

## 103 年公務人員特種考試司法人員考試試題

考試別：司法人員

等 別：三等考試

類科組：檢察事務官財經實務組

科 目：稅務法規

一、租稅爭訟案例常見「租稅法律主義」與「實質課稅原則」之論爭。試問：

(一)「租稅法律主義」與「實質課稅原則」之意涵。

(二)我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 (租稅法律主義與實質課稅原則)，法規範為何？其立法意旨為何？

【擬答】：

(一)1. 租稅法律主義：

(1)依據司法院釋字第 650 號理由書，憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範。令參照中央法規標準法第五條第二項，凡與人民權利義務有關者，均依法律定之。

(2)是依照上開函令之規定，倘稽徵機關向人民課徵租稅等事宜，倘未有法源依據，或非屬法律授權訂定，僅以解釋函令向人民課徵，自違反租稅法律主義，依據中央標準法之規定，與憲法抵觸者，經大法官解釋違憲，屬無效之規定。

2. 實質課稅原則：

係指為達租稅公平，倘稅納稅義務人符合下列要件者，稽徵機關得按其實質經濟利益歸屬者，課徵租稅：

(1)納稅義務人之交易模式是否為濫用法律形式：

係指納稅義務人為達成所欲之經濟效果，透過一般人不會從事繁瑣、複雜之交易形式，且如不從事該模式，難以實現稅法上之目的者，稱之。

(2)納稅義務人之交易模式是否存有明顯的稅負節省效果：

依據上開說明，如採用一般人不會從事之繁瑣、複雜之交易方式，則無法達成節稅之效果者。

(3)納稅義務人之交易全部或主要目的為節省稅負，而無其他合理商業目的。

(二)1. 依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。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。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於 6 個月內答覆。」

2. 立法意旨：

(1)依據獎勵投資條例第 27 條所謂「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業等情形，核實認定。另據該法施行細則第 32 條與相關判例，租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。

## 公職王歷屆試題 (103 司法特考)

- (2) 實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。

### 二、課稅主義之行使與課稅管轄權，影響租稅課稅範圍。試問：

- (一) 何謂課稅主權、課稅主體、課稅客體？課稅管轄權有採屬人主義、屬地主義、屬人兼屬地主義，其意涵分別為何？
- (二) 我國稅法規定綜合所得稅之課稅管轄權為何？中華民國境內居住之個人 A，有中國大陸、香港、澳門、美國來源所得，依所得稅法規定應否課稅？依所得基本稅額條例，個人基本稅額之計算，海外所得應納入基本所得額課徵基本稅額，A 有中國大陸、香港、澳門、美國來源所得，計算基本所得額應否納入？每一申報戶海外所得免計入限額若干？

#### 【擬答】：

- (一) 1. 課稅主權：國家權力之一種，係對人民因私經濟行為所增加財產中之一部分，移轉予國家用以滿足一般國家財政需求。
2. 課稅主體：乃指法定租稅義務之承擔者，即納稅義務人。
3. 課稅客體：係指課稅之標的。
4. 屬人主義：係指就課稅主體之構成法律要件之課稅客體，不論是境內或境外之客體，依法全數課徵。
5. 屬地主義：係指就課稅主體之構成法律要件之課稅客體，僅就境外之客體，依法課徵。
6. 屬人兼採屬地主義：係指就課稅之主體，部分主體就境內或境外之客體，依法全數課徵，部分主體僅就境外之客體依法課徵。
- (二) 1. 我國綜合所得稅之課稅管轄權，依據所得稅法第 2 條之規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。」另按「臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。」「大陸地區人民、法人、團體或其他機構有臺灣地區來源所得者，應就其臺灣地區來源所得，課徵所得稅。」分別為臺灣地區與大陸地區人民關係條例第 24 條及第 25 條規定。次按「臺灣地區人民有香港或澳門來源所得者，其香港或澳門來源所得，免納所得稅。」為香港澳門關係條例第 28 條規定。
2. 中華民國境內居住之個人 A，依照上開之規定，應就中國大陸之所得，依法計入所得稅課徵。
3. 依據所得稅基本稅額條例第 12 條之規定，未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第 28 條第 1 項規定免納所得稅之所得，應加入基本所得額計算，計算基本稅額，是香港、澳門及美國來源所得應計入基本所得額。
4. 另依據所得稅基本稅額條例第 12 條之但書規定，每一申報戶海外所得未達 100 萬者，免予計入。

### 三、最近財政部所提「財政健全方案」於 2014 年 5 月業經立法院三讀通過，包括①銀行業及保險業營業稅稅率調整，②所得稅兩稅合一設算扣抵制股利扣抵率改變，③綜合所得稅課稅級距及稅率之調整。試問：

- (一) 修法內容為何？
- (二) 修法目的及理由為何？

#### 【擬答】：

- (一) 修法內容：
1. 營業稅：

## 公職王歷屆試題 (103 司法特考)

- (1)恢復「銀行業、保險業經營銀行、保險本業」銷售額之營業稅稅率為5%，其中保險業之本業銷售額應扣除財產保險自留賠款。至該二業其餘銷售額及其他金融業之銷售額適用之稅率仍維持現行規定。
- (2)金融業營業稅稅款專款撥入金融業特別準備金之權宜措施，將於113年12月31日退場，屆期後由國庫統收統支。

