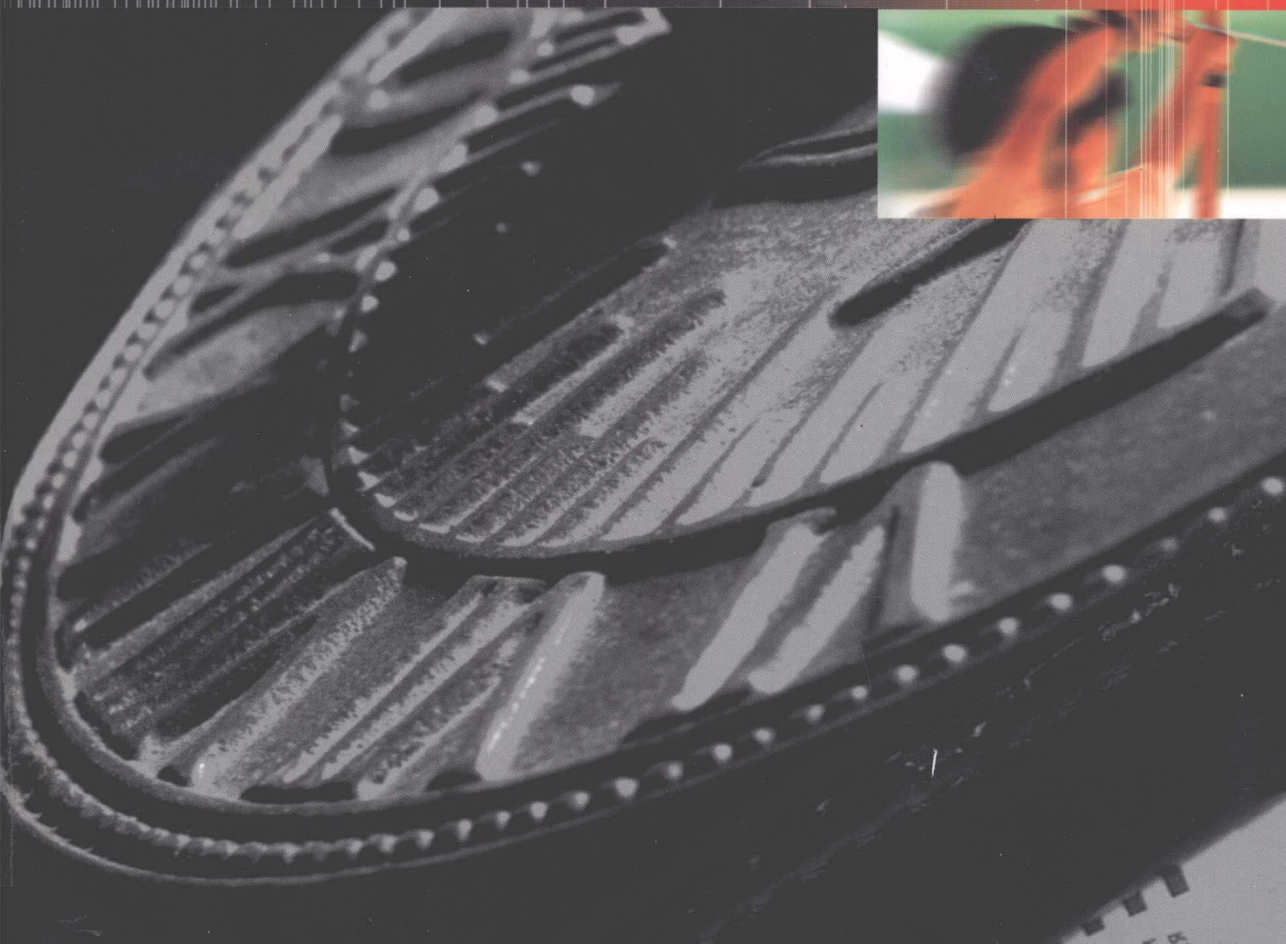




Court Law

所得稅法之理論與實用(上)

● 吳金柱 著





Court

所得稅法之理論與實用(上)

