

逐字稿

演講者	柯格鍾	演講時間	民國 102 年 11 月 20 日
講 題	稅法總論		
影片連結	http://youtu.be/oaRk3N5yej8		
演講內容：			
<p>我們今天繼續來談量能課稅，個人認為在整個稅捐領域最重要的基本原則，他是一個實質具有倫理意義價值，從憲法平等原則導演出來的基本原則，不光是法律適用者在解釋的時候應該盡量遵循量能課稅基本原則方向去做解釋，那麼也包含立法者在稅捐立法的時候必須受到量能課稅原則的拘束，那麼換言之，立法者在形成空間上面，做了一個違反稅捐量能課稅的立法，要有一個正當性的理由，而這個正當性的理由必須足以正當化破壞量能課稅的基本原則，個案裡面的立法是否足以正當，這個必須由司法院大法官來作違憲審查，我們在學理上發展一些檢查的標準，而就今天為各位進一步去談的這些標準，也主要提供給司法院大法官作考量，是不是這樣一個立法是不是已經被破壞量能課稅原則，他也具有正當性的理由，也因此我們今天對各位所談的量能課稅原則，在司法審查上面，特別是司法院大法官審查稅捐立法是否合於量能課稅原則是一個重要的標準，之後會向各位談到足以正當化破壞量能課稅原則一些子原則，特別是在社會目的稅捐立法辦法當中，我們基於一些政策上的理由，給於產業或行為稅捐優惠，或是加諸不利益稅捐立法的子原則，我們講會在後面談到一些獎勵跟需要和公義原則，將會對各位加以說明，那回過頭來，我們今天所要跟各位談的量能課稅原則，首先，何謂量能，甚麼叫量能課稅原則，那也就是說稅捐負擔是依照納稅義務人稅捐負擔的能力，換言之那個能的意思是指稅捐負擔能力的意思，稅捐能力是滿抽象的，因為稅捐負擔說的是看起來有辦法攪得起稅捐，所以你就繳稅，因為在某種程度上面來講稅捐負擔能力她是很抽象的，似乎是講的一件事情，只要你有能力繳稅，所以你就必須要繳稅，在這地方，我們透過兩個方式來描述稅捐負擔能力，第一個是稅捐負擔能力其實並不等於納稅義務人的天賦能力，比如說有些人天賦能力曾能很好，那他並不想工作，他只想發懶，在家裡面躺著睡覺，或是做宅男，每天玩線上遊戲，那麼對他來講，其實他有很好的天賦能力，她本應去賺取所得，應該有很好的稅捐負擔能力去支付稅捐，但是他在現實上假如並沒有將他的天賦能力善用，我們稅法上並不強制一個人必須要去運用他的天賦能力，然後去獲得他該有的所得，所以我們並不計算因獲得所得，或者是因取得經濟上的成果，以此做為計算的基準，簡單來講就是說，這個稅捐負擔能力，他並不再講一個人，並不再看一個納稅義務人，他是不是有獲得能力潛在性，這個天賦這件事情不加以考量，既使他放縱其天賦，不願意去工作賺錢，不願意去獲得更高的利得，比如說一個營利事業，這個價格明明他可以開很高的價格賣出去，但是他現實上就沒有賣那麼高，那麼在這種情況底下，是不是稅捐立法者或是法律的適用者是</p>			

不是能設算他應該會獲得這麼多的所得以此作為課稅的基準，那麼首先第一個在稅捐負擔能力這個部分並不允許這個樣子的，以天賦能力應有，應該獲得而作為計算上的基準，換言之，我不課懶人稅，這是第一個，首先要跟各位去進一步加以說明的，那麼跟這個懶人稅非常接近的是我們在實務上，現行立法當中是有課一個叫作荒地稅，空地稅，這是在土地稅法條文裡面，在土地稅法 21 條凡經直轄市或是縣市政府核定應徵空地稅之土地，依按該中應納地價稅基本稅額加徵二至五倍之空地稅，簡單來講，就是說當一塊土地應使用而未使用的時候，那麼他會在一般的地價稅，地價稅為計算基礎上面加徵二倍至五倍的名為空地稅，或是稱之為荒地稅，特別是某一些土地價格高漲，很多地方政府縣市政府希望能夠透過財產的擁有或者是他的交易能夠多少把一些財源留在地方自治團體，大家都知道地價稅跟土地增值稅都是地方稅也是地方最重要的稅收來源之一，那麼這種調高空地，這種沒有使用的土地，有些人來放雜草，我自己在台北市政府，在北投那一帶有一位大地主，那大概名下應該有四十幾筆到一百多筆的土地，不做甚麼事，讓他長雜草，其實他的這個行為環境汙染的行為，因為坦白說你應該要好好管理，他每次只要被台北市政府環保局處罰緩的時候，他就會提以訴願，我們就會再訴願會碰到這個案子，當然從很多人的角度來理解想法的話，為什麼這個不好好利用自己的土地，那麼荒地稅的課徵，跟剛剛我們特別提到一件事情是說，我們並不對懶人課稅，那對一個人不使用自己的財產，是不是就有正當性的理由來加以課徵比一般的土地更高的，那今天拿堆放廢棄物，其他的行政法規而受處罰，這是意外一回事，現在純粹講一個納稅義務人因為擁有財產並不善加使用或是好好的利用所擁有的財產，是不是因此就必須要課徵特別的稅賦呢？這個其實在稅捐法學上至少是滿有爭議的，我個人的看法是從量能課稅原則裡面來不能夠導引出來這樣子的稅捐正當性，那如果不能從這個地方導引出稅捐的正當性，可不可以從社會目的稅捐法裡面，就是說希望土地所有權人應該要好好的善盡其土地利用的職責，不光只是為了實益，更為了公共利益的理由，而去做這樣子的一個土地的使用，我個人還是認為，不能從量能課稅原則加以正當化的稅捐本身就沒有辦法再用其他社會目的方式加以正當化，所以以土地稅法 21 條課徵的荒地稅而已，我個人認為他是完全違背量能課稅原則，違背量能課稅原則，也因此他不能夠再用其他社會目的，基於促進土地充分利用對社會經濟有益的觀點，譬如這樣的社會經濟的這個觀點來加以正當化，當然這個應該是滿有高度爭議性的，我也沒有把握被課徵荒地稅的納稅義務人，將來他提起釋憲的時候，大法官是不是會認為這樣子就算違憲，依照剛剛那樣的看法，當然我這個這個講法是由我自己的根據，個人認為使用稅捐手段，必須要符合量能課稅的原則，那基於社會目的的稅法，雖然可以給於納稅義務人稅捐利益或者是不利，但是不能完全背離量能課稅原則，簡單來講就是說，即使是社會目的的稅捐法，他也必須要包含量能課稅原則在內，而不完全加以廢棄掉這樣一個量能課稅的目的，個人比較傾向認為這種荒地稅提高這個空地的財產所有權人的荒地稅，這樣可能有

