

# 《財稅法》

一、試說明何謂「非稅公課」，並分析其憲法基礎是否與「稅捐」相同？司法院大法官針對「非稅公課」之相關解釋，是否均僅以「量能原則」為指導原則？（25 分）

命題意旨	稅捐與非稅公課之概念異同及其各自之憲法基礎。
答題關鍵	1. 非稅公課的三種類型：規費、工程受益費與特別公課。 2. 稅捐與非稅公課之憲法基礎可分別從法律保留與平等原則二個面向說明之。 3. 釋字第 676 號解釋針對健保費，固然係以量能原則審查其是否符合平等原則，但在其他非稅公課之徵收，諸如工程受益費（第 212 號解釋）、空氣汙染防制費（第 426 號解釋）、汽車燃料使用費（第 593 號解釋）等，大法官均非以量能原則作為其指導原則。
考點命中	《高點財稅法講義》第一回，念台大編撰，頁 3-9、頁 28 以下。

## 【擬答】

本題涉及「非稅公課之概念」以及「稅捐與非稅公課之憲法基礎」。茲分述如下：

(一) 非稅公課之意義及其常見類型：

非稅公課，顧名思義，乃指稅捐以外之公課。至於「公課」，則係指國家課予人民之強制性金錢給付義務而言。在現行法制上，非稅公課可進一步區分為下列三種類型：規費、工程受益費（前二者合稱「受益負擔」）、特別公課。

(二) 稅捐之憲法基礎：

1. 稅捐法定主義：

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。司法院大法官依據此一憲法條文，逐步在釋憲實務上建立起稅捐法定主義之具體內涵：稅捐之構成要件以及足以影響人民之納稅義務的稽徵程序，均應以法律或經法律明確授權訂定之法規命令定之。

2. 平等原則：

(1) 按國家為獲取財政收入，以維持各項行政機能之運作，固然得課予人民納稅義務。惟納稅義務既然將影響人民受憲法所保障之基本權利（例如：憲法第 15 條之財產權、工作權、生存權），故其非以形式上有法律依據為已足，而應基於憲法第 7 條所揭示之平等原則，合理分配每一位納稅義務人之稅捐負擔。就理論言之，稅捐負擔之分配原則有下列三種可能性：每人均等課稅、量益課稅、量能課稅。

(2) 在上述分配原則中，每人均等課稅原則不顧納稅義務人之各項主、客觀條件，對於每一位納稅義務人均課徵相同數額之稅捐，僅為形式上、齊頭式之平等，核與憲法第 7 條之平等原則所有未符，並不足採。

(3) 再者，由於稅捐通常不與國家之特定支出相為連結（無對待給付性），且國家提供之一般性公共服務又難以量化，致無法精確計算每一位納稅義務人之受益程度，因此唯有在針對「特定之利用關係」或者「造成國家必須額外支出的特定行為」課徵稅捐時，方有量益課稅原則之適用。

(4) 量能課稅原則以每一位納稅義務人之經濟能力或支付能力決定其稅捐負擔，使負擔能力高者負擔較多稅捐，負擔能力低者負擔較少稅捐，符合稅捐係無對待給付性之金錢給付義務的特性，足以貫徹平等原則之意旨。是以，通說向來認為，稅捐之指導原則係以「量能課稅原則」為主，「量益課稅原則」（尤其在地方稅之課徵）為輔。

(三) 非稅公課之憲法基礎：

1. 法律保留原則：

(1) 針對性質上屬於「特別公課」之「空氣汙染防制費」（下稱「空污費」）與「汽車燃料使用費」（下稱「汽燃費」），釋字第 426、593 號解釋理由書均明示，特別公課雖非稅捐，但仍係國家課予人民之金錢繳納負擔，故其徵收目的、對象、用途均應由法律規定，其由法律授權制定者，亦應符合授權明確性之原則，始無違憲法第 23 條之法律保留原則。

(2) 由此可見，非稅公課既非稅捐，則在探究其法律保留之問題時，自應以憲法第 23 條作為依據，尚無同法第 19 條稅捐法定主義之適用。

2. 平等原則：

(1) 按非稅公課與稅捐最大之不同，在於前者應具有財政收入以外之其他原因（故學理上有稱之為「原因者付費制度」），而後者則以負擔義務人有負擔能力，即已足夠。基於此一差異，在非稅公課之課徵，尤應