● 吳金柱 著

五南圖書出版公司 印行

國家圖書館出版品預行編目資料

所得稅法之理論與實用／吳金柱著．一初版．
— 臺北市：五南，2008.04
冊；公分

ISBN 978-957-11-4934-9 (上冊：精裝)
ISBN 978-957-11-5071-0 (下冊：精裝)

1. 所得稅法規

567.21023

96017068



1U05

所得稅法之理論與實用(上)

編著者 — 吳金柱(67.3)

發行人 — 楊榮川

總編輯 — 龐君豪

主編 — 劉靜芬 林振煌

責任編輯 — 李奇蓁 歐如慧

封面設計 — 童安安

出版者 — 五南圖書出版股份有限公司

地址：106台北市大安區和平東路二段339號4樓

電話：(02)2705-5066 傳真：(02)2706-6100

網址：<http://www.wunan.com.tw>

電子郵件：wunan@wunan.com.tw

劃撥帳號：01068953

戶名：五南圖書出版股份有限公司

台中市駐區辦公室/台中市市區中山路6號

電話：(04)2223-0891 傳真：(04)2223-3549

高雄市駐區辦公室/高雄市新興區中山一路290號

電話：(07)2358-702 傳真：(07)2350-236

法律顧問 元貞聯合法律事務所 張澤平律師

出版日期 2008年4月初版一刷

定價 新臺幣880元

作者簡介

■ 學歷

國立政治大學財政研究所碩士
稅務行政人員高考及格
會計師高考及格

■ 經歷

高雄市、桃園縣稅捐稽徵處稅務員、股長
賦稅改革委員會（76年）研究員
德昌聯合會計師事務所會計師
眾智聯合會計師事務所會計師
輔仁大學、文化大學、中國技術學院兼任講師
（主授稅務法規、租稅理論、租稅制度）

■ 現職

智勤會計師事務所會計師

■ 著作

營利事業所得取決之研究（碩士論文）
新制營業稅實用：會計處理、申報實務
統一發票實用法令彙編
所得稅扣繳費用全書

自序

近二十餘年來，我國行政法學理論蓬勃發展，而在實證法上，亦陸續制定或翻修各種行政法法規，法學理論與實證法互相扶掖印證，頗見欣欣向榮之貌。稅法學原係行政法學之一支，二十餘年來，有陳敏、黃茂榮、葛克昌、陳清秀等諸先進開路在先，亦逐漸吸引學子投入，稅法學之研究亦日有進展。然而不容諱言，今日我國稅法學之研究，仍以一般性、原則性之法理問題研究為多，次之則以個別稅務之實務作業問題之探討為夥。至於就個別稅法如所得稅法、營業稅法等加以全面解析闡述探討之法學專書，仍然闕如。

在我國各稅法中，所得稅法規定內容之複雜繁瑣，允稱第一；是以其實務上之行政解釋、司法解釋、司法判決（判例）等，數量亦居各稅法之冠。我國所得稅法係綜合所得稅及營利事業所得稅二者之共同規範，其條次僅有126條（實際上現存有157條條文）。比較日本之個人所得稅法及法人（所得）稅法，二者合計有500餘條，可見我國所得稅法全體條文之簡略。由於所得稅法全體條文過於簡略，導致有關之行政解釋滋蔓，為數龐鉅，而稽徵實務上則極端仰賴行政解釋。黃茂榮教授即曾指出，我國稅法上之行政解釋方是目前稽徵機關與納稅義務人間所信賴之法律狀態。然而主管機關關於所得稅法之行政解釋，通常流於「個案具體判斷」，而非「建立概念以為判斷基準」，循致所得稅法之適用呈現極不安定之狀態；試稍加省視多少所得稅之訴願、行政訴訟案件，係因納稅義務人不服主管機關之行政解釋而引起，可思過半。因此，融合所得稅法之條文、行政解釋、司法解釋、司法判決（判例）等，為所得稅法探索法學學理，建立規範體系，以使各條文相互間融貫一致，以及為所得稅法條文中之用語構建完整概念，以作實務問題之判斷基準之法學著作，極有必要。