違憲之虞，那這個沒有辦法透過用社會目的方式加以正當化，這個是在這個地方跟大家說明一下，而也許也有另外一個觀點會認為是基於社會目的也就是促進土地經濟利益，經濟效用整體利益有益的這樣一個觀點，因此主張可以加徵這樣一個比較高額的荒地稅，這是另一種觀點，那實務上，其實被課徵空地稅或荒地稅的除了剛剛所提到的很少數的例外，也就是土地所有權人將他，甚至是這個讓它荒廢、讓它雜草叢生，該當為行政法規，特別是環保法規

情況不多見，大多數土地所有權人會在土地上面做或多或少最低程度的利用，這樣就可以避免被課荒地稅，譬如說在實務上各位有興趣的，觀察一些社會新聞的話，你會發現在台北市的信義區有很多的公司農場或是家庭農場，所謂的公司農場就是這塊土地是公司所有的，但是現在還打算不用，我叫作養地，那養地的話，當然不能放任雜草叢生，所以我就可以做一個看起非常有公益性的作為就是開放大家來上面耕作，這就叫做家庭農場，或者是叫作公司農場，那妳可以講一件事，只要在上面有確實是做農業而且是公益性，譬如舉辦一個公益活動，或是有興趣的話你可以在台北信義區，你可以在那個地方種菜，種的菜還可以拿家自己吃，這麼好的事情為什麼不做呢？那只要在上面有土地上的使用那可以講我就不是荒地了，因為實際上我有在土地上做使用，做公益的使用，開方給一般民眾，甚至我可以結合公益活動，特別是當這些企業有財團法人，也就是慈善基金會的時候，那麼它就可以讓慈善基金會，這些公司，這個集團企業裡面本身存在的財團法人來做這個類似公益的使用，也避免的在土地稅法被課徵的荒地稅，這是一個例子，比如說我們做農業上使用，甚至是因此去抱怨說地目是建地但實際上農業使用，因此他要求要免徵地價稅，因為他主張這塊土地是實際做農業使用的田地，從而應該課徵田賦，田賦在民國 72 年以後停徵，所以他應該被設定為課徵田賦，但實際上不用徵收任何土地有關的稅捐有這樣的主張，那這個其實當然課徵田賦，課徵田賦他必須地目是農，而且實際要做農業使用他才可以滿足農地課徵田賦的條件，換言之，不僅在形式要件上必須要是被編列為農地的地目，而且它實際上做農業使用，簡單來講就是，如果他是農地非做農業使用，譬如說出租給檳榔攤，在上面蓋一個非農舍的建築，或者是你基本上是本身就不是農地你是都市當中的建地，既使你拿來耕作使用，雖然看起來不符合經濟效益，不過這並不符合我們課徵田賦的要件，也就是說在這個地方你仍然要依照一般的地價稅來加以課徵，而不是用田賦的標準來加以課徵，這是第一個你會看到的法律的規定但納稅義務人不管它的地底有沒有合憲性的問題與實際上有自己的方式，所謂的上有政策法律下有對策，來自己想辦法規避掉，既使不做這個農業使用，比如說你出租給停車場公司，專營那一種停車場的，你只要在上面把停車場蓋好，那座停車場使用，一方面可以收錢，另外一方面又可以避免荒地稅，甚至你可以講這個最簡易的，你只要請個人在那邊收錢收了，收甚麼，收停車費就好了，你只要設置個柵欄，把它地鋪鋪平，你也不用種田，你就這樣子，還可以收錢，當然我曾經看過有些土地他收錢的標準看起來非常不合理，我住在台中附近，在台中就看過一

個，他一天收最多，他是半個小時收 10 塊錢，一個小時只收 10 塊錢，比旁邊的平均收費標準比較低，他一天他最高只收 200 塊，換言之，我停一整天也不過只收 200，我就在想說這個地主在做公益事業嗎？當然我不能夠每一次以小人之心度君子之腹，人家真的就是想做公益我也不知道啦！不過兼做工作之餘，將來養地養肥了，再來以我們現在目前土地增值稅無法課到他實際的土地增值的稅賦來看，地主養地也是很理所當然的，所以我可以這樣子講就是說，雖然荒地稅儘管實務上面，也許如果真的被課徵的話，大概也有違憲爭議的問題，不過我想這個案例在實務上不太多，是原因納稅義務人有自己的做法，比如說在做農場使用，或做停車場，甚至我乾脆在上面蓋個咖啡廳，我企業的經營者，或者是土地的地主特別有品味，你覺得我是荒地，我就蓋個荒野咖啡館，我就在上面經營一個咖啡店，我既然這樣子有做一個使用你就不能說我是一個荒地了，所以其實坦白說一句話，在實務上這個類似的案例倒是不多，這個東西可能不致於產生一個很大的爭議，理由也是在這裡，所以其實各位你可以看的出來就是說，我們國人基本上對於這樣一個法律規範豪不在意的很重要的一個理由，儘管我們學者字字句句斟酌這個到底符不符合量能課稅，這可能只是學者自己研究有趣罷了，在實際上就沒有太大的意義，這是第一個我們跟各位談的稅捐負擔能力的一個概念的時候，談到跟天賦之間的差別，那第二個我們想進一步跟大家談的就是說，這個稅捐負擔能力其實他是指一種繳稅的能力，我們剛剛講就是說他是繳納稅捐的能力，那由於稅捐是一種現金給付義務，所以這個稅捐負擔能力，其實可以進一步的予以具體化，就是一種現金支付能力，簡單來講，由於納稅義務人必須要以現金的方式繳稅給國家，所以一般來講這樣一個稅捐負擔能力通常指的也是，他在現實上獲得現金以後，他才有確實的能力繳稅給國家，從而如果他今天納稅義務人所獲得的經濟上的成果，他並不是以現金的形式去發生，他可能有時是取得實物，實體物，實物的津貼，像之前早期的軍公教，民國四十年代，五十年代左右，很多軍公教人員他拿到並不是現金，薪資所得他不是，他可能是拿到一些實物津貼，比如說，油、米，這個是國家可能發不出那麼多薪水，但是他由於課徵田賦，比如在民國七十二年以前，我們還課徵田賦，那田賦是可以實物抵繳，實物繳納，所以政府收很多米糧，這種浮覆課徵的形式，它是用實物的方式去做課徵，從而政府它會在各地有糧倉，當然除了發薪水以外，它也有戰略上的考量，畢竟當時民國四五零年代的時候，對中華民國政府來講，這個還是處在動員戡亂時期，戰爭時期，所以存備必定的米糧這個是必要的，除非米糧要汰舊換新部分，他有一部份給軍公教人員，當然還有一個最重要的部分，消耗最多的就是我們的國軍部隊，我自己當兵的時候，就吃過很多過期的米糧，為什麼知道過期，因為裡面米蟲特別多，還可以加一些蛋白質去補充營養，那當然這個不能隨便亂講，現在沒有那麼嚴重了，大家吃得其實都還保存期限內的米糧，它畢竟是汰舊換新是一定有這個情況的，也就是說國收到的一些食物的話，直接用食物的方式去提供，那當然食物津貼的方式，也不一定是剛剛講的實體物，有時是利益的方式，

