

## 第1章 租稅的基本概念

### 重點一 基本概念

#### 一、租稅的意義

(一) 所謂「租稅」，亦稱稅捐。從經濟學的角度而觀，泛指任何一切由國家公權力<sup>1</sup>以單方面的力量，針對人民經濟活動的成果，強制收取的金錢給付<sup>2</sup>。

(二) 前開對於租稅意義的說明，揭示了幾項在考試上重要的租稅內涵：

1. 租稅的支付方式，以金錢給付（用貨幣支付）為原則，實物給付（用金錢以外之物支付）為例外。於我國的租稅法制度上，僅有二個例外允許納稅義務人以「實物給付」的情況<sup>3</sup>：

(1) 遺產及贈與稅法上，有關於實物抵繳的規定<sup>4</sup>：

在遺產及贈與關係中，為了避免納稅義務人在繼承遺產或受贈財產時，欠缺現金而無力負擔因而產生的納稅義務，因此，容許納稅義務人以境內「課稅標的物」或「易於變價及保管的實物」，作為繳納稅捐的內容，而不以貨幣給付作為遺贈稅的唯一繳納方式。

1 包含中央政府及地方政府所行使的公權力。

2 黃源浩，租稅法第2版，頁3。

3 黃源浩，租稅法第2版，頁35。

4 遺贈稅法§30IV前段規定，遺產稅或贈與稅的應納稅額在\$30萬元以上者，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。

## 1-2 第1章 租稅的基本概念

(2) 所得稅法中，以實物捐獻政府而計入列舉扣除額：

所得稅法§17I②有關列舉扣除額的規定，允許綜合所得稅的納稅義務人，對於教育、文化、慈善團體或政府的捐贈，得列報為列舉扣除額。

基於前述所得稅法的規定，我國的稅捐稽徵實務上，就有納稅義務人透過捐贈既成道路或公設保留地等實物予政府，再將捐贈物的價值計入列舉扣除額，從實際的結果來看，也算是一種以實物抵繳稅捐的方式<sup>5</sup>。

2. 租稅是以人民的經濟活動成果作為課徵對象（=租稅客體=課稅範圍）：

(1) 租稅以人民經濟活動成果作為租稅客體，其所衍生的重要問題是，要如何實踐租稅上的平等原則？

(2) 換句話說，國家要如何衡量各個納稅義務人應負擔的租稅數額（稅賦輕重），才能達到租稅公平（總不能讓筆者和我大郭董負擔相同的租稅吧QAQ）。

(3) 就此，學理上認為，針對所得稅及財產稅，均應依照量能課稅原則衡量每一個納稅義務人應負擔的稅賦輕重<sup>6</sup>。所謂量能課稅原則是指，國家應按照納稅義務人在經濟上的負擔能力，來決定租稅負擔的輕重<sup>7</sup>，即針對相同負擔能力的人，課徵相同的稅賦；針對不同負擔能力的人，課徵不同的稅賦。

(4) 簡單地說，「量能課稅」就是為了達成「租稅公平原則（租稅正義）」的一種方式：



5 黃源浩，租稅法第2版，頁36。

6 李惠宗，稅法方法論初版，頁23。

7 黃源浩，租稅法第2版，頁108。

(5) 為了落實**所得稅及財產稅**的量能課稅原則，所得稅及財產稅的稅額計算方式，會採用「**比例稅制或累進稅制**」。



**提綱挈領**

|                   | 所得稅                           | 財產稅        | 交易稅            | 消費稅                  |
|-------------------|-------------------------------|------------|----------------|----------------------|
| 稅目釋例              | 個人綜合所得稅<br>營利事業所得稅<br>土地增值稅   | 房屋稅<br>地價稅 | 證券交易稅          | 營業稅                  |
| 共同目的              | 作為財政收入來源<br>(稅捐是國家財政收入中的最大支柱) |            |                |                      |
| 特別目的 <sup>8</sup> | 平均財富、所得重分配                    |            | 資本市場<br>的政策考量  | 針對<br><b>消費能力</b> 課稅 |
| 納稅<br>義務人         | 所得人                           | 所有人        | 交易者            | 消費者                  |
| 課稅原則              | <b>量能課稅原則</b>                 |            | 避免破壞競爭<br>的中立性 | 有營業<br>即有課稅          |
| 課稅方式              | 累進稅率<br>或比例稅 <sup>9</sup>     |            | 比例稅            |                      |