※

※

※

※

返顧二十餘年前，著者以在職研究生之身分就讀於政治大學財政研究所，在選擇碩士論文題目時，基於多年辦理違章漏稅案件以及營利事業所得稅查核案件之背景，乃思以所得稅法中「營利事業所得額」之「取決」為題，依據法學理論以探究營利事業所得額之構成項目（即收入、成本、費用及損失等）之法律概念，以及各構成項目之取決（即其數額之計算、收入認列之要件、成本費用及損失減除之要件、證明各構成項目之證據方法等等課題），並持以與實證法相印證，期能構建其規範體系。然而在初步蒐集資料時，著者訝然發現國內可資參考之期刊文獻等，寥若晨星。在法學專書方面，則僅有黃慰如、胡孝繩二人合著之「新所得稅法理論與實務」（稅務旬刊社

1956年出版），當時該書已是三十餘年前之著作，而其在理論方面之論述不多，復因時間過久而所得稅法已多次修正，致其內容幾無可供參考之處。職此之故，著者之碩士論文題目雖仍為「營利事業所得額取決之研究」，然而論文研究方向不得不予轉變，結果論文泰半取資於會計學理，參以有關美國內地稅法典（Internal Revenue Code, IRC）之部分英文著作而完成，離著者原初之論文構想遠矣。

研究所畢業後，著者回到稅務機關繼續工作。越三年，辭去公職投身企業界，數年後轉而執行會計師業務，以迄於今。其間因工作、教學之需要，與租稅法之接觸更較擔任公職期間緊密。由於執行會計師業務及教學之關係，時時面臨稅法尤其是所得稅法上之疑問，益覺有全面及深入了解所得稅法中之概念與其規範體系及學理之必要。基於興趣、執業及教學之需要，平時乃頗留心有關稅法學之期刊文獻等，並涉獵行政法學、憲法學、法學方法論等之文獻及專書，以自我充實。隨著執業與教學時間之加長，著者對於稅法尤其是對所得稅法之疑問，有增無減。因此，十數年來以稅法尤其是所得稅法之學理探究為重心，大量研讀有關文獻，並自行研讀法學方法論、法理學等，以增強基礎法學素養。另一方面，著者一直期待國內能出現全面解析探究現行所得稅法內容之法學著作，然而二十餘年來，此一期盼始終未能成真，實令人悵然。念茲在茲，可謂無時或忘。

按所得稅法之研究所涉學科甚廣，除應以稅法學、行政法學為基礎之外，尚涉及憲法學、會計理論與實務（尤其是在營利事業所得稅方面）、財政學上之租稅理論，並須參考民法學之理論等。或係此一緣故，全面解析探究我國今日所得稅法內容之法學專書，迄今闕如。

2002年中，著者完成「所得稅扣繳實用全書：實務手冊·法令彙編」之編寫。為編寫該書之需要，細閱「所得稅法令彙編」（民國90年版）收列之大半行政解釋，對於所得稅法內容及體系等之了解，頗有助益。該書編寫完竣後，私思：近二十餘年來，以我國所得稅法之學理研究而言，可資參考之稅法學、行政法學及憲法學之期刊文獻、碩士論文等，數量頗有可觀，爬羅剔抉，已非難事。既然全面論述我國今日所得稅法內容之法學專著作迄未出現，乃起意於執業、教學之暇，就所得稅法之「學理論述」與「法規實用」二個面向，加以闡析探究。五年於茲，終於完稿，而蒙五南圖書出版公司慨允付梓出版。

※

※

※

※

本書之撰述，既以所得稅法為範圍，則對其條文內容暨其有關子法之規定內容、實務見解等，解析意涵，探究疑義，自屬應然。然就全書而言，自有用心著重之處，茲略述其要如下：

一、所得稅法中之用語極多，而有立法定義者，寥寥無幾；為數無幾之立法定

義，則或不無商榷餘地（例如「營利事業」）。徵納雙方之爭議，肇因於對用語意涵之解讀不同，為數不少。行政解釋則一向汲汲於「個案具體判斷」，而用心於「建立概念以為判斷基準」者蓋寡。因此，本書用心於所得稅法中用語之「概念構建」，期望有助於「建立概念以為判斷基準」。對於關鍵之基本用語，諸如「所得」、「營利事業」、「實現」、「認列」、「歸屬」等，本書由實證法及學理等詳述各該用語應具備之內涵、外延、特徵、要素等，以構建完整概念。至於「中華民國來源所得」、「結算申報」，乃至綜合所得稅之「十類所得」、營利事業所得稅之「收入」、「成本」等用語，亦同樣設法構建其完整概念。

