

逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 9 月 25 日
講 題	2013-0925 稅法總論-02		
連結網址	http://youtu.be/3wlQ5hTCv_Y		
演講內容：			
<p>好～那我們今天繼續來跟各位談關於上個禮拜我們提到稅捐的概念。它是由國家或者是地方自治團體像依照財政目的之法律規範對所有滿足構成要件之人所課徵無對價性之金錢給付。那麼我們今天的任務主要有兩個。第一個就是由這樣子的一個稅捐的定義。我們要進一步的去推導出在稅法上要適用的一些原則。那這是一個。另外一個是說其實國家對人民所請求為金錢給付的它性質上其實不是只有稅捐而已。那除了稅捐以外到底國家還跟人民要了哪一些金錢給付？那麼是不是在學理上你可以做一些合理的適當的區分。那我們首先先把上個禮拜跟各位做稅捐定義的這個部分稍微再做進一步的描述。也就是關於第一個要件。我們講國家或地方自治團體。那麼這是這個是稅捐的債權人。稅捐債權人的規定一般來講在我們的稅法裡面是沒有規定的。稅法只有規定稅捐債務人。稅捐稽徵機關要怎麼做？那麼稅捐稽徵機關其實是這一些債權人的代表。也就是說國家或者是地方自治團體對於納稅義務人的稅捐債權是透過稅捐稽徵機關去行使。稅捐稽徵機關去行使。換言之。國家的國稅原則上是由國稅局來幫他行使。那麼也代替它成為訴訟上的當事人。像我們的訴訟我們不會有一個比如說納稅義務人去告中華民國這樣子的一個問題。通常都是告國稅局。那像台南我們這個地方就是由南區國稅局就在我們那個火車站前面。那麼如果是地方自治團體地方的稅捐的話。那原則上由於稅捐稽徵機關在地方現在目前也是由地方稅務局或者是稅捐稽徵處。因為目前在五都裡面大部分是用地方稅務局。稅務局。那但是這個比如說在台北市的話。因為台北市的稅捐稽徵處他現在還沒有，就是他還沒有升格成為局。他現在目前還是屬於財政局底下的一個處，就是說它是屬於局處就二級的那個行政單位。那當然這個在實務上面來講，好像俟台北市做為一個這麼大的稅捐單位，那竟然它在整個局處的組織上面來講它是屬於第二級。也就是說它在財政局底下。那當然這個我大概也認識一些台北市稅徵處的人吼。他們一直希望能夠提升他們層級位階。也就是就像其他的五都一樣。其他的四都一樣。那麼一般來講現在目前五都大概都會設置所謂的地方稅務局。專門來管理徵收地方自治團體的稅捐。那我們在這個學期的課裡面我們會有一些後半段的部分我們會介紹一下中央跟地方的財稅劃分。這也是我們在稅法上來講我們仍同樣關心的問題。雖然它不是涉及到國家跟人民之間的權利義務關係。它主要是在談國家內部裡面做中央跟地方的這種區別。所以其實他在某程度上它是憲法的問題。也就是關於地方自治的問題。地方自治的財政權限劃分。尤其是財稅。稅收權限劃分的問題。從而它是很典型純粹的攻防。他不完全涉及到私人。不完全涉及到一般人民。所以在這個部</p>			

分來講的話。我們會另外單獨的就這個學期裡面。我們會另外再就這個部分來專門做一個討論。其實他也是一個非常重要的一個課題。理由在於因為你可以講世界各國只要施行地方自治的話免不了一定要有給地方足夠的財源。那讓他自己去施展他的抱負。那當然不是所有的事情都聽命於中央。簡單來講就是你如果什麼事情都聽命於中央。什麼錢都必須要中央幫你出的話。那你可以想像一件事情。那這個拿人的手短 吃人的嘴軟。所以那這樣地方自治的這樣精神也很容易喪失掉。所以我們會跟各位談一個中央跟地方財稅劃分。那當然上課可能不會只有談一次。因為那個問題還蠻複雜的我們需要稍微多一點的時間來跟各位作介紹。那在我們國家除了國家跟地方自治團體以外原則上沒有其他的公法人團體。可以向所屬的主成員或成員來收取稅捐。所謂的就是以稅為主的金錢給付。那當然我們都知道我們國內還有一些所謂的公法人，包含了比如說農田水利會，這是在大法官解釋裡面承認他作為一個公法人。那麼農田水利會對會員所收取的會費，一般並不被理解為是一種雖然它是一個金錢給付，但它不是一種稅捐。當然我們還有一些所謂公會的組織依照各個相關的行政法的規範尤其是像執行業務者或者是像同業公會。同業公會。同業公會。這個公婆的公。我們現在當然還有所謂的這種工會。這個是勞動者。勞動者所組成的工會。工人的工會。那我們還有很多的同業公會這個是主要是由資方。就是由雇主從事某一項行業裡面的。企業的裡面的這些雇主所組成的這種公會。那麼當然在某程度上面來講他們如果是依照行政法之規範而成立的話，他們也可以稱之為廣義上的一種公法人之團體。不過這一種公會原則上對所屬的會員，他是沒有公權力，強制力的。所以他收取的金錢給付我們原則上也是稱之為叫會費，入會費。那向律師執行律師業務，原則上也必須要加入當地的律師公會，上面這個公，或者會計師或者建築師，那前一陣子這個藥師公會，藥師也提出了大法官釋憲，因為之前藥師對於職業的場所，他只能限制執行在一處，這個被大法官解釋這個是違憲的。那當然其實我們早期律師也有類似的限制，每一個律師原則上只能夠在四個地方的公會來登錄，沒有登錄的話原則上就不能執業，那當然這個後來都慢慢的放寬了，原則上都慢慢的放寬。這個是不影響他的職業上的自由，這個是關於公會的部分。那公會對會員會收取會費，雖然他收取金錢給付，但我們一般來講不稱之為叫租稅，其實他也不具有這個所謂的國家公權力課徵性的性質在這當中。從而我們一般來講，這個就好像加入一般的俱樂部或者是所謂的財團法人，對不起不是財團法人，就是公益性質的社團法人。公益性質的社團法人，那你加入這個社團通常你也必須要去繳會費，那這一種會費原則上是你加入這一個團體裡面，獲得的所必須要繳付的代價。那這一個代價我們一般來講並不認為他是一個租稅。從而在我國可以稱之為租稅，可以有所謂的稅捐債權人地位的大概就只有國家跟地方自治團體。其他的公法人大概不至於有所謂的稅捐的問題。然後我們再舉一個例子，比如說成大目前在跟教育部達成一個所謂的公法人化，其實在德國的公立大學，大部分都是公法人。德國的電台，廣播電視，基本上都是公法人，目的是為了避免國家對這一

