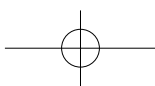
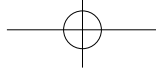


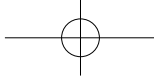
財税法



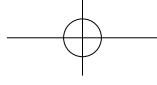


財稅法

壹、科目導覽	004
貳、年度文章一覽	005
稅捐債權之執行期間，劉建宏，月旦法學教室第 144 期	005
商譽攤銷之稅捐爭議，黃俊杰，月旦法學教室第 149 期	005
論免稅額與扣除額之意義——最高行政法院九十八年度判字第 1175 號判決評釋，柯格鐘，月旦裁判時報第 28 期	005
稅捐債務可否繼承——評析最高行政法院一〇一年度判字第 857 號判決，陳清秀，月旦裁判時報第 33 期	006
稅捐債務法基本問題——公法債務與私法債務，藍元駿，月旦法學雜誌第 234 期	006
公法債務與私法債務，柯格鐘，月旦法學雜誌第 235 期	006
稅法上之一事不二罰——以日本法為比較對象，蔡孟彥，月旦法學雜誌第 236 期	006
扣繳所得稅的扣繳義務人——北高行 101 年度訴字第 964 號判決，范文清，台灣法學雜誌第 249 期	007
最高行政法院 98 年判字第 945 號——罰漏報遺產須視有無故意過失，黃士洲，稅務旬刊第 2250 期	007
刑事案件證據在稅務事件之運用，黃俊杰，稅務旬刊第 2261 期	007
最高行政法院 101 年判字第 641 號——財產過戶涉贈與須由稅局舉證（上）（下），黃士洲，稅務旬刊第 2262、2263 期	008
執行業務者與會計基礎——司法院釋字第 722 號簡評，黃士洲，稅務旬刊第 2263 期	008
證券交易所所得之課稅解析，陳清秀，稅務旬刊第 2269 期	008
實質課稅與契約自由，李洙德，稅務旬刊第 2281 期	008
稅務爭訟中之和解契約，劉宗德，稅務旬刊第 2282 期	009
參、重要文章精選	010
稅捐債權之執行期間，劉建宏，月旦法學教室第 144 期	010
論免稅額與扣除額之意義——最高行政法院九十八年度判字第 1175 號判決評釋，柯格鐘，月旦裁判時報第 28 期	011
肆、修法重點	013
一、所得稅法修正	013
二、稅捐稽徵法修正	052
伍、實務觀點	057
一、大法官解釋	057
釋字第 722 號	057
二、最高行政法院決議	058
最高行政法院 103 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議	058
最高行政法院 102 年度 9 月第 2 次庭長法官聯席會議	065
三、最高行政法院裁判	065
最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決	065
最高行政法院 102 年度判字第 714 號判決	066
最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決	066
最高行政法院 103 年度判字第 251 號判決	067



四、最高法院裁判	068
最高法院 103 年度台上字第 586 號判決	068
陸、台大法研所試題精選	069
柒、必背實務	083
一、大法官解釋	083
釋字第 217 號解釋	083
釋字第 420 號解釋	083
釋字第 503 號解釋	083
釋字第 565 號解釋	084
釋字第 640 號解釋	084
釋字第 696 號解釋	084
二、最高法院決議	085
最高行政法院 91 年度 6 月庭長法官聯席會議決議	085
三、最高法院判決、判例	086
最高行政法院 62 年判字第 96 號判例	086
最高行政法院 101 年度判字第 641 號判決	086



4 好齊×好多! 總複習

財 稅 法

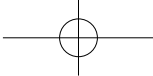
▶▶▶ 壹 科目導覽

各位考選部的白老鼠兵團們，您辛苦了！筆者在此向讀者致上最高敬意，在面對朝令夕改的考選政策下，繼續向理想奮鬥，也預祝大家早日逃離考選部實驗室裡的鼠籠……呃不是，是脫離考海。

在大部分法律系學生根本沒學過稅法（頂多在行政法、憲法課程通過相關議題，但相信講解上一定還是圍繞這兩科目，不會深入稅法爭點）下，稅法在律師選考四選一下強出頭，成為選項之一。事實上，行政法院的案件中，接近半數都是稅法爭訟，加上後續配合選考推動的「專業律師¹」制度，選擇稅法對各位讀者未來執業也有一定助益。

律師是第一次嘗試考稅法，也算是國家考試第一次由法律學角度考稅法。就準備方向而言，學稅法的法律學者多數為學公法出身，也造就了稅法學與公法學的高度連結性。就筆者準備研究所考試來說，是以公法的角度念稅法（這也是本書的思考方向），讀者可以試著把學到的觀念與行政法、憲法上的觀念作一連結。大致上可分為下面兩塊：稅法基本原理、稅法三原則（稅捐法定主義、量能課稅原則、實質課稅原則）、稅捐債務法與憲法

1 簡言之，就是要有相關專業背景（例如選考的科目、研究所專業或在職能力檢定），才能承辦該類案件業務。



的關聯性較大（工作權、財產權、生存權和法律保留）；而稅捐稽徵程序、稅捐處罰法與稅捐救濟部分和行政法有著極大的關聯性。如果同學想要閱讀教科書，可以先從葛克昌教授的《稅法基本問題》入門；如果想要更詳細的體系，可以閱讀陳清秀教授的《稅法總論》與葛克昌教授的《所得稅與憲法》、《行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法新思維》作為補充。不過這時候的讀者通常沒時間看教科書，那就直接以拙著《這是一本財稅法解題書》下手吧！

▶▶▶ 貳 年度文章一覽

稅法文章在大家熟知的月旦、臺灣法學雜誌上並不多，但在稅務旬刊上多到爆炸。筆者把月旦、臺灣法學雜誌及稅務旬刊上，由法律學者所寫、落在命題大綱中且較具考相者整理如下。

篇名	稅捐債權之執行期間
作者	劉建宏
出處	月旦法學教室第 144 期
重點掃描	稅捐稽徵法第 23 條，應為行政執行法第 7 條之特別規定。詳參「重要文章精選」。

篇名	商譽攤銷之稅捐爭議
作者	黃俊杰
出處	月旦法學教室第 149 期
重點掃描	最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，創造法律所無之商譽認列要件及單方限定舉證責任義務主體，違反正當法律程序及租稅法律主義，且過度要求納稅義務人之舉證責任。

篇名	論免稅額與扣除額之意義——最高行政法院九十八年度判字第 一一七五號判決評釋
作者	柯格鐘
出處	月旦裁判時報第 28 期
重點掃描	現行所得稅法第 17 條第 1 項各款規定應大幅修正，明確區分性質不同的免稅額、普通扣除額及特別扣除額。詳參「重要文章精選」。

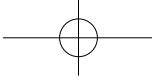
6 好齊×好多! 總複習

篇名	稅捐債務可否繼承 — 評析最高行政法院一〇一年度判字第八五七號判決
作者	陳清秀
出處	月旦裁判時報第 33 期
重點掃描	稅捐債務按稅捐稽徵法第 14 條規定及釋字第 622 號解釋，僅能在遺產範圍內，由繼承人負代繳義務，執行機關原則上不得對繼承人之固有財產執行。 如執行機關違法對繼承人固有財產強制執行，欠缺合法執行名義及合法執行要件時，義務人得聲明異議（行執 § 9）並循序提起行政救濟（具處分性質）。 論者認為，為保障當事人權益，亦應容許當事人（繼承人）提起債務人異議之訴，較符合有效權利保障之目的（行執 § 26 準用強執 § 14 II）。

篇名	稅捐債務法基本問題 — 公法債務與私法債務
作者	藍元駿
出處	月旦法學雜誌第 234 期
重點掃描	在租稅事務面對全球化，英美稅法（公私法一元論）對我國公私法二元論下稅法產生挑戰、質疑。 論者以德國稅法發展史為基礎，參照我國法制，認為國家作為債權人，兼具公益維護者與公權力、統治權行使等多重身分，地位非私法債權人可比，公私法仍有區分實益，以確保體系正義。

篇名	公法債務與私法債務
作者	柯格鐘
出處	月旦法學雜誌第 235 期
重點掃描	老師仿造民法上法定之債概念討論稅捐債務法，本篇可作為複習基本概念之文章。

篇名	稅法上之一事不二罰 — 以日本法為比較對象
作者	蔡孟彥
出處	月旦法學雜誌第 236 期



重點掃描	我國自釋字第 503 號解釋起，認一事不二罰為民主法治國家基本原則。但此號解釋僅針對行政罰競合，並未排除刑法與行政罰併罰。 日本法雖將一事不二罰提升至憲法第 39 條，但逃漏稅之刑罰與行政罰仍可併罰。從日本法可看出行政罰與刑罰不一定不可並存，但與日本法相較，我國租稅行政罰額度顯然過高，在現狀下如要改變仍應審慎評估。
------	--

篇名	扣繳所得稅的扣繳義務人 — 北高行 101 年度訴字第 964 號判決
作者	范文清
出處	台灣法學雜誌第 249 期
重點掃描	所得稅法第 89 條規範薪資所得之扣繳義務人，應以法人或組織本身為扣繳義務人，而非現行法之負責人或機關學校團體之扣繳單位主管。

篇名	最高行政法院 98 年判字第 945 號 — 罰漏報遺產須視有無故意過失
作者	黃士洲
出處	稅務旬刊第 2250 期
重點掃描	本判決仍呈現實務以往以「管領能力」調降國稅局證明義務範圍僅至有資金流動即滿足贈與及擬制遺產之見解。然本判決將罰鍰與本稅之舉證責任脫鉤，須由稅局證明納稅義務人主觀具有故意或過失方得處漏稅罰，與學說見解較為契合。 另論者認為，漏報擬制遺產（遺贈稅 § 15，類似民 § 1148-1 I）除稅務專家外，一般人難以理解，不應處漏稅罰。

篇名	刑事案件證據在稅務事件之運用
作者	黃俊杰
出處	稅務旬刊第 2261 期
重點掃描	刑事案件中所使用之證據，仍須經由稅務機關自行職權調查、認定是否具有證據能力及證明力，方得於稅務案件中使用，並賦予納稅人說明之機會（稅捐稽徵 § 11-5）。 雖不排除稅務機關就相同事項與刑事案件作出不同認定（最高行 55 判 2 例），然實務多予以尊重，並提出須在刑事程序「證據不齊備」或未斟酌（中高行 91 訴 883 決）之下，並盡說理義務，始得另為認定。

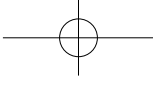
8 好齊×好多! 總複習

篇名	最高行政法院 101 年判字 641 號 — 財產過戶涉贈與須由稅局舉證（上）（下）
作者	黃士洲
出處	稅務旬刊第 2262、2263 期
重點掃描	本判決逸脫以往實務以「表面證據」（財產移轉外觀）即認有贈與之見解，而係認稅局不得僅單憑財產外觀，而無其他積極證據即認為屬贈與，有助提升判決信服度，落實依法課稅原則。

篇名	執行業務者與會計基礎 — 司法院釋字第 722 號簡評
作者	黃士洲
出處	稅務旬刊第 2263 期
重點掃描	論者指出，釋字第 722 號解釋承接釋字第 377 號解釋，產生邏輯矛盾（原則採收付實現制，但又肯認對單獨執行業務者設例外規定之可能）。在執行業務者所得稅會計標準的選擇上，應考量執行業務者本質與營利事業並無差異，均為「自負盈虧」、「自立營生」、「收入減去必要成本費用」，僅係所得稅法強行切割之結果，主管機關應藉此契機，重新檢討對執行業務者較為明確且具合理關聯之會計基礎。

篇名	證券交易所得之課稅解析
作者	陳清秀
出處	稅務旬刊第 2269 期
重點掃描	整理現行制度下對證券交易所得課稅的方法及實務見解，指出現行規範太過複雜，納稅人不易理解，規範應更加體系化，以合乎租稅法律主義。 又證券交易所得稅（證所稅）以具有代替證券交易所課稅之部分意義，故證所稅從輕課徵或有正當性。然減免課稅措施易導致租稅規劃與租稅規避，相較勞動所得之課稅負擔也顯失公平，論者認為現行證所稅規定仍有違反憲法平等權之虞。

篇名	實質課稅與契約自由
作者	李洙德
出處	稅務旬刊第 2281 期
重點掃描	釋字第 420 號解釋的意旨，應是以租稅法律主義為原則，實質課稅為例外，但在稽徵與司法實務運用下，對於納稅義務人的私法關係安排，動輒以實



	質課稅原則否定之，例外反成原則，且幾乎沒有讓人民反過頭來主張實質課稅原則減輕稅賦的餘地。論者認為，稽徵機關應相同處理，對只具形式卻欠缺經濟實質的法律關係不予課稅或減少稅賦。 在民法上有三種勞務契約：僱傭、委任、承攬。但是所得稅法第 14 條卻劃分成「執行業務²」與「薪資所得」二分法，是否會限縮當事人私法自治空間？又再加上勞動基準法第 2 條，形成三部法律對勞務規範的衝突。
--	--

篇名	稅務爭訟中之和解契約
作者	劉宗德
出處	稅務旬刊第 2282 期
重點掃描	行政程序法第 136、137 條，容許當事人就公法上權利義務，締結雙務或和解之行政契約。然在憲法第 19 條之租稅法律主義下，學理及實務均認為就「課稅之法律效果」不得締結和解契約讓步，惟對課稅之基礎事實，得由徵納雙方形成共識後，據以認定。 原處分機關與當事人締結和解契約後，即應依和解契約所認定之事實為判斷基礎，重為適法決定。若原處分機關違背和解契約，作成不同之本案課稅基礎事實認定，而為補稅、處罰之重核復查決定，明顯違反誠信原則、行政自我拘束原則，構成依法行政之重大違反，處分違法應予撤銷。如進入司法機關，法院可以和解契約為處分違法之依據，以行政訴訟法第 195 條，直接撤銷原處分、復查決定³及訴願決定，終結全案。

² 定義要回去看所得稅法第 11 條。

³ 在稅務爭訟上，常見的原處分就是「復查決定」（因為復查結果通常和原處分不同，原處分就被取掉了）。

▶▶▶ 參 重要文章精選

篇名	稅捐債權之執行期間
作者	劉建宏
出處	月旦法學教室第 144 期

一、問題意識

某甲積欠稅款，經國稅局移送行政執行機關強制執行無效果後，發給執行憑證，此時距原核課處分確定時已逾五年。嗣後稅局發現甲另有財產，是否得再對甲執行？

二、爭點

稅捐稽徵法第 23 條與行政執行法第 7 條之關係？所謂「已移送執行」是否限於「執行程序繫屬中」？

三、相關條文

(一)稅捐稽徵法第 23 條第 1 至 4 項規定

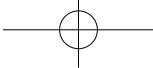
「稅捐之徵收期間為五年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限（第 1 項）。應徵之稅捐，有第十條、第二十五條、第二十六條或第二十七條規定情事者，前項徵收期間，自各該變更繳納期間屆滿之翌日起算（第 2 項）。依第三十九條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間（第 3 項）。稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，五年內未經執行者，不再執行，其於五年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行（第 4 項）。」

(二)行政執行法第 7 條第 1、2 項規定

「行政執行，自處分、裁定確定之日或其他依法令負有義務經通知限期履行之文書所定期間屆滿之日起，五年內未經執行者，不再執行；其於五年期間屆滿前已開始執行者，仍得繼續執行。但自五年期間屆滿之日起已逾五年尚未執行終結者，不得再執行（第 1 項）。前項規定，法律有特別規定者，不適用之（第 2 項）。」

四、實務見解

(一)財政部：基於稅捐稽徵法第 23 條第 1 項之立法意旨（對欠稅案件加強控管），本項但書之適用應以「執行案件繫屬於執行機關者」為限。如經發給執行憑證，已脫離行政機關繫屬，不符合本項但書規定。題示情形即不得再對甲執行。



(二)法務部：稅捐稽徵法第 23 條第 4 項，用字與行政執行法第 7 條大致相同，應作相同解釋，經核發執行憑證仍屬「尚未執行終結」，縱已脫離執行繫屬且逾稅捐稽徵法第 23 條第 1 項之五年期間，仍得在處分確定十年內（5+5）執行。題示情形，國稅局仍得對甲執行。

五、本文見解

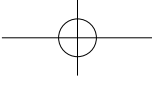
稅捐稽徵法第 23 條為特別規定，應優先適用，本文認為應採財政部之見解。理由如下：

