# 租稅法總論講義彙編

## 第1週｜第1節｜2023/09/05

#### 租稅的概念

稅，有些人把他稱之為叫租稅，或者有些人把他稱之為叫稅賦。不管是稅、捐、租、賦，大概在稱呼稅的名詞上面，都有人用。

舉例來講，田賦。農地課徵的田賦。租，我們現在比較少用這個，在民事契約裡面還有租賃契約（不同意義）。捐，我們現在還有菸品健康捐。稅，現在用最多。稅捐，這個是我們今天第一節課，要跟各位先做定義。為什麼要做定義？因為如果不作定義的話，往往都會變成，你講的稅不是我想的稅。所以這個名詞經過定義以後，原則上，相約成俗，我們就不亂用，我也是透過這個地方來告訴各位，定義的重要性，其實就是讓大家知道，我們講述的對象，我們指涉的對象是什麼？ 除了稅或租稅這個名詞以外，我們今天上課還會跟各位談公課。這個概念在歐洲國家裡面，歐陸法系的國家都有這個類似的概念，為了公共目的，而課徵的，言外之意是指金錢給付。

我今天的課程，重要的就是跟各位講這兩個基礎概念。稅法是以租稅為中心的法律規範。那我們在下個禮拜的課程會談稅法規範體系稅法規範概念。今天我們就專注在討論我們談的這個對象。目前我們的現行不管是憲法或法律，我剛剛所講的那些跟稅法有關的法條：憲法增修條文、地方稅法通則、財政收支劃分法、稅捐稽徵法、納保法、行政程序法、行政罰法、訴願法、行政訴訟法，甚至連課稅的所得稅法、遺產贈與稅法、營業稅法，沒有一個條文寫，何謂稅？ 這就是我們國家的特色，你知道的，你知道。沒有定義，所以我們現在目前所談的稅這個概念，基本上法律上面沒有任何定義。

那為什麼會有稅這個概念？其實我們大致上都是因為我們自己的法秩序沒有定義，那我們就在全球範圍裡面去找到。一個國家的法律對稅做得最清楚而完整的定義，那個國家就是德國。德國將租稅定在他們的租稅通則第3條，第1項清楚的把租稅的定義把他寫在上面。由於他的涵蓋性完整也比較全面，德國人的特色就是可以把這一些邏輯思考的結果，用精準的法律文字把他表現出來。所以我們國家，基本上雖然沒有法律明文規定，但大家在稅法學界跟實務界，因此都沿用這個概念，這就是稅捐的定義，我接下來要跟各位介紹的稅捐定義。

#### 稅捐定義——五個要素

我在稅捐法秩序或陳清秀老師那本書，其實都有寫到關於租稅的定義。

何謂租稅？根據德國租稅通則第3條第1項的定義，我在這裡面把他分成5個要素。你把他想像成像構成要件裡面的各項要素。

第一個叫公法團體。第二個叫做依照財政目的的法律規範。第3個叫對所有滿足構成要件之人，所課徵的無對價性，金錢給付義務。德國人，很精準的把租稅的方方面面各項的定義，把他一個一個都寫出來。你看，只要非德國的，包括，財稅法學界最早用的教科書叫做王建煊那一本財稅法，他只會描述各種不同租稅特色：強制性，無償性，公共性，說了這麼多。早期的有一本法律的寫的書，康炎村的租稅法原理，也是都用各種面向去描述。

德國人把他就用各項要素把他給定義下來，從而這個要素的定義在老師的書上你就把他一一地就把他寫出來，就這樣而已。德國人擅長之處，我們沒有道理拒絕，就把他拿過來用。就這樣。

我們法秩序其實都沒有定義，我們整個法律，對租稅根本沒有定義，沒有說什麼叫租稅。

##### 要素一：公法團體

但德國人講得很清楚。他說，只有公法團體可以課徵稅捐，所以不具有公法團體的地位資格，是沒有課稅權限。簡單來講。在這個地方所講的公法比較合理的，或者比較合理的叫做是一個公法上的高權團體。他享有高權地位。他對他所屬的團體的構成員去要錢，這個就叫做課稅的高權主體。公法團體不一定享有高權地位喔。像行政公法人，好像許多被認為是公法人的團體，比如說公立大學公立大學對自己的學生徵收的那個學費，本身不成為性質上被認為是稅捐的金錢給付，因為他不享有高權地位，在我們國家法秩序裡面只有兩類團體，他享有高權地位，簡單來講就是中央的國家，跟地方自治團體，就這兩個。德國加第3個，德國還有教會。德國有三類公法團體可以課稅，對自己的所屬的成員課徵。

德國有教會稅，但德國只限於基督教體系的教會，就是包括猶太教、天主教跟新教。他們可以對所屬的教民，課徵教會稅。回教佛教不在這個地方。他們課稅的目的通常是讓本地的宗教團體公法團體擁有自主財源，以避免仰賴外來的資金，而受到外國宗教或政治勢力的影響。德國課教會稅，不是干擾政治，是為了讓宗教團體擁有自己獨立的財源，因此登記為教民的才課說。

下一次你去德國參觀的時候，你去看他們的門楣上面，門上面有一些用白板筆寫上，在上面畫一些，那個看起來像數字，看起來又好像羅馬數字的。你下次去看那個就是教會稅，徵稅的，收過稅的，他就在上面就刻一個刻畫。

當然現在也很多像包括我自己的德國朋友，他說我都不上教會都不去交了，不用繳納那個稅，但虔誠的教友這個還是蠻多的，很多人還是願意因為去上教會，然後讓自己的教會課稅。什一捐，那個是另外一件事情。德國是強制徵收了教會稅，什一捐是自願的捐獻。就是你賺的錢1/10裡面捐給你所屬的教會，讓他可以去做推廣宗教。這一個是另外一回事情，教會稅是強制徵收的，但什一捐這個是任意性的給予。

##### 要素二：財政目的

第二個，叫財政目的。收錢的不一定是財政。罰金（刑事）跟罰鍰（行政）。也是收錢的法律規範，但罰金跟罰鍰不是財政目的罰金跟罰鍰，他是管制目的。簡單來講就是罰金跟罰鍰的性質是，由於管制規範的違反，他所課徵的金錢的，制裁性的，這一種不利益性的負擔。罰金跟罰鍰本身設立的目的，不是為了讓所屬的那個公法團體享有財政收入，他是爲了維持管制的目。比如說在道路交通行為裡面，裁罰你闖紅燈。收錢，不是規範的目的。收錢是因為你前面有一個違反管制的行為，也就是紅燈的時候，沒有依照號誌停下，或者依照交通人員的指示而停下來。

因此罰金跟罰鍰固然是一種金錢給付，他也是公法團體對個別人所課徵的金錢給付，但罰金跟罰鍰本身不是財政目的。透過這個財政目的，區別出罰金、罰鍰跟稅捐。都是金錢，但一個是對管制規範違反的非難、譴責。制裁是一種裁罰性的手段。稅捐跟公課則不是非難，他是不利。他是一個加徵金錢負擔的不利益。繳稅不是在懲罰。 繳稅目的不在懲罰，繳稅的目的，根據財政目的，就是讓所屬的公法團體取得維持運轉所需要的收入。這個就叫財政目的。

在老師書上會進一步的說明，但我在上課這個地方，跟各位（簡單講）。什麼是罰金什麼是罰鍰，就是依照法律規定，公法團體對違反管制規範目的的行為人所可以的一個非難譴責和制裁。當然本質上是一個不利，但他更是一個非難。為什麼你可以做到遵守規範，你卻不願意做，也就是期待你可以做，但你卻不做。所以我們必須在譴責跟非難裡面，要去要求他要主觀上的可歸責事由。主觀上的可歸責。相反的，稅捐跟公課，他們都是財政目的，他的存在的目的就只是為了讓所屬的公法團體取得財政收入。要不稅捐，要不就是公課，非稅，名稱而已，也就是收錢本身就是目的，因為國家本來就不事生產。國家真的是一個不事生產的組織。國家要是從事自己從事生產，你還真的要擔心害怕，因為要自己經營事業，他就會與民爭利。我們希望國家維持在一個制定規則、維護遊戲規則，讓人民自己充分利用這個公平的遊戲規則去發揮自我。國家原則上不要加入市場經濟活動。所以國家既然不加入，國家，要做什麼？

他維持市場的秩序，有人訂了便當都不去買，就是訂了又棄單，你總是要有人出來去對這種人說，誒，你跟人家訂了，你應該要對人家去負損害賠償，付損害賠償。對啦，但我不想賠了要怎樣？總是是要有國家來幫忙主持市場上的秩序。在這種情況底下，國家維持運轉所需要的這些收入，就透過稅捐或公課來徵收，這個就叫財政目的。  
因此什麼叫財政目的？讓公法團體取得財源收入，這個就叫財政目的。

接下來我們講財政目的不一定是主要，他可以是次要，但不可以爲零。主要是最通常的，也就是說，這個法律制訂出來就是讓所屬的公法團體拿到錢，那這個就是他的主要目的。好OK，那次要是什麼次要？意思是說，他還有另外一個主要目的，我們現在許多的稅捐可能都夾雜著一些非財政以外的社會目的，像菸酒稅。菸酒稅是一個基於國民健康，所課徵的稅捐，他的主要目的是希望減少菸酒消費行為，以維護國民身體健康。兼具有讓國家獲得必要的財政收入，以代替本來菸酒是專賣，本來是透過專賣制度產生出來的財政收入，所以菸酒稅是一個非常典型的以國民健康為目的，財政目的為輔，為次要。

那我剛剛講財政目的不可以為零喔，所以絞殺稅是被禁止的。寓禁於徵的稅捐，透過徵收高額稅賦，來絞殺這些被許可的經濟活動，甚至把經濟成果全面剝奪，這一種我們學理上稱之為叫絞殺稅，扼死稅。這個是不被許可的，因為這是國家的法律形式手段的濫用。他可能是高明的騙術，但在法治國家裡面，是法律形式的濫用。

我就跟各位大致上簡單介紹到這裡，詳細到各位還可以在稅捐法秩序裡面，進一步去看他裡面的內容，我們先休息一下，我今天把這3個要素一一說明完，我們還有其他非稅公課的類型，在第二個小時裡面再跟各位做介紹，我們先休息一下。

## 第1週｜第2節｜2023/09/05

#### 租稅的定義

##### 要素三：對所有滿足構成要件之人

對稅捐之定義，各要素中第三點：

第3個叫，對所有滿足構成要件之人。在這裡面，體現出兩個稅法上的基本原則。第一個叫對所有的人，也就是平等課稅。第二個叫構成要件，這個叫依法課稅。所以德國人的稅捐定義很精準，是因為如果不是看到這個定義，你都不會特別去想到，喔哇好厲害，在一段簡短的文字裡面說，稅捐是對所有的人課的稅，課的金錢給付。你只要，滿足前提的課稅構成要件，那我就對所有人課稅。所以在這裡面體現了平等課稅，依法課稅，兩大稅法裡面最重要的基本原則。

【無對價性】  
第4個構成要件叫無對價性？ 當然在這裡面是一個課徵，課徵，意味著強制性，非任意性，不管你願不願意，只要構成要件該當，原則上你就必須要付稅。我再強調一次，他跟你有沒有可歸責是沒有關聯的。他跟你有沒有認識稅法規範存在，也沒有關聯。只要客觀上你滿足構成要件對所有的人。你就強制強行違反其主觀意願，接下來是無對價性。所以稅捐非常重要的特徵，也是接下來我們要講跟非稅公課最大的區別要素，就是在有無對價性這件事情。所有的公課都滿足了其他的構成要件，第一個，公法團體，第二個，以財政目的。公課也是一種財政目的的財政收入，他是為了讓收取公課的團體取得必要的財源。第3個，他們也會有對所有滿足構成要件之人。那個地方其實都有同樣的要件。甚至最後一個，他也是金錢給付。我們待會會去講規費，我們會去講受益費，我們講特別公課，他其實4個要素都滿足，只有這中間的無對價性，這件事情是稅捐跟非稅公課最大的區別的標準。雖然對價性跟無對價性，其實是要依據法律跟個別具體的現實的情況去做判斷，所以他存在著有流動性的可能，存在著有不確定性的可能。但至少從理論上來講，稅捐跟非稅公課最大的區別要素就在有無對價性這件事情上面。

【金錢給付義務】  
那麼最後一個叫金錢給付？ 稅捐在現代國家以貨幣為前提，所謂的給付義務不來自於實物，實體物的給付。不是用實物，而是以金錢，所謂的金錢，原則上是以，該徵收稅捐團體所屬的國家，他的通貨作為給付的內容。這個金錢給付義務，因此跟其他國家對人民所強制負擔的，勞務上的義務，比如說兵役。兵役不是以金錢為內容，而是以服特定的勞務工作作為他的一個強制義務的內容。在我們的憲法裡面，國民有服兵役的義務，國民有繳納稅捐的義務，這兩個義務構成了在現代國家裡面，人民對國家，依照法律規定，所負擔的最主要的義務的內容。一個就是出人，一個就是出錢。出人，我們現在不強制工作。當然這裡面可能有一些例外的情況，是在監獄裡面。有一些人會有被服勞役的問題，那麼最近也搬上檯面的就是服勞役的，這些監獄裡面的受刑人，他作業金太低，那到底有沒有違反生存權的問題？這個最近也是在憲法法庭在吵的一個問題，因為受刑人有些主張說我一天一整天工作下來，只賺了幾十塊而已，那這樣我連吃飽穿暖都不夠啊。監獄受刑人不都住在監獄裡面嗎？那會有吃不飽穿不暖的問題嘛？好OK，這個是一個你可以講在這個定義底下我們可能是涉及到的，可能要不要有強制服勞役工作這樣一個問題。但比較明顯的一個強制的服勞役，就是兵役法裡面的，對特定的國民特定的性別，給予一個法律上的行為上的義務，就服兵役的義務。

另外，第二個就是憲法19條的金錢給付義務，這個金錢給付義務原則上相對的就是實物，也就是不以金錢為內容，但他也是一個代替金錢為內容的實物，目前在我國的法秩序底下最明顯的。代替金錢給付的實物是田賦。田賦是以徵收農地產出的這個產出物。所以你是農田，你種稻米的就給稻米，你種玉米的就給玉米，你種什麼就給什麼，這個叫做實物給付。實物給付的田賦，民國74年到76年間，因為他是地方稅，所以大約是在74年到76年之間，1985到1987年之間，各地方自治團體大概紛紛全部都暫停徵收。所以最慢到1986，87年為止，田賦現在是有稅目，沒稅收。就是他還是放在土地稅法，但現實上我們並沒有徵收，他是有稅目。他沒有廢掉這個稅目，但沒有稅收。  
田賦是一個用實體物給付，田賦這個概念最早可以上溯到漢代的公孫羊的鹽鐵論。當時候繳稅，由於都要透過各地徵收，比如說你繳稅的地點是在北京，當你從江蘇徵收過來的稅的話，徵收當地農民繳的是稻米，但當地的官員就要負責把他換成是銀子，換成銀子以後，他要再把他融入熔鑄，以後把他變成是一塊大的銀版，然後再把他運送到繳稅的中央政府所在地。那中央政府發給官員的薪餉又要發稻米，因為以前都是用擔，就是用稻米去計算，所以他又要再做第2次的換價，第2次換價就是收稅的時候，是從稻米換成銀兩，然後再把銀兩火熔以後往中央去送，中央不是給這些銀兩，而是給稻米，所以他在這個給中央官員薪餉的時候，要再做第2次換價。他根據當時人們的看法說啊，如果是這樣，那根本就是你在稻米收稅的時候，因為你要換價變成是銀兩，所以你會被剝一次，也就是說你中央實際上收不到那麼多錢。因為你收過來這些稻米，你要在當地換成銀兩，然後到了北京首都以後，又要再換一次再做第2次換價，所以官員實際上收的錢就沒有那麼多。從而就有一個理論，就是透過實物徵收。換言之，你從江西的稻米運到北京去，直接就發給官員，大家都不會有因此少收少徵的這樣的問題。那是理想。因為，送錢跟送稻米，他是兩種根本完全不同的技術，講白一點就是，看你要吃哪一個。因為送稻米的話，在這個過程當中，透過保存運送人謀不臧，其實都會產生或多或少的流失。  
實物的徵收就有這個問題。還好我們現在不徵收實物，不然各地方自治團體為了要收稻米……  
不要以為收稻米不會有困難，那我如果是我是養魚塭的，我送魚來哎，那你不就要立刻蓋一個冷凍庫啊，送進來，然後就把他收起來啊？如果現在種電的話，我可以收電嗎啊？這種情況收實物是一個不合時宜的，跟現代的貨幣經濟不符的一種徵稅手段，現行法秩序底下原則上以金錢為內容。但是我們收實物除了田賦以外，其實還有第二個類型，我們在實物上面還有另外一個叫契稅裡面是用契據來徵收。不過契據本質上是代替金錢的有價證券。契據，有一點像就是契票，他是以一個官方所發行的，看起來像郵票一般的一種有價證券。是代替現金給付的工具而已，他原則上不是實體物。所以契稅裡面徵收契稅是原則上是要去跟，現在可以到郵局嘛，就是不需要到地方財政局那邊去跟他買契票，就可以去跟郵局買，但實際上大部分實務上面來講都是貼印花，就是用一個比較簡單的方式，就是你去繳稅的時候，原則上就直接在上面蓋一個，你付錢給他，然後就蓋一個這個地方。已經契稅收訖就蓋一個證明，所以現在目前在實務上其實也很少用契票。第3個，我們跟各位去講，在實務上有用實物去做繳納的還有一個類型，而且現在實務上還在用，叫做實物抵繳。在遺產贈與稅裡面實物抵繳這種類型，也就是你繼承的標的物裡面如果是實體物不是現金的話，繼承土地可以用土地抵繳，繼承股票可以用股票抵繳，如果這個地方有變價上的這個方便性的。那這個是我們遺產贈與稅法第30條第4項的規定。那現在假設各位回去，稍微看一下遺產贈與稅法第30條第4項，是我們現存唯一可以用金錢以外之有體物來做為繳稅方法的。原則上是不存在其他的金錢以外的繳稅的方式。用劃撥的方式匯款或者是劃撥的方式，他其實是現代支付工具，仍然是以金錢為內容。請各位注意。我們現在繳稅的實務上是有多元繳稅方式，你可以拿錢去國稅局交，但國稅局通常不會收，說他收這個麻煩，所以我們現在繳稅，包括老師自己個人，我通常都是直接在上面匯款，或者是劃撥的方式。你到郵局去做劃撥，或者是我們現在用信用卡繳稅，本質上仍然是金錢給付，他並沒有改變，他是金錢給付的形態，變成是有體物給付。

目前還有另外一個金錢給付的方式是用，在財務金融上被稱之為約當現金（接近現金）的所謂的國庫券。國庫券，也就是在我們現行法秩序裡面，原則上6個月以內短期票券，這一類的跟現金幾乎是相同的，但他不是中央銀行所發行的，不是臺灣銀行所發行的新臺幣喔，是約當，接近。這一種被稱之為叫票券的東西，本質上屬於法律人所講的有價證券，因為他仍然不是中央銀行所發行的通用貨幣。我們講的通貨這個通用貨幣是指法定的權力機關，法定的行政機關所發行的作為代替現金的支付工具，是一種支付性工具。  
那麼，約當現金的這一種在財務金融學上面不稱之為有價證券，而稱之為叫短期票券的這一類的東西，在法律上面評價上他仍然是有價證券。只是他是一個短期，而且經過擔保必然會兌現的一個，接近央行所發行的這一種通貨地位的，所以才被稱之為叫做約當現金的，金錢給付。  
這一種約當現金的金錢給付，本質上把他評價為跟金錢一樣，也因此在本質上面仍然符合以金錢給付為內容的租稅定義。  
真正不符合租稅定義的金錢給付除了田賦（但是實際上沒徵收）以外，契票，這個其實也還是基本上是代替現金的有價證券，那老師個人認為他還是金錢給付，唯一在實務上現存，而且被大量運用的就是遺產贈與稅法裡面的實物抵繳，但實物抵繳很多問題。  
實物抵繳抵繳的標的物往往是市場上是有限的流動性的。就是實物抵繳的這些標的物，往往在市場上是有限的流動性。所謂的有限流動性，意味著這些東西對某些人來講有價值，但對一般情形底下來講，他的價值是上下差異甚大。上下差異甚大，我舉例而言。一個未上市櫃公司股票，你可以期待他是未來的臺積電。但他還沒有上市櫃之前，他隨時也有可能變成是一張壁紙。當一個繼承人繼承的標的是一個未上市櫃公司的股票的時候，我今天就拿未上市櫃公司股票來去做實物抵繳，這個在實務上是常態。臺灣有80萬到100萬的中小企業，不是公開發行股份的上市櫃公司股票，當被繼承人是創辦人，死亡的時候，之後繼承人繼承了這一家公司是一個未上市櫃公司，由於沒有現金，實務上經常都是用實物抵繳的方式。  
因此，我認識了一位國稅局的官員，有一次他來接我的時候，他跟我說待會，柯老師你來上課，我不能上課，我說你幹嘛你開小差，你想出去偷溜出去嗎？他說，不是啊，老師，你冤枉，我要去開股東會。你竟然出去開股東會？你怎麼可以當公務員時候又跑出去開股東會？不是啦，這是我們國稅局的實物抵繳，因為我們抵繳的一家未上市櫃公司股票，所以我們國家也是股東，我們要去開股東會。他說他也不想去開，為什麼，因為去開那個會的時候是人，這個黑影幢幢，就這樣一堆這個，穿著黑色衣服的在那邊維持秩序。

我們國家為什麼要幹這件事？ 我的抵繳的標的物，未上市櫃公司股票，一個被亂葬崗的被亂長的土地被傾倒垃圾被傾倒有害物質的土地，大概都是這一類的。抵繳的土地，很少拿臺北市信義區的土地拿來做抵繳，除非是公設保留地。所以要珍珠是沒珍珠的。抵繳本身是一個在過去時代底下，認為納稅人有變現的困難，所以我們不強人所難，讓你可以從你的標的物裡面去選取易於變價的標的物，用他來做抵繳。老師個人比較不贊成這個法律的規定，德國也有，但標的物必須限於對社會，有高度價值的這些藝術品，所以抵繳不是單方的行政行為。在德國的抵繳一定是公法上的契約，就是徵納雙方合意，用另外一個實體物，特別是如果是具有工藝藝術價值的，你用畢卡索名畫，你是用一些，德國在歷史上面來講有高度評價的這一些作家的作品，若是他的畫家的畫作來作為抵繳標的物的話，那麼在德國是被容許的。  
另外訂立一個公法契約。因為他是為了滿足國家的稅捐徵收的目的，所以他是公法，不是私法。

從而我們在這個地方透過這個定義，可以大致上去了解清楚何謂稅捐。  
這個是德國稅捐通則第3條第1項的規定。原則上我們國內，大家相約成俗，也用這個去做思考，儘管我們的法秩序裡面，其實從來並沒有對租稅有定義，我們也沒有一個任何法院的判決有定義，也沒有任何一個判決說我們就參照德國的法律解釋來做定義，看起來我們好像變成是德國的法律殖民地一樣。沒有人承認，不過大家都這樣用，那我個人也認為他可以被理解，是因為他定義完整又清楚地，把各項要件把他做一個完整的說明。  
好用就拿來用，就這樣而已，這是我們第一個跟各位說明的。租稅是以金錢為內容，由公法高權團體制定的財政目的法律規範，對所有的人所課徵無對價性的，金錢給付。

【公課】  
接下來。我們跟各位進一步去說公課。為了公共目的而徵收的，金錢給付。

公課在性質上屬於租稅或者稅捐的上位概念，換言之，公課是基於公共財政目的而徵收的，這個就是公課的意義，基本上全面都相同，只除了第4點的無對價性有差別。另外租稅之外就是非稅。這個是邏輯上的必然，因為稅的相反就叫非稅。非稅公課只有一種類型，叫做被稱之為叫受益負擔，或者，被稱之為叫原因公課，或者被稱之為叫對價公課。你從這個名稱你大致上就可以知道他們跟租稅稅捐最大的差別，就在無對價跟對價這個差別。

【非稅公課】  
在非稅公課這種類型裡面，我們有分兩種類型，一種叫規費，一種叫受益費。這兩種分類的區別標準在。這個規費的叫具體受益，受益費的叫受益可能性。我舉例進一步說明，什麼叫具體收益？你今天去戶政機關申請補發身份證，或者申請戶籍騰本。當你從行政機關獲得這個，補發的身分證或戶籍騰本的時候，你享有一個別人沒有享有，只專屬歸屬於你個人的這樣一個給付的內容，這個叫具體受益。這個收取的對價，這個就叫規費。所以你今天會在換身分證，或者是申請戶籍騰本的時候，戶政機關會跟你收取一個120塊的一個對價，那個東西我們不稱租稅，我們稱之為規費。具體可歸屬於個人，而別人無法享有，這個叫具體收益。

什麼叫受益可能性？ 受益可能性，他在講，你在這個團體內，你有將來受益的可能。但是要不要具體受益，還要再滿足一個受益的要件，發生的時候，你才會受益。這個叫受益可能，也就是他進入群體，但他還沒有具體受益，他還必須要另外一個構成要件，該當的時候，他才會具體受益。這個叫受益可能。  
那我們現在舉年金保險為例。年金保險是當你進入職業年金保險的時候，原則上你就繳費，你就受到這個職業年金保險的所屬團體的受益可能的包圍，因為有繳費的人才能進來，沒繳費的人不能進來。可是你什麼時候可以領年金？ 要到你法定年齡退休的時候，你才會具體地受益。  
商業保險是一個最典型的受益可能，我們的年金保險是公法上的保險，那你就用商業保險去想啊。商業保險就是你繳保險費的，你就進入那個保險的受益人群體，但是你可不可以跟保險公司請求保險金給付啊？要看你的保險事故是否發生。所以，比如說，全民健保，你每個月繳全民健保，你跟沒有繳全民健保被排除在外面的外國人，你就有所區別。你是一個處在一個受益可能性的狀態。但你什麼時候具體收益？那就是當你生病受傷的時候，當你生病受傷的時候，你進入這個要件發生，從而國家提供給你一個最基礎的最基本的醫療的給付，這個就叫全民健保，醫療健康給付。這個叫受益可能。

所以透過對價，對價是具體受益，或者是受益可能，我們做了一個概念跟類型上的區別。這兩個都被稱之為叫受益負擔或原因公課或對價公課，因此跟無對價性給付的稅捐，做出了至少是概念上的區別。  
但是概念永遠沒有辦法完全去涵蓋實務上面各式各樣的公課類型。究竟他是屬於有對價還是無對價，究竟是屬於具體受益還是是受益可能性，我們永遠還是處在這個需要依個案，個別情形加以判斷的這種情況。  
那么我們在規費裡面還可以再進一步去做區分，這也是我在稅捐法秩序裡面有進一步去提到。  
我們的規費法，把規費分成兩種，一種叫行政規費，一種叫使用規費。我們稅法學界則是從行政規費裡面再分出來一種類型叫做特許規費。這兩種的差別，行政規費跟使用規費的差別是在，行政規費，是對高權行政行為的具體受益，像剛剛戶籍騰本身分證都是來自於戶籍管理規定，這個都是典型高權行政行為的表現，具體受益則是你所繳納的行政規費。相反的，對公物跟公營造物的使用。比如說你去繳公立圖書館的清潔費，這個是一個使用規費的性質，高速公路通行費是公物使用的對價的性質，像學校公立學校的學費是公營造物的使用規費，也就是公營造物，在這個地方有人跟物的集合，而提供給各位的一個使用收益的對價。沒有進來公立大學原則上不用繳公立大學的學費，進來的人因為享受了這個地方的這個公營造物裡面所提供的人跟物的集合的這一些的利用的對價，從而被稱之為叫使用規費。  
我們在學理上面把從行政規費裡面有把一個獲國家特許許可的授權的這一類，又把他稱之為叫特許規費。像專利權商標權，像NCC的執照的發給，凡是有管制，只容許特定人擁有，容許特定人可以這樣做的，由管制有例外容許的，都會有特許的問題。  
特許規費因此存在各種各類的管制行政法裡面。為什麼稅捐法學界，要把行政規費的類型裡面再特別切出來，特許規費？是因為行政規費，一般來講是用成本來計算他的規費計算的基準，特許規費則參雜有市場經濟利益的考量，也就是特許規費，往往會有許多市場經濟利益的考量，因此讓特許規費可能會飆出天價的規費的徵收。尤其是一些特許權的授權，是採取公開競標的方式，這一類的，像NCC執照，或者是電臺的這一種執照的發給，這種特許權限往往就被稱之為叫特許規費。  
研究環境排放的行為的同學們有要特別注意到，環境排放的許可，往往就是在環境總量管制底下的一種例外特許，所以對於申請排放執照，因此所徵收之對價，我們通常稱之為叫環境的特許規費，也就是人們經由管制，因為有總量性的管制，那你基於總量管制，你又可以在這個前提底下去獲得排放特定數量的這種許可的，這個是一個典型的管制行為所導出來的特許規費。  
特許規費，行政規費，使用規費，受益費跟這幾種不同的原因公課，這一種分類的目的不是為了概念區分，而是為了要建構法秩序上所相對應的原則，也就是國家收錢要有一個標準。  
國家收錢的標準是，只要是原因公課，受益負擔原則上是量益而收費。如果是租稅，我們會在後面的第3節課跟各位提到，由於租稅本身沒有對價，我們是量能來徵收，這就是區別稅捐跟非稅公課的實義之一。區別不是為了概念的有趣好玩，而是因為他有區別的實義存在。區別稅捐是為了要建構，國家徵稅，必須要符合法治國的標準。不能濫用法律形式，該用什麼名目徵收就該用什麼名目徵收，這個地方是為什麼我們要去做功課類型的區別。

我們從這個課程可以簡單跟各位介紹傳統底下的，以公共為目的，也就是財政收入為目的而徵收的金錢給付的幾個主要類型。租稅、非稅公課裡面的規費、非稅公課裡面的受益費。受益費又被稱之為叫分擔金。德文原文比較接近分擔金但中文的世界，比較常做的表述是用受益費。受益費這個表述看起來比較接近受益的對價，所以也被廣為接受。德文裡面是用分擔金，因為他的概念，認為他們是建構受益可能性機制的分擔，也就是我們大家繳錢來建構這個保護我們這個群體。保護我們這個群體，大家共同享受這個機構建置起來的共同利益，所以在德文裡面叫做Beitrag，叫做貢獻分擔，我分擔一部分，你分擔一部分。  
所以在這裡面你去學社會法的時候都跟你講，叫做所謂的連帶理論，我們是一個群體，你能夠我能夠，那我們大家共同捐自己的一部分，提供自己的一部分來分擔，來建構起一個保護我們這個群體共同體的，這個就叫做連帶理論。  
但從這個連帶理論之外，你們的這個群體建構的，你們要自負損益。我沒有參加你們這個團體沒有道理要去……你們如果虧錢的話，為什麼要我來幫你們出？所以這個地方就是每個各個不同的這個團體，這個受益的群體，他就是一個小的群體。國家原則上對這一些小的群體，原則上你要建構讓這個小群體能夠自負盈虧的機制，這就是我們的公保軍保我們的教保，也就是公教人員或是軍人的保險，每個族群每個群體每個職業本身，就是一個自負盈虧的群體，在這個自負盈虧的群體內部本身是量能負擔，但是出了這個群體，外部則是看你們繳多少，所以才受益回饋多少。

沒有道理，繳一點點，要受益跟別人一樣多，這個是沒有道理，這個叫受益負擔。正是這樣建構，一個合理的分配負擔的機制，是整個在公課法領域裡面最重要的基本傳統的精神。直到特別公課出現以前。  
在此傳統的架構，公課法的理論，公課法是跟兵役法，同樣都是人民對國家的義務，以金錢為內容，跟以行為義務為內容，差別在這裡。  
到過頭來以金錢為內容的罰金罰鍰，不是以財政目的的法律規範。他是一個管制目的的，法律規範。透過這一堂課，大致上各位可以掌握住，以租稅為中心的各項公課，包括非稅公課的要素特徵。各位務必把他弄清楚，雖然考試上不一定會考，但是是稅法總論的最核心的租稅概念的理解。如果沒有弄清楚，那很可惜，我們大家在討論問題的時候，會沒辦法對焦。

【特別公課】  
我剛剛講到一件事情，就是特別公課。特別公課的出現破壞了這樣一個看起來非常完美而完整的體系。特別公課是在1960年代。德國人，尤其是聯邦政府。因為當時的德國經濟在戰後蓬勃的發展。德國在馬歇爾的計劃底下，各方面都慢慢的在60年代開始恢復起戰前的水準。但是在此同時，環境、公共污染或者是對國家的負擔，也造成了極大的一個負擔。也就是經濟在蓬勃發展的過程當中，裡面也常常造成了經濟其他相關因素的一些，整體的負擔，沒有被適當地回饋，也就是外部成本並沒有被內部化。  
譬如說，一個企業透過抽取地下水，或者是對附近環境的使用開闢，比如說砍木材，或者是採取砂石，那麼他生產製造出來的這些產品，由於賣給消費者，沒有把外部成本內部化，因此這個成本不足以反映出他真實所帶來的整體社會的負擔。在這一種過度消費的情況底下，裡面往往人們不知不覺的是以社會環境的整體代價，來支撐這個消費行為，這就是經濟發展，經濟發展無可避免地造成環境跟整體社會成本的高漲。  
因此在1960年代開始，德國聯邦立法者開始用非稅的手段。他沒有在稅捐裡面去加稅，可是卻用各種管制目的的法律規範裡面去徵收一個非稅的公課，但是他也沒有辦法被歸入傳統的對價給付裡面的原因公課。簡單來講，這一些被認為為了公共財政收入為目的而徵收的金錢給付，既不是稅捐，因為他不是以稅爲名，第二個，他也不是傳統的原因公課，所以這一類的公課做了一個統籌的概括性的稱呼，就把他稱之為叫剩餘公課。這就是特別公課的前身，就是為什麼會有特別公課。  
因為環境，整體社會負擔很高，可是一直都沒有外部成本的內部化。德國的聯邦立法者因此開始想說好，我就在各種管制規範目的裡面，加增了一些非以稅為名，也不是傳統的原因公課，換言之，今天根本跟你受益沒有直接的關聯性，只是單純的加徵在你造成的外部環境或社會的負擔上面，以這個為基準算出來的一個，外部成本內部化的一個機制。這個就叫剩餘公課。  
剩餘公課曾經被譽為，這個是國家很重要的管制手段。可是國家在這個地方某種程度上也是巧立了名目。為什麼說他巧立名目？因為講白一點，我只要不以稅為名啊，這樣就可以跟人民徵稅，那我幹嘛以稅為名？ 所以，這一類的剩餘公課在德國的行政法學界引起了非常大的批評。國家怎麼可以跟人民要錢，卻不講清楚他到底是爲什麽？  
這一類的剩餘公課，往往行政機關徵收以後，都會用特種基金來管制他的使用目的。而這種特種基金基本上不像規費跟收益費，編入一般的預算，他是由行政機關各自掌握的一個基金來做特定法律規範目的的用途使用，所以又被稱之為叫小金庫。  
你一定會覺得這個在臺灣很有既視感，好像，我只要訂個法律，跟人民要錢，就放到我管理的這個小金庫，不用跟其他部會一起分。那我何樂不為？ 等於是有錢就有人啊。你說我公務員管制人數，沒關係啊，我從這個小基金裡面我就有錢就可以請得到人。所以我們一方面你就可以想象一件事情就是。國家透過非稅的法律規範，當然他是財政目的，但他徵收進來的以非稅為名詞又不進入一般的預算，專屬給個這個行政機關來使用的特種基金。難道，國家可以這樣做？公法學界不對這一點來提出討論批評嗎？

因此從1960年代開始大量生生出來的這種剩餘公課到了80年代，德國的聯邦憲法法院就給他一個正式的名稱叫特別公課。用來涵蓋之前的這種網羅性構成要件的，叫剩餘公課，就是只要不是稅捐，也不是源於公課，全部都叫剩餘公課。好OK，因為他太過氾濫了，所以德國的聯邦憲法法院就透過特別公課這個名詞把他給做一個要件上的限定，就是說你國家徵收的非稅公課，又不屬於原因公課的這一類，你必須要符合這些要件，否則你違憲。  
這就是特別公課出現的背景。他本來是從剩餘公課來，但為了避免立法者任意以非稅的法律規範之名，徵收非稅的金錢給付，幾乎可以替代金錢給付的稅捐跟其他的原因公課。  
那這種情況底下，國家的這種行為應該要接受適當的憲法基本原則底下的一些監督，這個就是在我們國內被討論甚多的，關於特別公課徵收的實質要件，跟程序上的要件。實質要件包括了群體的同質性，群體的有責性跟群體的共益性。程序上的要件包括了文件報告義務跟定期檢驗的義務。這個在老師在文章或稅捐法秩序裡面都有進一步的說明。  
實體要件，群體同質，就是在講這個公課義務群體必須具有同質性。他因為某一個事件或某一個特徵，而被認為是一個群體，但這個群體的特徵如果是來自於性別、來自於年齡、來自於不可改變不容易改變的外在因素，而作為劃分標準的話，則需要特別正當化的理由。  
德國曾經有某一個地方自治團體課徵防火公課。對所有的成年男子18歲以上，加徵一個以防火為名的，防火公課。成年男子18歲以上，全部徵收防火公課，這個就被宣告違憲，因為他以性別跟年齡這種不可變更的外在判斷因素，去劃分你的公課團體。  
那么，聯邦憲法法院認為，女子未成年人其實也對火災的發生具有共同的責任，沒有道理只對成年男子課以這一個特別的公法上的義務，這一個金錢給付義務，劃定群體同質性是不存在這樣一個正當性，因此宣告他違憲。那么，這個叫群體同質。群體的同質性是透過特定事務的特徵而去劃定一個群體的範圍。

第二個叫群體有責，也就是這一個被劃定為群體的，對特定公共任務的完成，他是有事務上的接近性。也就是這個群體對這個公共任務的完成，本身是具備應該要由你來負責分擔的。跟別人比起來，就是你們這個群體。我們以環境公課爲例。環境是一個最重要最典型的群體有責性的概念，當污染是由特定人做成的，那麼對污染的回復原狀相對於其他沒有做污染行為的，乃至於其他的一般群體大眾，是具有事務上的接近性。

也因此讓環境公課，一般而言，透過污染來劃分群體同質，這個不是來自於一個所謂先天而不可改變的特徵，來做群體同質性的劃分，因此環境公課一般而言是具有群體同質，群體的有責性：因為污染的行為人肇因者要自行負責。這個是具有正當性的一個非常重要的基礎。那麼環境行政法裡面污染者的，污染者付費或者是肇因者負責原則，都讓群體同質群體有責，具有一個正當性基礎，但是在經濟行政法裡面對某一個特定群體，課予一個金錢給付義務，則具有比較高度的爭議性。  
我們舉例而言，像雇主對身心障礙者進入就業市場，或者是雇主對原住民進入就業市場是否負有所謂的群體有責性，這個是備受爭議的。跟剛剛環境行政裡面的污染者付費，這個幾乎大家都認同你污染者要付錢，外部成本內部化，這個沒有人有爭議。可是對於經濟行政法裡面，對於雇主對身心障礙者乃至於特定族群的人民進入就業市場是否負有群體的有責性，則備受爭議。  
在我國身心障礙者權益保障保保權益保障法以及原住民工作法都對特定的雇主，我們簡稱為大型僱主（原則上中小型的雇主不負有這樣一個行為義務），對大型的雇主，也就是聘僱人數超過一定人員以上的，則對身心障礙者負有一個特定的聘僱的行為義務。以行為義務為前提，當沒有履行行為義務，從而繳納差額補助費。  
這一個就是一個非常典型的經濟行政法裡面的群體有責性而課徵的特別公課。原住民就業代金亦如是。原住民就業代金在原住民工作法跟政府採購法裡面都有規定，標到政府標案的廠商，如果他的人員到達一定人數以上，必須要在政府採購期間內聘僱一定比例人數的原住民，以保障原住民進入就業市場的可能，但這個是備受爭議的。群體同質，這個沒有問題，因為這個群體同質性不是來自於先天不可變更的這些特性，你仍然可以決定要不要參與政府採購。  
在這樣一個前提底下，群體的有責性建構在，因為大型雇主比較有機會在他的成本費用許可的範圍內聘僱身心障礙者跟原住民。從而以老師個人觀點，我個人還是贊成這個經濟行政法裡面所認為的群體的有責性。最後面才是群體的共益性，這件事情，我們下個禮拜再跟各位做補充上的說明。  
環境行政裡面的污染者付費通常不會有問題，但經濟行政法則有諸多需要再進一步加以考量之處，各位也可以參考在書本上的說明。在這個地方，我們在上課裡面，這一節課，稅捐的要素、公課的類型、特別公課的出現，以及在聯邦德國聯邦憲法法院的這個要求底下，實質的許可要件、形式許可要件，這個都是在討論我國法制裡面，究竟我國法制該要怎麼做的，一個基礎。我們下個禮拜再用一段小小的時間把他補上去，我們今天先到這裡。

## 第2週｜第1節｜2023/09/12

上禮拜跟各位介紹到租稅的定義。這是起手式，所以請各位務必注意到，租稅的定義的各項要素。以及，除了租稅以外，有哪些公課的類型。

#### 【傳統公課類型】

我們在上個禮拜，跟各位提到，規費、受益費，跟租稅這三種主要的公課類型。這樣去區辨，其實主要就是我們特別在法律的建構和適用上的基本原則，會有差別。特別是在量能課稅原則，這樣比較重要的基本原則。規費，適用受益負擔的概念，所以他是一個成本費用的補償，或者是受益回饋的基本原則，受多少受益原則上繳多少費回來。

##### 【受益負擔vs費用】

有時候受益負擔跟費用，在行政上面去做切割，不太容易區別。

我們就講，你去補發身份證。其實我忘記現在是要收多少錢，150塊或者200。身分證不是一張紙張。我記得我曾經看過一個新聞是這樣，有一個立法去質詢外交部說，你們那個發一個護照加起來還不到一張A4的紙，為什麼收那麼貴？

立法委員先生，你弄錯了，他不是單純的紙張，不然我拿一張A4給你，看你要不要？因為你要做一個高權行政行為，比如說他上面有一些防僞標誌，一些印刷的內容，他基本上都是為了避免紙本的護照被僞造或者是變造。他不是只有那個紙張表面的成本費用。就好像，各位手頭上，假設你現在有1000塊，那1000塊難道就是那個紙張的錢而已嗎？

其實這也正是這位立法委員在做質詢的内容的不合理。

因為國家要建置一套可信賴的支付工具，或者是護照身分證的補給管理系統，他其實是有許多的成本費用去支撐。包括你現在住在臺東市，你現在可以在臺北市大安區，可以直接申請補發你在臺東市遺失掉的身分證或者是戶籍謄本，這種戶政連線的制度。以及你在任何一個地方，只要是外交部的單位，就會幫你申請補發護照。這個正是透過行政的成本，增加出來的一個受益的可能。我們現在規費，也只有在末端這個部分去徵收你的規費。而建制這個戶政連線系統，或是全國連線的身份證，跟護照的連線系統，其實都是透過稅捐稅收來支應的。

你只有末端的這一部分的受益，你才因此去給付一個規費。所以一本護照1500，不信你去黑市看看你能不能用新臺幣1500買一本護照，你買得到就可以證明說，哎，立法質詢的是有道理的。不全然是這樣。因為這個地方是透過稅捐支應基礎的建設，然後你因此要申請護照或戶籍謄本或身分證，這個地方有一個具體受益，然後就這個具體受益你去負擔該增加出來的成本費用。

##### 【受益費，分擔金】

全民健保，釋字473的見解，屬於分擔金的性質。分擔金，其實通常他都是一圈一圈的，一個職業，一個職業別的。好像老師剛到德國去的時候，我就很快發現他們的公共保險有六大公共保險系統。原則上是按照職業別，去建構公共保險的系統。所以你是農民就加入農保，你是漁民加入漁保，你是公務員加入公保。像臺灣也是一樣，臺灣的社會保險制度，基本上是仿照德國，歐陸國家的這種社會保險的制度，其實社會保險制度做最完整的是歐陸國家，不是在美國。美國，偏向於個人的自由，所以你可以實現美國夢，可是如果你站不起來，那也是你被淘汰而已。

所以美國，到現在為止沒有像臺灣做這麼完整的醫療健保制度。你看多少病，在美國，原則上，如果沒有商業保險給付的話，他們公保是非常有限的。歐巴馬曾經想要引入一個比較全面性的公保，可是這個在共和黨跟許多有錢人裡面，被批評了，這個是背離美國的精神，也就是說，他們認為這個是一個共產社會主義的不良的影響，怎麼可以拿勤奮努力工作的人的錢來照顧這些懶惰的人。

當然了，很有能力的人，在美國可以獲得很好的發揮，可是如果你真的是站不起來的話，相對而言，在歐洲可以獲得比較好的照顧。

雖然都是一個民主自由的國家，可是他因為他們的民眾的國民的觀念不太一樣。

臺灣這一套社會保險的制度跟職業年金保險制度，基本上我們仿效的對象並不是美國，而主要是歐陸國家。所以你看臺灣的公保勞保，軍保，教育人員的教保，農保，漁保，甚至後來我們還有一個涵蓋全民的，沒有其他職業，就算你是在家裡面照顧孩子的這一個，也是會有一個最低限度的國民年金保險。

這個制度正是一個國家涵蓋所有的人，能夠把所有的國民基本上都能夠全面性涵蓋進去，可是正因為你要涵蓋這些人，因為他們沒有賺錢，你看不到他一個貢獻跟收入。我到底要用什麼東西去支應這樣一個社會安全網絡，就變成是一個國家財政負擔上一個非常重大的一個問題。

社會法的部分，我就跟各位只是談到這裡。受益費是拿來建構機制所需要的相關的貢獻。所以我們的受益費原則上反映出來的就是你建構這個機制，你大概需要花多少錢？那你具體的回饋其實還是要等你事故，或者是那個法定要件該當的時候你才能夠去取得。我們舉例來講，職業保險，最典型的，就是你要到退休，你才能領。醫療保險，就是你真的要生病受傷，你才會獲得國家的醫療保險給付。像各位的全民健保，各位如果沒有收入，都是你的爸爸媽媽幫你繳納。你不會具體受益，你沒有生病，你沒有受傷，不會具體受益，可是一旦你生病受傷，就真的會被國家的全面涵蓋。雖然他不多啦，但至少不會讓你路道在路邊，沒人救治。  
你如果回到18世紀之前的歐陸的社會，只要一旦生病就拖垮全家，比比皆是啊。

所以臺灣的全民健保制度基本上就是OK，也許，不是多麼棒的醫療制度，但至少他可以讓所有的人都可以在最基礎的醫療的服務的系統裡面獲得最基本的照顧。這就是全民健保費。

全民健保費，因此他是一個受益費。你沒有生病沒有受傷，其實你看不到受益，你就一直在繳納，你的爸媽一直在幫你繳。但是你生病受傷的時候，他就有一個最基礎的醫療服務。臺灣是在這一種公保的醫療服務之上，再加上商業保險。所以你要從四人房改成三人房和兩人房一人房，就是透過商業保險加上去。

我們的這個機制就是公保加上商業保險的機制。可是，如果連這個最基礎的公保都沒有，窮人大概就掛了，就是他大概沒有商業保險，因為商業保險是建構在你基本上還有可能一些閒錢的情況底下，你才有可能去買商業保險。但窮人通常一般來講，就是連自己現在都活不下去，不太可能去買保險，所以公保是一個基礎的，對所有人都可以去做適用的，我們把他稱之為叫受益費的類型。

#### 【公課vs罰鍰罰金】

公課是跟罰鍰罰金去做區別。這兩個的區別實益在哪裡？公課跟罰鍰、罰金的差別在哪裡？都是錢喔。差在可歸責性這件事情。

罰鍰罰金一定是行為人有前面的一個行為的可歸責事由的違反。你不遵守交通規則，闖紅燈，我才抓你下來去罰你錢，行政上的罰鍰。或者是你今天受刑事制裁，所以法院就判你判處罰金。你把不該加進去原料的的這個原料加到你的食物裡面去賣給別人，這個時候他是一個應受處罰的制裁的行政上的罰鍰或是刑事法上的罰金。這個都有一個可歸責的行爲義務的違反。

如果是公課，不論你有沒有可歸責。公課的附加是以法律規定為前提，存在著該項法律規定就存在著公課負擔義務的可能，不管是租稅的義務或是非稅公課義務，都是法律有明文規定，而不管行為人對此是否有認識，或者是存在著無法認識的，這樣一個事由。

我不管你有沒有認識到法律規定的存在，或者對於無法去遵循該項義務，你有沒有可歸責事由的存在。這個地方是我們去辨識公課跟同樣屬於金錢給付的罰金或罰鍰的差別。這個是他的區別實益。

各位同學，在法律系的法律學習過程當中，分類很重要，區別不同很重要，但區別不要純粹為概念、為區別而區別，而是要有區別實益。甲跟乙分開來，他要有區別實益。所以公課跟罰鍰罰金的區別要有區別實益，租稅公課跟非稅公課區別要有區別實益。我們就是為了學這種分辨，來做法律系的教學。這個事情，各位務必要放在你心裡面。

#### 【特別公課】

我們上個禮拜跟各位講到租稅，講到非稅公課，我們談到了所謂的在德國的公課法的發展過程當中，有一個剩餘公課。剩餘公課是一個網羅性構成要件，意思是說，不被稅捐涵蓋，不被傳統的非稅公課的規費跟受益費涵蓋，所以他才稱之為叫剩餘，為什麼稱剩餘，是因為無以名之。

##### 【特別公課概念緣起】

由於德國在60年代70年代，經濟發展得很快，所以那個時候也號稱叫經濟奇蹟。因為德國在二戰的時候，各位都知道他是個戰敗國家，他是一個被分割的分裂的戰敗國家。經過了馬歇爾計劃，美國大量的經濟上的挹注，然後德國自己也在這個基礎上，以及戰前的工業基礎上，重新站起來。所以當時的環境上遭受了非常重大的挑戰。就正如同臺灣在80跟90年代一模一樣，那時候的臺灣也是一樣，經濟的蓬勃發展一定帶來土地環境的嚴重上的負擔，所以德國聯邦政府在當時候大量運用各種公課手段，無以名之，因為他不稱之為稅，但他也沒有受益的問題，因為他所徵收的對象並沒有特別因此從行政上獲益。不像我們剛剛講的，你去申請一個補發身份證或護照，你有一個具體受益。

回到我們的剩餘公課。60年代70年代的德國，由於大量的生產製造，所謂的經濟奇蹟，造成了非常大的環境跟經濟上的問題，因為其實德國當時勞動力是缺乏的，所以他們大量的從南歐跟土耳其引進了大量的勞工來填補德國在製造業和工業上的欠缺，但這一些帶來的大量的移民基本上不會講德語，生活習慣跟德國也不太一樣，甚至連宗教信仰，特別是南歐以外的其他的地區，土耳其，他們是不同的宗教，帶來很大的經濟跟社會上的負擔。從而60年代開始，德國聯邦政府在他們基本法第70條71條事務高權限範圍內，就不斷地透過對經濟上面的這一些人，或者是環境上製造污染的人，課以一個非以稅為名的公課，但他又沒有具體受益，也沒有受益可能性的建構機制，從而這個最早就被稱之為叫剩餘，剩下來的公課。

但這種不斷地課徵剩餘公課替代租稅或替代規費受益費這種情況，當他沒有受到注意管制的時候，他就會大量地取代的稅捐的立法，簡單來講，就是因為他受到低密度的管制，他只要聯邦透過立法就可以徵收的話，那勢必會實質上取代了租稅跟其他的傳統的非稅公課。

從而從70年代開始，德國的公法學界不斷地批評，這一種不受到太多管制，透過德國基本法，事務立法高權就可以去做的聯邦的這種立法。因此到了1980年代才開始，德國聯邦憲法法院透過稱他叫做特別公課，不再是剩餘了，他給他一個專有名詞，然後去限制他的徵收合憲性的範圍，否則聯邦立法者會不斷地在擴增這一些剩餘公課。也就是他等於是不受管制，只受依法課徵公課的這個法治國的最低限度的標準，他沒有任何實質的其他標準。正是基於這樣一個時代背景因素，特別公課，因此他必須要符合聯邦憲法法院認為的這些要件，立法者所徵收的特別公課才屬於合憲的公課的立法。

特別公課，我們在上個禮拜有跟各位講過，聯邦憲法法院透過兩個要件來規範。一個是實質的許可要件，一個是形式上的許可要件。因為當時的聯邦立法者不斷地透過這一種不以稅為名，但又不是傳統的公課的稅捐徵收，他的名稱，因此都不會用tax這個字眼，德文不會用Steuer這個詞，都叫Abgaben。所以才會出現公課這個字眼。

那麼這一種形式上的這一種創設，由於當時候都是用特種基金去運作。立法者收來的這些錢，他都把他放到預算之外的特種基金，專款專用。而這個專款專用，很顯然，不在前面我們所講的一般財政預算的範圍。這個會有脫逸國會控制的問題，德國是一個戰後從納粹德國站起來的一個新興的國家，德國聯邦共和國，那麼對脫逸國會管制這件事情的行政權的行使特別敏感。

因為1933年納粹黨授權法案，就是授權給帝國總統兼帝國經理總理的希特勒一個人，一個獨斷的可以頒布行政代替立法的權限，叫授權法案。從而德國才會從所謂的威瑪共和淪落成為由希特勒個人所主導的獨裁者所主導的第三帝國。在這樣一個歷史背景下，對於脫逸國會管制的行政權的行使，特別是行政有自己的錢，有自己的小金庫，不用編入一般預算，而且可以用在他所想要的專款專用，在法律規定的目的上面裡面，這一件事情，他們認為是非常恐怖的。因此，德國公法學界總結了三個，剩餘公課的他的一些結構性的缺陷，在老師的書上有提到。

第一個，他有規避稅捐國原則的問題。因為德國對國家的收入，公課收入，他是有以稅捐為中心，做憲法規定。在德國的基本法第104a，相當於我們的104-1以下，德國的基本法把稅捐收入在憲法裡面做明文規定。哪一級分多少比例，他直接就在憲法規定。當你沒有透過稅捐，但實際上也可以拿到錢，那你就是在透過公課立法的方式，在規避德國基本法，是對於稅捐國原則的一個違反，也就是規避這樣的憲法規定。

德國的基本法，所有的公課收入，只有把稅捐放在基本法裡面規定，代表著稅捐在國家財政收入裡面的特殊地位，稱之為叫稅捐國原則。稅捐國原則是指國家的收入，應以稅捐為主。國家不可以透過非稅手段來任意創設自己的財政上的收入。你要錢可以，用稅為名。以稅跟國民要錢。而且因為是基本法，就是憲法規定，所以作為聯邦國家，你收的稅，原則上在各級聯邦、邦、基層地方自治團體分多少，大家都講好，入憲才可以徵稅，這是1949年德國作為新興國家，作為聯邦國家一個非常重要的基本原則。收稅可以，大家講好分多少，哪個層級分多少，這個就叫稅捐國原則。財政收入以稅捐為主要的收入來源。

所以排斥掉哪些呢？第一，不可以經營太多國營事業。國家又是規則制定者，自己有下去經營國營事業破壞稅捐國原則。

第二個，借錢不可以借太多。不可以透過借錢的方式去創造收入。所以德國法制上面，基本法裡面也就禁止國家舉太過度的公債，他們對公債是非常謹慎保守，當然充分反映出德國人的財政保守的思想，所以德國公債原則上不能超過全國GDP的3%。你要借錢可以，但不可以超過%，而且對公債的使用有非常嚴格的管制跟界線。你原則上要能夠來創造將來的財政上的收入為前提，不可以借錢來發給公務員薪水。所以當年，1998年所謂的歐債危機發生的時候，他特別不能夠原諒希臘人。希臘人，他們的GDP只有100，可是他們的公務員發的薪水可以佔到他們GDP的120%，簡單而言就是去跟人家借錢來發給公務員薪水。所以德國人認爲，你們希臘人是這樣過活的，我們努力的工作，我們盡量不去借錢，而結果你們公務員請那麼多人，退休後所得替代率120%，也就是你當公務員的時候，領100塊，退休可以領120塊。你們錢從哪來？去跟義大利借。意大利又跟法國借錢。南歐國家，我們大家都是拉丁語系。所以一個借一個，所以歐債危機發生的時候，雖然發生在希臘，可是他就連帶波及到義大利，因為義大利，都是借錢給他的債主，這個錢收不回來的話，那怎麼辦呢？意大利就跟法國講，不好意思，我是借給希臘，他還不出錢來，我也沒有辦法還你。法國就説，你也還不出來，那我怎麽辦？就一連串的債務危機，從而就開始產生。因為歐洲貨幣統一的關係，所以這筆錢也會影響德國。因為幣值貶損也會影響到德國。

德國人就很抱怨我們很努力的工作，我們借錢都不可以超過我們賺來的錢100塊裡面的3塊錢。我跟人家借錢不可以超過3塊，因為我只賺100塊。結果你們賺不到100塊，一天到晚花個120塊。

可是希臘人又回過頭說，我們之所以那麽窮就是因為你佔領我們的關係啊，以前你佔領我們的時候，把我們的經濟都破壞到現在，所以我沒有要求你賠，就已經不錯了，所以應該賠我錢。好吧，互相指責。這就是當時的時代背景。

##### 【特別公課在德國的爭議與合憲許可要件】

回到我們的主題。德國，稅捐國原則之下，禁止過度的商業經營活動，禁止借錢來維持國家的財政上的收入。德國國家財政體質因為有憲法層級的明文規定，以稅捐收入為主要收入，而且為了要維護聯邦國的原則，從而各級的政府的自治團體，包括聯邦在內，可以分多少，都會透過憲法層次的明文規定，明白地定義，哪一個層級分多少收入，這個就是所謂的稅捐國原則，結果你現在訂一個特別公課，你收一個剩餘公課，就可以完全不顧稅捐國原則，這難道不是在規避憲法的稅捐國原則嗎？

第二個，他們會有平等原則的疑慮，因爲特別公課對特定群體去徵收。稅捐，原則上是對所有滿足構成要件之人。我們前面在講稅捐定義的時候跟各位提到過。可是剩餘公課都只對特定的人去徵收，換言之，當你今天徵收只對特定的徵收，不是對全體徵收的時候，為什麼他們要加重稅負？總要有正當性，否則會有違反平等原則的疑慮。

第三個，就是這一類的剩餘公課的徵收都是進入特種基金，換言之，進入特種基金預算不跟別人分配，因此在這個地方就會形成國會監督上的漏洞。換言之，透過這三個批評，認為聯邦憲法法院應該對這一類立法者無限制擴張立法課徵剩餘公課的情形加以管制，加以限制，才會在80年代之後出現特別公課這個名詞。

所謂的特別公課，就是你必須要符合三個要件的實質要件，就是群體同質性、群體的有責性、跟群體的共益性。然後再形式要件上，特種基金專款專用，應該要做特別文件，也就是透過文件上的義務去報告給國會，讓國會可以行使有效的監督，然後要做定期的檢驗。因為你的特別公課都是為了特定目的而徵收，我們需要你行政機關定期地檢驗，究竟目的是否已經達成，可不可以廢止掉該項特別公課的徵收。

透過實質要件跟形式要件兼具，來限縮聯邦立法者一度氾濫的剩餘公課的立法權的行使。

所以特別公課的出現，絕對不是一個備受歡迎的特殊的財政工具。毋寧我們應該要特別注意，特別公課，如果不受管制，他會實質取代稅捐。因為稅捐又比較嚴密的各項課稅基本原則的限制，如果特別公課在此同時不受管制的話，我們的國家就會變成，特別公課實際上取代稅捐跟其他傳統公課。

##### 【臺灣的特別公課法制】

目前在臺灣基本上就是這個情形。因為臺灣從釋字426，關於空氣污染防制費，承認特別公課這種形態之後，基本上是鼓勵的，說，這個是一個工業國家的新興財政工具，好棒棒，我們應該要多用。後面是老師自己加的。

他是說他是一個新興財政工具，現代工業國家常用的財政工具。

但其實是自326號做成的時候，其實當時德國聯邦憲法法院已經意識到，剩餘公課，如果不受管制，實際上是非常危險的財政工具，因為不以稅為名。

臺灣現在目前為止，從釋字426之後，510號解釋第2次再提到特別公課之後，大法官解釋一直從510之後就再也沒提過特別公課，可是我們現實上的特別公課呢？非常多。我們在實務上面。財政部跟財政部以外，非以稅為名，跟人民徵收不具對價性的金錢給付，我們如果用特別公課這個名稱來稱呼他的話，根據非正式的統計，臺灣將近有400多種。

在老師書上就有提到好幾個，都不以稅為名。所以在臺灣許多以費，以金為名。因為稅的名稱通常不是稅、就是捐，不然就是賦。像我們有田賦、菸品健康捐。大部分最主要用的是叫稅。所以光從名詞上來看我們的稅、捐、賦，這一類都被稱之為叫稅捐公課，原則上他是有限的。我們的稅捐負擔率也是按照這個稅捐去計算，所以我們的稅捐負擔率，在OECD標準來看，我們是蠻低的。我印象中，我們大概只有14.9%。

臺灣在OECD國家裡面，算是國民稅捐負擔率低的，但是這個是以稅捐作爲計算基礎。用稅捐總收入去除以GDP。臺灣多數的特別公課，費，金，都沒有算進來。我舉例，像全民健保費他是受益費，他不會算進國民稅捐負擔率。

全民健保費相當於是一種叫社會醫療的附加稅。如果改成稅，算進國民稅捐負擔率，臺灣的稅捐負擔率應該不會像表面這麼低。也就是我們要算一個國民跟國家之間的關係，究竟國民在這個國家生活要工作多久，付多少的整體公課跟稅捐負擔，才能維持這個國家的基本功能的運轉，包括你的稅捐繳進去維持國家的建構一個比如說全國的戶政連線系統，然後要建構全民醫療的系統，究竟要多少錢？

這個數字在臺灣是不清楚的。因為臺灣非常多的非以稅捐賦為名的，又不是傳統的非稅公課的規費或受益費。上個禮拜我們也提到了在經濟行政法裡面的身心障礙者的差額補助費，或者是原住民族工作保障法的原住民就業代金，一樣都不以稅為名。對誰課徵？對符合一定構成要件的廠商來課徵。所以廠商不是只有繳營業稅、營利事業所得稅。每標到一個政府標案，他就必須要依法聘僱一定比例的身心障礙者或者是原住民。如果沒有聘僱到足夠的身心障礙者跟原住民，他就必須要依法要繳納這一種無對價性的金錢給付。

所以我們透過對德國法制的瞭解，其實也應該在我們國家的特別公課的立法，比照像德國一樣，至少要去嚴格地去檢視立法者究竟有什麼道理，為了什麼理由來對特定的人去課徵，不以稅為名的特別公課。這是老師在這整個上課立場上面跟書本上面要傳遞給各位的概念。特別公課的徵收，在臺灣目前基本上是被容許的。  
關於特別公課，目前除了形式法治國原則的各項基本原則，也就是包括：依法徵收、授權明確性，信賴保護，或者是。法不溯及既往，這一種形式法治國原則的適用以外，他沒有像稅捐或者是傳統的非稅公課，我們認為他具有實質檢驗這個稅捐徵收是否合憲的實質法治國原則的標準。也就是說，我們特別公課處，只要符合形式法治國的依法課徵授權明確性，原則上就被容許。也因此，臺灣的特別公課處在一個，我們在學界裡面我個人也贊同的一個狀態，叫特別公課的肥大化的現象。就是我們大量的用特別公課。各個主管機關幾乎都會有自己徵收特別公課的立法。結果我們的稅捐看起來稅捐負擔很低，但這個是不正常的現象，因為國家對人民徵收的無對價性金錢給付，不應該只限於稅捐，包括特別公課也應該在同樣的條件底下，受到依法課稅依法徵收原則以外的平等原則的適用比例原則的適用。

從而在老師的書上，其實主要就是去強調對這一套德國的檢驗特別公課的原則，應該在臺灣一樣去適用。臺灣從司法院大法官426號關於空氣污染防治法、510號解釋之後，我們800多號的解釋都避談，就閉口不談特別公課。因為特別公課確實是在德語的環境底下出現的，因為他是從【？】轉換成Sonderabgaben，在英文確實沒有對應的詞。  
所以在留學美國的語境裡面，他不傾向於把他說叫特別公課，傾向叫非稅公課。但非稅公課在臺灣跟德語的語境裡面，指兩種，一種是傳統的非稅公課，也就是我們講的規費受益費，他的建制基本精神就是受益負擔成本費用回饋原則。

我們必須要用一套標準來對立法者對人民徵收特別公課來產生一些實質上的限制。

我們在上個禮拜跟各位講過群體同質性，他意味著群體必須要透過一個事件，基本上可以去劃分出我群跟他群，否則這個群體如果是用一種天生不可變的一種劃分標準的話，那這一些群體同質性可能會有問題。比如說用性別用年齡作為區別標準的話，立法者需要更高的正當性理由，才可以去對特定的性別或特定的年齡群體去課徵，需要有單獨由該群體來負擔特別公課的理由正當性。

第二個叫群體有責性，是指這個群體對這個公共任務的完成具有事務上的接近性，也就是說，他對這個公共任務的完成，跟其他群體比起來，他是特別應該要去負擔起這個責任的一個群體。在環境行政裡面，這個是比較好講的，因為環境行政有污染者付費原則。誰污染誰負責。  
所以環境公課裡面，對特定污染群體課徵環境公課，往往是具有群體有責性，比較不會產生疑問。比較會產生疑問的，往往是在經濟行政法非環境行政法裡面的這一種情況底下，對於某一個群體對另外一個群體負有經濟法上的特殊性，這一件事情往往是備受質疑的。  
譬如說剛剛所提到的身心障礙者補助費跟原住民就業代金，我們其實是對特定的雇主課予一個聘僱義務。當你聘僱不足額的時候，必須要繳納差額補助費或就業代金。這樣一個經濟行政法上的公法上的任務，究竟有沒有正當性？這個確實在學說學理上備受討論，我個人還是傾向認為，大型的雇主，也就是聘用一定人數以上，這個相當於是他的社會義務。因此，我個人比較傾向認為，大型雇主是有負擔一個經濟行政法上對身心障礙者或原住民族進入就業市場的一個所謂的特別的行為的義務。  
當然這個建構也必須要建立在雇主使有可能透過契約自由的締結，讓這些身心障礙者跟就原住民族進入就業。這也就是我們在相關的大法官解釋裡面，特別是對身心障礙者的差額補助費或原住民就業代金，大法官是肯定這些是合憲的。我個人也認為是可以的，當然這個立論上還是有受質疑的可能。大型雇主，經濟上比較有可能讓身心障礙者透過契約自由原則，讓他進入就業市場，否則說實在話，身心障礙者在小型雇主，他不太容易有被聘雇的可能，原住民族亦如是。

當然，我們希望整體社會的結構能夠去改變，讓身心障礙者更有機會進入到各行各業，這毋寧是一個很好的一個理想，但現實上他們不是只受補助而已，他們還需要有工作來展現自我，有工作的機會。因此我個人傾向認為，身心障礙者的差額補助費跟就業代金這個是合憲的，只是在徵收上面請各位注意到，不以雇主是否認識跟有可歸責無法聘僱足夠的人員作為要件。因為差額補助費跟就業代已經不是罰鍰，不討論可不可歸責於雇主之事由，無法聘僱足夠人數。

實務上，很多雇主都是辯解說，因為受僱人突然離職，所以我無法在那個時間點去聘僱到足額的身心障礙者或者是原住民。或者是主張說啊，我這個工地很遠，根本就找不到身心障礙者或原住民來工作。有沒有可歸責事由，根本不在這一類特別公課的考慮範圍內。因為他不是罰鍰。差額補助費跟就業代金是替代稅捐的金錢給付，以法律有明文規定，當然我們也強調應該要實質要件跟形式要件的符合，就是群體同質、群體有責、群體公益性跟受國會有效的監督跟定期的檢驗。在這個合憲的要件的許可底下，差額補助費跟原住民就業代金，確實可以讓原住民跟身心障礙者，在一定的範圍內有機會進入就業市場。所以你看像我們在建國南路底下會有一些身心障礙的進入他的洗車房地工作。這還有一個共益性的滿足，當你多聘僱法律規定的人數之上的話，法律規定你只需要聘一個，但你聘兩個聘3個，你就可以去跟身心障礙者的就業補助基金去申請補助，這個就叫共益性。你做得比法律規定的行為義務更多，你可以獲得回饋。

做不夠的人，要繳這個公課，這個叫群體有責。那你做比他多的你可以獲得回饋，這個叫共益性。

因此這3個要件，在這個地方，他建構起特定群體跟特定公法任務之間的那一種對價性關系。你做越多，你可以獲得更多的共益性。問題就出在我們的共益性，實務上，立法者都把共益性沒有建構成一個一個100%的回饋機制，也就是說，這個特種基金的用途，除了提供身心障礙的就業的相關基金以外，他可能還會去用到別的用途去。也就是說，主管機關可能在業務上面有需要，可能會去動用到這些基金。

像這一陣子在吵，農業發展基金到底可不可以去補助進口雞蛋這件事情。農業發展基金本質上是為了臺灣農業發展而建創建起來一種特種基金，就是很典型的一種特別公課的徵收的類型。今天特種基金的用途可不可以用到非為了讓臺灣的這個農業發展起來的用途上去，這個部分往往都是在實務上有爭議。共益性到底要100%還是60%也可以20%也可以，這個往往都沒有很清楚的憲法上的界線，這才是真正的問題。身心障礙者跟原住民就業代金也有同樣的問題，他們不是100%回饋到雇主身上，都是由主管機關，會在法律規定裡面，用到法定的用途上面去就可以。

我在書本上大概就舉了好多個例子。所以總結一句話，特別公課是一個要受到監督跟管制的財政工具。相比稅法，我們之後會講到許多的基本原則，依法課稅、量能課稅、比例原則，如果一個財政工具實質上可以替代稅捐，卻不受到這麼同樣密度的管制的監督的話，那國家當然傾向於濫用特別公課來作為他的財政收入。這個地方也請各位留意。

我們先休息一下，之後來講第二個部分關於稅法的體系，稅捐法跟其他法律之間的關係。

## 第2週｜第2節｜2023/09/12

接下來開始進入關於稅法。稅捐是我們整個稅法要規範的對象。我們現在回到稅法本身。

#### 【稅法的跨領域特性】

規範國家跟人民徵收稅捐的法律就被稱之為稅法。各位可能覺得疑問的是，稅法到底是不是法律啊？  
其實還真不瞞各位講，我在剛回國的時候，很多法律系的老師不太認爲稅法是法律。他們認爲，稅是稅務稅捐事務的處理，可能是會計，可能是財政學，但不一定是法律學。個是一個誤會。研究稅捐的確實是不止法律。研究稅捐的也包括經濟學，因為經濟學裡面有一個有一個部門，他叫公共經濟學，我們有把他稱之為叫財政學。國家透過各式各樣的手段，可能會對私經濟產生影響，稅捐會是其中一環。

研究稅捐的學科不是只有法律而已，他也包括了剛剛我們提到的經濟學，特別是財政學。財政學是以國家或者是公法團體的收支跟財產管理為研究標的一個學科。財政學的研究對象不只是國家而已，也可以是地方自治團體，也包含各式各樣的公法團體，像我們一些公法人，比如說衛武營，國家兩廳院，這一種公行政法人，這個也都可以是財政學研究的對象。

總而言之，研究公共團體的財政行為的，就稱之為叫公共經濟或公共財政法。英文的Financial Law，并不是講財政法，其實是講金融法，是偏向私部門的，包括證券財務金融，銀行，保險，包括虛擬貨幣之類的通貨。但如果我們專門講所謂的公部門的，就要講Public Financial Law，這公共財政法，比較接近我們在講的財政法的領域，對公部門的收支，收入支出、財產管理。留下來的叫財產管理，收跟支是流量的概念。

稅捐其實是財政學的其中一環，因為國家的收入不只是稅捐而已。國家可以透過國有財產的管理去出租去買賣，他也可以透過舉債，也可以透過捐獻去取得收入。當然，稅捐是國家最重要的收入。不然就不會有稅捐國原則，我們不會講公債國原則或是公營事業國原則。稅捐國就是凸顯了稅捐在整個國家財政裡面是扮演關鍵重要角色地位的財政收入來源。

但再怎麼說，稅捐只是其中一個收入的一環，稅法并不管支出。所以支出的部分，特別是預算法，這個要財政法那個地方上課。

今天早上林明鏘老師跟陳衍任老師，會開財政法專題。

財政法，就是研究公部門的收支跟財產管理行為的法律。概念上包含稅法。那稅法為什麼會這麼重要？因為國家的財政主要是來自於稅捐，跟人民權利義務最密切相關的，其實也是稅捐，從而稅法才會從財政法裡面獨立出來。各國都是如此。研究稅捐的不是只有法律人而已，也有公共經濟學在研究。在18，19世紀之前，大多數的稅捐領域的研究成果大部分都是由經濟學的領域做成。像各位可能知道，經濟學之父的亞當斯密，他的國富論就提到稅捐徵收了四原則：明確性，公平性，便利性跟最小干預，讓人民可以在這幾種原則底下方便繳納稅捐。

其實，現代經濟學也正是建構在對財政包括稅捐的相關研究的基礎上面。正是在這樣子的一個前提底下發展出現代經濟學，對於稅捐也是相當關注，因為畢竟這是一個國家行為裡面干預經濟行為干預經濟決策一個非常重要的手段。當然經濟學者不是只有研究所稅捐而已，包括貨幣，國家的租借政策，國家的經濟政策，都會影響到私經濟領域的發展。

其實在臺灣比較誤解，認為稅捐都是會計學，是會計學者在學的。這個誤解其來有自。以臺大為例，臺大開稅務有關的，大部分都是在會計系，所以他們會計裡面會有一門專門的課程叫稅務會計。稅務會計也是會計師國家考試裡面的必考科目之一。以前，法律系不做稅法教學之前，所有的稅務，要麼就是到隔壁的經濟系去聽公共經濟學，談關於財稅領域裡面的一些經濟學的理論，不然的話就是到管理學院會計系裡面去上稅務會計。

稅務會計到底跟稅法有什麼差別？ 簡單來講，稅務是國家透過課稅處分對人民所做的單方的公權力的行使。所有的這一切到稅額算出來之前都是法律，但要算課你多少錢，這件事情要靠會計。也就是說，稅務會計，對於構成所得的各項項目，像你的收入、成本、費用，哪一些可以被歸列到這裡面，數字上的計算，算出你要繳多少數額，這是稅務會計擅長的，也是他們的主要工作領域。

相反的，法律在做什麼？ 法律在做，整體一直到稅額試算出來之前，我們認定你是不是納稅義務人，以及你到底做了哪些應稅的行為，包括你有獲得所得的銷售營業的行為，或者你今天是不是一個薪資所得的應課稅的營業或職業上的活動，那麼這一整個一直到應稅所得額算出來爲止的一整套的結構上的適用，基本上都跟法律具有密切的關聯性。這個國家的法律，怎麼去規定，應稅所得額跟應稅的銷售額怎麼算？

即使是在會計系領域裡面，審計會計的人不一定會懂稅務。在實務的工作上面來講，做稅報簽帳的人，他必須要同時對所適用的法律有一定程度的了解，所以對他們來講，做審計的沒辦法去做稅務。他必須要受過稅法上的一些訓練，他至少要懂得關於這個部分，究竟這個法律規範有哪些解釋函令出現，他要去找出這個解釋函令，去適用，再把稅額算出來，把數字算出來。

所以在稅務會計學領域裡面，他們對稅務會計的理解一般而言就是數額的計算跟歸類，稱之為較評價，歸類到哪一個地方去。

所以你去看稅務會計的考試就是，某甲是一個營利事業，他今天進多少的貨，支出多少，有多少的費用，用什麼方式去支付的，請問本件應納稅額是多少？你絕對看不到我們在法律適用領域裡面密密麻麻的，本件個案，究竟他是營利事業還是是個人的納稅義務人？究竟這個行為是應稅的，還是非說稅的？是哪一種類型？薪資活動，還是一個獨立執行業務者的行為？因為這一整套原則上都是法律的適用。所以只有進入真正是稅務領域工作的人，包括國稅局的人員，他才會知道原來法律這麼困難，因為他們以前在學校的時候只有學過稅額怎麼算，沒有學過法律怎麼算。

這個領域也很好玩的是，法律人從來不教，因為法律人覺得那是會計人的事。那會計人又覺得這個部分有很多法律規範的解釋，所以他們比較會用他自己的會計的觀念去解讀。但往往在一整套稅法的規範裡面，其實是交雜著經濟、會計學跟法律學的專門字眼。自然人、住所，這些字眼都不是稅法獨有的字眼，這一些都是在民法有的字眼。不動產、房屋、土地、婚姻、家庭，這些都是法律民法規定裡面的。但很可惜的是，法律人不教，民法之外的。我們認為這個是會計人要教的。

相反的，會計師才不會把他的眼光只放在審計，如何去做計算而已，他們會嘗試著在他們的教學領域裡面至少最低限度告訴你，在營利事業所得稅裡面，這個法條有哪些解釋函令，盡可能去接近稅捐稽徵機關在解釋函令所表現出來的意思。

這正是為什麼在稅務領域裡面，法律人輸給會計人的原因。很簡單，你不做別人就來做，就這樣而已。

長久以往，法律人慢慢喪失稅務領域裡面的規劃跟法律適用的能力，因為我們不用別人用，就這麼簡單。

這也是我們希望能夠在法律系的教學裡面引導入正確的法律解釋適用方法的一個非常重要的原因。稅法是法律，他是整體法秩序的一款，他並不是一個特別的領域。他確實是跟人民的經濟活動經濟成果有關，所以稅法裡面會使用一些經濟上的字眼，譬如說資產、所得。沒有錯，稅法會用一些經濟學的字眼，一些會計才看得懂的領域。因為稅法本身就是一個跨領域的東西。

跨領域的東西，你可以認為他門檻很高，你也可以認為，正是有這個門檻，所以你只要願意花一段時間，你就會成為專業領域裡面的專業人士。民刑法對我們法律人來講都是算入門而已，稅法確實，某種程度上跨領域，跨到經濟跟會計。  
在某程度上，稅法也跟各個不同的法律的部門相關，稅法是以民商事行為為前提，然後透過稅捐稽徵的手段，也就是行政程序的手段，透過國家公權力去實現行政執行的手段來去實現的金錢給付義務。如果你不遵守協力義務，他會有一個行政上的裁罰，甚至是刑事追訴的犯罪行為。沒有錯，這些都是國家公權力的行使，這個當然是法律。所以稅法我們嚴格來講，我們也可以自己在內部裡面去做區別，有民法底的稅法，也有公法底的稅法，甚至是跟憲法有關的稅法。正是因為稅法本身也是法律領域中，跨公私部門，也就是從民商事領域跨到公法領域裡面。因為我們的稅捐稽徵程序就是公法，行政程序法，我們的救濟程序是比照行政訴訟法，根本不是按民事訴訟法，整個制裁也是按照行政罰法，這些都是公法。但是你說他只是純然公法吧？沒有，我們還要看民法。民法上的契約行為是僱傭、是承攬、是所謂的委任，是什麼樣的組織，是有限合夥，是公司組織還是獨資商號？當然就會影響他的稅捐負擔，所以稅是一個跨領域跨部門的學科。

要各位同學們願意花一段時間，能夠在這個領域耕耘，就看你怎麼去看待這件事情。在我來看，他是一個非常好的領域，適合我們大學部的同學。因為你以前的法律系的學長姐們，我們可以保證他絕對不會有受過相同的訓練，因為他們以為那個是會計師的領域。相反的，你說現在在實務操作的大部分都是會計師背景跨過來在法律領域裡面，那你自己本身就是法律領域的。如果各位同學，願意多花一點時間在這個上面，對各位來講，我相信未來會是各位在實務工作或者是學術領域工作的一個非常重要的利器。當然很可惜在臺灣，我們國家考試只有在律師考試裡面四選一的科目裡面把財稅法當作是其中一個選考科目。財稅法，也是歷來我們在國家考試四選一，相對比較少的。每一年通過第2試的，假設有3000人，大約只有1/10左右，約360到400多位之間，是選考財稅法的。財稅法，由於他看起來科目比較多，因為他看起來好像不是只有稅法總論，也考了所得稅法，看起來好像複雜很多，所以也讓大多數法律背景的同學會對財稅法的選考會有點畏懼，也因為各大學不一定有財稅法的教學。臺大以前也算是比較少，我自己也是念臺大，我自己在學校念書的時候，除了黃茂榮老師教的稅法總論，稅法各論以外，其實在大學的課堂裡面，我們很少去談到稅法。我雖然在碩士班也在臺大念，我寫的是稅法領域的題目，但說實在話，除了黃老師的課程之外，其他的課程要去進修，不太容易有機會。當然這個是過去以往的事情。目前我們在這個領域裡面，在實務的工作上面，真的非常需要許多的法律基礎的概念。而這正是各位未來可以在這領域裡面站起來的一個基礎，簡單來講，就是各位未來可能可以去作為以執業工作上的一個基礎，只要你願意在這裡面多一點訓練。我們稅法困難，困難在他可能用很多不一定是法律人專門用的字眼，但其實這個對會計人一樣，他也是同樣。因為對他來講，他要了解什麼是自然人權利能力的概念，什麼叫做婚姻跟家庭，當然你會說啊，這個不難啊，婚姻家庭，婚姻就那一回事嘛，家庭就那一回事嘛？對啦，那是對你來講，你覺得不難啦，但對別人來講，他會覺得你法律語言，首先就文言文。

像我今天早上就碰到一個會計系老師，他就說，柯老師，你寫的那個東西會不會很難。

如果剛入門，稍微會有一點，稍微會需要花一點時間去瞭解。

他説你們法律系都講一些文言文，我都不太懂，可是我聽你講話都白話文，我比較聽得懂你現在講的東西。

我說當然啦，因為我都會把我們的文言文，權利能力，把他轉成白話文。雖然講一講，聽起來還是蠻文言的。各位你知道什麼是權利能力，我們的專有名詞，可以享受權利、負擔義務的能力、資格、身分地位。其實這個權利能力這個字眼對多數非法律人是困難。

我就換句白話講，權利能力是在講說你有沒有辦法享受權利，可不可以取得財產權。只有人可以取得財產，物是不能取得的。比如說，我舉例，我們家養一隻柴犬，柴犬可不可以享有房屋的所有權？不可能啊。歐陸法系法一個世間的東西，分成主體跟客體。他說，只有人，不一定自然人，結合成在一起的法人也可以享受權利。原則上歐陸法系有一個權利主體的概念，相對於權利主體就是客體，就是物。

