

## 逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 11 月 13 日
講 題	稅法總論		
連結網址	<a href="http://youtu.be/8uw4RRSOH0k">http://youtu.be/8uw4RRSOH0k</a>		
演講內容：			
<p>上個禮拜跟各位抱歉那個臨時給各位請一個假，然後我們可能找個時間還要再做補課，所以可能大概我們在月底的那個 30 號吧，早上的時間我們補一次課，那因為老師的時間比較滿所以我上個禮拜幾乎全部都請假，所以我們那個補課的時間再請各位看一下公告的時間，我們也順勢把那個期中考的時間往後推延，所以請各位大概在留意一下，然後我們上一次跟各位談到關於依法課稅原則的這個稅捐契約的禁止，我們這個禮拜繼續跟各位談關於稅捐契約，稅捐契約的禁止的意思是說，禁制納稅義務人跟稅捐稽徵機關就稅捐法律效果達成合議，因為稅捐稽徵機關對於稅法規範的執行它不僅有權限，而且他有誠命，執行的誠命，換言之，對於稅捐法律關係，只要構成要件滿足，稅捐法律效果，稅捐稽徵機關是沒有裁量的權限，他沒有決定要不要行使課稅權或者要行使多少課稅權，這個在稅捐稽徵機關裡面，他並沒有裁量權，所以回溯到我們上上個禮拜所提到的，就是合法效果法定性原則，因為對稅捐稽徵機關來講，稅捐構成要件滿足以後，要不要行使課稅以及行使多大的額度的權限這個事情，他是沒有處分裁量的權限的，從而他會很快的他就會推導出一個原則，叫做稅捐契約禁止，禁止納稅義務人跟稅捐稽徵機關就稅捐法律效果達成協議，比如說，依照稅捐構成要件滿足了納稅應該要納所得稅一百萬，那稅捐稽徵機關不可以自行決定那你那一百萬免了、免除，不可以，或者分期繳納，或者他決定只就其中的部分數額來實行，這個都不可以，因為稅捐稽徵機關在依法課稅原則底下，這個效果是法定，他有執行上的誠命，從而對稅捐法律效果他本身也是採取同樣的一個看法，那這種稅捐契約禁止其實未必是世界各國的真理，我們如果去看以美國或者是中國大陸的話，稅捐契約禁止這個原則並不是被貫徹的，那只是說在德國的體系底下，依法課稅原則所導出的這個法定性原則底下呢，原則上納稅義務人跟稅捐稽徵機關自己是沒有處分權限的，那從而他也禁止了做這樣一個稅捐契約，這個是在邏輯上面可以講是一貫的，只是我們如果觀察世界各國來講的話，稅捐契約其實在其他國家有一些是被承認的，像我剛剛講的美國或者是中國大陸，在中國大陸對於稅捐契約的所謂的這個部分，稅捐稽徵機關可以跟納稅義務人達成協議，比如說，只要是在他們的地方稅的範圍內，那地方為了要招商，特別是在改革開放的初期，很多地方政府為了要吸引外商進駐，通常都以地方自己的稅收給納稅義務人一個承諾，說你來我們這裡招商，那我們提供給你廠房土地然後人工，那原則上我給你免多少多少的地價稅或者是相關的房屋的稅捐，那這一種用稅捐優惠的方式來吸引資金的進駐，這個大概你可以講就是說，如果你去看在中國或者是在美國的</p>			

話，這種稅捐契約是經常被使用的，特別是拿來對某些企業給予鼓勵優惠的時候去做使用，但是在我國，原則上稅捐契約是被禁止的，但這個稅捐契約我們卻不否定還有另外一種型態的存在，叫做稅捐事實認定的協議，稅捐契約我們剛剛有定義過說他是指稅捐的法律效果，一般來講通常指的就是稅額，稅額不可以由納稅義務人跟稅捐稽徵機關以達成協議的方式來改變稅捐法律規範所規定的構成要件，喔對不起，所規定的法律效果，可是在實務上，這個理論並不否定納稅義務人可以跟稅捐稽徵機關達成所謂事實認定的協議，那什麼叫事實認定的協議，那又為什麼要承認事實認定的協議呢，事實認定的協議，其實各為我們可以運用我們在法律適用的三段邏輯裡面，去加以討論到底事實認定協議跟稅捐法律效果各自稅捐契約，各自是在講什麼，我們都知道法律是用理念，有所謂的三段論法，他的大前提小前提，大前提指的是所謂的法律的尋找跟法律的解釋，那麼小前提是事實的認定，然後涵攝到構成要件當中，然後得到你的結論也就是你這個事實會適用的法律效果，這個是我們一般在法律適用裡面的三段論法，三段論的邏輯，大前提的話，一般會先找尋你所要適用的法律規範，那麼對你所找到的法律規範做一番解釋，特別是對構成要件的解釋，當然一般來講，法律解釋也包含了法律效果的解釋，如果那個法律效果他本身是需要解釋，一般來講構成要件跟法律效果都需要解釋，那麼這個是大前提的部分，還有第二個就是小前提，我們必須要依照證據來認定客觀事實，所以第一個作法，第一個階段就是他在做事實認定，事實認定出來了以後，把事實認定的結果涵攝到法律構成要件當中，這個過程，我們剛剛講到，就是涵攝的過程，那等到這個事實認定涵攝的確能夠涵攝到這個構成要件當中的時候，我們就會將這個事實賦予法律所規定的法律效果，而成為我們的結論，那什麼叫稅捐契約呢，稅捐契約就是指，稅捐稽徵機關跟納稅義務人不可以直接就法律效果的部分來達成協議，這個部分基於依法課稅原則的效果法定性原則是被禁止的，可是對於不是直接涉及法律效果的稅捐契約，而是對於他小前提的事實認定達成協議，這個是可以的，達成協議，這個是可以的，理由在於，因為認識事實的手段有限性，因為我們認識事實他必須要依賴證據資料，而這個證據資料，多數是在納稅義務人的掌控範圍內，換言之，稅捐稽徵機關固然想要窮盡一切可能之能事調查證據資料，可是他仍然有他的終局上的困難，比如說事件經過比較久遠，納稅義務人所提供的帳冊憑證這些資料可能都因為發生天災地變或不可歸責的人為的事故，都有可能，因此而不見了，那麼我們縱然想要調查證據，他還是有所謂的有限性，因為你認識事實必須透過證據資料，而這個手段會隨著時間的經過，以及納稅義務人，比如說他不願意配合，你會有有限，你沒有辦法完全去發現客觀的真實，從而在客觀上，不得不，一方面為了想要追求量能課稅，真的去核實去調查客觀的事實，但是另外一方面又基於手段的有限性，我們在這兩者之中因此知道採取一個折衷的作法，那就是，那我跟你達成一個協議，關於你賺了多少錢，你花了多少成本費用，你提出來的這些證據資料看起來都覺得好像都是，可是我覺得不可能啊，你怎麼可能一台車買來

