

# 第五節 稅基

## 第一項 司法審查之案例

### 第一款 釋字二一八、三六一號解釋

#### 第一目 解釋文

釋字二一八號解釋：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依課徵所得稅時，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，財政部於六十七年四月七日所發(67)臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)臺財稅字第三三五二三號等函釋示：「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。」

釋字三六一號解釋：「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。行政院於中華民國七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十七條之二，關於個人出售房屋所得額核定方法之規定，與租稅法定主義並無違背。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七十六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，於七十七年六月二十七日以臺財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六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，符合本院釋字第二一八號解釋意旨，與憲法並無牴觸。」

## 第二目 規範上爭點

稅基應該如何計算規定亦屬要件法定原則之範圍。目前實務上對房屋交易的處理方式是，納稅義務人若未申報或未能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，稅捐稽徵機關即依本細則規定，而得以「個人出售房屋未申報或已申報財產交易所得標準」推計核定納稅義務人之所得額，此種屬於違反稽徵協力義務之推計課稅<sup>110</sup>。財政部大致上每年都會發佈「○○年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」<sup>111</sup>。此種基於稅捐行政上實用性之考量，為簡化稅捐行政而就課稅事實之認定採取通案認定標準，有出於法律授權之法規命令，亦有出於無授權的行政規則者<sup>112</sup>。大法官就此種推計標準僅單純表示與稅捐法定主義無違，理由及推理過程則未有著墨。似承襲二一八號解釋「推計核定之方法，與憲法第十九條之意旨並不抵觸」的看法<sup>113</sup>，僅對其實質內容之合理性設下如「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」之要求<sup>114</sup>。故可認為縱有具體明確授權存在，行政機關亦僅在已遵循前揭實質要求時，方享有判斷餘地。

<sup>110</sup> 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁214。

<sup>111</sup> 例如於民國九十一年二月十五日以(91)台財稅字第0910451050號令訂定發布的「九十年個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」。其內容為：「一直轄市部分：(一)台北市：依房屋評定現值之百分之二十計算。(二)高雄市：依房屋評定現值之百分之十七計算。二 直轄市以外之其他縣(市)部分：(一)市(即原省轄市)：依房屋評定現值之百分之十四計算。(二)縣轄市：依房屋評定現值之百分之十一計算。(三)鄉鎮：依房屋評定現值之百分之九計算。」

<sup>112</sup> 例如「同業利潤標準」、「房屋及土地當地一般租金標準」只有目的、內容與範圍都不具體明確的概括授權，且其同屬供稽徵機關做為推估課稅參考之用，性質上仍屬行政內部之一般抽象規定，法律上屬性為行政規則。參葛克昌著，租金管制與所得調整，載於氏著所得稅與憲法，頁278-291。

<sup>113</sup> 參釋字第二一八號解釋。亦即認為無待法律之明文規定，行政機關即可推計課稅。同意見參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁214。

<sup>114</sup> 釋字第二一八號解釋。

倘認為個人出售房屋未申報或已申報財產交易所得標準為事實認定問題，則不論有無本細則規定，或是否已獲母法明確授權，均不影響法院得依照自由心證認定事實的職權。實務上亦應當容許納稅義務人舉反證，來推翻稽徵機關以此一標準所推計出來的課稅數額。但倘若認為此標準為法律解釋適用之問題，則施行細則雖屬概括授權下的法規命令，但由於其並未獲得所得稅法之具體授權委任制定此標準，是以就母法所未授權之事項加以規範，乃超出母法的範圍，影響了人民稅捐法律上的權利，並限制了人民舉證推翻之權利。如此，則因抵觸憲法第十九條而違憲<sup>115</sup>。

