

特種貨物及勞務稅條例之立法評析－

居住正義之實現與奢侈稅之開徵*

廖欽福**

Liao Chin-fu

目次

壹、前言：居住正義之概念與實踐

貳、2011年「特種貨物及勞務稅條例」簡析

一、課徵範圍

二、特種貨物與勞務之項目

三、在中華民國境內銷售及產製之範圍

四、納稅義務人及課徵時點

五、非屬特種貨物之範圍

六、免徵特種貨物及勞務稅

七、稅率與稅額計算

八、稽徵程序

九、罰則

十、稅捐層級之歸屬及稅收運用之原則

參、檢討與建議

一、雙重立法目的之混合與混淆

二、「奢侈稅」概念之釐清

三、量能課稅原則之檢驗

四、實質課稅原則之適用

五、特定社會福利支出之目的【科技法學論叢第7期，2011年12月，第145頁】

肆、結語

* 本文初步以「財政憲法與租稅正義：以奢侈稅為例」為文，發表於2011年6月8日，由中華人權協會・雲林科技大學科技法律研究所舉辦〈中台灣人權論壇學術研討會〉，感謝評論人與在場諸位先進，給予寶貴意見。

** 國立高雄第一科技大學科技法律研究所助理教授；國立台灣大學法律博士

一、觀察

二、省思【科技法學論叢第7期，2011年12月，第146頁】

壹、前言：居住正義之概念與實踐

近來馬英九總統提出了「居住正義」¹、「環境正義」「社會正義」三個目標。其中關於「居住正義」起因於台灣都會地區過高的房價，人民無力購置房屋居住，成為國人的十大民怨之一。

隨後，行政院亦提出了「健全房屋市場，實現居住正義」的政策目標²，而財政部則依據行政院為健全房市，所提出「因地因人制宜」、「溫和有效」、「健全穩定」、「社會公平」、「資訊透明」及「相關配合措施」等6大原則執行健全房市政策，提出了健全房市相關措施³，主要有：一、租稅措施⁴；二、國有土地運用⁵；三、金融措施⁶等三者。其中相關的租【科技法學論叢第7期，2011年12月，第147頁】稅措施，吾人所熟知者，

- 1 參見，2011年4月23日，馬英九總統治國週記：實現居住正義降低青年購屋負擔。
(<http://www.youtube.com/watch?v=hlRrLw9YGSM&noredirect=1>，拜訪日期：2011年05月01日)。
- 2 參見，行政院即時新聞：健全房屋市場，實現居住正義。(<http://info.gio.gov.tw/ct.asp?xItem=88030&ctNode=3764>，拜訪日期：2011年05月30日)。
- 3 參見，民國100年3月14日財政部健全房市相關措施(<http://www.trba.org.tw/newinfo.asp?newid=3241>，拜訪日期2011年05月30日)。
- 4 主要為：(一)加強清查農舍用地、查緝不動產炒作投機。1.請各地方稅稽徵機關加強清查農舍所在土地是否違規使用或與農業經營無關，經統計98年7月至99年3月清查成果，計12,564筆，改課地價稅5,442萬元。2.請各地區國稅局針對不動產短期頻繁交易、大額交易及購置預售屋於所有權移轉登記前轉售者，加強查核，按實價課稅，維護租稅公平，減少房市投機。截至100年1月底止，已查獲64件，補徵綜合所得稅3.53億元。(二)提高個人出售房屋未申報財產交易所得之核定標準：99年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準，臺北市由98年度依房屋評定現值之29%提高至37%，新北市則由98年度16%提高至1%，以反映房屋交易市況。(三)復徵空地稅：本部於99.12.27函建請行政院取消空地稅暫停徵措施，並獲行政院100.1.11同意取消空地稅暫停徵措施。另本部與內政部於100.1.26會銜發布廢止該部74.9.25台內地字第345816號函及本部同日台財稅第22638號函有關空地稅暫停徵措施，自即日起各地方政府即可本於權責復徵空地稅。(四)研擬開徵特種貨物及勞務稅：對於所有權人移轉持有2年以內非自用住宅之房屋及其坐落基地、空地於所有權移轉時按銷售價格分級課徵，持有未滿1年移轉者之稅率為15%，持有逾1年未滿2年移轉者之稅率為10%，超過2年移轉者則無須課徵。
- 5 主要有：(一)停止標售500坪以上固有土地：98年10月20日起國有財產局經管500坪以上之國有非公用土地(可建築用及非建築用地)，除抵稅土地外，不再辦理標售。(二)暫停標售查北市固有土地：依行政院指示及立法院決議，暫停臺北市內國有土地標售作業，避免財團、建商利用國有土地標售之透明機制，炒作房地產價格。(三)建立國有土地售後買回機制：自99.5.13起，臺北市及新臺北市都市計畫範圍內100坪以上國有土地，得標人未於2年內(須經都市設計審議者為3年)利用，即以原價買回，以提高國有土地出售後的利用效率，避免財團、建商養地，哄抬地價。(四)提供國有土地興建社會住宅：配合各級政府機關興建社會住宅政策，提供所需國有土地，目前初步選定台北市萬華區青年段、松山區寶清段及台北縣中和市秀峰段、三重市同安厝段、三重市大同段共5處國有土地，面積合計3,0316公頃，做為規劃興建社會住宅地點。(五)參與都市更新：國有土地配合都市規劃政策，積極參與都市更新，適度增加房市供給，因應市場需求。截至100年1月底止，累計已參與民間發起之都市更新事業範圍內國有土地案件809件，其中已參與選配更新後房地計30件，預計可取得236戶建物、368個停車位及領取權利金2億1,653萬餘元。
- 6 主要有：(一)洽請公股銀行辦理青年安心購屋優惠貸款：協調公股銀行於99.12.1開辦青年安心成家購屋貸款，總額度2,000億元，每戶最高貸款金額500萬元，最長期限30年，預估將可協助4萬戶以上民眾，達成購屋夢想，減輕民眾購屋壓力。截至100年1月底止，8大公股行庫累計受理7,237戶、金額256.48億元，撥貸5,555戶、金額193.98億元。(二)協調公股銀行調降房貸貸款成數，落實房貸之管制措施：配合中央銀行政策，協調公股銀行調降大台北地區第二戶以上購屋房貸成數，並增訂土地融資、建築融資抵押貸款條件限制，以抑制房價進一步上漲。

乃已經於 2011 年 6 月 1 日開徵的「特種貨物及勞務稅條例」⁷(坊間一般俗稱「奢侈稅⁸」)，以及復徵空地稅二者。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 148 頁】社會上普遍有著不同的聲音，正反兩方論戰激烈。

從本條例進行財政部法律草案的提出，到立法院三讀通過，一路風風雨雨，爭議不斷，主要影響層面在於對於房屋市場的衝擊，以及其他若干被納入貨物（例如小客車⁹）等貨物也搶先進口，藉以規避 6 月 1 日限的來臨。

當國家高舉的「居住正義」的政策大旗，並將之揭諸為重大的公共利益，在行政主導而立法配合的狀況下，可說在很短的期間就完成了「特種貨物及勞務稅條例」的立法，並快速的實施，如無上位者的積極促成，加上民意的一片叫好聲勢，本條例應該不會如此快速的通過施行。

何謂「居住正義」？此一政治上的口號，如何落實到憲法乃至於稅法中，甚至於其他法律中，吾人所應探求者乃其憲法上的依據何在？將成為法治國家不可迴避的重大課題。

依本文初步認為，居住正義如化身為憲法上的「居住權」（「住宅權」），則可能來自憲法第 10 條居住遷徙之自由？抑或憲法第 22 條？其探求有其必要性。特別是在今日台灣，人民普遍性無法負擔都會區的高房價，此種人民的居住權，當屬基本人權無疑，我國憲法所構成的基本權利條款，只是就制憲或修憲時常見的基本權利種類，予以例示規定，且保留基本權種類的發展可能性，基本權的概念，具有開放性的特徵¹⁰。

憲法第 10 條規定，人民有居住遷徙之自由，上述二者稱行動自由。傳統認為，行動自由權具有主觀權利性；其防禦權之功能，旨在防止國家之侵害。行動自由權若遭到不當限制，不論來自國家或私人，均得請【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 149 頁】求損害賠償¹¹。

居住自由乃靜態的權利，遷徙自由乃動態的權利，而大法官解釋則將其合而為一¹²。依據司法院釋字第 558 號解釋所稱，憲法第 10 條規定人民有居住、遷徙之自由，旨在保

7 關於本法的評析，國內近期的討論可參見，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 104 期，2011 年 6 月，頁 105-111；黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第 26 期，2011 年 9 月，頁 1-21；黃玉珍「開徵奢侈稅的政策涵義」，稅務旬刊第 2156 期，2011 年 8 月，頁 14-21；生建運「從奢侈稅開徵看稅制設計」，稅務旬刊第 2150 期，2011 年 6 月，頁 13-15；蔡嘉昇、楊鎮綱「特種貨物及勞務稅條例簡介」，理律法律雜誌雙月刊 100 年 7 月號，2011 年 7 月，頁 15-17。

8 關於奢侈稅之法綠題，可參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第 169 期，2009 年 6 月，頁 200-205。

9 根據新聞報導，「奢侈稅開徵前，末班汽車船抵台」〔自由時報 2011.05.30〕：奢侈稅 6 月 1 日上路，開徵前最後一艘汽車輪巴拿馬籍烏托邦公爵號汽車船，昨滿載千輛雙 B 進口車駛入台中港，碼頭一片車海，場面壯觀，車商也派員加班辦理通關領車手續。烏托邦公爵號是從德國直航抵達台中港，也創下開港 35 年來，首度有汽車船從歐洲直航台中港的紀錄。台中港務局表示，5 月共有 4 艘汽車船運抵 3444 輛進口車，創單月進口車數新高紀錄。（<http://tw.news.yahoo.com/artide/url/d/a/110530/78/2sequ.html>，拜訪日期 2011 年 05 月 30 日。）

10 參見，黃俊杰『弱勢人權保障』，自版，1998 年 1 版，頁 8。

11 參見，李惠宗『憲法要義』，元照，2009 年 5 版，頁 167。

12 參見，吳庚『憲法的解釋與適用』，自版，2003 年初版，頁 203。

障人民有自由設定住居所、遷徙、旅行，包括入出國境之權利。

就居住自由，住居者乃人民居住空間，而居住自由乃保障個人所選定的私生活空間不受到干擾，此乃一種消極、靜態的自由，無待基本權主體的積極主動行為，即可以達到保障的目的，司法院釋字第 558 號解釋理由書乃謂「憲法第 10 條規定人民有居住及遷徙之自由，係指人民有選擇其居住處所，營私人生活不受干預之自由，且有得依個人意願自由遷徙或旅居各地之權利」，一般討論者，均著重於國家對於居住自由的侵害（諸如搜索、行政入侵、光影聲波入侵），故其主要功能在於防禦權，抵抗國家公權力有形或無形的不法入侵，無論是人民的住居所或非公眾自由進出的營業所與事業所，而一般的見解，認為居住自由並不具備有給付請求權，人民無法以憲法第 10 條向保障居住自由為依據，產生向國家要求應該積極地提供有償或無償的住宅或屋舍，使其有所棲身之處的主觀公法上請求權¹³。

