

# 《財稅法》

- 一、納稅義務人甲在申報個人綜合所得稅時，主張減除個人、配偶及未成年子女，共三人之維持基本生活所需的費用若干金額。依納稅者權利保護法第 4 條第 1 項所規定「最低生活費用不課稅」原則，所稱「維持基本生活所需費用」，依民國 107 年 12 月 26 日修正之同法施行細則第 3 條第 1 項、第 2 項規定，得將免稅額及扣除額合計數之金額部分，自納稅者當年度綜合所得總額中減除，但並不包括財產交易損失及薪資所得特別扣除額。上開有關維持基本生活所需費用不課稅原則之憲法依據為何？上開範圍之劃定是否合理？（35 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生是否了解主觀淨額原則之憲法依據及其與客觀淨額原則之差異。
答題關鍵	必須指出基本生活費差額、免稅額及扣除額係為實現憲法第 15 條之生存權保障，乃「主觀淨額原則」之範疇，而財產交易損失與薪資所得特別扣除額則涉及「客觀淨額原則」（成本費用及損失之扣除），故與基本生活費之計算無涉。
考點命中	《高點財稅法總複習講義》第一回，念台大編撰，頁 33~34、106~108、309~314、334~344。

## 【擬答】

本題涉及憲法生存權、主觀淨額原則、客觀淨額原則等問題。茲分述如下：

### (一)基本生活所需費用不課稅原則之憲法依據為第 15 條之生存權保障：

按憲法第 15 條規定，人民之生存權應予保障。基於此一意旨，在個人綜合所得稅之課徵，納稅義務人及其配偶、扶養親屬生活所需之費用，應容許自所得中減除。換言之，個人因自身或其配偶、扶養親屬生活所必需而不能自由支配之所得，不應課徵所得稅，此即學理上所稱之「主觀淨額原則」，乃「量能課稅原則」之派生原則。

### (二)納稅者權利保護法（下稱「納保法」）施行細則關於基本生活費差額之計算應屬合理：

- 按納保法施行細則第 3 條規定，基本生活費差額為每戶之基本生活費總額減除免稅額、扣除額後之餘額。但扣除額不包括財產交易損失與薪資所得特別扣除額。
- 基本生活所需費用、免稅額、扣除額涉及「主觀淨額原則」：
  - 承前所述，基本生活所需費用乃憲法第 15 條「生存權」所派生之主觀淨額原則在所得稅法上之體現。
  - 在納保法施行前，所得稅法即已設有免稅額與扣除額制度。司法院大法官釋字第 415 號雖將「免稅額」定性為鼓勵人民盡法定扶養義務之租稅優惠，惟通說認為，免稅額之目的係為實現主觀淨額原則，其係考量納稅義務人必須支出費用以維持自身與其配偶、扶養親屬之生存，乃容許將該等費用自所得中減除，不予課稅。
  - 司法院大法官第 701 號解釋雖亦將身心障礙者之醫藥費扣除額定性為租稅優惠，惟該解釋明示其憲法上之依據為第 15 條生存權保障。又針對醫藥費扣除額，學理上有認為，其應係為實現主觀淨額原則，尚非租稅優惠。
- 財產交易損失與薪資所得特別扣除額涉及「客觀淨額原則」：
  - 基於憲法第 15 條「財產權」、「工作權」保障之意旨，納稅義務人為獲取收入所發生之成本、費用及損失，因納稅義務人就該部分並無負擔能力，故於計算課稅所得時，應容許納稅義務人將之減除，此即衍生自「量能課稅原則」之「客觀淨額原則」（司法院大法官釋字第 745 號解釋參照）。
  - 在個人所得稅之課徵，所得稅法第 14 條容許納稅義務人於計算各類所得時，可減除成本、費用，即為客觀淨額原則之體現。惟針對財產交易損失與薪資所得之成本、費用之計算，所得稅法係將其規範於第 17 條關於特別扣除額之規定中。亦即，財產交易損失與薪資所得特別扣除額乃成本、費用及損失之減除規定（財產權、工作權保障），與其他扣除額規定係為落實主觀淨額原則（生存權保障），性質上並不相同。
- 基於以上說明，由於免稅額、扣除額與基本生活所需費用均係為保障納稅義務人及其配偶、扶養親屬之生存權，從而在計算基本生活所需費用之減除數額時，應將基本生活所需費用與免稅額、扣除額重疊之部分予以排除，而僅減除「基本生活費差額」。然而，財產交易損失與薪資所得特別扣除額既與生存權、主觀淨額原則無涉，而係為實現客觀淨額原則，則在計算基本生活費差額時，自不應減除財產交易損失與薪資所得特別扣除額。

