



No. 60



電子月刊

財政園地

發行所：財政部財政人員訓練所 發行人：陳官保 編輯小組召集人：陳慧玉 執行編輯：王永麟 所址：116 臺北市文山區羅斯福路六段142巷3號 電話：02-8663-2399 中華民國106年12月5日出版

本期目錄

- 1 施政要聞
106年統一發票盃「南科迎曦 綠能路跑」紀實
- 2 施政要聞
重要施政要聞
- 4 稅務專題
跨國企業新時代稅務管-以價值鏈為核心
合理配置集團利潤
- 7 稅務專欄
納保法上路推計課稅應依法為之
- 10 稅務專題
日本租稅立法程序介紹
- 13 學習園地
106年赴美國哈佛大學甘迺迪政府學院
研習心得分享
- 18 訓練報導
106年度「特考關務班第2期」結訓感言

MERRY
Christmas





財政部106年統一發票盃臺南場路跑活動

106年統一發票盃

「南科迎曦 綠能路跑」紀實

財政部秘書處／科長 徐翊芳

統一發票盃路跑活動是財政部年度盛事，106年度第4場次10月22日由財政部蘇政務次長建榮及兆豐金控張董事長兆順率領所屬團隊，在結合原住民西拉雅文化、生態廊道及綠能建設的南部科學工業園區西拉雅廣場盛大開跑，臺南市張副市長政源、南科管理局林局長威呈、葉立法委員宜津及黃立法委員偉哲也前來共襄盛舉，吸引上萬名臺南鄉親熱情參與，成功募集到328,998張發票，全數捐贈給臺南地區5個社福團體，迎曦路跑獻愛心，圓滿成功。

蘇次長致詞表示，今年統一發票盃路跑活動已經邁入第8年，感謝臺南市政府及南科管理局提供優質場地，並協助路跑動線周圍交通、維安事宜，兆豐金控團隊出錢出力、大力贊助，葉立法委員宜津及黃立法委員偉哲對財政部預算、法案的支持，讓這次活動能順利舉辦。

蘇次長強調，財政部舉辦統一發票盃路跑活動有三個目的，第一個目的是鼓勵民眾購物索取統一發票，據統計，開立統一發票每年收取營業稅及營利事業所得稅總計達8650億元，對國庫收入貢獻很大，是國家建設的重要財源；第二個目的是希望民眾參加路跑活動的同時能捐助發票做愛心，財政部每年路跑活動募集到的發票約100萬張，全數捐贈給社福團體，協助社福團體籌措財源，為社會公益盡一份責任；第三個目的是路跑活動有益身心健康。

蘇次長表示，為便利民眾及節能減碳，財政部積極推廣無紙化的電子發票，民眾消費時，可以使用悠遊卡、信用卡、會員卡、一卡通、手機條碼等載具儲存電子發票，除了能自動兌獎之外，中獎獎金也能自動匯入民眾設定好的指定帳戶，省時又方便，歡迎民眾多加利用。

兆豐金控張董事長表示，作為協辦單位，兆豐金控包括銀行、證券、票券、產險、投信及資產管理等集團成員全體動員，從全國各地來到臺南市參加路跑活動；兆豐金控致力於社會公益活動不遺餘力，希望能拋磚引玉，帶動全國響應。

臺南市張副市長政源表示，在媽祖婆的庇佑下氣溫降了5度，風和日麗、舒適宜人的天氣，很適合用慢跑來享受南部科學工業園區的生態與文化之美。這次的活動很有特色，只需要捐贈3張發票就能報名，收集的發票將捐贈給臺南地區5個社福團體，大家一起做善事，現場許多民眾都是扶老攜幼或三代同堂，是一個非常適合親子參加的休閒型路跑活動。

活動現場設置的宣導攤位備有豐富的摸彩品及多樣化的宣導品，讓民眾透過闖關遊戲、有獎徵答、稅務諮詢、手機條碼申辦服務及電子發票體驗營等活動，瞭解購物消費索取統一發票、使用手機條碼或其他行動載具索取無實體電子發票等稅務知識，獲得民眾熱烈迴響，也讓參加民眾滿載而歸，大家度過一個活力健康又充滿愛心的假日時光。

重要施政要聞

財政部綜合規劃司提供

●財政部召開「106年度私劣菸酒查緝會報」

財政部 106 年 11 月 23 日舉行「106 年度私劣菸酒查緝會報」，由蘇政務次長建榮主持，邀請行政院消費者保護處、行政院海岸巡防署、內政部警政署等中央各部會代表及\各地方政府等菸酒主管機關人員與會，共同檢討精進擘劃未來私劣菸酒查緝作為。蘇次長於會中感謝中央及地方相關查緝人員共同努力，106 年私劣菸酒查緝成果亮麗，106 年 1 至 10 月查獲涉嫌違反菸酒管理法案件 3,065 件、查獲菸類數量 1,828.59 萬包，酒類數量 91.84 萬公升，市價總值合計新臺幣(下同)8 億 9,572 萬元。與去(105)年同期查獲量比較，菸品增加 940.72 萬包，成長 105.95%，酒品增加 47.14 萬公升，成長 105.45%。

●立法院三讀通過「使用牌照稅法」部分條文修正案

立法院 106 年 11 月 14 日三讀通過「使用牌照稅法」部分條文修正案，本次修正係為鼓勵民眾使用低污染車輛，賡續扶植國內電動車相關產業與實現綠能科技創新產業願景，配合身心障礙者權益保障法及長期照顧服務法，落實社會福利政策，修正重點如下：

- 一、授權直轄市及縣(市)政府得免徵完全以電能為動力之電動汽車及電動機車使用牌照稅，電動汽車免徵期限延長至 110 年 12 月 31 日；電動機車免徵期間 107 年 1 月 1 日至 110 年 12 月 31 日。(修正條文第 5 條)
- 二、修正電動機車稅額表，將級距及稅額由 3 級調整為 6 級，並自修正公布之次年 1 月 1 日施行。(修正條文第 6 條附表 5 及第 38 條)
- 三、增訂電動大客車及貨車稅額表，按馬達最大馬力劃分 7 個級距及稅額課徵。(修正條文第 6 條附表 6)
- 四、增訂已立案社會福利團體和機構，經各地社政機關證明，專供載送身心障礙、長期照顧服務需求而有合法固定輔助設備及特殊標幟之交通工具，得經各直轄市及縣(市)政府同意，免徵使用牌照稅，不受 3 輛限制。(修正條文第 7 條第 1 項第 9 款但書)