比如說提供宿舍，提供交通車的接送類似這樣的情況，那麼在這個實物津貼裡面跟利益做的給付裡面，其實都會有一個問題點就是說，假如納稅義務人所收取到的，比如說她的所得，大多數都是實物，或是這些看不到的利益的時候，那他是不是有能力去用現金的方式繳稅給國家，這個會變成一個問題，簡單來講就是說，以實物利益作為經濟上成果表現，由於納稅義務人不能把實物再用繳稅的方式，因為稅必須是現金，那麼他又不能用這個方式繳稅給國庫，那在這個情況底下，它就會產生一個問題，在稅捐法上應該是要付稅的，但是又沒有現金支付能力，從而在我們實務上應付這個稅捐負擔能力，跟現金支付上能力之間的差別，我們在實務上，有一些少數的稅，他是允許用實物抵繳，本來應該要用現金繳付的稅捐，單是由於你取得的成果可能不是現金，可能是利益，可能是實體物，所以允許納稅義務人用實物的方式你所取得的利益成果，如果他是實務的話，用這個實體物來繳納，跟剛剛田賦不一樣，田賦是我們針對農地去做課徵，那麼農地是以農作物的收成課徵的對象，那我現在所談的是實物抵繳，他本來計算稅捐能力上，他是以現金計算為基礎，他原本也要求你給付現金，可是由於納稅義務人所取得的這個稅捐負擔上，這個東西再轉換成現金的時候，他會有有一段時間的差距，她是不容易拿出現金，除非他跟銀行借錢，他取得這部分的經濟成果，他不是現金，這時他必須向銀行調這筆現金才能有辦法去繳稅，這個對納稅義務人可能造成不利，所以實務上有這個叫做實物抵繳稅款的方式來容許納稅義務人，避免這樣子不利益，這個主要在遺產贈與稅第三十條規定，第四項，遺產或贈與稅在三十萬元以上，納稅義務人卻有困難不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就於現金繳納不足部分申請已在中華民國境內課徵之標的物，或納稅義務人易於變價於保管之實物一次抵繳，這就是三十條第四項規定，剛剛所提到實物抵繳的規定，我們考量到納稅義務人變現上的困難，所以容許納稅義務人以在中華民國，當然是先從現金裡面去做繳納，那麼如果現金繳納不足的話，容許以中華民國境內之課徵標的物，也就是遺產，或者是納稅義務人自己所擁有的易價及保管之實物，一次來做抵繳，這就是我們的實物抵繳，實物抵繳體諒了納稅義務人以現金支付稅捐的困難，不過實務上反倒造成國庫很大的困擾，因為這個本來國庫收錢的，他不是收米糧的，也不是收實務上很多拿來做抵繳的，當然很多抵繳的，比如說，公共設施保留地，比如說是藝術品，特別是這種是藝術品的抵繳，他可能是遺產的一部份，也可能是納稅義務人所擁有的部分，你說他可不可以變價，當然可以變價，問題是他的流動性相對比較低，甚至當然實務上也有納稅義務人拿股票，未上市櫃公司的股票來做抵繳，以他們自己既成的產財裡面的一部份或者是他自己所擁有的部分，當然這個時候實務上面產生的問題，就是國家由於體諒納稅義務人的困難給予實物抵繳的可能性，但實務上因此造成國庫收取的困難，一些土地、公共設施保留地，或者是未上市櫃公司的股票，這一種可以說他在變價上不是這麼困難，可是他的價格差距可以非常大，抵繳的時候是一個價格，之後等到政府真正抵繳後，國家就變成這家未上市櫃公司的股東了，

它的價格可能急遽跌弱，因為在怎麼說國家不善於經營，他不會拿著一家未上市櫃的股票，比如說我曾經在一家國稅局的演講裡面有人就提問到說，國家由於實物抵繳變成一家未上市櫃公司，是一家保全公司，是他們家族企業的保險公司變成他們的股東，那這樣我們要不要去開股東會，我說幹馬去開股東會，國家只是去收稅而已啊，我們要如何擴展我們的保全措施嗎？這是一個非常荒謬的一件事情，簡單來講，如果考量到現金給付上的困難一個比較好的做法其實在同一個條文裡面就已經有考量到了，在三十條第一項的部分規定，考量到現金給付上的困難，稅捐稽徵機關可以讓納稅義務人根據三十條第一項的規定做分期付款的繳納，你沒辦法立刻換現金，那沒關係，我等你，你自己去換，你換成現金繳稅給我，我不需要拿股票，因為股票不是我們國稅所收的東西，其實坦白說一句，以這樣子的一個方式去理解的話，其實做為一個現金支付能力我們確應該要正當的考量到納稅義務人由於所獲得經濟成果未必是以現金的方式去呈現，所以當在這種情況底下，他可能在一段時間內立即繳付稅均上的困難，沒有先金支付能力，所以他必須要跟銀行借一筆錢或是他必須要很快速的時間裡面把所取得的實體物轉換成現金，這個時候會導致，比如說這家公司的股票，因為他是家族公司，你現在很快的市場上到貨，那一定會產生那個價格急遽跌損的問題，所以我們正當考量到納稅義務人在現金支付能力上的困難，從而給予一個分期繳納稅款方式的措施，在遺產與贈與稅第三十條第一項裡面，他說可以必要的時候，申請期限內延期兩個月，甚至三十條第二項，遺產與贈與稅納稅額在三十萬以上者，如果納稅義務人有困難不能一次繳納現金得予納稅期限內向稅捐機關申請分十八期以內繳納，那每期期間不超過兩個月為限，等於是你可以分十八期，每一期二個月，等於是三十六個月，也是三年的時間，換言之，稅捐給付義務原則還是現金，它可以讓你分總共最長到三年的時間，讓你慢慢將未上櫃公司股票，或繼承到的一部份，比如說是，公設保留地比較特殊，公設保留地本來就是國家先運用公權力侵害人民的財產權，當人民取得這塊公設保留地的時候，再把他捐給國家，你沒有理由拒絕人家捐，因為這個本來要跟我花錢徵收的，我現在不用你花錢就直接用這個繳稅的方式抵繳給國家，我想在所有具有實物抵繳正當性的裡面，大概唯一一個可以講的就是公設保留地，因為公設保留地首先是國家或是地方自治性團體依照法律的規定先對人民做了一個財產權的侵害，那麼在這個情況底下，人民把他畫設的公共設施保留地或者是既成道路土地也是一樣的性質，基於長期功用的事實而成為公用第一權的標的，在這情況底下，納稅義務人把這個既成道路或是公共設施保留地，如果他繼承的財產有這樣一筆的東西的話，抵繳給國家，我想這個在正當性上是存在的，當然它的價格怎麼計算又是另外一回事因為我們大法官釋字七零五號，特別是處理的這一個，個人最近也在稅務旬刊，就是上個月十號和這個月十號出刊的稅務旬刊裡面，我自己也寫了一篇大法官釋字七零五號的，關於捐地節稅的金額，當然那個地方主要說的還是所得稅的捐地節稅金額怎麼認定的問題，我們那個地方沒有談到這個遺產贈與稅的

