

# 所得稅法之缺失與修法方向

## The shortcoming and tax reform amendments of income tax law

張 進 德 \*

Jinnder Chang

### 摘 要

我國現行之各稅法，如所得稅法、遺產及贈與稅法等，大致公布於民國 50 年代，在當時之威權體制下，稅法條文充份顯露封建觀念。把納稅人視為「物」當成客體，而非主體（納稅主體），任由課稅主體（國家）予取予求，而未考慮訂定符合行政法法理「依法納稅」、「依法課稅」之「法」，以保障人民之財產權。雖經多次修正，其稅法基本架構仍未改變，僅發布行政規則作為課稅依據，未符行政程序法。政府未來在進行租稅法制修正時，除如何擴大稅基、調整租稅重複優惠，以及符合憲法量能課稅原則等，並應依行政法相關法律，如行政程序法、行政罰法及行政執行法等法制及原理，修正現行租稅法制，以保障納稅人權益。

**關鍵字：**納稅主體、課稅主體、量能課稅、稅基。

---

投稿日期：100.08.10 接受刊登日期：100.11.11 最後修訂日期：100.11.29

\* 朝陽科技大學管理學院院長、國立中興大學法律系兼任教授；美國聯邦國際大學會計博士、國立中正大學法學博士候選人。

## 目次

### 壹、前言

### 貳、現行租稅法制之缺失

- 一、違反憲法量能課稅原則
- 二、違背現行民法規定
- 三、租稅法條文不符合「法律用語」
- 四、欠缺法律邏輯性
- 五、違背行政法法理及行政程序法規定

### 參、修法方向

- 一、確立租稅中性原則
- 二、確立租稅公平原則
- 三、確立授權明確性原則
- 四、確立正當法律程序原則
- 五、確立憲法量能課稅原則
- 六、確立法律明確性原則
- 七、確立誠信原則
- 八、以所得稅法為例之修法重點

### 肆、租稅政策

- 一、回歸「輕稅、簡政、重罰」
- 二、培養租稅法律人才

### 伍、結論

## 壹、前言

台灣社會貧富差距不斷擴大，長期以來租稅法制之不公平、不合理，是造成此一問題之最大根源所在。就以個人所得稅方面而言，在理論上應依憲法原則，採取「量能課稅原則」，有所得就應繳稅，然後透過租稅達到某種程度財富重分配之效果；然而，目前包括證券交易所得、土地交易所得等資本利得均可不必繳稅。且許多富豪透過各種租稅法制缺失避稅、逃稅，以致於出現高所得之富豪，大都不用繳稅、甚至只繳一點點稅。這些種種不公平、不合理現象，均可歸咎於租稅法制之不夠周延，因而無法透過租稅進行財富之重分配，而促使社會貧富差距不斷擴大。另外，現行部分財經租稅法制未能即時配合環境改變有所修法，亦是造成社會貧富差距擴大之另一要因。就以不久前落日之「促進產業升級條例」來說，企業一個新的投資行為可依據第9條規定，在5年免稅或股東投資抵減中擇一，以及延長租稅優惠時限等等。因部分不合時宜法規，使得某些特定行業成為高獲利行業，此乃是利用偏差之法制所致，亦有違憲法平等原則。

又現行租稅法制與稅務行政，立法機關在制定稅法時，從未引進納稅人權觀念，因此租稅法律均只著重於稽徵機關方便課稅之立場。此外，執法公務人員缺乏人權法治素養、在職訓練課程缺乏人權保障與稅法原理、稅法及解釋函令違憲、行政裁量權無限上綱、高額罰鍰不符比例原則等等，也是國內租稅法嚴重問題。

因此，鑒於我國現行租稅法制及相關稅務行政之闕漏，試圖點出其缺失及不足之處，並提出修法方向，冀以維租稅公平並確保國家稅收，更符行政法理之法制。

---

〔1〕戴肇洋，健全租稅法制才能縮短貧富差距與促進產業發展，經濟部投資業務處全球台商e焦點第31期 <http://twbusiness.nat.gov.tw/asp/epaper.asp>，2005年7月15日。

## 貳、現行租稅法制之缺失

我國現行之各稅法，如所得稅法、遺產及贈與稅法等，大致公布於民國 50 年代，在當時之威權體制下，稅法條文充份顯露封建觀念。把納稅人視為「物」當成客體，而非主體（納稅主體），任由課稅主體（國家）予取予求，而未考慮訂定符合行政法理「依法納稅」、「依法課稅」之「法」，以保障人民之財產權。現行各稅法內容，存有下列缺失：

### 一、違反憲法量能課稅原則

因租稅係無具體之對待給付，所有納稅義務，只有依納稅義務平等負擔（基於公共利益之平等犧牲義務）時，始有其合理正當性。而稅課是否平等，須依其衡量標準，即依個人之支付能力以課稅。每一個納稅義務人與其他納稅義務人之納稅能力，究竟是相類似或不同，量能課稅原則即為其指標。然今日租稅負擔之不公平感，讓人感到稅法非依實際所得分配租稅負擔，反而依法律上形式表象及其狡詐來分配。如課稅僅依法律表面文字，而不顧及課徵原則，納稅義務人將以租稅規劃之名，用以規避租稅。如此之稅法適用，不僅有害租稅負擔公平，甚而破壞市場經濟競爭法則<sup>〔2〕</sup>。例如營利事業所得稅查核準則第 58 條規定之原料耗用標準，營利事業所申報之耗用原料，即使有合法憑證、資金流程足以證明確有成本發生，惟如超出財政部頒布之原物料損耗標準，超出標準之原料成本，仍被剔除而不得列為製成品成本，增加所得稅，不無違背憲法量能課稅原則及實質課稅原則；又如所得稅法第 17 條規定之教育學費特別扣除額，以納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以 25,000 元為限，惟私立學校每年學費實際支出約為 10 萬元，卻只能扣除 25,000 元，雖已考量與家庭稅課之關係由「每戶」改為「每人」，惟亦不無違背量能課稅原則。

---

〔2〕葛克昌，所得稅與憲法，納稅人基本權系列(2)，第 460-461 頁，翰蘆出版，2009 年，三版。

## 二、違背現行民法規定

稅法所規範之生活事實，原為民法之規範對象。而稅法之課稅要件往往借用民法之法律概念，然經常稅法對此概念，又不顧民法原有之定義（法定或實務學說所承認者），另賦予其稅法上之效果，亦即依經濟上量能平等負擔而為不同於民法之解釋適用<sup>〔3〕</sup>。

如民法規定人可分為「自然人」與「法人」，而所得稅法卻分類為個人與營利事業所得稅。至於我國之營利事業所得稅制度，則為世界所罕見。從理論而言，人分為自然人及法人，所以世界上大部分之國家，乃對自然人及法人（公司）分別課徵個人所得稅及法人（公司）所得稅。而我國之所得稅制度，乃另創立「營利事業所得稅」對「獨資、合夥、公司」之組織課徵所得稅，有別於美國、日本僅對公司課徵公司所得稅，對獨資及合夥組織則直接課徵資本主及合夥人之個人所得稅。所幸我國亦於民國 98 年 5 月 27 日針對該部分修法，直接對獨資及合夥組織課徵資本主及合夥人之個人所得稅。

