

《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！

《財稅法》

一、試說明何謂「非稅公課」，並分析其憲法基礎是否與「稅捐」相同？司法院大法官針對「非稅公課」之相關解釋，是否均僅以「量能原則」為指導原則？（25 分）

命題意旨	稅捐與非稅公課之概念異同及其各自之憲法基礎。
答題關鍵	1. 非稅公課的三種類型：規費、工程受益費與特別公課。 2. 稅捐與非稅公課之憲法基礎可分別從法律保留與平等原則二個面向說明之。 3. 釋字第 676 號解釋針對健保費，固然係以量能原則審查其是否符合平等原則，但在其他非稅公課之徵收，諸如工程受益費（第 212 號解釋）、空氣汙染防制費（第 426 號解釋）、汽車燃料使用費（第 593 號解釋）等，大法官均非以量能原則作為其指導原則。
考點命中	《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 3-9、頁 28 以下。

【擬答】

本題涉及「非稅公課之概念」以及「稅捐與非稅公課之憲法基礎」。茲分述如下：

(一) 非稅公課之意義及其常見類型：

非稅公課，顧名思義，乃指稅捐以外之公課。至於「公課」，則係指國家課予人民之強制性金錢給付義務而言。在現行法制上，非稅公課可進一步區分為下列三種類型：規費、工程受益費（前二者合稱「受益負擔」）、特別公課。

(二) 稅捐之憲法基礎：

1. 稅捐法定主義：

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一憲法條文，逐步在釋憲實務上建立起稅捐法定主義之具體內涵：稅捐之構成要件以及足以影響人民之納稅義務的稽徵程序，均應以法律或經法律明確授權訂定之法規命令定之。

2. 平等原則：

- (1) 按國家為獲取財政收入，以維持各項行政機能之運作，固然得課予人民納稅義務。惟納稅義務既然將影響人民受憲法所保障之基本權利（例如：憲法第 15 條之財產權、工作權、生存權），故其非以形式上有法律依據為已足，而應基於憲法第 7 條所揭示之平等原則，合理分配每一位納稅義務人之稅捐負擔。就理論言之，稅捐負擔之分配原則有下列三種可能性：每人均等課稅、量益課稅、量能課稅。
- (2) 在上述分配原則中，每人均等課稅原則不顧納稅義務人之各項主、客觀條件，對於每一位納稅義務人均課徵相同數額之稅捐，僅為形式上、齊頭式之平等，核與憲法第 7 條之平等原則所有未符，並不足採。
- (3) 再者，由於稅捐通常不與國家之特定支出相為連結（無對待給付性），且國家提供之一般性公共服務又難以量化，致無法精確計算每一位納稅義務人之受益程度，因此唯有在針對「特定之利用關係」或者「造成國家必須額外支出的特定行為」課徵稅捐時，方有量益課稅原則之適用。
- (4) 量能課稅原則以每一位納稅義務人之經濟能力或支付能力決定其稅捐負擔，使負擔能力高者負擔較多稅捐，負擔能力低者負擔較少稅捐，符合稅捐係無對待給付性之金錢給付義務的特性，足以貫徹平等原則之意旨。是以，通說向來認為，稅捐之指導原則係以「量能課稅原則」為主，「量益課稅原則」（尤其在地方稅之課徵）為輔。

(三) 非稅公課之憲法基礎：

1. 法律保留原則：

- (1) 針對性質上屬於「特別公課」之「空氣汙染防制費」（下稱「空污費」）與「汽車燃料使用費」（下稱「汽燃費」），釋字第 426、593 號解釋理由書均明示，特別公課雖非稅捐，但仍係國家課予人民之金錢繳納負擔，故其徵收目的、對象、用途均應由法律規定，其由法律授權制定者，亦應符合授權明確性之原則，始無違憲法第 23 條之法律保留原則。
- (2) 由此可見，非稅公課既非稅捐，則在探究其法律保留之問題時，自應以憲法第 23 條作為依據，尚無同法第 19 條稅捐法定主義之適用。

2. 平等原則：

- (1) 按非稅公課與稅捐最大之不同，在於前者應具有財政收入以外之其他原因（故學理上有稱之為「原因者付費制度」），而後者則以負擔義務人有負擔能力，即已足夠。基於此一差異，在非稅公課之課徵，尤應

【高點法律專班】

注意負擔義務人是否具備他人所無之原因關係，如果欠缺此一要素，該非稅公課之課予即可能因「對於相同之事務，為無合理正當理由之差別待遇」，而違反平等原則。

(2)關於性質上屬於「特別公課」之健保費，釋字第 676 號解釋固然係以量能原則作為衡量保險費高低之依據，然而大法官於多數涉及非稅公課之解釋中，多半非以量能原則進行平等原則之審查。

(3)例如：釋字第 426 號解釋理由書認為，國家依據空氣污染防治法徵收之空污費，係本於「污染者付費之原則」而徵收。釋字第 593 號解釋理由書亦指出，汽燃費係為支應公路養護、修建、安全管理之財政需要所開徵，故應以足以反映公路使用量之多寡的方式計徵之，亦即以「用益原則」作為徵收汽燃費之指導原則。

