

台大財稅法讀書會第四週講義
—稅捐規避、稅捐債務法¹—
財稅二 張能得 r08a21074@ntu.edu.tw

簡易目錄

稅捐規避、實質課稅 1～6

稅捐之概念 6

稅法基本原則 7～9

稅捐債務關係 9～27

牛刀小試 28～29

柯老師稅捐債務法體系圖 30～31

■ 稅捐規避

一、實質課稅原則(經濟觀察法)的定位²

(一)「經濟觀察法」立法與適用理論三階段-稅捐法律解釋方法

Becker：「通案性調整之規定」目的：稅捐法借自民商法之概念，全部轉換為稅捐法之概念。若民法與稅法使用同一法律概念，民商法提供概念之核心。環繞概念核心之概念範圍，以核心事實在經濟上是否屬於同一事實，作為判斷標準。

↓

1955 年，私法優先，維護法秩序之一體性

↓

1965 年經濟觀察法為法律之觀察法，法律之目的解釋法。稅法應基於個別規範之目的，決定採取與私法相同或者別於私法之解釋。稅法規範目的：財政目的、社會目的。

(二)法律解釋與事實認定之爭議

1934 年，經濟觀察法「對於構成要件（客觀事實）之判斷，亦有適用。」

學者 Isensee：1974 年「事實之法律判斷，在法學方法為法律之統攝，而法律統攝之可能性，係依法律解釋定之。有關法律解釋之規定，即足以確保所謂經濟觀察法之顧慮。」1977 年德國稅捐通則即無以經濟觀察法判定事實之規定。德國稅捐通則第 42 條第 1 項第 3 句：「除前述情形外，若有第 2 項所稱之濫用情事者，依據與其經濟事實相當之法律形成，成立稅捐請求權。」與經濟事件相當之事實的擬制。

德國學界：仍以法律解釋之前提討論。

¹ 稽§即為「稅捐稽徵法第 X 條」、納§X 即為「納稅者權利保護法第 X 條」、所§X 即為「所得稅法第 X 條」、遺§X 即為「遺產及贈與稅法第 X 條」

² 柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化

二、法律解釋論、事實認識論？

- 大前提---稅捐法律
以稅法之注重經濟實質立法目的解釋，據以得出法律解釋之結果，再將納稅義務人所採取之法律形式以及行為涵攝於其中。
- 小前提---當事人之安排
對事實層面加以否定，調整為稅捐機關所認定的經濟實質行為，據此再適用稅捐法律規範。
- 結論

（一）事實認識論

稅捐稽徵法第 12 條之 1

第 1 項：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」同納§7i

第 2 項：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」同納§7ii

第 3 項：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」同納§7iii 第一句

（二）法律解釋

1. 實質課稅應作為法律解釋方法稅捐規避之目的在於填補立法缺漏，需觀察納稅人在客觀上所做的安排，究竟是利用何稅法規定之漏洞，此種利用是否違反立法者訂定稅法規範的預定計畫，因此形成規範上的漏洞，容許法律適用者在事後漏洞解釋法加以填補。

2. 實質課稅作為事實認定方式之缺失將使「依職權調查證據」以認定事實之程序法相關規定成為具文。稽徵機關無須確認立法目的、說明法律漏洞何在，使實質課稅淪為情感法學。

3. 以「核實課稅原則」作為事實認定基準內涵：職權調查、全面探知、自由心證、整體觀察、綜合評價。有助於增加明確性。如最高行政法院 106 年判字第 234 號判決：「應注意的是，上開第 5 條關於經濟觀察法之規定，屬於租稅法律解釋層次，至於對納稅義務人所採取行為之認定與評價，仍應按照各種證據方法所呈現之證據資料，循經驗法則與論理法則，以自由心證判斷之，屬於核實課稅原則的作用，而非租稅規避行為應適用經濟觀察法來判斷。」

三、與其他概念之區別

- （一）節稅符合「稅法文義」及「稅法目的」-對大前提的解釋，究是法外空間還是規範漏洞？【基於個人人格權(Persönlichkeitsrecht)之自我決定與自我展開的一環，或屬合於相關稅法規範目的之行為，而使納稅義務人亦獲

得稅捐上利益，因此節省稅捐負擔³】

(二) 避稅【德文：繞路】-被認為是在鑽規範漏洞

(三) 逃漏稅：「真實義務」之違反【行為人具有違反稅捐刑事法(Steuerstrafrecht)規定，應論以刑事犯罪之行為(Straftaten)】逃漏稅行為-在隱匿稅捐構成要件事實(小前提)，申報或繳交虛偽資訊。【隱匿：A 虛偽不實，虛構一個不存在的行為，讓原本的法律行為正當化、B 完全不申報 e.g、C 部分申報、部分不申報：只講了部分構成要件事實】【A 稽§41-實務以此積極作為為限、BC 用漏稅罰，柯：都是誠實申報義務的違反，申報作為協力義務，應該是全體觀察。本質相同之事務做不必要的對待】

(四) 通謀虛偽：稅捐規避通常出於「真意」，若以通謀虛偽意思表示獲得稅捐利益，則應構成「以詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐。借名登記若形成稽徵機關客觀上之錯誤認識，則屬於「以詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐。

四、種類

(一) 一般防杜條款

如稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」

納稅者權利保護法第 7 條第 3 項：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」

(二) 個別(特別)防杜條款

個別防杜條款係針對常見脫法避稅類型在實體法予以明定要件，以及與為規避前相同之稅捐債務。例如：關係企業收益、成本、費用之攤計(所§43-1)、股權安排(所§66-8 TO §14-3)、規避贈與稅(遺§5)

五、一般稅捐規避行為

(一) 構成要件

1. 客觀構成要件

(1) 確認稅法規範漏洞之存在

Q 法律漏洞或法外空間?

柯⁴：遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項規定「贈與時之時價」，與第 3 項規定之土地與房屋的「公告現值與評定標準價格」兩者標準不一的問題—規範漏洞

³ 此為轉換老師的用語，僅供參考，柯格鐘，稅捐規避及其相關聯概念之辨正。

⁴ 柯格鐘，贈與稅捐規避行為之判斷與涵攝

(2) 納稅義務人利用法律形成做成非常規行為

學者引介之德國學說認為「不相當」指的是「內部的矛盾性」，亦即，這個法律形成違反被規避法條之規範目的。「法所未預見的稅捐利益」為法律形成不相當的核心概念。

(3) 該等行為應評價為濫用

是否有稅捐動機外之可見理由？

純粹出於稅捐動機，非即等於「濫用」，仍應了解此稅捐動機，是否為立法者課以給予稅捐利益之法外空間。學者觀察德國稅捐通則於該國適用情形，在有「稅捐考量以外之理由」、且該理由具有「重大性」時，則就不會被賦予「濫用」之稅捐效果。