法律人會用一些確實專有的字眼去描述我們認為該有的基本觀念。那么，對非法律人來講，他是需要花一點時間才能夠去進入了解的。我只是鼓勵各位同學，不要因為稅法的專有名詞的字眼的困難，因此就放棄。因為他真的非常（當然以我的觀點，我覺得）很有趣。另外一方面就是他是一個比較跨領域的，對非稅法的人來講，他需要花一點點時間來進入這個領域。

老師這個課程是希望帶領各位，我們進入到對稅的領域的理解。因此，研究稅法的人不是只有法律人。研究稅捐的，經濟學、會計學、還有法律學。我們法律學是這裡面發展最慢的，因為財政學經濟學，他們早在16，15世紀，就已經在做大量的稅捐的研究。會計學，實務工作上面看稅捐，是一個不可避免的費用支出。所以，不管是從個人或企業的角度盡量減少稅捐負擔。  
經濟學者把他當作是一個國家對私經濟的一種干預手段，會影響政策。在經濟學領域裡面，什麼政策最好？就是最少的干預是最好，讓經濟的看不見的手可以自由地去發揮。  
唯有法律學裡面，我們認識到的稅捐，是國家透過徵稅手段對國民的財產支配的一種干預。既然必須要干預，因此法律學特別著重在這一種干預手段，既然是必要的，那我們只能求其盡可能公平。所以稅捐法律學是一個稅捐負擔分配正義之學。講一講覺得自己好厲害。因為稅捐是國民負擔分配之始。沒有稅捐的負擔分配正義將來的社會分配正義就很難做得到。沒有柯格鐘老師的稅捐法，就沒有孫迺翊老師的社會法。因為他是拿我們的錢來做社會的分配。簡單來講，就是稅捐是一個國家拿有能力的人的金錢給付，來做遊戲規則制定，跟財富上的重新分配，透過社會法去做一些分配。正是因為國家做這一個看起來逆市場經濟而行的一種手段，從而我們在這裡面對稅捐法學，從根本上，我們要求這個負擔分配必須要是公平的。至於何謂公平，我們在下個禮拜再跟各位進一步去談到如何讓稅捐負擔分配能夠達到公平。

這個禮拜，主要是跟各位去談稅法的、稅捐的研究，有法律有經濟學有稅務會計。稅務，並不是會計學的全部，會計師們會去學稅務，是因為他們要做稅報。財報跟稅報有很密切的關聯性，財報是做給債權人股東看的，稅報則是做給國稅局看的，稅報跟財報有一定的關聯性。對會計人而言，從事稅務工作，他需要有會計作為基礎，然後要有法律作為背景，這個是稅簽會計師的工作。而我們法律人，如果各位有可能，我會鼓勵各位，至少要去學一點點一定程度的會計，因為確實在我們的算稅額這個領域裡面，要有一定程度上的會計學作為基礎。但其實在稅法的領域裡面，很大程度都是法律上的解釋適用。法律的解釋適用，對稅法而言，我們會運用到許多的民法概念。

#### 【稅法的法律體系】

所以我們接下來要跟各位去談整個稅法的法體系。我們都知道，國家的法律體系，所謂的體系，就是把法律當作一個整體國家的法律規範，有3個不同層級的法規範。國家最重要的基本法就是憲法，之後是法律，接下來是命令。在我們的命令，由於透過法律的授權，法規命令，或者行政機關依職權自己制定的行政規則，這個數量極為廣大氾濫，這也因此讓整個國家的法律規範制度，不同的層級數量有大的差別。

##### 【憲法層級的稅法規範】

在這裡面，以稅為中心的法律，在憲法的層次裡面有哪些條文呢？

在我們現行的憲法條文裡面，大致上是兩個區塊規定到跟稅有關這件事。

憲法第19條依法課稅原則。接下來，第143條的第1項跟第2項。那個地方也有談到稅，國家對人民持有的土地去課徵地價稅，以及對人民的土地移轉課徵土地增值稅。前面這個部分是跟人民的基本權利有關。

另外一個地方是第107條109條跟110條有提到，國稅，省市稅，縣市稅。中央跟地方的財稅劃分上面，提到稅這個字眼。

所以我們接下來的第3節課跟第4節課，大致上會談到稅捐的憲法規範基礎，跟各位分兩次上課去跟各位談，國家透過徵稅手段對於人們基本權的干預，以及國家自己內部之間的裁稅權限劃分。

##### 【法律層級的稅法規範】

接下來，在法律層次裡面。我們是一個分散式立法的立法體系。分散式立法的相對，就是像民法跟刑法一樣，他比較是有一部基本的集中式的，把各式各樣的契約或者是罪名，集中在一部法律裡面把他做完整立法，稱之為比較集中式的立法。當然有刑法跟民法，不排斥還有其他特別刑法跟特別民法的制定，但至少各位在法律系學習，原則上你學過民法跟刑法，大致上民法跟刑法的規範結構，會讓你處理民刑事都有一個比較完整的法律體系可依。但我們的稅基本上是一個分散式立法，所謂的分散式立法，就是他不是一個統一集中式的立法，分散在不同的地方去做不同的稅捐立法的方式。

屬於稅捐的總則稅捐立法，大概有以下的這些法律的規定：稅捐稽徵法，納保法（納稅者權利保護法）。因為我們的分散式立法的方式，是一個區塊一個區塊去立法的。我們現在目前稅法有沒有總論的法律呢？我們沒有形式上的總論，但我們在教學上面來講，我們會把屬於總論的部分把他分散成以下這幾個領域裡面去講。

第一個，我們把他分成稅捐基礎法，是在講稅法跟憲法之間關係，稅捐的憲法基礎，基本原則。會談到中央地方的財稅劃分。

第二個我們稱之為叫稅捐債務法，各式各樣的課稅的構成要件的規定，這個會是由各稅法規定。我們有所得稅法、遺產稅法贈與稅法、契稅條例。我們以各稅法的規定去談抽象化的稅捐構成要件跟法律效果，何謂稅捐主體、客體、稅基、稅率。

第三個，稅捐稽徵法。主要由稅捐稽徵法的法條、納保法、行政程序法構成。

第四個區塊，我們稱之為叫稅捐制裁法。主要就是我們的行政罰法，還有稅捐稽徵法，以及各個稅法也有稅捐制裁的規定。

最後一個領域，稱之為叫稅捐救濟法。稅捐救濟法，主要就是講課稅處分跟裁罰處分怎麼救濟，包含了稅稽法，訴願法，跟行政訴訟法。

以上幾個領域都是屬於我們的稅法總則的範圍，是我們這個學期要跟各位依序要講的內容。

分散式立法確實增加了稅法學習上的困難，因為我們沒有一部統一的稅法典，讓各位只要看把點，不用找別的法律就可以學稅法總論。這個是我們體制上的困難，我們能夠充分地清楚地了解，但立法者要這樣做，並不是我能夠單方面改變。也因此，我現在在教學上面就是跟各位去講，我們15堂課，就是把這整個稅法的總論上面，該講的重點的部分給各位，讓各位能夠有對稅法，做一個整體的掌握。

禮拜一的所得稅法就是進入到各論。我們的各論，在所得稅法，依序講綜合所得稅、營所、遺產贈與稅、房地合一稅、土地增值稅以及所得基本稅額條例。也希望未來要開營業稅、國境稅的關稅的部分。如果可能的話，老師希望在，未來有限的時間裡面，能夠從稅總，往稅各逐步推進。因為在實務操作上面來講，稅總是基礎，稅各是實務上的問題跟困難。也希望這樣的推進，可以幫助我們的法律系，其實這裡面都是法律系用居多，所以額的計算我不可否認最後一里路確實要透過會計的數額的計算去算出他具體要繳多少的錢，這也是我們這個地方如果在法律系的教學，不太可能教學給各位的地方。各位，如果想要把最後這一哩路把他補起來，我給各位的最直接建議就是，去修修會計學的基礎的知識。會計學的基礎知識，可以把最後這一哩路把他補起來，但前面這一個部分，則是我們整個法律系教學，希望帶給各位，希望能夠讓各位進入稅法的領域裡面的一個非常重要的一個門檻的重要的學科基礎。

稅法因此是一個透過分散式的立法所建構起來的整體法律秩序。他當然必須要福蔭在憲法的基本原則為基礎的各項基本原則底下。我想這一點毋庸置疑。

稅法透過這種分散式的規範，他的外在體系比較殘缺不全，是破碎的，我們沒有總論式的規範立法，我們沒有辦法像民法一樣，把各論的部分就用債各的方式就放到民法裡面去。如果可以，我也希望有這樣一部統一稅法典，前面就是稅法總則後面就是各稅的各論，直接就用所得稅遺產稅贈與稅，直接把他排列出來，這樣很好啊。就像我們的刑分有罪名，債各有契約名，如果可以的話，我們也希望能夠把稅各都把他排在稅總之後，各稅一部法典就把他結束掉，但現在現實的情況是，目前不太可能做到。

為了彌補這樣一個可能性，老師自己在編輯元照的稅務小六法，就用這種方式去編輯。也就是說，財政憲法篇就是在講稅法的憲法基礎的相關必要的法條。稅法總則編就是把跟稅法總則有關的法條，包括納保法、稅稽法、行政程序法、行政執行法、行政罰法、訴願法、行政訴訟法這一些相關的條法放進去。  
所得稅內，把屬於所得稅的綜所、營所，還有相關比較重要的所得基本稅額條例都把他放在一起，把他歸類在一起。工具書，這也是透過這個編類的方式，可以讓各位比較清楚，對整個稅有一個一體性的掌握，當然我們還需要時間再把他個別的具體化更深的內容。

這個學期的課程基本上大致上會focus在所謂的稅法總論的課程。當然，有可能的話，老師也希望未來能夠隨著教學的需要，而有必要的教科書，給各位同學，可以在課程之外可以有一個研讀的，看書面文字的可能性。

#### 【稅法與其他法領域的關係】

好，回過頭來，我們來看。稅法本身，他的法條規範裡面，其實稅法跟其他的法律領域有很密切的關聯性。我們要討論稅法跟民法，稅法跟同樣是屬於行政法的社會法的關係，稅法跟環境法，稅法跟刑法之間的關係。

我們今天的時間，我很快的跟各位介紹一下，最重要的稅法跟民法。學稅法的人基本上要對民法裡面的身分法跟財產法都要有一定程度上基礎的認識。譬如說遺產贈與稅是針對民法裡面的繼承跟親屬法來做相關規定。所以稅法不可避免會使用諸多民法裡面的重要基本概念。稅法也是根據民法的財產法，特別是根據契約法，所發展出來的掌握人民的經濟成果的法律。從而在稅法的領域裡面有一說的看法是，稅法從屬於民法。換言之，民法上的解釋，拘束稅法的解釋。我們國內有許多稅法學界的學者，採取這個觀點。但時間有限的緣故，我要跟各位說，其實這個不是全然正確的看法。我們國內大部分會認為稅法要遵循民法的概念，是在有限的幾個地方。稅法本身有一些他會自己去指示，說你要適用民法上的規定來決定你稅法適用的範圍，這個時候他就遵守稅法本身的規定。

舉例而言，各位回去再看相關的法條，比如說所得稅法第17條第1項的第1款的免稅額的第四目：納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第1114條第4款及第1123條第3項之規定。納稅人的其他親屬要合於民法規定的。因為稅法本身就只是你要適用民法規定，所以我們稅法遵民法。稅法在這種情況之下，依民法的規定來決定他適用的對象範圍。

除了稅法自己本身用這個條款規定去說，你要遵守民法規定，我們在兩個地方，原則上會遵守跟民法一樣的規定的解釋，來拘束稅法的解釋適用。我們在身分法裡面的婚姻跟家庭。婚姻跟家庭確實都會依民法所規定的婚姻範圍跟家庭的範圍。所以我們在釋字748號施行法通過之後，未來在婚姻這個地方的解釋，恐怕也要同時間參考釋字748號，也就是同婚的這一種情形，也要去適用我們稅法裡面的這個關於婚姻配偶的規定還有家屬的觀念，因為家庭也是按民法的規定。在這個限度範圍內，稅法遵民法。稅法原則上以民法規定的範圍為限去適用。

除此以外，稅法並沒有必然要遵守跟民法用同一個字眼就要用同樣的範圍解釋，並沒有這樣一個要求。包括不動產概念。沒有錯，不動產的概念，原則上我們也適用民法的概念，但有一些稅法在解釋上，他不一定會用民法的不動產概念。我舉例而言，不動產在民法上面是以登記作為生效要件，但是在稅法上理解的時候，關於不動產，是不是要以登記作為前提呢？這個地方未必，在各稅法裡面可能會有不同的規定。比如說土地稅法裡面，如果你今天去跟人家買土地，移轉登記的時候，你就跳過去，也就是說直接買受人將他的土地移轉登記請求權，讓與給第三人，出賣給第三人，跳過土地登記的話，那這個時候土地增值稅課稅要怎麼課呢？依照我們土地稅法的規定，是他兩個還是要課，也就是這兩個的不動產的移轉，不需要以登記為前提，仍然還是要課徵土地增值稅。換言之，在這個地方，我們在土地登記上面並不全然採取跟民法758條，登記才生效的解釋。

我們以這個例子來跟各位說一下，稅法跟民法之間的關係。稅法跟民法是各自獨立的法律領域，他們是同位階。並沒有必然稅法，要遵民法來做解釋。我們稅法自己本身有一些自己獨特的法律概念跟字眼，有時候會跟民法用同一個法律字眼，沒有錯。婚姻跟家庭基本上我們大致上都是遵循民法上的規定，我們的大法官解釋也都採取這個看法，但除此之外，財產法就未必如此。多數為了法秩序的安定性，通常會跟民法採取一樣的觀點，但這個不是邏輯價值上的必然。稅法的量能課稅原則，會讓私法自治在這個地方沒有完全做一樣的解釋。這一點也提醒各位注意。

我們今天先講到這裡，下個禮拜，我們再用一點時間跟各位介紹一下稅法跟社會法，稅法跟刑法之間的關係，但大概基本上只是提點而已，在老師的《稅捐法秩序》，其實第2章寫得比較多一些基本概念的討論跟說明，如果可以當然歡迎各位能夠再看一下。我們接下來要進入比較重要的，稅法的基本原則的部分。

## 第3週｜第1節｜2023/09/18

好，我們今天進入第三週，要談稅法的基本原則。

接下來我們就進入在稅法本身，法律的學習本身是透過基本原則去架構起來的法律的解釋跟適用，從而我們接下來跟各位去談到在稅法裡面非常重要，而被認為是稅法裡面最基本的原則，我們把他稱之為叫量能課稅原則。量能課稅原則究竟從何而來呢？那麼，這是我們今天第一個小時要跟各位去講，從憲法的平等到量能課稅原則。因為量能從來並沒有定義，就如同稅捐一樣，我們稅捐是從來沒有任何立法跟憲法的條文，把他定義出來，當然就更不會有量能課稅原則，因為連稅都沒有定義了。我們的法秩序，對稅捐沒有定義；量能，也沒有定義。

好，那我們的憲法裡面在憲法第7條。中華民國人民不分男女性別不分職業身份階級黨派居住的區域，法律是上一律平等。在這裡面的平等原則，那為什麼我們會在稅法裡面經常會講叫量能課稅？這個他的道理何在？因為法律並沒有憲法本身並沒有講量能。我們跟德國不太一樣。德國的威瑪憲法其實是有講道理量能負擔稅捐。1789年的這個法國大革命，其實在他的人權宣言第13條也有講到，所有的國民無分階級均依其資產來負擔國家的管理所需要的財產所需要的金錢給付。這個也被解讀為適量的課稅原則。各位都知道，法國大革命的爆發，其實正是在法王路易十六不斷地去向第三階級的這些農民，或者是這一些工匠去不斷地徵收稅賦而去做戰爭的使用，包括他自己個人奢華的使用，所產生出來的革命。因此在1789年之後的人權宣言裡面就提到所有的人不分階級，都對國家國家維持秩序的管理所需要的這個資產，根據他的資產的狀態來去負擔。這一個就最早的我們稱之為叫量能課稅原則的出現。第二能課稅原則雖然看起來是1789年，但18世紀末才出現的，但很快的在19世紀，隨著社會主義或者我們稱之為叫共產主義的思想，19世紀是一個立場方向截然相反的各種不同主義的一個發展的一個時代，在19世紀出現的難以讓後人想像的所謂的種族主義跟極右派的這一種想。

19世紀，也正是共產主義跨國際的無產階級這樣一個思想在這個世界的舞臺裡面不斷地去出現的。也就是說，在這個地方19世紀的時候出現的社會主義的思想，把量能課稅原則推向了他最大的可能性的範圍。就是世界各國隨著因為對社會主義或者是對資本主義的這種反抗，這樣的課稅是階級鬥爭裡面一個非常重要的工具，認為所有的人有能力的人都應該要出錢，特別是這一些有產階級的有能力的資產者，他們就應該要付更多的稅捐，那我們這一個，無產階級人，我們沒有能力去負擔稅捐。因此最早出現的量能課稅原則，確實是由社會主義共產主義份子所推廣的思想。

但進入20世紀的量能課稅原則，他并不是只是一個所謂的無產階級鬥爭資產階級的一個工具而已。量能課稅原則進入20世紀以後，慢慢的成為世界各國認為稅捐徵收裡面實踐平等原則的工具，也就是說，他是一個負擔分配平等的一個工具，而不是階級鬥爭的工具。因為國家是由國民組成。進入到20世紀以後，大概19世紀末期的那些王朝，基本上只要是20世紀初期戰爭裡面失敗的國家，全面性地都被推翻掉。國民主權，國民才是國家的主人，這個概念慢慢的變成是全世界各國的共識。當然，英國還繼續維持下來，可是在歐洲大陸上大多數的這些封建主權的國家，也就是以君主為主的這些國家大部分都被推翻掉。國民主權，也就是基於國民主權的想法，國民才是國家的主體，國民才是國家存在的目的，那麼這個國家需要的錢就應該由國民來溝通確定，由國民大家一起來負擔。接下來就是那我們要怎樣承擔這個負擔？作為金錢給付義務的負擔，要怎麼去分配才能達到公平，這個毋寧就會變成是在國家稅捐負擔分配時的一個最主要的一個思考。儘管稅捐的出現往往都是來自於財政這樣的需求，而財政上的需求基本上都是來自於因為戰爭需要錢。

現代稅捐的出現基本上與財政需求密切相關，財政需求通常與當代情況有關，特別是在19世紀末的國際衝突和20世紀初的兩次世界大戰。因為在這些時期，各國都需要資金來支持戰爭。所得稅的首次出現是在18世紀末的1799年，當時英國為了應對歐洲大陸的拿破崙而首次徵收所得稅。所得稅的引入是因為英國需要資金來對抗歐洲大陸的新興勢力拿破崙，這導致了所得稅制度的出現。儘管所得稅制度的引入源於財政需求，為了滿足國家戰爭需求，但在哲學和法律層面，這一需求需要合法化，即稅收分配必須符合平等原則，也就是所有國民，不論其階級或身分，都應對國家的武力和財政需求承擔相應的負擔。因此，這種負擔分配原則，從平等的負擔分配原則出發，變成了當代國家的一個重要任務。這種負擔分配原則被稱為稅捐負擔分配的平等原則，也是稅捐負擔正義的基礎。

稅捐正義，從19世紀開始一直延續到20世紀，甚至一直到現在的21世紀，各個世代和各個國家都認為非常重要。即使在21世紀，大多數國家，包括君主國，都承認國民是國家的主體，並享有參與國家政治決策的權利，這是民主國家的原則。在這一原則中，重要的是國家需要資金，但稅捐負擔分配的正義也同樣關鍵。稅捐正義是在國家制定稅捐政策時非常重要的基本原則之一，這正是整個稅法存在的目的。

透過實現稅捐負擔的正義，我們將平等原則具體化為稅收的平等分配。稅負的平等分配是平等原則的具體實現，而正義則是通過實現平等原則，我們進一步探討在稅法中應該使用哪些具體標準來實現平等原則。這將是我們接下來要討論的主題。

這種課稅原則並不是最早由法學界提出的，而是作為資產階級鬥爭和社會運動中的工具。然而，在20世紀，他被正式納入稅法中，成為實現平等原則最重要的分配標準之一。這一原則建立在負擔分配和國家與個體之間的關係基礎上。由於平等原則本身涉及到平等，我們將進一步解釋平等的含義。

通常在談到平等原則時，各位在學憲法第7條的時候，常常會談到一句口號，叫做「等者等之，不等者不等之」。這句口號的核心思想是，相等的事物應該受到相等的對待，不相等的事物應該受到不相等的對待。這是對平等原則的一種初步理解。平等原則本身聽起來很高尚，但實現平等的方法是一個人們一直試圖理解和解釋的問題。

在這種情況下，我們需要思考如何實現平等。我們通過法律來實現平等，法律應該對相同的事物進行相同的對待，對不同的事物進行不同的對待，這包括實質平等和法律上的平等。平等原則不是用來改變現實中的不平等狀態，而是用來確保法律上的平等對待。

例如，我們可能存在性別上的不平等，但這種性別不平等通常不是法律要解決的問題。在平等原則中，我們強調法律上的平等，即法律應該對相同的事物進行相同的對待，對不同的事物進行不同的對待。這一原則的目標不是改變現實中的不平等，而是確保法律上的平等。

此外，我們區分形式平等和實質平等。我們強調的是實質平等，而不是僅僅形式上的平等。我們通過實現實質平等來確保不同群體在法律上得到平等對待，而不僅僅是形式上的平等。也就是說，在這個地方，透過一個實質平等的對待，來達到讓兩個不同群體在法律上面是做了一個實質上平等原則的目的。

接下來，剛剛提到的「等者等之，不等者不等之」是一個困難的任務，因為不同的領域有不同的事物和法則。要達到平等原則的目標，我們需要建立分類標準，以區分等同和不等同的事物。這一分類標準是實現「等者等之，不等者不等之」的關鍵。

在人類社會中，除了數學和邏輯具有絕對相等的概念外，基本上任何兩個事物都不存在絕對的相等。除了數學和邏輯之外，比如數學中的1+1=2，這種情況下並不存在其他答案。然而，在自然科學領域，所謂的相等基本上是建立在控制變數的基礎上的。在相同的條件下，我們可以得到相同的結果。自然科學的原則是，不論您在美國、台灣還是德國進行實驗，只要變數相同，理論上應該得出相同的結果。這是自然科學的特性。

然而，在社會科學中，不存在任何兩個人或兩個群體是絕對相等的。同時，也不存在兩個群體絕對不相等。因此，在社會科學中，我們必須根據特定的規範需求來選擇兩個群體之間的分類標準。在法律領域中，分類標準是根據具體的法律規定目的而確定的。規範的目的決定了分類的標準。在稅法中，目的是讓國家獲得資金，因此，稅法規定的分類標準決定了個人或實體應該支付多少稅款，這是平等原則的核心。

根據20世紀學者對總體和個體之間關係的研究，提出了幾種不同的分類標準，這些標準構建了不同的公法領域。在公法中，主要關注總體和個體之間的關係，以及個體之間的關係。總的原則是，只要兩個個體達成共識，國家原則上不會干預，這是以私法自治作為其基本原則。

但在公法領域中，存在著總體與個體之間的關係，並且有以下幾個標準用於決定分類。

第一種標準是「人人皆等」。在選舉和罷免法中，這個分類標準被認為是合理的。每個人都有一票，無論其職業或社會地位，所有人都一樣，每人一票。這體現在公投、選舉和罷免法中的平等原則，無論個人的財富、職業或社會狀況如何，都應享有政治參與權利。當然啦，看起來，人人皆等，這樣子的一個標準是不是在每個時代都是如此，這個未必，只是以我們當代的分類標準來講，人人皆等，在公投選舉罷免法裡面是一個非常重要的標準。

第二個標準是按照「身份階級」進行分類。儘管這種標準看起來有點古老，但在一些情況下仍然適用，比如在公務員的薪水分配中，根據不同的職務和階級來區分薪水水平。然而，現代法律通常不再根據身份階級來分配資源或負擔，這是因為法律的發展通常反對不同階級之間的不平等，這一變革源於1789年法國大革命。那現代法律難道還會有用身份階級去做負擔分配或者是資源分配的這種現象嗎？答案是有。我們確實譬如說，在公務員的敘薪上面。比如說以我自己的薪水來講，教授是一個等級給職，是按照你的階級去做區別的，按照階級給職，他跟我的上課，努力程度跟我對研究跟教學的這個程度是沒有關聯性的，所以簡單來講就是我今天上課可以隨便亂唸法條就結束回家。這個意味著敘薪公務員跟公務員個人跟國家之間的關係，就對公務員的薪水的配給他，本質上是按照你的職等，這個是一方面強化了職務上的保障，而不按照實際上你對國家造成的貢獻，或是做什麼（當然做損害就是另外一件事情），而是按照你實際上的貢獻，所以換言之，簡單來講就是說透過你的身份決定了你的薪水，這一個也是一個分類標準。

第三個標準是按照「行為」來區分。這是一種常見的分類方法，特別是在刑法中。罪刑相當原則強調，判決應該基於犯罪行為的危害程度和行為人可非難性。這意味著國家對不同行為的處罰取決於行為造成的危害程度、行為人的可非難性。

第四個標準是根據「結果」進行分類。在某些情況下，行為和結果都被用來區分，例如在經濟行政法中。這種情況下，國家對行為和結果都給予相應的獎勵或保護。例如，研發的成果可能會獲得專利權的保護，使其擁有排他性的使用權。這意味著其他人無法未經允許使用同一專利。

除了一二三四的這幾個，我們接下來還有幾個按照所謂的受益程度、按照需要的程度、按照能力的標準。按照受益程度就是規費法最典型的。規費法是按照你的受益程度而決定你的負擔分配，受多少受益給付多少金錢。按照需要是社會法的領域，社會法就是按照你需要多少，因為你差多少就補給你多少，這是按需要。稅法是按能力，因為你能力越高，所以你付稅越多。在不同的公法領域中，選擇一個或多個分類標準，以決定負擔分配或資源分配的標準，這正是平等原則的進一步具體化。因為平等原則本身在講「等者等之」與「不等者不等之」，如果沒有一個按規範目標準的分類，他不太容易在立法平等、法律適用平等、或者實質平等取代形式平等等方面有更進一步的操作可能性。這正是負擔分配平等原則在稅法學界的共識。

第二就是實踐平等原則的必要路徑。量能作為平等憲法平等原則，在稅法裡面的最重要的基本的具體化的原則，因此就稱之為叫量能課稅，所謂的量能就是以稅捐負擔能力作為稅捐負擔是否平等原則的一個衡量標準。這個衡量標準既成為立法者的立法時的基準也成為法律適用時的基準，因此量能作為稅捐立法作為法律適用時的一個基本原則，就建構起我們這整套的稅法體系裡面的量能課稅。

量能原則，從稅法的角度來講，成為一個跨時代、跨不同領域、也就是不同區域和國家的基本原則。量能，其實最早也許是18世紀末，1799年的這個英國的這樣一個所得稅的課稅。到了19世紀，到了20世紀，目前為止量能課稅原則的出現並沒有很長，他只有兩個世紀左右的壽命而已，他只有出現在這樣的一個情況。而且他剛開始出場的時候，看起來並不是一個能說服人的一個具有倫理價值方面的原則。

可是在近代的稅法理論，則是建構在量能作為負擔分配稅捐負擔分配的一個基本原則，則是原則上是目前大多數國家對稅捐負擔的一個具體替代方案的基本上，人人皆等的稅制叫人頭稅，這個有人提出。按照受益程度而課的稅捐這樣量益稅，這個有人提出。其他這個叫做量能稅，按照稅捐負擔能力的量能稅，這個有人提，這個就是我們的量能課稅原則。

目前在學理上面，作為替代稅捐負擔能力的分類標準的第一個，最常被提到的是人人皆等。比如說最近有位總統候選人就說要對外籍移工課人頭稅。因為他來到臺灣工作啊，那我們應該要對他們課稅啊啊，雖然我不太知道他課稅的依據或者是理由是什麼，但也許人頭稅這個名詞告訴我們說你只要是人，每個人都應該被課稅，但對他而言，這個地方是指外國人徵外籍來臺灣工作的這些外國人才被課稅喔，那這個本國的就不用被課稅。

另外，在學理上又被提出來，量益稅，量益稅，往往在某些時代背景底下被提出來，而且被認為是有一定程度的正當性。量益稅，尤其是在18世紀末期的18世紀的美國南方被認為是跟選舉。作為對價關係的一種稅捐負擔的時候，也就是說 poll Tax 這個的概念，也就是說，選舉稅就是說，因為我繳稅，所以我有國家公共行政的參與可能性，也就是我可以選舉。美國南方曾經很長一段時期，把投票跟繳稅是連結在一起的，簡單來講，有繳稅了才有資格去選舉，選市議員、參選市議員，或者是成為州長？ 沒有繳稅的人，特別是黑人婦女沒有繳稅，沒有資格參與國家公共事務的形成。這樣的一個受益對價關係，因為我是國家的參與者，我當然會覺得繳稅是我最大的光榮。在這樣的前提下，因為我繳稅，我才能夠參與國家公共意見的形成，我繳稅才是一個公民。在這種情況下，這一種受益的概念形成了另一種稅制的基礎。這個目前在20世紀底下、21世紀底下，受益稅這種情況並不多見。在我們現在在稅捐的法理上面，認為地方稅是一種受益稅，也就是地方自治團體對該地的居民課徵地方自治稅捐被認為是地方居民享有地方基礎設施的受益的回饋，所以地方自治稅捐被認為是一種受益稅。地方自治稅捐是一種受益稅。

另外，第二個層次是在國際租稅。國際租稅領域一般來說，對於價值有所貢獻，價值創造的國家取得對該價值的所得的課稅權限。這是一種受益回饋的概念，即我對你的所得有價值創造，所以我有課稅權。在國際租稅法中，各國在分配課稅主權時，通常是從價值創造的角度來正當化他們的稅收權限，這也涉及到受益回饋的思考。

因此，在兩個不同情境中，我們都可以看到受益回饋的稅捐負擔概念。一個情境是地方稅捐，地方自治團體在其自治範圍內對所屬的居民課徵的稅款通常基於受益回饋的原則，因為他們受益於當地基礎設施，這正當化了這種稅款的課徵。而在國際租稅領域，通過價值的創造，尤其是在當地國家對你的價值和利潤創造方面的貢獻，使你成為國際租稅權的一部分，從而形成了受益回饋的機制。

然而，在一般國稅情況下，所謂的國稅並不具備對價值的明確關聯。這是因為在國稅中沒有明確的對價付款關係，因此無法從受益回饋的角度來正當化。為什麼國家對人民徵收如此多的稅款？往往是因為那些能夠的人對國家的整體需要負擔更多，即使他們能力越強，繳納的稅款也越多。這是基於一種共同體理論，認為國家是由國民共同組成的，需要財政支持以滿足整體需要。因此，負擔能力以能夠支付金錢，即經濟成果表現為負擔能力的現金支付能力，而不是依賴天賦。

總之，稅捐分配通常以負擔能力（即量能）作為最合理的標準。這是因為除此以外，沒有更好的標準可以用來分配那些無法明確與價值相關的金錢財富的國家稅款負擔。

我們先休息一下。

## 第3週｜第2節｜2023/09/19

第二個小時的時間要跟各位進一步說明，我們的憲法其實沒有提到量能這個字眼。這正如同在我們的憲法跟法律裡面，從來沒有定義，更不會談到量子課稅這樣的事情。但為什麼我們會在稅法裡面，特別是在稅法學界會強烈主張量能作為平等原則的具體實現？這是因為平等原則本身在憲法第7條雖然有規定，但是根據不同的公法領域，會選擇不同的分類標準來衡量兩個群體或兩個個人之間為什麼他們稅捐負擔分配相同或不同的原因。

#### 【各類稅捐負擔分配標準】

剛剛我們提到的這幾種分類標準，會根據不同的公法領域和不同的時代而產生變化。舉例來說，選舉投票曾經在某一個時期與繳稅的義務相連，這意味著不是每個人都有選舉權，只有繳稅的人才有。但是現在有些國家，比如說在澳洲，你有選舉權你沒有去投票選舉，其實會被處罰的，把投票當作是一個義務的行使，這個是每個國家在法制的形成過程裡面可能會有不太一樣的理解。

另外，稅捐的量能課稅原則在現代國家建立之前的稅捐制度中從未出現在歷史文獻中，直到1789年才首次體現在政治文獻上。儘管在法國大革命後經歷了19世紀的政治和社會激烈衝突，量能課稅原則曾經是無產階級者認為有產階級者應該負擔更多國家稅捐的一個工具，但他逐漸變成在20世紀初期成為現代國家稅收分配的基本原則。

儘管德國在1949年建立現代德意志聯邦共和國時並沒有將量能課稅原則納入憲法，但大多數德國的稅法學界和憲法學界認為，威瑪憲法的租稅概念和量能課稅原則通過德國基本法第7條的平等原則在現代德國的稅收負擔分配中仍然具體實現。所以，儘管我們的憲法和法律中並未提到量能課稅原則，但在現代社會中，作為一個國家行使國民主權的國家，如果需要財政負擔，量能課稅原則原則上是最合適的標準。

因為除了人人皆等的人頭稅，在台灣的稅制歷史上曾經施行過一段時期的戶稅。台灣早期的1950年代初期實施過戶稅。戶稅的特點是根據戶籍來徵收，當時為了防止匪諜入侵，戶政、警政和稅政都由中央控制，進行戶口檢查以確認家戶成員。互稅是人頭稅的一種變形狀態，因為人頭稅是點人頭幾個人就繳多少稅，戶稅則是把他抽象化，就是我不看你實際一戶有幾個人，你可能大家庭，就課一個戶稅。然而，戶稅明顯不符合現代稅制的原則，因為他不考慮個人的經濟能力。戶稅無論個人的經濟能力如何，只要有戶籍，就需要繳納。

人頭稅在某些國家的地方自治裡仍存在，如瑞士的一些省份課徵人頭稅，只要在當地設戶籍，就需要繳納當地的人頭稅。然而，人頭稅在大多數國家的稅制中不被廣泛接受。英國的一個例子是，在1980年代，撒切爾夫人提出引入Poll Tax，也就是人頭稅，但這一政策遭到多方反對，最終被終止。人頭稅容易引發爭議，因為他忽略個人經濟能力的差異，對富人和窮人都一視同仁，這在現代稅制中難以接受。

總之，除了人頭稅，一些特定情況下可能存在其他形式的稅種。然而，人頭稅在歷史上並不被廣泛接受，因為他不考慮個人經濟能力，而現代社會更注重稅收的公平和合理性。

在前一節課中，我們講到地方稅和國際稅是量益稅，稅捐是各國的稅捐主權的行使。地方課徵自治稅捐的正當性基本上是因為你受益，所以對你課這個範圍內的稅捐具有正當性。但由於稅捐本質上是一個無對價性金錢給付，他無法透過受益來作為稅捐負擔分配的標準。正因如此，你也不可能按需要或身份階級來課稅。

普魯士在19世紀中葉曾根據職業身份階級課稅，形成了階級稅的概念。然而，在普魯士統一德國之前，階級稅在德國被廢除。隨著德國統一後，德意志帝國開始使用現代的所得稅制度，這也標誌著所得稅在世界各國開始廣泛使用。英國是第一個引入所得稅概念的國家，但在打敗拿破崙後，徵收了僅有四年，然後廢除。

到了20世紀末，包括美國在內，世界各國才開始將所得視為稅捐徵收的標準。平等原則和稅捐負擔分配原則成為了具體化量能課稅原則的基本原則。雖然憲法中沒有寫明這些原則，但可以從平等原則和稅捐負擔分配原則來體現量能課稅原則。

接下來，我們要討論量能課稅原則，如何通過各種稅收構成要件來進一步具體化。因為稅捐是一種依法形成的債權債務關係，所以我們需要在稅捐正義和平等原則的要求下，進一步探討量能。量能原則的具體化將依靠以下的10個子原則。

#### 【量能課稅與其10項子原則】

第1個我們談到跟稅捐主體有關的，叫做普遍原則。這個是在講，中華民國的人民，不分男女性別黨派階級居住區域，或者宗教，你只要有所得，有能力就應該要付稅，這個就叫普遍，不分身份階級。

第二個，只要是錢就是錢，經濟成果就是錢。不管你是境內或者是境外，錢就是錢，1塊錢，表彰出一份的稅捐負擔能力，這一點是不變的。錢不會來自於，因為你是境內或境外，還有錢，不會來自於，因為你是辛苦錢還是是快樂easy money。辛勞賺來的錢，勞力付出賺來的錢還是是資本賺來的錢我們不管。錢就是錢，勞力又分成了辛苦錢。有不辛苦的錢嗎？我是不知道。辛苦錢跟坐辦公室吹冷氣也可以賺到錢的白領階級的不辛苦的錢，這件事情很抱歉。稅法不管。在我們來看，我們只看到錢。至於你是怎麼賺到錢的？不重要，辛苦錢也好，非辛苦錢白領錢也好，非白領錢白領階級錢啊，你是那個。勞動力和資本賺到你是境內或境外賺到都不管，這更重要的是你是合法或非法，我們也不管。因為對稅來講，錢表彰出來的稅捐負擔能力。這個才是我們看中的價值。

第3個實現。錢要見真的實現在主體也就是納稅人身上，就是他要真的拿到錢的，你不能夠應然假設他會有。應然假設他會有，那就等他真的拿到了再來課稅，這個叫做實現。要他具體實現取得經濟成果的時候，才有稅捐負擔能力。

第4個實價（實值）原則。你取得的東西可能不一定是通貨。所以我們要根據你取得的東西，他真正的市場上的價值市場上的價值，這個叫實價或者是實質。你取得的，可能有現金取得，可能有實物取得，比如說你拿到這個老闆給你的是汽車一輛，那這個汽車一輛，他本身的市場上價值，這個就是你的勞動力付出所獲得實際上的報酬，要以那個市場上的真正的價值，這個叫做實價原則。

第5個，這個就是常見的客觀淨值或客觀凈所得。這個都只是在講，你的所得，你的經濟成果，你的收入要扣除掉，你為了要取得那個經濟成果，因此所支付的成本費用。這個叫客觀淨值。

第6個，接下來談主觀淨值。主觀淨值是法律上的概念，經濟學者基本上否定他。他們認為課稅的稅基不應扣除所謂的維繫生存的需求額度。法律學者則認為，所謂的經濟成果應扣除成本、費用、虧損。成本、費用、虧損是客觀的，而客觀淨所得並不那麼重要，重點在主觀淨值，不能僅僅將收入視為所得。所得來自於收入減去成本和費用。原則上，如果還有虧損，應儘量減除虧損。經濟學者和法律學者最大的分歧在於主觀淨值，因為法律學者認為我們賺錢不僅是為了繳稅給國家，我們首先賺錢是為了維持自己的生計。換句話說，在所得稅計算中，我們應首先扣除維持個人生計所需的生活費用，這就是主觀淨值。然而，經濟學者認為，所得計算與個人的生存無關，他們較為冷靜，不考慮個人的需求。這是經濟學的觀點，他們認為所得純粹是經濟活動的結果，因此在經濟學的概念中，淨值是客觀淨值的概念。法律學的淨值有兩個方面，首先是客觀的，第二是我們認為所得不僅僅是客觀的，還應扣除維持個人生計所需的最低生活費用。法律學者進一步認為，為了維持婚姻和家庭成員的需求也是納稅人無法自由支配的所得，因此也應予以扣除。因此，我們的主觀淨值包括了納稅人個人的支出，稅額和配偶的需求。簡而言之，我們賺錢不僅僅是為了繳稅給國家，我們賺錢是為了維持自己的生計，並支持婚姻和家庭成員的需求。這就是主觀淨值，他反映了憲法中關於生計權和婚姻家庭權的保護。儘管婚姻和家庭成員不是納稅人本人，但他們是納稅人支付給配偶和家庭成員的維持需求，因此在維護生計權的同時，婚姻和家庭作為國家法律秩序的一部分應得到保護，這正當化了主觀淨值原則的存在。從法律學者的角度來看，主觀淨值原則在保護生計、婚姻和家庭制度方面更為重要，而不僅僅是客觀淨值原則。

第7個原則，稱為個人個別主體課稅。每個人都是自己的權利義務歸屬者。個別主體課稅意味著一個獨立的主體進行稅捐負擔計算。因此，每個人都是一個稅捐負擔計算的主體。如果存在跨主體計算，那麼這必定是個例外情況。

第8個原則，是綜合所得課稅。綜合所得課稅不對所得進行分類。因為每一個錢都代表一份稅捐負擔能力，無論所得來自財產交易、股利盈餘分配，還是辛勞勞動所得，錢就是錢，不論所得的來源是什麼，我們都不區分。在這個地方，和綜合所得相對的是分類所得，根據不同的所得類型進行不同對待，這就是所謂的分類所得。

第9個原則，我們稱之為終生所得課稅原則。原則上，終生所得課稅闡述了所得是一種連續性的經濟成果的概念。所得代表一段期間經濟成果的展現。課稅在必要情況下需要將這一段期間劃分為個別的稅捐負擔能力。這是因為課稅必須配合現實情況，並根據期間的最原則進行。通常情況下，我們限制課稅以期間為基礎，例如年度稅，作為評估稅捐負擔能力的基準。然而，從本質上講，所得是一種連續性的經濟成果。這種連續性經濟成果最能反映出終生的課稅基礎。終生所得概念也適用於營利事業，因為他們的經營成果基本上是連續的。終生所得課稅原則意味著，在必要時，應給予納稅人跨年度期間的盈虧調整，以確保稅捐負擔能力在終生內得到正確反映。

最後，第10個原則是比例原則。原則上，課稅應按照固定比例進行，以確保稅捐負擔能力得到適當表現。

所以我們現在量能課稅原則，透過這10個子原則，個別掌握課稅裡面的四大要素，稅捐主體客體稅基稅率。目的就是讓立法者跟法律是要者在法解釋跟立法規範的審查上面的時候，我們能夠看立法者是不是偏離量能課稅原則。這個才是讓我們的稅法規範在違憲審查裡面能夠被操作起來的一個。努力具體化的方向，而不是回過頭去訴諸更為抽象而無法操作的平等元。平等原則除了講法律上的平等，除了講實質平等，除了講抽象班口號的等者等之不等者不等之以外，請問平等原則，在不講量能的情況之下又要怎麼實踐？沒有量能的平等，根本無從操作。量能能夠具體化評量，然後我們的努力是進一步按各項課稅的構成要件，進一步具體化量能原則。

#### 【目前法制對於量能課稅原則各項子原則的背離】

好，我接下來很快的利用時間跟各位講，我們現行立法多麼背離量能課稅原則的現況。

第一個普遍原則。本來應該是只要賺到錢，不分職業身份階級都應該要繳稅，但是民國100年以前，我們軍教人員免稅。請問這個符合普遍原則嗎？當然不符合。如果不是透過量能課稅原則，你怎麼去檢驗立法者之一的做區別對待？ 民國100年以前有一群人不用繳所得稅，就算他賺再多的所得都不用繳稅，這是立法者的立法決定啊，那你怎麼做違憲審查？如果你不是透過平等原則，不是透過量能的普遍原則，憑怎麼知道為什麼這樣一個違反量呢平等原則的稅法還可以活那麼久，活了超過好幾十年的這樣一個稅法的規範，到目前為止。所得稅法第4條第1款跟第2款的軍教人員免稅已經被廢止了，

可是我們現在仍然在實務上有一個透過解釋函意的方式去免除掉這個職業階級的一個課稅的義務，就是我們在所得稅法的課堂上面講過，財政部在大陸時期的直接稅處26.4.21.處字第203號訓令。他的原文寫從事娼妓者免徵所得稅。這個從事性工作服務的取得的報酬是不用課所得稅這個。直接稅處26.4.21.處字第203號訓令還是存在我們現在的所得稅法令彙編裡面，你去查可以查到的這個，所以實務上就不會對從事性工作的人課徵所得稅。這個就是典型的違反普遍原則。我知道從事性服務工作很辛苦。但是正如同我們前面所講過的。這一個辛苦錢是錢，在稅法來講，1分錢就是1分錢的稅捐負擔能力，從而跟性工作者的辛苦與否跟合法化與否是沒有關聯性的。錢就是錢，應該要講稅，所以在這裡面普遍原則，在目前為止，我們並沒有被全部實現。

第二個，我講全部。境內境外的錢都是錢，但我們現行實務上的答案是，境內的錢才是錢，境外的錢不是綜所稅的所得。他是在民國95年的時候，我們才额外課所得基本稅額條例的所得基本稅額，所以我國長期以來只對境內所得課稅，如果你有本事去賺境外的所得，是在民國95年以前，完全不用課到任何稅，95年以後才開始課徵所得基本稅額。所以鼓勵各位有本事賺境外的錢。境內的不用賺，因為賺每1毛錢都被國家課稅。多麼恣意的一個立法。即使是所得基本稅額條例立法通過以後，他仍然有670萬的免稅額。簡單來講就是本地的錢，每1分錢都算進來，所以就負擔能力，可是有本事賺境外的錢要到670萬以上，我們才會有稅捐負擔。請問這又是哪一個量能課稅原則？你沒有透過量能課稅，請問你光只有講平等原則，請問你怎麼操作，要怎麼去做違憲審查？

原則上，實現跟稅捐客體有關，但實現究竟如何判斷，實現在法制的選擇上有兩種計算的可能性，一種叫現金收付制，一種叫權責發生制，我們現行的法律並沒有特定，再用哪一種，他並沒有很清楚的去講，但基本上綜所稅是採現金收付制，營所稅則是權責發生制實現原則。因此在這裡面，在我國的立法選擇上，並沒有被強烈要求要遵守哪一種原則。

稅捐是現金，所以從學理的角度來看，真正體現量能課稅的實現原則，其實是現金基礎制，而不是權責發生制。營所稅採用權責發生制，所以就違反量能課稅，所以我們到以所說上課的時候，會跟各位去講那個地方，為什麼他會違反這樣的課稅原則，那這樣有沒有足夠正當化理由。

我們現在來跟各位講，遺產贈與稅裡面所有的不動產都是按公告價格。我是按照實際的市場上的價格，所以一堆人會用不動產來傳承財富，有土斯有財，因此是結果，是法制不當，沒有去做實價課稅原則所造成的負擔分配扭曲的結果，而不是好像是很聰明古人留下來的智慧。有土斯有財沒有錯，但是我們稅制的這個空間，你傳承現金跟傳承不動產，真的就是比較容易所稅負少很多，因為我們不動產在遺產這個稅裡面都用公告價格作為計算基準，客觀淨值原則。在釋字745號解釋之前，所有的勞動力付出，尤其是薪資所得的每1毛錢都被算入所收入，他算收算入所得都沒有成本，費用可以扣除。他只有一個概念，算是的成本費用扣除，所以客觀淨值原則在薪資所得者裡面是被忽略掉的，你很辛苦的去賺到錢，但給你的成本費用卻不足以反映出你的淨損的。這正是我們釋字745號宣告所得稅法對薪資所得者課稅違憲的一個原因，客觀淨值原則，現在還有沒有被具體實踐.原則上成本非常大多數可以被認列，但我們的虧損扣抵卻不被容許，立法者仍然用大量的手段去阻擋所謂的盈虧互抵。

主觀凈所得，主觀淨值或主觀淨值原則。沒有錯，我們現在所得稅法有關於納稅人個人的維繫生存跟婚姻家庭生活的維繫生存，我們現在的制度是所得稅法的主觀淨值原則，他的主觀淨額額度太低。額度太低，也就是他本來應該是要反映維繫生存的需求，可是額度低到不足以維繫生存，所以我們現在的所得稅法，他的主觀淨值原則，反而是要靠納保法第4條的最低生活費用不課稅原則，來補滿這個維繫生存的需求，我們會在所得稅法裡面去進一步去談到最低生活費用跟所得稅的免稅額跟扣除額之間的關係。

個別主體課稅，在所得稅法裡面也是一樣，一個非常弔詭的存在，本來應該個人綜合所得稅名稱就叫個人。結果到15條的時候，立刻變家戶課稅，所有的配偶跟受扶養親屬，全部都是附屬於納稅人的存在，我們的個別主體課稅在所得稅法裡面並沒有被貫徹。

綜合分類終生比例原則，這每一個都是量能課稅原則具體化進一步下來的綜合所得課稅。沒錯，我們的綜所稅名稱就叫綜合所得稅，但實際上所得稅裡面不斷地再將資本的所得分離出去，課稅不斷地把資本類的所得分離課稅，房地合一就是一個被分離課稅的稅目。

終生所得這個涉及到所謂的年度稅的概念，這個地方也就是跨年度的盈虧跨年度的計算原則上並沒有被在我們的所得稅裡面被原則上被承認。

比例稅率原則，這個地方我們涉及到在所得稅法裡面，原則上面用比例足以反映量能，累進稅率是一個社會國原則的表現。

這個地方我們先大致上先跟各位說到這裡。今天總而言之，談的是平等原則的具體實踐，量能，再進一步具體化為各項子原則，讓規範的立法跟解釋形成有一個可操作的可能性。

我們今天先講到這裡。

## 第4週｜第1節｜2023/09/26

#### 【繼續談量能課稅原則之子原則】

平等原則具體化在稅法裡面被稱之為叫量能課稅原則，因為，量能作為一種分類標準，基本上是反映出稅捐是一種無對價性金錢給付的特性。正因為無對價，從而我們需要尋找一個比較適合的分配負擔的標準。經過人類社會大約200多年的驗證，量能課稅原則確實是在全球範圍內跨越種族宗教世界觀而產生比較多的說服力影響力的一個基本原則。正因為如此，平等原則，在稅法裡面，就會變成量能和平等課稅原則。

在上個禮拜，我們也跟各位提到過，量能課稅原則，他其實可以根據個別課稅構成要件，再進一步去具體化成十項子原則。

第7項，個人，也就是個別主體課稅，每一個稅就負擔能力是和個人去做個別估算，可是法律上的規定往往有時候沒有遵守原則的規定。我們的所得稅基本上就家戶所得，是好幾個個人合在一起成為一個家戶。戶所得課稅制在所得稅裡面變成反而是主要的原則。

第8項，綜合所得課稅原則，是在對應分類所得，因為，不管你是辛勤勞動的所得資本投入或是薪資勞動力投入所取得所得，錢就是錢，他沒有差異。從而放在同一個稅基是用同一組稅率，這個叫綜合所得稅。  
分類所得稅是根據不同的所得類型，個別做不同的處理。分類所得稅其實也是在以英國為主，包括受英國法制影響下香港新加坡這一些有過英國的殖民經驗的國家，他們的所得稅基本上是分類所得稅，拉丁美洲也多數都是分類所得稅。但，我們的所得稅制是採綜合所得稅，跟我們一樣的，像美國日本，德國、歐陸法系的國家大部分都是綜合所得稅的國家，因為對我們而言，1塊錢就是1塊錢，跟你是哪一類的所得是沒有關聯的。

第9項，終生所得，意味著可以跨期間盈虧互抵。因為稅捐負擔能力沒有辦法等你死了再來繳所得稅。你死了再來繳所得稅，這個是理想和不是現實，所以我們一段時間就要算一次稅就要負擔能力，那最常採用的叫做年度年度作為一個觀察稅捐負擔能力的一段期間，所以我們又把他稱之為叫年度稅、期間稅。終生所得是理想。原則上一個人一輩子賺的錢，在平均分配的這種情況底下，那麼每一段期間裡面做一個綜合的計算，這個可能比較適當的去反映出納稅義務人的所得能力。我們舉一個例子，像職棒職業球員，他們往往是在他們黃金輝煌的這段時期賺了很多，可是這個之後，他們的收入由於這個運動員的職業壽命週期比較短，像老師的職業生命週期是比較長啊，就是說我們可以從任教開始，一直做到退休，那有些職業的類型，他們的生命週期比較短，他們多數都是集中在他的最高峰，像偶像歌星演員像職業運動員，他們都是在最輝煌的時候賺很多。這個之後，相對的，假設他受傷，就退出，沒有擔任其他的工作，他幾乎就是一輩子，就只能靠，他先前賺到了錢維持生存。所以終生所得是在分攤這樣子的一種不同時期所產生出來的所得高峰，因為從所得稅的稅負分擔來講，就如果他的總量是一樣的，這一種高峰疊起的生命的形態，他會負擔比較高的稅負，因為在累計稅率底下，他稅負會比較高啊。所以終生所得的概念就是說，哎，不管你的所得是這種平穩型的，還是這種高峰疊起的這種情況，你在累進稅率底下，我們用一整個一輩子來作為計算的基礎，這個是比較不受累計稅率影響的平均稅捐負擔的一種概念。但理想終究是理想，他不太容易實現。營利事業不可能等你解散了，再來要求課營利事業所得稅，自然人亦如是，不可能等你死亡再就你過去40年的所得來做一個結算，因為那個時候你基本上收不到所得稅，你只能收遺產稅。所以終生所得是理想，因此所有的稅，我們基本上都會一段時間就做觀察，但基於終生所得的這個思想的影響，所以跨期間去做並算，這個在法制上應該是可以被容許的，也就是說，如果當一個人的平均所得是屬於這種高峰疊起型的話，那麼應該容許人們有可能性，可以去做跨年度的所得的互相並計。  
當然，你不可能用一輩子，但容許他在三年或五年內去做一定期間裡面的平均計算，那這個是法制上容許的，就看立法者要不要給這個空間。這個是終生所得概念所背後表現出來的那個說說負擔能力的計算。

第10項，比例稅率。  
量能課稅是從平等原則過來，所以比例這個是原先就是平等帶過來。但現在目前看到很多所得稅，課綜所稅的國家多數都會有累進稅率。累計稅率的意思就是，假如X軸是稅基，y軸是稅率，你每多1塊錢，50塊到100塊，你的稅率就等比升高的這一種叫累進稅率。累計稅率在不同的國家會有不同的呈現，臺灣的累進稅率是一種階梯狀的，我們是五階。我們原本是6%、13%、21%、30%、40%，但我們後來修法把6%降爲5%，13%降爲12%，21%降爲20%。我們原先的制度設計是你賺越多，你越有越有能力，所以要你付更高一點。德國比我們更殘忍。我們是一個級距，所以你只要你所得鎖定在這個級距啊，比如說這個是50到100萬，假設是這樣。你的所得是51萬跟85萬，你的級距基本上都還在這裡。德國不是，德國從51萬到100萬之間，稅率還有階梯式的增加。所以德國的所得稅率，他是一個表格狀的。有些人就講德國人不想多工作賺錢，因為，多賺1塊錢就要比前1塊錢繳更多的稅。你這1塊錢是繳0.1歐元，下1塊就是0.11，再下一塊0.12就一直疊上去，所以時間到趕快拉鐵門下來，幹嘛？多賺錢多給國家繳稅錢！現行的累進稅率，我們是階梯狀，他們幾乎是抛物綫的弧形，一直到最上面42%，這就是他們的累計稅率的最上層。我們的上面是40%啊，但我們只要在這個邊際稅率範圍內，原則上你不會跳一個級距。我們這個叫做超額纍進，我們只就超過的額度計以更高的稅率。相對的，全額累進的意思是，你賺51萬，會讓你從稅率較低的級距，全額跳上去，全額適用更高的稅率。全額累計會讓高所得稅負的整相對低所得稅負的平均比例會負擔增加，所以這個會更讓人們不願意工作。全額累計因此有這一種抑制人們工作的效應，講白一點就是這樣，你賺越多反而讓你稅負更不利，因為你本來。0萬到50萬之間，我本來是適用5%，結果我賺51萬%一整個票上去就變成全部都要10%。所以他就不要工作算了，寧願給國家養，會有這樣一個道德上的風險存在。所以世界各國的累進稅率都是超額累進，就是說你賺51萬，前面50萬就是適用5%，就跟你賺49萬的人一模一樣，沒有比較重，只有從50萬多出去那1塊錢開始才會實施適用上面高一級的累計稅率，這個叫超額累進。這個是我們大概在稅制上面。有做這樣一個不同的差別。

超額累進在直接稅，裡面蠻常見的，但他不是來自於平等原則，而是來自於這個國家的社會國原則啊，特別是綜合所得稅制裡面，如果有超額累計稅率的設計，往往都是基於財富重分配的思想，是透過社會國家原則去予以正當化的，也就是說，因為你有能力，所以從而你應該要繳更多的稅捐。超額累進稅率其實在19世紀的時候被認為是邊際效應的，相對、相反，也就是說，你賺越多的人要犧牲率越高，才能夠達到犧牲感相同。邊際效益理論在講就是說，當你的數額越高的時候，你的課稅比例要越高，才能夠讓那個犧牲感那個效益是相等。

舉例而言，郭臺銘先生一年賺100億，我賺100萬，有一個叫柯小鐘的人，一年賺10萬。如果大家都課十%。這個10萬的人，他就被徵收1萬塊錢，稅後進所得只剩9萬，他必然很貧困。賺100萬人，繳10萬稅後進所得是90萬，他只能維持在一定的生活水準。賺100億的人繳了10%繳了10億，稅後淨所得，仍然有90億，他還是非常的餘裕。所以邊際效應理論認為，當你的所得越高的時候，要加大其稅負，才能夠讓高所得人有跟低所得相同的犧牲感，也就是說，100億的人可能要課到30%，這個時候他進所得就只剩下70億，這個時候他的犧牲感才會跟低所得是一樣。這個是邊際效益理論，不過邊際效益理論不太能夠精確地去描述那個犧牲感之間的對應消長的那個關係。這個其實純粹只是一個理論去說明，因為犧牲感是很難度量的。在經濟學裡面，希望透過用模型的方式去演算出相對應之間的效果，所以他們往往是畫出一個曲綫去說明，稅捐負擔分配，為什麼要以高稅率的方式來去呈現這個高所得的稅負擔，但，不管是X軸跟y軸，他很難用那個度量衡的方式去做那個精準的刻畫。當然我們社會國原則也不太能告訴各位一件事情，說為什麼我們是1%，為什麼我們從6%、13%、21%、30%、40%現在要改成是5%、12%、20%、30%、40%。當然，當時候修法的用意是說，這個地方讓這個中低收入的人可以比較減輕他的稅負，中高收入的人原則上維持在原先的稅負。那這個的理想是這樣，但實際上進入這個綜所稅的稅基，我舉一個比方來講，綜所稅的稅基不包含證券交易所得，不包含土地財產交易所得，105年的房地合一稅沒進來之前，炒地皮的錢不在這個稅基稅率的適用上。  
你在證券交易市場賺了幾百個億，都連1毛所得稅，你連1%的所得稅都講不到，為什麼？因為證券交易市場是只有繳納證交稅，他沒有證所稅，所以，臺灣的稅制負擔分配的不均的狀態，充分表現在我們對明明可以有能力負擔比較多稅捐的人，他並沒有在綜合所得稅的稅基裡面去做全額的計算去做課稅。如果各位關註分配正義這件事情，其實稅捐負擔分配不正義，在我們國家是一個蠻大的一個問題，也需要更多的包括同學們跟政治界的關注。因為其實稅法會長這個樣子，他很明顯的就是立法者的恣意立法在這裡面所產生出來的稅負上的差異。

#### 【以量能課稅原則檢驗稅目的分類】

好，我們把各式各樣的這樣的課稅原則的子原則做完說明之後，那么接下來也要跟各位去講量能課稅原則，其實也表彰出我們稅目的分類。也就是量能作為一種負擔能力的指標啊，其實會表現在我們的稅目的分類上面。根據量能課稅原則，國家對於稅捐負擔能力原則上是在以下的經濟活動裡面去做個別的掌握。

我先用三階理論來跟各位做說明。量能課稅原則，首先第一個他認為人民在什麼時候會有稅捐負擔能力呢？第一個階段就是當你透過勞動力和資本投入，賺到經濟成果的所得的時候，會被認為這個時候你有稅捐負擔能力，所以所得是負擔能力的顯性指標，因為他外顯而產生出ability to pay。第二個階段，我們稱之為叫消費這個階段。消費行為包裹住稅捐負擔能力，意思是說，你消費得起，就是你有能力付稅的意思。所得是顯性指標，消費則是隱性指標，因為他是將負擔能力給包住，你花得起錢買得起瑪莎拉蒂，代表著你比較有能力去做稅捐上的負擔，你有能力，所以你要多付稅。買瑪莎拉蒂買國產車跟買不起車的人，只能用走路的人，他顯然在負擔能力上面是有所差異的。所以一個是顯性，一個是隱性，這兩個端點都表現出ability to pay作為一個負擔能力的指標。如果不是量能課稅，你根本無從去說為什麼所得要課稅跟消費為什麼要課稅。

在經濟會計學上面稱所得跟消費背後是一個流量的概念，因為那個地方有一個金錢上的流動。金錢，在這當中，在這個經濟活動經濟成果當中去流動，你賺到錢這個時候有ability，你花錢的時候，這時候你ability。你的花錢是別人的所得，所以賣你東西的課所得稅你花錢的人課消費稅。這個是一個經濟循環活動，背後是金錢在後面流動，金錢表彰出稅捐負擔能力。我們稅捐負擔能力不是隨便說說，因為我們是想要看到那個經濟活動背後的，或者底下的那個金錢流動。第一個我不管你用什麼方式賺到錢就有ability，第二個是你花錢，不管你今天是吃魚翅鮑魚，還是買瑪莎拉蒂或是買豪宅，賣你東西那個人賺所得稅，所以他要繳所得稅，但你要繳消費稅。好，這個叫流量。

所得如果沒有全部花完，當然就會存下來。存下來就會變財產，這個叫存量。從稅法法律的角度，所得沒花光的，沒有消費完的存下來就叫財產，一定會以某種形式的財產而存在在世界上，你可能把他變成變價成是不動產，這個時候國家依然不放過，他就對你的不動產持有課徵財產稅。所以現代國家在量能課稅原則的指導底下，將各種稅負各自歸類。這是量能課稅原則的作用。你如果光單純只是講稅捐負擔並得你其實沒有辦法歸類所得。為什麼要歸類？歸類，你才能知道什麼叫所得稅，什麼叫財產稅，什麼叫消費稅？因為同類的原則上要有同樣的類型特徵，要有同樣的規範結構才對。就像同一個家庭出生的孩子，長得基本上應該有些類似性，當然他們不會完全相同，但是他們是同類。不同類就不能比。因為平等原則的開宗明義就是可比較性。不同類的東西怎麼比啊？只有同類的東西，才能討論，你為什麼這個地方同類的A，你這樣規定，B卻不這樣規定？所以你知道平等原則的操作，他難就在你要先從這兩個群體的可比較性出發。我舉例而言，各位今天都來選老師的稅法總論，這個時候我們就有同類的可比較性，因此我接下來打分數可能就是按照你的課堂上的參與，可能是按照你的期中考期末考的成績。可是你不能拿我的課去跟蔡英欣老師的課比較，因為，蔡老師有她打分數的標準，我有我打分數的標準。你不能說欸，蔡老師都打95分給我，柯老師，你怎麼打給我85分，我覺得這樣有侵害我的工作跟就學權。

不跟各位開玩笑，老師以寫在成大教課，有一個拿88分的同學，就真的來跟老師講，老師，我全部科目都其他都90分，只有你的科目88分。我説，是啊，那怎麼樣？他説，這樣，不太好。這樣會影響我將來申請美國學校申請的可能性呢，老師，你知道這個有差嗎？我説，我還真不知道，願聞其詳。他就是認為說我打的不夠高，沒有沒有到那個標準，這個會影響將來去申請美國。那他講完以後，我就跟他說，今天呢？其實如果你是一個美國學校的老師，我要不要接受投遞申請的時候，你現在想一件事情，一個從臺灣來的學生，一個從日本來，一個從印尼來的一個從德國來的，從不同學校來的。在臺灣的這個學生拿A在印尼的那個學生拿A+在日本那個拿A-，然後在德國那個學生拿B+，請問這個怎麼比？就算我們都用ABC這種方式去表達（德國不用ABC啊，德國，某些科目基本上是用1到17分去比較，我們做個比喻），我個人認爲沒有可比較性。

今天你的評分的方式，不管你是從哪個學校，就算是從一個學校裡面出來的，不同的老師又有不同的評價方式，有些老師評價比較嚴格，有些老師評價比較寬鬆一點，因此他給出來的分數會不太一樣。如何去比較一個不同老師給的甚至是不同國家老師給的這一種不同的方式，然後來決定你今天要不要錄取他？你怎么去知道一個美國老師，因為你這個科目88分所以就不錄取你，你怎麼去說明這件事情，你怎麼去理解？他說，可是我其他科目都很好，因為其他科目都A+，就只有這個科目之給我A，我覺得這個還是會有影響。我就跟他説，因為剛好我那個是法學緒論的課程，那一次是選擇是非測驗，所以沒有計算錯誤就是88，如果說在這個地方，我在計算上沒有錯誤，我最後面還是跟你講，我如果是美國的老師，我不會全然用這個分數標準。如果我是老師，我會看你為什麼要學這個的intention，你的渴望，為什麼要讀這個。如果你能說服我，我不知道各位是用什麼多元入學方案，其實就像我作為一個教授，我在看備審資料的時候，同樣一個道理就是說，你的學習歷程的檔案裡面有很多很多的東西，什麼東西可以讓我印象深刻，通常就是你想讀這個科系領域的intention，企圖，你的向往是什麽。看不出來就是看不出來，其實你的成績很高，在可比較性上，沒有比較的基礎。但我如果看到一個個別的同學，他很表現出來的是，比如說在一段時間裡面，他對這個議題很有興趣，他寫出來的他的歷程，裡面反映出他的反思是對法律的高度興趣。那對我而言，他的向往、希望就讀的心情是非常的迫切的。我作為一個老師，我會喜歡這樣的學生，因為你想要。只有以自己想要而不是散彈打鳥式的方式，你覺得各科目大家都要維持A+，我也可以給你A+，因為其實對於老師來講沒差。我給每位同學都可以A+，大家都很開心，回去大家就傳說課老師上課很營養，一定來，都就算不考試也可以A+。那好啊，這個這名聲傳出去，也許就會一堆人來學，但如果今天我上課沒有給你希望你想要的東西，你來這裡沒有獲得任何知識，我相信各位不會坐在臺下去聽這個課程，你來這裡就是希望學到的東西，你來這裡就是希望到底稅法在玩什麼東西，到底在講什麼東西。透過課程上，你有那樣一個想法，我滿足各位這個想法，這個才是課程的目的。至於分數如何，其實在這裡面不是一個比較評量的一個標準。你不能拿蔡老師跟我打分數的差異，你不能拿我跟林明昕老師打分數的差異來做一個比較的標準，這是一個無可比較性的基礎。

回到，我要跟各位去講量能其實是在作為一種分類式的比較標準。在量能作為一個指標的前提下，國家發現了，在這個時候，你有能力，就是你賺到錢的時候，我們稱之為所得。第二個是消費。中間留下來的叫財產。從而我們現代國家建構我們的稅制，原則上就是放在所得，放在財產或放在消費。所得是顯性指標。消費是隱性指標。財產，被認為是針對應然所得。財產被認為是，應該他會產生這麼多所得，應該會產生這麼多負擔能力，所以他是一種估算，是一種預測。我們以此來個別正當化我們現代稅制所建構的各項稅目。

從理論上來講，我個人認為應然不算稅捐負擔能力的指標。但世界各國仍然有許多以所謂的財產，應然的這些負擔能力來課稅的這些財產稅，我也只能跟各位講，從量能這個角度來看，應然並不代表他真的有能力，他其實是個估算而已。也因此，原則上作為稅捐負擔能力，合適的指標只有兩大類。一個叫所得類，一個叫消費類。但世界各國的稅制除了這兩個極端以外，其實還有這中間的稅制。消費前端有一個交易行為。買東西進來做消費，所以我們的稅制其實比較趨近於是四階段的分類。也就是說，賺到錢的這個流量，這個課稅的對象是所得的，原則上是所得稅類。沒有花完留下來叫財產。然後進入消費之前的我們可能被課一次交易稅。交易之後買進來把他用掉的這個叫消費稅，你的消費是別人的所得。所以我們透過四個稅目類型的分類，把我們現在目前的各式各樣的稅目就把他串連起來。

屬於所得稅類的有以下的這些稅目。第一個，綜所稅，對自然人課徵。第二個，營利事業課的營所稅。三，對房地產合一課徵的房地合一稅。四，土地增值稅。五，遺產稅。六，贈與稅。還有七，所得基本稅額條例的最低稅負制。總共這七個稅目基本上都是在掌握經濟成果，只是對象不同而已。對自然人原則上是課綜所。對營利事業課營所。對房地產，我們以前是只有土地課土增稅，105年以後，房地合一改課加徵房地合一稅。啊。遺產稅。

所得稅的所得是市場經濟活動的所得，簡單來講就是透過勞動力付出從老闆賺來的，從顧客賺來的，這個叫綜所稅營所稅所。從爸爸那裡拿來的死的時候給的叫遺產生前給的叫贈與。但錢就是錢。爸爸給的跟老闆顧客給的，1塊錢表彰出一份的稅捐負擔能力，本質不變。

最低稅負制我們有所得基本稅額條例是在補綜所跟營所的不足，因為我們的綜所營所本身太多漏洞。如果綜所營所的漏洞都補滿，原則上我們在第一個階段，除了遺產贈與稅分離課稅以外，基本上只需要課綜所跟營所兩種大類就可以。稅制的比較，稅捐負擔能力的同類的歸類可以幫助你了解這個國家的稅制未來的發展方向。我們國家未來不需要這麼多類，他基本上就是同類合在一起的。房地合一稅，如果可以，當然就是未來加進去綜合所得稅裡面，作為一種類型，或者營利事業所得稅作為一種類型。土地增值稅，本來就不需要個別去做土地增值稅的課稅，因為土地本身是財產，他就是財產交易所得。土地增值稅是一種財產交易所得稅，只是我們稅制上把他分離課稅而已。

作為存量的財產稅，我們現在並沒有對全部的總體財產課稅，而是個別財產列舉式的個別課稅，我們針對土地課地價稅，我們針對房屋課房屋稅，我們針對機動車輛掛牌的掛牌照課牌照稅。接下來請問各位，哪些財產就沒課到？動產不動產，哪些財產沒有被課徵財產稅？股票。有價證券沒有被課徵。除此之外呢？藝術品就不會課稅。曹興誠就是透過高價藝術品來賺錢。所以透過這一整串的分析稅制，讓你知道我們哪裡有洞。當然我不是說我們一定要課總體財產稅，德國有總體財產稅，但是1995年被宣告違憲，因為估價難。不動產的這個部分估價，這已經很難。藝術品怎麽估價？畢卡索名畫怎麽估價？估價很難啊，所以1995年的德國的財產稅，就因為估價無法做到平等，做了定時失效的宣告，兩年，但聯邦政府沒有辦法在兩年內訂出一個平等原則的估價標準，到目前為止還是訂不出來。所以德國財產稅有課稅的稅目但沒有稅收，因為被聯邦憲法保護宣告違憲，兩年內要訂出合於平等原則的估價，但很難。還有一個東西，各位都忽略，無體財產也沒有課稅。我們是針對有體財產的動產不動產，動產也是對於掛牌的這個部分課稅，所以在這個稅制的現況裡面，我們並沒有全面性的涵蓋，這也是我至少對財產稅是抱存著有違憲疑慮的原因。

財產稅是一個歷史悠久的稅目。封建時代沒有所得稅，封建時代大多數的稅都是從財產稅來，擁有土地不動產，這個是封建時代君主要課稅的主要課稅的對象。還有你擁有牛羊這些牲畜，這個大部分都是封建時代的君主徵稅的一個主要的稅收來源。可是現代國家裡面，財產稅在量能課稅作為前提之下，財產稅的課徵并非對於完全反映稅捐負擔能力的指標。儘管有些看法，認為他是一個應然的負擔能力。應然不是實然，所以我個人並不太贊成財產稅，但他是歷史悠久的稅負，所以到目前為止，各國依然還是殘留許多財產稅。在我國亦如是，只是，我們不是課總體財產，而是課個別財產稅，個別財產課稅很明顯的就有不公平的問題。就是說無體財產股票有價證券或者是高價藝術品，其實都沒有課到稅，那持有不動產會被課稅。正是基於這個理由，實務上一直傾向於都低課房地產稅。因為其實說實在的，我們也沒有全面性的對財產課稅啊。一張臺積電股票會輸給你掛牌車輛摩托車嗎？那為什麼臺積電持有臺積電的股票都不用課稅，掛牌車輛的摩托車就要被課牌照稅，理由在哪裡？誰有負擔能力呢？是臺積電股東有負擔能力？還是以摩托車作爲維生或通勤工具的人比較有負擔能力呢？

交易稅有四個。證交。期交。契稅。印花。證交期交都是針對證券交易有價證券期貨交易的價證券。契稅，針對主要是不動產。印花，針對勞務跟動產。原則上他大致上的分佈是這樣，但這是原則而已，因為其實在印花跟契稅裡面也有部分重疊，其實動產買賣還是有課契稅的問題。

消費稅的這個部分，我們休息之後再來做說明，因為消費稅需要花一點小時間去跟各位做一下簡單的說明。

量能課稅原則，我們再次強調，是憲法平等原則的具體的表現，透過量能才能夠去檢驗各項稅捐構成要件，究竟偏離量課稅原則多遠，我們才有辦法在平等原則的違憲審查上面操作。量能課稅原則第二個重要的作用，就是去對現行所有的稅目去做有意義的分類，告訴你同類者應同等對待，不同類者則要去區別類型做不同的區別的對待，這正是平等原則，等著等之，不等者以其性質類型而做不同的區別對待的真意。平等原則本身是一個某種程度滿空洞的概念，但透過分類標準，我們有辦法來實務上去做操作。這就是量能做平等原則，具體化的用意。

我們先休息一下。

## 第4週｜第2節｜2023/09/26

#### 【消費稅】

我們繼續跟各位講消費這個部分。消費是交易的後端。消費也是整個經濟活動的最末端，因為接下來就連結到所得稅，所以在這裡面看起來是直線，其實他是一個循環，因為金錢在背後繼續流動。國家就在不同的經濟活動的階段做他的干預權就是課稅權限的行使。所以我們有一個比方，叫做一隻鵝拔3次4次毛，但他是拔不同的地方啊，身體拔一點，翅膀拔一點，屁股再拔一點。那為什麼不一個地方就拔完呢？ 因為一下拔完，那個鵝會反抗。那個叫稅捐抵抗，因為你全部都課所得稅，也會鼓勵人們把所得地下化，因為只要逃掉所得稅，後面就一概不用付稅捐。

簡單來講就是，只課所得稅，這個叫單一稅制。單一稅制是理想，但他一點都不實際，也不現實。簡單而言，就是單一稅制的所得稅，會鼓勵人們盡可能去逃漏所得，地下化他的所得，以避免被課到任何稅負。從而，各國都基於比較實用的實務的考量，會採取多元稅制，就是一個國家的稅收來源，一部分來自所得，一部分來自財產，一部分來自於經濟活動末端的消費，乃至於對稍微比消費前端一點的交易行為去課稅，原則上有課消費稅就不課交易稅，有課消費交易稅的一定是那個東西不能吃不能用不能消費，這個時候我們才課交易稅。當然這只是原則，因為其實在實務上多的是你看得到交易稅又同時課消費稅的案例，這個地方在說明的時候確實會存在著理論跟實務的差距。

我們接下來進一步去說消費稅，有一般消費跟特種消費。所謂的一般消費，是所有的貨物跟勞務的消費行為，基本上都被課稅了，所以叫一般消費稅。特種消費稅是只針對特定勞務特定貨物的消費行為才被課稅，這個叫特種消費稅。特種消費稅有別於一般消費稅，被加重稅負。因為特種消費稅是在一般消費稅之上又再額外課徵的稅負，所以特種消費稅在量能稅捐負擔能力上，他並沒有更高的稅捐負擔能力，卻被加重稅負，必須要有正當理由。特種消費稅往往是建構在這一類的行為，不被國家鼓勵，但不到禁止的階段。不鼓勵，跟禁止是兩回事，就好像愛的相反不是恨，是不愛，就只是不愛就這樣而已。因為恨也是一種很強烈的intention，由愛轉恨，這個是兩回事情。就因為不愛，可以是漠視，連恨都提不起勁。

我是要講不鼓勵跟禁止。禁止是國家法秩序裡面對這一類的消費行為，原則上法秩序並不允許。比如說毒品的消費。毒品的消費，我們如果法秩序上認為這一類的行為是有害國民身心健康，那麼進入禁制的方式，基本上就是透過刑法規範，透過行政法規制管理再加行政處罰，也就是行政罰，這是標準的管制行政。不鼓勵意味著這個事情國家沒有禁止，但是希望人民不要做，不要做太多。因為稅制本質上本來應該是中立的，但國家對這類行為不鼓勵，所以他對這一類的貨物跟勞務的消費行為，採取以加重稅負的方式來盡量減少其消費行為。但還不到達這一類的貨物跟勞務是被禁止的，這個階段一旦跨過那個界線，叫做國家立法形式的濫用，寓禁於徵，不可以。你透過一般消費稅加特種消費稅，如果已經將該等貨物勞務消費行為全然以禁止的方式來達到這樣一個效果的話，那么這個叫做寓禁於徵，這個是國家的立法形式濫用。因為正大光明的形式就是刑法規範行政管制，再加行政處罰。國家的手段必須用在正當目的的追求，也要用正當的手段來達成他的目的，在這裡面不鼓勵的話，意思就是希望加重稅負而減少這一類的消費型。當然待會我們進一步去講，有哪些東西是不被鼓勵的，需要正當化理由，沒有正當化理由就是一般的消費稅表現出他的稅捐負擔能力的。

##### 【消費稅和營業稅】

在我們目前實務上沒有一個消費稅的稅目，我們是改課營業稅。也就是我們的稅目本質上要以消費者的消費行為為對象的現實上其實是以營業人為對象的營業稅。為什麼會變成這樣？答案是，因為消費者人數太多，他幾乎沒有辦法期待消費稅可以讓消費者在消費完以後立刻去報稅，因為以臺灣而言，2300萬就算扣除掉沒有行為能力的嬰幼兒，就算有1600萬，每個人只要去7-11買一個東西，就立刻轉過頭來要跟國稅局報稅，國稅局光接受你1600萬人每一筆消費行為的報稅，他就瘋了。可是7-11只有一家。為什麼社論這麼講，因為賣東西的是7-11。所以以一對多，各國的消費稅一定轉成以營業人為對象課徵營業稅，德國是如此，美國是如此，日本也是如此，只是他名稱沒有稱營業稅還是維持消費稅這個名稱，就這樣而已。你去日本買東西的時候，原則上日本的物價標價有兩種價格，一種叫本體價，一種叫稅入價。他後面都會寫本體或者是稅込，稅入價就是代表這個價格的標價，本身已經把日本消費稅10%算進去，所以他標價110，這裡面就已經算了10塊錢。消費稅如果本體將這個就是他本身不銷售的價格標價，上面沒有包含消費稅，所以當你去結帳的時候，100塊錢還要再加10塊錢給對方，不是對方店員刻意多收你錢，是因為這是本體價格。日本的標價，因此是兩個系統，一個是本體價跟稅入價。臺灣早期實施加值型營業稅的時候，我們適用本體價，也就是結帳的時候，要另外再付5%的消費稅。營業稅結果臺灣實施加值型營業稅用售價外加稅款的方式，去結帳的時候，因為要多收5塊錢，很多營業的店家就會跟消費者問說，因為這是國家要的，這錢不是給我的，這是國家要的，不過我給你一個可能性，只要你不說，我不說，我們大家都不說，那我就收100塊就好。你去結帳的時候要報稅，因為要報5%的稅，所以店家就跟你說105塊，但是只要你不說我不說大家都不說，那我就收你100塊。多數的消費者。幾乎一定選擇，大家都不説。所以。臺灣的立法者後來就改成售價内含稅款，我們就只有稅入價，我們沒有本體價，因為日本那個制度要是拿來臺灣做，會死得很慘。所以我們現在所有的標價105塊，其實裡面已經包含了營業稅。因為一家7-11一天可以做上千個消費者的生意，可以做幾萬筆的消費行為的銷售行為，一個7-11，我只要課以他記帳義務，我就可以達到售價內含稅款方式課徵到消費稅。從而這個叫實用性原則，也就是量能透過實用，轉嫁稅捐負擔，讓營業人負擔起繳納消費稅的稅捐繳納申報的義務，這個叫實用性原則，來透過這個方式來實現量能，因為立法者仍然必須要顧慮到不能只是紙上的法律。消費稅是現實上不可行的，所以各國一定會改成營業稅。我們亦不例外，我們的稅目就這樣。

營業稅這個地方，兩件事情要提醒各位，第一個營業稅已經是在法律上轉嫁由營業人負擔，消費者不是納稅義務人，所以法律所定的納稅義務人是營業人。我要請各位注意，這個不是代收轉付，這是營業人自己的納稅義務。營業稅的本質是消費稅沒錯。營業稅想要課稅的對象，本來是消費者的消費行為。可是他已經在稅法規範的層次，轉嫁由營業人去負擔這個記帳申報報繳稅款的義務，所以營業人是履行自己的申報繳納稅款義務，不是代他人履行稅捐申報繳納的義務。請各位務必要弄清楚，不要犯這個錯誤，說這個是代收轉付。不對。因為我們有一些學者的說法，說營業稅是代收轉付。不是這樣的。你可以去挑戰消費稅轉成營業稅的合憲性。但他已經在立法層次裡面做了立法的價值決定，就是由營業人負擔起自己的繳納申報稅捐的義務，這個轉嫁是稅法，法律規範層次裡面的轉嫁，你可以去質疑這個法律規範的合憲性。但如果你問我，我會跟你講，基於實用性原則，不得不這樣做。因為消費者人數眾多，你根本沒有辦法期待消費者去申報消費稅，所以為什麼會轉嫁給你？因為很簡單，這就是因為你人數少，我只要讓你記帳，國家就有辦法去課稅。這就是為什麼各國稅制消費稅其實是間接稅，間接稅的意思就是納稅義務人跟稅捐負擔者不同一，這就是間接稅的由來。直接稅就是稅捐負擔者，跟納稅人同一，這個時候就是直接稅。所以各國稅制就有間接稅跟直接稅這兩種大的稅類，其實他對應的就是顯性跟隱性指標，這兩個稅捐負擔能力的指標。