- (1)稅捐稽徵法第 23 條第 4 項立法意旨在避免執行機關怠惰，配合行政執行法而增訂。如按法務部見解，本條第 1 項即形同具文。
- (2)行政執行法第 7 條第 2 項仍容許其他法律為不同規定，稅捐稽徵法第 23 條既有特別規定即應優先於行政執行法而適用。
- (3)財政部見解限制行政執行期間，較合乎稅捐稽徵法第 23 條第 1 項督促稅捐稽徵機關加強欠稅案件控管，於法定期間內盡可能徵起應徵稅款，使公法債權及早確定之立法目的，對納稅義務人之權益保障較允當。

篇名	論免稅額與扣除額之意義 — 最高行政法院九十八年度判字第 一一七五號判決評釋
作者	柯格鐘
出處	月旦裁判時報第 28 期

一、免稅額之意義：納稅義務人個人、配偶、受扶養親屬的生存權

- (一)理論基礎：量能課稅原則下，主觀淨值（主觀生存保障淨所得）原則，即納稅義務人及其家屬之「維繫生存所需最低額度」應免於被課稅。
- (二)性質：納稅義務人無法自由支配之所得，非立法形成自由範圍（課稅禁區）。
- (三)立法者規範義務
 1. 須讓免稅額「即刻」合於當年度維繫生存之最低需求。
 2. 應每年檢討免稅額是否仍合於當年度實際維繫生存之最低需求。
 3. 在稅法允許納稅義務人作家庭合併申報所得稅範圍內，應讓納稅義務人得以合併申報減除本人及共同申報人（含受扶養親屬）。（各個個體維繫物理生存之最低需求）
- (四)我國法問題
 1. 所得稅法第 5 條，雖有按物價指數調整之規定，但法定的基數顯然太低，違反上述第一與第二個立法者規範義務。
 2. 釋字第 415 號解釋對免稅額錯誤理解（租稅優惠），至釋字第 694 號解釋方摒除此錯誤見解。然仍有部分大法官在該號意見書中，將應屬所得稅法第 15 條保障之婚姻家庭制度性保障當成免稅額立法目的。



12 好齊×好多! 總複習

3. 二分二乘（折半乘二、淨益分配）制為立法者規範義務，非立法形成自由。

二、標準扣除額與列舉扣除額之意義：納稅義務人維持基本物理生存需求以外，讓其有餘裕、資力參與社會生活而產生之「更多需求」

(一)理論基礎

讓納稅義務人「維持有人性尊嚴之生活所需之最低限額」，仍屬生存權保障範圍內。

(二)立法建議

1. 標準扣除額僅設單身者與有配偶者加倍扣除之規定，應增加「受扶養親屬」亦應適用個人標準扣除額（加倍扣除）之規定。
2. 標準扣除額之標準，立法者有義務檢討是否合乎除溫飽外，尚能維持有人性尊嚴生活之需求。
3. 免稅額加標準扣除額之金額，不得低於社會法之最低生活標準。否則會形成有負擔能力之納稅義務人，生活水準比請領社會救助金者更糟糕之荒謬現象。

三、特別扣除額之意義：基於個人特殊事由，立法准予扣除之項目

(一)性質：立法裁量

(二)我國法問題：體系混亂，第 1 小目「財產交易損失」及第 2 小目「薪資特別扣除」屬客觀淨值（營業保障淨所得）原則計算範疇，應移列第 14 條第 7 類及第 3 類中。

四、結論：所得稅法第 17 條第 1 項應作大幅修正

(一)第 1 款免稅額

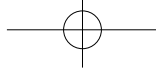
生存權保障、維持物理生存之最低標準。且不得因國家財政困難等理由，恣意立法調低數額，應時常檢討是否足以反應最低生存需求。

(二)第 2 款標準與列舉扣除額

有人性尊嚴生活水準之費用額度。與第 1 款相加應高於社會救助法所定最低生活標準。

(三)第 3 款特別扣除額

應再區分屬「納稅義務人無法支配之所得」與「租稅優惠」為區別對待立法。



肆 修法重點

所得稅法在 103 ~ 104 年進行了一些重要且帶有爭議的修正，以下先列出新舊條文對照，並放上原始立法說明或立法理由，再就重要部分獨立解析。稅捐稽徵法也進行了小部分修正（有趣的是全部都是立委提案修正），一併簡單說明。

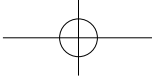
一、所得稅法修正

(一)103 年 6 月 4 日修正公布

1. 所得稅法第 5 條、第 14 條、第 17 條、第 66 條之 4、第 66 條之 6、第 71 條、第 73 條之 2、第 75 條、第 79 條、第 108 條、第 110 條及第 126 條⁴

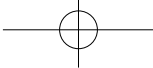
修正條文	原條文	說明
第五條 綜合所得稅之免稅額，以每人全年六萬元為基準。免稅額每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。 綜合所得稅課稅級距及累進稅率如下： 一、全年綜合所得淨額在 <u>五十二</u> 萬元以下者，課徵百分之五。	第五條 綜合所得稅之免稅額，以每人全年六萬元為基準。免稅額每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。 綜合所得稅課稅級距及累進稅率如下： 一、全年綜合所得淨額在五十萬元以下者，課徵百分之五。	一、為改善所得分配情形，提高高所得者對國家財政之貢獻，爰將現行第二項綜合所得稅課稅級距由五級調整為六級，增訂第六款綜合所得淨額超過一千萬元部分，適用百分之四十五稅率之規定，以達量能課稅及適度縮小貧富差距目標。另將現行第一款至第五款稅率百分之五、百分之十二、百分之二十、百分之三十及百分之四十之課稅級距金額，依一百零三年度公告課稅級距金額調整之。

4 本表略改自：行政院，所得稅法部分條文修正草案總說明，<http://www.ey.gov.tw/Upload/RelFile/2016/710048/013bf6c9-551d-4b8d-801b-a6a8202a4838.doc>（編按：立法院三讀通過之條文與草案無異）。

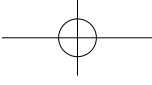


14 好齊×好多! 總複習

二、超過<u>五十二萬元至一百十七萬元</u>者，課徵<u>二萬六千元</u>，加超過<u>五十二萬元</u>部分之百分之十二。 三、超過<u>一百十七萬元至二百三十五萬元</u>者，課徵<u>十萬零四千元</u>，加超過<u>一百十七萬元</u>部分之百分之二十。 四、超過<u>二百三十五萬元至四百四十萬元</u>者，課徵<u>三十四萬元</u>，加超過<u>二百三十五萬元</u>部分之百分之三十。 五、超過<u>四百四十萬元</u>者，課徵<u>九十五萬五千元</u>，加超過<u>四百四十萬元</u>部分之百分之四十。 六、超過<u>一千萬元</u>者，課徵<u>三百十九萬五千元</u>，加超過<u>一千萬元</u>部分之百分之四十五。 前項課稅級距之金額每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以萬元為單位，未達萬元者按千元數四捨五入。 綜合所得稅免稅額及課稅級距之金額，於每年度開始前，由財政部依據第一	二、超過五十萬元至一百零九萬元者，課徵二萬五千元，加超過五十萬元部分之百分之十二。 三、超過一百零九萬元至二百十八萬元者，課徵九萬五千八百元，加超過一百零九萬元部分之百分之二十。 四、超過二百十八萬元至四百零九萬元者，課徵三十一萬三千八百元，加超過二百十八萬元部分之百分之三十。 五、超過四百零九萬元者，課徵八十八萬六千八百元，加超過四百零九萬元部分之百分之四十。 前項課稅級距之金額每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以萬元為單位，未達萬元者按千元數四捨五入。 綜合所得稅免稅額及課稅級距之金額，於每年度開始前，由財政部依據第一	二、配合行政院主計總處組織法施行，第四項「行政院主計處」修正為「行政院主計總處」。 三、其餘各項規定未修正。
---	--	--



項及前項之規定計算後公告之。所稱消費者物價指數，指行政院主計總處公布至上年度十月底為止十二個月平均消費者物價指數。 營利事業所得稅起徵額及稅率如下： 一、營利事業全年課稅所得額在十二萬元以下者，免徵營利事業所得稅。 二、營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之十七。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過十二萬元部分之半數。	個月平均消費者物價指數。 營利事業所得稅起徵額及稅率如下： 一、營利事業全年課稅所得額在十二萬元以下者，免徵營利事業所得稅。 二、營利事業全年課稅所得額超過十二萬元者，就其全部課稅所得額課徵百分之十七。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過十二萬元部分之半數。	
第十四條★★ 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之： 第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。 公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利	第十四條★★ 個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之： 第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。 公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利	一、考量中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額半數，為衡平租稅負擔，修正條文第七十一條第二項規定，獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報時，亦應以全年應納稅額之半數減除尚未抵繳之扣繳稅額為其應繳納之結算稅額，並於申報前自行繳納，爰配合修正第一項第一類合夥人應分配之盈餘總



16 好齊×好多! 總複習

憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，除獨資、合夥組織為小規模營利事業者，按核定之營利事業所得額計算外，應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。

第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。

執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；

憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。

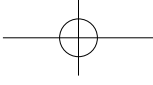
第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。

執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額計算之；另考量獨資、合夥組織為小規模營利事業者，其規模狹小，為簡政便民，爰增訂獨資、合夥組織為小規模營利事業者，仍維持現行課稅制度，其合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。

二、其餘各項規定未修正。



其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

三、依勞工退休金條例規定自願提繳之退休金或年金保險費，合計在每月工資百分之六範圍內，不計入提繳年度薪資所得課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。

第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：

一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證

第三類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

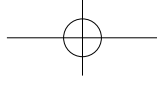
二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

三、依勞工退休金條例規定自願提繳之退休金或年金保險費，合計在每月工資百分之六範圍內，不計入提繳年度薪資所得課稅；年金保險費部分，不適用第十七條有關保險費扣除之規定。

第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：

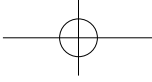
一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。

二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。

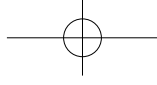


18 好齊×好多! 總複習

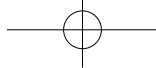
券及憑券。 二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。 三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓銀行定期存單、公司與公營事業機構發行之本票或匯票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。 短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得： 一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。 二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。 三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金	三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓銀行定期存單、公司與公營事業機構發行之本票或匯票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。 短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第五類：租賃所得及權利金所得：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得： 一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。 二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。 三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金	
---	---	--



者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。 四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。 五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。 第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，	款利率，計算租賃收入。 四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。 五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。 第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。 第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得： 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。 二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權	
--	---	--



減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。 三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之： 一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定辦	利而支付之一切費用後之餘額為所得額。 三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之： 一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。 二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。 三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。 第九類：退職所得：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金及依勞工退休金條例規定提	
---	---	--



理年金保險之保險給付等所得。但個人歷年自薪資所得中自行繳付之儲金或依勞工退休金條例規定提繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資所得課稅部分及其孳息，不在此限：

一、一次領取者，其所得額之計算方式如下：

(一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。

(二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。

(三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。

退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。

二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。

三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期

繳之年金保險費，於提繳年度已計入薪資所得課稅部分及其孳息，不在此限：

一、一次領取者，其所得額之計算方式如下：

(一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。

(二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。

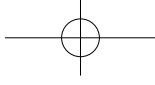
(三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。

退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。

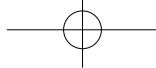
二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。

三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。

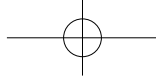
第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費



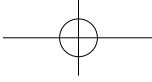
退職所得之比例分別計算之。 第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。 個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，	用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。 個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第一項第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。 第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。
--	---



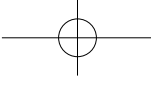
未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。		
第十七條 按第十四條至第十四條之二及前二條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十。但依第十五條第二項規定分開計算稅額者，納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額： (一) 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。 (二) 納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在	第十七條 按前四條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額： 一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；納稅義務人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十。但依第十五條第二項規定分開計算稅額者，納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額： (一) 納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。 (二) 納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙	一、第一項序文所稱「前四條規定」，原係指第十四條、第十四條之一、第十五條及第十六條，本法一百零一年八月八日增訂第十四條之二，亦與個人綜合所得總額之計算有關，爰配合修正所引條次。 二、為適度減輕薪資所得者及中低所得者租稅負擔，兩稅合一制度改革所增加之部分稅收，將用以提高薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額額度，爰修正第一項第二款第三目之二及四，將薪資所得特別扣除額由一百零三年度公告之每人每年十萬八千元為限，提高至每人每年十二萬八千元，及將身心障礙特別扣除額由一百零三年度公告之每人每年十萬八千元提高至每人每年十二萬八千元。 三、其餘各項規定未修正。



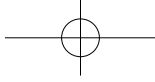
校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (二) 納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (四) 納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額： (一) 標準扣除額：納稅義務人個人扣除七萬三千元；有配偶者加倍扣除之。 (二) 列舉扣除額： 1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對	或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (三) 納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力受納稅義務人扶養者。 (四) 納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學、身心障礙或無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。 二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額： (一) 標準扣除額：納稅義務人個人扣除七萬三千元；有配偶者加倍扣除之。 (二) 列舉扣除額： 1. 捐贈：納稅義務人、配偶及受扶養親屬對	
--	--	--



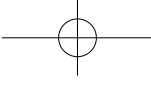
於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。 2. 保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。 3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經	公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。 2. 保險費：納稅義務人、配偶或受扶養直系親屬之人身保險、勞工保險、國民年金保險及軍、公、教保險之保險費，每人每年扣除數額以不超過二萬四千元為限。但全民健康保險之保險費不受金額限制。 3. 醫藥及生育費：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之醫藥費及生育費，以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經	財政部認定其
---	--	---------------



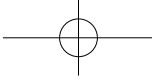
財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。 4. 災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。 5. 購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人依上述規定扣除購屋借款利息者，	會計紀錄完備正確之醫院者為限。但受有保險給付部分，不得扣除。 4. 災害損失：納稅義務人、配偶或受扶養親屬遭受不可抗力之災害損失。但受有保險賠償或救濟金部分，不得扣除。 5. 購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。但申報有儲蓄投資特別扣除額者，其申報之儲蓄投資特別扣除金額，應在上項購屋借款利息中減除；納稅義務人依上述規定扣除購屋借款利息者，以一屋為限。	
---	---	--



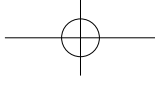
以一屋為限。 6. 房屋租金支出： 納稅義務人、 配偶及受扶養 直系親屬在中 華民國境內租 屋供自住且非 供營業或執行 業務使用者， 其所支付之租 金，每一申報 戶每年扣除數 額以十二萬元 為限。但申報 有購屋借款利 息者，不得扣 除。 (二) 特別扣除額： 1. 財產交易損失： 納稅義務人、 配偶及受扶養 親屬財產交易 損失，其每年 度扣除額，以 不超過當年度 申報之財產交 易之所得為限； 當年度無財產 交易所得可資 扣除，或扣除 不足者，得以 以後三年度之 財產交易所得 扣除之。財產 交易損失之計 算，準用第十	6. 房屋租金支出： 納稅義務人、 配偶及受扶養 直系親屬在中 華民國境內租 屋供自住且非 供營業或執行 業務使用者， 其所支付之租 金，每一申報 戶每年扣除數 額以十二萬元 為限。但申報 有購屋借款利 息者，不得扣 除。 (三) 特別扣除額： 1. 財產交易損失： 納稅義務人、 配偶及受扶養 親屬財產交易 損失，其每年 度扣除額，以 不超過當年度 申報之財產交 易之所得為限； 當年度無財產 交易所得可資 扣除，或扣除 不足者，得以 以後三年度之 財產交易所得 扣除之。財產 交易損失之計 算，準用第十	
--	--	--



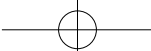
四條第一項第七類關於計算財產交易增益之規定。 2. 薪資所得特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以十二萬八千元為限。 3. 儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。 4. 身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如	第七類關於計算財產交易增益之規定。 2. 薪資所得特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬之薪資所得，每人每年扣除數額以十萬元為限。 3. 儲蓄投資特別扣除：納稅義務人、配偶及受扶養親屬於金融機構之存款利息、儲蓄性質信託資金之收益及公司公開發行並上市之記名股票之股利，合計全年扣除數額以二十七萬元為限。但依郵政儲金匯兌法規定免稅之存簿儲金利息及本法規定分離課稅之利息，不包括在內。 4. 身心障礙特別扣除：納稅義務人、配偶或受扶養親屬如為領有身心障	
---	---	--