就全部加油都是為了公司使用，你沒有拿去做私用嗎，比如說上班途中的時候，去載一下你的小朋友，或是載一下配偶去買菜，這個顯然就是一種公私兩用的情況，那如果是這樣子的話，你這張單據我不讓你認列，他說不可以阿，這是我們公司車阿，公司營業用的車輛，你不可以完全都不認，那你們公司營業用的車輛怎麼用的油量這麼高，你說本月份的客戶用的比較多啊，那我們可以這樣子講，在你想發現客觀真實的情況底下，可是你的證據資料是有限的，從而稅捐稽徵機關跟納稅義務人就達成一個協議，好，就這一張單據我給你多少的比例認定為是公用的，是屬於營業使用，營業所支出的成本費用，那在這種情況底下，這一種協議，我們就稱之為事實認定的協議，事實認定的協議，他在整個三段論的邏輯當中是屬於小前提的這個層次，不涉及到法律規範的解釋跟尋找，因為法律規範的解釋跟尋找是法官的職責，換言之，當然如果在稅捐稽徵程序裡面，這個法律規範的尋找跟解釋，這個是稅捐稽徵機關的職責，稅捐稽徵機關他必須要去發現正確的法律，然後去做正確的解釋，然後，透過事實認定的協議來涵攝進去那個構成要件當中，而來達成法律效果，所以我們可以這樣子講，稅捐事實認定的協議毋寧是稅捐契約的前提，也就是說，透過事實的認定，我們達成協議以後，再去適用法律規範，然後因此得出法律效果，這個就叫做稅捐事實認定協議，從而我們談到所謂稅捐事實認定協議的時候，他純粹是一種對事實以事實為對象，那為什麼需要有這個稅捐事實認定協議，因為我們認識手段的有限性，所以我們容許稅捐稽徵機關跟納稅義務人達成一個協議，不然的話你又要怎麼辦，不然的話我們只能夠說，如果你又不能認定他有課稅的事實存在，你想發現，可是因為手段有限性，你無法發現他的存在，那你只能比照像刑事法裡面的叫罪疑唯輕原則，你不能單純因為嫌疑就課人家稅，所以這個你是不得不然所採取的一種作法，因為在這個地方你不能單純只是稅捐稽徵機關懷疑納稅義務人應該有所得，但是又查不到實據，在查不到實據的情況底下，硬要凹納稅義務人給他課稅，這個是不被允許的，所以稅捐事實認定協議你可以講他擺盪在我們所謂的稅捐契約之間，當然我們也不能單純因為嫌疑就要課稅，稅捐稽徵機關一定是掌握了部分的證據資料跟事實，只是他無法掌握全面性的證據資料跟事實，在這種情況底下，他跟納稅義務人達成協議，當然納稅義務人也一定掌握了證據資料跟事實，只是納稅義務人不一定告訴稅捐稽徵機關而已，從而在這兩方的拉鋸當中的時候，所謂的稅捐事實認定協議就是稅捐稽徵機關跟納稅義務人彼此就事實認定的部分達成協議，但是，他並不是直接去碰觸那個法律效果，因此，在實務上有可能會發生稅捐事實認定協議達成以後，對稅捐法律效果不認帳的這一種稅捐徵納雙方的爭議，這還是可能發生，理由在因為對事實認定以後將來所適用的法律效果，有可能導致納稅義務人覺得他自己受到了突襲，他認為我認定的事實只是這樣，我沒想到你竟然是用一個對我特別不利益的法律效果，因此他還是有可能來對關於稅捐數額的部分爭執，也就是對法律效果來做爭執，不過這個部分，我們可以這樣子講，就純粹事實認定的協議來講，在法律上我們承認這樣子的一個效

力，對於稅捐依法課稅原則他並沒有違反，首先這是第一個。

第二個我們要來跟各位談的是，這種稅捐事實認定的協議原則上必須由徵納雙方，尤其是稅捐稽徵機關有權限之公務員，依照法律的方式依照法定的程序來做成的，這樣才對稅捐稽徵機關跟納稅義務人彼此之間具有拘束力，那所謂的法律上的程式跟要件呢，主要是根據行政程序法第一百三十五條所規定的行政契約的方式，原則上必須是有權責的機關，比如說本件的稅捐事實認定協議是由主管的稅捐稽徵機關，如果非主管的稅捐稽徵機關，那麼如果他沒有管轄的權限，或者他並不是承辦的公務員，承辦的公務員他必須要依照他們內部的作業規則呈給科長，或甚至是局長，然後來核辦這樣的一個所謂的稅捐事實認定協議的話，這個是不達成有具有拘束力的一個行政契約，從而我們稅捐事實認定的協議在概念上由於我們行政程序法一百三十五條以下的行政契約，包含法律關係跟事實認定都可以在行政契約的涵攝範圍內，從而在我們實務上這個問題事實認定協議，我們在行政法上，我們把他定位為行政契約，一般來講不會有太大的問題，不過相反的，在德國行政契約僅限於是對法律關係，因此對於事實認定的協議到底算不算是一種公法上的契約，在稅法學者之間是有所爭議的，有一部分德國稅法學者認為他就是一種公法上的契約，因此對雙方均有拘束力，不過由於德國的行政程序法對公法上的契約是限於對法律關係所達成的具公法上效力的一種雙方的合議，但不涉及到對事實的認定，從而如果是採這類的看法，對於事實認定協議他是基於誠實信用原則，行政程序法裡面同樣有是用誠實信用原則，是基於誠實信用原則而對徵納雙方因此有拘束力，簡單來講，事實認定協議在我國的定性是一種行政契約，理由在於因為我們的行政程序法的行政契約，包含針對法律關係以及事實的認定，都可以達成行政契約，也就是說我們的行政契約的概念比較廣泛，那麼在德國行政契約僅限於公法上的法律關係而不及於前提的事實認定，前提的事實認定係由主管機關或者是法院依職權來調查證據認定事實，沒有協議的問題，那麼在這個地方，如果徵納雙方達成事實認定的協議，在德國的學說上有另外一派的看法，他是基於誠信原則，因此對徵納雙方具有拘束力，而不是來自於行政契約，公法上的契約，那麼當然就我國來講，這個問題是較沒有討論也爭議不大，因為我國不管是從誠信原則或是從行政契約，都大概肯認徵納雙方對事實認定達成的協議，但是他要有一個條件，就是剛剛所提到的，我們事實認定的協議必須要由是有權責的機關，依照法律所規定的程序，特別是我們行政規則裡面有一些作業性規則，他必須要依照作業性規則來核定整個程序，那這樣他才能達成具有拘束力的行政契約的效力，那這個地方特別是請各位去留意到。

