

冠恒聯合會計師事務所叢書

最新稅法與實例解說

法律邏輯分析與體系解釋（下冊）

張進德博士 著



購書請上：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=11115>

最新稅法與實例解說

－法律邏輯分析與體系解釋

(下冊)



張進德 編著



元照出版

搶先試閱版

元照出版公司

邱序

租稅法學，兼跨財務會計及法律專業，法令典章繁多蕪雜，問題艱深、領域浩瀚，相關法規及法律解釋，或常有晦澀難解。法律學者，每因拙於財會數演而苦於難入堂奧：財稅碩彥則因法律專業素養較為淺顯，以致法理融貫或有未足。有識之士，無不深切體認，兼融聯結財會及法律二項專業，提昇其綜合完整素養，應是茁壯我國財稅法學的不二法門，個人亦深有同感。

進德兄，勵學飽學而又理論實務兼融之士也，其學歷為會計博士，經濟碩士及會計碩士，其經歷則行政官員、會計師而租稅法學教授。進德博士一手創立「冠恆會計師事務所」，近三十餘年的實務工作，累積無比深厚的財稅法律實務經驗；以此為基礎，不斷鑽研探索並長年在台北、中正、東吳、文化等大學講授租稅法理及實務，蜚然有聲，著作等身。所謂學理實務、融會貫通，所學所用、相得益彰者，進德兄實是當之無愧。尤其難能可貴的是，進德兄為堅實融貫財會及法律二大學問領域，以租稅法學先進三十餘年之歷鍊，毅然投身國立中正大學法律學研究所攻讀法律碩士、博士，其弘遠前瞻、淬勵精進之意志及魄力，令人欽佩，更足為年青學子及後進學人楷模。個人深信，以進德兄之聰穎勤奮，假以時日，在租稅法學領域，必可因成功融塑二個專業而綻放異彩，建構風姿獨特的法學經典。

「租稅法與實例解說」(五版增訂)，為進德博士之代表力作，更是濃縮萃取三十餘年教學研究之精鍊鉅著。全書凡十七章，內容涵蓋租稅法學之各個領域，由總論而至各論，體例嚴謹，井然有序。各部門之租稅法域，兼及綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅、貨物稅、遺產稅、贈與稅、土地增值稅、地價稅、房屋稅、及契稅等，依序分別章節，反覆論評。課稅

2 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

原理、稽徵程序、稅負減抵及行政救濟程序配合穿插其間，彰顯租稅法律之程序正義，自是卓有意義。五版新修增列司法院大法官解釋及行政法院判例之論述評析，致力理論與實務之交流融合，促進法令條規解釋適用的合理妥適，為領航本書的中心堡壘，固是值得特別推薦。防除惡稅殘存、杜免刦貧濟富，為進德教授針砭興革我國租稅法制之職志，亦值國人給予嘉許激勵。余通讀全文一遍，瀾灊之際，發現全書詞句優美，文筆通順，凡有論述，深入淺出，見識精到，足為有志研討之初學者，循序前進，漸登稅法殿堂。至於勾勒體系，評駁時弊，亦多見解精闢，詳盡中肯，足見進德博士三十餘年來用功之勤、涉獵之深及成就之非凡。

個人任職台灣省政府訴願審議委員會當時，有幸結識進德兄，誠是人生旅程上之奇緣、亦是莫大福報。進德兄於訴願會委員任內，醉心研討而又盡職負責，竭力審議而又盡心維護民眾權益及公平正義，個人想不印象深刻或由衷佩服，實也至為困難，多年來個人得與進德兄逐漸相知相惜絕非偶然。進德博士以窮鄉僻壤之清寒子弟，不斷奮發圖強、力爭上游，半工半讀而學業事功兼顧，夙興夜寐而學歷經歷併進，其情境及過程，與個人頗為神似，惟其成就之猶勝於個人者却不知凡幾，私衷至為敬仰而感念。茲進德教授，因本書行將梓，以謙沖虛懷，請序於余。余本不敢僭越而奢妄言序，但欣見張兄堅苦卓絕之人生境遇，却是力學有成，為緬懷同是一路披荊斬刺之人生歷程，並策勵來茲繼續相互共勉，謹弁數語，以資見證，並誌紀念。

