

第二章

稅捐稽徵法

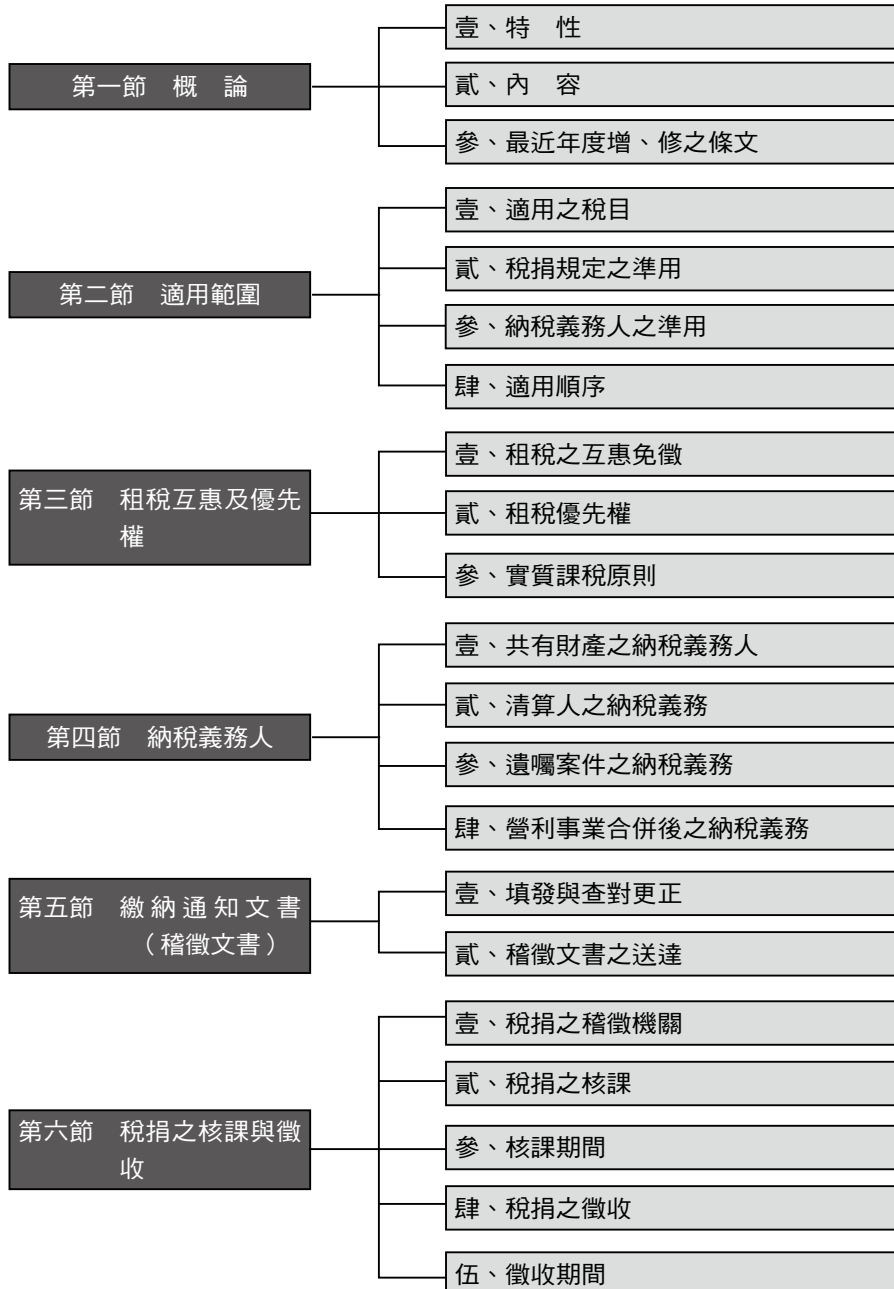
私塾重點提示

- 一、租稅優先受償權及評述。（稽§6、§7、§8）
- 二、核課期間；徵收期間（注意其起算日）。（稽§21～§23）
- 三、稽徵文書送達方式。（結合行政程序法§67～§91）
- 四、稅捐之保全措施（注意限制出境標準）。
- 五、行政救濟制度的程序規定及受理機關。
- 六、延長繳稅、延期繳稅及退稅規定。
- 七、強制執行之要件與例外情形。又何謂「確定」？
- 八、租稅大赦。（稽§48-1、§48-2、§48-3）
- 九、搜索的相關規定，何種的稅目適用？其理由如何？
- 十、稅捐稽徵法之刑事罰規定。