……兩者間因為「差價」之計算所產生稅捐負擔的差異，即屬納稅義務人因此可獲「不當的租稅利益」；由於該等濫用形成自由行為與規範漏洞的鑽取間存在著因果關係

(4) 使納稅義務人或與其親近之第三人獲得稅捐上利益

稅捐債務不成立、或享有稅捐優惠均屬之。

學者引介之德國學說認為，任何有利於稅捐債務人之稅捐結果，均屬於稅捐利益之概念，如：延遲繳納、獲得較高之稅捐償還請求權。

……兩者間因為「差價」之計算所產生稅捐負擔的差異，即屬納稅義務人因此可獲「不當的租稅利益」；由於該等濫用形成自由行為與規範漏洞的鑽取間存在著因果關係

2. 主觀構成要件

(1) 宣示「過失」不成立稅捐規避

(2) 否定「節稅規劃」，及適用信賴保護之可能。

納稅義務人有主導以上各種一連串之行為以規避稅捐負擔的意圖

3. 消極要件：

行為人系爭行為並不「具備正當或商業理由」

(二) 法律效果

法條：

稽§12vi：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」

納§7iii 第二句：「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，

成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」

A 補稅

B 滯納金

C 利息

柯：效果應該只有 A 補稅、C 利息、僅有嗣後應繳而未繳時，方有 B 滯納金。

1.A 依交易常規調整應納稅額（補稅）：【柯：此句應解釋為：按相當之法律形式成立稅捐請求權】

稽徵§12-1vi【柯：僅能適用所§43-1 的情形，】、納§7iii【柯：按相當之法律形式成立稅捐請求權，這個比較正確】、【所 43-1】---實質課稅原則（但不限於稅捐規避）

2.B 滯納金、C 利息：納§7iii【§7vii 利息按應補繳稅款百分之十五計算;並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止--柯：應該自補繳稅款通知書到達之日起，到實際繳納之日止。因為其本意為稅捐的節省】（稅稽法是兩天 1%，最高 15%。但納保法是一該當就 15%）【因為利息會變，所以要繳的時候才知道要補多少錢】

Q 滯納金的性質：柯-制裁、通-不利益的 VA【納保法施行後，才適用馬上 15% 的規定】【立法本意：15%是制定罰鍰的上限預定】

Q 納保法跟稅稽法的滯納金的區別？J746 說稅稽法的滯納金是一種相當遲延給付的利息。【實：兩者僅是名同實不同。柯：兩者一致，皆為制裁】

3.不得處罰

（1）實務：濫用法律上形式，故意規避租稅法上之立法意旨：該當逃漏稅事實-得處罰。

（2）學說：得依實質課稅原則調整補稅。德國：稅捐規避行為無法滿足逃漏稅捐罪之構成要件-刑法上明確性原則及類推適用禁止原則。稅捐規避雖無申報納入課稅所得之義務，然應說明法律形式安排之事實關係（僅基於事實）。

（3）柯：稅捐規避行為，如不涉及隱匿事實，即不可處罰。因為稅捐規避行為僅為法律見解的歧異，不可得因此處罰。

又（老師覺得）滯納金為處罰之一種，所以因此課徵 15%滯納金亦為不妥。【但實務上不認為滯納金是處罰】

注意：

A 許多以為是規避，但其實是隱匿（逃漏稅）之情形。E.g a 借名（如得到被借名人同意後，不構成侵權和偽照文書。但會讓國稅局不知道是誰賺的錢，產生分散所得之情形，於累進稅率下，達成減輕稅捐負擔的效果）、b 資金回流（多只會申報出去的 100 元，但後面回來的 50 元都沒報）。

B 本來是規避，但面對調查，卻隱匿判斷稅捐規避之重要事實（e.g 說自己不知道土地即將被徵收）】

稅捐規避行為之規範，性質上屬法律解釋與評價問題，雖其行為在道德上不可取，惟並不能因此認為有過失，故欠缺故意或過失的稅捐規避行為，不具備可罰性。在調查時若企圖以不實的稅捐稽徵資料誤導機關關於事實之認定，可能在稅捐規避行為外，該當各種裁罰規定，也可能該當稽徵§41 之逃漏稅捐罪。僅得依法按實質課稅原則調整補稅&不得僅以實質課稅原則處罰。

規避本身不具有可罰性：於稅捐規避的情形下，最應檢討者實係國家。但以不實、不完整之資料使稽徵機關不知或受誤導，仍可能該當處罰規定。

Q 有關對納稅義務人有利結果適用之爭議-實質課稅

（1）肯定說

最高行政法院 94 年判字第 702 號判決：「由資產或事業所生之收益，原則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質上享受課稅物件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。」

（2）否定說（P.64-P.71）

現實上，只有納稅義務人之稅捐規避失敗才會回頭主張。

達成平等原則之必要手段。

當事人願意保持法律行為之有效性，為現在或將來保有可能經濟成果之徵憑。

可自行閱讀

一、稅捐之概念

（一）定義：德國稅捐通則§3：由公法團體依財政目的的法律規範對全體滿足構成要件之人課徵無對價性之金錢給付。

1、公權力機關始有課稅權規範依據：憲法§19

2、為獲取收入

- 原則：以為稅捐目的

- 例外：容許稅捐作為政策工具

管制性誘導租稅→誘導、管制人民為特定行為或不作為之租稅優惠或租稅特別負擔 ex 能源稅、菸酒稅【量能課稅原則亦對社會目的之稅法規範有其適用，僅在為達成主要目的範圍內，適度限縮稅法之量能課稅原則的適用而已⁵】

3、對一切滿足法律構成要件者課徵

- 三要件：平等課徵、依法課徵、強制課徵

⁵柯格鐘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，3 頁

4、無對待給付

- 須依循量能課稅原則

5、以金錢為內容

- 理由：
 - 最符合稽徵經濟原則
 - 不會有隱含徵收處分之問題

6、法定給付義務

- 成立與生效毋庸透過行政處分：法定之債。

二、稅法基本原則

(一) 稅捐法定主義 (租稅法律主義/柯：依法課稅原則)

1、憲法依據：憲法§19

2、實務見解 (大法官解釋) ——採

- J705「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、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範 (本院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照)。」

3、柯老師文章整理⁶

壹、憲法規範與人民納稅義務

貳、依法課稅原則之意義與內涵

參、依法課稅原則所涉及人民基本權

肆、依法課稅原則之解釋方法

伍、依法課稅原則之界限

陸、結論：依法課稅原則之回顧與展望

- 定義：人民稅捐負擔之形成係依法律的明文規定而發生 (依法課稅原則)，此外，特定人民稅捐負擔之免除，亦須依照法律明文的規定 (依法免稅原則)

(1) 課 (免) 稅構成要件法定原則

(2) 稅捐效果法定原則

- 法律保留密度：比憲法§23 法治國原則更為嚴密的法律保留→須依照憲法§72 程序所通過之制定法始得規範【嚴格法律保留】，藉由國會公開討論與政策辯論程序，讓人民預測應負擔稅捐之理由⇒

⁶論依法課稅原則之解釋方法—對歷年來司法院大法官解釋的觀察 (上)
(The Method of Interpretation of the Principle of Taxation by Law)

