

刊登於稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 21-28 頁。

對於我國稅改政策之建議

柯格鐘

國立臺灣大學法律學院副教授

壹、前言：稅改啟動時機

蔡英文總統在今年（2016）上任以後，任命林全前財政部長擔任新政府行政院長。在林院長就任以後接受媒體的首次訪問中，針對媒體關注之稅改議題與稅改政策的討論，明白表示台灣目前經濟情勢不好，故政府現階段並不會推動大型稅改政策，也不會把社會重分配工作，全部交由租稅政策來做。根據媒體報導之轉述，林院長認為政府若要進行社會重分配，應是要透過社福支出而非租稅政策，如果租稅政策重分配功能過強的話，勢必會讓國內高所得者、高獲利者，在國際間從事租稅規避行為，並且讓台灣假外資跑來跑去（意指資金會外逃），這樣對於我國屬小型開放經濟體而言，問題與壓力將會變得很大。故依林院長結論，若我國要推動大型租稅改革，即使政策構想再好，對於台灣孱弱經濟體質來說，都會存在傷害，「我們不見得承受得起」^{（註 1）}。

吾人觀林院長就任閣揆至今所推動政策，確實是在實踐其於就任時闡述的基本思維。對於院長此一政策宣示，個人為其感到可惜，蓋因院長捨棄自身之所以被總統選任為閣揆，外界本期待其能嫻熟運用作為財稅專家的知識與專長，林院長也是將兩件不相關事情，即推動經濟發展與稅改政策，不當連結乃至於綁縛在一起為條件而混為一談，看似理性務實，其實是推託卸責^{（註 2）}。姑不論，台灣過去幾年來，以壓榨國內中下層階級之勞動力的經濟發展模式，在未來，是否還能夠繼續引導台灣業界，共同走向更具有國際競爭力的發展道路甚為可疑，稅改政策所關注之目標，主要涉及到國家所需作為財政資源之稅捐負擔分配的公平性問題，而在稅捐優惠規範方面也同時涉及到國家以其有限之財政資源被使用來介入干預市場的行為手段，而若肯定必要性時是否能夠更有效率地配置運用資源，這兩點無論對於人民或對於國家而言均非常重要。換言之，稅改政策啟動可以促使國家所需要之稅捐負擔在人民間作公平合理的分配，不僅可以有效縮短貧富差距，更可以促進社會各階層間的和諧，同時讓稅捐優惠所涉及國家有限財政資源更有效率的運用，對於台灣經濟的發展絕對有其效用。矛盾的是，林院長領導下之新政府，一方面宣示不想把租稅拿來作為財富重分配手段，另一方面卻仍延續之前舊政府時代以來，長期以租稅優惠政策扭曲介入市場的行為手段，簡單而言，談到社會重分配，租稅政策就縮手，談到推動經濟建設，租稅政策卻頓時又變成有效工具。實際上，推動並促進租稅負擔分配之公平，使國家有限財政資源使用配置不受扭曲，是每個民主國家與負責任之政府無

可懈怠的責任與工作，蓋除國家與政府外，並沒有任何個人或非政府組織，能替代前者從事稅改政策之制訂與執行工作。林院長以台灣經濟發展之好轉，作為新政府推動稅改政策的停止條件，問題是何謂經濟好轉？經濟好轉的指標何在？一旦經濟指標好轉，真能排除萬難以推動稅改？【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 21 頁】身為財稅專家，林院長心中進行稅改優先項目是什麼？以上所述各點，林院長其實都未曾告訴社會大眾。

稅改政策之推動，必要先能凝聚社會共識，蓋因台灣是民主國家，稅改政策之進行，必先經過國會立法討論程序，而在國會進行立法討論前，需先有稅改政策議題的專業討論，特別是目前哪些稅制法律問題存在？稅改應首先從何處問題著手改起？有必要先予以檢討。有鑑於此，作者不嫌自己孤陋，提供意見為參考，雖無法全面涵蓋稅捐法制各面向問題，但期望新政府能重視稅改政策重要，重新啟動與此有關公共議題討論，若能則於願足矣。

