

財稅130

園地

<http://www.mofti.gov.tw>

中華民國九十年四月二十日創刊 中華郵政台北雜字第六四九號執照登記為雜誌交寄 設計・印刷/大地整合行銷有限公司 電話：02-29722202

本期提要

- 劉部長召開記者會公布一財政部「證券及期貨交易所所得課稅方案」版本
- 101年統一發票盃路跑活動一台中場鳴槍起跑 徐政務次長領跑一財政接力跑、幸福滿寶島
- 個資法對公務機關的重要性與因應之道
- 甲、乙、丙建築用地課稅問題之探討
- 稅務案件之和解
- 我國現行遺產贈與稅的關鍵問題（上）
- 重要施政要聞
- 電子商務一租稅挑戰及法律議題
- 健走簡單有學問 身體健康保青春

劉部長召開記者會公布

財政部「證券及期貨交易所所得課稅方案」版本

財政部秘書室/科長 陳勇勝



本次記者會所談內容是證券及期貨交易所所得兩部分。

部長針對課稅方案表示，在個人部分，財政部建議採分開計稅、合併申報，課稅對象是中華民國納稅義務人，標的包括：第一項是上市、上櫃及興櫃股票，第二項是未上市及未上櫃股票，亦即所有股

票所得均納入課稅範圍，第三項是私募基金的受益憑證，與現行個人最低稅負制相較，增加課稅標的只有上市、上櫃及興櫃股票，以及第四項在我國境內期貨交易所交易的期貨及選擇權，第四項納入跟第一項連結有其必要性，因為很多投資人一方面買股票，另一方面是為了避險買期貨或選擇權，所以在一個市場，譬如在現貨市場或是股票市場有賺錢時，他在期貨市場事實上就虧損，這個部分是要把他連結起來，對投資人比較有利；至於實施年度，目前規劃從102年度開始，亦就是103年5月申報102年度所得稅開始適用；申報門檻，因為係採分開計稅、合併申報方式，所以並不是所有投資者都必需申報，有價證券、期貨及選擇權的全年交易所得，盈虧互抵後淨額超過300萬元，才需要申報，這對很多投資人來講事實上是很好的一個制度，透過這樣一個制度，鼓勵大家申報，如果當年度交易損失，為了保留盈虧互抵的權利，也可以辦理申報；扣除額部分，每一個申報戶是300萬元，相對最低稅負制個人600萬元，其比較基礎在於300萬是純粹股票跟期貨的交易所得，可是在最低稅負制裡面所談的600萬元，除了含有價證券外，還包括海外所得、受益人受領之保險給付等等；另稅率20%，跟現行AMT一樣；至於所得額之計算，係以交易時的成交金額減除原始取得成本、必要費用及300萬扣除額，成本的計算一律採先進先出法；成本認定有二種原則，第一個原則為原始取得成本，另一原則是因本項新制度，如果立法修法順利通過，從明年開始實施，所以原始取得成本可能在過去沒有記錄，或是過去的成本比較低，對投資人比較不利，在考量諸多狀況下，研議上市、上櫃或興櫃股票於101年12月31日以前取得者，可以用101年最後一天交易日收盤價，興櫃股票是以101年最後成交均價與原始取得成本，兩者孰高認定；費用部分，所得可以扣除的必要費用，包括證券交易稅、手續費及相關必要費用；另為鼓勵投資及資金的穩定性等，提供長期持有優惠方案，倘個人所取得的股票滿5年以上，交易所得可以減半計算，作為當年度所得，尤其未上市、未上櫃公司，包括創投、壽險等資金比較長期持有的，即給予賦稅上的優惠。

至於營利事業證券及期貨交易所所得課稅部分，其課稅方案仍維持目前最低稅負制度（AMT），惟調降扣除額及調高稅率，課稅對象是我國境內有固定營業場所或有營業代理人之營利事業，與現行AMT一樣，課稅標的是證券、期貨及選擇權等，實施年度一樣從102年度起，申報的門檻，由現行200萬元調降為50萬元，稅率由現行10%提高為12%，且法定稅率自現行10%~12%提高到12%~15%；所得計算比照現行方式，不像個人只有先進先出法適用，因法人有會計帳簿，所以成本計算有幾種方法可以選擇；另增加長期優惠方案，與個人一樣，如果持股滿5年以上者，得以交易所得的半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

部長進一步表示，上開方案是財政部提出來的版本，在這原則之下，希望能夠把這個制度建立起來，往量能課稅的方向及目標更邁進一步，並兼顧稅收穩定、稽徵成本、市場及經濟面的衝擊最小及維持國際競爭力。因此，這樣一個改革原則是漸進的，方式比較簡單可行，受影響的人數亦比較少，對資本市場對經濟層面的衝擊也相對小很多，再次感謝與會媒體記者這陣子關心及報導，共同為我們的國家、社會來努力。

為落實馬總統「黃金十年」國家願景，達到「財政穩健、量能課稅」之目標，部長上任後即於3月15日成立「財政健全小組」，並於同月28日召開第一次會議，經由委員票選「資本利得稅」列入優先討論議題，隨即在4月5日及9日召開「資本利得稅—有價證券分組」第一次及第二次座談會，廣納社會意見，邀集政府機關、專家、學者、業界及投資人代表充分討論後，於4月12日提出「證券及期貨交易所所得課稅方案」，期在量能課稅原則，並兼顧稅收穩定、稽徵成本、市場及經濟衝擊與國際競爭力等因素考量下，採行對資本市場及經濟層面衝擊較小之方案，該課稅方案業於4月16日陳報行政院，經該院19、25日開會審查完竣，同月26日討論修正通過（詳附表一行政院方案），踏出稅制改革的重要一步。

部長致詞表示，財政部所提證稅所稅版本，係依據財政健全小組以及分組會議討論方向所擬具，財政健全小組定位非常清楚，該小組這幾次座談會討論內容，提供財政部很多重要的參考依據，但由於任何稅改議題尚無法達到百分之百的共識，當有些意見不一致時，仍要做一個最適的決定方案，本次記者會提供財政部「證券及期貨交易所所得課稅」方案版本，所要討論的是近期外界非常關心的證券及期貨交易所所得課稅議題，由於有價證券除了這兩項以外還有其他項目。因此，部長特別強調

票所得均納入課稅範圍，第三項是私募基金的受益憑證，與現行個人最低稅負制相較，增加課稅標的只有上市、上櫃及興櫃股票，以及第四項在我國境內期貨交易所交易的期貨及選擇權，第四項納入跟第一項連結有其必要性，因為很多投資人一方面買股票，另一方面是為了避險買期貨或選擇權，所以在一個市場，譬如在現貨市場或是股票市場有賺錢時，他在期貨市場事實上就虧損，這個部分是要把他連結起來，對投資人比較有利；至於實施年度，目前規劃從102年度開始，亦就是103年5月申報102年度所得稅開始適用；申報門檻，因為係採分開計稅、合併申報方式，所以並不是所有投資者都必需申報，有價證券、期貨及選擇權的全年交易所得，盈虧互抵後淨額超過300萬元，才需要申報，這對很多投資人來講事實上是很好的一個制度，透過這樣一個制度，鼓勵大家申報，如果當年度交易損失，為了保留盈虧互抵的權利，也可以辦理申報；扣除額部分，每一個申報戶是300萬元，相對最低稅負制個人600萬元，其比較基礎在於300萬是純粹股票跟期貨的交易所得，可是在最低稅負制裡面所談的600萬元，除了含有價證券外，還包括海外所得、受益人受領之保險給付等等；另稅率20%，跟現行AMT一樣；至於所得額之計算，係以交易時的成交金額減除原始取得成本、

證券及期貨交易所所得課稅行政院方案

個人(證券交易所所得課稅)		營利事業(證券及期貨交易所所得課稅)
課稅方式	綜合所得稅，分開計稅、合併申報	最低稅負制，但調降扣除額及提高現行稅率
課稅對象	中華民國之納稅義務人(包括居住者及非居住者)	在我國境內有固定營業場所或營業代理人之營利事業
課稅標的	1.上市、上櫃、興櫃股票 ^註 2.未上市、未上櫃股票 ^註 3.私募基金之受益憑證	1.證券： (1)股票：上市、上櫃、興櫃、未上市及未上櫃股票。 (2)債券：公債、公司債及金融債券。 (3)其他有價證券：如受益憑證、認購(售)權證、臺灣存託憑證及新股認購權利證書等。 2.期貨及選擇權：在我國境內期貨交易所交易之期貨及選擇權。
實施年度	102年度(即103年5月申報102年度所得稅適用)	102年度(即103年5月申報102年度所得基本稅額適用)
申報門檻	每一申報戶之證券交易所所得全年合計達400萬元(非居住者200萬元)者，均需申報。如有交易損失，為保留於以後3年度之交易所所得中減除，亦得申報。	基本所得額超過50萬元者，需辦理所得基本稅額申報。
所得計算	公式	證券交易所所得=交易時之成交金額-原始取得成本-必要費用
	成本	1.成本計算方法：先進先出法 2.成本認定： (1)原則為原始取得成本。 (2)上市、上櫃及興櫃股票於101年12月31日以前取得者，上市及上櫃股票以101年最後交易日之收盤價，興櫃股票以101年最後交易日之成交均價與原始取得成本，兩者孰高認定。
	費用	包括手續費及其他必要費用。
長期優惠	個人於102年1月1日以後出售持有滿3年以上之股票，得以其交易所所得減除交易損失之餘額半數為所得額。	營利事業於102年1月1日以後出售持有滿3年以上之股票，得以其交易所所得減除交易損失之餘額半數作為所得額。
盈虧互抵	證券交易所損失得於當年度交易所所得中減除，減除不足者，得於以後3年度之交易所所得中減除。	有價證券、期貨及選擇權交易損失得於當年度交易所所得中減除，減除不足者，得於以後5年度之交易所所得中減除。
扣除額	每一申報戶400萬元；非居住者200萬元。	由現行200萬元調降為50萬元。
稅率	法定稅率15%-20%；其稅率，由行政院視經濟環境定之。	1.稅率自現行10%提高為12%。 2.法定稅率自現行10%-12%提高為12%-15%。
稅額計算	居住者	證所稅額=(每一申報戶之證券交易所所得全年合計數-400萬元)×稅率-所得年度繳納之證交稅50%；大於0者，繳納差額；小於0者，無須繳納。
	非居住者	證所稅額=(個人證券交易所所得全年合計數-200萬元)×稅率

註：個人課稅標的之「股票」均含新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。

101年統一發票盃路跑活動—台中場鳴槍起跑
徐政務次長領跑—財政接力跑、幸福滿寶島

財政部秘書室/科長 陳勇勝



財政部101年第一棒路跑活動4月29日在臺中市政府前廣場鳴槍起跑，由徐政務次長仁輝、兆豐金控徐總經理、臺中市副市長蔡炳坤、立法委員顏清標、蔡錦隆及機關(單位)首長，帶領民眾

