

2019 年至 2020 年財稅法發展回顧

柯格鐘*

<摘要>

藉由回顧 2019 年至今為止稅法之修法與相關司法院所為的憲法解釋，瞭解我國財稅法學近日發展動態。基於司法院釋字第 745 號解釋，所得稅法因此而為修法，讓薪資所得者之必要費用，在超過法定額度時，得以列舉之方式提出證明而予以實額減除，以符憲法平等而量能課稅原則所衍生的客觀淨值原則；因司法院釋字第 701 號解釋之啟發，所得稅法修法而增列長期照顧特別扣除額，藉以維護憲法所保障生存權，同時實踐平等而量能課稅原則所衍生的主觀淨值原則；另外，境外資金匯回管理運用及課稅條例，對於我國之稅籍居民，於境外帳戶中所持有資金或者應稅所得依該條例匯回者，給予較低稅率的計算課稅，固有立法為據，學理上則不無存在關於平等原則與租稅赦免之爭議，實際成效仍有待觀察；嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例，提供僱主基於防疫需要而給付員工薪資之加倍減除額，與受疫情影響而領受政府補助或補貼免納所得稅，應係基於公益原則、獎勵原則與需要原則而提供稅捐優惠，但此等優惠不應過度或者重覆給與。稅捐稽徵法之保全程序的修法，藉以完善限制納稅義務人出境的相關要件，值得贊同。另外分別提出本文對司法院釋字第 779 號與第 788 號解釋簡單扼要分析意見，以供參酌。

關鍵詞：平等原則、量能課稅原則、客觀淨值原則、主觀淨值原則、生存權保障、公益原則、獎勵原則、需要原則、比例原則

* 國立臺灣大學法律學院財稅法中心主任。

E-mail: kcko5602@ntu.edu.tw

• 責任校對：黃品瑜、胡銘恩、簡凱葳。

• DOI: 10.6199/NTULJ.202011/SP_49.0011

◆ 目 次 ◆

壹、前言

貳、薪資所得者必要費用之列舉與概括減除

一、司法院釋字第 745 號解釋

二、所得稅法第 14 條第 3 類規定修正

三、分析：「平等、量能與客觀淨值原則」

參、長期照顧特別扣除額之增列

一、所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7 增列「長期照顧」特別扣除額

二、分析：司法院釋字第 701 號解釋、生存權保障及量能課稅與主觀淨值原則

肆、境外資金匯回管理運用及課稅條例

一、立法目的、背景及法條規範要旨簡述

二、分析：境外所得稅負減輕與租稅赦免爭議性

伍、嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例

一、僱主基於防疫需要而給付員工薪資之加倍減除：第 4 條規定與立法理由

二、受疫情影響而領受政府補助或補貼之免納所得稅：第 9 條之 1 規定與立法理由

三、分析：社會目的之稅捐法律規範與稅捐優惠規範的正當性

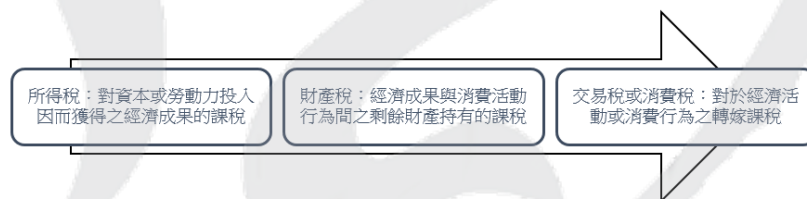
陸、審議中之稅捐稽徵法修正案與兩個重要的憲法解釋：代結論

一、稅捐稽徵法修正草案規範要點要旨

二、司法院釋字第 779 號、釋字第 788 號

壹、前言

稅捐是國家整體財政當中最重要收入來源，而規範人民之稅捐負擔義務的稅法規定，則與受規範人民之各種私經濟成果或其活動具密切關係，蓋因為各種稅法規範，係就人民在不同階段之私經濟活動或成果而為稅捐的賦課。進一步言之，所得稅是就人民透過其資本或勞動力之投入市場，在取得經濟活動成果時進行稅捐的計算徵收；屬於一般消費稅之營業稅與各類的特種消費稅，則是向生產製造、銷售或進口貨物或勞務階段，就各種應稅之客體所課徵的稅捐，並透過售價內含稅款方式，逐次轉嫁給下階段業者或由終端消費者負擔；交易稅則是就各種經濟活動之交易或是交易憑證而為稅捐的徵收；財產稅則是就人民在取得經濟成果到其消費行為之間所留下來的剩餘財產例如不動產或機動車輛等有體物而為計算徵收的稅捐。僅以下圖為簡單扼要的說明。



【圖一】各稅目課徵對象

※ 資料來源：作者自製。

本文以時間序列方式，回顧近兩年內，即 2019 年初至 2020 年 6 月截稿為止，各個與稅捐徵收有關之新法或者修法的規範，倘若尚未通過修法者則就其修法草案要點，簡要分析其中所涉及重要稅捐爭議問題，俾便讀者可大致瞭解我國近兩年之財稅法學界發展的現況，供作參考。

貳、薪資所得者必要費用之列舉與概括減除

一、司法院釋字第 745 號解釋

針對薪資所得者之薪資所得額的計算課稅，我國所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類原本規定：「三、薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。」係以公、教、軍、警，及公私事業職工等各種勞務提供者，因自職務或工作上所取得之各種薪資收入，逕自計算其應課稅的所得額，僅在同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 規定「薪資特別扣除額」，使納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，得以每人每年不超過上述定額方式予以計算減除。司法院大法官在 2017 年 2 月 8 日公布司法院釋字第 745 號解釋，指出上開規定，僅容許薪資所得者，就個人之薪資收入減除定額的薪資所得特別扣除額，而不許其於該年度之必要費用在超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式，用以減除薪資收入之必要費用者，在此範圍內，與憲法第 7 條規定之平等權保障意旨不符，相關機關即應自本號解釋公布之日起二年內，依照該解釋意旨而為所得稅法的修正¹。

在本號解釋中，司法院大法官首先闡述憲法第 7 條平等權保障意旨，指出「法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定……此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規劃及預估，固較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合

¹ 司法院釋字第 745 號解釋標的當中，另涉及財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函，關於大專院校兼任教師授課鐘點費亦屬薪資所得的認定，因釋憲解釋在結論上認為，其與憲法第 19 條租稅法律主義、第 23 條之規定尚無抵觸，不涉及後來所得稅法修法條文，故而，在此處本文略而不論，有興趣之讀者，尚祈自行參照。

理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違法憲法第 7 條平等權保障之意旨。」關於所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 所採取定額扣除的方式，「除有減輕薪資所得者稅負之考量外……係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正確。」因而肯認系爭稅法規範目的之正當性；在採取分類標準方面，「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於各類所得之計算均應有其適用。定額扣除為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務者是否為自立營生之不同……，固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然現行法令為兼顧稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得……兩相對照，系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定額度時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅原則所要求之客觀淨值原則。在此範圍內，系爭規定一及二之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。」最後，大法官也在此號解釋理由書末段，語重心長指出「為貫徹租稅公平原則，合理分配國家稅賦負擔，相關機關應併通盤檢討現行法令有關不同所得之歸類及各類所得之計算方式是否合理、得減除之成本及直接必要費用（含項目及額度）是否過於寬泛、各職業別適用之不同費用標準是否應有最高總額限制，尤其各項租稅優惠措施是否過於浮濫，併此指明。」乃為如上解釋主文的宣告。

二、所得稅法第 14 條第 3 類規定修正

經由上述司法院釋字第 745 號解釋之系爭規定牴觸憲法的宣告，立法者在 2019 年 7 月 1 日三讀、同月 24 日正式公布，溯自同年之 1 月 1 日施行的所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類現行規定為：「薪資所得：凡公、教、軍、警、

公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入，減除第十七條第一項第二款第三目之 2 薪資所得特別扣除額後之餘額為所得額，餘額為負數者，以零計算。但與提供勞務直接相關且由所得人負擔之下列必要費用合計金額超過該扣除額者，得檢附相關證明文件核實自薪資收入中減除該必要費用，以其餘額為所得額：

