

會計師



季刊

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

產業前瞻性布局 營造健全執業環境

專訪金融監督管理委員會黃天牧主任委員

原產地證明與舉證責任歸屬、證明程度高低

—最高行政法院 107 年度判字第 70 號簡析

臺灣省會計師公會 70 週年特輯

慶祝第 63 屆會計師節晚會



ISSN 2664-6366



9 772664 636000

284

2020 年 09 月 出版

賀

郭聰達會計師（右）
榮任臺中市會計師公會第四屆理事長



第三屆蕭珍琪理事長（左）移交印信予第四屆郭聰達理事長（右）

第 8 屆社團法人中華民國會計師公會全國聯合會 論文獎優勝名單

獎項	篇 名	作 者
金獎	The Effects of Bank Loan Contracting on IFRS Reconciliation	姚維仁、曾家璿、謝孟宸 李貴富、廖懿屏
銀獎	The quest for talented independent directors: The role of directors and officers' liability insurance	楊朝旭、朱雅菁、蔡柳卿 李淑華、謝佩蓁、蔡彥卿
銅獎	Major Customer and the asymmetrical behavior of selling, general and administrative costs: Moderating effect of Industrial Cluster	侍台誠、蔡麗雯
佳作	合併財報子公司資產負債之評價攸關 - 論非控制權益之影響	
佳作	中國新三板企業應計盈餘管理	



臺灣省會計師公會70週年特輯

- 02 墨寶 賀詞
16 從心不逾.....黃奕睿
18 傳承70年，一代接一代扮穩定力量.....黃協興

專訪

- 20 逐步踏實 行穩致遠 產業前瞻性布局 營造健全執業環境
專訪金融監督管理委員會黃天牧主任委員.....編輯室

財政專欄

- 25 國稅報導.....財政部北區國稅局 提供

稅務財務

- 27 有關營業人提供電子雜誌閱讀服務
徵免營業稅規定之討論.....蘇敏雄
31 論實質投資減除未分配盈餘.....余文彬
38 再訪進項稅額扣抵問題.....范文清

稅務判決評析

- 47 原產地證明與舉證責任歸屬、證明程度高低
—最高行政法院107年度判字第70號簡析.....黃士洲
56 協力義務、職權調查與推計課稅
—最高行政法院108年度判字第260號判決簡析.....蔡孟彥

家族企業傳承

- 64 家族企業傳承紛爭的防範—以預立遺囑為中心.....陳連順
69 家族企業傳富信託文化與策略.....陳文炯

公司法

- 73 如何運用技術入股作股權規畫.....莊世金

國際新知

- 79 赴美設立公司的機會與稅務成本.....洪 巍
83 新型冠狀病毒之影響～專業及專業會計組織所面臨之挑戰.....林佳君

國際會計師組織巡禮

- 84 美國會計師協會AICPA簡介.....林思宜

會務活動集錦

- 87 剛健篤實 輝光日新~慶祝第63屆會計師節晚會.....編輯室
89 中華民國會計師公會全國聯合會會員代表大會.....全國聯合會 提供
91 擴大非執業會員參與公會
提升社會對會計專業之認識與肯定.....林玉君
92 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
94 臺灣省會計師公會會務活動.....臺灣省會計師公會 提供
97 台北市會計師公會會務活動.....台北市會計師公會 提供
100 高雄市會計師公會會務活動.....高雄市會計師公會 提供
103 臺中市會計師公會會務活動.....臺中市會計師公會 提供



封面：慶祝第63屆會計師節晚會

第284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
ISSUE 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 郭聰達
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

社團法人臺灣省會計師公會成立七十週年紀念

緒業鼎新

蔡英文



中華民國一〇九年七月

英文用箋

社團法人臺灣省會計師公會成立七十週年紀念

信實精進

賴清德



中華民國一〇九年七月

清德用箋

社團法人臺灣省會計師公會七十週年誌慶

厚植會計
璀璨七十

行政院長 蘇貞昌



社團法人臺灣省會計師公會
建會70週年回顧特刊

功在會計

游錫堃



敬賀

臺灣省會計師公會創會七十週年致賀

至信辟金

內政部
部長 徐國勇 敬題



社團法人臺灣省會計師公會七十週年特刊紀念

會務興隆
福國惠民

財政部部長 蘇建榮



敬題

財政部用箋

社團法人臺灣省會計師公會慶祝創會七十週年誌慶

厚植根基
大展鴻猷

經濟部部長

王美花



敬題

臺灣省會計師公會成立七十週年紀念

輔弼百業
專業超群

金融監督管理委員會
主任委員 黃天牧



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會成立七十週年誌慶

遠見前瞻
再創新猷

財政部地區國稅局局長

王綉忠



敬題

社團法人臺灣省會計師公會七十週年特刊紀念

創新策進
造福工商

財政部次長 李慶華



敬題

財政部用箋

社團法人臺灣省會計師公會
成立七十週年誌慶

專業卓越
澤惠工商

財政部中區國稅局
局長 吳蓮英



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會
成立七十週年誌慶

專業超群
嘉惠稅務

財政部臺北國稅局
局長 宋秀玲



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會
慶祝建會七十週年會計師季刊回顧特刊特別紀念

貢獻工商
精誠敬業

財政部高雄國稅局 局長 蔡碧珍



賀

社團法人臺灣省會計師公會
成立七十週年誌慶

徵納雙方
溝通橋樑
業界之光

財政部南區國稅局
局長 盧貞秀



敬賀

社團法人台灣省會計師公會建會七十週年誌慶

嘉惠工商

桃園市長 鄭文燦 敬題



臺灣省會計師公會成立七十週年紀念

裕國利民
任重道遠

金融監督管理委員會證券期貨局
局長 張振山 敬賀



社團法人
台灣省會計師公會建會70週年

功宏會計

立法委員 江啟臣 敬賀



臺灣省會計師公會
建會七十週年紀念

光耀七十
再創新猷

經濟部中部辦公室
主任郭坤明 敬賀



社團法人臺灣省會計師公會
慶祝創會70周年

克操勝算

立法委員

蔣萬安



敬題

臺灣省會計師公會創會70周年

澤被商界

立法委員
費鴻泰



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會七十週年誌慶

精誠敬業

立法委員

江永昌



敬賀

中華民國會計師公會全國聯合會
慶祝第七十屆會計師節

功侔會計

立法委員
吳琪銘



敬賀

社團法人台灣省會計師公會建會70週年慶

會基永固

立法委員黃秀芳



敬賀

臺灣省會計師公會70週年回顧特刊

嘉惠人群

立法委員

王定宇



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會成立七十週年紀念

光輝建樹七十載
薪火更勝迎未來

社團法人高雄市會計師公會
理事長張益順暨全體會員



敬賀

社團法人臺灣省會計師公會

建會70週年誌慶

領導群倫
繼往開來

社團法人台北市會計師公會

理事長張豐淦



敬賀

台灣省會計師公會成立七十週年致慶

籌盤精算 心維專業
樹綠根深 聚領同儕

澳門稅務學會理事長黃慈斌 敬賀

二〇二〇年八月

恭賀 台灣省會計師公會創會七十周年

懋績嘉猷
表率群倫

臺中市會計師公會
理事長蕭珍琪 敬賀

賀台灣省會計師公會創會七十周年誌慶

群英匯聚
引領卓越

香港稅務學會
會長崔慶昭敬賀

臺灣省會計師公會成立七十周年誌慶

嚴謹 細緻
誠信 精業



澳門會計專業聯會會長 容亦恩致意

二零二零年八月

貴會自 39 年 5 月 14 日成立以來，以促進會員間之聯繫，保障會員權益，提高專業水準及激勵會員服務精神為宗旨，並協助國家社會財經建設，經常提出稅務建言，對各項稅制、稅政改革有諸多貢獻與支持，適逢貴會成立 70 週年，謹表達對 貴會最誠摯的敬意與謝忱。



會計師在稽徵機關與納稅義務人間扮演重要溝通橋樑，期盼貴會持續輔助企業健全財務與稅務會計制度，共創三贏。

敬祝 會務昌隆 裕國利民。

財政部賦稅署署長

許志美

敬賀

台灣省會計師公會創會七十周年誌慶

“翹彥薈萃 展才惠群”

香港會計師公會會長江智蛟 敬賀



會計師先進們大家好：

我是新北市長侯友宜，今年適逢臺灣省會計師公會建會 70 週年，回顧以往，每當新北市的企業在遭遇各項困難時，會計師們總是無私地挺身而出，主動馳援並提供資源，成為企業的堅實後盾。



當前疫情已逐漸趨緩，為了要協助新北市企業從新冠肺炎疫情的害中走出來，我們成立了「中小企業五心服務團」，馬上就得到公會第一時間的響應，並組成了「財務、稅務服務分團」，公會除了組織會計師編組輪流出訪服務輔導外，為了強化會計師外出服務的職能，主動舉辦了行前教育訓練，這樣認真為企業服務的精神，真的是讓我非常感佩，在此，我要謝謝公會的支持，謝謝會計師先進們的奉獻，有你們真好。

70年只是一個里程碑，這代表著臺灣省會計師公會一路走來所肩負的責任與榮耀，我衷心地期望，在邁向下一個70年的路途中，仍能延續公會先賢們創會時的精神，奉獻所學、為企業服務，讓我們一同攜手為促進國家整體經濟發展而努力。

新北市長 侯友宜 敬賀

臺灣省會計師公會成立於民國39年，今年是70周年，除恭賀會務昌隆外，亦祝福全體會計師生意興隆。會計師本著專業知識，嚴守公正、客觀且獨立之職業道德標準，為投資大眾嚴格把關財務資訊品質。同時，會計師清楚企業經營風險，為客戶建構內控內稽、財務管理等制度，適時挹注企業成長動能。因此，會計師的專業服務量能，是各界有目共睹的。



貴會長期一直扮演企業與政府間溝通橋樑的角色，尤其是這次全球發生新冠肺炎疫情，許多企業遭受營業上的衝擊，在政府積極紓困及振興之際，貴會與臺南市政府共同攜手辦理紓困講座，提供專業諮詢及企業規劃，協助企業度過難關，展現會計師

原有專業服務能量，更表現出會計師服務的熱忱，實在令人欽佩。

展望未來，全球及亞太地區經貿情勢仍充滿許多變數與挑戰，臺灣企業必須走向產業創新、轉型與升級發展，並邁向全球化布局。期盼會計師不僅扮演好審計的基本角色，更要協助臺灣企業成長茁壯，站上國際舞台。

我們誠摯感謝與肯定各位會計師對臺灣經濟發展的貢獻，敬祝各位會計師鴻圖大展，闔家平安。

臺南市政府

市長 黃偉哲敬賀

臺灣省會計師公會先進們大家好：

新北市政府經濟發展局長久以來與貴會保持著如朋友一般的合作關係，這樣的關係並不會因為時間的拉長而消退，反而是更加的緊密。

從每日的派駐會計師及常駐人員至本局工商服務中心輪值，提供民眾公司登記及相關公司法令等諮詢服務，到各項突發臨時性上級長官交辦的工作任務，只要是會計師們能協助的，各位先進們總是義不容辭地支援我們、配合我們，讓企業與民眾深刻地感受到經發局的關懷，這都要歸功省會計師公會無私地奉獻與付出，各位會計師先進們，你們真的是



推動新北市經濟發展的重要支柱之一。

未來新北市經濟發展局將繼續加強與公會的互動與合作，以其借重各位會計師先進們專業知，協助有效結合民間資源，提供新北市民眾更優質的服務。

新北市政府經濟發展局  敬賀

欣逢臺灣省會計師公會成立七十週年慶典，僅以最誠摯的心，致上崇高之賀忱！感謝貴會對本局公司登記業務之鼎力扶持，

祝願

貴會群策群力、精益求精。



桃園市政府經濟發展局  敬賀

“恭贺台湾省会计师公会创
会 70 周年，愿携手同心推进
两岸涉税服务交流互鉴！”

中国注册税务师协会

会长 宋兰 敬贺



“值台湾省会计师公会创会 70 周年之际，愿两岸发挥涉税服务专业优势，共创良好营商环境！”

中国注册税务师协会

副会长兼秘书长张树学 敬贺



從心不逾

～慶賀臺灣省會計師公會成立七十週年～

中華民國會計師公會全國聯合會黃奕睿理事長

今歲，欣逢臺灣省會計師公會(下稱省公會)成立七十週年，奕睿首先奉上「七十而從心所欲不逾矩」敬賀之。



省公會成立之七十週年史，即是一部臺灣地區會計師專業之發展縮影，允符公會標章，標誌由農業經濟步入工商蓬勃發展，呈現吾會計師秉公平、客觀之立場，執行業務；切合「會計」初始「帳務整理」，伴隨臺灣經濟發展，提升為具學術與實務專業之專門社會科學之深層意義。

感念省公會歷年之賢長，致力會務之發展，民國三十九年政府來臺之第二年，僅由數十人，於台北市之中山堂，正式創會起，今業成為本國專門職業地方公會之標竿；初始，亦由常務理事之集體領導制，以服務會員，演變為理事長制之率領團隊，進行服務會員及配合政策增進專業知，協助經濟發展，伴隨政府推動農業建設⇨經濟建設⇨永續發展等重大歷程；是以，會員由數十人，增長迄今已逾二千餘人，且推動會務工作，屢獲主管機關獎勵表揚。

此際奕睿更要表達自民國七十年以後，全國聯合會在省、北及高三公會成立後，才逐漸運作伊始，感謝省公會歷任理事長，擔任起地方公會之領頭羊，與全國聯合會相輔相成，辦理擴大為全體會計師服務、法規修正建議、擴大與政府縱橫之合作夥伴、推動社會公益活動及提升會計師專業形象…等等工作，卓然有成，深獲社會佳評；更冀往後仍秉各公會合作無間，繼續深化與廣化服務及協助國家經濟建設，庶幾無愧會計師專門職業之使命。

北美華人會計師協會



Sino-American Certified Public Accountants Association

17890 Castleton St., Suite 102, City of Industry, CA 91748

TEL: (626)810-3403

FAX: (626)810-2450

台灣省會計師公會

黃理事長協興先生 大鑒：

欣聞 貴會 70 週年年慶，謹此申致最誠摯之賀忱。

貴會在歷任會長卓越領導之下，會務蓬勃發展，對貴我兩會之學術研討以及友誼之增進，獻替良多，至深感念。

現今美國新冠肺炎疫情仍然十分嚴峻，因此今年我們便不克率團回台參加貴會七十週年之年慶。尚祈見諒。今後更盼 貴我兩會密切聯繫，共策雙方會務之發展。最後預祝大會圓滿成功，貴會會務昌隆。

肅此 申賀，

並頌 大安

北美華人會計師協會

創會會長 林清吉

北美華人會計師協會

會長 梁俊鎧

北美華人會計師協會

理事長 張得芝

北美華人會計師協會

監事長 陳英煌

暨全體會員 仝賀

中華民國 109 年 8 月 20 日

傳承70年，一代接一代扮穩定力量

臺灣省會計師公會理事長 黃協興

臺灣省會計師公會自民國39年在台北中山堂成立至今已屆滿70週年，走過70年，臺灣經濟環境有很大變遷，會計師的執業環境也不斷地改善，執業內容更是隨著社會上需求而有所增添，並荷蒙各界信賴，會計師的專業性、獨立性一直扮演著社會穩定力量。

在不斷健全會計師執業環境過程中，也有賴會計師公會居中與主管機關溝通、協調、法規擬定、執業道德監督……等工作，以今年為例，公會積極尋求與財政部賦稅署固定每年舉辦稅務座談，也蒙該署友善回應，今年已舉辦完成，雙方對稅務執行細則透過座談凝聚共識。公會除了與財政部密切溝通、合作外，更期盼未來能更加強與經濟部、金管會、立法院等各部機關充分溝通、合作，不斷改善會計師執業環境。

其次，過去會計師工作內容較侷限財務稅務，近年來因應全球營運環境變化與公司治理要求，鑑識會計、專業證人、臨時管理人……等新增角色，讓會計師可以培養另一項專業，接受法院委任工作。為此，公會也陸續推出一系列課

程培訓會員能勝任該項工作。過去，會計師與記帳士有部分工作重疊，與記帳士產生競合關係，在歷屆會計師公會會務人員的堅

守下，一點一滴地為會計師執業環境做出貢獻。

本人蒙會員同道支持，有幸擔任會務推動工作，在實務上也碰到許多棘手問題，例如，關於稅務解釋令的溝通，礙於過去稅局與會計師公會的溝通平台僅限於地方國稅機關，然而，稅務解釋令權責工作在中央的賦稅署，承蒙李慶華次長的支持建立可長可久的溝通平台。在審計會計部分，現任金管會證期局局長張振山也給予會計師公會相當大的支持，以如何強化執業品質為例，張局長也相當肯定公會的做法與成果。

本會創立於民國39年迄今已經歷70週年，為歡慶臺灣省會計師公會70週年將舉辦一系列慶祝活動；各地辦公室也自行積極籌辦各項活動，由會計



審計委員會主辦公益公關、稅制稅務、工商委員會協辦首屆會計菁英達人賽、公益公關主辦福利委員會協辦會計師慈善公益音樂會、福利委員會主辦國際及兩岸服務委員會協辦腳踏車向前行、北區辦公室高智爾球比賽，其中，最令人感動是南區辦公室在吳岳峰主委的奔走籌劃下，舉辦了二場慈善音樂會。台南執業會計師會員為數並不多，卻能慷慨解囊，捐出了三百多萬慈善款項，非常敬佩他們的熱心與愛心，讓大家得以看見，會計師執業之餘也能關懷社會的胸懷，希望藉此拋磚引玉，讓社會大眾一起來做愛心。其他各個委員會也都努力的貢獻心力為會員們服務，配合年度之各項活動做籌辦，系

列慶祝活動內容豐富精彩，也期待會員們能夠支持並踴躍參加各項活動。

70年的歲月不算短，臺灣省會計師公會會務運作能夠蒸蒸日上，是一代接著一代、一棒接著一棒的傳承，會務需要更多會計師同道的參與，更期盼有更多新一代的會計師加入，共同參與推動更好的執業環境及更穩定經濟社會；也盼望在後浪推前浪的推波下，能夠把會計師公會會務工作做得越來越好，越來越有規模，讓會計師這個職業的能夠發光發亮，期許臺灣省會計師公會永續經營、發展社會經濟，邁向新世紀。



專訪

逐步踏實 行穩致遠

產業前瞻性布局 營造健全執業環境

～專訪金融監督管理委員會黃天牧主任委員

編輯室

全球面對新型冠狀病毒疫情帶來之挑戰，不論政治、經濟、財政、社會都遭遇前所未有嚴峻考驗，對於擔任國家金融監理重責大任的金融監督管理委員會，如何審時度勢，調整監理思維，扮演好監督者的角色，攸關國家金融市場之長遠發展，因此公會特別安排專訪新任金融監督管理委員會黃天牧主委；109年7月24日下午，艷夏酷

暑的台北灑滿耀眼炙熱的金色陽光，氣象局台北測站測得39.7度高溫，打破過去124年以來紀錄；特別的天氣，訪問重要的人物，讓人印象格外深刻，本會黃奕睿理事長、臺灣省公會黃協興理事長、台北市公會張豐淦理事長、高雄市公會陳良銘副理事長、臺中市公會楊松山副理事長、本會吳漢期副理事長、張學志副理事長、江忠儀副理



黃奕睿理事長(左)祝賀黃天牧主任委員榮任履新。



訪談後本會代表和黃天牧主任委員及證期局張振山局長合影。



公會代表與黃主任委員溝通交換意見。



黃天牧主任委員



黃奕睿理事長

事長、楊秘書長永成、金管法令研修委員會林鴻鵬主任委員、及智庫服務委員會施淑惠主任委員，前往金管會拜訪黃天牧主任委員。

甫於今(109)年5月上任金管會黃天牧主任委員，長期服務於政府財金部會，從財金部會的基層做起，在金管會資歷豐富完整，曾擔任財政部金融局組長、主任秘書、副局長；金管會主任秘書、代理檢查局局長、保險局局長、證券期貨局

局長、副主任委員，為國家財金政策貢獻心力，對金管會各部門領域業務有完整歷練，非常熟稔，專業能力一直備受肯定，對擔任金管會掌舵者一職可謂水到渠成，得心應手。

本會代表們除祝賀黃主任委員榮任履新，也邀請黃主任委員暢談上任後之施政理念、如何扶持會計師產業發展、及期許會計師應如何積極協助經濟發展等議題；在討論過程中，公

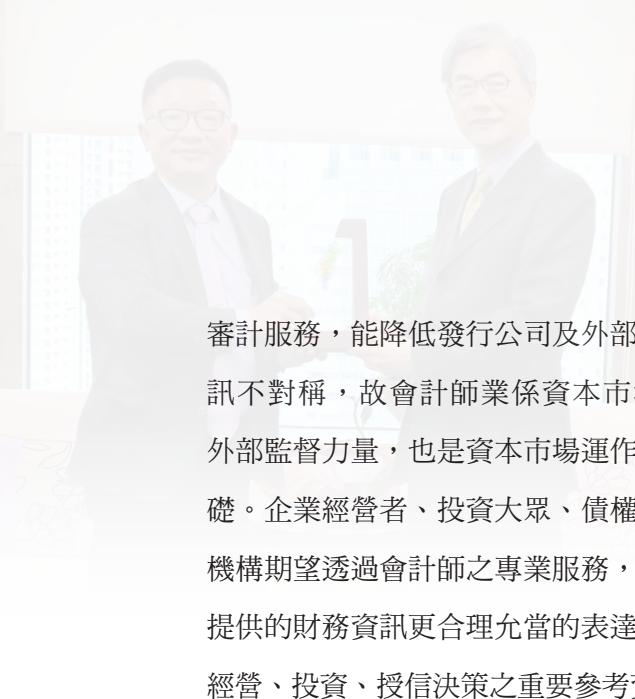
會代表適時反應目前會計師界實務發展的概況及重點問題，特別提出希望主管機關在政策形成之前，能與公會多多溝通，透過雙方討論，更充分了解業界的需求，將有助政策之決定，以下謹就討論主題彙整相關內容以饗讀者。

問：請問主委上任後，您所擘劃之施政理念。

答：有關審計監理之施政理念

一、會計師應提供資本市場監督力量，為大眾權益嚴格把關。

會計師對資本市場之發展具有重要性，企業在經營權與所有權分離後，股東等外部人與發行公司等管理階層間存在利益衝突及資訊不對稱的問題，需要外部監督機制以減低代理成本，而會計師以獨立第三人提供之



審計服務，能降低發行公司及外部人間之資訊不對稱，故會計師業係資本市場重要之外部監督力量，也是資本市場運作之重要基礎。企業經營者、投資大眾、債權人、授信機構期望透過會計師之專業服務，促使企業提供的財務資訊更合理允當的表達，以作為經營、投資、授信決策之重要參考資訊。

二、金管會在審計監理採取作法

(一)提升業者自律：會計師執行業務立基其專業性與獨立性，以取得公眾信任及負擔公眾責任，提升會計師同業評鑑(peer review)之效能，一直以來係本會督促及勉勵會計師的方向。

(二)適當採行他律機制：自美國安隆案及國際重大財務弊案發生後，各國主管機關除強化會計師自律功能外，亦採如進行會計師事務所檢查、落實會計師懲戒等他律機制；本會依據會計師法第19條規定，根據風險基礎及事務所規模大小等執行檢查程序，並研議揭露審計品質指標(Audit Quality Indicator: AQI)，以強化會計師查核品質，進而提升公眾對會計師查核之信心。

(三)接軌國際研訂審計準則公報：為因應資本市場國際化，提升查核報告品質，本會持續督導會計研究發展基金會參考國際審計準則公報以趨同(Converging)方

式修訂我國審計準則公報，迄今已發布29項。

(四)加強國際合作參與國際審計組織：積極參與國際審計監理事務，以瞭解國際審計發展，除加入審計監理機關國際論壇(IFIAR)外，2019擔任IFIAR理事，並與美、日、新加坡等多國審計監理機關保持密切之合作關係，以因應全球化發展及國際監理合作之趨勢。

