

# 從比較法觀點論特種貨物及勞務稅條例

袁義昕\*

## 目次

### 壹、問題提出

- 一、重複課稅
- 二、課稅客體之範疇是否恰當
- 三、稽徵手段
- 四、指定用途
- 五、是否符合量能課稅原則

### 貳、特種貨物及勞務稅條例之定性

### 參、比較法觀點

- 一、重複課稅之疑義
- 二、課稅客體之範圍
- 三、稽徵手段之研析
- 四、指定用途稅之探討
- 五、量能原則之探討

### 肆、結論

- 一、爭議問題之歸納
- 二、量能原則之實質審查
- 三、民生福利國家原則作為特銷稅條例之正當化基礎
- 四、宜由有效率之資本利得稅頂替無效率之特銷稅

關鍵字：特種貨物及勞務稅條例、奢侈稅、特種銷售稅、重複課稅、量能原則

投稿日期：一〇一年一月三十一日；接受刊登日期：一〇一年五月二十一日。

\* 銘傳大學財金法律系助理教授。國立中正大學法學博士，美國華盛頓大學（University of Washington）訪問學者。

## 壹、問題提出

根據主計處二〇一一年八月十八日公布之最新「民國九十九年家庭收支調查」，二〇一〇年國內貧富差距為 6.19 倍，雖略低於二〇〇九年的 6.34 倍，但仍是史上第 3 高。如果剔除政府移轉收支（就是政府的補助或津貼）後的原始貧富差距，二〇一〇年攀升至 7.72 倍，同樣也是歷年第 3 高<sup>1</sup>。貧富差距最高者乃發生於民國九十（二〇〇一）年之 6.39 倍。而近 10 年來，除民國九十六（二〇〇七）年為 5.98 倍之外，其餘都高於 6 倍<sup>2</sup>。國際間衡量所得分配之指標，係以「家庭可支配所得」五等分位組或「吉尼係數<sup>3</sup>」觀察，我國史上最高之倍數為乃民國九十年，根據家庭收支調查結果，最高之 20% 家庭所得為最低之 20% 家庭所得之倍數為 6.39 倍，吉尼係數為 0.35。根據一般經濟理論係以吉尼係數 0.4 為警戒線，而我國歷年來吉尼係數均維持在 0.35 之內，而低於 0.4 之警戒線，因此，主計處認為我國家庭所

---

<sup>1</sup> 許玉君，去年貧富差距 6.19 倍史上第 3 高，聯合報，2011 年 8 月 19 日，A3 版。

<sup>2</sup> 行政院主計總處，國民所得統計摘要，家庭所得按戶數五等分位之分配，中華民國統計資訊網，<http://www1.stat.gov.tw/ct.asp?xItem=28862&ctNode=2681>（2011/11/6，造訪）。

<sup>3</sup> 所謂「吉尼係數」（Gini coefficient）係測量洛倫滋曲線（Lorenz Curve，即戶數累積百分比為橫軸，所得累積百分比為縱軸之所得分配曲線）與完全均等直線間，所包含之面積對完全均等直線以下整個三角形面積之比率。此項係數愈大，表示所得分配不均等的程度愈高，反之，係數愈小，表示不均等的程度愈低。而此比例數值，介於 0 與 1 之間。詳細說明請參見，張清溪等，經濟學理論與實際（下冊），頁 66-69，自版，四版（2000）。

得間之貧富差距尚屬平均<sup>4</sup>。

惟此等統計數據，完全與社會大眾之感受背離，貧富不均已成爲台灣社會之隱憂，而都會區房價過高更成爲十大民怨之一<sup>5</sup>。雖然經濟發展而使國民所得提高，但所得分配不均，一般民眾無法感受經濟發展成果，卻因房屋稅與土地短期交易稅負太低甚至免稅等因素，使房地產成爲資金聚集之處，更使台北市與新北市之房價，屢創新高，人民早已無力負荷<sup>6</sup>。有鑑於此，政府對此日益沸騰之民怨做出回應，於二〇一一年五月四日以總統華總一義字第 10000085291 號令制定公布「特種貨物及勞務稅條例（以下簡稱特銷稅條例）」全文 26 條，並訂於二〇一一年六月一日施行<sup>7</sup>。該條例之立法背景如參照財政部之提案說明，乃「鑒於現行稅制下，房屋及土地短期交易之移轉稅負偏低甚或無稅負，且高額消費帶動物價上漲引發負面感受，爲符合社會期待，營造優質租稅環境，有對特種貨物及特種勞務加徵稅負之必要。爰參考美國、新加坡、南韓及香港之立法例，擬具『特種貨物及勞務稅條例』草案，以健全房屋市場，衡平社會負面感受，維護租稅公平<sup>8</sup>。」然而特銷稅條例從起草之際，即成爲國人矚目之焦點，及至正式施行後，爭議仍未稍歇。主要的問題有：

<sup>4</sup> 我國貧富差距應爲六・三九倍之說明，中華民國統計資訊網，<http://www.stat.gov.tw/ct.asp?xItem=13061&ctNode=2858>（2011/11/6，造訪）。

<sup>5</sup> 社論，民怨排行榜出爐的下一步，聯合晚報，2009 年 11 月 30 日，A2 版。

<sup>6</sup> 王建煊、吳嘉勳，租稅法，頁 323，自版，三十三版（2011）。

<sup>7</sup> 行政院（100）年院臺財字第 1000025165 號令。

<sup>8</sup> 請參見，財政部長李述德之提案說明，立法院第 7 屆第 7 會期財政委員會第 6 次全體委員會議紀錄，立法院公報，第一〇〇卷第二十九期，頁 289（2011）。

## 一、重複課稅

特銷稅條例所開徵之特種貨物及勞務稅，系在原有之營業稅與貨物稅外，對於同一課稅客體，加徵特種貨物及勞務稅，因此有學者認為不無產生重複課稅之疑義<sup>9</sup>。對高價汽車課以較高之貨物稅與牌照稅，原本即具有奢侈稅之性質，再課徵奢侈稅實有重複課稅之嫌<sup>10</sup>。因此有學者建議：現行稅制中隱藏奢侈課稅性質者，須與獨立課徵奢侈稅的構想相互整合。由於奢侈課稅的社會性很強烈，我國即使沒有正式的奢侈稅目，但在許多其他稅目，例如貨物稅、營業稅與使用牌照稅中，皆早已灌入或多或少的抑制高價消費的特殊考量。貨物稅中電器類產品的課稅，牌照稅中汽車按汽缸排氣量大小的差別稅率，以及營業稅中對特種飲食業的較高稅率規定等皆為其例。如今若欲建立奢侈稅目，則同時亦應將這些本已含有奢侈稅意義的部分予以還原，否則便會有重複課稅的嫌疑<sup>11</sup>。

## 二、課稅客體之範疇是否恰當

對此又可細分為二個子議題：（一）不動產是否屬於特種貨物；（二）奢侈品之認定是否恰當。茲分述如下：

### （一）不動產是否屬於特種貨物

根據特銷稅條例第二條第一項第一款之規定，特種貨物包括持有

<sup>9</sup> 范文清，特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題，月旦法學教室，第一〇四期，頁 108（2011）。

<sup>10</sup> 王建煊、吳嘉勳，前揭註 6，頁 328。

<sup>11</sup> 曾巨威，課徵「奢侈稅」的前提與條件，工商時報，2002 年 4 月 14 日，第 2 版。

期間在二年以內之房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之都市土地。對此有學者認為：「不動產是否為『特種貨物』？或者不動產兩年內有交易就稱為『特種貨物』？…社會…最關心的是不動產這一塊<sup>12</sup>。」甚至或許可將特銷稅條例之名稱修正為「不動產短期交易稅暨奢侈貨物稅條例」<sup>13</sup>。亦有學者建議，如是為打擊投機，健全房屋市場，最有效的方法，應該是課徵按實際交易價格計算之「不動產交易所得稅」，且持有時間愈短，稅率應愈高。因從事投機活動，目的就是為賺取「短期暴利」，因此課徵「短期暴利」稅，才是切中要害<sup>14</sup>。除此之外，就房價飆漲之問題而言，臺灣長期以來由於南北發展不均衡之故，導致除了台北市、新北市以及特定幾個地區（如台中七期、高雄美術館周遭等）外，房價並未過度飆漲，甚至不乏有因屋主自己個人資金需求，而賤價出售者。如按特銷稅條例一視同仁地加以課稅，是否真能符合量能原則。

## （二）奢侈品認定之範圍

### 1. 有無調查消費者個人偏好、所得等主觀因素

特銷稅條例第二條第一項所稱之「特種貨物」，如第一款之土地與房屋外，尚包括第二款至第六款中之：300 萬元以上之 9 人座以下小客車、遊艇、飛機、直昇機、超輕型載具以及 50 萬元以上之龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品與家具。但是何者屬於奢侈品？

<sup>12</sup> 請參見，張金鵬教授於立法院第 7 屆第 7 會期財政委員會第 1 次公聽會之發言，立法院公報，第一〇〇卷第二十五期，頁 459（2011）。

<sup>13</sup> 前揭註，頁 460。

<sup>14</sup> 請參見，黃世鑫教授於立法院第 7 屆第 7 會期財政委員會第 1 次公聽會之發言，前揭註，頁 474。

而應成為特銷稅條例課徵之客體？不能無疑。由於生活日用中諸多商品都有高價位、高品質之品項，例如手機有陽春平價至客製化貼鑽之機種，音響有從千元至百萬元以上之高級組合，汽車價格亦可能有數十倍之差距。何者為奢侈品？或何種等級為奢侈品？除了個人之主觀標準外，不同所得階層與偏好族群亦將有不同的看法<sup>15</sup>。

## 2. 有無考慮未來普及之可能性

如借用學者批判早期貨物稅課徵之角度而言，其認為：「透過商品價格之提高，有抑制消費之效果。且為減少奢侈消費及彌補一般銷售稅之累退性，可對高所得者使用較多之高級消費品課稅。就現行貨物稅課稅項目而言，屬於此等目的者有：電冰箱、彩色電視機、冷暖氣機、除濕機、錄影機、電唱機、錄音機、音響組合、電烤箱、汽車、機車等項。然而在時代進步下，部分高級消費品已不再算是奢侈品，是否仍應視為高級消費品課稅，值得商榷<sup>16</sup>。…尤其是電器類產品，已屬於一般家庭之民生必需品，而非如早期以奢侈品看待，故應取消電器類之貨物稅<sup>17</sup>。」由此可知，奢侈品之認定，除了個人主觀標準、所得、偏好等因素外，時代之進步甚至影響社會對於奢侈品之認定。

## 3. 是否檢視「所得彈性」<sup>18</sup>

<sup>15</sup> 楊子菡等，對奢侈消費課徵特種銷售稅之研究，財政部賦稅署 98 年度委託研究計畫，頁 132（2010）。

<sup>16</sup> 孫克難、徐正錦，台灣貨物稅課稅項目檢討與綠色租稅改革，頁 14，中華經濟研究院（2004）。

<sup>17</sup> 前揭註，頁 24。

<sup>18</sup> 所謂「所得彈性」之全稱乃為「需求的所得彈性」，亦即衡量消費者「所得變動」引起的「需求量變動」之敏感度。公式是：所得彈性＝需求量變動

若從傳統經濟學之角度而言，有學者認為：區分奢侈品與必需品是以所得彈性的大小為判定標準。其中奢侈品的所得彈性大於 1，亦即當所得增加 1% 時，奢侈品消費增加的幅度將大於 1%；但當所得減少 1% 時，則奢侈品的需求會下降 1% 以上<sup>19</sup>。亦即當所得提高時，奢侈消費支出會提高更多。因此，當景氣好轉，所得水準上升時，奢侈消費增加愈快，稅課收入可有較大幅度之挹注；但當景氣衰退時，奢侈消費減少更多，則難以獲得足夠稅收<sup>20</sup>。

若按此標準而言，特銷稅條例所規範之特種貨物與特種勞務是否均具備此等特性？若不然，則立法者選擇此等標的之標準，能否經得起公平原則之檢視？早在特銷稅條例公布前，即有倡議應對一些高級娛樂及消費品課稅，例如高爾夫球具、高檔汽車（單價超過 150 萬元者）、大型重型機車（250 C.C. 以上）以及遊艇等物品加以課稅<sup>21</sup>。然而對照特銷稅條例之課稅客體，並非全然如此。尤其是向來被認為是奢侈品之珠寶、骨董字畫等，皆未被認定為「特種貨物」，不禁讓人質疑，立法者之標準為何。

---

的百分比／所得變動的百分比。對一般物品而言，當所得增加時，其需求量亦隨之提高，故所得彈性大於 0，通常稱此種物品為正常物品（normal goods）。其中若所得彈性大於 1，即需求量增加率超過所得增加率，則可稱為奢侈品（luxury goods）。而所得彈性小於 1 的，就稱為必需品（necessities）。相反的，如果所得增加反而使某物的需求量減少，則為劣等物品（inferior goods），其所得彈性小於 0。請參見，張清溪等，經濟學理論與實際（上冊），頁 115，自版，四版（2000）。

<sup>19</sup> 楊子茵等，前揭註 15，頁 5。

<sup>20</sup> 前揭註，頁 5-6。

<sup>21</sup> 孫克難、徐正錦，前揭註 16，頁 43-44。



### 三、稽徵手段

根據特種貨物及勞務稅條例第十六條第一項規定：「納稅義務人銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物，應於訂定銷售契約之次日起三十日內計算應納稅額，自行填具繳款書向公庫繳納，並填具申報書，檢附繳納收據、契約書及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。」同條第二項亦規定「產製廠商當月出廠第二條第一項第二款至第六款規定之特種貨物，應於次月十五日以前計算應納稅額，自行填具繳款書向公庫繳納，並填具申報書，檢附繳納收據及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。」

