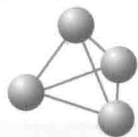
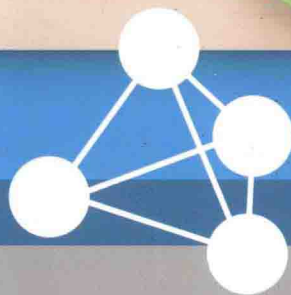


稅務・會計法規教科書系列

稅法各論



Taiwan Tax Laws



黃茂榮、葛克昌、陳清秀◎主編



新學林

稅法各論

黃茂榮、葛克昌、陳清秀
主編

執筆人：黃茂榮、葛克昌、蔡孟彥、黃士洲、
陳清秀、黃源浩、郭介恒、藍元駿、
范文清、張永明、謝如蘭、柯格鐘、
盛子龍、黃俊杰（按執筆章節排序）



新學林出版股份有限公司

稅法各論 / 黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編。

-- 一版. -- 臺北市：新學林，2015.03

面；公分

ISBN 978-986-295-413-3(平裝)

1.稅法

567.023

104000482

稅法各論

主編 黃茂榮、葛克昌、陳清秀

作者 黃茂榮、葛克昌、蔡孟彥、黃士洲、
陳清秀、黃源浩、郭介恒、藍元駿、
范文清、張永明、謝如蘭、柯格鐘、
盛子龍、黃俊杰（按執筆章節排序）

出版者：新學林出版股份有限公司

地址：台北市和平東路二段339號9樓

電話：(02) 27001808

傳真：(02) 27059080

網址：<http://www.sharing.com.tw/>

總經理：毛基正 副總編輯：林靜妙

經理：許承先 責任編輯：李啟琳

內文排版：陳怡君

出版日期：2015年3月 一版

郵撥帳號：19889774新學林出版股份有限公司

劃撥金額1000元以上免郵資，未滿1000元每本加收郵資50元

定價：700元

ISBN 978-986-295-413-3 (平裝)

本書如有缺頁、破損、倒裝，請寄回更換

門市地址：台北市和平東路二段339號9樓

團購專線：(02) 27001808 分機18

讀者服務：law@sharing.com.tw

電子商務：<http://www.sharing.com.tw>



親愛的讀者

為提昇您閱讀便捷性

新學林特別精心製作一系列台灣景物磁鐵書籤

將台灣的美與您共同收藏於扉頁

如欲索取請上新學林網站：

www.sharing.com.tw

致學如耕 涵泳歲稔

致學如辛勤耕耘，必歡盈沉浸於歲收穀物時。

序 言

最近幾年來國內稅法學理論逐漸蓬勃發展，然對個別稅法相關問題之研究較少體系性的介紹。本書試從各項稅目之基本原則出發，以系統觀點，從課稅要件、稽徵程序、處罰及爭訟等各個面向，探討各個稅法領域之重大問題，期盼可以作為進一步深入研究稅法之參考。

本書屬於集體創作性質，邀請國內稅法學者共同參與執筆寫作，為提升本書品質，豐富本書內容，本書各章節均經全體執筆者開會研討，提供意見供執筆者參考。然由於稅法規定之詮釋，其法律見解難免見仁見智，故各篇文章之見解，均尊重執筆作者之意見，由作者自負文責。

本書之完成，首先應感謝企業界人士熱心捐款贊助支持本書創作活動，其次應感謝各執筆作者熱心參與，以及研究助理台大法律學研究所陳冠諭同學協助聯繫事宜，使本書得以完成。最後感謝新學林出版社編輯同仁協助編輯，使本書得以順利出版。

本書雖力求完善，但錯誤仍在所難免，期盼各界先進惠予指正。

主編 黃茂榮
葛克昌
陳清秀
謹誌

2015年2月16日

目 錄

第一章 導讀：各種之稅概論.....	黃茂榮／001
第一節 現行稅目及其種類.....	003
第二節 各稅之稅收.....	032
第三節 各稅之建制原則.....	033
第二章 所得稅.....	043
第一節 綜合所得稅.....	葛克昌／045 蔡孟彥
第二節 營利事業所得稅.....	黃士洲／113
第三節 最低稅負制簡述.....	黃士洲／186
第三章 加值型及非加值型營業稅.....	195
第一節 營業稅（上）.....	陳清秀／197
第二節 營業稅（下）.....	黃源浩／249
第四章 遺產稅、贈與稅.....	279
第一節 遺產稅.....	郭介恒／281
第二節 贈與稅.....	藍元駿／307
第五章 不動產稅、特種貨物及勞務銷售稅（奢侈稅）.....	335
第一節 土地稅.....	范文清／337
第二節 房屋稅.....	張永明／385
第三節 契稅.....	謝如蘭／406
第四節 特種貨物及勞務銷售稅（奢侈稅）.....	張永明／421