問：請問主委未來將如何扶持會計師產業發展？

答：

依會計師產業白皮書資料，會計師產業因部分業務屬性與記帳業及其他業者互有重疊，致存有相互競爭情形，且受到少子化現象、新興科技發展及審計市場趨近飽和等因素，對會計產業發展產生衝擊，為扶持會計師產業發展，本會將積極營造健全執業環境及提升會計師業之專業形象，以協助會計師產業之競爭優勢：

一、營造健全執業環境

(一)協助數位轉型：近期受到疫情影響，會計師事務所於執行財務報告簽證業務時，部分採行有別於以往之替代查核程序如遠端視訊等方式替代存貨盤點，另鑒於審計業務須仰賴查核人員長時間投入蒐集查核證據，查核人員超時工作已

為常態，且面對少子化現象，事務所查核人力可能產生不足情事，而面對企業營運型態複雜化及交易數量龐大化趨勢，許多會計師事務所近年積極投入推動審計科技或數位轉型，運用數位科技，可以降低查核成本，並協助緩解事務所查核人力不足的問題，本會將持續關注IFIAR及國際間對於審計科技之監理趨勢，並藉事務所檢查時，持續瞭解業者推動審計科技所遭遇之困難，以及關注可能衍生之審計監理議題，以期能提升查核效率及提高審計品質。

(二)協助擴大會計師業務範圍：為解決會計師業競爭壓力，本會借重會計師專業，開放會計師辦理企業社會責任報告確信服務、綠色債券確信服務、金融業洗錢防制確信服務等事項，對於上市櫃公司財務業務之監理，亦多仰賴會計師執行內部控制專案審查，使會計師業務更加多元。

(三)協助促進審計公費之合理性，創造良性競爭環境：如何使會計師公費更能反映成本及彰顯會計師之專業價值，主要仍仰賴會計師業者自律。惟為促使會計師業者重視並維護市場紀律，本會於今年6月函請全聯會研議就未經核准辦理公開發行公司財務報告查核簽證業務之會計

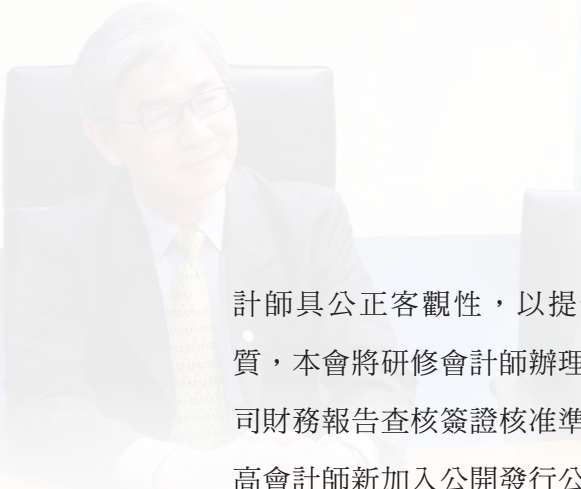
師事務所辦理之業務（如資本額查核簽證），審酌修正強制評鑑標準等規定，期能提升公費合理化。

(四)強化不法業者之查處：邇來常有未具會計師資格者，卻以會計師或其他使人誤認為會計師事務所之名義刊登廣告或執行會計師業務，影響會計師之工作權，本會於接獲此類案件，均會積極查處，未來仍將持續辦理，以維護會計師執業形象。

二、提升會計師之專業形象

(一)加強宣導、溝通監理理念：專業、客觀係會計師之核心價值，為維護會計師形象，除了會計師應依規定持續進修外，本會亦定期、不定期與會計師公會座談，溝通監理理念，對於重要施政或法令研擬，亦多仰賴會計師業界之參與、提出建議；例如近期本會於5月22日邀集貴會及四大會計師事務所召開「提升會計師審計品質暨協助資本市場健全發展座談會」，會計師先進提出許多寶貴建議，本會均虛心接納，期許能持續保持雙向溝通，共同為會計師產業發展努力。

(二)提升會計師審計品質：除了專業能力，扮演好公正客觀第三者的角色亦係提升會計師專業形象之不二法門。為確保會



計師具公正客觀性，以提升之審計品質，本會將研修會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則，規劃提高會計師新加入公開發行公司財務報告簽證市場之門檻。另為維護市場秩序，本會參考國際作法，考量事務所性質、規模大小，採取以風險為基礎之檢查方式執行事務所檢查，對於檢查發現之會計師缺失，本會將持續與會計師溝通，定期公開彙總資訊，必要時，亦將與會計師面對面座談，使雙方充分知悉實務作法與監理考量。

(三)事務所可適當提供審計資訊：近年來新加坡、加拿大等國家推動審計品質指標(Audit Quality Indicator, AQI)，以量化審計品質，例如：新加坡已發布7項AQI並要求四大會計師事務所公布相關數據以供受查者參考，加拿大則鼓勵公司及會計師依需求自行研擬AQI；因目前國際間AQI尚無統一標準，為兼顧事務所實務作法及審計資訊揭露一致性，本會將邀集業界先進共同研議適當之AQI，提供上市(櫃)公司審計委員會選任會計師之參考，以強化會計師執業品質。

問：主任委員期許會計師，應如何積極協助經濟發展。

答：

會計師公會聯合網明確揭示「跨越、超越、卓越」、「專業、超然獨立、永續發展」、「精益求精、接軌國際」。以會計師之自我勉勵來對會計師作以下二點期許：

一、發揮專業、精益求精、接軌國際：

隨著金融全球化與創新，會計師的重要性日益提升，會計師應隨著科技發展及環境變化，適當運用審計科技，提升自我專業能力，發揮審計效能。另為協助新型態或具發展性的新創業者進入資本市場籌資，本會正研議創新性新板之方案，期許會計師先進可秉持專業及服務企業之經驗，輔導企業健全體質並協助其掛牌上市(櫃)，強化我國資本市場競爭力。

二、維持超然獨立、協助經濟永續發展：

會計師係公眾、企業、政府間溝通之橋樑，期望會計師扮演好外部公正客觀第三者的角色，辦理中小企業財務簽證、公司登記、報稅服務等，以協助暢通融資管道；協助輔導公司建置內控、配置適足人力及資訊系統等，提升資訊公開品質與時效，協助落實公司治理；除自我本身持續從事公益活動外，鼓勵企業揭露社會責任及氣候環境等相關資訊，扮演CSR報告書第三方驗證之角色，引導企業走向良性競爭，協助經濟與環境永續發展。

國稅報導

財政部北區國稅局 提供



取得退還減徵之貨物稅屬成本或費用的減項，非屬所得

財政部北區國稅局表示，近年陸續發布多項退還減徵貨物稅措施，個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱機關團體）購買符合貨物稅條例第11條之1、第12條之5或第12條之6規定之節能電器、新車等貨物，所取得退還減徵之貨物稅稅額，依據財政部109年7月9日台財稅字第10904597360號令規定，實質上為購買貨物成本或費用之減少，非屬所得性質，個人買受人尚無所得課稅問題；營利事業或機關團體買受人應將該退還稅額列為固定資產成本或當年度費用之減項。給付單位退還上開貨物稅時，亦無須依所得稅法第89條第3項規定列單申報主管稽徵機關及填發免扣繳憑單。

該局進一步說明，營利事業或機關團體購買該等貨物如列為固定資產，該退稅款應自資產成本減除，按減除後之帳面金額計提折舊；如列為當年度費用，該退稅款應作為當年度費用之減項。如於購買次年度始申請退稅，該退稅款應於申請時列為該固定資產未折減餘額之減項，依所得稅法第52條規定計算折舊；該貨物原以費用列帳者，該退稅款應列為申請年度之其他收入。另購買符合貨物稅條例第12條之5或第12條之6規定之新車，並以靠行方式登記為車行所有者，該靠行車申請退還減徵之貨物稅稅額，應依前揭規定認列車行資產或當年度費用的減項。(詳如附表)

如對貨物稅退還減徵措施仍有疑問，可撥打免費服務電話0800-000321或就近向國稅局各分局、稽徵所或服務處洽詢。

購買符合貨物稅條例第11條之1、12條之5及12條之6規定申請退還之貨物稅之所得稅規定

購買人及原列科目 申請退稅年度	個人	營利事業或機關團體	
	無	固定資產	費用
當年度	非屬所得	列為固定資產成本之減項	列為當年度費用之減項
次年度	免予課稅	列為固定資產未折減餘額之減項	列為申請年度之其他收入



E指搞定申請復查、復查補充說明及閱覽復查相關案卷

財政部北區國稅局表示，民眾對稅捐核課有爭議，須於法定不變期間內檢附相關書面資料申請復查，倘因工作繁忙、疫情或災情影響，致無法以書面申請，現今可採線上方式完成復查相關程序申辦。

該局說明，在財政部稅務入口網之「稅務線上申辦」專區，原已建置「申請復查」項目，自109年7月29日起新增「申請復查補充說明」及「申請閱覽復查相關案卷」2項服務，免除民眾再郵寄書面資料之不便。該局為節省搜尋網頁之時間，將相關服務整合於該局網站首頁行政救濟專區〔網址：<https://www.ntbna.gov.tw>〕，民眾可使用「自然人憑證」、「健保卡+密碼」、「工商憑證」或「組織及團體憑證」申辦，只要在線上填寫申請書並將相關證明文件上傳，即可完成申辦作業，請民眾善加利用，以維護自身權益。

民眾對於核定稅捐之處分如有不服，如欲把握時效，除採書面外，亦可利用線上申請復查；該局特別提醒，如核定通知書載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算30日內申請；如核定通知書無應納稅額或應補稅額者，應於核定通知書送達後30日內申請，以免因逾期而喪失行政救濟的權益。倘仍有疑問，可利用免費服務電話0800-000321洽詢，該局將竭誠提供諮詢服務。



行政救濟專區



我要申辦

有關營業人提供電子雜誌閱讀服務 徵免營業稅規定之討論

作者 / 蘇敏雄律師

依照財政部100年2月24日台財稅字第10000022440號令釋，依法登記之雜誌社透過網路，提供與其本身出版之紙本雜誌內容相同之電子雜誌供人瀏覽收費，如其符合行政院新聞局輔導出版事業要點（註：100年10月7日業經廢止）第2點規定雜誌之定義，又雜誌封面、內容刊載足資辨識與紙本雜誌相同且僅供閱讀者，得適用加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第8條第1項第9款免稅規定。

然而，財政部於今（109）年6月2日發布台財稅字第10804685410號解釋令（下稱系爭釋令），有關依營業稅法第28條規定辦理稅籍登記之營業人與依法登記之雜誌社訂定合約，於該營業人網路平台提供該雜誌社出版之電子雜誌閱讀服務並收取費用，消費者須下載指定之應用程式至智慧型行動載具始得瀏覽電子雜誌內容，應依下列規定徵、免營業稅：

- (一)營業人提供下載之電子雜誌檔，買受人得「永久保存」者，比照營業稅法第8條第1項第9款規定，免徵營業稅。
- (二)營業人提供下載之電子雜誌檔，於買受人「合約有效期間內」，營業人依合約刪除逾

刊載期間之電子雜誌檔且買受人無法重新下載並瀏覽者；或營業人與買受人合約終止後，營業人刪除買受人於合約有效期間內下載之電子雜誌檔且買受人無法重新下載並瀏覽者，應依法課徵營業稅。

系爭釋令同時廢止前開100年解釋令，並規定依法登記之雜誌社透過網路提供其出版之電子雜誌閱讀服務並收取費用者，訂閱日為今（109）年9月1日(含)以後之案件，有新令規定之適用。

財政部同時發布新聞稿加以說明，現行營業稅法第8條第1項第9款之適用範圍已不限於依法登記之雜誌社出售本事業出版之雜誌，惟立法當時之出版品應指實體形式而言，故所稱「銷售」，當僅限於銷售貨物，亦即將貨物之所有權移轉與他人以取得代價者，故出租雜誌出版品應課徵營業稅，即現行實體租書店出租實體雜誌並無免稅之適用。基於電子商務發展蓬勃，實體雜誌已可藉由智慧型行動載具下載取得，且雜誌社亦可透過其他營業人之網路平台提供電子雜誌閱讀服務，衡酌買受人得永久保存該電子雜誌檔，性質類似銷售實體出版品，應有營業稅法第8條



第1項第9款規定免徵營業稅之適用；如買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔，應無該款規定免徵營業稅之適用，爰發布系爭釋令。

惟系爭釋令發布後，以「買受人得永久保存該電子雜誌檔」或「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」做為徵免營業稅之區分，解釋是否恰當，容有討論之餘地，本文意見如下：

一、營業稅免稅項目分類及理由

現行營業稅免稅規定，主要在於營業稅法第8條第1項，共有32款免稅項目。（以下所提各款均為營業稅法第8條第1項所規定）

首先，依據適用免稅要件「限制主體或客體」來做分類，可以分為3類：

（1）僅限制主體（身分）—對特定身分免稅

如：第13款「政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構」（限制主體），銷售之貨物或勞務。

（2）僅限制客體—對銷售特定貨物免稅

如：第30款「金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金」（限制客體）。

（3）對主體及客體均有限制—

如：第31款「經主管機關核准設立之學術、科技研究機構」（限制主體）提供之「研究勞務」（限制客體）。

其次，免徵營業稅之立法理由，有為「避免重複課徵」，如：第1款出售之土地、第22款第四章二節營業人非經常買進賣出之固定資產；有為「減輕民眾負擔」，如：第2款農田灌溉用水、第3款醫療勞務等、第4款社會福利勞務；有為「獎勵學術科技研究」，如：第31款學術科技機構提供研究勞務；亦有係因是類財貨「不具消費性質」，如：第30款金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金；或者為「稽徵經濟考量」，如：第18款肩挑負販沿街叫賣。以上等等理由，不一而足。

與系爭釋令規範之電子雜誌相關免稅規定，係營業稅法第8條第1項第9款規定，「依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告、節目播映及節目播出。但報社銷售之廣告及電視臺之廣告播映不包括在內。」。由上述分類可知，該款免稅規定原本係屬對於主體及客體均有限制，即必須是「依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺」（限制主體）所「銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告、節目播映及節目播出」（限制客體），始得適用該款免稅規定。惟財政部於75年08月20日台財稅第7560245號函規定，「依營業稅法第8條第1項第9款規定，依法登記之報社、雜誌社銷售其本事業之報紙、出版品免徵營業稅，其立法意旨在於提昇文化及教育水準，國內營業人銷售本國報紙（新聞紙）、雜誌（定期刊物），及自外國進口

之報紙（新聞紙）、雜誌（定期刊物）經政府主管機關認許者，均應予以免徵營業稅，以符立法意旨。」，說明該款規定之立法理由，在於「提昇文化及教育水準」，爰放寬適用主體之範圍，所有營業人銷售報紙雜誌均予免徵營業稅。

二、財政部是否未依立法理由而為解釋

如前所述，營業稅法第8條第1項第9款規定，立法理由既然是「提昇文化及教育水準」，則在解釋上，無論「買受人得永久保存該電子雜誌檔」或「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」，均可提昇文化及教育水準，理當皆給予免稅，始符合立法意旨。而財政部系爭釋令以「買受人得永久保存該電子雜誌檔」或「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」，做為電子雜誌徵免營業稅之區分，使得「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」，同樣是在「提昇文化及教育水準」，卻無法獲得免徵營業稅，似與立法意旨不合。

三、財政部解釋是否違反平等原則

憲法第7條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。且「人民有依法納稅之義務，憲法第19條定有明文。法律如設例外或特別規定，在一定條件下減輕或免除人民租稅之負擔，而其差別待遇具有正當理由，即

與平等原則無違」、「行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違」，分別有司法院大法官會議釋字647及648號解釋意旨可供參照。

營業稅法第8條第1項第9款規定，立法理由為「提昇文化及教育水準」，參照前開釋字647解釋意旨，該項免徵營業稅之差別待遇，理由洵屬正當，自無違平等原則。惟財政部解釋以「買受人得永久保存該電子雜誌檔」或「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」區別徵免營業稅，似已忽略關於銷售雜誌免徵營業稅規定之立法理由在於「提昇文化及教育水準」，而未對於「買受人得永久保存該電子雜誌檔」及「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」兩者於「提昇文化及教育水準」作用有何差別，提出合理說明，則財政部解釋所採取之差別待遇措施，恐有流於恣意之失，有違平等原則。

四、結論

（一）綜上所述，本文認為財政部系爭釋令發布後，以「買受人得永久保存該電子雜誌檔」或「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」，做為徵免營業稅之區分，如此解釋除有違立法理由外，亦不合



稅務財務

乎平等原則。

(二)至於財政部新聞稿所提到，營業稅法第8條第1項第9款立法當時之出版品應指實體形式而言，故所稱「銷售」，當僅限於銷售貨物，亦即將貨物之所有權移轉與他人以取得代價者，故出租雜誌出版品應課徵營業稅，即現行實體租書店出租實體雜誌並無免稅之適用。惟實際上，並無僅經營出租實體雜誌之實體租書店，一般實體租書店陳列刊物多以小說、漫畫為主，如在店內按時數付費閱讀刊物，實在也無法細分所支付代價究竟係瀏覽小說、漫畫或雜誌；財政部系爭釋令似將「買受人僅得在一定時間內閱讀，無法永久保存該電子雜誌檔」，解釋其性質與出租實體出版品類似，因而無法免徵營業稅，惟既然關於雜誌免徵營業稅之立法理由在於「提昇文化及教育水準」，本文還是認為這樣區別實無必要。



論實質投資減除未分配盈餘

作者 / 余文彬 會計師

壹、前言

公司、有限合夥、合作社及其他營利社團法人(醫療社團法人、非公益長照機構社團法人)等組織，當年度之淨利，依其相關法令規定提列法定或特別盈餘公積後，其盈餘可分配與股東或社員。股東或社員取得之股利或盈餘即列入營利所得課稅。唯盈餘亦可不分配而保留在組織內，供做再投資或充實營運現金，不必向外借款。盈餘保留供再投資，固然對組織有利，但也可能成為避稅的工具，因盈餘不會列入股東或社員的營利所得課稅，故盈餘不分配是否要課稅，即常成為稅制上討論的議題。

早期所得稅法規定盈餘不分配若超過實收資本額二分之一者，要強制歸戶為股東或社員的營利所得課稅。但中小企業發展條例第36條規定得就超過部分加徵10%所得稅後，不受所得稅法之限制。民國87年度實施兩稅合一制度，因恐稅收減少，乃參照中小企業發展條例第36條規定，營利事業盈餘不分配(或部分分配)者，由營利事業加徵10%所得稅，即不計入股東或社員之營利所得課稅。民國107年度取消兩稅合一制度，為平衡營利事業及股東或社員之負擔及政府稅收，將

加徵稅額從10%降為5%。

未分配盈餘加徵稅額雖然從10%降為5%，但營利事業仍認為對未分配盈餘加徵稅額，依然會打擊投資意願。為因應企業投資需求及兼顧稅收，政府乃於產業創新條例第23-3條訂定為促進營利事業以盈餘進行實質投資，提升生產技術、產品或勞務品質，自辦理107年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅申報起，公司或有限合夥事業因經營本業或附屬業務所需，於當年度盈餘發生之次年起三年內，以該盈餘興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術達一定金額，該投資金額於依所得稅法第69條之9規定計算當年度未分配盈餘時，得列為減除項目。財政部為此訂定「公司或有限合夥事業實質投資適用未分配盈餘減除及申請退稅辦法」(以下簡稱減除辦法)以供營利事業適用採行，此即為本文所要探討之實質投資減除未分配盈餘。

貳、實質投資之資產項目範圍

減除辦法第2條規定，實質投資之資產項目範圍如下：

一、興建或購置供自行生產或營業用之建築物，



包含營運辦公處所、管理處、分支機構、事務所、工廠、工作場、棧房、倉庫、建築工程場所及其附屬建築物，以及擴建該等建築物增加其原有資產價值或效能之資本支出。

二、購置供自行生產或營業用之軟硬體設備，包含機械、設備、工具、儀器、車輛、船舶、飛機、運輸工具、資通訊軟硬體設備及其他供營運用有形資產，以及增添、檢修該等設備增加其價值或效能之資本支出。

三、購置供自行生產或營業用之技術，包含營業權、著作權、專利權、商標權、設計或模型、秘密方法、營業秘密、專用技術、各種特許權利之資本支出。

前項公司或有限合夥事業興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術，不包含購置土地及非屬資本支出之器具或設備。

依減除辦法第2條規定，得列為實質投資之範圍，屬資本支出性質列入財產目錄之不動產、廠房及設備及無形資產等項目。但排除土地及收益支出性質之器具與設備。投資性不動產非屬營業自用性質，故建築物之資本支出不屬實質投資之範圍。特殊行業如能源業之遞耗資產扣除土地以外之資本支出屬實質投資範圍。生物資產中之生產性植物，類似不動產、廠房及設備扣除土地以外之資本支出亦屬實質投資之範圍。取得可辨認之無形資產屬實質投資範圍，發展階段符合資本化之無形資產，亦屬實質投資範圍。商譽屬無法辨認之無形資產，係併購產生，依前述列舉之

無形資產項目，不屬實質投資範圍。至於併購而取得商譽以外之固定資產及無形資產等是否屬實質投資範圍，有待稽徵機關認定。

參、實質投資之資產金額範圍

減除辦法第3條規定產業創新條例第23-3條第一項所稱興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術達一定金額，指公司或有限合夥事業以107年度及以後年度之未分配盈餘，於當年度盈餘發生年度之次年起三年內投資符合前條第一項規定範圍之實際支出金額合計達新臺幣(以下同)一百萬元。該支出包含建築物興建過程支付各期工程款或分期支付購置建築物、設備及技術價款。

前項投資建築物、軟硬體設備或技術之實際支出金額，指下列支出減除政府補助款後之餘額：

- 一、興建建築物，其興建所發生之實際成本，包括自設計、建築至適於營業上使用而支付之一切必要工料及費用；購置建築物，其購置成本，包括取得之價款，及因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用。
- 二、購置軟硬體設備或技術，其購置成本，指取得該機器、設備或技術之價款及因取得並為適於營業上使用而支付之一切必需費用(如保險費、進口稅捐、商港建設費、運費、安裝費)；以自製之機器、設備提供自用，按生產該機器、設備所發生之成本認定之。

實質投資之資產實際支出金額，於當年度盈

餘發生年度之次年起三年內扣除政府補助款須達一百萬元，方得列為減除未分配盈餘項目。投資資產之成本包括使該項資產達到可用地點及狀態的一切必要而合理之支出，與財務會計準則定義相符。借款成本資本化為資產成本，依減除辦法第3條規定亦屬實質投資金額。但延遲付款加計之利息，屬利息費用，不屬資產成本。以自製之機器、設備存貨轉供自用不動產、廠房及設備，按生產該機器、設備成本列為實質投資金額。投資性不動產轉為自用不動產，其建築物成本是否得列為實質投資金額，有待稽徵機關認定。

以非貨幣性資產交換取得之資產，以換出資產取得換入資產，按公允價值衡量，差額收取或支付現金，故大部分未實際支付現金，依減除辦法精神，仍可列為實質投資金額。財務會計準則規定，資產交換具商業實質者，換入資產之成本以換出資產之公允價值衡量，同時認列換出資產的處分損益。不具商業實質者，換入資產之成本應以換出資產的帳面金額衡量。營利事業所得稅查核準則第32條第2款規定交換資產利益及第100條第2款規定交換資產損失與財務會計準則相符，故資產交換取得之換入資產成本即依財務會計準則規定認列實質投資之金額。以發行股票取得資產者，財務會計準則規定以取得資產之公允價值衡量，否則以股票之公允價值衡量，除非減除辦法另有規定，依照財務會計準則規定認列實質投資金額。

肆、投資日認定

興建或購置的資產須於當年度盈餘發生年度之次年起三年內投資及實際支出金額，才能列為當年度未分配盈餘之減除項目，其取得資產之投資日認定，減除辦法第3條第3項規定如下：

