

# 《財稅法》

一、試分析租稅法律主義之內涵，並分析最高行政法院（庭長法官聯席會議）決議能否作為稅法之法源？（35 分）

命題意旨	本題是在測驗考生對於租稅法律主義與稅法之法源是否有基本之認識。
答題關鍵	援引憲法、稅捐稽徵法、納稅者權利保護法及大法官解釋（例如：釋字第 705 號），說明法定主義之內涵及其衍生之法律原則，並以釋字第 620 號說明最高行政法院決議可否作為稅法之法源。
考點命中	1.《高點 2018 財稅法講義》第二回，念台大編撰，頁 1~36。 2.《高點 2018 財稅法講義》第三回，念台大編撰，頁 13~15。 3.《財稅法爭點解讀》，高點文化出版，念律師編著，頁 1-21~1-23。

## 【擬答】

### (一)租稅法律主義之內涵：

- 1.憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」司法院大法官依據此條文，透過歷年來多號解釋，逐步建立起租稅法律主義之具體內涵。依據釋字第 605、705 號之意旨，租稅法律主義係指國家對於人民課徵稅捐或給予稅捐優惠時，應就租稅主體、客體、客體對於主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等「租稅構成要件」，以「法律」或「法律具體明確授權之法規命令」定之；若屬執行法律之細節性、技術性次要事項，方得由主管機關發布行政規則為必要之規範。
- 2.釋字第 640 號則指出，關於「稅捐稽徵程序」之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故也應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，始符合稅捐法定主義。
- 3.稅捐稽徵法第 11 條之 3 及納稅者權利保護法第 3 條有關人民有依法律納稅之權利與義務，以及法規命令、行政規則及解釋函令不得增加法律所未規定之納稅義務或減免稅捐等規定，即屬租稅法律主義在法律上之具體展現。
- 4.此外，租稅法律主義固然係以「法定主義」為核心，然為貫徹法安定性之要求，租稅法律主義尚可衍生出「明確性原則」、「類推適用禁止原則」及「溯及既往禁止原則」。惟基於量能課稅之考慮，稅法上並不禁止以「法律漏洞填補」為目的之類推適用，附此敘明。

### (二)最高行政法院決議應非稅法之適格法源：

- 1.按所謂「法源」，一般係指法之來（淵）源，可分為成文法源與不成文法源。從法源可以產生對於現有法秩序之認識。
- 2.次按，在稅法上，原則上只能以法律、經法律具體明確授權之法規命令、租稅協定（條約）以及具有拘束全國機關與人民之效力的司法院大法官解釋（釋字第 185 號參照）作為法源，如此方符合稅法律主義之要求。
- 3.釋字第 620 號明示，最高行政法院在具體個案之外，表示其適用法律見解之決議，僅供院內法官辦案之參考，並無必然之拘束力；如經法官於裁判上予以援用時，應認為其與命令相當。又最高行政法院決議既非經法律之授權而作成，其性質應相當於行政機關依其職權所發布之行政規則，尚非經法律明確授權之法規命令。
- 4.據上所述，基於租稅法律主義，最高行政法院決議應非稅法之適格法源，其無法作為增加或減免法定稅捐義務之依據。

二、A 公司辦理營利事業所得稅之結算申報時，列報外銷佣金支出一筆為營業費用，雖有匯款紀錄供查，但未提出支付佣金之原始憑證，以為證明。稅捐稽徵機關認為該筆款項，是否確實用於支付佣金尚有疑義，於依職權調查相關證據，並踐行相關程序後，仍難以認定 A 公司確有支付該筆佣金之事實，故剔除該筆營業費用，並依經剔除後相應增加之金額，核定補徵營利事業所得稅。試問：稅捐稽徵機關得否逕依所得稅法第 110 條第 1 項之規定，按上開補稅金額，對 A 公司處以罰鍰？理由何在？請自 A 公司上開補稅金額是否即等同於所漏稅額以及上開行為是否具備主觀責任要件之觀點，分別立論。（30 分）

## 參考法條

## 所得稅法【107年2月7日修正】

## 第110條第1項

納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。

命題意旨	題目已有明確之提示，要求考生分別自補稅金額是否等於所漏稅額，以及A公司是否具備處罰之主觀責任要件分別立論。
答題關鍵	1. 考生宜分別從稅捐債務與稅捐處罰係各自獨立之法律關係，且稅捐稽徵與稅捐處罰對於證明程度要求不同之觀點，說明補稅金額對於所漏稅額有無構成要件效力，並就最高行政法院 98 年 8 月份庭長法官聯席會議決議之見解進行評析。另應注意本題 A 公司遭稽徵機關剔除者為佣金支出，且剔除理由是 A 公司無法證明佣金支出之存在，尚不涉及推計課稅之問題，因為唯有在確認有佣金支出之事實後，始能就佣金支出之數額進行推計。 2. 至於主觀責任要件部分，在費用認列之問題上，應注意納稅義務人需「確無支付費用之事實，而係虛報費用以逃稅」，始該當於所得稅法第 110 條之處罰要件。
考點命中	1. 《高點 2018 財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 20~21、25~31。 2. 《財稅法爭點解讀》，高點文化出版，念律師編著，頁 7-12、7-15~7-22。