2009 年 05 月 14 日，馬英九總統正式簽署聯合國「經濟社會文化權利國際公約」及「公民與政治權利國際公約」，並要求各部會全面檢討所有法規條文，其中「經濟社會文化權利國際公約」第 11 條宣示了「本公約締約國確認人人有權享受其本人及家屬所需之適當生活程度，包括適當之衣食住及不斷改善之生活環境。締約國將採取適當步驟確保此種權利之實現，同時確認在此方面基於自由同意之國際合作極為重要」。該公約經立法院追認通過，已經具有內國法的效力。

此外，無殼蝸牛聯盟提出「住宅是一種基本人權」的強烈主張¹⁴【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 150 頁】，此種訴求，當可從憲法上加以塑造所謂「住宅基本權¹⁵」，並經由國家相關政策與立法加以實踐。

財政部在提出本草案時指出¹⁶，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，為符合社會期待，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。為健全房屋市場及衡平社會負面感受，並維護租稅公平，爰擬具特種貨物及勞務稅條例草案。本條例之立法預期可達成下列效益：**1. 健全房屋市場：**對非自住不動產短期內移轉加徵稅賦，可避免房價不斷攀升，促使房地產回歸合理正常之市場交易，以利國家整體之長遠發展。**2. 維護租稅公平：**

13 參見，詹鎮榮「居住自由」，法學講座第 30 期，2004 年 11 月，頁 13-29。

14 民國 98 年 5 月 14 日，馬英九總統洋洋自得的簽署「經濟社會文化權利國際公約」批准書，但不知道他是否留意該公約有這樣一段話：「本公約締約各國承認人人有權為他自己和家庭獲得相當的生活水準，包括足夠的食物、衣著和住房，並能不斷改進生活條件。各締約國將採取適當的步驟保證實現這一權利...」。上述條文宣示一種不同於台灣官方思維的普世基本價值：住房是一種基本人權，國家必須保證實現這種權利。諷刺的是，在簽署「經濟社會文化權利國際公約」不到兩年，台灣（主要是大台北都會區）的住宅問題卻是陷入二十年來最嚴峻的情勢。相較於二十年前那波股市熱錢帶動房價不合理飆漲現象，當下我們面臨的則是更為棘手的國際熱錢湧入與社會分配二極化的雙重壓力。情況有多糟呢？引自，平抑房價扶助弱勢－2010 無殼蝸牛自救宣言（<http://www.tmm.org.tw/snail/declaration.htm>，拜訪日期 2011 年 5 月 29 日）。

15 如何建構我國憲法上的「居住基本權」之概念與內涵，容另行為文討論之。

16 參見，財政部新聞稿：行政院第 3237 次院會審查通過特種貨物及勞務稅條例草案（2011/3/10）
<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=62229&ctNode=657&mp=1>，拜訪日期 2011 年 6 月 1 日）。

高消費帶動物價上揚引發社會不良觀感，對高價貨物進行課徵。3. 上開條例草案所徵收之稅課收入，以用於社會福利支出及照顧弱勢為原則。

上述透過租稅立法的手段，欲匡正上揚的房價，其是否可以達到預期的目的，必須經由實際的情況觀察。至於過高房價問題，可能只是居住正義的一個課題，其全面的完整實踐，絕非本條例所能完全涵蓋。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 151 頁】

貳、2011 年「特種貨物及勞務稅條例」簡析

以下就特種貨物及勞務稅條例之內涵及施行細則，進行初步法條釋義。

一、課徵範圍

本條例第 1 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，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。

依據立法理由，乃參照加值型及非加值型營業稅法第 1 條¹⁷及貨物稅條例第 1 條¹⁸，訂定特種貨物及勞務稅之課徵範圍。

依據加值型及非加值型營業稅法第 3 條規定，將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。而貨物稅條例所課徵之對象，主要有：第 6 條之橡膠輪胎、第 7 條之水泥、第 8 條之飲料品、第 9 條之平板玻璃、第 10 條之油氣類（汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣）、第 11 條之電器類（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）、第 12 條之汽車（小客車、貨車、大客車及其他車輛、機車）等。本條例所課徵者，乃特種貨物及勞務稅，為上述加值型及非加值型營業稅與貨物稅之特別法。

二、特種貨物與勞務之項目

依據本條例第 2 條規定，本條例規定之特種貨物，項目如下：（一）房屋、土地：持有期間在 2 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。但符合第 5 條規定者，不包括之。

依據立法理由，乃衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 152 頁】稅負，爰於第 1 款規定持有期間在 2 年以內之房屋及其坐落基地為課稅項目，並參照平均地權條例施行細則第 40 條第 1 項第 1 款前段規定，將依法得核發建造執照之都市土地納入課稅項目，以健全房屋市場。此外，未將預

17 參見，加值型及非加值型營業稅法第 1 條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅」。

18 參見，貨物稅條例第 1 條：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅」。

售屋¹⁹交易納入課稅範圍。

所謂「持有期間」，依據本條例第3條第2項，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間。依據立法理由，定明持有期間之計算方式。對銷售第2條第1項第1款之特種貨物課徵特種貨物及勞務稅，係屬當前政策需要，在本條例施行前購買該特種貨物者，納稅義務人可選擇持有超過2年始銷售，以免除租稅負擔；如將本條例施行前完成移轉登記之不動產一律排除在外，等同鼓勵民眾在本條例施行前大量購置並囤積不動產，反造成【科技法學論叢第7期，2011年12月，第153頁】房屋價格短期內更為飆漲，且如在本條例施行後完成移轉登記之不動產始納入課稅，形同1年或2年後始有課稅案件，政策效果將大打折扣，與本條例立法意旨有違，爰予明確規範。

(二) 一定金額之高價貨物：將達納入課稅項目，以符社會期待，兼顧量能課稅原則

1. 小客車²⁰：包括駕駛人座位在內，座位在9座以下之載人汽車且每輛銷售價格或完稅價格達新臺幣300萬元者。

2. 遊艇²¹：每艘銷售價格或完稅價格達新臺幣300萬元者。

3. 飛機、直昇機及超輕型載具²²：每架銷售價格或完稅價格達新臺幣300萬元者。

4. 家具²³：每件銷售價格或完稅價格達新臺幣50萬元者。

(三) 基於保育目的之貨物：龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品，每件銷售價格或完稅價格達新臺幣50萬元者。但非屬野生動物保育法規定之保育類野生動物及

19 有關「特種貨物及勞務稅條例草案」未將預售屋交易納入課稅範圍之說明(2011.4.7)：財政部表示，依現行所得稅法規定，凡財產及權利因交易而取得之所得，屬財產交易所得，應以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額，併計綜合所得總額課稅。由於預售屋買賣尚未辦理所有權登記，其與一般成屋之差異，在於預售屋完工前，所有權仍屬建設公司所有，買方僅購得未來取得房屋及土地之「權利」，當建案完工後，才會將房屋過戶予買方，故個人於建案完工前進行預售屋買賣，係屬權利移轉而非不動產移轉，預售屋買賣係屬出售「權利」，其所得應屬所得稅法第14條第1項第7類第1款規定之財產交易所得，屬所得稅之課稅範疇。目前各地區國稅局針對個人從事預售屋交易案件，涉及短期買賣炒作者，已加強查核，經初步統計截至100年3月底止，共查獲約100件，補徵綜合所得稅額約3億元，已有顯著績效。財政部指出，特種貨物及勞務稅條例對銷售持有期間在2年以內之不動產課徵特種貨物及勞務稅，所稱不動產，依民法第66條規定，係指土地及其定著物。另特種貨物及勞務稅屬於銷售稅性質，與賺賠無關，就像營業稅、貨物稅一樣，不論買賣有沒有賺錢，都要課營業稅、貨物稅，若有賺錢才課稅，係就資本利得課稅概念。特種貨物及勞務稅條例旨在健全房屋交易市場，並使房屋交易課稅符合公平正義原則，以改善現行稅制下，特種貨物及勞務稅於短期交易時，稅負偏低甚或無稅負之情況。個人從事預售屋交易案件，於現行所得稅制下，已得以處理，爰排除於特種貨物及勞務稅條例之課稅範圍。
(<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=62572&ctNode=657&mp=1>，拜訪日期2011年6月1日)。

20 參照貨物稅條例第12條第1項第1款第1目規定，明定小客車之定義。

21 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第2條：「本條例第二條第一項第三款所稱遊艇，指船舶法第三條第七款所定之遊艇，包括同條第八款及第九款所定之自用遊艇及非自用遊艇」。

22 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第3條：「本條例第二條第一項第四款所稱飛機、直昇機及超輕型載具，指民用航空法第二條第二十款、第二十四款及第二十五款所定之飛機、直昇機及超輕型載具」。

23 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第5條：「本條例第二條第一項第六款所稱家具，指供日常使用之桌、椅、櫥、櫃及床，屬文化資產保存法規定之古物者，不包括之」。

其產製品，不包括之。此乃因國際公約規定得進行交易之保育類動物及其產製品²⁴，且達一定金額者，則本條例其納入課稅項目，以符社會期待，並兼顧保育政策。

次者，本條例所稱特種勞務，指每次銷售價格達新臺幣 50 萬元之入會權利，屬可退還之保證金性質者，不包括之。立法理由乃將達一定【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 154 頁】金額之入會權利納入課稅項目，以符社會期待，並兼顧量能課稅原則。

三、在中華民國境內銷售及產製之範圍

依據本條例第 3 條規定，本條例所稱在中華民國境內銷售²⁵房屋、土地、特種勞務，分別指：

（一）房屋、土地：銷售坐落在中華民國境內之房屋、土地。

（二）特種勞務：銷售在中華民國境內使用之特種勞務。本條例所稱在中華民國境內產製，指產製廠商於中華民國境內辦理特種貨物及勞務稅廠商登記且產製特種貨物。以上乃參照營業稅法第 4 條，明定在中華民國境內銷售及產製之範圍。

本條例所稱在中華民國境內「產製」，指產製廠商於中華民國境內辦理特種貨物及勞務稅廠商登記且產製特種貨物。前條第 1 項第 1 款所稱「持有期間」²⁶，指自本條例施行前或施行後完成移轉登記之日起計算至本條例施行後訂定銷售契約之日止之期間。

四、納稅義務人及課徵時點

（一）房屋、土地

納稅義務人為原所有權人，於銷售時課徵特種貨物及勞務稅。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 155 頁】

（二）其他²⁷

1. 產製特種貨物者，為產製廠商，於出廠時課徵。
2. 進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。

24 特種貨物及勞務稅條例施行細則第 4 條：「本條例第二條第一項第五款所稱龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品，指野生動物保育法規定之保育類龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮之全部及其加工品」。

