

# 《財稅法》

一、請析論何謂租稅規避？其與合法節稅及逃漏稅捐應如何區別？

命題意旨	本題旨在測驗考生對於稅捐規避、稅捐逃漏與合法節稅之觀念是否正確。
答題關鍵	(一)援引稅捐稽徵法第12條之1第3項作為稅捐規避之定義。 (二)合法節稅與稅捐規避之重要差異在於納稅義務人取得稅捐利益是否符合「稅法之規範意旨」；稅捐規避與稅捐逃漏之重要差異在於是否違反「真實義務」（充分揭露義務）。
考點命中	《高點財稅法案例演習班講義》第一回，念台大編著，例題演練6，頁17-18。

## 【擬答】

(一)稅捐規避之意義與構成要件

- 1.按稅捐稽徵法第12條之1第3項規定：「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。」依此，稅捐規避可謂係稅法上之脫法行為。
- 2.學說上有認為，稅捐規避應具備以下之要件，即：濫用法律形成之可能性、取得法律所未規定之稅捐利益、欠缺取得稅捐利益以外之正當理由、具有規避意圖。納稅義務人透過「迂迴」之財產安排行為取得與稅法規範意旨不符之稅捐利益者，即屬「濫用」法律形式；納稅義務人之財產安排行為倘又欠缺取得稅捐利益以外之正當理由（例如：其他合理商業目的），即因前揭客觀構成要件之該當，而可認為其具有規避意圖。此際，即得將納稅義務人之財產安排行為評價為稅捐規避。

(二)稅捐規避與合法節稅、稅捐逃漏之區別

- 1.稅捐規避與合法節稅之區別
  - (1)所謂「合法節稅」，係指納稅義務人選擇稅法所預定之方式，使課稅要件不該當或該當於稅捐減免要件，從而取得稅捐利益，乃合乎稅法規範意旨之「合法行為」。
  - (2)如前所述，稅捐規避係稅法上之脫法行為，納稅義務人係取得不符合稅法規範意旨之稅捐利益。是以，合法節稅與稅捐規避之區別在於，前者係取得符合稅法規範意旨之稅捐利益，後者則否。
- 2.稅捐規避與稅捐逃漏之區別
  - (1)所謂「稅捐逃漏」，係指納稅義務人違反稅法上之「真實義務」（充分揭露義務），以虛偽（提供錯誤資訊）或隱匿（應提供資訊而不為提供）之不正方法，使國家對於稅捐債務之存否及其數額陷於錯誤之「違法行為」。
  - (2)稅捐規避係稅法上之脫法行為，納稅義務人雖取得不符合稅法規範意旨之稅捐利益，但並未違反稅法上之真實義務。是以，稅捐逃漏與稅捐規避之區別在於，前者有違反真實義務之情事，後者則否。

二、甲有一筆坐落高雄市土地，稽徵機關每年依據地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定地價稅。嗣後稽徵機關發現歷年所核定適用法令錯誤，短徵地價稅款，稽徵機關乃依據稅捐稽徵法第21條第2項規定，補徵5年地價稅。請問稽徵機關補徵5年地價稅之課稅處分是否應受信賴保護原則之限制？（25分）

命題意旨	本題主要涉及核課期間內之課稅處分的實質存續力，以及稅捐稽徵法第21條第2項之要件等問題。
答題關鍵	(一)核課處分於作成後將產生實質存續力。 (二)稽徵機關依據稅捐稽徵法第21條第2項補徵稅款之要件為發現新課稅事實或與課稅事實有關之證據資料。 (三)稽徵機關變更原課稅處分時，應有行政程序法第117條第2款之類推適用，使其受到信賴保護原則之限制。
考點命中	《高點財稅法爭點解讀》，念台大編著，第五章，頁9。