些教育或者是新聞媒體產生干預，就是在政治上去干預。其實在德國大部分的學校或者是廣播媒體他都是屬於公法人，也就是維持他的獨立性，他有他們自己的財務跟他們自己的人事。本來這個公法人的用意是不錯的，由於現在目前在台灣推行，由於台灣推行這個公法人，可能推行者的想法不一定完全跟德國的想法不一樣，因為當然啦～德國人的想法原始的用意本來是在維護教育，就是說國家不需要告訴我大學要教什麼。大學要教的是要追求真理，不是要執行國家的教育政策，從而公法人是有它的道理，不過由於在台灣執行公法人有時候會被質疑，他其實不是要追求真理，而是要追求什麼？追求什麼呢？利潤、產出，追求當然啦～某種程度上也不是說不好啦～因為畢竟學用合一嘛！你的學理、你的知識能夠透過商業化或實用化讓他為一般民眾也得享受，這個是很好。所以對理工科系來講學用合一也很重要，但是有一些東西很純粹就是學理的問題，他也不大容易被實用化，那在這一種公法人的思維底下如果他本身是採取所謂的利潤為中心的話，那恐怕會背離了大學本來當初設立是為了要追求真理。我們不同的學科，追求不同的真理，但大致是我們可以講追求的無非就是真善美嘛～自然科學追求的是真，人文科學追求的是美，當然啦～美在心中每個人的評價不大一樣，那我們社會科學當然在自然科學跟人文科學之間，我們是屬於追求善。所以這個社會整體來講他是有益處的。如果公法人的目的是為了要追求這個社會能夠讓他更真善美，那當然公法人正是這樣的一個好處。不過如果公法人的目的同樣一種手段，他追求的目的不是在真善美，而是在為企業所謂的追求利潤為中心，甚至是成為跟企業競爭的一個個體的話，那恐怕一開始的目的就是錯誤的。這也是目前實務上面你可以講我們成大也有很多老師對於這樣一個公法人目標可能產生一些質疑的用意。當然在我們這個課堂上我適當也不適合繼續做這樣的一個評論，不過我倒是可以跟各位講，就算是成為公法人，成大跟學生收取的我們也不稱之為叫稅捐，我們一定稱之為叫學費。學費的意思就是說由於你加進這個團體，你利用這個團體的公物，利用這個團體的公共設施物，或者是這個團體所屬的人員，比如說像我，我是成大的老師，那在成大各位加進來這個團體的時候，你使用這裡的人，你使用這裡的物獲得知識，那麼因此你去付對價的這個我們會把他稱之為叫做規費，我們不稱之為叫稅捐。那待會我們會再跟各位進一步去討論稅捐跟規費的差異，因為這個也是國家跟人民收取金錢給付的一種型態，我們需要更進一步的加以討論。那回過頭來只是在跟各位講說，在我國所謂的公法團體只有國家跟地方自治團體，其他的公法人原則上所收取的並不叫做稅捐，其實在德國也是一樣，因為德國雖然他是公法人，但是他跟學生收取的學費，他們依然還是叫做費用，叫做規費。德國還蠻有趣的，德國聽廣播電視是要繳錢的，德國聽廣播電視他要向他們的這一個所謂的廣播電視的中心，就是這個公共設施，他們一般算是地方的事務，所以他是需要繳錢的。當然學生可以用學生的身分申請免給付，不過你可能會覺得說這個要怎麼樣子去執行這一個政策？這個還蠻有趣的，因為廣播電視各位知道他是透過什麼？你看不到的無線電波在傳送嘛～對

不對？那你怎麼知道我自己打開收音機就可以聽的到地方電台的廣播，阿所以我要付錢的，這個蠻有趣的吼～這個我自己剛到德國的時候，因為我想說我們在台灣都會覺得說，這個不是公共頻道公共財嗎？國家出錢嘛～當然沒有問題，問題是為什麼出錢我還要再付費我才能夠去聽取這樣子的一個廣播電視的內容呢？那德國的做法是認為說，沒錯他是公共財，所以你每一個人使用這樣子的一個東西的話你必須要付費，你使用了這一個頻道，你去聽取獲得的知識獲得資訊，那你這個是必須要付對價的。所以德國的做法是你必須要另外付一筆費用，因為有可能有人不用，那就不需要付這個費用，那當然德國就會因此為了要防止有人去聽取但是沒有繳費，通常一般來講德國你去買電器的時候，買這一種收音機或者是電視的時候，他會附一張繳費的繳費單給你自己去填寫，然後固定扣款，就是上面都已經寫好了，你只要把你的姓名、繳多少錢，因為他不同的 level 等級繳不同的費用，自己填寫然後就把它寄進去，就把它填寫完，然後德國還有一個自動扣款，就是你在上面填上你的卡號，不過德國那個扣款不是由企業來向銀行申請，不是這樣。我們大部分都是我們填給企業，然後企業直接跟去我們的授權書來跟你的銀行請款，對不對？知道我在講什麼嗎？我們現在自動扣款，我們是不是比如說我現在中華電信，中華電信他要扣我的電信費的話，那我是不是填一張授權單，請中華電信去跟我的銀行，或者郵局請他直接扣款，對不對？德國的做法是反過來，它是我要填一張申請單給我的銀行，告訴我的銀行你每個月付多少錢到對方什麼什麼帳戶裡面去，這樣付過去，你知道我在講什麼嗎？你想想看這兩種做法有什麼差別？結論一樣，但有什麼差別？中華電信來跟我請款它直接拿著我的授權書，然後去跟我的銀行或我的郵局要錢，跟我授權我的銀行說，你付錢給對方這樣，有什麼差別啊？一般來講，你大概只能這樣觀察，一般來講是說，如果假設我跟這家企業之間因為買賣發生糾紛的話，我可以立刻叫我銀行不要付款給對方，如果是我們台灣的做法是，它已經先要了、拿走了、來不及了，你還要發一封信請中華電信說，你不要再從我這個地方扣款了，你可以講這是對企業比較有利，但對消費者是不利的一種付費機制。如果我跟企業之間發生了，比如說消費者的紛爭，那企業我不滿意他的服務，所以根據他的條款說我可以不用付錢，那你現在還要去跟他申請說你不可以扣款，就算你自己打電話，我曾經也試過打電話給銀行，銀行說他已經拿著你的定期扣款單來了，期限呢？期限沒有期限，這很恐怖啊！我只不過一次授權，就好像那個通姦的右素一樣，只不過是一次說：好這次算了啦，不跟你計較，我以後開綠燈，一直放行，這個是很容易製造出對消費者不利益的一種糾紛的體制，其實基本上來講，我想我們國家這個體制也是一個蠻奇怪的做法，簡單來講就是說，我的銀行跟我才有一個委任的契約關係嘛～我跟中環電信，或者是我買東西，比如說我在雅虎奇摩上買東西，我跟他是消費者的購物一次性的買賣關係，我跟我的銀行才有繼續性的委任付款的契約關係，理論上應該是我委託我的銀行付款給我一次性買賣的賣方，這樣比較合理，現在結果它不是，有時候他那種授權的機制蠻奇怪的是，

