

國立政治大學法律學系在職專班  
碩士學位論文

論實質課稅原則之界線-

以土地交易所得課稅爭議為例

The Study on the Demarcation of  
Substance-Over-Form Principle-The Case of  
Dispute in Land Capital Gain

指導教授：王文杰 博士

研究生：黃協興 撰

中華民國一〇三年一月



# 目錄

<b>第一章</b>	<b>緒論</b> .....	<b>1</b>
第一節	研究動機與目的.....	1
第二節	研究問題.....	5
第三節	研究方法.....	7
第四節	研究架構.....	9
<b>第二章</b>	<b>租稅法律主義定位及其發展</b> .....	<b>11</b>
第一節	租稅法律主義之理論基礎.....	11
第二節	租稅法律主義之內涵.....	13
第三節	租稅法律主義於實務之解釋.....	21
<b>第三章</b>	<b>實質課稅原則之適用及其發展</b> .....	<b>69</b>
第一節	實質課稅原則之意義.....	69
第二節	實質課稅原則之定位及其適用類型.....	79
第三節	實質課稅原則於實務上之見解.....	89
<b>第四章</b>	<b>析論租稅法律主義與實質課稅原則之適用</b> .....	<b>101</b>
第一節	租稅法律主義與實質課稅原則之權衡.....	101
第二節	租稅法律主義與實質課稅原則之適用基準.....	105
<b>第五章</b>	<b>土地稅制之課徵及爭議</b> .....	<b>111</b>
第一節	我國土地改革與土地增值稅之沿革.....	111
第二節	土地交易所得課稅之性質.....	125
第三節	土地交易在所得課徵上之爭議.....	137
第四節	土地交易所得爭議評析.....	189
<b>第六章</b>	<b>結論與建議</b> .....	<b>219</b>
	<b>參考文獻</b> .....	<b>229</b>

## 圖目錄

圖 1-1 土地增值稅稅源結構-按移轉原因別 .....	4
圖 1-2 論文架構圖 .....	10

## 表目錄

表 5-1 土地增值稅之累進稅率（民國 43 年 8 月 15 日修正） .....	118
表 5-2 土地增值稅之累進稅率（民國 53 年 1 月 27 日修正） .....	120
表 5-3 土地增值稅之累進稅率（民國 57 年 1 月 26 日修正） .....	120
表 5-4 土地增值稅之累進稅率（民國 66 年 1 月 18 日修正） .....	122
表 5-5 台灣土地改革與土地增值稅之沿革 .....	124
表 5-6 土地交易所得稅與土地增值稅比較表 .....	127
表 5-7 各國土地交易所得課稅制度之比較 .....	135
表 5-8 所得稅法第 4 條第 16 款之沿革 .....	139
表 5-9 土地交易於公司法上所衍生之稅務訴訟 .....	143
表 5-10 林長勳等八人合資購地與建商合建分售案行政判決彙整表 ..	151
表 5-11 江支演等三人合資購地與建商合建分售案行政判決彙整表 ..	166
表 5-12 關於土地交易所得之解釋函令彙整表 .....	189
表 5-13 財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函課稅分析 ..	193
表 5-14 財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函課稅分析 ..	195
表 5-15 財政部 91 年 3 月 13 日台財稅第 0900454904 號函課稅分析 ..	196
表 5-16 個人提供土地合建是否辦理營業登記彙整表 .....	197
表 6-1 本研究建議修改所得稅額基本條例之具體內容 .....	224
表 6-2 本研究建議修改商業會計法之具體內容 .....	226

## 謝辭

本論文得以完成，首先感謝指導教授王文杰博士，恩師在教學與研究兩忙情形下，仍不厭其煩的悉心指導、督促論文完成，師恩浩蕩，永懷在心。此外，郭土木博士及徐崑明博士在百忙之餘，撥冗指導論文的完成，於口試時提出許多寶貴意見，對於論文細心斧正，字字斟酌，令我受益良多，銘感五內。本系所諸位教授學養俱是一流，在學期間傳道、授業、解惑均讓人備感溫馨，在此一併致上最深也最誠摯的敬意及謝忱。

回顧執業會計師二十餘年生涯，稅務訴訟領域一直是工作重點，惟欠缺有系統、有脈絡的法學根基，有幸進入政大法學院碩士在職班進修得以一窺堂奧，進修期間沈志成律師的鼓勵、本所陳世洋會計師的相互砥礪切磋、黃仁德教授的關懷、許春安局長的指導，均於此致上感謝之意。

感謝所內的同事們，在實務問題的反覆切磋，激盪出新的火花及新的觀點，彼此的關懷在工作上有了更多的交集；感謝助我成長的客戶們，沒有提問亦不會有熱忱去探索法律這塊領域。

最後感謝內人無時無刻的支持、孩子們天真燦爛的笑容相伴，沒有他們的支持，不會有動力去完成學業。

黃協興 敬謝

2014年1月

## 摘 要

憲法第 19 條規定：「人民有依法納稅之義務」，明示租稅法律主義應以法律明訂，針對未規定之租稅項目，原則上不得比照、援引或類推適用其他法令之規定，租稅法律主義成為稅法之基本重要原則。隨著經濟水平的提升，個人與企業租稅負擔增加幅度急速上升，錯綜複雜之交易型態層出不窮，納稅義務人往往透過規避稅捐，使其獲得租稅優惠之條件或達到免除租稅負擔之目的。為確保租稅公平，民國 98 年 5 月 13 日修正公布稅捐稽徵法第 12 條之 1，明訂課稅事實認定之原則，其認定之構成要件應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，然其適用範圍亦未明確，對於納稅義務人之侵害自然無所規範。其中與人民息息相關之稅捐法體系當中尤以土地交易爭議之衝突甚為明顯。

本研究以租稅法律主義及實質課稅原則為主軸，輔以探討土地改革之歷史發展及土地交易所得本身性質，並以相關稅務行政救濟案例，針對不同判決見解進行分析及常見爭議，發現其爭議在於當前土地增值稅之規定與漲價歸公之理念無法並駕齊驅，尤其公告現值與真正出售之價值相去甚遠，導致「窮者欲窮、富者欲富」。探討其精神核心，無論是憲法、土地增值稅、實質課稅原則，無非達到租稅公平原則，依此核心思考，本研究試圖針對憲法與法律兩層面提出建議解

決方案以貫徹租稅公平原則：

1. 憲法層次：將土地增值稅予以廢除，改徵土地交易所得稅。

2. 法律層次：

(1) 將土地交易所得納入「最低稅負制」，修正所得稅額

基本條例第 12 條。

(2) 改採實價課稅並增訂商業會計法第 42-1 條，將處分

土地資產之溢價收入納入資本公積，恢復其資本公積

增減資免稅之規定。

**關鍵詞：**租稅法律主義、實質課稅原則、土地交易所得、土地增值稅。

## Abstract

Article 19 of the Constitution provides that the people shall have the duty of paying taxes in accordance with law. This means that when the State imposes a tax or provides a preferential tax deduction or exemption treatment for its people, this must be based on laws or regulations clearly authorized by law, prescribing the constituent conditions of the tax such as the subject, subject matter, tax base, tax rates, methods of payment and period of payment. The interpretation of relevant laws by the competent authority within its competence shall abide by the principles of the Constitution and the meaning and purpose of the relevant laws, and comply with the general rules of legal interpretation. Any interpretation that exceeds the bounds of legal interpretation of law and that creates tax duties not provided for under the law is not permitted by the Principle of Statutory Taxpaying under Article 19 of the Constitution. With the rapid economy, the taxpayers pursue the profit maximization by means of tax avoidance. To maintain the tax equity, the officials decided to amend the “Tax Levy Act” to provide clear definition for “Substance-Over-Form Principle”, and then the newly-added Article 12-1 of Tax Levy Act was published on 13th May 2009. However, it has not embodied in “Substance-Over-Form Principle”, so that the conflicts are still obvious in tax system, especially in Land Capital Gain.

The study focuses on conflict between the Principle of Statutory Taxpaying and Substance-Over-Form Principle, with the investigation of historical development and nature of taxation in Land Capital Gain. Besides, the administrative remedy should take into consideration in practice under the study. The regulation in Land Value Increment Tax currently is not put in range with land appreciation belong to the public, especially in Current Land Value. To understand the legislative purposes, we can find the “tax equality” is the top priority between constitution and regulation. The following are suggestions we provide:

1. Constitution:

Abolish the Land Value Increment Tax and promulgate Land Capital Gain Tax.

2. Regulation:

- (1) The Alternative Minimum Tax (AMT) includes the land capital gain, with amendment article 12 in AMT.
- (2) Additional Paid-In Capital contains the land capital gain and amend the article 42-1 of commercial account law ,with real-estate tax policy based on actual market price. Simuntaneously, capital increase and decrease out of capital reverse exempted from income tax.

**Keywords :** Principle of Statutory Taxpaying 、 Substance-Over-Form Principle 、 Land Capital Gain 、 Land Value Increment Tax.



# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機與目的

憲法藉由基本權及法治國原理保障私有經濟體制，透過稅收符合國家財政需求，因此納稅義務成為私有財產及自由經濟體制下之代價。近年來，租稅收入已成為政府公共支出最重要的財務來源，由於課稅本質上為國家為了支應支出而對人民的財產權產生侵害，故憲法第 19 條規定：「人民有依法納稅之義務」，明示租稅法律主義應以法律明訂，針對未規定之租稅項目，原則上不得比照、援引或類推適用其他法令之規定，更遑論以行政命令做成規定而增加本無之限制，故租稅法律主義成為稅法之基本重要原則。

隨著經濟水平的提升，個人與企業租稅負擔增加幅度急速上升，遂透過錯綜複雜之方式，規避稅捐之繳納，使其獲得租稅優惠之條件或達到免除租稅負擔之目的。為了確保國家之租稅收入及維護租稅公平，達到租稅分擔的正當性，民國 86 年 1 月 17 日司法官大法官會議解釋釋字第 420 號解釋文中明確指出：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神；依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」遂使實質課稅原則成為稽徵機關的尚方寶劍，引發雙方爭議不斷。民國 78 年黃任中案皇龍投資

公司大股東黃任中出售遠東航空公司股票，透過成立紙上公司購買其持股而取得出售股票收入，本應依照所得稅法第 4 條之 1 規定證券交易所得停徵而免繳綜合所得稅，然因國稅局依照「實質課稅原則」調整核課為營利所得，不僅無法達到節稅之效果，更課以五億餘元之漏稅罰，爾後雖提起行政救濟程序均敗訴<sup>1</sup>。民國 83 年林長勳等八人集資合夥購買土地後，將其出售予建商，土地交易所得本應按照所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，免納所得稅，然稽徵機關將土地交易所得認列為合夥人當年度營利所得，課予補徵稅額二百萬餘元。諸如此類的稅務訴訟案件層出不窮，而使得人民稅捐負擔之依據難以界定，嚴重違反「法律安定性」原則。民國 98 年 5 月 13 日新修正公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 條文中，明訂課稅事實認定之原則，其認定之構成要件應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，而稅捐稽徵機關亦需就事實負有舉證責任，此次修改條文將歷年來多號大法官解釋之實質課稅原則予以明文化，然其適用範圍亦未可見，對於納稅義務人之侵害自然無所規範。

在稅捐法體系當中，以「所得稅法」與人民之間息息相關，而土地更是維持基本生活中之要素，然土地交易卻實有爭議。根據國父孫中山先生對土地增值有「漲價歸公」之規定時，而使得土地增值僅課

---

<sup>1</sup> 台北高等行政法院 91 訴字第 2254 號判決敗訴後，於民國 94 年 1 月 20 日以 94 年判字第 71 號判決上訴駁回。

徵土地增值稅，為避免重複課稅現象發生，故於所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定個人及營利事業出售土地免納所得稅。若營利事業之盈餘分配予個人股東，該個人股東需繳納綜合所得稅；反之，若營利事業之盈餘不予分配，須就未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅。

時至今日，實務上建設公司往往透過個人名義購地後，再與公司利用合建分售、分成或分屋的方式，規避公司分配盈餘給個人股東所應課徵之綜合所得稅或應課徵之未分配盈餘；個人亦以營利為目的經常買進土地，藉由與建設公司合建以規避營利事業盈餘原應歸屬於個人營利所得課徵綜合所得稅之問題。稽徵機關依照稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅原則，認定為「營利事業之所得」，並歸屬於營利事業之盈餘或個人營利所得。綜觀民國 101 年土地交易以買賣為最大宗（詳圖 1-1）<sup>2</sup>且土地為人民生活所不可獲缺之因素，卻因「資源有限、慾望無窮」的情況下，土地需求在人口增長下與日遽增，地價亦隨之高漲，因此土地更成為人們競相爭取的財產，然而土地交易之爭議卻時有可聞。故本研究試圖以土地交易所得課稅爭議為例，擬以研究實質課稅原則之適法性及其界定範圍，作為日後修法參考之方向。

---

<sup>2</sup> 楊子江，土地增值稅結構變動與趨勢，當代財政，第 17 期，2012 年 5 月，頁 62-68。

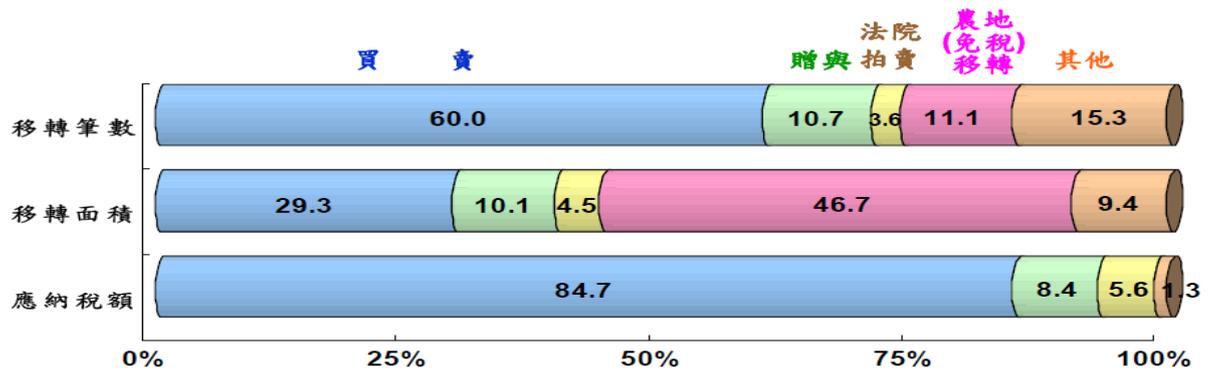


圖 1-1 土地增值稅稅源結構-按移轉原因別



## 第二節 研究問題

民國 98 年 5 月 13 日新修正公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 條文，將實質課稅原則明文規範於法條後，造成稅捐稽徵常使用實質課稅原則認定納稅義務人應繳納稅額，納稅義務人所做租稅規劃不僅無法達到預期之節稅效果，更需補繳稅款及其漏稅罰，而造成徵納雙方之間訴訟不斷。本研究透過以個人出售之土地交易所得為例，探討土地交易交易所得之歷史發展及其性質，是否應按照稽徵機關所認定之「營利所得」或「其他所得」？還是應將其列入免稅所得？其法源依據是否合宜及其界線應如何劃分？如何找出既可維護納稅義務人之基本權益又能符合租稅公平之真諦之具體方案，為本研究所欲研究之議題。



### 第三節 研究方法

本文主要以我國稅務案件中關於土地交易所得作為研究對象，先從理論探討租稅法律主義與實質課稅原則之意義、內涵及其適用類型，進而蒐集司法院大法官解釋探討其實務對兩大原則之解釋。面對租稅法律主義與實質課稅原則之衝突，雖有租稅法律主義優先說、實質課稅原則優先說及折衷說，在眾說紛紜的情況下，本研究擬以透過回歸法律本質，以邏輯分析的方法探求兩者所欲追求之精神。此外，並透過個案研究法，著重「出售土地交易所得」為對象，先將台灣土地改革之歷史發展及其所得性質加以探究後，因土地交易所得按照國父孫中山先生遺教精神：「平均地權」、「漲價歸公」，而課以土地增值稅。為避免重複課稅，在所得稅法第4條第1項第16款即明文規定：「個人及營利事業出售土地免稅」。若為營利事業，因公司階段免徵納所得稅，當公司盈餘分配予個人股東時歸類為「營利所得」而需繳納綜合所得稅；若為個人，則無須再繳納任何稅負，造成稅捐稽徵機關往往透過實質課稅原則之尚方寶劍，將個人出售土地列為「應稅所得」而得以課稅，更凸顯租稅法律主義與實質課稅原則之衝突性。本研究透過分析訴訟案例，做一歸納整理得出爭議類型，給予適當解決現行制度下關於土地交易所產生之租稅法律主義與實質課稅原則產生之具體權衡方案。

本研究主要以比較法、文獻分析法將稅法相關文獻、期刊、論文、判決及其相關解釋函令，以敘述方式表達，亦將個案比較法納入本研究當中，使其將理論與實務加以結合，有利邏輯思維方式以期獲得具體而實用之結論。



## 第四節 研究架構

本研究共分六章，各章節之內容分述如下：

### 第一章 緒論

說明研究動機與目的、研究問題、研究方法及研究架構。

### 第二章 租稅法律主義理論發展及定位

探討租稅法律主義之定義、內容適用範圍及其定位，同時輔以學說上見解與大法官會議解釋對於租稅法律主義之見解。

### 第三章 實質課稅原則發展及適用

探討實質課稅原則之定義、要件及其發展，同時輔以學說上見解與大法官會議解釋對於實質課稅原則之見解和實務上運用實質課稅原則之差異。

### 第四章 析論租稅法律主義與實質課稅原則之權衡

透過探討法律本質及其解釋方法，瞭解租稅法律主義與實質課稅原則之衝突與一致性，以求兩大原則之主要真諦。

### 第五章 土地稅制之歷程及其爭議

透過探討土地稅制之發展變遷、土地交易所得之性質及其實務上常見爭議案例，瞭解租稅法律主義與實質課稅原則之衝突，站在

納稅義務人的角度及稽徵機關的角度分別剖析其觀點差異及站在兩大原則所欲追求之「租稅公平」角度下，評析爭議及其適法性。

## 第六章 結論與建議

針對土地交易所爭提出具體改善方案，以消弭實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。



圖 1-2 論文架構圖

## 第二章 租稅法律主義定位及其發展

### 第一節 租稅法律主義之理論基礎

租稅法律主義又稱租稅法定主義<sup>3</sup>，最早可追溯至 1215 年英國大憲章（Magna Carta）第 12 條規定。當時君王或封建領主橫征暴斂，常為戰爭、購置私有財產、為長子成為武士、為女兒出嫁等理由課稅，大憲章第 12 條即確認「禁止不承諾課稅原則」<sup>4</sup>，確立租稅課徵需經國會同意，以國會通過之法律作為課徵依據，此後國家課徵租稅權之界線多以租稅法律主義為其內容，其課稅權受憲法秩序規範的國家所要求<sup>5</sup>。租稅法律主義之主要意義：稅負之課徵，必須透過法律之訂定，如無法律之根據，國家不得行使課徵稅負之權力，人民亦無納稅之義務<sup>6</sup>。我國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，即明示非依法律，國家不得以命令或其他方式使人民負有繳納租稅之義務，顯示租稅法律主義之意旨<sup>7</sup>；憲法第 170 條規定：「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」；中央法規標準法第 5 條規定：「左列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。」

<sup>3</sup> 本文稱租稅法律主義，主義係以司法院大法官解釋文多以租稅法律主義稱之，惟大法官釋字第 361、458、460、519 及 565 號解釋稱為「租稅法定主義」，參林子傑，論租稅法律主義之精神-以相關大法官解釋為中心，《判解研究彙編（九）》，財團法人李模務實法學基金會出版，2005 年 12 月，初版，頁 148。

<sup>4</sup> 林子傑，論租稅法律主義之精神-以相關大法官解釋為核心，財稅研究，第 37 卷第 4 期，2005 年 7 月，頁 168。

<sup>5</sup> 黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，頁 44。

<sup>6</sup> 張雲鵬，《現代稅務法規》，曉園出版社，1993 年 1 月 1 日，頁 15。

<sup>7</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2010 年 9 月，6 版，頁 559-560。

二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者。」，中央法規標準法第 6 條規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」均顯示「無法律無稅」之概念，換言之，人民應當透過人民代表之議會決定所需負擔之稅捐，而行政權與司法權僅是法律上的執行與監督<sup>8</sup>；至於法治國家原則，防止國家對於人民的經濟生活恣意干涉，藉此剝奪人民之財產，賦予人民法安定性與預測可能性，乃要求稅捐的核課與徵收，應基於法律而為之<sup>9</sup>，不得以命令取代法律或作出違背法律之規定，此為「法律保留原則」在稅法上之具體表現<sup>10</sup>，司法院大法官釋字第 217 號、第 367 號及第 385 解釋均有明文規定。

<sup>8</sup> 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱侖出版社，2008 年 9 月，初版，頁 23。

<sup>9</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2010 年 9 月，6 版，頁 38。

<sup>10</sup> 羅瑞玉，租稅法律主義與實質課稅原則之個案研究，中原大學會計研究所碩士論文，2005 年 7 月，頁 9。

## 第二節 租稅法律主義之內涵

### 一、租稅法律主義之內容

由於我國憲法並無類似日本憲法第 84 條實質意義租稅法律主義原則之規定，僅有仿照日本憲法第 30 條形式意義租稅法律主義規定於我國憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」，因此，對於實體意義內涵的部分，僅能透過司法院大法官解釋來補充<sup>11</sup>。

目前我國學說對租稅法律主義之見解基於租稅法律主義的安定性及預測可能性，分為以下四點：課稅要件法定原則、課稅要件明確原則、合法性原則、手續保障原則<sup>12</sup>，茲將分述如下：

#### 1. 課稅要件法定原則

課稅要件法定原則係源自於刑法中之「罪刑法定主義」，罪刑法定主義用來限制國家介入人民的人身權，秉持著「無法律、無罪刑；無法律，無處罰」之原則<sup>13</sup>；而課稅要件法定主義，則是因課稅侵犯到人民的財產權，為了避免國家濫權課稅，需課稅要件經過法律授權，稽徵機關方得行使課稅權，此及課稅要件法定原則，亦稱課稅構成要件合致性原則。倘若無法律授權而逕自訂定行政命令，即違反課稅要件法定主義而不生任何效力，此為法

<sup>11</sup> 劉豐玲，實質課稅原則之探討，世新大學法學院碩士論文，2011 年 7 月，頁 50-51。

<sup>12</sup> 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，國家圖書館出版品，2010 年 8 月，3 版，頁 64-65。

<sup>13</sup> 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱倫出版社，2008 年 9 月，初版，頁 26-27。

律優先原則。

就稅捐立法而言，有關稅捐之課徵規定，國會亦得委任行政機關以行政命令定之。稅法上因囿於技術及時效之考量，往往需授權由行政機關另行訂定行政辦法、施行細則或內部作業準則，但基於課稅要件法定主義之意旨，其行政機關自行頒佈之法令，應僅限於具體性、個別性之委任，不應允許一般性、不具體且空泛之委任。釋字第 367 號解釋理由書<sup>14</sup>即說明：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負有繳納義務或減免繳納之義務，舉凡應以法律明訂之租稅項目，自不得以命令做不同之規定，否則及違反租稅法律主義。」「有關人民自由權利之限制應以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第 23 條定有明文，但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發佈命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人之自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。」

由此可知，課稅要件及免稅要件為「應以法律明訂之租稅項目」。

## 2. 課稅要件明確原則

課稅要件明確原則是指一切創設稅捐義務的法律規定，則稅

<sup>14</sup> 解釋文與理由書引自司法院法學資料檢索系統 <http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt>。

捐的具體內容、租稅標的、稅制目的及課徵範圍必須確定，而使納稅義務人可以預見租稅負擔並加以計算之可能性<sup>15</sup>，稅捐稽徵機關亦能客觀適用，此為課稅要件明確原則。然而稅法涉及時效性與技術性，需考量個案狀況有關租稅之法律，故僅能以不確定概念規範，再透過行政裁量權在合理且必要的範圍內適用，尚無違反課稅要件明確主義<sup>16</sup>。

德國 Papier 教授認為憲法之規範與現實之間已產生割裂，與稅法間之適用違反其明確性的程度更為嚴重<sup>17</sup>。主因在於納稅義務人對於納稅多為一知半解，且課稅要件經常使用抽象概念，必須透過法律解釋、稅法解釋與事實認定而使得稅法適用中符合憲法明確性的要求漸行漸遠，因此，「不確定法律概念」在法治國家原則不禁止<sup>18</sup>，而其界線為納稅義務人是否能預見可能之納稅負擔，若意義過於抽象、不確定而產生不易依照稅法解釋方法做成解釋，不僅將使課稅要件明確原則失去意義，甚而將會導致公權力遭濫用的情況發生。

### 3. 合法性原則

<sup>15</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012年7月，7版，頁46-47。

<sup>16</sup> 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱倫出版社，2008年9月，初版，頁28-29。

<sup>17</sup> 葛克昌，《所得稅與憲法》，翰蘆圖書出版有限公司，2009年2月，3版，頁259。

<sup>18</sup> 廖本吉，由租稅法律主義及實質課稅主義論我國房屋稅判決案例，逢甲大學財稅研究所碩士論文，2009年6月，頁7。

租稅法具有強制性，因此凡只要課稅要件成立，稅捐稽徵機關必須依法向人民徵收，不得減免其租稅或不予徵收<sup>19</sup>，亦無延緩租稅徵收期限之權力，此即合法性原則。稅捐稽徵機關必須依照法律規定徵收應課徵的稅額，不得擅自對納稅義務人減免或延緩徵收，亦不能與納稅義務人私下和解或協定，若稅法未明確規定者，對納稅義務人延緩徵收或實施租稅減免，均屬違法。但若為減少爭議，僅就課稅事實之認定而據此核定課稅，則屬適用租稅法律合法性之結果，而非稽徵機關予以讓步而有不法之行為，亦無違背租稅合法性之原則。因此，合法性原則規範稅捐稽徵機關對於租稅課徵要件有其課徵義務，且課徵內容需依照法律規定，不得任意創設或減免，避免侵害租稅公平與租稅法定原則<sup>20</sup>。

#### 4. 手續保障原則

程序徵收程序與租稅行政救濟，應以法律規定其程序，自申報、登記、調查、核定、繳納，乃至處罰與爭訟，均有公正之程序予以保障，即為手續之保障原則<sup>21</sup>，又稱租稅稽徵程序原則或正當法律程序原則<sup>22</sup>。透過制訂稅捐稽徵法，稅捐機關依據規定向人

<sup>19</sup> 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，國家圖書館出版品，2010年8月，3版，頁67。

<sup>20</sup> 林自強，論租稅法定主義與實質課稅原則之衡平，國立中政大學法律研究所論文，2004年6月，頁54。

<sup>21</sup> 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱倫出版社，2008年9月，初版，頁30-31。

<sup>22</sup> 張德進，《租稅法與實例解說》，元照出版公司，2007年7月，6版，頁17。

民課稅或限制人民自由<sup>23</sup>。像是透過制訂稅捐稽徵法第 24 條，禁止納稅義務人財產移轉或設定權利、限制營利事業為減資或註銷之登記、聲請假扣押及限制出境以確保稅捐之徵收，不受非法侵害，使稅捐得以保全。故透過法律具體明文規定，徵納雙方均能按規定程序依法納稅、依法徵稅。

## 二、租稅法律主義之作用<sup>24</sup>

基於租稅法律主義合法課稅之要求後，產生下列作用：

### 1. 不允許選擇權

基於課稅合法性原則，構成要件及法律效果均需透過法律產生，若徵納雙方彼此能夠選擇課稅或納稅，將會造成量能課稅之負擔有所失衡，也違反課稅法合法性原則之要求；若立法者基於財政收入之目的或稅務行政之考量，給予納稅義務人多項法律效果選擇，始為例外。若由徵納雙方各自選擇法律效果，因有其選擇權，本質上為租稅平等原則之扭曲。

按照營業稅法第 23 條規定：「農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人、依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供

<sup>23</sup> 劉豐玲，實質課稅原則之探討，世新大學法學院碩士論文，2011 年 7 月，頁 57-58。

<sup>24</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012 年 7 月，7 版，頁 48-51。

按摩勞務之按摩業，及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，除申請按本章第一節規定計算營業稅額並依第 35 條規定申報繳納者外，就主管稽徵機關查定之銷售額按第 13 條規定之稅率計算營業稅額。」從此法條可知，小規模營業人可選擇查定課徵，亦可選擇一般稅額計算方式繳納營業稅，即為立法者對於數個法律效果可由納稅義務人選擇之例。

## 2. 不允許稅捐協議

稅法原則上不承認公法之契約，尤以徵納雙方自行和解為稅法所不許，而為無效。由於納稅主體為法律明文規定，契約當事人不得任意變更，即便在私法上基於契約自由原則，約定土地增值稅由買方負擔，但依照土地稅法第 5 條規定其納稅義務人若有償移轉者，為原所有權人，故稽徵機關認定之納稅義務人仍為賣方之土地所有權人。

稽徵機關有時基於事實認定之困難性、稽徵人力不足、稽徵成本過於龐大而對稅捐協議有其例外之規定，主要可以分成下列兩個情況<sup>25</sup>：

### (1) 推計課稅的採行

<sup>25</sup> 莊義雄，〈我國實質課稅原則析論〉，凱倫出版社，2008 年 9 月，初版，頁 32-33。

若稽徵機關因事實認定的困難性及稽徵人力無法負荷的情況下，允許徵納雙方進行和解，透過推計方法加以估計，雖具有客觀性與真實性卻未必與本質一致<sup>26</sup>。

## (2) 行政契約與協談

根據行政程序法第 136 條規定：「行政機關對於行政處分所依據之事實或法律關係，經依職權調查仍不能確定者，為有效達成行政目的，並解決爭執，得與人民和解，締結行政契約，以代替行政處分。」即表示依職權調查仍無法確定或成本費用過大時，稽徵機關可與納稅義務人進行和解。

## 3. 行政裁量之排除

由於課稅為侵害人民的財產權，故需在課稅要件法定主義下實現法律效果，基於法律而發生之課稅效果才能做成終局之規定；若僅是行政機關任意做成侵害之處分而無授權原則上需予以排除。

<sup>26</sup> 蘇怡安，論推計課稅與租稅法律主義及其司法審查問題---以所得稅課徵為中心，東吳大學法律學系碩士論文，2012 年 1 月，頁 24。



### 第三節 租稅法律主義於實務之解釋

#### 一、租稅法律主義於大法官實務之發展

租稅法律主義對於人民財產權的保障有其重要性，由於我國對於租稅法律主義實體意義內涵，透過司法院大法官解釋來補充，大法官對此做過在所有大法官會議解釋中，對稅法解釋者佔多數，其中又以是否違反憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」佔最多<sup>27</sup>，本研究詳列述實務上因租稅法律主義所引起的爭議所做出之大法官釋憲，透過司法院法學資料全文檢索系統加以彙整<sup>28</sup>，以瞭解實務上對於租稅法律主義之看法及其演進發展。

#### 大法官解釋第 151 號解釋文（66 年 12 月 23 日）

查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有「查帳徵稅代用」戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第 128 條關於遺失查驗證之規定補徵稅款。

#### 大法官解釋第 167 號解釋文（70 年 3 月 13 日）

有限公司依公司法規定變更其組織為股份有限公司，其法人人格之存續不受影響，就該公司之不動產權利變更為股份有限公司之名義時，無契稅條例第 2 條第 1 項之適用，依租稅法律主義，自不應課徵

<sup>27</sup> 羅瑞玉，租稅法律主義與實質課稅原則之個案研究，中原大學會計研究所碩士論文，2005 年 7 月，頁 13。

<sup>28</sup> 解釋文與理由書均引自司法院法學資料檢索系統 <http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt>。

契稅。但非依法變更組織者，其不動產權利之移轉，不在此限。

#### **大法官解釋第 173 號解釋文（71 年 3 月 5 日）**

土地為無償移轉者，土地增值稅之納稅義務人為取得所有權人，土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款定有明文。共有土地之分割，共有人因分割所取得之土地價值，與依其應有部分所算得之價值較少而未受補償時，自屬無償移轉之一種，應向取得土地價值增多者，就其增多部分課徵土地增值稅。財政部(67)台財稅第 34896 號函，關於徵收土地增值稅之部分，與首開規定並無不符，亦難認為與憲法第 19 條有所抵觸。

#### **大法官解釋第 196 號解釋文（74 年 6 月 14 日）**

土地稅法施行細則第 34 條規定：「依本法第 32 條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值」，旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與憲法第 19 條並無抵觸。

#### **大法官解釋第 210 號解釋文（75 年 10 月 17 日）**

中華民國 69 年 12 月 30 日修正公布之獎勵投資條例第 23 條第 3 項第 1 款，關於限額免納所得稅之利息，係規定「除郵政存簿儲金及短期票券以外之各種利息」，並未排除私人間無投資性之借款利息，

