

# 《財稅法》

一、中華民國境內居住之甲為執業醫師，登記為 A 診所獨資負責人，申報民國 107 年度個人綜合所得稅，列報 A 診所執行業務鉅額的虧損，經該管稅捐稽徵機關依檢舉及職權調查資料，查得 A 診所帳戶資料中漏報執行業務收入數筆，以甲未提供足供勾稽該帳戶款項流向及增減原因資料為由，按查得收入總額依財政部訂定執行業務者費用標準認定，計算全年執行業務所得額，同額歸課甲當年度執行業務所得，另加計甲漏報同年度取自 A 診所販售商品所獲營利所得，併計甲個人綜合所得總額與所得淨額，核定應補徵稅額，同時按所漏稅額，裁處罰鍰。甲就前揭取自 A 診所之執行業務所得及罰鍰不服，提起復查、訴願均遭駁回，乃續對原處分、復查決定及訴願決定，均提起行政訴訟。請附理由，回答以下問題：

- (一)甲在行政訴訟事實審程序進行中，追加主張甲同年度取自 A 診所之營利所得亦一併予以爭執。受訴法院應否併予審理？(20 分)
- (二)甲在行政訴訟事實審程序進行中，主張 A 診所因違反稅法應給與他人憑證而未給與憑證而遭處罰鍰，於 107 年度時業已繳納完畢且經取得收據，實際減少應稅所得額，計算甲個人應稅所得淨額時應予減除，否則有違客觀淨所得原則。主張是否有理？(20 分)
- (三)甲在行政訴訟事實審程序進行中，主張行政程序法並無當事人協力義務規定，該管稅捐稽徵機關卻要求其提供帳簿、憑證與相關資料乃屬無據，縱然查得帳戶內收入資料，亦仍應就必要費用為詳盡調查，始符職權調查證據原則、對當事人有利不利事實一律加以注意，卻逕自按照財政部訂定執行業務者費用標準認定，有違依法行政與依法課稅原則。主張是否有理？(20 分)

命題意旨	第一小題涉及稅務行政救濟係採取「爭點主義」或「總額主義」的問題。 第二小題與所得稅法第 38 條規定有關。 第三小題則是測驗考生是否了解稅法課予人民「協力義務」以及「推計課稅」之規定。
答題關鍵	第一小題應注意納稅者權利保護法第 21 條之規定。 第二小題應援引所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款中段及第 38 條之規定。 第三小題則應以所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款、第 83 條第 1 項、第 3 項以及納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定作為論述基礎。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第四回，念台大編撰，頁 9~10、15~17。 2.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 69~72。 3.《高點財稅法講義》第六回，念台大編撰，頁 73。 4.《高點司律二試判解文章班財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 50~51。 5.《高點司律二試判解文章班財稅法講義》第二回，念台大編撰，頁 9~14。

## 【擬答】

(一)受訴法院應就甲 107 年度取自 A 診所之營利所得一併進行審理，理由如下：

- 1.我國稅務訴訟實務過去係採取「爭點主義」，凡於復查程序未提出之事實爭點，於後續訴願及行政訴訟程序即不得再為主張（行政法院 62 年判字第 96 號判例參照）。在爭點主義之下，構成一個課稅處分之各個課稅基礎（事實爭點）具有可分性，而稅務訴訟之訴訟標的為各事實爭點，如在復查程序未予爭執，於訴願及行政訴訟程序即不得為訴之變更或追加。
- 2.惟納稅者權利保護法施行後，由於該法第 21 條第 1 項明定，納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關及行政法院應予審酌。又行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額，同條文第 3 項定有明文。依此，多數司法實務及學說見解認為，目前我國稅務訴訟已改採「總額主義」，即以「課稅處分客觀上違法，且已侵害納稅者權利」作為訴訟標的，而各個課稅基礎是否違法，乃不同之攻擊防禦方法，在言詞辯論終結前均得提出。最高行政法院 107 年 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議為因應納稅者權利保護法之施行，決議行政法