J709：都市更新條例應由立法者制定相應之法定程序

J409：土地徵收程序、構成要件、法律效果應由法律予以明定

J723：健保費用申請給付之請求權時效，須由立法者以制定法之方式規範

● 依法課稅與法治國原則

法律優位原則

法規命令、行政規則及判例皆不得牴觸制定法的法律規定

明確性原則

J697：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，而法律規範之租稅構成要件，應遵守法律明確性原則。惟立法使用不確定法律概念或其他抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與法律明確性原則相違（本院釋字第五二一號解釋參照）。」

法安定性原則

不利益變更規範溯及既往適用禁止：

（1）J54：「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用。」

（2）J287：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」

（二）量能課稅原則→上週上課範圍，本週先行跳過

（三）稽徵經濟原則（實用性原則）

1、憲法基礎：憲法§23

2、目的：簡化稽徵程序，降低徵納成本

3、舉例：

- 類型化估算
- 免稅額、扣除額（所得稅法§17）
- 推計課稅所得稅法§83I

稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。

- 營業稅：利用間接稅減少申報單位

營業稅法§21：營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。

4、界線：

- 涉及稅捐客體之劃分及稅基之計算方法者，應符合稅捐法定主義
- 須兼顧平等課徵，不得過度損害個案正義

- 對於稅捐客體之有無及範圍不得予以擬制
- 應容許納稅義務人有請求核實課徵的選擇權及舉證推翻查核或推計之結果

三、稅捐債務關係

稅捐給付義務發生、變更、消滅之稅法上法律關係

(一) 稅捐債務關係之當事人

1、稅捐債權人：國家、直轄市、縣（市）及鄉鎮地方團體

2、稅捐債務人

法條多用「納稅義務人」，其實用實體法上的概念：稅捐債務人的概念較佳，納稅義務人實是程序法上的概念

--由於是稅捐債務人，所以有自己去納稅的義務，故方稱為納稅義務人

(二) 稅捐債務之繳納義務人

1、納稅義務人

- 為自己的稅捐債務負有繳納義務之人
- 稅捐客體所當歸屬之人（稅捐債務之主債務人）

2、代繳義務人

- 以契約或法律為基礎代理繳納
- 自願代繳

土地稅法§51III：第一項所欠稅款，土地承受人得申請代繳或在買價、典價內照數扣留完納；其屬代繳者，得向納稅義務人求償。

- 義務代繳土地稅法§4I

土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：

- 一、納稅義務人行蹤不明者。
- 二、權屬不明者。
- 三、無人管理者。
- 四、土地所有權人申請由占有人代繳者。

3、扣繳義務人

I 扣繳義務人【e.g 所§89】柯：扣繳義務人非納稅義務人

106 年判字第 325 號

對非中華民國境內居住個人或總機構在中華民國境外之營利事業等境外所得人，享有中華民國來源所得，現行所得稅法於第 88 條、第 92 條採取就源扣繳之規定，其法制設計之考量係基於該等人「與中華民國境內事務關連性甚弱，即使有中華民國來源所得產生，該等所得通常以收入之面貌呈現，且來源明確而易辨識，但對應成本費用之查核往往涉及境外。因此可由收入之來源入手，要求該收入之支付者在支付之始，以扣繳義務人之身分，按收入之固定比例（即法定稅率），預為扣繳」。是扣繳義務人基於所得稅法上述之規定，對納稅義務人執行原屬稽徵機關徵收所得稅之行政權限，納稅義務人相應而有服從之義務。且扣繳義務人之扣取稅款，當須自行認定有無應稅之所得而應予扣繳，其中包含有法律之解釋及適用，以及事實之調查及認定，其扣取稅款並得使稽徵機關對納稅義務人之租稅請求權歸於消滅。因此，扣繳義務人並非納稅義務人，其扣取稅款後向稽徵機關為繳納，係向稽徵機關履行其租稅法上行為

義務，而非履行其「租稅債務」至明。至於扣繳義務人未履行上開扣繳義務，包括未為必要之事實查證及法律適用，以致未扣取或短扣稅款時，應依所得稅法第 94 條第 1 項規定為「補繳」，習稱為「賠繳義務」；亦即，扣繳義務人未扣或短扣稅款時，必須以自己財產清償租稅債務人之租稅債務，此之學理上所謂「責任債務」。是以，扣繳義務人如違反扣繳義務時，雖當然有相應之賠繳義務，但此出於扣繳義務之違反，而非因「規避扣繳義務」所致，承諸前揭關於租稅規避之論述，自也不能因違反扣繳義務，論以「規避」扣繳義務，逕認扣繳義務人必須就納稅義務人之租稅債務負納稅義務。

1 定性：有爭議，葛：行政助手、陳敏：行政委託

A 行政委託【陳敏、J673 葉百修意見書】

釋字第 673 號解釋葉百修大法官之意見書，將扣繳義務之制度建置於國家公權力之稅捐徵收之行政任務，委託私人或私法人團體行使，尚非憲法所不許，此說認為扣繳義務人之性質為行政委託。

B 行政助手【葛克昌】

扣繳程序並非行政委託，因扣繳義務人只能依法定扣繳率扣繳，為納稅義務人計算，並扣留給付納稅義務人一定金額之稅款後，由扣繳義務人向稽徵機關繳納並申報，其後亦填發扣繳憑單予納稅義務人。且扣繳義務人並未受委託向納稅義務人作成核課或罰鍰處分，亦無自己決定裁量之權，又扣繳憑單雖由扣繳義務人署名簽章，但僅作已扣繳之憑據，故扣繳義務人法律性質上，當為稽徵機關之無償行政助手。

C 公法上服勞務之私人【柯格鐘】

扣繳義務人與納稅義務人間，存在一類似公法上委任契約之關係，該契約內容由法律所直接明訂，雙方間不存在高權或上下的為差別之關係，均僅能依法定好之契約作權利義務之行使，最終之受益人為第三方之國家，即稅捐債權人。

2 正當性基礎：【學說：保障稅捐債權、簡化稅捐稽徵之簡化目的】

A J673：為國家即時獲取稅收、便利國庫資金調度並確實掌握課稅資料（J317）

B 柯：國家基於稅捐稽徵經濟之考量，藉由私人便利，國家不但能以較少的人力與財力 A 提早取得稅收，又可 B 確保稅收，避免稅源的流失。B 為主要理由。至於單純以增進公共利益所必要而要求第三人承擔稅捐徵收之重大責任，尚不足稱為干預與侵犯人民工作權與財產權之正當理由。

3 所得稅§89 規定，以機關團體中之「主辦會計人員或專業人員或事業負責人」為扣繳義務人是否妥適？

J693：肯定說

■ 扣繳義務合憲

為國家即時獲取稅收、便利國庫資金調度並確實掌握課稅資料（J317）

- 以機關團體中之「主辦會計人員或專業人員（所§88）OR 事業負責人（所§89）」為扣繳義務人合憲？

以機關團體中之「主辦會計人員或專業人員（所§88）OR 事業負責人（所§89）」為扣繳義務人，使就源扣繳事項得以有效執行，目的正當。

雖各該所得者為機關、團體或事業，非其內主辦會計人員或事業負責人。惟辦理扣繳所需之出納會計憑證，須由主管款機人員簽名。又另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。

