

109 年律師考試第二試試題解析與評分要點說明

財稅法

第一題

【評分要點】

本題評分有兩個重點：

(一) 基本觀念之分析

應考人必須針對納稅者權利保護法第 4 條第 1 項規定「維持基本生活所需費用」不課稅原則之憲法依據，予以充分說明。即應考人作答時可以指出「維持基本生活所需費用」不課稅原則最主要之憲法依據係憲法第 15 條規定之生存權之保障以及位於憲法基本權核心領域之人性尊嚴之保障，並進一步分析「維持基本生活所需費用」之內涵應包括那些項目，例如除了應包括維持個人基本生存底線之費用，亦即維持個人生存之物理需求外，也必須納入使個人在社會生活上可以享有至少合乎人性尊嚴水準之生活費用。另外納稅者為了使其家屬維持基本生活所需費用也必須納入「維持基本生活所需費用」不課稅原則之範圍，有部分應考人援引憲法第 22 條規定之婚姻與家庭保障作為其憲法依據。

(二) 「維持基本生活所需費用」不課稅原則之具體應用

依據納稅者權利保護法施行細則第 3 條第 1 項規定：「本法第 4 條第 1 項所稱維持基本生活所需之費用，不得加以課稅，指納稅者按中央主管機關公告當年度每人基本生活所需費用乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額及扣除額合計數之金額部分，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除。」同條第 2 項規定：「前項扣除額不包括財產交易損失及薪資所得特別扣除額。」應考人必須針對上開計算方式是否符合「維持基本生活所需費用」不課稅原則之精神提出具體之分析。針對上開計算公式之作答評分又可以進一步解析成兩個重點：

首先是應考人必須針對所得稅法上有關免稅額、扣除額等租稅減免規定之立法目的以及其與「維持基本生活所需費用」不課稅原則之具體關聯加以分析。部分應考人亦可以援引稅法上學說針對所得稅法上有關扣除額等各項規定作

更細項具體之分析與批判。

其次必須針對上開規定第 2 項：「前項扣除額不包括財產交易損失及薪資所得特別扣除額。」提出分析，應考人必須能將所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 1 財產交易損失扣除額以及第 3 目之 2 薪資所得特別扣除額的性質作精準界定，亦即必須指出這兩者均係基於量能課稅原則之客觀淨值原則所導出來之規範，其與憲法規定之生存權保障意旨以及主觀淨所得原則並無關聯，自不應列入維持基本生活費用不課稅原則的計算方式內，上開計算方式這一部分規定自屬正確。多數應考人忽略上開規定之真正立法目的，或無法充分理解上開規定之意義，反指摘上開計算方式這一部分之規定違反量能課稅之精神。

【閱卷委員的話】

本題屬於租稅法基本觀念之分析及應用題，難度適中。整體而言，應考人本題得分均不差，但可以看出來不少應考人只是囫圇吞棗地硬套一些量能課稅之觀念，故遇到具體應用時不免張冠李戴，未來學習應更為深入。

第二題

【評分要點】

本題是要測驗應考人對於稅務訴訟之舉證責任與證明度之理解及應用。本題評分可分成兩個重點：

- (一) 應考人必須就稅務訴訟之舉證責任之意義與分配規則提出清楚充分之說明。
 1. 按稅務訴訟係採取職權調查原則，除非法律另有規定，否則並無民事訴訟法上主觀舉證責任之適用。但於事實存否不明時，仍必須有客觀舉證責任以解決法律適用之困境。
 2. 有關客觀舉證責任之分配規則，行政訴訟法上通說及實務係採取規範說，稅務訴訟通說及實務亦同。本題應以規範說為前提，故針對本案贈與稅成立之贈與要件事實是否存在，A 機關應依職權調查，甲則僅負有協助調查之協力義務，若是贈與之要件事實存否仍有不明時，即應由 A 機關負客觀舉證責任，亦即視為贈與行為不存在。例如可以具體

分析甲將大筆資金存入子女帳戶，1年後亦未匯回，是否即可以依據經驗法則推定其屬贈與。或是可以具體分析：在甲不負贈與行為存在之客觀舉證責任之前提下，甲提出其僅屬人頭帳戶之相關證據究竟係屬本證或反證等等。

- (二) 在稅務訴訟上，關於認定租稅債權成立或增加之要件事實是否存在，應遵循之通常證明度，學說及實務見解雖不全然一致。但多數見解均認為採取「優勢蓋然性」基準尚不足以確保依法課稅及納稅人權利保障，故或採「近乎確實之蓋然性」之基準，或採「高度蓋然性」之基準。至於應考人則必須針對稽徵機關引用大量行政作為證明度採取「優勢蓋然性」基準之理由予以反駁。部分應考人從贈與稅之課徵程序不符合大量行政之典型特徵，或從稅務訴訟並非屬大量行政立論，另有少數應考人援引行政程序法上有關大量同種類之行政處分可以適用較為簡略之程序簡化規定立論，則較為偏離主題，併此敘明。