## 三、租稅法條文不符合「法律用語」

如遺產及贈與稅法第 5 條第 5 款及第 6 款之「視同贈與」（以贈與論）規定，依其性質係可舉反證推翻而免課贈與稅，既可舉反證推翻，其法律概念應為「推定」，而非「視同」（即已屬明文規定，故只有構成要件是否合致判斷之問題，不可舉反證推翻。）。因遺產及贈與稅法亦係法律之一種，其條文用語理當應符合法律概念。

## 四、欠缺法律邏輯性

如民國 90 年修正加值型及非加值型營業稅法第 41 條，對進口貨物於進口時即課徵營業稅，是不符合法律邏輯的，因為營業稅是消費稅，既然是消費稅就應該是對消費行為時點來課稅，而進口貨物時，尚未銷售、消費，財政部卻先下手為強，於進口貨物時即課徵營業稅，不符合法律邏輯。且於租稅債權未發生時，即強行課稅，造成營業人積壓資

---

〔3〕葛克昌，前揭註 2，第 22-23 頁。

金、增加成本、損失權益，有違憲法保障人民財產權。同而，國內廠商於生產貨物完成時，亦不須課徵營業稅，俟銷售貨物時才課徵，不無違背平等原則。

## 五、違背行政法法理及行政程序法規定

### (一)違反依法行政原則

所謂依法行政原則<sup>[4]</sup>，乃指行政機關之行為應受法律之拘束而言。此原則乃為支配法治國家立法權與行政權關係之基本原則，亦為一切行政行為必須遵循之原則。依法行政原則其最簡單之解釋，即行政程序法第4條所稱：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」。又此一原則一般尚區分為法律優越原則及法律保留原則，前者稱為消極之依法行政原則，後者則稱之為積極之依法行政原則。

#### 1.法律優越原則

所謂法律優越原則，即消極意義之依法行政，係指一切行政權之行使，不問其權力或非權力之作用，均應受現行法律之拘束，不得有違反法律之處置者而言。申言之，此原則一方面涵蓋規範位階之意義，即行政命令及行政處分等各類行為，在規範位階上皆低於法律；另一方面法律優越原則，並不要求一切行政活動必須有法律之明文依據，只須消極不違背法律之規定即可，故稱之為消極之依法行政。憲法第171條第1項規定：「法律與憲法牴觸者無效。」、憲法第172條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」，又中央法規標準法第11條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令。」亦均明定，憲法優越於法律，而法律優越於命令（行政作用之一種）。其具體之內容如下<sup>[5]</sup>：

[4] 陳清秀，〈依法行政與法律的適用〉，翁岳生編，行政法（上冊），第145、146頁，元照出版，2006年，三版。

[5] 陳清秀，前揭註4，第145、147-148頁。



### (1)行政應受憲法之直接拘束

行政機關依據法規所為之行政作用，應同時受憲法之拘束，不得牴觸憲法。故行政不僅應維護形成憲法之基本決定，例如主權在民之基本價值理念，而且行政也應保障基本人權。

### (2)行政應受一般法律原則之拘束

行政在法律規定之範圍內，固得自由行動，惟除應受前述憲法規定之拘束外，也應遵守憲法上以及行政法上之一般法律原則，例如平等原則、比例原則以及誠實信用原則等。

### (3)行政應受法律之拘束

行政權之行使，除受憲法之拘束外，也應受法律之拘束，行政機關不僅應受其在組織地位上法律所賦予職務之限制，不得逾越組織權限；而且應受執行特定職務之拘束，亦即負有義務公正執行其職務，俾符合法律對行政機關所作之要求。

## 2.法律保留原則

所謂法律保留原則<sup>[6]</sup>，亦即積極意義之依法行政，係指行政權之行動，僅於法律有授權之情形，始得為之。換言之，行政機關欲為特定之行為，必須有法律授權依據。故在法律並無明文規定之領域，由於行政活動並未牴觸法律，故不違反法律優越原則；惟因欠缺法律之授權，故依其情形，得發生違反法律保留原則之問題。

就我國法制而言，從中央法規標準法第5條規定：「下列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者。」、第6條規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」此即法律保留原則之規定。又法律保留原則除要求限制人民自由權利必須有法律根據外，也要求該法律具備「明確性原則」，俾使人民對於其行為所產生之負擔（例如稅捐負擔）、所應負擔之制裁責任（例如秩序罰責任）或其他不利後果，均有預測可能性，以維持法律秩序之安定性，避免人

---

[6] 陳清秀，前揭註4，第145、151頁。

民遭受不可預測之損害<sup>〔7〕</sup>。在稅法領域，明確性原則表現在「課稅要件明確性原則」，其要求一切創設稅捐義務之法律規定，就其內容標的、目的及範圍必須明確，而使納稅義務人可以預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性<sup>〔8〕</sup>。在秩序罰領域，有關處罰法律明確性之要求，主要針對處罰法律之「構成要件」，但也針對處罰之「法律效果」，亦即有關處罰之「種類及金額額度」、包括從罰等違規之法律效果，法規之規定也應十分明確<sup>〔9〕</sup>。倘若法律僅規定如有違反行政法上義務行為，應處予罰鍰，而未規定應科處多少額度之罰鍰時，則違反處罰明確性原則，應屬無效。

依法行政原則，其在稅法上之意義，即稅捐法定主義，故憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」要求稅捐立法者應預先制定符合憲法意義之稅法，且稽徵機關僅在法律規定之稅捐構成要件實現時，始得依法核課稅捐<sup>〔10〕</sup>。近年來司法機關尤其大法官解釋特別注重依法行政原則之落實，其中尤其具有下列特色<sup>〔11〕</sup>：（一）建立階層化之法律保留體系（釋字第 443 號解釋）。（二）不得以訂定行政規則，取代法律授權訂定之法規命令（釋字第 454、455、524 號解釋）。（三）授權立法應符合明確性原則（釋字第 432、573 號解釋）。（四）法律規定應符合正當法律程序（釋字第 585、588 號解釋）。

而司法院大法官解釋自釋字第 151 號解釋以來，一系列有關憲法第 19 條解釋，多以「租稅法律主義」、「租稅法定主義」為名之形式法治國原則，除因應法制未備過渡時代階段性要求，另受日本憲法影響為主因。按納稅之公法金錢給付債務，具干預行政性質，其須有法律保留原則之適用原無特殊之處，惟我國對法律保留既放棄全面保留理論，而改採重要性保留，並採行層級化保留，至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定（司法院釋字第 443 號解釋理由書），在稅法中即有爭議。特別是各稅法之施行細

〔7〕陳清秀，前揭註 4，第 145、165 頁。

〔8〕陳清秀，稅法總論，植根法學叢書，第 40 頁，自版，2004 年，三版。

〔9〕洪家殷，行政秩序罰論，第 21 頁，五南出版，1998 年。

〔10〕黃俊杰，稅法實例演習，第 93 頁，元照出版，2009 年。

〔11〕吳庚，行政法之理論與實用，第 108 頁以下，三民出版，2002 年，七版。



則是否即為法規命令，不無疑義。又稅捐稽徵法第 1 條之 1 公布施行後「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令」，其性質效力如何尤引人疑慮<sup>[12]</sup>。