那麼第三個我們要跟各位進一步討論的就是，在我們實務上，的確也有做成一個叫做協商，稅捐稽徵機關跟納稅義務人，特別是納稅義務人對於稅捐稽徵機關在個案當中所做的決定，有可能請求要做協商，作成協商，那換言之，由本件的承辦稅捐稽徵機關裡面的承辦的公務員，會跟納稅義務人，或者納稅義務人的稅捐顧問，或他的會計師代理人，一起來做關於稅捐協商，這個稅捐

協商同樣的根據我們在依法課稅原則這個地方的要求，稅捐協商不得直接涉及到對法律效果的稅捐契約，他只能針對是屬於前提事實的認定的部分，因為對於法律規範的部分本來就沒有協商說，說你該要怎麼解釋的空間，尤其是稅捐稽徵機關來講，那麼由於他在行政議題底下，他必須要依照法律規範及財政部上級機關所發布的解釋函令來做解釋，從而一般來講，所謂的協商所能拘束的所能達成的主要也是針對認定事實的協議的這個部分，那這一個當然在實務上也許有時候，稅捐稽徵機關並不特別去意識到這個問題，但是這個部分我們仍然必須要基於依法課稅原則來提醒各位，稅捐機關跟納稅義務人達成的協商必須是限定對事實認定的協商或協議，但不可以直接針對法律效果，當然也不能針對那個法律解釋的部分，這是第三個跟各位談到。

第四個我們必須要跟各位談的就是，這種稅捐認定事實的協議原則上並不拘束法院，只有在稅捐稽徵機關跟納稅義務人之間，不管是基於公法契約或者是基於誠信原則，只在就該項事實達成協議之雙方當事人之間具有拘束力而已，對法院來講，原則上法院依職權調查證據認定事實，不受該項事實認定的拘束，不過由於現實上法院並沒有比稅捐稽徵機關更有力量的調查證據的方法，所以在實務上面法院仍然會採用稅捐稽徵機關、納稅義務人所達成的協議，也就是說，這是事實上的需要，因為稅捐稽徵機關自己都無法調查客觀的真實，期待行政法院能夠做進一步調查，這個是現實上不容易達成的工作，雖然行政訴訟裡面，法院依然是依職權調查證據認定客觀事實，從而除非有客觀資料證據顯示稅捐稽徵機關跟納稅義務人所達成的事實認定協議與客觀真實不符，也就是說除非稅捐稽徵機關跟納稅義務人所達成的稅捐事實認定協議，法官依職權調查證據之結果認定其與客觀真實不符，因而不採用，否則在現實上客觀上，大多數的情況底下，由於法院並沒有比稅捐稽徵機關有更強大的證據調查認定事實的能力，一般來講他也會採用這樣一個稅捐事實認定的協議，從而這個稅捐事實認定的協議對法院而言，只是事實上的拘束力，但並沒有法律上的拘束力，我們講的事實上拘束力就是說，如果法院依職權調查以後，他認為這個大概符合客觀真實，那你就採用，當然依職權調查事實以後，也有可能發現，稅捐稽徵機關認定的客觀事實可能就跟納稅義務人達成的稅捐事實認定協議是不符合真實，這個時候他當然就可以不採用，因為基於職權調查證據的這樣一個基本原則，法院是不受拘束的，這是第四個要跟各位談到關於他的效力的部分。

第五個，基於稅捐契約禁止、稅捐事實認定協議，例外容許的這樣一個前提，老師個人認為在行政訴訟上並不能夠做成訴訟上的和解，關於稅捐事件是不能做成訴訟上和解的，因為訴訟上和解是直接終結訴訟，要終結訴訟，必須要雙方當事人對訴訟標的的權利或權限是有處分權的，那麼從而行政訴訟法上的行政訴訟上的訴訟和解，由於稅捐稽徵機關對課稅權限是沒有裁量處分權限，所以老師個人認為訴訟上和解，稅捐事件是不能做成訴訟上和解，他只能夠達成原告撤回起訴被告同意其撤回起訴的這樣一個合議，換言之，徵納雙方

就事實認定達成協議以後，那麼通常他就會達成一個效果，就是稅捐稽徵機關同意被告，也就是納稅義務人願意繳納多少稅款，那麼這一種同意他只是一種表示我們就事實認定的部分達成協議，然後因此算出來那個稅額，雙方都認知到這個稅額，那麼在訴訟上的法律效果並不因此直接結束，從而如果是稅捐事實認定協議作為理解的基礎的話，徵納雙方在訴訟上應該還要由原告也就是納稅義務人做出撤回起訴之意思表示，然後被告之稅捐稽徵機關同意其撤回的意思之表示，意思就是說他不能直接達成訴訟上和解，他必須還要由原告撤回、被告同意撤回的訴訟的意思表示，他必須要這樣子才可以做成，但我們目前實務上是容許稅捐事件做成訴訟上和解，那麼這一種容許的話，恐怕並沒有正確的理解稅捐依法課稅原則，因為對稅捐法律效果，稅捐稽徵機關是沒有處分裁量權限，他是有執行誡命的，從而在這裡所達到的這樣一個法律效果，在處理的方式上面，也會產生一些歧異，那我們跟各位提到就是說行政法院在實務上是容許稅捐事件達成訴訟上和解，那老師個人的看法是認為，你達成的那個只是認定事實協議，因此必須要由原告以撤回訴訟行為意思表示，被告同意撤回，原告撤回，被告同意撤回，這樣他才能終結本件行政訴訟，否則他這個案子理論上是還沒有終結的，這是關於稅捐法律效果的稅捐契約還有稅捐事實認定協議的部分，這個是第四個我們跟各位談到關於依法課稅原則裡面的稅捐契約禁止，那麼例外，基於認識手段的有限性，我們容許稅捐稽徵機關跟納稅義務人達成事實認定的協議，那麼跳入下一個依法課稅原則之前，我可以請各位稍微比較一下，在我們的罪刑法定原則底下，我們容許在刑事訴訟上刑事偵查的機關，或者是法院，在法院的刑事審判程序當中容許檢辯雙方去做犯罪協商，就是所謂的協商，那麼那個協商他並不是在事實認定這個層次上的協商，他是在法律效果那個層次上的協商，事實認定不能協商，換言之，檢辯雙方就被告的犯罪事實他必須要達成共識，他只是在法院量刑的範圍內協商，只要你被告願意承認這個犯行的話，那麼如果法定刑是三年以下有期徒刑，我可以盡量量刑從低的方式來與以量刑，在刑事訴訟裡面的這樣一個協商的制度，他主要是從法院，有量刑的這樣一個空間去達成的一個協商，跟我們稅捐法裡面的依法課稅原則所提到的稅捐事實認定協議，那個協商的部分的確就是，如果是在罪刑法定原則底下，在刑事訴訟裡面他是具有法律效果，因為法律效果的部分，法院對量刑他是有相當於行政法裡面的那個裁量空間，他們可以這樣子做，但是在我們稅捐法裡面，我們是沒有這個空間的，稅捐稽徵機關或者是法院，是沒有這個法律效果的裁量空間，從而我們只能從前提的事實認定的部分，那麼如果我理解沒有錯的話，也許在美國的行政訴訟上，是對事實量刑上面都可以去做協商，那這個是可能不同的法制不同的國家之間，我剛有提到過，在美國對於稅捐契約也是承認的，那如果是這樣子的話，對於所謂的犯罪事實的行為或者是其量刑的額度也許也可能達成協議，這就有可能，邏輯上是有可能，但因為我們不鑽研這個部分，我只能跟各位談到就是說，以罪刑法定原則底下所導出來的認罪協商制度，那麼他其實是立基在法院針對刑度他是有

