

稅法

一、總論

1. 稅捐基礎法
2. 稅捐債務法
3. 稅捐稽徵法
4. 稅捐處罰法
5. 稅捐救濟法

二、各論

稅捐基礎法

- 一、稅捐概念
- 二、稅捐法律主義
- 三、量能課稅原則
- 四、實質課稅原則
- 五、稅捐經濟原則

一、稅捐概念

1. 稅捐定義：公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法定構成要件者，於無對待給付之情形下，課徵以金錢給付為內容之法定義務。
2. 非稅公課：
 - A. 規費：以國家之特別公務服務為前提，所負擔之對待給付義務
 - B. 受益費：為了公共建設的建造、維護向特定人徵收
V.S 規費：僅需考慮受益可能性，不考慮實際受益與否
 - C. 特別公課：
釋字第 426 號解釋理由書：
係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途。

二、稅捐法定主義

1. 憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」
2. 範圍？
 - A. 釋字第 210 號解釋理由書：
按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律

納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。

B. 釋字第 565 號解釋理由書：

憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。

C. 釋字第 640 號解釋理由書：

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、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。

D. 釋字第 705 號解釋理由書：

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

3. 審查強度

A. 課免稅要件

實務：_____。

學說：因稅捐干預人民財產權，與職業自由、營業自由、婚姻家庭保障密切關係，應採取_____。

如為課免稅之補充規定：_____。

**不得以行政規則、判例、決議添加法律所無之限制。

B. 處罰要件：

基於罪刑法定主義，應採取_____。

(104 年稅法三)

土地稅法第三十五條第一項第一款規定：「土地所有權人於出售土地後，自完成移轉登記之日起，二年內重購土地合於下列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額：一、自用住宅用地出售後，另行購買都市土地未超過三公畝部分或非都市土地未超過七公畝部分仍作自用住宅用地者。……」該條所定「自用住宅用地」，依同法第九條規定，係指「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」。而財政部中華民國七十三年十二月二十七日臺財稅字第六五六三四號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購自用住宅用地，除自完成移轉登記之日起，不得有出租或營業情事外；並須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還其已納之土地增值稅。」財政部該函，經司法院釋字第 478 號解釋宣告有違憲法之規定，應不與援用，其理由為何？(25%)

三、量能課稅原則

1. 定義：納稅義務人之租稅負擔，應依據個人經濟上之負擔能力加以衡量
 - A. 垂直意義之量能原則(絕對量能原則)：憲法§15、§23
需保留給納稅義務人生存發展的餘地(只能對具有稅捐負擔能力之部分課稅)
 - B. 水平意義之量能原則(相對量能原則)：對稅捐負擔能力相同之納稅義務人，課以相同之稅捐負擔
2. 釋字第 597 號解釋：
憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。
3. 子原則
 - A. 普遍課稅原則：(稅捐主體)
全體國民不論性別、年齡、身分、職業與地位，只要有稅捐負擔能力，均應繳稅。

- B. 個人所得課稅原則：(稅捐主體)
應以個人或個別企業為單位，計算稅捐負擔能力。
- C. 全部課稅原則：(稅捐客體)
納稅人的全部所得，不論其來源為國內國外，均應列入課稅範圍
- D. 實價(值)原則：(稅基)
依據實際價值課稅
土地增值稅→公告現值
地價稅→公告地價
- E. 實現原則
- 意義：指稅捐客體是否發生，以真正實現者為基準，不得以預測或猜想其將來可能發生而對之課稅。在財務會計上，徹底應循稅捐法之實現原則為現金基礎制；公司之會計基礎，原則上採取應計基礎制，亦即權責發生制。
 - 所得稅法§14 II：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」
 - 所得稅法§22 I：「會計基礎，凡屬公司組織者，應採用權責發生制，其非公司組織者，得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管稽徵機關採用現金收付制。」
 - 釋字第 377 號解釋：
個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。財政部賦稅署六十年六月二日台稅一發字第三六八號箋函關於納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，課徵綜合所得稅之釋示，符合上開所得稅法之意旨，與憲法尚無抵觸。

(109 年稅法二)

營業事業所得稅之課徵，依所得稅法第 22 條之規定，其會計基礎以權責發生制為原則；個人所得稅，則無明文規定。就此，司法院大法官釋字第 377 號解釋(84 年 3 月 31 日表示：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」該號解釋理由書則又說明：「於公務員因法定原因停職，……復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。」惟所得稅法雖歷年來迭經過修正，對此部分仍無明文加以規範。後財政部 88 年 8 月 12 日公布一則函釋，係認為：「公務員因案停職，嗣經判決確定而復職，一次補發停職期間之薪資所得，均屬實際補發年度之所得，扣繳義務人應於給付時辦理扣繳。」