## 【擬答】

稽徵機關補徵5年地價稅之課稅處分應受信賴保護原則之限制，其理由如下：

(一)一般之核課處分原則上具有實質存續力

- 1.按學理上將課稅處分區分為下列三者，即：一般之課稅處分、保留事後調查之課稅處分、暫時性之課稅處分

分。

2. 所謂保留事後調查之課稅處分，通常係用於尚未經終局調查之稅捐案件，其於核定期間屆滿時即自動發生終局性之效力；暫時性之課稅處分則用於稅捐債務之存否或數額不明之情形，其須由稽徵機關作成終局性之課稅處分或為終結之聲明，始具有終局性之效力。
3. 至於一般之課稅處分，於稽徵機關作成時，即生終局性之效力，故除非滿足法定之要件，否則稽徵機關不得為廢棄或變更，此即行政處分之「實質存續力」。

(二) 本題並無稅捐稽徵法第21條第2項之適用

1. 按稅捐稽徵法第21條第2項前段規定，稽徵機關於核課期間內，如另發現應課徵之稅捐，仍應依法補徵並予處罰。此乃稅捐稽徵法對於課稅處分之實質存續力所設的特別規定，具有突破原課稅處分實質存續力之效力。而上開規定所稱之「經另發現應徵之稅捐者」，係指原課稅處分作成後，又另外發現新課稅事實或與課稅事實有關之證據資料，足以證明尚有其他未經課徵之稅捐而言。
2. 本題稽徵機關短徵地價稅，係因其適用法令錯誤所致，課稅事實並無任何變動，從而並不該當於稅捐稽徵法第21條第2項之要件，自無該條規定之適用。

(三) 稽徵機關變更原課稅處分應受信賴保護原則之限制

1. 依行政程序法第117條第2款之規定，原處分機關或其上級機關於撤銷違法之授益處分時，應受信賴保護原則之限制。亦即，處分之相對人如無信賴不值得保護之情形，且其信賴利益大於撤銷處分所維護之公益時，原處分機關或其上級機關即不得撤銷該授益處分（該處分具有實質存續力）。此一規定，在原負擔處分經變更為更為不利之處分的情形，應得予以類推適用。
2. 本題中，稽徵機關對甲補徵過去5年短繳之地價稅，係將原先之負擔處分變更為更不利之處分，故應類推適用前揭行政程序法第117條之規定，使其受到信賴保護原則之限制。

三、甲為大學教授，自任教學校受有薪資所得。甲認為，其因應教學研究所投入之人力（研究助理費用）、物力（圖書設備費用及參加國際會議之費用）所費不貲，主張應准予列舉扣除必要費用，否則違反客觀淨所得課稅原則。稅捐機關則認為，一方面法無允許列舉扣除之明文，而且所得稅法第17條已設有關於薪資所得「特別扣除額」之規定，這是對薪資所得之概算費用扣除，雖非逐項列舉扣除，但已足滿足薪資所得者之需要。請分析所得稅法有關薪資所得計算規定之合理性。（25分）

命題意旨	本題旨在測驗考生對於客觀淨所得原則之認識以及是否知悉薪資所得者在成本費用之計算上所受之不合理差別待遇。
答題關鍵	所得稅法第14條第1項第三類不容許薪資所得者核實扣除成本費用，違反客觀淨所得原則；且該條規定對於薪資所得者與其他勞務所得者，在成本費用之計算上設有不合理之差別待遇，亦不符合平等原則。
考點命中	《高點財稅法案例演習班講義》第三回，念台大編著，例題演練20，頁4-5。

