

刊登於稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 7-12 頁。

## 租稅公平與公私法之界線

李洙德

實踐大學高雄校區會計暨稅務系副教授

### 壹、公法與私法之界線模糊困境

大法官釋字第 466 號：「司法院為國家最高司法機關，掌理民事、刑事、行政訴訟之審判及公務員之懲戒，憲法第 77 條定有明文。而憲法第 16 條規定人民有訴訟之權，旨在確保人民得依法定程序提起訴訟及受公平之審判。至於訴訟救濟究應循普通訴訟程序抑或依行政訴訟程序為之，則由立法機關依職權衡酌訴訟案件之性質及既有訴訟制度之功能等而為設計。我國關於民事訴訟與行政訴訟之審判，依現行法律之規定，分由不同性質之法院審理，係採二元訴訟制度。除法律別有規定外，關於因私法關係所生之爭執，由普通法院審判；因公法關係所生之爭議，則由行政法院審判之。……。」又大法官釋字第 533 號解釋理由書：「憲法第 16 條規定，人民之訴訟權應予保障，旨在確保人民於其權利受侵害時，得依法定程序提起訴訟並受公平審判，以獲得適當之救濟。具體案件之訴訟，究應循普通訴訟程序抑或依行政訴訟程序為之，應由立法機關衡酌訴訟案件之性質及既有訴訟制度之功能等而為設計。我國關於民事訴訟與行政訴訟之審判，依現行法律之規定，分由不同性質之法院審理，係採二元訴訟制度。除法律別有規定外，關於因私法關係所生之爭執，由普通法院審判；因公法關係所生之爭議，則由行政法院審判之（本院釋字第 466 號解釋參照）。……。」

至於稅法，係課予人民負擔無對待強制性金錢給付義務，同時為國家以稅捐手段介入、調節人民財產權與私經濟活動的授權基礎，按一般公、私法區別理論，即應歸類為與私法相對的公法，表面上似無疑問。倘若深入檢視今日稅法與私法的發展趨勢，可察覺彼此均逐漸放棄原先的強制或任意規範手段，而往彼此靠攏的趨勢，如稅法早已非單純的財政收入功能，含有經濟、社會目的的稅捐優惠條款大量充斥各稅法之中，誘導人民自動配合國家政策；同時，部分傳統私法領域亦逐漸擺脫任意法的性格，賦予國家強制介入當事人私法關係的基礎，此外，部分稅法條文同時含有規範私法與稅法關係的目的，或是給予納稅義務人利用不同申報方式，決定應納稅額的空間（如綜所稅申報時的標準與列舉扣除額）。是故，今日公法與私法之間，無論內涵與界限，已非傳統公、私法二元論可明確描述或分類。申言之，在公法與私法逐漸朝向對方演進的發展歷程上（或大膽地稱之為「公法的私法化」及「私法的公法化」），彼此依仍位居憲法規範體系上同等位階，履行憲法委託的共同任務，而非意識型態的「矛盾對立」。毋寧，多元化的社會公益概念故有論者乃以開放性的類型概念予以理解公、私法的區分，強調各種法領域之間的應為一種相互學習的「參照領域」關係。社會必須面對來自各方面的緊張與衝突關係，不斷地進行【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 7 頁】整合，公法與私法依其

手段適當性，協助履行法治國家的憲法任務，公權力形式並非唯一選項。是故，現今的社經、法制背景之下，除歧異的救濟途徑之外，公、私法的對極思維的意義，似應僅存在於認識上或工具上的價值。

## 貳、以實質課稅防杜脫法避稅但不能侵害私法自治

大法官釋字第 420 號：「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。……。」又大法官釋字第 500 號：「營業稅法第 1 條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。又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，亦經本院釋字第 420 號解釋在案。……。」兩號解釋均係以「實質課稅」作為避免人民藉由「脫法行為」以達成「租稅規避」的行為。