綜合上述司法審查之意旨，可認為在納稅義務人未盡協力義務時，雖無法律依據或僅有概括授權時<sup>116</sup>，稽徵機關得以切合實際之推計核定方式來課稅，此推論之背面，同時制定推計標準的權限屬於行政機關<sup>117</sup>。對此法官雖得審查是否切合實際，是否有失公平合理，但未履踐說理義務之前不得逕行排斥拒絕適用<sup>118</sup>。又關於稅基的推計規定，與土地增值稅中要求依照土地公告現值計算的規範方式尚屬不同，蓋後者並未以協力義務的違反為前提，且不允許當事人舉反證推翻。是以縱使認為行政機關得不待法律明文規定即制定各項推計標準，對於後者不允反證推翻的規定，仍須遵照要件法定主義的要求規定於國會法內，不能將兩者等同對待。且釋字二八六號審查立法機關所決定的稅率時，似乎採取較行政命令寬鬆甚多的標準。

## 第二款 釋字二四八號解釋

### 第一目 解釋文

「財政部於中華民國七十三年五月一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，係依據中華民國六十九年六月廿九日修正公布施行之營

<sup>115</sup> 參柯格鐘著，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國八十七年六月，頁 214。

<sup>116</sup> 如釋字二一八號解釋與釋字三六一號解釋。

<sup>117</sup> 參葛克昌著，租金管制與所得調整，載於氏著所得稅與憲法，頁 282。

<sup>118</sup> 參行政院八十三年度判字第四十三號判決、台北高等行政法院八十九年度訴字第一八二號與第七五四號判決。

業稅法第十七條而訂定。該法於中華民國七十四年十一月十五日修正公布，並於次年四月一日施行後，財政部另又依據該法第四十條第三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。」

## 第二目 規範上爭點

稅基數額的認定關呼稅捐數額，一實務見解須有具體明確的授權方得授權行政機關制定規範加以補充。費用還原法之規範基礎，在於營業稅法第四十條第三項所授權訂定之營業稅特種稅額查定辦法規定：「前兩項查定辦法，由財政部定之」，其內固有授權字眼，但就授權之目的、內容及範圍以「前兩項」替代，雖不致成為空白的概括授權，惟亦恐無法通過授權明確性的審查，似宜直接於該項詳加規定為佳。

相較於此，營業稅法第十九條第三項<sup>119</sup>受釋字三九七號解釋<sup>120</sup>肯認為具體明確之授權，即較為明確且無疑義。本解釋認為該辦法之授權屬具體明確，故為有效之法規命令。但縱使在具體明確之授權下，行政機關亦須符合前述推計內容應切合實際的實質要件方可享有判斷餘地<sup>121</sup>。授權明確性僅可做為法規命令合法性之要件，並非用以做為行政機關為所欲為的保護傘。

另外，之所以給予小規模營業人有選擇採取推計課稅的權利，是顧及徵納雙

<sup>119</sup> 營業稅法第十九條第三項：「營業人因兼營第八條第一項免稅貨物或勞務，或因本法其他規定而有部分不得扣抵情形者，其進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例與計算辦法，由財政部定之。」

<sup>120</sup> 釋字三九七號解釋：「兼營營業人營業稅額計算辦法」係基於營業稅法第十九條第三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牴觸。」

<sup>121</sup> 就推計方式之選擇而言，常見之推計方式有資產負債增加法、消費額法、單位法（效率法）、銀行往來額法、比率法等，最常見者即為比率法。詳參陳清秀著，稅法總論，二版，頁515以下。目前我國小規模營業人每月銷售額既採費用還原法，即同業者率法，若欲求其計算之銷售額接近實額，其所採括之統計母數與相關計算依據為何極為重要。但查營業稅特種稅額查定辦法第五條第四項有關費用還原率之規定，自民國七十九年即沿用至今；至於營業稅特種稅額查定費用標準等級表，則於中華民國七十九年六月十二日由財政部以台財稅第七九一一九一五七二號函發布後，迄今皆未修改，以台灣近十年經濟環境變遷之速，若於今日適用十餘年前所定之計算公式，其所求得之數據能否近於實額，誠有相當疑問，似應盡速修正以因應社會現實。

方的便利以及程序上支出等成本所設。在稅捐義務人有選擇權的前提下，行政機關仍負使該法規命令之內容完備、妥善的義務，並非即可恣意為之。稅捐義務人固然可以為了節省設置帳本、記帳、開立憑證等成本而容忍推計課稅在合理程度內的偏差，但法規命令之內容不得超越此合理限度。本文認為，該行政命令的規範內容本身就必須符合公平與合理的要求，而不得以納稅義務人握有選擇權而脫免其責任。