為領有身心障礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除十二萬八千元。 5. 教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。 6. 幼兒學前特別扣除：自中華民國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除二萬五千元。但有下列情形之一者，不得扣除： (1) 經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜	礙手冊或身心障礙證明者，及精神衛生法第三條第四款規定之病人，每人每年扣除十萬元。 5. 教育學費特別扣除：納稅義務人就讀大專以上院校之子女之教育學費每人每年之扣除數額以二萬五千元為限。但空中大學、專校及五專前三年及已接受政府補助者，不得扣除。 6. 幼兒學前特別扣除：自中華民國一百零一年一月一日起，納稅義務人五歲以下之子女，每人每年扣除二萬五千元。但有下列情形之一者，不得扣除： (1) 經減除本特別扣除額後，納稅義務人全年綜	合所得稅適用稅率在百
---	--	-------------------



合所得稅適用稅率在百分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。 (2) 納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。 納稅義務人或其配偶之薪資所得依第十五條第二項規定，分開計算稅額者，該薪資所得者之免稅額及薪資所得特別扣除額，應自分開計算稅額之薪資所得中減除；其餘符合前項規定之免稅額或扣除額，不得自分開計算稅額之薪資所得中減除，應一律由納稅義務人申報減除。 依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第二款第二目列舉扣除額之規定。	分之二十以上，或依第十五條第二項規定計算之稅額適用稅率在百分之二十以上。 (2) 納稅義務人依所得基本稅額條例第十二條規定計算之基本所得額超過同條例第十三條規定之扣除金額。 納稅義務人或其配偶之薪資所得依第十五條第二項規定，分開計算稅額者，該薪資所得者之免稅額及薪資所得特別扣除額，應自分開計算稅額之薪資所得中減除；其餘符合前項規定之免稅額或扣除額，不得自分開計算稅額之薪資所得中減除，應一律由納稅義務人申報減除。 依第七十一條規定應辦理結算申報而未辦理，經稽徵機關核定應納稅額者，均不適用第一項第二款第二目列舉扣除額之規定。	
---	---	--

**第六十六條之四★★**

綜營利事業下列各款金額，應自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除：

一、分配屬八十七年度或以後年度股利淨額或盈餘淨額，依第六十六條之六規定之稅額扣抵比率計算之金額。

二、八十七年度或以後年度結算申報應納中華民國營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定減少之稅額。

三、依公司法或其他法令規定，提列之法定盈餘公積、公積金、公益金或特別盈餘公積所含之當年度已納營利事業所得稅額。

四、依公司章程規定，分派董監事職工之紅利所含之當年度已納營利事業所得稅額。

五、其他經財政部核定之項目及金額。

營利事業有前項各款情形者，其自當年度股東可扣抵稅額帳戶減除之日期如下：

一、前項第一款規定之情形，為分配日。

二、前項第二款規定之情形，為核定退稅通知書送達日。

第六十六條之四

綜營利事業左列各款金額，應自當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額中減除：

一、分配屬八十七年度或以後年度股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額。

二、八十七年度或以後年度結算申報應納中華民國營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定減少之稅額。

三、依公司法或其他法令規定，提列之法定盈餘公積、公積金、公益金或特別盈餘公積所含之當年度已納營利事業所得稅額。

四、依公司章程規定，分派董監事職工之紅利所含之當年度已納營利事業所得稅額。

五、其他經財政部核定之項目及金額。

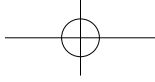
營利事業有前項各款情形者，其自當年度股東可扣抵稅額帳戶減除之日期如左：

一、前項第一款規定之情形，為分配日。

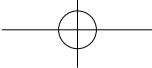
二、前項第二款規定之情形，為核定退稅通知書送達日。

三、前項第三款規定之情形，為提列日。

一、在完全設算扣抵規定下，營利事業分配盈餘後，依第六十六條之六規定之稅額扣抵比率計算之可扣抵稅額，應全額自股東可扣抵稅額帳戶中減除，以維持該帳戶正確數額，俾利各次分配盈餘時，正確計算稅額扣抵比率。另依所得稅法第十四條第一項第一類規定，股利總額應按股利淨額與可扣抵稅額之合計數計算。茲因修正條文第六十六條之六第一項將中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配股利之可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額之半數，倘依現行第一項第一款規定，將造成僅分配予股東或社員之可扣抵稅額（現行規定之半數），應自股東可扣抵稅額帳戶中減除，未准予扣抵之半數，仍保留在股東可扣抵帳戶餘額中，爰修正第一項第一款，規定營利事業分配盈餘時，應依分配之股利淨額或盈餘淨額，依第六十六條之六規定計算之稅額扣抵比率計算應自股東可扣抵稅額帳戶中減除之稅額。



三、前項第三款規定之情形，為提列日。 四、前項第四款規定之情形，為分派日。 五、前項第五款規定之情形，由財政部以命令定之。	四、前項第四款規定之情形，為分派日。 五、前項第五款規定之情形，由財政部以命令定之。	二、舉例說明：營利事業一百零三年度稅前淨利一百萬元，已繳納之營利事業所得稅十七萬元，稅後淨利八十三萬元，於一百零四年全數分配與股東，股利淨額為八十三萬元，稅額扣抵比率百分之二十點四八，營利事業分配該八十三萬股利淨額依稅額扣抵比率計算之金額為十七萬元，應自股東可扣抵稅額帳戶中減除。本款如未配合修正，中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利總額九十一萬五千元（股利淨額八十三萬元與個人股東可扣抵稅額八萬五千元之合計數）中所含之可扣抵稅額為八萬五千元，應自營利事業可扣抵稅額帳戶減除之金額即為八萬五千元，尚餘八萬五千元未予減除，將影響未來稅額扣抵比率之正確性，且嗣後營利事業仍可再分配該未減除之稅額，不符部分設算扣抵之修正意旨。 三、第二項依法制體例酌修文字。
--	--	---

**第六十六條之六★★★**

綜營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：

稅額扣抵比率＝股東可扣抵稅額帳戶餘額／累積未分配盈餘帳戶餘額

股東（或社員）可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額×稅額扣抵比率。但中華民國境內居住之個人股東（或社員）之可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額×稅額扣抵比率×百分之五十。

營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：

一、累積未分配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度

第六十六條之六

綜營利事業分配屬八十七年度或以後年度之盈餘時，應以股利或盈餘之分配日，其股東可扣抵稅額帳戶餘額，占其帳載累積未分配盈餘帳戶餘額之比率，作為稅額扣抵比率，按各股東或社員獲配股利淨額或盈餘淨額計算其可扣抵之稅額，併同股利或盈餘分配；其計算公式如下：

稅額扣抵比率＝股東可扣抵稅額帳戶餘額／累積未分配盈餘帳戶餘額

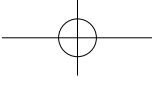
股東（或社員）可扣抵稅額＝股利（或盈餘）淨額×稅額扣抵比率

營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。稅額扣抵比率上限如下：

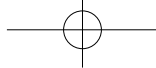
一、累積未分配盈餘未加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之三三．三三；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之二十．四八。

一、考量現行兩稅合一完全設算扣抵制度對以股利收入為主之高所得者受惠較多，為改善所得分配及增加國庫稅收，爰於第一項所定股東（或社員）可扣抵稅額之計算公式增訂但書規定，調整中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數；至於法人股東獲配之股利淨額，依現行條文第四十二條規定，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額計入其股東可扣抵稅額帳戶，故仍維持現制，俟盈餘分配予個人股東時，再依規定計算個人股東之可扣抵稅額。

二、其餘各項規定未修正。



以前之盈餘，為百分之三三·三三；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之二十·四八。 二、累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之四八·一五；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之三三·八七。 三、累積未分配盈餘部分屬九十八年度以前盈餘、部分屬九十九年度以後盈餘、部分加徵、部分未加徵百分之十營利事業所得稅者，為各依其占累積未分配盈餘之比例，按前二款規定上限計算之合計數。 第一項所稱營利事業帳載累積未分配盈餘，指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。 第一項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計算至小數點以下第四位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿一元者，按四捨五入計算。	二、累積未分配盈餘已加徵百分之十營利事業所得稅者：營利事業分配屬九十八年度以前之盈餘，為百分之四八·一五；分配屬九十九年度以後之盈餘，為百分之三三·八七。 三、累積未分配盈餘部分屬九十八年度以前盈餘、部分屬九十九年度以後盈餘、部分加徵、部分未加徵百分之十營利事業所得稅者，為各依其占累積未分配盈餘之比例，按前二款規定上限計算之合計數。 第一項所稱營利事業帳載累積未分配盈餘，指營利事業依商業會計法規定處理之八十七年度或以後年度之累積未分配盈餘。 第一項規定之稅額扣抵比率，以四捨五入計算至小數點以下第四位為止；股東或社員可扣抵稅額尾數不滿一元者，按四捨五入計算。	
---	---	--

**第七十一條★★★**

納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。

前項納稅義務人爲獨資、合夥組織之營利事業者，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納；其營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列爲營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。但其爲小規模營利事業者，無須辦理結算申報，其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列爲營利所得，依本法規定課

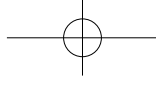
第七十一條

納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。

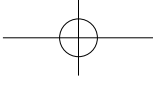
獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列爲營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦理結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理結算申報。第一項及前項所稱可扣抵稅額，指股利憑單所載之可扣抵稅額。

- 一、考量中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額調整爲原可扣抵稅額半數，爰修正第二項獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報時，應以全年應納稅額之半數減除尚未抵繳之扣繳稅額爲其應繳納之結算稅額，並於申報前自行繳納，以衡平獨資及合夥組織與公司組織間之租稅負擔；另考量獨資、合夥組織爲小規模營利事業者，其規模狹小，爲簡政便民，依現行稽徵實務，增訂獨資、合夥組織爲小規模營利事業者，無須辦理結算申報。
- 二、其餘各項未修正。



徵綜合所得稅。 中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦理結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理結算申報。第一項及前項所稱可扣抵稅額，指股利憑單所載之可扣抵稅額。		
第七十三條之二 非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第三條之一規定。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得以該稅額之半數抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。	第七十三條之二 非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第三條之一規定。但獲配股利總額或盈餘總額所含稅額，其屬依第六十六條之九規定，加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，得抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅額。	考量中華民國境內居住之個人股東（或社員）獲配之股利淨額或盈餘淨額，其可扣抵稅額調整為原可扣抵稅額半數，爰修正非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利淨額或盈餘淨額中，屬已加徵百分之十營利事業所得稅部分實際繳納之稅額，僅得以該稅額之半數抵繳該股利淨額或盈餘淨額之應扣繳稅款，以資衡平。
第七十五條 營利事業遇有解散、廢止、合併或轉讓情事時，應於截至解散、廢止、合併或轉讓之日止，辦理當期決算，於四十五日內，依規定格式，向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之。	第七十五條 營利事業遇有解散、廢止、合併或轉讓情事時，應於截至解散、廢止、合併或轉讓之日止，辦理當期決算，於四十五日內，依規定格式，向該管稽徵機關申報其營利事業所得額及應納稅額，並於提出申報前自行繳納之。	一、配合修正條文第七十一條第二項有關獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報之納稅規定，其辦理決算或清算申報時，亦應依第七十一條第二項規定計算應繳納之稅額，並以其營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸課獨



營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起三十日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者，不適用之。

前項所稱清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限；其非屬公司組織者，為自解散、廢止、合併或轉讓之日起三個月。

獨資、合夥組織之營利事業應依第一項及第二項規定辦理當期決算或清算申報，並依第七十一條第二項規定計算應繳納之稅額，於申報前自行繳納；其營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。但其為小規模營利事業者，無須辦理當期決算或清算申報，其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起三十日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。但依其他法律得免除清算程序者，不適用之。

前項所稱清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限；其非屬公司組織者，為自解散、廢止、合併或轉讓之日起三個月。

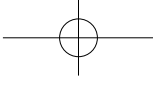
獨資、合夥組織之營利事業應依第一項及第二項規定辦理當期決算或清算申報，無須計算及繳納其應納稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第十四條第一項第一類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

營利事業未依第一項及第二項規定期限申報其當期決算所得額或清算所得者，稽徵機關應即依查得資料核定其所得額及應納稅額；其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組

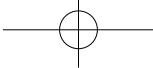
資資本主或合夥組織合夥人綜合所得稅，另考量獨資、合夥組織為小規模營利事業者，其規模狹小，為簡政便民，應無須辦理當期決算或清算申報，爰修正第四項規定。

二、配合修正條文第七十一條第二項及本條第一項、第二項規定，修正第五項有關獨資、合夥組織未依限申報當期決算所得額或清算所得時，稽徵機關核定其所得額及應納稅額之規定。

三、其餘各項規定未修正。



營利事業未依第一項及第二項規定期限申報其當期決算所得額或清算所得者，稽徵機關應即依查得資料核定其所得額及應納稅額；其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應核定其所得額及依第七十一條第二項規定計算應繳納之稅額；其營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。 營利事業宣告破產者，應於法院公告債權登記期間截止十日前，向該管稽徵機關提出當期營利事業所得稅決算申報；其未依限申報者，稽徵機關應即依查得之資料，核定其所得額及應納稅額。 法院應將前項宣告破產之營利事業，於公告債權登記之同時通知當地稽徵機關。	組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。 營利事業宣告破產者，應於法院公告債權登記期間截止十日前，向該管稽徵機關提出當期營利事業所得稅決算申報；其未依限申報者，稽徵機關應即依查得之資料，核定其所得額及應納稅額。 法院應將前項宣告破產之營利事業，於公告債權登記之同時通知當地稽徵機關。	
第七十九條 納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料	第七十九條 納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料	一、配合修正條文第七十一條第二項有關獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報之納稅規定，修正第一項該等營利事業未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通



或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業，稽徵機關應核定其所得額及依第七十一條第二項規定計算應納之結算稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書送達納稅義務人依限繳納；並將其營利事業所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

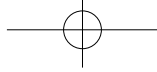
綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。

或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。

知書，連同繳款書送達納稅義務人依限繳納，並以所得額減除應納稅額半數後之餘額，歸課獨資資本主或合夥組織合夥人綜合所得稅。

二、第二項規定未修正。



第一百零八條

納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定應納稅額之半數另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。

納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之應納稅額之半數另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。

綜合所得稅納稅義務人、小規模營利事業及依第七十一條規定免辦結算申報者，不適用前二項之規定。

第一百零八條

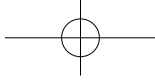
納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。

納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金；其屬獨資、合夥組織之營利事業應按稽徵機關調查核定之所得額按當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。

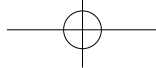
綜合所得稅納稅義務人、小規模營利事業及依第

一、配合修正條文第七十一條第二項有關獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報時應繳納應納稅額半數之規定，第一項及第二項修正該等營利事業未依規定期限辦理結算申報者，應依稽徵機關調查核定應納稅額之半數另徵百分之十滯報金或百分之二十怠報金。

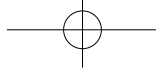
二、第三項規定未修正。



	七十一條規定免辦結算申報者，不適用前二項之規定。	
第一百十條 納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。 納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。 營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前二項之規定倍數處罰。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。 第一項及第二項規定之納稅義務人爲獨資、合夥組織之營利事業者，應就稽徵機關核定短漏之課稅所得額，<u>按所漏稅額之半數</u>，分別依第一項及第二項之規定倍數處罰。	第一百十條 納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。 納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。 營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前二項之規定倍數處罰。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。 第一項及第二項規定之納稅義務人爲獨資、合夥組織之營利事業者，應就稽徵機關核定短漏之課稅所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依第一項及第二	一、配合修正條文第七十一條第二項有關獨資、合夥組織之營利事業辦理結算申報時應繳納應納稅額半數之規定，修正第四項該等事業有短漏所得之情事者，以經稽徵機關核定短漏之課稅所得額，按所漏稅額之半數爲計算罰鍰之基礎。 二、其餘各項規定未修正。



