

大學
用書

2020年增訂三版

稅法 各論 (上)

陳清秀 著



 元照

購書請至：<http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID/11407>

稅法各論

《上》



陳清秀 著



元照出版

搶先試閱版

元照出版公司

三版序

稅法學研究，近年來蓬勃發展，不斷有許多新學者專家加入研究行列，而逐漸呈現豐碩研究成果。加上納稅者權利保護法施行後，財政部及各級稽徵機關課稅觀念也開始重視納稅者權益保護，以確保課稅合法性與合理性，實現稅捐正義，尤其近年來行政法院落實租稅法理之優良裁判也大量增加，對於促進我國現代稅捐法治之革新，著有貢獻，整體稅捐法治朝向合理化發展方向，值得財稅法學界肯定。

然而，我國稅捐法制仍存在不少爭議問題，如何合理解決，仍需要各界集思廣益，尤其有賴財稅法學者專家繼續研究，甚至必須借助於國外進步國家租稅法制與判例學說理論，以掌握其中課稅法理及正當性，才能實行「良法善治」，保障納稅者權益，實現稅捐正義。

本書即主要參考德國、日本（乃至部分美國）稅捐立法例及其判例學說理論，以系統化方式，體系解析國內稅法問題，期能幫助初學稅法者有效能的研究稅法，掌握其中之理論精華。

本書研究方法論，一方面採取法理學之「價值法學理論」，探討課稅正當性，同時採取「自然法學」立場，從事件本質的合理性（課稅之道理或事理），分析稅法問題。最後從「利益法學理論」觀點，進行徵納雙方之利益衡量，期能兼顧徵納雙方利益，公正課稅。此即作者主張之「王道法學理論」研究方法（「天、地、人」三合一之研究方法）（參見作者著，法理學，第二版，2018年）。

本書於2016年2月第二版出版後，所得稅法以及營業稅法均有相當大幅度之修正，相關解釋函令亦有大量更新，包括薪資所得課稅新制、營利所得課稅、有限合夥課稅、國際租稅課稅問題、電子商務課稅等重大課稅問題，均有重大變革，為能配合最新法令內容，並豐富其相關理論，爰進行修正補充。

購書請至：<http://www.angle.com.tw/book.asp?BKID/11407>

本書內容仍有繼續精進空間，相關參考文獻仍可繼續補充，且校對上不周延之處，在所難免，留待日後繼續改善，謹請各方賢達及稅法學愛好者共同雅正。

作者 **陳清秀** 謹誌
於貓空茶園
2020年2月13日



元照出版

搶先試閱版

自序

全體國民均有依法律納稅之義務，課稅案件是每年大量反覆發生，以獲得國家財政收入，支應國家公共任務之財政需要。在課稅過程中，難免發生認事用法不當之情形，因此，稅務訴訟案每年都占國內行政訴訟實務案件之最大宗，值得法學界關心。

有關稅法問題，在租稅法理上應如何處理，較為妥當，值得探討。以往國內稅法學理論研究，較偏重稅法總論之問題探討，至於稅法各論問題，則相對研究較少，尤其對於稅法各論進行系統化與體系化之分析研究，尚不多見，而仍有進一步探討必要。

本書有鑑於此，特別針對稅法學上重要領域，包括各項稅捐種類之性質及其正當性法理基礎、所得稅法及營業稅法等基本問題，進行體系化分析研究，期盼能為國內稅法學研究發展，作出適當貢獻。

本書主要介紹德國及日本稅法學說實務見解，兼及於部分美國稅法學說實務見解，並以之作為符合事件本質合理性要求之「法理」，據以對於所得稅法及營業稅法各項問題，進行解析詮釋，期盼從「事件本質合理性」觀點，探討稅法上各項問題。因此，並未全盤受到現行稅捐法令規定之拘束。

本書惠蒙東吳大學法律學研究所公法組同學王映人、廖柏威、楊逸政、張菡容、倪立晏、吳佳樺、徐晟芬等人熱心參與研討，並經蔣瑞琴律師及黃麗蓉律師協助校對以及蒐集資料，讓本書品質得以提升，特表謝忱。又惠蒙元照出版公司相關編輯同仁協助編輯校對，備極辛勞，謹此致謝。

本書內容仍有精進空間，留待日後繼續改善，謹請各方賢達及稅法學愛好者共同雅正。

作者 **陳清秀** 謹誌
2014年10月7日

目 錄

三版序

自 序

第一章 導 論

壹、稅捐種類的建制原則.....	1
一、概 說.....	1
二、有關稅捐種類（稅目）之建置基本要求.....	3
三、檢 討.....	5
四、稅捐種類構造、稅目種類以及稅收情形.....	7
貳、對於所得及財產的課稅.....	10
一、概 說.....	10
二、對於所得的課稅.....	12
三、對於財產的課稅.....	15
四、對於遺產及贈與財產之課稅.....	20
參、對於所得及財產之使用的課稅.....	26
一、概 說.....	26
二、消費稅.....	27
三、特別交易稅.....	28
四、特別消費稅.....	31
五、特別支出稅.....	32