(4)再如：對於「工程受益費」，釋字第 212 號解釋理由書明示，各級政府興辦公共工程，應由直接受益者分擔費用，始符合公平原則，顯然亦非以量能原則作為徵收工程受益費之指導原則。

(四)綜上所述，非稅公課與稅捐之憲法基礎，無論在法律保留或平等原則之面向，均有不同。此外，在釋憲實務上，大法官通常係以量能原則以外之其他原則，諸如污染者付費原則、使用者付費原則等，作為國家課徵非稅公課之指導原則。

二、甲從事營業，未依規定申請稅籍登記，且未於銷貨時依法給與他人憑證，稽徵機關以甲違反稅捐稽徵法第 44 條第 1 項「應給與他人憑證而未給與」、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款「未依規定申請稅籍登記而營業」之漏稅罰規定為由，對甲分別處罰鍰新臺幣（下同）100 萬元與 250 萬元。請問：稅法上協力義務之正當性何在？納稅義務人違反稅法上協力義務之後果為何？前揭分別之罰鍰處分，是否違反一事不二罰原則？（25 分）

參考法條

加值型及非加值型營業稅法【民國 106 年 6 月 14 日修正】

第 51 條 納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：

一、未依規定申請稅籍登記而營業。

二、……。

命題意旨	稅捐法上協力義務之正當性及違反之法律效果、行為罰與漏稅罰之競合。
答題關鍵	1.關於協力義務之正當性，應注意核實課徵原則。 2.有關違反協力義務之法律效果，除學說上經常提及之推計課稅外，還須注意行為罰。此外，納稅法對於推計課稅已定有一般性之規範，有必要援引該條文。 3.至於一行為不二罰，在實務見解部分，一定要提到釋字第 503 號解釋與最高法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議；學說上則多認為，行為罰對於漏稅罰具有補充關係，兩者不可併罰。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 8-13。 2.《高點財稅法案例演習班講義》第一回，念台大編撰，頁 24-28。

【擬答】

本題涉及「稅捐法上協力義務之正當性及違反之法律效果」、「行為罰與漏稅罰之競合」。茲分述如下：

(一)稅捐法上協力義務之正當性：

- 1.在稅捐稽徵程序中，稽徵機關依法雖負有職權調查義務（行政程序法第 36 條參照），惟考量稽徵機關必須處理之案件繁多，且關於課稅事實之證據資料多半位於納稅義務人或其他第三人之支配管領範圍內，稅捐法乃課予納稅義務人或其他第三人協力義務，以減輕稽徵機關之行政調查成本，並落實核實課徵原則（釋字第 537 號解釋參照）。
- 2.就此以言，稅捐法上之協力義務除可促進稽徵經濟外，更有助於量能課稅原則之實現。

(二)違反協力義務之法律效果：

1.推計課稅：

- (1)學說上一般認為，納稅義務人違反協力義務，如稽徵機關仍有調查可能，自應續為調查；倘若調查有困難或調查之成本過鉅，則應降低稽徵機關對於課稅要件事實之證明程度，容許以間接證據取代直接證據，而予推計課稅。
- (2)所得稅法第 83 條第 1 項規定，納稅義務人未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得以查得資料或同業利潤標準核定其所得額。民國 106 年底即將施行之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費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，皆

係本於上揭意旨（釋字第 218 號解釋理由書參照）。

2. 行為罰：

有鑑於納稅義務人違反協力義務，即有可能引起稅捐核定不正確之危險，因此稅捐法上對於協力義務之違反通常設有行為罰之規定。例如：所得稅法第 107 條第 1 項規定，納稅義務人違反第 83 條之規定，未按时提出各種帳簿、文據者，稽徵機關應處 1,500 以下之罰鍰。

