

核实课征原则之实践及其司法审查

黄茂荣*

目次

- 一、核实课征原则
 - (一) 税捐客体之有无
 - (二) 归属的问题
 - (三) 税基
 - (四) 净额原则
 - (五) 现金收付制与权责发生制
 - (六) 税务会计与财务会计
- 二、核实课征原则之例外：推计课税
 - (一) 违反账册或凭证义务
 - (二) 违反申报义务
 - (三) 迟误申报适用税捐优惠税率之事由
 - (四) 法定证据
 - (五) 否准迟延申报之进项凭证
 - (六) 否认销售凭证
- 三、简化规定与实质课税原则之冲突
 - (一) 稽征程序之简化与核实课征
 - (二) 核实课征与推计课税
 - (三) 费用数额及证据方法之限制

摘要 核实课征为量能课税在实践上之要求。因此,核实课征原则可谓为量能课税原则之配套的原则,用以确保量能课税原则之落实。核实课征原则主要与税捐客体之有无、税捐客体对于税捐主体之归属、税基之计算有关。这些要件事实之认定,皆应力求接近于事实,以符核实课征之意旨。在实践上,不仅在税捐法立法的层次,而且在其适用的层次,都可能发生偏差。其偏差可能源自定义、对概念或类型超出其文义而为扩张或限缩、课税事实之拟制,或限制证据方法的证据能力或提出时限。

关键词 量能课税 核实课征 证据方法 推计课税

* “司法院”大法官、台湾大学法律学院兼任教授。原文曾刊登于《植根杂志》2013年第29卷第6期至第9期,本文是其大幅修改版。

因为法律是一个价值系统,所以要检讨税捐法上关于税捐债务之有无及其范围的大问题,必须取向于其建制之基础原则,才能导出能够贯彻于整个税捐法系统之解决意见。核实课征符合征纳双方的利益,所以各方有一起探讨其在实务上之实践情形及学说对该问题之掌握的意义,以使其朝向合理的目标,稳定发展。该探讨之体制内的运作即是核实课征原则之实践的司法审查。透过司法审查,可以呈现其在实践上的落差、其落差存在之层面,以及其在实践上遭遇的困难。

一、核实课征原则

核实课征原则为量能课税原则之具体化。鉴于负担税捐之能力存在于税捐客体,所以,与税捐之核实课征有关之税捐债务的构成要件皆与税捐客体有关,包括税捐客体之有无及其数量化,亦即税基之规定。其次为税捐客体之归属。基于量能课税原则,关于税捐客体、税基及税捐客体对于税捐主体之归属,不仅在规范规划上,而且在稽征实务上,原则上皆应依循核实课征原则。关于税捐客体是否存在及其数量化后之税基的数额为何,有争议时,这是证据的问题。然如以无关联之证据认定税捐客体之有无及其数量,表面上其所冲击者为与证据有关之程序规定,深层探讨,不但冲击到税捐法定主义,也冲击到实质课税原则。这个问题特别表现在推计课税。量能课税原则或实质课税原则之实践,平实而具体言之,即是在税捐客体之有无的认定、税基之计算(成本、费用、损失及税捐对于收入之归属),按实际发生的情形核定,而不借助于推计。此即核实课征。其相对的稽征方法为推计课税。^[1] 在课税事实的认定,特别是税捐客体之有无的认定及其数量(税基)的计算,核实课征所依据者为:能直接证明课税事实存在或不存在之直接证据,而推计课征所依据者则为:仅能间接推论课税事实存在或不存在之间接证据。^[2] 间接证据又称情况证据,虽非自始不具证据能力,但基于实质课税原则及量能课税原则,其引用原则上应以纳税义务人违反其关于直接证据方法之产生及保存的协力义务为前提。如无该协力义务之违反,则只有在法律有明文规定时,税捐稽征机关始得例外地为推计课税。^[3] 而且在这种情形,应让纳税

[1] 核实课征与推计课税相对,这跟自动报缴与查定课征之对比类似,但有些出入。在查定课征,固常利用推计课税的方法,惟这应限于纳税义务人有违反关于账册、凭证之协力义务,以致妨碍税捐稽征机关之举证,或纳税义务人自己选择以推计的方法计算税基及应纳税额的情形。有时自动报缴亦与发单课征相对比。这指关于税捐之缴纳,是否由税捐稽征机关签发税款缴纳通知书送达纳税义务人,请求在指定之缴纳期限缴纳的情形。税款缴纳通知书系一种课税处分。其送达具有使未定缴纳期限之税捐债务届清偿期,或对已届清偿期的税捐债务催告给付的作用。一笔税捐债务之稽征如无课税处分介入,而纯粹赖于自动报缴,该税捐债务因未经行政处分核定,不会达于确定,而只会因核课期间经过时,达于类似确定的状态。此所以“税捐稽征法”第28条规定,“纳税义务人对于因适用法令错误或计算错误溢缴之税款,得自缴纳之日起五年内提出具体证明,申请退还;逾期末申请者,不得再行申请”,之道理所在。该五年期间相当于同法第21条所定之核课期间。

[2] 证明系法院及当事人之活动,其作用在于使法院相信一个主张之真假。用来证明待证主张或事实之真假的根据,通俗地称为证据,专业地称为证据方法。按证据方法与待证事实间之接近的程度,可区分为直接证据与间接证据。能直接证明待证事实之存在者为直接证据;仅能证明让法官依其生活经验可由之推论出待证事实之存在者为间接证据。在间接证据之采用,法院应先审查其与待证事实间之事务逻辑上的关联。See *Hartmann in Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann*, Beck'sche Kurz-Kommentar zur Zivilprozessordnung, 43. Aufl., 1985, Einführung vor § 284 ZPO S. 741f.

[3] 协力义务之违反的效力,除在违反者为纳税义务人时,税捐稽征机关得为推计课税外,并得对于违反者课以行为罚。纵使违反者不是纳税义务人,亦然。这并为“司法院”八十二年五月二十一日大法官释字第三一七号解释所肯认:“七十六年十二月三十日修正公布之所得税法第一百十一条第二项,关于私人团体或事业,违反第八十九条第三项之规定,未依限填报或未据实申报者,处该团体或事业五百元罚款之规定,系对税款扣缴义务人违反法律上作为义务所为之制裁,以确实掌握课税资料,为增进公共利益所必要,与‘宪法’并无抵触。”

义务人得在核实课征或推计课税间选择之。推计课税可能规定适用于系争税捐债务之全部课税事实(例如“营业税法”第23条、第24条),亦可能规定仅适用于其一部分(“所得税法”第17条)^{〔4〕}。

(一) 税捐客体之有无

在税捐债务之构成要件中,税捐客体之有无的问题,在大前提的层次,首先源自为对抗以脱法行为规避税捐,关于涉及租税事项之法律之解释,本于各该法律之立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之时(“税捐稽征法”第12条之一第1项参照),就税捐客体之规定,为扩张解释或甚至目的性的扩张。所谓租税规避,指“纳税义务人基于获得租税利益,违背税法之立法目的,滥用法律形式,规避租税构成要件之该当,以达成与交易常规相当之经济效果”(“税捐稽征法”第12条之一第3项)。其次为拟制。拟制应有法律之明文规定,为其依据(“营业税法”第3条第3项、第4项,“遗产及赠与税法”第5条)。另在小前提的层次,关于课税事实之认定,涉及证据能力、举证责任、协力义务及推计课税(“税捐稽征法”第12条之一第4项、第5项)。

1. 地上物拆迁补偿费为营业外收入

关于营利事业所得税之税基,“所得税法”第24条第1项就营利事业之收入并不排除营业外收入。所以除非“所得税法”第4条有将一定种类之收入或所得列举为所得税之免税项目,否则,即当课征所得税。惟其所得之计算,除有分离课税之特别规定外,在依“所得税法”第24条第1项,适用综合课征的情形,地上物拆迁补偿费构成之营业外收入应与其他营业及非营业收入加总在一起,计算为第24条第1项所定之营利事业之收入,而后减除该营利事业为取得该收入,所支出之成本费用、遭受之损失或缴纳之税捐,以计算其营利事业所得。该成本费用、损失及税捐之减除虽应适用收入与成本费用之配合原则,但并不要求具体成本费用、损失及税捐对于特定收入之配合关系。是故,在营利事业所得之计算上,得自地上物拆迁补偿费(非营业性之增益)减除之成本费用、损失及税捐,并不限于非营业性之损失及费用。^{〔5〕}必须在一个营利事业兼营应税及免税之业务时,始要求按成本费用、损失及税捐分别对于应税及免税收入的实际归属,核实划分得分别自应税及免税收入减除之成本费用、损失及税捐。此即直接减除法,属于核实课征。其不能核实划分者,按应税或免税收入分别占应税及免税收入之和的比例,划分全部成本费用、损失及税捐,得自应税或免税收入减除之数额。此即比例减除法,属于推计课税。

2. 燕窝饮料

“司法院”释字第697号解释:“本(货物税)条例第八条第一项规定:‘饮料品:凡设厂机制之清

〔4〕“所得税法”第17条中,关于综合所得净额之计算,容许纳税义务人在标准扣除额与列举扣除额间所做之选择,仅涉及纳税义务人当年度综合所得税之一部分的课税事实。纳税义务人并不因为选择采标准扣除额,而使其当年度之综合所得净额全部皆应以推计的方法计算之。

〔5〕“司法院”释字第607号解释:“按营利事业系以营利为目的,投入劳务及资本从事经济活动之经济主体,不问系营业或非营业之增益,皆属于营利事业追求营利目的所欲实现之利益,为营利事业之所得来源,而得成为租税客体。营利事业因土地重划而领取之地上物拆迁补偿费,系因公权力强制介入而发生之非自愿性增益,虽非因营业而发生,而属于非营业性之营利事业所得来源,如于扣减相关之成本费用、损失后仍有余额,即有税负能力,就该笔所得核实课征税捐,与租税公平原则并无不符。……按营利事业因土地重划所领取之地上物拆迁补偿费既非所得税法第四条所列举之免税项目,上开函释将该等拆迁补偿费认定为非营业增益,列为其他收入,并就其扣除属于非营业损失及费用、必要成本及相关费用所剩盈余,核实课征所得税,尚未逾越所得税法第二十四条第一项及同法施行细则第三十一条规定之立法意旨,核与宪法第十九条规定之租税法律主义并无不符。该等地上物拆迁补偿费既为非营业性之增益,如于扣减非营业性之损失及费用仍有余额,即有税负能力,对该营利事业之纯益额课征营利事业所得税,符合租税公平原则,亦未违背宪法第十五条保障人民财产权之规定。”

凉饮料品均属之。其税率如左：一、稀释天然果蔬汁从价征收百分之八。二、其他饮料品从价征收百分之十五。’其中有关清凉饮料品之规定，与法律明确性原则尚无不合。又上开规定仅对设厂机制之清凉饮料品课征货物税，而未对非设厂机制者课征货物税，并不违反‘宪法’第七条之平等原则。‘财政部中华民国’七十九年十一月一日台财税第七九〇三六七三二四号函，以内含固体量是否达到百分之五十作为饮料品之认定标准，及‘财政部’八十四年十一月二十四日台财税第八四一六六〇九六一号函，对厂商进口或产制之燕窝类饮料，认属货物税条例第八条规定之应税饮料品，尚不违反租税法律主义之意旨。”

本号解释之中所谓：本条例第8条第1项规定中“有关清凉饮料品之规定，与法律明确性原则尚无不合”。如以该函释将燕窝类饮料涵摄于清凉饮料品而论，该“清凉饮料品”之规定所定义之内容是否“与法律明确性原则尚无不合”，便非无检讨余地。实务上，关于“货物税条例”第8条第1项之适用，实际上已将酒类以外之一切固形量不超过50%的流体食品包括在内。^{〔6〕}并以不是“稀释天然果蔬汁”，即是“其他饮料品”，二分法穷尽。至于该流体是否“清凉”，已不重要。“财政部”98.10.26.台财税字第09804564950号令将“其他饮料品”总结规定为：“一、‘货物税条例’第八条第一项第二款所称其他饮料品，系指酒精成分未超过百分之零点五且内含固形量未达内容量百分之五十，以稀释或不加稀释后供人饮用之下列产品：（一）以植物为主要成分制成之植物性饮料。（二）添加二氧化碳气体之碳酸饮料。（三）具可调解人体电解质功能之运动饮料。（四）具有保健概念之机能性饮料。但产品标示有使用剂量限制者不包括在内。（五）含糖、甜味剂、香料、色素或其他食品添加剂之饮用水。（六）乳制品成分未超过百分之五十之含乳饮料。”然尚有一些不为该函令涵盖之饮料品类型。例如，（1）未添加色素或香料之米及花生浆。^{〔7〕}（2）未经调制之豆奶（豆浆），免税；经调制之豆奶（豆浆），应税。^{〔8〕}（3）未经调制之乳品及符合国家标准之调味乳。（4）符合国家标准之醋。^{〔9〕}由此可见，认为“货物税条例”第8条第1项关于清凉饮料品之规定，“与法律明确性原则尚无不合”的论断，与事实不尽相符。

在实务上当发现有关于税捐之法律规定不明确时，应尽快修法，以填补法律漏洞，不适合勉强

〔6〕“财政部”79.11.1.台财税第790367324号函示：“二、设厂机制之罐装绿豆汤、花生汤等，依本部(72)台财税第三六二八六号函及(74)台财税第二四七七九号函规定之原则，应查明其内含固体量是否达到百分之五十，其内容量如未达百分之五十以上者，应按饮料品从价征收百分之十五货物税。”又“财政部”84年台财税第841660961号函谓：“厂商进口或产制之燕窝类饮料，核属货物税条例第八条规定之应税饮料品，应依法课征货物税。”

〔7〕“财政部”84.2.8.台财税字第841605101号函：“厂商以米（糯米或糙米）及花生等为原料制成之米浆（即米奶），具有米浆固有色泽及香味，且并未添加人工香料、色素者，非属货物税条例第八条规定之应税饮料品范围，不须课征货物税。”关于花生汤，先前另有一函释“财政部”79.11.1.台财税字第790367324号函：“设厂机制之罐装绿豆汤、花生汤等，依本部(72)台财税第三六二八六号函及(74)台财税第二四七七九号函规定之原则，应查明其内含固体量是否达到百分之五十，其内容量如未达百分之五十以上者，应按饮料品从价征收百分之十五货物税。”亦即其是否免征货物税，以其内容量达50%以上，为免征货物税之标准。后一函释业经“财政部”98.10.26.台财税字第09804564950号令废止。其结果，关于花生汤之免税标准放松为：只要没有添加人工香料或色素即可。

〔8〕“财政部”81.8.1.台财税字第811673481号函：“（一）乳品不课货物税。（二）以黄豆为原料制成之豆奶（即豆浆），具有豆奶固有色泽及香味，符合CNS 11140国家标准者，应比照乳品不课货物税。至于调制豆奶及豆奶饮料，与一般饮料并无不同，应课征货物税。（三）厂商产制豆奶及乳品者，除其包装上之标示，应依CNS 3192包装食品标示规定办理外，其品名应以国家标准所定之名称为名称。”

〔9〕“财政部”93.11.15.台财税字第09304556540号：“自本令发布之日起，由国外进口或国内产制之浓缩健康醋，其质量符合CNS 14834食用醋国家标准酿造食醋项下之谷物醋、果实醋、其他酿造醋、高酸度醋或调理食醋等五种中任一种国家标准者，核非属货物税条例第八条规定之应税饮料品范围，不课征货物税；其申请免征货物税手续及抽样送验程序，应比照现行符合国家标准之纯天然果蔬汁之规定办理。”

透过行政规则，扩张课征的范围，或甚至对扩张后之课征对象补税之外，并课以罚款。就负担税捐之能力而论，较之其他饮料品，燕窝之消费者有较高之负税能力，一般而言是无疑义的。但因其与清凉饮料品之特征相差太远，所以如要以之为应税货物，仍以将之明定为货物税之税捐客体为妥。不得以燕窝之消费者，相对于其他饮料品之消费者，有较高之负税能力为理由，由量能课税原则直接导出燕窝产制厂商之货物税义务。

3. 彩色显示器

“货物税条例”第 11 条第 1 项第 2 款规定，彩色电视机从价征收 13% 之货物税。彩色电视机由彩色显示器及电视调谐器组成。彩色显示器及电视调谐器虽属于组成彩色电视机之零组件，但在其组成彩色电视机前，分别皆不具备彩色电视机之功能。然因消费者或零售商自行将彩色显示器及电视调谐器组成彩色电视机并不困难，所以产制厂商除也乐得在彩色显示器之设计上提供电视调谐器之插槽，并产制兼容之电视调谐器分别销售，以更方便消费者或零售商自行组装。于是，实务上引起在何种情形，可对于彩色显示器之产制厂商课征彩色电视机之货物税的问题。

就类似情形，“货物税条例”同条第 3 项规定：“第一项第三款冷暖气机，得就其主要机件，由‘财政部’订定办法折算课税。”由于并未如该项之规范模式规定：“第一项第二款彩色电视机，得就其主要机件彩色显示器，由‘财政部’订定办法折算课税。”所以，要对彩色显示器折算课征彩色电视机之货物税，因欠缺法律依据，而显有困难。为克服该困难，“财政部”并未尝试增订类似于同条第 3 项之规定，而直接发布“财政部中华民国”96. 6. 14. 台财税字第 09604501870 号令：“一、货物税条例第十一条第一项第二款规定之彩色电视机须同时具备彩色显示器及电视调谐器二大主要部分。二、厂商产制(或进口)之彩色显示器，本体不具有电视调谐器(TV Tuner)装置，且产品名称、功能型录及外包装未标示有电视字样，亦未并同具有电视调谐器功能之机具出厂(或进口)者，因无法直接接收电视视频讯号及播放电视节目，核非属彩色电视机之范围，免于出厂(或进口)时课征货物税。三、厂商产制(或进口)电视调谐器或具有电视调谐器功能之机具，本体不具有影像显示功能，且未并同彩色显示器出厂(或进口)者，亦免于出厂(或进口)时课征货物税。”该函释之内容并未逾越“货物税条例”第 11 条第 1 项第 2 款之规定。所以“司法院”释字第 698 号解释，该部分之函释，既未不当扩张应税货物之定义，又未对其他情形造成差别待遇，应不违反租税法律主义。至此限度，该号解释虽尚属允当，但问题是：适用上开“货物税条例”第 11 条第 1 项第 2 款及函释，税捐稽征机关却对于未组装在一起，亦未同时发货之彩色显示器及电视调谐器课征彩色电视机之货物税，并处以罚款。^[10] 面对此情，该号解释只淡淡地提到：“鉴于彩色电视机相关产品日

[10] 针对该两大主要部分如何由“不同时具备”转化为“同时具备”的状态？该令第 4 点表示“前述‘彩色显示器’或‘电视调谐器’于出厂(或进口)后，由装配或销售厂商再行安装或改装为彩色电视机”。如以第 4 点之上开阐释为准，将二者“并同出厂”并非该“转化”的因素；将二者“再行安装或改装”才是其所以发生该“转化”为‘彩色电视机’的因素。

然系争令在审判实务上经引用的情形却是：不但以“并同出厂”为该“转化”的因素，甚而实务判决有所谓“并同出厂”亦不需要同时销售给同一消费者之见解。以关于本声请案之两则原审裁判为例，1. 台北高等行政法院 96 年度诉字第 517 号判决认为：“……彩色显示器并同具有电视调谐器功能之机具出厂或进口者，即属货物税条例第十一条第一项第二款规定之彩色电视机，应课征货物税。……本件原告产制同型号之液晶(电浆)显示器及视讯盒，以‘同数量’销售予大同综合讯电公司，……原告生产之视讯盒产品不可以与其他公司生产之液晶显示器搭配使用(原处分卷 93 页)，……原告产制之显示器及视讯盒系‘并同销售’(原处分卷 87 页)；足证原告生产之液晶(电浆)显示器及视讯盒系以一对一搭配方式并同出厂销售，组装完成后即具备彩色电视机功能。”台北高等行政法院判决以“彩色显示器”及“电视调谐器”是否“并同出厂、销售”作为是否将“不同时具备”彩色电视机之两大要件(转下页)

新月异,主管机关宜考虑货物税性质及消费大众对于单一或组合之相关产品于出厂时主要功能之认知等,订定较为明确之课征货物税认定标准,以利遵行。”

4. 政府的补贴非销售

政府机关的补贴是基于公权力而对于个人或事业所为之给付。此与政府机关基于私法行为(国库行为)对于个人或事业所为之给付不同。补贴之给付虽通常有一定之已发生或期待其发生之行为,但该行为并非该补贴之对待给付。极其量只是类似于赠与之负担。补贴之收入并非营业人移转货物之所有权或提供劳务予政府机关之代价。所以为取得补贴而从事政府机关期待其从事之行为,并非销售。是故,“司法院”释字第661号解释认为,为取得补贴收入,而提供之劳务,不是“营业税法”第3条所定应课征营业税的税捐客体:销售劳务。^[11]

5. 薪资及利息所得之实现问题

在所得税之稽征上,不论其会计制度采权责发生制^[12]或现金收付制^[13]都有所得之实现的问

(接上页)转化成“同时具备”彩色电视机之两大要件之判断基础。惟该高等行政法院判决复认:“经查,上开编号之显示器及视讯盒系以同数量销售,可组装成彩色电视机,且经核对其销货日期仅相隔数日(有上开销货明细表可参),则被告核定原告生产该等显示器及视讯盒系搭配组合生产,并无不合。”故所谓“并同”可包含“同时”及“先后”之出厂及销售行为。2. “最高行政法院”97年度裁字第4224号裁定首先认为只要“可以轻易预测市场上会将该二组件组装成彩色电视机销售”,亦不需要同时销售给同一消费者,即可转化。然后进一步阐释“因此原审法院以上之法律定性符合货物税条例对彩色电视机课征货物税之规范意旨。……至于本案不能依上开令之规范意旨(按指:依系争令第四点),将货物税之纳税义务人‘转化’为营销厂商,其法理基础在于:上诉人同时为上开二构件产品之生产者,其明知该二构件组合后所能形成之‘彩色电视机’功能,客观言之,其可以事前明白预测该二构件产品在市场之组合营销状态。与二构件各别生产者分别出售其产品,而构件产品在组合过程中,还须新添改装技术或创意构思之情形有别。”“最高行政法院”上述解释与货物税以一定产制阶段完成产制之货物为应税货物的规范特征冲突。

[11] “司法院”释字第661号解释:“‘财政部中华民国’八十六年四月十九日台财税字第八六一八九二三一—号函说明二释称:‘汽车及船舶客运业系以旅客运输服务收取代价为业,其因行驶偏远或服务性路线,致营运量不足发生亏损,所领受政府按行车(船)次数及里(哩)程计算核发之补贴收入,系基于提供运输劳务而产生,核属具有客票收入之性质,应依法报缴营业税。’逾越七十四年十一月十五日修正公布之营业税法第一条及第三条第二项前段之规定,对受领偏远路线营运亏损补贴之汽车及船舶客运业者,课以法律上所未规定之营业税义务,与‘宪法’第十九条规定之意旨不符,应不予适用。”

[12] “营利事业所得税查核准则”第27条规定:“凡应归属于本年度之收入或收益,除会计基础经核准采用现金收付制者外,应于年度决算时,就估计数字,以‘应收收益’科目列账。但决算时,因特殊情形,无法确知之收入或收益,得于确知之年度以过期账收入处理。”“财政部”58.11.11.财税一第98505号令:“查所得税法第二十二条规定:‘会计基础,凡属公司组织者,应采用权责发生制。’该××渔业股份有限公司,既属公司组织,其会计基础当系采用权责发生制,其优先存款单五十五年度应收之利息,未按行为时查核准则第二十七条之规定,于年度决算时,就估计数字以‘应收收益’列账,应依‘所得税法’第一百五十五条及一百十条之规定处理。至应否撤销其蓝色申报之许可,应俟该公司触犯所得税法第一百十条之规定,经裁定确定后,再依行为时蓝色申报书实施办法第三十八条第二项之规定处理。”“财政部”59.6.23.台财税第24721号令:“查员工年终奖金依‘所得税法’第十四条规定系属薪资范围,在采用以权责发生制为会计基础之营利事业,该奖金倘经营利事业依同法第三十二条规定于公司章程载明,或股东会预先议决,或经事业与职工预先约定应予支付并定明给付标准者,则在年度决算前虽未实际支付,但其权责业已发生,当期结算应准以应付款列账核认。反之,此项奖金如在决算前未有上述权责发生,而系于次年度方决定支付时,当应并同次年度薪资支出予以核实认定。”“财政部”82.1.29.台财税第821475740号函:“会计基础采用权责发生制之营利事业,以支票支付捐赠款项,应按其票载发票日所属会计年度,依法核认捐赠费用。”“财政部”63.10.3.台财税第37272号函:“公司组织之营利事业,其费用支出凭证开立日期在当年度,非属营利事业所得税结算申报查核准则第六十四条所称因情形特殊在当年度无法确知之费用,不得于次年度实际付款时,以过期账列支。”

[13] 就营利事业之会计基础,“所得税法”第22条规定,“会计基础,凡属公司组织者,应采用权责发生制,其非公司组织者,得因原有习惯或因营业范围狭小,申报该管稽征机关采用现金收付制(第一项)。前项关于非公司组织所采会计制度,既经确定,仍得变更,惟须于各会计年度开始三个月前,申报该管稽征机关(第二项)。”

题。其中权责发生制在营利事业所得税之实践必须利用“坏账损失准备”（“所得税法”第 49 条）^{〔14〕}，现金收付制在综合所得税之实践，必须利用变动所得之税基的减半方法（“所得税法”第 14 条第 3 项）^{〔15〕}，缓和其与实际情形之落差。所得之实现的问题在实务上曾比较尖锐地发生在因案停职，而后在平反复职时补发之数年薪资所得，以及债权人主张未收现之抵押债权利息所得的情形。