【李惠宗，稅法方法論初版，頁23參照】

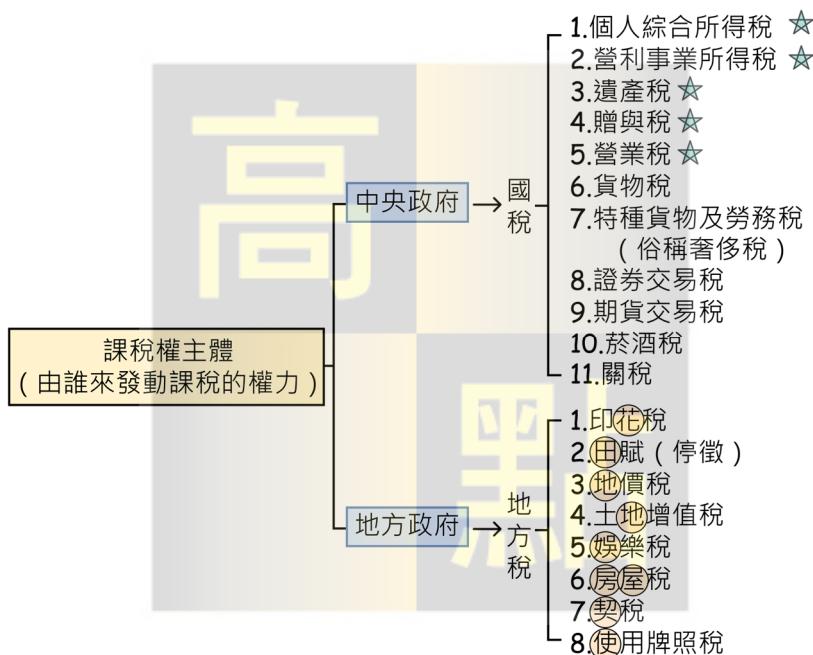
8 學理上認為，稅捐的徵收，必須要具備一定之特別目的（不可以單純為了創造國家財政收入而徵收稅捐）。

9 比例稅是指，將稅基（例如：所得）直接乘以固定稅率。

## 二、租稅的類型

### (一) 依照課稅權主體作為區分標準—國稅與地方稅

1. 國稅是由**中央政府**立法及發動徵收權力（課徵權）<sup>10</sup>，其收入主要是為了**支應中央政府的財政需要**。
2. 地方稅是由**地方政府**發動徵收權<sup>11</sup>（課徵權），其收入主要是為了**支應地方的財政需要**。