●增訂公布貨物稅條例第9條之1、第12條之6條文

106 年 11 月 22 日增訂公布「貨物稅條例」第 9 條之 1、第 12 條之 6 條文，

本次修正係為發展太陽光電能源，鼓勵民眾提早汰換舊車購買新車，減少老舊車輛數量，以達節能減碳目標，修正重點如下：

- 一、條文生效日起 5 年內專供太陽光電模組用之玻璃，檢具承諾不轉售或移作他用聲明書及工業主管機關用途證明文件者，免徵貨物稅。
- 二、條文生效日起至 108 年 12 月 31 日，報廢 88 年 6 月 30 日以前出廠大貨車並購買新大貨車且完成新領牌照登記者，每輛新車定額減徵貨物稅 5 萬元。

●臺灣日本關係協會與公益財團法人日本台灣交流協會於本(106)年11月22日簽署「臺灣日本關係協會與公益財團法人日本台灣交流協會關務合作及互助協定」

106 年 11 月 22 日臺灣日本關係協會邱會長義仁及日本台灣交流協會大橋會長光夫於日本東京共同簽署「臺灣日本關係協會與公益財團法人日本台灣交流協會關務合作及互助協定」(下稱臺日關務互助協定)，該協定簽署生效，為雙方海關相互合作提供法律基礎，深化共同合作維護合法貿易，創造優質通關環境。依臺日關務互助協定，雙方得就正確適用關務法規、打擊違反關務法規行為、促進關務程序簡化與調和、深化專家交流與發展關務人員專業技能等進行合作，確保雙方經濟、財政、社會及公共利益。雙方將進一步推動洽簽臺日優質企業(AEO)相互承認協議，降低業者通關成本。

●國有財產署招標設定地上權開標結果標脫2宗

財政部國有財產署(下稱國產署)106 年 10 月 2 日公告第 4 批 8 宗國有土地招標設定地上權，同年 11 月 6 日開標結果標脫臺中市東區及太平區土地，決標權利金總金額 1 億 878 萬元。本次標脫土地地租年息率 3.5%，隨申報地價調整年息率 1%，不隨申報地價調整年息率 2.5%。國產署將持續推出區位條件優質標的，以設定地上權方式活化大面積國有土地，期在兼顧國庫收益下，創造民眾、業者及政府三贏。

●「匠心巨擘・永續共榮」財政部舉辦第15屆金擘獎頒獎典禮

財政部 106 年 11 月 3 日於臺北國際會議中心舉行「第 15 屆民間參與公共建設金擘獎頒獎典禮」，本屆金擘獎徵選計 36 個團隊報名參選，19 個團隊脫穎而出，包括 10 個民間經營團隊、9 個政府機關團隊。行政院賴院長致詞表示，推動促參有賴政府機關主動積極作為，從興利角度與民間機構建立夥伴關係。政府將以具體行動號召投資臺灣，落實「拚經濟」決心，責成各相關部會，盤點前瞻基礎建設可採促參機制更具效益案件，檢討並鬆綁管制財經法規令函等，建立友善投資環境。



跨國企業新時代稅務管理 以價值鏈為核心合理配置集團利潤

資誠聯合會計師事務所 / 執業會計師 曾博昇



全球反避稅趨勢

緣起知名跨國企業利用各國租稅協定及優惠進行激進租稅規劃，造成各國政府及媒體關注，G20 和 OECD 進而推動 BEPS(15 項行動方案)，迄今已促使許多國家立法通過各項反避稅法案，並透過各個國家稅局之合作強化全球反避稅機制。台灣為與國際接軌，積極引進如受控外國企業 (Controlled Foreign Corporation, CFC)、實際管理機構 (Place of Effective Management, PEM)、金融帳戶資訊交換共同申報準則 (Common Reporting Standard, CRS) 及國別報告 (Country-by-Country-Reporting, CbCR) 等反避稅規定。各國之間反避稅網絡日趨綿密，預期各國稅務查核頻率廣度及深度將日益加強。

共同申報準則 (CRS) 可謂各項反避稅規範中重要的利器之一，全球目前已經有 102 個國家或地區承諾實施 CRS，由各地金融機構審查帳戶持有人之財務與非財務資訊，並將相關資訊交換給帳戶持有人之稅務居民國稅務主管機關，藉此讓相關資訊在各國之間交換。目前 CRS 資訊交換有多邊與雙邊兩種模式，對相關資訊進行自動交換 (Automatic Exchange of Information, AEOI)，其中多邊的模式是採用各國簽屬主管當局協議，目前共有 95 國簽屬此協議允諾彼此相互自動交換資訊。另外，亦有國家採用雙邊模式，與個別國家簽屬資訊交換協議雙方互換資訊。

稅務資訊交換已是國際間的新合作模式。我國亦立法增訂稅捐稽徵法第 5 條之 1 及第 46 條之 1，作為我國金融資訊交換機制之法源依據，並已預告「金融機構執行共同申報及盡職審查作業辦法」草案。我國目前預計採用雙邊交換模式，財政部預計於 108 年實施 CRS，並將於 109 年第一次與其它國家或地區進行資訊交換，初期將以簽訂有租稅協定之夥伴國為優先洽簽資訊交換協定的國家，包括新加坡、日本、澳大利亞、紐西蘭及加拿大等；未來隨著簽署新的全面性租稅協定，甚或與非租稅協定國家 / 地區 (包括低稅負地區) 簽署稅務資訊交換條約，可逐步擴展資訊交換對象；更長遠的未來亦不排除加入多邊協定的機會，與廣泛的國際社會共同攜手合作，提升我國稅務透明度，符合國際社會的期待。