健康、快樂向前跑，期透過捐發票做公益活動，傳遞社會公益的價值觀，讓民眾感受到財政部暨所屬公股事業機構回饋社會及服務國人的用心，讓大家享受一個健康快樂的週末假期。

徐政務次長特別感謝財政部、中區國稅局及兆豐金控所有工作同仁的精心規劃及付出，表示財政部從99年開始，為宣導民眾購物時能索取發票，邀請公股銀行配合辦理路跑活動，從99年北、中、南3場；100年北、中、南、花蓮4場，100年參加人數總計超過6萬人，共募集將近48萬張統一發票，同時捐贈給社會公益團體。由於過去2年辦的非常成功，深受民眾好評，今年財政部更擴大辦理5場路跑活動，包括台北、台中、台南、台東、花蓮，特別感謝財政部、五區國稅局同仁辛勞，同時亦感謝兆豐金控、合庫金控、第一金控、華南金控、臺灣土地銀行5家金融機構出錢出力，讓民眾更健康，社會更有愛心。

本次台中場路跑活動共募集到約20萬張發票，同時並捐贈給「社團法人台中市聽障生活無障礙發展協會」等5家社福團體，藉此關懷弱勢族群，讓小小發票發揮最大的力量。隨著台中場活動結束後，接續由北區國稅局6月17(星期日)於宜蘭運動公園接棒起跑；所有參加活動的民眾除了可獲贈精美完跑禮之外，更有機會把大獎帶回家，報名詳情請上活動官方網站。www.raise1688.tw/2012mofrun



曾次長主持「101年統一發票盃路跑活動」記者會

財政部秘書室/科長 陳勇勝



財政部所屬機關暨事業機構為倡導全民運動風氣、鼓勵社會正當娛樂，宣導購物消費索取統一發票，以增裕國庫稅收，4月13日下午由曾常務次長銘宗率同兆豐金控、合庫金控、第一金控、華南金控、臺灣土地銀行董事長或總經理及五區國稅局局長聯合舉行「財政部101年統一發票盃路跑活動記者會」，啟動101年5場路跑活動，期與民眾歡度充滿歡笑、汗水與健康的周末

假期，初估將有6萬多位民眾參加。

次長致詞表示，首先代表財政部謝謝大家蒞臨參加記者會，記者會主角除在座各位以外，就是統一發票，從民國40年1月1日實施，當時實施主要目的是為了確保營業稅跟所得稅的徵收，其對獎是依附在愛國獎券上，第一特獎是面額的50倍，統一發票隨著台灣經濟發展和我們一起成長，累積去年發票張數約84億張，能夠收到的稅收，營業稅有2,800億、營所稅3,600億，徵起稅收高達6,400億，可見統一發票的重要性，除增裕國庫稅收，民眾亦可透過對獎致富，光去年產生的千萬富翁高達70位，民眾透過蒐集發票及對獎增添家庭生活樂趣和溫馨感，很多社福團體亦藉由統一發票中獎，從事很多社會公益活動，顯見統一發票對國家社會來講貢獻良多，藉此宣導民眾隨手拿發票捐發票，一起運動做公益，希望透過各位媒體的報導，鼓勵當地民眾踴躍報名，一起為健康而跑。

次長進一步表示，稅收為財政之母，統一發票制度是稅源掌握的重要功臣，購物索取統一發票，已成為民眾消費習慣，尤其中獎獎金自去年提高至千萬元後，讓小額發票也有可能中大獎，每次統一發票開獎，已成為民眾關注焦點，同時「捐贈發票」更是民眾發揮愛心的表徵，所以本次路跑活動為能一起響應「捐發票做公益」，除了鼓勵民眾發揮愛心來幫助弱勢團體外，更期望能藉由本次路跑活動，展現國人健康與朝氣。

個資法對公務機關的重要性與因應之道

財政部高雄市國稅局/股長 陳美玲

關作業範圍，進行試辦導入活動。本局選定之參與單位及試行範圍有：（1）服務科之本局外部網站；（2）稅務資訊科之資料蒐集、保管及資訊處理；（3）鹽埕稽徵所之全功能服務櫃檯；（4）鹽埕及新興稽徵所之綜合所得稅申報相關作業流程（含後續核定開徵、行政救濟流程），並由選定試行範圍之專責人員擔任協助及諮詢窗口。

本次試行活動得到行政院研究發展考核委員會大力的支援並提供國家資通安全會報技術服務中心資源協助，加上本局決策主管的全力支持和同仁的努力，試辦計畫範圍內的參與人員前後經歷約12週（4個月）的時間投入，採用行政院研究發展考核委員會研究案所發展的個資保護系統（PDPS）方法論，積極參與各項活動的進行與討論，順利建構完成本局的個人資料保護管理機制，同時也成為公務機關在此一方面的首例。

在進行的過程中，我們檢視了20多項在個資蒐集、處理及利用上，可縮減之非必要個人資料欄位的改善機會，建立個人資料保護與管理之PDCA（Plan-Do-Check-Act）運作機制，包括23項政策、程序、細則及表單之建立或整合現有相關制度內容；完成372項個人資料檔案的隱私衝擊與風險評估，以及3大類相關技術控制措施基準值符合程度分析；同時也擬訂個人資料保護法施行細則中11類安全維護措施要求對應之26項行動方案，全案總計參與歷次工作討論會議人數累積達246人次，另於試行範圍內蒐集計372項個人資料檔案，按試行案之進程序，應配合公告之項目計有33項個人資料檔案，試行案範圍以外之業務流程經各單位盤點回報，彙整及檢視評估應配合公告之項目計有36項，合計應公告於本局外部網站之本局保有之納稅義務人個人資料檔案合計69項，配合法務部規定時程，已如期公告並隨時檢視增修。

本局預計未來持續推動方向有：（1）短期：擴大個人資料檔案盤點與管理範圍；正式發行公告修正後之政策、作業程序、細則及表單；（2）中期：規劃實施人員個資保護與管理認知宣導活動、規劃實施專責人員個資保護與管理進階課程；（3）中長期與持續運作：定期實施個資盤點、隱私衝擊分析與風險評估作業，並導入進階個資保護技術解決方案（例如DLP、DRM），同時也規劃實施內部與委外作業個資稽核作業；（4）定期召開個資管理審查會議：可併同資訊安全管理審查會議舉行，適時檢討個人資料保護要點與隱私政策，並作適當之修正，另將審查及提升個資管理之績效目標，以確保個資保護的有效運作。



自從99年4月27日立法院三讀通過新版「個人資料保護法」（以下簡稱個資法），並於99年5月26日經總統令正式對外公布，由於新版個資法將保護客體擴大至所有紙本及電子個人資料，同時擴大規範主體至所有法人、團體及個人，影響層面遠比過去「電腦處理個人資料保護法」更深更廣，使研討多年的個人資料保護邁入了一個新時代。

以我們稅捐稽徵機關而言，因擁有民眾納稅與所得資料，機密性與敏感程度均較其他公務機關所蒐集的個人資料更高，因此在整體管控作業與程序上，相對於其他政府單位而言應更為嚴謹。

因此，為因應國內個資法即將實施，行政院研究發展考核委員會委託國家資通安全會報技術服務中心執行「個資保護規劃與實作」研究案，發展出一套可協助政府機關進行相關個資保護與管理的方法，稱為個資保護系統（PDPS）方法論。同時選擇試行單位試辦，作為政府機關的參考示範。

本局為落實個人資料保護，秉持一向主動積極參與的態度，參與本次「個資保護規劃與實作」研究案，經相關前置溝通協調準備與人力資源安排後，於100年8月25日，正式參與成為個資保護系統（PDPS）方法論之試辦單位，並選定主要個人資料相

甲、乙、丙建築用地課稅問題之探討

財政部賦稅署中部辦公室/專門委員 黃瑞豐

一、前言

甲、乙、丙建築用地（以下簡稱甲乙丙建地）是非都市土地中純粹可以建築使用之土地，由於該土地都遠離都市土地，座落在鄉村中的部落，或是農業區、保育區、風景區、森林區、山坡地的外圍，可以作建築使用之土地，等同和綠色之農業使用，比較上是具有不可分離之關係，該類土地的課稅問題，不管是作綠色農作物使用或非綠色的農畜產業設施及住宅使用，究應課徵田賦或改課地價稅，依照現行相關規定，除有必要相關單位予以釐清外，其公平性亦有探討空間。

二、甲、乙、丙、丁建築用地之定義及容許使用項目

依據非都市土地使用管制規則第15條規定，直轄市或縣（市）政府依本法第十五條規定編定各種使用地時，應按非都市土地使用分區圖所示範圍，就土地能供使用之性質，參酌地方實際需要，依下列規定編定並繪入地籍圖；其已依法核定之各種公共設施用地，能確定其界線者，並應測定其界線後編定之：

- （一）甲種建築用地：供山坡地範圍外之農業區內建築使用者。
- （二）乙種建築用地：供鄉村區內建築使用者。
- （三）丙種建築用地：供森林區、山坡地保育區、風景區及山坡地範圍之農業區內建築使用者。
- （四）丁種建築用地：供工廠及有關工業設施建築使用者。

上開丁種建築用地只能供作工廠及有關工業設施建築使用者，沒有課徵田賦之空間，其課徵地價稅較為明確，於此不予論述外，其餘甲、乙、丙建築用地幾乎都與作農業經營不可分離有關，究應課徵田賦或改課地價稅，似乎有很大之空間可以探討。

再看非都市土地使用管制規則第6條第3項附表1，各種使用地容許使用及許可細目表中，甲乙丙建地可容許項目，在90年修該規則後，僅可興建住宅，不可興建農舍，換言之，農舍之興建回歸到農業用地興建農舍辦法規範內。甲乙丙建地除可興建農家住宅外，是不可興建農舍的，此外，甲乙丙建地還可以興建農業設施、畜牧設施、養殖設施（僅乙丙建，甲建不容許）、農產品集散批發運銷設施之使用。

三、甲、乙、丙建築用地與農業經營不可分離土地使用之關係

- （一）土地稅法第10條第1項（農業發展條例3條第10款、平均地權條例第3條第3款）第2款規定，本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用之土地使用者。
- （二）土地法施行細則第24條第5款規定，第22條及本法第22條第1項但書規定之土地中供與農業經營不可分離之使用者，由農業機關受理申請，會同有關機關勘查認定後，編造清冊，送主管稽徵機關。
- （三）行政院農業委員會於100年6月23日修正發布之查編與農業經營不可分離土地作業要點中第2點明定，本要點之適用範圍，為符合下列規定且實際供與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用使用之土地。

由此觀之，甲乙丙建地雖係供建築用地使用，但因可供農業、畜牧、養殖及農產品集散批發運銷設施之使用，應為作農業用地使用，尚無爭議。故上開使用可藉由查編與農業經營不可分離土地清冊作業要點規定，由農業單位受理申請會同有關單位勘查認定後課徵田賦。