貳、稅捐程序法的改革

一、稅捐稽徵程序法的改造

我國稅捐稽徵法係於 1976 年 10 月制定公布，施行至今年為止，剛好滿 40 週年。這部制定於上世紀中期之稽徵程序法的總則性法典，由於立法當時技術及法治國基礎尚未完備，有許多缺漏及解釋疑義存在。這部現行之稅捐稽徵法法典，依條文章節名稱排列，分別為第 1 章為總則、第 2 章為納稅義務、第 3 章稽徵（第 1 節繳納通知文書、第 2 節送達、第 3 節徵收、第 4 節緩繳、第 5 節退稅、第 6 節調查）、第 4 章行政救濟、第 5 章強制執行、第 6 章罰則、第 7 章附則。2011 年時，新增第 1 章之 1 納稅義務人權利之保護。

一個完整之稅捐稽徵程序法規範，應包括稅捐稽徵程序法的總則性規範，亦即，稅捐稽徵程序法應適用之各項基本原則，包括正當行政程序（例如聽取陳述意見、卷宗資料閱覽、當事人拒絕陳述與提示證據義務權利等）、職權調查證據原則、全面性認定原則（對納稅義務人有利不利事實應均加以注意）、自由心證原則（依證據認定事實、事實認定不得偏離經驗法則與論理法則）、整體觀察與綜合評價原則、實質課稅與核實課稅原則、各項形式法治國原則（包括行政行為明確性、法律優位、層級化法律保留、授權明確性、規範不溯既往、合義務裁量原則等）、比例原則、實質法治國原則（例如正當信賴保護、誠信原則、不當連結禁止、規範適用平等原則）等，納稅義務人與交易相對人之協力義務、第三人之協力義務（例如扣繳義務人與代徵人之行為義務、非交易相對人之居間商、經紀人與金融機構的協力義務等）、稅捐顧問與稅捐申報代理人的行為義務規範、稅捐機關管轄分配與職務移轉、行政與司法機關間職務協助及外國稅捐稽徵機關職務互助的規範、稅捐秘密之保護義務等規範。

在一般性之稅捐稽徵程序中，包括稅捐（稅額）確定、稅捐繳納（徵收）與保全、稅捐執行程序等共為 3 個階段。在稅捐（稅額）確定程序中，從納稅義務人身分之掌握開始，納稅義務人涉及課稅行為與事實之申報，稅捐稽徵機關對於納稅義務人申報與課稅資料事實掌握等。這些規範必要之內容，大體上包括納稅義務人之營業或商號登記、非營利組織為稅捐優惠規範適用辦理的登記與免稅行為範圍、與課稅事實有關之帳冊、簿據與交易憑證資料的蒐集與保存義務。整個稅捐（稅額）確定程序進行，係以稅捐稽徵機關依各個稅法之規定而作成稅捐（稅額）確定的行政處分，即以核課（課稅）處分為中心。故而，包括稅捐稽徵機關核課處分的核定（確定）期間，納稅義務人申報期日與核課期間之起算點，中斷時效或時效停止或時效繼續進行的規範，逾越時效期間效力，課稅處分的事後查核權保留，補稅行政處分效力，無效與撤銷及廢止原核課處分效力，處分文書上應登載事項、處分文書的送達等。在特別性之稅捐稽徵程序，大致上與涉及外國地或外國人稅捐（稅額）確定之程序有關，這些應該包括在以上各事項中，凡涉及到對於居住境外之納稅義務人身分與課稅事實的確定、對在外【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 22 頁】國所發生的課稅事實調查，與核課處分文書對於境外之人的送達等相關規範。

在稅捐繳納（徵收）與保全程序中，從納稅義務人依稅捐機關之核課處分進行稅款繳納的程序開始，規範內容大致上包括納稅義務人請求分單、分期付款繳納或清償期展延規範，納稅義務人請求全額或部分免除稅捐債務規範，稅捐稽徵機關依職權或申請而進行衡平措施規範，稅捐債權債務之抵銷與應優先受償權的規範，稅捐稽徵機關進行事後查核並實施調查的行為規範，有關事實認定協議之要件與效力，稅捐稽徵機關對事實調查有拘束力的承諾，納稅義務人申請規範解釋與事實認定基礎的諮詢，稅捐債務本金、利息與滯納金的計算，納稅義務人或代繳義務人繳納稅款之效力，連帶稅捐債務人與保證人的責任義務，稅捐稽徵機關進行稅款債權保全之要件、保全手段（例如假扣押、假處分、限制出境等）、保全處分之司法救濟途徑，及稅捐稽徵機關執行稅捐徵收與採取保全處分的時效與逾越時效效力規範等。