(三) 本題之罰鍰處分違反一事不二罰原則，其理由可說明如下：

1. 按行政罰法第 24 條第 1 項規定，一行為違反數個行政法上義務而同時應裁處罰鍰者，依法定罰鍰最高額者裁處；同條文第 2 項但書規定，相同種類之處罰，如從一重者處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處，明文揭示行政罰之裁處應受一行為不二罰原則之限制。稅捐秩序罰作為行政罰之一種，自有上開條文之適用。
2. 次按，稅捐秩序罰，依其是否按「所漏稅額」進行裁罰，可區分為行為罰與漏稅罰二種，前者係以納稅義務人違反稅捐法上之行為義務作為裁罰要件，後者則以具備處罰法定要件之「漏稅事實」為必要（釋字第 356、503 號解釋參照）。釋字第 503 號解釋理由書進一步指出，納稅義務人違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰。
3. 查稅捐稽徵法第 44 條第 1 項，僅以應給予他人憑證而未給予作為處罰要件，故其應屬行為罰，而營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款，依題意所示，則屬漏稅罰之規定。最高行政法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議據此認為，上揭處罰條文之構成要件有別，且處罰目的各異，非屬同一行為，兩者併予處罰，並不違反一事不二罰之原則。
4. 學說上亦有認為，稅捐稽徵法第 44 條第 1 項係出於稅捐管理之需要，而營業稅法第 51 條則著眼於國家所受之稅收損失，亦有認為，營業稅法課予營業人辦理營業登記（現已修正為稅籍登記）之義務，帶有經濟管制之目的，稅捐稽徵法之憑證給予義務則係基於財政管制目的，故兩者之處罰目的並不相同，自得併罰之。
5. 惟多數學者認為，稅捐法上各種協力義務，包含設籍義務、帳簿憑證製作、保存、提示義務等，皆係為確保國家之稅捐債權能夠及時且完全實現，此與漏稅罰所欲達成之行政目的並無不同。實則，稅捐法上關於行為罰之規定，係為處罰「已經引起稅捐短漏之危險，但尚未達到發生漏稅結果之程度」的不法行為（類似於刑法上之危險犯），故行為罰對於漏稅罰應具有「補充關係」，如納稅義務人之行為已該當於漏稅罰之要件（類似於刑法上之實害犯），即無再行裁處行為罰之必要。此一見解，顯然較符合釋字第 503 號解釋之意旨，應值贊同。
6. 再查，在稽徵實務上，如果納稅義務人未辦理稅籍登記，其勢必無法開立統一發票予買受人。職是之故，於本題之情形，應將甲未辦理稅籍登記及未給予他人憑證之行為，在法律上評價為一個違反稅捐法上義務之行為。
7. 據上所論，稽徵機關針對甲違反稅捐法上行為義務之一行為，依據具有相同行政目的（確保國家稅捐債權之實現）之稅捐稽徵法第 44 條第 1 項及營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款之規定，分別裁處 100 萬元及 250 萬元之罰鍰，顯然已違反行政罰法第 24 條以及釋字第 503 號解釋所揭示之一行為不二罰原則。

三、甲為公務員，於某年因原訂預售屋完工交屋，乃委託仲介公司 A 將其原有住宅出售，取得房地總價額新臺幣 1000 萬元，並由其中支付 A 公司百分之三新臺幣 30 萬元之仲介費用。試說明甲申報當年度綜合所得稅時，除薪資所得外，有無其他應申報之所得？甲如認其出售房屋價額低於其原購入價格，得否不按財政部核定標準以房屋評定現值百分比計算所得？甲如主張應扣除相關費用，其舉證責任應由稅捐稽徵機關或甲負擔？（25 分）**究！**

命題意旨	綜所稅之所得類型、房地合一所得稅分離課稅、推計課稅與核實課徵、成本費用之舉證責任分配。
答題關鍵	1. 注意房地合一所得稅新制已於 105 年 1 月 1 日上路，由於本題未指明甲出售房屋之年度，故應假設交易年度並分別適用新、舊制作答。 2. 所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項即是在規範第二子題所問之情況。但即使未寫出該條文，也應該提到推計課稅之容許性與核實課徵原則。 3. 所謂舉證責任係指客觀舉證責任而言，通說係依規範有利說分配客觀舉證責任。
考點命中	1. 《高點財稅法講義》補充資料 B4，念台大編撰，頁 4-5。

- | |
|---|
| 2.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 13-17。
3.《高點財稅法案例演習班講義》第二回，念台大編撰，頁 16-19。
4.《高點財稅法案例演習班講義》補充資料 B2，念台大編撰，頁 16 以下。 |
|---|

【擬答】

本題涉及「綜所稅之所得類型」、「房地合一所得稅分離課徵」、「推計課稅與核實課徵」、「費用之舉證責任分配」。茲分述如下：

(一)甲依其出售房地之日期，可能須申報「財產交易所得」或者「無其他應申報所得」：

- 1.按民國 105 年 1 月 1 日以前，個人買賣房地者，其交易房屋部分之所得，應列為所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之財產交易所得，併入當年度綜合所得總額課稅；其交易土地部分之所得，則可依同法第 4 條第 1 項第 1 目免納所得稅，但應另外課徵土地增值稅。
- 2.次按，民國 105 年 1 月 1 日以後，個人買賣房地者，除該房地係於 103 年 1 月 1 日以前取得之情形外（仍適用舊制），其房地交易所得應依所得稅法第 4 條之 4 併同課徵所得稅；其買賣自住房屋、土地者，尚且享有新台幣 400 萬元之免稅額，此即所謂「房地合一所得稅制」。然而，房地合一所得稅依所得稅法第 14 條之 5 之規定，係採取「分離課稅」，亦即納稅義務人應於房地移轉登記之日次日起 30 日內，自行申報繳納稅款，免於結算申報時併入綜合所得總額課稅。
- 3.本題中，設若甲係於 105 年 1 月 1 日以前出售房地，其於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，應就交易「房屋」之所得申報財產交易所得；如果甲係於 105 年 1 月 1 日以後，出售其在 103 年 1 月 1 日以後取得，且持有期間未滿 2 年之房地，或者係出售其在 105 年 1 月 1 日以後取得之房地，則其於辦理當年度結算申報時，即免申報房地交易所得。又依題意所示，甲係公務員，除薪資所得之外別無其他所得，故於後者情形，甲應無其他應申報所得。