- 「補繳扣繳稅款+補報扣繳憑單+罰鍰」規定合憲？

目的：V

所§104（罰鍰規定）於扣繳義務人未依所得稅法第八十八條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人之機關、團體主辦會計人員、事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要。

比例原則：V

違反行政法上之義務應如何制裁，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲（本院釋字第五一七號解釋參照）。

所§71i 前段、94 但：扣繳義務人可向納稅義務人追償之，故「補繳扣繳稅款+補報扣繳憑單」並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害&處罰也未過重【A 一開始：未扣或短扣稅款之一倍：未過重/B 通知補繳後仍拒補繳之三倍：因國家稅收損害之結果+故意再次違反補繳義務：未過重】符合憲§7、19

惟扣繳義務人之扣繳義務，包括扣繳稅款義務及申報扣繳憑單義務，二者之違反對國庫稅收及租稅公益之維護所造成之損害，程度上應有所差異。IF 有補繳則僅違反申報扣繳憑單之義務。

乃系爭所得稅法第一百十四條第一款後段規定，就此部分之處罰，與未於限期內補繳稅款之處罰等同視之，一律按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用

柯：否定說

- 扣繳義務勞務之歸屬，應為機關、團體、事業本身，而非物理上執行扣繳行為者，受僱人僅為代表其行為之手腳。【否則負責人變更就不用扣繳了嗎？】
- 機關、事業對於給付所得，始有管領力。
稅法上扣繳義務人，基於所得源泉扣考之基本設計，應以私法上具有給付所得義務之債務人為扣繳義務人。J693 之認定恐有違憲法上恣意禁止、不當聯結禁止。
又違反扣繳義務之處罰，以稅額作為處罰基準，與比例原則與財產權保障有違，將行政執行與違反義務之裁處混為一談。

4、代徵義務人

- 處於交易或貨物進入課稅區之樞紐地位 ex 海關
- 性質屬公法上之法定委任，於代徵權限內為稽徵代理人
貨物稅條例§23II：進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。
娛樂稅法§3II：娛樂稅之代徵人，為娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人。

5、承擔義務人

- 承擔後之稅捐法律上地位與納稅義務人相同稅捐稽徵法§15 營利事業因合併而消滅時，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。

6、賠繳義務人

- 違反扣繳義務或代徵義務所生之賠償義務
娛樂稅法§14I：娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按應納稅額處五倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。

（三）稅捐構成要件

1、稅捐主體

- 稅捐主體涉及之問題

e.g. 中華民國境內居住之個人

§2	§7	(財政部 101/09/27 台財稅字第 10104610410 號令)	差別
中華民國境內居住之個人【§2ii 推論 i, 「中華民國境內居住之個人」=稅籍居民。】	ii 一、在中華民國境內有住所，並經常居住中華民國境內者。 J198	自 102 年 1 月 1 日起，所得稅法第 7 條第 2 項第 1 款所稱中華民國境內居住之個人，其認定原則如下： 一、個人於一課稅年度內在中華民國境內設有戶籍，且有下列情形之一者：（一）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計滿 31 天。【柯：為 7ii 一款】	§2i 與 §2ii 看起來只有稽徵程序時結算申報還是就源扣繳。但其實仍有區別實益，§2i 稅籍居民仍要依照所得基本稅額課徵（基§12i）
		（二）於一課稅年度內在中華民國境內居住合計在 1 天以上未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內 二、前點第 2 款所稱生活及經濟重心在中華民國境內，應衡酌個人之家庭與社會關係、政治文化及其他活動參與情形、職業、營業所在地、管理財產所在地等因素，參考下列原則綜合認定： （一）享有全民健康保險、勞工保險、國民年金保險或農民健康保險等社會福利。 （二）配偶或未成年子女居住在中華民國境內。 （三）在中華民國境內經營事業、執行業務、管理財產、受僱提供勞務或擔任董事、監察人或經理人。 （四）其他生活情況及經濟利益足資認定生活及經濟重心在中華民國境內。	
	ii 二、在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居住合計未滿 31 天，其生活及經濟重心在中華民國境內。		

	中華民國境內居留合計滿一百八十三天者。		
ii 非中華民國境內居住之個人【限制的納稅義務人】	iii 指前項規定以外之個人	台財稅字 6826：A 在中華民國境內無住、居所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計未滿一百八十三天/B 在中華民國境內無住、而有居所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計未滿一百八十三天/C 在中華民國境內有住所，但經常居住中華民國境外之個人	
<p>OECD 租稅條約範本第 4 條 2 項：如同時是締約國雙方居住者的人，為決定應以哪一方國家之居住者為準，其判斷基準如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 永久住居與重要利益中心 2. 習慣性居所【先 1 後 2】 3. 國籍【如果有兩個 2or 沒有 2，再加以判斷】 4. 協商【3 難以判斷時】 <p>柯：函令就經濟實質而言，應不限於一天。但困難的點在如何判斷來自中華民國來源所得佔全球所得的比例，任何實質觀察法都有其界線。而形式表彰實質，很有代表稅捐負擔能力的可能。但形式可能無法完全彰顯稅捐負擔能力。</p>			

☆柯：

2、稅捐客體【後有所得稅法中「所得」之認定】

- 所得：有了所得，沒消費就變財產
- 財產（所有權）

財產稅--然財產稅應避免對財產本體進行課稅，否則將有侵害財產權和稅基過高而違憲。所以財產稅基本上是對財產在使用產生多少價值進行課稅 EX 房屋的使用價值就是租金
- 消費、交易-基於實用性原則 TO 營業稅、銷售稅

反覆的交易行為-因為消費行為難以稽徵故以交易為課徵之客體：營業稅消費有負擔課徵的能力，但交易不一定有
營業稅可以課很高，但交易較不適當。

- 表彰納稅義務人負擔稅捐之能力
- 稅捐客體之類型

(1) 所得：所得稅、土地增值稅

(2) 財產：地價稅、房屋稅、使用牌照稅

(3) 消費：營業稅、證券交易稅、契稅、娛樂稅、印花稅...