為何採取所謂誠實申報原則之稽徵手段，主要乃因財政部評估開徵奢侈稅後受影響者，僅為少數，因此才會採行最單純之誠實申報原則。但有學者批評，採行誠實申報原則核課，相對於打擊投機炒房獲取暴利之初衷而言，不啻成為強烈對比，更考驗稽徵機關查稅、追稅之能力<sup>22</sup>。

除此之外，亦有評論者認為，依特種貨物及勞務稅條例之立法理由可看出特銷稅條例之前半部係比照加值型及非加值型營業稅法，後半部則係比照貨物稅條例而訂。易造成特銷稅條例未來執行上產生事權不一之現象，亦增加稅務行政工作之負擔。而特種貨物中如龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品等物，在查核上恐會受限於稽徵技術，導致執行成效將無法彰顯<sup>23</sup>。

---

<sup>22</sup> 狄雅傑，奢侈稅誠實申報考驗稽徵能耐，稅務旬刊，第二一四二期，頁 33（2011）。

<sup>23</sup> 生建運，從奢侈稅開徵看稅制設計，稅務旬刊，第二一五〇期，頁 14



此外，評論者一向批評最激烈者，乃在於價格評定之問題。以台北市 250 坪之知名豪宅帝寶為例，土地公告現值約 6,598 萬，房屋評定現值約 1,046 萬，合計 7,644 萬元，而實際上，市價每坪 200 萬元，總價約 4.96 億元，評定總值只占市價的 15%。因此本文前揭之多數質疑，都認為特銷稅條例之納稅義務人，無期待誠實申報成交價格之可能，如此一來特銷稅條例僅會影響交易量，而不影響房價，對於特銷稅條例之立法目的恐將落空。

#### 四、指定用途

根據特銷稅條例第二十四條第二項規定，明訂未來的稅收須用於社會福利支出。對此有學者批評：倘目的稅成為常態，則沒有目的稅支持之行政目的恐怕將無法推動，進而使得國家資金的運用變得僵化缺乏彈性。況且，本條定之用途，亦與行政院草案總說明中所揭示之「促進租稅公平，健全房屋市場，營造優質租稅環境」立法目的不能一致<sup>24</sup>。

#### 五、是否符合量能課稅原則

對於作為稅法基石之量能原則而言，其例外除有租優惠外，另有租稅之特別不利負擔管制人民特定行為，奢侈稅即為典型<sup>25</sup>。因此有學者認為，特銷稅條例適用上仍應注意實質上銷售稅之「稅捐財」應為「所得之消費（使用）」，仍須謹慎依據量能原則作為衡量納稅者經

---

（2011）。

<sup>24</sup> 范文清，前揭註 9，頁 109。

<sup>25</sup> 葛克昌，奢侈稅及其憲法界限，月旦法學雜誌，第一六九期，頁 202（2009）。

濟負擔能力之要求，並認為仍須以量能原則作為課稅界限上之合法性及合憲性之審查標準<sup>26</sup>。然而在探討奢侈稅是否符合量能原則時，學者葛克昌教授亦提出兩個檢視標準：（一）是否侵犯量能原則之核心領域；（二）所維護之公益是否遠大於所犧牲之量能原則。其認為：「奢侈稅雖非不具合憲性，但其合憲性已甚為可疑，蓋奢侈稅破壞量能平等負擔，故不僅立法上須予節制，在司法審查時，亦應嚴格審查其是否逾越憲法之界限。奢侈稅係偏離量能平等負擔，而置經濟自由、財產私用性及市場機能於不顧，引公權力進入經濟社會領域，須有較空泛之改良社會風氣或平均社會財富分配，更為具體重大之社會政策要求，始能取得正當性<sup>27</sup>。」惟有疑問者乃何謂具體重大之社會政策要求，方得作為背離量能課稅之課稅依據。基此，本文先檢視特銷稅條例是否能通過量能課稅之審查基準，若能，則無合憲性之問題；若不能，則進一步探討其所欲達成之特定社會政策目的是否大於其所犧牲之量能原則。

## 貳、特種貨物及勞務稅條例之定性

本文欲進行比較法之研究，然外國並無一套「特種貨物及勞務稅條例」，可直接作為比較之基礎。基此，本文擬先就特銷稅條例加以定性，並藉此尋求可資比較之對象。

學者有直接認定其屬於奢侈稅（luxury tax），並為消費稅

---

<sup>26</sup> 黃俊杰，臺灣房地產稅制最新動態，月旦財經法雜誌，第二十六期，頁 21（2011）。

<sup>27</sup> 葛克昌，前揭註 25，頁 203。

（consumption tax）之一種，係針對奢侈消費行為進行課徵之一種租稅<sup>28</sup>，以及對特種貨物在短期內轉手交易之行為課稅<sup>29</sup>。此外，奢侈稅向來被歸類於間接稅之範疇，因其可以轉嫁，且基於消費特定貨物而生，無異向個人所得課徵間接稅<sup>30</sup>。

亦有學者認為，就奢侈稅之法律性質而言，奢侈品隨時代而異，同一物品隨時代環境變遷，已不視為奢侈稅，而依環境稅（汽車）或健康稅（如菸酒）予以課徵。因此奢侈稅之性質應為非財政目的租稅。惟非財政目的租稅可分為：經濟目的租稅、環境健康目的租稅及社會政策目的租稅，因奢侈稅有改良社會風氣及平均社會財富之功能，可將之歸類於社會政策目的租稅<sup>31</sup>。

此外，我國財政部官方多避免將特銷稅條例稱為「奢侈稅」，而將之稱為「特種銷售稅」<sup>32</sup>，似乎將特銷稅條例定性為特種銷售稅。根據美國內地稅務局（US Internal Revenue Service, IRS）之定義，其

<sup>28</sup> 張進德，特種貨物及勞務稅概述，稅務旬刊，第二一五七期，頁 7（2011）。

<sup>29</sup> 王建煊、吳嘉勳，前揭註 6，頁 323。

<sup>30</sup> Joseph M. Dodge, *What Federal Taxes Are Subject to the Rule of Apportionment under the Constitution?* 11 U. PA. J. CONST. L. 839, 861, 863 (2009).

<sup>31</sup> 葛克昌，前揭註 25，頁 201-202。

<sup>32</sup> 此乃財政部李述德部長之建議，請參見，特銷稅上路—專家學者提建言，建國 100 年財政系列論壇，徐谷楨記錄，經濟日報，2011 年 6 月 18 日，A12 版。財政部賦稅署網站亦將特銷稅條例簡稱為特種銷售稅，請參照，特種貨物及勞務稅（簡稱特種銷售稅）條例專區，財政部稅務署，[http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140019&menudata=DotMenu&contlink=ap/hotdiscuss\\_view.jsp&dataserno=201103100000](http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp?mserno=200912140005&serno=200912140019&menudata=DotMenu&contlink=ap/hotdiscuss_view.jsp&dataserno=201103100000)（2011/12/6，造訪）。

認為奢侈稅 (luxury tax) 乃是指課稅於政府所認為昂貴、非必需之商品或服務<sup>33</sup>。從 IRS 之見解，特銷稅條例第二條中所列之特種貨物與勞務之範疇，除第一項第一款之「房屋、土地」外，其餘之特種貨物與勞務應符合奢侈稅之定義。

再者，若依 IRS 之見解，其認為特種銷售稅 (excise tax) 乃指對於購買特定貨物時所課徵，如石油。特種銷售稅通常內含於產品之價格中。此外，亦有針對特定行為課稅者，諸如賭博以及卡車使用高速公路等行為。特種銷售稅也有一些普通的特種銷售稅制，其中之一即汽車燃油<sup>34</sup>。從而我國官方一再堅稱特銷稅條例屬於特種銷售稅，自有其本，故從 IRS 之分類而言，特銷稅條例定性為特種銷售稅並無不妥。惟理解上，應可將特種銷售稅作為奢侈稅之上位概念。

如再按特銷稅條例第一條規定「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依特銷稅條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」此外，同法第二十四條第一項更直接規定「特種貨物及勞務稅為國稅，由財政部主管稽徵機關稽徵之。」可知立法者將特銷稅條例定性為國稅。且如上所述，特銷稅條例第二十四條第二項，乃將此等稅指定用於社會福利支出，因此性質上屬於指定用途稅。

綜上所述，特銷稅條例所課徵之特種貨物與勞務稅，性質上若從分類之範圍，由大至小應可將之定性為：國稅、間接稅、消費稅、特種銷售稅、奢侈稅、指定用途稅以及社會政策目的稅。

<sup>33</sup> IRS, Understanding Tax - Glossary, <http://apps.irs.gov/app/understanding/Taxes/teacher/glossary.jsp#L> (last visited Oct. 30, 2012).

<sup>34</sup> IRS, Excise Tax, <http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=99517,00.html> (last visited Dec. 5, 2011).

## 參、比較法觀點

如上所述，立法理由揭櫫特銷稅條例乃參考美國、新加坡、南韓及香港之立法例而成。然於短期內倉促立法，參考外國立法例之情形如何，實不能無疑。基此，本文乃以比較法上之觀點，深入探討前揭議題。又礙於個人研究能力之限制，僅能就英美法系國家之立法經驗與學者見解加以剖析，並藉此展開本研究，合先敘明。

### 一、重複課稅之疑義

#### （一）美國法上之重複課稅問題

美國無聯邦統一之銷售稅（sale tax），乃由各州自行決定是否課徵以及稅率之多寡。銷售稅可歸類於地方稅。至於特種銷售稅或奢侈稅，則屬於聯邦稅。對於課徵特種銷售稅是否構成雙重課稅之問題，美國法上鮮少研究。

對於是否構成重複課稅，應先釐清何為重複課稅，根據經濟合作暨發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）之見解，所謂國際法上之重複課稅乃是因為 2 個以上之國家，就相同之納稅者，關於相同之稅捐客體於相同課徵期間，課徵可得比擬（comparable）之稅。重複課稅之效果會減損貨物與勞務交易之效率，以及資本、技術與人員之移動<sup>35</sup>。然除國際法上之重複課稅外，另外尚有經濟上之重複課稅問題。學者主要論及雙重課稅議題多屬於營利事業所得稅以及個人營利所得之部分，以及國際稅制可能

---

<sup>35</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION 7 (2010).

發生之雙重課稅<sup>36</sup>。若從本文上述之分類，營利事業所得稅以及個人營利所得所產生者乃屬經濟上重複課稅之問題；國際稅制上之重複課稅則為國際法上重複課稅之問題<sup>37</sup>。

## （二）特銷稅條例應有經濟上重複課稅之問題

特銷稅條例第十條規定：「進口特種貨物之完稅價格，應按關稅完稅價格加計進口稅後之數額計算之（第一項）。前項特種貨物如係應徵貨物稅或營業稅之貨物，應按前項數額加計貨物稅額及營業稅額後計算之（第二項）。」試舉某 A 進口轎車來計算奢侈稅之稅額時，其計算方法如下：

假設 A 車排氣量為 2400 C.C.，進口完稅價格（包含：離岸價格 + 運費 + 保險）為 200 萬元，則應納稅額為：關稅（稅率 17.5%）+ 貨物稅（排氣量 2,000 C.C. 以下課徵 25%，排氣量 2,001 C.C. 以上則課徵 30%）+ 營業稅（稅率 5%）等課稅總額加計後，如總數達 300 萬

<sup>36</sup> Walter Hellerstein et al., *Constitutional Restraints On Corporate Tax Integration*, <http://ssrn.com/abstract=1101560> (last visited Dec. 30, 2011).

<sup>37</sup> 對奢侈稅之課徵是否構成重複課稅之議題，美國文獻著墨較少，但有趣的是，國際法學者的焦點乃論及當時課徵高級汽車奢侈稅，有無違反 GATT 之國民待遇原則（National Treatment）之要求，由於美國 1990 年公布之「綜合預算調節法」，課稅對象中之汽車零售交易價格在美金 3 萬元以上者，多屬歐洲進口車，如對其課徵售價 10% 之奢侈稅，會不會構成差別待遇。當時歐盟甚至控告美國汽車奢侈稅法案（WT/DS31/R）。See Elizabeth Trujillo, *Mission Possible: Reciprocal Deference between Domestic Regulatory Structures and the WTO*, 40 CORNELL INT'L L.J. 201, 207-210 (2007). 至於國內文獻可參見，顏慧欣，從 WTO 及他國經驗對我國奢侈稅政策之省思，中華經濟研究院台灣 WTO 中心，WTO 電子報，第二五五期，頁 2-8，<http://www.wtocommerce.org.tw/SmartKMS/fileviewer?id=116257>（2011/12/7，造訪）。



元時，則再課徵 10% 之特種貨物及勞務稅。基此，一共須繳納：關稅 35 萬元，貨物稅 70.5 萬元，營業稅 15.275 萬元以及奢侈稅 32.0775 萬元，總計 152.8525 萬元之稅額。

如上所舉之案例，該進口 A 車，所須繳納之稅捐，根據財政收支劃分法第八條規定以及上述對特銷稅條例之定性，皆屬國稅之範疇。雖然納稅義務人不同，但皆為消費稅，且皆可轉嫁於消費者，故從此觀點而言，本文認為我國現行稅制存在經濟上重複課稅之問題。

### （三）重複課稅之議題應回歸負擔能力之考量

文獻上雖然甚少從銷售稅、奢侈稅等稅制，直接論及重複課稅議題者，但吾人亦發現有學者從所得稅與增值稅（value added tax, VAT）之觀點探討雙重課稅之議題。雖然美國並無課徵增值稅，由於增值稅之課徵非常容易，故有學者用一有趣的比喻來說明，政府開徵增值稅好比「將酒窖的鑰匙交給酒鬼一樣（turning over the wine cellar key to an alcoholic）」<sup>38</sup>。因此有文獻指出，一旦政府開徵增值稅時，就很難抗拒去提高增值稅之稅率<sup>39</sup>。

此外，亦可藉由學者對美國當時調降遺產稅之批判，而了解重複課稅與量能原則之關係<sup>40</sup>。對於美國聯邦移轉稅制（即遺產稅、贈與稅以及隔代繼承稅制）通常涉及二種基本的討論串。第一個討論串乃

<sup>38</sup> CHARLES E. McLURE, JR., THE VALUE-ADDED TAX: KEY TO DEFICIT REDUCTION? 176 (1987).