本章大綱







內文教學區

第一節 概 論

壹、特 性

一、兼具實體法與程序法特性

除規定納稅義務、核課、罰則等實質內容外，並統一各稅之稽徵程序、強制執行、退稅程序等均有規定。稅捐稽徵法的全部法條雖只有51條，然卻包括實體法與程序法2部分，例如：第三章稽徵為程序法；第二章納稅義務、第六章罰則則為實體法性質。

二、本質為普通法，在過渡時期賦予優先適用之效力

對各內地稅稽徵程序之共同適用事項，作統一性、通則性的規定，屬普通法的特質。稅捐稽徵法§1規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他法律之規定。」惟依據立法之意旨，稅捐稽徵法為租稅法體系中之補充規定，惟基於功能需要，而被賦予優先適用之效力。

三、為各內地稅法之通則法

稅捐稽徵法§2規定：「本法所稱之稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦區稅。」其所規範之內容，為各內地稅共同適用。

貳、內 容

現行稅捐稽徵法全文共51條，分為下列7章：

- 一、總則：§1～§11-2。
- 二、納稅義務：§12～§15。
- 三、稽徵：§16～§34。
- 四、行政救濟：§35～§38。
- 五、強制執行：§39～§40。
- 六、罰則：§41～§48-3。
- 七、附則：§49～§51。



參、最近年度增、修之條文

- 一、96年1月10日修正 § 6。
- 二、96年3月21日修正 § 23。
- 三、96年12月12日修正 § 18。
- 四、97年8月13日修正 § 24、§ 44。
- 五、98年1月21日修正 § 28。
- 六、98年5月13日修正 § 24、§ 33、§ 48-1；並增訂 § 12-1。
- 七、98年5月27日修正 § 47。
- 八、99年1月6日修正 § 44；並增訂 § 11-3～§ 11-7、§ 25-1。

第二節 適用範圍

壹、適用之稅目

指一切法定之國、直轄市及縣（市）稅捐，但不包括關稅、礦區稅及依法附徵之教育捐（88年已停徵）。（稽 § 2；稽細 § 2）

一、國稅

包括所得稅、營業稅、貨物稅、遺產及贈與稅、證券交易稅、期貨交易稅、菸酒稅。

二、地方稅

包括土地增值稅、地價稅、田賦、房屋稅、娛樂稅、契稅、印花稅、使用牌照稅。

貳、稅捐規定之準用

各項之滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但 § 6 關於稅捐優先及 § 38 關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。（稽 § 49）

參、納稅義務人之準用

稅捐稽徵法對納稅義務人之規定，除 § 41 規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。（稽 § 50）



肆、適用順序

- 一、稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。
（稽 § 1）
- 二、財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力
（即從新原則）。
但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之（即從輕原則）。（稽 § 1-1）
- 三、所稱「確定」，係指下列各種情形：（稽 § 34Ⅲ）
 - （一）經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。
 - （二）經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。
 - （三）經訴願決定，納稅義務人未依法向高等行政法院提起行政訴訟者而言。
 - （四）經高等行政法院判決，納稅義務人未依法向最高行政法院提起行政訴訟者。
 - （五）經最高行政法院行政訴訟判決者。