（一）職業專用服裝費：職業所必需穿著之特殊服裝或表演專用服裝，其購置、租用、清潔及維護費用。每人全年減除金額以其從事該職業薪資收入總額之百分之三為限。（二）進修訓練費：參加符合規定之機構開設職務上、工作上或依法令要求所需特定技能或專業知識相關課程之訓練費用。每人全年減除金額以其薪資收入總額之百分之三為限。（三）職業上工具支出：購置專供職務上或工作上使用書籍、期刊及工具之支出。但其效能非二年內所能耗竭且支出超過一定金額者，應逐年攤提折舊或攤銷費用。每人全年減除金額以其從事該職業薪資收入總額之百分之三為限。二、依前款規定計算之薪資所得，於依第十五條規定計算稅額及依第十七條規定計算綜合所得淨額時，不適用第十七條第一項第二款第三目之 2 薪資所得特別扣除之規定。三、第一款各目費用之適用範圍、認列方式、應檢具之證明文件、第二目符合規定之機構、第三目一定金額及攤提折舊或攤銷費用方法、年限及其他相關事項之辦法，由財政部定之。……」依據上開修正後所得稅法規範，將自 2020 年 5 月所得稅申報時適用，故而薪資所得者可就其薪資所得額計算，選擇採依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之「薪資特別扣除額」的概括定額扣除，或採取依所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款規定列舉各種之必要費用的減除，但納稅義務人須同時檢具相關證明文件，各列舉減除項目亦有薪資收入總額扣除 3% 的上限限制。

三、分析：「平等、量能與客觀淨值原則」

在司法院釋字第 745 號解釋中，首先應予以肯定者，係在此號解釋中，司法院大法官具體引述憲法第 7 條之平等權（平等原則）規範為依據，指出量能課稅之稅法基本原則，並本於該量能課稅原則，認為所得課稅應以收入

減除成本及必要費用後之淨額的客觀淨值原則 (objektives Nettoprinzip)。相對於此前以往，司法院曾作過數號量能課稅原則之解釋，例如 2003 年司法院釋字第 565 號解釋，係在未指明「量能課稅」原則下，僅提及量「能」之「稅捐負擔能力」，指出「依租稅平等原則」、「納稅義務人固應按其實質負擔能力，負擔應負之稅捐」；2005 年司法院釋字第 597 號解釋，則在未指出其憲法依據時，就逕自提及稅法「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」；2011 年司法院釋字第 693 號解釋，則是在理由書最後而附帶提及「亦不生該二函違反量能課稅致抵觸憲法上平等原則之問題」，本號解釋因此係首次明確地指出，憲法第 7 條平等原則為稅法量能課稅原則的依據，且由此而進一步衍生出客觀淨值原則²。自此確認，基於憲法之平等原則對稅捐立法者在制定稅法規範時所產生的拘束力，司法院大法官也以量能課稅原則，作為落實憲法平等原則所要求之違憲審查基準，審視系爭稅法規範的合憲性，同時確認客觀淨值是由該處平等與量能課稅原則所進一步衍生而來的次要原則 (Subprinzip)³。

分析上開憲法解釋與所得稅法修正規定，吾人可注意以下幾個面向。首先，本號解釋已經明白指出，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2「薪資特別扣除額」，是同法第 14 條第 1 項第 3 類薪資收入在計算必要費用時，屬於「總額推估」之定額扣除的規定。這是為便利徵納雙方，無須設置個人帳簿或保存相關憑證，即可在計算薪資收入之時作必要費用的減除，以符量能課稅之客觀淨值原則要求，學理上對此概括計算費用規範，稱其基於實用性原則 (Praktikabilitätsprinzip)⁴。因此本號解釋在理由書中即提到，該規

² 2016 年底制定、一年後施行之納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇」，實際僅重申量能課稅與平等原則的意旨，對於量能課稅原則之意義與內涵，並未有進一步的說明，再請參照。

³ 相關文獻，可以參閱柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 60-67、87-101；柯格鐘（2016），〈論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑〉，《臺大法學論叢》，45 卷特刊，頁 1234-1252、1271-1278。

⁴ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 Rn. 145.

定係「為求降低稽徵成本，其目的尚屬正確」。然而，本號解釋卻又引述本條規定之立法院公報紀錄，謂其又係基於「減輕薪資所得者稅負之考量」，後者在語意上容易產生誤解，使人誤認為上開規定，係立法者為體恤薪資所得者辛勞而減輕其稅負的稅捐優惠。實際上，基於量能課稅之客觀淨值原則的要求，在實用性原則下，對於必要費用以概括性而設置定額扣除規定者，係為正確計算納稅義務人因獲取薪資所得之稅捐負擔能力的必要規定，無任何所謂之體恤或刻意以為減輕薪資所得者之稅負考量的優惠意義在內。實用性原則作為一種技術性原則、手段性原則，係為促進稅法之量能課稅的平等實現而存在，從而，量能課稅原則是實用性原則之目的，立法者採取必要費用之推估考量者，必須與目的原則之間合乎適當性、必要性與相當性等比例原則的要求考量。換言之，必要費用之總額預估的概括考量，無論是考量額度或考量項目範圍，必須要確實符合或得以涵蓋絕大多數之薪資所得者，為獲取薪資收入活動所必須支出必要費用的範圍。以所得稅法修正後之現行條文規定而言，吾人意見仍認為，立法者並未充分考量，薪資所得者若干必要費用，包括自居住地點到上班地點之合理範圍內的交通費、為取得職業或工作所需之資格與證照的教育訓練費用等需求。為達成量能課稅與基於實用性原則考量之概括定額扣除規定，並非屬於稅捐優惠，無寧受到來自於憲法平等原則與落實該平等原則誠命之量能課稅原則的拘束，牴觸量能而平等課稅原則之誠命者，立法者必須另循足夠的正當化理由⁵。

其次，立法者基於實用性原則考量下之量能課稅的客觀淨值原則，給予納稅義務人選擇以概括定額扣除，或以檢附相關證明文件為前提而提出列舉項目之必要費用的扣除，兩者在規範體系上應合併一同而放在所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定，方屬妥當。也就是，現行之定額扣除的所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 薪資所得特別扣除額規定，應將其移置所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定處，其規範模式與標準扣除額及列舉扣除額規範架構的模式相當。另方面，現行之所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規

⁵ 此處可進一步參閱，柯格鐘（2018），〈量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷：以所得稅法若干條文規定為例〉，《月旦法學雜誌》，276期，頁164-187。

定，修法過後讀來頗為冗長複雜，不易使人理解，尤其是為防止「薪資特別扣除額」被重覆適用，因而同時在第 1 款本文與第 2 款規定中增設之相關規定，即應使其簡化。理論上，為使所得稅額之計算可早日確定，經納稅義務人選定費用扣除規定後，不宜再准許其為變更，但在此同時，為避免因限制納稅義務人選擇而產生稅額負擔在事後計算發生過苛情況，亦有必要增設關於過苛調整之衡平措施（Billigkeitsmaßnahmen）的條款，方為妥當。

最後，基於客觀淨值原則，應稅所得額之計算，除司法院釋字第 745 號解釋所提及之薪資必要費用減除的規定以外，尚應包括薪資所得與不同類型所得例如財產交易所得，彼此之間為盈餘虧損的互抵計算，乃至於在滿足一定要件下，准許為同類型或不同類型所得跨年度之盈虧互抵計算的問題。這些未來將會是相關稅法條文在憲法解釋時，可能需要面對的重要議題。

參、長期照顧特別扣除額之增列

一、所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7 增列「長期照顧」特別扣除額

為因應近年來我國人口結構之改變，尤其是少子化及人口老化日趨嚴重的社會問題，為「配合政府推動長期照顧政策，適度減輕中低所得家庭照顧身心失能者之負擔」，立法者在 2019 年 7 月 1 日三讀、同月 24 日公布所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7 增列「長期照顧」特別扣除額，並溯及自同年 1 月 1 日開始施行。依據上開修正條文之規定：「自中華民國一百零八年一月一日起，納稅義務人、配偶或受扶養親屬為符合中央衛生福利主管機關公告須長期照顧之身心失能者，每人每年扣除十二萬元。」

本條規定就適用對象與適用要件的限制，依據新修正所得稅法第 17 條第 3 項規定：「納稅義務人有下列情形之一者，不適用第一項第二款第三目之 6 幼兒學前特別扣除及之 7 長期照顧特別扣除之規定：一、經減除幼兒學前特別扣除額及長期照顧特別扣除額後，納稅義務人或其配偶依第十五條第