25 根據特種貨物及勞務稅條例施行細則第 27 條規定，本條例第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之已稅特種貨物出廠後，因故退回原廠者，得憑退貨交運單等文件自行退運，並依下列規定辦理：一、退廠整理：退廠整理後該特種貨物之品質、外觀、形狀及售價均未變更，准免稅復運出廠。二、改裝改製：產製廠商應事先申請工廠所在地主管稽徵機關核准後，憑完稅證明文件退稅或抵繳；俟改裝改製完竣後，再併同當月份出廠應稅特種貨物，報繳應納稅款。第 28 條則規定，本條例第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之已稅特種貨物經銷售使用後，因故退換之新品，應依法課徵特種貨物及勞務稅。

26 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 6 條：「依本條例第三條第三項規定計算持有期間，因強制執行於登記前已取得不動產所有權者，其起算日以所有權人領得權利移轉證書之日為準；因區段徵收領回抵價地者，其起算日以所有權人原取得被徵收土地之日為準」。

27 特種貨物及勞務稅條例施行細則第 7 條：「本條例第四條第二項第二款用詞，定義如下：一、進口特種貨物之收貨人，指提貨單或進口倉單記載之收貨人。二、進口特種貨物之提貨單持有人，指因向收貨人受讓提貨單所載特種貨物而持有提貨單，或因受收貨人或受讓人委託而以自己名義向海關申報進口之人。三、進口特種貨物之持有人，指持有進口應稅未稅特種貨物之人」。

3. 法院及其他機關（構）²⁸拍賣或變賣尚未完稅之特種貨物者，為拍定人、買受人或承受人，於拍賣或變賣時課徵。

4. 免稅特種貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人或貨物持有人，於轉讓或移作他用時課徵。

5. 銷售特種勞務者，為銷售之營業人²⁹，於銷售時課徵。

五、非屬特種貨物之範圍

依據立法理由，對不動產課徵特種貨物及勞務稅，旨在健全房屋市場，爰參照土地稅法第2條、第34條、第39條及第39條之2等規定，定明合理、常態及非自願性移轉房地之情形，排除課稅。

非屬本條例規定之特種貨物，主要有：

（一）所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有1戶房屋及其坐落基地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租者。

（二）符合前揭規定之所有權人或其配偶購買房翻其坐落基地，致共持有2戶房地，自完成新房地移轉登記之日起算1年內出售原房地，【科技法學論叢第7期，2011年12月，第156頁】或因調職、非自願離職、或其他非自願性因素出售新房地，且出售後仍符合前款規定者。依據特種貨物及勞務稅條例施行細則第10條規定，因本條例第5條第2款規定之非自願離職或其他非自願性因素出售新房地者，所有權人應檢附相關證明文件及說明，向主管稽徵機關申請認定，非自願離職及其他非自願性因素，由財政部公告，並刊登政府公報。

（三）銷售與各級政府或各級政府銷售者。

（四）經核准不課徵土地增值稅者。依據特種貨物及勞務稅條例施行細則第11條，經核准不課徵土地增值稅者，指符合農業發展條例第37條第1項、第38條之1或其他依法得申請不課徵土地增值稅之規定，並經地方稅稽徵機關核准或認定者。

（五）依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前移轉者。

（六）銷售因繼承或受遺贈取得者。

（七）營業人興建房屋完成後第1次移轉者。依據特種貨物及勞務稅條例施行細則第12條，營業人興建房屋完成後第1次移轉，指符合下列各款情形之一者：一、營業人銷售以其自有土地興建之房屋及其坐落基地。二、營業人銷售合建分屋所分得之房屋及其坐落基地。三、營業人銷售與土地所有權人合作興建之房屋及併同該房屋銷售之坐落

28 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第8條：「本條例第四條第二項第三款所稱其他機關（構），指依法規得公開拍賣或變賣貨物之機關、事業機構、團體及其他組織」。

29 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第9條：「本條例第四條第二項第五款所稱營業人，指以會員制方式經營之機關、事業機構、團體及其他組織」。

基地。四、營業人銷售與其他營業人合建分屋經約定附買回條件而依約買回之房屋及其坐落基地。五、營業人銷售銷貨退回之房屋及其坐落基地。

(八) 依強制執行法、行政執行法或其他法律規定強制拍賣者。

(九) 依銀行法第 76 條或其他法律規定處分，或依目的事業主管機關命令處分者。

(十) 所有權人以其自住房地拆除改建或與營業人合建分屋銷售者。依據特種貨物及勞務稅條例施行細則第 13 條，所有權人以其自住房地與營業人合建分屋銷售，包括所有權人移轉土地與營業人及所有權人銷售所分得之房屋及其坐落基地之情形。

(十一) 銷售依都市更新條例以權利變換方式實施都市更新分配取得更新後之房屋及其坐落基地者。**【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 157 頁】**

六、免徵特種貨物及勞務稅

(一) 第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物，有下列情形之一免徵之：

1. 供作產製另一應稅特種貨物者³⁰：乃因避免重複課稅。
2. 運銷國外者、參加展覽，於展覽完畢原物復運回廠或出口³¹者：特種貨物及勞務稅屬境內消費稅，運銷國外及參加展覽於展覽完畢原物復運回廠或出口者，未在國內消費，應予免稅。
3. 公私立各級學校、教育或研究機關，依其設立性質專供教育、研究或實驗之用。

(二) 第 2 條第 1 項第 2 款規定之特種貨物，專供研究發展、公共安全、緊急醫療救護、或災難救助之用者³²，免徵特種貨物及勞務稅。考量小客車若基於業務需要專供研究發展、公共安全、緊急醫療救護、或災難救助之用者，允宜免徵特種貨物及勞務稅。

(三) 第 2 條第 1 項第 4 款規定之特種貨物，非供自用者，免徵特**【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 158 頁】**種貨物及勞務稅。乃參照自用航空器飛航活動管理規則及超輕型載具管理辦法規定，飛機、直昇機及超輕型載具非供自用者³³免稅。

30 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 29 條第 1 項：「產製廠商採購本條例第六條第一項第一款之免稅特種貨物，應填具申請書，向工廠所在主管稽徵機關申請核准免稅出廠或進口」；第 2 項：「前項免稅特種貨物，未經主管稽徵機關核准不得轉供他廠使用」。

31 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 30 條第 1 項：「納稅義務人以其產製或進口之應稅特種貨物參加展覽，於展覽完畢原物復運回廠或出口者，應將展覽性質、主辦機關、展覽會場、展覽期間及所需數量，檢同該展覽主辦機關證明文件，申請工廠所在地或展覽地主管稽徵機關核准免稅出廠或進口」；第 2 項：「前項免稅展覽之特種貨物如需在展覽地銷售者，應依本條例第十六條規定申報繳稅」。

32 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 14 條：「本條例第六條第二項用詞，定義如下：一、專供研究發展之用者，指供新車種之開發設計、功能系統分析、測試或為安全性能、節約能源、防治污染之改進及零組件開發設計等小客車。二、專供公共安全之用者，指供政府機關（構）使用附有特殊裝置之警備車、偵查勘驗用車及追捕提解人犯車等小客車。三、專供緊急醫療救護之用者，指供政府機關（構）、公營事業機構、經主管機關許可設立之醫療衛生機構使用附有特殊裝置之救護車。四、專供災難救助之用者，指供政府機關（構）、依法設立或登錄之災難救助法人、團體或其他組織使用附有特殊裝置之災難救助用車」。

33 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 15 條：「適用本條例第六條第三項規定免徵特種貨物及勞務稅之非供自用之飛機、直昇機及超輕型載具，為依民用航空法規定從事自用航空器飛航活動及超輕型載具活動以外之飛機、直昇機及超輕型載具」。

(四) 根據特種貨物及勞務稅條例施行細則第 31 條，進口特種貨物適用本條例第 6 條第 1 項第 4 款、第 2 項或第 3 項規定免徵特種貨物及勞務稅者，應取具主管機關之證明文件向海關申請免稅進口。第 32 條，依本條例第 6 條規定免徵特種貨物及勞務稅之特種貨物，如因故無法備齊相關證明文件，得先行繳納稅款出廠或進口，嗣後檢具相關證明文件向工廠所在地主管稽徵機關或海關辦理退還原納稅款。

七、稅率與觀計算

規定於本條例第 7 條到第 12 條。

(一) 稅率

特種貨物及勞務稅之稅率為 10%。但第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，持有期間在 1 年以內者，稅率為 15%。

(二) 稅基之計算方式

1. 銷售價格之計算方式：

納稅義務人銷售或產製特種貨物或特種勞務，其銷售價格指銷售時收取之全部代價，包括在價額外收取之一切費用。但本次銷售之特種貨物及勞務稅額不在其內。前項特種貨物或特種勞務如係應徵貨物稅或營業稅之貨物或勞務，其銷售價格應加計貨物稅額及營業稅額在內。參照營業稅法第 16 條，定明銷售價格之計算方式。

2. 產製特種貨物而出廠當月無銷售價格之稅基計算方式：

產製廠商出廠第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物，當月無銷售價格者，以該貨物上月或最近月份之銷售價格為準；其無上月或最近月份之銷售價格者，以類似貨物之銷 3.進口特種貨物完稅價格之計【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 159 頁】算方式：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。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。

3. 依據特種貨物及勞務稅條例施行細則第 25 條規定，納稅義務人以特種貨物或特種勞務與他人交換貨物、勞務、特種貨物或特種勞務者，其銷售價格應以換出或換入之時價，從高認定。