(二)甲如能提出房地交易有關之證據資料，即可不按房屋評定現值之百分比計算財產交易所得：

- 1.按在不動產交易所得稅舊制之下，僅有房屋必須課徵綜合所得稅，已如前述。惟在不動產交易實務上，房地通常係併同出售，且交易雙方僅會約定房地總價，不會特別就房屋與土地之個別價格另作約定。於此情形，所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項後段規定，個人出售房屋，未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準（例如：101 年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準），依房屋評定現值之一定百分比核定房屋交易所得。
- 2.稽徵機關依財政部核定標準計算納稅義務人之房屋交易所得額，性質上為推計課稅，其必須以納稅義務人違反協力義務，致調查困難或調查費用過鉅為前提，此觀釋字第 218 號解釋理由書以及納稅者權利保護法第 14 條第 1 項之規定，即甚為明瞭。
- 3.倘若無上述情形，稽徵機關即應依納稅義務人所提出之各種證明文件，核實認定其房屋交易所得額，俾符量能課稅原則。前揭施行細則條文前段規定，「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依法核實認定」，就是本於此一意旨。
- 4.本題中，甲如能提出買入及賣出其原有住宅之買賣契約或類似之證明文件，且該等文件對於房屋之買入及賣出價格均有記載，稽徵機關即應核實計算甲之房屋交易所得額，不得依財政部核定標準以房屋評定現值之百分比進行核定。

(三)甲應就其支付 A 公司之仲介費用負擔舉證責任：

- 1.按稅務案件（含稅捐核定程序與稅捐行政救濟程序）中客觀舉證責任之分配，一般係採取「規範有利說」或「規範理論」。有部分見解認為，所得稅既然係以「所得淨額」作為應納稅額之計算基礎，則應認為構成所得淨額之各個項目（收入、成本、費用等），皆應由稅捐債權人即稽徵機關負舉證責任。
- 2.惟依通說之見解，在規範理論之下，關於課徵稅捐之構成要件事實，屬於權利發生事項，應由稅捐債權人即稽徵機關負舉證責任（納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項參照）；至於減少、免除稅捐之構成要件事實，則為權利障礙或消滅事項，應由納稅義務人負舉證責任。
- 3.本題中，甲為出售房地而支付 A 公司之仲介費用，固可作為費用自其出售房地之收入中扣除（所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 目參照），惟據上所述，甲應該該仲介費用有無支付及其數額負擔客觀舉證責任。

四、A 財團法人醫院為擴充設備，將醫院所接受外界之捐款收入，用以支應購建醫療建物設施、設備等資產，從而享受捐款收入免稅之優惠。事後 A 財團法人醫院於購建年度及其後續年度又將購建費用列為成本費用提列折舊，從醫院所得中扣除，卻遭主管機關否准。請問，主管機關之否准是

否有理由？（25 分）

命題意旨	公益團體捐款收入免稅之性質、客觀淨值原則。
答題關鍵	1. 本題乃自釋字第 703 號解釋簡化而來，因此在作答時，務必援引該號解釋。 2. 釋字第 703 號解釋雖然係以違反稅捐法定主義宣告財政部賦稅署之解釋函令違憲，但於回答本題時，宜從稅捐優惠與客觀淨值原則的觀點切入。
考點命中	1. 《高點財稅法案例演習班講義》第二回，念台大編撰，頁 11-12。 2. 《高點財稅法案例演習班講義》補充資料 B2，念台大編撰，2017 年版，頁 8-10。 3. 《財稅法爭點解讀》，高點文化出版，念台大編著，2015 年版，第十章，頁 13-19。 4. 《高點法觀人月刊》217 期，念台大編撰，〈薪資所得不許核實減除成本費用的違憲爭議——解析司法院釋字第 745 號解釋〉，頁 21-24。

【擬答】

本題主管機關否准 A 醫院提列折舊，自醫院所得扣除，應無理由。茲分別從「公益團體捐款收入免稅之性質」、「客觀淨值原則」之觀點，說明如下：

(一) A 醫院以其捐款收入購置醫療建物、設備等資產，係為取得「稅捐優惠」：

1. 按所得稅法第 14 條第 1 項第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（合稱「公益團體」），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依據前開條文之授權所定之免稅標準第 2 條第 1 項進一步規定，公益團體符合一定要件者，例如：經申請登記或立案、不得對捐贈人為盈餘分配、無經營與創設目的無關活動、用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金每年之孳息及其他各項收入之 60% 等，其「銷售勞務或貨物以外之所得」，得免納所得稅。
2. 上揭條文之立法目的在於：公益團體具有替代政府履行公行政任務之功能，得減輕國家編列預算及配置人員之負擔，且私人如願投身有利於公眾之事務，應值得鼓勵，爰明定公益團體及其附屬作業組織之所得，得免納所得稅。亦即，公益團體就其「非銷售勞務或貨物之所得」，於符合法定要件時，得免納所得稅，性質上應屬稅捐優惠。
3. 本題 A 醫院以其捐款收入購置醫療建物、設備等資產，並全額列為當年度之資本支出，即係為符合免稅標準中「用於與創設目的有關之支出不得低於收入之一定百分比」的要件，俾取得捐款收入免納所得稅之資格。

