

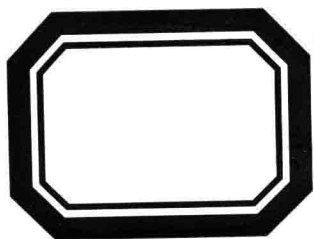
植根法學叢書 稅捐法系列（二）

稅捐法專題研究

（各論部分）

黃茂榮 著

植根法學叢書編輯室編輯



學叢書 稅捐法系列（二）

稅捐法專題研究

（各論部分）

黃茂榮 著

植根法學叢書編輯室編輯

作者簡介

學經歷 國立臺灣大學法律學系畢業
國立臺灣大學法律學研究所畢業
德國杜賓根大學法學博士
前行政院公平交易委員會委員

現 職 國立臺灣大學法律學院教授
國家講座

版權所著
翻印必究

植根法學叢書 稅捐法系列(二)

稅 捐 法 專 題 研 究

(各論部分)

著作人：黃 茂 榮

發行人：

叢書編輯：植 根 法 學 叢 書 編 輯 室

賜教處：台北市基隆路三段三十巷四弄三號

電 話：(02)2707-2848 (02)2362-0976

傳真電話：(02)2708-4428

郵政劃撥帳號：0135641-9 黃 茂 榮 帳 戶

印刷者：登 翊 印 刷 有 限 公 司

定 價：精 裝 新 臺 幣 柒 佰 元 整

二 〇 〇 一 年 十 二 月 初 版

序

歲月匆匆，自一九七五年回國任教於台大法律學系及法律學研究所講授稅捐法課程迄今，已過四分之一世紀。這當中教學相長，從而對於稅捐理論與實務雖有一些心得與感觸，但總是不夠踏實。後來因緣於擔任台北市政府訴願委員會委員的機會，使得一些看法得以在實踐中受教於同道，並共同將一些進步的看法導入實務，這是一段欣喜的時光與經驗。為此，在這裡謹向該會同仁敬表謝忱。回顧地方稅法的發展軌跡，感慨至深。

幾年來，稅捐法方面的文章陸續寫了一些。這些文章因各種機緣，觸發動筆的念頭。最近整裡成系列作品，分成總論部分及各論部分。整體看來，在內容上還有許多等待補充的題目，將努力於最短期間內使之完整。

按稅務行政有其稽徵任務必須達成，所以寫這些文章談論稅捐法課題時，一直力求在能兼顧實務及理論的原則下，釐清相關問題點，希望可供將來稅法演進及實務說理上的參考。

今日能有本書之出版，要特別感謝恩師王大法官澤鑑教授，當年允收為徒，並讓我有機會回台大講授稅捐法，取得學習的機會。

學無止境，凡所論述若有未妥，敬請師長及各界賢達惠予賜教，筆者將很感激。

黃茂榮

二〇〇一年十二月

於台大法律學院

簡 目

壹、所得稅	1
§ 1 股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基.....	1
§ 2 緩課股票股利及其所得之實現.....	11
§ 3 外國事業之報繳義務.....	37
§ 4 外國所得稅額扣抵制度.....	51
貳、營業稅	107
§ 1 營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化.....	108
§ 2 進項稅額之扣抵.....	291
§ 3 虛報進項稅額之罰則.....	309
§ 4 虛報銷項稅額之罰則.....	409
§ 5 網上交易之課稅問題.....	517
參、不動產稅	585
§ 1 不動產稅概說.....	585
§ 2 論地價稅.....	599
§ 3 核定土地移轉現值的連續性原則.....	663
§ 4 徵收、收回與土地增值稅之稽徵或退還.....	675
§ 5 分管契約與土地稅之歸屬或分擔.....	681

詳 目

壹、所得稅	1
§ 1 股票股利與股票紅利之所得種類及其稅基	1
壹 前言	1
貳 股票股利或股票紅利之財產利益的組成	1
參 股票股利之所得種類及其實現時點	3
肆 股票紅利之所得種類及其實現時點	5
伍 股票股利之實現及其扣繳	7
陸 股票股利與股票紅利之所得稅稅基	9
§ 2 緩課股票股利及其所得之實現	11
一 緩課股票所得稅的規範基礎	13
二 緩課股票所得稅的效力與性質	14
A 得選擇所得實現年度	16
1 緩課與否之選擇	16
2 緩課所得之實現事由及實現時	19
3 終止緩課之意思表示	23
4 減資收回緩課股票改發現金	24
B 緩課的性質	25
三 將緩課股票交由集中保管機構保管	29
A 交付集中保管是否構成轉讓	30
B 對於交付集中保管之股票利用帳簿劃撥時的掌控	33
四 結論	34