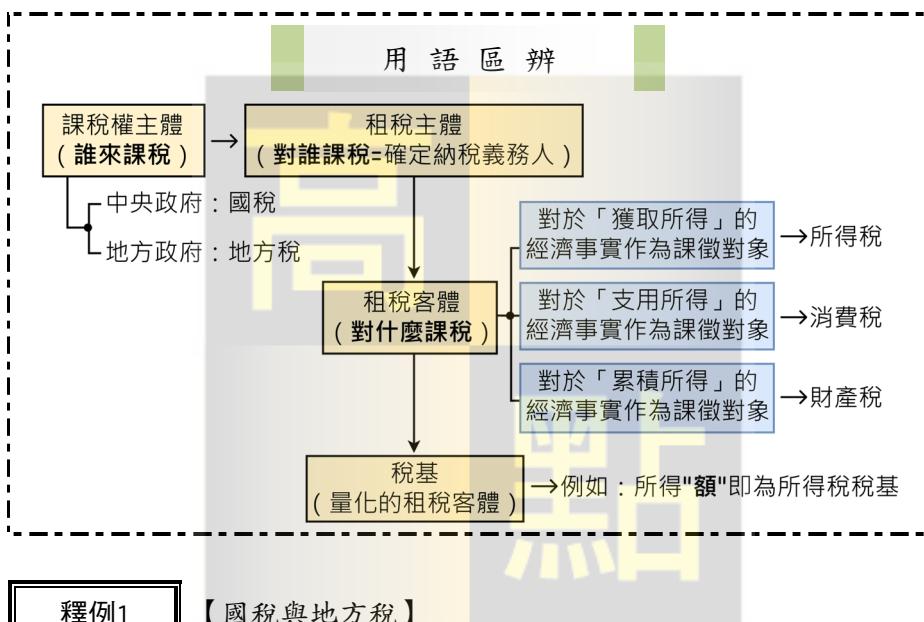
<sup>10</sup> 陳敏，稅法總論第2版，頁15。

<sup>11</sup> 地方稅未必是由地方政府立法，例如：土地增值稅及印花稅，均是由中央政府立法的「地方稅」。

### 筆者碎碎念

不知道讀者有沒有看過花田一路<sup>12</sup>（是一個國小三年級的花田弟弟）～有關於地方稅的記憶，本書於此提供下列口訣：

**花田地地娛房屋契使**（花田弟弟在房屋裡面氣死）



根據財政收支劃分法規定，稅課劃分為國稅、直轄市及縣（市）稅，下列何者為國稅？

- ①營業稅 ②使用牌照稅 ③娛樂稅 ④菸酒稅
- (A)①② (B)①④ (C)②③ (D)③④

(B) 【109原特四】

<sup>12</sup> 看過的應該都有點年紀了(◐‿◑)。

## 1-6 第1章 租稅的基本概念

### (二) 依照稅收的歸屬作為區分標準—獨分稅、共分稅、統籌分配稅

【關鍵條文：財政收支劃分法§§3、8III~IV、12II~V】

1. 在討論稅收的歸屬前，應先認識我國中央政府與地方團體的劃分：

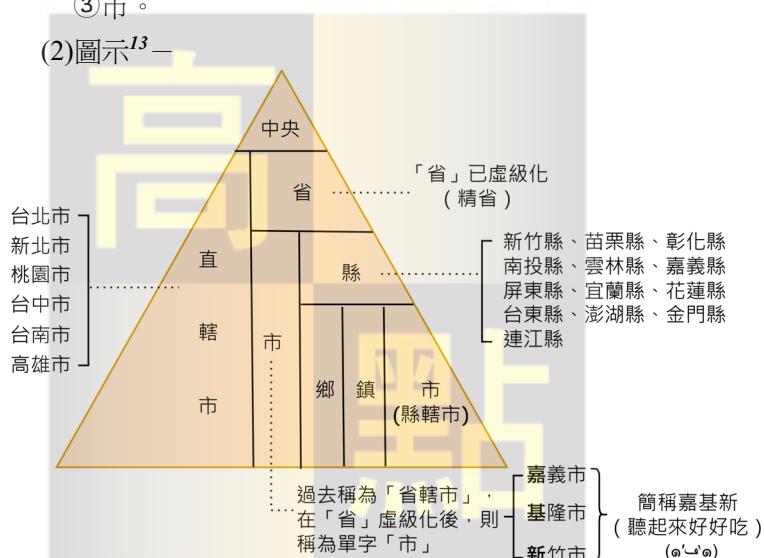
(1)我國在「省」虛級化後，地方團體區分為三個層級：

①直轄市。

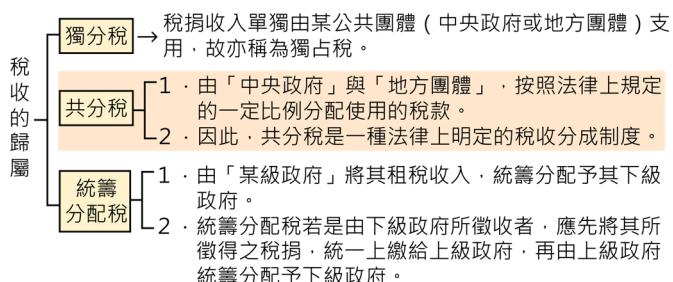
②縣（轄下再區分為鄉、鎮、市）。

③市。

(2)圖示<sup>13</sup>—



2. 獨分稅、共分稅及統籌分配稅的意義



13 改編自柯格鐘，稅捐基礎法第13講，頁2。

3. 分配比例（以下以所得稅、營業稅及遺贈稅為例，其餘稅目詳參本書第12章——稅捐稽徵法）

| 稅目              | 中央       |            | 地方        |         |           | 說明  |  |
|-----------------|----------|------------|-----------|---------|-----------|-----|--|
|                 | 歸屬<br>中央 | 中央<br>統籌分配 | 歸屬<br>直轄市 | 縣、市或鄉鎮市 |           |     |  |
|                 |          |            |           | 縣或市     | 縣統籌<br>分配 | 鄉鎮市 |  |