【高點法律專班】

注意負擔義務人是否具備他人所無之原因關係，如果欠缺此一要素，該非稅公課之課予即可能因「對於相同之事務，為無合理正當理由之差別待遇」，而違反平等原則。

(2)關於性質上屬於「特別公課」之健保費，釋字第 676 號解釋固然係以量能原則作為衡量保險費高低之依據，然而大法官於多數涉及非稅公課之解釋中，多半非以量能原則進行平等原則之審查。

(3)例如：釋字第 426 號解釋理由書認為，國家依據空氣污染防治法徵收之空污費，係本於「污染者付費之原則」而徵收。釋字第 593 號解釋理由書亦指出，汽燃費係為支應公路養護、修建、安全管理之財政需要所開徵，故應以足以反映公路使用量之多寡的方式計徵之，亦即以「用益原則」作為徵收汽燃費之指導原則。

(4)再如：對於「工程受益費」，釋字第 212 號解釋理由書明示，各級政府興辦公共工程，應由直接受益者分擔費用，始符合公平原則，顯然亦非以量能原則作為徵收工程受益費之指導原則。

(四)綜上所述，非稅公課與稅捐之憲法基礎，無論在法律保留或平等原則之面向，均有不同。此外，在釋憲實務上，大法官通常係以量能原則以外之其他原則，諸如污染者付費原則、使用者付費原則等，作為國家課徵非稅公課之指導原則。

二、甲從事營業，未依規定申請稅籍登記，且未於銷貨時依法給與他人憑證，稽徵機關以甲違反稅捐稽徵法第 44 條第 1 項「應給與他人憑證而未給與」、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款「未依規定申請稅籍登記而營業」之漏稅罰規定為由，對甲分別處罰鍰新臺幣（下同）100 萬元與 250 萬元。請問：稅法上協力義務之正當性何在？納稅義務人違反稅法上協力義務之後果為何？前揭分別之罰鍰處分，是否違反一事不二罰原則？（25 分）

#### 參考法條

#### 加值型及非加值型營業稅法【民國 106 年 6 月 14 日修正】

第 51 條 納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：

一、未依規定申請稅籍登記而營業。

二、……。

命題意旨	稅捐法上協力義務之正當性及違反之法律效果、行為罰與漏稅罰之競合。
答題關鍵	1.關於協力義務之正當性，應注意核實課徵原則。 2.有關違反協力義務之法律效果，除學說上經常提及之推計課稅外，還須注意行為罰。此外，納稅法對於推計課稅已定有一般性之規範，有必要援引該條文。 3.至於一行為不二罰，在實務見解部分，一定要提到釋字第 503 號解釋與最高法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議；學說上則多認為，行為罰對於漏稅罰具有補充關係，兩者不可併罰。
考點命中	1.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 8-13。 2.《高點財稅法案例演習班講義》第一回，念台大編撰，頁 24-28。

#### 【擬答】

本題涉及「稅捐法上協力義務之正當性及違反之法律效果」、「行為罰與漏稅罰之競合」。茲分述如下：

(一)稅捐法上協力義務之正當性：

- 1.在稅捐稽徵程序中，稽徵機關依法雖負有職權調查義務（行政程序法第 36 條參照），惟考量稽徵機關必須處理之案件繁多，且關於課稅事實之證據資料多半位於納稅義務人或其他第三人之支配管領範圍內，稅捐法乃課予納稅義務人或其他第三人協力義務，以減輕稽徵機關之行政調查成本，並落實核實課徵原則（釋字第 537 號解釋參照）。
- 2.就此以言，稅捐法上之協力義務除可促進稽徵經濟外，更有助於量能課稅原則之實現。

(二)違反協力義務之法律效果：

1.推計課稅：

- (1)學說上一般認為，納稅義務人違反協力義務，如稽徵機關仍有調查可能，自應續為調查；倘若調查有困難或調查之成本過鉅，則應降低稽徵機關對於課稅要件事實之證明程度，容許以間接證據取代直接證據，而予推計課稅。
- (2)所得稅法第 83 條第 1 項規定，納稅義務人未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得以查得資料或同業利潤標準核定其所得額。民國 106 年底即將施行之納稅者權利保護法第 14 條第 1 項規定，稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，皆

係本於上揭意旨（釋字第 218 號解釋理由書參照）。

## 2. 行為罰：

有鑑於納稅義務人違反協力義務，即有可能引起稅捐核定不正確之危險，因此稅捐法上對於協力義務之違反通常設有行為罰之規定。例如：所得稅法第 107 條第 1 項規定，納稅義務人違反第 83 條之規定，未按時提出各種帳簿、文據者，稽徵機關應處 1,500 以下之罰鍰。

