

刊登於會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 35-43 頁。

## 納稅者權利保護法第 7 條租稅規避免罰之規定探討

### — 以 Uber 案觀察為例

葛克昌\*

#### 壹、前言

納稅者權利保護法（以下本文簡稱納保法）自 106 年 12 月 28 日施行以來已逾一年，該法將諸多納稅人權益保護之理念融入並形諸法律條文，期獲得實現。其中第 7 條明定租稅規避之定義，並且該條第 8 項揭示，租稅規避案件除調整補稅外，原則上不另課予逃漏稅捐之處罰。對於此免罰之淵源以及法理上之意義，實具有研究探求之必要與價值。鑒此，本文將從租稅規避之本質探討出發，藉彰顯其與稅捐逃漏之不同，說明何以租稅規避行為應予免罰；而納保法施行後，亦已有最高行政法院判決以縱納稅人並未主張，然撤銷訴訟涉及公益為由，不受當事人主張拘束而主動援用。故而，本文則以最高行政法院就 Uber 營業稅課徵之案件為例，分析其理由形成，作為司法實務日漸重視納保法精神之印證。

#### 貳、租稅規避概念之建立

##### 一、租稅規避之定性

一般而言，納稅者乃是基於私法自治或契約自由而從事經濟活動，由於租稅負擔之多寡，乃是其決定採取何種經濟活動類型之重要因素之一，是以對納稅者而言，如何因應稅法制度之規定，調整自己的經濟行為模式，以使租稅負擔降至最低，此種思考取向係屬常見之現象。

然而，或係基於稅法規定之不完整，或者稅法本身存在多種法律解釋可能下，不免引發經濟誘因，促使部分納稅義務人利用作為，從事脫法避稅之經濟活動規劃。但是，租稅規避與合法節稅、違法逃漏稅捐之間之界線，如何劃清向來備受討論。本文觀點認為，租稅規避必須具備納稅人「濫用契約（私法）自由」（權利濫用）、「未具合理商業目的」、「違反稅法立法意旨」而「取得稅捐利益」等外觀特質，而為非常規之交易或經濟行為。【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 35 頁】

\* 本文作者現為東吳大學法學院客座教授、台灣稅法學會理事長。本文承東吳大學法研所趙禹賢律師協助整理資料，提供意見，特此致謝。

此外，主觀上亦須具備租稅規避之意圖<sup>1</sup>。亦即，納稅人藉由稅捐法律本身適用上之漏洞（但應強調非立法者有意保留），從事與稅法規定意旨本身不相符合之經濟活動安排，藉以獲取租稅上之利益；而此種安排並不具有正當化理由，常見者即為欠缺合理商業之目的。

實則，避稅行為既為脫法行為，違反稅法立法者之量能平等負擔之意旨。實質法治國家，特別是社會法治國家，不能僅以遵守形式之稅捐法定主義為已足，更應踐行量能平等負擔，維護市場機能競爭秩序，維持課稅公平，防杜脫法避稅，並闡明及具體化量能原則，為租稅國家立法機關之憲法任務。<sup>2</sup>

故而在立法政策上，我國法制上兼有一般防杜與個別防杜條款。於納稅者權利保護法未施行前，以稅捐稽徵法第 12 條之 1 為代表。該條第 3 項，明定脫法避稅之定義為：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」第 6 項則規定租稅規避之法律效果：「稅捐稽徵機關……得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」至於個別防杜條款，典型者為所得稅法第 43 條之 1 移轉訂價稅制<sup>3</sup>，另遺產及贈與稅法第 5 條視為贈與之規定，其解釋上也隱含防杜納稅人利用經濟交易形式不當規避贈與稅之可能。<sup>4</sup>

## 二、實質課稅原則與租稅規避之調整

按脫法避稅調整，係對不符稅法立法意旨之稅法漏洞，依稅法立法意旨予以填補，在此應受有嚴格法學方法要求，並應與違法逃漏嚴區分，而為嚴謹之司法審查<sup>5</sup>。實質課稅原則（德國法稱經濟觀察法）之概念，首見於大法官釋字第 420 號解釋，而後於稅捐稽徵法第 12 條之 1 中則予以立法化，其第 1 項為「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」第二項則明定「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」此等概念復為納保法第 7 條

