

110 年公務人員特種考試司法官考試第二試及 110 年專門職業及技術人員高等考試律師考試第二試 法律專業科目評分要點與閱卷委員的話

科目：財稅法

第一題

【總體說明】

本題之第一小題將稅法與憲法議題結合在一起，屬於稅捐基礎法上的根本問題，討論法人營利事業因為課稅有無涉及憲法生存權保障問題。另一小題則為營所稅之稅捐實務上相當常見的爭議問題。

【評分要點】

本題之評分要點，依據題目所設定之兩個問號作為小題，作配分比例上的分配，第一小題為甲公司作為納稅義務人，主張該管國稅局剔除其營業之成本與費用之舉，侵害其受憲法保障的生存權，此一主張是否有理，與第二小題，該管國稅局之課稅（補稅）處分是否為適法，兩個小題均應分別適當的討論與回答。因此，閱卷之評分要點，集中在於甲依題目意旨所述，乃是一家貨物進出口買賣公司，而作為法人，有無憲法應受生存權保障適用？可能討論範圍包括生存權之保護領域，生存權保障之憲法依據與我國現行租稅制定法中的規範。由於應考人應試時，試務單位已提供相關法律條文規定參考，應考人可以適當的依據所附與題目有關之稅法條文規定而為論述，非僅止於學理之理論說明而已。第二小題，涉及該管之稅捐稽徵機關，在查得甲所提供系爭交易發票，係屬虛設行號乙所開立，因此將上開發票所列金額全數予以剔除，重新計算應稅所得額而為課稅，是否符合現行稅法包括納稅者權利保護法與所得稅法規定，為適法或違法處分？本小題之回答，與前開小題實為獨立題目，因此在評分時也著重在應考人，是否能夠各自引用相關稅法規定或司法院解釋而為必要的說明與討論。

【閱卷委員的話】

一、對於閱卷評分中所提到之兩個小題，本屬於獨立而應該被分別討論的法律問題，但有許多應考人在面對此題目時，並未詳細看完題目內容，題目本身固然沒有分題之題號，但有關問題則有兩個問號，因此閱卷委員在進行

實際評閱之前，預擬即係依照兩個問號而為小題作分數比例上的分配。然而，在實際閱卷後，發現不少比例之應考人，在回答本問題時，係籠統而就兩個小題為含混且交雜的回答，因此最後就只回答第一小題或第二小題的問題。有些應考人則是將兩個小題結論，掛勾連結在一起，甲所提出之生存權受侵害的主張，雖然不成立，並不代表稅捐稽徵機關所為個案課稅處分即屬適法處分，法院審理時仍必須在處分權主義適用範圍之內，審酌系爭補稅處分的合違法性。

二、有關第一小題，有極高比例之應考人，選擇迴避此一議題，閱卷委員在通篇看完考卷內容時，仍然無法知悉應考人，究竟認為法人之營利事業所得的課稅，有無應受憲法保障生存權的適用？有些應考人只單獨寫到財產權保障，有些應考人則刻意寫到稅捐規避或逃漏稅捐，有些應考人則甚至寫到舉證責任分配，但這些回答其實都跟本問題之提問，無所關聯。有些應考人則是寫到客觀淨值原則，或者兼論主觀淨值原則，提到課稅禁區，可是最後卻仍沒有回答甲之生存權受侵害的主張是否有理。有部分應考人則回答，納稅者甲因涉及逃漏稅行為，所以其有關生存權保障之主張有誤，或者認為本件應涉及財產權之干預，因此主張生存權保障受侵害主張係屬有誤，這兩種回答方式，無法瞭解究竟應考人，認為法人之課稅是否或者有無涉及憲法保障生存權問題。應考人對於上述議題，應該正面回答相關提問。僅有少數比例之應考人，正確說明生存權保障之保護領域，生存權保障適用對象僅自然人，不適用於法人，納稅者權利保護法第4條的規定，也僅適用於自然人才有所謂最低生活費用不課稅原則。

