

會計師



季刊

The Journal of National Federation of Certified Public Accountant of The Republic of China

會計年度一次性移轉訂價與關稅估價規定

跨國銷售數位商品之營業稅爭議

—最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決簡析

慶祝第 63 屆會計師節



283

2020年06月出版

中華民國會計師公會全國聯合會專業教育委員會 7 月份課程表

(敬請多加利用網站報名專區線上報名功能)

臺北 (上課地點：台北市徐州路 2 號 台大醫院國際會議中心)

日期	課程名稱
7 月 07 日 (二) 09:00 ~ 16:00	勞動契約撰寫秘笈
7 月 16 日 (四) 14:00 ~ 17:00	AI 人工智慧審計協助會計師查核實例應用
7 月 21 日 (二) 09:00 ~ 16:00	保險與遺產贈與稅及所得基本稅額
7 月 30 日 (四) 14:00 ~ 17:00	繼承遺囑、夫妻剩餘財產請求權及遺囑

桃園 (上課地點：桃園市桃園區成功路二段 157 號 4 樓 北區辦公室)

日期	課程名稱
7 月 1 日 (三) 09:00 ~ 16:00	勞動契約撰寫秘笈

台中 (上課地點：台中市西區自治街 155 號 6 樓之 3 中區辦公室)

日期	課程名稱
7 月 22 日 (三) 09:00 ~ 16:00	勞動契約撰寫秘笈
7 月 23 日 (四) 09:00 ~ 16:00	保險與遺產贈與稅及所得基本稅額

台南 (上課地點：台南市中西區西門路二段 389 號 9 樓 南區辦公室)

日期	課程名稱
7 月 24 日 (五) 14:00 ~ 17:00	繼承遺囑、夫妻剩餘財產請求權及遺囑
7 月 30-31 日 09:30 ~ 17:00	中小企業工作底稿

高雄 (上課地點：高雄市新興區民生一路 56 號 4 樓之 4 高雄市公會)

日期	課程名稱
7 月 20 日 (一) 09:00 ~ 16:00	勞動契約撰寫秘笈
7 月 23 日 (四) 14:00 ~ 17:00	繼承遺囑、夫妻剩餘財產請求權及遺囑



第283期 會計師季刊目錄

發行者 社團法人中華民國會計師公會全國聯合會
ISSURE National Federation of Certified Public Accountant Associations of the Republic of China
發行人 黃奕睿
顧問 黃協興 張豐淦 張益順 蕭珍琪
協辦單位 臺灣省會計師公會 台北市會計師公會
 高雄市會計師公會 臺中市會計師公會
智庫服務委員會主任委員 施淑惠
會址 臺北市南海路一號9樓之一
ADDRESS 9th Floor, 1 Nanhai Road, Taipei, Taiwan, Republic of China
網址 www.roccpa.org.tw
電話 886-2-2392-5077 (代表號)
傳真 886-2-2397-2573
設計印刷 雅新彩藝有限公司 02-2247-7654

感言

- 02 會所裝潢新氣象 多元開創啟新猷.....黃奕睿
- 07 七十風華與時俱進 攜手展望璀璨未來.....黃協興
- 09 面對多變新局，團結挑戰未來.....張豐淦
- 12 自重·人重·再創新猷.....張益順
- 15 蓄勢待發，迎接旭陽.....蕭珍琪

財政專欄

- 17 國稅報導.....財政部北區國稅局 提供

稅務財務

- 21 會計年度一次性移轉訂價與關稅估價規定.....張少羽
- 33 新冠肺炎疫情下對營利事業之租稅措施.....余文彬

稅務判決評析

- 41 跨國銷售數位商品之營業稅爭議
 一最高行政法院108年度判字第40號判決簡析.....黃士洲
- 48 自動補報補繳所漏稅款免罰之疑義
 一最高行政法院107年度判字第368號判決簡析.....蔡孟彥

公司登記實務

- 56 談會計師資本額查核報告書對於現金繳款，是否要特別載明「截至簽證日止，資金尚未動用」.....張德心

公司法

- 60 主管機關許可少數股東自行召集股東臨時會經行政法院撤銷之案例分析.....王文士

校園專區

- 70 從長榮遺產紛爭案，淺談我國之遺產稅制.....蔡鎮宇 陳素緞

國際新知

- 77 國際與實務對會計師養成之期盼
 一淺談國際觀點對我國會計師專業教育之重要意涵.....林佳君
- 86 國際知識新訊系列報導～因應新型冠狀病毒(COVID-19)疫情之國際審計資源及觀點.....戴興鉦 林佳君

會務活動集錦

- 90 中華民國會計師公會全國聯合會會務活動.....全國聯合會 提供
- 92 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
- 95 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
- 98 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
- 101 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供
- 103 會計專業認證列入教育部國教署高級中等學校學生學習歷程資料庫之證照.....全國聯合會 提供
- 慶祝第63屆會計師節高爾夫球聯誼賽.....第40頁

會所裝潢新氣象 多元開創啟新猷

作者 / 黃奕睿 中華民國會計師公會全國聯合會理事長



感言



同歡賀節

「新風格！有特色耶！」、「寬敞、漂亮許多了，內外有別唷！」、「會議場所標識明確唷！」…這是近來諸多會員，到公會洽公或參加會議，在出電梯後，眼睛為之一亮，不禁發出之讚美言詞；此外，時不時，亦常在報紙媒體，出現「會計師是不可或缺的角色」、「會計師公會主動結合產、官、學三方，最終端產出會計專業

人才」、「全聯會推動非執業會員制度，打造會計研訓院」等等報導，逐一顯現奕睿在本會理監事、省(市)4公會理事長率其團隊、及各專務委員會主任委員率其委員，共同合作，努力開展新創制度之若干成果，今值第63屆會計師佳節，謹將群策群力合作之新創成果分享我全體會計師。

一、強化廣深之合作功能 為政府不可或缺夥伴

政府機關引領業界相濟互勉，進行興利革弊，我會計師專業秉舍我其誰之大勇精神，在民國107年9月蒙 蔡總統英文「與會計師有約」、民國108年5月蒙行政院蘇院長貞昌「相約茶敘」及拜會財經部會首長，盡心提供建言，已構築為政府機關的最佳合作之專業了。



晉見院長

民國108年6月25日辦理慶祝第62屆會計師節聯歡晚會，邀請 蔡總統英文蒞會祝賀，總統致詞時，說明「在臺灣投資大爆發時，會計師的專業扮演不可或缺的角色，未來要借重所有會計師的專業能力，持續協助輔助企業轉型、升級以及優化，讓臺灣企業能夠在國際舞臺持續發光發亮。」 總統更強調「此時此刻更需要借重所有會計師的專業能力，持續協助輔助企業轉型、升級以及優化。同時，我們也要協助企業拓展東協、南亞及紐澳等國市場，為企業掌握正確資訊，降低投資風險，讓臺灣企業能夠在國際舞臺持續發光發亮。」，總統之期許勉勵，相信助益改善本業執業環境甚巨。

溯公司法全盤修正時，第7條之公司設立及變更登記之資本額查核簽證，第20條之財務報表查核簽證及第387條之登記代理人等規定，本會與主管機關，若略有差異看法時，即進行相關溝通陳述，而獲諒察採納，確保了會計師發揮專業服務之執業權益；再者，金管會證期局擬提修正證券交易法第37條及第178條之2等條文，增加會計師事務所行政責任，及若違反者，處以糾正、

警告、罰鍰或停止部分業務等處分之規定，本會即積極進行多次溝通陳述，表達歉難同意之意見，終獲首肯而未修法。

奕睿相信公會與政府機關，持續強化廣深之合作，必將成為更不可或缺之夥伴，諸如今歲因應新冠肺炎疫情，請本會協助宣導政府紓困之政策及提供紓困建言等等，可見一斑。

二、會所重新裝潢新氣象 提升服務達優良成效

緣本會與省公會及北市公會，於民國90~91年間，向會計研究發展基金會購買其在共同會所之產權，此後，本會才擁有此會所若干之產權，且於民國92年，首次進行裝修，迄今已達十六載，各項設備、管線、牆壁整潔…等等皆已陳舊、污損，無法與時俱進達成全面服務會員之效能矣，爰經奕睿提請理事會及省、北市二公會，同意重新全面裝修。



揭牌合影

本會理事會議特請張副理事長威珍，擔任所重新全面裝修之召集人，在經6次專案小組會

議、及108年度下半年度裝修之倥傯時段，感謝我全體會計師及會務人員，忍耐配合長達數月之不便。此次，重新規劃裝潢整修之方案，採將會所區分為外部區域及內部區域：

(一)外部公務區域特色為「呈現高階美觀」、「地板及天花板全部更新」及「採用分離式冷氣設備」，具有六大功能如下：高級美觀櫃檯專區、高級專用會議室、高級專用第一會議室、高級專用會客及會員聯誼專區、茶水間重新裝修，防止虫蟻滋生、男女廁所改設於通風較佳區域且方便身障使用。

(二)內部辦公區域特色為「呈現簡潔明亮」、「地板及天花板全部更新」及「採用冰水主機冷氣設備且有清淨空氣之功能設備」及「設計與外部區域進出之管控設備」，具有四大功能如下：三公會理事長室、五公會研究室、三公會會務人員辦公區域、三公會之各自儲藏室及共有機房、影印室。

在民國109年1月時，終於克底完成裝修，且函邀省、市公會會員，報名參加同月8日之「慶



會務昌隆

祝會所重新裝修完工揭牌典禮茶會」，共同感受煥然新氣象及服務達最佳坪效。

三、創建非執業會員制度 建構會計專業大家庭

舉凡通過會計師專門職業高考及格者，皆已具畢備公會之準會員資格，而通過考試及格者，迄今已達萬人，但事實上執業者僅三千餘人，餘者雖戮力他行業，形成其與執業會計師，缺少橫向之網狀連繫，公會未將納入，殊為可惜。是以，非執業會員制度之首創，係奕 睿任內須克期完成之大事。

是以，本會公共政策委員會，遵照民國108年8月22日第11屆第2次會員代大會通過修正本會章程，規劃建置「非執業會員制度」之相關入會資格為通過國內會計師考試但未申請會計師執業登記或退出執業登記者；或具有平等互惠關係之他國會計師證照者。

隨後，進行招募非執業會員，揭示規劃創建非執業會員目的如下：

(一)會計專業、建大家庭：將國內會計師高考及格者，透過建立此大家庭，破除藩籬，構築所有會計專業人才之縱向及橫向緊密聯繫網絡。

(二)接軌國際、提升水準：為提升國內會計水準、促進會計相關人員之交流與接軌國際，師法其他國家會計師公會，建立非執業會員制度。

(三)凝聚多元、同心發聲：本會於建立此制之

第一階段，先廣納取得會計師資格者，俾能彙整更多元的意見，尋求未來在法案制定、修正等方面，更能發聲。

(四)會計產業、增強能量：藉由擴大會員規模，推動會計相關之教育訓練、座談、研討及相關溝通之作為，俾增強會計產業之能量。

(五)國際溝通、強化能見：未來將審慎規劃，透過具有國外會計師證照之人才入會，加強與境外會計職業組織之聯繫與溝通，強化本國會計專業之國際能見度。

至非執業會員主要權利為，依規定參加本會各委員會舉辦之活動、參加本會舉辦之課程、培訓活動或專業研究與經驗之交流及透過本會向有關機關提出建言。而非執業會員主要義務為，遵守本會章程及各項規章、繳交會費、及維護會計行業聲譽，維護會員間的團結。

迄今，已計約四十人申請且經理事會議通過，本會預計於新冠疫情緩解時，召開設置「非

執業會員委員會」，正式掛牌運作，朝建立會計專業大家庭方針邁進，另亦責成公共政策委員會，加強與考選部溝通，努力將來如何即時取得通過會計師專門職業高考及格者資料，鼓勵其踴躍加入大家庭。

四、會計教育學院新建制 引領專業舍我其誰乎

會計向下扎根推廣 ► 會計專業認證普及 ► 會計教育學院建制等三階段工作，係相輔相成之新制，為公會在少子化之下，努力培養會計專業人才而不致有所斷層之系列活動。先談扎根及認證，這三年來本會及省(市)主動派員，至各級學校宣導及向各界宣傳，讓莘莘學子，了解會計專業為何？學習會計之前景及其核心價值為何？尤其透過「會計專業認證」二階段考試，結合產、官、學三方，在最終端，產出會計專業人才，按其興趣以服務社會各界；從民國108年至民國109年，雖只為辦理認證考試之第二、三年，但很明顯已浮現了考試的價值，二階段之認證，二年來報名皆能達成總計一千八百餘人到考應試，因此凡經通過本會「會計、審計專業認證」之人才，請我會計師優先錄用，俾本會得以永續辦理會計教育向下扎根，完成考用合一之終極目標。

至會計教育學院建制部分，本會理事會交辦專業教育委員會，制定為協助國家社會財經建設，增進會計、審計、稅務、管理等實務及專業知識之交流，發揚終生學習理念為目標，且報請



公聽請益

理事會議通過訂定會計教育學院設置辦法；現正徵聘院務會委員提報理事會議核聘，且預計於今(109)年7月，正式揭牌運作。

前開除依時限，加緊相關行政程序工作外，相關學院開辦課程，諸如申請「會計主管核准進修機構」，預定揭牌運作後辦理之課程，與銀行合作進行課程報名之線上刷卡付費，及民國110年度會計專業認證等業務，業進行超前部署之相關工作之中。奕睿期望推動本項創舉工作，冀以我會計師專業力量，將會計教育扎根與提升會計專業智能，緊密結合，盡心盡力協助政府，建構提升國家經濟力量，達成全聯會所搭產官學之鵲橋使命。

奕睿接任理事長的第一年，所辦「強化會內連繫、如臂使指之Line群組，即時傳達訊息，勉勵委員會間良性提升效能」、「季刊興革，完成申辦ISSN(國際標準連續出版物號)：2664-6366，冀彰顯季刊具有符合國際標準之期刊，吸引更多專家學者向本季刊投稿，一躍晉身國際性及代表性之期刊」「官網傳訊-盡力蒐集會計師執行業務之相關法令及訊息，即時發送增益專業智能以服務客戶」等工作，維持不折不扣地持續力行之

中。

今年以來，雖值因應新冠肺炎疫情，奕睿叮嚀「請同仁要強化健康管理外，要順利推展各項工作；針對各項活動之辦理，請摒個人之感受，以公共利益，進行中性之處理；在今年6月以後之工作，請正常規劃，視時機應變，及針對因應之長、短期工作規劃，宜區隔清楚，分別解決，不宜亂了方寸而混淆處理。」外，始終秉持「積極任事、行動果決」風格，雷厲風行地強化要求各委員會及會務工作同仁，須做好分內行政工作，完成所規劃如前述之新創制度，現已顯現相當成效；未來，將再繼續針對本會主要任務：「引導會計師產業方向之發展」、「提升會計師事務所落實品質管制制度」及「擬訂會計師執業公費（酬金）計算衡量」等等邁進，若有點點滴滴之成果，將隨時披露於會計師季刊及本會各工作群組，共同分享及相互勉勵，屆時亦請全體會計師同道，隨時不吝賜教，匡正不逮是禱。



優良茶敘

七十風華與時俱進 攜手展望璀璨未來

作者 / 黃協興 臺灣省會計師公會理事長



感言

108年8月29日臺灣省會計師公會第28屆第一次會員大會，協興承蒙各位道長們之厚愛及全體理監事之推舉，當選臺灣省會計師公會第28屆理事長，謹在此協興致上最高之敬意與謝忱；欣逢本會創會七十週年，一路走來，我們期許在這個歷史的時刻，延續過往的輝煌，凝聚全體理監事及全體會員重要夥伴能量，薪傳前輩們努力紮根的精神，迎向挑戰，再創臺灣經濟高峰。

本會成立以來，一路伴隨臺灣經濟轉型，扮演產業與政府之間橋樑，引領同道爭取商機，七十年的歲月裏，印刻了一代代先進同道的艱辛及辛勤，憑藉著不斷學習、不斷超越及不斷成長的精神，隨著臺灣經濟發展，創造繁榮的商業活動，裨益甚大，功不可沒。

今年是非常具有紀念意義的一年，台灣省會計師公會於民國39年成立迄今剛好創會七十週年，而會計師節訂立迄今亦超過一甲子；當時在本會建議下，於民國47年奉內政部令，准以民國34年6月30日公布會計師法之6月30日訂為會計師節，寓有「創業維艱，守成匪易」之深義，此即為今日會計師節之淵源。

由於「會計師法」的修正，會計師只要加入一個公會即可執業，臺灣省公會承蒙各位前輩先進道長的繼續支持，得以讓本會會員人數不再驟減，維持會務平穩運作；臺灣省公會團隊更盼前輩先進、道長們齊心協力，對內互持，對外共為產業力保執業範疇的穩定及開拓，大家一起發揮專業，提供更優質的服務。

今年由於新型冠狀病毒肺炎疫情之影響，全球經濟之下滑，恐停滯不前。如何協助會員共渡難關為五公會首要之急；公會除配合主管機關布達防疫期間相關資訊外，另配合財政部、經濟部及各地方政府經發局成立紓困「財務、稅務診斷服務團」及說明會等等事項。財政部陸續發布各項稅展延、分期報繳規定，在全球經濟一片慘澹中，電子商務相關產業業績亮眼逆勢成長，盼數位消費熱絡的臺灣，在全球積極推動數位稅制的時刻能超前布局取得先機。

本屆本會各服務團隊在各主委的領導下除積極運作，誠摯邀請您隨時加入與我們一同攜手展望璀璨未來。容我介紹各團隊主委，包括公益公關委員會-蔡家龍副理事長兼主任委員、會務發展委員會-劉嘉松副理事長兼任主委、紀律委員會-汪忠平主委、稅制稅務委員會-吳佳音理事兼任主委、工商服務委員會-黃淑萍主委、國際及兩岸委員會-廖格緻主委、會計審計委員會-郭錦蓉主委、法規委員會-蘇世忠理事兼任主委、福利委員會-羅芳蘭主委、北區辦公室-卓志揚主委、中區辦公室-陳協銓副理事長兼任主委、南區辦公室-吳岳峰主委。

協興接任理事長職務之後，秉持歷屆理事長先進們對於會務推行外，有一個構想，現因公會需要年輕新輩的參與、加入，請各位力推年輕會計師對公會多給予協助；有鑑於此，公會也應多方面瞭解年輕會計師專才多予協助，藉此提升他們對公會活動興趣參與，研議未來如何與主管機關往來聯繫更進一步互動，強化公會組織。

協興上任將屆滿一年，欣逢臺灣省公會創會七十週年，期盼所有會員們能持續支持公會所舉辦的各種活動，我們期許在這個歷史性的時刻，讓我們共同努力使公會更加茁壯，延續過往的輝煌，凝聚會員的能量，迎向挑戰，為締造永續發展及優質環境作出貢獻，再創臺灣經濟高峰，最後敬祝各位道長，身體健康，事業興隆，佳節愉快。謝謝。



本會榮獲108年度工商自由職業團體績效評鑑獎，黃理事長(右)代表受獎。

面對多變新局， 團結挑戰未來

作者 / 張豐淦 社團法人台北市會計師公會理事長



感言

光陰似箭，時值2020庚子年，今年是嶄新的一年也是重大變動的一年，從2019年12月中國武漢市爆發新冠肺炎(COVID-19)，經2020年1月農曆年後無預警在世界擴散蔓延大爆發，造成目前全世界嚴重已數百萬人確診，死亡人數亦已高達數十萬人，整個世界因疫情衝擊堪稱浩劫，進而造成經濟及社會各層面供應鍊及消費市場，因人流管制與國境封閉等引發終端消費陡降、失業人數攀升的恐慌，一切皆措手不及造成明顯的影響和衝擊。目前新冠肺炎疫苗尚未能研發完成，醫學專家評估順利的話半年到1年就能有疫苗，但若研發不順，要等要1年或1年半之後也有可能；而且專家認為疫情是否能完全控制或是否在秋季再次大規模復發，皆可能影響各國評估經濟發展恐停滯不前；慶幸的是，我們藉由過去SARS慘痛經驗，全國上下團結一心，依照中央流行疫情

指揮中心每日專業快速透明公開掌控管理，屢創下多日零確診無新增病例，截至目前台灣441例確診，多數為境外移入。此外，國內進行居家隔離之接觸者已全數監測期滿，管理中人數於5月25日已歸零。台灣致力控制疫情及分配防疫物資，多國媒體紛紛將目光投向台灣的做法，世界各國並公開讚美台灣的超前部署，足見世界對於台灣防疫的肯定。

因應未來雖然疫情總會過去，人類生活會恢復正常，但新冠疫情將改變人類的生活方式、產業發展的版圖、企業的經營模式，乃至政府的治理能力，這些趨勢的改變及因應，都值得我們正視。時值今年會計師節已邁入第63屆，我們站在會計師立場，應該更要思考，會計師與公會如何持續協助國家財經建設，提出更多建設性建議及扮演好政府與企業之間溝通角色，以協助創造經濟新局及持續維

持穩定與繁榮，讓臺灣在因應策略建議等面向，提出疫情影響與因應見解，做為企業及政府因應疫情短期發展與長期產業布局之參考。

首先我們必須對新冠肺炎疫情對於本國及其他各國不同產業將產生不同影響。大致而言，對旅遊、娛樂、飯店、航空、物流、勞動密集型製造業等在短期面將產生較大負面衝擊，而對製藥、電子商務、網路娛樂和保險等則會產生相對有利的影響。會計師應著手於協助企業除了建立危機處理機制和持續營運管理計劃外，包括產業防疫攻略、稅務管理建議、財報揭露、審計程序之應變方針、營運及供應鏈及財務資金及流動性，企業具備風險評估的洞察力，才能保持企業韌性，以因應不確定性的環境衝擊，以協助企業在艱困的環境下持續保有韌性，一起創建新的商業模式，化危機為商機。

回顧本會於民國56年9月創會，迄今五十有三載，登錄會員之先進賢者，逾四仟餘人矣。
豐淦自民國108年8月承蒙全體會員支持，誠惶誠恐，有幸接下本會第20屆理事長一職以來，深深感念，感謝歷任理事長及先進無私奉獻，在努力服務會員、協助業務發展，與增進職業道德、執業紀律共同努力基礎下，並感謝所有會員同道先進，全體理監事與各專務委員會及會務人員，共同努力發揮團隊精神，與他會攜手合作，拜會主管機關與立法委員，努力確保會計師執業環境與捍衛合理權益，在奠定良好基礎之下，方得以順利開展新猷。

首先，預見未來世界整體政經環境，將更快速產業區域轉變與調整，站在會計師專業角度，因應各項局勢變化，任何與國家經濟政策執行的連結，我們都不能置身其外；本會加強相關業務持續推動並與各主管機關維持良好互動，本會在團隊共同策劃，敦聘最優秀講師及與談專家賜教，以延續優良服務之口碑，積極請各專務委員會推展眾多業務活動及課程，包括會審委員會108年舉辦11場會計及審計之「專業講習課程」，另本會與財政部臺北國稅局共同舉辦「國稅法規暨稽徵實務座談會」及與臺北市政府商業處於108年2月及10月共同舉辦二場「公司實務登記講習會」；另參加經濟部於109年召開之公司法，企業併購法及商業會計法等相關會議，此外，會計師職業道德及執業風紀，本會為自律體現，由法規委員會與紀律委員會於108年12月共同舉辦「會計師洗錢防制程序與案例」講習會，皆獲得會員很大迴響與滿意。

本會與政府機關，延續良好夥伴之機制，請稅制稅務及工商服務委員會，與財政部臺北國稅局總局及各分局所、臺北市商業處及經濟部投審會，深化輪值服務櫃台之功能，感謝本會數百位會計師主動積極參與。在報稅協助及推廣統一發票雲端載具方面，稅制稅務委員會於每月1月及5月與臺北商業大學共同合作學生報稅服務隊協助臺北國稅局，並積極發動，每年近千人參加臺北國稅局統一發票盃路跑活動。

希望陽光能照到各界角落，推展公益活動，本會向來不落人後，所以公關委員會持續關懷弱勢團體，舉辦多場「寒冬送暖愛心捐助白米活動」，109年度共計8場包括費鴻泰委員、林昶佐委員、林奕華委員及蔣萬安委員及芥菜種會等共計8場捐助弱勢低收入戶12,500包白米，計25,000公斤及補助關懷400位本市各70所國小清寒學童營養午餐費用，安心成長。而攸關我們會計師業之百年大計，本會於寒、暑假，已續辦第5年之「會計教育向下扎根」種子營活動，培養信心與人才。另外也非常感謝福利委員會，籌辦多項旅遊、登山活動與多場電影、藝文欣賞，推動諸多會員社團之活動，舉辦資深會員聯誼餐會及會計師晚會，讓會員共同歡聚抒解身心，領受公會多樣化關心與細心。



109年上半年因應疫情影響及政府宣導與規定，相關大型活動包括新春團拜及各委員會活動暫停舉辦，然依目前下半年5月底指揮中心所指

示之趨向，台灣社區目前評估已相對安全，各行各業將依風險條件逐步調整，有關防疫放寬標準結果及風險條件持續調整相關防疫措施，即可逐步放寬。本會各委員會原預定規劃依會計師持續進修辦法之教育訓練課程及各委員會相關業務活動，將於6月起陸續展開。

展望未來，本會有鑒於服務會員長期發展，109年起理監事會並積極規劃成立辦公室e化及會員服務問卷等專案小組，以與時俱進，因應政府e化及無紙化，推動未來軟硬體e化，包括線上教學及會議及辦公室資料庫系統化，並強化資安維護及資料管理分析及活動線上報名等整合；另本會會員服務問卷等專案小組，共同努力完成會員問卷項目，並將於109年6月委託統計顧問公司發

出對全體會員問卷調查，希能獲得會員回報相關訊息及就會員所提服務需求品質與項目，以做為未來提升服務參考。

欣逢第63屆會計師佳節，感謝全國聯合會及其他地方公會之領導，2020年是艱辛挑戰之一年，只有展現會計師之高度及熱忱服務社會之心，發揮群策群力，共同發揮臺灣科技及製造能量與貢獻，才能與國家及企業及全國上下一起共創美好未來及願景，並提高會計師產業之發展並維護執業權益，謹在此敬祝

全體會計師道長佳節愉快，身體健康，萬事如意，闔家平安。

慶祝第63屆會計師節感言

自重·人重·再創新猷

作者 / 張益順 社團法人高雄市會計師公會理事長



感言

2020年6月30日的會計師節將屆，這是屬於我們志業的日子，益順回首自2018年9月就任至今，任期已過一半了。深深感念歷任名(榮)譽理事長及先進們的奉獻，在努力服務會員、協助業務發展，與增進職業道德、執業紀律等面向，所奠定之良好基礎下，得以順利承續、開展新猷。

吃果子拜樹頭，吃米飯敬田頭。感謝所有會員先進同道，全體理監事與各專務委員會及會務人員，共同努力發揮團隊精神，在這一年多順利完成諸多業務活動，諸如協助公司法全面修法、折衝記帳士掠奪修法及防制洗錢等等，投入參加拜會主管機關與工商財經立法委員，努力確保會計師執業環境與捍衛合理權益。

