



稅務法規新論

周玉津 著



稅務法規新論

周玉津 著

國立臺灣大學名譽教授

內部參考 批判使用

S 8803 / 13 (中 1-18 / 197)

稅務法規新論 (大專教材)

BG000370

稅 務 法 規 新 論

民國 75 年 1 月初版
民國 76 年 2 月修訂再版

著者 周 玉 津
發行人 楊 榮 川
發行所 五南圖書出版公司

局版臺業字第 0598 號
臺北市銅山街 1 號
電話：3 9 1 6 5 4 2
郵政劃撥：0 1 0 6 8 9 5-3
茂榮印刷事業有限公司
臺北縣三重市重新路五段 632 號
電話：9951628 · 9953227

定價：4.89 元

自序

早年英國學者薛拉斯（F. Shirras）曾言：財政問題是繼續發生的問題，非如他種問題即可一次解決。也就是說，財政的舊問題過去了，新問題又來臨矣。稅務法規係屬於財政領域中的一環。基於因應當前經濟變革而產生許多新問題，其所牽涉的範圍，甚為廣泛，亦非常複雜，縱使有關當局不斷地配合修正，但亦難獲得公平合理的解決。

筆者執教稅務法規多年，著重工商稅法，如所得稅、營業稅、貨物稅、關稅、印花稅乃至獎勵投資條例等法規，採用啟發研究方式講授，先就各稅法或條例，提綱說明，並掘發相關問題；次由同學分別選定，搜集資料，寫成專題報告；再由各同學自由討論，最後由主稿者加以整理，撰成論文發表。這是多年來鼓勵同學自動研究，並增強思考能力的一項嘗試。雖然其進度緩慢，但在其研討過程中，亦有部份突破傳統的見解，值得注意。

此書計分九章：第一章為總論，敘述當前租稅結構、租稅劃分及稽征行政。第二章至第九章為分論，將現行重要稅捐分別作有系統的介紹，並提出若干改進意見，或許有部分與時人看法相左，但是書生報國的原則不變，凡是有利於國家民族者，則拳拳服膺，始終鏗而不捨也。

筆者在課忙中草成此書，缺漏之處，自知難免，倘蒙國內賢達，賜以指正，無任歡迎。

周玉津

民國七十五年十二月於台灣大學

稅務法規新論 目錄

自序

第一章 總論.....一

第一節 租稅結構.....一

第二節 租稅劃分.....九

第三節 稽征行政.....一三

第二章 所得稅.....一九

第一節 一般概念與規定.....一九

第二節 綜合所得稅.....二六

第三節 營利事業所得稅.....三九

第四節 稽征程序.....六三

第五節 獎懲.....七八

第三章 遺產及贈與稅 八七

第一節 一般規定 八七

第二節 遺產稅 九〇

第三節 贈與稅 九四

第四節 稽征程序 九八

第五節 獎懲 一〇一

第四章 貨物稅 一〇九

第一節 課稅範圍、稅率與減免 一〇九

第二節 稽征制度 一一七

第三節 罰則 一二五

第五章 關稅 一三一

第一節 一般概念與規定 一三一

第二節 稽征程序 一三四

第三節 稅款之優待 一三九

第四節	特別關稅	一四五
第五節	違禁與罰則	一四七
第六章	營業稅	一五三
第一節	營業稅的演變與改制	一五三
第二節	新制營業稅的規定	一五八
第七章	印花稅	一七一
第一節	一般概念與課征原則	一七一
第二節	課征範圍	一七三
第三節	課征方法	一七七
第四節	罰則	一八〇
第八章	土地稅	一八三
第一節	概述	一八三
第二節	田賦	一八五