私法對稅法的規範影響，即稅法對私法如何承接與調整的問題，國內稅法學界的論述主要置於「實質課稅原則」及「稅法應否受民法的拘束」的脈絡之下討論，論述焦點與舉例多以脫法避稅為課題：例如學者陳敏氏認為脫法避稅行為係利用稅捐立法不周全的規範漏洞，乃稅法解釋的窮盡之處，無法透過法律解釋填補之；陳清秀氏稅法借用私法的概念，並承受私法的規範目的，毋寧是藉此掌握課稅的經濟歷程、狀態及形成，以此開展其關於稅捐規避的論述基礎；黃俊杰氏則由經濟觀察法或實質課稅原則旨在實現量能課稅要求與稅捐規避的防止，性質上雖為稅法的目的性解釋，但強調不過係眾多稅法解釋方法的一環而已；柯格鐘氏認為稅法所掌握者乃納稅義務人經濟活動後的成果，原則上是透過私法契約或私法的法律關係所啟動的，私法的法律關係應為稅法法律關係的前提，須優先於稅法法律關係而為討論。黃茂榮氏認為稅捐法與民事法的規範目的雖有不同，然立基於同一經濟社會體制，彼此均有共同維護的任務；葛克昌氏則從公、私法相互支援補充的「互補體系」理解，認為稅法所規範的生活事件，原則上與私法的法律關係相關，除非有堅強理由，否則不宜過於偏離私法上結構，以免有害平等原則。然而這些學理上辛苦建立的理論卻不見得為司法審判實務或行政課稅實務所接受，此乃司法審判實務受置於訴訟行為二分法的困境，而行政課稅實務則源自於對法律體系的誤解與不解。

## 參、企業社會責任—從勞動法出發到經濟法

### 一、儘速修正不公平租稅制度或租稅法律

台灣房地產資本利得稅偏低，起因於房地產公告現值低於市價，造成以公告現值為計算基礎的所得稅偏低；又我國在 2009 年將遺贈稅從 50%調降至 10%，為全球最低，反而導致台灣薪資所得稅偏高甚至全國稅收來源大部分落在薪資所得稅上的社會不公平現象。

	遺產稅	房地產資本利得稅	所得稅
情境	繼承遺產2,000萬元	房地產資本利得稅，獲利2,000萬元	辛苦工作，賺得2,000萬元
假設	<ul style="list-style-type: none"> <li>2014年繼承台北市一筆大安區大樓，房地市價2,000萬元</li> <li>依當時土地公</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2003年以1,500萬元買入大安區大樓，2013年以3,500萬元賣出，獲利2,000萬元</li> <li>賣房雜支150萬元（含</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>2013年夫妻薪資所得各為1,000萬元，合併申報</li> <li>申報戶扶養一對七旬父母、及2個人在就學的成年子女</li> </ul>