再依非都市土地使用管制規則第6條第1項規定，都市土地經劃定使用分區並編定使用地類別，應依其容許使用項目及許可使用細目使用。甲乙丙建地雖可興建農業使用等相關設施，但却不能興建農舍，這是90年修正非都市土地使用管制規則後的規定，興建農家住宅與興建農舍是不一樣的，農家住宅須在建築地上蓋，而農舍須在農業用地上蓋，所以甲乙丙建地上的農家住宅是不允許課徵田賦的，因為它不是農舍，只有畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉、排水及其他農用使用之土地，才有機會課徵田賦，而且也必需要走與農業經營不可分離土地之途徑

核課。

四、甲、乙、丙建築用地之編定與作綠色使用之關係

- （一）土地稅法第10條第1項（農業發展條例3條第10款、平均地權條例第3條第3款）第2款規定，本法所稱農業用地，指非都市土地或都市土地農業區、保護區範圍內土地，依法供農作、森林、養殖、畜牧及保育使用者。
- （二）土地法施行細則第22條（平均地權條例施行細則第35條）規定，非都市土地編為前條以外之其他用地合於左列規定者，仍徵收田賦。
 - 1、於中華民國75年6月29日平均地權條例修正公布施行前，經核准徵收田賦仍作農業用地使用者。
 - 2、合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用者。
- （三）第22條第1款之土地，由主管稽徵機關按平均地權條例於中華民國75年6月29日修正公布施行前徵收田賦之清冊課徵。
- （四）第22條第2款之土地中供農作、森林、養殖、畜牧及保育之使用者，由主管稽徵機關受理申請，會同有關機關勘查認定之。

在77年修平均地權條例施行細則第35條（土地稅法施行細則第22條則為79年修）時，其修正前為非都市土地作農業用地使用者課徵田賦，修正後才改成現行之規定，亦即合於非都市土地管制規則規定作農業用地使用，差別就是多了管制規則之規定以及多了原先要課徵田賦有案，其實管制規則之規定除了7種農業用地外，也只有礦業用地、窯業用地、遊憩用地、墳墓用地部分可作綠色的農業用地使用，其餘是不可作農業用地使用的。此外甲乙丙建地也是允許作部分的農業設施、畜牧設施、養殖設施（僅乙丙建，甲建不容許）、農產品集散批發運銷設施之使用。

而由此觀之，甲乙丙建地除作綠色使用部分，是由稅捐單位受理申請，並會同有關機關勘查認定，但前提還是要符合上開土地稅法施行細則第22條的2個條件，缺一不可。至於作非綠色使用必須合於上開各項農業設施等使用，才可透過農業經營不可分離途徑課徵田賦。

不過這裡還必須補充說明，財政部96.2.13台財稅字第09604710710號函釋又援引內政部96.1.30台內地字第0960007865號函，有關依非都市土地使用管制規則第8條「土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。」之規定，土地使用編定前之原有使用如未經政府令其變更前，而為從來之使用，難謂有違反非都市土地使用管制規則之處。是以，乙種建築用地或丙種建築用地，如係土地所有權人自行申請由農牧用地、林業用地、養殖用地等而變更者，則應依乙種建築用地及丙種建築用地之容許使用項目使用，方符合細則第35條第2款「合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。」規定。如土地原屬農牧用地、林業用地等，而因政府通盤檢討，主動變更為乙種建築用地或丙種建築用地，且該土地於使用編定變更前後皆從事農作使用，並在政府未令其變更使用前，應無違反細則第35條第2款「合於非都市土地使用管制規定作農業用地使用。」規定。

上開函釋僅說明政府主動編定而作綠色植物之從來之使用者，可經由稅捐單位會同有關機關勘查認定課徵田賦，至於自己主動申請變更編定而雖仍屬作綠色農作之從來之使用者，則應課徵地價稅。同樣都是依據非都市土地使用管制規則第8條規定，在政府令其變更使用或拆除建築物前，得為從來之使用。何以又有政府主動變更編定及人民申請變更編定之區分，而導致不同的徵免情形，內政部的上開函釋似乎並未說明清楚，而且在舉重以明輕的原則下，作畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場之使用都可以課徵田賦，何以作從來之綠色農作植物使用不可以課徵田賦，似有疑惑及爭議的空間。

五、問題癥結

甲乙丙建地的課稅問題還是在於是否符合土地稅法施行細則第22條之規定及內政部上開96年函之解讀。有關第22條之部



分，其一為75.6.29有否課徵田賦有案，目前各稅捐單位對於25年前的田賦徵銷檔是否有所保存或建檔備案均有疑問，其二為何什麼用地才是合於非都市土地使用管制規則之農業用地，至今不論是地政或農業單位均未進一步銓釋，而以現行非都市土地使用管制規則所規範的18種用地編定，純粹就編定管制面來說，甲乙丙建地是建築用地而非農業用地，且非都市土地除了土地稅法施行細則第21條中的8種農業用地外，其餘可以作農業用地使用者，僅有礦業用地可作林業使用及其設施用，窯業用地可作農作使用及養殖設施用，遊憩用地可作農作及林業使用，墳墓用地可作林業使用及其設施用。再以實地使用面來說，甲乙丙建地可以作畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場之農業、畜牧、養殖及農產品集散批發運銷設施之使用，等同作農業用地使用，而合於非都市土地使用管制規則之農業用地使用規定，因此如何認定在非都市土地中，在土地稅法施行細則第21條中的8種農業用地以外之土地，允許去作農業用地使用的有那些土地，仍有待地政及農業單位的確認。總而言之，究竟是要從寬或從嚴的方式審認，或是以管制面或使用面予以審認，至今該二單位均未表態，所以在實務上僅能依非都市土地使用管制規則規定允許作畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場等部分與農業經營有關使用，透過容許使用證明及使用執照，再經由農業單位之審認造送作與農業經營不可分離土地清冊予以課徵田賦，其餘土地則不予核課田賦，而改課地價稅。

至於對內政部96年函釋之解讀，在非都市土地使用管制規則第8條之前段，僅規定土地使用編定後，其原有使用或原有建築物不合土地使用分區規定者，在政府令其變更使用或拆除建築物

前，得為從來之使用。揆其意旨，只要政府核准變更用地編定，就算使用不符合分區編定，但政府還沒令其變更使用前，仍可作原來之綠色農作使用而繼續課徵田賦。內政部的上開函釋，認定政府令其變更使用，解釋為政府通盤檢討主動變更用地編定，其實二者仍屬有別，且此一解讀亦帶來困擾，何以政府通盤變更編定者有課徵田賦之適用，而人民申請變更編定者無課徵田賦之適用呢？換言之，不管主動提出用地編定者是誰，都要經過政府機關核准，而核准後政府機關有否令其變更使用才是該規則第8條之重點，才是決定是否課徵田賦的時機，而且作畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場等非綠色之農業硬體設施可以課徵田賦，而作綠色農作植物之從來使用（人民申請變更者）不可課徵田賦，似有不公平之解釋。

六、結語

甲、乙、丙建築用地，依照目前的相關規定及函釋，只有三種課稅方式，作建築用地使用者，僅限於畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場之使用，可透過農經不可分離管道由納稅義務人向農業單位申請課徵田賦，其餘土地則均應課徵地價稅。其次作綠色植物使用者，如係政府通盤檢討主動變更而仍作原來農作使用者，可由納稅義務人向稅捐單位提出申請課徵田賦，至於土地所有權人自行申請由農牧用地、林業用地、養殖用地等而變更甲乙丙建地者，縱然仍作綠色之農作使用，依照前開內政部函釋，仍應課徵地價稅。不過值得注意的重點，還是在於何者為合於非都市土地管制規則作農業用地使用土地，還有非都市土地管制規則第8條之規定的解讀，關係著賦稅之徵免及納稅義務人權益，內政部地政司似有必要更進一步解釋清楚。

稅務案件之和解

台北大學法律系/副教授 張文郁

一、就稅法之法律關係締結和解契約之處分權

關於人民納稅、減免稅捐以及稅額之核定等涉及稅法上權利、義務之事件，亦即於課稅基礎事實或法律關係已確定，而確定、實現納稅義務人稅捐義務之情形，因涉及憲法第十九條所規定人民依法納稅義務以及納稅平等原則之遵守，除非法律特別規定¹，否則稅捐稽徵機關即因缺乏處分權限，亦不許其締結和解契約，對於繳納稅捐、公課之義務進行規範²。

拙見認為，處分權有無之判斷對於行政機關和人民應分別觀察，蓋其所受之法規限制不同，一般而言，作為公法權利主體之人民若無特別之法規限制，原則上享有自由處分權，反之，若依規範目的理論判斷，行政法規並未賦予人民公法上之權利時，其既非權利主體，即無處分權³。就同一訴訟標的，可能對行政機關而言無處分權，但人民卻可自由處分，例如人民請求退稅之案件，是否應退稅，稅捐稽徵機關受租稅法定主義、依法課稅原則之限制，於法律無特別規定時，不得自由處分⁴，惟稅捐課徵主要係侵害人民之財產權，由於人民可自由處分其財產權，因而得自由處分其訴訟標的，故於此等案件得自由捨棄或和解，但因他造相對人機關並無處分權，故無法締結和解契約。

二、稅務案件是否可成立和解契約？

稅務案件是否可成立和解契約，在德國有正、反之爭議，至目前為止之通說採反對見解⁵，認為依據憲法規定之平等原則和依法課稅原則，除非法律有特別規定，否則稅捐機關不許對於課稅事項和人民締結行政契約，此外，租稅通則(Abgabenordnung)並無相當於行政程序法有關行政契約之規定，此乃立法者有意之省略，在稅法領域得否訂立行政契約，應依實體法而非行政程序法之規定，因此應認為稅務案件原則上不許締結行政契約，若對於應徵收或不應徵收之租稅，違法訂立行政契約捨棄或徵收之，即違背依法納稅之憲法規定⁶。假如禁止締結行政契約，當然亦不允許稅捐機關和納稅義務人締結和解契約。但若僅對於課稅基礎之事實達成協議，雖其法律效果事實上極為接近和解契約，因非以租稅之權利義務作為契約內容，則可允許⁷。肯定說則認為，稅法通則雖未如行政程序法對於行政契約設有明文規定，但亦未明確禁止締結契約，其於第七十八條第三款提到稅務事件之當事人包括擬訂立或已訂立行政契約之當事人，因此稅務案件應亦容許成立行政契約，則行政程序法關於和解契約之規定

即可準用於稅務案件⁸。由於某些(邦)稅務法規設有關於行政契約之規定，且實務上亦常運用行政契約處理稅務案件，因此，就稅務案件締結行政契約事實上並非全然禁止，然而由於租稅通則第一五五條第一項規定課稅應以行政處分性質之課稅通知單(Steuerbescheid)為之，是以就稅額之確定(Steuerfestsetzung)不許以行政契約為之，但就其他事項，例如繳稅之方式(是否得分期付款等)，應可締結行政契約(和解契約)，特別是不屬稅捐之其他公課事項⁹。