我跟中華電信之間我給它一個授權書，然後他就可以直接從我銀行裡面去扣款，除非我告訴我的銀行說，你這個地方不要再付錢給他了，它說不行耶～你一定要從它那邊來申請說，你現在中止付款，你現在不要從銀行裡面去要，那我說好啊！我不要從你銀行要可以，但是我們還有違約金，我再扣，扣完我再把剩下的就不扣了這樣子，你會不會有發生過這種類似的消費紛爭的問題？簡單來講，我個人的認為就是制度的設計良莠決定一個國家的人民到底誠不誠實，或者會不會很喜歡來提起紛爭或者是救濟。制度設計不好，人民為了要活下去、為了要保護自己的權利，他勢必非得要張牙舞爪他才能夠保障他的權力，你知道我意思嗎？聽不懂沒關係以後自己慢慢想就會知道，我從來不認為一個國民所謂的天性底下，他天性就喜歡詐欺、天性就不誠實這樣，之所以國民會天性就喜歡詐欺，就是因為那個國家的制度不良，當你循規蹈矩有時候活不下去的時候常常才會造成類似這樣一個情況。當然我不是再特別批評哪一個國家或民主，我只是在告訴各位一個很粗淺的觀察而已。簡單來講就是，如過制度設計不良，他其實會影響在這當中的人，他如何去反應，那這個是，只是題外話插出去。我們第二個跟各位講依照財政目的的法律規範，其實它體現了第一個，國家除了財政目的的法律規範以外，還有其他非以財政目的，但他仍然有可能跟你要錢的。也就是說，我們稅捐其實是國家跟人民請求金錢給付當中的一環而已，各位，除了財政目的以外，在整個行政法甚至是刑法裡面，你也可以看的到有所謂的罰金或罰鍰，罰金跟罰鍰是不是一種金錢給付？是吧！罰金跟罰鍰也是國家跟人民要金錢給付，你如果不繳罰金或罰鍰的話，他還會有行政執行的問題，比如說裁罰的部分、行政執行，那我們以這個罰金或罰鍰來做一個比較，請問他們跟稅捐有什麼差別？差在那？想想吧！不要一直老師給答案吧！目的？怎麼個目的不同？說一下說清楚。為了承認收入？為了矯正人民的行為？你注意一下，罰金跟罰鍰一般來講就是人民前面有一個行為，是國家法律所禁止的，由於你違反了禁止行為的義務，或者你應作為而不作為，所以才會有罰金跟罰鍰，罰金跟罰鍰基本上是一種國家透過這一種金錢給付的方式來制裁，租稅沒有制裁的用意。租稅他是因為你是國家的一分子，這個國家的存在需要你的一部分貢獻，所以由於你是國家的一分子，你符合滿足這個國家規定的要件，你就要繳稅。租稅沒有制裁的意思，所以在我們以後，也許我們到稅法的個論，就會比較講的仔細。比如說，納稅義務人提出來的某一個主張為國稅機關認為不認可，他可能會告訴你說，比如說這一張發票我不認可，我不認你可以去扣抵，那你禁止扣抵他就會產生補稅的效果，禁止扣抵由於這個是加值型營業稅，當然這個部分講這樣稍微太後面，複雜了一點點，不過大概各位這樣理解啦！就是說如果稅捐稽徵機關要求你補稅，他其實是在滿足稅法上這個財政目的的需求，因為你賺了錢、因為你做了交易，根據稅法規定你必須要繳稅，繳稅沒有制裁的意思。但如果你應繳而未繳該在繳的時間未繳，或者你應納未納，這個時候基於你這個行為違反了你做為義務，在這種情況底下加罰一個裁罰，補稅跟裁罰並不構成一行為二罰，或一行為被兩次評價

的結果。簡單來講就是，補稅者他是為了滿足國家基於財政目的之需要，由於你賺了錢、由於你做了買賣做了銷售，所以依照稅法之規定你必須要繳稅，你本來就必須要繳稅，那你如果延遲繳任何金錢給付，延遲繳都會有利息的問題，在民法上也是一樣嘛～所以部稅加因為延遲繳納，別人都是在五月三十一號就繳了，結果你沒有，你延了一天六月一號，就算延了一天，你還是要繳遲延繳納的利息，所以補稅跟利息這一個部分，完全沒有裁罰的意思，他是在財政目的基於稅捐的財政目的，為了滿足國家的需要你繳納，但由於你不盡義務，也就是說你應繳未繳或者你應繳多少的數額，沒有繳納足夠的數額，這個時候他會另外因為行為義務或不對義務的違反，因此另外產生出一個制裁，這個制裁也會帶來罰鍰，甚至如果構成刑事犯罪就有可能構成罰金，那這一種制裁的意義，在這一種情況底下他才第一次被評價為制裁他的作為或不作為義務的違反，從而補稅跟裁罰，補稅跟利息再加上裁罰基本上沒有重複評價的問題。補稅課稅跟裁罰是兩個事情，從而這也是第一個我們必須在這個地方談到的，國家跟人民收稅捐以外，除此以外我們還有一些制裁性的金錢給付的特性，制裁人民的作為或不作為的罰金或罰鍰，這個是可以去加以區分的。當然依照財政目的之法律規範以外我們還有其他的金錢給付，我們在概念上把他稱之為叫公課，除了碩捐以外我們還有其他的規費，或者稱之為叫費用、受益費、以及特別公課，這幾種金錢給付的型態，那也許我們可以畫另外一個圖形來給各位談一下國家跟人民之間的關係。國家跟人民之間的關係基於人民跟國家是一種社會契約，我們從盧梭的社會契約論出發的話，國家替人民做事情，國家有求於人民，人民也有求於國家，國家至少應該要保護人民的基本權，不過國家也有求於人民，希望人民幫他做以下的幾點事情，第一個是勞務的提供，也可以講勞務的提供某種程度上我們的憲法第二十條兵役的義務，也可以講就是國家需要有人來保護他，關於徵兵兵役的義務，當然啦其實中國古代除了服兵役以外還有勞役，就是他一年除了要替國家還有地方自治團體另外再服一段工役，就是幫國家做工，不然中國古代他的運河要怎麼蓋？長城要怎麼做？他當然是徵用民力的工役或者是勞役，除了工役勞役以外，兵役也是最重要的，課徵的對象未必完全相同，我們目前的憲法體制底下沒有所謂的公益或勞役這個部分，但是成年男子還是有兵役。這裡有一個消息提供給各位，瑞士是一個永久中立國對不對？各位你知道嗎？瑞士成年男子也是要服兵役噢！最近瑞士舉行全國公投，超過七成，我如果沒記錯超過七成左右的公民，他們投票舉手贊成維持徵兵制，我個人也一直認為為什麼不需要徵兵制？當然不是說因為我當過兵了，所以跟我無關。為什麼要徵兵？徵兵跟募兵這個我們國家有很多的討論，我只是說，不能簡單的一句話，募兵兵源的素質就會好一點，這一句話恐怕有點太快了，募兵只是會招募來也許這個社會可能他沒有其他的長才，可能就去，單然不是說去應募的就是屬於這一類，當然也會有很有理想的人。我只是說，募兵跟徵兵制其實不是簡單的一句話說，募兵兵源的素質、水準、待遇會比較好一點，徵兵就比較差。其實我看到很多現在目前在德國，雖然德國

國力算很不錯在歐洲，但是他還是算義務役噢！成年男子都還是要服役，只是不一定拿槍而已，他們不一定服兵役，他們有社會役，就是好像我們現在，我們也有社會役嘛～那我們的很多社會役其實也是脫胎換骨自德過這樣的基本概念，這個社會需要很多人去做服勞務的工作或去做一些自願的工作，因為像社會救助法裡面很多孤苦無依的老人，他除了吃需要滿足以外，他還需要有人來幫助他，我大概了解到德國的社會役，他不一定要一直拿槍沒有錯，但是他可能要去拜訪孤苦無依的老人，甚至去幫他打掃環境，甚至必要的時候也可能會有服務家事的社會役的工作，那像醫院裡面我想有更多這種需要的工作，其實他們都是透過這種兵役制度，就是說兵役制度裡面你可以自由意願選擇服兵役拿槍的，但也可以選擇服社會役。這也是體認到我們國民每一個國民做為國家的一分子正當性的一種做法，當然我們國家目前一考慮要改成募兵制，募兵制要花很多錢，其實坦白說一句話，你錢花不出來你其實不容易做的出來，尤其是募兵制人事費用會排擠機器設備，也就是武器裝備這一些的费用，因為你同樣花國防預算，那你募兵制你就要花更多的錢才能夠養比較少的兵，那當然打仗現在也不是看人多，但機器設備總是很需要吧？當然你也可以講說機器設備不需要，不需要這些飛機大砲，現在只要有網路就可以了，網路就可以癱瘓，這我也知道，但是網路建軍也需要一些成本費用，那我們可以這樣子講，就是說這也許可以在募兵徵兵之間做一些更進一步的討論，我們這個地方當然我不更進一步的去做說明，那我現在跟各位談到除了國家跟人民要勞役以外，另外就是金錢給付。就是要錢要人啦！其實這種思維邏輯基本上不管是封建國家或現代國家都一樣，要錢要勞務。當然我們憲法還有一個第二十條的規定就是說，國民有受國民教育的權利跟義務，這個也是另外一個某程度上的，由於現在國家希望，他跟孔子的時代是不一樣，因為孔子的時代只有當官的人才可以有學問、才可以有知識，但是一個現代國家比的是整體國力，所以不是只有有知識的人當官就可以了，或者說官員有知識就好，一般國民也必須要有一點世界觀，這也是我個人一直認為我們國家應該要有更多有世界觀的國民，這也是一個很重要的事情。那麼金錢的話我們大概可以跟各位提到，國家跟人民要錢根據他的性質，我們可以分成這兩大類，當然還有一種啊，國家跟人民要錢，國家不是基於法律規定跟人民要錢，是人民自己主動願意錢給國家的，這個就叫做？叫什麼啊？叫做撿到錢嗎？捐贈啊！不用擔心啊！我有時候也會問一些看起來很簡單的問題，大家不要這麼緊張嘛！就捐贈嘛！但是他沒有法律義務對吧！各位有法律義務的、具有制裁性性質的，這個就是罰金跟罰鍰，也就是你違反了一個行為義務，不管是作為或不作為，所以他當然會要求你要繳金錢。另外一種是不具有制裁性的我們其實是用公課這個概念。公課裡面在分成有沒有對價性，具有對價性的通常他是規費，不具有對價性的，就是稅捐。當然這個分類只是一個粗淺的分類，理由在於在規費跟稅捐之間，我們才存在有受益費、特別公課。受益費比較趨近於是規費的性質，我們今天的上課或者是下禮拜的上課我們會再跟同學做進一步的介紹，國家跟人民要錢，有時候他不