<sup>39</sup> GRAHAM BANNOCK ET AL., VAT AND SMALL BUSINESS: EUROPEAN EXPERIENCE AND IMPLICATIONS FOR NORTH AMERICA 8 (1986).

<sup>40</sup> Joseph M. Dodge, *A Deemed Realization Approach Is Superior to Carryover Basis (and Avoids Most of the Problems of the Estate and Gift Tax)*, 54 TAX L. REV. 421, 425-426 (2001).



是涉及公平原則與個人財富之累積。此議題之提出乃涉及聯邦移轉稅制乃針對已被課過所得稅之總收入，課徵第二次稅。學者認為在稅課上有一個基本的規範基準，亦即對於相同之納稅人之相同收入不能課徵兩次；但若對於相同之收入，而對不同納稅義務人課徵，則屬司空見慣<sup>41</sup>。雙重課稅之正當性乃基於公平之規範基準，因為購買價格代表每位納稅義務人之負擔能力（或消費能力）。而且亦可基於效率規範基準而被容忍，因為納稅義務人之行為並不會受到其他納稅人之影響<sup>42</sup>。第二個討論串乃是聯邦移轉稅制可否解決社會上交易成本問題。其中第一個關注點乃是，財富不當地快速累積是否在社會上、道德上以及經濟上是可非議的。第二個焦點乃在於聯邦移轉稅制在整個聯邦稅制中是否具有積極的功能，得以遏止財富不當地快速累積。第三個議題乃在於論證此等聯邦移轉稅制是否僅為任意選項，而得藉由精明之租稅規劃而免除<sup>43</sup>。

從上述觀點出發，所得稅已就每位納稅義務人課徵過第一次稅，其餘的部分不都構成重複課稅？雖然可能基於不同稅目以及不同納稅義務人，而不認為構成重複課稅，但就特銷稅條例以觀，確實是構成重複課稅。但重複課稅本身是否應當絕對禁止？本文持否定見解。因就納稅義務人而言，不論是數個不同稅目所加總之稅率，抑或單一稅目之稅率，並無絕對孰重孰輕之關係而言。甚至可能單一稅目之稅率高過其他各稅之加總。對此議題本文之看法認為，應回歸納稅義務人之負擔能力作為合憲審查之基準，亦即須回到量能課稅公平原則之審查基準，作為特銷稅條例是否合憲之標準。

---

<sup>41</sup> *Id.* at 426-427.

<sup>42</sup> *Id.* at 427.

<sup>43</sup> *Id.* at 427-428.

## 二、課稅客體之範圍

### （一）從歷史觀點而言

#### 1. 英國早期之發展

對於奢侈稅之歷史背景，有學者認為早在十六至十八世紀，對奢侈品進口課徵關稅因而有所謂奢侈稅，乃與人頭稅為最古老之直接稅，並舉德國梅克倫堡（Mecklenburg）公爵 Johann Albrecht 之遺囑為例，其中認為應對進口過分華麗、淫奢、不必要且導致傷風敗俗，過度花費之物品課稅<sup>44</sup>。然吾人另從歷史文獻記載上發現，英國一六六二年至一六八九年在英格蘭與蘇格蘭所課徵之壁爐稅（hearth tax），以及其後於一六九六年至一八五一年所頒布之「窗戶稅（window tax）」<sup>45</sup>。雖然在十七至十八世紀當時課稅之評估，乃採取對所得課稅之方式，但其所選取能代表所得之適當支出，作為所得估計者，壁爐稅與窗戶稅即其事例<sup>46</sup>。不僅如此，本文認為，壁爐稅與窗戶稅之課徵更明確帶有奢侈稅之意涵。

英國於一六六五年在倫敦成立稅務管理之中央機關，主要職司關稅、貨物稅與直接稅。而自一六八八年發生光榮革命後，帶來財政壓力時，英國政府更是倚賴此財政管理機關<sup>47</sup>。窗戶稅之制定，更代表

<sup>44</sup> 葛克昌，前揭註 25，頁 200。

<sup>45</sup> MARK D. HERBER, ANCESTRAL TRAILS: THE COMPLETE GUIDE TO BRITISH GENEALOGY AND FAMILY HISTORY 414-416 (1997).

<sup>46</sup> John Prebble, *Income Taxation: a Structure Built on Sand*, 24 SYDNEY L. REV. 301, 303 (2002).

<sup>47</sup> W. R. Ward, *The Administration of the Window and Assessed Taxes, 1696-1798*, 67(265) ENG. HIST. REV. 522, 522 (1952).

此等財政壓力迫使英國政府將手伸入地方資產中。故英國在廢除壁爐稅後之第八年，即制訂了窗戶稅。因對資產評估不易，故藉由對房屋外面之窗戶數目，取代屋內的壁爐數。然此等措施也帶來嚴厲的批評，認為此舉乃針對陽光與空氣課稅<sup>48</sup>。

窗戶稅之課徵可分為兩個部份：第一部份乃是對每一間房屋（house）課徵齊頭式之房屋稅 2 先令（相當時今日的 11.125 英鎊）；第二部份則按房屋的窗戶數目課徵變動稅率。有 10 到 20 個窗戶的房屋，將被課徵 4 先令；至於超過 20 個窗戶的房屋，則須要繳納 8 先令。對於窗戶數量之起徵點於一七六六年改為 7 個，於一八二五年改為 8 個。而上述第一部份原採行齊頭式的房屋稅，亦於一七七八年改為按該房屋之價值來核課不同的稅。此外，任何因貧困，而獲豁免繳納教會稅（Church Rate）或濟貧稅（Poor Rate）者，亦可豁免窗戶稅<sup>49</sup>。雖然窗戶稅相對不擾民且容易課徵，因為房屋越大，窗戶就可能越多，而所有人也要支付較多的稅額<sup>50</sup>。但窗戶稅並不收歡迎，因為在某種程度上，看起來就像向「陽光與空氣」課稅。在一八五〇年冬天，英格蘭由於反對窗戶稅之聲勢漸壯，至終於一八五一年七月二十四日加以廢止。

除了上述之壁爐稅與窗戶稅之外，於十八世紀末，拿破崙戰爭尾聲之際，英國國會基於戰爭所須之緊急財政收入，課徵了「三倍資產

---

<sup>48</sup> *Id.* at 524.

<sup>49</sup> *Id.*

<sup>50</sup> 當時不少人為了減輕負擔，索性將一些窗戶封起，因此時至今日，英國到處仍可見到一些窗戶被封起的歷史建築。相反，對富有人家而言，房產擁有大量窗戶卻變相成了標榜身份及地位的手段，所以不少富家大族都愛在他們的房產多開闢窗戶。

估價法案 (Triple Assessment of 1798)」。當時的英國首相 William Pitt 最初擬藉此法案，乃欲針對持有特定奢侈品課稅，如：雇用傭人、馬匹、四輪馬車、狗以及守衛等課徵三倍之稅率。此舉亦引發爭議，然而 Pitt 為自己的政策辯護時，則認為「在判斷各個社會階層應負擔之稅率之比率，最公平的乃是根據他們的所得，也就是所評定之稅課」<sup>51</sup>。

## 2. 美國晚近之發展

特種銷售稅在美國之發展歷史，則須要從各級政府加以觀察<sup>52</sup>。惟對於特種消費稅或受益稅，多基於使用者付費之角度加以考慮。特定的特種消費稅，被分配到各種基金中，如成立於一九五六年專司籌措州際間公路系統之聯邦公路信託基金，以及到一九七〇年成立專司籌措空運及航線開發之空運及航線開發信託基金。另外，一九八二年的公路收入法案，主要乃提高公路稅（主要是提高汽油和柴油燃料的特種消費稅，每加侖 4 到 9 分），從一九八三年四月一日起至一九八八年九月三十日止，此法案也提高對卡車，卡車零件和交通工具登記的稅賦，主要乃是為了使這些重型車輛所分擔的公路稅，更接近它們所使用的公路成本。空運及航線開發信託基金於一九八〇年十月一日期滿，但隨後又恢復徵收，期間是自一九八二年九月一日至一九八七年九月三十日。

於一九七八年，聯邦政府則又課徵一項相當特別之汽車消費稅，以燃料使用效率為基準。此等汽車耗油稅，乃由汽車製造商來支付，

<sup>51</sup> Prebble, *supra* note 46, at 303-304.

<sup>52</sup> 以下美國特種銷售稅之歷史介紹主要參考以下文獻：JOSEPH A. PECHMAN, *FEDERAL TAX POLICY* 192-201 (1987).

逐年增稅直到一九八六年。在當年度，規定平均 22.5 哩／加侖以上免徵，21.5～22.5 哩／加侖，徵 500 元，12.5 哩／加侖以下，則提高至 3850 元。到了一九八二年，汽車公司普遍地都達到了最低標準，而且實際上，幾乎已經徵不到稅收。此外，環境保護協會亦對於不能達到快速經濟標準之汽車製造商，課以罰金。然而迄今，所有汽車公司早已達成標準。

此外，在美國立法例上最具代表性者當推一九九〇年十一月五日，由時任美國總統之老布希（George Herbert Walker Bush）所公布之綜合預算調節法案（Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990, OBRA-90）<sup>53</sup>。該立法之主要目的乃在於提高稅收，並降低政府預算赤字，整個法案藉由提高稅率，限制或降低扣除額，並且創造出以前未曾出現之稅目，而使得美國稅制大為改變<sup>54</sup>。其中更大幅提升消費稅（Consumption Taxes），其中課徵特種銷售稅者有：增加 50% 的香菸稅、課徵每加侖 1 美元之烈酒（經蒸餾者）稅、課徵每 6 瓶啤酒 16 分美金的啤酒稅、課徵每加侖 90 分美金之釀造酒稅、增加每加侖 5 分美金之汽車燃料油稅以及對於耗油之汽車課徵加倍之耗油稅（gas-guzzler tax）<sup>55</sup>。

此外，對於所購買之貨物超過以下數額者，課徵 10% 的奢侈稅：  
（1）超過 10,000 美金之動物皮毛；（2）超過 10,000 美金之船或遊艇；（3）超過 10,000 美金之珠寶；（4）超過 30,000 美金之汽車；（5）

<sup>53</sup> Pub. L. 101-508, 104 Stat. 1388.

<sup>54</sup> Edward J. Castellani, *An Overview of the Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990*, 70 MICH. B. J. 568, 568 (1991).

<sup>55</sup> *Id.* at 570.

超過 250,000 美金之航空器<sup>56</sup>。

此等奢侈稅實施不久後，便發現課稅雖使奢侈品消費意願降低，惟受課徵奢侈稅之商品生產需求亦隨之下降，連帶使原本從事生產之就業人口下降<sup>57</sup>。最終課徵奢侈稅之結果，卻是使部分勞工失去工作<sup>58</sup>。基此，一九九三年美國國會隨即修正綜合預算調節法，廢除船舶、航空器、珠寶以及皮草 10% 的奢侈稅，雖仍保留對汽車課徵奢侈稅，但其價格門檻提高到美金 32,000 元，且此一門檻每年按通貨膨脹調整。但汽車奢侈稅自一九九六年起稅率即從 10% 逐年調降。到二〇〇〇年，汽車價格超過美金 36,000 元者，課徵 7% 之奢侈稅；二〇〇一年將奢侈汽車之課稅門檻提高至美金 38,000 元，超過者課徵 4% 奢侈稅。及至二〇〇二年，稅率降低至 3%，課稅門檻亦提高至美金 40,000 元。並於二〇〇三年廢除汽車奢侈稅之課徵。

晚近，各州仍企圖在不同項目下課徵帶有奢侈稅性質之銷售稅，如德州在二〇〇七年立法通過，對脫衣舞俱樂部之會員，每人課徵 5 美金，直到二〇〇八年一月一日為止<sup>59</sup>。該立法預計會影響 150 家營業人，並產生約 5000 萬美金之稅收。儘管該立法程序背後有一個高貴的立法目的，亦即將此等稅收之部分金額，資助各種計劃以協助性

---

<sup>56</sup> *Id.*

<sup>57</sup> U.S. GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO/GGD-92-9 TAX POLICY AND ADMINISTRATION: LUXURY EXCISE TAX ISSUES AND ESTIMATED EFFECTS 4-15 (1992).

<sup>58</sup> 有論者質疑，此舉甚至危害人民之健康，因為對於高價汽車課徵奢侈稅，將導致人民選擇價格便宜或體積較小之汽車，恐怕產生危害民眾安全之情事。See Robert W. McGee, *Some Tax Advice for Latvia and Other Similarly Situated Emerging Economies*, 13 INT'L TAX & BUS. L. 223, 258 (1996).

<sup>59</sup> Tex. Bus. & Com. Code §47 (B) (2008).



