

《財稅法》

- 一、臺灣肥胖人口問題日趨嚴重，也間接造成健保財務負擔，有立法委員提出「國民健康飲食法」草案，擬針對可能造成肥胖、影響國民健康之高糖飲料等消費行為，課徵「高糖飲食健康捐」，並專款專用於提升國民健康飲食計畫上。試分析「高糖飲食健康捐」此一公法上金錢給付義務在財政法上之法律性質為何？（35 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生對於公課概念之理解。
答題關鍵	1.扼要說明財政法上對於公課之分類及其特徵。 2.說明高糖飲食健康捐為何屬於特別公課，並說明是否符合負擔群體之同質性、有責性與用益性，且應提及相關大法官解釋。
考點命中	《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 16 以下。

【擬答】

高糖飲食健康捐性質上似屬用途特定之「目的稅」或「指定用途稅」，理由可說明如下：

(一)財政法上公課之類型及其特徵：

- 1.具有強制性之公法上金錢給付義務，在學理上稱為「公課」。公課可先區分為「稅捐（課）」與「非稅公課」，而非稅公課又可進一步細分為「規費」、「工程受益費」（前二者可合稱為「受益負擔」）及特別公課。
- 2.上述各類型之公課，受益負擔為具有「對待給付性」之公法上金錢給付義務，亦即義務人係因受有特定利益而負有給付受益負擔之義務，而與「不具對待給付性」之稅捐及特別公課有別。
- 3.至於稅捐及特別公課，尤其是「目的稅」（或稱「指定用途稅」）與特別公課，因同樣具備「無對待給付性」及「用途特定」之特徵，因此在區辨上較為不易。對此，大法官釋字第 426 號解釋理由書明示，特別公課係國家基於一定政策目的之需要，對於具備特定關係者課徵之公法上金錢負擔，並限定其課徵所得之用途，而與稅捐不同。
- 4.學理上並指出，特別公課係為達成一定之政策目的（不一定為財政目的），而課予具備同質性、有責性及用益性之負擔群體之公法上金錢給付義務。稅捐則係基於財政目的，或財政收入至少為附帶目的，且係為追求一般性公共利益而徵收。

(二)自題意可知，高糖飲食健康捐不具有對待給付性，故可先排除其屬受益負擔之可能性。茲就其是否符合特別公課之要件，論述如下：

- 1.高糖飲食健康捐係基於維護國民健康、減輕健保負擔而課徵，以透過提高負擔之方式，抑制有礙國民健康之高糖飲食之消費，其具有財政收入以外之一定之政策目的。
- 2.高糖飲食健康捐應專款專用於提升國民健康飲食之計畫，符合特別公課用途特定之特徵。
- 3.高糖飲食健康捐是否係對具備特定關係者課徵，可分述如下：

(1)負擔群體之同質性：

- A.同質性係指負擔特別公課之人必須具備一定之共同特徵，足以與一般大眾區隔，且不應以先天不可改變之特徵作為標準（例如：性別）。
- B.高糖飲食健康捐之負擔群體為「高糖飲食之消費者」，其具有「消費可能造成肥胖、影響國民健康之高糖飲食之行為」此一非屬先天不可改變事項之共同特徵，可通過同質性之檢驗。

(2)負擔群體之有責性：

- A.有責性係指負擔群體與特別公課所欲達成之政策目的具有一定之關連性。
- B.高糖飲食消費者因其消費行為容易造成肥胖，影響身體健康，並間接增加健保負擔，可認為高糖飲食消費者對於高糖飲食健康捐之課徵目的具備有責性。

(3)負擔群體之用益性：

- A.用益性係指特別公課必須為負擔群體之利益而徵收，惟特別公課具備管制誘導目的者，亦可將款項用於負擔群體對之有社會義務之其他群體。
- B.高糖飲食健康捐之用途為「改善國民健康、間接減輕健保負擔」，該利益似屬一般性之公共利益。就此以言，高糖飲食健康捐雖然具有管制誘導目的，其受益對象可不以負擔群體為限，但因該受