● 重複課稅

對同一主體、同一客體在同一時間內課徵同一類型之稅捐

不以同一稅目為要件

補充：所得所得定性之爭議

1. 贈與？

所§4i 十七款

2. 損害賠償？

固有利益的損害賠償-為賠償，非所得的概念

履行利益的損害賠償-經濟成果的替代，所以是所得

信賴利益的損害賠償-視情況而定

【但在實務上很難區分】【在智慧財產權的侵害的案件，是固有利益的損害還是履行利益的損害？懲罰性損害賠償？用訴訟跟和解有無差別？】

Q 有些看起來是所得，但其實是損害的減少。E.g 老鼠會，拿到的高額利息，但後來本金拿不回來，前面利息其實是損害的減少。現在實務：如可以證明是違法吸金（刑事），可以申請退稅。

3. 信託？

X 所§3-3 不管用那個理論都不該當所得的概念

4. 損失補償？

柯：學說 A 是一種應稅的所得，看起來就是市場上價格買入，所以應該是所得。學說 B 公用徵收要符合公益目的，且要符合比例原則（最小替代性）。又徵收違反人民之意願，所以不能算是所得的替代。且徵收為高權行政，所以不是市場經濟活動，應不能所得（柯偏 B，徵收補償費不是所得）

德：A 非市場所得、B 聯邦財稅法院-此係基於公權力之行使所發生，非所得。臺財稅字 780432772 補償費屬損害賠償，免納所得稅-黃茂榮老師批評

5. 所§14iii 個人綜合所得總額中，如有 A 自力經營林業之所得、B 受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、C 一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及 D 因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

TB 認為是所得，且是變動所得。法律效果：僅以半數課稅

A 集遽

B 其實是受雇人的薪資所得-集遽

Q：C 撫卹金跟死亡補償有沒有所得的性質？

死亡補償不是所得，所以本條沒有差，僅在宣示損害非所得。

國家賠償法是在賠償國法的不法行為【§4i 三款】

加害人對被害人的賠償適用§4i 三款。但四款撫卹金，是遺屬根據先前的僱傭關係所產生給付類型【退休金也是】【存有原先的基礎法律關係，但後來的給付不需要給付勞務】

但撫卹金為所得，所以§14iii 於此是稅捐優惠。【德國：薪資所得跟是誰，什麼時候領的沒有差別】

較大的問題是在 D

平均地權條例的有給地主的，也有給佃農的補償金

後者是所得稅法§14iii，出租人（地主）依照法律收回農地，法律上認為累積多年所得一次大量實現。

柯：給地主（喪失土地所有權），不是所得。給佃農的，實務認為是一個耕作權喪失的對價（物權化），所以是所得。柯：按純資產增加說，因為所得，然給補償金卻又課稅，為避免價值上的互相矛盾，基於法體系一致性，應以法律納入免稅範圍。依照擴張之市場所得理論或營利所得的概念，這種耕作權的給予是經濟行政（農業政策）中給的經濟補貼行為，不是耕作權的對價。給付行政不是市場活動，是一種高權行為，所以不是此概念下的所得。

J508：D 為累積多年所得而一次實現【經濟學：集遽】。柯：If 為所得，非稅捐優惠，為正確計算稅捐負擔能力的規範。

J508：區別對待是應該的，以平均地權條例所得的補償就是變動所得，但非以平均地權條例的補償費，就非所得。不牴觸平等原則。柯：不懂為何如此區分。

Q 本條列舉以外之其他變動所得？

司法、行政實務皆限於此四種。因為這些是稅捐優惠

柯：但其實集遽效果下，應該不算是稅捐優惠

6. 保險金給付？

非加害人對被害人的給付（固有利益之損害賠償），為市場經濟的活動，所以原則上是所得，但有代位權之存在，於此關聯係底下，替代了加害人對被害人的給付，故並非所得，所以此種保險金的給付不具有稅捐優惠的性質。

Q 人身保險？壽險？是一種市場經濟活動的所得，且沒有代位權的行使，須有法律明文規定，才可以做免稅，第四條免稅規定為稅捐優惠。且本於稅捐優惠不得過度之原理，應限於定額免稅，過度的優惠將產生規避的動機。

實支實付的保險金，沒有代位權的行使，不能認為是固有利益損害賠償的計算，柯：是所得。最多只能定額免稅。

Q 投資性保單？外觀上是保險金的給付，但其實分為「A 人身保險給付」、「B 投資給付」。B 不屬於所§14i 七款，所以實務上目前要求保險公司拆帳。

所§4i 第七款、遺產§16 第 9 款、所得基本稅額條例第 12 條 i 第二款

【台灣目前保險金給付全額免稅（生的時候免所得，死的時候免遺產）（但所得基本稅額條例：3300 萬）。-過度優惠的問題？應該是定額免稅而不能全額免稅】

7. 賭博所得？

在收入面應該是中性所得【但成本費用則應該是合義務的】，最高行 105/628：
A 不一定被刑事處罰、B 不一定被沒收、C：被沒收，可以退稅（if 法定）。
柯：受刑事沒收，不影響所得的概念，此為二概念，稅捐負擔能力跟國家制裁
不相等。且不構成一行為二罰，犯罪跟漏稅是兩行為。犯罪應該是沒有成本費用
可扣除。裁罰的衡平條款也是在無可歸責的情況下，才有適用。自己為不法之
行為，並沒有過苛的情形。嗣後行為（沒收）不應於此影響課稅構成要件的
實現，若要有退稅請求權，應有法律規定其要件。系爭法律行為若不成立、無
效、經撤銷因自始不存在，故交易稅不課徵，但取得的經濟成果，不繫著於法
律行為的有效與否，故必須要有法律規定方能有退稅請求。如果返還被害人？
要看稅法上是否有退稅請求權，如果沒有則不能退稅。

8. 智慧財產權？

因為沒有有體財產回復原狀之概念。無體財產的損害賠償，多是經濟成果的替
代，應是課稅所得。

3、稅捐客體對主體之歸屬

- 表彰稅捐負擔能力的歸屬主體
☆柯：此要件應於主體和客體時已經判斷完畢
- 納稅義務人之歸屬原則：量能原則 所得：取得所得者
消費：取得商品、勞務或權力者 財產：持有者
- 其他繳納義務人之歸屬原則：基於稽徵經濟之必要而予以調整，應保障轉嫁之可能

4、稅基：稅捐客體之量化

	客體	稅基
所得稅	所得	所得額
遺產稅	所得	遺產稅額

5、稅率

- 固定比率：單一稅率、多元稅率
- 累進稅率：全額累進（數額或價額超過一定數量以上，額度全部提升）、超額類進（超過的部分才適用較高稅率）

- 類退稅率：全額、超額
- 稅基×稅率=應納稅額

6、稅捐的減免事由

- 納稅義務人滿足稅捐減免事由即可享受減少稅捐負擔之法律效果
- 為消極要件，通常係針對其他構成要件之適用範圍，如稅基之計算或稅率，所為之修正或限制
- 不當然等於稅捐優惠