是要稅捐而是要規費，或者是跟他性質比較接近的叫做受益費，介於這兩者之間的在某程度上具有對價性性質的叫特別公課，特別公課就有一點偏向稅捐裡面的一種性質較目的稅，非常接近，稅捐裡面如果徵收的時候目的已定的，這種就叫目的稅。特別公課有一點點偏向目的稅這種性質，但他其實還是跟稅捐不大一樣，也因此我們需要花一點時間跟個未做個介紹，關於公課的類型，公課的兩大類型一個是具對價性的規費，一個是不具對價性的稅捐，在這兩大類型拉開來當中，受益費偏向於是規費的類型，特別公課偏向於稅捐的類型，但是特別公課也具有一定程度的對價性噢！只是這種對價性在物理性質來講未必這麼明顯，我們會另外跟各位再來談一下國家跟人民之間的關於公課的給付義務，我們這個課堂我們不談罰金跟罰鍰，因為這個是行政法，這個是刑法的問題，當然我們的公課如果你應繳納未繳納，在應該繳納的時間沒有繳納或者是繳納沒有足夠，其實他也是會產生裁罰，我們在稅法的研究上也不能完全排除掉對刑事或行政罰鍰的研究，這一點是的確的。但是我們首先在概念上我們要把他分開來、先區分，將來要做更進一步的研究再做。那我們純粹講稅捐，稅捐是屬於公課的一環，公課又是屬於國家跟人民要金錢給付的一環，那國家跟人民要人就是兵役、要錢就是稅賦或者是公課，那當然反過頭來人民也可以要求國家做什麼？保護他的基本權啊！對不對？人民有講學言論自由、集會結社的自由，保護我的正當性的權利啊！那你今天要侵犯我的權利你要有正當程序啊！這些相關的權利其實國家跟人民的關係，正是建築在社會契約，我們彼此是權利對等的，當然很抱歉有一件事情是你不能夠決定的，那就是你的國籍，國籍再某程度上倒也還不是，你生在哪一個國家就是哪一個國籍，當然有可能你放棄這一個國籍，你自願要成為另外一個國家的國籍，在某程度上你當然還是有自己選擇的可能性，不過原則上來講，你的國家跟你的契約關係有時候基於你的出生的，基於你的種族你的膚色，你大概就已經一開始的時候就被確定下來，這也是沒辦法的事情。不過我們可以這樣子講，國家跟人民之間的關係至少在現代的法律基礎上，他是基於一種某程度的契約關係，相互彼此之間是有權利義務的，即使是國家也必須要依法而為、依法而治，依法才能夠去涉及到人民的權利義務關係，而不可以完全是依照自己的命令，尤其是一意孤行的命令，如果是這樣的話那這個國家體制就會搞得亂七八糟。這個是我們跟各位談到關於稅捐的概念跟其他的金錢給付之間的差別。回到我們的主題說，依財政目的之法律規範，我們上一次有跟各位講過這個財政目的可以是次要的，他可以不需要是主要的，但是絕對不能沒有，因為如果沒有，那又是愈禁於增，是國家用不當的手段迂迴的達到禁止的目的，所謂的不當的連結、不當的禁止，這個道理是所謂的不當連結禁止原則或者是比例原則的問題，這個在學理上還可以再進一步的討論，但我們認為用刑法手段的，比如說禁止公開賭博或禁止賣淫行為，這一種形式手段的國家在立法上，根本上禁止該類行為或交易的發生，如果原則上是想要禁止，他不應該以高課稅捐的方式來迂迴的去禁止人民從事該項活動，他應該是禁止的價值跟取捨的問題，由立法者來做決

定，立法者代表了某程度的民意。如果你定賭博要開放，甚至某程度上的毒品要開放我也沒意見，但是你要開放的話你不能改用高課，重課到讓這個產業實質上生存不下去，這就有問題了。當然一般來講雖然開放也不代表容許這一種交易行為到處盛行，比如說，色情交易的行為，你也不是說我們雖然是開放這樣的行為，但是你還是要設一個專區，其實就算在歐洲，荷蘭他也有所謂的性交易的專區，可是他也就只有在那個專區裡面，不然在這個之外的其他性交易行為，尤其是公開的性交易行為，這個基本上是為了法律所禁止的。那我們就跟各位大概談到依財政目的的法律規範，它衍生出來在學說上非常重要的依法課稅原則。這是我們第一個跟各位提到的稅捐法的基本原則，依法課稅體現的人民的稅捐負擔來自於人民自己做的決定，在多數國家由於採間接民主的關係，所以是由人民的代表，也就是立法委員、國會議員所制定的法律。國會議員自己制定的，在間接民主制的國家裡面等於是國民自己做的決定。當然如果你能夠直接民主的話就直接由公民投票，但是由於實務上為什麼多數國家不會採用公民投票的方式來制定國家的稅負呢？因為人類的確都有那種自私的心理，也就是說如果大家要用這種公民投票的方式來決定自己要繳多少稅的話，我想，多數人可能包括我自己在內絕對不會為了愛國所以我就多繳稅，很抱歉，我也會看看別人要不要繳稅。郭台銘先生賺一百億假設你只繳一百塊？那你想看看我不要說我只繳一百塊好了，我只繳一塊錢都覺得比例上很多。所以我們可以講我們不會為了愛國，公民投票的事就贊成我們要提高稅負，如果這個樣子就代表這個國家的素質水準已經高度到，可以講這一些國家的國民不可小覷，你可以講全世界大概這個水準的大概是瑞士可能達到這個水準，不過我想你在台灣公民決定我們的稅負要怎麼樣做，這個某程度上來講是不切實際的。這也是為什麼大多數都是透過間接民主，透過立法委員、國會議員在國會的殿堂裡面去做決定。那也就是說由國民的代表自己來做決定的話，在某程度上來講雖然也會遵循民意，不過畢竟比較會有理性討論稅負的可能性。這個是跟各位提到所謂的依法課稅原則。依法課稅在日本的稅法也講到這個是實現民主原則，由人民自己來決定，我想這個在意義上來講是對的。那我們先休息一下，待會我們再繼續跟各位談到三個稅捐的構成要件。那我們接下來繼續跟各位介紹第三個構成要件的部分，當然也有他的原則。第三個就是所謂的對所有滿足構成要件的人，那當然在這裏面的一個他所體現出來的意義在依法課稅原則底下，就是所謂的稅捐負擔是由人民的代表制定成法律規範，在它裡面他把構成要件定下來了以後你只要符合這一個要件，那你就必須要繳稅。所以在這裡面構成要件他依然是導出我們剛剛所提到的依法課稅原則，只是他更進一步的去說明一件事情是，構成要件他這裡面原則上是由稅捐立法者在法律規範裡面去加以規定，當然構成要件我們進一步的跟各位去稍微分析一下，構成要件主要是以下的這幾個：第一個是稅捐層級，也就是誰是稅捐的債務人，我們剛剛有跟各位提到過，稅法原則上不規定稅捐債權人，是由稅捐稽徵機關來代表稅捐債權人，稅捐債權人的規定他是放在財政收支劃分法裡面，我們在一般的稅法裡面