益群體已涵蓋全體國民，而非限定於特定群體，從而不符合用益性之要件。

(三)據上所述，高糖飲食健康捐係一具有（附帶性）財政目的、無對待給付性、用途特定，並由公法團體課徵之金錢給付義務，且其欠缺負擔群體之用益性，性質上應非特別公課，而較接近於目的稅或指定用途稅。

(四)另參酌其他國家立法例（例如：英國），針對含糖飲食課徵之金錢負擔，亦經常以「稅」之形式存在，附此敘明。

二、納稅義務人 A 就其所有之不動產，歷年來均於收到繳納通知書後，依限繳納地價稅與房屋稅。

A 自 3 年前開始將房屋出租，但未依規定申報與繳納房屋租賃之個人綜合所得稅，嗣經該管稅捐稽徵機關 B 查獲，除命其補繳綜合所得稅以外，並對其裁處罰鍰。A 主張歷年來於收到地價稅與房屋稅繳納通知書後均依限繳納，就租賃所得則因未收到該管稅捐稽徵機關做成之繳納通知書，故不知有繳納所得稅款之義務，以致漏未依限繳納。試問 B 之上揭補繳綜合所得稅與罰鍰處分是否合法？（30 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生： 1.自動報繳與自行申報稅捐之差異。 2.不知法令而違反稅法上義務者可否處罰。
答題關鍵	1.地價稅、房屋稅之稽徵程序與綜合所得稅並不相同。綜合所得稅原則上是採取自動報繳制度，納稅義務人負有於法律規定之期間內自行申報所得及繳納稅款之義務。 2.行政罰法之裁處期間雖為 3 年，但稅捐秩序罰依稅捐稽徵法之規定，其裁處期間為 5 年或 7 年。 3.不知法令而違反義務者，屬於禁止錯誤，但唯有不可避免之禁止錯誤，方可不予處罰。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 1。 2.《高點財稅法講義》第六回，念台大編撰，頁 31~32。

【擬答】

B 命 A 補繳綜合所得稅及裁處罰鍰之處分均屬合法，理由可說明如下：

(一)補稅處分部分，因 A 違反自行申報、繳納稅款之法定義務，B 應得命 A 補稅：

1. 納稅義務人應於每年 5 月 1 日至同月 31 日，填具申報書，向稽徵機關申報其上一年度之綜合所得總額及相關減免、扣除之事實，並計算其應納稅額，於申報前自行繳納，所得稅法第 71 條第 1 項定有明文。同法第 100 條第 1 項復規定，稽徵機關於核定納稅義務人之結算申報所得額後，應就全年應納稅額減除各項可扣抵、已繳稅額後之餘額，填發繳款書通知納稅義務人繳納（即補稅處分）。
2. 綜合所得稅此種由法律課予納稅義務人於一定期間內，自行申報、繳納稅款義務之稽徵制度，學理上稱為「自動報繳制」；與之相對者，為「發單課徵制」，即由稽徵機關核發繳納通知書予納稅義務人後，納稅義務人始有依通知書繳納稅款之義務。
3. 本題中，A 歷年來均有依稽徵機關核發之通知書繳納地價稅與房屋稅，卻未就其出租房屋之所得申報、繳納綜合所得稅。A 雖稱其係因未收到 B 之繳納通知書，故不知其有繳納綜合所得稅之義務，但綜合所得稅與地價稅、房屋稅不同，後二者為「發單課徵稅捐」，納稅義務人於收到繳納通知書後始負有繳納義務，而綜合所得稅依前揭所得稅法規定係「自動報繳稅捐」，無需稽徵機關作成繳款通知書，納稅義務人即負有自行申報、繳納稅款之義務。
4. 準此以言，A 出租房屋獲有所得，卻未依法辦理綜合所得稅結算申報致有短漏稅捐之情事，B 自得於將 A 各年度之租金併入其所得總額後，命 A 補稅。