1 葛克昌，〈脫法行為與租稅國家之防杜任務〉，收錄於葛克昌主編，《避稅案件與行政法院判決》，翰蘆，2010 年 4 月初版，頁 20-22。

2 葛克昌，〈納稅者權利保護法評析〉，收錄於葛克昌《納稅者權利保護法析論》，元照，2018 年 9 月二版，頁 55-56。前揭註 1，頁 45。

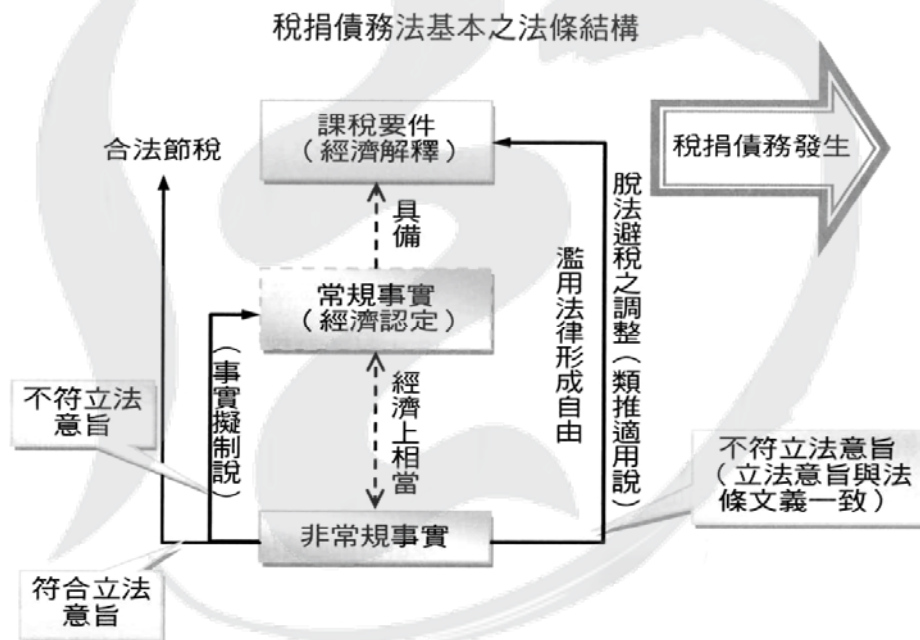
3 財政部已於 106 年 11 月 13 日修正發布營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，該準則就常規交易原則與常規交易方法有明確規範，前者如受控交易及未受控交易間影響價格或利潤之因素、個案觀察之指導原則（如該準則第 7 條所示之可比性原則下可比性之取捨、最通常規交易方法之採用、個別交易評價之調整等）；後者則有可比性未受控價格法、可比性未受控交易法、成本加價法等諸多個案上可供調整之具體方法。有關移轉訂價方法之實證研究，可參考黃德芬、陳瑋杰（201603），移轉訂價與避稅行為及租稅負擔之關聯，財稅研究第 45 卷第 2 期，頁 20-46。

4 有關贈與稅稅捐規避類型之討論，可參考黃士洲，遺贈稅與脫法避稅，財稅研究，2014 年 5 月，第 43 卷第 3 期，頁 125-145。

5 Kirchhof, Steuervermeidung und Auslegungsmethoden, StuW 1983, S. 173.

第 1 項及第 2 項【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 36 頁】所援用。<sup>6</sup>

經濟觀察法，根據 Tipke 教授說法<sup>7</sup>，係相同之經濟負擔能力者須予相同處置，其所依據者即平等原則。而量能原則則源於租稅正義要求，主要係針對立法者，經濟觀察法則專為稅法解釋基準而設計。按量能原則作為「正當稅課之基礎原則」或「稅法結構性原則」，作為稅法首要原則，而與私法自治原則之於私法相比擬。作為稅法結構性原則，不僅拘束立法者，在稅法解釋適用之際，亦以其為法律原則而須加以斟酌，尤其作為稅法目的解釋之重要原則。其具體內涵，則是在稅法借用民法概念時，須以該原則作為特殊之解釋基準。K. Tipke 不將經濟觀察法當成是稅法之特殊解釋方法，而認為係取向於經濟目的之目的論解釋方法。換言之，在稅法課稅要件借用民法概念時，應取向於量能原則之目的論解釋方法，即為經濟觀察法。又對於一般防杜條款之性質爭議，德國學理上有事實擬制或（法律）類推適用說之討論<sup>8</sup>，其關係可以下圖說明之：<sup>9</sup>