又財政部動輒發布逾越母法之解釋令，近來因違反「法律保留原則」而遭大法官會議宣告違憲者，例如：對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務<sup>[13]</sup>、對申報所得額在主管機關核定之各該業所得額標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，係增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔<sup>[14]</sup>、被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，係增加繼承人法律上所未規定之租稅義務<sup>[15]</sup>、依法編為

[12] 葛克昌，前揭註 2，第 571-572 頁。

[13] 司法院釋字第 661 號解釋稱：「財政部中華民國 86 年 4 月 19 日臺財稅字第 861892311 號函說明二釋稱：『汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（哩）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，……應依法報繳營業稅。』」逾越 74 年 11 月 15 日修正公布之營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應不予適用。2009 年 6 月 12 日公布。

[14] 司法院釋字第 640 號解釋稱：「中華民國 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 80 條第 3 項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第 2 項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於 86 年 5 月 23 日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：『適用書面審查案件每年得抽查 10%，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。』」對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲 1 年內失效。本院釋字第 247 號解釋應予補充。2008 年 4 月 3 日公布。

[15] 司法院釋字第 622 號解釋稱：「憲法第 19 條規定所揭示之租稅法律主義，係指人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，迭經本院解釋在案。中華民國 62 年 2 月 6 日公布施行之遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定，被繼承人死亡前 3 年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。」最高行政法院 92 年 9 月 18 日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵

非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用 75 年 1 月 6 日修正公布之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制<sup>[16]</sup>、指示稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，妨害人民行使財產上之權利<sup>[17]</sup>、須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅，始為申請退稅之要件部分，係增加法律所無之限制<sup>[18]</sup>、有關

贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第 15 條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第 19 條及第 15 條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。2006 年 12 月 29 日公布。

- [16] 司法院釋字第 566 號解釋稱：「中華民國 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 31 條前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。73 年 9 月 7 日修正發布之同條例施行細則第 21 條後段關於『家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內』之規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函關於『被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產稅及贈與稅』」之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用 75 年 1 月 6 日修正公布之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。2003 年 9 月 26 日公布。
- [17] 司法院釋字第 484 號解釋稱：「契稅條例第 2 條第 1 項規定：『不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅。』同條例第 18 條第 1 項規定：『主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於 15 日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。』又同條例第 23 條規定：『凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據辦理權利變更登記。』是申報繳納契稅關係人民財產權之行使及取得。財政部中華民國 70 年 8 月 19 日臺財稅字第 36889 號關於『同一建物、土地先後有數人申報，且各有其合法依據時，為避免日後可能發生糾紛起見，稅捐稽徵機關得通知各有關當事人自行協調，在當事人未達成協議或訴請司法機關確認所有權移轉登記權利前，稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書』之函示」，逾越上開法律規定之意旨，指示稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，妨害人民行使財產上之權利，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨不符，應不再援用。1999 年 5 月 14 日公布。
- [18] 司法院釋字第 478 號解釋稱：「土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所定『自用住宅用地』，依同法第 9 條規定，係指『為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』，並未以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅為認定之標準。」財政部中華民國 73 年 12 月 27 日臺財稅第 65634 號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用

不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反法律規定，變更申報繳納之主體<sup>[19]</sup>。

另就行政法院判決違反法律保留原則，例如：財政部 96 年 7 月 16 日臺財稅字第 09604520160 號令：「對個人購入債權聲請強制執行因參與拍賣或聲明承受取得抵押物之課稅規定」，溯及解釋行為時如何課徵稅負之實體（即構成要件）規定，對相同事件卻因未覓妥合意第三人，造成納稅義務人稅課不同之不公平結果，即違反相同事件應為相同處理之「平等原則」。且值得省思者為，如行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款規定財產交易所得計算之文義已明確或經由法學方法足以運用在具體個案中，則不應適用尚有爭議之解釋函令<sup>[20]</sup>。且財政部 98 年 7 月 21 日臺財稅字第 09800177380 號函有限縮適用範圍之違法<sup>[21]</sup>。

地，於 2 年內重購土地者，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 35 條第 1 項第 1 款規定，退還已納土地增值稅」，其以「須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅」為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所無之限制，有違憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。1999 年 3 月 19 日公布。

[19] 司法院釋字第 367 號解釋稱：營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之『法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點』第 2 項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力。1994 年 11 月 11 日公布。

[20] 黃俊杰，前揭註 10，第 12 頁。

[21] 臺北高等行政法院 98 年度訴字第 1890 號判決謂：「『強制執行法上之拍賣，應解釋為買賣之一種，即拍定人為買受人，而以拍賣機關代替債務人立於出賣人之地位。』其拍賣價額，係由執行法院命鑑定人就該不動產估定價格所核定。系爭不動產之成交價額，原告未表示不服聲明異議，該價格自屬客觀可採。另有關財政部 96 年 7 月 16 日臺財稅字第 09604520160 號令及 98 年 7 月 21 日臺財稅字第 09800177380 號函釋，係主管機關財政部為闡明所得稅法第 9 條、第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款規定之原意所為釋示，無違租稅法律主義及立法之本旨，被告辦理相關案件自得援用，另依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自法規生效之日起即有其適用。」，2009 年 12 月 17 日。

## (二)違反授權明確性原則

所謂授權明確性原則，係指立法者雖可授權行政機關以命令補充法律規定，惟授權條文本身必須合乎明確性之要求。換言之，其授權必須具體到足以拘束行政命令僅能在其意旨內進行補充規定之地位。

因法律授權明確性係從法律保留原則衍生而來。本應由形式意義之法律本身規定之事項，因立法機關無法完成細節之規定，故授權行政機關依一定程序發布法規命令，惟法律授權行政機關訂定法規命令，須符合法律授權明確性原則。所謂法律授權明確性，係指法律為授權時，不得為概括之授權，須「目的」、「內容」與「範圍」皆臻至明確，足以使人民對法規範所形成之秩序有預見之可能。因移轉法規制定權予行政機關有違反權力分立原則之虞，故立法者不得為空白授權。我國各種法律一般最後一條皆規定有：「本法施行細則由某某機關定之」，此種授權係屬概括授權，嚴格言之，並不符合法律授權明確性原則<sup>〔22〕</sup>。例如作為課徵營利事業所得稅依據之「營利事業所得稅查核準則」，係由所得稅法第 80 條第 5 項授權財政部訂定，惟第 80 條係程序條文，而授權另訂之上述查核準則，卻有 2/3 之條文，乃為實體規定，有違大法官解釋文規定之「授權明確性原則」，依行政法理，上述準則不具法律效力，卻作為課稅依據。故凡涉及人民之租稅負擔，立法者於制定稅法時，仍應由法律規定或依法律授權主管稽徵機關得制定施行細則或辦法，作為執行稅法之細部規範。尤應注意有關構成要件事實及法律效果之具體明確，避免語意不清，而產生執行上之爭議。

近來，法規命令因違反「法律授權明確性原則」而被宣告違憲者，有增多之傾向。例如：將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務，已逾越所得稅法之授權<sup>〔23〕</sup>、就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息

〔22〕李惠宗，行政法要義，第 86 頁，元照出版，2008 年，四版。

〔23〕司法院釋字第 657 號解釋稱：「所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾 2 年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 規定：『營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾 2 年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列