第三節 地價稅·····	一九〇
--------------	-----

第四節 土地增值稅·····	一九六
----------------	-----

第五節 稽征程序與罰則·····	二〇二
------------------	-----

第九章 稅捐稽徵法·····	二〇九
----------------	-----

第一節 本法的性質·····	二〇九
----------------	-----

第二節 本法的重點·····	二一〇
----------------	-----

第三節 幾個相關的問題·····	二一九
------------------	-----

附 錄 · 主要稅法·····	二二二
-----------------	-----

一、所得稅法·····	二二三
-------------	-----

二、營業稅法（新制）·····	二六四
-----------------	-----

三、貨物稅條例·····	二八七
--------------	-----

四、關稅法·····	二九七
------------	-----

五、印花稅法·····	三一五
-------------	-----

六、遺產及贈與稅法·····	三二一
----------------	-----

七、土地稅法·····	三三三
-------------	-----

八、稅捐稽徵法·····	三四四
九、財政收支劃分法·····	三五四
十、獎勵投資條例·····	三六九

第一章 總論

第一節 租稅結構

在研究稅務法規以前，首先要瞭解現行租稅結構與租稅劃分，乃至稽征行政。所謂租稅結構，就是複稅制度的構成。複稅乃對單稅而言，凡選擇一種課稅品而課以租稅者，即稱為單稅；凡選擇多種課稅品而課以租稅者，則稱為複稅。在歷史上曾有不少學者對於單稅制度，向有種種夢想，如主張土地單稅、房屋單稅、消費單稅、甚至所得單稅等。但是租稅之課征，演變至今，這些夢想始終未見實現。現今各國政府莫不採行複稅制度，以濟國用。

複稅制度的構成，一般皆從收入、支出、所有、流通諸方面分別課以租稅。就收入方面言，以所得為課稅品的租稅，即為所得稅，包括個人所得稅與公司所得稅等。就支出方面言，以消費品為課稅品的租稅，即為消費稅，包括貨物稅與關稅等。就所有方面言，以財產所有為課稅品的租稅，即為財產稅，包括土地稅與房屋稅等。就流通方面而言，以流通行為或移轉行為課稅品的租稅，即為流通稅，包括印花稅與交易稅等。如此則收入方面課稅所不及者，得由支出方面稅及之；支出方面所不及者，得由所有方面稅及之；又所有方面所不及者，得由流通方面稅及之。此

四者皆反證「所得」之存在，亦為測定納稅能力之所據，故多方課稅，捕捉所得，較為公平合理。

複稅制度固為現代各國所採用，但是如稅目或種類過多，亦非所宜。我們對擴大複稅制度之主張，固不能無條件的予以贊成。英國財政學者楊格（Arthur Young）以為最優良的租稅制度，係「在無數點上課征輕稅，使沒有一個人感覺到有很重的負擔。」此種看法誠有租稅心理作用的效果，但是按之實際，未必盡然，因為無數點或許多次的輕稅，如果累積起來，乃變成很重的負擔，有時甚至比一種重稅還要重得多，其結果勢必引起人民有苛捐雜稅之惡感。同時，小額租稅無數集積，其征收費用必然增加，其煩累亦必不堪，因此，租稅結構務宜以簡化為依歸，即稅收之大部份須仰給於二、三主要租稅，倘若欲對富者課稅，莫如課征所得稅與財產稅；倘若欲對貧者課稅，則選擇對幾種消費最廣而又無益於健康者課稅，如菸酒稅等。唯有如此選擇稅目，建立稅制，方能臻於公平合理之境地。

按美國最近十年（自一九七三年至一九八二年），其各項租稅收入佔聯邦政府總收入的百分比，如表一所示，可知美國租稅收入佔聯邦政府總收入的比例，每年均維持在百分之九十八上下。

再看我國近十年（六十一年至七十年）間，稅捐收入與公賣利益收入兩項合計的租稅收入，佔各級政府收入的百分比，如下表二：

表一 1973~1982年度美國租稅收入
佔聯邦政府收入的百分比

年 度	合 計	租 稅 收 入	其 他 收 入
1973	100	98.3	1.7
1974	100	98.0	2.0
1975	100	97.6	2.4
1976	100	97.3	2.7
1977	100	98.2	1.8
1978	100	98.1	1.9
1979	100	98.0	2.0
1980	100	97.5	2.5
1981	100	97.7	2.3
1982	100	97.4	2.6

資料來源：Joseph A. Pechman： "Federal Tax Policy"
4 th edition, 1983.