	項之規定倍數處罰，不適用前項規定。	
第一百二十六條 本法自公布日施行。但本法中華民國九十四年十二月六日修正之第十七條規定，自九十四年一月一日施行；九十六年十二月十四日修正之第十四條第一項第九類規定，自九十七年一月一日施行；九十七年十二月十二日修正之第十七條規定，自九十七年一月一日施行。九十八年五月一日修正之第五條第二項及九十九年五月二十八日修正之同條第五項規定，自九十九年度施行。一百年一月七日修正之第四條第一項第一款、第二款及第十七條第一項第一款第四目規定，自一百零一年一月一日施行。一百零一年七月二十五日修正之條文，自一百零二年一月一日施行。 本法中華民國九十年五月二十九日修正之條文及一百零二年十二月二十四日修正之條文施行日期，由行政院定之；<u>一百零〇年〇月〇日修正之條文，除第六十六條之四、第六十六條之六及第七十三條之二自一百零四年一月一日施</u>	第一百二十六條 本法自公布日施行。但本法中華民國九十四年十二月六日修正之第十七條規定，自九十四年一月一日施行；九十六年十二月十四日修正之第十四條第一項第九類規定，自九十七年一月一日施行；九十七年十二月十二日修正之第十七條規定，自九十七年一月一日施行。九十八年五月一日修正之第五條第二項及九十九年五月二十八日修正之同條第五項規定，自九十九年度施行。一百年一月七日修正之第四條第一項第一款、第二款及第十七條第一項第一款第四目規定，自一百零一年一月一日施行。一百零一年七月二十五日修正之條文，自一百零二年一月一日施行。 本法中華民國九十年五月二十九日修正之條文及一百零二年十二月二十四日修正之條文施行日期，由行政院定之。	一、本次修正第六十六條之四、第六十六條之六及第七十三條之二涉及股東獲配股利或盈餘之可扣抵稅額之計算，係屬盈餘分配事項，爰於第二項增訂自一百零四年一月一日施行，其餘條文涉及個人綜合所得稅及獨資或合夥組織營利事業所得稅之計算，爰增訂自一百零四年度施行。 二、第一項未修正。



行外，其餘條文自一百零四年度施行。		
-------------------	--	--

2. 本次修法重點

這次修法是財政部稅改政策的結果。就考試而言，最重要的就是「兩稅合一」的大幅修正。在我國所得稅制上，係同時對「個人」及「營利事業」（包含非屬公司組織之「個人獨資」及「合夥」）課徵所得稅（個人綜合所得稅與營利事業所得稅）。而在此種制度下，若個人綜合所得稅對於個人獲配之「股利」或「盈餘」課稅，實際上即是將已經被課過營利事業所得稅部分之所得，再課徵一次個人綜合所得稅，而有「重複課稅」之疑慮。在 1998 年，修正新增的所得稅法，以「兩稅合一」方式，處理公司股利的重複課稅問題。方式為：將已課過營利事業所得稅之所得，將其中之稅額用以扣抵納稅義務人之個人綜合所得稅。而合夥及個人獨資，原本也是直接併入個人綜合所得稅，但在這次修法後，事情發生了變化。筆者將重點整理如下：

- (1) 就公司股利得扣抵的股東個人綜合所得稅額，由「全額設算扣抵」改為「半數」扣抵（所得稅 § 66-6）。
- (2) 個人獨資及合夥，除小規模營業人⁵外，也必須繳納 50% 的營利事業所得稅（所得稅 § 71）。第 14 條第 1 類所得也配合修正，併入個人綜合所得淨額的營利所得為扣除營利事業所得稅額後剩下的部分。

其他部分除所得稅法第 5 條、第 17 條對課稅級距、稅率及扣除額金額作調整外，多是配合上述兩個兩稅合一重大修正搭配的程序上修正。另外要注意的是，所得稅法第 126 條對修正條文開始施行之日期有特別規定，請留心。

(二) 104 年 1 月 14 日修正公布

所得稅法第 14 條之 2 於此次修法只修了一個字，把 102 年新增的「大戶條款」（所得稅 § 14-2 V）由原訂的今年實施延後到 107 年上路。本條就是鬧很大的「證券交易所所得稅」（證所稅）依據。由於幅度不大，考試重要性也低，就不列表了。

(三) 104 年 1 月 21 日修正公布

1. 所得稅法第 15 條（超重要！）

修正條文	原條文	修正理由
第十五條★★★★★ <u>自中華民國一百零三年一月一日起</u> ，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬， <u>有</u>	第十五條 納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併	一、一百零一年一月二十日司法院釋字第六九六號解釋，以原條文第一項規定夫妻就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，

5 就是大家在日常生活中看到有貼「本店免用統一發票」貼紙的店家。

第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。

前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用：

一、各類所得合併計算稅額：納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除免稅額及扣除額，合併計算稅額。

二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額：

(一) 納稅義務人就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額。

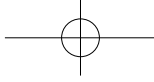
(二) 納稅義務人就其本人、配偶及受扶養親屬前目以外之各類所得，依第十七

報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後六個月內申請變更。

納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除薪資所得分開計算者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額；其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除，並不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額及薪資所得特別扣除額。

其稅負有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。該解釋文同時指出，該項規定旨在反映家計單位節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本及財稅收入等因素，惟有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較單獨計算稅額，增加其稅負部分，與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，有違憲法第七條平等原則，應自該解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。

二、以該解釋係針對夫妻非薪資所得合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分之規定宣告違憲，並未質疑家戶單位制，亦未論及受扶養親屬各類所得之計稅方式與其免稅額及扣除額之減除方式，且有關合併申報程序前經司法院釋字第三一八號解釋肯認合憲在案。是以，為兼顧租稅效率、租稅公平及簡政便民等面向，經考量稅制及稅政變動幅度最小、稅收衝擊較小等因素，我國綜合所得稅課稅單位制



條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。

三、各類所得分開計算稅額：

(一) 納稅義務人就其本人或配偶之第十四條第一項各類所得分開計算稅額。計算該稅額時，僅得減除分開計算稅額者依第十七條規定計算之免稅額、財產交易損失特別扣除額、薪資所得特別扣除額、儲蓄投資特別扣除額及身心障礙特別扣除額。

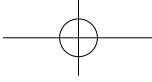
(二) 納稅義務人就前目分開計算稅額之他方及受扶養親屬之第十四條第一項各類所得，依第十七條規定減除前目以外之各項免稅額及扣除額，合併計算稅額。

(三) 納稅義務人依前二目規定計算得減除之儲蓄投資特別扣除額，應於第十七條第一項第二款第三目之三所定扣除限額內，就第一目

度，仍宜維持以家戶為課稅單位。

三、鑑於以家戶為課稅單位，納稅義務人、配偶及受扶養親屬有第十四條第一項各類所得者，應由納稅義務人合併申報及計算稅額，爰原條文第一項配合酌作文字修正，並明文自一百零三年一月一起適用，至稅額之計算方式則於第二項定明。另考量納稅義務人與配偶倘因感情不睦或婚姻暴力等因素分居，致客觀上無法共同生活，納稅義務人與配偶合併申報及計算稅額確有實際上之困難，爰於第一項增列除書規定渠等得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額，以資兼顧，並配合增列第三項，授權財政部訂定上開分居之認定要件及應檢附之證明文件，以利徵納雙方遵循。

四、參照現行納稅義務人或配偶之薪資所得分開計算稅額時，相關免稅額及扣除額之減除規定，修正原條文第二項分列三款規定稅額計算方式，除維持現行納稅義務人、配偶及受扶養親屬各類所得合併計算稅

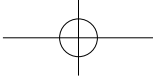


分開計算稅額之他方及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就第一目分開計算稅額者之所得於餘額內減除。

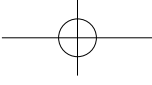
第一項分居之認定要件及應檢附之證明文件，由財政部定之。

額、納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額，其本人、配偶及受扶養親屬其餘各類所得合併計算稅額之方式外，新增納稅義務人或其配偶各類所得分開計算稅額之方式，由納稅義務人就前開三種方式擇一適用：

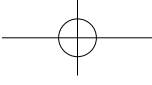
- (一) 第一款規定納稅義務人、配偶及受扶養親屬各類所得合併計算稅額。
- (二) 有關第二款納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額部分：
 - 1. 第一目規定薪資所得分開計稅者薪資所得稅額之計算。
 - 2. 第二目規定薪資所得分開計稅者之非薪資所得、分開計稅之他方及受扶養親屬之各類所得稅額之計算，不得重複減除第一目已減除之各項免稅額及扣除額。
- (三) 有關第三款納稅義務人或其配偶各類所得分開計算稅額部分：
 - 1. 第一目規定分開計稅者各類所得稅額之計算，可減除個人免稅額，以及具個人專屬性、與所



		得相對應之財產交易損失、薪資所得特別扣除、儲蓄投資特別扣除、身心障礙特別扣除項目。 2. 第二目規定分開計稅之他方及受扶養親屬各類所得稅額之計算，不得重複減除第一目已減除之各項免稅額及扣除額，亦即依第十七條規定減除第一目以外之各項免稅額及扣除額（如標準扣除額或列舉扣除額與具個人專屬性、與所得相對應及具家戶性質之特別扣除項目）。 3. 第三目定明儲蓄投資特別扣除額之減除順序： (1) 按納稅義務人選擇就其本人或配偶之各類所得分開計算稅額者，其等個人之利息所得係分開計算，相對應之儲蓄投資特別扣除額亦應由納稅義務人、配偶及受扶養親屬各自於符合規定之利息
--	--	--



		所得下減除。 (2)依本法第十七條第一項第二款第三目之三規定，儲蓄投資特別扣除額每一申報戶每年扣除限額以新臺幣二十七萬元為限，如申報戶成員符合扣除規定之利息所得合計超過該限額，為利綜合所得稅結算申報稅額試算作業及降低家戶總稅負，爰定明該扣除額之減除順序，由納稅義務人於扣除限額內，就分開計稅之他方（通常為所得較高之一方）及受扶養親屬符合該限額內之所得先予減除；減除後如有餘額，再就分開計稅者之所得於餘額內減除。 (四)納稅義務人與配偶各類所得分開計算稅額，雖無法就分開計稅者（通常為所得較低者）減除標準扣除額或列舉扣除額，僅計算分開計稅之他
--	--	---



		方（通常為所得較高者）及受扶養親屬之稅額時始可減除，惟按夫妻無須併計對方之所得，適用之稅率將因而降低，最後家戶總稅負仍較非薪資所得合併計算稅額時為低，可消除夫妻非薪資所得強制合併計算稅額，較之單獨計算稅額所增加之稅負。 (五) 按家戶間成員之所得分配不盡相同，對納稅義務人或配偶僅一方有所得或雙方所得分配不均者，採現行家戶成員各類所得合併計算稅額及納稅義務人或其配偶薪資所得分開計算稅額，家戶成員其餘各類所得合併計算稅額之方式，所計算之稅額仍較婚前稅負為低，上開二種計算稅額之方式允宜維持。 (六) 綜上，規劃三種稅額計算方式併行，俾確實消除夫妻非薪資所得強制合併計算稅額，較之單獨計算稅額所增加之稅負，符合上開司法院解釋意旨。
--	--	---

2. 本次修正內容

這個修正就是延宕已久的夫妻合併申報計稅的「懲罰婚姻稅」規定修正。這個草案早在兩年前就已送進立法院，直到推動此修正的原因——釋字第 696 號解釋宣告的失效期間兩年的一年後才終於出來（而且和草案幾乎沒差）。

主要的修正之處在於，對釋字第 696 號解釋指謫的兩大問題：合併計稅增加稅負與分居配偶問題，作了以下修正：

(1) 新增「所有所得分開計算」制（所得稅 § 15 II ③）。

(2) 給分居配偶分開申報賦予法源依據⁶（所得稅 § 15 I、III）。

3. 另外，財政部依照本條第 3 項授權制定的「納稅義務人與配偶分居得各自辦理綜合所得稅結算申報及計算稅額之認定標準」第 2 條⁷如下

「自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人及其配偶符合下列情形之一，得各自辦理綜合所得稅結算申報及計算稅額：

一、納稅義務人與配偶符合民法第一千零十條第二項難於維持共同生活，不同居已達六個月以上之規定，向法院聲請宣告改用分別財產制者，於辦理法院宣告改用分別財產制之日所屬年度及以後年度之綜合所得稅結算申報時，可檢附法院裁定書影本各自辦理結算申報及計算稅額。

二、納稅義務人與配偶符合民法第一千零八十九條之一不繼續共同生活達六個月以上之規定，法院依夫妻之一方、主管機關、社會福利機構或其他利害關係人之請求或依職權酌定關於未成年子女權利義務之行使或負擔者，於辦理法院裁定之日所屬年度及以後年度之綜合所得稅結算申報時，可檢附法院裁定書影本各自辦理結算申報及計算稅額。

三、納稅義務人或配偶因受家庭暴力，依據家庭暴力防治法規定取得通常保護令者，於辦理通常保護令有效期間所屬年度之綜合所得稅結算申報時，可檢附通常保護令影本各自辦理結算申報及計算稅額。

四、納稅義務人或配偶取得前款通常保護令前，已取得暫時或緊急保護令者，於辦理暫時或緊急保護令有效期間所屬年度之綜合所得稅結算申報時，可檢附暫時或緊急保護令影本各自辦理結算申報及計算稅額。」

4. 就這個修法結果，有學者批評只是「頭痛醫頭、腳痛醫腳」的為德不卒式修正。

以下整理柯格鐘老師文章⁸上對草案（也就是現行法）的批評

(1) 還是維持強制合併申報（分居配偶合乎條件者除外），改變實體法上所得歸屬。

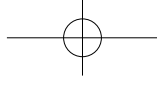
（筆者按：也就是在民事法律上有婚姻家庭⁹關係者，在稅法上只有「一個」納稅義務人、申報單位、租稅法律關係的法律主體，其他（配偶、受扶養親屬）

6 舊制下是用財政部函釋，而且要經稽徵機關核准，有違反法律保留的問題。

7 第 1 條是表明授權依據，第 3 條是自發布日施行，只有這條是實體規範。

8 柯格鐘，我國夫妻稅制根本問題——大法官 696 號解釋之後（下），稅務旬刊第 2253 期，2014 年 4 月，頁 34-35。

9 在納稅義務人選擇要申報第 17 條的扶養親屬免稅額之下。



都不是；但他們只要失去親屬法上親屬關係或不再受扶養（申報免稅額），就會變回個別納稅義務人，即每個人是一個稅法主體。）

(2)強制所有稅捐主體（筆者按：在沒婚姻家庭關係下的各個納稅義務人）為申報稅捐，而將個人所得資料，讓非稽徵機關之另一自然人（即選定之納稅義務人）知悉，侵害其隱私權。

(3)不足反映我國社會真實的家庭型態。

(4)使納稅義務人有非因自己之故意過失，逃漏稅捐而受制裁之可能（筆者按：違反行政法上無責任即無處罰原則，甚至可能有刑罰），且不當承擔所有稅捐主體之協力義務。

老師認為，應參考多數 OECD 國家，改為個人所得課稅制（筆者按：即不因婚姻家庭關係有無而改變申報方式）；如不採用，仍應讓夫妻有選擇分開申報之權（不限於分居）；如要合併申報，在稅額計算上，即應容許「二分二乘（即折半乘二、淨益分配）」制。在程序法及處罰法上，更應由配偶各自負誠實申報之協力義務，如有違反即應自行受處罰，而非均對納稅義務人處罰。

(四) 104 年 6 月 24 日修正說明¹⁰

所得稅法（以下簡稱本法）自 44 年修正公布全文以來，迄今已 60 年，其間為健全稅制，促進租稅公平，歷經多次修正，最近一次修正，係於 104 年 1 月 21 日公布施行。鑒於現行房屋及土地交易分別課徵所得稅及土地增值稅，致生土地實際交易價格超過公告土地現值部分之增益，無土地增值稅及所得稅負擔；同一年度買賣土地，公告土地現值尚未調整，無須繳納土地增值稅；納稅義務人運用操控房地價格，規避所得稅等缺失。為解決現制房屋及土地分開課稅之缺失，延續特種貨物及勞務稅抑制炒作房地之效果，並呼應社會各界對改革之企盼，經審慎檢討，在不影響地方政府現有土地增值稅課徵之前提下，以建立合理透明稅制，抑制短期投機炒作，健全不動產市場發展為目標，參考各國不動產交易稅制及衡酌我國經濟財政狀況，並舉辦北中南多場座談會，廣泛蒐集各界意見，研擬不動產交易課稅制度，改以房屋、土地交易所得合一按實價課徵所得稅，並輔以特種貨物及勞務稅不動產部分停徵、所得稅增加之稅收用於提供住宅政策及社會福利支出等配套措施，以改善貧富差距，落實居住正義，爰擬具「所得稅法」部分條文修正草案，其修正要點如下：

