

111年公務人員特種考試司法官考試第二試
111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

【總題說明】

本題目命擬構想源自於實務實際所發生案例，除測驗考生對於稅捐救濟法之爭點主義與總額主義概念的爭議，與我國制定納稅者權利保護法規定之規範與熟習程度以外，另就納稅義務人有關受裁罰之罰鍰，可否自應稅所得額中主張減除的稅捐債務法爭議問題，以及在稅捐稽徵程序中，有關當事人協力義務規定與義務違反時的推計課稅等基本觀念，是否有正確理解與掌握，為主要命題測驗內容。題目可謂橫跨稅法總則之稅捐債務法、稅捐稽徵法與稅捐救濟法的不同階段，與涵蓋各個不同困難程度的法律問題。

【評分要點】

第(一)子題

本題目涉及爭點主義與總額主義之概念說明與兩者的差別，考生需要能點出爭議，正確引述納稅者權利保護法第21條第1項、第2項規定，即可取得適當分數。本題屬於基本觀念題，相對應屬較為簡易的法律題目。

第(二)子題

關於營業或執業行為遭處罰鍰者，納稅義務人可否自應稅所得額中予以減除，涉及客觀淨所得原則、法秩序一體性，以及所得稅法第38條規定的解釋適用問題。本題需要考生對相關基本原則概念，以及所得稅法法條規定有一定程度認識與瞭解，才能正確作答。本題規定，與前題之難易程度相比較，屬於較為困難的法律問題。

第(三)子題

本題涉及一般行政程序法與稅捐稽徵程序法之差異，納稅義務人依法在稅捐稽徵程序中，應負擔法定之稽徵協力義務，若納稅義務人未履行該等協力義務，將受有推計課稅的不利益結果。本問題屬於基本概念，對於推計課稅之實務上

的具體適用，則仰賴考生對推計課稅適用的正確理解與認識。本題相對於前兩個子題之題目，屬於相對而言，乃中等程度的法律問題。

【閱卷委員的話】

本題目共分三個子題，因此在計算分數上，閱卷委員必須依照命題之分配的各個子題，對於考生之各別的說理與答案回覆，作整體性的評價。考生之回答既不能將各子題間說理與內容作重複性高、只是文字變換不同的回答，也不能在各個子題間之說理與價值，彼此產生相互的矛盾，這應該是考生在說理與作答時的基本原則。測驗有時候，必須分題為命題，是因為在訴訟實務上，每個爭議事件都會有許多的法律爭點，分子題而考，除反應訴訟爭議事件的實務現狀以外，考試上也是為避免考題之考點過於集中，使得該次測驗變成無鑑別度（只剩下幸運程度）的必要使然。因此之故，若考題有明確之分題，建議考生應要依照子題問題之內容而分別依序作答。以下閱卷委員的話，也是根據子題內容的回答與評分而作說明。

一、本題涉及爭點主義與總額主義的概念，與現行納稅者權利保護法規範的制定適用，據以修正過去稅捐訴訟實務有關爭點主義的作法，改採用總額主義精神的實務操作現況。但是，讓人驚訝的是，本屬於較為簡易引用法條之題目，有少部分比例考生仍採用爭點主義去思考與回答本問題。即在本件個案中，納稅義務人係對該管稅捐稽徵機關 107 年度之個人綜合所得稅的執行業務所得及罰鍰提起不服，但在行政訴訟程序當中，甲追加主張同一當事人同年度營利所得之項目，成為系爭個案訴訟爭議事件所爭執的內容。這些考生係認為，甲提出未經訴願（或復查）程序不得提起行政訴訟的行政訴訟法概念，或者引用稅捐稽徵法第 35 條規定，認為本件個案納稅義務人，此前並未對營利所得之項目提起復查或訴願程序，因此不能逕自在本件訴訟程序中，合併主張該等項目的爭議，似乎對於納稅者權利保護法第 21 條第 1 項與第 2 項的制定通過與生效施行，並沒有正確認識與瞭解。多數考生則能夠正確提到在總額主義之精神下，應容許當事人可以為爭點增加的主張，但可惜未同時引用納稅者權利保護法前揭條文規定，建議法律人應養成找尋與引用法律依據的職業習慣。