(三) 本題之罰鍰處分違反一事不二罰原則，其理由可說明如下：

1. 按行政罰法第 24 條第 1 項規定，一行為違反數個行政法上義務而同時應裁處罰鍰者，依法定罰鍰最高額者裁處；同條文第 2 項但書規定，相同種類之處罰，如從一重者處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處，明文揭示行政罰之裁處應受一行為不二罰原則之限制。稅捐秩序罰作為行政罰之一種，自有上開條文之適用。
2. 次按，稅捐秩序罰，依其是否按「所漏稅額」進行裁罰，可區分為行為罰與漏稅罰二種，前者係以納稅義務人違反稅捐法上之行為義務作為裁罰要件，後者則以具備處罰法定要件之「漏稅事實」為必要（釋字第 356、503 號解釋參照）。釋字第 503 號解釋理由書進一步指出，納稅義務人違反作為義務之行為，如同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰。
3. 查稅捐稽徵法第 44 條第 1 項，僅以應給予他人憑證而未給予作為處罰要件，故其應屬行為罰，而營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款，依題意所示，則屬漏稅罰之規定。最高行政法院 91 年 6 月份庭長法官聯席會議決議據此認為，上揭處罰條文之構成要件有別，且處罰目的各異，非屬同一行為，兩者併予處罰，並不違反一事不二罰之原則。
4. 學說上亦有認為，稅捐稽徵法第 44 條第 1 項係出於稅捐管理之需要，而營業稅法第 51 條則著眼於國家所受之稅收損失，亦有認為，營業稅法課予營業人辦理營業登記（現已修正為稅籍登記）之義務，帶有經濟管制之目的，稅捐稽徵法之憑證給予義務則係基於財政管制目的，故兩者之處罰目的並不相同，自得併罰之。
5. 惟多數學者認為，稅捐法上各種協力義務，包含設籍義務、帳簿憑證製作、保存、提示義務等，皆係為確保國家之稅捐債權能夠及時且完全實現，此與漏稅罰所欲達成之行政目的並無不同。實則，稅捐法上關於行為罰之規定，係為處罰「已經引起稅捐短漏之危險，但尚未達到發生漏稅結果之程度」的不法行為（類似於刑法上之危險犯），故行為罰對於漏稅罰應具有「補充關係」，如納稅義務人之行為已該當於漏稅罰之要件（類似於刑法上之實害犯），即無再行裁處行為罰之必要。此一見解，顯然較符合釋字第 503 號解釋之意旨，應值贊同。
6. 再查，在稽徵實務上，如果納稅義務人未辦理稅籍登記，其勢必無法開立統一發票予買受人。職是之故，於本題之情形，應將甲未辦理稅籍登記及未給予他人憑證之行為，在法律上評價為一個違反稅捐法上義務之行為。
7. 據上所論，稽徵機關針對甲違反稅捐法上行為義務之一行為，依據具有相同行政目的（確保國家稅捐債權之實現）之稅捐稽徵法第 44 條第 1 項及營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款之規定，分別裁處 100 萬元及 250 萬元之罰鍰，顯然已違反行政罰法第 24 條以及釋字第 503 號解釋所揭示之一行為不二罰原則。

三、甲為公務員，於某年因原訂預售屋完工交屋，乃委託仲介公司 A 將其原有住宅出售，取得房地總價額新臺幣 1000 萬元，並由其中支付 A 公司百分之三新臺幣 30 萬元之仲介費用。試說明甲申報當年度綜合所得稅時，除薪資所得外，有無其他應申報之所得？甲如認其出售房屋價額低於其原購入價格，得否不按財政部核定標準以房屋評定現值百分比計算所得？甲如主張應扣除相關費用，其舉證責任應由稅捐稽徵機關或甲負擔？（25 分）**究！**

命題意旨	綜所稅之所得類型、房地合一所得稅分離課稅、推計課稅與核實課徵、成本費用之舉證責任分配。
答題關鍵	1. 注意房地合一所得稅新制已於 105 年 1 月 1 日上路，由於本題未指明甲出售房屋之年度，故應假設交易年度並分別適用新、舊制作答。 2. 所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項即是在規範第二子題所問之情況。但即使未寫出該條文，也應該提到推計課稅之容許性與核實課徵原則。 3. 所謂舉證責任係指客觀舉證責任而言，通說係依規範有利說分配客觀舉證責任。
考點命中	1. 《高點財稅法講義》補充資料 B4，念台大編撰，頁 4-5。