(一)公務員某甲因案停職，後經無罪判決確定而復職，遂補發薪資，因國稅局認為系爭 88 年函釋違反釋字第 377 號解釋，乃依釋字第 377 號解釋，以收付實現原則累進課稅。甲對此不服，經複查訴願均駁回，乃向高等行政法院起訴，試問甲得為何種主張？(20%)

F. 客觀淨值(額)原則：

- a. 意義：收入減除成本、費用及虧損後之淨值，方為應稅所得

**

- b. 所得稅法§14、17(個人所得)

- c. 釋字第 745 號理由書：(106 年稅法二、)

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。定額扣除額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所得者是否為自力營生之不同（所得稅法第 11 條第 1 項參照），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。然現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量

能課稅原則，准許執行業務所得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（所得稅法第14條第1項第2類、執行業務所得查核辦法第4章、財政部發布之各年度執行業務者費用標準參照）。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扣除額時，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，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，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，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則。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。相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定。

d. 所得稅法第39條：

以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。

→租稅優惠？

e. 釋字第427號解釋：

營利事業所得之計算，係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，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第二十四條第一項及第三十九條前段定有明文。同法第三十九條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國六十六年九月六日台財稅字第三五九九五號函與上開法條規定意旨相符，與憲法並無抵觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。

(107 年稅法一)

中小企業 A 有限公司第一年營業收入 1000 萬元、營業成本費用為 1200 萬元；第 2 年營業收入 1500 萬元、營業成本費用為 800 萬元，均有確切證明，第 2 年申報營所稅時扣除前年度損失 200 萬元(盈虧互抵)，但某區國稅局以其非使用藍色申報書或經會計師簽證，與以否准盈虧互抵，歷經不服，最終確定判決後，主張所得稅法第 39 條規定違憲聲請釋憲。試問：

(一)盈虧互抵是否為稅捐優惠？是否為稅捐優惠在違憲審查有何差異？試就相關司法院憲法解釋評析之。

(二)所得稅法第 39 條侵害 A 公司何種基本權？A 如何主張該條規範違憲。

G. 主觀生存保障淨所得原則

- a. 意義：所得稅基之計算，應減除納稅義務人為維持其自身及其家庭生存需求所需後之餘額，才屬於納稅義務人可自由處置，並有能力繳納稅捐之所得額

*來自憲法§15 生存權之保障

**生存權之保障，僅適用於個人所得稅，營所稅無此適用

- b. 扶養親屬免稅額(所得稅法§17)

- i. 釋字第 415 號解釋→稅捐優惠

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件，均應以法律明定之。主管機關基於法律概括授權而訂定之施行細則，僅得就實施母法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件不得另為增減或創設。所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減「免稅額」之要件，即與租稅法律主義之意旨不符。

- ii. 釋字第 694 號解釋

憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，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，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。如因無謀生能力者之年齡限制，而使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持。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，始合於平等原則。

四、實質課稅原則

1. 定義：

稅捐稽徵法第 12 條之 1：「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。」

- A. 衡量稅捐負擔能力時，不應拘泥於人民所作之法律形式之安排，而應觀察其經濟上之實質。
- B. 實質課稅原則係_____與_____產生衝突時，進行調和之手段。
- C. 實質課稅僅係就法律關係進行調整時，對其課以與常態交易相同之稅捐，並不影響其私法上之法律效果，且不會對納稅義務人處以行為罰或漏稅罰

2. 適用之方式

- A. 稅捐客體之經濟上歸屬 EX. 信託
- B. 稅捐客體之核實認定 EX. 房屋稅條例§5I 三
- C. 無效但滿足稅捐構成要件之法律行為 EX. 所有權移轉無效時
- D. 違法或違反善良風俗行為之課稅 EX. 賭博收入
- E. 稅捐規避***

五、稅捐經濟原則

1. 目的：在兼顧平等課徵的同時，降低徵納雙方之成本

2. 手段：

- A. 簡化稅捐法的規定
- B. 利用代徵或間接稅的規定減少申報單位 ex. 娛樂稅、營業稅
- C. 推計課稅與查定課徵
 - a. 推計課徵：不依直接之證據方法，而依間接之證據方法證明代徵之稅捐客體的數額
 - v. s. 核實課徵：稽徵機關就其調查之事實證據與以評價，確

認稅捐債務

- b. 查定課徵：原則上以納稅義務人違反憑證、設帳或申報之行為義務為先決要件，例外基於稅捐經濟之考量，對於特定種類之納稅義務人採取查定課徵方法

v. s. 自動報繳

3. 界線：

- A. 應符合稅捐法定主義→相對法律保留
*實務上有大量「類型化的行政規則」存在

- B. 應符合實質課稅原則

釋字第 218 號解釋：

人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。