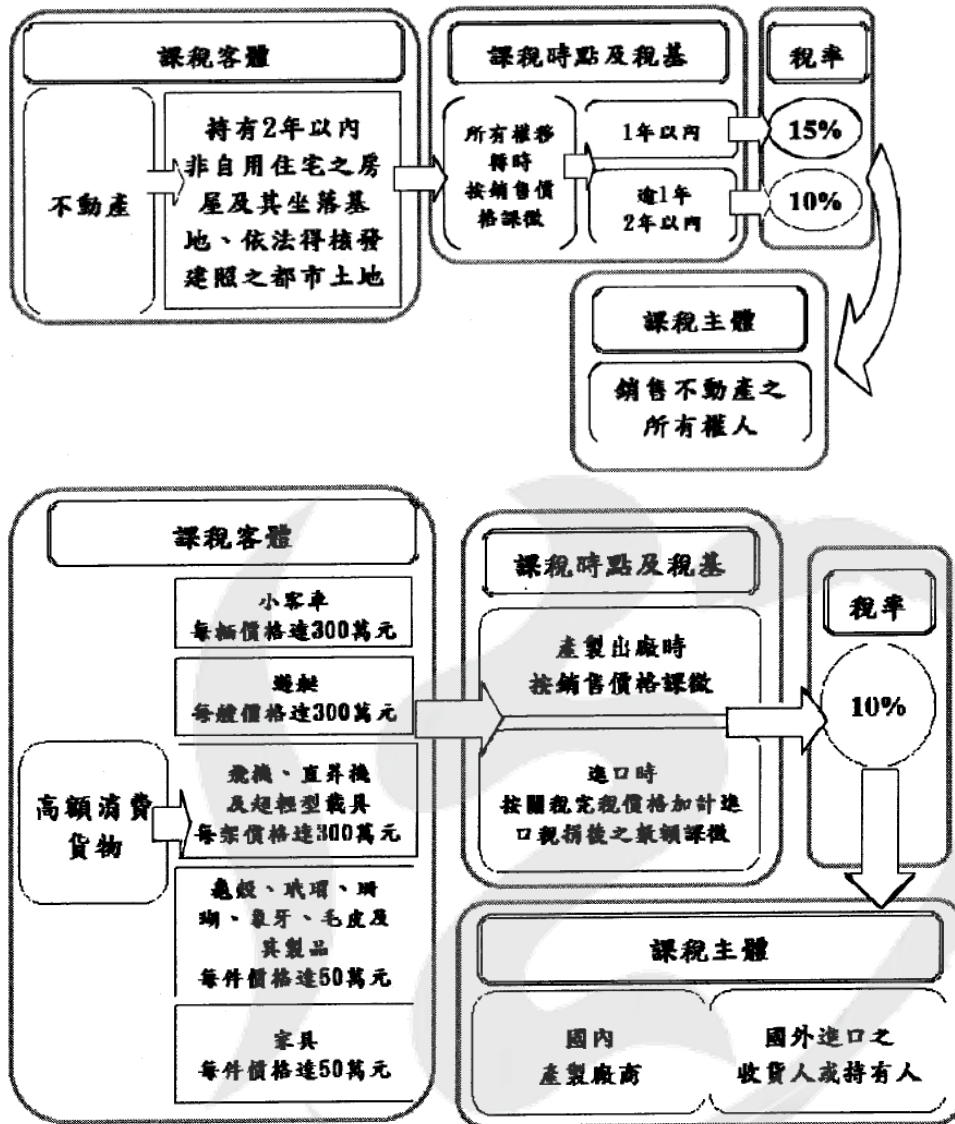
(三) 稅額計算

銷售或產製特種貨物或特種勞務應徵之稅額，依第 8 條規定之銷售價格，按第 7 條規定之稅率計算之。

進口第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物應徵之稅額，依第 10 條規定之完稅價格³⁴，按第 7 條規定之稅率計算之。

34 財政部台財稅字第 10004078780 號核釋特種貨物及勞務稅條例第 10 條所稱關稅完稅價格規定之疑義（2011 年 8

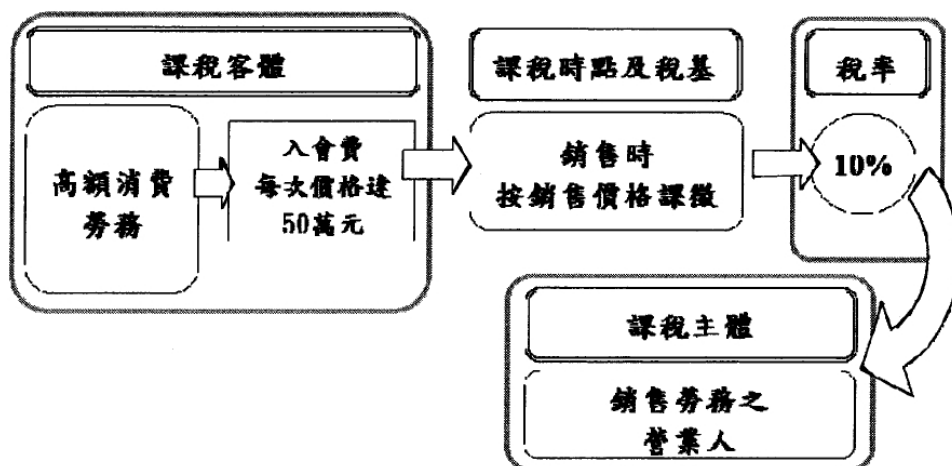
關於計算方式，請見下圖³⁵：【科技法學論叢第7期，2011年12月，第160頁】



【科技法學論叢第7期，2011年12月，第161頁】

月3日，行政院公報第17卷145期）要旨：關於特種貨物及勞務稅條例第10條所稱關稅完稅價格，係為進口特種貨物本身之完稅價格，且改按租賃費或使用費課徵關稅之案件，其課徵關稅之完稅價格則不適用於課徵特種貨物及勞務稅。全文內容：特種貨物及勞務稅條例第10條規定所稱關稅完稅價格，為進口特種貨物本身之完稅價格。依本部78年6月2日台財關第780178086號函規定，改按租賃費或使用費課徵關稅之案件，其課徵關稅之完稅價格不適用於課徵特種貨物及勞務稅。

35 引自，開徵特種貨物及勞務稅（簡稱特種銷售稅）說帖（<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=62229&ctNode=657&mp=1>，拜訪日期2011.06.02）



八、稽徵程序

規定於本條例第 13 條到 19 條。

(一) 產製廠商申請、變更及註銷登記

特種貨物產製廠商應於開始產製前，向工廠所在地主管稽徵機關辦理特種貨物及勞務稅廠商登記，以建立稅籍。故第 13 條第 1 項規定，產製廠商應於開始產製第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物前，向工廠所在地主管稽徵機關申請特種貨物及勞務稅廠商登記³⁶。產製廠商申請登記之事項有變更或其解散、結束營業時，應於規定期限內【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 162 頁】辦理變更或註銷登記並應先繳清應納稅款，以維持登記事項之正確。故第 13 條第 2 項與第 3 項規定，產製廠商申請登記之事項有變更，或產製廠商解散或結束營業時，應於事實發生之次日起 15 日內，向主管稽徵機關申請變更或註銷登記。產製廠商申請變更登記或註銷登記，應於繳清稅款後為之。但因合併、增加資本、營業種類或營業地址變更而申請變更登記者，不在此限。產製廠商自行停止產製已滿一年或他遷不明，基於稅籍管理之需要，主管稽徵機關得逕行註銷其登記，故第 13 條第 4 項規定，產製廠商自行停止產製已滿 1 年、他遷不明者，主管稽徵機關得逕行註銷其登記。但經查有欠繳稅額或違章未結之案件，應俟清理結案後再行註銷³⁷。

36 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 16 條第 1 項：「產製廠商依本條例第十三條第一項規定申請特種貨物及勞務稅廠商登記，應於開始產製本條例第二條第一項第二款至第六款規定之特種貨物前，依規定格式填具特種貨物及勞務稅廠商設立登記申請書，檢附下列文件，送工廠所在地主管稽徵機關，經審查相符後准予登記：一、廠商登記表。二、公司登記或商業登記證明文件影本。三、工廠登記證明文件影本。但依規定免辦工廠登記者，免附。前項第一款之廠商登記表，應記載下列事項：一、產製特種貨物之類別及產品名稱。二、廠商名稱、營利事業統一編號及地址。三、組織種類。四、資本總額。五、廠商負責人姓名、出生年月日、國民身分證統一編號、戶籍所在地地址及其印鑑」，第 2 項：「產製廠商登記以產製工廠為登記單位，同一公司如設數廠，應分別向工廠所在地主管稽徵機關辦理登記」；第 17 條：「前條第二項之廠商登記表所載事項有變更者，應於事實發生之次日起算十五日內，重新填具廠商登記表，註明變更事項，並檢送變更部分證件及其影本，申請變更登記，其處理程序與第一次辦理產製廠商登記同」。

37 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 18 條：「產製廠商歇業，應於事實發生之次日起算十五日內向工廠所在地主管稽徵機關申請註銷登記，同時將生產機器與存餘原料之讓售或存置情形一併報明，其有未經完稅特種貨物，仍應繳清稅款；如有違章案件，應俟結案，始准註銷登記」。

（二）載明應繳額

第 14 條規定，使用統一發票之納稅義務人銷售特種貨物或特種勞務，其稅額應於統一發票備註欄載明之。

（三）帳簿、憑證會計紀錄之設置保存

第 15 條規定，使用統一發票之納稅義務人應依規定設置並保存足以正確計算特種貨物及勞務稅之帳簿、憑證及會計紀錄³⁸。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 163 頁】

（四）納稅申報義務

納稅義務人應於規定期間內繳納稅額，並檢附相關文件履行申報義務。第 16 條第 1 項到第 5 項規定，納稅義務人銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，應於訂定銷售契約之次日起 30 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。產製廠商當月出廠第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物，應於次月 15 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。第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物經法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅者，拍定人、買受人或承受人應於提領前向所在地主管稽徵機關申報納稅。第 4 條第 2 項第 4 款所定之納稅義務人應於免稅特種貨物轉讓或移作他用之次日起 30 日內，向主管稽徵機關申報納稅。營業人當月銷售特種勞務，應於次月 15 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。

又，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 22 條規定，納稅義務人依本條例第六條規定適用免徵特種貨物及勞務稅者，應保存下列文件，以備稽徵機關查核：一、供作產製另一應稅特種貨物者，為採購免稅特種貨物之產製廠商工廠所在地主管稽徵機關核准免稅文件。二、運銷國外者，為出口報單。三、參加展覽者，為產製廠商工廠所在地或展覽地主管稽徵機關核准免稅出廠或進口之證明文件。四、專供教育、研究或實驗之用，或

38 參見，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 19 條：「本條例第十五條所定使用統一發票之納稅義務人應依稅捐稽徵機關管理營利事業特種貨物及勞務稅條例施行細則業會計帳簿憑證辦法之規定，設置並保存帳簿、憑證及會計紀錄」；第 20 條第 1 項：「產製廠商應設置下列輔助帳簿：一、原料明細分類帳：根據進貨發票及製造部門之領料、退料憑證等記載；主要原料均應辦理入食手續。二、製成品明細分類帳：根據製造部門之交班竣工報告表，及其入倉、出廠或移付加工通知單等，按類名分別記載。三、食儲登記簿：各食棧分別設立，記載原料、製成品及半製品等收發數量。四、免稅登記簿：記載出廠應稅特種貨物依法免稅事項。五、原料免稅登記簿：記載有關以應稅特種貨物加工為另一應稅特種貨物之免稅原料，及其入廢、領用事項。六、退廠整理及改裝改製登記簿：根據銷貨退回及有關倉儲、加工等紀錄憑證，分按退廢整理及改裝改製情形，詳實記錄掉換、補充或損耗之數量」；第 2 項：「產製廠商原有設立帳簿，具有前項各款帳簿之性質及功能者，得報經工廠所在地主管稽徵機關備查並繼續沿用，或酌為增減修正」；第 3 項：「規模狹小之產製廠商，對於設置第一項各款輔助帳簿確有困難者，得向工廠所在地主管稽徵機關申請核准，以規定格式之產銷日記簿替代」；第 21 條：「產製廠商每次出廠特種貨物之數量，應分類按出廠時序批次詳為登載，並逐次累計，以備查核」。

專供參加國際比賽及訓練之用者，為主管機關出具之證明文【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 164 頁】件或該公私立各級學校、教育或研究機關（構）出具之驗收證明等文件。五、專供研究發展、公共安全、緊急醫療救護、或災難救助用之小客車，為主管機關出具之證明文件。六、非供自用之飛機、直昇機及超輕型載具，為主管機關出具之證明文件。