而中華民國 70 年 8 月 31 日發布之獎勵投資條例施行細則第 27 條認該款「所稱各種利息，包括公債、公司債、金融債券、金融機構之存款及工商企業借入款之利息」，財政部(70)台財稅字第 37930 號函並認「不包括私人間借款之利息。」縱符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第 19 條租稅法律主義之本旨。

### 大法官解釋第 217 號解釋文（76 年 7 月 17 日）

憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國 72 年 2 月 24 日(72)台財稅字第 31229 號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第十五條第 19 條之規定。

### 大法官解釋第 218 號解釋文（76 年 8 月 14 日）

人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於 67 年 4 月 7 日所發(67)台財稅字第 32252 號及於 69 年 5 月 2 日所發(69)台財稅字第 33523 號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。

### 大法官解釋第 219 號解釋文（76 年 9 月 25 日）

財政部中華民國 65 年 10 月 16 日修正發布之海關管理貨櫃辦法，其第 16 條係依關稅法第 30 條盛裝貨物用之容器進口後在限期內復運出口者免徵關稅，及同法第四條貨物之持有人為納稅義務人之意旨而

訂定。此種貨櫃如未於限期內復運出口，則向該貨櫃本身進口當時為其持有人之運送人或其代理人課徵關稅，與憲法第 19 條租稅法律主義並無牴觸。

#### 大法官解釋第 221 號解釋文（77 年 1 月 27 日）

遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第 1 條及第 17 條第 1 項第 8 款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第 19 條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予指明。

#### 大法官解釋第 224 號解釋文（77 年 4 月 22 日）

稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第 7 條、第 16 條、第 19 條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效

力。在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。

#### **大法官解釋第 237 號解釋文（78 年 3 月 17 日）**

支票本為支付證券，得代替現金使用。票據法第 128 條第 2 項雖規定：「支票在票載發票日前，執票人不得為付款之提示」。但票載日期後之支票，仍為見票即付，此觀同條第一項規定自明。財政部 69 年 9 月 20 日修正之統一發票使用辦法第 17 條規定：「依本法營業稅分類計徵標的表規定，凡以收款時為開立統一發票之期限者，其所受之遠期支票，得於票載發票日開立統一發票」，係顧及收受未屆票載發票日支票之營業人利益而設，符合當時之營業稅法第 12 條第 1 項之立法意旨，與憲法第 23 條規定，並無牴觸。

#### **大法官解釋第 241 號解釋文（78 年 5 月 26 日）**

財政部中華民國 66 年 7 月 25 日台財稅字第 34819 號函稱：「在 62 年 9 月 6 日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第 42 條第 1 項但書規定」，係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第 42 條第 1 項前段規定減徵土

地增值稅百分之四十，不適用同條但書減徵土地增值稅百分之七十之規定。上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不抵觸憲法。

#### **大法官解釋第 247 號解釋文（78 年 10 月 27 日）**

稽徵機關已依所得稅法第 80 條第 2 項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第三項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第 103 條、第 110 條、稅捐稽徵法第 21 條及第 30 條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國 59 年 5 月 18 日台財稅字第 23798 號令即係為執行該等法律之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無抵觸。

#### **大法官解釋第 252 號解釋文（79 年 2 月 16 日）**

財政部中華民國 69 年 8 月 8 日（69）臺財稅字第 36624 號函，認為營利事業銷售貨物，不對直接買受人開立統一發票，而對買受人之客戶開立統一發票，應依稅捐稽徵法第 44 條規定論處。此項命令，核與上述法律規定，係為建立營利事業正確課稅憑證制度之意旨相

符，與憲法尚無抵觸。

#### **大法官解釋第 257 號解釋文（79 年 4 月 6 日）**

貨物稅條例修正前第 4 條第 1 項第 16 款係就「凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等」電器類課徵貨物稅之規定。行政院於中華民國 64 年 7 月 21 日修正發布之貨物稅稽徵規則第 103 條之 1 第 2 項第 6 款規定，對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷暖氣機類徵收貨物稅，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種壓縮機不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例所規定之電器類範圍，而於冷暖氣機裝配完成後，並不再課徵貨物稅，無加重人民納稅義務之虞。上述規則將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第 19 條尚無抵觸。

#### **大法官解釋第 267 號解釋文（79 年 10 月 11 日）**

房屋稅條例第 15 條第 2 項第 1 款規定，政府平價配售之平民住宅房屋稅減半徵收，旨在對於低收入人民之住宅給予租稅優惠，財政部依據此項立法意旨，參酌當時社會經濟狀況，於中華民國 64 年 10 月 27 日以臺財稅字第 37639 號函，說明此種平民住宅之涵義，與憲法尚無抵觸。

### 大法官解釋第 287 號解釋文（80 年 12 月 13 日）

行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。財政部中華民國 75 年 3 月 21 日臺財稅字第 7530447 號函說明四：「本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更；尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰」，符合上述意旨，與憲法並無牴觸。

### 大法官解釋第 289 號解釋文（80 年 12 月 17 日）

稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。本院院解字第 3685 號、第 4006 號解釋及行政院於中華民國 61 年 10 月 12 日修正發布之財務案件處理辦法，係法制未備前之措施，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。

### 大法官解釋第 296 號解釋文（79 年 10 月 11 日）

法院依強制執行法所為之拍賣，其賣得之價金應依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類規定，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅，財政部中華民國 66 年 11 月 2 日臺財稅字第 37365 號

函釋尚未逾越所得稅法之規定，與憲法第 19 條並不牴觸。

**大法官解釋第 309 號解釋文（81 年 11 月 27 日）**

中華民國 71 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 83 條之 1 規定：

「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。

**大法官解釋第 315 號解釋文（82 年 3 月 12 日）**

關於公司超過票面金額發行股票之溢額所得，應否免稅及免稅之範圍如何，立法機關依租稅法律主義，得為合理之裁量。獎勵投資條例第 25 條僅規定：「生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額」，行政院中華民國 56 年 12 月 7 日台經字第 9494 號令及財政部 56 年 12 月 10 日台財稅發字第 13055 號令乃釋示，非生產事業之上述溢額所得並無免稅規定，不在免稅之列，與憲法所定之租稅法律主義尚無牴觸。

### 大法官解釋第 330 號解釋文（82 年 12 月 24 日）

遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段規定，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報。其受死亡之宣告者，在判決宣告死亡前，納稅義務人無從申報，故同法施行細則第 21 條就被繼承人為受死亡之宣告者，規定其遺產稅申報期間應自判決宣告之日起算，符合立法目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質，與憲法第 19 條意旨，並無抵觸。

### 大法官解釋第 343 號解釋文（83 年 4 月 22 日）

依遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項規定，遺產稅本應以現金繳納，必須現金繳納確有困難時，始得以實物抵繳。是以申請以實物抵繳，是否符合上開要件及其實物是否適於抵繳，自應由稅捐稽徵機關予以調查核定。同法施行細則第 43 條規定，抵繳之實物以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。財政部中華民國 71 年 10 月 4 日(71)台財稅字第 37277 號函謂已成道路使用之土地，非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置者，不得用以抵繳遺產稅，係因其變價不易，符合上開法律規定之意旨，均為貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無抵觸。

### 大法官解釋第 346 號解釋文（83 年 5 月 6 日）

憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指有關納稅之義務應以法律定之，並未限制其應規定於何種法律。法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，並非憲法所不許。國民教育法第 16 條第 1 項第 3 款及財政收支劃分法第 18 條第 1 項關於徵收教育捐之授權規定，依上開說明，與憲法尚無抵觸。

**大法官解釋第 359 號解釋文（83 年 7 月 15 日）**

財政部中華民國 79 年 3 月 15 日台財稅字第 780437911 號、80 年 4 月 20 日台財稅字第 800128161 號及 79 年 6 月 4 日台財稅字第 800174041 號等函，係基於主管機關之職權對於土地稅法第 55 條之 2 罰鍰數額之計算所為之釋示，符合該法條規定之意旨，為遏阻違法使用農地，以增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。

**大法官解釋第 361 號解釋文（83 年 7 月 29 日）**

個人出售房屋交易所得，係所得稅法第九條財產交易所得之一種。行政院於中華民國 77 年 5 月 30 日修正發布之所得稅法施行細則第 17 條之 2，關於個人出售房屋所得額核定方法之規定，與租稅法律主義並無違背。依該條規定，個人出售房屋未申報或未能提出證明文件者，其所得額由主管稽徵機關參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定其標準，依該標準核定之。嗣財政部

依據臺北市國稅局就 76 年度臺北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果擬訂之標準，於 77 年 6 月 27 日以臺財稅字第 770553105 號函，核定 76 年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第 218 號解釋之意旨，與憲法並無抵觸。

### **大法官解釋第 367 號解釋文（83 年 11 月 11 日）**

營業稅法第 2 條第 1 款、第 2 款規定，銷售貨物或勞務之營業人、進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第 35 條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第 47 條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第 2 項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第 19 條及第 23 條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。

### **大法官解釋第 369 號解釋文（83 年 12 月 23 日）**

憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定

之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第 1 條、第 5 條、第 6 條及第 15 條之規定與憲法並無牴觸。又房屋稅係依房屋現值按法定稅率課徵，為財產稅之一種；同條例第 15 條第 1 項第 9 款就房屋稅之免稅額雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，仍屬立法機關裁量之範疇，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無牴觸。惟土地法第 187 條規定：「建築改良物為自住房屋時，免予徵稅」，而房屋稅條例第 1 條則規定：「各直轄市及各縣(市)(局)未依土地法徵收土地改良物稅之地區，均依本條例之規定徵收房屋稅」，對自住房屋並無免予課徵房屋稅之規定，二者互有出入，適用時易滋誤解，應由相關主管機關檢討房屋稅徵收政策修正之。

#### **大法官解釋第 377 號解釋文 (84 年 3 月 31 日)**

個人所得之歸屬年度，依所得稅法第 14 條及第 88 條規定並參照第 76 條之 1 第 1 項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。財政部賦稅署 60 年 6 月 2 日台稅一發字第 368 號箋函關於納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，課徵綜合所得稅之釋示，符合上開所得稅法之意旨，與憲法尚無牴觸。

#### **大法官解釋第 385 號解釋文 (84 年 9 月 8 日)**

憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，固係指人民有依據法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅義務之意，然課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。獎勵投資條例施行期間內，經依該條例第三條核准受獎勵之外國公司，於該條例施行期間屆滿後，既仍得繼續適用該條例享受租稅優惠，自應一併依同條例第 16 條第 3 項之規定，於其稅後盈餘給付總公司時，扣繳百分之二十所得稅，方符立法原意。財政部 80 年 9 月 24 日台財稅字第 800356032 號對此之函釋，符合上開意旨，與憲法並無抵觸。

**大法官解釋第 397 號解釋文（85 年 2 月 16 日）**

財政部中華民國 75 年 2 月 20 日台財稅字第 7521435 號令發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第 19 條第 3 項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無抵觸。又財政部 77 年 7 月 8 日台財稅字第 761153919 號函釋稱兼營投資業務之營業人於年度中取得之股利，應於年度結束時彙總列入當年度最後乙期免稅銷售額申報，並依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上

開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅法意旨，與憲法尚無違背。惟不得扣抵比例之計算，在租稅實務上既有多種不同方法，財政部雖於 81 年 8 月 25 日有所修正，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進。

### 大法官解釋第 413 號解釋文（85 年 9 月 20 日）

非中華民國境內居住之個人，經依華僑回國投資條例或外國人投資條例核准在中華民國境內投資，並擔任該事業之董事、監察人或經理人者，如因經營或管理其投資事業需要，於一定課稅年度內在中華民國境內居留期間超過所得稅法第 7 條第 2 項第 2 款所定一百八十三天時，其自該事業所分配之股利，即有獎勵投資條例（現已失效）第 16 條第 1 項第 1 款及促進產業升級條例第 11 條第 1 項之適用，按所定稅率就源扣繳，不適用所得稅法結算申報之規定，此觀獎勵投資條例第 17 條及促進產業升級條例第 11 條第 2 項之規定甚明。行政法院 63 年判字第 673 號判例：「所得稅法第 2 條第 2 項及獎勵投資條例第 17 條暨同條例施行細則第 25 條之(一)所稱就源扣繳，係指非中華民國境內居住之個人，且無配偶居住國內之情形而言。若配偶之一方居住國內，為中華民國之納稅義務人，則他方縱居住國外，其在國內之所得，仍應適用所得稅法第 15 條規定合併申報課稅」，增列無配偶居住國內之情形，添加法律所無之限制，有違憲法所定租稅法律主義之

本旨，應不予適用。

#### 大法官解釋第 415 號解釋文（85 年 11 月 8 日）

所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規定：「納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定，未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者」，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第 21 條之 2 規定：「本法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限」，其應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」為要件，限縮母法之適用，有違憲法第 19 條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。

#### 大法官解釋第 420 號解釋文（86 年 1 月 17 日）

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為

之。行政院中華民國 81 年 10 月 14 日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第 27 條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第 27 條之規定並無不符，尚難謂與憲法第 19 條租稅法律主義有何牴觸。

#### **大法官解釋第 427 號解釋文（86 年 5 月 9 日）**

營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算，所得稅法第 24 條第 1 項及第 39 條前段定有明文。同法第 39 條但書旨在建立誠實申報納稅制度，其扣除虧損只適用於可扣抵期間內未發生公司合併之情形，若公司合併者，則應以合併基準時為準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。財政部中華民國 66 年 9 月 6 日台財稅字第 35995 號函與上開法條規定意旨相符，與憲法並無牴觸。至公司合併應否給予租稅優惠，則屬立法問題。

#### **大法官解釋第 438 號解釋文（86 年 10 月 30 日）**

財政部於中華民國 82 年 12 月 30 日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第 92 條第 5 款第 5 目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款 3% 範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第 15 條、第 19 條與第 23 條尚無抵觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第 92 條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第 7 條之平等原則亦無違背。

**大法官解釋第 460 號解釋文（87 年 7 月 10 日）**

土地稅法第 6 條規定，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於宗教及合理之自用住宅等所使用之土地，得予適當之減免；同條後段並授權由行政機關訂定其減免標準及程序。同法第九條雖就自用住宅用地之定義設有明文，然其中關於何謂「住宅」，則未見規定。財政部中華民國 72 年 3 月 14 日台財稅字第 31627 號函所稱「地上建物係供神壇使用，已非土地稅法第 9 條所稱之自用『住宅』用地」，乃主管機關適用前開規定時就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土

地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之範疇，與憲法所定租稅法律主義尚無牴觸。又前開函釋並未區分不同宗教信仰，均有其適用，復非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第 7 條、第 13 條規定之意旨無違。

#### **大法官解釋第 478 號解釋文（88 年 3 月 19 日）**

土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所定「自用住宅用地」，依同法第 9 條規定，係指「為土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」，並未以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅為認定之標準。財政部中華民國 73 年 12 月 27 日台財稅第 65634 號函謂：「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購土地者，除自完成移轉登記之日起，不得有出租或營業情事外，並須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始准依土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款規定，退還已納土地增值稅」，其以「須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅」為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款所無之限制，有違憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。

#### **大法官解釋第 493 號解釋文（88 年 10 月 29 日）**

營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，為所得稅法第 24 條第 1 項所

明定。依所得稅法第 4 條之 1 前段規定，自中華民國 39 年 1 月 1 日起，證券交易所得停止課徵所得稅；公司投資收益部分，依 69 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 42 條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中 80% 免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及公平原則，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之相關成本費用，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函說明三，採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第 19 條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。

#### **大法官解釋第 506 號解釋文（89 年 5 月 5 日）**

所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。中華民國 70 年 3 月 26 日修正發布之所得稅法施行細則第 70 條第 1 項：「公司利用未分配盈餘增資時，

其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵投資條例第 13 條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，尚未逾越 66 年 1 月 30 日修正公布之所得稅法第 76 條之 1 第 1 項及同法相關規定授權之目的及範圍，與憲法並無違背。財政部 64 年 2 月 20 日台財稅第 31235 號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第 12 條（按即 69 年 12 月 30 日修正公布之獎勵投資條例第 13 條，與現行促進產業升級條例第 16 條及第 17 條規範內容相當）及第 15 條規定所取得之增資股票，及出售持有滿 1 年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第 19 條之租稅法律主義亦無抵觸。

#### **大法官解釋第 508 號解釋文（89 年 6 月 9 日）**

中華民國 82 年 2 月 5 日修正公布之所得稅法第 2 條第 1 項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」依法徵收之土地為出租耕地時，依 78 年 10 月 30 日修正公布之平均地權條例第 11 條第 1 項規定應給與承

租人之補償費，核屬所得稅法第 8 條第 11 款規定之所得，應依同法第 14 條第 1 項第 9 類所稱之其他所得，計算個人之綜合所得總額。

財政部七 74 年 4 月 23 日台財稅第 14894 號函謂：「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第 11 條規定，由土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所得稅法第 14 條第 3 項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」係基於課稅公平原則及減輕耕地承租人稅負而為之函釋，符合所得稅法上開各規定之意旨，與憲法第 15 條、第 19 條、第 23 條規定並無抵觸。

前述第 14894 號函釋，係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示；而該部 66 年 7 月 15 日台財稅第 34616 號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第 7 條平等原則並無違背。

#### **大法官解釋第 519 號解釋文（89 年 12 月 22 日）**

財政部中華民國 76 年 8 月 31 日台財稅字第 7623300 號函釋所

稱：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第35規定報繳營業稅」，係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第5條第2款所稱進口及第41條第2項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅均屬有間，符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法律主義，與憲法第19條及營業稅法第2條、第5條第2款、第41條第1項前段規定均無牴觸。

**大法官解釋第536號解釋文（90年12月28日）**

遺產及贈與稅法第10條第1項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」為執行上開條文所定時價之必要，同法施行細則第28條第1項乃明定：「凡已在證券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。」又同細則第29條第2項：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第2項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之」，係因未上市或未上櫃公司股票，於繼承或贈與日常無交易紀錄，

或縱有交易紀錄，因非屬公開市場之買賣，難以認定其客觀市場價值而設之規定。是於計算未上市或上櫃公司之資產時，就其持有之上市股票，因有公開市場之交易，自得按收盤價格調整上市股票價值，而再計算其資產淨值。財政部民國 79 年 9 月 6 日台財稅字第 790201833 號函：「遺產及贈與稅法施行細則第 29 條規定『未公開上市之公司股票，以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之』。稽徵機關於核算該法條所稱之資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與稅法施行細則第 28 條規定計算」，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第 29 條規定，符合遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項之立法意旨，與憲法第 19 條所定租稅法律主義及第 15 條所保障人民財產權，尚無牴觸。惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。

#### **大法官解釋第 537 號解釋文（92 年 8 月 15 日）**

合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，依中華民國 82 年 7 月 30 日修正公布施行之房屋稅條例第 15 條第 2 項第 2 款規定，其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第 7 條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起 30 日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」。此因

租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。財政部 71 年 9 月 9 日台財稅第 36712 號函所稱：「依房屋稅條例第 7 條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第 15 條第 2 項第 2 款減半徵收房屋稅」，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。

#### **大法官解釋第 565 號解釋文（83 年 7 月 8 日）**

憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」。第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法律主義、平等原則即無違背。

財政部於中華民國 77 年 10 月 29 日以台財稅字第 770665140 號函發布經行政院核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第 5 項規定：「個人出售民國 78 年 1 月 1 日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新臺幣壹千萬元者，其交易所得自民國 78 年 1 月 1 日

起至 79 年 12 月 31 日止，繼續停徵所得稅兩年。但停徵期間所發生之證券交易損失，不得自財產交易所得中扣除」，係依據獎勵投資條例（已於 79 年 12 月 31 日因施行期間屆滿而當然廢止）第 27 條授權行政機關視經濟發展、資本形成之需要及證券市場之狀況，對個人出售證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，與憲法第 19 條所定租稅法律主義尚無抵觸。又此項停徵證券交易所得稅，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第 7 條平等原則亦無違背。

**大法官解釋第 566 號解釋文（92 年 9 月 26 日）**

中華民國 72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 31 條前段規定，家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅。73 年 9 月 7 日修正發布之同條例施行細則第 21 條後段關於「家庭農場之農業用地，不包括於繼承或贈與時已依法編定為非農業使用者在內」之規定，以及財政部 73 年 11 月 8 日臺財稅第 62717 號函關於「被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第 21 條規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第 31 條及遺產及贈與稅法第 17 條、第 20 條規定免徵遺產稅及贈與

稅」之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用 75 年 1 月 6 日修正公布之農業發展條例第 31 條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。

#### **大法官解釋第 597 號解釋文（94 年 5 月 20 日）**

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定，凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其全部遺產，依法課徵遺產稅；又所得稅法第 13 條及中華民國 86 年 12 月 30 日修正前同法第 14 條第 1 項第 4 類規定，利息應併入個人綜合所得總額，課徵個人綜合所得稅。財政部 86 年 4 月 23 日台財稅第 861893588 號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合前開遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，與憲法所定租稅法律主義並無牴觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，不生侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權問題。

#### **大法官解釋第 607 號解釋文（94 年 12 月 30 日）**

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。財政部中華民國 82 年 7 月 19 日台財稅第 821491681 號函、84 年 8 月 16 日台財稅第 841641639 號函、87 年 9 月 23 日台財稅第 871966516 號函，符合所得稅法第 3 條及第 24 條第 1 項規定之意旨，並未違背租稅法律主義及憲法第 7 條規定之平等原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨亦無牴觸。

#### **大法官解釋第 608 號解釋文（95 年 1 月 13 日）**

遺產稅之課徵，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項前段定有明文；依中華民國 84 年 1 月 27 日修正公布之所得稅法第 4 條第 17 款前段規定，因繼承而取得之財產，免納所得稅；86 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，公司股東所獲分配之股利總額屬於個人之營利所得，應合併計入個人之綜合所得總額，課徵綜合所得稅。財政部 67 年 10 月 5 日台財稅字第 36761 號函：「繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，而不視為被繼承人之遺產」，係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而

為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，不生重複課稅問題，與憲法第 19 條之租稅法律主義及第 15 條保障人民財產權之規定，均無牴觸。

#### **大法官解釋第 615 號解釋文（95 年 7 月 28 日）**

所得稅法施行細則第 25 條第 2 項規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款之規範目的；財政部 81 年 2 月 11 日台財稅字第 801799973 號及 87 年 3 月 19 日台財稅字第 871934606 號函釋，係就上開規定之適用原則，依法定職權而為闡釋，並未增加該等規定所無之限制，均與憲法第十九條租稅法律主義無違。

#### **大法官解釋第 619 號解釋文（95 年 11 月 10 日）**

對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第 23 條法律保留原則之意旨（本院釋字第 394 號、第 402 號解釋參照）。土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第 6 條、第 18 條第 1 項與第 3 項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第六條授權行政院訂定之土地稅

減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第 15 條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於 30 日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第 54 條第 1 項第 1 款之規定辦理」，將非依土地稅法第 6 條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依 30 日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款之規定，處以短匿稅額 3 倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，抵觸憲法第 23 條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿 1 年時失其效力。

#### **大法官解釋第 620 號解釋文（95 年 12 月 6 日）**

憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之，迭經本院闡釋在案。

中華民國 74 年 6 月 3 日增訂公布之民法第 1030 條之 1（以下簡稱增訂民法第 1030 條之 1）第一項規定：「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。

但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限」。該項明定聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價。因此夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，除因繼承或其他無償取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。

夫妻於上開民法第 1030 條之 1 增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於 74 年 6 月 3 日增訂民法第 1030 條之 1 於 74 年 6 月 5 日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第 1030 條之 1 規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於 74 年 6 月 4 日之前或 74 年 6 月 5 日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。

最高行政法院 91 年 3 月 26 日庭長法官聯席會議決議，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與上開解釋意旨及憲法第 19 條規定之租稅法律主義尚有未

符，應不再援用。

### **大法官解釋第 622 號解釋文（95 年 12 月 29 日）**

憲法第 19 條規定所揭示之租稅法律主義，係指人民應依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，迭經本院解釋在案。中華民國 62 年 2 月 6 日公布施行之遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定，被繼承人死亡前 3 年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院 92 年 9 月 18 日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第 15 條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第 19 條及第 15 條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。

### **大法官解釋第 640 號解釋文（97 年 4 月 3 日）**

中華民國 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 80 條第 3 項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第 2 項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區

國稅局於 86 年 5 月 23 日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第 7 點：「適用書面審查案件每年得抽查 10%，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲 1 年內失效。本院釋字第 247 號解釋應予補充。

#### **大法官解釋第 650 號解釋文（97 年 10 月 31 日）**

財政部於中華民國 81 年 1 月 13 日修正發布之營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。

#### **大法官解釋第 651 號解釋文（97 年 11 月 14 日）**

中華民國 90 年 12 月 30 日修正發布之軍用物品進口免稅辦法第 8

條第 1 項規定：「軍事機關依政府採購法辦理招標，由得標廠商進口之軍品，招標文件上應書明得依關稅法、貨物稅條例、加值型及非加值型營業稅法及本辦法規定申請免稅。得標價格應不含免徵之稅款。」係財政部依 90 年 10 月 31 日修正公布之關稅法第 44 條第 3 項（嗣於 93 年 5 月 5 日修正移列為第 49 條第 3 項）授權所為之補充規定，並未逾越授權範圍，與憲法第 19 條租稅法律主義尚無牴觸。

#### **大法官解釋第 657 號解釋文（98 年 4 月 3 日）**

所得稅法施行細則第 82 條第 3 項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾 2 年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利事業所得稅查核準則第 108 條之 1 規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾 2 年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾 2 年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於 1 年內失其效力。

#### **大法官解釋第 660 號解釋文（98 年 5 月 22 日）**

財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如

何認定同法第 51 條第 3 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

### **大法官解釋第 661 號解釋文（98 年 6 月 12 日）**

財政部中華民國 86 年 4 月 19 日台財稅字第 861892311 號函說明二釋稱：「汽車及船舶客運業係以旅客運輸服務收取代價為業，其因行駛偏遠或服務性路線，致營運量不足發生虧損，所領受政府按行車（船）次數及里（浬）程計算核發之補貼收入，係基於提供運輸勞務而產生，核屬具有客票收入之性質，……應依法報繳營業稅。」逾越 74 年 11 月 15 日修正公布之營業稅法第 1 條及第 3 條第 2 項前段之規定，對受領偏遠路線營運虧損補貼之汽車及船舶客運業者，課以法律上所未規定之營業稅義務，與憲法第 19 條規定之意旨不符，應不予適用。

### **大法官解釋第 673 號解釋文（99 年 3 月 26 日）**

中華民國 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款前段，有關以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人部分，及 88 年 2 月 9 日修正公布與 95 年 5 月 30 日修正公布之同條款前段，關

於以事業負責人為扣繳義務人部分，與憲法第 23 條比例原則尚無抵觸。

78 年 12 月 30 日修正公布及 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 114 條第 1 款，有關限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第 23 條比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨無違。

上開所得稅法第 114 條第 1 款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第 48 條之 3 之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明。

**大法官解釋第 674 號解釋文（99 年 4 月 2 日）**

財政部於中華民國 82 年 12 月 16 日發布之台財稅字第 820570901

號函明示：「不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土地，應無土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款課徵田賦規定之適用」；內政部 93 年 4 月 12 日台內地字第 0930069450 號令訂定發布之「平均地權條例第 22 條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第 4 點規定：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」。上開兩項命令，就都市土地依法不能建築，仍作農業用地使用之畸零地適用課徵田賦之規定，均增加法律所無之要件，違反憲法第 19 條租稅法律主義，其與本解釋意旨不符部分，應自本解釋公布之日起不再援用。

**大法官解釋第 685 號解釋文（100 年 3 月 4 日）**

財政部中華民國 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函，係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人；又行政院（現改制為最高行政法院）87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，關於非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法（營業稅法於 90 年 7 月 9 日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，以下簡稱營業稅法）第 2 條第 1 款、第 3 條第 1 項、第 32 條第 1 項前段之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律

主義尚無牴觸。

79年1月24日修正公布之稅捐稽徵法第44條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處5%罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。

#### **大法官解釋第692號解釋文（100年11月4日）**

中華民國90年1月3日及92年6月25日修正公布之所得稅法第17條第1項第1款第2目均規定，納稅義務人之子女滿20歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法規定計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額。惟迄今仍繼續援用之財政部84年11月15日台財稅第841657896號函釋：「現階段臺灣地區人民年滿20歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。」限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第19條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

#### **大法官解釋第693號解釋文（100年12月9日）**

財政部中華民國86年12月11日台財稅第861922464號函前段

謂：「認購（售）權證發行人於發行時所取得之發行價款，係屬權利金收入」，意指該發行價款係權利金收入，而非屬證券交易收入，無所得稅法第 4 條之 1 之適用，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無違背。

同函中段謂：「認購（售）權證發行人於發行後，因投資人行使權利而售出或購入標的股票產生之證券交易所得或損失，應於履約時認列損益，並依所得稅法第四條之一規定辦理。」及財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861909311 號函稱：「認購（售）權證持有人如於某一時間或特定到期日，以現金方式結算者……並依前開所得稅法規定停止課徵所得稅。」與憲法第 19 條之租稅法律主義並無牴觸，亦不生違反憲法第 7 條平等原則之問題。

#### **大法官解釋第 697 號解釋文（101 年 3 月 2 日）**

貨物稅條例（下稱本條例）第 2 條第 1 項第 2 款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：……二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。

本條例第 8 條第 1 項規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品

均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收 8%。二、其他飲料品從價徵收 15%」。其中有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則尚無不合。又上開規定僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第 7 條之平等原則。

財政部中華民國 79 年 11 月 1 日台財稅第 790367324 號函，以內含固體量是否達到 50% 作為飲料品之認定標準，及財政部 84 年 11 月 24 日台財稅第 841660961 號函，對廠商進口或產製之燕窩類飲料，認屬貨物稅條例第 8 條規定之應稅飲料品，尚不違反租稅法律主義之意旨。

86 年 5 月 7 日修正公布，91 年 1 月 1 日施行之貨物稅條例第 32 條第 1 款規定：「納稅義務人有左列情形之一者，除補徵稅款外，按補徵稅額處 5 倍至 15 倍罰鍰：一、未依第十九條規定辦理登記，擅自產製應稅貨物出廠者。」（至 98 年 12 月 30 日修正為 1 倍至 3 倍罰鍰）與憲法比例原則並無抵觸。

#### **大法官解釋第 698 號解釋文（100 年 12 月 9 日）**

貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定：「電器類之課稅項目及稅率如左：……二、彩色電視機：從價徵收 13%。」與憲法第 7 條平等原則並無抵觸。

財政部中華民國 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令：

「一、貨物稅條例第 11 條第 1 項第 2 款規定之彩色電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器兩大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。」部分，與租稅法律主義及平等原則尚屬無違。

**大法官解釋第 700 號解釋文（101 年 6 月 29 日）**

財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函說明三，就同年 6 月 7 日修正發布之營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款，有關如何認定 84 年 8 月 2 日修正公布，同年 9 月 1 日施行之營業稅法第 51 條第 1 款漏稅額所為釋示，符合該法第 15 條第 1 項、第 33 條、第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 3 款及第 51 條第 1 款規定之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸。

**大法官解釋第 703 號解釋文（101 年 10 月 5 日）**

財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。

**大法官解釋第 705 號解釋文（101 年 11 月 21 日）**

財政部中華民國 92 年 6 月 3 日、93 年 5 月 21 日、94 年 2 月 18 日、95 年 2 月 15 日、96 年 2 月 7 日、97 年 1 月 30 日發布之台財稅字第 0920452464 號、第 0930451432 號、第 09404500070 號、第 09504507680 號、第 09604504850 號、第 09704510530 號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之 16 % 計算部分，與憲法第 19 條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

**大法官解釋第 706 號解釋文（101 年 12 月 21 日）**

財政部中華民國 77 年 6 月 28 日修正發布之修正營業稅法實施注

意事項（100年8月11日廢止）第3點第4項第6款：「營業人報繳營業稅，以載有營業稅額之進項憑證扣抵銷項稅額者，除本法施行細則第38條所規定者外，包括左列憑證：六、……法院……拍賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）。」（改列100年6月22日修正發布之加值型及非加值型營業稅法施行細則第38條第1項第11款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯。」101年3月6日再度修正發布該條款，此部分相同）及85年10月30日台財稅第851921699號函：「……二、法院拍賣或變賣之貨物屬應課徵營業稅者，稽徵機關應於取得法院分配之營業稅款後，就所分配稅款填發『法院拍賣或變賣貨物營業稅繳款書』，……如買受人屬依營業稅法第4章第1節計算稅額之營業人，其扣抵聯應送交買受人作為進項憑證，據以申報扣抵銷項稅額。三、至未獲分配之營業稅款，……如已徵起者，對買受人屬依營業稅法第4章第1節計算稅額之營業人，應通知其就所徵起之稅額專案申報扣抵銷項稅額。」部分，均違反憲法第19條租稅法律主義而不予援用。