5.就此以言，納保法施行細則第 3 條關於基本生活費差額之計算規定，應屬合理。

二、甲以其已成年之子女乙、丙及丁之名義，開設銀行帳戶，並將大筆資金存入上開帳戶。經稅捐稽徵機關 A 查獲，認定甲將大筆資金存入子女帳戶，1 年後亦未匯回，認定係屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與行為，故對甲核課贈與稅。甲不服，主張其子女帳戶僅是人頭帳戶，並無贈與行為，乃循序提起行政訴訟。試問舉證責任如何分配？另訴訟中，A 機關主張贈與稅之稽徵行政係屬「大量行政」，故有關贈與稅成立要件事實之證明度，只要達到 A 機關之主張較甲之主張更具有可信度之「優勢蓋然性」即為已足，A 之主張是否有理由？（30 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生是否了解稅務訴訟案件中客觀舉證責任之分配法則以及證明程度。
答題關鍵	目前實務與學說對於稅務訴訟案件舉證責任之分配，原則上採規範有利說，須由稽徵機關就權利發生要件負舉證責任。 另關於證明程度，除非納稅義務人有違反協力義務之情事，否則稽徵機關之證明程度不能僅以優勢蓋然性為已足。
考點命中	《高點財稅法總複習講義》第一回，念台大編撰，頁 156~157、221~224。

### 【擬答】

本題涉及稅務訴訟客觀舉證責任之分配、稽徵機關所負之證明程度及其減輕事由、贈與稅之稽徵是否屬於大量行政等問題。茲分述如下：

#### (一)A 應就甲有贈與之事實負「客觀舉證責任」：

- 舉證責任有主觀與客觀之區分。「主觀舉證責任」係指當事人須就其主張之事實提出證據；「客觀舉證責任」則為待證事實不明時，該事實不明狀態所產生之不利益，應由何造負擔之風險分配法則。在稅務行政與稅務訴訟程序中，由於稽徵機關與行政法院負有職權調查義務，且有利及不利於納稅義務人之證據，均應一律注意，從而無主觀舉證責任之問題，但仍可能因調查所有證據後，待證事實依舊不明，而有分配客觀舉證責任之必要。
- 納保法第 7 條第 4 項及稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項明定，課徵租稅構成要件事實之認定，應由稽徵機關就其事實負舉證責任。目前通說亦認為，稅務訴訟之客觀舉證責任分配，除法律明定者外（例如：遺產及贈與稅法第 5 條第 5、6 款關於舉證責任倒置之規定），原則上應採「規範有利說」，即由稽徵機關就課稅要件（權利發生事項）負擔舉證責任。
- 本題中，甲係將資金存放於「成年子女」之帳戶，故其應不適用遺產及贈與稅法第 5 條關於舉證責任倒置之規定。由於甲有無贈與之事實，屬於「稅捐客體有無」之問題，乃贈與稅之課徵要件，為權利發生事項，故依前開規定，應由 A 負擔客觀舉證責任。亦即，倘若 A 無法證明甲有贈與之事實，行政法院應判決 A 敗訴。

#### (二)A 主張贈與稅之稽徵係大量行政，其就贈與稅之成立要件之證明程度僅須達「優勢蓋然性」，並不足採：

- 按稽徵機關對於課稅要件所負之證明程度，司法實務上認為，應使行政法院達到「確信」，始可謂已盡舉證之責。唯有在納稅義務人違反協力義務時，方可減輕稽徵機關應負之證明程度，但仍不得低於「優勢蓋然性」（超過 50% 或較強之蓋然性）（最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決參照）。
- 查現行稅法並未要求人民將資金存放於以他人名義開設之帳戶時，必須向稽徵機關為申報或揭露相關資訊。是以，就本題情形而論，甲應無違反稅法上協力義務之情事。
- 據上所述，甲既未違反協力義務，則 A 對於甲有贈與之事實所負擔之證明程度，必須達到使行政法院「確信」之程度，方可謂已盡舉證之責。是 A 主張贈與稅之稽徵為大量行政，其就贈與稅之成立要件之證明程度僅須達「優勢蓋然性」，並不足採。
- 另贈與稅係以「發生贈與事實」作為稅捐客體，且遺產及贈與稅法第 22 條規定，每人每年有新台幣（以下同）220 萬元之免稅額。因此，須課徵贈與稅案件之數量，相較於所得稅、營業稅等稅目而言，明顯較少。準此，贈與稅是否屬於「大量行政」，實有疑義。惟無論如何，贈與稅之稽徵是否為大量行政，應不影響稽徵機關對於課稅要件事實所負之證明程度，附此敘明。