1. 中華民國 105 年 1 月 1 日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），符合特定情形者，其交易所得應按新制課徵所得稅。（修正條文第 4 條之 4）
2. 符合條件之自住房屋、土地於不超過四百萬元之交易所得，以及農業用地、被徵收或被徵收前協議價購之土地及公共設施保留地之交易所得，免納所得稅。（修正條文第 4 條之 5）
3. 個人出售房屋、土地應按實際交易價格減除成本費用計算交易所得，並以減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額後之餘額，按其持有期間依規定稅率計

10 參 <http://www.ey.gov.tw/Upload/RelFile/2016/725271/55f4c1a6-24fc-452a-8b51-fc5f80c14080.pdf>。

算應納稅額，不併計綜合所得總額。另為避免非中華民國境內居住之個人炒作境內不動產，其交易我國境內房屋、土地之所得稅率，從高訂定。（修正條文第 14 條之 4）

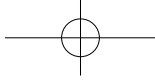
4. 個人房屋、土地交易所得應於所有權移轉登記或房屋使用權完成交易之次日起算三十日內申報並繳納所得稅。（修正條文第 14 條之 5）
5. 個人未依規定申報房屋、土地交易所得或申報之成交價額較時價偏低而無正當理由、或未提示原始取得成本、費用之證明文件者，稽徵機關之核定方式。（修正條文第 14 條之 6）
6. 稽徵機關之調查核定、核定通知書送達及查對更正、退稅等事項，準用本法相關規定。（修正條文第 14 條之 7）
7. 個人自住房屋、土地之重購，無論係先售後購或先購後售，均得按重購價額占出售價額之比率，申請扣抵或退還稅額。（修正條文第 14 條之 8）
8. 營利事業出售房屋、土地應按實際交易價格減除成本費用計算交易所得，並以減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額後之餘額計入營利事業所得額課稅。另為避免外國公司將資金投入不動產市場獲取鉅額資本利得而未進行實質投資，營利事業之總機構在中華民國境外，交易我國境內房屋、土地之交易所得，其交易我國境內房屋、土地之所得稅率，從高訂定。（修正條文第 24 條之 5）
9. 個人未依限辦理房屋、土地交易所得申報、短漏報房屋、土地交易所得或未申報者之處罰。（修正條文第 108 條之 2）
10. 實施新制所增加之稅課收入，扣除由中央統籌分配予地方之餘額，循預算程序用於住宅政策及社會福利支出。（修正條文第 125 條之 2）
11. 本法本次修正條文，自一百零五年一月一日施行。（修正條文第 126 條）

二、稅捐稽徵法修正

(一) 103 年 6 月 8 日修正第 30、33¹¹、43 條、48 條之 1

修正條文	原條文	修正理由
第三十條 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示 <u>帳簿、文據或其他</u> 有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公	第三十條 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查	明定稅捐稽徵機關要求納稅義務人提供資料時，不得逾課稅目的之必要範圍。

11 104 年 1 月 14 日又修正了，下表先不放，整合在最後一次修正表中。



處所備詢，被調查者不得拒絕。 <u>前項調查，不得逾課稅目的之必要範圍。</u> 被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。 納稅義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間七日。	者不得拒絕。 被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。 納稅義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應掣給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者，得延長發還時間七日	
第四十三條 教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。 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三十三條規定者，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。	第四十三條 稅教唆或幫助犯第四十一條或第四十二條之罪者，處三年以下有期徒刑、拘役或科新臺幣六萬元以下罰金。 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三十三條規定者，<u>除觸犯刑法者移送法辦外</u>，處一萬元以上五萬元以下罰鍰。	拿掉第 3 項的刑罰優先的規定¹²。

12 但是還有行政罰法第 26 條第 1 項適用！

第四十八條之一

教納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

- 一、第四十一條至第四十五條之處罰。
- 二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

營利事業應保存憑證而未保存，如已給與或取得憑證且帳簿記載明確，不涉及逃漏稅捐，於稅捐稽徵機關裁處或行政救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，免依第四十四條規定處罰；其涉及刑事責任者，並得免除其刑。

第一項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。

第四十八條之一

教納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

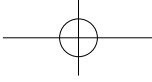
- 一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。
- 二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。

釋字第 642 號解釋，第 44 條調查基準日之起算時點應允許例外放寬至行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，其提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務¹³。

新增第 2 項：讓違反憑證義務，但未有逃漏稅捐者，於行政救濟程序終結前提出原始憑證或相當文件者得以免罰

13 引自委員提案理由。資料來源：立法院第 8 屆第 5 會期第 9 次會議議案關係文書，頁 289。



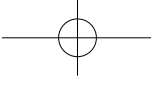
(二) 103 年 6 月 18 日修正公布第 48 條

修正條文	原條文	說 明
第四十八條 納稅義務人逃漏稅捐情節重大者，除依有關稅法規定處理外，財政部 <u>應停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇。</u> 納稅義務人違反環境保護、勞工、食品安全衛生相關法律且情節重大，租稅優惠法律之中央主管機關應通知財政部停止並追回其違章行為所屬年度享受租稅優惠之待遇。	第四十八條 納稅義務人逃漏稅捐情節重大者，除依有關稅法規定處理外，財政部並得停止其享受獎勵之待遇。	第 1 項「得」改為「應」，讓稽徵機關沒有不停止稅捐優惠之裁量空間 ¹⁴ 。並新增「追回」租稅優惠的法律效果。 新增第 2 項：納稅義務人違反環保、食品安全衛生、勞工相關法律情節重大者，應停止並追回租稅優惠。

(三) 104 年 1 月 14 日修正公布第 26、33 條

修正條文	原條文	說 明
第二十六條 納稅義務人因天災、事變、 <u>不可抗力之事由或為經濟弱勢者</u> ，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。 <u>前項天災、事變、不可抗力之事由、經濟弱勢者之認定及實施方式之辦法，由財政部定之。</u>	第二十六條 納稅義務人因天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。	原條文改列第 1 項並新增經濟弱勢、不可抗力為延期、分期繳納之事由。 新增第 2 項，授權財政部以法規命令認定第 1 項構成要件的認定辦法。

14 當然還有情節重大的操作空間存在。



第三十三條

稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：

- 一、納稅義務人本人或其繼承人。
- 二、納稅義務人授權代理人或辯護人。
- 三、稅捐稽徵機關。
- 四、監察機關。
- 五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。
- 六、依法從事調查稅務案件之機關。
- 七、經財政部核定之機關與人員。
- 八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。

稅捐稽徵機關對其他政府機關、學校與教研人員、學術研究機構與研究人員、民意機關與民意代表等為統計、教學、研究與監督目的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱，且符合政府資訊公開法規定者，不受前項之限制。

第一項第四款至第八款之人員及機關，對稅捐稽徵機關所提供第一項之資料，不得另作其他目的使用；第一項第四款至第七款之機關人員或第八款之

第三十三條

稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密：

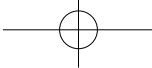
- 一、納稅義務人本人或其繼承人。
- 二、納稅義務人授權代理人或辯護人。
- 三、稅捐稽徵機關。
- 四、監察機關。
- 五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。
- 六、依法從事調查稅務案件之機關。
- 七、經財政部核定之機關與人員。
- 八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者。

稅捐稽徵機關對其他政府機關為統計目的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱者，不受前項之限制。

第一項第四款至第八款之人員及機關，對稅捐稽徵機關所提供第一項之資料，不得另作其他目的使用；第一項第四款至第七款之機關人員或第八款之人員，如有洩漏情事，準用第四十三條第三項洩漏秘密之規定。

本次修正：讓學術研究機關、民意代表在基於教學、研究與監督目的時，得以獲得匿名納稅資料。

103年修正：使第1項第4款至第7款之機關人員或第8款之人員準用同法第43條第3項關於稅捐稽徵機關人員洩密的處罰規定。



人員，如有洩漏情事，準用第四十三條第三項洩漏秘密之規定。		
------------------------------	--	--

►►► 伍 實務觀點

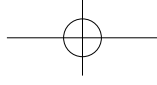
一、大法官解釋

字號	釋字第 722 號
解釋文	執行業務所得查核辦法第十條第二項規定：「聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，惟須於年度開始一個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同。」未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符。
解釋理由書 (節錄)	執行業務所得查核辦法第三條規定：「執行業務所得之計算，除本辦法另有規定外，以收付實現為原則。」同辦法第十條第二項規定：「聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得按權責發生制計算所得，惟須於年度開始一個月前，申報該管稽徵機關核准，變更者亦同。」（後者下稱系爭規定）其規定僅使聯合執行業務者或執行業務收入經由公會代收轉付者，得選擇權責發生制，而不適用收付實現制，以計算其執行業務所得。形成執行業務者因經營型態是否為聯合執業或執行業務收入是否經由公會代收轉付，其執行業務所得之計算有得否選擇權責發生制之差別待遇。 系爭規定以經營型態是否為聯合執業或執行業務收入是否經由公會代收轉付之不同，作為得選擇權責發生制之基礎，其分類標準係基於聯合執行業務者與公司組織之營利事業較為類似，經營較具規模，業務收支及盈餘分配等會計事項較為複雜；另執行業務收入經由公會代收轉付者，常有跨年度延後收款情形，其收入不宜全於收取年度計算所得，故設系爭規定，以資兼顧（財政部中華民國一〇一年六月二十五日台財稅字第一〇一〇四〇二〇三二〇號函檢附之說明參照）。系爭規定使受其涵蓋範圍之執行業務者，有選擇權責發生制之權，以適應其事業之性質及營運，目的尚屬合憲。 系爭規定賦予執行業務者選擇權責發生制，係以經營型態及業務收入方式為標準。然單獨執行業務亦常有相當經營規模者，並非必然小於聯合

	執行業務之情形。較大規模之單獨執行業務者業務收入及支出，其會計事項可能與聯合執業者有相同甚至更高之複雜程度。反之聯合執業者，其經營規模未必大於單獨執業者，且其業務收支與盈餘分配未必涉及複雜會計事項。又單獨執業者，因其業務特性或經營規模，其收款或付款亦可能常有跨年度延後，且不宜完全由收取或支出年度計算所得之情形。系爭規定之目的在放寬經營較具規模且會計事項較為複雜，以及收入有跨年度延後收款之執行業務者之所得計算方式，使其有選擇權責發生制之權。然此目的無法以經營型態及業務收入之方式作為分類而達成。系爭規定未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符。
意見書 相關問題	湯德宗大法官協同意見書：查核辦法形式上雖有法律概括授權（所得稅法 § 14 第 2 類），惟其內容已扭曲法律之本旨，增加法律所無之限制，違反租稅法律主義。 黃茂榮大法官協同意見書：會計基礎涉及稅基計算，應有法律或法律明確授權之法規命令定之，方無違租稅法律主義。但系爭查核辦法並沒有所得稅法明確授權。又所得稅法第 14 條第 2 類明文準用營利事業所得稅規定，會計基礎（權責發生制）即應在準用之列，查核辦法採現金收付制為原則，已牴觸所得稅法規定。 林錫堯大法官、池啓明大法官與陳敏大法官之不同意見書：會計基礎為立法裁量，本件釋憲機關不應置喙。 羅昌發大法官不同意見書：查核辦法強制要求執行業務者以現金收付制為會計基礎，對人民之營業自由造成過度侵害，應賦予執行業務者選擇會計基礎之權利。

二、最高行政法院決議

字號	最高行政法院 103 年度 5 月第 2 次庭長法官聯席會議決議
重要內容	法律問題：甲於 98 年 7 月 21 日與銀行簽訂「本金自益、孳息他益」信託契約，將其所有 A 公司股票 380 萬股交付信託，信託期間 1 年，孳息受益人為乙（甲之子），並於同年 7 月 23 日依遺產及贈與稅法第 5 條之 1 信託贈與規定，及同法第 10 條之 2 第 3 款本文規定之計算方式計算贈與價值，申報繳納贈與稅，經依申報數核定在案。嗣稅捐機關以系爭信託契約係於甲明知 A 公司 98 年 6 月 19 日召開董事會或股東常會決議分配股利後始簽訂，且受託銀行於 A 公司發放股利後，並未運用逕行交付予乙，遂認乙受領股利部分應屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與，依同法第



10 條規定計算贈與價值，核定補徵贈與稅，就此股利部分之核課而言，是否適法？

甲說：肯定說

理由：

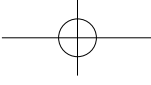
- 一、受益人雖於信託契約訂立後，形式上有取自受託人之利益，然實質上係在系爭信託契約成立時即已附隨於自益信託財產之利益，此利益自非受託人於信託契約訂立後，本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生。
- 二、甲因現行稅法有關信託受益權價值計算無法真實反映實質價值（以郵政儲金偏低之利率計算之贈與價額亦偏低），迂迴藉由孳息他益信託方式，俾實質贈與所分配股利，依實質課稅原則，甲確有贈與系爭孳息之意思表示，且經受贈與人允受在案，合致遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項關於「財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力」之贈與要件，核與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 之規定無涉。

乙說：否定說

理由：

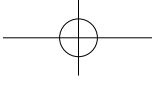
- 一、遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款本文及但書規定，既已將孳息部分信託利益之權利性質，先予區分為不固定孳息及固定孳息兩種類型，顯見孳息他益信託契約訂定時，孳息權利價值是否已明確、可得確定或不固定，要與認定信託行為是否屬於租稅規避行為無關。
- 二、甲與受託銀行簽訂系爭有效信託契約，係以直接明確單一之孳息他益信託契約之法律形式為股票孳息之移轉，並非採取複雜迂迴之法律關係之異常手段，且其形式上之法律行為安排與實質上之經濟利益歸屬與享有無不合，具有相當之經濟目的，核與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項擬制視為「委託人將享有信託利益之權利贈與他益受益人」之規範意旨相符，應屬合乎法規範之法律形式之選擇，要難遽予評價係屬濫用法律事實形成自由之租稅規避行為。
- 三、倘若於享有孳息部分信託利益採用郵政儲金匯業局 1 年期定期儲金固定利率按年複利折算現值與實際孳息利率有所差異時，縱使納稅義務人享有減免租稅利益之效果，亦係立法裁量造成稅捐負擔之差異，以及自由經濟市場機制自然運作之客觀結果，徵納雙方理應同受其拘束。稅捐機關依實質課稅原則，將甲簽訂系爭信託契約時可得確定之孳息部分，調整改依一般贈與之課稅要件事實課徵贈與稅，即非適法。

丙說：修正否定說



理由：

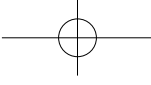
- 一、甲在明知公司股東會已決議分配股利，分配標的及日期均可得確定之情況下，以該公司之股票為信託標的，訂立孳息他益信託契約，卻在申報贈與稅時，未誠實告知客觀事實，將「實質上內含未來現金流量（幾近）固定股利孳息」之信託標的股票，以未來孳息現金流量完全不確定之形式呈現，使稅捐機關誤按遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款本文規定為稅基量化，此等訊息不完整之揭示，仍構成稅捐規避行為。甲之稅捐規避，並不在於完全規避股票股利之全部贈與稅稅負，只不過希望藉由有關稅基量化規定之規避，而減少其應負擔之稅額而已，因此適用稅捐規避理論，依實質課稅原則對濫用法律事實形成自由之規避行為進行「轉正」時，將其「轉正」至可以「正確進行稅基量化」之程度即可，似無「矯枉過正」，從根本否認「已確定發生之未來股票股利孳息」先成立他益信託之可能。
- 二、目前實務作法，依據實質課稅原則就入帳金額認屬實質課稅，這樣的作法，是反果為因，以物權行為（孳息之具體實現）為實質課稅之起點。甚至就孳息具體實現之金額為贈與額之認定，完全不考量法規範之要求是「贈與稅捐債務之基準時點是債權契約生效時」，應以系爭信託契約生效時，依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 予以量化；原處分當然違反遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項、第 10 條之 2 之規定，而於法無據。財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函釋之意見並沒有真正理解遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及同法第 10 條之 2 第 3 款之規範意旨所在，其對稅捐規避行為所進行之法律效果調整，超過實現「實質課稅原則」之必要程度。
- 三、信託契約有期間性，且就利益之描述往往存在著許多不確定性因素，故稅基量化上有各說各話的困難，針對稅基量化有困難部分，現行遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款有對應之規範，其規範架構，大體可分為以下 2 種情形，若未來孳息之現金流量固定者，適用該條款「但書」規定，若該孳息在性質上屬「未來現金流量不確定者」，適用該條款「本文」規定，惟此二分法沒有考量到「未來現金流量之發生時點，不是完全確定，而是可得而確定」之情形。而若有確定可能，即應採取預估手段，此等預估必須合理而符合事物法則，乃屬當然。未來孳息不確定者，是立法設計一種推估模式，遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款之本文應是針對「孳息數量」及「發生時間」二者均不確定者；同條款但書應指「未來孳息固定」，而孳息產生時間並未固定而需要考量時間折現者。所以但書明文稱「約載之固定利息者」，不是僅限於名稱為利息而固定者，而是指孳息之計算可得確定者。