侵害案件之被害人。然該「鋼管稅」(Pole Tax)，仍招致許多質疑，認為此稅制應屬違憲，並構成歧視<sup>60</sup>。

此外，歐巴馬政府更於其健保改革法案中，將室內日光浴(indoor tanning)之收費服務課徵 10%之奢侈稅。此稅已納入其後通過之「病患保護與可負擔醫療照顧法案」(Patient Protection and Affordable Care Act)<sup>61</sup>，並於二〇一〇年七月一日實施。此課稅措施亦引發爭議，更有質疑歐巴馬乃種族主義者<sup>62</sup>。

## (二) 從區域之觀點而言

根據美國憲法第 1 條第 8 項第 1 款規定：「國會有權規定並徵收稅金、關稅、捐稅和消費稅，用以償付國債，建立共同防禦，和增進美國的一般福利；但是各種關稅、捐稅和消費稅，在美國國內，均應全體一致<sup>63</sup>。」對於一致性(uniformity)之要求，美國法院曾將其解釋為，禁止就特定區域，明知或意圖加以歧視<sup>64</sup>。然此一致性之要求，

---

<sup>60</sup> Rachel E. Morse, Note: *Resisting the Path of Least Resistance: Why the Texas "Pole Tax" and the New Class of Modern Sin Taxes Are Bad Policy*, 29 B.C. THIRD WORLD L. J. 189, 190 (2009).

<sup>61</sup> Pub.L. 111-148, 124 Stat. 119.

<sup>62</sup> 吾人猜想，曬室內日光浴應屬白種人特有之行爲，對於其他膚色之人，特別是膚色較深者，應無此需求，故論者認為歐巴馬加諸不平等待遇於白種人身上，而構成種族歧視。

<sup>63</sup> "The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States."

<sup>64</sup> See *United States v. Ptasynski*, 462 U.S. 74, 85 (1983).



並非對於稅率要求一致而不得有任何例外<sup>65</sup>。此外，此一致性原則更被美國法院擴大適用於包含租稅之各式聯邦公課上，而不受分派要件之拘束<sup>66</sup>。

美國聯邦稅不是受到分配原則之限制，不然就是受到一致性原則之限制<sup>67</sup>。分配原則與一致性原則皆致力於美國憲法防免地區歧視之憲法價值，但仍有不同的意義。一致性原則乃是禁止租稅客體因座落於不同州而受到不同之稅課。分配原則乃是禁止各州因為隸屬不同的政黨成員而受到歧視。然此二者間並非相同，故其應適用於不同稅制<sup>68</sup>。

### 三、稽徵手段之研析

如前所述，美國不論是奢侈稅或特種銷售稅，多是採行價外稅，亦即從價或從量課稅，技術上並無窒礙難行之處。而我國制度之所以被質疑，乃係特種銷售稅條例第十六條規定乃採取由納稅義務人主動申報制。然若從不動產登記制度，以及營業稅、貨物稅相互勾稽等制度分別以觀，特種貨物或服務並不難被稽核出其銷售價格與銷售事實。但就不動產之交易價格而言，則相對欠缺透明性，因此若採行主動申報，恐易造成申報不實之現象。

依行政程序法第三十六條規定「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」觀諸司法院大法官釋字第五三七號解釋理由書，則進一步認為：「稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、

<sup>65</sup> See *Knowlton v. Moore*, 178 U.S. 41, 83-92 (1900).

<sup>66</sup> See *Brushaber v. Union Pac. R.R. Co.*, 240 U.S. 1, 11 (1916).

<sup>67</sup> *Dodge*, *supra* note 30, at 865.

<sup>68</sup> *Id.* at 857.

團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條人民有依法律納稅之義務規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」再者，稅捐稽徵法第十二條之一第四項規定「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」綜此可知，稅捐量能平等負擔，須有賴納稅義務人之協力，始能掌握課稅之原因事實之資訊與細節，方得以稅捐分享納稅人之私經濟成果，並降低納稅人在稽徵程序中衝突對立之可能<sup>69</sup>。

因此，在協同主義下，納稅義務人扮演著職權調查程序中之核心角色，有義務就掌控領域中之課稅重要性事實與證據方法，真實且完整地提出。然納稅義務人之協力義務僅扮演發動職權調查職責之原因與起點，而非稽徵機關職權調查之終點。協力義務原則上僅作為職權調查過程中之一環，最終仍應由稽徵機關透過證據評價程序，負擔最後確定之責<sup>70</sup>。若從協力義務之觀點而言，特銷稅條例第十六條規定由納稅義務人主動申報，並無窒礙難行之處。

---

<sup>69</sup> 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九十二期，頁 56-57（2010）。

<sup>70</sup> 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵：舉證責任實務案例分析，頁 413、417，自版（2005）。

惟依特銷稅條例第十八條第一項規定「納稅義務人屆第十六條第一項……規定申報期限未申報或申報之銷售價格較時價偏低而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價或查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。」可知稽徵機關職權調查之發動通常始於納稅義務人未於期間內申報或申報價格低於「時價」時。但就不動產交易價格而言，向來申報地價稅、房屋稅、土地增值稅等，皆以公告現值為準，然公告現值多僅約市價之 3 成至 4 成，實難期待特銷稅之申報義務人能將成交价格如實申報，而稽徵機關通常亦無合理且能為公眾所接受之「時價」，可供審酌。徵納雙方對不動產交易價格之認定，極可能出現爭議，進而引發訟爭。有鑑於此，二〇一一年十二月經立法院三讀通過，總統公布之地政三法，則採行實價登錄制度<sup>71</sup>。盼望藉由完

<sup>71</sup> 修正之地政三法，施行日期由行政院定之。惟行政院擬於 2012 年 7 月開始實施。地政三法對於實價登錄之相關規定如下：

- (1) 地政士法第 26 條之 1 規定：「地政士應於買賣受託案件辦竣所有權移轉登記 30 日內，向主管機關申報登錄土地及建物成交案件實際資訊。（第一項）前項申報受理登錄成交案件實際資訊，主管機關得委任所屬機關辦理。（第二項）前二項登錄之資訊，除涉及個人資料外，得供政府機關利用並以區段化、去識別化方式提供查詢。（第三項）已登錄之不動產交易價格資訊，在相關配套措施完全建立並完成立法後，始得為課稅依據。（第四項）」且地政士違反第 26 條之 1 第 1 項規定者，處新臺幣 3 萬元以上 15 萬元以下罰鍰，並限期改正；屆期未改正者，應按次處罰（地政士法第 51 條之 1 參照）。
- (2) 平均地權條例第 47 條第 2 項規定：「權利人應於買賣案件辦竣所有權移轉登記 30 日內，向主管機關申報登錄土地及建物成交案件實際資訊。」違反第 47 條第 2 項規定，經主管機關限期改正而未改正者，處新臺幣 3 萬元以上 15 萬元以下罰鍰，並限期改正；屆期未改正者，應按次處罰（平均地權條例第 81 條之 2 參照）。

整之配套措施，使不動產交易價格更加透明，藉以遏止不當炒作哄抬房價。惟主管機關一再強調實價登錄不涉及現行相關稅制的改變，亦不會增加課稅，造成民眾負擔。然若按地政士法第二十六條之一第四項之規定，在相關配套措施完全建立並完成立法後，即得作為課稅依據。因此，吾人不難想像日後不僅特銷稅條例，連同土地稅、房屋稅、土地增值稅等稅制，皆可能依照實價課稅。

我國不動產實價登錄制度以至於實價課稅制度，方興未艾。尤其是不動產價格之認定，往往隨地點、建材、樓層、面向等因素而有所不同。儘管美國法上向來並未將不動產置於特種銷售稅之課稅客體中，惟其對於不動產之鑑價制度，亦值得吾人學習，並可作為稽徵機關認定時價之參考依據。

美國政府因為受到憲法第 1 條第 9 項之管制「人口稅或其他直接稅，除本憲法前所規定與人口調查統計相比比例者外，不得賦課之<sup>72</sup>。」因此，對於不動產課稅之部份，鑑於其乃從價稅之性質，並未課徵聯邦稅，而由州政府課徵。主要乃就土地、建築以及其上之改良物等被視為有所有權之利益者加以課徵<sup>73</sup>。然各州之不動產稅制

- (3) 不動產經紀業管理條例第 24 條之 1 條第 1 至 2 項規定：「經營仲介業務者，對於買賣或租賃委託案件，應於簽訂買賣契約書並辦竣所有權移轉登記或簽訂租賃契約書後 30 日內，向主管機關申報登錄成交案件實際資訊。（第一項）經營代銷業務者，對於起造人或建築業委託代銷之案件，應於委託代銷契約屆滿或終止 30 日內，向主管機關申報登錄成交案件實際資訊。（第二項）」違反者亦有處罰之規定（不動產經紀業管理條例第 29 條參照）。

<sup>72</sup> “No capitation, or other direct, tax shall be laid, unless in proportion to the census or enumeration herein before directed to be taken.”

<sup>73</sup> JEROME R. HELLERSTEIN & WALTER HELLERSTEIN, STATE AND LOCAL

有相當大之不同，各州間之估價方式不盡相同，稅率亦由各州政府自行制定，並不一致<sup>74</sup>。此外，各州對財產評價組織之規定不盡相同，一般皆由州政府、地力政府及評價員等組成。另一方面，有關財產價值之估價，少數州由州政府全權負責評價；大部分則由州及地方政府各司其職、共同負責。州政府基本上對地方政府仍負有管理、訓練及編印評價手冊之責。其次，評價員一般經由選舉產生；有些州則由地方政府指派符合條件者擔任，其任期通常為4年<sup>75</sup>。

財產之估價，首先由評價員估算財產之市價，再按財產之種類，適用評定比例規則中不同之比例；或直接按市價之一定比例，折算出計稅用之稅基（評定價格）其財產稅制考量財產的使用狀況而給予不同核定比例，該比例亦稱為使用水準比例，例如住家用不動產之核定比率低於供出租、房地產等商業用途之不動產。惟此評定價格，仍須由州或地方政府官員，作最後之審議。應稅之財產稅基，一般約為其真實價格之30%~70%。對於財產所有人而言，如質疑其財產價值被高估時，可向政府提出申請更正<sup>76</sup>。一般而言，估價方法多運用市場比較法（comparable-sales approach）、替代成本法（replacement cost method）及所得資本化法（income-capitalization method）3種方法評估不動產之公平市價<sup>77</sup>。

---

TAXATION, CASES AND MATERIALS 96 (2001).

<sup>74</sup> *State-by-State Property-Tax Rates*, NEW YORK TIMES, Apr. 10, 2007, <http://www.nytimes.com/2007/04/10/business/11leonhardt-avgproptaxrates.html> (last visited Jan. 19, 2012).

<sup>75</sup> 財政部稅制委員會，2007 主要國家稅制概要，頁1-57及1-58，自版（2007）。

<sup>76</sup> 前揭註，頁1-58。

<sup>77</sup> Lorraine Lewandrowski, *Toxic Blackacre: Appraisal Techniques & Current Trends in Valuation*, 5 ALB. L.J. SCI. & TECH. 55, 58-60 (1994).

除了上述財產稅之外，美國政府亦對不動產交易課徵所得稅，並將此等資本利得，納入應稅所得。如以美國座落於加州之不動產為例，每年不但應繳納財產稅約 1%，但對於價格之估價有疑義時，可提出向該郡的估價局提出申訴<sup>78</sup>。出售後如有利得，則應課徵所得稅。美國內地稅法則將此等收入視為資本利得（**Capital gains**），並按照不同之持有期間，適用不同稅率。如果是持有未滿一年（稱為短期資本利得），則視為通常所得（**ordinary income**）<sup>79</sup>；若持有期間超過一年（稱為長期資本利得），則按納稅義務人所得稅之課稅級距，課徵較短期資本利得低之稅率。此政策於小布希時代即已制訂，後於被歐巴馬政府加以延長。美國現行之資本利得稅率如下<sup>80</sup>：

---

<sup>78</sup> See Property Tax, California State Board of Equalization website, <http://boe.ca.gov/proptaxes/proptax.htm> (last visited Dec. 8, 2011).

<sup>79</sup> 26 U.S.C. §1(h).

<sup>80</sup> Federal Capital Gains Tax Rates, 1988-2011, Tax Foundation, <http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/2088.html> (last visited Jan. 19, 2012).



