

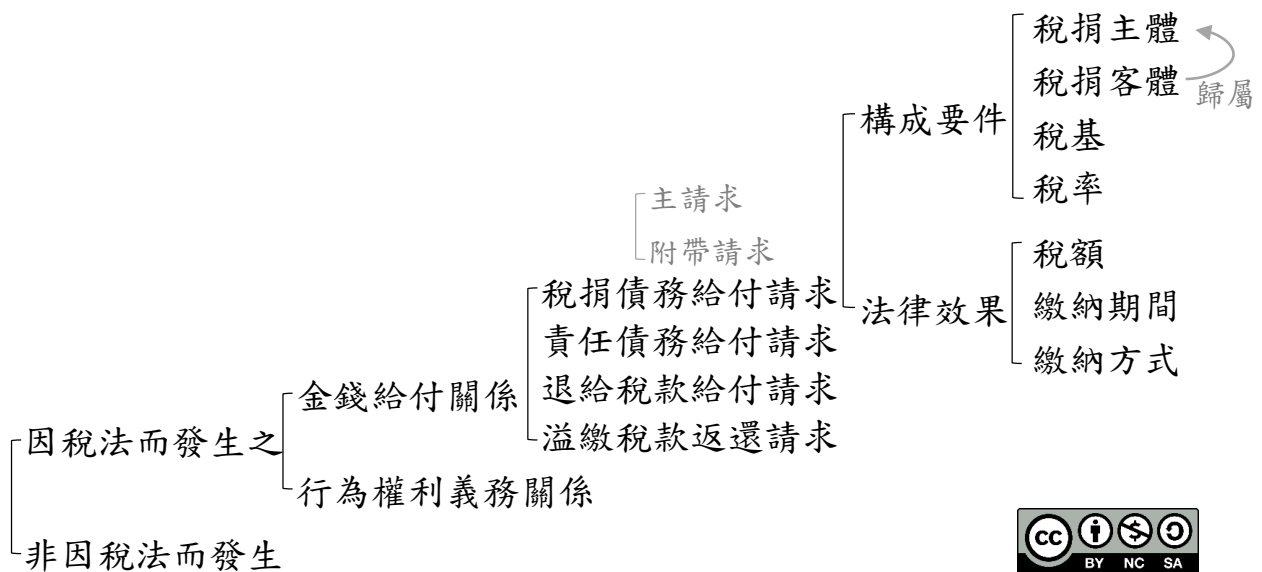
稅捐法導論二

第二講 稅捐債務法 II 稅捐給付請求權

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】



一、稅捐給付請求之內容

稅捐債務給付請求為金錢給付關係，以國家（包括中央、地方）作為稅捐債權人，對於納稅義務人（稅捐債務人）的給付請求權。其內容包括：

（一）主給付

稅捐給付請求與民法上債權債務關係相同，有主給付請求、附帶給付請求，而稅捐給付本身為主給付請求。

（二）附帶給付

依是否具有懲罰性質為標準，可進一步區分為：

1. 不具懲罰性質之附帶給付

（1）利息

因延遲繳納稅捐主給付義務，從稅捐本身的金錢給付性質而衍生出中立性的附帶給付請求，如利息給付請求。

（2）滯納金

滯納金同為遲延給付的利息請求，但計算上與一般利息給付請求不同。依法課稅原則前提下，滯納金給付請求為利息給付請求的特別規定，在特定期間內以特殊方法計算。稅捐稽徵

法第 20 條修正後，逾期繳納稅捐加徵滯納金以 3 天 1%，最長 30 天，最高 10%。第 31 天開始則以一般法定利率計算利息。

「利息」與「滯納金」二者均不具有懲罰性質，而是稅捐作為金錢給付義務，在應納未納時的遲延給付利息。

(3) 司法院大法官釋字第 746 號解釋

本號解釋將滯納金定性為二種性質的混合：一為督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段；二為填補國家財政稅收因逾期所受之損害。

學理上則有認為，滯納金本質是遲延利息給付，並不具有「怠金」的意義跟性質在內，因為金錢給付，並非不可替代的履行義務。至於遲延給付利息的計算上不得過重，仍應符合比例原則。釋字第 746 號解釋，雖促成民國 110 年 12 月 17 日的修法，但新修正的計算方式是否即符合比例原則？尚待討論。

2. 具懲罰性質之附帶給付

(1) 滯報金、怠報金

所謂滯報為遲滯申報，即未於申報的時間點內申報，但在稅捐稽徵機關作成核課處分之前完成申報。怠報則為怠於申報，在稅捐稽徵機關發動後才申報。

滯報金、怠報金之性質，依司法院大法官釋字第 356 號解釋，為行為義務違反之制裁，屬於行為罰。

(2) 各項稅捐裁罰

除申報外，稅捐法規在課稅構成要件事實該當前，在各個階段有相關協力義務的要求，例如：辦理營業登記、記帳、開立及保存憑證等，部分行為義務違反亦有相關裁罰。

二、稅捐主請付請求

(一) 構成要件要素

1. 稅捐主體

稅捐主體為稅捐權利義務之歸屬主體，包含：稅捐債權人、稅捐債務人。就稅捐債權人部分，稅法並無明文，而是規定於財政收支劃分法第 8 條第 1 項、第 12 條第 1 項。稅捐債務人部分，我國現行法並無使用「稅捐債務人」一詞的明文規定，而是以「納稅義務人」來加以規範。

學理上有認為稅捐債務人是稅捐債務法之實體法概念；納稅義務人為稽徵程序法中行為義務概念。現行制定法未清楚將實體法跟程序法分離，一概以「納稅義務人」規定並不妥適。原則上自己稅捐由自己繳納，稅捐債務人同時為納稅義務人。但例外情形，例如自己稅捐是由第三人代為申報、繳納時，清楚辨別究竟何人為「稅捐債務人」就有區別的重要性。

