

## 第五項 繳納義務

繳納義務自其義務之內容觀之，原則上皆以稅捐為其內容<sup>140</sup>，故不能以內容為分類標準，此點與行為義務可按其內容區分者不同。惟繳納義務可按其發生依據，或其義務之歸屬原則分類為：(1) 納稅義務人；(2) 代繳義務人；(3) 扣繳義務人；(4) 代徵義務人；(5) 承擔義務人；(6) 賠繳義務人等<sup>141</sup>。

現行稅法就各稅之納稅義務人有明文規定，故在實務上誰為納稅義務人，一般而言可依法律確定<sup>142</sup>。是以在法制現狀上，此問題相對於稅捐法定主義並沒有太大的爭議，有爭議者在於法律是根據什麼原則來決定何種人為納稅義務人<sup>143</sup>。由於「歸屬」為稅捐債務發生的重要實體要件之一，是以無論欲採取何種原則來決定其歸屬關係，仍然屬於稅捐法定主義之範疇，應以國會法做為規範基礎為當。

### 第一款 釋字三四三號解釋 - 實物抵繳

#### 第一目 解釋文

「依遺產及贈與稅法第三十條第二項規定，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。同法施行細則第四十三條規定，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。財政部中華民國七十一年十月四日(七一)臺財稅字第三七二七七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

---

<sup>140</sup> 繳納稅捐之義務，不兼及依稅法繳納罰鍰之情形至於滯報金、怠報金、滯納金及滯納利息之繳納，是否屬於繳納稅捐之一部分，則有爭議，視對其性質所持觀點而異。認為其屬於遲延損害者，例如滯納利息及一部份滯納金，其給付義務之性質屬於繳納義務之一。認為其專屬或兼屬於行政執行罰者，其給付義務便非繳納義務。詳參黃茂榮著，稅捐法上之登記義務，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 458。

<sup>141</sup> 參黃茂榮著，稅捐法上之登記義務，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 458。

<sup>142</sup> 例如所得稅法第二條、第三條、第七條第四項、第七十九條第九項，遺產及贈與稅法第六條、第七條，證券交易稅條例第三條，營業稅法第二條，貨物稅條例第二條，印花稅法第七條，使用牌照稅法第三條第一項，土地稅法第三條、第五條，平均地權條例第三十七條，房屋稅條例第四條，契稅條例第五、六、七、八、九條，娛樂稅條例第三條第一項，關稅法第四條。

<sup>143</sup> 參黃茂榮著，稅捐債務之繳納義務人，載於氏著稅法總論（第一冊），頁 207。

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，與憲法尚無牴觸。」

## 第二目 規範上爭點

按原遺產及贈與稅法之規定<sup>144</sup>，以實物抵繳遺產稅須向稽徵機關申請，觀之行政機關享有決定准否抵繳之裁量權限，而無選擇抵繳標的之權限。故本號解釋不同意見書表示該規定增加法律所無之限制，有違租稅法律主義<sup>145</sup>。

稅捐涉及實物時，則必須將該稅捐客體予以數量化，以做為稅捐義務之認定以及稅額計算之基礎<sup>146</sup>。按遺產及贈與稅法<sup>147</sup>，稽徵機關得介入估價以決定有無稅捐義務與稅額，但其何以同時能決定該實物價值，卻又透過施行細則表示僅「以易於變價或保管者為限，始得抵繳」之立場。蓋稅基應如何決定並不能夠浮濫，稽徵機關應提出一個雙方都能接受的數額，且既然價格為稽徵機關所決定，似即不宜再以變價或保管不易為由否准抵繳之申請，尤其母法並未授與稽徵機關可就此審酌或有裁量權限。該細則規定應如不同意見書所言，有違稅捐法定主義。

本案多數意見雖認為該規定並未違憲，而該部分文字後來也經由修正改置於國會法內<sup>148</sup>，遂即消弭此一爭議。如今有關易於變價或保管之部分，已由法源依據之爭議轉為是否有立法權之濫用與授權之浮濫，而仍有改進以讓徵納雙方都能

<sup>144</sup> 原遺產及贈與稅法第三十條第二項：「遺產稅或贈與稅應納稅額在十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請核准，分二期至六期繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並得以實物一次抵繳。」

<sup>145</sup> 參釋字三四三號解釋楊建華、劉鐵錚大法官不同意見書：「遺產及贈與稅法施行細則第四十三條規定「以易於變價或保管」者為限，始得抵繳，增加法律所無之限制，已與前述法律意旨不符，有違租稅法律主義。」馬漢寶大法官不同意見書亦表示：「惟同法施行細則第四十三條規定，申請抵繳稅款之實物，以「易於變價」或「易於保管」，且未經設定他項權利者為限。此係以命令限制法律，是否合於納稅須依法律之原則，已屬可議」