三、有關第二小題，倘若本小題單獨出題，應有不少比例應考人，會很快地作出納稅者就算違反稽徵協力義務，但稅捐稽徵機關仍應依職權調查，在系爭個案中進行課稅事實之認定或者作推計課稅，但由於本小題在前面第一小題之後出現，所以諸多應考人，會因為第一小題之答案而受到影響。或者因為集中注意而僅回答第一小題問題因此而忽略第二小題，或者因為第一小題回答，因此而認第二小題甲之主張既然無理由，則課稅處分並無違法處。如前所述，這兩個當事人所提出之主張，應該各別依法論述而為各別的判斷。有些應考人以甲取得虛設行號乙之發票為由，認為甲涉及違法逃漏稅，因此不予認列成本費用為正當，這種看法，將取得虛設行號之發票與虛設行號本身相互混淆，正常開業而取據非實際交易對象所開立發票

者，如有實際進銷貨行為，未必屬於具可罰性之違法逃漏稅行為，個案仍須回到本件之甲，而不是以乙為對象而作判斷。與第一小題相同，相關所涉及之法律爭議問題的討論，如果涉及應試時即附有相關法條可為參考者，應考人即應留意該法條內容，並適度引用相關稅法規定或者司法院大法官解釋而為必要的說明與討論為宜。

第二題

【總體說明】

本件涉及個人申報綜合所得稅時之相關費用得否申報，與剔除補稅之程序法相關議題的討論，在目前稽徵與爭訟實務類此或相關費用減除爭議甚多，因此在考試上作為測驗應考人對於相關議題的法規範適用能力題目，相當恰當。

【評分要點】

本題之評分要點，依據題目所設定之兩個問號作為小題，作配分比例上的分配，即第一小題之設問，主要是在討論稅捐稽徵機關剔除納稅義務人甲所申報之植牙費用，據以計算淨額而為課稅者，由於該處分中未記明剔除費用之理由，此舉是否構成違法？該答題重點在於補稅處分是否為大量之行政事件，以及該處分是否存在法定之無庸記明理由的事由。至於第二個小題，該等未記明理由之處分，倘若屬違法者，稅捐稽徵機關在復查程序中，若已經補述作成剔除之說明者，是否已經發生程序補正的法律效果？由於本題之討論，同時可以引據行政程序法與納稅者權利保護法，乃至於引據稅捐稽徵法規定而為討論，因此在評分上也期待應考人，能夠適度引用至少所附上之稅法條文規定而為必要的說明與討論。

【閱卷委員的話】

- 一、對於閱卷評分中所提到之兩個小題，兩者屬於有關連但仍應被分別討論的法律問題。有部分應考人，不知道是否受到第一題問題之考題與答案的影響，在第二題也就是本題問題當中，仍然繼續討論第一題中已提到的客觀淨值與主觀淨值原則的觀念，並接引至剔除植牙費用可能涉及的問題。這類回答，對於本題設問之問題而言，已經文不對題，蓋因本題之設問，是在設定該管稅捐稽徵機關之未記明理由而為補稅處分者，以及在復查程序

中為剔除理由之補充，是否發生補正程序瑕疵效果的議題，並非實體法上有關客觀淨值或主觀淨值原則或甚至是量能課稅原則議題的討論。要提醒應考人，並非每個稅法考試之議題，應考人都可以使用基本概念來回答所有的提問。這種方式，猶如在所有之民法考試中，應考人一切都以私法自治與契約自由原則回答，刑法以罪刑法定與罪責相當來討論一樣，理論上儘管不能說無關聯性，但實務與考試上則似乎沒有太大意義。

二、第一小題之設問，如在前揭之評分要點中已提到，在行政程序法與納稅者權利保護法中均有類似規定，因此對稅捐爭議事件而言，即應優先適用納稅者權利保護法，而不是適用行政程序法。有許多應考人僅行政程序法而未用納稅者權利保護法回答問題。另外，本小題之設問，是在法律行為之明確性原則下進行討論，課稅雖為大量行政事件，但補稅處分則屬該管國稅局對於個別課稅事件之查核與認定，並因此而命相對人應補繳稅款的不利益處分，實應敘明理由而為補稅依據的充分說明。少數比例之應考人，能夠解析課稅與道路交通作為大量行政事件之本質差異，或另說明補稅處分與課稅處分的差別性，值得肯定。