在間接稅裡面的一般消費稅，最表現出一般消費的最典型的就是營業稅。為什麼是營業稅？因為營業人人數少，一個營業人可以比數千個消費者跟數萬的消費行為，因為只有一個營業人，所以基於實用性原則，各國的立法都會轉嫁，在法律層次裡面已經轉嫁由營業人來負起消費稅的申報義務。我再一次跟各位強調，營業人是履行自己的行為義務，不是在為別人履行義務。這個地方有轉嫁，我們承認有這個轉嫁，因為他本質是消費稅，有負擔能力指標的有量能課稅原則的稅捐負擔能力指標，其實是消費者的消費行為，可是我們正是透過由營業人自己的履行行為義務，我們期待也希望營業人把這個稅負透過售價內含稅款的方式轉嫁給消費者負擔，所以我們在這個地方講，營業稅的課徵其實真正國家要課稅的對象應該是消費者，你不可能營業稅的課徵，不讓營業人轉嫁給消費者負擔，因為這個是稅捐的本質上是不容許的，間接稅的特性就是要轉嫁。所以營業稅稅率調高，物價就必然會漲價，你不能叫營業人自行吸收，這個是沒有道理的，因為有稅捐負擔能力的不是營業的是消費者。他本來你5%變成10%，105塊錢的東西，就是一定要調成110塊。所以你不能夠一方面要求營業稅消費稅調高稅率，結果物價又不能漲，這個勢是不能並存的命題。只要電被課營業稅，你只要水被課營業稅，你從5%變成10%，那就是物價一定會漲，因為這個一定會反映在她的轉嫁出來的消費稅內含的定價裡面。

回過頭來，第二個要請各位注意的，消費稅，因為改成營業稅，所以他看起來是對營業人課稅，這個時候很容易有很多人都會覺得對營業人課營業稅又課營所稅，構成了重複課稅。我再一次強調，請各位千萬不要犯這個概念上的錯誤。營業人被課營業稅跟營所稅是兩個不同層次的稅負。營業稅透過售價內含或外加稅款方式轉嫁給消費者負擔。所以真正要負擔的人是消費者。營所稅則是營業人營利事業自己本身的稅負，因為你賺到錢，所以你負擔所得稅。當你沒有把營業稅轉嫁出去，我們再講一次，你營業稅沒有轉嫁出去，勢必會增加你的成本，會降低你的盈餘，降低你的所得，這個是一個間接的效應，但他沒有重複課稅的問題。也就是你沒有把營業稅轉嫁出去，也就是我們消費稅，假如是5%變成10%，你從售價105，你本來要調整成110塊，結果你不敢漲價啊，因為在市場上你不敢調價，所以你硬生生要吸收那5塊錢的營業稅，你沒有轉嫁出去，確實會因此轉成你的營利事業的成本費用的內含。就會變成是因為增加了你的成本，所以會因此影響你的所得稅的所得額，這個時候你所得額被課營業營利事業所得稅。營業稅跟所得稅是不同層次，不同階段裡面的課稅概念上沒有重複課稅的問題。

重複課稅的定義是這樣，同一個人，針對同一個經濟行為或經濟成果，在同一段時間内，被課徵兩個性質相同的稅負。他必須是同一個主體。對同一個課題在同一段時間內被課徵同性質的稅捐。不同性質的稅捐課徵不構成重複課稅的問題，即使他是對同一個人去課徵。我們要再強調一次，營業稅跟營所稅，是不同階段。雖然會有影響，比如說營業稅沒有轉嫁出去，必然會降低他的利潤，也就是降低他的所得，但他沒有重複課稅，因為營業稅跟所得稅是不同的性質的稅捐，雖然他看起來是同一個稅捐主體，有看起來是在同一個經濟活動的不同的階段裡面有看起來在同一段時間裡面，因為報繳營業稅兩個月報繳一次，所得稅是一年報繳一次，勢必會有所重叠。但他是不同性質的稅捐。我們同樣的道理，我們去講所得稅裡面的綜所跟遺產贈與稅有沒有被重複課稅的問題？答案是，不同的人繳納同一個性質稅捐，不構成重複課稅。

我現在舉所得稅跟遺產贈與稅的例子做一個說明。爸爸賺錢他繳他的所得稅，等到他死的時候，把這個財產留給你，讓孩子去繳遺產稅，這個不構成重複分稅。雖然他看起來是針對同一個財產的流動，在不同階段課稅。爸爸辛勤努力工作，透過勞動力和資本投入，賺到經濟成果，他繳所得稅。爸爸死掉的時候，把財產留給他的孩子，孩子繳遺產稅。所得稅跟遺產稅不構成重複課稅，雖然他們都是同類的稅捐，但是第一個，我們這樣講，爸爸繳的所得稅是爸爸繳的稅捐負擔，不是兒子繳的稅捐負擔。所以他不構成重複課稅。當然你可以看客體，看起來都是一樣，看客體的話，所有都是經濟流動啊。看客體的話，應該都是同一筆錢在那邊留來留去啊。你投入勞動力賺到所得。沒有消費完了就留下來財產這個時候被課財產稅。如果你花錢的時候要不是課交易稅，就是課消費稅，你的消費又變成別人的所得。你看都是同一筆錢在那邊的流動啊，如果照同一個課題就構成同一個稅負的想法的話，那這樣所有的稅都是重複課稅，因為同一隻鵝拔出來的。但很多人真的是認為所得稅跟遺產稅是重複課稅喔。很多人，認為我們的遺產稅是一個不公不義的稅負，是共產主義思想的一種稅負。為什麼我們已經賺了錢很辛苦地繳所得稅了，還要再繳遺產稅？答案是你老子繳的所得稅跟你小兒子繳的遺產稅不一樣。主體就不一樣了，妳怎麼能夠說是重複課稅呢？ 在這裡面本質上不同的主體，在不同的經濟活動的階段裡面被課徵不同的稅負，他不在同一個層次上面的時候，就算客體同一，他也不構成雙重課稅的問題。

這個地方也請各位務必留意到量能課稅原則，作為稅捐負擔能力的指標，從理論上來講，基本上只有兩種類型，一種叫顯性指標，也就是針對經濟成果的所得課的稅，這個就是後面衍生出我們的直接稅的概念，稅捐負擔能力跟稅捐的納稅義務的是同一的。第二個指標叫隱性指標，就是納稅義務人跟有稅捐負擔能力的人，就是稅捐的歸屬主體，他是不統一的，我們轉嫁由這個貨物跟勞務的銷售行為的營業人，這一種消費稅叫一般消費稅。一般消費稅，因此在目前為止，我們課徵的叫營業稅。除了金融業以外，我們課徵的都叫做加值型營業稅，針對金融業者跟小規模營業人，我們課徵非加值型營業稅。所以我們在營業稅裡面再進一步去區別加值跟非加值。加值是針對原則上是金融業跟小規模營業的以外之一切貨物跟勞務的消費行為課徵的稅捐，這個就是加值型營業稅。然後非加值型營業稅是針對金融業跟小規模營業人。當然這個地方小規模也是一個概稱，他原則上是一些農產品加工的小規模營業或營業性質特殊營業人，像計程車業者、沐浴業者、理髮業者，這一類叫營業性質特殊營業人。但原則上你可以講就是說，這是我們國家法制裡面對他做特別處理對待的一種性質特殊的營業人。

##### 【特種消費稅】

我們來談特種消費稅。特種消費稅有以下這幾種。最重要的各種消費稅叫貨物稅。第二個叫菸酒稅，第三個叫娛樂稅，第四個我們稱之為叫特種貨物及勞務稅條例的特銷稅。

第一個貨物稅貨物稅主要針對兩種類型，一種是對環境造成負擔的這一類的商品的製造生產或者是進口，像油氣類或輪胎類，因為這些處理都會對環境造成一定程度上的影響。第二種是對能源的使用，也就是說，對某一些被認為是稀有能源的使用，由於為了這個代際之間哦，就你用完了，那這麼下一代都用不到的這樣這一類的貨物稅的本意原則上是具有環境稅或能源稅的本旨。在這裡面，但是我們貨物稅因為太老了太舊了，所以有一些課稅的名目說實在是沒有什麼太大的正當性。比如說我個人就認為對機制清涼飲料課稅課貨物稅，手工製飲料就不算哦，換言之，你用機器製造的那個就要課貨物稅，如果是手搖飲的，這個就不算。到底是誰對環境負擔比較大？時代久遠，講白一點是不太有正當性，而且在臺灣這麼熱的地方，喝個清涼又會會增加多少稅捐負擔能力？我實在是不太能夠理解。打個籃球也要喝機制清涼飲料，在旁邊按一下，哦，就要加貨物稅，請問這個正當性在哪裡？

第二個菸酒稅。菸酒稅是很清楚地標示出來，這一類商品不鼓勵消費，但不到禁止。菸酒消費，固然於國民身體健康，過量消費是有害的，但這個是被允許的。菸酒消費行為不像毒品啊，不像這個戴奧辛的商品的製造去燃燒產生出來的這些那PVC這一類的商品。菸酒，在把制上面不鼓勵而已，只是在這個地方透過加重稅負，菸酒稅，就正有這樣一個意義。當然這個地方有比較大的立法形成空間，因為增加國民身體健康負擔的不是只有菸跟酒這兩種，像含糖飲料像速食品啊，像這一類，我們並沒有課徵速食或者是含糖飲料的稅。

好像德國有針對鬥犬課稅，比如你如果養那個鬥犬，他這個是有一定程度上危害性的話，他就會透過課程鬥犬稅，來抑制你持有或是保有這一類比較攻擊性寵物的這一類的意願。像歷史上像咖啡稅茶稅，這個都是某種程度上有一些被認為是奢侈品的課稅。我們現在的特銷稅就是屬於這類奢侈品。特銷稅俗稱奢侈稅，就是因為他是對高價藝術品50萬以上的藝術品，或者進口小汽車300萬以上，被認為是奢侈品的消費稅，這個地方因此去正當化，為什麼要課特銷稅。所以任何特種消費稅都必須要有足夠加重稅負的正當理由，而不是純粹的立法形成空間。立法者要說明基於什麼道理，為什麼要加這個稅捐。

最後一個，我們就跟各位講，娛樂稅。娛樂稅就是一個不合時宜的一個稅捐。娛樂稅的制定基本上是針對所有的娛樂活動所課徵的稅賦。所以像之前那個什麼博恩的什麼脫口秀啦，不要看這個哦，你今天所有的演唱會表演都要加徵娛樂稅，由舉辦娛樂活動的人代徵之。娛樂稅是一個很典型的娛樂活動，只要被理解為是文化活動，講白一點不鼓勵就算了，還加徵稅負？娛樂稅是在一種反共復國時代的時候，希望說，欸，你們不要娛樂那麼多，還有錢去在那邊看電影啊，天哪，國家都快要滅亡了，還會去看電影？加徵一下娛樂稅，叫你不要去看電影。現在電影被認為是文化活動，應該要鼓勵才對啊。所以娛樂稅是一個完全不合時宜的，但是說白一點就是現在目前還留在那個地方，也就是歷史的產物。

這個是特種消費稅。

#### 【量能課稅原則的體系思考】

因此我們透過量能課稅原則，可以把我們現在目前的所有稅目把他串連起來。這個就叫體系性思考，你透過一個基本原則，量能平等課稅原則，可以把所有的稅目串連起來，在這裡面，所得稅類七類，財產稅類三類，交易稅類四類，消費稅類總共五類，包括一般跟特種消費稅。所以中華民國幾歲？就這樣7+3+4+5，就這樣，19歲，他才19歲，剛成年而已，沒有萬萬歲。

只有量能，我們才能夠去做歸類，作為歸類以後，我們才有辦法去做評價，才有辦法去判斷究竟在這個地方，同類型應該要什麼樣的同類的特徵才對。這個是對於量能課稅原則，做一個補充的說明。

除了釋字745號以外，會明白講量能課稅，甚至用到其中的某一個子原則叫客觀淨值原則以外，基本上我們到目前為止的憲法法庭的憲法解釋都沒有正面肯量能課稅原則，而是用一個所謂的三重審查密度的平等原則去做思考。這一種三重審查密度，老師個人認為他是不精細的。因為對何謂合理關聯、實質關聯，基本上沒有進一步的具體的描述，所謂合理關聯跟實質關聯。我看不太出來。至少以我自己教學這麼多年，我說實在我還是看不出來，究竟何謂手段跟目的之間有合理關聯性。你去看釋字722，你去看釋字745號，雖然他提到了客觀淨值原則，最後面還是在講合理關聯跟實質關聯。釋字696號講實質關聯，什麼叫實質關聯？ 你可以說個所以然來告訴。我是說不出來啊，如果你說得出來，那你可以去當大法官，就這樣而已。

量能課稅，因為他可以被具體化，所以我們可以在個案裡面跟你用這個標準去做檢查，說欸妳到底偏離量的課稅原則多遠？我舉個例子來講。所得稅的第2條第1項規定，我們把我們的所得分成境內境外。臺灣地區跟大陸地區來源所得全部課綜合所得稅的所得。港澳地區來源所得課所得基本稅額條例的所得。美加日本地區的所得，我們課所得基本稅額條例的所得。由於免稅額不一樣，稅率不一樣，稅捐負擔就不一樣。所以簡單而言。一個臺灣的稅籍居民取得臺灣跟大陸地區來源所得課徵綜合所得稅的所得，他的免稅額12萬，加上標準扣除額8萬，再加一個薪資特別扣除額，總數是30萬左右。稅率最高40%。可是如果你是取得港澳美加日本地區的所得，他的課稅門檻是100萬，也就是說，如果你在這個各個地方的所得沒有拿超過100萬，根本連進入所得基本稅額條例都不課。100萬在境內來源所得就已經課到嚇嚇叫了，可能課到5%或者12%。但在所得基本稅額條例是連進入課稅門檻都還沒進來。好，就算超過課稅門檻，你在所得基本稅額條例裡面有670萬的免稅額。門檻他超過100萬以上哦，可是在670萬以內的，所得基本稅額條例是不課稅的？ 換言之，670萬的境內來源所得，你大概在臺灣已經課到邊際稅率40%。他告訴你一件事情。臺灣人賺臺灣的錢，你如果賺670萬，你要繳到最高邊際稅率出估算起來200萬就這樣而已。可是如果你是賺日、美、加，甚至是港澳地區來源所得，1毛所得稅都不用繳？ 請問這偏離量課稅原則多遠？ 他只是告訴你說我們鼓勵臺灣人應該勇敢地賺外國錢。但賺本地錢，你不值得，你繳的稅負是200多。這怎麼可以，你告訴我這個到底是合理關聯還是實質關聯？我是看不太出來，但我可以告訴你說透過量的課稅原則，這些子原則，他本身就具有告訴你他偏離多遠。立法者如果沒有正當理由說為什麼賺本地的錢要付這麼多稅負，我就可以跟你講，這個真的是違反平等原則的稅捐規範。我們現在目前的兩岸三地跟境外所得就是做這樣一個不同的區別對待。我研究稅法這麼久，我都不能理解爲什麽，請立法者給我一個好好的理由。我們賺本地人的錢就這麼不應該嗎？ 所以開玩笑講，就是鼓勵你賺外國人的錢，鼓勵你把資產匯到境外。因為賺境外的錢，在我們的稅負上也是比較有利的。但從量能課稅原則來看，境內境外的錢都是錢都表彰出稅捐負擔。那這個是量能課稅原則。

#### 【依法課稅原則】

接下來要跟各位去談依法課稅原則，因為在我們現行的違憲審查裡面，除了平等原則最常用以外，就是討論依法課稅原則。

依法課稅是一個蠻抽象的概念。我們憲法上的19條講依法課稅原則，可是對這個依法課稅原則的具體意義內涵，因為沒有進一步的說明，但我們在學理上則把他進一步延伸出，就像法治國原則有法律優位、法律保留，所以法律優位原則，這個一定有適用，這個沒有問題，因為這是所有的干預行政法的法制的特色，我們講法律保留在這個地方有層級化的保留。

所以第一個部分要跟各位去談，關於依法課稅原則，究竟應該是哪個層級的法律規範，是只有制定法，還是是法規命令，也就是適用一般法律保留原則，還是適用所謂的非法律保留原則的事項，特別是稅捐優惠的規範。稅捐優惠規範被認為是給付行政，從而即使沒有法律明文規定，就因此認為可以提供稅捐優惠，這個思考究竟對或不對？這是我們接下來要跟各位去講，在法律保留這個層次裡面。我們在層級化的法律保留這個概念底下，究竟依法課稅原則租稅法律主義是在哪個層級？

第二個，我們要跟各位去談依法課稅原則裡面有許多子原則，包括法律的明確性、法的安定性。從法的明確性安定性裡面也衍生出一個法的清楚性，也就是整體規範拼湊出來的規範結構的關係，這個法清楚性的誡命，也是我們在依法課稅原則裡面跟法明確性、法安定性原則有關。我們在第二個部分跟各位進一步去講，法安定性、明確性跟清楚性的誡命。第三個，我們跟各位打算討論的問題就是所謂的，稅捐法律裡面原則上禁止稅捐契約，但容許許可認定事實的協議。這個是我們在依法課稅原則底下的一個子原則，就是禁止稅捐契約，但容許認定事實的協議。第四個我們打算跟各位討論的議題是關於，類推適用禁止，究竟在稅法裡面容不容許類推適用，也就是做法律續造的法律補充。

我們打算以這四個子題來跟各位去談依法課稅原則。因為依法課稅原則其實還有更多的內涵，老師在學法秩序裡面會有進一步的介紹，像是法不溯及既往跟信賴保護，這個其實當然也蠻重要的題目，不過老師大家看時間，我們在下一次再跟各位做一個補充。但我們今天主要是先跟各位談這個問題，首先第一個層級化保留法律保留底下我們的依法課稅原則在哪個階段，在哪個層級？根據大法官解釋歷年來的看法，我們的租稅法律主義是產一般法律保留。我們不採國會保留，也就是不採嚴格的法律保留。雖然租稅法律主義經常跟罪刑法定原則相互比較。罪刑法定一般是採制定法保留，也就是國會保留，嚴格法律保留原則。罪跟刑，如果沒有先透過制定法明定，則不得加以處。這個叫罪刑法定原則，他是採最嚴格的國會保留的方式。

當然啦，從學理上層級化的法律保留，甚至有高到憲法保留事項，特別是我們憲法第8條的那個24小時的令狀保留，就是保留由法院透過法院決定的方式去對人身自由的拘束，所以我們現在是法官保留在憲法第8條的規定裡面，特別是涉及要人身自由的拘束的這個部分啊，不管是拘提逮捕，這個都必須要透過法院的決定，不管是他的裁定，或者是透過法院給予許可，你才能夠去做對人身自由的拘束。關於人身自由的限制的這個部分，我們稱之為叫最高層級的保留，憲法保留。

接下來的叫制定法保留或嚴格法律保留，或稱之為叫國會保留，只有透過立法機關透過立法程序所制訂出來的才能規範的事項，這一類的，特別是罪刑法定，涉及到人身自由拘束處罰的這一類被稱之為叫嚴格的法律保留。跟這個很常被相提並論的是租稅法律主義，其實我們是採一般干預行政法裡面的一般法律保留。相對於此，給付行政往往被認為即使沒有法律的明文規定，只要預算上許可，那麼透過行政規則制定的方式，也可以給予人民受益可能的給付行政，一般被稱之為叫非法律保留。

好在這個層級化法律保留裡面，我們特別談到一般法律保留跟稅捐優惠是不是適用非法律保留？我們個別就這兩個問題來跟各位做一個很快的一個說明。

第一個其實在德國認為基於重要性理論稅捐構成要件的要素，基本決定是要由立法者自己決定，不可以透過委託授權的方式用法規命令來指定，也就是說，基於重要性理論，稅捐構成要件要素裡面的基本決定，特別是稅捐主體客體稅基的基本決定，這些原則上要由立法者決定。只有立法者，也就是人民的代表選出來，才能決定人民自己的稅負擔。所以在德國認為重要的事項最重要的構成要件的要素是要由立法者適用國會保留。但臺灣向來認為一般法律保留即可。可以用授權明確的法規命令來規制。這個是臺灣目前實務上認為的看法。我當然比較傾向國會保留，但我們現實的實務是一般法律保留。國會保留的用意是透過國會的辯論討論過程，去讓人民預測了解關於稅捐負擔形成的原因，主要是在這樣一個過程。不過我們現實的狀態就是一般法律保留，而且經過大法官多號的解釋，基本上是採取這個看法。

接下來講，稅捐優惠。稅捐優惠不單純只是一個給付行政而已，稅捐優惠是反面的課稅構成要件。因此，稅捐優惠也要適用一般法律保留，不可以非法律保留，提供給人民法律規定以外的稅捐優惠。因為他是課稅構成要件的相反，所以在法律保留在課稅構成要件是適用一般法律保留地這個前提底下，稅捐優惠不可以沒有法律規定或法律明文授權的法規命令作為他的基礎。要依法課稅，依法才能免稅。這個地方的法雖然是指制定法，再加上法規命令（因為我們是一般法律保留）但不可以連最基本的法規命令都沒有。像我們的財政部直接稅處26.4.21.處字第203號訓令，從事性工作的人不課稅，這個就是一個欠缺制定法也沒有法規命令為基礎的一個法外施恩的作爲，這個是違反依法課稅依法才能免稅的不當的不合法的租稅上的利益。這個是一個真的是不合法的一個作為。所以我們先把第一個層次的問題跟各位說到這裡。我們下個禮拜，如果時間上許可，我們會進一步談法不溯及既往跟信賴保護。對於依法課稅原則從這幾個面向裡面，我們會一一地去做說明。各位更可以比較清楚，在實務操作上可以作為一個檢驗的標準。這個是我們在憲法基本原則底下的稅法依法課稅原則。法律條文規定19條，包括23條的法治國原則，都是依法課稅原則的憲法依據。

我們今天先講到這裡。

## 第5週｜第1節｜2023/10/03

談到依法課稅，我們今天會跟各位談關於依法課稅的原則。然後，第二個小時會跟各位談到這個課稅裡面另外一個這個重要的基本原則，也就是所謂的比例原則。

當然，因為時間有限的緣故，我也不確定今天能不能順利的把這兩個重要主題交代完。但我們盡量把這幾個重要總體把他做一個說明。

首先是關於依法課稅。我們上個禮拜我跟各位提到依法課稅原則來自於我們的憲法第19條的。這個憲法規範就是人民依照法律有納稅的義務。

還有另外一個依據是來自於法治國原則，也就是憲法第23條的規定。相對於德國，德國並沒有類似我們的這個憲法第19條的規定，德國基本法本身並沒有依法課稅的明文規定，所以在德國，是從法治國原則推導出來。所以稅捐作為一種干預人民基本權的一種國家的行為，國家只有在有法律位階的規範的時候這種層次和前提底下才可以對人民去徵收稅捐。

我們首先第一個去提到的稅捐在法制的在憲法的基礎。

這個憲法第19條的規定。其實在我們的司法院大法官所做的解釋裡面也有一派的看法，把19條到21條的規定稱之為叫人民基本義務的規定，就包含繳稅、服兵役跟受國民教育。同時是權利，不過也認為是一種義務。這種觀點把這三者合稱為叫基本義務的規定，從而跟這個基本權對立起來，變成是基本義務跟基本權對立的一個概念。

這個看法其實並不少見，因為在司法院大法官所做的解釋裡面有一些不同意見，其實確實就是採取，認為說我們的憲法的規定，把繳稅當作基本義務，而不是一種基本權的干預跟侵犯。其實稅法學界也有少數學者是採取這個看法的。老師個人並不贊同這種看法，因為其實基本權跟基本義務這個概念哦，我先講一下這個看法會產生什麼樣的一個區別實益。

採取繳稅是基本義務，而不涉及基本權，這樣的觀點，他就會給立法者一個比較高度的立法形成空間，因為既然不涉及基本權的干預，從而他就不會有法治國原則裡面一些對國家的各式各樣的基本原則的拘束。

比如說像這個比例原則啊，像這個平等原則，所以在基本義務這個概念底下，國家如何去展開立法去規範人民的稅捐乃至於兵役，他原則上是只有立法形成空間。

也就是只要有法律明文規定，那原則上就合憲的這個結論就會出來，因為他沒有涉及基本權干預。但也正是在這一個結論底下，這個看法基本上應該是被廢除。

應該是不能被採用的啊，如果是這樣，那他規定，70歲也要當兵。你也接受嘛。也就是說，這這種認為只要是基本義務的規定，就不涉及基本權，這個毋寧是一個非常我個人認為是一個非常荒謬的一個看法。

其實不管是強制人民當兵或者是強制人民必須要繳稅哦或者是強制的人必須要進入義務啊，這個義務教育裡面去受教育，他其實另外一面就一定是涉及到對人民本來是自由的，相對的自由權或是財產權的干預跟侵犯，因此。

憲法第19條的規定，毋寧只是對人民享有基本權的另外一種表現的方式。他告訴你說，由立法者透過他的立法，形成對人民在憲法保護的財產權自由權的前提。

以下國家可以透過立法的方式去形成人民的稅捐負擔義務，他只是一種重生跟強調而已，並不會因此認為在這個地方就不涉及基本權利干預。

因此，立法者享有寬廣，甚至是不受任何基本權限制的這些，這些這些這些，這這這種看法，這個是完全不能成立的，因為因為這種看法是荒謬，在於他是沒有任何憲法節制的。

立法者只要訂出來，你就得接受喔。那立法者是對的嗎？立法者不一定永遠是對的啊，特別是在立法者做了過度的課稅，特別是在立法者做了不平等的稅捐負擔的決定的時候，我們仍然要讓人民因為他的基本權，包括他的工作權或者是他的財產權受到過度干預，或者是受到不平等干預的時候，他有一個求助於憲法保護他基本權的可能性。正是基於這樣，基本上多數的意見仍然認為這個是一個基本權干預，那只有少數的看法底下，所以以我們的目前的法律規範，就是憲法第19條這個條款規定，其實只是把法治國原則的重申而已。

那我自己本身在那個，其實在這裡面特別去強調說，其實當時我們立這個法的這個條文意義，其實鼓勵可能只是在呈現出國家跟人民之間的權利義務對等關係，也就是說，我們在憲法第3條平等權一直到憲法第19條，19條之前的這個第18條跟第22條，他其實都是基本權。為什麼會規定一些基本義務，他某種程度上，其實他是表彰出人民跟國家之間的權利義務衡平的關係，有一點我們這樣講是，社會契約底下的權利義務的對等的關係的這樣子的一個表彰的意思而已，他其實更多並沒有再把這種基本義務獨立出來，有別於基本權利，而認為他是有高度立法形成空間這個看法概念，我想是應該是不存在的，那這個地方也跟各位做一個簡單一個補充說明，所以，課稅仍然涉及到對人民的基本權的干預，包括自由權跟財產權可能都會有干預的問題。

當然，租稅一定涉及到金錢給付這個財產權干預，但不只有這樣。租稅其實也涉及到對人民的營業自由，包括一些對這個工作權的干預，好像比如說對執行業務者要求要有負擔什麼樣的一個記帳的義務，包括對營利事業要求要負擔有一個保存帳簿義務的義務，這些都是跟你的工作權或是營業自由權是有密切關聯性，從而我們在基本權干預領域裡面我們稱之為叫展開基本權的保護領域。

現在跟各位談到像比例原則依法課稅原則，或者是我們之前談的平等而量能課稅原則的這樣子的一個憲法檢驗憲法的審查。繼續跟各位去談到，在依法課稅原則的憲法規範指引以下，其實以下的這幾個都是屬於從依法課稅原則在進一步去延伸出來，我們都如同各位在行政法裡面都學過的法治國原則底下的法律優位法律保留，那這裡面當然作為稅捐作為憲法規範底下法秩序的一環，他當然也一樣會有法律優惠法律保留。

換言之，上位階的法律規範，會排斥下位階的法律規範下位階的法律規範，如果有抵觸上位階的法律規範下位階的法律規範，原則上他可能會因此而認為是無效的一個法律規範，這個法律優位原則基本上跟其他的一般行政法領域是一樣的。

法律保留這個部分，上個禮拜跟各位講過，所謂的法律保留，因為現行的法秩序，我們發展出一個叫層級化的法律保留概念，依照事物本身的重要性，以及涉及到對人民基本權的干預與否，我們發展出不同層級的法律保留，這個最高層級的法律保留被稱之為叫憲法保留，特別是在對人身自由拘束的上面。

在我們憲法的第8條裡面，有一個，透過憲法層次的明文規定，要求，在國家機關裡面，只有法官有權利決定對人民的這種人身自由的高度干預，特別是這種拘禁逮捕啊或者接近逮捕的行為，像拘提管收。在憲法第8條裡面是拘禁逮捕，但跟拘禁逮捕一樣，他有具有相類似的這種將人限制限縮在一定特定範圍內的這樣子的一個對人身自由的高度拘束的，像軀體跟管收在我們稅法裡面有拘提管收在行政執行法裡面，就有這個第17條的規定，就是我所謂的拘提管收的規定，那這個部分就會依照憲法第8條的規定。而需要由法官透過法官的裁定，或者是他的判決的方式來給予這樣一個許可，我們把他稱之為叫法官保留原則，24小時，這也是憲法位階的憲法的保留原則的適用的一個很典型的例子，在涉及人身自由的高度拘束人身自由的高度拘束。

因為人生自由有不同層級的拘束，有一些是限制住居，有一些是限制奢華，有一些是限制出境，這一些都還不算到高度拘束人身自由，但是把你拘禁逮捕，把你拘提管收，都是拘束在有限的處所，這一種情況都原則上透過憲法第8條的規定，24小時內必須要獲得許可，國家機關裡面只有法官才有這個權限來對人民的自由的干預跟拘束。

行政機關包括行政機關裡面的檢察官後法務部長或者是，這個司法行政機關的檢察官也並沒有這個權限啊，這個是我們跟各位大概提到憲法保障，那麼接下來下一個層級的保留，被稱之為叫國會保留嚴格法律保留這一個我們一般被稱之為叫國會保留或嚴格法律保留地，這一類只是用在刑事法裡面啊，因為罪刑法定原則。

這個罪刑法定原則一個很類似的概念就是我們講租稅法律主義啊。租稅法律主義罪刑法定原則，但租稅法律主義並不是用國會保留我們的租稅法律主義原則在我們的法秩序底下，透過司法院大法官多號的司法院解釋看法是採取一般法律保留，也就是說，我們並不是國會保留我們許多的稅法規範，有許多會把一些構成要件的要素。是交由法規命令這個層次來做進一步的規範來做他的具體的規範的內容。在我國作為法律層級化，法律保留概念以下的法律保留概念，我們是產一般法律保留，而不是這個國會保留。

那國會保留目前為止只有在這個刑事法，以及透過許多一些大法官解釋，認為涉及到人民的財產權的，像都市計畫程序都市計畫程序，或者是人民申請健保費的這一些十項規定。我們在少數有限的個案裡面，透過大法官的解釋，是承認國會保有包括，這個全民健保費裡面的十項的規定時效的規定，那包括了都市計畫關於聽證程序的相關規範哦，這個部分都是屬於國會保留的規定。

當然，彼此掉這一些國會保留的規定以外，租稅作為普遍干預人民的財產權的一個法律規範，我們只是用一般法律保護而已，那也不是最最下面那個層級的就是非法律保留事項，一般而言是在給付行政裡面並不需要有給付行政的法律依據，國家就可以主動對人民提供資源提供給予給付。給予保障通常只要有預算編列，那么沒有法律上的行為依據仍然可以提供給該資源做相對人的這個給付，這個是非法律保留的事項，也因此在這個部分里領域裡面，我們會特別去強調給付行政非法律保留事項，那原則上他只要有預算編列有錢，他其實就可以做。

不過這個地方要請各位特別留意是稅捐優惠。稅捐優惠概念上固然跟給付行政裡面特別是補貼補助，有相同的作用——因為他是國家給人民的補助跟補貼。經濟行政裡面，都是國家是給予者，然後人民是受領者。  
那么，作為給付行政經濟行政法，裡面未必有完全要適用法律保留地這樣的一個要求，所以覺得優惠跟給付行政裡面的這種補貼或補助，他確實有替代的功能，但由於稅捐優惠是課稅的反面構成要件，就是透過課稅構成要件的反面規定來減少義務人的稅捐負擔。

課稅構成要件的反面，有些是稅捐主體的反面，比如說軍教人員免稅，這個叫稅捐主體的反面軍教人員免稅，從而透過法律的規定給予特定職業的人，不用課徵所得稅的稅。  
或者是客體免稅，比如說我們所得稅裡面境外所得不課所得稅的所得啊，這個就是客體免稅。  
我們還有稅基減免、稅率降低或者是稅額的記存（土地增值稅），或者是稅額的延後給付。

我們的稅捐優惠形態原則上有以下這幾種類型，稅捐主體的減免、稅捐客體的減免、稅基的減免、稅率的降低，以及稅額的記存或者延後給付。

這五種態樣都是課稅構成要件的反面規定。

各位，我們學過這個刑法或民法，我們大概都知道反面構成要件，特別是刑法裡面有一些反面構成要件的規定。那在這種情況底下，所以稅捐優惠不單純只是給付行政而已，因為他涉及到對課稅構成要件的反面，所以他也適用一般法律保留。  
簡單而言就是依法課稅，依法才能免稅。再強調一次依法課稅，依法才能免稅。不可以法外施恩，給與法律沒有明文規定的這一種稅捐優惠，這個是違反依法課稅原則啊。這要跟各位在法律保留原則這個地方特別強調，因為法律保留往往會被認為給付行政非法律保留事項。稅捐優惠已有給付行政替代功能的意義存在，但因為稅捐優惠本身是反映構成要件的規定，所以他也是適用一般法律保留，依法才能免稅。

所以，那麼接下來法治國的各項原理原則，其實在稅法的干預行政法其實基本上都是適用的。

那我們以下就舉幾個各項子原則。

#### 【依法課稅原則】

我們這個地方就各位做一個關於依法課稅原則的一個說明。

##### 【構成要件法定】

裡面第一個我們稱之為叫「構成要件法定」構成要件法定，課稅構成要件原則上要由法律來明文規定。構成要件法定原則的相對叫做「效果法定」。課稅構成要件法定，你的法律效果也是法定的。為什麼會講課稅構成要件法定？為什麼會講課稅效果的法定呢？主要是所有的課稅構成要件必須要由人民的代表，也就是人民選出來的代表來自我決定我要負擔什麼稅捐。他體現出一個稅捐法定背後由人民的代表來自己自主的決定。我要繳多少稅？ 這個被稱之為叫「稅捐民主原則」。但，我想在這裡面就是他背後的意涵是人民自主決定，但他是透過間接民主的方式，決定他是透過間接民主的方式來做決定，以稅捐的性質而言，他不是以直接民主。

以稅捐的性質而言，稅捐民主原則往往會強調就是由人民自主來決定，但這個地方稅捐民主原則，到底是講間接民主還是是直接民主？他並沒有很清楚的說明。老師在稅捐法秩序裡面專門有一個部分就去談到關於稅捐是被禁止公投。

稅捐事項禁止公投，就是說稅捐這件事情，原則上固然是透過法定法定的，意思是說是由人民的代表，他透過立法程序去決定自己要負擔哪些稅務負擔的稅額到什麼程度，稅捐負擔是由自己決定，所以他體現了稅捐民主原則。各位都知道，無代表，不納稅。

美國獨立，其實也是來自於因為美國美東13州當時在英國下議院並沒有任何代表，所以英國下議院要通過一個徵收從美國殖民地運過來英國的茶葉都要被課稅喔，這個時候他就直接這個就就在這些殖民地上面去課稅了，那這一種課稅的作法體現出來就是對殖民地的人民，他沒有任何代表，但是他卻一樣要跟英國本土的都要去繳稅。那因此獨立運動的開始也就提出來，所謂的「無代表，不納稅」這樣子的一個口號，深植人心。因此多數的人都認為就是，我今天要我自己的代表我自己來決定我自己的稅捐負擔，這個就稱之為叫「稅捐民主原則」。

但稅捐民主原則，並沒有進一步去談一件事情，為什麼稅捐民主是一個所謂的這個階級民主的方式，所以就法定原則？其實他比較強調的是說，透過人民的代表制訂法律的方式來形成人民的稅捐負擔。如果我是直接民主，你照道理來講，直接民主可行的話，那我自己決定了人民用公投的方式去決定自己的稅捐負擔，那不是更好嗎？直接民主比你直接民主會更好，那為什麼我們公投法第2條第4項規定，預算、租稅、薪俸及人事事項不得作為公民投票之提案。

其實我們實務上就真的有發生過那個還稅於民的公投案，其實他的背景跟去年我們政府做了一個決定，普發現金6000塊是很類似的，只是他的差別是透過立法院立法的程序，要把超徵稅款去發還給人民。依照他所規定的標準，你在什麼時間出生的或預計即將出生的，就可以領到6000塊錢的普發現金。之前的公投案是這樣，他不經過立法院，他直接就透過公投的方式去表決，要求人民必須要把超徵的稅捐去發還給人民。當然，那裡面沒有講說誰是這裡面的人民。

公投作爲直接民主的表現，為什麼對稅捐事項不能去做公投？那其實背後也來自於一個稅捐事項本質上他是從人民的口袋裡面去徵收金錢，然後給付給國家，因此從這一件事情裡面就是說，為什麼直接民主這一件事情在稅捐事項裡面不太容易去實行，主要是從人民的口袋掏錢出來，這個本身就背離人性。透過接近民主的方式，比較容易透過公益的考量。因為國家的存在確實就需要由組成國家的人民各自貢獻一部分。不管你是量益、量能，或是人頭稅，總之就是要有人出錢，而這個出錢本質上是從人民裡面拿出一部分的金錢來繳納稅款給國家。這正是為什麼稅捐事項不適宜用直接民主的方式去做表決，而只能用間接民主的方式去做決定。稅捐，因為他也涉及到是比較複雜的問題，他要徵哪些稅目、稅額的計算方式，這一些都無法在公投裡面用簡單的 yes or no 去回答，因此他是一個本質上不太適當用公投直接民主方式去做表決的國家重大事項。比如說像那個普發現金，他要怎麼個普發，他仍然還是必須要透過政府的立法的方式來決定他要給的範圍。我剛剛講的給付行政，原則上只要預算上的編列，基本上就可以做這件事情。

在全世界範圍內，有些國家是直接規定稅捐事項不得經由公投的方式。不過我們在全球範圍內其實還是可以看得到一些少數的例外，比如在瑞士。瑞士就有地方稅公投的案例，也有這一類的立法。瑞士的地方稅可以透過地方居民全民公投的方式來決定地方稅的徵收稅額多寡，這個是有這一類的實例。但瑞士的這種投票表決的結果往往也出乎人們意料之外，在關於是否決掉減稅的相關的公投案，公投的結果是，並沒有因此讓地方稅收不起來，而反而是大幅增加。也就是說，瑞士的人們，即使有地方稅可以直接公投的案例，往往在現實上會投出一個看起來是違反自主決定的一個行為，就是，瑞士的公民們，竟然認為把錢交給地方自治團體交給國家，會比留在自己口袋更有利，會願意這樣為公益去犧牲自己可以控制的這個金錢。這個瑞士是一個非常少數的一個例外。因為包括美國在內，也不可能把地方稅交給去做人民公投，這個是不太容易的事情，因為人們在自利心的驅使底下，是不太可能會，我很愛國，但我不太願意把我口袋裡的錢交給國家。我還是覺得把錢留在我自己的口袋，比給國家用更能有效率的運用啊，我自己比較會這樣想。當然，我怎麼說什麼叫有效率的運用這個其實當然就是見仁見智。

所以，稅捐事項禁止公投，這件事情，我個人認為，他雖然在我們公投法裡有一個明文規定，他否決掉了直接民主的機制決定稅捐事項的可能性，其實他主要也是在表彰出，作為一個稅捐，是從人民做金錢付給國家的這個思想而言，他的性質本質上確實不太適宜，用直接民主的方式用公投的方式，但透過間接民主的方式，用立法課稅的方式，是比較可行的做法，因為他畢竟他是違反人性，違反人類性的天性。而這種情況，因此適宜用制訂法律，不是適用公投的方式。

##### 【課稅效果法定】

依法課稅原則，特別是強調在稅捐課稅效果的法定。  
效果的法定意味著，稅捐稽徵機關對已經滿足構成要件的法律規定，他本身並沒有裁量權限。效果法定原則，簡稱法定性原則，他的相對叫便宜原则。一般的行政法的領域，依職權和義務的裁量權行使，這個稱之為便宜原則。在稅法的領域裡面，我們不適用便宜原則。當課稅構成要件該當的時候，稅捐稽徵機關沒有裁量權限，只有服從誡命的義務，你必須要以法定的方法來實現，已經滿足課稅構成要件的稅捐債權債務關係。這個是誡命的意思，就是你必須要做。没有你要不要行使、要不要決定，跟選擇要行使多大範圍的裁量權限。換言之，在這裡面，稅捐稽徵機關對稅捐債權是沒有裁量權。

這個是我們跟其他行政法最大的不同。在德國法秩序底下，他們有兩種依法律規定而形成的權利義務關係，一種是國家跟人民要錢。國家跟人民要錢，這叫稅捐債權債務法定。第二種是國家依法要給人民錢，這叫社會法。所以在德國法裡，德國法秩序裡，國家對人民的繳稅是依法而形成的，他也是法定權利義務關係，所以社會救助或社會保險，這些都是法定權利義務關係。正因為是法定，沒有所謂的行政機關裁量權限的問題，從而在德國的法秩序底下，他是獨立從行政法院出來變成獨立的一個行政法院的分支體系，從行政法院分之體系裡面分出財稅法院跟社會法院。德國的兩個行政法的分支，反映出他在實體法的規定裡，是一個法定性原則，也就是法定權利義務關係的概念。這是我們在效果法定裡與各位做的補充說明。

#### 【法律明確性原則】

第二個我們要跟各位講，依法課稅原則所衍生出來的是法律的明確性。法律的明確，包括在法律的構成要件，在文字上的明確。法律文字上的明確以及授權上的明確性，授權明確性原則。法律規範的明確性上面特別是對於法律的概念，法律的文字上面，一般而言，不容許一個極度抽象、不清楚歧義的內容跟文字。

但是法律明確性原則並不因此就禁止立法者使用不確定的法律概念。

##### 【不確定法律概念】

在我們的法律文字裡面，稅法以稅法為例，我們會使用一些強度上不太確定其內容的不確定法律概念。譬如說，在剛好前一節課就講到一個常規交易行為，符合營業常規之交易行為。什麼叫營業常規交易？什麼叫一般租金行情，什麼叫濫用法律形成？濫用，這個字眼全部都叫不確定。法律概念不確定，法律概念有沒有抵觸法律的明確性？這個是首先我們要跟各位去談到的。

法律明確性原則其實是，從受眾，也就是法律規範的對象，受規範的行為人，從他的語言文字裡面可以理解，我可以做什麼，我不能做什麽。這是法律本身作為跟其他的行為規範，比如說宗教，比如說道德最大的差別，因為法律本身有強制力。強制力的意思就是告訴你說我告訴你你應該怎麼做，那他要讓被告知的對象知道自己要怎麼做，以及如果不這麼做，他會有什麼樣的法律效果？ 這個就是一種規制效力，這種規制效力就是法律，透過法律的規範是要讓受規制的受眾本身也就是相對人，他知道應如何作為，以及如果不這麼做，他會帶來什麼樣一個法律效果，因此來做自己的行為的調整。  
法律明確性在這裡面以受眾為對象，但是由於受眾本質上他有很多種不同的受眾，就算法律文字寫再白話，可是以法律的專業化取向來講，你也往往會知道，就算是有一定程度上的語言層次的人，法律，對他來講，某程度上還是非常困難的，好像有字天書般的難以理解。

理論上，法律明確性原則是讓法律受規範對象，得以理解，他的行為跟不行為的法律效果。但這一種以受眾為對象的這種情況，往往也跟受眾本身的知識程度跟他的理解跟現代社會由於法律規範對象的複雜，使用文字的文義，導致一般的即使是受過教育的人，也都很難以理解法律到底文字在講什麼，這個是很普遍的現象。

其實就算是醫學工程專業的人，由於不是法律專業，其實對於他而言，要去明白法律規範的內容，像刑法，比如說刑法裡面最簡單的一個，什麼叫犯罪能力責任能力，這個對即使有有一定知識程度的人而言，他也未必能夠清楚所謂的犯罪能力和責任能力，到底在講什麼？也許他要經過一段的時間的理解跟學習，才能知道哦，原來犯罪能力責任能力是在講什麼樣的概念，那在這樣一個前提底下，因此所謂的以受眾作為對象的這一種判處法律明確性的標準，其實在實務操作上是以經由法院的判決而確認他是不是已經客觀上明確，也就是以法律人作為他的判斷標準。

從而對於以受眾為對象的法律規範文字，通常在德國或是在臺灣製採用以司法檢驗，也就是以法律人的標準來看，是否具有明確性，來作為一個判斷上的標準。也就是經由司法救濟程序，以法律的角度來看，他是不是客觀上明確，來重點判斷比較。

法律的現代分工底下，其實很難期待即使是所謂的法律人，就能夠對各行各業的專業法律都有一定程度上的熟悉。這個其實也有客觀上困難，但我必須要跟各位講，這個看法也在學界裡面有很多批評啊，包括許宗力大法官也自己寫過文章跟說，哎，這個以法律人為對象，這個其實是不符合現代民主國的理念。不過其實我自己是認為說，那不然是要怎麼辦？難道這個所有的人不懂，所以就法律都不能實行，都一律違反明確性宣告違憲嗎？

因為法律畢竟是在現代社會里面，一個分眾出來的專業的處理法律文字再怎麽白話，一定還是會一定這程度上面的人，他不一定清楚了解他自己本身應該根據這個法律規範，應該要怎麽去做。當然我知道各位都看過在外面有一個法律白話文運動啊，希望法律不要用太過拗口的文言文去表彰自己的文字，但法律領域本身確實真的有專有名詞的問題，權利能力、責任能力、當事人能力、訴訟能力，這些對非法律人，其實他就是門檻也是專業。但為什麽我們會用這個執迷不悟，還是要用這個？ 因為使用專業名詞，我們才能將我們概念收攏在一個合理可表現的文字範圍內，去理解他的意義。什麽叫權利能力？ 是指得享受民法上權利負擔義務的資格地位。我們在講一個什麽情況底下的人，他才會具有能夠享受民法上權利跟負擔義務。簡單來講，死人不能享受權利。沒出生的人，原則上不能享受權利負擔。這就是權利能力的概念。好權利能力是在講這些事情，但我們用一句話，權利能力，我們就可以把如此覆雜的事情在這個概念里面把他收攏進來，能夠去做比較精簡的指涉。當你用過度白話的方式去做表現的時候，其實文字本身的過一種長的描述，這個就很難讓讀的人去做理解法律背後想要規制的內容。

這個在稅法的例子非常多，稅法的文字及其有長，而且你抓不到，他到底想要講什麽？這個如果不是透過老師作為法律的稅法的專業人的話去解析的話，其實往往你不知道他到底在講什麽，這樣老師在前一堂課在講稅捐規避行為理論的時候，我們去解讀那個那把第7條第3項就花很多時間啊，因為立法者。文字是如此的難以理解，你不能夠知道他想要講什麽東西的時候，我就必須要把那個解析構成，要去一個一個去把他解析出來，因為解析，我們才能去檢驗思考的流程，他到底哪里是對哪里就是他的法律適用，他才能夠被細致化，也具有可檢驗性。

當然啦，我也必須要跟各位講過於抽象，完全讓別人專業法律人都搞不清楚的法律規範，也會違反法律明確性原則，因為連專業法律人都不清楚。這種情形底下就確實違反法律明確性。

##### 【規範架構清楚性】

在我們稅法的領域裡面，其實我們有一類的所謂的清楚性的問題。因為稅法的規範結構，他往往不是看那個法律文字，他是一個整個體系的堆疊。我簡單而言，一個人到底要不要繳我們的所得稅，他基本上不是看一部所得稅法就可以看完。他除了看所得稅法，他還要看所得基本稅額條例。還要看兩岸人民關係條例，還要再看港澳關係條例，然後我們還要再看稅捐規避條款。也就是說，在法律的課稅規範結構裡面，他本身所呈現的是整體體系的不清楚。也就是你看一個條文本身，他無法用正常的只看一個條就能夠去處理。因此在稅法的領域裡面，會有一個從明確性衍生出來的叫清楚性就是整體規範架構不清楚的狀態。在我們的稅法課稅裡面，這個情況尤其非常常見，因為我們的稅法往往是一個條文沒有說清楚他要有其他的條文來做補充或做切割，所以一個人要繳什麼稅賦，往往不是只有看所得稅法，還要去看所得基本稅額條例、兩岸人民關係條例、港澳關係條例。

因為你取得了所得，從不同的地方來，就會有不同的稅捐法規範的適用，像這種情況，構成了對一個法律體系的整體理解，這個我們把他稱之為叫法清楚性。明確性的建立，強調在對文字本身客觀上的可明確性，清楚性的建議則強調，規範跟規範整體之間所形成的那一種對規範所形成的規制內容的整體了解。如果專業的法律人也沒有辦法去明白，一個營利事業或個人究竟在所得稅法之底下要課什麽稅，他的稅額是怎麽去計算？那麽他自然當然就會有所謂的法清楚性誡命違反的問題。

因為我們國家的課稅法制，特別是在我們的稅法，在這個層層疊疊的課稅立法體系底下，再加上我們的稅法本身是低密度立法。所謂的低密度立法，就是他只會有幾個基本課稅構成要件的條文規定，大量地用解釋函令來補充各個課稅的構成要件，而這些解釋函令往往不會直接從法條規範看得到，而是要不斷的去搜索在稅捐公務員他們的以前做過的解釋函令。  
因此對納稅義務人，以及從事於稅捐職業的稅捐專業的法律人，他也形成了理解稅法規範的清楚性上的困難。

過於冗長的文字本身就不清楚。法律規範結構，尤其是稅法里面有清楚性的問題。因為稅法規範，特別是他的層層曡曡的規範架構，也就是對一個人賺到所得在台灣的稅法，不像其他法治國家一個簡單清楚的規定，你只要任何是我們的稅籍居民無限制納稅，取得全球來源所得，都依所得稅法來課稅。

台灣不是。台灣的所得稅法課稅結構是這樣，你取得台灣地區來源所得，就課徵所得稅法的所得稅，如果你是台灣的稅籍居民，你取得大陸地區來源所得，則跟台灣地區來源所得合並計算所得稅里面的所得，可是如果你是取得港澳所得，則依據港澳關系條例，是個別不課所得稅所得，改課所得基本稅額條例的所得基本稅額，如果你取得的是美加日本這種真正境外來源所得，則是改課所得基本稅額條例的所得基本稅額。有沒有複雜？我至少就講到4部法律喔。

而這個都還只是關於課稅所得。至於他的數額的計算里面，關於稅籍居民的認定的標準，許多不是法律規定，透過解釋函令補充啊，這個就是一個我們在這里面要去提到的問題，叫法清楚性的界定，他不只是讓受眾納稅人無從得知自己究竟他的稅負是多少，連稅捐法律專業人都在一定程度上會在稅法里面會迷航啊。大海里面喔，你不知道方向，就完全沒有指北針的那種情況。就，你問我說，欸這個案子我要繳多少稅？我也算不出來。因為我要看法律，我要看解釋函令，然後我要看你個別的事實，我才能夠一個一個去套用，最後算錯還是可能會算錯。這個是迷航的現象，這種情形就是一個叫做法清楚性的規範的問題，個別在談規範構成要件的文字明不明確，這個是另外一回事情。

我們的稅法規範真的使用不少的不確定法律概念。法明確性並不禁止使用不確定法律概念，因為不確定法律概念是讓法沒有修改的前提，以下可以適應是法律適用者當下的現代社會生活環境的一個必要的文字。像剛剛講的營業常規，一般租金所得、濫用法律形成，就是立法者立法，當下他沒有辦法盡數列舉。因此，他用不確定法律概念的方式，讓法律適用者未來可以再把他繼續套用上去。不確定法律概念並沒有因此違反法律明確性原則，可是如果法律本身連專業法律人都處在一個迷航狀態，就會有違反法清楚性見面的問題。簡單來講，法明確性跟把清楚性在法律明確性原則底下，是讓受眾可以知道我要繳多少稅來，據此來做成他的經濟上的決定，這個是從法治國原則所衍生出來的一個形式法治國原則之一。

我們先休息一下。

## 第5週｜第2節｜2023/10/03

接下來再跟各位再談一下，依法課稅原則里面幾個蠻重要的主題。

#### 【不溯及既往與信賴保護】

其中一個是不溯及既往跟信賴保護。

法不溯及既往，這個基本原則，我相信各位在憲法或這個行政法的課堂里面，大概都有提到，在這里面就是說，為了保護人民的正當的對法規範所形成法秩序的信賴，原則上，法律應該是從公布生效往後施行，而沒有溯及適用施行的這種情形。這個是一個形式法治國里面非常重要的一個保護人民對法安定性的一種信賴的一種表現。

各位可能在憲法跟行政法課堂上都會提到，德國聯邦憲法法院發展出來這兩種不同的類型，叫不真正溯及跟真正溯及。不真正溯及是指構成要件事實還沒有終結之前，法規範已然變更啊。在你的構成要件事實還沒有完結之前，當時的法規範救濟以變更的話，人民不能主張訴求要求法規範永遠持續不變。人民並不存在有一種信賴，保護所謂的信賴法規範永遠恒久，維持不變的這種信賴利益，這個是不正當的信賴，不構成信賴基礎。簡單來講，法，為了要去配合時代的變化，法規範，其實有持續變更的可能，一般而言，民主國家的立法程序會更有一定的法律程序，通過民主決議的方式去做這樣一個決定。因此，一般我們在法治國家里面的所談的這一種不朔既往，是保障人民正當的法律信賴，而在這種正當的法律信賴里面，並不包含著，法規範永久維持方便不變的信賴。因為如果是這樣，法規範本身會死亡。法是有生命的啊，他如果不能夠與時俱進的變遷的話，那法律本身自己也會喪失他規範的意義，而這種規範的意義，往往都是法律繼續有效施行的一個前提。因此不存在著人民可以主張要求立法者永遠維持法律不變的這樣一個信賴利益，也不存在著這樣一個信賴保護原則。

但他可以在什麽樣一個情況底下去主張這個信賴保護？主要是說，當你立法者經由立法程序公布生效以後，原則上是往後生效。當你往前去適用在一個構成要件已經結束的事實上面，這一種溯及適用，原則上就應該被禁止。德國聯邦憲法法院認為，真正會違反信賴保護的這種真正溯及原則上是被禁止的。可是他容許在一些例外的情況底下，讓法律可以真正溯及。這一些我想各位在憲法行政法的課堂上，都要去提到過。比如說，現行立法顯然是不清楚的，像我們剛剛講的不明確的法律規範，法秩序是混亂的。因為法秩序是不清楚的，混亂的，是不明確的，所以立法者立刻透過法律上的變更去改變這種混亂的秩序，毋寧是法秩序所希望所想要的。這個是一個我們認為說少數例外的情況。

德國聯邦憲法法院認為，在這種真正溯及的情形里面，例外容許，但應該要給予過度條款，給予過度期間的保障。這個是對真正溯及，也就是公布生效以後才施行的法律，溯及到公布生效以前的客觀事實的適用。

上面這一種叫真正溯及的情形。真正溯及，原則上禁止，例外容許例外，容許，也要有一個所謂的過渡條款來保護人民正當的法律信賴。當然，他的信賴是建構在，前面已經有一個信賴的基礎，而也做出一個信賴表現的行為，而且這個信賴的行為是一個在利益衡量底下值得加以保護的行爲。

我想各位在行政法里面行政程序法大概都有學過信賴保護的原則的適用。

第二類是不真正的溯及既往。不真正溯及既往，是他的法規範公布生效施行以後，那麽他其實是往後生效，剛好你的客觀事實還沒有完結，也就是說，在你的客觀事實還沒有完全做成之前的時候，法律規範已然變更，那這一種已然變更的情況底下是在你的客觀事實還沒有完結之前，就已經變更了，這一種，我們稱之為叫不真正溯及。

不真正溯及，在德國聯邦憲法法院的理解，就原則上是被許可的，也就是說，不真正溯及不違反人民的信賴保護啊，因為你沒有期待法律恒久不變的這個正當信賴。法律，公布生效往後執行，剛好你的事情還沒有完結，從而在這種情況底下里面，他並沒有違反信賴保護的問題。

##### 【以所得稅爲例】

好，那究竟這樣一個不溯及既往跟信賴保護原則在稅法里面有什麽特殊性？

我們現在來跟各位去談一下稅法里面，由於他的課稅構成要件的滿足，跟稅捐申報是有一個時間上的差距。簡單來講，01年的1月份到01年的12月份，這一段期間的所得稅所得的發生，在我們稅法的規範結構上面，你的稅捐債權債務在這一段時間里面已經發生，可是當時候國家並不能對請求稅捐債務的履行。他是要到隔一年的5月份時候，02年的5月份，有一個月左右的時間，讓你去做稅捐的申報，並且以此來做繳納。前面這一段時間是構成要件事實的發生，你每個月工作，每個月領薪水，你領了1兩個月的薪水，這個時候你的課稅構成要件雖然已經發生，可是你的稅捐申報繳納履行的義務，並不是立刻履行。他是到隔一年，從第5個月開始，5月1號到5月31號再來申報繳納。

我們現在舉例而言，如果法律在以下4個不同的時間點，針對課稅構成要件，比如說關於你的所得額的計算方式，有做法律上的變更，而且更嚴格，對納稅人不利，例如，成本費用有一個成本或費用被禁止減除。假設即時生效，有沒有有沒有溯及適用禁止的問題，有沒有違反信賴保護？

首先，第1個時間點在你01年的1月到01年的12月之間，假設01年的9月份。立法者公布新的所得稅法的規定，把裡面關於所得額的計算成本費用，本來可以扣的，現在修法以後不準扣。  
第二個時間點是02年的3月份。  
第3個時間點是02年5月15號。  
第4個時間點是02年的8月份。

我們先來看第一個時間點。在這一段時間裡面，01年9月的時候，立法者已經做了一個修正變更，把所得額的計算方式裡面的一個成本費用計算方式加以調整，並且是對納稅人更不利。第1個時間點的調整，這個是我們所講到最典型的不真正溯及。因為你的課稅構成要件所得是以一段期間的經濟成果作為課稅的對象。在01年的1月份到01年的12月這一整段期間，裡面都是一個課稅構成要件事實所要掌握的對象。從而01年9月的時候做課稅構成要件的變更，限制納稅人費成本費用的減除或虧損的減除規定，或者加計所得額加計收入的規定，會造成結果上對納稅人不利。這個是一個不利規範的不真正溯及，因為，在本件個案裡面，課稅構成要件是還沒有完全結束，所以這個時候立法的修正即時生效，並不構成不溯及既往的違反，不違反信賴保護原則。因為立法者做此時做立法的變更，納稅人並沒有一個信賴保護原則，主張立法者不可以變。當然其實實務上，多數稅捐立法者有可能把他的立法生效時間點往後延。比如說，隔一年才生效啊，從隔一年就是從02年的1月份才正式生效。假如立法者做了這個規定，那這個時候他當然也沒有違反溯及適用禁止的問題，因為根據立法者的自己本身的公布生效施行的日期本來就是從02年1月開始，所以你的課稅構成要件在你這個公布生效的時候，已經完成，我們的所得稅法裡面的收入增加或成本費用虧損減除限制的規定，對已經完成的課稅構成要件是不影響的，在這個地方裡面就沒有溯及適用禁止的問題。如果我們假設立法者即時公布新法，而且即時生效，其實是不真正溯及，是被容許的。

接下來我們來看這第二個時間點公布修正新法，從這個第二個時間點，比如說從02年的3月份，他公布修正一個所得稅法的規範，對收入增加成本費用虧損的減除則予以限制。那么從客觀形式上來看，02年3月修正的新法，其實會在02年的5月份申報的時候，變成是對於公布生效以後才申報的稅捐而適用。因為我是02年3月公布生效的新法，而且是即時生效的，那這種即時生效的新法在當年度在5月申報前一個年度所得稅的時候，究竟有沒有適用？答案是，目前在實務上面，所謂02年3月公布生效的新法，是從申報本年度的稅捐債權債務是才生效。於上一個年度生效的稅捐債權，僅在本年度才開始申報的，目前現行實務上是不溯及去適用。因此，目前現行實務上面02年3月公布生效的不會溯及上一個年度已經生效的稅捐債權，這樣的目的就是維持不溯及既往適用。所以，依照目前的做法，你的申報雖然是在02年5月份，你的所得債權在01年的1月到01年的12月就已經課稅構成要件完結。即使你的申報是在02年5月份，申報的事實仍然是上個年度01年的課稅事實，所以在這個情況，不可以溯及去適用。如果真的去溯及適用，是違反溯及適用禁止。現行實務上，正是避免違反溯及適用禁止，所以我們現在的公布生效，都會指明，適用在公布生效之之後的課稅年度。我們在稅法上有一個課稅年度的名詞。課稅年度的名詞就是為了避免法律溯及適用。01課稅年度不會適用02年3月份公布生效的新法。也就是說，你在02年的5月份申報01課稅年度的稅捐所得的計算的時候，是不適用新法的，是適用舊法，對納稅人比較有利的規定，這個是為了遵守溯及適用禁止原則。

同樣道理在第3個時間點，就是在02年的5月15號，公布修正新法，那麼就跟第二個時間點一模一樣。目前現行實務上基本上不會往前一個課稅年度去適用。02年5月15號的公布生效的新法，只會適用02課稅年度。  
第4個時間點，當然就更不用講，一律是往後的課稅年度才會有適用。

在這個地方，我們透過這個時間點的安排來跟各位去談關於課稅年度跟法溯及適用禁止跟信賴保護原則的問題。

我們在稅法裡面特別跟一般行政法有一點差異的地方，是我們是落後申報制，一般而言是課稅構成要件該當、滿足之後，才來去做申報稅捐。不管是所得稅營業稅，我們的稅制都是落後申報制。信賴基礎的保護，都是看他課稅構成要件該當時的那個時間點的法律規範，所以請各位務必在這裡要弄清楚這一點。

##### 【課稅基準日】

另外一種情況，在我們的稅制中，有些申報稅，不是考量一段時間，而是以一個課稅基準日為準。課稅基準日的規定是信賴基礎的判斷標準。如果在基準日之前，稅法規範已經進行了對納稅人不利的調整變更，那麼就構成不真正溯及適用。  
例如我們的土地稅和房屋稅是按照課稅基準日計算的。課稅基準日的所有權登記面積大小就是稅捐負擔的評估依據。  
理論上，土地稅跟房屋稅，應該是一段期間的持有，才讓義務人有繳納財產稅的稅捐負擔能力，也因此才要去負擔財產稅。可是在實務的操作上面是以某一個基準日為基準的，在此之前跟在此之後的移轉，不在考慮的範圍內。例如地價稅的課稅基準日是每年的9月21日。9月20日之前進行的土地登記、轉移不在考慮範圍內。

因此，在溯及適用禁止的方面，我們使用課稅基準制度。簡而言之，如果在9月21日之前，立法者對稅法進行了修改，增加了土地稅或房屋稅的稅負，這種情況不會構成溯及適用禁止的違反。即使在客觀上，對於法律修正之前的經濟成果有稅法上負擔的增加，例如在6月1日之前提高地價稅基數或稅率，客觀上可能會加重稅負。但由於我們使用課稅基準日作為課稅基準，因此在法律方面是否產生不利的溯及適用禁止取決於課稅基準日的比較。因此，6月1日的新法，對於即將到來的9月21日的地價稅課稅，不會違反溯及適用禁止。儘管，對於6月1日之前持有的土地，客觀上可能會增加稅負，但由於我們在地價稅中使用課稅基準日，因此不會違反溯及適用禁止。

以課稅基準日為課稅標準的稅負，跟以一段期間的經濟成果為考量期間稅不同。我們在稅制上分出一時稅（以某一個基準點為標準的，機會稅），和繼續稅（基於對一段期間經營成果的考察，例如所得稅跟營業稅），在這兩類的稅捐，稅捐信賴基礎的保護，標準不太相同。

一段繼續時間的繼續稅的課徵，原則上是以他的課稅時間，構成要件事實否來終了，作為判斷標準。至於機會稅的課稅，則是以課稅基礎日作為判斷標準，這個判斷標準也是在實務上面判斷信賴保護原則的判斷標準。

從學理的角度來講，不管是機會稅或者是繼續課稅的這一種按成果來課稅的營業稅或所得稅，其實對立法修正之前的經濟成果或者是機會稅裡面的立法修正之前的持有狀態，在本質上都有加重稅負的情形。  
因此，學理上仍有一些學者主張應該保護信賴，應該避免這種違反信賴保護的情況。立法者應該如何回應？通常最好的回應是，新法不立即生效，而是從下一個課稅年度開始適用。在機會稅中，新法通常是在下一個課稅年度的課稅基準日開始適用，這樣可以避免對信賴保護的侵犯。但我要提醒大家，這只是學說上的理解，對於人們的信賴保護觀點，新法是否即時生效或者從下一個課稅年度開始實行，是在立法形成空間範圍内。立法者有權利做出這樣的決定，無論是從課稅基準日開始還是從下一個課稅年度開始，都立法形成空間範圍內，沒有必然拘束。這就是學者觀點和實際操作之間的差異。

#### 【稅捐契約跟認定事實協議】

接下來跟各位去談，稅捐契約跟認定事實協議的容許的問題。

稅捐契約是指徵納雙方直接就稅額達成協議，徵納雙方直接對稅捐的法律效果去達成協議。因為稅捐的法律效果在實體法裡面其實就是對稅額。稅額是來自於稅基乘稅率。納徵納雙方直接對稅捐的數額、繳納期限達成協議，這一種，我們把他稱之為叫稅捐契約。

比如說，納稅人應該繳100塊，那么稅捐稽徵機關有鑑於納稅人繳納稅款的困難，納稅人說，拜託拜託你可不可以讓我延期繳納，或者我分期繳納。

這一個納稅義務人跟稅捐稽徵機關達成對稅額的這樣子的一個延期或分期繳納的這個協議的內容，這個叫稅捐契約。稅捐契約原則上是被禁止的。如果沒有立法者的明文規定，稅捐稽徵機關在法定性原則底下，只有執行法律的誡命義務，而沒有決定或選擇要不要執行法律的權限。因為稅捐稽徵機關要執行法律的誡命，原則上，稅捐契約是被禁止的。當然，有例外，如果立法者給你這個可能性，立法者透過他的依法課稅原則，給你稅捐稽徵機關可以就分期或延期繳納，有這樣一個按個案裁量的可能性，那當然就是遵守依法課稅原則。

所以我們在這個地方，遺產稅跟贈與稅，根據遺產贈與稅法第30條第4項的規定，是有分期繳納跟延期繳納的規定，這個是被容許的。遺產贈與稅裡面有所謂的延期跟分期繳納的規定。雖然在法定性原則底下，不容許稅捐稽徵機關跟納稅人徵納雙方自己達成協議，但是如果立法者有明文規定，讓你可以在法定的期限範圍內、法定的次數範圍內做延期、分期繳納，這個就是立法者給的，那這個時候當然就可以。所以稅捐法定，如果法律有明文規定，那當然就遵守立法者的明文規定。遺產贈與稅法第30條，就有這個分期繳納遺產稅跟贈與稅的相關規範。分期繳納，原則上可以分30期，更長不可以。比如說，我經濟上有困難，我可不可以延長，變成72期？不可以，因為立法者只給稅捐稽徵機關一個分期繳納到一定期限，最長是3年的時間，36期，更長就沒有。這個是稅捐契約的禁止。

稅捐數額，可不可以減少呢？答案是，立法者沒給，你就不能要。稅捐立法者並沒有給稅捐稽徵機關一個數額減少的權限，只有分期繳納稅款的權限。我們的稅捐立法者並沒有給稅捐稽徵機關看納稅人可憐與否，或者個案不公平的情況。啊，為什麼會有不公平的情況？欸，真的有會有不公平的情況哦。比如說納稅人合併申報配偶的所得，配偶是賺比較多錢的所得，可是納稅人申報的時候，他自己是納稅人，配偶只是配偶而已，結果配偶賺比較多所得，他賺到了很多錢，申報完稅捐以後，他就帶著小三小王就跑到海外，躲起來就不回來了。簡單來講，就是納稅人被拋棄了。報完稅以後，他要應該要繳稅嘛，對不對，但是稅沒有繳出來，結果他的另外一半就帶著小三小王就跑到海外去了。在德國就發生這種案例。合併申報的納稅義務人，另外一個人報完稅以後，他就跑到海外去再也不回來。稅款誰繳納？留在德國境內的納稅人。但他自己沒有賺那麼多，是另外一半賺比較多，這個時候這個稅捐負擔是不公平的，因為他自己如果報他自己的所得稅，只需要繳10塊，可是因為報了配偶的所得稅合併在一起，應該要繳100塊，這多出來的90塊，德國國稅局，應該要去找那個跑掉的配偶去跟他要，不是去對境內的這個納稅人來去跟他要。

那麼德國的稅捐通則就給予稅捐稽徵機關一個衡平措施。就是讓德國稅捐稽徵機關可以因個案情形斟酌納稅義務人在本件個案裡面對稅款負擔的責任程度去減少他的稅額。但這個權限在臺灣的稅捐稽徵機關不存在。臺灣只能夠在立法者給的權限範圍內裡面去做分期繳納，但你沒有權限減少稅額。箇中原因，當然不是說我們得德國國稅局比較有人性，或者是，臺灣的國稅局比較有人性，我告訴各位，原因是這樣。稅捐稽徵機關如果享有這個權限，個案裡面可以看個別的情形，是不是要來減少稅捐債務，可是他也很容易形成違反合義務裁量權行使的情形。簡單來講就是如果被關說，稅捐，稽徵機關也可能沒有辦法承受這一種被關說的力量。這個地方當然你會了解到，就臺灣有一些特殊的境況，就是，某一些人，要求行政機關，在裁量權行使範圍內裡面，說，哦，你就行使裁量權嘛，你給人家那樣，人家可憐嘛。但是這個地方可能背離了原先衡平條款的本意。衡平條款，是說，如果讓納稅人負擔原先的稅額，顯失公平的情況底下，那這一種情況包括了，合併申報裡面的共同申報的納稅義務人，以及合併申報裡面，納稅人，他在申報之後，他面臨的財產上的急遽變化的狀態。

我舉例而言，比如說你在報稅的時候。你是有這麼多所得，可是報完稅之後，你遭遇了天災地變啊，比如說地震，比如說颱風土石流，你家裡面全部都被淹沒了，你的財產，全部都因為天災地變而消滅了。像這一種對納稅人的急難的這種情況，德國國稅局有權限免除掉他的部分稅捐債務，甚至是全額免除。但是在臺灣碰到天災地變，你是最好保佑，你還繳得出稅款。在臺灣的國稅局是沒有這個權限。依據我自己了解，國稅局也不敢要這個權限，因為他們怕有這個權限就被關說到應付不來，所以他們不要這樣，他們不想要這一種衡平措施條款。

總言之，稅捐契約，原則上被禁止，例外，法律有給予的權限範圍內，是可以的。

我們還要繼續談，稅捐認定事實協議是被許可的。稅額協議不可以。你針對稅額的分期跟部分減少或免除稅額，這個是不可以的。可是對稅捐的前提事實的認定協議是可以的。

我們在實務上有一種程序叫稅務協談。徵納雙方對課稅事實，雙方在認定上有歧義，客觀上不容易發現真實，或者發現真實所需的成本費用時間甚鉅，也就是不合比例原則，很難發現事實。這個時候容許徵納雙方針對個別課稅事實去做雙方的認定事實協議。簡單來講就是稅額不可以，但是前提事實，個別事實，可以做認定事實協議。

學理上有許多批評這種認定事實協議的說法。他們認為，前提可以，後面不可以，反正我前提都算出來了啊，基本上每一點每一點都做出來了啊，其實稅額就可以算出來了。所以他們認為，構成要件事實的前提跟稅額的認定，為什麼要禁止？或者是說，依法課稅原則底下，你要禁止就全部禁止嘛，為什麼要開放前提可以，後面的稅額認定的協議，稅捐契約不可以？

為什麼前提可以呢？是因為認識事實手段的有限性。簡單來講就是你的課稅所得額或銷售額的認定，要透過證據資料。因為證據資料，恆常掌握在納稅人手上，納稅人有的，他不給你稅捐稽徵機關職權調查的時候配合提出。稅捐稽徵機關永遠存在著不容易發現客觀真實的狀態。所以，在這種認識事實手段的有限性的前提下，我們不得不配合客觀上的困難，我們容許認定事實的協議。但這種容許認定事實的協議，仍然有必須要適用的構成要件，不是開放讓徵納雙方可以相互打迷糊仗，不是這樣，所以稅捐稽徵機關沒有因為稅務協談的容許，所以就不職權調查，不是這樣，這是違反誡命的，你還是要依據職權調查。

因此我們接下來要去談，認定事實協議，是在以下要件之下才可以。

第一個，客觀真實不容易發現。確實存在著客觀真實，依照現有的證據資料不容易發現的情況。特別是稅基。稅基，因為涉及到所得額收入成本費用虧損，這些計算沒有證據資料，你還真的不容易去發現。當事人不提出來稅捐稽徵機關職權調查，有時候他從外部金流查核，查一查以後，哎，查到你有一個秘密帳戶，啊，秘密帳戶你也拿來用私人款項的金流的出入啊，所以這個時候我不知道你這個到底是私人帳款，還是是一個對外營業行為所產生出來的營業利潤，不知道。那這個時候我們也只能夠在認定事實客觀上有困難的情況以下，透過徵納雙方有權責之雙方以公法契約的方式達成雙方協議。換言之，有權責之雙方，原則上以公法契約的方式所做成的認定事實協議，跟客觀已知的事實並沒有明顯背離的情況，底下才存在著認定事實協議的有效的契約上的行為。簡單來講就是，認定事實有客觀上的困難，也就是稅捐稽徵機關依職權調查而仍不可得的情況才可以。稅捐稽徵機關不可以不職權調查，就直接河蟹找稅納稅人去和解去和談，說，哦，我們直接就這樣切出來好不好哦，你也免我也免，大家都免了麻煩。不容許，也不存在著稅捐稽徵機關有這種違反誡命義務直接去談認定事實協議的空間，他必須要依職權調查而不可得。那麼，職權調查不可得，是指說，依照現有的證據資料查到的證據資料，你無法得知他的事實，然後跟既有認定的事實啊，是不明顯背離的狀況。你不能查出來的收入跟你已知調查認定的收入是差距甚遠。你查到他有100塊的收入，結果你認定出來的收入結果，是只有50塊，這個跟明顯的事實是相背離的。

然後在程序法上面，他必須要是雙方有權責的代表人所達成的協議。因此一個稅捐公務員沒有認定事實協議的權限，必須要由稅捐稽徵機關有權責的代表公務員代表機關來跟徵納稅人幫來達成協議。相反地，納稅人方也必須要是有權責之代表人，而必須要必須要是有權的代表人，而不是一個普通的一個職員，除非他被授權。那這個地方就是有權責之雙方依照公法契約的方式去達成協議。從而認定事實的協議，是屬於行政程序法136條裡面的協議的態樣，屬於依據公法目的而達成的徵納雙方的公法上契約的協議。

那么目前，稅捐協談，理論上也應該要以公法契約的方式來看待，應該是要有拘束雙方的效力。但是稅捐協談依照目前實務的看法，認為沒有拘束雙方的效力。這個是我跟盛老師都認為是錯誤的看法，這個是不對的。稅務協談既然要談，那就要對雙方有拘束力，不然你們談什麼？稅務協談就是客觀認定事實有困難，大家坐下來談談出來的結果，一定要對雙方都有拘束力，不然你們談什麼？你們談這個稅務協談沒有意義啊。結果我們現在目前的實務作法，認為稅務協談對雙方都沒拘束力。所以陳敏老師因此認為他不是公法契約。我個人看法是這個是倒過來，不對，應該是稅務協談就是公法契約，要對雙方有拘束力，怎麼可以說對雙方沒有拘束力，那你們談什麼？談老半天，大家是來這裡玩遊戲一場嗎？

好，尤其是在稅捐協談裡面，當然納稅人也許會揭露一部分的事實，你總不能稅捐協談以後，哦，你就告訴我這件事情，我就從那個地方下去去查，繼續開啟職權調查程序。雙方所談的這個必須要對雙方有拘束力，正是在雙方有拘束力的前提底下，如果納稅義務人是透過詐術或其他不值得信賴保護的情形而達成協議的話，那麼就此而言，稅捐稽徵機關不受拘束，也就是信賴保護，仍然有適用。稅捐稽徵機關是以納稅義務人所提供的證據資料，而達成的協議基礎來拘束雙方，而具有拘束力。當然不至於導出來，納稅人只用，盛老師的講法叫做，擠牙膏式的，稅捐稽徵機關查到哪裡，納稅人就對應提供一些資料，如果這個達成對他有利的協議，因為拘束雙方，所以這樣他就可以獲得有利的結果。很抱歉啊，如果你要提供證據資料，那原則上你要誠實地去提供所有跟課稅基礎有關的事實。如果你是用詐術或其他不正當方法去獲得這一個稅捐協議的話，這個稅捐協議對於稅捐稽徵機關是沒有拘束力的，稅捐稽徵機關是不受拘束的。

總言之，在這個地方，要以公法契約的方式去判斷當事人徵納雙方之間所達成的稅捐契約協議。

最後一件事情，徵納雙方的協議，只對徵納雙方有拘束力，對第三方沒有拘束力，簡單而言就是對法院是沒有拘束力的。因為他只是徵納雙方所達成的協議，原則上在徵納雙方才有彼此拘束的效力。法院可以依職權調查。所以我們假設徵納雙方達成協議以後，納稅人仍然去起訴，請求救濟。法院在職權調查程序當中發現，徵納雙方所達成的協議背離事實的話，他是要以徵納雙方的事實來判決，還是要依法院職權調查的事實來判決？答案是他依職權調查的事實認定客觀的事實來判決。

所以在這個地方請各位注意到，以公法上契約的方式去判斷徵納雙方達成的認定事實協議。認定事實的協議之所以被承認容許，是因為認識事實的手段真的是有限的，而這些認識事實的手段，因為多數在納稅人支配領域範圍內，稅捐稽徵機關也因此必須要承認這樣子的一個客觀真實的發現的方式，否則他沒有更好的方法。當然你可以講，那不然就不要課稅。這個就是，更不合理的一個做法。所以認定事實協議是被容許的，但是稅捐稅額的稅捐契約的協議，這個是不被許可的。因為在法定性原則底下，關於稅額的減少，跟分期或者是延期的繳納，是不被容許的，除非法律有明訂。這個是依照稅收法定原則。

我們今天先講到這裡。我們下個禮拜因為放假的緣故，所以我們下個禮拜還會有一次上課，跟各位來談一下關於比例原則的問題。

## 第07週｜第1節｜2023/10/17

上個禮拜放假。

上上個禮拜，我們大概跟各位從憲法第7條的平等原則導出的量課稅原則，以及憲法第19條跟23條的依法課稅原則之外，憲法第23條，還有一個非常重要的原則，叫「比例原則」。我們今天因此會把一些時間放在關於比例原則的討論。

當然，因為老師其實今天的課程安排預定的內容本來是要談。節稅、避稅，跟逃漏稅。

為什麼會節稅、避稅，跟逃漏稅，會放在這些課稅的基本原則底下之後去討論，主要是因為在這裡面會涉及到，量能課稅原則，跟依法課稅原則界線的問題。所以，老師在《稅捐法秩序》裡面，其實也是把這個問題的討論，放在後面。這個行為人，他去做了一個稅捐契約上的安排，或者是一個私法的形成，或者是一個組織的形成，這個地方如果從量能課稅原則的觀點來講，他的經濟實質本來應該是長什麼樣子，因此，以經濟實質作為一個課稅上的標準，可是法律形式上，他真的沒有用那樣一個經濟實質，該有的那個法律形式。也就是他法律形式是採用另外一種方式來去做成他的經濟實質。而這一類的行為，我們在最前法制裡面因此會有存在著，到底是依據他的法律形式去課稅，還是是說，依照經濟實質去做課稅的，所謂的量課稅原則跟依法課稅原則之間的衝突的問題。

這也就因此我老師在課程安排上面是把他放在依法課稅跟量的課稅，這個之後去談論這個問題。

我今天會先第一個小時跟各位談比例原則。

第二個小時，我們再來談那個，合法節稅、脫法避稅，跟違法的逃漏稅捐。我們今天因為時間很有限，所以我會以比較核心概念的部分跟各位去談這個問題。因為這個地方也是我們國內一般在，包括學界實務界沒有談很清楚的地方，那我希望能夠透過這個課程，尤其在我們稅法總論，這個基礎概念的課程裡面，跟各位交代清楚，這個地方很重要，很重要啊。關於，特別在實務上面來講，不太容易分得清楚的地方，我們把主要關鍵的概念，跟各位去說清楚啊。這是第二個小時的任務。

我們今天第一個小時，回到憲法第23條的必要時的「比例原則」。課稅有沒有比例原則適用問題？這個當然有比例原則的適用啊。因為，我們認為比例原則是憲法上的基本原則。國家公權力，對人民的財產權自由權的干預不能過度，不能超過必要的限度。這個是憲法第23條的這個必要時得以以法律的方式去限制人民的權利，或者對人民的權利予以剝奪，這個當然就是所謂的比例原則的問題。

比例原則這個概念，誒，為什麼我們在談課稅的對財產權干預的時候，是放在平等原則之後呢？

這個我記得我在之前講平等原則的時候，有跟各位大概提到過。在其他的領域，社會法不講，在其他的領域，包括警察，包括建築，包括都市計畫空間規劃，包括你的個人的行動自由，我們幾乎在其他的自由權的領域裡面，我們都是先談比例原則。幾乎都比例先，國家不能過度干預。國家要干預一定要經過，基本上要經過幾道檢驗，你才能夠去看國家到底要不要去介入，國家就算要介入，他要用什麼方式可以最低地干預人民的自由權行使。這個幾乎各位在學憲法的時候，是一個很重要的基本的觀念。

那為什麼到課稅的部分，會變成是，比例原則，好像變成是次要的地位。因為，比例原則在課稅的領域裡面，第一個層次裡面就是究竟國家要不要用課稅的方式去介入人民的財產權或自由權行使。只要國家存在，他就必然需要介入人民的財產權跟自由權，通過干預，來獲得國家所需要的財政收入。因為第一層次的問題，比例原則擋不了。

簡單來講就是國家的存在證立了「國家透過徵稅的活動來維持國家存在」的必要性，也就是國家的存在跟徵稅活動，本身是沒有辦法切割開來的。理由在於，國家原則上沒有自己的經濟活動，沒有自己的財產。國家是由人民所組成的，那國家如果必要存在，那他除了透過徵稅活動去參與人民的經濟成果的分配以外，其實也沒有辦法自己運轉。