年代	2003年至2010年				年代	2011年以後			
年份	2003年至 2007年		2008年至 2010年		年份	2011年至 2012年		2013年 以後	
通常 所得 稅率	短期 資本 利得 稅率	長期 資本 利得 稅率	短期 資本 利得 稅率	長期 資本 利得 稅率	通常 所得 稅率	短期 資本 利得 稅率	長期 資本 利得 稅率	短期 資本 利得 稅率	長期 資本 利得 稅率
10%	10%	5%	10%	0%	15%	15%	10%	15%	10%
15%	15%	5%	15%	0%					
25%	25%	15%	25%	15%	28%	28%	20%	28%	20%
28%	28%	15%	28%	15%	31%	31%	20%	31%	20%
33%	33%	15%	33%	15%	36%	36%	20%	36%	23.8%
35%	35%	15%	35%	15%	39.6%	39.6%	20%	39.6%	23.8%

對此特別須說明者，自一九九一年起至一九九七年五月六日，乃將所出售之財產持有期間區分為少於1年以及1年以上。然自一九九七年五月六日起，至同年七月二十八日，則區分為少於1年、1年到5年，以及超過5年。一九九七年七月二十九日至一九九八年七月二十一日，則將之區分為4種期間，少於1年、12個月到18個月、18個月到5年以及5年以上。然從一九九八年七月二十二日至二〇〇三年五月五日，則又回復3種期間，分別為少於1年、1年到5年，以及超過5年。自二〇〇三年五月六日起自二〇一〇年十二月三十一日止，則僅將所出售之財產持有期間區分為少於1年之短期資本利得以及1年以上之長期資本利得。但從二〇一一年一月一日起，自二〇一三年以後，則又回復3種期間，亦即：少於1年、1年到5年以及超



過 5 年。然而，內地稅法之觀點，主要僅有兩種區別，亦即納稅義務人所出售財產之持有期間少於 1 年者，為短期資本利得，1 年以上者為長期資本利得。會有 1 年到 5 年以及超過 5 年之持有期間乃是分別基於二〇〇一年、二〇〇六公布之一九九七年減輕納稅者稅負法案，分別降低 2%，但此二法案，皆於二〇一〇年年底失效。至於二〇一三年所得稅級距最高之兩組，所外加之 3.8% 稅率，乃是基於歐巴馬政府通過之「病患保護與可負擔醫療照顧法案」所致<sup>81</sup>。

#### 四、指定用途稅之探討

當特定稅收被放置於政府一般性之預算或是作為指定用途稅（earmarked tax）用於特定目的，則有許多需考量之因素。有學者認為，社會大眾普遍較能接受特定稅制乃用於較為社會大眾接受廣泛之目的<sup>82</sup>。例如在美國樂透收益使用於教育、社會安全稅使用於退休金即屬之。而指定用途稅可扮演一個適當的控制機制，確保政府用於當初所設置之目的。並減少政客為取悅選民而濫用政府資源之可能。不過相對的，指定用途稅卻無法支應政府所有開銷，而失去財政上之彈性。但有學者認為或許可能在兩者間取得一個適切的平衡<sup>83</sup>。

#### 五、量能原則之探討

對高價消費產品或行為的課稅，乃具有強烈的「價值性」或「規

<sup>81</sup> Federal Capital Gains Tax Rates, 1988-2011, Tax Foundation, <http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/2088.html> (last visited Jan. 19, 2012).

<sup>82</sup> James M. Buchanan, *The Economics of Earmarked Taxes*, 71 J. POL. ECON. 457, 457 (1963).

<sup>83</sup> Robert W. McGee, *Principles of Taxation for Emerging Economies: Lessons from the U.S. Experience*, 12 DICK. J. INT'L L. 29, 47 (1993).

範性」的意涵。它可以建立在維護社會儉樸風氣的目的上，亦可以植基於促進租稅公平負擔的理念中。前者表示透過奢侈稅的課徵，提高該產品或消費行為的價格，發揮以價制量的效果，達到改善奢侈消費習性的目的；後者則表示藉用奢侈稅的課徵，高所得者在消費過程中，由於產品價格的提高，從而必須繳交較高的稅負，達到課稅公平與社會正義的目的。即由於其社會價值性的意義特別明顯，故在實際執行與建制過程中，便更容易引起社會上意見的分歧<sup>84</sup>。以下擬藉由國外學者之見解，並藉由不同觀察之面向，探討課徵奢侈稅之內在意涵是否牴觸量能原則。

### （一）奢侈稅支持者之論點

#### 1. 從反對過度消費與浪費之觀點

十八世紀知名之經濟學家與哲學家亞當斯密（Adam Smith），從其巨著「國富論」一書中，可知其並非富人與炫耀財富者之友<sup>85</sup>。基此，亞當斯密雖然反對就生活必需品所課徵之一切稅負，但對於奢侈稅之課徵，則顯得較可容忍<sup>86</sup>。然其認為，富人對於公眾支出之部分，

<sup>84</sup> 曾巨威，前揭註 11。

<sup>85</sup> 亞當斯密於國富論中曾提及：「一個收入豐厚之人，會認為自己應該過的像其他收入豐厚者的生活一樣，因此會花費極大部份的時間在歡樂慶典中、在虛榮裡以及在浪費上。」“A man of a large revenue ... thinks he ought to live like other men of large revenues; and to spend a great part of his time in festivity, in vanity, and in dissipation.” Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* 666 (1776), A Penn State Electronic Classics Series Publication, <http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/Wealth-Nations.pdf> (last visited Nov. 5, 2011).

<sup>86</sup> *Id.* at 715-716.

不僅應負擔就其所得所應負擔應之部分，即便超過該部分，亦非不合理之事<sup>87</sup>。

此外從十九世紀末、二十世紀初之文獻中，吾人亦可發現近代學者亦不乏支持對奢侈品課稅者。在第一次世界大戰前，奢侈稅即有許多倡議者。如德國學者 Albert Schäffle 於一八九四年所發表之論文以及一九〇五年 Franz Graf 所著文獻，即極力擁護應發展此等稅制。而法國學者 Louis Courtray 於一八九五年所發行之書籍，亦認為應發展對奢侈品課稅之制度<sup>88</sup>。

對於過度消費的問題，同樣也發生在近代美國社會。美國知名社會經濟學者 Juliet Schor 教授在其所著之「過度消費的美國」(The Overspent American)一書中，即從社會學之觀點，建議藉由課稅來解決過度消費問題。其主張美國所面臨的問題乃是在過度競爭的消費中，產生所謂的「囚犯的困境」(prisoner's dilemma)<sup>89</sup>。然而藉由減少競爭式的刺激以及個人行為的調和，是可以改善此等福祉的。Schor 教授認為：如果某 A 不去升級他的車子、房子或任何事物，那麼某 B (A 的親朋好友鄰舍) 也不會去做，這樣兩個人都可以比較快樂<sup>90</sup>。因此其贊成課徵奢侈稅、消費稅，甚至不允許營利事業就其廣告費用進行扣除<sup>91</sup>。此外，其更主張，國會應制訂較高的稅率以針對那些高

---

<sup>87</sup> *Id.* at 691.

<sup>88</sup> Reginald Lennard, *The Taxation of Luxury*, 28(111) THE ECON. J. 287, 287 (1918).

<sup>89</sup> JULIET SCHOR, *THE OVERSPENT AMERICAN: UPSCALING, DOWNSHIFTING AND THE NEW CONSUMER* 163 (1998).

<sup>90</sup> *Id.*

<sup>91</sup> *Id.* at 164.

階、具有特定身分地位表徵的商品。中價位之商品，則制定中價位之奢侈稅率，至於低價位者，則無須課徵<sup>92</sup>。

## 2. 從負擔能力之觀點

已故之耶魯大學經濟學教授 Thomas Sewall Adams 亦支持對奢侈品課稅。其主張，如果聯邦政府能勇於任事，則當有大量的所得遭到浪費時，稽徵機關應該止息此等行爲<sup>93</sup>。因此其認為消費稅應該在聯邦稅制中扮演一個重要的角色，因為該等稅制代表一個有效率且便利的機制，特別是針對對於那些應稅的過度消費行爲時<sup>94</sup>。根據 Adams 教授之看法，消費稅可觸及那些因所得稅豁免而未承擔其應承擔部分者之負擔能力（ability to pay）<sup>95</sup>。而其亦公開表示，儲蓄在經濟上之重要性，並且政府須要維持一個低的所得稅附加稅率。綜合其觀點，乃認為制訂聯邦消費支出稅是必要的<sup>96</sup>。他將消費支出稅稱為是解決所得稅問題之「科學解答」<sup>97</sup>。不過其亦承認消費支出稅也有自身特別的問題，因為此等支出會在「個人支出」與「營業支出」產生一道分岔<sup>98</sup>。Adams 教授之見解，大大影響後來主張應課徵增值稅之學者<sup>99</sup>。

---

<sup>92</sup> *Id.*

<sup>93</sup> Thomas Sewall Adams, *Sources of Federal Revenue Readjustment and Federal Taxation*, 12 NAT'L TAX ASS'N PROC. 300, 311 (1919).

<sup>94</sup> Thomas Sewall Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, 35 O. J. ECON. 527, 554 (1921).

<sup>95</sup> *Id.*

<sup>96</sup> *Id.* at 538-539, 553.

<sup>97</sup> *Id.* at 539.

<sup>98</sup> *Id.* at 539-540.

<sup>99</sup> Value-added tax, see DOUGLAS GREENWALD, *ENCYCLOPEDIA OF ECONOMICS*

亦有學者主張，應將財富稅與奢侈稅結合，而得平衡儲蓄與消費，並考量家庭之最低生活之必需，而藉由維生工資（Living Wage）之部分予以豁免，對超過維生工資部分之消費，課以較緩和之累進稅率，亦得以避免對於生活必需品與奢侈品之不同對待<sup>100</sup>。

### 3. 從資源配置與財政收入之觀點

在一九一八年，財政學者 Reginald Lennard 比較當時英國、德國以及法國對於奢侈品之課稅制度後，認為有二個基礎支持課徵奢侈稅者。第一個基礎乃基於認定特定奢侈品本身即屬有害物質<sup>101</sup>，且享受奢侈品會吸取其它生產所須之資源，而此等生產資源更可用於生產人們所迫切需要之物品。另一個基礎則認為可將奢侈稅作為財政工具，確保從那些將錢花費在對其需求性低，而僅為表徵其有錢可花之人身上獲得財政收入。從此觀點而言，乃屬於所得稅之補充，更貼近公平之要求。若從第一基礎之角度觀察，奢侈稅之成敗在於能否將生產資源轉向更有用之目的；而第二基礎之觀察角度乃在乎對於租稅收取是否更有效率<sup>102</sup>。

#### （二）反對奢侈稅者之論點

##### 1. 從公平性之觀點

對於特種消費稅而言，其乃是將多數人不喜歡的貨物或服務課稅，

---

944 (1982).

<sup>100</sup> Beverly I. Moran, *Capitalism and the Tax System: A Search for Social Justice*, 61 SMU L. REV. 337, 355 (2008).

<sup>101</sup> 美國學者多把對於菸草、酒類課稅視為奢侈稅，並將其稱之為罪惡稅（sin tax）。

<sup>102</sup> Lennard, *supra* note 88, at 294.

造成對少數人之負擔<sup>103</sup>。然稅法學者 William B. Barker 認為，美國早期課稅之看法深受洛克（John Locke）之影響，並產生強烈而深遠的信念，進而認為除無代表無稅外，租稅負擔應該公平地分派到社會的每一個公民身上。而一個正常運作的民主政府應促進此目的之達成<sup>104</sup>。然而，由於特種銷售稅給予富人有機會將租稅負擔轉嫁給那些較無政治影響力之人<sup>105</sup>。此種偏袒富人一方之制度，結果往往使窮人陷入困境<sup>106</sup>。此外，亦有學者認為，特種消費稅不但對租稅收入重要性的排序很低，且基於以下理由更有違公平之要求<sup>107</sup>：

（1）消費此種課稅商品之消費者，可能須負擔大多數於美國課徵的特種消費稅。然此種租稅負擔的分配卻是在不同所得水準下，將所得分配至消費此項課稅物品的比例。例如，對煙、酒課稅是累退的，而對皮草及一些耐久性物品課稅，則呈現累進的<sup>108</sup>。

（2）特種消費稅的課徵，對不同的人但所得相同者是不公平的。若該家庭偏好某種高稅負商品，將較那此偏好將所得花費在其他用途或儲蓄者，負擔較重的稅負。除非有堅強的社會理由，認為須要抑制特定財貨或行為的使用，否則此種違反水平性公平，是不合理的<sup>109</sup>。

（3）若從美國稅制上之經驗，於一九六五年以前，多數的特種

<sup>103</sup> Phineas Baxandall, *Taxing Habits*, 13 FED. RES. BANK OF BOSTON REGIONAL REV. 19, 26 (2003).

<sup>104</sup> William B. Barker, *The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements in Taxation*, 57 CASE W. RES. L. REV. 1, 2 (2006).

<sup>105</sup> *Id.* at 3.

<sup>106</sup> *Id.*

<sup>107</sup> Pechman, *supra* note 52, at 199.

<sup>108</sup> *Id.*

<sup>109</sup> *Id.*

消費稅係對消費者使用的財貨或行為課稅，某些財貨則為企業基本運作之外環作業所使用（例如企業及商號的機器、潤滑油、長途電話行為及卡車），對這些項目課稅，將增加企業的成本，並且一般反映於消費品的價格中。低所得者較高所得階層花費大部的所得於消費，此種納入企業成本的租稅即具累退性。更有甚者，由於對利用課稅財貨或行為企業，所產生的歧視，以及對生產方法選擇的扭曲，往往使企業處於不公平的競爭情況。傳統中，不良特種消費稅的例子是對運費課稅，因為它對市場遠近的廠商待遇有所差別。此稅於一九五八年廢除<sup>110</sup>。

## 2. 深化社會階級之對立

有學者對於上述 Schor 教授從社會學之觀點提出批評，其認為，將社會觀點與稅捐處遇相連結，未必能符合傳統租稅政策之原理原則。雖然 Schor 教授所提出之課徵奢侈稅建議，乃是將社會支出問題裝扮成租稅政策之特定立法模式。可能產生稅收，但卻攻擊那些亟欲緩和之社會立場問題<sup>111</sup>。

## 3. 從效率之觀點

有學者認為，對於特種貨物課稅，會優於對於所得課稅嗎？對於奢侈品課稅是一個較佳的選項嗎？還是應該遵循「雷姆賽法則」（Ramsey Rule）而向高度無彈性之貨物課稅呢<sup>112</sup>？

---

<sup>110</sup> *Id.*

<sup>111</sup> Mona L. Hymel, *Consumerism, Advertising, and the Role of Tax Policy*, 20 VA. TAX REV. 347, 451 (2000).