- |   |
|---|
| 2.《高點財稅法講義》第五回，念台大編撰，頁 13-17。<br>3.《高點財稅法案例演習班講義》第二回，念台大編撰，頁 16-19。<br>4.《高點財稅法案例演習班講義》補充資料 B2，念台大編撰，頁 16 以下。 |
|---|

## 【擬答】

本題涉及「綜所稅之所得類型」、「房地合一所得稅分離課徵」、「推計課稅與核實課徵」、「費用之舉證責任分配」。茲分述如下：

(一)甲依其出售房地之日期，可能須申報「財產交易所得」或者「無其他應申報所得」：

- 1.按民國 105 年 1 月 1 日以前，個人買賣房地者，其交易房屋部分之所得，應列為所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之財產交易所得，併入當年度綜合所得總額課稅；其交易土地部分之所得，則可依同法第 4 條第 1 項第 1 目免納所得稅，但應另外課徵土地增值稅。
- 2.次按，民國 105 年 1 月 1 日以後，個人買賣房地者，除該房地係於 103 年 1 月 1 日以前取得之情形外（仍適用舊制），其房地交易所得應依所得稅法第 4 條之 4 併同課徵所得稅；其買賣自住房屋、土地者，尚且享有新台幣 400 萬元之免稅額，此即所謂「房地合一所得稅制」。然而，房地合一所得稅依所得稅法第 14 條之 5 之規定，係採取「分離課稅」，亦即納稅義務人應於房地移轉登記之日次日起 30 日內，自行申報繳納稅款，免於結算申報時併入綜合所得總額課稅。
- 3.本題中，設若甲係於 105 年 1 月 1 日以前出售房地，其於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，應就交易「房屋」之所得申報財產交易所得；如果甲係於 105 年 1 月 1 日以後，出售其在 103 年 1 月 1 日以後取得，且持有期間未滿 2 年之房地，或者係出售其在 105 年 1 月 1 日以後取得之房地，則其於辦理當年度結算申報時，即免申報房地交易所得。又依題意所示，甲係公務員，除薪資所得之外別無其他所得，故於後者情形，甲應無其他應申報所得。

(二)甲如能提出房地交易有關之證據資料，即可不按房屋評定現值之百分比計算財產交易所得：

- 1.按在不動產交易所得稅舊制之下，僅有房屋必須課徵綜合所得稅，已如前述。惟在不動產交易實務上，房地通常係併同出售，且交易雙方僅會約定房地總價，不會特別就房屋與土地之個別價格另作約定。於此情形，所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項後段規定，個人出售房屋，未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準（例如：101 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），依房屋評定現值之一定百分比核定房屋交易所得。
- 2.稽徵機關依財政部核定標準計算納稅義務人之房屋交易所得額，性質上為推計課稅，其必須以納稅義務人違反協力義務，致調查困難或調查費用過鉅為前提，此觀釋字第 218 號解釋理由書以及納稅者權利保護法第 14 條第 1 項之規定，即甚為明瞭。
- 3.倘若無上述情形，稽徵機關即應依納稅義務人所提出之各種證明文件，核實認定其房屋交易所得額，俾符合量能課稅原則。前揭施行細則條文前段規定，「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得之計算，依法核實認定」，就是本於此一意旨。
- 4.本題中，甲如能提出買入及賣出其原有住宅之買賣契約或類似之證明文件，且該等文件對於房屋之買入及賣出價格均有記載，稽徵機關即應核實計算甲之房屋交易所得額，不得依財政部核定標準以房屋評定現值之百分比進行核定。

(三)甲應就其支付 A 公司之仲介費用負擔舉證責任：

- 1.按稅務案件（含稅捐核定程序與稅捐行政救濟程序）中客觀舉證責任之分配，一般係採取「規範有利說」或「規範理論」。有部分見解認為，所得稅既然係以「所得淨額」作為應納稅額之計算基礎，則應認為構成所得淨額之各個項目（收入、成本、費用等），皆應由稅捐債權人即稽徵機關負舉證責任。
- 2.惟依通說之見解，在規範理論之下，關於課徵稅捐之構成要件事實，屬於權利發生事項，應由稅捐債權人即稽徵機關負舉證責任（納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項參照）；至於減少、免除稅捐之構成要件事實，則為權利障礙或消滅事項，應由納稅義務人負舉證責任。
- 3.本題中，甲為出售房地而支付 A 公司之仲介費用，固可作為費用自其出售房地之收入中扣除（所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 目參照），惟據上所述，甲應該該仲介費用有無支付及其數額負擔客觀舉證責任。