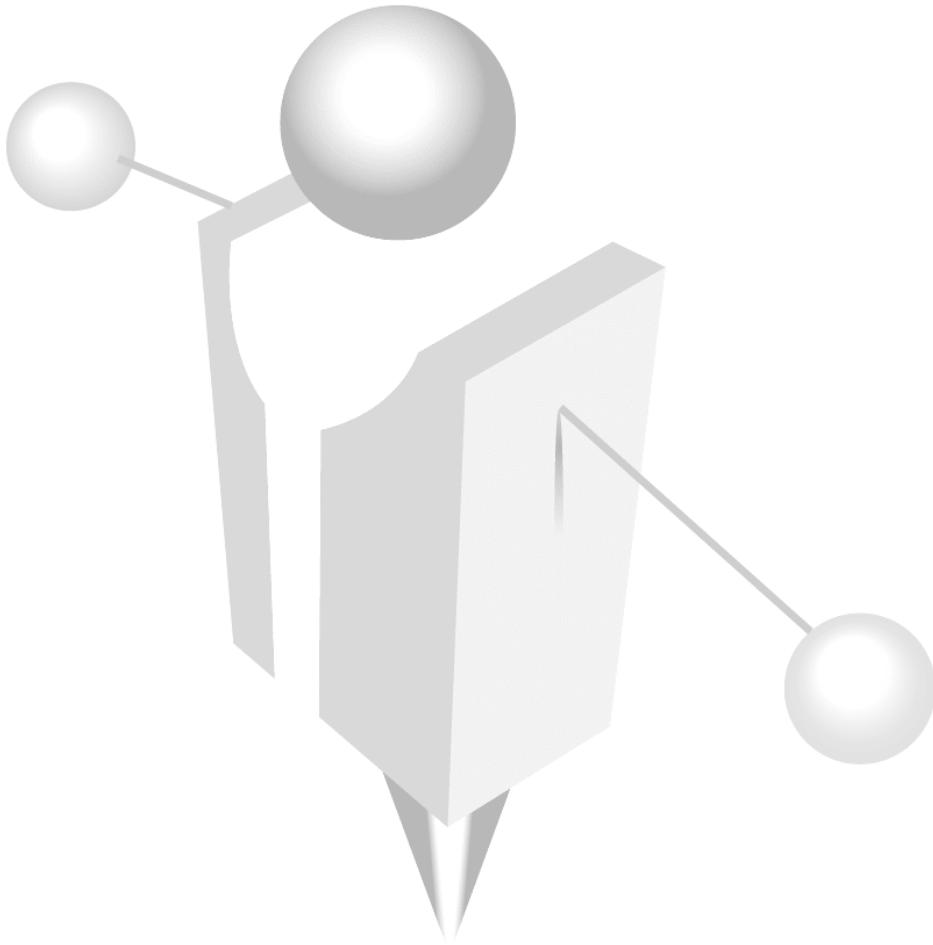
(二) 公益團體就其購置之資產提列折舊作為成本費用之扣除項目，係基於「客觀淨值原則」：

1. 按所得稅法第 71 條之 1 第 3 項規定，公益團體每年度應辦理結算申報，其不符合免稅要件之所得，仍應依法課稅。此外，基於稅捐中立之維護，同時為避免公益團體淪為納稅義務人規避或逃漏稅捐之管道，行政院制定之免稅標準明文將公益團體之免稅範圍限定於「非銷售勞務或貨物之所得」。是以，公益團體有銷售勞務或貨物之所得者，仍應依法申報繳納營利事業所得稅。
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。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接明確歸屬者外，應作合理之分攤。此一條文，明確揭示營利事業所得稅之課徵必須符合客觀淨值原則（釋字第 745 號解釋參照）。
3. 本題 A 醫院自其購置之建物及設備提列折舊，作為其銷售勞務或貨物之成本費用，而自其應稅之收入總額中扣除，即係客觀淨值原則之實踐。

(三) 本題中，A 醫院雖享有雙重稅捐減免，卻無重複扣除成本費用之問題，主管機關否准 A 醫院認列折舊，並不合法：

1. 主管機關否准 A 醫院提列折舊之理由，無非係以 A 醫院已就其購置醫療建物、設備等資產之支出，取得捐款收入免稅之優惠，故 A 醫院如又自該等資產提列折舊，並自其應稅之收入中減除，A 醫院即享有雙重稅捐減免。惟 A 醫院之捐款收入免納所得稅，性質上既屬於稅捐優惠，乃國家基於社會目的而給予 A 醫院之獎勵措施，則其自不影響 A 醫院基於客觀淨值原則，從其應稅之收入中減除相關成本費用之固有權利。
2. 釋字第 703 號解釋理由書亦明示：稅捐主管機關發布之解釋函令規定，財團法人醫院為符合行政院免稅標準之要件，就其購置之醫療建物、設備等資產支出，選擇全額列為購置年度之資本支出者，於往後年度不得再自該等資產提列折舊，乃以命令變更所得稅法第 24 條第 1 項所規定之稅基，違反憲法第 19 條稅捐法定主義。
3. 據上所述，A 醫院所享有之稅捐減免，一為稅捐優惠之性質，另一則係基於客觀淨值原則，兩者本可同時