## 第三款 釋字五三六號

### 第一目 解釋文

「遺產及贈與稅法第十條第一項規定：「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，同法施行細則第二十八條第一項乃明定：「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。」又同細則第二十九條第一項：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，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。財政部中華民國七十九年九月六日台財稅字第七九 二 一八三三號函：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定『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二十八條規定計算」，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定，符合遺產及贈與稅法第十條第一項之立法意旨，與憲法第十九條所定租稅法律主義及第十五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。」

## 第二目 規範上爭點

股票移轉價值之認定方法將決定稅基數量，影響稅捐負擔，自應以國會法定之。投資人於持有股票期間，遇有作價轉讓、無償贈與、或因遺產而繼承等法律事實，稅捐機關為課徵稅捐會就其移轉價值，適用法律以課徵稅捐，因此關於股票移轉價值之估算及認定問題，時常發生爭議<sup>122</sup>。而關於未上市股票之移轉價值及認定標準，除遺產及贈與稅法施行細則第 28、29 條及相關函釋外，在遺產及贈與稅法、所得稅法或其他租稅法律中，均未設有明文。該細則第 28、29 條之訂定依據，卻僅屬概括授權之產物。就此，解釋中所言「依法律授權於施行細則訂定」非表示有關稅基之規定僅需概括授權已為足，如此方不致與釋字四九三號之內容發生矛盾。宜解為前文所述，僅是將有特定授權者置於施行細則內之情形。

## 第二項 現行規範狀態

### 第一款 營業稅法施行細則第十八條 - 互易

以互易的方式從事交易時，由於沒有客人的金錢價額可供參考，是以其稅基之估算即成問題。就此，營業稅法施行細則第十八條規定：「營業人以貨物或勞務與他人交換貨物或勞務者，其銷售額應以換出或換入貨物之時價，從高認定。」其判斷基礎為：雙務契約之給付與對待給付在對價上應該是對等的。因此，從消費者方的觀點立論，依本條規定之「時價」做為基準進行比較，固有其道理，但從供應商的角度來觀察，若以「成本」做為比較的基準，可能更接近於其所以協議約定之比率進行互易的考量基礎<sup>123</sup>。例如：某供應商 A，將成本一百元，市價一百五十元之貨物 X，與 B 交換市價一百一十元之貨物 Y。此時，對於 A 而言，以成本做為考量的基礎，會比用市價做為標準更接近其內心實際的計算。

另外，在一個銷售含有數個稅捐客體時，在其銷售稅或營業稅的稽徵上，首先可能有應稅與免稅，或有應適用不同稅率之分。於是，引起應如何處理的問題。

<sup>122</sup> 例如，對於未上市股票之交易，稅捐機關採取股票成交價，即市價，而非從資產淨值算出之股票淨值，作為贈與稅之課徵基礎，容易引起納稅義務人之不服。參馬建立著，具有高爾夫球證性質 - 未上市股票課徵遺產稅問題之探討，載於中國稅務旬刊，1716 期，頁 23-24。

<sup>123</sup> 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 282。

有認為應按其**主要**給付認定之，亦有認為應從高、從應稅認定之看法<sup>124</sup>。此稅捐法定主義之要求，似由國會法規範之較為妥適。

## 第二款 所得稅法施行細則第八條之四 - 減項

所得稅法中，有關各類所得的計算方式不盡相同，像是薪資所得，其所承認的減項明顯較少，加上扣繳制度使其喪失一定程度的期限利益，可以說薪資所得是備受歧視的所得種類。而就各類所得中的某種損失可否減除，則有因應各種需求而不同規定。例如所得稅法第四條之一：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」同時規定停徵，並且有損失時亦不得扣除。

