

稅捐法導論一

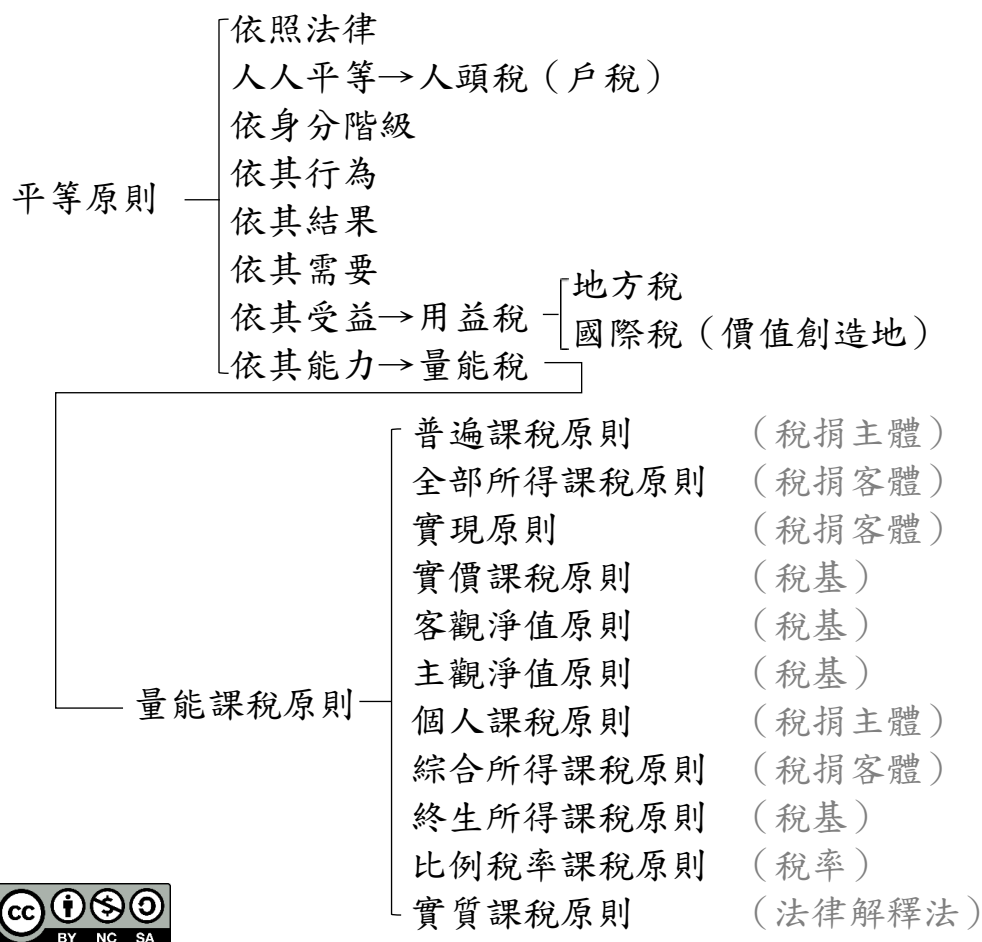
第四講 稅捐基礎法 IV

稅法基本原則—— 平等原則與量能課稅原則

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、平等原則與司法院解釋之理解：

（一）平等原則

憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」宣示平等原則。在稅法領域的具體實踐，援引憲法平等原則的概念，在稅法上為平等稅捐負擔原則。

稅捐負擔平等原則可再分為垂直的平等、水平的平等。所謂水平平等，指負擔能力相同者，應該為相同的稅捐負擔。垂直平等，指稅捐負擔能力不同者，稅捐負擔能力則不同。

但何謂負擔能力相同？何謂負擔能力不同？甲、乙及丙，

三人均賺取 100 萬元，而甲單身；乙有配偶及二個孩子；丙有配偶，但配偶沒有工作，與丙共同生活。甲、乙及丙，三人在垂直平等底下應予不同對待，但垂直平等無法具體說明是有何不同導致甲、乙及丙在垂直平等下負擔不一樣的稅捐。