存在，A 醫院並無重複減除成本費用之情事。主管機關以 A 醫院已享有捐款收入免稅之優惠，否准 A 醫院自其購置之醫療建物、設備等資產提列折舊，違反客觀淨值原則，其處分並不合法。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

《財稅法》

一、何謂「淨額所得原則」？所得稅法第 17 條「醫藥費列舉扣除額」是否屬「租稅優惠」？
(25 分)

命題意旨	淨額所得原則及其在所得稅法上之具體措施；稅捐優惠之概念。
答題關鍵	淨所得原則有客觀與主觀之區分；釋憲實務（釋字第 701 號解釋）與學說對於醫藥費列舉扣除額是否屬於稅捐優惠，看法並不一致。
考點命中	1.《高點財稅法二試總複習講義》第二回，念台大編撰，頁 3-4、6-7。 2.《財稅法爭點解讀》，念律師編著，2016 年 6 月二版，第 9 章頁 9-10～9-17。

【擬答】

(一)淨額所得原則之概念

淨額所得原則乃「量能原則」派生之子原則，有客觀與主觀之區分，前者係指納稅義務人之收入減除成本、費用、損失後之餘額，始為其所得；後者則指納稅義務人為維持自己及其家庭之生活所必要之開支，即納稅義務人無法自由支配（消費、儲蓄）之部分，應容許其自所得中減除。

(二)醫藥費列舉扣除額係基於主觀淨額所得原則之扣除，並非租稅優惠

1. 司法院釋字第 701 號解釋指出：憲法第 155 條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，以及遭受非常災害者，國家應予適當之扶助與救濟；國家為保障人民生存及生活扶助之手段原有多端，租稅優惠即屬其中一環，而所得稅法第 17 條規定之醫藥費列舉扣除額，容許納稅義務人將自己、其配偶及其扶養親屬所支出之醫藥費，自所得總額中減除，即係本於此一意旨。該解釋顯然認為，所得稅法第 17 條之醫藥費列舉扣除額，係為鼓勵人民照護其無謀生能力之受扶養親屬所設的租稅優惠。
2. 惟學理上多認為，納稅義務人因自己、其配偶及其扶養親屬而支出之醫藥費，係為維持納稅義務人、其配偶及其扶養親屬符合人性尊嚴之生活所必要的開支，納稅義務人就該部分之所得並無自由支配之能力，不具有稅捐負擔能力，從而應容許其自所得總額中減除，始符合主觀淨額所得原則之要求。就此以言，所得稅法第 17 條之醫藥費列舉扣除額，應非租稅優惠，而係基於主觀淨額所得原則之稅捐減免。
3. 探究醫藥費列舉扣除額是否為租稅優惠之實益在於：立法者就租稅優惠之給予，享有較為廣泛之形成空間，因此釋憲機關對於租稅優惠之違憲審查，應採取較為寬鬆之審查標準；對於維護主觀淨額所得原則之稅捐減免，立法者不但較無自由形成空間，甚至有積極制定有關法律之義務，且釋憲機關對於涉及主觀淨額所得原則之法令，應採取較為嚴格之審查標準。

二、公司董事長甲不服稅捐稽徵機關之補稅處分，對於應補繳所得稅 200 萬元，延誤不繳納，試問稅捐稽徵機關為保全租稅債權得否通知甲往來的銀行凍結其存款？通知公司禁止甲移轉手中持有之該公司股票？通知地政機關禁止甲移轉名下土地？通知建築主管機關禁止甲在名下土地上興建房屋？(25 分)

命題意旨	稅捐稽徵法第 24 條第 1 項關於禁止處分通知之規定。
答題關鍵	稅捐稽徵法第 24 條第 1 項明文規定，受禁止處分通知的主體為「有關機關」，而該條文之法律效果為「納稅義務人相當於欠繳稅額之財產，不得移轉或設定他項權利」。

【擬答】

按稽徵機關為保全其稅捐債權，得依據稅捐稽徵法第 24 條第 1 項之規定（下稱系爭規定），就相當於納稅義務人欠繳應納稅捐之數額的財產，通知「有關機關」，禁止納稅義務人就該等財產為「移轉或設定他項權利」。茲依據系爭規定，作答如下：

(一)稽徵機關「不得」通知甲的往來銀行凍結其存款

系爭規定明定受禁止處分通知主體為「有關機關」，而不包含金融機構。是以，本件稽徵機關無法依據系爭規定通知甲的往來銀行凍結其存款。正確之作法應係：依據稅捐稽徵法第 24 條第 2 項規定，聲請法院就甲之存款實施假扣押，以保全國家之稅捐債權（財政部 84 年 2 月 21 日台財稅第 841605136 號函參照）。