在我國，稅捐機關就稅務事件是否得和納稅義務人訂立行政契約，特別是和解契約，見解不一，有認為「行政契約在我國稅務行政上，對於解決稅務爭議似具有相當功能，而是否要如同德國法上於租稅通則法(我國之稅捐稽徵法上)上增定其限制，即僅限於事實難以調查者為限？誠有再行斟酌評估之必要，我國租稅法學者對此等和解契約大都持否定看法，是否與稅務行政之實際需要格格不入，有沒有必要？誠值檢討。」¹⁰反對者之論據與德國通說相同，認為基於依法納稅(租稅法定主義)和納稅平等原則，不許稅捐稽徵機關與納稅義務人就稅捐之義務締結和解契約，至於課稅基礎之事實認定應許稅捐機關和納稅義務人成立協議(和解)¹¹。

如前所述，拙見認為關於人民納稅、減免稅捐以及稅額之核定等涉及稅法上權利、義務之事件，亦即於課稅基礎事實或法律關係已確定，而確定、實現納稅義務人稅捐義務之情形，因涉及憲法第十九條所規定人民依法納稅義務以及納稅平等原則之遵守，除非法律特別規定¹²，否則稅捐機關和納稅義務人因缺乏處分權(處分自由)，應不容許其締結行政契約，特別是以和解契約，對於繳納稅捐、公課之義務進行規範¹³。

至於課稅基礎之事實認定在稅捐機關和納稅義務人之間有爭議時，是否得締結和解契約，不無疑問。雖然依「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」第二條之規定，稽徵機關對於稅務案件之課稅事實認定或證據採認有爭議者，得與納稅義務人協談，而依第十條之規定，協談案件應將協談經過及結果製作協談記錄，並由所有參加協談之人員簽章，但此項協談結果依第十三條之規定，僅具「稽徵機關應盡量遵照協談結果辦理」之作用，對於稽徵機關及納稅義務人並無絕對拘束力，因此協談雙方當事人縱使意見一致，由於(至少)稽徵機關對協談結果欠缺受拘束之意思，亦不能認為稽徵機關和納稅義務人已締結行政法上之契約。拙見

認為，若稅法對於課稅基礎事實不明之情形設有特別之推估規定時，應先適用該等規定，例如所得稅法第八十三條第一項規定：「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。」同條第三項規定：「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」若稅捐稽徵機關適用該等規定後仍無法確定事實，例如欠缺資料或同業利潤標準或與納稅義務人就推估之事實有爭議，或對於課稅基礎事實不明並無特別之推估規定時，應許稅捐機關和納稅義務人於符合行政程序法第一三六條規定之要件下締結和解契約以排除該項因事實不明所生之爭議¹⁴。至於課稅基礎之法律關係不明，則不應許稅捐機關和人民訂立和解契約，蓋稅捐機關本於依法課稅之原則，對於課稅基礎之法律關係確實存在與否，應依職權調查，若不能確定，即不能適用以該法律關係為要件之法規，俾符合依法行政(納稅)之要求，不應由當事人以讓步之方式締結和解契約，違反稅法之規定創設變更或消滅稅法之權利、義務關係¹⁵。

三、請求撤銷課稅處分之撤銷訴訟，稅捐機關和納稅義務人就課稅基礎事實之認定達成協議，是否屬於訴訟和解？

於請求撤銷課稅處分之撤銷訴訟，就課稅基礎之事實認定在稅捐機關和納稅義務人之間有爭議時，是否得締結和解，不無疑問。拙見認為，因撤銷訴訟之訴訟標的應係原告主張被告機關將特定之生活事實適用特定法規所為之行政處分違法侵害原告之權益，而請求法院以判決將其撤銷之訴訟上請求(依三分肢說之理論)，若僅就課稅基礎之原因事實締結和解，因其並非針對訴訟標的，且依拙見，撤銷訴訟因屬形成訴訟，性質上不許成立訴訟和解，是以應認為僅就該部分成立訴訟外之和解，雖我國實務輒有將其視為訴訟和解者，例如台北高等行政法院八九年度訴字第一二九〇號綜合所得稅之案件，當事人成立之訴訟和解內容如下：

「一、有關原告八十二年度綜合所得稅事件，被告八十八

年十一月二十四日北區國稅法第八八〇五七二〇八號復查決定書，原核定有關執行業務所得為新台幣(下同)六百九十七萬五千八百九十二元，確認金額變更為五百七十四萬八千一百三十四元，其中有關八十二年度執行業務所得勞保掛號費收入部分，確認變更金額為三百二十九萬三千五百元(與原核定差額：一百零八萬八千九百三十一元)，公保掛號費收入部分，原核定金額為六十七萬一千七百五十七元，確認金額為五十三萬二千九百三十元(與原核定差額：十三萬八千八百二十七元)，以上，雙方同意原告八十二年度執行業務所得部分，准予再追減公、勞保掛號費收入共計一百二十二萬七千七百五十八元。二、兩造其餘聲明及請求全部拋棄。三、訴訟費用由原告負擔。」

實務上於撤銷訴訟將課稅基礎事實當作和解標的之相類情形似乎不少¹⁶，此種案例實際上係針對課稅基礎之原因事實締結和解，因其並非針對撤銷訴訟之訴訟標的¹⁷，特別是如何處置原課稅處分，並未觸及，故法院之處置頗有商榷之餘地¹⁸。

至於課稅基礎之法律關係不明，則不應許稅捐機關和人民訂立和解契約，蓋稅捐機關本於依法課稅之原則，對於課稅基礎之法律關係確實存在與否，應依職權調查，若不能確定，即不能適用以該法律關係為要件之法規，俾符合依法行政(納稅)之要求，不應由當事人以讓步之方式締結和解契約，違反稅法之規定創設變更或消滅稅法之權利、義務關係¹⁹，且其亦非訴訟標的，故不得成立訴訟和解。

由於和解之雙重性質，故訴訟和解之生效亦須以實體法之和解有效為前提，實體法無效之和解，亦不成立訴訟和解，因此，在訴訟和解，當事人亦須遵守行政程序法關於行政契約之規定，始能有效成立訴訟和解。若和解違反實體法之規定無效，而當事人仍合意願終結訴訟，則依個案或可認為當事人成立獨立之訴訟契約，由原告負撤回起訴之義務²⁰。違背訴訟法之強制規定，但不違背實體法之強制規定者，雖不成立訴訟和解，仍可成立實體法之和解²¹，但訴訟繫屬不因之終結。惟實體法律爭議已解決後，原告仍不撤回起訴時，應認為原告之訴欠缺權利保護必要，其訴因欠缺實體判決之要件而不合法，由法院以裁定駁回之²²。此外，當事人於訴訟和解時，亦得同時就訴訟費用之部分成立和解²³。

註釋

- 例如遺產及贈與稅法第三十條第二項規定：「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，分十八期以內繳納；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。」此外，稅捐機關於破產程序與納稅義務人達成破產法之和解或調協者，應認為法律允許和解之例外。
- Vgl. BVerwGE 8, 329/330; 48, 166/168 f.; 64, 361/363; 90, 311/312; BFH, NVwZ 1985, 863; OVG Koblenz 1986, 68; NJW 1984, 2113 f.: 德國聯邦行政法院認為，行政(稅捐稽徵)機關以企業投資設廠增加該地工作機會為由，無法律依據對人民所為捨棄徵收稅捐、公課之承諾，抵觸依法課稅之規定而屬違法。陳敏行政法總論，民國八十八年第二版，第五三八頁認為，租稅之核定須以行政處分為之。
- Vgl. Eyermann/Geiger, VwGO, § 106 Rn. 9, 11; 關於人民何時享有公法上之權利，參照釋字第四六九號。
- 同說，Tiedermann, DOV 1996, 594，此為多數說；但Eyermann/Geiger, aaO., § 106 Rn. 14認為稅務案件並無一般性之和解禁止，惟其亦認為若涉及租稅之構成要件或租稅平等性之情形，不能和解。得成立和解者僅限於構成要件事實之確定。拙見認為其見解和多數說並無大差異。
- Vgl. Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 13. Aufl., 2000, § 14 Rn. 3b.
- Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 54 Rn. 124, 125.
- Vgl. Stelkens/Bonk/Sachs, aaO., § 54 Rn. 128.
- Vgl. Knack, Verwaltungsverfahrensgesetz, 7. Aufl., 2000, § 54 Rn. 28.
- Vgl. Maurer, aaO., § 14 Rn. 3a, 3b; Wolff/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht, Bd. 2, 6. Aufl., 2000, § 54 Rn. 7, 7a.
- 林明鏘，行政契約，翁岳生編《行政法》，頁六五五(二版，二〇〇〇年)參照。
- 參照陳清秀，行政訴訟之和解，行政訴訟之理論與實務，第三五七頁以下。
- 例如遺產及贈與稅法第三十條第二項規定：「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，分十八期以內繳納；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。」。最高行政法院於六十九年度裁字第三〇一號裁定認為

- 納稅義務人申請以土地抵繳遺產稅，經稽徵機關核准抵繳後，其讓與契約即告成立，該院並認為該讓與契約屬於私法性質。雖然拙見對於此裁定之見解持疑，但若納稅義務人申請抵繳稅款經稽徵機關核准係成立讓與契約之見解正確，則此項「讓與契約」應屬行政契約之性質，而非私法契約。此外，稅捐機關於破產程序與納稅義務人達成破產法之和解或調協者，應認為法律允許和解之例外。
- Vgl. BVerwGE 8, 329/330; 48, 166/168 f.; 64, 361/363; 90, 311/312; BFH, NVwZ 1985, 863; OVG Koblenz 1986, 68; NJW 1984, 2113 f.: 德國聯邦行政法院認為，行政(稅捐稽徵)機關以企業投資設廠增加該地工作機會為由，無法律依據對人民所為捨棄徵收稅捐、公課之承諾抵觸依法課稅之規定而屬違法。陳敏，前揭書，第五三八頁認為，租稅之核定須以行政處分為之。
- Vgl. BFH, NVwZ 1985, 863。依大法官釋字第二一七號解釋之見解，憲法第十九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。
- 同說，林明鏘，前揭書，頁六五四。
- 參照徐瑞晃，行政訴訟撤銷之訴在訴訟上之和解，《行政契約與新行政法》，台灣行政法學會學術研討會論文集(2001)，第三四零頁以下。
- 相同見解，徐瑞晃，前揭文，第三三三頁；盛子龍，當事人對訴訟標的之處分權作為行政訴訟上和解之容許性要件，台灣本土法學第七十一期，第六十二頁。
- 當然在租稅爭訟事件，實務上多採「爭點」主義，或許基於此理論，而將課稅基礎事實當作訴訟標的，然而爭點理論將同一課稅基礎事實適用同一法規產生之同一納稅義務，將組成基礎事實之個別事實當成訴訟標的，使同一課稅義務得因個別事實多次提起獨立訴訟，違背法理，應不足採，同說例如陳清秀，稅法總論，2006年版，第七八零頁以下。
- 同說，林明鏘，行政契約，翁岳生編《行政法》，二〇〇〇年第二版，第六五四頁參照。
- Vgl. Eyermann/Geiger, aaO., § 106 Rn. 25.
- Vgl. Eyermann/Geiger, aaO., § 106 Rn. 6.
- Vgl. Eyermann/Geiger, aaO., § 106 Rn. 26, 27.
- Vgl. Eyermann/Geiger, aaO., § 106 Rn. 28.