二、子題涉及到納稅義務人之營業行為，若因未遵循稅法規範而遭處罰鍰，其已經繳納完畢之罰鍰，是否可以作為計算應稅所得額的計算減項，此點涉

及客觀淨所得額原則的適用，屬於稅基的重大問題。但是，多數考生並沒有在本題作答中，注意並引用所得稅法第 38 條之規定。有不少比例考生則以，系爭罰鍰並非該納稅義務人之營業費用為理由，故而認為系爭罰鍰不可以加以減除。此一回覆之答案，涉及到財務會計與稅務會計區分問題，但這種回覆答案可認為正確，卻也可以認為是錯誤的。蓋因在財務會計，原則上納稅義務人因經營事業而遭主管機關裁處罰鍰者，此非因取得資產而為支出，固不列入成本範圍，但只要其遭受主管機關裁處之罰鍰而必須為支出者，在財務上就應該加以認列，不是列入其他費用，不然就是列入損失的範圍，必須如實且即時而加以反應。但所得稅法第 38 條規定，則是將其明確排除在納稅義務人應稅之所得額的減項計算當中。因此，本題固突顯出稅務與財務差異所在，但考題重點並不在於測驗考生對財稅差異會計觀念，而在於測驗考生對系爭法條規範的熟悉與背後價值的正確理解。該條規定，依據立法理由指出，各種稅法規定產生之罰鍰，「係屬對違反各種稅法規定所加之制裁，如准予作為費用或損失列支，將抵銷制裁之效果」，因此在結果上，「均不准其列為費用或損失」。換言之，本條乃立法者為避免降低（抵銷）裁罰之法律效果而作的立法規範要求，因此導出財稅差異結果，並非其性質自始非屬費用的緣故。本題只要能正確引用法條規定，與或同時說明規範背後之法律價值，即可獲得較佳的分數。有部分考生則順著納稅義務人在訴訟中主張之邏輯，以抵觸客觀淨所得原則為由，因此認為系爭處分具違法性，此觀點與法條規定相互抵觸，實務上確實有若干解釋函令予以承認，閱卷時，委員們對此並不作成對或錯的評價判斷，僅就考生回答內容，是否能凸顯前述之基本觀念與規範價值為要。

三、本件個案其實涉及行政程序法與稅捐稽徵法及各個稅法當中，有關協力負擔與協力義務觀念與規範的差異，不少比例之考生在答題時，取巧而迴避法定稽徵協力義務之規定，將其答題重點直接放在，納稅義務人因為違反協力義務，而應受到推計課稅的適用，並引用納稅者權利保護法第 14 條規定為據。少部分考生則是認為，該管稽徵機關無論如何，仍必須依職權而為調查證據原則。此種回答似乎沒有注意到，在本題目中，題目內容有指出該管稽徵機關查得納稅義務人帳戶內之收入資料，該管稽徵機關也係適用財政部訂定的「執行業務者費用標準」為認定基準。目前法律條文規定與實務學說主流意見，認為納稅義務人依法應負擔協力義務，若未能負擔協力義務，將有推計課稅的適用，因此結論上，尚無違反依法行政與依法

課稅原則的問題。

第二題

【總題說明】

本題之難度適中。第一子題部分是在測驗應考人對於稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定下限制出境措施之規範功能及法律性質是否有充分正確之理解。第二子題部分則是在測驗應考人對行政執行法第 17 條有關限制居住之規定與稅捐稽徵法第 24 條第 3 項限制出境之規定在法律體系上之定位與彼此之關係是否亦能充分釐清。並據此解析財稅主管機關作成限制出境措施應遵循之法定要件，以及應如何合義務性地行使其裁量權。

【評分要點】

第(一)子題

第一個子題要求考生必須能正確掌握稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定下限制出境措施之法律性質並據以解題。應考人必須清楚地說明，該限制出境措施雖具有限制處分相對人之居住遷徙自由或一般行動自由之法律效果，但其目的係在確保租稅債權能獲得有效之清償，屬於租稅保全處分之一種，並非屬於對處分相對人違法有責行為予以非難制之裁罰性處分。因此這種租稅保全處分自不以「欠稅之納稅義務人對於欠繳稅款具有可歸責事由」作為其法定要件。故本題乙主張「B 營利事業之所以欠繳稅款一事，純係遭到交易相對人惡意倒帳再加上景氣不佳所導致，對於欠繳國家稅款並無主觀上之故意或過失，並無主觀可歸責事由可言」，自不足以作為認定限制出境處分違法之理由。本題其實並不難，應考人只要能充分釐清本題限制出境措施之法律性質，並具以說明租稅保全處分並不以欠稅者對於欠繳稅款具有可歸責事由作為其法定要件，即不難獲取高分。反之，若誤將本題限制出境措施定性為行政罰並據以解題，則分數自難理想。