针对第一个情形，“司法院”84. 3. 31. 大法官释字第 377 号解释认为：“个人所得之归属年度，依‘所得税法’第十四条及第八十八条规定并参照第七十六条之一第一项之意旨，系以实际取得之日期为准，亦即年度综合所得税之课征，仅以已实现之所得为限，而不问其所得原因是否发生于该年度。‘财政部’赋税署六十年六月二日台税一发字第三六八号笺函关于纳税义务人因案停职后，于复职时服务机关一次补发其停职期间之薪金，应以实际给付之日期为准，按实际给付之总额，课征综合所得税之释示，符合上开‘所得税法’之意旨，与‘宪法’尚无抵触。”该号解释中所涉“财政部”赋税署的解释固然可谓与上开“所得税法”之意旨符合，但是否因此即“与‘宪法’尚无抵触”，则有商榷余地。其所谓与“宪法”尚无抵触，当指与“宪法”第 19 条所定之税捐法定主义尚无抵触而言，而是否与第 23 条及第 15 条所定之实质课税原则或量能课税原则无抵触，则不尽然。其实，从“所得税法”第 14 条第 3 项观之，对于此种非因纳税义务人之税捐规划，而在所得之年度归属造成集中的情形，应予特别考虑已极明显。“司法院”大法官关于税捐法规之违宪审查的任务，除了从形式意义之法治原则，审查其稽征实务是否有违反税捐法定主义的情形外，也应从实质意义之法治原则，审查税捐法规是否有违反实质课税原则或量能课税原则的情事，以积极地矫正现行税捐法规偏离实质正义之或有的情形。^{〔16〕}

针对第二个情形，“司法院”76. 7. 17. 大法官会议释字第 217 号解释认为：“‘宪法’第十九条规定人民有依法律纳税之义务，系指人民仅依法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期

〔14〕 关于坏账损失准备，“所得税法”第 49 条规定：“应收账款及应收票据债权之估价，应以其扣除预计备抵呆账后之数额为标准（第一项）。前项备抵呆账，应就应收账款与应收票据余额百分之一限度内，酌量估列；其为金融业者，应就其债权余额按上述限度估列之（第二项）。营利事业依法得列报实际发生呆账之比率超过前项标准者，得在其以前三个年度依法得列报实际发生呆账之比率平均数限度内估列之（第三项）。营利事业下年度实际发生之呆账损失，如与预计数额有所出入者，应于预计该年呆账损失时纠正之，仍使适合其应计之成数（第四项）。应收账款、应收票据及各项欠款债权有左列情事之一者，得视为实际发生呆账损失：一、因倒闭逃匿、和解或破产之宣告，或其他原因，致债权之一部或全部不能收回者。二、债权中有逾期两年，经催收后，未经收取本金或利息者（第五项）。前项债权于列入损失后收回者，应就其收回之数额列为收回年度之收益（第六项）。”

〔15〕 “所得税法”第 14 条第 3 项：“个人综合所得总额中，如有自力经营林业之所得、受雇从事远洋渔业，于每次出海后一次分配之报酬、一次给付之抚恤金或死亡补偿，超过第四条第四款规定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地权条例第七十七条规定，给予之补偿等变动所得，得仅以半数作为当年度所得，其余半数免税。”变动所得为该条第 3 项对于其所称之所得种类的概括称呼。这些所得之共同特征为：多年努力之所得实现于一年。鉴于不但关于税基，综合所得净额之计算中的各种减项（免税额及扣除额）皆以年度为单位，而且其税率亦采累进税率，所以，当数年努力之所得实现于一年时，必然造成不利于纳税义务人之课征结果。该条减半课征之规定即在于缓和该不利于。“所得税法”第 14 条第 3 项关于变动所得之税基折半计算的规定，是否得类推适用于其他具有变动所得之特征之案件？对此，“司法院”大法官释字第 508 号解释就耕地经强制征收时，佃农分得之补偿费采肯定的见解。在此意义下，该项所规定之类型系属于例示，而非列举。

〔16〕 翁岳生：《论司法院大法官会议之功能》，载《法治国家之行政法与司法》，1995 年 11 月版，第 368 页：“真正的法治国家，应该有一个超然的机关来维护其宪法，宣告违宪之法律或命令无效，这样才叫作‘实质意义的法治国家’。并不是说一个国家有法律或命令，大家都遵守法律或命令来做，这样就是法治国家，这只是‘形式意义的法治国家’。”

间等项而负纳税之义务。至于课税原因事实之有无及有关证据之证明力如何,乃属事实认定问题,不属于租税法律主义之范围。‘财政部中华民国’七十二年二月二十四日(七十二)台财税字第三一二二九号函示所属财税机关,对设定抵押权为担保之债权,并载明约定利息者,得依地政机关抵押权设定及涂销登记数据,核计债权人之利息所得,课征所得税,当事人如主张其未收取利息者,应就其事实负举证责任等语,系对于稽征机关本身就课税原因事实之认定方法所为之指示,既非不许当事人提出反证,法院于审判案件时,仍应斟酌全辩论意旨及调查证据之结果,判断事实之真伪,并不受其拘束,尚难谓已侵害人民权利,自不抵触‘宪法’第十五条第十九条规定。”其理由为:“‘宪法’第十九条规定,人民有依法律纳税之义务,乃在揭示‘租税法律主义’,其主要意旨系指人民仅依法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项而负纳税之义务,课征租税固不得违反上述意旨,惟关于个别事件课税原因事实之有无及有关证据之证明力如何,则属事实认定问题,不属于租税法律主义之范围。‘财政部’中华民国七十二年二月二十四日(七十二)台财税字第三一二二九号函提示所属财税机关,内载‘抵押权之设定登记,依民法第七百五十八条及土地法第四十三条规定,具有绝对效力。债权人贷款与债务人,由债务人提供不动产,向地政机关办妥抵押权设定登记,并载明约定利息者,稽征机关自得依该登记资料,在抵押权涂销登记前之年度,依法核计利息所得,依‘所得税法’第十四条第一项第四类规定课税,因私人借贷非公司行号可比,其无支付利息之账册可稽,无法适用收付实现之原则,当凭其登记文件作有按期收取利息之认定,当事人如主张其未收取利息者,应就其事实负举证责任,所提出之证据,必须具体且合于一般经验法则,如仅由债务人私人出具之证明,要不得采认’等语,纵有未尽妥洽之处,惟系对于稽征机关本身就课税原因事实之认定方法所为之指示,既非不许当事人提出反证,法院于审判案件时,仍应斟酌全辩论意旨及调查证据之结果,判断事实之真伪,并不受其拘束,尚难谓已侵害人民权利,自不抵触‘宪法’第十五条、第十九条之规定。”关于抵押债权之利息所得的实现,在该号解释所涉案件,“司法院”大法官的意见有几点值得注意:(一)“关于个别事件课税原因事实之有无及有关证据之证明力如何,则属事实认定问题,不属于租税法律主义之范围。”当采此见解,关于税捐客体有无如有指鹿为马,岂非毫无“宪法”上之救济可能?按无已实现之所得,即欠缺税捐债务之发生的小前提,从而即无综合所得税之义务。其背离,与无可据以课税之法律(大前提),而犹为课税的情形类似,同样违反税捐法定主义。(二)“财政部”该号函示所称“因私人借贷非公司行号可比,其无支付利息之账册可稽,无法适用收付实现之原则”。这是欠缺规范依据的主张。按一方面私人之所得的有无,依法采现金收付制,并无容许税捐稽征机关改采权责发生制的规定;另一方面私人并无记账及索取凭证之义务,纵有索取义务,在本件声请人能提出之凭证亦仅限于借用人出具之证明。当“财政部”认为“债务人私人出具之证明,要不得采认”时,声请人还能出具如何得为采认之凭证?(三)“当凭其登记文件作有按期收取利息之认定,当事人如主张其未收取利息者,应就其事实负举证责任”,“财政部”所要求于声请人证明者为“消极事实”,试问这种事实要如何举证?除借用人之证明外,哪种证据堪称“具体且合于一般经验法则”?(四)又所谓“抵押权之设定登记,依民法第七百五十八条及土地法第四十三条规定,具有绝对效力”,所指者是关于第三人之善意取得上的信赖保护,与本件根本无关。纵使认为有关,其证明力亦仅止于声请人对于该抵押担保债务有利息债权,对于该债权是否实现并无证明力!因此,在采现金收付制之综合所得税并不得引为该利息所得已实现的证据。(五)纵使拟以声请人(债权人)怠于收取债权为理由,拟制利息债权已实现,参诸“所得税法”第76条之一关于股利所得之强制归户的规定,也必须法有明文规定始可。在“司法院”大法官所做之诸多与税捐债务有关的解释中,本号解释可谓是与税捐法之基本原则较为背离的解释,亟待利用其他案件之解释机会加以改正。

6. 票据债权之实现问题

为营业税之稽征，“营业税法”第32条第1项规定“营业人销售货物或劳务，应依本法营业人开立销售凭证时限表规定之时限，开立统一发票交付买受人。但营业性质特殊之营业人及小规模营业人，得掣发普通收据，免用统一发票”。依“营业人开立销售凭证时限表”的规定，有些行业之销售，例如运输业，应在收款时开立发票。如果营业人所收受者系支票，而非现金时，由于收受之支票于到期日不一定能够获得兑现，于是，引起一个问题，究竟应于到期日或兑现日开立凭证？对此，“统一发票使用办法”第16条规定：“依本法营业人开立销售凭证时限表规定，以收款时为开立统一发票之时限者，其收受之支票，得于票载日开立统一发票。”自该条规定“得于票载日开立”观之，看似仍维持以收受现金时为其开立时限，但自实务观之，税捐稽征机关所要求者为“应于票载日开立”。并对于未在票载日开立者，依“税捐稽征法”第44条课以罚款。因之，引起“统一发票使用办法”第16条之规定是否违宪的疑问。就此，“司法院”78.3.17.大法官会议释字第237号解释认为：“支票本为支付证券，得代替现金使用。票据法第一百二十八条第二项虽规定：‘支票在票载发票日前，执票人不得为付款之提示。’但票载日期后之支票，仍为见票即付，此观同条第一项规定自明。‘财政部’六十九年九月二十日修正之统一发票使用办法第十七条规定：‘依本法营业税分类计征目标表规定，凡以收款时为开立统一发票之期限者，其所受之远期支票，得于票载发票日开立统一发票’，系顾及收受未届票载发票日支票之营业人利益而设，符合当时之‘营业税法’第十二条第一项之立法意旨，与‘宪法’第二十三条规定，并无抵触。”该见解因与“票据债权不一定能够兑现”之社会经验不符，其正确性值得商榷。^{〔17〕}

7. 核课地价税之土地面积大于实际面积

地价税为财产税，其税捐客体为土地之持有。核课地价税之土地面积应等于实际面积。如有核课地价税之土地面积大于实际面积的情形，即有税捐客体一部不存在。

地价税之稽征实务，按土地登记簿上记载之土地面积核课地价税。嗣后经重测发现该土地之面积，与重测前之土地登记标示之面积有出入时，除非否定重测之结果或确认实施重测时作业有瑕疵，否则，即应溯及的以重测确定后所为土地标示变更登记记载之土地面积为准。如果重测后之面积较小，则先前据以课征之税捐客体便有部分不存在，或其税基大于实际的情形，有违实质课税之公平原则。^{〔18〕}

8. 凭证之开立时限

按消费税（销售税）之凭证应在其税捐客体发生时为之。有疑问者为：鉴于消费税是法定间接税，“营业税法”纵使规定以销售营业人为纳税义务人，依其建制精神，营业税最后还是要经由转嫁，由购买人负担。依该建制精神，“营业税法”第32条规定：“营业人对于应税货物或劳务之定

〔17〕 “司法院”78.3.17.大法官释字第237号解释郑健才大法官不同意见书：“……营业人于发货前仅取得远期支票者，能否于票载发票日为付款之提示时即获付款，尚须视发票人之信用如何而定；殊难遽作‘票载发票日’即为‘已收取货款’之时之结论。”

〔18〕 “司法院”释字第625号解释：“地价税之稽征，系以土地所有权人在同一直辖市或县（市）所有之土地之地价及面积所计算之地价总额为课税基础，并按照地政机关编送之地价归户册及地籍异动通知资料核定之。因地籍依法重测之结果，如与重测前之土地登记标示之面积有出入者，除非否定重测之结果或确认实施重测时作业有瑕疵，否则，即应以重测确定后所为土地标示变更登记所记载之土地面积为准。而同一土地如经地政机关于实施重测时发现与邻地有界址重叠之情形而经重测后面积减少者，即表示依重测前之土地登记标示之面积为计算基础而核列归户册之地价总额并不正确，其致土地所有权人因而负担更多税负者，亦应解为系属‘税捐稽征法’第二十八条所规定之‘因计算错误溢缴之税款’，方与实质课税之公平原则无违。”

价,应内含营业税(第一项)。营业人依第十四条规定计算之销项税额,买受人为营业人者,应与销售额于统一发票上分别载明之;买受人为非营业人者,应以定价开立统一发票(第二项)。”依其意旨,该条所定之凭证在民事关系上有收据的意义。依交易习惯,开立收据交付交易相对人时,通常是收到销售代价时。然“营业税法”所定之销售凭证开立时限表并不皆规定以收款时为开立时限。其所定之开立时限主要可分三类:买卖类以交货时或收款时先到者为准,劳务类以收款时为准,包作类中属包工又包料者,以约定之收款时为准。前两者所以如是规定的理由为:在第一种情形,销售营业人可透过履行抗辩权的行使,确保其价金(货款)债权。所以,以交货时或收款时先到者为准,规定其凭证之开立时限,尚称相宜。在第二种情形,因劳务债务人(销售营业人),原则上负先为给付劳务之义务,不能透过履行抗辩权的行使,确保其报酬债权。所以,规定以收款时为准。至于第三种情形,其立论在形式上,以包工又包料之包作业所负之给付义务的内容,兼含货物及劳务为基础,规定以前两者之间的时点,以约定之收款时为准。这在形式上虽看似言之成理,但因其与履行抗辩权之存在基础脱钩,所以该时点可能一般地使销售营业人在收到销售款前,即负开立凭证,报缴税款的义务。因此带来转嫁的困难。是故,“司法院”释字第688号解释:“‘加值型及非加值型营业税法’(下称‘营业税法’)之营业人开立销售凭证时限表,有关包作业之开立凭证时限规定为‘依其工程合约所载每期应收价款时为限’,尚无悖于‘宪法’第七条平等原则及第二十三条比例原则,而与第十五条保障人民财产权及营业自由之意旨无违。惟营业人开立销售凭证之时限早于实际收款时,倘嗣后买受人因陷于无资力或其他事由,致营业人无从将已缴纳之营业税,转嫁予买受人负担,此际‘营业税法’对营业人已缴纳但无从转嫁之营业税,宜为适当处理,以符合营业税系属消费税之立法意旨暨体系正义。主管机关应依本解释意旨就‘营业税法’相关规定尽速检讨改进。”希望能够道德劝说,体谅包工又包料之包作业在营业税之转嫁及报缴上的困难,将其开立销售凭证之时限规定于实际收款时,而非约定应收款时。

(二) 归属的问题

关于税捐客体之归属,通常指其对于税捐主体之归属,以决定其纳税义务人或缴纳义务人。此即税捐客体之人的归属。此种问题发生在夫妻之所得的强制合并报缴、信托财产或孳息之归属、遗产之孳息对被继承人或继承人之归属、销售关系在“营业税法”上及应税货物在货物税条例上之归属。

由于信托所引起税捐客体对于人之归属的改变,依其意旨,只是法律形式的,没有触及其实质,所以,按其法律形式所为之课征,如影响到其当有之税基及应纳税额,则在信托存续期间,以受托人为纳税义务人所为之课征,应只具暂缴之性质,必要时,最后仍须依其经济上之实质归属,以信托人(自益信托)或受益人(他益信托)为纳税义务人,为最后之结算报缴(“所得税法”第3条之四)。尚有疑问者为:在将自然人对自然人之他益信托,定性为赠与时(“遗产及赠与税法”第5条之一),其赠与目标及其价值为何?如以信托财产为赠与目标,因其为赠与人之所得税的税后财产,所以只以信托财产为赠与目标,对信托人课征赠与税。在信托期间,信托财产发生之收入,受托人应于所得发生年度,按所得类别依本法规定,减除成本、必要费用及损耗后,分别计算受益人之各类所得额,由受益人并入当年度所得额,依本法规定课税(“所得税法”第3条之四第1项)。盖信托期间之孳息为信托财产赠与受益人后发生之所得。然如仅以信托财产之孳息为目标,约定他益信托,则赠与之目标究竟是该信托孳息之股利分配请求权或该股利孳息?如认为是该信托孳息之股利分配请求权,则应以之为赠与目标,对信托人课征赠与税,而后于该股利发放时,对于受益人课征所得税。然实务上,以该股利孳息之发放,在为孳息之他益信托的约定时,已明确或可得确定为理由,认为“尚非信托契约订定后,受托人于信托期间管理受托股票产生之收益”,从而定调:“委托人以信托形式赠与该部分孳息,其实质与委任受托人领取孳息再赠与受益人之情形并无不

同，依实质课税原则，该部分孳息仍属委托人之所得，应于所得发生年度依法课征委托人之综合所得税；嗣受托人交付该部分孳息与受益人时，应依法课征委托人赠与税^{〔19〕}。如果税捐法无禁止以债权为赠与目标之规定（“遗产及赠与税法”第3条第1项），关于实质课税原则之适用，该函释之见解便显然勉强。按在以将来实现之股利请求权为目标之他益信托，其信托目标实际上为债权，而非该债权之目标。所以当将自然人对自然人之他益信托定性为赠与时，在上述情形，应以该股利分配请求权为赠与目标。

其实，以该信托孳息之股利分配请求权，为赠与目标，税捐稽征机关亦可对信托人及受益人，恰如其分，课到其分别应纳之税捐：信托人应就该信托孳息之股利分配请求权之价值，负赠与税之报缴义务；受益人应就其受分配之股利负个人所得税之报缴义务。然拟制该股利已实现于信托人的结果，该函释认为信托人不但应先就该拟制为实现之股利，负报缴个人所得税之义务；而且应就其赠与税之税后股利，负报缴赠与税之义务。在这种情形，因受赠与之收入，不构成受赠人之所得，所以受益人无所得税之报缴义务。该函释关于税捐客体之实现的拟制结果，反而使该税捐客体及其对于税捐主体之归属的认定，与事实不符，抵触实质课税原则。在税捐规划，这里涉及之课税事实的发展流程为：由先实现债权，取得股利所得，报缴营利所得之个人所得税，再以其税后所得为赠与，报缴赠与税；转变为：信托人先以债权为目标赠与，报缴赠与税，而后由受益人以受赠之债权实现之股利，为其营利所得，报缴个人所得税。由上述说明可见，该函释不但改变税捐客体，而且也相随改变实际上发生之税捐客体的归属。

规划或安排税捐客体之人的归属，在采累进税率之税目，就该税捐客体，可能改变相关税捐主体所负之税捐债务的总额，因此有税捐规划上的价值。例如在采累进税率之个人所得税，可能透过税捐客体（所得）对于人之归属的安排，以分散所得，取得适用较低累进税率之税捐利益。追根究底，夫妻之所得的强制合并报缴规定之规范目的，即在于使夫妻间之分散所得，失去降低累进税率的作用。反之，折半乘二制，则以法律明文规定，将夫妻之所得合计后，除以二（折半）为其税基的方法，使其达到完全分散，再适用其该当之税率，计算夫及妻之应纳所得税额。而后以乘二的方法，计得夫妻应纳所得税额之总和。这是顺乎人性，透过以法律完全分散夫妻所得的方法，根本消除夫妻自为可能被论为违法之分散所得的必要，以与人为善，成就征纳双方之和谐的稽征关系。因为在个人所得税之税制的规划上，财税机关尚可透过税率的调整，确保规划之所得税收，所以就夫妻之个人所得税，采折半乘二制，其实是惠而不费的税制改革。

〔19〕 关于个人签订孳息他益之股票信托相关课税问题，“财政部”100.05.06.台财税字第10000076610号函释：“一、委托人经由股东会、董事会等会议资料知悉被投资公司将分配盈余后，签订孳息他益之信托契约；或受托人对被投资公司之盈余分配具有控制权，于签订孳息他益之信托契约后，经由盈余分配决议，将订约时该公司累积未分配之盈余以信托形式为赠与并据以申报赠与税者，该盈余于订约时已明确或可得确定，尚非信托契约订定后，受托人于信托期间管理受托股票产生之收益，则委托人以信托形式赠与该部分孳息，其实质与委任受托人领取孳息再赠与受益人之情形并无不同，依实质课税原则，该部分孳息仍属委托人之所得，应于所得发生年度依法课征委托人之综合所得税；嗣受托人交付该部分孳息与受益人时，应依法课征委托人赠与税。二、上开信托契约相关课税处理原则如下：（一）综合所得税部分：委托人未申报或短漏报前开孳息者，稽征机关计算委托人应补税额及漏税额时，除该所得及相对应之扣缴或可扣抵税额自受益人转正归户委托人外，尚应扣除以各受益人名义溢缴之税额，加计以各受益人名义溢退之税额，再据以发单补征并依所得税法第110条规定办理；各受益人申报地稽征机关不另就该笔所得之溢缴税款或溢退税款作处理。（二）赠与税部分：除补征短漏报税额外，并应依遗产及赠与税法第45条规定办理。三、上开信托契约订定日在本令发布日以前者，准予补税免罚。四、上开信托契约订约时已明确或可得确定之盈余，于受托人交付与受益人前，如委托人主张撤回该部分赠与，参照本部七十八年五月二十九日台财税第780139722号函及八十年一月三十一日台财税第790316851号函释意旨，应予照准。”

税捐客体除有人之归属的问题外,尚有时的归属、地的归属及事的归属。与税捐客体之时的归属有关的重要制度为:关于收入或费用在会计上之认列,采权责发生制及现金收付制。另关于有价证券之投资,选择定性为长期投资或短期投资,或关于营建之损益的实现,采用全部完工法或完工比例法(工程成本比例法、工时进度比例法、产出单位比例法),皆会影响到其损益之发生时点。地的归属其在“营业税法”为销售地(“营业税法”第4条),在“所得税法”为所得来源地之认定问题(“所得税法”第8条)。事的归属在“所得税法”为费用对收入之配合,在“营业税法”为进项税额对于销项税额之配合问题。

1. 合并申报的问题

“所得税法”第15条规定:“纳税义务人之配偶,及合于第十七条规定得申报减除扶养亲属免税额之受扶养亲属,有前条各类所得者,应由纳税义务人合并报缴。纳税义务人主体一经选定,得于该申报年度结算申报期间届满后六个月内申请变更(第一项)。纳税义务人得就其本人或配偶之薪资所得分开计算税额,由纳税义务人合并报缴。计算该税额时,仅得减除薪资所得分开计算者依第十七条规定计算之免税额及薪资所得特别扣除额;其余符合规定之各项免税额及扣除额一律由纳税义务人申报减除,并不得再减除薪资所得分开计算者之免税额及薪资所得特别扣除额(第二项)。”此为关于有法律婚姻关系者之薪资以外所得之所得税的强制合并申报规定。有合于第17条规定得申报减除扶养亲属免税额之受扶养亲属,且纳税义务人申报减除该受扶养亲属之免税额者,该受扶养亲属如有第14条所定各类所得者,应合并申报。反之,纳税义务人如不申报减除该受扶养亲属之免税额,则该受扶养亲属如有第14条所定各类所得,并不强制与纳税义务人之所得合并申报。要之,在无法律婚之亲属或家属间,关于受扶养亲属之免税额的减除及所得税的合并申报,纳税义务人有选择权。

依前开强制合并申报之规定,纳税义务人及其配偶之薪资以外种类的所得,应合并申报,课征综合所得税。由于强制合并申报的结果,不但夫妻二人除免税额及薪资所得特别扣除额外之扣除额皆因申报单位之归并,而少了一份,而且合并申报时,因其加总之税基较之分别申报之税基为大,从而升高其该当之累进税率。以上两个合并申报的结果,增加强制合并申报之夫妻的应纳所得税额。是故,该强制合并申报的规定对于应合并申报者之综合所得税有实质不利之影响。此为税法违反量能课税原则之典型规定。“司法院”大法官虽曾在解释中,要主管机关随时斟酌相关法律及社会经济情况,检讨改进,^[20]惟至今尚无显著成效。这是涉及国家收入之税捐法在合理化上常会遭遇之现象。

有鉴于此,“司法院”经声请,于101.01.20.在释字第696号解释:“‘中华民国’七十八年十二月三十日修正公布之‘所得税法’第十五条第一项规定:‘纳税义务人之配偶,及合于第十七条规定得申报减除扶养亲属免税额之受扶养亲属,有前条各类所得者,应由纳税义务人合并报缴。’(该项规定于九十二年六月二十五日修正,惟就夫妻所得应由纳税义务人合并报缴部分并无不同。)其中有关夫妻非薪资所得强制合并计算,较之单独计算税额,增加其税负部分,违反‘宪法’第七条平等原则,应自本解释公布之日起迟于届满二年时失其效力。‘财政部’七十六年三月四日台财税第七五一九四六三号函:‘夫妻分居,如已于综合所得税结算申报书内载明配偶姓名、身份证统一编号,并注明已分居,分别向其户籍所在地稽征机关办理结算申报,其归户合并后全部应缴纳税额,如经申请分别开单者,准

[20] “司法院”82.5.21.大法官释字第318号解释:“‘中华民国’五十二年一月二十九日修正公布之‘所得税法’第十五条、第十七条第一项,关于纳税义务人应与其有所得之配偶及其他受扶养亲属合并申报课征综合所得税之规定,就申报之程序而言,与‘宪法’尚无抵触。惟合并课税时,如纳税义务人与有所得之配偶及其他受扶养亲属合并计算税额,较之单独计算税额,增加其税负者,即与租税公平原则有所不符。首开规定虽已于‘中华民国’七十八年十二月三十日作部分修正,主管机关仍宜随时斟酌相关法律及社会经济情况,检讨改进。”

按个人所得总额占夫妻所得总额比率计算，减除其已扣缴及自缴税款后，分别发单补征。’其中关于分居之夫妻如何分担其全部应纳税额之计算方式规定，与租税公平有违，应不予援用。”

2. 损失对于收入之归属

在营利事业之收入有应税与免税之别的情形，为获取该等收入之成本费用，以及与之有关之损失、税捐等便有分别归属的必要。另营业收入与非营业收入间也有类似之规范上的考虑。至其归属的方法有核实归属之直接归属法，及推计归属之比例归属法。^[21]与一切之核实课征的前提一样，核实归属以相关证据方法之产生与保存为必要。是故，纳税义务人如违反其产生及保存核实归属所需之证据方法（凭证），税捐稽征机关即取得推计课税的权限，得以间接证据或间接的方法，决定该成本、费用、损失及税捐对于收入之归属。