我國現行遺產贈與稅的關鍵問題（上）

高雄地方法院/法官 陳樹村

壹、前言

租稅改革因貧富差距的擴大而為民意所迫切期待。而改革的方向有二，第一就是讓應繳稅的都要繳稅，第二就是讓人民繳應繳的稅，而其中的核心價值就是公平。富人應該多繳稅，並非正確的說法，而是不論何人都應該繳應納的稅。目前租稅改革均朝資本利得稅如何課徵的方向前進，但這只是做對了一半，另外一半應該是要大幅改進現行租稅不合理的規定，和對人民不利的解釋函令及稽徵手段，使人民繳應納的稅以減少民怨。本文乃針對目前遺產及贈與稅法之稽徵實務所產生之爭議，提出探討，以期租稅之課徵更符公平。

貳、遺產及贈與稅法之核心概念

一、遺產稅的課稅依據

遺產稅的課稅體系可分為遺產稅體系和遺產取得稅體系。

（一）遺產稅體系的理論依據（橋本守次ゼツナノル相續稅法，大藏財務協會，平成23年11月初版，第4、5頁）

- 1、對被繼承人之遺產，依其總額課以相當之累進稅率可以落實抑制財富集中的社會政策。個人生存時所累積的財富不過就是社會所信託，因此在該財富移轉給繼承人時，就其遺產的一部分加以課稅，就是將該財產部分返還給社會。
- 2、在被繼承人死亡發生繼承時，被繼承人生前所享有各種租稅優惠及租稅規避所累積的財產，必須把握最後的機會加以課稅，猶如所得稅最後的課稅，因此就如所得稅一樣應適用累進稅率。

（二）遺產取得稅的理論依據：

- 1、對於取得遺產者加以課稅，係針對不勞而獲取得財產者課稅，遺產稅是特殊型態的所得稅。
- 2、對於取得較大資產者課予較重的稅才能使每個人經濟上的機會均等，因此對於因繼承而無償取得財產者，就其取得財產的一部分加以課稅，應屬適當。

二、世界各國遺產稅的體系結構（同前書的45頁以下）

（一）美國

美國的遺產稅是以所得稅的方式來課稅，因此納稅義務人是遺囑執行人或遺產管理人。該國的贈與稅是以一生累積贈與的數額，最後加入遺產計算，然後在遺產稅中將過去所已繳納的贈與稅額扣除，納稅義務人為贈與人，遺產稅及贈與稅有統一的扣除額，可以從贈與稅中扣除，未扣除部分可以從遺產稅中扣除，稅率從18%至55%採累進課稅，配偶間財產的移轉免稅。

（二）加拿大

加拿大的遺產稅課徵原來是架構在遺產體系的基礎上，但1971年廢止遺產及贈與稅改以死亡時視為財產的讓渡而課徵所得稅。納稅義務人是遺囑執行人。

（三）英國

英國從1894起採用對死亡者全部財產課遺產稅的方式課稅。1974年以後改採對生前贈與及死亡時財產為課稅對象之資產移轉稅。施行12年後於1986年修正為因死亡而移轉財產和死亡前7年內所為贈與課稅之遺產稅和遺產取得稅的混合型態。納稅義務人是遺囑執行人或遺產管理人。配偶間贈與不論是生前或死亡時均不課稅。

（四）德國

德國的遺產稅制是典型的遺產取得稅架構。遺產稅的課稅對象為因被繼承人死亡而取得之財產包括繼承財產、遺贈、死因贈與等生前贈與也包括在內。德國的遺產稅是包含贈與稅的稅制，從同一人於死亡前10年內所取得之財產也累積課稅，也就是就過去10年內從

同一人所取得之財產連同本次所取得之財產一起合併計算，適用稅率計算稅額，扣除依現在稅率扣除額所算應扣除的金額為本次應納之繼承稅額。

（五）法國

也是屬於遺產取得稅的架構，納稅義務人是因繼承遺贈或死因贈與而取得財產之人。和德國一樣對於繼承發生前10年內之生前贈與也要累積課稅，但可扣除生前贈與所已繳納之贈與稅。又法國的夫妻財產制採法定共通制，配偶一方死亡時，生存之他方可取得共通財產的1/2，該部分不為繼承，故亦不成為課稅對象。

（六）日本

在戰前日本的遺產稅是以遺產總額為課稅對象的架構。但戰後自昭和25年起受到美國夏普使節團日本稅制報告書（即所謂的夏普勸告）的影響而改採遺產取得稅之架構，將自明治38年以來所創設的遺產總額課稅的架構作了180度的轉變。這種課稅方式乃是使各個遺產取得者依其納稅能力負擔稅賦較符租稅公平，透過遺產的分割可以抑制財富的集中，因此贈與稅也被吸收在內。對於因繼承遺贈或贈與而取得財產之人，於其所取得之財產累計課稅。現行遺產稅的課稅方式為：（同前書第262頁）

- 1、從遺產總額中先將債務、非課稅財產喪葬費用等自遺產總額中剔除（如我國遺產及贈與稅法第16條規定）而算出純遺產額。
- 2、純遺產額中再扣除基本扣除額（如我國遺贈稅法第18條及17條第2款）而求得課稅遺產淨額。此課稅遺產淨額再依民法所規定各繼承人之法定應繼分暫時予以分割，而暫時算出各法定繼承人得取得之遺產淨額。
- 3、將此各繼承人所算出可取得之遺產淨額適用稅率而算出各法定繼承人暫時應納之稅額，就此各個稅額予以加總即屬遺產稅的總額。
- 4、遺產稅的總額再依前述各繼承人依應繼分所應分得之比例算出各繼承人所應納之稅額，就此稅額再扣除已納贈與稅額，配偶或未成年子女之扣除額而算出每名繼承人應納之稅額。

參、我國遺產及贈與稅之架構與現行規定之檢討

一、現行遺贈稅法第6條之規定應予修正

- （一）我國係採對遺產課稅而非以取得遺產為課稅的架構，此可從遺產及贈與稅法（以下稱遺贈稅法）第一條「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，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，死亡時在中華民國境內遺有財產者，應就其在中華民國境內之遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第6條「遺產稅之納稅義務人如左：

- 一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。
- 二、無遺囑執行人者，為繼承人及受遺贈人。
- 三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定遺產管理人。

其應選定遺產管理人，於死亡發生之日起六個月內未經選定呈報法院者，或因特定原因不能選定者，稽徵機關得依非訟事件法之規定，申請法院指定遺產管理人。」第13條「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第17條、第17條之1規定之各項扣除額及第18條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵之…」得知。因遺贈稅法第1條即明定係對遺產課稅，又同法第6條若係以取得遺產稅的課

稅對象，則應以繼承人和受遺贈人為納稅義務人，但該條卻規定納稅義務人為遺囑執行人，無遺囑執行人時方為繼承人或受遺贈人，最後才是遺產管理人，足見我國係採取對遺產課稅之架構。稅捐稽徵法第14條規定「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」由該條規定可以看出遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，其所負之責任係處於遺產財團管理人之地位，即應以遺產將被繼承人生前應納之稅捐及該遺產所應繳納之稅捐債務予以清償，若未履行該法定義務而致稅捐債權受損害時，則應負損害賠償之責，此為學說上所稱之「稅法上責任債務」或「第二次納稅義務」（見陳清秀著，稅法總論，2010年9月6版，第350頁以下）

（二）遺贈稅法第6條直接規定遺囑執行人、繼承人、受遺贈人及遺產管理人為納稅義務人，但稅捐稽徵法第14條第2項，又將上列之人定位為負第二次納稅義務之人，因此在課徵實務上經常發生爭議，即課稅處分係以遺囑執行人、繼承人、遺產管理人為納稅義務人，渠等既為納稅義務人，負有繳納遺產稅之義務，如逾期不繳納稅款時，國稅局是否可移送強制執行，而對渠等納稅義務人之財產加以執行？

1、遺囑執行人、繼承人、受遺贈人和遺產管理人雖為遺產稅之納稅義務人，但其所負之責任乃是就被繼承人所遺遺產所應納之遺產稅依法予以繳清，若被繼承人所留之實際遺產不足以繳清遺產稅時，渠等雖為納稅義務人仍不可對其固有財產予以強制執行。只有在該納稅義務人未依法按稅捐受清償之順序繳清稅捐即逕為分割遺產或交付遺贈而違反其依法應盡之義務時，始能由國稅局另為行政處分，核定其責任債務的內容請求責任債務人履行其責任，學說上稱為責任裁決（陳清秀，前揭書第357頁）。該處分應另行送達，此時之救濟程序和第一次以納稅義務人身分提起之行政救濟程序並不相同，一個係針對遺產所應納稅額之處分，另一個則是該納稅義務人是否應負補充責任之處分，二者不得混淆。（參見台北高等行政法院95年度訴字第

2513判決）

2、民法繼承篇於98年6月10日總統令修正公布第1148條第2項「繼承人對於被繼承人之債務，以因繼承所得遺產為限，負清償責任。」第1153條第1項「繼承人對於被繼承人之債務以因繼承所得遺產為限，負連帶責任。」將原概括繼承修正為以遺產範圍為限負責之全面法定限定繼承（邱瑞祥著，以繼承所得遺產清償責任之研究，台灣高等法院98年年度研究發展報告，第22、23頁）。依新制不論是遺囑執行人、繼承人或遺產管理人都須編製遺產清冊，對於債權人之債權，按其數額、比例計算，以遺產分別償還，但不得害及有優先權人之利益（民法第1159、1162條之1、1179、1215條），此時之遺產均須經過清算程序於清償債務後始得交付遺贈，受領剩餘之遺產。由於遺產於民法新制之規定下，均須經清算程序，因此遺產於此時應以清算財團之地位視之，猶如破產財團一般，擔任清算工作之遺囑執行人，繼承人或遺產管理人僅係立於與破產管理人相同之地位，擔任遺產清算之工作，所負之責任僅在於將被繼承人及遺產所應負擔之稅捐繳清，被繼承人生前所應納之稅款及遺產所生之遺產稅並非遺囑執行人、繼承人或遺產管理人本身之租稅債務，而是負第二次納稅義務，即其所負僅係代為繳清稅款之義務，並非稅捐法律關係中義務之主體，亦即不是稅捐債務人而僅係責任債務人（陳清秀，前揭書第299、300頁）。