丁說：修正肯定說

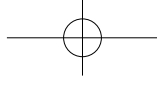
理由：

- 一、甲在明知 A 公司股東會已決議分配股利，分配標的及日期均可得確定之情況下，形式上以該公司之股票為信託標的，訂立孳息他益信託契約，但實質上卻是以「使乙直接取得 A 公司發放之股利孳息」為行為目的，並無立基於該信託契約之真實信託活動存在，是其信託契約顯然不具實質經濟作用，而屬濫用私法形式之稅捐規避行為，稅捐機關得依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項之規定，按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。
- 二、然甲之前開稅捐規避行為如按交易常規及查得資料，依遺產及贈與稅法之規範體系予以調整，應調整為「債權之一般贈與」，其贈與標的為「於 98 年 7 月 21 日之時點，甲對 A 公司所享有、請求分配股利之未來債權」。
- 三、而「債權之一般贈與」在現行遺產及贈與稅法中，實際上是處於未被規範的狀態（至少是處於「不清不楚」的狀態），而形成一個「法律漏洞」。其理由如下：
 1. 「以債權為標的之一般贈與」，其所面臨之問題有二：其一為「該贈與標的之債權，就超過取得成本之孳息部分，從沒有課過所得稅，卻可在只課過贈與稅之情況下，即可由債權人處移轉至受贈人，受贈人取得此筆所得依所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款之規定又屬免稅所得，如此將使國家短收一筆所得稅」。其二則為「該贈與標的之債權多為毛額意義下之收入，該收入因為債權之移轉而為受贈人取得，但所對應的成本費用卻仍與贈與人連結，此時如果稅捐法制設計為『欲課受贈人所得稅』，可能會造成贈與人負擔之取得成本無法由受贈人減除，造成對『收入』，而非對『所得』課稅，違反所得稅法『淨額原則』之不公平結果」。
 2. 因此現行遺產及贈與稅法到底是否承認「以債權為贈與標的之一般贈與」，如果承認，要如何克服上開二項問題，本身即處於混沌不明之狀態，構成一個法律漏洞。
- 四、填補上開法律漏洞的可能選項有二，一為類推適用遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項「（現實）財產之一般贈與」規定，以乙實際取得分配股利所對應現金之時點，依同法第 10 條第 1 項之規定為稅基量化，一為類推適用遺產及贈與稅法第 5 條之 1 所定「他益信託」規定，並以同法第 10 條之 2 第 3 款但書之「信託標的為未來現金流量確定孳息他益信託」規定為稅基量化標準。經過以下之價值權衡，應認本案例事實類推適用後者（孳息他益信託）之規定，較符合遺產及贈與稅法



之規範架構，爰說明如下：

1. 依現行實務通說均認：在贈與債權行為成立時，贈與稅即成立生效，「他益信託贈與行為」亦然，於信託契約訂立時即應課徵贈與稅。又因為「他益信託贈與」要提早課稅，課稅標的無法是受益人未來取得之收益，只能是交付信託之財產。而在孳息他益信託之案例中，交付予受託人之信託孳息財產正為「未來實現之債權」，與債權一般贈與之贈與標的性質相同，二者使用同一套稅基量化標準自屬合理。
2. 不僅如此，債權之一般贈與在所得稅法上沒有被處理之部分，在類推適用「他益信託贈與」時，亦可按他益信託贈與的規範架構，以受贈人在債權實現時點所實際取得的財產價值計算所得，課徵所得稅。
3. 至於「債權一般贈與行為」所造成之債權主體歸屬改變，在課徵所得稅時，可能會與「淨額原則」造成衝突一節，從「他益信託贈與」之規範設計（以受益人實際自受託人處取得之信託利益數額，課徵所得稅，且信託利益理論上與原始信託人交付、課徵贈與稅之信託標的財產不需一致）觀之，立法政策顯然有意讓信託贈與人及受益人自行選擇，一旦選擇了他益信託贈與，即應承當稅基量化時與淨額原則的潛在可能衝突，而信託贈與人及受益人會預測在未來各自可能適用的邊際稅率，而決定是否採取他益信託方式為贈與，這是面對未來不確定性，立法給予人民的選擇權（為了財產分配之長期規劃，而自願承當放棄「淨額原則」之風險）。由於債權之一般贈與同樣有未來不確定性之實證特徵（但沒有他益信託那般強烈），故以上「選擇權」觀點在此亦有類推適用之餘地。
4. 反之若本案例事實以「類推適用『現實財物一般贈與』法規範」之手段來進行法律漏洞的填補，實質上等於是排除了「債權一般贈與」類型之承認，又涉及法律事實的擬制，有違法學方法論適用法律之基本原則，也不符合私人間法律安排的真實需求（未來遠期債權之一般贈與，可能在民間真有此需求）。
5. 若稅捐機關仍然認為在設題事實基礎下，因為甲、乙間所得稅之邊際稅率有差異，因此有所得稅的稅捐規避意圖存在（稅捐機關需舉證證明其事），此時可以在贈與稅之課徵照舊類推適用「他益信託」規定之情況下，單獨針對所得稅之課徵，以乙取得股利金額時點，認定甲在該時點所屬之稅捐週期內有該筆所得之實現，計入甲之當期所得，而不計入乙之當期所得，抑或扣除乙已納之對應所得稅稅款，命甲補繳因邊際稅率不同所生的差額。



6. 以上法律見解背後的基本法律觀點是：

(1) 稅捐規避之矯正與回復，在事實認定及法律效果上都必須恰如其分，不可超過，以避免稅捐機關利用矯正與回復之機會，違法取得「在沒有稅捐規避情況下，實際上並不存在」的超額稅捐。

(2) 贈與稅的規避意圖與所得稅的規避意圖要各自判斷，各自矯正及回復。

(3) 如果有超過所得數額之收入為贈與標的者，就超過所得部分之贈與標的，論之實質，實來自贈與人前期累積之財富。

五、故本案例事實之甲，就 A 公司決議分配之股利部分，有關贈與稅稅捐規避行為之回復，應按遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款但書之規定，以該股利發放金額按發放日與 98 年 7 月 21 日之間隔日數，依「98 年 7 月 21 日郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率」計算，折現為 98 年 7 月 21 日之價格為稅基量化，計算其對應之稅額。至於甲所得之 A 公司 380 萬股之股票在扣除上開股利金額後之餘額（即股票除權價），是否要再依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款本文之規定計算 1 年期之贈與金額，則尊重稅捐機關的決定。

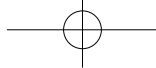
六、附帶說明，現行遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款就孳息他益信託之稅基量化為規範，其規範架構是將所有孳息「窮盡」分類，分為「未來現金流量（時間及數量）確定」（適用該條款「但書」規定為稅基量化）與「未來現金流量（時間及數量）不確定」（適用該條款「本文」規定為稅基量化）二大類，惟此等規範上認為之「窮盡二分法」分類，實質上並未「窮盡」，沒有顧及到「未來現金流量數量確定，但發生時點不是完全確定，而是可得而確定」之情形。又鑑於遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款本文規定之稅基量化標準與實情相距太遠，顯不合理，而但書規定之稅基量化則比較符合事物本質，因此在上述現金流量產生時間可得確定之情形，即應類推適用遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款但書規定，而以預估手段認定現金實現之時點，此等預估必須合理而符合事物法則，乃屬當然。再者遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款但書所書「約載之固定利息」等文字之詮釋，必須與同條第 2 款及第 4 款合併觀察，穿透此等文字之表面字義，瞭解所指之情形即是「發生時間與數量均確定（且倒帳風險極低）之未來現金流量」。以上的詮釋符合管理學理論對「約載之固定利息」之基本認知模式，現行稅捐實證法所使用之規範文字，又常隱含著管理學的觀點，應可確認該等詮釋與遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款但書之規範本旨相符。

表決結果：採甲說

	決議：如決議文。 課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂「本金自益、孳息他益」信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項係針對信託法規定之信託而為「視為贈與」規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所規定「他人允受」之要件，而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，自不待言。
說明	最高法院之此決議係「孳息他益信託課稅問題」目前最高等級的實務見解。筆者在寫這是一本財稅法解題書時漏未發現這個決議，但結論不變。本決議繼續支持財政部 100 年的實務見解¹⁵。如果讀者覺得看四說很吃力，可以先剔除丁說不看，再不行甲乙二說務必要閱讀！ 黃士洲老師¹⁶認為，從立法史看來，財政部既已自己選擇「提前課稅」之規範模式，並且設好擬制公式，而公式的配套措施及可能的稅負影響本來就是財政部應該事先算好的（利率本來就會波動）。既然立法政策已定調，本來就該「願賭服輸」，所以前面這個結果不應該用函釋填補（並非立法時不能預料），只能修法處理，原本財政部的函釋見解實已違反租稅法律主義（加重稅負）而違憲（接近決議乙說見解）。但本決議不僅完全肯認實務見解，還認為與原本的法律規定無關，完全沒有討論老師指出的重複課稅問題。

15 財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函（節錄）：「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。」這個函釋再加上遺產及贈與稅法第 5 條之 1、所得稅法第 3 條之 4 的結果，孳息他益信託的孳息會被課四筆稅（契約成立時，擬制課徵之贈與稅＋孳息實現時，受益人之所得稅，本函釋再加上孳息實現時，委託人的所得稅＋贈與稅）。

16 黃士洲，孳息他益信託爭議的規範分析，稅務旬刊第 2202 期，2012 年 11 月，頁 23-28。



字號	最高行政法院 102 年度 9 月第 2 次庭長法官聯席會議決議
重要內容	依民國 86 年 12 月 30 日修正公布所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，92 年度關於應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，係以「經稽徵機關核定之課稅所得額」作為核算之基礎。而就未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅處分提起之行政救濟事件，該據以核算未分配盈餘之「經稽徵機關核定之課稅所得額」因屬另一核課處分，而非受理該加徵百分之十營利事業所得稅事件之行政法院所要審查之行政處分。又行政處分除具無效事由而當然無效外，在未經撤銷、廢止或因其他事由失效前，其效力繼續存在。是該「核定課稅所得額」處分，經納稅義務人另案提起撤銷訴訟，雖經本院將該事件之高等行政法院判決廢棄發回高等行政法院更為審理，然該核定課稅所得額處分在未經撤銷確定前，即仍具行政處分之效力，故納稅義務人雖援引對該核定課稅所得額處分之爭執，於加徵百分之十營利事業所得稅之上訴事件再為指摘，本院亦不得就此爭執為實體審究，並據以廢棄高等行政法院判決。
說明	在現行公司營利事業所得稅採「兩稅合一」，對未分配盈餘加徵 10% 稅款（所得稅法 § 66-9）下，實務認為，本稅及加徵 10% 稅款是兩個處分。在納稅義務人同時對本稅及加徵處分，以相同理由提起爭訟時，審理加徵稅款處分之行政法院，在本稅爭訟未確定前，不得實體審究。

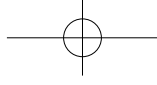
三、最高行政法院裁判

字號	最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決
重要內容	營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，須經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始構成漏報課稅所得額，應依所得稅法第一百一十條之規定處罰；如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實，即難援引所得稅法第一百一十條第一項之規定加以處罰。蓋稅捐徵收處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求，另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院固得視個案情形及納稅義務人是否克盡協力義務，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求。惟關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。

說明	本判決明確指出「稽徵程序」與「處罰程序」在證明程度與協力義務有無之不同。
----	--------------------------------------

字號	最高行政法院 102 年度判字第 714 號判決
重要內容	原判決以稅捐實務採爭點主義，對於稅捐稽徵機關所為稅捐之核課，未經申請復查者，不得逕行提起訴訟為爭議，固屬無誤。然所謂爭點應指該爭執項目而言，至構成其項目之內容為何，則應屬攻擊防禦方法之範疇，若謂構成項目之內容未經申請復查，於訴訟中不得再為主張，顯然過度限縮爭點主義，有違保障納稅義務人權益之原則，亦非立法之本意。
說明	本判決說明所謂「爭點主義」的範圍應指「爭執項目」（例如：剩餘財產差額分配請求權的範圍）而非「內容」（例如：特定財產是否屬於剩餘財產差額分配請求權範圍），較以往實務見解有所放寬。

字號	最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決
重要內容	至於實施行政程序之公務員違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，除法律另有規定外，則應審酌人權保障及公共利益之均衡維護（參考刑事訴訟法第一百五十八條之四之規範意旨）。蓋稅捐稽徵及行政罰之裁處程序，係以確定國家具體之課稅權及裁罰權為目的，為保全證據並確保稅捐之徵收及行政罰之執行，固有實施行政調查之必要，惟行政調查之方法若足以侵害個人之隱私權及財產權，即不能漫無限制；且為確保依法行政原則，增進人民對行政之信賴（行政程序法第一條揭示之立法目的參照），實施行政程序之公務員自應遵守正當法律程序原則。然違背法定程序取得之證據，若不分情節，一概以程序違法為由，否定其證據能力，從究明事實真相之角度而言，難謂適當；反之，一概以究明事實真相之必要為由，肯定其證據能力，從人權保障之角度而言，亦屬過當。因此，除法律另有規定外（例如稅捐稽徵法第十一條之六規定，稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據），為兼顧程序正義及發現實體真實，應由法院於行政救濟程序個案審理中，就個人基本人權之保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷，亦即宜就違背法定程序之程度、違背法定程序時之主觀意圖（即實施行政調查之公務員是否明知違法並故意為之）、違背法定程序時之狀況（即程序之違反是否有緊急或不得已之情形）、侵害被調查人權益之種類及輕重、違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害、禁止使用該證據對於預防將來違法取得證據之效果、行政機關如依法定程序，有無發現該證據之可能性，及證據取得之違法對行政處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度等情狀予以



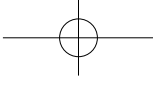
	審酌，以決定應否賦予證據能力（最高法院九十三年台上字第六六四號刑事判例意旨亦採類似見解）。如法院認為應否定其證據能力，則行政機關依此違背法定程序取得之證據認定違反誠實申報稅捐義務行為成立，並加以處罰及追徵所漏之稅款，即難謂適法，而有撤銷的理由。
說明	稽徵機關違反法定程序取得之證據，是否具有證據能力，除稅捐稽徵法第 11 條之 6 的特別規定外，一樣回歸「權衡理論」判斷 ¹⁷ 。

字號	最高行政法院 103 年度判字第 251 號判決
重要內容	行政罰法第七條第一項：「違反行政法上義務之行為，非出於故意或過失者，不予處罰」。「違反行政法上義務之行為」乃行政罰之客觀構成要件，「故意或過失」則為行政罰之主觀構成要件，兩者分別存在而各別判斷，尚不能以行為人有「違反行政法上義務之行為」，推論出該行為係出於「故意或過失」。原判決認贈與稅納稅義務人就應納之贈與稅有逾期未申報情事，原則上至少應認其就該應納稅額之未申報有應注意、能注意而疏未注意之過失一節，法律見解有誤。又租稅規避係納稅義務人意圖減少或免除稅捐負擔，濫用法律上形成自由，以異常之法律形式行為（通常是多數行為），達成與使用通常法律形式行為相同之經濟效果，卻同時減輕或排除該通常法律形式行為應有之稅捐負擔（另參見一〇二年五月二十九日修正之稅捐稽徵法第十二條之一第三項：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避」）。此種情形，納稅義務人選擇之法律形式行為，係合法行為，但其行為之安排異於常情，被評價為合法行為之濫用（脫法行為），為貫徹憲法第七條平等原則規定，在租稅法領域所表現之租稅課徵平等原則，調整其租稅上之法律效果，即賦予其所欲規避之租稅負擔。此種情形，納稅義務人之行為，既屬合法，僅是其與稅捐稽徵機關對該合法行為之評價有所不同，除非納稅義務人有其他虛偽行為，或違反租稅法上之真實及完全陳述義務，致稅捐稽徵機關無從就其行為判斷是否構成租稅規避之情事，尚不得僅以其行為構成租稅規避而認納稅義務人有逃漏稅捐之故意或過失。
說明	本判決明確表明「租稅規避」≠「逃漏稅」，對於納稅義務人之主觀歸責要件（故意過失），亦不可以用客觀違章事實推定。同時闡明實質課稅的法律效果只有「補稅」而非處罰。