【擬答】

所得稅法第14條第1項第三類關於薪資所得計算之規定，業已違反客觀淨所得原則與平等原則，茲分述如下：

(一) 客觀淨所得原則之違反

1. 基於量能課稅原則，稅捐之課徵，應衡酌納稅義務人實質上之負擔能力定之。而為貫徹量能原則，在所得稅之課徵上即衍生出「客觀淨所得原則」。亦即，納稅義務人之收入減除成本費用之餘額，始為所得，蓋納稅義務人為獲取收入所對應之成本費用，乃其無法自由支配之部分，不具有負擔能力，故應自納稅義務人之收入中予以減除。
2. 準此，所得稅法第14條第1項各類所得之計算，「原則上」均係以收入減除成本費用之餘額作為所得額；同法第24條明定：「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。」亦係本於客觀淨所得原則之要求。
3. 然而，所得稅法第14條第1項第三類關於薪資所得之計算，係以「薪資收入」，而非以「收入減除成本費用之餘額」作為所得額，故與客觀淨所得原則並不相符。或謂所得稅法第17條第1項第2款第3目之2已設有「薪資所得特別扣除額」，使薪資所得者得以概括扣除其成本費用。惟此一規定，並無法據實反映納稅義務人之負擔能力，且其對於高收入、高成本費用之薪資所得者尤其不利。亦即，凡屬薪資所得者為獲取收入所為之必要支出，均應容許其自收入中予以減除，始能真正符合客觀淨所得原則之意旨。

4.再者，縱令基於稽徵經濟之立場，認為有必要以概數化之方式減輕納稅義務人之協力義務以及稽徵機關之調查義務，以降低徵納雙方之行政與遵循成本，在立法上仍宜容許納稅義務人在「免除製作、保存帳簿憑證義務但僅適用概數化之扣除額」，以及「負擔製作、保存帳簿憑證義務以核實扣除成本費用」兩者間，選擇適用最有利於己之方案，俾緩和稽徵經濟原則與客觀淨所得原則間之衝突。

(二)平等原則之違反

- 1.基於憲法第7條所揭櫫之平等原則，法律對於相同之事務應為相同之處理，不得為無正當理由之差別待遇。
- 2.所得稅法第14條第1項對於薪資所得者以外之其他勞務所得者（例如：執行業務所得），均係以收入減除成本費用後之餘額作為其所得額，惟對於薪資所得者卻直接以薪資所得計算所得額，乃無正當理由，對於相同之事務（勞務所得之計算）為不同之處理，顯已悖於平等原則之要求。

(三)最後，所得稅法第17條關於扣除額與免稅額之規定，在體系上應屬「主觀淨所得原則」之範疇，因此將薪資所得成本費用之扣除規定於所得稅法第17條，而非於同法第14條第1項第三類內進行規範，實有體系錯置之疑慮，附此敘明。

四、所得稅法第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」。試問稽徵機關適用本條規定調整納稅義務人稅捐申報之內容，針對「報請財政部核准」此一程序，稽徵機關有無裁量權？（25分）

命題意旨	本題主要涉及稽徵機關對於稅捐稽徵程序事項有無裁量權限之問題。
答題關鍵	1.所得稅法第43條之1要求稽徵機關報經財政部核准後始可予以調整之目的何在？ 2.稅捐稽徵程序事項足以影響納稅義務之內容者，應以法律定之（稅捐法定主義），且稽徵機關對於法定之程序事項，並不享有裁量權限。 3.稽徵機關得於訴願程序終結前補正未報請財政部核准此一程序瑕疵。
考點命中	《高點財稅法案例演習班講義》第一回，念台大編著，例題演練2，頁5-6。

稽徵機關對於所得稅法第43條之1（下稱系爭規定）中「報請財政部核准」此一程序，並無裁量權，茲說明其理由如下：

(一)系爭規定之立法目的

按系爭規定賦予稽徵機關就營利事業之所得額進行調整之權限，旨在防杜營利事業藉由「移轉訂價」而規避稅負，具有維護稅捐中立之重要功能。惟考量系爭規定對於營利事業之納稅義務影響甚鉅，該條規定遂要求稽徵機關必須於報請財政部核准後，始得為調整，以求慎重。

(二)稽徵機關對於是否報請財政部核准此一程序，並無裁量權

1.稅捐稽徵程序亦有稅捐法定主義之適用

(1)依司法院釋字第640號解釋之意旨，稅捐稽徵程序不但可能影響納稅義務人之作業成本與費用負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故其應以法律或經法律明確授權之命令定之，始符合憲法第19條稅捐法定主義要求。