第三節 租稅互惠及優先權

壹、租稅之互惠免徵

一、外交互惠免徵

- （一）對外國使領館及享受外交官待遇人員免除一定之稅捐為國際間之慣例，財政部得本互惠原則，對外國派駐中華民國之使領館及享受外交官待遇之人員，暨對雙方同意給與免稅待遇之機關及人員，核定免徵稅捐。（稽 § 4）
- （二）實例：
 1. 根據本條而核定之外交機構及人員適用營業稅零稅率。
 2. 所得稅法 § 4 I ⑩亦有類似規定。

二、外交換文商訂免稅

- （一）財政部得本互惠原則，與外國政府商訂互免稅捐，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。（稽 § 5）
- （二）實例：
 1. 目前依據本條核准有中美互免航運所得稅協定、中韓互免海空運所得稅協定等。



2.所得稅法 § 124規定：「凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。」

故上述所得稅協定，應較所得稅法優先適用。

貳、租稅優先權

一、意義

係指租稅債權與其他債權競合時，若債務人之財產不足清償其全部債務者，得排除其他債權而優先受清償之權利。

二、有關規定

(一) 稅捐之徵收，優先於普通債權。(稽 § 6 I)

(二) 土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。
(稽 § 6 II)

(三) 經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受5日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關；依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳。(稽 § 6 III)

→土地增值稅、地價稅、房屋稅 > 擔保債權 > 普通債權

(四) 破產財團之稅捐債權，依破產法規定其清償順位 (稽 § 7)；**破產財團成立後，其應納稅捐為財團費用**，由破產管理人依破產法之規定清償，亦即破產財團費用性質稅捐，**優於破產債權稅捐受償**。

→土地增值稅、地價稅、房屋稅 > 破產財團費用之稅捐債權 > 擔保債權或破產債權稅捐債權 > 普通債權

(五) 重整公司之稅捐債權，依公司法規定其清償順位 (稽 § 8)；公司重整中所發生之稅捐，為公司重整債務，依公司法規定清償；亦即重整公司之重整債務稅捐，優先於重整債權稅捐。

→土地增值稅、地價稅、房屋稅 > 重整債務之稅捐債權 > 擔保債權或重整債權稅捐債權 > 普通債權

三、稅捐優先權之立法理由

(一) 國家或地方自治團體之租稅債權，乃屬公法債權，為充實政府財政，促進公共利益，宜賦予稅捐優先權。

(二) 國家之租稅債權，原則上並無要求租稅債務人就稅捐設定擔保物權



之機會，亦無選擇租稅債務人之自由，因此必須賦予優先受償之權，以免稅捐之受償落空。

- (三) 租稅債務人清償稅捐之意願，因無具體有形之對待給付，自然軟弱，為增強履行可能性較低之稅捐債權，宜賦予稅捐優先權，以謀平等。

參、納稅義務人權利之保護

- 一、財政部依法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。(稽 § 11-3；99年1月6日增訂)
- 二、稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。
前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。(稽 § 11-4；99年1月6日增訂)
- 三、稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。
被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢。(稽 § 11-5；99年1月6日增訂)
- 四、稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。(稽 § 11-6；99年1月6日增訂)
- 五、稅捐稽徵機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅義務人問題。(稽 § 11-7；99年1月6日增訂)

肆、實質課稅原則

- 一、為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，於98年5月13日增列稅捐稽徵法 § 12-1明定實質課稅原則。
- 二、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。
- 三、稅捐稽徵機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與享有為依據。
- 四、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。
- 五、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。



- (二) 納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。
 - (三) 前2項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。
 - (四) 本條修正施行前，因(二)事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。
 - (五) 前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，2年之退還期間，自本條修正施行之日起算。
- 二、按稅捐稽徵法 § 28 規定，係公法上之特別請求權，此次修正，加強了對納稅人的保障，本題係因稽徵機關對甲之土地面積計算錯誤，自不必受5年請求權之限制，因此甲一發現此溢繳地價稅歸責事由，是來自於稽徵機關的錯誤，就可主張要求退稅，稅捐機關自知道錯誤起2年內查明退還，且不以5年內溢繳稅款為限。