## 二、小結

從釋憲文內容中可以得知：我國首號明言租稅法律主義的解釋係民國66年釋字第151號，對於確立租稅法律主義在憲法的地位有重要意義，陳世榮大法官於不同意見書提及：「租稅法律主義之原則，

僅止於立法上之原則，不似罪刑法定主義當然含有法條之嚴格解釋、法條類推解釋之禁止等效果，其所表現為現行租稅法基本理念之形式面，旨在俾得將來之預測可能，以確保法之安定。至於現行租稅法基本理念之實質面，為租稅法解釋之準據問題，租稅法之解釋於不超過其預測將來可能性之界限內並斟酌國民觀，租稅法目的及經濟意義以於諸情事之發展」，可見稅法上允許法律解釋，惟基於租稅法律主義原則下，對於課稅要件應依法明定而無類推適用之可能<sup>29</sup>，否則將違反課稅要件法定主義之法治國家原則。

其後歷經釋字第 167 號、173 號、196 號、至民國 75 年釋字第 210 號解釋理由書指出「所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」民國 76 年釋字第 217 號解釋更明確指出稅法上課稅要件之項目內容為：「租稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項」，透過釋字第 210 號及 217 號即可知悉大法官有意將租稅之課稅要件及減免要件列入國會保留事項，不得委由行政機關以法規命令加以制訂<sup>30</sup>；釋字第 217 號解釋文中提出『課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬「事實認定」問題，

<sup>29</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012 年 7 月，7 版，頁 46-47。

<sup>30</sup> 葛克昌，納稅人義務權利保護立法及檢討---稅捐稽徵法第一章之一評析，月旦財經法雜誌，第 22 期，2010 年 9 月，頁 55-56。

不屬於租稅法律主義之範圍』，遂將確認事實之認定排除出租稅法律主義之範圍，緩和租稅法律主義之完全形式主義之剛硬性<sup>31</sup>；而釋字第 217 號亦表彰租稅案件法院不受行政解釋函令拘束，應依據個案獨立判斷，這點雖然是很基本的行政法法理，卻是租稅案件中首次由大法官釋字明確闡述<sup>32</sup>。

釋字第 346 號解釋理由書中指出：「有關納稅義務之事項，固宜於名為稅法之法律中規定之，惟憲法並未限制其應規定於何種法律，而立法機關就某種稅捐是否課徵，認為宜授權主管機關裁量，因而以目的特定、內容具體及範圍明確之方式，所為之授權規定，亦非憲法所不許。」此號解釋文對於租稅法律主義原則的貢獻在於確立課稅要件法定原則的內容，其內容應該要具體且範圍明確，就徵收稅捐所為之授權，應具體授權之規定，實乃採取實質法律主義<sup>33</sup>。

大法官釋字第 367 號中提及「有關人民自由權利之限制應以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文。但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。」此號對於租稅法律主義

<sup>31</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅之義務-以大法官會議解釋為中心，收錄自《稅法基本問題》，月旦出版社股份有限公司，1997 年 7 月，增訂 2 版，頁 139。

<sup>32</sup> 陳小雯，租稅法律主義與實質課稅原則之衝突與衡平-以「孳息他益信託」之贈與稅為研究中心，逢甲大學財經法律研究所碩士論文，2012 年 6 月，頁 27-28。

<sup>33</sup> 林自強，論租稅法定主義與實質課稅之衡平，國立中正大學法律研究所碩士論文，2004 年 6 月，頁 61。

的重要性在於界定租稅法律主義之法律範圍，將規範租稅構成要件之法源範圍從法律拓寬至法規命令，租稅構成要件之事項不再僅由國會訂定；然而為了避免空白授權，規範租稅構成要件之法規命令，來自於母法之授權仍必須符合授權明確性之要求<sup>34</sup>，本質上亦為實質意義的租稅法律主義。此外，釋字第 367 號亦主張租稅優惠有其租稅法律主義之適用，顯見構成要件之範圍納入優惠項目。大法官在釋字第 385 號解釋、第 413 號解釋、第 415 號解釋、第 566 號解釋、第 622 號解釋、第 640 號解釋、第 660 號解釋、第 674 號解釋、第 685 號解釋、第 692 號解釋、第 693 號解釋、第 700 號解釋、第 703 號解釋、第 705 號解釋、第 706 號解釋均就此課稅要件之項目重複不斷闡述。

釋字第 420 號解釋提及「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」打破形式上「租稅法律主義」之解釋，其「經濟上之意義」及「實質課稅公平」，可就形式上「法律優位」「法律保留」外樹立具體實質之審查標準<sup>35</sup>，亦成為實質課稅原則學理發展上的重要里程碑。

釋字第 521 號解釋及第 697 號解釋中均闡述「法律明確性之要

<sup>34</sup> 葛克昌主編，《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，元照出版有限公司，2010 年 4 月，初版，頁 56-57。

<sup>35</sup> 江政鴻，實質課稅原則在租稅課徵實務之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文，2010 年 6 月，頁 11。

求，非僅指法律文義具體詳盡之體例，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」由此號解釋文不僅確立課稅要件明確性原則外，更明確說明稅法存在目的性的抽象概念解釋，在於「非難以理解且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認後之情形」即符合明確性原則。

釋字第 650 號及第 705 號解釋理由書提及「如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範。」此號大法官解釋主要在規範財政部的行政命令是否符合租稅法律主義，其最大貢獻在於強調並貫徹僅屬於執行法律之細節性、技術性次要事項，始能由主管機關發佈命令為必要之規範<sup>36</sup>，即使法律授權稽徵機關訂定施行細則，若欠缺「授權明確性」之要件，仍違反租稅法律主義。至於「細節性或技術性事項」之意涵，目前大法官仍未做進一步說明，實為缺憾。

---

<sup>36</sup> 陳小雯，租稅法律主義與實質課稅原則之衝突與衡平-以「孳息他益信託」之贈與稅為研究中心，逢甲大學財經法律研究所碩士論文，2012年6月，頁27-28。

### 第三章 實質課稅原則之適用及其發展

#### 第一節 實質課稅原則之意義

租稅法基本原則強調租稅法律主義、租稅公平原則及稽徵經濟原則，其中又以租稅法律主義原則與租稅公平原則為主。租稅法律主義於前章已提及，而租稅公平原則即為憲法中提及之「平等原則」於稅法領域中之特殊表現。租稅公平原則係要求租稅負擔在人民之間需公平分配，使納稅義務人依其實質負擔納稅，其包含兩種意涵<sup>37</sup>：1.立法政策基礎之公平負擔原則即指量能課稅原則。2.租稅解釋適用的公平負擔原則即指實質課稅原則。實務上，量能課稅原則為適用解釋之基礎，當法律行為形式與實質不同時，量能課稅已無法達到租稅公平時，透過實質課稅原則作為適用解釋及課稅事實之認定，以符合租稅公平。

實質課稅原則可追溯自德國的經濟觀察法（Wirtschaftliche Betrachtungsweise），德國學者貝克爾（Enno Becker）受耶林自然實用主義之影響，主張以稅法經濟意義對抗 19 世紀法實證主義的概念及構成法學，其主持起草之帝國租稅通則第 4 條：「解釋稅法之際，需斟酌其立法目的、經濟意義及情事之發展」，其中「經濟意義」便成

<sup>37</sup> 林坤陽，稅法實質課稅原則一般規範立法之研究，逢甲大學經營管理碩士在職專班論文，2005 年 12 月，頁 39-40。

為經濟觀察法之由來<sup>38</sup>，目前被引為理論依據之條文為德國租稅通則第 39 條：「經濟財產歸屬所有人」、「對第 1 項，適用下列例外規定：非財產所有人之第三人，於事實上管領經濟財產，且於一般狀況，在通常耐用年限內，得排除所有人對該財產之影響者，經濟財產歸屬該第三人。信託關係之經濟財產歸屬信託人，讓與其所有權以擔保債權之經濟財產歸屬保證人，自主占有之財產歸屬自主占有人。經濟財產為數人所共同共有者，於租稅課徵上有分別歸屬之必要時，依應有分歸屬各共有人<sup>39</sup>」。德國稅法上「經濟觀察法」採取「經濟的實質課稅原則」，而日本的實質課稅原則通常被認為與德國的經濟觀察法相當，然因日本對於實質課稅原則因尚未在立法中確立實質課稅原則的一般性規定，故學者對於實質課稅的基本意旨產生法律的實質主義與經濟的實質主義；我國學者認為德國稅法實務上之「經濟觀察法」與我國學說實務上之「實質課稅原則」相當<sup>40</sup>，然因對實質課稅原則之意義仍有所分歧，故將諸多見解彙整並區分成學者說與法律上之實務見解：

## 一、學說見解

王建煊<sup>41</sup>：

<sup>38</sup> 閻海，論實質課稅原則之功能定位-以徵稅事實為切入，收錄於葛克昌、賈紹華、吳德豐主編之《實質課稅與納稅人權利保護》，財團法人資誠教育基金會，2012年3月，初版，頁156-157。

<sup>39</sup> 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013年5月，初版，頁60。

<sup>40</sup> 陳清秀，《稅法之基本原理》，三民書局，1994年8月，2版，頁195。

<sup>41</sup> 王建煊，《租稅法》，華泰文化，2009年8月，32版，頁56。

就課稅主體而言，租稅之課徵如其真實課稅主體可以辨明，則無論名義上之納稅義務人為何，均應以真實課稅主體為納稅義務人。就課稅客體而言，如課稅客體已具體存在，則不論該課稅客體之存在是否適法，均應對之課稅，此即所謂實質課稅原則。

陳敏<sup>42</sup>：

稅法之規定在掌握納稅義務人之納稅能力，所重視者為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律形式。因此在解釋與適用稅法時，應根據者為經濟之實質而非形式之法律外觀，基於此種精神之法律論理解釋或根據法律明文規定之類推適用，應皆可包含於經濟考察方法之概念內。

陳清秀<sup>43</sup>：

經濟的觀察法亦稱為實質課稅原則，乃是稅法上特殊的原則或觀察方法，由於稅法領域受量能課稅原則之支配，在解釋適用法律時，應取向於稅法規定所欲把握之經濟上給付能力。因此，在稅法解釋適用上，亦應偏向於其規範目的及其規定之經濟上意義，即使稅法上用語乃借用自民法概念，稅法上仍不應直接採取跟民法相同之解釋而應斟酌稅法規定之特殊目的，

<sup>42</sup> 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握-經濟考察法，政大法學評論，第26期，1982年12月，頁2-7。

<sup>43</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012年7月，7版，頁188-189。

尤其需將量能課稅之精神體現於其中。在課稅要件事實認定方面，也應把握其表彰經濟上事實關係，非以其單純外觀之法律形式為準，此即所謂稅法上經濟的觀察法。

德國稅法上經濟觀察法主要採取「經濟的實質課稅原則」；在日本，學說上對於實質課稅原則的區分為「法的實質主義」與「經濟的實質主義」。

#### （一）法的實質主義

從法的實質主義探究實質課稅原則時，係指在法律適用上假裝之表見事實（形式）與在法律適用上其背後隱藏之真實法律事實（實質）如有不一致時，應對於後者進行稅法之解釋適用。由於此項原則在其他法律領域中亦被承認，故實質課稅原則在稅法上並無具特別意義。

#### （二）經濟的實質主義

從經濟的實質主義之立場端看實質課稅原則時，係指滿足私法上法律要件之法律事實（法形式之實質）與現實中所產生經濟成果之事實（經濟之實質）不一致時，應對於後者進行稅法解釋適用。於此，實質課稅原則可謂稅法上特別具重要意義之原則。

鑑於「法律的實質主義」並不足以適當反映量能課稅原

則，實不宜將實質課稅原則理解為「法律的實質主義」，而應理解為「經濟的實質主義」較為妥當。

黃茂榮<sup>44</sup>：

實質課稅原則關於實質要求可詮釋為：「在事實面，應按諸事實，認定與稅捐發生有關之構成要件事實（課稅事實）；在當為面，應按一個人以事實為基礎所具有之負稅能力，定其納稅義務之有無及其應納稅額。申言之，實質課稅原則中所稱之「實質」乃指納稅義務人與「經濟能力」有關「指標事實」之「有無」、「範圍」及「歸屬」。其中所稱「指標事實」則漸以「稅捐客體」之地位表現。故量能課稅，主要必須以「稅捐客體」之有無、實際數額的大小及其事實上之歸屬為基礎，此為課稅之實質基礎所在。至於稅捐主體之地位，除涉及權利能力之有無而足以影響稅捐債務之發生與否外，有時也附隨決定其相關稅基之認定依據、應適用稅率、是否適用優惠稅率或免稅資格，故實質課稅原則之實踐與稅捐主體之身份有時亦有密切關係。

吉良實<sup>45</sup>：

在解釋稅法及認定課稅要件事實之際，當有「法形式或名

<sup>44</sup> 黃茂榮，《稅法總論》，植根法學叢書編輯室，2005年9月，增訂2版，頁371-372。

<sup>45</sup> 吉良實原著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究，第19卷第3期，1987年5月，頁121-122。

義、外觀」與「真實、實況、經濟性實質」之差異時，首重實質甚於形式，以此作為課稅基礎之原則。

若從法律實質主義之立場把握實質課稅主義，即法適用上虛偽之表見事實（形式）與法適用上背後隱藏真實之法律事實有所歧異時，應以對後者適用稅法之解釋與適用，在此意義下，實質課稅主義不宜認為係稅法上具有重要意義之原則；若將實質課稅主義置於具有特別重要意義之稅法原則上，應從經濟性之實質主義立場把握實質課稅主義，即滿足私法上法律要件之法律事實（法形式上之實質）與現實掌握結果之事實有所歧異時，應對後者而適用稅法之解釋與適用，即為實質課稅原則，如此才能真正發揮功能。

北野弘久<sup>46</sup>：

租稅法整體，本於人民之公平負擔原則，力求確保一定之租稅收入，故具體執行租稅法時，亦必須從公平負擔之立場，禁止租稅規避行為，防止特定人不當免除租稅負擔。故租稅法上所謂實質課稅原則，自租稅公平負擔以觀係課稅客體之實現及歸屬，不被其形式或名義所囿，而著眼於經濟實質，對現實具備租稅負擔能力者課稅。

---

<sup>46</sup> 北野弘久原著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，第17卷第5期，1985年9月，頁126-127。

綜上學者對實質課稅原則之詮釋，均以課稅構成要件實之質與形式區分，以「實質或經濟實質」作為課稅依據，以追求真正法律本質。

## 二、法律實務見解

實質課稅原則因無明文規定，透過學說及法律實務見解逐漸獲得承認，於法律實務見解上，大法官釋字第 420 號解釋首開其端，成為實質課稅原則之重要里程碑，該號解釋中闡述：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。基於公平課稅原則，獎勵投資條例第 27 條所定『非以有價證券買賣為專業者』，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足證明以有價證券之買賣為主要營業時，自不得主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所得稅之優惠。」因此實質課稅原則自民國 86 年大法官做出第 420 號解釋時已經具有規範之依據<sup>47</sup>。立法院於民國 98 年 4 月 28 日增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1，規定「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機

<sup>47</sup> 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（下），月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，頁 94-95。

關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬權與享有為依據。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除」。其立法理由為「實質課稅係相對於表見課稅而言，依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於稅法之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。」此次不僅將大法官釋字第 420 號予以條文化，更將實質課稅予以明確規定。民國 102 年 5 月 14 日亦增訂「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」其立法理由為避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突，故針對稅捐規避行為之認定做其一般性法律規範；此外，納稅義務人於從事特定交易行為前，得向稅捐稽

徵機關提出諮詢機制且需於期限內答覆，避免納稅義務人與稅捐稽徵機關認知不一致而欠缺法安定性及預測性。探究此次修改內容，發現新增「租稅規避」之內容，僅將行政法院見解加以統整明文化，其舉證責任及納稅義務人協力義務之規範仍與原規定相同，增加稅捐調整之法律效果與預先申請諮詢制度。





## 第二節 實質課稅原則之定位及其適用類型

### 一、實質課稅原則之定性

依據實質課稅原則，稽徵機關在調查課稅事實時，不應拘泥於納稅義務人所採取的法律形式，而應以經濟實質為其要件，於此隱含一前提要件為：「納稅義務人於個案中採取非為稅捐稽徵機關在結果中所能認同之法律形式，此種法律形式依照稅捐稽徵機關之看法具有其他經濟實質，故稅捐稽徵機關為達成其據以調整係爭納稅義務人之稅捐負擔目的，依照法律適用三段論法

(Syllogismus) 邏輯，實質課稅原則可能是一種事實認定（小前提）的方法，或為法律解釋適用（大前提）的方法。換言之，影響稅捐法律效果適用的兩項因素，分別為課稅事實的認定與稅捐法律上的解釋，其適用如下<sup>48</sup>：

甲說、稅法解釋與事實認定均有其適用

實質課稅原則若作為事實認定之方法，對於納稅義務人在現實上所採取的法律形式及其法律行為，即在事實層面上逕行加以否定，調整其為稅捐稽徵機關所認定之經濟實質行為，據此再適用稅捐法的法律規範，而得出納稅義務人應負擔稅捐或補稅之結果。學者黃茂榮即認為：「從導入經濟觀

<sup>48</sup> 柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用-兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂，台灣法學雜誌，第 199 期，2012 年 5 月，頁 123-124。

察法的德國立法例與學說觀之，其有意兼以稅捐法及課稅事實為其觀察對象，故其稅捐法之解釋，特別是稅捐法自己之用語之建立及借用民事法之用語在稅捐法上之解釋問題，當其以『課稅事實』為其觀察對象，就事實之存在內容與其法律形式外觀間之落差，在稅捐法上究竟應以何者為準，論斷其稅捐客體之有無，數額及歸屬<sup>49</sup>」。

#### 乙說、僅法律解釋有其適用，排除事實認定

實質課稅原則若作為法律解釋之方法，則在事實部分仍認定為納稅義務人在現實上所採用之法律形式及法律行為，僅在稅捐法律規範的解釋上，採取與其他法領域對於該法律形式不一致的解釋結果，依照稅捐法律規範注重經濟實質之立法目的，據以得出稅捐法律解釋之結果，再將納稅義務人在現實中所採取之法律形式及其法律行為涵攝於其中，亦得出納稅義務人應負擔稅捐或補稅之結果。

無論採取那種方式，雖對納稅義務人之稅捐負擔結果均一致，然其功能卻大相逕庭，若僅採取法律解釋則不得援用經濟觀察法來填補租稅實體法之法律漏洞；但採取法律解釋及事實認定時，將產生「擬制課稅」之功能<sup>50</sup>。

<sup>49</sup> 黃茂榮，《稅法總論》，植根法學叢書編輯室，2005年9月，增訂二版，第一冊，頁398。

<sup>50</sup> 陳建宏、陳榮哲，經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考，軍法專刊，第55卷第2期，

## 二、實質課稅原則之適用類型

由於經濟型態多樣，實質與形式之間往往難以界定，納稅義務人往往透過蓄意營造外觀上或形式上存在之法律關係，以規避稅負，故其稅法適用上以實質課稅原則加以認定，因我國實質課稅原則乃源自德國之經濟觀察法，其適用類型乃根據德國租稅通則之分類，將其分述如下：

### (一) 歸屬<sup>51</sup>

廣義的租稅構成要件，除租稅主體、租稅客體、計稅基礎、稅率外，尚包括連結租稅主體與租稅客體之歸屬，使該租稅主體應為租稅客體負有納稅義務。稅法就租稅客體歸屬為規定時，非在民法之所有權外，另行建立稅法之所有權概念，稅法與民法之所有權概念乃係一致。惟民法所注重者為「私權之安定」；稅法所注重者，則在於發現人民納稅能力之指標。因此，在稅法中應將對其課徵租稅之經濟能力，歸屬於租稅義務人，以連結稅法構成要件中「人」與「物」之要素。

在一般情形下課徵租稅時，應將經濟財產歸屬於私法之財產所有人，以該所有權人為租稅義務人，對其課徵租稅。惟私法上所有權人以外之第三人，如於事實上管領租稅客體且排除

---

2009年4月，頁146-151。

<sup>51</sup> 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013年5月，初版，頁60-61。

法律上所有人對該財產之干涉時，為切實掌握人民之納稅能力，以租稅客體歸屬於該第三人，面對其課徵租稅。

司法院 101 年 11 月 21 日大法官釋字第 705 號解釋理由書即明示：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之<sup>52</sup>」，實務上也漸漸注意到「稅捐客體之歸屬」應與其他四要素並列。

## (二) 違反法律或善良風俗之行為<sup>53</sup>

德國租稅通則第 40 條規定：「實現稅法構成要件之全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其稅捐之課徵。」違反法律之強制與禁止規定之行為及違反公共秩序善良風俗之行為，即違反法律規範之「應然」，該行為如係法律行為，依照德國民法第 134 條及第 138 條規定，為「無效」。縱屬私法上無效之法律行為，亦足以發生經濟上之效果，即經濟之「實然」。於此情況下，經濟之「實然」與法律之「應然」應相分離。

<sup>52</sup> 大法官釋字第 705 號，檢索自司法院法學資料檢索系統，[http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03\\_01.asp?expno=705](http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03_01.asp?expno=705) 最後瀏覽日期：2013/12/1。

<sup>53</sup> 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013 年 5 月，初版，頁 62。

當人民之行為如實現稅法之構成要件，即應成立租稅義務，不考慮其行為是否違反法律之強制或禁止規定及是否違反公共秩序善良風俗；反之，未實現稅法構成要件之行為，無論是否合法或是否違反公序良俗，皆不成立租稅義務。如此，除達成租稅之平等課徵外，尚可避免人民主張自己違法或不當行為而獲取較合法正當行為，進而取得更為有利之稅法地位。

實務上引用實質課稅原則對違法行為進行課徵，乃是因為納稅義務人一旦構成課稅要件，即成立納稅義務，不因其行為是否違法而有不同之課稅效果，以免不法或不當行為獲得比合法納稅者更有利之地位而違反租稅公平<sup>54</sup>。

### （三）無效之法律行為<sup>55</sup>

德國租稅通則第 41 條規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響稅捐之課徵。但稅法另有規定者，不在此限。虛偽之法律行為與虛偽之事實行為，對租稅之課徵不具意義；虛偽之法律行為隱藏有他項法律者，依該隱藏之法律行為課徵租稅。」

稅法所欲掌握者，為表現納稅能力之經濟事實而非經濟事實之法律外觀。因此，法律行為自始無效或嗣後歸於無效，當

<sup>54</sup> 陳櫻琴，實質課稅原則-以土地稅為例，財稅研究，第 31 卷第 1 期，1999 年 11 月，頁 61-62。

<sup>55</sup> 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013 年 5 月，初版，頁 63-65。

事人亦以無效待之，不令相與結合之經濟效果發生或存在，則並未實現稅法之構成要件，自不成立租稅請求權，其已徵收租稅者，則應予以退還。反之，如當事人無視該法律行為之無效，而仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生或存序，並因而實現稅法之構成要件者，即成立租稅請求權。其後當事人縱然決定以無效處理該法律行為，其無效之處理僅對未來生效，對既已實現之構成要件並無影響。若法律行為原來有效，而嗣後歸於無效，當事人亦以無效待之，從而滌除與該法律行為相與結合之經濟效果，是否成立租稅請求權視該法律行為係由現在抑或過去開始而無效定之。如法律行為成立後歸於無效，其無效由現在開始，則稅法之構成要件已實現，應成立租稅請求權。反之，嗣後歸於無效之法律行為，其無效溯及過去而開始，則稅法構成要件自始未實現，即不成立租稅請求權。

表意人與相對人通謀虛偽作成之虛偽法律行為，當事人對該行為並無受其拘束，依照德國民法第 117 條第 1 項規定無效。對無效之法律行為，德國民法第 1 項已有規定。設置第 2 項規定者，在於揭示虛偽法律行為內有隱藏法律行為時，應就該隱藏法律行為課徵租稅。僅具表象之事實行為，例如設定虛假之住所、營業所、並無實質之內容，因此第 2 項明文規定虛

偽之事實行為，對租稅之課徵不具意義。

土地增值稅於實務上並無獲得貫徹，稽徵機關認為移轉土地之原因行為自始或嗣後無效時，其已繳納稅負但未辦理移轉登記者，應予退還；然已辦畢移轉登記且其物權行為有效，縱使其原因行為之買賣已經解除，亦不退還出賣人所繳納之土地增值稅。財政部甚至認為，不僅不退還原繳納之土地增值稅，更應對其為回復原狀而從事之移轉登記再次課徵土地增值稅<sup>56</sup>，實不符合實質課稅原則之意旨。

#### (四) 法律形成可能性之濫用<sup>57</sup>

德國租稅通則第 42 條：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避，各別稅法設有防堵租稅規避，於其構成要件實現時，依該規定法律效果。在其他情形，有第 2 項規定所稱之濫用時，依其經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權。選擇不相當之法律形成，致租稅義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之租稅利益時，存在濫用。租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理

<sup>56</sup> 財政部 74 年 11 月 19 日台財稅第 24991 號函示：「紀君贈與其子土地後撤銷贈與，經法院判決其子應將原受贈土地之所有權移轉登記予紀君，依最高法院 18 年抗字第 241 號判例，自應依照判決所示辦理所有權移轉登記。紀君土地雖屬原贈與之撤銷，但既應辦理所有權移轉登記，依規定仍應課徵土地增值稅。」檢索自財政部稅制委員會法令檢索系統第 101 年版，<http://www.mof.gov.tw/ttc/gp.asp?ctNode=97&CtUnit=40&BaseDSD=31&qType=New> 最後瀏覽日：2013/12/1。

<sup>57</sup> 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013 年 5 月，初版，頁 65-69。

由者，不適用之。」所謂「法律形成可能性」，包含法律行為、準法律行為及事實行為，其所涉及之法律領域，亦包含私法及公法。惟當事人所建立之法律形式是否適當、有無濫用，應以法律形式與經濟目的是否相當作為判斷。因當事人選擇租稅負擔上最有利之法律形式，尚不足構成租稅規避，猶須有法律形式之濫用，始足當之。為達成同一經濟目的，而有數種法律形式可供選擇時，當事人自得採用稅法效果上最有利之形式，以節省租稅負擔，是為合法之節稅，而非租稅規避。惟租稅義務人對於判決有無租稅規避所必要之事實，有其協力義務，如稽徵機關調查事實時，違反配合闡明事實之義務，致使稅捐稽徵機關無以發現其真相，將成立逃漏租稅罪。

我國目前常見租稅規避之態樣為無息或較低利息之借貸、無償的使用借貸、偏高或偏低的交易價格、代為負擔各種費用。為正確歸屬經濟財，所得稅法就關係企業間的控制行為，在第 43 條之 1 規定「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」；在個人部分，所得稅法第 14 條第 4 類及第 5 類規定「將財產借與

他人，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅」、「財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入」，以規範不合營業常規行為<sup>58</sup>。



---

<sup>58</sup> 黃茂榮，實質課稅原則（四），植根雜誌，第 25 卷第 11 期，2009 年 11 月，頁 17-18。



### 第三節 實質課稅原則於實務上之見解

#### 一、實質課稅原則於大法官實務之發展

民國98年5月13日增訂稅捐稽徵法第12條之1前，實質課稅原則並無法律明文規定，而是透過學說及實務見解加以闡述。為了避免納稅義務人質疑稅捐稽徵機關濫用實質課稅原則，造成徵納雙方之爭議，立法機關乃增訂稅捐稽徵法第12條之1規定，觀其內容脈絡，其乃本於86年1月17日大法官釋字第420號之解釋文。引用實質課稅原則並加以闡述首見於大法官釋字，從第420號解釋文對實質課稅原則詳加闡述，且有孫森焱大法官提出不同意見書，為實質課稅原則發展的里程碑。以下茲整理關於實質課稅原則之相關大法官釋字：

#### 大法官解釋第 180 號解釋文（72 年 5 月 6 日）

平均地權條例第47條第2項、土地稅法第30條第1項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第15條、第19條及第143條並無抵觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。

#### 大法官解釋第 196 號解釋文（74 年 6 月 14 日）

土地稅法施行細則第34條規定：「依本法第32條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整原規定地價及前

次移轉時核計土地增值稅之現值」，旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與憲法第19條並無牴觸。

**大法官解釋第 217 號解釋文（76 年 7 月 17 日）**

憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國72年2月24日(72)台財稅字第31229號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第15條與第19條規定。

**大法官解釋第 218 號解釋文（76 年 8 月 14 日）**

人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依

查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於67年4月7日所發(67)台財稅字第32252號及於69年5月2日所發(69)台財稅字第33523號等函釋示：

「一律以出售年度房屋評定價格之20%計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起6個月內停止適用。

#### **大法官解釋第 221 號解釋文（77 年 1 月 27 日）**

遺產及贈與稅法施行細則第13條規定：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。」旨在貫徹遺產及贈與稅法第一條及第17條第1項第8款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第19條並無抵觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務

人盡舉證責任，併予指明。

#### **大法官解釋第 241 號解釋文（78 年 5 月 26 日）**

財政部中華民國66年7月25日台財稅字第34819號函稱：「在62年9月6日都市計畫法修正公布前經編為公共設施保留地，並已規定地價；但在該法修正公布後曾發生繼承移轉者，於被徵收時，不適用平均地權條例第42條第1項但書規定」，係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第42條第1項前段規定減徵土地增值稅40%，不適用同條但書減徵土地增值稅70%之規定。上開財政部函符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不抵觸憲法。

#### **大法官解釋第 248 號解釋文（78 年 11 月 14 日）**

財政部於中華民國73年5月1日核定發布之小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，係依據中華民國69年6月29日修正公布施行之營業稅法第17條而訂定。該法於中華民國74年11月15日修正公布，並於次年4月1日施行後，財政部另又依據該法第40條第3項合併訂定營業稅特種稅額查定辦法一種。均係用「費用還原法」，依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額據以課稅，以簡化對於

小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則。是上開法令與憲法並無牴觸。

#### **大法官解釋第 420 號解釋文（86 年 1 月 17 日）**

涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。行政院中華民國81年10月14日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第27條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」不在停徵證券交易所所得稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第27條之規定並無不符，尚難謂與憲法第19條租稅法律主義有何牴觸。

#### **大法官解釋第 438 號解釋文（86 年 10 月 30 日）**

財政部於中華民國82年12月30日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第92條第5款第5目規定「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口

貨物價款3%範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第15條、第19條與第23條尚無牴觸。對於在台灣地區以新台幣支付國外佣金，與同準則第92條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第7條之平等原則亦無違背。

#### **大法官解釋第 460 號解釋文（87 年 7 月 10 日）**

土地稅法第6條規定，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於宗教及合理之自用住宅等所使用之土地，得予適當之減免；同條後段並授權由行政機關訂定其減免標準及程序。同法第9條雖就自用住宅用地之定義設有明文，然其中關於何謂「住宅」，則未見規定。財政部中華民國72年3月14日台財稅字第31627號函所稱「地上建物係供神壇使用，已非土地稅法第9條所稱之自用『住宅』用地」，乃主管機關適用前開規定時就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之範疇，與憲法所定租稅法律主義尚無牴觸。又前開函釋並未區分不同宗教信仰，均有其適用，復非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第7條、第13條規定之意旨無違。

### 大法官解釋第 496 號解釋文（88 年 12 月 3 日）

憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。稅法之解釋，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。財政部中華民國59年9月2日台財稅發第26656號令及77年5月18日台財稅第770656151號函，核發修正獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，以期符合該條例獎勵項目之產品其所得始可享受稅捐優惠之立法意旨。惟相關之非營業損失，如可直接合理明確定其歸屬者，應據以定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。

### 大法官解釋第 500 號解釋文（89 年 4 月 27 日）

營業稅法第1條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。又涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之

公平原則為之，亦經本院釋字第420號解釋在案。財政部79年6月4日台財稅字第790661303號函釋示：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第1條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第7條平等權及第19條租稅法律主義，亦無抵觸。

**大法官解釋第 625 號解釋文（96 年 6 月 8 日）**

地價稅之稽徵，係以土地所有權人在同一直轄市或縣（市）所有之土地之地價及面積所計算之地價總額為課稅基礎，並按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定之。因地籍依法重測之結果，如與重測前之土地登記標示之面積有出入者，除非否定重測之結果或確認實施重測時作業有瑕疵，否則，即應以重測確定後所為土地標示變更登記所記載之土地面積為準。而同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額

並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，方與實質課稅之公平原則無違。

財政部中華民國 68 年 8 月 9 日台財稅第 35521 號函主旨以及財政部 69 年 5 月 10 日台財稅第 33756 號函說明二前段所載，就地籍重測時發現與鄰地有界址重疊，重測後面積減少，亦認為不適用稅捐稽徵法第 28 條規定退稅部分之釋示，與本解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用。依本解釋意旨，於適用稅捐稽徵法第 28 條予以退稅時，至多追溯至最近 5 年已繳之地價稅為限，併此指明。