肆、特別社會目的稅.....	33
一、關稅.....	33
二、特種貨物及勞務稅.....	34
三、能源稅（環境稅）.....	35

第二章 個人綜合所得稅

第一節 概說.....	39
壹、前言.....	39
貳、所得稅法修正沿革.....	39
一、因應縮短貧富差距，進行稅制改革.....	39
二、因應國際化之稅制改革.....	40
三、2014年財政健全方案，修正「完全設算扣抵制」為 「部分設算扣抵制」.....	42
四、2018年所得稅制優化方案，建立符合國際潮流且具 競爭力之公平合理所得稅制.....	45
五、2019年7月修法，以符合憲法平等原則.....	46
第二節 稅捐主體：納稅義務人.....	46
壹、自然人：個人.....	46
一、境內居住者.....	47
二、非境內居住者：限制的納稅義務人.....	49
貳、課稅單位.....	50
一、夫妻合併申報課稅.....	50
二、合併申報義務的法律性質.....	51
三、夫妻分居之申報課稅方式.....	51
四、夫妻合併申報課稅之合憲性問題.....	52
五、夫妻合併申報課稅新制.....	54

第三節 所得稅之稅捐客體	57
壹、所得之概念	57
一、泉源說	57
二、純資產增加說	57
三、市場交易所得說	60
四、現行法所採所得理論	62
貳、課稅所得之問題	63
一、非法所得	63
二、互易之所得：沒有現金或財產的收受之所得	67
三、溢價發行股票所取得之溢額部分，是否為 課稅所得？	67
四、損害賠償	68
參、境內來源所得與境外來源所得	71
一、區分實益	71
二、境內來源所得之認定標準	71
第四節 稅捐客體之歸屬	84
壹、所得之主體歸屬	85
一、實際從事經濟活動者，為所得歸屬者	85
二、各種所得的歸屬之具體判斷	87
三、借用他人名義從事經濟活動	93
四、信託與所得稅	96
貳、所得的歸屬年度之判斷原則	103
一、概 說	103
二、現金收付制	104
三、成本費用與收入配合原則	113



第五節 稅基：課稅所得之計算	113
壹、年度課稅原則	113
一、概 說	113
二、年度課稅制度之緩和	114
貳、客觀的淨額所得原則	116
一、意 義	116
二、成本費用的扣除要件	118
三、費用支出之種類範圍	129
四、業務費用與個人生活費之區別	135
參、各類所得之計算	142
一、第一類：營利所得	142
二、第二類：執行業務所得	144
三、第三類：薪資所得	150
四、第四類：利息所得	167
五、第五類：租賃所得及權利金所得	168
六、第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得	171
七、第七類：財產交易所得	171
八、第八類：競賽獎金所得	183
九、第九類：退職所得	184
十、第十類：其他所得	185
十一、證券交易所得	191
十二、房地交易所得合一課稅制度	200
肆、損益通算	211
一、法理依據	211
二、損益通算的類型	211
三、現行法之規定	212
四、損益通算之限制	213

伍、個人損失之跨年度扣除.....	214
陸、主觀的淨額所得之原則：個人及家庭生活費 所需所得不課稅原則.....	215
一、概 說	215
二、納稅義務人及其配偶之基本生活需要	218
三、納稅義務人所扶養之子女及其他扶養親屬之 基本生活需要	218
四、通常會增加之生活需要之扣除（列舉扣除額）	222
五、異常生活負擔之扣除（特別扣除額）	227
柒、物價變動與實價課稅.....	233
一、物價變動對於課稅之影響	233
二、稅法上因應物價變動之措施.....	234
第六節 稅 率	236
壹、綜合所得，累進稅率制度	236
貳、分開計稅	237
第七節 減 免	238
壹、所得稅法第4條有關免徵所得稅規定.....	238
一、基於量能課稅原則而免稅	238
二、基於社會目的政策而免稅	239
三、基於避免重複課稅而免稅者.....	242
四、基於治外法權而免稅者	243
五、其他理由：獎勵性或員工福利性質之給與	243
貳、重購自用住宅之稅額扣抵	243
第八節 稽徵程序.....	244
壹、結算申報	244
一、所得稅法第71條規定結算申報.....	244
二、死亡之結算申報.....	245

貳、扣 繳	245
一、意 義	245
二、扣繳義務的法律性質	247
三、合憲性	250
四、應就源扣繳之所得種類	255
五、扣繳義務之法律關係	256
六、違反扣繳義務之罰則減輕	258
參、核 定	259