在稅捐執行程序中，我國原先係依照稅捐稽徵法第 5 章規定，由該管稅捐稽徵機關向普通法院移送，並依法院裁定而行滿足稅捐債權的執行程序，但因稅款債權執行本質屬於行政執行，故 1998 年公布、於 2001 年正式施行之行政執行法，除行政執行程序中有關拘提、管收，仍由行政機關向普通法院申請，並由普通法院准用民事訴訟法規範審理以外，改成由稅捐稽徵機關依法移送法務部行政執行署，以進行滿足稅捐債權包括本金、利息與滯納金在內，也包括各種為制裁納稅義務人不遵守稽徵協力義務之行為規範、因此而具裁罰性質的滯報金、怠報金、行政罰鍰等金錢給付義務的滿足。

然而，在德國，稅捐債權之行政執行，仍由稅捐稽徵機關依該國稅捐通則規範而執行，且此處有關稅捐債權的滿足，雖包括利息與滯納金等附屬性權利義務關係之金錢給

付的義務，卻不包括具有制裁性質之行政罰鍰等金錢給付義務的滿足，後者這部分仍由聯邦行政執行署依照行政執行法規進行。從而，若我國比照上開德國稅捐稽徵程序法規定的程序，稅捐稽徵法也應包括執行程序相關規定。屬於此類，包括行政執行程序之開始與終結，執行異議與救濟程序，金錢債務與金融帳戶的執行，動產與不動產的執行，對其他債權與財產權的執行，對保證人之財產權的執行，擔保品的變價程序，對於金錢債權以外之其他給付的執行、因行為或容忍或不行為之執行等規範。

二、稅捐救濟程序法的改造

在我國稅捐稽徵法中，也包括將復查等作為訴願前置的程序法規在內，此即稅捐稽徵法第 35 條與第 38 條的規定。依此規定，納稅義務人若對稅捐稽徵機關所為之復查決定若有不服者，將再依訴願法及行政訴訟法規定，提起行政救濟程序。

在德國，稅捐行政救濟之前置程序，亦稱法院外救濟程序（Außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren）的規定，係依照該國稅捐通則的規範進行異議（Einspruch），並不依聯邦行政訴訟法提起同樣屬於法院外救濟程序之訴願（Widerspruch）^{（註 3）}，這是因考量到稅捐事件之大量行政事件的特性，也因稅捐事件具有專業性與複雜性，故由原處分機關進行核課處分之異議即我國的復查程序，將比由原處分機關的上級機關進行訴願程序更具有救濟上的實益，得以保障納稅義務人權利之故。然而，在我國之法院外救濟程序，不僅有復查程序，也有訴願程序，並且只有經過訴願程序以後，才得以對核課稅捐行政處分得起由法院管轄之行政訴訟救濟程序。

關於是否採取德國立法，保留稅捐事件之異議即我國復查程序，同時廢止稅捐事件的訴願程序，此項議題在我國應該【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 23 頁】需要進一步討論，蓋因為稅捐事件之法院救濟程序，在我國僅行政訴訟兩個審級，在廢止訴願救濟程序時是否考慮同時增加法院的行政訴訟救濟程序？值得加以探究。目前財政部之訴願審議委員，固因為同時審理來自全國 5 個國稅局中，有關納稅義務人不服復查決定的事件爭議，以其有限人力與外部委員僅具兼任性質者，是否足以處理此種相當多事件之稅捐訴願救濟程序者，雖然頗為可疑，但我國稅捐復查程序，目前在現制上能否實際發揮保障納稅義務人權利功能，也是頗有疑問，蓋因復查委員現制上均由機關內公務員擔任，並未有一定比例之外部委員，期待審議上完全維持中立性有客觀困難，但反面而言，若比照財政部訴願會而聘請外部委員，各地國稅局是否能夠聘請到足額足以瞭解稅捐事件專業的外部委員，又形成另外一個難題。在此同時，復查也需強化其實質審議之功能，方才能擔當救濟人民權利的程序責任，屬不可或缺且必要解決的先決問題，從而，我國之復查與訴願程序彼此間關係，需要先各自強化其救濟程序之功能，爾後再相互協調以後做出存廢的政策性決定。此外，不具法律規範地位之處分更正的程序，必須嚴格限制在僅適用核課處分有誤寫、誤算或計算錯誤等明顯情形，若核課稅捐行政處