但所得稅法施行細則第八條之四：「依本法第四條第一項第十六款第一目規定，個人或營利事業出售之財產，其交易所得免稅者，如有交易損失，亦不得扣除。」在母法僅規定該所得免納所得稅<sup>125</sup>，並未針對發生損失時亦不得扣除作出指示。蓋國會亦有可能基於優惠之意，允許該損失得以扣除此亦曾於司法救濟中發生過爭議<sup>126</sup>。行政機關既然於施行細則當中設立該規定，足以表示已經意識到該問題，此時為明白確認立法者之真意以及符合稅捐法定主義之要求，應將該內容列為修正案提出於國會審查，不宜長時間以施行細則規範之。

## 第三款 遺產及贈與稅法施行細則 - 扶養費用

扶養費用的支出在遺產稅額<sup>127</sup>以及贈與稅額<sup>128</sup>中均有規定，但細則之規定就

---

<sup>124</sup> 參黃茂榮著，營業稅之稅捐客體及其歸屬與量化，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁281。

<sup>125</sup> 所得稅法第四條第一項第十六款第一目：「左列各種所得，免納所得稅：一六 個人及營利事業出售土地，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。」

<sup>126</sup> 參最高法院八十四年度判字第2530號判決。

<sup>127</sup> 遺產及贈與稅法第十七條第一項第五款規定：「左列各款，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅：五 被繼承人遺有受其扶養之兄弟姊妹、祖父母者，每人得自遺產總額中扣除四十萬元；其兄弟姊妹中有未滿二十歲者，並得按其年齡距屆滿二十歲之年數，每年加扣四十萬元。」同法施行細則第十條之三：「本法第十七條第一項第五款所稱受扶養之兄弟姊妹、祖父母係指：一 被繼承人之兄弟姊妹未滿二十歲，或滿二十歲以上而因在校就學，或因身心障礙，或因無謀生能力，受被繼承人扶養者。二 被繼承人之祖父母年滿六十歲，或未滿六十歲而無謀生能力，受被繼承人扶養者。」

遺產稅或贈與稅的扶養概念均有增加要件。透過民法有關扶養的相關規定，使基於民法上扶養義務為給付者與非基於扶養義務為給付者得以有所區別。

遺產稅對於祖父母之規定在未滿六十歲時，有「無謀生能力」之限制；贈與稅對於直系尊親屬在未滿六十歲時，有「無謀生能力」之限制。似與民法有規範上衝突<sup>129</sup>。且細則採直接就扣除之主體做為連結點規定的方式，不如以範圍為限制來得妥當。例如在贈與稅當中，對於直系血親尊親屬不須有無謀生能力之限制，但其給付範圍超出「生活、教育、醫藥」之具有合理關連的範圍外者，則得對之課徵贈與稅<sup>130</sup>；至於遺產稅之部分，似以刪去該要件為當。另外就其給付之數額，實務上認為應不受所得稅法上關於扶養親屬的免稅額做為標準<sup>131</sup>。

## 第四款 營業稅法施行細則第五十二條 - 漏稅額

營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款就漏稅額的認定有所規定<sup>132</sup>，從營業稅之法源的觀點論，該款規定是否妥當，是值得討論的問題。蓋營業稅法施行細則雖有營業稅法第五十九條可以做為其依據，但該規定屬空白的概括授權，不是在正常的委任立法上所應使用者，有違要件法定主義與授權明確性之要求。

<sup>128</sup> 遺產及贈與稅法第二十條第四款規定：「左列各款不計入贈與總額：四 扶養義務人為受扶養人支付之生活費、教育費及醫藥費。」同法施行細則第十七條：「本法第二十條第四款所稱之受扶養人係指：一 贈與人及其配偶之直系尊親屬年滿六十歲或未滿六十歲而無謀生能力，受贈與人扶養者。二 贈與人之直系血親卑親屬未滿二十歲者，或滿二十歲以上而因在校就學，或因身心障礙，或因無謀生能力，受贈與人扶養者。三 贈與人之同胞兄弟姊妹未滿二十歲者，或滿二十歲以上而因在校就學或因身心障礙，或因無謀生能力，受贈與人扶養者。四 贈與人之其他親屬，合於民法第一千一百四十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲，或滿六十歲以上，無謀生能力，確係受贈與人扶養者。」

<sup>129</sup> 民法第一一一七條規定：「受扶養權利者，以不能維持生活而無謀生能力者為限。（第一項）前項無謀生能力之限制，於直系血親尊親屬，不適用之。」