為提升課稅資訊透明度，有效防杜跨國避稅，各國近期也紛紛發佈採行 OECD 移轉訂價報告三層文據新規範，在原本的移轉訂價報告基礎上 (Local file，或稱當地國



檔案或本國事業檔案)，增加了集團主檔 (Master file) 與國別報告 (CbCR) 的新制度。具有一定規模的企業集團將被要求揭露集團全球價值鏈配置、所得與納稅資訊。集團主檔 (Master file) 是從集團整體的角度分析組織架構、經營狀況、價值鏈佈建、無形資產資訊、融資安排，以及集團財務與稅務情況。相較於過往企業僅需針對當地公司的關係人交易加以描述，新的報告將從更宏觀的角度了解集團。此外，國別報告 (CbCR) 更是分別依照不同稅務管轄區以及不同公司，分別列明各該公司或區域所涉收入、所得、資本、納稅及員工狀態、主要活動情況等。只要一份報告在手，相當於綜覽集團所有主要內容。財政部已於 106 年 7 月 27 日發佈「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」部分條文修正草案，預計將自民國 106 年起實施，集團主檔應於 107 年 5 月 31 日備妥，集團主檔與國別報告應於 107 年 12 月 31 日提交。其中涉及跨國資訊的國別報告，亦可能交換給其他國家稅務主管機關，與前述 CRS 資訊交換相同，都將遵循自動資訊交換的方式作傳遞，相關規定「租稅協定稅務用途資訊交換作業辦法」草案已經在 106 年 9 月 7 日預告。

為遏止運用無實質的境外公司，將集團利潤不當留在海外或假冒外資身分適用租稅優惠。我國也已立法增訂所得稅法第 43 條之 3(法人 CFC)、第 43 條之 4(PEM)、所得稅額基本條例第 12 條之 1(個人 CFC)，除正式發布「實際管理處所適用辦法」、「營利事業認列受控外國企業適用辦法」外，「個人受控外國企業適用辦法」草案正在預告徵求意見中。

在全球反避稅的背景下，實施 CRS、Master File 與 CbCR 將使資訊透明度大幅提高，跨國企業須開始重新思考全球資金配置現狀的妥當性。過去透過境外公司轉投資、在境外低稅區設立沒有實質營運活動的境外公司，在 CFC 與 PEM 新稅制與三層式移轉訂價文檔制度配合下，都將面臨挑戰，所以跨國企業應重新全盤檢視集團架構、營運策略、交易模式，並高度關注台灣與國際反避稅制度後續發展，思考價值鏈佈建策略及管理集團稅負風險。

台灣及國際反避稅法制修訂對跨國企業集團之影響





以價值鏈作為新時代稅務管理基礎

企業必須要透過價值鏈分析，辨識自身的競爭優勢與利潤動因，以及哪些主體創造關鍵價值，以價值鏈做為集團利潤分配的基礎。未來交易模式所帶來的利潤配置應與集團價值鏈及無形資產布局具備相稱性，才能應對反避稅的挑戰。所以先釐清關鍵價值後，才能釐清許多稅務問題，例如無形資產佈建的情況，IP 如何被創造、如何被擁有，利潤配置與 IP 配置是否一致等。

價值鏈相關的稅務議題

甚麼是企業的
關鍵價值？

- 電子ODM/OEM/EMS
- 自有品牌產業
- 半導體業
- 電商
- 汽車業
- 傳統產業 ...



無形資產的重要性？

利潤分割法的適用？

稅務優惠的意義及風險？

TP調整的合理性？

常設機構的風險？

組織及交易模式重組
的影響及風險？

進行價值鏈分析時需注意不同產業中的價值鏈差異甚大，需針對產業特性個別分析。各產業關鍵價值不同，創造關鍵價值的方式也不同，以台灣最典型的電子代工產業為例，ODM、OEM、EMS 之研發能量大大不同；另採購能力是否被客戶掌握、與品牌客戶之關係維繫等，也是差異分析重點；至於自有品牌產業，除了研發、設計、製造、採購外，銷售、行銷、建立品牌形象則可能是重要關鍵價值。



企業與稅務機關共同推動新時代稅務管理

根據資誠 2017 臺灣企業領袖調查報告，71% 企業領袖視稅務增加為企業成長威脅。有效的稅務治理，不僅有機會免除或降低各項與營運或布局有關的稅負成本，亦可幫助企業進行與經濟實質相符的合理稅務安排，更積極的效果是促進企業提升營運效率，改善稅務申報的合規性，也可一致性的處理在各國所面臨的稅務問題。企業應提早思考因應反避稅之策略，儘速檢視集團投資架構及受影響程度，以降低在多國反避稅制度下所造成衝擊及稅務風險。也期許財政部積極檢視不合時宜法規暨修訂反避稅新規定，強化稽徵機關查核人員產業知識、落實法規實務適用，以維護租稅公平、保障國家稅基，並為企業創造一個更合理友善的經商環境，達到經濟永續成長。



納保法上路 推計課稅應依法為之

國立臺北商業大學財政稅務系 / 副教授 黃士洲

一、最高行政法院106年度判字第333號判決—「推計課稅應依法為之」

（一）事實概要

A 公司 102 年 1 至 4 月產製冷氣室內機與室外機各兩千多台，未依規定辦理貨物稅產品登記及漏未報繳貨物稅，經稅局查獲，按同業利潤標準反推核算漏報應稅貨物的完稅價格，核定漏報貨物稅完稅價格 3,210 萬餘元，補徵貨物稅 642 萬餘元，並採處漏稅額兩倍之罰鍰，經訴願、訴訟未獲變更，最高行政法院 106 年度判字第 333 號判決撤銷一審敗訴判決發回。

（二）判決理由摘要（小標題為本文所加）

● 納保法推計課稅的原則性規定應溯及既往適用：

按稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，但稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之（已立法通過並公布之納稅者權利保護法第 14 條規定，該法雖尚未施行可為法理而引用）。