在2020年度會計師節蒞臨之際，我也利用這個機會分享心得，並跟各位會計師先進們擇要報告這段期間高雄公會的工作，特概述如下：

自重人重，從心出發

首先，跟各位分享我擔任高雄公會理事長迄今的心得，作為一個執業的會計師就是要「莫忘初心」。我們有崇高的道德、有專業的品質，我們更希望扮演好工商社會重要的智慧領航員角色，贏得多方面的尊敬，也希望大家能肯定我們的價值！

尊重自己、尊重別人與被別人尊重，其實人與人之間都是相互的，孟子曾經說過：「愛人者，人恒愛之；敬人者，人恒敬之」，意思就是說，如果我們常常去關懷與尊重別人，久而久之，也就會獲得別人的敬愛與尊重，當然這個道理在職場也是可以一體適用的。只不過「尊重」這兩個字，看似簡單，但是其中實際的內涵，卻頗有很深澳的學問，有時候要別人是否會去「尊重」自己，不只是要看對方的修養，而是要靠自

己的言行，是否能夠得到別人，出自內心對自己的認同或者是不認同，有些人自以為只要擁有官階、職銜，別人或部屬就會尊重自己，古人就曾說「人必自重而後人重之，人必自侮而後人侮之」，來提醒我們，只有讓自己的平日表現，能夠讓別人可以真誠出自於「心」的尊重，那才是真正的尊敬。人在職場上除了工作的成就之外，更重要的是能夠可以得到肯定，不管在專業上、價值上或是尊敬前輩、提拔後進、誠心待人，都期待彼此可以做到呼應「心悅誠服」的境界。

人必自重，而後人重之；人必自侮，而後人侮之。一個人只有先把自己看貴重了，別人才會敬重你。自己都覺得自己卑微，難道還想別人看的起你嗎？這個世界上，本沒有人的貴賤之分，是人上人者分出了人下人，是甘為人下人者，造就了人上人。我們應該明白，如果自己不尊重自己，無論是一個人，還是一個國家或民族，也都不會真正被別人尊重。

所以，我們要莫忘初心，成就作為一位會計師的榮光，會計師豈止是大，善於執業才能最大。

自重人重，再創新猷

這一年來延續推動了各項會務活動，綿密加強各專務委員會之運作，以發揮服務會員之功能；

【產學合作、實習媒介】

- 持續推動-透過精心設計的海報，函文全台各大專院校會計系(所)辦公室加以推動利用，

廣為吸引歡迎南部學子返鄉實習。

- 延續「向下扎根、職涯介紹」活動，本年度更是結合律師、建築師等友會聯手力挺南部首屈一指高雄

女中開設-微課程，落實教育向下扎根並幫助高中職更熟悉未來職涯。

【機關互動、作好橋樑】

- 重視與主管機關互動機制，定期的稅務聯繫座談會及工商研討會，也全力的協助推動政策。
- 延續派駐會員輪值高雄國稅局及高雄市政府經濟發展局服務，與主管機關協同合作並建立良好的溝通管道。



- 委員會委員義務協同參與高雄市政府社會局公設民營身心障礙福利服務機構評鑑工作。



【種子教師、訓練傳承】

- 專業教育種子教師群一經過培訓營，也有三場種子教師特別規劃之講習會，紛紛受到會員的讚賞，首階段達到對內對外專業教育訓練之功效。
- 持續推動輪派值星輔導，協助會員及新進會計師解決執行業務上之疑惑。



【會審專務、締造新猷】

- 透過「本會會員輪辦案件辦法」，法院選派檢查人或鑑定人案件，因有更多的可行性與價值

性，會員承接的意願提高，成功完成案件的機會也大大提升，開創出會員的額外業務。

- 與義守大學會計系舉辦「2019前瞻會計與審計研討會-智慧科技浪潮下之趨勢與對策」，透過國內的各產、官、學界專家的理論與實務相互交流。



2019年底，全球經濟因面臨「新冠肺炎病毒」疫情的衝擊，台灣各行各業也面臨到前所未有危機，身為社會專業職業團體的一份子，刻不容緩的協助政府紓困方案，全力的幫助企業渡過此低潮正是當務之急。未來持續秉持高雄市會計師公會歷年來優良傳統，願與所有會計師及省市各公會，共同創造理想執業環境，公會是要靠大家的努力才能不斷的進步。這已經是一個多元社會，會計師面對的業務挑戰將較以往為多，唯有改變觀念勇敢迎接新思維，才足以因應變革。謹盼與全體理監事及會務人員共同為會計師們做好服務，爭取良好執業環境。

值此會計師節63週年鴻慶，願藉由這個屬於我們的節日，祝福每位會計師業務蒸蒸日上，闔家安康，感謝有您。

109年第63屆會計師節感言

蓄勢待發 迎接旭陽

作者 / 蕭珍琪 台中市會計師公會理事長



感言

109年伊始，全球新冠肺炎肆虐，台灣雖然由於全民因SAR防疫經驗而防範得宜，受災較輕，所幸在五月中旬連續多日無新增確診個案、連續35天無新增本土病例，已悶很久的百姓恢復消費活動，奄奄一息的蕭條經濟得以重現往日熱絡。在109年前五個月公會的各項活動，也因防疫而延後或停擺，盼望自此因防疫有成，冷冽將息，恢復正常運作以服務會員。

回顧過去一年，略述如下：

一、全聯會在黃理事長領導下，參考他國，而修改章程鼓勵未執行業務的會計師加入公會，而於實際推廣方面，小有成績，算是邁開重要的第一步，展望未來，期待公會能夠持續擴充會員，增加影響力；

二、不少中小企業因疫情拖累，109年度上半年的業績巨幅滑落，急需政府紓困，不論款項補助、紓困貸款的申請，四個地方公會在全聯會領導下，反映民瘼，並協助商業司作為各區聯絡窗口，協助釐清申請紓困補助及文件填寫有關疑義。此外，在財政部政次主持下，與國庫署與八大行庫承辦紓困貸款單位，交流有關中小企業紓困款項的申請作業的意見，盼望落實政府的良法美意，而使企業在短時間內獲得紓困貸款，延續經營而間接照顧勞工。

三、鑒於防疫期間，各里幹事訪視居家檢疫與居家隔離百姓，頗為辛苦，台中市會計師公會與台中市律師公會聯合發起「區里同心顧防疫，雙師攜手護台中」，捐贈區里幹事愛心

物資與防疫護目鏡，此外，會計師公會另捐護面罩給台中市經發局及經濟部中部辦公室承辦公司登記的一線人員，盼望他們戮力從公之餘，無疫之憂。

四、台中市會計師公會自108年7月起與台灣省會計師公會中部辦公室合署辦公服務會員後，內部分工日漸嫻熟，對公會整體撙節支出發揮一定的效果，相信日後於服務會員方面能夠做到更好。

五、總統新任期就職後，政府將有新氣象，而證券主管機關證期局張振山升任局長後，於提升審計品質、證券市場發展將有新作為，時

代在進步，盼會計師界減少低價競爭現象，把握時機，提高服務品質，發揮專業期為投資者把關。

六、台中市會計師公會也將於八月底會員大會選出第四屆理事長及新服務團隊，「江山代有才人出，各領風騷五百年」，相信在新人領導下，展現新風格是指日可待，相信與其他三個地方公會的配合協調將做得更好，將可提供更優質的服務給全體會員。

最後，敬祝各位會計師先進，會計師節快樂，闔家健康喜樂。

台中市會計師公會理事長 蕭珍琪敬書



109年4月29日臺中市政府結合臺中市會計師公會、臺中律師公會，聯合舉辦「區里同心願防疫 雙師齊手護台中」捐贈物資記者會活動。

國稅報導

財政部北區國稅局 提供

經營學校營養午餐營業人兼營其他生意營業稅核課方式

財政部北區國稅局表示，財政部於109年2月26日核釋，經營學校委託辦理學生及教職員工餐點，且該等餐點之銷售價格受教育主管機關監督或由教育主管機關全額編列預算支應之營業人(以下簡稱營養午餐營業人)，倘有銷售前揭範疇以外之貨物或勞務(以下簡稱兼營其他生意)，該兼營其他生意部分之銷售額未超過使用統一發票銷售額標準新臺幣(下同)20萬元者，得由稽徵機關查定全部(營養午餐與兼營其他生意)銷售額；但如該兼營其他生意部分銷售額超過20萬元，應自稽

徵機關核定使用統一發票當期，就其全部銷售額依法開立統一發票。

該局舉例說明，營養午餐營業人甲於108年起營養午餐每月銷售額50萬元，並自109年3月起兼營其他生意，其營業稅核課方式如下：

情形一：甲兼營其他生意部分之每月銷售額8萬元(未達使用統一發票銷售額標準)，稽徵機關就甲該月全部銷售額58萬元，按營業稅稅率1%課徵稅額5,800元。

情形二：甲兼營其他生意部分之每月銷售額25萬元(已達使用統一發票銷售額標準)，稽徵機關應核定甲使用統一發票，甲就全部銷售額75萬元開立統一發票，按營業稅稅率5%課徵營業稅。

該局提醒，營養午餐營業人兼營其他生意部分之銷售額倘已達使用統一發票銷售額標準，稽徵機關將核定使用統一發票，營養午餐營業人應就全部銷售額(含營養午餐銷售額)使用統一發票，籲請營業人注意營業情形，以免影響自身權益。如仍有疑義，請撥打免付費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠為您服務。

財政部核釋

學校營養午餐營業人兼營核課相關規定

兼營其他貨物或勞務之銷售額	
<p>情形一：未達20萬元者</p>  <p>稅額5,800元</p> <p>(營養午餐銷售額+兼營銷售額) x 1%</p> <p>50萬 8萬</p>	<p>情形二：已達使用統一發票者</p>  <p>稅額37,500元</p> <p>(營養午餐銷售額+兼營銷售額) x 5%</p> <p>50萬 25萬</p>



營業稅常見疏漏或錯誤樣態應注意事項及說明

財政部北區國稅局表示，為避免營業人不諳
加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)
而涉犯逃漏稅情事，該局彙整常見營業稅疏漏或

錯誤樣態及應注意事項說明，提醒營業人留意並
避免錯誤，以免日後受罰，整理如下：

編號	常見疏漏或錯誤樣態	應注意事項及說明
1	個人透過網路銷售貨物或勞務未辦理稅籍登記。	當月銷售額達起徵點時(銷售貨物達8萬元或銷售勞務達4萬元)，最遲應於次月月底前向國稅局申請稅籍登記；若未依限補辦登記經查獲者，依營業稅法第45條及第51條第1項第1款規定處罰。
2	透過網路平台銷售貨物或勞務並標示未稅價，要求消費者需額外支付5%營業稅。	依據營業稅法第32條第2項及第3項之規定，定價應內含營業稅並以定價開立統一發票，經通知限期改正，屆期未改正者依同法第48條之1處新台幣1,500至15,000元罰鍰。
3	使用電子發票營業人如實開立電子發票，並於限期內上傳至「電子發票整合服務平台」，惟漏未申報當期營業稅。	一、將發票上傳至「電子發票整合服務平台」並非完成申報作業，仍須於每單月15日前完成營業稅申報。 二、涉有未依規定報繳營業稅情事，應依營業稅法第49條及第51條第1項第2款規定，擇一從重處罰或依第51條第1項第3款裁處。
4	營業人將營業收入存入私人帳戶，並於申報時故意隱匿，藉以減少應納稅額。	涉有未依規定報繳營業稅情事，依營業稅法第51條第1項第3款規定，除追繳稅款外，另按所漏稅額處5倍以下罰鍰。
5	申請註銷登記後仍繼續營業。	依營業稅法第51條第1項第4款規定，除追繳稅款外，另按所漏稅額處5倍以下罰鍰。
6	採比例扣抵法之兼營營業人因漏報股利收入或免稅收入，致虛報進項稅額。	一、兼營營業人應於申報當年度最後一期營業稅時，依「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定，採用「比例扣抵法」或是「直接扣抵法」調整計算應納稅額辦理申報。 二、因係屬虛報進項，依51條第1項第5款規定，除追繳稅款外，另按所漏稅額處5倍以下罰鍰。 三、採用「直接扣抵法」或「比例扣抵法」計算稅額並完成申報，經稽徵機關核定後即不得再行變更採用方式，並據以計算漏稅罰。
7	設籍於離島地區的營業人誤以為銷售貨物或勞務一律免徵營業稅。	澎湖、金門、馬祖、綠島、蘭嶼及琉球地區營業人，於當地銷售並交付使用之貨物或於當地提供之勞務才能免徵營業稅；如利用網路平台銷售當地貨物至離島地區以外者，則無免徵營業稅之適用。

該局說明，營業人如發現有上述之情事，
於未經檢舉及調查前自動向稽徵機關補報補繳稅

款，可依稅捐稽徵法第48條之1免予處罰。

稅務協助渡難關 受疫情影響得申請退還溢付營業稅額

財政部北區國稅局表示，因應嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19）疫情對國內經濟之衝擊，財政部於109年5月13日發布「財政部各地區國稅局受理營業人因嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情影響申請退還營業稅溢付稅額審核作業原則」（下稱作業原則），讓受疫情影響發生營運困難的營業人可申請退還營業稅留抵溢付稅額，以增加可運用之資金。

該局說明，使用統一發票營業人，在正常營業情形下，就存貨週轉期而言，申報銷項稅額應大於進項稅額，其差額為「營業稅應納稅額」，惟若因短期大批進貨、購置固定資產或適用零稅率等原因，致申報進項稅額大於銷項稅額，其差額為「營業稅溢付稅額」，營業人之溢付稅額，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第39條第2項規定，除營業人外銷適用零稅率、

投資購置固定資產或因註銷等致無從延續留抵，由國稅局查明後退還外，應留抵次期應納營業稅，但情形特殊者，得依同條第2項但書規定報經財政部核准退還。

為協助受嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響發生營運困難之營業人，依營業稅法第39條第2項但書規定申請退還營業稅溢付稅額，增加可運用之資金，財政部從寬訂定前開作業原則，作業流程上，將原本要逐案報經財政部核准部分簡化，只要檢具申請書及相關證明文件向稅籍登記所在地國稅局提出申請即可，授權給各地區國稅局審核退稅上限為30萬元。若適用期間申請退稅累計超過30萬元部分，可以另案提出申請報經財政部核准退還。相關適用範圍及內容說明簡要說明如下：

適用對象	適用條件	申請時間	申請程序
109年1月15日營業稅稅籍狀況為營業中之營業人。	1、有營業稅溢付稅額。 2、經中央目的事業主管機關依紓困特別條例提供紓困或營收驟減(例如：自109年1月起任連續2個月，其平均營業額較108年12月以前6個月或前1年同期平均營業額減少達15%)。 3、退稅限額累計30萬元。	109年5月13日起至110年6月30日止。	檢具申請書及相關證明文件向稅籍登記所在地稽徵機關申請。

各地區國稅局受理是類案件將本「申請從簡、認定從寬、核退從速」原則辦理，該項措

施之相關規定、申請流程等，可至財政部網站「財政部因應嚴重特殊傳染性肺炎防疫、紓困、



財政專欄

振興專區」(<https://www.mof.gov.tw/covid19>)項下「稅務協助度難關」查詢，尚亦提供有申請書、圖卡、申請流程圖、懶人包、各地區國稅局受理窗口名單及模擬問答(Q&A)等相關資料供參，該局呼籲，營業人儘量使用金融機構帳戶直撥退稅方式退稅，原未使用約定退稅帳戶者，亦可於本次申請時一併填載退稅帳戶及戶名，以利加速取得退稅款。



因疫情影響無法如期一次繳清稅款者，可線上或以臨櫃、傳真或郵寄方式申請延期、分期繳納

財政部北區國稅局表示，財政部109年3月25日發布「稅捐稽徵機關受納稅義務人因嚴重特殊傳染性肺炎(COVID-19)疫情影響申請延期或分期繳納稅捐審核原則」，納稅義務人如因疫情影響而無法如期繳納稅款者，可以申請延長繳納期限1至12個月或分2至36期(每期以1個月計算)繳納。

該局說明，個人可以透過綜合所得稅電子結算申報系統(含線上版及離線版)、稅額試算服務線上登錄系統，完成身分驗證後登入，繳稅方式選取「現金繳稅」，並將申報資料上傳成功或稅額試算資料確認送出後，再點選「申請延期或分期繳納」按鈕；營利事業則可透過營利事業所得稅電子結(決)算申報系統，完成身分驗證後登

入，繳稅方式選取「非線上繳稅」，並將申報資料上傳成功後，連結至「財政部稅務入口網」；也可另行登入「財政部稅務入口網」網站，使用「自然人憑證」、「健保卡+密碼」、「工商憑證」或「組織及團體憑證」申辦，只要填寫申請書並將相關證明文件上傳，即可完成線上申辦；或者可檢附申請書、繳款書及相關證明文件，以臨櫃、傳真或郵寄方式向戶籍(稅籍)所在地之分局、稽徵所或服務處提出申請，申請書表可於該局網站(<https://www.ntbna.gov.tw>)「主題專區/行政專區/安心防疫線上服務專區」項下下載，納稅義務人如有相關問題可利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供諮詢服務。

會計年度一次性移轉訂價與關稅估價規定

作者 / 張少羽 財政部關務署專員

壹、前言

依據營利事業不合常規交易移轉訂價查核準則第4條第1項第10款規定，所謂移轉訂價(Transfer Pricing)係指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。世界關務組織(World Customs Organization)對於移轉訂價是否應用於關稅估價雖有廣泛討論，但僅建議各國海關在交易價格制度下，於個案中觀察業者之移轉訂價結果，是否仍然符合交易價格(Transaction Value)制度，並未要求各國海關必須完全接受業者移轉訂價之結果。

近年財稅實務，部分企業辦理移轉訂價之模式，係於會計年度結算時，始就會計帳冊為一次性調整，此即所謂會計年度一次性移轉訂價。財政部就營利事業於會計年度結束後一次辦理移轉訂價調整業務，原於民國（下同）98年發布函釋，惟適用要件嚴格，且部分要件之概念有不明確之虞，致有此需求之企業屢向財政部建議修正相關法令規定。財政部為優化招商環境，並整合國稅與關稅之會計勾稽制度，爰指示各稅種主管

機關（單位）應就本案進行調和作業，範圍之廣，可謂近年之重大財稅政策。

為辦理會計年度一次性移轉訂價調和作業，首要面對之問題在於關稅與營利事業所得稅計稅基礎之不同。關稅係以逐批進口貨物進入我國關稅領域（Customs Territory）時之完稅價格（Customs Value）作為計算依據，而營利事業所得稅之計算係以營利事業之年度所得額為計算依據，換言之，一般營利事業辦理會計年度一次性移轉訂價，於營利事業所得稅部分係就企業整體利潤作為調整標的。是以，整體營業利潤與個別貨物關稅之調整，兩者間如何調和即為本次政策規劃首要焦點。

貳、關稅估價規定

世界貿易組織關稅暨貿易總協定第7條施行協¹以貨物交易價格(transaction value)作為海關核估完稅價格之基礎。依該施行協定，我國關稅法第29條第1項規定，從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根

¹ The WTO Agreement on implementation of Article VII of the GATT 1994.



據，亦即，我國關稅估價亦以交易價格為計算基礎。²

一、交易價格

所謂交易價格，指進口貨物由輸出國銷售致我國之實付或應付價格，³而關稅法第29條第3項正面表列應計入實付、應付價格之費用，舉凡佣金、手續費、容器及包裝費用、提供賣方用於生

產或銷售該貨之物品及勞務、權利金、報酬、使用或處分進口貨物之金額、運輸費與保險費。另外，何謂實付或應付價格，以及實付或應付價格之範圍，頗有討論空間，關稅法施行細則第11條第1項即規定實付或應付之價格，不包括配置維護費用、進口後之運輸費用、延期付款利息及進口貨物相關稅費。

交易價格=實付或應付價格		
應加計費用 (關稅法第29條第3項)	由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。	佣金，不包括買方支付其代理商在國外採購該進口貨物之報酬。(關稅法施行細則第12條第1項)
	由買方無償或減價提供賣方用於生產或銷售該貨之物品及勞務，經合理攤計之金額或減價金額。	組成該進口貨物之原材料、零組件及其類似品。
		生產該進口貨物所需之工具、鑄模、模型及其類似品。
		生產該進口貨物所消耗之材料。
		生產該進口貨物在國外之工程、開發、工藝、設計及其類似勞務。
	依交易條件由買方支付之權利金及報酬。	為取得專利權、商標專用權、著作權及其他以立法保護之智慧財產權所支付與進口貨物有關之價款。(關稅法施行細則第12條第2項)
		不包括為取得於國內複製進口貨物之權利所支付之費用。(關稅法施行細則第12條第2項)

² 若參閱關稅暨貿易總協定第7條施行協定，可知我國關稅法即係以該施行協定之規範模式，於第29條至第35條規定完稅價格之認定方法。

³ 關稅法第29條第2項

交易價格=實付或應付價格	
	買方使用或處分進口貨物，實付或應付賣方之金額。
	運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。
	保險費。
不包括可單獨認定之費用(關稅法施行細則第11條)	廠房、機械及設備等貨物進口後，從事之建築、設置、裝配、維護或技術協助等之費用。
	進口後之運輸費用。
	附延期付款交易條件之延期付款利息。
	進口貨物應繳之關稅及稅款。

須特別注意者，係例外不得將交易價格作為進口貨物完稅價格計算依據之情形，此規定於關稅法第30條，包括進口貨物之使用或處分受有限制、附條件交易致無法核定價格、使用或處分部分收益應歸賣方與買賣雙方具有特殊關係。

交易價格不得作為完稅價格計算依據之情形		
1	買方對該進口貨物之買方對該進口貨物之使用或處分受有限制。	但因我國法令限制，或對該進口貨物轉售地區之限制，或其限制對價格無重大影響者，則仍得以交易價格作為完稅價格計算依據。
2	進口貨物之交易附有條件，致其價格無法核定。	
3	依交易條件買方使用或處分部分收益應歸賣方，而其金額不明確。	
4	買、賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格。	買、賣雙方之一方為他方之經理人、董事或監察人。
		買、賣雙方為同一事業之合夥人。
		買、賣雙方具有僱傭關係。
		買、賣之一方直接或間接持有或控制他方5%以上之表決權股份。
		買、賣之一方直接或間接控制他方。
		買、賣雙方由第三人直接或間接控制。
		買、賣雙方共同直接或間接控制第三人。
		買、賣雙方具有配偶或三親等以內之親屬關係。



二、未能依交易價格核定完稅價格時應依序採用以下方法

(一)同樣貨物交易價格

所謂同樣貨物係指生產國別、物理特性、品質及商譽等貨物特性與該進口貨物相同；關稅法第31條第1項規定，進口貨物之完稅價格未能依交易價格核定时，海關得以該進口貨物於出口國出口時或出口前、後⁴銷售至我國之同樣貨物交易價格核定完稅價格。

另外，同樣貨物之交易價格有2種以上時，應優先以同一廠商生產之同樣貨物作為完稅價格認定依據，若無同一廠商時，再以與進口貨物交易型態相同及交易數量相當者認定完稅價格；當同樣貨物交易價格有2個以上時，則以最低者為準。⁵

(二)類似貨物交易價格

所謂類似貨物係指與該進口貨物雖非完全相同，但其生產國別及功能相同，特性及組成之原材料相似且在交易上類似貨物與該進口貨物可互為替代；依關稅法第32條第1項意旨，進口貨物之完稅價格，未能依交易價格及同樣貨物交易價格核定者，海關得以該進口貨物於出口國出口時

或出口前、後⁶銷售至我國之類似貨物交易價格核定完稅價格。

另類似貨物之交易價格有2種以上時，應優先以同一廠商生產之類似貨物作為完稅價格認定依據，若無同一廠商時，再以與進口貨物交易型態相同及交易數量相當者認定完稅價格；當類似貨物交易情況相當之價格有2個以上時，則以最低者為準。⁷

(三)國內銷售價格

進口貨物無法依據交易價格、同樣貨物交易價格及類似貨物交易價格核定其完稅價格時，關稅法第33條第1項規定，海關得依據該進口貨物之國內銷售價格核定其完稅價格；同條第2項亦明定，所謂國內銷售價格，係以該進口貨物、同樣貨物或類似貨物於進口時或進口前、後⁸，於國內按其「輸入原狀」於「第一手」交易階段售予「無特殊關係者」之「最大銷售量之單位價格」，但扣減下列費用：

- 1.該進口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。
- 2.貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。

⁴ 依據關稅法施行細則第16條第1項，所謂出口前、後，指出口日前後30日內。

⁵ 關稅法施行細則第15條。

⁶ 依據關稅法施行細則第16條第1項，所謂出口前、後，指出口日前後30日內。

⁷ 關稅法施行細則第15條。

⁸ 依據關稅法施行細則第16條第2項規定，採用國內銷售價格時，所謂進口前、後係指進口日前後30日內。另依關稅法第33條第4項規定，採用國內銷售價格時，若無進口日前、後30日內銷售該進口貨物、同樣貨物或類似貨物之國內銷售資料可供參考時，則以該進口貨物進口之翌日起90日內，於該進口貨物、同樣或類似貨物之銷售數量足以認定該進口貨物之單位價格時，按其輸入原狀售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減相關費用計算之。

3.貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。

(四)計算價格

進口貨物無法依據交易價格、同樣貨物交易價格、類似貨物交易價格及國內銷售價格核定其完稅價格時，關稅法第34條規定，海關得按計算價格核定其完稅價格，而所謂計算價格指以下費用總和：

- 1.生產該進口貨物之成本及費用。
- 2.由輸出國生產銷售至我國該進口貨物、同級或同類別貨物之正常利潤與一般費用。
- 3.運至輸入口岸之運費、裝卸費、搬運費及保險費。

(五)其他合理方法

當進口貨物無法依序以交易價格、同樣貨物交易價格、類似貨物交易價格、國內銷售價格及計算價格核定其完稅價格時，關稅法第35條規定，海關得依據查得之資料，以合理方法核定其完稅價格。

三、關稅估價方法應依序適用

從上開關稅法第29條至第35條規定內容可知，海關對於進口貨物完稅價格之認定方法，有其嚴格適用順序，依序為：交易價格、同樣貨物交易價格、類似貨物交易價格、國內銷售價格、計算價格及其他合理方法。另需說明者，係海關得依據納稅義務人之請求，變更國內銷售價格與計算價格之適用順序。⁹

進口貨物完稅價格核定方法之適用順序	
順序	完稅價格核定方法
第1順序	交易價格(關稅法第29條)
第2順序	同樣貨物交易價格(關稅法第31條)
第3順序	類似貨物交易價格(關稅法第32條)
第4(5)順序	國內銷售價格(關稅法第33條)
第5(4)順序	計算價格(關稅法第34條)
第6順序	其他合理方法(關稅法第35條)

參、關稅估價與會計年度一次性移轉訂價之調和

一、問題意識

參據營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核

準則(下稱TP查準)第5條規定，移轉訂價適用之交易類型包括：有形資產之移轉及使用、無形資產之移轉及使用、服務之提供與資金之使用等4種類型。但關稅徵收業務僅涉及實體貨物，即有形