#### **大法官解釋第 635 號解釋文（96 年 11 月 30 日）**

中華民國 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定所為租稅之差別對待，符合憲法平等原則之要求。又財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函，係主管機關依其法定職權就上開規定所為之闡釋，符合立法意旨及國家農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第 7 條、第 19 條之規定，均無抵觸，亦未侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。

#### **大法官解釋第 694 號解釋文（100 年 12 月 30 日）**

中華民國 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規定：「按前 3 條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列

免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；……（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定，未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。……」其中以「未滿 20 歲或滿 60 歲以上」為減除免稅額之限制要件部分(100 年 1 月 19 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目亦有相同限制)，違反憲法第 7 條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。

#### **大法官解釋第 696 號解釋文（101 年 1 月 20 日）**

中華民國 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 15 條第 1 項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」

（該項規定於 92 年 6 月 25 日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同。）其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿 2 年時失其效力。

財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函：「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後

全部應繳納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」其中關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，與租稅公平有違，應不予援用。

### 大法官解釋第 700 號解釋文（101 年 6 月 29 日）

財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九〇四五七二五四號函說明三，就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。

### 二、小結

民國 86 年大法官做出第 420 號解釋時，其爭點包含實質課稅原則、租為公平原則與租稅法律主義之關連性，往後大法官解釋亦重申釋字第 420 號解釋之意旨，其中尤以釋字第 500 號解釋為其應用實質課稅原則之適例<sup>59</sup>，蘇俊雄大法官更於第 500 號解釋之不同意見書對於向來引發爭議的實務「核實認定」提出需考量明確性、人民可期待、

<sup>59</sup> 邱天一，實質課稅原則之研究-以釋字第 420 號解釋為中心，中原大學財經法律碩士論文，2001 年 1 月，頁 168-169。

比例原則、舉證責任倒置等具體因素，而非在未綜合各項具體經濟實質之情形下，即輕率判斷其解釋適用法規，顯見行政機關設定抽象規則以認定實質之事實關係，雖有其行政經濟、杜絕稅捐規避及切實掌握稅源之目的，然行政機關所設定之標準明確性，是否能客觀辨認其涵攝之社會事實，應進一步闡明，而非逕以「一律先行課徵」之目的，使得實質課稅原則之解釋已遭扭曲。



## 第四章 析論租稅法律主義與實質課稅原則之適用

### 第一節 租稅法律主義與實質課稅原則之權衡

實質課稅原則無論在行政判決中屢見不鮮，即便是大法官釋字亦所在多聞，然實質課稅原則與租稅法律主義在法律解釋與適用上呈對立狀態，稅捐稽徵機關往往透過「實質課稅原則」進行核課，納稅義務人則以處分違反「租稅法律主義」資為抗辯，兩者的衝突直到大法官釋字第 420 號解釋以及釋字第 500 號解釋才逐漸受到重視。因租稅法律主義要求租稅必須經由法律規定才得以課徵，然實質課稅原則卻賦予行政機關以字面限制加以課稅，其兩者關連以及有無優先適用順序，無論是實務上或是理論上均有其衝突，目前在學說上針對兩者之權衡有其三派，分別為：民法優先說、稅法優先說及折衷說，茲將分述如下：

#### 一、稅法優先說<sup>60</sup>

課稅對象之經濟交易活動，因態樣繁複不一，欲透過法律進行完整規範，確有其難度。稅法之目的乃在於滿足國家之財政需要，故應站在全體人民公平負擔之觀點透過經濟、實質觀察來解釋稅法之適用。因此，強調以稅捐負擔公平原則與經濟的實質課稅原則作為基礎，凡是在經濟上觀察具有同一效果

<sup>60</sup> 陳清秀，《稅法之基本原理》，三民書局，1994年8月，2版，頁99。

者，基於租稅公平原則，應進行相同之課稅，不受稅捐法律之形式上拘束。

## 二、民法優先說

因稅法乃借用民法概念，其意義內容應採取與民法上相同之解釋立場，以維護法安定性。除稅法有明文規定應給予其他法律領域做不同解釋外，若單僅依照實質課稅原則而逕自法律解釋時，實已違反憲法租稅法律主義之法安定性以及預測可能性之要求。基於憲法保障國民財產權之精神及法安定性與預測性，應以租稅法律主義為最高原則，不能以租稅公平或確保稅收為由而違背租稅法律主義<sup>61</sup>。

我國實務上亦認為：「實質課稅原則雖為實現租稅公平所必要之手段，然不應妨礙法安定性或造成課稅權的濫用，故在稅捐法律之解釋及法律漏洞之補充下，仍應遵守租稅法律主義。<sup>62</sup>」

## 三、折衷說<sup>63</sup>

目前通說傾向於折衷說，應從形式面與實質面兩個層面綜合考量，因實質課稅原則乃針對租稅法律主義所產生之法律漏洞予以補充，然不應逾越可能之文義範圍，否則將與法安定

<sup>61</sup> 黃宗正，「租稅債務」法律關係之研究，政治大學法律研究所碩士論文，1980年6月，頁127。

<sup>62</sup> 高雄高等行政法院98年訴字第17號判決。

<sup>63</sup> 邱天一，實質課稅原則之研究-以釋字第420號解釋為中心，中原大學財經法律碩士論文，2001年1月，頁103-107。

性產生衝突，違反租稅法律主義。

探究實質課稅原則之本質，並非獲取稅收之財政目的，而是著重於經濟上負擔能力之解釋。因此當法條規定文義可能產生多種解釋空間時，應選擇最合乎實質課稅原則之解釋。實質課稅原則不能補充租稅構成要件或構成要件特徵之欠缺，法律賦予的經濟意義解釋不得超過可能之文義範圍，否則即有違「法安定性」，不符課稅要件法定主義之要求<sup>64</sup>。換言之，「可能的文義範圍」為實質課稅原則之限制。

租稅法律主義非依「法律」之規定，而是以保護國民的私有財產為目的，強調法律的內容，應盡可能嚴格解釋，故對法律概念僅作形式上的理解。然實務上避免經濟型態多樣而有族繁不及備載之情況，故以實質課稅原則參照法律規定之目的解釋稅法，如此一來，實質課稅原則為租稅法律主義之「補充」原則。

---

<sup>64</sup> 陳清秀，《稅法之基本原理》，三民書局，1994年8月，2版，頁103。



## 第二節 租稅法律主義與實質課稅原則之適用基準

適用法律過程當中，若對於法律條文的規範意義或內容發生疑問時，應經由法律解釋，使法律適用者理解其條文的意義，排除規範上有矛盾之處，以測定適用範圍並界訂彼此的領域。稅法在解釋時有各種不同解釋的方法，本研究擬採五個基準面進行探討：(一) 文義解釋 (二) 體系解釋 (三) 歷史解釋 (四) 目的解釋 (五) 合憲解釋，以下分別臚列如下<sup>65</sup>：

### (一) 文義解釋：

文義解釋探求其文字意義，從法律的文義出發，使法律達成想要與其規定文字意義相符合的事物，然而不應超過可能之文義，否則即超越法律解釋之範疇而進入另一階段之造法運動<sup>66</sup>，基於維護法律尊嚴及法安定性，法律解釋應尊重文義<sup>67</sup>。

由於進行法律解釋時，需考慮各自規範目的及與其他法律的關聯性，因此相同用語的概念可能產生不同的意義，尤其是適用在不同法律領域；若未有不同的規範目的及利益時，對於同一法律中所使用相同用語的概念並無理由做不同的解釋，而必須使相同用語的概念具有同等意義<sup>68</sup>。

<sup>65</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012年7月七版，頁143-154。

<sup>66</sup> 黃建輝，違憲審查與司法造法，台灣大學法律研究所博士論文，1995年6月，頁59。

<sup>67</sup> 王澤鑑，《法律思維與民法實例》，三民出版社，2010年6月，頁130。

<sup>68</sup> 陳清秀，同註65，頁144。

## (二) 體系解釋：

由於規範意旨無法僅從法律的文義本身推論，因此必須再探究擬解釋的法律規範或法律概念，係基於何種關聯性，以從完整意義的體系中瞭解法律連慣性。尤其是當依據法律文義有數種可能解釋之情形時，應優先採納可與其他法律規定保持事物的一致性解釋。例如土地稅法中有關土地增值稅的規定，雖在法律的外部體系上被規定於土地稅法中，但就其體系概念上，則具有所得稅性質，可從所得稅體系觀點來解釋土地增值稅規範。

## (三) 歷史解釋

基於民主國家主權在民的理念，適用法律規定時，應考慮立法者的規定意圖或規範概念，因參與立法者於實際上已經表示意見，如此才能在法律創造與法律具體化的過程中，保持立法機關的優越地位。歷史解釋的方法主要是參考文法文獻，包含立法過程中的一切記錄、文件，舉凡預備資料、預備草案、草案、立法理由書及參與起草部會的有關紀錄、立法機關之大會及審查委員會的紀錄，引用這些資料而探求法律概念如何發生、如何引用至法條中以及立法者基於哪些價值而制訂法條，以助於瞭解法律意旨之所在。

當立法者的意思被客觀化後，解釋者雖然以歷史立法者所確定之目的為基準，針對目的推論結果經過縝密思考而使個別法律規定取自於確定目的，造成解釋者實際上已經超越歷史事實上的「立法者之意志」，係以法律固有的合理性來解釋法律，造成歷史解釋在法律上所扮演的角色已不如以往重要，但仍有劃定法律解釋活動範圍的功能<sup>69</sup>。

#### （四）目的解釋<sup>70</sup>

法律意義在可能文字意義範圍內，因其法律概念不確定，故應取決於法律目的，透過目的解釋，考量法律體系及發生歷史的情況下，探討在法規中所表現對於關係人利益的價值判斷。依據椰林（Jhering）理論，認為各個法律概念以及各個法律規範，均在於實現一個或數個目的，故目的解釋並非僅注意一種法律目的為滿足，尚要求在彼此互相抵觸的各種目的，對於該法律所追求的目的進行評價與衡量。

從稅法之層面探討，稅法解釋不是僅取向於財政目的，否則將會造成「有利於國庫稅收」之解釋即為正確解釋；稅法解釋亦不是僅取向於「人民財產權的保障」，否則有疑義時即以「有利於納稅人之解釋」為依歸。稅法解釋包含財政目的、社

<sup>69</sup> 黃茂榮，《法學方法與現代民法》，國立台灣大學法律學系法學叢書編輯委員會，2006年4月，增訂5版，頁289。

<sup>70</sup> 陳清秀，，〈稅法總論〉，元照出版社，2012年7月，7版，頁149-153。

會目的、簡化目的。以財政目的觀看，應取向於法規範所涵蓋的正義原則，即表現稅法客觀目的之稅捐正義，稅捐課徵理應受分配正義之支配，分配的正義乃存在於經濟上的給付能力，此種準則在具體的稅捐體系中需要利用其他原則加以填補但不得流於氾濫。至於以社會目的而言，應依其歷史的、主觀的社會目的加以解釋，例如：證券交易所得免稅之立法目的是在健全國內資本市場，故其免稅對象不包括國證券之交易所得在內；土地交易所得免稅之立法目的乃在於課徵土地增值稅，不應重複課稅，故課稅主體之差異不應影響其立法目的，無論是營利事業與個人均於出售土地時課徵土地增值稅，其土地交易所得實應免稅，而無須再區分個人是否具有營利性質而將其土地交易所得轉為營利所得或其他所得予以課稅之情事。至於簡化目的則因稅捐稽徵機關在處理大量繁複的稅務案件之際，因人力及物力有限，需透過類型化處理，注重成本效益分析，以不危害量能課稅之前提下，進行簡化課稅之措施。

#### (五) 合憲性解釋

由於憲法位階高於法律及行政命令，因此個別法律規定與憲法抵觸時即屬無效，若能對法律規範進行符合憲法解釋且解釋仍然具有意義時，不得宣告其違憲。在此基準下，當解釋有

數種可能性時，應優先採取與憲法相符合的解釋或最符合憲法之解釋。

至於立法者所意圖的作用超過憲法所允許的範圍時，可對於該法律進行合乎憲法的限制解釋，需在可以維持的最大範圍內保持立法者的意圖事項，此時牽涉目的性限縮，即合憲的法律漏洞補充。

上述各解釋基準乃是法律解釋時必須考量的因素，國內學者黃茂榮教授認為：「文義因素首先確定法律解釋的活動範圍，接著透過歷史因素對此範圍再進一步加以確定，同時對法律內容做一些提示。接著體系因素與目的因素開始在這個範圍內進行規範意旨的發現或確定工作。這時，合憲性因素也做了參與而獲得解釋的結果，於是再複核一下看他是否合乎合憲性要求<sup>71</sup>。」

綜觀租稅法律主義與實質課稅原則，均以社會正義、經濟公平作為出發點且為現代稅收法律體系不可或缺的重要原則，因此「稅收公平」可說是租稅法律主義與實質課稅原則兩個原則的共同法理基礎；然而租稅法律主義強調形式上的公平與正義，尤以確定性及可預測性為主，而實質課稅原則強調實際上的公平與正義，尤以稅法的靈活性

---

<sup>71</sup> 黃茂榮，《法學方法與現代民法》國立台灣大學法律學系法學叢書編輯委員會，2006年4月，增訂5版，頁304。

與彈性為主，造成兩原則衝突不斷<sup>72</sup>。實務上也衍生稅捐稽徵機關透過實質課稅原則限制納稅義務人規避稅負的尚方寶劍，納稅義務人則以租稅法律主義原則防止稅捐稽徵濫用課稅權。本研究認為兩原則之權衡應從法律解釋探討其立法目的，達到「稅收公平」的法理基礎，若符合彼此的共通點，將無其衝突情況發生。



---

<sup>72</sup> 葛克昌，《實質課稅與納稅人權利保護》，元照出版，2012年3月，初版，頁260。

## 第五章 土地稅制之課徵及爭議

### 第一節 我國土地改革與土地增值稅之沿革

#### 一、土地改革

古人云：「有土廩有財」，中國五千年來均以農業為國家支柱，不論是以前封建時期抑或中華民國建立後的民主時代，土地一直以來都是最重要的生財器具，然而各朝代均存有財富分配不均的問題，因此每個朝代統治者首要之務就是推行土地政策以維持社會安定。

台灣土地稅制度之形成，乃源自於國父「平均地權」及「漲價歸公」的思想主張。國父孫中山先生在「民生主義」中曾云：「歐美自發明機器後，工業勃興，商業發達，原為農田荒野，一變而為人口聚集之工商市鎮。眾人爭用土地，地價突飛猛漲，擁有土地市地主，遂驟成富翁。工商業資本家見有暴利可圖競買土地，做投機事業，地價遂益昂貴。社會貧富不均之現象，愈演愈烈。我國數千年向為農業國家，工商業無大進步，地價亦無大變動。一旦工商業發達，社會建設進步，像上海、廣州一樣，地價必將高漲。而地價之高漲是由於工商業發達，社會改良進步等原因造成，對於地主不勞而獲之利得，應該收歸人民共享」。因此，國父主張在我國工商業尚未發達前，全國應儘速規定地價，實行照價徵稅，照價收買，漲價歸公；一以改革田賦之缺點，充裕政府收入；一以制止私人壟斷土地與操縱投機，以達成

平均地權之目的。因此民國 43 年前所實施之農地改革，乃是透過地權改革而非地稅改革實施平均地權。

台灣歷經二次大戰後因面對殘破不堪的家園，人民紛紛轉而務農，帶起台灣社會另一波的農業潮，國民政府為了安定人心並使社會富足，因此進行名流青史的土地改革，分別為「三七五減租」、「公地放領」以及「耕者有其田」，茲將分述如下<sup>73</sup>：

#### 一、「三七五減租」：

光復初期因戰火頻繁使工業遭破壞殆盡，從事農業的人口節節攀升，從原來民國 29 年的 49% 到 1948 年的 56%，然而卻有 2/3 的農民向地主佃租；由於日據時代留下許多惡習，舉凡地租率過高、租期短暫不定、口頭契約居多、押租金、預收地租、鐵租、副產物租、包租轉佃以及米糠壓榨.....等，造成佃農無法改善生活。有鑑於此，光復之後行政長官試圖從改善佃農面對的不平等問題著手，以「地租率過高」作為當務之急，遂提出減租概念。減租之前地主和佃農訂定的地租率雖為 30%，但經過包租轉佃、副產物租以及押租金的制度後，佃農所繳交的實際地租往往高於 55%，因此政府以 375/1000 為地租最高上限，即為「三七五減租」。「三七五減租」最早可追溯自民國 19 年所頒佈的土地法，該法第 177 條中即明文規定「地租不得超過耕地正

<sup>73</sup> 盧文吉，台灣光復初期土地改革在政經發展中的定位，東吳大學經濟學研究所博士論文，1998 年 6 月，頁 63。

產物全年收穫量千分之三百七十五，約定地租超過千分之三百七十五者，應減為千分之三百七十五，不及千分之三百七十五者應從其約定」，該項條文成為三七五減租明入法典之開始；然而民國 35 年 4 月 29 日所頒佈的新土地法中第 110 條卻規定「地租不得超過地價百分之八，約定地租或習慣地租超過百分之八者，應比照地價百分之八減定之，不及百分之八者，依其約定或習慣。前項地價指法定地價，未依法規定地價之地方，照最近三年之平均地價。」但光復初期處於非常時期，無論是地價抑或物價波動常有劇烈變化，造成執行上頗有難度，最高行政當局遂以舊法第 177 條經民國 36 年國防最高委員會決議，「各地耕地佃農應繳地租暫仍照正產物全年收穫總量千分之三百七十五計算」。

三七五減租最早於民國 36 年在屏東市實施三七五限租，奠定往後三七五減租的典範；民國 38 年初省主席陳誠上任後更指定地政局草擬「台灣省私有耕地租用辦法」，於 3 月 25 號通過後立即於 4 月 14 號頒佈施行。為了執行上更加便利陸續頒佈「台灣省私有耕地租用辦法施行細則」、「台灣省辦理私有耕地租約登記注意事項」、「台灣省推行三七五減租委員會組織規程」等相關法規，並令行全省各縣市一律自民國 38 年第一期農作物收割起開始辦理。減租政策的實施卻使少數地主透過威脅利誘方式以收回出租之耕地，造成租佃雙方糾紛時有

所聞，故行政院擬定「耕地三七五減租條例」，於民國 39 年 11 月送交立法院審議，並於民國 40 年公佈實施後，方才使三七五減租產生法律之保障。

## 二、「公地放領」：

民國 39 年 6 月韓戰爆發後，國民政府與美國的關係重修舊好，政府轉而處理內部事務，積極展開土地改革，開始扶植佃農擁有自己的耕地成為自耕農，但卻面臨三個問題：一、可自當時地主方面收購之土地有多少？二、對私人土地進行收購並將其轉售給佃農，則政府所有之公地應該如何處置？三、如果佃農無力支付地價，則政府應該協助到何種程度？有鑑於上述三個問題，政府遂實施「公地放領」政策。公地放領政策可追溯自民國 36 年頒佈的「台灣省公有耕地放租辦法」，然因發生多項重大缺失：農民私自轉讓冒名頂替、合作農場的土壤貧瘠水利不便資金不足，各級機關執行不力……等，造成公地放租之成效不符預期，爾後提出「公地放領」，從「國家租佃制」逐漸轉換成「耕地農有制」。「公地放領」政策其目的主要有三：其一、扶植自耕農使其合乎憲法 143 條「國家對於土地之分配與調整，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則」之要求。其二、為改革土地制度發揮示範作用，為私有土地徵收之先鋒。其三、促進土地利用，農民取得耕地所有權後將對土地之利用能更有衝勁進而提升產量。雖佃

農大量申領，使每農戶平均僅申請到 0.5 公頃，仍不足以完全負擔而須另外再尋其他耕地承租以維持生計，但已為之後「耕者有其田」的政策有其良好示範。

### 三、「耕者有其田」：

因放領的土地不足以負擔農戶生計，地主仍擁有大多數的耕地，造成佃農生活無法大幅度獲得改善，政府完成三七五減租及公地放領後，接下來就是如何從私人手上取得土地，若要從地主手上取得土地須先知道地主擁有多少土地，因此政府實施公地放領政策的同時也進行「地籍總歸戶」。所謂的地籍總歸戶，乃是將同一所有權人的土地，經過歸戶手續歸入於一戶名下，使政府對人民持有土地之情形瞭若執掌，對於實施耕者有其田政策有其推波助瀾之功效。政府推行耕者有其田之用意乃在於透過平均地權改善農民生活，另一方面則希望將原本農業為主的社會漸漸往工業社會推進，於是訂定三項大原則。第一、使農民取得土地但不增加其負擔，第二、須兼顧地主利益，第三、轉移地主土地資金投入工業。在這三項前提下行政院於民國 41 年 11 月 28 日將耕者有其田的草案送交立法院審議，於民國 42 年 1 月 20 日三讀通過「實施耕者有其田條例」<sup>74</sup>，主要內容有：

1. 耕地徵收範圍：地主超過保留標準或有共有之情形，則由政

---

<sup>74</sup> 實施耕者有其田條例於民國 42 年 1 月 26 日公布施行，並於 1993 年 7 月 30 日公布廢止。

府出面徵收，並加強弱勢族群的照護。

2. 耕地保留標準：訂定出租保留耕地標準，以維護公平原則。
3. 定義地主意義及分戶限制：徵收保留耕地之地主以民國 41 年 4 月 1 日之地籍冊為準。
4. 耕地之免徵：訂定免徵耕地之範圍及標準。
5. 徵收地價與補償：徵收之計價，以各等級耕地主要作物正產品年收穫總量之兩倍半為標準，其補償以七成土地債券及三成公營事業股票為支付。
6. 耕地的放領與承領：以現耕之佃農或雇農為承領對象，地價計算與徵收相等並加收百分之四之利息以十年償還，但每年負擔不得超過三七五減租佃農之負擔。
7. 土地利用改進：政府除實施徵收及放領分配外，並設置生產基金以低利貸放給農民，不僅獎助農民亦能達到現代化經營。

由於國民政府內戰失利而退守台灣之際，實施平均地權之方式乃是透過所有權重新分配而未立即以地價稅與土地增值稅的方式實施，探究其原因乃在於當時社會已是戰火頻仍民不聊生，若以課稅方式汲取經濟資源對於土地所有者無疑是「剝削」，將會引起不滿甚而暴動；若能汲取經濟資源於無形且能兼顧民生安定，對於國民政府實為一舉兩得之政策，故乃以地權改革達其平均地權之目標。

## 二、土地增值稅

我國因秉持國父 孫中山先生遺教，主張平均地權和漲價歸公之基本國策，土地法、平均地權條例及土地稅法乃特別針對土地增值的課稅問題，於所得稅外另立「土地增值稅」的稅目進行課徵，依照平均地權、漲價歸公的理想目標，將土地漲價總數額全部收歸公有，故土地增值稅課徵乃是採取「重稅原則」<sup>75</sup>，其為具有政策使命之租稅<sup>76</sup>，綜觀土地增值稅之發展歷程可以分成下列五個區間：

### 一、民國 43 年至民國 52 年：按實價徵收，最高累進稅率為 100%

由於農地改革（第一次土地改革）業已實施，城市人口增加、工商業日趨繁榮，土地價值如水漲船高暴漲，都市平均地權之實施迫在眉睫。民國 43 年 8 月 26 日公布「實施都市平均地權條例」，土地增值稅依據第五章「漲價歸公」之規定課徵；民國 45 年 1 月 19 日公布「實施都市平均地權條例台灣省施行細則」，接著完成申報地價、將地價冊及總歸戶冊編造完畢後，於 8 月 1 日根據「統一地價等級表」開徵土地增值稅。

各縣市政府於都市地區，調查土地市價或收益價格，劃分地價等級，依據同一地價等級表劃分各地段之地價等級並抽查各宗土地之地價以計算每坪之平均地價，作為該地價等級之單位地價，經由地價評

<sup>75</sup> 中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑（下），2001 年 12 月，2 版，頁 1113。

<sup>76</sup> 陳聽安，從公平與效率談土地增值稅何去何從，財稅研究，第 25 卷第 1 期，1993 年 1 月，頁 1-5。

議委員會評議後分區公告<sup>77</sup>。土地所有權人應於公告之申報地價期限內，自行申報其所擁有各土地之地價；逾期不申報者，主管機關限期補行申報，逾期仍不補報，即以各該區段地目相同土地之公告地價為其申報地價。若土地所有權人申報之地價，評議委員會認為過低時，由主管機關限期另行申報，如另行申報之地價仍低於公告地價 20% 時，得由政府照價收買其土地。至於評議地價之標準因無規定，遂由各縣市政府參照調查所得各地段之最近土地「市價」予以評定，雖各縣市都市地價高低互異，產生同一地價等級所定單位地價不盡相同，但代表此時期乃以「實際交易價格」為稅基。

稅率部分採行累進稅率，茲將列示如下：

表 5-1 土地增值稅之累進稅率（民國 43 年 8 月 15 日修正）<sup>78</sup>

土地漲價總數額在 原申報地價數額	累進稅率
100%以下	就其漲價數額徵收 30%。
100%~200%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 50%。
200%~300%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 70%。
300%~400%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 90%。
400%以上	按前規定辦理外，超過部分應全部收歸公有。

<sup>77</sup> 中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑（下），2001 年 12 月，2 版，頁 1117-1118。

<sup>78</sup> 平均地權條例第 23 條第 1 項至第 4 項及第 24 條（1954 年 8 月 15 日版）。

由上表可知，土地增值稅之最高累進稅率為 100%；然而過高的累進稅率，將使土地移轉時累積多年的資本增益因實現而產生稅負大幅集中，形成「集中效果」及「閉鎖效果」。納稅義務人往往為了避稅而選擇放棄出售土地，不僅無法達到漲價歸公的目的，甚而有礙生產資源最有效之配置<sup>79</sup>。

## 二、民國 53 年至民國 60 年：實價課稅為原則，公告現值課稅為例外，最高累進稅率 80%~100%

實施都市平均地權條例後，並無「公告現值」之規定，人民若有土地移轉時，由土地所有權人自行申報，地方政府則以平日所收集之地價資料，作為審核其因土地移轉而應繳納之增值稅，但因缺乏標準，審核尺度不一致，弊端叢生<sup>80</sup>。民國 53 年修正公布「都市平均地權條例」時，為避免同一區段同一地價等級都市土地權利移轉時審核現值有高低不一情況，乃增定「公告現值」制度，規定縣（市）政府均應參酌經常地價變動情形，按期調查土地買賣價格，並編制土地現值表，提經都市地價評議委員會評定後公告，每 6 個月公告一次。申請人所申報之土地現值，經主管機關審核後發現低於當期公告現值百分之二十時，應通知申請人重新申報，逾期不重新申報或重新申報後仍屬過低時，主管機關得照價收買或逕自按公告現值徵收土地增值

<sup>79</sup> 李足能，我國土地增值稅政策變遷與改革之政經分析，成功大學政治經濟學研究所碩士論文，2006 年 6 月，頁 40。

<sup>80</sup> 林英彥，《不動產估價》，文笙書局，2006 年 9 月，11 版，頁 597-598。

稅。至於都市所有權之移轉，未於規定期限內申請權利變更登記並申報土地現值者，經主管機關發現或經人檢舉調查屬屬實者，應通知權利人限期申報土地現值，如不申報或申報之土地現值過低時，以申報當期公告現值作為申報現值。由此可知，原則上以實際交易價格為課稅基礎，例外以公告現值作為課稅基礎。

稅率部分在民國 57 年前與第一時期並無太大差異，僅將稅率部分修正從 30%、50%、70%、90%、100% 變成 20%、40%、60%、80%、100%。民國 57 年將公告土地現值每年公告兩次改為一次，作為土地移轉時地主申報移轉現值之參考並修正最高稅率為 80%。

表 5-2 土地增值稅之累進稅率（民國 53 年 1 月 27 日修正）<sup>81</sup>

土地漲價總數額在 原申報地價數額	累進稅率
100% 以下	就其漲價數額徵收 20%。
100%~200%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 40%。
200%~300%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 60%。
300% 以上	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 80%。

表 5-3 土地增值稅之累進稅率（民國 57 年 1 月 26 日修正）<sup>82</sup>

土地漲價總數額在	累進稅率
----------	------

<sup>81</sup> 平均地權條例第 30 條第 1 項至第 5 項（1964 年 1 月 27 日版）。

<sup>82</sup> 平均地權條例第 35 條第 1 項至第 4 項（1968 年 1 月 26 日版）

原申報地價數額	
100%以下	就其漲價數額徵收 20%。
100%~200%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 40%。
200%~300%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 60%。
300%~400%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 80%。

三、民國 61 年至民國 66 年：以行政命令規定按照公告現值課稅<sup>83</sup>，最

高累進稅率為 80%

上述制度實施多年後，一則當事人普遍以公告現值申報，二則買賣雙方隱匿實際移轉價格，查核上確有困難，許多不肖土地代書常以低報移轉價格後，再掌握實際成交價，以檢舉為要脅，向買賣雙方勒索，由於當時低報者有其刑責，引起申報者恐慌而得逞。行政院乃於民國 61 年 5 月 18 日以台 61 財字第 4753 號函令規定：「基於事實需要，今後土地買賣移轉，原則上應一律以公告現值（公告土地現值）為準，計課土地增值稅，對於各項補助，均免與併價課徵。各縣市依實施都市平均地權條例第 39 條規定逐年公告之現值，務需參照當地實際移轉價格公告，以利漲價歸公政策之執行。」嗣後財政部亦以(61)台財稅第 3976 號函釋：「原則上應以公告現值為準，計課土地增值稅，但如當事人申報之移轉現值超過公告現值，而當事人自願以移轉現值

<sup>83</sup> 馬自誠，土地交易所課稅制度之檢討，立法院院聞，1996 年 1 月，頁 37。

繳納土地增值稅者，為了維護承買人之權益，應准按實際移轉現值課徵土地增值稅。」因此實際移轉現值超過公告現值者，不再認為有所隱匿、短報情事，亦不予以補稅處罰。

四、民國 66 年至民國 91 年：以法律規定按照公告現值課稅，最高累進稅率為 40%~60%

66 年 2 月 2 日修正「實施都市平均地權條例」，將名稱改為「平均地權條例」，其中第 47 條第 2 項並修正規定：「前項申報人所申報之土地移轉現值，經主管機關審核，其低於申報當期之公告土地現值，得照其申報之移轉現值收買或照土地公告現值徵收土地增值稅，其不低於申報當期之公告土地現值者，照其申報之移轉現值徵收土地增值稅。」民國 66 年 7 月 1 日公布土地稅法，其中第 30 條第 1 項規定：「土地漲價總數額之計算，以納稅義務人及權利人申報移轉或申報設定典權時，該土地之公告現值為計算基礎。」此後，以「公告現值」為準計徵土地增值稅之規定正式法典化。

在稅率方面亦做些許調整，其調整如下：

表 5-4 土地增值稅之累進稅率（民國 66 年 1 月 18 日修正）<sup>84</sup>

土地漲價總數額在 原申報地價數額	累進稅率
---------------------	------

<sup>84</sup> 平均地權條例第 40 條第 1 項至第 3 項（1977 年 1 月 18 日版）。

100%以下	就其漲價數額徵收 40%。
100%~200%	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 50%。
200%以上	按前規定辦理外，就其超過部分徵收 60%。

從上表可知，稅率結構從原本 20%、40%、60%及 80%共四級，修正為 40%、50%、60%三級，期望透過提高第一級級距及縮小各級距間差異以加強漲價歸公效果，並降低最高級距稅率之方式以促進土地之合理交易及正常使用。

#### 五、民國 91 年~迄今：土地增值稅稅率減半徵收落日後，調整級距以

##### 降低稅負

隨著經濟不景氣，為提振房地產市場之買氣及財政平衡，民國 91 年 1 月 17 日立法院三讀修正通過，正式實施土地增值稅減半徵收兩年<sup>85</sup>；民國 93 年公布修正再延長實施一年<sup>86</sup>；民國 94 年公布土地增值稅調降法案，使長達三年半之土地增值稅減半徵收措施落日，同時修正稅率結構為 20%、30%、40%三個級距<sup>87</sup>，調降理由乃因綜合所得稅最高稅率為 40%，就土地增值稅係為資本利得之觀點探討，資本利得及一般所得應適用相同稅率結構，故將土地增值稅最高邊際稅率調