一、興建或購置供自行生產或營業用之建築物

- (一) 向他人購買者，以完成所有權登記日期為準；其無須辦理所有權登記者，以受領日期為準。
- (二) 自行或委由他人興建者，以建設主管機關核發使用執照日期為準；無須核發使用執照者，以建築相關證明文件載明之完工日期為準。其屬分期興建者，以各分期興建完竣驗收日期為準。

二、購置供自行生產或營業用之軟硬體設備

以交貨日為準；分期興建或分批交貨者，以各分期興建完成驗收日期或各批設備交貨日期為準。其以同一訂購證明文件整批訂購者，亦同。

三、購置供自行生產或營業用之技術

以取得日期為準。其所購置技術屬系統整體設備不可分之一部分者，得依前款規定認定之。

減除辦法對投資日之認定，是以物流(何時取



得資產)而非以金流(何時付款)為準，資產的取得(即投資日)須於當年度盈餘發生年度之次年起三年內，才能符合未分配盈餘減除規定。但得減除金額，也僅限於三年期間內所實際支出之金額，故如採分期付款者，未在三年內支付金額，即不能減除當年度未分配盈餘。但如符合減除辦法規定可以減除次年度未分配盈餘。(詳下述)

伍、申報方式及證明文件

減除辦法第4條第1項規定公司或有限合夥事業107年度及以後年度之未分配盈餘，於依所得稅法第102-2條規定辦理未分配盈餘申報前，已依前條規定以當年度盈餘實際支出興建或購置供自行生產或營業用之建築物、軟硬體設備或技術，且達前條第一項規定之金額者，該實際支出金額得於辦理當年度未分配盈餘申報時，依規定格式填報，列為計算當年度未分配盈餘減除項目，並檢附下列投資證明文件，送公司或有限合夥事業所在地稅捐稽徵機關核定其投資金額：

一、興建或購置之契約書影本、財產目錄、統一發票、進口報單或收據等

原始憑證影本、交貨驗收完成相關證明、付款證明。其為興建建築物者，應另檢附工程成本明細表、使用執照或驗收相關證明；自製軟硬體設備者，應另檢附成本明細表、轉供自用帳載紀錄或相關證明。

二、其他有關證明文件

每年度營利事業所得稅結算申報之資料，一般係以會計年度結束日止之資料，如108年度結算申報資料，係提供108年1月1日至12月31日之資料。但實質投資減除金額，則跨年度以截至申報日止實際支出金額申報減除，即如107年度未分配盈餘申報於109年6月30日(延長1個月)截止，則可以108年1月1日至109年6月30日前實際支出金額申報減除。使用執照及驗收證明係提供是否於三年期限內取得資產(投資日)，付款證明則係提供是否於三年期限內支付，符合者才得以減除當年度未分配盈餘。另以交換或發行股票取得之資產，其實際支出金額認定及證明文件有待稽徵機關進一步規定。

減除辦法第5條規定公司或有限合夥事業107年度及以後年度之未分配盈餘，於依所得稅法第102-2條規定辦理未分配盈餘申報後，始依第三條規定完成以當年度盈餘進行之投資，且該投資達第三條第一項規定之金額者，應於完成投資之日起一年內，填具更正後當年度未分配盈餘申報書，將該實際支出金額列為計算當年度未分配盈餘減除項目，並依前條第一項規定格式申報及提示相關證明文件，向公司或有限合夥事業所在地稅捐稽徵機關申請重行計算該年度未分配盈餘，退還溢繳稅款。

公司或有限合夥事業於當年度盈餘發生年度之次年起三年內完成之投資，始得依前項規定申請退還溢繳稅款，並以符合第三條第三項規定之

最後一筆投資日為完成投資之日。

營利事業當年度未分配盈餘申報日止至三年內期限實際支出金額，雖來不及申報減除，但可於完成投資之日起一年內申請更正申報減除，退還溢繳稅款。即如107年度未分配盈餘申報，109年6月30日起至110年12月31日實際支出金額可申請更正減除107年度未分配盈餘，退還溢繳稅款。

陸、實質投資資產變更使用目的

減除辦法第6條第1項規定公司或有限合夥事業依本辦法規定以當年度盈餘進行實質投資，依前二條規定列為計算當年度未分配盈餘之減除項目，於辦理未分配盈餘申報期間屆滿之次日起或申請更正重行計算該年度未分配盈餘之次日起三年內，將其以當年度盈餘興建或購置之建築物、軟硬體設備或技術轉借、出租、轉售、退貨或變更原使用目的非供自行生產或營業用部分，應向稅捐稽徵機關補繳已減除或退還之稅款，並自當年度未分配盈餘申報期限屆滿之次日或領取退稅款日之次日起至繳納之日止，依郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。但因公司進行合併、分割或依企業併購法第27條或第28條規定收購，而移轉予合併後存續或新設公司、分割後既存或新設公司、收購公司，且繼續供自行生產或營業用者，不在此限。

依減除辦法規定實質投資資產限於供自行生產或營業用，一般營利事業如將資產轉借、出租，即屬變更資產使用目的，應補繳稅款並加計

利息。依據財政部對減除辦法外界回應綜整表提到租賃業購置設備供營業租賃，非變更資產使用目的，可適用實質投資金額。但若屬融資租賃，視同出售，應補繳稅款並加計利息。

108年度起上市櫃公司實施IFRS16租賃公報後(企業會計準則仍採IAS17版本)，出租人會計處理不變，分為融資租賃及營業租賃，承租人會計處理採單一模式，除租賃期間不超過12個月之短期租賃及該標的資產為低價值(5,000元美元以下)可採營業租賃外，全採融資租賃模式，認列資產與負債，即使用權資產與租賃負債，提列折舊，視同購置，是否可適用實質投資減除未分配盈餘？依減除辦法規定實質投資限於興建或購置，租賃即使採融資租賃處理，亦不能適用。所以營利事業如採租賃方式取得資產，即不能適用實質投資減除未分配盈餘，而改採分期付款三年內付清或向金融機構借款，取得資產適用實質投資減除未分配盈餘較為有利。

柒、實例申報解析

減除辦法之申報減除方式條文較難理解，茲舉一實例詳明。甲公司107年度有未分配盈餘要加徵5%稅額，108年度起興建房屋總工程成本500萬元，其實際支出金額明細如下：

108/12/01 支出200萬元

109/04/01 取得使用執照(投資日)

109/05/01 支出100萬元

110/03/01 支出100萬元



稅務財務

111/03/01 支出100萬元

甲公司投資日為109年4月1日，落在107年度未分配盈餘發生之次年起108年-110年度三年內，符合減除辦法規定，109年6月30日(延期1個月)申報107年度未分配盈餘時，可減除300萬元(108年12月1日支出200萬元及109年5月1日支出100萬元)。110年3月1日支出金額100萬元，可於109年4月1日起一年內申請退還107年度未分配盈餘溢繳稅款。111年3月1日支出金額100萬元，不能列為107年度未分配盈餘減除項目。但可列為108年度未分配盈餘減除項目，因其投資日109年4月1日

也落在108年度未分配盈餘發生之次年起109 -111年度三年內。實質投資得減除金額，其投資日及支出金額須在當年度未分配盈餘發生之次年起三年內方可，提前或超過均不適用。

減除辦法規定當年度盈餘發生年度之次年起三年內，其實質投資金額得列為未分配盈餘減除項目，而每一年度均發生未分配盈餘時，應採滾動式計算減除金額，茲舉例列表107-109年度未分配盈餘、投資支出金額及減除金額(單位萬元)如下：

項 目	107年度	108年度	109年度	合 計
未分配盈餘	500	600	400	X
108年度支出金額	(400)			400
109年度支出金額	(100)	(400)		500
110年度支出金額		(200)	(200)	400

108年度支出金額400萬元，全數減除107年度未分配盈餘，109年度支出金額500萬元，100萬元減除107年度未分配盈餘，400萬元減除108年度未分配盈餘。110年度支出400萬元，200萬元減除108年度未分配盈餘，200萬元減除109年度未分配盈餘，採先進先出法減除各年度未分配盈餘，投資日及支出金額在三年內完成，可使減稅效果最大。107年度未分配盈餘減除比較單純，108年度有兩個年度之未分配盈餘減除，109

年度起即有三個年度之未分配盈餘減除，十分複雜，上述計算是否適用，有待先進指正。

捌、結語

產業創新條例第23-3條訂定實質投資減除未分配盈餘，乃一大創舉，平衡企業再投資需求及兼顧政府稅收。但適用對象限於公司及有限合夥組織。現在很多醫療院所改制為醫療社團法人，如同一般公司及有限合夥組織課徵營利事業所得

稅及未分配盈餘加徵稅額，在新冠肺炎疫情形下，更需要作實質投資購置醫療設備以對抗疫情，卻不能適用，不符社會期待及有失公平。非公益長照機構社團法人(機構住宿式服務)如同醫療社團法人亦被排除適用，而以公司及有限合夥組織經營長照服務業(機構住宿式以外服務)卻可適用，顯失公平。產業創新條例之主管機關是經濟部，管不到上述醫療及長照機構，故建議主管機關衛福部在醫療法及長照機構法人條例比照產業創新條例訂定實質投資減除未分配盈餘之規定，以鼓勵醫療社團法人及長照機構社團法人作實質投資，抵抗目前疫情及未來經營所需。

減除辦法規定當年度未分配盈餘申報後，始作實質投資者，應於完成投資之日起一年內申請更正申報退還溢繳稅款。此種更正申報方式對徵納雙方較為麻煩，建議更正申報在每個次年度未分配盈餘申報時一併提出較為妥當。即如107年度未分配盈餘之更正申報，可於110年5月31日前申報108年度未分配盈餘時一併提出，營利事業較不會忘記投資日起1年內申請更正之期限，而退還溢繳稅款稽徵機關也可設計抵繳109年度營利事業所得稅及108年度未分配盈餘加徵稅額，簡化稽徵程序。畢竟109年度起即有三個年度未分配盈餘申報與更

正，很多申報證明文件是三個年度共用，一併提出申報與查核對徵納雙方作業效率較佳。

實質投資支出金額之認定，減除辦法雖有詳細規定，但以交換或發行股票取得資產，其投資金額之認定有待稽徵機關作更明確之解釋，併購取得之資產是否適用實質投資，也有待解釋。另實質投資減除未分配盈餘實施後，營利事業取得資產之方式，是否以購置採分期付款或借款支付來代替租賃，其影響值得觀察。

企業盈餘分配與股東或社員，如為現金股利，則減少營運資金，不利企業再投資。改發股票股利，不會減少營運資金，仍有利企業再投資。但股票股利使股本膨脹，降低每股盈餘，且股票股利仍屬股東或社員之營利所得課稅。除非股東或社員要求盈餘分配(現金或股票股利)，盈餘保留作實質投資，減少未分配盈餘加徵稅額，對企業而言是個很好的稅制，值得讚許。





再訪進項稅額扣抵問題



作者 / 范文清 德國哥廷根大學法學博士，東吳大學法律系專任副教授

一、問題的提出

營業稅的課徵，以加值型營業稅為原則。在加值型營業稅，營業稅的課徵是以這一階段的營業活動裡對系爭貨物或勞務所產生的加值，作為課稅的對象。因此，所謂的加值部分，乃以本次營業活動價格（=銷售額）乘上稅率，計算本次銷項稅額，減去上一階段的銷項稅額，而得到本階段的應納稅額。加值型與非加值型營業稅第15條第1條：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」正是基於這個規範意旨所為之規定。

儘管減除進項稅額，是正確的計算本階段應繳納的營業稅的前提所在。而此類的憑證，原則上只允許為統一發票。此觀營業稅法第32條第1項前段之規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。」自明。營業人所開立之統一發票，原則上由其自己所持有，營業人作為納稅義務人，自應負擔協力義務，提出統一發票等相關憑證，作為核實計算該納稅義務人所應繳納的營業稅額的基礎。營業稅法第35條第1項規定：「營業人除本法另有規定外，不論有無銷

售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。」即本此意旨。然而，納稅義務人（不論基於任何原因）並未及時提出相關憑證者，稅捐稽徵機關是否允許其嗣後提出？

稅捐稽徵機關嚴辭拒絕。其強調，只要納稅義務人未在當期營業稅的申報當時及時提出進項稅額的扣抵憑證，若經稅捐稽徵機關查獲，就不得補提出。除非在尚未被查獲的情況下，可以於下期提出。這樣的立場，也得到大法官釋字第660號解釋與第700號解釋的支持。然而，這樣的立場卻被學說一致的批評；因此，這個問題顯然有深入研究的必要。

二、實務見解的堅持

財政部89年10月19日台財稅字第890457254說明三謂：「又依營業稅法第三十五條第一項規定，營業人不論有無銷售額，應按期填具申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵

機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。準此，營業人之進項稅額准予扣抵或退還，應以已申報者為前提，故營業人違反營業稅法第五十一條第一款至第四款及第六款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額。」財政部的態度很清楚。准予扣抵之進項稅額，以納稅義務人已依營業稅法第35條第1項規定申報者為限，納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，不得依同法第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」作為扣抵之依據。稅捐稽徵機關於此時，應依所查得之銷項資料及已申報之進項稅額計算應納稅額。

這則函釋罕見的成為二號大法官解釋的客體，二次都得到大法官的背書。大法官在釋字第660號解釋的解釋文裡指出：「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」解釋理由書裡進一步

強調：「營業稅法第十五條第一項規定當期銷項稅額得扣減之「進項稅額」，以依法登記之營業人須取得同法第三十三條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（同法第十九條第一項第一款、第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款、同法施行細則第三十八條第一項第一、三、四款等規定參照）。營業人若未依上開第三十五條第一項規定據實申報銷售額，致有短報、漏報銷售額之情形，即得適用同法第四十三條第一項第四款規定，依照查得之資料（包含已申報之進項稅額憑證）核定該期銷售額及應納稅額，故申報加值型營業稅，限營業人已經申報進項稅額憑證之進項稅額，始能與當期銷項稅額扣抵，以結算當期應納或溢付之營業稅額。主管稽徵機關得依照「查得之資料」，核定其銷售額及應納稅額時，將當期迄未申報之進項稅額憑證予以排除，係為貫徹同法第三十五條第一項規定由營業人當期自動申報繳納之意旨。又營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依「查得之資料」，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。至當期末申報扣抵之進項稅額憑證，依同法施行細則第二十九



條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，其進項稅額憑證，未於當期申報者，得延至次期申報扣抵。次期仍未申報者，應於申報扣抵當期敘明理由。」尚能延期於他期申報扣抵，故不發生重複課稅之問題。」

釋字第700號解釋理由書重申此項意旨：

「依營業稅法第十四條、第十五條、第十六條、第十九條、第三十三條及第三十五條規定，加值型營業稅採稅額相減法，並採按期申報銷售額及統一發票明細表暨依法申報進項稅額憑證，據以計算當期之應納或溢付營業稅額（本院釋字第六八五號解釋參照）。且同法第十五條第一項規定當期銷項稅額得扣減之進項稅額，以依法登記之營業人取得同法第三十三條所列之合法要式憑證，且於申報期限內檢附向主管稽徵機關申報扣減，而據以計算當期應納或溢付營業稅額為前提要件（本院釋字第六六〇號解釋參照）。故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦理營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，免依營業稅法第五十一條第一款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。對未依規定申請營業登記而營業者，系爭函綜合營業稅法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款、第五十一條第一款及營業稅法施行細則第二十九條、第五十二條第二項第一款

等規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度。故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。」

總結而言，大法官的態度甚為清楚而且一致。納稅義務人欲扣抵銷項稅額，乃以取得合法進項憑證，而且依法在期限內申報為前提。倘若沒有提出申報，而是遭到稅捐稽徵機關查獲後提出者，由於違反「加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則」，從而不准其扣抵。要非如是，則不論是否依法提出申報的納稅義務人，法律皆給予相同的待遇，將「破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度」。

最高行政法院96年度判字第1403號判決（例）也堅持：「然此進項稅額之扣抵只得於申報當期扣抵之；亦即我國營業稅因原則上採加值型營業稅，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，然因進項稅額之扣抵係採申報制，故營業稅

法第51條第3款所稱之漏稅額，所應扣減者自係營業人自違章行為發生日起至查獲日（調查基準日）止經稽徵機關核定之各期累積留抵稅額即已經申報之進項稅額。……若非於稽徵機關查獲時已申報之進項憑證，自難據以主張有留抵稅額可供扣抵；否則無異讓營業人獲有無庸誠實申報營業稅之僥倖，將使我國加值型營業稅是透過進、銷項之申報進行稽徵之制度破壞殆盡。……換言之，依上述營業稅法規定，乃納稅義務人所應負申報進項稅額之義務與其申報之進項稅額得扣抵銷項稅額之權利相關連；且因依上開營業稅法規定及其整體規定意旨，尚非納稅義務人取得之進項憑證不論有無申報，均即得扣抵其銷項稅額，故未准納稅義務人尚未申報之進項稅額扣抵銷項稅額，自無違上述司法院釋字第385號解釋。」質言之，本號裁判認定，「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第35條第1項及同法施行細則第29條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第51條第3款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」

三、量能課稅原則的觀點

然而，上述見解是否妥適，誠有疑義。依據

一般見解，營業稅是消費稅的性質，課稅的對象是消費者藉由消費行為（=所得的使用）而表現出來的經濟上負擔能力。因此，消費稅有量能課稅原則的適用，為通說見解所普遍接受。¹以此觀點為基礎來觀察本文的問題。按我國的營業稅原則上採取加值型營業稅制度。營業人原則上只就銷項稅額，扣減進項稅額之後的餘額，以這個「當階段的加值」作為課稅的客體來承擔營業稅。也只有在這個範圍內，營業人才有先承擔營業稅的正當性理由。初不能因為營業稅額在一般情形下可以透過貨品價格轉嫁給消費者承擔，就課予營業人不合理的高額營業稅負擔。

如前所述，在加值型營業稅的設計下，營業稅的課徵乃以銷項稅額扣減進項稅額來計算其應納稅額。這種進項稅額的扣抵制度，乃是消費稅的最重要特徵之一。藉此，確保對於每一個納稅義務人的銷售行為，只對於其各自的銷售階段所獲得貨物價值增加的部分，來負擔營業稅。也就是說，透過扣減制度，把前手在前銷售階段所發生並繳納的營業稅扣除，讓當階段的營業人得以精確的只就當階段的加值繳納營業稅，而不致必須連同前階段的營業稅也一併承擔，從而與其經濟上的納稅能力並不相符。²要非如是，前階段的營業人已經承擔了前階的營業稅額，當階段的營業人由於不得扣抵之故又要再承擔一次，從而

¹ 陳清秀，稅法各論（上），2016年3月2版，第440頁。Vgl. auch Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3, Rz. 56 ff.

² 陳清秀，稅法各論（上），第436頁。Vgl. auch Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 17, Rz. 15 ff.



造成重複課稅之弊。³台北高等行政法院95年度訴字第591號判決即認定：「另外營業稅法制形式上是以銷售人為納稅義務人，實質上由其代國家向後手買受人收稅，但是銷售人之所以能從事銷售，前階段必然有買入貨物或勞務之成本支出行為，而在成本支出行為流程中其是擔任買受人之地位，也是營業稅之實質負擔人，並且由其前手已代其繳納稅負予國家。此時為了「量能課稅原則」之實踐，必須忠實反映特定銷售人在某一「銷售階段」實際上應代收之稅款數額，因此有營業稅制之設計即是容許銷售人以其銷項稅額減去進項稅額，而以其餘額為營業稅之應納稅額。」應值贊同。

總結來看，應該足以確認，營業人於課稅當期，在實際上有進項稅額，即應准予申報扣抵，才符合加值型營業稅的制度本旨，從而可以反應營業人的納稅能力。

四、進項稅額扣抵權的發生時點

其次，倘若拒絕進項稅額的扣抵，會發生另外一個問題。按加值型營業稅的課稅標的是藉由消費所表彰出來的經濟上納稅能力，因此，納稅義務人之稅捐債務的成立時點，是銷售行為完成時的當期課稅期間屆滿時。由於依

據營業稅法第35條之規定，營業人原則上應以每二個月為一期，於次期開始15日內申報繳納營業稅。營業稅的稅捐債務乃是於每二個月屆滿時即發生。⁴在這個時間點，客觀的應納稅額原則上已告成立，並不會受到嗣後有無逃漏申報的影響。從另一方面來說，納稅義務人依法所享有之進項稅額扣抵權也在此時一併發生。而且，進項稅額可以累積留抵稅額，殊不能因為營業稅是週期稅的緣故，在嗣後拒絕其扣抵。⁵許玉秀大法官於釋字第660號解釋的不同意見書中也認定，「依據釋字第三三七號解釋意旨修正而成的施行細則第五十二條第二項第一款，同時也才是符合加值型營業稅制的漏稅額認定方式。主管稽徵機關依據查獲的資料自行核定銷售額，再直接乘以規定稅率計算漏稅額，是總額型營業稅舊制的認定方式，因為總額型營業稅舊制，是以營業總額乘以規定稅率計算應納稅額及漏稅額。現行加值型營業稅制，依照營業稅法第十五條第一項規定，則是以銷項稅額減進項稅額為應納稅額，並以未繳的應納稅額為漏稅額。由於進項稅額可以累積留抵稅額，所以在加值型營業稅制，實際上只有當期銷項稅額是確定的，未必有當期進項稅額，所以如果以未申報而認定當期進項稅額為

³ 陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第660號解釋評析，東吳法律學報21卷4期，2011年7月，第281頁。

⁴ 陳清秀，稅法各論（上），第468頁。

⁵ 陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第660號解釋評析，第286頁。並參見黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌第140期，2006年12月，第98頁。

零，不准營業人行使其當期進項稅額扣抵選擇權，不符合加值型營業稅制的精神。」

五、職權調查原則與推計課稅

營業稅法第43條第1項第4款規定：「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：……四、短報、漏報銷售額者。……」同法施行細則第52條第2項第1款重申該款規定意旨：「本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」準此規定，稅捐機關於納稅義務人未申報進項稅額時，得「經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額」來加以處罰。然而，稅捐機關作為行政機關，就納稅事實之發生，應負職權調查義務。必須要不受納稅義務人主張之拘束，就納稅義務人有利與不利的事項一體注意。固然，由於進項稅額的憑證原則上存在於納稅義務所掌握，因此營業稅法上課予納稅義務人以協力義務，命其提出相關憑證，乃是有合事理的依據。但納稅義務人若未提出此等憑證，並非謂稅捐機關的職權調查義務就從此可以一筆勾消。前引施行細則第52條第2項第1款即強調，主管機關仍應基於其查得之資

料，「核定應補徵之應納稅額為漏稅額」。在核定的過程中，倘若納稅義務人提出進項稅額之憑證，正好是協助稅捐機關核實課稅，殊無拒絕之理。退步言之，進項稅額的憑證作為對納稅義務人有利的資料，稅捐機關亦不得單獨偏廢此等資料，否則即有違背職權調查原則中，應就納稅義務人有利與不利之處一體注意的基本要求，而搖身一變站在納稅義務人的對立面。⁶

黃茂榮大法官於釋字第660號解釋之不同意見書中即強調，「更不得因同法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「……以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」而誤以為主管稽徵機關得以不遵守職權調查主義查得之資料，核定之應補徵的應納稅額為漏稅額。稽徵機關或行政法院如果不但違背職權調查主義，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額，則不但其應納稅額之核定違反實質課稅原則，而且其漏稅額之核定亦偏離事實。以該不存在之漏稅額為基礎對於營業人課以按所漏稅額數倍之漏稅罰，顯然與營業稅法第五十一條第三款，就短報或漏報銷售額者，按其所漏稅額處一倍或十倍罰鍰的規定不符。營業稅法第四十三條第一項第四款及同法施行細則

⁶ 李建良，納稅義務人之協力義務，稅捐稽徵之職權調查原則與租稅法律主義/釋字第660號解釋，台灣法學雜誌130期，2009年6月，第250頁。



第五十二條第二項第一款之上述規定，引起誤導，認為在行政程序或行政訴訟程序上，關於營業稅之應納稅額或漏稅額之調查，可以不遵守職權調查主義，在營業稅之課徵上，可以不遵守實質課稅原則。今所以有此誤導，主要來自營業稅法第四十三條第一項第四款之下述偏頗的規定：