分之基礎事實與稅捐稽徵機關所應適用法律見解變更者，不論是補退稅或者是撤銷或廢止變更原處分，均應依照相關之行政程序或救濟程序法的規範為之，特別應注意者是行政程序法中之信賴保護原則與訴願程序法中的不利益變更禁止，須保護納稅義務人在無可歸責於其等事由下對於原先核課之行政處分的信賴。

此外，核課處分之救濟程序的核心問題，在於稅捐行政救濟程序中之訴願或訴訟標的，究竟是如傳統我國實務所採取之爭點主義，或者是應改採按稅捐爭議事件而進行判斷的總額主義，若採後者，對於判決之既判力所及的主體、客體範圍，及我國稅捐稽徵機關在過去實務上，逕命納稅義務人補繳屬同一事件稅款的行政處分，也應作出對應作法的調整，即在總額主義下，每個納稅義務人之每個年度所得稅或期間的營業稅事件，均為單一的訴訟標的，理論上不應分割處理該事件中之個別事項，例如計算所得額之收入與成本費用、計算營業稅銷售額的銷項與進項。對於正進行救濟程序中之核課處分，其核課處分時效是否停止進行？若遭行政法院以課稅事實尚未調查清楚為由而撤銷發回者，原處分是否因此而逾越核課期間而無法從新作成核課處分等問題，均必須一併處理解決。

參、稅捐實體法的改革

一、稅捐債務法規範的全面檢討

稅捐債務法之規範，係指以各稅為名的稅捐法規範，內容主要為依法律規定所形成的稅捐債權債務關係（稱稅捐債務法），這部分涉及到國家利用稅捐法律規範，以分配國民彼此間應盡的稅捐繳納義務。由於我國稅捐債務法規範彼此之間相互無法協調，以致於我國稅捐負擔實際上多數集中在薪資所得類型上，故而全面性檢討我國稅捐債務法規範，應是我國未來討論稅改政策之公共議題的問題重心。以下依稅捐類型，分就各稅捐法規範領域應檢討問題，進行說明。

所得稅法係指規範綜所稅與營所稅的所得稅法，也包括實質上規範應屬所得稅類型的稅法規範，例如土地稅法中的土地增值稅、遺產及贈與稅法的遺產稅與贈與稅，以及所得基本稅額條例的所得基本稅額等。應該調整與修改之法律規範極多，不容易完全列舉，重要者包括是否調整我國兩稅合一制之課稅立法，改為符合國際潮流的兩稅分立（佐以部分減除稅捐負擔的計算方式），同時制訂對屬人性較高之營利事業組織，例如獨資、合【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 24 頁】夥、無限與兩合公司、有限合夥、有限公司、非屬公開發行股份之股份有限公司或者是閉鎖性公司，以法律規定適用穿透原則（Transparenzprinzip），營利事業所賺取之盈餘所得，直接按持股比例計算個人綜所稅的營利所得，並容許當事人改以兩稅分立進行課稅的選擇權；在營利事業內外國股東之間，採分離且固定比例方式計算的課稅，使內外國股東之營利所得的稅負平等。在此前提下，對內外國股東，不論取得者為自然人或法人，也不論是取得股利之營利所得，或者是來