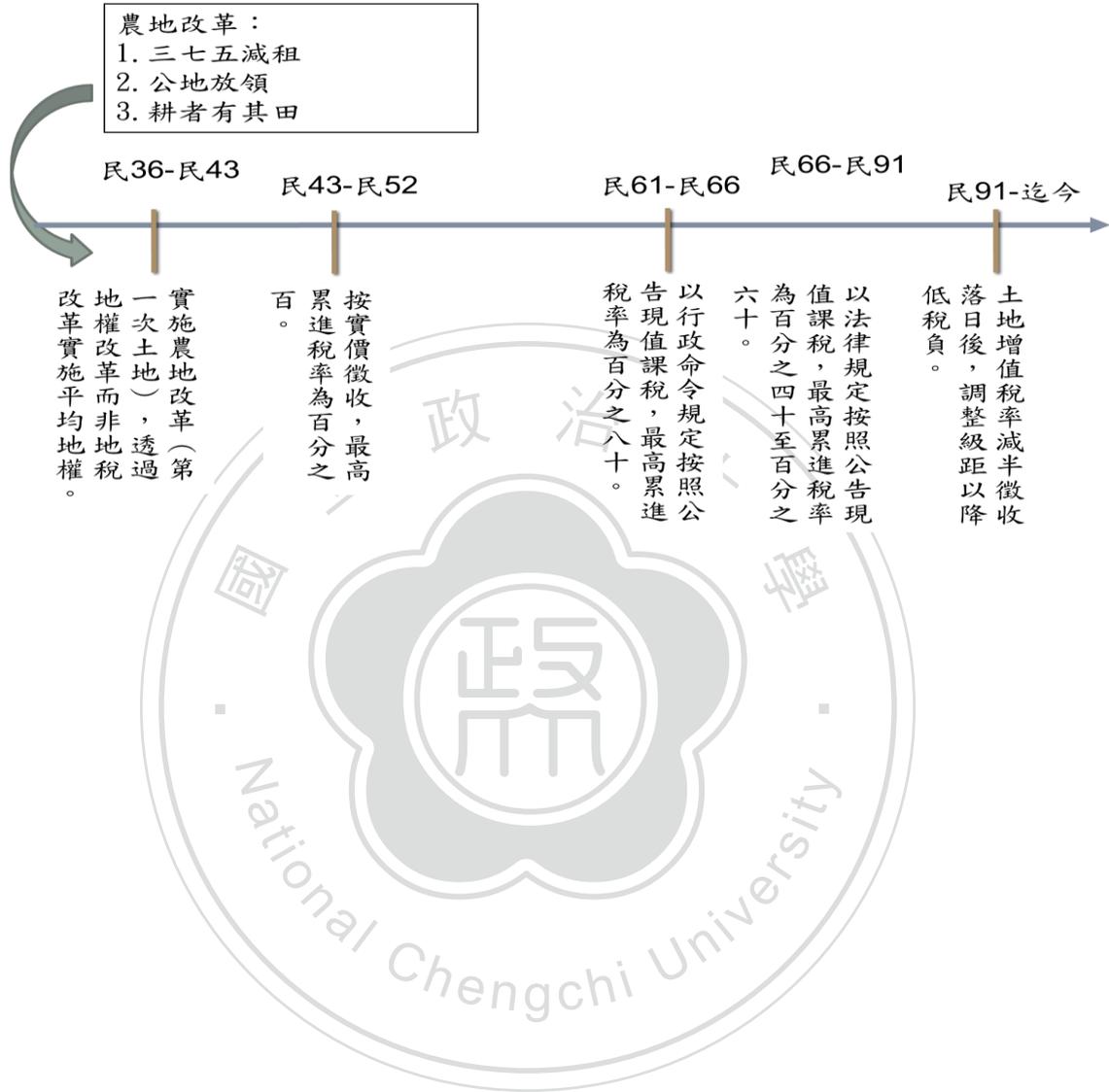
<sup>85</sup> 土地稅法第 33 條第 4 項：「為促進經濟發展，對於依前項及第 34 條規定稅率計徵之土地增值稅，自本法中華民國 91 年 1 月 17 日修正之日起二年內，減徵百分之五十。」(2002 年 1 月 17 日版)。

<sup>86</sup> 土地稅法第 33 條第 4 項：「為促進經濟發展，對於依前項及第 34 條規定稅率計徵之土地增值稅，自本法中華民國 91 年 1 月 17 日修正之日起三年內，減徵百分之五十。」(2004 年 1 月 6 日版)。

<sup>87</sup> 土地稅法第 33 條第 1 項至第 3 項 (2005 年 1 月 21 日版)。

整為 40%。

表 5-5 台灣土地改革與土地增值稅之沿革



## 第二節 土地交易所得課稅之性質

### 一、我國土地交易課稅制度

世界各國並無土地增值稅之稅目，土地交易之所得，不是併入所得稅就是列為「資本增益稅」<sup>88</sup>。我國因遵循國父遺教「平均地權」及「漲價歸公」且憲法第 143 條第 3 項明文規定：「土地價值非因施以勞力、資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅。」由此可知，土地交易所得本質上係屬於資本利得或資本增益。所謂「資本利得」是指非經常性買進賣出之資本資產，因銷售或交換所產生的增值收益，非運用任何經濟上的努力即可產生結果，為不勞利得<sup>89</sup>。

對土地交易課稅之方式亦可從土地增值稅及土地交易所得稅兩個層面來探討<sup>90</sup>，其分析如下：

以土地增值稅而言，我國憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」此外，土地稅法第 28 條規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅，但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。」由此可知，土地增值稅之課稅主體為土地出賣人；

<sup>88</sup> 馬自誠，土地交易所得課稅制度之檢討，立法院院聞，1996 年 1 月，頁 36。

<sup>89</sup> 周玉津，證交稅、證所稅、土所稅與土地增值稅的透視，稅務旬刊，第 1561 期，1995 年 2 月，頁 7-10。

<sup>90</sup> 張清讚，土地交易所得稅與增值稅的抉擇，稅務旬刊，第 1442 期，1991 年 10 月，頁 9-11。

課稅客體則為土地移轉時所產生之利得。目前依照平均地權條例及土地稅法規定，課徵土地增值稅是按土地漲價倍數累進課稅，其稅率分為 20%、30%、40% 三級。然而目前增值稅課徵標準乃按土地公告現值課稅而非實際移轉價格，在每年僅公告一次公告現值之情況下，使同一年度移轉土地之既不需課徵土地增值稅亦無須課徵所得稅，造成個人及集團企業利用法律灰色地帶進行利益輸送<sup>91</sup>。

至於土地交易所稅係按土地買賣而發生增值所得，與證券交易而衍生之利得同出一轍，皆屬資本利得，至於此種資本利得是否課稅或視同所得課稅，學術上頗有爭議。若依據源泉理論的定義，因所得為繼續存在之固定源泉所產生具有規律性、反覆性之孳息，至於具有一時性之財產上增益均非所得範圍，因此資本利得無法納入所得之範圍<sup>92</sup>。例如英國將資本利得與普通所得嚴格分開<sup>93</sup>，普通所得既不易轉化為資本利得，同時資本利得亦難轉化為普通所得，唯有經常而有規則性之所得，始可作為課稅所得；若依據純資產增加說，所得不僅包含兩個特定時點間總資產淨值之比較，亦包含納稅人為其個人及家庭所作消費與投資之支出<sup>94</sup>。在此種概念下，個人資產淨值的增加不問有無繼續或規則性，皆可納入所得稅課徵範圍。美國資本利得稅與我

<sup>91</sup> 賴芳娥，建設公司分離房地價格之探討—兼論土地交易課稅規定，逢甲大學會計學系碩士在職專班論文，2009年6月，頁80-81。

<sup>92</sup> 柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，台大法學論叢，第37卷第3期，2008年9月，頁140。

<sup>93</sup> 周玉津，同註87，頁7-10。

<sup>94</sup> 柯格鐘，同註90，頁141-142。

國土地增值稅雖同屬於純資產增加說之範疇，但基於兩國基本政策不同，課稅方式亦有所差別。因美國採取增強資本累積制度，以所得「增加」概念為主<sup>95</sup>，為了鼓勵從事股票投資、累積資本、擴大生產，以特別優惠處理辦法，將資本利得稅最高稅率比普通個人所得稅最高稅率減輕 50%，雖達到其目標卻也犧牲租稅公平性。1986 年稅制改革後，美國所得稅稅率大幅降低，與資本利得稅優惠稅率相近，乃將資本利得納入個人其他綜合所得課稅<sup>96</sup>。

若將土地交易所得稅與土地增值稅比較，臚列如下<sup>97</sup>：

表 5-6 土地交易所得稅與土地增值稅比較表

	土地交易所得稅	土地增值稅
稅目歸屬	國稅	地方稅
稅目歸類	直接稅	直接稅
納稅義務人	出售土地有所得之人（個人及法人）	1. 出售土地之人 2. 土地贈與之受贈人 3. 出典人
稅基	出售土地收入減除成本及費用後之餘額	土地漲價總數＝申報移轉現值-前次移轉申報之現值

<sup>95</sup> 周玉津，對土地交易所得稅取代土地增值稅的商榷，稅務旬刊，第 1465 期，1992 年 6 月，頁 22-23。

<sup>96</sup> 周玉津，同註 87，頁 9。

<sup>97</sup> 陳慧琪，租稅規劃對租稅公平性影響之研究—以證券交易所與土地交易所為例，東吳大學會計研究所碩士論文，2005 年 1 月，頁 27。

課稅現況	停止課徵  (所得稅第 4 條第 16 款)	依土地稅法第 28 條及第 33 條規定課徵 20% 至 40% 稅率
公平性	量能課稅，較具公平性	量能課稅，較具公平性
稽徵便利性	需克服實際成交價格之  掌握技術問題。	目前依現值計算增值總額，  稽徵方便。

## 二、各國土地交易課稅制度

綜觀各國土地交易課稅制度，期藉此分析比較，俾對中外土地稅制之了解，引外國可借鏡之處，作為我國土地增值稅改革之參考各國對於土地交易所得之課征可歸納分為下列：(1) 資本利得合併於一般所得中綜合課稅者，如美國與德國；(2) 分離課稅法，將土地交易所自得自一般所得中分離出來，課以不同稅率者，如英國、日本；(3) 土地增值課稅者，如義大利；(4) 既有課移轉稅、又課未移轉增值稅者，如韓國，以下分別扼要敘述之：

### 一、所得合併課稅制

#### (一) 美國

美國對土地與房屋的持有課徵房地產稅 (Real Estate Tax)，稅基為房地產評估價值之比例，其比例各州規定不一致，介於 20% 至 100% 之間，至於稅率則為 0.8% 至 3%。當房地產移轉時區分移轉行為課徵不同稅目，包含房地產交易稅、遺產贈與稅及所得稅。房地

產交易稅 (Realty Transfer Tax) 為房地產產權交易而支付的稅額，稅率為2%至4%，稅基為土地及房屋合併計算之實際成交價格，於房地產買賣時課徵，由買賣雙方均分。出售房地產的價差收入列入資本利得，併入所得稅課徵<sup>98</sup>。資本利得分為長短期，納稅義務人應分開計算長期及短期之資產交易所得。短期資本利得一年內併入一般所得課稅，長期資本利得扣除虧損後，併入所得稅申報資本利得稅，最高稅率為15%，低於一般所得稅率35%<sup>99</sup>。

## 二、所得分離課稅制

### (一) 日本

日本從1950年代開始徵收房產稅，包含不動產持有課稅、不動產移轉課稅及不動產交易所得課稅等三類，包含持有、移轉和交易不動產的過程。不動產持有稅包含固定資產稅與都市計畫稅，以每年1月1日不動產所有人為納稅義務人，課稅標的為固定資產稅評估金額且每三年重新評估一次，其固定資產稅和都市計畫稅稅率分別為單一稅率1.4%及0.3%。此外，對於住宅與住宅用地另有減免規定；兩者均屬市區町村稅(地方稅)。不動產移轉課稅包括不動產取得稅、登記許可稅、印花稅、繼承稅與贈與稅等稅目。不動產取得稅屬地方稅，於買賣、贈與、交換、改建後其房產所有者均有其繳

<sup>98</sup> 利秀蘭，不動產相關稅制之研究，收錄於經濟研究，行政院經濟建設委員會研究處，2012年3月，頁80。

<sup>99</sup> 翁月桂、洪東煒，分離課稅制度之研究，當代財政，第25期，2013年1月，頁80。

納義務，土地、住宅不動產取得稅稅率均為3%；非住宅類建築取得稅稅率為4%，其稅基均以房產評定價格計算。登記許可稅乃是取得不動產者於登記時須繳納之國稅，其稅率按不動產取得方式不同而有差異。印花稅則為不動產交易簽約過程中產生之國稅，稅額亦因簽約金額而異<sup>100</sup>。不動產轉讓所得類課稅視同其他收益採取「分離課稅」<sup>101</sup>，將土地持有期間劃分為長短期，若超過五年而移轉者屬長期，為防止土地被分割出售並矯正地價暴漲所導致所得分配差距過大，對長期持有土地而移轉所產生的收益，課徵較低的稅率，其所得稅稅率為15%，居民稅稅率為5%；土地持有期間五年以下而移轉者即為短期，採重課原則，其所得稅稅率為30%，居民稅稅率為9%。至於保有10年以上住宅於轉讓時，收益金額若在6000萬日圓以內，法人所得稅和居民稅分別按照10%和4%稅率課徵；超過6000萬日圓則以15%和5%的稅率加以徵收。

### 三、 土地增值課稅

#### (一) 義大利<sup>102</sup>

為實現一般性且更公平的稅制，自1973年開始實施不動產增值稅，適用對象包括所有不動產。此稅是根據各種不動產的所在地

<sup>100</sup> 利秀蘭，不動產相關稅制之研究，收錄於經濟研究，行政院經濟建設委員會研究處，2012年3月，頁80-81。

<sup>101</sup> 李足能，我國土地增值稅政策變遷與改革之政經分析，成功大學政治經濟學研究所碩士論文，2006年6月，頁33。

<sup>102</sup> 黃淑惠，各國土地增值稅之比較，財稅研究，27卷第4期，1995年7月，頁81-95。

域之市鎮村稅收來歸屬，屬市鎮村稅。其課稅標準為移轉時之價格扣除取得時之價格和取得之費用及改良費用。其價格之評定，凡因登記稅、繼承稅與附加價值稅已經評定者，從其評定價格，除此之外均按登記稅的有關規定評定其買賣價格。

在義大利不動產增值稅之納稅義務人為：有償移轉者為原所有人；無償移轉時為受讓人；每間隔十年課徵者為持有不動產之公司或法人。

在不動產增值稅的課稅方法分成稅基和稅率。於稅基部分，為移轉時之市價扣除其取得成本與取得後投入之改良增添支出的餘額；而公司或法人所持有資產，每十年課徵一次未實現資產利得稅者，則按市場價格評定課價值；於稅率部分，採累進稅率，依稅法規定計算基準價額，視基準價額佔資本利得之比例（增值率）定其增值等級，即適用稅率隨增值率而漸增。但實際徵收率則由所在地之政府當局，在規定的最高與最低稅率之間自行決定。

#### 四、所得稅與土地增值稅並存制

##### （一）韓國<sup>103</sup>

韓國不動產持有稅包含財產稅與綜合不動產稅。2005 年以前，對土地與房屋採取分開課稅，稅基分別為土地公示價格與房屋

<sup>103</sup> 利秀蘭，不動產相關稅制之研究，收錄於經濟研究，行政院經濟建設委員會研究處，2012 年 3 月，頁 82。

公示價格，兩者均為地方稅。2005年因韓國房地產價格持續高漲，為避免房地產市場泡沫，韓國政府推針對房地產稅制進行改革，將土地與房屋兩者合併為綜合不動產稅，實施綜合課稅制度。2007年以後則改為市場價格，若未土地未超過3億韓元、房屋未超過6億韓元時，按單一稅率1%課稅，其稅收歸地方政府；土地若超過3億韓元、房屋超過6億韓元時，超過部分按照累進稅率1%~3%課徵綜合不動產稅，稅收歸中央政府所有。2008年李明博政府上台，為提振房地產景氣，復調降不動產稅率至0.5%~1%，同時將課徵對象提高門檻為9億韓元。對於房地產取得與登記，則需繳交房地產取得稅與登記稅。隨著綜合不動產稅的實施，按市價課稅也直接擴大適用在房地產取得稅與登記稅。

房地產交易所得自2007年起不再按政府公告公示價格徵收，改採房地產交易價格課徵。針對「一戶多屋」者，提高交易所得稅稅負。2007年以前，針對持有超過2年者徵收9至36%交易所得稅，未滿2年與「一戶三屋」以上者，稅率為40%；2007年以後超過2年者，稅率提高至50%，未滿2年與「一戶三屋」以上者，稅率提高至60%。若為長期持有者則給予特別減稅，如「一戶一屋」且持有15年以上者，出售時按實際交易金額扣除45%後課徵交易所得稅。

## (二) 中國大陸<sup>104</sup>

1949年中華人民共和國成立以來，對土地、房屋等不動產進行徵稅，先後開徵過契稅、城市房地產稅、房產稅、城鎮土地使用稅，但仍不屬於土地增值額或土地收益額之徵稅，1993年12月13日國務院發佈《中華人民共和國土地增值稅暫行條例》，於1994年1月1日開徵，其稅基乃針對國有土地使用權的轉讓、地上建築物及其附著物連同國有土地使用權的轉讓和存量房地產之買賣。

稅率採取四級超率累進稅率，分別為30%、40%、50%、60%。若建造普通標準住宅出售，增值額未超過扣除項目金額20%者，免納土地增值稅；超過20%者，全部增值額均按規定計稅。至於個人因工作調動或改善居住條件而轉讓原自用非普通住宅，經向稅務機關申報核准，亦免納土地增值稅。若工作調動或改善居住條件而轉讓原自用住房，經向稅務機關申報核准，凡居住滿五年或五年以上者，免予徵收土地增值稅；居住滿三年未滿五年者，減半徵收土地增值稅；居住未滿三年者，則按規定計徵土地增值稅。

至於我國在土地交易的課稅標準，針對個人免徵所得稅而以土地增值之部分課徵增值稅；在法人部分除土地增值稅外，其利得部分尚需計入盈餘以計算稅額，於股東分配盈餘計入該股東綜合所得總額中

<sup>104</sup> 中國註冊會計師協會，《稅法》，經濟科學出版社，2013年3月1版，頁176-189。

之營利所得課稅。

以下茲將各國制度與我國土地增值稅制度，按其稅目、稅基、課稅時機、長短期區分、稅率、出售損失的處理等方面彙整如下：



表 5-7 各國土地交易所課稅制度之比較<sup>105</sup>

國別 項目	中華民國	美國	中國大陸	日本	義大利	韓國
稅目	土地增值稅	所得稅	土地增值稅	所得稅	不動產增值稅	移轉所得稅
稅基	自然漲價總數額	出售土地收入減相關費用及取得成本	轉讓價格減除取得地上權支付金額及相關成本費用，與轉讓房地產有關稅金及其他扣除額。	出售總收入減取得費減讓售費用減長期讓售所得特別扣除額（短期無此項扣除）	移轉市價減取得成本減改良增添支出	官定價格增值部分扣除改良費管理費及登記費
課稅時機	當土地發生買賣、交換、贈與及設定典權時	土地買賣、交換或贈與時	轉讓國有土地使用權、地上的建築物及其附著物時	土地讓售，主要資產為土地的法人股權讓售，清算中的法人讓售持有五年以下的土地	土地出售、贈與、繼承及法人持有土地十年來未移轉者	土地買賣、交換、有償移轉時
長短期區分	無	分為長期及短期資本利得，納稅人應分開計算長期及短期之資產交易所得。	個人持有 5 年以上，免予課徵土地增值稅；持有 3 年至 5 年者，減半徵收；未滿 3 年者，按規定計徵。	持有土地不滿二年即移轉者為超短期；二年至五年為短期；五年以上為長期	無	持有二年內移轉者為短期；二年以上為長期
稅率	依土地漲價倍數採 40%、50%、60% 三級累進稅率徵收（自 2005 年起累進稅率修正為 20%、30%、40%）	短期：適用所得稅稅率。 長期：適用資本利得最高稅率。	採累進稅率徵收，分為 30%、40%、50%、60% 四級距。	採單一稅率： 1. 長期資本利得：原則上所得稅為 15%，居民稅為 5%。 2. 短期資本利得：原則上所得稅為 30%，居民稅為 9%。	按增值額漸的累進稅率，最低 3% 最高 30%。	未滿 2 年與「一戶三屋」以上：60%（登記）75%（未登記） 超過 2 年：50% 超過 15 年且「一戶一屋」者：40%
出售損失的處理	無扣抵規定	資本損失僅准扣抵資本利得，當年不足抵減時可遞轉前後年度	無扣抵規定	資本損失可與其他所得相抵，當年不足抵減時可遞轉前後年度	資本損失可自所得中扣除，當年不足抵減時可遞減時可遞轉前後年度	
備註	免繳所得稅			法人讓售利益重課制度（所得稅）	出售土地收入須課徵所得稅（併入一般所得處理，無長短期區分）	自用住宅住滿三年以上出售得免徵移轉所得稅

<sup>105</sup> 黃淑惠，各國土地增值稅之比較，財稅研究，27 卷第 4 期，1995 年 7 月，頁 95。



### 第三節 土地交易在所得課徵上之爭議

#### 一、土地交易於所得稅法之規定

不動產交易可區分成「房屋」及「土地」，個人或營利事業針對「房屋」的交易均需課徵所得稅；至於「土地」交易的部分則依照所得稅法第4條第16款規定免納所得稅。土地交易免納所得稅有其發展歷史，主要可以分成三個區段<sup>106</sup>：

##### 一、民國52年前：

土地交易所得課徵所得稅之歷史可追溯自1964年以前，當時個人或營利事業（法人）出售土地之利得須加以課稅。凡是土地所有權人出售土地之售價超過申報地價，其增值部分列為「其他所得」，列為綜合所得稅合併申報；而營利事業則列為當期營利所得。

##### 二、民國52年至民國74年：

民國52年後修法為出售土地利得免徵所得稅，免徵理由主要為土地交易增值部分已課徵土地增值稅，若再就同一增值部分課徵所得稅，顯有重複課稅，故予以免徵。然而61年11月21日及62年8月24日最高行政法院的判決均指出：「所謂財產交易所得，係指納稅義務人

<sup>106</sup> 賴芳娥，建設公司分離房地價格之探討—兼論土地交易課稅規定，逢甲大學會計學系碩士在職專班論文，2009年6月，頁93-94。

非經常性買進賣出之營利活動，因買賣交換各種財產而發生之增益，不包含偶爾為土地交易而生之增益在內，故非經常性之土地交易所生之增益不得稱為所得稅法之財產交易所得而課稅。如業者經常以土地買進賣出之營利活動，乃以營利為目的之營利行為，則因此項土地交易所發生之收入，應視為該營利事業收入總額之一部分，依法應核計所得額，課徵營利事業所得稅，此為所得稅法第 9 條立法之本旨<sup>107</sup>。」故於 1973 年 12 月 28 日修法，將出售土地所得之免稅對象僅限為「個人」。

修法之後，個人出售土地交易雖僅課徵土地增值稅，然而營業事業（法人）存在重複課稅之現象，不僅需繳納土地增值稅，還需課徵所得稅及營業稅，使得許多企業紛紛改用個人出售土地的銷售方式以規避營業稅及所得稅之課徵。

### 三、民國 74 年後～至今：

民國 74 年 12 月 30 日修正所得稅法第 4 條，修正營利事業出售土地時，交易所得免納所得稅，其修法理由為減輕營利事業稅負並促進營建業之發展<sup>108</sup>。自此之

<sup>107</sup> 最高行政法院 62 年判字第 385 號（判例部分不再援用）。

<sup>108</sup> 中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑（上），2001 年 12 月，2 版，頁 53-54。

後，個人與營利事業出售土地均免徵所得稅，另外營業稅亦於民國 74 年全面修法改制時，將出售土地納入免稅項目之範疇。

表 5-8 所得稅法第 4 條第 16 款之沿革<sup>109</sup>

時 間	內 容
74 年 12 月 24 日修訂	<p>第 4 條第 16 款(免稅)：<u>個人及營利事業</u>出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。</p> <p>修正理由：營利事業出售土地，如有交易所得，依現行規定，除課徵土地增值稅外，尚應課徵所得稅，與個人出售土地僅課徵土地增值稅不課徵所得稅之規定不同，為減輕營利事業稅負並處進營建業之正常發展，爰將「個人」出售土地修正為「個人及營利事業」，俾將營利事業出售土地之財產交易所得納入免稅範圍，其餘文字另配合修正。</p>
62 年 12 月 28 日修訂	<p>第 4 條第 16 款(免稅)：<u>個人</u>出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。</p> <p>修正理由：另以原第 9 條但書規定修正移列本款，為營利事業出售土地之交易增益，除繳納之增值稅應做費用支出外，其餘增益不應免稅，出售辦公室使用家具之交易所得，亦不應免稅，故本款修正條文未將該兩項列入。</p> <p>第 9 條：本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人</p>

<sup>109</sup> 黃世鑫，由三項司法判決論「不動產交易所得實質課稅」，當代財政，第 23 期，2012 年 11 月，頁 42。

	並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各項財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。
52年1月15日增訂	<p>第14條第7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及一切改良費用後之餘額為所得額。</p> <p>第9條：本法稱財產交易所得或財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。但<u>土地</u>、個人與家庭日常使用之衣物家具、營利事業辦公室使用之家具、及依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之增益，不包括在內。</p>

由上述土地交易所得免徵之歷史演進可知：民國52年增列「財產交易所得」為綜合所得稅課徵項目時，因土地增值稅的課徵，使財產交易所得之定義排除土地交易所得，然而所得稅法第9條乃針對個人綜合所得稅的財產交易所得，在此前提下，需合乎「財產交易所得」定義之土地才得免稅，使得適用上衍生出爭議。74年12月24日修訂所得稅法第4條第16款，將62年12月28日所得稅法第9條關於財產交易所得之定義中移除，代表免稅條款乃係針對所得稅法第14條第7類之財產交易所得，其屬個人綜合所得稅，產生嚴重疏漏：營利事業縱使於公司階段免徵所得稅，當公司之盈餘分配予個人股東時，個人股東即需繳納綜合所得稅；若公司之盈餘不予分配，則需就未分配盈餘加徵10%的營利事業所得稅。目前實務

上已衍生出建設公司往往透過個人名義購買土地，再與建設公司採取合建分售、合建分成及合建分屋等經營型態，以規避營利事業盈餘歸屬至個人所產生之營利所得。相對而言，稽徵機關便以稅捐稽徵法第 12 條之 1 為基礎，對於納稅義務人採取「實質課稅原則」之認定，不管是營利事業抑或個人，若出售土地被認定為以「營利」為目的，從而歸屬至營利事業之盈餘或個人之營利所得。

再者，從公司法條文歷史沿革亦可知悉，當營利事業處分土地之交易所得時，依照所得稅法第 4 條第 16 款規定免徵所得稅；民國 62 年 12 月 28 日修法將所得稅法中第 9 條財產交易所得之但書移至第 4 條第 16 款，雖將免稅對象限縮為個人而排除營利對象，然因公司法第 238 條第 1 項第 3 款<sup>110</sup>規定及財政部 69 年 5 月 8 日台財稅字第 33694 號函之規定，因處分土地之溢價收入累積為資本公積，而資本公積可用於撥充資本，於取得時免予計入當年度所得額課徵所得稅。但股東於取得後，再將此類股票轉讓時，應按全部轉讓價格作為轉讓年度原取得股東之證券交易所得，使處分利益實質上為免稅所得。許多營利事業紛紛改以增資再減資或以個人出售土地之方式，使土地交易所得為免稅所得。當公司辦理清算解散時，依照財政部 62 年台財稅第 31604 號函及 84 年台財稅字第 841611446 號函，

---

<sup>110</sup> 55 年 7 月 5 日修正公司法第 238 條後，於民國 90 年 10 月 25 日刪除。

公司以土地交易增益轉列為資本公積並辦理增資其無償配發股份金額，非屬股東原出資額，所分派之剩餘財產應全數作為股東分派年度之投資收益或營利所得申報課徵所得稅（詳下表 5-8）。因此，個人出售土地應依照土地性質劃分之實質認定：因個人非屬建設公司且以出租資產為主要且經常性之營業活動時，其土地應列為「固定資產」；若出租資產非屬主要營業活動，而意圖長期投資使用時，認列為「長期投資—不動產」；若非以投資或出租為業之商業，供作出租之資產則認列為「其他資產」。



表 5-9 土地交易於公司法上所衍生之稅務訴訟<sup>111</sup>

	90 年公司法修正前	90 年公司法修正後
土地交易所 得免稅	非屬固定資產：非固定資產土地之借款應轉遞延費用列帳，於土地出售時，作為其收入減項。 屬固定資產：營利事業購買固定資產土地借款利息停止資本化時點為辦妥過戶或交付使用。	同左
處分固定資產 溢價之性質	非屬固定資產：處分非固定資產利益計入未分配盈餘，適用加徵 10% 營利事業所得稅規定。 屬固定資產：處分固定資產溢價轉入資本公積，可做稅上計算未分配盈餘減除項目。	不論固定資產或非固定資產，處分利益皆結轉本期損益，進入未分配盈餘。
資本公積與盈 餘轉增資無償 配股課稅方式	非屬固定資產：非固定資產溢價進入未分配盈餘後，用於轉增資配股，為個人股東之營利所得，應課徵綜合所得稅。 屬固定資產：處分固定資產之溢價轉入資本公積後，用於轉增配股時，免計入股東所得課稅。	處分資本利益結轉本期損益，進入未分配盈餘，故不再因資本公積轉增資與盈餘轉增資課稅差異，引起處分之資產是否為固定資產之爭議。

<sup>111</sup> 楊靜怡，固定資產與企業併購資產計價之稅務問題研究，台灣大學會計研究所碩士論文，2003 年 1 月，頁 11。

## 二、爭議案例

關於土地所得之訴訟爭議時有可聞，故彙整個人出售土地交易所得之案例並將其兩造意見分別臚列後進行分析：

### 一、最高行政法院 95 年度判字第 02047 號判決

#### 1. 案由

林忠榮、林長勳、曾銘佳、陳白美雲、王明賢、孫正福、洪一平及王龍鎮共八人，於民國 83 年間集資合夥購買由黃學業及許普騰所擁有之台北縣板橋市 xx 段 54 地號土地，並協議將該土地登記於王明賢之配偶許淑卿之名下，嗣後提供建商出資建屋以出售牟利，並按各合夥人出資比例金額，返還超過原出資額部分並扣除成本及其相關費用後，認列為各合夥人當年度之營利所得。被上訴人不服，申請經複查結果未獲變更後提起訴願亦經駁回，遂而提起行政訴訟。財政部台灣省北區國稅局對於中華民國 94 年 3 月 30 日台北高等行政法院 93 年度訴字第 00799 號判決不服而提起上訴。

#### 2. 原告主張（納稅義務人）

原告主張依照財政部 91 年 3 月 13 日第 900454904 號函規定，「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公

司合建分屋出售，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。」8名土地買受人除出售土地取得價金外，並無經營共同事業之事實，亦不生合夥損益之分配；許淑卿僅為土地登記名義人，非屬8名土地買受人之一，且其辦理後續合建事宜，真正權利人仍為各該土地買受人分別共有，不屬於共同共有之合夥財產之範疇。再者，75年12月8日台財稅第7518357號函係針對營利事業將出售土地之交易所得轉列為營利事業之盈餘後，再將此盈餘分配給股東者，其性質係屬營利事業之盈餘分配，自應歸屬綜合所得稅之「營利所得」，今本件係為個人直接出售土地，自無其函令之適用。

無論是個人單獨或共同持有土地者其出售土地莫不以「獲利」為目的，然其無礙於所得稅法第4條第16款規定免稅之適用，若逕自適用即違反「租稅法律主義」。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

被告主張土地雖由登記名義人許淑卿與建商簽訂合建分售契約，房屋出售時由購屋者分別與地主、建商簽訂合約，因土地部分為地主逐筆辦理所有權移轉手續，

此等多次移轉土地所有權之行為，實為繼續性反覆追求利潤之行為。所得稅法第9條定義財產交易所得係指「納稅義務人並非經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失」，故繼續性、經常性之追求利潤應屬營業行為，本質上已與營利事業無異；既為營利事業，自應核課為「營利所得」。再者，原告於83年6月由王明賢代表簽訂土地買賣契約書，爾後於同年8月25日由許淑卿代表與建設公司簽訂合建分售契約，顯見事前已經合意，其互約出資經營共同事業之意圖甚為明顯。

#### 4. 爭議探討

- (1) 集資購買土地是否構成合夥行為
- (2) 集資購買土地所獲分配是否為營利所得

#### 5. 判決結果

##### (1) 原審（高等行政法院）

##### I. 集資購買土地是否構成合夥行為

所謂合夥契約，顯以形成一個組織體為目標，且有其日常持續性之業務活動，因此著眼於合夥之「繼續性」與「組織性」特質來制定

相關規定。若屬一時性營利目的所為之合資行為，應屬民法上之無名契約，僅在性質容許範圍內類推適用其他民法之相關規定。合資契約在合資之形成或退出上因與合夥契約類型及性質最為相似，故一時之合資行為在私權爭議上常以合夥契約處理其糾紛。探究民法第二編第二章第十八節有關合夥之規範體系視為一個立體結構，則一時性之合資行為僅會觸及最表面之法規範。在所得稅法第 11 條第 2 項將合夥組織列為營利事業之前提下，稅捐稽徵機關若將一時性合資營利活動歸屬於合夥型態，將使得民法上被認定為「合夥」者，在所得稅法亦屬營利事業之認定乃屬誤解。