是以當事人若違反協力義務，稅捐稽徵機關，為維護課稅公平原則，固得推計課稅，但若該法律體系內有規定其他特別程序以評定課稅基礎者，自屬更合理客觀之程序及適切之方法，自不能捨該程序，而逕予推計課稅。



● 稅稽核算如有法定程序，應優先適用之

復按行為時（即 104 年 2 月 4 日修正公布前）貨物稅條例第 17 條第 1 項規定：「產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關於進行調查時，發現有不合第 13 條至第 16 條之情事，應予調整者，應敘明事實，檢附有關資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。」，對於未依修正條文第 13 條至第 16 條規定申報，以不正當方法壓低出廠價格申報納稅者，因涉及應否予以調整補稅，攸關納稅義務，允應慎重。為期客觀公平，爰酌予修正明定調查發現應予調整價格者，應敘明事實送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。足見，主管稽徵機關於進行調查時，發現有不合同條例第 13 條至第 16 條之情事，自應適用行為時貨物稅條例第 17 條規定，檢附有關資料等，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定，而不得逕對同條例第 13 條至第 16 條所規定之課稅基礎推計課稅，而不適用同條例第 17 條規定。

● 本案涉及短漏報銷售價格及完稅價格，應依法定程序送交財政部評定：

依貨物稅條例第 17 條立法理由，主管稽徵機關如認產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，有不合同條例第 13 條至第 16 條之情事，而認應予調整者，即應依貨物稅條例第 17 條敘明事實並檢附有關資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定，必須非關銷售價格及完稅價格之爭議（如稅率等之爭議，即不屬銷售價格及完稅價格之爭議），始無該條之適用。如本案案情之短漏報銷售價格及完稅價格，即係貨物稅條例第 17 條立法理由所謂：未依修正條文第 13 條至第 16 條規定申報，以不正當方法壓低出廠價格申報納稅，自係貨物稅條例第 17 條規範之對象無訛。

二、推計課稅的原則性規定應溯及既往適用

首先，本案同一納稅人四件判決結果一致（最高行政法院 106 年度判字 333 號至 336 號），廢棄原判決發回。按「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」、「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。」、「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」納保法第 14 條第 1 至 3 項定有明文，立法理由略以稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，僅於無法進行實額課稅情形，始准予推計課稅，稽徵機關並應以書面敘明其使用之推計方法及估算推計數額所依據之基礎資料，且推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，而且



推計基礎資料的選擇合理，始為適當，此皆屬推計課稅應遵守的基本原則，本件判決將上開納保法規定視作法理而於本件予以引用，值得贊同。

三、推計課稅實際上主導了稅務申報核定的實務運作

上開納保法第 14 條規範出發點是將推計課稅係個案中無法進行實額課稅的不得已情況下，課予稽徵機關就推計課稅的發動要件、說理程序、考量範圍及標準選擇上，必須遵守的指導性原則。然而，我們必須清楚地認知，從申報案件的絕對數量來看，大多數課稅案件都是透過推計課稅來進行，要不是源自制度，不然就是根源於徵納妥協默契，例如執行業務所得成本費用設算、個人一時貿易、擴大書審稅制等等，所以推計課稅爭議往往侷限在納稅人怠於履行協力義務，或者根本就是拒絕提示帳簿文據，稽徵機關乃按查得資料（如資金往來）或同業利潤標準（本案）核課的相對少數案件之中（大多涉及所得稅法第 83 條）。

四、推計課稅的前提要件應由稽徵機關舉證

回到本件貨物稅案件，本件判決書指出稽徵機關，關於納稅人是否有報繳系爭貨物之貨物稅，抑或貨物完稅價格申報是否有不合常規，或者屬於沒有類似貨物的新製貨物，此番關鍵的前提事實，並沒有很清楚地釐清之下，自然會影響到後續的貨物完稅價格核定方法，究竟要採取成本利潤加價法（新製貨物），抑或非常規價格的調整核定程序，換言之，本件判決認定推計課稅的前提要件事實，應由稽徵機關負擔證明義務。所以，納保法第 14 條第 1 項關於「課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅」，並進一步規定稽徵機關「應以書面敘明推計依據及計算資料」，等同也是間接課予稽徵機關對具體個案從事推計課稅的合理性與必要性，負擔舉證責任，值得實務注意。

五、稽徵機關應遵守法定推計核定程序

最後，稅捐法令往往對推計課稅的方法、標準，定有明文或運用先後程序，此種情況下，基於依法行政原則，稽徵機關自應受拘束，所以本件判決乃指出若被上訴人發現有不合同條例第 13 條至第 16 條之情事，自應適用行為時貨物稅條例第 17 條規定，檢附有關資料等，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定，不得逕行推計課稅。類似的規範情況例如營利事業所得稅查核準則第 58 條關於製造成本耗用的認定，先後從帳載核實、各該業通常水準、類似同業耗用水準、前一年度耗用水準的順序推計之，即屬適例。



日本租稅 立法程序介紹

國立臺北商業大學財政稅務系 / 兼任助理教授 蔡孟彥

壹、緒論-租稅立(修)法之模式

我國稅法於 2017 年間（本文完成於 9 月下旬），總計有以下各稅法之修正：關稅法（1 月）、證券交易稅條例（4 月）、所得基本稅額條例（5 月）、加值型及非加值型營業稅法（6 月）、所得稅法（6 月）、貨物稅條例（6 月）、稅捐稽徵法（6 月）、菸酒稅法（6 月）、遺產及贈與稅法（6 月），且財政部於今年 9 月 1 日時，又就將來所得稅法修正之內容，分別就取消兩稅合一、調高營利事業所得稅率…等等事項提出修正草案公告。從我國歷年來的法律修正經驗，以及憲法第 68 條所規定，立法院會期，每年兩次，自行集會，第一次自二月至五月底，第二次自九月至十二月底，必要時得延長之。在我國，只要是立法院的會期內（即便是延長會期或加開臨時會），要完成各種法律之立法與修法皆屬可能，各種稅法之立法與修正，亦屬當然。但由於稅法之立法與修正，往往牽動其他稅法之修正（例如：所得稅法的修正，往往可能也需要一併檢討所得基本稅額條例），甚至還可能涉及到其他相關法律規定修正之必要性，（例如：金融商品相關稅制之修正時，可能會涉及證券交易法與期貨交易法等，相關涉及有價證券法制規範之修正）。如果這些相關法律在不同的修正時期，有一併修正的話，固屬理想。但在修正稅法或其他相關法律，並無固定時間點之現實下，比較容易出現某一法律之修正，但相關法律卻未一併連動修正之情形，無論是法律的修正或是稅法的修正，都可能出現法律規範間產生衝突之窘境。例如：先前有關營利事業得主張盈虧互抵年限，做為所得稅法第 39 條（當時是 5 年）之特別規定的企業併購法第 38 條，於 2002 年該法制訂後，一直是規定其年限為前 5 年內各期虧損。但所得稅法第 39 條於 2009 年修正時，將年限從原來所規定之 5 年，延長為 10 年後，由於涉及盈虧互抵年限之企業併購法第 38 條，並未對應修正，於是出現就有關盈虧互抵