國家作為一個必要存在的人的組織體，需要透過徵稅活動去取得他必要的財政收入。

那麼當然了，這個國家跟徵稅這個部分，他會隨著國家的功能任務的定位而有所歧異。我們理論上來講，如果國家是「夜警國家」，也就是除了國防治安以外，他其他一切都不管，那他的稅捐收入只要一點點就好。因為夜警國家只做兩件事，維持治安，保護群體不受外國干預侵犯，就是國防。所以夜警國家的稅捐收入當然最少，盡量把錢留給作為國家主體的人民，讓人民自己來自由管理。可是隨著國家功能的膨脹，不斷地往福利國家去推進。當一個國家從人民出生到死亡，你出生的時候，你爸媽沒錢沒關係，國家給你至少基礎的義務教育，讓你至少可以活，可以受教育，然後死的時候，你沒有棺材沒關係，國家至少也提供給你一口棺材，讓你可以埋下去。你從出生到死亡，隨著國家功能被要求要到這樣子的一個福利國家的程度，國家自己又不從事生產，國家自己原則上沒財產，那請問國家要從哪裡拿到這些錢？

那當然只能從，人民的經濟活動跟經濟成果裡面，去取得他必要的財政收入。正是我們之前跟各位去講到國家的存在，原則上以租稅來做為他主要收入來源，所以我們會有一個「租稅國家」這個概念。租稅國家講的就是現代國家的財政收入，以租稅為主要來源。這個概念下，國家盡可能不要做公營事業，國家盡可能不要去參與市場經濟活動。因為國家的功能不在透過參與市場經濟活動，賺到他所需要的財政收入。這個我們反而很擔心，因為國家是規則的制定者，國家又是市場經濟活動參與者，球員兼裁判，難保不會私心於國家。對吧？相反的，國家正是因為保護人民的財產權跟工作權，正是人民的財產是你的，你工作的經濟成果歸你，正是因為所有的財產權跟工作營業自由發揮的經濟成果，全部原則上歸屬於你私人所有，正是在這個私人的工作權跟財產權受到國家保護的前提底下，既然國家必須要存在，既然國家必須要發揮一定功能的話，那國家只能透過徵稅的手段來獲得他必要的財政收入。

因此，第一道比例原則，決定國家是否介入，這個地方無法發揮功能。原本第一道的檢驗就是說，誒，如果可以盡量不要去干預。各位在學自由權的限制的時候，就是自由權的界線，是不干預另外一個自由權的行使，因為自由權的行使往往都是在協調彼此之間的權利，所以你在決定要不要干預的時候，如果彼此，他們可以互相協調，那原則上，比例原則，其實不需要去介入的。

但這一種情形在課稅裡面不太容易去發生，是第一道的這個部分國家的存在證立了，人民的工作權跟財產權受保護的前提底下，國家必須要透過徵稅的手段去獲得財政收入。當然，徵稅就排斥了，透過國營事業、透過借錢，比如說透過公債。借錢總要還啊，借錢是從未來的子女的稅收裡面去預支。借錢，不是向現在的人民去徵稅，你用借錢的方式，等於是對於還沒有出生的下一代，預支他們的幸福，預支本來可以用在他們身上的這個財政上的資源。所以，最不負責任的做法就是借債的方式，因為借債的那一些選民都還沒出生出來，都還沒有機會反對投票。

我們原則上是徵稅，例外，可以採用其他的手段去搭配而獲得財政收入，但絕對不能改變的是，國家原則上是向現當代的人民去徵收稅捐，這個稅捐就來自於，對於現在人民的工作跟經濟活動的成果的財產權的部分的剝奪。

因此，比例原則沒辦法解決第一個層次的問題。比例原則只能解決第二個層次的問題，就是不能透過課稅的方式來達到變相禁止工作，也就是營業權的行使，或者把人民全部的經濟成果的財產權予以剝奪。這個就叫「絞殺稅禁止」。我再講一次。比例原則在課稅裡面，原則上國家的存在，就證立了課稅的正當性。而且這個正當性，正是建立在國家對人民的工作權跟財產權提供憲法位階保障的前提之下。在這個情況底下，國家原則上又不透過國營事業去參與市場經濟活動，國家又不能夠用借債的方式，預支未來的世代的幸福的財源，因為他將來還是要還錢哦，在這種情況底下，對他現在的人民要去獲得財政收入，只能對他現在的人民，透過法律的規定去做對於工作跟經濟成果的財產權的部分的剝奪。

比例原則，只能夠講到一件事情，就是不能夠透過用課稅的方式，代替對於某一個工作權的完全禁止，也就是寓禁於徵。這個是現代法治國家不允許的，因為他構成一種法律形式的濫用。要禁止，可以，刑法、行政法規制。

比如說，殺人吸毒。要禁止的話，原則上就是刑法、行政法伺候。戴奧辛排放，戴奧辛是世紀劇毒，無論你如何生產製造，原則上都不可以用課稅方式替代禁止。課稅方式只能夠在立法政策上，也就是，在老師的書本上說的「價值決定」，立法者的價值，價值決定是開放的。可以課稅，但是課稅的決定不能夠變相變成最終把人民的工作跟經濟成果的財產全部剝奪，這個就叫絞殺稅禁止。

絞殺稅禁止，因此是對人民受憲法保障的工作權（營業自由）。

對於自然人，工作權受到保護。對於以法人組織為主要類型的營利事業，其工作權的表現體現在其營業自由上，包括其營業項目的選擇。基本上，這種工作權在法人中有對應的發揮，我們的大法官解釋將營業自由與憲法第15條中的財產權和工作權結合在一起來表現。老師可能有一些個人傾向，或者這種看法可能較接近德國的看法。工作權，是在對於自然人的，而對於法人的營利事業，其工作權實際上是其營業自由的展開。關於其營業項目，一般來說，只要立法者沒有明確禁止的，原則上都屬於工作權——法人方面的營業自由展開。簡單來說，就是當一個營業項目在價值決定上符合立法政策，且未被禁止，例如殺人或走私武器等，就不可以使用高稅負的方式來不鼓勵人們參與這種行業。也就是說，在這方面，殺人作為一個行業、販賣毒品或走私人口等行為都不屬於現行法律體系中受到保護的工作權，也不受保障的營業自由。因為這些行為都是針對人類的，使人成為奴隸、販賣人口，或對人類身體造成永久不可逆轉的損害，例如走私毒品等。在立法價值決定上，如果這些行為被禁止，適當的法律手段就是使用刑法和行政法規來規制。刑法的規制通常會伴隨刑事制裁和處罰的法律效果，例如殺人者會受到怎樣的處罰，販賣人口者又會受到怎樣的處罰，這是規制的效果。行政法通常來說，主要包括規制和行政制裁，包括罰鍰在內的手段。這是規制的效力。

當立法者價值決定在這方面是開放的，但不鼓勵時，這隱含著原則上的開放。如果只是不鼓勵某種行為，他可能會以課稅的方式來替代不鼓勵的手段。簡單來說，法律的正當形式應該反映立法者的價值觀，這種價值觀應該在治國原則中可以被檢驗。對於販運人口、販賣毒品和槍枝的行為，相應的立法價值決定是禁止。如果是開放，但不鼓勵，例如煙酒消費行為或對環境有負擔的商品生產製造，只要不屬於明確禁止的行為，比如排放戴奧辛，就屬於不鼓勵但開放的範疇。在這種情況下，行政法通常有管制，再加上的稅負、公課手段，以增加稅負來不鼓勵該行為，但不是禁止。

能辨識這種差別嗎？價值決定和法律形式的濫用之間的區別是重要的。價值決定應該與法律形式相配合。如果稅法本身針對一個開放的行為不鼓勵，那麼稅負原則上應該是中立的。稅負中立意味著對所有客觀構成要件該當的行為徵稅。營業稅原則上是針對所有立法價值決定中的開放行為，因此無論你銷售什麼，如內衣、內褲、襪子、衣服、帽子等，只要是消費行為且有稅負能力，都可以根據量能課稅原則徵稅。只要消費，構成一個負擔能力的指標，這個時候我們就上稅。這個地方體現了量能課稅原則的反映，也表明了對這類商品銷售行為的沒有價值判斷，是稅捐中立的。

稅制上，也有可能對某一種消費行為是被鼓勵的。被鼓勵的行為，這也是我們稅捐優惠規範的一部分，也就是說，在整個價值決定的範疇中，不僅是開放，而且是被鼓勵的行為，這個時候我們就會透過減低稅負負擔，或者在經濟行政法中提供補助和補貼的方式來鼓勵人們朝這個方向發展。

因此，稅制在表現上應該對應到相應的法律形式，有不同的類型，考慮一個立法價值決定中禁止的事物，不能用課稅的方式來替代價值決定，這是要禁止的。絞殺稅禁止，這就是所謂的比例原則的一種體現。比例原則在這方面體現在對允許的工作權和經濟成果的財產權的過度剝奪不應該發生，過度剝奪意味著限制行為，透過徵稅的方式來替代實際上是開放的工作權行使或營業權行使的情況。在稅法中，稅負的負擔原則，從不禁止但不鼓勵的情況下，希望減少某類消費行為，到稅捐中立，到包括了稅制和經濟行政法中的補貼和補助，作為政策調整和配置的一部分。其中，稅捐中立原則主要關注的是量能課稅。而針對社會政策上不鼓勵的行為，這就是社會目的的稅法規範。

像我們的貨物稅、菸酒稅、和特種稅都是針對被不鼓勵的消費行為的，不鼓勵，但不是禁止，所以你仍然可以購買價值超過300萬的小客車，雖然不鼓勵。因此，政府會通過提高稅負的方式來介入，但你仍然可以進口這些小客車。菸酒消費行為也是如此。稅制本身是根據量能來課稅，原則上是中立的。但如果是社會所期望的行為，例如參與文化創作活動，或進行研究和發展投資，也就是所謂的研發（Research and Development），政府鼓勵這種行為。研發投資的抵減本身就是一種社會目的的稅收優惠，鼓勵人們參與這一政策中所鼓勵的活動。所以，無論是哪一種情況，都屬於立法價值決定中的開放範疇，透過這種目的上的調整，來對應到相應的法律形式，這在比例原則的框架下被理解為手段和目的之間的對應關係。

至於稅收中立原則下，哪些行為是被不鼓勵的，哪些行為是政策上不加以鼓勵，則是立法者有較大的裁量空間。

這是我們談及比例原則在稅捐立法上操作與適用的第一點。

第二個方面，我們談論了在德國曾經存在過的一個理論，但實際上在臺灣的實踐和學理上並不存在，我們並未在實務上採納這種觀點，只是通過一些學者的介紹，提到德國曾經討論過這個問題。但在我國並沒有實際實現，這種理論被稱為半數原則或半數課稅理論，主要是關於所得稅的。絞殺稅是指通過課稅的方式對所有經濟收入進行全面徵收，變成國庫所有的財產。

這裡提到的半數原則是指德國對財產稅的課稅。1995年，德國的一個聯邦憲法法院的判決針對財產稅的課稅方式，在判決中提到，根據德國基本法第14條第2項的規定，財產權的行使應該兼顧公益。簡單來說，就是一半歸個人所有，另一半歸公益。根據基本法第14條第2項第二句的規定，德國聯邦憲法法院在1995年的財產稅判決中指出，財產稅的課徵是一種應然的孳息，在實然的所得底下，加起來總數不能超過一半，這就是所謂的半數原則或半數課稅原則。半數原則與絞殺歲禁止相對，對立法者在課稅範圍方面提供了更嚴格的界限。可以從這個描述中清楚地理解這一概念。絞殺歲禁止意味著100%的所得都要透過課稅歸國家所有，這當然是不可行的。而半數原則則表示至少要保留一半，如果稅負超過一半，就會被視為違反這一原則，也就是半數課稅原則。

因此，我們國內的一些學者根據德國的文獻介紹了半數原則，這也成為了一個立法的界限，主要是為了限制立法者在課稅時不要超過一般，在財產稅，是對於應然的孳息，也就是應然所得的課稅。舉例來說，假設所得稅率是40%，對於應然孳息的課稅，不能再增加10%，超過一半的數額，否則就會違反半數原則。這一概念通過保護財產權，引入半數原則，可以加強比例原則，並在國家立法課稅權限的行使上起到積極的作用。然而，需要注意的是，半數原則這一概念只在德國的2006年地方營利事業稅中存在，因為德國是一個聯邦制國家，所以所得稅和法人稅的稅收分為聯邦和各地方自治團體所有，而各地方自治團體通常會根據法律制定自己的地方自治稅捐，也包括地方營利事業稅。因此，在德國，各地方自治團體擁有制定自己的稅收政策的權力。

好在2006年，由邦所課徵的這一個邦的營利事業稅裡面，其實是一種所得稅。為什麼會稱為所得稅呢？ 因為他的邦內營利事業所得稅，實際上是根據營利事業所得稅法和所得稅法的數額進行調整。簡單來說，就是將所得稅法和法人所得稅法中的部分項目排除或加入，因此它是對應於聯邦和邦層次的法人所得稅和所得稅的一種附加徵稅。因此，它的性質實際上也是所得稅。

在2006年的營利事業稅的判決中，德國聯邦憲法法院明確表示，不存在所謂的半數原則限制國家和邦層次的稅收，不論是聯邦的所得稅還是法人所得稅，再加上邦的營利事業稅，即使總稅負超過50%，也不違反憲法的比例原則。因為半數原則無法從基本法第14條第2項第二句的抽象文義中推導出確切的50%界限。

因此，這一理論在2000年之後，在德國內部也逐漸失去了影響力。到目前為止，1995年的財產稅判決首次提出了這一觀點，基於德國基本法第14條第2項的規定，財產權的行使必須同時兼顧公共利益，因此認為對所得或財產的應然所得的課稅不能總和超過一半，這種推論過於粗糙，僅僅從「兼顧」導出一個50%的界線，這在德國憲法釋義學中是有爭議的。實際上，自1995年提出以來，一直在討論中，並在學術界討論是否可以從基本法條文中推導出這一點。德國的聯邦財政法院體系從來不承認半數原則的存在，直到2006年，聯邦憲法法院自己也認為所謂的半數原則無法從基本法第14條第2項中導出來。

德國的稅負是很重的。如果考慮聯邦稅，他們的聯邦稅，所得稅稅率最高可達42.5%，再加上營利事業所得稅，早已超過50%。北歐國家，他們的福利體系做得非常好，如果你看看北歐國家的稅收負擔，超過50%以上，比比皆是。因為這些國家本來就不事生產，不得不依賴國家對人民的稅收徵收，以提供對人民的全方位照顧，無論是從出生到死亡。在這種情況下，是否需要一個穩定固定的50%的界線，或者是國家是否仍然需要透過立法形成稅收政策，隨著國家使命的擴張而調整？以德國為例，如果要在歐盟中發揮主要角色扮演老大哥，更不用說在全球扮演重要角色，都需要大量財政資源支持。因為國家本身不直接從事市場生產，所以將國家比喻為一個參與資源分配的組織，這實際上是誤解國家的本質。國家的主要角色不是從市場角度參與經濟活動，而是通過制定規則來分配市場經濟活動中的資源。國家確實儘量尊重市場機制，並保護人民的自由權。但當市場失靈時，或者在市場無法提供基本民生必需品的領域下，國家的角色是通過其資源分配的角色來填補缺口。因此，社會科學中有不同的專業領域，如經濟學、政治學、社會學和法學，各自關注不同的角色和任務分配，以達到資源的合理分配和社會福祉的提升。經濟學家主要關注市場和資源的高效配置，政治學家則關注政府的角色和任務分配，社會學家則關注社會問題和人民特別是弱勢群體的需求，而法學則起到調解政治、經濟和社會，和維護法律體系的重要作用。所以，財稅法就是規制國家獲取財政收入的的金額和過程的法律的規範。

比例原則，作為憲法上的重要原則，絞殺稅禁止是根據這個比例原則適用的原則，但半數原則這個確定的界線，到目前為止並沒有在我們的實務中出現，這個只是透過學說提出所謂的半數原則。但即使德國在2006年以後也並沒有所謂的半數原則，所以相關的討論原則上到此為止。

所以稅捐課稅的界線，原則上只有絞殺稅禁止。目前為止，我們還難以看到實務上真正出現所謂的絞殺歲禁止的案例，目前尚未有。我只是舉個例子，假如政策上要禁止飼養兇猛的動物，那麼合適的規制手段應該是行政法或刑法，以制裁的方式來規範這種行為。當政策只是不鼓勵而非禁止時，才會使用規制和公課的手段來規範，因為規制意味著在某種程度上允許但不鼓勵。這個時候才會有鬥犬稅。只有在政策上不鼓勵時才會有特種消費稅的徵收，例如煙酒等。因此，我們首先要講比例原則，涉及到稅捐規範和稅負的部分，原則上不能濫用法律立法手段。寓禁於徵，也許是一個很好的高明的手段，一種騙術。但在法治國家是禁止法律形式濫用。因為法律的手段必須符合其目的，這就是比例原則，我們在課稅法制中談到的原則，適用於稅捐負擔的課徵。

---

接下來我們談論比例原則，除了在這個稅捐負擔中有絞殺稅禁止原則適用以外，實際上在目前為止，在絞殺稅的案例中確實很少出現。不過老師在這個地方，倒是可以跟各位提供一個我個人認為有絞殺稅的問題，也就是將所有的財產或者是工作成果，透過課稅的方式全面剝奪。

那我現在舉一個在遺產贈與稅裡面的例子。因為在遺產稅裡面，我們採用總遺產稅制，而且我們的總遺產稅制將兩年內所做的財產上的贈與視為遺產，加計入遺產稅的課稅範圍。所以根據遺產贈與稅法第15條第1項的規定，視為遺產是指被繼承人死亡前兩年內對其他繼承人所做的贈與，在他死亡時視為遺產，必須納入遺產稅的範圍。

因此，什麼情況下會產生絞殺稅的問題呢？以下是可能的情況：受贈者是拋棄繼承的繼承人。簡單來說，遺產稅的繼承人有些人接受被繼承人在生前贈與的財產，而有些人被繼承人在生前並未贈與財產。這樣就會形成一種情況，被繼承人在生前對某些繼承人所做的財產上的贈與會被算入遺產稅的範圍，而沒有拋棄繼承權的繼承人的遺產稅負將會增加。

即使你沒有分到任何財產，只要你沒有拋棄繼承權，原則上你在生前所接受的贈與會被視為遺產而計算入遺產稅的負擔中。現在，假設遺產稅的繼承人並未拋棄繼承權，並且從被繼承人那裡繼承了一部分財產。被繼承人在死亡時留下了一部分財產給繼承人，而且他並未拋棄繼承權。然而，更多的財產是在生前贈與給另外某些繼承人的。而這些繼承人卻拋棄了繼承權。

各位能理解這種情況嗎？例如，被繼承人甲在世時一直送錢給某個孩子乙，然後乙拋棄了繼承權，因此他在被繼承人死後的兩年內的贈與被視為遺產，並且被算入遺產稅的範圍。因此，這種情況下，未拋棄繼承權的繼承人丙的遺產稅負會增加。這種情況下，國稅局不會徵收他的固有財產，但會根據生前贈與的部分進行計算，並將其視為遺產的一部分，並全面剝奪繼承人丙的繼承的遺產。希望各位能理解這種情況。

因為我們有一個被視為遺產的規定。

乙放棄繼承權，他台語中稱之為【？】，特別受到父母的偏愛，而父母不僅幫他填補漏洞，一直都在給錢。這孩子丙，老老實實，但他不知道父母生前一直在幫助他的兄弟填補漏洞。乙，很清楚知道父親去世時，要趕緊放棄了繼承權，因此，他並非遺產稅的納稅義務人。但如果，丙沒有在超過3個月內放棄繼承權，或者他不知道如何放棄繼承權，因為放棄繼承權需要向法院表示抛棄的意思，如果他未能這樣做，他將成為遺產稅的納稅義務人。

我們在現行實務中不會對丙固有財產徵收稅款，但會對丙從甲那裡繼承來的財產進行視爲遺產的加重稅負的計算，前兩年所做的贈與，所有的都要計入。

老師在個案中碰到了一個情況，那就是，乙是原配的孩子，丙是小三的孩子。而父親甲在生前為了補償原配，一直在對乙給錢。當父親去世時，乙很聰明地放棄了繼承權，因此計算出來的稅負全部由小三的孩子丙承擔，因為他沒有放棄繼承權。因此，父親死時留給丙的房子，因為無法支付稅款，被國稅局查封並拍賣丙現在居住的房子，因為那也是遺產繼承的標的物。國稅局不會查封他們的固有財產，只會查封從父親那裡繼承來的財產。但這個丙根本沒有自己的固有財產，他只是從父親那裡繼承來現在居住的房子。國稅局就會因爲加算視為遺產的部分，沒錢，就進行查封和拍賣。這是我們目前實務上對他繼承的財產進行全面剝奪的一種情況，這種情況就是一個很少見的例子，就是絞殺稅的案例。沒有侵害到固有財產的財產權，但是一定侵害到因為繼承權行使所產生出來的財產權。

這是一個很特殊的情況。德國沒有這個問題，因為在德國是你拿多少錢就繳多少遺產稅，不會是你賺了錢卻不會被追究去繳納遺產稅。因此，在德國，會去找乙付遺產稅，因為你拿的錢就是你的納稅義務。相反地，在臺灣是總遺產稅，再加算回來視爲遺產。如果乙抛棄繼承不繳稅，最終丙就會成為那個需要付遺產稅的人。所以，這種情況是在臺灣才會發生的，德國自然不會有這樣的案例。從臺北往南，我們在實務上面最常看到的是，嫁出去的女兒，跟留在家的兒子之間，會產生這種類似的情況。女兒可能會失去那一棟好不容易繼承獲得的房子或車子。這在我們的法制上是一個嚴重的問題，絞殺稅，全面剝奪繼承權的財產標的。

德國那樣是更符合量能課稅的法制，對吧？誰賺到錢誰繳稅，這是一個很簡單的道理。就算受贈與的乙一拿到錢就花光光，但還是收到錢的人應該繳稅。國稅局應該不會因為收不到稅就找其他人出氣吧？即使是稅法初學者也應該明白，最直接的原則就是誰拿錢誰繳稅，這不正是量能課稅的基本原則嗎？我沒有拿到錢，為什麼要為我的兄弟姐妹拿到的錢繳稅呢？我們的遺產贈與稅就是這樣設定的，看似是在補國家稅收的漏洞，但實際上是造成了稅收負擔能力不同的人有不同的稅負，這違背了量能課稅原則的基本精神。

我們先休息一下。

## 第07週｜第2節｜2023/10/17

實際上，比例原則在稅捐債務法裡面雖然無法發揮除了禁止絞殺稅以外的其他功能，但它在稅捐稽徵法和稅捐制裁法裡面，仍然扮演著非常重要的角色。因此，我想在這裡和大家討論稅捐稽徵法中比例原則的適用以及稅捐制裁法中比例原則的適用。

#### 【稅捐制裁】

首先，我要提到的是，稅捐制裁法中比例原則的適用，會轉化為所謂的責罰相當性。也就是說，對一個人的稅捐違章行為，必須要與其的責任相當，這是比例原則的一種表現形式。這是我們在稅捐制裁法裡面對納稅義務人稅捐違章行為，根據法治國原則下的比例原則操作，也就是利用責罰相當性來表明比例原則在稅捐制裁法裡面的適用。

特別是在稅捐制裁法中的行為罰部分，大法官的解釋多數是針對行為罰。如果不考慮行為的可非難性所造成的損害和因此獲得的利益，而是一律超過法治國所允許的界限所做的非難，這樣的做法會被認為是違反了責罰相當性。各項的稅捐違章行爲，如果不產生短漏稅款之結果，原則上國家不能夠以過當的方式去對行為人去做一個所謂的過度的非難，這個是責罰相當性。

在大法官解釋642號，對於稅稽法第44條的規定，也就是營利事業或納稅義務人未開立發票或保存憑證的情況下，按照你短開或未保存憑證的金額用5%來計算。如果短開發票是100萬則罰5萬元，如果是1000萬則罰50萬元，金額很高。但大法官的解釋認為這違反了責罰相當性，根據憲法第23條的比例原則。重點是，只有在行為違法的部分，司法院大法官有具體的解釋，如菸酒稅案中，一瓶罰2000元的情況，就可能會被認為是過度責罰或過度非難。

但在漏稅罰的部分，我們實務上從來沒有認為存在過度責罰的問題。但會不會有這個問題呢？答案是肯定的，漏稅罰實際上也可能存在這個問題。只是我們目前的現行稅法，基本上都是按所漏稅額的幾倍以下來設定漏稅罰的規定，而且並沒有最低倍數的規定。在這種情況下，它允許透過裁量權的行使，來達成合理且適當的裁罰。這樣法規範就不會被宣告為違憲。

我們目前的漏稅罰實際上也存在責罰相當性的問題，但立法技術上大多是透過設定一個上限倍數，而沒有設定最低倍數。因此，透過裁量權的行使，尤其是在非難裡面的裁罰，通過裁量權的行使進行適度的判斷，根據個別情節輕重進行倍數裁罰。一般而言，我們在實務上有一個裁罰金額及倍數參考表，這是裁量基準的適用。

至於大法官的解釋，目前僅針對行為罰，而沒有針對漏稅罰，這是因為漏稅罰的規定往往是用倍數以下的罰款。如果有最低倍數的規定，漏稅罰當然也可能會有違反責罰相當性的問題。

---

#### 【稅捐稽徵】

回到稅捐稽徵程序，這裡同樣適用比例原則。稅捐稽徵程序是一種手段，目的是為了實踐稅捐債務法上的稅捐債務關係。稅捐債務法是為了具體實現憲法上的量能課稅原則，簡單而言，就是透過法律的規定來實現憲法的平等原則和具體化的量能課稅原則。稅捐稽徵法則是達成稅捐債務法中權利義務關係的一種手段。從而稅捐稽徵程序的手段不能過度，這是一個適用比例原則的典型法規範領域。稅捐稽徵法不能過度而超越課稅之目的，違反憲法的比例原則。基於這樣的要求，比例原則相關規定在我們的稅稽法乃至於納稅者權利保護法裡面都有類似的表現。

我們來看一下納保法（納稅者權利保護法）裡面的規定，這是關於稅捐稽徵程序中納稅人權利保護的明文規定。讓我們來看一下納保法第6條的規定，稅捐優惠不得過度，意思是，以政策目的為前提，優惠不能超過其目的。但我必須指出，稅捐優惠不得過度可能有違反平等原則的問題，但是否違反比例原則則有待商榷。因為稅捐優惠代表對人民的經濟活動成果的不過度干預，也就是保護人民擁有他自己經濟活動成果的財產權，比例原則則是限制國家的過度介入和干預人民的財產權。

在比例原則下，我們並不能直接推導過度的稅捐優惠可能會過度侵害財產權。相反地，不課稅，即減少對行為人所取得的財產權或工作權的干預，反而可能更符合比例原則的要求。稅捐優惠的主要問題在於，如果國家通過稅捐優惠而沒有對相等事物施加相等的稅負，則會觸及平等原則的問題。過度的稅捐優惠會導致不當的稅捐負擔分配，一部分人因過度優惠而少承擔稅負，另一部分人則不得不承擔更重的稅負。在國家的整體支出不變的情況下，這意味著稅收優惠實際上是一個群體的少收稅負轉嫁給另一個群體。

簡而言之，比例原則下，我們應禁止過度的稅捐優惠。然而，比例原則的本質是為了防止國家對人民的工作和財產權過度干預。稅收優惠本質上可能會違反平等原則，因為可能導致稅負的不平等分配。例如，對基礎義務教育的教師給予免稅優惠，可能會讓沒有得到優惠的高等教育教師承擔不相稱的稅負，從而觸及平等原則。看起來都是做同樣的事情，都是在做教育，基礎義務教育被優惠，高等教育則沒有被優惠，會有平等原則上的問題，而不是對被優惠的教師基礎義務教育的群體違反比例原則的問題。

比例原則也不是要去規範這個過低課稅的問題，過低課稅的問題是平等原則的問題，但很可惜的是，比例原則在量能課稅原則底下，可不可以被具體再發展出來，限制稅捐優惠的過度，這個目前在學說上面還莫衷一是，還沒有辦法作為一個在稅法上面被操作的平等原則的實務而被發展出來。

最後，我們將討論納保法第15條規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。」

這涉及稅務調查、保全及欠稅和罰款時的比例原則。稽徵程序作為一種手段，應當遵循比例原則，不逾越達成目的的必要限度，并且應盡量減少對納稅者權利的侵害。

稅捐債務法旨在具體實現憲法上的平等原則，也就是量能課稅的稅捐負擔分配原則。稅捐稽徵程序的目的就是要實現這樣的一個量能課稅原則。因此，只要有可能，原則上就應該要符合比例原則。在稅捐稽徵程序中，比例原則是至關重要的。根據納保法第15條的規定，作為憲法上基本原則在稅法制定中具體實現的禁止過度徵稅手段的比例原則。

---

#### 【申報的義務】

接下來，我們將討論關於申報的義務。在整個稅捐稽徵程序中，申報義務是核心的協力義務。納稅人自己要申報給國家，讓國家知道你的收入和銷售額。因此，在稅法上，申報被稱為一項核心的協力義務。實際上，協力義務不僅僅包括申報，從營業開始，就應辦理營業登記、設置帳簿、記帳，第3項是保存憑證。登記、設帳、記帳、發給收取保存憑證，最後則是配合調查和備詢。這些都是稅捐稽徵法裡面所講到的各階段協力義務。

納稅義務人主要有五個協力義務：第一，營業之前要辦理營業登記；第二，要設置帳簿並依法記帳；第三，要發出和收取、保存憑證；第四，當申報期間到來時，要進行申報和繳納；最後，配合調查。有時候記帳不清晰，或憑證對帳不符，所以需要進行說明。這就是所謂的配合調查和備詢，是整個協力義務的一部分。

在談到稅捐稽徵程序時，我們會討論不同稅種的申報和繳納方式，有的是先申報後繳納，像土地增值稅；有的是先繳納後申報，例如我們的綜合所得稅。這些都是根據個別稅法的規定而有所不同。

協力義務的核心就是申報。當申報期限到來時，納稅人應主動向稽徵機關申報其收入及支出的情況，這就是所謂的申報義務。申報作為協力義務的核心，在釋字537號中被認為是合憲的。申報實際上是強制納稅人在規定時間內告知國家其財務狀況。然而，釋字537號的解釋範圍並不包括申報之外的其他協力義務。實際上，納稅義務人從納稅周期開始到申報截止之前，都有一系列的協力義務，包括登記、記帳、保存憑證等。應登記未登記，應記帳未記帳，應設帳未設帳，應發給收取保存憑證未發給收取保存憑證，以及申報之後的配合調查，叫你來調查，叫你來備詢，你不願意配合調查，這正是我們在整個稅捐即將程序裡面行為罰的規制基礎。協力義務的違反可能導致行為處罰。

如果納稅人應申報未申報或提供虛假申報，則可能面臨漏稅的處罰。

稽徵程序是實現稅捐債務的一種手段，其應遵循比例原則。根据釋字537號的解释，申報稅符合比例原則，我個人也認為申報的目的和手段之間存在正當性。為何申報具有正當性？因為稅捐稽徵機關無法依靠自身力量進行全面性的調查，而申報制度讓納稅人自行告知其財務情況，這對於稽徵工作至關重要。在台灣，假設有1500萬到1800萬有消費行為及所得的人群，依靠有限的人力去進行全面調查是不現實的。因此，如果沒有強制申報機制，稅法只會成為形式上的paper law，即法律存在於紙面上但執行不力，愛繳稅的人繳稅，不想繳稅的人當然就可以不繳稅。繳稅的是傻瓜。法律憲法第19條，說人民有繳稅的義務。對啊，如果沒有叫我來申報，我講白一點就是，有本事你來查，我看你怎麽查。

這導致了兩個極端情况：一是「paper law」；二是1984式的全面監控社會，所有交易活動和金流貨流全部都被國家所知所控管。在這兩者之間，我們需找到符合目的的手段。既然有繳稅的義務，那麼納稅人就應該主動告知自己的收入情况，这就是符合目的的手段。根據釋字537號，這樣的做法符合比例原則。

因為你最清楚自己賺了多少錢，你應主動告訴我。你的告知，開啟了我職權調查的可能性。例如，你告訴我你在台大賺了多少錢，我就可以發函問台大確認。如果你沒有告訴我，例如你可能在成功大學有所得，我仍然可以職權進行調查。但至少，你告訴我了些信息，我可以基於這些信息進行調查，這沒問題。因此，申報稅作為稅捐稽徵程序中最重要的協力義務之一，你主動告訴我你的收支情況，我就至少可以在一定限度內進行查核，課予正確的稅捐。這正符合了比例原則，其目的是為了實現量的課稅原則，申報稅便是這一原則下的一種手段。因此，根据釋字537號，我個人也認為這一做法是正確的。申報是為了發現客觀真實的必要的手段。

#### 【扣繳義務】

接下來，我們來討論釋字673號解釋的就源扣繳程序。就源扣繳程序也被認為是符合比例原則。在這這個例子中，我會向你們說明，我們的救源扣繳程序不符合比例原則。673號講的是就源扣繳程序，這也是一種稅捐稽徵手段，讓第三人在所得付出時直接進行扣繳。就源扣繳涉及四個行為義務：扣取、申報、繳納、填發扣繳憑單。這些義務本質上由第三人來承擔，而不是納稅義務人本人。這個第三人站在所得源頭，依法扣取、申報、繳納並填發扣繳憑單。我們需要看的是，這是否符合比例原則中目的與手段之間的相稱性。根据釋字673號的解釋，就源扣繳程序基本上被認可，認為它符合比例原則。

第673號解釋提到了一些關於源扣繳程序的目的性。在其理由書中有提到，所得稅法的扣繳義務及違反扣繳義務之處罰等規定是否違憲。在這裡，解釋文的第一段指出，關於誰為扣繳義務人，這部分與憲法第23條的比例原則並無抵觸。扣繳義務的主體通常是機關團體的主辦會計人員或者是事業的負責人。

第二段解釋文指出，要求責令扣繳義務人補繳未扣或短扣的稅款，並對此處以一倍以下的罰款。這部分涉及到對國家稅收的保護，尚未觸及憲法第23條比例原則。因此，這部分的漏稅罰的裁罰並不違反憲法第23條，也就是不違反責罰相當性。

第三段解釋文指出，若沒有填發扣繳憑單，即使已經完成了扣繳申報和繳納，但未填發憑單，這類情形屬於行為罰的範疇。因此，這種情況可能違反憲法第23條的比例原則與保障人民的財產權意旨，這是違反責罰相當性的例子。

總的來說，第673號解釋提供了一個典型的例子，簡單而言，第一段講的是稽徵程序、扣繳義務人的設定不應違反比例原則，而第二段和第三段討論的是稅捐制裁不應違反比例原則。第二段指出漏稅罰的情況沒有責罰相當性問題，而第三段的行為罰則會被宣告違憲。這反映了我們目前大法官在解釋中對於稅捐制裁行為的態度，漏稅罰目前為止還沒有被宣布違憲，但行為罰則可能會有被宣告違憲的可能。

回到第一段，設定機關團體的會計單位主管或事業負責人為扣繳義務人，為什麼會涉及違反比例原則的問題？主要是因為真正具有扣繳能力的應該是事業團體機關本身，而不是他們的自然人。第673號解釋主要是關於責令應扣繳單位主管的義務，我們目前的法律規定也是自然人的扣繳義務。673號解釋，當時解釋對象的是主辦會計人員。我們現在的法律規定叫責應扣繳單位主管，事業的話則是負責人。

釋字673號解釋，說這是符合目的的最小干預手段。那為什麼老師認為說第673號解釋有錯誤呢？真正符合目的的手段，應該是將機關、團體、學校、事業本身作為扣繳義務人，而不是幫機關、團體、學校、事業完成扣繳任務的自然人作為扣繳義務人。因為自然人的勞務最終歸屬於機關團體事業學校本身。法律規定應該將機關、團體、學校、事業本身作為扣繳義務人，這樣才符合比例原則。

我舉例而言，假設台積電全球員工有10萬人，難道你要叫張忠謀個人去負擔全球員工的所得稅扣繳義務嗎？台積電和張忠謀是什麽關係？即使張忠謀是台積電的大股東，他本質上也只是受委任的執行董事的一員而已。有能力負擔全球扣繳義務的是台積電本身，而不是張忠謀個人。這難道不是一個基本概念嗎？

如果你能理解這個差別，那麼就可以知道，第673號解釋顯然誤解了一件事情：就是事業的負責人和機關團體學校裡的會計單位主管，其實是被機關團體學校指派去完成扣繳任務的，實際付出勞務的人。但勞務應該歸誰負擔？各位學過民法，在民法中，法人執行勞務是指自然人去執行，但勞務歸誰？歸屬法人啊，怎麽會是自然人？

從這個例子看來，第673號解釋所要釋解的對象是所得稅法第88條和第89條的扣繳義務人規定，而我們的扣繳義務人規定實際上設錯了人。讓一個本質上也是薪資所得者的人去負擔整個事業、機關、團體、學校其他所有人的，包括他自己本身在内的，所得稅的扣繳義務，這合理嗎？我告訴你，我作為一個會計單位主管，我一個月領5萬元，為什麼整個學校或事業的全部扣繳義務都要由我來負擔？這不會覺得責任負擔過重嗎？

所以，第673號解釋犯了一個概念上的低級錯誤。根據比例原則，應該是將機關、團體、學校、事業本身設為扣繳義務人，而不是幫機關團體學校完成扣繳任務的自然人。因為自然人本身也只是一個薪資所得者，或者是一個受委任執行業務的負責人或董事。他自己所拿的也是薪資所得。這個案例實際上是出自在我們之前，在中科院的案例。中科院的員工，當時數以萬計。所得稅發放的時候都是由當時的會計主管來完成。但結果因為當時的法律環境是軍教人員免稅，所以只要在中科院里是軍職的人根據當時的所得稅法第4條第1款規定，他是免稅所得，所以免稅所得就不用做扣繳。但這群人退役後，因為他們有特殊專長，仍然留在中科院發展特殊材料，所以他退役後改變身份受雇於中科院。請問他的所得需要課稅嗎？答案是肯定的。

但這些會計主管他們不知道，他們以為自己都是在貢獻國家，只不過是身份從軍人轉為非軍人，稅法上就有了不同的對待。因為軍人的所得是免稅的，但如果你從軍轉民，那麼你的所得就要按所得稅法課稅。所以當他們退伍後，繼續在中科院工作，這一群人，上萬人的所得，五年來都沒有進行就源扣繳。

後來國稅局發現了，找來會計主管，命補繳所得稅，根據所得稅法92條的規定，總額7億，再加上法律規定的三倍罰款，21億。因此，那11名會計主管總共被要求出28億。這就是大法官解釋當時個案的背景。

那時候，有一位立法委員接受了這些會計主管的陳情。立法委員說，應該是出納而非會計來負責扣繳義務，因為會計負責帳目，出納負責錢。因此，在該立法委員的主導下，所得稅法第89條被修改成。「責應扣繳單位的主管」，即出納。但是這樣的變更真的合理嗎？我是被這位立法委員給打敗了。會計管帳出納管錢，所以不應該找會計，應該找出納。把自己的痛苦轉嫁給別人負擔，你這樣就達成目的了嗎？你到底有沒有讀過書？根據民法第23條，自然人的勞務歸屬於誰？當一家公司受委任執行某項勞務時，當然是派自然人是去執行勞務的。

那麼誰應該是站在所得源頭來進行就源扣繳？比如說，台積電給勞工發薪水，那麼台積電就應該是扣繳義務人，而非張忠謀。難道張忠謀要為了臺積電全部上上下下幾萬人的扣繳薪資的所得稅款要負責任嗎，張忠謀就算家財萬貫……7+21億，28億，中科院那11個會計主管大概要跳樓。真的要跳樓，然後根據我們673號解釋說他合憲。真的是荒謬到極點。當時的法律就是會計，後來改的，現在我們的現行法是「責應扣繳單位主管」，事業就是負責任，所以臺積電全部的扣繳義務全部都要負責人來負擔。我們現在目前實務上就是負責人，自然人代替法人來做為扣繳義務人，德國的規定是法人本身才是扣繳義務人，不是幫法人執行職務的自然人。這個才是符合比例原則的做法。

我們的這不是。在我們的法律實踐中，自然人與法人混為一談，給予自然人過重的扣繳義務，這明顯違反了比例原則。然而，大法官卻宣稱這是為了有效掌握稅源的合理手段。

我個人對此完全無法贊同。這個制度已被宣告合憲。所以請告訴身邊的人，盡可能不要擔任事業的扣繳單位主管，因為一旦出現問題，負擔將會非常大，你賠不完。如果你或你周邊的朋友不幸已經擔任了這樣的職位，那麼建議盡快換個工作，不要幹這種將來可能會負擔重大責任的這種傻事。

這個是真的是一個荒謬到極點的一個規定。那個則應扣繳單位主管跟那個會計單位主管那個7+21億，這28億，全部都要叫這11個人去負擔。我説實在話，這11個人沒有去跳樓，還繼續活著，大概名下都沒有辦法有任何財產了。不是嗎？不然還能怎麼辦？各位看到了這間悲劇，莫此為甚。

---

#### 【合併申報】

除了前述之外，我想再談第二個例子，夫妻合併申報。我認為這違反了比例原則。申報本是指納稅義務人向國家的稅捐稽徵機關申報所得。夫妻合併申報意味著強制一方必須將收入信息告知另一方，然後一起向稅務機關申報。簡而言之，強制合併申報讓其中一方的稅捐資訊無必要地暴露給另一方，以便一起向稅務機關申報。這是一種違反核實課稅、量能原則的不必要手段。等同於我必須告訴另一半我的所得，即使在分居狀態下，原本應可以單獨申報，但現實是國稅局會將雙方所得合併，讓另一方知道對方的所得情況。這樣的強制合併本身就是對稅捐資訊自主權的不必要且過度的干預。我可以向國稅局申報所得，而不必將這些信息透露給配偶。釋字696號雖然認為合併申報是合憲，但我個人認為，這種強制合併本身就是不必要的過度干預。

目前還有另一個情況是父母與未成年子女的所得合併申報，這也是一種對家庭的不必要干預。未成年子女的所得被強制計入父母所得內，適用累進稅率，這可能會產生不利於家庭的稅負效果。這不僅違反比例原則，而且加重了家庭的稅負。因此，無論是夫妻或父母與子女的合併申報，這些制度都是違反比例原則的。

針對比例原則，總結來看，在稅捐債務法裡面，除了絕對禁止的絞殺稅以外，我們應該避免不必要的過度干預。釋字537號認為申報義務合憲，這是可接受的。然而，釋字673號對於就源扣繳義務人的設定，以及釋字696號對夫妻合併申報的合憲認定，我認為都是不對的。這些都是不必要的過度干預，並不符合比例原則。

537號只有講我對國稅局的誠實申報義務，我可以告訴國稅局我賺多少錢，因為稅捐是國民應盡的義務，我應該要告訴國稅局，我誠實地告訴國稅局，可是一定要轉個彎告訴配偶才能夠合併申報。這個是不必要的干預。

673號解釋所說的就源扣繳，更是一個對自然人跟法人之間的勞務的區分，做了一個錯誤的分配。簡單來講，扣繳義務人應該是機關團體學校事業本身，而不是完成扣繳義務勞務的自然人，不管是負責人或者是會計或者是現行法的責應扣繳單位主管。

家庭裡面的未成年子女的所得一定要透過父母親才能去做合併申報，這也是一個不必要的過度干預，而且會帶來對家庭的稅捐負擔的加重，這個也同樣違反這個量能課稅的原則。

在這個地方裡面，通過這幾個手段去做一個稽徵手段跟目的達成量的課稅原則目的之間的說明。

最後就是稅捐制裁。行為罰目前為止，大法官透過他的解釋，基本上肯認了責罰相當性憲法第23條的規定，釋字673號第三段，剛好也是一個很典型的行為罰，違反則法相當性。但漏稅罰到目前為止，並沒有被宣告違憲，他當然有責罰相當性的適用。只是漏稅罰，因為涉及到國家這個稅捐債權的沒有被完全實現，因此到目前為止，大法官的解釋，沒有宣告違憲的例子，但這個只是理論上而已。理論上來講，只要有一個最低倍數裁罰，其實還是有可能會有違反責罰相當性的這種可能，這個是請各位注意到比例原則，在稅捐各個不同領域裡面的法規範的適用。債務法、稽徵法，跟制裁法這三個不同領域裡面的比例原則的適用。

我們今天先跟各位談到這裡。

下個禮拜再用第一個小時時間，跟各位去談一下合法、脫法跟違法逃漏稅的這幾個區別，跟量能課稅跟依法課稅原則一些關聯性。

## 第08週｜第1節｜2023/10/24

#### 【審查架構】

我希望再次簡要重申在我們的稅法憲法基礎中，特別是對稅法的基本原則來說，它們緊密扣繫於幾個憲法上的基本原則，包括憲法的法治國原則以及平等原則、比例原則。這些原則導出了我們稅法上的依法課稅原則、量能課稅原則、禁止過度課稅原則。因此，在上周我們提到的絞殺稅禁止和其他合於比例的手段，都是為了實踐量能課稅原則而設定的稽徵程序手段。在責罰上，也必須符合可歸責性以及避免過度責罰。

希望同學們能在心中有一個整體的架構，這個所謂的整體架構是稅法作為整體法秩序的一部分，必須服膺於憲法的基本價值和原則。稅法作為憲法秩序的一部分，因此在稅法上有對應的平等原則，我們稱之為量能課稅原則。我們也花了很長時間讓大家了解為什麼量能是平等的具體化原則，並從中衍生出各項子原則，尤其是在綜合所得稅時，這些子原則如何具體實踐。

我們把憲法、法律跟命令都畫成了一個金字塔般的結構，那我也希望各位同學能夠心裡面有這樣一個整體圖像。

憲法裡面的三大基本原則：平等原則、依法原則、比例原則。稅捐法正是要去實踐這些各項基本原則，在我們的課程中，就有這些基本原則，量能（十項子原則）、依法課稅（法律優位、法律保留、層級化法律保留、法律明確性、稅捐契約禁止、類推適用禁止）、比例原則（絞殺稅禁止、責罰相當、稽徵程序不過度）。希望同學們能將這些原則的圖像牢記在心，因為這些是我們在進行稅法規範和違憲審查時非常重要的基礎。大法官解釋通常是圍繞這些基本原則操作的。希望大家能有這樣一個整體圖像。

當然，實際上這些子原則在法律層次中，特別是稅法中，由於它是一種分稅立法，因此在分稅立法的情況下，實踐最多量能課稅原則的大概就是在綜合所得稅的稅目中。如果是間接稅中的營業稅，因為它本來是要對消費者課稅，但由於市場經濟的關係，它只能對營業人課稅，因此它對於量能課稅原則不會像直接稅那樣直接去配合。你可能會說，由於存在轉嫁問題，因此營業稅所反映出來的量能課稅原則在適用範圍上會受到相對大的限制。即便把銷項減去進項看作是客觀淨值的體現，要注意營業稅沒有主觀淨值的適用。

但是，消費本身有稅負負擔能力，這是量能原則的展現。消費者有負稅能力，但稅負通常會透過轉嫁機制轉移到營業人身上，再由營業人轉嫁給最終的稅負負擔者，即消費者。因此，在相關的量能課稅原則中，它無法像直接稅那樣明確地扣住量能課稅的各項子原則，但這不影響量能作為具體化平等原則的稅法基本原則的地位。

在依法課稅原則方面，由於其重要性，通常會要求重要事項由法律或更高層級的法規命令制定，而技術性細節則可以交給行政機關處理。依據重要性理論，在我們的實踐中，往往沒有非常清楚地界定哪些事項是重要的。一般而言，各項稅捐構成要件，包括稅基，是重要的，因為稅基是稅收稅捐客體的數量化表示，原則上應由法規命令以上的層級來制訂。那技術性細節性事項，包括了，在劃定那個稅基的事項的範圍跟定義出稅基事項的範圍的情況下，原則上他到底哪一些是屬於在銷售或者是收入裡面，加減乘除計算，這個部分基本上會被認為是技術性的事項。

#### 【德國的審查方式】

當然，我在上課之前一直在考慮是否應該加入一個討論，就是規範的違憲審查中，特別是稅法規範的違憲審查中，如何對應平等原則或比例原則。以我留學德國的經驗來說，他們會有一套審查的步驟，在憲法判決中通常會進行這些步驟性的審查。例如，在比例原則的審查中，首先會審查是否涉及到納稅人應受保護的基本權，確認基本權的保護領域。第二個階段再檢視國家是否有干預行為，這些是規範和裁判的違憲審查的内容，包括了制定法（包括立法院三讀通過的法律）法規命令（行政機關依據制定法之授權而做成的）的不同層級，以及司法機關作出的終審法院裁判。

在其第二階段的審查中，通常會針對制定法、法規命令或司法機關作出的終審法院裁判進行審查。第三階段通常是正當性理由的檢驗，也就是比例原則的檢驗。包括追求的目的是否正當、手段是否適合、是否為最小干預（必要性），以及手段與追求的目的之間是否符合權益相當性，即我們所熟知的比例原則內容。

在德國法制中，公法包括三個科目：憲法、行政法和自治行政。而在台灣，因地方自治的法規範不同，自治行政部分通常不設考試。德國的國家考試是由各邦舉行，考試內容通常包括聯邦相關的行政法及各邦的行政法。在憲法考試中，考生通常需要針對模擬案例進行回答，包括是否觸及財產權、工作權、營業自由權等保護領域，以及是否侵害了婚姻和家庭的制度保障。

接下來，會討論國家是否有干預行為，通過其立法、法規命令或裁判，以及第三個階段，是否符合比例原則的要求，即目的的正當性、手段的適合性、達成目的跟侵害權益之間的權益相當性。這是德國標準模式的考試內容，旨在進行一個無漏洞的檢驗。

#### 【平等原則與比例原則】

對於平等原則，德國也有一套基本的檢驗方式，首先是比較兩個群體之間的可比較性，然後檢驗是否有差別對待。平等權的保護領域中，如果兩個群體具有可比較性，我們才能適用平等原則。然後，討論國家是否有差別對待或相等對待的行為，最後是正當性理由的討論，即是否符合平等原則。需要明確的是，天生的不平等，例如由於出生家庭不同而產生的教育風格、財產狀況差異，或天生的智力、情商差異，是國家無法干預的。

平等原則要做的是什麼呢？就是當國家對於兩個可比較的群體進行了差別對待，或是無視其差別做了相同對待，這就是我們在平等原則中想要檢驗的。

第一階段的審查是，群體之間的可比較性，然後檢驗是否有差別對待。

第二階段則是，對於來自國家的行為，是否國家的立法對可比較但本質不同的群體給予相同的對待，或是可比較但本質相同的群體卻給予不同的對待。這來自國家的立法、法規命令，甚至司法機關的裁判行為，當然會構成可能違反平等權的問題。

第三階段是正當性理由，最終是國家是否有正當的理由進行這樣的區別對待。這回到了我們之前提到的等者等之與不等者不等之的原則。

德國在涉及到平等權干預的問題時，通常會有這樣的一個基本架構模式。但這其實不是我們稅法課程要講的，而是憲法課程中的討論。到目前為止，我們的憲法違憲審查幾乎不談德式的平等原則的違憲審查以及比例原則。

早期在台灣還常用的比例原則，現在在實踐審查中似乎慢慢消失了。作為一個曾留學德國的人，我不是憲法學者，但我對於是否能夠更具體地描述合理實質和直接關聯性感到疑惑。這是我們一直不太能夠說服自己去接受的美式平等原則。美國，如果我理解沒錯的話，並沒有比例原則，而是主要使用平等原則進行檢驗，三重審查，依據政府公益的重要性及手段與目的之間的合理關聯性進行區別對待。如果你要進入國家考試的話，應該都很清楚這個情況。

對我來說，我不太清楚什麽是reasonably related，或是所謂的「合理的關聯性」，或是substantially related這種「直接的關聯性」。實際上，我不太明白那到底在講什麽，對我來說這些都不太清楚。不過，如果你問我關於  
德國的比例原則，我可能就比較清楚了。我可以告訴大家，比例原則在自由權的檢驗上，尤其是在檢驗平等權的干預時，尤其是來自於國家對兩個可比較群體進行不當差別對待的情況下，我們該如何在稅法規範里面具體化平等原則。

因為我們認為，等者應等待，不等者不等之，這實際上是一個抽象原則。什麽是「等」或「不等」，你需要有一個衡量標準。回到可比較性，稅捐本質上是所有人都應繳納的。那麽，這個時候，其實重點已經不再是要繳納多少，除非是絞殺稅，否則原則上大家都要繳稅。人們的訴求重點不會在於是否構成絞殺，因為經濟成果還是歸你所有。問題在於，為什麽我與另一個人同賺同樣的錢，但他繳的稅比我少？我不滿的是這一點。為什麽你的法律對他這麽好，對我這麽不好？

我們關注的重點在這里。這也是稅法規範基本上不太使用自由權的，違反比例原則的過度干預。我們上周有講到，過度優惠反而沒有過度干預的問題，因為過度優惠是給那個人好處，他保留了他的財產權和工作權，讓他有更多機會充分發揮他的能力。國家對他保留了不過度干預，這正是合憲的要求。

我們要問的是，爲什麽他可以，爲什麽我沒有。為什麽基礎義務教育的教師在民國100年以前可以享受免稅，而我作為高等教育的老師卻不可以？我們問的是這些問題。因此，平等原則在我們稅法規範的違憲審查中是非常重要的核心概念。因為立法者的不公平，往往表現在稅捐負擔的不均分配上。為什麽義務教育的教師可以享受不同於其他職業類別的更優待遇？你可能說是因為他們的生活很苦，他們做義務教育很辛苦，環境又不好。是的，也許以前的時代背景是這樣，但我們不能總是這樣。大家都是從事教育工作，只是他是義務的，我們稱高等教育，也重要。因此，對同樣從事教育工作的人進行區別對待是不合理的。

但問題是，我是否可以主張，因為我也從事教育工作，我也想要享受與義務教育同樣的稅收優惠？我是否可以主張這樣的享受權利，要求如果你不提供給我相同的優惠，那我是否可以拒絕繳稅？這是一個尚未解決的難題。

我只能告訴大家，這個比較性建構在我跟另外一個群體，我們基本上做同樣的內容，只是我們差在他是義務，我是高等。那你認為這個地方還有沒有可比較性？假如你認爲大家都做教育，那這個就是由可比較性群體的差別對待。這樣各位清楚嗎？當然現在我們已經沒有義務教育的免稅了，這個我只是用這個例子來告訴你說稅法的稅捐負擔往往不是過度干預，而是為什麼有些人稅賦繳納得少，為什麼有人繳納得多這個的問題。其實我認為這是稅法規範的範疇，在以往，司法院大法官在解釋中，經常用平等原則來替代比例原則，作為他們審查的最重要依據的主因。但是，這個平等原則的內涵並沒有像德國式的檢驗那樣具體列出，而是採用了一種相對抽象的追求目的和手段之間的合理及實質關聯性。

通常，稅法規範在大法官的理解中涉及國家財政資源的分配，涉及不是那麽重要的基本權的干預，因為主要是涉及財政權的干預，不像言論自由。言論自由被認為是一種意識形態上的自由，是表達自我的自由，就像性別認同一樣，是與人的自我價值核心相關的。因此，相對於財產權而言，它是一個更為重要的基本權。在美式的平等原則中，它是非常重要的基本決定因素。正因如此，特別是政治上的言論自由，經常會被採用更嚴格的審查標準，即直接關聯性的審查。國家需要特別注意的是，不應該進行事前的審查。相對於政治性的言論，商業上的言論自由就容許國家不再那麼嚴格。你不能夸大你的廣告宣傳，或者晚上10點以後在住宅區不斷播放廣告。這種對言論自由的規範允許在非政治性參與的商業言論上有所不同。我們都知道，政治性言論相對於商業性言論來說，後者通常被看作是較低級的。在美式法律中，這意味著對不同類型的言論自由進行區別對待。當然，也許你們在聽蘇慧婕老師的課程時會提到相關的內容，因為她是言論自由的專家。我比較俗氣，不太研究言論，我更專注於稅法，只研究錢，我好愛錢哦。在現代社會中，很多事情並不是個人自我定位的問題，而是與維繫生存保障有關，沒錢就難以展開人性。正因如此，我們將這部分稱為維繫生存的需求，並提高審查的密度。但這種提高的審查密度在美式觀念下只到達了實質關聯性的層次，而不是像言論自由這樣的直接關聯性。所以，在692、696號解釋和701號解釋中，它是關於維繫生存需求的部分。其他的則是合理關聯性。當然，在德國的違憲審查標準中，我們會透過量能課稅原則具體化這些審查，也就是說，如果是剝奪掉維繫生存需求的話，這個是量能課稅原則的主觀淨值原則，立法者必須有追求正當目的的符合強度的正當性。也就是為什麼不給予人們維繫生存需求的這個額度，因為這是沒有稅捐負擔能力的。那也就是說，在德國式的一樣會用比較高一點的強度，而我們會進一步具體化，這個就是量能課稅原則的主觀淨值原則的表現。

基本上，納稅以維持個人所需的財產，這屬於生存權保障的範圍。因此，立法者需要有更強的正當化理由。相對於非維持生存所需的財產權剝奪，這確實不需要這麽高強度的正當化理由。這也是我們在德國平等原則里面的量能課稅原則，去具體描述，涉及到侵害所謂的維持生存權保障的這些財產，立法者必須要有比較正當化的理由，特別是主觀凈值原則的部分。相反地，如果是維持客觀凈值原則，立法者相對於主觀凈值就有比較高度的立法形成空間。

以德國的方式去描述，大概就是在量課稅原則底下去做各種不同原則的組合。因此，如果同樣的情況發生在台灣，我們可以想像，當我是一個高等教育的教師，然後我繳稅比較多，而義務教育的教師他不用繳稅。假設我們還有這樣一個法律的話，那可能我就會去提起行政訴訟，因為你要窮盡救濟程序。但通常會輸，所以我一直都很留意，我就不要打這種訴訟，因為結果就會變成台大教授稅法教授打行政稅法訴訟一直輸。聽就很難聽，對吧？對吧，如果一直輸，其實輸也是預料之中的，因為我也希望快點結束，因為我的目的並不是行政訴訟救濟贏了，因為行政法院根本不可能判贏。你要的是窮盡救濟程序之後的憲法訴訟。所以這就是規範的憲法審查。所以問題出在哪里就哪里解決。我會主張，為什麽我們在這個地方我們的平等權不能受到保護？大家都是從事教育工作。當然在民國一百年的時候，我們就已經把這個制度廢除掉。然後當然接下來我們其實還有一個真的是免稅的，就是從事性工作的人是免稅的。當然這有沒有可比較性，這個可能會在主張上面要注意。因為平等權是要有可比較性的兩個群體。這個是，目前為止還沒有辦法去確切地做這個討論，但我透過這個機會也是跟大家討論。我講的這部分純粹都是理論操作，因為我們的憲法實務根本沒有用到德式的平等原則去做違憲審查。

因此，我上課之前一直在猶豫要不要講這個事情。反正我都已經講了，大家就聽一聽就好了。這大概這個只是純粹理論上的操作。如果我們的平等原則的審查用德國式的標準的話，那大概會是以這樣一種方式去操作，但現實上沒有採用。

---

原則上，稅捐的憲法基礎是國家的干預行為，必須符合比例，必須保障平等權。這被視為稅法規範的違憲審查，或裁判的違憲審查。

#### 【依法課稅】

當然，依法課稅原則主要涉及對人民的干預，包括其財產權和平等權。基本上，這需要建立在法治國家的基礎之上。然而，實際操作中，依法課稅原則的操作，通常是重要性的由法規和法令來規範，而技術性細節則可以由行政規則來處理。我們國家通常採用一般性法律規定，因此，審查的焦點往往在於權限的明確性，儘管到目前為止，宣告違憲的情況並不常見。儘管有許多案例，但通常只是簡單地講，這個是重要的，而未詳細解釋何謂重要。

現在，我要告訴大家，實際上稅基是非常重要的。稅基是客體的數量化，確定稅基的範圍是至關重要的，因為稅基是稅收是否符合課稅原則的關鍵。所以我個人認為稅基非常重要，正因如此，涉及範圍的確定都是重大事項，原則上必須通過制定法或法規來規範，不可以授權行政機關來確定稅基。但是我要告訴大家，在我們的實際操作中，這種法規命令確定稅基的案例非常多。未經過有權機關的憲法法庭的違憲宣告，所以我無法說這就是稅基劃定。

其實到處都是稅基劃定。你知道為什麼會有這麼多嗎？因為臺灣的稅收立法通常是低密度的。基本法律方向性立法僅提供原則性指引，具體的法律規定通常由行政規則來確定，即解釋函令的內容。如果你說違反了依法課稅原則，我告訴你，臺灣的稅法要死100次都不夠，因為幾乎所有細節都是通過解釋函令來處理的。低密度立法意味著法律和法律授權的法規命令幾乎沒有明確的規定，通常都需要依賴解釋，幾乎所有情況下都需要參考解釋函令，這就是我們實際操作的日常。

因此，依法課稅原則通常並不容易，因為缺乏解釋函令，我們在實際操作中幾乎無法執行，包括法官在內。一旦要宣告某個行政規則的解釋函令違憲，違法，就不適用，法官就無法應對，因為他們沒有更好的法律適用標準。法官無法提出更適當的標準來取代行政機關原先使用的行政規則標準，這就是實務上的困難。因此，實務上的法官通常會傾向於盡可能與行政機關使用相同的行政規則解釋的內容，去宣告其為符合法律原意的行政規則。通常只有在納稅人提出憲法申請時，法官才會宣告這個解釋超越了法律文義的範圍，增加了納稅人的稅負。這種情況幾乎都需要依賴憲法法庭來解決。但是我們的大法官往往並沒有清楚地說明何謂「增加文義所無之的限制」，這通常涉及到重要的技術性事項，而當這些事項未明確規定時，行政法院和行政機關都是無所適從。我們的稅法又是經常性的低密度立法。因此，實際上，行政法院如果沒有這些行政規則，就根本無從適用法律，因為行政法院無法提出更合適的標準。這也是為什麼依法課稅原則在違憲審查方面經常出現莫衷一是，就是講老半天，憲法法庭說是違反依法課稅，那就你說了算，就這樣。那實務上其實我們也沒有辦法更進一步去說明說，哎，為什麼這個地方他是違憲？

老師通過我們憲法審查的實務案例，即司法院大法官的解釋，當然歷年來對我們國家法制，特別是稅法領域，做出了巨大的貢獻。這些貢獻不僅限於稅法，其他領域也受到了影響。通常，只有通過大法官的違憲審查，立法者才會修改原先違憲的立法內容。但這樣的審查標準不明，實際上是一個相當大的困難。

我在第一小時的課程中將向大家介紹稅法規範和裁判中三大非常重要的基本原則：第一是平等原則，我們目前使用美式法律進行違憲審查；第二是依法課稅原則，這裡我們並未清楚地說明所謂的重要性和技術性細節；第三是比例原則，通常看具體看案件，案件中的責罰相當性，在行為罰，是過去被宣告違憲的重點，而漏稅罰，至今還沒有。

至於稅捐稽徵程序部分，我在上周的課程中提到了夫妻強制合併申報和就源扣繳673號解釋，我個人認為這是一種過度且不成比例的干預。這種干預主要涉及了資訊自主權。而關於扣繳義務人的問題，義務人的設定是錯誤的，應該是機關、團體、學校、事業本身，而不是其中的責應扣繳單位主管或負責人。這明顯干預了工作權。然而，這只是理論上的說明。事實上，我們在673號案件中認為其合憲。這涉及了被賦予扣繳行為義務的工作權干預。

作為一名會計、出納，你可能只是偶然地擔任了機關團體學校的負責人，但法律卻要求你為整個機構的所有人承擔就源扣繳義務。這難道不是對從事該職業工作的一種過度干預嗎？一個月只賺五萬元的會計，如何負擔起所有未扣繳的稅款及其相關罰鍰呢？

#### 【分配正義】

因此，我希望通過這個課程讓各位理解憲法在稅法上的基本原則，是稅捐的基礎概念，是稅法總論中最重要的部分。稅法就和民法一樣，幾乎伴隨著我們從出生到死亡，對我們的生活至關重要。因此，正義的負擔分配也是國家分配正義的開始。如果稅捐負擔分配不均，後續的社會救助法也只能是補救措施。如果沒有前面，後面補不太起來。有錢的人不繳他該繳納的稅，你怎麼做社會救助，我實在不知道，你國家錢從哪裡來。稅捐負擔的公平分配，這是分配正義的開端，也是我想讓大家關注的國家公平正義。交換正義是一件事，分配正義又是另外的議題。

我們跟社會法都關注分配正義。社會法關注的是國家內部無法自我照顧的人，提供給他們最基本的生活可能性。我們的稅法適用於那些有能力負擔稅捐的國民。因為如果沒有人繳稅，國家就無法提供社會救助。因此，我經常對孫迺翊老師說，沒有我就沒有你，如果沒有我們的稅金，就不會有社會救助的資金。這難道不是一個很簡單的道理嗎？所以，當你關注分配正義時，不能只看社會救助法，稅法領域中就是分配正義的開始。

越是進入稅法各論，你就越清楚，在台灣，距離負擔分配的正義還差很多。相對於賺取薪資所得的人，用資本賺錢的人的稅負較輕。因此，在台灣，你會發現，高薪CEO的最高邊際稅率可以達到40％，但如果你賺取資本所得，甚至資本利得也不必繳稅，例如炒股票完全免所得稅。台灣鼓勵人們炒股票，並且在民國105年時鼓勵人們炒地皮，土地增值稅基本上不按實際價值課稅。因此，住宅正義應該是稅制分配的扭曲結果。我個人認為這種情況很難解決，單純講住宅正義並不容易。目前的結構和體制問題很大，因為保有房產的幾乎都是中產階級。如果你試圖動不動產價格，例如將市價下調，那麼中產階級會反對，因為他們可能會因此蒙受損失。這種情況幾乎是不可能的。不要天真地相信某些人所說的，即每個人都能負擔住房，即使你的薪資增加了一倍，你仍然無法買得起台北市的房子。這是客觀的現實。不要太天真，不要輕信那些不負責任的言論，宣稱每個人都能買得起台北市的住房。

我在臺北市工作，我在臺北市上班，我應該可以買得起。我還跟你講，我不想要住萬華中山區，我想要住大安區呢，這樣算不算居住正義的一環？而且我還不是想要隨便住大安區，我想要住大安森林公園旁邊，這樣才叫做符合我們的居住正義。不是這樣的，不是這樣的，這個也不太可能用這種方式去實現居住正義。我們有一位研究所的同學就寫這個居住正義這個事情，居住正義是一個很抽象看起來符合正義的口號，但如果對體制整體的本身的結構並沒有很清楚的認識的話，你幾乎無從著手起。口號，很容易騙，因為他看起來很符合人性。尤其是各位同學是在大學生時代，我曾經跟各位一樣是大學生啊，很久以前的大學生。不過基本上來講就是，老師會做這一行的工作，基本上是，還沒有背離那個當時當初的大學生的思考太遠，沒有離那個想法太遠，我才會才會繼續做這個比較沒那麼多錢的工作誒。

總之，居住正義這個問題可能需要在許多方面進行配合，特別是在稅收和分配方面的正義。我個人研究稅法，我只能告訴大家一件事，即在台灣，稅捐負擔分配基本上不太公平，但這也不一定是台灣特有的現象。這在全球化的背景下是普遍存在的問題，因為在全球化時代，資本容易流動，但勞動力不容易流動。資本容易流動，所以資本課稅通常較低。一旦對於資本高課，一個瞬間就幾十億出去。但是對於賺取薪資所得的人來說，他們通常要支付較高的稅負。因為勞動力的流動受到文化和家庭聯繫的約束，所以人們不容易輕易遷移。新加坡就算提供比較高的薪資所得，你也不會隨隨便便就搬去新加坡去當護士。這就是為什麼資本課稅相對容易，而對勞動力的稅負卻較高的原因。

勞動力的流動並不是那麼簡單，你不能說只要全球化了，我就可以輕鬆地搬到別的地方找工作。如果你現在英文很流利，不妨試試看搬去美國，看看你能不能找到工作。你會發現，除了亞洲商品、餐廳和洗衣店之外，其他工作可能並不容易找到，比如律師或醫生的工作。是的，你沒有相應的資格，所以你做不到。我不是說洗衣店工作不好，別誤會我的意思。我的意思是，你不太容易脫離自己的本土文化，去別的地方謀生。一個地方的文化和價值觀可能不容易適應，因此，移居他處去賺比較高的薪資所得可能會有困難。但是資本不同，它可以在世界各地賺錢，只要有機會，資本可以瞬間移動。

這也是為什麼我們有一位同學研究了所謂的「雙元稅制」，其中資本的利得和資本所得稅率較低，而勞動所得稅率則較高。這背後的原因很大程度上與資本的流動性有關。因此，我再次強調，稅法的領域非常廣泛，您可以選擇不同的議題進行研究，例如房地產稅、資本利得稅和勞務所得稅的差別對待等等。總之，歡迎大家研究稅法，這是一個重要的領域。我們知道今年考稅法的人很少，只有200人左右，連海商法的百位數零頭都不夠。相比之下，海商法的參加人數多達1000人。財稅法相對智慧財產權來說只有1/4的參加人數，而與勞工社會法相比，我們只有一半的人數。四選一選擇財稅法的人，比例大概8％。在第二試中，只有100人中有8人選擇了財稅法。歡迎大家加入財稅法的美好世界，這是我很重要的任務，希望大家留在財稅法，這是一個非常重要的領域。我希望大家對此有所了解，因為這個領域很少有人研究，也很少有人了解。因此，當你有機會進入立法院，參加財政委員會的時候，保證你學了財稅法功力就不太一樣哈。現在我們稍作休息，下一個小時我們將討論節稅和避稅的話題。

## 第08週｜第2節｜2023/10/24

一個小時跟各位來談一個，其實在稅捐訴訟實務上非常重要的案例類型，那也就是所謂的脫法避稅行為的案例類型。其實老師在今年也有在研究所開一個課程，就是稅捐規避問題專題的研究，那在這個課程上面，是將老師在教學研究上面所注意到的一些稅捐規避的案例類型，透過講解基本概念，然後再讓研究所的同學們去做個別的報告，把那些稅捐規避的案例類型把他做一個統整。今天這一堂課，因為只有一個小時，不太容易，把所有的稅捐規避行為的案例類型都全面涵蓋。我如果能做到這件事情，我們應該可以去得到諾貝爾法律獎。不過，因為諾貝爾也不設法律獎，所以不存在著這個可能性。但，至少在這個課堂這個一個小時裡面，希望能夠跟各位盡可能去說明一下稅捐規避，究竟這一類的行為，到底是怎麼樣子去辨識跟判斷。

#### 【國考案例】

剛好非常湊巧的是，今年的這個國家考試，112年的律師的高考，剛好就有一個題目是考什么？考節稅、避稅跟逃漏稅的行為。那個案例是實務上曾經發生的案例。

各位都知道醫生在執行業務過程當中，可能也賺了一些錢，但有一些醫生，這些錢他不太想要去繳稅，所以他就找大家共同集資去成立一個基金會。地方的基金會或是全國性的基金會，有不同的門檻，比如說，地方的基金會一般而言是300萬就可以成立一個基金會，如果是全國性的大概1000萬。我只是舉例啦，他們的醫生分散在全國各地，有10個醫生，大家一個人出100萬，就就全部都捐到這個基金會裡面，我們就共同去設立一個，比如說，中華民國外科醫生研究促進會。那我是醫生，我就捐錢給這個基金會。捐給他以後，很快的，你就會發現說，誒，我捐給他，我再去跟他申請研究計畫，幹嘛呢，哎，增進我們的研究技術。就像老師們，也可以同樣去申請一個研究計畫。我們老師是跟國科會申請計畫，那他醫生就是跟這個基金會去申請，然後再把那個100萬拿回去。

就是說，拿100萬出來去成立一家基金會，然後再透過研究計畫的申請，取得100萬。當然，一下申請100萬，大家都沒錢了，所以他們也不會用這種殺雞取卵的方式，應該是會慢慢地，比如說我申請一個80萬的研究計畫，然後明年再申請。當然了，要讓大家一直都可以利用這個金雞母基金會，一定不要把本金都拿走，要拿孳息就好。所以簡單而言就是，大家先去集資，然後再輪流申請研究計畫，再慢慢都拿回去。大致上的操作手法是這樣。這個到底是節稅、避稅、逃稅？這就是根本的問題，這也就是今年國考想問的問題。

#### 【稅捐規避的定義】

今天我們，一個小時的時間想跟各位很快地去談一下節稅避稅跟逃漏稅，那當然也因此我們這個地方先必須要先跟各位去說明一下，其實在我們的稅法規範裡面，有對避稅行為做了一個定義，這個是在納保法的第7條第3項。在110年以前，是在稅捐稽徵法12-1條的第3項。但是因為110年底的時候，我們稅捐稽徵法修法，就把那個原先的設置一條第3項的規定就把他修掉廢掉了。所以我們現在留下來的稅捐規避的定義，基本上就只有納保法第7條第3項的規定，條文是這樣寫的：納稅者基於獲得租稅利益違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果為租稅規避。那包括第7條第3項的第一句的規定，這個叫租稅規避的定義條文同時間也是他的構成要件的規定，也就是他定義租稅規避，那透過他的構成要件的描述，他本身也是一個租稅規避構成要件的規定。好，但我再念一次哈納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法的立法目的濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件，該當以達成與交易常規相當之經濟效果為租稅規避。這個條文念完以後，凡有本事把他定義出構成要件的，我就輸給你，因為念完以後，正常人應該都很難理解他想要講什麼內容。

這也是我只是跟各位講，我們的立法者也許有萬千的政策好意。

我們是從民國100年開始在稅稽法12-1條第3項裡面增訂了關於稅局規避的定義，條文規定在民國100年以前，基本上從民國70，82年開始，我們就有根據釋字420號把他稱之為叫實質課稅原則，用實質課稅原則去防杜稅捐規避行為。

我們一路走了，大概30年，我們終於在民國100年的時候有一個稅稽法12-1條，然後到105年的時候，我們才終於有一個納稅者權利保護法第7條第3項，他把，實務上這一個對這個稅捐規避行為，好不容易去做了一個定義。這個定義的規定當然是萬千政策好意啦，只是這個法律條文的制定，我個人認為立法技術上還有待更進一步去強化去說明。

這個構成要件，念完以後，我自己都背不下來，雖然我跟各位講，其實法律系不是要學習背，而是要去理解構成要件，做法律的構成要件的解析，可是這個條款規定真的是要解析起來，是相對會稍微比較困難一點。

好，那我現在把他重組一下。好重組一下跟各位說一下，什麼叫稅捐規避構成要件？

第一個，我們講納稅者是行為主體的規定。各位清楚嘛涉嫌規避的行為主體，他原則上是納稅者不限於納稅義務人納稅義務人以外之第三人，其實也是可以的，也可以納稅者。因為在這裡面，其實我毋寧要跟各位講，其實非納稅義務人也可能做成規避，像遺產稅往往是被繼承人那個死亡的被繼承人是做稅捐規劃的安排。被稱之為規劃，但實際上是規避啊，這個是貝繼承了他其實不是納稅義務人，也就是說納稅義務人是繼承人。

那誰在做這個安排？是被繼承人，也就是跟納稅人親近的第三人。在德國，他的定義叫 nahestehende Personen，親近的人。因為納稅義務人才會有稅捐規避的動機，但稅捐規避其實不一定是納稅人自己本人去做，而是跟他親近的人。當然這個是一個不確定法律概念，我承認。跟他接近的人，你可以透過法律上的規定把他特定範圍畫，也就是二親等或三親等以內的親屬，這個就叫接近的。但我們啊，我們是沒有定義的，我們是一個蠻抽象的法條規定叫納稅者，那其實這個地方解讀上面是說，納稅人以外之人其實也可以該當，但其實他是不會無限制的擴張，如果不是親近的人，其實你很難認為他是在做稅捐規避行為啊。我舉個例子來講，比如說百貨公司。在季節折扣的時候，他為了要出清存貨，那么他就把他的存貨用一折的成本價賣出去，就是說平常是賣八折九折，因為有訂價八九折，可是為了要出清存貨，這個時候他把他用一折價把他賣出去，像這種大幅消假的行為，有沒有被認為是一個視為贈與行為對消費者的贈與？ 有沒有被認為是對消費者的視爲贈與行為？因為你用顯然低於市場上價格去做價格的標售啊。應該沒有人會這樣認為。啊，沒有人會認為百貨公司一折輕一折出金的價格，這個是一個濫用法律形成的稅金規避行為。可是如果是爸爸。把土地要一折價賣給他，就有可能被認為是示威者，各位了解我意思嗎？這個時候，特定範圍內的親屬可能就被認為是。未必行為，可是如果你跟對方一點那種範圍清楚，這個純粹就是市場交易的判斷。你用一折也是一樣。我們會用行為人跟納稅人之間是不是具有一定範圍內的親屬關係，來判斷他有沒有可能會進行規避。被繼承人往往是繼承人的親近的人，因為我是爸爸，我為了愛孩子，所以我生前開始去做一連串的稅捐規劃的行為，

我自己認為是稅捐規劃，可能是稅捐規避。

比如說我就把我的財產全部去買一張人壽保險，讓他變保險金給付。因為法律規定，保險法規定保險金給付不視爲遺產。所以我現在財產有1000萬的，我要死之前，趕快去買一張保單，立刻變成保險金給付。本來是1000萬的遺產，要繳遺產稅，就算用10%也要繳100萬，我立刻變成保險金給付，假保險公司之手，立刻就可以不用變成課稅的範圍，好棒棒。

這個就是規避的概念，我待會會再進一步講完這個定義，以後會用比較更簡單的白話講的方式。第一個構成要件的裡面的行為主體。不一定是納稅義務人，不要以為只有納稅人才該當，納稅義務人以外之第三人，其實也是該當，只是看起來，以外之第三人，你不太知道，到底是哪一些？

其實在德文裡面，他比較有一個範圍。所謂的親近的人，如果你能夠明確是特定範圍內的親屬或是配偶，我們比較容易去定義他的範圍。這個是第一個構成要件的適用主體。

第二個就基於獲得租稅利益。獲得租稅利益，有什麼不可以的？節稅行為也是在獲得租稅利益啊，逃漏稅其實也是為了要獲得租稅利益，為什么？因為他們都不想繳那麼多稅。節稅、避稅逃漏稅，其實都是為了要獲得一個租稅利益，只是這個租稅利益的獲得是否合法是否妥當而已。避稅、逃漏稅行為所獲得的租稅利益，是透過一個非法的行為而獲得的不當的租稅利益。你本來不應該，沒有那個能力資格，你不應該取得這個租稅利益。節稅，則是正當的利益，也就是我透過稅捐規劃的安排，讓我的節稅利益是直接扣住我的契約的形成或組織的形成來去形成的減少稅捐的負擔的，這個是正當的利益。

那什麼是避稅呢？以非常規交易行為，規避租稅構成要件該當，達成與交易常規相當之經濟效果。這裡面他沒有很清楚的去說明這個租稅利益，因為正如同這個文字本身就只有寫一個基於獲得租稅利益，可是老師是把他結合在跟後面的這一句話，叫做，以規避租稅構成要件該當，也就是他可以達成經濟目的之同時，規避的租稅構成要件該當。他本來因那個經濟跟達成經濟交易常規相當的經濟效果之同時，而不負他原先的稅捐負擔，這一個是稅捐規避行為人所獲得的利益，我把他稱之為叫不當的租稅利益。

也就是在這裡面，他跟節稅的差別是，節稅是正當的租稅利益，租稅規避則是非法的。非法當然就不當，因為這個本來就不是你可以獲得的租稅利益。

那麼規避行為人，則是他在達成經濟目的的同時，他卻不需要負擔跟經濟目的。他本來會有一個經濟上的行為，這個經濟上的行為，納稅人透過他的法律形成自由，去規避了這個通常達成經濟目的的這個通常的法律形式，來獲得該項住稅利益。

我舉例而言，一個典型的租稅規避行為。每一個贈與稅都有一個免稅額度，每一個贈與稅都有一個免稅額度啊。比如說我愛自己的孩子，我可以送錢給自己的孩子。每個國家在贈與稅的規範上，都會有一個免稅額度。比如說，假設在臺灣，200萬是一個免稅額度，所以我可以因為愛孩子，所以我今年就送孩子200萬，因為這個是法律允許的額度。但如果你送400萬，按照法律規定，你就要計算超過免稅額度的贈與稅。如果以200萬為免稅額度，稅率是10%。理論上來講，贈與人送給孩子400萬的現金，那他就應該要繳超過200萬的免稅額度，那多出來還有200萬嘛，乘以10%，所以他要繳納20萬的贈與稅。這個是法律預設的經濟行為，你的經濟目的是你要給孩子400萬，你本來應該要繳20萬的贈與稅。

好，什麼叫逃漏稅行為？ 逃漏稅行為是這樣，就是你拿400萬給孩子，然後都不報稅。不去申報贈與的事實，這個就叫逃漏稅，就是隱匿課稅事實而達到經濟目的。經濟目的，就是你給孩子400萬，但你完全沒有去做申報。那你有獲得租稅利益，有因為你節省了20萬贈與稅而獲得利益，但這是非法的，因為他透過隱匿事實來達到。

隱匿，包括未完全申報，也就是只報部分，不報全部。沒有完全申報的，像短報或漏報，就是未完全申報。一種形態就是短報，是一種漏報。通常短報是指，數次所得，短報其中一次。我這一年度給400萬給我孩子，我就是每一季給他100，每一季給的話，3月的時候給他100，6月給他100，然後9月的時候給他100，12月的時候給他100，這樣總共是400。我就只報，3月跟6月都有給他，但9月10月就沒有，這樣一般來講就是短報。那我明明是給100，那我就說，哎，我只有給他50，這叫漏報啊，這叫漏報。完全不申報，正如同字面意思，就是我完全都不講。

隱匿事實，達到經濟目的，獲得了租稅利益。納稅人獲得的租稅利益，正是國家減損的租稅的稅收。這個是非法的違法的不當的。

我們把這兩個極端拉出來，各位會比較容易去判斷什麼叫避稅。

什麼叫合法節稅？因為法律有規定200萬免稅額度，所以我們每一年就只給孩子200萬。怎麼給我都不會超過那個額度，3月的時候給我孩子50，6月給他50，9月給他50，12月給他50，每一年的每三個月都給50萬，因為法律就給我200萬的免稅額度。我去申報了，我也是申報，我就是給這麼多，我沒有多給，沒有少給，分年逐次贈與，這個就是合法節稅。這個租稅利益是正當的，我也沒有隱匿事實，我就真的給我孩子一年200萬，每一季給他50萬，這分年逐次贈與，是合法節稅。