3. 分公司之所得税义务

在外国公司的情形，其分公司之盈余所构成之所得之所得税的课征，会造成没有机会对该所得课征相当于个人综合所得税之层次的税捐问题，因此乃有对于外国分公司规定其将盈余上缴总公司时，应按法定比例扣缴相当于综合所得税之税款。这是“司法院”大法官释字第 385 号解释所涉案件真正问题之所在。该号解释以所谓不得割裂适用法律为理由，肯认“财政部”之系争函示其实只是形式上的理由，无涉其实质。^[22]其真正之意旨为：在法人之投资，奖励投资条例所减免者仅是外国分公司或子公司在台之营利事业所得税。至其税后盈余给付总公司或母公司时，就该盈余构成之营利所得的所得税并不在减免的范围内。是故，在其给付外国总公司或母公司时，应依外国人在台所得之就源扣缴的规定，扣缴 20% 所得税（“所得税法”第 73 条第 1 项前段）。

[21] “司法院”88.12.3. 大法官释字第 496 号解释：“‘宪法’第十九条规定‘人民有依法律纳税之义务’，系指人民有依法律所定要件负缴纳税捐之义务或享减免缴纳之优惠而言。税法之解释，应本于租税法律主义之精神，依各该法律之立法目的，衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之。‘财政部中华民国’五十九年九月二日台财税发第二六六五六号令及七十七年五月十八日台财税第七七〇六五六一五一号函，核发修正奖励减免营利事业所得税计算公式，乃主管机关为便利征纳双方征缴作业，汇整奖励投资条例及所得税法相关规定所为之释示，其中规定‘非营业收入小于非营业损失时，应视为零处理’，系为避免产生非免税产品所得亦不必缴税之结果，以期符合该条例奖励项目之产品其所得始可享受税捐优惠之立法意旨。惟相关之非营业损失，如可直接合理明确其归属者，应据以定其归属外，倘难以区分时，则依免税产品销货（业务）收入与应税产品销货（业务）收入之比例予以推估，始符合租税公平原则。有关机关应依本解释意旨从速检讨修正相关法令，并此指明。”

[22] “司法院”84.9.8. 大法官释字第 385 号解释：“‘宪法’第十九条规定人民有依法律纳税之义务，固系指人民有依据法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项而负纳税义务之意，然课人民以缴纳租税之法律，于适用时，该法律所定之事项若权利义务相关者，本于法律适用之整体性及权利义务之平衡，当不得任意割裂适用。奖励投资条例施行期间内，经依该条例第三条核准受奖励之外国公司，于该条例施行期间届满后，既仍得继续适用该条例享受租税优惠，自应一并依同条例第十六条第三项之规定，于其税后盈余给付总公司时，扣缴百分之二十所得税，方符立法原意。‘财政部’八十年九月二十四日台财税字第八〇〇三五六〇三二二号对此之函释，符合上开意旨，与‘宪法’并无抵触。”其解释理由书认为，该“立法意旨系因外国公司在‘我国’境内之分公司既享受租税减免之优惠，则其税后盈余欲给付总公司时，自应负担上述所得税扣缴之义务，否则，外国公司即得以成立分公司之方式规避‘我国’税负。故两者系相互关联之规定，要不得割裂适用。兹前述奖励投资条例虽于七十九年十二月三十一日施行期间届满而失效，惟在该条例施行期间内核准之案件（五年或四年免税），就该个案言，尚不因该条例施行期间届满而失效，仍继续适用该条例予以奖励，俾保障投资人之权益。是经核准奖励投资之外国公司于奖励投资条例适用期间届满后，既仍得享受免税优惠，其与此相关联之总公司税负，自应并依同条例第十六条第三项扣缴所得税，方符原立法意旨。‘财政部’八十年九月二十四日台财税字第八〇〇三五六〇三二二号函称：‘如原已享受及继续享受奖励投资条例租税优惠之外国公司，其在台分公司所产生之相关税后盈余，于八十年以后汇回总公司时，为课税公平，仍应依奖励投资条例第十六条第三项规定，按给付额扣缴百分之二十所得税’，乃系本于法律适用之整体性，不得任意割裂所为之释示，符合上开意旨，与‘宪法’并无抵触。”

4. 农地之归属

借用自耕农之名义购买农地时,由于七十八年十月三十日修正公布之“土地税法”第39条之二第1项明定:“农业用地在依法作农业使用时,移转与自行耕作之农民继续耕作者,免征土地增值税。”所以,在该项规定适用期间,引起该农地在土地税法上之归属问题,认为应依其经济实质上之归属,认定其土地增值税之征免。^[23]

所有权之归属,有法律上之形式归属与经济上之实质归属。在通常情形,两者固互相一致。但在信托的情形,并不一致。因此,在税捐之课征引起究竟应依其法律形式,或依其经济实质,规定其税捐义务的问题。例如有借用自耕农之名义购买农地时,亦即如有利用信托,由信托人出资,以自耕农为受托人,购买农地为信托财产,并由受托人耕作时,是否亦有“土地税法”第39条之二第1项之适用,免征土地增值税。自信托耕作之外观论,只要受托人自行耕作,已符合该项规定之免征要件。但自土地所有权之归属的经济实质论,实际受土地所有权之移转者,受移转后,并无自行耕作。衡诸该项规定之意旨,在扶助自行耕作之农民。借用自耕农之名义购买农地者,应不得依该项规定,免征土地增值税。

5. 土地增值所得之归属

土地增值税为特种所得税。就已规定地价之土地,于土地所有权移转时,按其土地涨价总额征收之(“土地税法”第28条)。其“所称有偿移转,指买卖、交换、政府照价收买或征收等方式之移转;所称无偿移转,指遗赠及赠与等方式之移转”(同法第5条第2项)。土地增值税之纳税义务人,在土地为有偿移转者,为原所有权人;在土地为无偿移转者,为取得所有权之人(同法第5条第1项)。所以按其移转之有偿或无偿异其纳税义务人的道理为:土地增值利益,在有偿时,归属于原所有权人;在无偿时,归属于取得所有权之人。

有疑问者为,在共有土地之分割的情形。实务上不将分割论为交换,^[24]所以,“财政部”71.3.18.台财税第31861号函认为:“共有土地分割,不论系法院判决分割或和解或当事人自行协

^[23] “司法院”释字第635号解释:“‘农业发展条例’第二十七条规定:‘农业用地在依法作农业使用期间,移转与自行耕作之农民继续耕作者,免征土地增值税。’为资配合,七十八年十月三十日修正公布之‘土地税法’第三十九条之二第一项爰明定:‘农业用地在依法作农业使用时,移转与自行耕作之农民继续耕作者,免征土地增值税。’农业用地在依法作农业使用时,移转于非自行耕作之人,而以自行耕作之农民名义为所有权移转登记者,不符‘土地税法’第三十九条之二第一项之上开立法意旨,自应依‘宪法’第一百四十三条第三项及‘土地税法’第二十八条前段规定,于土地所有权移转时,按其土地涨价总额征收土地增值税。‘财政部’八十二年十月七日台财税第八二一四九八七九一号函略谓:‘取得免征土地增值税之农业用地,如经查明系第三者利用农民名义购买,应按该宗土地原免征之土地增值税额补税。’乃主管机关本于法定职权,就‘土地税法’第三十九条之二第一项规定所为具体明确之解释性行政规则,该函释认依上开规定得免征土地增值税者,系以农业用地所有权移转于自行耕作之农民为限,符合前述‘农业发展条例’第二十七条、‘土地税法’第三十九条之二第一项之立法意旨及国家之农业与租税政策,并未逾越对人民正当合理之税课范围,与法律明确性原则及‘宪法’第七条、第十九条之规定,均无抵触,亦未侵害人民受‘宪法’第十五条保障之财产权。”

^[24] “平均地权条例施行细则”(九十二年十月十五日修正)第65条规定:“分别共有土地分割后,各人所取得之土地价值与其分割前应有部分价值相等者,免征土地增值税;其价值减少者,就其减少部分课征土地增值税(第一项)。共同共有土地分割,其土地增值税之课征,准用前项规定(第二项)。土地合并后,各共有人应有部分价值与其合并前之土地价值相等者,免征土地增值税。其价值减少者,就其减少部分课征土地增值税(第三项)。前三项土地价值之计算,以共有土地分割或土地合并时之公告土地现值为准(第四项)。”该条第1项规定未分就有偿无偿加以规定之漏洞,虽经“司法院”大法官在71.3.5.释字第173号解释之理由书中予以指出,然自该解释后,该施行细则在约22年间虽有11次修正,但皆未利用该等修正机会,填补该漏洞。与该条规定相当之“土地税法施行细则”(九十年六月二十日修正)第42条计有5项规定。其第1项规定“土地交换,应分别向原土地所有权人征收土地增值税”。余4项规定依序与“平均地权条例施行细则”第65条之4项规定相同。此为违宪审查之解释的实效性问题。

议申请分割,其土地增值税之核课,应依下列规定办理:一、数人共有一笔之土地,其照原有持分比例计算所得之价值分割者,依‘土地税法施行细则’第四十二条第二项规定,不课征土地增值税。惟分割后取得之土地,如与原持分比例所算得之价值不等,其属有补偿者,应向取得土地价值减少者,就其减少价值部分课征土地增值税。如属无补偿者,应向取得土地价值增多者,就其增加价值部分课征土地增值税,现行‘遗产及赠与税法’第七条及‘土地税法’第五条均有明文规定。”^[25]盖“共有土地办理分割后,各人取得之土地价值,按分割时之公告现值计算,与依原持有比例所算得之价值不等,而彼此间又无补偿之约定者,依照‘遗产及赠与税法’第五条第二款规定:‘以显著不相当之代价让与财产,免除或承担债务者,其差额部分’以赠与论,应依法课征赠与税,此时,取得土地价值增多者,为受赠人,应由税捐稽征机关就其增多部分,课征土地增值税,取得土地价值减少者,为赠与人,应依法申报赠与税,惟依同法施行细则第十九条规定,前述取得土地价值增多者所缴纳之土地增值税,得自赠与总额中予以减除”(“财政部”67.7.24.台财税第34896号函)。

针对“财政部”后一函示,“司法院”71.3.5.大法官会议释字第173号解释:“土地为无偿移转者,土地增值税之纳税义务人为取得所有权人,‘土地税法’第五条第一项第二款定有明文。共有土地之分割,共有人因分割所取得之土地价值,与依其应有部分所算得之价值较少而未受补偿时,自属无偿移转之一种,应向取得土地价值增多者,就其增多部分课征土地增值税。‘财政部’(六十七)台财税第三四八九六号函,关于征收土地增值税之部分,与首开规定并无不符,亦难认为与‘宪法’第十九条有所抵触。”^[26]

[25] “财政部”71.3.18.台财税第31861号函:“二、数人共有相邻之多笔土地,经合并为一笔地号后再办理分割者,则可照上述有关共有一笔土地之规定办理。三、数人共有相邻之多笔土地,如分割后所取得之土地,非属原共有人所有,应依照本部六十九年六月四日台财税第三四四七五函释,依‘土地税法施行细则’第四十二条第一项规定,按土地交换分别向原所有权人征收土地增值税。”“土地税法施行细则”在“司法院”大法官于71.3.5.做出释字第173号解释后,有5次修正,一样没有利用修正机会填补该漏洞。关于“司法院”大法官之释宪解释的拘束力,请参考法治斌:《违宪司法审查之效力、拘束力、“表面张力”或“不自量力”?美国法治之应然与实然》,载《宪政时代》第28卷第3期,第50页以下;陈春生:《日本最高法院违宪审查裁判的拘束力》,载《宪政时代》第28卷第3期,第67页以下;董保城:《机关权限争议解释之拘束力》,载《宪政时代》第28卷第3期,第88页以下;陈爱娥:《德国联邦宪法法院裁判的拘束力》,载《宪政时代》第28卷第3期,第98页以下;李震山:论“司法院”大法官宪法“疑义解释”与“争议裁判”之拘束力》,载《宪政时代》第28卷第3期,第117页以下;陈淳文:《法国宪法委员会违宪审查决定之拘束力》,载《宪政时代》第28卷第4期,第3页以下;萧文生:《法规违宪解释之拘束力》,载《宪政时代》第28卷第4期,第31页以下。

[26] “司法院”71.3.5.大法官会议释字第173号解释之解释理由书进一步指出:“按土地为无偿移转者,土地增值税之纳税义务人为取得所有权人,‘土地税法’第五条第一项第二款定有明文,同条第二项复规定,所称无偿移转,指遗赠及赠与等方式之移转,并非以遗赠及赠与为限,此观其下列有‘等方式之移转’六字甚明。共有土地之分割,系各共有人以其应有部分相互移转而取得分得部分之单独所有权,共有人取得土地之价值超过其应有部分,而未对于取得土地价值少于其应有部分之共有人补偿者,自属无偿移转之一种,应向取得土地价值增多者就其增多部分课征土地增值税,以免土地之自然涨价,不能归公。至‘平均地权条例施行细则’第六十五条第一项:‘共有土地分割者,分割后各共有人取得之土地价值,与依原持有比例所算得之价值相等时,免征土地增值税,但其价值不等时,应向取得之土地价值减少者,就其减少部分课征土地增值税’及‘土地税法施行细则’第四十二条第二项:‘共有土地照原有持分比例计算所得之价值分割者,不征土地增值税。但不依原有持分比例计算所得之价值分割者,应向取得土地价值减少者,就其减少部分课征土地增值税’各规定,就取得土地价值减少而未受补偿者言,与上开法律之规定不合,自难适用。‘财政部’(六十七)台财税第三四八九六号函:‘共有土地办理分割后,各人取得之土地价值,按分割时之公告现值计算与依原持有比例所算得之价值不等,而彼此间又无补偿之约定者,依照‘遗产及赠与税法’第五条第二款规定:‘以显著不相当之代价让与财产、免除或承担债务者,其差额部分以赠与论,应依法课征赠与税,此时取得土地价值增多者,为受赠人,应由税捐稽征机关就其增多部分,课征土地增值税。’其理由虽有未洽,但关于向无偿移转而取得所有权人征收土地增值税之部分,核与‘土地税法’第五条第一项第二款及同条第二项规定并无不符,自不受上开施行细则规定之影响,亦难认为与‘宪法’第十九条有所抵触。”

6. 进口货受让人之关税义务

关税之纳税义务人为收货人、提货单或货物持有人(“关税法”第5条)。这里所称之收货人、提货单或货物持有人,指在货物进口时通关前,向海关表明与系争货物具有该身份之关系者而言,^[27]而非指在货物通关进口后因受让而持有提货单或货物之人。这在货物经依关税法规定办理分期缴税或税款记账进口的情形,亦然。在这种情形,为确保与该货物有关之未征的关税,“关税法”第49条第2、3项规定“分期缴税或税款记账之进口货物,于关税未缴清前,除强制执行或经海关项目核准者外,不得转让”。其“经强制执行或项目核准者,准由受让人继续分期缴税或记账”。后一情形,受让人之所以负缴纳系争关税的缴纳义务,乃基于其与海关间之债务承担。如无该债务承担的行政契约,海关极其量只得质疑其受让之效力。惟在动产之移转,海关如未将该条第2项规定之情事适当公示,单纯依该项规定是否已足以对抗善意受让人,非无疑问。^[28]减免关税之进口货物,因转让或变更用途,致与减免关税之条件或用途不符者,原进口时之纳税义务人或现货物持有人应自转让或变更用途之日起三十日内,向原进口地海关按转让或变更用途时之价格与税率补缴关税。这时现货物持有人所以应负补税的义务,乃基于其变更用途,而非因受让。在受让的情形,仍应由原进口时之纳税义务人负补税的义务(“关税法”第49条第1项)。

就受让未缴清关税之货物或取得其动产抵押权之关税义务,“司法院”76.6.19.大法官会议释字第216号解释称:“就关税未缴清之货物取得动产抵押权者,其担保利益自不能存在于该货物未缴之关税上,此观‘关税法’第三十一条第二项、第三项规定甚明。前司法行政部六十五年十一月十五日台(六十五)函民字第○九九八二号及六十七年七月廿二日台(六十七)函民字第○六三九二号函提示执行法院,于拍卖关税记账之进口货物时,应将该货物未缴关税情形,于拍卖公告内载明,并叙明应由买受人缴清关税,始予点交,此项函示,核与上开法条意旨相符,不属同法第五十五条第三项规定之范围,既未侵害动产抵押权人之权益,亦为确保关税之稽征所必要,与‘宪法’保障人民财产权之本旨,并无抵触。”其解释理由并进一步指出:“分期缴税或税款记账之进口货物,于关税未缴清前,不得转让,其经强制执行或项目核准者,准由受让人继续分期缴税或记账,关税法第三十一条第二项、第三项规定(按:该二项规定已修正于‘关税法’第四十九条第二、三项)甚明。依此规定,就未缴清关税之货物取得动产抵押权者,其担保利益自不能存在于该货物未缴之关税上,其因强制执行而受让该项货物者,如未获准继续分期缴税或记账,自须缴清税款,始可取得货物。”

该号解释之目标在于厘清前司法行政部65.11.15.台(六十五)函民字第09982号及67.7.22.

[27] “财政部”91.3.8.台财税字第0910451111号函:“一、依‘加值型及非加值型营业税法’(以下简称‘营业税法’)第二条第二款规定,进口货物之收货人或持有人,为营业税之纳税义务人。同法施行细则第三条规定,所称进口货物之收货人,指提货单或进口舱单记载之收货人;所称进口货物之持有人,指持有进口应税货物之人。上开‘营业税法’规定进口货物之纳税义务人,与‘关税法’第五条规定关税纳税义务人为收货人、提货单或货物持有人相当,故加工出口区内事业、科学工业园区园区事业、保税工厂、保税仓库及物流中心(以下简称‘保税业者’)之保税货物,得以保税业者之名义报关,并为纳税义务人,完纳货物进口时应征之进口税、营业税等各项税费。”

[28] “财政部”81.1.16.台财关字第800442461号函:“本案车辆如属‘关税法’第三十一条第二项、第三项之分期缴税或税款记账之进口货物,经动产抵押权人依‘动产担保交易法’第十九条规定揭示公告自行拍卖,且其公告内容已载明该车辆未缴关税情形,并叙明由买受人缴清关税始予点交者,则该车辆应由买受人缴清关税,否则应由原进口时之纳税义务人或现货物持有人缴清关税后,始准予涂销禁止移转登记,办理过户登记手续。”

台(六十七)函民字第 06392 号函是否“侵害动产抵押权人之权益，……违反‘宪法’保障人民财产权之本旨”。按该函之目的系在利用提示执行法院“于拍卖关税记账之进口货物时，应将该货物未缴关税情形，于拍卖公告内载明，并叙明应由买受人缴清关税，始予点交”，以防止善意第三人受让未缴清关税之货物后，主张其无关税负担之信赖保护。

该函示因会使标买者以不含税之较低价格出价，而使系争货物之动产抵押权人认为因此侵害其担保利益。^[29] 这涉及关税是否为进口货物之物上负担的问题。其答案显然是否定的。盖虽然未清缴关税之进口货物原则上不能进入课税区，但只要海关准其未税放行，必须另觅税捐债权之担保的方法，单纯规定“分期缴税或税款记账之进口货物，于关税未缴清前，除强制执行或经海关项目核准者外，不得转让”（“关税法”第 49 条），仅能禁止关税之原纳税义务人，不能剥夺其善意受让人之信赖保护的利益，不能保护到善意之动产抵押权人。然善意取得制度所要保护之善意第三人，应含受让人及担保权人（“民法”第 801 条、第 886 条、第 948 条）。关于关税债权之保护，“关税法”所以会自满于第 49 条第 2 项及第 3 项之规定，乃因忽略其相关之民法规定的结果。误以为动产之善意受让权利或设定担保的信赖保护在税捐法上不适用。基于上述的认识，未税放行之货物的动产抵押权人行使其抵押权时，自得主张其拍卖物上应无关税之负担。^[30] 从而不能说该函示不“侵害动产抵押权人之权益，……违反‘宪法’保障人民财产权之本旨”。

7. 给付利息者之扣缴义务

税捐之缴纳义务人并不限于纳税义务人。一个人可能因为对于纳税义务人负有给付充为税捐客体之利息的义务，而就该利息之所得税负就源扣缴义务。该扣缴义务以该利息所得之来源地在“中华民国”境内为基础。利息所得来源地之认定原则：基于费用与收入配合原则，谁可以申报利息费用，自其年度收入总额减除，以计算其营利事业所得（“所得税法”第 24 条第 1 项前段），即应认为该利息所得来自该营利事业。盖其在境内申报之结果，增加给付利息者之境内费用，降低其境内所得。是故，在哪里（境内）申报利息费用，该利息构成之所得即来源于哪里（境内）。不因其支付对象系外国人或外国厂商而异。因此，“司法院”55. 9. 30. 释字第 116 号解释称：“支付国外厂商分期付款，订有利息者，其利息所得，仍应由扣缴义务人于给付时扣缴应纳税款。”其解释理由为：“‘中华民国’四十五年一月一日施行之‘所得税法’第八十六条第三款明定所得税款之纳税义务人，为取得利息人，并不限于自然人，营利事业取得利息，亦不例外。依同法第八十五条第一项之规定，扣缴义务人仍应扣缴税款，不因取得利息人非自然人，而免除其扣缴之义务，因而支付国外厂商分期付款，订有利息者，其利息所得，仍应由扣缴义务人于给付时扣缴之。”

按扣缴义务之成立的前提是：系争给付为中华民国来源之所得。所以关于支付利息者之扣缴义务，应从“该利息为中华民国来源之所得”为出发点论述。而后才以之为基础，建立给付利息者之扣缴义务。而不适合直接以给付利息者，为扣缴义务人，因此有扣缴义务立论。否则，等于只有法律主张，而无理由。

8. 利息债权在继承的归属

遗产中含有债权者，其在继承事故发生后始发生之利息，应论为继承人利息所得，课征综合所得税。惟在继承事故发生前已发生而尚未届清偿期，或虽届清偿期而尚未清偿之利息仍应计入

[29] 为保护未税放行之货物的动产抵押权人，应使其在设定动产抵押权前，获悉该货物未税放行，尚未缴纳税。简单的方法为：为该关税债权设定动产抵押权，以向后顺位之动产抵押权人公示。

[30] 该主张如果有理由，执行法院不得于拍卖关税记账之进口货物时，将该货物未缴关税情形，于拍卖公告内载明，并叙明应由买受人缴清关税，始予点交。

遗产,课征遗产税。^[31]其理由为:属于继承事故发生后的利息,系本金债权在继承事故发生后之用益的对价,不得从该利息债权之现值的观点,主张将之计入遗产。同理,虽已收取,而其该当之期间尚未经过之预收利息,亦不应计入遗产。

9. 股利债权在继承的归属

与利息债权类似,若遗产中有股权(股票),在继承事故发生后分配之股利,“财政部”67.10.5.台财税字第36761号函释称:“系属继承人所得,应课征继承人综合所得税,而不视为被继承人遗产。”与利息相较,这虽然看似言之成理,但在股利的情形,实际上有些不同。盖“遗产及赠与税法”第10条第1项规定,遗产财产价值之计算,以被继承人死亡时之时价为准。而股权或股票之时价不论是以每股净值或以证券集中交易市场之收盘价为准,该净值或收盘价中皆含有至继承事故发生时已发生之盈余的价值在内。此与债权之评价,如以本金为准,实际上与其利息分开的情形不同。是故,如果没有将继承后第一次分配之股利,按被继承人及继承人持有该股权(股票)之期间,分别占上次分配股利时起至继承后第一次分配股利时止之期间的比例,分别归属于被继承人及继承人,以计入遗产或继承人营利所得。就应归属于被继承人从而计入遗产之股利部分,在被继承人遗产价值及继承人营利所得(股利)的计算,实际上是有重复的。所以,“司法院”释字第608号解释就“财政部”前开函释所持下引论断:“系主管机关基于法定职权,为厘清继承人于继承事实发生后所领取之股利,究属遗产税或综合所得税之课征范围而为之释示,符合前述‘遗产及赠与税法’‘所得税法’规定之意旨,不生重复课税问题,与‘宪法’第十九条之租税法律主义及第十五条保障人民财产权之规定,均无抵触。”尚有检讨余地。

10. 销售关系之归属

销售之归属在“营业税法”上所以产生问题,源自征纳双方就契约当事人之认定基准(以名义人为主),契约类型之认定,以及无名契约对于有名契约之准用等之认知的差异。例如中介、代销及经销间,指示给付(金流、物流或信息流)与销售关系之归属,或租赁、经销与隐名合伙间之归类的认识,无名契约之契约类型的定性及其对于有名契约之附会。以上事实之认定,在征纳双方如有不同,便会衍生销售在当事人之归属的认知差异。当有差异发生,即使营业人已依其认识,遵守“营业税法”之规定,开立凭证,自动报缴营业税,税捐稽征机关还是主张,纵使不同的定性,对于应归属于各纳税义务人之税基及应纳税额皆无影响,还是应以税捐稽征机关关于契约类型之定性为准,认定其销售关系之类型及其当事人之归属。这在营业税稽征实务上,会导致凭证义务及缴纳义务之法律形式的认知差异。

例如金店面之业主如不甘于缔结典型之租赁契约,提供店面之用益,交换定额租金,而与名牌

[31] “司法院”94.5.20.大法官释字第597号解释称:“‘宪法’第十九条规定,人民有依法律纳税之义务。所谓依法律纳税,系指租税主体、租税客体、税基、税率等租税构成要件,均应依法律明定之。各该法律之内容且应符合量能课税及公平原则。‘遗产及赠与税法’第一条第一项规定,凡经常居住‘中华民国’境内之‘中华民国’国民死亡时遗有财产者,应就其全部遗产,依法课征遗产税;又‘所得税法’第十三条及‘中华民国’八十六年十二月三十日修正前同法第十四条第一项第四类规定,利息应并入个人综合所得总额,课征个人综合所得税。‘财政部’八十六年四月二十三日台财税第八六一八九三五八八号函释,关于被继承人死亡日后所滋生之利息,系属继承人所得,应扣缴个人综合所得税等语,符合前开‘遗产及赠与税法’与‘所得税法’之立法意旨,与‘宪法’所定租税法律主义并无抵触,尚未逾越对人民正当合理之课税范围,不生侵害人民受‘宪法’第十五条保障之财产权问题。”该号解释理由书中,关于继承之利息的范围称:“继承人继承附有利息约定之定期存款者,仅继承约定利息之基本权及继承发生时已实现之利息,而不及于继承发生后因期间经过所具体发生之利息。”其所谓“已实现之利息”之实现的意义,当指已发生,而非已收取。

