

《稅務法規》

試題評析

本年度考題與過去幾年相似，著重法理的探討，但是出題老師有些刁難考生，因為第一題及第三題考 98 年度大法官釋憲，算是「時事題」，尤其是第三題如果沒有注意時事，可能還誤會是考計算題。因此沒有注意大法官解釋的同學，就要吃點虧了！還好，本班教學一向強調時事及大法官釋憲的爭議題，尤其第一題曾在模擬考中將 661 號解釋改以選擇題的方式出現並點明係 98 年 6 月 12 日公布的解釋，班內同學應該有深刻的印象。第二及第四題，雖是傳統題型，但是出題老師也頗費心思，尤其要瞭解遺囑信託是要在立遺囑人死亡時才生效，否則就不知道只課遺產稅了。第四題若只能指出錯誤，但未講出理由也不給分，本班上課有特別提到理由，班內同學答本題應不難。今年考題，程度好並有注意大法官釋憲的同學，可以有 80-85 分實力，未注意者可能只有 50-55 分成績。

一、依我國加值型及非加值型營業稅法第 1 條規定，「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅」。試說明何謂「銷售勞務」？如果主管機關為鼓勵或要求公民營大眾客運業者行駛偏遠路線，依一定公式計算合理營運成本與實際營運收入間差額補貼其虧損，試說明客運業者所受領之偏遠路線營運虧損補貼款項，應否繳納營業稅？(25 分)

【擬答】

- (一)所謂銷售勞務依現行營業稅法第 3 條規定係指營業人提供勞務予他人，或提供貨物予他人使用、收益，以取得代價者。(高點 98 年度模擬考試題選擇題第 23 題)
- (二)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。民國七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法（下稱舊營業稅法）第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」（嗣該法於九十年七月九日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，該條亦修正為：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」）同法第三條第二項前段規定：「提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。」準此，所謂銷售收入，就銷售勞務而言，係指營業人提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，所取得之代價。對行駛偏遠或服務性路線之交通事業，彌補其客票收入不敷營運成本之虧損，所為之行政給付。依上開規定受補助之交通事業，並無舊營業稅法第三條第二項前段所定銷售勞務予交通主管機關之情事。是交通事業所領取之補助款，並非舊營業稅法第十六條第一項前段所稱應計入同法第十四條銷售額之代價，從而亦不屬於同法第一條規定之課稅範圍。故依據租稅法律主義，就補貼收入課以法律上未規定之營業稅納稅義務，依 98 年 6 月 12 號物 661 號解釋應屬違憲。

二、何謂遺囑信託？其信託財產應否課徵遺產稅或贈與稅。假設遺囑信託中有土地一方，請說明該土地之地價稅稅率為何？(25 分)

【擬答】

- (一)遺囑信託定義：立遺囑人於遺囑中載明，將其財產之全部或一部，在其死亡後，信託予受託人，使受託人依信託本旨，為遺囑中所定受益人利益，管理或處分信託財產。
- (二)依遺產及贈與稅法第 3 條之 2 第 1 項規定：「因遺囑成立之信託，於遺囑人死亡時，其信託財產應依本法規定，課徵遺產稅。」因遺囑所分配的財產，本身即屬繼承人的遺產，不論是以遺贈或信託的方式移轉財產，都不會改變其為遺產的本質，因此須列入被繼承人的遺產課稅。遺囑信託必須於被繼承人死亡前，由被繼承人依信託法第 2 條之規定以遺囑為之，而遺囑則應依民法第 1189 規定以自書遺囑、公證遺囑、密封遺囑、代筆遺囑及口授遺囑等方式訂立。惟遺囑信託並非於遺囑訂立時即發生效力，必須等到立遺囑人死亡時始發生效力，故於被繼承人亡時，始將信託財產列入遺產課稅。因遺囑成立之信託，其課稅的標的為信託財產，若信託財產若有不計入遺產總額課稅或可列為扣除額的財產，則可適用遺產及贈與稅法的規定，不計入遺產總額課稅或列為扣除額。



(三)遺囑信託中有土地一方，則其土地地價稅稅率的適用有以下二點：

1.是否適用特殊地目之優惠稅率，如果不適用特殊地目之稅率，則依照現行土地稅法第 16 條之規定，基本稅率為千分之十，累進稅率為千分之十五至千分之五十五。

2.依照土地稅法第 3 條之 1 規定：

土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。

前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第十六條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人為非委託人且符合下列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額：