邱聰智
二〇〇六年四月
于考試院

增修訂九版自序

本書八版發行後至今，所得稅法歷經多次條文修正，已然稍為減輕中低階層之租稅負擔，並稍降低納稅人對惡稅之不滿（如綜所稅就讀大專院校可申報教育學費特別扣除額僅二萬五千元為例，實際上私校之學雜費十萬元，足證目前仍是惡稅）。再者，受中美貿易大戰之影響，不少於中國大陸之台商陸續回台投資，因此，有海外資金回台投資專法等相關稅法之增修立法。

又我國於民國 88 年即公布行政程序法、93 年公布行政罰法等，攸關人民權益之法律相繼立法，本應對納稅人權益有進一步之保障。然於行政法院審判稅捐訴訟案件時，仍認為稅法為特別法，優先適用行政程序法等法律，造成這些良法美律被行政法院沒收，而束之高閣。為能有效而合理、合法保障納稅者權利起見，乃於民國 105 年 12 月 28 日公布「納稅者權利保護法」，並於第 1 條即明文規定為特別法，藉以落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序。

本版除根據增修法規(包括財政部所發布之重要解釋函令)及納稅者權利保護法規定予以修正外，並增加不少實例解說，方便讀者對艱深稅法易於瞭解，進而得心應手於租稅規劃。因而本書篇幅增加不少，為方便攜帶閱讀，乃以「上、下」冊方式印行。

本書之成，首先感恩亞洲大學創辦人蔡長海博士（也是中國醫藥大學董事長）、校長蔡進發博士之提攜與支持，得以在亞洲大學極優良之研究環境執教。又作者早年任職財政部稽核組時，並承蒙當時政大會研所所長鄭丁旺博士、東吳企管系主

4 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

任高孔廉博士之邀約，得以講授稅法課程，教學相長。之後民國 95 年起迄今，中興大學法律系主任李惠宗博士之安排，得以講授稅法總論及稅法各論，使稅法和行政法得以融會貫通。又法學泰斗邱聰智委員於本書第五版發行時賜序鼓勵，由衷感激！

張進德
謹識於 2019 年父親節



元照出版

搶先試閱版

增修訂八版自序

租稅制度（Tax Systems），乃以經濟、財政理論分析國家設計課徵哪些稅目，其稅率、課稅範圍、租稅優惠、稽徵程序等事項，以達財政收入、經濟發展、社會公平以及便利原則等租稅政策。而稅法則以法規範將租稅制度以法律明文規定，作為對納稅義務人課稅之法律基礎，亦即是憲法第 19 條規定「人民有依法納稅之義務」；而此「法」是法律、法規命令，抑行政規則（財政部公布之解釋函令）？且行政程序法第 4 條規定「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」。換言之，稅捐稽徵機關必須依法律才能課稅，且此稅法必須符合憲法原則，及行政程序法、行政罰法等規定。惟台灣現行各稅法，如所得稅法等大多公布於民國五十年初，當時之白色恐怖軍權獨裁時代，稅法條文充分顯露封建觀念，將納稅義務人當成客體，而非主體（納稅主體），任由課稅主體予取予求，而未考慮訂定「依法納稅」、「依法課稅」之法，必須符合權力分立、憲法原則、行政法法理。如臺中高等行政法院 104 年度訴字第 360 號判決，對原告之系爭三年度之營業收入僅三千餘萬元，卻被國稅局依財政部 103 年 5 月 1 日台庫酒字第 10303412890 號函補徵一億六千餘萬元本稅，另裁罰三億二千餘萬元罰鍰未能撤銷，即是明證。

筆者早年任職財政部稽核組，實際從事稅捐稽徵實務多年，並取得經濟碩士、會計碩、博士及法律碩、博士之學位，對「稅法」及「租稅制度」之研析乃終生興趣及使命。本書從民國 68 年發行迄今，每一版本均隨環境需要大幅修正。尤其本版以憲法原則、行政程序法法理論述，以拋磚引玉動機，期望現行違反憲法、行政法法理的租稅法規能儘速修正，尤希望財政部官員們，勿存「心中僅有稅收」的盲目愛國行為，而棄「權