| 所得稅             | 89%      | 11%        |           |         |           |     | 總收入的11%，由中央統籌分配給地方（部分統籌分配）。                            |
| 營業稅             |          | 100%       |           |         |           |     | 總收入減除1.5%的稽徵經費及依法提撥的統一發票給獎獎金後的全部收入，由中央統籌分配給地方（全部統籌分配）。 |
| 遺產稅<br>及<br>贈與稅 | 50%      |            | 50%       |         |           |     | 在直轄市徵起的稅收，50%給該直轄市（共分稅 <sup>14</sup> ）。                |
|                 | 20%      |            |           | 80%     |           |     | 在市徵起的稅收，80%給該市（共分稅）。                                   |
|                 | 20%      |            |           |         |           | 80% | 在鄉（鎮、市）徵起的稅收，80%給該鄉鎮市（共分稅）。                            |

Note：「徵起」是在日常十分罕見的用語。所謂「徵起」是指國家對於已經屆至清償期的租稅債權，向納稅義務人徵收並取得稅款的意思<sup>15</sup>。

4. 前述按照「租稅收益權」對於租稅的分類，最大的區分實益在於<sup>16</sup>：

<sup>14</sup> 此處地方稅的共分稅是指，依法應依一定比例分配予徵起的鄉鎮市。

<sup>15</sup> 陳敏，稅法總論第2版，頁559。

<sup>16</sup> 黃茂榮等人合著，稅法各論第2版，頁6。

## 1-8 第1章 租稅的基本概念

- (1)「獨分稅及共分稅」均有法律明文規定，屬於各級政府（包含中央和地方）的自主性財源，此財源受到法律的保障；
- (2)反之，「統籌分配稅」最後的分配結果，尚須由「有統籌分配權」的上級政府依據其裁量權決定分配金額，下級政府受分配的稅收比例，並不受到法律的保障。