（四）稅捐債務法的請求權種類

1、稅捐債務

- （1）主給付義務：稅
- （2）附帶給付

稅捐附帶給付之性質

-法定債之關係

■ 滯報金、怠報金

實務> J356、616：行為罰>> J356 且說行為罰與漏稅罰乃屬兩事，後被 J503 推翻

陳清秀> 特殊督促手段（抑制作用+預防作用），非罰鍰，也非罰金，也不是稅捐，而是稅捐的附帶給付。

■ 滯納金

性質：A 給付遲延之損害賠償 B 行政執行手段 C 柯：行政秩序罰 D 行政執行+給付遲延之損害賠償：J746

J746

（一）稅捐稽徵法第 20 條及遺產稅及贈與稅法第 51 條第 1 項規定，逾期繳納稅捐應加徵滯納金，是否違憲？X

租稅攸關國家政策之履行，有促其繳納之必要，得以法律增加納稅義務人財產上負擔，惟限制人民之財產權，自仍應符合比例原則。又租稅設計國家財政收入之整體規劃及預估，交涉由代表民意之立法機關及擁有專業人力之行政機關決定>> 寬鬆審查

滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸。

又對因不可抗力之因素而不能於期限繳納者或稅額過大之納稅義務人，稅捐稽徵法及遺產及贈與稅罰各有設緩衝規定，足見滯納金尚非顯然過苛，與目的之達成間具有合理關聯，尚難認違反憲法第 23 條之

比例原則而侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權（本院釋字第 472 號解釋參照）

但以法律限定比例會不會過苛，應檢討。

（二）財政部中華民國 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，認為納稅義務人就復查決定補徵之應納稅額依法提起訴願，逾繳納期限始繳納應納稅額半數時，應就該半數加徵滯納金是否違憲？X

憲§19 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，應就稅捐主體、客體、歸屬、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間以法律定之。惟主管機關關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關立法意旨，遵守一般法律解釋方法，則與租稅法律主義無違背 J660、693、745

系爭函一及二乃關於復查決定補徵之應納稅額逾繳納期限始繳納半數者應加徵滯納金部分所為函釋，並未涉及租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，且符合系爭規定一及二、稅捐稽徵法第 39 條第 1 項及第 2 項第 1 款規定之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

（三）遺產稅及贈與稅法第 51 條第 2 項規定，就應納稅款及滯納金，自滯納期限翌日起加徵滯納利息，是否違憲？

就該應納稅額半數獲有消極利益，系爭規定三就此部分規定應加計利息，一併徵收，與憲法保障人民財產權之意旨尚無牴觸（本院釋字第 311 號解釋參照）。至於系爭規定三就滯納金加徵利息部分，滯納金既係為督促人民如期繳納稅捐而設，依其性質並無加徵利息之餘地；且滯納金兼具遲延利息之性質，如再加徵利息，係對應納稅額遲延損害之重複計算，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違。

FACT：

■ 稽§20 及遺§51i 對於逾期繳納之應納稅額，應加徵滯納金，故有滯納金制度。本案納稅義務人依照稽§39 提起訴訟時，應繳納稽徵機關復查決定之應納稅額之半數，**卻逾期繳納**。有兩號函釋說明這種情況，應納卻遲延之半數因為法律未規定此事不用繳納滯納金，故仍須繳納滯納金。故就應納稅額半數計算加徵滯納金。又遺§51ii 規定，對於「應納稅額」及「滯納金」都要加徵滯納利息。

【§7vii 滯納金按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止---柯：應該自補繳稅款通知書到達之日起，到實際繳納之日止。因為其本意為稅捐的節省】（稅稽法是兩天 1%，最高 15%。但納保法是一該當就 15%）

Q 滯納金的性質：柯-制裁、通-不利益的 VA【納保法施行後，一該當馬上 15%的規定】【立法本意：15%應為上限預定】

Q 納保法跟稅稽法的滯納金的區別？J746 說稅稽法的滯納金是一種相當遲延給付的利息。【實：兩者僅是名同實不同。柯：兩者一致，皆為制裁】

修法草案：稅捐稽徵法

一、滯納金加徵率由「每逾二日」調降為「每逾三日」按滯納數額加徵百分之一，並增訂其施行日期由行政院定之。（修正條文第二十條、第五十一條）

■ 利息

2、責任債務

（1）違背義務之損害賠償責任

A 稽§13II：清算人未依法繳清稅捐，即分配賸餘財產，應就未清繳之稅捐，負繳納義務

B 遺§14II 遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，未依法繳清稅捐，即分割遺產或交付遺贈，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。

（2）扣繳義務人及代繳義務人之責任

所§114：扣繳義務人違反扣繳義務應負補繳應扣未扣或短扣之稅款責任。

C 退稅請求權、溢繳稅款返還請求權

稅捐溢繳（徵）之返還：稽§28

一 法律性質

86 年度 8 月份庭長評事聯席會議決議：公法上不當得利（亦有成立私法上性質之請求權的可能 e.g 保證人代為清償稅捐債務，嗣後金額更正縮小時，保證人得請求權不當得利。）

二 公法上不當得利請求權之構成要件

財產移轉之給付+給付無法律上原因或法律上原因嗣後消滅

I 給付無法律上之原因：

Q：VA 仍在，可請求退稅？

A 實質法律上原因說：稽§28

以實體稅法之規定，並無相應的稅法請求權存在時，其給付即屬欠缺法律上原因。

B 形式的法律上原因說

核定稅捐法上金錢給付請求權的行政處分，為金錢給付的法律上原因。

C 學者：稽§28 未以 VA 未確定作為退稅要件，不得增加法律所無之限制，應採 A 說。且稅法已設有特別規定，自無庸再引用公法上不當得利理論。

II 法律上原因嗣後消滅

A 實質法律上原因說：e.g 贈與行為被撤銷，給付贈與稅之法律上原因消滅。

B 形式法律上原因說：VA 是否仍有效存在。

三 稽§28 申請退稅之要件

§28i、ii「適用法令錯誤」：IF 函令被宣告違憲，陳：屬於適用法律錯誤，可退稅。而並非僅法律見解變更

§28i、ii「計算錯誤」：e.g J625

§28ii「其他可歸責於政府機關之錯誤」

事實認定錯誤？實務：V 最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議/學說：於此所受之不利稅捐負擔，與法律解釋錯誤無不同。

105/7/1st

民國 65 年 10 月 22 日制定公布之稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」其性質上為公法上不當得利規定(參見本院 86 年度 8 月份庭長評事聯席會議決議)。該規定嗣於 98 年 1 月 21 日修正為兩項：「(第 1 項)納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第 2 項)納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限。」其修正係增列退稅原因，並就溢繳稅款發生之不同原因，規定不同之應退還稅款期間。其中第 2 項增列「其他可歸責於政府機關之錯誤」為退稅原因，且明定因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退還之稅款不限於 5 年內溢繳部分，均係作有利於納稅義務人之修正。此部分退稅規定具公法上不當得利性質，自不因而受影響，納稅義務人得據以請求退還溢繳之稅款。

稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。因此，稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所稱之「適用法令錯誤」，法律文義包含因事實認定錯誤所致適用法令錯誤之情形。再司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採所謂「爭點主義」(本院 62 年判字第 96 號判例參照)，復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，有法定期間之限制