第三章 營利事業所得稅

第一節 納稅義務人	261
壹、營利事業	261
一、無限制的納稅義務人	262
二、限制的納稅義務人	264
貳、公益團體	265
第二節 所得歸屬年度之判斷： 收益、費用之認列基準	266
壹、收益之認列基準	266
一、概 說	266
二、收益認列基準，應參酌交易習慣以及契約種類之 特殊性，保留適度彈性認定空間	267
三、適用類型	268
四、特殊適用類型	274
五、權責發生制的配套措施	279
貳、成本費用與損失之認列基準	280
一、權責發生制與費用收益對應原則	280
二、費用（債務）發生的判斷標準	281

三、一般營業費用之認列基準	282
四、損 失	284
參、成本費用與收益對應原則	286
一、概 說	286
二、營業成本：適用成本與收益對應原則	287
第三節 營利事業所得之計算	288
壹、概 說	288
◎營利事業所得額之計算原則	288
貳、收入的計算	293
一、概 說	293
二、投資收益	296
三、資本交易之所得溢價	298
四、資產之評估收益	299
五、退稅款等	301
六、有價證券之轉讓損益	301
七、公司負責人等使用款項設算利息收入	305
八、應付款未支付，而時效完成者，應轉列收益	306
九、不良債權之收入實現金額	307
參、成本費用的計算	309
一、成本費用的認列原則	309
二、營業成本	322
三、固定資產的折舊費用	333
四、遞延費用	344
五、資產之評估損失	348
六、交際費	349
七、員工分紅及董監事酬勞	354
八、捐 贈	355
九、投資損失	358

十、準備金	360
十一、稅 捐.....	365
十二、以往年度損失之扣除（盈虧互抵）	370
肆、隱藏的盈餘分配.....	374
一、概 說	374
二、要 件	375
三、隱藏的盈餘分配之典型行為.....	377
四、舉證責任.....	380
五、法律效果.....	381
伍、特殊行業之所得計算方式	383
一、國際運輸及境外公司來臺技術服務， 得採「概算所得」課稅	383
二、國外影片事業之所得額	385
陸、概算所得	386
一、同業利潤標準	386
二、出售房屋土地之課稅計算方式.....	386
第四節 稅 率	389
第五節 兩稅合一制度及其廢止	389
壹、法人獨立課稅之法理	389
貳、兩稅合一之立法理由	390
一、股利所得的重複課稅	390
二、扭曲企業財源的籌措方式	390
三、扭曲企業盈餘分配的決策	391
四、檢 討	392
參、2014年財政健全方案，修正「完全設算扣抵制」 為「部分設算扣抵制」	392
一、設算扣抵之原則.....	393

二、兩稅合一之適用範圍.....	393
三、設算扣抵之主要內容.....	395
肆、2018年所得稅制優化方案，廢除兩稅合一制度， 改採股利所得課稅新制.....	398
伍、未分配盈餘之課稅.....	399
一、立法目的.....	399
二、未分配盈餘之計算.....	399
陸、不合常規之股權移轉調整補稅或一併處罰.....	408
一、所得稅法第66條之8.....	408
二、所得稅法第14條之3.....	413
第六節 有限合夥法人之課稅.....	416
壹、前 言.....	416
貳、有限合夥組織之特殊性.....	417
一、概 說.....	417
二、我國有限合夥之法律性質.....	418
參、有限合夥法人之課稅.....	419
一、現行有限合夥法人之課稅方式.....	419
二、有限合夥股東之課稅方式.....	425
第七節 公益慈善機關團體所得之免稅與課稅.....	430
壹、概 說.....	430
貳、公益團體免稅適用標準.....	431
一、歷史沿革.....	431
二、公益團體之免稅適用要件.....	431
三、公益事業所得，原則上免稅.....	435
四、收益事業所得，原則上應課稅.....	437
五、檢 討.....	438

參、公益團體所得額之計算及查核.....	438
肆、宗教團體之免稅.....	439
一、免辦結算申報要件.....	439
二、非屬銷售收入之情形.....	440
三、屬銷售收入之情形.....	440
伍、祭祀公業應否課徵營利事業所得稅.....	441
一、未辦財團法人登記之祭祀公業.....	441
二、已辦財團法人登記之祭祀公業.....	441
第八節 國際租稅.....	441
壹、概 說.....	441
一、國內法的立法措施.....	442
二、國際租稅條約或協定.....	442
貳、雙重課稅之排除.....	449
一、國際間重複課稅之類型.....	449
二、排除（避免）雙重課稅的方法.....	450
三、我國立法例.....	454
參、對於非居住者及國外營利事業之所得課稅.....	459
一、來源地原則.....	459
二、所得之計算.....	460
三、課稅方法.....	460
肆、對於利用租稅天堂避稅的防制對策.....	463
一、租稅天堂之意義.....	463
二、租稅天堂之租稅對策.....	465
伍、移轉訂價稅制.....	472
一、問題的提出.....	472
二、移轉訂價稅制的防制方法.....	473
三、移轉訂價之適用原則.....	479