自於證券交易的資本利得，基於稅捐中立原則，應按照前述標準同樣予以課稅；改進我國剛修正通過之不動產交易所得課稅法制，除與土地增值稅進行配合調整以外，兩種稅目均應回歸以納稅義務人交易實際所獲轉售價差作為稅基的計算基礎，不應以虛擬之公告現值的轉售價差，或者是以土地持有期間之長短作為累進稅率適用的根據；在能正確分辨基於量能課稅原則而為之稅基減除，與基於獎勵促進或填補需要而給予稅捐優惠規範前提下，全面檢討我國過去幾近於氾濫而不受節制的稅捐優惠法制，僅在國家必須介入且客觀確實存在應介入理由者（例如市場失靈情況下），以行政補助方式替代稅捐優惠規範，將更能達到政策目的。此因行政補助可直接就獎勵或需要之對象而為給予，稅捐優惠則不然，僅對經營有所盈餘之營利事業才有適用優惠規範的餘地，對已虧損之營利事業即使從事同樣應受獎勵，或基於需要而應受規範適用的事業而言，均將毫無實益。又行政補助可以附條件或負擔方式給予，以確保行政目的達成，但稅捐優惠規範欠缺此種可能性。又行政補助具有財政透明性，可以公開或事後受司法機關檢驗，反之稅捐優惠規範因營業秘密性質不具有透明性，國家收支實際狀況也因此不易據實反應，司法亦不易事後加以審查，且稅捐優惠規範易放難收，讓受優惠規範適用者形成仰賴心態，此種問題情況甚為嚴重；此外，對教育、文化、公益、慈善、宗教等非營利性質之團體或組織適用的免稅規範，也應同時加以檢討，蓋因上開非營利團體所受個人或營利事業所為捐贈，固非屬團體所獲課稅所得，團體當中亦無盈餘分配概念，但若該等團體從事與營利事業具有競爭異議性質的活動，同時也收取相當費用或報酬為對價者，仍應基於稅捐中立性原則予以課稅，對於團體成員因為借用團體資源而享受實質上屬於盈餘分配的利益者，也應對其課徵綜所稅。再者，且前實務上對非營利性質團體或組織有關其財務運用之監督過於薄弱，資訊又不透明，應使其除經會計師查核簽證財報以外，將相關簽證報與財務資料上網進行全面性的公開，以接受公眾監督為宜；此外，所得稅法中擴大書審變相成為隱匿個人之營利所得的書面審核制度，基於量能課稅原則，應予檢討改進；所得就源扣繳制度，扣繳義務之主體與扣繳義務範圍過於廣泛，應予檢討改進；對於資本孳息與資本利得，與勞動力所得課稅彼此之間的關係，也應全面性檢討，蓋除勞動力所獲所得而支付之成本費用，應適當調高額度或給予比例之扣除額以外，對於資本利得與孳息的課稅，基於資本高度的流動性，倘若課徵高額累進稅率者，確實容易出現林院長前文受訪時所提出，擔心產生資金外逃的效應。然而，資本流動之重點其實在於積極尋找在各國或各業之間賺取或增加報酬的投資機會，而非專門只為找尋各國提供給各業之稅捐優惠政策（此僅為其中一個考量的因素），再者，資本利得與孳息若完全不課稅，或者適用過低稅率課稅者，亦將造成此類型之所得與勞動力所得，彼此間在稅捐負擔歧異上的巨大差距，拉大社會階級之間的貧富差距，綜合考量整體因素後，我國仍應對於資本利得與孳息以進行有感的課稅，換言之，除稅基應給予正常反應計算以外，課稅稅率不【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 25 頁】宜過低，作者個人認為，不應低

於綜所稅最高邊際稅率 45% 的一半。在此前提下，對不同類型之資本利得，斟酌實務情況，也可能採用不同固定比例稅率課稅，例如對不動產資本利得，可考慮以較高固定比例稅率例如 25% 或 30% 課稅，對證券交易所得則採例如 20% 或 25% 課稅，使資本自不動產流出而進入證券集中交易市場。當然在稅捐中立性之原則下，仍應盡量使各類型資本利得，適用同樣比例之稅率課徵，以阻絕可能出現的規避行為，又是另外一種立法政策考量，均應參酌。

在財產稅部分，包括土地稅法中的地價稅、房屋稅條例的房屋稅，與使用牌照稅法的使用牌照稅三者。這部分，由於財產稅收入歸屬地方，故傳統上非屬中央提出其稅改政策的目標重點，但實際上，由於上述稅捐立法均由中央立法院所制訂公布，故也應一併考量列入我國稅改政策範圍。此部分，特別是地價稅與房屋稅之分立課稅，係我國稅捐立法過去至今的體例，但考量實務上房屋與土地價格，無法機械式劃分為兩個各別價格，在稅捐法量能課稅應以市價即實價為課稅原則之前提下，吾人建議我國稅改政策主導者，應考慮仿造不動產交易所得稅制的作法，將土地稅與房屋稅合一，亦即，以全面性之重新立法，將土地稅法中之地價稅與房屋稅條例的房屋稅，進行兩個不動產之價格的兩價合一與兩稅合一的課稅立法。此外，因不動產部分，倘若涉及到對納稅義務人提供為自用住宅之房地產進行課稅者，出現對於人民受憲法保障之生存權與對於維繫生存財產進行逐步徵收的憲法疑慮，對此類不動產宜採輕課稅捐方式，或者在定額以下給予免稅地位的規範，此非基於稅捐優惠概念，而是基於生存權保障與量能課稅原則意旨，用以正確計算納稅義務人稅捐負擔能力的法律規範，應予敘明。