17 和刑事訴訟法一模一樣，看到上面的最高法院 93 年台上字第 664 號判例了沒？對這字號沒印象的，快去看刑事訴訟法！（溫馨提醒：上面判決引的文字很像，但有把刑事程序換成行政程序，寫考卷時務必想清楚現在是考刑事訴訟法還是考財稅法，不要在稅法寫刑事程序、刑訴寫行政程序。）

四、最高法院裁判

字號	最高法院 103 年度台上字第 586 號判決
重要內容	按民法第二百四十四條規定之撤銷權，係為回復債務人之責任財產，以保全債權人在「私法上之債權」而設。課徵人民稅捐之稽徵機關，乃基於行政權之作用向人民課稅，納稅義務人未繳納之稅捐，屬於公權之範疇，該機關並非納稅義務人在私法上之債權人，究其本質仍與民法所規範之私法債權有其迥然不同之處，自不得援用民法專為保全私法債權而設之規定。故就公法上稅捐債權之行使或保全，自無由適用該條規定而行使撤銷權之餘地，此與私法上所表現於一般法律思想之誠信原則，在公、私法上有其共通之法理，而得適用於公法者，未盡相同，且不生依舉輕明重或舉重明輕法則而得適用民法第二百四十四條規定之問題。 租稅債權係國家居於公權力之主體地位，自行確定其稅捐公債權，對納稅義務人逕行執行，本應受較嚴格之拘束，且在法治國原則及民主原則下，凡涉及人民基本權利義務之事項，尤其是限制人民權利之行使者，均應有「法律」之規定或「法律」明確授權之依據，俾人民之基本權獲得應有之保障；復以民法第二百四十四條所定之撤銷權乃在撤銷債務人與第三人（受益人）就財產所為之法律行為，係對於已成立之法律關係，加以破壞，使債務人與第三人間發生本不應有之事態，足以引起現有秩序之不安，影響極大，稅捐機關行使該條之撤銷權，不僅限制納稅義務人及第三人原得自由處分及授受財產之權利，並使未欠稅之第三人正常交易活動無端受到妨礙，甚至造成訟累，有害於人民得保有安定生活秩序及契約自由之權利，依憲法第二十二條、第二十三條及中央法規標準法第五條第二款規定，更應由立法機關權衡比例原則後，循立法程序以法律定之，尚非司法機關超越立法者之權限從事法之續造，依「類推適用」或「目的性之擴張」所得補充，以維法治國家權力分立之體制，並免造成法秩序之紊亂。
說明	基於租稅債權居於公權力主體地位，行使債權對人民基本權產生侵害，應有法律規定。稅捐稽徵機關在法律未明文規定下，不得類推適用民法第 244 條撤銷權，撤銷欠稅人與第三人之法律行為。



▶▶▶ 陸 台大法研所試題精選

103 年 6 月 4 日修正公布之所得稅法第 66 條之 6 規定，將兩稅合一制度由「全額扣抵制度」修正為「半數扣抵制度」。試依己見，具理由回答下述問題：（50%）

- (一) 公司先課徵營利事業所得稅，分配股利予股東後，另對股東課徵綜合所得稅，有無重複課稅？
- (二) 原先採行「全額扣抵制度」如德國等多數國家，均先後拋棄該制度，其理由何在？
- (三) 多數國家針對股利所得多採分離比例課稅，與我國制度有何不同？
- (四) 該修正條文在同法第 126 條第 2 項明定自 104 年 1 月 1 日施行，有無違反「法律不溯及既往原則」？
- (五) 公司保留盈餘未作分配予股東時，應就該未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅（參所得稅法第 66 條之 9）。若在所得稅法第 66 條之 6 修正前已加徵 10%，於條文修正後始將保留盈餘分配予股東，如仍按半數扣抵，有無違反「信賴保護原則」？

【104 台大】

析 Analysis.

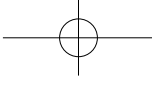
台大稅法組從未出現過的兩稅合一考題，竟然在選考首年出現了，出乎筆者意料之外。本題的第一個問題，就是出在上面說的同一筆所得被扒兩層皮的問題，也是我國兩稅合一制度新增的根源。第二個問題，主要的原因是歐洲法院的判決指出，設算扣抵制多有歧視外國投資的問題存在，而迫使歐盟成員國修法。第三個問題是制度比較，這兩個問題沒看文章、外國法還真的寫不出來（而且葛克昌老師對這個問題的論著也不多）。第四個問題，看似一點疑問都沒有，但本條修正將影響修法前仍未分配之盈餘課稅，實際上仍有討論空間，筆者認為，本件只是不真正溯及既往的問題。第五題部分，雖然有部分學者認為，如果信賴基礎是「法律」，就應該討論法律不溯及既往而非信賴保護原則，但這樣解的話，這題就沒戲唱了……筆者還是用大法官釋字第 605 號解釋的體系下手。筆者認為，本件有信賴保護原則的討論空間，但既然已經設有過渡條款，應該沒有違反信賴保護原則的問題。不過既然題目都要求「己見」了，讀者自然可以和筆者採不同見解。

看完上面分析快吐血了嗎？本題涉及之議題真的十分廣泛，擬答篇幅有些微爆量，讀者可於實際解答時斟酌自己的能力為適度刪減（例如把筆者舉的國外立法例刪光光）。

答 本題字數 2343
Answer.

第一閱 分 數	題 號	第二閱 分 數
	就題示問題，本文分述如下：	
	(一) 公司先課徵營利事業所得稅，分配股利予股東後，另對股東課徵綜合所得稅，「有」重複課稅之問題	
	1. 股利所得與營利事業所得實為「相同」之所得	
	公司藉由營利活動，在市場上獲取利潤，此利潤即為公司營利事業所得稅之租稅客體（所得）。而該筆利潤再依公司法規定，先完納稅捐，填補虧損後，再經股東會決議分配予投資人。分配予股東之盈餘，即為「股利」。亦即，股利實係出自公司之營業利潤，兩者實為同一。	
	2. 題示問題「有」重複課稅之問題存在	
	承上述，按題示問題，公司先課徵營利事業所得稅，分配股利予股東後，另對股東課徵綜合所得稅，實質上即是對相同之所得，先於公司階段課徵營利事業所得稅後，於此筆所得之餘額分配予股東時，再對股東課徵綜合所得稅。故題示之問題，實係就經濟實質相同之同一所得，課徵兩次租稅，而有重複課稅之問題。	
	(二) 原先採行全額扣抵制度之國家，均先後拋棄該制度之理由在於「妨礙資本流動」與「計算複雜」 ¹⁸	
	1. 妨礙資本流動	
	按多數國家曾採行之全額扣抵制度，多僅針對該國境內之公司發放之股利予以設算扣抵，但如係本國人獲得之外國公司股利，則無從比照辦理，而仍有被重複課稅之問題存在。故在本國股利得以扣抵個人之綜合所得稅、外國之股利所得不得扣抵個人綜合所得稅之下，將可能使納稅人偏好投資本國公司，並使外國股利所得與本國股利所得在租稅負擔上產生差別待遇。此種情形，業已遭歐洲法院認定妨礙資本之「跨國自由流動」。	
	2. 計算複雜	
	又公司之盈餘，並非單純來自公司於市場上營業之所得，尚有可能來自政府補助或公司自身轉投資而獲配之股利。復按法制上也有不少對公司之租稅優惠，上述之變數應如何在公司與股東之所得間劃分、扣	

18 參高汪瑜，當前兩稅合一制度之國際發展趨勢——兼論「跨國盈餘分配重複課稅之消除」，財稅研究第40卷第5期，2008年9月，頁214-223。

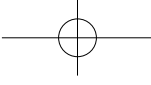


	抵，即為難題。不僅使納稅義務人無所適從，且使稽徵機關須處理因此產生之脫法避稅情形。	
	(三) 多數國家所採之分離比例課稅，與我國制度不同之處，本文分述如下	
	1. 我國之制度	
	我國現行所得稅法，對股利所得之課稅，係直接併入個人所得總額計算，並適用其累進稅率（所得稅 §14）。計算出個人當年度綜合所得稅之總稅額後，再扣除公司配發股利時，該部分股利已繳納、可供股東扣抵個人綜合所得稅稅額。	
	2. 分離比率課稅	
	比較法上，為因應前述設算扣抵產生之種種問題，多改採「獨立課稅制」與「部分股利免稅制」。此二種制度，實踐上多將股利所得「獨立」於個人之其他所得外，按其稅率課稅 ¹⁹ 。	
	(1) 獨立課稅制 ^A ：	
	獨立課稅制之意旨，本係將營利事業所得稅與個人綜合所得稅完全分離處理，但此種制度會對股利造成重複課稅之問題，已如前述。故比較法實踐上，多將股利所得獨立於個人其他所得外，採「固定稅率」課稅。以美國為例，其個人股東之股利所得原則上以 15% 之固定稅率課徵，與個人綜合所得稅之累進稅率不同。	
	(2) 部分股利免稅制：	
	此制度亦係將股利所得獨立於個人其他所得額外，獨立計算、適用其稅率。然為消除重複課稅問題，則給予個人股東一定比率之股利所得不予課稅，其他部分則再適用固定稅率課徵。	
	3. 小結	
	我國制度與多數國家所採之分離比率課稅，其最大之差異在於，我國係將個人股利所得併入所得總額中，適用累進稅率課稅，而分離比率課稅則係將股利所得獨立於個人其他類所得之外，適用固定之累進稅率。	

Point

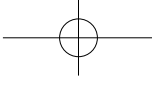
- A.** 在部分學者眼中，獨立課稅制根本不是兩稅合一，只是筆者為了讓讀者比較，加上採獨立課稅制的國家多有考量重複課稅之問題，而對稅率、稅基作調整，在處理這個議題上通常還是會一併處理，如果考試來不及的話可以省略。

19 詳參林曉琪，選樣國家兩稅合一制度現況與檢討，當代財政第 24 期，2012 年 12 月，頁 92 以下。



	(四) 本件有違反法律不溯及既往原則之問題，然應屬合憲
	1. 本件屬「不真正溯及既往（法律效果之回溯連結）」
	(1) 按學者 ²⁰ 引述德國實務見解，將法律溯及既往依其效力，區分為兩種情形：法律效果之溯及生效（真正溯及既往）與法律事實之回溯連結（不真正溯及既往）。前者係指法律明文規定於其公布前生效，後者則是法律自公布日起向後生效，然對於過去已發生之事實或法律關係產生影響。
	(2) 本件所得稅法第 126 條第 2 項規定 103 年 5 月 16 日修正之第 66 條之 6，自 104 年 1 月 1 日生效，自非屬真正溯及既往。然此一修正可能影響股東於 104 年 1 月 1 日後獲配來自於本法修正前累積盈餘之股利，減少其所能扣抵之個人綜合所得稅額，而有不真正溯及既往之問題。
	2. 本件雖有法律不真正溯及既往之問題，然應屬合憲
	縱本件之法律修正，可能減少股東所能扣抵之所得稅額，然按通說實務見解，多認為不真正溯及既往原則上屬合憲，復按所得稅法第 126 條已明定自 104 年 1 月 1 日施行，已提供人民因應之過渡期間，應無違憲之問題。
	(五) 本件應「無違反」信賴保護原則之問題
	信賴保護原則係指，國家行為時應考量人民對既存法秩序所安排之行為，保護其正當合理之信賴（行程 §8 參照）。以下就本件有無信賴保護原則之違反，分析如下：
	1. 本件有信賴保護原則之討論空間
	所得稅法第 66 條之 6 之修正，使本件股東於所得稅法第 66 條之 6 修正前已加徵 10% 營利事業所得稅之公司保留盈餘股利，只能扣除修正前之半數稅額，已對人民信賴產生影響，而生信賴保護原則之問題。
	2. 本件並「無違反」信賴保護原則
	復按釋字第 605 號解釋所示，任何行政法規皆不能預期其永久實施，然行政法規發布施行後，訂定或發布法規之機關依法定程序予以修改，應兼顧規範對象信賴利益之保護，而應採取合理之補救措施或訂定過渡條款。又按所得稅法第 126 條已明定，同法第 66 條之 6 修正於 104 年 1 月 1 日施行，距其修正公布尚有半年多之時間，足使人

20 參李建良，法律的溯及既往與信賴保護原則，台灣本土法學雜誌第 24 期，2001 年 7 月，頁 81。



	民因應（如於股東會提案發放保留盈餘 ²¹ ）。故本文認為，本件並無違反信賴保護原則。	
--	---	--

**Extension.**

釋字第 605 號解釋理由書（節錄）

任何行政法規皆不能預期其永久實施，然行政法規發布施行後，訂定或發布法規之機關依法定程序予以修改，應兼顧規範對象信賴利益之保護。其因公益之必要修正法規之內容，如人民因信賴舊法規而有客觀上具體表現信賴之行爲，並因法規修正，使其依舊法規已取得之權益，與依舊法規預期可以取得之利益受損害者，應針對人民該利益所受之損害，採取合理之補救措施，或訂定合理之過渡條款，俾減輕損害，以符憲法保障人民權利意旨。惟人民依舊法規預期可以取得之利益並非一律可以主張信賴保護，仍須視該預期可以取得之利益，依舊法規所必須具備之重要要件是否已經具備，尚未具備之要件是否客觀上可以合理期待其實現，或經過當事人繼續施以主觀之努力，該要件有實現之可能等因素決定之。至經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形，或法規（如解釋性、裁量性之行政規則）係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布者，其信賴即不值得保護（本院釋字第五二五號解釋意旨參照）。

21 公司法上可能會遭遇到一些論爭，在此請容筆者忽略不談。

司法院憲法解釋字第六九四號對舊所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿二十歲或年滿六十歲以上，始得減除免稅額之規定（九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目），違反憲法第七條平等原則違憲，至遲於屆滿一年時，失其效力。就該解釋，請具己見，闡明下列問題：（50%）

1. 納稅義務與財經事務或一般財產權保障，違憲審查基準有無不同？理由何在？
2. 扶養親屬免稅額是否為「稅捐優惠」？是否為稅捐優惠，其違憲審查標準有何不同？
3. 何以各國有將法定扶養義務視為「課稅禁區」？其憲法上依據為何？
4. 稅法上平等原則審查與一般平等權有何差異？

【103 台大】

析 Analysis.

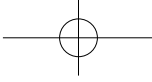
雖然本題開宗明義寫著釋字第 694 號解釋，卻只考一點點這號解釋的實質爭議，解題上之重點應在於「主觀量能原則」與「租稅優惠」。

答 Answer.