問題，不過在這個地方就是說你可以用同樣的法理下去做推測，簡單來講就是說，其實公設保留地，納稅義務人有公設保留地他想要捐贈給政府或者是他在繼承的遺產標的裡面有這麼一塊土地的話，他想要用這個實物抵繳給政府，國家沒有理由拒絕，實物抵繳、實物捐贈，大概在這個範圍內他是有正當性的，除此以外，其他的實物捐贈或者是實物抵繳稅款，老師個人認為他有正當性的理由做必要的限制，因為稅捐本來就是一種金錢債務，換言之，你可以用這樣一個方式下去理解，除了公設保留地跟既成道路土地本來是國家要編列，地方自治團體編列財政預算徵收的土地，那由於你有財政困難徵收不出來，我繼承的標的有這個我實物抵繳稅款，那大概是可能的，當然他要怎麼計算價格，又是另一個問題必須加以克服，那這個地方主要是談除了公設保留地跟既成道路土地的實物抵繳以外，其他的就應該回歸到稅捐作為金錢債務，現金支付能力，稅捐負擔能力，其實就是現金支付能力這個本質來加以考量，從而土地遺產贈與稅法第三十條第二項的規定，他比較適當的是在，可以講我用分期付款的方式讓你可以延期到三年再來把他繳稅完畢，而國家根本沒有必要收取公設保留地跟既成道路土地以外的其他實物捐贈，這個是在了解了稅捐負擔能力以後，你可以做一個比較合宜解釋的結果，這是給各為一個參考，也就是說稅捐負擔能力，剛剛講的天賦能力不一樣，稅捐負擔能力其實是一種現金支付能力以外，那我們也嘗試著，透過這個方式稍微描述，但是有時候還是非常的抽象，所以我們才有必要透過今天這一些所談到的各項子原則來把他進一步的具體化，那我們談到所謂的量能課稅的子原則，原先講義上分成十個，今天上課做一個整理，首先第一個是所謂的針對稅捐主體的，普遍所得課稅原則，我們下面所談到的一些子原則，量能課稅原則在整個課稅原則裡面，和所得稅的關係最密切，因為所得是量能最重要的一個指標，所以接下來談到各項子原則，這許多都是在所得稅裡面的基本原則，今天的課程、下個學期都不會談到所得稅，但這裡面所講的量能原則，幾乎全部都是所得稅裡面適用的基本原則，所以談所得稅，要談到基本原則必須要把這些基本原則稍微加以描述，這是第一個，那除了所得稅以外，有一些原則的確，比如說在營業稅裡面，他就不全部都適用，我們我講普遍所得課稅，普遍原則或是普片課稅原則，這個是特別針對稅捐主體的部分，那麼在營業稅裡面，所講的普遍課稅原則，是不是所有的營業人都要去課稅，邏輯上的確如此，但是在我國並沒有完全遵照營業人，所有的營業人都要去課稅，甚至你可以講的就是有些營業人，比如說，在我國營業稅法上，執行業務者所銷售的勞務，基本上是不課營業稅的，所以在營業稅法上面，我們傾向把量能課稅原則做其他不一樣的描述，我們這個地方所要描述的基本原則，大多數是適用在所得稅法，那麼有一些原則是所有的稅法都適用，我會在這個地方標示出來，稅捐主體的部分，普遍所得課稅，在稅捐客體的部分，叫做全部所得課稅原則，我會按照稅捐構成要件，來加以討論，第一個是稅捐主體的普遍所得課稅，第二個是稅捐客體的全部所得課稅原則，那接下來談的都跟稅捐客體或者和稅基有關，因為客體和稅基這兩個構成要件，在

概念上是接近的，非常接近，因為稅基客體的數量化，換言之，你這個客體把他算成數量的時候，它就變成是稅基，比如說客體是所得，那麼稅基就是所得數額，所得額就是稅基，接下談到，這幾個跟客體跟稅基均有密切的關連性，那我們姑且把他稱之為三個實原則，分別是實現、實價、實值課稅原則，這幾個實的，在我們實務上非常重要，由於涉及到稅基和稅捐客體，所以她也是非常重要的量能課稅基本原則，當然我們實務上，有一個用到實的字眼，叫做核實課稅，這個核實課稅原則我們並不把他歸類為量能課稅原則的子原則，核實課稅認定事實的原則，他不是解釋法律的一個準則，所以核實本來就是在所有的法律，在認定事實的時候都應該要核實，民法要核實，刑法也要核實，行政法難道不需要核實嗎？你要不要依職權調查證據客觀事實，當然要，所以這個就叫核實，核實課稅並不是稅法的特別基本原則，核實是所有法律適用的小前提，因為你一定要依證據調查證據課官事實，認定客觀事實的時候不拘泥其所使用之文字，應探求當事人之爭議，如果你是私法，如果你是公法，當然要依證據調查認定事實，不管是相對人有利或不利的實事，拘一併加以注意，這個是本來是所有行政法，甚至是刑事訴訟，刑事偵查犯罪機關，對被告或犯罪嫌疑人一律都要注意對其有利不利的事實基本原則，這就是依職權調查證據原則，那麼從而核實課稅講的其實是在事實認定方法，而不是量能課稅所講的，剛剛有提到他是立法者應遵循的一個法律基本原則也是法律適用者解釋法律時應遵循的一種原則、一種方法，從而這個地方所提到的是大前提的問題，而不是核實課稅再講的小前提，這兩個是不同的層次的問題，那我們希望各位，進一步討論，尤其是這個實質課稅在我們國內跟核實課稅跟量能課稅跟公平課稅原則，這幾個字眼之間的上下位的關聯性，我們在國內有時候，不是說得那麼清楚，其實他有上下位，公平是憲法上的基本原則，公平是透過平等去實現的，量能是稅法裡面去實現平等原則的一個原則，量能是透過時值觀察，實質觀察這個娟娟法律規範，他的規範目的，然後去函射到納稅義務人經濟實質，這個時候她才能夠體謝量能課稅原則，所以實質課稅，特別是在法律解釋層面上去體謝量能課稅，從而我在這個地方，為什麼把實質課稅原則放在量能課稅原則底下的子原則，來加以解釋，因為他是要探求法律規範的目的，然後去掌握納稅義務人，在構成要件事實的經濟實質，這個叫做實質課稅，那我們先把所有的量能課稅的子原則寫完以後，在三個實之後，我們界下來跟各位談到淨值原則，淨值分成客觀跟主觀，客觀淨值和主觀淨值，這個也是跟稅基有關的原則，跟稅基有關的原則一定是非常重要的子原則，稅基客觀淨值和主觀淨值，談完淨值原則以後，還有個人綜合和綜身所得課稅原則，個人所得課稅原則這個是主體的原則，綜合所得課稅原則是客體的原則，綜身所得課稅原則這個是客體的時間範圍的原則，最後一個，我們來談，累計稅率原則，總共 11 個原則，這 11 個原則我們談到所得稅法的時候，都必須進一步加以詳細的說明，但是我們在這個稅法總論的時候，時間的緣故，稍微做簡單上的說明，讓各位大概知道一下，量能課稅稅捐負擔能力不是一個抽象概念，他其實可以