⁹關稅法第33條第2項。



資產，是以，以下本文僅就有形資產會計年度一
次性移轉訂價之關稅及國稅調和業務作討論。

依TP查準第10條規定，有形資產之常規交易
方法及其意義彙整如下表：

(一)有形資產之常規交易方法

有形資產常規交易方法		
序號	方法	意義
1	可比較未受控價格法	以非關係人於可比較情況下，從事有形資產之移轉或使用、服務之提供或資金之使用之可比較未受控交易所收取之價格，為受控交易之常規交易價格。(TP查準第14條第1項)
2	再售價格法	常規交易價格＝ 再銷售予非關係人之價格×(1－可比較未受控交易毛利率) 毛利率＝毛利／銷貨淨額 (TP查準第16條第1項)
3	成本加價法	常規交易價格＝ 自未受控交易人購進之成本或自行製造之成本×(1＋可比較未受控交易成本加價率) 成本加價率＝ 毛利／購進之成本或自行製造之成本 (TP查準第17條第1項)
4	可比較利潤法	以可比較未受控交易於特定年限內之平均利潤率指標為基礎，計算可比較營業利潤，並據以決定受控交易之常規交易結果。(TP查準第18條第1項)
5	利潤分割法	於受控交易之各參與人所從事之活動高度整合致無法單獨衡量其交易結果，或受控交易之各參與人均對受控交易作出獨特且有價值之貢獻時，依各參與人對所有參與人合併營業利潤之貢獻，計算各參與人應分配之營業利潤。 (TP查準第19條第1項)
6	其他經財政部核定之常規交易方法	—

需特別說明者，係TP查準第7條第2款規定，
常規交易方法之採用，應按交易類型取其最適當
者，未如關稅法第29條及第31條至第35條規定關

稅估價方法應依序適用。

從上開有形資產之常規交易方法觀察，可知
其與關稅估價方法雖非全然相異，其中更以可比

較未受控價格法與交易價格、同樣貨物交易價格及類似貨物交易價格等關稅估價方法最為相似，但兩者對於合理貨物價格與合理交易利潤之概

念，仍有差異，無法直接相互替代使用。茲將有形資產之常規交易方法與關稅估價方法之比較彙整如下表：

比較	關稅估價方法	有形資產常規交易方法
原理相同	進口貨物交易價格法	可比較未受控價格法
	同樣貨物交易價格法	
	類似貨物交易價格法	
	國內銷售價格法	再售價格法
	計算價格法	成本加價法
理論基礎不同	其他合理方法	可比較利潤法
		利潤分割法
		可比較未受控交易法
		其他方法

(二)營利事業所得稅與關稅之核稅基礎不同

所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」換言之，營利事業所得稅係以年度收入總額減除成本費用、損失及稅捐後之純益額為核稅基礎，而關稅係以該進口貨物該次交易價格為核稅基礎，兩者有所不同。

實務上，營利事業辦理會計年度一次性移轉訂價調整時，係就該營利事業全會計年度之純益額調整，但涉及進口貨物(有形資產)時，應該如何調整？係僅就其中數份進口報單進行完稅價格之調整？或者，就該會計年度之進口報單逐筆調整？另外，調整會計年度純益額於價格之認定方法，進口貨物固然可以依據TP查準第10條採用適

當之常規交易方法，然而，於進口貨物完稅價格之認定上，是否得適用TP查準第10條之常規交易方法？抑或是仍應依據關稅法第29條及第31調至第35條規定認定完稅價格？

二、調和方案之嘗試—進口貨物通關時之價格作為暫訂價格

上開問題可透過參考國際作法，思考可能的調和模式，以下本文即先介紹世界關務組織之態度與歐盟法院之看法，並以韓國制度為借鏡，思考可能的解決模式。

(一)國際作法

1.世界關務組織(World Customs Organization, WCO)之態度

世界關務組織2018年版「關稅估價及移轉訂



價指南」¹⁰第1章簡介即敘明，關稅估價與移轉訂價之調和方法，目前尚無定論，但透過技術分析、觀念分享及國際實務的累進，嘗試逐漸整合。¹¹另上開指南列舉數則案例，但其結論意旨，不外乎移轉訂價報告或相關文件僅得於個案中作為關稅估價之參考資料，評估買賣雙方之特殊關係是否影響貨物交易價格，並未建議各國海關必須參考經濟合作暨發展組織(OECD)之指導文件作為關稅估價之解釋依據。¹²

2. 歐洲聯盟 (European Union, EU)

參據歐盟法院於西元2017年12月20日對濱松公司訴慕尼黑海關案之判決，該案判決意旨略以，歐盟海關法(EU Law/ The Customs Code)第28條至第31條，應該解釋為，歐盟海關無須對於一個在會計年度結束後無法確定將調高或調低之價格認定為完稅價格。¹³

3. 韓國模式

韓國自2007年起同步修正國際租稅調整法¹⁴及關稅法¹⁵，致力於調和關稅與國稅，但韓國

關稅法並未明定「移轉訂價(transfer pricing)」一詞，而是透過關稅預審及臨時價格通關制度，搭配國際租稅調整法實現稅制調和。¹⁶

納稅義務人得向韓國海關申請關稅預審協議(Advanced Customs Valuation Arrangement, ACVA)或向韓國國稅局辦理預先訂價協議(Advance Pricing Arrangement, APA)，而不論採取哪種途徑，均由韓國國稅局與海關聯合審查¹⁷；程序上，納稅義務人於貨物通關時，先向韓國海關申報臨時價格，於完成移轉訂價之會計作業後，再向韓國海關申請確定最終價格，並辦理關稅補徵或退還作業，惟於韓國辦理移轉訂價作業致貨物完稅價格有所調整，其調整範圍仍應符合關稅估價規定¹⁸。

(二) 調和方案之擇定

綜整上開國際作法，可知世界關務組織與歐盟法院裁判實務，對於關稅法令體系是否納入移轉訂價概念，尚存疑慮並持保守態度，仍以貨物進口通關時之交易價格為底線。為避免抵觸關稅

¹⁰ Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018.

¹¹ Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018, page 4.

¹² Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing 2018, Annex III TECHNICAL COMMITTEE ON CUSTOMS VALUATION – COMMENTARY 23.1 ; Annex VI TECHNICAL COMMITTEE ON CUSTOMS VALUATION – COMMENTARY 14.1 ; ANNEX VII TECHNICAL COMMITTEE ON CUSTOMS VALUATION – COMMENTARY 14.2.

¹³ Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH v. Hauptzollamt München, JUDGEMENT OF THE COURT (First Chamber), 20 December 2017. 資料來源：https://curia.europa.eu/jcms/jcms/_6/en/

¹⁴ Adjustment of International Taxes Act. 資料來源：<http://www.law.go.kr/>

¹⁵ Korea Customs Act. 資料來源：<http://www.law.go.kr/>

¹⁶ 關於韓國移轉訂價制度之關稅配套措施，詳參：韓國海關106年10月23日至25日於世界關務組織第45屆關稅估價技術委員會所為之簡報，資料來源：溫武彥，出國報告資料—世界關務組織(WCO)第45屆關稅估價技術委員會(<https://report.nat.gov.tw/ReportFront/ReportDetail/detail?sysId=C10700165>)。

¹⁷ 參韓國關稅法第37條之2與國際租稅調整法第6條之3。

¹⁸ 參韓國關稅法第28條、第37條之2及第38條之4；另參韓國關稅法總統施行令(Enforcement Decree of the Customs Act)第16條。資料來源：<http://www.law.go.kr/>

暨貿易總協定第7條施行協定之交易價格制度，我國移轉訂價之國稅與關稅調和作業，宜謹慎擇定調和方案。

國際實務上，值得參考者係韓國制度；韓國制度簡言之，即貨物完稅價格於通關時暫訂，嗣後待納稅義務人完成移轉訂價調整作業，再確定最終價格。此一模式，甚為可採，其優點如下：

- 1、無須修正關稅法之規定。
- 2、不牴觸關稅暨貿易總協定第7條施行協定之交易價格制度。
- 3、給予納稅義務人完成移轉訂價調整完稅價格之可能性。

綜上優點，鑒於目前國際上推動關稅及國稅移轉訂價調和作業之國家不多，政策規劃上宜保守前進，而韓國就上開議題研究及實施多年，較為完備，值得作為我國制定會計年度一次性移轉訂價政策之參考範本。

肆、法制規劃

一、規劃理念

移轉訂價之核心概念為營利事業之利潤調整，與海關對於進口貨物就其交易價格核定完稅價格，係不同制度，財政部此次規劃「會計年度一次性移轉訂價調整」係讓營利事業於會計年度

結束後，一次調整其財務會計帳載數，為避免與現行關稅制度衝突，並將本案對海關實務衝擊降到最低，應認營利事業係於會計年度結束後，始向海關申請核定完稅價格，爰營利事業於會計年度中向海關辦理進口通關案件，其價格均屬暫定。是以，本案宜於關稅法第18條第3項第3款架構下，由營利事業先繳納保證金驗放貨物，並於會計年度結束後，向海關申請核定完稅價格，做為配套措施。

二、財政部108年11月15日台財稅字第10804629000號令—關稅部分

財政部規定，自109年度起，營利事業¹⁹從事受控交易，於會計年度結算前進行一次性移轉訂價調整者，所涉受控交易之參與人應事先就其交易條件及所有影響訂價之因素達成協議，且應將調整之應收應付價款計入財務會計帳載數，另所涉受控交易之其他參與人，同時進行相對應調整。

其中，從事跨境有形資產(進口貨物)移轉之受控交易，於貨物進口報關時，其進口報單應註明「辦理000會計年度一次性移轉訂價調整作業」²⁰，檢附預估商業發票²¹及貨價申報書²²以暫訂價格向海關申請依關稅法第18條第3項第3款規

¹⁹ 於關稅案件，該營利事業之法律地位應為關稅法第6條之納稅義務人。

²⁰ 本次措施自109年度起適用，若以曆年制會計年度為例，則第1個適用的年度將為109年度，海關將於110年1月起就進口貨物部分，開始受理營利事業之申請案。

²¹ 即貿易實務中之Proforma Invoice。

²² 請至財政部關務署網站參考及下載：關務署/便捷服務/資料下載/書表下載/進口業務/貨價申報書。



定繳納保證金先行驗放，並於該會計年度結束後1個月內²³，檢送申請書及相關資料，向海關申請依關稅法完稅價格規定辦理審核，補繳或退還進口貨物關稅及相關代徵稅費；申請書應載明事項及相關資料如下：

- 1、申請核定完稅價格之進口報單號碼、項次、暫訂價格及正式商業發票價格。
- 2、決定交易價格之理由或價格計算方法。
- 3、檢附交易合約、正式商業發票、付款證明及其他相關文件。

須注意者，係營利事業於貨物進口時，依關稅法第18條第3項第3款向海關申請繳納保證金先行驗放貨物，但未於會計年度結束後1個月內檢送申請書及相關資料向海關申請核定完稅價格者，海關將依職權逕行審查並核定完稅價格。

三、關務署108年12月31日台關稽字第1081028914號令—海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點

為配合實施財政部108年11月15日台財稅字第10804629000號令，關務署另行制定「海關實

施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點」，以行政規則規範細部作業程序，其主要重點為：

- 1、進口貨物申報方式：營利事業應於進口報單特殊關係欄位填報代碼「138(有特殊關係，辦理會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格案件)」²⁴，納稅辦法欄位填報「65(預估稅捐)」，其他申報事項欄位註記「辦理000會計年度一次性移轉訂價作業」及其適用之會計年度期間，營利事業並應隨進口報單檢附進口貨物押款放行申請書、預估商業發票及貨價申報書，向海關申請繳納保證金先行驗放貨物。²⁵
- 2、貨物通關方式：營利事業辦理會計年度一次性移轉訂價業務者，由於海關需審查其暫訂價格，以利辦理保證金核算作業，是以，其進口報單通關方式為文件審核或貨物查驗；另應注意，營利事業申報之進口報單涉及違反海關緝私條例者，該涉案報單即不得適用會計年度一次性移轉訂價調整措施。²⁶

²³ 本命令規定之會計年度，不限於曆年制會計年度，營利事業採用特殊會計年度者，亦得適用，若以4月制為例，則該營利事業之會計年度於3月31日結束，應於4月30日前向海關提出申請書，申請核定完稅價格。

²⁴ 關務署前於108年12月31日發布海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點時，規定營利事業於貨物進口報關時，應於進口報單之特殊關係欄位填報代碼「136(有特殊關係且影響交易價格)」，然而，營利事業於會計年度結束後所提正式商業發票，未必受買賣雙方特殊關係而影響交易價格，代碼136無法適用本案所有可能狀況，是以，關務署立即著手修正「預報貨物通關報關手冊」及海關電腦系統，於109年4月28日新增代碼「138(有特殊關係，辦理會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格案件)」，以符作業需求。

²⁵ 海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第3點。

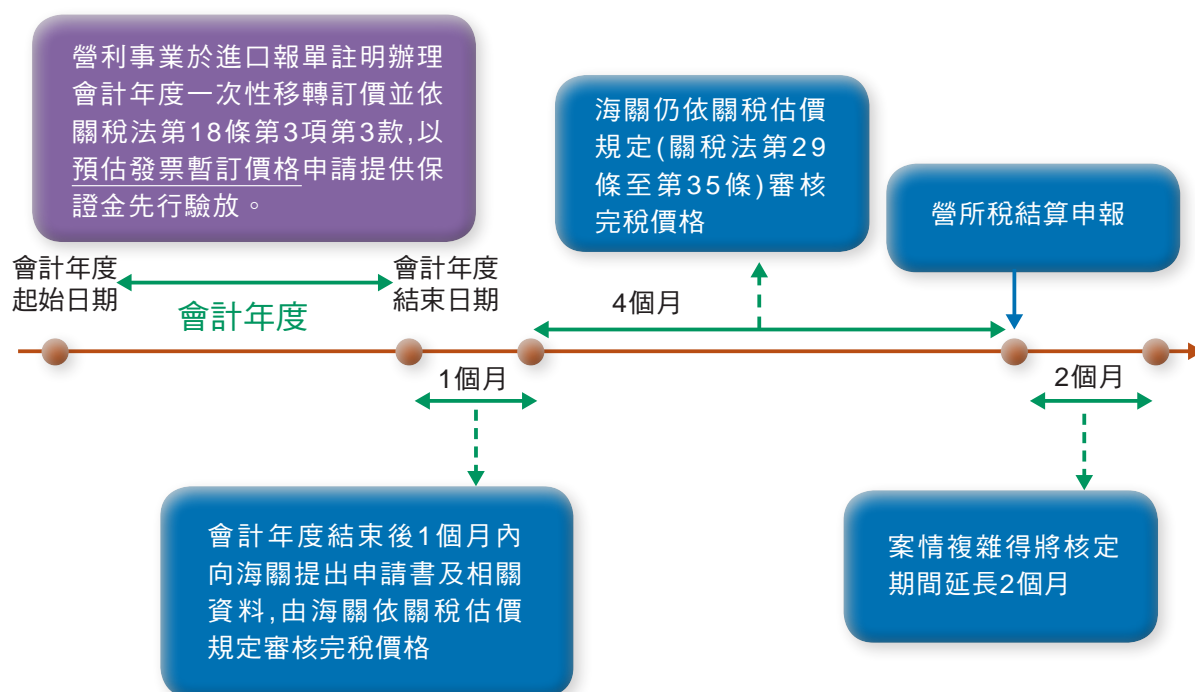
²⁶ 海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第4點。

- 3、申請核定完稅價格：營利事業應於會計年度結束後1個月內，檢送「營利事業會計年度一次性移轉訂價進口貨物完稅價格核定申請書」、交易合約、正式商業發票、付款單證或說明及其他海關審查交易價格所需要之文件。²⁷
- 4、海關審查作業：海關受理核定營利事業會計年度一次性移轉訂價之進口報單完稅價

格時，將依關稅法第30條暨同法施行細則第14條審查交易價格是否受買、賣雙方特殊關係影響，並於核定後核發通知書函及海關進口貨物稅費繳納證兼匯款申請書。

²⁸海關將於受理之翌日起4個月內完成完稅價格核定作業，有延長審查期間必要者，將延長以1次為限且不逾2個月。

財政部1081115台財稅字第10804629000號令
海關措施



²⁷ 海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第7點。

²⁸ 海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第12點。



伍、給企業之建議

本次措施並未要求企業於會計年度中之全部進口報單均須按海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第3點規定之方式申報，而係由企業衡量日後可能調整之範圍，自由擇定需要辦理會計年度一次性移轉訂價之報單，簡言之，若企業認為某筆進口報單日後有辦理會計年度一次性移轉訂價之需要，則依規定填列特定代碼及註記，若企業認為某筆進口報單日後無調整之需求，則仍以一般進口通關案件辦理即可；但請注意，本次措施以企業於進口報單填報特定代碼及註記為要件，若未依規定填報進口報單，該報單將無法適用本次措施。

又依據海關實施會計年度一次性移轉訂價核定完稅價格作業要點第4點規定，營利事業辦理本項業務之進口報單，其通關方式為文件審核²⁹或貨物查驗³⁰，而非免審免驗³¹，以利辦理審核保證金作業，是以，企業辦理會計年度一次性移轉訂價調整業務，應適當考量通關時效之影響。

再者，企業本即得於每次申報進口報單時，因應國際商品行情之變化，依實際交易情形申報完稅價格，若企業於會計年度結束之際，始集中於數張進口報單向海關申請調整價格，可能導致

調整結果超出一般商品行情，致其申報之調整價格有遭海關否准之疑慮或風險。

最後，企業按規定於進口報單填報特定代碼及註記，並於會計年度結束後向海關申請核定完稅價格，該案件就進口貨物之相關稅費決定及關務程序均告確定，日後企業向國稅局申報營利事業所得稅時，即不得再次向海關申請變更進口貨物完稅價格，爰請企業就其自身調整需求，預先規劃，以免發生落差。

陸、結語

會計年度一次性移轉訂價與關稅估價規定之調和作業，可謂財稅行政業務近年來之重大突破，於亞太地區之各國實務比較上，除韓國於法制上明確規範關稅與國稅之調和措施外，我國本次由財政部頒布命令並由關務署制定行政規則規範配套措施，亦可謂大膽嘗試，日後產、學、官三方就會計年度一次性移轉訂價作業，必定有更多的討論空間，期待後續研討改進能使稅制更為完備，增加我國國際競爭力，並請各界先進對本文給予指教及建議。

²⁹ 文件審核即所謂C2通關，審核書面文件免驗貨物放行，納稅義務人須至海關櫃檯遞交相關文件辦理通關程序。

³⁰ 貨物查驗即所謂C3通關，查驗貨物及審核書面文件放行，納稅義務人申報之進口貨物須待海關現場查驗貨物狀況後，始得放行提領。

³¹ 免審免驗即所謂C1通關，免審書面文件免驗貨物放行。

新冠肺炎疫情下對營利事業之租稅措施

作者 / 余文彬 會計師

壹、超前部署

新冠肺炎疫情自今年初開始蔓延，影響民生經濟鉅大，省公會南區辦公室經常舉辦各項活動地點的大億麗緻酒店也驚傳6月底歇業，同道在那兒渡過許多美麗的回憶，一時還想不出日後可以取代的地點，可想而知疫情的嚴重性。在疫情下最常見到的字眼就是「紓困」與「超前部署」，不講紓困，來講超前部署，所謂超前部署講明白就是預先防範，使疫情影響降至最低。筆者有一個醫療院所客戶，過去每年都為了所得額之純益率與國稅局爭得面紅耳赤，但這次國稅局查核107年度執行業務所得申報時，卻「超前部署」的主動告知為要讓辛苦的醫療機構應付疫情將純益率較上年度降低1.1個百分點！

財政部擔任國庫調度，應付各部會各項紓困措施籌措財源，主業賦稅也不忘超前部署，在現有法源架構下，放寬規定主動降低營利事業相關的稅負，透過減免、延期繳稅及提前退稅等措施，間接充裕營利事業資金，達到如同其他部會直接補貼的效果。本文乃就財政部對營利事業各項國稅提出超前部署的租稅措施作一分析，供營利事業瞭解採行。

貳、108年度所得稅結算申報延期

採曆年制的營利事業，每年5月1日至31日要申報上年度的營利事業所得稅結算申報及未分配盈餘申報，為因應疫情，財政部特別規定108年度所得稅結算申報（含營利及個人）期限延長至6月30日止，繳稅期限同步也延長至6月30日止。此一措施使營利事業可防止負責人或會計人員因居家防疫或檢疫影響結算申報，有較充裕時間完成結算申報作業，而延期繳稅1個月，可使營利事業資金調度較充裕，節省利息負擔。

本次結算申報延期1個月僅針對採曆年制（108年1月1日至12月31日）的營利事業，未採曆年制的營利事業，如日系企業會計年度係108年4月1日至109年3月31日，應於109年9月1日至30日申報，是否也可延長至10月31日申報，有待財政部認定。

參、營業稅退稅及減免

營業稅法第39條規定採加值型計算營業稅之營業人，申報之銷項稅額小於進項稅額而有溢付稅額時，下列情形由主管稽徵機關查明後退還之：



稅務財務

- 一、因銷售第7條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。
- 二、因取得固定資產而溢付之營業稅。
- 三、因合併、轉讓、解散或廢止申請註銷登記者，其溢付之營業稅。

前項以外之溢付稅額，應由營業人留抵應納營業稅。但情形特殊者，得報經財政部核准退還之。

過去溢付營業稅額之退稅，外銷零稅率及固定資產退稅較為正常，但註銷登記退稅則是鐵板一塊，很難退到稅，此次疫情特殊，希望國稅局放寬規定，讓營利事業取得資金。至於但書規定之退稅，財政部可研擬相關規定，如對於交通、餐飲住宿業等影響較重者，一般情形之溢付稅額也可退稅。

小規模營業人，由國稅局查定銷售額課徵營業稅，其營業稅率為1%，銷售農產品為0.1%，由國稅局主動或小規模營業人申請調減查定銷售額及營業稅，使小規模營業人減輕營業稅負擔。小規模營業人調減查定銷售額，也間接降低其營利所得，減少綜合所得稅負擔。

肆、增加107年度未分配盈餘減除項目

所得稅法第66條之9規定自八十七年度起至一百零六年度止，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅；自一百零七年度起，營利事業當年度之

盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之五營利事業所得稅。

前項所稱未分配盈餘，指營利事業當年度依商業會計法、證券交易法或其他法律有關編製財務報告規定處理之本期稅後淨利，加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額，減除下列各款後之餘額：

- 一、彌補以往年度之虧損及經會計師查核簽證之次一年度虧損。
- 二、已由當年度盈餘分配之股利或盈餘。
- 三、已依公司法或其他法律規定由當年度盈餘提列之法定盈餘公積，或已依合作社法規定提列之公積金及公益金。
- 四、依本國與外國所訂之條約，或依本國與外國或國際機構就經濟援助或貸款協議所訂之契約中，規定應提列之償債基金準備，或對於分配盈餘有限制者，其已由當年度盈餘提列或限制部分。
- 五、依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分。
- 六、依其他法律規定，應由稅後純益轉為資本公積者。
- 七、本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額。
- 八、其他經財政部核准之項目。

前項第二款至第六款，應以截至各該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限。

營利事業當年度之財務報表經會計師查核簽證者，第二項所稱本期稅後淨利、本期稅後淨利以外之純益項目及純損項目計入當年度未分配盈餘之數額，應以會計師查定數為準。其後如經主管機關查核通知調整者，應以調整更正後之數額為準。

營利事業依第二項第四款及第五款規定限制之盈餘，於限制原因消滅年度之次一會計年度結束前，未作分配部分，應併同限制原因消滅年度之未分配盈餘計算，依第一項規定稅率加徵營利事業所得稅。

107年度未分配盈餘之申報期限延至109年6月30日止，加徵稅率從10%調降為5%，財政部配合疫情也超前部署增加減除項目如下：

一、彌補109年度上半年估計虧損

財政部109年5月4日台財稅字第10904550440號令規定營利事業因嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響致109年第1季發生虧損，其經會計師核閱之109年度財務報表第1季虧損，得按該季期間相當半年之比例，換算109年上半年估計虧損，依所得稅法第66條之9第22項第8款規定，列為計算107年度未分配盈餘之減除項目（稱估計虧損）。但其辦理108年度未分配盈餘申報時，應檢視109年度全年度實際盈虧，與估計虧損不符情形者應併同辦理更正107年度未分配盈餘申報，調整上開估計虧損減項數額，並補繳107年度未分配盈餘應加徵之營利事業所得稅。

所得稅法第66條之9第22項第1款規定只有106年度以前虧損及108年度經會計師查核簽證之虧損可以列為107年度未分配盈餘減項，現財政部配合疫情超前部署109年度上半年估計虧損也可減除。上市櫃公司109年第1季財務報表須經會計師核閱，理當可以適用，未上市櫃公司109年度第1季財務報表如經會計師核閱者也可適用。

二、分配追溯調整107年度之期初保留盈餘

財政部109年5月4日台財稅字第109045587300號令規定營利事業107年度依本部109年1月15日台財稅字第10800614920號令規定，因國際財務報導準則或企業會計準則公報之會計準則版本變動、採用新發布會計公報，或由企業會計準則公報變更採用國際財務報導準則，追溯調整107年度之期初保留盈餘淨增加數併計該年度未分配盈餘者，於嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例施行期間（109年1月15日至110年6月30日），自該保留盈餘淨增加數分配之股利或盈餘，得依所得稅法第66條之9第2項第8款規定，列為計算107年度未分配盈餘之減除項目。

所得稅法第66條之9規定應計入未分配盈餘者，除本期淨利外，應加計本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘數額（如為純損則列為第7款減項），此項目包括「追溯適用及追溯重編之影響數」（結算編號3434）及「本期其



他綜合損益或其他權益項目轉入之稅後淨額」（結算編號3435）。本期其他綜合損益或其他權益項目轉入之稅後淨額指資產重估增值、透過其他綜合損益按公允價值衡量之股票工具投資未實現損益及確定福利計畫再衡量數等其他權益項目，於實現時不重分類至損益，而直接轉列保留盈餘，此項目應計入未分配盈餘計算並無爭議。至於「追溯適用及追溯重編之影響數」即前述函令所稱之情形，IFRS實施後過去解釋令調整增加數不計入未分配盈餘，調整減少數則列為未分配盈餘減項（財政部103年12月18日台財稅字第10304621090號令及105年12月30日台財稅字第10504682830號令），但財政部於109年1月15日台財稅字第10800614920號令規定自107年度起，營利事業因國際財務報導準則或企業會計準則公報之會計準則版本變動、採用新發布會計公報，或由企業會計準則公報變更採用國際財務報導準則，其變更會計準則當年度追溯調整產生之期初保留盈餘淨增加數，為所得稅法第66條之9第2項規定之「本期稅後淨利以外純益項目計入當年度未分配盈餘之數額」，其追溯調整產生之期初保留盈餘淨減少數，為同條第2項第7款規定之「本期稅後淨利以外純損項目計入當年度未分配盈餘之數額」，應併計變更會計準則當年度之未分配盈餘數額，計算應加徵之營利事業所得稅。