## II. 集資購買土地所獲分配是否為營利所得

林忠榮與訴外人林長勳等七人於 83 年間合資購買土地，登記於訴外人許淑卿名下，嗣後提供予建商出資建屋，於 84 年後陸續由建商移轉房屋所有權予買受人，並由許淑卿按房屋所佔按坐落基地所有權應有部分，移轉土地所有

權予買受人，足見土地之買賣僅有一次，其間買賣價差，顯係為合資之投資獲利行為。再者，稅捐稽徵機關所查得之資料，僅有開始合資買入與最終出賣土地獲利兩個時點之事實獲得證明，於兩個時點中，整個合資購買土地及土地管理過程中，是否出現組織型態之營業活動及組織生財器具如何組成之事實，稅捐稽徵機關皆未能盡其舉證責任，而逕自將合資購買土地再行出賣所獲致之利益歸類為「營利所得」，於法尚不恰當。

綜上所述，納稅義務人訴請撤銷，為有理由，應予准許。

## (2) 上訴審（最高行政法院）

### I. 集資購買土地是否構成合夥行為

所謂合夥，係指「兩人以上互約出資以經營共同事業之契約。」「合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。」於民法第 667 條第 1 項及

民法第 692 條所明訂，故合夥之目的在於經營共同事業；至於事業體是否具有「持續性」及「組織性」之團體，只要有相當時間持續為經濟活動即合於該要件，不以永續經營為必要，此由民法第 692 條鎖定合夥消滅原因可推而得知，另由最高法院 86 年度台上字第 285 號判例中即闡明「永續性」經營並非合夥經營共同事業之必要條件，公司法、商業登記法、所得稅法及營利事業登記規則等相關規範營利事業登記之法規，均無「持續性」之規定。原審判決以土地買賣行為僅有一次，其間買賣價差顯係合資之投資獲利行為，原判決既認本案係「合資之投資獲利行為」，又否認本案為「合夥」，二者顯有矛盾。合資常為經營共同事業之先行活動，若以合資經營共同事業且為營利目的者，始為稅法認定之營利事業，原審判決既認為「合資」之「投資獲利行為」，為營利事業亦明確。

## II. 集資購買土地所獲分配是否為營利所得

所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，2人以上共同出資經營共同事業之事業體，所稱事業體係指具有「持續性」及社會功能「組織性」之團體，其中持續性不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件；至於組織性則僅需有一定之人力規劃並約定事業經營方針，與社會多數人發生經濟上之權利義務即屬之，至於有無名稱、有無營業場所及有無登記，均為判斷有無組織性斟酌之因素而已。今既認為營利事業，依照財政部 75 年 12 月 8 日台財稅第 7518357 號函釋規定，出售土地固可免納所得稅，但營利事業將該項盈餘分配給股東，同法並無股東得免納所得稅之規定；且財政部台財稅第 841601122 號函及台財稅第 9000454904 號函均係以「個人」為對象，本案為合夥性質，並不適用。

綜上所述，原處分合夥營利所得併入當年度綜合所得稅額均無不合，並將上訴人在原審之訴予以駁回，以資糾正。

此案例中上訴人分別在不同時點提出行政救濟，在高等行政法院中國稅局雖有勝訴亦有敗訴；然而財政部於95年2月23日台財稅字第09504507760號中規定「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還。該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅。」以此作為行政爭訟之具體函釋後，最高行政法院依此判國稅局勝訴，其八案判決分別整理如下：

表 5-10 林長勳等八人合資購地與建商合建分售案行政判決彙整表

原告	裁判字號 (高等行政法院)	日期	判決結果	裁判字號 (最高行政法院)	日期	判決結果
洪一平	93年訴字第797號	94/03/30	原告勝訴	95年判字第1344號	95/08/24	原告敗訴
王明賢	93年訴字第798號	94/06/09	原告敗訴	95年判字第2099號	95/12/21	原告敗訴
林忠榮	93年訴字第799號	94/04/30	原告勝訴	95年判字第2047號	95/12/14	原告敗訴
孫正福	93年訴字第800號	94/08/31	原告敗訴	96年判字第630號	96/04/13	原告敗訴
陳白美雲	93年訴字第1363號	96/06/09	原告敗訴	97年判字第346號	97/04/30	原告敗訴
王龍鎮	93年訴字第	94/06/09	原告敗訴	95年判字第	95/12/21	原告敗訴

	第 1365 號			第 2145 號		
曾銘佳	93 年訴字第 1366 號	94/04/21	原告勝訴	95 年判字第 1828 號	95/11/09	原告敗訴

## 二、最高行政法院 92 年度判字第 848 號判決

### 1. 案由

安和綠園獨資事業之資本主於 84 年核定納稅義務人綜合所得總額時，將安和綠園中出售土地免稅所得部分共計 28,489,348 元核定為營利所得，納稅義務人主張該部分係屬個人出售土地，與安和綠園無關，應註銷綜合所得稅中之營利所得，申請複查其結果未獲變更，其訴願亦遭駁回，遂提起行政救濟。

### 2. 原告主張（納稅義務人）

原告認為土地之出售為個人之所為，與安和綠園無關，因出售房屋時，雖然依循一般不動產買賣之通例而將房屋及土地交易以一份契約書訂定，然契約末尾之簽名人則以個人 xxx 及安和綠園 xxx 為兩次簽名，即表示土地及建物分別屬於個人已辦妥營利事業登記之安和綠園，方有兩種身份重複簽名並蓋章之必要。其後之交易憑證亦以不同方式處理，土地部分由個人出具收據，房屋部分由安和綠園名義出具二聯式統一發票，由此可證明安和綠園始終

僅有房屋款部分。

另安和綠園 83 年所得稅結算申報核定書所載，亦未核定有任何進項資料或資產；至 84 年出售房屋時則核定土地之所得為安和綠園之營業收入，迨至 85 年又未將土地之所得核定為安和綠園之收入，同一事項有不同之認定，顯然是意圖增加稅收，在沒有進貨的情況下何以銷售，沒有成本何有收入，實乃匪夷所思。

綜上原因，土地出售之收入不應列入安和綠園之營業收入。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

安和綠園 84 年度營利事業所得稅全年所得額經減除出售土地免稅所得部分後，課稅所得雖為負數而無須繳納當年度營利事業所得稅，然因出售土地之盈餘係屬獨資資本主經營獨資事業所得稅之盈餘，並無免納個人綜合所得稅之規定。按照 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函規定，「建屋出售除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦法營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅。」因納稅義務人之依法以安和綠園之商號

名義建屋出售，當然連同建物之基地一併銷售，商號之營利事業所得亦包含土地交易所得；此外，房地興建方式並無合建契約，且依土地房屋買賣契約書中規定賣方為營利事業安和綠園負責人 xxx，未就土地、房屋分別銷售與買方訂定合約，故房地興建方式為自地自建，房屋土地合併出售。

綜上所述，安和綠園全年所得額屬獨資資本主（即納稅義務人）84 年綜合所得稅之營利所得並無不合。

#### 4. 爭議探討

(1) 獨資自地自建其土地是否納入營利所得

#### 5. 判決結果

(1) 原審（高等行政法院）

##### I. 獨資自地自建是否應納入營利所得

安和綠園 84 年營利事業所得經查核後，計全年所得為 28,036,332 元，經減除出售土地免稅所得部分 28,489,348 元後，課稅所得稅雖為 (453,016) 元而免納營利事業所得稅，然安和綠園出售土地之盈餘仍應屬獨資資本主經營獨資事業所得稅之盈餘，而無免納個人綜合所

得稅之規定，因此國稅局將 28,036,332 元歸屬納稅義務人之當年度營利所得課以綜合所得稅，自非無憑無據。

安和綠園興建方式為自地自建，房屋土地合併出售時，土地應屬商品；再者，安和綠園以商號名義建屋出售，當然連同建物之基地一併銷售，就該商號之營利事業所得，亦包含土地交易所得，國稅局遂將已出售土地之收入扣除成本及費用後之所得額併入安和綠園營利事業所得稅，雖其營利事業所得稅為 0 元，然而安和綠園全年所得額理應歸屬綜合所得稅。

綜上所述，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

## (2) 上訴審（最高行政法院）

### I. 獨資自地自建其土地是否納入營利所得

按照所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定營利所得為「公司股東所分配之股利、合作社社員所分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨

資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。合夥人應分配盈餘及獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額，減除已納營利事業所得稅後之餘額計算。」及函釋第 811657956 號函之「建屋出售者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售者外，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅外，均應依法辦理營業登記，並課徵營業稅及營利事業所得稅」均已明示，故北區國稅局就安和綠園 84 年度全年所得列為獨資資本主當年度營利所得，自非無憑無據。

安和綠園既以商號名義建屋出售，當然連同建物之基地一併銷售，且房地興建方式為自地自建，房屋土地合併出售時，土地應屬商品，故營利事業所亦包含土地交易所得。至於納稅義務人主張無土地之進貨項目乃是北區國稅局將申請人已出售土地之收入扣除成本及費用後之所得併入安和綠園之營利事業所得稅，尚無

不合。

綜上所述本應歸屬營利所得，然因財政部於91年3月13日台財稅第0900454904號函釋中規定：「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公私合建分屋出售，應辦理營業登記，其屬出售土地之所得，不列入該營利事業之盈餘。」因本件尚未終結，上開函釋依照規定予以適用，故本院將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分，重新核算綜合所得額。

### 三、最高行政法院97年度判字第487號判決

#### 1. 案由

江支演、李金皇、黃順吉三人於民國92年2月19日合資購買桃園市之土地，買賣價款為125,320,000元，其後將土地登記在江支演之名下。92年3月10日與竝門建設有限公司合建出售，約定由江支演分配總銷售額70%，竝門公司分配總銷售額之30%。93年4月29日竣工，合建分售扣除相關成本及仲介費用經重新核定所產生之餘款為97,556,800元；至於房屋承買人與建設公司關於土地折讓一事，因稅捐稽徵機關認定未能提示土地

折讓資金流程而不予扣除。稅捐稽徵機關認為此係屬合夥營利行為，與單純個人售地行為不同，應將所得歸屬營利所得，並就其查得資料核定其所得額；至於納稅義務人認為此筆出售土地價款已依法完納土地增值稅，按照所得稅法第 4 條第 16 款規定應免納所得稅。縱使歸於營利所得，應依所得稅法第 83 條規定，按照同業利潤標準核定合夥事業之所得後，再依比例合計營利所得。徵納雙方對於課稅之認定僵持不下，遂而提起行政救濟。

## 2. 原告主張（納稅義務人）

原告主張未與李金皇、黃順吉合夥經營任何營利事業，僅是單純購置土地出售，因購地資金不足而向友人調借資金，純屬資金調度而無關合夥，因而無須具備「營業牌號或場所」，亦不屬於所得稅法中規定之「營利事業」。在一時出售不動產而未有繼續反覆實施追求利潤之行為下，按 90 年訴字第 129 號判決中認為：「稅捐稽徵機關以為一時性之合資營利活動屬於『合夥』型態，而所得稅法第 11 條第 2 項又將合夥組織列為營利事業，因此推論凡是民法上被認定為『合夥』者，在所得稅法上也一定是『營利事業』，此顯係誤解。因稅捐稽徵機關忽

略所得稅法第 11 條第 2 項之關鍵字為『組織』二字，若合資活動不具備持續活動之組織實體特徵，也沒有以組織體之地位持續進行，實無要求負擔社會財務支出責任的正當理由，在稅法上亦不宜視為一個獨立的稅捐主體。」基於此判決之理由，稅捐稽徵機關應先查得有互約出資經營共同事業之事實，諸如合夥之資金、職務之擔任、分配之盈餘等事實負有舉證責任，而非逕自臆測為合夥組織，既違反舉證責任分配原則亦違反租稅法律主義。縱使認為因購地資金不足向友人調借資金購地出售為合夥營利行為，應依照所得稅法第 83 條規定同業利潤標準之適用，核定合夥事業之營利事業所得，再依比例核定納稅義務人綜合所得中之營利所得。

至於售價折讓部分乃是合建分售取得土地售價尚須扣除因設計變更導致折讓金額，核定金額卻以總售價為基礎加以計算，因已於複查時提供折讓明細表、買賣雙方有關折讓合約書等資料足以證明，其核定實屬有誤；再者，依照雙方約定廣告費之出應按房、地售價比例，核定亦未據以扣除此項成本費用，於法有所違背。

就罰鍰部分，按照行政程序法第 6 條規定：「行政行

為，非有正當理由，不得為差別待遇。」因台灣省中國稅局僅核定李金皇 93 年度綜合所得稅本稅並未處以罰鍰，因此相同之事件應為相同之處理，不應為差別之待遇，顯係違反平等原則之法律原理，用法殊有違誤。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

納稅義務人江支演為一江營造有限公司股東，李金皇亦為汪新丑建築師事務所員工，長期從事建築相關事業多年。92 年間集資合夥購買土地並將土地登記於江支演名下，江支演隨即與竝門建設有限公司簽訂合建分售契約，於 93 年間出售取得利益。因有籌集資金、共購土地、與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所作之規劃及經濟活動，進而取得可觀之利益，其營業目的至為明顯。雖非有名稱及營業地點之約定，然已持續相當時間為經濟活動足以認定應屬合夥之營利事業，而得為獨立稅捐之主體。營利事業是否存續，取決於設立目的是否達成，故 3 人集資應屬合夥營利事業，足堪認定。至於調借資金一事，乃是資金調度，自不影響合夥營利事業之認定。再者，就納稅義務人主張應依所得稅法第 83 條規定按照同業利潤標準核定之情事，因稅捐稽徵機關

乃按查得之資料核算，與未提示帳簿憑證而無從計算所得額之情形不同，自不得依照同業利潤標準核定所得。

售價折讓部分雖在房屋預定買賣契約書中記載「經甲乙雙方協議，同意前院空地變更為開放式設計及施工，乙方同意土地及房屋合計折讓 60 萬元整予以甲方」，然而在土地買賣契約書上無折讓之記載，納稅義務人亦未能提示土地折讓資金流程供查核，且合夥人黃順吉之銀行存款明細中尚有竝門公司於 94 年匯款給江支演，顯示竝門公司支付之土地分配款非土地折讓金額之數額，且竝門公司 93 年度結算申報資產負債表中應付款項總額為 8,753,859 元，低於納稅義務人主張之借款金額 9,301.682 元，亦非納稅義務人主張竝門公司之借款，實乃土地分配款之隱匿部分。

至於廣告費的部分，按照營利事業所得稅查核準則第 78 條第 11 款規定：「營建業合建分售之廣告費，應由地主與建主按其售價比例分攤。」然納稅義務人與建商竝門公司簽訂之合建契約書第 11 點卻明訂廣告企畫費用由竝門公司負擔，因建設公司歷年來均採由會計師簽證申報營利事業所得稅，應無不知稅法相關規定之可能

性，實為匪夷所思；再者，江支演之合夥人黃順吉主張  
竝門公司給付之土地分配款總額時並未主張扣除廣告  
費，亦未查得江支演有支付廣告費或竝門公司有扣除廣  
告費之事實，故地主無須且實際亦無負擔廣告費之情事。

#### 4. 爭議

- (1) 集資購買土地是否為合夥營利事業
- (2) 出售土地所得為財產交易所得或營利所得
- (3) 竝門公司匯款給江支演係屬土地分配款或資金借款
- (4) 契約總價款是否需扣除折讓金額及廣告費

#### 5. 判決結果

江支演於台北高等行政法院判決敗訴後於 97 年 12 月 25 日提起上訴，然因上訴理由狀所載之內容無非重述其在原審業已主張為原判決所不採取之陳詞，並就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當；縱使原判決雖有未在判決中加以論斷，尚不影響判決結果，故其上訴為不合法，因此上訴不受理，本文僅就原審加以整理爭議臚列如下：

- (1) 集資購買土地是否為合夥營利事業

查江支演、李金皇、黃順吉等 3 人既有籌集資金、

共購土地並與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之利益，其有營利目的至為明顯；且江支演與購屋者分別簽訂土地買賣合約書，經逐筆辦理所有權移轉手續，顯見多次移轉土地所有權之行為實為繼續反覆追求利潤之證。因營利事業是否存序，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，故江支演等 3 人應屬合夥之營利事業，足堪認定；縱然未有固定名稱或營業場所，仍不影響合夥營利事業之認定。

(2) 出售土地所得為財產交易所得或營利所得

按照 75 年 12 月 8 日台財稅第 7518357 號函令規定「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第 4 條第 16 款規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第 14 條第 1 項第 1 類規定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得稅。」於此，既為合夥營利組織，即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，係個人綜合所得總額之一部份，應與其他各類所得合併計算，非單純「財產交

易所得」。

至於核定所得額乃是按照所得稅法第 83 條第 1 項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」最高行政法院 57 年判字第 60 號判例亦指出：「納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關即應就其提供之資料調查認定」，從上可知主要帳簿之記載為能夠合法完全勾稽者為前提始有其適用。若是納稅義務人所提示者非依法令規定或提示之資料有記載不詳實而無從勾稽，稽徵機關自得依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。基於此理，納稅義務人未提示相關證明所得額之帳簿、憑證，導致稅捐稽徵機關無法勾稽，乃依照查得資料核定其所得，並無不合，亦無必須依同業利潤標準核定。

(3) 竝門公司匯款給江支演係屬土地分配款或資金借款

課稅處分之要件事實，其有關課稅公法關係發生者，應由稅捐稽徵機關負舉證責任。稅捐稽徵機

關查黃順吉提示之銀行存款存摺明細時，發現竝門公司於94年1月4日匯款予江支演9,301,682元，顯示竝門公司支付之土地分配款非納稅義務人主張扣除土地折讓金額之情事，因納稅義務人表示僅為竝門公司於93年底需要資金周轉而向其借款，且於94年初立即歸還，輔以2張匯款單佐證。因其借款僅是暫時性周轉，短短數日以清償完畢，故未載入年度營利事業所得稅結算申報亦非不可能。再者，竝門公司匯入之帳戶非其分配款所慣用之帳戶，無法證明導致事實真偽不明之不利益應歸屬納稅義務人。綜觀上開無法證明部分及慣用帳戶交易明細表交叉比對，與納稅義務人主張扣除土地售價折讓金額後之淨額相符，故屬土地分配款之說不可採。

#### (4) 契約總價款是否需扣除折讓金額及廣告費

土地售價折讓金額因納稅義務人已提示折讓明細表、土地折讓證明、買賣雙方折讓合約書、協議書及營業人銷貨退回折讓證明單等資料，雖僅將折讓部分記載於房屋買賣合約書而未於土地買賣合約書載明，此係考量土地交易所得免稅而使建商與地

主將土地與房屋分開簽訂買賣契約，然購屋者重視之權益在於土地與房屋合計之總價，既已達成協議，同意合計折讓 60 萬元且有折讓金額表等證明，遂可採信而不應拘泥於僅記載於房屋合約書之形式。

廣告費雖於合建契約書上已明文載示，然其違反營利事業所得稅查核準則第 78 條第 1 款之規定下，何以再推翻契約書規定又向納稅義務人請求分攤廣告費之理？再者，竝門公司匯款給納稅義務人時並未扣除廣告費，匯款之總額甚比原告主張未扣除廣告費的金額多，且 93 年支付分配款時即應先行扣除，顯不合理。

此案例中上訴人分別在不同時點提出行政救濟，雖在不同地區不同時點提出行政救濟，然其觀點亦相互佐證，故將其四案判決（含本稅與罰鍰部分）分別整理如下：

表 5-11 江支演等三人合資購地與建商合建分售案行政判決彙整表

原告	裁判字號 (高等行政法院)	日期	判決結果	裁判字號 (最高行政法院)	日期	判決結果

李金皇	97年訴字第113號	97/07/09	原告敗訴			
黃順吉	97年訴字第486號	97/08/27	原告敗訴			
江支演 (本稅)	97年訴字第487號	97/09/02	原告敗訴	97年裁字第5423號	97/12/25	上訴不受理
江支演 (罰鍰)	98年訴字第862號	98/07/29	原告敗訴	98年裁字第2482號	98/10/22	上訴不受理

#### 四、 最高法院 95 年度判字第 953 號判決

##### 1. 案由

蔡林金花等 32 人於民國 68 年、69 年間共同出資購買高雄縣烏松鄉共 23 筆土地。因土地為農業用地，出資者大部分未具有自耕農身份，故無法取得自耕能力證明書，遂將土地所有權登記於具備自耕農身份之蔡林金花名下。88 年間經高雄縣烏松鄉公所辦理徵收，發給蔡林金花土地補償費共 39,283,616 元。上訴人依「土地共有比例切結書」所載之出資比例 2.5% 取得徵收補償費 982,090 元，減除成本 54,005 元後，核定其他所得為 928,085 元。納稅義務人不服，就其他所得及罰鍰部分申經復查，未獲准變更，提起訴願，亦遭駁回遂提起行政訴訟。

##### 2. 原告主張（納稅義務人）

納稅義務人主張合資購買土地後，基於部分共有人

不具備自耕農身份及全部土地集中一人名義以便管理之考量，乃經全體共有人決議暫時登記於蔡林金花名下，核其性質，係屬民法之信託關係。土地於 88 年間遭強制徵收而發放補償費，經全體共有人決議終止信託關係而依照當年出資比例各自取回補償費，無非乃原得請求蔡林金花返還之標的物由「土地」變更為「徵收補償費」，性質上僅係請求之標的物財產型態有所變更，並無實際所得，故無台財稅第 841633008 號函規定：「納稅義務人購買農地，未辦理產權過戶，旋即出售予第三者，並直接由原地主變更所有權為第三者，其納稅義務人所獲之利益，核屬其他所得，應依法課徵綜合所得稅」之適用。

再者，依照財政部 91 年 1 月 31 日台財稅第 0910450396 號函釋「個人依照土地徵收條例第 31 條、第 32 條及第 34 條規定領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，係屬損害補償性質，尚無所得發生」之規定，屬損失補償性質，尚無所得發生，應不併計綜合所得。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

納稅義務人於 68、69 年間共同出資購買土地，為了

解決不具自耕能力而無法登記之問題，遂將土地直接登記於蔡林金花名下，為其所自承。依照蔡林金花於 83 年間出具土地共有比例切結書內容觀之，其目的乃在確保 32 人出資權益所為之措施，顯見蔡林金花對於土地無處分權力，故與信託行為有所區別。再者，土地委由蔡林金花及黃友財共同管理且訂有信託登記契約，然黃友財僅分配土地徵收補償費而非信託財產之登記名義人，即非信託之受託人，其信託契約與實情不符。

因納稅義務人非土地登記所有權人，其按出資比例向蔡林金花取得款項，應屬合夥收益之分配，其性質非因徵收土地所取得之補償費，亦與祭祀公業派下員分配祀產之態樣不同，故將納稅義務人所取得之價款歸屬於所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得。又納稅義務人未能提出土地之成本及必要費用之證明文件，遂依據出資情形換算投資成本；若納稅義務人主張扣除相關成本及必要費用，自應負舉證責任。

#### 4. 爭議

共同出資之農業土地遭徵收後其分配補償金是否為所得而應列為其他所得。

## 5. 判決結果

### (1) 原審（高等行政法院）

土地之徵收，乃國家為公共需要或公共用途之目的，依法定程序強制消滅所有權人對該土地之所有權，係屬「公法上行使公權力之行為」，遂應就被徵收人財產上之損害給予合理之補償，亦可從司法院大法官會議釋字第 425 號解釋文知悉。納稅義務人之補償費乃係原不動產物權之替代，自不因其不動產原始權利取得原因而改變性質，故蔡林金花所取得土地徵收補償費依照「土地共有比例切結書」所載之出資比例 2.5% 分配給共有人，其性質仍應屬徵收補償費；至於土地徵收補償費是否應按出資比例分配及蔡林金花是否有交付補償費給各出資人之義務係屬私法關係，不應混為一談。蔡林金花因私權利之法律關係而交付予原告之款項未究明其性質，並非符合實質課稅原則之意旨。此外，出資土地非予以買賣而取得之對價，自無差價利得可言，依照租稅法律主義，僅能按照交易性質依法核課相關稅捐，而不得逕創設法律所未規定之稅負。

按照所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人出

售土地之所得免納所得稅，既為補償費為原物權之替代而非另有所得，亦與 84 年 7 月 5 日台財稅 841633008 號函令所指「價差所得」有所區別，自不應課徵所得稅法並處以漏稅罰，增加法律所無之限制，顯見違反租稅法律主義。

綜上所述，撤銷原處分（復查決定）及訴願決定尚無不合，應予准許。

## （2）上訴審（最高行政法院）

根據民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記不生效力。」因土地之所有權為蔡林金花所有，至於土地徵收乃是國家基於公權力之作用，依照法定程序消滅所有權人對於土地之所有權，故其補償對象應僅限蔡林金花一人而不包含其他納稅義務人，依其土地稅法第 4 條第 1 項第 16 款免納所得稅者，僅有蔡林金花一人所得之補償款為免稅所得，其他合資者並非為土地徵收補償費，應屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類其他所得。

按照實質課稅原則，應衡量個人之租稅負擔能力

而課徵租稅，以防止規避租稅而確保稅負的徵收。稅法所注重的是表彰特別經濟上給付能力的事實關係，即使是借用私法上的概念或構成要件，也應確認私法上交易活動所表彰的經濟上事實關係，故不應嚴謹受私法概念解釋所拘束。因土地徵收使「債權請求權」之標的無法實現而所取得之替代利益，性質核屬債權之實現，非因徵收所取得之補償費，屬私法關係。按照 80 年 4 月 15 日台財稅第 800110890 號、91 年 1 月 31 日台財稅第 0910450396 號函及 74 年 5 月 6 日台財稅第 15543 號函釋意旨，均限於土地或地上物所有權人，始能就其土地或土地物被徵收而領取之補償費主張免納所得稅。

原審未予調查事實，且 92 年訴字第 676、837、875、911 號及 93 年訴字第 194 號判決，均維持財政部台灣省南區國稅局補稅罰鍰之見解，並經本院 94 年判字第 123、989、898、1038、1658 號判決駁回上訴而確定，原審判決撤銷訴願決定及原處分，顯然與本院與其他高等行政法院就同類事件所表示之見解互有抵觸，故將原判決廢棄，發回原審法院更

為審理。

五、 最高行政法院 100 年度判字第 547 號

1. 案由

嚴之揚於民國 93 年 3 月 16 日辦理設籍課稅營業登記，從事不動產買賣及租賃業務。爾後於 94 年 9 月 15 日以個人名義將台中縣沙鹿鎮 5 筆土地出售予君豐建設股份有限公司。因買受人係為營利事業，為配合公私要求入帳需取具相關憑證，故委由「嚴之揚商號」依照銷售額開立免稅統一發票予買受人。95 年 6 月 1 日辦理 94 年度營利事業所得稅結算申報時，原列報營業收入總額新台幣 91,605,238 元，全年所得額 20,138,926 元，免徵所得稅之出售土地增益 21,785,360 元，課稅所得則為 (1,646,434) 元，經稅捐稽徵機關於 96 年 2 月 6 日依照申報數予以核定。然因嚴之揚於 96 年 2 月 17 日向稅捐稽徵機關申請將出售土地之收入、成本及相關費用自 94 年度損益科目中減除並更正 94 年度營利事業所得稅結算申報之資產負債表、營業成本明細表及其損益，卻經稅捐稽徵機關否准其申請，故提起行政救濟。

2. 原告主張（納稅義務人）

依照財政部95年12月29日台財稅字第09504564000號函釋，個人以營利為目的購買房屋或標購法拍屋再予銷售，自97年1月1日起依法課徵營業稅。本著誠實納稅觀念，乃先行設立「嚴之揚商號」，尚無確認是否有明確法令依據或於稽徵實務上是否存有爭議，依照規定開立發票及繳納相關稅負，卻遭稅捐稽徵機關以無法令根據駁回更正申請，並需補徵鉅額之所得稅及其罰鍰。探究其函令內容，其應就「房屋」部分設籍課稅，而未將出售土地部分納入，此一函釋與所得稅法第4條第1項第16款土地交易所得免稅之規定一致。再者，依照財政部91年3月13日台財稅字第0900454904號函規定：「個人提供土地建屋出售應辦營業登記者其出售土地之所得不列入事業之盈餘」，對照此函令規定，個人因出售房屋而辦理設籍課稅者，僅需將出售房屋收入部分申報繳納營業稅及營利事業所得稅；至於個人出售土地所得則屬免稅範圍，應當免納入營利事業辦理營利事業所得稅結算申報。稅捐稽徵機關無任何法令依據即認定出售土地之收入應列入營利事業當年度之收入總額內，不僅未符合相關法令規定且已產生不利益法規擴張適用之效果，

違反信賴保護原則。

至於經常性買進、賣出之行為，從台財稅字第 841601122 號函及台財稅字第 0900454904 號函中，均未就出售土地利得視為財產交易所得或營利所得而課稅之情事。再者，證券或期貨交易均以獲利為目的，追求利潤之目的更為明顯，交易次數相較於土地交易更為頻繁，亦未就以獲利為目的而將證券或期貨交易所得依照所得稅法規定納入課稅之情事。依照所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款關於出售土地所得免稅之適用及所得稅法第 4 條之 1 第 4 條之 2 關於證券及期貨交易所得停止課徵所得稅之規定，均未以是否具有營利性或出售頻率高低來區分免稅所得或應稅所得。稅捐稽徵機關以個人出售土地營利性及處分筆數多寡而判定係屬經常性買進、賣出之營利活動，其盈餘需歸為營利事業所有且同時歸課於個人所得，不僅依法無據，且有擴張解釋法律之嫌，違反租稅法律主義。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

納稅義務人於 93 年 3 月 16 日辦理設籍課稅營業登記成立「嚴之揚」之獨資商號，從事不動產買賣及租賃

業務，且納稅義務人亦登記為「君鑑股份有限公司」、「毅一建設股份有限公司」及「毅強建設股份有限公司」共 3 家法人組織之代表人。93 年至 94 年間納稅義務人以個人名義標得法拍屋計 14 宗及買賣取得台中縣沙鹿鎮土地 1 宗且旋於出售，雖依照申請土地登記應附文件法令補充規定第 9 點規定，「非法人之商號及工廠不得為登記權利主體。其為獨資型態者，應以其代表人或負責人名義；為合夥組織者，應以其合夥人名義；組織型態不明者，得檢具一人以上保證無其他出資人或合夥人之保證書，以其代表人或負責人名義為登記之權利主體」，故納稅義務人買賣多筆土地，均登記於嚴之揚名下出售。雖於個人名義出售，然而觀其銷售行為，足認定係個人以營利為目的且具有持續性買賣房地之交易行為，追求買賣不動產利潤為目的所為之規劃及經濟活動至為明顯，尚難據此認定納稅義務人僅有出售房屋之營利活動而無出售土地之營利活動。既以出售房地為主要業務，按照實質課稅原則，將房地收入列為營利事業當年度之收入總額並無不合之情況。

#### 4. 爭議

個人所為之出售土地交易，能否視為個人行號之交易行為及是否有其免稅之適用？

## 5. 判決結果

### (1) 原審（高等行政法院）

納稅義務人於 93 年 3 月 16 日辦理設籍課稅營業登記成立嚴之揚獨資商號，從事不動產買賣及不動產租賃業務。既為商號，其商號及個人之人格乃為一致，故不動產買賣及不動產租賃之行為，即屬「營利」為目的之商號業務。再者，嚴之揚商號設有固定營業場所，具備營業牌號，自屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業。至於是否經常性從事買進、賣出不動產之營利活動，因納稅義務人取得土地後，立即出售予配偶之妹詹雯琇擔任股東之君豐建設公司，顯見上訴人並非單純一時將自有土地改建房屋出售或提供自有土地與建商合建，而係為經常性從事買進、賣出不動之營利活動，自應將其營利活動產生結果，歸課嚴之揚商號之營利所得。納稅義務人引用台財稅第 811657956 號函、台財稅第 841601122 號函、台財稅字第 0900454904 號令

等函令主張違反租稅法律主義，因其函釋乃規範「個人」提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建，與本件情況不合，自難適用。納稅義務人雖以個人名義標得法拍屋及買賣取得台中沙鹿鎮之土地且予以銷售，然其銷售行為已足以認定係以營利為目的且具有持續性買賣房地之交易行為。

因納稅義務人符合所得稅法第11條第2項之營利事業，其當年度取有收入者，均應記入收入總額中，於減除各項成本費用、損失及稅捐後，成為「全年所得額」；再將全年所得額扣除免稅項目後，始成為「課稅所得額」。於此，獨資商號出售不動產之交易所得乃屬營利事業之所得，依法應辦理營利事業所得稅結算申報，且土地交易所得需先記入收入總額中而成為全年所得額中之一部份後，再予以減除成為課稅所得額，非為納稅義務人之主張。