透過對構成要件，向這個累計稅率針對稅率，這個是針對主體，這個是針對客體，這是客體時間範圍，這是針對稅基，這是針對稅捐客體，特別是稅基，這個實質課稅原則也是一樣主要是針對客體或是稅基的部分作經濟實質的觀察，這是針對客體，這是針對稅捐主題，妳會發現我們所有的量能課稅原則，都在嘗試要透過用構成要件方式去具體化甚麼是納稅義務人的稅捐負擔能力，從而他不是一個抽象不可操作不可理解的原則，他是可以透過具體的子原則進一步加以描述接近的原則，從而我們司法院大法官必須要在進一步的將這些具體子原則來當作是審查立法者所立的稅捐立法，是否合憲的標準，而不是每一次都回到公平課稅原則，每次回到公平課稅原則檢驗不出來，因為公平很抽象，就好像每一次回到誠信原則，誠信原則不能檢驗出甚麼東西，妳一定要有一些具體化的子原則標準來幫助你進一步檢驗，妳這樣才有辦法去看出一個稅捐法律規範，他到底合不合於這樣一個原則，當然這個子原則跟主原則之間的關係可以進一步的抱怨，比如說累計稅到底是算不算量能課稅的子原則，這是可以爭議的，如果你不認為累計稅是量能課稅的子原則，量能課稅也可以用另外一種子原則，叫做比例稅率原則，那當然一個稅法的制定並沒有遵照累計稅原則，而是照比例稅來課稅的話，這個時候就可以說他未必違反量能課稅原則，那我們今天為什麼要談這些子原則的主要功能，希望透過學說上的分析跟理解能夠幫助司法院大法官他們在審查細針具體稅捐立法是否違憲的一個具體有效的有用的標準，而不是每一次都回到抽象性的平等原則，抽象性的公平原則，抽象式的公平原則跟平等原則永遠是一個最重要的指導原則不過在具體化上來講更細分的一個衡量標準，就好像我們講就是說你尺度的度量衡尺度每一個都是用十公尺去量稅法，所有的稅法都符合這個標準，可是當你這個尺度已經進一步的進化到用公分去量，甚至你用奈米去量，那大概所有的法律都不合規，當你這個尺度是很寬的，你的尺度用公尺去量的方式，那所有的法律都會符合這個標準，都會符合平等原則，但問題就是，當你的尺度更進一步具體化從公尺半公分的話，去用公分去量的時候，你會發現很多法律的規定逾越那個，他用細的標準來講，他是不符合的，從大的標準來講，他還未必直接認定違憲，違反平等原則的一個法律，這是為什麼今天需要談這些量能課稅子原則重要原因跟上禮拜之前，特別提到立法課稅為什麼會發展出這些子原則，其實是一樣的道理，我們希望透過子原則來幫助檢驗細針的法律規範是否違反稅法的基本原則，主要是這樣一個用意，剛剛有一個同學提問一個問題，就是稅捐稽徵機關有可能在行政訴訟程序，也可能在行政訴訟程序之前，透過協商的方式，就是協談的方式，跟那納稅義務人達成協議，那根據他們協議的內容，比如說他們現在舉例假設來講，某甲是個納稅義務人，他可以是自然人或是一個營利事業，那就某一個年度課稅他跟稅捐機關國稅局發生了爭議，那麼他們就透過稅捐協商的方式協談的方式達成以下的內容，第一個認定某甲在某一個年度有多少營利所得，補繳多少稅款，第二個就本件事務稅捐稽徵機關裁罰他堆少金額，因為那稅稅義務人，他就過往的事件，他有申報，但他沒有申報足

夠的數額，這個時候通常依照所得稅第一百一十條的第一項第二項規定會伴隨著漏稅法的處罰，所以納稅義務人可能跟稅捐稽徵機關就打成一個協議，就針對某一個年度他的所得額是多少，應繳納補繳多少稅款，裁罰多少稅額，因為承認就裁罰倍數低一點，因為承認就裁罰倍數低一點，他是低於倍數參考表，他會更低，因為你自動補繳，甚至他還會跟你說我給你免掉，我們可以這樣子講就是說這個協議的內容到底有沒有效是我們今天依法課稅原則下去檢驗的時候，你才有辦法分辨這樣一大份的協商的內容，談到了民國哪個年度他應該有多少營業所得，他應該要補繳多少稅款，應該要裁罰多少，這裡面哪一些是有效，哪一些是無效的，第一個，關於納稅義務人賺了多少錢，這個是一個構成要件前提事實，針對賺多少錢所達成的徵納雙方的協議是一種事實認定的協議，基於手段的有限性納稅義務人，所認定的事實協議，只要有權責的雙方，也就是徵納稽徵機關他是有權責的機關，依照法定的程序的方式所達成的，那麼只要不是明顯背於客觀已知的事實，原則上他就這種認定的協議他是有效的，認定有多少營利事業所得這個是有效的協議，但是基於依法課稅原則，以這個事實認定作為前提，補繳多少稅款，這個稅款是沒有協議的效力，因為他是直接針對法律效果所達成的協議，換言之，爭納雙方在這一份協議書的內容的第二個部分，他談到九十幾年度的營利事業所得稅額要補繳多少稅款，這個補繳的稅款，是無效的協議，事後稅捐稽徵機關可以根據同一個課稅的事實，他有多少所得額的事實，從新依照法律的規定做正確的稅額的計算，並沒有違反稅捐事實認定，因為他還是依照這個事實作為基礎，只是他當時在適用法律的時候，當時算的時候是算錯的，在這個地方如果算錯了，後面你重新調整的話，以那個稅捐事實認定協議作為前提為基礎的話，你後面再做成的稅捐契約，這個是無效的，所以對於雙方都沒有拘束力，納稅義務人可以主張你算錯了應該還給我，前面補繳的，繳太多的請你還給我，所以他是可以再請求違反返回，但反過頭，稅捐稽徵機關對於應納稅額所達成的協議基本上是無效的，他沒有拘束力，他可以重新在和一次，那麼但是以那個稅捐事實認定協議作為前提為基礎，這個是由於稅法裡面有依法課稅原則，我們基於效果的法定性，沒有稅捐稽徵機關裁量權行使的空間，從而關於應納稅額的協議這個是無效的協議，對雙方都沒有拘束力，當然對法院也沒有拘束力，最後關於裁罰，裁罰原則是適用裁量原則便於原則，沒有合法性法定性的適用，我們講依法課稅主要是針對實體法，稅捐實體法依法課稅，構成要件法定明確效果是法定的，對稅捐稽徵機關他要有執行的誠命，他這個執行誠命，主要是針對稅捐構成要件所產生出的法律效果，不及於裁罰的部分，裁罰主要適用行政罰法裡面的原則，也就便民，行政機關有決定裁罰與否的權限，當然是依法為裁量，而不是致意的裁量，那麼從而對於徵納雙方第三個部分所達成的，裁罰多少金額的協議，在裁量原則底下，是被允許的，是可以的，達成行政契約的方式來就裁罰的金額的部分，來達成用行政契約法的方式，來代替單方的裁罰的行政處分，這個在我們行政程序法所容許的這樣的可能性，從而我們這樣子講就是在