「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之。」其公允的規定應當是：「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額、銷項稅額、進項稅額及應納稅額並補徵之。」稅法由財稅機關研擬經立法機關制定之。負責研擬的財稅機關不應只就有利於自己事項加以規定，而置有利於納稅義務人之事項於不顧，造成法律漏洞後，再進一步於稽徵實務上又以此為基礎，主張稽徵機關不但有裁量權，不調查對於營業人有利之證據，而且在計算其漏稅額時，還不准營業人自其銷項稅額，扣抵其於經查獲後提出之合法進項憑證上所載之進項稅額。蓋既因短漏報銷售額而調查營業人當期之未申報銷項稅額，以核定其應納稅額，本諸加值型營業稅之意旨，自亦當依職權調查，或容許營業人提出當期及以前關於進項稅額之有利證據。」

支持這個想法的實務見解亦非鮮少。台北高等行政法院92年度訴字第635號判決即認定，「於查獲『未依規定申請營業登記而營業』之案件，所謂稽徵機關『依照查得之資料，核定其應納稅額』，自應包括依查得不利當事人之銷售額資料，及可以扣抵銷項稅額之有利當事人之進貨

額資料。稽徵機關不能只核計當事人依其銷售額應履行之申報營業稅義務，卻不核認當事人依其進貨額所得行使之進項稅額扣抵銷項稅額之權利，而割裂法律之適用。亦即整體適用權利義務相關連之租稅法律係稽徵機關之責任與義務，稽徵機關不能只依職權調查不利當事人之課稅資料，卻不依職權調查有利當事人之抵稅資料，否則，亦有違行政程序法第九條及第三十六條之規定，尤其不得將已查得或當事人所提出有利當事人之抵稅資料，置而不論。」應值贊同。

六、漏稅罰的商榷

營業稅法第51條第3款規定，短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處1倍或10倍罰鍰，並得停止其營業。準此規定，納稅義務人在未申報進項稅額者，不但會面臨稅捐機關依據推計課稅核定稅額而來的補稅要求，更會面臨「所漏稅額」1倍至10倍的罰鍰。因此，未申報進項稅額的差別實益，益發明顯。

首先，在程序上，處罰的前提在於確定所漏稅額。營業稅法施行細則第52條第2項規定，「本法第五十一條第一項第一款至第六款之漏稅額，依下列規定認定之：一、第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第三十五條規定申報且非屬第十九條規定之進項稅額及依本法第十五條之一第二項規定計算之進項稅額，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。二、第五款，以經主管稽徵機關查獲因虛

報進項稅額而實際逃漏之稅款為漏稅額。」質言之，乃以稅捐機關查得之資料作為核定所漏稅額的基礎，完全拒絕營業人行使其當期進項稅額扣抵的選擇權。將原本可以扣抵從而不用繳納的進項稅額作為其所漏稅額，再以此作為倍數處罰的基礎。黃茂榮大法官於於釋字第660號解釋之不同意見書中即強調，「立法者就行為義務之違反，並無超出其明文所定之可罰額度以上之處罰的意思。特別是：不因為納稅義務人有行為義務之違反，即擬制有一定漏稅額之發生，並以該擬制之漏稅額為基礎，進一步對其課以漏稅罰。要非如是，營業稅法第四十九條關於滯報金或怠報金之最高處罰限額的規定豈不即成具文。依營業稅法第四十九條之上述規範意旨，既然對於滯報金或怠報金以法律設定之最高處罰限額的限制，財稅機關得否透過解釋稅法中之其他規定，或甚至在施行細則中制訂實質上產生擬制有一定漏稅額發生之結果的規定，產生疑問。」

事實上，在課稅的層次，基於領域理論，容許對納稅義務人課予一定的協力義務，於其協力義務不履行的情況下，透過推計課稅等方式推估其應納稅額，要求其補稅，是沒有辦法的辦法。但是在處罰的層次，由於處罰所要求的證明程度較高，應以嚴格的證明，核實認定所漏稅額。推計課稅這種推估手段沒辦法滿足處罰所必需的高程度證明程度，因此，稅捐機關即應另外就是否

有所漏稅額，如果有其數額若干，依職權加以調查，以作為裁罰的基礎。如果單純的以銷項稅額作為所漏稅額，而不考慮進項稅額的扣抵時，但不符合處罰法上所應有的高程度證明義務，也不符合加值型營業稅的立法意旨，反而實質上屬於總額型營業稅了。⁷

其次，從實體的角度觀之，進項稅額的申報作為營業人的一種協力義務，若有違背當然可能被處以行為罰。營業稅法第49條規定：「營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾三十日者，每逾二日按應納稅額加徵百分之一滯報金，金額不得少於新臺幣一千二百元，不得超過新臺幣一萬二千元；其逾三十日者，按核定應納稅額加徵百分之三十怠報金，金額不得少於新臺幣三千元，不得超過新臺幣三萬元。其無應納稅額者，滯報金為新臺幣一千二百元，怠報金為新臺幣三千元。」即為適例。但倘若進一步欲處以漏稅罰者，即應以具有漏稅的結果為前提。大法官釋字第337號解釋即指出：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。」依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之「虛報進項

⁷ 陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算——釋字第660號解釋評析，第293頁。



稅額者」加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。財政部七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函未明示上述意旨，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。」

準此，納稅義務人未申報進項稅額者，稅捐機關可以得知（或至少推估）營業人的銷項金額，並據此總額來計算銷項稅額。但因為尚未扣除包含在其中的進項稅額，因此納稅義務人原則上並無漏稅的結果可言。也就是說，未申報扣抵進項稅額，使得當階段營業人繳納的營業稅額事實上是尚未扣除進項稅額的。當階段營業人扣抵了進項稅額，才是其真正應負擔的當階段營業稅額。在尚未扣抵的情況下，前階段的營業稅額已經由前階段的營業人申報繳納過，同時也包含在當階段的營業稅額裡由當階段的營業人再次繳納。因此，從稅捐機關的角度來說，原則上並不發生漏稅的結果，自然也就不應有漏稅罰。台北高等行政法院95年度訴字第591號判決即指出，「最後一種情形則是納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅額繳納予其前手（形式上之納稅義務人），而且其前手也的確把此等稅款繳納給國家，國家已實際收到此筆稅款，這時候不管納

稅義務人取得之進項憑證是否為符合營業稅法第33條各款之要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進項稅額。如不如此解釋，國家不但沒有因為人民不守法令而受損，反而因此而得利（不僅稅款沒有少收，還可以多收數倍之罰鍰），這樣的結果顯然不公平。」

七、結論

總結而言，我國目前所採取的營業稅制度，乃是以加值型營業稅為原則。在這種制度之下，進項稅額的扣抵，是正確計算當階段營業稅應納稅額的前提。但是，在我國的法律規定以及實務運作下，營業人若未及時提出進項稅額以供扣抵，直到被稅捐機關查獲之後才提出者，稅捐機關得拒絕其提出，完全依據自己查得的資料來核定應納稅額。本文從數個方向來檢視這個運作狀況，結果都發現，這個作法是不應被接受的作法，對於相關基礎概念存在著許多誤解，有盡速改正的必要。

(本文轉載自108年11月本會與東吳大學法學院財稅法研究中心合辦第10屆稅務實務問題研討會手冊)

原產地證明與舉證責任歸屬、證明程度高低 —最高行政法院107年度判字第70號簡析

作者 / 黃士洲副教授 臺北商業大學財政稅務系

實務參考指引

本案是海關發現疑似虛報貨物原產地而補稅裁罰個案，爭議核心—「乾金針花到底是進口商所稱的泰國？抑或是海關認定的中國大陸，且是不得進口的管制貨物？」最高行政法院107年度判字第70號判決從舉證責任的歸屬出發，認定海關應負擔原產地在中國大陸的證明義務，且農委會專業鑑定結果，內容並沒有全然排除該乾金針花產自泰國的可能性(高度證明程度)，所以發回要求關稅局依法進行現場查調程序。

本案凸顯舉證責任在稅務爭訟中所扮演的關鍵角色—決定何造應負證據提出以及本證(亦即高度的證明義務)，進一步牽動後續證據調查與認定所需要的證明高度。本案論證相當縝密、邏輯環相扣，不僅作為納稅者權利保護的重要指標性裁判，更值得財稅實務工作者一讀再讀。

壹、前言

台灣與中國彼此間的貿易關係特殊，我國基於國家安全與保護本國產業的考量，以兩岸人民關係條例的特別授權，有針對中國農工業產品作較嚴格的輸入管制，至今仍有2,379項大陸物品

不准輸入，本案的乾金針菜即屬其一。然而，中國製產品價格低廉，不肖業者利用第三地轉口「洗產地」，藉不實「原產地證書」(certificate of origin)迴避管制，偶有所聞，我國關稅局肩負把關查緝重責。

實則，嚴格查緝洗產地也可能錯殺無辜。本案最高行政法院裁判就此類原產地認定案件的舉證責任歸屬，以及事實認定、調查應有的流程，作出重要且具體的宣示—稽徵機關應就原產地證明不實之待證事實，負擔高度的證明責任之外，現地查證作為直接證據，也是避免錯殺無辜的重要調查方法，此番原則宣示亦堪作其他行救案件重要參考。

貳、案例事實與法院裁判

一、案例事實經過

S公司委託Y報關公司，在102/12/30報關進口泰國製「乾金針」(Dried Day Lily，如屬大陸物品不准輸入)，因產地待確認，被告基隆關准以保證金先行驗放。事後經基隆關查證及鑑定結果，原產地更改為中國大陸(不許輸入之物品)，並以S公司涉有虛報產地的違法行為，依海關緝私條例規



定，處S公司貨價一倍罰鍰近百萬元，並裁處沒入貨物價額近百萬元，並追徵進口稅費151萬餘元，並處營業稅額0.6倍罰鍰4萬餘元(本稅罰鍰合計355萬餘元)。

S公司申請復查、訴願均遭駁回，後經行政訴訟起訴、上訴、發回更審並在上訴後，判決S公司勝訴定讞，相關判決案號如下：

- (1)S公司向台北高等行政法院起訴後遭判敗訴(台北高等行政法院104年度訴字第1815號判決)；
- (2)S公司上訴最高行政法院廢棄發回(最高行政法院107年度判字第70號判決)；
- (3)台北高等行政法院判決S公司勝訴，撤銷原處分、復查決定及訴願決定(台北高等行政法院107年度訴更一字第23號判決)；
- (4)基隆關稅局不服，提起上訴遭駁回，全案定讞(最高行政法院109年度判字第42號判決)。

二、法院裁判理由重點摘錄(小標題為本文所加)

(一) 納稅義務人協力義務僅配合稽徵機關職權調查

按認定事實，須憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，自為行政訴訟所適用。又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。復按行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認

定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致，本院分別著有61年判字第70號、39年判字第2號及75年判字第309號判例可資參照。

納稅者權利保護法第11條第1、2項規定：

「(第1項)稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意……。 (第2項)稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」，明定稅捐稽徵程序中，**稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。**

(二) 稅務爭訟事件中課稅、裁罰事實的證明責任分配原則

行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意，亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；又課稅或處罰事實之闡明，**無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。**

行政法院固應依職權調查事實關係及證據，不受當事人主張之拘束，惟行政機關之舉證責任並不因法院採職權調查主義而免除，若經法院依職權調查事實及證據後，**於審理最後階段，行政機關作成處分之要件事實存否仍處於真偽不明時，依客觀舉證責任分配之原則，其不利益則應**

歸屬於由該事實導出有利法律效果之訴訟當事人即行政機關負擔。

（三）事實認定不應源於臆測，研究報告意旨亦應完整呈現

原審肯認原處分認定系爭貨物原產地為中國大陸，而為原處分並無違誤之結論，無非係以被上訴人參據農糧署之鑑定結果及駐外單位查復結果為其主要論據，固非無見。惟稽之農糧署特作小組答覆鑑定結果略以：「所送金針乾樣品2包，經本小組從外觀判定，其花柄較國內現有栽培品種略長，且花藥顏色為桔黃色，與中國大陸栽培性狀相符，明顯不同於國內慣行栽培品種之花藥色澤；另樣品查與中國大陸加工金針外觀形態類似，氣味及色澤與臺灣地區金針產品差異大，非國內慣行產製之金針加工乾製品，客觀研判疑似中國大陸金針產品。」等語，有農糧署函復特作小組答覆在卷可按。參諸該答覆內容觀之，乃由鑑定機關即農糧署特作小組就系爭貨樣外觀予以判定，認與中國大陸栽培性狀相符，並認與中國大陸加工金針外觀形態類似，明顯不同於國內慣行栽培品種，而其氣味色澤與臺灣地區金針產品差異大等情，故客觀研判疑似中國大陸金針產品。

惟以系爭貨物依上訴人原報關資料顯示，係申報自泰國進口之產品，被上訴人將系爭貨樣送請農糧署鑑定，乃請鑑定機關協助鑑定為泰國或中國大陸所生產，然依前開鑑定機關鑑定結果觀之，僅對於系爭貨樣與國內及中國大陸金針產品

予以比較，並未就該產品是否為泰國所生產乙節，表示任何意見，則以上開鑑定意見，對於系爭貨樣究是否可能源於泰國乙節，隻字未提；且對於該貨樣究是否為中國大陸金針產品，亦未明確予以肯認，僅謂客觀疑似中國大陸金針產品。

（四）原產地的專業意見仍有內容不足之處

原審於審理中，固以前開鑑定報告，尚有疑義，而依上訴人所請，再請農糧署予以說明，茲經函復略以：「

- （問題1：該送驗金針有無在不同地區種植，但因栽培材料、氣候、管理方法及採後加工處理等因素相同，造成如型態、顏色、色澤等外觀性狀亦相同之可能？若有此可能，則本件是否存有能夠排除上訴人所進口之乾金針為中國大陸金針產品之可能？）

如為相同品種，倘在不同地區但相同環境參數（如氣候、肥培等）下進行栽培管理及相同的加工製程，則該成品型態、顏色及色澤等外觀均相近似，確屬可能，至於是否排除本件乾金針自中國大陸進口，應由進口廠商提供產地佐證資料，並請我國在地駐外單位協助於該批產地之產地國作現地查證。

- （問題2：原鑑定結果係分析比對哪些性狀所得？有幾項性狀與中國大陸金針樣品相符？）

當時鑑定比對項目包含產品外觀（如色澤、形狀）、園藝性狀（長度、重量、比率）及主觀判斷（觸感、氣味）等，該貨樣產品外



觀色澤偏淺黃、彩度偏低、外型呈長細條狀，總長度約在7.5-10公分間，單花重量及觸感亦普遍較重且潮潤，藥劑使用及酸敗氣味明顯。按宜蘭大學提供…專題研究報告結果，及…赴中國大陸採樣市售金針分析結果，…經客觀研判該貨樣疑似中國大陸產品。

- （問題3：本案乾金針加工方式為何？是否為中國大陸慣用之加工方式？）

該乾金針貨樣103年經送宜蘭大學檢驗，係以**浸泡硫化物進行加工**，該加工方式在中國大陸亦屬慣用。

…由上開鑑定意見暨補充函復意見可知，系爭貨樣雖經鑑定意見表示經客觀研判疑似中國大陸產品等語，惟亦表示「如為相同品種，倘在不同地區但相同環境參數下進行栽培管理及相同的加工製程，**確屬可能鑑驗出相近似型態、顏色及色澤等外觀之成品**」等情，故可知並未全然排除會有非中國大陸產品情形發生之可能性，而前開可能性，其概然性之機率如何，並未見原審進一步查明，原判決卻逕作成依農糧署上開補充意見，只有在極端嚴格條件限制下，始得排除中國大陸產品之可能之結論，即嫌速斷，難認有據，亦有判決不備理由之情。

則以，依農糧署特作小組之上開鑑定意見，雖判定系爭貨樣依客觀研判疑似中國大陸金針產品，惟就該貨樣是否可能源自上訴人一再爭執之**泰國產地部分**，並未表示意見；至其補充意見亦表明在設定情形下，並不能排除非中國大陸產品

之可能。則本件系爭貨物有無可能產地為上訴人所報運進口之泰國，即有未明，乃有進一步查明之必要。

（五）形式真正之公私文書，應憑其他事證敘明不採之理由

原判決以本件被上訴人依上訴人提供之發票、賣方出口報單及產地證明書函請駐外單位（按即駐泰國代表處經濟組）確認其真偽並協助查明，經該單位函覆略以，本案出口商R公司回覆，該發票確為該公司所發，產地證明書經泰國商業部外貿廳函覆表示為真，出口報單部分未獲泰國海關回覆，惟與出口商R公司聯繫參觀其工廠或採集地等實地查證事宜時，…，經駐外單位多次聯繫，出口商R公司…僅提供數張地點未詳之照片供參，尚無從以該照片即認定系爭貨物之產地為泰國等情，有駐泰國代表處經濟組協助查證覆函可稽，固非無據。惟以本件上訴人既經提出貨物發票、賣方出口報單及泰國產地證明書等文件，其中關於產地證明書經駐泰國代表處經濟組查證結果，獲泰國商業部外貿廳函覆為真；至出口商之發票經查證結果，亦確為出口商R公司所發；且依卷內資料顯示，駐泰國代表處經濟組亦查明函復出口商R公司係合法登記，資料時間西元2014年8月6日之狀態為營運中等情。

則前揭產地證明書、發票等文書之形式既屬真正，何以其實質之真正不足採，而得為不利本件上訴人之認定依據，原審自應予以調查並說明其認定理由。又因出口商R公司業務繁忙僅提供

照片等，而未行實地查證等情，未再進一步查明事實，即遽為不利於上訴人之認定，實嫌速斷，核有未洽。

（六）本件應再透過其他資料與現地查證確認 原產地是否為中國大陸

關於農糧署特作小組之鑑定意見可否採為本件不利上訴人認定之依據，已值商榷，自無從據此即認系爭貨物原產地即為中國大陸，而有虛報貨物產地之情事。況依前揭農糧署之補充意見亦表示，**是否排除本件乾金針自中國大陸進口，應由進口廠商提供產地佐證資料，並請我國在地駐外單位協助於該批產地之產地國作現地查證等語，此亦為前揭認定原產地作業要點第7點、第11點所明定。**則上訴人前揭主張是否可採，攸關本件判決之結果，原審如認為前開事證尚有未明，為釐清事實，即有於審理中依職權予以調查之必要，仍可請上訴人提供相關資料予以協助，並委請我國駐外單位就此疑義再為現地查證以釐清事實。

參、本案爭點

- 1.係爭進口乾金針花之原產地究竟是在S公司主張的泰國？抑或是基隆關稅局主張的中國大陸？
- 2.農糧署的鑑定意見內容是否足以支撐基隆關稅局主張的乾金針花原產地在中國大陸？

肆、本案相關法令

- 1.營業稅法第51條：「(第1項)納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：七、其他有

漏稅事實。」

- 2.海關緝私條例第37條：「(第1項)報運貨物進口而有下列情事之一者，得視情節輕重，處所漏進口稅額五倍以下之罰鍰，或沒入或併沒入其貨物：一、虛報所運貨物之名稱、數量或重量。二、虛報所運貨物之品質、價值或規格。三、繳驗偽造、變造或不實之發票或憑證。四、其他違法行為。(第3項)有前二項情事之一而涉及逃避管制者，依前條第一項及第三項規定處罰。」
- 3.海關緝私條例第36條：「(第1項)私運貨物進口、出口或經營私運貨物者，處貨價三倍以下之罰鍰。前二項私運貨物沒入之。」
- 4.海關認定進口貨物原產地作業要點第7點：「進口貨物之產地有下列各款可疑情事之一者，海關得通知納稅義務人限期提出書面說明及提供運送契約文件、貨櫃動態表、船舶航程表、買賣契約、進出口資料或其他證明產地之文件，供海關認定其產地：（一）自特定國家口岸裝載起運。…（五）其他可疑情事。」
- 5.海關認定進口貨物原產地作業要點第11點：「海關對進口農漁產品之產地，依本要點有關規定認定仍有疑義時，得送請行政院農業委員會協助認定。前項農漁產品之產地經送請行政院農業委員會協助認定結果仍有疑義者，海關得送請駐外單位協助文書認證或實地查訪後，逕依既有事證，認定其產地（作業流程圖如附件A）。」



伍、裁判評析

本案最高行裁判對於舉證責任歸屬與證明程度的判斷，極為正確，有助於導正原產地證明爭議中，稽徵機關應盡的職權調查責任與程序；其次，有關於專業鑑定報告的解讀與邏輯，也呼應了稽徵機關對課稅、裁罰本證事實應當承擔的高度證明責任。

一、本件私運貨物進口，應由海關對貨物源自管制地區負擔客觀舉證責任

進口貨物的原產地管制，行政程序上係由進口人於進口報關時，檢附合格的原產地證明，再由海關查驗或如本案先放後驗。舉證責任上，是否因為進口人比較能夠完全掌握進口貨物的來龍去脈，且原產地證明也是進口人所繳驗之故，就應當由進口人負擔貨物原產地的證明責任？換言之，若無法讓海關、法院對貨物的真實來源產地產生高度確信的話，就應當承受沒入貨物、補徵稅額與漏稅罰鍰的不利益效果？對此，本案最高行政法院判決採取否定見解。

個案在進行舉證責任的歸屬判斷之前，應先分配客觀舉證責任歸屬，依照稅務事件客觀舉證責任分配的通說－「規範有利說」－根據系爭規範導出的法律效果究竟是讓何造當事人產生權利上的主張，或授予權力的效果，來進行判斷，所以應先分析個案的法條性質與構成要件。按照本案相關法令所羅列的營業稅法與海關緝私條例規定，係授權海關在法條所定構成要件事實(違法報

運貨物進口)發生之時，授權海關對進口人施以沒入禁止進口貨物(徵收貨價)、徵收進口稅捐以及視同漏稅裁處，可認為客觀舉證責任應歸屬於主張貨物原產地來自於管制國家的海關，反傾銷稅的課徵也屬於相類似的規範架構；與之對照者，若是進口人主張關稅優惠稅率(針對與我國簽屬互惠待遇、自由貿易協定之國家所進口貨物)的場合，進口人因優惠關稅而受有例外的利益，由其負擔舉證責任。

其次，現行國際貿易的規範常態是對於進口貨物例外管制，原則開放的規範模式，若為維護保護境內特定產業、國民健康之故，而須管制特定國家、地區產品進口，應有法律明定或明確授權；同樣的「原則－例外」規範模式也應當延伸至客觀舉證責任的分配，亦即管制進口屬於例外事況，循「原則－例外」的舉證責任分配法則，應由主張例外管制事況的稽徵機關/海關來承擔客觀舉證責任。

再者，貨物原產地固然是由進口人主動提出證明書並誠實申報，不過此屬進口報關程序上的協力義務，不能進而解釋為進口人須對原產地的事實負擔客觀舉證責任－「只要海關初步懷疑原產地可能與證明文件不符，經過職權調查後，仍無法釐清海關懷疑的話，進口人就得負擔補稅受罰的不利益」。蓋國際貿易的運作仰賴各個貿易環節間彼此的分工與信賴，出口商提供了原產地證明，除非是進口人明知不實(彼此勾串洗產地)或有重大過失(某國沒有鑽石礦卻有大量鑽石原石

連同產地證明出口)的場合之外，進口商容得信賴其真實性，不做此解釋者，而課予進口商須每次進口貨物時，均須再行額外核對、調查並擔保產地證明內容確實與事實相符，將致國際貿易停擺或大幅增加成本。

二、釐清原產地的證明責任歸屬

客觀舉證責任歸屬的判定，對行救實務運作，具有多項重要意義：(1)該待證事實經竭盡職權調查能事之後，仍屬真偽不明，負擔客觀舉證責任之該造當事人須承擔不利益效果；(2)決定「本證」(德語：Hauptbeweis)的證明責任應由何造當事人負擔；(3)本證證明責任的履行，須達到高度確信的證明程度(50%或70%以上，視待證事實的性質)；(4)負擔本證證明責任的當事人在行救過程中，應主動履行證據提出的程序協力義務；(5)他造當事人則是負擔提出「反證」(Gegenbeweis)的程序角色，所提事證無須達到高度確信的證明程度，只消動搖對本證事實的確信即可(50%上下)。

因此，當確定「系爭乾金針的原產地是否為中國大陸」之事實應由被告機關基隆關稅局負擔客觀舉證責任，並確認了原產地證明具備泰國官方文件的形式證據力之後，後續即應由基隆關稅局提出原產地實際上是中國大陸的積極事證，且綜合所有關稅局提出的積極且具體的事證之後，

審理法院也對中國大陸是乾金針原產地乙事，擁有超過70%以上的蓋然性心證。

三、關於境外原因事實的證明

進口貨物的原產地是否真與證明書一致，當稽徵機關有所懷疑時，應否由進口人提出其他佐證？甚或改由進口人負擔客觀舉證責任？或有論者認為本案似當參照所謂「證據距離理論」(德：Sphärentheorie)，亦即進口貨物的狀況、文件等皆在進口人掌握領域之下，由其舉證較為容易，故應由進口人主動提出可信事證，若個案事證不明時，由進口人承擔不利益的結果。類似的情況如營利事業所得稅查核準則關於外銷佣金之規定(第92條第5項)，課予營利事業應提示雙方簽訂之合約、結匯證明等，且超過貨價5%者，應提出正當理由及證明文據等。

實則，德國稅法學通說對證據距離理論的闡釋，納稅義務人在兩種情況下負擔證明不利的效果：(1)納稅人主張對其有利的法律效果(稅捐優惠、退稅等)，應主動提出其掌握範圍內的事證，怠於提出則須承擔不利結果；(2)納稅人怠於提出掌握範圍內的事證，稽徵機關的職權調查義務與證明程度會因此而限縮在最大可能(größmögliche Wahrscheinlichkeit)的範圍之內，並讓推計課稅的結果獲得支持。¹

¹ 參見Seer, in Tipke, Steuerrecht, 23 Auflg, 2018, § 22, Rz 190, 191, S. 1472-1473.