【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 37 頁】

實則，就租稅規避之認定與調整，本質上不脫法律解釋適用之問題，惟在稅法以外，常見其他法律使用與稅法相同之法律概念，就其彼此之關係如何，殊值研求。國內學者有認為，「稅法規範與私法規範之目的本不相同，並無須強求兩者之概念或解釋應為相同理解；惟若係稅法規定本身選擇使用私法規範之概念時，則無論是稅捐機關或法院自身，

6 關於實質課稅原則之性質定位，是否包含課稅要件事實之認定，或者僅限於稅捐法律之解釋，學理上有為討論，國內文獻可參考柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學第 15 期，2014 年 5 月，頁 32-49。

7 K. Tipke, StRO III2, 2012, S. 1631.

8 Kruse/ Drüen, in Tipke/ Kruse, §42 AO, Rz. 79.

9 本圖解說見葛克昌，〈納稅者權利保護法評析〉，收入於葛克昌《納稅者權利保護法析論》，元照，2018 年 9 月二版，頁 52。



仍應將私法概念之理解作為解釋稅捐法律規範之重要參考依據。」<sup>10</sup>實則，稅法與民法係「相鄰而平等相維」之法域，在經濟事務上民法雖適用在先，但係時間之優先而非效力之優先。稅法規範係受量能平等負擔原則，民法則受契約自由所支配。稅法所規範之對象，雖具有民法上法律形式與契約類型，但僅為其外衣，稅法所需把握者為其形式外衣下，依量能平等負擔觀點下之實質負擔能力。二者可能一致，亦可能不同。各法律規範，應依其規範目的予以解釋，稅法解釋自應依稅法目的，而非受民法解釋、事實認定所拘束。但終究仍不得侵害私法自治之核心領域。

就此，誠如最高行政法院 105 年度判字第 586 號判決表示：「人民之經濟活動之成果乃是透過民、商法等私法加以實現並得到確認，而稅捐之核課，本質上係國家強制分享人民自經濟活動中所獲致之成果或效益，並以之轉化為金錢，強制抽取其一步做為國家財政運用需要，因此，人民經濟活動在稅法上之定性，首先要尊重私法之前置定性結論，此乃稅法附從性之表現。然於此附從性下，使納稅義務人有誘因利用此等稅法附從性理論，基於規避稅捐之意圖，濫用私法自由形成空間（即契約自由原則），選擇與經濟目的不符之私法法律形式，藉以迴避『如選擇與經濟目的相符之私法形式，所生之稅捐債務』。此等情形對稅捐之量能平等負擔構成重大之威脅，因此有『稅法獨立性』觀點之提出。而稅捐規避概念之建構，係以此為基礎，就被認為遭迴避之稅捐債務，其稅捐債務成立規範為解釋，進而探究『不符經濟目的、濫用私法契約形式』之法律行為」及『此等私法濫用之法律行為是出於何等之稅捐規避意圖』，以決定具體個案是否構成稅捐規避。」

### 三、脫法避稅不處罰原則

不過，對於脫法避稅之行為是否於補稅外，仍得加以處罰，不無疑義。蓋稅捐罰區分為稅捐刑罰與稅捐行政罰，稅捐刑罰應有刑法總則與刑事訴訟法之適用，稅捐行政罰在法治國家要求下，亦應受以罪刑法定主義為主的一般法律原則如一事不二罰、無罪推定、不自證己罪原則之適用。<sup>11</sup>【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 38 頁】

稅捐債務法應受量能原則為主之違憲審查，其重在社會結構組成員間之稅捐公平負擔，是以在債務法上得採行推計課稅、實質課稅、脫法避稅之調整；在稅捐行政法上有協力資訊公開義務。至於就處罰程序中，則須遵守不自證己罪之法治國原則與禁止類推、無罪推定原則。不論證明程度、舉證責任、事實認定或協力義務及責任條件，補稅與處罰之法治國要求程度多有重大差異。

承前述，租稅規避本質上為脫法行為，係濫用稅捐法律或私法之形成自由，本於獲取租稅上利益之目的，而為與稅捐法律意旨不符之經濟活動安排。

<sup>10</sup> 詳見柯格鐘，前揭註 6，頁 49。

<sup>11</sup> Streck, Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen, DStJG 18 (1995), S. 173ff.; Seer, Steuerordnungswidrigkeiten als pönalisiertes Verwaltungsunrecht, Steuer & Studium 2009, S. 117。