【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 8 頁】

	告現值450萬元，房屋評定現值50萬元計算	裝潢、仲介費、代書費等），以房地比20：80，申報個人綜合所得稅以40%為例	
算法	算式： $450\text{萬元}(\text{土地公告現值}) + 50\text{萬元}(\text{房屋評定現值})$ ，遺產總額合計500萬元，低於免稅額1,200萬元，免扣遺產稅	算式1： $\text{土地漲價總額} \times \text{自用稅率} 10\% = \text{土地增值稅}$ $500\text{萬元} \times 10\% = 50\text{萬元}$ 算式2： $(\text{賣價} - \text{買價} - \text{土地增值稅} - \text{賣房雜支}) \times \text{房地比} \times \text{綜所稅稅率} 40\% = \text{財產交易所得稅額}$ $(3,500\text{萬元} - 1,500\text{萬元} - 50\text{萬元} - 150\text{萬元}) \times \text{房地比} 20\% \times \text{綜所稅稅率} 40\% = 144\text{萬元}$ 算式3： $\text{土地增值稅額} + \text{財產交易所得稅額} = \text{房地產資本利得稅}$ $50\text{萬元} + 144\text{萬元} = 194\text{萬元}$	算式1： $\text{綜合所得總額} - \text{標準扣除額} - \text{免稅額} - \text{薪資所得特別扣除額} - \text{教育學費特別扣除額} = \text{綜合所得淨額}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>標準扣除額（本人、配偶）：15.8萬元</li> <li>免稅額：8.5萬元<math>\times 4 + 12.75\text{萬元} \times 2 = 59.5\text{萬元}</math></li> <li>薪資所得特別扣除額：10.8萬元<math>\times 2 = 21.6\text{萬元}</math></li> <li>教育學費特別扣除額：2.5萬元<math>\times 2 = 5\text{萬元}</math></li> </ul> $2,000\text{萬元} - 15.8\text{萬元} - 59.5\text{萬元} - 21.6\text{萬元} - 5\text{萬元} = 1,898.1\text{萬元}$ 算式2：（所得稅採累進稅率計算） $(52 - 0)\text{萬元} \times 5\% + (117 - 52)\text{萬元} \times 12\% + (235 - 117)\text{萬元} \times 20\% + (440 - 235)\text{萬元} \times 30\% + (1,898.1 - 440)\text{萬元} \times 40\% = 678.74\text{萬元}$
税金	遺產稅：0元	房地產資本利得稅：194萬元	所得稅：678.74萬元

上述表格所透露出來的是租稅政策失去公平，本文無意也無力去改變租稅政策的現狀，蓋租稅政策的改變非透過行政院積極推動修法且立法院積極配合修法才行，然而本文關心的是在各別納稅義務人中適用法令，卻可能因為行政機關的行政權過度介入私人法律的適用領域，甚至在無法律授權的情形下造成侵害人民權利的狀況，此觀之大法官解釋：

（一）釋字第 692 號

「中華民國 90 年 1 月 3 日及 92 年 6 月 25 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目均規定，納稅義務人之子女滿 20 歲以上，而因在校就學受納稅義務人扶養者，納稅義務人依該法規定計算個人綜合所得淨額時，得減除此項扶養親屬免稅額。惟迄今仍繼續援用之財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函釋：『現階段臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，納稅義務人於辦理綜合所得稅結算申報時，不得列報扶養親屬免稅額。』限縮上開所得稅法之適用，增加法律所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。」

（二）釋字第 694 號

「中華民國 90 年 1 月 3 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目規定：『按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；……(四)納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第 1114 條規定得免稅額者。』」



期，2015 年 4 月，第 9 頁】條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定，未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。……』其中以『未滿 20 歲或滿 60 歲以上』為減除免稅額之限制要件部分(100 年 1 月 19 日修正公布之所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目亦有相同限制)，違反憲法第 7 條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。」

均可看出個案中行政機關尤其是稅務機關行政解釋過度擴張而導致人民權益受害，卻需要透過大法官解釋逐一平反，如此一來豈不視我國行政程序法為無物，甚至符合外國投資機構對我國投資環境評比中認為「行政不公開」的最主要原因？！

## 二、錯亂的所得稅立法結構

所得稅法第 17 條有關「綜合所得淨額」之計算，為減除「免稅額」以及「扣除額」，而在「扣除額」中又區分為「標準扣除額」、「列舉扣除額」以及「特別扣除額」。又在「特別扣除額」中又細分有「財產交易損失」、「薪資所得別扣除額」、「儲蓄投資特別扣除額」、「身心障礙特別扣除額」、「教育學費特別扣除額」以及「幼兒學前特別扣除額」，之所以有薪資特別扣除額乃因為薪資所得為勤勞所得，必須用「時間」以及「勞力」才能取得，與其他類所得有別，而且薪資類並無相當的成本可以扣抵，故予以特別扣除的優惠。在此概念之下，為了符合表面的「平等原則」，在非勞力所得部分因為扭曲的稅務政策使得稅收來源減少，在勞力所得部分卻又錯誤將許多勞務類型納入「薪資所得」，使得原本可以透過「執行業務所得」以減除必要成本的作法，被認定為是「租稅規避」或違反「實質課稅原則」，卻又不得不在無法減除必要成本的「薪資所得」予以許多特別扣除額的租稅優惠，使得整體所得稅法中的課稅概念顯得左右為難。正確的作法除了讓非勞務所得的課稅政策更符合公平原則外，在勞力所得部分應該回歸勞務提供者的契約選擇自由，而非任意以行政權介入私人法律適用領域，在「薪資所得」與「執行業務所得」之間應由私人在不違反租稅規避的情形下自由選擇。