货物之供货商签订合作契约,约定以货物销售额之一定比率为代价,提供其店面之受益权给货物之供货商时,该合作契约之内容特征与租赁、经销及隐名合伙契约皆不完全相同,成为典型的无名契约。这时征纳双方如果各执其内容特征之一部分,稽征机关认定为租赁契约,纳税义务人认定为经销契约或合伙契约,则双方关于销售凭证之开立及报缴之义务人的认知便会有根本的不同。于是,虽然实际上,按其不同的认知,开立凭证并报缴营业税款,并不使货物供货商及店面业主所负之营业税有所出入,亦不使国家之营业税收入发生增减,但稽征实务上还是因纳税义务人所认定之契约类型,与稽征机关所认定者不同,而认定货物供货商及店面业主皆有凭证义务及缴纳义务之违反。这类问题,目前实务上,一时对于纳税义务人,没有可靠的解决方案。^[32] 其实,只要不同之契约类型的选择不增减国家之税捐收入,税捐稽征机关大可不必干预纳税义务人之契约类型的选择自由,以满足其交易关系之规划的需要。^[33]

11. 应税货物之归属

货物税为单阶段之消费税(或销售税)。其应税货物之生产阶段的选择,对于征纳双方皆极重要。基于货物经数阶段而完成制造的事实,当选择其中一个阶段之货物为应税货物时,自当以该阶段之制造厂商为该应税货物之归属对象,从而亦当以其为该应税货物之货物税的纳税义务人。此外,因其系以货物为税捐客体,不适合以单纯提供劳务之制造阶段的产制厂商为纳税义务人。盖他不是该货物之权利人。勉强为之,在规范规划上,会引起税基之计算基础的规定困难。盖每一仅提供劳务之加工阶段,其劳务报酬必然仅涵盖其当阶段之增值,而不能包含先前各阶段,更不能包含往后各阶段之增值。是故,在委托产制厂商供料由受托产制厂商加工制造的情形,即使要以该阶段之制成品为应税货物,亦应以委托产制厂商为纳税义务人,其货物之价值才能包含至该产制阶段为止之全部价值。“货物税条例”(下称“本条例”)第2条第1项第2款规定:“货物税于应税货物出厂或进口时征收之。其纳税义务人如左:……二、委托代制之货物,为受托之产制厂商。”该规定因与上述事务性质冲突,其规定在适用上自然与事实存在情形格格不入。特别是在该规定的基础上,税捐稽征机关不肯以受托之产制厂商的加工报酬为其货物税之税基,而要以委托产制厂商或甚至在辗转委托产制的情形还主张要以其更前手之委托产制厂商对于其经销商之批

[32] “司法院”释字第685号解释:“‘财政部中华民国’九十一年六月二十一日台财税字第九一〇四五三九〇二号函,系阐释营业人若自己销售货物,其销售所得之代价亦由该营业人自行向买受人收取,即为该项营业行为之销售货物人;又‘行政法院’(现改制为‘最高行政法院’)八十七年七月份第一次庭长评事联席会议决议,关于非交易对象之人是否已按其开立发票之金额报缴营业税额,不影响销售货物或劳务之营业人补缴加值型营业税之义务部分,均符合‘加值型及非加值型营业税法’(‘营业税法’于九十年七月九日修正公布名称为‘加值型及非加值型营业税法’,以下简称‘营业税法’)第二条第一款、第三条第一项、第三十二条第一项前段之立法意旨,与‘宪法’第十九条之租税法律主义尚无抵触。七十九年一月二十四日修正公布之‘税捐稽征法’第四十四条关于营利事业依法规定应给与他人凭证而未给与,应自他人取得凭证而未取得者,应就其未给与凭证、未取得凭证,经查明认定之总额,处百分之五罚款之规定,其处罚金额未设合理最高额之限制,而造成个案显然过苛之处罚部分,逾越处罚之必要程度而违反‘宪法’第二十三条之比例原则,与‘宪法’第十五条保障人民财产权之意旨有违,应不予适用。”

[33] 关于像德国《租税通则》第42条关于契约类型自由之滥用规定的适用目标,皆仅在于使纳税义务人不因契约类型之选择而减少应纳税额,而不在于施行类型强制,要纳税义务人选择一定之契约类型。请参考 *Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht*, 21. Aufl., 2012, § 5, Rz. 116. “税捐稽征法”第12条之一第2项规定:“税捐稽征机关认定课征租税之构成要件事实时,应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据。”与《德国租税通则》第42条不同,该项规定没有彰显其规范之目的应仅在于:防止纳税义务人因为滥用契约形成自由,而规避税捐义务或取得税捐优惠,以使其在税捐之负担或优惠之享有上,与其未滥用契约形成自由的情形相同。而不在于超出此程度,干预纳税义务人之契约形成自由。是故,如果契约类型之选择结果,对于纳税义务人之税捐负担或优惠没有影响,应不启动《德国租税通则》第42条。

发价格为受托产制厂商之货物税之税基时,更显现其不合理。盖一方面该批发价格不是受托产制厂商之加工报酬,另一方面依交易习惯,受托产制厂商亦不可能或无权探悉该批发价格。然不但税务稽征实务上,含“司法院”之释宪解释皆单纯以法律规定已明确为理由,认为该款规定与法律明确性原则尚无违背。^[34]问题是:税捐法之规定不是只要内容明确便合宪,其规定内容还必须符合量能课税原则及实践上的合理性。

12. 生前之赠与税的归属

被继承人生前为赠与,而其赠与税至继承事故发生时,尚未征起者,并不因继承事故之发生,而使继承人当然成为该赠与税之纳税义务人。该赠与税债务为“遗产及赠与税法”第17条第1项第8款所定“被继承人死亡前,依法应纳之各项税捐”,应自遗产总额中扣除,免征遗产税。亦即该赠与税依然以被继承人为其纳税义务人,只是因被继承人死亡,必须改由有报缴其遗产之遗产税义务者代为处理。这当中依前开规定,该赠与税额固当从遗产总额中扣除,免征遗产税,但该赠与税额仍应向该管稽征机关缴纳。继承人如因继承,而就被继承人所负赠与税,有以遗产清偿的义务,则其法律地位的性质类似于清算人,而非债务人。是故,“司法院”释字第622号解释称:“最高行政法院九十二年九月十八日庭长法官联席会议决议关于被继承人死亡前所为赠与,如至继承发生日止,稽征机关尚未发单课征赠与税者,应以继承人为纳税义务人,发单课征赠与税部分,逾越上开‘遗产及赠与税法’第十五条之规定,增加继承人法律上所未规定之租税义务,与‘宪法’第十九条及第十五条规定之意旨不符,自本解释公布之日起,应不予援用。”盖如直接以继承人为该赠与税之纳税义务人,有以法院之决议改变法律所定之纳税义务人的情形,这有违“宪法”第十九条所定之税捐法定主义(租税法律主义)。至于“遗产及赠与税法”第15条第1项规定:“被继承人死亡前二年内赠与下列个人之财产,应于被继承人死亡时,视为被继承人之遗产,并入其遗产总额,依本法规定征税:一、被继承人之配偶。二、被继承人依‘民法’第一千一百三十八条及第一千一百四十条规定之各顺序继承人。三、前款各顺序继承人之配偶。”其意义为:该赠与财产既并入其遗产总额,课征遗产税,则系争赠与之赠与税不论征起与否,皆当因充为其税捐客体之赠与,经该项规定拟制为消灭,而消灭。其已征起者,应予退还。惟实务上将该赠与税款留抵该赠与财产并入其遗产总额时所生之遗产税。由于现行“赠与及遗产税法”对赠与税及遗产税皆采单一税率,且同为10%,所以,将被继承人死亡前两年内赠与法定继承人财产,视为被继承人之遗产的意义等于:就生前赠与,最多剥夺被继承人死亡前两年,依“遗产及赠与税法”第22条,本来享有,每年得自赠与总额中减除免税额220万元之利益。其实,如果要比较公平地规范赠与税之免税额的问题,应在该法中将历年赠与总额之免税额与遗产总额之免税额并计。例如规定在生存期间未耗尽之赠与总额之免税额,得用来减除遗产总额。这样可以降低一个人在生前费心安排赠与的需要,征纳两便,并缓和对于生前安排赠与者之不公平。^[35]

13. 配偶遗产之归属

“民法”第1030条之一第1项规定:“法定财产制关系消灭时,夫或妻现存之婚后财产,扣除婚

[34] “司法院”释字第697号解释:“‘货物税条例’(下称‘本条例’)第二条第一项第二款规定:‘货物税于应税货物出厂或进口时征收之。其纳税义务人如左:……二、委托代制之货物,为受托之产制厂商。’与法律明确性原则尚无违背。惟于委托多家厂商分工之情形,立法机关宜考虑产制之分工、制程及各种委托制造关系,明定完成应税货物之产制阶段,作为认定受托产制厂商之依据,适时检讨相关规定改进之。”

[35] 由于生前赠与有分散所得来源的作用,所以即使规定将赠与总额之免税额与遗产总额之免税额并计,生前赠与还是有豁免自赠与后至死亡时该赠与财产之孳息的赠与税意义。

姻关系存续所负债务后，如有剩余，其双方剩余财产之差额，应平均分配。”此即夫妻剩余财产分配请求权。法定财产制关系如因配偶之一方死亡而消灭，则因夫妻剩余财产分配请求权之行使结果，可能使遗产总额视情形有所增减：死亡配偶财产较多时，因此减少；死亡配偶财产较少时，因此增加。不过，在后一情形，因死亡配偶已不能行使夫妻剩余财产分配请求权，而不会发生。至于在第一种情形，因其行使之结果会降低遗产总额，减少应纳遗产税额，所以关于可供分配之夫妻剩余财产究竟有多少，税捐稽征机关便可能有意见。从而引起与行使夫妻剩余财产分配请求权有关之遗产税的税务争讼。

在“民法”第1030条之一新制定生效初期，更因为该条规定对于法定财产制发生在修订前，而死亡在修订后之适用，是否可主张及于生效前后之全部婚后取得财产，而产生遗产总额之争议。对于该争议，“司法院”释字第620号解释称：“夫妻于上开‘民法’第一千零三十条之一增订前结婚，并适用联合财产制，其联合财产关系因配偶一方死亡而消灭者，如该联合财产关系消灭之事实，发生于七十四年六月三日增订民法第一千零三十条之一于同年月五日生效之后时，则适用消灭时有效之增订民法第一千零三十条之一规定之结果，除因继承或其他无偿取得者外，凡夫妻于婚姻关系存续中取得，而于联合财产关系消灭时现存之原有财产，并不区分此类财产取得于七十四年六月四日之前或同年月五日之后，均属剩余财产差额分配请求权之计算范围。生存配偶依法行使剩余财产差额分配请求权者，依‘遗产及赠与税法’之立法目的，以及实质课税原则，该被请求之部分即非属遗产税之课征范围，故得自遗产总额中扣除，免征遗产税。”

（三）税基

税基为税捐客体依法数量化下来之结果。其计算之规定如有不依实际之事实，自与核实课税原则及量能课税原则有违。关于所得税，其税基之计算首先应符合净额原则，不可误将收入当所得（“所得税法”第14条、第24条）。配合净额原则，另有费用对于收入之配合原则。其次为在个人所得税并应符合主观净额原则（“所得税法”第17条）。特别是为保障个人及其受扶养亲属之生存，以及发展之所需，应肯认适额之免税额及扣除额。当税捐客体中有金钱以外之目标，其评价应合理。再则，不但在所得税，而且在营业税，其所谓非常规交易之调整，应限于关系人（关系企业）间之交易或投资，不宜蔓延过广，干预纳税义务人顺应市场形势之定价自由。此外，在营业税，进项税额对于销项税额之扣除，论其实质，在加值型营业税，亦具有与税基之扣除，以保障只对“加值”课税之相同的意义。

1. 将费用转为其他收入

“所得税法施行细则”第82条第3项及“营利事业所得税查核准则”第108条之一规定：“营利事业账载应付未付之费用或损失，逾二年而尚未给付者，应转列其他收入科目，俟实际给付时，再以营业外支出列账。”因为该应付未付之费用或损失，至少在其消灭时效期间经过前，不因其未付，而对于其债权人可生免除债务之效力。所以上开规定以“营利事业账载应付未付之费用或损失，逾二年而尚未给付”为要件，要营利事业将该账载应付未付之费用或损失，逾二年而尚未给付者，转列其他收入科目，与营利事业在权责发生制下，实际发生之费用或损失不符，增加营利事业当年度之所得及应纳税额。上开规定以施行细则及“营利事业所得税查核准则”为依据，固有逾越“所得税法”之授权，违反“宪法”第19条租税法律主义之情事。但因其所涉实体问题为不核实核定营利事业当年度之所得及应纳税额，亦违反量能课税原则（核实课征原则），所以纵使以“所得税法”为其依据，亦当因违反“宪法”第15条关于财产权之保障及第23条所定之比例原则，而违宪。“司法院”98.04.03.释字第657号解释，以“上开规定关于营利事业应将账载逾二年仍未给付之应付费用转列其他收入，增加营利事业当年度之所得及应纳税额，显非执行法律之细节性或技术性事

项,且逾越‘所得税法’之授权”为理由,宣告其“违反‘宪法’第十九条租税法律主义,应自本解释公布之日起至迟于一年内失其效力”。似乎认为,如以“所得税法”为其依据,相同规范内容即不违宪。这样的看法并不妥当。所幸响应本号解释,立法机关于2011.01.26.已正确地在“所得税法”第24条增定第2项规定:“营利事业账载应付未付之账款、费用、损失及其他各项债务,逾请求权时效尚未给付者,应于时效消灭年度转列其他收入,俟实际给付时,再以营业外支出列账。”圆满解决这个问题。

2. 设算应收而未收之利息收入

“财政部”于“中华民国”八十一年一月十三日修正发布之“营利事业所得税查核准则”第36条之一第2项规定,公司之资金贷与股东或任何他人未收取利息,或约定之利息偏低者,应按当年1月1日所适用台湾银行之基本放款利率计算利息收入课税。稽征机关依该项规定,就公司资金贷与股东或他人而未收取利息等情形,径予设算利息收入,课征营利事业所得税。

因“上开查核准则”之订定,并无‘所得税法’之明确授权;其第三十六条之一第二项拟制设算利息收入之规定,亦欠缺法律之依据,纵于实务上施行已久,或有助于增加国家财政收入、减少稽征成本,甚或有防杜租税规避之效果,惟此一规定扩张或拟制实际上并未收取之利息,涉及租税客体之范围,并非稽征机关执行‘所得税法’之技术性或细节性事项,显已逾越‘所得税法’之规定,增加纳税义务人法律所无之租税义务”,所以“司法院”97.10.31.释字第650号解释称,上开规定“与‘宪法’第十九条规定之意旨不符,应自本解释公布之日起失其效力”。其理由为:“‘所得税法’九十二年一月十五日修正公布时,于第八十条增订第五项:‘稽征机关对所得税案件进行书面审核、查账审核与其他调查方式之办法,及对影响所得额、应纳税额及税额扣抵计算项目之查核准则,由‘财政部’定之。’明文授权‘财政部’订定查核准则。……赋予订定营利事业所得税查核准则之法源依据,其范围包括‘对影响所得额、应纳税额及税额扣抵计算项目’之查核,惟该项规定之目的,仅为授权稽征机关调查及审核所得税申报是否真实,以促进纳税义务人之诚实申报,并未明确授权‘财政部’发布命令对营利事业径予设算利息收入。是‘营利事业所得税查核准则’第三十六条之一第二项有关设算利息收入之规定,并未因‘所得税法’第八十条第五项之增订,而取得明确之授权依据,与租税法律主义之要求仍有未符,并此指明。”

回应释字第650号解释,于2009.05.27.新增“所得税法”第24条之三第2项规定:“公司之资金贷与股东或任何他人未收取利息,或约定之利息偏低者,除属预支职工薪资者外,应按资金贷与期间所属年度一月一日台湾银行之基准利率计算公司利息收入课税。”其立法理由为:“涉及人民缴纳税捐之客体,应以法律或由法律明确授权之命令加以定之,方符租税法律主义。有关营利事业拟制设算利息收入,已涉及人民缴纳税捐之客体,爰予明定课税依据,以符合租税法律主义。”

本号解释所涉事实,依其资金之贷与对象与公司之关系,分别有隐藏之盈余的分配,或隐藏薪资或报酬之支出的问题。该设算之利息收入,如当成隐藏之盈余的分配支出,该公司不得计入费用;如当成隐藏之薪资或报酬支出,该公司得计入费用。取得该隐藏支出之利益者,视情形,有股利、薪资或报酬构成之所得。在隐藏之盈余分配的情形,公司如依股东之指示而向第三人给付,仍以为指示之股东为取得该隐藏之盈余分配利益者。该向第三人给付对于该股东及第三人之税法上的意义,视该股东所以为向第三人给付之指示的原因关系而定。该原因关系可能是为赠与、清偿债务或信托目的而为指示。^[36] 在“所得税法”上,如不进一步规范其隐藏之盈余分配,薪资或报

[36] Hey in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2012, § 11, Rz. 70, 88.

酬的支付事实,在设算公司有该利息收入之后,最终不能妥当解决因此产生之税务会计与财务会计之落差的问题。

3. 核实认定销售额

在营业税之课征,纳税义务人为操控税基(销售额)之计算,往往巧立名目。为对抗此种脱法行为,税捐稽征机关必须按其与销售有关之收入的实质,认定其是否属于销售额的一部分,而不得拘泥于纳税义务人使用之收费名目。高尔夫球证之销售营业人将其收费名目分割为球证费、保证金及入会费,并主张保证金及入会费不是销售收入,以缩小其销售求证之营业税的税基:销售额。这是此类问题之重要例证。^[37]

4. 核实认定遗产或赠与物之价值

关于遗产或赠与物价值之计算的基准日,“遗产及赠与税法”第10条曾规定,以被继承人死亡时之时价为准。但逾期申报遗产税者,如逾期申报日之时价,较死亡日之时价为高者,以较高者为准。“司法院”81.12.23.大法官会议释字第311号解释认为,该规定“固以杜绝纳税义务人取巧观望为立法理由,惟其以遗产涨价后之时价为遗产估价之标准,与同法第四十四条之处罚规定并列,易滋重复处罚之疑虑,应从速检讨修正”。这是关于税基之计算,纵使以法律定之,亦应核实为之的明确看法。基于该号解释,“遗产及赠与税法”第10条后来修正为“遗产及赠与财产价值之计算,以被继承人死亡时或赠与人赠与时之时价为准;被继承人如系受死亡之宣告者,以法院宣告死亡判决内所确定死亡日之时价为准(第一项)。本条修正前发生死亡事实或赠与行为之案件,于本条修正公布生效日尚未核课或尚未核课确定者,其估价适用前项规定办理(第二项)。第一项所称时价,土地以公告土地现值或评定标准价格为准;房屋以评定标准价格为准(第三项)”。上开规定之修正显示“司法院”之释宪解释对于税法之合理化的积极作用。

5. 核实认定减免税之客体的范围

“税捐法”规定按税捐客体之使用类别分别适用不同税率者,在实务上必须就税捐客体之实际使用情形,认定其是否得适用较优惠之税率。这是自实质课税原则延伸之核实课征原则的体现。

[37] “司法院”89.4.7.大法官释字第500号解释称:“‘营业税法’第一条规定,在‘中华民国’境内销售货物或劳务,均依本法规定课征营业税。又涉及租税事项之法律,其解释应本于租税法律主义之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之,亦经本院释字第四二〇号解释在案。‘财政部’七十九年六月四日台财税字第七九〇六六一三〇三号函释示:‘高尔夫球场(俱乐部)向会员收取入会费或保证金,如于契约订定届满一定期间退会者,准予退还;未届满一定期间退会者,不予退还之情形,均应于收款时开立统一发票,课征营业税及娱乐税。迨届满一定期间实际发生退会而退还入会费或保证金时,准予检附有关文件向主管稽征机关申请核实退还已纳税款。’系就实质上属于销售货物或劳务代价性质之‘入会费’或‘保证金’如何课税所为之释示,并未逾越‘营业税法’第一条课税之范围,符合课税公平原则,与上开解释意旨无违,于‘宪法’第七条平等权及第十九条租税法律主义,亦无抵触。”“财政部”该号函释的道理立足于,既因销售而有收入,则在其理不易明时,暂以该收入之实质的归属状态为准,课征营业税。待事后有事实证明营业人已不再享受该收入之实质利益,始予退还。其实,这种课税事实亦非不能在发生时,即按其实质究竟是否真正属于保证金或入会费定其税捐效力。为保证金者,除应与拟担保之债务在数额上有适当的比例关系外,该保证金债权人不得动支;为入会费者,球证购买人应因此取得含表决权及盈余分配请求权之会员权。如不符合上述实质要件,该保证金及入会费不但自始皆应认定为球证销售收入的一部分,而且除非系争高尔夫球证的销售后来发生销货退回的情事,也无所谓事后因退会而再予退还营业税的道理。关于高尔夫球证之保证金与入会费的营业税,请参考黄茂荣:《税捐法专题研究(各论部分)》,台湾植根法学丛书编辑室2001年版,第178~180页。另如该以保证金名目收受之款项确为保证金,则其在担保期间所生利息,尚应按其属于担保权人或担保人,分别向其课征相关税捐(例如营业税及所得税)。

行政机关为认定应适用优惠税率之客体范围所做之解释只要不违反事务之实质,自无抵触母法的问题。就此,关于神坛是否属于住宅,“司法院”87.7.10.大法官释字第460号解释采否定的见解。^[38]但仍不因此而可谓该不违反母法之行政解释对于法院有拘束力。

6. 亏损之扣抵

按在营利事业所得之计算上所以有亏损之扣抵问题,乃因税捐会计年度之人为划分的结果。鉴于营利事业在不同年度常互有盈亏,所以,不准或过度严格限制其他年度之亏损扣抵有盈余年之所得,并不是一个符合实质课税或量能课税原则之合理的税制。对此,“所得税法”第39条规定:“以往年度营业之亏损,不得列入本年度计算。但公司组织之营利事业,会计账册簿据完备,亏损及申报扣除年度均使用第七十七条所称蓝色申报书或经会计师查核签证,并如期申报者,得将经该管稽征机关核定之前十年内各期亏损,自本年纯益额中扣除后,再行核课(第一项)。本法‘中华民国’九十八年一月六日修正之条文施行前,符合前项但书规定之公司组织营利事业,经稽征机关核定之前年度亏损,尚未依法扣除完毕者,于修正施行后,适用修正后之规定(第二项)。”关于以往年度亏损扣除,在年度范围之限制有渐次加长的发展趋势。在本次修正前之限制为:“五年内各期亏损。”

关于亏损之扣抵,该条但书虽有将之缓和的规定,但“财政部”认为该但书规定不适用于公司合并前发生之亏损。^[39]该见解并为“司法院”86.5.9.大法官释字第427号解释所采。^[40]

基于主体之同一性,从形式而论:在吸收合并,存续公司至少可以扣除其自己在合并前已发生之亏损;在新设合并,则一概不得扣除。但从实质而论,参与合并之公司移转于存续或新设公司之资产对于合并后公司之盈余皆会有正面,移转之负债皆会有负面的贡献。假设后来存续或新设公司在合并后有盈余,则应论功行赏,容许其用来扣除合并前之亏损,方始合理。然因要分别计算该正面或负面之贡献极其复杂,不符稽征经济原则的要求,所以应另寻适当的标准。比较简易而又通常可靠的标准为:按参与合并之各该公司的全体股东分别占合并后之公司发行股份的比例,计算合并后公司的盈余应归属于各该参与合并之公司的比例及其应归属之盈余数额,然后容许在该盈余数额的限度内,扣除其如无合并本来可以扣除之亏损。

关于公司合并时,其参与合并公司之亏损的扣除权,在九十一年一月十五日三读通过之

[38] “司法院”87.7.10.大法官释字第460号解释:“‘土地税法’第六条规定,为发展经济,促进土地利用,增进社会福利,对于宗教及合理之自用住宅等所使用之土地,得予适当之减免;同条后段并授权由行政机关订定其减免标准及程序。同法第九条虽就自用住宅用地之定义设有明文,然其中关于何谓‘住宅’,则未见规定。”“财政部”“中华民国”72.3.14.台财税字第31627号函所称“地上建物系供神坛使用,已非‘土地税法’第九条所称之自用‘住宅’用地,乃主管机关适用前开规定时就住宅之含义所为之消极性释示,符合‘土地税法’之立法目的且未逾越住宅概念之范畴,与‘宪法’所定租税法定主义尚无抵触。又前开函释并未区分不同宗教信仰,均有其适用,复非就人民之宗教信仰课予赋税上之差别待遇,亦与‘宪法’第七条、第十三条规定之意旨无违”。

[39] 关于公司之合并及其亏损的扣除权,请参考黄茂荣:《税法总论(第一册)》,台湾植根法学丛书编辑室2005年版,第681页以下。

[40] “司法院”86.5.9.大法官释字第427号解释:“营利事业所得之计算,系以其本年度收入总额减除各项成本费用、损失及税捐后之纯益额为所得额,以往年度营业之亏损,不得列入本年度计算,‘所得税法’第二十四条第一项及第三十九条前段定有明文。同法第三十九条但书旨在建立诚实申报纳税制度,其扣除亏损只适用于可扣抵期间内未发生公司合并之情形,若公司合并者,则应以合并基准时为准,更始计算合并后公司之盈亏,不得追溯扣抵合并前各该公司之亏损。‘财政部’中华民国六十六年九月六日台财税字第三五九九五号函与上开法条规定意旨相符,与‘宪法’并无抵触。至公司合并应否给予租税优惠,则属立法问题。”