四、交易價格之調整.....	480
五、對應的調整：交易相對人方之調整.....	481
六、調 查.....	481
陸、跨國關係企業費用分攤稅制.....	483
一、問 題.....	483
二、在稅法上是否認列費用之判斷標準：獨立企業原則..	483
三、適用範圍.....	484
四、除外情形.....	485
五、勞務費用之計算方法.....	486
柒、過少資本稅制.....	488
一、概 說.....	488
二、過少資本稅制之規制方法.....	488
三、過少資本稅制（固定比率法）之運用.....	492
四、我國過少資本稅制之實施.....	494
第九節 電子商務交易所得之課稅.....	498
壹、電子商務交易之意義.....	498
一、概 說.....	498
二、電子勞務銷售模式.....	499
貳、電子商務交易之課稅原則.....	500
一、電子商務交易之課稅原則.....	500
二、電子商務交易特殊性之因應稅制.....	501
參、電子商務交易所得之課稅.....	502
一、稅籍登記.....	502
二、電子商務交易之法律性質：貨物或勞務？.....	502
三、電子商務交易之所得課稅.....	504



第十節 稽徵程序及處罰.....	525
壹、暫 繳.....	525
一、預估報繳.....	525
二、逕行核定暫繳稅款.....	526
三、免予暫繳.....	526
貳、結算申報.....	527
一、申報義務人.....	527
二、結算申報之種類.....	529
參、申請適用所得稅協定.....	533
肆、調 查.....	534
伍、核 定.....	535
陸、罰 則.....	535
一、滯報金與怠報金.....	535
二、短漏報所得之處罰.....	536
三、未分配盈餘申報義務違反之處罰.....	537
四、其他違反協力義務之罰則.....	537
五、不當虛增股東股利、盈餘之處罰.....	537
六、納稅代理人及營業代理人違規之處罰.....	538

第四章 所得基本稅額制度

壹、概 說.....	539
貳、基本稅額.....	539
參、適用範圍.....	540
一、營利事業之適用除外.....	540
二、個人之適用除外.....	542

肆、營利事業基本稅額.....	543
一、基本所得額之計算.....	543
二、營利事業基本稅額之計算.....	545
三、繳納.....	547
四、稅捐規避之調整.....	547
伍、個人之基本稅額.....	548
一、個人基本所得額.....	548
二、個人之基本稅額之計算.....	555
陸、基本稅額之申報.....	556
一、申報.....	556
二、短漏報之處罰.....	557
柒、過渡期間之補救措施.....	559

第五章 營業稅法

第一節 稅捐主體與稅捐客體.....	561
壹、概說.....	561
一、沿革.....	562
二、採取消費型增值稅.....	562
三、多階段增值型營業稅.....	565
四、稅額計算方式：進項稅額扣抵法.....	565
五、良善稅務行政.....	566
貳、稅捐主體.....	567
一、納稅義務人.....	567
二、課稅主體之除外：執行業務者.....	577
參、稅捐客體.....	578
一、在國內銷售貨物或勞務.....	578
二、營業人無償的給付.....	597

三、進口貨物或勞務之行為	601
四、稅捐客體的認定	605
五、稅捐客體之發生	607
六、稅捐客體之除外：免稅	608
第二節 稅捐客體的歸屬、稅基與稅率	615
壹、稅捐客體的歸屬	615
一、概說：納稅義務人之判斷	615
二、信託與營業稅	621
三、課稅期間及其歸屬	626
貳、稅 基	629
一、在給付之交換，為銷售價格	629
二、在互易行為	633
三、在無償等視為銷售行為	637
四、在進口行為	638
五、課稅衡量標準之調整與變更	639
六、差額課稅模式	644
七、推計課稅	647
參、稅 率	648
一、加值型營業稅之一般稅率	648
二、按營業總額課稅之特種稅率	649
三、外銷貨物或勞務，零稅率	652
肆、進項稅額	658
一、概 說	658
二、進項稅額扣抵之要件	659
三、進項稅額不准扣抵之情形	664
四、退稅請求權	677
伍、稽徵程序	679
一、稅籍登記義務	679

二、統一發票制度.....	680
三、稅捐之申報及繳納.....	688
四、課稅處分.....	690
第三節 營業稅法之罰則體系.....	693
壹、概 說	693
一、處罰法定主義.....	693
二、從新從輕原則.....	694
三、責罰相當性原則.....	695
貳、營業稅法上罰則類型.....	696
一、行為罰	696
二、漏稅罰	702
參、漏稅罰之處罰要件.....	704
一、必須發生漏稅結果.....	704
二、因果關係存在.....	715
肆、一行為不二罰	716
一、稅捐秩序罰上一行為之判斷.....	716
二、行為罰與漏稅罰之關係.....	717
三、一行為不二罰之類型.....	718
伍、違章事實之認定與舉證責任.....	722
一、違章主體之認定.....	722
二、實際交易對象之舉證責任	723
三、違章處罰程序上之推估	726
陸、漏稅罰之免罰	731
一、自動報繳免罰.....	731
二、進貨取得非實際交易對象發票，前手已經被補稅 處罰者免罰.....	731
三、逃漏稅之基礎銷售行為已經解約回復原狀， 免處罰漏稅罰.....	732