## 【擬答】

本件稽徵機關雖得命 A 公司補稅，但應不得逕依所得稅法第 110 條裁處漏稅罰，其理由可說明如下：

(一) A 公司之「補稅金額」，並不當然等於所得稅法第 110 條所定之「所漏稅額」：

1. 按所得稅法第 110 條第 1 項並未如同條文第 2 項明定按照「補徵稅額」裁處一定倍數之罰鍰，而係規定納稅義務人對於所得額有漏報或短報之情事者，處「所漏稅額」二倍以下之罰鍰；至於所漏稅額應如何認定，所得稅法則未有明文。
2. 次按，揆諸最高行政法院 98 年度 8 月份庭長法官聯席會議決議之意旨，倘若稽徵機關核定所得額之行政處分未經變更或撤銷，其所核定之所得額已得作為補徵稅額之計算基礎者，稽徵機關一旦能夠證明納稅義務人該當於所得稅法第 110 條第 1 項之處罰要件，即得以其核定之「補稅金額」，作為計算「所漏稅額」之基礎，毋庸另行舉證證明納稅義務人有無所漏稅額及所漏稅額之多寡。
3. 學說上則有認為，根據所得稅法第 110 條第 1 項之規定以及上揭最高行政法院決議之見解，稽徵機關之補稅處分對於後續罰鍰處分之作成，具有構成要件效力，故稽徵機關於補稅處分中核定之「補稅金額」，應直接於處罰程序中作為認定「所漏稅額」之基礎。
4. 然則，多數學者認為，補徵稅捐與稅捐處罰乃各自獨立之法律關係，且補稅核定與罰鍰裁處之證明程度要求有強弱之別。在稅捐核課程序，稽徵機關對於稅捐構成要件該當之證明程度，得因納稅義務人未盡協力義務而降低，但於稅捐處罰程序則否。是以，稽徵機關在未經充分調查前，不得直接按應補稅額認定納稅義務人之所漏稅額。
5. 再者，營利事業所得稅查核準則（下稱「查準」）第 67 條第 2 項規定，費用或損失經查明無支付之事實，而係虛列費用或損失者，應依所得稅法第 110 條第 1 項處罰。司法實務上有認為，依據該規定，在處罰程序中，稽徵機關應證明至「確無支出之事實，而係虛報費用逃稅」之強度，但於補稅程序中，並不要求稽徵機關證明至該程度（最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決參照）。
6. 準此，本件稽徵機關應於證明 A 公司有「虛報不存在之佣金支出逃稅」之情事後，始能據以計算 A 公司之所漏稅額，尚不得逕以補稅金額對 A 公司裁處罰鍰。

(二) 稽徵機關必須證明 A 公司具有「確無支出事實而虛列費用逃稅」之故意，始可依所得稅法第 110 條裁處漏稅罰：

1. 依據行政罰法第 7 條第 1 項、納稅者權利保護法第 16 條第 1 項之規定，違反稅法上義務非出於故意、過失者，不予處罰，明文揭載稅捐處罰應以納稅人具有主觀責任要件為前提。
2. 承上所述，依據查準第 67 條之規定，稽徵機關必須於納稅義務人確無支出之事實，而係虛報費用逃稅之情形，始能依所得稅法第 110 條第 1 項裁處漏稅罰。
3. 依題意所示，本件 A 公司已提出匯款紀錄予稽徵機關查核，雖然經稽徵機關職權調查後，仍未能形成「A 公司確有支付該筆佣金支出」之心證，但也無法當然得出「A 公司確無支出該筆佣金」之確信。
4. 稽徵機關既然無法證明 A 公司具有確無支出事實而虛列費用逃稅之故意，則揆諸上揭行政罰法及納稅者權利保護法之規定，稽徵機關自不得依所得稅法第 110 條第 1 項對 A 公司裁處罰鍰。

(三)綜上所述，本件稽徵機關不得於缺乏其他不利於 A 公司之證據資料的情況下，遽認 A 公司有虛報費用逃稅之故意，並直接以應補稅額作為其所漏稅額，逕依所得稅法第 110 條規定進行處罰。