(二) 司法院解釋之理解

1. 美國法之平等原則

釋憲實務參考美國的違憲審查基準，對於平等原則，以「合理關聯性」、「實質關聯性」及「直接關聯性」三種審查基準，按干涉基本權是重要基本權或非重要基本權，分類標準是以嫌疑、準嫌疑的分類或後天可以改變的分類作為基準擇定的判斷因素。所謂嫌疑分類標準，是以天生的，如種族、性別等。而準嫌疑分類標準，是指非以種族、性別等為標準，但以內在自我意識為分類標準者，如自我性別認同、宗教或價值觀等作為標準。如立法以此等分類作為標準，將提高審查密度。

美國法對於平等原則的闡釋，第一是先檢視是否涉及重要基本權，稅法由於主要涉及財產權，與言論自由（尤其是政治思想的言論自由）相比，它並非重要基本權。第二是稅法並非採用嫌疑、準嫌疑分類標準。第三是稅捐因為屬於全面性干預，干預範圍廣大，個別干預效果不易被凸顯。因此在平等原則的違憲審查上，從美國法角度而言，通常會採取最寬鬆的審查基準，即「合理關聯性」的違憲審查基準。

但涉及到重要基本權，例如司法院大法官釋字第 696 號，認為涉及到婚姻家庭制度、釋字第 701 號，長照的費用為維繫一個人的生存所必須，影響生存權保障。在這種涉及婚姻家庭、生存權保障，大法官將平等原則提升比一般財產權干預的合理寬鬆標準更高一些，大致採用實質關聯性審查。

2. 德國法之平等原則

德國法在 1980 年代之後，對於平等原則的解釋融入比例原則的概念，其新模式的平等原則為「等者等之，不等者則依其類型及份量而給予不等的對待」。不等者不可任意為不同對待，必須要依照類型、份量為不同的對待。對於平等原則的闡述，德國聯邦憲法法院從早期的恣意禁止，變為融入比例原則的平等，必須依其類型及份量而給予相對應的不同對待。

二、從平等原則到量能課稅原則之路徑

憲法第 7 條平等原則在不同的公法領域中，可能會適用一個到數個的標準來具體化平等原則。在稅法領域，主要為「人人平等」（人頭稅）、「依其受益」（用益稅）、「依其能力」（量能稅）分別說明如下：

（一）人頭稅

臺灣在 1950 年代左右曾經課過戶稅，是按人頭形成一戶課徵。而早期封建時代在王國統治範圍內，就常見以人頭稅方式課徵稅捐，此種稅捐是按每個人都是一樣的稅捐負擔額度，不管賺多少錢，原則上都是一樣的稅捐。

（二）用益稅

第二種用益稅，只要在當地使用公共設施，因為受益於當地的公共設施，從而被課徵相關稅捐。這個尤其在地方稅、國際租稅的領域。國際租稅領域常提到貢獻度，也就是一國對於一個納稅義務人所得的貢獻度，我國稱之為利潤貢獻度，在 OECD 的準則 BEPS 行動方案裡面稱為價值創造地。在國際租稅或地方稅的領域，因為跟在地公共設施，或一個國家對於創造出的所得（價值）是有所助益的，因此在國際租稅、地方稅中分配稅源，是按用益稅的觀點課稅。舉例而言，A 國對於納稅

義務人甲的全球所得有貢獻，所以 A 國可以參與對納稅義務人甲全球所得進行稅捐債權的分配。

(三)量能稅

當一國之內的稅捐負擔與國家的貢獻它是沒有對價給付關係的時候，量能稅是被普遍承認作為稅捐負擔平等的一個衡量標準，作為稅法實踐憲法平等原則的具體化原則。

三、量能課稅原則之各項子原則：

在量能脈絡下，因為有能力賦稅，被課徵稅捐負擔。更進一步在不同構成要件下，將量能課稅原則具體化。量能課稅原則在不同的構成要件如何衡量負擔能力的各項子原則，說明如下：