（三）基於上述之說明，遺產贈與稅法第6條直接將遺囑執行人、繼承人、受遺贈人及遺產管理人直接規定為遺產稅的納稅義務人即有修正之必要，因為此種規定乃係誤將只負第二次義務之責任債務人，誤規定為稅捐債務人，而使不應成為租稅法律關係債務歸屬主體之人錯誤歸屬成為租稅債務人，而使其負擔不應負擔之第一次納稅義務。修正之方法應將第6條修正為與稅捐稽徵法第14條「納稅義務人死亡，遺有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務。」相同之內容。（內容未完待續）

以財政支援建設・以建設培養財政

重要施政要聞

財政部秘書室/秘書 郭俊呈

●行政院核定機動免徵進口玉米營業稅

為穩定國內豬農經營，紓緩業者進口玉米之成本壓力，財政部依據加值型及非加值型營業稅法第9條之1規定，會同經濟部及行政院農業委員會函報行政院核定機動減徵進口玉米應繳之營業稅100%，並獲行政院核定公告，實施期間自今(101)年4月6日起至同年10月5日止，為期6個月。本次機動調降進口玉米應徵之營業稅，係為穩定玉米供需及降低養豬生產成本。財政部業與行政院農業委員會取得共識，未來將持續與業者及豬農溝通，以加強業者應將減稅利益覈實反映給豬農，俾落實政府機動降稅之美意。

●財政部提供100年度綜合所得稅結算申報稅額試算服務措施

財政部將於今年5月綜合所得稅結算申報期間，提供100年度綜合所得稅結算申報稅額試算服務，並自4月23日起，由各地區國稅局以掛號寄出稅額試算通知書表，納稅義務人收到通知書表後，如核對內容無誤，僅須於今年5月1日至5月31日依規定繳納稅款或回復確認，即完成100年度綜合所得稅結算申報。另確定適用稅額試算服務但沒有收到試算通知書表的納稅義務人，亦可於今年5月31日前攜帶身分證證明文件至各地區國稅局所屬分局、稽徵所或服務處申請補發，或自行辦理結算申報。

●統一發票特別獎已創造57位千萬富翁

為提高民眾購物消費索取統一發票誘因，財政部於100年2月23日修正「統一發票給獎辦法」，明定得視財政狀況增開獎金為新臺幣1千萬元之特別獎1組，並自100年1-2月份期統一發票開獎起適用，截至今年3月25日止，累計去年6期可兌領特別獎之發票共70張，業兌領57張，未兌領13張，已創造57位千萬富翁。

●我國與加拿大簽署「關務合作協議」

我國與加拿大於今年4月16日簽署關務合作協議，由我駐加拿大臺北經濟文化代表處李處長大維與加拿大駐臺北貿易辦事處處長Scott Fraser代表簽署完成。本協定於簽署日開始生效，該國是繼美國、菲律賓、以色列、印度、越南及義大利等國之後，與我國簽署關務互助協定或關務合作協議之第7個國家，透過本協議之簽署，將可加強兩國關務合作，共同防範非法走私，及提升通關效率，促進兩國貿易安全與便捷。

●國有土地清理活化督導小組召開第11次會議

行政院「國有土地清理活化督導小組」4月16日召開第11次會議，會中除由財政部報告「強化國有財產管理及運用效益方案執行成果」外，並分別由行政院農業委員會及行政院國軍退除役官兵輔導委員會提報各森林遊樂區及各農場活化運用情形，其中林務局已將阿里山賓館、富源森林遊樂區、墾丁森林遊樂區、墾丁賓館及武陵山莊委託民間經營，100年活化收益合計約5.7億元；另農場經營將朝向高收益、高經濟附加價值及轉型發展觀光休閒事業，除自營外，部分土地並已積極促參招商，如武陵農場第二賓館OT案、棲蘭、明池ROT案、彰化農場BTO案及清境農場OT案，以提升整體活化效益。

●101年第1季全國賦稅收入較100年同期減少24億元

財政部統計全國賦稅收入，累計今年1至3月實徵淨額3,076億元，達成率(實徵淨額占累計分配預算數)為97.8%，較100年度同期減少24億元，其中增加較多之主要稅目，分別為綜合所得稅68億元及貨物稅20億元，另減少較多之主要稅目，分別為土地增值稅56億元及證券交易稅38億元。



電子商務

租稅挑戰及法律議題

財政部臺北市國稅局/稅務員 王筱如

■ 電子商務簡介

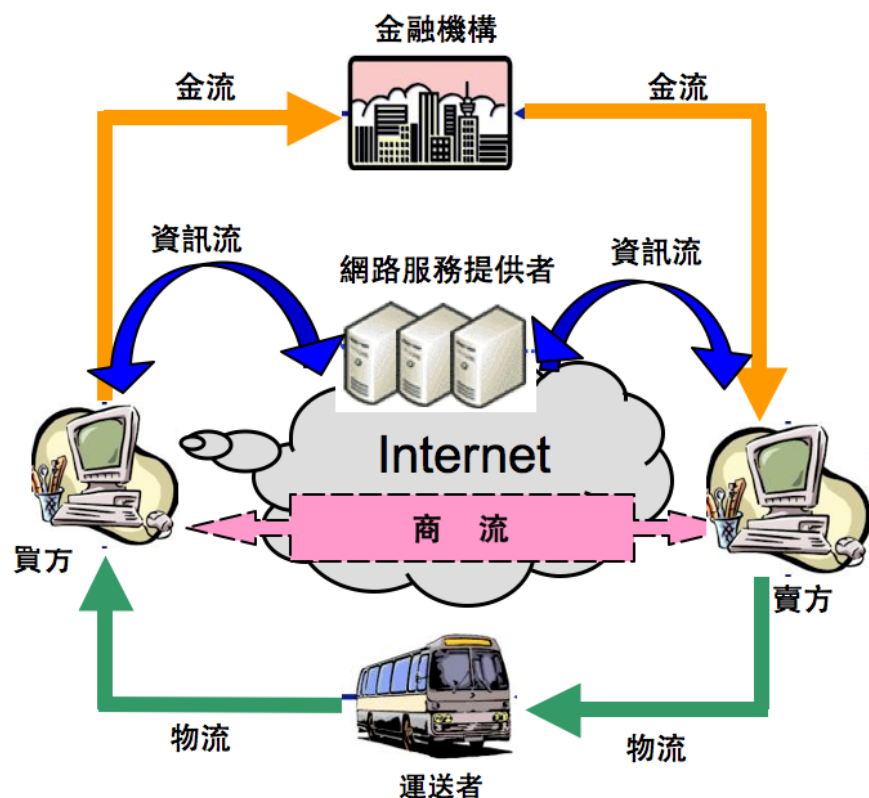
隨著網際網路的發展，資訊得以快速又低廉地透過網際網路傳遞，使買、賣雙方可透過網路輕易接洽，不需再憑藉中間仲介商即可直接完成交易，部分商品型態數位化、無實體化更可以藉由網路傳輸，大大改變傳統的商業交易模式，電子商務一詞由此而生。

電子商務係指利用網際網路所進行之商業活動，包括商品交易、廣告、服務、資訊提供、金融匯兌、虛擬商城、市場情報與育樂節目販售等，亦即以電子傳遞之型態經由網路完成傳統交易之模式。其型態大致上可分為 B2B（企業對企業）、B2C（企業對消費者）及 C2C（消費者對消費者）。B2B 電子商務係透過網際網路（Internet）、企業內網路（Intranet）或商際網路（Extranet），以電子化方式在企業之間進行交易，以處理上下游及合作企業之間的資訊流、商流、金流的往來與互動。B2C 電子商務指個人透過網路購物平臺實現的網路消費。C2C 電子商務則指網路服務供應商提供電子商務平臺和交易程序，允許交易雙方在其平臺上獨立以競價或議價為主的網路交易模式。

■ 電子商務的架構及功能

電子商務的每筆交易，原則上均牽涉買賣雙方、運送者（貨運業者、物流中心）、金融機構、網路服務者等四大機構，分別主導電子商務的四大構面，也就是交易的「商流」、配送的「物流」、轉帳支付的「金流」、資料加值及傳遞的「資訊流」。電子商務的交易架構及各機構之功能說明如下：

- （一）買賣雙方：買賣雙方的交易行為構成「商流」，包括了接受訂單、販賣商品或所有權移轉等活動。
- （二）運送者：消費者在網路上所購買的貨品，除非商品本身可經由數位化的轉換而下載，否則還是必須藉由貨物運送者將商品送到消費者手中，此一輸送的過程即形成「物流」。
- （三）金融機構：消費者若在網路上消費，必有資金的流通，即所謂「金流」。而此等資金移轉的過程須透過金融機構完成，例如：線上信用卡付款、郵政劃撥付款、ATM 轉帳、匯款，近年來亦有業者提供網路刷卡機等金流服務給



網路商店。

- （四）網路服務業者：網路服務業者經手電子商務中的「資訊流」，其所提供的網際網路服務使買賣雙方包括商品資訊、促銷、行銷等資訊得以流通，並取得客戶之需求及變動，因而可以回應。依其所提供的服務內容可分為「網路連線服務提供者(Internet access provider, AIP)」、「網路平臺服務提供者(Internet platform provider, IPP)」及「網路內容提供者(Internet content provider, ICP)」。

■ 電子商務課稅之法律架構

營業人利用網際網路從事交易行為與實體商店相同，只是交易平臺不同而已，其課稅原則與傳統實體交易應相同，故我國未針對電子商務課稅訂定特別法據，仍以加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）及所得稅法為依據。財政部另於2005年發布「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」，明確規範網路交易課稅細節。依據上開法令，我國電子商務課稅法律架構如下：

（一）營業稅：

依據營業稅法第1條規定，營業稅的課稅範圍包含：(1)在中華民國境內銷售貨物或勞務。(2)自國外進口貨物。其中，貨物須移運者，其起運地需在我國境內；無須移運者，其所在地須在我國境內。銷售之勞務須在我國提供或使用。準此，網路賣家如以營利為目的、採進、銷貨方式經營，透過網路在我國境內銷售貨物或勞務者，或進口貨物，即應依法課徵營業稅。

據上，在我國境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織，利用網際網路在我國境內從事銷售行為，其交易標的若為無形商品，應由買受人依營業稅法第36條規定報納營業稅；其交易標的若為有形商品，屬進口貨物，應由貨物收貨人或持有人，依營業稅法第9條及41條規定徵免營業稅。至於在我國境內有固定營業場所者，無論銷售有形或無形商品，均須依法辦理營業登記、報繳營業稅。

（二）所得稅：

依據所得稅法第3條規定，所得稅課徵的範圍，以各種所得是否為中華民國來源所得為課徵依據。準此，營利事業透過網路對國內營利事業或消費者銷售貨物或提供服務之收入，如屬所得稅法第8條規定中華民國來源所得之範圍，均應依法課徵營利事業所得稅。