收入，顯已逾越所得稅法之規定<sup>[24]</sup>。

### (三)違反比例原則

所謂「比例原則」<sup>[25]</sup>，係就國家一切措施之目的和為達到目的所採取手段產生對人民負擔兩者間之考量。在比例原則下，嚴格禁止一切為達目的不擇手段之國家行為。所以，比例原則是一種「目的與手段」之關係。目前在公法上廣泛被使用，並且承認其具有憲法位階，對國家權力包括行政、立法及司法等之行使，都適用比例原則。

行政程序法第7條明定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」即行政目的與行政手段間應符合比例關係，亦即吾人常言：「不要用大砲打小鳥。」換言之，行政機關在追求目的與所採取之手段間，應有合理之關係。其內涵約可包括1.適當性；2.必要性；3.比例性。

我國憲法第23條亦規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止

---

帳。』」惟此一規定涉及所得稅「稅基」之構成要件，應有租稅法律主義之適用。且其增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項。雖上開法規分別經52年1月29日修正公布之所得稅法第121條，及92年1月15日所得稅法第80條第5項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令，將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務，已逾越所得稅法之授權，經大法官宣告自本解釋公布之日起至遲於1年內失其效力。2009年4月3日公布。

[24] 司法院釋字第650號解釋稱：「民國81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年1月1日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。」惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務。是營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第80條第5項之增訂，而取得明確之授權依據，經大法官宣告自本解釋公布之日起失其效力。2008年10月31日公布。

[25] 李以德，由比例原則析論我國國家考試消極應考資格規定之合憲性基礎，開南管理學院通識教育中心通識研究集刊第6期，第236-238頁，2004年12月。

妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」其中「必要性」之要求，即比例原則之表現。例如稅捐稽徵機關對於 98 年 5 月 27 日修正前之所得稅法第 114 條之欠稅處罰過當、所得稅法第 108 條之滯報金無最高限額之限制等等。此一原則為憲法上之原則，其常作為違憲審查之基準，在司法院大法官會議解釋中最常被運用。例如：處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度<sup>[26]</sup>、菸酒稅法施行前專賣之米酒超過原專賣價格出售者，一律處每瓶新臺幣 2,000 元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，顯不符妥當性<sup>[27]</sup>、納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度<sup>[28]</sup>、租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對

[26] 司法院釋字第 685 號解釋稱：「……79 年 1 月 24 日修正公布之稅捐稽徵法第 44 條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰之規定。」其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。2011 年 3 月 4 日公布。

[27] 司法院釋字第 641 號解釋稱：「菸酒稅法第 21 條規定：『本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新臺幣 2,000 元之罰鍰。』」其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣 2,000 元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第 23 條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿 1 年時停止適用。2008 年 4 月 18 日公布。

[28] 司法院釋字第 616 號解釋稱：「中華民國 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 108 條第 1 項規定：『納稅義務人違反第 71 條及第 72 條規定，未依限辦理結算申報，但已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵 10% 滯報金。滯報金之金額，不得少於 1,500 元。』86 年 12 月 30 日增訂公布之同法第 108 條之 1 第 1 項規定：『營利事業違反第 102 條之 2 規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第 102 條之 3 第 2 項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 10% 滯報金。滯報金之金額，不得少於 1,500 元。』」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15



單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度<sup>[29]</sup>。

另外，稅捐稽徵機關在進行調查或復查時，對於納稅義務人應提示各種有關證明所得額之帳簿、文據，其未提示者，基於便宜行事，動不動即以「同業利潤標準」核定所得額，全然未考量尚可依查得資料來核定，就其「行政裁量」之適當問題，未針對納稅人有利與不利之情況一併注意，實有可議之處。就行政法院判決及財政部訴願決定有違比例原則舉例說明如下：

1. 帳務之處理有其延續性，本案原告經營水電工程，因營建業自 87 年起發生大蕭條致未有新案，既是舊案，被告機關亦不難從以前年度核定之營業收入、成本、存料加以推算（上期所核定之期末存料為本期之期初存料），且尚可依 90 年度之營業稅資料庫查得該年度之收入，並從進項稅額扣抵聯及各類所得扣繳申報之資料得知其進貨及費用金額，加以計算核定營利事業所得額，然被告機關逕放棄依查得資料核定營利事業所得額之優先適用順序，竟以嚴厲懲罰性之同業利潤標準淨利率 9% 核定營利事業所得，只因被告機關知道如依原告以前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定，則營利事業所得額仍為虧損，無法課稅。其為達課稅目的與所採取之手段間，未能有合理之關係。原審判決未加以指正，顯然有違比例原則之違法<sup>[30]</sup>。

---

條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。2006 年 9 月 15 日公布。

[29] 司法院釋字第 339 號解釋稱：「中華民國 60 年 1 月 9 日修正公布之貨物稅條例第 18 條第 1 項，關於同條項第 12 款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，沒入其貨物，並處比照所漏稅額 2 倍至 10 倍罰鍰之規定（現已修正）。」固為防止逃漏稅款，以達核實課徵之目的，惟租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部 66 年 12 月 20 日臺財稅字第 38572 號函，本於上開規定釋示：「凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處」，均應不予援用。1994 年 2 月 25 日公布。

[30] 臺中高等行政法院 93 年度訴字第 248 號判決謂：「原告之帳簿憑證遭竊，非屬所得稅法施行細則第 10 條之 1 第 1 項所規定不可抗力之災害；又其送交會計師事務所委託記帳，乃原告與該會計師事務所間之私法關係之運作，並非因公調閱，是本件原告 90 年度之帳簿憑證並非因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱，以致滅失，與行為時營利事業所得稅查核準則第 11 條第 2 項前

2. 訴願人未依稅法規定保管帳證雖有未盡之責，惟係因當時公司所在地遭法院查封致無法妥善保管帳證，以致無法盡協力義務提示 87 年 11 月及 12 月傳票與憑證，實非蓄意之過失。且針對無法提示 87 年 11 月及 12 月傳票與憑證部分，稽徵機關原查尚可依 87 年度之營業稅資料庫查得該年度之收入，並進而從進項稅額扣抵聯及各類所得扣繳申報之資料得知其進貨及費用金額，加以計算核定營利事業所得額，然原處分機關逕放棄依查得資料核定營利事業所得額之優先適用順序，竟以嚴厲懲罰性之同業利潤淨利率標準核定營利事業所得，未針對納稅人有利與不利情況一併注意。其為達課稅目的與所採取之手段間，未能有合理之關係，所作成之行政裁量顯然有違比例原則。換言之，本案姑且不論行政程序得否再開之合法性，惟原查僅欠缺 11 月及 12 月傳票與憑證，尚非不得從帳冊及營業稅資料庫、扣繳資料相互勾稽查核其營利事業所得額，逕依同業利潤標準逕行核定所得，違反比例原則，其行政處分嚴重瑕疵<sup>〔31〕</sup>。

段之規定不符，自無適用該條第 2 項前段之餘地，而應依同條第 4 項前段規定就查得資料或同業利潤標準予以核定。是原告既無確實之相關營業收入、成本、費用資料，被告自無從依所得稅法第 24 條及同法施行細則第 31 條之規定計算其所得額予以實質課稅。從而，被告機關依首揭規定按該業同業利潤標準淨利率 9% 核定其所得額，並無不合。」，2004 年 9 月 29 日。