特種貨物及勞務稅條例施行細則第 23 條規定，本條例第 2 條第 1 項 2 款至第 6 款規定之特種貨物，有下列情形之一者，應依本條例第 16 條規定申報繳稅：一、在廠內加工為非應稅特種貨物。二、產製廠商以其產製供銷售之特種貨物，轉供自用。三、產製廠商註銷登記時庫存應稅未稅之特種貨物。

第 16 條第 6 項規定，進口應稅特種貨物，於進口時，由海關代徵，以資簡化稽徵作業，故規定進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申報，並由海關代徵之；其徵收及行政救濟程序，準用關稅法及海關緝私條例之規定辦理。另，特種貨物及勞務稅條例施行細則第 24 條規定，運銷國外之特種貨物，於出口後因故退貨，除退運回廠應由該貨物之產製廠商先向工廠所在地主管稽徵機關申請核准免稅，檢附上開證明文件向進口地海關申請免稅復運進口外，應依本條例第 16 條第 6 項規定申報繳稅。

（四）受理申報之主管機關

第 17 條規定，納稅義務人銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，應向其總機構或其他固定營業場所、戶籍所在地主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額；其在中華民國境內無總機構或其他固定營業場所、戶籍者，應向該特種貨物坐落所在地之主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。納稅義務人銷售特種勞務，應分別向其總機構或其他固定營業場所所在地主管稽徵機關申報銷售價格及應納稅額。

（五）未依規定申報稅款之核定補徵

第 18 條規定，納稅義務人屆第 16 條第 1 項、第 3 項至第 5 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。營業人銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物或特種勞務，有下列情形【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 165 頁】之一者，主管稽徵機關得依查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之：一、未設立帳簿、帳簿屆規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載。二、未依加值型及非加值型營業稅法規定辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售價格。產製廠商屆第 16 條第 2 項規定申報期限未申報者，主管稽徵機關應通知於 3 日內繳稅補辦申報；屆期仍未辦理者，主管稽徵機關得依查得資料，核定其銷售價格及應納稅額並補徵之。前項產製廠商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。

（六）核定補徵之稅款限期繳納

第 19 條規定，依本條例規定核定補徵之稅款，應由主管稽徵機關填發繳款書通知繳納，納稅義務人應於繳款書送達之次日起 15 日內向公庫繳納之。

九、罰則

規定於本條例第 20 條到 23 條。

（一）未依規定辦理廠商登記或設置保存帳簿等之行為罰

第 20 條規定，產製廠商有下列情形之一者，主管稽徵機關應通知限期補辦或改正；屆期未補辦或改正者，處新臺幣 1 萬元以上 3 萬元以下罰鍰：一、未依第 13 條第 1 項或第 2 項規定辦理。二、未依第 15 條規定設置或保存帳簿、憑證或會計紀錄。

（二）逾期繳稅加徵滯納金及滯納利息

第 21 條第 1 項規定，納稅義務人逾期繳納稅款，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送強制執行。第 2 項規定，前項應納稅款應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或移送執行徵收繳納之日止，就其應納稅款之金額，依各年度 1 月 1 日郵政定期儲金 1 年期固定利率按日計算利息，一併徵收。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 166 頁】

（三）短漏報或未依規定申報之漏稅罰

第 22 條規定，納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物或特種勞務，除補徵稅款外，按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰。利用他人名義銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰。

（四）產製或進口特種貨物之漏稅罰

第 23 條規定，產製或進口第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物，其納稅義務人有下列逃漏特種貨物及勞務稅情形之一者，除補徵稅款外，按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰：一、未依第 13 條第 1 項規定辦理登記，擅自產製應稅特種貨物出廠。二、免稅特種貨物未經補稅，擅自銷售或移作他用。三、短報或漏報銷售價格、完稅價格或數量。四、進口之特種貨物未依規定申報。五、其他逃漏稅事實。

十、稅捐層級之歸屬及稅收運用之原則

第 24 條規定，特種貨物及勞務稅為國稅，由財政部主管稽徵機關稽徵之。稅課收入，循預算程序用於社會福利支出；其分配及運用辦法，由中央主管機關及社會福利主管機關定之。

關於稅捐層級的歸屬，其稅目屬於國稅（中央稅），乃由財政部各地國稅局稽徵之³⁹。稅課收入，循預算程序用於社會福利支出。

參、檢討與建議

歷史是一條不歸路。自由法治國之法制為市場經濟鋪設了運行之軌道，解放了個人經濟自由的桎梏，與人格發展的障礙；同時也造就了社會實質不平等，且因自由氾濫造成災害性效果。社會法治國理念乃孕育而生，是以國家不僅消極為法律秩序之維護者（治安、禦侮、維持市場機能），同時也是社會調節與社會秩序（正義）之形成者（積極達成保護、教【科技法學論叢第7期，2011年12月，第167頁】養、預防、重分配功能）⁴⁰。

稅法，一方面為最富涵憲法意識的法律，主要規範國家與人民間的最主要法律關係一租稅債務關係，自然人從出生立刻與國家產生長期的稅法關係（例如嬰兒食品與用品即需要繳納營業稅），另一方面，稅法所規範者，乃金錢給付義務及協力義務，但傳統上不如人身自由受到重視，金錢給付義務，是一部份（非剝奪）金錢的付出，亦對於納稅義務人的行為自由給予限制，特別是財產自由權，以及職業自由、資訊自主權等的限制，須受到違憲審查⁴¹。

本文認為，應該從租稅法規範的形式合法性與實質正當性兩者，進行驗證⁴²本條例。稅捐的特徵與原理原則，乃欠缺對價性、為了滿足一般財政需求而普遍性的課徵，基於共同報償原則，取向於量能負擔與平等原則，其非稅捐本身所概念，而是出於稅捐作為私有財產的重度負擔，法律平等適用及國家不得過度干涉私有財產等之憲法要求⁴³。奢侈稅亦不應例外。

對於本條例立法迅速完成，主要的目的在於回應遏止高房價，已屬難能可貴，但仍繼續以符合平等原則、比例原則之方法試圖達到這個目的，乃屬不容迴避的挑戰⁴⁴。職是之故，本文以為，下列議題，仍有待討論與解決。

一、雙重立法目的之混合與混淆【科技法學論叢第7期，2011年12月，第168頁】

首先，本條例的生成，乃起因於前述之「居住正義」、「健全房屋市場，實現居住正義」「健全房屋市場」等目的，然而如就本條例所課徵的對象，主要乃以持有期間在2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為對象，此為本條例欲達成目的的主要課徵對象。

39 參見，黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第26期，2011年9月，頁5。

40 參見，葛克昌「所得重分配－國家任務與團結互助社群」，台灣法學雜誌第173期，2011年4月，頁78。

41 參見，葛克昌「稅捐行政法：第八講－暫時權利保護與稅法」，月旦法學教室第101期，2011年3月，頁63-64。

42 參見，李惠宗「稅法規範的形式合法性與實質正當性－釋字第660號及第657號解釋及相關稅法解釋評析」，法令月刊60卷7期，2009年7月，頁15以下。

43 參見，葛克昌、蔡孟彥、簡銀瑩「電信事業特許費之性質與判斷標準」，月旦法學雜誌第193期，2011年6月，頁82。

44 參見，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104期，2011年6月，頁111。

另一個課徵對象，則是達新臺幣 300 萬元小客車、遊艇、飛機、直昇機及超輕型載具；達新臺幣 50 萬元之家具、龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品，以及每次銷售價格達新臺幣 50 萬元之入會權利。其目的依據財政部主張乃維護租稅公平，且高消費帶動物價上揚引發社會不良觀感。

顯然此二者之目的完全不同，卻是在同一部法律中個別追求不同的目的，結果往往是相互衝突，或者體系模糊⁴⁵。

課徵奢侈稅，該規範之立法目的，應該明示於法條之中（明示條款）⁴⁶。本文認為，似可在本條例第 1 條直接指明該規範之立法目的，但可惜的是，我國多數稅法均未能有此種立法方式之呈現。

二、「奢侈稅」概念之釐清

本法乃是為特定目的（循預算程序用於社會福利支出）而藉助稅捐財政工具對於奢侈品課徵稅捐⁴⁷。立法目的的多重，加上一般民間多以「奢侈稅」通稱，將更加模糊了本條例的目的所在。吾人所要面對的難題乃，何謂「奢侈」⁴⁸？蓋一般社會通稱「奢侈稅」，應該指後者之消費【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 169 頁】後者，亦即對於某一物品的使用，受到不利的租稅待遇，從法制史上觀察，在 16 到 18 世紀，對於奢侈品進口課徵關稅，有所謂「奢侈稅」，當時與「人頭稅」並列為最古老的直接稅，而德國在 1906 年之汽車稅作為奢侈稅引入德國，定性為直接稅與消費稅，1922 年對營業用汽車亦加以課稅，其支配性為等價原則，該稅則用以平衡公共道路的興建，但其並非規費，因其為純粹按照使用程度而支付⁴⁹。

世界各國實際採行的特別消費稅種類繁多，課徵目的亦甚為不同⁵⁰。如對照我國貨

45 參見，范文清「特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題」，旦法學教室第 104 期，2011 年 6 月，頁 110。

46 參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第 169 期，2009 年 6 月，頁 204。

47 參見，黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第 26 期，2011 年 9 月，頁 2。

48 學者指出，奢侈的定義非常困難，且無明確的認定標準。社會上對奢侈性的消費雖然有模糊的概念，但實務上卻不能以此作為課稅的依據與標準。一般而言，或以產品的價格高低為取捨，或以產品的類別為區分，二者皆為常見的作法。產品的價位越高，或產品類別被歸屬於高所得者所偏好者，便越可能被列為奢侈稅課稅的對象。觀察此次立委初步提出的高價汽車、別墅與高爾夫球證等產品，便是在這種標準上所作出的建議與選擇。然而，嚴格的說，以產品的價位及粗略類別為標準，並非一合理的課稅定義。在現代社會講求產品多元化與精緻化的特色下，幾乎每一產品留存在高低價位差異懸殊的相同產品，如果以價位高作為課稅的依據，則符合奢侈稅課稅意義的產品將不勝羅列。此外，以是否屬於高所得群常消費的產品來決定其課稅，亦失之於難有明確與完整的資訊可以確定掌握。學理上，對於奢侈品的定義，通常皆以產品的所得需求彈性為依據，若該彈性值大於一以上，則列為奢侈品的範疇。我國如果真的要開徵奢侈稅，確實檢討與計算相關消費產品的所得彈性係數，勢必是首先要著手的工作。次者，奢侈稅的課稅目的須要切實釐清，以避免誤導社會的認知與期待。一般而言，奢侈品的價格需求彈性較大，亦即消費者對產品價格變化的反應比較劇烈，而這也是課奢侈稅提高產品價格，藉以達到抑制高價消費行為的理由。然若奢侈稅的課徵真的發揮以價制量的效果，則消費的減少即表示高所得者稅負的不在，從而更表示政府所能收到的稅收亦會減少。換言之，奢侈稅抑制消費的效果越明顯，則對政府稅收的助益便越少，而租稅公平的達成程度也越低。立委在替奢侈稅的正當性辯護時，一方面強調抑制高價消費的社會價值，另一方面又期待該稅發揮為政府開闢財源的功能，二者間的自相矛盾，有必要作進一步的釐清。參見，曾巨威「課徵奢侈稅的前提與條件」，國政評論財金（評）091-095 號，2002 年 4 月 16 日（<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/FM/091/FM-C-091-095.htm> 拜訪日期：2011 年 9 月 1 日）。