據上，在我國境內無固定營業場所及營業代理人者，利用網際網路銷售在我國境內從事銷售行為，其交易標的若為無形商品，則獲取之所得屬中華民國來源所得，應課徵所得稅；其交易標的若為有形，所獲取之所得則非中華民國來源所得，毋須繳納所得稅。至於在我國境內有固定營業場所及營業代理人者，無論銷售有形或無形商品，均須課徵所得稅。

■ 電子商務課稅之法律議題

電子商務的興起，改變了傳統的企業經營型態及交易模式等，進而衍生課稅相關之法律議題：

（一）常設機構(Permanent establishment)界定困難

在國際租稅條約中，通常以常設機構(Permanent establishment)概念作為分配營業利潤課稅權的依據；在傳統的商業模式下，跨國間的交易須在他國有實體營業設施才能從事商業活動，通常該設施可視為常設機構，依據「常設機構課稅原則」，其歸屬之利潤由常設機構所在國取得課稅權。然而，新興的電子商務，透過網路即可輕易地完成跨國交易，無須在買方所在地設有實體設施，造成傳統的常設機構認定原則適用困難，例如：網站是否屬常設機構？設置伺服器是否構成常設機構？進而造成國際間課稅權歸屬爭議。

對此，經濟合作暨發展組織(Organization for Economic Co-operation and Development，以下簡稱OECD)稅約範本第五條及2005年“Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for e-commerce”報告中，作出以下結論：1.網站本身不會構成一個常設機構。2.縱使從事營利活動者能透過網站代管協議決定網站應設於何地之伺服器，仍不使其構成常設機構。3.網路服務提供者(ISP)不會因提供服務而被認定係接受服務者的常設機構。4.在一國境內放置伺服器，該伺服器必須從事超越準備性或輔助性之活動，始能被認為是常設機構。而我國有關電子商務課稅的相關法規，未明確規定網站或伺服器的使用是否構成「常設機構」。

(二) 所得類別界定困難

交易中，所得的類別大致可分為三大類：「銷售商品所得」、「提供勞務所得」、「無形商品授權所得(權利金所得)」，而國際間對於此三類所得的課稅權歸屬，「銷售商品所得」由銷售國取得課稅權、「提供勞務所得」由勞務提供國取得課稅權、「無形商品授權所得」則由無形商品使用國取得課稅權。是以，所得類別得界定影響國際間課稅權之歸屬。

利用網路接受上網者訂購貨物，再藉由實體通路交付之模式，其收入係屬「銷售商品所得」，而由銷售國取得課稅權，固無疑義。但在電子商務的環境下，傳統上以有形商品型態銷售的電腦軟體、音樂、書籍、電影等均可數位化，而銷售此類數位化產品之收入，其所得類別究竟屬「銷售商品所得」(由銷售國取得課稅權)？提供「勞務所得」(由勞務提供國取得課稅權)？抑或「無形商品授權所得」(由無形商品使用國取得課稅權)？認定困難，進而引發國際間課稅權之歸屬爭議，且可能造成國際間重複課稅。

我國「網路交易課徵營業稅及所得稅規範」第三點規定，利用網路接受上網者訂購無形商品，直接藉由網路傳輸方式下載儲存至買受人電腦設備運用或未儲存而以線上服務、視訊瀏覽、音頻廣播、互動式溝通、遊戲等數位型態使用所收取之費用等，如在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人者，均屬中華民國來源所得，應課徵所得稅，似乎將此類所得來源均視為無形商品之授權，而由使用國(我國)取得課稅權。但同時又規定，此種交易模式下，如在我國境內有固定營業場所及營業代理人者，亦應課徵所得稅，似乎又回歸提供勞務所得由勞務提供國取得課稅權、銷售商品所得由銷售國取得課稅權原則，可見我國稅法對於數位化商品的所得定性尚不明確。

對此，OECD電子商務科技小組提供下列觀點，足資參考：1.電子訂購有型商品所支付之款項，顯然屬於營業利潤。2.電子訂購並下載數位化產品，供買受人自行使用，非令其取得複製權，此一支付款項應屬營業利潤。3.電子訂購並下載數位化產品且取得複製權，所支付的款項應屬權利金之給付。4.軟體更新及提供額外服務，該付款屬權利金性質。5.訂有使用期限及其他須經許可之數位化資訊，該所得屬營業利潤。6.使用一次之軟體或其他數位化產品，其所得屬營業利潤。

(三) 課稅資料蒐集與電腦處理個人資料保護的衝突

依據我國稅捐稽徵法第30條第1項規定，稅捐機關為調查課稅資料得要求有關機關團體提示有關文件，但實務上，當我國稽徵機關要求網路服務業者全面提供網路拍賣的交易紀錄、網站設立登記資料等，卻遭業者稽徵機關的要求違反電腦處理個人資料保護法及比例原則為理由拒絕。最後協調結果，業者願意以個案方式提供交易紀錄及會員登記資料，供稽徵機關查核。

網路服務業者拒絕配合調查，背後的理由或許是擔心其客戶流失，影響其商業利益，但也突顯出電子商務課稅資料蒐集欠缺特別依據、電子商務課稅資料蒐集與網路使用者隱私權保護孰輕孰重等法律議題。

■ 電子商務之租稅挑戰

電子商務快速、可匿名、無國界等交易特性，已為稅務行政帶來諸多挑戰：

(一) 納稅義務人身分與交易所在地不易確定：

稅捐課徵首先應辦明納稅義務人身份，但網路具有匿名性與無國界性，除非銷售商自願且誠實地在網頁內揭露自己的營業登記資料，否則實難運用銷售商之網址或網頁內容判斷其所屬國籍或營業點，因此，銷方能匿名地在世界各國設立網站進行交易，藉以規避租稅義務，稽徵技術受到相當大的考驗。

(二) 交易證據難掌握

電子商務之訂購、付款、配送均運用電子化方式完成，其交易紀錄亦以數位化型態存在，隱匿容易且可藉由加密阻擾稽查，加上部分交易採電子現金付款，因為電子現金與實際付款之銀行帳戶關聯性難以證明，不易勾稽交易事實，使稽徵機關難以掌握電子商務交易發生的證據。此外，難防營業人不著痕跡地竄改交易相關的電子紀錄，交易證據的可靠性受到挑戰，更提高查核難度。

(三) 傳統課稅點消失

電子商務使得跨國交易變得輕而易舉，因而傳統國際貿易處於國內與國外間中間者(如經銷商、批發商、代理商)角色消失。對於稅捐機關而言，原本可向少數中間者課徵大多數之租稅，轉變為須向廣大的納稅人徵收租稅，肇致稅務行政成本的提高，甚或造成稅基流失。

(四) 徵納雙方的對電子商務課稅認知落差

或許由於在網際網路上設置虛擬商店簡易且成本低廉，導致部分賣方(尤其是獨資的個人)不認為自己在經營營利事業，更不認同這樣的行為應該辦理營業登記、課徵營業稅及所得稅。民眾租稅知識的誤差，除提高其逃漏稅捐的機率外，也使得稽徵機關網路交易的查核補稅過程中，容易與納稅義務人發生對立，增加稽徵成本。

■ 結論-未來展望

電子商務的興起引發了稅法上的法律議題，且對稅務行政造成諸多挑戰，稽徵機關除應加強對內及對外的稅務教育訓練以資因應外，對未來相關稅政有以下建議：

(一) 參考OECD有關電子商務的國際規約，於我國電子商務相關法令規章明定銷售數位化商品(例如：軟體、音樂、電子書等)所得之性質，及電子商務中「常設機構」的定義，以釐清國際間課稅權歸屬疑義，避免國際間重複課稅。

(二) 循立法途徑，制定特別的法律依據，在兼顧課稅公平、網路使用者的隱私權、電子商務業者的商業利益的前提下，賦予網路服務提供者提供電子商務交易紀錄等資料的義務，以備稽徵機關查核之用。並規範業者利用網際網路銷售貨物或勞務，應於網頁上標示其營業登記資料，例如：營業人名稱、地址及統一編號等，以解決現行稅務上稽徵查核之困境，維護租稅公平並保障消費者之權益。

(三) 參採非居住者註冊制度(Registration of Non-residents)：非居住者註冊制度係指在一課稅轄區內的非居住者企業，對該轄內的買受人從事勞務及無形資產的遠距銷售時，其交易金額若超過一定限度，需在該國境內辦理營業登記，在當地繳交營業稅(增值稅)。建議參採非居住者註冊制度，以降低「傳統課稅點消失」對營業稅徵收的衝擊。

(四) 加強推廣電子發票：依我國電子發票實施作業要點規定，使用電子發票之營業人應在期限內將發票內容上傳至財政部電子發票整合服務平臺，是以，未來可全面推廣電子發票，將有助於稽徵機關正確且及時地掌握電子商務的交易資訊，降低稽徵成本。

健走簡單有學問 身體健康保青春

健走是全世界運動人口最多的一種有氧運動，也是體委會與衛生署國民健康局推廣全民運動主要項目，適合各種族群，同時可以提供現代人方便簡易的身體活動，維持身體各部位機能。

中華民國健身運動協會/ 秘書長 黃薰隆

健走時必須使用適當而自然的技巧，才能從健走中得到健康及樂趣，正確的健走技巧還可以讓您隨心所欲，要走多快就走多快，要走多遠就走多遠，一週走幾次都可以，也一定能夠達到個人的目標。體適能健走法的各項要素，使您走起來比較輕鬆又兼顧安全，但是速度更快。

正確健走法介紹

體適能健走法是當健走速度加快到比較輕快的速度時，身體在動作上所產生的自然變化與修正，包括手肘彎曲，腳步自然加快。

上半身動作要領：

- 手肘彎曲約成90度，這樣可加快手臂的擺動，間接使腳步也加快。
- 手臂向前擺動時，手不得高過胸部。向後時，拳頭位置約在腰部外側。
- 維持身體拉高的姿勢，不要因為速度加快而從腰部向前彎。



下半身動作要領：

- 應該是腳跟先著地，這時腳尖上勾；然後再將體重移到前腳掌肉墊處，以腳尖推離地面。
- 膝蓋不可鎖死僵硬，應隨時保持輕鬆狀態，但並非刻意彎曲。
- 當加快速度時主要應該加快腳步，不要有意地加大步幅，速度加快時步幅自然會較大。但是腳步必須放輕，避免衝擊對關節造成傷害。



健走好處一：促進健康，維持身體機能

要活就要動，以健康為健走的目標，其成功的關鍵在於能夠持之以恆。研究結果顯示：日常生活中體能活動較多的人早死或死於性疾病的機率較低，但重要的關鍵是因為他都多走路，不一定要一次走完，可以分段走，最好將步行當生活的一部分；下樓拿報紙、上郵局，車停得遠一點，多爬樓梯等等都是好方法。