四、A 財團法人醫院為擴充設備，將醫院所接受外界之捐款收入，用以支應購建醫療建物設施、設備等資產，從而享受捐款收入免稅之優惠。事後 A 財團法人醫院於購建年度及其後續年度又將購建費用列為成本費用提列折舊，從醫院所得中扣除，卻遭主管機關否准。請問，主管機關之否准是

否有理由？（25 分）

命題意旨	公益團體捐款收入免稅之性質、客觀淨值原則。
答題關鍵	1. 本題乃自釋字第 703 號解釋簡化而來，因此在作答時，務必援引該號解釋。 2. 釋字第 703 號解釋雖然係以違反稅捐法定主義宣告財政部賦稅署之解釋函令違憲，但於回答本題時，宜從稅捐優惠與客觀淨值原則的觀點切入。
考點命中	1. 《高點財稅法案例演習班講義》第二回，念台大編撰，頁 11-12。 2. 《高點財稅法案例演習班講義》補充資料 B2，念台大編撰，2017 年版，頁 8-10。 3. 《財稅法爭點解讀》，高點文化出版，念台大編著，2015 年版，第十章，頁 13-19。 4. 《高點法觀人月刊》217 期，念台大編撰，〈薪資所得不許核實減除成本費用的違憲爭議——解析司法院釋字第 745 號解釋〉，頁 21-24。

## 【擬答】

本題主管機關否准 A 醫院提列折舊，自醫院所得扣除，應無理由。茲分別從「公益團體捐款收入免稅之性質」、「客觀淨值原則」之觀點，說明如下：

(一) A 醫院以其捐款收入購置醫療建物、設備等資產，係為取得「稅捐優惠」：

1. 按所得稅法第 14 條第 1 項第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（合稱「公益團體」），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依據前開條文之授權所定之免稅標準第 2 條第 1 項進一步規定，公益團體符合一定要件者，例如：經申請登記或立案、不得對捐贈人為盈餘分配、無經營與創設目的無關活動、用於與創設目的有關活動之支出，不低於基金每年之孳息及其他各項收入之 60% 等，其「銷售勞務或貨物以外之所得」，得免納所得稅。
2. 上揭條文之立法目的在於：公益團體具有替代政府履行公行政任務之功能，得減輕國家編列預算及配置人員之負擔，且私人如願投身有利於公眾之事務，應值得鼓勵，爰明定公益團體及其附屬作業組織之所得，得免納所得稅。亦即，公益團體就其「非銷售勞務或貨物之所得」，於符合法定要件時，得免納所得稅，性質上應屬稅捐優惠。
3. 本題 A 醫院以其捐款收入購置醫療建物、設備等資產，並全額列為當年度之資本支出，即係為符合免稅標準中「用於與創設目的有關之支出不得低於收入之一定百分比」的要件，俾取得捐款收入免納所得稅之資格。