表二 61～70年度我國租稅收入
佔各級政府收入之百分比

會計年度	合 計	租 稅 收 入	非 租 稅 收 入	其 他
61	100	72.3	15.5	12.2
62	100	67.7	18.7	13.6
63	100	76.8	10.0	13.2
64	100	72.8	11.6	15.6
65	100	73.4	13.8	12.8
66	100	71.8	12.1	16.1
67	100	72.0	14.7	13.3
68	100	76.0	11.7	12.3
69	100	70.0	10.6	19.4
70	100	74.3	11.0	14.7

資料來源：中華民國 69 年財政統計年報

- (a) 租稅收入包括稅捐收入及公賣利益收入。
- (b) 非租稅收入包括營業盈餘及事業收入、公債收入、經建借款收入。
- (c) 其他收入包括財產孳息收入、規費收入、罰款及賠償收入、捐獻及贈與收入、財產收回及售價收入、相對基金協助收入、雜項收入。

由上表可知：近十年來我國租稅收入佔各級政府收入的比例，均在百分之七十四左右。由此可見，不管是我國或美國，租稅收入在財政收入上佔有很重要的地位。

今日我國租稅結構最主要的問題，就是直接稅與間接稅的比重問題。租稅結構，如就課征性質與技術而言，可分爲直接稅與間接稅兩大系統：凡屬於收入能力課稅，如所得稅、財產稅之類，納稅人就是負稅人，一般視之爲直接稅；凡屬於支出消費課稅，如關稅、貨物稅等，納稅人未必爲負稅人，可依買賣交易而發生轉嫁作用者，皆視爲間接稅。基於此，如上述之複稅制度，我們可以將收入與所有兩方面課稅，劃入直接稅系統之範圍，而將支出與流通兩方面課稅，則劃入間接稅系統之範圍。又依財政部彙編財政統計，將現行各稅劃分爲直接稅與間接稅兩大系統，大體上亦符合一般原則，其屬於直接稅系統者，計有所得稅、土地稅、遺產稅、房屋稅、契稅、及礦區稅等；其屬於間接稅系統者，計有關稅、鹽稅、貨物稅、印花稅、證券交易稅、營業稅、使用牌照稅、港工捐（現改名爲商港建設費）、屠宰稅、娛樂稅、菸酒公賣利益等。

租稅結構是否合理，均取決於直接稅與間接稅的比重。根據現代各國租稅之發展，一般皆認爲比較理想的租稅結構，應以直接稅爲主，間接稅爲輔。按六十九年財政部編印的財政統計年報，一九六八—七七的十年間，我國直接稅所佔比重從百分之二十一，提高到百分之三十一，顯有進步，惟間接稅仍維持在百分之七十的高限，仍待改善。美國歷年來直接稅所佔比重均維持在百分之六十上下，日本直接稅之比重亦高達百分之五十五左右，英國則在百分之五十邊緣。

至於國民稅負之輕重，一般多用租稅總額佔國內生產毛額的百分比，作爲國際比較的標準。

在同一期間內，我國稅負比重，從一九六八年的百分之十五・四，逐年增加，一直到一九八〇年的百分之二十。美國則維持在百分之二十二上下，英國高達百分之三十左右，日本與韓國均維持在百分之十五邊緣。一般言之，各國租稅總額佔國內生產毛額的比重，均有上升的傾向，詳見下表：

表三、我國與其他國家賦稅結構與稅負比較

單位：%

	中華民國			美國			英國			日本			韓國		
	直接稅	間接稅	賦國內生稅總額佔毛	直接稅	間接稅	賦國內生稅總額佔毛	直接稅	間接稅	賦國內生稅總額佔毛	直接稅	間接稅	賦國內生稅總額佔毛	直接稅	間接稅	賦國內生稅總額佔毛
1968	21	79	15.4	62	38	23.2	47	53	29.2	51	49	15.7	35	65	14.5
1969	23	77	17.9	63	37	24.1	44	56	31.2	52	48	16.1	37	63	15.2
1970	24	76	17.4	58	42	22.8	49	51	32.2	54	46	16.6	36	64	15.3
1971	25	75	16.7	55	45	21.9	50	50	30.6	56	44	17.4	38	62	15.2
1972	26	74	16.9	48	42	22.9	49	51	28.8	56	44	17.5	34	66	13.4
1973	26	74	18.1	59	41	23.1	50	50	27.7	58	42	17.3	32	68	13.1
1974	27	73	18.7	61	39	23.6	54	46	29.8	61	39	17.7	29	71	13.8
1975	28	72	18.5	59	41	22.1	56	44	30.2	59	41	15.9	25	75	15.6
1976	30	70	19.9	61	39	22.9	55	45	29.3	58	42	15.4	28	72	17.4
1977	34	69	18.5	62	38	23.2	—	—	—	—	—	—	27	73	17.5
1978	31	69	19.0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1979	32	68	20.8	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1980	33	67	20.1	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