18. 租稅法上有關核課期間之性質為何？試分析之。

(98普考)

►► 解析

一、依稅捐稽徵法 § 21 規定，我國核課期間規定如下：

- (一) 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。
- (二) 依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。
- (三) 未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。
- (四) 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。

二、核課期間有5年、7年之分，惟核課期間之性質為何？屬消滅期間抑或除斥期間？往昔曾有爭議。

- (一) 依民法之法理而言，消滅時效期間係以「請求權」為時效客體，除斥期間之客體則為形成權，在稽徵機關未發動行使核課權之前，納稅人租稅債務尚未成立，自無負擔繳納稅捐之義務，國家對人民並無請求權可言，既無請求權則與消滅時效無涉，是核課期間應屬形成權性質。
- (二) 如前述，核課期間之性質為形成權，因此稅捐核課期間應屬「除斥期間」而非消滅時效期間。
- (三) 所謂除斥期間亦稱預定期間，乃法律某種權利所預定之存續期間，隨時間之流逝，使其權利絕對消滅之期間；核課期間屬「除斥期間」，該期間係一成不變之絕對期間，不能依民法 § 129 時效中斷，或 § 139 至 § 143 時效不完成之規定，加以延長其存續期間。
- (四) 因此納稅人於核課期間屆滿之時，享有免除納稅義務之法律上利益，此時效利益無須納稅人提出或主張，稽徵機關即應本於職權作用，援引作為不再核課稅捐之依據，財政部83年11月30日台財稅第831622784號即明釋：「稅捐及罰鍰已逾核課期間，依稅捐稽徵法 § 21 II 規定，應不再補稅處罰，尚不得因本案納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳



款書。」

三、結論：

關於核課期間之法律性質，學說上，認為係屬「除斥期間」者，有之，立論著重於核課權之行使目的，在使抽象的稅捐債權具體化，相當於形成權之性質，而形成權之行使期間，咸認為「除斥期間」；認為係屬「時效期間」者，亦有之，其立論則著重於核課期間之完成，致使稽徵機關之稅捐債務請求權歸於消滅，而視為「時效期間」。我國稽徵實務，認為核課稅捐乃屬行政行為，稅捐核課期間，係行政行為之行為期間，並非時效，採取「除斥期間」見解。

第二部分 選擇題

- () 1. 我國稅法有關稅捐優先權之規定，下列何項敘述錯誤？
- (A) 土地增值稅之徵收，就土地之自然漲價部分，優先於一切債權及抵押權
- (B) 公司重整中發生之稅捐為重整債務，優先於重整債權，且優先受償之效力不因裁定終止重整而受影響
- (C) 破產宣告前應徵收而尚未開徵之稅捐為財團費用，應優先於破產債權
- (D) 滯納金準用稅捐之徵收優先於普通債權之規定 (94會計師)

▶▶ 解析

稅捐稽徵法 § 7：破產財團成立後，其應納稅捐為財團費用，由破產管理人依破產法之規定清償之。

破產法 § 97：財團費用及財團債務，應先於破產債權，隨時由破產財團清償。

- () 2. 納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，自繳納之日起，逾幾年未申請退還即不得再申請？
- (A) 2年 (B) 3年
- (C) 4年 (D) 5年 (94會計師)
- () 3. 不依規定保存帳簿或無正當理由不將帳簿留置於營業場所者，應處新台幣多少元之罰鍰？ (94會計師)
- (A) 3千元以上，7千5百元以下 (B) 7千5百元以上，1萬5千元以下
- (C) 1萬5千元以上，6萬元以下 (D) 6萬元以上，10萬元以下

▶▶ 解析

稅捐稽徵法 § 45Ⅲ規定。

- () 4. 依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內自行申報者，其核課期間之起算日為：
- (A) 自申報日起算
- (B) 自規定申報期間屆滿之日起算
- (C) 自規定申報期間屆滿之翌日起算
- (D) 自稅捐機關查得短報或漏報之事實之日起算 (94會計師)