三、第二小題之設問，已經提到該管稅捐稽徵機關若在復查程序中，補正說明剔除費用之理由者，是否發生補正效力，而仍然有不少比例應考人，完全未引用應試時已附發提供參考之納稅者權利保護法，其中之第 11 條第 6 項的規定而為涵攝適用，僅用猜想方式進行相關方式作答，顯見這些應考人對於稅法中屬於基本之法條規範仍然不太熟悉。有部分應考人之回答，說明復查程序比照或等同於訴願程序，而有補正程序瑕疵的效果，儘管答案結論正確，但相當容易讓人懷疑，如此作答之應考人，是否知悉該管國稅局之命補稅處分，依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，納稅者應先對原處分機關提起復查，經過復查決定才向上級機關提起訴願程序，也就是，復查是訴願之前置程序，並不同或比照或替代訴願程序。有少數應考人，未見到上揭納稅者權利保護法規定，以稅捐稽徵法未有明文規定為由，認為應回到行政程序法規定而為適用，在法律適用準據上即有誤解。有些應考人則偏離重點而回答，何者為行政處分與其定義（題目並非設定在稅捐稽徵機關主張其為觀念通知而非行政處分）。有些應考人則認為，不需要糾結程序事項，忽略實體救濟，這種回答亦令人產生疑問，程序瑕疵不可在當事人於嗣後所提起之稅捐救濟程序中主張，僅能主張課稅處分之實體法的無理由？提醒應考人，應在注意回答題目設定之問題的同時，注意

相關問題之討論，也必須根基在應考人對稅法擁有正確的基本觀念前提上進行，此為閱卷時要求應要整體觀察應考人所回答問題之答案，為綜合評價的真義。

第三題

【總體說明】

本題在測驗應考人對於營利事業所得稅「年度性原則」之下，容許跨年度盈虧互抵的制度精神，以及思考營利事業所得稅在客觀淨所得原則之下，如何與會計年度劃分相互協調之基本問題。應考人應當掌握所得稅法第 39 條第 1 項規定之制度精神，方得以正確作答本題。

【評分要點】

- 一、應考人應當明確區分「租稅優惠」和量能課稅原則、客觀淨所得原則之下，判斷或者評估企業給付能力之具體措施二者之不同。
- 二、本於客觀淨所得原則，企業產生虧損，並無盈餘可言，本來即不具有給付能力。從公司法之角度出發，公司獲有盈餘，應當先彌補虧損、提列公積方得以分派股息紅利。而公司法中的彌補虧損，並未要求限於當年度虧損，累積虧損亦在其中。就此而言，所得稅法第 39 條第 1 項已經有所限縮，自然不會是一種稅捐優惠。
- 三、應考人應當明確說明量能課稅原則、客觀淨所得原則、成本費用配合原則等內涵。

【閱卷委員的話】

- 一、本題作答，大多數應考人均能明確釐清「租稅優惠」之意義，並指出跨年度虧損扣除應當為實現客觀淨所得的措施，並非租稅優惠。整體而言，可以加強的方面有二：其一在於對「租稅優惠」概念的深入說明，強調不應將所有足以導致應納稅額降低的稅法上措施，都會構成租稅優惠(如果能舉出司法院大法官相關解釋或者最高行政法院判例作為佐證，更加理想)。其二在於，虧損扣除其實在公司法上面並無有限制，本於私法之法律關係與稅法之法律關係的協調一致，所得稅法第 39 條第 1 項有其法制上的必要性。

二、 本題之爭點，為營利事業所得稅制最為核心之問題之一。大多應考人答案均能就本題之基本意旨有所闡述，少數答案得以從較為宏觀立場，論證客觀淨所得與量能課稅之關連性，可謂較為理想之推論。另有少數答案，混淆虧損減除與租稅優惠之不同，得分均較不理想。