院 62 年判字第 96 號判例不再援用，即係本於此一意旨。

3. 本題甲之執行業務所得及取自 A 診所之營利所得，均屬構成其 107 年度綜合所得總額及所得淨額之項目。甲於復查、訴願階段時，雖僅就執行業務所得及罰鍰進行爭執，但依前揭納稅者權利保護法之規定，甲於行政訴訟事實審言詞辯論終結前，均得追加主張稽徵機關對於其取自 A 診所之營利所得之認定違法，而行政法院原則上應同時審酌甲對於執行業務所得及營利所得之主張，以核實確認甲 107 年度綜合所得稅之應納稅額。

**(二)甲主張於計算個人應稅所得淨額時應扣除 A 診所已繳納之罰鍰，並無理由，茲說明如下：**

1. 按客觀淨所得原則乃派生自量能課稅原則，司法院大法官釋字第 745 號解釋理由書指出，基於客觀淨值原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基，而此項要求，於各類所得之計算均有適用。
2. 惟所得稅法基於其他公益考慮，對於成本及必要費用之認列仍有所限制。該法第 14 條第 1 項第 2 類第 3 款中段規定，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；同法第 38 條則規定，各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失，其立法意旨在於：避免削弱或抵銷上開金錢給付義務之督促或制裁作用。
3. 準此以言，A 診所已繳納之罰鍰固然將減少甲之負擔能力，但依所得稅法之明文規定，甲於計算當年度個人所得淨額時，不得減除該罰鍰，尚無違反客觀淨所得原則之問題。

**(三)甲主張其無協力義務為無理由，但其主張稅捐稽徵機關不應逕為推計課稅，則屬有據，茲說明如下：**

1. 按行政程序法固無關於當事人協力義務之一般性規定，惟所得稅法考量與所得額有關之證據資料多由納稅義務人掌握，為降低稽徵機關之查核成本，同時達成核實課徵之要求，該法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 款明文課予執行業務者設置、取得、保管帳簿及憑證之義務，且同法第 83 條第 1 項前段規定，稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據。
2. 次按所得稅法第 83 條第 1 項後段固然規定，納稅義務人於稽徵機關調查或復查時，未提示帳簿、文據者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額；同條文第 3 項則規定，納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。然而，納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定，稽徵機關對於課稅基礎，「經調查仍不能確定」或「調查成本過鉅」時，為維護課稅公平原則，得為推計課稅。綜合前揭所得稅法第 83 條及納稅者權利保護法第 14 條之規定可知，稽徵機關以推計之方式核定納稅義務人之所得額，應以「納稅義務人違反提示帳簿、文據之協力義務」以及「經調查仍不能確定所得額或調查成本過鉅」為前提。
3. 準此以言，所得稅法既然有關於協力義務之規定，則甲主張稽徵機關要求其提示帳簿、文據與相關資料違反依法行政及依法課稅原則，應為無理由。
4. 至於稽徵機關以甲未提供足供勾稽該帳戶款項流向及增減原因資料為由，即逕以執行業務者費用標準推計其所得額，而未依職權進一步調查甲執行業務所發生之成本及必要費用，似與納稅者權利保護法第 14 條關於推計課稅要件之規定有所未符，故就此部分甲之主張應有理由。

二、B 營利事業之負責人乙，因營利事業滯欠已確定之民國 106 年度營利事業所得稅與罰鍰，經該管丙稅捐稽徵機關以查無相當於應納稅額財產可資辦理禁止處分登記，乙亦未提供相當金額以為擔保，乃依照稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，報經財政部函請內政部移民署，限制負責人乙出境，並將通知依法送達。乙在接獲前揭限制出境通知後，對該等限制出境處分不服，依法提起訴願，遭到駁回，乃提行政訴訟。請附理由，回答以下問題：