依據本文觀點，此種行為並不具備可罰性之基礎，蓋租稅規避所涉者乃法律解釋問題；非犯罪行為，與逃漏稅捐使用詐術或其他不正方法不同，又避稅行為之故意（或者主觀意圖），亦與逃漏稅捐之故意過失有所不同，兩者不應混淆<sup>12</sup>。就此，誠如最高行政法院 96 年度判字第 823 號判決所示：「當事人為達其經濟目標或實現經濟性成果時，基於私法自治原則（意思自治或契約自由），有法律行為類型選擇餘地，而選擇異於通常的法律行為，以減輕或排除稅賦者，乃屬避稅；而逃稅者，乃將課稅構成要件成立事實全部或部分隱瞞而逃稅，逃稅與避稅兩者仍有別。」

#### 四、納保法施行後之變革

脫法避稅係利用法律漏洞之非常規行為，為符合量能平等負擔，維護市場競爭秩序，解釋上自宜予以調整，使納稅義務人負擔符合常規行為下之稅捐債務。就此，新增訂之納稅者權利保護法第 7 條第 8 項本文明定，「第三項情形（租稅規避），主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。」但另加計滯納金及利息（該條第 3 項後段）。<sup>13</sup>又該項附加但書：「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」<sup>14</sup>避稅不處罰，本文認為此為法律體系之適用結果，不待法律之明定，納稅者權利保護法將其明文化，只是宣示規定。此如同信賴保護原則，原為公法之一般法律原則，不因行政程序法未施行即不予適用。不過，為杜法律通過前後如何適用之爭議，在該條第 10 項明定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 39 頁】項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。」此種規定，未來司法實務如何運作尚待觀察。

而於納保法施行後所做成之稅務判決中，可以最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決為代表。於該判決理由中，其明白闡釋租稅規避與逃漏稅捐之不同，並且加以區分，又對於納保法第 7 條相關條次之意義，表示「其立法意旨明揭：『納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應

12 葛克昌，〈稅法本質特色與納稅者權利保護法〉，收錄於《納稅者權利保護法析論》，元照 2018 年 9 月，頁 191-192。但早期司法實務常有誤避稅故意為逃稅故意，詳見前揭註 1，頁 65-66。

13 不過滯納金雖未對督促未來行為之履行，雖與過去行為制裁之漏稅罰不同。但滯納金係按遲延日處罰，而非按一定比例，又加計利息，已有違反比例原則，參照釋字第 746 號解釋意旨。

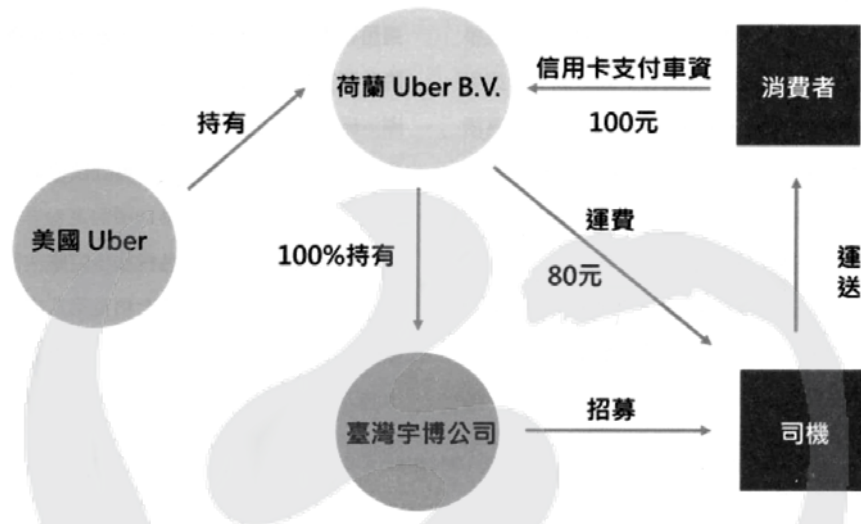
14 不過，如何認定納稅義務人有對「重要事項隱匿」之情事，仍屬個案上爭議所在，詳見黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效—從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，2017 年 7 月，第 266 期，頁 170-171。