二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上；二、納稅義務人依第十五條第五項規定選擇就其申報戶股利及盈餘合計金額按百分之二十八稅率分開計算應納稅額；三、納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。」依據立法理由二之說明，此項限制係「為使政府財政資源有效運用，比照第一項第二款第三目之 6 幼兒學前特別扣除但書規定，增訂第三項第一款及第三款，明定納稅義務人或其配偶適用稅率在百分之二十以上或基本所得額超過規定扣除金額（一百零七年度為六百七十萬元），不得扣除，並整併前開幼兒學前特別扣除但書規定。另鑑於一百零七年起實施股利所得二擇一課稅新制，納稅義務人選擇股利或盈餘按單一稅率百分之二十八分開計算應納稅額者，其適用稅率亦在百分之二十以上，爰於第三項第二款明定排除適用幼兒學前特別扣除額及長期照顧特別扣除額，以資明確。」

二、分析：司法院釋字第 701 號解釋、生存權保障及量能課稅與主觀淨值原則

在上開修法條文增列「長期照顧」特別扣除額之立法理由中，完全未提及 2012 年司法院釋字第 701 號解釋，頗讓人感覺驚奇。實際上，應該是基於本號之司法院解釋，才讓立法者真正認識到，納稅義務人在計算所得稅應納所得額之稅基時，除醫藥生育費列舉扣除額以外，實務上尚欠缺基於長期照顧所應支付的相關費用，並無相關法定項目可為扣除，因而有必要增列長期照顧扣除額，以正確計算納稅義務人為維繫自己、配偶或受扶養親屬之維繫生存需要所必須支出的相關費用。為進一步討論，先說明本號之解釋。

本件為聲請人在申報 94 年度個人綜合所得稅時，列報其需要長期照護之受扶養親屬的醫藥費用為列舉扣除額，計 68 萬餘元，而該管稅捐稽徵機關在納稅義務人申報後，依據職權調查認定，其中屬於 46 萬餘元並非醫療費用，亦非依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 規定所定之醫療院所出具的收據，乃將上開費用剔除，並命其補繳稅款。聲請人不服，據以提起復查，原處分機關在復查決定中，雖追認部分為醫療費用，但其餘部分仍

不准列扣，納稅義務人對於復查決定不服，迭經訴願與行政訴訟均遭到駁回，乃就上開條文規定之合憲性，聲請司法院大法官作出解釋。

2012 年司法院大法官釋字第 701 號解釋指出，「所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段規定……經修正公布為『全民健康保險特約醫療院、所』，規定意旨相同），就身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等）之醫藥費，亦以付與上開規定之醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」在本號解釋理由書中，司法院大法官指出，「憲法第 15 條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第 155 條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符。」換言之，基於生存權保障，司法院在本號解釋中對於系爭所得稅法規範，是否違反憲法第 7 條規定之平等原則，採取較一般適用於稅法規範違憲審查標準為合理關聯性之寬鬆審查標準相較而較為嚴格的基準，即採用實質關聯性的違憲審查標準。基此，「系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除（財政部九十九年七月八日台財稅字第○九九○〇一八一二

三〇號函參照)。惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。故系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。」乃為主文宣示內容。

本號解釋雖宣告系爭法律規定違憲，但納稅義務人為支付，無論是本人、配偶或受扶養親屬之長期照顧費用的問題，並未能根本解決，蓋因為上開解釋僅僅針對以醫療費用之形式所產生的長期照顧費用，不論納稅義務人所支付對象，是否為公立醫院、全民健保特約醫療院所、或經財政部認定有會計記錄完備之醫院者為限，才得以適用所得稅法上述規定而為列舉扣除。實際上，長期照顧除包括醫療院所在內所提供的機構照顧以外，常常亦有居家照顧與其他相關費用支付之需求，而這些非以醫療費用之形式所支付的長期照顧費用，均無法認列計算，故而為正確計算納稅義務人之稅捐負擔能力，立法者乃增訂此一「長期照顧」特別扣除額，依衛生福利部、勞動部及國軍退除役官兵輔導委員會提供須長期照顧之身心失能者資料，使納稅義務人、配偶及受扶養親屬在符合規定要件前提下，得以依照修正後之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7 的規定而認列減除。

「長期照顧」特別扣除額之增訂，誠如司法院釋字第 701 號解釋所正確指出，係基於我國憲法保障生存權規範意旨，故而在計算納稅義務人之稅負能力時，依據平等而量能課稅原則所衍生之「主觀淨值原則」(subjektives Nettoprinzip)，應稅所得額之稅基的計算，應在前述之客觀淨值(收入減去成本必要費用與虧損)後，同時還要再減除納稅義務人，為維持納稅義務人

自己、配偶及受扶養親屬之維繫生存所需費用後的餘額，其淨額才是計算納稅義務人稅捐負擔能力的起點。2016 年底所制定、一年後正式施行之納稅者權利保護法第 4 條規定，亦同樣重申在我國應有最低生活費用不課稅的基本原則。是以，立法者上開增訂所得稅法相關條文以反應生存權受憲法保障的作為，實值得鼓勵並予以贊同。

然而，美中不足之處，上述條文設有所謂「排富條款」。亦即，依據新增訂之所得稅法第 17 條第 3 項規定，凡納稅義務人或其配偶依照所得稅法第 15 條第 2 項規定計算所得稅額之適用稅率在 20% 以上者；納稅義務人對於股利所得選擇使用股利及盈餘合計金額按 28% 稅率分開計算應納稅額者；納稅義務人依照所得基本稅額條例第 12 條規定計算之基本所得額超過同條例第 12 條規定之扣除金額（2019 年為 670 萬元）者，不適用此處新增訂之「長期照顧」特別扣除額，也同時不適用同條第 1 項第 2 款第 3 目之 6 的「幼兒學前」特別扣除額。姑且不論，我國綜合所得稅稅基之課稅級距相當短窄，且諸多資本利得例如不動產交易所得（房地合一）與證券交易所得額，也不在綜合所得之課稅稅基的計算範圍內，從而，我國之個人綜合所得課稅，倘若適用課徵稅率為 20% 者，是否已經該當於本地社會中概念上所謂「富人」，已經頗為可疑，適用 20% 稅率者無寧多數僅止於中產受薪無論藍白領或執行業務者或獨資合夥事業經營者而已，「長期照顧」本係基於納稅義務人之本人、配偶或受扶養親屬，因為年齡與身體狀況所自然發生，基於憲法對人民生存權之保障，不論貧窮中產或者富人階級同樣有其適用，故而依據量能課稅原則之主觀淨值原則，據以計算納稅義務人真正稅捐負擔能力的規範，就不應該排除富人階級乃至於中產階級在外。換言之，無論是「長期照顧」特別扣除額或者是「幼兒學前」特別扣除額，對於人民生存權之保障，同樣皆應有適用，適用於所有之納稅義務人。因此，本條兩類關於特別扣除額之規定，並不應該存有所謂之「排富條款」，立法者在此係混淆了稅法之量能課稅原則與基於社會國原則（Sozialstaatsprinzip）之需要原則

（Bedürfnisprinzip）的稅捐法律規範間之界限⁶，上述規定之排富條款應違反平等量能課稅原則而有違憲疑慮。

肆、境外資金匯回管理運用及課稅條例

一、立法目的、背景及法條規範要旨簡述

今年（2020）適逢臺灣總統大選年，在年初選舉前一貫受各界矚目之財稅法議題，概屬本法的「境外資金匯回管理運用及課稅條例」。本條例立法目的，依據條例第 1 條規定：係「為引導個人匯回境外資金，及營利事業匯回境外轉投資收益，於符合國際規範下，促進我國整體經濟發展，特制定本條例。」在立法理由二中明確指出本條例立法背景之因素，「有關本條例所涉國際規範有二部分，其一係洗錢及資恐防制規範：亞太防制洗錢組織（Asia Pacific Group on Money Laundering, APG）要求其會員實施自願性稅務遵從（Voluntary Tax Compliance）計畫者，應合於防制洗錢金融行動小組（Financial Action Task Force on Money Laundering, FATF）訂定洗錢及資恐防制規範並於該計畫實施前向其秘書處報告供其檢視；其二係禁止有害租稅措施規範：經濟合作組織（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）發布構成有害租稅措施（Harmful Tax Practice）之認定原則，並要求其會員國修正或廢止有害租稅措施；歐盟亦針對第三國稅制進行檢視並發布稅務不合作國家名單，要求其修正或廢止有害租稅措施。爰本條例規劃及執行係遵循並符合上開國際規範。」可為參照。

在上述立法目的與背景下，本條例之條文主要涉及到境外匯回資金的課稅、資金用途限制，與資金匯回途徑及其申請程序。在資金匯回課稅方面，本條例第 4 條第 1 項規定：「個人匯回境外資金及營利事業匯回境外轉投資收益，得選擇依本條例規定課稅，免依所得基本稅額條例、臺灣地區與大陸

⁶ 關於稅捐法規範與社會法之間的關係，可以參見 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1 Rn. 42, 43.