隱匿贈與事實而達到贈與的經濟目的，這個是逃漏稅。合法節稅的是正當的。逃漏稅的是非法的，當然是不當的租稅利益。

我們來看一下什麼叫避稅？

#### 【租稅規避之連環贈與】

我剛剛有講，我們有免稅額，是按個人去算。所以呢，我就想到一招，欸，我有一個太太。我就自己給孩子200，然後我再把這另外準備的200就先送給我的太太，贈與附負擔的行為，要求太太隨即轉交這200萬給孩子。也就是我自己做一個贈與行為，然後我又對我的太太做贈與。好，那我太太呢？因為贈與負擔行為，受贈以後，隨即再轉交給孩子。所以，終局，孩子在同一年裡面拿到400萬。我用了兩個免稅額。  
我自己一個免稅額，然後我再用太太的一個免稅額，這筆錢其實是我給我太太的，不是她的錢。因為，免稅額是按人算，所以我就用這種方式。這個就被稱之為叫連環贈與，因為他是三個贈與，形成一個規避。哪三個贈與？父親對孩子的一個贈與，夫對妻的贈與，然後妻子對孩子的贈與。這叫三個贈與。德文裡面就有一個專門詞，叫Kettenschenkung，連環贈與。透過連環贈與，一個人用兩個免稅額達到經濟目的，就是他的400萬財產的移轉，但他1毛所得稅都不用繳，因為他都用了兩個免稅額。

跟分年逐次贈與差別在哪？分年逐次贈與，如果兩年來看，其實也是讓孩子，拿到400萬。差別就在，我是分年逐次贈與，還是一個人用一個免稅額度，這個叫做與其經濟目的相當的法律形式。但你透過繞路的行為，你這樣用三個贈與的方式，來讓你的孩子很快地，同一個年度就拿到400萬，如果正常報稅是要繳20萬贈與稅的。這種情況就被稱之為叫濫用法律形成，獲得不當的租稅利益。因為你透過三個連環贈與行為，這三個贈與行為都是合於真意的。學民法都說這是合於真意的，只有學稅法的人說，你這三個贈與合於真意，構成一個稅法上的規避行爲。

分年逐次贈與是節稅。同一個年度內的連環贈與，這個叫避稅。隱匿贈與的行為，送給孩子同一個年度400萬，那你就是逃漏稅。

從而，避稅行為，白話講，我就用一句話，叫做鑽法規範漏洞。也就是，他看到贈與稅有依個人計算的免稅額，一個不夠用，就用兩個，就用這種法律形成自由來讓一個人可以用兩次的免稅額。  
當然，稅捐規避行為要不要加以承認，也涉及到這個國家立法的完整性，跟他是不是能充分認識到，哎，大家都可能會這樣用的，這樣一個社會上的現實。

納保法第7條第3項，我們繼續把構成要件解讀完成，因為我剛剛只講到，基於獲得租稅利益，我們在這個地方逃漏稅行為是不法的租稅利益。節稅行為，則是正當的租稅利益。但避稅行為我們稱之為叫不當的租稅利益，因為他本身並沒有隱匿，他只是太聰明了。什麼叫太聰明？他知道原來你可以用兩個人的免稅額度，那為什麼他可以順利地用到兩個免稅額度呢？是因為在臺灣夫妻之間移轉不計入贈與總額，所以他送多少給太太，都不構成贈與稅課稅的標的，他充分利用這個夫妻之間財產移轉不計入贈與總額的稅制，我們叫做漏洞。因為夫妻之間財產不計入贈與總額，本來是要保障夫妻之間的婚姻家庭生活的生活費用給付，不是拿來增益第三人，讓他獲得不被課稅的租稅利益，各位應該可以從法規範目的裡面去做解析。夫妻之間財產移轉不計入贈與總額，本是法律考慮到夫妻是一個生活共同體，夫妻之間的財產移轉，理論上來講，有超過維持生活費用所需的，他也是一種贈與，因為他已經不是履行法律上的扶養義務。

夫妻，是作為生活共同體，除了生活上的扶養義務以外，夫妻作為生活共同體，沒有道理，每一筆贈與都把他計入贈與總額去課稅。德國是給夫妻之間移轉一個比較高的免稅額度，臺灣則是給夫妻之間的財產移轉，是一個不給上限的全額，全部都免。所以他就會促使人們看到這裡，哇，好棒棒，這個就是一個我可以用的漏洞。因為其實他本意本來是，夫妻，本是生活共同體，相互彼此之間超過生活費用的贈與的額度，法律不需要太過嚴格去加以對待。德國，因此夫妻之間的財產移轉還是要課贈與稅，只是他有比較高的免稅額度，臺灣是沒有上限，所以你知道在臺灣實務上就會發生一個，如果個人課稅要課到40%，我就送我叫我太太規劃成外國國籍。我就把我所有名下的那個股票全部都移轉給我太太。移轉過去要不要課稅？不用。因為太太是外國人身分，所以只就股利所得課21%，但如果我這裡有我自己拿到股利所得，我要課40%。我就用這種方式，我就送給我太太，我可以在外面說我愛太太。我其實背後隱藏著，稅捐規避的動機。因為我們對稅籍居民跟非稅籍居民取得股利所得做區別對待。那人們會看到這個區別對待的好處，他會想要去利用夫妻之間財產移轉，不計入贈與。

當然你可以說，欸，德國這個也會有規避的可能，但至少人家有個上限。他的免稅額度是比較高，沒錯，這個我承認。夫妻之間財產移轉，因為夫妻是一個生活共同體，消費共同體，從而夫妻相對於其他受扶養親屬，他們之間的財產上移轉超出法律扶養義務的範圍外的財產，還是要適用贈與稅的，只是他的免稅額度真的是比較高。我印象中，我印象中好像是100萬或是200萬，就比較高的額度，如果換算成新臺幣的話，那是算幾千萬的，贈送到幾千萬都還是不會被課稅。但臺灣是更扯啦，要比扯，我們還比你更扯，我們是幾個億都不算贈與稅，因為夫妻之間財產移轉，完全不計入贈與總額。從而人們就看到這種可能性啊，我如果是本國籍的，我要課到40%，外國籍的不用課到這麼多，那我乾脆就送給我太太。我股利所得稅率立刻就從40%將成21%。來回就省19%。這個就是一個典型的轉換稅籍身分的規定，也就是說，我透過這種方式讓自己的稅籍身分轉換成是由非稅籍居民來取得這個股利所得，那這個就是一個不當的租稅利益。

我要跟各位講，他沒有隱匿，他只是太聰明，知道法律可以這樣用，他可以透過私法上的形成，讓自己放棄國籍，變成非稅籍居民的身份，讓自己的稅負減少。

##### 【違背立法目的】

然後接下來違背稅法的立法目的，就是我剛剛跟各位講的那一句話，叫做鑽法律規範漏洞。在這裡面，立法者對應那個經濟交易行為，他本來是有預設一個本來你會做的法律形式。但是你沒有照他原先預設的這種法律形式，比如說贈與的免稅額是給每一個人。每一年度的一個免稅額，一個人喔，一個年度的免稅額，可是你現在要送給孩子，你用兩個擴大，就透過給自己太太的贈與，這種方式在這種情況底下就會形成了違背稅法的立法目的。刮鬍就是鑽規範漏洞，然後濫用法律形成，也就是達成經濟目的之同時，他所使用的法律形式被認為是為了要賺法律規範的漏洞而形成的法律上的行為，這個是濫用法律形式。這個描述濫用法律形式，包括利用契約自由原則。包括利用組織形成自由，也就是他可以用用組織的型態，特別是包括形成一種人合公司，形成一人公司。我可以完全控制操縱的公司來受股利盈餘的分配啊，這個都是屬於組織型態的濫用，以濫用法律形式的方式來做稅，非常規交易行為，規避租稅構成要件之該當而達成與交易常規相當之經濟效果，這個被稱之為叫租稅規避。條文的定義如此，但老師傾向於我們把他重新做構成要件的解析是，第一個行為主體是納稅義務人，第二個稅法規範存在著意想不到的漏洞啊，也就是存在著規範漏洞存在，也就是這個並不是立法者意料當中的規範上的這個計劃外的漏洞。如果是計劃外的漏洞，也就是立法者本來就是想要給你的那個立法的目的，就是要給你去做規劃的。分年逐次贈與，就是這種情況，立法者並沒有要禁止你做財產移轉，立法者只是對你的財產移轉，以一個人一年為限超過200萬，他就要跟你課贈與稅。這是立法者的規範目的一個人一年200萬，那在這種立法目的底下，你嘗試用另外一個人來達到兩個免稅額度，這個就被認為是濫用法律形成。所以我們在構成要件裡面，行為主體是納稅人跟納稅義務人跟納稅義務人以外之第三人。第二個他是存在著法律規範的漏洞，而不是法外空間。他是存在著規範的漏洞，他不是一個法外空間。

所謂的法外空間就是這個正是立法者所想要的給你規劃的空間啊，這個就叫法外空間，也就是稅法不課稅的法外空間如果是法內空間，我們如果用這個中文的語譯，就把他剛好倒過來。法內空間，這個就是立法者本來沒有想要給你的，但你透過你的法律形成去鑽這個規範漏洞，這個叫規範外的規範漏洞啊，這個叫規範漏洞。那如果是計劃內的給你的空間，這個就叫法外空間啊。所以我們以分年逐次贈與，這個就叫法外空間。因為這是租稅法所不想要課稅的範圍。所謂法外空間，我舉例來講，菸酒稅。菸酒稅只對菸跟酒這兩類商品，所以你為了不要被課稅，所以我從此就放棄吸菸，比如改嚼檳榔，或者是我今天不喝酒，我就改喝含糖飲料。檳榔跟含糖飲料原則上被認為是法外空間，理由在於，因為菸酒稅基本上是要對菸跟酒含酒精的商品去做稅捐負擔的加重，那他的法制規範上的立法上的目的，本質上是抑制此類消費行為。那這一種此類的消費行為，當人們因此主動放棄菸酒消費行為，這個正是立法者的規範上的目的，從而他是一個法外的空間，經由這個法外空間，從而人們享受的不被徵菸酒稅的租稅利益是正當的。這個是法外空間概念。那么相反的，如果你利用菸這個的外觀形式，你製作出一個可以跟菸產生出相同效果的一種新時代的菸品，比如說電子菸，加熱式菸草，IQOS，這基本上就會是一種新型態的菸品，這個地方仍然也應該要課徵菸酒稅。因為這個菸酒稅的目的是要抑制菸品毒害危害身體健康的這些產品的消費行為。那麼，不管你現在科技怎麼去變，他可能不是紙菸，不是捲菸，不是雪茄這一類的傳統認識的菸品，其他這一種以菸為內容產製出來的商品，只要在這種形態裡面被消費的，原則上都是菸酒稅要課稅的稅捐客體。

換言之，如果我們法律沒有對這個電子菸或IQOS去做明文規範的話，那這個時候就有可能會用規避行為理論去評價，就是說，其實你不是紙菸捲菸，但你這個消費行為仍然是以菸，有害於身體健康的這一種尼古丁及焦油的這一種方式去做消費行為，而這種消費行為，就會構成了達成這樣一個經濟上的目的，但是他卻沒有負擔相關的稅捐，這個不當的租稅利益。

所以我們在這裡面第二個構成要件被稱之為叫規範漏洞或者法外空間。原則上要解釋稅法的規範目的個別有爭議的稅法規範目的而去做解釋。

第三個構成要件就是濫用法律，形成濫用法律，形成濫用。本身是一個評價性的構成要件，也就是他依個案具體的事件而去做判斷評價的他是要綜合整體事實去做濫用法律與否，或者不構成濫用。因此，當你的法律形式是一個不是常態的交易形式，是一個曲折的繞路的，也就是反反覆反鎖的。這一種情形就有可能被認為是一種濫用法律形式的一種行為，濫用法律形式包括了濫用契約形成自由，包括濫用組織形成上的自由，也就是透過組織的方式來去做稅捐規避行為，或者是透過濫用法律形成的方式向連環贈與，就是濫用贈與行為的負擔來達成經濟上讓孩子取得。超過免稅額度一個人免稅額度的贈與，這是第三個構成要件，

第四個在這裡面沒有明白的寫出來，但實務上承認，如果行為人可以提得出正當或商業上的理由，那麼他就不構成濫用。簡而言之，這意味著如果行為人使用的手段在評價時被認為具有合理或商業上的理由，則不應視為濫用法律形式，也就是說，如果行為人的行為被評價為在正當或商業上有理由的情況下，則不應該被視為濫用法律來規避稅收法規以獲取不當的稅收利益。因此，這裡存在一個相反的構成要件，即如果在個別案例中，行為人有正當的或商業上的理由存在。那麼在濫用法律形成的判斷方面仍然需要進行綜合評價，需要全面考慮行為人使用的法律形式，以評估其是否存在商業動機以及規避稅收規定以獲取稅收利益的動機。如果這種動機足夠重要，即使存在微弱的合理或商業上的理由，也不能排除其可能是稅收規避行為，該當濫用法律形成的情況。因此，濫用法律形式是一個整體考察綜合評價的概念，需要全面評估行為人採取的整體事實，以進行判斷。第四個要點，即剛剛提到的相反的構成要件，與濫用概念是整體評價的一部分。

最後一個構成要件是獲取不當的稅收利益，而這個不當的稅收利益通常也需要綜合評價。通過這些構成要件的分析，行為人鑽法律規範的漏洞以濫用法律形成的方式來獲得不當的租稅利益，而不存在著正當或商業上的理由，這個時候構成稅捐規避行為。

即行為人以獲取不當的稅收利益的意圖，我們可以總結出這四個客觀構成要件，再加上一個主觀的要件，即基於獲取不當的稅收利益的意圖。在這裡，需要指出的是，任何稅收規避行為都不涉及疏忽規劃的問題，而是有意為之的。換句話說，行為人明知故犯，有意通過規避法律規定的漏洞來獲取不當的稅收利益。因此，在這種情況下，行為人通常會主張他們信賴法律規定，甚至可能主張他們信賴先前行政機關所做出的行政處分，特別是在行為人申請免稅證明的情況下。根據信賴保護原則，行政機關原則上不能自行撤銷或無效該免稅證明。

所以我們把他解析成這四個客觀構成要件，然後再加一個主觀的構成要件，基於獲得租稅不當租稅利益的意圖。這裡面，並沒有很清楚地去呈現那個德文裡面的Absicht，叫做意圖。任何租稅規避行為沒有過失規劃的問題，他都是有意為之。換言之，規避本身都是明知，而且有意促成去鑽這個法律規範的漏洞，他透過法律形成的方式，他認識的這個地方的法律規範漏洞的存在，去鑽漏洞，而去獲得那個不當租稅利益，從而排斥信賴保護的適用。因為他是一個透過濫用法律形成來符合獲得租稅利益的這個構成要件的法律上的效果，就是他想要這個不當的租稅利益，正是因為他是一個獲得不當租稅利益濫用法律形成方式的這一種方式去形成，所以不適用信賴保護。

往往行為人在這個地方會主張我信賴法律規範，法律並沒有說我不可以贈與給自己的太太，為了小孩子的利益，法律沒有這樣說，法律說我可以送給他，太太不計入贈與總額，法律也說我可以給孩子200萬的免稅額度內是免稅的，那我就把這兩個拼湊在一起，所以我才會做出這樣一個租稅規避的行為，那基於這樣子的一個所謂的意圖，行為人會主張我信賴法律規範，甚至他會主張我信賴行政機關先前所做成的行政處分，尤其是在這種情況底下，行為人都會去申請一個免稅的證明。行政機關對這個免稅證明，基於信賴保護原則，本來是不能自行撤銷廢止的。

因爲理論上來講，行政機關作成的行政處分，對那相對人而言，他是一個信賴基礎，只要他是正當信賴的話，就沒這個問題，但正是因為是稅捐規避行為，你這個信賴是不當不正當的信賴，因此不值得保護。

我們在信賴保護原則裡面通常要討論關於行為人的第一個有沒有信賴基礎的行為，哦，有可能喔，因為法律規範是這樣，而且稅也可能做成一個免稅的行政處分，或是低稅額的行政處分，因為我做了超過免稅的贈與啊，但是只有超過200萬，這個部分才會被課到稅，所以我是比較低的稅負，那這種情形底下他會主張信賴保護原則。

那么正是因為他是一個規避的意圖，這個是一個對獲得不當租稅利益的一個，我們在評價上是不值得保護的信賴，因此，在這個信賴基礎底下，當事人對他做出一個所謂的依據這個信賴基礎而做出來的一個財產上的處置。雖然你有一個信賴行為的表現，但是你的信賴是不正當的，從而不適用，也就是排除了法治國原則裡面所稱之為叫信賴保護原則的適用的可能性。

稅捐規避行為。因此從法律效果來講，就是第7條第3項第二句的規定就是依經濟實質相當之法律形式成立租稅法上請求權，意思就是說，我就假定你用了本來跟經濟目的相當的交易形式。，所以剛剛講的那個連環贈與，就是把太太對小孩的贈與視同為是自己對他的贈與，所以他是一個超過免稅額度的贈與。

從而要對贈與人去課徵超過200萬免稅額度的贈與稅，這個叫做與經濟利益相當之法律形式來成立租稅法上請求權。實際上，父親並沒有現實上直接對孩子做400萬贈與，他毋寧是很聰明地利用自己給孩子200萬，然後200萬給太太，再用贈與附負擔的行為，給自己的小孩子得到400萬。所謂的經濟利益相當的法律形式，行為人現實上並沒有用，只是被擬制出來而已。這種情況底下，成立租稅上的請求權，從而透過這樣一個方式，補稅，原則上補稅，然後還要加徵滯納金，滯納金的規定是第7條第7項的規定，滯納金就是以應納稅額，也就是剛剛講20萬的應納稅額來計算15%的滯納金。所以他就會在構成稅捐規避的時候就會補繳20萬，再加15%就是20萬×15%。然後再加上利息。

這個滯納金是一個不利益，是一個平衡稅捐規避行為所獲得的期間利益，因為他本來應該在直接送給太太再轉贈與給孩子的時候，這個時候就要去繳20萬的贈與稅，但這個地方是一個期間利益的估算，一個平衡，他因此獲得這一段時間裡面沒有繳稅的租稅利益的一個平衡，這個不利益。從而這個滯納金不被認爲是一個裁罰，被認為是一個不利益而已，只是個不利益，但不構成裁罰。因此會構成了補稅，這是本稅，再加附帶給付的不利益，包括了滯納金跟利息，這個是附帶給付的不利益給付，不構成裁罰。裁罰另外算，另外再去做討論。

我們今天就大致上先跟各位講節稅、避稅，跟逃漏稅。

逃漏稅是隱匿課稅事實的獲得非法的不法的租稅利益。

節稅則是不隱匿，然後獲得立法者本來就預計規劃的法外空間給予的正當租稅利益。

那至於什麼叫避稅行為，則是，基於規範漏洞，去濫用法律形成而獲得不當的租稅利益，這個就被稱之為叫稅捐規避行為。

那我們透過構成要件解析跟法律效果的解析，對納保法第7條第3項做一個分析。

這個地方我們就先到這裡為止，下個禮拜二再來談中央地方財稅法的部分。

## 第09週｜第1節｜2023/10/31

我們今天將進入稅法在憲法基礎上的第二部分。之前，我們主要討論了稅捐在憲法上的基礎，重點放在人民基本權利的保護。我們已經探討了基本權利的內容、保護範圍，以及憲法的基本原則如何在稅法中體現，成為個別稅法的基本原則。這些都是為了實踐憲法位階對人民基本權利的保護。從今天開始，雖然我們仍然討論稅捐在憲法上的基礎，但不再涉及基本權利的保護。今天的焦點是地方自治團體，它們本身是高權主體。作為高權主體，它們在邏輯上不與基本權利主體相同，也就是說，地方自治團體不享有基本權利主體的地位，因為它們本身就是高權主體。高權主體透過其行為干預基本權利主體的受憲法保障的基本權利。因此，從邏輯上講，高權主體不會同時擁有基本權利主體的地位。這意味著公法人這些高權團體不享有基本權利的保護。

我們只在一些例外情況下，作為公法人，但不享有高權主體的地位，就如同我們的行政法人法所示。例如，高雄的衛武營、台中的國家歌劇院和台北的兩廳院，它們是國家為了特定公法任務而設立的公法團體，如發揚藝術文化。這些團體是依法設立，為了完成特定的公法任務，享有某種程度的主體性。這可能包括預算、人事和組織上的獨立性。然而，即使這些公法人團體在完成公法任務方面受到保障，相比於享有高權地位的公法團體，如國家或地方自治團體，它們可能在某些情況下，作為類似基本權利主體的地位，受到高權行政行為的干預或不利益裁罰的影響。因此，在不立於高權地位的情況下，這些公法人團體可能被視為基本權利主體或類似基本權利主體，從而享有基本權利的保護。當然，這需要根據其性質來確定，正如德國基本法第19條第3項所述，法人是否與自然人享有相同的基本權利主體地位，應根據其性質來定，而不是必然享有。

---

自然人必然享有基本權。自然人一定享有基本權主體地位，這包括自由權、平等權等基本權利。這些基本上與國籍無關。然而，參政權通常只屬於某國公民的基本權，並在國籍上有所區分。原則上，自然人都享有基本權主體地位。至於法人，特別是私法人，它們由於處於高權地位下而受到行政行為的規範，因此理論上也可以享有與自然人相同的基本權保護。

公法人的團體則需要根據其性質做出具體決定。

當具有高權地位的公法人團體，例如地方自治團體，作為一個地域性的公法人團體，在其管轄範圍內享有高權地位，原則上不享有基本權主體地位。

因此，我們討論的稅捐憲法基礎不涉及基本權保護，而是關於國家的權限劃分。所謂權限，即是受到憲法和法律限制的權力。即便是高權團體，其權限的行使也是受到憲法與法律的限制。

我本人特別關注一些詞匯的使用。只有基本權主體才可以談論到「權利」。「權力」，作為高權地位的表現，由於現在法治國家對權力都有所節制，我們更傾向於稱其為「權限」。若將地方自治團體稱作有「權利」，我會想，是不是老師沒有講清楚哦。地方自治團體沒有所謂的權利問題，其本質是權限的劃分、權力的分立。這不是基本權的保護問題。地方自治團體沒有基本權主體適格的地位，因為作為統治高權的分權團體之一，涉及的是權力劃分問題。

因此，接下來的討論基本上是，人民並沒有訴訟上的權能。他不能因為自己居住在偏鄉，譬如說，我待會會去討論到，在臺灣居住偏鄉真的所受到的財政資源分配是比較少的。所以假設我今天是住南投縣，我住澎湖縣，我不能因為，今年為什麼我們稅收分配這麼少，為什麼我們不能多分一些來蓋我們家的水溝？你並沒有那個訴訟上的權能去主張國家資源應該怎麼去分配，這個你並不存在著這一個對權限劃分的，主觀上，應受保護的公法上的權利。你沒有這樣一個權利，去要求國家的資源怎麼去做分配。

當然有些時候可能會是透過公投的發動來做，對國家資源分配要求要採取什麼樣一個特定的作為。這又是另外一種參政權的表現。參政權，我就會說這個是你的基本權，這是一個權利的表現，他是屬於具有憲法位階的或是法律位階的權利的表現，而這個權利在我們中文字眼是有區別的，也因為有所區別。英文也是有區別的，因為這個權利，這個是right，就是人民作為基本權主體才所享有的。至於德文，就沒有區別了，因為德文都是用同一個字眼。

至於德語中的「Recht」一詞，它既有「權利」的含義，也有「法律」的含義。在德語法律術語中，通常會以「Subjektives Recht」和「Objektives Recht」來分別指「Recht」一詞的主觀「權利」和客觀「法律」兩個含義。而在中文世界里，我們可以直接從文字本身區分出來。

有時候我特別關注的是，例如納稅人是否有避稅的「權利」，而不是用「權力」，因為這不涉及高權行使的問題。所以在審閱論文或答卷時，我對這些詞匯的使用非常敏感。這只是我個人的看法，但我希望大家在撰寫相關文本時能注意這些詞匯的區別。

高權主體不享有基本權主體的地位，因為他在邏輯上是兩相對立的，他不會同時享有基本權主體，又是高權主體。當然，隨著時代的變化，其實有一些可能會產生一些不太一樣的概念。舉例跟各位講，像原住民族，少數民族的部落這個概念，是一個「權利」的概念，還是是一個享有對部落的住民的一個高權主體的地位？這個，老師確實不是這方面的專家。我只能跟各位說，現代法制建構在權力區分的這個概念前提底下，作為受高權主體所行使對象的基本權主體來講，他是以一個基本權的權利主體地位，在這裡面是對立起來的。那這個部落的概念，還有在環境法裡面的，例如環境權，在國際的氣候變遷，或是一個特定領域裡面特定區域裡面的環境變遷，環境權這個概念要如何定性？到底是權利還是權力的概念，老師跟各位點到為止，因為我不是這方面的專家，我不能夠很清楚的跟各位講。我們在現代法律裡面，其實也有人的組織體的權利，也就是一個法人可以享有基本權利的權利主體，因此，部落，如果作為一個集體權利的概念，也許在這個概念底下可以接近於是一個法人團體。部落的成員們成為一個某一個部落群體所享有的權利，因此，部落，比如說對特定領域主張，這個是我們的傳統的生活領域，部落所享有他是一個集體性的權利，而不是個別擁有。因此，部落的住民本身是沒有對特定的，因為部落產生出來的這樣一個權利的主張，那這個跟現代法制裡面個人的所有權的保護，是不太一樣的概念。那老師只能跟各位說到這裡，我不是這方面的專家。我只能跟各位說，在這裡面，現代法律的基本規範的精神裡面，權利與權力，是相對立的概念。

那在這個前提底下，我們今天跟各位談的，主要是中央跟地方高權權利權力分立原則，也就是權限劃分的問題，不涉及到基本權的保護。

因此，我們接下來所談到的基本上並不會產生所謂的人民，依他住的地方比較偏遠所獲得的財政資源比較少，稅收比較少，以此為由來主張其基本權受到侵害。

比如說我住南投，為什麼我出門沒有公車可以搭，為什麼我出來沒有游泳池可以游泳，為什麼我出來不可以有一個像臺大那樣一個很棒的籃球場可以打球？你自己住那么遠啊，你為什麼不住到都市裡面來？人民並不能主張因為自治團體所獲得的分配資源比較少而來主張他的基本權利受到影響，而因此來打行政訴訟，因為你欠缺法律上的利害關係，即使你窮盡救濟程序之後，你可不可以打憲法上的訴訟，憲法上的審查，這個恐怕都不存在著所謂憲法上應受保護的基本權利的受影響或受侵害的問題。

從而在這裡面，我們要跟各位首先第一個去談，我們接下來談論到的稅捐之憲法上的基礎，主要是涉及到中央跟地方的跟財稅事項有關的高權權限的劃分的問題，他是國家的權力分立原則的問題，但不涉及到人民基本權保護，就算說勉強涉及到，只是間接的，他並不直接因此影響到個人基本權利保護的問題。這是首先第一個。

我們要跟各位去談到關於稅捐的憲法基礎的第二個部分，這個部分主要是由以下的幾個憲法的法條所構成，因此在這個地方，我們各位翻開來憲法的第10章。中央與地方之權限中央與地方之權限的規定。在107、109跟110條的規定。這3個條文，其中在107的第6款、第109的第1項第7款，以及的110的第1項第6款。

在107的第6款，涉及到中央的國稅國稅，是由中央立法並執行。  
109條的第1項第7款，省財政及省稅原則上是由省立法並執行或交由縣執行。  
110條的第1項第6款的規定，縣財政及縣稅由縣立法並執行。

透過這3個憲法上的條文的規定，基本上我們歸納出一個基本原則，叫做，國稅由中央立法並執行，地方稅則由地方立法並執行。

也就是，關於所謂的財稅高權，在我們這個條文裡面，基本上有立法高權跟行政高權——財稅事項的高權行政。這個高權權限內容劃分立法跟行政，因為你可以從107、109跟110條這3個條文規定的本文規定，你就可以看得出來，因為他這個地方都有一個權限的內容的表述。中央國稅由中央立法並執行。省的省稅由省立法並執行或是交給下級的縣來執行，但一定有立法跟執行這兩個字眼。憲法110條第1項第6款，一樣，他是縣稅由縣立法並執行。

這個地方有個立法高權跟執行高權。執行高權，我們稱之為叫行政高權，意味著，究竟由誰來執行稅捐課稅的行政處分，這個叫行政高權。那立法高權跟行政是相對立的。所有的高權權限行使，基本上一定都會有立法高權，一定都會有行政高權。立法是指誰有權限制定相關事項的法律，這個是一個立法高權的權限內容。另外，就是誰來執行這個法律，也就是行政高權。在我們這幾個條款規定裡面有行政高權和立法高權。

但財稅事項，其實在高權的內容裡面，有一個收益高權，是我們的憲法沒有規定的。關於高權的內容，憲法107、109跟110條提到了行政跟立法這個高權的內容，而從學理上認為財稅事項其實有別於一般的事務高權的分類。一般事務高權，確實主要就是立法高權跟行政高權的權限劃分，但財稅領域裡面還有第三個高權的內容，是我們的憲法裡面沒有去提到的，這個就叫收益高權，簡單來講就是錢收到了，歸誰所有。

你可以這樣子講，屬中央國稅的，由中央立法並由中央執行，可是收益不一定全歸中央，可能中央只收一部分，依照憲法和法律之規定，他要分配給別人，這個時候就會變成叫做共分稅。收益高權的劃分是指收到的稅收歸誰所有。

如果全部都歸中央所有，我們待會再來去講。

如果他是由兩個以上的高權主體共分、共享，這個我們就稱之為叫共分稅。

共分稅是指兩個或更多的公法高權團體共享某份稅捐收入的情形。這個概念在憲法層級並未明確強調，而是在財政收支劃分法的第107條第7款規定中才得到具體體現。依此憲法條款，國稅與省稅等稅收的劃分由立法者通過立法形成，並在財政收支劃分法中對稅捐收益高權進行具體的劃分規定，主要體現在該法的第8條和第22條。第8條的第2項跟第32條的第2項以下，就稅捐收益高權做進一步具體的劃分規定，這個就是稅捐收益高權的行使。簡而言之，當兩個以上的高權主體共享一份稅捐收入時，我們稱之為共分稅。

共分稅不限於只有兩個團體共分，可能涉及多個不同層級的公法高權團體，如中央、省和直轄市。這包括從省轄市以下的地方自治團體，甚至是鄉鎮市級的自治團體。只要涉及兩個以上的公法高權團體，原則上我們稱之為共分稅。

我為了說明方便，會將單一公法高權團體自立法、自收稅、自用稅的情形稱為「獨分稅」，這是一個非正式的稱呼。例如，關稅就是一種獨分稅，因為它完全由國家立法、收取並享有。至於遺產贈與稅，它雖由國家立法和國稅局徵收，但最終可能根據財政收支劃分法第8條的第2項以下的規定，部分分配給地方自治團體。

此外，財政收支劃分法中還有一種稅款分配方式稱為統籌分配稅款。不同於共分稅的固定比例，統籌分配稅款由上級機關根據法律規定的比例進行分配。這種分配方式的特點是分配比例並非固定，上級機關不能將稅收全部留給自己，必須按規定分配給指定的下級公法高權團體。而為了透明化分配，第16條的規定要求制定公式進行分配。

總之，受益高權概念及其相關規定不在憲法，而主要是通過財政收支劃分法在法律層面實現，以立法形成的方式來對地方自治團體所享有的財源來做一定程度上的保護，這個是我們現行的立法，我們的憲法跟法律這個位階所共同建構的一個關於高權權限劃分的問題。

我們再回到剛才的討論，這部分不涉及基本權利的保護，而是關於統治高權地位的權限劃分。在我們的憲法規範中，原則上並沒有將所有的財稅高權完全納入憲法之中，我們僅對行政和立法的高權進行了明文規定。至於稅捐收益高權，主要是透過憲法第107條第7款的規定，由立法者以立法形成的方式制定了財政收支劃分法。根據該法的規定，我們對稅捐收益高權在不同的公法團體之間進行分配。假如稅捐收入源由單一公法高權團體獨享，我們通常稱之為「獨分稅」。請注意，這不是一個法律名詞，僅是我為了教學上的方便，用來區分與共分稅的名詞。它實際上並非正式的法律術語。

除了獨分稅和共分稅，我們的財政收支劃分法還規定了一種稱為「統籌分配稅款」的分配類型。與共分稅的固定比例不同，統籌分配稅款沒有固定比例，由上級機關根據法律規定的比例進行統籌分配。共分稅的分配比例是法定且固定的，直接寫在法律條文中。而統籌分配稅款則不同，它僅規定上級公法高權團體按一定比例進行統籌分配。上級機關不能中飽私囊將這些稅收留給自己，必須按照法律規定分配給下層公法高權團體。統籌分配稅款的特點是分配比例的彈性，上級機關有分配的權限，但根據財政收支劃分法第16條的規定，必須制定公式來透明化分配。因此，這種分配類型在法律上規定了一定比例的稅收歸屬於統籌分配。

對於統籌分配稅額的具體內容，依財政收支劃分法第16條第1項規定，由具有權限的高級團體制定統籌分配稅款的方案，以公開及透明的方式分配給下級地方自治團體，這些稅收來源的收益，即所謂的統籌分配稅款。統籌分配稅的分配，須依公式化及透明化的方式進行，因此我們透過整體法規的建構，確立行政與立法的高級權限是基於憲法層級。而收益與權力的分配，包括統籌分配稅款，實際上源自於財政收支劃分法。在法律層級上，主要處於法律而非憲法層級。

#### 【地方自治團體財源收入不足的主要原因，第一點】

因為僅於法律層級，從而形成了在收益與權力領域內，地方自治團體基本上無法透過憲法訴訟方式要求中央分配足夠的財稅收益高權，因為這原則上源自於法律規定，而該法律正是中央立法權的行使範圍。憲法上的依據為第107條第7款規定，中央與地方的財稅權限分配由中央立法並執行。由於是由中央立法並執行，對地方自治團體而言，其權限分配是根據憲法107明文由中央做立法上的形成。中央的立法形成透過財政收支劃分法第8條第1項及第2項首先劃分了國稅與地方稅。然後在第8條第2項到第12條第2項進行了關於收益高權的劃分，包括所謂的獨分、共分與統籌分配稅款。對於統籌分配稅款的劃分，在財政收支劃分法中進一步要求公式化及透明化的分配。儘管劃分有明文規定，但這些規範的法律層級則有所不同，一個是憲法，一個是法律。實際的差異在於屬於憲法層級的立法者，不應違反憲法層級的權限劃分，而屬於法律層級的責任則是中央有立法形成的自由，可以透過修法方式，比如修改財政收支劃分法中的國稅與地方稅的分類。但透過修法，國稅與地方稅的分類可以隨時變動，這是地方自治團體財源收入不足的主要原因之一。

例如，我們在1999年（民國88年）將營業稅從地方稅改為國稅。這不需要修憲，只需要修改財政收支劃分法，將原本第12條的營業稅從地方稅條款中刪除，並將其放入第8條第1項，即完成了營業稅從地方稅改為國稅的立法。因為這是來自於憲法第107條第7款的交給中央的具體的立法形成，所以地方無法訴諸憲法訴訟。這是我們在實務上發生的案例，中央可以透過修改財政收支劃分法直接變更原本屬於地方的稅收權範圍。

#### 【第二點】

再例如，土地增值稅，我們在2016年（民國105年）透過所得稅修法，制定了被稱為房地合一稅的不動產資本利得稅。在土地增值稅方面，它是地方的主要稅收來源之一。  
地方在民國88年以前，他最主要收入來源是營業稅。由於88年修法以後，營業稅從地方稅改國稅，所以之後，地方最主要的稅收收入來源則變成了土增稅。但我們待會也會跟各位去講土增稅這個立法，雖然財劃法把他放在地方稅，但他卻是典型的中央立法，因為我們的土地稅法是中央立法，是立法院三讀通過的法律，並不是地方自治團體自行立法自行徵收的法律。

自1988年營業稅改為國稅後，到了2002年至2003年期間，換黨執政，朝小野大。當時政府因為經濟不景氣，希望透過減半徵收土地增值稅來鼓勵不動產開發，從而拉動經濟。因此，在2002年，土地增值稅被決定減半徵收，試行一年。當年的土地增值稅稅率為45%、16%和10%，依公告現值的差額進行累進稅率的計算。土地稅法是中央立法，中央可以透過修改土地稅法中的稅率規定來改變稅率的計算方式。雖然土地增值稅是地方稅，但它依據財政收支劃分法第12條第1項被規定為地方稅，而這是中央立法。這回到了我們所提的憲法原則，即地方稅應由地方立法和執行。但實際上，我們的地方稅在財政收支劃分法中並非地方立法，而是中央立法，只是交由地方執行。

從土地增值稅的例子中，我們看到了地方自治團體財源不足的第二個原因。首先，地方稅並無收益高權的憲法位階規定，而是由財政收支劃分法在法律位階上規定。立法者是中央機關，可以透過修改財政收支劃分法來改變稅種的性質，如將營業稅從地方稅變更為國稅。憲法雖提及透過第107、109和110條來規範稅收權限，但到目前為止，尚無司法院解釋這是憲法立法上具有拘束力的基本原則。即使憲法似乎有這樣一個原則，現實上卻不是這樣運作的，因為地方稅，如土地增值稅，其規範基礎即土地稅法，是中央立法，並非地方自治團體自行立法。因此，地方稅往往是中央立法，只是交由地方執行。房屋稅、契稅、娛樂稅、印花稅，都是如此。這導致了地方自治團體在財稅高權上缺乏足夠的保障。如果憲法上確實有地方稅地方立法並執行的憲法原則，那麼憲法這個基本原則並沒有被實際遵守。到目前為止，我們的地方自治團體也沒有人，也沒有學理上，特別去說這個地方是違反地方自治的制度保障，目前為止沒有任何跟此有關的憲法上的訴訟。

#### 【第三點】

第三點，客觀現實上，稅收較多的稅目，如所得稅和營業稅，根據財政收支劃分法的規定，基本上都是國稅。這意味著中央在立法時，將稅收較多的稅目規定為國稅，享有較多的稅收收益。

總結來說，地方自治團體在財稅高權的權限劃分上，從一開始就缺乏保障地方自治事項權限行使所需的必要收入來源。簡單地說，地方自治團體的財稅高權並未獲得應有的憲法位階保護，導致其財政極為困窘。

簡單而言，就是你沒有立法高權的保障。你沒有收益高權的保護。稅捐收益的劃分，這又都是中央一把抓的財政收支的話方法，他把他劃分給。中央比較多稅收的像剛剛所提到的所得稅，所得稅稅收最多的綜所營所，這兩個稅收大約佔了我們國家將近六成以上的收入，另外三成的收入營業稅本來是地方稅，但是民國88年的時候我就改一個財劃法的條文，從12條第1項第1款把他廢掉，然後加到第8條第1項裡面。加進來，營業稅立刻霎時之間就變成是國稅，你就沒了國稅。這個地方的權限劃分最重要，裡面的最重要的財政收入來源的話，營業稅一下子就沒了。你知道為什麼會這樣嗎？中央當時候就用了一個，我個人認為叫二桃殺三士的做法。

因為當時的營業稅是地方稅，所以在各地方會有所謂的總繳跟分繳的爭議問題。譬如說國營事業，國營事業的中油，他的煉油廠在高雄，在當地製造了許多的污染，進貨也都是在當地，但是他生產出來的石油全部在全臺灣各地賣出去的石油，透過加油站賣出去的石油，全部的營業稅都是在臺北市報繳的，這個叫總繳。所以當時的臺北市就自認為，中油總繳的營業稅都是我的。他不想分給別人。簡單來講，就是因為你在我們這裡繳的稅啊，所以你全臺灣各地的營業稅稅收都算我臺北市的收入。高雄市就很不平，不爽。你在我這裡生產污染，留在我本地，你的進貨都在我這裡，結果你銷貨只剩下一部分留在高雄，所以對高雄而言，他不僅沒有增加營業稅。因為我們在民國75年的時候，我們引進加值型營業稅，適用銷減進的方式。進貨100銷貨200這個時候有銷項減進項，增值的這個部分才課營業稅。如果是進貨100銷貨200，這個時候加值是100，所以我們課5%的營業稅，這5%就是你當地的稅收收入來源。

結果中油的情形跟其他國營事業，跟臺灣多數的私營事業的情況是這樣，就是生產製造的基地都是在全臺灣各地，比如說中油，煉油廠在高雄後勁，在當地的後勁溪排放廢水廢氣，吸廢水吸廢氣的都是當地人，結果他當地的進貨100，他當地出貨只有50。因為他的出貨是到全臺灣各地。可能在臺北出貨120，花蓮出貨20，臺南出貨20，高雄出貨50。雖然高雄相對其他比較多，但高雄比起來臺北還是少的。然後更誇張的，從高雄人的眼光來看，就是結果中油全部都報繳在臺北市。中油總公司在臺北市的松仁路那邊，信義區。在臺北報繳的是全臺灣的營業稅，所以不管你是在花蓮賣出去，你在臺中賣出去高雄賣出去，全部都變臺北市的稅收。今天你要不是臺北人，你會怎麼看？

對高雄人來講，這個叫做生雞蛋沒有放鷄屎一堆。所以強烈的抗議，要求中油必須要在我們本地要繳我們本地的營業稅。你至少在我們本地賣出去，你要在我們本地繳才對啊，當然啦，其實講白一點，在本地繳，你可能搞不好還退稅，為什麼？因為你進貨全部都是在高雄煉油廠那邊練出去，你全臺灣賣的，你不可能全部都在高雄消費完成了。所以加值稅加值營業稅的引進，也導致了高雄根本收不到他認為，應該有的營業稅的稅收。所以因為總繳跟分繳的爭議，那時候財政部就說啊，你們都不要吵。我老大，我最公平。全部都劃歸國稅，這樣就沒這個問題了。

簡單來講，民國88年就用，因為你臺北跟高雄，跟花蓮，你們在那邊吵要分繳，製造了營利事業的困擾，營利事業要去切割他的銷售，他不能像以往都是在臺北總繳，他也很麻煩，他也很無辜啊。所以我講這樣二桃殺三士啊，因為這個地方就是利用地方自治團體之間分權的爭議，還有人民作為基本權主體，因為他總繳不能做，他被地方自治團體要求，不管是明的要求或是暗的脅迫。你如果不在我這繳營業稅，我就就發動一堆抗爭，讓你煉不下去，看你多厲害。製造了營利事業的困擾。所以，國家就說沒問題，全部都收歸我，我最公平。

這就叫做營業稅，從地方稅改國稅。稅收過去了以後，這些錢，後來在我們的財政收支劃分法裡面，他說我四成分給你。但你知道嗎？在營業稅劃歸國有之前，本來是地方收起，他留六成，四成交給中央。劃歸國有，倒過來就是我留六成，四成給你。所以中央是集錢於一身。這個就是我們地方自治團體，他大概在財政結構上的問題。

由於憲法持有做這樣一個不確定的一個只是收益高且沒規定基本原則，從而在稅收的權限劃分法，他也沒有一個基本原則，那立法院基本上是偏中央的立法機關，他當然是在劃分權限上面是對中央比較有利，主要的稅捐收入都是歸中央。在這個財政收支方法裡面，我把地方稅改成中國稅，也是動一個法律就可以了。

剛剛我講那個土地增值稅，2002年的時候先試行半試行一年的減半徵收，因為後來覺得哎呀不錯，真的鼓勵不動產業起來了也帶動百業的興起哦。所以到2004年的時候，我們就真的立法把我們當時土地增值稅作為最主要的地方收入來源的，這個就把他改成現在的20%、30%、40%的稅率。簡單來講就是中央政策，地方買單，這個就是一個很典型的例子。中央鼓勵不動產業的政策卻是由地方來買單。中央改財劃法，他就可以直接把地方仰賴為最主要收入來源的營業稅全部都歸為國有，再用統籌分配稅款的方式分配給地方。這個正是我們現在包括原則上包括地方自治團體，其實都普遍財政收入不足的一個制度上的原因。

我要強調。他就是規範不足，跟沒有基本原則。跟誰來執政沒有關聯性。要動用的是修憲。但修憲在目前臺灣客觀的憲法狀況底下，幾乎是不可能，連18歲公民權都過不了關的，我就不信爭議更大的關於中央地方財稅收入劃分，可以通過憲法這一關。沒有憲法位階的保障，沒有法律條文的充分討論，財劃法在所有的法律領域裡面都是冷門的，都沒有人討論。未來希望各位有一天擔任立法委員不要進外交國防而已。財政也很重要。真的很重要。尤其是來自於非臺北市的這些同學們，你更要清楚知道為什麽，臺灣城鄉發展差距可以這麼大，因為幾十年來財稅資源就是這樣分配的。這個是制度上的原因，我們先休息一下。

## 第09週｜第2節｜2023/10/31

請同學們，除了剛剛討論的憲法第107、109和110條規定之外，在考試時也應留意財政收支劃分法。因為從理論上講，關於財稅事項的權限劃分，主要是在財政收支劃分法中具體規定。因此，財政收支劃分法對於理解財稅高權的劃分非常重要。請大家特別注意財政收支劃分法的第8條和第12條。在課堂上我們一直討論這兩條的規定，所以也務必要閱讀財政收支劃分法的相關規定。

具體來說，財政收支劃分法第8條第1項是稅目劃歸國稅的範圍，其中包括所得稅（綜所、營所）、關稅、營業稅、貨物稅和證券交易稅。這五大稅種基本上是台灣稅收最多的稅目，依據財政統計數據顯示，他們是稅捐收入最豐富的稅種。而第12條第1項則劃分屬於地方稅的範圍，直轄市及縣市稅，統稱地方稅，包括土地稅、房屋稅、牌照稅、契稅、印花稅和娛樂稅等，全部都是地方稅。根據憲法第109條和第110條，這些地方稅應由地方立法並執行，但實際上都是中央立法，只是由地方執行。

因此，當你將財政收支劃分法與憲法條文對照時，會發現地方自治團體實際上並未保有所謂地方稅的稅捐立法高權。這點非常值得注意。接著看到第8條的第2項以下，我們可以看到稅收收益的劃分方式。例如，所得稅總收入的10%是給中央統籌分配給地方，營業稅扣除統一發票獎金後的40%，以及貨物稅的10%。這樣的分配比例讓人大致上可以理解，所得稅和貨物稅都是一成，而營業稅是四成。這看似地方可得到不少營業稅，但如果深入了解立法背景，就會知道實際上中央賺更多。

因為當時共分稅的規定大致如此：這個比例是由立法者在立法中制定，但是用統籌分配的方式分配給下層的地方自治團體。因此，你們可以查看財政收支劃分法第8條第2項的規定，這就是所謂的統籌分配稅款。統籌分配稅款會在第16-1條的第1項按照公式化和透明化的原則方式分配。各地方自治團體分配的比例並非固定，而是根據公式計算，這些計算因素則是根據第16-1條第2項的各款規定。我們將在下一次課程中討論關於統籌分配稅款的公式和各項考慮因素，因為今天時間不夠。

接下來，我們還是回到第8條第2項，這就是所謂的統籌分配稅款。然後我們來看第8條第3項，遺產贈與稅的立法方式被稱為共分稅。因為遺產贈與稅是國稅，所以不同地方徵起到的比例各有不同，法定的比例也有所不同。直轄市徵起到的，例如台北市，假如一個在台北市設籍的居民去世，徵收的遺產稅，台北市可以分得一半。那麽國家自然就留下了一半，這就是所謂的共分稅。而關於省同級的市，例如基隆市、新竹市和嘉義市，它們因為行政區劃的變化，現在的分配比例是80%留給地方，20%回歸國稅。

再來，對於鄉鎮市徵收的遺產贈與稅，同樣也是80%留給地方，20%歸國稅。因為在縣一級地方，他們也有下屬的地方自治團體，所以在這里面，直接跳過縣一級，直接到鄉鎮市徵收的部分，鄉鎮市可以留80%。那剩下的20%給誰呢？回到國稅。這樣第8條第3項的規定就很清楚了，這就是共分稅的規定。第8條第2項稱為統籌分配稅，所以它還要搭配第16-1條的規定。共分稅則不需要，因為它已經規定了不同層級的地方自治團體稅收的比例，這就是所謂的收益高權的規定。只有學習財稅的人才會了解稅收收益高權的概念，因為在其他行政法領域並沒有收益高權的問題。

---

接下來我們看第4項規定，

簡單而言，菸酒稅應按照總收入的80%依照人口比例分配給直轄市及台灣省的各縣市。這主要是一種按人口比例共分稅的方式，沒有統籌分配的空間，所以直接根據人口比例固定比例分配。18%分配給台灣省及直轄市，另外2%固定比例給金門及連江。這是菸酒稅共分稅的分配方式。

接下來，第12條是關於地方稅的規定，這些稅種是中央立法地方執行的。這條文進一步針對不同的稅目制定了共分或統籌分配稅的規定，例如第2項針對地價稅，規定鄉鎮市徵收的地價稅收入的30%留給鄉鎮市，20%由縣統籌分配給鄉鎮市。具體的分配方式没有明确法律規定，而是依照統籌分配稅款的分配方式，原則上使用公式化透明方式進行分配。縣，只保有地價稅的五成。

對於直轄市和省轄市而言，地價稅的處理方式略有不同。如果是直轄市和省轄市，比如基隆、新竹、嘉義等，由於他們下面没有鄉鎮市這個區分，所以收益的處理略有不同。

值得注意的是，對於原住民自治保留區，雖然在地方制度法中有特別給予自治權限，但在財政收支劃分法中對原住民自治團體的財政權限並没有明文規定。這意味著雖然這些團體有自治權限，但在財政上可能缺乏法律位階的保障。這可能會導致一些問題，值得特別注意。

好的，這是財政收支劃分法第12條第2項的規定。

關於田賦，因為現實上從民國76年起已不再徵收農地農用的田賦，因此我們就不討論這部分了。

接著，我們來看第12條第4項的規定。根据第12條第4項，契稅的收入中，80%按公分比例分給鄉鎮市，而20%由縣統籌分配。契稅雖名義上是縣的地方稅，但實際上稅收全由下屬的鄉鎮市所得。

透過這些條文規定，我們可以了解到一個情况：中央掌握大部分稅收，錢多的稅目大多是國稅。中央也能隨時透過立法把地方的主要稅源，如營業稅和地價稅，調整為國稅，減少地方稅收。

在財政收支劃分法下，縣的稅收收入還要再分一部分給鄉鎮市。直轄市和省轄市原則上可以保留更多稅收，例如，遺產稅可以五成給直轄市，八成給省轄市，但縣級的鄉鎮市就沒有這樣的好事，甚至在契稅，一毛錢都沒有留在縣。這導致越偏遠的縣的稅收收入越少，這不止是與人口分布有關，主要也與法律資源分配的設計有關。

在台灣，財政收支劃分法至今仍是一個較不受關注的冷門領域。地方自治團體如鄉鎮市，雖然在養人上勉強夠用，但在執行公共服務和發展方面資金嚴重不足。  
什麼叫養人夠？鄉公所、鎮公所、市公所，然後鄉民代表大會、市民代表大會，或者是鎮民代表大會。鄉鎮市公所蓋得很漂亮，再配人、配司機。養人可以，蓋漂亮建築可以啊，然後做最基本的公共服務，收垃圾啦，清潔啦，登革熱防治，還可以。但你如果說鄉鎮市公所要蓋一個媲美國家圖書館的公共設施，那就沒錢。

中央和地方在財稅劃分上的不均衡，偏向中央，導致地方整體財政收入處於相對貧窮的狀態。這種劃分方式特別有利於集中在台北的資源分配，導致長期的不合理權限分配，形成了現今的城鄉差距。這是一個客觀現象，長期的政策和資源分配所造成，不是一蹴即至，也不會是短期內就能改變的。

在偏鄉地區，雖然鄉公所和鎮公所可能有基本的行政能力，但面對大型公共建設或重大發展項目時，往往因為資金不足而束手無策。這就是財政收支劃分法在地方自治團體中的現實反映，並且在分配權利上顯得不利。

像遺產贈與稅，我舉一個例子。彰化縣的大村，我前天才經過那裡。除非你是從彰化出來的，否則可能不太熟悉大村。我自己也不是彰化人，但因為這個案例對我影響深刻。彰化大村以前一直是台灣的魚米之鄉，後來也培養了許多中小企業。雖然有些工廠建在農田裡，從法律觀點來看，可能涉及違章建築或環境污染問題。但確實，彰化在那一帶造就了許多中小企業。其中一家專門賣輪胎的公司，他們的產品賣到全國乃至全世界，變成了上市櫃公司，名叫正興輪胎。

該公司的董事長和夫人，雖然事業成功，但沒有搬到台北，仍然住在彰化大村，至少戶籍還在那。當董事長去世時，遺產稅報繳5億元，彰化大村因此收到了巨額的稅收，八成。這樣4億元的遺產稅留給了彰化大村，使得大村鄉的國民中小學全部的營養午餐費用都由鄉公所補助。結果沒過多久？ 董娘又去世了，一樣，設籍在彰化大村。這個案例讓人印象深刻，因為它對當地的財政收入有很大的影響。結果彰化縣氣死了。因為我都沒分到。如果今天他是在臺中烏日死掉的話，臺中市一定很開心的，當然不是因為人死掉了，而是因為是臺中市，因此可以分到八成的遺產稅收入哦。  
大部分富裕的企業家通常都設籍在台北，臺北可以分到五成，中央留下五成。然而，像彰化大村這樣的偏鄉地區，能夠因為一個人的遺產稅收入而大幅改善當地的財政狀況，這是非常罕見的案例。彰化縣在這裡面完全被邊緣化。

簡單來說，在地方自治團體之間的財政收入劃分上，偏鄉鄉鎮市通常能得到比較多的分配，但由於經營規模和業務與縣相重疊，導致資源可能被重複使用或浪費。同樣的民政業務，不同層級的地方政府都在做，導致資源分散。由於偏鄉地區財政收入不足，基礎建設和公共服務難以維持，因此你會發現大多數的基礎建設都集中在直轄市，尤其是台北市。

以老師個人為例，老師最喜歡的運動是游泳。所以，我剛來台大時，就調查附近有哪些游泳池。我之前在成大時，也做了同樣的事。我到台北來時，赫然發現，好棒，台大自己就有兩個游泳池，一個室內一個室外。我之前大學時，主要游室外池，後來体育館又增建了一个室内游泳池。對面還有一個大安運動中心。我記得龍安國小、福華也好像有。那個時候我覺得很開心。但如果你今天去南投信義鄉，看看你能不能找到游泳池，或者是一個不生鏽的籃球場，那裡的基礎設施就已經很不錯了。

現在讓我跟各位講一下德國的情況。德國即使是鄉下地區，也有頂級大學。像杜賓根這樣的小鎮，杜賓根人口8萬，其中學生占了4萬，這4萬居民似乎是為了這些學生而存在。杜賓根大學培育了五位諾貝爾得主。我曾經在那裡學習一學期，他們的圖書館藏書都是當代出版的最新書籍，而且不止1本。德國的圖書館，只要列為必讀，基本上都會一次購入20到30本。在台灣，圖書館的書很多時候是一本書，一版只有一本。所以老師才沒興趣去指定什麼教科書，就算指定了，只有一位同學可以借，借走了別人就不能用。在德國，大部分學校都是公立的，但你也可以看到，如果你想自學，圖書館裡基本上有你想讀的書。如果你想運動，也有地方可以去。在杜賓根大學，他們自己有三個游泳池，其中一個四米深的。我第一次在德國游泳時，起初有點被嚇到，因為最淺的地方都有兩公尺深，最深達四公尺。幹嘛呢？也就算讓你在那邊飄，你也要會啊。他們鼓勵孩子，一開始下去，那么掙扎啊，沒關係，過一陣子以後你就會了。或者就上天堂去了。沒有啦（笑。

他們鼓勵孩子從小就下水，即使一開始會掙扎，但過不久就會學會了。

游泳被認為是德國人的一項基本技能，對他們來說，這是社會生活中的一項重要技能。我不是要進行比較，但要指出台灣與德國在這方面的差距，真正的社會主義共和國的生活是什麽樣子。去德國不僅限於啤酒和豬腳，當我們去德國或其他國家時，我們通常會觀察他們的基礎設施和公共設施。  
我到任何一個地方，我喜歡做的運動，第一個就跑步。第二個就是游泳。跑步跟游泳啊。基本上大概就是觀察他提供給一個，包括外國人在內，平常可以使用的公共設施大概長什麼樣子？你現在在臺灣去南投信義鄉，看你怎麼游泳。跑步應該可以啊。找游泳的地方，臺灣通常游泳池公立游泳池是開3個月，其他9個月是關門的，因為維護或人手不足而關閉。

接下來，我們會進一步討論統籌分配稅款的分配方式，以及財政權限在台灣憲法和財政收支劃分法中的劃分。基本上，財政權限分配是偏中央而輕地方；偏向直轄市的地方，而特別是對偏鄉地方自治團體更不利。收益高權沒有憲法位階的明文規定，稅收大部分由中央掌握，地方享有的財政收入不足以確保地方自治事務和人事相關的費用。這種情況下，是否能夠透過訴訟要求國家進行財政資源的重新分配？從我們的法律結構來看，這不僅僅是基本權保障問題，而是國家財政權限劃分的問題，這種不平衡導致了財政資源的集中，特別是在都會地區。

例如，當台北市建造第1條捷運時，費用由台北市政府和中央各出一半。這樣的政策至今仍然存在，但通常只有都會地區才負擔得起這樣的分擔。偏鄉地區，如南投縣或苗栗縣，可能就無法承擔如此重大的財政負擔。這反映了在財政自主性方面，貧富差距導致的地方自治實力的不均衡，以及中央與地方在財政支援方面的差異。

我們下個禮拜會再跟各位去進一步去談，一個所謂的制度保障，地方自治作爲，享有憲法位階的制度保障，在德國是長什麼樣子？我們今天先暫且不說，但先讓各位從我們自己本身的憲法規範結構，告訴你一件事情就是，在我們的憲法規範跟財政收支方法規範底下，基本上我們是「偏中央而輕地方」。

在中央彼此之間裡面我們有比較偏直轄市，這種都會型的地方。我們的財政收入，他的結構不管是獨分共分或統籌分配稅款，你可以看得出來，大概基本上有這幾個分配的方式，至於你問我為什麼這樣分配，我也沒辦法告訴你為什麼這樣分配。我不知道立法委員想什麼，我不太知道。

但這個地方我可不可以，我是一個公民來提起訴訟，請求國家做財政資源重新分配？我一開始就跟各位講，這不是基本權保障。這是國家財政高權權限劃分的問題。而這些高權權限劃分的不公導致的臺灣的基本上財政資源，確實是集中在比較是屬於都會型的地方自治團體裡面。所以臺北市我當年當學生在臺大念書的時候，臺北蓋第1條捷運的時候，一半的錢臺北市政府出，一半的錢由中央補助。到目前為止，這個政策依然是如此，可是永遠都只有都會的地方才出得起一半。南投縣，我才不信你出得起，苗栗也是出不起。所以你苗栗，說想要蓋一個我客家人的地方。桃園新竹苗栗蓋一個客家人比較都能夠用的這種捷運線啊，有本事苗栗縣你自己出一半啊，你出不起來一半對不對，那我中央為什麼出？

在臺灣變成是你出一半，我就幫你出另外一半。對啦，這個叫地方自主財政，你也要出錢啊，不然全部都中央出錢給你的話，中央哪來那麼多錢？沒有錯，但地方出不起的永遠都是偏鄉，比較可能出得起的永遠都是比較有錢的地方。

所以桃園可能有能力建造，因為桃園自己或許有一定的資本。但對於新竹來說，我觀察認為，除非新竹市和縣合並，否則單獨為新竹市建設可能性不大。如果捷運建設沒有延伸至新竹縣，我就不太相信，因為捷運還是需要規模經濟。設置兩站和十三站的成本是不同的，並不是按比例減少。所以我們的地方自治建設，在很大程度上依賴於能否進行合理的財政收支分配。台灣的客觀現實情況是，住在偏遠地區不易獲得優質的公共服務和設施。  
你不太不太容易透過地方自治團體的供應可以出諾貝爾級的成就，這種不太容易。所以要維持身體健康，維持頭好壯壯，真的是只能住在臺北市大安區。因為我可以去臺大的籃球場，我想要游泳跑去大安運動中心，大安區居民應該還可以收費有打折。

#### 【憲法111】

接下來，我們會繼續討論中央與地方的權力劃分，以及憲法第111條的重要意義。這條憲法規定與107、109和110條的規定略有不同。107到110條的重要性在於中央與地方的財稅權力劃分，特別是107條第7款的國稅與地方稅的權力劃分。111條是關於憲法沒有列舉的事項，也就是未規定事項的事務，原則上都通過111條進行補充性覆蓋。

我們看一下憲法第111條關於權限劃分的原則。如果有全國一致性質的事務，則屬於中央；如果有全省一致性質的事務，則屬於省；有縣性質的事務屬於縣。我們稱這個劃分原則為均權原則。這個原則意味著我們不是採用聯邦制，也不是單一制，而是根據事務的性質平均在中央和地方之間進行權力劃分。因此，當討論111條時，通常被稱為均權原則，做為中央和地方的權力劃分依據。中央地方權限劃分是依事務之性質，做中央跟地方權限的劃分。

那我們來講一下，聯邦制是這樣的。就是這種剩余權原則上沒有規定給聯邦，那就歸給聯，各地方。聯邦式的憲法規範的精神基本上是，除非明文規定給聯邦，否則就是各州所有。所以，美國為什麽是聯邦制國家？因為除非憲法有明文給聯邦，否則這些全部都是各州所享有的權限。作為一個聯邦制國家的典型，美國憲法，除非法律明定給聯邦，否則聯邦政府基本上沒有對所有這些事物的管轄權，剩余權一律歸給地方，這就是聯邦制國家。相反的，單一制國家是剩余權原則上就給中央，除非憲法給你地方的，那麽就歸地方所有，地方才有自治權限，享有憲法位階的保障。這是單一制和聯邦制在權權限分里面的基本原則。

我們這一條規定，憲法111條稱為均權制，就是不偏聯邦也不偏單一，它根據事物之本質去做劃分。看起來極有道理，實際上是空洞原則，因為它根本沒有講出一個，何為全國一致和地方單一的性質，這個的區別標準。任何現代事物基本上都有中央和一般地方的性質區分的問題，我們的權限基本上並沒有很清楚的權限劃分。因為憲法層級的111條第一句的規定，稱之為均權制，不偏聯邦也不偏單一，最後面實務的操作就是第二句。第二句，有爭議，由立法院決定。剩余權是第一句的規定。爭議解決則是第二句。

爭議解決這個條款規定告訴你我們真正有權力決定的是屬於中央的立法機關。從而從這個條文規定就衍生出，其實我們根本沒有什麽對地方原則上什麽制度保障的問題，都是看立法者立法形成。立法者留多少權給地方，那基本上地方才享有在立法者立法形成空間範圍內的這個自治高權。憲法增修條文第9條的規定更增加了這樣子的一個留給立法形成空間的余地。因為在我們憲法增修條文的第9條里面，關於地方自治的層級，省和縣。基於增修條文第9條的規定，台灣省基本上就被簡化掉了，就是這個層級本身在立法形成里面，憲法增修條文里面就直接精省掉。

那麽，至於縣這個層級依據增修條文的第9條的規定，這個地方有比較明確的增修條文的規定。至於地方自治團體有幾個層級的規定，則由增修條文第9條規定，授權立法者以地方制度法的方式去形成我們的地方自治團體的層級和權限內容。所以我們是一個高度立法形成憲法位階保障的制度。

第一個，剩余權並沒有明文要交給中央或地方。爭端解決的權限則是交給中央立法院。增修條文第9條的規定，一樣，也是交給立法院去有具體的立法形成來決定自治的層級。因此，我們現在目前，我們的地方制度法，自治層級總共分3級，他是直轄市一級，接下來第二級是縣市，第三級是鄉鎮市。三級自治團體，這個都是在地方制度法里面，根據修正條文第9條第1項的規定，由立法者去做具體行成。那麽，立法者在具體行程的時候，根據憲法第107條的第7款規定，立法者也被授權去形成財政收支劃分法，在我們的財政收支劃分法里面，原則上他分成了中央和直轄市和縣市這兩個級別。但在共分稅和統籌分配稅款的條款規定里面，我們確實有在分出來一個層級，是鄉鎮市這個層級，以對應地方制度法里面的三級政府，三級政治團體的財稅權的權限劃分。

這是我們現在目前整體的規範結構，所產生出來的地方自治團體的層級。為什麽以台灣這樣一個幅員要三級的自治團體？這一點我到目前為止仍然無法理解。三級的地方自治團體，不僅是透過地方制度法，也是透過財政收支劃分法，分三級的自治團體，財政也是分三級的稅捐收益高權的分配。為什麽要分三級？以財稅學者的角度來看，我實在看不出來。當然，我理想中，台灣原則上分兩級的地方自治團體就已經非常成功。特別是縣這一級，我個人不太認為有再分鄉鎮市的必要。

無論是事務高權還是財政高權，我個人並不認為「縣」還需要進一步劃分到鄉鎮市。當然，我無意否定鄉鎮市，甚至是更基層的村、里。村、里，他們沒有法律位階的保障，更不用說憲法位階的保障，因為我們的法律並沒有對村里自治進行規定。鄉鎮市也沒有特定的憲法位階規範，他們的地位是來源於地方制度法和財政收支劃分法，這兩者通過憲法的立法委托形成的自治層級。在這個層級中，他們的財政權在財政收支劃分法中確實有一定的稅捐收入保障，例如國稅的部分分給他們，地方稅的縣稅也會一部分分給他們。從理論上講，他們確實享有至少是憲法授權給立法者做立法形成制定的法律位階的保障。

但是，是否有必要設有這樣三級的地方自治團體？我個人對此持高度懷疑。我無意否定各級地方自治團體，不管是在鄉鎮市或者是村里層面。事實上，台灣的民主化基本上是從村里長的民選開始的，所以從民主化的角度來看，村民自治確實是對台灣民主化非常重要的進程。但從全國治理的角度來看，我實在不太能理解地方制度法和財政收支劃分法劃分三個層級的必要性和適當性。即使有人認為這違憲，這不必然，因爲憲法就是交給立法者去做形成。即使說違憲，恐怕也沒有作為公民提起憲法訴訟的可能，因為這不涉及基本權的保障。

這是我們目前台灣地方自治團體關於財稅權權限劃分的現狀。我們下周將繼續討論地方自治團體在稅捐上的可能性，以及地方自治團體和中央在財政劃分後的財政平衡和調整制度存在的問題。統籌分配稅款的討論也將留待下次進行。這都將是下次課程中重要的討論範圍。

## 第10週｜第1節｜2023/11/07

#### 【財政劃分】

比較憲法和財政收支方法的規範架構下，中央與地方以及地方之間財稅收入的高權劃分情況。當然，稅收的立法和行政在憲法本文中有所規定，但收益高權並未明文規定。因此，根據憲法第107條第7項的規定，由中央制定財政收支劃分法，一方面劃分國稅和地方稅的範圍，在財政收支劃分法第8條第2項以下至第12條第2項以下，明確了收益高權的法律界定及劃分。我們已大致探討了這樣的劃分方式，基本上，稅收豐富的稅目多為國稅，而國家也可以隨時透過修正財政收支劃分法條文，將地方稅法規定為國稅。這展示了第一個問題的存在。

另一方面，透過稅收收益的權限劃分方式，明顯地，相對於直轄市及縣同級市，偏鄉地區的縣在稅收分配上相對不足。例如，上週我們提到，在遺產與贈與稅，跳過了縣一級，直接由鄉鎮市分配了較高比例的遺產稅和贈與稅。契稅原本是地方稅，但直轄市和縣同級市可以保有這些收入，如果是縣，什麽都沒有，即使名義上是他們的。可能讓縣面臨更大的財政收入不足問題。簡單來說，直轄市相對於中央在財政收支劃分法上較為弱勢，因為較豐富的稅源並非屬於它們。而統籌分配稅款則透過另一方式。我們今天會進一步介紹。

在地方自治團體中，特別是直轄市和縣同級市與偏鄉縣之間的財稅權限劃分狀況。實際上，雖然憲法第107、109和110條理論上規定地方稅由地方立法並執行，但在現實中，多數地方稅是中央立法後由地方執行，使地方稅變成了中央執行政策的工具。最典型的例子是土地增值稅在2002年到2004年期間的減半徵收政策。土地增值稅是地方重要的收入來源之一，但由於中央政策的影響，地方財政尤其是偏鄉縣的財政陷入更加困難的境地，缺權也缺錢。這是地方自治財政困難的一個重要制度原因，我們上週已經初步介紹，今天將繼續深入探討這一現象。

我們需要有一個明確的圖像，這樣才能在制度上進行改進。雖然修憲可能很困難，但至少需要有一個理論上的概念存在，我們才能有一個努力的方向。財政收支劃分法的修正可能相對簡單，但實際上，這完全取決於中央的立法政策和具體決策，這也是為什麽，如果不入憲，基層地方自治團體難以保障自己的財政高權，特別是收益高權的一個重要原因。

接下來我們要談的是一個圖像，這個圖像不存在於現實中，但如果可能，我們希望通過修憲達到這樣一個圖像。

首先就是如何劃分財稅高權。我們希望這在憲法層次上進行規範。如果不在憲法層次上規範，只是在財政收支劃分法上規範，那麽立法者可以自由調整。就像我之前提到的，營業稅在1999年從地方稅改成國稅，如果沒有憲法層次的規範，立法者只需要動一個法律條文，就可以剝奪地方最重要的財政收入來源。

當時，營業稅的規定是這樣的：直轄市徵起的話，五成給中央，五成留在直轄市。台灣省徵起的部分則是用統籌分配的方式給所屬的地方自治團體，不用繳給中央。當年台北市就非常強勢，因為他們認為自己有權決定自己的財政。但這就導致了很多爭議，比如全民健保政策實施時，中央和地方負擔分配問題。

中央要推行全民健保政策的時候，他說，臺北市你要跟我分一半。

那臺北市就跟中央講說，哦，為什麼要跟你分一半，這是你的中央的全民健保政策，爲什麽我要跟你分一半，所以他就拒絕繳納這個全民健保費。那拒絕繳納全民健保費的話，中央就要制裁他，就說，好，那這樣你的補助款我不給你。臺北市就跟中央講說，那我的營業稅我就不給你。用這種方式相互抗衡。這是當年發生過的一個爭議的事情啊。

理論上，國稅和地方稅的劃分不應該只放在財政收支劃分法上，而應該是放在憲法層次上，這樣我們才能保障地方自治團體所享有的必要財政收入作為財政來源。

另一個困難的問題是如何劃分財稅高權。這需要一個基本原則，我們稱之為「財權隨事權劃分」原則，即你需要承擔多少事務，就應該享有相應的財源。因為財權不是獨立的，它在劃分上應該隨著事務高權的劃分而進行。財政高權本質上是為了支持事務的執行和所需的人事而產生的。簡單來說，財政是支持政府的庶政執行和人事相關經費的基礎。

在德國，他們的憲法層次里的財政憲法就直接規定各個層級的地方自治團體根據他們的事務權享有多少財稅高權，這就是「財權隨事權劃分」的原則。

德國憲法內稱之為「附屬性原則」，或者稱之為「財權與事權配合的原則」。這個原則其實源自於德國的基本法第104條，規定除非基本法有其他規定，聯邦與各邦各自負擔執行任務所發生的公共支出。簡單來說，這意味著你的收入應與你的支出相對應，你的支出則對應於公法上的任務，這種收支與任務之間的關係，就是所謂的「財權與事權配合的原則」。

在我們的法律裡面，這個原則也存在，但比較殘缺不全，主要透過財政收支劃分法來體現。財政收支劃分法第37條規定了各級政府之支出劃分。雖然這條規定沒有明確告訴你你的財政收入要與支出相對應，並且支出應對應你的事務權限，但它基本上是在描述這一概念。具體來說，如果某項事務歸中央立法並執行，則支出歸中央負擔；如果歸直轄市立法並執行，則由直轄市負擔；縣市或鄉鎮市亦然。

在地方制度法裡面，地方自治團體所享有的事務權限被規定，而相應的支出則依照財政收支劃分法規定。這意味著地方的收入主要來自於第8條和第12條的規定，其中包括一些透過統籌分配稅款的方式。這些收入與第37條規定的支出之間的連結性是財政法規的一個重要部分。這種收入與支出的對應關係，實質上體現了一個合乎事務法則的基本原則：即你要求某個層級政府執行多少事務，就應該給予相應的財政資源。

上週我們討論了均權原則，，為什麼講他什麼事情都沒講，就是因為在財權與事權劃分上，目前並沒有一個真正符合事物本質的合理劃分標準。雖然財權是一種獨立的高權限劃分，但它的劃分在實際上常常隨著事權的劃分而行。因此，我們理解到，若某項事務劃分給中央，則必須給予中央足夠的執行該項事務的高權；若劃分給地方，則透過地方制度法賦予地方相應的事務高權和所需的財政收入高權。

中央的高權主要是憲法第107條所涵蓋的範疇，如外交、國防、司法等全國一致性較強的領域。然而，國內的事務則常涉及中央與地方的權限劃分問題。我們的立法是基於憲法增修條文第9條的規定，通過具體的立法來形成，其中包括地方制度法的相關規定。然而，地方制度法與憲法第107條第7款的財政收支劃分法之間的聯繫，在實務和憲法釋義上並未明確。

簡而言之，當你給予地方一定的事務高權而不提供足夠的財政收入，這不就是巧婦難為無米之炊嗎？

這就引出了我們的第一個原則：財權隨事權劃分。

第二個原則是財權隨事務移轉。當中央將事務下放給地方執行時，相關的財政權限也應隨之移轉。這在我們的財政收支劃分法第37條第2項有所體現。該項規定明示，若需將事務交給下級政府執行，則除非法律另有規定，否則應由委辦機關承擔相關經費。簡單來說，上級政府如果要下級政府執行某項任務，就應提供必要的財政支持。

然而，這一原則在立法上可隨時被修改或無視，因為「除法律另有規定外」讓立法者有足夠的空間去調整或不遵循這一原則。所以我如果不想出錢，我就法律另外規定啊，這就是以法律位階跟憲法位階規範的差別。你用法律位階，立法者自己不遵循，可以。雖然有這樣一個模模糊糊的財權隨事權移轉的原則，但很抱歉，這個對立法者而言，他可以隨時另以法律規定來做這樣一個調整跟變化。正是因為我們的規範位階的不足，正是因為這兩項基本原則，很不容易在我們的財政收支劃分法裡面被規範。從來沒有上過財政收支劃分法的同學，即使是法律人，應該從來都不知道有這一回事情。

如果是德國的法律人，他們會告訴你他們的憲法專門規定了所謂的「財政憲法」，因為這些基本原則都放在憲法層次的基本法規範中。因此，即便是聯邦想要偏離這些基本原則，希望通過制定法律來請邦去幫忙做聯邦自己的事情，實際上是不可能的。所以在德國根本不可能發生中央政策地方買單這種情況。在德國的法秩序中，任何涉及到邦的財政出資的立法都必須經過聯邦參議院的審查和同意。參議院由各邦的代表組成，法律本身就需要各邦的參與才能成為正式法律。

德國是一個聯邦制國家，聯邦參議院由各邦按照規模指派代表，如巴伐利亞邦可能就有6個代表，而較小的黑森邦可能只有兩個代表。每個邦或獨立市派出2到6個代表組成聯邦參議院。任何聯邦的立法，特別是涉及到各邦的自治權利乃至於財政權的，都必須經過聯邦參議院的通過，具有否決權。因此，德國不會出現像全民健保那樣，中央制定政策而地方負擔一半經費的情況，更不會像台灣出現通過修改一個法律條文就能將地方稅收改為國稅的情況。

因此，回頭來看，我們的大法官一再在他們的解釋中提到地方自治享有制度保障。我們學財稅的人認為，如果沒有財政權的保障，那麽制度保障是空的。僅僅保障事務權和人事權是不足以讓地方自治制度運行的。制度保障必須包含事務高權、人事高權和財政高權的保障。沒有錢，事務高權也是無法執行的。當然，其他行政法的人可能不一定認同財稅法的看法，他們可能認為事務高權很重要。事務權的立法基本上是通過憲法增修條例第9條的規定來到地方制度法進行事務權的劃分。從我之前的說明來看，地方制度法的通過基本上是經過立法院，我們是一個一院制的國會，沒有第二院代表各地方自治團體利益的中央層級立法機關。

當然了，要這樣做確實需要修憲，因為我們目前沒有第二院。換句話說，如果中央有任何政策，原則上涉及到地方的人事物高權和財政高權，那麼應該也要經由地方自治團體的同意才能實行。不過遺憾的是，我們目前並沒有有效地保障地方自治團體享有所謂的制度保障的前提條件，更不用說在財政高權裡面進行財權隨事權劃分和移轉了。這是中央與地方財稅高權劃分的最重要的基本原則。

財稅劃分基本上是指財權隨事權劃分和財權隨事權移轉。我們目前僅有財政收支劃分法第37條第1項和第2項，而且允許立法者以另有規定的方式來進行規範。因此，我們現在的中央與地方的財政收益高權分配，特別是在收益高權這部分，導致了地方自治團體基本上處於缺錢的狀態，也就是難以滿足在執行事務上所需的相關財政經費。

偏鄉的縣更是情況慘淡，因為在地方制度法裡面設立的憲法並沒有給予他們自治團體位階的地方自治層級，即鄉鎮市。雖然鄉鎮市在地方制度法裡面有法律位階，但並非憲法位階。因此，為了保障地方自治團體應有的財政收入，我們在財政收支劃分法裡對收益高權的分配給予了他們一定比例的財政收入。然而，由於偏鄉的縣本身所分配到的資源就很少，他們微薄的資源還需要再下放給鄉鎮市，這就造成了一種「兩個和尚沒水喝」的局面。

直轄市和縣同級市不會有這個問題，因為直轄市和縣同級市下面沒有地方自治團體。我們的地方制度法因此凸顯出偏遠縣下面還要再養一個層級的地方自治團體，至少要有行政和立法，所以你的資源只能分配到這些下層的鄉鎮市。正如我上週所述，就算是建立鄉公所、鄉民代表大會、配備助理和交通工具，資金也可能剛剛好，但要進行什麽基礎建設呢？這就很難了。

所以，你會看到大部分鄉鎮市只能進行清潔衛生工作、維護道路等。如果出現大規模的疫情災情，他們很難有足夠的應對能力。這就是在說，在偏鄉的情況下，財政收入本來就很有限，但基本上為了維持那個地方自治層級產生出來的必要的財政收入，都只能在人事經費上面去用，而不夠用於提高基礎設施的維護。比如說你鄉公所，因為有人事經費的維持預算，所以你鄉公所經營的設施可能很有限。請問有游泳池嗎？有圖書館嗎，有籃球場嗎？有籃球場，大概那個框都是生鏽的，為什麼？因為沒錢，與其要去維護藍球場可以打球，還不如要給鄉民代表，因為他們要出巡出來看一看。這就是台灣的財政收支劃分的大致情況。

越是偏鄉，越是資源貧瘠。相對而言，直轄市，特別是台北市，以大安區為例，那里的運動中心和其他設施遠超過南投信義鄉等偏遠地區。這些地區的居民可能看不到像活動中心、遊泳池或圖書館這樣的設施。在台灣，這就是城鄉差距的現狀，所以在現狀沒有改變之前，不利益的地區就是偏鄉。居住在台北市的人可能享受到更高的財政收入資源，但同時也承擔更高的生活成本。  
居住正義基本上只是這種城鄉資源分配不均衍生出來的現象。沒有考慮到這個問題，一天到晚，在抨擊臺北市房價太貴太高，根本是見樹不見林的一種衝擊的方式。當然我沒有辦法告訴各位，那要怎麼解決？確實不太容易，因為是臺灣很長期的這種城市鄉村的發展不均衡的狀態。

相反的，如果我要告訴各位圖像就是德國，如果他資源平均分布的話，你住杜賓根跟柏林享受的公共服務沒有差那麼多的話，你就沒有必要搬到柏林，住在杜賓根也不錯。基本的概念就是當一個鄉村跟城市都有同樣的公共服務水準的話，人們不需要為了教育跟公共資源衛生跟工作資源跟醫療資源的分布不均，而要北漂南漂東漂西漂了。簡單來講，就是由於教育工作衛生醫療資源的分布不均，所以人們在臺灣必須要為了這幾項重要的資源，你在小的時候是教育，再長大一點就是工作機會，到老一點就是醫療的資源，資源分佈不均，人們就只好到處去找這幾個資源比較豐富的地方去生活。

至於偏鄉，雖然有非常豐富的大自然的美景，但你不會每天看著美景就自動有飯吃，你不會看著美景，每天就自動會有教育資源去，你生病的時候，如果你覺得蘭嶼很漂亮，那你萬一有重大疾病，你就只能送到臺東，還不夠喔，因為你的直升機要趕快到臺北來，不然會來不及救治。當一個國家所有的資源都集中到，只有少數幾個直轄市去的話，那人們也就自然就會被迫，必須要到處找尋一個適合安家立命的地方，這就是為什麼臺北房價那麼高。那為什麼臺東房價低一點你不去呢？那很簡單，因為你在那個地方上不到柯老師的課。就算太麻里很美啊，你總不能看著太麻里的日出，所以你就自動悟到這個道理。很簡單，這就是資源分配不均導致出來的現況。

地方制度我們給各位一個基本圖像是憲法位階的規範。財政收入的劃分應該是隨著事權去做劃分。簡單來講，以德國為例，德國的所得稅是，四成歸地方。德國的所得稅從邦徵起的四成，邦自己留下來。你看臺灣的所得稅是怎麼收的？是國稅收走，一成丟給統籌分配稅款，所以臺北市要跟大家一起搶著分。臺北市，如果我當市長，我也不會跟你手軟，就算臺東市很偏鄉很貧窮，沒辦法，但我是臺北市長，我沒辦法收手。

德國是哪裡徵起，哪裡就留四成？所以在德國有錢的邦，比如說巴伐利亞邦，比如說巴登-符騰堡，他們德國的南部，這兩個邦財政能力最強，只要留下四成的所得稅，他們就夠了。我們臺灣是全部都上繳中央，只有中央再分一成下來給你地方。

營業稅呢。營業稅我們剛剛跟各位講過，以前的營業稅是直轄市繳五成給上面，然後省的部分是五成給下面，所以當年中央的營業稅收入只有直轄市的一半，結果現在營業稅從地方稅改國稅，他是倒過頭來。我中央留六成，你們拿四成。這個帳是怎麼個算法呀啊，你就藉著地方稅換成國稅，直接就把所有的營業稅全部都拿走。這就是中央集錢的現象。簡單來講就是本來是歸臺灣省的所有的營業稅收入全部都給中央拿走，他再用四成，用統籌分配哦，他還不是直接給你臺灣省徵起的分回去給臺灣省，不是哦，他是上去以後，然後再撥四成下來，讓你用統籌分配稅款，講白一點就是我丟四成，讓你們各地方自治團體，大家一起去搶那個統籌分配稅款。