三、甲任職於中央研究院，擔任專任助理研究員，與其配偶及未成年子女均居住於我國境內，並均在我國設有戶籍，同時享有全民健康保險。甲獲該院同意於民國 104 年 1 月 10 日個人帶職

帶薪赴美國進修，當年度均未再入境我國。試問：甲是否為所得稅法所稱之「中華民國境內居住之個人」？甲當年度自該院所獲得的報酬，應按何種程序繳納所得稅？（35分）

命題意旨	本題旨在測驗考生是否知悉中華民國境內居住之個人之定義，所得類型之判定、居住者及非居住者身分認定對於納稅方法之影響。
答題關鍵	除所得稅法第 7 條第 2 項規定外，財政部亦於 101 年 9 月 27 日發布台財稅字第 10104610410 號令，針對境內居住之個人之定義進行規範。另境內居住之個人須就其薪資所得於我國辦理結算申報繳納所得稅。
考點命中	《高點財稅法總複習講義》第一回，念台大編撰，頁 292~293、327~328。

### 【擬答】

本題涉及境內居住之個人之判斷、所得類型之認定、結算申報等問題。茲分述如下：

#### (一)甲屬於「中華民國境內居住之個人」：

- 按所得稅法第 7 條第 2 項規定，「中華民國境內居住之個人」係指：
  - (1)在我國境內有住所，且經常居住於境內者。
  - (2)在我國境內無住所，而於一課稅年度內在我國居住滿 183 天者。
 又依同條文第 3 項規定，不符合前項規定要件之個人，為「非中華民國境內居住之個人」。
- 次按，財政部 101 年 9 月 27 日台財稅字第 10104610410 號令（下稱「101 年令」）進一步規定，所謂「在我國境內有住所，且經常居住於我國境內」，係指個人於我國設有戶籍，且有下列情形之一者：
  - (1)於一課稅年度內在我國居住合計滿 31 天。
  - (2)於一課稅年度內在我國居住合計 1 天以上但未滿 31 天，其生活及經濟重心在我國境內。
 又所謂「生活與經濟重心在我國境內」，應該該個人有無享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險、其配偶或未成年子女是否居住於我國境內，有無在我國境內經營事業、執行業務、管理財產、受雇提供勞務、擔任董事、監事或經理人等情形，綜合判斷之。
- 本題中，甲於我國設有戶籍、享有全民健康保險、受僱於中央研究院提供勞務、其配偶及未成年子女均居住於我國境內並設有戶籍，且甲 104 年度在境內居住合計 1 天以上未滿 31 天。依照財政部 101 年令，其符合所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款規定所稱「在我國境內有住所，且經常居住於我國境內」，從而屬於「中華民國境內居住之個人」。

#### (二)甲應就其當年度「薪資所得」辦理「結算申報」繳納所得稅：

- 按所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定，公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得，為「薪資所得」，應以在職務上或工作上取得之各種收入，減除同法第 17 條規定之「薪資所得特別扣除額」，或者核實扣除職業專用服裝費、進修訓練費、職業上工具支出（下稱「核實扣除額」）後之餘額為所得額，併入個人之綜合所得總額。
- 次按，所得稅法第 4 條第 1 項第 8 款規定，我國或外國政府、國際機構、教育、文化、科學研究機關、團體或其他公司組織，為獎勵進修、研究或參加科學或職業訓練給與之獎學金及研究、考察補助費等，得免納所得稅。但如係為授與人提供勞務所取得之報酬，不適用之。
- 又納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 31 日止，填具結算申報書，向稽徵機關申報其上一年度之綜合所得總額，以及有關減免、扣除之事實，並計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，所得稅法第 71 條第 1 項定有明文。同法第 73 條第 1 項復規定，非我國境內居住之個人，其有扣繳範圍內之所得時，不適用第 71 條結算申報之規定，應由扣繳義務人於給付時，依法扣繳之；如有非屬扣繳範圍內之所得，方由納稅義務人自行申報納稅。
- 於本題情形，甲係受僱於中央研究院而提供勞務，故其取得之報酬，應無所得稅法第 4 條第 1 項第 8 款關於獎學金及研究、考察補助費免稅規定之適用，而係同法第 14 條第 1 項第 3 類規定之薪資所得，應以其收入減除薪資所得特別扣除額或核實扣除額後之餘額，計入甲當年度綜合所得總額課徵綜合所得稅。
- 承前所述，甲應屬「我國境內居住之個人」，故其應依所得稅法第 71 條第 1 項規定，就其 104 年度計入薪資所得後之綜合所得從額，於 105 年 5 月 1 日至 31 日之期間內，向稽徵機關辦理結算申報並繳納綜合所得稅。