然而，有鑑於本案所涉及相關規定以及情況不同於外銷佣金的場合，本文不認為可適用證據距離理論，課予進口人客觀舉證責任甚或較高的證明程度。這是因為海關認定進口貨物原產地作業要點(下稱「原產地認定要點」)雖然只是沒有法律授權的行政規則，²但行政規則對稽徵機關仍有自我拘束力，且觀其內容係在指導海關對進口貨物原產地作業的認定作業細節，特別是第11點就農漁品產地及其他貨物產地，教示海關在什麼情況、用什麼方式請求其他機關協助。換言之，海關應依循此程序－其他機關協助認定、送請駐外單位實地訪查，才可謂已進職權調查責任。固然第7點有規定海關得通知納稅義務人限期提出書面說明及運送契約等相關文件，此僅教示海關職權調查的具體方法，並無法轉而讓納稅人因此負擔舉證責任(如同前述一的說明)。

四、關於原產地的證據評價與認定邏輯

承前一與二的說明，關於金針稽徵機關產自中國的課稅、裁罰要件事實，應由稽徵機關/海關負擔客觀舉證責任，且其所提出的事證須讓法院產生高度蓋然性(70~80%以上)的心證程度。綜觀本案稽徵機關所提出的積極事證，

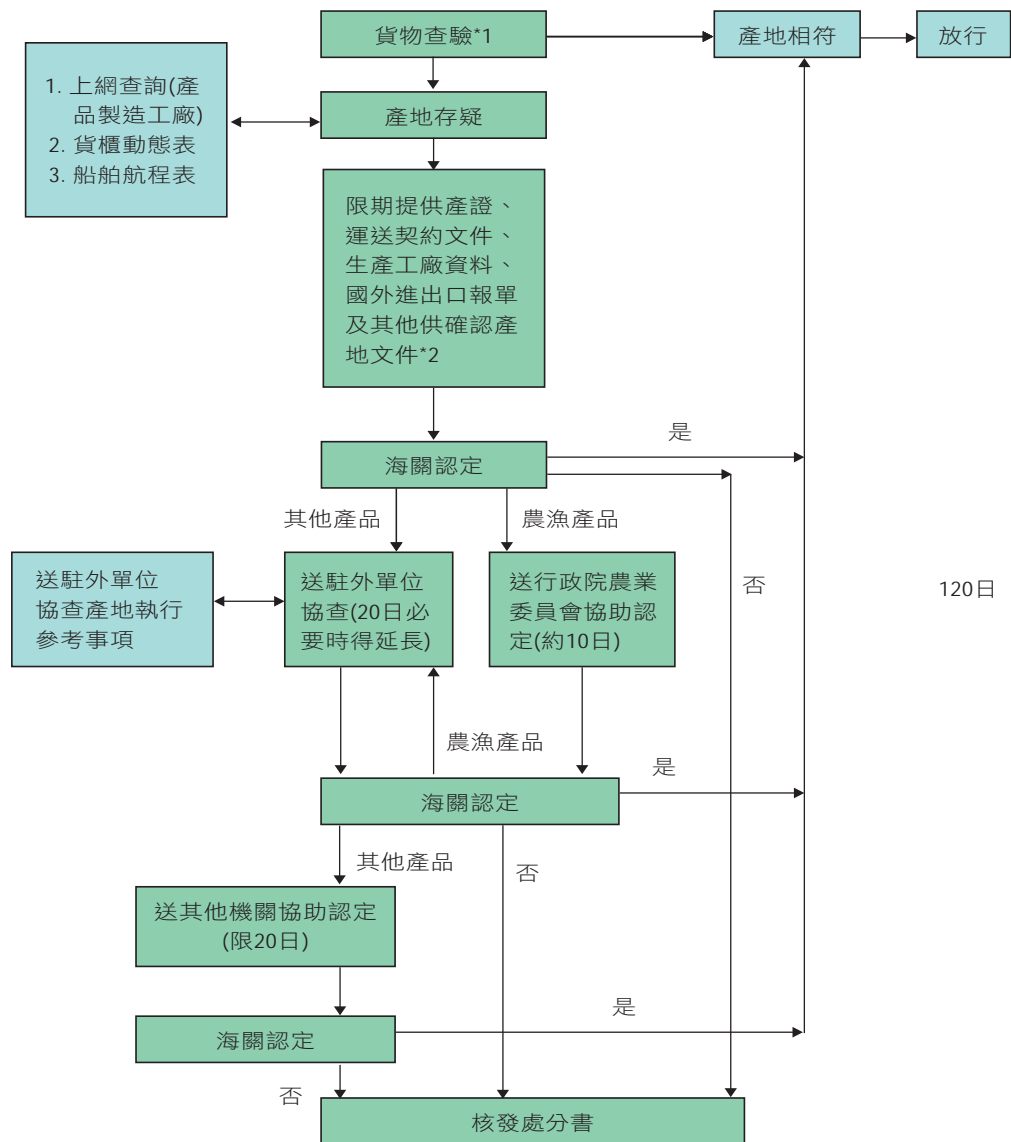
稽徵機關似乎將訴訟成敗全部押寶在農糧署的鑑定意見，不過農糧署的鑑定意見也只是從外觀、乾燥流程，回答高度類似中國製金針，對於相同種子與製程，在泰國全盤複製之後，結果是否相同或有所差異？鑑定意見則無法給出明確意見。

上開判決的說理邏輯很值得財稅實務者參考，依循「構成要件－舉證責任歸屬－證明程度高低－個案事證是否足以滿足高度的蓋然性」的基本論述順序，並且與經驗法則相符－國際間相互引入經濟作物，作物轉植成果是否反映一方水土(橘逾淮為枳)？抑或是克服一方水土後，維持與原生地同一樣貌？此連農業專家都不敢打包票的事情，自然須要進一步實地訪查原產地，始可進一步釐清，乃發還原審再為職權調查。不過，發回後又將面臨新的問題－出口後多年才實地調查，原產地早已人事全非，此時證明風險又該由何造承擔？

陸、參考附錄

² 參見原產地認定要點第1條：「一、為利海關認定進口貨物原產地作業更臻明確、透明及一致性，並加速認定時程，減少爭議，特訂定本要點。」

海關認定進口貨物原產地標準作業流程圖



*1香菇及大蒜逐批查驗、逐批送鑑措施。

*2依據行政院農業委員會(下稱農委會)98年11月12日召開「研商進口大蒜管理措施事宜」及農委會農糧署98年11月17日召開「研商進口大蒜管理改進措施事宜」等會議紀錄，大蒜部分提供之產地事證資料，包括該批貨物之種植農民名冊、品種、地點、面積及產量等。依據農委會101年10月8日函，香菇部分提供之產地事證資料，包括該批貨物之種植農民名冊、品種、地點、面積及產量等相關資料並檢附照片。

編按：

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；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，本刊自283期起以專欄形式陸續刊登研究成果，以饗讀者。

編輯室



協力義務、職權調查與推計課稅

—最高行政法院108年度判字第260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

納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」若稅捐機關查獲者納稅義務人未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，在納稅者權利保護法第11條第1項規範下，稅捐稽徵機關並非得以逕為推計課稅。

最高行政法院108年判260號判決認為會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法自應為相同解釋，乃指「經企業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售狀態前所必要」之一切資源耗費，以與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之經濟利益總支出」所指之費用，二者相區別。則成本是對象化的費用，會計損益表上有關商品或服務之直屬成本即稱之為營業成本，又稱為直接成本。成本相對於一定的產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫。沒有營業收入，營業成本無所附麗，反之，特定企業因銷售

貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。惟若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額。

關於本件所涉及租稅處罰部分，值得注意的是最高行政法院108年判260號判決指出，納稅者權利保護法第14條第4項既已規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」自應依該規定辦理。又關於101年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰部分，101年度盈餘之認定為101年度未分配盈餘申報之基礎，而101年度營利事業所得稅額，就虛列成本尚有應重為核定情事，故本於同一事實，原判決對於101年度未分配盈餘之核定亦應予相同處理。

壹、案例前言

所得稅法第24條第1項規定：「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。」加值型及非加值型營業稅法第1條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」若就涉及稅捐違章行為，分別就營業稅部分與營利事業所得稅部分提起行政訴訟，當營業稅部分之行政訴訟先確定時，對於營業事業所得稅之後訴訟將產生如何之影響？

就此最高行政法院108年度判字第260號判決指出，營利事業所得稅與營業稅係不同之稅目，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事。行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實。

本件同一漏稅事實營業稅部分，經原核查得上訴人98年4月至101年11月間無進貨事實，取得元陽公司及川輝公司開立不實之統一發票，銷售額計196,712,034元，於申報當期銷售額、應納或溢付營業稅額時，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額，乃核定補徵營業稅額4,132,188元，並經被上訴人處罰鍰353,182元。

上訴人不服，申經被上訴人復查結果未獲變更，循序提起訴願，經財政部訴願決定駁回，上訴人猶表不服，提起行政訴訟，經原審106年度訴字第285號裁定，以上訴人提起行政訴訟，已逾法定不變期間，並非合法，乃予駁回在案，上訴人未循序提起抗告，營業稅部分雖已告確定，但基於上開說明，行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實，本件為營利事業所得稅案件，應自行認定事實，合先敘明。

貳、案例事實與法院裁判

一、案例事實經過

(一)上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）291,441,028元及全年所得額28,158,352元，原經被上訴人分別核定291,441,028元及30,017,730元，嗣被上訴人依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲上訴人虛列營業成本37,337,918元，乃重行核定營業成本254,103,110元，全年所得額67,355,648元，應補稅額6,175,483元，並按所漏稅額6,347,446元處1倍罰鍰6,347,446元（下稱原處分1）。上訴人不服，申經復查及提起訴願，均未獲變更。

(二)上訴人101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本295,701,878元、營業費用及



損失總額項下之其他費用（下稱其他費用）47,613,537元及全年所得額9,522,007元，原經被上訴人分別核定295,701,878元、39,053,429元及18,082,115元。嗣被上訴人依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲上訴人虛列營業成本28,478,520元及其他費用17,391,292元，乃第2次核定營業成本267,223,358元、其他費用21,662,137元及全年所得額63,951,927元，應補稅額7,797,868元，並按所漏稅額7,797,868元處1倍罰鍰7,797,868元（下稱原處分2）。上訴人不服，申經被上訴人復查結果，獲追認營業成本2,950,000元及追減罰鍰501,500元，上訴人仍表不服，提起訴願亦遭駁回。上訴人101年度未分配盈餘申報，列報未分配盈餘負7,785,281元，原經被上訴人依申報數核定，嗣依據被上訴人所屬臺中分局通報資料，查獲其101年度營利事業所得稅結算申報，虛列營業成本28,478,520元、營業費用及損失總額項下之其他費用17,391,292元，合計45,869,812元，致漏報稅後純益45,176,834元，乃重行核定未分配盈餘37,391,553元，加徵10%營利事業所得稅3,739,155元，並按所漏稅額3,739,155元處1倍罰鍰3,739,155元（下稱原處分3）。上訴人不服，申經被上訴人復查結果，獲追減未分配盈餘9,553,390元及罰鍰955,339元，上訴人仍表不服，提起訴願亦遭駁回。

本件案例事實的時間序列如下：

- 106年9月18日：涉及營業稅部分遭臺中高等行政法院 106 年訴字第 285 號裁定駁回。
- 106年9月22日：被上訴人請上訴人提示有利復查之文據資料供核，惟上訴人僅提示日記帳、分類帳及傳票等資料供核。
- 106年12月12日：關於101年度營利事業所得稅及罰鍰事件：被上訴人以中區國稅法一字第1060014354號復查決定駁回之。
- 106年12月20日：就100年度營利事業所得稅及罰鍰事件：被上訴人以106年12月20日中區國稅法一字第1060014663號復查決定駁回。
- 107年5月3日：財政部就本案所涉處分以台財法字第10713911020號等訴願決定駁回。
- 107 年 11 月 29 日：臺中高等行政法院 107 年訴字第 188 號判決，原告之訴駁回。
- 108年5月：最高行政法院 108 年判字第260號行政判決，原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

被上訴人認為：一、關於100年度營利事業所得稅及罰鍰事件：與上訴人交易之訴外2公司僅提示系爭發票影本及明細表等部分交易資料，而未能提示系爭年度之帳簿文據及完整原始憑證供核，自難認定該2公司與上訴人之交易屬實。而上訴人係所得稅法之納稅義務人，明知營利事業有誠實申報之義務，核其違章行為有逃漏稅捐之故意，自應處罰。復查決定依所得稅法第110條第1項、稅務違章案件裁罰金額或倍數參考

表規定，計算所漏稅額6,899,308元處1倍之罰鍰6,899,308元，已大於原處罰鍰6,347,446元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定遞予維持原核定，經核並無不合。

二、關於101年度營利事業所得稅及罰鍰事件：上訴人同一漏稅事實營業稅復查案件查核結果，且依訴外2公司營利事業所得稅結算申報資料，並未列報勞務成本或加工成本等情，足見該公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞務予上訴人。該2家公司98年度至101年度進銷金額比例異常，自難認定該2公司與上訴人銷貨發票之加工費為真實交易。

被上訴人認為上訴人為實施商業會計法之營利事業，其虛增營業成本及其他費用，短漏報所得額，經核其違章行為，顯係故意為之，自應論罰。

二、法院裁判理由重點摘錄(小標題為本文所加)

(一) 營所稅與營業稅係不同稅目，二者並非為另一稅捐之課徵要件

營利事業所得稅與營業稅係不同之稅目，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事。行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實。…營業稅部分雖已告確定，但基於

上開說明，行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實，本件為營利事業所得稅案件，應自行認定事實，合先敘明。

(二) 稅局依職權調查證據，對當事人有利及不利事項應一律注意

會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法自應為相同解釋，乃指「經企業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售狀態前所必要」之一切資源耗費，以與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之經濟利益總支出」所指之費用，二者相區別。則成本是對象化的費用，會計損益表上有關商品或服務之直屬成本即稱之為營業成本，又稱為直接成本。成本相對於一定的產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫。沒有營業收入，營業成本無所附麗，反之，特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。惟若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營



業成本金額。

（三）原判決並未證明被上訴人至少曾「核實」認列無法逕行推計課稅

原判決上開論述，並未證明被上訴人至少曾「核實」認列上訴人如本判決理由貳所載就100、101年度營業成本支出，原審應依職權調查證據，探究「上訴人所主張之加工內容，是否為其已銷售貨物，要到達可供銷售狀態，所必然需投入之資源耗用」等事實，依查得之證據詳予研求，若本件依查得資料無法勾稽營業成本，再決定是否對營業成本為推計課稅。

（四）稅捐稽徵機關未依同業利潤標準核定其營業成本違法

營利事業如無法提示有關營業成本之帳簿文據，稅捐稽徵機關自得以同業利潤標準核定其營業成本（因營業收入減營業成本等於毛利率，所以營業成本即依同業利潤標準之毛利率核定），自屬於法有據。此外，在稅捐稽徵機關發現漏報收入亦漏報營業收入之成本之案例，實務上亦有：「營利事業申報案，按書面審核核定，嗣後發現漏報收入，如該漏報營業收入之成本未列報，依同業利潤標準毛利率核計漏報所得額，……」之作法，此有財政部於97年6月3日發布之營利事業漏報營業收入核計漏報所得額之計算方式二、（三）點前段文字可稽。在本件之案例，被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但上訴人營業收入之成本未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人自應就營業收入

相應之商品或服務依推計課稅認定營業成本。

參、本案爭點

- 1.上訴人於100年及101年取得訴外2公司開立之系爭發票，是否確實有委託此2家公司進行其汽機車零配件之加工、分類、包裝等之事實？
- 2.被上訴人認定上訴人無進貨事實而取得訴外2公司開立之系爭發票，分別於100年度及101年度營利事業所得稅結算申報虛列營業成本及其他費用，致漏報全年所得額及未分配盈餘，分別予以補徵本稅及裁處1倍罰鍰，是否適法？

肆、本案相關法令

- 1.所得稅法第24條第1項規定：「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。」
- 2.納稅者權利保護法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」
- 3.所得稅法第83條規定：「（第1項）稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。（第2項）前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機

關認有必要，得派員就地調查。（第3項）納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」

伍、裁判評析

本號判決值得思考之處，即便在收入與成本費用原則之規範下，當稅局認定納稅義務人具有某些營業收入，當因「金流可疑（進貨價金之支付有回流現象）」、「物流可疑（加工貨物之送交與取回沒有跡證可查）」與「稅上憑證不實（統一發票之開立張數、金額無法與交易相對應）」，加上「進貨對象無法證明有提供加工服務之人力或物力」，以及「上訴人所舉證人立場公正性值得懷疑」等相關事證，認其申報內容不實，無從依其申報內容，即得認定納稅義務人虛列營業成本？

一、本判決未完全為先前營業稅部分判決所拘束

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。而收入往往來自於銷售貨物或勞務，是以在營所稅之計算上與營業稅具有相當之關係，而在實務運作上二者也常成為相互勾稽核對之參

考，先前所發生基隆有名店鋪之逃漏營業稅案例，不正是以營所稅之申報資料證明營業稅申報不實之實際案例。

但縱使營業稅與營所稅具有相當之關聯性，但誠如本件判決所指出：『營利事業所得稅與營業稅係不同之稅目，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事。行政法院就審理之營利事業所得稅事件，雖得斟酌相關連營業稅事件所調查證據而為事實之認定，但不得逕援引營業稅事件確定判決所認定之事實，作為營利事業所得稅事件之事實。』因為構成要件不同，認定是否稅務違章之要件自然也不同，若後審判決在事實認定上完全依據前審所認定之事實，當前審對於納稅義務人為不利之認定時，納稅義務人於後審將可能承受雙重之不利益。雖然因為所規範之法律不同，亦會被認定為係屬對於不同行為之處罰而不違反行為不二罰之要求(參照大法官釋字第754號解釋理由書：「…3個漏稅行為構成要件迥異，且各有稅法專門規範及處罰目的，分屬不同領域，保護法益亦不同，本得分別處罰。至於為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報3種稅捐，仍無礙其為3個申報行為之本質，其不實申報之行為自亦應屬數行為。」），但因為營所稅與營業稅之構成要件未盡相同，審理營所稅之法院就納稅義務人是否違反



所得稅法規定之事實，仍應再為調查而非直接援引前審關於營業稅所認定之事實。但相對於最高行政法院之見解，前審判決則是認為本件同一漏稅事實營業稅行政救濟部分，既經鈞院106年度訴字第285號裁定駁回確定，是上訴人無進貨事實已確定在案，而營利事業所得稅部分，則依上開營業稅核課確定無進貨之事實(參見前審臺中高等行政法院 107 年訴字第 188 號判決)。

二、收入與成本費用配合原則之遵守

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「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。」亦即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限(參照大法官釋字第703號解釋理由書)。但得做為營利事業所得計算上減項之成本費用，又應如何認定？

在行政程序上有所謂協力義務之要求，其係指為促進行政程序之順利及有效進行，並兼顧人民利益，以法律或其他公法行為對行政程序之當事人、利害關係人或第三人科以一定之作為或不作為義務。而稅捐法制上亦有此等之規定，例如本案所涉及之申報義務。但稅法上之協力義務，目的主要是協助稅捐稽徵機關調查事實，若未盡協力義務，則依相關法律規定，直接或間接產生

一定之不利法律效果。又稅法之協力義務，原則上即為對納稅人資訊權之干預，由於重要之稅捐資訊部分在於稽徵機關，另一部份則在納稅義務人之支配範圍，是以稅法之協力義務較行政法上當事人協力義務範圍為廣，對納稅人資訊權影響亦較大。但畢竟稅法所規定之協力義務僅是用以促進行政程序之順利及有效進行，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務(參照大法官釋字第537號解釋)。

而在稅捐稽徵程序中，稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。而行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意，為行政程序法第6條、第36條所明文規定。亦即行政機關對於應依職權調查之事實，負概括調查義務，舉凡與行政決定有關而有調查必要與可能者，均應調查以追求實質真實；且行政機關對調查方法雖有裁量權，仍須運用合法、必要且對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。是以納稅者權利保護法第11條第2項規定：稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。

在本件判決中最高行政法院認為，即便納稅義務人未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，稅捐機關在核定該申報不實項目

之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額。而其認為原判決所持理由，並未證明被上訴人至少曾「核實」認列上訴人如本判決理由貳所載就100、101年度營業成本支出，原審應依職權調查證據，探究「上訴人所主張之加工內容，是否為其已銷售貨物，要到達可供銷售狀態，所必然需投入之資源耗用」等事實，依查得之證據詳予研求，若本件依查得資料無法勾稽營業成本，再決定是否對營業成本為推計課稅。亦即若認定納稅義務人有收入，其成本或費用豈可能為零。

三、關於推計課稅之適用

在所得稅法第83條第3項之規範基礎下：「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」既然最高行政法院已指出，被上訴人既已認定上訴人之營業收入，但上訴人營業收入之成本未提示有關營業成本之帳簿文據而未准予列報，則被上訴人自應就營業收入相應之商品或服務依推計課稅認定營業成本。原判決所認定尚無從作「上訴人申報之此部分營業成本全然不存在」之事實論斷。是以上訴人於原審主張：上訴人係經營汽車零件、百貨批發業，則被上訴人於無法確實調

查成本時，則應以推計課稅方式，以同業淨利率或毛利率核定稅額等語，即非全然無據，原審仍有先調查如本判決理由貳所載有爭議營業成本所對應之代工活動具體內容為何，代工活動又是已銷售貨物到達可供銷售狀態，必須經過工序流程，即有依法推計該代工活動營業成本之必要。