是看不到稅捐債權人，我們只看的到寫稅捐債務人。在我國稅捐債務人是直接規定在稅法裡面，不過各位很快的會發現一件事情，在我國的稅法裡面基本上沒有稅捐債務人這個稱呼跟名稱，我們在實務上面，實務的制定法裡面通常稱之為叫納稅義務人，那為什麼我在這個地方一定要特別寫一個 VS 呢？各位，稅捐債務人跟納稅義務人有什麼不一樣？有什麼不一樣？有什麼不一樣呢？他們是同一個嗎？他們是老師，你們學者最喜歡咬文嚼字了所以叫稅捐債務人，啊我們立法者稅捐債務人就是納稅義務人，那有什麼好分的？這有什麼好作文章的？請說：

同學：納稅義務人的範圍比較廣，比稅捐債務人的範圍要廣多了，因為有時候稅捐機關他為了徵收方便的目的，他會把一些其他的主體拉進來變成納稅義務人。

他有可能不是真正的納稅義務人這樣，這個是非常重要的說明，因為坦白說一句話立法者還沒有你那麼精細的去判斷。舉一個例子來講遺產稅裡面遺囑執行人跟遺產管理人有沒有拿到財產？遺囑執行人各位雖然還沒有學過遺產贈與稅，但好歹學過民法繼承篇吧？對不對？什麼叫遺囑執行人？有人要死了，那就是被繼承人，他怕他將來財產子孫分不平，所以他找一個人通常是會計師或律師，他叫他說：將來我死了你就照我所講的這些來給我執行，這個就叫遺囑執行人，所以你就不用寫遺書啦～當然有遺書是最好啦～遺書的話可能被竄改啦！傳位十四可能傳位于四，改這樣對不對？那傳給你多少分？那就差很多啦對不對？如果有遺囑執行人那不是很好嗎？通常一般來講都是執行業務者那就是律師跟會計師，在國外尤其是在美國也很多人遺囑寫完以後都是要求要由她的律師來幫她做執行，比如說像有些人想要照顧他們家那個卡西，卡西是誰啊？小三啊？是嗎？不是～貓～這樣啊！為什麼？因為他想著說最後我這後半輩子陪我走過去的是卡西啊！那我的財產我才不要給你們這群不肖的子孫你懂我意思嗎？所以我寧願我留那幾億的財產我就跟我的律師說：好！我就照顧這隻貓，讓她吃的肥肥的壯壯的還可以周遊世界八十，錢都是我出，我要讓她穿得過得愉快過得舒服像人一般的待遇，我錢就是不要給我那些不肖的子孫，不可以嗎？可以啊！在英美法系裡面講說尊重被繼承人的意願啊！所以遺囑執行人不得執行遺囑，但請問，沒有啊！他拿到的是執行義務報酬，可不是拿到遺產耶！結果在我們遺產贈與稅法裡面第六條有規定，遺囑執行人是第一號頭號位置的納稅義務人，你認為是誰應該是稅捐債務人？繼承人跟受遺贈人才是啊！繼承人跟受遺贈人才是真正拿到遺贈財產的人，法律的規定竟然是這樣，把遺囑執行人當成是納稅義務人。第六條沒錯，第六條他寫遺產稅之納稅義務人如果有遺囑執行人者為遺囑執行人，無遺囑執行人是繼承人及受遺贈人，如果沒有遺囑執行人就繼承人，那就是依法指定的遺產管理者。遺產管理人也是一樣啊！遺產管理人只是一個職務管理人而已，他是基於他的職務，遺產管理人他也是他的職務上面的管理人，各位！遺囑執行人、遺產管理人、破產管理人全部都是職務管理人，他們一般來講是執行業務者也就

是律師會計師。結果呢？在遺產贈與稅法裡面他竟然要為了別人要拿到的財產要付遺產稅的繳納責任，你說我們的立法者怎麼會立出這種奇怪的法律？這是第一個，的確我們的納稅義務人的概念可能會把實務上債權人債務人這些人納進來，其實最重要一件事情就是我們的立法者他忽略了一件事情，稅捐債務是實體法的規定，是實體法的概念，我們在學民法總則篇的時候，對不起！這個債篇總論的時候，都一定會講到債權債務法律關係，學完民法總則債總以後我們才來學民事訴訟法嘛～行政法本來理論上也應該是如此，行政法，就是上總論的部分，之後再來講行政程序嘛～其實稅捐債務人正是他是稅捐法律義務關係底下的義務人，他基於法律規定因此附有稅捐債務，所以他叫稅捐債務人，稅捐債務人其實不一定是直接就是納稅義務人，雖然通常情況底下稅捐債務人由於他是實體法上的債務人，所以程序上他也會是納稅義務人，納稅有一點點那個味道就是，他是一種程序法上的作為義務，因為你是債務人所以你要自己去繳稅，可是實務上，制度的設計上你雖然是稅捐債務人但你不需要自己去繳稅，有人幫你繳，那個人叫什麼？那個人叫做扣繳義務人。有人幫你繳，比如說你獲得薪資所得，你的雇主在付錢給你的時候，他直接就把你該繳的薪資所得稅扣留著繳給國家，請問誰是這一筆扣下來的薪資所得稅的？當然就是應該取得薪資所得的勞工啊！對吧？這邊沒有問題吧？那簡單來講就是說你本來應該取得百分之百的薪資所得，結果雇主在給你百分之百薪資所得的時候他給你扣了百分之十下來，幫你繳稅給國家，簡單來講如果他每一次扣的都足額沒有偏差的話，這個稅捐債務人在年底過後還要不要納稅？就不需要對吧？如果你的扣繳制度做到這麼精細的話，你每一個時間都會調整，盡量調整，其實在德國的做法是這樣噢！他們的扣繳義務就是這樣子一個比較精細的態度，就是說他會去檢討，比如說在半年內他會檢討一次，你上一年的扣繳的額度會不會跟你去年繳的稅是接近的，那我們的扣繳所得稅呢？我們比較是不管這個事情，我們就用固定比例，比如說6%或者到8%或者是10%，那就是一個固定比例，他不管你這個是不是養活自己或養活老婆小孩的，我直接付給你的時候我就直接扣了6%到10%，我不管他實際上最後，你懂我意思嗎？所以我們的稅，我們的扣繳義務其實做的非常非常的粗糙，你可以講真的非常粗糙。但是德國在做薪資扣繳的時候，雇主其實他有義務他必須要去注意到說你扣繳的時候，你不能夠把他維繫生存他所需要的這些金額去把它扣掉，所以他會去看你去年有沒有繳稅，以這個做為一個基準。我們回過頭來談這個概念就是說，稅捐債務人是實體法的概念，納稅義務人從他的名詞來看，其實他基本上是程序法的概念，程序法是要遵守實體法，因為程序原則上只是在講誰去執行這樣子一個程序義務人而已，這個行為義務是來自於稅捐債務的基礎。納稅義務是一種行為義務他追隨的是稅捐債務人這一種金錢給付的義務，也就是說，稅捐債務的本質是金錢給付義務，作為稅捐債務人，從一個時間如果法律沒有規定的話原則上他就是納稅義務人，也就是說基於這個金錢給付義務他還會再進一步衍生出來他的行為義務。他要繳稅，所以產生出來納稅義務人。可是我