二、所得稅法之骨幹為「主體」：租稅義務人、「客體」：所得額、「稅率」及「稽徵程序」等。由規範體系之觀點而論，所得稅法之規範架構、章節安排、條文內容等，尚非均是井然有序，故整體了解並非易事。本書為租稅義務人、所得額、稅率、稽徵程序等，各自建立其「次級規範體系」，必要時，更建立「三級規範體系」。例如：(1)稅率部分，先構建「自動報繳之所得稅稅率」及「就源扣繳之所得稅稅率」兩個次級規範體系；其下再建立各類納稅義務人適用之稅率，此為三級規範體系。(2)稽徵程序部分，先建立「就源扣繳」、「暫繳」及「結算申報」三個次級規範體系。對於「結算申報」之型態，復構建「年度決算申報」、「未足年結算申報」及「清算申報」三個次級規範體系；再就「未足年結算申報」之型態，建立「年中離境決算申報」、「年中變更會計年度決算申報」及「年中解散等決算申報」三個三級規範體系。又對於稽徵機關之查核及核定所得額及稅額，再構建「書面審核及核定」、「查帳審核及核定」及「推計審核及核定」三個三級規範體系。所有次級規範體系合而構成所得稅法之「整體規範體系」，如此可得綱舉目張，體系井然，亦便於參合比較論述，有助於深入了解所得稅法之規範全貌。

三、對於所得稅法之有關問題，在理論方面，博採國內稅法學者之見解，於必要處則說明本書之見解。理論之闡發既獲結論，則持以與實證法規定、實務見解等相印證。其次，對於徵納雙方爭議較烈之諸多重要實務問題，則以獨立之專節或專目，秉持學理加以探討論究，尋求答案。如此力求理論與實用兼顧並重，希望吻合本書之書名，期盼本書所論述之所得稅法之理論，能有助於實務問題之解決。

四、所得稅法之行政解釋、司法解釋、司法判決（判例）極多，實務之實踐上，徵納雙方依賴甚深。本書各章、節、目文中，儘可能將有關之行政解釋、司法解釋、司法判決（判例），擇其在規範適用上具有重要性或具有理論探討價值者納入，予以解說分析，俾能提供稅務人員、會計師、律師、法官乃至其他稅務、法律工作者實務上之參考。實證法上之規定或實務上之見解，由學理、稅法原則、法律概念或規範體系等衡之，其有欠妥、誤謬或闕漏之處者，本書除予批判外，並儘可能提出修法或增

訂法條之建議，期望所得稅法之規定更能趨於週延妥適。

五、所得額及稅額之核定，主要涉及其「稅基認列」之「證據法則」，而所得稅法暨其子法以及稅捐稽徵法等，對於證據法則均乏明文，國內文獻亦鮮有專對所得稅稅基之證據法則詳加論述者。因此本書依據證據法學之學理，參考論者之高見，並採擇實務上之見解等，嘗試論述構建所得稅稅基之證據法則之一般理論，以供稅務人員、會計師、律師、法官乃至其他稅務、法律工作者實務上參考。

另外應特別說明者，營利事業所得稅之稅基：「所得額」，本質上即是會計上之「純益額」，此觀所得稅法第24條第1項前段規定甚明：「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。」。因此，解析論述營利事業之所得額構成項目（即收入、成本、費用及損失）時，必然涉及各該構成項目之會計處理問題。由於本書之撰述定位於所得稅之「法規範內容之解析闡述及探討」，因此，關於各該構成項目之會計處理（主要是「會計分錄」之作成），僅就其有助於法規範解析闡述之必要者，方予以說明，且除行文之必要而須置於本文中者外，原則上均將之列於附註中。至於營利事業所得額構成項目之會計處理，坊間「稅務會計」之專著不少，均是以之為對象而論述，讀者自可擇取之而參考。