民國107年度起上市櫃公司開始適用IFRS9金融工具公報，該公報已無「以成本衡量之金融資產」，未上市櫃股票投資如重分類為透過其他綜

合損益按公允價值衡量者，則過去提列之累計減損應追溯調整增加期初保留盈餘，因重分類為透過其他綜合損益按公允價值衡量後其減損係列為其他權益減項，不影響損益。由於「追溯適用及追溯重編之影響數」要計入未分配盈餘之函令係109年1月15日發佈，早已過了107年度盈餘分配之正常期間，而IFRS9實施之追溯調整數十分重大，財政部此種突襲，使營利事業來不及因應，被強徵未分配盈餘加徵稅額，或許良心發現，才發佈號令在109年1月15日至110年6月30日期間予以分配追溯調整數得列為未分配盈餘減項。所以營利事業如分配基準日訂在109年6月30日以前，則申報107年度未分配盈餘時來得及列為減項，否則預先繳稅，以後再申請更正退稅。

企業會計準則公報（EAS）尚未採用IFRS9版本，並無追溯調整數，一般中小企業並無影響，但如係上市櫃公司之子公司或關聯企業，配合採用IFRS9則會產生如上市櫃公司追溯調整數之問題。

伍、以往年度虧損扣除

所得稅法第39條規定以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。依此規定，疫情期間之109年度虧損

數，除了以上半年估計虧損數列為107年度未分配盈餘減除項目，減少未分配盈餘加徵稅額，也可列為下個10年度純益減項，減少當期所得稅，其差別在於抵減未分配盈餘者，係依一般公認會計原則計算之會計所得；抵減當期所得稅者係依照稅法計算之課稅所得。

我國規定虧損扣除年度原為5年，98年度修正延長為10年，此次疫情之嚴重，百年少見，營利事業受創甚鉅，須經多年之休養生息才可恢復獲利，故虧損扣除年限，可能太短無法享受減免，財政部超前部屬應可考慮如國外可延長至15年，甚至是無限期，真正達到盈虧可全數互抵公平狀況。

我國現行虧損扣除係後抵以後年度純益（loss carry forward），綜觀現在疫情嚴重國內外好多百年企業均宣告破產倒閉，已經無法享受到日後扣抵租稅利益，如果營利事業108年度大賺，109年6月30日前要繳大額營所稅，而109年度卻因疫情大虧，資金調度出問題，情何以堪？所以財政部也應超前部署實施前抵退稅（loss carry back），讓營利事業申報109年度虧損後抵108年度純益，將108年度繳納之所得稅退還予營利事業，營利事業取得退稅現金，實質好處遠大於減少未來年度賺錢要繳的稅。國外前抵退稅期限為1年，可能影響國庫調度甚鉅，如不訂在所得稅法列為常態性租稅優惠，但為因應疫情嚴重性，虧損前抵退稅制度建議修訂在嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興條例（簡稱紓困振興條

例），紓困振興條例施行期間為109年1月15日至110年6月30日止，109年度結算申報係於110年5月31日前申報（如並未延長），在施行期間內，109年度虧損數即可前抵108年度純益，讓營利事業退回108年度繳納之營所稅，增加營利事業活命永續經營的契機。此時營利事業可採申請延繳108年度營所稅自繳稅額，來配合109年度虧損扣抵退稅，使營利事業將資金負擔降至最低，符合財政部先退稅後繳稅的超前部署理念。

陸、暫繳申報

所得稅法第67條規定營利事業除符合第六十九條規定者外，應於每年九月一日起至九月三十日止，按其上年度結算申報營利事業所得稅應納稅額之二分之一為暫繳稅額，自行向庫繳納，並依規定格式，填具暫繳稅額申報書，檢附暫繳稅額繳款收據，一併向該管稽徵機關申報。

營利事業未以投資抵減稅額、行政救濟留抵稅額及扣繳稅額抵減前項暫繳稅額者，於自行向庫繳納暫繳稅款後，得免依前項規定辦理申報。

公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期辦理暫繳申報者，得以當年度前六個月之營業收入總額，依本法有關營利事業所得稅之規定，試算其前半年之營利事業所得額，按當年度稅率，計算其暫繳稅額，不適用第一項暫繳稅額之計算方式。

所得稅法第69條規定下列各種情形，不適用



暫繳之規定：

- 一、（刪除）
- 二、在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，其營利事業所得稅依第九十八條之一之規定，應由營業代理人或給付人扣繳者。
- 三、獨資、合夥組織之營利事業及經核定之小規模營利事業。
- 四、依本法或其他有關法律規定免徵營利事業所得稅者。
- 五、（刪除）
- 六、其他經財政部核定之營利事業。

營利事業109年度暫繳應於9月1日至30日止申報，109年度前半年受疫情影響產生虧損，而108年度有所得應納所得稅，如以108年度應納稅額二分之一為暫繳稅額，雖然109年度申報時可退稅，卻加重營利事業資金及利息負擔，此時可採試算暫繳，以109年度上半年虧損數申報，即不必繳納暫繳稅額，其前提是採用藍色申報書或經會計師查核簽證。

營利事業採藍色申報書須會計制度健全向國稅局申請核准，而會計師查核簽證須支付會計師簽證費，其成本較高，但減少暫繳稅額之資金負擔及利息成本效益大於會計師簽證費及帳務處理費者，一般營利事業應採試算暫繳方式申報較有利。至於帳冊不完備而採擴大書審之中小企業，實務上無法採用試算暫繳，只能就108年度擴大書審應繳稅額之一半繳納暫繳稅額，對中小企業

不利。依所得稅法第69條規定獨資合夥及小規模營利事業免辦暫繳，但公司、信用合作社及其他法人組織之中小企業則不能免辦暫繳，期望財政部超前部署依所得稅法第69條規定其他經財政部核定之營利事業也可免辦暫繳，如109年度上半年營業額較108年度同期減少50%以上，且依109年度上半年營業額估算全年營業額未達3千萬元之營利事業，可向財政部申請免辦暫繳，以減輕其資金負擔。

柒、紓困振興條例之租稅減免

紓困振興條例第1條規定為有效防制嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-9），維護人民健康，並因應其對國內經濟、社會之衝擊，特制定本條例。紓困振興條例所需經費上限為新台幣2,100億元，並得視疫情狀況，以不超過原預算額度內再編列特別預算，送請立法院審議。條例施行期間，自民國109年1月15日至110年6月30日止。

有關紓困振興條例之租稅減免措施規定如下：

一、居家隔離檢疫請假期間給付薪資2倍減除

紓困振興條例第4條規定機關（構）、事業單位、學校、法人、團體給付員工居家隔離檢疫請假期間之薪資，得就該薪資金額之百分之二百，自申報當年度所得稅之所得額中減除。其給付員工依中央流行疫情指揮中心指揮官應變處

處置指示而得請假期間之薪資，亦同。前項給付員工之薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不適用前項規定。

紓困振興條例第3條第2項規定接受居家隔離、居家檢疫、集中隔離或集中檢疫者，於隔離、檢疫期間，其任職之機關（構）、事業單位、學校、法人、團體應給予防疫隔離假，且不得視為曠職、強迫以事假或其他假別處理，亦不得扣發全勤獎金、解僱或為其他不利之處分。家屬為照顧生活不能自理之受隔離者、檢疫者而請假者，亦同。為控制疫情，營利事業員工必須居家隔離檢疫，除給予隔離假，薪資必須照付給員工，其薪資得以2倍計算減除所得額，以示租稅減免優惠。但如給付居家隔離檢疫之員工薪資適用於產業創新條例第10條投資抵減應納營利事業所得稅者，即不能2倍減除，只能按原金額減除。

二、取得政府補助收入免納所得稅

紓困振興條例第9-1條規定受嚴重特殊傳染性肺炎影響而依本條例、傳染病防治法第五十三條或其他法律規定，自政府領取之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，免納所得稅。前項自政府領取之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，不得作為抵銷、扣押、供擔保或強制執行之標的。現在各部會如經濟部、交通部及文化部等辦理紓困措施，營利事業取得之補助收入，免納當期所得稅，但要計入未分配盈餘計算未分配盈餘加徵稅額，因

為未分配盈餘是以會計所得計算。同理個人取得補助收入可免納綜合所得稅。

捌、結語

新冠肺炎疫情影響之大，百年少見，甚於SARS疫情。防洪治水，要有百年頻率觀念，才能治本，就像會計對金融資產之減損，已從已發生損失模式進展到預期信用損失模式，投資金融資產之時，就要提列減損，不能只等到發生時才提列，為時已晚，這是從2008年金融風暴學到的教訓。正如新冠肺炎疫情下，有誰能想到大億麗緻酒店要歇業呢？

各項法規的超前部署，預先防範，可以應付像新冠肺炎重大疫情，筆者十分稱道未分配盈餘課稅的修正，早期未分配盈餘是以課稅所得額再調整免稅加減項而得，基本上仍以課稅所得額為準，而非會計所得，造成股票股利要計入，權益法認列之投資損失不得減除，被強迫加徵未分配盈餘所得稅，以致訴源不斷。現修改為會計所得，除彌補以往年度虧損，也可彌補次一年度經會計師查核簽證之虧損，如今更超前部署可彌補次二年度之上半年估計虧損。

此次新冠肺炎疫情，政府在防疫措施成效初被打為99分，但紓困措施卻被打59分不及格，財政部雖無其他部會採行的直接補助措施，但對事業租稅措施的超前部署，可以打80分，就像我在前文中提到的稽徵所就已經對107年度申報做了超前部署的租稅優惠措施，更何況108年度呢！



（有同道戲稱108及109年度帳務可躺著做了）如果要達到90分，筆者建議以下落實或增加超前部署措施：

- 一、擴大運用營業稅法第39條但書規定溢付營業稅退稅之規定。
- 二、在紓困振興條例增訂虧損前抵退稅（loss carry back）之規定。
- 三、依所得稅法第69條核定免辦暫繳之營利事業。

四、降低109年度擴大書審純益率，以減輕中小企業所得稅負擔，因其帳冊不全無法如一般營利事業可按實際盈虧申報。

以上措施主要係讓營利事業取得足夠之資金來因應疫情，雖不是直接補助給予現金，卻有相同的效果。稅法各項但書及其他規定，讓財政部在此次超前部署下立下大功，誠所謂百年大計也！

慶祝第63屆會計師節高爾夫球聯誼賽



項次	項目	姓名
1	總桿冠軍	張威珍會計師
2	淨桿冠軍	王文聰會計師
3	淨桿亞軍	呂惠民會計師
4	淨桿季軍	黃勝義會計師
5	博蒂獎	劉興宗會計師、王文聰會計師、葉敬忠會計師、林維民會計師

跨國銷售數位商品之營業稅爭議 —最高行政法院108年度判字第40號判決簡析

作者 / 黃士洲副教授 臺北商業大學財政稅務系

有鑒於納稅者權利保護法106年底正式實施後，經統計顯示積極援引稅務裁判，有助於納稅人取得有利判決(勝訴率由6-8%提升到17%)，因此有必要整理重要規定相關之案例類型與裁判理由；據此全聯會與臺北商業大學於108年12月起以產學合作方式，進行辦理「納保法裁判彙編與重要判決評釋研討與專書」合作計畫，希望藉由裁判彙編與重要判決評釋專文，及透過舉辦案例研討會，供會計師執業參考，將有助於行救、帳務、稅簽與稅務規劃業務，本期起將以專欄形式陸續刊登研究成果，以饗讀者。

編輯室

實務參考指引

本案是繼最高行政法院107年判字40號的Uber營業稅判決之後，再針對新興電商的跨境營業模式所涉及的營業稅爭議，作出指標性的闡釋，本案也是發生在營業稅導入跨境電商簡易登記稅制之前的舊案(2013~2014)。本案裁判的法庭與先前Uber案也是同一庭，不過本件裁判觀點則是從租稅法律主義出發，認定一審法院必須確認營業稅的課稅法定要件—境內固定營業場所。

法律的規定與適用，經常落後新興科技與經濟模式的發展，是否代表著稽徵機關可以本於實質、量能課稅的稅法解釋職權，大幅擴張稅法課稅要件的文義？這篇判決明確指出「未修法以前，執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由

對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。」同時強調不同的課稅要件，應當分離看待，不可混為一談等，當可作為實務工作者處理新興產業遭遇稅務爭議，莫衷一是之際的一盞指路明燈。

壹、前言

面對數位經濟的浪潮，我國也仿效歐盟一站式的簡易稅制，在106年5月實施境內無固定營業場所的跨境電商的簡易登記稅制。不過，在營業稅修法之前，境外營業人依照當時營業稅法規定，仍需在境內有固定營業處所，才須向我國報繳營業稅(營業稅法第2條第3款參照)，若無固定營業處所的進口勞務或貨物行為，則由買受人負



擔納稅義務(所謂反向課徵機制)。

在106年5月之前，亦即當時以固定營業處所決定境外營業人報繳營業稅的納稅義務，在透過網際網路與電商平台進行遠距離銷售的場合，所謂「固定營業處所」可否放寬解釋？以境內設有銀行帳戶、利用境內拍賣網站帳號，即可具備透過境內固定營業處所銷售應稅勞務的課稅構成要件？最高行政法院108年度判字第40號判決堅持租稅法定主義/課稅要件法定主義的立場，可以讓我們回顧租稅法定主義的初衷。

貳、案例事實與法院裁判

一、案例事實經過

在2013年6月到2014年8月之間，長年旅居日本的台灣人甲君(設有台灣戶籍，2013、14年度在台居留僅40日、34日)，在我國公司設立的「露天拍賣」網頁，登錄三組帳號成為網路商家，向位居我國消費者出售虛擬遊戲幣跟LINE貼圖，虛擬遊戲幣與LINE貼圖是甲君在日本蒐購到，交易方式是當甲君確認設於境內的銀行帳戶收到買家匯款之後，將虛擬遊戲幣、貼圖的〔商品序號〕，透過網路訊息的方式傳送買家，完成交易。

甲君主張其代購業務完全在日本進行，實際營運活動地點都在境外，屬於境外營業人，至於境內設有戶籍或於境內網站設有帳號，尚不足以認定在境內有固定營業場所。稅局則是主張，「露天拍賣」平台僅限於我國國民註冊，甲君以境內身分註冊為會員，藉以銷售其於日本購進之

虛擬遊戲貨幣及LINE貼圖，復由網路傳送商品序號予中華民國境內買受人使用，並收取代價，屬於在境內銷售勞務之行為。

本案原由台中高等行政法院107年度訴字第136號判決納稅人敗訴，經上訴後，最高行政法院108年度判字第40號判決廢棄原判決發回，要求台中高等行政法院確認甲君在台有無固定營業處所(尚更審中)。

二、法院裁判理由重點摘錄

本件最高行政法院廢棄原台中高等行政法院判決，先是分析行為當時的營業稅法關於進口勞務的稅制設計，並認為該案甲君既屬境外營業人，須再經職權調查確認是否於境內有固定營業處所之後，才可決定營業稅徵免，所持理由如下：

(一) 進口勞務若無境內固定營業處所，應由買受人代為報繳

勞務雖有一身專屬性之實證特徵，很難大量進口再行分銷。但在資訊不流通的實證環境，同樣很難想像境外企業能跨越國境限制，遙控及整合境內資源，而直接「在境內提供勞務」。故進口勞務時原則上仍以買受人為營業稅之課徵對象。但當境外營業人之境內勞務進口數量，龐大到需設「境內固定營業場所」為其境內之手足或助手時，選定「境內固定營業場所」為營業稅納稅義務人，其稽徵成本最低。

（二）新興經濟模式挑戰既有稅制不足，課稅解釋仍應侷限在文義可能範圍

社會實證環境卻會隨技術進步而不斷變遷，終將使原來的實證法規定無法趕上時代之需，而對待規範之事務，呈現「捉襟見肘」之窘狀，因此產生修法需求。營業稅法正面臨此等困境。尤其網路發達，使得資訊交流限制的門檻大幅度降低後，營業稅法上原來「進口課稅，出口退稅」的法制設計，降低稽徵成本之功能即被削弱。此可由下述實證現狀而得證實：…b.境外企業「不透過境內之手足或助手（指固定營業場所），而直接透過網路，協調整合境內眾多資源，完成特定勞務成果，而供境內勞務使用」之可能性，也同樣大幅度提高，前述直接以勞務買受人課徵營業稅之稽徵成本因而提高。

立法者面對此等實證環境變遷局面，即須以修法手段迅速回應。105年12月28日新增、而為本案所不得適用之現行營業稅法第2條之1規定（按：即跨境電商簡易登記稅制），正是立法者以修法手段回應社會變遷之事例。但在未修法以前，執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。

（三）境內固定營業場所乃境外營業人成為我國納稅義務人的法定要件

營業稅法上，有關「境外營業人」之規範判

準，即與「受判斷之營業主體是否有境內銷售行為無涉。而應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相斷理論，以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」為其判準。

直到「網路發達」之社會變遷現象浮現後，立法者才思考解決之道，而有105年12月28日新增之現行營業稅法第2條之1之制定（但對網路購物所生之議題則尚未立法解決）。在此之前，即使是電子勞務之「境內銷售」，仍應依營業稅法第6條第3款規定，以「境內固定營業場所」為（負納稅義務之）營業人，而非以「境外營業人」為納稅義務人。由以上說明足知，境外營業人之資格判斷，除非實證法有特別規定，根本不受「該主體有無境內銷售行為」因素之影響。

（四）營業稅法上境內銷售判定，重在物權或履行地，無涉締約地點

更進一步言之，「（應稅之）境內銷售行為」判斷，也與「銷售契約之協議或締結是否在『境內』完成」一節無涉。事實上，現行營業稅法在定義「境內銷售」時，重視者為物權行為或履行行為，而非債權行為或原因行為，故以「貨物起運地、所在地」及「勞務提供地與使用地」為判準（營業稅法第4條第1項及第2項規定參照），根本不考慮在締結交易契約之「實際地點」。再考諸現實環境，早在網路未發達以前，交易的締約過程即可透過文件或電報等資訊交流



工具，跨「地域」為之。而在網路發達後，「異地」協商交易事宜並簽定交易合約，更是常態現象。因此可以斷言，交易契約之協商或締約地點是否在境內，與「境內銷售」之法律判斷，毫無連結。

故原判決謂「因上訴人有境內銷售勞務行為，即非外國之事業、機關、團體、組織」云云，此等法律意見即屬速斷，尚不符合現行營業稅法制之規範意旨。被上訴人所言「因為上訴人未在日本國成立商號及公司，即非境外營業人」一節，更係將營業人之主體資格判斷與營業人之地域歸屬判斷混為一談，論述邏輯實有錯誤。如果我國稽徵機關認定上訴人「實質上」屬營業主體，即不能以其在日本國「形式上」未設立商號或公司，而謂其非屬「境外營業主體」，因為此等論述結構，前後有所矛盾。

（五）居留地、登入地與交易虛擬貨物等客觀事證可佐證納稅人為境外營業人

上訴人為「境外營業人」之相關事證，主要即是上訴人在原審中之事實主張及舉證，例如「其長年在日本國工作及居住，於102年及103年間在臺居留天數分別僅有40日及34日」、「交易活動都是在日本國境內，使用當地之電腦系統登入拍賣網路」及「出售於日本國境內創設之虛擬遊戲貨幣及LINE貼圖」等情形。此等事實主張如經證明屬實，可以證明其主要營業活動所在地為日本國，即可確定其屬「境外營業人」。

（六）固定營業場所作為課稅要件，必須獨立認定

即使上訴人為境外營業人，但若其在中華民國境內設有「固定營業場所」，其仍可能以該境內「固定營業場所」資本主之身分，依營業稅法第6條第3款規定，被認定為「境內營業人」，再依同法第2條第1款規定，成為前開銷售行為所生營業稅之納稅義務人，所以本案仍應審究上訴人有無在我國境內設立「固定營業場所」。

「固定營業場所」之法律概念，源自國際租稅所指之「常設機構」，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題（參閱陳清秀著國際稅法第3版第119頁至第184頁），亦可用於處理境內營業稅之課徵議題。其具體定義，參酌所得稅法第10條第1項之規定（即「本法稱固定營業場所係指經營事業之固定場所，包括管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、礦場及建築工程場所。但專為採購貨品用之倉棧或保養場所，其非用以加工製造貨品者，不在此限」），基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。

（七）固定營業場所作為課稅要件，必須獨立認定

針對「上訴人有無在中華民國境內設置『固定營業場所』」之待證事實而言，原判決並未將之與「境外營業人」判斷爭議分離看待，並視之

為一個有必要獨立採證及論述之「事實認定」對象。反而採取混合論述之方式，並僅以「交易進貨來源，價金支付、勞務移轉」等交易流程論述，配合「拍賣網路平台之會員以本國人為限」、「上訴人領有我國之國民身分證，並於國內設有戶籍」等情況事實，即斷定上訴人屬「境內銷售人」。而對「上訴人有無就前開銷售行為，在我國境內設立固定營業場所」一事全面忽略，以致未調查此項待證事實，自有重要事實未予調查之違法情事。

參、本案爭點

1. 在上訴人確為從事營業行為之「營業人」前提下，其究竟是「境內營業人」，抑或是「境外營業人」？而「境外營業人」之判準究竟為何？
2. 如果認上訴人確屬「境外營業人」，是否其在中華民國境內設有「固定營業場所」，而依行為時營業稅法第6條第3款之規定，以該「境內固定營業場所」為營業人自然人身分兼為營業人，該「固定營業場所」之主體認定，即屬其本人。

肆、本案相關法令

1. 營業稅法第2條第3款：「營業稅之納稅義務人如下：三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華

民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。

2. 營業稅法第6條：「有下列情形之一者，為營業人：三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。四、(本項106年5月施行)外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所銷售電子勞務予境內自然人。」
3. 營業稅法第36條第1項前段：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始十五日內，就給付額依第十條所定稅率，計算營業稅額繳納之…。」

伍、裁判評析

本案的裁判脈絡與Uber營業稅案(最高行政法院107年度判字第199號判決)大致雷同，亦即境外的營業人必須具備境內銷售勞務，同時在境內具備固定營業場所，稽徵機關對之所核課的營業稅處分才屬合法。所不同者，在於Uber案之中，法院是透過實質課稅的觀點，將台灣宇博公司(沒有實際經手消費者、特約司機的金流與契約)視為Uber集團在我國境內固定營業場所，本案法院則要求須有具體/實體的營運處所(聘僱員工及營運地點)。

本案關鍵的課稅要件正是「固定營業處所」，如同判決所指出，其意義等同國際稅法上所稱的「常設機構」(Permanent Establishment)，



以下先從此概念談起。

一、固定營業場所/常設機構的概念

誠如判決理由所闡釋：「**固定營業場所**」之法律概念，源自國際租稅所指之「**常設機構**」，原本用於處理所得稅法上有關「非居民企業境內來源所得」之課稅議題，其具體定義，參酌所得稅法第10條第1項之規定，基本上要求有「無形人力資源與有形物質資源結合後」之「實體組織」存在。應注意者，**所得稅法關於固定營業場所的定義內容過於寬泛且過時**，更具體內容應進一步探求我國對外租稅協定所依循的OECD租稅協定範本，概念範圍除了包含客觀的廠棧、分支機構之外，還有功能性的判斷基準(例如準備、輔助性的排除條款)，此外2017年OECD租稅協定範本擴增了常設機構定義，須就關係企業整體判斷營業處所的功能性(防止化整為零規避常設機構)，我國財政部也宣布接受此定義修正。¹

常設機構(Permanent Establishment)同時是國內稅法與國際稅法的重要課稅要件/規範連結要素，作為「居住地國課稅原則」(Residence Principle)的適用門檻，避免採取「來源地國課稅原則」(Source Principle)造成過度的雙重課稅。常設機構的門檻本身也就代表著境外企業對所得來源地國之間，已經具備了最低的經濟上連結關

係，而應當比照境內企業負擔對等的公課責任。

常設機構概念存在的目的，具體來說有三：²

- ◆區劃境外企業母國與所得來源國的課稅權，將境外企業與該常設機構相關的利潤，歸屬給所得來源國課徵；
- ◆資本輸入與競爭中立性，讓具備常設機構的境外企業可以與境內企業負擔相同的納稅權益。
- ◆基於稅捐服從與稽徵成本考量，讓不具備常設機構的境外企業，無須履行報繳稅款責任。

二、固定營業場所的認定與租稅法律主義

如前述營業稅法第2條與第6條規定，境外營業人需在境內有固定營業場所，才對境內的銷售勞務行為，成為納稅義務人，負擔納稅義務，如果欠缺固定營業場所，則是由境內買受人報繳，簡言之，本案核心爭點即為「境外營業人」與「境內固定營業場所」兩項，而此兩項要件基於租稅法律主義，其構成要件的解釋仍不能溢脫「可能文義的解釋範圍」。

(一) 境外營業人以主要營業重心所在地判斷

首先，針對本案納稅人是否具備境外營業人身分，本判決以「營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」作為判斷標準，並指出即便

¹ 參見：〈我國對於「導入防止稅基侵蝕及利潤移轉租稅協定相關措施多邊公約」措施立場之簡要說明〉，網址：<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/6618?cntId=82498>。

² E. Reimer, Permanent Establishment in OECD Model Tax Convention, in <Permanent Establishment>, 6th Edition, OECD MC 10-13, Rz 32-42.