們的立法者顯然他並沒有，或者是說他沒辦法去做這麼精細的劃分，在他的立法上面他一開始就把他訂為叫做納稅義務人，納稅義務人其實程度上你從文意來看就是只是程序上誰去繳納那個稅款而已。扣繳義務人其實也可能是繳納稅款的人只是他繳的是別人的稅，所以他的稅捐債務人另有其人，這也是我們第一個要跟各位談稅捐主體概念的時候，第一個要跟各位大概談到的問題，第二個我們談到的是稅捐的客體，稅捐的客體一般來講所謂的稅捐客體是對象、物體，那當然這個是一個抽象的概念，稅捐客體會依他的稅目而主要分成三個或四個。這是所得、財產、以及消費額或交易額，消費或交易上面，所謂的稅捐客體就是稅務的分類，那客體是蠻重要的噢！因為稅捐主體我們主要是要找誰來繳稅，那客體沒有的話這個稅法的定義基本上是不大，不可能正確的。稅捐客體從而在稅捐構成要件裡面來講，當然啦！每個構成要件都很重要，但客體這個部分的判斷又是更重要的一件事情，也就是說，比如說以所得稅的稅捐客體，那就是所得，那至於什麼叫所得，會有各種不同的學說，對吧？好啦～那我們來判斷，比如說遺產贈與稅的稅捐客體是什麼？遺產贈與稅的稅捐客體那當然就是遺產跟贈與嘛～不是嗎？就這樣而已嘛～雖然聽起來是沒有意義的問題，不過我要告訴各位這個是在，你要知道稅法總論進入到個論的時候先做稅部分類這件事情是蠻重要，稅部分類是從稅捐客體然後財產跟消費跟交易，就是說你擁有特定的財產就會課稅，當然我們現在沒有課總體財產稅啦～德國在1995年以前他們有就納稅義務人的總體財產繳財產稅，那我們現在沒有總體財產稅，我們只有就個別財產課的財產稅，比如說針對房屋課房屋稅、針對土地課地價稅、針對機動車輛我們課使用牌照稅，我們是挑選式的列舉式的，我們不是總體式的、總體的，總體財產，所以從財產稅的角度來講，你買房子還不如買珠寶，買珠寶不用繳房屋稅啊！那你可以講買不動產他會要課財產稅，買動產就是指機動車輛還有船舶，要繳財產稅那我還不如買這些動產，價值誰最高？飛機當然價值會更高啊，對不對？那我們大概可以這樣子講，財產稅在我國他大概只是列舉式的挑選幾個類型來課稅，那其實這個樣子是很不公平的，因為這個樣子幾乎是沒有平衡原則的適用，都是立法者自己選擇的，有些珠寶有些手錶價值不斐啊！有些珊瑚類或者是保育類的飾品價值不斐啊！那為什麼你不對它課稅呢？當然我們現在有增加所謂的奢侈稅，大概就這樣針對這一種交易行為來課稅，不過請各位注意就是說他其實不是財產稅，它比較偏向是一種交易稅的性質，當然有時候我們談到交易稅跟消費稅的時候這兩個它常常都是放在一起加以討論。這個是關於稅捐客體的部分，接下來跟各位談稅基，稅基他是稅捐基礎的簡稱。那什麼叫稅捐基礎呢？稅捐基礎就是稅捐衡量基礎的簡稱，我不曉得這樣講各位聽懂了嗎？我用一個名詞為了要說明他，我用這樣一個概念來說明他，你們應該聽不懂啦，因為我自己也聽不懂我自己在講什麼，稅基，就是稅捐基礎的簡稱，就是稅捐衡量基礎，廢話！這一種我也會！那我現在用一個通俗的講法各位聽懂了吼？什麼叫稅基？稅基就是把那個客體轉換成數量，所得就轉換成所得額，財產呢？財產的價格，

如果是消費，消費額嘛～交易，就交易額或交易量嘛～因為他有重價或重量這兩種類型，這樣了解了嗎？數量化，各位有沒有學過民法債總的數量賠償，損害賠償的請求權基礎，你把184條第一項規定，損害賠償請求權成立的時候我們要計算損害賠償額嘛～我要賠償要怎麼計算呢？原則上根據213條的規定回復原狀的費用，但是它有可能依照196條規定，依照他市價跌損的價格嘛～不同的計算方法會得到不同的損害賠償額，但是他還是一個請求權基礎噢！一個侵權行為損害賠償請求權噢！所謂的稅基，就是稅捐客體把它數量化，數量化的方法會有很多種 approach，很多種不同的接近的方式，請各位注意噢！剛剛我跟各位提到稅捐客體是整個構成要件裡面很重要的一個構成要件，你可以講說以總體來講，相對來講稅基比課體更重要，所以它是整個構成要件的重心，因為 approach 的方法不一樣，他會算出完全不同的稅額，就好像民事法上的損害賠償回復原狀，因為市價跌損的價格，兩個算出來的價格不一樣，這是一樣的道理，我舉例來講，你的一台腳踏車被隔壁同學給撞壞了，撞壞了，修理把他修理到像撞壞之前這個叫回復原狀，跟你撞壞了還是可以騎，只是機拐機拐有聲音而已，那請問一下這個市價毀損是多呢？還是回復原狀多呢？如果你想要主張，回復原狀多所以我要請求回復原狀，為什麼不可以呢？這一種回復原狀是一種 approach 就是接近他的一種方法，那我可以這一種發法來請求損害賠償，但請求權基礎還是184條第一項前段而已啦！我們現在只是加上我是用213條的損害賠償對應來請求為損害賠償，而請求損害賠償原則是回復原狀，我用215條第一項的規定我請求回復原狀的行為或請求回復原狀的費用，所以稅基是整個稅捐構成要件裡面最關鍵最核心的位置，稅基不對那個稅永遠不對，稅基沒有辦法表現出來那個稅的特性稅務的特性，那這個稅是掛羊頭賣狗肉。我就舉一個例子來講，比如說我們的證所稅在去年的時候竟然也有證所稅叫做設算課稅制，他用股價指數到達一定標準就按照交易量來做課稅，你到達8500點以上比如說他就課多少，9000點以上就課多少，你的交易量，各位，所得稅可以用交易額來當課稅的稅基嗎？所得稅不是應該要用所得額來當稅基嗎？這樣才叫所得稅嘛～那結果我們立法竟然把交易額當作所得額，因為你就知道這個叫做掛羊頭賣狗肉啊！他根本不是證所稅，他根本是變相的加稅的證交稅，結果也沒有真的課到，為了什麼？為了衝交易量，所以我的意思就是說，你針對他們的稅捐客體數量化的稅基，你這樣子的一個稅捐設計是不是合理的是不是妥當的？他最重要，那我們到下一個學期跟各位談到所謂的稅捐的實體法律關係，也就是稅捐的債權債務關係的時候，我們會針對各個稅來跟各位談一下他們在實體法上的權利義務關係的發生邊幹更跟消滅，那當然也會談到構成要件的部分，稅捐是一種法定之債，所以有點像如果你今天是不當得利侵權行為，這一種法律之債大概都會先考慮構成要件，構成要件討論完以後再來談論法律效果，是一樣的道理。第三個完以後我們講第四個叫稅率，稅基乘稅率就會得到稅額，稅額就是原則上就是你要繳的，當然我們還有應納稅額，還有什麼結算稅額這些相對的概念，不過原則