資料來源：中華民國六十九年財政統計年報。

政府所需財源應如何分配予人民負擔，以及其分配是否恰當。此一問題，除影響租稅負擔的公平性外，尚對經濟發展亦將有相當影響。就理論言之，一般均認為直接稅稅收彈性較大，對經濟發展能發揮自動穩定性之功能，且其課征亦較能符合量能課稅原則。因此，租稅結構應以直接稅為主，間接稅為輔。我國過去長期間過份依賴間接稅，近年來雖有若干進步，但仍不能與經濟結構改變相配合。

在經濟結構方面，從民國五十年至六十九年期間，我國已由農業為主的經濟轉向為以工業為主的國家，如五十年農業產值佔國內生產淨額百分之三十一·四，以後逐年下降，至六十九年已降到百分之九·一，工業產值在同期中，則由百分之二十五，逐年增加到六十九年的百分之四十五·七。從對外貿易方面觀之，出口佔國內生產淨額的百分比，在同一期間中由百分之十三·七增高至百分之六十三·四，進口由百分之二十二·七增高至百分之六十三·三。

但在租稅結構的轉變方面，則進步甚為緩慢，民國五十年時，直接稅佔百分之二十四，間接稅佔百分之七十六；民國六十九年時，直接稅佔百分之三十三，間接稅仍高達百分之六十七，其影響甚大。如下表所示：

在今日客觀情形之下，要想將我國租稅結構作一百八十度的轉變，顯屬不可能，但是拉平直接稅與間接稅二者的比例，是可以做到的。其條件有三：(1)要迅速改變傳統依賴間接稅課征便利的觀念，而轉向建制較難的直接稅邁進。(2)要採取雙管齊下的辦法，即一面設法提高直接稅的比重，同時另一方面降低間接稅的負擔。(3)在拉平過程中，要忍受一部份短暫的稅收損失。其次

表四 歷年我國賦稅結構、經濟結構及貿易比重之比較
單位：%

	賦稅結構		經濟結構 (佔NDP百分比)			進出口比重 (佔NDP百分比)	
	直接稅	間接稅	農業	工業	服務業	出口	進口
民國50年	24	76	31.4	25.0	43.6	13.7	22.7
51	22	78	29.2	25.7	45.1	14.2	19.8
52	21	79	26.7	28.2	45.1	18.9	20.6
53	23	77	28.2	28.9	42.9	21.0	20.7
54	22	78	27.3	28.6	44.1	19.8	24.5
55	20	80	25.2	28.8	45.0	21.2	24.7
56	20	80	23.8	30.8	45.4	22.0	27.7
57	21	79	22.0	32.5	45.5	23.5	27.0
58	23	77	18.8	34.6	46.6	27.7	32.1
59	24	76	17.9	34.7	47.4	33.5	34.5
60	25	75	14.9	36.9	48.2	39.6	35.5
61	26	74	14.1	40.4	45.5	48.3	40.7
62	26	74	14.1	43.8	42.1	53.2	45.2
63	27	73	14.5	41.2	44.3	49.5	61.4
64	28	72	14.9	39.2	45.9	43.9	49.4
65	30	70	13.4	42.7	43.9	56.5	52.7
66	31	69	12.5	43.7	43.8	55.7	50.8
67	31	69	11.3	45.5	43.2	62.5	54.5
68	32	68	10.4	45.7	43.9	64.9	59.7
69	33	67	9.1	45.7	45.2	63.4	63.3

附註：①工業包括礦業、製造業建築業及公用事業。②服務業包括交通、運輸商業及其他。

資料來源：Taiwan Statistical Data Book. 1981