(一)普遍課稅原則

只要為中華民國人民，取得所得，原則上不分身份、階級、居住區域、所屬黨派及性別等，只要有所得，就應該課予稅捐，此即普遍課稅原則。

我國現行法原則上遵循此原則，但有例外。例如：民國 100 年以前軍教人員所得稅免稅，就是一個破壞普遍課稅原則的規定。除先前軍教人員免稅外，還有透過解釋函令讓某特定族群免稅的還是存在，例如：直接稅處 26/04/21 處第 203 號訓令，娼妓人員不課所得稅，而破壞普遍課稅原則。

(二)全部所得課稅原則

只要是所得，不分境內、境外來源所得，原則上應該被合在一起全部課稅，此即全部課稅原則。

現行立法部分遵循此原則，綜合所得稅的部分沒有遵循，而營利事業所得稅部分遵循。營利事業所得稅只要是總機構在中華民國境內，假設華碩在北美洲販賣筆記型電腦所賺到的金

錢、在臺灣或在歐洲所賺到的錢，適用全部所得課稅原則。

如果為自然人，原則僅就境內來源所得課徵中華民國所得稅。境外來源所得，則課徵所得基本稅額條例所得基本稅額。

似是全部課稅，惟二者免稅額差距甚大，有背離平等的嫌疑。

(三)實現原則

所得必須確實、具體的實現，至少最低限度，是可被實現的債權狀態，才會認為所得已經發生。如果只是期望、想像或期待，則尚未實現。在財務會計亦有相同的道理，至少要權責發生或有確切的權利義務發生，在財務會計上才會准予認列成為實現所得，因此財務會計中有實現原則，採用權責發生制。在稅務中，由於稅捐為金錢給付義務，適用現金收付制，非採權責發生制，但營利事業仍適用權責發生制。惟不論權責發生制或收付實現制，都是一種實現的認定，不會適用主觀期望來作為實現的時間點。

(四)實價課稅原則

稅捐負擔能力的計算，是以所獲得的實際市場價格為計算基準；而非以票面、表面價格或政府公告價格作為基準。股票的票面價格一律是 10 元，但股票價格不是以票面價格計算。假設台積電股票價格為 500 至 600 元，員工甲在台積電任職，公司發給甲一張台積電股票，只以 10 元來計算員工所取得的薪資所得，顯然低估公司股票的價格，應以市場價格計算，才能真正反應稅捐負擔能力，此即實價課稅原則。

(五)客觀淨值原則

第一個部分為成本、費用。任何營業活動，都會有為投入該項營業活動所必須支出的成本或費用，應該要准予減除。在財務會計為對應收入，營業活動所產生出來的盈餘，因此有成

本費用配合收入原則。在稅法上稱之為客觀淨值原則，因為所得是來自於收入減除成本、費用後的餘額，收入本身並不等於所得。所得課稅是課徵淨額，而非毛額的所得。

第二個部分為虧損，任何營業活動都有可能產生正盈餘或負虧損，如果經營成果有盈餘、虧損，原則上容許納稅義務人將不同業別間，只要是同一個年度所發生應稅的盈餘跟應稅的虧損相互減除，此亦為客觀淨值原則的表現。免稅的盈餘不課徵所得稅，當然不得減除。客觀淨值原則不允許持免稅的虧損來減除應稅的盈餘，客觀淨值原則不產生稅捐優惠的問題。

(六)主觀淨值原則

在生存權保障的前提下，所有要算入稅賦的所得，原則上要扣除個人、家庭跟受扶養親屬維繫生存需求，扣除後有餘力的部分才會被認為有稅捐負擔能力，此即主觀淨值原則。

一般而言，客觀淨值優先算完後才計算主觀淨值原則，一個人的所得額淨值，是先透過收入減除成本、費用及虧損得到客觀淨值後，再扣掉當代維繫納稅義務人、受扶養親屬之生存所需要的額度後的淨值，才是應稅所得額的淨值。但在經濟學上並不承認主觀淨值原則，認為沒有應稅所得額計算的問題，淨值原則並不包括主觀淨值。

