

《財稅法》

- 一、甲為經營貨物進出口買賣公司，於公司營利事業所得稅申報中，列報其營業收入、進貨成本與營業費用，各自為若干元。其中，列報為營業成本與營業費用部分，因所列舉開立發票遭該管稅捐稽徵機關查獲，係屬於向非實際進貨對象之虛設行號乙所購進發票，該管稅捐稽徵機關據此乃將上開發票上所列金額全數予以剔除，重新計算甲之營利事業應稅所得額而為課稅。甲主張該管稅捐稽徵機關將系爭之營業成本與營業費用全額予以剔除，實不合理，係違反企業受憲法保障生存權，上開主張是否有理？又該管稅捐稽徵機關之課稅處分是否適法？（35 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生是否了解所得稅法上關於成本費用減除之規定係為保障人民何種基本權，以及考生是否對推計課稅以及所得稅法相關規定有所認識。
答題關鍵	甲公司係法人，其營業成本及營業費用經稽徵機關剔除與生存權無關，而係涉及財產權及營業自由之問題。此外，公司如有進行營業活動並取得營業收入，必然有相應之成本費用，本題稽徵機關以甲公司取具不實憑證即全數剔除其列報之成本費用，而未依所得稅法規定以同業利潤標準或查得資料推計甲公司之所得額，違反客觀淨值原則。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 88~97。 2.《高點財稅法講義》第四回，念台大編撰，頁 16~19。

【擬答】

(一)甲公司主張稽徵機關全數剔除其列報之營業成本及營業費用侵害其受憲法保障之「生存權」，並非有理：

1.生存權保障與主觀淨值原則：

- (1)基於憲法第 15 條保障人民生存權之規定，所得稅之課徵應符合「主觀淨值原則」，亦即個人為維持其自身及扶養親屬生存及生活所必要之支出，應自其收入之減除，原因在於個人無法自由支配該部分之收入，從而不具有稅捐負擔能力。
- (2)主觀淨值原則在所得稅法上之具體規定，主要為該法第 17 條針對個人綜合所得稅之課徵所定之免稅額及扣除額。此外，納稅者權利保護法（下稱「納保法」）第 4 條關於納稅者及其扶養親屬為享有符合人性尊嚴生活之基本生活所需費用不得課稅之規定，亦係本於主觀淨值原則之意旨而設。
- (3)公司等營利事業並無生存或享有符合人性尊嚴生活之需求，故憲法第 15 條保障生存權之規定及主觀淨值原則，僅適用於個人綜合所得稅之課徵，於營利事業所得稅之課徵並不適用。

2.財產權、營業自由之保障與客觀淨值原則：

- (1)憲法第 15 條保障人民之財產權及營業自由，在所得稅法上之體現為「客觀淨值原則」，其內涵為人民為取得收入而支出之必要成本及費用，應自收入中予以減除，並就收入減除成本、費用之餘額課徵所得稅。
- (2)客觀淨值原則於個人綜合所得稅及營利事業所得稅之課徵均有適用，因此所得稅法第 14 條原則上容許個人於計算各類所得時減除相關成本及費用，同法第 24 條亦明定，營利事業所得額之計算，以收入減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為準。
- 3.基於以上說明，甲公司既非自然人，並無憲法關於生存權保障之規定以及稅法上主觀淨值原則之適用，其主張稽徵機關全數剔除其列報之營業成本及營業費用違反生存權保障之規定，而未論及財產權、營業自由之保障以及客觀淨值原則，自非有理。**重製必究！**

(二)稽徵機關全數剔除甲公司之營業成本及營業費用，而未按查得資料或同業利潤標準予以推計課稅，違反客觀淨值原則，應非適法：

- 1.按納保法第 14 條第 1、2 項規定，稽徵機關對於課稅事實，經調查仍不能確定或調查成本過鉅時，得為推計課稅，且於進行推計課稅時，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依客觀之程序及適切之方法為之。又同法第 11 條第 1 項規定，稽徵機關應依職權調查證據，對於納稅者有利及不利之事項應一律注意。
- 2.次按，所得稅法第 24 條第 1 項規定，營利事業所得額之計算，以收入減除各項成本費用、損失及稅捐

後之純益額為準。

- 再按，納稅義務人於調查或復查中，應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得按查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第 83 條第 1 項定有明文。
- 本題甲公司列報之營業成本及營業費用相關之發票，經稽徵機關查得係向非實際進貨對象所購進之發票，故稽徵機關認定甲列報之營業成本及營業費用與實際情形不符，固非無據。然而，甲公司既然有經營貨物進出口業務並取得營業收入，則其必然發生相關營業成本及費用。縱然甲公司無法提示足以證明營業成本及費用實際數額之帳簿、文據，稽徵機關仍應本於前開納保法及所得稅法之規定，依查得資料或同業利潤標準（例如：營業收入×淨利率）推計甲公司之營利事業所得額，俾符合量能課稅原則及客觀淨值原則之要求。
- 準此，本題稽徵機關以甲公司取具之營業成本及營業費用發票係向非實際交易對象所購進，即全數剔除其列報之營業成本及營業費用，並據以計算甲公司之營利事業所得稅應納稅額，而未依有關規定以推計之方式核定甲公司之營利事業所得額，致對甲公司之「收入」而非「所得」課稅，違反客觀淨值原則，應非適法。