這就是我們現在目前的中央地方財政劃分的現況。

德國是所得稅，四成留給地方，營業稅五成留在地方。如果以這種劃分方法去估計，臺北市應該是不用搶統籌分配稅款，因為他已經夠了。

#### 【財政平衡】

統籌分配稅款作為一種財政平衡制度，這個地方我們提到的財政劃分是從財權隨事權劃分和財權隨事權移轉開始，這是財政劃分制度的核心。接著第二重點是財政平衡，基本上是強者幫助弱者。因為在整體劃分中，不管怎樣劃分，地方內部總會有強弱之分。地方的強弱很可能是由於它的地理位置造成的，比如说內陸的南投，或者是靠海的地方，這些地方基本上可能比較貧弱。即使進行了怎樣的劃分，總會有強勢地方和弱勢地方自治團體，這個時候就需要借助財政平衡制度來進行調整，這個就是統籌分配稅款的作用。

統籌分配稅款基本上是財政平衡制度，而非財政劃分制度。財政劃分制度是透過共分稅和獨分稅，將稅目做一個財權隨事權移轉的劃分原則來進行中央和地方之間的財政高權的劃分，並以憲法位階進行明文規定。而財政平衡制度則是調整強弱之間的財政收入，當財政收入不足以因應財政支出，也就是財政需要的時候，就透過財政平衡制度來進行調整。

接下來介紹的統籌分配稅款，其法制定位應該是在財政平衡方面，一方面是平衡中央和地方，因為在分配過程中，就會有一部分財政收入是屬於中央和地方。這是財政收支劃分原則的基本原則，以地方總體和中央進行第一層的劃分。中央和地方總體的財政收支劃分是財政收支劃分法第8條和第12條規範的任務。

再進入第二層，因為地方總體內部，在進行了第一次劃分之後，會有強有弱的地方自治團體，這時就需要透過統籌分配稅款的制度來進行調整。目的是讓各地方自治團體至少在最低標準的公共服務方面能夠滿足基本的財政需要。這就是第二層次的財政平衡制度，它是地方彼此之間進行財稅收入和財稅高權的劃分的第二層次原則。

簡單來說，共分稅和獨分稅是第一層次中使用的財政工具。第二層次的財政平衡制度中，我們透過統籌分配稅款，以公式化和透明化的方式去進行強弱地方自治團體的財政收入的分配，以滿足他們相應的財政需要。因此，我們的財政收支劃分法第16-1條第1項的規定正是財政平衡制度下的財政工具。

這個工具主要是透過透明化和公式化原則來讓地方自治團體可以預先規劃，他們可以拿到多少統籌分配稅款。公式化的方式可以讓地方自己去估算他們可以拿到多少錢。根據第1項的規定，就列入當年度的稅課收入範圍。公式化的考量因素是統籌分配稅款是否能達成制度上平衡強弱地方自治團體的政策上的考量。

因此，接下來我們將討論基準財政能力和基準財政需要之間的對應關係。基準財政能力和基準財政需要是統籌分配稅款作為一種財政平衡工具的兩個主要考量因素，即個別地方自治團體原則上可以拿到多少財政收入，這叫做財政能力；第二個考量因素是他們需要花多少錢，要做多少事情，這個叫做基準財政需要。通過計算個別地方自治團體的統籌分配稅款的考量因素，主要是這兩個：第一個是你有多少能力，即你可以賺多少錢；第二個是你需要花多少錢。

就跟人一樣，如果你每個月能賺一萬元，但花費了兩萬元，這就是赤字。若經常赤字，你就需要財力更雄厚的親友幫助。在這種情況下，你可以獲得更多的統籌分配稅款。相反地，如果你的能力超過需要，比如你每月賺兩萬但只需要一萬，那你就有能力去支援家庭中相對貧困的成員。統籌分配稅款作為一種財政平衡工具，是非常重要的財政考量。這涉及到基準財政能力和基準財政收入的相關規定，這正是我們在16-1條第3項的規定中所強調的財政能力和財政需要。基準，並不等同於實際的財政能力或需要，而是使用一套公式化的方法來估算理應獲得的金額。這種基準不是說你可以故意放任自己的需要增加然後向他人索取更多的支持。

基準財政需要是要用一套符合公式的標準去計算出來的，不是實際上的財政需要，因為可以這樣子講，你如果成績一直不好，那你可能要花更多時間才能補得上來，但是我們不能好同學一直等著成績不好的同學，等到他補上來，我們才一起開始慢慢上課，不是這樣。有時候一個國家裡面確實會有強的有弱的。強的，有他的歷史客觀地理條件以及長久存在的一些優勢。

例如，台北市相對於高雄市可能財政更加雄厚。因此，我們不使用實際的財政能力和需要來計算，而是使用一套公式化的方法來確定基準財政能力和需要。如果你沒有努力地達到這些基準，那麼你的缺口我們不會幫你補。

因為你該要有財政努力，你要自己努力呀。你要好好用功唸書，你沒有用功唸書的話，那對不起，我們其他的人不等你，可能你的實際財政需要量會越來越多，那這個時候不是要懲罰你，而是要你自己努力。相反的，基準財政需要他是用一套公式化的方式去計算出來的一個，對於地方自治團體完成該項自治事務，他所需要的財政上的收入，而這個基準財政需要往往也是看他現實上的努力而去做判斷的。

這也是我們討論基準財政能力和需要時的理解方式。總而言之，統籌分配稅款是一種平衡不同地方自治團體之間財政能力和需要差異的財政平衡工具。

，這就是我們現在對這個主題的解釋。讓我們稍作休息，之後會進一步討論61條第2款的各項規定。

## 第10週｜第2節｜2023/11/07

#### 【統籌分配稅款】

接下來跟各位談一下，在統籌分配稅款中，關於基準財政需要跟基準財政能力，重要的考量因素。根據 財政收支劃分法第16-1條的第3項規定：「前項第4款所稱財政能力、第5款第一目所稱基準財政需要額與基準財政收入額之核計標準及計算方式，應於依前項所定之分配辦法中明定，……」

因此，從第3項規定我們回到了第2項的規定，即16-1條的第2項。各位可以看到16-1條的第2項包含了五款規定，這些規定形成了我們統籌分配稅款的基本框架。

統籌分配稅款原則上分為兩部分：普通統籌分配稅款和特別統籌分配稅款。普通部分占94%，剩下的6%則是特別統籌分配稅款。特別統籌分配稅款的使用用途在第3款有詳細規定，主要是為了支應受分配地方政府面臨的緊急或其他重大事項。這包括由於天災、重大事故等情況導致的財政支出。法條並未具體說明何為緊急或重大事項，通常是指如颱風、土石流、地震等自然災害。

特別統籌分配稅款的設立，是為了讓地方在面臨重大災難或事故時，能有資金進行必要的支出。這些款項不應被中央政府隨意分配使用，而應當分配給有實際需要的地方政府。換句話說，這筆資金是為了特殊用途而保留，以確保在面臨災害或其他突發事件時，地方政府有足夠的財政資源應對。但法條也沒説，如果特別統籌分配稅款沒有用完怎麽辦。

普通統籌分配稅款則用於調節地方自治團體之間的財政盈虧，解決長期存在的財政能力和財政需求之間的差異。這部分佔統籌分配稅款的94%，是確保地方政府平穩運作的重要財政工具。特別統籌分配稅款則專注於應對突發的、重大的財政需求，以支援地方政府面對突如其來的挑戰。总而言之，這兩部分稅款共同形成了我們國家統籌分配稅款制度的基礎，旨在平衡和調節地方政府間的財政能力和需求。

這是我們首先提到的，財政收支劃分法第16-1條第2項中提到的統籌分配稅款。統籌分配稅款的收入，原則上是由第8條第2項的規定。在這裡，第16-1條第2項的第1款規定，在分配時，原則上94%的普通統籌分配稅款應依公式化比例的方式分給三個層級的地方自治團體，包括直轄市、縣市以及鄉鎮市。因此，統籌分配稅款的分配，原則上是分給這三個層級。這就意味著，鄉鎮市也可以獲得統籌分配稅款。

請注意第6項的規定，這裡提到統籌分配稅款應本於調劑財政盈虛的原則。這是所有統籌分配稅款所適用的基本原則，因為普通統籌分配稅款是用來調整下級地方自治團體彼此之間的財政能力和財政需要上的差距所產生的一種財政平衡工具。

接下來，我們直接回到16-1條第2項的第4款規定。我必須提醒大家，這個立法技術相當糟糕，因為規定跳來跳去。理論上，它應該是直接依序排列的，但實際上卻不是。普通統籌分配稅款的90%作為普通統籌分配稅款，而6%作為特別統籌分配稅款。特別統籌分配稅款的用途是在地方自治團體遇到緊急重大災難或事故時使用。接著就是普通統籌分配稅款的考量因素。但實際上卻不是這樣的次序。

16-1條第2項的第4款規定，普通統籌分配稅款的計算方式則是基於基準財政能力和基準財政需要的因素綜合考量。直轄市的分配款是根據其營利事業營業額、人口和土地面積等因素來分配的。縣市的分配款則是根據第5款規定，而鄉鎮市則是根據第6款規定。第四、五、六款各自對應直轄市、縣市和鄉鎮市之間的分配款，這三款合起來就是達成第1款裡面規定的三個層級各自本身要受分配的統籌分配稅法的目的。

這是我們的法條規範結構。遺憾的是，這結構相當混亂，而且我們似乎無法去理解為什麼在不同層級需要用不同的考量因素進行規範。譬如，在縣市這個層級裡面，他就有一個進一步的款，做85%和15%的區分。這個區分只有在縣市這個層級裡才有，而在第6款裡面就沒有。第4款則是只有一個抽象性規定，考量了營業額、財政能力、人口和土地面積這四種要素。到了第6款時，考量的要素又不一樣，它是根據正式編制人員的人事費和基本建設需求情形來進行分配。

看到這裡，任何人都會問，為什麼不同層級的分配標準不一樣？這個問題的答案非常模糊，因為立法者可能在密室協商後，隨意制定了一個標準。這標準告訴你答案就是這樣，至於具體的理由，卻是完全看不出來。一個邏輯不清楚的分配標準就是這樣被制定出來。

這個現況長的很醜，我自己也不清楚到底為什麼，這樣分配。不同層級，難道他的考量因素就會有不同嗎？

回到理想狀態。理想情況下，在計算每一個層級的地方自治團體時，我們實際上會考慮到財政能力和財政需求。這些是財政平衡，即收支能否平衡的最基本考量因素。所謂的財政能力，包括基準財政能力和實際財政能力，我們前面已有提及。通常，我們會根據法律規定考量分配給各地方自治團體的財政收入及其自身開拓財源的可能性。如果地方自治團體努力開拓財源，那麼其收入將反映其實際財政能力。

然而，我們也不能排除，某些地方自治團體可能由于不想增加選民負擔而不努力開拓財源。所有的財政能力源自於地方自治團體對自己的選民開刀。如果可能，地方自治團體應該自己花自己的錢，自行努力提升財政能力，建設更好的地方。因此，這種考量被稱為基準財政能力，它考慮了你的現實財政能力和理應獲得的財政收入。不過，可惜的是目前我們並沒有法律上的明確定義去說明什麼是基準財政能力。

接下來，談談什麼是基準財政需要。基準財政需要，就像實際的財政需求一樣，可能因地方政府的財政努力不足而逐漸增加。我們不能總是鼓勵不努力的地方自治團體。因此，基準財政需要是一套根據人口、面積幅員、基礎設施以及公共服務的質量和水平來計算的公式化方法。例如，人口多的地方，通常會有更大的財政需求，因為需要滿足更多人的公共服務。同樣，地理範圍廣闊的地方，會考慮到其轄區內山川地貌的特殊性，在計算基準財政需要時亦會加以考量。

一個地方自治團體，不論是衛生、教育還是消防等基礎設施，都是必需品。國家無論你居住在哪裡，基本上都應享有一定水準的公共服務。當然，我們也不能期望住在偏遠地區的居民能享有與大城市相同的公共服務水準，但應有一定程度的基本保障。這是對基準財政需要的一個全面性考量。

一個國家不管你住在桃園臺北臺東花蓮，基本上享有一個最低限度的公共服務，各位應該正常理性，不會反對吧？ 當然不可能讓你住南投信義鄉跟住臺東太麻里的，可以享受跟在臺北景美區或信義區一樣的公共服務水準，那個是確實在一定程度上不太可能。

比如說我就講公共交通這件事情好了。在臺北市，老師今天早上從景美園區搭車過來，哇，好多種不同選擇。我可以搭捷運，我可以搭公車，公車好幾號。我也可以騎脚踏車。好幾種不同選擇。但我就不信，各位如果住在南投信義鄉，你要上學，看看你怎麼去。這個就是差別。南投信義鄉再建設個幾百年，都不可能跟臺北信義區一樣。

因此，在基準財政需要上，每個地方都不可能有同樣水平的公共服務。你在台北大安區享受到的公共服務可能包括500米內的遊泳池、籃球場和美麗的台大校園可以享用，而到了南投信義鄉，你可能就看不到這些設施了。

現代法治國家，假設你生活在現代，你所需要的所有公共服務，這些會轉換成你的基準財政需要。可能這些基礎設施、人口面積所需的，轉化成你的公共服務，成為你的基準財政需要。簡單來說，不管你住在哪里，都享有最低限度的公共服務，這就轉換成了各地方自治團體的所謂的財政上的需要，滿足這個需要、滿足這個支出，這就是所謂的基準財政需要。能力和需要之間的差距形成了統籌分配稅款里面，據以分配你可以獲得的收入的基準，這才是財政平衡制度。

財政平衡制度因此沒有不同層級之間的差別，只有公共服務計算水準上的差異。我們不能期待要求南投信義鄉的公交每天都和台北信義區的公交一樣額水準，因為台北信義區的公交幾乎每幾秒鐘就有一輛車可以乘坐，而在南投信義鄉，你可能錯過一班，下一次車可能是下午或明天才有。但至少應該有最低限度的公交服務，讓當地居民也能有享有公共交通，這難道不是作為國民最基本的享有國家平等對待的一個權利嗎？

也因此，基準財政需要是讓各地方發展出至少最低限度的公共服務水準。我們不求每個地方都有像台北市信義區、大安區那樣的公共服務水準，但作為一個現代國家，應有的最低公共服務水準是必須的，對應著基礎設施、人口面積產生出來的公共服務，這就是計算基準財政需要時考慮的因素。需要越高的地方，如果大於他的基準財政能力，那麽他就越有資格獲得較高的統籌分配稅。這正是統籌分配稅款作為財政平衡制度本該有的圖像。

但台灣是台北市自己都在第一層的中央地方財稅權限劃分里面分不夠，所以台灣就會形成第二層的財政平衡制度，六都爭奪統籌分配稅，讓地方偏鄉的地方自治團體，他們真的連統籌都搶不過。因為這里面埋了一個要素，就是營利事業的營業額和財政能力，它會讓直轄市的台北市，營利事業如果繳納的營業額越多，因此就會分得比較多。如果我是台北市長，我也不會放手，但如果我是台南市長，我就會覺得不公平，到底是誰比較缺錢？！

這是我們制度上的一個問題，不能反映出真正事務本質所需要的基本原則。回過頭來，我跟各位談一下，這個制度的原因還一直存在這里，因為這些條文都是立法委員制定出來的。立法委員，在政治上的影響力聲量比較大的，立法委員制定出來的這些法律條款規定沒有事務法則，不知道原理原則就算了。這個制度基本上是比較對直轄市有利的分配規則，特別是台北市作為中央的所在，中央的相關交通建設也都是以台北市為中心。你要出國搭桃捷，以前就是這樣考慮，讓台北人出國時方便一點，雖然機場位於桃園，但是希望臺北人能在30分鐘內就能出發。要去南部，沒問題，高鐵就這樣讓你開出去，這也是一個台灣本質上確實會，導向以台北為中心的這種資源分配模式。

我沒有特別批評的意思，我只是在描述客觀的現象，給各位同學了解我們資源分配是怎樣的，我不是特別去做批評，我只是告訴你，客觀現象就是台北市因為它位於的位置里面，它基本上會財政能力相對比較能夠被滿足。

就像日本一樣，東京都不需要參與財政分配，因為它本身就相當富有。東京都與其他地方不同，不缺資源。事實上，日本的行政區劃為一都（東京都）、二府、其他都是縣。在財政平衡制度中，東京都不參與分配，因為其自身資源充足。這反映了以首都為中心，城鄉發展差距的狀況，在聯邦制國家中，相對的發展會更均衡。我曾去漢堡，遇到一個從小到大都沒有離開過漢堡的人，他的學業都是在漢堡完成的，這說明了在德國，每個邦都有自己的公立大學，人們可以在本地完成學業，而不一定非得到其他地方。

另一方面，以首都為中心的國家往往只有中央地區才集中了足夠的教育、醫療和工作資源。例如，在老師學生時代，濁水溪以南的地區沒有法律系，想要學法律只能到台北。而老師從德國回來後，在成大服務，發現臺南市的會計系學生想實習，也大多數情況下要去台北或高雄，因為臺南市缺乏實習地點。那有一位就跑上來臺北，那剛好就碰到鄭捷啊，就在捷運上面遇難了。

臺灣的北漂現象不是原因，而是長期城鄉發展不均衡的結果。這不是個別人造成的，而是多年累積的結果。直轄市通常能夠分配到更多的統籌分配稅款。而台灣的統籌分配稅款在財政平衡制度中被誤用，六都希望能拿到更多的統籌分配稅款。這個制度一直未改變。

#### 【地方稅法通則】

我接下來會繼續談到地方開闊自主財源的可能性。除了國稅和地方稅的劃分，地方自治團體還可以透過地方制度法第67條第2項的規定，來開闊自主財源的可能性。地方稅法通則是中央制定的一個框架性法律，讓地方自治團體在這個框架內開闊自主財源。

總的來說，地方稅有兩種類型：一種是財政收支劃分法第12條第1項裡面的地方稅，另一種是透過地方制度法67條第2項的地方稅法通則所制定的框架，容許地方用自治條例的方式所徵收的地方稅。這兩種地方稅都是地方自治團體自主財源的來源，提供了地方自主開闊財源的可能性。

地方稅中的第一類，財政收支劃分法裡的地方稅，其路徑基本上已被堵死了，因為這在現實上屬於中央立法。無論是土地稅、房屋稅、契稅還是印花稅，這些都是經立法院三讀通過的法律，所以地方自治團體欲開拓財源途徑非常有限。地方自治團體唯一的開拓財源可能性，實際上只來自於地方制度法第67條第2項，即地方立法者通過地方稅法通則的框架性立法自行制定。

在今天的第二小時中，我們將討論地方自治團體開闊自主財源的最後一種可能性，即透過地方稅法通則來制定三種稅捐：特別稅、臨時稅和附加稅。根據地方稅法通則第2條的規定：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：  
一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。  
二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。  
三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。」

第2條的規定，我個人認為沒有意義，因為第2條的規定，財劃法的直轄市縣市稅基本上根本都是中央立法，你也不可能在這個地方適用地方稅法通則來由地方自行訂立。地方自治團體，只能夠在財劃法的中央立法底下，訂定施行細則而已，基本上只有法規命令的制定權限，沒有立法本身的制定權限。我個人認為他違反憲法的107、109跟110條，地方自行立法、地方自行執行的這樣一個憲法誡命。但目前為止，並沒有任何的司法院大法官解釋就此表示出他們的意見。

回到地方稅法通則，根據地方稅法通則開徵的地方稅，其實只有直轄市縣市的特別稅、臨時稅，跟附加稅，如果是鄉鎮市，只能開徵臨時稅。所以首先我們第一個要跟各位去談，究竟這三種不同的稅，彼此之間如何劃分？地方可以用自治稅捐的方式來通過特別、臨時，跟附加稅，那這三個稅又有什麼樣的一個區別？我們法條本身規定並不是很清楚，不過我們可以透過以下的條款規定來跟各位去做進一步的說明。

地方稅法通則第3條第1項並未明確說明這三種稅的具體意義，但是從第2項中我們可以了解到，臨時稅的原則上只能課徵年限是兩年，而特別稅和附加稅的課徵年限是四年。

根據地方稅法通則第3條第3項第二分句規定，臨時稅是指定用途稅，也就是課徵時會明確指定該稅款的用途，並開立專款帳戶來指定用途。這與特別稅和附加稅不同，後兩者原則上不指定用途，而是作為一般用途稅款。

關於特別稅和附加稅的區別，學界主流意見認為，特別稅是指在既有稅目之外另外課徵的一個獨立稅目，而附加稅則是在既有稅目之上進行的附加。這一分別主要是根據稅目的劃分來定義的。即使這個解釋在學界中普遍接受，法律本身對於特別稅和附加稅之間的區別並沒有明確規定，這依然是一個需要進一步明確的領域。

好的，我們可以從某些法條的規定中導出學界的看法。請大家看第4條和第5條的規定。在第4條中，有關於直轄市縣市政府為辦理自治事項而提供充裕財源的規定，除了印花稅和土地增值稅外，其他地方稅的原規定稅率上限可以調高到超過30%以內，予以調高，訂定徵收率（額）。根據學者的看法，既有稅目（除印花和土增稅外）可以在稅率上調整到上限30%内，這適用於附加稅。然而，實務界認為，這一規定不僅限於附加稅，特別稅也不能超過30%。

接下來，讓我們來看第5條的規定。直轄市縣市政府為辦理自治事項充裕財源，除了關稅、貨物稅及加值型營業稅外，可以對現有的國稅進行附加徵收。學者的看法是，附加稅基本上是在既有稅目之外進行附加，但必須在既有稅目的前提下進行。而特別稅則是在既有稅目外創新出來的稅。根據第5條第1項第一句的規定，可附加的國稅不包括關稅、貨物稅和加值型營業稅，但可以針對其他稅，如所得稅等。理論上，地方自治團體可以依15條一項第一句之規定，在既有的國稅，比如說所得稅、遺產贈與稅之上，去做附加徵收

我們在這裡對附加稅和特別稅的定義沒有法律明確規定，但學說和實務見解上有所差異。學界認為，臨時稅是指定用途稅，用途短暫，使用期限為兩年。特別稅和附加稅則為四年，但它們的區別在於是否基於既有的稅目進行劃分。既有稅目之外的則使用特別稅。

這些差異讓我們回到第3條第1項的但書規定，也就是第二句，所有的特別、附加和臨時稅都不得就以下四項課徵：一是轄區外的資交易；二是流通至轄區外的天然資源或礦產品；三是經營範圍跨轄區的公用事業；四是損及國家整體利益或其他地方公共利益的事項。

例如，屏東縣不可以課高雄市的交易行為的稅捐。你可以自己課特別稅，但不可以對別的轄區內的交易行為去課稅喔。

再例如，一個縣市的農產品運往另一個縣市，如果每個經過的縣市都徵收過路稅，這就會損及國家整體利益或其他地方公共利益。在實務上啊，如果不透過這個禁止，很多地方自治團體確實會課類似的路過稅，或路過相關的稅捐的這種公課的，以各式各樣的名目，比如說臺南就曾經想要針對，只要從安平港進來的石料，想要去課轉運稅；興達港進來的魚貨，運銷到臺北的，他也課一個轉運稅。這個都是各地方自治團體課徵的，雖然看起來是以轄區內的交易行為去做為課稅對象，但是這種對於貨物流通課徵稅捐，這個就屬於會損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。這個3條第1項的但書規定因此成為三種稅捐，臨時、特別、附加稅捐都不能碰觸的，所謂的一般性限制條款。整體的抽象條款是第4款規定，那么個別具體適用的就是跨轄區經營的公用事業、轄區外交易，跟跨轄區的天然資源或者是礦業。

我的個人看法是，第1款和第3款大致上沒有太大問題。第2款規定，關於跨轄區的天然資源或礦產品，可由相關地方自治團體聯合管理。簡單來說，當天然資源，一條河流或山川跨越多個縣市時，這些地方自治團體理論上可以共同進行治理和管理，包括稅收等相關事宜。我們不允許的是對跨轄區的運輸行為徵稅，這是第4款規定中所產生的問題。

現在，我們先大致上做一個地方自治稅捐類型的劃分。臨時稅是兩年的指定用途稅，特別稅和附加稅則是四年的一般用途稅。特別稅和附加稅，差別在於是否基於既有的稅目或既有的稅目之外。

接下來，我們來談談為什麼地方自治團體不太可能依賴這樣的地方稅法通則。問題是，即便看起來很有吸引力，實際上，再努力開徵，只有四年的壽命。換言之，地方政治首長一上任就需要立刻對選民徵稅，而這稅收只有四年的期限。因此，除非當地的在野黨和執政黨都達成共識，否則很難開徵。

在實務上，徵收特別稅往往針對政治不正確的行業，如開採礦石石灰等。例如，臺灣的一些地區徵收所謂的景觀維護稅，這些稅捐往往由少數從事政治上不受歡迎行業的人承擔，但這些稅收無法有效改善，前面的財政收支劃分跟平衡制度造成的偏鄉自治團體財政需要跟財政能力差距的這一個財政不平衡的困境。

地方自治稅捐開徵的可能性本身就非常有限，它們不太可能成為可靠的財政收入來源。這就是為什麼地方政府不太可能開徵新稅，如所得稅的附加稅，因為這將對選民造成直接影響。如臺北市開徵新稅，居民可能選擇搬到新北市或其他地區。

爲什麽附加稅不可行性，很簡單，因為它只針對本地選民。而特別稅，多半只能對特定少數行業徵稅。像臺灣就是砂石業礦石開採業，臺中還可做一個叫特種營業，「八大」特種營業。我講他政治不正確，我只是說在道德上面被人家認為不好，但他不是非法行業，還是要請各位分清楚。因為他政治上不正確，當然你可以說他是暴利啦，所以就開徵一個稅捐，但由於他人數有限，也不可能把他掐死，讓石灰開採或者是砂石開採就不可行嘛，這個是絞殺歲的問題，這樣各位清楚嗎？從而只有少數的稅收，因此無助於地方有效地改善他的財政收支失衡的狀態。

所以回到最初，我們的財政收支劃分欠缺憲法位階的根據事權劃分的明確規範，這才是根本問題所在。地方自治欠缺必要的財政收入來源，那這個大概是我們長期以來的現況。

我們將在禮拜六的課程中補充地方稅法通則第6條的規定部分，以完善我們對稅捐憲法基礎的理解，並探討中央地方財稅權限劃分的相關問題。今天的課程就到這裡。

## 第10\_1週｜第1節｜2023/11/12

#### 【期中考】

週六的課程，感謝大家的辛勞。下週二，我們將進行期中考試。考試將包括兩個大題和一些小題，這些題目與實際案例密切相關。關於是否需要攜帶法典，我通常會在題目中附上重要法條，所以帶不帶法典差別不大。我不太喜歡學生背法條，但對於稅法的各部分，特別是所得稅法，確實需要對特定法條有所瞭解。因此，我會提供一些重要法條供參考，大家無需過於擔心。

考試原則上會仿照國家考試，不允許使用電子設備查詢資料。我希望考試能夠在公平的基礎上考核大家對基礎概念的理解。雖然我希望能夠使用現代工作方式，但考試的特殊性使我們仍需遵循傳統方法。若要攜帶自己熟悉的法典，當然可以，但請不要攜帶筆記或教科書。

考試主要考核基本概念。我已指示助教發布相關公告，包括稅捐的基本概念和特別強調基本權的保護以及稅法的基本原則等。我不會涵蓋每一個細節，但會聚焦於特定重點。同樣，今天討論的中央與地方的財稅權限劃分問題也包含在考試範圍內。由於時間緊迫，我不會在考試中過分強調今天的內容。請大家集中精力準備前面提到的三個重點部分。

#### 【中央與地方財稅劃分】

關於中央與地方財稅劃分的問題，國內關注者較少，其本質是權力分立的問題。我們特別提到，在公法團體中，有些是行使高權的團體，尤其是行使統治高權。因為它涉及到一種上對下的關系。公法團體不僅僅限於高權團體，還包括很多其他類型，它們是為了完成特定的公法任務而設立的。例如，在德國，經常提到的公法團體包括大學和廣播電視台。這些機構作為公法人，主要目的是避免國家通過財政指導或行政幹預影響它們的運營方針和組織結構。

因此，這些如德國的公法人大學或廣播電視台主要是在一個獨立架構下行使其公法任務，有憲法上的制度性保障。例如，公立大學主要追求知識真理，其中包括教師的教學研究自由和學生的學習自由。公立大學提供了一個場所，讓成員可以完成他們的公法任務，實現基本權利。這類公法團體的主要任務是避免國家通過財政、人事或行政幹預，保障它們能夠獨立完成任務，最終目的是保障人們的基本權利能夠更好地發揮作用。

回過頭來看，我們討論的主要是中央和地方，作為高權團體，存在一種上對下的關系。在憲法中，我們通過第107至110條的規定，對事務高權進行了劃分。這些劃分在憲法增修條文第9條中，被交給立法者去具體形成，包括自治的層級、自治的事項。關於財政收支的劃分，則在憲法第107條第7款規定中進行。這種具體形成，彼此之間沒有直接聯系，意味著事務高權和財政高權之間沒有在憲法位階做明確的連結。財政收支劃分法雖有規定，但不夠充分和完整，主要是指出哪一層級的事務高權原則上應由其進行支出。這在我們的財政收支辦法中有規定，但遠遠不足，一方面是因為它屬於立法位階層面，另一方面是因為它並沒有明確規定支出應與收入相匹配，遵循一種相互配合的原則。

在上次課程中，我們提到財權和事務高權之間需要有對應的關系。簡單來說，要辦事就需要有執行事務的財政權限。如果你希望地方自治團體在其事務範圍內進行工作，就應該給予它們相應的財稅收入權利。這是我們法制上的一個重大缺陷，因為缺乏明確的法律規定來表明這種連接。地方自治團體常常面臨一個問題：他們有很多事要做，但是卻缺乏資金。這就是我們常批評的所謂的中央集權和集錢。中央可以通過地方制度法來改變地方自治團體的事務高權，也可以通過財政收支劃分法來改變稅收結構，比如將營業稅變為國稅，並順勢減少地方的稅收收入。

從憲法第107條到第110條，我們得到一個基本原則，理論上國稅由中央立法並執行，地方稅由地方立法並執行。但在財政收支劃分法第12條中規定，歸為地方稅的房屋稅、土地稅、契稅、印花稅實際上並非地方立法且由地方執行，而是由中央立法、地方執行。這也導致了實際操作中的一些問題，例如，中央的政策可能導致地方承擔成本。因為這是中央立法的稅法，中央可以自行調整土地增值稅的徵收比例，這在實際中也確實發生過。

因此，各位可以看到在憲政實務上的一些慣例。我們在財稅方面，中央與地方的財政收入劃分基本上是將稅源多的稅目劃歸給中央，然後再通過統籌分配稅款的方式下放給地方自治團體。但這種財政收支劃分偏向中央而不利於地方，特別是不利於偏遠鄉鎮型的自治團體。在財政收支方面，例如第8條第2項以下跟第12條第2項，我們看到關於獨分稅和共分稅的劃分方式，常常導致縣一級的偏遠地方自治團體可能完全無法分到中央的共分稅收入，甚至連他們原本可以得到的一些稅收也完全沒有收到。這種情況造成了台灣一些地方自治團體，特別是在財政上出現困境。我們通過這幾個法條的規定和原理歸納，來討論財政收支劃分的問題。

#### 【財政平衡制度】

進入財政平衡。財政平衡，希望通過統籌分配稅款來調整強弱地方自治團體之間的差距。因為財政劃分偏向中央，包括台北市在內的一些地方自治團體希望能在統籌分配稅款中分得較多的比例。在台灣，統籌分配稅款主要由地方自治團體依據特定的規則來決定其比例，而直轄市通常因為其營利事業營業額較高，能夠分得更多的統籌分配稅款。這樣的客觀現狀導致台灣的六都分得較多的統籌分配稅款，其中台北市因為營業額較高，享有更高的分配比例。  
我們一直以來我們的統籌分配稅款就是北高兩市獨佔了以前直轄市的分配額，那麼後來五都變成六都以後，他的統籌分配稅款比例隨之調高，但實際上統籌分配稅款並不是要去做這樣的一個目的，強的本來應該不需要再在從統籌分配稅款裡面獲得太多的分配。  
我們的統籌分配稅款，本來應該是根據基準財政能力和基準財政需要之間的差別來計算各地方自治團體應分配的額度，甚至可能由比較強的地方自治團體來支持比較弱的地方。

在這里我也順帶提到，因為我們的法制環境與德國不同。德國是有比較強的地方自治團體，他們通過財政平衡制度，去資助比較弱的地方自治團體，所以他們的財政平衡制度中有聯邦對各邦的補助，也有邦對邦之間的互助。

作為例子，德意志聯邦共和國，即德國，是一個聯邦制國家。在1993年兩德統一之後，為了幫助經濟較弱的東德五個邦提升經濟水平，西德通過所謂的團結附加費（德文：Der Solidaritätszuschlag），即在所得稅中加徵一定比例的附加稅，目的是支持東德各邦的經濟發展，從而減少貧窮、犯罪、種族主義等社會問題的產生。他們透過加徵在所得稅裡面做一個附加稅的方式，用5.5%的比例，西德這邊的人就多收一點所得稅。

目的是什麽？目的不是給聯邦，而是給東德的兄弟夥伴們，也就是東德的各邦。所謂的「團結捐」的意義在於——我們是兄弟，我們是一個共同體——可以讓西德這邊的人多徵收一點所得稅。這個稅收的目的就是幫助東德的政府各邦，讓他們在經濟上能達到與西德相同的水平。到目前為止，這個機制仍然在執行中。

團結捐是所得稅的一種附加稅，因此台灣沒有類似的所得稅附加稅，而德國有這樣的制度。他們通過在所得稅里加上一個5.5%的比例作為附加稅，這麽做的目的是要給經濟相對弱的東德夥伴提供支持。這可以看作是他們能夠使用的財政平衡制度之一，即中央對地方在財政收支上的補助。這本來就是分稅時常見的做法，因為獨分稅和共分稅的劃分總是會導致一方較弱，而中央通常會劃得比較強一點，因為它需要資金來做如國防、外交、軍事等事務，這些都相當花錢。

另一方面，我們也不能讓較弱的地方因此無法開拓財源。這會是犯罪和種族主義的溫床。因此，除了來自聯邦的財政平衡制度外，他們還有來自各邦彼此之間的互助，比如南部德國的兩個邦，通常也會通過在所得稅里加徵附加稅的方式來收集資金，目的是幫助東德的夥伴們。

在台灣，這種財政平衡制度基本上是看不到的，因為我們之前的財政收支劃分就偏向中央，包括台北市在內，實際上自身也是不夠的。台北市徵起的所得稅分額，實際是先給中央收走，然後再通過統籌分配稅款的方式下放一成給包括台北市在內的所有地方自治團體。所以請大家注意我們的統籌分配稅款制度，是國家中央先收走，然後他再下放一部分，比如，所得稅一成、貨物稅一成、營業稅四成。這不是共分稅，而是統籌分配稅款。因此，實際上包括台北市在內，它在中央地方財稅的高權權限劃分上，基本上自己就不夠，因為我的所得稅並不是全部屬於我。

在德國，地方徵起的所得稅，原則上，可以分到42%。想想看，如果台北市能分到自己稅收所得稅的42%，我認為台北市就不需要跟人家爭奪統籌分配稅款了。所以你應該去跟中央要求更多所得稅。然而，為什麽台北市從來不會去跟中央爭取更多的共分稅，而是去爭取統籌分配稅款？其實這里有一點我個人在研究這個制度上的心得。因為台北市長8年後就想要選總統，沒有一個例外。因為台北市長是台灣政治聲量最大的，每一個做完4+4年之後，他就是想選總統。當他換位到中央後，這個問題對他來說就沒有問題了。你看人、看黨，你看不太出來這個問題，這個是制度的問題。這就是我在做相關研究中的一個發現，也是為什麽制度難以改變的原因。

簡單來說，當我是台北市長的時候，我希望台北市收到更多稅收，但等到4+4年之後，他的想法就改變了。他認為，與其改變制度，不如我直接換到中央去。人會隨著位置改變他的心境和想法，更嚴重的問題是，他甚至可能不意識到這是一個問題。法律人思考問題和政治人思考問題是不一樣的，我們考慮的是體制的問題。台北市如果能夠帶頭要求中央地方的財政收支劃分更多，只要地方徵起的20%所得稅，對台北市來說應該是很多的。但台北市長從來沒有考慮過這件事情，他只想著如何在未來成為總統。當他成為總統後，他就再也不會這樣想了，這是我在做相關研究中得出的一個結論。

不知道算悲哀還是面對現實的無奈。為什麼制度不變？

首先，法律人往往不認識到自己的角色和地位。盡管許多台北市長都是法律人，包括醫生也是一樣，他們從來不是從制度角度去考慮問題。法律人本應考慮，這是一個制度問題，這是中央和地方財政收入的收益高權的分配問題，怎麽可以這樣分配得不均？事實上，偶爾會有一些地方自治團體的領導出來呼籲，但通常都只關注於統籌分配稅款，希望通過「把餅做大」來解決問題。然而，統籌分配稅款的實際功能並不是分配中央和地方間的財政高權，而是平衡地方自治團體內部的強弱。中央地方的財政收益劃分，本質上是基於獨分和共分稅的原則進行分配的，基本原則應該是「財權隨事權劃分」，意味著地方自治團體要負責的事務多少，它們就應該有相應的財政收入。

在台灣，地方自治團體沒有一個統一的體制力量去要求中央分配財政，而是存在黨派之分，往往超過了地方和中央的分權問題。即使在同一政黨內部，也存在派系之別。這是客觀現實，也是社會科學院政治系研究的對象。對於各位法律人而言，如果未來有機會成為立法委員，應該關注財政收支法案的修正。從民國80年代修訂以來，這個法案沒有再被修過，為什麽？因為這個話題非常冷門。就算進去財政委員會的人，他的主要目的都不是為了改制度。

但問題的關鍵在於中央地方第一層的劃分，導致台北市等地方難以維持運作。台北市在自身難以為繼時，會通過其政治力量爭取更多的統籌分配稅款，至少讓自己能繼續運作。

對於這種客觀現狀，我認為不應太過強調政治上的黨派因素，因為在台灣，政治考量基本上還是以黨派為主。然而，不論是執政黨還是在野黨，如果沒有認識到問題所在，也就不會採取正確的步驟去解決問題。正確認識問題所在是提出問題解決方案的關鍵，而不是簡單地說怎麽做就怎麽做。有些人喜歡講什麼，「該怎麼辦就怎麼辦」。你在開玩笑嗎？你寫功課，問老師，該怎麼寫。我説，該怎麼寫就怎麼寫。啊我就是不知道你要怎麼寫啊，你告訴我怎麼寫啊？正確認識問題所在，是提出問題解方的方法。説什麽「該怎麼辦就怎麼等」，於是沒回答。我看到這個，當下就傻眼，這個到底在講什麼東西？坦白講，這個不叫理性科學，這叫打迷糊仗。

我們應該關注客觀問題點。特別是在計算所謂的統籌分配稅款時，基準財政需要和基準財政能力之間的差別是非常重要的因素。一般而言，如果你的能力不足以應對你的基準財政需要，那麽基準財政需要的計算就變得至關重要，因為這是決定你能分配到多少統籌分配稅款的關鍵。原則上，這將依照你的管轄區人口、面積、基礎設施和公共服務水平來計算。地方自治團體在其自治事務範圍內應滿足一定程度的公共服務，同時應有相應的財政收入支持。然而，在台灣，統籌分配稅款往往看不出基準財政需要與基準財政能力之間的對應關系。

台灣的統籌分配稅款制度將其分為普通和特別兩種。特別統籌分配稅款用於個別地方自治團體遇到天災地變等重大災害時，有特別的財政需求，可作為中央對地方的一種特別支應方式。例如，在台灣由於地理的問題，經常發生地震、台風、土石流等災害，因此當地方遭受這種特別災害時，就需要通過特別統籌分配稅款進行支援。普通統籌分配稅款是用來改變地方強弱的情況的主要的財政平衡工具。通常普通統籌分配稅款占94%。然而，計算標準在三級自治團體之間並不相同。我曾提到，第16-1條的相關規定公式化、透明化是為了確保財政收入在各個地方自治團體中透明分配。

不一致的區分標準是一個問題，因為不同層級的自治團體會有不同的區分標準。這導致了目前在統籌分配稅款中，原則上財政需求遠大於財政能力的一些自治團體，特別是偏遠地區，如南投、澎湖、屏東和東部地區，通常都是財政轄區幅員大，人口較少，如果公共服務水平沒有達到一定標準，他們就應該在統籌分配稅款中獲得更高的比例。但實際上，他們通常分得較少，因為他們的營業額不高，財政能力不強。理論上，財政能力不強的自治團體應該分得更多。我提到過，所謂的基準財政需要這個概念，並不是他實際的財政和財政能力和財政需求，因為其中必須要考慮一些財政努力的因素。這個道理我想應該是顯而易見的，你自己不努力，憑什麼叫人家幫你？就是說，地方自治團體必須自助，同時也能得到其他兄弟的幫助或者中央的幫助。這也是統籌分配稅款的一個功能，因此設定了一套計算標準，在基準財政能力的這個地方就考慮到地方自治團體開拓財源的自主努力，包括考慮到地方通過地方稅法通則的框架去開徵地方稅。

關於地方稅法通則，我們之前講過，有三種自治稅捐的可能性：特別稅、臨時稅和附加稅。法律並沒有對這些稅種作特別定義。

臨時稅通過法條規定明顯是一種指定用途稅，原則上這種臨時稅是每兩年一次，如果需要可以延長。不要忘記了這基本上都是向自己的自治範圍內轄區範圍內的營利事業或是選民來做徵收，沒辦法去跨到別的縣市，你高雄市的不能去徵收臺北市的，這很明顯的道理哦。這種臨時稅通常不足以根本改善地方自治團體的財政體質。

而特別稅和附加稅的區分主要在既有稅目上，既有稅目之外的叫特別稅，既有稅目之內則可能加上一個比例作為附加稅，如所得稅的稅率附加。例如，德國的團結捐就是所得稅的稅率附加，你在課所得稅時，加上一定比例，這就是稅率附加。德國也有地方稅是通過調整所得稅的稅基。

在研究德國的稅法時，我們發現德國的地方稅中有一種稱為Gewerbesteuer，我將其稱為營利事業稅，它主要是由地方自行徵收的特別稅。基本上你在地方營業的營利事業，包括執行業務者在內，都原則上會課一個營利事業稅。這是地方稅，這個是完全是給地方自己徵收的，因為他的稅基是用所得稅的稅基去做加減，其實比較偏向特別說的性質。因為他只是以所得稅的稅基做一些考量因素，課稅的範圍並沒有限於是所得稅裡面所講的營利事業的概念，他把所得稅裡面的營利事業跟執行業務者都把他放進來。

此外，還有加在所得稅上的團結捐，即稅率附加。

無論是稅基附加還是稅率附加，這些概念都被稱為附加稅，因為它們是對既有稅種的附加。

相反地，特別稅則是針對當前稅目中沒有的項，例如中央有煙酒稅，地方可以徵收包裝稅或含糖飲料稅。例如，地方可以對快餐或茶飲店徵收包裝稅，針對那些一次性使用的過度包裝產品。

我們現在在既有貨物稅裡面有一個叫清涼飲料的類型。清涼飲料，他本身是對機制清涼飲料去課稅，他反而對那種手工製的是沒有課徵的。那我們現在在臺灣到處都看得到那種茶飲店，那個不算機制清涼飲料，基本上還是手作，大家都強調這個手作。那就沒有課徵這個清涼飲料的貨物稅。但你說這個有沒有造成環境負擔？一定有哇。但台灣的自治團體往往不敢徵收這類稅種。

如果台北市開始徵收此類稅種，市長可能第二天就下台，因為這類稅種很難獲得共識。特別稅基本上都是對自己的選民徵稅，因為地方稅法通則第3條規定你不能對轄區外的交易徵稅。因此，台北市只能對自己的轄區內徵稅，不能跨轄區徵收天然資源稅，比如一條河流穿過台北市和新北市，這樣的跨轄區稅收就不允許。因此，實際上地方自治團體能徵收的稅種非常有限。

臺灣到目前為止，地方自治團體真的能課起來地方自治稅捐，基本上都是對少數人，少數營業類型，我剛上一次跟各位講，就是政治上比較不正確的類型。就算是政治上不正確的，只要人數夠多，就不敢課稅。就像我剛剛講那個包裝稅，就不敢課。有人課包裝稅嗎？沒有。你明明可以有正當理由，就是因為過度包裝製造環境很大的負擔嘛。

還有，德國地方稅中的一些例子包括第二住房稅和鬥犬稅。第二住房稅是對在不同邦設有第二住所的個人徵收的稅種，而鬥犬稅是針對養育某些攻擊性寵物的稅種。此外，旅館稅也是一種地方稅，通常是對旅館住宿徵收的稅，旨在減輕因旅遊增多而帶來的環境和設施負擔。例如，我去德國的弗賴堡，就遇到了城市稅（City Tax），這是對非本地市民短暫停留的徵稅，通常是按天計費，例如每天5歐元。這些稅種雖然為地方提供了一定的財政收入，但在台灣這樣的稅種很難實施，因為它們往往缺乏共識，政治上不容易操作。

德國能夠徵收這樣的稅種，是因為他們認為這些活動會對當地環境產生影響，大部分是以環境負擔為由，比如包裝稅、住房稅、鬥犬稅或旅館稅，這些都是因為外來客或特殊物種可能對地方自治團體的設施產生負擔。但在台灣，即使是政治上正確的包裝稅，也很難徵收。實踐上也有一些景觀維護稅。例如，花蓮、桃園、高雄、南投這些靠山吃山的地區。甚至靠海的地區也可能徵收，但他們還沒有想到具體的名目。地方不能徵收轉運稅，因為那會阻礙國內貨物流通和交易，所以只能針對固定在轄區內的天然資源或交易行為進行徵稅。目前地方自治團體實際能徵收的特別稅非常有限，幾乎沒有附加稅，沒有人敢。

例如，台中縣市合並前，台中縣對特種行業徵稅也很困難，因為特種行業大多在台中市。因此，地方自治團體普遍不太可能對所有住民或影響廣泛的交易行為徵稅，目前的特別稅無法足以改善地方財政困境。回到最初的問題，我們需要在財政收支劃分制度上重新進行調整。

這是我們討論的財政收支劃分和財政平衡制度相關問題。

#### 【地方稅法通則】

最後一部分，地方稅法通則。

地方稅法通則第6條的規定，因為第2條關於地方自治稅捐的立法程序是由第6條開徵地方稅的法定程序規定的。直轄市、縣市、鄉鎮市團體開徵地方稅，應通過地方自治條例、自治議會、縣議會、鄉鎮市民代表大會完成三讀立法程序後公布實施。這個規定主要是使用自治條例，排除了自治規章，也就是行政機關單方面進行徵稅的可能性。因為稅捐是剝奪所屬人民的財產，必須有一定程度上的民意基礎，所以必須通過鄉鎮市、縣市、直轄市層級的立法機關和議會的三讀立法通過。

正是因為如此，如果不在所屬地方自治團體有高度的政治共識，而且不僅僅是行政首長要求，還必須通過議會，所以在台灣能夠徵收的地方自治稅捐基本上都是很少的。因為這需要超越政黨的差異，認為這個地方真的需要徵稅。

另外第2項的規定：「地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」

自治監督機關就是內政部，再有財政部及行政院主計處，三關。

那內政部主要就是監督，欸，這個算不算你自治事項範圍。財政部就要來監督，欸，你這個有沒有超過地方稅法通則的相關規範，是不是對既有的稅目做不當的附加，或者是背離地方稅法通則裡面所禁止附加的稅目的這一個課稅的行為。行政院主計處主要是對他的收支收支的預計去去做審核。然後最後面就是三關都要通過備查。

根據地方制度法第2條第5款：「備查：指下級政府或機關間就其得全權處理之業務，依法完成法定效力後，陳報上級政府或主管機關知悉之謂。」  
地方制度法規定備查是一種「觀念通知」的性質，並不是需要上級主管機關的許可。

那地方稅法通則6條第2項的備查則與地方制度法第2條第5款規定的備查顯然不同。我們目前實務上的備查採取的做法叫「實質審核」的備查。因此，地方自治團體通過6條一項的自治稅捐條例，送到中央去，中央可以用「不予備查」的方式，實質上否決掉這個自治稅捐的效力。

簡單來說，在我們目前實務上面，地方稅法通則第6條第2項的備查，本來依據地方制度法第2條第5款的規定，它是一種通知上級主管機關的行為。我只是告知你我在我權限範圍內完成的事情。實際上，自治條例的生效，理論上來說，是根據第6條第1項的規定，它的生效是在三讀通過完成立法程序的時候。我們的第6條第2項的備查規定，理論上是，我通過完成這個已生效的自治條例，我告訴中央，讓你在將來面對民意代表質詢的時候，你知道有這件事情，不是地方自治團體自己未報備。簡單來說，就是報備，告訴你，我們已經通過了這樣一個自治條例的稅捐立法。

在體系解釋上應該一致。但實務操作背離了地方制度法對備查的理解，我們採取了「準予備查」和「不予備查」，這本身就背離了地方制度法第2條第5款的規定。

但實際操作中，沒有通過備查，則自治條例不生效。很有趣的是，到目前為止，也沒有哪個地方自治團體在被不予備查時，真的去進行行政上的救濟或行政訴訟。如果貫徹地方制度法對備查的概念，那理論上來說，這個自治條例在三讀通過時就已經生效了。一旦公告施行，那些受規制的轄區內的交易行為或相對人，他因此就應該繳納自治稅捐。理論上是這樣，但實際上沒有人敢這樣做，因為地方稅務局不敢在沒有經過備查的情況下去徵收。地方理論上來說應該是生效，但是不敢去徵收。

這也很有趣，因為我們的刑法有一個違法徵收稅捐罪。地方自治團體的公務員不敢在有刑事責任的前提下，對那些被認為不產生生效要件的自治稅捐去徵稅。也就是說，在實務上沒有去進行行政救濟，也沒有去對那些規定的人民徵稅，更不會有後續的行政訴訟。因為理論上來說，應該是人民會進行行政訴訟，來審查這個地方自治團體通過的自治稅捐是否符合地方稅法通則的要件，是否在他的框架權限內進行立法。這就是實務操作與法學釋義學的差異。我們通過地方稅法通則和地方制度法的相互對照，可以發現在實務操作上並不完全按照這樣一個釋義學的觀點去操作。因此，在實務上可能覺得這個不是問題，因為沒有人這樣課。但這是一個值得考慮的制度問題，即地方自治團體在框架權限立法中，其實他們通過的自治稅捐，應該可以去立法徵收執行。而所有地方稅基本上除了臨時稅就是4年，也因為這種短暫性，所以實際上很少有地方自治稅捐能通過，也很少有地方自治團體能靠地方稅法通則這種框架立法真正改善財政體質。

簡單地說，回到最初的財政收支劃分問題，台灣的獨分和共分稅，極不利於地方自治團體的自治事務行使。我個人認為台灣在談地方自治享有制度保障時，完全忽略了財政高權的制度保障，其中的自治權限一定要搭配充足的財政高權。不學財政的人大概不會特別注意到這個問題。未來我們的訴訟實務上可能不會出現這些案例，因為這需要地方自治團體提起訴訟，然後訴訟完成後還要進行憲法訴訟。釋憲，還要能夠通過大法官多數認為說，哦，這個地方不是在立法形成空間，而是受憲法的規制，應該要有憲法位階，不能牴觸憲法中的地方自治享有制度保障的這個精神。這可能性不大。至少在目前這個時期內，我個人不太樂觀。可能到了未來的世代，會有更大的可能性。

這是請各位參考的，我們中央地方財稅劃分的問題，就到此結束，這是一個重要但冷門的領域。

那我們先休息一下。之後，我們來進入到關於稅捐的實體，稅捐債務法的部分。我們先休息一下。

## 第10\_1週｜第2節｜2023/11/12

在此之前，我們談論了稅法中非常重要的基本觀念問題，我們討論了稅捐與公課的概念，稅捐法治國中的一些重要基本原則，基本權的保障以及基本原則，還有中央地方財稅高權的劃分。基本上，之前的課程是講述稅捐與憲法的關系。而接下來的課程開始進入到我們稱之為債務法的稅捐實體法部分。我們的課程之後還會有所謂的稅捐稽徵法，即程序法。

因此，我們的稅法總論，除了稅捐基礎法，接下來的部分就是涉及所有與各稅有關的，我們以總則性的方式加以說明的法律。

#### 【稅捐債務法】

接下來我們討論的稅捐債務法，根據依法課稅原則，即通過稅法的規範形成稅捐債權債務關系，我們比照民法一樣，它是一種法定之債。所以我們用請求權的類型來進行思考。民法中的債權債務關系也是一種請求權類型的思考方式，你們在學習民法時，大概會被告知請求權基礎思考方法，如契約上的請求，無因管理，侵權行為和不當得利等。

在我們的稅法中，因為依法課稅原則的關系，我們也將其分為四種不同的請求權基礎。

第一個叫做稅務債權請求，這是第一個最重要的請求權，因為他的債權人方依據財政收支劃分法來進行規定。我們剛剛上完的財政收支劃分法第8條和第12條，特別是在第8條第1項、第12條第1項有劃分國稅和地方稅，這就是債權的劃分。而進一步來說，收益高權的劃分才是根本關鍵所在。

原則上誰徵收，理論上也會由他來享有。但我們在這個地方的財政收支劃分法里面把債權人分別分成了徵收高權和收益高權。在財政高權里面，所謂的立法高權、行政高權、收益高權。我們的財稅領域與一般的高權領域里面的區別，主要是立法和行政高權的劃分稍有不同，我們還會有一個收益高權。

在稅捐領域里面，主要就是誰立法誰執行，這是憲法107條、109條、110條所確認的基本原則。但憲法里面沒有提到的就是收益高權的概念，即誰收了，他要分給誰。理論上，誰立法誰收，誰就將其納入自己的公庫。例如，國家立法、國家徵收、全部歸國家所有。這看起來很合理，地方立法、地方徵收、地方享有收益，這看起來也很合理。但在財稅收入里面，有時候我們會在這個地方做收益高權的劃分。我們有跟大家講過，你可以獨分，你也可以共分。

獨分、共分，是財稅高權里面獨特的一個概念，因為我們不一定誰收的就全部歸他所有。因為稅目稅收有大有小，你完全分給誰所有，就由他享有，往往財政收支劃分是不平均的。每個地方的條件都不太一樣嘛，就是會有的徵收到比較多，有點比較少。所以這種誰徵收誰享有收益的稅，其實在財稅領域里面不太容易畫得出來。我們是誰立法誰徵收，通常收益高權還會再做一個劃分。稅收收進來後，歸誰享有？那個地方還要再由立法或憲法位階的規定來規定。德國是憲法位階規定，我們是立法位階規定，然後再來規定這個歸誰享有。這就是我們剛剛提到的關於收益高權。

回到這個地方，原則上誰徵收誰就是債權人，只是後面怎樣分配還涉及到收益高權的問題。原則上誰享有行政高權，那個人就是在本次我們討論的稅捐給付請求權里面的債權人。因為債權人基本上是由行政機關代表所屬的高權公法團體，我們的債權人基本上是由他的高權團體里面的行政機關，也就是所謂的稅捐稽徵機關來代表。因此，這個地方基本上是以行政高權來劃分誰是債權人。

債務人則是通過各稅法規定個別的稅法來界定。我們的稅捐債權債務關系是通過立法切割的。債權人方依據財政劃分法來規定，債務人方則依據各稅法規定，然後再逐次展開他的構成要件和法律效果。

構成要件有以下這4個：

第一個構成要件叫做稅捐主體，也就是所謂的納稅義務人。

第二個我們稱之為稅捐的客體，也就是被課稅的對象。課稅的對象依照我們對稅按量能課稅原則進行劃分。有以下的課稅對象：第一個是所得，當然這個所得是指廣義所得的概念。第二個財產，我們是列舉式的財產，我們只針對個別具體的部分的財產來課稅，我們沒有廣義抽象的對一個人所擁有的全部資本進行課稅。此外，我們對部分的交易和部分的消費行為進行課稅。我們總共課稅的4個大的客體分別是所得、財產、交易和消費。這4個主要被課稅的稅捐客體反映出量能課稅原則在不同階段里面的經濟循環。這部分我們稍後會進一步做說明。

接下來，第三個構成要件，我們稱之為稅基（tax base，德文為 Bemessungsgrundlage），他的名稱是源自於他是稅捐的衡量基礎，計算基礎。稅基意味著它是計算稅額的重要構成要件。稅基是承前的稅捐客體的數量化，所以我們在這個地方基本上都加上表示了數量化的「額」，例如，所得額，財產則是財產的價額，交易有兩種稅——一種是依據交易的數量計量稅，一種叫依據交易價格計價稅。對於交易，有兩種稅基計算基準，一種是按照數量，一種是按價格進行計算，因此有兩種不同的稅基計算方式。消費稅，在目前的實務上，會轉變為針對銷售行為課稅。因此稅基在銷售這個部分，我們稱之為銷售額。

最後一個構成要件的要素，我們稱之為稅率，也就是課徵的比例。課稅的比例一般而言，直接稅里通常可能會有累進的稅率，這個是直接稅的部分。而屬於間接稅的部分，特別在銷售稅里面往往都是比例稅率，比例就是一個固定的百分比的意思。累進稅率，這部分會隨著稅基越高，他的課徵比例隨之調整。

我們把這4個構成要件先說完，然後接下來講法律效果。先講完以後，我們再來就個別要素里面的一些概念進行說明，這樣各位有一個總體然後個別的概念。

---

法律效果稱之為稅額。稅額是你應繳納的稅捐債權債務的數額。因為依法課稅，所以稅額是你應繳的數額。我們將其分為兩類：應納稅額和結算稅額。一般而言，應納稅額是指稅基乘以稅率所得的數額，意味著稅基乘上稅率得到應納稅額。結算稅額則主要出現在所得稅中，它是應納稅額減去可扣抵稅額後的數額。在所得稅中，常有預繳稅款，如營利事業所得稅的暫繳、綜合所得稅的就源扣繳等。這些都是納稅義務人事先繳納的稅款。還有包含了稅捐優惠、雙邊租稅協定中的外國可扣稅額等，都是可扣抵稅額的一部分。從應納稅額中扣除這些數額後得到的即為結算稅額，也就是所得稅中你最終需繳給國家的數額。

其他稅種一般都是以應納稅額計算，但在所得稅中，應納稅額經過扣除已預繳的部分和稅捐優惠後，才是實際應繳的稅額。

依法課稅意味著構成要件、法律效果和繳納期限都必須法律明定，包括遲延繳納的利息和滯納金。稅捐稽徵機關不可以增減法律所無的法律效果，包括了不可以期前徵收。即便納稅義務人欠稅，國稅局也不能在債務履行期限之前追討。所得稅通常按年度徵收，例如民國101年賺的錢，在101年已經滿足構成要件了，但應在102年5月1日至5月31日間繳納。這段時間內，國稅局才能要求納稅義務人繳款。

這體現了依法課稅原則，即稅捐債權債務關係、構成要件和法律效果均須依法規定。每種稅法都具有構成要件和法律效果，主要包括主體、客體、稅基和稅率。主體指的是納稅義務人，客體則是各種稅的課稅對象。稅基為構成要件中最重要的部分，涵蓋所得、財產交易和消費行為等不同類型。這些就構成了稅法課程中基礎且重要的稅捐債權債務關係。

這個要實踐的就是一個稅捐債權債務關係裡面最基礎的也是最重要的請求權的類型。第一個類型叫租稅債權給付請求。債權人規定在財劃法裡面，特別是行政高權的這一個規定。債務人則依各稅法。各稅法中，我們分成構成要件跟法律效果。構成要件的部分要素有4個，主體、客體、稅基、稅率。所謂的主體是指納稅義務人，所謂的客題是我們的各稅的課稅的對象，以我們現在目前的稅制分類，所得、財產、交易，跟對消費行為的課稅，消費轉成對銷售的課稅，我待會會進一步去解釋說明。然後第3個稅捐構成構成要件要素是叫稅基。稅基是最重要的構成要件。

好，我們之前提到過，稅基是計算基礎，是稅捐的衡量基礎，因此它是稅捐裡面最重要的構成要件。特別是對於累進稅率來說，如果稅基計算不對不合理，那麼稅額也會不對不合理。因此，稅改的重點在於稅基的正確計算，而不僅僅是稅率的調整。我們與財稅人士的主要分別在於這一點。過往的稅制改革多是由財稅人主導，而不是法律人士。即使偶爾有法律人士進了財稅委員會，他們也未必能夠理解稅基的公平合理性的重要性。不當的稅基會扭曲稅捐負擔的分配。因此，稅基本身的公平性才是稅制改革的關鍵。我們常說的稅制改革，其實應該著重在稅基的公平，這樣才能引導出正確的稅額，從而實現合理的稅捐負擔分配。

稅基的概念是指客體的數量化。因此，所有計算都是數額的加減乘除。所得就是所得額，而財產則是財產價額，交易則是交易額或交易價格，以及最後的銷售量。當然，如果我把關稅加進來，也是可以的。關稅是對進口貨物行為課稅，其稅基是進口貨物到港價格，稱為完稅價格。到港價格包括了許多因素，例如FOB價格、船運費、保險費和所有相關的權利金等。我們在關稅實務上特別關注的是這個到港價格，即完稅價格。簡單來說，就是貨物到達我們港口的價格，包括了所有之前的成本。  
我們有4個關，臺北關、基隆關、臺中關，跟高雄關，這4個關就是，你到我們的港口，這個之前以前的所有一切價格全部都算進來。這個叫完稅價格。

稅率則是根據課稅的比例來決定。在直接稅中，有些是按比例課稅，有些則是累進稅率。綜所是累進稅率，營所則是比例稅率。累進稅率的設計基於社會國原則，即財富重分配的思想。而間接稅通常都是按比例稅率，因為間接稅的本質是納稅人和實際稅捐負擔者是分開的，這種結構不可能適用累進稅率。

在稅法的書籍中，這些構成要件並沒有被非常完整地介紹。但是，這些構成要件是非常重要的，必須要清楚地論述。

法律效果就是稅基乘以稅率得到的稅額，一般而言，這就是應納稅額。但在綜所稅和營所稅中，由於往往存在預先繳納的稅額，因此會有可扣抵稅額的概念出現，也就是你的應納稅額減去可扣抵稅額得到的結算稅額。

最後，法律效果部分還包括稅額的繳納期間和遲延的效果。如果應繳未繳，會產生什麼法律上的效果？這就是課稅的法律效果，是稅捐債權債務關係裡面第一個重要的請求權的基礎。我待會會把各個不同的解決的基礎講完。我們下一次再來談各項構成要件的要素。

---

#### 【責任債務給付請求】

第二個請求權，我們稱之為責任債務給付請求。在制定法中，「責任債務」這個名詞其實並未出現。然而，在釋義學，也就是學說上的理解中，會提到與責任相關的概念。為什麼會有責任債務？因為它不是稅法中的直接債務人，而是納稅義務人以外的第三人。第三人承擔起相關的責任債務，所以這個概念在德文中被稱為Haftung，在中文中我們稱之為責任債務。

為什麼是第三人呢？因為他不是直接的納稅義務人，也就是說他不是直接的稅捐債務人，但他有負擔相關責任的義務，需要幫助完成稅捐債權債務關係的履行。在我們現行的實務中，這樣的人通常被稱為扣繳義務人，他們在所得稅法中被法定為需要幫助國家收取稅款的人。當你付款給納稅義務人時，你需要直接扣留相應的稅款繳給國家，這個扣繳義務就落在這第三人身上。他們直接從支付中扣留稅款並交給國家。這個扣繳人就是所謂的第三人概念。

在我們的現行法律實務中，還有代繳人和代徵人。這些人在納稅者權利保護法中都被稱為納稅者，但這不等同於納稅義務人。納稅者這個概念其實是指第三人，他們是私人，有納稅義務人，也有納稅人以外的第三人，包括了扣繳義務人和代繳義務人。我們在法律名詞上通常將其簡稱為代繳人，而另外的則是代徵人，即代為徵收稅款的人。

總的來說，我們有三類不同的人，這些都是納稅義務人以外的角色。

#### 【退還稅款給付請求】

#### 【不當得利溢繳稅款返還請求】

## 第12週｜第1節｜2023/11/21

我們來簡單檢討一下我們的稅法期中考試。考試完畢後，我們仍需稍微了解一下自己在考試中遇到的問題，以及如何對這些問題進行評價，這樣比較好。首先，考試中的第一個問題是關於原住民公課。在政府採購法和原住民工作權保障法中都有規定，政府採購的得標廠商必須聘用一定數量的原住民作為受僱人。如果廠商沒有聘用足夠的原住民，則必須支付原住民就業代金。這種金錢給付的性質明顯不是稅捐，因此它是非稅公課。在非稅公課中，有分為規費、受益費和特別公課等類型。在本案中，原住民就業代金基於法律的限制，既不是規費也不是受益費，而是一種特別公課。

接著，關於第二個問題，這部分，處分有沒有違法。必須區分公課和罰鍰的概念，儘管兩者都涉及金錢。原住民就業代金不是罰鍰，而是一種非稅公課，特別公課。在第一小題中，這筆金錢的性質是為了公共目的而徵收，以促進原住民進入就業市場，而非對廠商違反行政規定的處罰。因此，它是一種非以稅為名的公課。

第一題的第二小題中，本件個案，該廠商聲稱無法及時聘僱原住民，因此不應對其進行原住民就業代金的行政處分。然而，主管機關認為這是依法做成處分，所以不存在違法。這個案例是否存在可歸責的事由？在實務上，公課與裁罰的罰鍰的最大區別在於，公課一旦法律構成要件該當，就會產生公課的給付義務，而稅捐也是如此。公課與罰鍰不同，罰鍰需要考慮可歸責事由。儘管大法官在釋字810號中提到了不可歸責的事由，所以同學們如果以用不可歸責的話，其實老師也可以接受你的答案哦。但在實務上，公課的負擔並不以行為人是否有可歸責事由為前提。即使廠商未認識到相關法律的存在，作為公課的負擔仍然是必須履行的義務。因此，對於第一題的第二小題，老師認為主張沒有理由，因為實務上也認為是沒有理由。但由於大法官解釋提到了不可歸責的事由，所以在這種情況下，可以考慮這一點。然而，實際上公課並不是罰鍰，並沒有以不可歸責為由免除責任的問題。

這就是對第一題。

第二題討論的是從事性交易行為人的所得稅。根據直接稅處的訓令，實務上並不會對從事性交易的人進行所得稅的處分。這引出了一個問題：這樣的做法是否符合稅法中的基本原則。首先，我們討論的是依法課稅原則。這個直接稅處的訓令沒有法律明文的規定依據，是行政機關基於大陸時期的訓令，給予特定職業者免稅待遇的行政規則。這違反了依法課稅原則，因為只有立法者才能規定免稅事項，因爲，免稅是課稅的反面構成要件。稅法規定課稅，免稅也必須依法而定。由於這個訓令不是法規範，也沒有授權行政機關這樣做，所以它違反了依法課稅原則。

其次，我們討論稅捐負擔平等的量的課稅原則。理論上，有所得就應課稅，不論職業為何。根據這個原則，即使是從事性服務的工作，只要有所得，也應該被課稅。因此，這種做法也違反了平等原則，及由此衍生的量能課稅原則。

至於其他的原則，關於比例原則，這裡沒有違反的問題，因為國家對這些從事性服務的工作者的經濟成果不課稅，並沒有過度干預財產權的問題。

最後提到稅捐中立原則，這在經濟學界較為常見，但是否屬於法律原則存在爭議。稅捐中立原則主張同樣的經濟成果應該承擔同樣的稅捐負擔，避免稅收影響競爭。如果從事性服務的工作得以免稅，則可能會扭曲競爭，造成不平等的稅收負擔分配。此處，稅捐中立原則的適用引出了問題：這直接稅處的訓令，是否會鼓勵人們從事性服務工作，從而產生不公平的競爭優勢。這個其實是蠻有爭議的一個問題。

第二題的第二小題探討了對於從事性交易行為的人所獲得的免稅待遇，其他行業的人是否能提起行政訴訟要求對這些人進行課稅的行政處分。這是一個有趣的案例，但實際上這樣的訴訟並不存在。如果有興趣，可以試試提起訴訟，因為直接稅處的解釋令仍然有效。例如，作為高等教育機構的教育從業人員，我需要繳稅，但從事性服務工作的人卻不用，這是否合理？這引發了問題，是否可以要求國稅局對其他人進行課稅的行政處分。

根據現行法律，這種要求可能會被視為缺乏訴訟利益，因為提起訴訟的人並不是行政處分的直接對象，欠缺訴訟保護之必要。簡單來說，如果國稅局沒有對某人進行課稅處分，那麼提起行政訴訟的可能性可能根本不存在。即使某人要求國稅局對第三方進行課稅，但如果他們不是該行政處分的權利義務相對人，則可能沒有法律上的利害關係。因此，根據現行法律，無法要求國稅局對他人進行課稅的行政處分。

任何行政處分，原則上必須是對有直接法律上利害關係的人進行的。例如，對某人裁罰或要求其繳納原住民族就業代金，這構成了一個行政處分，而對象可以提起行政救濟程序。然而，一個人不能僅因為看報紙或聽到某些消息，就要求對他人進行不利的行政處分，例如要求國稅局對某詐騙集團首腦進行補稅的行政處分。

然而，如果某人與從事性服務工作的人處於競爭地位，則可能有理由提起訴訟，主張為什麼他們需要繳稅而對方卻不需要。作為競爭者，他們可能有足夠的法律利益來提起這樣的訴訟。

但截至目前，在實務上尚未出現有人主張自己與性服務工作者處於競爭地位的情況。假如出現這種情況，我會主張行政處分要求我補稅是不合理的。與性工作者處於同一地位的人應受到鼓勵，因此與競爭者相關的訴訟屬於這類情況。最典型的例子是，當你將商標或專利授權給我的競爭者，而我申請卻未獲得時，我就可以對此行政處分提起訴訟，要求撤銷他人所獲得的有利行政處分。

第二個解決問題的方法是立法。這涉及對直接稅處的解釋令的討論，訂一個法律：娼妓係屬於不正當營業，應予課稅。但我對這種立法方式抱有深深的懷疑。這種的理論基礎在於，直接稅處的解釋令長期以來形成了一種行政習慣，讓人民誤以為這是法律，而有法的確信。因此，有觀點認為應通過立法來改變這種行政習慣。在我國，一些學者持這種觀點。然而，我認為立法不是解決問題的正確方法。問題的真正解決之道應是行政機關自己修正錯誤，例如直接公告廢止該違法的解釋函令。

最後，如果行政機關長期不採取行動，解決問題的另一種方法可能是向監察院檢，行政機關違法公布一個違法的解釋函令，長期背離法律的誡命而不去對從事這個性交易性服務行為的課稅。我必須強調，這裡面涉及到信賴保護的問題。在原則上沒有被廢止之前，所有從事性服務工作的人都因信賴該直接稅處的函令而享有不被課稅的保護。但這種信賴並不保護未來直接稅處永遠不被廢止。法律的長期不變更並不是信賴的合理基礎。然而，假設在被廢止之前從事性服務工作，原則上可以不被課稅，因為有違法解釋函令作為信賴基礎。

至於解決問題的正確途徑，行政機關應該自行廢止錯誤的解釋函令。不應期待立法者來收拾行政機關的錯誤。理論上，立法和司法不應是解決這類問題的方法。行政機關應自行廢止錯誤函令。如果行政機關長期不作為，向監察院檢舉可能是一個有效的解決方法。

至於課程的其他部分，我們討論了公課的類型、罰鍰與公課之間的區別，以及稅捐與公課的關係。第二題則是探討免稅、依法課稅量的原則，以及實務上對這類訴訟救濟的可能性。這是我們期中考試的一部分。同學們，有沒有問題？剛才我們討論的重點在於問題的探討，至於最終答案是否與老師的相同，這並不一定。透過這些議題的討論，希望各位對我們稅法總論裡的一些議題有更深入的了解。

如果有問題，還是各位可以在下課後也來跟各位跟老師討論，關於你自己寫的內容啊。同學們有問題的話，其實也是可以跟老師反應。

#### 【稅捐債務法】

好的，我們繼續討論考試前的進度。在考試之前，我們已經開始探討稅捐債務法，包括四種不同的請求權類型。因此，今天我們將繼續討論這四種請求權中最重要的一種：稅捐稽付請求權。我們上次已經提到這四種請求，其中之一是稅捐債權債務關係產生的稅捐債務給付請求。第二種是由第三人負責的責任債務給付請求。第三種是有法律依據的退還稅款給付請求，其中稅捐債務人變成了請求權人。第四種是不當得利的返還，即溢繳稅款返還請求。我在上週已經提及第三類和第四類的區別在於有無法律依據。

今天，我們將花時間深入探討這四種請求權類型的構成要件和法律效果。

首先，關於稅捐債務給付請求，這是稅法中最主要的請求權類型。它特別關注國家或高權機關對稅捐主體的請求。根據請求的內容，我們將其分為主要給付義務的請求，即稅款給付請求，以及附帶給付的請求。第一種是主要給付請求，根據稅法的構成要件來進行稅款的給付。而附帶給付請求則涉及除稅款外的其他金錢給付，這可以在稅稽法第49條中找到相關規定。

#### 【附帶給付】

稅稽法第49條第1項第一句規定了附帶給付請求的類型，包括第一類，滯納金、利息，以及第二類，滯報、怠報以及罰鍰等。我們首先討論附帶給付的第一種類型：滯納金及利息。

基本上，我們所說的滯納金是在納稅義務人延遲繳納稅款時產生的加重利息給付。因此，當有滯納金時，就不會有利息。滯納金和利息是二選一的概念。利息是在滯納金計算結束之後，根據一般法定利率計算的金錢給付。根據大法官釋字第746號解釋，滯納金是一種加重利息給付的類型。它與利息給付都是納稅義務人在遲延繳納期間產生的不利益給付。所以滯納金是不利益的附帶給付。滯納金是根據稅法規定的加重利息給付方式，而利息則是在滯納金計算結束後，根據一般法定利率計算的利息給付。

這兩種都是利息給付的類型，都是因為納稅義務人延遲繳納而產生的不利益負擔，但不具有處罰性質。根據釋字第746號的解釋，滯納金是加重利息給付的一種形式。其與一般利息的區別在於，滯納金是根據稅法規定的加重利息給付，而一般利息則是依照法定利率計算。在實務上，根據稅稽法第20條的規定，滯納金的計算方式為每3天1%，最高到30天，即最高加重到10%。從第31天開始，則按照一般法定利率計算利息。

不論是滯納金還是利息的給付，它們都是不利益負擔，不構成處罰。它們是因為納稅義務人應繳未繳而產生的不利益。這與民法上因未返還借款或未給付租金而產生的利息給付有相同的道理。國家稅款在應繳納時未繳納，最初的30天按照每3天1%的比率計算滯納金。這種加重利息給付被稱為滯納金。

根據這個分類，第一類的附帶給付是不利益的附帶給付。  
而第二類的附帶給付則包括了滯報、怠報和罰鍰，這些是具有裁罰性質的附帶給付。滯報和怠報都具有對過去行為的非難性質。滯報是指納稅人應當及時申報卻延遲申報，而怠報則是指納稅人應當申報卻從未申報。這兩種都是對納稅人未按時申報或未申報的一種裁罰。第三種附帶給付包括罰鍰，這也是一種對納稅人過去行為的非難和責罰，是一種制裁性質的給付。

簡單來說，這涉及對過去行為的遵循義務違反所進行的非難和制裁。這需要判斷是否存在可歸責的因素，包括主觀上和客觀上的可歸責情況，以及客觀上是否有稅捐違章行為，違反了義務。這也回到我們之前討論的公課問題。公課稅捐的給付義務基本上不考慮是否可歸責，只要符合法律構成要件，原則上就存在相應的稅捐債務支付請求。稅款本身是主要給付請求，而稅捐的附帶給付請求則根據稅稽法第49條第1項第一句的規定準用主給付請求。

關於加計利息，根據稅稽法第49條第1項第二句的但書規定，加計利息不適用於第二類的附帶給付，即滯報、怠報和罰鍰。這是因為制裁本身就不包含加計利息的問題。行政制裁和行政法上的非難，如果在規定的繳納期限內支付罰鍰，本就不涉及利息加計的給付問題。因此，根據稅稽法第49條第1項但書的規定，行政罰法中的處罰不包含加計利息的問題。那麼，這個條文的規定是否意味著只對裁罰性質的行政處分適用，而不涉及不利益性的行政處分，如滯納金和利息，是否可以再產生利息？根據第49條第1項第二句的規定，明文，只有對裁罰性的行政處分，如滯報、怠報和罰鍰明確指出。那麼，對於不利益性的行政處分，如滯納金和利息，是否存在加計利息的問題？這確實是一個由於法律未明確規定的問題。在這方面，我個人傾向於認為利息不應再產生利息，這相當於國家獲得複利，而這在民法中是被禁止的。但實務上對此存在疑問。有觀點認為，只要對滯納金和利息作出行政處分，仍然可以對其進行滯納金的計算，即每3天1%的方式。

總之，根據稅稽法第49條的規定，對於裁罰性質的附帶給付，如滯報、怠報和罰鍰，不適用加計利息的規定。至於不利益性的行政處分，如滯納金和利息，是否應該再加計利息，這仍是一個未明確界定的問題。在這方面，我個人認為利息不應該再產生利息，以避免形成國家獲得複利的情形。但這在實務上仍有爭議，需要進一步的法律釐清和解釋。

老師個人認為，雖然法律在稅稽法第49條第1項和第2項的規定中並未明確指出，但這些規定只針對裁罰性的行政處分。儘管如此，基於複利禁止的原則——雖然公法沒有明確規定這一點，我也承認這一點——但我認為複利禁止應當作為一項基本原則。即，國家應禁止從附帶給付中再產生附帶給付。滯納金已經是一種加重利息的處分，怎麼可以再以此為由進行加重處分？如果我們允許一個行政處分再產生滯納金，這可能會導致無限延伸的循環處分，這是不合理的。因此，在討論稅稽法第49條第1項時，我們強調了附帶給付不應再產生附帶給付的問題。

#### 【課稅構成要件】

我們之前討論過稅捐債權債務關係，主要是根據課稅的構成要件和法律效果來決定。這些構成要件和法律效果由稅法或者法規命令來制定，不論是法律本身或是授權行政機關的法規命令。因此，我們會進一步說明各項構成要件，包括稅捐主體、稅捐客體、稅基以及稅率等要素。

#### 【稅捐主體】

所謂的稅捐主體，雖然在法律上沒有明確定義，甚至這個名詞也未曾出現在我們的稅法或任何法規命令中。在法律中通常使用的名詞是納稅義務人，它指的是權利和義務的歸屬主體。因此，稅捐主體這個名詞實際上是學術上的稱呼，用來指稅捐的權利和義務的歸屬對象。這類似於民法中的權利能力概念或訴訟法中的當事人能力概念。每一門法律都有自己對於權利主體的概念，而在稅法中，我們稱之為稅捐主體。

在上一堂課中，我提到了課稅主體的概念。課稅主體與稅捐主體是對立的概念。課稅主體指的是享有課稅高權的公法團體，而稅捐主體則是這些高權主體行使課稅權限的對象。換句話說，稅捐主體所指的是被課稅的權利以及應負擔的義務。課稅主體是行使課稅的對象，而稅捐主體則是享有或應負擔這些權利和義務的對象。

在財政收支劃分法中，課稅高權主體在台灣包括中央及三級地域自治團體，如直轄市、縣市及鄉鎮市，這些被稱為課稅主體。而對於被這些高權主體行使權力的對象，我們稱之為稅捐主體。雖然在制定法並未使用「稅捐主體」這一概念，而是採用「納稅義務人」，但從中文的語意來看，「納稅義務人」更接近於繳納稅款行為的義務人。因此，從稅捐債權債務關係的角度來看，將其稱為「稅捐債務人」可能更為妥當。

換句話說，稅捐債務人是根據稅法規定而成為稅捐債權債務關係中的債務人。納稅義務人則是依據稅法規定產生的稅捐債權債務關係中，負有繳納稅款義務的行為義務人。簡單來說，「稅捐債務人」是一個實體法概念，而「納稅義務人」則是一個程序法概念。如果你是負擔稅捐債務的債務人，原則上你就是納稅義務人，也就是從實體法轉換到程序法中的行為義務人。你的稅款債務根據稅法規定而產生，這樣你就被稱為稅捐債務人。然而，當你親自繳納稅款時，你就成為納稅義務人。

實務上，也存在由第三人代為繳納稅款的情況。這些人以納稅義務人的名義繳納稅款，我們稱他們為扣繳義務人。扣繳義務人是稅捐稽徵關係中的一個典型角色，他們作為第三人進入稽徵程序，負有扣取、申報、繳納和填發扣繳憑單的義務。因此，他們是程序法上的義務人。當這些義務人未能履行其程序法上的義務時，他們就會成為所謂的責任債務人。

學理上，我們將實體法和程序法對應的概念區分開來：實體法上稱之為稅捐債務人，而程序法上則稱之為納稅義務人。這些是稅捐債權債務關係中的權利義務歸屬者，也就是行為義務的概念。除了納稅義務人外，還有扣繳義務人、代繳人和代徵人。這些都

是在我們的稅制中，根據納稅者權利保護法的規定，屬於納稅者的概念。這些角色，包括納稅義務人、扣繳義務人、代徵人、代繳人。

學理上的區分比實際的法律條文更為細緻。我個人認為這種區分是必要的，儘管它們可能未直接出現在制定法中。因此，在談論稅捐主體時，我們需要將這些概念清楚地區分開來，將每個角色正確地歸類到它們各自的位置上。這樣，對於稅捐法上的權利義務歸屬主體，你們將會有一個更清楚、更完整的認識。

休息之後，我們將繼續討論稅捐法的其他構成要件，包括稅基、客體以及稅率。這三個構成要件都是理解整個稅收制度的重要部分。」

## 第12週｜第2節｜2023/11/21

我們繼續說明稅捐的構成要件。

#### 【稅捐客體】

稅捐主體通常指自然人或法人，即稅捐義務歸屬的主體對象。相對地，客體則是稅法上權利義務歸屬的對象。

在稅法的分類中，客體主要包括以下幾個要素：第一是所得課稅，其中的所得是稅捐的客體；第二是財產稅，針對市場上有價值的財產，這些財產就是稅捐的客體；第三是交易；第四是消費，消費行為本身也被視為稅捐的客體。

擁有所得的人稱為所得者，而擁有財產的人則是財產的持有者或所有者。交易的行為人指的是進行交易的人，而消費則是消費者的行為。

納稅義務人是根據客體的歸屬對象確定的，客體與主體之間存在一種連結關係，我們稱之為「歸屬」。稅捐客體根據所得、財產、交易和消費這四種不同的經濟階段產生稅捐負擔能力，因此稅法上的分類基本上是根據這些不同的所得類型進行的。