柒、逃漏稅行為之類型.....	732
一、借牌營業（借牌承包工程）：未辦營業登記而營業...	732
二、營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票， 作為進項憑證申報扣抵銷項稅額案件之處理原則.....	734
三、合作契約約定出名營業人與逃漏稅.....	738
四、非法銷售發票.....	741
捌、處罰程序保障.....	741
玖、結論：建議.....	742
一、增訂第19條之1.....	742
二、增訂第51條第3項.....	744
參考文獻.....	745
附 錄	
一、稅法各論期中考試模擬試題.....	759
二、稅法各論期末考模擬試題.....	767
三、歷屆國家考試稅法考古題.....	775



第一章

導 論



壹、稅捐種類的建制原則

一、概 說

稅捐又稱租稅，以支應國家公共財政需要使用。依據《康熙字典·禾部·七》對於「稅」之解釋，引用《周禮·天官·司書》「凡稅斂，掌事者受法焉。」《前漢·食貨志》：「有賦有稅。稅謂公田什一，及工商虞衡之入也。賦共車馬甲兵，士徒之役，充實府庫，賜予之用。稅給郊社宗廟百神之祀，天子奉養，百官祿食，庶事之費。」

我國自古以來，即重視稅制合理化。例如孟子盡心上篇曰：「易其田疇，薄其稅斂，民可使富也。」道德經第七十五章貴生章：「民之飢，以其上食稅之多，是以飢。」、「荀悅曰。古者什一而稅。以爲天下之中正也。今漢民或百一而稅。可謂鮮矣。然豪彊（強）富人。占田逾侈。輸其賦太半。官收百一之稅。民收太半之賦。官家之惠。優於三代。豪強之暴。酷於亡秦。是上惠不通。威福分於豪強也。今不正其本。而務除租稅。適足以資富強。」¹主張應經由合理稅捐負擔，以平均社會財富，避免貧富懸殊。

依據官方統計，我國賦稅負擔率（Tax-to-GDP ratios）（即賦稅收入占國民生產毛額的比重，包含社會安全捐²），約在18%至20%

¹ 史書東漢《前漢紀》《孝文皇帝紀下》篇，<https://ctext.org/all-texts/zh?filter=424694>，瀏覽日期：2019年12月24日。

² 我國社會安全捐之編算，以OECD稅收分類及解釋性指南作為依循準則。依據OECD標準界定之我國社會安全捐統計範圍包含勞工保險、就業保險、公教人員保險、農民健康保險、全民健康保險、軍人保險、國民年金保險、軍公教人員退休

2 ● 稅法各論（上）

之間起伏，2015年至2017年分別為18.6%、19.5%及18.8%³。財政部認為與歐美先進國家比較⁴，我國的平均國民稅捐負擔率，不但在已開發國家中屬較低者，縱使與亞洲國家相比仍然是比較低，我國的納稅人與國際間相比，所負擔的稅負其實並不算重⁵。

在此所謂「國民稅捐負擔率」係指政府賦稅收入占國民生產毛額的比率，或政府賦稅收入占國民所得比率，是用來衡量一國國民租稅負擔輕重的標準，比率愈高，表示國民稅捐負擔就愈重⁶。稅捐負擔率高低不代表政府財政良窳及國際競爭力高低，稅捐負擔率之重要性不在於高低，而在於是否合理並能切合國家整體建設及經濟發展需要⁷。

在稅捐國家中，一個國家的財政收入，主要應仰賴稅捐，而非其他財政收入。依據2011年政府統計，我國政府財政收入來源主要有稅、費、捐、債四項，稅每年約1.6兆元（2018年增為2.3兆元），費（各項社會保險費用，統稱為「社會安全捐」）每年約1兆元（2017年增為1.1322兆元⁸），捐（菸品健康捐、公益彩券社會福利

撫卹基金（新制）、勞工退休基金（新制）、勞工退休基金（舊制）、私立學校教職員退休撫卹離職資遣儲金等共11項保險及退休基金。2019年5月13日財政部新聞稿，自本（108）年起創編並按年發布「社會安全捐」統計，95年至106年編算結果預定於6月17日公布，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=statdot84060>，瀏覽日期：2020年2月13日。

³ 參見財政部稅務入口網，稅務小常識，國民租稅負擔之說明，<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/417/5792586571079918315?tagCode=>，瀏覽日期：2019年12月22日。