- (一)乙主張 B 營利事業之所以欠繳稅款一事，純係遭到交易相對人惡意倒帳再加上景氣不佳所導致，對於欠繳國家稅款並無主觀上之故意或過失，即無主觀可歸責事由可言，丙稅捐稽徵機關應依法撤銷限制出境處分。該等主張，是否有理？(20 分)
- (二)乙主張就本件欠稅限制出境案件，先前已有該管丁行政執行機關依行政執行法第 17 條規定對其採取限制出境措施，後經雙方達成協議，丁行政執行機關業已撤銷限制出境在案，詎料又遭該管丙稅捐稽徵機關報經財政部限制出境，是同屬國家行政機關卻作成前後不一處分，有違當事人對國家整體行為信賴；且乙主張，對於 B 營利事業欠稅一事，尚無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象，該管丙稅捐稽徵機關並未斟酌此等情事，即按欠

稅金額對其作成限制出境處分，有違依法行政原則，應依法撤銷限制出境處分。該等主張，是否有理？（20 分）

參考法條

## 行政執行法

### 第 17 條

義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：

- 一、顯有履行義務之可能，故不履行。
- 二、顯有逃匿之虞。
- 三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。
- 四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。
- 五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。
- 六、經合法通知，無正當理由而不到場。

前項義務人有下列情形之一者，不得限制住居：

- 一、滯欠金額合計未達新臺幣十萬元。但義務人已出境達二次者，不在此限。
- 二、已按其法定應繼分繳納遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息。但其繼承所得遺產超過法定應繼分，而未按所得遺產比例繳納者，不在此限。

義務人經行政執行處依第一項規定命其提供相當擔保，限期履行，屆期不履行亦未提供相當擔保，有下列情形之一，而有強制其到場之必要者，行政執行處得聲請法院裁定拘提之：

- 一、顯有逃匿之虞。
- 二、經合法通知，無正當理由而不到場。

法院對於前項聲請，應於五日內裁定；其情況急迫者，應即時裁定。

義務人經拘提到場，行政執行官應即訊問其人有無錯誤，並應命義務人據實報告其財產狀況或為其他必要調查。

行政執行官訊問義務人後，認有下列各款情形之一，而有管收必要者，行政執行處應自拘提時起二十四小時內，聲請法院裁定管收之：

- 一、顯有履行義務之可能，故不履行。
- 二、顯有逃匿之虞。

三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。

四、已發見之義務人財產不足清償其所負義務，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有履行義務之可能，別無其他執行方法，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告。

義務人經通知或自行到場，經行政執行官訊問後，認有前項各款情形之一，而有聲請管收必要者，行政執行處得將義務人暫予留置；其訊問及暫予留置時間合計不得逾二十四小時。

拘提、管收之聲請，應向行政執行處所在地之地方法院為之。

法院受理管收之聲請後，應即訊問義務人並為裁定，必要時得通知行政執行處指派執行人員到場為一定之陳述或補正。

行政執行處或義務人不服法院關於拘提、管收之裁定者，得於十日內提起抗告；其程序準用民事訴訟法有關抗告程序之規定。

抗告不停止拘提或管收之執行。但准拘提或管收之原裁定經抗告法院裁定廢棄者，其執行應即停止，並將被拘提或管收入釋放。

拘提、管收，除本法另有規定外，準用強制執行法、管收條例及刑事訴訟法有關訊問、拘提、羈押之規定。

命題意旨	本題涉及欠稅限制出境之性質，以及稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及其有關法令關於欠稅限制出境所定之要件。
答題關鍵	第一小題應說明欠稅限制出境非屬行政罰，故不考慮欠稅人之故意或過失；第二小題則應提及財政部依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項行使裁量權時，是否應衡量行政執行法第 17 條所定各項事由，以符合比例原則及裁量瑕疵禁止原則之要求。
考點命中	《高點財稅法講義》第四回，念台大編撰，頁 37~39。