綜上所述，基於實質課稅原則及租稅負擔公平原則，既以出售房地為主要業務，將出售房地收入列入營利事業當年度收入總額並無不合。

## (2) 上訴審（最高行政法院）

按照所得稅法第 11 條第 2 項規定：「營利事業係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」及所得稅法第 24 條第 1 項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」，故以營利為目的且具備營業牌號或場所之獨資為營利事業，核屬無疑。再者，營利事業本身具有權利能力者如公司或其他法人；亦有不具獨立權利能力者如獨資或合夥，因獨資之營利事業不具備獨立權利能力，需以具有權利能力之出資者人格為其人格，故原判決所稱「上訴人個人及嚴之揚商號之人格即屬同一」即係指此。原判決以申請土地登記應附文件法令補充規定第 9 條規定，依其銷售行為係以營利為目的且具有持續性買賣房地之交易行為，足認係屬嚴之揚商號之營業行為，經核並無不合。且其營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得，故營利事業年

度收入無論應稅或免稅收入均應記入總收入，僅於計算課稅所得時不計入，免稅所得而非自始不計入收入。

至於81年1月31日台財稅第811657956號函、84年3月22日台財稅第841601122號函及91年3月13日台財稅字第0900454904號令等函釋意旨，乃係規範個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建之核課事宜，與本件多次買進法拍房地後短期即出售營利之交易情形顯然不同，自難於其適用。再者，所得稅法第4條第1項第16款免稅之立法理由，乃在於避免土地交易時因繳納土地增值稅及營業稅同時繳納所得稅而有重複課稅之嫌，然營利事業結算後產生盈餘分配予股東、合夥人及其獨資主時，應歸屬個人綜合所得稅之營利所得。因納稅義務人於93年自行辦理設籍課稅營業登記，且該商號於報稅時將土地交易所得申報為該商號之所得，已足以認定土地交易歸屬嚴之揚商號之營利行為，而非自然人嚴之揚之營利行為。至於

財政部函釋從寬要求適用日期為 97 年 1 月 1 日，並不影響自行在前登記商號設籍課稅營業稅。

綜上所述，原告主張報稅資料錯誤，請求更正自無理由。原判決將訴願決定及原處分均予以維持，核為無誤。

六、 台北高等行政法院 102 年度訴字第 402 號

(102 年 5 月 28 日辯論終結)

1. 案由

李鴻飛等 16 人採自益信託方式，將全部建築基地信託登記予台灣土地銀行，其中 4 人於 93 年 8 月與陽光城市建設有限公司簽訂合建契約書，約定以合建分售為原則興建房屋後共同銷售，就其房地之總銷售金額，建設公司分配 40%，其餘土地款由訴外人負責分配，同時個人亦負擔房屋代銷公司廣告費 60% 費用。至 100 年 4 月建案僅剩 1 戶尚待出售，土地總銷售金額為 1,220,106,000 元，按照補充協議書中規定：「出售土地款扣除每坪土地之補貼款給陽光公司所剩餘款項結清給個人。」稅捐稽徵機關按照取得售地分配款項之比率核定 4 個人售地收入，且因未能提示有關原始成本及出售相關費用，按照

不動產投資興建業同業利潤標準淨利率 10%核定為營利所得。納稅義務人不服，遂提起行政救濟。

## 2. 原告主張（納稅義務人）

原告與其他地主之間約定彼此之間不負有合建分售所產生債務之連帶責任、土地及預收土地款各自擁有而非共有且名下之土地可自由轉讓於他人且可加入新地主，不符合民法第 681 條：「合夥財產不足清償合夥之債務時，各合夥人對於不足之額，連帶負其責任」、民法第 683 條：「合夥人非經他合夥人全體之同意，不得將自己的股份轉讓於第三人。但轉讓於他合夥人者，不在此限」。因形成的合夥條件皆不成就，而主張為合夥行為，於法無據。此外，稅捐稽徵機關所指「共同出資」應端看是否有共同出資購買土地而定，然而地主取得土地之時間及對象皆可明顯得知，事實上不可能共同出資，則經營共同事業之依據何在？單一地主能享有稅負之優惠，多名地主就失去稅負優惠，實有失公平性。

按照財政部 91 年 3 月 13 日台財稅第 0900454904 號函釋，個人提供土地自行建屋出售或與建設公司分屋出售，應依財政部 81 年 1 月 31 日台財稅字第 81165795 號

函及 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函規定，應辦營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該事業之盈餘。所得既不列入該事業之盈餘，即指不屬於該企業之未分配盈餘，自無盈餘分配之營利所得問題。無論合建地主係為個人或合夥，其出售土地部分之所得，皆可不列入該事業之盈餘。再者，依據台財稅字第 841601122 號函之所以同意合建分售地主免辦營業登記之原意乃在於出售土地收入免繳納營業稅且出售土地所得屬於所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之免稅所得，既為免稅，為簡化行政作業，自無辦理營業登記之必要。

財政部 95 年 12 月 29 日台財稅第 09504564000 號函規定：「個人以營利為目的，購買房屋或標購法拍屋再予銷售，如符合下列要件之一者，應依法課徵營業稅：『一、設有固定營業場所。二、具備營業牌號。三、經查有雇用員工協助處理房屋銷售事宜。四、其他經查核足以構成以營利為目的之營業人』」，此乃為遏止個人利用連續大量買賣不動產以獲取暴利，同樣為房地交易之營利行為，為何其課稅要件得以違反民法第 667 條第 1 項「合夥謂兩人以上互約出資以經營共同事業之契約」？且大

量買賣不動產亦僅課營業稅及房屋交易所得稅，未見一併課徵免稅之「土地交易所得」。此外，該函釋亦表明僅有非土地所有權人出售土地所得方需課徵綜合所得稅，對於合建分售之具名地主之售地所得隻字未提，顯見財政部仍主張具名地主售地所得免稅；至於隱名合夥則需課徵其他所得可從95年2月23日台財稅第09504507760號函窺知：「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應以其收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅」，此乃證明

財政部於100年9月16日台財稅字第10000264400號函頒佈綜合所得稅預售屋及鉅額房地交易選案查核作業要點，針對預售屋及鉅額房地交易之所得規定「買賣契約未劃分或僅劃分買進或賣出總價之差額，按出售時房屋評定現值佔土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易所得」，由此可知財政部將土地交易視為免稅所得，僅按比例計算房屋之財產交易所得。既然

預售屋買賣、鉅額房地交易與合建分售同屬營利行為，應當適用相同之法令免納土地交易所得稅，何以僅對合建分售採取嚴苛之差別待遇，違反行政程序法第 6 條「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」之規定。

司法院大法官釋字第 650 號解釋：「憲法第 19 條規定，人民有依法納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」，因此租稅客體「土地交易所得」所產生之營利所得自始不存在，無其繳納稅負之義務；稅捐稽徵機關所主張之合夥行為，亦無法令依據，嚴重違反租稅法律主義；至於對預售屋及鉅額房地產交易之營利行為不課徵土地交易所得稅之解釋函令，應按照稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定：「財政部依法所發佈之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」，然稅捐稽徵機關並無採納有利於納稅義務人之函釋，有失公允。

### 3. 被告主張（稅捐稽徵機關）

納稅義務人等 4 人提供土地與建商合建房屋共同出

售並分擔相關費用，係為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其連續性共同商業行為與單純個人售地行為本質不同，其與建設公司合建分售，業已提高土地可售價值，其營利目的甚為明顯。其營利性質雖非永續經營，然已持續相當時間為經既活動，足堪認定實質合夥之營利事業，而得為獨立稅捐之主體，故未有名稱或營業地點之約定並不影響合夥營利事業之認定。

依照訴外人王國進提示分配比例資料及補充協議書計算其收入並扣除土地補貼金額，但因原告未能提示有關成本及費用，按照所得稅法第 83 條規定，以前開經過分配之售地收入，按照不動產投資興建業同業利潤標準淨利率 10% 依照合夥人出資比例核定。至於 84 年 3 月 22 日函釋關於免辦營業登記之適用，係以「個人」提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者為解釋範圍，因該案係屬「合夥」性質，自不適用。

為保障人民在法律上地位之實質平等，並無限制法律授權主管機關針對具體案件事實上差異及立法目的而為合理之不同處理方式，因衡量案件事實細係為合夥性質故認列所得為「營利所得」，並無差別對待之情事。

#### 4. 爭議

出售土地之所得究竟為「土地交易所得」抑或「營利所得」。

#### 5. 法院判決

李鴻飛等 16 人與陽光城市公司合建十泉十美住宅大樓案，為使工程順利進行至完工交屋，採取「自益信託」方式，將全部建築基地信託登記於台灣土地銀行股份有限公司。其中 4 人更與陽光城市公司簽訂合建契約書，約定以合建分售為原則，雙方就其房地之總銷售金額分配六成給地主、四成給建設公司。因合建房屋出售時移轉土地取得收益，其追求利潤之目的所從事之規劃及經濟活動至為明顯，足認提供土地之目的係在合建房屋出售營利，自屬合夥從事營利事業，與單純個人售地或多人集資購地出售有別。至於營利事業是否存續，取決於設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，自得為獨立稅捐之主體；縱使未有固定名稱或營業地點，仍不影響合夥營利事業認定。既屬合夥組織，其所分配之盈餘總額即屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類之營利所得，應予其他各類所得合併計

算，而非單純「財產交易所得」，故無逾越所得稅法第4條第1項第16類之免稅規定。再者，既屬合夥性質，因84年3月22日台財稅第841601122號函釋為「個人」提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者為解釋範圍，故不適用該解釋函令。

至於98年度第862號判決為隱名合夥購地，再以合建分售方式出售土地行為，未出名之出資人因不具有地主身份，其所得當不屬土地交易所得；而此案雖為實際具名之地主，然因稅捐稽徵機關引用該判決之部分為「自然人提供土地與建設公司合建分售係屬合夥營利行為，就其盈餘分配為營利所得」，故判決之案情實與此案情相同，自得援引。

為保障人民在法律上地位之實質平等，不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法目的而為合理之不同處置，衡酌本案就該案件事實核定原告營利所得，無原告主張差別對待之情事。

#### 第四節 土地交易所得爭議評析

面對錯綜複雜的土地交易態樣，必須定期檢討及修正法令，然而法令規範的速度往往不及瞬息萬變的交易模式，故稅捐稽徵機關透過頒佈解釋函令以彌補法律上產生之缺漏。本研究先將土地交易所得相關解釋函令加以彙整，以利探討土地交易所得之爭議。

表 5-12 關於土地交易所得之解釋函令彙整表

<p>財政部 62 年 3 月 2 日 台財稅字第 31604 號函</p>	<p>解散之公司依照公司法第 330 條規定，於清償債務後按股東比例分派剩餘財產時，其超過原出資額部分，應按公司實際分派數，依照所得稅法第 88 條有關公司分派股利之扣繳規定辦理。至於其扣繳憑單及各類所得資料申報書應填報之金額，自亦以公司實際分派數額為準。</p>
<p>財政部 69 年 5 月 8 日 台財稅字第 33694 號函<sup>112</sup></p>	<p>公司辦理減資以現金收回資本公積轉增資配發之增資股票，經核非屬盈餘分配，而屬該項股票轉讓性質。</p>

<sup>112</sup> 該函釋未列入 87 年版「所得稅法令彙編」，理由乃係該函與財政部 84 年台財稅字第 841611446 號函核示原則不一致，且易引發租稅迴避，造成租稅不公，故免列。凡未編入 87 年版「所得稅法令彙編」者，自民國 87 年 1 月 1 日起，非經財政部重行核定，一律不再援引適用。

財政部 75 年 12 月 8 日 台財稅第 7518357 號函	營利事業出售土地所得分配予股東 屬營利所得
財政部 76 年 9 月 22 日 台財稅 7585901 號函	盈虧互抵時虧損年度之土地交易所 得免先抵減虧損
財政部 80 年 1 月 18 日 台財稅第 790687388 號函	未辦財團法人登記之祭祀公業派下 員死亡其派下權免稅
財政部 80 年 4 月 15 日 台財稅第 800110890 號函	土地被徵收取得補償費內含之獎勵 金免稅
財政部 80 年 7 月 10 日 台財稅第 801250742 號函	營業人假借個人名義建屋出售應依 法補稅處罰
財政部 81 年 1 月 31 日 台財稅第 811657956 號函、 財政部 81 年 4 月 13 日 台財稅第 811663182 號函	個人建屋出售原則上應辦理營業登 記，課徵營業稅及營利事業所得稅
財政部 81 年 5 月 29 日台財稅 第 810140011 號函 <sup>113</sup>	股份有限公司處分固定資產（土地） 之溢價收入，非屬營業結果所產生 之權益，應列入資本公積，至於資 本公積原屬資本性質，故公司利用

<sup>113</sup> 該函釋未列入 87 年版所得稅法令彙編，理由乃係核示意旨易引發租稅規避，不符合租稅公平原則。

		<p>資本公積轉增資，僅為公司淨值會計科目之調整，股東保留於公司之資本淨值並未變更，自無所得可言，股東取得公司利用資本公積轉增資配發之記名股票，於取得時免予記入當年度所得課徵所得稅。但股東嗣後將此類股票轉讓時，應按全部轉讓價格作為轉讓年度之證券交易所得，依照所得稅法第 4 條之 1 規定，自 79 年 1 月 1 日起，停止課徵所得稅。</p>
	<p>財政部 84 年 3 月 22 日 台財稅第 841601122 號函</p>	<p>個人出售合建分得之房屋原則上應辦理營業登記課稅，若個人僅提供土地與建設公司合建分售(分成)免辦營業登記。</p>
	<p>財政部 84 年 7 月 5 日 台財稅第 841633008 號函</p>	<p>購買農地未過戶即轉售他人所獲利益為其他所得。</p>
	<p>財政部 88 年 4 月 8 日</p>	<p>個人建屋出售註銷營業登記時其未</p>

台財稅第 881905965 號函	售餘屋仍應課稅。
財政部 91 年 1 月 31 日 台財稅 0910450396 號令	個人依土地徵收條例領取之法定補償屬損害補償不課稅。
財政部 91 年 3 月 13 日 台財稅 0900454904 號令	個人提供土地建屋出售應辦營業登記者其出售土地之所得不列入事業之盈餘。
財政部 95 年 2 月 23 日 台財稅字第 09504507760 號函	合資購地再與建設公司合建分售按出資比例返還利益屬其他所得。
財政部 95 年 12 月 29 日 台財稅字第 09504564000 號函	個人以營利為目的購屋銷售應課徵營業稅之情形。

從前一節案例探討及上表彙整之解釋函令將土地交易所爭議主要分成：一、個人出售土地與建商合建往往被稅捐稽徵機關視為營利事業。二、縱使未被視為營利事業，土地交易所爭性質亦遭扭曲而轉變成其他應稅所得，進而加以課稅。

本研究擬從主要爭議加以評析：

一、個人出售土地與建商合建被視為營利事業，認列為營利所得

個人出售土地與建商合建主要函釋有 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函、84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函及 91 年 3 月 13 日台財稅第 0900454904 號函，茲將分述如下：

1. 台財稅第 811657956 號：個人建屋出售應辦理營業登記課稅

建屋出售核屬營業稅法規定應課徵營業稅之範圍，自本函發布日起，經建築主管機關核發建造執照者，除土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地拆除改建房屋出售者外，均應依法辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。

為明確界定應辦營業登記之範圍及兼顧以自用住宅用地拆除改建房屋出售之事實，並維護租稅公平，針對下列情況出售房屋之所得課徵綜合所得稅：建屋出售之土地所有權人以持有一年以上之自用住宅用地，拆除改建房屋出售，應按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅。計算核課綜合所得稅時，由該土地所有權人自行檢具建屋成本及費用之憑證，憑此計算所得。

至於 73 年 05 月 28 日台財稅第 53875 號函有關個人出資建屋出售，其財產交易所得計課綜合所得稅之規定，應以依本函規定免辦營業登記並免課徵營業稅及營利事業所得稅者為限。

表 5-13 財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函課稅分析

財政部 81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函				
出售	提供土地之個人			
	持有一年以上自用		持有非自用	
	房屋	土地	房屋	土地

營業登記	免辦理		需辦理	未規範
營業稅	無		有	未規範
所得稅	個人綜合所得稅 (財產交易所得)	免稅	營利事業所得稅	未規範
土地增值稅		課稅		課稅

綜觀台財稅第 811657956 號函僅針對個人建屋出售若持有 1 年以上自用住宅用地時，房屋部分免辦營業登記且所得計入財產交易所得；土地部分則按照所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免稅。至於個人建屋出售若非持有自用住宅用地時，房屋部分應辦理營業登記且所得計入營利事業所得稅；土地部分卻未有任何規範。

2. 台財稅第 841601122 號：個人出售合建分得之房屋原則上應辦理營業登記課稅。

個人提供土地與建設公司合建分屋並出售合建分得之房屋，核屬營業稅法規定應課營業稅之範圍，經建築主管機關核發建造執照之合建分屋案件，原則上均應辦理營業登記，課徵營業稅及營利事業所得稅。若分得之房屋迄未出售亦未辦理營業登記者，稽徵機關應予列管；提供土地之所有權人係屬個人，且持有一年以上之自用住宅用地與建設公司合建並出售分得之房屋者，可免辦營業登記，

按其出售房屋之所得課徵綜合所得稅。

所稱「持有一年以上」係指自戶籍遷入日至房屋核准拆除日屆滿一年或自戶籍遷入日至建造執照核發日屆滿一年而言；所稱「自用住宅用地」，係指土地稅法第九條規定之自用住宅用地，且都市土地未超過三公畝或非都市土地未超過七公畝者為限，其用地超過上項標準者，應依照規定辦理營業登記。

至於個人提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記。

表 5-14 財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函課稅分析

財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函 (含台財稅第 811657956 號函原本之規定)				
出售	提供土地之個人			
	持有一年以上自用		持有非自用	
	房屋	土地	房屋	土地
營業登記	免辦理		需辦理	合建分售：無 合建分成：無
營業稅	無		有	合建分售：無 合建分成：無

所得稅	個人綜合所得稅 (財產交易所得)	免稅	營利事業所得稅	無此情事
土地增值稅		課稅		課稅

此解釋函令增加個人提供非自用土地時若以合建分售或合建分成的方式合建，免辦理營業登記；然而因建設公司主要經營型態有自地自建、合建分屋、合建分售及合建分成四種方式，對於合建分屋及自地自建尚無規範且合建分售與合建分成僅免辦營業登記，亦無明確規範課稅種類，使得合建爭訟依舊不斷。

3. 台財稅第 0900454904 號：個人建屋出售應辦理營業登記者其出售土地之所得不列入事業盈餘。

個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，81 年 1 月 31 日台財稅第 811657956 號函及 84 年 3 月 22 日台財稅第 841601122 號函規定，應辦理營業登記者，其屬出售土地部分之所得，不列入該營利事業之盈餘。

表 5-15 財政部 91 年 3 月 13 日台財稅第 0900454904 號函課稅分析

財政部 91 年 3 月 13 日台財稅第 0900454904 號函 (含台財稅第 811657956、台財稅第 841601122 號函原本規定)		
出售	提供土地之個人	
	持有一年以上自用	持有非自用

	房屋	土地	房屋	土地
營業登記	免辦理		合建分售與合建 分成無房屋產權	合建分售：無 合建分成：無
			合建分屋：有 自地自建：有	無此情事
營業稅	無		合建分售與合建 分成無房屋產權	合建分售：無 合建分成：無
			合建分屋：有 自地自建：有	無此情事
所得稅	個人綜合所得稅 (財產交易所得)	免稅	營利事業所得稅	無此情事
土地增值稅		課稅		課稅

表 5-16 個人提供土地合建是否辦理營業登記彙整表

免辦營業登記	<p>個人建屋出售以自用住宅用拆除改建且符合以下兩條件：</p> <p>(1) 一定期間：</p> <p>自戶籍遷入至房屋核准拆除日屆滿 1 年或 自戶籍遷入至建照執照核發日屆滿 1 年。</p>
--------	--

	<p>(2) 一定面積：</p> <p>都市土地未超過 3 公畝或非都市土地未超過 7 公畝。</p>
需辦營業登記	<p>(1) 自用住宅拆除改建未能符合上述一定期間及一定面積者。</p> <p>(2) 出售合建分屋地主分得部分，其非屬個人提供持有一年以上之自用住宅用地與建設公司合建，並出售分得之房屋或自地自建之出售所得（自地自建與合建分屋）。</p>

第 0900454904 號函針對自地自建與合建分屋規定應辦營業登記，無論是個人建屋出售抑或提供土地合建後所分得之房屋，因有房屋產權，其出售後盈餘自當納入地主之個人綜合所得稅，且土地所有權人仍為地主，因此出售土地之所得不應列入盈餘才能符合所得稅法對於個人或營利事業出售土地免稅之規定。

民國 91 年 3 月 20 日財政部新聞稿針對「個人提供土地自行出資建屋出售或與建設公司合建分屋出售，其屬土地部分之所得不列入該營利事業之盈餘」亦加以說明：「個人建屋應辦營業登記者，以個人建屋出售或合建分屋並出售所分得之房屋為限，不包含土地在

內。因個人地主之土地，雖有提供合建，但其所有權仍登記在地主名下，且個人地主之土地，其轉讓之土地交易所得，依照營業稅法及所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，免納營業稅及所得稅；如將個人合建分屋，地主出售土地部分納入盈餘之範圍，則出售土地之所得於分配予地主時，將需課徵地主之綜合所得稅，此舉與所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免稅之規定不合。」

2012 年 11 月財政部更提出「個人出售土地交易所得按營利所得課稅處理原則」草案，會議中擬處理的主要議題如下：

類型一：建設公司假藉個人名義持有土地，符合規定要件者，應併入該建設公司之盈餘，嗣後如保留不分配，應依法加徵 10% 營利事業所得稅；如分配予股東，應按股東身份（個人或營利事業、居住者或非居住者）分別依法課徵所得稅。

類型一相關議題：

1. 建設公司假藉個人名義持有土地從事營利行為之所得，應併入建設公司之盈餘依法課徵所得稅之態樣，除本部初擬「合建分售、分成或分屋」外，是否還有其他態樣？
2. 歸屬本類型應符合之要件，本部初擬包括下列各款規定，是否妥適？有無其他應增定之要件？各款規定應同時或部分符合即可？個人出售土地除屬繼承取得或符合適用地價稅自用住

宅用地稅率土地外，經稽徵機關認定有下列情況及要件：

- (1) 與地主合建之建設公司股權集中或性質特殊。
- (2) 建案獲利狀況。
- (3) 地主與合建之建設公司或其關係企業具特定關係。
- (4) 地主之土地買賣取得者，其購入土地之資金來源。

3. 「與地主合建之建設公司股權集中或性質特殊」之認定指標，本部初擬如下，是否妥適可行？有無其他客觀指標？

(1) 家族公司：

I. 指經營權或控制權由負責人及該公司之關係人持股合計達 50% 以上者。

II. 所稱關係人，指營利事業所得稅不合常規移轉定價查核準則第 4 條第 1 項第 1 款所定關係企業及同條第 2 款所定關係企業以上關係人。

(2) 長期合作伙伴。

4. 「建案獲利狀況」之認定指標，本部初擬如下，是否妥適可行？有無其他客觀指標？

- (1) 地主與建設公司獲利顯不相當。
- (2) 房屋款經查明顯較時價為低。

5. 「地主與合建之建設公司或其關係企業具有特定關係」之認定

指標，本部初擬如下，是否妥適可行？有無其他客觀指標？

- (1) 地主為合建之建設公司或其關係企業之股東、董事、監察人、總經理或與其相當或更高層級職位之人、副總經理、協理及直屬總經理之部門主管，或為前述各該人之配偶。
- (2) 地主為合建之建設公司或其關係企業之董事長、總經理或與其相當或更高層級職位之人之二親等以內親屬。
- (3) 地主為合建之建設公司或其關係企業之其他足資證明對該建設公司具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之人。
- (4) 地主在人事或財務上為合建之建設公司或其關係企業所控制之人。
- (5) 其他足資證明合建之建設公司或其關係企業與地主相互間具有控制能力或具有重大影響力。

6. 「地主之土地屬買賣取得者，其購入土地之資金來源」之認定指標，本部初擬如下，是否妥適可行？有無其他客觀指標？

- (1) 建設公司或其關係人提供主要之資金。
- (2) 建設公司或其關係人提供之借款或透過非關係人提供主要之借款。

(3) 主要資金由建設公司或其關係人擔保且負有連帶責任之借款。

(4) 主要資金由其他自建設公司或其關係人或透過非關係人自建設公司或其關係人獲得之各種具有負債性質之資金融通。

7. 除符合上開要件者外，如有「以其他虛偽之安排，經稽徵機關查核認屬規避稅負者」，亦將試用本原則辦理，惟由稽徵機關負舉證責任，是否妥適可行？是否有具體認定指標？

8. 符合上開要件，但納稅義務人能提出反證者，如「經稽徵機關查明屬實，仍得適用土地交易所得免納所得稅，免併入營利事業之盈餘課稅」，是否合宜？

類型二：個人以營利為目的出售土地之所得，符合規定要件者，應按照營利所得依法課徵所得稅。

類型二相關議題：

1. 個人以營利為目的，以自有土地從事不動產相關活動，應按營利所得依法課徵所得稅態樣，除本部初擬「個人以自地建屋或提供土地與建設公司合建分售、分成或分屋」外，是否還有其他態樣？

2. 歸屬本類型應符合之要件，本部初擬「個人出售土地除屬繼承

取得或適用地價稅自用住宅用地稅率之土地外，經稽徵機關認定符合『構成營利事業之行為』者」是否妥適可行？有無其他新增要件？

3. 「構成營利事業行為」之認定指標，本部初擬如下，是否妥適可行？有無其他客觀指標？

(1) 設有營業場所（包含設置網站或加入拍賣網站等）。

(2) 具備「營業牌號」（不論是否已依法辦理登記）。

(3) 雇用員工協助處理房地銷售事宜。

(4) 經常性及持續性反覆以本類交易型態追求利潤者。

(5) 其他經查核足以構成營利為目的之營利事業。

4. 符合上開要件，但納稅義務人能提出反證者，如「經稽徵機關查明屬實，仍得適用土地交易所得免納所得稅規定，免歸為個人營利所得課稅」是否妥適可行？

綜觀合建分售與合建分成之經營型態雖在台財稅第 841601122 號函規定僅出售土地免辦營業登記，卻無明確規範課稅種類，使得納稅義務人認為應按照所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之免稅規定；稅捐稽徵機關認為有其營利行為，稅捐稽徵機關乃透過輔導辦理營業登記將其轉換成營業人或雖無進行輔導辦理營業登記但需自動補繳稅款，要求以同業利潤標準率歸計個人營利所得推計課稅之方

式，主動申報個人綜合稅，實無法律申報之理由。

由於租稅法乃侵犯人民的財產權，對法安定性自然要求甚嚴，故其解釋應依據文理解釋而非擅自擴充解釋或類推解釋。當具體事實符合構成要件才使租稅法被具體化，因此課稅的合法性、法安定性尤其是法律明確性及課稅平等，僅能透過訓練有素的方法且未侵犯法律自由的範圍解釋法律，才能發揮其功能。本研究探討所得稅法第4條第1項第16款規定：「個人出售土地，其交易之所得免納所得稅。」條文中並無規範個人以營利為目的出售土地所得或以經營土地買賣營利為業之個人，不在免稅範圍或不適用本款之規定。依照「明示其一，排除其他」之解釋原則，應針對例外規定或列舉規定，做限縮解釋。因此，無論是財政部抑或稅捐稽徵機關皆不應在無法律條文明確規定下擴充解釋。所謂行政與司法受法律拘束，不是單純受法律文字上的拘束，而是受法律文義及法律意義關連、法律體系、法律目的及其他解釋標準所產生法律意旨之拘束<sup>114</sup>，因此法律解釋不能超越可能之文義，否則將產生造法運動。再者，我國所得稅稽徵制度採取綜合所得稅制，凡有中華民國來源所得之個人，皆應就其所得課稅。對於應課稅之「所得」，因其概念所能包含的事實態樣繁複，故所得稅法對於課稅客體定義時，除第一款至第

---

<sup>114</sup> 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012年7月，7版，頁149-150。

十款例示其典型樣態外，尚以第十一款「在中華民國境內取得之其他收益」作為概括性規定，以免有所遺漏。然而此種概括規定，在法律規定所呈現出的事物特徵範圍內涵攝適用，非可任意類推適用，以免違反租稅法律主義。然而財政部卻以解釋函令或行政命令作為個人土地交易所得免稅之排除或課稅之依據，甚而自行創設法律所無規範之事項，以「經常性」為理由，將售地行為從法律所明文規定「免稅所得」轉變為「應稅營利所得」，實已抵觸現行法律規定，造成租稅課徵之不確定性，破壞法治國信賴保護原則之核心價值，致使人民無所適從。再者，根據所得稅法第 11 條第 2 項規定「營利事業係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」可看出，營利事業之形式要件需具備營業場所、營業牌號且需有營利事業登記等「持續性」及「組織性」為要件，但從林長勛等 8 人合資購地與建商合建分售案之 7 件最高行政法院判決中可知，實務上皆認為僅以「營利性」為其實質要件，其「持續性」及「組織性」之要件則被排除在外，將使所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款名存實亡，所有土地交易所得之類型亦因其「營利性」之要件而轉成營利所得，且「營利性」之定義仍具有模糊地帶，造成營利性之認定難以有其準則。若要解決土地交易產生之課稅爭

議，應從其課徵目的加以探討，而非透過解釋函令逐一規範之消極應付。透過營利事業之模糊概念來規範其要件，造成法理不受任何規範而偏於自由心證，此乃法所不允許。

若從經濟活動所表現實質內涵是否具有營利性質，民國 100 年有法拍屋大王之稱的廖文權課稅事件探討：民國 100 年 12 月 5 日有「法拍屋大王」之稱的廖文權，因被國稅局查出在五年內買賣法拍屋共 3291 戶，國稅局官員認為因土地交易所得免稅，個人買賣房屋只有房屋交易的部分要課稅，而將其「房屋」部分以營利所得加以補稅。由該案例得知，財政部對於合建行為之「營利所得」並無將土地列入，僅將投資客買賣房屋部分之所得列入「營利所得」。由此課稅事件可知投資客買賣房地高達 3291 戶，其營利目的顯而易見，財政部認定排除土地交易所得，表示其「營利目的」並非土地交易所得課稅之課稅要件；然稅捐稽徵機關卻以 95 年 12 月 29 日台財稅字第 09504564000 號令中「為整合稽徵機關一致性作業標準，財政部補充規定，個人每年銷售房屋達 6 戶以上將先行列入查核範圍」，以此作為課稅標準，認定凡每人每年銷售房屋達 6 戶以上應課徵營業稅。爾後，稅捐稽徵機關更以最高行政法院 100 年度判字第 547 號判決中因個人名義標得法拍屋及買賣取得土地予以銷售之行為，認定為具有營利目的而需課徵營利所得之結果，擴大適用於個人持

有之土地持份亦屬營利事業所有。探究原告敗訴之原因，乃在於納稅義務人自行將土地交易所得納入商號之營利所得，且經國稅局核定在案。因獨資係為所得稅法第 11 條第 2 項中之營利事業，納稅義務人將出售土地所得納入商號後，其土地交易所得始轉成營利事業計算所得之範疇，而非土地交易所得本身為其營利所得，其涵攝之意有其謬誤。觀之台北高等行政法院 92 年訴字第 5517 號判決中亦可知悉：個人利用商號之銀行帳戶進行股票交易買賣，故出售股票之證券交易所得非屬個人證券交易所得，而是獨資商號營利所得，差異在於課稅主體之不同，而稅捐稽徵機關以判決結果逕自將課稅客體納入營利所得之範圍，其謬誤不言可喻。再者，納稅義務人若自行將所得納入獨資商號，乃自願將其所得列入營利事業之營利，非國稅局逕自核定為營利所得，其箇中差異自無爭議，而不應將課稅客體歸屬於營利所得。至於 6 戶是否為課稅標準，財政部亦曾明確表示僅先列入查核範圍，而非逕自歸類為營利事業，選案標準已被列為課稅標準，實非本意，且造成人民的經濟活動毫無預測可能性，法律秩序的安定性自無法維持。此外，外國在台分公司因其土地登記於外國公司名下，其不動產之交易所得根據財政部 60 年 3 月 5 日台財稅字第 31579 號函中規定，「營利事業之總機構在中華民國境外，而其分支機構在中華民國境內者，僅就其在中華民國境內