第六章 交易稅	441
第一節 證券、期貨交易稅	柯格鐘／443
第二節 印花稅	盛子龍／466
第三節 使用牌照稅	盛子龍／482
第七章 特種消費稅	495
第一節 貨物稅	謝如蘭／497
第二節 娛樂稅	盛子龍／516
第八章 信託課稅	黃俊杰／529
第一節 信託課稅之立法思維	531
第二節 信託稅法之立法模式	533
第三節 信託課稅理論與稅捐規避之立法設計	541
第四節 案例檢討	555
第五節 結論	563
第九章 關稅	柯格鐘／565
第一節 概說	567
第二節 稅捐債務關係	574
第三節 稅捐稽徵程序	600
第四節 違反義務的制裁	610
第五節 稅捐救濟程序	614

第一章

導讀：各種之稅概論

執筆人：黃茂榮

- 第一節 現行稅目及其種類
- 第二節 各稅之稅收
- 第三節 各稅之建制原則

第一節 現行稅目及其種類

壹、稅目之概念

類似於債法中有各種有名契約，稅捐法中亦有各種稅捐。這些稅捐的個別項目，習稱為稅目。依各該稅目之稅捐法及稅捐稽徵法的規定，就該當其所規定之稅目的課稅事實，形成各種稅捐關係：稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐處罰關係。至於稅捐爭訟關係，除關於稅捐爭訟之特別的前置程序（例如稅捐稽徵法第 35 條、關稅法第 45 條所定之復查程序），應依各稅捐法之規定外，主要依行政爭訟有關之一般規定。

不同的稅目因為以不同之稅捐客體為其課徵標的，因此除其稅負對於稅捐主體之歸屬、稅基、稅率及其課徵對於經濟之影響可能互不相同外，其稽徵之難易，亦有高低。是故，在稅制之規範規劃，必須基於稅負之實質負擔的構想及稽徵技術之需要，規劃其稅目的組成及各種稅目之稅捐債務關係的規定，規範各個稅捐請求權之發生的構成要件，以兼顧公平（Gleichheit）、效率（Effizienz）及實用（Pratikabilität），將計畫之稅收目標，分配到各種稅目¹。其規定形塑稅捐法秩序之實質法治國家的品格，決定稅捐負擔之分布對於經濟之影響²。

¹ Joachim Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 7 Rz. 41.

² Joachim Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 1：「課稅之分布作用公平或不公平，對經濟寬待或暴斂，提升或阻礙私人福祉之積累，這些都取決於稅捐國家制定了哪些稅捐請求權，如何型塑其構成要件，藉由哪些稅捐請求權之實現而獲得哪些稅收。總之，該稅捐國家決定哪個稅捐請求權體系。因此，各個稅捐債務關係成為課徵稅捐之根本問題，同為經濟人及法律人所關心與討論。只有經科際熟思者，

貳、稅捐之種類

為不同之規範或說明目的³，稅捐得以各種標準加以分類。首先有下述常見的九種分類。這是基本上基於稅捐高權之分配或稽徵技術之需要所做之分類。其次，有按各個稅目之稅捐客體屬於所得、財產或消費之分類。這是基於負稅能力之指標所做之分類。茲分述之：

一、按高權之分配或稽徵技術之分類

(一) 國稅與直轄市或縣（市）稅

財政收支劃分法第 6 條將稅課，在稅目的層次劃分為國稅（中央稅）與直轄市或縣（市）稅（地方稅）⁴。屬於國稅之稅目有：

才可能是一個好的稅捐體系。」

³ 分類通常具有說明作用固不待言。例如將稅捐按其收益之依法歸屬的狀態區分為獨分稅、共分稅及統籌分配稅。前二者為各級政府之自主財源，後一者為非自主財源，與補助、協助並列為財政調整的工具。然有時分類進一步具有規範的作用，亦即法秩序規劃上的意義。例如為財政收入之劃分，將稅捐在稅目的層次區分為國稅與直轄市或縣（市）稅。該劃分決定其所屬稅捐之行政高權的歸屬。國稅由國稅局，直轄市或縣（市）稅由稅捐稽徵處負責稽徵。請參考蔡茂寅，財政法：第三講 稅課收入（下），月旦法學教室，93 期，頁 72-73。