⁴ OECD國家在2017年平均稅捐負擔率為34.2，如與其他國家租稅負擔率比較，我國18.8，南韓26.9，美國27.1，法國46.2，德國37.5，日本（2016年）30.6（OECD Revenue Statistics 2018, p. 20, https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-en，瀏覽日期：2020年2月13日）。

⁵ 同註3。

⁶ 同註3。

⁷ 2011年10月25日財政部賦稅署新聞稿，關於財政部就我國租稅負擔率等之說明，<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>。

⁸ 2019年5月13日財政部新聞稿，95年至106年我國社會安全捐統計，<https://www.mof.gov.tw/singlehtml/384fb3077bb349ea973e7fc6f13b6974?cntId=statdot84061>，瀏覽

捐) 每年約600億元，並適時視需要「舉債」支應⁹。

由於稅捐是無對待給付的金錢負擔，人民對於開徵新稅目或加重稅捐負擔，通常無法加以支持，因此，政府有關機關容易將稅捐負擔，轉化成以其他公課名義，尤其受益負擔方式課徵，以爭取人民支持。

二、有關稅捐種類（稅目）之建置基本要求

一般認為有關稅捐種類（稅目）之建置原則，應符合經濟的合理性以及法治國家原則之合理性要求，具體言之，應符合下列四項要求¹⁰：

(一)正義（公平）與效率

稅捐合理性的前提，首先必須建立在符合正義的基礎上。一項不公不義的稅目，違反法治國家原則，不符合憲法人權保障之要求，縱然該項稅目符合其他課稅的理想因素，例如稅源豐富又便於徵收，仍不應採取。蓋「君子愛財，取之有道。」國家課稅收入也應以符合憲法的手段為之，不得以違憲的課稅方法獲得財政收入。釋字第696號解釋理由書即指出：「立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。」

有關稅捐正義之最重要指標，應為稅捐平等原則，亦即課稅應符合量能課稅原則，相同的經濟上事實關係，應負擔相同的稅捐，其中維持課稅的中立性要求，不僅符合稅捐平等原則，也可以符合提高經濟上效率的要求，因為課稅要求對於納稅人從事經濟活動之決定，保持中立性，以確保公平競爭¹¹。

日期：2020年2月13日。

⁹ 2011年10月25日財政部賦稅署新聞稿，關於財政部就我國租稅負擔率等之說明，<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>。

¹⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 5 ff.

¹¹ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 7.

4 ● 稅法各論（上）

稅捐的負擔原則上應保持中立性（Wettbewerbsneutralität）的原則，亦即不應變更營業的公平競爭關係。如果對於競爭同業課以不公平的稅負，而違背平等原則時，則亦違反競爭的中立性。稅捐中立性原則也要求對於稅捐之課徵，不應影響私經濟部門（消費者及生產者）從事經濟活動之經營決策，避免影響私經濟部門的資源配置。包括企業組織形式、銷售流程長短等¹²。競爭中立性的侵害，如果具有合乎事理的理由時，其雖然違反憲法第7條之平等權規定，但可依據憲法第23條規定加以正當化時，則仍為法之所許。

（二）稅源豐富（包括彈性）

稅捐以獲得財政收入為目的，故稅目之選擇，應能獲得廣大財源，最為理想。

然而在此應注意課稅僅能「參與分享」國民之經濟活動成果，而不應採取國庫主義觀點，無視於納稅人之經濟上負擔能力，否認稅捐體系對於經濟上之影響作用，甚至於殺雞取卵，動搖納稅人賴以從事經濟活動之根本，導致妨礙經濟成長。因此德國稅法學者 Johanna Hey 教授主張應使稅捐體系彈性化（Flexibel），儘可能在不修改稅法的情況下，能夠讓稅捐體系回應經濟狀態之變動，因為政治上之紛擾，導致要修法符合經濟上變動之環境需要，經常是不可能的任務。因此，學者有主張應可建立「課稅要件之彈性化」（sog. built-in-flexibility），亦即使稅捐收入可以在無庸修法之下，配合景氣調整，而發揮穩定景氣作用¹³。

（三）非顯著性（包含便利性）

所謂非顯著性，是指人民對於其稅捐負擔並無感覺或極少感

¹² 在財政學上，稅捐中立性原則，是指要求稅捐之課徵不應改變財貨或勞務的相對價格，避免扭曲市場經濟最適資源配置，及發生政府所收稅收之貨幣價值，遠低於人民因為納稅所產生不快樂感覺之貨幣價值，而產生「損失」的情形。此一損失，在財政學上亦稱為租稅的無謂損失、超額負擔或福利成本（徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，2005年，頁317以下）。

¹³ Johanna Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 9.