6 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

力分立」、「法律保留原則」於不顧，動輒「發布解釋函令」作為課稅依據的違憲行為。

本書之成，荷承亞洲大學創辦人蔡長海博士（亦為中國醫藥大學董事長）及校長蔡進發博士一生無私奉獻高等教育之使命，不但以讓「亞洲大學」成為亞洲地區之「哈佛大學」為職志（英國「泰晤士報高等教育專刊」已連續數年將私立亞洲大學及私立中國醫藥大學入榜亞洲地區大學百大排名，2015 年台灣共 11 所大學入榜，其餘 9 所均為國立大學，如台大、清華等校），並提供極為優良的教學及研究環境，使筆者得以從事著作及教學，才有本書之成。又筆者就讀中正法律研究所碩、博士期間，承蒙台灣法學基金會謝哲勝董事長、勞動部郝鳳鳴政務次長、中正法學院蕭文生院長、鄭津津主任、台灣法律資訊中心施慧玲主任、中興法律系李惠宗主任及廖大穎主任等老師指導、鼓勵，師恩難忘。最後特別感恩前台灣省訴願會主任委員、前考試委員邱聰智博士，長期以來之鼓勵、教誨與提攜。邱委員不僅學識淵博、法學泰斗、望重士林，尤其筆者於民國八十年代擔任台灣省政府訴願委員期間，親自體驗其堅持公平、正義之精神，深感敬佩。今筆者有幸承蒙亦師亦友之邱委員予本書第五版發行時惠序指正鼓勵，萬分感激！

張進德

謹識於 2016 年清明節

目 錄 (下冊)

第十三章 加值型及非加值型營業稅法	1
第一節 營業稅之基本概念.....	1
壹、營業稅之意義	1
貳、立法理由.....	1
第二節 構成要件.....	2
壹、人的要件.....	2
貳、物的要件.....	5
第三節 法律效果.....	71
壹、獎勵	71
貳、處罰	71
第四節 釋例	80
第十四章 營利事業所得稅	85
第一節 營利事業所得稅之基本概念.....	85
壹、營利事業所得稅之意義	85
貳、會計基礎及會計年度	85
參、帳簿憑證.....	86
第二節 構成要件.....	94
壹、人的要件.....	94
貳、物的要件.....	95
第三節 法律效果.....	227
第四節 釋例	227
第五節 房地合一課徵所得稅－營利事業部分	228
第六節 從金流及相關事證查核營利事業之收入、成本及費用	233
第十五章 所得稅之徵收	235

II 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

第一節 扣繳	235
壹、扣繳性質	235
貳、扣繳義務人	236
參、扣繳原則	237
肆、扣繳申報	243
第二節 綜合所得稅之申報與繳納	246
壹、申報單位	246
貳、申報內容	246
第三節 營利事業所得稅之申報與繳納	248
壹、暫繳申報	249
貳、結算申報	252
參、變更會計年度申報	256
肆、決算申報	256
伍、清算申報	257
陸、盈餘申報	258
第四節 調查及核定	261
壹、綜合所得稅	261
貳、營利事業所得稅	262
第五節 稅款之繳納、退還及滯納處分	265
壹、稅款繳納	265
貳、稅款退還	265
參、滯納之處分及加計利息	265
第六節 法律效果	266
壹、獎勵	266
貳、處罰	267
第十六章 反國際租稅規避法制概說	279
第一節 移轉訂價	279

目錄 III

壹、總則	280
貳、常規交易原則	288
參、決定常規交易結果之方法	300
肆、申報及調查時應提供之資料	318
伍、預先協議訂價	336
陸、稽徵機關之調查及處理方式	342
柒、移轉訂價稅制之缺失	344
第二節 反自有資本稀釋	344
壹、總則	345
貳、關係人之負債及業主權益之範圍	347
參、申報時應揭露相關資訊及應備妥之資料	352
肆、調查及相關調整	353
伍、釋例	353
第三節 受控外國公司（CFC）所得課稅制度	354
壹、營利事業及其關係人持有低稅負國家或地區投資收益之認列	355
貳、營利事業認列受控外國企業所得適用辦法	357
參、個人及其關係人境外關係企業營利所得之計算及規定	360
肆、個人計算受控外國企業所得適用辦法	363
第四節 居住者認定原則	366
壹、外國法律設立實際管理處所在中華民國境內之營利事業之課稅	366
貳、實際管理處所適用辦法	368
第十七章 所得基本稅額條例（最低稅負制）	373
第一節 最低稅負制之基本概念	373
壹、最低稅負制之意義	373