“企业并购法”^[41]第38条规定：“公司合并，其亏损及申报扣除年度，会计账册簿据完备，均使用‘所得税法’第七十七条所称之蓝色申报书或经会计师查核签证，且如期办理申报并缴纳所得税额者，合并后存续或新设公司于办理营利事业所得税结算申报时，得将各该参与合并之公司于合并前经该管稽征机关核定尚未扣除之前五年内各期亏损，按各该公司股东因合并而持有合并后存续或新设公司股权之比例计算之金额，自亏损发生年度起五年内从当年度纯益额中扣除（第一项）。公司与外国公司合并者，合并后存续或新设之公司或外国公司在中华民国境内设立之分公司，得依前项规定扣除各参与合并之公司或外国公司在中华民国境内设立之分公司合并前尚未扣除之亏损额（第二项）。公司分割时，既存或新设公司，得依第一项规定，将各参与分割公司分割前尚未扣除之亏损，按股权分割比例计算之金额，自其纯益额中扣除。既存公司于计算可扣除之亏损时，应再按各参与分割公司之股东分割后持有既存公司之股权之比例计算之（第三项）。”该条规定之内容已基本上依从实质课税原则，从实质的观点归属相关的亏损，肯认其扣除权。^[42] 这是一个进

^[41] 企业并购法规范之并购并不限于公司之合并，还包含以股份为对价购买他公司之主要营业或资产的情形。并购之典型为合并。其特征在于消灭被并购之公司的权利能力。以仅购买他公司之主要营业或资产为方法的并购要成其为并购，必须主要以并购公司之有表决权股份作为支付被并购公司之营业或财产的对价。此种并购虽非典型之合并，但具有与合并类似的作用。所以下述规定给予相当于合并之优惠：第39条：“公司让与全部或主要之营业或财产予他公司，取得有表决权之股份达全部交易对价百分之八十以上，并将取得之股份全数转予股东者，其因让与营业或财产而产生之所得，免征营利事业所得税；其因而产生之损失，亦不得自所得额中减除（第一项）。前项所称主要之营业，指让与营业之最近三年收入达各该年度全部营业收入之百分之五十以上者；所称主要之财产，指让与财产达移转时总财产之百分之五十以上者（第二项）。公司分割并将取得之股份全数转予股东者，其因而产生之所得，免征营利事业所得税；其因而产生之损失，亦不得自所得额中减除（第三项）。”第34条所定“公司依第二十七条至第二十九条规定收购财产或股份，而以有表决权之股份作为支付被并购公司之对价，并达全部对价百分之六十五以上，或进行合并、分割者，适用下列规定：一、所书立之各项契据凭证一律免征印花税。二、取得不动产所有权者，免征契税。三、应纳之证券交易税一律免征。四、其移转货物或劳务，非属营业税之课征范围。五、公司所有之土地，经申报审核确定其土地移转现值后，即予办理土地所有权移转登记。其依法由原土地所有权人负担之土地增值税，准予记存于并购后取得土地之公司名下；该项土地再移转时，其记存之土地增值税，就该土地处分所得价款中优先于一切债权及抵押权受偿（第一项）。依前项第五款规定记存土地增值税后，收购公司于收购土地完成移转登记日起三年内，转让该对价取得之股份致持有股份低于原收购取得对价之百分之六十五时，被收购公司应补缴记存之土地增值税；该补缴税款未缴清者，应由收购公司负责代缴（第二项）。”鉴于第34条第1项第5款规定系争土地之土地增值税，准予记存于并购后取得土地之公司名下，而同条第2项规定系以收购公司之行为作为被收购公司应补缴记存之土地增值税的要件，由此可见该条第2项之规定并不合理。合理的规定应是：直接以收购公司为代缴义务人，优先于被收购公司，负补缴该记存之土地增值税的义务。

^[42] 与亏损之归属或继受类似者为被合并公司原享有之税捐优惠的继受问题。对此，“财政部”赋税署77.10.12.台税一字第770581419号函释示：“三、‘奖励投资条例’第十条规定之投资抵减奖励系政府为因应经济萧条刺激经济景气复苏之短期措施，历次‘行政院’核定之投资抵减办法，均订有该机器设备不得于三年内转售、退货或报废及必须安装于自己厂房等限制，所抵减者亦以事业本身应纳营利事业所得税额为限，均以事业继续经营为适用之要件。是故生产事业因合并而消灭，其未抵减余额，不得由合并后存续公司承受。”“企业并购法”第37条规定：“公司进行合并、分割或依第二十七条及第二十八条规定收购，合并后存续或新设公司、分割后既存或新设公司、收购公司得分别继续承受合并消灭公司、被分割公司或被收购公司于并购前就并购之财产或营业部分依相关法律规定已享有而尚未届满或尚未抵减之租税奖励。但适用免征营利事业所得税之奖励者，应继续生产合并消灭公司、被分割公司或被收购公司于并购前受奖励之产品或提供受奖励之劳务，且以合并后存续或新设之公司、分割后新设或既存公司、收购公司中，属消灭公司、被分割公司或被收购公司原受奖励且独立生产之产品或提供之劳务部分计算之所得额为限；适用投资抵减奖励者，以合并后存续或新设公司、分割后新设或既存公司、收购公司中，属合并消灭公司、被分割公司或被收购公司部分计算之应纳税额为限（第一项）。依前项规定得由公司继续承受之租税优惠，应符合相关法令规定之奖励条件及标准者，公司于继受后仍应符合同一奖励条件及标准（第二项）。为加速产业结构调整，鼓励有盈余之公司并购亏损之公司，偿还并购时随同移转积欠银行之债务，‘行政院’（转下页）

步的立法。这样一个规定内容其实是依实质课税原则本来即应有的规范内容。当现行法无明文规定,而行政法规有违反实质课税原则之意旨的函释,且经税捐稽征机关据为否准纳税义务人之扣除主张时,应正是司法机关为纳税义务人伸张税捐正义,彰显税捐建制之基本原则,维护“宪法”保障人民财产权之任务的时候。把这样一个神圣的任务谦让于立法机关,其实并不符合实质法治国家的精神。甚至是否符合形式法治国家的精神也不是毫无疑问的。盖有所得固当课征所得税,但没有所得而对人民课征所得税,一样是非依法课税。“所得税法”第39条关于亏损之扣除的限制应从这个观点再予检讨。惟公司在合并如有违反营业常规之安排者,依“企业并购法”第42条,稽征机关为正确计算相关纳税义务人之所得额及应纳税额,得报经主管机关核准,按交易常规或依查得资料予以调整。^[43]

7. 货物税完税价格之计算

将应课货物税之货物运至买受人之运费由制造工厂负担者,在货物税之完税价格的计算,其出厂价格是否应含运费,为货物税之税基计算上的重要问题。对此,“货物税条例”第3条第1款原来有完税价格为未经含有税款及运费之出厂价格的规定,然“司法院”58.02.21.大法官会议释字第126号解释如何导出“其无市场批发价格,而由产制厂商所支出之运费已包含于出厂价格之内者,其完税价格,自不得扣除是项运费计算课征”的结论,并不明白。其解释理由书所谓“新税货物无市场批发价格,而由产制厂商自行支出之运费,已包含于出厂价格之内者,与市场批发价格内由批发商支出之运费,显有不同,其完税价格,自不得将此项运费予以扣除”的论理尚难支持前述结论。盖运费之负担的约定为产制厂商在具体交易之个别的约定,不但在不同产制厂商间,而且对于不同之交易相对人皆可能有不同之约定。而关于货物税之税基(完税价格),与营业税不同,并不适合对于不同产制厂商,而且不适当对于不同交易相对人,有不同之计算基础,以维持货物税之课征的中立性。^[44] 这是为何应课货物税之货物运至买受人之运费由产制厂商负担者,该运费应自其完税价格扣除的道理。至今“最高行政法院”91.5.23.九十一年度判字第775号判决还认为:“按原判决已认定被上诉人系依‘货物税条例’第十三条第一项规定认为应税货物之完税价格应包括该货物之包装从物价格,因而认定系争运费、佣金及服务费用均包含于委托厂商销售价格之内,于法尚无不合,上诉人认为上开规定不应将系争运费、佣金及服务费用包含于销售货物之完税价格云云,本不足相信,至多仅能视为上诉人主观法律见解之歧义。”是有点让人感到意外。在该判决所示案件中,纳税义务人虽然已在发票中明白将运费与货价分别标明开立凭证,但就运费部分,还

(接上页)得订定办法在一定期间内,就并购之财产或营业部分产生之所得,免征营利事业所得税(第三项)。亏损公司互为合并者,比照前项规定办理(第四项)。第三项及第四项免征营利事业所得税之一定期间,适用条件及办法,由‘行政院’定之(第五项)。”由上述规定可见,在并购时,“企业并购法”对于税捐优惠之继受亦有所放宽。

^[43] “企业并购法”第42条:“公司与其子公司相互间、公司或其子公司与国内、外其他个人、营利事业或教育、文化、公益、慈善机关或团体相互间,有关收入、成本、费用及损益之摊计,有以不合交易常规之安排,规避或减少纳税义务者;或有藉由股权之收购、财产之转移或其他虚伪之安排,不当为他人或自己规避或减少纳税义务者;稽征机关为正确计算相关纳税义务人之所得额及应纳税额,得报经主管机关核准,按交易常规或依查得资料予以调整。但公司与其持有达已发行股份总数百分之百在‘中华民国’境内设立之子公司间之交易,不在此限(第一项)。公司或其子公司经稽征机关依前项规定调整其所得额及应纳税额者,当年度不得适用前条合并申报营利事业所得税之规定(第二项)。”

^[44] 这里所谓货物税之课征的中立性,系指其税基之计算不适当因买卖双方约定运费“由寄件人负担”或“由收件人负担”而异。其道理是:以出厂价格为准时才能对于不同之交易相对人客观划一货物税之税基。这与“关税法”第25条第1项第5款规定运至输入口岸之运费应计入关税之完税价格者不同。盖进口货在货物通关进口时,国产在出厂时进入市场。以至进入市场时之全部成本为完税价格,正是两者依其事理应当相同之处。

是由于主观法律见解之歧义，而除被课以货物税外，并被处以漏税罚。其补税送罚是否允当，皆值得深入检讨。

8. 按物价指数调整土地之取得成本

因财产涨价而产生之所得，其所得中究竟有多少其实只是通货膨胀造成之名目所得，而无实质所得之增加上的意义，一直是实质课税原则或量能课税原则关注的问题。是故，为土地增值税之税基（土地涨价总数额）的计算，“土地税法”第 32 条规定：“前条之原规定地价及前次移转时核计土地增值税之现值，遇一般物价有变动时，应按政府发布之物价指数调整后，再计算其土地涨价总数额。”配合该条规定，“土地税法施行细则”第 49 条规定：“依本法第三十二条计算土地涨价总数额时，应按申报移转现值收件当时已公告之最近台湾地区消费者物价总指数，调整原规定地价或前次移转时申报之土地移转现值。”“司法院”74. 6. 14. 大法官会议释字第 196 号解释肯认该施行细则之规定“旨在使土地涨价总数额之计算，臻于公平合理，与‘宪法’第十九条并无抵触”^{〔45〕}。自属允当。

9. 捐赠价值之核实认定

捐赠之客体不是现金时，即有其价值之认定问题。这个问题特别发生在字画、古董及土地之捐赠。在与土地有关之税基的计算上存在之认定标准的问题，本来一概以土地公告现值为准认定之，不存在问题。惟因既存道路，国家长期拒绝办理征收，使之实际上成为不融通物。其价值不但自然便远低于相邻之土地，而且因无市场，而不能变现。于是，既成道路之所有权人便尝试透过捐赠在所得税之税基计算上的扣除，将之活化。因此应按何标准，核实认定捐赠之既成道路的价值，成为实务上不容易处理的问题。

针对这个问题，“财政部”在其函释中，^{〔46〕}规定捐赠列举扣除额之计算，应依“财政部”核定之标准认定，以及非属公共设施保留地且情形特殊得项目报部核定，或依土地公告现值之百分之十六计算。就该等函释，“司法院”释字第 705 号解释：其“所释示之捐赠列举扣除额金额之计算依‘财政部’核定之标准认定，以及非属公共设施保留地且情形特殊得项目报部核定，或依土地公告现值之百分之十六计算部分，与‘宪法’第十九条租税法律主义不符，均应自本解释公布之日起不予援用”。其解释理由为：“‘宪法’第十九条规定人民有依法律纳税之义务，系指国家课人民以缴纳税捐之义务或给予人民减免税捐之优惠时，应就租税主体、租税客体、租税客体对租税主体之归属、税基、税率、纳税方法及纳税期间等租税构成要件，以法律或法律具体明确授权之法规命令定之；若仅属执行法律之细节性、技术性次要事项，始得由主管机关发布行政规则为必要之规范（本院释字第 650 号、第 657 号解释参照）。……‘所得税法’第十三条规定：‘个人之综合所得税，就个人综合所得总额，减除免税额及扣除额后之综合所得净额计征之。’上级机关为协助下级机关或属官统一解释法令、认定事实及行使裁量权，而订颁之解释性规定及裁量基准，性质上属行政规则（‘行政程序法’第一百五十九条参照），其仅得就执行法律之细节性、技术性之次要事项为必要之规范。系争令针对所捐献之土地原系购入，但未能提示土地取得成本确实证据，或原系受赠或

〔45〕 “司法院”74. 6. 14. 大法官会议释字第 196 号解释：“‘土地税法施行细则’第三十四条规定，‘依本法第三十二条规定计算土地涨价总数额时，应按土地权利人及义务人向当地地政事务所申报移转现值收件当时最近一个月已公告之一般趸售物价指数调整原规定地价及前次移转时核计土地增值税之现值’，旨在使土地涨价总数额之计算，臻于公平合理，与‘宪法’第十九条并无抵触。”

〔46〕 “财政部”“中华民国”92. 6. 3.、93. 5. 21.、94. 2. 18.、95. 2. 15.、96. 2. 7.、97. 1. 30. 发布之台财税字第 0920452464 号、第 0930451432 号、第 09404500070 号、第 09504507680 号、第 09604504850 号、第 09704510530 号令。

继承取得者,如何依前揭‘所得税法’第十七条第一项第二款第二目之1规定认列所得税减除之扣除额,所为之补充规定。惟其所释示之捐赠列举扣除额金额之计算依‘财政部’核定之标准认定,以及非属公共设施保留地且情形特殊得项目报部核定,或依土地公告现值之百分之十六计算,皆涉及税基之计算标准,攸关列举扣除额得认列之金额,并非仅属执行前揭‘所得税法’规定之细节性或技术性事项,而系影响人民应纳税额及财产权实质且重要事项,自应以法律或法律具体明确授权之命令定之。是系争令上开释示部分与‘宪法’第十九条租税法律主义不符,均应自本解释公布之日起不予援用。”

由于既成道路对于其所有权人本来因国家不办理征收而无交易价值,所以尽管其土地公告现值还是随邻地之行情节节升高,但实际上难以透过市场交易,给予变现。其结果,自然是有行无市。其所以后来还有市场价值,乃因有可能透过捐赠予以间接变现的缘故。因之,其市场价值取决于其透过捐赠得变现之比率,亦即极其量只能达到土地公告现值,乘以个人综合所得税之最高级距的税率40%计得之积。其结果,税捐稽征机关首先自然认为,以既成道路为捐赠客体者,其捐赠价值应低于其土地公告现值40%。然若在市场,真以其土地公告现值40%成交,则透过其捐赠之扣除,实际可得到之利益便剩下土地公告现值之 $(40\% \times 40\% =)16\%$ 。于是,其市场价值又进一步下降至其土地公告现值之16%。假设在稽征上,国家不再穷追其因扣除之求真,而产生之市场价值的循环下降,其得扣除之捐赠价值便会停留在征纳双方皆可以接受的水平。当水平太低,因捐赠而活化之既成道路的交易复归于沉寂。由此可知,既成道路之捐赠价值,最后不可能核实认定。剩下来的问题是:给予如何之土地公告现值的扣除成数,征纳双方皆认为不失为解决既成道路之悬案的适当成数。当有此认识,比较直截了当的解决方案,将是按该虚拟扣除成数计得之扣除利益(例如按既成道路之土地公告现值的16%),直接向既成道路之所有权人收购既成道路。如果担心一时求售之既成道路过多,所需价购金额超过国家当时的财务能力,则可进一步设计竞卖或贴现的市场,加以缓和。

(四) 净额原则

在个人综合所得税之课征,其税基,不仅在“所得税法”第14条所定个人之综合所得总额,而且在同法第17条所定综合所得净额之计算,皆采净额原则。在综合所得总额之计算,所适用者为客观净额原则;在综合所得净额之计算,所适用者为主观净额原则。客观净额原则之适用主要在于分辨收入与所得。收入必须减除为取得收入发生之成本、费用,遭受之损失,以及所缴纳所得税以外之税捐后,才以其余额为所得(“所得税法”第14条)。在个人综合所得净额之计算,进一步考虑纳税义务人之个人因素,以一定可能引起费用之支出,以致降低其负税能力的个人事由为基础,肯认免税额及扣除额,得自个人综合所得总额减除,而后以其余额为个人综合所得净额,作为个人综合所得税之税基。因其减除的理由立基于纳税义务人之个人因素,所以称其适用之建制原则为:主观净额原则。关于营利事业所得税之建制,“所得税法”第24条前段规定:“营利事业所得之计算,以其本年度收入总额减除各项成本费用、损失及税捐后之纯益额为所得额。”此即客观净额原则。其意旨在于区分收入与所得。因为营利事业是一种组织,而非自然人,所以虽然其股东常常是自然人,仍仅适用客观净额原则,而无主观净额原则之适用。

1. 个人综合所得税

净额原则为量能课税原则或核实课征原则在所得税之税基计算上的表现。其在个人综合所得税之建制上的适用,随当时国家之财政能力而有宽严不等的标准。基于人性尊严,虽然一般肯认人民之最低生活水平应受保障,但以“所得税法”所定,与之密切相关之纳税义务人、配偶及受扶养亲属之免税额。社会救助法定有最低生活费标准及低收入生活补助费。该免税额在一〇二年

度为每人每年新台币 85 000 元，^[47]该数额既低于最低生活费标准（每人每月新台币 14 794 元整）^[48]，显然尚不足以维持最低生活。^[49]关于最低生活水平应受“宪法”保障的意识，在进步国家已越来越受肯定。^[50]其在相关法制上的表现为：关于个人所得税之税基（个人所得净额）的计算，“所得税法”定有纳税义务人、其配偶及受扶养亲属之免税额，且将该免税额的数额与社会救助法所定之最低生活费标准及低收入生活补助费的规定相契合。^[51]

当中规定之免税额，在数额上是否能满足最低生活之需要，纵使不乏质疑，但一时尚未将之认定为违宪。倒是扶养无谋生能力之亲属或家属之免税额的减除，“所得税法”规定附以年龄之限制；对扶养在校就学之成年子女之免税额的减除，“财政部”之函释附以“所得税法”所无之就学地区的限制，引起是否违宪的疑问。盖为净额原则在个人所得税之适用，基于扶养义务，究竟应承认哪些项目之受扶养亲属免税额，固然受限于当时国家之财政能力，但只要“所得税法”已就一定之受扶养亲属，对为扶养之纳税义务人承认其免税额，则该免税额规定之适用应符合

[47] “102 年度综合所得税之免税额，每人全年 85 000 元；纳税义务人及其配偶年满 70 岁者，暨纳税义务人及其配偶之直系尊亲属年满 70 岁受纳税义务人扶养者，每人每年 127 500 元”（“财政部”台财税字第 10104645080 号）。

[48] “社会救助法”第 4 条第 1 项规定：“本法所称低收入户，指经申请户籍所在地直辖市、县（市）主管机关审核认定，符合家庭总收入平均分配全家人口，每人每月在最低生活费以下，且家庭财产未超过中央、直辖市主管机关公告之当年度一定金额者。”符合第 4 条第 1 项所定低收入标准者，得依同法第 10 条第 1 项，向户籍所在地直辖市、县（市）主管机关申请生活扶助。台北市 102 年度最低生活费标准定为每人每月新台币 14 794 元整；得申请之最大生活扶助费为新台币 14 794 元（102 年度台北市低收入户家庭生活扶助标准表）（台北市政府府社字第 10142660900 号）。其中最低生活费标准与最大生活扶助费相等。

[49] 就最低生活费，“司法院”尚未曾为个人所得税之免税额，做出解释；但曾为耕地三七五减租佃农，于释字第 422 号解释如下：“‘宪法’第十五条规定，人民之生存权应予保障；第一百五十三条复明定，国家为改良农民之生活，增进其生产技能，应制定保护农民之法律，实施保护农民之政策，明确揭示国家负有保障农民生存及提升其生活水平之义务。耕地三七五减租条例即属上开‘宪法’所称保护农民之法律，其第十九条第一项第三款规定，出租人因收回耕地，致承租人失其家庭生活依据者，耕地租约期满时，出租人不得收回自耕，目的即在保障佃农，于租约期满时不致因出租人收回耕地，严重影响其家庭生活及生存权利。‘行政院’于‘中华民国’四十九年十二月二十三日以台四九内字第七二二六号令及‘内政部’七十三年十一月一日七十三台内地字第二六六七七九号函，关于承租人全年家庭生活费用之核计方式，径行准用台湾省（台北市、高雄市）办理役种区划现行最低生活费支出标准计算审核表（原役种区划适用生活标准表）中，所列最低生活费支出标准金额之规定，以固定不变之金额标准，推计承租人之生活费用，而未斟酌承租人家庭生活之具体情形及实际所生之困窘状况，难谓切近实际，有失合理，与‘宪法’保护农民之意旨不符，应不再援用。”

[50] 例如至 1995 年，在德国，单身之免税额为 2 871 欧元，有配偶者为 5 742 欧元。因为该数额被认为太低，所以德国联邦宪法法院，在其判决中（1992. 09. 25. BVerfGE 87, 153）对立法者课以义务，对取得所得者，自其收入保留社会救助法所定生活必需之费用。后来立法者以最低生活报告为基础，虽非自动地，但规则地调整基本免税额。有问题者为：当系为补充社会给付之不足，而为基本免税额之规定时，因为请领社会救助金给付者，远少于纳税义务人，所以原则上在联邦范围内统一规定之基本免税额，必然取向于偏低的标准。这特别是对于居住费用较高之地区一定不足以弥补其最低生活之基本需要。（Hey/Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln, § 8 Rz. 81.）另详请参考 Joachim Lang, Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrecht, StuW 1990, 331ff.; Lothar Schemmel, Das einkommensteuerliche Existenzminimum; Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung? StuW 1993, 70ff.; Christian Seidl, Die steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums; Tarifliche Nullzone, Freibetrag oder Steuerabsetzbetrag? StuW 1997, 142ff.

[51] 这已是德国联邦宪法法院肯认的观点（BVerfGE 82, 60, [94ff.]）。Joachim Lang, Familienbesteuerung, Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urte. des Bundesverfassungsgerichts vom 2. 11. 1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1963, 103ff. (119); Hey/Seer in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln, § 8 Rz. 72.

