

# 《稅務法規》

一、租稅爭訟案例常見「租稅法律主義」與「實質課稅原則」之論爭。試問：

(一)「租稅法律主義」與「實質課稅原則」之意涵。(12分)

(二)我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 (租稅法律主義及實質課稅原則)，法規範為何？其立法意旨為何？(13分)

試題評析	本題結合租稅法理及稅捐稽徵法之規定，既要熟記法條，又必須將立法理由與租稅法律主義及實質課稅原則融合闡述，才能獲得高分！
考點命中	《高點稅務法規（概要）》，施敏編撰，頁 1-14~15、2-10。

## 【擬答】

(一)租稅法律主義與實質課稅原則之意涵：

### 1. 租稅法律主義：

依據憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」。係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之，是謂租稅法律主義。惟所謂租稅法律主義，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律，且法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許，故財政收支劃分法第 18 條第 1 項關於徵收教育捐之授權規定，依上開說明，與憲法尚無牴觸。換句話說，有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，除「法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定」外，應以法律明定。

2. 實質課稅原則又稱實質課稅法、實質課稅主義、經濟觀察法，是指稅法上確立應遵循依據納稅人經營活動的實質而非表面形式予以徵收租稅的準則。該原則的目的是為了約束各種避稅行為而設立的。

(二)我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 (租稅法律主義及實質課稅原則)之法律規範及立法意旨如下：

### 1. 法律規範：

- (1) 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。
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。
- (5) 納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。
- (6) 稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。
- (7) 納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。

### 2. 立法意旨：

(1) 目前行政院所受理的行政訴訟爭訟案件的類型，其中以租稅爭訟事件類型占絕對多數，而租稅爭訟事件中，又以稽徵機關採用實質課稅原則作為課稅利器占多數。實質課稅原則採用所生的租稅爭訟事件，每因實質課稅運用的構成要件未明確條文化所致，人民與稽徵機關、司法機關投入相當大的資源解決此爭端，徒增訟源，耗費稅務與司法資源，特別是將實質課稅原則採用的構成要件事實及其舉證責任予以明訂，以利徵納雙方遵循。

(2) 稅捐規避行為之認定，除在各別稅法已有部分明文規定外，應作一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。

(3) 納稅義務人從事特定之租稅規劃，往往須耗費相當的時間、金錢的成本，如動輒因稅捐稽徵機關的認知不同，而被認為稅捐規避行為，將欠缺預測可能性而影響其交易活動，爰增訂第七項，提供納稅義務人在從事特定交易行為之前，得向稅捐稽徵機關提出諮詢之機制，且捐稽徵機關應於期限內答覆。

二、課稅主權之行使與課稅管轄權，影響租稅課稅範圍。試問：

(一)何謂課稅主權、課稅主體、課稅客體？課稅管轄權有採屬人主義、屬地主義、屬人兼採屬地主義，其意涵分別為何？(12 分)

(二)我國稅法規定綜合所得稅之課稅管轄權為何？中華民國境內居住之個人 A，有中國大陸、香港、澳門、美國來源所得，依所得稅法規定應否課稅？依所得基本稅額條例，個人基本稅額之計算，海外所得應納入基本所得額課徵基本稅額，A 有中國大陸、香港、澳門、美國來源所得，計算基本所得額應否納入？每一申報戶海外所得免計入限額若干？(13 分)

試題評析	本題屬於名詞定義及課稅範圍判斷之基本題型，題目不難；然而，共分兩個子題，兩子題中又分別有 6 小題及 4 小題，因此，時間掌控及答題速度，是本題高分的關鍵。
考點命中	《高點稅務法規（概要）》，施敏編撰，頁 1-14、4-4、8-8。

【擬答】

(一)

- 1.課稅主權：係指國租稅管轄權，即課稅範圍。
- 2.課稅主體：係指納稅義務人，即依法應申報或繳納某種租稅之人。
- 3.課稅客體：係指課稅之標的，亦即以何種行為或何種物品為客觀之課稅對象。例如：所得稅以所得為課稅標的，營業稅則以營業行為作為課稅標的。
- 4.屬人主義：主要以居住者(resident)或非居住者(non-resident)區分(也有採取國民及非國民的區分標準)。屬人主義則僅以課稅主體區分是否納入課稅，凡居住者不論其所得來源為境內或境外，該居住者的全球所得皆需課稅。
- 5.屬地主義：以所得的來源為境內或境外。一般若僅以課稅客體區分是否納入課稅者，稱為屬地主義，也就是凡具有境內來源所得者皆一體課稅，課稅主體是居住者或非居住者在所不論。
- 6.屬人兼採屬地主義：符合特定條件者採屬人主義，不符合該條件者採屬地主義。例如：我國之營利事業所得稅，營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅(屬人主義)。營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅(屬地主義)。

(二)

- 1.所得稅法第 2 條第 1 項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」，又臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 24 條第 1 項前段規定：「臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅」。故我國綜合所得稅之租稅管轄權為中華民國及大陸地區。
- 2.中華民國境內居住之個人 A，其大陸地區來源所得，依規定應予課徵綜合所得稅；而香港、澳門及美國來源所得，則不在中華民國租稅管轄權範圍內，無須納入課稅。
- 3.依據所得基本稅額條例計算個人基本所得額，大陸地區來源所得應予納入課稅；而香港、澳門及美國屬於海外所得。
- 4.每一申報戶每年海外所得免計入之限額為 100 萬元。

三、最近財政部所提「財政健全方案」於 2014 年 5 月業經立法院三讀通過，包括①銀行業及保險業營業稅稅率調整，②所得稅兩稅合一設算扣抵制股利扣抵率改變，③綜合所得稅課稅級距及稅率之調整。試問：