納稅義務人和稅捐稽徵機關，所達成的一個行政，這樣子的協商，協談上面的契約內容，我們必須要依照各個不同原理原則而去論述其協議的有效性與否，當然從我們行政程序法第一百三十六條規定裡面來講，稅捐事實，事實認定協議，還有法律關係的協議，第一百三十六條的規定，都是屬於公法企業的規定範圍，那我們剛剛講的就是在這個協議當中的第一個部分事實認定協議跟第三個部分關於裁罰多少這個多少的協議是在行政程序裡面所談的契約的範圍，可以達成有效的協議，但是在稅額的部分，由於依法課稅原則，在這個地方不能適用行政程序法第一百三十六條的規定，達成具雙方，具有拘束力的一個公法行政法上的契約，當然在這個部分，比較多的公法學者可能並不以為然，因為公法上的學者，多數會基於行政程序法第一百三十六條的規定，認為公法上的契約也可以就法律，也可以就事實認定，既然是這樣那麼稅捐契約就可以，那這個當然我必須要說這個是稅法裡面並不被認可的，至少在德國的稅法學界裡面，並不認為納稅義務人可以跟徵納雙方跟稅捐稽徵機關達成稅捐稅額的法律效果的協議，這是不可以的，這也不再德國行政程序法所講的公法契約的範圍內，那這個由於當然你可以進一步去參考一下，如果你覺得這個講法是有道理的話，其實感覺起來對納稅義務人沒差，因為聽起來前提事實都可以達成協議，後面的法律效果就呼之欲出了，其實難道有差那麼多嗎？那我們還是必須強調一件事情，由於前提事實出來到法律效果中間解釋是適用的問題，所以有前提事實，依照稅捐機關，當時的法律理解可能他是錯誤的，所以得出的稅額是錯誤的，稅額這個部分是沒有拘束力的，如果仍然承認打瞌睡原則的話，那麼就必須承認稅捐契約是無效的，所以在這個地方我以稅法的角度來看這個事情的話採取可能一些公法學者不大一樣的角度，那這也涉及到這跟各位提到說行政訴訟上，我國是容許行政訴訟的和解針對稅捐事件，那顯然因為這一些公法上的實務上的法官們，他是用行政程序法第一百三十六條用公法契約的方式理解稅捐契約，容許他們可以做這種訴訟上的和解可是之前就有跟各位講過說這個訴訟上的和解其實是無效的，他根本不能質借做訴訟上的和解，你必須是針對事實認定協議，事實認定協議不會寫在訴訟上的和解書裡面，所以你要終結訴訟必須要有原告納稅義務人撤回起訴被告稅捐機關同意其起訴之意思，才能終結掉一個行政訴訟的訴訟系統效力，因為這中間有一些觀念上的稅法可能跟一些公法的學者採取不一樣的觀點產生出來的歧異，而這樣產生的歧異除非我們完全稟棄依法課稅原則的效果法定性原則跟稅捐契約淨值的原則，否則沒有道理只是因為行政程序法第一百三十六條規定，而承認這樣子一個稅捐契約有效的，至少他在稅法上，我個人秉持著跟德國的稅捐學界比較一樣的看法，認為這個這種效果是不可以透過徵納雙方和議來達成的，但是這就課稅的部分，因為只有課稅的部分才是適用依法課稅原則，關於裁罰的部分是依法裁罰相當性，裁罰的時候有便於原則，有裁量原則的適用，所以裁罰才可以適用徵納雙方自己去達成協議，我要罰多少？我繳多少，這樣就算了，但稅額是不可以的，我必須要強調這兩個最重要的區別實意在法律效果上的法定，法律效果是有所

區別的，剛剛是個補充上的說明，繼續來談量能課稅裡面第一個子原則叫普遍所得課稅，所謂普遍所得課稅其實你可以借用這個憲法第七條的規定，來加以說明，中華民國人民無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在稅法前一律平等，換言之，中華民國人民無分男女、宗教、種族、階級、黨派，我們還可以加一個職業，居住的區域，那麼他應該都要賦稅，都要繳納稅捐，只要他有稅捐負擔能力，都應該要繳稅，這叫做普遍所得課稅，普遍就是不分職業、階級、身分、年齡、膚色，如果我們有膚色區別的話，那麼都應該要繳稅，不管你居住在哪都一樣，但是這看起來似乎跟平等原則幾乎是同樣一個原則在我們稅法裡面並不是完全被遵守，至少在民國一百年以前，我們軍教人員，根據所得稅法第四條的第一款第二款的規定免稅，他是公然的明目張膽的超過半個世紀一上的時間違反普遍所得課稅原則，理由呢？基於照顧軍公教，當然軍教人員，對不起不是軍公教，軍教，公務員並沒有免稅，是軍教，那這個教也不是所有的教育人員，向大學老師不算在範圍內，教育就是指基礎的義務教育的人員，包含幼稚園在內，那軍人也不是，主要是指志願役的軍人是這樣子的一個法律規定，那麼軍教人員免稅，幾乎是早期都認為這個有必要，因為軍教人員辛苦，待遇不高，相對民營企業薪水少，這個具有正當性，那我相信這個也許真的在早期有很大的必要性，這個跟特別權力義務關係有相對性內容，就是說你對我特別忠誠所以我對你特別照顧，德國特別權利義務關係就這樣來的，特別權力關係你對我是概括性無條件的忠誠，所以我對你特別照顧，當然這個有無符合平等原則，當然我們都知道漸漸地在公法行政法領域裡面揚棄的特別關係，改成特別法法律關係以後，漸漸的又像一般的法律關係去邁進的時候，特別又開放了很多只要你是影響到群體裏面的基本權的話，一樣他都可以提起行政訴訟救濟程序的時候，我們越來越注意到說其實本來這些人員就跟一般國民沒有太大的差別，尤其在我們現在觀念就是你今天就是找個工作，你今天管你是在軍或者是教，你在哪個行業工作，那其實也不過是福音，那個行業裏面的，當然法律規定職業倫理道德，這都要有的，對國家的貢獻是一樣的，軍教人員免稅，根本就違反普遍所得課稅原則，違反量能課稅原則，從兒也違反平等原則，他早該要宣告違憲的一個法律，問題是為什麼長達五六十年的時間，沒有作違憲宣告，這是一個很有趣的問題，當然有值得探討，那麼我自己寫過一篇文章，在成大法學，談解釋函令的效力，不過那個問題主要是談娼妓所得免稅，待會再進一步來跟各位進一步談，那麼軍教人員免稅之所以長達五六十年的時間沒有任何釋憲說這個條文免稅，是因為第一個這個條文是經由立法者所設立的法律規定，請問在依法行政，依法裁判底下行政機關難得背離這個法律條文規定，對軍教人員課稅嗎？不可能嘛！既然不可能，而起這個是對軍教人員有利的結果，所以他也不可能只是單純因為愛國，所以我就去對行政機關提起訴訟，請你發稅單給我，我要繳稅，這個是欠缺數字利益的，我根本就沒有繳稅，更不用說他有沒有行政處分，根本沒有嘛！我就去請求，請求國稅局發給我一張稅單，國稅局當然拒絕，你頭殼壞去，我不給你，你拒絕，那我就當作有一