(二)稽徵機關「不得」通知公司禁止甲轉讓其持有之該公司股票

首先，依據系爭規定得受通知之主體為有關機關，並不包含公司，已如前述。其次，依據公司法第 165 條

第 1 項的規定，公司變更股東名簿之記載，僅係股份轉讓之對抗要件，尚非生效要件；亦即股東縱未通知公司其有轉讓股份之情事，該轉讓行為仍屬有效，從而稽徵機關通知公司禁止其股東轉讓股票，在法律上並無實益。準此，本件稽徵機關不得依據系爭規定，通知公司禁止甲轉讓其持有該公司之股票（財政部 75 年 8 月 12 日台財稅字第 7545302 號函參照）。

(三)稽徵機關「得」通知地政機關禁止甲移轉名下之土地

地政機關為系爭規定所稱之有關機關，而禁止移轉土地所有權亦為系爭規定列舉之法律效果，是本件稽徵機關得通知地政機關禁止甲移轉名下土地。

(四)稽徵機關「不得」通知建築主管機關禁止甲於土地上興建房屋

建築主管機關雖為系爭規定所稱之有關機關，但由於在土地上興建房屋，並非移轉或設定他項權利，從而本件稽徵機關不得通知建築主管機關禁止甲於土地上興建房屋；惟房屋興建完成後，稽徵機關仍得依系爭規定，通知地政機關就甲之房屋為禁止處分登記（財政部 75 年 4 月 10 日台財稅第 7539996 號函參照）。

三、我國之個人綜合所得稅，係採取所謂的「年度課稅原則」，請問何謂年度課稅原則？對於個人跨年度的損益，在採取年度課稅原則之情況下，應如何處理？（25 分）

命題意旨	年度課稅原則之概念及損失之跨年度減除。
答題關鍵	年度課稅原則係技術性之安排，損失減除則係基於量能原則，自不宜因稅制上採取年度課稅原則，即完全犧牲量能原則。
考點命中	1.《高點財稅法二試總複習講義》第二回，念台大編撰，頁 4。 2.《財稅法爭點解讀》，念律師編著，2016 年 6 月二版，第 10 章頁 10-8~10-9。

【擬答】

(一)年度課稅原則之概念

年度課稅原則係指納稅義務人稅捐負擔能力之衡量，係以一年度為其時間單位，乃配合所得之概念採取「淨資產增加說」而提出之原則；亦即，在年度課稅原則之下，國家係對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得稅。

(二)個人之損失應容許跨年度減除，以緩和年度課稅原則與客觀淨所得原則之衝突

1. 自量能原則的觀點而論，個人稅捐負擔能力之衡量，應以個人一生為時間單位，此即學理上所稱之「終生所得原則」。惟終生所得原則因囿於稽徵技術上的限制（例如：憑證保存困難），在現實上難以推行，故各國多採行年度課稅原則。須注意者為，以「一年度」作為衡量納稅義務人稅捐負擔能力之時間單位，乃是技術性之安排，並非全無調整之空間。
2. 個人之收入減除相關成本、費用的餘額，如為正數，即有所得，應依法課徵所得稅；其收入減除相關成本、費用之餘額如為負數，則有損失，應以其他所得弭平之。在年度課稅原則之下，個人係就其一年度內之所得課徵所得稅，因此當年度之損失，僅能以當年度之所得弭平之。然而，個人當年度之損失如大於所得，其往後年度之所得雖仍須用於損失弭平，但該損失卻無法自往後年度之所得中減除，致無法正確衡量納稅義務人之稅捐負擔能力，而與量能原則下之「客觀淨所得原則」有所未符。
3. 有鑑於此，個人當年度之損失如大於所得，應容許其將該損失自往後年度之所得中予以減除，以緩和年度課稅原則與量能原則之衝突。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 1 規定個人之「財產交易損失」，於當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以往後 3 年度之財產交易所得減除之，即係本於上述意旨。

【高點法律專班】

四、所得稅法第 24 條之 3 第 2 項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度 1 月 1 日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。請分析上開規定在稅法上之規範性質為何？請問這類規定應遵守何種限制，方符合平等原則？（25 分）

命題意旨	特別防杜條款及其法律上限制。
答題關鍵	設算利息收入為一種特別防杜條款，僅能適用於稅捐規避之案件類型。
考點命中	1.《高點財稅法二試總複習講義》第一回，念台大編撰，頁 28。 2.《財稅法爭點解讀》，念律師，高點文化出版，綜合演練第二回，試題一，頁 A-15。