<sup>112</sup> 所謂「雷姆賽法則」（Ramsey Rule）乃經濟學者 Ramsey 所提出，其將



對此有學者從法律經濟分析之角度加以觀察，認為課徵奢侈稅會產生三個效果：第一，會產生分配之效果；富人因購買奢侈品而須繳納更多的稅。第二，對於成為富人之誘因產生影響：成為富人後之利益變小，因可支配之金錢受到更大的限制。第三，會扭曲原本擬購買奢侈品者之消費選擇<sup>113</sup>。

然若假設透過增加所得稅之累進稅率，一樣可以從富人的口袋中徵得相同的數額之稅。則此時相同地產生分派之效果，相同地降低成為富人之誘因，但卻將富人選擇奢侈品行為之扭曲現象排除了。就此而言，增加所得稅之累進稅率可說是較佳之選擇<sup>114</sup>。若是如此，立法者難道不應該運用較能產生有效率結果之法規範來達成租稅目的嗎<sup>115</sup>？

此外，有學者認為，課徵特種消費稅的立即效果，使課稅商品的

---

經濟環境簡化為一人多樣商品之情形，在特定之財政收入目標下，求取社會最大福利化。其結果顯示，最適的商品稅價格，應使每樣商品在課稅後平均減少的受補償需求相同。意味者應對需求之價格敏感度高之商品課較低之稅率，對需求之價格敏感度低之商品，課徵較高之稅率。而此必定扭曲消費者原先的最適選擇，故雷姆賽法則（Ramsey Rule）從經濟效率而言並非最佳，只能說是次佳的結果。詳細論述請參見，張佳雯，論癮性商品之消費型態與政府管制，國立政治大學財政研究所博士論文，頁 66（2003）。

<sup>113</sup> David A. Weisbach, *Toward a New Approach to Disability Law*, 1 U. CHI. LEGAL F. 47, 80 (2009).

<sup>114</sup> *Id.*

<sup>115</sup> 美國哈佛大學法學院 Louis Kaplow 教授與 Steven Shavell 教授曾主張，制度設計上應該用有效率之規範取代無效率之規範，而使社會大眾能得到較佳之生活。Louis Kaplow & Steven Shavell, *Why the Legal System is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667, 669 (1994).

價格上升。消費者的反應是少買課稅商品，多買其他商品或增加儲蓄。所以課稅商品的稅負一部份由消費者負擔，另一部份則由生產者（和經手者）負擔。若需求相當沒有彈性（也就是說，當特定商品價格上升時，消費者並沒降低他的消費量），則稅負大部份由消費者負擔；反之，如果供給相當沒有彈性（當該商品價格下降時，製造者沒有或不能降低產量），則稅負主要由製造者負擔<sup>116</sup>。

一般而言，特種消費稅的目的是要讓消費者負擔稅負，並且大部份的特種消費稅收是從非常沒有需求彈性的商品取得。從美國的經驗來看，一九八六年總計約 60% 的聯邦特種消費稅收由酒類、菸草和汽油徵得，課稅商品產業的供給彈性極高，就算需求彈性不小，也僅有極少的消費稅由生產者負擔。然而相對於石油消費稅由消費者負擔，石油生產之原油暴利稅（crude oil windfall profit tax）卻由生產者負擔<sup>117</sup>。

特種消費稅對經濟資源分配的影響效果，視價格上升的消費敏感度而定。如果較高的價格使消費者同時減少其他商品和課稅商品，則效果和減少可支用所得的所得稅非常類似，促使消費者在廣大範圍的消費品同時減少。在此情況下使課稅產業之勞力和資本，移出的誘因很小，且資源分配並沒有明顯的改變。但若當消費對價格相當敏感時，無論如何，課稅商品的產業會減少生產和雇用。以課稅產業為犧牲而使得其他產品的需求上升，並且經過一段時間後，勞力和資本會移轉到其他產業。此時，特種消費稅實質地改變了私經濟的生產和消費型態，也使受影響產業的資本主和員工陷入了困境<sup>118</sup>。

---

<sup>116</sup> Pechman, *supra* note 52, at 192.

<sup>117</sup> *Id.* at 193.

<sup>118</sup> *Id.* at 193-194.

而一樣的稅收下，特種消費稅相較於其他稅後不會改變消費型態之租稅，使消費者的福利減少更多。此種租稅扭曲所造成的損失，稱之為消費者超額負擔。超額負擔的數額等於消費者放棄的價值減去政府稅收額，換言之，即課稅後減少的經濟效益。以上的分析，乃假定稅前的資源分配處在最適狀態<sup>119</sup>。

#### 4. 無助於減少浪費

許多學者討論消費稅時，不僅著重於降低其累退性（regressivity），更盼望增加其累進性。但此目標非常難以達成，特別是在所得不平均現象持續成長之國家，向來的窮人在經濟上，都比以往過上較好的生活。在許多開發中國家，以前被視為奢侈品的化妝品與電子產品等，都不限於富人在使用，甚至中低收入與中收入戶也都有使用<sup>120</sup>。然而設計得當的消費稅，諸如汽車、燃油、飯店、機票、高級菸酒等，在此等開發中國家仍然扮演一個重要的分配角色。因此，在開發中國家謹慎的所得累進稅率以及廣泛但緩和的資本利得稅率，加上廣泛的加值型營業稅與適當的消費稅，將使得國家對於財富分配取得一個穩固的立足點<sup>121</sup>。

近代知名之法律經濟學者 Ragnar Nurkse 教授，在其所著「未開發國家資本形成之問題」一書中，亦針對奢侈品課徵進口稅之問題提出看法。其見解主要認為，此議題乃關乎現實面之問題，因為重點乃在於人民會如何反應。當政府對奢侈品課稅或限制進口時，人民或許

---

<sup>119</sup> *Id.* at 194.

<sup>120</sup> Richard M. Bird & Eric M. Zolt, *Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, 52 UCLA L. REV. 1627, 1680 (2005).

<sup>121</sup> *Id.* at 1695.

可能會把那些原本要拿去消費的錢儲蓄起來，但也可能將錢花在國內的奢侈品。而且後者之可能性更高，因為個人的消費行為很難去改變，而繼續保持原來的消費型態<sup>122</sup>。

而且爲了對奢侈品之進口加以限制，通常政府也必須就國內之消費行為進行相同的限制。此將導致人民將錢花在建築奢華的房屋上，當時拉丁美洲中有些國家就產生此現象<sup>123</sup>。雖然就進口奢侈品課稅之效果，會比直接限制進口之效果好，但就政治考量上則非常難以執行，特別是在較貧窮之國家，會從人民之負擔能力與公眾需求之理由加以考量。因此，Nurkse 教授認為，商業政策雖然較爲容易，相對其他措施而言，抵抗較小，但卻非最有效率與公平的方法<sup>124</sup>。若從法律經濟分析之觀點，該法律之制訂理論上會產生值得讚同之效果，但卻可能導致影響人民從事與立法目的不同之行為模式，而帶來不良影響。因爲當經濟行為改變時，及有可能帶來不良後果<sup>125</sup>。

## 肆、結論

### 一、爭議問題之歸納

美國知名經濟學家 Joseph Pechman 曾說：「儘管租稅學者幾乎毫無異議地同意，對財富課稅在稅收制度上扮演相當重要的角色，但此

---

<sup>122</sup> RAGNAR NURKSE, PROBLEMS OF CAPITAL FORMATION IN UNDERDEVELOPED COUNTRIES 112-113 (1953).

<sup>123</sup> *Id.* at 116-117.

<sup>124</sup> *Id.* at 118-119.

<sup>125</sup> *Id.* at 119.

觀點卻無法成功地說服國會<sup>126</sup>。」解決貧富差距過大之問題，或許課徵資本利得稅才是正解。而我國現行資本利得中最典型又最具有非社會改造而係不勞而獲者，乃屬已停止課徵之證券交易所得及被豁免於所得稅之土地交易所得<sup>127</sup>。對此，學者間普遍認為「奢侈稅」只是臨時推出的機制，甚至有評論者認為此乃稅制上之違章建築<sup>128</sup>。對於建立居住正義的房市政策，長期而言，評論者則持悲觀之看法，認為難以藉由開徵奢侈稅達到政策目標。對於不動產之稅制改革，應著重於調整持有及移轉不動產之稅率及稅負，長期回歸對投資者課以相對合理的稅負，並建立實價登記制度，使房市交易透明化，不動產消費者獲得充分資訊，方能健全房市交易，以有效解決造成我國所得分配惡化，「貧者愈貧、富者恆富」之現象<sup>129</sup>。

本文分析我國學者與外國學者及立法例之後，對系爭問題提出以下看法：

第一，重複課稅問題仍應回歸量能原則之探討。不論是國際法上或經濟上之重複課稅，皆應回歸納稅義務人之負擔能力作為合憲審查之基準，亦即須回到量能課稅公平原則之審查基準，作為特銷稅條例是否合憲之標準。

第二，特銷稅條例之租稅客體選擇並不恰當。將帶有強烈地域性

<sup>126</sup> Pechman, *supra* note 52, at 255.

<sup>127</sup> 王盛賢，也談富人稅，稅務旬刊，第一八七一期，頁 15（2003）。

<sup>128</sup> 社論，經濟日報，2011 年 3 月 4 日，A2 版。鄭琪芳，曾巨威批奢侈稅 挺實價課稅，自由時報電子報，2011 年 8 月 18 日，<http://www.libertytimes.com.tw/2011/new/aug/18/today-fo2.htm>（2011/12/6，造訪）。

<sup>129</sup> 黃玉珍，開徵奢侈稅的政策涵義，稅務旬刊，第二一五六期，頁 21（2011）。

質以及財產性質之不動產，置於特種貨物之行列中，並不妥當。再者，立法者所選擇之租稅客體亦未就納稅義務人之個人偏好、所得、未來普及之可能性以及並未檢視所得彈性等加以審視，而恣意地選擇租稅客體。在立法者欠缺合理之選擇標準下，不僅影響該特種貨物相關之從業人員，並可能危害整個產業。實難以通過合憲審查之基準。

第三，雖有質疑誠實申報制難以實現，本文認為稽徵程序並不會發生滯礙之難事。由於立法院於二〇一一年十二月十三日三讀修正通過不動產經紀業管理條例、平均地權條例及地政士法部分條文修正案，未來不論是權利人、地政士或不動產經紀業者在完成不動產買賣案件所有權移轉登記 30 天內，必須向主管機關申報登錄土地及建物成交案件實際資訊。且由於該等法規對於違反者可處以行政罰，相信在此配套措施公布後，對於日後特銷稅條例之稽徵應不成為問題。

第四，關於指定用途稅之問題，本文認為可透過較為彈性之法制規劃，如符合一定條件，或稅收達到一定比例時，可留用於其他國家之財政需求，而避免財政僵化。並藉指定用途稅之設計，而形成適當之控制機制，確保政府將稅收用於符合當時設置目的之用途，進而減少政客為取悅選民而濫用政府資源之可能。

第五，特銷稅條例是否能符合量能原則，不無疑問。如上所述，認為特銷稅條例之課徵將構成重複課稅者所在多有。但本文以為，重複課稅並非實際議題，是否違背量能負擔平等原則，方屬審查特銷稅條例有無違憲之要點。基此，實應細緻地探討量能原則之內涵。然而，誠如葛克昌教授所言，奢侈稅係量能原則之例外，是以認為奢侈品使用者，具有較高負擔稅捐能力，而應適用較重稅負，仍屬基於量能原



則之考量，而對稅捐客體加以修正，並非奢侈稅<sup>130</sup>。本文贊成此等看法，但是如何釐清奢侈稅之使用，係屬量能原則之適用，乃作為所得稅之補充；抑或完全背離量能原則，而有更強大之公益考慮，以追求更高之憲法上核心價值。這把尺之界限為何，不能無疑。故以下就此點，說明本文之見解。

## 二、量能原則之實質審查

量能原則乃課稅之基礎原則，尤其對於以財政收入為目的之稅法規定。量能課稅要求按照納稅人之經濟上負擔能力課稅，而稅法通過對於所得、財產及消費進行課稅，即為量能課稅原則之具體表現<sup>131</sup>。雖本文將特銷稅條例定性為社會政策目的稅，認為其帶有「社會政策目的」色彩。但其仍應有量能原則之適用。在檢視特銷稅條例時，仍應從水平面向之公平以及垂直面向之公平，加以審視。

### （一）垂直面向之公平

誠如黃茂榮大法官所言，每位納稅義務人負擔稅捐之能力難以絕對度量，是故其度量必須兼以相對的方法為之，亦及兼從納稅義務人間之相對負擔的大小，認識稅捐之課徵是否符合量能原則<sup>132</sup>。消費能力（支出）在某種程度上，乃是彌補單以所得作為唯一負擔能力認定之不足之處。故若回顧本文前揭文獻，支持奢侈稅之課徵者，多出於負擔能力之考量，而認為奢侈品之消費者，實有較高之負擔能力，對其課稅並無不妥。從垂直面向之觀察，特銷稅條例雖有重複課稅之問

<sup>130</sup> 葛克昌，前揭註 25，頁 202。

<sup>131</sup> 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，頁 82，元照出版社，二版（2010）。

<sup>132</sup> 黃茂榮，稅法總論（第一冊），頁 148-149，自版，二版（2005）。

題，但在我國稅制上，並未將大宗之資本利得（土地交易與證券交易）納入所得稅中核課，以致量能原則遭到扭曲。立法者雖嘗試用較緩和之奢侈稅方式導正此問題，卻又恣意地將此扭曲面轉向另一面，不但未能解決問題，反而產生另一個問題。