個行政處分，以此為據，來提起行政救濟，這個行政救濟一定欠缺數字利益或是訴願的利益，為什麼？因為沒有對你不利啊！我們姑不論他們有行政處分，沒有這樣救濟的標的，他也有就算有，有沒有救濟利益，我們在來談，那其他具有相同性質的人，但是他沒有被免稅的人，他可不可以主張提起行政救濟，比如說大學老師，我也做教育，你說你做基礎教育有特別貢獻，那我做高等教育對國家沒有特別貢獻，應該要繳稅，所以是這樣的意思嗎？那也因此，我在繳稅的時候，心裡老大不爽，我就去對這樣子的規定說你違憲，你應該要對其他同樣從事義務教育人員來課稅，如果你不對他課稅，我就拒絕繳納今年的稅捐，比如我這樣子的主張，那麼我們可以分兩種情況加以探討，第一個我去主張國家應該對別人去做課稅，對作基礎義務教育的教育從業人員去做課稅，這個由於這個主張對我來講我是欠缺數字利益的，因為不是我的事情，國家對他不課稅，跟你有甚麼關聯性，你沒有利害關係，你沒有法律上利害關係，這個由於我對其他基礎義務教育人員的課稅與否，欠缺定義關係，我對那個部分提起訴訟，那我這樣子好了，我不要對他，我對自己好了，我今年繳稅，繳很多，心裡老大不爽，我要求國家必須先對他執行課稅以後才能對我來做課稅的動作，那麼由於這個主張在顯然不能主張國家必須要做其他行為，才能對你做依法，因為在平等適用法律原則底下，稅捐稽徵機關本來就依照法律規定要對我這個沒有免稅適用的納稅義務人作課稅，那你主張其他的要件，是與本憲依法課稅原則，平等適用法律原則是無關聯性的，從而如果用這個去主張提起訴訟我一定會敗訴，實體上無理由，欠缺數字理由敗訴駁回，那我可不可以因此為由再來提起釋憲，我們在提起釋憲的時候，一定是以判決基礎的解釋函令判例或決議當作釋憲的標的，當然你也可以用法律規定，可是在我的個案裡面我並不是用第四條第一款或第二款規定的，我是屬於一般納稅義務人，所以無論如何不管事從解釋函令判例決議或者是從法律規範我都沒辦法直接把所得稅法第四條第一款和第二款的規定當作我釋憲的標的，我就算是申請釋憲，我硬要把他拉進來，我相信大法官不會矇騙，他一定用不受理已於駁回，形式上就不會，所以告訴各位，為什麼他不會有釋憲，因為根本不會有行政訴訟，因為這些經由法律免除稅捐負擔義務之納稅義務人，一方面沒有行政處分，沒有課稅的行政處分，一方面就算有，他也沒有數字利益，沒有救濟的利益，但對於其他不受免稅適用的其他納稅義務人，由於我對他們免稅是沒有數字利益的，對我自己應稅我卻無法主張跟我自應課稅事件的法律規範無關事由，那主張滿除自己在稅捐債務，實務上根本不會有關於四條第一款和第二款稅捐訴訟更不會有大法官違憲宣告，這就是為什麼五六十年來行政機關，或者司法院的體系裡面都不會產生任何爭議的結果，這個問題答案當然要回到立法院，因為是立法者立的法，所以除非立法者自己改變立法，如果你不改變立法，那麼我們這個免稅的不公平狀態當然會持續下去，這也就是你可以講的，立法談這個軍教免稅到底要用甚麼方式去回饋軍教人員的時候，談得很久長達七八年到十年左右，其實這個時間應該更長，因為只是時機成不成熟的問題，然後配到作勢能

不能拉出來的問題，那麼終於我們在民國一百年的時候，把軍教人員免稅條款刪除掉，但是除了軍教人員免稅以外，我們現行實務上還有一類的人員，就是我剛剛在講，在成大法學第十二期裡面還是第十四期，不確定，可能要再查一下，不過就是寫一篇關於解釋函令，稅法上解釋函令效力的問題，也就是說其實我們在中華民國境內還有一個行業是免稅的那就是娼妓業，從事娼妓工作的人，性工作者，他是免徵所得稅，那麼經營妓女戶的也免徵營業稅，那麼實務上經由財政部前身大陸的直接稅處，在大陸時期直接稅處，大概是民國二十五年還是二十六年左右，直接稅處，那麼另外妓女戶經營免營業稅這個是財政部的令，那這兩個令，再去看一下，我在成大法學的文章裡面所提到，也就是說他這兩個都是由財政部以行政命令的方式，來給予免稅的稅捐優惠地位從傳統干預行政法的角度裡面來講，雖然沒有法律明文依據，可是由於給予納稅義務人也就是娼妓業從業人員或是經營妓女戶之營業人來給利益的，所以傳統上來講，特別是給予利益，所以因為做為一個給付行政來講，沒有法律依據固然不好，但也不一定違法，甚至是不一定違憲，那麼從稅法的角度來講並不是採取這個看法，因為依法課稅，依法才能免稅，免稅是課稅的反面構成要件，簡單來講，如果我們對於依法課稅原則要求構成要件，一定都要法定的話當你也包含反面構成要件，也必須要是由稅捐立法者或者在台灣包括授權法規命令，才可以給予免稅，那麼財政部這兩個包含直接稅處的令，根本沒有法律授權，中華民國任何一個法律都沒有授權財政部或是他的前身逕至以行政命令裡面的這個沒有授權基礎的，這根本稱不上法規命令逕止已一個行政規則的方式來免稅的，不要以為他是給予納稅義務人利益他等於是違法量能課稅原則違反平等原則，所以這個解釋函令是根本就是無效的解釋函令，違反平等原則一個解釋函令，而且他也違反依法課稅原則，因為法律根本沒有授權，法律也從來不像軍教人員免稅，軍教人員是有法律明文規定的，那我們的娼妓業跟經營妓女戶免營業稅根本都沒有法律明文規定的情況下，產生這樣子稅捐稽徵實務，這個就是違反依法課稅違反量能課稅違反平等原則的一個大違憲，同樣的問題是為什麼存續這麼久，而且到現在還存在，你知道為什麼要存在嗎？因為財政部每一年都會把一些他認為不需要適用的解釋函令，他會宣告終止適用，沒有宣告終止適用之前，這個解釋函令實務上一直存在，你還可以看的出來解釋彙編裡面有，那我們就談一下，為什麼沒有訴訟，為什麼行政機關不直接來改變或是立法者來立法，在這個地方，比如說我們國內稅法學者主張，由於這個這種免稅的行政實務長期以來造成了納稅義務人確姓，他確姓認為應該是免稅的，我指的就是娼妓業從業人員，他自己認為他自己應該免稅，所以你可以講這個行政慣例，他是一個行政慣例法，簡單來講透過財政部跟直接稅處的這兩個函令，他造成了一個行政慣例立法，行政習慣法，這個行政習慣法是行政法上法源，從而具有免稅的地位，因此如果要改變這一種行政慣例法的話，他必須要有立法者自訂法律明文規定，加以推翻，也就是用實證法推翻慣習法，他已竟變成一個慣例了，所以在某程度，因為行政法承認行政慣例，行政習慣