速度：健康走法應該是很輕鬆舒服的速度，但好像是要去商店買東西，這家商店再過15分鐘就要打烊，而您需要10分鐘才走得到，您走路的速度就應該是有這樣的感覺，而不是像散步的速度。

健走好處二：體重控制，燃脂瘦身提高代謝

體重控制的成功關鍵在於燃燒卡路里，因此，走得遠一點比走得近要好，而走得快一點又比走得慢要好，因為走得遠和快，消耗的熱量較多。一個舒適的速度走就可以了，譬如溜狗時特別走遠一點，或是週末徒步郊遊，或者參加健行活動等。

速度：輕快舒適，呼吸較深較快，但應該還是可以邊走邊交談。雖然走得愈快，消耗的卡路里愈多，但是“持之以恆”最重要，所以不要走得太快，要讓自己走得很舒服，明天才會想再走。

健走好處三：強化體適能，保持年輕延緩老化

要達到有氧體適能的目標必須從事高強度的運動。一週中有好幾天要讓心跳率加快到超過一般運動水準的程度。實際健走的速度並不重要，重要的是必須有吃力的感覺。

速度：必須快到讓您略微有氣喘吁吁的感覺，但又不致於喘不過氣來。（假如速度加快還無法達到這種呼吸加快的程度，則可嘗試間歇式的走法——用極快的度走一小段路，或是走上坡路段的方法來增加運動強度）在加快速度之前別忘了先暖身。

注意事項

- 1.鞋子是健走最重要的裝備。鞋子要合腳，但要預留一點點空間，因為等你走一陣子以後，腳會腫脹、稍微變大。你的走路運動鞋應該比平常的鞋子大一點。好的走路鞋應該平坦，鞋跟應該稍微墊高，比鞋底高一點點。
- 2.水是健走及所有運動過程中，不可或缺的東西，在運動前、運動時和運動以後都應該喝水，特別是在潮濕炎熱的天氣，更應該要喝水。假如你健走超過一個小時，你可以喝碳水化合物或加鹽的飲料。
- 3.正確的運動流程：暖身運動-主運動-緩和運動
- 暖身運動：大家都知道暖身很重要，為什麼？如果不做暖身就立刻開始運動的話，是比較容易產生運動傷害，而且表現也會比較差。所以為了保護自己的身體，避免傷害發生，運動的第一步就是一定要暖身運動。
- 緩和運動：做完主運動時不要立即坐下休息，因為身體停止不動，肌肉就不會收縮，血液就容易停留在四肢。這樣子就沒有足夠的血液回流，然後靠血液輸送的氧氣就不夠，就會頭暈缺氧。所以當主運動結束後要做幾分鐘的緩和運動，讓肌肉持續做收縮，幫助血液送回心臟。
- 4.親山健走：

臺灣各地山區景色優美，不僅成為觀光客的最愛，每到假日更是國人踏青的首選。但是許多人也擔心爬山會不會對膝蓋造成傷害？其實只要能按照正確的方式爬坡或下坡，不但不會造成運動傷害，反而能更強化腿部肌力，這對運動效果的提升，有很大的助益。以下四點注意事項可供參考：

- 上坡、登階要注意重心微微向前，膝蓋要保持輕鬆不鎖死。特別是有些人腿力不足，通常都會利用關節硬撐上去，反而增加磨損，造成慢性運動傷害。
- 下坡、下階通常腳尖會先著地，應放慢速度，膝關節一樣要保持放鬆不鎖死。有許多人因為受重力影響，下坡順勢加快速度，以為比較輕鬆，其實反而讓關節承受更大的衝擊，更容易受到傷害。
- 如果是很久沒運動，或是銀髮族的朋友，要特別注意時間及路程的控制。例如：先設定好時間，上山用一半時間，另外一半保留下山。不要花太多時間與力氣上山，造成下山過於疲倦，提高受傷機率。



愛心辦稅訪查

您的聲音我們聽得到

財政部臺灣省南區國稅局/審核員 許玫嬌

98年暮春嘉義市分局「愛心辦稅訪查」團，懷著以民為先，主動積極的精神，踏出稅務到府服務的第一步，受訪廠商初期抱著戰戰兢兢的心情迎接我們的到來，但在訪視的過程，分局長總以親切的語調，和悅的笑容說明「愛心辦稅訪查」團是稅務疑難解決團隊，很快讓廠商卸下心防，暢所欲言。

該團成立近3年，已參訪60幾家廠商，今年初我們來到轄內頗負盛名的體育用品店，老板跟我們聊起經營過往，記憶瞬間把我拉回幾年前…，我們一起在中區國稅局接受彰化地檢署檢察官約談的畫面，該店因涉嫌取具某集團虛設行號不實發票被調查，老板向檢察官說明95年中曾舉辦特賣會，當時透過個人向其他商家進貨，因不諳稅法，一時不察，取具該集團開立發票，雖然確實有進貨且付款，但因事過境遷，未保存相關付款證明，檢察官因該店無法提出相關證明，不採信其說詞。我跟老板說明因該進項憑證已扣抵銷項稅額需補繳營業稅，又取具不實發票應自95年度申報之營業成本中剔除，另需補繳營利事業所得稅及次年的未分配盈餘加徵百分之十稅額，再加計相關罰鍰約計五百多萬元，老板聽到要補這麼多稅，剎時臉色沉重，難過的神情溢於言表，經過一番深入詳細的說明，最後老板寫下了一字千金的承諾書。

幾年後的今天，老板看起來神采奕奕，已不同往日，當時

的鬱悶蛻變成今日的笑容，他說經過那次違章補稅，從此開始重視內部的會計及營運管理，並委託會計師稅務簽證，現在對內對外只有一套帳，再也不必擔心國稅局查帳，可自電腦輕鬆管控進銷存貨，五百多萬的學費雖然很貴，但使企業營運步入正軌，還是很值得。談話中老板還提及為增進租稅知能，很想參加稅務講習，但國稅局只通知會計事務所上課，上網看到訊息時常已額滿，希望我們以後再舉辦講習會可以通知他，我們馬上輔導老板訂閱本分局電子報，若有各項稅務訊息馬上以電子郵件通知，並可於網路線上完成報名，那一天我們有個愉快的訪談，也讓我感佩臺灣中小企業越挫越勇的精神。

參加「愛心辦稅訪查」團，讓我視野大為開闊，訪視的過程，讓我更深入了解納稅人營運上的困境及狀況，對日後的審查工作頗有助益。俗話說「身在公門好修行」，「愛心辦稅訪查」團主動積極，傾聽人民的心聲，與廠商廣結善緣，共創徵納雙贏，不失為提高政府效能的一把利器。每當棘手的稅務疑難迎刃而解，納稅人臉上浮現滿意笑容的那一刻，我以身為國稅局的一員為榮，心中滿盈稅務工作為我帶來的快樂。

平凡的幸福

財政部臺北市國稅局/股長 葉梅娟

一如往常，下班後匆匆趕回家準備晚餐。才踏進家門，手機響了起來，一看來電顯示，是專科同班同學，正納悶著已許久未聯絡不知所為何來之際，電話那頭卻傳來令人震驚的消息。原來過年後班上一位同學因乳癌辭世，上月初才辦完告別式。頓時，心中浮現起學生時期她的美麗倩影，當時，她可是班上屬一屬二的美女，個性活潑大方，可說是本班風雲人物。雖然畢業後未與她聯絡，但對她的印象卻一直刻印在腦海中，乍聞她的驟逝，著實讓人捨不得與感到無限的唏噓。

準備晚餐的過程中，外子與小孩陸續回家，依舊如往昔，東西一放，孩子立刻成為電視兒童，外子貼心的進廚房幫忙，看似平凡的生活，在此時，卻覺得非常幸福，畢竟我的人生仍然延續著，而且有我愛及愛我的家人陪伴著我，誰說這不是世上最幸福的事。

就寢時，望著孩子天真的臉龐，深切認知自身的健康，不再只是自己的事，還關係著家庭的幸福與安定，以及孩子的未來。人生無常，對於名利與物質皆應看淡，相較於波濤洶湧的海浪，平靜無波之湖面更令人嚮往。

在生活中隨時記錄他人的點滴恩惠，始終保持感恩的心，不要將家人、朋友及健康視為理所當然，應該更加重視及關心，惜福知福，累積屬於名利財富以外之「至高財富」—幸福。

智慧型手機及平板電腦

「一指搞定」完成報稅

財政部臺灣省北區國稅局/股長 吳秀桃

一年一度的報稅時間又快到了，去年財政部推出99年度綜合所得稅結算申報稅額試算服務，為綜合所得稅結算申報作業之一大創舉，並獲得一致好評，在100年度綜合所得稅結算申報期間將繼續推廣稅額試算服務，另外並創新研發在智慧型手機及平板電腦上使用的「綜所稅稅額試算報稅APP」(微型應用程式)，預計將於101年4月底開放免費下載，擴大此項為民服務的貼心作業。

99年度綜合所得稅結算申報稅額試算服務，適用對象需符合：(1)於98年度已辦理綜合所得稅結算申報作業(2)納稅戶其報稅資料較簡單、內容較單純等二大要件，才享有綜合所得稅試算服務新措施，今年財政部除將研議擴大適用範圍外，有鑑於智慧型手機等行動裝置愈來愈普及，為因應時代潮流，今年度並創新研發「綜所稅稅額試算報稅APP」，免費提供民眾下載使用，讓民眾享有更簡易、更便捷的報稅服務，只要「按3次」就可完成報稅。

也就是說適用綜合所得稅稅額試算服務的民眾，在今(101)年4月底就會收到各地區國稅局寄發的稅額試算通知，在此通知書上有一組「試算驗證碼」，於5月綜合所得稅報稅期間，可至財政部網頁下載「綜所稅稅額試算報稅APP」至智慧型手機或平板電腦，再輸入納稅義務人身分證字號及稅額試算通知上的「試算驗證碼」，並依繳稅、退稅及不補不退的情況依該程式相關指示進行操作，即可完成報稅。

「綜所稅稅額試算報稅APP」先行



推行在符合綜合所得稅稅額試算案件，這類案件內容單純，所以只需簡易認證即可完成報稅作業。至於稅務內容較複雜而未能適用綜合所得稅試算服務的民眾，今年財政部亦提供在Android系統平板電腦使用的「綜所稅結算申報APP」創新服務措施，提供民眾先行測試使用。

綜合所得稅結算申報因為需要以自然人憑證或金融憑證等較嚴密的認證方式進行相關申報作業，目前各系統尚需進行系統整合，且又因為綜合所得稅網路結算申報需下載個人所得、扣除額等相關資料，智慧型手機畫面受限於其螢幕太小，因此財政部今年僅先行提供Android系統平板電腦有「綜所稅結算申報APP」供民眾下載測試。

另為確保民眾報稅安全，財政部亦針對網路申報相關風險併入該程式規劃，事先防範各種可能發生的網路風險，在提升為民服務的便民措施下亦保障民眾個人資料的安全。