⁴ 雖然財政收支劃分法（88 年 1 月 25 日修正）第 3 條規定「全國財政收支系統劃分如下：一、中央。二、直轄市。三、縣、市『以下簡稱縣（市）』。四、鄉、鎮及縣轄市『以下簡稱鄉（鎮、市）』。」第 7 條規定「直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」但第 6 條還是僅將稅課劃分為：國稅、直轄市及縣（市）稅，並無鄉（鎮、市）稅。惟同法第 12 條規定「前項第一款第一目之地價稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之三十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）；第二目之田賦，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全部給該鄉（鎮、市）；……（第 2 項）。第一項第二款之房屋稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之四十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）（第 3 項）。第一項第四款之契稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入百分之八十給該鄉（鎮、市），百分之二十由縣統籌分配所屬鄉（鎮、市）（第 4 項）。第一項第六款之娛樂稅，縣應以在鄉（鎮、市）徵起之收入全

「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。八、期貨交易稅。九、礦區稅」(同法第 8 條第 1 項)」；屬於地方稅之稅目有：下列各稅為直轄市及縣(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。」第 1 項第 7 款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象。

關於國稅與直轄市或縣(市)稅之稅課劃分，財政收支劃分法第 8 條及第 12 條係以稅目為基礎。在該基礎上，同法第 18 條規定「各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加。但直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，籌措所需財源，依地方稅法通則規定附加徵收者，不在此限。各級地方政府不得對入境貨物課入境稅或通過稅。」惟各級政府為適應特別需要，得經各該級民意機關之立法，舉辦臨時性質之稅課(同法第 19 條)。此即各級政府不得違反該法第 8 條及第 12 條，就同一稅捐客體重複課稅的規定⁵。

這是中央與地方之財政稅收劃分的基礎。該劃分依目前實務，

部給該鄉(鎮、市)(第 5 項)。」其中雖有屬於鄉(鎮、市)之共分稅及統籌分配稅，但關於鄉(鎮、市)之地方稅捐高權，該法的規定顯然還是舉棋不定。或謂這是基於稅捐立法高權之劃分的考量，但恐亦不盡然。蓋財政收支劃分法第 7 條規定「直轄市、縣(市)及鄉(鎮、市)立法課徵稅捐，以本法有明文規定者為限，並應依地方稅法通則之規定。」而該條規定已與直轄市、縣(市)同等的肯認鄉(鎮、市)之稅捐立法高權。何況，依該條規定，中央對於鄉(鎮、市)之稅捐立法高權還有利用財政收支劃分法及地方稅法通則加以節制的機會。

⁵ 關於相同稅捐客體之重複課徵的禁止，請參考 *Heinrich W. Kruse*, in: *Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Fortsetzungsbezug* § 3 Rz. 56. 然如何分辨兩個稅目之稅捐客體是否相同？以其稅捐之給付能力是否來自於同一來源論斷。請參考 *Joachim Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 7 Rz. 41= *Roman Seer* in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 21. Aufl., 2013, § 6 Rz. 54: 「依通說雙重課稅(Doppelbesteuerung)僅使用於債務人同一的情形。如果對於一個經濟上的基礎課稅而其債務人不同一時，稱為雙重負擔(Doppelbelastung)。」

首先比較明確的是據以分配稅捐行政高權⁶。原則上，國稅由國稅局稽徵，直轄市及縣（市）稅由各直轄市及縣（市）政府之稅捐稽徵處稽徵。稅捐稽徵法第 3 條前段所定：「稅捐由各級政府主管稅捐稽徵機關稽徵之。」即指此而言。惟稅捐法如有由其他機關代徵的規定，其行政高權在依法委託代徵的限度，移轉於受託代徵之機關⁷。

稅捐之收益高權，固依上開規定，在中央與地方政府間為基本劃分。但關於稅捐收益高權，該劃分尚非終局。其收益之最後的劃分結果，尚須經依財政收支劃分法第 8 條第 2 項以下及第 12 條第 2 項以下關於稅捐收入之共分及統籌分配的規定，予以調整後，始最終歸屬於各級政府。

以一個稅目之收益是否與其他政府共享，可將稅捐區分為：獨分稅、共分稅及統籌分配稅。獨分稅、共分稅之收益的歸屬直接以法律為其依據，有法律之保障，屬於各級政府之自主財源；反之，統籌分配稅之最後的分配結果尚須上級機關之裁量，縱有分配公