地區人民關係條例及所得稅法規定課徵基本稅額及所得稅，且一經擇定不得變更。」換言之，依據本條例規定而匯回資金之課稅，優先適用於本條例的規定。條文立法理由即指出：「一、考量個人境外資金因累積多年而有辨識及舉證所得金額與判定是否逾核課期間及計算基本所得額之困難，為協助該等個人完納稅捐，爰對個人無法判別所得金額之整筆匯回資金以特別稅率課稅。又營利事業對其境外轉投資事業如具有控制能力或重大影響力者，對該等轉投資事業盈餘之分配具決策權，倘轉投資事業當年度盈餘經股東同意或股東會決議不分配，該營利事業依所得稅法規定，得免列投資收益。是以，現制下營利事業如未獲配境外轉投資收益，尚無須課稅。為鼓勵營利事業之境外轉投資事業儘速分配盈餘並回臺投資，爰規定營利事業自其具有控制能力或重大影響力之境外轉投資事業獲配投資收益且匯回者，得適用特別稅率，俾促渠等將獲配盈餘投資國內相關產業，同時提前徵起稅收。二、第一項定明個人選擇依本條例規定課稅之境外資金，免依所得基本稅額條例規定課徵基本稅額及臺灣地區與大陸地區人民關係條例規定課徵綜合所得稅；營利事業選擇依本條例規定課稅之境外轉投資收益，免依所得稅法、臺灣地區與大陸地區人民關係條例及所得基本稅額條例規定課徵營利事業所得稅，且一經擇定不得變更。又本條例僅係就前開匯回之資金免依所得基本稅額條例、臺灣地區與大陸地區人民關係條例及所得稅法規定課稅，倘該資金涉遺產、贈與或其他課稅事宜，仍應依遺產及贈與稅法或相關稅法規定課稅。例如：個人甲選擇依本條例規定課稅，將其境外資金匯回，惟其中部分資金存入以其子名義開立之專戶，倘構成贈與稅課稅要件，仍應依遺產及贈與稅法規定課徵贈與稅。」

又匯回資金之課稅稅率，依據同條例第 5 條第 1 項規定：「個人向戶籍所在地稽徵機關申請適用本條例規定，經稽徵機關洽受理銀行依前條第四項規定審核後核准，於下列期間將境外資金匯回存入外匯存款專戶時，由受理銀行按下列稅率代為扣取稅款：本條例施行之日起逾二年後始匯回之資金不適用之：一、於本條例施行之日起算一年內，稅率為百分之八。二、於本條例施行滿一年之次日起算一年內，稅率為百分之十。」訂定此等稅率標準之

立法理由指出：「（一）參考現行各類海外所得推計課稅之平均所得率約百分之五十一，按所得基本稅額條例規定個人適用稅率百分之二十計算，訂定本條例適用稅率為百分之十；另為鼓勵個人加速將境外資金匯回投資，爰對第一年即匯回者予以酌減按百分之八稅率課徵。（二）考量所得稅法規定營利事業所得稅稅率與所得基本稅額條例規定個人基本稅額稅率同為百分之二十，爰定明營利事業適用本條例之稅率與個人適用稅率相同。（三）另基於對來自各地資金均一致公平待遇，爰大陸地區來源資金第一年匯回者亦適用百分之八稅率，第二年匯回者適用百分之十稅率。」

關於匯回資金使用用途之限制，依據本條例第 4 條第 3 項的規定：「個人及營利事業適用本條例規定匯回之境外資金、境外轉投資收益，不得用於購置不動產、依不動產證券化條例所發行或交付之受益證券。但依第七條第一項規定經經濟部核准投資用於興建或購置供自行生產或營業用建築物者，不在此限。」關於資金匯回之途徑與申請投資的程序，則可以參見本條例第 7 條與第 8 條規定。

二、分析：境外所得稅負減輕與租稅赦免爭議性

由於我國所得課稅規範體系之不完備，加上各種立法者在制定稅法規範時，有意無意之間透過立法技術而產生法外空間或者規範漏洞，特別是我國個人課徵綜合所得稅，關於境內居住者之個人（稅籍居民），並未如一般採取屬人主義之國家例如美國、德國或日本，係就稅籍居民之全球所得而為所得額的計算課稅，在我國，依據所得稅法 2 條第 1 項規定，稅籍居民仍僅對中華民國來源之所得課稅，至於非屬中華民國來源之所得者，在我國，係另依據所得基本稅額條例規定而課徵所得基本稅額（最低稅負制）。所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 1 款規定，其中臺灣地區與大陸地區人民（簡稱兩岸人民）關係條例之第 24 條、第 25 條規定併入我國來源所得而課徵綜合所得稅，與香港澳門關係條例第 28 條、第 29 條規定仍維持課徵所得基本稅額的處理方式有異，因此產生諸多屬於由我國稅籍居民所掌握，透過香港而投資於各國，存放在境外之金融機構帳戶內的資金，多年來並未被實質有效

課稅。這些資金，隨著國際經濟環境之變動（例如中美貿易戰）與各國加強對於跨國活動個人與企業資金之流動，涉及稅捐規避甚至是逃漏稅捐行為的規範管理，透過 G20 委託國際經濟合作組織（Organization for Economic and Co-operation and Development, OECD）而提出之「稅基侵蝕與利潤移轉」（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行動計畫方案，對於各國提供各種之稅捐立法修法建議、強化稅捐資訊透明度，及稅捐資訊之交換與各國爭端機制的解決，這些由我國稅籍居民之個人與營利事業所掌握的境外資金，也逐漸產生希望能夠返鄉的動機與經濟需求，從而，也就有了本條例規範條文的制定。

並非個人所有留存於境外帳戶內之資金，都涉及到稅籍居民之納稅義務人可能從事於逃漏稅捐或稅捐規避行為而屬於本應課徵稅捐的所得，例如納稅義務人先前由境內匯出至境外之資金的原本，或者利用境外資金在境外所賺取之所得，在未超過所得基本稅額條例免稅額範圍而經由多年下來的累積，這些資本或所得並無課徵我國稅捐的問題，但因為這些資金跟所得，可能與從事於稅捐規避或逃漏稅捐行為的資金及所得，一方面沒有可供核實查核之帳簿與憑證，另一方面則是要求稅捐稽徵機關依據職權調查，不僅所需費用甚鉅、時間也將拖延甚久，現實上不太可行。從而，透過本條例制定而對於該等從境外而匯回到國內存入特定帳戶之資金，給與一個較現行所有的稅法規定，無論是較諸於所得基本稅額條例之 20% 比例稅率，或者是較諸於所得稅法之個人綜合所得稅率的邊際稅率最高到 40%，與營利事業課徵所得稅稅率 20% 比例稅率，均屬於較低比例之稅率的稅捐負擔（分別為 8% 與 10%），加上又可以因此而免除納稅義務人本來可能負擔之不利利益，例如利息與滯納金，甚至也包括可能訴追之稅捐行為罰、漏稅罰與逃漏稅捐罪責，這種依據資金匯回條例所給予之低稅率稅捐負擔，實具有租稅減輕或謂為租稅赦免（Steueramnestie）的意義在內，值得進一步討論。

在租稅減輕方面，雖然此種稅負減輕之效應，確實是條例之制定者即立法者的本意，藉此而希望吸引屬於我國稅籍居民者置放於境外帳戶內之資金以回到國內，故而有該等條例法律規範作為其合法依據，但此種稅負減輕效