IV 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

貳、立法理由	373
第二節 構成要件	374
壹、人的要件	374
貳、物的要件	375
第三節 法律效果	386
第四節 釋例	387
第十八章 特種貨物及勞務稅條例（又稱奢侈稅）	391
第一節 特種貨物及勞務稅之基本概念	391
壹、特種貨物及勞務稅之意義	391
貳、立法理由	391
第二節 構成要件	391
壹、人的要件	391
貳、物的要件	392
第三節 法律效果	405
第四節 釋例	407
第十九章 貨物稅條例	409
第一節 貨物稅之基本概念	409
壹、貨物稅之意義	409
貳、性質	409
第二節 構成要件	409
壹、人的要件	409
貳、物的要件	410
第三節 法律效果	433
第四節 釋例	435
第二十章 娛樂稅法	439
第一節 娛樂稅之基本概念	439
壹、娛樂稅之意義	439

貳、性質	439
第二節 構成要件.....	439
壹、人的要件.....	439
貳、物的要件.....	440
第三節 法律效果.....	444
壹、獎勵	444
貳、處罰	445
第四節 釋例	446
第二十一章 證券（期貨）交易稅條例.....	447
第一部分 證券交易稅條例.....	447
第一節 證券交易稅之基本概念.....	447
壹、證券交易稅之意義.....	447
貳、性質	447
第二節 構成要件.....	447
壹、人的要件.....	447
貳、物的要件.....	448
第三節 法律效果.....	452
壹、獎勵	452
貳、處罰	452
第四節 釋例	453
第二部分 期貨交易稅條例.....	454
第一節 期貨交易稅之基本概念	454
壹、期貨交易稅之意義.....	454
貳、性質	454
第二節 構成要件.....	454
壹、人的要件.....	454
貳、物的要件.....	455

VI 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

第三節 法律效果	457
壹、獎勵	457
貳、處罰	457
第二十二章 租稅減免	459
第一節 投資抵減	459
壹、緒論	459
貳、產業創新條例之研究發展投資抵減	460
參、生技新藥產業發展條例之研究與發展及人才培訓 投資抵減	468
肆、生技新藥產業發展條例之創立或擴充投資抵減	469
伍、促進民間參與公共建設法之投資抵減	469
陸、獎勵民間參與交通建設條例之投資抵減	472
柒、新市鎮開發條例之投資抵減	473
捌、都市更新條例之投資抵減	474
玖、發展觀光條例之投資抵減	475
第二節 加速折舊	476
壹、中小企業發展條例之加速折舊	476
貳、所得稅法之加速折舊	476
參、新市鎮開發條例之加速折舊	477
第三節 投資損失準備之提撥	477
第四節 輔導遷廠之獎勵	478
第五節 其他租稅優惠	478
第六節 境外資金匯回管理運用租稅優惠	491

第十三章 加值型及非加值型營業稅法

第一節 營業稅之基本概念

壹、營業稅之意義

所謂營業稅，係針對貨物或勞務在移轉過程中，就其交易金額或加值額所課徵之租稅。營業稅大致可分為兩大類，一類是對營業人所銷售貨物或勞務之銷售額課稅，另一類則僅對加值額課稅。

一、對銷售額課稅

依營業稅法第 21 條至第 23 條規定，對金融業、特種飲食業（如夜總會、酒家）、小規模營業人等，係對其銷售額課稅。

二、對加值額課稅

係對營業人於銷售貨物或勞務之過程中，僅對其加值額（即所創造出來之財貨價值）課稅，亦即以加值額為課徵客體。如乙公司向甲公司進貨每件 1,000 元，然後乙公司銷售予消費者每件 1,400 元，則以加值額部分計 400 元，課徵營業稅。