<sup>130</sup> 就給付的項目而言，最高法院十八年度上字第九五七號判例表示：「扶養權利人對於扶養義務人請求指定扶養財產，如有必要情形自為法之所許，至扶養財產額之多寡，應依扶養義務人之身分財力及扶養權利人之日常需要，以定標準。」學者據此認為除日常生活費用、醫藥費用、求學所需之教育費用外，尚應包含適當的娛樂費用。詳參陳祺炎、黃宗樂、郭振恭著，民法親屬新論，民國八十六年三月修訂初版，頁 448。

<sup>131</sup> 如最高法院七十九年度台上字第一九零八號與八十四年度台上字第二八八八號判決判決，另可參考臺灣高等法院暨所屬法院八十七年法律座談會民事類提案第 5 號。

<sup>132</sup> 營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款規定：「本法第五十一條第五款所定虛報進項稅額，包括依本法規定不得扣抵之進項稅額、無進貨事實及偽造憑證之進項稅額而申報退抵稅額者。本法第五十一條第一款至第六款之漏稅額，依左列規定認定之：一 第一款至第四款及第六款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」



## 第五款 權利金所得之認定

關於權利金所得之認定，各類所得扣繳率標準第三條第六款規定：「納稅義務人如為非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，按下列規定扣繳：六 權利金按給付額扣取百分之二十。」此標準為法規命令，但其用語卻與其母法所得稅法之規定<sup>133</sup>的敘述不盡相符。所得稅法中的規定並不以全部權利金收入為權利金所得，此乃較為正確的規定方式，蓋收入本必須減除必要耗損及費用後，其餘額方屬於所得額<sup>134</sup>。就此而言，行政機關制定施行細則時尚須多加謹慎小心，減少此種模糊的規定或不協調的衝突。

## 第六款 股票紅利

董監事及員工自公司受有酬勞金，而該酬勞金以稅後盈餘為計算基礎者，通常稱為分紅。其應屬所得種類為何，會影響到公司之營利事業所得稅及受領者的綜合所得稅，因此在稅法上，其歸類具有重要的意義。對此，實務上曾有見解認為對二者都屬於薪資所得<sup>135</sup>。

以公司而言，員工之身分與股東之身分在形式上可明白劃分，公司因員工提供勞務而給予酬勞金，勞務與酬勞金間構成對價關係，此種酬勞金即所得稅法第十四條第一項第三類所定之薪資所得，至於名目為何，原則上只是為配合績效及風險管理所做之給付方式的安排。即使公司對於員工有分配稅後盈餘之分紅上的安排，由於員工不是股東，原則上當從勞動成本的考慮出發，故仍應以之為員工提供之勞務的對價，論為薪資所得<sup>136</sup>。但就董監事部分而言，即有不單純屬於薪資所得，而有該當屬分配盈餘所構成的營利所得之可能。據此未可一概而論，前

---

<sup>133</sup> 所得稅法第十四條第一項第五類規定：「第五類：專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金 所得之計算，以全年 權利金收入，減除必要損耗及費用後之餘額為所得額。」

<sup>134</sup> 參黃茂榮著，網上交易之課稅問題，載於氏著稅捐法專題研究（各論部分），頁 611。

<sup>135</sup> 財政廳民國五十年六月九日財一第四九七四號令認為：「公司組織在已課徵營利事業所得稅後之盈餘項下給付董監事及員工之酬勞金，屬於工作之報酬，並非投資者之利益，應適用所得稅法第十四條第一項第三類第二款關於獎金、紅利之規定，按薪資所得扣繳稅款。」<sup>135</sup>參黃茂榮著，稅捐法論衡，頁 122。

<sup>136</sup> 參黃茂榮著，董監事及員工分紅之所得種類，載於氏著稅捐法論衡，頁 122。

述函釋之內容顯得不盡妥當<sup>137</sup>。是以縱使行政機關將此看法制定於施行細則當中，亦不得拘束司法機關。

---

<sup>137</sup> 參黃茂榮著，董監事及員工分紅之所得種類，載於氏著稅捐法論衡，頁 124。