年限之規定，普通法規定優於特別法之奇特現象，也產生實務上適用之爭議，並因此導致相關之稅務爭訟事件之提起。

因此，在最近頻繁修正稅法之情形下，姑且不論修正內容之妥適性，單就修正之時點與稅法修正以及其他法律間之連動調整，我們是否應該就稅法修正之時程，以及稅法修正所涉及其他法律間之互動，做進一步之檢討。本文以下將就日本修正或制定稅法時之流程做一簡要之介紹，在修法所涉及其他法律間之調整等考量上，日本稅法修正之歷程，或可做為我國之後改善稅法或其他法律修正過程之參考。

貳、日本租稅立法過程

租稅作為國家主要之財政收入來源，無論是在台灣或日本皆屬相同。我國憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，同樣的規定，也出現在日本國憲法第30條之規定。在日本，規範國民納稅義務之稅法，在完成立法程序之前，實際上須經過一段期間之討論與協商而成。原則上，稅法（不以稅法為限）之修正有其既定之時程，不會出現為解決某一問題，而脫離既定時程單獨立法之情形。日本稅法之增修或立法，於國會進行立法程序前，需依序經過（1）財務省主稅局之研議（在此階段為蒐集各界與其他主管機關對於該項議題之意見）、（2）稅制委員會之討論與意見提出以及（3）自民黨稅制調查會之討論後送國會審議。一般而言，內閣府稅制調查會簡稱「政府稅調」，而自民黨內部稅制調查會簡稱為「黨稅調」。關於稅法之修正與增訂，原則上是由「政府稅調」決定大方向，之後再交由「黨稅調」做細節之調整¹。前述程序肇始於內閣總理大臣於每年4月政府稅制調查會總會開會時，向政府稅制調查會的委員提示，政府對於下一年度稅法修正之基本立場，希望政府稅制委員會能就總理大臣所提示之問題點，經過一段時間討論後，於11月向總理大臣提出相關之建議報告書，此時緊接著黨稅調亦會開始針對明年度的修正做討論。

稅制調查會乃是內閣府依據「內閣府本府組織令」第33條所設立，該委員會乃是作為內閣總理大臣諮詢之用、從事有關租稅制度相關基本事項之調查審議、並就有關內閣總理大臣所諮詢事項提出意見，而設置於內閣府之合議制機關，其委員乃是由學者組成，此外還設有特別委員，除了學者以外，還包括業者代表以及政界人士。也由於在稅制調查中有業者代表，所以在稅制調查會的討論過程中，業者的意見也可能在委員間之討論獲得重視。而在稅制調查會下，又可基於研議需要而另設其他小委員會（參見，「稅制調查命令」第6條），但小委員比較著重在長遠制度建立之思考上，其所提出之架構往往較為學理化，在實施上就取得受規範者之認同上，往往需要歷經相當之時間²。

1.參見，增井良啟，『租稅法入門』，2014年，頁35。

2.參見，青木丈，『法令用語と立法の基礎知識』，2013年，頁48-50。



但其實在總理大臣向政府稅制調查會提示來年的稅法修正方向之後，也還有歷經一段相當長的意見蒐集程序。在8月底前各機關會針對其職掌與稅務相關者，向財務省主稅局提出稅法修正之建議。而業者也會就其對於稅制設計或修正，向財稅省（涉及國稅部分）或是總務省（涉及地方稅部分）提出其本身之意見。例如，日本著名的經濟工商團體——經濟團體連合會（俗稱：經團連），即已經針對明年度的稅制修正提出建議，並公布於其官網上。

前述已提及，在政府稅制調查會提出報告後，黨稅制調查會亦會開始運作，於12月時，先由執政黨就明年度之稅法修正提出大綱，之後財務省也會就明年度之稅法修正提出相對應之修正大綱，在經過執政黨的黨內討論後（此點也由於因為不透明而容易遭致物議），最後由內閣於1月中左右決定要提出於國會之相關草案版本內容，並於1月底下旬向國會提出相關連法律之草案。於經過眾議院與參議院之審議後，約莫於3月底完成立法程序，並於完成立法程序後公布。一般而言，除非法律有特別規定外，該等立法或修法將會於4月1日起開始施行。

前述從草案提出於國會審議到完成立法公布之過程中，值得注意的是，當相關草案提出於國會審議時，同時間在財務省與總務省之官方網站上，也會同時揭露送審草案之內容。但在國會審議稅法時，有關該稅法修正或制定後實施的施行令（相當我國之法規命令）之修正或新訂，亦由財務省主稅局負責草擬，於相關稅法修正後，該法律以及其法規命令都會一起公布於官方公報上。前述已提及，相關立法程序約莫於3月底完成，在新法公布後旋即公布由負責起草施行令之人員所撰寫的「平成XX年稅法修正之全貌（平成XX年改正税法のすべて）」，而且在財務省的網站上也會公布該次稅法修正之解說。這些說明資料，雖然有助於理解當次修正或立法之背景與立法目的，屬於對於法律理解之重要資料，但該等見解並不能用以拘束法官，而且此等資料在公開後，亦會有其他實務界人士（如：會計師）或學者，針對修正或立法之條文以及官方所公佈之資訊，寫成更詳細的論述或書籍。一般而言，在進入夏天之際，日本多家以稅務事件為專門領域之雜誌（例如：稅研、稅經通信、稅理月刊等），即會以當年稅法修正為題，廣邀實務界與學術界人士，為新完成立法程序之稅法提出解說與批判。