準此，營利事業如無法提示有關營業成本之帳簿文據，稅捐稽徵機關自得以同業利潤標準核定其營業成本，自屬於法有據。且在稅務稽徵實務上，當稅捐稽徵機關發現漏報收入亦漏報營業收入之成本之案例，亦有：「營利事業申報案，按書面審核核定，嗣後發現漏報收入，如該漏報營業收入之成本未列報，依同業利潤標準毛利率核計漏報所得額，……」之作法，此有財政部於97年6月3日發布之營利事業漏報營業收入核計漏報所得額之計算方式二、（三）點前段文字可稽。

行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。為行政程序法第9條所明定，當稅局認定納稅義務人存在某些營業收入時，縱使其認定納稅義務人之成本費用申報有違法之疑慮，其依法所應為者乃是先為職權調查該筆交易之真實性，即便無法依職權調查或調查所需費用甚鉅時，其仍應推計課稅之方式認定係爭收入之成本費用為何，否則一方面肯認其有收入，但在成本費用之認列上又予以駁斥，乃是對於行政程序法第9條之明顯違反，不可不慎！



家族企業傳承紛爭的防範 —以預立遺囑為中心



作者 / 陳連順¹

壹、大同公司林氏家族的內憂外患

近年我國發生家族企業經營權爭奪案例屢見不鮮，例如台塑集團王氏家族的經營權及遺產爭奪事件尚未完全落幕，又例如105年2、3月發生長榮集團、泰山企業傳承紛亂，上演控制權爭奪戰；同年12月底也發生葡萄王生技因傳承紛爭，遭家族成員爆料竄改產品期限，賣過期健康食品，這些案例顯示家族傳承計畫的重要。2020年多個著名家族企業，包括正新輪胎、新光金控、和大同公司選出了新的經營團隊。正新二代董事長接班後因為業績不振，在董事會中被旁系家族股東董事以選票撤換。新光原董事長在人事不和、績效欠佳的情況下與家族股東協商後退位並引入其次女任總經理²。

大同公司第二代林挺生，股權平分給5個兒子，每位都取得0.313%，避免特別受到偏愛的孩子，藉此獨裁專政，缺點是決策權不夠明確，大家都可以有意見。他的布局，讓檯面上的接班人林蔚山，顯得更有名、無權。在第二代病重，第三代並未正式接棒的灰色地帶期間，大同開始內鬥。最終，曖昧不明的交棒過程，造成後續紛亂。今日，除了林蔚山與林郭文艷外，萬人的大同集團，竟連一個能被大眾知曉的專業經理人都沒有³。大同公司企業傳承出問題，關鍵在於無明確規劃，長期以來被認定是接班人的林蔚山，由於林挺生誤判股權均分給子女可以避免內部紛爭，不料就在林挺生病重時，第三代於2005年開始展開激烈經營權爭奪戰，最終林蔚山、林郭文艷奪下經營權⁴，但經營不善，取得經營權的公司派持股比例偏低，市場派股東爭奪經營權無可避免，106年的董事改選，公司派剔除市場派董事候選人名單引發爭訟，判決尚未定讞，109年6月30日，大同公司又出奇招，以刪除市場派股東表決權方式，再度奪下9席董事席位，選舉是否有效，依舊充滿爭論。

¹ 作者為文字工作者、法學教育工作者。

² 遠見雜誌，2020年7月27日，范博宏《百年大同爭議啟示》。

³ 商周雜誌，2019年，4月1日，馬自明、林洧楨共同撰文《百年大同衰敗啟示》。

⁴ 同註2。

貳、長榮張氏家族遺囑傳承引發爭訟

家族企業傳承，接班人必須提前規劃安排，企業主如有傳承接班需求，不宜僅以遺囑方式進行，回歸公司股權與表決權的規劃才能達到由其選定接班人達到家族企業傳承的目的。以遺囑讓接班人接班，最受矚目的是，長榮集團創辦人張榮發過世時，透過遺囑將所有遺產留給小兒子張國煒，引發繼承人間的紛爭，進而向法院提起確認遺囑無效的訴訟。

自書遺囑極容易引發後代的爭議，遺囑及事業傳承規劃宜及早啟動，否則，可能導致家族事業分崩離析。2016年02月19日國內各大媒體頭條新聞競相報導張榮發遺囑曝光，例如蘋果日報報導：「長榮集團總裁張榮發上月20日過世，遺囑昨曝光，其估計有536億元存款、股票及不動產，都由二房獨子、現任集團副總裁暨長榮航空董事長張國煒繼承，且由張國煒升任集團總裁。張國煒昨在集團內部公告即起接任總裁，大房長子張國華等3名兄弟則透過集團發表聲明，對張國煒逕行片面宣布升任總裁、將私密遺囑公諸於世之舉感到遺憾。長榮集團大房、二房之爭正式浮上檯面。」

雖然地方法院判認遺囑有效，但必須說明的是：

1. 爭訟攻防重點首先質疑遺囑人在病中立遺囑時的精神狀態是否健全，也就是必須鑑定遺囑人是否具備民法上所稱的識別能力；另外遺囑的方式是否具備密封遺囑及公證遺囑的要件，也是起訴原告攻擊的重點。
2. 張榮發的遺囑中指定由張國煒接任集團總裁，但公司的職位例如董事、董事長、總裁(此為民間用語，公司法並無此職位)並非財產，不能由遺囑直接指定某繼承人擔任；公司的業務執行機關，例如，董事、董事長乃至經理人的選任及解任，應依公司法相關規定進行，光靠遺囑病無法完成財富與企業傳承⁵。
3. 雖然法院判決遺囑有效，張國煒也不能繼承全部的遺產，關鍵點在其他繼承人並未喪失繼承權的情形下，都能依民法關於特留分的規定主張「扣減權」。

參、遺囑不能侵害特留分

民法第1187條規定，遺囑人於不違反特留分規定之範圍內，得以遺囑自由處分遺產，故解釋上應認為被繼承人於不違反特留分的規定範圍內，得以遺囑指定繼承人的應繼分。但指定應繼分如果侵害特留分，應參酌第1225條之立法意旨，就侵害之部分扣減。特留分是民法為保障繼承人權益，避免繼承人遭

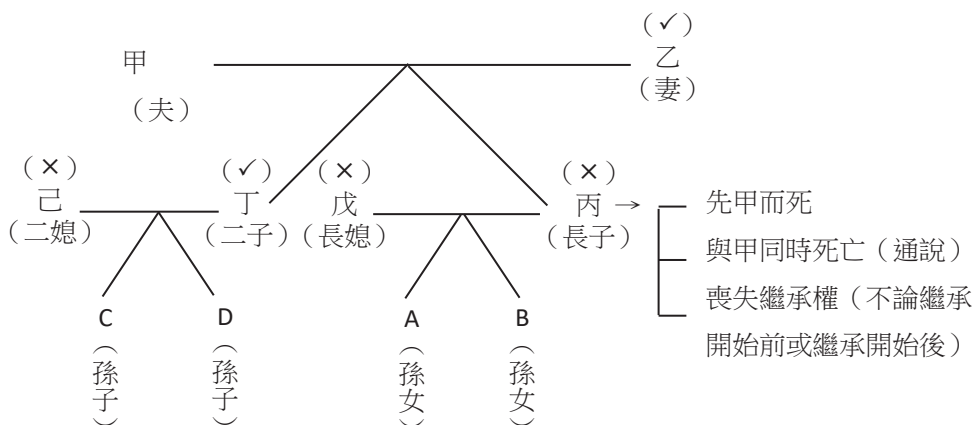
⁵ 王健安律師，《光靠遺囑病無法完成財富與企業傳承》，月旦會計實務研究2020年7月號，31期，27- 33頁。



遺忘或不公平對待，而特別保留給繼承人最低的遺產繼承比例，繼承人若無喪失繼承權之事由，一定能分到遺產的特留分。依民法第1223條規定⁶，被繼承人的配偶及子女，特留分比例是「法定應繼分」的二分之一，若被繼承人有遺產1200萬元，繼承人是6個子女，應繼分即為每人200萬元，「特留分」則為每人100萬元，被繼承人可以給某個繼承人較多遺產，但不可以侵害到其他繼承人的特留分。

依據報導，張榮發大房總共有四個子女，雖然其中女兒先於張榮發過世，但女兒的應繼分，依照民法第1140條規定，則由女兒的二名子女代位繼承。而張榮發過世時，因為大房已過世，後來二房扶正，因此，張榮發的繼承人共計有大房的四位子女、張國煒及二房，共計六人，依民法第1138條第1款及第1144條第1款規定，遺產由六人均分，應繼分為六分之一，而各繼承人的特留分則為應繼分的二分之一，故為十二分之一，依民法第1225條規定扣減其他五位繼承人的特留分(共十二分之五)後，因而張國煒可繼承的遺產比例為十二分之七⁷。

報導中提到「代位繼承」，應予說明，代位繼承，是指被繼承人的直系血親卑親屬，有於繼承開始前死亡或喪失繼承權時，由其直系血親卑親屬代位繼承其應繼分（民法第1140條）。例如甲有繼承人配偶乙及兒子丙、丁二人，丙先於甲死亡或與甲同時遇難死亡，遺有二女A、B，嗣甲死亡，即由A、B代位繼承丙的應繼分，二人平均各繼承六分之一，乙、丁則各自繼承甲的遺產三分之一，丁是「本位繼承」，因此，丁的兒子A、B，無代位繼承權。



⁶ 民法第1223條規定：「繼承人之特留分，依左列各款之規定：一、直系血親卑親屬之特留分，為其應繼分二分之一。二、父母之特留分，為其應繼分二分之一。三、配偶之特留分，為其應繼分二分之一。四、兄弟姊妹之特留分，為其應繼分三分之一。五、祖父母之特留分，為其應繼分三分之一。」同法第1225條規定：「應得特留分之人，如因被繼承人所為之遺贈，致其應得之數不足者，得按其不足之數由遺贈財產扣減之。受遺贈人有數人時，應按其所受遺贈價額比例扣減。」

⁷ The News Lens 關鍵評論，2020年3月21日，《張榮發的遺囑確認有效，為何張國煒仍不能「贏者全拿」？》。

甲死亡，遺產繼承：

- └ 乙繼承甲遺產 $\frac{1}{3}$
- └ 丁繼承甲遺產 $\frac{1}{3}$
- └ 丙、戊、己、C、D 皆不能繼承甲遺產
- └ A、B 依民 1140 代位繼承丙之應繼分，各可繼承甲遺產 $\frac{1}{6}$

張榮發遺囑曝光後兩年，張國煒同父異母的三位兄長，在2018年向法院提起請求確認遺囑無效之訴，2020年3月間本件遺囑無效訴訟，一審地方法院判決確認遺囑有效，但敗訴的三位原告仍可提起上訴。依專家分析，張榮發的密封遺囑經過公證，但除保了保住張國煒的一半遺產繼承權，其餘部分形同作廢⁸，張國煒依照遺囑內容宣布就任集團總裁，但同父異母的三位兄長，在其就任未滿一個月，便發動臨時董事會，拔除了張國煒的董事及董事長職位。自書遺囑容易引發後代對遺囑的真偽提出質疑，甚至對簿公堂，縱使法院認定有效，遺囑內容也未必讓全體繼承人心服，尤其涉及家族企業經營權的爭奪，訟爭不斷，影響企業發展，甚至導致創業主辛苦創立的基業崩潰瓦解！家族企業傳承涉及家族事務，若無家族共識，設計難以周全，專家建議⁹：

- 一、書立遺囑或啟動傳承、接班計畫的時間點宜早不宜晚，趁精神、心智與體力都還在巔峰階段的時刻。
- 二、羅列出家族事業板塊與關鍵、重要財產，作為遺囑與傳承計劃的規劃起點。
- 三、遺囑內容宜公開透明，若非緊急時刻或有特殊原因，盡可能不要透過自書遺囑或密封遺囑方式為之，更別說是透過錄音、他人代筆的口授遺囑。

肆、避免遺囑侵害特留分的實務操作

自書遺囑是簡便的方式，顧名思義就是「自己寫」就可以了。只要自書遺囑全文，記明年月日，並親自簽名即可。要注意的是必須親自書寫不能用電腦打字，也是為了以筆跡確認是否真為被繼承人所為。自書遺囑雖然有其方便性，隨之而來的缺點則是不確定性，遺囑的真偽很容易成為爭執點之所在¹⁰。以下範例僅供參考，遺產透過遺囑預分配宜由專業人員預為計算，以避免侵害某些繼承人依民法第1223條享有的特留分。

⁸ 黃士洲教授，《知名家族遺囑裁判分析》，月旦會計實務研究2020年7月號，第31期，16- 17頁。

⁹ 黃士洲註7文，17頁。

¹⁰ 《遺囑怎麼寫？》新北市政府法制局，2019年7月18日 新北市政府法制資訊系統www.law.ntpc.gov.tw，瀏覽日2020年8月24日。



遺 囑（參考範本）

立遺囑人○○○，民國○○年○月○日生，○○市(縣)人，身分證字號○○○，茲依民法之相關規定，自書遺囑內容如下：

一、不動產部份

(一)座落於台中市○○區○○段○○○地號土地，地及地上建物〈門牌號碼○○○○〉○樓住宅，所有持分由配偶（出生年月日，身分證字號）○○○單獨全部繼承。

(二)座落於台中市○○區○○段○○地號土地，面積○○平方公尺，所有持分由長子○○〈民國○○年○月○日生，台中市人，身分證字號○○○〉單獨全部繼承。

二、動產部份

(一)本人所有股票及名下汽車由次子○○○〈民國○○年○月○日生，台中市人，身分證字號○○○〉單獨全部繼承。

(二)○○銀行之存款及其他一切財產，由配偶繼承三分之一，長女○○○〈民國○○年○月○日生，台中市人，身分證字號○○○〉繼承三分之二。

三、本人指定○○○〈民國○○年○月○日生，台中市人，身分證字號○○○〉為遺囑執行人。

立遺囑人：○○○(一定要親自簽名)

中華民國○○年○月○日

伍、結論

家族企業傳承，接班人必須提前規劃安排，企業主如有傳承接班需求，不宜僅以遺囑方式進行，回歸公司股權與表決權的規劃才能達到由其選定接班人達到家族企業傳承的目的。自書遺囑極容易引發後代的爭議，遺囑及事業傳承規劃宜及早啟動，否則，可能導致家族事業分崩離析。企業主書立遺囑或啟動傳承、接班計畫的時間點宜早不宜晚，涉及節稅及整體規劃，應找專業人士負責。除了以遺囑傳承家族企業之外，設立基金會、善用信託或成立閉鎖性股份有限公司等等，都是值得參考的傳承工具。

家族企業傳富信託文化與策略

作者 / 陳文炯會計師

壹

家族企業財產傳富近年來成為顯學，會計師提供專業諮詢服務予家族企業客戶宜列為重點工作。家族企業傳富的重要性不僅對特定家族具影響力，而且對安定社會給予企業不斷前進的力量更重要。

貳

想讓家族傳富且集團企業能夠永續經營，又能讓專業團隊願意進駐進而奉獻一生心力於集團企業，是一項重大工程。如以公開發行股票的上市櫃公司而言，因為早已是公開發行公司，歸屬大眾所有的企業，大家族創設控股公司、信託等方式，掌握上市櫃公司董、監事席次，則家族上市櫃公司大多能續由家族持續經營。若不是上市櫃的公開發行股票公司，又應如何做才能讓專業人士願意為家族企業奉獻一己之力，本文也會進行探討。

參、傳承與傳富文化培養

一、當會計師同道與客戶互動時，如果能舉用實際案例做說明，常收事半功倍的效果。以大

家關注的大立光電公司設立家族控股公司為例，為多數人所知悉。在此則擬借用一家老牌輪胎公司為例來說明。

讓我們借用正新橡膠公司來說明。正新的家族成員，創辦人羅結、長子羅明和、次子羅才仁、長女羅銘鈴、長女婿陳秀雄、次女羅銘鈺、次女婿陳榮華。接班計劃大約於2006年底定，正新輪胎創辦人羅結擔任董事長(1925.10.~2019.03.)，次子羅才仁接任副董事長、總經理由羅結的二女婿陳榮華接任，到2014年由羅結次子羅才仁出任董事長。羅結創辦人安排兒子，即次子接班態勢相當明確，但此接班計畫是很有難度，由兒子擔任董事長、二女婿擔任總經理。2014年羅結仍在世，而羅才仁與大姊夫陳秀雄、二姊夫陳榮華共同組成鐵三角。直到2016陳榮華(次女婿)退休，陳秀雄(大女婿)負責廈門集團。2019年羅結過世，2020股東會改選董、監事，此時持股較少的二女婿陳榮華擔任董事長、大女婿陳秀雄擔任副董事長，總經理由次女婿陳榮華擔任¹。原任董事長與總經理的羅才仁，退居擔任董事一職。



二、上述情況於一般非公開發行公司也是常有接班的困擾，也聽聞若要取得原董事長一職，可能會借用外力，此可能導致日後紛擾。於家族企業接班的安排上，除了人選要慎選之外，也可以成立股權信託。例如，成立家族控股公司與股權信託的規畫，而合適的經營人選，不僅可由家族成員擔任，也可於專業經理人中選任。

決策者可以將家族成員的持股先成立控股公司，再由決策者將股權做成信託，讓家族成員持股轉成家族企業信託的受益人與受益權。運用家族會議的機制，讓家族控股公司依公司法第二十七條第一項規定，政府或法人為股東時，得當選為董事或監察人；再指定自然人代表擔任董、監事，而控股公司亦得依董、監事職務關係，隨時改派補足原任期。

三、家族股權信託的好處之一，股東擁有的是信託的受益權，而非直接擁有股票。成立股權信託之後，家族成員無法直接處分股票，且可限制受益權的移轉對象，仍以家族成員為最優先與擁有優先承購權。由家族股權信託控制家族控股公司，再由家族控股公司當選董、監事，不僅於任期內隨時改派合適人選擔任董、監事，而且於家族會議上討論重要決策，外力較難以介入。培養與建立家族成

員召開家族會議而成為一個家族的文化，是要長期教育與互動後，才易建立，然其綜效是可以避免王子復仇記(阿公傳位老爸、姑丈篡位的故事)發生。

肆、非公開發行公司與中小家族企業如何指定專業經理人接班

公開發行公司與中小家族企業最大不同點，公開發行公司可以無限量的發行新股，給予專業經理人各式各樣的激勵股權計畫，ex.限制型股票、發行員工認股權、……讓股本一再擴大與成長。而中小家族企業不宜採用無限制發行股本方式，因會稀釋原有家族的持股。所以，我們可採「經營團隊持股信託」機制，讓專業經理人擁有經營權，而家族成員擁有所有權。

專業經理人的第二代不一定是專業經理人，而家族企業股東的第二代仍會是股東，所以，成立「經營團隊持股信託」的主要目的是激勵專業經理人努力，並將成果回饋給努力經營的專業經理人。待專業經理人退休時，其股份透過信託機制分期領回應得報酬，而新接任專業經理人透過信託機制成為「經營團隊持股信託」的新委託人與新受益人。此種「經營團隊持股信託」是要讓現有與未來的專業經理人知曉，也能認同這是家族企業文化之一。

¹ 經濟部商業司公司登記資料查詢，陳榮華擔任總經理的到職日為109年7月7日。

伍、公益信託、財團法人與家族企業的運用

一、家族企業傳富與企業控股和回饋社會是共同體，而成立公益信託與成立財團法人基金會，用以紀念先人開創事業辛勞，與回饋社會幫助需要幫助的人，達「取之於社會、用之於社會」的境界。而常被問到成立公益信託與成立財團法人有何大不同？

二、以109年9月1日最新的雲林縣社會福利財團法人設立許可及監督辦法第四條第一項規定，財團法人捐助財產總額之最低數額為新臺幣一千萬元，現金比率為百分之百，超過新臺幣一千萬元部分得以其他動產、不動產或有價證券代之。暨同條第二項規定，財團法人得動支捐助財產孳息及其他收入。但不得動支本金。所以，成立財團法人基金會的新台幣一千萬元是不能動用的。

三、成立公益信託現況並無最低數額的限制，以我於本(109)年三月二十五日所規畫成立的公益信託王興榕社會福利基金係以新台幣貳佰萬元所成立的。而成立公益信託之後，若資金使用目的與所創設公益信託之「信託目的」一致時，此成立時的基金貳佰萬元是可以動支的。所以，就社會福利資源運用而言，公益信託顯比財團法人基金會成立的門檻較低且資金可動用額度更高。

四、而公益信託對資金運用的比例限制，依目的事業主管機關109年3月的來文所述，公益信託

託基金各年度預算使用於社會福利業務數額應超過60%，且行政費用不得高於工作項目數額，以符合社會福利公益信託意旨。此與財團法人基金會適用是一樣。

五、有關財團法人未來發展趨勢，依財政部所提草案，財團法人將採財團法人免稅標準分級做法，即收入總額一億元以上，支出不低於80%；收入總額5000萬到一億間，支出不低於70%；收入總額低於5000萬以下，支出不低於60%。因此於規畫家族企業傳富計劃時，應先向客戶說明。

陸、家族股權成立公益信託應申請國稅局證明書

規畫股權信託時，宜與客戶說明移轉時，應依民國一〇九年一月十六日台財稅字第10804677570號取得國稅局移轉證明書，方得辦理股票交割。

該號函令指出，委託人、遺贈人、受遺贈人或繼承人提供財產，成立、捐贈或加入符合遺產及贈與稅法第十六條之一或第二十條之一規定之公益信託，該股票得不計入遺產總額或不計入贈與總額者，免課遺產稅與贈與稅，應依遺贈稅第四十一條第二項規定，由納稅義務人向國稅局申請核發不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書。地政機關或其他政府機關，或公私事業辦理前開財產之產權移轉登記時，應依遺贈稅法第四十二條規定，通知當事人檢附稽徵機關核發之不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明



陳文炯會計師近影

任時為止。第一項中，常指的任期為三年一任，所以，於任期內，有董、監事出缺，用補選是相當合理。而在第二項中，董事任期屆滿，又遇不宜全面改選窘境，以家族企業穩定經營立

書，始得辦理移轉登記或股票交割。

柒、家族企業掌握經營權與補選董、監事

家族企業中，有時會遇創辦人雖年事已高，而曾一起共同開創事業的親族也擔任要職，偶遇前輩仙逝之後，造成董、監事出缺。若進行全面改選恐面臨無法掌握董事會窘境。今不僅希望能全面掌控董事會，又不想全部改選董、監事，怕碰上麻煩事，這時可運用補選方式，補選出董、監事。

依公司法 § 195 I 規定，董事任期不得逾三年。但得連選連任。暨同條 II 規定，董事任期屆滿而不及改選時，延長其執行職務至改選董事就

場係一動不如一靜，得引公司法 § 201 規定，董事缺額達三分之一時，董事會應於三十日內召開股東臨時會補選之。此時進行補選，而不改選。實務上，若補選五年後再遇董、監事出缺時，仍可再補選，而不全面改選。

捌、會計師的客觀、獨立與均衡原則 (後記)

個人從事家族財產信託規畫已有二十年，這段期間知曉很多成功與失敗案例。個人不僅竭盡所能保持客觀及超然獨立之精神外，更盡力維持均衡原則，協助一個家族繼續成長，造福社會，減少不平則鳴的機率，期與同道共勉之。

如何運用技術入股作股權規畫

作者 / 莊世金會計師

台灣社會的進步，已經從工業時代進化到知識經濟及平台經濟時代，從擁有最大的機械產能才能創造財富與價值，變成現在眾所周知擁有知識技術才能創造財富與價值，慢慢的技術入股作價就變成很重要的一件事，本文試圖將作者以前遇過的技術入股，做一些整理，希望提供對想要運用技術入股作股權規畫的人一些可以更加優化的小小建議。

如果持有技術的是一家公司的話

如果持有技術的是一家A公司，要以技術投資另一家B公司，您以為只要將技術由A公司投入B公司這麼簡單嗎？其實要思考的遠比這個多許多。一方面如果您想要的是技術作價最終變成股本的話，必須要送到商業處去做登記，後面也要思考稅的問題，而不是只有商業登記面的問題而已，常常產生稅災就是只思考到商業登記面的問題，而不考慮稅的問題從而產生稅務的爭議。