### 2. 所得稅制兩稅合一設算扣抵率改變：

- (1)本國個人股東以獲配股利總額所含可扣抵稅額之「半數」抵減其綜合所得稅。
- (2)本國法人股東維持現行課稅制度。
- (3)非居住者股東以獲配股利總額所含稅額中屬加徵10%營利事業所得稅部分之「半數」抵繳該股利淨額之應扣繳稅額。
- (4)小規模營利事業之獨資、合夥組織為維持現行課稅制度；其餘先繳納應納稅額之「半數」，並以「稅後淨利」併課資本主、合夥人之綜合所得稅。

### 3. 綜合所得稅稅率級距與稅率：

綜合所得稅課稅級距由五級調整為六級，增加所得淨額在1,000萬元以上部分適用45%稅率規定。

## (二)修正理由：

### 1. 營業稅修正：

我國自88年7月起金融業專屬本業銷售額適用之營業稅稅率由5%調降為2%，調降之3%相當金額，依目的事業主管機關之規定，作為沖銷逾期債權及提列備抵呆帳之用。近年銀行業及保險業之獲利已提升，且政府對於體質不良之金融機構扶植成效顯著。是以，恢復銀行業及保險業經營銀行、保險專屬本業銷售額之適用稅率為5%，稅收納入國庫，回饋以往政府對是類業別改善經營體質所付出之成本。

### 2. 所得稅制兩稅合一設算扣抵率改變：

考量現行兩稅合一自民國87年度實施以來，對於促進投資無明顯助益，且每年造成國庫稅收減少，影響財政健全，為改善所得分配並適度提高高所得者對社會之回饋，參考國際稅制改革趨勢並衡酌我國經濟財政狀況，擬修正現行兩稅合一「完全設算扣抵制」為「部分設算扣抵制」，並輔以相關配套措施。

### 3. 綜合所得稅稅率級距與稅率：

健全財政方案，建立回饋稅制，曾對高所得者提升租稅負擔，並提高薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額額度之配套措施，以適度減輕薪資所得者及特殊境遇家庭租稅負擔，已達所得分配之目的。

## 四、乙公司為加值型及非加值型營業稅法第四章第一節規定計算稅額之營業人，民國103年3至4月當期申報營業稅銷售額\$5,000,000，當期內銷金額及外銷金額各占50%。另：

### 1. 當期進貨及費用金額\$7,300,000（內含營業稅），明細如下：

- (1) 取具可扣抵進項稅額之憑證\$6,000,000，稅額\$300,000。
- (2) 酬勞員工個人之貨物\$100,000，稅額\$5,000。
- (3) 交際費\$400,000，稅額\$20,000。
- (4) 購買國外勞務\$300,000。（該國外事業在中華民國境內，無固定營業場所）
- (5) 取得\$500,000之憑證，並未載有稅額。

### 2. 當期購買固定資產情形如下：

- (1) 五人座乘人小汽車一輛\$1,000,000，稅額\$50,000。
- (2) 小貨車一輛\$500,000，稅額\$25,000。
- (3) 機械設備\$3,500,000，稅額\$175,000。

### 3. 當期內銷銷貨退回\$150,000，稅額\$7,500。進貨退出\$250,000，稅額\$12,500。

### 4. 當期（民國103年1至2月）留抵稅額\$5,000。

試求：乙公司民國103年3至4月當期營業稅申報為應納稅額或溢付稅額？若為溢付稅額，計算當期之應退稅額及留抵稅額，並列出計算式。

【擬答】：



## 公職王歷屆試題 (103 司法特考)

### (一)銷項稅額計算

內銷： $2,500,000 \times 5\% = 125,000$

外銷： $2,500,000 \times 0\% = 0$

銷貨退回稅額：7,500

本期應申報銷項稅額： $125,000 + 0 - 7,500 = 117,500$

### (二)本期可扣抵之進項稅額計算

可扣抵之進項稅額 300,000

酬勞員工稅額 5,000 不得扣抵

交際應酬 20,000 不得扣抵

購買國外勞務，該營業人本期為專營應稅營業人免申報

取得未載有稅額憑證屬非營業稅法第 33 條規定之進項憑證不得扣抵

五人成人小汽車之進項稅額 50,000 不得扣抵

小貨車之固定資產稅額 25,000 屬本業使用可扣抵

機器設備之進項稅額 175,000 屬本業使用可扣抵

綜上，可扣抵之進項稅額合計  $300,000 + 25,000 + 175,000 = 500,000$

當期進貨退出稅額 12,500

上期累積留抵稅額 5,000

本期申報可扣抵進項稅額為  $500,000 - 12,500 + 5,000 = 492,500$

### (三)退稅限額計算

零稅率： $2,500,000 \times 5\% = 125,000$

固定資產稅額 200,000

合計：325,000

### (四)稅額計算

本期申報銷項稅額	117,500
本期申報可扣抵進項稅額	<u>(492,500)</u>
本期申報溢付稅額	375,000
可退稅限額	<u>(325,000)</u>
本期應退稅	325,000
本期申報累積留抵稅額	50,000