應是否具備正當性，備受爭議。爭議主要在於條例制定之前，這些存放於境外資金可能都涉及到應課徵所得稅之應稅所得或所得基本稅額，本屬應徵我國稅捐範圍卻未被有效地課徵，待本條例制定通過後，就可以較輕稅率而為稅捐計算徵收，此舉無論是相對於過去曾經遵守稅法規範而為境外所得之誠實、及時且為稅捐完全申報的納稅義務人而言，或者是當時曾因內部發生紛爭而遭檢舉，使該管稅捐稽徵機關發動調查因而查獲遭到補稅的納稅義務人而言，條例所給予稅負減輕之結果，無疑造成兩者之納稅義務人間事實上不平等的對待，條例制定之結果其實也是種不當宣示，宣示其未盡義務者反將因此而獲利，對於未來我國強化納稅義務人對於境外應課稅所得之事實與證據資料，應為誠實、及時且完全之稅捐申報的協力義務規範立法者，形成實質與心理上的障礙，人們甚至會不當地期待，只要違法且未誠實及時完全申報之案例與納稅義務人數夠多，就可以透過推動國會之立法而為此類稅負減輕的規範，一舉而結清並勾消過去數年間本應及時繳納的稅負，正是這種期待與僥倖的心理狀態，不利於建構符合稅捐正義之稅捐法制精神與稅捐倫理的培養。

在租稅赦免方面，不論是納稅義務人先前將境內資金匯出至境外、在境外繼續運用該等資金累積以進行投資因此而獲得應課稅所得額或者所得基本額，本條例之規範，是否涉及到赦免納稅義務人因此曾經違反稅捐之誠實、及時且完全申報的稽徵協力義務的行政罰與逃漏稅捐罪等制裁，是否因此而免除租稅法以外所可能涉及之不法犯罪，例如洗錢、詐欺、背信，頗值得思量。實際上，如果資金匯回條例，不能同時提供上揭有關不法行為制裁免除者，資金匯回在實務上的積極效應會顯得極為有限，僅能吸引到屬稅籍居民之營利事業，原則上有帳證可供查核之境外轉投資資金回到臺灣，對於稅籍居民之個人先前曾經可能涉及以不法行為而轉匯至境外金融機構帳戶內之資金，並沒有真正的吸引力，蓋若因這筆匯回境內帳戶課稅之資金，反而因此而開啟權責機關職權調查進行的制裁程序，資金曝光而導致刑事犯罪或不法行為之調查與追訴的代價更高，對於該等工於規範漏洞而為精明計算的自然人而言，勢將得不償失。

基於本條例第 1 條規定，資金匯回條例規範目的：「為引導個人匯回境外資金，及營利事業匯回境外轉投資收益」，因此條例規範對是否涉及稅捐制裁或其他非租稅法制裁者，並未觸及，其若主張應同時免除制裁者，將欠缺法律明文規定以為依據。依本條例第 4 條第 4 項規定：「本條例之執行，應符合洗錢防制法、資恐防制法及相關法令規定。」換言之，上開資金匯回條例不可能免除納稅義務人依其他法律，包括洗錢防制法、資恐防制法及相關規定遵法義務與相關違反遵循義務所可能產生之行政罰與刑事責任。另一方面，依稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第四十一條至第四十五條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」由於法條規定之「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者」，應該是指納稅義務人依據原先應補報補繳之法律規範，作為法律依據的所得稅法或所得基本稅額條例，從而，依據本處資金匯回條例所為稅捐申報與繳納稅款，似無法直接適用該處條文規定作為納稅義務人免行政罰或刑事不法免刑的依據。因此，本條例施行後是否果真能發揮資金吸引回臺成效，仍有待繼續觀察。

伍、嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例

隨著今年（2020）農曆年節過後，新型冠狀病毒疫情發展，我國於今年 2 月 25 日制定、同日公布之「嚴重特殊傳染性肺炎防治及紓困振興特別條例」，依據條例第 1 條規定：「為有效防治嚴重特殊傳染性肺炎（COVID-19），維護人民健康，並因應其對國內經濟、社會之衝擊，特制定本條例。」以下簡述條例中與稅捐有關條文規定與其立法意旨。

一、僱主基於防疫需要而給付員工薪資之加倍減除：第 4 條規定與立法理由

首先，在條例第 4 條第 1 項規定：「機關（構）、事業單位、學校、法人、團體給付員工依前條第三項規定請假期間之薪資，得就該薪資金額之百分之二百，自申報當年度所得稅之所得額中減除。其給付員工依中央流行疫情指揮中心指揮官所為應變處置指示而得請假期間之薪資，亦同。」本條規範之立法理由指出：「受隔離者、檢疫者及其照顧者配合防疫需要請假，因不可歸責於僱主，得不給付其等請假期間之薪資。惟為提高僱主給付薪資誘因，並使其積極參與防杜嚴重特殊傳染性肺炎之蔓延，降低傳播風險，且考量本條例第三條規定應給予防疫隔離假之任職處所，除營利事業，尚包括其他事業單位（如：事務所、醫療院所等），爰於第一項定明機關（構）、事業單位、學校、法人、團體給付員工依第三條第三項規定請假期間及依中央流行疫情指揮中心指揮官所為應變處置指示而得請假期間之薪資費用，均得自當年度所得額加倍減除。又第一項後段所定依中央流行疫情指揮中心指揮官所為應變處置指示而得請假，例如本條例公布前，中央流行疫情指揮中心指揮官所為高級中等以下學校延後二週開學，家長為照顧其十二歲以下或就讀國中、高中持有身心障礙證明之子女之防疫應變措施而請是類假別之情形，併予說明。」

然而，「為避免營利事業就同一薪資費用重複享有租稅獎勵，爰於第二項定明員工請假期間之薪資給付金額已適用其他法律之租稅優惠者（例如研究發展工作全職人員之薪資費用適用研究發展支出投資抵減優惠），不得重複適用租稅優惠」，故而本條例第 4 條第 2 項同時規定：「前項給付員工之薪資金額已適用其他法律規定之租稅優惠者，不適用前項規定。」

相關「第一項請假期間、員工、給付薪資金額範圍、所得額範圍及減除方式、申請期限、申請程序、應檢附之證明文件及其他相關事項之辦法，由中央衛生主管機關會同財政部並會商相關機關定之。」本條例第 4 條第 3 項之規定，可為參照。

二、受疫情影響而領受政府補助或補貼之免納所得稅：第 9 條之 1 規定與立法理由

立法者在同年 4 月 21 日修正並公布條例第 9 條之 1 第 1 項規定：「受嚴重特殊傳染性肺炎影響而依本條例、傳染病防治法第五十三條或其他法律規定，自政府領取之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，免納所得稅。」條文之立法理由指出：「對於執行嚴重特殊傳染性肺炎之防治、醫療、照護工作者，以及受該傳染病影響而發生營運困難之產業、事業、醫療（事）機構、相關從業人員及其員工，政府依本條例、傳染病防治法第五十三條或其他法律規定發給相關之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，考量其發給目的或在慰勉、獎勵執行相關工作成效，或在協助產業等降低損失及使其復甦，加以相關經費來自政府預算支應，如就所領取之相關補貼、補助等仍予課稅，將喪失原發給之目的，爰參照災害防救法第四十四條之三為本條規定。」在此同時，「考量上述之補貼、補助、津貼、獎勵及補償等經費是政府特別編列預算用在協助產業等降低損失及使其復甦，如移做為抵銷、扣押、供擔保或強制執行之標的，將喪失政府扶助產業之原意，因此增列」本條文第 2 項乃規定：「前項自政府領取之補貼、補助、津貼、獎勵及補償，不得作為抵銷、扣押、供擔保或強制執行之標的。」

三、分析：社會目的之稅捐法律規範與稅捐優惠規範的正當性

由於實務上，容許立法者以稅捐規範作為追求非財政目的之手段，因此這些並非追求使國庫獲得其財政收入為主要目的之法律規範，被統稱為社會目的（Sozialzweck）之稅法規範⁷。德國租稅通則第 3 條第 1 項規定：「稱租稅者，謂公法團體基於獲取收入之目的，對所有該當於給付義務之法律構成

⁷ 此處之社會目的者，係指廣義之社會目的（Sozialzweck i.w.S.），包括經濟、文化、教育、環保、國民健康，或者慈善等各種公益之目的，並非專指狹義之社會目的（Sozialzweck i.e.S.），例如社會救助或社會連帶等。此處可以參見，Hey, (Fn. 4), § 3 Rn. 21 f.