<sup>146</sup> 參黃茂榮著，稅捐的構成要件，載於氏著稅法總論（第一冊），頁281。

<sup>147</sup> 遺產及贈與稅法第十條：「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；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。（第一項）本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。（第二項）第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」

<sup>148</sup> 現行遺產及贈與稅法第三十條第二項：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。」

接受的必要。

## 第二款 以「各類所得扣繳率標準與薪資所得扣繳辦法」為例

就扣繳義務的扣繳率而言，財政部依據所得稅法第八十八條第二項之授權，發布有「各類所得扣繳率標準」<sup>149</sup>，近期修正通過的條文中，也針對信託部分規定其扣繳率之授權條款<sup>150</sup>。此外，自民國六十一年起，亦發布有「薪資所得扣繳辦法」<sup>151</sup>，此辦法所規範之內容固可引所得稅法第八十八條所規定之「機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資」為其授權依據，但該辦法中並未明列其授權依據<sup>152</sup>。加上該辦法之規範內容，除扣繳的比率之外<sup>153</sup>，還訂定有應記載事項、期日、期間、記載等程序上事項外，另尚發布有「○○年度薪資所得扣繳稅額表」<sup>154</sup>，這些事項是否能夠涵蓋於該授權條款所稱的「本條各類所得之扣繳率及扣繳辦法」，誠有疑問。除「扣繳率」一項外，其餘用語均不甚明確，似難以進而推論且預見授權命令可能規範之事項。這些規定均涉及人民稅捐法上義務，是以宜

<sup>149</sup> 所得稅法第八十八條：「納稅義務人有左列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第九十二條規定繳納之：一 公司分配予非中華民國境內居住之個人及在中華民國境內無固定營業場所之營利事業之股利淨額；合作社、合夥組織或獨資組織分配予非中華民國境內居住之社員、合夥人或獨資資本主之盈餘淨額。二 機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得。三 第二十五條規定之營利事業，依第九十八條之一之規定，應由營業代理人或給付人扣繳所得稅款之營利事業所得。四 第二十六條規定在中華民國境內無分支機構之國外影片事業，其在中華民國境內之營利事業所得額。（第一項）本條各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，報請行政院核定發布之。」

<sup>150</sup> 參所得稅法第三條之二第四項與第三條之四第三項。

<sup>151</sup> 中華民國六十一年十二月三十日行政院（61）台財字第 12377 號令訂定發布。最近一次修正是民國八十七年四月八日行政院（87）台財字第 14683 號令修正發布第 8 條條文。

<sup>152</sup> 薪資所得扣繳辦法第一條：「凡公教軍警人員及公私事業或團體按月給付職工之薪資，除依所得稅法准予免徵所得稅者外，所有薪資之受領人，均應向其服務機關、團體或事業之扣繳義務人填報免稅額申報表，載明其依所得稅法第十七條規定准予減除免稅額之配偶及受扶養親屬之姓名、出生年月日及國民身分證統一編號等事項。」

<sup>153</sup> 薪資所得扣繳辦法第六條：「薪資受領人除按月給付之薪資以外尚有職務上或工作上之獎金、津貼、補助費等非固定性薪資者，如係合併於按月給付之薪資一次給付者，可就給付總額依第四條第一項規定扣繳稅款；其非合併於按月給付之薪資一次給付者，應按其給付金額扣取百分之六。薪資受領人之兼職所得，應一律按給付額扣取百分之六。」

<sup>154</sup> 例如民國八十五年十二月二十八日財政部（85）台財稅字第 851931041 號函訂頒「八十七年度薪資所得扣繳稅額表」。

表明其授權依據，使受規範者或司法機關得由該授權條款知其立法指示。

## 第三款 以所得稅法記帳與憑證之授權規定為例

### 第一目 個人執行業務者

在個人之納稅義務人方面，執行業務者有依規定設置帳簿與記帳之義務<sup>155</sup>，其行為義務的法源依據如所得稅法第十四條第一項第二類規定第二款<sup>156</sup>，另外，有執行業務所得查核辦法亦規範執行業務者設置帳簿之事項<sup>157</sup>，該辦法第一條：「本辦法依所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定訂定之。」明列其授權基礎。觀該授權條款：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之」<sup>158</sup>所使用之字眼與文句，就目的、內容與範圍的限定難以通過授權明確性的審查，據此亦難以想像本辦法所規定的內容之廣泛、詳細與其重要性。單就記帳而言，尚可能依整體文意認為屬於授權範圍，但該辦法所規範的全部內容可否為有效的法源即有疑義，若不能針對其授權條款進行修法，則財政部即應就其規範內容做調整。

而執行業務者在開立、取得與保存憑證之義務的法源依據為所得稅法第十四條第二類第二項<sup>159</sup>，其規定內容並無授權字眼，且似難與第三項共用同一授權條

---

<sup>155</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 50。

<sup>156</sup> 所得稅法第十四條第一項第二類規定第二款：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；帳簿使用前，並應送主管稽徵機關登記驗印。業務支出，應取得確實憑證。憑證及帳冊最少應保存五年。」