(二)罰鍰處分部分：

1. 稅捐秩序罰之裁處期間為 5 年或 7 年，故本件尚未超過裁處期間：
 - (1) 按行政罰法第 27 條第 1 項固然規定，行政罰之裁處權，因 3 年期間經過而消滅。惟稅捐秩序罰之裁處期間依稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 21 條關於稅捐核課期間之規定，為 5 年（有申報）或 7 年（未申報或故意逃漏稅）。由於稅捐稽徵法相對於行政罰法而言屬於特別法，故基於特別法優先於普通法適用之法理，實務上一般認為稅捐秩序罰之裁處期間應為稅捐稽徵法規定之 5 年或 7 年。
 - (2) 依題意所示，A 係於 3 年前開始將房屋出租，故本件無論裁處期間為 5 年或 7 年，應可認為 B 作成之罰鍰處分並無超過裁處期間之問題。
2. A 不得以其不知法令而主張免罰：

- (1)按納稅者權利保護法第 16 條第 2 項規定，納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。
- (2)次按，學理上有認為，在不知法規而違反稅法上義務，即所謂「禁止錯誤」之情形，應區分為「可避免」及「不可避免」之禁止錯誤，並分作不同之處理。如納稅者係因不可避免之禁止錯誤而違反稅法上義務，例如：納稅者未繳納稅款，但當時各區國稅局之間，或者稽徵機關與行政法院之間就課稅與否存有歧見，應得依上揭規定免除其處罰。倘若禁止錯誤係可得避免，則至多僅能視個案情節減輕處罰，而不得完全免除。
- (3)本件 A 既然在市場上出租房屋獲取利益，本應自行掌握相關稅負並瞭解稅法規定；如有疑問，並應詢問稽徵機關或律師、會計師等專業人士。是以，A 雖稱其不知有繳納綜合所得稅之義務而有禁止錯誤之情況，但該禁止錯誤應屬可得避免，故 A 不得據以主張免罰。

三、納稅義務人 A 受僱於某證券商，擔任證券市場分析工作，除獲公司給付薪資報酬外，A 另違反公司內約規定，在其他證券商處開設個人名義之帳戶，用以買賣證券集中交易市場股票，A 並同時於某銀行從事小額黃金現貨買賣交易。A 在申報個人之年度綜合所得稅時，以其所獲公司給付薪資所得新臺幣（下同）100 萬元，並申報證券交易損失 60 萬元，黃金買賣財產交易損失 40 萬元，故計算其個人應稅綜合所得之總額與淨額均應為 0 元，無須繳納綜合所得稅。該管稅捐稽徵機關在接獲 A 所提出之申報書以後，依所得稅法相關規定，分別將上開兩筆損失予以剔除，發單命 A 補繳稅款。試問，剔除 A 所申報之證券交易損失與黃金買賣財產交易損失而命為補稅之行政處分，是否適法？（35 分）

命題意旨	本題旨在測驗考生： 1.是否知悉所得稅法關於證券交易所得之課稅規定。 2.是否瞭解綜合所得總額之計算方式。 3.是否瞭解個人財產交易所得之課稅方式。
答題關鍵	1.證券交易損失依所得稅法第 4 條之 1 之規定不得減除。 2.在計算綜合所得稅總額時，各類所得應獨立計算，不得跨類別扣除損失。 3.財產交易損失得於 3 年內跨年度扣除財產交易所得。
考點命中	《高點財稅法講義》第七回，念台大編撰，頁 27~28、頁 54。