(一)修法內容為何？(12 分)

(二)修法目的及理由為何？(13 分)

試題評析	單純的背誦題，僅考驗考生是否注意到今年修法趨勢。總複習時，老師有特別提醒同學注意這些議題。
考點命中	《高點稅務法規（概要）總複習講義》，施敏編撰，第二回。

## 【擬答】

茲將修法內容、修法目的及理由列表如下：

修法方向	修法內容	修法目的及理由
金融業及保險業營業稅稅率調整	1.「銀行業、保險業」經營銀行、保險本業銷售額之稅率為 5%；至該二業以外之銷售額及其他金融業之銷售額適用之稅率仍維持現行規定。 2.本法中華民國 103 年 5 月 16 日修正之條文施行之日起，至 113 年 12 月 31 日止，其經營本業之稅率 2% 以內之稅款，撥入金融業特別準備金；其運用、管理及其他應遵行事項之辦法，由金融監督管理委員會定之。 3.外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內，無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人於給付報酬之次期開始 15 日內，就給付額依第 10 條所定稅率，計算營業稅額繳納之；其銷售之勞務屬第 11 條第 1 項各業之勞務者，勞務買受人應按該項各款稅率計算營業稅額繳納之。	1.自 88 年 7 月調降金融業專屬本業之稅率 3% 作為打消呆帳之用，如 102 年度今銀行之逾放比率僅 0.36%，已達成健全金融業體質之使命；恢復「銀行業、保險業」經營本業之稅率為 5%，本次調增稅率所增加之稅款，由國庫統收統支，以充裕國庫，達健全財政之目標。 2.基於稅制與預算體制之完整性，金融業營業稅稅款專款撥入金融業特別準備金之措施，將於 113 年 12 月 31 日退場，屆期後由國庫統收統支。 3.基於國內外一致原則，將外國金融機構在中華民國境內無固定營業場所而有銷售加值型及非加值型營業稅法第 11 條第 1 項各款勞務者，比照我國金融機構適用相同營業稅稅率規定，以達租稅公平目標。
所得稅兩稅合一設算扣抵制股利扣抵率改變	1.修正「完全設算扣抵制」為「部分設算扣抵制」，我國境內居住個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額將調整為原可扣抵稅額之半數。 2.合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，除獨資、合夥組織為小規模營利事業者，按核定之營利事業所得額計算外，應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。	1.我國自 87 年度起實施之兩稅合一完全設算扣抵制度，對於促進投資無明顯助益，且每年造成國庫稅收減少約 800 億元，影響財政健全，為改善所得分配，適度提高以股利所得為主之高所得者對社會之回饋，因而降低境內居住者之稅額扣抵之比率；符合國際趨勢。 2.為兼顧稽徵成本，減少徵納雙方爭議，對為數眾多之小規模營利事業持不變；非小規模獨資、合夥事業，則應先申報並繳納營利事業所得稅應納稅額之半數，以縮小與公司組織租稅待遇之差距。
綜合所得稅課稅級距及稅率之調整	修正綜合所得稅稅率結構，將現行綜合所得稅課稅級距由 5 級調整為 6 級，增加綜合所得淨額超過 1,000 萬元以上部分適用 45% 稅率。	近來國內所得 M 型化趨勢，社會上有識之士迭有提高所得稅稅率呼聲。為使高所得者多回饋社會，我國參考日本、美國之作法，增加一級稅率為 45%。

四、乙公司為加值型及非加值型營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，民國 103 年 3 至 4 月當期申報營業稅銷售額\$5,000,000，當期內銷金額及外銷金額各占 50%。另：

- 當期進貨及費用金額\$7,300,000（內含營業稅），明細如下：
  - 取具可扣抵進項稅額之憑證\$6,000,000，稅額\$300,000。
  - 酬勞員工個人之貨物\$100,000，稅額\$5,000。
  - 交際費\$400,000，稅額\$20,000。
  - 購買國外勞務\$300,000。（該國外事業在中華民國境內，無固定營業場所）
  - 取得\$500,000 之憑證，並未載有稅額。
- 當期購買固定資產情形如下：
  - 五人座乘人小汽車一輛\$1,000,000，稅額\$50,000。

(2) 小貨車一輛\$500,000，稅額\$25,000。

(3) 機械設備\$3,500,000，稅額\$175,000。

3. 當期內銷貨退回\$150,000，稅額\$7,500。進貨退出\$250,000，稅額\$12,500。

4. 前期（民國 103 年 1 至 2 月）留抵稅額\$5,000。

試求：乙公司民國 103 年 3 至 4 月當期營業稅申報為應納稅額或溢付稅額？若為溢付稅額，計算當期之應退稅額及留抵稅額，並列出計算式。（25 分）

試題評析	本題為基本營業稅額計算題型，唯一變化是加值型及非加值型營業稅法第 36 條第 1 項但書，第四章第一節之營業人購買外國勞務免稅，故進項稅額不能扣抵。
考點命中	《高點稅務法規（概要）》，施敏編撰，頁 3-73。

### 【擬答】

(一) 銷項稅額 =  $(\$2,500,000 - 150,000) \times 5\% + 2,500,000 \times 0\% = \$117,500$

得扣抵之進項稅額 =  $(\$300,000 - 12,500) + 25,000 + 175,000 = \$487,500$

溢付稅額 =  $\$117,500 - 487,500 = \$370,000$

(二) 當期應退稅額(上限) =  $2,500,000 \times 5\%$  (零稅率) +  $25,000$  (小貨車) +  $175,000$  (機械設備) =  $\$325,000$

留抵稅額 =  $\$370,000 - 325,000 = \$45,000$

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！