參、結論

日本租稅立法程序，雖然在內閣制之架構下，提出於國會審議前之草案，已於執政黨內部取得共識，甚至亦有招致透明感不足之疑慮。但從立法過程而言，一個法律案之提出是在經過一段時間研議，並且與其他相關法律一起完成立法程序，且在立法過程即可以著手進行子法之制定與解說，乃是日本租稅立法之特色。法規範之間應該是經過整合而成的，不應該存在價值或立法目的互相衝突之規範，日本租稅立法的過程，在規範的整合功能上，應該可以給我國一些啟示。



106年赴美國哈佛大學 甘迺迪政府學院研習 個人心得分享

財政部賦稅署 / 主任秘書 謝慧美

照片1

我國政府和美國哈佛大學甘迺迪政府學院（以下簡稱甘迺迪學院）之高階主管培訓合作計畫停辦多年後，今年在行政院人事行政總處施人事長大力促成下重新恢復。本次有幸能親赴全世界最頂尖學府與最權威教授們學習與交流，以擴大國際視野及培養領導力，除感恩施人事長外，更感恩本部許部長及李署長推薦獲選今年「高階領導研究班第10期」研究員。

本班參訓研究員資格，以行政院所屬2、3級機關現任職務跨列簡任第11職等主管職務人員，暨直轄市政府副局長、副處長及縣（市）政府局長、處長職務跨列簡任第11職等主管職務人員為限。研習課程設計，則以行政院施政方針及國外近年值得學習重大政策，擇定三個專題研討主題：「都市發展 - 社區參與」、「數位經濟 - 數位創新基礎設施」及「毒品防制 - 毒品戒治」，並分成國內研習〔106年6月29日起至8月5日止，每周四、五、六（含夜間）〕及國外研習〔（106年8月23日起至9月5日止（含路程））〕兩階段進行。國外研習內容包括課程學習與機關參訪兩部分，課程學習依領導與管理、城市發展、數位經濟及毒品防制四大主軸安排不同課程內容，並依後三項主軸安排參訪波士頓市政府、劍橋创新中心及波士頓醫學中心。國外研習結束後，甘迺迪學院並正式頒發證書。

以下分別就課程學習及機關參訪內容擇要分享：

一、課程學習部分

（一）教學方式多元靈活，有助提升學習效果

甘迺迪學院教學方式與國內傳統教學差異甚大，除課前指定閱讀資料外，課堂上均採互動式教學，著重案例討論及問題與回應，因此課前預習與充分準備是融入課程最佳作法。以下個案教學及情境教學例示，加深學員印象，有助提升課程學習效果：

1、個案教學

Steve Kelman 教授準備「教育補助」、「臺灣高鐵」及「紐約中央公園」3個



案例，在課堂中與學員們進行精彩討論，並從中歸納各方論點及提醒各個案例重要啟示。

2、情境教學

Hugh O'Doherty 教授於「領導力與權威」課程中，為教導學員辨別兩者間差異，不惜花第 1 堂課時間詢問學員何謂領導力、學習目的及課程進行方式等，學員意見分歧而教授卻無意處理，於是大家陷入焦慮不安及備感壓力，第 2 堂課教授才說明，往往外部的焦慮促使你或組織單位給予壓力，讓你看不到問題全貌，因此你必須設法跳脫，以觀察員角度先行觀察。

Kessley Hong 教授於「談判」課程中，讓學員事前閱讀並準備談判角色扮演資料，於簡單說明談判規則後，直接分組讓大家體驗多邊利益相關方談判，嗣後再請大家分享談判過程中運用策略與結果，據以歸納及補充談判原則與技巧。

(二)課程內容之啟發

甘迺迪學院向以領導統御課程聞名，本次領導及管理相關課程研習受益最多，以下就「策略管理」、「領導力與權威」、「說服原理」及「談判」課程分別說明：

1、「策略管理」課程（講座：Steve Kelman 教授）

策略是實現一小組目標的一套計畫。處理具體特定情況時，要運用策略性思維，設定具公共價值之目標，衡量內部營運能力及外部正當性與支持，並集中焦點於為實現目標所須做的重要事項。職位愈高決策愈難，愈可能無法面面俱到，當「事事重要，則事事不重要」，因此應明辨何者需要親自處理，何者應該放手讓人，切忌成為待辦事項之奴隸。

2、「領導力與權威」課程（講座：Hugh O'Doherty 教授）

問題本質及解決方案均明確之「技術型問題」，可用「權威」解決；問題本質或解決方案不明確之「適應性問題」，需彰顯「領導力」，透過通盤觀察、重點式解讀及進行有目的性、目標性而非情緒性的介入或干預，動員民眾共同關注問題、面對問題並承擔責任，創造不同利害關係人可以共同討論空間，彼此學習接受犧牲與損失，而非只是期待「權威」解決所有問題，因人們只對自己創造的事情負責。

3、「說服原理」課程（講座：Carry Orren 教授）

說服是讓聽眾心甘情願接受你的觀點，改變他的態度與行為，與你的目標一致。說服關鍵要素（即亞里斯多德三足鼎）為邏輯 (Logos)、品格 (Ethos) 及情感 (Pathos)，進行說服前，要先問自己 3 個問題：要傳達什麼訊息 (What)? 誰適合傳達訊息 (Who)? 聽眾為何要聽我說 (Why)? 以下分別從亞里斯多德三足鼎予以說明：



(1) 邏輯面：傳達的訊息要簡單清晰

A.KISS 原則 (Keep your message simple and stupid)