稅捐債權人 v. s 稅捐債務人

國家	納稅者
中央（國家）	納稅義務人（本人）
地方	V. S. 扣繳義務人 代繳義務人 代徵人



2. 稅捐客體

稅捐客體為稅捐負擔能力的指標，透過法律明文規定，成為課稅的對象。所得稅法中的所得、遺產及贈與稅法中的遺產、贈與行為。財產稅，如：房屋、土地、機動車輛。交易稅則是交易行為，如：證券交易行為、期貨交易行為、不動產的契據等。以及消費轉銷售，營業稅是以貨物及勞務之銷售行為作為稅捐客體。

3. 稅基

稅基為稅捐客體的數量化，計算其數額。稅捐客體為所得，稅基為「所得額」。稅捐客體為財產，稅基為「財產價額」。交易為「交易額」、消費為「消費額」。稅捐客體為抽象法律概念，稅基則是數量化的計算基礎。

4. 稅率

稅率即徵收的比例。數量化的數額，如所得額、財產額、交易額、消費額，乘以一定比例，稅基乘以稅率後得到稅額。

(二) 法律效果

1. 稅額

稅基乘以稅率後得到「稅額」。稅額的概念，部分制定法進一步稱為「結算稅額」；多數制定法為「應納稅額」。

綜合所得稅採用結算稅額的概念，計算的稅額中，可以進行稅額扣抵，因此為結算稅額。

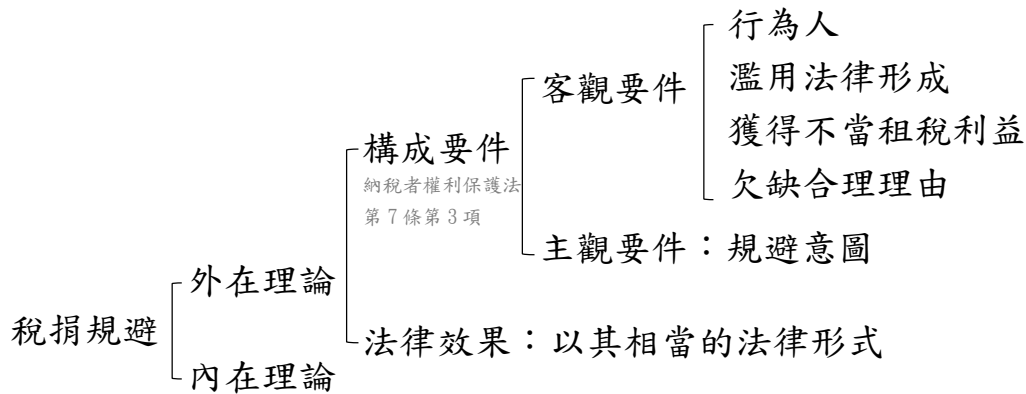
2. 繳納期限

即繳納稅款之期限，似於債務履行期間之概念。

3. 繳納方式

原則稅捐債務屆期一次繳納，惟現行規定容許納稅義務人申請分期繳納，在符合構成要件時，准予分期繳納稅捐。

三、稅捐規避理論



稅捐規避行為是行為人規避應納的稅捐給付義務，而稅捐規避行為與原先稅款給付請求權構成要件之間的關係，學理上有以下兩種看法：

(一) 內在理論

就稅捐規範之稅捐主體、客體、歸屬、稅基解釋上，以目的性擴張、目的性限縮的法律解釋方法，若為課稅構成要件為目的性擴張；課稅減免構成要件，則為目的性限縮。

(二) 外在理論

所謂外在理論指行為人為稅捐規避時，不僅行為人必須該當該稅捐的各項構成要件，還必須再額外判斷「稅捐規避行為」構成要件亦該當。即兩者均須該當，始構成規避特定稅目的稅捐規避行為。納稅者權利保護法第7條第3項為稅捐規避行為的定義，學理將其解析為：

1. 構成要件

(1) 客觀要件

A. 行為人

稅捐規避主體，原則要有行為人，行為人包括納稅義務人，及其親近的第三人。稅捐規避行為人未必是納稅義務人

本人，也可能為納稅義務人親近的第三人。

B. 濫用法律形成

行為人的行為是被評價為濫用法律形成。濫用法律形成通常是濫用私法契約，透過契約組合安排，可以達到經濟實質的目的，但無須繳納該繳的稅負。而法律形成所指，第一為組織關係；第二為契約行為；第三為契約加組織的方式。

C. 獲得不當的租稅利益

獲得不當的租稅利益，不當的租稅利益反應出前面的法律形成非相當。若第二個構成要件是正常的使用契約、組織手段，則為獲得正當的租稅利益。因此第三個構成要件，與第二個構成要件須結合綜合判斷。

D. 欠缺合理的理由

欠缺相當正當的理由，判斷行為人的契約或組織安排，有無正當的，特別是商業上正當的理由，即 Good Business Reasons，足以說明、說服人的商業上的理由，尤其是各式各樣的商業上的決定。

(2) 主觀要件

以上客觀構成要件該當時，再判斷主觀上稅捐規避的意圖。即規避行為，來自於行為人刻意操作安排，組織設立、契約排列組合，行為人明知，且有意使其發生。

2. 法律效果

稅捐規避構成要件該當後，其法律效果為以其相當之法律形式，即以原來應構成的稅捐負擔，決定其稅捐上的負擔。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
4	<p>稅捐債權人 vs 稅捐債務人</p> <p>國家 中央（國家） 地方</p> <p>納稅者 納稅義務人（本人） v.s. 扣繳義務人 代繳義務人 代徵人</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
6			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>