一個裁量空間，這樣的理論基礎上，但我們的稅捐依法課稅原則主要是建立在依法課稅原則底下，但事實認識手段的有限性，所以我們容許事實認定的協議，這個是給各位做一個補充上的說明。

那麼接下來跟各位談到所謂的溯及既往適用法令禁止的問題，也就是稅捐法律規範跟其他干預行政的法律規範一樣，原則是禁止溯及既往的適用，特別是稅捐規範因為他是一個侵害人民財產權的一個法律規範，對人民的財產權是有所影響的，所以原則是溯及既往適用禁止，在學說上我們一般對於溯及既往適用禁止，大家可以參考在行政法上，我們一般分成幾種的分類，一種叫做真正的溯及，跟不真正的溯及，這是第一種分類方法。第二種分類方法叫做構成要件的溯及，以及法律效果的溯及，法律效果的溯及相當於是真正的溯及，不真正的溯及是指構成要件的溯及，那麼這個討論跟行政法上關於溯及既往適用的法規範的討論，原則是是一致的，不過在稅法上為什麼我們要特別去談溯及既往適用禁止的問題，是因為許多的稅基本上他是一種期間稅，以一段時間做為計算的基準，比如說所得稅是年度稅，他是從歷年的一月一號一直到十二月三十一號為止，換言之，所得稅的計算期間是以一整個歷年為計算基礎，因此，什麼叫真正的溯及，也就是當你這整個事實完成以後，後面才制定的一個法律規範，竟然適用到整個事實完成以後的，法律規範可能是在隔年的六月一號才適用的，才新生效的，而這個法律規範是加重了人民的稅捐負擔，在這樣一個加重人民稅捐負擔的法律規範，竟然溯及去適用已經完成的課稅事實的，這個我們就稱之為真正的溯及或者是法律效果的溯及，因為在這段時間裡面法律的構成要件已經完成了，那個客觀事實已經完成了，當一月一號到十二月三十一號這一段時間完成以後，我們通常是在隔一年的五月份的時候申報所得稅，那你六月份新生效的法律，而且是加重人民稅捐負擔的法律，溯及到前一年的一月一號到十二月三十一號，這一種叫真正的溯及，真正的溯及原則上是不允許的，因為他加重了人民的稅捐負擔，讓人民在期待利益之外獲得更不利益的結果，原則上不允許，同樣的道理，法律效果的溯及也是不允許的。反之，如果法律的規範是在這一段期間還沒有完成的情形底下，即使是在最後一天，他才修法變更，比如說十二月三十號修法變更以後立即生效施行，這一種情況我們就稱之為不真正的溯及，或法律構成要件的溯及，因為在這段是間裡面納稅義務人的客觀事實並沒有全部完成，他是以一段期間做為計算的基準，那麼在這以一段期間為計算的基準當中，只要你一開始到結束，整個構成要件的事實結束的時候，法律有所變更，就不叫做真正的溯及，他只是一種在這種情況底下，當然他其實也造成了納稅義務人前面階段，尤其是法律還沒變更之前，他在經濟行為上面的突襲，他也沒有意識到說法律規範已經有所改變了，這當然也會有同樣的問題，可一般來講，我們國內的學者包含德國在內，一般都認為這一種構成要件事實還沒有完全完成，法律規範就既已變更，雖然是對納稅義務人來講不利，雖然是加重納稅義務人的負擔的結果，這一種溯及叫不真正的溯及，原則上是被允許的，那當然有許多的學者嘗試在這兩分的方

式當中，嘗試著從信賴保護的觀點，如果一般的行政法，通常討論的就是信賴保護，如果是在我們的稅法，有一些就是專門特別講，就是關於他的計劃安定性的問題，從他的稅捐計畫的安定性來看，納稅義務人從第一天開始就是以行為時的稅捐法律規範為基礎來安排他稅捐上的行為，那麼怎麼可以因為事後變更的法律規範，而且是加重，增加其稅捐的法律規範，雖然他在理論上叫不真正溯及，由於所得稅是期間稅的關係，長達一年的時間，只要立法者在最後一天之前趕著變更其法律規範，那這樣就會適用到我年初就已經完成的經濟行為，從而從行政法的學者認為，從信賴保護的觀點來看，或者從稅捐法的學者有一部份主張，有所謂的計畫安定性，從這個角度來看的話，都認為稅捐稽徵機關根據新修正，而且是對納稅義務人不利益的這一種加重稅捐負擔的稅法規範，來溯及適用到納稅義務人身上，這個是違憲的，這違反了法律的明確性原則跟安定性原則，因為行為人在這一段時間裡面所做的行為，他還是以當時行為時的法律規範、稅捐規範，做為他認識的基礎，當然我們在學理上是很贊同這個看法，不過目前在現實上，即使是德國聯邦憲法法院，原則上還是採用這樣的兩分方式，因為立法者也有義務必須要隨著時代的改變增進修改其法條，可能是為了防堵漏洞，可能是為了配合時代的進步而修法，對納稅義務人來講，並不能期待一個不公平不合理的稅法繼續存續下去，從而稅捐稽徵機關依據立法者新修的法律規範，縱使在結果上可能對納稅義務人不利，納稅義務人並沒有信賴一個不合理的法律規範繼續存續下去的信賴基礎可言，從而德國聯邦憲法法院也贊成這樣一個兩分的方式，理由就是認為這個並沒有信賴，不過學者當然也提到了，這怎麼不是信賴呢，雖然法律不合憲不合理，但是也一定要等到德國聯邦憲法法院宣告他違憲，你才能夠讓一般人知道原來他是違憲的，我們只是一般老百姓，不可能比法律人更清楚，不會比憲法法院的法官更清楚，從而在學說上也依然在強調，所謂的信賴是存在的，不是像實務上的看法認為這個信賴是不算，因為你不能信賴一個違憲的不合理的一個稅捐法律規範永遠存續下去，你的利益是受到這個法律保護的，但當然這個法律本身是不合理違憲的，從而這個信賴基礎不存在，但是在稅法以及行政法的學者裡面，還是有很強烈而且是具有相當性的理由去主張說，由於在德國在台灣違憲審查是專屬給某一個司法機關，任何人在違憲審查，宣告他違憲之前，其實都可以主張他信賴其法律規範，因此而做成他司法的經濟上行為，從而在這樣一個前提底下，我們承認這樣的一個信賴基礎，因此如果以這種二分的方式的確會造成納稅義務人在判斷他司法規範因此安排其司法經濟上行為的時候會產生不利益不良的影響，這是關於溯及既往適用禁止的部分，我們先到這裡先休息一下。