平等原则。

“所得税法”第17条第1项第1款第4目既已规定,纳税义务人扶养未满二十岁或满六十岁以上无谋生能力之其他亲属或家属者,得减除一份免税额,则只要受其扶养者无谋生能力,再以“未满二十岁或满六十岁以上”为减除免税额之限制要件,对于扶养“满二十岁或未满六十岁”无谋生能力之其他亲属或家属者,便构成无正当理由之差别待遇,违反“宪法”第7条平等原则。^[52]盖在亲属或家属之扶养,重要的是:年龄固得规定为无谋生能力之推定的要件,但如既已证明受扶养者无谋生能力,则就其因无谋生能力而有受扶养之需要的认定,年龄不应再是一个相干的因素。

类似的,纳税义务人之子女满二十岁以上,而因在校就学,而受纳税义务人扶养者,纳税义务人依“所得税法”第17条第1项第1款第2目之规定,计算个人综合所得净额时,得减除此项扶养亲属免税额。该规定之适用不得有就学地区之差别待遇。盖所以规定因在校就学,而受纳税义务人扶养者,纳税义务人依“所得税法”规定计算个人综合所得净额时,得减除此项扶养亲属免税额,乃为使在校就学之满二十岁以上子女能安心就学,不适合因就学之地区不同,而有不同之考虑。否则,其差别待遇,违反“宪法”第7条平等原则。因该差别待遇在实务上以“财政部”之行政函释,而非以法律为依据,所以“司法院”释字第692号解释,以该函释“限缩上开‘所得税法’之适用,增加法律所无之租税义务,违反‘宪法’第十九条租税法律主义”为理由,宣告其违宪,^[53]而不引用平等原则。不过,追根究底,其实该函释系因违反平等原则,抵触“所得税法”第17条第1项第1款第2目规定之意旨,而应予限缩适用。

2. 财团法人之营利事业所得税

关于净额原则在财团法人医疗机构之适用,“司法院”释字第703号解释:“‘财政部’赋税署‘中华民国’八十四年十二月十九日台税一发第八四一六六四〇四三号函一(五)决议1与3,关于财团法人医院或财团法人附属作业组织医院依教育文化公益慈善机关或团体免纳所得税适用标准第二条第一项第八款规定之免税要件,就其为医疗用途所购置之建物、设备等资产之支出,选择全额列为购置年度之资本支出,于计算课税所得额时,应自销售货物或劳务以外之收入中减除及以后年度不得再提列折旧部分,违反‘宪法’第十九条租税法律主义,应自本解释公布之日起不再援用。”其理由为:“‘所得税法’第二十四条第一项前段规定:‘营利事业所得之计算,以其本年度收入总额减除各项成本费用、损失及税捐后之纯益额为所得额。’(本条项于九十五年五月三十日修正增订后段规定,其修正前第一项之规定即为修正后第一项前段之规定)亦即营利事业之收入,于

[52] “司法院”释字第694号解释:“九十年一月三日修正公布之‘所得税法’第十七条第一项第一款第四目规定:‘按前三条规定计得之个人综合所得总额,减除下列免税额及扣除额后之余额,为个人之综合所得净额:一、免税额:纳税义务人按规定减除其本人、配偶及合于下列规定扶养亲属之免税额;……(四)纳税义务人其他亲属或家属,合于民法第一千一百四十四条第四款及第一千一百二十三条第三项之规定,未满二十岁或满六十岁以上无谋生能力,确实受纳税义务人扶养者。……’其中以‘未满二十岁或满六十岁以上’为减除免税额之限制要件部分(一〇〇年一月十九日修正公布之所得税法第十七条第一项第一款第四目亦有相同限制),违反‘宪法’第七条平等原则,应自本解释公布之日起,至迟于届满一年时,失其效力。”

[53] “司法院”释字第692号解释:“九十年一月三日及九十二年六月二十五日修正公布之‘所得税法’第十七条第一项第一款第二目均规定,纳税义务人之子女满二十岁以上,而因在校就学受纳税义务人扶养者,纳税义务人依该法规定计算个人综合所得净额时,得减除此项扶养亲属免税额。惟迄今仍继续援用之‘财政部’八十四年十一月十五日台财税第八四一六五七八九六号函释:‘现阶段台湾地区人民年满二十岁,就读学历未经教育部认可之大陆地区学校,纳税义务人于办理综合所得税结算申报时,不得列报扶养亲属免税额。’限缩上开‘所得税法’之适用,增加法律所无之租税义务,违反‘宪法’第十九条租税法律主义,应自本解释公布之日起不再援用。”

减除各项成本费用、损失及税捐后之纯益额，始为营利事业所得额。依收入与成本费用配合原则，得自收入减除之各项成本费用、损失及税捐，应以为取得该收入所发生者为限。耐用年数二年以上之固定资产应以其逐年折旧数认列为成本（‘所得税法’第五十一条规定参照），以正确反映固定资产之采购使用在各年度之成本费用。要之，成本费用如可直接合理明确归属于应税所得及免税所得，即应依其实际之归属核实认列，始符合‘所得税法’第二十四条第一项之规定。系争决议 1：‘财团法人医院或财团法人附属作业组织医院依免税标准第二条之一（现行第三条）计算课税所得额时，其为医疗用途新购置之建物、设备等资产，应比照适用“所得税法”相关规定按年提列折旧，列为销售货物或劳务之成本费用。上开资本支出如与其创设目的活动有关，得选择按年提列折旧，自销售货物或劳务之收入中减除，或全额列为购置年度与其创设目的活动有关之资本支出，自销售货物或劳务以外之收入中减除；……’同决议 3：‘财团法人医院或财团法人附属作业组织医院为医疗用途所购置之资产全额列为购置年度与其创设目的活动有关之资本支出者，以后年度不得再提列折旧。’依上述决议，上开资本支出如选择全额列为购置年度与其创设目的活动有关之资本支出，于计算课税所得额时，自销售货物或劳务以外之收入中减除，而不得按年自销售货物或劳务之收入中减除。查‘所得税法’第四条第一项第十三款规定，教育、文化、公益、慈善机关或团体（下称公益团体），符合‘行政院’规定标准者，其本身之所得及其附属作业组织之所得，免纳所得税。依该款之授权，‘行政院’订定并于八十三年十二月三十日修正发布之‘教育文化公益慈善机关或团体免纳所得税适用标准’（下称免税适用标准）第二条第一项第八款规定：‘教育、文化、公益、慈善机关或团体符合左列规定者，其本身之所得及其所附属作业组织之所得，除销售货物或劳务之所得外，免纳所得税。……八、其用于与其创设目的有关活动之支出，不低于基金之每年孳息及其他经常性收入百分之八十者，但经主管机关查明函请“财政部”同意者，不在此限。’（本款于九十二年三月二十六日修正为：‘八、其用于与其创设目的有关活动之支出，不低于基金之每年孳息及其他各项收入百分之七十者。但经主管机关查明函请“财政部”同意者，不在此限。’）该款规定，公益团体之支出占收入之比率达百分之八十，为免税适用标准所定免税要件之一。纵然非销售货物或劳务所得达到免税适用标准，惟于计算销售货物或劳务之所得时，就其为医疗用途所购置之建物、设备等资产之支出，仍应依‘所得税法’相关规定，按年提列折旧，列为销售货物或劳务之成本费用，自销售货物或劳务之收入中减除，俾成本费用依其实际之归属核实计算。系争决议 1 准许财团法人医院或财团法人附属作业组织医院得选择将其为医疗用途新购之建物、设备等资产，全额列为购置年度与其创设目的活动有关之资本支出，则其于以后年度，即不得再将上开资本支出列为计算免税适用标准之支出，然其销售货物或劳务所得之计算，则仍应按年提列折旧，列为销售货物或劳务之成本费用，始符‘所得税法’第二十四条第一项前段之规定。系争决议 1，有关上开资本支出如为适用上开免税要件，而选择全额列为购置年度之资本支出，于计算课税所得额时，应自销售货物或劳务以外之收入中减除部分，及同决议 3 所示以后年度不得再提列折旧，此否准法律所定得为扣除之成本费用，与上开‘所得税法’第二十四条第一项前段之规定不符，无异以命令变更法律所规定之税基，违反‘宪法’第十九条租税法律主义，应自本解释公布之日起不再援用。”

3. 选择权交易所得

选择权交易，指双方约定，一方在约定之期日或期间内，有权利，但无义务，按双方约定之数量、价格，向对方购买（买入选择权）或出售（售出选择权）约定之契约目标。该法律关系之效力特征类似于有拘束力期间之特约的要约（“民法”第 158 条）。虽然在契约之缔结，原则上因交换，而有利于双方。但由于缔约目标之行情，在缔约过程中，可能随时间之经过而有涨跌，而受

要约人有权利,但无义务,按当初要约之价格及数量缔约。当涨跌对受要约人有利时,受要约人即为承诺;如果不利,即不为承诺。所以要约对于要约人有一定之风险,对于受要约人有一定之利益。如果约定将要约之拘束力期间拉长,将放大该风险及利益,于是产生交易价值,可供为交易之客体。此种拉长拘束力期间之要约即是选择权。以之为客体之交易,即是选择权之交易。交易双方博取的都是:基于不确定之涨跌风险可能产生之或有利益。这当中,选择权之买受人,所负的风险,以其支付之价金为限,是有限的;反之,选择权之出卖人如果不采取任何避险交易,其负担之风险系于选择权目标之行情的涨跌幅度,是无限额的。假使选择权之买受人真无采取任何避险交易的计划及实行,则其选择权之交易为单纯之买空卖空的赌博行为。^[54] 因为在选择权交易,选择权目标之涨跌风险由选择权之出卖人负担,所以他必须能够将选择权目标之涨跌风险造成的损失控制在其所收受之价金以下,才能获利。其控制的方法即是:采取避险交易。为规划及实行避险交易,需要一定之专门技术。没有避险所需之配套的专门技术,即不可能采取适当之避险措施,从而不但相关机关不能为必要之监理,以使之实际上与赌博性之买空卖空相区别。^[55] 由于相关机关欠缺关于选择权交易是一种双务契约之认识,使得国内证券商在认购(售)权证之发行所得的计算上,不但因财税机关否准其自发行收入减除为履行或为准备履行(避险)而遭遇之损失,而且因其就声请人关于“认购(售)权证发行人于发行时自行认购其发行之权证,并无系争函一前段所称权利金收入”的声请,并予指明“仅系争执法院认事用法之不当,并未具体指摘前开函释、规定及判例究有如何抵触‘宪法’之疑义。依‘司法院大法官审理案件法’第五条第一项第二款及第三项之规定,此等部分之声请,均应不受理”,而遭遇到巨大的风险。该疑难虽经声请“司法院”为释宪解释,至今不能获得妥适的解决。^[56] 其厘清只能留待来日。

(五) 现金收付制与权责发生制

在“所得税法”第14条第1项所定综合所得总额的计算上,其所谓所得实现原则,指该条第1

[54] “最高法院”19年上字第438号民事判例:“区别定期买卖与买空卖空之标准,当以买卖当事人间在订约之初,其意思系在交付实货抑仅计算市价差,以定输赢为断。”(《最高法院判例要旨》(上册72.5版)127页)“最高法院”18年上字第818号民事判例:“买空卖空之成立,须当事人于订约之初,即有仅凭市价差计算输赢之意思,而当事人订约之初,是否即有此意思,不能仅凭至期有无授受实货之事实以为臆测。倘其买卖,原约明以授受实货为目的,而嗣后因违约不能履行或其他原因,仅依市价差以定盈亏者,不能即与买空卖空同论。”(《最高法院判例要旨》(上册72.5版,221页)该二判例以双方在缔约时,是否以“至期授受实货为目的”为判准。该标准尚未指出选择权买卖与赌博(买空卖空)之区别的关键所在。

[55] Fischer Black及Myron Scholes两人在其1973年的论文“The Pricing of Options and Corporate Liabilities”中提出所谓Black-Scholes formula,其后Robert C. Merton将该论文所提出之概念衍生应用。后来,Myron Scholes与Robert C. Merton因该等学术贡献共同获颁1997年诺贝尔经济学奖。

[56] “司法院”释字第693号解释:“‘财政部’‘中华民国’八十六年十二月十一日台财税第八六一九二四六四号函前段谓:‘认购(售)权证发行人于发行时所取得之发行价款,系属权利金收入。’意指该发行价款系权利金收入,而非属证券交易收入,无‘所得税法’第四条之一之适用,与‘宪法’第十九条之租税法律主义尚无违背。同函中段谓:‘认购(售)权证发行人于发行后,因投资人行使权利而售出或购入目标股票产生之证券交易所得或损失,应于履约时认列损益,并依‘所得税法’第四条之一规定办理。’及‘财政部’八十六年七月三十一日台财税第八六一九〇九三一—号函称:‘认购(售)权证持有人如于某一时间或特定到期日,以现金方式结算者……并依前开‘所得税法’规定停止课征所得税。’与‘宪法’第十九条之租税法律主义并无抵触,亦不生违反‘宪法’第七条平等原则之问题。……本件声请人声请意旨另认为,关于认购(售)权证发行人于发行时自行认购其发行之权证,并无系争函一前段所称权利金收入,以及认为‘所得税法’第四条之一规定、‘行政法院’(现改制为‘最高行政法院’)六十二年判字第九六号判例亦有违宪疑义等语。查其所陈,仅系争执法院认事用法之不当,并未具体指摘前开函释、规定及判例究有如何抵触‘宪法’之疑义。依‘司法院大法官审理案件法’第五条第一项第二款及第三项之规定,此等部分之声请,均应不受理,并此指明。”

项所定各种所得，其属于经营或投资于事业（例如营利事业、执行业务之盈余，自力耕作、渔、牧、林、矿之所得）者，在分别经结算计得盈余后，视情形经分配（公司之盈余）或不经分配（独资或合伙之商号），而为其资本主、合伙人或股东取得，或其单纯属于因服劳务、借贷或财产交易（例如薪资所得、利息所得、租金所得、财产交易所得）者，经受领对价之给付而取得时，该盈余或对价之给付构成之所得，实现于其受领人。这当中，特别是营利所得及执行业务所得，皆必须先经营利事业或执行业务之事务所，按其收支，先为结算，始能计得属于营利事业或执行业务之事务所之盈余。该盈余必须经分配于其资本主、合伙人或股东时，才实现于其资本主、合伙人或股东。纵使独资或合伙之营利事业，依然有该营利事业所得之结算过程。只是因独资或合伙商号在民法上无权利能力，使商号之盈余在其与资本主或合伙人之间之移转，看似隐而不彰。这特别是在采两税合一的情形，为然。由于执行业务之事务所不能组织为公司，所以，与独资、合伙之营利事业相同的事实特征及其相因而成之所得分配的困惑，亦存在于执行业务之事务所的情形。然从“所得税法”第 14 条第 1 项所定之各类所得应分别计算，且其成本费用不得在不同种类之所得的计算上流用，其盈亏亦不得互抵，亦可证明执行业务之事务所之盈余要成为其资本主、合伙人之前，与独资或合伙之营利事业之盈余要成为其资本主、合伙人之前一样，应独立先经结算。在该结算过程中除应适用净额原则外，并有其会计基础究竟应采权责发生制或现金收付制，以决定其收支之应入账时点。

由于所得税之课征以年度为单位，除不得以后发生之亏损扣除以前年度之盈余外，以往年度营业之亏损，要扣除在后年度之纯益额，依“所得税法”第 39 条第 1 项，尚以“公司组织之营利事业，会计账册簿据完备，亏损及申报扣除年度均使用第 77 条所称蓝色申报书或经会计师查核签证，并如期申报者”为限，始“得将经该管稽征机关核定之前十年内各期亏损，自本年纯益额中扣除”。因为收支之应入账时点决定盈亏在税捐会计年度之归属，所以会计基础究竟应采权责发生制或现金收付制，对于营利事业及执行业务者，极为重要。特别是：如有事业收入发生在前一会计年度，而其为营业或执行业务所需之货物或劳务，因以赊购的方式购买，致其相关之支出，发生在后一会计年度时，如强制其采现金收付制，会引起发生在前之现金收入，在结算时，因无其相关之支出可供减除，致虚增其所得；反之，在其相关之应付账款支出时，因无相应之收入可供扣除，以致虚增其亏损。由于如前所引“所得税法”第 39 条第 1 项规定，发生在后之亏损，不得自发生在前之所得（盈余）扣除，所以该收入与支出在会计年度之归属上，因强制采现金收付制，会造成税务会计上之永久性差异。纳税义务人因此在前一年度为虚增之所得，缴纳之所得税，永远不可能与后来发生之支出或亏损弥补。这有违核实课征原则。反之，如采权责发生制，则可基本上缓和该收支在年度之归属失衡的问题。是故，对于事业，其会计基础原则上应规定采权责发生制，有困难时容许纳税义务人申请例外采现金收付制。^[57]

[57] “司法院”释字第 722 号解释：“‘执行业务所得查核办法’第十条第二项规定：‘联合执行业务者或执行业务收入经由公会代收转付者，得按权责发生制计算所得，惟须于年度开始一个月前，申报该管稽征机关核准，变更者亦同。’未涵盖业务收支跨年度、经营规模大且会计事项复杂而与公司经营型态相类之单独执行业务者在内，其差别待遇之手段与目的之达成间欠缺合理关联，在此范围内，与‘宪法’第七条平等原则之意旨不符。……执行业务所得查核办法第三条规定：‘执行业务所得之计算，除本办法另有规定外，以收付实现为原则。’同办法第十条第二项规定：‘联合执行业务者或执行业务收入经由公会代收转付者，得按权责发生制计算所得，惟须于年度开始一个月前，申报该管稽征机关核准，变更者亦同。’（后者下称‘系争规定’）其规定仅使联合执行业务者或执行业务收入经由公会代收转付者，得选择权责发生制，而不适用收付实现制，以计算其执行业务所得。形成执行业务者因经营型态是否为联合执业或执行业务收入是否经由公会代收转付，其执行业务所得之计算有得否选择权责（转下页）

(六) 税务会计与财务会计

1. 多年期工程之盈余的归属年度

会计制度有税务会计与财务会计之分。税务会计为依“所得税法”应依循之会计制度,而财务会计则为纳税义务人为记录、表达其财务状况,依循会计法规及公认会计准则建立之会计制度。原则上关于营利事业所得税,固仅税务会计才有营利事业(纳税义务人)与税捐稽征机关间之税捐法上的外部效力。至于财务会计则仅具有民商法上的内部效力,适用于营利事业本身及其与股东、董监事、员工间关于盈亏之有无及其年度归属的关系。税务会计及财务会计之会计基础不同的时候,关于税捐客体之有无、大小及其发生时点,原则上应依税务会计相关规定认定之。正如私人间之转嫁的约定,不能改变税捐法上关于税捐缴纳义务之归属,民商法上关于财务会计之会计基础的约定或决定,并不能影响依税捐法所定之税务会计的规定或其规定之适用结果。例如不能变更盈余或亏损之有无及其所属会计年度。是故,即便营利事业有依财务会计,计算结果之盈余,或甚至将该盈余以股东股利、董监事报酬或员工分红的名目,分配给股东、董监事或员工,亦不影响该营利事业应按其税务会计之计算结果,论断其盈余之有无、数额及其归属年度,特别是不因有按财务会计,计得之盈余,而为其营利事业所得税之课征,使该盈余在“所得税法”上,归属于其按财务会计计得之年度。为其营利事业所得税之课征,依然应依税务会计之计算结果,认定其盈余之有无、数额及其依应归属之年度。

就工期在两年以上之工程,关于其损益之计算,“所得税法”容许营利事业在财务会计及税务会计,分别采完工比例法(工程成本比例法、工时进度比例法、产出单位比例法)及全部完工法。

在财务会计采完工比例法,而同时在税务会计采全部完工法之目的在于:(1)相对于股东,呈现与工程之完工比例相对应之损益,并以此为基础计得之盈余,决定在哪一年度将该盈余,以股东股利、董监事酬劳或员工红利之名目分配于股东、董监事及员工。(2)营利事业按完工比例计得之盈余,虽以财务会计,而非以税务会计为基础,但其分配对于股东、董监事及员工依然因所得之实现,而可生“所得税法”上,关于综合所得税之课征的效力,就所受分配之盈余,股东应计入其营利所得,董监事及员工应计入其薪资所得,课征综合所得税。不因其欠缺税务会计之基础而受影响。该受分配之盈余在综合所得税上,在其依财务会计之计算结果,受分配年度,要定性为“预估暂分配”之暂缴,或终局结算报缴,基于税捐稽征经济的考虑,固有立法上之裁量空间,但在营利事业所得税上,其盈余或所得之归属年度,仍应以税务会计所采之全部完工法为基础,计算其盈余之有无、数额及其应归属之年度。不得就营利事业所得税之课征有关的事项,要该营利事业迁就无“所得税法”拘束力之财务会计的计算及分配结果;在营利事业所得税,其盈余及所得应按有“所得税法”拘束力之税务会计的计算所得结果;而不按无“所得税法”拘束力之财务会计的计算结果。在综合所得税上,按无“所得税法”拘束力之财务会计的计算结果分配时,在营利事业所得税之课征

(接上页)发生制之差别待遇。系争规定赋予执行业务者选择权责发生制,系以经营型态及业务收入方式为标准。然单独执行业务亦常有相当经营规模者,并非必然小于联合执行业务之情形。较大规模之单独执行业务者业务收入及支出,其会计事项可能与联合执业者有相同甚至更高之复杂程度。反之联合执业者,其经营规模未必大于单独执业者,且其业务收支与盈余分配未必涉及复杂会计事项。又单独执业者,因其业务特性或经营规模,其收款或付款亦可能常有跨年度延后,且不宜完全由收取或支出年度计算所得之情形。系争规定之目的在放宽经营较具规模且会计事项较为复杂,以及收入有跨年度延后收款之执行业务者之所得计算方式,使其有选择权责发生制之权。然此目的无法以经营型态及业务收入之方式作为分类而达成。系争规定未涵盖业务收支跨年度、经营规模大且会计事项复杂而与公司经营型态相类之单独执行业务者在内,其差别待遇之手段与目的之达成间欠缺合理关联,在此范围内,与‘宪法’第七条平等原则之意旨不符。”

上,其分配时应归属于依该营利事业所选择之税务会计,关于盈余之计算基础的方法:全部完工法,计得之盈余发生的年度。(3)关于旧“所得税法”第76条之一之未分配盈余的适用,该营利事业在不为“盈余”之分配时,以税务会计为基础,可主张无未分配盈余;在有“盈余”之分配时,其分配之盈余来源虽以财务会计为基础,但其分配,基于分配之实质的经济事实,不但对于股东、董监事及员工,其所受分配之“盈余”有前述综合所得税意义下之取得所得的意义,而且其分配之盈余,必要时,可计入旧“所得税法”第76条之一意义下之盈余的分配数额。(4)因为在税务会计采全部完工法,可以延后与该工程有关之盈余所构成之所得的实现时点,以达到缓课营利事业所得税之租税规划利益。这影响到盈余或所得对于税捐会计年度的归属。(5)在关于未分配盈余之数额的计算,如旧“所得税法”第76条之一,规定按课征年度之累积“存量”计算的情形,采全部完工法,就营利事业所得税,基本上不会发生对于营利事业不利的结果。(6)反之,在关于未分配盈余之数额的计算,如现行“所得税法”第66条之九,规定按课征年度发生且未分配之盈余的“流量”计算的情形,采全部完工法,就营利事业所得税,有因将过去数年之盈余集中于全部完工之年度的效应。这时,如果该营利事业一如既往,以累积“存量”计算未分配盈余,在盈余依税务会计采全部完工法尚未实现时,即先按财务会计采完工比例法计得之盈余,予以分配时,则其分配之盈余便会有究竟分配哪一个年度之盈余的认定问题!忠实于税务会计,采全部完工法计算盈余时,应认为依财务会计,采完工比例法,计得盈余而为之分配,为一种“预估暂分配”。在其事实上分配之年度,就其分配之盈余,课征综合所得税,应定性为暂缴的性质,必须等到依税务会计所采全部完工法,最后结算其盈余之数额时,再予调整营利事业所得税之盈余数额,及其股东所受分配之盈余所属的年度。(7)不论是否有由旧“所得税法”第76条之一至现行“所得税法”第66条之九的改制,与跨越多年有关之工程盈余之计算及其年度之归属,皆应按该盈余依税务会计所当归属的年度,归属其营利事业盈余及所得的归属年度,始符合实质课税原则。盖依税务会计,计得之盈余始有“所得税法”上之拘束力。如有依税务会计,盈余尚未实现前,即已将依财务会计计得之盈余,予以分配的情形,该分配应论为“预估暂分配”。在“所得税法”上,固可因其分配之经济实质,就其“预估暂分配”课以综合所得税之暂缴义务,但与该工程有关盈余之营利事业所得税及综合所得税之课征,仍应以其依税务会计最后计得之盈余数额为其盈余,及其税务会计所选择之盈余的实现年度为其实现之年度。对于这个问题,最高行政法院判决97年度判字第1129号判决有不同的看法,^[58]废弃

[58] “最高行政法院”判决97年度判字第1129号判决:“本院按‘自87年度起,营利事业当年度之盈余未作分配者,应就该未分配盈余加征10%营利事业所得税,不适用第76条之1规定。前项所称未分配盈余,系指经稽征机关核定之课税所得额,加计同年度依本法或其他法律规定减免所得税之所得额、不计入所得课税之所得额、已依第39条规定扣除之亏损及减除左列各款后之余额:……三、已由当年度盈余分配之股利净额或盈余净额……十、其他经‘财政部’核准之项目。’为行为时‘所得税法’第66条之9第1项、第2项第3款及第10款所分别明定。准此,行为时‘所得税法’第66条之9第2项第1款至第9款系以列举方式明定得减除项目,第10款概括规定经‘财政部’核准之项目。是除合于第1款至第9款列举项目外,其余须经‘财政部’核准之项目始得减除,纳税义务人或税捐稽征机关不得任意准予减除。次按‘营利事业承包工程之工期在1年以上,有关工程损益之计算,应采完工比例法。但有左列情形之一,致工程损益确无法估计者,得采全部完工法,于完工年度再行计算损益:一、各期应收工程价款无法估计。二、履行合约所需投入成本与期末完工程度均无法估计。三、归属于合约之成本无法辨认’。亦为‘营利事业所得税查核准则’第24条第1项所明定;复按‘所得税法’第66条之9第1项规定,自87年度起,营利事业当年度之盈余未作分配者,应就该未分配盈余加征10%营利事业所得税。依此,营利事业86年度之未分配盈余,非属上开应加征10%营利事业所得税之未分配盈余,其分配数,亦非同法条第2项第3款所称‘已由当年度盈余分配之股利净额或盈余净额’,自不得列为计算未分配盈余之减除项目。亦为‘财政部’八十九年二月二十九日台财税第0890451499号函说明二所释示,经核与‘所得税法’相关规定无违,应予适用。”

台北高等行政法院判决 94 年度诉字第 01749 号有利于纳税义务人之原判决,并自为判决:“被上诉人(按即:纳税义务人)在第一审之诉驳回。”

当按流量计算各会计年度未分配盈余,其已加征营利事业所得税 10% 的部分,其加征之营利事业所得税,应留待该盈余分配时,由其股东透过自其全年应纳税额减除可扣抵税额,计算其应纳之结算税额的方法(“所得税法”第 71 条第 1 项前段),返还于纳税义务人,以符合两税合一的意旨。假设就未分配盈余,经加征营利事业所得税 10% 后,一路发生亏损,以至于该经加征营利事业所得税 10%,没有机会分配给股东。在这种情形,该被加征之营利事业所得税 10%,及其本来 17% 的本税,皆无法透过自其全年应纳税额减除可扣抵税额,计算其应纳之结算税额的方法(“所得税法”第 71 条第 1 项前段),返还于纳税义务人。按一个营利事业之营业,在各年度可能有盈有亏,单纯从流量规定其“未分配盈余”之营利事业所得税的加征,可能产生未能适切考虑其往后年度之亏损之制度上的盲点。

2. 有价证券之长期投资或短期投资之盈亏

依“所得税法”第 4 条之一前段,虽然“自‘中华民国’七十九年一月一日起,证券交易所得停止课征所得税,证券交易损失亦不得自所得额中减除”。但因依“所得税法”第 66 条之九第 1 项,“自八十七年度起,营利事业当年度之盈余未作分配者,应就该未分配盈余加征百分之十营利事业所得税”。所以,停止课征所得税之证券交易所得,如未分配,还是应计入未分配盈余,加征 10% 之营利事业所得税。依“所得税法”第 66 条之九第 2 项第 2 款,前项所称未分配盈余,自 94 年度起,应指自营利事业当年度依商业会计法规定处理之税后纯益,减除以往年度之亏损及经会计师查核签证之次一年度亏损后之余额。

关于证券投资,经列为短期投资者,在投资后之年度,该证券之市价有跌价者,纵未卖出,依财务会计准则公报第一号《财务会计观念架构及财务报表之编制》第 72 条第 3 项:“存货应按成本与净变现价值孰低者评价,并注明成本计算方法。跌价损失应列入当其损益。”亦即仍应计列为跌价年度发生之跌价损失,并将该跌价损失列为未分配盈余之减项(“最高行政法院”100 年度判字第 1191 号判决)。反之,在投资后之年度,该证券之市价有涨价者,纵未卖出,依财务会计准则公报第一号,仍应计列为涨价年度发生之涨价所得(利益),并将该涨价所得(利益)列为未分配盈余之加项。

另关于证券投资,经列为长期投资者,在投资后之年度,该证券之市价纵有涨价或跌价,只要未将该证券卖出,依财务会计准则第五号,即认为该证券投资尚未有投资损益发生。

然倘在购买证券后,投资公司有将短期投资改变为长期投资者,则依财务会计准则第五号《长期股权投资会计处理准则》第 27 条应将在以前年度依与短期投资有关,视为已发生之涨跌价的损益,调整为未发生;反之,投资公司有将长期投资改变为短期投资者,则应将在以前年度依与长期投资有关之财务会计准则第五号,认为未发生之涨跌价的损益,调整为已发生。当有上述调整发生,依上开规定,视应调整者为涨价所得或跌价损失,会连动增减其未分配盈余。