傳遞的訊息要簡單易懂，愈簡單愈好，最好連傻瓜都能聽得懂，但知易行難，我們所面臨的挑戰是議題複雜，且我們是邏輯思考者，總是把問題複雜化，使用很多數據及圖表，但聽眾沒辦法消化這麼多訊息。因此傳遞的訊息要簡單清晰，讓聽眾可以瞭解。

B. 回憶原則 (Recall)

傳遞的訊息要能夠讓聽眾記得，粘在記憶裡是很重要的，因此要能提供具「粘性」訊息。依據研究調查，聽眾記憶與論述項數成反向關係（如圖 1），數目愈少愈容易回憶，1個訊息最容易記住，2個次之，3個再次之，當超過3個時，記憶會產生持續性陡降，聽眾在10天或2周左右將每個重點都回憶不起來。因此溝通重點一次不要太多，宜有限制，最多3個。

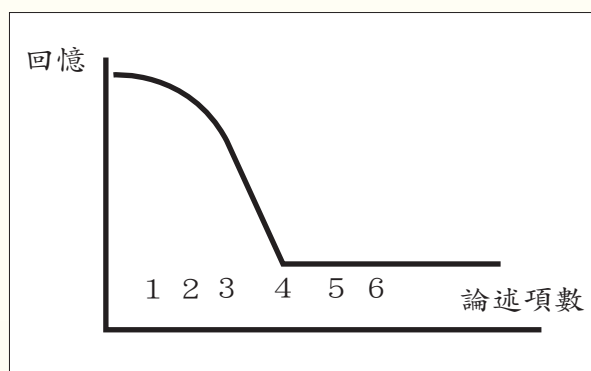


圖1：回憶與論述項數關係圖

(2) 品格面：傳達訊息的人特點具可信賴及誠信

A. 權威原則

一個人倘被視為權威，我們更有可能被這種人說服。權威有2個關鍵因素，首先是知識和專長，傳訊者必須具備訊息的專業及獨到見解；其次是可信度，傳訊者必須可信賴、具誠信，他不會誤導，也不會操縱，而是溝通。

B. 喜愛原則

人們容易被自己認識或喜愛的人影響，若喜愛對方，則容易說服，相反亦同。我們喜歡正面、尊敬別人、感恩及有同理心的人，因此全方位的領導須兼備高度果斷及受人喜愛。

(3) 情感面：瞭解被傳遞訊息的人的想法、價值觀、知識與信念

A. 瞭解聽眾：

林肯曾說：「如果我有9小時的時間砍樹，我會花6小時磨利斧頭」。我們通常犯的毛病是在還不太瞭解聽眾時，就急著要用邏輯去說服聽眾，事先瞭

解聽眾的想法才是關鍵。領導人要能慢下來、停下來聆聽對方的想法，要有同理心、换位思考，投入所有可用的資源與時間，深入傾聽聽眾想要什麼。說服重點在於花時間磨利斧頭，亦即瞭解聽眾。

B. 突顯性

話題對聽眾很重要，倘與聽眾明顯相關、具突顯性，則說服聽眾的可能性較大。實務運用時可以畫出「說服者與聽眾關切議題關係圖」(SI&P 圓圈圖，圖 2)，列出說服者與聽眾各自關心議題，再找出交集，突顯出雙方所共同關心的議題，針對這些交集議題進行有效說服。因此下次進行說服時，不要只是天馬行空，要確確實實畫出這些圓圈圖，以提高說服的成功機率。Elliott Richardson 曾說：「管理中，2%是決策，98%是說服別人接受該決策」，領導人之所以失敗，不是對主題不清楚，而是明白主題但無法做好很多回應，因此瞭解聽眾很重要，要找出突顯性問題。

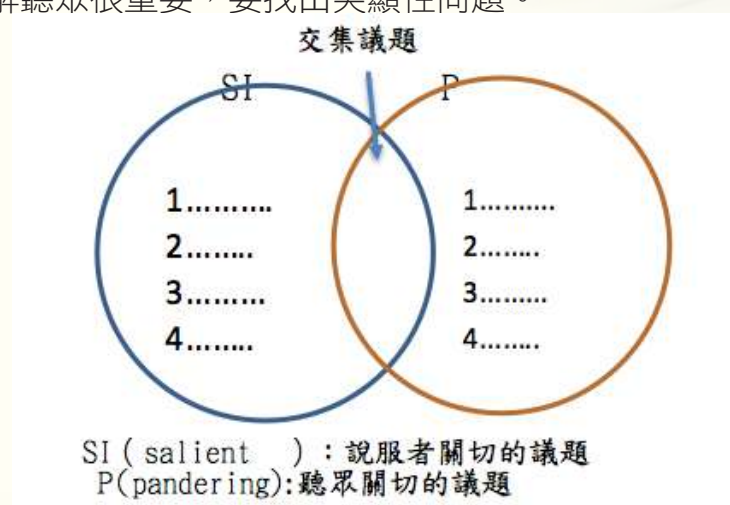


圖2 說服者與聽眾關切議題關係圖

C. 講故事

「帶領的思想」這本書寫道：「領導力的關鍵是透過講故事來有效說服他人」、「敘述是強大的說服工具」，這兩句話談到講故事的重要性。故事之所以成為有力的說服工具，在於故事具有內在真實性、可信度及公信力，愛因斯坦曾說過：「世界不是原子構成的，而是故事構成的。」另故事可以吸引注意力，讓聽眾全神貫注，聽眾聽到故事，會很認真地聽，並且不斷思考這個故事，我們要讓聽者用自己的方式解釋所聽到的訊息，不須幫他們解讀故事的訊息。因此進行說服時，千萬不要只講統計數據而不講故事，也不要只講故事而不講統計數字，統計數字加上故事，才能深入別人的頭腦及心靈。

4、「談判」課程（講座：Kessley Hong 教授）

不同爭議解決模式所產生效果不同，使用「權利」雖符合法律，但有時不同法律間可能產生衝突；運用「權力」讓人感到威脅，容易產生反彈；關注「利益」是换位思考、創新做法、潛在解決方式。以開發建案與釘子戶談判售地為例，不能採取單一分配式談判策略，而應關注對方利益，理解雙方在利益上、重點事項及心理預期的差異，透過交換利益，進而創造價值，各方都讓步，但自己放棄東西的價值應低於從對方獲取東西的價值，並堅守自己的底限及立場，才能成功完成任務。