是「銷售行為主要發生在境內」或「銷售契約的協議或締結在境內完成」，納稅人並不會當然因此構成「境內營業人」的身分。再從客觀事證上，主要居留地點、網站登入地址、虛擬商品創設、取得地點等也都是在日本國來看，換言之，也就是由納稅人所啟動的實體動態活動均在境外，即不得超出「境外營業人」的文義解釋範圍，單以營業成果或部分過程涉及境內，隨之歸為「境內營業人」。

（二）固定營業場所係獨立判斷的課稅要件

本案判決繼續基於租稅法律主義，明確指出除非稅法明文規定納入數位常設機構的概念之外，否則固定營業處所仍侷限於「實體」定義，且固定營業場所須與「境外營業人」的課稅構成要件予以分離看待，並依照事證獨立認定。引申來說，稽徵機關在面對多項構成要件時，既不能將數項構成要件直接合併判斷，也不應當特意省略某個課稅要件，即便是該課稅要件證明上並不容易，抑或改用其他欠缺事實關聯的事證，來填充該構成要件，此乃本號判決理由最有價值的觀點。

舉例來說，遺產及贈與稅法第4條第2項關於一般贈與之規定，可細分為三項構成要件，分別是「財產所有人以自己之財產」、「無償給予他人」、「經他人允受而生效力之行為」。稽徵實務上稽徵機關往往只掌握到財產移動的外觀(如金流)，但是針對財產移轉的原因事實是否出於無償

的讓與及受讓的主觀意思，若當事人否認，稽徵機關很難提出客觀的積極事證，因此實務上乃發展出一套似是而非的論述—當有財產無償移轉的外觀事實，由於私經濟相關事證多為當事人所掌握，其須承擔協力義務，提出非屬無償的原因事證，換言之，利用舉證責任的轉換來變相脫免自身證明困境，同時形同省略稅法設定無償贈與意思作為課稅要件。較為妥善的論述，毋寧是透過財產移轉人與受讓人間的親屬或情誼關係，在一定親等之間，如父母子女之間，無償贈與存在較高度的經驗法則，若欠缺一定親屬或情誼關係，稽徵機關應探求財產移轉的背後原因關係是否真為贈與。換言之，若如本案稽徵機關論述，單憑推砌文字的帽子戲法，就來架空法定課稅要件，是無法通過稅務法院的判決審查。

關於本案納稅人是否在境內有固定營業場所，最高行政法院是發回原審重新調查，然值得注意的是，納稅人在我國境內設有銀行帳戶收付網拍款、且利用境內拍賣網站帳號，此兩項事實並沒有被最高行政法院判決採為固定營業場所的表徵，依照判決關於「依循所得稅法第10條第1項所定之『實體』定義為斷」的明確指示，未來應當還是聚焦在該案納稅人是否在我國境內有固定的實體營運處所，並且有人力的組織。



自動補報補繳所漏稅款免罰之疑義 —最高行政法院107年度判字第368號判決簡析



作者 / 蔡孟彥兼任助理教授 臺北商業大學財政稅務系

實務參考指引

稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」但自動補報繳之時間點應如何判斷？以及若該案中又涉及有人檢舉逃漏稅捐時，在認定上又會產生如何之差異？

最高行政法院107年判368號判決針對稅捐稽徵法第48條之1要件之認定指出，上訴人申請更正96至98年度未分配盈餘結算申報，其調增的稅後純益金額，除來自前述更正的成本費用外，尚有無其他科目的更正？此攸關係爭更正事項是否在檢舉範圍，有無稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之適用，原審未予詳察，徒以上訴人於101年6月28日申請更正其97、98年度營利事業所得稅及96至98年度未分配盈餘結算申報，並補繳所得稅額，係於他人檢舉且經被上訴人開始調查後所為，亦併同更正沖銷股東往來，即認其不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之規

定，容嫌速斷。

值得注意最高行政法院107年判368號判決指出，在租稅裁罰爭訟案件中，納稅義務人並無協力義務或責任以自證無違規事實，稅局就處罰之要件事實應負擔完全的證明責任，其證明程度不能因上訴人違反協力義務而減輕。原審未調查釐清納稅義務人原先有無虛列成本匿報所得或藉由股東往來隱匿營業收入或有其他短漏報原因，徒憑納稅義務人所為之更正申報數據及稅局所提其他自相矛盾的事證，即維持原處分所為上訴人虛列營業成本，致漏報課稅所得額及未分配盈餘的認定，亦嫌速斷。

壹、案例前言

稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰」但在本條規定之適用上，若遇有檢舉之情事時即無法產生免除處罰之效果，而此

條要件所稱之檢舉必須至如何之程度，始得產生縱令納稅義務人補報繳稅款亦無法產生免除處罰之效果？

關於本件是否構成租稅處罰之要件時，雖然於其可能涉及之規範如下：所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」、第102條之2第1項規定：「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」、第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」

但因為縱使納稅義務人違反協力義務，亦非意味著稅局即可逕以此做為處罰納稅義務人之理由，就此納稅者權利保護法第7條第4項至第5項規定：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

本件最高行107年判368號判決指出，租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事

人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用。

貳、案例事實與法院裁判

一、案例事實經過

(一)上訴人97年及98年度營利事業所得稅結算申報，營業成本分別為新臺幣（下同）8,830萬5,135元、5,255萬7,243元及其他費用各為134萬7,452元、225萬7,841元，經被上訴人依申報數核定；嗣上訴人申請更正營業成本分別為2,730萬5,135元、3,155萬7,243元及其他費用各為160萬4,452元、242萬9,274元，被上訴人依其更正申報數核定。嗣被上訴人接獲通報，查得上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且更正事項係於檢舉後始提出，不符稅捐稽徵法第48條之1自動補繳免罰之規定，核認上訴人虛列成本致短漏報所得稅額，按所漏稅額1,518萬5,750元、520萬7,141元，各處以1倍之罰鍰計1,518萬5,750元、520萬7,141元。

(二)上訴人96至98年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅申報，依所得稅法第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘，分別列報為62萬8,185元、38萬1,336元、0元，經被上訴人依申報數核定；嗣上訴人申請更正各年度未分配盈餘為4,779萬5,997元、6,314萬8,441元、3,572萬9,253元，被上訴人乃依其更正申報數核定。嗣被上訴人接獲通報，認原告更正事項



屬被檢舉範圍，且於檢舉後始提出，被告遂據以重行核定未分配盈餘為5,303萬6,865元、7,012萬2,560元、3,969萬9,170元，並就上開增加之未分配盈餘乘10%稅率為漏稅額，分別補徵應納稅額52萬4,087元、69萬7,412元、39萬6,992元，並就所漏稅額524萬868元、697萬4,120元、396萬9,917元，處以0.5倍之罰鍰計262萬434元、348萬7,060元、198萬4,958元。

本件案例事實的時間序列如下：

- ◆101年3月：本件檢舉人提出檢舉，指稱上訴人藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐。
- ◆101年6月：上訴人召開董事會，決議當日下午立即辦理股東往來更正
- ◆103年12月：被上訴人函請提示帳證釐清股東往來性質，上訴人並未提示
- ◆104年4月：被上訴人函查上訴人部分股東與上訴人間有無借貸關係，渠等股東多回復稱並無借款予上訴人或不清楚是否借款予上訴人
- ◆104年6月：上訴人針對被上訴人所做成裁罰處分之復查遭駁回
- ◆104年10月：上訴人針對復查決定所提出之訴願，亦遭台財訴字第10413948020、第10413948010號及第10413948030號訴願決定駁回
- ◆105年12月：台北高等行政法院104年度訴字第1868號判決，原告之訴駁回。
- ◆107年6月：最高行政法院107年度判字第368號判

決，原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

- ◆108年1月：臺北高等行政法院107年訴更一字第77號行政判決，原告之訴駁回。
- ◆108年11月：最高行政法院 108 年判字第 525 號行政判決，原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。
- ◆109年3月：臺北高等行政法院108年度訴更二字第92號和解結案。

稅局以按稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰之規定，以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查為要件。本件檢舉人於101年3月6日提出檢舉，指稱納稅義務人藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐，經稅局以101年6月22日財北國稅審三字第1010207942號函（下稱101年6月22日函）請納稅義務人提示股東往來明細、收付款證明，並由納稅義務人收訖後，旋於101年6月28日召開董事會，決議當日下午立即辦理股東往來更正，足證納稅義務人確實於檢舉日後之101年6月28日始辦理更正調增所得額，故無稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之適用。

而納稅義務人則是主張本件檢舉人並未提示具體證據供查核，依「各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件作業要點」（下稱系爭作業要點）第13點規定，自無成立檢舉案件之要件。至於納稅義務人101年6月28日董事會議紀錄略以「有人藉此提出刑事告訴，或向國稅局檢舉」等語，乃屬臆測，並非確知有人檢舉。又稅局101年6月22日發調查函之日，仍未掌握原告有具體可疑之違

章事實，此由稅局事後以原告更正申報之內容處罰原告即可推知，因此納稅義務人於101年6月28日主動申請更正補繳所得稅，應仍在調查開始之前，當有稅捐稽徵法第48條之1第1項之適用。稅局僅憑納稅義務人營利事業所得稅結算申報更正金額，以臆測方式核定原告逃漏所得金額，對誠實更正補繳之納稅義務人處以漏稅罰，顯有違誤，且違反行政程序法第6條規定。

二、法院裁判理由重點摘錄(小標題為本文所加)

(一) 租稅構成要件事實之認定，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任

依行政訴訟法第133條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第277條前段規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第136條參照）。且課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第12條之1第4項、納稅者權利保護法第7條第4項、第11條第2項參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上），始能認為真實，若

僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

(二) 納稅人違反協力義務尚不足以轉換課稅要件事實的客觀舉證責任

納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，僅能容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。又租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

(三) 判決不備理由與證據上理由矛盾之認定

行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就



當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或認定事實徒憑臆測而不憑證據，或調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法；如認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾。

（四）稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之認定

上訴人於原審主張其因帳列多項支出無法取得合法憑證，遂更正補繳系爭稅捐云云，如果屬實（真有支出），則只需於報稅時帳外調整補稅即可，應無須更正其財務報表，然上訴人卻一併更正其財務報表，其真正原因為何，是否過去有虛偽增列或減列成本費用的情形，其實際形態如何？上訴人申請更正96至98年度未分配盈餘結算申報，其調增的稅後純益金額，除來自前述更正的成本費用外，尚有無其他科目的更正？此攸關系爭更正事項是否在檢舉範圍，有無稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之適用，原審未予詳察，徒以上訴人於101年6月28日申請更正其97、98年度營利事業所得稅及96至98年度未分配盈餘結算申報，並補繳所得稅額，係於他人檢舉且經被上訴人開始調查後所為，亦併同更正沖銷股東往來，即認其不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之規定，容嫌速斷。

參、本案爭點

1. 納稅義務人更正先前之申報內容是否符合稅捐稽徵法第48條之1所規定之自動補報繳免罰？
2. 納稅義務人即便未盡協力之義務，稅局是否即可逕自認定納稅義務人有逃漏稅捐之事實？

肆、本案相關法令

1. 稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、本法第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰」
2. 所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」
3. 所得稅法第102條之2第1項規定：「營利事業應於其各該所得年度辦理結算申報之次年5月1日起至5月31日止，就第66條之9第2項規定計算之未分配盈餘填具申報書，向該管稽徵機關申報，並計算應加徵之稅額，於申報前自行繳納。其經計算之未分配盈餘為零或負數者，仍應辦理申報。」
4. 所得稅法第110條之2第1項規定：「營利事業已依第102條之2規定辦理申報，但有漏報或短報未分配盈餘者，處以所漏稅額1倍以下之罰鍰。」

5.納稅者權利保護法第7條第4項至第5項規定：

「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

伍、裁判評析

本號判決值得思考之處，在遇有稅務檢舉之情事時，納稅義務人是否即無法適用稅捐稽徵法第48條之1所規定之自動補報繳規定免罰？且即便納稅義務人未盡協力義務時，稅捐稽徵機關是否即可以此為理由，做成對納稅義務人不利之處分？

一、檢舉內容與申請更正之內容是否相符？

財政部為使各級稽徵機關處理違章漏稅及檢舉案件一致起見，訂定系爭作業要點，其第13點第1項規定：「檢舉人向稽徵機關檢舉案件時，稽徵機關應注意查明下列事項，如有欠缺者，應通知檢舉人於文到10日內限期補正或提供新事證，逾期末提供者，即行簽報不予受理：(一)檢舉人姓名及住址。(二)被檢舉者之姓名及地址，如係公司或商號，其名稱、負責人姓名及營業地址。(三)所檢舉違章漏稅之事實及可供偵查之具體事證。」而在本件中，檢舉人所檢舉之內容與上訴人所申請更正之內容是否相符一事：

原審法院(臺北高等行政法院 104 年訴字第 1868 號行政判決)係以上訴人雖於101年6月28日申請更正，但上訴人係於接獲通報後始於檢舉日

(101年3月6日)之後始請更正，不符稅捐稽徵法第48條之1免罰之規定，而肯認被上訴人對於上訴人所為之裁罰處分之合法性。

但針對此點，本號判決則是認為稽諸檢舉人之檢舉內容乃指述上訴人公司略以99年度財務報表中股東往來科目減少129,633,174元，係因歸還股東款、繳納股東之稅款、發放員工福利金、取回東光百貨債權、營業成本及東成發公司由銀行轉帳等，惟上開原因似不應列入股東往來科目，該公司藉由股東往來科目隱匿所得。本號判決以檢舉上訴人藉由股東往來科目隱匿營業收入，及以長期投資(虧損)及應付費用等科目之調整隱藏轉投資東成發公司之收益等情，如果屬實，即應以調增營業收入(調增本期稅後純益，併同更正沖銷股東往來)、調減轉投資損失及應付費用的方式為更正，惟上訴人係以大幅調減營業成本及小幅調增其他費用的方式為更正(雖併同更正沖銷股東往來，但與前述基於調增營業收入的原因不同)，似與檢舉意旨不符；至於其中檢舉上訴人於99年3月11日匯予各股東之款項，實為股利分配等情，與本案無涉，且經被上訴人查核並無其事。上訴人於原審主張其因帳列多項支出無法取得合法憑證，遂更正補繳系爭稅捐云云，如果屬實(真有支出)，則只需於報稅時帳外調整補稅即可，應無須更正其財務報表，然上訴人卻一併更正其財務報表，其真正原因為何，是否過去有虛偽增列或減列成本費用的情形，其實態如何？上訴人申請更正96至98年度未分配盈餘結



算申報，其調增的稅後純益金額，除來自前述更正的成本費用外，尚有何其他科目的更正？此攸關係爭更正事項是否在檢舉範圍，有無稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰規定之適用，原審未予詳察，徒以上訴人於101年6月28日申請更正其97、98年度營利事業所得稅及96至98年度未分配盈餘結算申報，並補繳所得稅額，係於他人檢舉且經被上訴人開始調查後所為，亦併同更正沖銷股東往來，即認其不符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報免罰之規定，容嫌速斷。

而針對檢舉內容部分，更審之臺北高等行政法院107年度訴更一字第77號判決則是以，檢舉人所檢舉者包含「東光鋼鐵機械股份有限公司……疑似藉由股東往來科目逃漏歷年稅捐」「增補東光鋼鐵98年度及99年度營業報告書補充說明」「依照東光鋼鐵內部文件記載其在98年12月31日時，股東往來金額為462,470,000元整……從東光鋼鐵98年度及99年度營業報告書觀察，該公司所列之費用欄上關於各項利息支出部分，並未計算股東往來科目上之金額，如此龐大之股東往來金額，即便現今利率如此低廉，若確實有這筆股東往來存在，豈可能各股東皆未要求利息，顯見其公司有意藉由股東往來科目隱藏實際獲利數字，意圖規避所應繳納之稅捐」「東光鋼鐵曾再三強調『東光鋼鐵近十年來，除出租不動產外，無任何營業』」「何以營業成本竟會成為股東往來增加之金額？」等事項，並檢附原告之營業報告書、損益表等並無股東往來負債所生利息

支出之情以為佐證。嗣被告於「101年6月22日」因前開檢舉事宜而發函請原告提供98及99年度股東往來明細及相關收付款證明等資料以供查核（財北國稅審三字第1010207942號書函及送達證書等見處分卷一第170-168頁），惟原告並未提供股東往來等資料以供查核。

就此，更審判決之上訴審最高行政法院108年度判字第525號判決則是認為，上訴人已於101年6月28日時申請更正時承認漏報各該年度課稅所得額及未分配盈餘事實，並已繳清自行補報之稅款。且對於嗣後被上訴人重新核定，補徵因否准提列法定盈餘公積所增加之未分配盈餘應納稅額部分，上訴人並未提起行政救濟（按本件上訴人係對罰鍰提起行政救濟），似無不願意繳納之情形；至於嗣後被上訴人因接獲通報，查得上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且更正事項係於檢舉後始提出，不符稅捐稽徵法第48條之1自動補繳免罰之規定，而裁處之罰鍰，於裁罰處分核定前（漏報96至98年度未分配盈餘，分別於103年3月4日、103年4月22日、103年12月30日裁罰）有無詢問上訴人是否願意繳納（此攸關罰鍰輕重，如未徵詢，即屬裁量怠惰），則非無疑。然原審對於前述有利於上訴人的裁量事由，未加以斟酌，可疑之處則未予以調查釐清，遽行論斷上訴人「未於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」，而維持被上訴人適用前揭財政部98年修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事業所得稅）

第110條第1項及第110條之2第1項部分第二點前段之規定，就97及98年度營利事業所得稅部分，按所漏稅額裁處1倍罰鍰，並就漏報96至98年度未分配盈餘部分，按所漏稅額裁處0.5倍罰鍰之結果，尚嫌速斷。

二、本件租稅裁罰爭訟案件，其證明程度尚未達到「真實的確信蓋然性」

原審法院認為，被上訴人接獲檢舉後即多次函請上訴人說明並提出相關資料，惟上訴人遲未提出，嗣於101年6月28日召集董事會始申請更正。而其董事會議事錄之討論事項略以：股東往來科目，存在已有40年，係為其支付借名登記土地之相關支出與費用，有人藉此提出刑事告訴，或向國稅局檢舉，致使被告來函調查，因此討論將股東往來科目做更正，且出席董事同意為爭取時效起見，決議於101年6月28日下午立即辦理更正並補繳相關稅捐之手續等語，認定本件並無稅捐稽徵法第48條之1第1項之適用。

然而，本號判決則是上訴人縱有將資產借名登記於他人名下取得收益，卻藉由逐年增加股東往來科目金額加以隱匿情事，其更正方式應係調增收入，並非調減營業成本（遑論被上訴人並未說明上訴人95至98年度資產負債表之股東往來科目金額逐年增加，如何論證上訴人有將資產借名登記於他人名下並取得收益）。足見原處分所憑之事證自相矛盾，其認定事實有違論理法則，且其認定上訴人虛列營業成本，僅憑上訴人所為之

更正申報數據，並無其他佐證，就租稅裁罰爭訟案件而言，其證明程度尚未達到「真實的確信蓋然性」。又上訴人係自認有漏報課稅所得額及未分配盈餘，才以調減營業成本及增加應付款項併同沖銷股東往來的方式為更正，被上訴人答辯意旨卻謂上訴人係「藉由調減營業成本及增加應付款項以沖銷股東往來，致漏報未分配盈餘」云云（原判決則謂被上訴人核認上訴人係「藉由調減成本沖銷股東往來，致漏報所得額」），其真意為何？容有疑義。此外，被上訴人雖曾於103年12月25日再函請提示帳證釐清股東往來性質，雖上訴人均未提示，有違納稅義務人對課稅要件事實調查的協力義務，惟本件係租稅裁罰爭訟案件，揆諸前開規定及說明，納稅義務人並無協力義務或責任以自證無違規事實，被上訴人就處罰之要件事實應負擔完全的證明責任，其證明程度不能因上訴人違反協力義務而減輕。原審未調查釐清上訴人原先有無虛列成本匿報所得或藉由股東往來隱匿營業收入或有其他短漏報原因，徒憑上訴人所為之更正申報數據及被上訴人所提其他自相矛盾的事證，即維持原處分所為上訴人虛列營業成本，致漏報課稅所得額及未分配盈餘的認定，亦嫌速斷；且原審既未查明上訴人漏報課稅所得額及未分配盈餘的原因態樣，即無法論證其有無故意或過失，原判決未明理由，遽認上訴人明知有漏短報情事卻於上述年度營利事業所得稅及未分配盈餘結算時予以列報，致減少所得額而逃漏所得稅，核屬故意云云，容有未洽。



談會計師資本額查核報告書對於現金繳款，是否要特別載明「截至簽證日止，資金尚未動用」

作者 / 張德心 會計師

前言

最近有同道於辦理公司登記時，遇到登記機關要求會計師資本額查核報告中對於現金繳款，應特別載明「截至簽證日止，資金尚未動用」。一時之間古老的問題，又再次的浮現出來，筆者針對此問題，整理了實務上相關的規定，作比較深入的探討，提供大家參考。

一、會計師出具無保留意見之查核報告，現行法令並無規定應行載明

依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第三條「…公司應依下列規定編製及檢附相關附件：…股款如已動用，應檢附加蓋公司及代表公司之負責人印章或簽名之資金動用明細表」；第七條規定「…會計師受託查核簽證前項資本額登記，應行查核事項如下：…股款如已動用，應查核公司之列表說明，並核對各項憑證」。

因此當會計師對於資本額查核簽證，係出具無保留意見之查核報告，即代表該公司本次現金繳款資本額截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未動用。如已動用，才會依會計師查核簽證公司登記資本額辦法之規定，於資本額查核報

告書上查核載明。

二、依經濟部公佈之範例，查核報告書並無記載之文字或釋例

依現行經濟部全國商工行政服務入口網公佈之範例，其第二段(範圍段)：

本會計師係依照「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」規劃並執行查核工作，以合理確信該公司之資本額變動表有無重大不實表達。該公司原登記資本總額新台幣(以下同)○○○元，分為○○股，每股○元，已發行股份○○股，實收資本額計○○○元，本次經股東會決議增資○○○元，並經董事會決議發行新股○○股，係以每股○元溢價(或折價)發行，增資發行新股後資本總額增為○○○元，分為○○股，每股○元，實收資本增為○○○元，分為○○股，每股○元。所繳股款係股東以現金(或股東對公司之債權或公司所需之財產……等)○○○元繳納，詳如股東繳納現金股款明細表(或債權抵繳股款明細表或財產抵繳股款明細表……等)。(註：上述股款已送存銀行；股款業已動用，詳如動用明細表；有溢價或折價情形，應另敘明會計處理方式；屬併購者應敘明所採用之會計方法；技術作價、股

票抵繳及其他財產抵繳者，應敘明相關財產已於設立前或增資基準日前依法登記予公司或交付予公司，並應載明其估價標準等。)

因此，上述查核報告書範例，亦無要求前述文字之記載。

三、參照目前審計準則公報之規範，對於強調事項已改為應單獨為段表達

依審計準則公報第60號「查核報告中之強調事項段及其他事項段」第五條：會計師認為有必要提醒使用者注意已於財務報表表達或揭露之事項中，對使用者瞭解財務報表係屬重要且符合下列條件者，應於查核報告中納入強調事項段：…第六條：會計師於查核報告中納入強調事項段時，該段應：1.單獨表達且其標題為「強調事項」。

因此會計師如欲強調某一重大事項，如參照審計準則之規範，應另增加強調事項段，而非僅增加說明文字。

建議

依「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」，對於會計師執行時應行查核之事項及查核報告書中應行記載之事項，兩者有間且均有各自明確之規範，在未修法前仍應依法行事為宜。

當會計師對於資本額查核簽證，如係出具無保留意見之查核報告，即代表該公司本次現金繳款資本額截至查核簽證之當日金融機關營業終止

時，尚未動用，查核報告書中自無須另行載明「截至簽證日止，資金尚未動用」。惟如已動用，則應依會計師查核簽證公司登記資本額辦法之規定，於資本額查核報告書上查核載明其動用情形。

後語

當會計師欲強調此係一重大事項，有必要提醒使用者注意，參照審計準則之規範，則其表達的方式，予以說明如下：

1.審計準則公報第33號「財務報表查核報告」及第28號「特殊目的查核報告」會計師之查核報告書之意見類型計分5類(au33#22)：

(1) 無保留意見(au33#23)

係指會計師之查核報告具備下列要件：

- 1.會計師已依照一般公認審計準則執行查核工作，且未受限制。
- 2.財務報表已依照一般公認會計原則編製並適當揭露。

(2) 修正式無保留意見(au33#25)

係當會計師遇有下列情況之一時，應於無保留意見查核報告中加一說明段或其他說明文字：

- 1.會計師所表示之意見，部分係採用其他會計師之查核報告且欲區分查核責任。
- 2.對受查者之繼續經營假設存有重大疑慮。



3.受查者所採用之會計原則變動且對財務報表有重大影響。

4.對前期財務報表所表示之意見與原來所表示者不同。

5.前期財務報表由其他會計師查核。

6.欲強調某一重大事項。

(3) 保留意見

(4) 否定意見

(5) 無法表示意見

而其中「欲強調某一重大事項」(au33#34)，係指會計師欲強調某一重大事項時，應於查核報告意見段之後加一說明段，將所欲強調之事項作適當說明。此類事項例舉如下：

1.重大關係人交易。

2.重大期後事項。

...

2.審計準則公報第57號「財務報表查核報告」自中華民國一〇七年七月一日起實施，其與33號查核報告的重大差異為：

(1)增加標題段落名稱(au#57)

查核報告增加標題名稱及查核段落(section)。基本上新式之無保留意見查核報告，係由原三段式，依標題區分為四段到八段式的主體架構，架構如下：

1.查核意見(段)

2.查核意見之基礎(段)

2-1繼續經營有關之重大不確定性(可增

加段)(au#61)

2-2關鍵查核事項(Key audit matters)(可增加段)(au#57、58)

2-3強調事項(可增加段)(au#60)

2-4其他事項(可增加段)(au#60)

3.管理階層對財務報表之責任(段)

4.會計師查核財務報表之責任(段)

段落的排列順序原則上係依照段落的相對重要性排列，除第一段(查核意見段)及第二段(查核意見之基礎段)外，其他段落的排序並無硬性規定。

(2)查核意見重分類

查核意見重分類：區分為(1)無保留意見(未修正式意見unmodified opinion)：將原「修正式無保留意見」亦納入其中，取消了修正式無保留意見之名稱分類。(2)修正式意見(modified opinion)：包括保留意見、否定意見及無法表示意見。

由於資本額查核簽證之現金繳納股款金額係屬「資金」，其與「基金」不同，如未動用，通常亦無重大到需提醒使用者注意而予以強調。但如少數情況下會計師仍認為此係一重大事項而欲強調，參酌審計準則公報第33號或第60號，則可增加一強調事項段，例如：

上述已送存銀行之股款，截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未動用。

至於「截至簽證日止，資金尚未動用」與「截至查核簽證當日金融機關營業終止時，尚未

動用」兩句字眼那一個比較好？

這個可能就要追溯到「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」的前身：「公司行號申請登記資本額辦法」，其中對於有關查核簽證日期之規定，於民國79年5月11日修正發布前規定為「前項查核簽證，應於資產負債表結帳之翌日起為之，其簽證日期係指查帳工作結束之日。」而修正後則改為「第一項第六款所稱查核簽證日期，係指查核工作完成之日。但簽證應於資產負債表結帳之翌日起金融機關當日營業終止時始得為之。」因此「截至簽證日止」之字眼，理應於當時即配合修正為「截至查核簽證當日金融機關營業終止時」比較嚴謹。否則會計師查核簽證的時點，僅剩下今日與明日交接的一剎那。

目前「會計師查核簽證公司登記資本額辦法」第九條對於查核簽證日期等相關規定如下：

「會計師查核報告書除本辦法另有規定外，應記載下列事項：

- 一、受查核資本額（營業所用資金）變動表、附表名稱及所屬日期。
- 二、受查核公司名稱及公司統一編號。但申請設立者免填公司統一編號。
- 三、會計師之查核範圍及意見。
- 四、會計師親筆簽名及加蓋印鑑章。
- 五、查核簽證日期。
- 六、會計師事務所之名稱、所在地及電話號碼。

會計師依本辦法執行查核工作出具之查核報

告書，至少分為四段，第一段為前言段，說明查核之資本額（營業所用資金）變動表及附表名稱、日期、公司及會計師雙方之責任；第二段為範圍段，說明查核工作之範圍及依據；第三段為意見段，說明會計師之查核結果及出具之查核意見；第四段為限制用途段，說明出具報告之目的及其使用之限制。

會計師受託查核簽證公司資本額，應就依本辦法辦理之經過，確實作成查核工作底稿，主管機關得隨時調閱之。

查核工作底稿為會計師是否已盡專業工作責任之證明，並為作成查核報告表示意見之依據；查核報告中所提之意見、事實及數字均應於查核工作底稿中提供確實之證據。

第一項第五款所稱查核簽證日期，指查核工作完成之日。但簽證應於設立或增資、減資、併購基準日之當日金融機關營業終止時，始得為之。」

而實務上對於上述金融機關營業終止時之認定，一般仍以金融機關對外營業終止之時間，即下午3時30分。



主管機關許可少數股東自行召集股東臨時會經行政法院撤銷之案例分析

作者 / 王文士

壹、前言

某股份有限公司由兩個法人股東組成，原任董事長突然於民國102年1月30日召開董事會要辭去董事長職務，並推舉另外一位董事為董事長的時機，他方法人股東要取得該董事長的職位，遂利用掌控董事會簽到簿，故意不交給對方，並阻止新任董事長執行職務等方式，造成公司的混亂，再利用公司法第173條第1、2項規定，由法人股東向公司董事會申請召集股東臨時會討論102年度決算書表；解散或改選董事、監察人，董事會不依，遂向公司登記主管機關申請許可自行召集股東臨時會，經主管機關許可後，再趁機搶奪董事、監察人全部席次，掌控整個公司，過程精彩刺激，不敢藏私，願與讀者分享，敬請不吝賜教！