在法律學上甚至因為主觀淨值原則涉及生存權保障，在位階上甚至比主要涉及工作權或財產權的客觀淨值原則更加重要。在現行司法實務上，例如：司法院大法官釋字第 701 號、第 696 號解釋，因涉及維繫生存需求，通常進行違憲審查時會提高審查密度至中度實質關聯性的審查。

此外，主觀淨值原則，在營利事業沒有適用，營利事業並沒有生存權保障的問題，只有自然人才會有維繫生存需求的部

分，生存權並不保障如營利事業此種由人所組成的組織體。

(七)個人所得課稅原則

亦稱為個別主體課稅，指每一個人都是獨立的權利義務歸屬主體，以個別主體進行課稅。綜合所得稅中的家戶課稅為例外規定，因為家戶中有數個主體。而營利事業所得稅中的連結稅制，在企業併購法，如果控股達到百分之九十以上，可以由母公司就底下所有子公司一同申報，此即連結稅制。家戶課稅與連結稅制都屬於例外情形。

(八)綜合所得課稅原則

所得不分類型，全部都置於同一個稅基底下適用同一組稅率，此即綜合所得課稅原則。相反概念為分類所得課稅，依不同的類型以不同的稅率或稽徵程序，則為分類所得稅。

分類所得稅跟綜合所得稅的稅制結構不相同，綜合所得稅因為不分類，原則上搭配結算申報程序。分類所得稅，因個別類型不同所得會個別進行就源扣繳程序，分類所得因此會適用不同稅率。英國，或英國前殖民地的國家（美國例外），大部分是適用分類所得稅，從雇主賺取的金錢直接進行就源扣繳，依稅率扣完就結束程序。綜合所得稅則是美國、歐陸法系國家，如：德國、日本等，採取綜合所得稅制，不分類型全部置於同一稅基，適用同一稅率，此即綜合所得課稅原則。

(九)終生所得課稅原則

終生所得課稅指跨年度、跨期間，但所得稅幾乎是以期間稅為原則，故而終生所得不是一個現實的存在。但討論終生所得，是因為原則上在期間稅情況下，應容許納稅義務人在例外情形，可以進行跨期間的成本費用或盈餘虧損的互抵計算。而目前所得稅制中，只有「財產交易所得」此一類型的所得允許

跨期間盈虧互抵。

(十)比例稅率課稅原則

原則上所得稅的課徵也可以透過比例的方式來課稅，惟目前所得稅大多數都是適用累進稅率，而非比例稅率。比例稅率是指根據所得乘以固定稅率。累進稅率可分為二種，一為超額累進，二為全額累進。超額累進，是指超過一定額度的時候，僅就超過的額度課徵高一個級距的稅率。全額累進則是超過一定數額後，全部的數額都以更高的級距計算。

超額累進的精神來自於社會國原則底下的財富重分配思想。現行綜合所得稅適用累進稅率，具有社會國思想存在，對高所得的納稅義務人課徵較重的稅賦，以達到財富重分配的目的。至於比例稅率則是平等原則所推導出來以固定比例課徵，並無法推導出適用累進稅率。

(十一)實質課稅原則

實質課稅為一種目的解釋法，目的解釋法本身並非量能課稅原則的子原則，而是在稅法領域的法律解釋方法，目的是為達到量能課稅原則。因此對所有構成要件的要素都有適用，有別於其他各項子原則，只針對某一個構成要件。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2	<p>依照法律 人人平等→人頭稅（戶稅） 依身分階級 依其行為 依其結果 依其需要 依其受益→受益稅 依其能力→量能稅</p> <p>平等原則</p> <p>地方稅 國際稅（價值創造地）</p> <p>量能課稅原則</p> <p>普通課稅原則（稅捐主體） 全部所得課稅原則（稅捐客體） 實現原則（稅捐客體） 實價課稅原則（稅基） 客觀淨值原則（稅基） 主觀淨值原則（稅基） 個人課稅原則（稅捐主體） 綜合所得課稅原則（稅捐客體） 終生所得課稅原則（稅基） 比例稅率課稅原則（稅率） 實質課稅原則（法律解釋法）</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>