現行加值型及非加值型營業稅法大致係對加值額課徵營業稅，稱為一般稅額計算，少部分係對其銷售額課徵營業稅，如金融業、特種飲食業等，稱為特種稅額計算，故我國營業稅法稱為「加值型及非加值型營業稅法」。

貳、立法理由

營業稅係對我國境內外之公營、私營或公私合營之事業，以及機關團體或其作業組織有對外營業者，自製造、批發以至

2 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

零售各階段發生之營業行為，所課徵之多階段銷售稅。但按各階段之營業總額課徵有重複課徵、稅上加稅、違反租稅中立及增加外銷貨品成本，影響我國產品之對外競爭能力，妨礙國內經濟之發展。為改正前述缺失及加強進銷之間相互勾稽，於民國 75 年 4 月 1 日改制為「加值型營業稅」，直至民國 90 年 7 月 9 日修法公布「營業稅法」正名為「加值型及非加值型營業稅法」。

第二節 構成要件

壹、人的要件

一、課稅主體

依財政收支劃分法第 8 條規定，「營業稅」為國稅。稅收歸屬於中央政府，由財政部所屬各地區國稅局直接徵收。

二、納稅主體

納稅義務人，係依稅法規定應負申報並繳納稅捐義務之人。由於營業稅為消費稅，且具有向買受人轉嫁之性質，因此就加值稅而言，銷售者實際上並無負擔租稅，故為一種間接稅。依加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 2 條規定，營業稅之納稅義務人如下：

(一) 銷售貨物或勞務之營業人

依營業稅法第 2 條規定：「銷售貨物或勞務之營業人」為納稅義務人。又依營業稅法第 6 條對營業人之定義，為下列情形之一者，均稱為營業人：

1. 以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。

2. 非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者。
3. 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。
4. 外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人。

從上述營業稅法所規定之納稅義務人及營業人之立法精神，可歸納如下：

1. 銷售貨物或勞務之主體為自然人者，非納稅義務人。如：
 - (1)肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務。
 - (2)農、漁民銷售其收穫、捕獲之農、林、漁、牧產物、副產物。
 - (3)漁民銷售其捕獲之魚介。
2. 不以營利為目的或對外有營業之主體為限，即使不以營利為目的，只要有銷售貨物或勞務行為之事業組織，均為營業人，依法課徵營業稅。

如某政府機關之員工消費合作社，雖非營利事業，但有對外營業行為者，則仍為營業人，須課徵營業稅。換言之，非營利事業亦可能為營業人。

(二) 進口貨物之收貨人或持有人

依營業稅法第 41 條規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，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。」而關稅法第 6 條規定：「關稅納稅義務人為收貨人、提貨單或貨物持有人」，但為方便稽徵執行起見，排除提貨單持有人。換言之，即進口貨物之收貨人或持有人為營業稅法所明定之納稅義務人。又依關稅法施行細則第 3 條規定：「進口貨物之收貨人，係指提貨單或進口艙單記載之收貨

4 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

人。所稱貨物持有人，指持有應稅未稅貨物之人。」

進口貨物，原營業稅法規定不須於進口時即課徵營業稅，而於國內銷售時才課徵營業稅，惟財政部卻於民國 90 年建議修法，規定進口時即須課徵營業稅，並由海關依法代徵。但營業稅係消費稅，依法理應於銷售（消費）時才須課稅，如此修法，不無爭議。

【實務見解】營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第 2 項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力¹。

(三) 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。因為外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，因其不屬營業稅法第 6 條定義之營業人，自非營業稅法第 2 條規定之納稅義務人，爰規定由其所銷售勞務之買受人為納稅義務人。但外國國際運輸事業在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，特規定以代理人為納稅義務人，以資週全。

(四) 第 8 條第 1 項第 27 款、第 28 款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他