依處罰法定原則進行調整補稅。』」

## 參、Uber案件之觀察

### 一、本案爭點

以下舉最高行政法院107年判字第199號判決作為說明，首先本案Uber公司之營運模式如附圖所示：



【會計師季刊第278期，2019年3月，第40頁】

本案爭點則涉及：

（一）台灣宇博公司（上訴人）在台負責司機招募及管理，並且進行叫車服務之媒介，是否該當營業稅法第2條所稱之「境內銷售勞務」；而該當營業稅之納稅義務人，如是，進一步而論，其係以何種身分為勞務銷售，而負擔納稅義務。

（二）整體經營模式之安排，是否使台灣宇博公司，構成規避營業稅之行為，如是，稽徵機關除予以補稅外，是否尚可處罰？其中與本文有關係者為（二）之部分，容以下分析之。

### 二、本案評析

不同於以往判決，本則判決理由特別援引引用「寇斯理論」<sup>15</sup>認為應以台灣宇博公司為「載運服務」勞務銷售行為之銷售人。<sup>16</sup>

15 判決就此理論之模型介紹，簡要整理如下：

1、廠商理論之提出，乃是寇斯從「資本主從事商品之產銷活動時，傳統上經常是購入土地，興建廠房、買入機器設置，再僱用工人，進而設立工廠，而以集權管理方式為之」之現象觀察。

2、其理論模型之核心精神在於，廠商透過集權方式進行資源配置活動，而不透過市場交換機制進行，固然可以避免交易成本，但相對也要付出「監督成本」的代價。從而，交易次數越多，交易成本也越高。但同樣地，組織越大，監督成本也會提升。因此廠商規模之大小，每每取決於「不斷上升之監督邊際成本」與「不斷下降之市場邊際成本」之均衡點。

16 此部分事實函攝如下：



本判決提到，「營業稅法中之銷售人認定，固然原則以民事契約之名義當事人為斷，但此法律見解之正當性在於：「依加值型之稅制下，不管銷售人如何認定，透過前後加值之設計，國家之營業稅收不會因主體之變動而有增減。」但若涉及境外營業人時，此時因「境外營業人在本質上，難以直接在國外直接掌握多個不相統屬之內部支援服務體系，而向內國提供一個完整之勞務服務。是以如發現有稅捐規避行為存在，即應從經濟實質來決定銷售人。」亦即，對於當事人民事法律關係之規劃，稅法固然予以尊重，但當該安排有構成租稅規避之可能時，稅法即應從其經濟實質角度觀察，在此即是「銷售勞務營業人」之認定。

此種論述取向，與我國司法實務向來理解之實質課稅原則較為接近，並且符合稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項，以及納保法第 7 條第 2 項之文義。**【會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，第 41 頁】**然而，此種解釋在法學方法論上之定位為何，係單純法律解釋，或為類推適用而為漏洞補充，或者係事實的擬制認定關係，其與學理上另所謂核實課稅原則之關係如何，尚待釐清。

又判決認為：「國外之 Uber 集團與上訴人及 Uber 車隊司機間之民事法律安排，顯然有『濫用法律形式，以非常規交易規避營業稅構成要件之該當』之客觀事實，並透過此等客觀事實可推知上訴人有『獲得租稅利益』之主觀意圖。且經由該等法律形式安排，也使在國外之 Uber 集團，得以透過上訴人實際為銷售行為之事實安排，完成『與自身在我國國內實際從事『載運服務』勞務售銷行為』之相同經濟效果。

其理由在於，國外企業要提供「內國載運服務」之勞務銷售，必須有內國營業主體之網路連結作為支援，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等，不易由國外營運公司直接指揮調度。又判決特別強調，縱使在網路科技之日益發達運作，以及對資訊之有效掌握，會使此種營運之協調成本降低，但最重要者，即「內國載運服務之提供」，仍要有「司機駕駛車輛載客」之實質活動。就此，由其集團內部利潤之分配，台灣宇博公司享有依其「銷售額 20%再扣除其營業成本加成 8.5%利潤之餘額」，顯見運作上仍須仰賴內國企業之控管及協調功能。

而上訴人之全部上訴意旨，始終就法律之形式外觀為爭執，從未實質證明，其集團

---

1、本案中在國外之 Uber 集團（不以 Uber B.V. 公司為限），實際在我國境內所提供之載運服務，為內國勞務提供，且此等內國勞務服務（類似計程車載運服務），在事務本質上要有協調與支援之統合機制，例如車隊組織、司機管理、廣告行銷及後勤支援、緊急事故之協調等。對一個在國外營運之營業主體而言，其欲對「透過 Uber APP 網路平台」叫車之消費者，持續不間斷地提供完整的「載運服務」，必須有上開完整後勤支援機制之輔助與配合。但透過前述「廠商理論」之說明足知，這些內國服務，顯然無法以不同之契約各別購買（透過市場取得），因為其協作成本過高（對一個外國營業主體更是如此），故只能透過「企業組織」之模式一次完整取得。