- 〔31〕財政部 94 年 12 月 21 日臺財訴字第 09400604960 號謂：「本件訴願人於 90 年 2 月 14 日收受 87 年度營利事業所得稅稅額繳款書及核定通知書時，即已知悉原處分機關依所得稅法第 83 條規定按同業利潤標準核定其營業淨利情事，訴願人未於法定期間申請復查，亦未於申請復查期間經過後 3 個月內申請程序重開，延至 94 年 7 月 20 日始具文向原處分機關申請依行政程序法第 128 條規定撤銷行政處分，自己逾 3 個月之法定期限。系爭之憑證依所得稅法第 21 條及第 83 條規定，本即應依法保持並提供查核，然訴願人未善盡保管帳證之責亦已為訴願人所自承，然訴願人始終無法提示系爭 11 月及 12 月憑證，卻於 94 年 7 月 20 日具文表示已獲尋查核當時未提供之資料，其於原址尋獲上述憑證，適足說明當時並未盡力搜尋。且訴願人本可繼於復查程序中提出，甚至於復查程序後提起訴願再提出。詎訴願人於 90 年 4 月 3 日始申請復查，已逾繳納期間屆滿翌日起算 30 日（90 年 3 月 28 日）之復查期限。致無法循行政救濟途徑解決，是系爭憑證縱認係新證據，訴願人未能在行政程序及行政救濟程序中主張亦屬有重大過失，而無法適用行政程序法第 128 條第 1 項規定予以重開程序。」

## (四)違反正當法律程序原則

所謂正當法律程序原則，就字面而言，可能僅係對於程序法上之限制，美國聯邦憲法法院之本意，係欲以此原則防止行政及司法對於人民生命、自由財產之非依法定程序之侵犯。19 世紀，美國聯邦法院擴大「正當法律程序」之適用，認為正當法律程序不僅是指公平合理之司法程序，亦兼指公平合理之法律。亦即此原則不僅係針對程序方面，甚且包括法律之內容及其目的是否符合公平正義及正當合理。故正當法律程序，乃係國家行使一切權力或侵害及限制人民權利均須遵循之法律原則。

又正當法律程序原則分為實質之正當程序及程序之正當程序。前者著重在限制立法者制定法律之實質內容不得違背公平，法院可以審查立法者所制定之法律實質內容是否符合正當法律程序；後者著眼於行政、立法、司法機關限制或剝奪生命、自由、財產時，應遵循如何程序方為正當之問題<sup>〔32〕</sup>。換言之，正當法律程序不僅是指公平合理之行政、立法及司法程序，亦兼指公平合理之法律。可知此原則不僅係針對程序方面，甚且包括法律之內容及其目的是否符合公平正義及正當合理。又正當法律程序原則，除要求該程序形式上須符合憲法優位原則、法律優位原則、法律保留原則、法律明確性原則、具體明確授權原則，實質上尚須符合比例原則、平等原則、誠實信用原則、信賴保護原則等「實質法治國原則」，如此所為之程序規定方屬「合理」，據此規定所進行之程序方屬「正當」。

在我國行政程序法中之正當程序，約有下列 5 項要素：

### 1. 公正作為義務

如我國行政程序法第 32 及 33 條明定公務員在行政程序中，應行迴避及申請、職權迴避之情形，即屬正當程序原則顯現之適例。

### 2. 受告知權

受告知權者，行政程序之當事人或利害關係人，有即時獲悉與其利害關係攸關之事實及決定之權利，如我國行政程序法第 39 條

〔32〕湯德宗，行政程序法論－論正當行政程序，第 169-175 頁，元照出版，2005 年，二版。

規定，行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見，均在促使程序權利人即時採取程序行為（如陳述意見），此即為正當程序自然正義之體現。

### 3. 聽證權

聽證權，即當事人得就指控或不利決定進行答辯或防禦之機會。如我國行政程序法第 107 條規定：「行政機關遇有下列各款情形之一者，舉行聽證：一、法規明文規定應舉行聽證者。二、行政機關認為有舉行聽證之必要者。」，即係為實現正當程序，而給予當事人或利害關係人答辯或說明之機會，以維護其權益。

### 4. 說明理由義務

行政決定應說明決策理由（含所依據之法令），乃為使當事人及利害關係人知悉該決定作成之原因，從而於行政救濟時，得為有效之權利防禦。如我國行政程序法「總則」章第 43 條設有一般性規定，「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」設有明文，即屬適例。

### 5. 救濟教示

行政處分書中，除敘明事實理由外，並應告知法定救濟途徑及提起救濟之期間，此即救濟途徑之教示，為使當事人得確實利用救濟途徑，載有救濟教示之處分尚應合法送達，送達不合法者，提起訴願或行政訴訟之期間，即無從起算，未依法送達之處分，並得訴請撤銷。

又按憲法第 16 條保障人民訴訟權之核心意旨，為保障原告與被告機關為行政訴訟程序之主體，故賦予其法律上聽審之權利。因此，在行政法院作成裁判前，身為原告之納稅義務人得以書面及口頭提出聲明且表示意見之機會，且得依法聲請調查證據之權利，以維持訴訟上武器之平等<sup>[33]</sup>。因此，「正當法律程序原則」除可將之定位為違憲審查之實質審查基準外，尚可將之視為訴訟權之內涵，更可將之視為所有基本權之程序保障功能與制度保障功能所必

[33] 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵，第 21 頁，元照出版，2005 年。



然，足見此等「程序正義」之要求乃頗受到重視。

例如納稅人原料並無超耗問題，稅捐稽徵機關通知納稅人作說明，惟卻百般刁難，而且事後才請納稅人提示何種證明文件，惟已超過憑證保存年限，致無法提示。又如租稅優惠，已落日之促進產業升級條例以法規命令訂定「投資抵減辦法審查要點」加以限縮，讓納稅人無法取得租稅優惠等均屬違反正當程序原則之適例。而近來，因違反「正當法律程序原則」被宣告違憲者，例如：稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，以對公司共有人中之 1 人為送達，即對全體公司共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求<sup>[34]</sup>。

## (五)違反法律明確性原則

「法律」，依憲法第 170 條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律。」憲法雖係人民權利之保障書，惟不可能將所有各種法律均規定於憲法裏，故基於憲法委託由人民選出代表組成之立法機關，依據憲法之基本精神，制定或通過，並經總統公布之法律。租稅法亦為各種法律之一種，自當經立法院通過，並經總統公布之法定程序。而「明確性原則」係從憲法上之法治國原則導出，此一明確性原則與可預見性、可測量性有關，意在維持法律秩序之安定性。以行政法規之「立法」而言，希望行政法規盡可能具體明確，俾人民知悉何者許可，何者禁止。此即「法律明確性原則」與「授權明確性原則」。而就行政機關之「行政行為」而言，能被人民預測、預見，人民始能據以規劃安排其經濟活動，不致遭受無法預測之損害<sup>[35]</sup>。