二、甲申報民國 107 年個人綜合所得稅時，將其植牙費用列報醫藥費用作為列舉扣除額，計算淨額繳納所得稅。嗣後該管稅捐稽徵機關將該植牙費用予以剔除並命為補稅之處分，惟並未說明剔除之理由。甲認為該補稅處分未記明理由已構成違法。試問：甲之主張有無理由？若甲之主張有理由，則稅捐稽徵機關於復查決定中說明剔除之理由者，是否發生補正之效力？（30 分）

命題意旨	本題應係為測驗考生是否知悉納稅者權利保護法中關於課稅處分應以書面記明理由，以及課稅處分未記明理由時，稽徵機關得否予以補正之規定。
答題關鍵	納稅者權利保護法第 11 條第 5、6 項對於課稅處分形式及瑕疵之補正有明文規定。除該規定外，考生亦應知悉稅捐案件之行政救濟流程，以判斷稽徵機關如於復查決定中敘明理由，依法得否補正原課稅處分未記明理由之瑕疵。
考點命中	《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 77。

【擬答】

(一)甲主張補稅處分未記明剔除植牙費用之理由而構成違法，應屬有理：

- 按納稅者權利保護法（下稱「納保法」）第 11 條第 5 項規定，稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第 97 條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。
- 再按，行政程序法第 97 條固然有行政處分得例外不以書面記明理由之規定，惟在稽徵機關針對特定納稅者列報之所得額進行調整之情形，該處分將對人民之權益造成限制，納稅者又無從自行知悉調整理由，且此種課稅處分尚非大量作成之同種類行政處分，故應無該例外規定之適用。
- 依題意所示，稽徵機關剔除甲列報之植牙費並命甲補稅之處分，並未記明其剔除費用之理由，且該處分亦無行政程序法第 97 條各款所定之情形，是稽徵機關作成之補稅處分已屬違法，甲之主張為有理由。

(二)稽徵機關於復查決定中說明剔除理由，應發生補正之效力：

- 納保法 11 條第 6 款後段規定，稽徵機關作成課稅處分未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。
- 次按，稅捐稽徵法第 35 條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，得於一定之期間內向稽徵機關申請復查。同法第 38 條第 1 項復規定，納稅義務人對於稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。
- 本題稽徵機關於作成原課稅處分時，固然未以書面記明剔除甲列報之植牙費之理由，惟稽徵機關既已於復查決定中敘明理由，符合前開納保法要求於「訴願程序終結前」補正之規定，則甲主張原課稅處分違法雖有理由，但稽徵機關於作成復查決定時，已依法發生補正之效力。

三、在所得稅法採取年度課稅原則下，同法第 39 條第 1 項但書規定容許公司組織之營利事業，在法定條件下得適用跨年度之盈虧互抵。依據司法院釋字第 427 號解釋，上開規定之性質係屬「鼓勵誠實申報納稅」之租稅優惠規範，請依稅法基本原則據以分析其見解是否妥當？（35 分）

分)

命題意旨	考生應了解年度課稅原則於何種情形下將產生不符合量能課稅原則之問題，以及在制度上應如何解決該問題。同時，本題亦在測驗考生是否了解租稅優惠之內涵以及其與客觀淨值原則要求下之虧損扣抵制度之不同。
答題關鍵	跨年度盈虧互抵制度係為實現量能課稅原則及客觀淨值原則，尚非為鼓勵公司誠實申報納稅之租稅優惠。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 141。 2.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 76~77。

【擬答】

(一)所得稅法關於「跨年度盈虧互抵」之規定係為緩和年度課稅原則可能違反量能課稅原則之問題：

- 1.所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損年度及扣除年度均使用藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將前十年之各期經核定虧損自其本期純益額中扣除，再課徵營利事業所得稅。該條文雖針對跨年度盈虧互抵設有條件限制，惟其目的應在於確保盈虧互抵之正確性，並減輕稽徵機關查核之行政負擔，而非為鼓勵納稅義務人誠實申報納稅。
- 2.實則，營利事業所得稅採年度課稅原則，故以往年度之虧損原則上不得計入本年度計算。惟公司組織之營利事業係以「持續經營」為原則，而其收入與相應之成本費用不一定發生於同一年度，且公司如有盈餘，理應先彌補以前年度之虧損，從而如過度堅持年度課稅原則，不容許公司將以往年度之虧損計入本年度扣抵收入，整體而言勢必高估公司之稅捐負擔能力，而不符合量能課稅原則及客觀淨值原則。
- 3.由此可見，所得稅法關於公司得跨年度盈虧互抵之規定，係為緩和年度課稅原則可能不符合量能課稅原則及客觀淨值原則所設之制度。

(二)所得稅法上跨年度盈虧互抵制度性質上應非「租稅優惠」：

- 1.按所謂租稅優惠，係指犧牲量能平等負擔，給予符合一定條件之人租稅上之特別優惠或負擔，以達成特定之政策目的或公共利益，乃量能課稅原則之例外。
- 2.承前所述，所得稅法第 39 條第 1 項關於符合一定條件之公司得跨年度盈虧互抵之規定，係為緩和年度課稅原則下公司不得以其以往年度虧損扣抵本期收入，而產生違反客觀淨值原則之問題，乃為維護量能課稅原則所設之規定，並非為鼓勵公司誠實申報納稅而給予之租稅優惠。

(三)根據以上之說明，司法院釋字第 427 號解釋未從量能課稅原則之觀點，將所得稅法上跨年度盈虧互抵認定為「為正確評價公司之稅捐負擔能力以符合客觀淨值原則要求」之制度，反而將其定性為「以鼓勵公司誠實申報納稅為目的之租稅優惠」，尚非妥適。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！