※

※

※

※

著者多年從事稅務法務及所得稅查核簽證等工作，與所得稅法之適用緊密相關，而深切體會稅法法學素養，對於稅務人員、會計師、律師、法官乃至其他稅務、法律工作者解決所得稅法上實際問題之能力，極端重要。所得稅法之研究涉及法學基礎理論及法學方法論，而更需貼近實務，俾能闡釋、解答實務問題。著者並非法律本科出身，未必有深厚之法學素養；惟出於解決所得稅法之複雜實務問題之渴求與對理論鑽研之興趣，對稅法學情有獨鍾。由於著者長期從事稅務法務及所得稅查核簽證等工作與稅法教學之故，或具有若干實用知識及問題意識，復有法學理論探究之興趣，用敢不揣簡陋，撰成本書。實踐者談理論，或許更能抓住理論與實踐之聯系，至少可以避免「隔靴搔癢」之譏。本書所論述或構建之理論，期許是貼近實務、能解決實際問題之理論。實踐者談實踐，是耳聞目睹之實踐，更能入木三分。本書呈現之稅法學理論素養未必能達到如此境界，但力圖接近之耳。著者期盼本書是一塊「磚頭」，而能引出稅法學諸先進編織之一連串「美玉」：各稅法（如加值型及非加值型營業稅法、遺產及贈與稅法、土地稅法等）之法學著作。

是為序。

吳 金 柱

謹識於台北

2008年4月

謹此本書

紀念

啟我向學之門的

五哥史瑞吉先生

(1939～2008)

體 例 說 明

壹、法令等引用之說明

一、本書節引稅法及其他法規條文，均於其後以括弧註明法規簡稱或全稱（所得稅法則不予標明）、條、項、款、目等。其例如下：

1.（十七、(一)、1、(4)、前）代表之意義：

（條次之前凡未標明法規簡稱或全稱者，均指「所得稅法」之條次）

十七 第十七條

(一) 第一項

1 第一款

(4) 第四目

前 前半段條文（如係「後」，則為後半段條文）

2.（所施、四九、(一)）代表之意義：

所施 所得稅法施行細則

四九 第四十九條

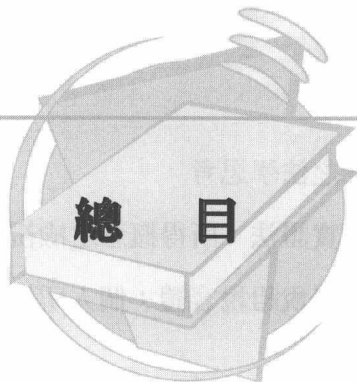
(一) 第一項

二、本書引用稅法及其他法規條文之原文時，均不標明各該法規之訂定或修訂日期。惟各該法規條文均引用距97.3.31最近所訂定或修訂者，合應說明。

三、本書引用司法解釋、判例或判決、行政解釋（解釋函令）之原文時，均於其前（或其後）標明其發布或公布日期，以供參考。

貳、附註之說明

本書各篇之附註，均以篇為準起註；亦即第一篇之附註自「1」開始，第二篇之附註亦自「1」開始，其餘各篇均相同。因此，例如第二篇之註「13 張哲瑋，註4文，83～85頁」，其中「註4文」係指第二篇之「註4所引用之文」，而非指第一篇之「註4文」。其餘各篇同此說明。



自序
(上冊)

緒論

1

第一篇 所得稅法上之租稅義務人

第一章 所得稅法上之租稅義務人暨其義務	7
第二章 綜合所得稅之納稅義務人	30
第三章 營利事業所得稅之納稅義務人	83
第四章 扣繳所得稅之扣繳義務人	143
第五章 填報免扣繳所得資料之給付人或扣繳義務人	162
第六章 其他義務之義務人	167

第二篇 所得稅之租稅客體

第一章 所得概念之理論概觀	173
---------------	-----

第二章 所得概念之法學思考	183
第三章 由理論至實證法：所得概念之檢視與印證	208
第四章 本法之所得稅租稅客體：個人所得與營利事業所得	306

第三篇 所得之實現、認列與歸屬

第一章 所得之實現	333
第二章 所得認列與歸屬之概念暨所得認列之準據	357
第三章 所得之主體歸屬	387
第四章 所得之空間歸屬：所得稅之課稅高權與中華民國來源所得	421
第五章 所得之期間歸屬：所得之會計年度	466