[34] 司法院釋字第 663 號解釋稱：「稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，『對公司共有人中之 1 人為送達者，其效力及於全體。』」此一規定，關於稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，以對公司共有人中之 1 人為送達，即對全體公司共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公司共有人之訴願、訴訟權，與憲法第 16 條之意旨有違，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 2 年時，失其效力。2009 年 7 月 10 日公布。

[35] 拙著，新租稅法與實例解說－法律邏輯分析與體系解釋，第 31 頁，元照出版，2010 年，七版。

法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。（司法院釋字第 432 號解釋參照）亦即強調法律規定是否符合法律明確性原則，其判斷標準應在於受規範之一般人民對於法律規定內容之意義（該法律所要規範之行為態樣）是否難以理解，以及其因此對於其行為是否受該法律規範有預見可能性之要件<sup>〔36〕</sup>。

然因法律屬抽象性之普遍規範，其內容本難要求充分具體明確，故涉及時效性、專業性及技術性之事項，則以授權方式，授權行政機關另定之。惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。因而致各項稅法規定不盡周延時，財政部屢屢以解釋函令形式，加以詮釋、延伸稅法規定。對於財政部依稅法所發布之「解釋函令」，本身既非經立法程序，亦未得法律之授權，原則上不得創設租稅權利義務關係。然其隱含立法者空白授權財政部，對稅法作「有權解釋」，甚至包括不利於納稅義務人者。如前述司法院釋字第 661 及 650 號解釋，課以納稅義務人法律上未明確規定之租稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，而被宣告違憲。

另行政法院就法律明確性原則而判決者，舉例如下：

1. 依貨物稅條例第 8 條第 1 項本文對「飲料品」之規定為，凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。惟按行為時貨物稅之法令彙編對清涼飲料品並未作一明確解釋，從社會經驗法則而言，燕窩並非清涼飲料品。財政部 84 年 11 月 24 日臺財稅第 841660961 號函，係因財政部臺灣省南區國稅局對燕窩應否課徵貨物稅有所爭議，且在 4 月 17 日並函請知會財政部臺北市國稅局等其他四個國稅局對燕窩是否須課徵貨物稅表示意見，由於各局對燕窩是否課徵貨物稅之認定並不一致，所以南區國稅局乃請示財政部作出解釋，俾全國一致。足見燕窩究竟應否課徵貨物稅，人民及各機關皆處於不清楚、不明確狀態。被告機關以不明確之行政行為，賦予原告納稅之義務，實

〔36〕 林子儀、許宗力大法官於司法院釋字第 636 號解釋部分協同意見書。



有違行政行為之明確性原則。既然該法律欠缺明確性，就不應處罰。本案經臺中高等行政法院 91 年度訴字第 143 號判決，認為原處分依據欠缺法律明確性，判決其有失允當，而將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷<sup>[37]</sup>。

2. 對於財政部前後發布構成要件內容完全相反之解釋函令（財政部賦稅署 88 年 3 月 22 日臺稅一發第 881906287 號函及財政部 90 年 3 月 9 日臺財稅 0900450665 號函），讓納稅人有無法預見之可能性，且逾越母法解釋不具法律效力，並溯及既往調整，嚴重損及人民之財產權，且行政法院以無法律效力之解釋函令作為判決之依據，實有可議之處<sup>[38]</sup>。

[37] 臺中高等行政法院 91 年度訴字第 143 號判決謂：「本件原告於 84 年 1 月起即產製燕窩口服液，雖該燕窩口服液之食用方式類似飲料品，但其消費對象並不普及於一般消費者，且與當時經函釋應課徵貨物稅規定者均有不同，故燕窩口服液於社會通念上是否應歸類貨物稅條例第 8 條第 1 項所指之「清涼飲料品」已甚有可疑，乃有財政部臺灣省南區國稅局於 84 年 1 月 28 日函請財政部臺北市國稅局、高雄市國稅局、臺灣省北區、中區國稅局，就市面販售之燕窩貨品，應否課徵貨物稅表示意見，因各該區局意見不同，復於同年 4 月 17 日報請財政部對此為統一規範，俾供遵循。按行政罰係國家及公共團體為維持行政秩序，達成行政目的，對違反行政法義務者所科處之制裁，惟科處行政罰，仍不得違反法治國家所重視之明確性原則。即處罰人民之法規範必須在行為時已經存在，始可對該行為發生明確之效力，且該法規範必須對於人民之不當行為已有詳細說明。被告竟以事後財政部於 84 年 11 月 24 日始作成之函釋，而追溯處罰原告未於產製前申請辦理貨物稅廠商登記及產品登記，擅自產製應稅貨物出廠之行為，顯已違反行政法之明確性原則。」，2002 年 8 月 27 日。

[38] 高雄高等行政法院 94 年度簡字第 152 號判決謂：「財政部賦稅署 88 年 3 月 22 日臺稅一發第 881906287 號函之規定，業經財政部 89 年 11 月 23 日臺財稅字第 0890457117 號函規定自該函發文之日起停止適用。原告分配股息及辦理 90 年度營利事業所得稅結算、89 年度未分配盈餘申報時，財政部賦稅署 88 年 3 月 22 日臺稅一發第 881906287 號函提案六之說明已經停止適用。本件被告依據財政部 90 年 3 月 9 日臺財稅 0900450665 號函釋規定，將原告 88 年度分別補繳 86 年度及 87 年度營利事業所得稅部分，於 87 年度以後之帳載累積未分配盈餘中予以剔除，即調整 88 年度分配後之累積盈餘金額為零元，於計算股東可扣抵稅額時，按實際可供分配之累積未分配盈餘，依所得稅法第 66 條之 6 第 2 項規定，作為計算其稅額扣抵比率上限之依據，自屬有據。」，2005 年 9 月 5 日。

## 參、修法方向

隨著社會、經濟環境變化，適時調整、修正租稅法規、制度，誠屬理所當然之事，而且更是符合國家財政收入與兼顧社會公義需求；但是，我們卻又看到其中許多租稅改革過程之中，一再受到阻力，甚至成為政治風暴。如今，政治環境早已變遷，行政威權不再，任何租稅法修正之前，必須考量諸多內在因素與外在環境，尤其更要在公義與利益間取得平衡<sup>[39]</sup>。

鑒於我國現行租稅法制及相關稅務行政之闕漏，試圖就其缺失及不足之處，提出修法方向如下：

### 一、確立租稅中性原則

租稅最重要是中性原則，在促進產業升級條例下，對高科技有投資抵減及其他租稅優惠，而傳統產業卻沒有。在租稅政策之制定，第一個要考慮的是財政收入原則，第二個考慮到社會公平原則，第三個考慮到經濟發展原則，整個國家租稅制度設計上這三個原則都應該要兼顧，惟要三者兼顧當然就會有一些產業受到影響，假如稅法制定時有衡量國家整體利益，當然一般產業也必須要接受，問題在於立法院對於這些法案之審議好像並非很客觀，亦不是站在國家整體立場，大部份立法委員背後都有其利益團體在運作，這也失去了以國家整體利益考量來制定之租稅制度，這中間自然就會產生一些不公平現象。