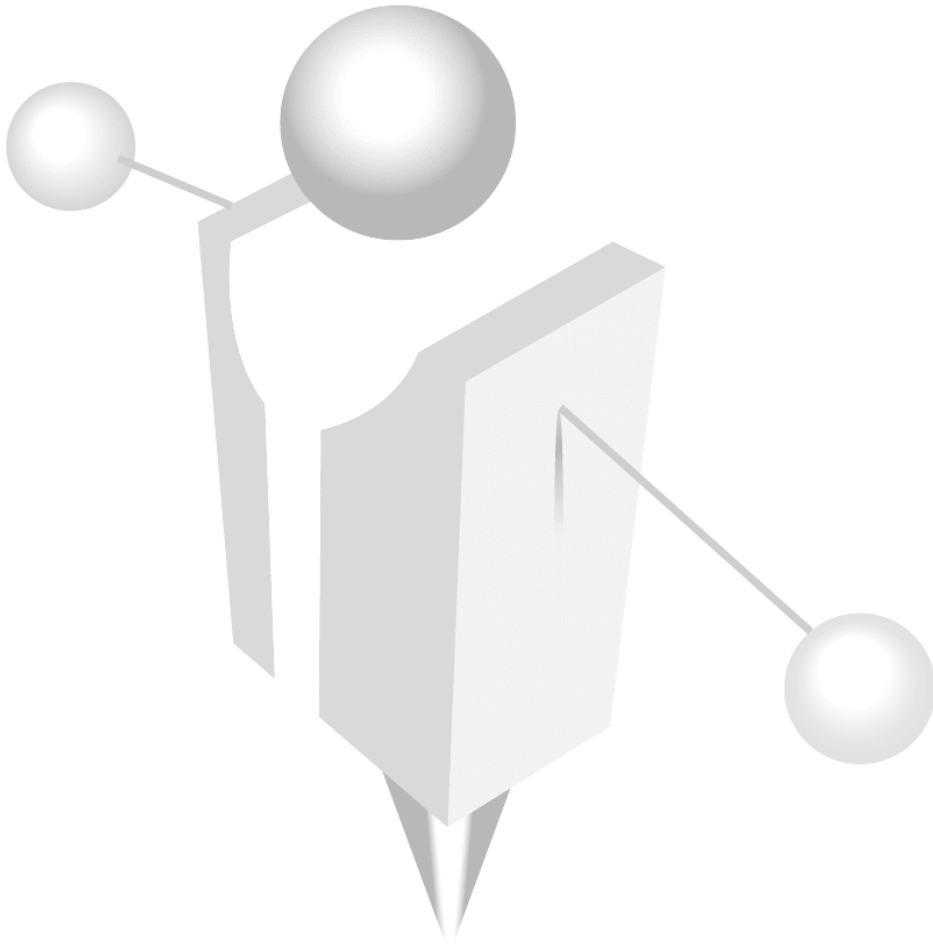
(二) 公益團體就其購置之資產提列折舊作為成本費用之扣除項目，係基於「客觀淨值原則」：

1. 按所得稅法第 71 條之 1 第 3 項規定，公益團體每年度應辦理結算申報，其不符合免稅要件之所得，仍應依法課稅。此外，基於稅捐中立之維護，同時為避免公益團體淪為納稅義務人規避或逃漏稅捐之管道，行政院制定之免稅標準明文將公益團體之免稅範圍限定於「非銷售勞務或貨物之所得」。是以，公益團體有銷售勞務或貨物之所得者，仍應依法申報繳納營利事業所得稅。
2. 次按，所得稅法第 24 條第 1 項規定，營利事業所得額之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接明確歸屬者外，應作合理之分攤。此一條文，明確揭示營利事業所得稅之課徵必須符合客觀淨值原則（釋字第 745 號解釋參照）。
3. 本題 A 醫院自其購置之建物及設備提列折舊，作為其銷售勞務或貨物之成本費用，而自其應稅之收入總額中扣除，即係客觀淨值原則之實踐。

(三) 本題中，A 醫院雖享有雙重稅捐減免，卻無重複扣除成本費用之問題，主管機關否准 A 醫院認列折舊，並不合法：

1. 主管機關否准 A 醫院提列折舊之理由，無非係以 A 醫院已就其購置醫療建物、設備等資產之支出，取得捐款收入免稅之優惠，故 A 醫院如又自該等資產提列折舊，並自其應稅之收入中減除，A 醫院即享有雙重稅捐減免。惟 A 醫院之捐款收入免納所得稅，性質上既屬於稅捐優惠，乃國家基於社會目的而給予 A 醫院之獎勵措施，則其自不影響 A 醫院基於客觀淨值原則，從其應稅之收入中減除相關成本費用之固有權利。
2. 釋字第 703 號解釋理由書亦明示：稅捐主管機關發布之解釋函令規定，財團法人醫院為符合行政院免稅標準之要件，就其購置之醫療建物、設備等資產支出，選擇全額列為購置年度之資本支出者，於往後年度不得再自該等資產提列折舊，乃以命令變更所得稅法第 24 條第 1 項所規定之稅基，違反憲法第 19 條稅捐法定主義。
3. 據上所述，A 醫院所享有之稅捐減免，一為稅捐優惠之性質，另一則係基於客觀淨值原則，兩者本可同時

存在，A 醫院並無重複減除成本費用之情事。主管機關以 A 醫院已享有捐款收入免稅之優惠，否准 A 醫院自其購置之醫療建物、設備等資產提列折舊，違反客觀淨值原則，其處分並不合法。



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！