要件之人，所課徵之不具有對待給付的金錢給付；收入得為附帶目的」⁸，此處第 2 分句所稱以收入為附帶目的，即指追求「社會目的」為主要目的、財政收入為次要目的的稅法規範。這類規範，通常基於維護公眾利益之理由（Gründe des Gemeinwohls）⁹，因此便以公益原則（Gemeinwohlprinzip）作為衡量社會目的之稅法規範，是否具有正當性的一般性原則（Generalprinzip）¹⁰。除公益原則之外，該等稅法規範尚須另外具備以下兩項基本原則，分別為與社會國原則有密切相關之需要原則（Bedürfnisprinzip）與獎勵功績之獎勵原則（Verdienstprinzip）的稅法規範。前述條例之第 4 條第 1 項，僱主基於防疫需要而給付員工薪資的加倍減除者，係基於公益原則與獎勵原則而提供僱主之稅捐優惠，以鼓勵其繼續支付基於防疫而需要請假之員工的薪資；修正後之條例第 9 條之 1，係對於受疫情影響而領取政府給予補助或補貼的產業與相關產業員工之收入免稅，此係基於公益原則、獎勵與需要原則，而給予相關受益對象享有稅捐優惠的待遇。蓋依據本條文之立法目的指出，其係為慰勉、獎勵執行相關之工作成效，此應係獎勵原則，或在協助產業或相關從業人員等以降低其損失或使其復甦，應係基於急難救助之需要原則，因而領取政府補助或補貼所為之移轉收入（Transferleistung）給予免稅優惠，蓋基於補助目的而為之移轉收入，倘若同時又基於稅捐規範而為應稅所得額計算者，勢將與當初給予補助之目的發生相互抵觸衝突的效應。為此，免稅規定實係為貫徹政府補助之政策目的下立法者所為之價值連貫的決定。

然而，此種稅捐優惠規範，應當有所限制。依據納稅者權利保護法第 6 條第 1 項規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之稅捐優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」換言之，稅捐優惠規範應依據政策之目的而適度（angemessen）地給與¹¹。因此，依據本條例第 4 條第 2 項之規定：「前項給付員工之薪資金額已適用其他法律規定之租稅優

⁸ 德國租稅通則第 3 條第 1 項規定之中文翻譯，請參照陳敏（譯）（2013），《德國租稅通則》，頁 4，司法院。

⁹ Hey, (Fn. 4), § 3 Rn. 132.

¹⁰ Hey, (Fn. 4), § 3 Rn. 133.

¹¹ Hey, (Fn. 4), § 3 Rn. 134.

惠者，不適用前項規定。」固在防止前述過度之稅捐優惠，但同樣依據本條例而給予僱主之稅捐優惠，即本條例第 4 條第 1 項基於防疫之需要而給付員工薪資的加倍減除，與本條例第 9 條之 1 受疫情嚴重影響產業之僱主領受政府補貼收入免稅的稅捐優惠，是否為重覆的稅捐優惠？本條例中未有進一步規定。依據本條例第 4 條第 3 項授權而制定之「嚴重特殊傳染性肺炎員工防疫隔離假薪資費用加倍減除辦法」第 4 條第 1 項則是設有規定：「適用本條例第四條第一項規定之機關（構）、事業單位、學校、法人、團體，給付其員工請假期間之薪資金額，應減除政府補助款部分，且以稅捐稽徵機關核定數為準。」故而，在解釋上僱主在適用本條例第 4 條第 1 項之薪資費用加倍減除時，亦同樣不應將政府為提供受疫情影響產業的員工而給予之補助或補貼款項計入，應以僱主實際給付員工之薪資作為加倍減除的計算基礎。再者，依據同條第 3 項亦設有規定：「機關（構）、事業單位、學校、法人、團體依本辦法規定得減除之金額，以減除當年度依所得稅法第十四條第一項第二類、第十類或第二十四條規定計算之所得額至零為限；依前開所得稅法規定計算所得額已為負數者，不得依本辦法規定適用加倍減除。」換言之，加倍計算減除並不得將其所得額據以計算而為虧損，並因此而將該虧損與往後年度所得額進行合併計算（所得稅法第 39 條第 1 項規定參照），同樣係在避免發生過度之稅捐優惠的問題。

最後，與稅捐稽徵法第 48 條之規範意旨相通，「嚴重特殊傳染性肺炎員工防疫隔離假薪資費用加倍減除辦法」第 6 條規定：「依本辦法規定申請加倍減除之薪資金額，經稅捐稽徵機關查明有虛報情事者，依所得稅法第一百十條有關短漏報稅額規定及依稅捐稽徵法第四十八條第一項有關停止並追回其享受獎勵待遇之規定處理。」併予說明。

陸、審議中之稅捐稽徵法修正案與兩個重要的憲法 解釋：代結論

一、稅捐稽徵法修正草案規範要點要旨

一個值得關注者，為此刻在立法院審議中之稅捐稽徵法的修正草案，蓋隨著社會環境快速變遷，行政程序法、訴願法、行政訴訟法、所得稅法與納稅者權利保護法等相關行政法規陸續之制定或修正，現行規定已經無法符合社會需要，而有通盤檢討之必要，另方面則是稅捐稽徵法係對於內地之稅捐稽徵程序作共同通用事項的統一性規定，攸關納稅義務人權益及稅捐稽徵機關之稽徵行政甚鉅，且司法院解釋、行政法院之判決及專家學者亦迭有檢討修正呼籲與建議，故為因應實際之需要，同時兼顧維護納稅義務人之權益及確保國家的租稅債權等事項，乃提出稅捐稽徵法修正草案¹²。在此，就以下之修正要點作簡要說明並予以分析。

首先，為稅捐稽徵法第 20 條關於滯納金規定之修正，由原先「每逾二日」計算調降為「每逾三日」按滯納數額計算加徵 1%；其次，是稅捐稽徵法第 21 條與第 22 條，增訂有關稅捐行政救濟之程序標的，應包含核定稅捐處分，受理訴願機關倘認核定稅捐處分違法、不當或行政法院認其違法者，應併同復查決定撤銷之。在此同時增訂納稅義務人對於核定稅捐處分提起行政救濟，經撤銷原處分且須另為處分之確定案件，或因天災、事變或不可抗力之事由致無法作成核定稅捐處分者，其核課期間自須另為處分確定之日起 1 年內，或障礙事由消滅之日起 6 個月內，其時效不完成；另外，修正條文第 22 條，增訂土地增值稅之核課期間的起算日及其概括規定；條文第 24 條規定，修正稅捐保全之相關規定，包括已提供相當財產擔保者，不適用禁

¹² 請參見財政部（2019），《稅捐稽徵法部分條文修正草案總說明》，<https://law-ot.mof.gov.tw/DraftOpinion.aspx?id=34622>（最後瀏覽日：06/30/2020）。

止處分，並刪除限制欠稅之營利事業註銷登記的規定，同時將稅捐稽徵機關聲請法院假扣押之時點，由「欠繳應納稅捐」提前至「法定繳納期間屆滿或繳納通知文書送達後」，以及核定稅捐處分經行政救濟撤銷確定，除須另為處分，且納稅義務人有逃避稅捐執行之跡象，應解除已實施之保全措施，同時為避免納稅義務人怠於行使權利或有詐害債權人之行為，因此規定稅捐之徵收準用民法第 242 條至第 245 條、信託法第 6 條、第 7 條等規定；增訂稅捐稽徵法第 26 條之 1，納稅義務人申請加計利息之分期繳納的相關規定；對於納稅義務人申請退還溢繳稅款之期間，提供兩種不同版本的修正草案，包括甲案為不區分溢繳稅款係因納稅義務人或政府機關之錯誤所致者，均為 10 年，或者採用乙案，以溢繳稅款係因納稅義務人之錯誤所致者，期間延長為 10 年，加計利息之利率基準日則修正為「各年度 1 月 1 日」，並訂定本次修正適用原則，同時增訂因為不法原因而為給付者，準用民法第 180 條第 4 款規定；納稅義務人繳納復查決定應納稅額得暫緩移送強制執行之金額比例，由「半數」修正為「三分之一」，並訂明本次修正於過渡期間適用原則；修正納稅義務人逃漏稅捐之刑事罰規定，提供甲案之修正法定刑度、乙案之修正法定刑度同時增訂逃漏稅額情節重大者加重處罰的規定、丙案則是修正法定刑度，並增訂處罰對象，包含消極逃漏稅捐行為及逃漏稅額情節重大者加重處罰規定；最後，則是修正稅捐稽徵法第 44 條規定，將營利事業未依規定給與憑證、未取得憑證或未保存憑證之處罰，按查明認定總額「處百分之五」計算罰鍰者，修正為「處百分之五以下」。