現行租稅減免措施偏惠於大型企業及高科技產業，以致產生中小企業與大型企業以及傳統產業與高科技產業間稅負嚴重差距現象，也造成中小企業與傳統產業之發展受到傷害。因此應廢止任何其他片面性、個別性或歧視性、偏差性之租稅減免規定，除了可以簡化稽徵程序，提高行政效率外，更可以增進租稅公平，促進我國整體經濟之均衡與發展<sup>[40]</sup>。所幸促進產業升級條例已於 98 年 12 月 31 日階段性落日，接

[39] 戴肇洋，正視推動營業稅率調整之負面影響，經濟部投資業務處全球台商 e 焦點第 43 期 <http://twbusiness.nat.gov.tw/asp/epaper.asp>。

[40] 胡錦康，我國營利事業所得稅稅負之研究（下），中國稅務旬刊，第 1976 期，第 20-22 頁，2001 年 8 月 20 日。

續之產業創新條例租稅減免已大幅減少。

## 二、確立租稅公平原則

目前租稅制度不盡符合公平原則及法律邏輯性，例如為何有些人之所得不需要課所得稅？有很多奇怪之規定在現行稅法條文中。未來政策之考量應該要盡量公平，不要用租稅當作手段，可以用經濟政策或其他公共政策，如果都是用租稅手段，就很容易令人產生不公平之感覺，就好比許多高科技產業賺很多錢卻不用繳所得稅，但是傳統產業非常辛苦經營，面對國稅局查核時還經常以「與業務無關」剔除費用，或是虧損或純益率偏低為由，要營利事業自行調整所得，應該要慢慢回歸到「租稅公平原則」。

## 三、確立授權明確性原則

對納稅人重要之事項，即使不是法律規定也要有法律之授權，如所得稅法第 80 條第 5 項增訂營利事業所得稅查核準則之授權規定。惟營利事業所得稅查核準則不但規定不夠詳盡，也不符合大法官好幾號之解釋文規定之「授權明確性原則」。因為所得稅法第 80 條是程序規定，而營利事業所得稅查核準則所規定之內容，大約有 2/3 是實體法之規定，1/3 才是程序法規定，而且又規定得不詳細，故財政部動不動就發布解釋令再來規定。而解釋令依照行政程序法第 159 條規定係屬於行政規則，行政規則只能對於不確定之法律概念進一步闡釋，或者對於比較細節性或技術性者再加以規定，因牽涉到人民權利義務者通通應該由法律規定，不然就要經過法律授權來規定。換言之，營利事業所得稅查核準則雖有所得稅法第 80 條第 5 項之授權，惟已違反大法官會議解釋之「授權明確性原則」，而不具有法律效力，而國稅局依據不具法律效力之查核準則查稅，不就是違法之行政處分？故依現行所得稅法第 24 條規定，營利事業所得額是營業收入減營業成本減營業費用減營業外收支及損失及利得之後，稱作營利事業所得額。財政部應該在此一條條文中，增訂規定授權其收入成本費用損失及利得之認定標準由財政部另訂之，財政部再經由此授權訂出有關收入成本費用等等之認定標準，納稅人才能夠有所遵循，而不是財政部動不動就發布解釋令，而且追溯適

用，在這樣之情況下納稅人要如何遵循？所以根本之道，應修正所得稅法第 24 條授權財政部制定「營業收入、成本、費用及利得」之認定標準，並將所有營利事業所得稅解釋令加以整理，納入該認定標準，而營利事業所得稅查核準則僅規定程序部分，例如須檢附那些證明文件，以及稽徵之正當法律程序原則，如此方符行政法法理，營利事業亦能有所遵循，更促使稅捐稽徵機關之查稅可以透明化、公平化、效率化，以達依法課稅之境，避免違法濫權課稅。

#### 四、確立正當法律程序原則

租稅之稽徵，乃是公權力之行使，所以稅捐稽徵機關必須依法律所規定之稽徵程序執行。然由於財政部仍存留保守舊觀念，認為營利事業必然有逃漏稅之潛在可能，而為遏止逃漏稅，施以「有違正當法律程序原則」之稅捐稽徵程序（如威脅利誘動輒要求營利事業自動減除成本、營業費用等）。而我國之稅捐稽徵法其中有關稅捐稽徵之正當法律程序原則雖於 99 年 1 月 6 日增訂有關「納稅義務人權利之保護」規定，惟尚乏如課徵原則、建議、當事人閱覽卷宗、鑑定之證據、文書及勘驗之證據等規定。且雖行政程序法之正當法律程序亦有其適用，然由於稅捐稽徵法與行政程序法對於規定之競合問題，尚存有相當大之爭議性，故行政程序法上關於程序保障對稅捐稽徵實務之運作，仍有難以發揮對納稅人權利保障之實益<sup>[41]</sup>。換言之，我國之稅捐稽徵法雖已明文規範部分稅捐稽徵之正當法律程序原則，然稅捐稽徵機關仍不乏有違反「權利濫用禁止」原則<sup>[42]</sup>，侵害納稅人權益，此為財政部目前應該要加速檢討改進之地方。

#### 五、確立憲法量能課稅原則

租稅負擔平等原則之精神，不僅限於形式平等，更須著重於實質之平等。換言之，人民之租稅負擔，應分別依其納稅義務人之租稅負擔能力為依據，亦即量能課稅原則便形成租稅負擔平等原則之內容。而實質

[41] 潘英芳，納稅人權利保障之建構與評析—從司法保障到立法保障，納稅人基本權系列（14），第 165-166 頁，翰蘆出版，2009 年。

[42] 拙著，誠實信用原則應用於租稅法，第 261-262 頁，元照出版，2008 年。

上，租稅負擔平等原則不外乎是量能課稅之原則。

因租稅係無具體之對待給付，所有納稅義務，只有依納稅義務平等負擔（基於公共利益之平等犧牲義務）時，始有其合理正當性。而稅課是否平等，須依其衡量標準，即依個人之支付能力以課稅。每一個納稅義務人與其他納稅義務人之納稅能力，究竟是相類似或不同，量能課稅原則即為其指標。然今日租稅負擔之不公平感，讓人感到稅法非依實際所得分配租稅負擔，反而依法律上形式表象及其狡詐來分配。如課稅僅依法律表面文字，而不顧及課徵原則，納稅義務人將以租稅規劃之名，用以規避租稅。如此之稅法適用，不僅有害租稅負擔公平，甚而破壞市場經濟競爭法則。因此，量能課稅原則不僅是立法原則，同時也是法律適用原則，法律解釋適用時應斟酌量能課稅原則，使得整個稅法體系成為具有價值取向、完整之體系<sup>〔43〕</sup>。

## 六、確立法律明確性原則

凡涉及人民財產權者，必須由法律規定，如由法律授權法規命令規定亦應明確。今因法條條文規定之不明確、不夠詳細，故財政部只好動不動就用解釋函令再來規定，以作為課稅之依據。惟其妥適性有違司法院釋字第443號層級化保留原則所要闡明的，對於人民權利義務應以法律規定，對於重要事項應由法規命令定之。故涉及人民之租稅負擔，立法者於制定稅法時，仍應由法律規定或依法律授權主管稽徵機關得制定施行細則或辦法，作為執行稅法之細部規範。尤應注意有關構成要件事實及法律效果之具體明確，避免語意不清，而產生執行上之爭議。