⁶ 蔡茂寅：「某一稅目劃分為國稅，雖然意味國家就之同時享有稅捐立法權與稅捐行政權，但就稅捐收益權而言，由於目前我國仍採『稅源分立，稅收分成』之制度，……因此可斷言國稅之收益權並非專屬於國家。至於地方稅，地方自治團體就之故享有完整之稅捐行政權，但僅有不完整之稅捐立法權，甚至就財劃法第十二條已定有稅目之地方稅而言，地方可謂絕無立法權可言。而地方稅之稅捐收益權雖然因考慮到地方自治團體普遍財政狀況不佳，而未有將之列為與中央政府間之共分稅之情形，但在上下級地方自治團體間共分之情形則所在多有，因而使得收益權之歸屬未必同一」（蔡茂寅，財政法：第三講 稅課收入（下）月旦法學教室，93 期，頁 72-73）。

⁷ 其典型為：（1）加值型及非加值型營業稅法第 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。」（2）菸酒稅法第 12 條第 2 項規定，「進口應稅菸酒，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」（3）貨物稅條例第 23 條第 2 項規定，「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」（4）菸酒稅法第 22 條規定，「菸品依菸害防制法規定應徵之健康福利捐，由於酒稅稽徵機關於徵收菸酒稅時代徵之。」（5）特種貨物及勞務稅條例第 16 條第 6 項規定，「進口特種貨物應徵之稅額，納稅義務人應向海關申報，並由海關代徵之；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。」（6）契稅條例第 29 條規定，「契稅由直轄市及縣（市）稅捐稽徵處徵收或鄉、鎮、市、區公所代徵之。」（7）稅捐稽徵法第 35 條之 1 規定，「國外輸入之貨物，由海關代徵之稅捐，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。」

式，對於個別之下級政府尚無法律保障。是故，為改善財政收入，地方政府除爭取提高地方政府對於國稅之共分比例外，關於統籌分配稅，地方政府亦有加大其統籌分配的比率，並將其分配方法公式化，以提高其分配成數及客觀保障的願望。依中央統籌分配稅款分配辦法第 7 條至第 10 條，普通統籌分配稅款的分配基本上已公式化。

關於稅捐立法高權，目前財政收支劃分法所定之稅捐，不論是國稅或直轄市或縣（市）稅，一概皆由中央立法。這充分顯現單一國之中央集權的特色。這對於地方自治事業的發展自有妨礙⁸。雖有財政收支劃分法第 7 條規定，直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）在該法有明文規定時，得依地方稅法通則之規定立法課徵稅捐。但這原則上僅限於該法第 8 條及第 12 條所定稅目以外之稅目。

地方稅法通則第 1 條規定，直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得依本通則、稅捐稽徵法及其他有關法律之規定，課徵地方稅。該通則所稱地方稅，指下列各稅：「一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課」（第 2 條）。此外，還可對於印花稅、土地增值稅以外之其地方稅原規定稅率（額）上限，於 30% 範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）（第 4 條）。另對關稅、貨物稅及加值型營業稅以外之現有國稅得附加徵收。但其徵收率不得超過原規定稅率 30%。不過，國稅之稅基已同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收（第 5 條）。

⁸ 地方自治、產業自治及職業自治都是現代民主憲政的一環。其建設與實踐皆非一蹴而就，需要中央有智慧、有使命感、有肚量因時地之所宜，盡心栽培。其中如何興利、防弊，無既定之公式，需要開誠布公尋求各階段之可行方案，以逐步朝向至善的目標發展。是故，預留地方可以有效發揮其特色之稅捐客體，以鍛鍊其積極之自治能力，可謂是當務之急。要非如是，地方自治團體（政府）論諸實際將只是中央之業務的受託機關。