上所謂的構成要件的就是這四個稅捐主體，稅率是課稅的比例，那課稅的比例原則上在所得稅裡面，由於所得稅被賦予一個叫做財富重分配的這樣一個社會國原則，這樣一個功能存在，所以在我們的所得稅稅率裡面，我們常常會有一種叫做累進稅率的設計，那麼這一種所得稅由於財富重分配的社會國思想，所以他會對稅率的部分他要求要用累進稅率的方式，反之，反過頭來，對於交易稅，交易稅一般來講他不會用累進稅率，他會用比例稅率的方式，那概念上也有累退稅率，累退的意思就是說當你的數額或者是價格越高的話，你的稅率就逐漸遞減，剛好跟累進反過來，累進如果看起來像是一個逐漸往上升的階梯一樣，那累退就是反過頭來逐漸從樓梯上下來。那什麼叫比例呢？比例就是一個斜坡，一個滑坡，或者你可以講讓你那個X Y軸的設計他就是一個平行的，你的X軸叫橫軸這個是在講稅基，你的縱軸就在講稅率，如果是橫軸縱軸這樣子的話那你就是平行的，這個就叫比例稅率，像我們對於消費稅跟交易稅一般來講都是課固定比例的稅率，那只課一種比例的稅率這個叫單一稅率，如果課兩種不同比例稅率的這個就叫複式稅率。歐洲國家對營業稅通常都是採複式稅率，也就是說他會針對銷售的貨品跟勞務是不是屬於民生必需品，他會分別出兩種不同的比例，民生必需品的消費一般來講跟維繫生存有關，所以他的營業稅的稅率是比較低的，比如說在德國他是用7%，非民生必需品他就會用比較高的比例稅率，用19%，甚至在法國高到22%，甚至有些歐盟國家是到25%，那你可以講就是說，消費民生必需品他用比較低的稅率，消費非民生必需品他用比較高的比例稅率，這一種高低兩個比率的稅率就叫複式稅率。那我們由於在台灣，在日本，比如說我們是單一稅率，我們是單式的，我們不管民生必需品還是非民生必需品，我們就只有一個稅率5%，雖然我們營業稅的立法是5%~10%，但是實務上是由行政機關行政院來定徵收率，我們的稅率是規定在立法當中，徵收率是由稅法授權給行政機關由他們來制定徵收的比例，所以就稱之為叫徵收率，那其實就是稅率的意思。所以我們大概構成要件的部分跟各位大概介紹到這裡，也就是說第四個要件裡面，對所有滿足構成要件之人，在這裏面推導出依法課稅原則，尤其是講構成要件原則上要有立法者自己決定。那當然啦！其實由於在我國實務上立法者有時候對稅捐的，尤其是稅率他不一定這麼清楚，不像行政機關這麼清楚，有時候他會授權給行政機關去制定稅率，這也有可能，我們有一些法規規定涉及到稅捐構成要件的，這個也有可能授權給行政機關去做，尤其在我國，這個對立法者要求全部都國會保留，讓國會來做這一件事情恐怕有現實上的困難。所以我們在實務上面來講依法課稅除了國會制定的法律規範以外，也包含授權給行政機關，依授權所制定出來的法規命令這也是在實務上加以認同。這個第三個要件他除了依法課稅以外，另外推導出一個非常重要的原則就叫做平等課稅，那同對所有的人，也就是你只要滿足構成要件，不管你是皇宮貴族，不管你是化外之人，出家的人，不管你的種族膚色，不管你的性別，你只要賺到錢那你就應該要繳稅，對於所有人都課稅，這個就是衍生出我們今天所要講的平等課稅原則。平等課稅再衍

生出量能課稅，所以我們今天至少跟各位講到，從這個稅捐的基礎概念衍生出稅法的兩大天王，一個叫依法課稅一個叫平等課稅，平等課稅又再進一步衍生出量能課稅，所以依法課稅跟量能課稅是稅法的兩個基礎的原則。依法，主要是在讓課稅取得合法性；量能，主要是在讓課稅取得正當性，也就是實質的平等。這兩個，我個人的看法，我們對法律背景同學來講，實質的平等也就是量能課稅原則尤其更為重要。應該是說，在釋憲的時候這個是一個很重要的基準，依法課稅，在形式上是拘束了非立法者所制定的法律規範不得行做人民的稅捐權利義務關係，可是只要是訂定到母法裡面規定的話，原則上就符合依法課稅原則要件，但是有沒有具有正當性，這個就必須要透過量能課稅才能檢驗，那這個地方也跟各位順帶提到我們實務上面，不少大法官解釋也很喜歡把量能跟實質課稅原則並再一起談，也就是說，量能而實質課稅制原則，當然照我們稅法還有一個說法，他是把量能、平等跟實質課稅全部都混再一起，那我們請各位來看一個法條，如果你沒有沒關係，我們這個地方念給各位聽，那你回去再看一下那個法條，那個法條規定非常有趣，他把所有這些觀念全部都放在一起，那個是在稅捐稽徵法第十二之一第一項，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義，租稅法律主義就是依法課稅原則，其解釋應本於租稅法律主義之精神，應各該法律之立法目的衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，又提實質，又提公平，當然還好，就差一點沒提到量能，那又提租稅法律主義，其實租稅法律主義強調的是課稅必須要經由人民的代表事情做決定，這一個相對應的是我們刑事法原則，當然啦！我們現在也強調實質法治，只要你講實質法治我必須要符合實質的公平實質的平等，那就是量能課稅。原則是量能課稅底下的子原則之一，也就是說在他的概念基礎上，他的上下位階關係應該是平等課稅上溯及憲法第七條的平等原則，所以你可以這樣講，憲法第七條平等原則接下來就是平等課稅，在下來叫做量能課稅原則，再下來實質課稅原則。那基本的概念跟架構是屬於這樣的層次上的關係，換言之，其實實質不等同於量能本身，量能是一個上位概念的課稅基本原則，實質他在講的是稅捐法律的解釋要符合經濟實質的意義而做解釋，他實現的是實現量能課稅原則，那量能是為了要實現平等課稅，平等課稅又為了實現什麼？平等原則。就好像我們今天再舉一個例子來講，私法自治衍生出契約法裡面的契約自由原則，那你可以說契約自由原則等於私法自治嗎？那是不同位階的噢！私法自治衍生出契約自由原則，這個是在契約法，如果是在親屬法那就是婚姻自由啊！婚姻自由他同樣從私法自治過來，但婚姻自由並不等同於私法自治本身，因為他有上下位階的關係。所以我們可以這樣子講說，在這裏面我們討論到稅的稅法基本原則的時候，這一些當然都是基本原則，不過畢竟他還是有上下位概念之間的區別，我們也應該要了解到底這三項之間的關係是什麼。所以這一個地方我們透過第三個概念來跟各位介紹這樣子的稅捐法上的基本原則，這裡面至少就有依法課稅、量能課稅原則，量能課稅原則就來自於平等原則，平等是來自於他這個稅捐法上構成要件之人，接下來第四個叫做不具有對價性，所