我們接下來跟各位談關於類推適用禁止的依法課稅原則的最後一個子原則，當然在所有的干預行政裡面，我們都會有相類似的，其實這個也跟前面提到的，不管是溯及既往適用禁止或是法律的安定性原則，其實都有密切關連性，也就是類推適用禁止，由於稅捐法是一種干預行政法，所以在法律規範的

適用上，我們都認識到說，對於增加人民稅捐負擔的法律規範，不可以用類推適用的方式來增加人民的稅捐負擔，因此衍生出這個類推適用禁止法律原則，當然稅法做為一個干預行政法本身也適用，不過類推適用禁止在稅法規範裡面一個比較特殊的問題點，主要是涉及到關於跟實質課稅原則之間的關係，特別是由於在稅捐實務上，許多納稅義務人透過利用稅捐規劃的方式來節稅，當然在實務上有些納稅義務人的規畫安排是被認定為叫做節稅的行為，但有些納稅義務人所做的行為卻被認為在某程度上面他的確是一個合法的行為，可是他規避了法律規範本來並不預設他會採用的方式，然後達到相同的經濟上的成果，這一種行為我們把他稱之為叫濫用法律形成自由，以規避稅捐的避稅行為，當然在這個概念上底下，還有一個叫做違法的逃漏稅行為，一般來講，納稅義務人的行為可以被區分成節稅或避稅，這兩個都是合法的行為，逃漏稅是違法的，逃漏稅主要是納稅義務人使用不實的資料、申報不實的所得、不實的財產或者是銷售額，而產生讓稅捐稽徵機關錯誤核課稅捐的這一種結果，這一種違法的行為係用行政法或是刑事法來加以制裁，但節稅跟避稅一直在實務上面無法取得一個比較公認的標準，因為特別是涉及到說，由於避稅行為他在外觀形式上採用的是合法的方式，而只是在最後結果上導出一個對納稅義務人為有利的結果，比如說他因此免稅或者他因此節省稅捐負擔，本來應該要繳一百萬但他現在只要繳十萬，或者甚至只是單純的稅捐優惠的地位這一種利益，也可以是成為避稅的一個規範，比如說，同樣一樣要去做生意，那麼從國內出口到國外去你賣一百塊你賺了一百塊錢那你就繳一百塊的所得稅，因為你要繳稅嘛，可是我如果同樣要出貨同樣台灣出去，那我可以在一個第三地，尤其是在租稅天堂的國家設立一個紙上公司，設立這個紙上公司同樣出貨到美國去，我是經由這個租稅天堂的國家比如說是英屬維京群島，我就設一個紙上公司，然後由這個紙上公司去賣給美國的公司，我把我所有的盈餘所在 BVI，就是英屬維京群島的公司上面，那這個你會發現對整個企業來講，他因此少繳了很多稅捐，其實在結果上，這三個都會讓納稅義務人因此少繳稅捐，可是，第三個行為是納稅義務人用不正當的方法，他所使用的是隱瞞課稅事實資料的方式，來讓稅捐稽徵機關錯誤的以為他沒有那麼多所得或者他是符合免稅的要件，這前面兩種的話，他的區分就必須要回到去解釋法律規範，什麼叫解釋法律規範呢，依照法律規範的目的意旨，這個行為正是立法者所想要的行為，這個是立法者所想要的，所以納稅義務人去符合這個規定的行為，並不構成逃漏稅或者是避稅的行為，他是一個合法的節稅，第二種情況是解釋立法者的規範，他並沒有想過納稅義務人會用這一種方式來迴避規避稅捐的課徵，那這一種情況，等同於是對法律規範裡面去做解釋，解釋以後，由於法律規範本身有漏洞，透過漏洞填補的方式，來把這個規範的漏洞填起來，這個在結果上其實是一種類推而去把漏洞填補起來的一種方法，從而所謂的類推適用禁止在實質課稅，避稅行為我們是用實質課稅原則，來填補這個漏洞，來讓納稅義務人付他本來應該付的稅捐，換言之，實質課稅原則因此在某種意義上，是填補稅法規範的漏