(二) 直接稅與間接稅

這是以法定稅捐債務人及事實稅捐負擔人是否同一所做的分類。同一者為直接稅，不同一者為間接稅。其所以會不同一乃因稅捐債務人將其稅負轉嫁於交易相對人的結果。鑑於轉嫁為稅捐債務人在個案的行為，所以本來並不能離開具體案件抽象論斷一個稅捐究為直接稅或間接稅。是故，學說與實務上所稱之直接稅或間接稅係從規範規劃的立場所做之抽象的論斷，並以該論斷為基礎，定性各該稅目為直接稅或間接稅。其經定性為直接稅（例如地價稅、房屋稅）者，稅捐負擔人如利用稅捐外加的方式約定其交易相對人之對待給付，則因該轉嫁之約定方式會導致降低其關聯稅捐之稅基的結果（例如在房屋租賃約定地價稅及房屋稅由承租人負擔，會降低構成營業稅及租金所得稅之稅基：租金），所以其關聯稅捐之稅基，應予調整：將該地價稅及房屋稅計入租金，重新核定其租金所構成之銷售額（營業稅稅基）或所得額（所得稅稅基）。如上所示：轉嫁之稅捐的關聯稅捐可能是直接稅，也可能是間接稅。轉嫁之稅捐如定性為法定間接稅（例如營業稅、貨物稅及娛樂稅），因其轉嫁正是使其稅捐之課徵符合量能課稅原則的手段。是故，在這種情形，以稅捐外加的方式，約定對待給付，不但不認為有利用轉嫁不當降低稅基的情事，從而也不因其轉嫁，而必須調整其關聯稅捐之稅基。而且加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 32 條還明定：「營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅（第 2 項）。營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票（第 3 項）。」

就各種稅目，通常認為：對於所得或財產所課之稅捐是直接稅，蓋其不轉嫁或不容易轉嫁，例如所得稅、土地增值稅、遺產及贈與稅、地價稅、房屋稅、使用牌照稅；對於所得或財產之支用所

課的稅捐是間接稅，蓋其轉嫁或容易轉嫁，例如營業稅、契稅、貨物稅、菸酒稅⁹、娛樂稅、證券交易稅、期貨交易稅。惟稅捐之轉嫁事實上受各該貨物或勞務之市場情勢的限制；雖然是直接稅，但在賣方市場，賣方還是可能將之轉嫁於買方。例如出租人通常將房屋稅及地價稅轉嫁於承租人，技術人有時利用與雇主或合作人約定稅後薪資或報酬的方式，將其個人所得稅轉嫁於雇主或合作人¹⁰。因之，直接稅與間接稅之概念上的區別，可能與其實事上轉嫁的情形不符。即便如此，該區別在稅制之規範規劃上還是有其制度上的意義。例如在經設定為直接稅之稅捐，其轉嫁雖非法律所禁止，但其轉嫁之稅款卻可能被要求應計入稅基中；反之，在經設定為間接稅之稅捐，其轉嫁雖非因此即受法律之保障，但至少其轉嫁的可能性，在稅捐客體之發生時點或憑證之開立時點的規範上，應予合理考量¹¹。不適當引起間接稅納稅義務人應為無轉嫁機會之稅款負責的情事¹²。此外，因為間接稅之課稅主權的歸屬通常採目的地主

⁹ 一定業務之獨占的形成，有由於法律之管制規定者（法令獨占），例如專賣貨物之指定：鹽（鹽政條例）。菸酒雖曾經是最重要之專賣貨物，但在菸酒稅法自民國 91 年 1 月 1 日施行後，其專賣已走入歷史，不再實行菸酒公賣。以前徵收之公賣利益改徵菸酒稅。以上為中央政府為增加國庫收入或節制生產消費，依財政收支劃分法第 21 條得採取之措施。與之類似者為「各級政府經法律許可，得經營獨占公用事業，並得依法徵收特許費，准許私人經營（第 1 項）。地方政府所經營獨占公用事業之供給，以該管區域為限；但經鄰近地方政府之同意，得為擴充其供給區域之約定（第 2 項）」（第 20 條）。在一個產業，如參與競爭之事業達於平均成本最低的生產量大於該產品之市場需求量，則其競爭結果勝出者將因生產規模之擴大而更降低其平均成本，取得更大之競爭優勢，以致最後獨占該市場，因此稱此為自然獨占。這與因法令之特許而取得獨占地位者不同。德國的情形，請參考 Heinrich W. Kruse, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung, Fortsetzungsbezug, § 3 Rz. 27.

¹⁰ Joachim Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 20.

¹¹ 關於消費稅之轉嫁可能性，德國聯邦憲法法院表示：「對於消費者之轉嫁可能性原則上固屬於消費稅之本質。但該轉嫁可能性的內容不包括在法律上擔保，稅捐債務人就其以稅捐債務人之地位繳納的稅款，能從依立法者之構想最後合該負擔該稅捐者取償。蓋消費稅之本質不要求超過一個轉嫁的可能性」（BVerfGE 27, 375 (384)）。詳請參考 Harald Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Verbrauchsteuer harmonisierung in der Europäischen Union, 1997 Berlin, S. 56 ff.

¹² 司法院釋字第 688 號解釋：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開