(稅捐稽徵法第 35 條第 1 項、訴願法第 14 條第 1 項及行政訴訟法第 106 條第 1 項)。因此，納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張之爭點，非但於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另行據以提起行政爭訟。然而稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，卻得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，對納稅義務人另行補徵稅捐。兩者相較，顯失公平。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳之稅款。稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之「適用法令錯誤」，即無予以限縮解釋，排除認定事實錯誤，致適用法令錯誤情形之理由。從而，稅捐稽徵機關之課稅處分認定事實錯誤時，納稅義務人得援引稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，請求退還溢繳之稅款。

柯⁷：

事實認定錯誤與稅捐稽徵法第 28 條規定適用的關係

遺產稅之核課期間與起算點規範的合憲性解釋

結論:被忽略之臺灣遺產稅制的根本問題

四 返還義務人與返還請求人

返還義務人：給付之受領人

返還請求權人：A 納稅義務人 / B 代繳義務人（稽§50 準用§28） / C 扣繳及代繳義務人

五 返還範圍

加計利息：稽§28iii【行政法院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議】

無民法「所受利益不存在」之準用-特別是國家多受領之情況

六 消滅時效：稽§28i：5 年 / ii 未規定請求權時效，看似有無效時效，但可以類推民§125 保障法律秩序安定。但小心 J474。

最高行政法院大法庭 11 月 25 日宣示 109 年度大字第 4 號裁定，認「納稅義務人就稅捐稽徵法第 28 條第 2 項民國 98 年 1 月 23 日修正生效前之溢繳稅款，於 102 年 5 月 24 日以後依該規定行使退稅請求權，適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效期間之規定時，其時效期間，應自 102 年 5 月 24 日起算。」

七 權利救濟

I 因自行報繳稅捐而溢繳稅款之情形

1 訴§8

2 訴§4+§8:IF 稽徵機關做成駁回行政處分方式拒絕退稅

⁷ 事實認定錯誤之溢繳稅款的返還 -最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決評釋

3	訴§5:IF 退稅仍應由稅捐稽徵機關作成核定退稅處分時		
II	因課稅處分而溢繳稅款之情形：訴§5		
	納稅義務人如事前未對於課稅處分申請復查、訴願、撤銷訴訟請求撤銷原處分，如果處分確定後始請求退稅者，由於課稅處分尚未經法院判決維持確定，處分並無實質確定力，仍可依稽§28 申請退稅。於此情形，解釋上為請求稽徵機關作成核定 3 退稅處分，已取代或變更課稅處分，因此可提課予義務訴訟。		
	<table border="1"><tr><td>經法院作成實體判決確定後，納稅義務人得否再以原處分錯誤為由要求退稅</td></tr><tr><td>95/2 月：X 訴§213，確定後不得再為爭執。</td></tr></table>	經法院作成實體判決確定後，納稅義務人得否再以原處分錯誤為由要求退稅	95/2 月：X 訴§213，確定後不得再為爭執。
經法院作成實體判決確定後，納稅義務人得否再以原處分錯誤為由要求退稅			
95/2 月：X 訴§213，確定後不得再為爭執。			
修法草案			
納稅義務人申請退還溢繳稅款期間修正為			
【甲案】不區分溢繳稅款係因納稅義務人或政府機關之錯誤所致，均為十年，或【乙案】溢繳稅款係因納稅義務人之錯誤所致者，期間延長為十年；加計利息之利率基準日修正為「各年度一月一日」，並訂定本次修正適用原則；增訂因不法原因而為給付者，準用民法第一百八十條第四款規定。（修正條文第二十八條）			

■ 課稅期間

稽§21	
I 稅捐之核課期間，依左列規定：	
一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。	
二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。	
三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。	
II 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。	
修法草案	
IV 納稅義務人對於核定稅捐處分依法提起行政救濟，經受理訴願機關認其違法、不當或行政法院認其違法者，應併同復查決定撤銷之。	
稅捐之核課期間，有下列情形之一，且於核課期間屆滿時行政救濟尚未終結或妨礙事由尚未消滅者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起一年內或妨礙事由消滅之日起六個月內，其時效不完成：	
一、納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟。	
二、因天災、事變或不可抗力之事由致無法作成核定稅捐處分。	

V 核定稅捐處分經納稅義務人於核課期間屆滿後申請復查或於核課期間屆滿前一年內經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定者，準用前項第一款規定。

VI 本條中華民國○年○月○日修正施行時，尚未核課確定之案件，適用修正後之前三項規定。

稽§22

前條第一項核課期間之起算，依左列規定：

- 一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。
- 二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。
- 三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。
- 四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。

修法草案

- 五、土地增值稅自稅捐稽徵機關收件日起算。但第六條第三項規定案件，自稅捐稽徵機關受通知查告土地增值稅之日起算。
- 六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前五款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。

徵收期間-稽§23i：5 年

執行期間-稽§23iv：5 年

絕對時效期間：

納§21

IV 納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。

V 滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，準用前項規定。

補充：行政法規在稅法上的適用：葛老師

A 稅法適用原則

a 實體從舊，程序從新

規定人民權利義務變動之實體法規，除法律另有規定適用行為時之法律。程序法規，純為規定處理作業程序，為期迅速妥適，是以適用新法。

b 從新從優原則：中標法§18

c 從新從輕原則：稽§48-3

【僅適用於違反作為或不作為義務而裁處的行政法】【課徵本稅有關之法律規定及漏稅額計算的部分，仍以適用實體從舊，依行為時之法律 e.g 免稅額、扣除額、稅率等】

【行政法院 86/2 月庭長評事聯繫會議：修法後較有利納稅義務人，則應適用舊法，並撤銷原本之裁罰，發回 H 重做。因為裁罰金額之多寡，係行政裁量權範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰鍰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則有其依職權裁罰即可，無須法源逕定可罰金額之變更判決（反對意見基於裁罰機關已經同意變更處罰倍數，基於訴訟經濟原則，依照訴§26，逕為變更判決即可。處罰機關已同意，無干涉裁量權。）】

B 解釋函令變更所涉問題

a 函令無外部效力，信賴保護？

原本僅是法律解釋之變更，無信賴保護適用-但稽§1-1： i IF 變有利，納稅義務人，尚未核課的，亦適用/ii IF 變不利，變更前應核課而未核課及未確定之案件，不適用變更後之解釋函令/iii 100/11/8 未確定之案件，若遭機關依變不利的函令核課稅捐，依第二項規定（即比較生效日跟確定日）。

稽§1-1

i 財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。

ii 但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。

iii 本條中華民國一百年十一月八日修正施行前，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解且不利於納稅義務人，經稅捐稽徵機關依財政部變更法令見解後之解釋函令核課稅捐，於本條中華民國一百年十一月八日修正施行日尚未確定案件，適用前項規定。

iv 財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。

C 變更後有利之解釋函令，可否溯及？J287

解釋函令之變更 J287



對稽§1-1 的批評：將刑法上絕對不溯及理念，套在解釋性裁量性行政規則上。稽§1-1 時解釋函令從新從輕的規定，但既然是行政規則，除已確定案件應保護其信賴外，應溯及法規施行時有效，何來會有從新從輕的問題，可能與 J287 有扞格之處。