限於文字篇幅，本文僅在此處就修正草案中，關於稅捐稽徵法第 24 條稅捐債權保全程序，進行簡單扼要分析。修法草案將稅捐債權保全之時點，於草案之第 24 條第 1 項第 2 款之稅捐債務「繳納通知文書送達後」或者第 3 款之「法定繳納期間屆滿後」，並以納稅義務人在稅捐債權債務實現前，存有「隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」為其保全程序進行的前提要件者，實為立法進步，但是這些前提要件，仍必須在法律規定中，以相對更明確之要件或類型特徵加以描述，例如納稅義務人之財產存有大量且無正當理由的流失、將高額資產移轉至境外，或高額資產無償移轉予第三人所有等

情況，使其適用上不僅更明確，也使徵納雙方有可資為遵循與判斷的依據。此外，立法上應增訂納稅義務人在稅捐債權保全程序中，負擔一定程度之合於經驗法則上必要範圍內的協力義務，例如應使納稅義務人申報過去特定期間內之財產狀態、製作財產目錄或清冊，以及財產流失狀態的說明，同時對於申報資料違反客觀真實義務者，應施以一定程度之違反誠實申報義務的制裁，蓋因我國稅法規範實務上之稽徵協力義務，往往僅到納稅義務人應在稅捐申報階段，應為誠實、及時且完全之課稅構成要件事實的申報為止，倘若是在稅捐申報後之稅款繳納與執行的時期，包括稅捐債權保全程序在內，若沒有相對應之協力義務與協力義務違反的制裁，稅捐債權最終仍會落空，課稅規範目的仍無法達成。另一方面，草案之稅捐稽徵法第 24 條第 2 項限制出境作為稅捐債權保全程序的手段，目的仍在於要求納稅義務人配合稅捐稽徵機關，對於納稅義務人過去一段時期之財產狀態與財產流失情形，進行必要範圍內依據職權的行政調查，以確認納稅義務人是否存在著前述「隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」情況。然而本次修法，未能同時在該處規定中，明確加入納稅義務人「隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象」與其相對明確要件特徵的規定，實在頗為可惜，僅能透過草案第 24 條第 3 項第 6 款增訂但書之規定，在體系上據此解釋而為同一結論的理解。又關於草案第 24 條第 4 項增訂有關稅捐債權人之代位權與撤銷權行使的規範，固然可見於我國關稅法第 48 條第 4 項亦有類似規定，但上開規定其實與強制執行法關於其他財產權執执行程序，例如使債權人向第三債務人為收取或移轉或支付轉給債權人之命令（強制執行法第 115 條第 2 項規定參照）、以命令禁止債務人為處分並禁止第三人為交付或移轉，甚至是命第三人將該動產或不動產交予法院，以依關於動產或不動產執执行程序執行者（強制執行法第 116 條第 1 項規定參照），在行政執行法準用強制執行法規定（行政執行法第 26 條規定參照）時，要如何協調稅捐稽徵機關之稅捐債權保全程序（如本處之代位權與撤銷權的行使），與法務部行政執行署依行政執行法而為金錢債權執行

程序（收取或轉給或禁止第三人為處分）¹³，將會是未來仍待需要透過實務與立法加以解決的問題。

二、司法院釋字第 779 號、釋字第 788 號

末了，本文想要討論近兩年內所出現關於稅法規範的兩號釋憲解釋，以為最後回顧的整理。首先，是 2019 年司法院釋字第 779 號就非都市土地交通用地之免徵土地增值稅的釋憲案。本件釋憲案爭點一部分，為土地稅法第 39 條第 2 項規定：「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉」，準用同條第 1 項規定「被徵收之土地」免徵土地增值稅，及財政部 90 年 11 月 13 日台財稅字第 0900457200 號函關於非都市土地地目為道之交通用地，無上開免稅規定適用者，本件大法官認為「以都市計畫地區經依法指定之公共設施保留地為限，而不包括非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者」，因此對於二者間構成差別待遇，而系爭規定「之所以僅就公共設施保留地（而未及於其他土地）免徵土地增值稅，其立法理由係考量土地倘經指定為公共設施保留地，其財產價值即大減，嚴重影響土地所有人之權益；因政府財政困難，土地經指定為公共設施保留地後，至被徵收之期間常延宕多年，其土地流動性受限，於政府徵收前土地並無市場增值，以致影響市場交易機會及價值，若交易時仍規定須繳納土地增值稅，有違最後於徵收土地時免繳之原意；公共設施保留地交易時，通常依公告現值徵收土地增值稅，而公告現值繫諸政府政策，未必反映市場價值，如據以徵收土地增值稅，既不合理，且不符社會公平正義原則；就同一公共設施保留地，徵收時之土地所有人無須繳納土地增值稅，而徵收前交易之土地所有人卻須繳納土地增值稅，亦有失公平¹⁴。是系爭規定係為彌補都市土地經指定

¹³ 在德國，由於稅捐債權之保全與執行程序，均由稅捐稽徵機關依據稅捐通則規定為之，不適用聯邦行政執行法的相關規定，從而，不會有我國法制上所存在，必須協調兩個權責主管機關的法制問題。例如前述有關其他財產權之執行程序，德國稅捐通則第 321 條即規定準用強制執行法之相關規定，因而無需要另設稅捐稽徵機關之代位權與撤銷權的規定。

¹⁴ 立法院公報處（1997），《立法院公報》，86 卷 15 期，下冊，頁 83-85，立法院。

為公共設施保留地所造成之不利益，而予免徵土地增值稅之優惠，以追求公平。核其目的，尚屬正當。」而「非都市土地如經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者……其使用受限制，流動性、市場交易機會及價值，因政府之政策及法令而受不利影響之情形，與依都市計畫法指定之公共設施保留地受不利影響者相當。……此類非都市土地，性質與依都市計畫法指定之公共設施保留地相似，在土地增值稅之徵免上，理應等同處理，俾符合租稅公平原則及憲法第 7 條保障平等權之意旨。然系爭規定僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅，而非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不在免徵土地增值稅範圍內。衡諸上述，其差別待遇顯不合理，且相關機關對此等差別待遇並無合理之說明，是於此範圍內，系爭規定之差別待遇手段與其目的之達成間欠缺合理關聯，而與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。」乃為本號解釋主文的宣示。

綜觀本號解釋，建立在公共設施保留地之所有權人，基於為公共利益而受有特別犧牲的理由，故而給予免稅優惠待遇因此而具有正當性為其立論基礎。然而，此種說法卻忽略了土地稅法第 39 條第 2 項規定本身正當性的問題。進一步說明，本號解釋在此處引用立法院公報紀錄所載，「同一公共設施保留地，徵收時之土地所有人無須繳納土地增值稅，而徵收前交易之土地所有人卻須繳納土地增值稅，亦有失公平」為由，作為後續評價之依據。然而，公共設施保留地之土地，在實際被公權力機關發動公用徵收以前，倘若系爭之土地經過市場而為轉售的行為，買受人已以低於公告現值之市場價格而買進該等公設保留地，當其再次將系爭土地於市場上賣出時，何以能夠繼續主張仍受特別犧牲，因此而得享有繼續給予免徵土地增值稅待遇的正當性？本條規定因此建立在本文認為可疑之前提理論基礎上。換言之，只有原始擁有土地而被劃設為公設保留地之土地所有權人，確實因為公共利益而受有特別犧牲，因此無論其是被國家公權力實際發動徵收，或透過市場而出賣給他人時，稅法上確有值得給予出售土地而應予免徵土地增值稅的正當理由，且倘若是無償繼受取得該等系爭土地之人，例如遺產繼承人或土地之受贈人，亦同樣應有此特別犧牲理論的適用，而得主張系爭土地移轉應予免徵

土地增值稅。但是，倘若是經由有償出價而繼受取得系爭土地之所有權人，並不同樣因為特別犧牲而享有應給予免稅優惠待遇的正當性，蓋因其本來就是以低於公告現值之市場價格而為有償繼受的移轉而取得系爭土地所有權，縱然將來在實際被發動徵收時，依據本文意見，也無必然應給予免稅優惠地位的正當性，遑論在此之前，若已經又透過市場機制而將其擁有系爭之土地轉售者，更不存在應給予免徵土地增值稅的正當性。從而依本文看法，本號解釋在討論土地稅法第 39 條第 2 項規定時，理應先檢視該條文規定本身合憲正當性，才能在此基礎上，討論都市土地與非都市土地之公設保留地，在稅法上給予不同差別待遇，是否構成違反平等原則問題。這號解釋在結論上固有所本，但未能思考條文背後因素，恐怕只是見樹不見林的宣告，對於實務上炒作公設地風氣也產生不當不良的推進作用¹⁵，實值吾人三思。