洞，用類推的方式把他給補起來，只是這一種填補漏洞的方式，是在法律規範的文義範圍內，而不是在法律規範文義範圍之外的一種類推適用的方式，打一個比方來講，比如說法律規範的文義是這個範圍，那麼法律規範文義的這個範圍裡面，他有一個漏洞存在，那我們透過類推的方式把這個漏洞填補起來，這個就叫做實質課稅原則，那如果你的文義所及的範圍已經到了另外一個文義，也就是說你想要填補的是到了法律規範文義以外的另外一個情況底下，另外一個相類似的事物底下，這一種類推適用就不可以被允許，就被禁止，舉例來加以說明，比如說我們現行法裡面有課菸酒稅，大家都知道什麼叫菸什麼叫酒，酒精類的飲料對國民身體有損害，那基於法律規範的文義只針對菸品跟含酒精類的飲料去做課稅，他法律規範的目的是什麼，因為菸酒的消費行為有害於國民健康，所以希望你不要消費這麼多，你消費這麼多，那我就給你加重課稅，讓你付比較多的稅捐，同樣基於這個規範目的，為了保護國民健康，跟菸相同類似功能的，比如說檳榔，或者是跟酒精類，你可以講大人可能喝酒精小孩子喝可樂，含糖飲料，你可不可以做類推適用，基於保護國民健康的同一個目的，把我們現行的菸酒稅類推適用到，同樣是基於保護國民健康的目的，把菸擴張到凡有害國民身心健康之物品的消費，例如菸以及檳榔，類推適用的方式，來做為課稅的範圍，那麼這一種類推適用是在法律文義不可能及之範圍內的，這一種類推適用我們是不允許的，因為這是增加人民的稅捐負擔，法律文義又及不到那個範圍，那同樣的道理酒也是一樣，你立法者只針對含酒精類飲料，他並沒有講說含糖飲料也是，雖然他可能從結果上來講還是一樣為了保護國民身體健康，理論上應該是這兩個都包含才對，但立法者已經做出一個選擇，他的選擇就是只有菸酒，其實同樣的情況也有，娛樂稅裡面也是，娛樂稅裡面他挑了那些娛樂行為，娛樂稅裡面他挑了其中有一種運動，唯一要課娛樂稅，那就是高爾夫，那你可以講一件事情說，高爾夫是一種運動怎麼會是娛樂呢，那我既然就挑了高爾夫，那好啦，其實他為什麼要課高爾夫球呢，因為很簡單，因為去打高爾夫球的人都是比較有錢的人，那如果是這樣子的話，那我們下次在德國會去打高爾夫球的是有錢人，還有一種運動也算是有錢人運動，網球運動，那我也類推適用好了，就是你打高爾夫球要課娛樂稅，打網球我也類推適用，基於這個都是有錢人的活動，來做類推適用，這個是我們不允許的，我們不允許做超出文義的規範類推適用來增加人民的稅捐負擔，但是反過頭來，如果這個是文義所能及的範圍內，他只是必須要透過解釋來填補這個漏洞，在這種情況底下，我們是不是就完全排除這樣子的一個規範類推適用的禁止呢，這個是有爭議的。同樣我們舉另外一個例子來跟各位加以說明，在我們的遺產贈與稅法裡面，每一個贈與人都有一個免稅額，免稅額 220 萬，遺產稅有免稅額，贈與稅也有免稅額，我們這個國家的法律規範，就是你要送錢給另外一個人的時候，國家承認你送 220 萬以內的話，那國家不課稅，不對你贈與人課稅，但你超過 220 萬你還是可以送，但是國家會覺得你太有錢了，我跟你分一杯羹，你送超過 220 萬我去跟你分一點，那以前分比較多現在分比較少，10%而已，

所以你超過 220 萬以上的贈與的話，比如說你送 320 萬，那國家就要對你超過 220 萬增加的 100 萬的部分，我再給你課 10% 的贈與稅，這個是我們贈與稅免稅額的規定，那在實務上面，某甲贈與給他的小孩乙，他想要送給他 400 萬，因為乙要出國去留學，所以他希望他能在國外安心心的讀書不要去打工，那為了要讓他安心念書的最好的方式就是給他一筆錢，存在他的戶頭，讓他可以在那個地方不要再去想東想西要去打工，就好好專心唸書就對了，就給他 400 萬，那 400 萬要怎麼辦呢，因為 400 萬如果直接給他的話，那國家要跟我分一杯羹，等於我實質上還要再支出 400 減 220，180，還要再繳 10% 的贈與稅，他等於還要再繳 18 萬給國家，那這 18 萬也很難賺阿，為什麼要交給國家呢，等於是我要送我兒子，你國家又不是我兒子我還要再給你 18 萬，那他就想到一個好方法，他說我這 400 萬把它拆成 220 萬跟 180 萬，我自己送給小孩 220 萬，另外這 180 萬呢我就先送給我太太丙，夫妻之前間移轉贈與免稅，那麼我把這 180 萬送給丙以後呢，丙再送給乙，每一個人的免稅額是 220 萬，甲自己送給乙 220 萬免稅，甲送給配偶太太 180 萬也因為夫妻移轉贈與免稅，所以也免稅，那麼丙再送這 180 萬給兒子，這個時候我就可以用到每一個人有一個 220 萬免稅額，我就可以用到丙的免稅額，是我太太的免稅額，這樣要不要繳稅，省下來啦，18 萬省下來，反正是要讓兒子出去念書的，我自己送給他我竟然要繳 18 萬給國家，開什麼玩笑，那乾脆這樣子我就把這 400 萬呢，分個 220 萬跟 180 萬，或者是你要分 200 萬、200 萬也可以，那我自己送給兒子 200 萬然後我這 200 萬就交給太太，而且我們民法上的規定又讓他更容易交付，因為我們民法 761 條有規定，他可不可以做觀念交付，動產的交付，甚至可以做觀念交付阿，經由太太的指示，來太太我送給你，但我實際上不拿給你，你只是在我把這筆錢直接交給兒子，所以他在外觀上基本上都是假 400 萬交給乙，但是概念上，甲交給乙的那 400 萬裡面有 220 萬是甲自己給乙的，另外 180 萬是經由丙的指示交給乙，但外觀上你可以看起來一模一樣 400 萬，在前面的這個例子裡面，如果我今天老實地把錢交給乙 400 萬的話，那你就要被課一筆贈與稅，可是我就想很多，法條規定我們每個人可以贈與免稅，每個人的贈與免稅是 220 萬，然後我再結合另外一個法條規定就是遺產贈與稅法裡的夫妻配偶之間贈與免稅，配偶間的贈與免稅，這個也有經過大法官解釋，只有夫妻之間配偶贈與免稅，所以給小三是沒有的，只有夫妻之間配偶贈與免稅，以後我們的多元成家方案搞一搞以後搞不好連這個也可以啦，你只要承認說我們是多元成家方案裡面的配偶，這個問題還不可小覷喔，但這不是我們在稅法裡面的題材，只是這個問題還滿嚴重的滿重要的一個問題，那我現在講一個事情就是說，我們就利用這兩個條文規定的結合，每個人免稅 200，夫妻配偶之間贈與免稅，這兩個條文結合起來，我就自己送給乙 220 萬，送給太太 180，然後再利用丙自己本身也有一個免稅額，所以他可以送他 180 萬一樣免稅，所以你可以發現一件事情，節稅跟避稅之間的差別，就在於我們針對避稅的行為除了認識納稅義務人現實上所做的，你也必須要去解釋法條規範，把兩個法條規範結合起來然後