## 三、公司治理與企業社會責任應重視勞工權益與租稅議題

公司治理所涉及之參與者範圍甚廣，若由狹義的角度觀之，公司治理係指存在公司股東、董事會、內部監察機關、管理階層間有關參與決定公司管理及經營之關係。而廣義的公司治理則不止探討股東或內部監控機關對管理者的制衡，更進一步將「利害關係人」(stakeholder)的角色及功能納入討論，諸如員工、客戶、供應商、債權人等。社團法人中華公司治理協會參照各國規範，於 2002 年決議：「公司治理是一種指導及管理的機制並落實公司經營者責任的過程，藉由加強公司績效且兼顧其他利害關係人利益，以保障股東權益。」

(一) OECD (國際經濟合作暨發展組織) 於 2004 年提出新公司治理原則<sup>1</sup>

1. 公司治理架構應與法令規章一致，並明確規範不同監督、立法及執行單位之權責，以促使市場更透明更有效率。

1 「公司治理」，社團法人中華公司治理協會，[http://www.cga.org.tw/f\\_1\\_01\\_company—govem.aspx](http://www.cga.org.tw/f_1_01_company—govem.aspx)，2014 年 12 月 7 日。

2. 公司治理架構應保障股東權益並有利於股東權益之行使。
3. 公司治理架構應確保能公平對待所有股東，包括小股東及外國股東。所有股東其權益受侵害時應能獲有效救濟方式。
4. 公司治理架構應藉由法律或透過共同協議以確立利害關係人的權利，並鼓勵公司和利害關係人間在創造財富、工作及健全財務等方面積極合作。
5. 公司治理架構應確保即時且正確揭露任何攸關公司的重大資訊，包括財務狀況、經營績效、股權概況及公司治理等。
6. 公司治理架構應確保公司董事會的策略性指導、董事會對管理階層有效的監督以及董事會對公司及股東應負的責任。**【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 10 頁】**

## （二）我國上市上櫃公司實施公司治理制度之主要構面<sup>2</sup>

### 1. 股東權益的保障

- （1）鼓勵股東參與公司治理。
- （2）公司與關係企業間之公司治理關係。

### 2. 資訊透明度的強化

「上市上櫃公司治理實務守則」第 2 條明定提升資訊揭露透明度乃公司治理之原則之一，公司應建立發言人制度並妥善利用公開資訊系統，使股東及利害關係人能充分瞭解公司之財務業務狀況以及實施公司治理之情形。另證券交易法第 36 條及證券交易法施行細則第 7 條著重於財務資訊之揭露及對股東權益之影響，而財務資訊的傳遞往往可以顯現出公司治理的成果與效益。

### 3. 強化董事會職能

- （1）董事會結構。
- （2）獨立董事制度。
- （3）審計委員會及其他專門委員會。
- （4）董事會議事規則及決策程序。
- （5）董事之忠實注意義務與責任。

### 4. 審計委員會監督功能的發揮（設有監察人制度者為監察人功能的發揮）

- （1）審計委員會之職能。
- （2）審計委員會之功能與運作。

### 5. 管理階層的紀律與溝通

- （1）高階管理者的績效評估與薪酬制度。
- （2）公司的核心事業與資金成本。
- （3）重大轉投資案的評估程序。
- （4）完備的內部控制制度。
- （5）與董事會的垂直溝通及跨部門的水平溝通管道。