【閱卷委員的話】

有關稅務訴訟舉證責任及證明度之抽象觀念，應考人大致上能有正確之認識，但是若進入到細節應用則多顯得生疏，建議應考人可以多看一些相關判決或文章，以增進解題功力。

第三題

【評分要點】

本題關鍵點，在於甲是否為所得稅法之「境內居住之個人」，應用何種程序報繳所得稅，評分要點條列說明如下：

1. 本題應適用之法條，為所得稅法第7條第2項第1款規定，並根據前開規定，甲必須符合「境內有住所」，「並經常居住境內」之雙重要件。
2. 對於上開法條規定，在財稅實務上財政部於101年9月27日公布臺財稅字第10104610410號令「中華民國境內居住之個人認定原則」，依據內容係以「個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍」，且有下列情形之一，認定為境內居住之個人。這些情形包括「於一課稅年度內在中華民國境內居住

合計滿 31 天」；或者「於一課稅年度內在境內居住合計在 1 天以上、未滿 31 天」，且其「生活及經濟重心在中華民國境內」，而關於「生活及經濟重心在境內」之判斷，係衡酌個人之家庭與社會關係而為綜合的認定，包括是否享有全民健康保險、配偶或未成年子女居住在境內、或其他生活情況及經濟利益足資認定其生活及經濟重心在中華民國境內。應考人作答時，無庸背誦財政部解釋函令之日期或者字號，但對於判斷標準之設有戶籍，停留境內天數乃至於「生活及經濟重心」之判斷標準，應有所認識。依據題意，本件個案中之甲工作於中央研究院且領有薪資報酬、與其配偶及未成年子女均住在境內、在我國設有戶籍、享有全民健康保險，故而甲應符合上開「境內居住之個人」的認定標準，涵攝而適用於上開所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款規定。

3. 基於甲為境內居住之個人，故甲自中央研究院該年度所獲取之報酬，為所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定之薪資所得，即應按照所得稅法第 71 條第 1 項規定，進行綜合所得稅之結算申報程序，繳納個人的綜合所得稅。

【閱卷委員的話】

1. 本題從命題構想到問題之提出，除前述財政部公布之「境內居住之個人認定原則」解釋函令的相關內容外，都是所得稅法規範條文文義的基本演繹。但從應考人作答內容來看，仍然有部分應考人對於法律規定，並未正確引用。
2. 除此之外，對於上開財政部公布之「境內居住之個人認定原則」解釋函令，應考人無須背誦解釋函令公布之年月日與字號，但本函令在實務適用上，應考人知悉所得稅法第 7 條第 2 項之規定，卻是非常重要的基礎觀念，特別是關於其中之「生活及經濟重心在中華民國境內」的概念與判斷標準。但從應考人作答內容來看，能夠正確回答上述關鍵概念者，僅佔少數而已。
3. 第二個設問，有多數應考人作答，因甲非境內居住之個人，故其所得申報，係由配偶依照所得稅法第 71 條之 1 第 2 項規定為結算申報。嚴格而言，若第一個設問，甲非境內居住之個人，確實應適用上開條文規定，但甲在本題設問與現行實務上，均認定甲屬於境內居住之個人，從而不符合上開條文規定。蓋甲自中央研究院所獲取的薪資所得，依照現行所得稅法第 88 條規定，確實會按薪資所得稅款就源扣繳，只是此等就源扣繳程序對於納稅義務人甲

而言，僅為預付稅款而已，作為境內居住之個人，甲仍須依所得稅法第 71 條第 1 項規定進行結算申報程序，才算完納個人綜合所得稅。有部分應考人將上述甲取自中央研究院之薪資報酬，認定為所得稅法第 4 條第 1 項第 8 款之獎勵進修的相關補助，因此適用所得免稅規定，這種作答應該是錯誤的答案，蓋中央研究院給予甲之報酬並非獎勵進修，而是擔任專任助理研究員之工作所給予的對價。另有部分應考人作答，以甲自中央研究院所獲之報酬為薪資所得，從而提到司法院釋字第 745 號解釋，薪資所得應扣除成本必要費用，適用客觀淨所得原則，這種作答與本題之設問毫無關聯。最後，有部分應考人作答甲應進行結算申報，就算人是在國外，也可以透過網路進行結算申報程序，顯示應考人對於稅捐申報實務有一定程度之認識與瞭解。