<sup>157</sup> 如執行業務所得查核辦法第五條：「執行業務者聯合執業之合約，須載明各執行業務者之姓名、身分證統一編號、戶籍地址、分配盈餘比例及收支處理方式等事項，並應於事實發生之年度辦理結算申報時，由代表人檢附聯合執業合約書，變更、註銷時亦同。其未於所得核定前檢送合約書者，依前一年度之狀況核課其所得。（第一項）執行業務者於申報個人綜合所得稅時，應檢附執行業務場所之財產目錄及收支報告表；其為聯合執行業務者，得由代表人檢附。各聯合執行業務者並應檢附盈餘分配表，以供查核。」

<sup>158</sup> 所得稅法第十四條第一項第二類第三款：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」

<sup>159</sup> 所得稅法第十四條第二類第二項：「執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；帳簿使用前，並應送主管稽徵機關登記驗印。業務支出，應取得確實憑證。憑證及帳冊最少應保存五年。」

款<sup>160</sup>，惟執行業務所得查核辦法第六條第五項仍對此部分有所規範<sup>161</sup>，規定保存期限的開始時點為「權利義務消滅後」，似與稅捐法定主義有相衝突之處。

## 第二目 營利事業

相較於個人，營利事業在所得稅法第二十一條有宣示其原則並制定較為具體明確的授權條款<sup>162</sup>。財政部依據前述授權制定有「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」，該辦法第一條有明列授權依據<sup>163</sup>。相較於前述規範執行業務者，其授權條款就其目的、範圍與內容皆有明確制定，且用字具體而非空泛無據，子法規內容與之尚無重大出入。是故，在授權範圍內所規範的事項內容，只要該規範內容未與母法相抵觸，且不影響人民實體稅捐負擔者，法院即應受其拘束。前述兩法規命令之比較，試做表格如下：

名稱	執行業務所得查核辦法	稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法
規範對象	執行業務者	營利事業
明示授權依據	「本辦法依所得稅法第十四條第一項第二類第三款之規定訂定之。」	「為促使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證及會計記錄，依所得稅法第二十一條第二項規定，訂定本辦法。」
母法授權條款	「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得	「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。(第一項)前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦

<sup>160</sup> 所得稅法第十四條第二類第三項：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其辦法由財政部定之。」

<sup>161</sup> 執行業務所得查核辦法第六條第五項：「執行業務者之各項憑證及帳簿，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於權利義務消滅後，至少保存五年。」

<sup>162</sup> 所得稅法第二十一條：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。(第一項)前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、驗印、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部另定之。」

<sup>163</sup> 稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第一條：「為促使營利事業保持足以正確計算其銷售額及營利事業所得額之帳簿憑證及會計記錄，依所得稅法第二十一條第二項規定，訂定本辦法。(第一項)加值型及非加值型營業稅法第三十四條規定營業人有關會計帳簿憑證之管理準用本辦法之規定。」

	稅之規定；其辦法由財政部定之。」	法，由財政部另定之。」
授權明確性	尚稱明確	明確
子法規範內容	規範事項逾越母法有所授權與指示的範圍與內容	與母法授權之範圍及內容大致相同

## 第六項 忍受調查的協力義務

稅捐稽徵法為配合行政機關的職權調查，亦課人民調查之協力義務，包含有提示課稅資料之義務、到達備詢之義務、接受搜查課稅資料之義務等<sup>164</sup>。由於已規定於稅捐稽徵法中，是故無法源依據之疑問。但若法律未規定人民有忍受之義務，自不因行政機關有要求即須忍受，而得以該處分不具法源依據提起救濟。

## 第七項 小結

蓋行為與繳納義務之目的雖都在於協助實體稅捐債務關係之實現，但其限制人民自由權利之本質不變，且與稅捐實體債務息息相關，是以要求其適用一般的法律保留原則甚或國會保留原則，實亦不為過。司法審查中曾表示：「細則及要點之規定，並未增加額外稅負，但究屬課予買受人申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三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。至主管機關如認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行規定之必要，亦應逕以法律定之，併此指明。」<sup>165</sup>其內容似將申報之協力義務與繳納義務二者做為獨立的一種義務型態來觀察，而仍有憲法第十

<sup>164</sup> 稅捐稽徵法第三十條第一項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」稅捐稽徵法第三十一條：「稅捐稽徵機關對逃漏所得稅及營業稅涉有犯罪嫌疑之案件，得敘明事由，聲請當地司法機關簽發搜索票後，會同當地警察或自治人員，進入藏置帳簿、文件或證物之處所，實施搜查；搜查時非上述機關人員不得參與。經搜索獲得有關帳簿、文件或證物，統由參加搜查人員，會同攜回該管稽徵機關，依法處理。」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 71。

<sup>165</sup> 釋字三六七號解釋理由書。

九條與第二十三條之適用，與本文立場相同。