### 6. 利害關係人權益的尊重

- （1）員工權益的保障<sup>3</sup>。

---

2 同註 1。

- (2) 債權人的權益保障。
- (3) 公司的社會責任。
- (4) 投資人關係。

不管從 OECD 的公司治理原則<sup>4</sup>、我國相關企業社會責任指導原則、全球八大 CSR 規範均足見勞工問題、國家法令、租稅政策均必須做全盤整合性思考，若僅從單一方向思考將會產生見樹不見林的缺憾。**【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 11 頁】**

- 
- 3 上市上櫃公司企業社會責任實務守則第 18 條：「上市上櫃公司應遵守相關法規，及遵循國際人權公約，如性別平等、工作權及禁止歧視等權利。上市上櫃公司為履行其保障人權之責任，應制定相關之管理政策與程序，其包括：一、提出企業之人權政策或聲明。二、評估公司營運活動及內部管理對人權之影響，並訂定相應之處理程序。三、定期檢討企業人權政策或聲明之實效。四、涉及人權侵害時，應揭露對所涉利害關係人之處理程序。上市上櫃公司應遵循國際公認之勞動人權，如結社自由、集體協商權、關懷弱勢族群、禁用童工、消除各種形式之強迫勞動、消除僱傭與就業歧視等，並確認其人力資源運用政策無性別、種族、社經階級、年齡、婚姻與家庭狀況等差別待遇，以落實就業、雇用條件、薪酬、福利、訓練、考評與升遷機會之平等及公允。對於危害勞工權益之情事，上市上櫃公司應提供有效及適當之申訴機制，確保申訴過程之平等、透明。申訴管道應簡明、便捷與暢通，且對員工之申訴應予以妥適之回應。」第 19 條：「上市上櫃公司應提供員工資訊，使其了解依營運所在地國家之勞動法律及其所享有之權利。」第 20 條：「上市上櫃公司宜提供員工安全與健康之工作環境，包括提供必要之健康與急救設施，並致力於降低對員工安全與健康之危害因子，以預防職業上災害。上市上櫃公司宜對員工定期實施安全與健康教育訓練。」第 21 條：「上市上櫃公司宜為員工之職涯發展創造良好環境，並建立有效之職涯能力發展培訓計畫。上市上櫃公司應將企業經績效或成**【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 11 頁】**果，適當反映在員工薪酬政策中，以確保人力資源之招募、留任和鼓勵，達成永續經營之目標。」第 22 條：「上市上櫃公司應建立員工定期溝通對話之管道，讓員工對於公司之經營管理活動和決策，有獲得資訊及表達意見之權利。上市上櫃公司應尊重員工代表針對工作條件行使協商之權力，並提供員工必要之資訊與硬體設施，以促進雇主與員工及員工代表間之協商與合作。上市上櫃公司應以合理方式通知對員工可能造成重大影響之營運變動。」上市上櫃公司誠信經營守則第 6 條：「上市上櫃公司制訂之誠信經營政策，應清楚且詳盡地訂定具體誠信經營之作法及防範不誠信行為方案（以下簡稱防範方案），包含作業程序、行為指南及教育訓練等。上市上櫃公司訂定防範方案，應符合公司及其集團企業與組織營運所在地之相關法令。上市上櫃公司於訂定防範方案過程中，宜與員工、工會、重要商業往來交易對象或其他利害關係人溝通。」
- 4 「企業社會責任」，台灣證券交易所，[http://www.twse.com.tw/CSR/page\\_2.php](http://www.twse.com.tw/CSR/page_2.php)，2014 年 12 月 7 日。**【稅務旬刊第 2287 期，2015 年 4 月，第 12 頁】**