2 稅捐法專題研究（分論）

§ 3 外國事業之報繳義務	37
一 外國事業之概念	37
二 總機構與外國事業在所得稅上的意義	38
三 境外之外國事業的報繳程序	39
四 結論	48
§ 4 外國所得稅額扣抵制度	51
壹 前言	51
一 境外所得之課稅的基礎規定	52
二 境外所得之實現與所得稅之繳納	58
三 主要問題	65
貳 營利事業之總機構	66
一 營利事業之概念	66
二 營利事業之總機構及其所在地之概念	71
1 總機構之概念	71
2 總機構之所在地	80
3 子公司是否為母公司之分支機構	80
參 境外所得之態樣	81
一 投資所得	82
二 交易所得	83
肆 全世界所得之課稅方式	86
一 境內外所得併計時	86
二 境內外所得之合併計算	87
1 境外所得及虧損之計算、併計	88
2 境外虧損或所得與境內所得或虧損之併計	89
3 境外免稅所得可否視同非課稅所得	91
三 全世界所得之合併課徵	91

1	境內全部應納稅額·····	92
2	屬於境外所得之境內應納稅額的計算方法·····	93
3	可扣抵之數額·····	95
1)	境外所得之境外課稅·····	95
2)	境外所得稅額之證明方法·····	99
3)	視同已繳之稅額·····	100
4	外國所得稅額之扣抵·····	101
1)	可扣抵時之限制：在外國稅額繳納或視為繳納後·····	101
2)	扣抵範圍之年度或來源上的限制·····	102
3)	扣抵範圍之數量上之限制·····	104
伍	結論·····	104
貳	營業稅·····	107
§ 1	營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化·····	108
壹	前言·····	107
貳	營業稅之稅捐客體概說·····	108
一	銷售之概念·····	112
二	銷售之種類·····	120
1	銷售貨物(房屋、土地)·····	125
2	銷售(人的、物的、權利的)勞務·····	126
3	小結·····	134
4	進口貨物·····	135
5	一般銷售與特種銷售·····	139
6	BOT 契約·····	143
7	外銷或三角貿易·····	153
參	非銷售·····	159
一	供生產之投入，非供消費之自用·····	159

4 稅捐法專題研究（分論）

1 營業人內部各生產部門間的流通	159
2 不同營業人之間的流通	161
二 母子公司間或總分支公司(機構)間之流通	166
三 代收代付	167
四 設定擔保	174
五 入會費或股金	179
六 損害賠償	181
七 政府補貼	183
八 不包括執行業務	185
九 不包括受雇	190
肆 可供課稅之銷售的限縮	190
一 限於境內銷售	191
二 限於營業人之銷售	195
三 非營利團體之營業人資格	199
四 限於營業範圍內（股利、利息、租金）	201
伍 可供課稅之銷售的擴張	214
一 擴張貨物之概念（房屋）	214
二 擴張勞務之概念（權利之授權或移轉）	215
三 銷售之擬制	218
1 自用	218
2 無償移轉	223
3 以財產抵債	226
4 分配剩餘財產	228
5 代購貨物	230
6 代銷貨物	231
陸 營業稅稅捐客體之發生、變更與消滅	235
一 發生之要件：以負擔行為或履行行為為準	236
二 消滅：以負擔行為或履行行為之撤銷或解除為準	244
柒 稅捐客體之歸屬	248

捌 稅捐客體之量化(稅基)·····	256
玖 舉證責任與證據方法·····	267
拾 從經濟觀察法看給付標的·····	280

§ 2 進項稅額之扣抵····· 291

前 言·····	291
一 不得扣抵之進項稅額·····	292
A 扣抵稅款之憑證應具備之法定方式(第三十三條)·····	292
B 非供本業及其附屬業務使用之貨物或勞務的進項稅額·····	293
C 交際應酬用及酬勞員工個人用之貨物或勞務的進項稅額·····	295
D 自用乘人小汽車之進項稅額·····	296
二 進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例·····	300
A 兼營營業人營業稅額計算辦法之法源地位·····	302
B 得否強制規定一概適用間接扣抵法·····	304
C 扣抵法應否讓營業人自由選擇·····	306
D 單純採取直接扣抵法計算之可能性·····	307
三 溢課稅捐之返還請求權·····	308