49 參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第 169 期，2009 年 6 月，頁 200。

50 有為財富分配公平而課徵的「奢侈稅」，例如名貴車稅；有為抑制消費行為而課徵的「節約稅」，例如菸酒稅；有

物稅條例所課徵的對象，橡膠輪胎、水泥、飲料品、【科技法學論叢第7期，2011年12月，第170頁】平板玻璃、油氣類（汽油、柴油、煤油、航空燃油、燃料油、溶劑油、液化石油氣）電器類（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（小客車、貨車、大客車及其他車輛、機車）等。本條例特別加重達新臺幣300萬元小客車外，其餘為過去貨物稅條例所無。

其餘者乃前述之達新臺幣300萬元小客車、遊艇、飛機、直昇機及超輕型載具；達新臺幣50萬元之家具、龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品，以及每次銷售價格達新臺幣50萬元之入會權利等，故稱特種貨物及勞務稅條例，實屬正確。

貨物稅乃對於國內產製或國外輸入之某些貨物，在產製及進口時所課徵的一種單一階段銷售稅⁵¹。其在我國租稅收入上並非重要，但有多號司法院大法官解釋在案⁵²。貨物稅的課徵，在過去有非常悠久的歷史，其屬於特種銷售稅性質，通常非專供財政目的，以基於其他理由，例如對於非必需品或者奢侈品，如化妝品、香水、珠寶等；對於被認為不道德或不健康的消費，例如煙與酒類產品，對於車輛課徵被視為道路的使用費性質，例如對於為增進資源使用的效益而課徵，例如污染稅的課徵等⁵³。

課徵貨物稅的產品，一般以生產集中、產量較大、較標準化且非生產原料亦非民生必需品者為對象，目前許多項目，隨著時代的轉變，如家電、飲料品等，是否應該課徵，有檢討的必要⁵⁴。其實，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⁵⁵。本文認【科技法學論叢第7期，2011年12月，第171頁】為，似應對於貨物稅之課徵項目，進行檢討，其不應有奢侈稅的性質，例如將汽車視為奢侈品的概念已經過時，擁有汽車者非奢侈行為⁵⁶，如有課徵奢侈稅之必要，或可以本條例立法方式行之。

為反映外部成本而課徵的「校正稅」，例如污染稅、能源稅；有為禁止或抑制某一特殊活動而課徵的「管制稅」，例如賭博稅；也有為制裁商業暴利行為而課徵的「暴利稅」，例如石油稅等。這些「特別稅」在各國稅制結構中所扮演的角色皆有益愈重要的發展趨勢。參見，曾巨威「特別稅更重於奢侈稅」，財金（評）098-050號，2009年3月（<http://www.npf.org.tw/post/175536>，拜訪日期：2011年9月1日）。

51 參見，王建煊『租稅法』，自版，2005年29版，頁453。

52 計有：司法院大法官釋字第339號解釋、第288號解釋、釋字第257號解釋、釋字第151號解釋、釋字第126號解釋。

53 參見，顏慶章『租稅法』，月旦，1995年1版，頁443-447。

54 參見，王建煊『租稅法』，自版，2005年29版，頁453。

55 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。此外，由於營業稅性質上為「一般銷售稅」，課稅範圍宜求廣泛，課稅對象則宜求公平，是故提議中欲對高出平均價格的奢侈品，在原本百分之五營業稅外，再加徵奢侈稅的方式，並不甚符合營業稅的本質。目前我國稅制中，若能將貨物稅予以「特種銷售稅」化，不但對落實奢侈課稅的精神，反而會比較具體有效，且更能加速促進我國銷售稅制的改革步調。參見，曾巨威「課徵奢侈稅的前提與條件」，國政評論財金（評）091-095號，2002年4月16日（<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/FM/091/FM-C-091-095.htm>，拜訪日期：2011年9月1日）。

56 參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第169期，2009年6月，頁200。

三、量能課稅原則之檢驗

(一) 量能課稅原則之內涵

量能課稅原則，乃是依據憲法上平等原則具體化的稅捐正義原則，要求納稅人的稅捐負擔，應該按照經濟上的負擔能力加以分配，量能課稅的衡量因素，包括了所得、財產與消費⁵⁷。

司法院釋字第 565 號解釋乃揭示「國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定，與租稅法定主義、平等原則即無違背」。

就租稅法定部分，釋字第 565 號認為該注意事項第 5 項，「係依獎勵投資條例第 27 條授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況，對個人出售證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，與憲法第 19 條所定租稅法定主義尚無牴觸」；就平等原則部分，釋字第 565 號解釋文為：「此項停徵證券交易所得稅，係行政機關【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 172 頁】依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業判斷所為合理之差別規定，與憲法第 7 條平等原則亦無違背」。就此部分，該號解釋理由書則對租稅量能平等負擔有進一步說明：「憲法第 7 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之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許」⁵⁸。在此號解釋之前，並無對於「量能課稅原則」直接「明示操作」，但如釋字第 318 號解釋、第 438 號解釋、釋字第 508 號解釋等已經隱隱約約進行「默示操作」⁵⁹。

經由本號解釋的提出，解釋理由書包含下列重要意義：1. 肯認納稅義務人應按實質能力，負擔應負之稅捐，亦即對量能原則之肯認，並作為違憲審查之基準；2. 明示量能原則係基於憲法之平等原則。換言之，違反量能課稅原則，即為違反憲法之平等原則。3. 提昇量能平等負擔原則作為憲法原則⁶⁰。

(二) 量能課稅原則之例外：稅捐上的不利負擔

相較於一般討論租稅優惠乃量能課稅原則之例外，不得過度⁶¹。奢侈稅課徵的共同

57 參見，陳清秀「量能課稅與實質課稅原則（上）」，月旦法學雜誌第 183 期，2010 年 8 月，頁 72-73。

58 參見，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」，月旦法學第 116 期，2005 年 1 月，頁 141。

59 參見，許凱杰『量能課稅原則之研究』，中正大學法律研究所碩士論文，2008 年，頁 128-129。

60 參見，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」，月旦法學第 116 期，2005 年 1 月，頁 143。

61 關於租稅優惠不得過度，可參見，廖欽福「租稅優惠不得過度」，收錄葛克昌等『納稅人權利保護：稅捐稽徵法第 1 章之 1 逐條釋義』，元照，2010 年 4 月初版，頁 118-149；廖欽福『現代財政國家與法 I：財政法學之構築與法課題之展開』，元照，2011 年 8 月，頁 348-365。

特徵，卻是對於奢侈品的使用或者奢侈行為，予以稅捐上的不利負擔，亦是「量能課稅原則之例外」⁶²。【科技法學論叢第7期，2011年12月，第173頁】

本條例乃選擇了「土地、房屋」及「新臺幣300萬元小客車、遊艇、飛機、直昇機及超輕型載具；達新臺幣50萬元之家具、龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品，以及每次銷售價格達新臺幣50萬元之入會權利」等為課稅的客體，其是否妥適，則有檢討的餘地⁶³。按立法者在其權限範圍內，根據立法政策，對於價值秩序的形成，除非有違反立法權的界限，基本上有自由形成的空間，稱之為立法裁量權，大法官往往諸多的解釋中，引用「立法裁量」或類似之概念，即從尊重立法裁量的角度，承認該規定或制度的合憲性⁶⁴。

誠如前述，課稅客體的選擇「小客車、遊艇、飛機、直昇機及超輕型載具、家具、龜殼、玳瑁、珊瑚、象牙、毛皮及其產製品、入會權利」等，屬於特種貨物及勞務稅加以課徵，基於其特定的政策目的，在於「維護租稅公平：高消費帶動物價上揚引發社會不良觀感，對高價貨物進行課徵」，似乎有一定的連結，其稅基與稅率的計算，乃以違反量能課稅原則方式，加重課徵，有其必要的理由，當可贊成；亦即經由合比例性的審查，此種差別待遇具有重大的合理事由，似可通過審查⁶⁵。

另一課稅客體的選擇乃「土地、房屋」，起因於本條例最大立法目的在於落實居住正義之實踐，防止外力不當介入進行房地產炒作，故將持有期間在2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納入，並經由對於在中華民國境內銷售行為進行課稅。

有認為，本條例雖然是特種貨物稅及勞務稅，但應該注意實質上銷售稅之「稅捐財」應為「所得之消費（使用）」，故應該謹慎依據量能課稅原則作為納稅者經濟負擔的要求，在課稅界限上仍屬於合法性及合憲性之審【科技法學論叢第7期，2011年12月，第174頁】查基準⁶⁶。

本文以為，此於奢侈稅的本質無涉，與其限制人民在一定期間內之交易，不如回歸到整體土地稅制進行檢討，特別是對於房屋與土地之交易，按照實際上市場交易價格，進行財產交易所得的課徵，方能符合量能課稅原則的要求⁶⁷。

最後一點可以思考的是，本條例乃全國通行一致施行，完全沒有考慮到台灣各地方的差異。有認為各地不動產的價值差異甚大，民眾購屋能力與當地所得水準有關，難以

62 參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第169期，2009年6月，頁200。

63 參見，范文清「特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題」，旦法學教室第104期，2011年6月，頁109。

64 參見，李惠宗『案例式法學方法論』，新學林，2009年1版，頁122。

65 參見，范文清「特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題」，旦法學教室第104期，2011年6月，頁108。

66 參見，黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第26期，2011年9月，頁21。

67 對此應該對於我國不動產稅制進行全盤梳理，進行整體的檢討，亦即將現今的土地與房屋相關稅制重新建構其體系，並且審慎考慮土地增值稅的存廢與否問題，容將來另行為文討論之。

訂定全國一致性的標準，總價值偏低的不動產不表示沒有炒作的可能性，投機者也可能偏向炒作套房等小單位或藉由分次移轉規避門檻限制，以致於未能落實政策美意⁶⁸。本文認為，似乎可以在一定條件下，賦予地方有一定的彈性空間，特別是比較沒有房價上漲的中南部地區；或經由授權，地方自治團體可以進行差異化的調整，不失為解決之道。

四、實質課稅原則之適用

（一）實質課稅原則之內涵

所謂「實質課稅原則」，或稱「經濟觀察法」，並無法律的規定，而是經由學說與實務見解逐漸加以承認⁶⁹，司法院釋字第 420 號解釋乃揭示「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」。

其後在稅捐稽徵法第 12 條之 1 特別規定：「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【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 175 頁】上之意義及實質課稅之公平原則為之。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。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。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」。