第四篇 所得稅之稅基（一）：計算通則、證據法總論與所得額計算

第一章 稅基計算之法制度	485
第二章 支耗與收入聯結之稅法原則	497
第三章 所得稅稅基之證據法總論	538
第四章 應稅所得額之計算	587

第五篇 所得稅之稅基（二）：個人所得額構成項目之取決

第一章	十類所得之概念暨其取決	618
第二章	免稅額之取決	709
第三章	扣除額之概念暨其取決	717
第四章	免稅額扣除額規範之體系性檢討	751

（下冊）

第六篇 所得稅之稅基（三）：營利事業所得額構成項目之取決

第一章	所得額構成項目之規範緒說	4
第二章	收入之分類、概念暨其取決	9
第三章	成本之取決	117
第四章	費用及損失之取決	156

第七篇 所得稅之稅基（四）：營利事業其他稅基與非營利組織稅基之取決

第一章	營利事業資產重估價	274
-----	-----------	-----

第二章	營利事業應稅所得額之調整（一）：公司之五年盈虧互抵	301
第三章	營利事業應稅所得額之調整（二）：營利事業非常規交易之調整	341
第四章	營利事業未分配盈餘之課稅與股東可扣抵稅額之處理	402
第五章	營利事業清算及分派剩餘財產之所得取決與公司併購之課稅問題解析	429
第六章	非營利組織稅基之取決	455

第八篇 所得稅之稅率與稅額計算

第一章	自動報繳之所得稅稅率	466
第二章	就源扣繳之所得稅扣繳率	475
第三章	所得稅稅額之計算	482
第四章	所得稅稅率有關問題之探討	511

第九篇 所得稅稽徵程序（一）：就源扣繳之稽徵程序

第一章	所得稅稽徵制度與就源扣繳程序概觀	529
第二章	扣繳義務人之扣繳、填報及告知程序	532

第三章 稽徵機關之調查、核定及稅款徵收程序	562
第四章 給付人之填報及告知程序	581

第十篇 所得稅稽徵程序（二）：暫繳之稽徵程序

第一章 所得稅自動報繳程序概觀與暫繳之概念暨其程序概觀	591
第二章 營利事業之報繳程序	595
第三章 稽徵機關之審核、調查、核定與稅款徵收程序	614
第四章 暫繳法制之問題探討	622

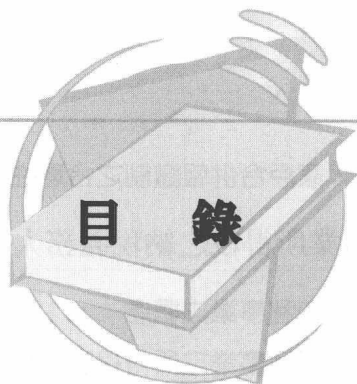
第十一篇 所得稅稽徵程序（三）：結算申報之稽徵程序

第一章 結算申報之概念與類型暨其程序概觀	629
第二章 個人之綜合所得稅結算申報	634
第三章 營利事業之營利事業所得稅結算申報	645
第四章 其他主體之所得稅結算申報	670
第五章 結算申報義務之履行	680
第六章 稽徵機關之催報與對滯報、怠報案件之處理	698

第七章	稽徵機關之調查	705
第八章	稽徵機關之核定	773
第九章	核定稅額之徵收與溢繳稅款之退還	847

附錄壹	各項書表	855
-----	------	-----

附錄貳	各種收入、成本及費用標準	877
-----	--------------	-----



自序
(上冊)

緒論

第一篇 所得稅法上之租稅義務人

第一章 所得稅法上之租稅義務人暨其義務	7
第一節 所得稅法律關係概說	7
第二節 所得歸屬與納稅義務人	11
第三節 所得稅租稅義務與稽徵制度之配合	15
第二章 綜合所得稅之納稅義務人	30
第一節 境內居住者所得之納稅義務人	30
第二節 非境內居住者所得之納稅義務人	57
第三節 其他特定所得之納稅義務人	65
第四節 家戶合併報繳與個人權利能力獨立制度之配合問題	70
第五節 綜合所得稅納稅義務人之行為能力與其有關問題	72