第(二)子題

此一子題難度較高。解題上有幾個重點必須分別釐清。

首先應考人必須先釐清稅捐稽徵法第 24 條有關限制出境之規定與行政執行法第 17 條有關限制住居之規定在法律體系上之關係。就此最高行 109 年度上字

第 114 號判決略謂：「稅捐稽徵法第 24 條為稅捐稽徵機關保全稅捐債權之規定，其目的在於保全稅捐稽徵機關之稅捐債權，防止納稅義務人脫產或逃避稅捐，屬確保將來強制執行前之措施。而行政執行法第 17 條第 1 項限制住居之規定，係行政機關將已生形式存續力之行政處分移送法務部行政執行署執行，由行政執行機關在不違背比例原則情形下，以限制住居為手段，督促義務人履行義務，實現公法上債權，其目的在於實現國家公法上金錢債權，滿足債權人，而非保全稅捐債權。上述二種限制出境規範的案件範圍不同，目的、發動之機關、制度性質、限制出境金額標準、先行程序及解除出境限制條件，均不相同。」法理上，行政執行法限制居住處分與稅捐稽徵法限制出境處分既分屬行政執行機關與財稅主管機關掌理，兩者各有所司，則丁行政執行機關依據與乙之協議而撤銷對乙之限制出境，對財稅主管機關自不具有拘束力。財稅主管機關自仍得本於法定職權自行判斷個案情節是否符合稅捐稽徵法第 24 條第三項規定之法定要件並據以為限制出境之裁量決定。從而丁行政執行機關撤銷對乙之限制出境，當然亦不足以作為乙信賴財稅主管機關後續行為之信賴基礎，故自不生財稅主管機關對乙之限制出境處分違反信賴保護原則之問題。

其次乙主張，對於 B 營利事業欠稅一事，尚無隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行等跡象，財稅主管機關並未斟酌此等情事，即按欠稅金額對其作成限制出境處分，有違依法行政原則。此一主張是否有理由，則必須分別就下列兩個層次解析：

一、財稅主管機關限制出境，除了必須符合稅捐稽徵法第 24 條第三項規定之要件外，是否同時必須符合行政執行法第 17 條有關限制住居之法定要件？

就此論者雖有主張上開兩個規定之規範功能及法律性質近似，故稅捐稽徵法第 24 條限制出境之法定要件，亦應具備行政執行法第 17 條限制住居之法定要件者，但並未為現今實務主流見解所採。依據目前實務見解，只要符合稅捐稽徵法第 24 條第三項規定之法定要件，財稅主管機關即得對乙為限制出境之處分。至於行政執行法第 17 條有關限制住居之要件，則非屬財稅主管機關限制出境之法定要件。故本案即使營利事業並無隱匿或移轉財產以及其他逃避稅捐執行跡象，亦不得據此認定財稅主管機關限制出境之處分有不符合法定要件之瑕疵。

二、是否只要符合稅捐稽徵法第 24 條第三項規定之法定要件，財稅主管機關所為限制出境之處分即當然合法？

查稅捐稽徵法第 24 條第三項規定係屬裁量授權之規定，並非屬羈束規定。故即使符合稅捐稽徵法第 24 條第三項規定之法定要件，財稅主管機關就是否為限制出境之處分，仍應在符合法律授權之目的下，對是否有為限制出境以保全租稅債權之必要為合義務性之裁量。財稅主管機關若是將此一規定誤解為羈束規定，即有裁量怠惰之瑕疵。至於在行使此一裁量權時，「有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之行為」固屬對租稅債權有所危害之典型態樣，但若有其他足以危害租稅債權之情事而有為限制出境之必要者，財稅主管機關自仍得為限制出境之處分。就此財政部已頒定「財稅主管機關限制及解除欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，原則上亦是依據個人及營利事業欠稅額度及是否業已確定分別規定不同類型之限制出境條件，作為其行使限制出境裁量之基準。財稅主管機關若依據上開辦法行使裁量權，原則上尚不構成裁量怠惰之瑕疵。但財稅主管機關在個案中依據上開裁量基準採取限制出境處分，是否仍有可能因輕重失衡而違反比例原則，或是有出現在裁量基準中未予列入之重要因素而漏未斟酌，則仍必須就具體個案情節判斷之，尚不得以符合上開裁量基準即認定其必然無裁量之瑕疵。

本子題涉及之爭點較為複雜。基本上若應考人能針對上述幾個問題點層次分明地釐清並分析，則可以獲取相當高之分數。若能正確地釐清行政執行機關與財稅主管機關依法各有所司，在本題中限制出境之處分並無違背信賴保護原則之問題，則亦可獲取尚可之分數。但若誤將限制出境處分定性為行政罰，甚至認定本題中限制出境之處分違背一行為不二罰之原則者，則獲得之分數自然不理想。

【閱卷委員的話】

本題屬於稅法總論中租稅行政法範疇之問題。整體而言，其雖屬稅法學之領域，但並非屬於稅法之深水區，應考人只要對稅捐保全之措施有最基本認識，加上基礎之行政法學訓練，即不難獲取不錯之分數。