去探求規範真意，說難道這種行為你容許他嗎，聰明人不用繳稅，笨蛋才需要去繳 18 萬的贈與稅，這也還不難太簡單了，你知道為什麼太簡單了，你等於是你只要有了稅法基礎知識或者是你有稅捐顧問，一般來講誰會有稅捐顧問，一定是有錢人嘛，你們傻呼呼的，我跟你們講什麼情況叫傻呼呼，傻呼呼的就是真的是把 400 萬提給他然後不報給國稅局，國稅局後來發現了，這個叫什麼，逃漏稅，誰會是傻呼呼的，一定是沒錢的，只是單純愛小孩給他錢的，誰不會被卡進去，這裡面的人只有真正有錢的人他才有辦法去做到這個避稅，因為一般來講他可能都有稅捐顧問，那你可以講一件事情就是說，那難道我們不需要透過法律規費的解釋把這個洞封起來，怎麼樣解釋呢，認定這一個贈與跟這個贈與他們是有條件的聯繫在一起，也就是甲贈與給丙，丙事後再贈與給乙，從客觀條件上其就是一個贈與行為，我們把這個贈與行為聯繫起來，你會發現甲送給丙並不是增益丙財產的意思，而是要求丙再繼續轉贈給乙，他最終贈與的目的，贈與的對象是乙而不是丙，所以我們從這樣一個解釋當事人的增益，這個地方涉及到兩種不同的方法，一種是解釋客觀真意，認為實質上的行為其實是甲對乙的，180 萬的贈與，當然再加上他原先的 220 萬贈與，另外第二種方法就是說，我們透過法律規範兩個之間的加起來去做目的性解釋，這兩個規範加起來以後，我們發現立法者根本沒有想到納稅義務人這麼聰明，立法者當時只想到每一個人可以有免稅額，這個我想沒有問題，立法者只想到說，夫妻之間有通財之義嘛，所以他讓他們之間移轉贈與免稅，結果沒有想到，你竟然把這兩個條文連結在一起，所以他等於是我們規範體制內所產生的漏洞，而這個漏洞難道不需要透過法律規範把他補起來嗎，你如果肯定這個叫規避行為，因此要用實質課稅原則去填補他，那你既然肯定這個叫實質課稅原則，那就會肯定只要是在文義可及範圍內，我們透過目的解釋的方式把那個漏洞填補起來，這個是可以的，那個目的就代表著我們填補漏洞以達成量能課稅原則的目的，這正是為什麼我們今天講類推適用禁止的時候，其實我們必須要去分情況，類推適用禁止只的主要是禁止文義以外，特別是立法者有意識所製造出來的漏洞，立法者只選擇用菸酒做為課稅的對象，或者娛樂稅只以高爾夫做為課稅的對象，立法者這個選擇可能是恣意的，所以他可能是違憲的，但這是立法者的選擇，他恣意的只選擇娛樂稅以高爾夫作為課稅對象，他恣意的只選擇菸跟酒，也許他是違憲的問題，但是這是立法者的選擇，所以沒有漏洞可言，那你現在可不可以由法律解釋適用者自己用類推適用的方式把這個洞填補起來呢，答案是不可以，因為這是立法者的選擇，你司法機關不可以自己取而代立法者之地位而幫他做選擇，因為這是立法者的形成空間，也許違憲，你可以講你怎麼可以只選擇高爾夫球，你的標準在哪裡，我看不出來，當然能不能被宣布違憲又是另外一回事，但是至少你可以講，立法者有意識製造出來的漏洞，我們也許就不能用類推適用的方式把他填補，但是反過頭來就是，如果是在規範彼此之間所產生出來的漏洞，這個在學說上就叫做連環贈與，甲自己送給乙，甲送給丙，丙又送給乙，所以他是三個贈與行為，我們就把他稱之為連環

贈與，三個贈與構成一個連環贈與行為，這個是一個稅捐規避，目的就是要規避贈與稅，那我們透過實質課稅原則把連環贈與所產生的節稅效果把他封起來，這一種用的方法跟類推適用是很相同的，都是一個目的解釋法，只是跟類推適用不一樣的地方是，他是屬於在文義範圍內的漏洞，而這種漏洞通常是立法者沒有意識到的漏洞，並不知道這裡有漏洞存在，所以我們容許法律適用者所填補的漏洞主要是在文義所及範圍內，立法者沒有意識到的漏洞，而不及於立法文義之外，立法者有意識讓它存在的漏洞，我們再講一遍，類推適用禁止主要是禁止在文義之外、立法者有意識製造出來的漏洞，這個漏洞固然可能形成不平等的沒有正當理由的差別待遇，可能有違憲的問題，但這個畢竟是立法者的選擇，法律適用者尤其是一般法律適用者，不可以任意的用類推適用的方式去填補這個漏洞，反之，在文義範圍內，基於目的解釋法，去填補立法者沒有意識到的漏洞，這一種被稱之為實質課稅原則的，在我們稅法上卻是被允許的，雖然他結論上都是加重納稅義務人的稅捐負擔，他其實結論上是加重的，那麼在這種情況底下，我們依然容許法律適用者用這種方式去填補漏洞，尤其是在文義範圍內立法者無意識所製造出來的漏洞，這個漏洞填補是可以的，最後的問題就是，那問題是什麼叫做漏洞，立法者有沒有意識到，要不要解釋，還是要解釋，所以回過頭來還是一個問題，解釋解釋再解釋，從而依然有不確定性，我們必須要不斷的在規避實質課稅原則還有類推適用禁止之間去找尋一個平衡點，因為我們法律適用者要不斷的去解釋，在這個法條規定裡面，立法者是什麼意思，立法者到底有沒有意識到這個漏洞存在，這個文義可不可以及到這個範圍，這永遠是法律適用者適用法律時他必須要去做的事情，這永遠不可能規避的一個任務，這也是我們後面講到量能課稅原則的實質課稅原則的時候，我一直都認為我們實質課稅原則的類型我們必須要不斷的類型化，因為講到這裡，必須要解釋大概已經在示意學裡面做到最高的極致了，就是已經做到這個程度了，就是說你只要發現這個是文義以外的，立法者所刻意製造的漏洞，那這個就不可以類推適用填補他，只要是文義範圍內立法者無意識的漏洞，那你就把他填補起來，用實質課稅原則，但問題是什麼情況底下算是立法者無意識的製造出來的文義以外的漏洞呢，你就必須要透過不同的類型來具體化這一個講的到底是什麼情況，所以我們也會開一個叫稅捐規避問題的研究，就是希望透過類型化，來把這一個解釋能夠具體化，否則實務上不管是徵、納甚至是法院在判斷的時候，那個判斷基準上都會找不到一個客觀的基準，判決可能不被理由，因為他沒有真正寫到該具備的那些判決上的理由，這個也是我們現在目前希望能夠將各種不同類型的稅捐規避行為來做一個類型化，然後去劃定那個紅線，如果你超過這個線，那你就避稅行為，沒有的話，那你就只是個節稅，這個地方我們比如說，保險費的躉繳這個部分可能可以判斷出一個比較好的判斷基準，看他是什麼情況底下去躉繳，以及他的保金跟保費之間的關係，以及他在投保之後他死亡的原因到底是什麼情況死亡，是意外死亡還是病死，我們都可以找到一些判斷的基準，那我只是用這個來跟各位講，類推