覺，例如間接消費稅（營業稅等），稅捐負擔已經隱藏的內含在銷售價格中，而在消費活動過程中，即已被課稅，買受人通常較無感覺稅捐負擔，故不具顯著性，且具有便利性。反之，在直接稅以及採取累進稅率的所得稅，人民感覺稅捐負擔特別強烈，而具有顯著性。

（四）可行性（或實用性）：包括明確性、透明性、簡單性、廉價性

稅制對於徵納雙方均應具有可行性及實用性，課稅要件應當簡單明瞭，體系分明，讓人民容易理解，使租稅負擔透明化，並且徵收稅捐的成本費用應儘量降低，提高其成本效益¹⁴。

三、檢 討

上述四項稅捐的合理性因素，其中正義以及稅源豐富，可歸屬於「實質的合理性」；而非顯著性以及可行性，則可歸類為「形式的合理性」。直接稅例如所得稅，比較能實現量能負擔的公平課稅原則，而且稅源也豐富。但相對的讓納稅人明顯感受稅捐負擔的痛苦，缺乏非顯著性；也因計算複雜，不夠透明簡便，而欠缺實用性。

反之，間接稅例如營業稅，則具有非顯著性、實用性，且稅源也豐富，但因間接稅轉嫁給消費者負擔，卻無法考量消費者個人的經濟上負擔能力情況，比較不符合量能課稅之稅捐正義要求，因此，在某種程度上，以犧牲稅捐正義為代價¹⁵。雖然如此，間接稅連結所得及財產之使用（消費行為），仍可適度表彰其經濟上負擔能力，只是應特別注意對於基本生存權所需貨物或勞務之消費使用，應減輕課稅（例如各國對於醫療服務，通常給予減免營業稅之措施），以保障人民身體健康之基本生存權利¹⁶。

在法治國家中，間接稅可能侵蝕稅捐正義的基本要求。而在所

¹⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 12 ff.

¹⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 16.

¹⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 3 Rz. 70.

6 ● 稅法各論（上）

得稅，由於其較能實現稅捐正義，又稅源豐富，故傳統上認為屬於最理想之稅制，學者有尊稱之為「諸稅之女王」（Königin der Steuern）¹⁷。

然而我國所得稅法，主要稅收仰賴對於薪資所得者之勞動所得之課稅¹⁸，對於資本利得之所得，則基於國際間租稅競爭考量，為獎勵投資、吸引外資等因素，從輕課稅，加上海外所得也僅按照基本稅負（稅率20%）課稅，導致富有之人的資本所得，並未能充分加以掌握課稅，甚至安排成海外所得而減免稅捐。又在財產稅，不動產持有相關地價稅以及房屋稅之稅負也相對偏低¹⁹（導致有利於房地產之炒作），不動產移轉之土地增值稅，也無法漲價歸公²⁰，因此，所得稅法以及不動產之財產稅制，也並無法真正徹底的反映量能課稅原則。

由於各種稅目，通常無法兼顧上述稅捐的形式合理性以及實質的合理性，而無法滿足上述稅捐種類建制的四項基本要求，因此，學者指出多元化的「多種稅制體系」（Vielsteuersystem）才是理論上最好的稅制，因為這樣各種不完美的稅捐種類組合結果，可以發揮截長補短的相互彌補作用。有關「稅捐的混亂」或稅法欠缺秩序導致不合理現象，並不是來源於其實現稅捐正義以及稅源豐富但同時相對較為複雜而欠缺實用性、並讓人明顯感受稅捐負擔的情形，

¹⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 16.

¹⁸ 依據財政部財稅資料中心97年度綜合所得稅申報核定統計資料，薪資所得占各類所得合計數比例為71.14%，薪資所得應納稅額占全部綜合所得稅應納稅額比例51.02%，薪資所得者之租稅負擔相對占主要部分（2011年1月5日財政部賦稅署新聞稿，<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=61236&ctNode=407>）。

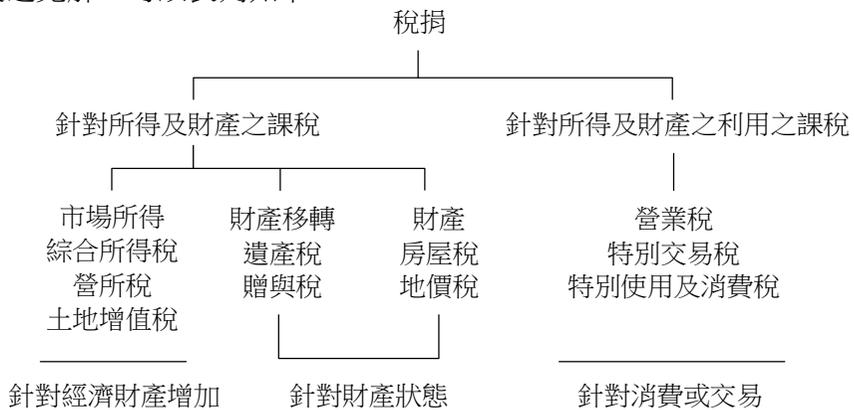
¹⁹ 99年度全國公告地價占一般正常交易價格僅21.96%，地價稅稅收630億元，房屋稅稅收582億元，分別占地價總額及房屋現值總額1.07%及1.57%，推估該二稅目稅收占市價百分比約為地價稅0.23%及房屋稅0.31%，與其他國家比較（美國1%~4%，日本1.4%），相對偏低（2011年10月25日財政部賦稅署新聞稿，關於財政部就我國租稅負擔率等之說明，<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>）。