議題1：技術作價需要作鑑價

舉例來說，若是如果持有技術的是一家A公司，要以技術投資另一家B公司，若A公司認為這

個技術值3,000萬台幣的話，A就必須要找個鑑價機構出具一份報告，並說明這個技術有3,000萬的價值，這是一種無形資產的評價報告，雖然無形資產的評價機制，現在已經經過社團法人中華無形資產暨企業評價協會的建立及推廣，已經健全許多，但是既為評估報告的機制，即是第三人認定的價值，不是兩家公司所認定的價值，若要可以鑑價通過，要經過不小的考驗，才能說服第三人認定這個技術有3,000萬的價值。實務上還有可能會依據鑑價報告的評估，認為技術作價的金額少於3,000萬(認為價值多於3,000萬的情形實務上的機率比較小)。

議題2：技術作價商業登記

再來就是A公司要開發票給B公司，對A公司來說，是將技術轉讓給B公司以技術換取股權，由於投入的技術有可能是買入的，也有可能是自行研發的，所以技術必然需要經過B公司董事會或股東會的決議(若B公司的章程早就已經登記很高的章定資本額，這個時候由於股東會已經有授權董事會在章定資本額的額度限制下做增資，這個時候只要有董事會的決議即可。若沒有章程的



多餘額度，只好再開股東會取得股東會對資本額的授權並修正章程，這個時候董事會及股東會都要有決議才可以。)，確定一個增資的金額(本例是3,000萬台幣)，依這個技術作價的金額，開發票給B，所以A公司開了發票就會有財產交易所得稅的問題必需要注意了。

議題3：技術作價帳務及稅務

B公司經董事會(和股東會)決議之後，A公司開好了發票，代表作價已經完成，B公司可以拿著鑑價報告及董事會(和股東會)的決議文件去商業處做增資，就完成了技術作價的登記程序。增資登記完成之後，B公司可能就要印出股票給A公司。B公司也要將這個交易，記入B公司的帳冊記載，問題是B公司要怎麼記載這個技術？帳列也只能做無形資產的相關科目列帳。問題是所得稅法規定，無形資產不是專利權的時候，這個無形資產未來是無法按稅法依年限被費用化的。打個比方好了，如果你買了一台汽車，假如汽車可以用5年，這個時候買車的成本就會去計算折舊(折舊是成本的分攤)，如果一台車是100萬元，假設五年後的中古價格是10萬元的話，每年的折舊就是 $(100-10)/5=18$ 萬元，這個是被費用化的金額，可以列到損益表去當作費用認列，讓淨利變少，讓所得稅少繳一點。如果這台汽車，換成無形資產呢？只是會計科目的名稱由折舊變成折耗或攤銷而已，精神是一樣的，也就是折耗或攤銷每年也需要提列，列到損益表去當作費用認列，讓淨

利變少，但是因為所得稅法的規定，不認列技術這個東西，所以在稅務上公司認列的費用會被剔除，導致公司付錢買了這個技術，卻無法透過這個技術的折耗或攤銷，讓稅少繳一點。這個是沒有辦法的現況，因為我們現行的稅法就是如此規定的。

工業時代的稅法 VS 知識經濟時代的稅法

再來就是稅的問題，因為我們的所得稅法已經經過時很久，這部稅法是工業時代的法律，根本不重視知識經濟、技術及know-how這些軟性的知識，只認為無形資產只有有登記的財產，才配稱為無形資產，享受提列折耗及攤銷的優惠，這個法律用在工業時代還可以勉強使用，現在都已經進入知識經濟的時代，也該換另一種思維來思考。

不中立的稅法影響經濟行為

假設你買技術要開工廠來賺錢，可是稅法硬是要規定你，買技術的折耗及攤銷無法抵稅，這個時候，你在評估買技術的成本效益上，你就會因為折耗及攤銷無法抵稅，而降低技術的成本效益，從而改採用其他的方案來達成同樣的事情。為何我國對軟性的知識經濟這麼無感，只重視有實體的硬體設備，其來有自，都是這些陳年的規定不改，若不改這些規定商業環境就不會被改變。殊不知軟性的技術有時候在知識經濟的時

代，比硬體設備還值錢呢？稅務有時候是需要中立性的，以避免透過不良的法律規定影響經濟的運作，因為稅務的規定會引導經濟的運作而不自知，如果稅務的條件再不修正，我國的知識經濟真的很難被推動起來。

在討論的過程中，我們試圖提出了幾個解決的辦法，供大家參考。第一點是將現行技術作價的機制，改用以合約的機制來處理，並改以用以債作股的模式來運作。第二點是如果技術買斷稅法上斷不可行，稅法也不喜愛這個機制的話，透過合約的約定轉換，變成技術授權加上優惠購買權的模式來運作。

建議1：會計師驗資的技術作價改為以債作股的模式

為何會計師驗資的技術作價改為以債作股的模式？這個就要講起以債作股的模式與技術作價的模式的差別了。以債作股的模式，是為了讓公司的欠債，在財務的角度，能夠讓公司比較健康一點，畢竟欠債一定是要還錢的，若要還錢，公司還需要評估自身的能力有沒有辦法付錢，若沒有足夠的錢付出這筆債的話，公司會面臨倒閉的風險，所以立法者認為，與其讓公司還不出這筆債，又要找新股東願意支持公司投資給公司，才能夠圓滿解決這個問題，倒不如徵求這筆債的債權人，願不願意來當公司的股東，若是願意的話，公司直接依市價或雙方認同的公平價值，由公司發與債權等值的股票，代替現金還款的方

式，來償還給原本的債權人(參考現行公司法第156條第5項)。技術作價的概念是，投資人提出一種技術，讓公司評估這個技術的價值(取得鑑價報告)，並爭取董事會(和股東會)的認同之後，由公司發行股票跟投資人，用股票來交換(買賣)技術。

技術作價的拆解

寫完了技術作價的概念與以債作股的概念之後，大家有沒有覺得這個範圍好像不太一樣，沒錯的，範圍真的不太一樣。如果說技術作價可以拆成三個步驟的話，是(1)投資人表達願用技術投資。(2)公司評估技術的價值。(3)公司認同這個價值。(4)公司發行股票。(5)用公司股票代替等值現金來跟投資人買技術。其實上面的步驟(1)、(2)及(3)，就是一般的民法上的合約概念。(4)及(5)就是商業登記的以債作股概念，以債作股的解釋可以參考上一段的說明。

合約精神與雙方合意

民法的合約概念是以雙方的意思表示為基礎，雙方討論達到意思表示合致(即是雙方都同意)即可簽訂合約，既然合約是這樣子的法律關係產生的，合約就可以滿足投資人表達願用技術投資，即上列點(1)。合約會寫上雙方評估技術的價值，並且雙方亦會認同這個價值，即滿足上列點(2)及(3)。



以債作股分析

用以債作股的模式有什麼好處？好處就是依據公司法，以債作股由於價格已經訂定了，所以以債作股是用確定的等值股票價值來償還負債(參考現行公司法第156條第5項)。用這個條件來說的話，由於以債作股的價值是確定的，不像技術作價價值是不確定的，用以債作股的方式，就可以繞過鑑價報告，以避免第三人來認定技術價值的問題。再來用合約來代替給公司審酌技術價值的問題，避免雙方對技術價值的認知不一致，且合約簽定本來就會考慮雙方的締約風險及權利義務負擔等等，所以採用合約的模式，雙方可以自行訂定價值，其實比採用技術作價的模式好很多。

建議2：將技術買斷換成技術服務加上優惠購買權

再來是如果技術買斷稅法上斷不可行，稅法也不喜愛這個機制的話，我們轉換一下，變成技術授權提供加上優惠購買權的模式來運作。由於稅法上對技術買賣的價格不允許作費用分攤，我們有沒有辦法，將原本技術買斷的方式，依據經濟利益實現的可能性變成技術授權，加上效益減低時候的優惠購買權。舉例來說，如果這個技術值3,000萬元，若這個技術有可能能夠撐10年，10年後可能這個技術就沒有競爭力了，我們能不能夠將買斷技術的方式，改為提供10年的技術服務，每年技術服務的價格是300萬元，等到第11年的時候，我們來決定用優惠購買權的方式，用

1元買這個技術。提供服務10年加上未來用1元買技術，跟你當下買斷，若在其他條件相同的狀況下，其實商業利益是相同的(只有差在多1元的買斷價格)。

唯一不同的是，稅法對技術授權使用費，因為不是所得稅法的規範漏洞，不是分年攤銷的狀態，不能依法要求剔除，亦必然要認列服務費用。另外就是上面的條件，我們只要改原本的合約就可以了，並在合約裡面雙方約定要求要技術授權給買方，須預付10年期的技術授權費，以創造出10年3,000萬台幣的負債，才能作為以債作股的標的。

若是技術的擁有者是個人呢？

個人擁有技術，依上述技術來以債作股也是可行的，但是必然要先考慮技術增資後的衝擊，綜合所得稅累進稅率最高為40%。當然也可以用上述的技巧，變成授權的方式。

傳統的稅災產生的原因

個人技術作價，按傳統來說，會產生及製造稅災，都是因為事前沒有先想清楚如何使用技術作價的優點，舉例來說：甲投資1千萬元，乙憑著自身的技術作為技術股，雙方約定甲佔40%，乙佔60%，乙有經營權，傳統的股權表格如下(見表格1)。

表格1 個人技術作價傳統的股權規畫

股東	投入資金	佔股權比例	出資價值	課稅價值
甲	10,000,000	40%	10,000,000	0
乙	0	60%	*15,000,000	15,000,000
合計	0	100%	25,000,000	0

註：*計算方式是10,000,000/40% X60%=15,000,000

傳統的技術作價，依據「生技新藥產業發展條例」第7條及第8條、「中小企業發展條例」第35條之1及「產業創新條例」第12條之1、第12條之2等都有相關規定。

一種是緩課的規定，就是技術作價變成股票當下不課稅，等到技術作價的股票賣掉才在賣掉的時點課稅。緩課的規定是一種租稅優惠，需要申請經過政府機關審核通過才能使用的權利。

另一種是技術的投資人可依照售價的30%扣抵成本費用，也就是技術作價1,000萬台幣，課稅的基礎是1,000萬X(1-30%)=700萬台幣。緩課股票是種租稅優惠，需要申請才能使用，若漏未申請就會收到國稅局的稅單要求要補稅罰款。至於技術作價按30%扣抵成本費用，也是一個很誇張的數據，畢竟可以製作出一個技術，創作人需要嘔心瀝血絕非按照30%的成本費用率可以補償的。另一個角度來說的話，技術作價課70%的重稅其實是貶抑技術的創新，並非鼓勵技術的創新。

試著用無面額股解決技術課稅問題

解決上列技術作價的另一種方式，其實是用無面額股的方式來處理。無面額股在最近修法通

過，總統於107年8月1日公布行政院尚未公布施行日期的新公司法，已經核准一般股份有限公司可以採行無面額股。修法前是僅有閉鎖性公司才能使用的制度。早期的制度是股票都必須要設定面額，一股可以定10,000元、1,000元、10元及1元都有人用。2018年初才開放面額可以用1元以下的面額，說實話，也還實在不夠用。因為面額股的面額在法律上最大的用途，只是拆分投資款分成股本及溢價，只是要滿足法律上的規定而已，而且採用面額股為了要滿足傳統的資本三原則的資本維持概念，是禁止折價發行的(面額10元時，若是市價低於10元，不能用低於面額的方式讓投資人認購)，這對於實質的經濟發展，市場真實價格的反映，實質上對經濟似乎沒有什麼太大的幫助。通常在談判要投資入股的時候，常常談的是要給多少股權比例，及付多少錢的投資金額。在有面額的規定，當談好投資的MOU，要簽訂書面的合約的時候，當投資人看到佔比所拿到的持股及換算出來的面額，才會發現自己投資的溢價怎麼這麼高，殊不知面額只是一個假議題，想定多少就多少，目的是法律的要求，跟實質的價格價值沒有關聯性，反而造成投資人或募資創



業家的困擾。

無面額股的設定，某些程度解決了上列股份無法折價發行的問題，讓股票的發行更能貼近市場。舉上例而言，若是技術出資的投資人要佔到六成的持股佔比，就必須要認定技術出資的乙，拿到一千五百萬的課稅股份價值，而加以課稅。問題是這個價值是真的拿到手上的價值嗎？是投資人雙方認為投入公司的營運可以獲得的價值，並不是乙馬上就拿到的價值。問題是這個價值必需要透過公司的營運，才能夠轉換為真實的營收，若是現行的規定，將這個投入的價值在雙方投入公司營運的階段就課稅，還沒有獲得獲利，這樣子的課稅機制其實不甚合理，也違反了稅務上所謂的「拔鵝毛理論」。

無面額股可以讓商業的整合更加有效率

無面額股的設定可以讓有錢的人出錢，有技術的人出技術，有經營能力的人出經營能力，這

樣才有辦法去整合出一個互補互利能賺錢的公司，將股權規畫變成以下的方式(見表格2)。當然在規畫的過程中要避開公司法，當次增資股權價格需歸於一律的規定，需要做成兩次的增資程序。

無面額股股權規畫的技巧

值得注意的是，透過無面額股的投資規畫(見表格2)，持有技術的投資人是透過對價關係購買到股份的，既然是透過對價關係持有股份，自然無傳統的技術作價所產生的個人財產交易所得的問題。當然有些道長會認為，這樣子的做法是否有顯不相當代價贈與財產的問題呢？這個議題現在稅局也沒有任何解釋令或新聞稿說明，當然有可能有類似的疑慮。甲先投資每股250元的股份，乙再投1元/6萬股的股份，似可能會有顯不相當代價贈與的問題。但是反過來呢？乙先投資甲再後投資，似乎就沒有顯不相當代價贈與的問題了。

表格2 個人技術作價的股權規畫-採用無面額股

股東	投入資金	每股認購價	認購股數	佔股權比例	出資價值	課稅價值
甲	10,000,000	250	4萬股	40%	10,000,000	0
乙	1	1元/6萬股	6萬股	60%	1	0
合計				100%	10,000,001	0

赴美設立公司的機會與稅務成本

作者 / 洪巍 會計師/加州執業會計師/台美會計師協會副會長/
<美國稅務觀察筆記>網站作者



壹、前言

美國內需市場龐大、資金流通自由、創新動能強大、法規建制完善、人力資源豐沛，而且在企業組織型態的選擇上靈活，幾十年以來一直是全世界吸引外資進駐的首選國家。但是，沉重且繁瑣的稅負、員工保護、法律訴訟的潛在風險，卻容易讓人望之卻步。惟，2020年新冠疫情擴散，重創美國公衛系統和基本經濟，失業率大幅增加，所有行業被迫急速並且大幅的轉型，加上美中衝突加劇，美國大眾已經體認加強基本民生工業醫療用品本土製造的重要性。同時，共和、民主兩黨均呼籲業者和盟國加入回歸美國本土製造的行列。尤其，美國2017年底的TCJA稅改以來，聯邦企業所得稅稅率大幅調降至21%，免納聯邦企業所得稅的其他商業組織也獲得了最高20%的合格商業收入抵稅額，大幅增加了投資美國的誘因。

台美貿易互動頻繁，從貿易的角度而言，台商對美國市場也是相當熟悉。只是，常見台灣中小企業或單人電商對進軍美國市場躍躍欲試，要深入美國市場，投資設點，卻又因為資訊繁雜、莫衷一是，仍然有許多疑慮。本文擬就赴美設立

據點需要考量的一般法規及企業的型態，稍加說明，希望提供有志赴美開疆闢土的企業更清晰的藍圖。

貳、美國永續商業據點或是常設機構 (Permanent Establishment) 的法律意涵

美國是一個普通法國家，外國人或是外國企業是否在美國有永續的商業據點，並對美國負相關的法律以及稅務責任，是以檢視其實際的商業行為來認定，而不是以形式上是否有在美國設立公司來認定。

一般而言，如果在美國只是經由獨立的經銷代理、通路仲介、商品展示、倉儲存放、貨品代銷，通常不算是有永久的商業據點。

但是，如果代理人是公司授權的代表，可以代表公司簽訂具有約束力的合同，或是，在一個固定的據點營運超過六個月以上，很可能就會被認定為是永久的商業據點。

衡量得失，如果要前進美國，或是在美國有頻繁的商業活動，應該如何進行呢？



參、企業組織架構的選擇: 分公司或是子公司

針對企業的組織架構，首先要選擇的就是應該以分公司，或者是母子公司的方式，來建立美國的商业據點。為什麼通常不建議在美國設置分公司呢？

主要的原因是海外母公司風險的管控及責任的區分。分公司被視為母公司自己的延伸，並非一個單獨的法律實體。在美國分公司的法律訴訟，母公司通常必須直接面對；若衍生賠償義務，母公司必須面對的風險難以預測。

同樣的，部份海外母公司派駐員工至美國業務開發或提供服務，若形成母公司駐美的常設機構，也容易形成前述的風險，將責任延伸至海外母公司。另外常駐員工也必須符合美國的勞動法規。

一般而言，將風險控管在美國設立的子公司是較為妥切的組織模式。子公司是一個根據州法註冊成立，而單獨存在的法律實體。

在稅務上，子公司，作為一個獨立的法律實體，是依其企業型態選擇的方式，針對子公司本身全球營運的活動報繳企業所得稅。因為台美之間沒有簽訂稅務互惠條約，一般而言，子公司如果有發放股利給母公司，針對股利需要繳30%的稅金。

而分公司，則是根據其和美國實質相關的營運活動所產生的淨利繳稅。同時，以視同股利對待的方式，分公司需要負擔30%的分公司利潤稅

(Branch Profit Tax)。

因此在稅務上，以分公司的方式操作並沒有比子公司更為有利。

肆、企業註冊州別的選擇

子公司是一個根據州法註冊成立，而單獨存在的法律實體。但是，在任何一州註冊，並不妨礙公司在許多其他州進行營運活動。只是，如果是在特定的州有經常性的商業活動，則在那一州可能仍然需要根據那一州的州法，登記註冊。

例如，在德拉瓦州註冊成立子公司，但是在加州、紐約州、伊利諾州，都有永續的商业據點，那麼很可能在這三州需要註冊登記。

目前，州企業所得稅免稅州有華盛頓州、內華達州、懷俄明州、德州、南達科他州及俄亥俄州。但如同前段所述，公司仍須按實際營運地點申報該州所得稅。

是否需要在各別州申報繳納該州的企業所得稅，取決於公司實際的營運情形。一般而言，多數州係採三個要素：銷售額(Sales)、薪資(Payroll)、及公司在本州的固定資產(Fixed Assets)，用以計算加權比率，來決定自己的州可以分到多少的州稅。

例如，某公司雖然設立在州企業所得稅的免稅州(如內華達州)，卻在別州(如加州、紐約州)有大筆營業收入，設立工廠並聘用員工，則外州(如加州、紐約州)一樣可以按照前揭項目的營運要素計算加權比率，對該公司課徵州企業所得稅。

伍、企業型態的選擇與稅負

美國的企業型態靈活多變。從聯邦企業所得稅課徵與否的角度來區分，則可區分為企業本身為納稅主體的商業組織、與穿透性實體(Pass-through Entity)商業組織。

一、穿透性實體(Pass-through Entity)： 代表型商業組織 LLC

穿透性實體係指企業本身不必課徵聯邦企業所得稅，而直接將每年的盈餘分配給其合夥人、會員或股東，並據以課徵聯邦稅的商業組織。常見的穿透性實體(Pass-through Entity) 商業組織，如個人獨資事業 (Sole Proprietorship)、一般合夥 (General Partnership)、有限合夥 (Limited Partnership)、有限責任公司(Limited Liabilities Company, 下稱LLC) 及 S型股份有限公司 (S corporation, 下稱 S corp.)。

由於 S corp. 股東條件限制為美國的稅務居民，而獨資事業、一般合夥、及有限合夥的負責合夥人均須負擔無限責任的風險，所以皆不常為外資設立公司的選項。在此僅列舉介紹常見的LLC設立。

對外資而言，LLC的稅負架構選擇彈性，提供了企業簡易報稅的型態，又兼顧資產保護的功能，因此受到普遍歡迎。

在報稅上，一般LLC在報稅時預設的方式是以穿透性的方式申報。如果LLC只有單一會員 (Single Member LLC，下稱SMLLC)，則LLC是

視為虛擬實體 (Disregarded Entity)，SMLLC的稅號就是其單一會員的稅號，所有贏虧直接歸戶由其單一會員（即股東）本身彙整申報。如果LLC有多個會員，則LLC是以合夥組織的型態 (Form 1065)申報。

但是，LLC也可以用 “check the box” 的方式特別選擇以企業本身為納稅主體，以C corporation的企業身份報稅 (Form 1120)。

二、企業本身為納稅主體：代表型商業 組織 C corp.

