

第二章 租稅法的意義及原則

申論題

1.

解析：

一、租稅法律主義：

由立法院制定並經總統公布之法律，為人民依法納稅之主要依據，但其內容不得牴觸憲法。如稅捐稽徵法、所得稅法、遺產及贈與稅法即為租稅法律。

二、租稅課徵法源及位階：

1.租稅法律：

由立法院制定並經總統公布之法律，為人民依法納稅之主要依據，但其內容不得牴觸憲法。

2.租稅協定：

對租稅之課徵具有拘束力，且多具有特別法優先適用之特質。

3.司法判決、判例與大法官解釋：

(1)判決：判決係指案件經辯論終結後，法院所為之意思表示，屬裁判之一種形式。

(2)判例：最高法院在年底彙集各級法院所為之確定判決，整理討論後把具代表性的判決，列入日後各級法院判決之參考或依據，此判例對各級法院具有相當之約束力。

(3)大法官解釋：司法院大法官對憲法所作之抽象解釋，其效力與憲法本身相同，其對法令所為之統一解釋亦有拘束全國各機關及人民之效力，各機關處理有關事項應依解釋意旨為之，故大法官之解釋依其性質，具有與憲法，法律或命令同等之法源地位。

※ 判例及司法院大法官解釋其涉及租稅部分者，對租稅之課徵有拘束力。

三、實質課稅原則：

大法官釋字第 420 號解釋：「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，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。」有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

2.

解析：

一、

1.屬人主義：

強調量能課稅公平之租稅（例如所得稅、遺產稅及贈與稅），常採用屬人主義，亦即當身分被認定為應課稅之納稅義務人時其境內外的所得或財產皆為課稅標的。以所得稅為例，屬於該國稅法所定義之「該國的人」，其境內外所得均需課稅。惟人之定義在個人所得稅中有二種：

(1)國籍原則：

凡具有本國國籍之人，其境內外所得皆須繳納所得稅。例如美國、加拿大等國家即採用此原則。

(2)居住原則：

凡符合該國稅法所定義之居住者，其境內外所得皆須繳納所得稅。

2.屬地主義

所得稅採屬地主義之國家，認為凡所得源自本國境內，無論取得所得者是否具有該國國籍或是否為該國居住者，均需課徵所得稅。例如外籍勞工在台灣工作所取得之所得須繳納所得稅即為屬地主義課稅原則。

3.兼採屬人及屬地主義

一般來說，課稅主義採屬人主義的國家，均兼採屬地主義。

二、

1.營利事業所得稅

(1) 課稅範圍：屬人主義

營利事業總機構在中華民國境內者，應就其境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。總機構設於我國境內之營利事業，其在境外任何國家或地區之來源所得，均應與其總機構之盈餘合併計稅。採屬人主義會造成國際間重複課稅。

(2) 重複課稅的解決方法：國外稅額扣抵

國外稅額扣抵即是營利事業在國外所繳納之所得稅，可依規定自國內全部應納稅額中扣抵。我國目前採直接稅額扣抵及已納稅額扣抵。

A. 直接稅額扣抵：可自居住地國應納稅額中扣抵之國外稅額範圍，僅限於國外所得直接依所得來源國稅法繳納之所得稅額。例如：所得來源國對股利、利息所得扣繳之稅款，分公司在所得來源國繳納之公司所得稅。

B. 已納稅額扣抵：可自居住地國應納稅額中扣抵之國外稅額範圍，僅限於國外所得依所得來源國稅法實際已繳納之所得稅額。例如：所得來源國對股利、利息所得扣繳之稅款，分公司在所得來源國繳納之公司所得稅。

2.綜合所得稅：

原則：屬地主義，對中華民國來源所得課稅，中華民國來源所得，係指我國境內發生的所得。

例外：

1. 台灣地區人民有大陸地區來源所得者，應併同台灣地區來源所得課徵所得稅，但其在大陸地區已繳納之稅額，准自應納稅額中扣抵。（依據台灣地區與大陸地區人民關係條例第 24 條規定）
2. 台灣地區人民有香港或澳門來源所得者，免納所得稅。（依據香港澳門關係條例第 28 條規定）
3. 大陸地區人民有台灣地區來源所得者：

(1). 結算申報完稅：

大陸地區人民，於一課稅年度內在臺灣地區居留、停留合計滿 183 日者，應就其臺灣地區來源所得，準用臺灣地區人民適用之課稅規定，即辦理結算申報，課徵綜合所得稅。

(2). 就源扣繳完稅：

大陸地區人民不符合居住者要件，其臺灣地區來源所得，如屬扣繳範圍之所得，其應納稅額，應由扣繳義務人於給付時，按非中華民國境內居住者之個人所適用之扣繳率辦理扣繳，免辦理結算申報。

3.