2、是以，在本案中之 Uber 集團，係選擇在本國境內設立台灣宇博公司（上訴人）以分支營業主體統合管理全部之內國內部支援服務。此時因由該分支營業主體負責載客服務整及相關支援之整合，故此時「外部載運服務」與「內部支援服務」之價差極其有限，在營業稅採加值課徵下，已由上訴人繳納極高比例之營業稅，故認定上訴人為「載運服務勞務之銷售人」即屬合理。反之，若再以區分「在經濟實質上同一」之內、外營業主體，認其各自有銷售行為（分別銷售內部支援勞務銷售及外部載運服務銷售），實已逐漸脫離經濟實質。

有能力，可在國外僅依透過網路連結，遙控統合眾多之國內司機車輛與支援服務。是以，判決謂：「上訴人乃試圖利用法律制度之『遲滯性』本質（法律永遠跟不上社會的發展），對民事法律關係進行『稅上最優化』之規劃（即找出稅捐法制中因社會變遷【會計師季刊第278期，2019年3月，第42頁】所形成之法律漏洞，形成節稅或避稅之最大化結果）。故本件之法律形式安排，已有脫離經濟實質之情事，乃是有意隱藏經濟實質上之內國真實銷售人，使形式外觀上之營業稅納稅義務人指向我國法權所不及之在外國Uber集團。」有「稅捐規避行為」存在，可資確定。

最後，對於可否處罰部分，則是強調「申報過程有無違反誠實義務。」亦即，漏稅罰之裁處，除納稅義務人須有誠實義務之客觀違反（違法性），尚且要求主觀上有漏稅之故意或對漏稅結果有過失。至於就已存在租稅規避行為之情況，納稅義務人主觀上已有「利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅」之意圖，若其事後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，則可視為主觀上漏稅故意亦「一併」該當。本文觀點認為，固然納保法第7條第8項但書謂「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」但仍應注意該項但書所指「致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐」，即已明白揭示需有漏稅結果之發生方可處罰，而當納稅人所申報之應納稅額有所短少時，是否即當然有漏稅結果之該當，本文認應不能等同認定之。又本判決直接將其視為漏稅故意，論證上是否已充分考慮個案客觀事實所呈現之意義，似有疑問。

最後，本則判決之特點在於，舉以納保法之諸多條文作為論述依據，其對稅捐規避要件之理解亦與學者見解相一致，並且考察諸多客觀事實細節後，方予認定；或者法律見解之尚有討論空間，但就判決論述脈絡之細緻度而言，仍值吾人肯定。

## 肆、結論

納稅者權利保護法正式施行後，其對租稅規避、租稅逃漏之定義以及其法律效果已作明確規範。稅捐規避之構成，必須是納稅人利用稅捐法律既有之漏洞，以其法律形成自由，從事與稅法規定意旨不符之交易安排或經濟活動（非常規行為），藉此獲取租稅上之利益，而此種規劃係出於租稅規避之意圖，且不具備正當化理由。而其法律效果，除依據實質課稅原則加以解釋，或依據其他個別防杜條款予以調整補稅外，尚不得課予處罰，此乃與稅捐逃漏之不同。對於此等區別，已透過本次立法獲得實現，是否能因此減少徵納雙方之認定歧異與爭執，未來司法實務如何應用以及有何作用，均有待觀察。

至於Uber案中最高行政法院之判決，則認其屬於法律漏洞之填補，為脫法避稅調整之問題，值得肯認。避稅不應處罰之論據亦值贊同。至於以法律經濟學觀點，確有創意，但是否有此連結之必要，其他個案能否援用，均待觀察；又其將是否構成逃漏稅捐之行為，定位在是否不盡協力義務（或違反誠實義務），則有再斟酌之處。



「納稅者權利保護法第 7 條租稅規避免罰之規定探討—以 Uber 案觀察為例」  
已獲著作權人授權利用，由法源資訊重新校編

（本文轉載自 107 年 12 月 28 日第 9 屆稅務實務問題研討會會議手冊）【會計師季刊  
第 278 期，2019 年 3 月，第 43 頁】