依據其立法理由有三：1. 依據獎勵投資條例第 27 條所謂「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業等情形，核實認定。另據該法施行細則第 32 條與相關判例，租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。2. 實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。3. 實質課稅原則是稅捐稽徵機關課稅的利器，納稅義務人往往質疑稅捐稽徵機關有濫用實質課稅原則，造成課稅爭訟事件日增，為紓紓減訟源。爰參照司法院釋字第 420 號解釋及最高法院 81 年判 2124 號、82 年判 2410 號判決意旨，增訂本條文，規範稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義。

（二）稅捐規避的防止

人民有依法律納稅之義務，稅捐稽徵機關行使課稅權亦應嚴守憲法租稅法定原、平

68 參見，黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第 26 期，2011 年 9 月，頁 5。

69 參見，陳清秀「量能課稅與實質課稅原則（下）」，月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，頁 94。

等原則及國際公約人權保障精神，對於稅法、法規命令及行政規則之解釋與適用，應落實稅捐稽徵法第 11-3、12-1 條之規定，以保障納稅義務人權利⁷⁰。

對於本條例的開徵，特別是對於具有抑制房市為工具的運用，民間【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 176 頁】普遍具有因應之道出現⁷¹或者「奢侈稅避稅教戰守則」⁷²出現。

將來要面對的是，納稅義務人為了達成一定經濟上的目的，不選擇與該經濟目的相當的通常法律形式，卻選擇了與經濟目的顯不相當的迂迴法律形式，以規避實現與該通常法律相連結的稅捐債務成立構成要件，進而減輕或免除稅捐的負擔⁷³。脫法避稅，所規避者非民法而是稅法，利用民法上的私法自治，特別是契約自由，以減輕租稅的負擔，取得租稅利益，違反租稅立法者負擔租稅的立法意旨。如納稅人賴用經濟自由以減免租稅負擔，則量能課稅原則將淪為空談⁷⁴。脫法避稅的構成要件，主要有四⁷⁵：1. 行使法律形成可能，形成一定租稅事實關係。2. 形成自由的濫用一法律外衣與經濟實質顯不相當。3. 稅捐負擔的減輕。4. 主觀的規避意圖。對於其脫法避稅的否認效果，乃以擬制與經濟相當的法律形成作為課稅基礎，本條例施行後，應可陸續觀察後續產生的相關實際案例，進行研究。【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 177 頁】

五、特定社會福利支出之目的

本條例第 24 條規定，特種貨物及勞務稅之稅課收入，循預算程序用於社會福利支出；其分配及運用辦法，由中央主管機關及社會福利主管機關定之。確認稅捐的特定支出目的，其收入乃非用於一般的財政目的，而是循預算程序用於社會福利支出⁷⁶。其屬性似屬於「指定用途稅」或「目的稅」。

其實，財政學上所常用的「指定用途稅」往往將「目的稅」歸類「指定用途租稅」但是財政學上所指的指定用途稅，其概念範圍卻不限於稅捐而已，重要的是其支出面的

70 引自，財政部台財稅字第 10004501830 號（2011 年 1 月 14 日）。

71 例如，新的承買方或投資者建議以出租方式暫避風頭；先付一些訂金，或先搬進去住，拖過兩年後再過戶；投資客借用符合「自用住宅」條件之人頭戶；隱藏實際成交價，買賣契約作假，低報成交價金以減少課稅；以贈與的方式進行過戶等。

72 稅賦是影響房市變動最主要因素，購屋人為了規避奢侈稅的課徵，在不動產業者的規劃與建議下，所謂的「奢侈稅避稅教戰守則」應因而生，其中較常見的避稅模式包括：1. 更改簽約日期：將購屋的簽約日期提早為奢侈稅開始實施的日期之前；2. 養人頭戶：以別人的名義購屋，藉以規避二棟房子所可能付出的高額賦稅；3. 不動產信託：交由第三公證人處理，待兩年過後再重新轉回自己所有；4. 買二賣一：在買第二棟房子的同時，也賣出已有的房子，保持名下僅有一棟房子的情形；5. 假離婚：以假離婚來達成擁有兩棟房地產的事實，並藉以規避奢侈稅。引自，謝明瑞「台灣房價偏高及其對策之探討」，國政評論財金（研）100-024 號，2011 年 10 月，（<http://www.npf.org.tw/post/229756>，拜訪日期：2011 年 10 月 30 日）。

73 參見，陳清秀「量能課稅與實質課稅原則（下）」，月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，頁 105。

74 參見，葛克昌「租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法」，收錄『稅法基本問題：財政憲法篇』，元照，2005 年 9 月 2 版，頁 6。

75 參見，黃士洲「脫法避稅的防杜及其憲法界限」，收錄氏著『掌握稅務官司的關鍵』，元照，2005 年 1 月，頁 366 以下。

76 參見，黃俊杰「台灣房地產稅制最新動態」，月旦財經法第 26 期，2011 年 9 月，頁 7。

功能，目的稅如果是屬於指定用途租稅⁷⁷，應該屬於無受益的指定用途租稅。本條例應屬於「指定用途稅」為宜。

稅課中所謂的「指定用途稅」，其用途在徵收之初即已特定，因而亦需編入特種基金，而非以普通基金的型態存在⁷⁸。蓋稅課收入的無償性雖為重要特徵，但其無償性已經有了模糊化的現象，即所謂「目的稅」、「指定用途稅」，其課徵的目的或用途已經事先特定，租稅負擔與支出間復有某種關連性，其無償性（至少為「無因性」）勢必大為弱化，甚至具有有償性的外觀⁷⁹。

日前引發爭議者乃財政部所預告「特種貨物及勞務稅稅課收入分配及運用辦法」草案⁸⁰，明訂奢侈稅稅收「優先撥供國民年金保險中央應【科技法學論叢第7期，2011年12月，第178頁】負擔款項之用」；但立法院曾通過附帶決議，要求稅收運用不得排擠中央政府總預算原編列的社福支出，撥用奢侈稅支應國民年金中央應負擔【科技法學論叢第7期，2011年12月，第179頁】部分，恐違反立法院附帶決議⁸¹，引發朝野立委及社福團體批評⁸²將來應該如何運用，始符合用於社會福利支出，亦是觀察的重要指標。【科

77 參見，辜仲明『特別公課規範概念及基本原則之研究』，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001年7月，頁124-125。

78 參見，蔡茂寅「原因者付費制度（下）」，月旦法學教室第105期，2011年7月，頁81。

79 參見，蔡茂寅「財政收入總論（下）」，月旦法學教室第87期，2010年1月，頁61。

80 財政部公告「特種貨物及勞務稅稅課收入分配及運用辦法」草案（公告日期：中華民國100年09月30日，公告文號：台財庫字第10003518390號，資料來源：行政院公報第17卷186期）。特種貨物及勞務稅稅課收入分配及運用辦法草案總說明特種貨物及勞務稅條例（以下簡稱本條例）業於100年5月4日公布，依據本條例第24條第2項規定：「前項稅課收入，循預算程序用於社會福利支出；其分配及運用辦法，由中央主管機關及社會福利主管機關定之」。另依立法院第7屆第7會期第9次會議制定特種貨物及勞務稅條例時，通過之附帶決議第1項：「特種貨物及勞務稅條例實施後所課徵之稅收，應全數用於社會福利，並要求財政部於本條例實施後，其所課徵稅收之運用，不得排擠中央政府總預算中原編列之有關社會救助、社會保險等社會福利支出，以符合本條例設置之精神」。為符合本條例立法意旨及落實立法院上開決議，經邀請社福主管機關、中央相關機關共同研商後，擬具特種貨物及勞務稅稅課收入分配及運用辦法草案，計6條條文，其要點如次：

一、本辦法之法源依據。（草案第1條）

二、本辦法收入來源。（草案第2條）

三、特種貨物及勞務稅稅課收入用途及受配機關歲出預算編列方式。（草案第3條）

四、本稅課收入劃解方式。（草案第4條）

五、受配機關對受配款項之運用績效考核。（草案第5條）

六、本辦法施行日期。（草案第6條）

第1條 本辦法依特種貨物及勞務稅條例（以下簡稱本條例）第24條第2項規定訂定之。

第2條 特種貨物及勞務稅稅課收入來源為依本條例第2條規定課徵項目所徵稅額。

第3條 特種貨物及勞務稅稅課收入優先撥供國民年金保險中央應負擔款項之用，必要時撥供支應其他經行政院核定之社會福利支出。前項供國民年金保險中央應負擔款項之用者，其款項之運用由內政部納入國民年金保險基金循環預算程序辦理；至撥供支應其他社會福利支出款項之運用，由核定運用項目各該主管機關納入其主管之單位預算採收支併列方式辦理或其主管之特種基金循環預算程序辦理。

第4條 特種貨物及勞務稅稅課收入，由財政部各地區國稅局及關稅局按月依前條規定，自國庫存款戶「暫收稅款」科目辦理國庫收入退還，撥入受配機關指定之專戶。

第5條 受配機關應研提運用計畫及績效指標，每半年並將收支及運用情形上網公告，及分送各該主管機關、行政院主計處及財政部；年度結束時，除依法編列決算外，並應提報運用績效及成果報告，分送各該主管機關、行政院主計處及財政部。

第6條 本辦法自發布日施行。

81 參見，立法院公報第100卷8期，頁40。特種貨物及勞務稅條例實施後所課徵之稅收，應全數用於社會福利，並要求財政部於本條例實施後，其所課徵稅收之運用，不得排擠中央政府總預算中原編列之有關社會救助、社會保險等社會福利支出，以符合本條例設置之精神。

82 中央應負擔部分，恐違反立法院附帶決議，引發朝野立委及社福團體批評。參見，財政部：先補國民年金中央負

技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 180 頁】

肆、結語

一、觀察

2010 年，行政院為了瞭解民怨所在，乃責成研考會舉辦「10 大民怨」網路票選，結果發現國人的前 3 大民怨分別為都會地區房價過高、電話及網路詐騙氾濫、求職不易及失業問題等，其中「房價偏高」則為 10 大民怨之首。都會地區房價偏高名列十大民怨之首，最大原因是房價漲太多、薪水卻沒漲，造成房價所得比偏高，此外，房市交易不透明，所有房價統計都是由業者提供，民眾因房市資訊不對等而淪為資訊弱勢，對購屋族相對不利。然而，也因為房價偏高為 10 大民怨之首，因而引發政府對於合理房價的重視，其住宅政策中，除推出符合不同經濟族群所需的住宅以外，更加強對房地產的稅賦課徵，其中，奢侈稅便是因勢力導之下所形成的產物⁸³。

本條例施行至今，本來預估 1 年稅收約 151 億元，平均 1 個月約 12.6 億元，但奢侈稅上路近 4 個月，只進帳約 8 億元，平均 1 個月僅約 2 億元，不到原先預估的 1/6⁸⁴。特別是針對土地房屋的部分，其金額相當有限，對此，財政部乃回應認為，到 10 月 24 日的最新統計，被課徵奢侈稅的不動產達到 989 件，共課稅新台幣 7 億多元；雖然和當時預估 1 年可課稅至少新台幣 120 億有所差距，但財政部乃表示其政策目標已經達到⁸⁵。