若從特銷稅條例實際施行狀況而言，根據財政部公布之二〇一一年全年賦稅收入，從二〇一一年六月一日起開徵之特銷稅條例，半年總計入帳 20.88 億元，平均每月國庫可進帳逾 3 億元。而國庫收進之奢侈稅中，屬於房屋及土地等不動產短期買賣所繳交的稅款，共計 13.3 億元，約占半年奢侈稅收的 63.7%；屬於奢華貨物部分為 7.57 億元，其中，絕大多數都是高價汽車繳出的稅款，約有 7.56 億元<sup>133</sup>。而根據財政部關稅總局之統計，單輛貢獻度最高是勞斯萊斯（ROLLIS-ROYCE），單輛之納稅紀錄是 201 萬元。而品牌貢獻度第一名為 BMW，則繳納 2 億 2,183 萬元<sup>134</sup>。即便如此，BMW 銷售年增率仍為 41%<sup>135</sup>。

從此角度而言，購買高價進口車者，很難說其不清楚由於種種消費稅賦之轉嫁，其所實質負擔之稅捐，至少已達該車出廠價格之 3/4。而消費者仍執意購買，似乎不受特銷稅條例影響，降低購買慾望，進而減少浪費，而使社會觀感變好。反而該等納稅義務人藉此消費行為，展現其稅捐之負擔能力。若從此觀點而言，特銷稅條例之施行，似乎可適時彌補所得稅中眾多租稅豁免與扣除所產生之缺口。但由於特銷

<sup>133</sup> 陳美珍，半年目標 75 億，僅進帳 21 億—奢侈稅收不如預期，經濟日報，2012 年 1 月 11 日，A18 版。

<sup>134</sup> 徐谷楨，徵逾 2 億元 奢侈稅貢獻者 BMW 排第一，經濟日報，2011 年 12 月 7 日，A16 版。

<sup>135</sup> 趙惠群，TOYOTA 熱 銷量 27 年新高，聯合報，2012 年 1 月 11 日，C7 版。

稅條例之實行未及一年，且欠缺比較對象，如此推論是否稍嫌快速。因爲，若從需求之所得彈性觀點，所得降低時，此等商品之銷售價格恐怕一路下滑，而又與負擔能力無涉。基此，本文僅能同意，消費能力僅爲負擔能力之參考指標之一，而非絕對。故從垂直公平之觀點而言，在未課徵資本利得以及現行所得稅制之各式減免下，所導致之量能原則扭曲，課徵特銷稅有減緩此現象之功能，但毋寧說是較爲粗糙之功能，而應由更精確之制度取代之。

## （二）水平面向之公平

從水平面向觀察，則涉及租稅課體之選擇。從學者見解與比較法基礎上觀察，一般對於奢侈品之認定範圍，顯然大於特銷稅條例之範圍，如：骨董字畫、珠寶、重機等皆未被特銷稅條例視爲特種貨物。然立法者如何選擇特定貨物與服務作爲租稅課體？其基準何在，實經不起檢視。雖然我國司法院大法官釋字第五六五號肯定量能原則作爲稅法違憲審查之標準，但卻認爲只要經立法裁量即可合憲。學者對此早有批評，認爲立法裁量不能作爲唯一或支配性之標準<sup>136</sup>。且從立法院之討論過程中，吾人亦無法清楚理解挑選此等特種貨物與勞務之標準爲何？實難符合量能原則中水平之公平原則。對此等實質上改變人民行爲之租稅措施，應須由立法者提出更精確之衡量基準或更宏大之立法目的，方可認爲符合量能原則。若放任立法者僅以「高額消費帶動物價上漲引發負面感受，爲符合社會期待」等寥寥數語，作爲此可能改變產業結構，甚至引起更深之階級對立之法案之立法裁量，難免流於恣意。再者，根據司法院大法官釋字第六九四號解釋理由書之見

<sup>136</sup> 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌，第一一六期，頁 158-159（2005）。

解，其認為「憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（本院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號解釋參照）。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，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號解釋參照）。」從本號解釋理由書以觀，租稅客體之選擇，其差別待遇之基礎為何？例如珠寶、骨董、字畫等不納入課稅，實無令人信服之基礎。基此，本文以為，特銷稅條例無法通過水平面向之公平原則之審視，有違量能原則。

此外，從美國法立法例之實踐，皆未將不動產移轉納入特銷稅之課徵客體，美國憲法認為此等具有聯邦稅制性質之特銷稅，除直接稅或人頭稅之外，原則上禁止徵收。且美國幅員廣大，亦無法一視同仁。對於不動產交易，則不區分土地與房屋之部分，而將其是為整體課徵財產稅。反觀台灣地狹人稠，但人口卻過度向都會區集中，以致城鄉差距過大。因此，高房價之區域，多集中於全國少數地區，面臨城鄉差距過大之房價現實，立法者並未認真考慮此問題，而僅以資金有可能炒作這些尚未上漲區域為由，一視同仁地規範全國不動產之移轉行為。就此而言，我國特銷稅條例，將不動產納為特種貨物之範疇，實屬不當。再者，將單純地不動產交易行為作為課稅客體，卻不以所產生之資本利得作為租稅客體，顯然過度將負擔能力前置化，而未考量納稅義務人有無盈虧，有無形成真實之負擔能力，實屬不當。

### 三、民生福利國家原則作為特銷稅條例之正當化基礎

量能課稅原則在稅捐法制上，相當於私法自治原則在民事法制上的地位。其雖為最基礎之原則，但並非至高無上不受限制之原則<sup>137</sup>。要使稅捐之課徵有助於財政目的以外之社會目的或經濟目的，勢必透過較一般類型為重或為輕的稅負，引導納稅人之行為，方能達到。此時社會稅法與經濟稅法之規定必然違反平等量能課徵之原則<sup>138</sup>。然而，違反量能課稅原則將構成違反平等原則或違反基於憲法第七條規定之平等原則所導出之稅捐正義的要求<sup>139</sup>。

本文前已將特銷稅條例定性為社會政策目的稅，而所謂社會政策目的通常用來矯正市場經濟運作所造成之福利或財富結果。此種規定除須有明確之法律依據外，並必須有民生主義（民生福利國家）意義下之正當理由。學說上用來說明具體之社會政策目的稅之理論依據主要有：公共利益原則、需要原則以及功績原則<sup>140</sup>。

所謂公共利益原則，乃是指租稅優惠之規定，通常必須有增進公共利益之考量，才能正當化，否則違反平等原則。至於對某些類型之加重課稅負擔，均應藉由維護或增進公共利益方能加以正當化。需要原則乃是考慮經濟上之需要；功績原則則是對於增進公共利益之特定行為給予酬謝優惠<sup>141</sup>。學說上在探討公共利益原則、需要原則及功績原則時，雖然多出於租稅優惠之領域探討，且公共利益原則、需要原則及功績原則，在論理亦非全無瑕疵，而全無盲點<sup>142</sup>。儘管如此，通

<sup>137</sup> 黃茂榮，前揭註 132，頁 145。

<sup>138</sup> 前揭註，頁 163-164。

<sup>139</sup> 陳清秀，稅法總論，頁 36，元照出版社，六版（2010）。

<sup>140</sup> 黃茂榮，前揭註 132，頁 164-165。

<sup>141</sup> 陳清秀，前揭註 139，頁 37。

<sup>142</sup> 對於公共利益原則、需要原則及功績原則之批判，請參照，張永明，國

說多認為社會政策目的稅雖然違反量能原則，但仍須滿足公益原則、需要原則及功績原則之一，藉以作為正當化之依據。然在判斷特銷稅條例是否違憲時，與需要原則及功績原則較無關聯性，主要仍在乎公益原則之判斷。而公益原則更涉及憲法基本價值之判斷。

我國憲法第一條及第一四二條於條文中明示「三民主義」、「以民生主義為基本原則」，有學者將此稱為「民生福利國原則」或「民生福利原則」。另從第十五條生存權、工作權與財產權之保障，以及第二十三條為增進公共利益所必要者，得以法律限制自由權利，加上憲法第一四五條第一項明文規定「國家對於私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，應以法律限制之。」以及司法院大法官釋字第四八五號解釋理由書中謂「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第一條、基本國策章及憲法增修條文第十條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」從上述之憲法規範與解釋中，不但體現民生福利原則於憲法價值體系之重要性外，此等規範更皆充分顯示出民生福利國家原則具有積極干預之精神。不僅如此，在稅法上，民生福利原則更具有舉足輕重之地位，學者認為其除具有稅法論理解釋之方針功能、法律漏洞之填補功能、平等原則違反之釋明功能以及稅法裁量時之方針功能外，更兼具有實現人性尊嚴與所得重分配之功能<sup>143</sup>。

吾人肯定民生福利原則之價值判斷，但令人存疑者乃特銷稅條例

---

家租稅權之界限，頁 71-76，翰蘆圖書出版有限公司（2010）。

<sup>143</sup> 葛克昌，國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念，頁 195-203，元照出版社（1996）。



是否真能達成公共利益之目的，進而符合民生福利原則；抑或雪上加霜，使房屋買受人承受特銷稅之轉嫁結果，或使奢侈品之印記更牢不可破，進而使社會貧富不均更加嚴重，造成社會階層尖銳之對立。若立法者僅以寥寥「健全房屋市場，衡平社會負面感受，維護租稅公平」之空泛立法目的，甚難滿足公共利益之要求。

對此，學者葛克昌教授認為特銷稅條例之立法，有違量能原則，自須有重大公益要求，且不得超越憲法界限。其憲法界限主要不得侵犯量能平等負擔之核心領域，即不得有「寓禁於徵」之奢侈稅；其次，所增進之社會目的，須符合比例原則，其目的須明示於法律條文，以示立法者已斟酌量能平等原則之犧牲而做出權衡，符合「指明條款」之要求<sup>144</sup>。惟葛教授亦承認是否實質符合比例原則，則有待違憲審查進一步確認<sup>145</sup>。吾人同意葛教授之看法，但運用平等原則與比例原則進行違憲之實質審查時，司法院向來採行較為寬鬆之標準<sup>146</sup>。因此若日後有針對特銷稅條例之特種貨物標準產生訟爭而申請釋憲時，被認定合憲之機率極高<sup>147</sup>。然若從一般公認之比例原則內涵：適當性、必

<sup>144</sup> 葛克昌，前揭註 25，頁 205。

<sup>145</sup> 前揭註。

<sup>146</sup> 例如司法院大法官釋字第 482 號解釋理由書之見解：「憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。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，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定。」然而對於所謂關聯性之高低，大法官審查之標準係採「高、中、低」何種標準，似乎付之闕如。足見現行司法院大法官對於立法者之立法是否流於恣意，審查基準仍相當寬鬆。

<sup>147</sup> 晚近可於許多釋憲案上看見個別大法官所提出之違憲審查標準，如湯德宗大法官於釋字第 696 號解釋之協同意見書、陳春生大法官於釋字第

要性與狹義之比例原則觀之，其中仍蘊含濃厚之價值判斷。然本文認為價值判斷固然重要，但若禁不起現實層面之經濟分析，此等直觀式的立法措施，勢必無法達成任何目的。基此，以下試從效率觀點，分析特銷稅之存在必要。

#### 四、宜由有效率之資本利得稅頂替無效率之特銷稅

從經濟分析之觀點，特銷稅條例之施行立即受影響者乃房市交易之「量」。然而不動產交易市場是否會因「量縮」而「價跌」，而使房價回歸正常價格，吾人抱持懷疑之態度。截至目前為止，房地產市場交易量確實急遽萎縮，但都會區房價並未鬆動<sup>148</sup>。對於量縮價微揚之

698 號解釋之協同意見書等，皆致力於建立一套違憲審查基準。

<sup>148</sup> 以未受特銷稅條例之「新成屋」而言，根據政治大學台灣房地產研究中心與國泰建設合作，定期發佈之國泰房地價格指數，吾人可知，都會區新成屋之每坪單價，大多未因特銷稅之課徵而下滑，台北市之漲幅與同年同期將比，更是接近二成。茲整理相關資料如下表。請參見，國泰建設，國泰房地價格指數，<http://www.cathay-red.com.tw/housing.htm>（2012/5/18，造訪）。

地區	2011 年 第 1 季	2011 年 第 4 季	2012 年 第 1 季	較上季 漲跌幅	較去年同 期漲跌幅
台北市	64.46	68.85	76.82	11.6%	19.2%
新北市	30.99	37.04	36.28	-2.6%	17.1%
台中市	14.07	14.32	15.53	8.5%	10.3%
高雄市	16.02	14.56	15.48	6.3%	-3.4%

單位：萬元/坪。

另外，根據內政部及仲介業資料，奢侈稅上路前，台北市每坪平均單價 51.3 萬元，實施一年後，每坪平均單價反而上漲到 55.2 萬元，漲幅約 7.6%；新北市每坪平均單價也從 25.1 萬元漲到 28.4 萬元，漲幅 13.15%。台中市、台南市及高雄市情況也是如此。若簡單從統計資料分析，都會區房屋漲勢並未受到控制。請參見，林美芬、鄭琪芳、徐義平，估年徵 151 億 奢侈稅 11 個月僅收 34 億，

現象，本研究認為有以下幾種可能性：

（一）房屋供給減少：從法律經濟分析之角度而言，特銷稅將會使房屋交易之賣方，為避免購入後一年或二年內再行賣出而可能被課徵 15% 或 10% 之特銷稅，進而遲延出售。故從市場供給與需求之觀點而言，特銷稅將迫使供給減少，均衡價格則將上揚。

（二）特銷稅轉嫁予買方：如前所述，特銷稅並非不能轉嫁，故納稅義務人一出售符合特種貨物之房屋所有權人，定於房屋交易價格中，將特銷稅轉嫁予買受人。因而房價無法下降。

（三）資本市場資金轉入不動產市場：財政部為落實租稅正義，高舉課徵資本利得稅之稅改大旗。首先提出復徵證券交易所得稅措施時，交易量大幅萎縮。市場游資莫不尋找其他投資（投機）管道。在房貸利息低迷的推波助瀾下，不動產市場目前儼然成為游資停留的港口。