## 【擬答】

(一)乙主張 B 營利事業欠稅無主觀可歸責事由，丙稽徵機關應報財政部撤銷限制乙出境之處分，應無理由，茲說明如下：

- 1.按稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定之欠稅限制出境之性質為何，司法實務及學說有不同之看法，有認為係「行政罰」者，亦有認為係「稅捐保全」或「行政執行」措施者。倘若將欠稅限制出境定性為行政罰，則依行政罰法第 7 條第 1 項規定，自應以欠稅人對於欠稅有故意或過失為要件。
- 2.然而，依多數見解，由於行政罰法第 2 條之立法理由已明示，該條文所稱「裁罰性不利處分」，不包含欠稅限制出境，且欠稅限制出境係與「禁止處分」、「假扣押」規定於同一條文，而稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，如稽徵機關未實施禁止處分或假扣押（對物之保全），不得命欠稅人限制出境（對人之保全），足見欠稅限制出境與禁止處分、假扣押應具有相同之目的，即確保稅捐債權將來之執行，性質上應屬稅捐保全措施。
- 3.就此而論，欠稅限制出境制度既非行政罰，而係為保全國家稅捐債權，則應不以欠稅人對於欠稅具有故意或過失為要件。是以，本題乙主張 B 營利事業對於欠稅無主觀可歸責事由，從而不應限制其出境，尚不足採。

(二)乙應得主張本題限制出境處分違反比例原則及有裁量怠惰之瑕疵，應予撤銷，理由如下：

- 1.欠稅人是否有必要限制出境，稽徵機關依法應有裁量權，而非達法定欠稅門檻即應為限制出境：
  - (1)按稅捐稽徵法第 24 條第 3 項係規定，境內居住之個人或境內營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期間尚未繳納完畢，所欠稅款及已確定之罰鍰單計或合計，超過一定之金額者，「得」由財政部函請內政部移民署限制該個人或該營利事業之負責人出境。但已提供相當擔保，或稽徵機關未實施禁止處分或假扣押者，不得為限制出境。
  - (2)再者，財政部為使稽徵機關辦理限制及解除欠稅人出境時，能有一致、客觀之準據，另有「限制及解除欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」（下稱「限制出境規範」），其中並針對欠稅金額不同之欠稅人，訂定不同之限制出境標準，例如欠稅金額較低者，應有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象、出國頻繁、長期滯留國外、行蹤不明等情事，方能限制其出境。
  - (3)由此可見，欠稅人於符合稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所定之欠稅金額門檻後，並非當然「應」予限制出境，稽徵機關仍應考量其他因素而為適法之裁量。
- 2.稽徵機關為欠稅限制出境仍應斟酌欠稅人有無行政執行法第 17 條所列各種事由，俾為適法之裁量，以符合比例原則之要求：
  - (1)實務上向來認為限制出境為「限制住居」的一種方法，故欠稅案件移送行政執行後，行政執行機關亦得依行政執行法第 17 條規定，對欠稅人為限制出境，先予敘明。
  - (2)稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所明定之欠稅限制出境要件，雖與行政執行法第 17 條規定之限制住居要件有所不同，惟部分司法實務及學說認為，欠稅限制出境涉及人民受憲法第 10 條保障之「遷徙自由」，故欠稅限制出境除應符合「欠稅金額達法定門檻」之要件外，為符比例原則之要求，稽徵機關於行使是否為限制出境之裁量權時，無論欠稅金額之高低，均應一併審酌行政執行法第 17 條所列之事由，亦即考量欠稅人是否有「逃匿」、「隱匿或移轉財產」、「拒不報告財產狀況」等情事，而有限制出境之必要，始能報請財政部函請內政部移民署作成限制出境處分。
- 3.本題丙稽徵機關報財政部對乙為限制出境，固然符合稅捐稽徵法第 24 條第 3 項所列之要件，但自題目之敘述，尚無從知悉 B 營利事業欠稅之金額，從而無法判斷丙稽徵機關報財政部限制乙出境，是否符合限制出境規範所定之裁量基準（亦即欠稅金額較低者，尚須考量有無隱匿、移轉財產或逃避稅捐執行跡象等情事，始得為限制出境）。
- 4.儘管如此，乙既然曾經行政執行機關依行政執行法之規定限制出境，後行政執行機關又與乙達成協議而撤銷限制出境，則丙稽徵機關於裁量是否依稅捐稽徵法規定對乙為限制出境時，自應就上揭事實予以考量，同時斟酌乙有無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行跡象等情況，以決定是否有對乙為限制出境之必要，否則即有裁量怠惰之瑕疵及違反比例原則之虞。是以，乙主張本題限制出境處分應予撤銷，為有理由。