二、機關參訪部分

(一)波士頓市政府

2030 年是波士頓市建城 400 周年，人口成長預估達 70 萬人，市政府為提升居住品質，自 2015 年起推動「Go Boston 2030」行動計畫，透過「想像波士頓 2030」(Imagine Boston 2030) 願景計畫，讓市民提出他們對於波士頓未來發展的願景、亟待解決問題及建議解決方案。

第 1 年充分傾聽市民心聲，市政府為蒐集意見，除舉辦傳統社區會議外，另引進「問題活動」(question campaign) 討論方式，民眾可在市政府開到鄰近地點的「問題蒐集列車」(question truck)、官網、社群網站或簡訊提出問題及想法，經過廣泛徵詢，共蒐集近 5 千個問題，而後透過政府與市民共同組成的「問題檢討會議」(question review session) 討論釐清問題意涵，並透過「願景研究室」(visioning lab) 召開 2 天會議將這些問題分類，瞭解民眾對所蒐集問題的急迫性或看法，排列優先順序，彙整成冊完成計畫初版。

第 2 年請市民開始看，前開計畫初版除放置網路外，紙本另放置於郵局、圖書館、便利商店、百貨公司及車站等場所，請市民表達意見並花 3 個月彙整意見後，提出計畫二版。接著花 30 天讓市民再表達意見後，最後形成政策完成定版。整個公民參與過程共進行 1 年半，有 1 萬 2 千多人參與。

波士頓市政府官民認為，良好的公民參與過程是政策推動成功重要關鍵，早期公民參與有助後續政策推動，而在有限時間內，對於不同利害關係人不同意見之處理，最後仍由政府以專業進行決定，市民意見並非照單全收，公民參與讓政府作出最好的決定。對於該市政府官員業將公民參與內化為推動各項政策必要環節，並致力於提供多元且便利的公民參與管道及視覺化資訊，令人印象深刻。

(二) 劍橋創新中心

劍橋創新中心係 1999 年私人成立之營利機構，位於麻省理工學院附近，採會員月租制度，以共享辦公空間、行政資源及實驗環境概念，提供初創事業人士優質工作環境，透過舉辦定期論壇及創投咖啡館 (venture coffee)，提供人才聚集與交流平台，以激盪更多創新與創意，成為該區最吸引人的創新創業據點，當前知名谷歌安卓創辦人、臉書及亞馬遜均曾為該中心會員。目前經濟部中小企業處刻籌設社會創新實驗中心，劍橋創新中心經營模式及經驗或可供該處參考。

本次國外研習除於課堂中認真學習外，個人亦利用課餘時間漫步查理士河畔 (照片 2)、參觀麻薩諸塞州政府 (照片 3) 及步行全程自由之路 (照片 4)，深度體驗當地生活與文化，其中對於波士頓市民運動風氣盛行、汽車駕駛禮讓行人及商店員工待客有禮等印象特別深刻，而各式建築物雖有百年歷史，外觀卻依然保存優良，俯拾間藝術與美景盡收眼底，令人陶醉，唯一美中不足處為塞車及地鐵車站環境尚有改善空間，但尚不減損個人對這個城市的美好印象。

總之，本次國外研習是個人畢生難忘的美妙經驗，課程所學觀念與技巧，可直接運用於日常公務推動，亦深刻感受美國文化對個人思維與態度的衝擊，而來自中央及地方政府研究員間，藉由本次研習機會彼此建立深厚情誼，對於未來公務推動具有正面助益，明 (107) 年國外研習地點依然會在甘迺迪學院，鼓勵符合資格的主管同仁亦能積極爭取參加。

106年度特考關務班第2期結訓典禮

106年度「特考關務班第2期」結訓感言

財政部關務署高雄關 / 課員 陳正霖

大家好～我們是106年度特考關務班第2期學員，彼此的海關生涯從財訓所四週專業訓練開始，相聚在一起是種特別緣分，共同留下屬於我們的美好回憶。

課程第一天的班務時間，美麗輔導員一丹和宜璇幫忙設定自我介紹要分享生平最難忘的一件事，聽到同學們多彩多姿的各自不同生活和工作經歷，我相信多認識一位朋友就像多接觸一個新世界般有趣，也從中選出了學員長 - 正霖、副學員長 - 明萱與康樂股長 - 玉婷來服務大家。開訓典禮由財訓所所長說明這次訓練的相關安排及加入海關的期許勉勵，令我最難忘是所長慈祥親切的笑容，化解了我們初到陌生地方及跟這麼多人相處的緊張情緒，傳遞一股溫暖的關心～謝謝您。

每位上課老師都有著無比深厚的實務功力，充實了我們初任關務人員應具備之基本觀念和服務態度，增進共通能力及認識關務工作之範疇，並分享重要地是自己要多聽、多看與不懂就多問，才能逐漸累積海關所需的專業能力。上課另外最大收穫是聽老師們各自幾十年來海關輪調的工作歷練故事，每次像開獎般確認下一職責單位就要前往承接與學習，除了跨領域的挑戰，更要願意分擔及承擔責任，才能持續追求工作和自身的成長，現在說來彷彿雲淡風輕，我卻能感受到其過程必定付出難以計算的努力與辛苦，非常值得當成我們的目標典範。

這段老師們口中要珍惜的幸福日子，大家都有從下課後相約跑步、打羽球、唱歌、吃消夜及分組報告討論中增進革命情感，聚餐 Party 活動的提問卡和指定卡分享更是進一步開啟大家互動的 Power，原來害羞內向的同學也都打開心扉享受當下快樂時光，或許難得的緣分正因為對的時間遇到對的人而相連。

感謝各位長官們的協助讓我們幸福地在此地學習與生活，從青澀的公務員新鮮人邁入海關的奇幻旅程，最後祝福大家下關區和單位後都能交到相互扶持的伙伴，朝著屬於自己的偉大航道前進～Go。