一、受益人已確定並享有全部信託利益者。

二、委託人未保留變更受益人之權利者。

由於遺囑信託生效日，委託人已死亡，故依本項規定若受益人已確定並享有全部信託利益者，則應與受益人之土地合併計算地價總額，課徵累進的地價稅稅率。

三、甲公司因經營業務困難，積欠銀行借款本金\$300,000,000 及利息\$45,000,000。其中借款本金\$300,000,000 於 2 年半以前就已到期；利息中\$20,000,000，自從會計上認列「利息費用」及「應付利息」起，已逾 2 年，另應付利息\$25,000,000 尚未逾 2 年。甲公司申報營利事業所得稅時，未逾 2 年之應付利息\$25,000,000、已逾 2 年之應付利息\$20,000,000 及應付銀行借款本金，應如何處理？請就現行所得稅相關法令規定予以說明與評述。（25 分）

【擬答】

(一)甲公司申報營所稅時，已逾二年之應付利息\$20,000,000 應改列為其他收入，未逾二年之應付利息\$25,000,000 及本金暫不必處理。

(二)法令依據：所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」

(三)依照 98 年 4 月 3 日大法官 657 號解釋，上述法令違憲，應自解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。其解釋理由如后：

所得稅法第 22 條第 1 項前段規定：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制」，中華民國六十六年一月三十日修正公布之同法第 24 條第 1 項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」係就公司組織之營利事業，應採用之會計基礎及收入與成本費用配合原則之所得額計算方式，以法律明定之，並未規定營利事業帳載應付未付之費用，倘經過一定期間未為給付，不問債務是否消滅，即一律應轉列營利事業之其他收入，而費用轉列收入涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。

所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利專業所得稅查核準則第 108 條之 1 規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，非但增加營利事業當年度之所得及應納稅額，且可能帶來一時不能克服之財務困難，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項；況以行政命令增加二年之期間限制，就利息而言，與民法關於消滅時效之規定亦有不符。雖上開法規分別經 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 121 條，及所得稅法第 80 條第 5 項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令，將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務（本院釋字第 650 號解釋參照），已逾越所得稅法之授權，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。



四、我國所得稅採兩稅合一制度，營利事業應依規定設置「股東可扣抵稅額」帳戶。試依現行規定，說明下列有關股東可扣抵稅額帳戶之計入或減除是否正確，如有錯誤請加以更正（理由不對不給分）：（25 分）

- (一)營業事業每年暫繳稅款，應於繳納日計入股東可扣抵稅額帳戶。
- (二)以受託人身分經營信託業務所繳納之營利事業所得稅及所獲配股利之可扣抵稅額，應於獲配股利日計入股東可扣抵稅額帳戶。
- (三)營利事業於取得利息所得時被扣繳之稅款，應於被扣繳日計入股東可扣抵稅額帳戶。
- (四)營利事業繳納之滯報金、怠報金、滯納金、罰鍰，應於繳納日計入股東可扣抵稅額帳戶。
- (五)營利事業依章程規定，分派職工之紅利所含之稅額，應於分派日自股東可扣抵稅額帳戶減除。

【擬答】

- (一)錯誤，每年暫繳稅款應於年度結算日計入股東可扣抵帳戶，因為暫繳稅款並非前一年的稅款，故不得於繳款日記入，免得被提前分配出去，違反兩稅合一精神。
- (二)錯誤，以受託人身分繳納之營所稅本質上是替委託人繳稅，依所得稅法 66 條之 1，不得計入股東可扣抵稅款帳戶。
- (三)錯誤，利息所得扣繳稅款應以年度結算日計入股東可扣抵帳戶，理由與第(一)項相同，同時年度結算日才確定該年度之應付所得稅，故屆時才可計入股東可扣抵稅款帳戶。
- (四)錯誤，滯報金等依所得稅法 66 條之 3，不得計入股東可扣抵稅款帳戶，因為如果可以計入，股東就可行使抵稅權，則上述具懲罰性的規定就不具處罰的效果。
- (五)錯誤，分派職工紅利所含之稅額，屬於薪資所得非股東營利所得，故不得計入股東可扣抵稅款帳戶。