§ 3 虛報進項稅額之罰則····· 309

壹 前言·····	310
一 實體上：營業稅為加值型間接稅·····	313
二 程序上：自動報繳或查定課徵·····	315
三 虛報進項稅額·····	317
貳 虛報進項稅額之態樣·····	318
一 無申報之進項稅額的憑證·····	320
二 申報之進項稅額憑證有瑕疵·····	322

6 稅捐法專題研究（分論）

A 無交易事實	323
B 有交易事實	326
I 供消費或非供業務用	327
II 由間接交易相對人開立	331
III 由不相干之第三人開立	334
IV 關於直接交易與間接交易之實務見解	337
V 認定交易相對人之標準	346
C 進項稅額未繳納	349
D 有進貨退出或折讓而未調整進項稅額	350
E 逾申報扣抵期限	351
F 違章補開	352
G 小結	355
三 逾越得扣抵比例	358
A 扣抵比例之計算方法與實質課稅原則	358
B 主要爭議案例	359
I 進銷皆免稅之貨物（菸、酒）	359
II 股利收入	362
III 土地交易收入	365
C 小結	366
參 虛報進項稅額之處罰	366
一 要件	367
A 主觀要件：故意或過失	367
B 客觀要件：	370
I 違反行為義務	370
II 違反繳納義務	371
III 第三人行為之責任	374
C 舉證責任	375
二 效力	381
A 處以行為罰	382

B 處以漏稅罰·····	382
C 補稅·····	384
D 行為罰之規定方式及限度·····	387
E 行為罰與漏稅罰之併罰問題·····	390
三 法令適用有疑義與禁止錯誤·····	391
肆 結論·····	397
一 司法機關已表示肯定意見之問題·····	402
A 關於補稅及漏稅罰應採相當於「結果犯」之「結果違章原則」·····	402
B 關於行為罰的幅度，不應以相關稅基或稅額為標準，規定依購買金額或應繳納稅額之一定比例處以罰鍰·····	403
C 關於行為罰與漏稅罰之併罰·····	404
D 比例扣抵法、直接扣抵法與實質課稅原則·····	406
二 司法機關尚未表示肯定意見之問題·····	406
A 漏稅罰之處罰應以故意為要件·····	407
B 實際交易相對人之認定標準及其認定·····	407
§ 4 虛報銷項稅額之罰則 ·····	409
壹 前言·····	410
貳 虛報銷項稅額之態樣·····	413
一 未開立憑證·····	413
A 逾越時限未開立發票·····	413
B 意圖逃漏稅·····	414
C 故意或過失開立不足額發票·····	415
D 自信為非營業人·····	416
E 就交易之有無或範圍有爭議·····	419
I 代收代付·····	420
II 包工不包料·····	423

8 稅捐法專題研究（分論）

III 有無對外營業·····	424
IV 換匯收益是否應課營業稅·····	425
V 損害賠償·····	428
1 損害賠償是否應課營業稅·····	429
2 受領違約金·····	438
F 就課稅事實或契約所屬類型有爭議·····	441
I 入會費、保證金及其他契約之聯立·····	441
II 房屋與土地互易（合建分屋）·····	446
III 承攬與租賃互易（BOT）·····	447
IV 就是否屬於外銷有爭議·····	449
V 轉口貿易（三角貿易）·····	451
G 就是否免稅有爭議：銷售非經常買進、賣出而持有之 固定資產·····	452
H 銷售關係之歸屬有爭議：視為銷售貨物或勞務·····	454
I 小結·····	456
二 有開立憑證者·····	456
A 誤記、誤算銷售額或銷項稅額·····	457
B 就實際交易當事人有爭議·····	461
I 假借負責人名義之銷售·····	461
II 借牌營業·····	462
III 跳開發票·····	465
IV 聯合採購、聯合承攬或聯合放款·····	469
C 就應有之交易數額有爭議·····	472
I 顯著偏低之價格·····	472
II 折讓·····	474
III 銷貨退回·····	475
IV 購買後部分委託經營（貨櫃場）·····	477
V 折讓為名，銷售額之互抵為實·····	479
VI 發票為第三人所偽開·····	482