在消費稅部分，包括性質屬一般消費稅，由營業稅法規範的營業稅，與性質屬特種消費稅，包括貨物稅條例規範的貨物稅、菸酒稅法規範的菸酒稅、娛樂稅法規範的娛樂稅，與特種貨物及勞務稅條例規定的特銷稅在內。因我國營業稅之課徵，原則上係採取加值型營業稅的計算方式，而此制尤賴營業人進行記帳與收發法定憑證，方能正確計算應課營業稅之銷售額的銷項與進項稅額，故應在實務與立法上，盡力避免准許免開統一發票的規範適用範圍，這些包括小規模營業人或屬營業性質特殊營業人的法定憑證義務，應藉由電子化憑證之方式，強制或鼓勵營業人開立所請電子式的發票憑證，朝向全面性開立發票與記帳的營業稅課稅體制；對於特種消費稅之各種稅目，則應朝向對於環境有害或者是對稀少能源或資源使用的課稅，以全面因應國際之間強化環境保護、維護國民身心健康等政策目的的世界潮流。在交易稅部分，實務上包括證券交易稅條例所課徵的證交稅、期貨交易稅條例所課徵的期交稅，契稅條例規定的契稅，與印花稅法規定的印花稅在內。由於交易稅性質屬於費用稅，故而本應按納稅義務人因為交易所產生成本費用，作為計算系爭交易稅基的課稅基礎，應按交易數量課稅，或者據以改徵交易規費。倘若實務上已同時針對交易行為課徵交易稅與交易規費者，即應考慮將稅費合一，課徵交易規費，廢止交易稅為宜。

二、稅捐制裁法的改造

稅捐制裁法分成稅捐行政罰法與稅捐刑事罰法，前者在我國稅捐實務上，依司法院大法官釋字第 356 號、第 503 號解釋，又分納稅義務人因違反稅法規定協力義務的違章行為罰，與因違章行為而導致出現短漏稅款結果的漏稅罰等，共為 3 種類型。前兩種處罰，即行為罰與漏稅罰，因屬裁罰性處分，故在我國實務上係歸屬行政法院管轄，反之，逃漏稅捐罪、違反代繳與扣繳義務罪、與前兩項犯罪之教唆犯與幫助犯、實際負責人的逃漏稅捐制裁等事【**稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 26 頁**】件，因屬於刑事罰範圍，均歸屬普通法院刑事法庭管轄。實務上，由於納稅義務人真正構成因為逃漏稅捐罪而受到自由型制裁的案例不多，在我國稅捐稽徵實務上，因此可說是以漏稅罰之制裁為中心的制裁法體系。

德國與我國之情形，即有明顯的不同。在德國，行為罰與漏稅罰因其裁罰處分性質，故有別於一般不利益性行政處分，係歸屬普通法院刑事法庭管轄，在整個稅捐制裁體系中，也是以行為人犯逃漏稅捐罪為制裁法之體系的中心，易言之，透過刑事制裁手段，以確保納稅義務人或者是填報稅捐申報書行為人，據實申告所有涉及課稅構成要件的重要事實。