貳、故事情節

一、中普XX股份有限公司係由中石化公司及美商Praxair Inc.公司(普萊克斯股份有限公司)兩家法人股東組成，該公司於設立登記前，由該兩法人股東於87年11月18日簽訂合資契約，再合資成立中普XX公司，持股之比例分

別中石化公司為49%、美商Praxair Inc.公司51%，並約定中普XX公司董事會由7位成員組成，4位由Praxair Inc.公司提名，3位由中石化公司提名，中石化公司指派董事長及執行副總，Praxair Inc.公司指派副董事長及總經理，執行董事由雙方各選1名組成。

二、由於Praxair Inc.公司想搶回董事長寶座，遂利用中石化公司董事長沈X京業務太忙，召開董事會時，先依雙方合資契約推出新任董事長，再辭去中普XX公司之董事長，專任中石化公司的董事長機會，美商Praxair Inc.公司指派擔任中普XX公司的副董事長羅X安，趁沈X京召開中普XX公司董事會推選新任董事長後僅任董事，亦即辭去董事長職務機會，故意隱匿該董事會簽到簿不交給新任董事長林X銘，使中普XX公司無法完成董事長改選變更登記，並阻止新任董事長林X銘行使董事長職權，接著以副董事長之身分，申請董事長解任變更登記，並順利通過完成變更登記，嗣後再向臺灣臺北地方法院提起確認新任董事長林X銘與中普XX公司間之董事長委任關係不存在之民事訴訟，最後雖然經臺灣

高等法院以103 年度上字第 415 號民事判決廢棄原判決，並駁回被上訴人請求確認林X銘與中普XX公司之董事長委任關係不存在之民事訴訟。其後美商Praxair公司以股東身分因兩家法人股東合資契約期限屆滿為由，擬討論1.承認公司102年度營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補議案。2.解散事宜，如未能決議解散，因董事、監察人任期屆滿。3.討論改選董事、監察人事宜為由。於103年7月21日向中普XX公司董事會申請召開股東臨時會，該中普XX公司由美商Praxair Inc.公司代表羅X安代表中普XX公司答覆：因為兩家法人股東對董事會決議效力產生爭議，短期內並無召開股東臨時會意願，因此，法人股東美商Praxair Inc.公司向公司登記主管機關申請許可自行召開中普XX公司股東臨時會以1.承認公司102年度營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補議案2.解散事宜，如未能決議解散，因董事、監察人任期屆滿，3.討論改選董事、監察人事宜。該主管機關接獲該申請案，函請中普XX公司限期申覆董事會是否依法人股東請求，召開股東臨時會，該公司由羅X安代表公司依限期函復：董事會並未因應股東之請求，召開股東臨時會討論股東請求之解散或改選董事、監察人事宜。該案經主管機關審查該法人股東書面記明提議事項(承認公司102年度營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補議

案、解散及改選董事及監察人)及理由(雙方合資契約期限屆滿及董事監察人任期屆滿)，不但提議事項係屬股東會之權責範圍，而且理由也具有召集股東臨時會之必要性，惟因承認公司102年度營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補議案依公司法第20條規定係屬股東常會職權，尚非屬股東臨時會之職權，未予許可外，該主管機關遂許可法人股東美商Praxair Inc.公司3個月內自行召集中普XX公司股東臨時會討論解散事宜，倘未能決議解散公司，全面改選全體董事監察人。逾期未照辦，該許可失效。嗣後美商Praxair Inc.公司依據該許可函，據以召開中普XX公司股東臨時會討論解散事宜，因出席股東未達公司法第316條規定之代表已發行股數三分之二以上股東出席(法人股東中石化公司杯葛拒不出席)，致無法討論解散事宜，僅完成改選董事、監察人事宜，其後原於董事會被推選為董事長之林X銘向行政院提起訴願，經行政院決定不受理，又向臺北高等法院提起撤銷訴願決定及被告許可美商Praxair Inc.公司自行召集中普XX公司股東臨時會改選董事監察人案。經該院以104年度訴字第1197號裁定駁回原告之訴，原告不服，提起抗告，經最高行政法院105年度裁字第178號裁定將原裁定廢棄，發回該院更為審理，結果臺北高等法院以105年度訴更一字第19號確定判決訴願決定及原處分（即被告民國103



年11月6日經授中字第10333850660號函)均撤銷。

叁、問題癥結

- 一、原告提起本件行政訴訟是否適格？
- 二、原告提起行政救濟是否逾期？
- 三、持有公司已發行股數百分之三以上股東，向董事會請求召集股東臨時會必須向合法選出之董事會申請召集。
- 四、公司登記主管機關審核股東申請許可召集股東臨時會案件，於明知該公司董事長之選任有爭議時，應向爭議雙方董事徵詢董事會有無意願召集股東臨時會。
- 五、本案給公司登記主管機關人員應有之啟示。

肆、問題解答

一、原告提起本件行政訴訟是否適格？

本件經臺北高等行政法院確定判決認定：原告為原處分之利害關係人，提起本件撤銷訴訟，當事人自屬適格：

- (一)按行政訴訟法第4條第3項規定：「訴願人以外之利害關係人，認為第1項訴願決定，損害其權利或法律上之利益者，得向行政法院提起撤銷訴訟。」所謂「利害關係人」，其「利害關係」是指「權利或法律上之利益」受侵害之利害關係。最高行政法院75年判字第362號亦著有判例揭諸：「因不服中央或地方機關

之行政處分而循訴願或行政訴訟程序謀求救濟之人，依現有之解釋判例，固包括利害關係人而非專以受處分人為限，所謂利害關係乃指法律上之利害關係而言，不包括事實上之利害關係在內。」甚明。

- (二)次按「行政處分相對人以外之利害關係第三人，主觀上認為行政處分違法損害其權利或法律上之利益，亦得依上開法條提起訴願及撤銷訴訟。而所謂利害關係乃指法律上之利害關係，應就『法律保護對象及規範目的』等因素為綜合判斷。亦即，如法律已明確規定特定人得享有權利，或對符合法定條件而可得特定之人，授予向行政主體或國家機關為一定作為之請求權者，其規範目的在於保障個人權益，固無疑義；如法律雖係為公共利益或一般國民福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象、所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨時，即應許其依法請求救濟。（司法院釋字第469號解釋理由意旨參照）」最高行政法院100年度裁字第1904號裁定意旨可資參照。

- (三)又參諸公司法第173條第1項、第2項少數股東召集權之立法理由明揭：「股東會以董事會召集為原則，但如董事會不為

召集或不能召集，允宜給予股東應有請求召集或自行召集之權，此為本條所由設」，故股東依公司法第173條第1項及第2項請求召集或自行召集之權，在本質上為股東權之共益權，其行使之目的，並非專為股東個人，而在防止公司不當經營之救濟。行使該條提案權之股東，需受持有一定持股期間及比率之限制，並須報請主管機關許可為要件，旨在防止股東任意召集股東會，漫無限制提出議案，干擾公司營運，甚或爭奪公司經營權，影響公司之正常營運（最高法院94年度台上字第1821號民事判決意旨參照），兼有保障合法股東權利行使之意旨。

(四)本件原告為中普XX公司之股東，此有中普XX公司變更登記表可參，則被告以原處分許可參加人即法人股東美商普萊克斯股份有限公司亦即美商Praxair Inc.公司，依公司法第173條第2項規定申請許可自行召集中普XX公司股東臨時會，討論解散中普XX公司、倘未能決議解散公司，全面改選中普XX公司董事、監察人等事項，事涉中普XX公司全體股東上開共益權之行使與中普XX公司董事會之組成及公司運作，對於全體股東之權益（包含原告）當有所影響，原告自為原處分之利害關係人，其提起本件撤銷訴

訟，當事人自屬適格。

二、本件經臺北高等行政法院確定判決認定：原告不服原處分提起訴願，並未逾越法定期間：

(一)按訴願法第14條第1項、第2項規定「訴願之提起，應自行政處分達到或公告期滿之次日起30日內為之（第1項）。利害關係人提起訴願者，前項期間自知悉時起算。但自行政處分達到或公告期滿後，已逾3年者，不得提起（第2項）。」同法第57條規定：「訴願人在第14條第1項所定期間向訴願管轄機關或原行政處分機關作不服原行政處分之表示者，視為已在法定期間內提起訴願。但應於30日內補送訴願書。」

(二)原告爭執中普XX公司監察人TXX、SXX於102年8月30日所召集之股東會效力，向臺灣苗栗地方法院起訴（該院102年度訴字第441號民事訴訟案），該案承審法官就有關「中普XX公司之董事於103年間有無變更或改選，及被告有無限期改選」函詢被告，經被告於103年11月5日以經中三字第10333825390號書函回覆該法院略謂：「查本部尚未令該公司限期改選，因該公司法人股東美商普萊克斯股份有限公司（即參加人）於103年8月12日依公司法第173條第2項規定向本部



申請自行召集股東臨時會，其中召集事由之一為全面改選中普XX公司全體董監事」等語，此有被告上開函文可參。嗣原告於103年11月14日向臺灣苗栗地方法院聲請閱卷，故原告於103年11月14日閱卷固可知悉被告上開103年11月5日經中三字第10333825390 號書函，惟尚不得因此遽而推論原告當時必然已經查證，且知悉被告已以原處分許可參加人自行召集中普XX公司股東臨時會之情形，進而推論原告於103年11月14日即已知悉被告以原處分許可參加人自行召集中普XX公司股東臨時會之情形。足見參加人此部分之主張，係屬推論之詞，不足採據。

三、原告提起本件撤銷訴訟，為有理由：

(一)按公司法第173條規定：「繼續一年以上，持有已發行股份總數百分之三以上股份之股東，得以書面記明提議事項及理由，請求董事會召集股東臨時會（第1項）。前項請求提出後15日內，董事會不為召集之通知時，股東得報經主管機關許可，自行召集。（第2項）」

(二)次按「按公司登記，除設立登記為公司之成立要件（參照公司法第6條）外，其他登記，皆屬對抗要件（參照同法第12

條），變更董事、監察人，固屬應變更登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件（最高法院67年台上字第760號判例參照）。是以，少數股東依公司法第173條第1項之規定，以書面記明提議事項及理由，請求董事會召集股東臨時會，自應向合法產生之董事會請求。」業經被告101年2月23日經商字第10102010450號函釋在案。而上開函釋係被告基於法定職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令而訂頒之解釋性行政規則（行政程序法第159條第2項第2款參照），符合公司法第173條第1項、第2項之規範意旨，並未侵害人民之自由或權益，且未對人民增加法律所無之限制，核與法律保留原則無違。依上開函釋意旨可知，少數股東依公司法第173條第1項請求董事會召開股東臨時會，應以書面記明提議事項及其理由，向經合法產生之公司董事會所選任之董事長請求，而董事會於15日內仍不為召集時，始得依公司法第173條第2項規定報經地方主管機關許可，自行召集股東臨時會。

(三)按「本公司法第173條規定少數股東『請求董事會召集股東臨時會』……，報經主管機關許可『自行召集（股東會）』，其立法目的乃在維護股東權益

及國內經濟秩序。準此，前開『少數股東請求召集』規定，本質上為股東權之共益權，其行使之目的，並非專為股東個人，而在防止公司不當經營之救濟，避免影響股東權益與國內經濟秩序。又行使該條規定權利之股東，需受持有一定持股期間及比率之限制，並須報請主管機關許可為要件，旨在防止股東任意召集股東會，漫無限制提出議案，干擾公司正常營運，甚或爭奪公司經營權。是以，公司登記主管機關審查本法第173條之案件，應先『程序審查資格要件』，符合後再『就其申請事由實質審查』。……行政機關作成行政處分前應依職權定其行政程序-亦即應依職權調查構成行政處分內容之事實與證據；而當事人於行政程序中，除得自行提出證據外，亦得向行政機關申請調查事實及證據，該行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見，亦得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品，且於該項行政程序就當事人有利及不利之情形，一律注意，不受當事人主張之拘束；為處分時，並應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，將其決定及理由告知當事人。行使裁量權時，並應符合法規授權之目

的，倘其依裁量權所為之行政處分有逾越權限或濫用權力情事者，行政法院得予撤銷。」「惟按前揭公司法第173條乃有關股東提案權之特別規定，明定繼續1年以上持有已發行股份總數百分之3以上股東，得請求董事會召集股東臨時會，否則得報經主管機關許可，自行召集，以行使提案權。其本質為股東權之共益權，行使之目的並非專為股東個人，而係防止公司不當經營，然為避免股東任意請求召集股東臨時會，漫無限制提出議案，干擾公司營運，甚至爭奪公司經營權，影響公司之正常營運，故規定行使該條提案權之股東，須受一定持股期間及持股比率之限制，且須以書面記明提議事項及理由，並於自行召集前，應先報請主管機關許可。準此，主管機關審查少數股東依公司法第173條第2項規定，請求許可自行召集股東臨時會之事件，應先就申請者是否為繼續1年以上持有已發行股份總數百分之3以上之股東，以書面記明提議事項及理由請求董事會召集股東臨時會，暨請求提出後15日內，董事會不為召集之通知等事項進行審查；符合後，再就其申請事由之必要性加以審查並進行個案裁量。雖然審查之方式有形式與實質之分，而主管機關為公司法第173條規定事項之審查時，



應採何種方式，法律並無明文規定，但如果實質審查的結果與形式審查不同，由於實質審查所採的方法較嚴謹，審查密度較高，所獲心證於論理上更接近事實，自應採信實質審查的結果。」最高行政法院102年度判字第668號判決及104年度判字第471號判決意旨可資參照。

(四) 中普XX公司及羅X安共同於臺灣臺北地方法院對林X銘提起確認其與中普XX公司間之董事長委任關係不存在之民事訴訟，經該院於103年2月7日以102年度訴字第2699號民事判決確認中普XX公司與林X銘間之董事長委任關係不存在。林X銘不服上開民事判決，提起上訴，經臺灣高等法院於103年12月23日以103年度上字第415號民事判決廢棄原判決，駁回中普XX公司及羅X安於原審之訴。足認臺灣高等法院103年度上字第415號民事判決已認定林X銘經合法選任為中普XX公司董事長，並確認中普XX公司與林X銘間有董事長之委任關係存在。

(五) 林X銘經合法選任為中普XX公司董事長，業如前述。但是，中普XX公司董事會迄今尚未召集股東會決議通過該公司營業報告書、財務報表及盈餘分派或虧損撥補議案；其次，因中普XX公司股東間之合資契約已於103年2月10日終止，依約終止後各股東應決議解散中普XX公

司，然而中普XX公司股東會迄今仍未就此進行決議，故有必要於本次股東會一併提案討論是否應解散中普XX公司；又中普XX公司現任董事及監察人之任期至103年8月10日止屆滿，倘中普XX公司未能決議解散公司者，自有必要於本次股東會中依法全面改選董事、監察人，申請人已以103年7月21日發函請求中普XX公司董事會召集股東會，以決議上述事項。惟，於法人股東美商Praxair Inc.公司上述發函後，代行中普XX公司董事長職務之副董事長羅X安於103年8月1日函覆申請人，謂經中普XX公司董事會討論及決議，因考量中普XX公司另一法人股東中石化公司或其指派於中普XX公司之董事或監察人屢次爭執董事會、股東會決議效力，為考量公司利益，避免訟累，董事會於短期內將不會按申請人之要求召集股東會……。」等語。足見法人股東美商Praxair Inc.公司係向代行中普XX公司董事長職務之副董事長羅X安請求召集，而非向林X銘所代表之中普XX公司「合法產生之董事會」請求召集，故法人股東美商Praxair Inc.公司向代行中普XX公司董事長職務之副董事長羅X安請求召集之行為，不符公司法第173條第1項、第2項規定及被告上開101年2月23日經商字第10102010450號函釋

意旨。從而，被告以原處分核准參加人-美商Praxair Inc.公司自行召集中普XX公司股東臨時會，顯與公司法第173條第1項及第2項規定之法定要件及上開經濟部101年2月23日經商字第10102010450號9函釋意旨不符，自屬違法。

(六) 被告除就參加人是否具有公司法第173條第1項之持股比例及中普XX公司有無依據參加人請求召開股東臨時會等事項函請參加人及代行中普XX公司董事長職權之羅X安申復等事項加以調查外，並無踐行其他任何證據調查，此為被告所自承。

(七) 法人股東美商Praxair Inc.公司之103年8月12日申請書件，有無前述所稱「自始未依公司法第173條第1項、第2項規定及被告101年2月23日經商字第10102010450號函釋意旨向中普XX公司『合法產生之董事會』請求召集」，及「中普XX公司『合法董事會不為召集』」等要件欠缺之情形，然參諸被告於103年11月6日作成原處分當時，即已知悉有中普XX公司合法董事長之人事爭議，正繫屬於民事法院審理中之情形，則被告對於參加人是否有對合法之董事會提出召集股東會之請求、羅X安是否有權代行中普XX公司董事長職權而召集董事會作成拒絕召集股東會之決議等重大事實，實涉及參加人之申請是否符合公司法第173條第

2項所定「董事會不為召集之通知」之法定要件，應有所質疑，揆諸上開最高行政法院判決意旨，被告就上開參加人103年8月12日申請事件，應進行實質審查。亦即，應依職權調查構成原處分內容之事實與證據；又被告基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人即原告或林X銘、其他董事陳述意見。然被告就上開參加人103年8月12日申請事件，除上述形式之調查外，並未依職權調查構成原處分內容之事實與證據，復未以書面通知相關之人即原告或林X銘、其他董事陳述意見，率爾逕以原處分核准參加人召集中普XX公司股東臨時會之申請，難謂已盡依職權調查證據之義務，故原處分亦有未依職權調查證據之違法。

(八) 綜上，被告所作之原處分，顯與公司法第173條第1項及第2項規定之法定要件及上開被告101年2月23日經商字第10102010450號函釋意旨不符；且有未依職權調查證據之違法，自非適法，應予撤銷。

五、本案給公司登記主管機關人員應有之啟示。

(一) 依經濟部63年11月18日商29525號函釋：

「本案因事涉民法第95條適用問題，經



公司法

洽准司法行政部63年10月31日臺（63）函民09392號函復略以：「1.少數股東依公司法第173條第1項規定有請求召集股東臨時會之權利，此項請求權依同條項規定確以書面記明提議事項及其理由向董事會提出之。惟董事會係所謂合議制機關，故解釋上應向為董事會主席之董事長提出。2.少數股東以書面（例如郵政存證信函）向董事長請求召集股東臨時會，只須該項書面到達董事長時，即發生提出之效力。公司董事長是否拒收，對於上述效力之發生不生影響。3.少數股東向董事長提出召集股東臨時會之請求為15日內，董事會不為召集之通知時，股東自得依公司法第173條第2項規定報經地方主管機關許可，自行召集。」本件請照前項司法行政部意見辦理。」準此，股東依公司法第173條第1、2項規定向董事會請求召集股東臨時會應向董事長提出請求。但是在新任董事長之選出有爭議，且繫屬法院訴訟中，為公司登記主管機關所知悉，則該主管機關即應依行政程序法第39條第1項規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。」同法第40條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物

品。」進行調查證據。

(二)雖然依照公司法的中央主管關-經濟部92年10月20日商字第092024333640號函：

「按公司及商業登記之所在地係為法律關係之中心地域，舉凡債務之清償、訴訟之管轄及書狀之送達均以所在地為依據，尚非為營業行為之發生地。又分公司或分商號，係指其會計及盈虧係於會計年度終結後歸併總機構彙算，並有主要帳簿之設置者應辦分公司或分商號登記，如其交易係逐筆轉報總機構列帳不予劃分獨立設置主要帳冊者，自毋庸辦理登記。另公司係依公司法組織設立之法人，而獨資、合夥之商業則係依商業登記法組織設立之事業，二者設立之法律依據不同，故為不同之權利義務主體，是以，旨揭公司無商業登記法之適用，併為敘明」準此，公司登記主管機關因顧慮少數股東依公司法第173條第1、2項規定，主張董事會未依該條第2項規定在接獲少數股東請求，未依法召開股東臨時會，無法提出積極證據，所以該等主管機關只好對公司發函，限期敘明有無接獲少股東之請求及如果已接獲，有無應股東請求召集股東臨時會，如果有，應依限檢附證據申覆，否則即認定該公司董事會未依少數股東請求召開股東臨時會。

(三)如果公司選出董事長有爭議，繫屬普通法院為公司登記主管機關所明知，則該

主管機關限期公司申覆董事會有無依少數股東請求召開股東臨時會，依經濟部101年2月23日經商字第10102010450號函解釋：「按公司登記，除設立登記為公司之成立要件（參照公司法第6條）外，其他登記，皆屬對抗要件（參照同法第12條），變更董事、監察人，固屬應變更登記之事項，但此事項之有效存在，並不以登記為其要件（最高法院67年臺上第760號判例參照）。是以，少數股東依公司法第173條第1項之規定，以書面記明提議事項及理由，請求董事會召集股東臨時會，自應向合法產生之董事會請求。」準此，該主管機關在該董事長選出之爭議繫屬法院尚未確定時，應向每位董事徵詢，尚不得僅憑單方董事回復，即據以認定董事會有無依少數股東請求召集股東臨時會，否則即會被高等行政法院認定未盡調查事實之義務，致使原所作行政處分被撤銷。

伍、結論

身為公司登記主管機關的公務人員，受理公司登記有關之案件，依公司法第388條規定：「主管機關對於各項登記之申請，認為有違反本法或不合法定程式者，應令其改正，非俟改正合法後，不予登記。」及依「按最高行政法院92年度判字第833號判決要旨：「…公司法有關之公司變更登記，係採形式書面審查，主管機關對於登記之申請，僅須

就公司所提出之申請書件審核，倘符合公司法之規定，即應准為登記，倘已准予登記後，如發現股份有限公司之決議有程序上違法事項，則須俟股東依行為時公司法第190條訴請其撤銷其決議判決確定後，始得由主管機關撤銷該項登記…。是以實務上，登記主管機關對於公司登記事項之審查係採形式審查。」但是受理股份有限公司股東申請許可自行召集股東臨時會之案件，依經濟部101年3月6日經商字第10102017930號函略以：「按最高法院94年度台上字第1821號民事判決意旨略以：「公司法第173條乃股東提案權之特別規定，明定須繼續1年以上持有已發行股份總數3%以上股東，得以請求董事會以召集臨時股東會之方式行使提案權，其在本質上為股東權之共益權，其行使之目的，並非專為股東個人，而在防止公司不當經營之救濟。行使該條提案權之股東，需受持有一定持股期間及比率之限制，並須報請主管機關許可為要件，旨在防止股東任意召集股東會，漫無限制提出議案，干擾公司營運，甚或爭奪公司經營權，影響公司之正常營運。」。是以，公司登記機關審查公司法第173條之案件，應先程序審查資格要件，符合後再就其申請事由實質審查。」準此，基於行政機關依法行政的大原則，必須善盡職守，充實新知，面對層出不窮的案情，都能合法的辦理，這是社會所期待，也是自我應該的要求，不致讓申請人提起行政救濟時，被行政救濟受理機關撤銷原處分，這是理想亦是目標!古人有云，不經一事，不長一智，良有以也。



從長榮遺產紛爭案，淺談我國之遺產稅制

作者 / 蔡鎮宇 國立臺北商業大學會計資訊系

指導老師 / 陳素緞 國立臺北商業大學會計資訊系副教授

壹、案例背景

長榮集團創辦人暨首任總裁張榮發先生不幸於民國105年1月20日過世，其民國103年即於柯麗卿等四人之見證下委由總裁特助劉孟芬代書遺囑，並由張榮發親自於遺囑上簽名後，由公證人現場公證後密封。遺囑內載明，張榮發生前所持有之存款、股票、不動產均由四子張國煒單獨繼承。惟三子張國政認為父親張榮發生前係於精神狀態無法自主之情況下，立下該密封遺囑，因而於民國107年向臺北地方法院提出遺囑無效之訴，請求法院判決遺囑無效。臺北地方法院於審理時，調閱張榮發之就醫紀錄，並約談製作遺囑、遺囑公證時之在場人士，雖然公證人及柯麗卿等四人對遺囑公證處之證稱場所係於張榮發之住處，與公證書上所載事務所不符，仍不足以影響遺囑內容合法有效，故民國109年三月間作出判決，裁定原告之訴駁回，此舉等同認定張榮發之遺囑有效。

雖然經法院判定遺囑係屬有效，但全部遺產是否能夠由四子張國煒獨得？被繼承人之動產及不動產為數眾多又遍佈海內外，國稅局將如何核定遺產總額？該遺產總額若受遺贈人不

服，可採行哪些作為？被繼承人過世時適逢我國遺產稅法之稅率修正，本案遺產稅之適用稅率應如何決定？自105年被繼承人死亡至今已逾四年，無論是被繼承人（張榮發）之海內外遺產，或繼承人之遺產分割問題至今尚無法確定，國稅局如何執行稅收徵管程序？學生將於下文逐一解析。

貳、案例分析

一、張榮發全部財產是否能夠由四子張國煒獨得？

依民法第1187條規定，遺囑人於不違反關於特留分規定之範圍內，得以遺囑自由處分遺產。所謂特留分，係為避免繼承人遭遺忘或不公平對待，而特別保留部分以確保受遺贈人日後之生活所需。我國民法亦於第1123條規範有關特留分比例，詳如表一（下頁）。

就本案而言，若全案依一審判決確定，張榮發所有法定繼承人包括已故首任配偶張林金枝所生長子張國華、次子張國明、已過世之女兒張淑華（由其子女代位繼承）與第二任配偶林玉美及其子張國煒共六人。若本案不存在遺囑，則應

表一 特留分比例

順位身份	當然繼承-配偶	直系血親卑親屬	父母	兄弟姐妹	祖父母
應繼分	均分		×	×	×
	二分之一	×	二分之一	×	×
	二分之一	×	×	二分之一	×
	三分之二	×	×	×	三分之一
	獨得	×	×	×	×
特留分	應繼分之 二分之一	應繼分之 二分之一	應繼分之 二分之一	應繼分之 三分之一	應繼分之 三分之一

資料來源：民法第1123條

由該六名繼承人均分所有遺產，每人平均分配六分之一，此即為全部繼承人之應繼分。惟本案中張榮發於遺囑內聲明由其四子張國煒獨得全數遺產，表示除張國煒外其他五人均未取得繼承財產之權利，與民法第1187條特留分之規定不符，若除張國煒外其他五人依法提起特留分，則應先計算除張國煒外其他五人之特留分後，其餘財產始得由張榮發透過遺囑自由處分（扣除特留分後由張國煒獨得）。

依民法第1123條之特留分規定，配偶（當然繼承人）與直系血親卑親屬之特留分為應繼分之二分之一，故除張國煒外其他五人之特留分為十二分之一（六分之一乘以二分之一），合計十二分之五；而張國煒之繼承範圍則為剩餘之十二分之七。目前經國稅局張國榮遺產價值為新臺幣240億，依此計算其繼承比例，初估繼承新臺幣140億。