適用禁止跟我們後面會談到的量能課稅原則裡面的實質課稅原則會有關聯性，因為他們其實都涉及到對目的解釋，立法規範目的解釋，這個是我們跟各位提到關於類推適用禁止的部分，總結來講，依法課稅原則我們總共就是說從憲法的第 19 條、第 23 條所衍伸出來的這一些稅法上最為重要的一個基本原則，當然依法課稅原則他主要的功能是在形式法治國底下去保護納稅義務人的權利，避免受到法外的侵犯，這樣子的一個保護功能是明顯存在的，那我們的大法官也經常用租稅法律主義來宣告法條規範的文獻，那這個在實務上也發揮很重要的功能，我個人也認為這個形式法治國原則底下所導出來的依法課稅原則的確有他不可抹滅的意義，畢竟國家跟國民課稅他必須要有合法性，他的基礎就在依法課稅原則底下，從而這個在實務上面我們講稅法總論裡面我們第一個必須跟各位做介紹的基本原則，我們就先談到這裡，各位有沒有問題啊？

提問者：

那假設說甲給丙這個事實存在的話，丙直接給乙這樣子就可以嗎？

柯格鐘老師：

是的，如果我們這樣講甲跟丙他們有個小孩乙要去美國念書，他們希望給他 400 萬能夠在美國安心的讀書，甲自己從口袋裡面掏出 220 萬，丙從自己口袋裡掏出 180 萬，湊齊了給乙 400 萬，請問這種情況要不要課稅，答案是當然不用，因為每個人都有一個 220 萬的免稅額，這個案例之所以會跟你講的案例不一樣的地方是，丙拿給乙的這一筆錢不是丙自己口袋裡面的，是甲給他的，甲交給丙，然後他還可以做附負擔的贈與或是附條件的贈與，我給你這個錢你不要以為是要給你的，讓你過眼財富而已，你還要送給我們兒子，所以你會發現一件事情，在實務上只要是丙從自己口袋拿的就叫節稅，我一次就是給他 180，我先生給他 220，我們每一次都給他 400，明年再給他 400，他去美國搞不好要念很多年，我每年再給他 400 就好了啊，而且夫妻都從各自的口袋裡面給，這樣都不會有課稅的問題，但是只要你這個錢是從甲來的，交給丙再交給乙，這個就叫做避稅，實務上最大的困難就是你怎麼證明丙交給乙的那 180 萬是丙自己口袋的錢還是甲給他的錢，依照一般人的經驗法則，而且夫妻的確本來就是生活保持義務，請問甲有錢乙難道會沒錢嗎，甲是有錢人他太太會沒錢嗎，你開 BENZ 他開 LEXUS，你有 180 我沒有 220，你有 220 我有 180 阿，我拿我自己的私房錢給我們兒子，實務上你怎麼證明那 180 萬是甲交給丙的，這個案例我們只是純粹學理上討論，因為在實務上稅捐稽徵機關根本不容易去發現那 180 萬，因為你可以講一件事情，如果貨真價實有人就在旁邊錄影，甲拿給丙，丙隨即拿給乙，那這樣好歹還抓的到，但是你想看現在實務上大部分人錢都是怎麼匯，匯戶頭嘛，所以你國稅局可以查到一筆錢是這樣，甲匯給乙 220，甲匯給丙 180，沒多久丙又匯 180 給乙，那你拿到這個戶頭的資料，你拿給甲跟乙看，是這樣又怎樣，這 180 萬是我的阿，那 180 萬是我先生感謝我對家務的貢獻阿，你看我戶頭 3000 多萬，我隨便抽個 180 萬給我兒子不行喔，你懂我意思嗎，這個問題是連環贈與在實務上，你只是理論上說，如果我可以

證明你這個都是由甲交的話，那我就說你是避稅，但問題是實務上你怎麼證明，這就是避稅特別困難的地方，避稅從來都不是在解釋問題，避稅從來都是怎麼發現客觀真實的問題，你有辦法找的到那個關聯性算你厲害，所以我們坦白說一句話，像這一個錢就算是這樣給，只有一個客觀情況底下他才可能真的是被他抓到了，那就是丙新嫁給甲，丙是一個窮人，拿到 180 萬後立刻又再轉手交給乙，那這樣才有可能，就是說甲跟丙兩個人結婚，丙是一個窮人他真的沒錢，實務上還真的有抓過類似的情況，但我想這種情況真的是太傻了，你稍微撐個一兩年以後，甲是有錢人丙難道會是沒錢人嗎，我們不是講夫妻具有生活保持義務嗎，既然是生活保持義務要有相同的生活水準阿，你是開 BENZ 的我怎麼可能只有開國產車還騎摩托車呢，那在這種情況底下我拿自己的私房錢給兒子，那我想不管你怎麼說都找不到他的破綻，但是請各位注意到，這樣送有沒有違法，沒有啊，他使用的都是贈與契約，都是貨真價實的贈與契約，所以他是真義的行為，甚至實務上還有人更好玩，我故意把這個情況報給國稅局，哎呀我不知道這種情況要不要繳稅，你可不可以給我一個函釋啊，說我送給我太太，我太太想一想之後又送給我兒子，搞不好國稅局還告訴他這種情況不必課稅，他拿到一張護身符，你們自己國稅局都承認了，實務上最大的困難就是我們怎麼把數個階段的行為湊合在一起變成一整個稅捐規避行為，稅捐規避行為是一個法律上行為的概念，他是湊合好多個階段的行為，甚至是跨時間跟空間地點的行為，所以稅捐規避行為非常不好查，你要有很明確的證據資料，你要有很清楚的資金流程，你要從客觀證據說丙根本就很窮沒有那個錢可以拿自己私房錢給乙，所以這一筆錢一定是甲給的，那在這種情況底下他才有辦法去證明，所以我們講稅捐規避行為其實在實務上不容易查，那這一個是做補充上的說明，那我們今天先到這裡，那下個禮拜我們就可以來談另外一個重要原則，叫量能課稅原則。