依“所得税法”第 66 条之九第 2 项第 2 款规定,前项所称未分配盈余,自 94 年度起,应指自营利事业当年度依商业会计法规定处理之税后纯益,减除以往年度之亏损及经会计师查核签证之次一年度亏损,亦即肯认,证券交易损失得自证券交易所得减除。该条规定之正确的适用:一般而言,在应税所得额之计算上;具体而言,在未分配盈余之计算上,至少得依盈亏互抵的一般规定,^[59]

[59] “所得税法”第 39 条第 1 项:“以往年度营业之亏损,不得列入本年度计算。但公司组织之营利事业,会计账册簿据完备,亏损及申报扣除年度均使用第七十七条所称蓝色申报书或经会计师查核签证,并如期申报者,得将经该管稽征机关核定之前十年内各期亏损,自本年纯益额中扣除后,再行核课。”

让历年之证券交易所得及损失，得以互抵，而后才以其互抵后之结果作为未分配盈余之加减项。

关于上述问题，“财政部”88.08.13.台财税字第881935775号函释：“二、营利事业短期投资之有价证券，依‘所得税法’第四十八条规定，其估价准用同法第四十四条规定。营利事业按成本与时价孰低之估价规定所认列之跌价损失，因属证券交易损失性质，依‘所得税法’第四条之一规定，不得列为计算当年度课税所得额之减除项目；但于计算当年度应加征百分之十营利事业所得税之未分配盈余时，可依‘营利事业所得税查核准则’第一百十一条之一第一款规定，自稽征机关核定之课税所得额中减除。”“财政部”89.8.1.台财税字第0890453743号函释：“二、营利事业短期投资之有价证券，于财务会计处理上，依财务会计准则公报第一号第十九条规定采用成本与市价孰低—总成本与总市价比较方式（以下简称总额比较法）评价者，其跌价损失，准比照首揭函释（按即：‘财政部’88.8.13.台财税第881935775号函）说明二规定，列为计算‘所得税法’第六十六条之九规定未分配盈余之减除项目。其嗣后处分该等有价证券时，基于会计处理之一贯原则，亦应依上开财务会计准则规定，计算证券交易损益。”“财政部”89.8.1.台财税字第0890453743号函进一步释称：“三、营利事业短期投资之有价证券，依前开财务会计准则规定认列之跌价损失，‘曾’列为计算‘所得税法’第六十六条之九规定未分配盈余之减除项目者，其回升利益，应列为计算回升年度未分配盈余之加计项目；至于86年度或以前年度所认列之跌价损失，于87年度或以后年度所产生之回升利益，基于衡平课税原则，应免列为计算回升年度未分配盈余之加计项目，但应由该营利事业提示相关证明文件，以凭认定。”上开解释内容本来尚称合理，但后来在实务的适用上，竟导出征纳双方意见互异的发展。

该函说明三规定：“认列之跌价损失，曾列为计算‘所得税法’第六十六条之九规定未分配盈余之减除项目者，其回升利益，应列为计算回升年度未分配盈余之加计项目。”该段规定中关于“‘曾’列为计算……未分配盈余之减除项目”的理解，税捐稽征机关及最高行政法院认为，所谓“‘曾’列为计算……未分配盈余之减除项目”，指该笔跌价损失，不论其实际减除的数额为何，只要曾经列入，即整笔皆认定为曾认列过，而非以实际减除之数额为准。所以，往年证券跌价损失，纵使只有其一部分曾被用来减除未分配盈余，该证券跌价损失即因为“曾列为计算‘所得税法’第六十六条之九规定之未分配盈余的减除项目”，而在往后年度，全部皆不得再列为计算“所得税法”第66条之九规定之未分配盈余的减除项目。最高行政法院之理由为，“营利事业未分配盈余系分年核计，‘当年度盈余’若未于次年分配，即应就该未分配盈余加征10%营利事业所得税，‘所得税法施行细则’第48条之10第4项爰规定得减除之亏损，必须限于以‘当年度之未分配盈余’实际弥补之数额。查本件被上诉人（按指：纳税义务人）87至90年度分别提列短期投资未实现跌价损失合计218342092元，并于各该年度列报为未分配盈余之减除项目，已如上述，而致各该年度未分配盈余申报书23项‘应纳税额’（22项×10%）栏应纳之税额因之减少，制度设计上已因此受益，其所以未实质受益系因被上诉人以前年度经营呈现亏损所致，是纵被上诉人予以列报短期投资跌价损失，亦无法产生减少10%之实质税负利益，惟此仅系被上诉人以前年度未分配盈余申报无法享受实质税负利益，与其91年度应缴纳之税负本属二事，难以混为一谈。是本件被上诉人主张因年度亏损，致其提列之跌价损失无法享受实质抵税利益，惟其并未经股东会同意以本年度盈余弥补以往年度亏损，却自行径自‘当年度依“所得税法”或其他法律规定减免所得税之所得额’中直接扣除，显有违反‘所得税法’第66条之9规定情事，难认有理由。原判决仅就被上诉人实质抵减以前年度未分配盈余税负之回升利益82218257元列为未分配盈余之加计项目，违反‘所得税法’第66条之9规定，亦有判决不适用法规之违误”（最高行政法院100.07.14.一百年度判字第1191号判决）。

“涉及租税事项之法律,其解释应本于租税法律主义之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之。”除业经“司法院”86.01.17.释字第420号、86.10.30.释字第438号、87.07.10.释字第460号、88.12.03.释字第496号、89.04.07.释字第500号解释在案外,并经立法机关制定为,“税捐稽征法”第12条之一第1项。然为何行政与司法税捐实务却认为,“原判决仅就被上诉人实质抵减以前年度未分配盈余税负之回升利益82 218 257元列为未分配盈余之加计项目,违反‘所得税法’第66条之9规定,亦有判决不适用法规之违误”。而无视于其见解违反“司法院”上开释宪解释之意旨及“税捐稽征法”第12条之一第1项之规定。另“以本年度盈余弥补以往年度亏损”,虽应受“所得税法”第39条第1项之限制,但其应先弥补仍为税务会计及财务会计之自明的道理,为何其弥补事先应经股东会同意?令人费解。

“所得税法”第66条之九第1项规定:“自八十七年度起,营利事业当年度之盈余未作分配者,应就该未分配盈余加征百分之十营利事业所得税。”该条所定者为当年度“未分配盈余”之“流量”。所以实务认为,^[60]在观念上,不可能是负数。当依同条第2项第2款,得将当年度之证券交易损失自其他种类之所得减除时,如该证券交易损失大于其他种类之所得加计之未分配盈余,则因盈余如非正数,即无未分配盈余,所以至多只能减除至零。当出现负数,应把超出部分作废。其未透过减除耗尽之证券交易损失,不能留抵下一年度之证券交易所得或其他种类之所得。该见解,在未分配盈余的计算,对于因证券交易而发生之亏损的减除,有附以“所得税法”第39条第1项所无之限制,违反税捐法定主义。

二、核实课征原则之例外:推计课税

为符合量能课税原则,税捐客体之有无及其数额(税基)应核实课征。因为要证明无税捐客体系属于消极事实之证明,所以虽然用以证明税捐客体之有无及其数额的证据方法通常在纳税义务人之管领下,与税捐客体之有无及其数额有关之课税事实原则上还是应由税捐稽征机关负举证责任。除法律另有规定外(“营业税法”第21条、第22条、第23条)^[61],只有在纳税义务人违反关于用以证明税捐客体之有无及其数额之证据方法的产生及保存的协力义务时,税捐稽征机关始得为推计课税(“营业税法”第43条)^[62],以克服税捐稽征机关因不管领证据方法而引起之举证的困难。这时,税捐稽征机关除得以间接证据推计税捐客体之有无及其数额外,其举证责任是否亦因此移转于纳税义务人?实务上倾向于采肯定的见解(“司法院”大法官释字第217号、221号解释)。但这并不妥当。^[63]盖在课税事实之认定上,得为推计与移转举证责任之规范机制,依然不同。推计之规范机制为:容许以间接证据推计课税事实。但即使如此,仍须有相干之间接证据为推计之基础。除不得凭空臆测外,推计之结果亦必须客观合理(释字218号解释参照)。反之,移转举证责

[60] “最高行政法院”100年度判字第1191号,101年度判字第125号判决参照。

[61] “司法院”78.11.24.大法官会议释字第248号解释,“营业税法”于“中华民国”七十五年四月一日施行后,“财政部”另……依据该法第四十条第三项合并订定营业税特种税额查定办法一种。……系用“费用还原法”,依营业费用除以费用率之计算公式,推计销售额据以课税,以简化对于小规模营业人之课税手续,既已兼顾不同地区之不同经济情形,以期切合实际,而小规模营业人如不愿依此特种方法计算税额,仍得自行申请依一般方法计算税额,符合租税公平原则。是上开法令与“宪法”并无抵触”。此为纳税义务人虽无违章行为,而法律规定税捐稽征机关即得推计课税的例外情形。该规定之正当性存在于纳税义务人得选择采核实课征。

[62] 柯格钟:《税捐稽征协力义务与推计课税》,台湾大学法律学研究所硕士论文,1998年6月。

[63] 黄士洲:《税务诉讼的举证责任》,台北翰芦图书出版有限公司2002年版,第287页以下。

任之结果，如纳税义务人不能举证待证之课税事实不存在，将推定其存在。此外，在税务案件，如移转举证责任，其待证事实往往是无法举证之消极事实。^{〔64〕}其结果，推定为存在之课税事实，往往与事实不符。

推计课税之极，在“所得税法”上首推“所得税法”第 83 条之一规定之净值法。该条规定经“司法院”81. 11. 27. 大法官会议释字第 309 号解释认定为：“与‘宪法’尚无抵触。”^{〔65〕}问题是有多少人经得起净值法之举证责任的移转？^{〔66〕}

（一）违反账册或凭证义务

关于房屋交易所得，“司法院”大法官先后做过两次解释。第一次为“司法院”76. 8. 14. 大法官会议释字第 218 号解释：“人民有依法律纳税之义务，‘宪法’第十九条定有明文。国家依法课征所得税时，纳税义务人应自行申报，并提示各种证明所得额之账簿、文据，以便稽征机关查核。凡未自行申报或提示证明文件者，稽征机关得依查得之数据或同业利润标准，核定其所得额。此项推计核定方法，与‘宪法’首开规定之本旨并不抵触。惟依此项推计核定方法估计所得额时，应力求客观、合理，使与纳税义务人之实际所得相当，以维租税公平原则。至于个人出售房屋，未能提出交易时实际成交价格及原始取得之实际成本之证明文件者。‘财政部’于六十七年四月七日所发（六十七）台财税字第三二二五二号及于六十九年五月二日所发（六十九）台财税字第三三五二三号等函释示：‘一律以出售年度房屋评定价格之百分之二十计算财产交易所得。’不问年度、地区、经济情况如何不同，概按房屋评定价格，以固定不变之百分比，推计纳税义务人之所得额自难切合实际，有失公平合理，且与‘所得税法’所定推计核定之意旨未尽相符，应自本解释公布之日起六个月内停止适用。”

第二次为“司法院”83. 7. 29. 大法官释字第 361 号解释：“个人出售房屋交易所得，系‘所得税

〔64〕 “司法院”释字第 217 号解释：“‘宪法’第十九条规定人民有依法律纳税之义务，系指人民仅依法律所定之纳税主体、税目、税率、纳税方法及纳税期间等项而负纳税之义务。至于课税原因事实之有无及有关证据之证明力如何，乃属事实认定问题，不属于租税法律主义之范围。‘财政部’‘中华民国’72. 2. 24. (72)台财税字第 31229 号函示所属财税机关，对设定抵押权为担保之债权，并载明约定利息者，得依地政机关抵押权设定及涂销登记数据，核计债权人之利息所得，课征所得税，当事人如主张其未收取利息者，应就其事实负举证责任等语，系对于稽征机关本身就课税原因事实之认定方法所为之指示，既非不许当事人提出反证，法院于审判案件时，仍应斟酌全辩论意旨及调查证据之结果，判断事实之真伪，并不受其拘束，尚难谓已侵害人民权利，自不抵触‘宪法’第十九条规定。”证据之证明力受限于其与待证事实间之逻辑关系。“设定抵押权为担保载明约定利息之债权”仅能证明利息债权之存在，不能证明该利息债权之如期实现。对此类债权，如要达到与“财政部”系争函释相同之规范目的，应立法明文规定，债权人不实行抵押权，以实现其利息债权者，视为其利息债权已实现。至于实际上是否适宜如此规定，是另一个问题。盖当债务人有给付利息之困难时，有时宽限其利息之给付期限，对于借贷双方是比较好的次佳选择。为税捐之稽征，“税捐法”是否适合就利息所得税之课征逼得太紧，值得商榷。

〔65〕 “司法院”81. 11. 27. 大法官会议释字第 309 号解释：“七十一年十二月三十日修正公布之‘所得税法’第八十三条之一规定：‘稽征机关或财政部指定之调查人员进行调查时，如发现纳税义务人有重大逃漏税嫌疑，得视案情需要，报经财政部核准，就纳税义务人资产净值、资金流程及不合营业常规之营业资料进行调查。’‘稽征机关就前项资料调查结果，证明纳税义务人有逃漏税情事时，纳税义务人对有利于己之事实，应负举证之责。’系对有重大逃漏税嫌疑之案件，以法律明定其调查方法，如依调查结果，认为足以证明有逃漏税情事时，并许纳税义务人提出反证，以维护其权益，与‘宪法’尚无抵触。”该号解释理由书末了又称：“所得税法”第八十三条之一的“规定仅为发见真实而设，不生溯及既往问题。”按是否容许以推计课税的方法稽征税捐，既属于应以法律规定的事项，怎可说其规定无溯及既往的问题？

〔66〕 举证责任与有利于自己之反证的提出在作用上虽类似，但其法律意义并不相同。举证责任指当事人之一方有义务提出证据方法证明一定之待证事实存在或不存在，而反证则在于证明经其相对人证明之事实的存在或不存在不真正。

法’第九条财产交易所得之一种。^[67] ‘行政院’于‘中华民国’七十七年五月三十日修正发布之所得税法施行细则第十七条之二,关于个人出售房屋所得额核定方法之规定,与租税法定主义并无违背。依该条规定,个人出售房屋未申报或未能提出证明文件者,其所得额由主管稽征机关参照当年度实际经济情况及房屋市场交易情形拟订,报请‘财政部’核定其标准,依该标准核定之。嗣‘财政部’依据台北市国税局就七十六年度台北市个人出售房屋所得额多数个案取样调查结果拟订之标准,于七十七年六月二十七日以台财税字第七七〇五五三一〇五号函,核定七十六年度台北市个人出售房屋交易所得,按房屋税课税现值百分之二十计算,系经斟酌年度、地区、经济情况所核定,并非依固定之百分比订定,符合本院释字第二一八号解释之意旨,与‘宪法’并无抵触。”

该二号解释之共同意旨为:纳税义务人(房屋出卖人)应“提示各种证明所得额之账簿、文据,以便稽征机关查核。凡未自行申报或提示证明文件者,稽征机关得依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额”。亦即得为推计课税。释字第361号解释认为“不问年度、地区、经济情况如何不同,概按房屋评定价格,以固定不变之百分比,推计纳税义务人之所得额自难切合实际,有失公平合理,且与‘所得税法’所定推计核定之意旨未尽相符”的见解,固属允当。然在释字第361号解释似乎又太容易相信“财政部依据台北市国税局就七十六年度台北市个人出售房屋所得额多数个案取样调查结果拟订之标准”:“七十六年度台北市个人出售房屋交易所得,按房屋税课税现值百分之二十计算。”

盖不论房屋税课税现值所依据之法定评定价格是否已低于市价,依经济原理,除非有房屋之重置成本因劳务或建材的涨价而上升,否则,房屋之市场价格只有逐年随其折旧而下降,不可能有逐次因转手而升值20%的道理。如有脱离于房屋之重置成本而涨价的情形,其涨价者事实上是该房屋定着之土地,而非房屋自身。^[68] 而今对于土地之涨价所得既已课征土地增值税没有对之再行课征房屋交易所得税的道理。是故,如果还是要对于房屋交易课征其交易所得税,应当对其所以发生所得之实际因素研究清楚,以便适当地将之归属于正确的客体,适用其该当的规定。

其实与土地增值税之稽征类似,实际交易价格之调查既有困难,何不按取得与卖出年度用以计算房屋税税基之法定房屋评定价格的差额,计算房屋交易所得? 不过,当改按法定房屋评定价格计算房屋交易所得,很快地将会发现事实上通常没有意想中之高达卖出年度之房屋税课税现值20%之房屋交易所得。实务上会感觉奇怪的是:既然如此,为何房屋市场还能继续运转? 其中道理应是:此种房屋交易所得原则上系对于不具营利事业资格之自然人课征之,而设其综合所得税

[67] 财产交易所得的产生故必须经由交易,但其交易并不以任意者为限,是故,“司法院”81.3.27.大法官会议释字第296号解释认为“法院依强制执行法所为之拍卖,其卖得之价金应依所得税法第十四条第一项第七类规定,减除成本费用后计算财产交易所得,并同其他各项所得课税,‘财政部’‘中华民国’六十六年十一月二日台财税字第三七三六五号函释尚未逾越所得税法之规定,与‘宪法’第十九条并不抵触”。

[68] “房屋税条例”第11条规定:“房屋标准价格,由不动产评价委员会依据下列事项分别评定,并由直辖市、县(市)政府公告之:一、按各种建造材料所建房屋,区分种类及等级。二、各类房屋之耐用年数及折旧标准。三、按房屋所处街道村里之商业交通情形及房屋之供求概况,并比较各该不同地段之房屋买卖价格减除地价部分,订定标准(第一项)。前项房屋标准价格,每三年重行评定一次,并应依其耐用年数予以折旧,按年递减其价格(第二项)。”由该条第1项第3款可见,评定房屋价额之因素含房屋以外之因素,而这些因素与其说与房屋有关,不如说与其定着之土地有关。另其第2项明定,房屋应依其耐用年数予以折旧,按年递减其价格。然既云按年递减其价格,为何又规定,每三年,而非每年重行评定一次?

之有效税率为 25% 时,按房屋税课税现值 20% 计算之房屋交易所得的税捐负担约为售价的 5%。这与出卖人为营利事业时,其营业税之负担相近。换言之,这等于拉平了自然人与营利事业关于房屋交易之销售税的差距。至于在出卖人是营利事业的情形,是否适宜就该交易同时对于出卖人课征营业税,对于买受人课征房屋契税,这是另一个问题。

(二) 违反申报义务

当“税捐法”规定,稽征机关应按或得按“查得之资料”核定“税基”(例如所得额、销售额),通常即意味着稽征机关得依不完全或间接证据推计与税基有关之课税事实。此即推计课税之例外的容许。在容许推计课税的情形,关于税基之核定还是必须依据证据,而非得凭空臆测。^[69] 亦即税捐稽征机关就课税事实之有无及范围还是负举证责任。为缓和该举证上的困难或花费,在法律有明文规定的情形,税捐稽征机关并得以类型观察法(例如按同业利润标准),通案制订其法定的推计标准。与之有关之重要规定有:

1. 未依限办理结算申报

关于纳税义务人未依限办理结算申报,第 79 条规定:“纳税义务人未依规定期限办理结算申报者,稽征机关应即填具滞报通知书,送达纳税义务人,限于接到滞报通知书之日起十五日内补办结算申报;其逾限仍未办理结算申报者,稽征机关应依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额及应纳税额,并填具核定税额通知书,连同缴款书,送达纳税义务人依限缴纳;嗣后如经调查另行发现课税资料,仍应依‘税捐稽征法’有关规定办理(第一项)。综合所得税纳税义务人及使用简易申报书之小规模营利事业,不适用前项催报之规定;其逾期未申报者,稽征机关应即依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额及应纳税额,通知依限缴纳;嗣后如经稽征机关调查另行发现课税资料,仍应依‘税捐稽征法’有关规定办理(第二项)。”

关于受益人之各类信托所得,“所得税法”第 3 条之四第 4 项规定:“受托人未依第一项至第三项规定办理者,稽征机关应按查得之资料核定受益人之所得额,依本法规定课税。”

2. 未依限填具未分配盈余申报书

实施两税合一后,营利事业未于第 102 条之二所定期限(原则上自各该所得年度办理结算申报之次年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止,例外应于解散或合并日起四十五日内)填具未分配盈余申报书,自动报缴其应加征之税额者,稽征机关,在营利事业解散或合并的情形,应即依查得资料,核定其未分配盈余及应加征之税额,通知营利事业缴纳(第 102 条之二第 2 项);在其他情形,稽征机关应即填具滞报通知书,送达营利事业,限于接到滞报通知书之日起十五日内补办申报;其逾限仍未办理申报者,稽征机关应依查得资料,核定其未分配盈余及应加征之税额,并填具核定税额通知书,连同缴款书,送达营利事业依限缴纳;嗣后如经调查另行发现课税资料,仍应依“税捐稽征法”有关规定办理(第 102 条之三第 2 项)^[70]。

[69] 关于进口货物之完税价格,其以该进口货物之交易价格作为计算根据,属于核实课征。其以其他标准者,或高或低的程度已涉及推计课税。“关税法”第 25 条所规定者为核实课征。然如因有该法第 26 条所定情形,而使关税之核实课征遭遇困难,该条规定,其完税价格之计算不以该进口货物之交易价格为根据,而改按第 27 条至第 31 条之规定。该等规定分别呈现不等程度之推计标准。然无论如何,该等规定充分显示推计课税及其推计的标准需要法律之明文规定为其依据,以符税捐法定主义之体制上的要求。

[70] “所得税法”第 102 条之三第 2 项所规定者当是第 102 条之二第 1 项所规定之情形。是否有必要就第 102 条之二第 1 项及第 2 项所定之相同的问题分别加以规定,值得检讨。其次,如认为有将之分别规定之必要,宜将第 102 条之二第 1 项及第 102 条之三第 2 项规定于一条,并将第 102 条之二第 2 项另立一条。至于第 102 条之三第 1 项的规定,因其对于第 102 条之二第 1 项及第 2 项皆有规范上的需要,将之定于第 102 条之三第 1 项(转下页)

3. 未依限办理清算申报

关于营利事业遇有解散、废止、合并或转让情事时,其清算所得之自动报缴,第75条第4项规定:“营利事业未依本条规定期限申报其当期决算所得额或清算所得者,稽征机关应即依查得资料核定其所得额及应纳税额。”第5项规定:“营利事业宣告破产者,应于法院公告债权登记期间截止十日前,向该管稽征机关提出当期营利事业所得税决算申报;其未依限申报者,稽征机关应即依查得之资料,核定其所得额及应纳税额。”

4. 未依指示提示账簿、文据

在稽征机关进行调查或复查时,纳税义务人如未依通知,在限期内提示有关各种证明所得额之账簿、文据者,则不论其有无办理结算申报,稽征机关除得依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额外,嗣后如经调查另行发现课税资料,仍应依法办理(第83条)。

5. 推计课税之规范依据

关于推计课税是否需要明文之规范依据,自现行“所得税法”及“营业税法”的规定观之,虽显然采肯定的见解,惟对此,“司法院”76.8.14.大法官会议释字第218号解释称:“人民有依法律纳税之义务,‘宪法’第十九条定有明文。国家依法课征所得税时,纳税义务人应自行申报,并提示各种证明所得额之账簿、文据,以便稽征机关查核。凡未自行申报或提示证明文件者,稽征机关得依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额。此项推计核定方法,与‘宪法’首开规定之本旨并不抵触。惟依此项推计核定方法估计所得额时,应力求客观、合理,使与纳税义务人之实际所得相当,以维租税公平原则。”自该号解释之内容观之,该院似乎肯认“凡未自行申报或提示证明文件者,稽征机关(当然即)得依查得之数据或同业利润标准,核定其所得额”,不需要另有法律之明文规定为其规范基础。鉴于推计课税为关于如何证明课税事实之有无的重要事项,对于纳税义务人之权利有重大的影响,所以,纵使在纳税义务人违反申报或提示账簿、文据之协力义务时,有容许税捐稽征机关推计课税的必要,其适用还是要有法律之明文规定为妥。

由以上的说明可见,在推计课税上,现行法的规定及实务将纳税义务人未自行申报及提示证明文件同视,只要有其一,税捐稽征机关即可为推计课税。

(三) 迟误申报适用税捐优惠税率之事由

关于税捐债务之构成要件采复式税率者,其中较低税率之适用,除应就其法定实质要件是否具备论断外,依实质课税原则,是否尚得附以受法定期间限制之申报义务?税捐稽征实务向采肯定的见解。该见解并经“司法院”大法官在其解释中予以肯定,认为“‘宪法’上租税法律主义尚无抵触”^[71]。这个问题,在有税法规定为其基础的情形,其实是实质课税原则之适用的问题。具体

(接上页)1项,在体系上产生其适用于第102条之三第2项(亦即限于第102条之二第1项)所定情形的意涵,亦不妥当。基于以上的分析,为消弭前述体系上的冲突或不协调,其最简单的修正为,将第102条之二第2项后段下述文字删除,使之成为:“营利事业于依前项规定办理申报前经解散或合并者,应于解散或合并日起四十五日内,填具申报书,就截至解散日或合并日止尚未加征百分之十营利事业所得税之未分配盈余,向该管稽征机关申报,并计算应加征之税额,于申报前自行缴纳。”盖营利事业于依第1项规定办理申报前纵经解散或合并,因为在解散后清算终结前,其权利能力视为不消灭,所以,就其程序,除报缴日期外,并无异于其他情形特别予以规定的必要。在合并的情形,其为消灭公司者,亦同;其为存续公司者,因公司尚存续,并无立即办理申报的必然需要。如认为有,那也只需要提前其自动报缴之期限至第102条之二第2项所规定者,即可。与解散或因合并而消灭的情形一样,另无特别程序之规定需要。

[71] “司法院”91.1.11.大法官释字第537号解释:“合法登记之工厂供直接生产使用之自有房屋,依‘中华民国’八十二年七月三十日修正公布施行之‘房屋税条例’第十五条第二项第二款规定,其房屋税有减半征收之租税优惠。同条例第七条复规定:‘纳税义务人应于房屋建造完成之日起三十日内,向当地主管稽征机关申报房(转下页)