釋例2

【統籌分配稅】

依照113年底修法後的財政收支劃分法之規定，所得稅收總收入中央應提撥多少比率統籌分配至直轄市、縣（市）及鄉（鎮、市）？

- (A)10% (B)11% (C)50% (D)80%

(B) 【109地特五改編】

### 三、合法的節稅、脫法的避稅以及違法的逃稅

意 義

舉 例

合法的節稅

是指立法機關在立法政策上，明文規定要給予納稅義務人的節稅利益。

1. 蒐集生活必要單據，列報個人綜合所得稅的扣除額。  
2. 在贈與稅免稅額的範圍內，分年贈與。

脫法的避稅

利用形式上合法但是實質上是違反「稅法目的（只是違反目的，而非違法）」，所進行的迂迴安排。

於臨死前，將金錢轉為保單，利用保險給付免遺產稅的方式，來規避遺產稅。

最高行政法院

97年判字第81號判決參照

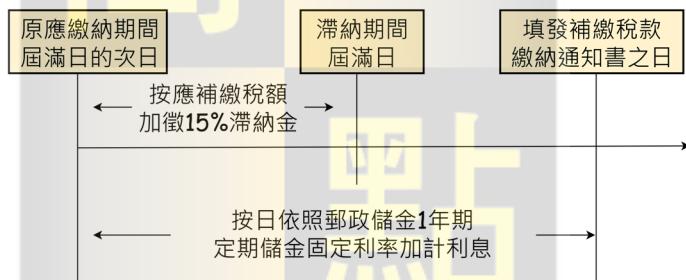
違法的逃稅

透過虛偽不實的記載或其他偽造或變造的手段，降低應納的租稅數額。

1. 向虛設的公司行號，購買發票，藉以主張營業費用。  
2. 無交易事實卻登入帳簿。  
3. 對於稅捐稽徵機關為隱匿或不實的申報。

Note :

- (1) 為了實踐租稅公平（租稅正義），脫法的避稅行為常被稽徵機關按照**實質課稅原則加以課稅，據以防杜租稅規避**<sup>17</sup>，而我國司法機關（最高行政法院）也支持此一作法。
- (2) 租稅規避的處理—
  - ①納稅者權利保護法（簡稱納保法）§7VII規定：
    - A.租稅規避的滯納金，應按照補繳稅款的15%計算之；
    - B.並自「該應補繳稅款」原應繳納期限屆滿的次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。
  - ②現行納保法§7VII的圖示—



- (3) 值得注意的是，雖然稽徵機關可以為了實踐租稅正義（租稅公平）而本於**實質課稅原則**對於脫法的避稅行為<sup>18</sup>按照經濟實質（經濟活動的真實面貌）加以課稅，但因為**納稅義務人並無任何「不法行為」存在（未抵觸法律明文）**，故多數學者認為，脫

<sup>17</sup> 以「實質課稅原則」來防杜租稅規避的法律明文規範，規定於納保法§7III，該條項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當（=規避課稅要件被滿足），以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息★★★」。

<sup>18</sup> 避稅行為只是「脫法」，而無「違法」。

法的避稅行為並無刑事處罰的空間<sup>19</sup>，因此，只能對其加徵「滯納金」及「利息」，而不能對其科處刑事罰。

### 深度研析—納保法§7VII評析

學者對於現行納保法§7VII有關「脫法的租稅規避行為」之處理，點出二大問題：

(一)滯納金應下修至10%：

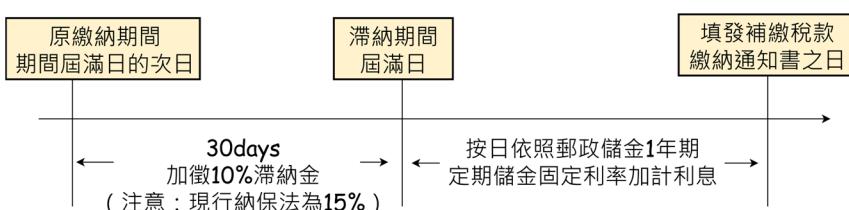
1.110年11月30日，立法院三讀通過修正稅捐稽徵法§20有關一般租稅滯納時的滯納金計算方式，由原本的每逾繳2日就加徵1%的滯納金，修正為每逾繳3日加徵1%的滯納金，逾30日未繳納者，移送強制執行。

2.換句話說，按照修正後的稅捐稽徵法§20所計算的一般稅款延遲繳納的滯納金上限為10%，而租稅規避行為的性質與延遲繳納稅款相似，故納保法§7VII有關租稅規避的滯納金規定應參酌稅捐稽徵法§20的規定一併修正。

(二)在原本稅款繳納期限屆滿日後的30日內，所加計的利息，顯然與「滯納金」重複計算

1.由現行納保法§7VII的圖示可見，在原稅款繳納期限屆滿日後的30日，既加徵15%的滯納金，又重複計算利息，應是我大中華民國立委諸公對於滯納利息的意義有所誤解。

2.租稅規避行為的滯納金及利息之計算，依學者見解，應修正如下，以免重複對於納稅義務人造成不利益負擔：



19 黃源浩，租稅法初版，頁142。