在稅法的各論中，所得稅的稅類不僅包括綜合所得稅和營業所得稅，還包括所得基本稅額條例的所得，以及從被繼承人死亡時或從贈與人取得的所得，就是遺產與贈與。這些都是稅捐客體的所得概念。擁有財產，包括不動產、土地、房屋或掛牌的機動車輛等，都是課稅對象的財產。

對於交易行為，特別是證券交易和期貨交易，以及不動產和動產或勞務的交易，例如課徵契稅和印花稅，這些都是交易稅的類型。至於消費，則通常會課徵營業稅，這是針對營業人的營業行為進行課稅。由於消費者人數眾多，而消費行為如果不透過有效方式掌握，很難期待消費者在完成消費後進行稅階申報。因此，稅制上改由營業人針對其營業行為進行稅捐的課徵，使得納稅義務人從消費者轉變為營業人。這里的關鍵行為不再是消費，而是貨物和勞務的銷售行為。

稅捐客體的理念對所謂的稅捐課稅的對象產生了客體跟「稅捐財」分離的概念。「稅捐財」是指稅捐負擔能力的指標，我們針對這個稅捐負擔能力指標去課稅，這個是稅捐的客體，客體的歸屬對象則稱之為叫稅捐主體。所得稅跟財產稅，被認為他們都是針對所得的擁有者、財產的擁有者課稅，所以他們是有負擔能力的歸屬的主體。

因此，當稅捐財與客體一致時，我們稱之為直接稅。直接稅主要包括我們現行稅制中的所得稅和財產稅。在所得稅和財產稅中，稅捐主體是所得者或財產的所有人，而稅捐客體分別是所得和財產，這些反映了稅捐負擔能力。在財產稅中，有時稅制會對財產的使用者而不僅是所有者進行課稅。因此，財產的「持有者」或使用者成為稅捐主體，而財產本身則是稅捐客體，反映出稅捐負擔能力。

#### 【間接稅】

當進入間接稅的領域。稅捐財被認為是有負擔能力的主體，但當稅捐客體與主體不同時，這時稱之為間接稅。也就是說，間接稅中被課稅的對象並不一定是稅捐負擔能力的主體。在交易稅中，我們通常不認為交易行為人本身有稅捐負擔能力，而是認為最終的消費者才具有這種能力。同樣，在消費稅方面，我們沒有「消費稅」這個稅目，我們的稅制沒有將消費者直接作為納稅義務人，而是將營業人作為稅捐主體，並將營業行為視為稅捐客體。因此，稅捐財與稅捐客體之間存在分離現象，形成了間接稅的稅捐類型。

直接稅和間接稅是一種主要的稅捐分類方式，其中主體和客體是根據法律規定確定的，稅捐財則是用來判斷是否有稅捐負擔能力的指標。當這個指標與法律規定的稅捐主體和客體一致時，稱為直接稅；不一致時，則被稱為間接稅。簡單來說，在間接稅中，稅捐主體只是法律上的轉嫁，讓其承擔起申報和繳納稅捐的義務。真正被認為有稅捐負擔能力的是與之進行交易的相對方。在這樣的概念下，稅捐財和稅捐主體的關系是判斷直接稅與間接稅的標準。

因此，在我們所有的稅目中，對於稅捐客體的分類主要是根據立法者的規定。這包括作為稅捐財的課稅對象的直接稅，以及那些被轉嫁至交易行為人及其交易行為的客體的間接稅。這些客體包括交易和消費。

在消費稅中，我們進一步分為一般消費行為的營業稅和特定消費行為的特種消費稅。這些特種消費稅包括貨物稅、菸酒稅、娛樂稅和特銷稅等。特種消費稅是在一般消費稅之上額外增加的稅捐，立法者認為某些消費行為應當承擔更多稅負。在現代法治國家中，加重稅負必須有正當化的理由，因為這是在一般消費稅的基礎上額外增加的。

以貨物稅為例，這是針對對環境不友善的生產製造行為或稀有能源的使用而課徵的稅，目的是抑制這些消費行為。菸酒稅則是基於國民健康的考慮，旨在抑制這類消費行為，但不是完全禁止。根據比例原則，我們不能通過過度的稅負來實質上禁止某種行為。對菸品的消費，除了營業稅和菸酒稅之外，還有菸品健康福利捐，形成三重稅負。如果這三重稅負達到了過度的程度，則可能違反法治國家的比例原則。

在娛樂稅方面，我個人認為這稅種在某些方面可能不太合時宜。娛樂稅是針對娛樂行為課徵的稅捐，但在實務中，許多娛樂行為

可能與文化活動或體育賽事重疊，例如被課徵娛樂稅的電影和高爾夫球等。這些娛樂行為與文化活動或體育競賽有密切關聯。而文化性活動或體育競賽活動本身通常不被課徵娛樂稅。但是如果讓人感官產生愉悅會笑出來的，比如說上課改成脫口秀就會被課徵娛樂稅，所以博恩夜夜秀會被課娛樂稅，但如果你是純粹的演講的話，本身就沒有娛樂稅的問題。娛樂稅基本上是不太合時宜的一個稅制。

最後一種稅種是特銷稅，也被稱為奢侈稅，意味著它主要針對奢侈品的消費行為。例如，對價值50萬以上的工藝品、300萬以上的進口汽車等被認為是奢侈品的消費行為進行課稅。特銷稅中最受爭議的部分是對兩年內的不動產交易行為的課稅。一年內的不動產交易被課徵15%的特銷稅，而兩年內則是10%。這樣的短期交易被視為奢侈行為，因此被課徵特銷稅。這些特別消費稅在某種程度上具有抑制作用，但在絞殺稅的禁止原則之下，它們不具有寓禁於徵的功能，即這些交易行為和消費行為仍在法律允許的範圍內。

交易和消費的基本關係是，交易是消費的前端，而消費則是交易的結果。一般來說，消費行為涉及購買後的物質消耗。理論上，交易稅和消費稅不應重複課稅。現實中，雖然存在交易稅和消費稅並存的情況，但一般情況下，若已課消費稅則不再課交易稅。

因此，我們對稅捐客體進行了快速分類，並將稅捐財和客體作為立法者課稅對象進行了概括。本質上，這是一個完整的稅捐立法體系。

#### 【稅基】

接下來，我們談到稅基。稅基是將客體轉化為可計算單位，是進入稅額計算時非常重要的構成要素。例如，所得的稅基是所得額，財產的稅基則是財產價額。交易稅則根據交易數量或交易價額計算，這包括了按數量計算的計量稅和按價格計算的計價稅。台灣的交易稅大部分是計價稅。至於消費稅，則是基於銷售行為計算，其稅基是銷售額。簡單來說，稅基是對客體進行量化的過程，因為計算稅額前，首先需要確定稅基的數量。就像損害賠償一樣，你需要確定損失的數額才能提出賠償請求。

稅基與客體之間有密切的關聯性。客體確定了稅種是直接稅還是間接稅，以及其在量能課稅原則中的位置。然而，真正的稅捐正義在於確定正確的稅基。只有當稅基計算正確時，稅捐負擔才會是公正的。如果稅基計算不正確，即使名義上是所得稅，它也不能正確反映稅捐負擔能力。換句話說，如果所得額計算不準，則所得稅本應遵循的量能課稅原則會被掏空。

總結來說，稅基是稅法中最重要的構成要素之一。稅基緊隨客體之後，確定了稅捐主體與客體之間的關聯。只有當有所得的人才有正確的所得，進而才有正確的稅捐負擔能力，這是毋庸置疑的。

將所有的客體加上一個額度的「額」，這就構成了稅基。接下來，我將進一步分辨不同種類的稅基。

所得額的計算通常是將收入減去成本、費用和虧損，從而得出所得額。所得的收入是加項，而成本、費用和虧損則是減項。這是在各種所得稅中我們將要討論的客觀淨值原則。

至於財產的價額，一般是使用估價的方式計算。財產價額通常基於市價進行估算。但對於不動產的財產稅，我們通常會使用公告價格作為計算基準。

談到交易稅，它是根據交易數量或交易價格計算的。如我之前提到的，我們國內的交易稅大多是按交易價格計算。在計算交易稅時，使用的價格可能不一定是市價，而是政府規定的價格，例如契稅的計算就是基於契價，這通常是政府表定價格。

至於銷售額，則是指在貨物和勞務銷售時所收取的所有對價。銷售額的計算方式是基於貨物和勞務銷售時收取的所有對價，但要注意的是，相關交易的稅金不包含在銷售額之內。

#### 【稅率】

最後一個要素是稅率，意即課徵的比例。一般來說，直接稅通常採用基於社會國原則的累進稅率。在直接稅中，由於稅捐負擔的主體與稅捐客體是一致的，因此通常會採用超額累進稅率，即所得或財產價額越高，相應的稅捐負擔比例也越高。

對於間接稅，由於最終稅捐負擔者與納稅義務人不同，通常會採用固定比例的稅率。這是因為在間接稅中，繳納稅款的人並不是稅捐負擔的歸屬者。因此，間接稅通常不採用累進稅率，而是使用固定比例的方式進行課稅。直接稅和間接稅在稅率上有所區別。當然，這只是一個原則，有些直接稅也可能採用固定比例。例如，綜合所得稅採用超額累進稅率，而營業所得稅則使用固定比例。同樣地，在財產稅中，地價稅採用累進稅率，而土地增值稅則採用固定比例。

一般而言，間接稅通常採用固定比例，因為稅捐財與稅捐主體客體在間接稅中是不一致的。這些就是我們討論到的四項構成要件。未來，如果各位繼續深入學習稅法各論，我們將根據這些構成要件進行探討，包括所得的主體、所得的類型、所得額的計算方法、稅率以及如何計算稅額。

#### 【法律效果】

稅額是法律效果的一部分。根據稅基乘以稅率得出的應納稅額。在所得稅中，還有一個特殊的概念稱為結算稅額，這是專門針對所得稅的。原則上，稅基乘以稅率得出的稅額就是應納稅額。這就是法律效果。

法律效果，稅額之外，還有繳納期間，即債務履行期間，是關鍵的概念。當繳納期間屆滿時，該稅額成為稅款的主給付義務。如果在繳納期間屆滿時未能繳納，則會產生附帶給付，如滯納金和利息。這些都是不利益的附帶給付。若違反協力義務，則可能包括制裁性的附帶給付。這正是我們之前提到的附帶給付的類型。

---

稅款給付請求是所有稅捐債權債務關係中最主要的請求權類型。它的構成要件涵蓋了所有稅法的基本要素，包括主體、客體、稅基、稅率，以及法律效果。法律效果包括稅額、期間和遲滯繳納的附帶效果，形成了整體的課稅依法課稅原則的規範結構。

#### 【責任債務給付請求】

另一類請求權稱為責任債務給付請求。在現行法律中，這一概念並未明確命名，它是學理上對某些稅法情況的歸類。例如，所得稅法中的扣繳義務人負有補繳稅款的責任。這被視為責任債務給付請求的一種，即國家對第三人提出的稅款給付請求。

根據所得稅法第94條的規定，扣繳義務人在扣繳稅款時應通知納稅人並填具扣繳憑單。第二句，如果扣繳的稅額與稽徵機關核定的稅額不符，扣繳義務人在繳納稅款後應退還溢扣之款給納稅人。第三句，若稅額不足，則由扣繳義務人補繳。所得稅法第94條第三句規定的補繳稅款責任認為，扣繳義務人雖非稅捐債務人，但未履行扣繳義務時，需承擔補繳稅款的義務。這本質上是責任債務人的概念，類似於民法上保證債務的從屬性和補充性。從屬性意味著，稅捐主債務多大，責任債務也應相等，不應大於主債務和附帶給付的範圍。應承擔的給付不包含罰鍰等制裁性附帶給付，原則上只涵蓋主要給付和不利益的附帶給付。

司法實務上認為，根據所得稅法第94條的規定，責任債務的性質不應大於稅款主體的給付義務範圍，從屬性在此被肯認。立法上並無直接明文規定這一點。所得稅法第94條第三句反而否定了補充性的存在，即責任債務的扣繳義務人根據該條款的規定，不能主張國家應先向納稅義務人追償。

簡單來說，所謂的補充性原則應該是指債權人首先向主債務人提出請求，若無效果時，才能向第三人責任債務人提出請求。這就是補充性原則。當向主債務人請求無效果或無執行效果時，才能向責任債務人提出請求。根據所得稅法第94條第三句的規定，我們的扣繳義務人的補繳債務並不具有補充性，這意味著國家可以直接向扣繳義務人提出補繳請求，並允許扣繳義務人隨後向納稅義務人追償。也就是內部求償可以，但國家享有優先對扣繳義務人行使責任債務給付請求的權利。

我對這樣的法律規定存在著憲法上的疑慮，但目前的立法實際上是如此，並不承認補充性原則，只有司法實務承認其從屬性，也就是責任債務不應大於主債務加附帶給付的範圍。

除了扣繳義務人的補繳稅款義務外，還有其他情況被認為屬於責任債務，特別是代繳義務人的情況。代繳義務人並非財產的擁有者，而是使用者身份，因此被視為責任債務人。然而，這些討論仍處於學理上的階段。

在兩稅合一的情境中，營利事業所得稅的稅款繳納，作爲先行預繳的稅款，可以成為個人綜合所得稅的可扣抵稅額。然而，將營所稅的納稅義務人視為責任債務人的觀點，尚存爭議。

責任債務人的概念沒有直接的制定法的定義，而是在學說上被認為是不是納稅義務人，卻承擔補充性責任的第三方。這些第三方包括扣繳人和代繳義務人，他們被視為屬於責任債務的類型。然而，兩稅合一的情況下，營利事業所得稅的納稅義務人是營利事業。營所稅的繳納被視為個人綜合所得稅的可扣抵稅額，這不應該被認為是一種責任債務。這個概念應被理解為個別納稅義務的規定，而非責任債務。

這就是我們討論到的關於責任債務人概念的所有內容。

#### 【退給稅款的給付請求】

第三種我們稱之為退給稅款的給付請求，這是有法律原因進行的退給稅款。它根據各個稅法的個別規定而進行。主要有兩種退給稅款的類型：第一種是稅捐優惠的退稅，這是稅捐構成要件該當，基於稅法通過稅捐優惠來鼓勵特定行為，進而產生的退給稅款。例如，所得稅法中關於土地或房屋重購的退稅，自用住宅重購的退給稅款，屬於稅捐優惠的退給稅款。這類退給稅款的規定，如所得稅法第14-8，17-2條和土地稅法第34條，針對房屋、土地以及房地合一的重購退稅。只有重購的自用住宅的土地所有權人或房屋所有權人才可以申請重購退稅。

第二種退稅是基於量能課稅原則的退稅，即稅制在體現量能課稅原則的前提下，對應的退給稅款。例如，加值型營業稅中的進項稅額退給，以及出口退營業稅，都屬於這一類。加值型營業稅有銷項稅額減進項稅額。進項稅額的退給，是基於法律規定的退給。這個法律規定的退給，是因為我們是課增加值型營業稅，而不是課徵毛額型營業稅，因為加值型營業稅反應量能課稅，從而加值型營業稅裡面的進項稅額的退給，本質上是量能課稅的退給。因為營業稅是消費稅，當你貨物跟勞務出口到國外，他不在境內消費，所以出口退稅營業稅法第8條的規定，出口退稅本身也是量能課稅的退給稅款。這些退給是根據法律規定進行，反映了量能課稅的原則，而不是基於稅捐優惠。

退給稅款的請求是根據個別稅法的規定，這些退稅可以分為基於量能課稅原則的退稅和基於稅捐優惠的退稅。量能課稅原則的退稅旨在反映真實的稅捐負擔能力，而稅捐優惠的退稅則是在特定條件下進行，以維護量能平等課稅原則。稅捐優惠的退給，在解釋上會盡可能限縮其解釋適用的可能，以維護量能平等課稅原則。可是如果是量能課稅原則的退給，那他則是反應量能，也就是盡可能去反映真正的稅捐負擔能力，在稅捐負擔能力能夠被反映的範圍內，這個是一個目的的解釋法，往量能課稅原則的方向去做解釋。如果是稅捐優惠的退給，則限縮稅捐優惠的適用範圍，目的性的限縮。

#### 【溢繳稅款的返還請求】

第四個類型，我們稱之為溢繳稅款的返還請求，這本質上是公法上的不當得利。目前實務上不當得利的溢繳稅款請求有一個統一性的規定，在稅捐稽徵法第28條第1項。該條款適用於因法律認定事實、計算或其他原因的錯誤而導致稅款的溢繳稅款者。構成要件包括適用法律認定事實或計算錯誤，總之，涉及行政處分的違法或納稅義務人的自行計算錯誤。只要稅款的課稅構成要件超過了應有的數額，都可根據第28條第1項提出溢繳稅款返還請求。

溢繳稅款返還請求以你的稅捐債權債務依照法律規定而形成的稅款，作為判斷是否可以請求溢繳稅款返還請求的標準。只要繳納稅款超過課稅構成要件該當數額的，這個都叫溢繳。可能來自於你自行計算繳納錯誤，有可能也可能是來自稅捐稽徵機關所做成的課稅處分。

第28條第1項適用，區分納稅義務人自行計算錯誤或行政機關的課稅處分錯誤。不論原因如何，只要行政處分有違法，納稅人可於繳納之日起10年內提出具體證明，申請返還。未於10年內提出申請的，權利將消滅，這是28條第1項後半段的規定。如果溢繳稅款是由政府機關的錯誤導致，則請求的期限從繳納之日起延長至15年。

如果是因為可歸責於政府機關之錯誤，特別是有行政處分存在，這時候行政處分之存在，往往都是可能歸責於政府機關之錯誤，可能是來自於稅捐稽徵機關，可能是來自於其他的行政機關，比如說地政戶籍車籍管理機關，他可能登記錯誤，登記的土地面積錯誤，登記的土地所有權的錯誤，這時候都有可能該當於28條的第1項第二句的15年的時效。

根據第28條的規定，我們區分了納稅義務人自行計算錯誤或行政機關的課稅處分錯誤所引起的溢繳情況。無論是哪種情況，只要課稅構成要件不該當超過該當數額，這都屬於溢繳。溢繳稅款返還請求根據是否可歸責於政府機關分為兩種時效：可歸責於政府機關時為15年的時效，不可歸責於政府機關時則為10年的時效。這是根據第28條第1項第一句和第二句之間的體系解釋所得出的結論。總結來說，無論是納稅義務人自行計算的錯誤還是行政機關的課稅處分錯誤，都可以根據稅捐稽徵法第28條提出溢繳稅款返還的請求，以維護納稅人的權益。

我們先大致上講到這裡，在實務上面來講，這個條文的規定大幅度的開放了，讓納稅人只要他主張課稅處分有錯，或者是他雖然自行計算繳納有錯，但只要繳出去，本來不應該該當課稅構成要件的稅額，全部都可以溢繳稅款來請求返還，差別只是差在10年或15年，這樣子一個大幅放寬的這種救濟，讓當事人可以去請求溢繳稅款返還的規定。

接下來我們則要去談第3項的規定，這樣你才能夠明白他跟原先的救濟程序之間的關係，因為有稅捐稽徵機關作成課稅處分，理論上你要先提行政救濟呀。因為有課稅處分啊。第1項的規定跟第3項搭配起來，主要是如果你是自行申報繳納，沒有課稅處分，給你10年，或者15年的時效，如果是可歸責於政府機關15年，不可歸責於政府機關自己算錯了好，那這樣10年。

好，但如果前面有一個課稅的處分存在，這個時候要看第3項的規定。第3項才是真正決定你到底可不可以適用第1項規定。我們下個禮拜再跟各位去談這個部分，因為這個部分是前年的稅稽法修正的重點所在，也是正是這個部分才是限縮納稅人可以主張救濟的範圍。原則上有課稅處分，不管是行政機關是稅捐稽徵機關或其他行政機關的錯誤，原則上要先提行政救濟程序。你只要前面有行政救濟程序，第3項有適用的時候就不能再回過頭來主張第1項，透過這個方式我們來討論關於溢繳稅款返還請求它可以適用的情形。

我們下個禮拜再跟各位進一步討論到溢繳稅款這個情況。

## 第13週｜第1節｜2023/11/28

上週我們討論了責任債務人的概念。對於兩稅合一的問題，我們有相關的大法官解釋，特別是涉及所得稅法第114-2條的112年憲判字第10號。該條款涉及超額股利分配。根據剛剛114-1的規定，有一個要設置股東可扣抵稅額帳戶的規定。然後114-2，就超額分配可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳。114-2的第1項規定就是剛剛我們提到112年憲判字第10號憲法法庭的裁判裡面，關於這個對外國股東可扣抵稅額帳戶，如果是外國股東的部分，他一樣要照可扣抵稅額帳戶去做限期補繳，并按超額分配的那個扣抵稅額，去處理一倍以下的罰鍰。

那麼這個關於補繳這個規定，也就是讓營利事業去補繳一個本來沒有可扣抵稅額，因為外國股東是沒有可扣抵稅額的，所以這個條文規定114-2的限期補繳規定，依照我們國內盛老師的看法，他認為這個是一個責任債務人的概念。

這個112年憲判字第10號並沒有特別去提到「責任債務」的概念，因此這個地方是不是該當「責任債務人」的概念還是會有爭議的。

我們有一個條文規定是一個很典型的，是責任債務的概念，當然也是一樣，法律上面並沒有在制定法裡面層次裡面去，直接說他是一個責任債務人，這個是在稅稽法第24條第2項的第1款。納稅義務人如果在，符合一定構成要件的時候會被限制出境，但什麼情況底下可以辦理解除限制出境呢？24條的第2項第1款規定，可以由第三人提供相當擔保。第三人提供相當擔保的話，這個時候擔保人的債務確實是一個責任債務。

也因此，我們上個禮拜有跟各位提到過，扣繳義務人是一個責任債務。所得稅法的94條，有讓扣繳義務人補繳的這個概念。

類似地，土地稅法中代繳義務人的規定也反映了責任債務人的概念。此外，稅捐稽徵法第24條第2項第1款規定，第三人提供擔保可以解除納稅義務人的出境限制，這也是責任債務人的一種形式。這些第三人並非稅捐債權債務的原始主體，但因法律規定而承擔相關債務。

雖然這些責任債務人在法律上沒有明確的定義，但從學理上看，它們至少具有從屬性，即責任債務不應超過主債務的範圍。然而，補充性的問題在學術上仍有爭議。例如，所得稅法第94條並未明確規定補充性原則。這意味著國家可以優先向責任債務人提出請求。

至於112年憲判字第10號的討論和所得稅法第114-2，該條款規定了營利事業對於外國股東的超額可扣抵稅額的補繳義務。這也被盛老師認為是一種責任債務，因為營利事業並非納稅義務人。因此，當營利事業為外國股東的可扣抵稅額補繳時，這代表它們承擔了一種額外的債務責任。  
那盛老師的論述也是這樣認為，他認為說，欸，既然是外國股東，他自己本身就沒有可扣抵稅額，那你今天這個條款規定還讓人家去做這個可扣抵稅額帳戶的這個可扣抵稅額的補繳，這個就沒有道理，所以他當然是反對了114-2條這個條文的規定。

#### 【退給稅款&溢繳稅款的返還】

今天，我們繼續討論稅款的退給和溢繳稅款的返還請求。退給稅款請求，本質上是根據法律原因進行的請求。通常，這類請求的權利人是原本的債務人，即納稅義務人或第三人，他們可以根據相關法律規定申請退給稅款。而第四種請求權的類型，即溢繳稅款的返還，本質上是公法上的不當得利返還。

關於第三種類型的退給稅款請求，由於它是根據法律規定的退給稅款，所以相關的規定散落在不同的稅法中，並沒有一個統一的規定。舉例來說，所得稅法第17-2條、第14-8條，以及土地稅法第35條的規定都屬於退給稅款請求的範疇。這些條文規定了自用住宅的房屋和土地重購退稅。

例如，所得稅法第17-2條是舊制下房屋財產交易所得的重購退稅，土地稅法第35條和房地合一稅新制的第14-8條則規定了自用住宅的重購退稅。這些規定通常要求在特定時間內完成房屋或土地的購買和出售，無論是先購後售還是先售後購。重點在於，不動產的所有權移轉必須在特定期限內完成，以符合退給稅款的資格。

我們就以其中一條條文為例，這些條文的法條規範結構都相當類似，都要求在特定期間內進行重購行為，以便申請退給稅款。

好的，我們以所得稅法第14-8條為例。當個人出售自用住宅時，根據該條款的第1項規定，如果在完成移轉登記之日起兩年內重購自用住宅的房屋土地，則符合構成要件。此處的構成要件為：納稅義務人為個人，且涉及自住房屋及土地的重購。第1項規定的是先出售後購買，而第2項則是先購買後出售。但無論是哪種情況，購買和出售都必須在兩年內完成，且涉及的必須是自住房屋和土地。

這種交易是以移轉登記為基準，因為根據民法第758條和土地法第43條，不動產的移轉是以登記為準。無論是先購後售還是先售後購，都必須在兩年內完成。退給稅款的請求權，根據14-8條的第1項，如果是先賣後買，則從完成重購自用住宅和土地的移轉登記之次日起計算，有5年的期限。因此，無論是先買後賣還是先賣後買，都有兩年的期限，但如果是先賣後買，則必須在5年內申請退還先前繳納的稅額。

14-8條的第1項規定有一個5年的期限，因為購買是在後面進行的，所以你可以在這5年內向稅捐稽徵機關申請退還之前繳納的稅額。第2項情形，你是後面賣先買進來你後面賣，所以這個時候直接做稅額扣抵啊，直接做稅額扣抵就可以。這就是退給稅款的給付請求，其構成要件的滿足通常需要原納稅義務人提供證據證明。

這類退給稅款通常是基於稅收優惠政策，例如居住政策，鼓勵人們改善自己的居住環境，從而鼓勵購買更高價或更好的住宅。如果是先買後賣，則可以在賣出時抵扣先前應繳的房地合一稅。這種政策背後的目的是根據居住政策，鼓勵人們改善自己的居住環境，原則上是越買越好。

當然，這個政策的正當性值得討論，但立法者已根據其價值判斷做出了相應的決定，即退還稅款。

但事實上，退還稅款並不完全是稅收優惠，而是用於防止重複課稅的一種方式，特別是在外國可扣抵稅額的退還上體現得十分明顯。我們所得稅法第3條的第2項第二句規定，營利事業的總機構在中華民國境內者，應就其境內外所得合併計算營利事業所得稅。但對於境外來源所得，可以依據來源地國繳納的所得稅，並取得來源地國稅務機關發給的當年度納稅憑證，經中華民國使領館或其他認可機構簽證後，從營利所得額的應納稅額中扣抵。

所得稅法3條二項二句的規定，外國可扣抵稅額的扣抵，一樣是一個依法律規定而給予的一個退給稅款的權限，讓營利事業可以去做請求。但他並沒有稅捐優惠，毋寧本質上是一個避免重複課稅的規定。

此外，兩岸人民關係條例也有類似的規定，即對於大陸地區來源所得，如果已在當地繳納所得稅，則可以憑當地稅務機關發給的納稅憑證進行稅額扣抵。這種稅額扣抵不是稅收優惠，而是為了避免重複課稅。至於兩稅合一制度中，營利事業所繳納的營利事業所得稅，可作為個人綜合所得稅的稅額扣抵，這也在所得稅法第15條中有所規定。但這是否屬於稅收優惠或是為了防止重複課稅，這一點存在爭議。

第15條的第4項，他的條文規定是，自中華民國107年1月1號開始，納稅義務人跟配偶跟受扶養親屬獲配第14條第1項第一類的營利所得，可以就其所屬投資公司在87年以後就股利及盈餘合計金額按8.5%計算的可抵減稅額……。第15條的第4項第一句，營利事業繳納的民國87年到106年之間，這一段時間裡面，因為這一段時期是我們的兩稅合一時期，如果有沒有抵完的那個股利盈餘，得就股利盈餘按其金額計算8.5%，給你一個可扣抵可抵減的稅額。兩稅合一的可抵減稅額，性質上究竟算優惠還是是量能的防杜防免重複課稅，這個是有爭議的。

兩稅合一的制度，從經濟學者的角度來看，被認為可以避免重複課稅。他們認為自然人與營利事業實際上是一個經濟主體，營利事業沒有獨立的稅捐負擔能力，因此兩稅合一有助於防止重複課稅。然而，從法律學的視角來看，營利事業可以是獨立的，特別是當它是法人組織時，法人所繳納的營利事業所得稅不能直接視為是其股東個人的可抵稅額，因為法人與自然人所繳納的所得稅在稅捐主體上是不同的。因此，從法律角度來看，兩稅合一在某種程度上具有鼓勵投資的作用，鼓勵人們通過組織營利事業來賺取經濟收益。當你繳納營利事業所得稅時，政策允許你在分配盈餘給個人時進行稅額抵扣。因此，兩稅合一制度在法律性質上存在一定的爭議。

事實上，立法者在民國87年至106年間做出的價值判斷是，營所稅與綜所稅必須單一核算。在87年以前，這兩稅是分開計算的；而在107年之後，除了可抵稅額外，它們依然是分別計算的。我們提到的退給稅款，從法律角度來看具有稅捐優惠性質，這些都是基於社會目的而非僅僅財政目的。比如說，基於住宅政策，這不是居住正義的概念，而是鼓勵有能力的人換更大的房子，從而享受相應的稅收優惠。這背後的正當性或許值得進一步探討，但至少這是立法者基於某種價值判斷所做的決定。

另一方面，避免重複課稅的規定也是為了避免相同收入被不同國家重複徵稅。老師個人偏向於强調量能課稅原則的適用，認為同一筆收入不應被兩次課稅，即使這是由不同國家的課稅主權實施的。每個國家都認為自己在行使合理的課稅原則，但如果出現重複課稅，這可能會對跨國貿易和商業活動造成阻礙。因此，各國在國際租稅法下都會相互協調，限制自己的課稅權限。簡單來說，屬人國通常有義務透過租稅協定或内國立法的設計來避免雙重課稅，確保外國所得可以適用抵扣稅額。

對於外國所得稅的來源地國，如果已經繳納所得稅，那麼原則上屬人國家應通過其內國法，或雙邊租稅協定來處理。一般來說，租稅協定可能比單邊內國法更優惠，甚至可能採取更有利於跨國活動的課稅措施。因此，通常在國際租稅法中，特別是屬人國家，都有避免雙重課稅的責任。但如果沒有這樣的立法，也不一定違反課稅原則，只是可能不利於跨國活動，特別是對本國資本的對外輸出。因為如果資本在來源地國被課稅，然後在本國又被再次課稅，這勢必不利於資本輸出國。國際租稅法上，資本輸出國家通常會試圖透過立法來避免雙重課稅。

兩稅合一的問題不在這個範圍內，因為兩稅合一本身就是一個具有爭議性的制度。法律學者和經濟學者對此有不同的看法，每個國家的做法也不盡相同。因為這種不一致性，兩稅合一的性質究竟是鼓勵投資的稅捐優惠，還是避免重複課稅的量能課稅原則，仍有所差異。因此，在退還稅款的問題上，原則上依照法律規定處理。基本權主體通常是納稅義務人，但在某些情況下，第三人也可能提出主張。這需要依照個別法律規定來判斷。

#### 【溢繳稅款的返還】

關於溢繳稅款的返還和徵收稅款的返還，目前現行法律中有統一性的規定，在稅捐稽徵法第28條中有所說明。這條規定主要是關於溢繳稅款的返還。雖然大多數時候我們會用「退稅給付請求」這個詞來描述，但如果深入探究其本質，這個「退稅給付請求」並不僅僅是指退給稅款的意思，而是指國家超出了依法課稅原則的權限。例如，如果國家根據法律原則應該只建立100元的稅捐債權債務關係，但透過行政處分或納稅義務人自行報繳，卻多收了50元，那麼這50元並不構成國家保留該稅款的法律原因。因此，根據稅捐稽徵法第28條的規定，納稅義務人可以要求返還這部分溢繳的稅款。

無論是納稅義務人自己計算錯誤，還是行政機關在課稅處分時計算或認定錯誤，只要存在溢繳稅款的情況，納稅義務人都有權要求返還。這包括了因為法律或事實認定錯誤，或是行政機關誤用法律而造成的溢繳。按照法律規定，國家只能保有依法課稅所得的稅款，任何超出的部分都應當返還給納稅義務人。稅捐稽徵法第28條第1項提供了一種公法上的不當得利返還請求權，即使存在行政處分，也不改變國家只能依法保有的100元稅捐債權的客觀事實。因此，這條法規在稅法實務中發揮著關鍵的作用，確保納稅義務人的權益不受無理稅務處分的侵害。

在我們的一些稅捐項目中，例如自行報繳的綜合所得稅、營利事業所得稅和營業稅，大多數情況下，納稅義務人需要先自行計算稅額，自己適用法律，自行認定事實，然後算出一個稅額。在這過程中，可能會發生法律適用錯誤或事實認定錯誤，導致納稅義務人多繳稅款。當然，也有一些案例是有行政處分的，例如納稅義務人在遺產和贈與稅中先申報稅款，然後稅務機關做出合法的行政處分，納稅義務人再進行繳納。

如果國家的稅捐債權只有100元，但納稅義務人溢繳超過100元，那麼根據稅捐稽徵法第28條的規定，納稅義務人可以從繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還。原則上，納稅義務人可以在10年內請求返還溢繳的稅款。

稅款返還並不是基於法律原因的退給，而是行政程序法中所述的無法律原因的公法上不當得利。因此，稅稽法第28條的規定，實際上是行政程序法第131條的特別規定。提出申請的日期是從繳納之日起10年內，如果存在28條第1項但書規定的情形，也就是溢繳稅款可歸責於政府機關的錯誤，則請求權的期限延長。

關於自繳稅款，由於沒有行政處分或政府機關的介入，納稅義務人通常是根據自己的申報繳納。在這種情況下，納稅義務人通常在繳納後10年內發現問題並申請返還溢繳稅款。如果未在規定時間內提出申請，根據稅捐稽徵法第28條第1項的第二分句規定，屆期未申請者將不得再行申請，這意味著溢繳稅款的請求權將消滅。這是權利本體消滅，而非產生債務人的抗辯權，不同於民法中的抗辯權概念。目的是為了讓稅捐債權債務關係能夠早日確定。

根據第28條的第1項第二句的規定，如果溢繳稅款可歸責於政府機關之錯誤，只要這種錯誤可歸責於政府機關，一般是因為存在行政處分。如果行政處分的錯誤導致了溢繳稅款，通常是因為之前的行政處分違法但未被注意到，因此未提起救濟程序，導致後續溢繳稅款問題。在這種情況下，退給稅款的請求權起算點依然相同，但是期限延長至15年，也就是自繳納之日起15年內不行使才會消滅。

因此，根據稅捐稽徵法第28條第1項的規定，是否存在可歸責於政府機關之錯誤成為關鍵。這裡的政府機關錯誤不僅限於稅捐稽徵機關的錯誤，其他機關的錯誤也可以成立。例如，地政機關在土地面積登記上的錯誤，把土地面積誤登成比較大，這時候地價稅自然就會有溢徵溢繳的情形。或者房屋用途的錯誤認定，明明是自用住宅，誤以爲是非自用住宅，等等，這些都可能導致納稅義務人溢繳稅款。在這些情況下，無論是否是稅捐稽徵機關的錯誤，只要是政府機關的錯誤導致的溢繳稅款，都會給予納稅義務人更長的期限來提出溢繳稅款返還的請求。這個起算日依然是從繳納之日起計算。

好，這是我們稅捐稽徵法第28條第1項的規定。在這個情況下，如果存在先前的行政處分，那麼該如何處理呢？理論上，對於該行政處分，納稅義務人可能已提起行政救濟程序。正因為在過去的實務中，納稅義務人通常會在行政處分後，再依據第28條的規定提出基於政府機關錯誤導致溢繳稅款的返還請求，進行行政救濟程序。

為此，在110年底，我們增訂了第28條的第3項規定。根據這項規定，如果你對核定稅捐的行政處分已提起行政救濟，且已有行政法院的實體判決確定，則不得再以溢繳稅款為由請求權利救濟。如果你未經行政法院的實體判決，比如僅進行了復查、提起行政訴訟但未被受理，那麼你仍有機會根據溢繳稅款的返還請求來主張行政處分的違法性，並要求返還溢繳稅款。

這就是第28條第3項的規定。因此，如果之前有核定稅捐的行政處分，是否經過了行政法院的實體判決，將作為一個重要的區別標準。這是與一般行政程序法行政救濟程序的主要不同之處。我們通常在行政處分中，不可撤廢性，原則上認為一旦你在救濟程序中已經走完所有步驟，不論進行到哪個階段，行政處分便具有形式存續力。除非有申請重啟行政程序的情形，或者在無瑕疵的裁量請求權下，要求行政機關自行廢棄該行政處分，如同行政程序法第117條所規定的情況。否則，原則上行政處分在形式上存續，且本身不可撤銷或廢棄。

在我們的稅捐救濟程序中，即使行政處分具有形式存續力，也可以通過溢繳稅款返還的方式來替代性地提出主張。原則上，納稅義務人仍可以走傳統的復查、訴願、行政訴訟等行政救濟程序。這點毫無疑問。但如果你已經獲得行政法院的實體判決，那麼就阻斷了根據稅捐稽徵法第28條第1項提出溢繳稅款返還請求的可能性。一次有效的權利救濟，原則上，你的權利救濟應在行政法院的實體判決結束時完成。

如果你之前沒有進行有效的權利救濟程序，換句話說，你僅經過行政機關的自我審查，包括復查、訴願程序，或者行政法院僅作了不受理的裁定，那麼納稅義務人仍然可以基於權利保護，提出溢繳稅款返還的請求。

這就是第28條第3項的規定。因此，在核定稅捐的行政處分中，溢繳稅款返還請求根據第28條第4項的規定，還可以要求加計利息。這意味著稅捐稽徵機關也必須注意到自己行政處分的合法性或違法性，並在必要時及時作出相應變更。如果沒有進行變更，等到納稅義務人提出請求時，他們還可以要求加計利息的返還。這是稅捐稽徵法第28條第4項的規定。

#### 【明知無法律義務】

然後，我們來談談稅捐稽徵法第28條的第7項規定。實務上，存在一個問題：納稅義務人在其他稅捐徵收事件中幫助他人逃漏稅捐。也就是說，納稅義務人本身雖然沒有繳納稅款的義務，卻通過幫助他人逃漏稅款，如虛開統一發票或虛設行號進行交易。雖然這些行為並不涉及實際的營業行為，但納稅義務人仍然會因此進行稅款的繳納。

在110年的修法中，我們增訂了一條禁反言條款，針對違反誠信原則的行為。這項規定指出，當行為人明知自己無納稅義務，卻仍繳納稅款給國家時，根據民法第180條第1款的規定，明知無法律義務，而仍為給付，不得請求返還的法理，增訂了第7項，這種給付不能要求返還。這反映了誠信原則在稅法中的應用。即使納稅義務人知道自己無需繳納稅款，卻仍進行繳納，這通常是由於其他因素驅使，例如名義借用或虛設行號。在這些情況下，即使納稅義務人似乎有繳納稅款的行為，但由於實際上沒有進行營業活動，他們不得要求返還已繳稅款。

第7項的規定在實務上扮演著重要角色，特別是在處理集團性租稅犯罪時。根據這一規定，當納稅義務人申請溢繳稅款返還時，稽徵機關可以依據該規定作出否準的行政處分。因此，納稅義務人在遭拒絕後，可以提起對該行政處分的課予義務訴願和行政訴訟。例如，如果國稅局對納稅義務人作出補稅處分，一般情況下該補稅處分需經過復查、訴願和行政訴訟的程序。但如果是採用溢繳稅款返還的方式，救濟程序則會不同。首先，納稅義務人需要向相關稅捐稽徵機關提出溢繳稅款返還的請求，如果被拒絕，則可提起課予義務訴願和課予義務行政訴訟，要求該稅捐稽徵機關返還先前繳納的稅款。

這是稅捐稽徵法第28條與其他行政救濟程序的主要差異所在。我們在這裡對稅捐債務法的相關內容進行了大致說明。接下來，我們將暫時休息一下，待會再開始談論稅捐稽徵程序。

## 第13週｜第2節｜2023/11/28

#### 【稅捐稽徵程序】

進入稅捐稽徵程序這部分，我們首先要提到的是依法徵稅原則，一些教科書上會想叫程序合法性原則。實際上，稅捐的徵收程序必須依照法律規定進行。因此，這裡涉及到程序合法性原則。雖然稅務機關執行稅收債權債務關係，但它不能隨意進行行政處分，而必須在法定框架下執行依法徵稅的程序。

首先，我們來談談程序合法性原則下的稅捐稽徵程序。這個程序實際上分為三個階段，並涉及兩個不同的主管機關。在稅捐稽徵的第一階段中，會涉及當事人和稅捐稽徵機關的相互配合，包括職權調查證據原則和當事人協力義務的規定。

在這三個不同階段的法定程序中，以及兩個不同主管機關的職責，我們將逐一進行說明。稅捐稽徵法中的這三個階段分別為：第一階段是核定階段。這可能是根據納稅義務人的申報進行，或者是稅捐主管機關依職權進行查定。此外，還有其他的稅捐徵收程序，例如扣繳或代徵方式。

在第一個階段稅捐核定程序中，我們將進一步討論。在稅捐稽徵程序中，查定也是一種核定的方式。扣繳程序中不一定包含核定。同樣地，在代徵程序中也不一定存在核定的行政程序。

接著，第二階段是徵收程序。在這階段中，行政機關原則上不會再做出新的行政處分，而只是重申前階段核定程序中確定的應納稅款和繳納期限。看似這階段沒有實質意義，但實際上它只是重申已經確定的稅款和法律效果的告知，理論上都是觀念通知。在徵收程序中，稅捐稽徵機關仍會進行職權調查，尤其是在納稅義務人未申報或之前有事實未被查到的情況下。在這階段中，如果發現新的事實，稅務機關仍然有可能進行補稅的行政處分。

更重要的是，在徵收階段，如果需要，稅務機關還可以進行保全程序。因此，這一階段通常被稱為徵收及保全程序階段。補稅實際上是回到最初的核定稅捐處分，只是納稅義務人在第一次申報時未被稅捐稽徵機關查出的應納稅的事實。在這種情況下，補稅的行政處分在實務上被視為兩個獨立的行政處分，分別針對不同的應課稅事實。我們是並存說。

相反地，當德國在這個時候發現應補徵稅款的事實時，它會撤銷並更改原先的稅捐核定行政處分。因此，德國採用的是取代理論，即用新的處分取代舊的處分。而我們的做法是兩者並存，所以會有兩個行政處分存在。在德國，如果發現有其他應徵稅款的事實，原則上會變更先前的核定處分，或者用新的處分來取代舊的。

那我們因為我們的實務作法基本上是用並存的，所以看起來在徵收這個程序階段的時候，這個補稅的行政處分跟前面核定稅捐的行政處分，各自有一部分的課稅事實，各自都具有規制上的對外法律上的效果。那也因此不談，補稅處分的情況，徵收程序一般而言不會再有新的行政處分出來。但會有一個處分，這個叫保全。保全並不是以金錢給付義務為內容，而是為了保護前面的核定稅捐債權的，這一種保全還沒有進入下個階段程序之前的一種金錢給付義務之外的其他的義務，以這一些其他義務為內容的，單方規制的行政處分。

最後面一個程序，我們稱之為叫執行階段。

這三個階段包括核定、徵收，你可以將其想象為催告催收。如果沒有補稅和保全的話，基本上催收催告只是一種概念性通知，然後進入執行階段，即當我要求納稅義務人繳納稅款，並且有相應的行政處分存在時。如果納稅義務人不遵從，我們就會進入執行階段。在我們的法律體系中，執行階段是由行政執行署負責，從財政部轉移到法務部行政執行署。在我國，前面的階段是由財政部所屬的各級機關負責核定和徵收程序。

保全程序通常也在財政部內部進行，原則上由各該管國稅局負責。如果涉及限制出境，則上報財政部，由其對納稅義務人或負責人實施出境限制。這些都還是在財政系統之內。

但進入執行程序後，徵稅機關本身不會執行稅款的執行程序，這一點與德國不同。在德國，從核定、徵收到執行的整個過程，基本上都由稅務稽徵機關進行。行政處分，具有執行名義的效力，行政機關原則上自為執行。在德國，行政機關通常自行執行這些行政處分，唯一的例外是金錢給付。比如拆屋或排除障礙，限制交通等，都由行政機關自行執行。但對於罰鍰，德國會由行政執行署這個獨立機構進行執行。然而，儘管稅款涉及金錢，但在德國，稅款的執行通常由稅務機關自己執行。

在臺灣的情況下，行政機關原則上會自行執行非金錢給付以外的事項。例如，交通監管單位對於違章建築的拆除，或是道路交通管理單位對使用道路者的行為限制，這些都基本上是由各個主管機關自行負責。然而，對於如道路交通違規或違章建築的罰鍰，目前實務上不是由行政機關自行執行，而是交由法務部的行政執行署來處理。至於稅款的執行，其前階段則由稅捐稽徵機關執行。當進入稅款執行階段時，則轉由法務部行政執行署來執行。

其差異主要在於，前半段，依照稅捐稽徵法的規定，財政部所屬的機關依法進行核定、徵收和保全程序。關於內地稅，如所得稅、營業稅、財產稅等，這些都是依據稅捐稽徵法來規定的。但關於關稅的核定、徵收和保全，則是依據關稅法來進行。

但當進入執行階段時，則由法務部行政執行署依行政執行法的規定來執行。

所以，我們的稅捐稽徵程序分為三個階段，並且涉及兩個不同的程序和兩個不同的主管機關，依照三個不同的法律規定來執行。

因此，例如在限制出境的情況下，可能會有兩個機關同時實施限制。財政部可以根據保全程序限制某人出境，而行政執行署也可能依照行政執行法第17條的規定限制出境。因此，當一個人到海關時，可能會突然發現自己被限制出境，這時就需要了解是哪個機關根據哪個規定施加的限制。對於納稅義務人而言，在進行稅捐救濟或行政救濟時，必須清楚知道是哪個機關對其施加了出境限制。

在德國，稅款相關的問題通常都是由德國聯邦財政部或其所屬的財稅機關處理，因此在限制出境的事項上，基本上只涉及一個主管機關。

相對地，在臺灣，我們有部分海關進口的商品，對於內地稅，例如貨物稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特種貨物及勞務稅，也就是特銷稅和營業稅，這些都是由海關代徵。這些進口貨物應課徵的稅種全部由海關代徵。其稽徵程序改為適用關稅法的規定，但其實體法則仍依照各個稅法的相應法規，內地稅法的規定。因此，核定、徵收和保全程序原則上變成由代徵機關依據關稅法及其救濟程序來執行。

簡單來說，內地稅的核定、徵收和保全程序原則上是按照稅捐稽徵法規定進行，而關稅的相關程序則依照關稅法規定。但在稅款的執行方面，則一律由法務部行政執行署依照行政執行法來執行。由於行政執行法本身包括了保全和執行程序的規定，因此我們在這方面可能會面臨雙重保全的問題，以及由兩個主管機關所帶來的出境限制的可能性。

再次強調，即使是在財政部主管的稅捐稽徵程序中，所有進口貨物的貨物稅、菸酒稅、菸品健康福利捐、特銷稅和營業稅都改由海關代徵。這意味著這些稅種不再由原先的內地稅國稅局稽徵，稽徵程序改為適用關稅法的規定。進行復查也將由海關主管機關執行。這本質上是程序上的變更，而實體法則沒有變化，實體法仍然要依法徵稅才能完成法律上的構成要件和效果的。

這就是我們關於稅捐稽徵程序的整體概念。根據不同的程序階段，可能會有不同的法律規範適用，也可能涉及不同的主管機關。

#### 【稅捐稽徵法】

請各位接下來翻開稅捐稽徵法的相關規定。我們主要討論的是內地稅的課徵部分。稅捐稽徵法是非常重要的一部法律，因為所有的稅捐稽徵程序的總則都是依據此法規定的。稅捐稽徵法的第1條規定：稅捐之稽徵應依本法規定進行；如果本法未有規定，則應依其他相關法律規定。一般來說，在其他各稅法中，通常也會有關於稅捐稽徵程序的規定，這意味著其他各稅法相對於稅捐稽徵法來說，屬於特別法，並優先適用。

第2條規定了稅捐稽徵法的定義，即稅捐包括所有的國稅和地方稅，但不包括關稅。因此，關於關稅的徵收，請同時參考關稅法第1條的規定。關稅的徵收，依據關稅法的規定。稅捐稽徵法的徵收範圍不包括關稅，但包括地方的各項稅捐，包括直轄市和縣市的稅捐。

接下來，請各位翻到稅捐稽徵法第21條。稅捐稽徵程序主要在稅捐稽徵法的第三章第三節規定。第20條涉及滯納金的規定，這是在講解附帶給付時提到的。滯納金是依據稅捐稽徵法第20條的規定。第21條第1項是關於稅捐核定的期間，核課期間，第23條第1項是關於徵收期間的規定，第23條第4項則是關於執行期間的規定。

總體來看，稅捐稽徵法第21條第1項雖然有提到7年的例外情況，但原則上稅捐的核定期間是5年。第23條第1項的徵收期間原則上也是5年，第23條第4項的執行期間同樣是5年。因此，我們的稅捐稽徵程序總期間包括5年的核定期間、5年的徵收期間和5年的執行期間，這與民法上15年的請求權時效期間相對應。法律規定的請求權按照程序法原則分成三個階段，每個階段原則上為期5年。每個階段都依照各自的法律規範，由不同主管機關執行。

#### 【核課期間】

##### 【核課期間性質】

稅捐稽徵法第21條第1項規定的核定期間核課期間，性質上被認為是根據稅捐債權債務關係而產生的稅捐給付請求。它被視為一種請求權的性質。因此，核定期間一般被學界通説認為是請求權行使的時效期間，而不僅僅是單方面的形成權行使的c期間。我們在這裡的核定期間的規定，源自於稅捐債權債務關係而產生的給付請求，因此這個核定期間的性質，多數看法認為它是一個時效期間的規定。

另一種看法，中興大學的李惠宗老師認為，行政處分是單方的作為，因此是一種形成性的行政處分。根據這種看法，核課期間被視為一個除斥期間，因為它涉及形成權的行使。在這個觀點下，核課期間間的多數和少數說法在實際上沒有太大區別。它僅是對核課期間性質的不同解釋，認為它源於法定的債權債務關係，從而自然而然地被視為一個時效期間的規定。

##### 【時效障礙】

對於時效期間，在稅捐稽徵法第21條第3項中，我們有關於時效障礙的規定。如果在這五年期間內沒有做出行政處分，根據第21條第2項的規定，則不得再補稅或處罰。第21條第3項，是時效障礙的規定，阻卻了時效的完成，特別是在納稅義務人對稅捐稽徵機關的核定稅捐處分有所不服，提起救濟時。由於救濟程序可能需要較長時間才能確定，因此可能會超出21條第1項所規定的五年期限，當然還有第3款的七年期限。這五年期限可能隨著時間推移而變化。當稅捐稽徵機關的行政處分被行政法院撤銷時，行政機關將無法再進行有效的核定稅捐處分，從而要有一種時效不完成的制度，這種制度被稱為時效障礙。我們不採用民法中關於時效不完成制度的規定，即重新計算時效，因為這對納稅義務人的保護較不充分。它會讓稅捐稽徵機關在處分被撤銷後，仍有重新計算時效的可能性。

這樣的規定旨在保持稅捐稽徵機關和納稅義務人之間的權利平衡，即稅捐稽徵機關原則上必須在第21條第1項所規定的五年或七年內做出行政處分。如果在這段期限內沒有做出處分，則根據第21條第2項的規定，其核課、裁罰權限將全部消滅。第21條第3項則是關於時效障礙的規定，指出如果納稅義務人提起行政救濟，則在處分確定後的一年內，稅捐稽徵機關仍可有效地做出核課或裁罰的行政處分。這被稱為時效不完成制度。

這個制度是基於對稅捐的時效制度的考量。原則上是五到七年的時效期限，但在進行救濟的過程中，時效仍在進行。超過五年或七年後，如果救濟程序仍在進行，則給予行政機關額外一年的時間，以便在行政法院撤銷原處分後，有機會再行做出處分。這旨在平衡稅捐稽徵機關的核課權限和納稅義務人的權利，考慮基本權利的保護。

第21條第3項的時效障礙規定是參考德國稅捐通則的時效障礙相關規定制定的，並不像民法中的時效規定那樣，採用停止或重新計算的方式。這是因為對於稅法而言，迅速完成當事人之間的權利義務關係更為重要，這種情況在稅法中並不太適用。因此，這個規定基於快速解決權利義務關係的需要而設立。

在我們的稅捐稽徵法第21條第3項中，有一條規定指出，如果因天災、事變或其他不可抗力的原因，導致無法有效地做成核課稅捐的處分，則可以從這些事由消滅之日起，六個月內進行處分。因此，如果出現這種情況，稅捐稽徵機關原則上在五年或七年的核課期限之後，仍可以在妨礙消滅後的六個月內，進行有效的核課或裁罰行政處分。

此外，根據第4項的規定，如果納稅義務人在核課期限屆滿後申請復查，或在核課期限屆滿前一年內經訴願或行政訴訟將撤銷處分，需另為處分者，準用前項第1款規定，也是我們之前提到的時效障礙的規定。

##### 【核課期間起算點】

接下來，我們來談談第22條第1項的核課期間起算點規定。核課期間原則上是五年或七年。起算點則依據第22條第1項規定。如果有申報期限，則從申報日起算；如果沒有申報，則從申報期限屆滿翌日起算。因此，申報稅款的起算時間點有兩種：一是在申報期間內實際申報的情況，從申報日起算；二是在申報期間內未申報的情況，則從申報期限屆滿翌日起算。這是第22條第1項的規定。所以總total的時間，原則上是從實際申報或申報期間屆滿至5年的時間或7年的時間。7年是適用在你有詐術或其他不正方法來短報稅捐或未於期間內申報的時候，延長核課期間為7年。

#### 【徵收期間】

現在我們快速地來談一下第23條第1項的徵收期間。徵收期間是從繳納期間屆滿翌日開始計算。換句話說，一旦行政機關作成核定稅捐的行政處分，就會在其中記載繳納期間。從繳納期間屆滿翌日起，就開始計算徵收期間。因此，核課期間和徵收期間的總長度最長可達五年或七年加上五年，但通常會短於5+5=10年。這是因為稅捐稽徵機關只要在五年內完成核定稅捐的處分，徵收期間並不是從五年後才開始計算，而是從核定稅捐處分所記載的繳納期間屆滿翌日起算。因此，實際上總長度並不是簡單的5+5年。按照法律規定，最長期限是15年，即5+5+5年，但如果存在未申報、詐術或其他逃漏稅捐的情況，則核課期間延長至7年，總長度則為7+5+5年，即17年。

實務上，根據第23條第1項的規定，徵收期間是從前述的繳納期間屆滿翌日開始計算。因此，理論上，稅捐稽徵機關在最長五年內完成核定稅捐處分，然後從核定處分記載的繳納期間屆滿翌日起算另外五年的徵收期間。如果在這五年內未能徵齊者，則不得再行徵收，這意味著相關的稅捐債權將消滅，這是第23條第1項第一句的規定。

現在我們來討論稅捐稽徵法第23條第4項的規定。該條款指出，如果稅款在徵收期間屆滿前已經移送者，則自徵收期間屆滿之翌日起算，如果在五年內沒有進行執行，則不得再行執行。這是第23條第4項第一分句的規定。

同樣，從徵收期間屆滿之翌日起算。雖然總的時間長度理論上是15年，但由於每個階段的期間可能會因提前進行核定而有所變化，所以實際上的總長度原則上不會超過15年。當然，如果第一階段是7年，則總長度最多會達到17年。

接著，我們來看一下關稅法的相關規定。根據關稅法，關稅的稽徵程序通常比較短，一般是在六個月內。如果六個月後還未補徵稅款，則通常會結束稅款的執行。這體現了關稅法對於貨物通關速度的需求。具體地，關稅法第18條第1項規定，「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第13條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」

此外，關稅法第63條規定，溢繳稅款的返還請求通常在一年六個月內進行。這反映了海關在關稅徵收方面的快速處理原則。在關稅法中，關稅的徵收和退稅程序通常比較短，分別為六個月或一年六個月。

在內地稅方面，情況則有所不同。根據稅捐稽徵法，內地稅的核課期間原則上是五年或七年，再加上五年的徵收期間和五年的執行期間如果涉及溢繳稅款的返還，十年的期間，或在政府機關錯誤的情況下延長至十五年。這些規定根据不同的稅目和稅種有所差異，反映出稅法中没有统一的时效性規定。

特別地，當海關代徵內地稅時，可能會出现某些情況，例如货物快速通关時的迅速徵收，但如果涉及退稅申请，溢繳稅款的返還請求則通常在一年六個月內進行。

根據稅捐稽徵法第28條的規定，內地稅的請求期限為10年或15年。然而，對於關稅的返還，根據關稅法第63條的規定，原則上只有一年的時間。因此，如果超過一年才申請返還，則可能只能退還內地稅而不包括關稅。例如，代徵的營業稅、貨物稅等，可以根據稅捐稽徵法第28條的規定進行返還，因為這是實體法的規定。所以，根據稅捐稽徵法，溢繳稅款的返還請求期限為10年或15年。但對於海關溢繳的稅款返還請求，如貨物稅、特銷稅、營業稅等，可以在10年或15年內進行，而關稅本身只有一年半的返還期限。

這顯示了德國在內地稅和關稅方面，都適用統一的稅捐通則法，因此其法律規定是一致的。我個人認為，貨物稅不需要在通關時就迅速確定，實際上，在貨物通關後，還可以進行稅款的徵收，並且可以使用保證金來擔保稅款的債權，不一定要在六個月或一年半內迅速確定。

在實務上，這種稅法的複雜性是由於三個階段的程序和兩個不同主管機關的存在。除了核定和徵收程序可能分別有五年的期限外，保全程序也是由稅捐稽徵機關執行。我們下次會進一步討論保全程序，其中包括限制出境的措施，原則上也是有五年的時間限制。因此，我們在這裡面會看

到許多時間上和規範上的不一致性，並且需要根據不同的法條進行具體的適用和解釋。這也是造成稅捐實務上的複雜性，包括我們教師在內，也常常忘記，需要查閱具體的法條規定，因為這些規定通常是根據個別的稅法進行規定的，如稅捐稽徵法和關稅法。

我們目前的稅捐稽徵程序包括三個階段和兩個主管機關，並遵循三個不同的法律。

#### 【執行】

我們現在很快的跟各位講一下行政執行法裡面的稅款的執行，因為行政執行法裡面其實也包括了稅款執行的程序，因為所有的金錢給付義務都是在行政執行法裡面，透過法務部行政執行署依行政執行法之規定來做行政執行，在這裡面，因此就會形成了行政執行署依照行政執行法的規定，也可以去對納稅義務人去做，包括限制出境在內的手段。

我們看一下在行政執行法第1條的規定，行政執行依本法規定，沒有規定的話，則適用其他法律的規定。但依照一般情況來講，這個本來就會依照行政執行法規定。

在行政執行法中，第11條的規定涉及公法上的金錢給付義務的執行。原則上，這種執行是由行政機關依據第11條關於公法上金錢給付義務的規定來進行。接下來，我們來看行政執行法中的第16條和第17條的規定。根據行政執行法，查封行為被禁止重復進行，但保全措施，特別是限制出境的規定，則沒有適用重復禁止。簡單來說，原則上同一個標的物不得重復進行查封，但納稅義務人可能會同時被兩個不同的主管機關限制出境。

現在我們來探討行政執行法中限制出境的法律依據。根據行政執行法第17條第1項的規定，如果義務人存在某些特定情形，行政執行處可以要求其提供適當擔保並限期履行義務，並且得限制其住居。實際上，這個限制住居的規定在司法和行政執行實務上通常被解釋為包括限制出境。從文字解釋上看，這種解釋將行政執行法第17條限制住居的概念擴展到限制出境。然而，這個解釋在法律上並不明確，因為法律文本中並沒有明確規定限制住居包括限制出境。

從學理上看，許多討論認為限制住居並不必然包含限制出境。從法律的文義上來看，限制住居的確並未明確涵蓋限制出境。實際上，限制住居與限制出境在限制活動範圍上有所不同，限制住居是對人身自由的更高程度的拘束。

簡單來說，限制住居的概念是以一個人的住所為中心，原則上限制其在一定活動領域範圍內的自由。而限制出境則不限於以住居所為中心的生活領域，基本上只要不出入國境，就屬於限制出境的適用範圍。從拘束強度來看，限制住居其實是比限制出境更為嚴格的人身自由限制。

按照行政執行法第17條第1項的規定，行政機關可以實施較高強度的限制住居措施，原則上被限制住居的人必須以其住居所為中心，活動範圍限制在一日内的活動範圍內，因為他們可能需要每天定時向主管機關報到。另一方面，限制出境則允許人在國內自由活動，即使住在臺北，也可以在假日去墾丁遊玩。

行政執行法第17條還涉及第3項的拘提和第6項的管收，這些措施無疑是對人身自由的更高程度的限制。拘提是管收前的強制措施，而管收則在拘提之後，是更進一步限制行為人只能停留在特定場所。因此，相較於限制出境或住居，拘提和管收是更嚴格的人身自由限制。由於這些措施與刑事訴訟中的「逮捕」非常接近，根據憲法第8條的規定，它們適用法官保留原則。也就是說，在行政執行法中，實施拘提和管收需要法官的許可，這稱為令狀保留。令狀保留意味著只有法官可以對人施加如此高度的拘束。至於限制住居和出境，則是透過事後的行政救濟進行權利保護。這些措施雖然限制人身自由，但不涉及法官保留，主要是通過行政機關先行做出限制人身自由的行政處分，隨後可透過向法院提起行政救濟的方式來進行權利保護。

簡單來講，就是高度的人身自由的拘束，是法官保留。高強度的人身自由拘束，就適用比較高強度的所謂的法官保留，給予更高的程序上的保障，讓法官來審視，究竟有沒有行政執行法第3項所講的顯有逃匿之虞，或者更無正當理由不到場，或是相關的這些要件該當的這種情形。

那麼限制住居跟包括限制出境，根據行政執法17條第1項規定而擴充解釋的限制出境，基本上沒有法官保留的問題，它主要是透過行政機關先做成一個限制人身自由拘束的一個行政處分，而透過事後向法院提起行政救濟的方式來達到有權利即應予以救濟的法治國的基本原則。

這個是在這裡面，行政執行法中人身自由拘束，不同強度的人的保全程序。

我們先跟各位談到這裡，我下個禮拜還要再就17-1的這個部分，也就是禁奢條款，這個也是跟稅捐事件有關，才產生出來一個條款，規定我們下個禮拜再從這個地方回過頭再去談稅稽法24、25、26條的稅款保全程序。

## 第14週｜第1節｜2023/12/05

#### 【保全】

老師將對稅捐稽徵程序進行完整的介紹。上週，我們已經向大家提及了稅捐稽徵程序，其目的是實現稅法中權利與義務的關係。根據稅捐稽徵法的規定，我們稽徵程序基本上分為三個階段：核定、徵收，以及保全程序。在執行程序中，也可能會涉及保全程序。上週，我們已大致介紹了這些基本觀念。今天的第一小時，我們將詳細講解稅捐徵收程序的每個階段及其相關規定講完。第二小時，我們將探討稅捐稽徵程序中非常重要的事實、證據的調查，以及當事人的協力義務。

上週，我們已提及核定、徵收和執行程序，以及行政執行法的相關規定。通常，在國家考試中，這些內容可能不會成為重點，因為它們偏離了稅法的主要範圍。然而，為了全面理解我們的稅法程序，我們仍需考慮行政執行法。即使它不是考試範圍的一部分，我們還是必須注意行政執行法的規定，因為它是實現國家稅捐債權的最後一步。上週，我們提到了行政執法第17條中的住居限制、拘提管收等規定。今天，我們還將討論所謂的「禁奢條款」，即嚴禁奢侈消費的條款。「禁奢條款」，這一條款禁止被認為奢侈的消費行為，包括特定情況下的計程車使用等（搭計程車算不算奢侈消費，也值得爭議）。這一條款在實務上也被稱為「孫道存條款」，因為它曾在實際案例中被應用，涉及一名納稅義務人。該納稅人，在課稅構成要件該當的時候，是有稅捐負擔能力的，但在稅款繳納時期，其財產大量流失，導致他無法承擔稅捐負擔。由於其名下無任何財產可供保全，或財產不足以清償稅捐債務，此案例最終這個案子就移入行政執行署，由行政執行署根據當時法律條款規定處理，包括限制住居等措施。

我們剛剛提到了限制住居的問題。實際上，如果住居範圍較大，這可能涉及出入境的限制，這是我們目前在實務上的看法。此外，關於拘提管收，這與目前的做法基本相同。由於拘提管收對人身自由的限制程度很高，拘提是強制行為人必須要到達特定的場所，管收則是把行為人留置在特定的狹小空間範圍內，基本上跟刑事法裡面的拘禁、逮捕，是接近相當的行為，因此他在法秩序的正當法律程序要求上要求要法官保留，也就是我們憲法第8條的規定。因此必須由法官批准，這又被稱為令狀許可主義。在這法官保留原則之下，行政機關必須向相關法院提出申請，獲得法院的裁定後，才能對納稅人實施拘提管收。

在當時的法律環境下，如果沒有獲得法院的裁定，我們只能看著納稅義務人繼續逍遙。納稅義務人他們的財產大量流失，欠稅很多，但奢華程度並未改變。當時的問題是，他通常使用信用卡消費，或用他人的副卡，他居住的房子通常也不是自己的，可能是子女的房子。同樣，他所用的車子也都是他人的。

我們在實務上經常見到這類情況。很多納稅義務人在賺到錢時原本有稅捐負擔能力，但由於稅捐是事後繳納，他們在繳稅期間前將財產隱匿。例如，我們並不是在你賺到錢的那一刻就要繳稅，除了就源扣繳和暫繳稅款外。事實上，稅捐通常在次年5月才需要繳納。

這期間的時間差，納稅人的財產可能大量不明原因流失，這種情況被認為是隱匿財產。當事人在理論上有稅捐負擔能力，但到了隔年5月，他們可能已無力承擔。過去，結算申報的時間是3月1日至3月31日，但考慮到過年期間的經濟壓力，3月往往都是過年啊，過年也本來就會失學一次啊。有經濟負擔能力的，就會發紅包，對不對啊？過完年，3月立刻就要繳稅，哇，大家都覺得更痛苦，被扒兩次皮。一次是被自己的孩子扒一次，再一次是被國家扒一次。好OK，所有來立法者就把它改成到5月號5月1號到5月31號，這個是一個法定的債務履行期間。

原則上雖然你課稅構成押金在01年結束的時候就已經課稅構成要件該當，可是稅捐債權人並不能夠直接就隨時向想要向債務人請求履行就可以。這一段法定的期間，讓納稅義務人有機會把他的財產大量地給分散掉。

類似的情況在德國法制中也存在。即使納稅人在一年中賺取了大量所得，他們也不需要立即繳稅。稅款的申報繳納通常是在隔年的5月份。然而，在這段時間內，納稅人可能聲稱自己無力繳稅，儘管他們在稅款核定時是有財產的。因此，稅捐稽徵機關在徵收過程中可能無法找到納稅人名下的任何財產。這種情況下，案件可能會被移交給行政執行署，如果發現納稅人有隱匿財產的嫌疑，將按照當時的法律條款進行處理。

也就是說，在1月到12月31號的時候，其實課稅構成要件該當啊，比如說你有買賣財產啊，你去賭博賽鴿賺了大量的錢，OK，但是不是立即繳稅，是到5月份的時候，5月1號國家才可以去向納稅人去請求稅捐債權債務的履行，而這一段時間裡面，他就變成沒有錢。要徵收稅款的時候，因為稅捐稽徵機關找不到你有名下有任何財產，就移送行政執行署。

這個案子，當時就是因為這一位先生，他還是繼續做這些消費行為，依照當時的那個條款規定，行政執行署認為說你有隱匿財產的嫌疑。

我們來看一下行政執行法的規定。

第17條的第1項規定：「義務人有下列情形之一者，行政執行處得命其提供相當擔保，限期履行，並得限制其住居：  
一、顯有履行義務之可能，故不履行。  
二、顯有逃匿之虞。  
三、就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事。  
四、於調查執行標的物時，對於執行人員拒絕陳述。  
五、經命其報告財產狀況，不為報告或為虛偽之報告。  
六、經合法通知，無正當理由而不到場。」

在當時候，就算隱匿財產，也只能限制住居，只能夠把那個文義解釋放大到最大，就是限制出境。那由於在這種情況底下，哎，就有人去爆料說，這一位先生啊，帶著漂亮的新婚的妻子啊，在信義區的高級的百貨公司裡面去做消費行為。好OK，但他花的錢都不是他自己的錢哦，因為這些錢都有人幫他買單。那結果我們的行政執行署呢，就根據第17條的第3項規定跟第6項規定，哦，這個地方請你來說明，請納稅義務人，你來說明，你來說明一下，欸，你為什麼有這麼多人幫你出錢，但你沒有錢去繳納稅款。

好，OK，這一位先生來了以後，行政執行署根據第6項規定，這個條款規定就是，「顯有履行義務之可能，而故不履行」，或者，第6項第3款規定，「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事」，在這種情況底下裡面，以這個條文的規定說，哦，我把你拘提管收起來。結果這個案子，用拘提管收，當然他必須要獲得法院的許可，也就是應經由法院執行處向拘提法院去申請裁定管收，隔一天，立刻就有人幫他把所有的稅款都結果繳了，就這樣。

因此，本件個案之後，這個案子結了以後，立法者隨即就修訂了17-1條的規定，做了禁奢條款。

每當討論到限制出境作為一種保全手段時，常有人質疑其合理性和合憲性，尤其是考慮到欠稅與限制個人自由之間的關聯。但在實際案例中，有人即使聲稱沒錢，仍然可以出國，因為有人幫他們支付費用。因此，有關限制出境的辯論往往集中於其合法性和合憲性，而非其正當性。雖然沒有大法官對限制出境作為稅款保全手段作出正面的解釋，但這被認為是一種合乎比例原則、保護國家稅捐債權的手段。當時在釋字345號，大法官並未認為限制出境違憲，主要討論的是其合法性和法治國原則的遵守。

回到稅款保全的話題，我們在稅捐稽徵法裡面的第24條中增訂了明確的規定，規定了限制出境的條款。這些條款在國家考試中經常出現，且被廣泛討論。今天，我們將對稅款保全進行整體性的介紹，包括在徵收程序和行政執行程序中的保全措施，以便讓大家更清楚地理解在我們的稅捐法秩序中，為了保護國家稅捐債權，可以實施哪些手段和措施。

根據稅捐稽徵法第24條第1項的規定，我們在這里所說的稅捐保全手段中，第一種類型被稱為物的保全手段。物的保全，即是針對欠稅的金錢給付義務。換句話說，欠稅即是欠國家的錢。如果有足以清償稅捐債權的財產，根據比例原則，即便還未進入行政執行階段，只要名下有足夠清償稅捐債權的財產存在，理論上並不應該實施不必要的人身自由幹預行為。因此，這種手段被稱為物的保全手段。

按照第24條第1項第1款的規定，物的保全手段是，如果納稅義務人欠繳應納稅款，稅捐稽徵機關得對納稅人相當於應納稅額的財產進行保全。保全的範圍相當於稅捐數額。但根據稅稽法第49條的規定，涉稅附帶給付的規定，所以第24條第1項第1款關於稅捐數額的部分，連同其附帶給付，49條的規定全部都在保全範圍內。這包括本稅、滯納金、利息和罰鍰的部分，因為根據第49條的規定，保全的範圍原則上是稅捐的本稅、滯納金、利息等非懲罰性的附帶給付，以及具有懲罰性質的附帶給付，如滯報、怠報或行政上的罰鍰。這些全部都是基於稅法上的附帶給付，與稅法無關的附帶給付則不能在被保全的範圍內。因此，稅的保全範圍以稅法的本稅和附帶給付為限。

另外，第24條第1項規定，應通知有關機關不得為轉移或設定他項權利，這是針對地政機關所管理的，土地或房屋的權利。如果是營利事業，則通知其不可進行減資等操作，直到稅款完全繳納。這包括解散，因為解散後會退還投入的資本給股東。

第24條第1項第2款規定，則是：「納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」

這意味著，任何屬於納稅義務人的財產，如果有隱匿或轉移財產逃避稅捐執行跡象，稅捐稽徵機關可以免供擔保向法院申請對其財產實施假扣押，以此作為保全稅捐債權的手段。

我們先回顧一下稅捐稽徵法第24條第1款的規定。實際上，這是一種定暫時狀態的假處分，即暫時不允許進行任何動作。例如，不允許解散、減資或移轉設定等。本質上，第1款和第2款都是暫時性的措施，用於保護國家的稅捐債權，尚未真正進入執行階段。第2款規定了免供擔保的假扣押，這是針對金錢財產的一種措施。而這些條款並未明確描繪其為定暫時狀態的假處分。

根據第24條第2款的第二分句規定，如果納稅人已依法申報但未繳納稅款，且法定期限屆滿後，稅捐稽徵機關可以申請假扣押。總的來說，第2款的假扣押，以及第1款本質上都是暫時性的措施，旨在保全國家對該納稅人名下財產的權益，以進行未來的強制執行。

再來，我們看一下第25條的規定，它被稱為「期前徵收」。這意味著，如果滿足某些條件，稅捐稽徵機關可以在法定開徵期日前進行徵收。例如，所得稅，即使稅捐的構成要件在前一年的12月31日已確定，但國家的稅捐債權債務關係會延後四個月。在這種情況下，根據第25條的規定，稅捐稽徵機關可以取消這個延期利益，提前進行徵收。這也屬於物的保全手段的一種，因為它僅是暫時調整國家和人民之間的權利義務關系，並非實際執行國家與人民之間的稅就債權債務關系。

因此，物的保全手段基本上有這三種主要類型：一是定暫時狀態，禁止解散、減資或轉移設定他項權利；二是前述的免供擔保的假扣押。第三種則是第25條規定的關於期前徵收，但實務上很少見到稅捐稽徵機關使用這一手段。

接下來，我們進入另一種保全手段，即人的保全手段。除了通過納稅人名下的財產設定暫時狀態或免供擔保假扣押外，還有一種手段，尤其是在物的保全手段無法實現國家稅收債權保全的情況下使用。這是因為稅捐的本質是金錢給付。如果納稅人名下有足夠的財產，物的保全程序通常以財產的範圍為限。此外，如果有第三人提供擔保，物的保全程序也可能不必做。根據第24條第2項的規定：「納稅義務人已自行或由第三人提供相關擔保……」

第1款規定啊，「納稅人自行提供相關擔保」，這個其實我不太知道，你名下沒財產啊怎麼又可以跑出來去提供相當擔保，其實真有可能的情形應該是第三人提供擔保。所以，這個第三人提供擔保，這個狀態，對於這個第三人，不是稅捐債權債務關係，他是依照法律規定而由他任意行為去提供一個保證債務的履行，所以他是一個公法上的保證，是一個保證上的一個行為，保證對稅捐債權債務可以由該物去做求償。你只要有這個提供擔保的話，那原則上就不再做物的保全程序。

在稅捐稽徵法第25條中，有關提供擔保的規定與第24條是相似的。第25條第1項的但書指出，如果納稅義務人能提供相當擔保，那麼就沒有必要採用強制徵收等措施。當時的法條是沒有第三人提供擔保，其實如果真有第三人提供擔保，你也沒有必要去採用期前徵收這種手段，這個本來就是法秩序上面體系一致性解釋會得出的結果。

#### 【人的保全手段之補充性】

除了物的保全手段之外，人的保全手段是作為一種補充性的措施。當「物的保全」無法實現保護國家稅捐債權的目的時，才會動用「人的保全」手段。

最明顯的規定出現在稅捐稽徵法第24條第4項，其中涉及限制出境的條款：「納稅義務人或其負責人經限制出境後，有下列各款情形之一者，財政部應函請內政部移民署解除其出境限制：  
一、限制出境已逾前項第2款所定期間。  
二、已繳清全部欠稅及罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供欠稅及罰鍰之相當擔保。  
三、納稅義務人對核定稅捐處分依法提起行政救濟，經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定。但一部撤銷且其餘未撤銷之欠稅金額達前項所定標準，或納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象，其出境限制不予解除。  
四、經行政救濟及處罰程序終結，確定之欠稅及罰鍰合計金額未達前項所定標準。  
五、欠稅之公司或有限合夥組織已依法解散清算，且無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰。  
六、欠稅人就其所欠稅款已依破產法規定之和解或破產程序分配完結。」

第24條第4項第2款，如果納稅義務人已繳清全部欠稅和罰鍰，或向稅捐稽徵機關提供相當擔保，那麼原則上就不需要再進行人的保全措施。這個是已繳清全部欠稅及罰鍰，本身是稅捐債權目的已經達成，所以保全的必要性自然就不存在。或者是向稅捐稽徵機關提供欠稅的跟罰鍰的相當擔保啊，這個地方已經毋庸再來去做人的保全程序。

同樣，在第24條第3項的但書中也提到，如果已提供相當擔保或已實施其他稅捐保全措施，則不適用人的保全手段。

這體現了比例原則的思考：稅捐是金錢給付義務，只要物的保全能夠實現目的，或者納稅人通過第三方提供擔保或自行繳清稅款和罰鍰，那麼就不得再使用人的保全手段。

在限制出境這一人的保全手段的應用上，存在一個實務上的爭議，即是否需要納稅義務人存在隱匿或轉移財產逃避稅捐執行的跡象。

稅捐稽徵法24條的第1項第2款的物的保全手段裡面，有提到，納稅人要有這個跡象，稅捐稽徵機關才免供擔保做假扣押。那麼人的保全手段的部分，沒有直接去提到。因此稅捐實務上有一個爭議的問題就是，限制出境，究竟是單純，只需要依照24條第3項欠稅金額達到一定的金額以上這樣就可以限制出境，還是是也要有納稅人構成隱匿或逃避稅捐執行之跡象，這些構成要件。

那么，實務上是承認要有這個要件。這個地方不管是從現行實務上對稅捐稽徵機關的執行限制出境辦法，或者是從條文的體系解釋上，因為人的保全是一種補充性手段。物的保全尚且必須要有隱匿或逃避稅捐執行之跡象來作為物的保全手段行使的前提，不管是從24條第1項第2款或是25條的第1項的第1款規定，都有隱匿或移轉財產逃避稅捐執行之跡象作為它的要件，從而24條第3項的人的保全手段，從體系解釋上也應該要有這個，隱匿跟移轉財產逃避稅捐執行之跡象，作爲要件。

從而這幾個手段正是在人的保全手段裡面，一個我們在現行法裡面本身條文規範並不盡相當清楚，但是透過體系之間的解釋，根據比例原則，金錢是一種基礎不義務，所以原則上以物的保全優先，包括物的保全裡面的定暫時狀態，或者是假扣押，或者是期前徵收，那這一種期前徵收作為物的保全，如果可以達成目的，那就不再做其他的人的保全手段，那你的物的保全手段也可以由第三人提供擔保來做達成保全的目的手段。第三人提供擔保是在稅捐稽徵法裡面所提供的一種可能性，以第三人來提供擔保來做為公法上的一個保證上的一個債務。

#### 【限制出境與證據調查】

好。我們提到的人的保全，包括稅捐稽徵法第24條第3項所述的出境限制、行政執行法中的限制居住、拘提和管收，以及禁奢條款。這些手段根據限制人民行動自由的範圍和程度而有所不同。其中，拘提和管收是對人身自由最大的限制，其次是禁奢條款。然後是居住限制，而管制範圍最寬鬆的是限制出境。因此，當物的保全已無法達成目的，而納稅人似乎隱匿財產逃避稅捐執行時，出境限制作為一種補充性手段出現。

我個人認為，這是一種保護國家稅捐債權的做法，主要限制納稅人出境，以配合稅捐稽徵機關進行納稅人是否隱匿財產的證據調查。這與在刑事手段中的限制犯罪嫌疑人出境的原理相同。基本上，一旦納稅義務人出境，調查爲什麽其財產在課稅構成要件該當和稅捐繳納期間的大量流失就變得困難。出境限制的目的是確保納稅義務人配合稅捐稽徵機關進行證據調查。在德國，法律也允許沒收護照和旅行文件，這是與「代替宣誓的保證制度」相配合的。納稅人需向稅捐稽徵機關申報其財產清冊和財產變動狀況，他的財產大量流失的原因，以便作出事實認定和判斷。

在納稅人課稅構成要件該當到應繳稅的四到五個月期間，若其財產在短期內大量流失，則需進行證據調查和事實判斷程序，以厘清爲什麽無法履行稅捐債務。

以孫道存先生為例，他並未涉及賭博行為。但在實務上，賭博行為可能會導致財產流失。當某人，比如賀一航，豬哥亮，在表演時賺得很多錢，但到繳稅時卻無錢可繳，問題可能在於他們通過賭博導致財產大量流失。

這並不是說納稅人不能進行財產投資，而是需要解釋為什麼財產會大量流失，特別是當行政機關進行證據調查時。因為財產不會無緣無故消失，如有不明原因的大量流失，就需要納稅義務人留在境內配合證據調查。這就是出境限制規範的正當性所在。因此，出境限制本身並不違憲，只是配套規範不足，無法使稅捐稽徵機關在限制期間內有效行動。根據第24條第3項和第4項的規定，出境限制期限為五年。在這五年內，稅捐稽徵機關應採取的行動並未明確規定。因此，機關每五年可以延長一次，可以無限期延長。納稅人可能在長達五年或更長時間內不能出境。機關必須在此期間內進行證據調查，判斷納稅人是否隱匿或轉移財產以逃避稅捐執行。這不僅是觀察跡象，而是要了解納稅人為何在履行稅務期間會有財產大量流失。

孫道存先生就是一個典型例子，當他掏空某上市公司資產時，他名下有許多財產，但在短時間內全部消失，甚至連他所購買的大量紅酒也不見了，似乎都轉移到他紅粉知己那邊去。

在這種情況下，納稅義務人作為財產所有權人，對自己名下的財產仍擁有處分權。因此，稅捐稽徵機關透過證據調查判斷，若納稅人有隱匿財產逃避稅捐執行的跡象，則需進一步行動。根據第24條第5項，這是稅稽法新增訂的一個條款，規定了撤銷和代位權之行使。如果發現納稅人將財產轉移至他人名下，例如將住宅轉移到未婚伴侶名下，稅捐稽徵機關該如何處理？這時，需要進行相應的措施和調查，以確定納稅人的行為是否涉及逃避稅捐執行。這不僅是對單一跡象的觀察，而是全面了解納稅人在履行稅務期間為何會有大量財產流失。這就是孫道存先生的例子所展示的情況，在他掏空上市公司資產時，他名下有豐富財產，但在短時間內這些財產全部消失，進一步調查發現這些財產大部分轉移到他的紅粉知己名下。因此，稅捐稽徵機關的工作是要通過證據調查來確定這些行為的真實性，並採取適當的法律措施。