言之为：先附以受法定期间限制之申报的对己义务，而后在纳税义务人未遵守时，即剥夺其适用较低税率的权益，是否符合比例原则？其限制显然不妥。

（四）法定证据

当“税捐法”就据以认定课税事实之证据方法，以法律或法规命令设下法定证据的规定，以正面表列，只肯认一定种类之证据方法的证据能力，或以负面表列，否认一定种类之证据方法的证据能力时，在个案可能产生不核实课征的结果。如其对于证据方法之证据能力的限制，并非为达到该限制之目的所必要，则其限制便违反比例原则。因其按证据方法之种类，承认与否认其证据能力，所以其差别待遇当违反比例原则，亦同时违反平等原则。

主观净额原则在个人综合所得净额之计算上的适用，首先有得列举扣除之项目及其限额之规范问题。当一定之项目，例如医药费，经规定为得列举扣除之项目后，再有基于稽征经济原则，而有证据方法之限制的问题。当有证据方法之限制，必须检讨，该限制规定之适用结果，是否不符比例原则、违反平等原则或量能课税原则。如有违反，其限制即属违宪。

“司法院”释字第 701 号解释：“‘中华民国’九十四年十二月二十八日修正公布之‘所得税法’第十七条第一项第二款第二目之 3 前段规定，‘……(二) 列举扣除额：……3. 医药……费：纳税义务人及其配偶或受扶养亲属之医药费……以付与公立医院、公务人员保险特约医院、劳工保险特约医疗院所，或经‘财政部’认定其会计纪录完备正确之医院者为限’（上开规定之‘公务人员保险特约医院、劳工保险特约医疗院所’，于九十七年十二月二十六日经修正公布为‘全民健康保险特约医疗院所’，规定意旨相同），就身心失能无力自理生活而须长期照护者（如失智症、植物人、极重度慢性精神病、因中风或其他重症长期卧病在床等）之医药费，亦以付与上开规定之医疗院所为限始得列举扣除，而对于付与其他合法医疗院所之医药费不得列举扣除，与‘宪法’第七条平等原则之意旨不符，在此范围内，系争规定应不予适用。”其理由为：“系争规定以上开医疗院所作为得否申报医药费列举扣除额之分类标准，旨在避免浮滥或沦为规避税负之工具；抑且，因全体纳税义务人之医药费支出，数量众多庞杂，而税捐稽征机关人力有限，逐一查证不易，为使税捐稽征机关正确掌握医药费用支出，考虑上开医疗院所健全会计制度具有公信力，有利税捐稽征机关之查核，而就医药费申报列举扣除额须以付与上开医疗院所者为限始准予减除（‘财政部’九十九年七月八日台财税字第○九九○○一八一二三○号函参照）。惟受长期照护者因医疗所生之费用，其性质属维持生存所必需之支出，于计算应税所得净额时应予以扣除，不应因其医疗费用付与上开医疗院所以外之其他合法医疗院所而有所差异。况是否属医药费支出，税捐稽征机关仍可基于职权予以审核，以免规避税负，不致增加过多行政稽征成本。故系争规定所为之差别待遇对避免浮

（接上页）屋现值及使用情形；其有增建、改建、变更使用或移转承典时亦同。”此因租税稽征程序，税捐稽征机关虽依职权调查原则而进行，惟有关课税要件事实，多发生于纳税义务人所得支配之范围，税捐稽征机关掌握困难，为贯彻公平合法课税之目的，因而课纳税义务人申报协力义务。‘财政部’七十一年九月九日台财税第三六七一二号函所称，‘依“房屋税条例”第七条之规定，纳税义务人所有之房屋如符合减免规定，应将符合减免之使用情形并检附有关证件（如工厂登记证等）向当地主管稽征机关申报，申报前已按营业用税率缴纳之房屋税，自不得依第十五条第二项第二款减半征收房屋税’，与上开法条规定意旨相符，于‘宪法’上租税法律主义尚无抵触。”按“房屋税条例”第 7 条虽然规定“纳税义务人应于房屋建造完成之日起三十日内检附有关文件，向当地主管稽征机关申报房屋税籍有关事项及使用情形；其有增建、改建、变更使用或移转、承典时，亦同”。但衡诸同条例第 15 条第 3 项规定：“依第一项第一款至第八款、第十款、第十一款及第二项规定减免房屋税者，应由纳税义务人于减免原因、事实发生之日起三十日内申报当地主管稽征机关调查核定之；逾期申报者，自申报日当月份起减免。”而第 16 条规定：“纳税义务人未依第七条规定之期限申报，因而发生漏税者，除责令补缴应纳税额外，并按所漏税额处以二倍以下罚款。”实有失公允。

滥或沦为规避税负达成之效果尚非显著,却对受长期照护者之生存权形成重大不利之影响,难谓合于‘宪法’保障受长期照护者生存权之意旨。是系争规定就受长期照护者之医药费,以付与上开医疗院所为限始得列举扣除,而对于付与其他合法医疗院所之医药费不得列举扣除,其差别待遇之手段与目的之达成间欠缺实质关联,与‘宪法’第七条平等原则之意旨不符,在此范围内,系争规定应不予适用。”

(五) 否认迟延申报之进项凭证

在加值型营业税之课征,依其建制之意旨本应以各营业人在其销售阶段之加值为其税基,而后适用该当税率计算其应纳营业税额。惟在制度之设计上,不采税基扣除法,而改采税额扣除法,从而在“营业税法”第15条第1项规定:“营业人当期销项税额,扣减进项税额后之余额,为当期应纳或溢付营业税额。”是故,在营业人之应纳营业税额的计算上,应容许营业人自其销项税额,扣减有合法凭证所载之进项税额,方始符合加值型营业税税制之建制意旨。然加值型营业税之现行稽征实务,否认营业人减除其迟延申报之进项凭证所载进项税额,自其销项税额减除。该实务见解并经“司法院”下引二号释宪解释肯认。“司法院”释字第660号解释:“‘财政部’‘中华民国’八十九年十月十九日台财税字第八九〇四五七二五四号函,就‘加值型及非加值型营业税法’施行细则第五十二条第二项第一款有关如何认定同法第五十一条第三款漏税额之规定,释示纳税人短报或漏报销售额,于经查获后始提出合法进项税额凭证者,稽征机关于计算其漏税额时不宜准其扣抵销项税额部分,符合该法第三十五条第一项、第四十三条第一项第四款及第五十一条第三款之立法意旨,与‘宪法’第十九条之租税法律主义尚无抵触。”释字第700号解释:“‘财政部’‘中华民国’八十九年十月十九日台财税第八九〇四五七二五四号函说明三,就同年六月七日修正发布之‘营业税法’施行细则第五十二条第二项第一款,有关如何认定八十四年八月二日修正公布,同年九月一日施行之‘营业税法’第五十一条第一款漏税额所为释示,符合该法第十五条第一项、第三十三条、第三十五条第一项、第四十三条第一项第三款及第五十一条第一款规定之立法意旨,与‘宪法’第十九条之租税法律主义尚无抵触。”

按依量能课税原则,在有相关之凭证时,税捐应依凭证认定课税事实,核实课征。在核课程序中,否认迟延申报之进项凭证,不但在实体上,与量能课税原则显不相符,而且在程序上,亦与职权调查主义之意旨冲突。盖依行政程序所当依循之职权调查主义,“行政机关就该管行政程序,应于当事人有利及不利之情形,一律注意”(“行政程序法”第9条),以发现实质之真实,恰如其分,认定相关之权利义务。该二号解释皆有引用到“营业税法”第43条第1项。该项规定:“营业人有左列情形之一者,主管稽征机关得依照查得之资料,核定其销售额及应纳税额并补征之:一、逾规定申报限期三十日,尚未申报销售额者。二、未设立账簿、账簿逾规定期限未记载且经通知补记载仍未记载、遗失账簿凭证、拒绝稽征机关调阅账簿凭证或于账簿为虚伪不实之记载者。三、未办妥营业登记,即行开始营业,或已申请歇业仍继续营业,而未依规定申报销售额者。四、短报、漏报销售额者。五、漏开统一发票或于统一发票上短开销售额者。六、经核定应使用统一发票而不使用者。”

该项规定,有第1项各款规定情形之一时,“主管稽征机关得依照查得之资料,核定其销售额及应纳税额并补征之”。在该规定中,仅规定“得依照查得之资料,核定其销售额及应纳税额”,并未提及“进货额”。主管稽征机关得否以此为依据,主张依法行政,仅得“依照查得之资料,核定其销售额及应纳税额”,不得并查有利于纳税义务人之“进货额”或“进项税额”,以自其“销售额”或“销项税额”减除。

核实课征为量能课税之基本原则。而进项税额之减除为加值型营业税之建制的基本原则。

不容许减除进项税额，即非仅对营业人之加值课征营业税。由此可见，该项规定违反加值型营业税在建制上，以加值为课征范围之基本原则。其次，其不调查实质真实，核实课征，在程序上，违反职权调查主义；在实体上，违反量能课税原则。

（六）否认销售凭证

“营业税法”第 15 条第 1 项规定：“营业人当期销项税额，扣减进项税额后之余额，为当期应纳或溢付营业税额。”依该项规定，进项税额是当期应纳或溢付营业税额计算上之减项，亦即属于消极要件。是故，纳税义务人就与证明进项税额有关之凭证负提出及举证之责任。与之相应，“营业税法”第 32 条规定，“营业人销售货物或劳务，应依本法营业人开立销售凭证时限表规定之时限，开立统一发票交付买受人……（第一项）。营业人对于应税货物或劳务之定价，应内含营业税（第二项）。营业人依第十四条规定计算之销项税额，买受人为营业人者，应与销售额于统一发票上分别载明之；买受人为非营业人者，应以定价开立统一发票（第三项）”。然就用来证明进项税额之凭证，因同法第 33 条规定，“营业人以进项税额扣抵销项税额者，应具有载明其名称、地址及统一编号之左列凭证：一、购买货物或劳务时，所取得载有营业税额之统一发票。二、有第三条第三项第一款规定视为销售货物，或同条第四项准用该条款规定视为销售劳务者，所自行开立载有营业税额之统一发票。三、其他经‘财政部’核定载有营业税额之凭证”。而发生执行法院因执行债权人之声请强制执行，拍卖具营业人身份之执行债务人应课营业税之目标时，其凭证如何开立，其买受人始得执为进项税额之扣抵凭证的问题。

由于财税机关与执行法院各据本位行事，税捐稽征机关之营业税债权在声请参与分配上遭遇困难。于是，税捐稽征机关转向执行债务人课征该强制拍卖之营业税款，并主张在征起前，“排除执行法院所出具已载明或另以拍卖笔录等文书为附件标示拍卖或变卖物种类与其拍定或承受价额之收据，得作为进项税额之凭证”，并发布如下函释及施行细则：“财政部”“中华民国”七十七年六月二十八日修正发布之修正“营业税法”实施注意事项（一〇〇年八月十一日废止）第 3 点第 4 项第 6 款：“营业人报缴营业税，以载有营业税额之进项凭证扣抵销项税额者，除本法施行细则第三十八条所规定者外，包括左列凭证：六、……法院……拍卖货物，由稽征机关填发之营业税缴款书第三联（扣抵联）。”（改列于一〇〇年六月二十二日修正发布之“加值型及非加值型营业税法施行细则”第 38 条第 1 项第 11 款：“……法院……拍卖或变卖货物，由稽征机关填发之营业税缴款书扣抵联。”一〇一年三月六日再度修正发布该条款，此部分相同）及 85. 10. 30. 台财税第 851921699 号函：“……二、法院拍卖或变卖之货物属应课征营业税者，稽征机关应于取得法院分配之营业税款后，就所分配税款填发‘法院拍卖或变卖货物营业税缴款书’，……如买受人属依‘营业税法’第四章第一节计算税额之营业人，其扣抵联应送交买受人作为进项凭证，据以申报扣抵销项税额。三、至未获分配之营业税款，……如已征起者，对买受人属依‘营业税法’第四章第一节计算税额之营业人，应通知其就所征起之税额项目申报扣抵销项税额。”

就上开函释及“营业税法施行细则”中之规定，“司法院”101. 12. 21. 释字第 706 号解释：“明定法院拍卖或变卖应税货物之买方营业人须以非卖方营业人之稽征机关所填发之营业税缴款书第三联（扣抵联）作为进项税额凭证，又附加以营业税款之收取或征起为稽征机关填发营业税缴款书之要件，排除执行法院所出具已载明或另以拍卖笔录等文书为附件标示拍卖或变卖物种类与其拍定或承受价额之收据，得作为进项税额之凭证，抵触‘营业税法’第三十二条第一项卖方营业人应于收取价金时就营业税之全额开立凭证，及第三十三条第三款‘财政部’系对卖方营业人开立凭证为核定，而非命以稽征机关开立之凭证为限之规定，使买方营业人不能依‘营业税法’第十五条第一项规定将其于该拍定或承受价额中受转嫁之进项税额，扣减其当期之销项税额，影响其于当期

应纳营业税额,而增加法律所无之租税义务,与租税法律主义不符,均应不予援用。相关机关应依本解释意旨尽速协商,并由‘财政部’就执行法院出具已载明或另以拍卖笔录等文书为附件标示拍卖或变卖物种类与其拍定或承受价额之收据,依‘营业税法’第三十三条第三款予以核定,作为买方营业人进项税额之凭证。”

在上开函释及“营业税法施行细则”之违宪解释案的审理中,为执行拍卖或变卖时营业税之扣缴,于100.11.23.已在“税捐稽征法”第6条增订第2、3项:“……法院、行政执行处执行拍卖或变卖货物应课征之营业税,优先于一切债权及抵押权(第二项)。经法院、行政执行处执行拍卖或交债权人承受之……房屋及货物,执行法院或行政执行处应于拍定或承受五日内,将拍定或承受价额通知当地主管税捐稽征机关,依法核课……营业税,并由执行法院或行政执行处代为扣缴(第三项)。”配合该二项之增订,于一〇一年三月六日并修正“营业税法施行细则”第47条第3项:“执行法院或行政执行机关执行拍卖或变卖货物,应于拍定或准许承受五日内,将拍定或承受价额通知当地主管稽征机关查复营业税之税额,并由执行法院、行政执行机关代为扣缴。”并增订第5项:“主管稽征机关应于取得执行法院、行政执行机关扣缴税额后,就该税款填发营业税缴款书向公库缴纳,并交付买受人或承受人作为列账及扣抵凭证。”但与该函释内容相同之“营业税法施行细则”第38条第1项第11款并未因已将营业税明文规定,由执行法院或行政执行处代为扣缴,而予修正,还是继续规定:“本法第四章第一节规定计算税额之营业人,依本法第三十五条规定,应检附之退抵税款及其他有关文件如下:……十一、海关拍卖或变卖货物填发之货物清单扣抵联;法院及行政执行机关拍卖或变卖货物,由稽征机关填发之营业税缴款书扣抵联。”

由执行法院的职能出发,在强制执行程序,含税捐稽征机关之各种债权人为其债权之受偿,应依“强制执行法”声请参与分配,不适合大刺刺地课执行法院以扣缴义务。盖执行法院不是执行债务人之清算人,其职务是依声请办理强制执行,只依“强制执行法”办事,依声请,分配执行所得之拍卖价金。以“税捐稽征法”或“营业税法施行细则”规定执行法院“应于拍定或准许承受五日内,将拍定或承受价额通知当地主管稽征机关查复营业税之税额”,而不是规定由执行法院“通知当地主管稽征机关向执行法院声请参与分配”,不尽妥当。

三、简化规定与实质课税原则之冲突

(一) 稽征程序之简化与核实课征

按纳税义务人之所得税的自动报缴,因尚无税捐稽征机关对该税捐案件做成课税处分,所以,稽征机关于接到结算申报书后,尚得派员调查,核定其所得额及应纳税额(“所得税法”第80条第1项)。此即关于所得税之自动申报的核定保留。由于所得税之自动申报案件数量庞大,在核课期间每件皆予审查核定,势所难能,所以,实务上稽征机关仅能抽样调查。为客观抽样,同条第2项规定“前项调查,稽征机关得视当地纳税义务人之多寡采分业抽样调查方法,核定各该业所得额之标准”。鉴于稽征机关在稽征作业上,究竟要按何标准抽样调查,或甚至锁定个案而为调查,皆属其固有职权,除有显然扰民之权利滥用情形外,并无不可。所以,该条第2项规定可谓只是一种信息之揭露的规定,并无规范上的拘束力。惟同条第3项进一步之下述规定,“纳税义务人申报之所得额如在前项规定标准以上,即以其原申报额为准,如不及前项规定标准者,应再个别调查核定之”,则容易引起误解。盖既然“纳税义务人申报之所得额如在前项规定标准以上,即以其原申报额为准”,则稽征机关是否已一般地对于符合该标准之通案舍弃其本来保留之核定权,便产生疑问。因之,“司法院”大法官曾因声请,而在释字第247号解释称:“‘所得税法’第八十条第三项之规定,文义上易滋

误解，应予检讨修正。”^[72]然自“司法院”大法官于七十八年十月二十七日做成该号解释迄今虽已快 24 年，然尚未见该项规定经检讨修正。由是可见，“司法院”之释宪解释的实效性亟待检讨。

（二）核实课征与推计课税

为降低税捐之稽征成本，税捐法常有一些简化税基或税额之计算方法的规定。其实践在个别案件往往会引起显然违反课税事实之实际情况的情事，从而背离实质课税原则及量能课税原则。这时纳税义务人如能证明实际情况如何，是否得主张依实际情况课税，以符合实质课税原则及量能课税原则？“司法院”大法官在其解释实务中虽有见于此，但对于主管机关仍仅提出“宜检讨改进”的要求。

在营业人因有免课营业税之股利所得的情形，由于为该所得之取得可能发生之进项税额显然较低，而特别凸显其不合理。^[73]该不合理之所以发生，乃因“兼营营业人营业税额计算办法”第 3 条第 1 项关于进项税额之不得扣抵比例的规定过度简单，在其但书仅规定“土地及各级政府发行之债券及依法应课征证券交易税之证券之销售额不列入计算”，而未将股利所得包括在内的结果。^[74]按

[72] “司法院”78.10.27. 大法官会议释字第 247 号解释：“稽征机关已依‘所得税法’第八十条第二项核定各该业所得标准者，纳税义务人申报之所得额，如在上项标准以上，依同条第三项规定，即以其原申报额为准，旨在简化稽征手续，期使征纳两便，并非谓纳税义务人申报额在标准以上者，即不负诚实申报之义务。故倘有匿报、短报或漏报等情事，仍得依‘所得税法’第一百零三条、第一百零四条、‘税捐稽征法’第二十一条及第三十条等规定，调查课税资料，予以补征或裁罚。‘财政部’发布之‘营利事业所得税结算申报书面审核案件抽查办法’、‘营利事业所得税结算申报查核准则’及‘中华民国’五十九年五月十八日台财税字第二三七九八号令即系为执行该等法律之规定而订定，就此而言，与‘宪法’尚无抵触。惟前述抽查办法第三条、第四条、查核准则第二条及上开令示，与‘所得税法’第八十条第三项之规定，文义上易滋误解，应予检讨修正。”

[73] “司法院”85.2.16. 大法官释字第 397 号解释：“‘财政部’‘中华民国’七十五年二月二十日台财税字第七五二一四三五号令发布之‘兼营营业人营业税额计算办法’系基于‘营业税法’第十九条第三项具体明确之授权而订定，并未逾越法律授权之目的及范围与租税法律主义并无抵触。又‘财政部’七十七年七月八日台财税字第七六一一五三九一九号函释称兼营投资业务之营业人于年度中取得之股利，应于年度结束时汇总列入当年度最后乙期免税销售额申报，并依‘兼营营业人营业税额计算办法’之规定，按当期或当年度进项税额不得扣抵销项税额之比例计算调整应纳税额，并同缴纳，仅释示兼营营业人股利所得如何适用上开办法计算其依法不得扣抵之进项税额，并未认股利收入系营业税之课税范围，符合‘营业税税法’意旨，与‘宪法’尚无违背。惟不得扣抵比例之计算，在租税实务上既有多种不同方法，‘财政部’虽于八十一年八月二十五日有所修正，为使租税益臻公平合理，主管机关仍宜检讨改进。”

[74] “最高行政法院”95.11.30. 九十五年度判字第 1974 号判决：“（二）……行为时‘兼营营业人营业税额计算办法’固经‘司法院’释字第 397 号解释系基于‘营业税法’第 19 条第 3 项具体明确之授权而订定，并未逾越法律授权之目的及范围，与租税法律主义并无抵触。惟其进项税额不得扣抵销项税额比例计算方式之合理性，在事物的本质上，仍具有推计课税之性质。而推计课税之合法性，乃属专业判断之合法性问题，‘行政法院’得对其为合法性之司法审查，其是否符合推计课税之法定要件？以及其推计课税之基准或方式是否合理？（三）行为时‘兼营营业人营业税额计算办法’第 3 条规定：‘本办法所称当期或当年度进项税额不得扣抵销项税额之比例（以下简称“不得扣抵比例”），系指各该期间免税销售净额及依第 4 章第 2 节规定计算税额部分之销售净额，占全部销售净额之比例。但土地及各级政府发行之债券及依法应课征证券交易税之证券之销售额不列入计算。前项销售净额，系指销售总额扣减销货退回或折让后之余额。’其立法意旨系基于配合原则，营业人之进项如系用于销售免税货物或劳务之销售额，以及按特种税额方式计算税额之销售额，其进项税额应不得扣抵按一般营业税额方式计算之销项税额，以避免用于销售免税（或特种税额计算税额）货物或劳务之营业税额发生实质的退税。但此进项税额不得扣抵比例计算方式，在事物的本质上，仍具有推计课税，推定兼营营业人进项税额之投入与其应税及免税之销售额间存在着相等之比例关系。基于实质课税原则及征纳公平原则，须维持着应有合理的投入与产出关系，避免不合理的关系。本件原处分核定补征营业税 7 883 719 元，固非无据，惟上诉人全年之免税收入（即股利收入）仅 1 242 000 元，原处分核定该免税收入应分摊之‘不得扣抵进项税额’高达 7 883 719 元，远超过该收入本身；且上诉人主张其全年之收入仅 1 275 745 元，而原处分核定补缴营业税高达 7 883 719 元相当于当年度全部营业收入之 6 倍之多，则本件进项税额不得扣抵比例计算方式是否仍存在着合理性？有待详为审究，应由征纳双方就此事项充分辩论，关系着原处分之合法性。”

依平等原则本有不同者应为不同处理的要求,“司法院”大法官当发现行政机关基于立法机关之授权而制订之法规命令有违平等原则时,如犹抱持法规命令之形式的合法,不予救济,这是舍实质,而就形式,与“司法院”违宪审查制度之目的在于管制违反实质正义之恶法的建制精神显然不符。

另在具体案件,究竟采核实课征或推计课税,税捐法如果规定由纳税义务人自己选择,这时有选择后之撤销及选择之时间效力范围的问题。按选择为形成权之行使,在选择生效后原则上不再得为撤销。但选择权之行使在申报中为之者,如该申报尚未确定,则纳税义务人应尚得撤回(“民法”第95条第1项后段参照)。例如关于扣除额,纳税义务人在个人综合所得税之申报,选择采标准扣除,而不采列举扣除者,在其申报未因经核定,或因经过核课期间,而确定前,应得撤回其选择,改采列举扣除。^[75]另其纵使选择列举扣除,嗣后如因列举扣除之项目经剔除,以致列举扣除之数额加总起来反而低于标准扣除额时,仍应以标准扣除额为其得扣除数额。关于选择之时间效力范围,例如“营业税法”第24条第2项规定:银行业、保险业、信托投资业就非专属本业之销售额部分,依前项规定;农产品批发市场之承销人、销售农产品之小规模营业人、小规模营业人、依法取得从事按摩资格之视觉功能障碍者经营,且全部由视觉功能障碍者提供按摩劳务之按摩业,及其他经“财政部”规定免于申报销售额之营业人,依第23条规定,申请依照本章第一节规定计算营业税额者,经核准后三年内不得申请变更。

(三) 费用数额及证据方法之限制

与推计课税类似者为,法规命令直接对于营利事业为取得营业收入可能支出之费用的数额或用以证明该数额之证据方法加以限制。例如关于外销佣金,查核准则第92条第5款第5目规定“在台以新台币支付国外佣金者,应在不超过出口货物价款百分之三范围内,取具国外代理商或代销商名义出具之收据为凭予以认定”。对于该规定,“司法院”大法官在释字第438号解释表示肯定。^[76]

(责任编辑:许多奇)

[75] “司法院”释字第615号解释:“‘所得税法施行细则’第二十五条第二项规定,纳税义务人选定适用标准扣除额者,于其结算申报案件经稽征机关核定应纳税额之后,不得要求变更适用列举扣除额,并未逾越九十年一月三日修正公布之‘所得税法’第十七条第一项第二款之规范目的;‘财政部’八十一年二月十一日台财税字第八〇一七九九七三及八十七年三月十九日台财税字第八七一九三四六〇六号函释,系就上开规定之适用原则,依法定职权而为阐释,并未增加该等规定所无之限制,均与‘宪法’第十九条租税法律原则无违。”

[76] “司法院”86.10.30.大法官释字第438号解释:“‘财政部’于‘中华民国’八十二年十二月三十日发布之营利事业所得税查核准则,系规定有关营利事业所得税结算申报之调查、审核等事项。该准则第九十二条第五款第五目规定‘在台以新台币支付国外佣金者,应在不超过出口货物价款百分之三范围内,取具国外代理商或代销商名义出具之收据为凭予以认定’,乃对于佣金之认定与举证方式等技术性、细节性事项加以规定,为简化稽征作业、避免国外佣金浮滥列报所必要,并未逾越所得税法等相关之规定,亦未加重人民税负,与‘宪法’第十五条、第十九条与第二十三条尚无抵触。对于在台湾地区以新台币支付国外佣金,与同准则第九十二条中其他规定之国外佣金,仅就认定标准为斟酌事实情况差异所为之不同规定,与‘宪法’第七条之平等原则亦无违背。”像该号解释所示情形,“司法院”大法官尽可表示,外销佣金之数额上的限制系为划一管理不易管理之外销佣金的不得已手段,但不宜表示不因此加重人民税负。盖纳税义务人之个别情况可能不同。查核准则统一规定之限额如果低于实际发生者,不能说因此加重人民税负。其次,限制费用之上限,宜以法律或经具体明确授权之法规命令定之。至于查核准则的机能应重在于查核真伪,而不在于限制实际发生之过高费用。请参考黄茂荣:《证明佣金支出之证据方法的限制规定》,载《税法总论》,台湾植根法学丛书编辑室2005年版,第663页以下。