法，這我們在行政法裡面大概都可以看的到，所以他必須實證法的方式，就是成文法的方式推翻習慣法才可以，這個是有一部份學者的，稅法學者的看法，那我個人完全不贊成這個看法，我認為第一個違反的慣例是不成為習慣法的基礎，簡單來講就是娼妓業的從業人員跟娼妓業經營者，為什麼這個不成為習慣法，是因為法律根本沒有規定或者你可以說法律根本沒有授權行政機關做這樣一個行政命令的發布，那麼既然沒有他是違反依法課稅原則的，所以違反法律原則，違反依法課稅原則的這個慣習根本就是違法的慣習，並不能成為習慣法的基礎，我們在行政法裡面要做為習慣法的基礎，除了主觀的構成要件就是法的確姓，長期的慣習，那我們都還知道一件事情，他必須要有所謂不違反法律明文規定這樣一個消極要件存在，那麼既然是這樣的話，我個人看法認為娼妓人員的免稅根本不成為習慣法，這也不成為是慣例一環那麼第二個是要求立法者在法律明文規定當中制定娼妓業從業人員所得應於課稅，經營娼妓業的營業行為應課徵營業稅這個簡直是不容易做到的事情，娼妓業要課稅本來理所當然的事情，你不可能直接訂一個條文說娼妓業的收入要課所得稅這種條文是很奇怪、很怪異的，至少在我們現行立法底下，當然德國有可能，德國可能舉例而言，比如說我舉例而言，我們所得稅法第十四條有第十類的其他類所得，那這個立法例上，他可能有一種立法技術說，其他類所得，比如說賭博收入或娼妓業人員收入應列入其他類所得課稅，他用例事的方式來把他列入立法範圍內，這個是有可能，在德國他有一些立法上他會用這種方式去立法，但我們國內很少用這類的例事的方式去立法，所以我也殊難想像一件事情說，當你在稅捐立法當中，直接訂一個條文說，娼妓業收入應該課稅，這不是一個很奇怪的一件事情嗎？就好像訂入說總統的收入應該課稅事一樣的道理，因為總統收入就應該要課稅啊，所以我們舉這樣一個例子來說，其實透過立法者，去改變娼妓業收入免稅，這個的行政慣例，這個違法的行政慣例是不可能的，那剛剛提到的就是說，立法者不可能立法，他跟軍教人員免稅，應該要有立法者來改變這個事不一樣的，因為軍教人員免稅的依據是來自於稅捐立法，所以要有立法者自己改，那麼我們現在講的就是說，除了立法者不可能去改行政慣例，就是娼妓人員免稅的這個部分行政慣例以外，有沒有可能透過司法的途徑，也就是違憲宣告，這個至少解釋函令有可能成為釋憲的範圍，那麼基於我們剛剛敘述軍教人員相同理由，實務上根本不會產生關於娼妓業從業人員免稅的稅捐徵一事，不會出現，因為從事娼妓業免稅的娼妓人員本身就是免稅底下受益者，所以她沒有稅捐訴訟數字利益，沒有救濟利益，那其他，比如跟娼妓業被認為也許處在同在一個地位，我現在想不起來有甚麼東西跟娼妓業非常接近又不大一樣，那個滿足感是一樣的，我沒有特別意思，伴友算不算，伴友絕對不對不是娼妓，我的意思是說，他那個滿足那個感覺假設是一樣的，那為什麼伴友的所得就應該要課稅，那娼妓業所做的服務，所做的服務就可以免稅了那麼同樣的道理就跟剛剛我再舉例說，作為大學教師不能夠起訴請求行政機關，對軍教人員基礎義務教育人員先去課稅才來對我來自己本身來作課稅，這是一樣的道

理，你就算自認為你的服務付出跟娼妓業是一樣的，對方享受免稅優惠是來自解釋函令，但我本來依據法律規定就有賦稅的義務，從而我不能別人付稅為由來主張自己拒絕賦稅的正當性，這個是沒有的，不能以他人的不法行為，來拒絕自己不法的行為因受制裁，就好像小偷被抓到的時候不能主張警察應該先所有全世界的小偷抓到在對我來行使追溯犯罪的權利是一樣的道理，不法行為是不能主張平等原則適用，對於不法行為人來講，他不能主張，這個行政機關，因為不法本身不是權力，娼妓業在台灣至少還是一個不法的行為，娼妓本身作為不法行為，他沒有主張這樣一個平等原則適用，當然不法當中平等原則的適用，這句話可能產生誤解，行政機關還是要遵循平等原則，要去做平等的法律適用，現在只是在講說自己從事不法行為，不能主張要用平等原則的方式要求行政機關，也要對其他不法行為的人，同時直接採取行動，同時採取相同的措施，這個是不可以的，違章建築所有者或者是違法不法行為行為人不能要求稅捐稽徵機關或者是建管單位都要對權勢所有違章建築查抄財產違章建築，這是不可以的，因為我們剛剛講的就是說，因為你不法行為本身沒有權利可言，你不能主張平等原則適用，這個是針對行為人，針對人民的部分，從而我們來談到就是說對於稅捐稽徵機關以解釋函令的方式，給予娼妓業從業人員免稅的待遇，不僅違反依法課稅、量能課稅，違反平等課稅原則，其實還真的是稅捐實務上一直都沒有人提起訴訟，理由因為根本不會有這個訴訟存在，所以既然司法立法都不可能改變這個客觀的結局，只有一個最後途徑，那就是行政機關應該要直接發布細針的這兩個解釋函令，應該要停止適用，因為你問題出在哪裡就是要從哪裡解決，就像是軍教人員免稅是來自於立法，所以要有立法院自己解決是一樣的道理，既然立法者沒有說是由行政機關透過他們自己令函，又令函的方式給予免稅的，這個違法的解釋令函，要有行政機關趕快宣告終止這兩個令函的適用，否則實務上你可以講在中華民國境內唯一享受特殊待遇，可以違背普遍所得課稅原則的人，是娼妓業從業人員跟經營娼妓業的，鼓勵大家去從事這個行業，似乎是這樣一個意思，當然應該不是，這個是給各位做一個說明。

(檔名:演講者-日期-講題-製作者)