從上述可能之解釋中，吾人認為，欲藉由特種銷售稅而使房價回

---

自由時報電子報，2012 年 5 月 14 日，<http://www.libertytimes.com.tw/2012/new/may/14/today-t3.htm>（2012/5/18，造訪）。類似之觀察，亦可參見以下簡表。資料來源，成屋市場交易量縮，雙北較去年同期減逾五成，永慶房仲網，<http://yungching.housefun.com.tw/CB/CB0302.asp?Pkey=%7B690FD124-897A-44ED-9745-34E77115D01D%7D>（2012/5/18，造訪）。

地區	2011 年 第 1 季	2011 年 第 4 季	2012 年 第 1 季	較上季 漲跌幅	較去年同 期漲跌幅
台北市	52.6	55.3	56.7	2.5%	7.8%
新北市	23.9	25.0	25.9	3.6%	8.4%
台中市	12.7	13.5	13.5	0.0%	6.3%
高雄市	11.3	11.3	11.8	4.4%	4.4%

單位：萬元/坪。

歸正常之目的，顯然無法達成。當手段無法達成目的時，則該等立法措施不但無效率，更難以通過比例原則之檢視。且當政府之租稅措施目的是為改變人民之經濟行為時，往往會產生另一個立法者當初無法預見之問題。若從美國法之經驗加以觀察，一九九〇年施行之奢侈稅，因嚴重打擊遊艇相關事業，未幾即宣告失敗，實可作為我國之殷鑒。

基此，本文認為當立法措施可能衝擊特定產業類別、甚至改變人民之經濟行為時，立法者難道不應該選擇較有效率之措施？面對此議題，論者有提出「實價登錄」、「不動產實價課稅」、「恢復資本利得課稅」以及提高非自用住宅之利率、稅率等之政策主張，以正本清源。此雖有反對者認為，實價課稅會造成政府徵收土地時，造成更高的成本，但其卻未曾想到，政府因此而增加之財政收入以及達成穩定房價之效果，遠高於徵收成本。更不用說此舉可回歸正常的量能負擔原則。然在做法上，或可更加精緻，如就財產持有稅，採取實價課稅制度，並建立一套公允之評價、鑑價機制，並讓納稅義務人與稽徵機關可定期檢視該等價值之適當性。又就財產移轉時，可分就持有年限、自住或投資等細項，建立不同之資本利得稅制。如此一來，不但不至於影響個別產業與該等從業人員之生計，並可確實從交易盈虧中，精準算出每個納稅義務人之負擔能力。綜合上述觀點，我國特銷稅條例實無法達成其立法目的，亦無法兼顧公平與效率之要求，此等立法實應予以揚棄，而應設計一套符合我國經濟發展與落實量能原則之資本利得稅制，方為社稷之福。

## 參考文獻

### 書籍

- 王建煊、吳嘉勳，租稅法，自版，三十三版（2011）。
- 孫克難、徐正錦，台灣貨物稅課稅項目檢討與綠色租稅改革，中華經濟研究院（2004）。
- 財政部稅制委員會，2007 主要國家稅制概要，自版（2007）。
- 張永明，國家租稅權之界限，翰蘆圖書出版有限公司（2010）。
- 張佳雯，論癮性商品之消費型態與政府管制，國立政治大學財政研究所博士論文（2003）。
- 張清溪等，經濟學理論與實際（上冊），自版，四版（2000）。
- 張清溪等，經濟學理論與實際（下冊），自版，四版（2000）。
- 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，元照出版社，二版（2010）。
- 陳清秀，稅法總論，元照出版社，六版（2010）。
- 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵：舉證責任實務案例分析，自版（2005）。
- 黃茂榮，稅法總論（第一冊），自版，二版（2005）。
- 葛克昌，國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念，元照出版社（1996）。
- BANNOCK, GRAHAM ET AL., VAT AND SMALL BUSINESS: EUROPEAN EXPERIENCE AND IMPLICATIONS FOR NORTH AMERICA (National Federation of Independent Business, Nashville, TN, 1986).
- GREENWALD, DOUGLAS, ENCYCLOPEDIA OF ECONOMICS (McGraw-Hill, New York, NY, 1982).

- HELLERSTEIN, JEROME R. & WALTER HELLERSTEIN, STATE AND LOCAL TAXATION, CASES AND MATERIALS (West Publishing Company, Eagan, MN, 2001).
- HERBER, MARK D., ANCESTRAL TRAILS: THE COMPLETE GUIDE TO BRITISH GENEALOGY AND FAMILY HISTORY (The History Press, UK, 1997).
- MCLURE, CHARLES E., JR., THE VALUE-ADDED TAX: KEY TO DEFICIT REDUCTION? (American Enterprise Institute, Washington D.C., 1987).
- NURKSE, RAGNAR, PROBLEMS OF CAPITAL FORMATION IN UNDERDEVELOPED COUNTRIES (Oxford University Press, New York, NY, 1953).
- OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL: CONDENSED VERSION (OECD, Paris, 2010).
- PECHMAN, JOSEPH A., FEDERAL TAX POLICY (Brookings Institution, Washington D.C., 1987).
- SCHOR, JULIET, THE OVERSPENT AMERICAN: UPSCALING, DOWNSHIFTING AND THE NEW CONSUMER (Basic Books, New York, NY, 1998).
- U.S. GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO/GGD-92-9 TAX POLICY AND ADMINISTRATION: LUXURY EXCISE TAX ISSUES AND ESTIMATED EFFECTS (GAO, Washington D.C., 1992).

### 期刊文獻

- 王盛賢，也談富人稅，稅務旬刊，第一八七一期，頁 13-16（2003）。
- 生建運，從奢侈稅開徵看稅制設計，稅務旬刊，第二一五〇期，頁 13-15（2011）。
- 狄雅傑，奢侈稅誠實申報考驗稽徵能耐，稅務旬刊，第二一四二期，頁 33-33（2011）。
- 范文清，特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題，月旦法學



教室，第一〇四期，頁 105-111（2011）。

張進德，特種貨物及勞務稅概述，稅務旬刊，第二一五七期，頁 7-12（2011）。

黃玉珍，開徵奢侈稅的政策涵義，稅務旬刊，第二一五六期，頁 14-21（2011）。

黃俊杰，臺灣房地產稅制最新動態，月旦財經法雜誌，第二十六期，頁 1-21（2011）。

葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九十二期，頁 56-62（2010）。

葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第 565 號解釋評析，月旦法學雜誌，第一一六期，頁 139-159（2005）。

葛克昌，奢侈稅及其憲法界限，月旦法學雜誌，第一六九期，頁 200-205（2009）。

Adams, Thomas Sewall, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, 35 O. J. ECON. 527-556 (1921).

Adams, Thomas Sewall, *Sources of Federal Revenue Readjustment and Federal Taxation*, 12 NAT'L TAX ASS'N PROC. 300-314 (1919).

Barker, William B., *The Three Faces of Equality: Constitutional Requirements in Taxation*, 57 CASE W. RES. L. REV. 1-53 (2006).

Baxandall, Phineas, *Taxing Habits*, 13 FED. RES. BANK OF BOSTON REGIONAL REV. 19-26 (2003).

Bird, Richard M. & Eric M. Zolt, *Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, 52 UCLA L. REV. 1627-1695 (2005).

Buchanan, James M., *The Economics of Earmarked Taxes*, 71 J. POL. ECON.

457-469 (1963).

Castellani, Edward J., *An Overview of the Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990*, 70 MICH. B. J. 568-570 (1991).

Dodge, Joseph M., *A Deemed Realization Approach Is Superior to Carryover Basis (and Avoids Most of the Problems of the Estate and Gift Tax)*, 54 TAX L. REV. 421-553 (2001).

Dodge, Joseph M., *What Federal Taxes Are Subject to the Rule of Apportionment under the Constitution?* 11 U. PA. J. CONST. L. 839-956 (2009).

Hymel, Mona L., *Consumerism, Advertising, and the Role of Tax Policy*, 20 VA. TAX REV. 347-466 (2000).

Kaplow, Louis & Steven Shavell, *Why the Legal System Is Less Efficient than the Income Tax in Redistributing Income*, 23 J. LEGAL STUD. 667-681 (1994).

Lennard, Reginald, *The Taxation of Luxury*, 28(111) THE ECON. J. 287-299 (1918).

Lewandrowski, Lorraine, *Toxic Blackacre: Appraisal Techniques & Current Trends in Valuation*, 5 ALB. L.J. SCI. & TECH. 55-93 (1994).

McGee, Robert W., *Principles of Taxation for Emerging Economies: Lessons from the U.S. Experience*, 12 DICK. J. INT'L L. 29-93 (1993).

McGee, Robert W., *Some Tax Advice for Latvia and Other Similarly Situated Emerging Economies*, 13 INT'L TAX & BUS. L. 223-308 (1996).

Moran, Beverly I., *Capitalism and the Tax System: A Search for Social Justice*, 61 SMU L. REV. 337-379 (2008).

Morse, Rachel E., *Note: Resisting the Path of Least Resistance: Why the Texas "Pole Tax" and the New Class of Modern Sin Taxes Are Bad Policy*, 29

B.C. THIRD WORLD L. J. 189-221 (2009).

Prebble, John, *Income Taxation: a Structure Built on Sand*, 24 SYDNEY L. REV. 301-318 (2002).

Trujillo, Elizabeth, *Mission Possible: Reciprocal Deference between Domestic Regulatory Structures and the WTO*, 40 CORNELL INT'L L.J. 201-263 (2007).

Ward, W. R., *The Administration of the Window and Assessed Taxes, 1696-1798*, 67(265) ENG. HIST. REV. 522-542 (1952).

Weisbach, David A., *Toward a New Approach to Disability Law*, 1 U. CHI. LEGAL F. 47-102 (2009).

#### 研究計畫

楊子菡等，對奢侈消費課徵特種銷售稅之研究，財政部賦稅署 98 年度委託研究計畫（2010）。

## 摘要

貧富不均已成爲台灣社會隱憂，都會區房價過高更成爲十大民怨。政府爲符合社會期待，營造優質租稅環境，乃參考外國立法例，於二〇一一年制定並施行「特種貨物及勞務稅條例」（以下簡稱特銷稅條例）。惟此條例從起草之際，即成爲國人矚目焦點，及至施行後，爭議仍未稍歇。主要之爭議有：

一、重複課稅之疑義：特銷稅條例系在原有之營業稅與貨物稅外，對於同一課稅客體，加徵特種貨物及勞務稅，不無產生重複課稅之疑義。

二、課稅之客體是否恰當：此又可分爲二個子議題，（一）不動產是否應納入特種貨物；（二）奢侈品認定之範圍是否恰當。

三、稽徵手段：稽徵上採行誠實申報原則核課，相對於打擊投機炒作之初衷而言，成爲強烈對比，考驗稽徵機關查稅、追稅之能力。

四、指定用途：是否會使國家資金運用變得僵化缺乏彈性。

五、是否符合量能課稅原則：可從二個標準檢視，（一）是否侵犯量能原則之核心領域；（二）所維護之公益是否遠大於所犧牲之量能原則。

本文擬從外國立法例與學者之觀點，深入探討前揭議題。認爲特銷稅條例之爭議主要仍應回歸量能原則與經濟效率原則加以探討，進而檢視特銷稅條例是否得以符合此等要求。本文認爲特銷稅條例無法滿足量能原則中之垂直公平與水平公平之要求，亦無法滿足效率之要求，實應予以揚棄。

## **A Study of Specifically Selected Goods and Services Tax Act: A Comparative Perspective**

**Daniel Yi-Hsi Yuan**

### **Abstract**

Taiwan's gap between rich and poor is at a record high and has become the secret worry of society. For example, the high cost of housing in Taiwan's largest cities is now a major source of societal discontent and resentment. The government, in an attempt to respond to society's economic concerns, consulted the experience of foreign legislatures and enacted and implemented the "Specifically Selected Goods and Services Tax Act" in 2011 (hereafter referred to as the "Special Excise Act"). The government immediately attracted public attention while drafting this Act. After implementing the Special Excise Act, the debate has continued over the government's course of action and the main issues are as follows:

1. Double taxation. The Special Excise Act levies a new tax on the same goods which were already taxed through Taiwan's Value-added and Non-value-added Business Tax Act and Commodity Tax.
2. Whether the class of goods taxed is appropriately defined. This issue can be divided into two subtopics: (1) Whether real estate should

be included in the goods taxed; and (2) Whether the range of the luxury goods taxed is appropriate.

3. Tax collection. The Special Excise Act adopts a principle of taxpayer honest declaration and self-reporting. This appears to be in strong contrast to the legislative purpose of diminishing speculative behavior.

4. Earmarking. Will the Special Excise Tax make the application of national funds rigid and lacking in flexibility?

5. Compliance with ability to pay principle. The Special Excise Tax can be reviewed from two standards: (1) Infringing the core of the ability to pay principle; and (2) Whether the proposed public interest is far greater than the sacrifice of the ability to pay principle.

This article discusses these issues from the perspective of foreign legislative experience and the viewpoints of legal scholars. This article finds that the critical issues of the Special Excise Tax are the ability to pay principle and the principle of economic efficiency. Finally, this article concludes that the Special Excise Act is unable to satisfy these two standards and should be abandoned.

Keywords: Specifically Selected Goods and Services Tax Act, luxury tax, excise tax, double tax, ability to pay