二、被繼承人之動產及不動產為數眾多又遍佈海內外，國稅局將如何核定遺產總額？

依遺產及贈與稅法第一條規定，凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。就本條可知，我國之遺產稅制對經常居住於我國境內之國民係採全球課稅，即代表其死亡時無論財產係位於境內或境外，均落於我國遺產稅之課稅範圍。

據2015年（民國104年）美國「富比士」調查，張榮發身價高達16億美元（約新臺幣537億），但國稅局最終核定之遺產價值為新臺幣240億，兩方具有顯著差異，該差異可能來自於：

1. 張家友人表示張榮發生前已將股權移轉登記給四個兒子，某些資產亦登記為公司名下，並非張榮發所持有，富比士評估張榮發之身價時可能包含已移轉或實際未登記



校園專區

於其名下之財產。

- 由於張榮發遺留之財產遍布海內外，可能存在未計入遺產價值之部分，無論是富比士或國稅局所核定之遺產價值均可能低估。目前張國煒已委任海內外律師為其代理人協助查核其父親於海內外之所有資產。
- 依遺產及贈與稅法第10條規定，遺產財產價值之計算，以被繼承人死亡時為準，雙方估價可能因時點差異而產生不一致；且若遺產為不動產時，房屋以評定現值、土地以公告現值分別計入遺產總額，且一般而言，房屋之評定現值及公告現值均較市價為低，故雙方核定數也可能因財產價值

計算基礎之不同而產生不一致。

就前述內容提到，國稅局最終核定遺產總價值為新臺幣240億，該價值取決於被繼承人死亡時遺產價值之估價方式。依遺產及贈與稅法第23條，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人（本案為遺囑執行人柯麗卿等四人）應於被繼承人死亡之日起六個月內，必須依規定主動向戶籍所在地主管稽徵機關填具遺產稅申報書辦理申報。故柯麗卿等四人已向國稅局申報張榮發海內外之財產明細及其自行之估價額（申報方式參圖一、估價方式參表二），待國稅局核定。惟最終國稅局核定之新臺幣240億為繼承人所不服，現已進入訴願程序，該程序將於問題三加以解析。

圖一 遺產稅申報書填報遺產總額之範例

(二) 遺產總額 (請看說明第											
財產 種類	內 容										
	縣 鄉鎮 段 小段 地	土地現況勾選					面積(m ²)	(108)年	遺產價額	稽徵機關 審核意見	
土 地	市 市區 段 號	農地	公共設施保留地	建築用地	設定地上權	375 租約	其他	持分	每平方公尺		
	臺北市萬華區直興段一小段 000-0001 地號							3361 168/5000	367,000	41,445,163	
	新北市樹林區三角埔段 0180-0001 地號	✓						210 1177/5000	21,200	1,040,000	
	新北市樹林區三角埔段 0180-0002 地號	✓						16 1/1	21,200	339,200	遺產價額 =面積×持分× 每平方公尺公告 現值
	新北市樹林區三角埔段 0180-0003 地號							765 1/5	21,200	3,210,000	
	新北市樹林區三角埔段 0180-0004 地號							341 57/100	21,200	4,120,000	
	新北市樹林區三角埔段 0180-0005 地號		✓					141 1/1	21,200	2,989,200	
	新北市樹林區三角埔段 0180-0006 地號							2,475 763/5000	21,200	8,006,922	
	以下空白										

資料來源：財政部稅務入口網 遺產稅申報書(填寫範例)

表二 常見遺產形態之估價方式

遺產形態	估價方式
1.現金及銀行存款	依其價值
2.動產中珍寶、古物、美術品、圖書及其他不易確定其市價之物品	由專家估定之
3.車輛、船舶、航空器	原始成本減除合理折舊之餘額
4.債權	以其債權額為其價額。其有約定利息者，應加計至被繼承人死亡日止已經過期間之利息額
5.上市(櫃)股票	依繼承開始日該上市(櫃)股票之收盤價
6.興櫃股票	依繼承開始日該興櫃股票之加權平均成交價
7.非上市(櫃)股票、非興櫃股票	依繼承開始日公司淨值估定

資料來源：遺產及贈與稅法施行細則第四章估價

三、該遺產總額若受遺贈人不服，可採行哪些作為？

如同前述，國稅局核定之新臺幣240億為繼

承人所不服，故現已進入訴願程序。一般而言，若納稅義務人不服主管稽徵機關之行政處分（如核定稅額），納稅義務人有以下兩種處理方式：

表三 不服課稅可採行之手段

處理方式	說 明	
查對更正	依稅捐稽徵法第17條規定，納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。	
提起行政救濟程序	依稅捐稽徵法第四章行政救濟有關規定，納稅義務人得提起下列稅務行政救濟程序：	
	程序	說明
	復查	1.核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起30日內，申請復查。 2.核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起30日內，申請復查。 3.依稅捐稽徵法第19條第3項規定，納稅義務人為全體共同共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書



處理方式	說 明	
	程序	說明
	復查	受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體公司共有人。但公司共有人有無不明者，得以公告代之，並自黏貼公告欄之翌日起發生效力。是以，受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起30日內，申請復查。惟於繳納期間始日後始受送達核定稅額通知書，以核定稅額通知書送達日之翌日為始日，依各該稅法規定推算其繳納期間之末日，其申請復查之期限為各該末日之翌日起算30日。
	訴願	訴願之提起，應自復查決定書或行政處分送達之次日起30日內為之。（以原行政處分機關或受理訴願機關收受訴願書之日期為準）
	一審 (事實審)	1. 因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，應於訴願決定書送達後2個月內向高等行政法院提起撤銷訴訟。（以行政法院收受起訴狀之日期為準） 2. 提起訴願逾3個月不為決定，或延長訴願決定期間逾2個月不為決定者，得向行政法院提起撤銷訴訟。
	二審 (法律審)	以原裁判違背法令為由提起上訴，應於高等行政法院裁定送達後10日內抗告或判決送達後20日內上訴於最高行政法院。（上訴狀或抗告狀應提出於原高等行政法院，以原高等行政法院收受上訴狀或抗告狀之日期為準。）

資料來源：財政部北區國稅局

由此表可知，目前長榮遺產紛爭一案已進入行政救濟之訴願程序，未來若繼承人仍不服訴願決定者，則可能提起行政訴訟。某些稅務規劃策略可能透過提起行政救濟，藉以遞延納稅時點，使行政救濟期間之現金流量更為充裕，作其他用途。

四、被繼承人過世時適逢我國遺產稅法之稅率修正，本案遺產稅之適用稅

率應如何決定？

我國遺產稅之稅率並非一直以來均採累進稅率且最高邊際稅率20%，民國98年1月12日，我國將原先採累進稅率且最高邊際稅率為50%之遺產稅稅率制度，下修至10%。其目的係原先之稅率易產生規避誘因，不利資本累積，故鑑於租稅之課徵，應同兼顧經濟發展、社會公義、國際競爭力及永續環境，並配合我國整體稅制改革輕稅簡政之目標，降低遺產稅率為

10%，以降低租稅規避誘因，提升納稅依從度及資本運用效率。

民國106年5月10日，我國再次修正遺產稅稅制，自單一稅率改回累進稅制，以期促進社會公平，並配合長期照護服務財源之籌措，將最高邊際稅率訂為20%。回顧本案，張榮發係於民國105年1月20日過世，其過世時點係遺產稅率修正前，基於法律不溯及既往原則，民國106年所修正之遺產稅稅率不適用於長榮遺產紛爭案。

五、自105年被繼承人死亡至今已逾四年，無論是被繼承人（張榮發）之海內外遺產，或繼承人之遺產分割問題至今尚無法確定，國稅局如何執行稅收徵管程序？

本問題可拆分為兩個範圍，分別為(1)被繼承人若於遺產稅繳納後額外發現未計入之遺產，國稅局如何進行核課？及(2)繼承人之遺產分割問題是否影響遺產稅之課徵？學生將相關分析以表格方式整理如表四：

表四 問題匯總

問 題	解 析
(1)被繼承人若於遺產稅繳納後額外發現未計入之遺產，國稅局如何進行核課？	<p>所謂未計入，可能係納稅義務人漏報，或被繼承人生前有部分財產正在訴訟中，死後才判至被繼承人名下。依照不同類別之未計入遺產，實務上對遺產稅之課稅影響亦不相同：</p> <p>(a)納稅義務人漏報部分財產：</p> <p>依稅捐稽徵法有關規定，若納稅義務人未於在規定期間內申報繳納遺產稅，或申報遺產稅時有短、漏報之情事，致短、漏繳遺產稅者，從規定申報期間屆滿的隔天起算，核課期間之7年間，稅捐稽徵機關仍可確認（核定）納稅義務人之應納稅捐，並同時得依遺產及贈與稅法第45條行為罰處二倍以下罰鍰及稅捐稽徵法第41條之刑事罰處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。</p> <p>(b)被繼承人生前有部分財產正在訴訟中，死後才判至被繼承人名下之財產：</p> <p>若是過去登記於他人名下，但是產權有爭議的財產（如借名登記的不動產），於過世後才判到被繼承人名下，此類財產也必須申報遺產稅。惟其期限可以從判決確定日起算，在往後六個月內補申報遺產稅即可，同樣也能再申請延期。</p>



問 題	解 析
(2)繼承人之遺產分割問題是否影響遺產稅之課徵？	<p>原則上，若係繼承人間為產權分割而引發訴訟（如本案張國政向法院訴請遺囑無效），仍必須依法如期報繳遺產稅。此係因雖然各受遺贈人間無法確定遺產之分割，惟遺產之總額並不受影響，故仍需按期申報繳納。</p> <p>本案即係因分割問題無法影響國稅局行使核課權，故原本就應於民國105年1月20日過世後六個月內辦理遺產稅申報，並於該管稅徵機關寄發核定稅額通知書抵達後兩個月內繳納。惟本案因繼承人對國稅局所核定之遺產總額有所疑義，已進入訴願程序，故目前已繳納國庫之稅捐估計僅有訴願繳半之新臺幣12億。</p>

參、總結

學生就讀北商會資系的期間，因系上極重視稅務教育之理論與實作，使我在社會出現類似案例時，能夠驗證學生在校所學，並與實際案例接軌。本次透過分享長榮遺產紛爭案，重新檢視自己對於民法繼承編、遺產及贈與稅法及其施行細則、訴願法及行政訴訟法等有關知識並加以整合，並期許能夠以此分享，鼓勵其他在校生用案例將本身所學加以歸納、整理。本篇文章僅就長榮遺產紛爭案所涉及之法律問題及涉及遺產稅課徵之程序分享，實際結果仍須待稅務主管機關及有關裁判機關之判決始得確定。

資料來源

一、法令：

- (一)全國法規資料庫
- (二)財政部稅務入口網－稅務問與答

二、案例背景：

- (一)鏡週刊－【長榮遺產宣判】法院認證
張榮發遺囑有效 張國煒獨得140億

國際與實務對會計師養成之期盼

-淺談國際觀點對我國會計師專業教育之重要意涵

作者 / 林佳君 公會研究員

摘要

精於專業，乃為奠定公眾信任之基石，茲為因應國際與實務對會計師養成之期盼，及科技趨勢對未來會計專業之衝擊及影響，俾利有志投入會計師行業之學子為未來職涯預做準備，專業會計師維持數位時代不被取代之關鍵能力及發展最具價值之新技能，以及多方利害關係人思考我國會計師養成教育應有之變革，並確保我國會計師專業教育持續攸關及回應，爰彙整國際觀點及研提其對我國會計師專業教育重要意涵之淺見。

第一部分全球認可之專業會計師國際教育標準(International Education Standards, IESs 1-8)，藉由全球採用IESs情形、IESs制定機構最新動態、國際教育聲明架構、IESs及最新修正，了解國際與實務對會計師養成之期盼。

第二部分國際近期及新興會計教育議題，透過擷取2019年及2020年間國際會計教育相關會議、報告或文章探討之新興會計教育議題觀點，勾勒科技趨勢對會計專業未來創新與發展之衝擊及影響，及因應數位時代未來新興工作機會，於學習及專業上應發展之新技能。

第三部分則從國際趨勢思考對我國專業會計師養成教育之重要意涵，綜合國際趨勢及觀點加以探討，適時引入IESs強調三大能力領域及學習成果之要求、推動專業會計教育線上學習，以及呼籲多方利害關係人宜共同參與及合作，思考國內會計師養成教育應有之變革等重要意涵。

壹、全球認可之專業會計師國際教育標準

國際會計教育準則委員會(International Accounting Education Standards Board, IAESB)自2003年~2019年間陸續制定及發布IESs、相關指引及資料文件，並歷經數次修正。

一、全球採用IESs情形

國際會計師聯合會(International Federation of Accountants, IFAC)「國際標準：2019年全球統計報告」¹涵蓋IFAC於130個司法轄區內173個會員組織2015年~2019年評估IESs採用情形之統計結果。IFAC執行長Kevin Dancey於報告序言中表示，雖然國際法律並未要求各國採用及實行IESs，IESs仍被國際間認可，乃因IESs強調公眾利益，並彰顯品質、合理性和影響，以及IFAC會員組織之奉獻及承諾。



表1 各司法轄區IESs採用情形

地區	司法轄區	採用	部分採用	不採用	小計
	數目	%	%	%	%
歐洲	48	19%	81%	0%	100%
美洲及加勒比海	25	8%	88%	4%	100%
亞太地區	23	26%	70%	4%	100%
非洲	24	33%	67%	0%	100%
中東	10	10%	90%	0%	100%
合計	130	20%	78%	2%	100%

資料來源：IES Adoption Status, International Standards: 2019 Global Status Report

依據130個司法轄區統計結果，已採用及部分採用IESs比率高達98%，並以部份採用IESs 78%居多，亞太地區已採用IESs者，包括：澳洲、大陸、香港、日本、紐西蘭及泰國，部分採用IESs者，則包括：台灣、韓國、新加坡、馬來西亞、菲律賓、印度、印尼…等。由於標準之採用及實行，通常需經數年之倡導、教育、對外推廣、建立聯盟及多方利害關係人之努力，報告中亦指明，許多司法轄區仍採用2015年以前之IESs，而非最新更新之IESs。

表2 IESs如何被採用

司法轄區	直接參照	趨同過程	未被參照使用
130	2%	90%	8%

資料來源：How Standards are Adopted, International Standards: 2019 Global Status Report

報告重要發現指出，各國標準制定者採用IESs時，主要藉由逐漸消除差異之趨同方式(90%)進行，而趨同過程往往需要耗費大量時間及資源，並與多方利害關係人合作，例如：政府、監管機構、其他專業會計組織、大學及其他教育提供者…等。

表3 會計專業組織採用IESs之責任

司法轄區	直接責任	分擔責任	無直接責任
130	8%	82%	10%

資料來源：PAO Responsibility for Adoption of Standards, International Standards: 2019 Global Status Report

根據統計結果，會計專業組織對IESs採用之責任，係以會計專業組織與其他機構共同分擔責任(82%)居多，顯示IESs之推動及採用，大部分並非單靠會計專業組織一己之力，而係涉及多方利害關係人間之共同參與及合作。

二、IESs制定機構之最新動態²

國際會計教育準則委員會(IAESB)為國際會計師聯合會(IFAC)轄下四個獨立標準制定委員會之一，負責制定及發布IESs、相關指引及資料文件，提供IFAC會員組織使用。為提高透明度和維護公眾利益，IAESB有關IESs之制定、活動及諮詢顧問小組(Consultative Advisory Group, CAG)之工作，均受到公眾利益委員會(Public Interest Oversight Board, PIOB)之監督。

惟為因應快速變化環境對專業會計師帶來之挑戰及保持攸關性，IAESB及IFAC於2018年宣布將現行架構轉換至結合標準發展、能力支援、更佳使用專業會計組織工作及監督遵循之新模式，而此項轉換並未改變IFAC會員組織有關會員義務聲明之責任。IAESB以及PIOB對IAESB和CAG之監督，自2019年中停止運轉，新模式則於2019年7月1日開始運作，其重要組成包括新的諮詢會計教育國際小組，及多方利害關係人參與之架構。

會計教育國際小組(International Panel of Accountancy Education, IPAE)，由彰顯國際基礎均衡代表性之21位成員組成，持續發展IESs及指引，並推廣IESs之採用及執行，且提供策略性建議和倡導專業會計師之優質教育。IPAE之活動係受到IFAC理事會之監督，而非PIOB。

多方利害關係人參與之架構，乃為協助IFAC辨識促進會計教育之必要活動，包括修正或新增IESs之需要，並由三部分組成：(一)廣大範圍之利害關係人線上調查(二)關鍵會計教育利害關係人國際論壇(International Forum for Key Accountancy Education Stakeholders)，每2年舉辦1次，並預計2020年11月於維也納召開，俾對線上調查成果進行較深入之了解及改進(三)會計教育總監國際論壇(International Forum for Accountancy Education Directors)，每年舉辦1次，第一屆為專業會計組織及事務所之會計教育總監國際論壇，已於2020年2月舉辦，計有來自17國超過25位總監參與，支持及鼓勵IFAC推廣未來之會計師、專業、分享知識，及強化教育者、監管者、專業會計組織及事務所間之對話，第二屆預計2021年2月於紐約召開，係為線上調查及利害關係人國際論壇成果提供討論平台。

IFAC已於2020年5月底加速啟動嶄新互動之會計教育電子工具(Accountancy Education E-Tool, <https://education.ifac.org/index.html>)，此為連結IESs及支援實務執行之寶貴資源，並計畫於今年廣為推廣E-Tool活動。

三、國際教育聲明架構、IESs及最新修正³

(一)國際教育聲明架構(Framework)係提供持續發展、支援採用及執行IESs之理論基礎，最近一次修正為2015年。涵蓋之教育理論為：1.專業能力、學習成果、能力領域及適當級別；2.學習發展(通識教育、最初專業發展(Initial Professional Development, IPD)及持續專業發展(Continuing



Professional Development，CPD)；3.評量、衡量及監督。

(二)IESs係介紹強化會計教育之基本原則、理論及定義，最近一次修正為2019年。IES 1~6涵蓋有志成為專業會計師者進入專業會計教育課程之入學及IPD要求，IES7~8則涵蓋專業會計師之CPD要求，並藉由學習成果之達成，展現執行專業會計師角色所需具備之專業能力。

表4 目前適用及最新修正之IESs版本⁴

專業會計師國際教育標準		內容簡要
IES 1	[專業會計教育課程之入學要求](2014年)	制定及溝通會計教育入學要求時使用之原則
IES 2	[最初專業發展-技術能力](2015年、2021年)	1項初級/10項中級能力領域、55項學習成果
IES 3	[最初專業發展-專業技能](2015年、2021年)	4項中級能力領域、23項學習成果
IES 4	[最初專業發展-專業價值、職業道德及態度](2015年、2021年)	3項中級能力領域、13項學習成果
IES 5	[最初專業發展-實務經驗](2015年)	最佳實務：3年實務經驗，會計/攸關學科碩士實務經驗2年。
IES 6	[最初專業發展-專業能力評估](2015年)	對有志成為專業會計師者，於IPD結束時須展現之專業能力，制定評估要求。
IES 7	[持續專業發展](2014年、2020年)	對專業會計師，制定發展及維持專業能力所需之CPD，以對客戶、僱主及其他利害關係人，提供高品質服務及強化公眾對會計專業之信任。
IES 8	[查核財務報表主辦會計師之專業能力](2016年、2021年)	14項能力領域、36項學習成果

IPD及CPD三大專業能力要求為(1)技術能力(2)專業技能(3)專業價值、職業道德及態度，CPD包含許多與IPD相同之要素，但兩者之廣度及深度不同。IPD技術能力之11項能力領域要求為財務會計及報導、管理會計、財務及財務管理、稅務、審計及確信、治理、風險管理及內部控制、商業法令及規定、資訊及通信科技、商業及組織環境、經濟學(初級)、商業策略及管理；CPD技術能力之8項能力領域要求，除不含管理會計、內部控制、組織環境、經濟學(初級)、商業策略及管理外，其餘同IPD。IPD專業技能之4項能力領域要求為智能、人際與溝通、個人態度及行為、與組織有效工作之能力；CPD專業技能之3項能力領域要求，除不含智能外，其餘同

IPD。IPD及CPD專業價值、職業道德及態度之3項能力領域要求，均為專業懷疑及專業判斷、職業道德原則及公共利益承諾。

IPD及CPD學習成果，兩者著重層次亦有不同。IPD包括(但不限)91項學習成果，著重編製、描述、說明、展現、辨識、比較、分析、應用、溝通及管理；CPD包括(但不限)36項學習成果，則著重領導、發展、評估、解決及推廣。

(三)IESs之最新修正：(1)增修 IES 7(已於2020年1月1日生效)⁵，為強化建立及改善專業會計教育之品質及一致性，除闡明專業會計組織如何衡量、監督及執行CPD機制之原則及要求外，亦表明所有專業會計師必須發展及維持專業能力，以履行其身為專業會計師之職責，更加強調專業會計師角色及責任所需要之學習和發展，修正後朝向辨識專業會計師於其司法轄區內，必須完成攸關執行專業會計師角色特定數量之學習及發展活動，以展現該專業能力，而不再著重先前制定之最低時數(每滾動三年期間完成至少120個小時(或等同學習單元)，每年完成至少20個小時(或等同學習單元)之攸關專業發展活動)。(2)增修IES2、3、4、8(將於2021年1月1日生效)⁶，為因應各司法轄區有關改善資訊及通信科技(Information and Communications Technologies, ICT)之技能，和專業懷疑熟練度之成長需求，增修IPD及CPD有關ICT和專業懷疑之能力、技能、行為及學習成果，進而改善專業會計組織提供專業會計教育之攸關性及品質，辨識可強化專業能力之學習及發展活動，及支援會計專業於數位時代提供高品質財務報導、審計或其他相關財務及會計服務。此外，為增進國際教育標準之一致性及清晰度，亦增修解釋性資料、攸關用語定義及說明等。

貳、國際近期及新興會計教育議題

茲擷取來自近期(2019年~2020年)IAESB會議及IFAC會議有關探索會計教育之相關議題及觀點、英國特許公認會計師公會(Association of Chartered Certified Accountants, ACCA)、美國註冊會計師協會(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)以及加拿大特許專業會計師協會(Chartered Professional Accountants of Canada, CPA Canada)發布之報告及文章中，攸關未來會計專業之想像、觀察及洞見彙整如下：

一、學習方法多元化之成長

IAESB透過監管機構之報告、意見徵詢回饋、非正式諮詢及案例研究，觀察到學習方法多元化之成長。前IAESB主席(現任IPAE主席)Anne-Marie Vitale於IAESB最後一次會議⁷中表示，線上學習工具、遠距



學習、專業會計教育提供者之認證，可能是學習方法多元化之最佳實務案例。觀諸國際提供CPD線上學習課程者，已有ACCA⁸、AICPA⁹、香港會計師公會¹⁰、澳洲會計師公會¹¹等先例可循；此外，線上學習工具及遠距學習之發展，於提倡社交距離及居家工作之新型冠狀病毒疫情期間，更加突顯其重要性，諸如蒙古註冊會計師協會、馬來西亞會計師協會及印度特許會計師協會¹²，亦於疫情期間紛紛順勢將實地授課之CPD課程及訓練移轉至線上進行，或利用數位學習中心、數位管道提供課程。

二、應具備因應新興工作機會之能力

ACCA¹³借鑑過去數年集體研究、數千份調查回應、採訪、全球圓桌會議及第三方研究，觀察到建立永續企業之新興工作機會，例如：確信倡導者、商業轉型者、數據導航者、數位策劃者及永續開拓者，並指出因應此類新興工作所需具備之能力，包括：技能及職業道德、創造、數位、情緒智商、經驗、智商及願景。此外，美國會計雜誌¹⁴亦提及未來科技對會計界之挑戰，包括即時財務數據，將促進會計專業朝向預測性及建議之諮詢服務，而隨著科技轉型，未來十年將有更多非傳統之企業創立，會計師應具備處理此類企業獨特會計及稅務優惠之技能，會計學術界則需整合科技技能以利更新課程。

三、多方利害關係人須確保專業持續攸關及回應

依據CPA Canada之洞見¹⁵，當會計師轉移至數位化時代，必須以道德及公共信任為最先，會計師對商業環境之變化必須快速反應，以確保專業持續攸關及保護公眾利益；IAESB亦由利害關係人對ICT學習成果之諮詢及2018年世界會計師大會(World Congress of Accountants, WCOA)討論之專題中，辨識出會計使用人工智慧(Artificial Intelligence, AI)之成長；IFAC工商界會計師委員會會議，則從市場觀點¹⁶討論會計生涯及角色，並指出其對專業學習及發展之重要意涵，包括：(一)會計專業人士，應具備學習心態，及時辨識訓練及自我校準學習之需求，並快速獲得新的能力(二)專業會計組織，需透過能力及生涯之架構，在CPD之選擇激增下，協助個人駕馭其選擇，並鼓勵更多所需技能之發展，除正式教育外，非正式之學習機會(包括導師及教練)亦屬重要(三)會計教育攸關提供者，應整合較具深度之資訊科技及分析學習，傳授更聰穎之思考技能，而非偏重記憶規則。

參、從國際趨勢思考對我國專業會計師養成教育之重要意涵

依據國內有關數位轉型之會計教育改革與創新相關報告¹⁷及調查¹⁸指出，我國會計教育目前之困境，乃課程設計及學習過程中，受到學生與家長未來就業導向之期待及學校辦學績效評估指標之影響，過度

重視會計專業能力，忽略其他管理能力之培養。科技時代帶給會計領域最大之改變，係以大數據分析、人工智慧、機器流程自動化(Robot Process Automation, RPA)等新興技術為主，面對不斷湧現之新技術及新知識，未來會計人需要兼具科技素養與專業判斷，以開放的心態擁抱數位轉型時代。學生應善用教育資源，會計專業人士應具備終身學習能力，保持彈性與適應力，擴大專業持續學習，教育端、會計實務界與學術界，則須了解智慧化、數位化和網絡化等科技趨勢對會計產業未來創新與發展之衝擊及影響，以對課程應有之變革提早因應。

由國內與國際近期討論之會計教育議題方向觀之，對朝向數位時代學習新技能，及多方利害關係人應對科技趨勢帶來之影響有所了解，以利變革之趨勢，顯然看法一致。茲綜合國際採用IESs情形、IPAE最新動態、IESs及最新修正，以及國際近期新興會計教育議題之探討，研提其對我國專業會計師養成教育重要意涵之幾點思考如下：

一、130個司法轄區98%採用及部分採用IESs之重要意涵

- (一)我國應持續追蹤IESs之最新修正情形，並掌握IPAE及多方利害關係人參與架構之後續發展動態，活用IFAC會計教育E-Tool，深入了解國內制度與IESs之差距，及適時評估相關影響，重新思考國內IPD及CPD課程和訓練應有之變革，以順應國際趨勢之發展，並符合國際與實務對會計師養成之期盼。
- (二)我國IPD及CPD架構可參酌並適時引入IESs著重三大能力領域及學習成果之要求。以我國「會計師持續專業進修辦法」第3條對執業會計師CPD列舉項目為例，我國對CPD要求之能力係以商業及稅務法規、實際案例、審計、評價、會計師職業道德規範等為主，而IESs對IPD及CPD之要求則強調三大能力領域(1)技術能力(2)專業技能(3)專業價值、職業道德及態度，宜參酌IES 8，思考如何適度強化治理、風險管理、資訊及通信科技、專業懷疑及專業判斷…等能力。此外，現行我國會計師之年度學習成果，係以課程名稱及學分方式呈現，並無訂定如 IES 2~4 及 IES 8 中有關包括(但不限)91項及36項學習成果之評估敘述，亦宜參酌IESs，思考如何適度導入學習成果之制定，以展現全球一致認可之專業能力。