## 七、確立誠信原則

在現代法治社會，行政主體必須依法行政，不論立法、用法及釋法都離不開誠信原則，因而特別明文規範於行政程序法第8條：「行政行為，應以誠實信用方法為之，並應保護人民正當合理之信賴」。而租稅法基本原則，乃租稅法律主義與租稅公平原則。為免租稅特權，利用租稅法律疏漏，大肆規避鉅額稅負，以及避免稽徵機關藉實質課稅原則無

---

〔43〕葛克昌，前揭註2，第460-461頁。



限上綱，濫用權利，破壞租稅法律主義，以及稽徵程序欠缺明確性規範起見（有違正當程序法律原則），因而應援引誠信原則於租稅法上以防其弊<sup>〔44〕</sup>。且因租稅法之內容實際上無法包含動態而複雜之經濟事項，租稅法律具有專業性、課徵技術性、課徵時效性。因此，租稅法之解釋及適用，自仍有賴稽徵機關本於法律精神，衡以誠信原則，公平較量人民之負擔能力與國家財政收入，為雙方利益做適當中裁量之必要<sup>〔45〕</sup>。

## 八、以所得稅法為例之修法重點

- (一) 所得稅法第 24 條應增訂授權財政部訂定「營業收入、營業成本、營業費用、非正常利得及損失(extra ordinary gain or lose)之認定標準」，且應把數以千計之解釋函令規納，整理成「營業收入、成本、費用及損失、利得認定標準」之法規命令，以符司法院釋字第 443 號解釋文。
- (二) 營利事業所得稅查核準則係所得稅法第 80 條第 5 項授權財政部訂定，該準則應僅限於規定如何證明營業收入、成本、費用、利得及損失之「程序要件」，至於「實體要件」應排除，而於上述之「營業收入、營業成本、營業費用、非正常利得及損失(extra ordinary gain or lose)之認定標準」規定之。
- (三) 所得稅法第 17 條規定之免稅額及標準扣除額金額，應以國民平均生活水準衡量，且教育學費特別扣除額金額應以實際繳納之學雜費為準，以符量能課稅原則。
- (四) 所得稅法第 14 條應授權主管機關訂定各類所得之收入、成本及必要費用之標準，以達法律明確化及課稅公平原則，而非於所得稅法施行細則中再授權主管機關訂定之。
- (五) 所得稅法第 15 條應修正為依夫妻財產制為是否合併申報，如採分別財產制，則應分別申報；如採法定財產制，則應採折半乘二制之合併申報（折半乘二制之內容為，將夫妻及受扶養親屬之所得合併計算其課稅所得淨額後，先除以二，並乘以適用之累進稅率，再將

〔44〕拙著，前揭註 42，第 3 頁。

〔45〕劉春堂，誠實信用原則與租稅法，財稅研究，第 18 卷，第 3 期，第 15-19 頁，1986 年 5 月。



所計算之稅額乘以二，即為應納稅額。此種制度之優點是維持合併申報制度之特性，且可消除累進稅率產生之稅負影響，並避免造成婚姻懲罰之實，對夫妻各有所得者，較為公平。）以符民法規定及課稅公平原則。

## 肆、租稅政策

### 一、回歸「輕稅、簡政、重罰」

事實上我們的稅制、稅法一直很複雜，因此必須要回歸到「輕稅、簡政、重罰」，才能符合憲法課稅公平原則。例如要回歸到以營業稅之稽徵為主，因為營業稅如能好好掌控，營利事業所得稅就跑不掉。目前財政部還是以營利事業所得稅為稽徵重點，事實上這是不正確的，應該以營業稅為稽徵重點，更何況目前兩稅合一，營利事業所得稅已經名存實亡，為何還要用那麼多之稽徵人力查核營利事業所得稅，根本是本末倒置。

而且由於「高稅率、多減免」並存之租稅制度，不但造成不同要素所得間之稅負差異性，產生嚴重之租稅扭曲現象，影響資源配置之效率（例如對勞動供給、儲蓄、投資、生產等），而且不合租稅公平原則；稅基遭到長期侵蝕，造成賦稅政策之僵化，縱使減稅也達不到應有之功能；更甚者，稅收之短徵，造成國民租稅負擔率之持續降低，難以配合未來政府施政之所需，實有展開全面性稅制改革之必要。因此，未來稅制改革應朝向「簡單」、「普遍」、「輕稅」之方向努力，而「高稅率」、「多減免」、「複雜」之稅制，已難配合「全球化」之發展趨勢。基於此，「擴大稅基、降低稅率、簡化稅制、增進公平」之配套改革仍是值得努力之方向；並以普遍性、低稅負、少減免之租稅環境來取代，利益團體實不應抗拒租稅減免措施之取消<sup>[46]</sup>。

[46] 孫克難，台灣的稅制改革與租稅公平，中華戰略學刊，94年冬季刊，第36-73頁，2005年12月。

## 二、培養租稅法律人才

由於我國法治教育未能整合財經、會計等專業知識，造成缺乏租稅法律人才，如何培養此種人才、落實租稅法律及建制公平正義之租稅法制，為政策所在。又我國與世界各國幾無正式外交關係，訂定租稅條約者有限，造成我國及外國之多國籍企業，公然利用租稅天堂進行國際租稅規避，損失國家稅收相當嚴重。唯有輕稅、簡化稽徵程序，如有逃漏稅者，則依違反稅捐稽徵法第 41 條不正當逃漏稅及商業會計法第 71 條帳載不實，繩之以法，方能導正目前嚴重逃漏稅現象。

## 伍、結論

不可否認的是，因租稅法制修改牽涉之層面甚廣，必然會遇到阻力，且是否真能藉由租稅法制之修正達到徵納雙方共創雙贏之結果，值得深思而後行。除此之外，基於租稅結構未能配合經濟發展、租稅減免項目浮濫，課稅欠缺公平達不到應有所得重分配等現象，如再因制度上不合理之設計，則更容易引起爭議。故實有待一個具整合性之租稅法制，能在擴大稅基、取消減免之前提下，朝「低稅率、廣稅基、簡稅政」方向努力，一方面能夠增加稅收、減少對資源配置之扭曲，一方面又能維護租稅之公平性，並在自由化、全球化之發展趨勢下，建立低稅負之良好競爭環境，吸引資金與人才回流台灣。

## Abstract

The current tax laws, such as income tax law, estate and gift tax laws, ...etc., were enacted in the Republic for almost 50 years. At the time of the authoritarian system, the tax provisions were fully influenced by the feudal concept. The taxpayer, characterized as an object instead of the principal (the main tax) is subject discretionary assessment of the government (assessment of the main), without considering the legal setting consistent with the essence of Administrative Law, "taxation according to law" and "law" to protect the property rights of the people. Despite numerous amendments, the basic structure has not changed its tax laws, Administrative Rules issued only as a tax basis do not meet the Administrative Procedure Law. In order to carry out fair tax law, amendments and tax base, as adjusting the tax duplicate benefits, and the constitutional principle of the amount of energy taxation and administrative law, shall be revised in accordance with relevant laws, in compliance with Administrative Procedure Law, Administrative Penalty Law and Administration implementation of the legal system and principles of law for the guaranteed property interests protected under the Constitution law.

**Keywords:** Taxpayers, Assessment of the main, Amount of energy taxation, Tax base.