三、甲醉心發明，散盡家產，終於成功取得專利權，出售該項專利權得款新臺幣（下同）800 萬元，並申報該年度之收入額 800 萬元，成本費用則高達 850 萬元。稅捐稽徵機關請其就成本費用檢附相關憑證以資證明，甲無法提出，稅捐稽徵機關遂將其成本費用核減為零，逕以 800 萬元之收入額為應稅所得額，依累進稅率計算課稅。試問：就上開稅捐稽徵機關將甲之成本費用核減為零之認定，是否妥當？為減除成本費用，甲對於所得之類型，得提出何種主張？（35 分）

#### 參考法條

所得稅法【107 年 2 月 7 日修正公布】

#### 第 14 條（所得之分類）

個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：

第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。

合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。

第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

三、依勞工退休金條例規定自願提繳之退休金或年金保險費，合計在每月工資百分之六範圍內，不計入提繳年度薪資所得課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。

第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：

一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。

二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。

三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓銀行定期存單、公司與公營事業機構發行之本票或匯票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。

短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得：

一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。

二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。

三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。

四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。

五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。

第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：

一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。

二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。

三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之：

一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。

二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。

三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定辦理年金保險之保險給付等所得。但個人歷年自薪資所得中自行繳付之儲金或依勞工退休金條例規定提繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資所得課稅部分及其孳息，不在此限：

一、一次領取者，其所得額之計算方式如下：

（一）一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。

（二）超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。

（三）超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。

二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。

三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。

第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。

個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。

命題意旨	本題主要涉及推計課稅、客觀淨值原則及所得類型之判斷。
答題關鍵	1. 稽徵機關將甲之成本費用核減為零部分，違反釋字第 745 號所揭櫫之客觀淨值原則及所得稅法、納保法有關推計課稅之規定。 2. 依題意所示，甲係將其所有之專利權出售而取得價金，應屬財產交易所得；甲並得主張減除為取得專利權之各項成本、費用。
考點命中	1. 《高點 2018 財稅法講義》第四回，念台大編撰，頁 57~61。 2. 《高點 2018 財稅法講義》第六回，念台大編撰，頁 14~17、頁 30。 2. 《財稅法爭點解讀》，高點文化出版，念律師編撰，頁 9-10~9-11。

#### 【擬答】

本題涉及推計課稅、客觀淨值原則及所得類型之判斷等問題。茲分述如下：

（一）稽徵機關將甲之成本費用核減至零，違反客觀淨值原則及所得稅法、納稅者權利保護法（下稱「納保法」）有關推計課稅之規定：

1. 按稽徵機關於稅捐稽徵程序中，負有職權調查義務，且無論有利或不利於納稅者之事項，均應一律注意，納保法第 11 條定有明文。惟考慮課稅資料泰半位於納稅者之管領範圍內，稅法乃課與納稅者一定之協力義

務，以降低稽徵成本並落實核實課徵原則。當納稅者違反協力義務致稽徵機關無法調查或調查成本過鉅時，稽徵機關即得以間接證據認定納稅義務人之所得額及應納稅額（納保法第 14 條第 1 項參照）。所得稅法第 83 條規定納稅義務人未依限提示帳簿憑證供核時，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準核定其所得額，即係本於此一意旨。

2. 次按，納稅義務人為取得收入，通常必須支付相應之成本費用。是基於量能負擔原則，所得稅應以收入減除成本費用後之淨額為課稅對象，俾符合憲法第 7 條實質平等之要求，此即所謂「客觀淨值原則」（司法院釋字第 745 號參照）。
3. 在本件情形，甲雖無法提出相關成本費用之證明文件供稽徵機關查核，但甲為能取得出售專利權之收入，勢必須投入相當之成本費用，故本於客觀淨值原則，甲應僅須就其收入減除成本費用後之淨額繳納所得稅。
4. 準此以言，揆諸所得稅法第 83 條及納保法第 14 條之意旨，稽徵機關應以推計之方式核定甲之所得額與應納稅額，而不得逕行將其列報之成本費用核減為零。

(二) 甲得主張其出售專利權之所得為財產交易所得：

1. 按衍生自專利權之所得，主要有權利金所得與財產交易所得二種類型。依據所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類及第 7 類之規定及相關實務見解，權利金所得係源自於所得人將無形資產以使用權作價投資，或授權他人自行或供第三人使用之行為；財產交易所得則來源於所得人處分專利權之行為。
2. 惟無論所得定性為何，基於客觀淨值原則，所得人皆可主張自其收入中減除相關成本費用，所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類及第 7 類均定有明文。
3. 基於上述說明，甲得主張其出售專利權之所得為財產交易所得，並依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之規定，減除為取得專利權所支付之成本費用。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！