D	因為內部或外部會計人員之過失·····	483
E	因遭遇財務困難而未申報·····	483
參	虛報銷售額或銷項稅額之處罰·····	483
一	要件·····	484
A	主觀要件：故意或過失·····	484
B	客觀要件·····	484
C	漏稅之認定標準·····	487
D	短、漏開發票是否即構成短、漏稅·····	492
E	發生漏稅結果·····	493
F	禁止錯誤·····	494
二	效力·····	497
A	行為罰·····	498
B	漏稅罰·····	501
C	行為罰與漏稅罰不得併罰·····	502
I	關於無照營業與漏稅罰·····	503
II	關於未依規定給與他人憑證與漏稅罰·····	505
III	關於漏進漏出未依規定取得他人憑證與漏稅罰·····	509
VI	小結·····	510
肆	結論·····	512
§ 5	網上交易之課稅問題·····	517
壹	前言·····	517
貳	網上交易的概念及其類型特徵·····	521
參	對於網上交易之課稅權的基礎·····	522
肆	稅捐類型·····	530
一	營業稅·····	531
A	下載數位貨物所屬之銷售的類型·····	531
B	銷售地之認定·····	535

10 稅捐法專題研究（分論）

二 所得稅	543
A 數位交易所屬之所得類型	543
B 本國事業至境外銷售	548
C 外國事業來境內銷售	556
I 直接自境外銷售或經由境內分支機構	556
II 向境內網主承租設備做為固定營業場所	556
III 外國母公司與境內子公司間之營業劃分	558
IV 外國事業之報繳義務	565
V 境內外之營業劃分與稅課權之國際劃分	568
伍 網上課稅事實之掌握	571
陸 結論與建議	573
一 結論	578
二 建議	578
A 關於營業稅之修正建議	580
B 關於所得稅之修正建議	582
參、不動產稅	585
§ 1 不動產稅概說	585
壹 稅制概說	585
貳 不動產稅：與不動產有關之稅目	588
參 房屋契稅與其他稅捐之併課問題	591
肆 對於不動產之財產稅的稅基	593
§ 2 論地價稅	599
壹 概說	599
貳 地價稅債務之構成要件	604

一 稅捐主體·····	605
二 稅捐客體·····	606
三 歸屬：納稅義務人與代繳義務人·····	606
1 歸屬原則·····	606
2 地價稅之歸屬的基準日·····	611
四 稅基·····	615
五 稅率·····	616
參 地價稅之減免或加重·····	617
一 一概適用基本稅率·····	618
二 特別優惠或加重稅率·····	619
1 自用住宅用地·····	620
2 公共設施保留地·····	633
3 公有土地·····	634
4 空地·····	634
三 土地稅減免規則·····	635
1 公有土地之地價稅或田賦的減免·····	635
2 私有土地之減免標準·····	638
3 私地公用之免稅·····	641
4 供公共通行之騎樓走廊地之減免·····	641
5 公共設施保留地之免稅·····	641
6 限建或禁建減免之標準·····	642
7 水源水質水量保護區·····	642
8 古蹟保存區·····	642
9 飛航管制區·····	642
10 因災變而無法使用之土地·····	643
11 附隨於租佃契約無償提供之農舍土地免稅·····	643
12 重劃土地之減免·····	643
肆 適用特別稅率之申請及其適用始點·····	644
伍 優惠資格之變更的申報與通報·····	648

12	稅捐法專題研究（分論）	
陸	地價稅之課徵	650
一	地價稅為週期稅	650
二	地價稅採查定、發單課徵	651
三	徵稅不課	652
四	分別共有土地之土地稅的核課	652
五	以地價稅抵土地增值稅	657
柒	地價稅之罰則	658
捌	溢繳地價稅之退還	660
§ 3	核定土地移轉現值的連續性原則	663
一	核定移轉現值之連續性	664
二	移轉現值連續性原則的理論基礎	665
三	移轉現值連續性原則與稅捐減免	666
A	以納稅義務人為減免對象	666
1	退還稅款	666
2	減徵稅款	667
3	免徵稅款	668
B	以相對人為減免對象	671
1	免徵稅款	671
2	記存稅款	672
四	結論	673
§ 4	徵收、收回與土地增值稅之稽徵或退還	675
§ 5	分管契約與土地稅之歸屬或分擔	681
壹	分管契約	681
一	概念	681