C型股份有限公司 (C Corporation，下稱C corp.) 是傳統上外資最為常見的企業型態，其優勢在於股權架構靈活、股票發行、募集資金各種的法律權利義務關係，股東、董事會、管理階層各自的行為準則，有相對明確的規範。同時C corp. 作為一個獨立存在的法人，企業本身就得負擔其法律責任，包括報稅、納稅的義務。尤其，2017年美國TJCA稅改將聯邦公司所得稅率從35%減少到21%後，C corp. 成為外資到美國成立子公司的一個優先選項。同時，作為一個外資股東，C corp. 的股權交易不需要繳納資本利得稅，則是另一個優點。

另外如前所述，因為台美之間沒有稅務互惠條約，子公司 C corp. 如果發放股利給母公司，針對股利需要繳30%的稅金。



陸、其他企業經營常見的稅項

美國萬萬稅，各級政府，從聯邦、州、地方政府都需要稅收。除了所得稅之外，企業也常常要面對以下幾種其他常見的稅項。

一、薪資稅 (Payroll tax)

企業聘雇員工，除了要注意一系列的勞資法律關係之外，也需要考慮相關的聯邦及州的薪資稅成本。

薪資稅類似台灣勞健保的概念。在發放員工的薪資時，由雇主負責扣繳聯邦薪資稅，雇主與員工各支付員工薪資6.2%的社會安全稅 (Social Security Tax) 及1.45%的醫療照護稅 (Medicare)；雇主還有0.6%的失業保險稅 FUTA (Federal Unemployment tax)。另外各州也還有州的薪資稅名目，例如加州雇主需負擔州的失業保險費 UI (State Unemployment Insurance)、雇傭訓練稅 ETT (Employment training tax)、及失能殘障保險 SDI (State Disability Insurance)等。

二、銷售稅 (Sales or Use Tax)

銷售稅一般由消費者負擔，但銷售者有代徵銷售稅的義務。聯邦沒有課徵銷售稅，全美有45個州課徵銷售稅。因為銷售稅大部分均為州和地方政府分享，銷售稅的稅率如果是實體店面銷售，一般按店面所在城市的稅率課徵。若銷售者採上網方式購買，則按消費者所在城市的稅率課徵。

對業者而言，網路銷售是否代徵銷售稅在

2018年的最高法院判決後有所改變。以往是以銷售公司在消費者所在州是否有設立實體店面、工廠或辦公室等標準認定。惟網路銷售日益發達的情況下，已改採業者在各州的銷售筆數或是金額來認定業者在該州是否有代徵銷售稅的義務。因為各州的認定標準不同，建議在美國銷售商品前釐清各州的代徵義務門檻，以符合當地規定。

三、財產稅 (Property Tax)

財產稅是地方政府很重要的稅收來源。針對企業在當地所擁有的房地產，或是固定資產如機器設備、生財工具，通常要繳納財產稅。

柒、駐美虛擬辦公室風氣的興起

近年來電子商務興起，常見海外的商業組織因為需要使用美國的收付平台、為取得美國相關機構的認證或與美國企業深入商務合作，必須成立美國分公司或子公司以完成前揭需求。苦於企業規模尚在初創階段，缺少資金或是配置多餘人力赴美，於是在專業配合協助之下，以在美國設立虛擬辦公室的方式成為趨勢。於美國選定設立州別後，設立於商業登記代理人處。企業本身專注於核心業務的發展，而將後勤支援，如會計、稅務、法務的工作委託當地會計師，由會計師維護日常帳務、辦理年度稅務申報，若有當地聘僱或銷售的需求也可以代為處理薪資稅或銷售稅的申報。2020年美國的疫情目前還未平息，遠端的商業需求已經透過線上發展的型態日益填補。

新型冠狀病毒之影響 ～專業及專業會計組織所面臨之挑戰



摘譯 / 林佳君 會計師公會研究員

在新型冠狀病毒疫情影響全球商業及經濟之下，會計專業組織應如何回應挑戰及掌握機會？亞太會計師聯合會(Confederation of Asia and Pacific Accountants, CAPA)基於對其會員所執行之調查(計有代表整體調查73%，包括澳洲、英國、中國、日本、韓國、越南、菲律賓、印度…等24家專業會計組織回應)，於今年6月發布一份「新型冠狀病毒之影響～專業及專業會計組織所面臨之挑戰(26頁)」報告，檢視專業會計組織於新型冠狀病毒疫情影響全世界商業及經濟下所面對之挑戰、影響及回應，以尋求辨識驅動進一步改變之趨勢及機會。

報告中指出專業會計組織之主要回應及辨識之機會為：

- 1.短期內著重於解決二類緊急情況，包括人的需要(員工、會員、學生)，以及改變運作和管理財務；長期而言，則贊同著重組織永續性、保持對市場及未來會計師攸關性之需要。
- 2.浮現之機會包括：更為靈活及動態之運作模式、促進數位化轉型、增強服務傳遞之創新、加強利害關係人之參與、增加之價值主張及專業攸關性，以及提高聯合國永續發展目標之貢獻度。

透過閱讀此份報告，可瞭解亞太地區專業會計組織，對疫情影響之相關回應及經驗分享。

1.資料來源:國際會計師聯盟(IFAC, International Federation of Accountants))

2.詳細資料連結網址:可透過IFAC網站連結

http://www.capa.com.my/wp-content/uploads/2020/06/COVID-19_Impact_Challenges_for_ProfessionPAOs_Final.pdf

3.公會網站專區[IFAC Knowledge Value Sharing] 網址：

http://www.roccpa.org.tw/news/more_nomal?id=89cdea5aaf5348ab82ac40e4cd668425

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。



美國會計師協會AICPA簡介



作者 / 林思宜會計師 全國聯合會國際事務委員會副主任委員

美國會計師協會American Institute of Certified Public Accountants，簡稱AICPA，係美國全國性的會計專業組織，擁有來自包括工商業、公共事業、政府部門及教育領域的43萬名會員。

AICPA源起於1887年成立的American Association of Public Accountants，1917年更名为American Institute of Accountants，開始提供統一會計師考試(Uniform CPA Examination)，作為各州核發會計師執照的評量。協會於1936年與美國會計師公會American Society of Certified Public Accountants合併，並於1957年更為現名American Institute of Certified Public Accountants。會計師(Certified Public Accountant，CPA)稱號在美國受到法律保護，若未持有會計師資格但自稱CPA即屬違法¹。

AICPA的使命是服務、宣導和捍衛公共利益。為達使命，AICPA在立法機構，公共利益團體和其他專業組織中擔任倡導角色，並為會計專

業人員設置專業標準，包括財務報表審計、私人執業、會計師事務所的業務評估、財務計劃和職業道德標準，並對被控有不當行為的會員進行懲戒處分。

財務會計準則委員會(FASB)於1973年成立；FASB成立前，AICPA在制訂美國公認會計準則(US GAAP)上處於壟斷地位，因US GAAP由AICPA的會計程序委員會Committee on Accounting Procedures，簡稱CAP)及其後成立的會計原則委員(Accounting Principles Board，簡稱APB)制定和發佈。FASB成立後，AICPA因對FASB提供技術支援並指導規則的制訂，FASB委員又多為從業經驗豐富的會計師，是以對US GAAP的體系建立及發展仍具極大影響力。

美國的會計界未有大一統組織，AICPA跟各州協會互不隸屬。在AICPA推動下，各州會計委員會成立了州會計委員會全國聯合會(NASBA)。1984年，NASBA與AICPA共同制

¹ 參閱AICPA網頁 <https://www.aicpa.org/career/marketing/cpa-aicpa-member-logo-usage-faq.html>

CPA and AICPA Member Logo Usage FAQ

4. Who may use the CPA logo?

The CPA logo should only be used by those who under their state laws/rules are authorized to use the designation "CPA." This logo is available to CPAs who are members of the AICPA, as well as non-members.

訂《統一會計師法案》（UAA）。UAA非聯邦法，而係NASBA和AICPA在全國各州推廣的會計師法範本，各州會計師法多參考之。

要成為美國會計師，必先通過統一會計師考試；該考試由AICPA辦理及評分，供各州作為核發會計師執照時的評量。AICPA統一會計師考試著重財務會計層面，適用於美國會計師事務所從業人員證明其具專業資格，但通過考試取得證照後仍須於各州註冊才能執業。美國各州核發執照的標準不同，且要求每年須持續進修達到規定學分才能維持執業資格。會計師除加入執業所在州的會計師協會，亦可加入AICPA。

由於加入AICPA並非強制，CPA可考量是否有實益而加入。若選擇加入，繳納年費後，即可享有會員權益，包括各種專業服務，收到期刊和通訊，參加研討會，就關心問題獲得教育訓練和行業發展情況。AICPA的會員並非皆具美國會計師資格，其會員類型包括：

(1)正式會員：通過統一會計師考試並在各州註冊

的會員。

(2)預備會員：通過統一會計師考試但尚未達到所在州取得執照要求（如：經驗）的個人。

(3)學生會員：尚未通過統一會計師考試的大學及研究所學生。

(4)國際會員：國際會計師聯合會（IFAC）認可之美國以外會計師組織會員²，不需通過統一會計師考試。國際會員未擁有投票權，只能使用AICPA國際會員頭銜。維持資格僅需達成原註冊或認可會計組織的持續進修要求。

(5)不具會計師資格的會員：在會計師事務所工作但不具會計師資格之個人可加入諮詢服務、個人財務計畫、資訊技術、稅務分會。

(6)分會會員：正式會員可加入資訊技術、稅務、個人財務計畫、經營評價和法律服務等分會。

AICPA和許多國際會計師組織聯盟，其中亦包括我國會計師公會於1977年加入成為創始會員的國際會計師聯合會（IFAC）。AICPA經由美國國際專業會計師協會（Association of International

² 請參閱AICPA網頁

<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/membership/join/downloadabledocuments/aicpa-member-app-intl-associate.pdf>

AICPA International Associate membership is available only to full, regular members of the organizations listed below. To qualify, please check the organization(s) you belong to:

- Canada — Chartered Professional Accountants Canada (CPA)
- Chartered Accountants Australia and New Zealand (CA ANZ)
- England & Wales — Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
- Germany — Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)
- Hong Kong — Hong Kong Institute of Certified Public Accountants (HKICPA)
- Ireland — Chartered Accountants Ireland (CAI)
- Japan — Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)
- Mexico — Instituto Mexicano de Contadores Publicos (IMCP)
- Scotland — Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)
- South Africa — South African Institute of Chartered Accountants (SAICA)



國際會計師組織巡禮

Certified Professional Accountants–AICPA) 參與IFAC，該協會係AICPA和特許管理會計師協會（CIMA）於2017年共同創立，成立目的係AICPA期待廣納新會員。美國會計師考試的對象原針對美國公民，因通過考試取得的證照為美國國內從業資格認證。但AICPA發現其會員極多在工商業界服務，且外國籍會員眾多，非單純僅在美國執行公認會計業務（public accounting），為要涉入管理會計領域，乃與CIMA合作，推出全球特許管理會計師（CGMA）認證。目前該協會推廣兩大證照，即著重財務會計適用於美國會計師事務所從業人員的AICPA證照，以及著重管理適合在公司及企業工作人員的CGMA證照。



剛健篤實 輝光日新 ～慶祝第63屆會計師節晚會

編輯室

慶祝第63屆會計師節晚會活動，於6月30日晚上6時，假TICC世貿會館舉行，蔡英文總統應邀出席晚會活動，各部會首長包括金管會黃天牧主任委員、財政部蘇建榮部長、經濟部王美花部長、財政部五區國稅局局長，及多位立法委員、主管機關代



祝酒儀式，蘇建榮部長、黃天牧主任委員、蔡總統、黃奕睿理事長、王美花部長舉杯同賀。(由左至右)



蔡總統致詞

蔡總統連續2年都出席慶祝晚會，一同參與並祝賀會計師界重要日子，除對會計師業的祝福，也感謝會計師界對台灣經濟發展貢獻，總統致詞時肯定會計師重要性，並請會計師協助強化公司治理、中小企業轉型升級，將台灣打造為企

表，都應邀蒞臨本屆會計師節晚會，為本屆慶祝活動更添光彩。

業區域IPO（Initial Public Offerings，首次公開募股）首選。總統表示台灣近年來創造亮眼的經濟



黃奕睿理事長致詞

奇蹟，背後有會計師專業服務支持。蔡總統指出，現階段政府正全力振興經濟，從美中貿易



會務活動集錦



金管會黃天牧主任委員致詞



財政部蘇建榮部長致詞



經濟部王美花部長致詞

賓致詞；隨後
台北市會計師
公會張豐淦理
事長頒贈慶祝
會計師節會計
師高爾夫球賽
優勝獎杯，獲
獎名單：總桿

戰開始，國際經濟局勢出現大規模變化，疫情蔓延同時加速全球供應鏈遷移及產業轉型，在產業重要關鍵時刻，有三件事情要請會計師一起參與；第一面對世局變化強化公司治理對於企業永續經營非常重要，透過會計師參與不僅能優化企業體質促進市場競爭，也能強化金融體系和國家整體競爭力；第二金管會正研擬強化IPO等措施，也希望台灣有天能成為區域IPO首選。會計師在活絡新創、嫁接正式資本市場過程中，扮演重要角色，第三會計師不論是協助中小企業升級創新，或是協助產業數位化，都有很大發揮空間。而政府在推動新政策或新法規，也請會計師持續協助，銜接政府與企業之間溝通。致詞後，隨即邀請蔡總統、金管會黃天牧主任委員、財政部蘇建榮部長、經濟部王美花部長及5公會理事長共同進行祝酒儀式。

晚會陸續邀請金管會黃天牧主任委員、財政部蘇建榮部長、經濟部王美花部長及各界蒞會貴

冠軍張威珍會計師、淨桿冠軍王文聰會計師、淨桿亞軍呂惠民會計師、淨桿季軍黃勝義會計師。



張豐淦理事長(右二)頒贈慶祝會計師節會計師高爾夫球賽優勝獎杯。



財政部各區國稅局局長與會計師合影

中華民國會計師公會全國聯合會 第11屆第三次會員代表大會暨頒獎表揚典禮

全國聯合會 提供

109年8月26日(星期三)，中華民國會計師公會全國聯合會假臺大醫院國際會議中心，召開第11屆第三次會員代表大會暨頒獎表揚典禮，會議於下午4時由主席黃奕睿理事長宣布大會開始，主席致開幕詞後，邀請蒞會貴賓致詞；隨即進行報告事項，包括第11屆第二次會員代表大會決議案及執行情形報告，理事長會務工作綜合報告、理事會及各專務委員會工作報告、及監事會報告。本次會員代表大會安排頒獎活動，特別頒致本會名譽理事長聘書，包括蔡峰霖會計師、張進德會計師、賴崇慶會計師、朱寶奎會計師、林賢

郎會計師、林敏弘會計師、羅淑蕾會計師、陳富煒會計師。本年度適逢臺中市會計師公會蕭珍瑛理事長任期屆滿，大會安排頒贈獎座感謝蕭理事長貢獻。

為感謝資深會計師對臺灣經濟發展貢獻，本年度頒致資深執業會計師獎座，分別為執業50年以上之會計師八位：包括鄭德山會計師、林進財會計師、章保雄會計師、吳統雄會計師、張丕光會計師、陳達會計師、劉春仁會計師、郭榮二會計師；執業60年會計師三位，包括蔡德港會計師、賴崇慶會計師、余天興會計師。



大會主席團

榮獲本會109年度論文獎優勝作者：金獎：姚維仁副教授、曾家璿助理教授、謝孟宸小姐。銀獎：李貴富副教授、廖懿屏



會務活動集錦



黃奕睿理事長致詞。



黃奕睿理事長(左)頒贈本會名譽理事長聘書。

副教授。銅獎：楊朝旭教授、蔡柳卿教授、朱雅菁小姐；佳作李淑華教授、蔡彥卿教授、謝佩蓁助理教授。佳作-侍台誠助理教授、蔡麗雯助理教授。

本年度各委員會推薦委員或顧問共計79人、參加專教會108年度課程前五名會計師獎座6人；為鼓勵會計系學生，本會第1屆理事長徐光前會計師之紀念獎助學金，本年度獲獎之優秀會計系學子共25人。



黃奕睿理事長(左)頒贈執業60年以上資深會計師，賴崇慶名譽理事長(右)等三位資深會計師。



楊永成秘書長(中)代表頒贈徐光前會計師紀念獎助學金優秀會計系學生。



張威珍副理事長(左)頒贈第8屆論文獎獎座，金獎優勝作者，姚維仁副教授(中)、曾家璿助理教授(右)代表領獎。

擴大非執業會員參與公會 提升社會對會計專業之認識與肯定

林玉君 中華民國會計師公會全國聯合會非執業會員服務委员会主任委員

中華民國會計師公會全國聯合會在黃理事長帶領之下，參考歐美及東南亞各國之會計師公會運作模式，首次開放招收非執業會員進入公會，玉君獲各界謙讓獲選「非執業會員服務委員會」之首屆主任委員，將宵旰從公、戮力以赴。

國內具有會計師證書之非執業者約有7千多人，散播於各產業要職，由於其會計專業分析及判斷能力，對於企業稽核、管理及策略佈局就有實質影響力。在現今數位化及大數據應用時代，非執業會員來自四面八方各種產業，可將會計專業透過非會計師業務對產業變化提出因應。

中華民國會計師公會全國聯合會今年8月甫成立之「會計教育學院」，有助於全方位會計教育之紮根，若能一併提昇執業與非執業會員會計教育，則執業會員於會計實務之經驗及非執業會員於各產業工作品質的提升，將再次定位會計人對我國資本市場各項挑戰的因應能力。

此外，由於我國會計師事務所不應同時承接同一公司之審計與非審計（顧問諮詢）業務，致使審計業務與非審計業務間的外溢蔓延效果無法發揮，透過執業與非執業會員之交流，可以加深兩者的合作，發揮對企業管理的綜合影響力。



為擴大非執業會員進入會計師公會，本服務委員會將進行中長程目標之招募，首先，針對政府機關、學術界及各類進修機構進行宣傳與招募，裨益會計師產業與政府機關的交流；進一步，國內各大型會計師事務所設有管理諮詢或知識管理相關部門，專研會計準則制定及應用，將對具有會計師證書之非執業會員招募。此外，亦規劃透過大型活動重建投資人對會計專業人之認識與肯定。

此屆非執業會員服務委員會甫獲成立，仰賴會計師公會全聯會的支持與各方先進指導指教，也誠摯邀請各界賜教。



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7月15日本會黃奕睿理事長率領公會幹部拜會財政部李慶華次長



109年7月15日本會黃奕睿理事長，率領公會幹部拜會財政部賦稅署許慈美署長。

109年7月25日本會第11屆理事會非執業會員成立大會



建置非執業會員揭幕儀式，黃奕睿理事長(左)與公共政策委員會張清田主任委員共同揭牌。



與會會計師於典禮中合影。



非執業會員成立大會，黃奕睿理事長致詞。



109年8月11日本會會計教育學院揭牌儀式



黃理事長奕睿與楊葉承教授共同揭牌。



黃理事長致詞。



揭牌儀式結束後，與會嘉賓合影。

六師聯誼活動



↑→本會主辦六師聯誼活動。





臺灣省會計師公會會務活動

臺灣省會計師公會 提供

慶祝第63屆會計師節聯歡晚會



「公益參訪-關懷送愛」活動



基隆大光兒少之家



永和榮光育幼院



樹林芥菜總會愛心育幼院

109年度會計師節旅遊活動暨慶祝臺灣省會計師公會創會70周年



北區-「金門三日遊」



中區-「宜蘭安農溪祕境」二日遊



「拜會主管機關」



06.22拜會台北國稅局



06.22拜會財政部北區國稅局、桃園分局



07.15拜會財政部



07.10拜會南區稅局台南分局



07.25拜會南區國稅局



07.28拜會中區國稅局



拜會金門稽徵所



拜會經濟部中區辦公室



07.16參加財政部北區國稅局交接典禮



會務活動集錦



「最新IFRS問答集與財報常見缺失解析」講習會



「從斜槓人生探討稅務面」講習會



「勞動事件法之重點及因應」講習會



敦聘高雄市公會張益順理事長主講
「會計師簽發非典型報告的案例解析」講習會



06.12中小企業財務診斷輔導說明會



「合理意見書及複核評價報告應注意事項」講習會



07.09本會黃協興理事長參加全國六師聯誼會議

「營業稅常見問題(含多角貿易)解析」講習會

「財團法人會計處理實務」講習會



「家族企業法人分割與股權收購之轉型」講習會



08.15桃園市六師聯誼會



07.31會計師公會與全國科大會計系高峰會議

台北市會計師公會會務活動

台北市會計師公會 提供



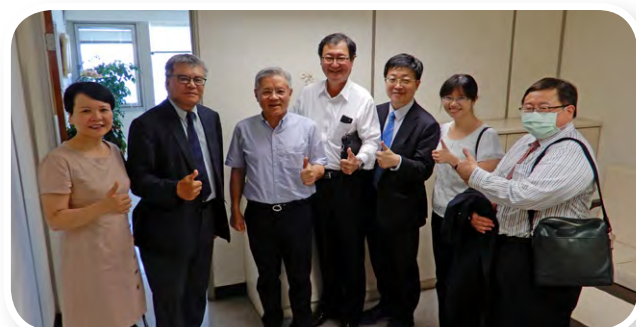
109年5月23日本會及全聯會支援費鴻泰立法委員，到社區51場協助綜所稅申報服務。



109年6月16日拜訪士林稽徵所陳輝郎主任。



109年6月13日慶祝第63屆會計師節北投健行活動。



109年6月16日拜訪臺北國稅局稅務資訊科詹朝財科長。



者：台北市會計師公會公益公開委員會
百聯會計師事務所 孫初偉 會計師



109年6月20日至南港高中辦理「認識會計師行業」演講活動。



109年6月30日慶祝第63屆會計師節聯歡晚會。



會務活動集錦



109年6月23日舉辦虛擬通貨法規規範及交易相關問題解析-楊岳平助理教授主講。



109年6月30日「與評價專家之對話」講習會-朱孝甫副總經理。



109年7月3日「會計師法律責任面面觀」講習會-陳月秀資深律師。



109年7月6日「審計準則公報第71號-採用查核人員專家之工作」講習會-傅泓文會計師。



109年7月8日「IFRS16 租賃之實務議題研討」講習會-洪玉美會計師。



109年7月13日臺北市商業處高振源處長到公會拜會。



109年7月15日拜訪臺北國稅局宋秀玲局長。



109年7月15日拜訪中正分局萬美媛分局長。



109年7月17日「新科技對財會與審計人員的影響」講習會-許益誠協理。



109年7月27日拜訪臺北商業大學會計資訊系林維珩主任。



109年7月17日臺北市社會局至本會109年度審核評鑑。



109年7月29日「企業會計準則公報修正重點及QA導讀」講習會-洪嘉謙副總經理。



109年8月2-4日漫步武陵、勇闖松茂部落、福壽山避暑三日遊。



109年8月8日中正分局舉辦「華山論稅」租稅宣導活動。



109年8月4日「IT環境查核」講習會-陳宜宏資深經理。



109年8月7日「審計準則公報第61號及62號」解析-吳仲舜會計師。



109年8月12日拜訪士林稽徵所陳輝郎主任並成立新會計師服務櫃台。



109年8月18日本會理事長受邀至臺北國稅局接受表揚頒獎。





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 ★

◎慶祝第63屆會計師節系列活動

109年6月22日高爾夫球聯誼賽，假高雄高爾夫球場，藍天白雲的好天氣，每位選手不畏烈陽高照，準備十足的抵達球場，要來一拚高下~ 呵呵呵~



109年7月25日保齡球聯誼賽，此次共有16支隊伍報名比賽，也特別邀請到財政部高雄國稅局、高雄市政府經濟發展局長官組隊同樂，高手雲集，分數都相當的接近，在激烈的比賽中脫穎而出的有團體組冠軍：崇誠聯合會計師事務所、個人組冠軍：由事務所助理員張曉堤先生獲得。



★ 高雄市會計師公會 活動集錦 ★

109年6月11日美國學校拜會有關向下扎根活動 109年6月30日會計師節聯歡晚會



◎109年7月11日由本會輪辦此次屏東六師聯誼會

派出優秀的種子講師楊秉桓會計師擔任專題-高資產人士不可不知的稅務議題-獲得其他師熱烈 的迴響- 紛紛表示收穫滿滿的餐會- 讚-





會務活動集錦

★ 高雄市會計師公會 活動集錦 ★

◎109年07月18日 電影欣賞活動

暑假期間~會員們最期待的親子活動~

本會特別假台銘電影院舉辦一場有趣又溫馨「1/2魔法」，大口吃著爆米花、喝著可樂~在歡笑聲中大家都度過了一個愉快的周末假期。



◎109年07月29日 本會與省公會、經濟部投審會~舉辦投資業務說明會-高雄場，會員與助理員都踴躍參加。



臺中市會計師公會會務活動

臺中市會計師公會 提供



↑ ↓ 109年6月8日109年度學生稅務志工服務工作結業典禮。



↑ 109年6月15日「營業稅常見問題(含多角貿易)解析」講習會。



109年5月16日至5月31日及109年6月16日至6月30日於財政部中區國稅局8樓設置報稅諮詢服務站。



↑ 109年7月19日靜宜大學109年度戶外教育會計營。



會務活動集錦



↑ → 109年7月28日會計師公會拜訪財政部中區國稅局局長。



↑ → 109年7月31日會計師公會與全國科大會計系高峰會議。



109年8月10日會計師公會舉辦「從斜槓人生探討稅務面」講習會。



↑ ← 109年8月16日至17日會計師節會員聯誼旅遊活動。

109^年

徐光前會計師獎助學金獲獎名單

序號	學校名稱	科系	姓名
1	中國科技大學	會計系	林玉婷
2	中國科技大學	會計系	林鈺婷
3	中國科技大學	會計系	黃晨娟
4	亞洲大學	會計與資訊學系	沈奕婷
5	東海大學	會計系	廖英婷
6	國立成功大學	會計學系	許容嘉
7	國立臺灣大學	會計學系	楊子恩
8	國立中興大學	會計系	鄭意晴
9	致理科技大學	會計資訊系	傅心瑜
10	國立中興大學	會計研究所	林浩繕
11	文化大學	會計學系	邱太延
12	銘傳大學	會計學系	王映筑
13	臺北商業大學	會計資訊系	李芊蓉
14	致理科技大學	會計資訊系	黃寶萱
15	國立臺北大學	會計系	李宜芳
16	國立雲林科技大學	會計系	賴湘蘋
17	淡江大學	會計學系	游子萱
18	國立中興大學	會計系	陳若璇
19	東海大學	會計系	王繹涵
20	國立屏東大學	會計學系	蔡芷芸
20	東吳大學	會計學系	黃馨緯
22	銘傳大學	會計學系	謝采恩
23	東海大學	會計系	張涵鈞
24	台中科技大學	會計資訊系	劉佩欣
25	淡江大學	會計學系	王 翎



會計專業認證

CERTIFICATE OF QUALIFIED ACCOUNTANT

主辦單位

中華民國會計師公會全國聯合會

協辦單位

國立臺北商業大學

考試科目

會計學

報名時間

109.11/01-109.12/31

考試日期

110.03/27

報名簡章

<https://reurl.cc/Mdb6Wp>