課徵不具對價性，課徵的意義在於只要滿足法律的構成要件規定，這個法律上的效果是一種由上對下用公權力的方式去實行他的，一種強制性的行為，所以你如果去看財政學王建煊老師的書裡面他就提到租稅的特性，他就會講到無償性還有一個叫強制性，強制性就是不管你自己主觀上要不要你只要滿足要件你就要繳稅，課徵就代表著有公法上的特性，不管你主觀上的意願與否，這個部份我們不管，我們只管一件事就是說你只要滿足那原則上你就要繳稅，第二個不具有對價性這個是拿來做跟規費之間的差別，我剛剛有跟各位提到過，國家跟人民要錢他也可能是依據來自於非財政目的之法律規範，罰金跟罰鍰他的主要目的不是在金錢給付，他的主要目的在規制、在管理，這樣各位了解嗎？你違反規制管理規定你會遭受制裁，所以你會罰金跟罰鍰，那麼另外的金錢給付的是，不是以規制為目的而是以就很純粹國家是需要錢來做這件事情，所以公課是國家尤其是在給付行政的領域裡面，國家需要錢才能做，當然國家也需要錢才能維護自身的存在，所以國家純粹為了要獲得這一筆金錢給付而來做成的，我們這個就叫做財政目的，那麼財政目的裡面區分成兩種，一種叫做具對價性的財政目的的金錢給付跟不具對價性的金錢給付，不具對價性的就是稅捐，具對價性的就是規費，規費幾乎他是散佈在各個行政法的規範裡面，當然我們也有一個規費法，那麼這一種規費是具對價性，你從國家獲得利益因此你要回饋，你要把你所獲得的利益或者因此所製造增加出來的行政成本，你要返還，你要給付，那麼規費，我們在這個地方我們按照在規費法裡面的分類主要是有兩種，當然我們學術上是把它分三種，一種叫做行政規費，規費的部分是屬於對價性金錢給付，關於這種對價如果他是高權行政，高權行政一般來講我們都會收取的規費叫做行政規費，比如說你申請發護照，請問國家發護照給你的行為，當然我們不是在講實際交易，就是說你申請國家發護照給你，這個是一個行政處分，基於高權地位所做成的行政處分因此收取的對價，雖然不知道護照要多少錢，前一陣子不是在那邊講說我們護照費用太貴了嗎？所以說一本收一千三工本費只有六百塊，阿怎麼可以可以收這麼多錢國家在搶人民的錢，啊其實我覺得這個根本就是鬼扯蛋，你不能算那一本的價格你要算相關的人事費用啊！你還要算你可能要有監督查核的可能性啊，你要做防偽，你懂我意思嗎？阿不然你像我們這一種隨便一本書，你借了就可以去c o p y，c o p y出來一模一樣的，那請問一下這個成本費用誰出啊？質詢這個在我來看是沒有常識啦！如果立法委員在立法院裏面質詢說：你一本護照的成本費用只有六百塊為什麼你要收一千三百塊？那你不要人事嗎？結果我竟然還遇到有一種說法就是說，要這一種公務員幹什麼？對啊！公務員就是要你繳稅來養，因為他要辦這個都是也有成本費用啊！你至少你要建置一個部政、官政、財政這幾個都要相互連線，除了人事費也一樣要有錢啊！所以其實你要平心靜氣的理性地去做討論的話，這一本書也許它的原始成本費用價格是六百塊，但是你還是必須要包含相關的一些費用，而不是只有考慮成本費用，更何況還有一些就是關於稽核的部分，稽核他不是只有在單一事件，而是說平常要去做這個查核驗證

的工作因此所產生出來的成本費用，這個部分你不能不算啊！這一本護照才一千三百塊在我來講已經算非常便宜了，阿不然你去世界上去看看啊！看哪一本國家的護照只要一千三百塊，一千三百塊也只不過幾塊歐元，現在除四十的話大概三十塊，我辦一個簽證都不只三十，他只給我蓋一個簽證張噢！他就不只給我收，我忘記，他大概給我收一百塊歐元的樣子，你懂我意思嗎？我一本護照比他一個簽證還便宜，那請問這有什麼好批評的？我覺得這個，有時候你要批評你要講道理。這是一個跟各位大概提到說課中不具對價性的這樣子的一個主題，那具對價性的就是規費，那我們剛剛講就是行政規費，就是國家基於高權行政地位對人民做行政處分，但因此他也跟人民收取相關的成本費用來反映出，就是說他要做這樣一個給付行政因此所產生出來的費用，這個是行政規費，另外第二個就是說使用公務或公共設施物，公物或公營造物，因此所產生出來的對價費用，這個叫做使用規費。比如說你今天去市立游泳池，你要進場的時候就有游泳池的票價，票價本身就是一個使用規費，你使用高速公路你要有過路費，使用橋樑，當然現在台灣橋樑很少有類似這樣一個收費機制，除非他是在高速公路上面，但這個就叫做什麼？這個叫做你使用公物或公營造物因此所產生出來的對價。那像我們大學現在目前還不是公法人，我們在行政法上我們稱之為叫公營造物，公營造物跟公物有什麼差別？他在組織上結構上就有不一樣，如果公營造物能進一步組織成依照工法的規定成為公法人，他就會獨立就叫做公法人，公營造物他是藉於公法人跟公物之間，人跟物的組合體，像大學在台灣我們現在還不是公法人，但是在國立成功大學裡面，他除了有校舍、校地以外，圖書設備、財產以外他還有什麼？教職員啊！原則上公營造物他有人跟物的組合，那你等於是，你今天來使用這個人跟物的組合，你也一樣要付對價，所以他不只是物的使用對價他也包含相關人員建置相關所需的費用，所以我的一部分薪水也算是各位支付的一部分學費，但問題是這個學費不能反映出這樣子一個費用，這又是另外一個事情。那我們這樣子講，公營造物跟公物的使用這一種使用收取的對價就叫做使用規費，我們在學理上還有一種就是特許權限，因為發給特許權限而收取的對價叫特許規費，就是說行政規費使用規費之外還有一個叫特許規費，特許規費是行政機關對於管制事業，對於受管制的事業或者受管制的營業行為，原則上給予特許權限而收取一部分是反映其經濟上的對價、經濟上的利益，像早期我們比如說開舞廳啊！甚至銀行、辦報紙他都是特許事業，特許事業他基本上特許費都會很高，因為他隱含背後一些經濟利益的考量，甚至行政目的的考量這也有可能，當然現在目前這一種特許事業越來越少，當然我們還有很多特許權，項專利、商標、著作權，這一種特許權的售予隱含著，除了行政成本費用的考量他還有在一定程度上向商標權、專利權這一個，行政機關收取比較高額的專利費也在某程度上透過這一種收取來反映一定程度上的經濟利益回饋到國家的機制裡面去，這個就是特許規費，那我們跟各位大概簡單介紹不具對價性這一種金錢給付，這我們上一次就跟各位講過，所以今天大概跟各位簡單的整理一下我們今天所談的主要的

內容，第一個除了國家跟人民收取的稅捐給付以外，我們的一種金錢給付義務，還有一種就是純粹是財政目的性的金錢給付義務，但是他是具對價性的，像規費。規費跟稅捐一個是對價一個是不對價，在這兩者之間還有一些類型叫做受益費跟特別公課，受益費在類型上比較偏向於是規費的性質，特別公課比較偏向於是稅捐裡面的公益稅，不過原則上來講我們下個禮拜會跟各位再進一步做介紹這個受益費跟特別公課，那另外從稅捐的定義我們也衍生出兩個非常重要的基本原則，一個叫依法課稅原則一個叫做平等課稅或者是平等量能課稅原則，那這個平等課稅原則當然是實質法治國原則同樣可以跑出來的，也是最重要的一個距離倫理性價值的基本原則，法治國原則裡面的另外刑事法原則也可以跑出來依法課稅原則，依法課稅有憲法第十九條直接做為法律依據，不用再從憲法第二十三條的法治原則跑出來，那法治原則跑出來的這些基本原則，我們還會跟各位在後面的部分進一步做介紹，那其實我們在這裏面還有一個原則沒有去提到，這是基於稅捐的大量行政特性，所以我們還有一個就實用性原則，那我們下一次會跟各位大致上開始來介紹這一些基本概念還有基本原則，因為其實基本原則這是我們整個上個學期要跟各位介紹的重點，各位，做為法律人你學習稅法你必須要用基本原則下去掌握，這也是我們跟一般非法律背景的人學稅法最大的差別，這個事先跟各位說明到這裡，今天就到這裡。