擔，奢侈稅沒用在社福，朝野齊轟，挪用恐違反立院附帶決議，自由時報 2011 年 10 月 1 日（<http://www.libertytimes.com.tw/2011/new/oct71/index2.htm>，拜訪日期：2011 年 10 月 29 日）民進黨立委黃偉哲就痛批，「顯見馬政府宣稱要照顧弱勢根本就是假的」，立法院的附帶決議有其嚴肅性，行政部門動輒藐視國會，執政黨必須要負責。國民黨立委羅淑蕾也說，奢侈稅稅收不能挪作他用，「這樣不對」，要求回到立法院附帶決議的精神。社福團體批畫大餅吃不到。社福團體也批評，奢侈稅表面上說要造福社福團體，結果畫了大餅卻吃不到，有如空頭支票！台灣社會福利總盟理事長白秀雄表示，從財政部公布的辦法就能了解，政府表面上給社福團體開支票，但奢侈稅來源不穩定，得編列預算支應的國民年金竟還排在社福前面，社福團體的期待恐怕遙遙無期，將持續追蹤，並請立法院監督奢侈稅的去向。立法院今年 4 月中 3 讀通過奢侈稅條例，明訂奢侈稅稅收應「循預算程序用於社會福利支出」，財政部曾強調此舉是「劫富濟貧」，預估一年稅收約 151 億元，平均 1 個月約 12.6 億元，但奢侈稅上路近四個月，只進帳約 8 億元，平均一個月僅約 2 億元，不到原先預估的六分之一。財政部昨公布奢侈稅稅收分配及運用辦法，稅收將「優先撥供國民年金保險中央應負擔款項之用，必要時撥供支應其他經行政院核定之社會福利支出」。財政部官員表示，這是主計處的意見，因為國民年金也是社會福利之一，且奢侈稅稅收也不多。立委：年黑洞不知多大。至於此舉是否違反立法院附帶決議？財政部官員表示，「應該不會」，國民年金中央應負擔部分確應由中央編列預算，但奢侈稅稅收到底要補國民年金哪一部分，還要再認定，應該是要支應國民年金未來成長的部分。不過，黃偉哲表示，國民年金本來就有中央應負擔的款項，奢侈稅稅收是外加的福利，應用在政府新增的社會救濟預算上，例如可藉由奢侈稅收入拉高貧窮線，而不是用在中央本就應負擔的部分，可見國民年金的黑洞有多大，政府才會要把奢侈稅稅收用於此處，也顯示政府財政狀況差，中央應負擔的部分竟無法支應。黃偉哲並批評，奢侈稅稅收遠低於預估，只是杯水車薪，不但無法達到馬政府宣稱的居住正義，也不能挹注財政，「根本就是個失敗的政策！」。

83 參見，謝明瑞「台灣房價偏高及其對策之探討」，國政評論財金（研）100-024 號，2011 年 10 月，（<http://www.npf.org.tw/post/2Z9756>，拜訪日期：2011.10.30）。

84 引自，財政部：先補國民年金中央負擔，奢侈稅沒用在社福，朝野齊轟，挪用恐違反立院附帶決議，自由時報 2011 年 10 月 1 日（<http://www.libertytimes.com.tw/2011/new/oct71/index2.htm>，拜訪日期：2011 年 10 月 29 日）。

85 參見，奢侈稅是「禁售令」？財長：無礙自住交易，中央廣播電台，2011 年 10 月 27 日 <http://tw.news.yahoo.com/%E5%A5%A2%E4%BE%88%E7%A8%85%E6%98%AF-%E7%A6%81%E5%94%AE%E4%BB%A4-%E8%B2%A1%E9%95%B7-%E7%84%A1%E7%A4%99%E8%87%AA%E4%BD%8F%E4%BA%A4%E6%98%93-034000577.html>，拜訪日期 2011.10.30）。

是以奢侈稅似以調節之次要目的為主，財政收入目的為輔。【科技法學論叢第7期，2011年12月，第181頁】

奢侈稅自6月1日正式實施後，已屆滿近5個月，其間最首當其衝的是屋齡2年內的新成屋，成交已陷入「窒息量」，目前只剩下稅實施前的25%至30%。房屋仲介業直指，「奢侈稅對於2年內新成屋來說，無異已形同禁售令」。

內政部表示，政府今年2月釋出將課徵奢侈稅的消息後，全國建物買賣棟數持續量縮，5都中，台北市、高雄市、新北市及台中市8月的建物買賣棟數，都創下近30個月以來的單月新低。統計顯示，5都中以台北市受奢侈稅影響最大，較今年1月減少了3562棟，減幅達50.5%，其次為新北市減少4877棟，減幅達44.3%。內政部說，奢侈稅實施後，對於高房價地區的建物買賣已明顯發揮冷卻效果⁸⁶。

二、省思

（一）本條例一般社會上（甚至官方）均通稱為「奢侈稅」，其實是對於奢侈概念的誤解，因持有房屋及土地何來是奢侈行為？其乃屬於管制目的的租稅措施，透過不利益的租稅負擔，意圖達到「健全房屋市場：對非自住不動產短期內移轉加徵稅賦，可避免房價不斷攀升，促使房地產回歸合理正常之市場交易，以利國家整體之長遠發展」之目的。充其量本條例只有是「半部」奢侈稅而已。

（二）至於本條例對於「避免房價攀升，促使房地產回歸合理正常之市場交易」的達成，或有一時之間抑制房地產交易的效果，但長期來看，應該回歸到整體的不動產之「持有」、「交易」、「所得」重新建立應有的法體系，整體加以檢討，特別是針對不動產資本利得在我國課稅偏低的扭曲現象。【科技法學論叢第7期，2011年12月，第182頁】

（三）奢侈稅乃是犧牲量能課稅原則，不符合憲法上的平等原則，如有更大的公益考量，不必然違憲，但要考量者有二，一是是否侵害了量能課稅原則的核心領域，二是所維護的公益是否遠遠大於所犧牲的量能原則⁸⁷。

（四）本條例實際運作過程中，如產生脫法避稅如何給予否認效果，即以擬制與經濟相當的法律形成作為課稅基礎，亦是成敗與否之關鍵。

（五）奢侈稅是否違憲，應該經過嚴格的審查，除前述量能原則外，更應從納稅者的憲法第15條之「財產權」、「生存權」、「工作權」（營業自由）等，經由比例原則加以檢驗。

（六）奢侈稅之收入應該如何運用，始符合用於社會福利支出，涉及財政支出的財

86 參見，中央社「內政部：建物買賣連3月下滑」2011年10月1日 &，<http://tw.news.yahoo.com/%E5%85%A7%E6%94%BF%E9%83%A8-%E5%BB%BA%E7%89%A9%E8%B2%B7%E8%B3%A3%E9%80%A3%E6%9C%88%E4%B8%8B%E6%BB%91-121220451.html>，拜訪日期：2011年10月31日）。

87 參見，葛克昌「奢侈稅及其憲法界限」，月旦法學第169期，2009年6月，頁202-203。

政民主統制，亦應嚴格檢討「優先撥供國民年金保險中央應負擔款項之用，必要時撥供支應其他經行政院核定之社會福利支出」的問題。**【科技法學論叢第7期，2011年12月，第183頁】**

參考文獻

書籍：

- 王建煊，租稅法，自版，2005年29版，頁453。
- 李惠宗，憲法要義，元照，2009年5版，頁167。
- 李惠宗，案例式法學方法論，新學林，2009年1版，頁122。
- 吳庚，憲法的解釋與適用，自版，2003年初版，頁203。
- 許凱杰，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008年，頁128-129。
- 黃俊杰，弱勢人權保障，自版，1998年1版，頁8。
- 辜仲明，特別公課規範概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001年7月，頁124-125。
- 廖欽福，現代財政國家與法 I：財政法學之構築與法課題之展開，元照，2011年8月，頁348-365。

專書論文：

- 黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於：掌握稅務官司的關鍵，元照，2005年1月，頁366以下。
- 葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，收錄於：稅法基本問題：財政憲法篇，元照，2005年9月2版，頁6。
- 廖欽福，租稅優惠不得過度，收錄於：葛克昌等納稅人權利保護：稅捐稽徵法第1章之1逐條釋義，元照，2010年4月初版，頁118-149

期刊論文

- 生建運，從奢侈稅開徵看稅制設計，稅務旬刊第2150期，2011年6月，頁13-15
- 李惠宗，稅法規範的形式合法性與實質正當性釋字第660號及第657號解釋及相關稅法解釋評析，法令月刊60卷7期，2009年7月，頁15以下。**【科技法學論叢第7期，2011年12月，第184頁】**
- 范文清，特種貨物及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題，旦法學教室第104期，2011年6月，頁105-111
- 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌第183期，2010年8月，頁72-73。
- 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（下），月旦法學雜誌第184期，2010年9月，頁105。
- 曾巨威，特別稅更重於奢侈稅，財金（評）098-050號，2009年3月

(<http://www.npf.org.tw/post71/5536>，拜訪日期：2011 年 9 月 1 日)。

曾巨威，課徵奢侈稅的前提與條件，國政評論財金（評）091-095 號，2002 年 4 月 16 日
(<http://old.npf.org.tw/PUBLICATION/FM/091/FM-C-091-095.htm>，拜訪日期：2011 年 9 月 1 日)。

黃玉珍，開徵奢侈稅的政策涵義，稅務旬刊第 2156 期，2011 年 8 月，頁 14-21

黃俊杰，台灣房地產稅制最新動態，月旦財經法第 26 期，2011 年 9 月，頁 1-21

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，月旦法學第 116 期，2005 年 1 月，頁 141。葛克昌，奢侈稅及其憲法界限，月旦法學第 169 期，2009 年 6 月，頁 200-205。

葛克昌，稅捐行政法：第八講－暫時權利保護與稅法，月旦法學教室第 101 期，2011 年 3 月，頁 63-64。葛克昌，所得重分配－國家任務與團結互助社群，台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，頁 78。

葛克昌・蔡孟彥・簡銀瑩，電信事業特許費之性質與判斷標準，月旦法學雜誌第 193 期，2011 年 6 月，頁 82。

詹鎮榮，居住自由，法學講座第 30 期，2004 年 11 月，頁 13-29。

蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室第 105 期，2011 年 7 月，頁 81。**【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 185 頁】**

蔡茂寅，財政收入總論（下），月旦法學教室第 87 期，2010 年 1 月，頁 61。

蔡嘉昇・楊鎮綱，特種貨物及勞務稅條例簡介，理律法律雜誌雙月刊 100 年 7 月號，2011 年 7 月，頁 15-17。

謝明瑞，台灣房價偏高及其對策之探討，國政評論財金（研）100-024 號，2011 年 10 月，
(<http://www.npf.org.tw/post/2Z9756>，拜訪日期：2011 年 10 月 30 日)。**【科技法學論叢第 7 期，2011 年 12 月，第 186 頁】**