²⁰ 99年度全國課徵之土地增值稅稅收733億元，稅收占土地漲價總額百分比為21.9%，稅收占市價百分比為17.3%（2011年10月25日財政部賦稅署新聞稿，關於財政部就我國租稅負擔率等之說明，<http://www.dot.gov.tw/dot/home.jsp>）。

而毋寧是主要在於其課稅完全無法符合上述四項基本要求，亦即其課稅導致不正義的結果，又以具有顯著性以及欠缺實用性為代價的情形，才是其問題之根源²¹。

四、稅捐種類構造、稅目種類以及稅收情形

有關稅捐種類以稅捐客體加以分類，如參考德國學者Tipke/Lang教授之見解，可以表列如下：



資料來源：本圖表資料主要參考自：Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 29.

我國稅目種類如加以區分，可表列如下（財政收支劃分法第8條及第12條）：

國 稅	一、所得稅。 二、遺產及贈與稅。 三、關稅。 四、營業稅。 五、貨物稅。 六、菸酒稅。 七、證券交易稅。	一、所得稅總收入40%、營業稅總收入減除依法提撥之統一發票給獎獎金後之40%及貨物稅總收入10%，應由中央統籌分配直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）。 二、遺產及贈與稅，應以在直轄市徵起之收入50%給該直轄市；在市
-----	--	--

²¹ Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 21. Aufl., 2013, § 7 Rz. 17.

8 ● 稅法各論（上）

	八、期貨交易稅。 九、礦區稅。	徵起之收入80%給該市；在鄉（鎮、市）徵起之收入80%給該鄉（鎮、市）。 三、菸酒稅，應以其總收入80%按人口比例分配直轄市及臺灣省各縣（市）；2%按人口比例分配福建省金門及連江二縣。
直轄市及縣（市）稅	一、土地稅，包括下列各稅： （一）地價稅。 （二）田賦。 （三）土地增值稅。 二、房屋稅。 三、使用牌照稅。 四、契稅。 五、印花稅。 六、娛樂稅。 七、特別稅課。	土地增值稅，在縣（市）徵起之收入20%，應繳由中央統籌分配各縣（市）。

2018年度我國全國稅收淨額表

稅收類別	單位：千元
總計	2,386,944,903（2兆3千8百69億餘元）
一、稅課收入	1,638,783,873（1兆6千3百87億餘元）
（一）國稅	
關稅	120,056,787（1千2百億餘元）
所得稅	1,077,079,297（1兆0千7百70億餘元）
營利事業所得稅	567,944,689（5千6百79億餘元）
綜合所得稅	509,134,609（5千0百91億餘元）
遺產及贈與稅	31,824,830（3百18億餘元）
遺產稅	21,378,098（2百13億餘元）
贈與稅	10,446,732（1百04億餘元）
營業稅	415,408,541（4千1百54億餘元）
貨物稅	180,111,430（1千8百01億餘元）

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法各論／陳清秀著. -- 三版. -- 臺北市：
元照， 2020.04

冊； 公分

ISBN 978-957-511-290-5（上冊：平裝）

1.稅法 2.論述分析

567.023

109001962

稅法各論《上》

5C178RC

作 者 陳清秀
出 版 者 元照出版有限公司
100 臺北市館前路 28 號 7 樓
網 址 www.angle.com.tw
定 價 新臺幣 800 元
專 線 (02) 2375-6688
傳 真 (02) 2331-8496
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司
出版年月 2014 年 11 月 初版第 1 刷
2020 年 04 月 三版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-957-511-290-5

大學
用書

稅法各論 (上)

- 一、本書對於所得稅法及營業稅法進行理論體系分析探討，可使讀者理解各項稅法的基本概念及其背後之基本法理，並培養讀者解決稅法問題之能力。
- 二、可作為大學講授稅法教科書，亦可供法官、律師及實務界人士辦案之參考，並可作為準備國家考試稅法科目之參考用書，具有理論及實用價值。



元照出版公司

地址：台北市館前路28號7樓

電話：02-2375-6688

網址：www.angle.com.tw



5C178RC

ISBN 978-957-511-290-5



9 789575 112905

定價：800元



元照網路書店



元照讀書館