【擬答】

(一)所得稅法第 24 條之 3 第 2 項（下稱系爭條文）性質上為稅捐規避之特別防杜條款

- 1.系爭條文規定，公司之資金貸與股東或他人，未收取利息者，應按貸與資金所屬年度 1 月 1 日臺灣銀行之基準利率，計算該公司之利息收入，課徵所得稅。或有論者認為，由於上開條文容許稽徵機關以「推估」之方式計算公司之利息收入，因此該條文為「推計課稅」之規定。
- 2.然而，推計課稅係以納稅義務人違反協力義務，致稽徵機關無法調查課稅事實或調查成本過鉅為前提（司法院釋字第 218 號解釋參照），且納稅義務人對於推計課稅之結果，得提出反證加以推翻。惟稽徵機關依據系爭條文設算公司之利息收入，並不以公司違反協力義務為要件，納稅義務人亦無法舉證其確實未收取利息，即推翻稽徵機關設算利息收入的結果。準此以言，系爭條文應非推計課稅之規定。
- 3.實則，公司既然係營利性之社團法人，則其資金的運用，當以追求利潤為目的，因此公司將資金「無償」貸與股東或他人，應可認為該消費借貸關係屬於「不合常規交易」，而有構成稅捐規避之高度嫌疑。系爭條文之目的，即係為避免公司濫用無償之消費借貸契約，取得不合乎稅法規範目的之稅捐利益，性質上為稅捐規避之「特別防杜條款」。

(二)特別防杜條款僅能適用於稅捐規避之案件類型，始符合平等原則

- 1.憲法第 7 條所揭櫫之平等原則在稅捐法上之體現，為「量能平等負擔原則」（水平之量能原則），亦即稅捐負擔能力相同之人，應負擔相同之稅捐。有鑑於稅捐負擔能力的衡量，應以經濟實質為基準，不應囿於法律形式，因此當納稅義務人形成與經濟實質不相當之法律形式，以規避構成要件之該當，或者合致於稅捐減免要件時，稽徵機關即得按諸經濟實質予以調整。要之，稅捐規避之調整的正當性基礎，在於貫徹量能平等負擔原則。
- 2.準此以言，特別防杜條款必須用於稅捐規避之案件類型，始符合平等原則。舉例言之，倘若公司非為規避稅捐，而係基於合理商業目的，將資金無償貸與股東或他人，稽徵機關即不得援引系爭條文對其設算利息收入課稅。蓋公司既然未向相對人收取利息，則稽徵機關依據系爭條文設算其利息收入，將「高估」公司之稅捐負擔能力，使公司之應納稅額高於其他與其稅捐負擔能力相同之人，而有違反量能平等負擔原則之疑慮。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

《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

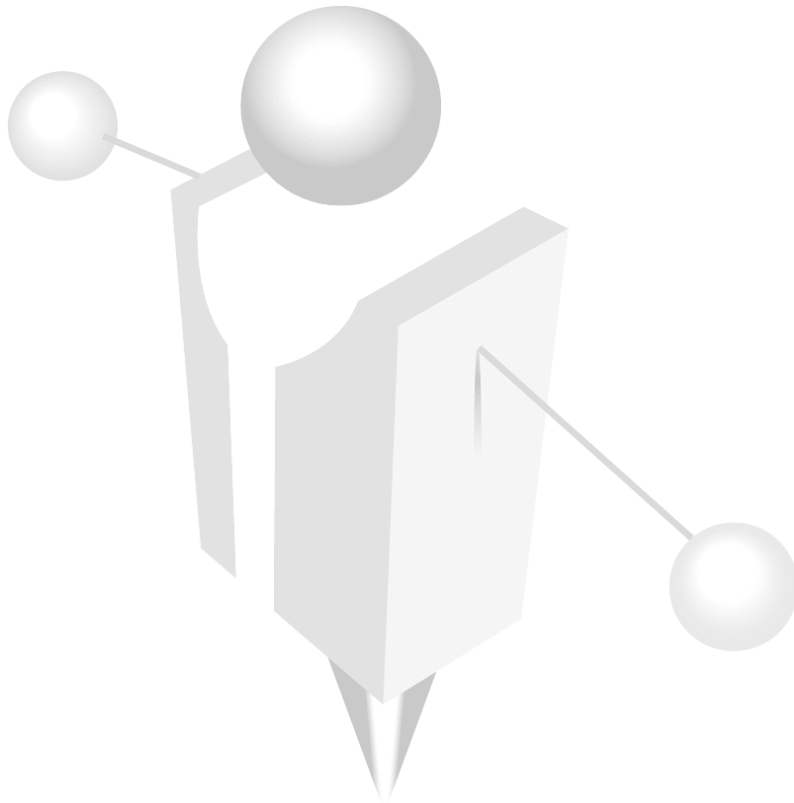
- (1)按所謂「裁量」，係指行政經法律之授權，於法律所定之構成要件實現時，得決定是否發生法律效果，或選擇發生何種法律效果。換言之，行政對於構成要件並無裁量權，而僅得於法律授權之範圍內，就是否發生以及發生何種「法律效果」進行裁量。
- (2)如前所述，依據系爭規定，稽徵機關須於報請財政部核准後，始可調整營業事業之所得額。是以，按諸系爭規定之規範結構，報請財政部此一程序核准實乃稽徵機關發動所得額調整權之「構成要件」，而非法律效果，理論上當不生容許稽徵機關裁量與否之問題，蓋其本非稽徵機關所得以裁量之事項。

(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！