另一個本文有意討論之司法院解釋，為 2020 年司法院釋字第 788 號解釋，係關於依廢棄物清理法所徵回收清除處理費之公課性質與其違憲審查的基準。按本件釋憲聲請所涉及法律規範為廢棄物清理法，依據該法第 16 條第 1 項中段規定所徵收之回收清除處理費，就該等處理費的法律性質，本號解釋提到「此項回收清除處理費依其性質，係國家為一定政策目標所需，對於有特定關係之人民所課徵之公法上金錢負擔，其課徵所得自始限定於特定政策用途，而與針對一般人民所課徵，支應國家一般財政需要為目的之稅捐有別」，「上述回收清除處理費之性質固與稅捐有別，惟其亦係國家對人民所課徵之金錢負擔，人民受憲法第 15 條保障之財產權因此受有限制。是上述回收清除處理費之課徵目的、對象、費率、用途，應以法律定之。考量其所追求之政策目標、不同材質廢棄物對環境之影響、回收、清除、處理之技術及成本等各項因素，涉及高度專業性及技術性，立法者就課徵之對象、費

¹⁵ 對於一般人而言，公設保留地設有諸多使用限制，並不會輕易涉及。但是對於有政經優勢之人而言，公設保留地之市價低於公告現值，實有諸多利益可用，例如捐地可節省所得稅、公設地可免徵遺產稅且可用來抵繳稅款、捐地用以換容積率移轉，甚至可能透過都市計畫變更而獲取更大經濟利益，不一而足。

率，非不得授予中央主管機關一定之決定空間。故如由法律授權以命令訂定，且其授權符合具體明確之要求者，亦為憲法所許。」從而，本號解釋係在未指明其公課性質前提下，明確認其雖與稅捐性質有別，但仍應依循與依法課稅原則相同之「一般法律保留原則」，容許立法者在授權明確性原則下而為規制規範之授權立法，並且在手段與目的之間應具合理關聯性之平等原則，作為系爭法律規範的違憲審查基準。在此前提下，本號解釋繼續指出「回收清除處理費之費率決定，涉及應回收廢棄物之分類、對環境之影響、回收清除處理成本等具高度專業性、技術性之因素，實難於法律為具體明確之規範。是法律如明定費率決定之程序及應考量因素等重要事項，並授權行政機關依法定程序決定具體費率者，即不違反法律保留原則與授權明確性原則。」而在平等原則審查方面，「不論附件是否使用 PVC，均以其容器瓶身與附件之總重量為其繳費計算標準，並無差別對待。況依中央主管機關核定公告之費率，就容器類回收清除處理費之徵收，向均以重量，而非件數或特定材質之含量，為計算標準。按中央主管機關如此計算，係考量容器瓶身與附件通常併同廢棄，且如將容器瓶身與附件分開或區分材質分別計費，將增加費率計算與課徵實務之複雜性，且恐耗費不成比例之行政成本……由於本院係以寬鬆標準審查，上述考量，應為正當目的；而合併計算之方式，亦足以簡化費率計算及課徵作業，與目的之達成間具有合理關聯。是系爭……以『容器與附件之總重量』為繳費計算標準，課徵回收清除處理費，與憲法平等保障之意旨尚無違背。」可為參照。

綜觀本號解釋，依據廢棄物清理法而向責任業者所徵收之回收清除處理費，儘管司法院在本號解釋中未指明系爭公課之法律性質，但卻也已指出其與稅捐性質有別，而最接近此類公課類型特徵者，當屬學說所稱「特別公課」（Sonderabgabe），蓋因此處理費一方面在外觀形式上，徵收時不以稅或捐而以費為名，主管機關也非財政部而是行政院環保署（廢棄物清理法第 4 條規定參照），且以特種基金（資源回收管理基金）方式而為所收取資金管理運作（廢棄物清理法第 16 條第 1 項參照），故而符合一般所認為之特別公課的類型特徵；另一方面，在實質合憲性要件上，該處理費係向符合一定要件

之特定團體所為的徵收，符合同質性群體（Homogene Gruppe）要件，對於資源回收或清除處理責任，由於該責任業者因生產、製造或進口相關產品，因此而具群體有責性（Gruppenverantwortung），且依據廢棄物清理法第 17 條所規定之資金用途，主要使用於支付回收清除處理補貼，或補助獎勵回收系統與再生利用，因而使責任業者在回收處理系統上可為此獲益，符合群體共益性（Gruppennützigkeit）要件。從而，回收清除處理費，依本文意見，確實應屬學說所稱「特別公課」。然而，正是基於回收清除處理費，應屬特別公課性質，故而本文也在此明白指出，特別公課在我國法制上產生的疑慮。特別是近年來，在社會各界環境保護意識高漲情況下，國家藉由立法權的行使，徵收各種不以稅或捐為名的環境特別公課，並在增加地方自治團體須共同處理環境維護公法任務之同時，對於處理環境問題所需要必要財源，卻全數由中央依此法所設立之特種基金而為一手的掌握與財源運用。亦即，地方自治團體往往被立法者規定而處理環境保護事項中最繁雜且吃力不討好之事務，所需經費卻是要配合中央設立之特種基金的財務經營，支應因此而顯得越來越為短促，背離當初立法目的。明顯可見之趨勢，地方要完成資源回收處理事項中最多且繁雜的回收分類與銷毀處理任務，卻只能收到基金所給予越來越少的回收處理費；再者，特別公課之預算監督與審議，欠缺透明性，國會對於該等特種基金運作，無法進行連續性的預算控制；加上，這些由主管機關所設立之特種基金，形同擁有自己部會專屬小金庫，既不受預算編列之統收統支原則的適用，也讓該特種基金當中之人事與資金，形成一個有別於正常法制之人事晉用與預算資源使用的便捷渠道。因此，就算沒有明顯違憲疑慮，特別公課也是個法制上不應經常使用的財政手段。本號解釋在未宣明上開金錢給付義務之法律性質的同時，其實也因此而忽略特別公課在我國法制上存在的疑慮，也未同時警醒立法者應慎重使用，誠屬遺憾。

Develepments in the Law in 2019-2020: Tax Law

*Ke-Chung Ko**

Abstract

By reviewing the revisions of the tax laws in 2019 and 2020, the relative interpretations of constitutional court, we can understand the recent development of fiscal law. Based on the interpretation of Judicial Yuan's Interpretation No. 745, the income tax law is therefore amended to allow the necessary expenses of wage earners to be proved by the enumerated method and deducted in real amounts when they exceed the statutory quota, in order to comply with the constitutional equality taxation according the ability to pay principle and the derived principle of objective net value; inspired by the interpretation of No. 701, the income tax law is amended to include a special deduction for long-term care, in order to maintain the constitutional protection of the right to survival, and at the same time, the principle of equality taxation according the ability to pay principle and the derived principle of subjective net worth; in addition, the management and use of foreign capital remittance and taxation regulations, for tax residents of Taiwan, those who hold capitals or taxable income in overseas accounts remitted according to the regulations will be given a lower tax rate calculation Taxation, is based on inherent legislation, but it does not exist in theory. The actual results of the disputes about the principle of equality and tax amnesty are still to be seen. The special regulations for the prevention and treatment of severe special infectious pneumonia and the relief and revitalization provide employers with Double deductions for employees' salaries, and exemption from income tax due to government subsidies or subsidies affected by the epidemic, should be based on the principles of public welfare, incentives and needs to provide tax concessions,

* Chief of Research Center for Taxation and Public Finance Law, National Taiwan University.

E-mail: kcko5602@ntu.edu.tw

but these concessions should not be excessive or repeated Give. The revision of the preservation procedure of the tax collection and collection law to improve the relevant requirements for restricting the exit of taxpayers is worthy of approval. In addition, this article puts forward a simple and concise analysis of the interpretations of No. 779 and No. 788 for reference.

Keywords: equality principle, taxation according ability to pay principle, objective net worth principle, subjective net worth principle, right to survival guarantee, principle of public welfare, principle of reward, principle of need, principle of proportion