二、學習方法多元化成長、具備新能力及專業持續攸關之重要意涵

- (一)順應學習方法多元化之成長趨勢，思考適時推動線上學習工具及課程。公會近年來已朝學習方法多元化方向積極拓展，透過舉辦會計教育向下紮根活動、辦理會計專業認證，及籌設會計教育學院等方式，持續推廣會計教育。惟目前我國CPD仍以傳統實地授課方式為主，尤其在此次



新型冠狀病毒疫情期間，開辦課程受到影響，僅能以課程減班、取消或延期方式因應，觀諸國際諸多線上學習之先例，顯見推動線上學習亦不失為可資參酌之可行途徑。

(二)呼籲多方利害關係人宜共同參與和合作，思考如何在學習及專業上，除維持數位時代不被取代之關鍵知識及技能外，亦能順應科技轉型、商業環境變化、會計使用人工智慧成長之趨勢，整合較具深度之資訊科技及分析學習，及觀察未來新興工作機會所需具備創造、數位、願景…等能力，發展最具價值之新技能，適時納入IPD及CPD，俾利有志成為專業會計師者及專業會計師快速獲得新的能力，確保專業學習及發展持續保持攸關。

參考資料來源：

- 1 International Standards: 2019 Global Status Report (2019, October 14). Retrieved from IFAC Website:<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-standards-2019-global-status-report>
- 2 Panel Takes Over from IAESB. Retrieved from NASBA Website:<https://nasba.org/blog/2019/09/20/panel-takes-over-from-iaesb/> (last visited 05.29.2020) 、Nominations for the New International Panel on Accountancy Education Information on Accountancy Education Stakeholders(2019, March 20) , P4 、P13 , Retrieved from IFAC Website:<https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/20190320-Call-Final.pdf> 、Approval of Proposed Model to Advance International Accountancy Education in the Public Interest(2019, February) , P12 , Retrieved from IFAC Website:<https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/9-2-Model-for-IFAC-Board-Approval-1.pdf> 、IPAE Members. Retrieved from IFAC Website: <https://education.ifac.org/files/IPAE-Members.pdf>(last visited 05.29.2020)
- 3 2019 Handbook of International Education Standards (2019, Nov 27). Retrieved from IFAC, IAESB Website: <https://www.iaesb.org/publications/2019-handbook-international-education-standards>
- 4 Handbook of International Education Pronouncements (2019 Edition) , Table of Contents , IES Changes As of 2021 - Revised Standards and Conforming Changes , P112 , P120~P124 , P132~P133 , P143 , P162~P163 , P167 , P175 , P190~P192. Retrieved from IFAC, IAESB Website: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf>
- 5 IES7, Continuing Professional Development(Revised) (2018, Dec 28). Retrieved from IFAC, IAESB Website:<https://www.iaesb.org/publications/ies-7-continuing-professional-development-revised-2>
- 6 Revisions to IES 2,3,4 and 8 (2019, Oct 21). Retrieved from IFAC, IAESB Website:<https://www.iaesb.org/publications/revisions-ies-2-3-4-and-8-1>
- 7 Transition to New Model on Accountancy Education-IAESB advice to IFAC and the New Panel (2019, June). Retrieved from IFAC, IAESB Website: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3-1-IAESB-Advice-to-new-Model-for-Accounting-Education.pdf>
- 8 Please refer to ACCA Website(<https://www.accaglobal.com/lk/en/member/cpd-landing/cpd-online.html?currentPage=1&itemsPerPage=12&isLiveCopy=true&executeSecondQuery=false&liveCopyName=lk&secondQueryPage=1&>)(last visited 05.29.2020)
- 9 Please refer to AICPA Website(<https://www.aicpa.org/cpe-learning/cpeselfstudy.html>) (last visited 05.29.2020)

- 10 Please refer to HKICPA Website(<https://www.hkicpa.org.hk/en/Professional-development/Continuing-professional-development/Continuing-professional-development-programmes>) (last visited 05.29.2020)
- 11 Please refer to CPA Australia Website(https://www.cpaaustralia.com.au/training-and-events/courses-and-online-learning?gclid=EAlaIqObChMIkIa-1MzQ6QIVWMEWBR2QWgEFEAAYASAAEgIW3PD_BwE&gclidsrc=aw.ds) (last visited 05.29.2020)
- 12 Adrian Lim(2020, April 14).Supporting Members through Global Pandemic: Experiences from Asia and the Pacific Region, IFAC <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/supporting-members-through-global-pandemic-experiences-asia-and-pacific-region>
- 13 Future ready: accountancy careers in the 2020s(2020, January 14). Retrieved from ACCA Website:https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/pro-accountants-the-future/future_ready_2020s.html?utm_source=solus&utm_medium=email&utm_campaign=members-global-cpdjan-january-2020&utm_content=global
- 14 Jeff Drew, Ken Tysiac (2020, January 1). 2020 vision:Tech transformation on tap. Journal of Accountancy (January 2020). Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/jan/accounting-technology-transformation.html>
- 15 Tashia Batstone (2019, September 9), CPA Canada: Reimagining Accountancy’ s Future. Retrieved from IFAC Website: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/developing-accountancy-profession/discussion/cpa-canada-reimagining-accountancy-s>
- 16 Laura Leka (2020, May 7), Accountancy Careers and Roles- A View from the Market. Retrieved from IFAC Website:<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/accountancy-careers-and-roles-view-market>
- 17 李書行、王澤世、戚務君、薛富井、蘇裕惠，2018，<<當前國內會計教育之改革與創新>>，資誠教育基金會委託中華會計教育學會研究專案報告，頁93-96
- 18 張書瑋(2019.12)，會計人的數位轉型，會計研究月刊，No. 409, 頁64-84

徵稿啟事

會計師季刊為中華民國會計師公會全國聯合會發行之專業刊物，贈閱主管機關、全體會計師及大專院校會計相關系所，本刊長期徵稿，歡迎各界踴躍投稿，舉凡與會計、審計、財稅法令、稅法實務等會計相關領域，字數5,000字以下為宜，歡迎賜稿，來稿經審稿刊登後，稿酬從優。

來稿請以文字檔E-mail至會計師公會全國聯合會信箱roccpa102@roccpa.org.tw 會計師季刊 編輯收



國際知識新訊系列報導～

因應新型冠狀病毒(COVID-19)疫情之國際審計資源及觀點



審核 / 戴興鉦 全聯會國際事務委員會主任委員

摘譯 / 林佳君 公會研究員

一、國際審計資源：IFAC之COVID-19 Resources網頁

【引言】

國際會計師聯合會(International Federation of Accountants, IFAC) 於2020年3月下旬成立 COVID-19 Resources(新型冠狀病毒資源網頁專區, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/covid-19-resources-ifacs-network>), 匯集專業會計組織及其他利害關係人之重要資源、指引及建議, 以協助組織及個人在此快速演變情況下, 展現調整、革新及管理之靈活性, 並將持續建設、篩選、整理及提供資訊。

網頁自6月起, 由最初六項分類(審計、財務報導、企業持續營運及危機管理、專業及個人健康、一般資訊、Gateway文章), 改為以聚焦審計及財務報導二類為主, 據以提供彙整來自疫情之重要挑戰及意涵, 及強調各類主題下不同之相關資源。審計主題包括查核證據、查核會計估計、查核報告及期後事項等, 財務報導方面則包括繼

續經營、公允價值衡量及減損、租賃會計及避險會計等。

【新訊簡介】

鑑於該網頁極具參考價值, 本會國際事務委員會已從中擇要, 並於【全聯會國際事務委員會因應新型冠狀病毒之審計系列報導】(KV0019~KV0030)中, 簡介數則來自全球公共政策委員會(Global Public Policy Committee, GPPC)、國際審計及確信準則委員會(International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB)及國際(美、澳、英、香港、印度、歐洲)會計師公會攸關審計國際觀點之報告、指引、文章和警示, 範圍涵蓋:

1. 全球監管機構給予之延期或其他減免資料 (GPPC, 註: 最新資料為89國¹)
2. 疫情期間會計師事務所如何維持高水準審計質量及實務建議(美國觀點)
3. 疫情對查核人員之影響(IAASB、澳洲、英

¹ GPPC: Extensions or other relief granted by regulators(2020.5.11)

<https://www.ifac.org/system/files/uploads/gateway/GPPC%20regulatory%20inventory%20-%2010%20June%202020.pdf>

國、香港、印度觀點)

4.集團會計師之考量(英國觀點)

5.繼續經營(IAASB觀點)

6.期後事項(IAASB觀點)

7.對查核報告之意涵…等(歐洲觀點)

會員可至公會網站專區「IFAC Knowledge Value Sharing」²，自行點閱參酌。

二、國際審計觀點：遠端查核程序及查核證據

【引言】

科技進步推動新的遠端查核方式，例如：查核人員透過視訊會議科技，得與客戶實況面談，並運用視訊會議平台於螢幕上分享文件，使不在現場之與會者能同時觀看，亦可使用安全入口網站，用以核閱客戶文件及溝通…等。不論查核人員執行遠端查核或實地查核，同樣具有遵循審計標準及提供高品質之義務，例如：取得足夠及適切的查核證據。在疫情影響加速審計專業朝向使用遠端技術執行查核工作下，有關應如何執行遠端查核及因應電子化查核證據增加之議題，將值得審計界思考及討論。

【新訊簡介】

(一) IFAC之研究主管Christopher Arnold於2020年6月3日「疫情之審計考量彙整」³一文指出，查核人員需考量產生電子化證據之流程控制，並對電子化證據執行專業懷疑；在缺乏原始實體來源文件下，可能需要設計其他查核程序，以測試電子證據之可靠性。此外，對與疫情影響有關之專業判斷、執行之專業懷疑，及與管理階層和治理單位之討論，應予以書面化。另一方面，近期環境下取得適切及足夠證據之考量，以存貨為例，包括：執行替代查核程序、使用諸如實況攝影影像或以可移動性之視訊會議觀察存貨盤點、從保全攝影錄影確保存貨場所有一段期間不能進入…等。而遠端查核方面，安全的入口網站可被使用於複核客戶之文件，及某些具有允許查核人員及客戶相互問答之功能上；集團會計師則可採取其他措施，包括：上傳檔案(例如進入雲端)並提供存取給集團查核團隊、以視訊通話/螢幕分享，複核組成個體查核人員工作或使用遠端進入..等。

(二)德國法定審計師公會(Institut der

² 公會網站專區[IFAC Knowledge Value Sharing] 網址：<https://www.roc CPA.org.tw/news/list?id=eeff1a3d619d47f3bcf4a7edfa01ad07>，該專區自2019年7月起開始建立，每月簡介2篇國際會計師聯合會(International Federation of Accountants, IFAC)網站/連網資源中，有關IFAC、科技、審計、未來趨勢..等國際知識新訊，並索引相關連結網址，提供會員進一步瞭解點閱參考。

³ Christopher Arnold (2020.06.03), Summary of Covid-19 Audit Considerations. Retrieved from IFAC website:<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>



Wirtschaftsprüfer, IDW)於2020年4月8日發布「有關疫情對審計影響之指引」⁴表明，針對遠端執行之特定審計程序，德國審計標準、國際審計標準或法規，均未處理審計程序於哪一個地點執行之議題，惟原則上不論是在客戶工作場所現場，或是透過遠端查核程序，兩者皆可取得查核證據。指引並例舉運用目前科技可能之遠端查核程序形式，包括：視訊會議、透過智慧型手機或平板電腦影像傳輸導覽、掃描/拍攝文件之檢查、郵寄服務及遠端交換文件之運用…等，且指出查核人員必須評估採用此方法是否能取得足夠及適切之查核證據，而公司內部控制之適當性及有效性，對評估電子形式文件之可靠性亦為重要，可能需要考量重新評估控制風險。

指引並以存貨之觀察及取得查核證據為例，使用即時視訊科技之先決條件，乃為查核人員能控制影像傳輸，並能保證適當之影像及聲音品質，亦需考量選擇之方法，是否允許查核人員評估資產之存在及完整性(項目可能被移入及移出畫面)、存

貨之性質是否可被評估(若影像傳輸不是高解析度，可能無法偵查出損壞或過時之存貨)，及評估此類型存貨之觀察具有較高風險時，可能使用較高數量之隨機抽樣。

(三)美國會計師協會(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)於2020年4月15日發布之「有關疫情議題問答集」⁵指出，藉由視覺上與重要員工確認，及使用聲音科技，要求讓攝影機移動至特定場所，及指示開箱，以確保客戶存貨之場所為實況播放之視頻影像；美國會計雜誌編輯總監Ken Tysiac則於「疫情期間遠端查核最前沿」文章⁶中，列出五點遠端查核之考量，包括：考量正確性/完整性/攸關性及可靠性、留意潛在網路攻擊、團隊會議時打開筆記型電腦相機以看見彼此、擁抱彈性行程，及為永久之改變預作準備。

(四)加拿大特許專業會計師協會(Chartered Professional Accountants Canada, CPA Canada)於2020年5月「審計及確信警示」⁷中指出，查核人員面對取得電子化查核證

⁴ Technical Guidance by the IDW~ Questions concerning the impact of the spread of coronavirus on the financial statements and their audit(2020.04.08). Retrieved from <https://www.idw.de/blob/123132/023cc486e8b55f9125c057e54db38083/corona-fachlinw-teil-3-englisch-data.pdf>

⁵ A&A FAQs related to COVID-19 Issues(2020.04.15) Retrieved from AICPA website <https://future.aicpa.org/resources/download/aicpa-risk-assessment-resources>

⁶ Ken Tysiac (2020.03.25), Remote auditing comes to forefront during pandemic. Retrieved from Journal of Accountancy's website <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/remote-auditing-during-coronavirus-pandemic.html>

⁷ Audit & Assurance Alert-Audit Considerations Related to the COVID-19 Pandemic(2020, May), CPA Canada

據之增加，應維持適當之專業懷疑水準及審慎評估電子化紀錄及文件之品質，亦應考量所使用其他資訊來源之攸關性及可靠性；亦提及近期環境下，觀察實體存貨盤點及取得外部函證，可能特別具有挑戰性及需要考量替代程序。

(五)歐洲會計師聯盟(Accountancy Europe)於2020年4月30日發布之指引⁸指出，西班牙註冊會計師協會(The Institute of Chartered Accountants of Spain, ICJCE)指明有法律認可數位簽章之文件，將最有可能成為有效之查核證據。

(六)新加坡註冊會計師協會(Institute of Singapore Chartered Accountants, ISCA)於其網站之「疫情技術問答集中」⁹表明，查核人員應注意由客戶收到之數位化形式文件，可靠性會較原始文件為低，而以電子形式存在之查核證據，係包括數位化或系統產生之報告。當查核中使用非原始文件之數量增加時，風險會較高，故亦需要增加驗證文件真實性所執行程序之性質及程度。執行測試電子資訊真實性之程序，則包括：測試編製及維持電子資訊之控制，以及執行額外的證實性程序。



⁸ Coronavirus' impact on auditing for 2019 year-ends and beyond (2020.04.30). Retrieved from Accountancy Europe's website <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-impact-on-auditing-for-2019/>

⁹ ISCA COVID-19 Technical FAQs. Retrieved from ISCA website <https://isca.org.sg/covid-19-series/resources/isca-covid-19-technical-faqs/> (last visited 06.04.2020)



中華民國會計師公會全國聯合會會務活動

全國聯合會 提供

109年3月11日臺北醫學大學公衛暨營養學院韓柏樑教授，拜訪全聯會理事長，討論共同主辦「生醫健康會計師認證專班」之相關事宜。



↑全聯會理事長專業教育委員會劉嘉松主任委員、黃奕睿理事長、北醫公衛暨營養學院韓柏樑教授及同仁合影(由右至左)。

109年3月16日本會於台北開辦「營所稅申報及疑義解析」課程，參與會計師十分踴躍。



全聯會109年3月21日-3月22日，舉行高級會計審計認證檢定考試。



本會109年3月28日辦理「會計專業認證」考試。



↑花蓮高商考區

↓高雄高商考區



↑宜蘭高商考區

新營高中考區→



109年3月26日於台北開辦洗錢防制課程，為配合防疫措施，全程座位採梅花座。

109年5月4日(星期一)下午2時，公會代表參加財政部公股銀行辦理紓困貸款方案座談會。





臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

「寒冬溫情-溫馨關懷」愛心捐贈活動



與蘇震清立委合辦社會公益捐贈活動



與江啟臣立委合辦愛心捐贈活動



與陳亭妃立委、陳怡珍市議員合辦愛心贈米活動



與林俊憲立委、蔡筱薇市議員合辦愛心贈米活動





與立法院蔡其昌副院長、施志昌市議員合辦白米捐贈活動



與許淑華立委合辦白米捐贈活動



彰化縣政府社會處白米捐贈儀式記者會



臺中市政府社會局白米捐贈儀式記者會



台南市政府經發局109年志願服務人員座談會暨餐敘





會務活動集錦

109.02.06拜會財政部中區國稅局審查一科



109.02.25拜會東港稽徵所



109.02.25拜會恆春稽徵所



109.04.29拜會南區國稅局台東分局



↓ 02.14台中場



↓ 02.18新竹場



「特殊行業之申報方式介紹-執行業務」
講習會

↓ 02.27台南場



109.04.16「108年營所稅申報書暨投資抵
減租稅優惠解析」講習會



109.04.22「產業創新條例第10條之1
及23條之3相關法令暨108年營所稅
申報書表修訂說明」及「營所稅新
頒法令及查審應注意事項」講習會

↑ 03.17台北場



109.3.25「開南大學會計教育向下扎根演講」



109.04.14
「企業營
運及融資
輔導說明
會」



台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



109年2月6日理事長拜訪中北稽徵所張幸芬主任、中南稽徵所高季輝主任。



109年2月14日拜訪即將退休的北投稽徵所葉明圓主任。



109年2月22、23日雪霸休閒農場二日遊。



會務活動集錦



109年2月26日理事長拜訪北投稽徵所范曉芬主任。



109年3月26日本會與蔣萬安立法委員共同舉辦白米捐贈活動。



109年4月7日理事長拜訪臺北商業大學會計資訊系林維珩主任。



109年4月15日理事會頒發109年度績優稅務代理人獎狀。





109年5月6日林建邦主委拜訪中央通訊社張瑞昌社長。



109年5月1日理事長拜訪臺北國稅局報稅服務與蘇建榮部長等合影及松山稽徵所。



高雄市會計師公會會務活動

高雄市會計師公會 提供

★ 高雄市會計師公會 活動集錦 ★

◎109.03.04雄女記者會

張理事長 益順率領公共事務及福利委員會的李主任委員 春宗、江理事 金鴛、方監事 怡璇，前往高雄首屈一指的高雄市立女子高級中學，結合建築師、律師等公會與高雄女中攜手開設創新的「微課程」，落實教育向下扎根並幫助學生在高中職時即可以熟悉未來職涯。



◎109.03.18會計師簽發非典型報告的案例解析

由本會張理事長 益順主講「會計師簽發非典型報告的案例解析」，課程報名踴躍，張理事長 益順不吝將個人的專業領域分享，內容豐富，讓與會會計師們皆表示收穫滿滿。



★ 高雄市會計師公會 活動集錦 ★

◎109.03.20 歡迎南部學子返鄉實習

社團法人高雄市會計師公會為協助大學院校會計學系(所)或有關科系(所)培育理論與實務兼備、符合產業需求的人才，長期推動職場實務訓練，幫助學生就業無縫接軌。

社團法人高雄市會計師公會 轉介實習生給會員之辦法

- 108年1月16日第14屆第5次理事會議通過
108年5月21日第14屆第9次理事會議修正通過
109年3月17日第14屆第19次理事會議修正通過
- 第一條：為協助校方培育學生理論與實務兼備，推動職場之實務訓練，以增進學生於職場的適應力與競爭力，使能符合產業界需求，受理申請提供會計學系(所)學生或有關科系(所)學生，至校外實習課程之實習機會，特訂定本會轉介實習生給會員之辦法（以下簡稱本辦法）。
- 第二條：受理校方申請轉介學生至會員事務所實習，以有與本會簽訂校外實習合約書，或等同等之契約書，產學合作意向書之學校，為優先受理單位。
- 第三條：本會執行本辦法之單位為該會會員公共事務之專務委員會。辦理事宜包括：與校方執行單位之合作、協調與對應等；調查願意提供實習機會之會員事務所，包括用人需求、時間以及有關的實習條件，並予以列冊管理；實習學生之書面審查、面試、面試、通過、分發等篩選事宜。
- 第四條：當公開辦理實習合作案時，為鼓勵本會會員協助公共事務，凡於現場參與執行面試、面試篩選機制之事務所，有優先權選用權。經現場會員篩選上的學生，原則不得無故拒絕該事務所所提供之實習機會，否則可能視同放棄實習。
- 第五條：本會之執行單位於完成實習生之篩選事宜，應迅速建立實習學生名冊，視合轉介給提供實習機會之會員事務所。
- 第六條：本會提供實習機會之會員事務所為實習機構，通常依規定與校方簽訂實習合約書，原則上其內容包括：合約實習期間、實習工作類別、實習之薪資、應酬、交通或者補助學金(通常以附約另行議定)、實習學生之輔導事宜、實習考核、以及解約的情況，並且通覽須備附實習機構應本資料表。
- 實習機構提供實習學生工資者，則學生與實習機構成為僱傭關係，適用勞動基準法之相關規範。
- 實習機構未提供實習學生工資，或僅以補助學金及相關學金方式提供者，則學生與實習機構間並無僱傭關係，應以合作契約規範雙方權利義務。
- 第七條：本辦法經理事會通過後實施，修正時亦同。



◎109.03.21-22全聯會高級會計審計認證考試

協助全聯會專教會舉辦「109年度高級會計/審計專業認證」考試，本會專教會李主任委員建成到場監考並為考生打氣加油。



109.04.15雄女微課程上課

本會方監事怡璇前往高雄首屈一指的高雄市立女子高級中學進行「微課程」上課，一一對學生提問詳細的回答，讓參加的學生進一步認識會計專業知識，獲得學生廣大的回響。





★ 高雄市會計師公會 活動集錦 ★

◎109.4.24拜會商研院-紓困方案

前往財團法人商業發展研究院南部院區溝通紓困方案，由張理事長 益順、謝副理事長 宗翰及黃監事長 聖富與張副院長皇珍進行討論。



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



109年3月17日會計師公會與許立法委員淑華合辦「幸福送愛 關懷無限」白米捐贈活動-記者會。



109年3月20日109年度學生稅務志工服務工作啟業典禮。



109年3月28日會計師公會與立法院蔡副院長其昌合辦「幸福送愛 關懷無限」白米捐贈活動。





會務活動集錦



109年4月22日會計師公會舉辦「產業創新條例第10條之1及23條之3相關法令暨108年營所稅申報書表修訂說明」及「營所稅新頒法令及查審應注意事項」講習會。



109年4月29日臺中市政府結合會計師公會，與臺中律師公會聯合舉辦『區里同心顧防疫 雙師齊手護台中』捐贈物資記者會活動。



109年5月5日會計師公會拜訪經濟部中部辦公室暨致贈防疫物資。

更上層樓！中華民國會計師公會全國聯合會舉辦會計專業認證 列入教育部國教署高級中等學校學生學習歷程 資料庫之證照 109年度報考人數 突破1,900人次

全國聯合會 提供

雙囍臨門！全聯會辦理「會計專業認證」，經申請獲可登錄於教育部國教署高級中等學校學生學習歷程資料庫中(證照代碼為1567)，今步入第三年，報考人數已突破1,900人；對此，黃奕睿理事長表示「積極推動會計專業智能，因應國內外產業需



黃奕睿理事長(右)、劉嘉松主任委員(後中)，由周國生校長(左)陪同巡視考場。



黃奕睿理事長(右3)、劉嘉松主任委員(右2)、豐原高商周國生校長(左1)、陳東楸會計師(右)，3月28日前往認證考試豐原高商試場，替應試學生及監考老師加油。

求，培育新世代優秀人才，為全國莘莘學子，搭起提升學習興趣與申請入學及務實就業的一以貫之鵲橋，係全聯會責無旁貸之工作大方向」之下，今年「朝更廣化方向邁進，朝更務實致用之就業準備。」所以今年的報考，遍及北、中、南、東部外，更深入偏鄉職校，在在顯示，業獲考生肯定此專業認證。



會務活動集錦



黃奕睿理事長(右3)、劉嘉松主任委員(右)，3月28日當日前往認證考試豐原高商試場，替應試學生及監考老師加油。

專業教育委員會劉嘉松主任委員說明，在秉持理事長前開之揭示，會計專業認證係透過證照引路，大大強化學生未來升學及就業之能力；總之，協助會計、商管學子，提升專業素養，提早了解職場環境與方向，具備專業知識及實力，就業時可立即上手，投入職場工作，係全聯會之終極目標。

黃奕睿理事長最後籲請「會計師事務所優錄厚待專業認證合格之學子」外，並期許專業教育委員會設置「會計專業認證學子聯誼」，透過持續追蹤其就學及就業發展、予以關懷輔導及定期舉辦聯誼、交流活動，凝聚向心力，發布訊息，期以會計師公會力量，將本國向下扎根會計與提升會計專業智能，盡心盡力協助政府，建構提升國家經濟力量，達成全聯會所搭「考試、升學及就業合一」之鵲橋使命。



試務會議



本會專業委員會李純真副召集人(左)、黃崇益召集人(左2)、臺北商業大學會計資訊系林維珩系主任(右2)、黃秀玉執行長(右)於臺北商業大學考場協助試務進行。

109年度會計專業認證 風雲榜





中英醫療集團

康健健康管理中心

Khan Jade Health Management Center

中英醫院評鑑歷年優等 禮聘各大醫院主任級專科醫師駐診

會計師猶如每個企業體的醫師及導師

感恩有您們的專業奉獻，由我們守護您的健康，一如您用心穩定台灣經濟的信念。

► 高品質的會計師健檢服務

以「高科技影像健檢」為會計師的健康導航

服務項目

磁振造影檢查 多切面電腦斷層檢查

客制化健檢 無痛胃鏡大腸鏡 婚前檢查

生物晶片式急慢性過敏原檢查224項

► 醫學美容專業整合式平台

服務項目

飛梭雷射 除斑雷射 除毛雷射 脈衝光 肉毒桿菌素注射 玻尿酸注射

回春手術-雙眼皮 / 眼袋 / 拉皮 / 各式隆鼻 / 隆下巴 / 專業護膚

會計師來電時，煩請告知要做「會計師特惠專案」 凡是報名「會計師特惠專案」院長會再加送神秘禮物。



地址：22041新北市板橋區文化路一段196號

(近捷運板南線新埔站2號出口)

會計師預約專線：(02)2259-3181 健檢，(02)2256-9427 醫美