若以此點觀察我國制裁法體系，並欲加以動手改造者，我國除有關裁罰性行政處分之管轄應改動其事物管轄的歸屬以外，還涉及到將整個稅捐制裁法之體系重心，挪移到稅捐刑事罰法中，蓋對法秩序之破壞性與敵對性，基於稅捐刑事罰法，才能發生真正具體之制裁的法律效果。在此觀點下，稅捐稽徵法第 41 條規定應配合前述貳、說明之稅捐稽徵法的改造，重新翻修我國逃漏稅捐罪規範的法定構成要件，在主體構成要件方面，犯罪之主體不僅限於納稅義務人為自己的稅捐，也包括行為人為他人之稅捐而為逃漏稅捐罪客觀構成要件事實的行為（例如公司負責人為公司申報營利事業所得稅），也包括明知為虛偽不實或不完全資料，卻仍為代理申報的稅捐顧問或稅捐代理人在內；在構成要件之客體行為方面，應列入之行為，包括應申報而未申報，已申報卻為虛偽不實，已申報而為不完全申報，均屬該當構成要件行為。此外，對於逃漏稅捐罪行為，應以危害稅捐債權為結果犯，不以實際出現短漏稅款為結果，同時應針對虛偽不實或不完全申報之未遂，以立法明文規定方式加以處罰。至於逃漏稅捐罪之法律效果，應考慮罰金型，或將短期自由刑之易科罰金，改採日額罰金制，並應盡量使其與過去以漏稅罰之方式所發揮制裁的效果相當。在漏稅罰方面，應改變前述司法院大法官解釋之定義，以危害稅捐債權-作為此類結果罰的判斷基準，並在主觀構成要件上，改以重大過失作為主觀構成要件。同時，對漏稅罰之制裁效果，也應揚棄過往以法律訂定依所漏金額之一定倍數為基準的處罰方式，比照前述逃漏稅捐罪的說明，改以日額計算處罰之罰鍰總數的方式以進行制裁。至於，違章行為罰屬納稅義務人嗣後進行逃漏稅捐罪之犯罪行為的前階段行為或稱為預備，在嗣後不構成逃漏稅捐罪，或尚未著手於逃漏稅捐罪構成要件行為，卻已

經被發現進行相關行為的前提下，稅捐稽徵機關對納稅義務人所為違反稅捐法規定所做成的制裁，即應以定額作為裁罰基準，不存在以所短漏之稅額為裁罰基準的規範問題^{註4)}，此類型規範也應同時檢討修正。

肆、結論：稅改成敗關鍵

從本文以上關於稅改政策建議之數點討論與說明即可得知，稅改議題與政策推動有許多涉及到對於現行立法規範的修正與管轄體制的調整，並非法律規範之適用者的稅捐稽徵機關或者是行政法院，僅以解釋方法或甚至是法官造法途徑即可達成。稅改政策之推動必先啟動國會的立法，而在我國啟動國會財稅立法程序者，主要為稅捐法主管機關財政部，乃至於其上級機關行政院，進行積極討論並予以整合，才有可能進行如此大規模範圍稅捐法制改造活動。啟動稅改並非需要等待台灣之經濟好轉或者經濟指標表面數據有利，啟動稅改僅需要一個敢負責任的政府，知道稅捐法制存在根本問題首長與其團隊，願意提出稅改政策目標與必要執行步驟，持續引入與之相關公共議題與政策討論，待對於稅捐法制改造問題形成一定程度社會共識後，勇敢並決斷推動稅捐立法體制【**稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 27 頁**】改造艱鉅工程，並在此過程中能持續面對質疑而作出說明與溝通，以持之以恆毅力推動立法，智慧、勇氣與決心這三者，才是我國稅改政策能否推動成敗的關鍵。吾人深知，眾多之稅捐法制問題，並非在此時一時三刻間就能完全解決，但「千里之行始於足下」，執政者若沒有踏出眼前一步，甚至是體認到必須踏出第一步的重要，則稅改政策所欲達成政策目的，合理分配人民之稅捐負擔與將國家有限財政資源進行有效運用目標，將會永遠沒有達成的一天。

【註釋】

註 1：新聞報導參見，「林全：現階段不推大型稅改」
<http://www.chinatimes.com/newspapers/20160614000060-260202>（瀏覽日期：2016.9.10）

註 2：在台灣，常有人將不相干兩件事，相提併論，並要求選擇其一。例如，有人說追求經濟發展比追求民主更為重要，也有人認為追求生活穩定或有錢，比生活過得有尊嚴更為重要，這些都是相類似的例子。實際上，雖然兩者有時候確實發生衝突，但彼此之間並沒有對立反向關聯性，換言之，這是兩個不同事情，真發生對立時，取決於個人或國家對此之價值與利益平衡的考量而已。同樣道理，也適用在此處，本文認為追求稅改與經濟發展之命題並不互斥，推動稅改與檢討台灣經濟發展是同樣重要的事情。

註 3：在德國，地方稅事件（Kommunalabgabenangelegenheiten）由於不適用稅捐通則規範，故其救濟程序仍回到一般行政程序與行政救濟程序法的規範，參 Seer, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2015, § 22 Rn. 6.

註 4：例如稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定，「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，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得，憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處 5% 罰鍰」，係以「經查明認定」之漏稅「總額」為裁罰基準，不符合違章行為罰的本質。【稅務旬刊第 2341 期，2016 年 10 月，第 28 頁】