J287 行政規則的生效時點，應於法律生效時點一致，僅是基於信賴保護及法安定性考量的前提下，加以限制。

▲牛刀小試

綜合所得稅之構成要件?所得稅法§2

I: 凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。

II: 非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳。

▲解題架構

考古題

103 年第 2 題

財政部六十八年八月九日臺財稅第三五五二一號函主旨：「土地所有權人之土地，因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以課徵土地稅之土地總歸戶冊中所載者不符，稅捐機關應自土地重測、複丈或分割等確定後之年期起改按新面積課稅；其因新舊面積之增減相較之下，致有多繳或少繳稅款情事者，未便適用稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之規定予以追繳或退稅。」以及財政部六十九年五月十日臺財稅第三三七五六號函說明二前段：「土地所有權人之土地，因地政機關重測、複丈或分割等結果，致其面積與原移送稅捐機關據以核課土地稅之面積不符，因其既非地政機關作業上之疏失所致，又未經地政機關依法定程序更正登記，其面積業經確定，自無稅捐稽徵法第二十一條及第二十八條之適用」，試述上開釋示是否允當?25%

一、105 年台大第 4 題

甲名下有塊 A 地，公告現值新台幣 2000 萬元。土地開發商丙有意向甲購地，建築房屋以分層出售。經磋商多日後，甲丙雙方終於談妥買賣契約之總價、締約當事人及付款方式，亦即，甲要求先讓甲將名下 A 地，以公告現值 2000 萬元價格，賣給甲之子乙（下稱第一買賣契約），甲乙之間依照第一買賣契約的約定，由甲先將 A 地過戶給乙，至於乙應給付給出賣人甲之價款，係待買受人出售土地並取得價款後再行給付。三日之後，乙以自己之名義，與丙訂立 A 地之買賣契約（下稱第二買賣契約），約定總價款 6000 萬元出售給丙。乙丙雙方隨即依上述第二買賣契約，完成 A 地土地之所有權移轉與買賣交易價款的給付。乙在取得丙所交付價款後，隨即將 2000 萬元給付給甲，以清償第一買賣契約的價金債務。藉由上述行為，甲之子乙可以順利獲得，在兩次買賣交易契約中，屬於轉售價差的 4000 萬元。若不考慮我國新修正通過之不動產交易所得稅，請問本件納稅人之行為，是否涉及贈與稅的規避行為?（類似：贈與稅捐規避行為之判斷與涵攝）

（一）稅捐規避要件為何?稅捐規避及立法行為之類型化

（二）對於各要件之涵攝與結論。

1.客觀

(1) 漏洞：

遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項，「公告現值」與「市價」差距。「倘行為人在系爭標的物所為之移轉或贈與行為前後一段時間內，涉及到將該標的物為進一步做成交易買賣或有償移轉為主要目的時，即應認為系爭規範存在著納稅義務人有意加以利用之規範上漏洞」

(2) 濫用個案存在將來移轉之合意，也談妥買賣交易之價格與交易流程，以一連串行為將經濟利益流向乙，應構成濫用。

(3) 不相當之稅捐利益：4000 萬元。(另：顯不相當之對價?)

2.主觀

意圖：不存在任何正當商業理由。

3.結論

二、公共設施保留地換建地案

(改編自柯格鐘；呂怡燕，〈論公設保留地交換建地之避稅——最高行政法院 98 年判字 144 號判決為例〉)

甲之母乙於民國 89 年 7 月 19 日，將公共設施保留地 A、B 之應有部分 1,218/349,180 贈與甲之妹丙，經財政部核定贈與總額新台幣 2,709,969 元，同額減除公共設施保留地扣除額在案。嗣 90 年 10 月 8 日，甲以其所有之 C 號建地應有部分之 7/20 與丙交換上開公設保留地，按公告現值之差額核定贈與總額 568,002 元。上開交換後，甲取得 A、B 之應有部分 1,218/349,180，丙則取得 C 號建地應有部分之 7/20。然該市國稅局認為其適用財政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋，依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定補稅，按 C 地應有部分 7/20 公告現值 3,165,750 元加計 90 年前次核定贈與額 568,002 原核定 90 年度贈與總額為 3,733,752 元。問：

(一) 甲利用土地交換方式，將建地移轉與丙之行為，於稅法上如何評價?(16 分)

(二) 政部 92 年 4 月 9 日台財稅字第 0910456306 號函釋是否違反法律保留原則?(9 分)

➤再延伸：最高行政法院 106 年判字 234 決

稅捐債務法

第一章 稅捐法律關係：稅捐債務與稅捐稽徵程序

第一節 稅捐債權之一體性與不可分性

第二節 稅捐債權與稅捐債務之個數：預扣、預繳與本稅

第三節 稅捐債務與稅捐稽徵協力義務之間的關係

第四節 稅捐債權、課稅處分與裁罰處分彼此之間的關係

第五節 稅捐法律關係與非稅捐法律關係劃分之區別實益

第二章 稅捐債務關係之法定構成要件與法律效果

第一節 稅捐債務法定與各項課稅構成要件要素

第一款 稅捐主體

第二款 稅捐客體

第三款 稅基

第四款 稅率

第五款 附論：歸屬作為構成要件

第二節 構成要件滿足後之法律效果

第一款 稅捐債務之發生

第二款 稅捐債務之履行與稅捐債權的徵收

第三款 稅捐債務之消滅

第四款 稅捐債務之連帶債務

第五款 稅捐債務之變更

第三章 稅捐主給付請求與附帶給付請求

第一節 稅捐主給付請求

第二節 利息

第三節 滯報金與怠報金

第四節 滯納金

第五節 罰鍰

第四章 責任債務給付請求

第一節 扣繳義務人之稅款賠繳責任

第二節 破產管理人之納稅義務人責任

第三節 遺囑執行人與遺產管理人之遺產稅的納稅義務人責任

第四節 信託關係中之受託人的納稅義務人責任

第五節 代繳義務人與代繳人

第六節 附論：代徵人之責任

第五章 退稅給付請求與溢繳稅款返還請求

第一節 退稅給付請求

第一款 稅捐優惠之稅額扣抵權

第二款 兩稅合一之稅額扣抵權

第三款 加值型營業稅之進項稅額扣抵權

第四款 加值型營業稅之留抵稅額扣抵權

第五款 加值型營業稅之外銷稅額扣抵權

第六款 雙邊稅捐協定下的稅額扣抵權

第二節 溢繳稅款返還請求

第一款 可歸責於納稅義務人之法令適用錯誤、計算錯誤

第二款 可歸責於納稅義務人之事實認定錯誤

第三款 不可歸責於納稅義務人之事由

第六章 課稅期間與時效障礙及時效完成

第一節 課稅期間：請求權之時效期間或形成權之除斥期間

第二節 時效障礙（重新起算、繼續計算）與時效未完成

第三節 時效完成後之法律效果

第四節 絕對時效期間：納保法第 21 條第 4 項規定