解析：

1. 租稅行政罰：租稅行政罰，乃針對納稅義務人違反法令律所規範之義務而為之處罰，不論是故意或過失均應受處罰。租稅行政罰依據性質，一般可分成行為罰與漏稅罰兩種。

(1) 行為罰：

稅法賦予納稅人應確實執行的義務，例如辦理稅籍登記、帳簿設置、開立發票與憑證保存義務等，一旦納稅人違反應盡的義務，即會被處罰。

(2) 漏稅罰：因納稅人故意或過失，導致出現短漏稅捐情事，就會被處漏稅罰。

行政罰主要是以課處罰鍰、滯納金、沒入貨物等方式為之。行政罰法第 7 條：

「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」，第 8 條：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」又行政罰法立法意旨說明第 4 點指出：「為提昇人權之保障，國家欲處罰行為人者，應由行政機關就行為人之故意、過失負舉證責任，本法不採「推定過失責任」之立法」。如此可以督促稅捐稽徵機關於裁處時注意應盡的舉證責任，避免浮濫。至於應盡到多大程度之舉證責任，常會形成行政救濟上的爭點。同一行為若同時觸犯稅法所訂行為罰與漏稅罰時，均採「擇一從重」處罰原則，兩者不再同時併罰。

2. 租稅刑事罰：由法院判決處罰，租稅刑事罰以處罰故意行為為原則，現行稅法中有關刑事罰之規定，最主要的是稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條、第 43 條、第 47 條。

(1). 納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣 6 萬元以下罰金。（稽 41）

- (2).代徵人或扣繳義務人以詐術或其他不正當方法匿報、短報、短徵或不為代徵或扣繳稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣6萬元以下罰金；代徵人或扣繳義務人侵占已代徵或已扣繳之稅捐者，亦同。（稽42）
- (3).教唆或幫助犯第41條或第42條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役、或科新台幣六萬元以下罰金。稅務人員、執行業務之律師、會計師或其他合法代理人犯前項之罪者，加重其刑至二分之一。稅務稽徵人員違反第33條規定者，除觸犯刑法者移送法辦外，處1萬元以上5萬元以下罰鍰。（稽43）
- (4).稅捐稽徵法關於納稅義務人、扣繳義務人及代徵人應處徒刑之規定，於下列之人適用之：
- (a) 公司法規定之公司負責人。
 - (b) 民法或其他法律規定對外代表法人之董事或理事。
 - (c) 商業登記法規定之商業負責人。
 - (d) 其他非法人團體之代表人或管理人。
- 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。（稽47）（98.5.27 總統立修正公布）

4.

解析：

1.擇一從重原則：

行政罰法第24條「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。」

2.從新從輕原則：

影響納稅義務人租稅負擔之實體規定如免稅額、稅率等稱為實體，應按納稅義務發生時之稅法規定為準；但不影響納稅義務人稅負之程序規定，如繳納期間，則適用稽徵時之規定，此即為實體從舊程序從新原則。當實體法有所修正時，其效力以不溯及既往為原則，即法律修正後，原則上不得侵害既得的權利，而應保障既得的權利，惟在對人民有利時，例外可規定追溯適用。而程序法之修正，本多出於保障人民權益之意旨，故應從新適用。

5.

解析：

1.租稅行政罰：租稅行政罰，乃針對納稅義務人違反法令律所規範之義務而為之處罰，不論是故意或過失均應受處罰。租稅行政罰依據性質，一般可分成行為罰與漏稅罰兩種，而主要是以課處罰鍰、滯納金、沒入貨物等方式為之。

(1)行為罰：

稅法賦予納稅人應確實執行的義務，例如辦理稅籍登記、帳簿設置、開立發票與憑證保存義務等，一旦納稅人違反應盡的義務，即會被處罰。例如：辦理稅籍登記、帳簿設置。開立發票與憑證保存義務等，一旦納稅人違反應盡的義務，即會被處罰。

(2)漏稅罰：因納稅人故意或過失，導致出現短漏稅捐情事，就會被處漏稅罰。

2. 租稅刑事罰：由法院判決處罰，租稅刑事罰以處罰故意行為為原則，現行稅法中有關刑事罰之規定，最主要的是稅捐稽徵法第 41 條、第 42 條、第 43 條、第 47 條。例如：納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐。

6.

解析：

1. 一行為不二罰原則：

又稱為「禁止雙重處罰原則」，其本意係在禁止國家對於人民之同一行為，以相同或類似之措施多次地處罰。

2. 我國行政罰法有何規定：

行政罰法第 24 條「一行為違反數個行政法上義務規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。前項違反行政法上義務行為，除應處罰鍰外，另有沒入或其他種類行政罰之處罰者，得依該規定併為裁處。但其處罰種類相同，如從一重處罰已足以達成行政目的者，不得重複裁處。」此外行政罰法第 25 條指出「數行為違反同一或不同行政法上義務之規定者，分別處罰之」。

7.

解析：同題 1-三。

8.

解析：同題 2 之解析。

9.

解析：

1. 意義：財政部於稅法或規章適用發生疑義時，為求適用正確所為之釋令。

2. 適用情形：

經行政訴訟判決確定之租稅案件為求安定不受事後發布之解釋令影響。

10.

解析：

一、採用屬人主義者，強調量能課稅公平之租稅；採屬地主義之國家，認為凡所得源自本國境內，無論取得所得者是否具有該國國籍或是否為該國居住者，均需課徵所得稅。

二、我國現行採用：

目前採屬人主義之稅目，包括：營利事業所得稅、個人所得基本稅額、遺產

稅及贈與稅，其中營利事業所得稅係採設立登記原則、個人所得基本稅額採居住原則、遺產及贈與稅採國籍加居住原則。綜合所得稅目前採屬地主義，只對中華民國境內來源所得課稅，未來若改採「屬人兼屬地主義」後，礙於國情，應該會採居住原則屬人主義。亦即凡是台灣的「居住者」，除了境內所得外，海外所得也必須納入所得總額中課稅。