¹ 大法官釋字第 367 號。

用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

(五) 外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務²予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用（三）規定。係鑑於網路交易蓬勃發展，我國境內買受人利用網路向境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織購買電子勞務情形日益普遍且頻繁。依現行營業稅法第36條規定，國內買受人倘利用網路向前開外國事業、機關、團體、組織購買電子勞務，係責由買受人負繳納義務，買受人為自然人者，課稅依從成本相對較高；又網路交易訊息隱密難以掌握買受人消費情形，不易掌握稅源，爰增訂本條，俾利掌握稅源，並簡化稽徵作業。

貳、物的要件



元照出版

搶先試閱版

一、實體要件

(一) 課稅客體

依據營業稅法第1條規定：「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」。由此條文可知，我國營業稅係採「屬地主義」，即其銷售貨物或勞務必須在中華民國境內，方予以課徵營業稅，如營業人在國外設有分支機構者，該分支機構在國外銷售貨物或勞務之行為，則非屬營業稅課稅範圍。

【實務見解】營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物

² 電子勞務係一種利用數位化技術予以儲存及轉化供使用之服務。凡利用網路或其他電子方式提供，由買受人以網路傳輸下載儲存至電腦設備或行動裝置（手機、平板）運用，或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動溝通、遊戲等數位型態使用，均屬電子勞務之範疇。

6 最新稅法與實例解說-法律邏輯分析與體系解釋

或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。又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，亦經本院釋字第 420 號解釋在案。財政部 79 年 6 月 4 日台財稅字第 790661303 號函釋示：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定期間退會者，准予退還；未屆滿定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第 1 條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第 7 條平等權及第 19 條租稅法律主義，亦無牴觸³。

而此保證金，並非票價，亦非代價，財政部卻以解釋令規定須課稅，大法官亦解釋尚無違憲，有討論空間。

茲介紹如下：

1. 銷售貨物

(1) 銷售貨物之定義

營業稅法第 3 條參照民法第 345 條規定，對銷售貨物予以定義為「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者。」又銷售貨物所取得之代價，並不以價金為限，參照民法第 398 條規定，包括以貨物與他人交換貨物或勞務之行為。

(2) 在中華民國境內銷售貨物之認定

由於營業稅係採屬地主義，僅對在中華民國境內銷售貨物或勞務才課稅。營業稅法第 4 條對此加以規定，以區別應

³ 大法官釋字第 500 號。

否課徵營業稅，其規定如下：

- ①銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。
- ②銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內。

(3)視同銷售貨物

依營業稅法第3條第3項規定，有下列情形之一者，視為銷售貨物：

- ①營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。以「時價」開立發票。
- ②營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。以「時價」開立發票。
- ③營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。以實際代購價格開立發票。
- ④營業人委託他人代銷貨物者。以約定銷售價格開立發票。
- ⑤營業人銷售代銷貨物者。以約定受託代銷價格開立發票。

而營業稅法施行細則第47條規定，本款所定視為銷售貨物，包括海關拍賣或變賣扣押物、擔保品、逾期不報關、不繳納關稅或不退運貨物在內，及法院拍賣或變賣貨物在內。

以上情形，在性質上並無「銷售行為」，但立法政策「視為銷售行為」須開立發票，以利稽徵機關建立營業稅資料庫，及進銷相互勾稽，遏止逃漏稅，並處以重罰（營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額，於法定申報期限前經查獲者，應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅

額繳納稅款，並按該稅額處 5 倍以下罰鍰。但處罰金額不得超過新臺幣 100 萬元。1 年內經查獲達 3 次者，並停止其營業。），而此行爲尚無逃漏稅，卻處重罰，是否符合比例原則，不無爭議。

(4) 視爲銷售之例外

①依營業稅法第 3 條之 1 規定，信託財產移轉或處分有下列情形之一者，不視爲銷售：

- A.因信託行爲成立，委託人與受託人間。
- B.信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。
- C.因信託行爲不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。

②非以營利爲目的之事業、機關、團體、組織及專營免稅貨物或勞務之營業人，有第 3 條第 3 項第 1 款或第 2 款規定情形，經查明其進項稅額並未申報扣抵銷項稅額者，不適用該條項有關視爲銷售之規定。

2. 銷售勞務

(1) 銷售勞務之定義

依營業稅法第 3 條對銷售勞務之定義爲，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，爲銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。又提供勞務所取得之代價並不以價金爲限，故應包括以勞務與他人交換貨物或勞務之行爲。但執行業務者及個人受僱提供勞務，不納入營業稅課稅範圍，以明文排除之。