部分之營利事業所得課徵營利事業所得稅，其經課徵營利事業所得稅後匯往國外總公司之盈餘，非屬股利之分配，依現行所得稅法規，無須再行課徵所得稅」，故其外國在台分公司僅須繳納所得稅，其土地盈餘自始自終免其課稅。無論外國在台分公司之不動產交易所得、公司處分土地之溢價收入透過增減資分配股東<sup>115</sup>，其土地交易所得因繳納土地增值稅後，於所得部分均自始免稅，按舉重以明輕之原則，個人合建分售、合建分成、合建分屋及自地自建土地免設籍課稅，亦自免計入營利事業之盈餘。

從立法目的層面觀看，土地交易所得免稅之立法理由乃在個人出售土地依法必須繳納土地增值稅，為避免重複課稅之情事，應免再納所得稅。土地增值稅乃係針對已規定地價之土地，在土地所有權移轉或設定典權時，就非屬於個人投資改良所造成之土地自然漲價總數額，向原所有權人獲取所得課徵之稅負。因土地移轉時所發生之增益實屬所得，本應列入所得稅內，但根據國父遺教對土地增值有漲價歸公之規定，對於土地增值稅單獨課徵土地增值稅而免徵所得稅，土地增值稅乃成為所得稅之分離課稅<sup>116</sup>，故土地增值稅本質為「特種所得稅」，在所得稅中土地交易所得應屬「稅後所得」<sup>117</sup>。

<sup>115</sup> 該函釋因容易引發租稅規避，造成租稅不公，於民國 87 年 11 月 1 日停止適用，然其函釋內容及其立法目的仍為土地交易所得因課徵土地增值稅後，於所得部分應自始免稅。

<sup>116</sup> 王建煊，《租稅法》，華泰文化，2009 年 8 月，32 版，頁 301。

<sup>117</sup> 斯陽誠，營利事業出售土地課稅問題之研究，中央大學產業經濟研究所碩士論文，2009 年 6 月，頁 134。

無論是營利事業出售土地之交易所得抑或目前頗受爭議之個人出售土地被認定具有營利目的而課徵營利所得，皆就同一稅捐客體利用不同稅目課徵兩次租稅，實有重複課稅之弊端。

立法院據此於 2012 年 6 月 7 日召開第 8 屆第 1 會期財政委員會第 14 次委員會時，針對土地交易所得爭議亦通過臨時提案：「個人出售土地，不論是出售素地，或出售合建分售或分成之土地，皆已依法徵納土地增值稅，且依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定『個人出售土地』免納所得稅、加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款規定『出售之土地』免徵營業稅、暨『個人提供土地以合建分售或合建分成方式與建設公司合建者，該個人如僅出售土地，應免辦理營業登記』；復為財政部 84 年 3 月 22 日台財稅字第 841601122 號函釋所明定。建請財政部研議在無法律明確規定前，不得擴充解釋以『個人提供土地給建設公司，若以合建分售方式，致有多筆或多次出售土地，就其出售土地之收入，於土地增值稅外，再課徵綜合所得稅』為由，就出售土地之收入重複課徵土地增值稅和個人綜合所得稅。」而財政部北區國稅局針對個人提供土地與建商合建分售或分成之案件規定：「除查明係為建設公司出資但假借個人名義持有土地建屋出售者，應依法課徵營業稅及營利事業所得稅外，如純屬個人以自有土地與建商合建之情形，因財政部國稅局已

研議意見書報請財政部核示，故該類案件暫緩處理，俟財政部明確核釋後再據以辦理。」然而稅捐稽徵機關仍無將此類案件暫緩處理，仍將其列為營利所得以課稅；此外，財政部直至目前仍無其行政解釋，使其人民的財產權受到侵害而無法預測，嚴重破壞租稅法律主義且無法真正落實租稅公平之精神。

## 二、 土地交易所得性質遭扭曲而轉變成應稅所得

依據財政部 84 年 3 月 22 日台財稅第 841633008 號函規定：「納稅義務人購買農地，未辦理產權過戶，旋即出售予第三者，並直接由原地主變更所有權為第三者，其間該納稅義務人所獲之利益，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類規定之其他所得，應依法課徵綜合所得稅。」最高行政法院亦於 101 年 4 月 24 日第 2 次庭長法官聯席會議中針對土地交易所得輔以實務問題做其研擬探討，分別做成否定說與肯定說<sup>118</sup>：

### 否定說：

按民法第 758 條第 1 項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記不生效力。」及所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定個人及營利事業出售土地，其交易所得免納所得稅觀之，土地交易所得免稅應僅限

<sup>118</sup> 司法院公報，2012 年 7 月，第 54 卷第 7 期，頁 362-364。

土地所有權人出售其所有土地之所得。此外，台財稅第 841633008 函釋係財政部基於職權，就行為時所得稅法第 14 條所得種類之認定加以解釋，基此，若納稅義務人購買土地，雖未辦理土地所有權移轉登記即將土地出售予第三者，代表納稅義務人僅取得出售土地人請求交付及移轉土地所有權之債權請求權，尚非土地所有權人，故其再出售予第三者並非自己所擁有之土地，故所獲增益自不屬於所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免納所得稅之所得。至於未辦竣移轉登記而遭到處罰之事宜，與所得應否課稅乃屬兩件事，不宜混為一談。

肯定說：

所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之所以規定土地出售之所得免納所得稅乃係土地出售已課有土地增值稅，為避免重複課稅故有其規定。至於土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條雖針對土地買賣未辦竣權利移轉登記，承買人再行出售該土地者均有其罰鍰，其用意本於買受土地需完成移轉登記始得再行出售之意旨，透過規定之行為罰予以導正，然其土地增值稅不因買受土地未辦竣移轉登記即再行出售而有逃漏之情事。因此買受土地未辦竣權利移轉登記即再行出售者，雖非名義上土地增值稅之納稅義務人，導致形式上無

名義繳納之土地增值稅，然無法否認此階段之土地增值有其繳納之事實，應認為再行出售之所得屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之土地交易所得，應免納所得稅；土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定各具有不同之規範目的。至於土地若屬農地導致移轉得免徵或不課徵土地增值稅，乃係基於土地稅法關於農地移轉應否課徵土地增值稅之特別規定。若有因應登記於甲名義而未登記致影響土地增值稅之應否免徵，亦屬補徵土地增值稅之問題，尚不影響甲再行出售之增益屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所規定免納所得稅之土地交易所得之認定。是財政部 84 年 7 月 5 日臺財稅第 841633008 號函違反法律規定意旨，尚不得予以援用。

該次庭長法官聯席會議最終決議採取「否定說」，其因在於土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為避免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。至於未辦竣土地所有權移轉登記而依照土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非為土地所有權人出售土地，因此所獲增益自非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之「出售土地之交易所得」，不應免納所得稅。

95 年 2 月 23 日台財稅第 0950450760 號函中規定數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建

分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按照出資比例返還，其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用之餘額為所得額，依法課徵所得稅。

無論是行政機關抑或司法機關，皆將土地所得性質轉換成其他所得，其乃根據民法第 758 條規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」因不動產採「登記生效原則」，故判決中往往引其法條作為其論述，針對非土地所有權人卻擁有土地出售利益者，以「其他所得」作為綜合所得稅之課稅標的。事實上，當稅法借用民法概念應轉化為稅法之經濟意義始予適用，實務運作上卻往往流於經濟之感情法學而對不利國庫之稅法解釋一概排斥，法律既係「人為」目的之產物，法律解釋自應就立法目的予以考量，任何法律概念只有在特定法規目的實現中才有意義，故當稅法借用民法概念時，自應由不同之立法目的予以不同之理解<sup>119</sup>。在此概念下，若以財政收入為目的之稅法，以量能原則平等負擔為準則；以經濟政策或社會政策為目的之稅法，另有其立法目的。土地增值稅之政策，除具有財政目的外，更重要的是達到社會政策，欲符合國父遺教平均地權之理論，以促進地權平均、地

---

<sup>119</sup> 葛克昌，《所得稅與憲法》，翰蘆圖書出版有限公司，2009 年 2 月，3 版，頁 408-409。

利共享與土地資源利用之目的。因地主無須做任何努力及投資，若土地增加的價值全部歸土地所有權人所獨享，實不符合社會正義與公平，應將其利益收之公有，還原給社會共享，始符合漲價歸公之理論。再者，所得稅之憲法依據乃是根據憲法第 19 條租稅法律主義之規定而授權立法；土地增值稅法則是根據憲法第 143 條第 3 項之規定，由憲法直接規定之憲法稅，其他所得與土地增值稅於憲法上依據顯然不同。

無論是地主與建商共同開發抑或土地出售尚未辦竣土地移轉登記，土地所有權人均出售土地之事實自無爭議，而司法機關以登記物權之不實要求課徵「其他所得」於法不適，若需課徵所得稅應從修憲及修法層面加以修改，方能符合其租稅法律主義及實質課稅原則之真正意涵。

由上述爭議評析可知：因各類所得類型之間存有模糊地帶，不僅納稅義務人利用營利組織架構、資產分割等方式，將所得類型轉換而使稅負降低，達到稅捐規避之效果；稅捐稽徵機關為了達到財政目的，亦透過營利事業組織架構，將各式各樣所得於盈餘分配時，將其轉化成營利所得。「土地交易所得」原本僅是所得稅法中第 14 條第 7 類財產交易所得，然因民國 52 年針對財產交易所得之「財產」定義為「非為經常買進賣出之營利活動」而持有之各種財產，使得

適用上產生不同詮釋與爭議<sup>120</sup>：

- 一、 立法理由因「已課土地增值稅」而免稅，避免重複課稅之情事發生，凡只要土地增值稅課徵對象之「土地」交易之增益，均免所得稅。
- 二、 根據「財產交易所得」定義條款，凡僅有「非為經常買進、賣出之營利活動而持有之土地」交易增益，才得以免稅。

民國 62 年 8 月 24 日最高行政法院針對國泰建設股份有限公司於 56 年營利事業所得稅之訴訟案中，採取第二種論點，認為經常以土地買進賣出之營利活動，乃以營利為目的之營利行為，則此項土地交易所發生之收入，應視為營利事業收入總額之一部份而非財產交易所得，故依法核計所得額後應課予營利事業所得稅，做出 62 年判字第 385 號判決。因該判決列為判例，故同年 12 月 28 日乃修法，將所得稅法第 9 條中財產交易所得之但書移至第 4 條第 16 款，同時將出售土地所得免稅之對象限縮為「個人」，其立法理由強調：「營利事業出售土地之交易增益，除繳納之增值稅應做費用支出外，其餘增益不應免稅，出售辦公室使用家具之交易所得，亦不應免稅，故本款修正條文未將該兩項列入」。民國 74 年再度修法，將營利事業出售土地之交易所得亦給予免稅，其立法理由為「營利事

---

<sup>120</sup> 黃世鑫，由財產交易所得課稅與土地增值稅之競合談起，不動產資本利得課稅制度檢討與改革論壇，國立台灣大學公共政策與法律研究中心主辦，2012 年 5 月，頁 1-5。

業出售土地，如有交易所得，依照現行規定，除課徵土地增值稅外，尚應課徵所得稅，與個人出售土地僅課徵土地增值稅而而不課徵所得稅之規定不同，為減輕營利事業稅負並促進營建業之正常發展，爰將『個人出售土地』修正為『個人及營利事業出售土地』，其餘文字配合修正」。此次修法再度掀起爭議，尤其當今社會交易型態錯綜複雜，個人理財投資多不勝數的情況下，財產交易所得若按照所得稅法第9條定義為「非經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失」，將使出售土地所得之類型均轉換成營利所得或其他所得，造成財產交易所得名存實亡。稅捐稽徵機關既針對納稅義務人轉換所得類型所進行之非常規安排，探求規避者所欲呈現之所得類型並予以課稅，何以同樣轉換所得類型之方式課以納稅義務人稅負，實乃匪夷所思，嚴重違反租稅法律主義且未能實現租稅公平。此外，無論行政法院抑或最高法院，其判決均採取避重就輕的方式，針對「實質課稅原則」隻字未提，卻透過事實之擬制逕行課徵稅負，以避免納稅義務人提起大法官釋憲回歸實質課稅原則之本質而產生翻案之可能性，然而探究其真正意涵，事實之擬制應透過法律授權加以規範始能適用，如遺產贈與稅法第5條視同贈與乃為顯證。

隨著經濟交易型態多樣化，實質課稅之判斷基準往往超越文義

解釋，探究原因乃經濟實質意義本身即為不確定法律概念，具體操作尚缺其標準及界線，因目前仍無具體規範而淪為情感法學，其本身是否有違法律之授權明確性及合法性原則，不僅有待商榷，且將造成實質課稅原則成為道德課稅原則，而非法律課稅原則，因道德觀念因人而異，且隨著時代的演進而有所差異，將使人民對稅法之可預測性完全喪失。

本文認為土地交易所得課稅爭議應從修憲與修法層面徹底修改，才能真正解決課稅爭議且能符合實質課稅原則及租稅法律主義之真正意涵。





## 第六章 結論與建議

土地是人類生產活動不可或缺之因素，無論是食衣住行基本生活需要都仰賴土地來提供，其重要性不言而喻。然而土地為大自然所賦予，在「資源有限、慾望無窮」的情況下，人口如雨後春筍般成長，土地需求自然與日遽增，地價亦隨之高漲，因此土地更成為人們競相爭取的財產，然而土地交易之爭議卻時有可聞。稅捐稽徵機關常使用實質課稅原則認定納稅義務人出售土地之所得因具有營利性質而列入「營利所得」，縱使未列入營利所得亦將其轉列為「其他所得」，無非均以增加國家財政稅收之目的為首要之務。然探究憲法第 142 條規定：「國民經濟，應以民生主義為基本原則，實施平均地權，節制資本，以謀國計民生之均足」中可知，憲法乃係「依據孫中山先生創立中華民國之遺教」而制訂，因此可知憲法與土地法中有關土地事項之規定，同屬「平均地權」之遺教為準據，基本精神為一致的情況下，平均地權之漲價歸公與憲法之意旨不謀而合<sup>121</sup>。根據國父孫中山先生對於土地增值有「漲價歸公」之規定，而使得土地增值僅課徵土地增值稅，為了避免重複課稅現象發生，故於所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定個人及營利事業出售土地免稅自無爭議。

<sup>121</sup> 李鴻毅，《土地法論》，中國地政研究所出版，1993 年 9 月，18 版，頁 29。

本研究以租稅法律主義及實質課稅原則為主軸，輔以探討土地改革之歷史發展及土地交易所得本身性質，並以相關稅務行政救濟案例，針對不同判決見解進行分析及常見爭議，發現其爭議在於當前土地增值稅之規定與漲價歸公之理念無法並駕齊驅，尤其公告現值與真正出售之價值相去甚遠，導致「窮者欲窮、富者欲富」。探討其精神核心，無論是憲法、土地增值稅、實質課稅原則，無非達到租稅公平原則，依此核心思考，本研究試圖針對修憲與法律各層面提出建議解決方案以貫徹租稅公平原則，茲將分述如下：

#### 一、 憲法層次

按照國父孫中山先生的理想，其土地增值稅之課徵其積極面為將社會進步所獲致的土地增值歸由全民共享；消極面則為使地主的不勞利得能夠減少，以平均社會財富，如此土地經規定地價後，「照價徵稅、照價收買與漲價歸公」之準則，使得土地非因施以勞力而增加者，皆課徵土地增值稅，因而有其憲法第 143 條規定，「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」。基於目前憲法之規定，為了避免「重複課稅」，其交易所得自應免納所得稅，否則將有同一稅捐客體利用不同稅目課徵兩次租稅之弊。

若針對土地增值稅是否達成「全部漲價歸公」之理論：因制訂土地增值稅之最後目標乃係達成漲價歸公，而現行土地增值稅制度僅有「部分歸公」，如此落實於憲法上之增值稅將會與憲法基本權利價值產生矛盾，此由都市平均地權修正案中，為因應現代社會經濟環境之變遷而經幾次修正，使國父孫中山先生之理論「漲價全部歸公」並無落實於土地稅法與平均地權條例可看出端倪。若修憲將土地增值稅制度予以廢除，建議參考歐美先進國家對於土地資本增益稅制度的方式，改徵土地交易所得稅。因日本不動產交易所得與我國土地增值稅均採分離課稅但仍屬於所得稅，且針對短期持有者課以重稅，長期持有者課以輕稅，故可透過修憲避免重複課稅，以符合租稅公平原則。

## 二、法律層次

依照現行所得稅第4條第1項第16款規定，「個人及營利事業出售土地免納所得稅」，該項免稅規定既因避免重複課稅所做之修正，就不因所得人之身份為個人或營利事業而有所不同，無論是行政機關抑或司法機關皆不應在無法律條文明確規定下擴充解釋。再者，我國所得稅法第8條針對營業活動及經營事業之所得應明確列舉，不應以概

括方式空白授權，若逕自將免稅之土地交易所得性質轉換為應稅之營利所得，於法實無根據。

因土地稅法對於土地增值稅之課徵，受限於平均地權條例，有優先適用之特性，而僅修正所得稅法，則可避免重複課稅且不生違憲或影響地方政府財源，可減少修法之阻力同時亦能改善於法無據的課稅方式，以真正落實租稅公平原則，因此要兼顧所得稅制及促使量能課稅之租稅公平，同時能夠防杜徵納雙方關於所得類型之爭議，可採取三種方式，茲分述如下：

1.將土地交易所得納入「最低稅負制」，修正所得稅額基

本條例第 12 條，其條例修改內容建議如下：

(1) 增訂所得稅額基本條例第 12 條第 1 項第 6 款：「土地所有權人提供土地建屋出售或與營利事業合建分屋、合建分售配合出售土地者其土地交易所得。但自用住宅拆除改建之土地，不在此限。」

至於原本第 12 條第 1 項第 6 款款次調整為第 7 款。

(2) 修改所得稅額基本條例第 12 條第 2 項：「第 1 項第 3 款規定之有價證券交易所得之計算，準用所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款及第 2 款規定。」

第 1 項第 6 款規定之土地交易所得之計算，準用所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款及第 2 款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；當年度無交易所得可資扣除，或扣除不足者，得於發生年度之次年度起三年內扣除。土地交易損失得於發生年度之次年度起七年內自其交易所得中扣除。但以損失及申報扣除年度均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限」。

(3) 增訂所得稅額基本條例第 12 條第 5 項：「第一項第六款規定土地所得之查核，其能提出實際出售成交價格但未能提出實際成本及費用者其所得應依營利事業不動產出售同業水準利潤率核定。其餘有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部定之。」原本第 12 條第 5、6、7 項移列至第 12 條第 6、7、8 項。

(4) 增訂所得稅額基本條例第 12 條第 9 項：「第一項第六款規定自本款增訂公佈施行前或施行後購

入、繼承或受贈並於施行後取得土地所有權之土地適用之。」

表 6-1 本研究建議修改所得稅額基本條例之具體內容

法條	原文	修改內容
所得稅額基本條例第 12 條第 1 項第 6 款	「本條例施行後法律新增之減免綜合所得稅之所得額或扣除額，經財政部公告者。」	第 6 款新增「土地所有權人提供土地建屋出售與營利事業合建分屋、合建分售配合出售土地者其土地交易所得。但自用住宅拆除改建之土地，不在此限。」 原文移至第 7 款。
所得稅額基本條例第 12 條第 2 項	「第 1 項第 3 款規定之有價證券交易所得之計算，准用所得稅法第 14 條第 1 項第 7 款及第 2 款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；……。」	「第 1 項第 3 款規定之有價證券交易所得之計算，准用所得稅法第 14 條第 1 項第 7 款及第 2 款規定。第 1 項第 6 款規定之土地交易所得之計算，准用所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款及第 2 款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；……。」
所得稅額基本條例第 12 條第 5 項	「第 1 項第 2 款規定之金額，其計算調整及公告方式，准用第 3 條第 2 項規定。」	增訂「第 1 項第 6 款規定土地所得之查核，其能提出實際出售成交價格但未能提出實際成本及費用者其所得應依營利事業不動產出售同業水準利潤率核定。其餘有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交价格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部訂之。」 原條文移至第 12 條第 6 項。
所得稅額基本條例第 12 條第 9 項	無	「第 1 項第 6 款規定自本款增訂公布施行前或施行後購入、繼承或受贈並於施行後取得土地所有權之土地適用之。」

## 2. 將土地增值稅以公告現值為基準核課方式改採實價課

稅，同時將公司法第 238 條<sup>122</sup>條文增訂至商業會計法

<sup>122</sup> 原公司法第 238 條之條文：「左列金額，應累積為資本公積：一、超過票面金額發行股票所得之溢價。二、每一營業年度，自資產之估價增值，扣除估價減值之溢額。三、處分資產之溢價收入。四、自因合併而消滅之公司，所承受之資產價額，減除自該公司所承擔之債

第 42-1 中，將土地交易所得分離課稅，落實租稅公平原則。

100 年 6 月 1 日施行特種貨物及勞務稅(俗稱奢侈稅)乃採實際交易價格課徵，其弊端在於台灣之不動產稅制將房屋與土地分離課稅，其課徵基準乃依據「評定現值」與「公告現值」，使得土地增值稅稅基縮減且漲價歸公之理想落空，其乃欠缺「正常合理之課稅價格」作為基礎。此外，公司法第 238 條曾對土地交易溢價收入有其規範，雖於民國 90 年 10 月 25 日刪除，探究其原因乃為「資本公積之規定，係屬商業會計處理問題，何種金額應累積為資本公積，商業會計法及相關法令已有明定且更周延，毋庸另為規定，爰予刪除」。因此，處分土地資產之際，若土地出租屬主要且經常性之營業活動，則土地性質係屬固定資產，固定資產溢價應轉入資本公積，可做稅上計算未分配盈餘減除項目。於此基準下，不應資本公積之歸屬係為公司法抑或商業會計法而產生差異。

隨著科技日新月異，銀行體系漸趨完整，交易資金流程或抵押貸款之資料俾使土地實際成交價格得以掌握，輔以實價登錄而無須每年耗費大量人力物力針對每筆土地之公告現值估價，大幅降低稽徵成本，不僅能符合租稅公平原則，同時也能將已繳納土地增值稅之土地交易所得，透過資本公積增減資，將能避免個人雖於法人階段免予繳納土地交易所得，然其於分配盈餘予股東時卻需繳納營利所得而有變相重複課稅之嫌，透過分離課稅制度而能避免重複課稅，亦能實現國父遺教漲價歸公之理念。

表 6-2 本研究建議修改商業會計法之具體內容

法條	原文	修改內容
商業會計法第 42-1 條	無	左列金額，應累積為資本公積： 一、超過票面金額發行股票所得之溢價。 二、每一營業年度，自資產之估價增值，扣除估價減值之溢額。 三、處分土地資產之溢價收入。 四、自因合併而消滅之公司，所承受之資產價額，減除自該公司所承擔之債務額及向該公司股東給付額之餘額。 五、受領贈與之所得。

若能達到真正落實租稅公平原則，將使漲價歸公之理念得以透過實價課稅輔以溢價收入列入資本公積抑或採取最低稅負制之方式實現，同時亦能減少重複課稅。無論是營利事業抑或個人，均需透

過土地增值稅採取實價課稅或納入最低稅負制加以計算其課稅所得，使土地交易之爭議大幅降低，同時亦能使租稅法律主義及實質課稅原則之衝突取得圓滿之權衡。





## 參考文獻

### 期刊

1. 北野弘久原著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究，第17卷第5期，1985年9月，頁126-127。
2. 吉良實原著，鄭俊仁譯，實質課稅主義(上)，財稅研究，第19卷第3期，1987年5月，頁121-122。
3. 利秀蘭，不動產相關稅制之研究，經濟研究，第12期，2012年3月，頁80。
4. 林子傑，論租稅法律主義之精神-以相關大法官解釋為核心，財稅研究，第37卷第4期，2005年7月，頁168。
5. 周玉津，證交稅、證所稅、土所稅與土地增值稅的透視，稅務旬刊，第1561期，1995年2月，頁7-10。
6. 周玉津，對土地交易所得稅取代土地增值稅的商榷，稅務旬刊，第1465期，1992年6月，頁22-23。
7. 柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用-兼論稅捐稽徵法第12條之1的增訂，台灣法學雜誌，第199期，2012年5月，頁123-124。
8. 柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，台大法學論叢，第37卷第3期，2008年9月，頁140-142。
9. 翁月桂、洪東煒，分離課稅制度之研究，當代財政，第25期，2013年1月，頁80。
10. 張清讚，土地交易所得稅與增值稅的抉擇，稅務旬刊，第1442期，1991年10月，頁9-11。
11. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則(下)，月旦法學雜誌第，第184期，2010年9月，頁94-95。
12. 陳聽安，從公平與效率談土地增值稅何去何從，財稅研究，第25卷第1期，1993年1月，頁1-5。
13. 陳櫻琴，實質課稅原則-以土地稅為例，財稅研究，第31卷第1期，1999年11月，頁60。
14. 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握-經濟考察法，政大法學評論，第26期，1982年12月，頁2-7、頁10。
15. 葛克昌，納稅人義務權利保護立法及檢討---稅捐稽徵法第一章之一評析，月旦財經法雜誌，第22期，2010年9月，頁55-56。
16. 黃茂榮，實質課稅原則(三)，植根雜誌，第25卷第10期，2009年10月，頁14-16。
17. 黃茂榮，實質課稅原則(四)，植根雜誌，第25卷第11期，2009年11月，頁17-18。
18. 黃淑惠，各國土地增值稅之比較，財稅研究27卷第4期，1995年7月，頁95。
19. 黃世鑫，由三項司法判決論「不動產交易所得實質課稅」，當代財政，第23期，2012年11月，頁42。
20. 楊子江，土地增值稅結構變動與趨勢，當代財政，第17期，2012年5月，

## 專書

1. 王建煊，《租稅法》，華泰文化，2009年8月，32版，頁56、頁301。
2. 王澤鑑，《法律思維與民法實例》，三民出版社，2010年6月，頁130。
3. 中國註冊會計師協會，《稅法》，經濟科學出版社，2013年3月1版，頁170-189。
4. 李鴻毅，《土地法論》，中國地政研究所，1993年9月18版，頁29。
5. 林英彥，《不動產估價》，文笙書局，2006年9月第11版，頁597-598。
6. 林子傑，論租稅法律主義之精神-以相關大法官解釋為中心，《判解研究彙編（九）》，財團法人李模務實法學基金會出版，2005年12月，初版，頁148。
7. 張雲鵬，《現代稅務法規》，曉園出版社，1993年1月1日，頁15。
8. 張德進，《租稅法與實例解說》，元照出版公司，2007年7月，6版，頁17。
9. 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2010年9月，6版，頁38、頁559-560。
10. 陳清秀，《稅法總論》，元照出版社，2012年7月，7版，頁46-51、頁143-154、頁188-189。
11. 陳清秀，《稅法之基本原理》，三民書局，1994年8月，2版，頁99、103、195。
12. 陳敏譯著，《德國租稅通則》，司法院，2013年5月，初版，頁60
13. 閔海，論實質課稅原則之功能定位-以徵稅事實為切入，收錄於葛克昌、賈紹華、吳德豐主編之《實質課稅與納稅人權利保護》，財團法人資誠教育基金會，2012年3月，初版，頁156-157。
14. 莊義雄，《我國實質課稅原則析論》，凱倫出版社，2008年9月，初版，頁23-33。
15. 葛克昌，人民有依法律納稅之義務-以大法官會議解釋為中心，收錄自《稅法基本問題》，月旦出版社股份有限公司，1997年7月，增訂2版，頁139。
16. 葛克昌，《所得稅與憲法》，翰蘆圖書出版有限公司，2009年2月，3版，頁259、頁408-409。
17. 葛克昌主編，《納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義》，元照出版有限公司，2010年4月，初版，頁56-57。
18. 葛克昌，《實質課稅與納稅人權利保護》，元照出版，2012年3月，初版，頁260。
19. 黃茂榮，《稅法總論》，植根法學叢書編輯室，2005年9月，增訂2版，頁21-28、頁371-372、頁405-414。
21. 黃茂榮，《法學方法與現代民法》，國立台灣大學法律學系法學叢書編輯委員會，2006年4月，增訂5版，頁289、頁304。
20. 顏慶章、薛明玲、顏慧欣，《租稅法》，國家圖書館出版品，2010年8月，3版，頁64-67。

## 論文

1. 江政鴻，實質課稅原則在租稅課徵實務之研究，國立高雄應用科技大學商務經營研究所碩士論文，2010年6月，頁11。
2. 李足能，我國土地增值稅政策變遷與改革之政經分析，成功大學政治經濟學研究所碩士論文，2006年6月，頁40。
3. 邱天一，實質課稅原則之研究-以釋字第420號解釋為中心，中原大學財經法律碩士論文，2001年1月，頁103-107。
4. 林自強，論租稅法定主義與實質課稅之衡平，國立中正大學法律研究所碩士論文，2004年6月，頁54-61。
5. 林坤陽，稅法實質課稅原則一般規範立法之研究，逢甲大學經營管理碩士在職專班論文，2005年12月，頁39-40。
6. 陳小雯，租稅法律主義與實質課稅原則之衝突與衡平-以「孳息他益信託」之贈與稅為研究中心，逢甲大學財經法律研究所碩士論文，2012年6月，頁27-28。
7. 陳慧琪，租稅規劃對租稅公平性影響之研究—以證券交易所與土地交易所得為例，東吳大學會計研究所碩士論文，2005年1月，頁27。
8. 許曉怡，論實質課稅原則於行政訴訟之適用，逢甲大學財經法律研究所碩士論文，2009年7月，頁48-49。
9. 斯陽誠，營利事業出售土地課稅問題之研究，中央大學產業經濟研究所碩士論文，2009年6月，頁134。
10. 黃源浩，稅法上的類型化方法—以合憲性為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，頁44。
11. 黃建輝，違憲審查與司法造法，台灣大學法律研究所博士論文，1995年6月，頁59。
12. 黃宗正，「租稅債務」法律關係之研究，政治大學法律研究所碩士論文，1980年6月，頁127。
13. 楊靜怡，固定資產與企業併購資產計價之稅務問題研究，台灣大學會計研究所碩士論文，2003年1月，頁11。
14. 劉豐玲，實質課稅原則之探討，世新大學法學院碩士論文，2011年7月，頁50-51、57-58。
15. 劉健右，租稅規避之研究，政治大學法律研究所碩士論文，2008年7月，頁19。
16. 廖本吉，由租稅法律主義及實質課稅主義論我國房屋稅判決案例，逢甲大學財稅研究所碩士論文，2009年6月，頁7。
17. 羅瑞玉，租稅法律主義與實質課稅原則之個案研究，中原大學會計研究所碩士論文，2005年7月，頁9、頁13。
18. 盧文吉，台灣光復初期土地改革在政經發展中的定位，東吳大學經濟學研究所博士論文，1998年6月，頁63。
19. 賴芳娥，建設公司分離房地價格之探討—兼論土地交易課稅規定，逢甲大學會計學系碩士在職專班論文，2009年6月，頁80-81。

20. 蘇怡安，論推計課稅與租稅法律主義及其司法審查問題——以所得稅課徵為中心，東吳大學法律學系碩士論文，2012年1月，頁24。

## 法院判決

1. 台北高等行政法院 91 訴字第 2254 號判決。
2. 台北高等行政法院 102 年訴字第 402 號判決。
3. 高雄高等行政法院 98 年訴字第 17 號判決。
4. 最高行政法院 62 年判字第 385 號判決。
5. 最高行政法院 92 年判字第 848 號判決。
6. 最高行政法院 95 年判字第 953 號判決。
7. 最高行政法院 95 年判字第 2047 號判決。
8. 最高行政法院 97 年判字第 487 號判決。
9. 最高行政法院 100 年判字第 547 號判決。

## 研討會論文

1. 黃世鑫，由財產交易所得課稅與土地增值稅之競合談起，不動產資本利得課稅制度檢討與改革論壇，國立台灣大學公共政策與法律研究中心主辦，2012年5月，頁1-5。

## 政府出版品

1. 中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑(上)，2001年12月，2版，頁53-54。
2. 中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑(下)，2001年12月，2版，頁1113-1117-1118。
3. 立法院第7屆第3會期第10次會議紀錄，立法院公報第98卷第24期，頁157。
4. 司法院公報，2012年7月第54卷第7期，頁362-364。
5. 馬自誠，土地交易所得課稅制度之檢討，立法院院聞，1996年1月，頁37。

## 網路資料

1. 解釋文與理由書引自司法院法學資料檢索系統  
<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt>，最後瀏覽日期：2013/12/1。
2. 財政部 74 年 11 月 19 日台財稅第 24991 號函示：「紀君贈與其子土地後撤銷贈與，經法院判決其子應將原受贈土地之所有權移轉登記予紀君，依最高法院 18 年抗字第 241 號判例，自應依照判決所示辦理所有權移轉登記。紀君土地雖屬原贈與之撤銷，但既應辦理所有權移轉登記，依規定仍應課徵土地增值稅。」檢索自財政部稅制委員會法令檢索系統第 101 年版，  
<http://www.mof.gov.tw/ttc/gp.asp?ctNode=97&CtUnit=40&BaseDSD=31>

[&qType=New](#) 最後瀏覽日：2013/12/1。