比如在一個案例中，有個人欠稅，他很有錢，但就是不願意繳稅，寧願將錢捐給他信任的宗教團體。因此，國家無法執行其稅捐債權。當時由於沒有稅稽法第24條第5項的規定，所以稽徵機關試圖根據民法第22條來撤銷其無償行爲。然而，民事法院根據民法第242和244條的規定，認為只有保護私法債權，而不是稅捐的公法債權。因此，納稅人仍然可以有效地處理自己的財產。當時的民事法院認為這是保護私權，不保護公法債權。但我們在該條文增訂之後，終於能夠補足這個法律上的漏洞。其實，如我剛才所述，代替宣誓的保證就是要求稅捐稽徵機關進行職權調查，並且納稅人必須定期向稅捐稽徵機關申報其財產目錄及財產流失的原因。這必然需要有相應的規定，課予納稅人誠實申報的義務。就像消費者債務清理條例中，當你想一次性整理債務，無論是欠銀行還是金融機構的錢，你都必須誠實地申報你的財產狀態。

如果你不誠實地申報財產狀態，或者企圖隱匿財產，這些行為不應受到保護。簡單地說，可以透過撤銷權和代位權的行使來實現國家的稅捐債權。因此，當我們在前年修訂稅稽法時，加入了第24條第5項，其目的也是為了保護國家的稅捐債權執行。現在的問題是，在這5年期間，稅捐稽徵機關究竟應該做些什麼？納稅人是否應向稅捐稽徵機關報告其財產狀態和財產變動情況？在這方面，我們目前還沒有明確的規範。

德國為了保護國家的稅捐債權，在這方面不僅規定了代替宣誓的保證，這意味著，由於你現在名下沒有財產，你必須宣示過去一段時間內的財產處分行為，是真的。如果有虛假宣示，那麼他本身也會承擔刑法上逃避債權執行的犯罪責任。這一條文在我們的法律中類似於刑法第356條的規定，大家可以查一下：「債務人於將受強制執行之際，意圖損害債權人之債權，而毀壞、處分或隱匿其財產者，處二年以下有期徒刑、拘役或一萬五千元以下罰金。」

這個條文在刑法中很少被提及，因為我們的民事債權很少使用這一條。它是關於惡意隱匿或處分財產以逃避債務履行的。事實上，這個規定在公法債權中也適用。在德國，這類行為的刑期為5年以下。

總的來說，由於我們的法律體系尚未完全建立，甚至連禁奢條款我個人都認為不足以根本解決問題。換句話說，即使惡意欠稅的納稅義務人受到這些規定的限制，他們仍然可以在國內享受快樂的旅遊生活，也許他們不能出境，但仍可以遊覽國內的各種景點。實際上，我一直都在懷疑，孫道存那個案件是否真的是行政執行署所發現的，還是因為他太有名了，所以有民眾發現並爆料的。如果今天不是孫道存這樣有名的人物，而是一個無名小卒，誰會去理會他呢？他們只是不能出境而已，但仍然可以自由地在國內遊玩。我基本上不相信行政執行署有能力監視每一個欠稅的納稅義務人，這實際上是一個國家法制不受重視的重要象徵。

我們現在的實際情況大致就是這樣，規範不足。即使你每五年限制一次出境，那又怎樣？納稅人仍然可以不還錢。除非在個別案例中，有些人真的欠稅，那麼行政機關可以要求他們來進行說明。但即使在這之後，納稅人也沒有義務誠實申報。他們可以隨意編造故事，比如說錢都輸給了某人，或者是不知名的人物。我的錢，5億元，都輸給阿洪了，或者被阿洪騙走了。阿洪是誰？阿洪就是阿洪啊，我也不知道他的真名，不知道他的手機電話，不知道他住哪。這種情況被稱為「幽靈辯護」，這樣的納稅義務人提供的信息毫無根據，因為他們的所謂「朋友」無法追踪，連基本的聯絡方式都沒有。

因此，當我們談論人的保全手段時，我們必須意識到，這些手段旨在保護國家的稅收債權，並在合理性的前提下執行。

我們先休息一下，待會再來跟各位去談，關於核定跟事實證據調查。

## 第14週｜第2節｜2023/12/05

我們繼續對核定程序來進行說明。稅捐稽徵法第21條第1項的規定，核定期間；根據第23條第1項的規定，徵收；以及根據第23條第4項的規定，執行程序，這些程序都與行政執行法的規定相關聯。

在第二小時，我們將進一步探討核定。核定是行政機關單方面作出的行政處分，但它不是形成性的行政處分。它是對已經發生的稅捐債權債務關係的確認，並賦予其執行名義的效力。因此，在這方面，核定的行政處分並不是形成性的。典型的形成性行政處分出現在其他行政法中，如行政機關根據法律規定作出的拆除命令，或對財產所有權人的財產的徵收、徵用、拆除等。這樣子的一個行政處分作成的時候，才會產生當事人必須要依照行政處分的內容受到規制的效力，因此在大多數行政法中，行政處分是形成性的。

然而，在稅法中，由於依法課稅原則，行政機關作出的行政處分沒有形成稅捐債權債務關係的效力。稅捐債權債務關係的效力是在法律規定的構成要件成立時立即發生的。國家行使稅捐債權債務必須首先通過行政機關以行政處分的形式確認已發生的權利義務關係。其次，行政處分賦予執行名義的效力，使納稅人必須按時繳納稅款，否則就會產生執行名義的效力。

由於行政的積極主動性，行政處分通常被認為具有執行名義的效力，無需再透過法院獲得。這是行政處分與私法債權人的意思表示、公法稅捐稽徵機關行政處分的最大區別。私法上的債權人要求履行義務時，其意思表示沒有執行名義的效力，必須訴諸法院，通過法院的確認判決才能產生執行名義的效力。在公法上，行政處分有積極主動性，爲了能夠達成行政目的，因此被認為具有執行名義的效力。這種效力在行政處分中自然存在，但在公法的稅捐債權債務領域，由於依法課稅原則，行政處分不是形成性的，而是確認性的。為了讓行政處分同時達成課稅目的，它也被認為具有執行名義的效力。

因此，核定的行政處分被認爲具有確認再加給付的性質。這是核定稅捐的行政處分的法律性質。

接下來要跟各位談的是稅捐稽徵機關得核定稅捐的行政處分，雖然是去確認既已存在的當事人跟國家之間的稅捐債權債務關係，但他仍然必須要透過當事人所做出來的申報，因此就當事人是否也就是納稅人是否有申報義務，跟稅捐稽徵機關依法律的規定去做核定，申報跟核定之間的關係？

為了讓行政處分本身能夠同時達成課稅的目的，它被認為具有執行名義的效力。這種行政處分確認了家庭給付的性質，並再次確認了加給付的性質。首先，我們來探討核定稅捐的行政處分的法律性質。接下來，我們將討論年度稅捐的核定及稅務機關的監督權限。雖然這涉及確認當事人與國家之間已存在的債權債務關係，但它仍然必須通過當事人所提出的申報。因此，我們會探討納稅人的申報義務，以及稅捐稽徵機關根據法律規定核定，其中申報與核定間的關係。

在我們的稅捐稽徵程序中，法律的規定相當混亂。整理後，我們可以看到幾種可能的程序。

#### 【報繳合一】

首先，有所謂的「報繳合一」程序，即納稅人需要進行申報，並在申報前完成繳稅。這包括行政機關的核定程序，其中納稅人的申報不僅涉及申報工作，還要先完成繳稅後才算完成，這是報繳合一制度。大部分的主要稅種，如所得稅（綜合所得稅、營業所得稅）和營業稅，都採用報繳合一制度。稅捐稽徵機關在做出核定處分之前，會先依據納稅人提供的資料進行。所得稅法第71條第1項和房地合一稅的第14-5條，以及所得基本稅額條例第5條，營業稅法42-1第1項第2項，貨物稅條例，第23條第1項第2項，這幾個國稅的大稅，都規定了報繳合一制度。在申報之前，納稅人需先完成繳稅，然後稅捐稽徵機關才進行核定。

根據大法官釋字第537號解釋，這種申報制度是合憲的。稅捐本質上是金錢的給付義務。由於它是人民向國家的一種金錢給付，所以根據稅法的規定，納稅人需要自行向國家申報所得、營業額和應課徵貨物稅的價值。

大法官認為這種制度合憲，是因為稅捐是一項涉及大量事件的行政事務。若沒有這種自行申報的方式，行政機關在所有課稅要件成立時會受限於人力和資料來源。因此，納稅義務人自行申報是符合比例原則的最佳手段，即以最小干預達成稅捐繳納目的。

第二，稅捐涉及大量繁複的計算，如收入減去成本、銷售減進項稅等，都需要納稅人自行計算並報告。

第三，這些資料大多位於納稅人的私人領域，屬於所謂的「支配領域理論」範疇。因為這些證據和資料主要掌握在納稅人手中，所以由納稅人自行申報是合理的。大法官的釋字第537號解釋認為，這種申報並核定稅捐的方式在法律上的正當性。

稅捐申報之所以必要，是因為它涉及大量的事件和繁複的計算。比如在道路交通方面，雖然也是大量事件，但不需要當事人自行申報，因為可以通過道路標誌、標線和機器人的使用來達成管理目的。相反，在稅務方面，由於需要計算和評估大量細節，因此需要納稅人的主動申報。

但為什麼在稅捐領域中，不能像其他領域那樣使用機器進行管理呢？這是因為機器無法進行複雜的計算，尤其是涉及收入、成本、費用、銷項和進項的分類計算。這些需要通過計算來進行，所以大法官在釋字第537號中提到，稅捐涉及大量事件和繁複計算，即證據和資料大多在納稅人個人控制範圍內。正因為如此，申報義務和協力義務具有正當性。之後我們要討論裁罰，即對於協力義務的違反。客觀上你有協力義務卻不履行，主觀上有可歸責事由，那麼就會產生協力違反的裁罰的問題。

回到報繳合一制度，這一制度的目的是為了避免核定期間次序的差異導致繳稅的期限不一致，從而根據平等原則設立。這就是說，為避免因稅捐稽徵機關事後核定而造成的時間差（可能高達一年），報繳合一制度被認為是較公平的方式。根據比例原則，我們要求納稅人自行申報，目的是為了確實履行稅捐債權債務關係，讓納稅人告知國家他們的所得和銷售額。

要注意，課稅不是處罰。所以課稅有納稅義務人的申報協力義務，不適用「不自證己罪原則」。

在刑事犯罪裡面，你自己來告訴我，你有沒有犯罪事實，這個是，要求行為人自己來自述其沒有犯罪的事實或自訴及犯罪的事實，承認犯罪的事實，這個是違反不自證己罪，這個沒有問題。

但，稅捐申報不是自證己罪的問題，因為課稅本身不是處罰，這是一個不利益的負擔，但不是處罰。它是人民對國家金錢給付的義務，所以除了金錢繳納以外，還包括納稅人自行申報的義務，這是最小的干預。當然，也有可能不需要申報，讓稅捐監機關自己進行調查，但由於有限的人力，無法全面執行。這也說明了為什麼稅捐不是處罰性質，並且不適用「不自證己罪」原則。在刑事案件中，被告有權不自證己罪，但在稅務上，納稅人有義務主動提供相關資訊，因為這是基於稅捐的本質和性質。

另一方面，全面性的職權調查在稅務領域幾乎是不可能的，因為涉及的行政事件太多，機器也無法協助管理。所以，最小干預手段就是讓納稅人自己來申報。

我曾在一篇文章中討論了這個問題，為什麼這種做法符合比例原則。老師寫過文章，如果沒有這樣的申報協力義務，第一種可能性就是，那好啊，我都不用申報你自己來查，那由於稅捐稽徵機關的有限人力，他其實只能挑案，他沒辦法全面性地查核。另一個極端是將所有私法交易行為，所有的金流往來，全面納入國家監控，不用申報了，但這樣做將極大地侵犯個人隱私和自由。

第一種就是，只有規定繳納義務，但沒有申報的義務，傻瓜才去繳稅，傻瓜才自己去跟國家我賺多少錢，有本事你來查。另外一個極端是，國家把所有的私法行為跟金流全部都納入管制的階段，所有的私法的交易行為跟所有的金流的移動，全部都報告給國家稅捐稽徵機關知道，如果是這樣的一個情況，當然也不需要申報。從而為什麼要申報，是因為當你為了要確實執行履行稅捐的金錢給付義務，你就由納稅人自己來告知，不是別人就是你，有所得的人，自己來告知，稅捐稽徵機關你有多少錢。

最後，關於公告代替核定的做法，這是稅法中一種集合性的行政處分。比如所得稅法第71條第3項和營業稅法第42-1條的第3項規定了這種做法。在這裡，稅捐稽徵機關會在公告欄上公告相關信息，這是一種集合性的行政處分方式，不是個別的行政處分。這種方式可以避免因核定時間差異而產生的不公平現象，保證報繳合一制度的公平性。

再來補充一下那個核定，因為我們現行實務上，各稅法，「核定」看起來是一個行政處分。我們剛剛有提到，他是一個對外由行政機關對外表示，債權債務履行的意思，所以他是一個確認兼具給付性質的行政處分。可是我們實務上在各稅法裡面有一些稅法的規定，會用公告的方式代核定。因此老師認為公告是代替具體規制效力之行政處分的，一個集合性的行政處分，一種集合性的行政處分。

就是，他是對數個相對人，在一個公告欄上面所出現的那一種集合性行政處分，他不是一般處分。公告有一點那個性質，就像各位的榜單公告。哎，聽說最近律師要放榜了嘛，對不對？哈哈，就是一張榜單，上面他會寫上，錄取的人，誰誰誰，編號是多少，這個就叫集合性的行政處分，他在一張處分書上面列著數個可以完全可以特定其相對人的納稅義務人。公告，正是這種性質，因為公告基本上會由稅捐稽徵機關在他的那個公告欄上去公告，哎，以下這些稅捐申報單位的稅捐申報，我收到了，沒問題啊，就做了一個公告。這一種公告代替核定的方式，在各稅法裡面有一些相關的規範，比如說所得稅法71條第3項公告待核定，或者是營業稅法42-1條的第3項規定，我們的大稅裡面都是報繳合一的，大稅裡面的核定就是稅捐稽徵機關也都是用一個集合性的行政處分去做，或者被稱作為要聚合性的行政處分。

因為這個地方翻譯有時候不太一樣。那當然啦，不管是集合性（聚合性）的行政處分，或者是，一般處分、個別具體的行政處分，其實都是可以提起救濟的，請各位留意。

---

#### 【申報核定繳納】

接下來，我們談論另外一種程序，是先申報，然後核定，最後才進行繳納，也就是事後繳納。我們之前談到，大部分的主要稅種都是報繳合一制度，以避免稅捐稽徵機關在核定時序上的差異導致稅款的不公平。但實際上，也有些稅種是在申報和核定之後才繳納的，這包括我們的遺產稅、贈與稅、土地增值稅和契稅。比如遺產稅和贈與稅，根據遺產稅法第23條第1項和第24條第1項的規定，土地增值稅，在土地稅法第49條第1項第2項跟土地稅法第50條的規定，契稅，在契稅條例第16條第1項第18條第1項跟第19條規定，納稅人需要在申報後等待核定，然後再進行繳納。

這種核定通常是基於納稅人所申報的事實內容進行的，並且這種核定通常被認為是附有事後查核權的行政處分。也就是說，原則上稅捐稽徵機關會根據納稅人的申報進行初步查核，如果沒有問題，就會先進行核定，然後納稅人根據核定結果繳稅。特別是在遺產稅的情況下，繼承人在被繼承人死亡後的六個月內需要申報遺產，稅捐稽徵機關會根據申報內容先進行核定，然後發出稅單，納稅義務人就繳納。繳納完成後，稅捐稽徵機關可能會執行事後查核，因爲可能存在漏報或短報的情況，稅捐稽徵機關需要有一個事後查核的保留的可能。

在我們現行實務上，並不會在行政處分上明確表示保留事後查核權，而是通過法律規定，在合理期間內，如果發現有應徵稅捐的事實，就可以另行補稅。這是根據稅稽法第21條第2項的規定，在核定期間內另發現應徵之稅捐者，應依法補徵或裁罰；若在期間內未發現，則不得再補稅或裁罰。這正是我們在執行上，根據申報後的公告代替核定，然後由稅捐稽徵機關進行事後查核的做法。如果發現有漏報或短報的情況，則可能會依據第21條第2項另行補稅和裁罰。

回到之前的話題，報繳合一制度是指申報和繳納在核定之前就已經完成，而申報核定繳納的情況則是先申報，再等待核定後才進行繳納。理論上，稅捐稽徵機關依據納稅人申報的稅捐事實進行核定，但有事後查核權之保留，即使這不會在行政處分中明確寫明，而是根據21條第2項的規定。

總的來說，所有申報的目的都是為了確保國家的稅捐債權得到充分實行。納稅義務人應該誠實、及時、完全地申報。如果納稅義務人讓稅捐稽徵機關對於課稅事實只有部分或全部無知，那麼就構成了申報協力義務的違反。課稅事實本質上是生活事實，與課稅構成要件有關的所有事實都應完全、誠實、及時地全面告知。這就是為什麼在釋字537號，申報義務被認為是合憲的。

納稅人應該在法定期限內進行全面、及時、完全的申報。

報繳合一制度的設立是為了避免核定期間過長，導致繳納稅款的時間差異過大，而這個制度本身不影響稅捐稽徵機關依職權進行證據調查和事實認定的權力。因此，最佳做法是納稅人誠實、及時、完全地進行申報。然而，總有一些人存有僥倖心理，未能如實申報所有課稅構成要件的事實。在這種情況下，稅捐稽徵機關可以根據稅稽法第21條第2項的規定，發現新的應徵稅捐事實時，進行補稅和裁罰。

下個禮拜，我們將向大家介紹，裁罰是針對隱匿課稅事實的一種制裁。申報應當誠實、及時且完全。隱匿課稅事實，即是未能做到誠實、及時、完全的申報。若是部分申報或完全不申報明明應納稅的事項，這樣就會構成違反協力義務的客觀構成要件，進而可能面臨相關裁罰。

再來，我們回到申報核定與繳納。這其中，稅捐稽徵機關保留事後查核權，以便機關在納稅人申報後進行查核。若發現納稅人隱匿、不全面或不誠實的課稅事實，稽徵機關仍可以進行補稅和裁罰。

根據第21條第2項第二分句的規定，過了一定期限後，國家的稅捐債權和裁罰權將全部消滅。這意味著，國家的權力會在該核課期限過後全面性地消滅，不論是任何種類的稅捐債權或裁罰的形成權。這是屬於本體消滅。這就是我們在第21條第2項中的規定。這也涵蓋了申報核定繳納的稅捐程序。

我們提到，大部分稅種，除了少數例外，如遺產贈與稅等，都是屬於申報核定繳納。例如土地增值稅也是如此。這些稅種通常都是基於申報內容進行初步核算，通常計算結果不會有太大出入。雖然繳納程序不是在核定前完成，但一般不會造成太大差異。

#### 【查定核課繳納】

接下來，我們還會講解除了申報核定稅捐外，主管機關還會主動進行查定。這些查定稅是，納稅義務人不用申報，稅捐稽徵機關基於納稅人的資料進行直接查核和計算，然後將結果通知納稅人。

其中，有一類稅種被稱為底冊稅。底冊稅是指稅捐稽徵機關根據其他機關依職權保有的證據資料進行查核、計算稅捐負擔，如地價稅、房屋稅和車輛牌照稅等。這些稅種是基於地政機關的地籍資料和交通管理機關的車輛登記資料來徵收。

土地稅法第40條和第44條規定，國家會直接根據納稅人在相關機關的登記資料，每年定期發送稅單。

房屋稅也是如此，無論房屋是否合法，不管有沒有拿到執照，有沒有符合分區管制，只要有房屋的外觀特徵，四有周壁 上有頂蓋，都會被課徵房屋稅，包括違章建築。違章建築是，違反建築法而建築完成的建築物。雖然違反建築法，但還是有稅籍登記。他有繳稅，不代表他是合法的。這是因為房屋稅與建築法是個別管制。即使建築違法，也不影響其繳納房屋稅的義務。但如果你的建築受到了破壞，已經不是一個房子的樣子了，就不會有房屋稅的問題。

房屋稅條例第12條規定，地稅機關會直接根據房屋建築主管機關的所有權登記資料來寄送稅單。

而牌照稅則是根據牌照稅法第10條第1項的規定徵收。

最後，另一種，一般不被稱之爲底冊稅的，是「非加值型營業稅」。

我們的營業稅有兩種類型，一種叫加值型。加值型，是剛剛講的申報繳納，報繳合一，然後再由稅捐稽徵機關核定。我們還有另外一種，非加值型營業稅。這一些非加值型營業稅，為什麼被稱之為叫查定稅呢？是因為基本上你只要報過一次稅，固定時間到，稅捐稽徵機關就會自動把稅單寄到你們家去，原則上都跟去年一模一樣，除非有很大的變動。這一些非加值型營業稅主要是用在以下的類型。

第一個，金融業者。金融業者是包括銀行、壽險、保險、證券、典當業，跟信託投資公司，這一類的金融業者。

另外第二類叫小規模營業人。像夜市，一些免開立統一發票的，基本上都不用自己去做申報，每一年稅捐稽徵機關就會自動把稅單寄到你們家去，都跟去年一模一樣的資料。

當然，如果什麼時候會被改變呢？通常就是你自己去報，說，哦，我已經不再小規模，我是大規模，我很大了，我很強大哦。大部分人不會這樣。通常都是被檢舉。好像什麼什麼豆漿啊，自己以前叫小規模營業人，對吧，每一年稅單都是這樣寄，不會變啊，除非真的真的真的真的是碰到有人給他檢舉。檢舉進來的時候，國稅局就會派人去那邊站崗，哦，你說你營業規模很小啊，我怎麼看你人流川流不息，這個賣這麼多，怎麼還會繼續免開統一發票呢？

回過頭來，被稱為非加值型營業稅的，就是對於臺灣的夜市和許多小店面這樣的小規模營業人。這些人按照所謂的非加值型營業稅繳稅，不是根據實際銷售額徵稅，而是根據營業面積等因素去估算。所以，營業面積越小，繳的稅也越少。例如，夜市攤販或餐飲店，都是按照這種非加值型營業稅計算。通常，店面大了，就不太可能按照這種方式繳稅，而是以銷售額為基礎。但對於小規模營業人，他們通常適用非加值型營業稅。

還有的是所謂的營業性質特殊營業人，如理髮業、沐浴業和計程車業。這些行業基本上被視為具有特殊營業性質，通常是根據營業面積或特殊性質來計算稅款，而不是基於實際銷售額。

在這些情況下，稅款並非完全基於實際營業額，不是基於「量能課稅」。因此，即使夜市攤販生意很好，他們的營業稅可能也只需繳納很少。生意不好的話，可能會感覺虧本，但是生意好的，出入開賓士，可能營業稅繳很少。這就是非加值型營業稅的實務運作方式，它屬於一種查定稅，原則上不需要申報。

#### 【申報繳納制度（無核定）】

接下來，我們討論另外兩種較為特殊的制度。首先是所謂的繳納申報制度，但不涉及核定。納稅人在符合課稅條件時，直接向主管機關申報和繳納稅款，而不經過任何核定程序，沒有核定處分書。這包括印花稅、特銷稅和菸酒稅。例如，根據印花稅法第8條第1項第2項，和特銷稅條例第16條第1項的規定，以及菸酒稅法第12條第1項的規定，菸酒生產商或進口商需要直接報繳相關稅款。

#### 【代徵】

最後，我們還有一種稅叫做代徵稅。這種稅款是由代徵人，將稅款直接附加到原本的交易法律關係中，直接從價格中扣除並繳納。例如，證券交易稅、期貨交易稅和娛樂稅都屬於代徵稅。證交稅，在證交稅條例第3條第1項第2項的規定，由證券商來代徵。期交稅條例第3條第1項規定，期交稅也是一樣，由期貨商直接在你的期貨交易的時候就直接做一個代徵的行為。

這些稅種是由相關行業的業者在交易時直接代徵，由業者直接交給稅捐稽徵機關，納稅義務人通常不會直接與稅捐稽徵機關接觸。這種稅收方式是稅捐稽徵機關透過法規授權私人行使公權力。代徵，是公權力委託私人行使。代徵人，是私人，被依法課予公法上的勞務。

最後一種稅種是娛樂稅。根據娛樂稅法第3條、第9條的規定，涉及舉辦娛樂活動等情況。例如，當你去看電影時，電影院會直接在票價中包含娛樂稅，你只需支付總金額即可。這看起來好像連行政處分都沒有，因為票價本身就包含了應繳的娛樂稅。

---

總而言之，核定處分，雖然是一種確認性質的行政處分，並具有執行名義的效力，但在我們的稅捐稽徵程序中，不一定進行核定。實際上，是否進行核定會根據不同的稅法而有所不同。大多數主要的稅種，如所得稅和營業稅，確實在申報繳納合一後會有一個核定程序，但這個核定有時也會以公告的形式代替。

此外，對於申報核定繳納的稅種，會有一個事後查核權保留的期限。根據稅法第21條第1項的規定，這個期限原則上是5年，或根據第21條第1項第3款是7年。這種事後查核權在第1項的稽徵程序中同樣適用。實務上，即使沒有明確表示有事後查核權，只要在核課期間內發現有應補稅的事實，就可以對納稅人進行補稅和相應的裁罰。

那我們還有這一種查定稅，就是納稅義務人不用申報，直接依照稅捐稽徵機關查定的效果，那通常都是依照去年的查定的效果，就直接就做了一個核定跟繳納的動作。實務上的狀況是這樣，就是說，納稅人可能早就死掉。比如說機車行那個老闆，以前報過一次稅，以後稅捐稽徵機關都是用這種方式，就一直寄稅單，寄到有一天兒子繼承了，都不一定會去改那個稅單，所以他會一直不斷地寄，以他爸爸，已死亡之人作為納稅義務人，我們實務上就有出現這麼荒謬的事情，就是這樣。對於我們的機車行業、夜市這一種，通常都是叫查定稅。

在查定稅中，有一個特殊類型稱為底冊稅。底冊稅是由稅捐稽徵機關根據其他機關所保有的憑證或帳冊資料進行徵稅，例如車籍機關保有的車輛登記資料，或地政機關保有的土地和房屋登記資料，這些都是透過查定稅的方式進行課稅。

對於非加值型營業稅，稅捐稽徵機關同樣會依據所保有的資料進行查核和直接課稅。這包括了小規模營業人、營業性質特殊的營業人，以及金融事業，大部分都屬於這一類的查定稅。

另外，我們還有代徵稅，這類稅種是公權力委託給私人行使的，稅捐稽徵機關通常不會出現。

再有一種是所謂的繳納申報稅捐，這是指稅捐稽徵機關即使可見，但並不會對納稅人做出任何核定的行政處分。

總結來說，在代徵稅和繳納申報稅中，通常不會涉及核定的行政處分。可能進行核定處分的情況，可能是申報繳納核定、申報核定繳納，或者是查定繳納稅捐。在這三種程序中，通常會有行政機關的核定的行政處分，作為救濟程序的標的。我們後續會專門講解救濟程序，並強調以行政處分為中心的重要性，因為要有明確的行政處分，才能進行救濟程序。

請問各位有什麼問題嗎？我們的整個稅捐稽徵程序就是這樣介紹完畢。

#### 【協力義務】

好的，讓我們利用最後一點時間來談談協力義務。在稅法中，為了確保申報義務能夠被有效履行，除了申報這個基本義務外，還往前往後規定了許多其他的非以金錢為内容的行為義務。這些行為義務並非規定在稅稽法中，而是分別在各稅法中規定。因此，我們的協力義務總共包括以下幾點：

首先，申報本身就是一項協力義務。

往前推進，從營業行為開始之前就要開始履行，比如說，需要先辦理營業登記，就是稅籍登記。其次，記帳也是一項重要義務，你需要設立帳本並進行記帳。第三，則是保持憑證，即發放、取得和保存相關憑證。這些都是在申報和繳納稅款之前需要完成的事項。

除此之外，還有配合調查的義務。由於稅法可能會有事後查核權的保留，因此配合稅捐稽徵機關的調查也成為一項義務。

協力義務包括辦理稅籍登記、設帳記帳、保持憑證，以及在規定時間內申報和繳納稅款。如果不履行這些義務，如未辦理登記、未記帳、未保持憑證，或未配合調查，則各自可能會構成行為罰。行為罰的概念與協力義務緊密相關。

我們暫時保留這部分的討論，們還沒有談到推計課稅。下週我們會將這部分和制裁的內容結合起來進行討論。在這裡，你們需要理解協力義務的概念，這在整個稅捐法秩序中扮演著非常重要的角色，也是稅捐爭訟中的一個關鍵問題。下週，我們將從協力義務的角度出發，進一步探討各稅法的相關規定，因為這些義務並非在稅稽法中規定，而是在各個稅法中各別表現。這樣，你們就能更清楚地了解協力義務的整體內容，以及往前推進和往後的行為義務內容是什麼。下週，我們會進一步對此進行說明。

## 第15週｜第1節｜2023/12/12

#### 【關於期末考】

各位同學，大家好。今天是我們稅法總論課程的最後一堂課。下週二將進行稅法總論的期末考試。我想再次向大家說明，我們的學習成績將會與期末考試成績加總計算。為了平衡各位同學的成績，老師將會根據大多數同學的成績進行適當的調整。我們希望這門課程能夠讓大家覺得有趣。如果有同學的成績不太理想，我擔心這可能會折損大家對稅法的興趣。我個人覺得稅法非常有趣，也希望大家能有同樣的感受。

對於成績的調整，我會力求平衡。當然，如果大家的期中期末考試成績普遍不錯，那麼就不需要進行調整。如果有同學的考試成績不太理想，我會再審視其試卷內容，並考慮適當的評分方式。如果某位同學的考試成績顯示出他們幾乎沒有參與課堂學習，就是看不太出來有上課的痕跡的話，我必須說，這樣的同學可能無法獲得這門課的學分哦。

---

#### 【協力義務】

我今天會繼續上週的內容，講解納稅義務人在稅捐申報時所承擔的協力義務。

稅捐申報本身就是一項協力義務，在釋字537號的解釋，被認為是合憲的協力義務。除此之外，還包括了營業登記、記帳設帳、發給、收取、保存憑證的義務，還有申報與繳納稅款的義務。我們還有配合調查和備詢的義務。上週我們有繪製一個時間線圖來說明這些義務。

這個時間軸主要是解釋納稅人在整個稅捐稽徵過程中所需履行的各項協力義務。如果納稅人不遵守這些義務，可能會受到責罰或非難。

以申報繳納為「著手」的要時間點，這是所有稅捐稽徵程序中最關鍵的階段。在此階段，納稅人被期望在申報期間內進行完整且誠實的申報。

如果未申報或申報不完全，可能會導致國家有無法即時完全收取應得稅捐的「危險」。「危險」是一種抽象概念，「實害」是指國家確實短收稅款。而「危險」與「實害」僅一步之遙。「危險」是一種進入「實害」之前的不確定狀態。

這種不確定狀態在申報階段最能夠去確認。

首先，在前端，在開始實質營業之前，營業人原則上需要先辦理營業登記，這其實是指稅籍登記，而不是工商登記。接著，營業人需要設置帳簿，依法記帳，並發給、收取、保存憑證。前階段這個距離危險的發生還比較早。

立法者透過協力義務的設定，要求行為人在實質營業之前要做辦理營業登記，我們的法條規定是在營業稅法第28條，稅籍登記的規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」

記帳的規定，則是在所得稅法21條的第1項規定，跟所得稅法第14條的第1項第二類的執行業務者，第二段第一句的規定，要記日記帳。

憑證的規定，則一樣是在剛剛我念到的所得稅法第21條的第1項跟14條第1項第二類第二段第二句的規定，所謂的憑證的取得跟保存的義務。

在申報稅的階段之前，違反協力義務可以會有行為罰。

---

申報則是根據每一個申報稅的類型。也就是老師在上一次上課跟各位提到過，我們有申報繳納合一的申報稅，然後之後再核定。我們有申報核定繳納的申報稅的規定。根據個別申報稅的規定，申報繳納在某個時間點裡面去完成。

在申報稅的階段，違反協力義務包括以下幾種概念，包括應報未報、已報短報、已報漏報，以及虛偽不實的申報。這些行為會導致稅捐稽徵機關對納稅人的所得或銷售額處於無知狀態。

第一種，應申報而未申報，是最嚴重的一種類型。在申報稅，本來照課稅構成要件該當的情況下，你應該在申報稅的期間內，你應該要去做申報的行為，但是你應報未報。

第二種，叫做已報，但是短報收入。短報的情形，一般來講是指收入來源的數額的短少。我在這個所得來源賺100塊，但我只有申報50塊。

第三種叫已報漏報收入。  
漏報則是對於數個所得來源，缺漏的申報。這是在講說，當一個行為人所得人有兩個所得來源，但只報其中一個，通常是國稅局查得到的，不報另外一個部分。當然一方面可能是，他賭國稅局查不到，也有可能是他確實會忘記，真的忘記了，可能因為那個所得比較少。

還有一類，虛偽不實的申報。是做虛偽不實的成本費用的申報，對於不存在的減項的事由，做虛偽不實的增加，或者是虛假的虧損。所得計算中有加項和減項，收入是加項，而成本、費用或虧損則是減項。在這兩個項目中，如果營業人虛報不存在的成本、費用或虧損，這些都屬於申報不實。

以上是在各申報稅裡面，沒有去做完整誠實即時的申報裡面所底下的幾種不同的態樣，這個會構成了我們後面要跟各位講的漏稅罰的可能。

後面的配合調查跟備詢的規定，這個在我們的的稅稽法第30條第1項跟第30條第4項規定。例如，如果納稅人的記帳不清晰，太簡略，難以核對，無法勾稽，看不出來你究竟付錢給誰、進什麽貨。稽徵機關就需要通過調查和備詢來了解情況。

我們的協力義務基本上是散佈在稅稽法、各稅法，包括營業稅法所得稅法。

---

#### 【未遵循協力義務之推計課稅】

在稅法中，協力義務原則上期待納稅人遵循，但並非每個人都會遵守。因此，特別是在申報稅方面，如果未遵守協力義務，會導致第一個法律效果，「推計課稅」的法律效果。這是因為，即使當事人有所得或銷售，如果他們未履行協力義務的申報，我們不能自動推定他們無所得或銷售。這樣做只會讓未遵守協力義務的人因此獲益。

所以，當你有所得或銷售時，根據法律規定，你應該要申報。如果你沒有申報，這裡的第一個法律效果就是推計課稅。這種推計需要在稅捐稽徵機關依職權進行調查的前提下進行。稅捐稽徵機關至少必須證明納稅義務人有所得和銷售行為的存在。由於納稅人沒有提供相關的帳簿憑證以供調查，稅捐稽徵機關無法確切知道具體的所得額和銷售額，因此需要進行推計。推計是針對稅基進行的，而不是對稅捐主體和客體的推計。

協力義務從實質營業開始一直到申報稅的階段，原則上你應該要進行申報、繳納稅款，然後配合調查。但如果有納稅義務人有所得有銷售，卻未履行協力義務，我們不能因此讓他們獲益。因此，在實務中，我們的稅法允許稅捐稽徵機關依法進行推計課稅，這是對未遵守協力義務的納稅人的第一個法律效果。

這項法律規範分散在所得稅法和納稅者權利保護法中。

具體來說，所得稅法第83條規定，稅捐稽徵機關在進行調查或復查時，納稅義務人應提供有關所得額的帳簿文據。如果未提供，稅捐稽徵機關可以根據已查得的資料或同業利潤標準來核定所得額。這就是所謂的推計課稅。在所得稅法第83條第1項第2分句中，明文規定了稅基推計的規定。

此外，稅基推計的一般性條款則見於納保法的第14條。這個條款指的是對課稅基礎進行推計，其中「課稅基礎」是指稅基。課稅構成要件包括稅捐主體、稅捐客體、稅基和稅率。所得稅的稅基是客體所得的數量化，是所得額，營業稅的稅基則是銷售額。一個是直接稅，一個是間接稅，這兩種稅的稅基都可以進行推計。

理論上，納稅人應自行申報，並憑帳簿憑證對憑證進行核對，以便稅捐稽徵機關可以根據真實的交易所得額和銷售額進行所得稅和營業稅的課稅。這稱為核實課稅。

核實課稅，是核對你的真實的交易、真實的銷售、所得，根據你的帳簿憑證一筆筆核實，去做課稅的行為，這個就叫核實課稅。主管機關要依職權調查，但納稅人要協力。主管機關要就有利不利納稅義務人之事實，一律加以考察。而納稅人則應在其協力義務範圍內，如實記錄並提供所有相關的帳簿和憑證，以供稅捐稽徵機關查核。

---

核實課稅和推計課稅的目的實際上都是為了實現量能課稅原則。所謂的「量能」指的是納稅人的真實負擔能力，而不是虛假的表面能力。這是為了實現稅法中的平等原則，我們之前已經提到過，平等原則在憲法中的體現，在稅法中則具體化為「量能課稅原則」。這個原則意味著，有能力的人應承擔相應的稅捐責任。

所謂的稅捐負擔能力是通過「所得」和「消費」這兩個主要指標來衡量的，它們分別構成了直接稅和間接稅中的兩大稅種。我們根據這些指標來計算個人的稅捐負擔能力。因此，個人的所得額反映了他們的真實稅捐負擔能力，同樣，銷售額也反映了真實的稅捐負擔能力。核實課稅的目的是為了達成量能課稅原則，而這個原則是為了實現憲法上的平等。這些都是相互關聯的。

憲法上的平等原則通過稅法中的量能課稅原則得以具體實踐。那麽，我們如何實現稅法中的量能課稅原則呢？關鍵在於核查真實的所得額和銷售額，這樣才能實現真正的量能課稅原則。而要核查真實的所得額和銷售額，就需要納稅人履行協力義務，即進行記賬和保存憑證。

特別是在所得稅方面，在我們的法律體系下，所得是指一段時間內的經濟成果。只有通過記賬的方式，我們才能有效地展現這一段時間的經濟成果。憑證則是我們法制下判斷營業稅是否「含稅銷售」的證據方法。我們的營業稅是通過法定憑證的方式來證明含稅的銷售。

記賬反映的是一段時間的經濟成果，而憑證則是個別交易的真實依據。記賬和保存憑證是稅收徵管的重點，任何經營活動都需要進行記賬。憑證則是個別交易的憑據，如民法上的購銷合同書、租賃合同書等。這些憑證是個別交易的真實依據。通過與賬簿對照，我們才能知道一段時間內的總所得額、銷售額。

所得跟銷售，在德國，原則上都是透過記帳去呈現的，但在我們的稅捐法制裡面，我們把它分開來：記帳是所得稅用，憑證則是營業稅用。因此，我們的營業稅會把他的重心放到你有沒有依法取得憑證，也就是財政部所許可的統一發票或其他可以替代統一發票的憑證，比如說高鐵車票、臺鐵車票，這些都算財政部認可的憑證。

不管我們或德國的法制，都是認可，根據法律規定，納稅人有協力義務，需要進行記賬和保存憑證。盡管釋字537號沒有直接提及記賬和保存憑證，但這些都是申報的前階段，是申報的前提條件。如果在經營行為的前期階段不進行記賬和保存憑證，就很難期待納稅人在申報期內進行稅務申報，因為前期未做的話，後期即使進行申報，也常常沒有賬簿和憑證可供核查。

實際上，為了避免未申報的行為或者申報不實，行爲人在申報時需要提供賬簿和憑證。如果沒有提供賬簿和憑證，我們不能因此就假設所得和銷售額為零。在這種情況下，未履行義務的人可能會獲利。因此，我們制定了「推計課稅」的規定，根據所得稅法第83條第1項和納稅者權利保護法第14條第1項的規定，對稅基進行推計。稅基實際上是來源於主體和客體的，尤其是客體的量化。

因此，稅捐稽徵機關至少需要依職權證明納稅人有所得和經營行為。但是，由於沒有賬簿和憑證，稅捐稽徵機關很難精確計算所得，因此不能達成核實課稅。在這種情況下，我們採取的措施是對稅基進行推計，根據納保法第14條第1項的規定，稅捐稽徵機關對於無法確定或調查費用過高的稅基，為維護稅收公平，可以進行推計課稅，並以書面方式說明推計的依據和計算資料。

---

我們在學理上區分兩種不同的推計方法：一種是內在的推計，即根據同一納稅義務人過去的經營成果來推估其稅負。這種方法將納稅人過去的長期經營成績作為推計的基準。第二種是外在推計，這是基於別人的數據進行估算，包括部分推計和全部推計。若納稅人過去沒有可用於推計的銷售實績，則可能採用與其同行業者相似的銷售額作為估算基礎。

根據所得稅法第83條第1項，這被稱為同業利潤標準，意味著在相同地區從事相同行業的營業人，理論上可以獲得的最大利潤。而納保法第14條第1項，是對稅基的推計，而非對主體客體的估算。稅捐稽徵機關需依據職權調查，證明納稅義務人的所得和銷售行為，以保證稅收主體和客體的正確性。只是對於稅基的具體數額，若納稅人未提供相關帳簿和憑證，則可根據同業在市場上可能獲得的最大利潤來進行推估。

根據納保法第14條第1項，為了維護課稅公平，因為總不能我能證明你有銷售，你有所得，但因為不能算，所以就乾脆不課稅。這個是背離課稅公平原則的，反而讓未盡義務者因此獲利。基於「禁止未盡義務者從未盡義務之行為中獲利」，這個法則是從羅馬法諺來的，這個叫「證據破壞者法則」。對於該項證據資料，有支配權限的人，未提供證據資料，他不能夠反而從這個「未提供」裡面獲利。也就是我們在這裡面，推計課稅，之所以講你今天沒有提供證據資料，我不能夠讓你因此獲利，我反而要用你同業在市場上賺到的最大可能的利潤作為推估計算的範圍。

「核實」與「推計」的差異在於，核實是基於真實的記帳和憑證數據，而推計則可能基於過去的經營績效或同行業者的業績。「最大利潤」的概念是為了平衡納稅義務人的協力義務而採用的。稅法是强行規範，納稅義務人遵守法律規範所產生的成本費用，即依從成本，也是考慮因素之一，比如説爲了備置賬簿憑證，需要相關的人員設備。這說明了遵守法律所需的成本和費用，以及因未履行義務而省下的成本。這些原則支撐了推計課稅的理念。

---

推計課稅的原理，是在行業平均利潤的基礎上增加一定的遵守法律所產生的依從成本。因此，推計課稅得出的利潤通常會高於同行業平均利潤，但不會超出市場可能達到的最大利潤。如果推計的利潤超出市場實際能實現的範圍，則被視為懲罰性推計，這是不允許的。在納保法第14條的第2項和第3項中，特別是第3項，提到當存在兩種或以上的推計方法時，應選擇最接近實額情況的方法進行推計。

往往在我們的實務界，或者是有一部分的學界裡面，會說，哦，這個就是在講推計課稅必須要接近「核其真實」的課稅，也就是，推計課稅，要往核實課稅這個方向接近。老師並不反對這個說法，只是核實必須要是依照真實的賬簿跟憑證呈現出來的所得額跟銷售額，這時候才有核實的可能。但推計本質上就是你不提供給我賬簿跟憑證，也許納稅人真的有記帳，也許納稅人真的有保持憑證，可是他就是沒提供。因為你不提供，從而我就無從去真實地計算你的所得跟銷售額。從而14條第3項，有兩種推計方法，其實是在講內在跟外在推計。

內在推計是基於納稅人過去的表現，如去年的所得額，來推估今年的所得額，這適用於景氣和所得表現較為穩定的情況。而外在推計則適用於納稅人過去的成績無法作為判斷基準，或者在景氣快速變化的情況下，或是從來沒有記賬。

外在推計分為部分推計和全部推計，根據特定不明確的部分進行推算。如果是個別的銷售不明，所得稅法第27條規定的是一種推計方法，一部推計，即收入按市場最高價計算，成本和費用按最低價計算，從而達到最大利潤的可能性。而所得稅法第83條第1項則是另一種推計方式，即全面推計，它根據同業在同一地區的最大利潤可能的標準進行計算。同業利潤標準，應該是最大的利潤可能，同時又不得超出實際可能的利潤範圍。

當納稅人未能提供記帳和憑證時，稅捐稽徵機關將退而求其次，根據納稅人過去的利潤情形或外部數據進行推計。納保法第14條第3項明確規定，當存在多種推計方法時，應選擇最接近市場最大利潤可能的方法，而非平均或最低利潤。這是因為選擇平均利潤會忽略納稅人的依從成本，而最低利潤可能會讓納稅人因此獲利，這與量能課稅的原則相悖。

要注意，這種推計，不能夠超過市場最大利潤可能。如果以超過市場最大利潤可能的方式去推計，也就是納稅人無論如何都賺不到那麽大的利潤，這樣的推計，背離市場實額，背離了「推計課稅」對於「量能課稅」的追求，具有懲罰性質，是不被允許的。

因此，在這裡所講的「推計課稅」，是在納稅人未履行協力義務的情況下實施的一種法律效果。它以市場上可能的最大利潤為基礎，來估算納稅義務人的所得額和銷售額。這是一種對納稅人不利的行政處分，因為納稅人若要獲得對自己有利的結果，唯一的方式就是履行協力義務，提供帳戶和憑證，以便稅捐稽徵機關進行核查。這才是推計課稅的真正宗旨。總結來說，未履行協力義務而進行基於最大利潤可能性的推計，對納稅人來說是一種不利的情況。

#### 【未遵循協力義務之裁罰】

第二個法律效果是「裁罰」。

裁罰，區分行為罰、漏稅罰與逃漏稅罪。

未遵守協力義務的納稅人，在稽徵程序的前階段，如登記、記帳和保持憑證方面的義務違反，會產生相對應的法律效果，即所謂的行為罰。這些行為罰要求納稅人在客觀上有違章，違反了稅捐秩序法的規定，並在主觀上有可歸責的事由，即行爲人對於客觀上的違章要有故意或過失，也就是根據行政罰法第7條，只有在主觀可歸責事由存在的情況下，才能施以行為罰的制裁。

在稅務申報和繳納的階段，如出現滯報或怠報的情形，同樣會受到行為罰的制裁，有滯報金、怠報金。

如果在申報時點，應申報未申報、短報、漏報或虛偽不實的申報，這些行為會引發另一種制裁的態樣：漏稅罰和逃漏稅捐罪。只有在「申報稅」中，行爲人應申報而未申報，或者申報不完整或虛偽時，在客觀上會產生短漏稅款的風險。

「行為罰」與「漏稅罰」的分野主要在於，在「申報」時，納稅人是否進行了及時且完全的申報。申報前的所有行為，原則上只涉及行為罰。這些行為罰所規制的行爲與申報階段的行為是不同階段的，除非法律有明確規定，使得不同階段的行爲的構成要件，形成所謂的吸收關係（前階段行爲被後階段行爲吸收），否則行為罰和漏稅罰不會被視為針對同一行為。

根據各稅法規定，如是前階段的協力義務未遵守，若存在主觀上的可歸責因素，則原則上會受到行為罰的制裁。這包括應登記未登記、應記賬未記帳、應保持憑證未保持憑證、應申報未申報或遲滯申報等。例如，營業稅法第45條和所得稅法都對違反設置或記載帳簿義務的行為設有特定罰則。然而，當一個行為同時觸及行為罰和漏稅罰時，後階段的行為（漏稅罰）通常會吸收前階段的行為（行為罰），根據釋字503號解釋，同一行為不會被重複處罰。因此，當一個行為既構成行為罰又構成漏稅罰時，只會處以漏稅罰。

根據各個法律的規定，若在前階段未遵守協力義務，且存在主观上可歸責的行為，則原則上在這個階段都會設有相應的行為處罰規定。未遵守協力義務，包括未進行應有的登記、未按規定記帳、未保留必要憑證、未申報或延遲申報等情形。對於這些情況，都有相對應的行為處罰規定。例如，營業稅法第28條的稅籍登記，應登記未登記，在營業稅法第45條有所規定。通則性的，憑證義務之違反，在稅稽法第44條；記帳義務的違反則在稅稽法第45條提及。此外，各種稅法中都會有針對個別行為處罰的規定。

至於申報稅，各稅法規定了申報義務違反的處罰規定，這些也屬於行為處罰的範疇。

從申報時點開始，應申報，未申報、短報、漏報或虛偽申報，可能會產生漏稅罰和逃漏稅罪，這兩者，一個是「罪」，一個是「罰」，分別屬於犯罪行為和行政法的制裁。

當前階段的行為罰的構成要件，在法律中明確規定為後階段構成要件的一部分時，行為處罰和漏稅罰之間會產生吸收關係。例如，營業稅法第51條第1款將未辦理登記視為漏稅罰的構成要件要素。因此，若未辦理登記，在申報期間內未進行稅捐申報，可能同時該當行為處罰和漏稅罰，但後階段的行為罰會因其重要性而吸收前階段的行為罰，即「一行為不二罰」的原則，如釋字503號解釋所述。這表示，當一個行為同時被認為是前後階段的行為時，只會施加一次處罰，以避免對同一行為進行重複的非難。

---

我們稍後會回頭，再向大家解釋逃漏稅罪與漏稅罰之間的關係，以及違反協力義務推計課稅與處罰之間的關係。

在稅捐稽徵程序中，我們討論協力義務之違反，其第一法律效果稱為推計，這仍然是在稽徵程序中，但如果存在主觀上可歸責事由，則會進入稅捐制裁法的範疇，也就是對違反協力義務行為的制裁，這需要具備主觀構成要件，即故意或過失。我們會根據行為發生的階段—前階段原則上處以行為罰，後階段則處以漏稅罰或逃漏稅，來區分這兩個階段。正如我們提到的釋字503號解釋，只要行為從前階段延續到後階段，根據一行為不二罰的原則，後面的漏稅罰行為將作為對行為人違反稅捐管制規定的處罰。這大致是我們想向大家說明的，從稽徵程序法到稅捐制裁法。讓我們稍作休息，稍後我們再把最後這兩個拼圖把它補起來進一步，解釋推計課稅與處罰之間的關係，以及漏稅罰與逃漏稅罪之間的關係。

## 第15週｜第2節｜2023/12/12

我們來說明第一個問題點。違反協力義務會導致兩種法律後果。

首先，利用自己過去的經營實際成績或同業的數據進行推計課稅，這是一種不利的法律效果。第二種法律效果是所謂的裁罰或制裁，也就是行政機關原則上將納稅義務人移送至地檢署，追究其逃漏稅罪，或者是行政機關自己用行為罰或漏稅罰來對義務人違反協力義務之行為進行制裁。

首先談論推計課稅，它不對行為人就記帳和憑證的提供是否無主观上的可歸責事由進行判斷。推計課稅是以核實課稅為前提，也就是說，當行為人提供了賬簿和憑證時，稅捐稽徵機關必須根據這些賬簿和憑證的內容進行核查，然後根據核查結果進行課稅。因此，稅捐稽徵機關不能隨意否定納稅義務人提供的賬簿和憑證，只要納稅義務人確實有進行記帳和保持憑證。即使帳簿記錄可能不完整，稅捐稽徵機關仍需依職權進行調查，至少要調查記帳內容的真實性，以及實際的利潤和銷售額是多少。這都屬於「核實課稅」的範疇

但如果納稅義務人的帳簿和憑證記載過於簡略，或者在稅捐稽徵機關合理懷疑下要求納稅義務人配合調查時不予配合，就可能觸發推計課稅。推計課稅，不需要認爲納稅義務人未提供帳簿和憑證即視為主观上有可歸責事由，因為也可能是客觀上無法歸咎於納稅義務人的原因，例如由於自然災害導致的損失，像是火災、颱風、土石流。

要核實課稅，所得稅法以帳簿為準，營業稅法以憑證為準，但實際上不論是帳簿還是憑證，都只是發現真實所得和銷售額的一種證據方法。納稅義務人可以通過配合調查，告訴稅捐稽徵機關具體的經營情況，主要交易對象等，以協助機關進行調查。即便沒有帳簿和憑證，通過配合調查也可以核實真實的所得和銷售額。

因此，不提供帳簿和憑證只是一種客觀現象。當納稅義務人既不提供資料也不配合調查時，不能因此讓其免於課稅。因此，可能會使用過去的營業情況或同業利潤作為推計基礎。推計課稅，固然是以「最大利潤可能」作爲基礎，可能會採用對納稅義務人較不利的方式，但這並非作為對違反協力義務的制裁，而是為了實現公平課稅的原則，避免未履行義務者反而獲利，因此作出的不利益性的推計。推計本身是一種不利於納稅義務人的行政處分。

---

接下來，我們將討論違反協力義務所受的制裁，這屬於一種制裁性的行政處分。這是因為你在客觀上沒有履行義務，同時存在主观上的可歸責事由。舉例來說，如果你的帳簿和憑證真的因為地震、水災或土石流而丟失，並且你已經配合調查，盡力說明，但仍無法完全真實地展示你的全部所得，使用同業利潤標準進行推計，這僅是一種不利益，但不屬於受到制裁的情形，因為不存在主观上的可歸責行為。

舉另一個例子，納稅義務人的帳簿和憑證若因被法務部調查局洗錢防制處或其他犯罪調查機關調走而遺失，對於國稅局而言，你客观上缺乏可供查核的帳簿和憑證。你配合調查，也説不清楚。在這種情況下，我們只能根據同業情況進行「最大利潤可能」的不利益推計。但由於納稅人主觀上並未故意或過失導致帳簿憑證遺失或不提供帳簿憑證，所以這僅限於推計，而不涉及裁罰。

當納稅義務人按法律要求記帳和保持憑證，卻不提供帳簿和憑證時，我們將根據最大可能利潤推估其所得，這稱為推計課稅，屬於一種不利益。同時，由於納稅義務人有記帳和保持憑證的法定義務，但未執行或未向稅捐稽徵機關提供用於查核，這將導致受到裁罰，如漏稅罰或逃漏稅罪的處罰。課稅本質上是一種不利益，而裁罰則是非難。由於課稅本身不屬於非難，因此不會構成對同一行為的雙重非難。

推計與裁罰並不構成對同一行為的雙重非難，因為推計本身不是非難，而是一種防止納稅義務人因未遵守協力義務而反而獲利的情況，是不利益的處分，但非制裁。

進入制裁領域，我們考量的是客观上的違法行為和是否存在主观上的故意或過失。根據行政罰法的規定，不論是故意還是過失都該當。在分析行為罰和漏稅罰時，我們注意到，這些制裁的構成要件都涵蓋了故意與過失的，區分主要在於行為發生在稅捐稽徵程序的哪一階段。

行為罰針對的是營業前的準備行為，如登記、設立帳簿、記帳、發給取得保存憑證及時完全申報。未履行這些義務本身就構成了個別稅法規定的違反。漏稅的事實，即未能使國家收到應得稅款的行為，根據「實害結果」，即實際損害的結果進行判斷。而德國實務上則採用「危險」作為判斷標準。在我國，實際損害的結果被視為重要，這也是裁罰時考慮的主要因素。「危險」是「實害」的前階段的不確定狀態，其實只是一步之遙，只是我國實務上認為一定要有實害結果出現。

這一種差別，原則上區別實益不大。在實務上，確實因為我們必須要有確實短漏稅款的實害結果，所以我們基本上都要求稅捐稽徵機關要算出多少的實害，也就是義務人到底短漏多少稅額。而且在我們的漏稅罰裡面，短漏稅額也是裁罰時的量罰的主要基準因素。從而在我國的實務上面算「實害結果」是重要的。德國法制上面原則上不需要到這一種實害的結果。我沒有說哪一種比較妥當，只是講在概念上危險到實害是一步之遙一步的差別而已。

---

進入到應申報未申報、已申報短報、漏報或者虛偽不實申報這個階段之後，就會出現漏稅罰與逃漏稅捐罪，這兩種制裁不同：一個屬於刑事犯罪，另一個則是行政法中的漏稅罰。漏稅罰是對於有稅捐違章行為並且出現短漏稅款事實的行政罰的制裁。

逃漏稅捐罪，稅稽法第41條。而漏稅罰則是根據各個稅法的個別條款規定，分散在不同的稅法中。例如，所得稅法第110條第1項和第2項，分別規定了已申報但短報、漏報的情形，其中第110條第1項涉及短報或漏報，第2項則涉及應申報未申報。營業稅法的相關規定則在第51條。

那麼漏稅罰與逃漏稅捐罪的區別在哪裡呢？

我們先來談談我國對逃漏稅捐罪的規定。根據稅稽法第41條，逃漏稅捐罪是透過詐術或其他不正方法進行的。逃漏稅捐罪必須是故意進行的，並且要有實際損害的結果出現，是納稅義務人透過積極的詐術行為。其構成要件包括納稅義務人身份、積極的不正行為、實際損害的結果，以及故意。

首先，「納稅義務人」，也就是，這是身份犯。

第二個，所謂「以詐術或其他不正當方法」，限於積極的行為。在應申報未申報、已申報短報、漏報或者虛偽不實申報，這四種情況下，似乎只有第四種，虛僞不實申報，才會符合「積極的作爲」的要件。也就是，納稅義務人報稅時，有申報，但假做成本費用的虧損，虛增成本費用的減項，這樣，才會被認爲是「以詐術或其他不正當方法」。

第三個，要有實害結果。換言之，報稅時，假如稅捐稽徵機關及時發現，通知義務人，命補正，你還趕快去補正哦，這樣就不會有逃漏稅捐罪的實害結果。

第四個，當然他必須要以故意，因為幾乎所有的犯罪行為都是以故意為要件。刑事法，刑法總則第12條的規定，刑事法，原則上以故意為要件，過失行為之處罰，以有特別規定者，為限。稅捐稽徵法41條沒有處罰過失行爲的特別規定。

最後，未遂犯不處罰。刑法第25條第1項：「已著手於犯罪行為之實行而不遂者，為未遂犯。」第2項：「未遂犯之處罰，以有特別規定者為限，並得按既遂犯之刑減輕之。」稅稽法第41條沒有處罰未遂的規定。

所以，我們現在目前實務上稅稽法的41條逃漏稅罪案例相對是很少。因為我們的構成要件太難：身分犯、積極作為、實害結果出現，以及有故意的主觀構成要件，未遂犯不處罰。

相反，德國法律對逃漏稅捐罪的規定不限於納稅義務人身份，任何人只要在稅捐申報書上填寫明知不實的信息，就可能構成逃漏稅捐罪，不論是對於自己的還是他人的稅捐。

----

舉例而言，在我國法律體系中，

一個營利事業，一家公司，負責人為公司進行虛偽不實申報，逃漏的稅目是營利事業所得稅，而不是自然人的綜合所得稅。如果是公司的負責人針對公司的營利事業所得稅的稅負，在申報時做不時的申報，這不構成稅捐稽徵法41條的逃漏稅捐罪，因為我國法律將納稅義務人的身份作為一個前提條件。負責人在這時不是逃漏自己的稅捐，是幫公司逃漏公司的稅捐，因而不構成犯罪行爲。

這是我們的稅捐法秩序裡面怪異的地方。其實公司是我開的，但是我只要成立成立一家公司，我逃漏的其實是公司的營所稅跟營業稅，好像跟我無關。

在德國，情況並非如此。德國的法律規定，即使你不具有特定身份，如果你代替他人進行犯罪行為，只要你知道你所報告的銷售收入是虛假的，並將其記錄下來，那麽你就可能構成逃漏稅捐罪。因此，在德國填寫稅務申報表時，不能隨意幫他人填寫。如果你要幫別人填寫，你必須非常清楚地確認你所記錄在申報書上的都是經過你核查無誤的。因此，德國的會計師和律師也可能因此構成逃漏稅捐罪，雖然他們不是直接逃漏自己的稅捐。這說明隨便幫助他人寫稅務申報表，如果沒有進行核查，可能會涉及「不確定故意（間接故意）」的問題。這不是開玩笑的。因此，如果你要請人幫你申報稅務，你需要向代表你的律師和會計師進行誠實的告知，他們也會要求你保證提供的每一項信息都是真實的，否則他們不敢在表格上填寫。這是為了明確責任。因此，在德國，不會有為他人犯罪自己卻不構成犯罪的情況。這在台灣是可能的。

在德國，不僅僅是積極的行為，消極不作為也同樣構成逃漏稅捐罪。因此，只要是課稅構成要件的事實，如未能及時完全申報，就很可能被視為逃漏稅捐。這展示了德國刑法中的威懾的力量，強烈地提示你在填寫稅務申報表時必須認真、誠實、盡可能完整地寫，因為不誠實或不完整可能構成逃漏稅捐罪。

因此，德國的政治人物落馬，德國人不管他的婚外情，這是私德，他履行國家任務上面的誠實正直才比較重要。很多德國政治人物、足球、網球明星，都因逃漏稅捐問題而受到影響，名聲就壞掉。例如，被稱為「足球皇帝」的拜仁慕尼黑足球隊的前老板，曾是德國國家隊的黃金球員，退役後成為了球隊的老板。他就是因為逃漏稅捐而不得不辭去球隊主席職務。

在台灣的所得稅法中，只有最後一種情況，虛假申報，才構成逃漏稅捐罪。前面三種情況，應申報不申報、短報、漏報，都不構成逃漏稅捐罪。從國家稅收債權的保護角度來看，未報和虛假申報，哪一種更嚴重？未報意味著國家一分錢也收不到，而短報雖然國家收到一些，但沒有收到全部應得的收入。漏報和虛假申報，只要收入和成本費用有差額，即使成本費用沒有超過收入，基本上仍然會有一部分需要申報繳納的所得稅。最嚴重的是未報行為，但這並不構成犯罪，不該當逃漏稅捐罪。

所以，我現在以一個例子來說明：當立法委員在立法院內行使質詢權時，他們有著立法委員的正常收入。然而，若他們越過職權範圍，到外面收受賄賂。這種立法委員職務外的受賄收入，能否算作所得？會的，這並不應該被視為合法所得。這些收入不是來自於立法院行使職務時的所得，因此不僅有違反了職務的受賄罪，通常情況下也會有漏報所得稅。他應該會申報立法院的所得，但不會去申報幫人喬事受賄的所得。根據我們目前的稅捐稽徵實務和司法實務，這種行為不構成逃漏稅捐，因此他們通常只會面臨漏稅罰的處罰。

我之前所述的，從申報之時起，只有該納稅義務人故意違反協力義務並造成實害結果的，才會被視作逃漏稅捐罪的該當，而其他情況則被視為漏稅罰的該當。因此，我們的稅捐制裁主要以漏稅罰為中心。如果同一行為既涉及行為罰又涉及漏稅罰，則應將前者吸收入後者。由於逃避稅收的罪行很難定罪，我們的稅法制度以漏稅處罰為核心，而這種處罰成了整個稅收制裁法中最重要的部分。然而，最嚴重的行為是未申報所得。義務人從未申報任何所得，但在我們的法律體系中，這竟然並不構成逃漏稅捐。

如前所述，立法委員或市議員的收賄收入，也只會被視作已報漏報，因此只受到漏稅處罰。我們不能對這些人實施更嚴厲的懲罰。漏稅處罰與逃漏稅捐罪在法律效果上存在差異：逃漏稅捐罪至少可判處五年以下有期徒刑或並課罰金。110年稅捐稽徵法的修正加重了對逃漏稅捐罪的處罰，至少包括了一個有期徒刑的自由刑的處罰。然而，實際上，由於一些刑事法的法官對逃避國家稅捐的行為看法較為寬容，覺得不是很嚴重，實際判決中往往判以緩刑。

---

我今天才剛好看到一個案子，逃漏國家的稅捐，將近兩億，給他緩刑5年。他只要繳稅款，然後處理罰金500萬，繳完以後，緩刑5年，都不用繼續坐牢。好棒棒。我就不信這500萬偷在你家的話，你會給他判緩刑5年。竊盜罪，我們都不會這樣判，但是竊取國家該收的稅捐的話，我們的實務上是不認為這很重要的，因為這是侵害國家公共法益，沒關係。逃漏稅捐是侵害國家的應收的稅捐債權。在這裡面，我們構成要件很難該當，法律效果其實是有自由刑。

漏稅罰，基本上都是金錢的制裁。所以我們的漏稅罰針對惡行極為重大的納稅義務人，沒有太大的作用。故意的應報未報、短漏報所得、虛偽不實申報的行為人，他們都可能是惡性重大的行為人，對於他們，只有漏稅罰是不夠的。你要給他們自由刑。

這就是德國的法制。根據聯邦政府跟聯邦議會的報告的資料顯示，每年德國都有上2萬人被因為逃漏稅判罪處一年以上有期徒刑。平均大概都是一年以上。

在臺灣相反，逃漏稅捐罪，我們一年不到200件，判有期徒刑超過6個月以上的不到60件，很多還裡面加一個「易科罰金」，或者緩刑。這就是我們的實務。

有些人說，德國比較不老實，他們比較會逃漏稅，臺灣人不太會逃漏稅捐，因為我們都很守法，我們都是一個遵守法律規定誠實納稅的國度。

其實我們在法律上沒有用逃漏稅捐罪去制裁惡性重大的納稅義務人。因為漏稅罰只有金錢的罰款，所以你會對惡性重大的納稅義務人沒有制裁的效果。就算用逃漏稅捐罪，目前的刑事法院也過度忽略行為人逃漏稅捐所造成的國家收不到稅款的那個法秩序的危害性。我自己的觀察是，判自由刑6個月以上的很少，絕無僅有，就算判到自由刑，也往往有緩刑或易科罰金的可能，簡單而言，就是不用進去關。

--

相反的，因為我們的漏稅罰是，過失也可能構成。也就是故意跟過失都該當漏稅罰。對故意而有漏稅行為的人，我個人是認為他本來就是應該要該當逃漏稅捐罪。而所謂的過失，由於我們是輕過失，就可以構成漏稅罰，所以我們往往我們的漏稅罰會有情輕罰重的情況。因為我們的漏稅罰，一般方面是包含故意跟過失。

故意的漏稅罰，其實應該是故意的逃漏稅捐罪。

在我們的司法實務上，逃漏稅捐罪必須要身分、積極作為、實害結果、故意、未遂不處罰，這些全部都該當以後，才會構成逃漏稅捐罪。那不該當逃漏稅捐罪，就全部都是用漏稅罰來制裁。對故意的行為人，漏稅罰，只有用金錢為內容的裁罰，我認為沒有辦法達到赫阻申報義務的故意違反，讓納稅義務人誠實申報的這樣一個規範上的目的。相反的，我們的漏稅罰則同時對過失行為也開罰，等於是故意跟過失都用漏稅罰去做制裁。

故意，可能是惡性重大的。剛剛所講的那個案例，立法委員可能行使職權一年算下來是300多萬的薪水，可是他在外面幫忙喬事收賄收個6000萬都可以不用報稅。沒有報，也不構成逃漏稅捐罪，頂多只構成所謂的漏稅罰。這些行為人因為惡性重大，所以他們一般都會做脫產。為什麼漏稅罰對他們沒有作用？因為他們會脫產。因為故意逃漏稅捐的人，基本上都會脫產，也就是借名在他人名下，簡單而言就是你罰他，他就是不繳納，反正也沒有自由刑。也沒有就單純的金錢的制裁而已，基本上對惡性重大的行為人沒有制裁的效力。

相反的，漏稅罰，卻會只是因為一個小小的過失而違反申報義務而該當。因為在申報的時候，你只要申報書上沒有做及時誠實完全申報，在客觀構成要件該當的前提底下，就有可能該當漏稅罰。

我舉例而言。假設我在某一個地方有100塊錢的收入。在另外一個地方，我只有1塊錢的收入。因爲1塊錢的收入金額微小，所以往往納稅義務人在年度結算申報的時候，他沒有注意到那個所得。在臺灣這種情況蠻常見，因為臺灣的一個主要的薪水往往不足以讓一個行為人不足以維持溫飽，他不夠的話，他可能會兼差。好，兼差就會構成多個所得來源，原則上都應該要申報。你有一個臺大的所得來源，你在外面有兼差有所得，你理論上都要完全申報。只要有應申報未申報，或者以申報短報或漏報，這個時候他其實都會該當逃漏稅捐罪的構成要件或者是漏稅罰的構成要件。

由於在臺灣的實務上，必須要是故意積極作為。我剛剛所講的，我在臺大有所得，假設我在外面有兼差有所得，但沒有跟臺大一樣多，而這種情況，沒有申報這個兼差的所得，其實會構成漏稅罰。但我沒有申報可能是因爲他的數額很少。

我舉個例子來講，假如某一個高中請我去做一個演講，說明大家來讀法律系很好，很棒，很棒棒，大家趕快來讀。結果他就給我2000塊。我就跟他說，啊，不要不要，不要這2000塊。人家説，不行，不行，柯老師，你花的時間來了，我們要給你2000。

OK，報稅的時候，你就要小心。因為你沒有注意到，欸，我曾經在哪一個時間點，因為我是在01年的1月去某一家中學去演講，或是到某一個女中去請大家來讀法律系，我報稅的時候是什麼時候報呢？是隔一年的5月份報。所以你最好是把你曾經收多少錢記清楚，不然你就會有漏報的問題。

假設我在臺大賺的錢比較多，另外的演講費，可能是家長會給的，或是某一個中學給的。這種情況在老師自己的生活蠻常見的，我還真的到處兼差打工，到處演講都有所得，當然要報稅啊。假設你沒有全部申報，你有漏報，好，這個時候你就會有漏稅罰的適用，按照你所漏稅額去計算你的裁罰。

---

剛剛我提到那位立法委員的例子，你知道為什麼不能類比嗎？是因為那筆金額基本上很大。就職務而言，收賄的金額通常是大筆的。也就是說，如果你的收入是300萬，那麼透過職務上的受賄，你可能會得到3000萬。只要這是所得，就應該申報，不應該會忘記，對吧？

所以我剛才所講的，這是故意與過失的差異。

也就是說，如果故意和過失都被放到漏稅罰的話，就像我剛才提到的立法委員或議員的例子，對這種惡性行為，你如果不對其施以逃漏稅捐罪，假設他們有脫產，基本上不足以懲罰其惡性。

然而實際上，大多數人如果有多個所得來源而沒有完全申報時，他們可能僅因為單純的過失而面臨高額的漏稅罰，因為漏稅罰是根據你所漏的稅額來計算的。因此，在我國這樣一個以漏稅罰為主的稅捐制裁法制下，我個人認為會存在一些問題，失去了其制裁法上的管制意義。

相反地，在德國法制中，漏稅罰很少該當，因為德國的「漏稅罰」不對故意逃稅行為進行制裁，因為，只要是故意的，則該當逃漏稅捐罪。德國的漏稅罰也不對輕過失進行制裁。也就是說，如果從客觀情況來看，行為人沒有重大過失，不會該當漏稅罰。

根據客觀情況來判斷，必須要有接近於故意的重大過失，也就是說，如果是在一般情況下，行為人通常應該知道這是所得，並且有申報的義務，但他沒有申報，這種情況下才會該當漏稅罰。

因此，在德國的法律秩序下，行為人的「故意行為」，必然該當逃漏稅捐罪。前階段的行為會該當行為罰，後階段原則上是逃漏稅捐罪。當然，他可以舉證證明他不是故意的。除非有重大過失，該當了漏稅罰，否則不構成應處罰的行為。

在我們的實務中，將行為人定罪為逃漏稅捐罪很難，而漏稅罰相對容易該當，因為漏稅罰不論是故意還是過失都會該當。在故意跟過失都該當的情況之下，對於故意的行為人來說，他們無法得到應有的制裁效果，而對於過失的人則可能面臨不成比例的處罰，所謂「情輕罰重」。

這是我們稅捐制裁法的一部分。

【稅捐救濟法】

最後我們來提稅捐的救濟。

在我們的稅捐救濟程序裡面，不管是不利益性的行政處分，也就是補稅，或者按照推計的結果去做，推估計算補稅的行政處分，或者是做裁罰，行為罰或漏稅罰，這兩個只要是以金錢為內容的，根據我們的稅捐稽徵法第35條第1項的規定。他都是先做復查程序，也就是原處分機關的自我審查。

復查被駁回以後才依據稅稽法38條的第1項規定，做訴願跟行政訴訟。

所以在稅捐救濟程序裡面，我們在實務上面只要是以金錢為內容的給付，不管是不利益的金錢給付，像剛剛講的推計課稅的這個補稅行政處分，或者是以金錢為內容的裁罰，可能是行為罰，可能是漏稅罰，那么原則上都是先經過訴願前置程序的復查。

那個「復」，我要請各位同學要注意是雙人復喔，不是一字邊的那個付啊。因為我們的行政法裡面太多不同一樣的付，我也沒有辦法，也只能跟各位講，我們的行政法制蠻怪異的啊，就訴願前置程序是丟給個別法律規定，所以他要用什麼字眼哦，那個是看個別的法律是規定。

有一些是寫這個複，有一些是寫那個函覆的覆啊。

我們的稅稽法，是這個雙人的「復」啊。我只是跟各位講，在國家考試的時候，有些考試委員很在意這個。啊，就你沒有寫正確的就代表你法條根本也不熟啊。寫到這個寫到這個都有啊，要寫這個才是正確。雖然我覺得沒有太大意義，但沒辦法。就跟各位講這個事情。

好，回到上面，講到，稅捐救濟程序中，原則上要經過訴願前置程序的復查。

理由在於，因為基本上，第一個，稅額很容易算錯，所以要先經過原處分機關自我審查一次。這也是在德國他是先做異議【？】，他們叫異議【？】相當於我們的復查。

還有第二個理由啊，我現在跟各位講第二個理由。

因為我們的實務上，我們的補稅跟裁罰處分，在第一次做成的時候，基本上是沒有理由的，他只有法規範依據，通常沒有充足的理由的說明。

所以在我們的實務上面，你做救濟上的程序，第一道就是你一定要透過復查程序，你才比較清楚知道你為什麼被補稅跟你為什麼被裁罰。

因此，我們的稅捐救濟程序。原處分是一個行政處分，然後提起只要是算錢的，原則上向原處分機關做雙人復的復查，這是依據稅稽法35條第1項的規定。

算完以後，你就會得到為什麼你被補稅跟裁罰的理由。這個時候向上級機關提上級機關的訴願程序，稅稽法38條第1項的規定。

所以我們會有兩道的行政自我審查程序。

第一道是行政機關自我審查的原處分機關的自我審查，叫復查程序。

第二道是上級機關的行政上的審查。

這兩個程序都是被稱之為叫，行政爭訟或行政救濟程序，裡面的，行政審查程序。基本上都是由行政機關做審查。所以我們同時可以做合法性跟合目的性審查，這兩個都可以。合法性跟合目的性，也就是妥當性審查。

接下來進入到司法救濟程序，也就是向行政法院提起。接下來這個地方，首先第一道你要先審查是要用哪一種訴訟的類型。

由於行政課稅程序是一個課稅或者是裁罰處分，是一個對人民不利益或對人民的裁罰，所以我們的稅捐行政訴訟程序大多數都是「撤銷訴訟」。因為要撤銷對人民不利的不利益處分，或者是裁罰處分。

所以我們的行政訴訟，大多數類型都是撤銷訴訟。

接下來。除了撤銷訴訟以外，我們第二多的類型叫做課予義務的訴訟，也就是人民去向行政機關去申請一個對他有利的行政處分，可是被行政機關給拒絕，否準行政處分，或者怠為處置、怠為處分。

這種情況，主要是在我前面跟各位講過的，「溢繳稅款返還請求」，跟「退給稅款給付請求」。

我再講一下，我們前面在講稅捐債務法的時候，有提到，除了稅捐債務給付請求權、責任債務給付請求，還有「無法律原因的溢繳返還請求」，跟「有法律原因的退給稅款請求」。

「無法律原因的溢繳返還請求」，跟「有法律原因的退給稅款」，

這兩種情況在我們實務上就是，由納稅義務人先去向原處分機關請求退給或請求溢繳稅款，被否準了以後，好，「被否準」就構成一個行政處分，從而再依據「課予義務訴願」、「課予義務訴訟」來提起行政救濟程序。

---

最大宗的，是課稅處分、裁罰處分，先提復查（依稅稽法35條第1項），之後提訴願，訴願就是撤銷訴願，進入行政訴訟，則是提撤銷訴訟，也就是我們的行政訴訟法第4條的撤銷訴訟的類型。

好，第二個最多的類型，叫做課予義務。課予義務沒有復查。因為課予義務是納稅義務人去向原處分機關請求退給或溢繳返還，被拒絕，所以它構成了一個否準處分。或者行政機關遲滯怠於作為，他就是不回答，要不要退給你。這種情況依照訴願法的規定，我們直接提課予義務訴願，依照行政訴訟第5條的規定來提課予義務的訴訟。

我們在行政訴訟裡面的稅捐救濟，最主要的兩個類型就是撤銷訴訟，課予義務訴訟。

好，第三個，我們講有沒有一般給付訴訟呢？有。但一般而言，在稅務事件裡面很少見。一般給付是行政處分以外的其他實物、實體物的給付。像比如說，請求帳簿返還。

你把我的帳簿調走，依照法律規定，你本來要7天內要還我啊，你都沒還啊，我向你要，那你都不給我。這個時候提什麼？提一般給付訴訟。

好，最後一個，在行政訴訟裡面，還有「確認法律關係不成立」，或者是「確認行政處分無效」。

行政處分無效的確認，一般而言，是行政處分本身有組織跟程序上的重大違法，也就是反映出行政程序法110條的規定。那麼，行政處分無效的這種情形是比較少見的，因為大多數的課稅處分裡面，基本上在現在的實務上，行政機關不會犯這麼嚴重的錯誤說，組織上的違法或者是有程序上的重大違法。一般而言，這一種程序違法性往往都是屬於得撤銷，應提起撤銷。

所以什麼情況可能會有行政處分的無效的這種情形呢？往往很少見。

另一種情況就是行政處分已經執行完畢，也就是課稅或裁罰處分已經執行完畢。這個時候你當然已經來不及提撤銷，或者是課予義務訴訟，所以這個時候會以「確認訴訟」的方式。

確認訴訟，因此是補充性的去提起，特別是在行政處分有「無效」而「已經執行完畢」的情形底下。

我們最後面再跟各位說，現在目前行政訴訟從今年8月15號開始，我們變成是三級二審制。

當然之前已經是三級二審，但是從今年8月15號開始，在高等行政法院底下，又分「地方行政訴訟庭」跟「高等行政訴訟庭」。

所以我們現在目前是，最高行，然後高行底下，高等行政法院又分設「地方行政訴訟庭」跟「高等行政訴訟庭」這兩個審級。這就是三級二審。

進入高等行政法院的話，150萬為基準，只要你的訴訟標的價額在150萬以下，第一審進高等行政法院裡的「地方行政訴訟庭」。如果你的訴訟標的價額是40萬以下，地方行政訴訟庭就適用簡易訴訟程序。

換言之，地方行政訴訟庭，有簡易訴訟程序、有非簡易的通常訴訟程序。

標的價額超過150萬以上的，則是高等行政法院裡的「高等行政訴訟庭」第一審。

最高行政法院則是第二審。

第二審是法律審。

---

所以我們是三級二審制。

依照訴訟標的價額150萬，來區分第一審是高等行政法院的「地方行政訴訟庭」跟「高等行政訴訟庭」。

訴訟標的價額150萬以下，第一審是高等行政法院的「地方行政訴訟庭」，再根據你的訴訟標的價格是否在40萬以內，來分成簡易訴訟跟非簡易訴訟程序。

最後，限制出境人的處分，

這種人的保全處分，因為不算錢，所以他的行政救濟程序就是，先提訴願，撤銷限制出境的訴願，然後進入撤銷行政訴訟。

所以，我們大概簡單跟各位做一個整理。

屬於金錢給付的，不管是不利益或裁罰，原則上是復查、訴願、行政訴訟，進去以後，再分他的訴訟標的價額，再來決定他是「高等行政法院」的「地方行政訴訟庭」，或者是「高等行政訴訟庭」，來做第一審，做「簡易程序」或「非簡易程序」的審理。

如果原處分是，否準，申請溢繳或者是退給的話，那原則上就是做「課予義務訴願」、「課以義務訴訟」。一樣，第一審也是做高等行政法院「高等行政訴訟庭」跟「地方行政訴訟庭」的區別。

如果是限制出境，因為不是算錢，他是撤銷訴願、撤銷訴訟，原則上就是高等行政訴訟庭做第一審，然後由，最高行政法院來做第二審。

就以這樣一個方式，大致上的一個流程，跟各位去做稅捐救濟程序的說明。

稅捐救濟程序裡面，一樣是用處分權主義，也就是不告不理原則，必須要納稅義務人，同時就補稅跟裁罰處分都提起救濟，他才會有受行政訴訟審理的可能。如果你只對裁罰提起救濟，就沒有對補稅提及救濟，那，司法基於不告不理原則，他就只審裁罰的部分。

納保法21條有一個「爭點主義」跟「總額主義」的爭執。

納保法那個爭點主義跟總額主義的爭執，主要是在講，你的行政處分上面所載的稅額，這個叫總額，在這個總額底下，所有的攻擊防禦方法不構成訴訟標的，所有的攻擊防禦方法，只是爭點而已。所以，以稅額為基準。稅額涵蓋的所有的爭點，都可以在行政救濟程序裡面一次都把它提完。這就是納保法21條第1項採取總額主義的精神。

所謂的總額主義，就是你那一張補稅處分上面所載的稅額，這個稅額，會涵蓋收入、成本、費用、虧損，所有的這些全部都只是個爭點而已，稅額本身才是救濟程序裡的程序標的，也是我們救濟程序裡面要審酌行政處分是否適法的，唯一的判斷標準。基本上他下面的各種只是爭點而已。可以根據納保法21條的第1項規定，在復查、訴願、行政訴訟，每個階段，只要是事實審，都可以提出新的攻防方法，作為爭點，受行政法院的訴訟的審理。

那我們就把整個，關於稅捐救濟程序的部分，跟各位談到這裡。

稅法是一個，老師個人認為，是從，憲法，來到稅捐債務法、稅捐稽徵法，之後，稅捐制裁法進入稅捐救濟，可以貫穿整個稅捐行政程序跟行政救濟程序的，一個個別的，行政法領域裡面的法律。他當然也跟我們人民的權利義務有很密切的關聯性。

所以歡迎也希望各位未來有機會的話，我們在進入各稅，所得稅或者是遺產贈與稅，或者是營業稅裡面，再更進一步的相關的討論。

那當然最重要是下個禮拜，請各位一定要準時出席，要參加考試，不然的話老師很難做評價。

那我們今天就到這裡。