(2)系爭規定既已明確規定，稽徵機關於調整營業事業之所得額以前，應先報請財政部核准，則基於稅捐法定主義，稽徵機關就此一程序之踐行，自無裁量權可言，其如未報請財政部核准即逕行調整營業事業之所得額，並以之計算營業事業之應納稅額，該課稅處分即屬違法。

2.報請財政部核准此一程序本非稽徵機關所得裁量之事項

(1)按所謂「裁量」，係指行政經法律之授權，於法律所定之構成要件實現時，得決定是否發生法律效果，或選擇發生何種法律效果。換言之，行政對於構成要件並無裁量權，而僅得於法律授權之範圍內，就是否發生以及發生何種「法律效果」進行裁量。

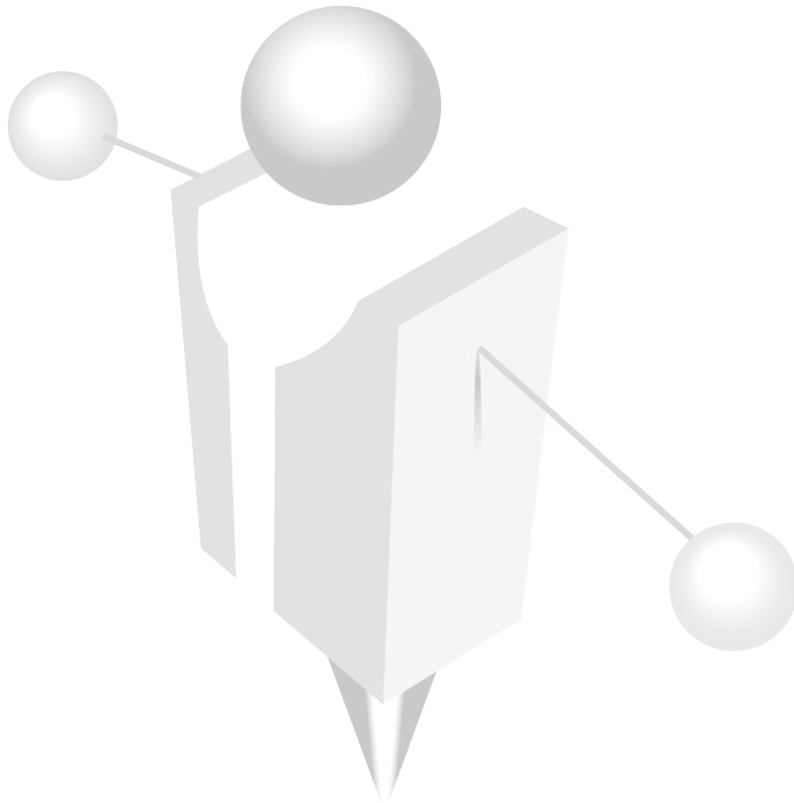
(2)如前所述，依據系爭規定，稽徵機關須於報請財政部核准後，始可調整營業事業之所得額。是以，按諸系爭規定之規範結構，報請財政部此一程序核准實乃稽徵機關發動所得額調整權之「構成要件」，而非法律效果，理論上當不生容許稽徵機關裁量與否之問題，蓋其本非稽徵機關所得以裁量之事項。

(三)稽徵機關如未報請財政部核准即調整營業事業之所得額，得於訴願程序終結前補正該瑕疵

1.按「違反程序或方式規定之行政處分，除依第111條規定而無效者外，因下列情形而補正：……五、應參

與行政處分作成之其他機關已於事後參與者。」、「前項第2款至第5款之補正行為，僅得於訴願程序終結前為之」行政程序法第114條第1項第5款以及同條文第2項前段定有明文。

2. 稽徵機關未報請財政部核准即調整營利事業之所得額，核其情形，應有前揭行政程序法第114條第1項、第2項之適用，故稽徵機關倘於訴願程序終結前取得財政部之核准，即得補正該程序上之瑕疵，併此敘明。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！