【擬答】

依現行所得稅法之規定，稽徵機關剔除 A 列報之證券交易損失及黃金買賣財產交易損失，應屬適法：

(一)證券交易損失部分：

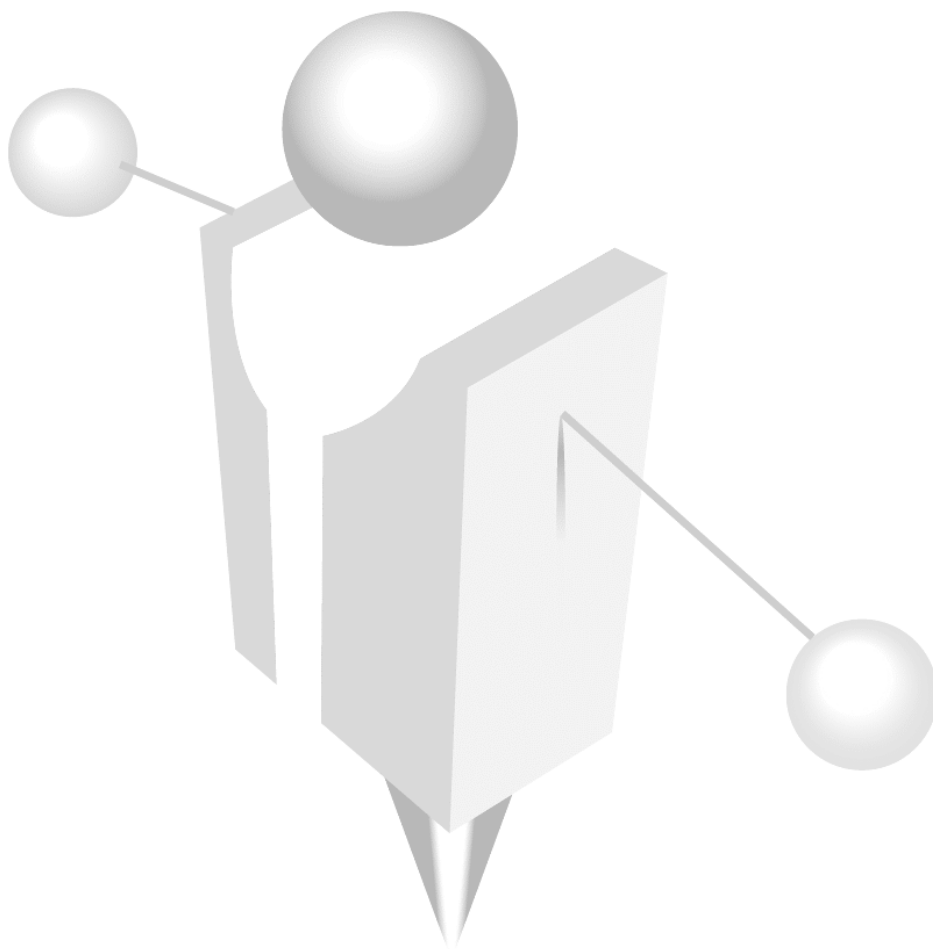
- 1.按證券之買賣雖屬財產交易之一種，惟所得稅法第 4 條之 1 已明文規定，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。考其意旨，無非考量證券交易所得已不計入所得額課稅，則相關之成本、費用及損失亦不得用以減除其他收入。
- 2.本題 A 從事證券交易買賣固然違反公司內約規定，但此非其損失不得扣除之理由。所得稅法第 4 條之 1 既已明文規定證券交易損失不得減除，則稽徵機關剔除 A 列報之證券交易損失 60 萬元，應無違法。

(二)黃金買賣財產交易損失部分：

- 1.按所得稅法第 14 條第 1 項規定，個人之綜合所得總額，以其全年之十類所得（第七類即為財產交易所得）合併計算之。學說上雖有認為，基於綜合所得原則，各類所得既應併同計入所得總額內課稅，則損失亦應容許跨類別扣除，以正確反映納稅義務人之稅捐負擔能力。惟依目前稽徵實務之見解，納稅義務人某一類型之所得如為負數（即受有損失），該類所得之所得額應以 0 元計之，而不得以該損失抵抵其他類型之所得額。
- 2.復按，所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目明文規定，財產交易損失每年度之扣除額，以不超過當年度申報之財產交易所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除或扣除不足者，得以以後 3 年度之財產交易所得扣除之。
- 3.本題中，A 買賣黃金之所得或損失，應屬所得稅法規定之財產交易所得或損失。又依題意所示，A 當年度僅有薪資所得 100 萬元，並無黃金買賣以外之財產交易所得，故其買賣黃金之財產交易損失 40 萬元於當年度並無相應之所得可資減除，僅能留待以後年度減除財產交易所得，且其證券交易損失 60 萬元

亦不得減除，已如前述。是以，揆諸前揭所得稅法之規定，A 於計算當年度綜合所得總額時，其薪資所得應為 100 萬元，財產交易所得為 0 元，所得總額則為 100 萬元。

4. 準此以言，稽徵機關剔除 A 列報之黃金買賣財產交易損失 40 萬元，應屬適法。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！