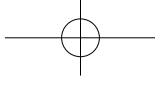
本題字數 1147

第一閱分數	題號	第二閱分數
	就題示問題，本文分述如下：	
	(一) 納稅義務與財經事務或一般財產權保障，違憲審查基準應「有」不同，理由分述如後	
	1. 司法院大法官釋憲實務，似對二者均採「寬鬆審查」	
	按司法院大法官釋憲實務，對於納稅義務與財經事務、一般財產權保障之審查，多以「正當目的」、「合理關聯」之標準檢視，即學說所謂之「寬鬆」審查基準（釋 673、716 參照 ²² ）。	
	2. 納稅義務涉及生存權、平等權等其他基本權保障	
	然而，納稅義務受「量能課稅原則」之制約，須參考納稅人之「負擔能力」，除涉及納稅義務人之財產權保障外，並寓有平等權、生存權等其他重大基本權之保障。而釋憲實務在面對生存權、平等權保障時，多會使用較為嚴格之審查標準，甚至在涉及多個基本權時，因基	

22 相關的大法官解釋太多太多了，在此僅寫兩個供各位參考。



	本權之累積，而提高其審查標準。故而，在納稅義務上，應為相同之解釋。我國釋憲實務在釋字第 694 號解釋中，亦有指出在同時涉及生存權、平等權時，應採「較嚴格」之審查標準。 3. 綜上，納稅義務涉及生存權、平等權及財產權等基本權保障，理應「累積適用」而適用較一般財產權或財經事務更為嚴格之審查標準。 (二) 扶養親屬免稅額「非」屬稅捐優惠；而是否為稅捐優惠，其違憲審查標準有何不同，分述如後 1. 扶養親屬免稅額「非」屬稅捐優惠 (1) 按大法官釋字第 415 號解釋曾指出，扶養親屬免稅額，係屬「為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠」，認為其屬稅捐優惠。 (2) 惟學者指出，扶養親屬免稅額，本屬量能課稅原則下「主觀生存保障淨所得」原則下之一環，為納稅義務人所得中「不具」負擔能力者，屬「課稅禁區」，國家本不應將手伸入，不予課稅自「非」稅捐優惠。 (3) 後續之釋字第 694 號解釋，即將所得稅法中之扶養親屬免稅額，視為憲法上「生存權」保障之一部分，而未再將其視為稅捐優惠，值得贊同。 2. 是否為稅捐優惠，其違憲審查標準應「無」不同，理由如下述 (1) 按稅捐優惠係指國家為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施。而此一優惠措施，將與所得稅法「量能平等負擔」之基本原則有所違背（釋 565 參照）。 (2) 承上，稅捐優惠係國家為社會、經濟等政策目的，犧牲量能原則，給予一定範圍內納稅義務人之優惠。在量能平等負擔之原則被破壞時，對受益者創造「租稅特權」。我國早期釋憲實務，多對租稅事項採取寬鬆之「形式審查」。而近期之釋憲實務，多對稅捐優惠仍採取此見解，對涉及量能原則（生存權、平等權）而非屬稅捐優惠之租稅事項，漸採「較嚴格」之審查基準（釋 565、694、696 參照）。 (3) 惟學者指出，稅捐優惠之本質為量能原則之破壞，已創造差別待遇，與涉及量能原則而非租稅優惠之事項相同，均應對其進行是否違反平等權等基本權之「實質違憲審查」，兩者應採相同標準，而非因對部分納稅人為優惠，即降低審查密度。本文認為，租稅優惠違反量能原則，實質上即為對未受優惠之納稅人增加稅捐負擔，學	
--	--	--

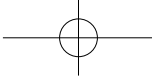


76 好齊×好多! 總複習

	者見解，應較可採。	
	(三) 法定扶養義務視為「課稅禁區」之憲法上依據為「生存權保障」	
	承前所述，法定扶養義務係量能原則下「主觀生存保障淨所得原則」下之部分，而此原則係要求國家於課徵租稅時，必須留下足供納稅人及受其照顧之親屬生存所必須之金錢，故此部分屬「課稅禁區」，相對應之憲法規定即為第 15 條之「生存權保障」。	
	(四) 稅法上平等原則審查與一般平等權應「無」差異 ^A	
	承前述，稅法涉及平等原則時，亦應進入平等權之實質審查，惟在審查標準之擇定時，由於稅法本身受「租稅法律主義」之控制，並涉及「財產權」、「生存權」保障，於違憲審查時均會涉及其他基本權，必須一併予以考慮。	

Point

- A.** 標題下「有不同」也不是不行，筆者在此是著重兩者均要實質審查（前面有提到實務曾經慣用形式審查）；若讀者認為重點在稅法涉及其他基本權而標準應較高時，也可以認為他們有所不同而採取與筆者不同的標題。



公益慈善團體醫院為符合免徵營利事業所得稅，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產支出，選擇全額列為購置年度資本支出時，依財政部 84 年 12 月 19 日發布之函釋，於以後年度計算課稅所得額時，即不得再提列折舊部分。司法院大法官釋字第 703 號解釋，宣告該函釋「違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。」就該號解釋，試從下列數點，具己見加以評析：（50%）

- (一) 非營利組織營利事業所得稅，何以有免稅與應稅部分？
- (二) 資本支出免稅後，以後年度再提列折舊，有無涉及重複稅捐優惠疑慮？
- (三) 租稅法律主義與量能原則或自由權侵害，在違憲審查有無不同？
- (四) 該解釋公布後，對折舊已剔除但仍在行政救濟中之案件，可否依該解釋為主張？

【102 台大】

析 Analysis.

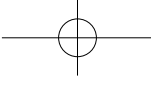
這題的背景是釋字第 703 號解釋（恩主公醫院案）。由於財團法人醫院（性質上屬以醫療為目的之公益財團法人，為非營利團體）一定會購置醫療設備（例如病床、葉克膜、甚至蓋大樓），才能達成它的創設目的（提供民眾醫療服務），相對應的，為了鼓勵民間投入公益，對公益團體非以「銷售貨物或勞務」獲得之所得免予課稅，而所得稅法第 4 條授權之行政規則（教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準）規定，該公益法人必須有 80%（現行規範已修正為 60%）以上的資本支出在其創設目的（如醫療）用途才可以免稅。但是，公益團體為達成其創設目的，也有可能用「銷售貨物或勞務」的方式實現（例如：看診收診療費），這部分為應稅。而同時用於銷售貨物或勞務，又符合創設目的的資本支出，財政部函釋說，只能全額提列資本支出或往後年度提列折舊使用。這個無視客觀營業保障淨所得原則的見解，醫院不爽，大法官也不爽，於是有了釋字第 703 號解釋。不過這題可怕的點在於，不只有考釋字第 703 號一個解釋，還把其他解釋、稅法違憲審查與救濟全部丟進來攪和，類似型態的考題非常有在律師考試出現的可能性（稅務法規應該不會，科科）。

本題雖然扯到救濟問題，但本題的問題算是憲法、行政法本來就會提及的部分，筆者就一次解完。

答 本題字數 1807
Answer.

第一閱 分 數	題 號	第二閱 分 數
	就題示問題，本文分述如下：	
	(一) 非營利事業之所得稅免稅與應稅之區分，在於是否屬「銷售貨物或勞務」之所得	
	1. 非營利事業之所得稅免稅依據	
	依所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。行政院依該款授權，制定教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（以下簡稱系爭標準）。依系爭標準第 2 條規定，符合規定之「非營利事業」，除「銷售貨物或勞務之所得」外，免課徵所得稅，且免課標準為該非營利事業「用於創設目的有關活動」之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之 60。	
	2. 非營利組織營利事業所得稅中，「應稅」部分為「銷售貨物或勞務」之所得，「免稅」部分為「其他類型之所得」	
	依上述規定，非營利組織營利事業所得稅中，「應稅」部分為「銷售貨物或勞務」之所得，「免稅」部分為「其他類型之所得」，且如欲免稅，必須該非營利事業用於創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之 60。	
	(二) 資本支出免稅係稅捐優惠，「提列折舊」係「量能課稅原則」之實現，並「無」重複稅捐優惠之問題	
	1. 稅捐優惠之定義	
	稅捐優惠係指基於財政目的「以外」之政策目的所為之稅捐優惠 ²³ 。在政府推行政策時，以「犧牲量能課稅原則」為手段，以達成重大公益要求。題示情形，本文以為並無重複稅捐優惠之疑慮，分述如下：	
	(1) 資本支出免稅確係稅捐優惠：	
	就公益慈善團體醫院，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產支出不予課稅之規定而言，此一規定之規範目的係在鼓勵公益慈善團體醫院將其資金用於符合其創設（醫療）目的之資本支出上，以提供大眾更優質的醫療服務，並分擔國家任務，以稅捐優惠之方式	

23 陳清秀，稅法總論，2012 年 10 月七版，頁 318



	作為誘因。	
	(2)「提列折舊」部分本係「課稅禁區」，為「客觀淨所得原則」下之問題，並「非」稅捐優惠：	
	公益慈善團體為醫療用途所購置之建物、資產等資本支出，可能用於該公益慈善團體醫院銷售貨物、勞務之用途上。舉例而言，醫院因提供民眾醫療服務使用病床、病房等資產支出部分，而獲取民眾給予之醫療費用。此醫療費用，依系爭標準規定係銷售勞務之所得，而必須課徵營利事業所得稅。而營利事業所得稅之稅基計算本即應扣除為提供勞務所必須支出之成本費用，此即客觀營業保障淨所得原則之展現，依此原則，成本費用並「無負擔能力」，屬於「課稅禁區」，國家本不得就此部分課稅，故自不符合稅捐優惠之定義，且使公益團體之營業行為與非公益團體之營業行為，立於相同之租稅地位。	
	2. 小結	
	承上所述，題示情形並無重複稅捐優惠之問題。另前者係作為免稅標準之計算，後者係作為應稅項目下營業成本之扣除，規範目的亦有異，併此敘明。	
	(三) 租稅法律主義與量能原則或自由權侵害，在違憲審查應「無」差異	
	1. 題示之三原則，其中租稅法律主義與自由權皆在憲法上有明文規定（憲§§8、19 參照），量能原則在我國憲法尚無明文，但依照司法院大法官釋字第 565 號解釋理由書所揭示，量能原則為稅法基本原則，可由憲法第 7 條平等原則導出	
	(1) 量能原則為憲法上平等原則、社會國原則、財產權保障等原則所衍生之憲法原則：	
	量能原則之內涵係指個人之租稅負擔能力，應依其經濟給付能力衡量。依學者見解，此為稅法建制之基本原則。然我國憲法尚乏明文規定，是否與租稅法律主義與自由權同樣為違憲審查之基準，尚有疑問。	
	(2) 大法官釋憲實務已肯認量能原則可作為違憲審查之基準：	
	承前所述，由於我國憲法尚乏量能原則之明文，是否可作為違憲審查基準，尚有疑義。然而我國釋憲實務已於釋字第 473 號解釋理由書中提及「量能負擔之公平性」，後在釋字第 565 號解釋正式提出量能平等負擔觀念，成為我國憲法實務所肯認。	
	2. 小結	

	綜上所述，題示三原則均「具有憲法位階」，皆可作為違憲審查之基準，於違憲審查上皆應予以審查，三者並無不同。
	(四) 該解釋公布後，對折舊已剔除但仍在行政救濟中之案件「可」依該解釋主張
	依大法官釋字第 185 號解釋意旨，司法院所為之憲法解釋，有「拘束全國各機關」之效力。題示解釋對行政救濟相關機關有拘束力，且案件仍在行政救濟中，案件仍尚未確定，就此而論，該解釋公布後，對折舊已剔除但仍在行政救濟中之案件，可依本解釋為主張。且審理行政救濟之法官，依釋字第 216 號解釋之意旨，法官亦可「逕行拒絕適用」違憲之解釋函令，蓋其於法位階中，性質屬行政規則，並無拘束法官之效力。

實 Extension.

釋字第 703 號解釋理由書（節錄）

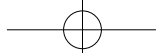
憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。²⁴ 主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號解釋參照）²⁵。

所得稅法第二十四條第一項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」²⁶。（本條項於九十五年五月三十日修正增訂後段規定，其修正前第一項之規定即為修正後第一項前段之規定）亦即營利事業之收入，於減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額，始為營利事業所得額。依收入與成本費用配合原則，得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，應以為取得該收入所發生者為限。耐用年數二年以上之固定資產應以其逐年折舊數認列為成本（所得稅法第五十一條規定參照），以正確反映固定資產之採購使用在各年度之成本費用。要之，成本

24 租稅法律主義的定義！要記得啊～

25 考試寫到租稅法律主義可用的近期解釋字號，大法官都帮大家整理好了！

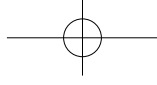
26 客觀營業保障淨所得原則的法律明文規定，至少要記得條號，考試時忘記定義時可以抄。不過像這題爭點很多的題目可以忽略，名詞丟出來帶過即可。



費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，即應依其實際之歸屬核實認列，始符合所得稅法第二十四條第一項之規定。

系爭決議1：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第二條之一（現行第三條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；……」同決議3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」依上述決議，上開資本支出如選擇全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，於計算課稅所得額時，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，而不得按年自銷售貨物或勞務之收入中減除。

查所得稅法第四條第一項第十三款規定，教育、文化、公益、慈善機關或團體（下稱公益團體），符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，免納所得稅。依該款之授權，行政院訂定並於八十三年十二月三十日修正發布之教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準（下稱免稅適用標準）第二條第一項第八款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合左列規定者，其本身之所得及其所附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅。……八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他經常性收入百分之八十者，但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」（本款於九十二年三月二十六日修正為：「八、其用於與其創設目的有關活動之支出，不低於基金之每年孳息及其他各項收入百分之七十者。但經主管機關查明函請財政部同意者，不在此限。」）該款規定，公益團體之支出占收入之比率達百分之八十，為免稅適用標準所定免稅要件之一。縱然非銷售貨物或勞務所得達到免稅適用標準，惟於計算銷售貨物或勞務之所得時，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，仍應依所得稅法相關規定，按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，俾成本費用依其實際之歸屬核實計算。系爭決議1准許財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院得選擇將其為醫療用途新購之建物、設備等資產，全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，則其於以後年度，即不得再將上開資本支出列為計算免稅適用標準之支出，然其銷售貨物或勞務所得之計算，則仍應按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，始符所得稅法第二十四條第一項前段之規定。系爭決議1，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議3所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得

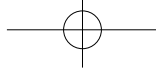


82 好齊×好多! 總複習

之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然。

本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立²⁷。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明。

27 營業稅上的稅捐中立原則（對相同產業的租稅負擔應該相同，所以營業稅上沒有量能平等概念，適用固定稅率，沒有累進稅率）。

▶▶▶ 柒 必背實務²⁸

一、大法官解釋

字號	釋字第 217 號解釋
理由書 重點摘錄	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，則屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。

字號	釋字第 420 號解釋
理由書 重點摘錄	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 ²⁹ 。

字號	釋字第 503 號解釋
理由書 重點摘錄	違反租稅義務之行爲，涉及數處罰規定時可否併合處罰，因行爲之態樣、處罰之種類及處罰之目的不同而有異，如係實質上之數行爲違反數法條而處罰結果不一者，其得併合處罰，固不待言。惟納稅義務人對於同一違反租稅義務之行爲，同時符合行爲罰及漏稅罰之處罰要件者，例如營利事業依法律規定應給與他人憑證而未給與，致短報或漏報銷售額者，就納稅義務人違反作為義務而被處行爲罰與因逃漏稅捐而被處漏稅罰而言，其處罰目的及處罰要件，雖有不同，前者係以有違反作為義務之行爲即應受處罰，後者則須有處罰法定要件之漏稅事實始屬相當，除二者處罰之性質與種類不同，例如一爲罰鍰、一爲沒入，或一爲罰鍰、一爲停止營業處分等情形，必須採用不同方法而爲併合處罰，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。從而，違反作為義務之行爲，如同時構成漏稅行爲之一部或係漏稅行爲之方法而處罰種類相同者，則從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行爲併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋雖認營業人違反作為義務所爲之制裁，其性質爲行爲罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事，

28 這部分爲節省讀者時間與篇幅，筆者只放重點。

29 稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項的原文。

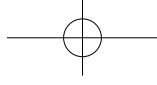
	但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均應併合處罰。在具體個案，仍應本於上述解釋意旨予以適用。本院前開解釋，應予補充。
--	--

字號	釋字第 565 號解釋
理由書 重點摘錄	國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背。 憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。

字號	釋字第 640 號解釋
理由書 重點摘錄	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。 稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。

字號	釋字第 696 號解釋
理由書 重點摘錄	中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」是夫妻非薪資所得應由納稅義務人及其配偶合併申報且合併計算其稅額³⁰。

30 不是現行法！不是現行法！不是現行法！很重要所以要寫三遍！（現行法請往前翻到修法重點）。



按合併申報之程序，係為增進公共利益之必要，與憲法尚無牴觸，惟如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算課稅時，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則不符，業經本院釋字第三一八號解釋在案。茲依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。

按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則。查系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素。惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。綜上所述，系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違。

二、最高法院決議

字號	最高行政法院 91 年度 6 月庭長法官聯席會議決議 ³¹
重要內容	司法院釋字第五〇三號解釋僅就原則性為抽象之解釋，並未針對稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，二者競合時，應如何處罰為具體之敘明，尚難遽認二者應從一重處罰。按稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業為構成要件，二者性質構成要件各別，非屬同一行為，且其處罰之目的各異，原告等以個別之行為分別違反此兩種處罰之規定，併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無司法院該號解釋之適用。

31 打臉用！不要寫贊同意見（除非讀者覺得分數太高）。

三、最高行政法院判決、判例

字號	最高行政法院 62 年判字第 96 號判例
重要內容	行為時適用之所得稅法第八十二條第一項規定 ³² 之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。

字號	最高行政法院 101 年度判字第 641 號判決
重要內容	按稅捐之稽徵乃科人民以義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。故當事人否認課稅事實所持之辯解，縱屬不能成立，亦不能因此即反推必有課稅事實，仍非有證據不得遽為課稅事實之認定。又課稅要件事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。

32 現行法沒有這條，直接搬到稅捐稽徵法第 35 條去了。