而營業稅法施行細則第 5 條規定，營業稅法第 3 條第 1 項及第 2 項所稱取得代價，包括收取價金，取得貨物或

勞務在內。又營業稅法施行細則第 6 條規定，營業稅法第 3 條第 2 項所稱執行業務者，係指指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產師（士）、醫事檢驗師（生）、程式設計師、精算師、不動產估價師、物理治療師、職能治療師、營養師、心理師、地政士、記帳士、著作人、經紀人、代書人、表演人、引水人、節目製作人、商標代理人、專利代理人、仲裁人、記帳及報稅代理人、書畫家、版畫家、命理卜卦、工匠、公共安全檢查人員、民間公證人及其他以技藝自力營生者。

(2) 在中華民國境內銷售勞務之認定

依營業稅法第 4 條規定，有下列情形之一者，係在中華民國境內銷售勞務：

- ①銷售之勞務係在中華民國境內提供或使用者。
- ②國際運輸事業自中華民國境內載運客、貨出境者。
- ③外國保險業自中華民國境內保險業承保再保險者。

(3) 視爲銷售勞務

有關視爲銷售勞務之認定原則，比照視爲銷售貨物之規定。

【實務見解】財政部中華民國 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函說明二釋稱：「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，……應依法報繳營業稅。」逾越 74 年 11 月 15 日修正公布之營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅

義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應不予適用⁴。

財政部函釋對政府補助偏遠地區大眾運輸之補貼，明知非提供勞務之代價，卻規定須課徵營業稅，驗證「財政部心中只有稅收，沒有法律」之思考模式。

3. 進口貨物

依營業稅法第 5 條對進口貨物之定義為，貨物有下列情形之一者，為進口：

- (1) 貨物自國外進入中華民國境內者。但進入保稅區之保稅貨物，不包括在內。
- (2) 保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區者。

但營業稅是消費稅，既然是消費稅就應該是對消費行為時點來課稅。而進口貨物時還沒有消費，財政部卻為稽徵方便先下手為強，於進口貨物時即課徵營業稅，企業變成要提早繳稅，有時企業進貨要在一段很長的時間才能將貨品賣掉，提早繳稅對企業來說變成資金積壓，有時候甚至造成營運週轉困難，不符合憲法第 15 條明文保障人民財產權之規定。

【實務見解】財政部中華民國 76 年 8 月 31 日台財稅字第 7623300 號函釋所稱：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第 35 條之規定報繳營業稅」，係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第 5 條第 2 款所稱進口及第 41 條第 2 項前段對於

⁴ 大法官釋字第 661 號。

國家圖書館出版品預行編目資料

最新稅法與實例解說：法律邏輯分析與
體系解釋／張進德編著. -- 九版. --
臺中市：企業大學基金會，2019.08
面；公分
ISBN 978-957-98057-3-5 (上冊：平裝). --
ISBN 978-957-98057-4-2 (下冊：平裝)

1. 稅法

567.023

108014548

最新稅法與實例解說

試閱版

法律邏輯分析與體系解釋(下冊) 5C263PI

編 者 張進德
出 版 者 財團法人企業大學文教基金會
總 經 銷 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 450 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 2016 年 4 月 八版第 1 刷
2019 年 8 月 九版第 1 刷

最新稅法與實例解說（下冊）

本書第一編稅法總論，係從憲法、行政程序法、行政罰法、行政執行法及納稅者權利保護法等法律之內容、法理及體系，申論稅法基本原則：（一）租稅法律主義、（二）課稅公平原則，進而申論依法課稅。第二編稅法各論，乃析論各稅捐之構成要件：（一）人的要件（納稅義務人）、（二）物的要件（課稅客體、稅基、稅率、減免）及法律效果，論述清晰，條理分明，由淺入深，並舉釋例闡述，讀者閱之易於瞭解，融會貫通，並得心應手於租稅規劃。



定價：450 元



元照網路書店



元照讀書館



元照出版公司

地址：臺北市館前路28號7樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw