

逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 11 月 27 日
講 題	稅法總論		
連結網址	http://youtu.be/1Tzaaxf7UGY		
演講內容：			
<p>我們下個禮拜期中考先考一次試，二個題目，我可能會透過原理原則的部份，請各位來評論法條規定或者是大法官解釋，也有可能是實例的方式來請各位用原理原則來做討論。那我們這個禮拜六早上八點十分到十點，我們會做一下簡單的複習跟回顧，當然不一定跟下禮拜的有關聯性，請各位不要做不當聯想，但是我會稍微做一下複習，因為老師基本上是認為考試是幫助學習的一個手段，所以各位我也不敢說輕鬆準備，但總是還是要花一點時間。下禮拜就請各位準時來，到時候會請助教來做監考，原則上各位可以帶法條，但是法條如果是必要的話我也會附在上面，所以各位不用擔心，沒帶也不會怎樣，最重要的就是上課內容請各位回去稍微看一下，它到底在講一些怎麼樣的意義，希望各位可以透過這樣的考試稍為練習一下關於稅法，其實當然我們期待將來 104 年的財稅法的選考科目裡面能稍微有一點點這樣子類似的讓各位練習的機會，我想我希望期待能夠做到的，而不單純說只是在背誦法條，因為背誦法條是沒有太大的意義的，尤其稅法又經常在改，改到後面有時候都忘記自己長什麼樣子，自己原先是什麼面貌，這個是給各位做參考。那我們今天繼續來跟各位談量能課稅原則裡的第二個原則，上個禮拜我們大概跟各位提到主體的所謂普遍所的課稅原則，那麼課題的這個部份我們第二個跟各位提到所謂的全部所得課稅原則。議題，同一個納稅義務人他所取得的所得來源，不管是來自境內或是境外，要他是所謂的境內居住者或者總機構在中華民國境內，那麼他就應該就其境內外來源所得一律加以課稅，這個當然也是為了確實掌握量能課稅原則，因為稅捐負擔能力並不區分你的所得是來自境內或是境外之所得而有所區別，這個是我們講你是境內居住者或者是你是總機構設在中華民國國內，那原則上你就應該就境內外之來源所得一併加以課稅，這個當然我們剛提到量能課稅的原則底下所掌握的稅捐負擔能力不以所得是來自境內境外，反正 money always money，所以他不會因為是境內或是境外而有所區別，但相反的對於非屬境內的居住者或者是總機構不在中華民國國內，對於這樣子的個人或是營利事業他根本國之間的聯繫因素高度並不特別強烈，他只有在當他取得的所得來源地是中華民國的時候，那這種情況底下我們才有需要由中華民國基於屬地主義，因此前面那個在財政學上又稱之為叫屬人主義，基於屬地主義，屬地主義的意思就是說在這個地方僅就中華民國之所得而課稅，因為對於境外的個人以及境外的營利事業總機構在中華民國境外之營利事業，它對於本國之間的聯繫因素並不高，那當然也沒有道理對境外的居住者或者是總機構不在中華民國境內之營利事業就其境外之所得也來適用中華民國的稅法來加以課稅，這是沒有</p>			

道裡的，比如說美國的微軟公司或是美國的蘋果公司在全世界國際之間享有盛名，那你總不能因為這個樣子所以要求美國的蘋果公司或是微軟公司他在台灣銷售其商品的時候，你必須就他在美國甚至全世界各地的所得都申報中華民國所得稅，雖然它的確也有在中華民國境內銷售商品或勞務，但總不可能因為屬地這樣的一個聯繫因素而產生對它屬人的境內外來源之所得全部都加以課稅，這個是不合理，也是不符合國際之間稅捐立法基本的趨勢，從而我們可以這樣子講，在我國，當然在稅捐立法上你要你是境內居住者或者是總公司設在中華民國境內，原則上他就境內外來源之所得，他都必须適用中華民國所得稅來加以申報課稅，當然為了防止由於來源地的國家也有可能對這一筆境外所得，就是他是境內居住者的個人或是總機構設在中華民國境內，他取得是來自於外國的所得，境外之所得，來源地的國家也有可能對他課稅，所以他就會形成了屬人主義的國家以及所得來源地的國家相互在爭奪課稅權限的雙重課稅現象，從而世界各國都大致上透過所謂的雙邊課稅、雙重課稅防免協定，這個是國際條約或是契約的方式，或者是以單方面的本國立法來加以防免，像我們跟世界大約三十幾個國家之間包含德國、新加坡、紐西蘭、南非在內，我們都有簽訂雙重課稅防免協定，主要也是基於由於屬人主義之國家以及所得來源地之國家，原則上他們都對系爭的所得享有課稅的主權，在這種情況底下他必須要透過雙重課稅防免協定，或者是單邊一國之立法加以防免這種雙重課稅的現象，這個是我們特別是在針對所謂的屬人主義或屬地主義，那屬人主義我在這個地方就把它稱之為全球所得課稅原則，那王建煊老師的註冊法上就把它稱之為屬人主義，意思就是說你只要是境內居住者或總機構在境內之營利事的話理論上就應該就境內外之所得加以課稅，不過我國的實務的立法，實證法，並不完全遵照這樣的一個屬人主義，特別是在個人、自然人的綜合所得稅上，那麼請各位看一下所得稅法第二條的規定，第一項規定，凡有中華民國來源所得之個人應依中華民國來源之所得依本法之規定課徵綜合所得稅，所得稅法第二條第一項的規定粗看之下沒有什麼問題意識，可是你如果跟第二條同條的第二項一比較以後你就會立刻產生問題的意識，第二項規定非中華民國境內居住之個人而有中華民國所得者除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源分別扣繳，你透過第一項跟第二項的規定相互比較以後，你會發現第二條第一項所講的個人指的是境內居住之個人，因為非境內居住之個人他是第二項的規定，所以第二條第一項所講的規定他應該是指凡有中華民國來源所得之境內居住之個人應就其中華民國來源之所得依本法規定課徵綜合所得稅，從課稅的課題來看，境內居住者之個人也僅就中華民國來源所得課稅，而不是就中華民國境內外來源之所得一律加以課稅，換言之，我們在個人綜所稅的部份我們採取的是所謂的屬地主義，他並不採取所謂的一般在全球所採用的屬人主義的這樣子的立法，從而對個人綜所稅的所得來源只要是來自境外的就變成是免稅的所得，這當然是違反量能課稅原則，而且這個在政策上是會產生負面的效應也就是說，個人想辦法把國內的所得境內的所得轉換成為境外的所得會不會有這樣子的一個

負面上的效應，其實我們在實務上你就會看的到，如果你去買基金的話就會變成鼓勵各位不要買國內的基金，你去買國外的基金，理由在於因為如果是國外基金的話他實現的所得一定在境外，那如果你是買國內基金，假如這個國內基金他又投資國內的市場，他賺取的所得因為是國內基金他的實現地就會在中華民國境內，那你要不要課所得稅呢？當然要課所得稅，這個是我們講在我國的第二條第一項的規定裡面對境內居住者跟非境內居住者，對於他應課稅所得的來源，我們原則上都是採取屬地主義，所以境內居住者跟非境內居住者在綜所稅的部份，在課稅來源的實體課稅也就是他實體法裡面課稅課稅的部份，其實沒有區分的，因為不管是境內居住者或是境外居住者都僅就中華民國來源所得，那這個地方請各位注意一下，這個地方中華民國來源所得也包含大陸地區的所得，因為我們根據兩岸關係條例，原則上他是把大陸地區的所得也當做中華民國來源所得所以這個地方也是基於某種程度上的宣示主權的意涵，不過蠻有趣的是港澳地區的所得他就不當作跟大陸地區的所得，港澳地區的所得就屬於境外，這個是另外一個補充上的說明，那我們這樣子講，不管你是不是境內居住者之個人都僅就中華民國所得來課稅而已，就境外之所得，在所得稅法裡面是免稅的，但是所得基本稅額條例裡面又再把他拉進來，所以所得稅我們在討論的時候也特別談到是關於所得基本稅額條例應該是在第十二條的規定，總和基本稅額條例的第十二條的第一款規定，第一項第一款規定，為計入綜合所得之非中華民國來源所得，依港澳條例二十八條第一項規定，免納所得稅之所得，這個都是加計並變成是，因為依港澳條例所得我們把它當作是境外，所以變成是，反正這個地方的立法是蠻矛盾的，就是如果當作是中華民國的話，那理論上來講港澳應該也是中華民國的領土範圍，當然這個涉及到非常敏感的一個所謂主權紛爭的，那麼這個地方不多談，至少這個立法架子上感覺是非常的政治性，然後邏輯錯亂，大陸地區的所得的依據兩岸關係的條例是算中華民國境內的所得，可是港澳地區的所得就不算是，從而在所得基本稅額條例的第十二條的第一項第一款裡面，港澳地區的所得跟一般境內外來源的所得，比如說來自於美國或加拿大的所得是一樣的，他在我們的所得稅法第二條第一項是免稅的不課稅，但是所得基本稅額條例為了防止稅源流失，那麼他就立法的時候再把他那進來，變成是這個我國基本稅額條例的範圍，當然他有一個基本稅額的免稅額，六百萬以上他才會加以課稅，這個是另外一回事，可是從這個例子你就可以發現一個事情，我國的稅捐立法者基本上立法架子之錯亂跟邏輯的矛盾無以言之，我真的是無言以對應該這樣講，無言以對，你要不就採取一般先進國家，幾乎全世界所謂的法治國家，先進的法治國家沒有一個國家會採取屬地主義的，就是說如果是境內居住者或是總機構設置在中華民國境內，不管你今天是德國、日本、美國、加拿大大家都是，如果美國不是採用屬人主義的條款，甚至美國使用屬人主義的條款他還不光是適用美國國籍的公民，還包含你持有永久居留權綠卡這些所謂的外國公民，他也適用屬人主義，不然就不會有肥咖條款，fatca 條款，也就是他們美國由於發動國際戰爭的緣故，亟需要財

政上的收入，所以不管是在小布希的時代或者是現在歐巴馬的時代都在經常對於在海外活動的美國公民以及取得美國永久居留權，也就是所謂的綠卡這些公民，加拿大就是他們的楓葉卡，對於這些海外的公民加強查核他們的海外所得有沒有漏報所得稅的問題，這就是我們大概在稅捐實務上所熟知的 fatca 條款，那在這種就是說你可以了解美國他也一定是採用屬人主義為前提他才能夠對美國公民或是持有綠卡之外國公民在海外的所得去做查核課稅的動作，但中華民國卻是反其道而行，就對海外的所得去免稅，他們立法上的理由無非是有以下這幾種，第一種，為什麼就境外所得不予以課稅，第一個理由是因為由於中華民國在外交困境上有困難，所以中華民國的稅捐機關要到海外去查稅有相當的困難，不要說查稅，甚至於要求說對方做職務上的協助，這也會有實際上的困難，由於課稅主權顯然是一種行政主權、行政高權，所以涉及到該國的所謂的政府的政策，那你在種情況下你到底要不要承認我們的稅捐機關具有高權的地位，這的確是個問題，實際上執行上有困難，所以，我們就放棄了對海外所得課稅，這是第一個理由，第二個理由是在立法理由當中有提到的就是對於海外所得的課稅由於我國的公民多數居住在的是海外的工業先進國家，那麼這些工業先進國家的所得稅率，綜合所得稅率一般來講都是比國內高的許多，所以第二種說法是說，就算把海外的所得列入中華民國所得的課稅範圍內也沒有實義，理由在於國外的綜稅的稅率他會比國內的綜所稅稅率要高，所以就算你算進來其實也不會增加中華民國的稅收，因為你算進來的話基於屬人主義通常在國際稅法之間，我們剛提到屬人主義的國家在國際稅法上要讓位於來源地的國家，由來源地的國家優先課稅這是國際之間稅法裡面的通則，比如說美國的國民在加拿大他有個房地產，他出租給人家取得租金所得，那麼美國基於屬人主義對於這個美國公民在加拿大的房地產租金所得其實他是有課稅權限的，他是基於屬人主義底下的課稅權限，可是加拿大對於屬於境內房地產所產生出來的租金所得他也有課稅權限，這是來源地國，那麼屬人主的國家跟來源地國家這二個之間在國際上稅法之間誰有優先課稅權限呢？國際稅法之間的通則是以來源地國優先於屬人地，也就是國籍地國原則，那麼在這樣子的一個基本原則底下，我們大概也可以了解來源地的國家他課稅，假設他的稅率比較高的話，他會對實際上屬於這個國籍地國家的課稅主權一定程度上的課稅效益產生影響，比如說你那邊稅率最高到 50%，我這邊只有 40%，那麼在這種情況底下當然由於你在來源地國已經繳過稅了，所以就算拿回來算在我國境內的所得稅的時候其實也沒有增加我國稅收的可能性，因此他認為這個是沒有實義，第一種就是執行上的困難、查核上的困難，第二個問題是沒有實義，第三種看法我曾經看過有些文獻寫的就是說對於我國國民外交希望海外愛國僑胞保有中華民國國籍是有影響的，所以就是基於愛國政策希望海外僑胞，像前陣子不是有位我們的馬總統的駙馬、他的女婿，聽說就是台灣出去的，這個可能都已經台灣聯繫失聯因素，已經失聯很久了這樣子，他有在繳中華民國所得稅？顯然不會，因為他基本上，具體情況下我不清楚，我只是說他可能在境內沒有住居所，但

是他仍然保有中華民國國籍，甚至你可以講他也有可能在境內設有住居所，他每一年回來探望一段時間，回來入境一段時間，看看老朋友看看親戚這樣子，那麼他還是願意保有中華民國國籍，基於鼓勵大家保有中華民國國籍，那所以如果這個人，這位蔡先生假設他在美國他主要的所得來源是來自美國，那我們就不課稅，那鼓勵他們去保有這樣子的國籍或者是說中華民國之間的聯繫因素，當然有些會舉出一些實例譬如說在新加坡或者是香港，的確，他們也對自然人採取所謂的屬地主義課稅原則，也就是說，你今天外國白領階級你今天到了香港新加坡，在那個地方工作，那麼新加坡或香港只就你當地來源所得課稅，如果你是美國人，美國自己家鄉有個房地產出租給人家的話，新加坡政府不會對你美國這位美國白領階級的房地產來做所謂的屬人主義的課稅，我只就你在新加坡賺的到錢來做課稅，這個是特別是有一些利潤上面支持所謂的屬地主義的看法，那對於這四項不同的看法我們必須要一一來提出加以反駁，這個看法這四個看法基本上都不成立，理由在於第一個我們講執行或查核上的困難其實任何有主權的國家，只要是涉及到對外事物的稅務稽捐行為，其實都會有查核困難跟執行困難，你不要說這個跟外交困境是沒有關聯性的，跟所謂的外交困境沒有關聯性，我舉一個簡單的例子來講，今天你德國有沒有外交困境？一定沒有外交困境，你德國人你想要去瑞士查稅或者你想要到奧地利查稅，你只要跨過國際本來就有困難，因為你不可能在別的国家去要求行駛你本國內國的稅徵稽捐的權限或者是查核權限，這個是實際的困難，世界大概只有像美國在世界各地要查稅比較沒有困難而已，因為像那個 fatca 條款美國的聯邦財政部他們的 IRS，他們的內地稅局，他是怎樣的查稅的，很簡單，他直接發函給中華民國境內的各銀行，說這個上面的這些名單的這些人的銀行戶頭往來資料請你提供給我，他連透過我們的中華民國政府連告訴我們財政部都不說直接就發函給我們境內的譬如說公庫的銀行，譬如說華南銀行或者是彰化銀行，他直接告訴你說我需要這些人的資料請你提供給我，那你就想著一件事情，美國怎麼敢這樣子做，不然要怎麼做？你不配合的話，很可能我就制裁你，如果將來之後你在美國境內你想要開設分行或者是跟美國境內有任何生意往來的話我就不讓你做，由於美國在世界經濟的影響上有特殊性，所以你可以講大概在全世界各國可能比較沒有查稅困難，雖然美國這個做法在國際法上當然會引起爭議，我們之所以會知道是因為有立法委員拿著這些函，去質詢我們財政部長，說：「部長，你說美國這樣子做可以嗎？他可以直接向我們境內的銀行，由其是公庫的銀行下命嗎？」，「這個是不當，我們會請美國下次不要這樣子」，但是你又怎麼能怎樣呢？他跟你講一件事情，說你不要這樣子，但是我們也沒有應對美國的方法，其實坦白說一句話，世界各國皆然，不是只有中華民國，簡單來講就是你不能因為查核的困難，因為世界各國本來就是要相互協助，當然你可以講說我們有困境，所以我們有可能因為這個困境所以無法實際查核，那我就舉一個例子來告訴各位其實這個困境在中華民國反而不是個問題，理由在於多數的人擁有雙重的所得來源的話，這些人大部分是中華民國國籍移民到海外

去的自然人，我們所謂的內在美，就是他其實是中華民國國籍，可是他移民，譬如說他把他的妻子小孩帶到美國去，那麼由於這些人他們其實在美國是沒有什麼所得能力的，坦白說一句話，譬如說在台灣是營利企業的經營者或者是執行業務者，譬如說是醫生，他也不可能在美國執業，所以請問在美國所得來源是哪裡？其實還是在台灣，他的經濟活動地主要還是在台灣，但是他因為取得了美國的綠卡，所以他根據美國稅法的規定，他也要申報報繳美國的所得稅，你想想看這個經濟活動地他還是主要是在中華民國境內，那應該是美國會很希望透過正常管道應該是說，美國會希望跟台灣中華民國簽訂一個雙方的稅捐稽徵機關的相互職務上的協助，透過我們的稅捐機關來查報我們這個經濟活動是在我國境內的自然人所得，其實正常管道應該是透過職務上的協助官方彼此簽定一個職務協定，一個職務協助，然後透過美國的財政部或是稅捐這些機關來發函給我們國內境內的稅捐機關或是財政部，來協助調查這樣子的一個課稅事實存在，所以我們正是因為這樣子的緣故我們可以間接的可以講一件事情，透過大部分由於都是台灣人去取得美國國籍，很少，當然不否認也有例外的情況，就是美國人他們經濟活動，美國人取的中華民國台灣的國籍，結果他經濟活動還是在美國的這種情況，你懂我意思嗎？也就說中華民國藉由這個機會反而可以實際上你如果需要我幫助譬如說，台灣人去取得德國國籍，對不起，台灣人去取得德國居留權，那你今天其實你經濟活動地還會是在台灣嗎？那你今天只是台灣賺的錢你拿去德國花而已，那麼在這種情況底下如果根據德國所得稅法規定你是屬人主義的話你必須申報你在台灣的所得，那麼照正常的管道來講德國的聯邦財政部，他查稅他一定希望透過你中華民國財政部去查到這個相關所得才對，我們剛好藉此這個機會讓他實質上承認我們這個課稅行政權的存在才是，所以你一旦自己先例法放棄自己對境外所得課稅的時候，你反而讓自己沒有正當的立場去跟德國或者是世界上任何一個國家要求，我們來簽個雙重課稅防免協定吧，那如果你希望我幫你查的話我盡量幫你查，是吧？因為你自己在第二條第一項裡面就已經放棄了對境外所得課稅的主權，如果今天不是最後面還因為最低所得基本稅額條例把這個境外所得超過六百萬以上的我們再把他拉回來，否則你今天請問中華民國有什麼立場去跟除了美國以外的其他國家，反正美國本來他就不管了，你今天跟所有的其他國家你要求對方也承認我的課稅主權你怎麼去承認，人家會跟你講一句話說，你根本就不對境外所得的課稅，不論我要不要承認你的，你自己的稅法就沒規定要對境外所得課稅，所以我幹嘛要承認你？這個正是一個很荒謬的一個現象，不是因為查核的困難所以你就自動放棄對海外所得課稅權力，這個是絕對錯誤的一個立法，當然所得基本稅額條例把這個錯誤立法做了矯正，可是所得基本稅額條例本身你如果認為這個不應該，最好的立法應該就是直接修改第二條第一項的規定，簡單來講就是對於境內居住者之自然人你也應該本著屬人主義的精神，全部所得課稅原則的精神來就全部的所得來進行課稅，這才是正確的立法那你用疊床架屋的，你所得稅法你不改然後你就去增加一個所得基本稅額條例，然後又有一個六百萬

免稅，那請問一下你這樣子立法不是架子矛盾嗎？而且讓我們稅法又複雜，有意義嗎？這也是我們向來，其實當然所得基本稅當然有他的功能，他防止稅源流失的功能，可問題是從法律規範的一體性來看，我們比較偏向希望立法者能夠回歸到正常的稅制，正常的稅制是一個競爭中立性的追至，我今不管你是海外海內的所得，你只要有所得 money always money，就是稅捐負擔能力，就更應該在這樣子的競爭中立性的原則底下就你境內外來源的所得就一律加以課稅才對，你不應該在稅法上做區別待遇，然後就另外一個稅法做矛盾的、疊床架屋的這樣子一個方式的規定，當然我知道這個在我們這個實務上有困難，因為我們的立法者像來對稅法就沒有這確的理解，但是我們仍然必須透過教育告訴各位說，這個做法是不對的，完全不對的。第二點我們剛提到所謂的在工業國家裡面他的稅率比較高，在我國課稅他就沒有實義，這個當他也是基於之前由於大部分中華民國國籍，他移民到海外恐怕都不是移民到那種第三世界發展中的國家，大部分都是說移民到美國加拿大，我們講的工業先國家，那或者是日本，但是其實稅法的規定不應該因為這種實用性的考量，其實你應該講這樣子在全球化底下來講，當然也有很多中華名國國民可能移民到大陸或者是移民到東南亞的區域去，甚至你可以講我們現在目前全球化的底下，不一定移民到比中華民國發展更為進步的地區，甚至美國肥咖條款他就忍痛放置美國綠卡，這在實務上是這樣子，所以其實就算第二個理由他過往實際上的理由，這種就是沒有增加國庫稅收的理由，那我問你我們比較注重的是把秩序的一體性跟架子一制性，境內外來源的所得其實你不用管他是移民到哪個國家，今天境內外來源所的本來就應該要一律加以課稅，那麼第二種考量顯然是一種財政上的考量，這一種考量不應該列入稅捐立法當中的一個正當性的理由，這是一個第二點對於我們這個時空的轉變，那就其實這一個立法這樣子的理由是不存在的，這是要跟各位做一個強調。第三個所謂愛國僑胞這樣子的一個觀念，這個愛國僑胞還真愛國，連繳中華民國所得稅他都不想繳的，你還給他這樣子的一個優惠，我其實不知道這樣子保有中華民國國籍或者是屬於中華民國的在境內居住者這樣到底有什麼意義，那當然有些人是舉香港新加坡做例子，也就是第四個理由，那我個人認為香港跟新加坡由於他們本是一個比較特殊的經濟上的地位，香港新加坡都是一個非常小的地方，所以香港新加坡他們原則上都必須要競逐國際之間有能力的人才或是資本進入香港新加坡之內，因為這個地方或這個國家因為香港是個地區，那新加坡是個國家，但是是個城市國家，那這二個地方他們的共通特色他們是個很小的地方，所以他們必須要吸引他的人才進入，所以他所謂屬地主義的課稅的確會對新加坡或是香港是有增益的，當然你們國家我們國家政策是希望比照說像香港新加坡之間去招引所國際之間的白領階級來台灣的話這個還無可後非，不過我個人的看法是認為所謂的白領階級絕對不會只因為一個稅捐因素來台灣工作或居住，一個人要把他的家庭或者是他的個人搬到台灣一定要有很多配套的環境因素，譬如你的政治體制，你的經濟體制，你的社會要安全穩定，當然台灣社會很多世界國家，我們台灣其實相

對治安也很好，環境也不錯，不過台灣只有一個先天條件絕對不可能跟香港新加坡比，那就是我們不講英文，是吧？你講英文嗎？你不講？香港新加坡不是他們的國語，你可以這樣講，當然香港還是講廣東話比較多，你可以講由於英國殖民地的傳統，很多工人都可以講流利的英文，新加坡更不用講，新加坡國語本來就是英文，我們不講英語，就算全台北市他們都講英語，我們仍然不是以英語為主要環境的國家，所以對國際人才來講，我們對國際人才來講我們不具有吸引力，這是客觀條件，不是我們要不要，除非你今天中華民國把國語改成英文，把有國民全部重新教育一遍，你要這樣做嗎？你有可能這樣做嗎？不可能，絕對不可能，而且我們也不需要這樣做，所以我只能跟各位講一件事情你就算今天的稅賦，全部都採取跟香港跟新加坡的例子其實你也吸引不到所謂的國際人才今天一個所謂國際人才不會因為你台灣他就學中文，當然有少數例外我也知道，像有一個環保律師一個美國律師，這個我覺得還蠻讓人家佩服的，那當然也有一些駐台的代表，我看過幾次新聞報導像荷蘭代表，瑞典駐台代表，他們都希望退休後住在台灣，的確有，也有少數例子，但是這畢竟不是通按，因為在台灣本土環境裡面我們並不講英文，那麼對不熟悉中文的人來講他會有很大的語言隔閡問題，當然我們進出自由，你覺得不舒服隨時可以回去不過你就自己想想看一個環境，這個環境大家你人來人往都是人，但是他們講話你都聽不懂你覺得住起來會很舒服嗎？這個是我跟各位講我怎麼說我都覺得這是客觀條件問題，這不是我們主觀意願要不要的問題，所以我們要做所謂的區域的營運中心，這個當然客觀上會有困難，當然由於我們操華語所以其實我們跟大陸之間溝通上是比較沒有困難，儘管有些文字我們可能表達的方式是不大一樣，然後台灣也有他自己的特殊歷史背景，台灣人基本上講日文的人也蠻多的，然後我們講英文雖然講不過新加坡跟香港但我們講英文講起來好像也不差，雖然有些 TOEIC 或是有些數據顯示我們現在新一代的英文能力比中國大陸還差，比日本還差，比韓國還差，怎麼樣子的這些所謂統計數字，但基本上我自己個人認知，或者是我個人片面的觀察來講我覺得台灣的英文能力還不算太差，至少我們還敢講，雖然講話結結巴巴，不過主要是因為少用的關係，畢竟我們環境不是英文的環境，像我們現在有些小孩子念全美語的環境學校，那全美語所謂的全美語是環境是在幼稚園裡面，你一出來本身家庭裡面你不可能找一個英文老師每天跟他對話，那就算有這個環境你父母親本身對話除非你父母親本來就是用英文做為母語，還到家裡面還是講中文其實那個是那個環境我自己個人，當然我不反對台灣也有可能出現 David Wang 這種怪世其才，他光在台灣透過自己的自修練習他就有辦法講到一個完美的英文，這個人是天賦，只能這樣子講，但是大多數正常人其實不會，因為你的環境不是英文環境，那請問你怎麼樣子練習，當然你可以透過不斷的自我練習，但是重要的還是那個環境，重要的是你必須有那個環境讓你很自然的去使用英文的這個環境，這或許也是新加坡在立國的時候他由於也希望建立區域的認同，因為新加坡七成以上的國民都是華人，可是他仍有三成以上的是馬來人、印度人，甚至是其他種

族，為了要融合各種種族你總不能用漢人所習慣的中文來當作國語，你為這時候你會排斥印度人、馬來人融入新加坡這個環境，從而新加坡李光耀一開始立國的時候他就已經打定主意我們新加坡不能以華人為主所以我們就用中文來做為國語，只有英文才能夠馬來人、印度人都能夠融入新加坡這個社會，所以他一開始決定就用英文做為國語，那台灣我們也不可能回復到中華民國 1912 年得情況底下，我們改成用英文，不可能在怎麼都不可能，我們有二千三百萬的人口就算有二百多萬的人口居住在台北市，每個台北市民都用英文的話，這也不可能的事情，從而我只是在告訴各位一個事情，稅絕對不是吸引力，你降的在低在用同樣跟新加坡香港一樣的稅制你也不可能吸引所謂的國際之間以英語為主體的國際人才，你應該要好好的思考你怎樣的運用本地的人才，你怎樣的思考著可能同樣操華語的大陸的人才，這也許是我們國家發展上可以去思考的但你絕對不可能是以英語不會操華語他只會用英文的，當然你可以吸引部分人才來，但是絕對不是一個通常性一般性，這可能是我個人一個片面系的觀察，不過各位可以去看看是不是可能客觀情形比較接近這樣的一個我們剛提到的屬地主義跟屬人主義那麼在財稅法的教科書上他們就經常談我們是採取屬地主義，那我個人是很強烈的批判這種屬地主義的不公平性，一個自然人有境內外來源之所得為什麼要對境外所得給予特別的稅捐上優惠，就算加上最低所得基本稅額條例他也是在超過六百萬才要對他加總，當然這個六百萬是加總各項免稅所得要去對課稅，沒有道理因為這一定我們可以這樣講這違反平等原則也違反量能課稅原則，當然量能課稅就是平等原則在稅法上的實現，這是關於自然人的這個所謂的全部所得課稅，那麼反之營利事業的部份我就真的是採取所謂的屬人主義全部所得課稅原則，這個部份請各位看第三條第二項規定，營利事業之總機構設在中華民國境內者應就中華民國境內外全部營利事業之所得，這就是為什麼稱之為全部所得課稅原則，境內外之全部營業之所得，營利事業所得全部都要課稅，所以 Acer、Asus 他是中華民國境內的營利事業，那麼他在歐洲或者是在美國的市場他賣很多或是像 HTC 宏達電他在歐洲或是美國的市場可能銷售或是貢獻營利事業之所得遠遠大於境內的營利事業可是他對於美國或是歐洲的所得要不要報繳中華民國之所得稅呢？答案是要，因為他是境內的營利事業，他的總機構是設在中華民國境內，當然待會我們會跟各位進一步的去跟各位說明一下這個總機構在中華民國境內這個標準是怎麼認定的，這個恐怕是實務上最重的一個問題之一，在中華民國課稅所得裡面，待會我會跟各位進一步的談這個，這個地方先跟各位談完就是說境內的營利事業，總機構在中華民國境內的營利事業他是採取屬人主義，就境內外來源所得課稅，所以第三條第二項後面就會有緊接著但書的規定，但其來自中華民國境外之所得以所得來源國稅法繳納之所得稅法規定得由納稅人提出所得來源國稅務機關發給之同意年度納稅證明並取得所在地中華民國或其他經中華民國政府認取之機構簽證後，自其全部營立事業所得結算中扣抵之數不得超過因加計其國外之所得而依國內適用稅率計算增加之結算計算納稅額，簡單來講第三

條第二項但書之規定是所有採用屬人主義國家因為涉及到二個課稅主權，一個是屬人主義國籍地，一個是所得來源地國家，二個課稅主權衝突問題，幾乎都會有相同類似規定，也就是對外國來源之所得設算扣抵，來源地所得當來以實地上繳納為前提，也就是說你必須要具有中華民國來源地國國家的使領館公證，因為我們有外交上的困境所已經過中華民國認許機構的簽證以後承認你在國外所繳的這一筆所得稅可以拿回來扣抵境內的所得稅，扣抵的數額不可以超過加計境外所得，因此所產生出來的稅額，這個是幾乎所有屬人主義的國家都會有這樣子的一個國外來源所得稅額的扣抵權限，這樣子的稅法規定也是防免雙重課稅的一個很重要的一個規定，非屬境內營利事業在第三條第三項，營利事業之總機構在中華民國境外者僅就中華民國來源之營利事業之所得課稅，這個是第三條第三項跟第二項我們講在所有法治國家裡面，比較多數是採用所謂的你只要是境內居住者或是境內營利事業通常都是採用全球所得課稅原則，非屬境內營利事業或是居住者僅就所得來源地之國家來課稅，這個大概是一般稅法規範的基本原則，稅捐課題規範的基本而原則，我們是在自然人綜所稅裡違反這樣子的一個原則，在營利事業的營所稅裡我們倒不違反，遵守一般課稅立法的原則，先給各位做一個簡短的報告。那麼在下節課我們在給各位談下關於總機構在中華民國境內到底是怎樣認定的，這個是蠻重要的一個所得稅課稅的問題，這個地方當然跟全部所得課稅原則不完全有相連性，稍微做一下補充說明，我們先休息一下。

那我們來跟各位談下這個總機構在中華民國境內的認定問題，從法條的文意來看，總機構在中華民國境內的認定似乎看起來是指總機構，總機構是一個法律稅法上自己創造出來的名詞，你就會忽然發現這個總機構是不是在講譬如說經營地或是營運地類似這樣子的一個概念，那麼由其是特別你可以講就是說所謂的經營地或營運地到底是指董事會的召開地或是股東大會的舉行地或者是他的那個主管部門大概是落在哪裡開會，這些不一定是以董事會為限，那麼這個其實在實務概念上是所謂的總機構在中華民國境內的概念，那麼實際上在我國實務上，操作所謂總機構在中華民國境內其實他採取的是所謂的設立地法，也就是說你設立在哪裡你就是總機構在哪裡，概念上是用設立地法，設立地法就是我們一般所稱之為準據法，也就是你依哪一個國家的法律所設立成為一個營利事業就會是所謂的準據法，那麼他的法條依據是在一個你看起來不大相關的條文當中，在我們的第八條第一款規定，依中華民國公司法規定設立登記成立之公司或經中華民國認許在中華民國境內之外國公司所分配之股利，這個第八條第一款規定本來看起來是在就股利所得來源地之認定規定。因為我們的所得稅法裡第十四條第一類我們有所謂的股利所得也就是營利所得的判斷，那麼到底這個股東取得到底算不算中華民國境內的來源之所得，我們是用你的公司設立登記在哪裡，剛講的準據法就是你設立的法規依定，登記地是登記在哪個地方，準據法或是登記地法你是由哪個國家的地方或規定來完成，這個就會是所謂股利所得的判斷標準，實際上這個看起來不相干的規定也就是正

是在實務上我們判斷什麼叫總機構在中華民國境內，如果你是依據中華民國法律登記的公司就算你股東會常常拉到日本或是美國去開的話你的準據法由於是依照中華民國法律設立的，那你的設立地他會登記，通常會要求你的設立的規定，所以會在你章程上面會講你的設立地在哪裡，在這種情況底下通常也就是所謂的準據法的判斷做為總機構到底在哪裡的判斷依據，在實務上就稱之為設立地準據原則，或者是準據法規定原則，其實在我們的稅法是來自一個看起來毫不相干的第八條第一款規定，因為第八條他本生是在規定所得來源的判斷標準，他其實不是在講總機構怎麼判斷的一個標準，從而我們法律規範有高度度的缺陷，本來應該在第三條的第二項那個地方要有一個規定是說什麼叫總機構在中華民國境內，因為他看起來似乎讓人家以為是以他的營運地經營地在境內，其實不是，不管你股東大會在哪召開不管你董事會在哪召開，所謂的CEO執行會主席他到底在哪裡執行他的職務這個都不重要，他可能在飛機上執行職務只要你是依照中華民國法律所設立的那你就是總機構在中華民國境內，剛剛我們提到的Asus跟Acer都是依照中華民國法律所設立的公司，從而他就是中華民國境內的營利事業他就是總機構在中華民國境內，因此也就應就境外所得來一並申報所得來源稅，然後在依照第二條第三項但書的規定再把他就國外來源之所得給扣抵掉，那也因為你各位會發現境內的營利事業他必須就境內外的全部所得來源課稅，可是境外的營利事業他只有就中華民國所得課稅，所以在國際之間就會產生一種稅捐規避的型態出現，那就是我把我的準據法設立地設到國外去，譬如租稅天堂的國家或地區去，這樣子就能告訴我我的總機構不在中華民國境內，你僅能就我在境內的所得營利課稅，比如說我銷售到海外的你就不能課稅，因為我這是個境外的營利事業，我的設立地全部都指向境外，但實際上由於這些租稅天堂的國家他們可能從來沒有去過，英屬維京群島你根本也不知道他在哪裡，這個百慕達群島，你從來沒去過，你每一次經過美國大概也沒時間去那個地方，我的意思是說你根本不知道那個國家在哪裡你是寄個信過去甚至透過一些稅捐顧問公司，專門幫你在租稅國家設立一些公司，你從來大概連這個國家在世界地圖在哪也不清楚然後你說你是總機構在那個地方，實際上你的營運地其實在中華民國境內，因為這些人跑不掉，你就是設在這裡只是他依照準據法說我是依照一個所謂的境外法律規定所設立的，那麼由於在實務上面依照境外營利事業的標準他竟然是用這麼形式上的標準，從而在形式上產生相當多的稅捐規避的行為透過把他的總機構也就是設立地準據地移到境外這種方式來規避稅捐，那由於他在境外設有一家子公司，所以透過三角貿易的行為你可以講一件事就是說，我本來今天要賣給美國公司的是要賣一百塊，我的競價是五十塊，我的售價是一百塊我本來這中間可以轉售價差五十塊的，那麼他透過他設在境外，換言之，他在台灣直接賣給租稅天堂的母公司，賣給他五十塊，我本來賣給美國公司是一百塊，但是我把他賣給我在境外租稅天堂的母公司，賣給他五十塊在由境外租稅天堂裡的母公司在賣給我美國公司一百塊，就可以透過這麼簡單的方式，台灣本來是五十塊進一百塊

賣給美國公司，那我現在在國際貿易之間的型態就變了，透過比如說在英屬維京群島，設立一個境外的公司，那麼他的交易買賣行為這一家的美國公司一樣要付一百塊，台灣公司就會定立一個跟境外的公司，VVI公司，定立一個五十塊的買賣契約，台灣的這家公司本身沒有任何的盈餘可言，我進五十在賣五十，轉售價差是零，在由這家公司進五十塊用一百塊售價賣給美國公司，這樣子做有什麼好處？他就可以把所得盈餘放在海外的租稅天堂，那什麼叫海外租稅天堂？海外租稅天堂就是他不課所得稅的地方，或是所得稅率遠低於一般國家的稅率，有的地方他並不是所謂的完全沒有稅率，可能非常低，可能1%，我們最低的所得稅是5%，那我們營利事業所得稅以前是25%現在是17%，還是一定程度上你比租稅天堂國家來講，有些租稅天堂國家的確不課所得稅，那這些國家靠什麼活？不收所得稅請問他靠什麼活？靠你去申請設立子商公司不是要收錢？他就靠這個活，每一家公司你從來沒去過英屬維京群島，一家收一百塊美金，他們不收稅只收費用一百塊，在調一下二百也是可以，你只是寄個信我要申請一家公司，透過這個方式你不僅成功的規避我們中華民國所得稅法裡關於總機構的認定，你這個台灣公司甚至他連子公司的名義都不成立，他就把你講作台灣辦事處，至少你可以發現一件事情是說，今天台灣辦事處固然就要台灣境內的銷售行為，因此有所得要課稅，可是他只要出了台灣境外，你今天賣到美國同樣的道理賣到歐洲賣到拉丁美洲的國家的營利所得全部都可以留在海外租稅天堂，所以我們可以這樣子講，在國際貿易的型態已經有所轉變，早期的這樣子的一個一對一的直接對海外的沒有控制從屬關係的企業來做銷售得情況，這樣情況在國際貿易銷售已經越來越少，大多數人會稍微有一點稅物腦筋的人幾乎可以講就透過所謂的設立地或準據法的操作操縱他的稅捐負擔，沒有賺錢沒關係，至少稅少繳一點就當做給你的 Bonus 一樣的道里，你只要是境內的營利事業你就要對境內外的營業所得做課稅，如果是剛剛這樣賣過去你賺到五十塊錢要不要申報台灣的所得稅？當然要，如果你是把總機構設到境外的話，你只就台灣境內本身的銷售行為產生出來的這個所得才要課稅，你對境外的歐洲美國都不用，而且很多營利事業他是國際形的營利事業，像星巴克、GOOGLE 他有多少所得是來自海外的貢獻，所以我們很簡單的去加以描述說你今天在講所謂的境內營利事業的時候，如果這個標準是採非常形式化的標準，那你就提供一個非常大的漏洞讓營利事業去做規避，屬人主義有時候必須配合一些規範把這些漏洞給補起來，特別是在我們的營利事業所得課稅的這個領域裡面我們也有一些稅捐法的規範上的漏洞，雖然我們採屬人主義比較符合量能課稅原則可是畢竟量能課稅原則他存在法律當中，而不是存在實際當中，這個指項正義並不是我們要的我們想要的完整性體系架子一制性，我們希望在執行上法律是一體的，法律適用是平等的，從而我們需要一些法律上的規範來填補這樣子的一個漏洞，填補這種涉及涉外之間國際之間的彼此之間的所謂的稅捐規必行為的主要有四三之一，那我們在這個地方我們不多談，因為這在所得稅法裡面的關於移轉訂價，中文叫移轉訂價，英文叫 transfer pricing，

那麼我們現在還有二個法案躺在立法院，什麼時候出爐？不知道，四十三之三跟四十三之四，四十三之二叫資本弱化，反資本弱化條款，反資本弱化不一定涉及到境外的，他資本弱化主要是涉及到股東跟公司之間的往來，透過資本弱化的形式，也就是說用高額的利息的方式增加公司營業上的備用，這個資本弱化的行為。還有四十三之三現在沒有條文，還躺在立法院，因為他只是個修正的草案，我們稱之為受控制外國公司 Controlled Foreign Corporatio，那你各位一樣自己去查一查，我們這邊時間緣故沒有辦法做很詳細的說明，受控制外國公司正是在應付這種情況，TP 也是，只是 TP 他應付的方式是說當你這個售價是跟第三人比較起來，一般市場行情你這個東西賣出去他可能是 80 到 20 塊，你賣 80 到 120 塊結果你賣給這個境外的公司賣給他 50 塊不合裡，本來市場行情是 80 到 120，結果你竟然只賣 50 塊你虧本賣，拜託你也不能這樣子，所以 TP 的意思是他從帳上去調整，你這個可能賣給他 50 塊，那不行我不認列這個，我帳上一定至少把你調整成 80 塊以上我才承認，這個叫做 transfer pricing，移轉訂價，也是說因為他們彼此之間具有控制從屬關係，所以我賣給你的價格跟第三人比較起來是不合常規的交易價格，當然這種情況為什麼會特別存在控制從屬關係，因為台灣這家公司本來他在概念上就是受到 VPM 的控制，或者是他是台灣公司都有可能 BVI 公司都有可能，或者甚至他在控制從屬關係上面他其實沒有直接的控制從屬關係他們是來自同一批股東，就台灣是同一批自然人股東，BVI 公司也是同一批的自然人股東，所以他當然手心手背都是自家人，所以我今天賣給他多少我自己喊就好，不是像一般人你賣市場行情是 80 到 120 你怎麼可能只賣給他 50 塊呢，你送他喔你特別喜歡他喔？沒有，其實是因為你就是我，我就是你，只是我們在法人形式上是可被區分開來的，那我們不因為這個法律形式而要去強調這比東西在售價上跟第三人比較起來應該是 80 到 120 的話，TP 能做到的就是把這個 50 塊的調成至少 80 塊，那調成 80 塊以後等於是這個地方在台灣他會有 30 塊錢的營利事業所得，讓台灣中華民國政府課稅主權課稅的到，但是這 30 塊是我們課的到我們還有 20 塊留在海外的租稅天堂課不到，因為他這個地方調成是 80 塊所以等於是租稅天堂的國家還是用 100 塊賣給美國公司，那這個時候你有 20 塊營利事業所得課不到對不對？而且這種課不到的營利事業所得他甚至透過股東會決議就不分配盈餘，我是一個境外營利事業而且我們在 BVI 決議我不分配盈餘回來台灣，我不分配盈餘我就永遠留在這裡，這 20 塊錢就是中華民國的課稅主權永遠伸不到的地方，他不分配盈餘你永遠拿他沒轍，他拿這 20 塊做什麼？他可做的事情可多了，至少存在海外不會有事吧，還有如果你今天要在海外開設，比如說開家拿大的子公司也是需要錢，那你從國內匯出去的話將來還會產生這個是關係企業的問題，當然在這地方也是關係企業，但至少躲過一城，還有個很重要因素就是為什麼台灣人很喜歡到 BVI 公司或是租稅天堂國家去設立公司，因為很簡單當你要投資大陸的時候你是中華民國國籍的時候就有很高的政治風險，對吧？所以你可以講在實務上面幾乎我們現在國際貿易尤其是兩岸貿易越來越興盛以後台灣人透

過第三地包括香港地區去投資大陸的情況，幾乎你可以講太多這種實例了，香港相對於台灣中華民國他本身就是一個幾近於租稅天堂的國家，因為他的稅賦很低，香港一樣，香港他主要也不是靠這些所得稅收，香港靠很多交易稅來撐起來這個香港的稅賦，但香港基本上還是一個資本主義為主體的地區，香港政府的稅收其實讓香港政府不能做太多的社會救助太多的社會給付，所以他基本上香港還是一個比較就是說香港是一個分離所得稅制的地方，他們的薪資所得稅只有 12%，所以是這樣子，香港做大學的教授可能他的薪水是台灣做同一個職位教授的薪水的三倍，可是他的稅賦只有 12%，那我以同樣的稅賦如果他賺這麼多錢在台灣你知道他要繳多少嗎？40%，40 哦，在香港只要 12%，香港你可以講一件事情，高所得者快樂天堂，當然我無意去評價一個社會，只是我是說明一件事情在香港，賺錢越多的人是越快樂，因為要什麼有什麼而且稅賦又很少，相對在台灣的話你如果換算像香港一樣的薪資所得的話你就是 40% 的最高稅率，所以我們可以這樣子講在國際之間的確我們需要一些條款，但這個條款的規定，主要就是讓你稅捐機關去取得一個權限，CFC 的法治的精神就是你這一家境外的租稅天堂國家，我如果認定你是一個租稅天堂的國家的話那麼我就可以透過盈餘分配我設算我用權益法去設算你留在這裡有多少盈餘就依照你投資股份的比例設算為台灣公司的營利所得，我就等於是強制性的，我不管你有沒有分配，我強制性的把你留在租稅天堂的這個公司的盈餘就當作盈餘去分配，這個就是 CFC，受控制外國公司，所以後面我們還有一個四十三之四叫做 TEM，他正是要來防止 *Place of Effective Management*，實質營運地條款，透過實質營運地條款的規定把剛剛有提到這家海外公司的股東他刻意把營運地設立地跟準據法都是依照外國法律設立，依照外國法律來設立，那這個時候他就可以規避台灣在第三條第二項裡面對境內營利事業就其全部來源所得課稅的法律規定，所以我們說這是一個稅捐規避行為，理由在於他是巧妙的，其實也不算巧妙因為這是立法上太大的缺漏，就是他巧妙的利用稅法規範的不一致性體制上的漏洞，而去做成節省稅的行為從而我們需要這個所謂實質營運地的概念，就是說他從一家營利事業的整體來做判斷，判斷你的主要的營運地你主要的事業經營是在哪裡，因為一家國際形的企業他可能在美國有業務在日本有業務在東南亞有業務在大陸也有，他如果主要的營運地當然這個營運地的判斷其實是非常抽象的判斷因為他這時候不在適用形式主義的準據或設立地做為判斷基礎，而是用你整體的營運來觀察，這種所謂的實質營運地的概念主要是一個很不確定的抽象概念，你只在實務上要去判斷也必須要依照客觀的證據去整理觀察的來做判斷認定那個事實是不是符合這樣一個抽象法律概念，我們可以想見將來可能會發生很多爭議，也就是說納稅義務人把他的實質形式營運地設在境外可是根據中華民國稅捐機關的認定上這家公司的股東全部都是中華民國國籍，然後其實他的主要聯絡地址也是在中華民國境內，然後他做生意的地點主要都是在中華民國境內所以他就是中華民國境內的營利事業，所以因此他要就境內外的來源所得都要課稅，這個是一個很大的可能會發生爭議之所

在地，那不管怎麼說至少只有通過立法稅捐機關在課稅權限上面他才有辦法去做這個，那目前四十三之一，TP，這個部份已經通過立法，我們實務上也有一個根據這個營利事業企業關係彼此間不符常規的移轉地價行為，我們也有一個查核準則，我們就把他稱之為 TP 查核準則，但是四十三之三跟四十三之四現在目前還躺在立法院，聽說通過一讀了，進入第二個階段叫做黨政協商，黨政協商什麼時候出來不知道什麼時候會突然冒出來，那我跟各位一樣我也沒有內線消息所以我也只能看報紙看看什麼時候會出現，等立法委員吵完他們認為重要的事情可能有天就會出來，這不知道。那這個地方目前在立法監督上本來財政部預計希望從現在是一百零二年，一百年四年可以開始施行，因為他要給企業一些準備時間，所以應該是能夠盡快通過立法，至一百零四年開始我們要去適用這個所謂的 CFC 跟 PEM，那目前為止其實不知道立法機關，因為我們立法機關是蠻奇怪的，有可能拖很久，但一夕之間通過立法這有可能，因為我們以前就是這種紀錄，反正也不思考那麼多問題，拖很久了，所以在會期的最後階段立法委員就會開始趕進度，不要讓人家認為他們每天開會都沒事幹，都是在吵一些政治性議題，像這個斷交，斷交就斷交了不然是要怎樣，這個東西有什麼好吵，就斷交了人家要錢就是不給嘛，你跟人家交朋友人家跟你要錢你不給人家就跟你絕交了你要追就什麼責任，沒有什麼意思，就算你有什麼意思你有辦法去做什麼預防嗎，然不成是我們要出自己錢給對方嗎？我覺得這個問題你需要在國會殿堂吵很久嗎？還不如回來好好關心一下真正對中華民國的稅收真正具有真正實質意義的，但是因為多數委員可能也不認為這個問題這麼重要，他寧願去關心別的問題，那我個人真的是認為說如果是這樣子的一個立法，其實坦白說這些立法的品質其實都是讓人家非常的擔憂，因為這個很簡單來講他們都是長期擱置在立法院的委員會裡面，然後突然要趕個業績就一次的一個晚上或一個工作天就全部所有的法案也不思考，然後稍微調一下特別是有一些利益團體會透過立法委員說，沒關係啦我大至上沒意見只要改某一個文字或條文內容就好，這樣我就同意我就簽了，但是改一個字就可能差很多，改一個東西就可能差很多，那個原汁原味就因為你改一個字就已經喪失精神，我們的證所稅就是最簡單最明顯的例子，他改一個字可能你會認為改一個字我就簽了通過就表決沒問題，通過以後你會發現實際上根本不可能執行或者是那個原汁原味，所得稅的基本精神就不見了，我們經常都是在這種情況底下立法，當然我不免要抱怨一下，但這就是我們的政治現實，因為這些立法委員都是我們選出來的，而且我們基本上不要說縱容，大家也是見怪不怪，都是覺得立法委員這樣幹也是很正常的，我大概想說他這樣算不務正業可不可以扣薪水，各位你想想看如果我上課的時候都是照念書本你會想來上這個課嗎？今天他們都不幹正經事情都是吵一些你客觀就是不能改變的東西人家要不要跟你斷交那是人家的事情，這個有什麼好需要在那邊去說三道四的，這個說實在話要追究責任，當然行政責任我也覺得要看，但是事實上你國際名聲還有重要的事情去做，這畢竟是一個取捨問題，價值上取捨問題，那麼我們就把全部所得課稅源

則跟可能衍生出來問題大致上跟各位報告到這個地方，其實這個地方還可以在做討論，但我想我們上到這個地方時間有限也不可能對每個地方都做很詳細而完整的討論，如果能到這個程度那當然最好，不過客觀上時間有限，我們談到第二個全部所得課稅，那接下來要跟各位介紹，我在講義上面所謂實現原則，當然我接下來希望藉由這三個實，實現、實價、實質原則來做討論，那首先第一個就是所謂的實現原則，稅捐負擔能力必須要在稅捐課題實際實現的時候，所謂的實現原則是說稅捐課以實際實現的時候他才有稅捐負擔能力，那我們舉例來講如果是所得的話，所得一定是要以發生所得存在，這個時候才叫實現，在這裡面必須要跟各位談一個問題，就是說由於稅捐是一種現金給付義務，一種金錢給付義務，所以在我們稅法裡所談的實現原則，其實他主要是講說當你賺到現金的時候才叫做實現，以所得稅來講是你賺到現金才叫實現可是請各位注意，同一個實現原則的概念在財務會計上他並不是以賺到現金，而是你的債權發生的時候就是實現，因為我們實務上有現金往來的情況其實不多，當然一定也有尤其是 v to c 的交易行為，可是實務上 v to v 的交易行為在我國現行實務上來講他不一定要現金給付，他可能是開票據可能是拿本票可能是拿他人的票據支票，那當然如果沒辦法兌現就是芭樂票，那我們現在可以了解一件事，你必須要分辨一件事情就是說，稅務上由於稅捐是一種金錢給付義務，所以我們講實現原則主要是講說你已經把他賺到現金，這個才叫實現，可是在財務上，財務講的實現原則用同一名詞，可是他財務會計上所講的實現是指債權債務關係發生的時候，所以他會有應收款項應收票據的記載項目，我不一定要拿到現金，對他們來講，在財務會計上你拿到票也是實現，因為他們是採所謂的權責發生，他必須要把所謂的同筆同一個交易行為所產生出來的成本費用根收入要兜的起來，要對得起來，所以他們的實現原則講的是權則發生的那個時間點，而不是取得現金，各位都知道一件事情，當你一個營利是拿到票的時候你拿到現金了嗎？當然沒有你什麼時候拿到現金？你拿那張票去兌現的時候，所以這個時候稅務跟財務會有時間差，你拿到一張六個月後到期的支票或者是本票，當然支票就是到期日的方式，本來今天應該是十一月二十五號，那他到期日其是一百零三年的六月一號，一般在商業交易習慣上他們可能假設是這樣六個月，那開票這種情況上你可以講他在帳上他會一筆所謂的應收票或是所謂的應收款項所謂的應收票據，也就是說他是實際上還沒有收到現金，可是對財務會計來講這一筆錢就已經要入帳，就要算已經收到已經實現，那我們透過這個方式營利事業就有辦法決定說我做這筆生意是賺錢還是虧錢，比如說我這筆生意我是進價五十，銷售一百，那麼銷售五十跟進價五十如果他是 v to v 的話，你可以這樣講我可能我是跟另外一家營利事業進貨，那我對他我是開一張票所以我有一個應付款項我還沒有付，我要等六個月後到期的時候我才發進去懂我意思嗎？我可能在做銷售的時候可能是 v to v 的銷售不過也有可能是 v to c 的銷售，v to c 的銷售大部分的人都是收現金，所以就會變成這樣，就是說他收進來現金在我們稅捐實務上來講收進來現金就是已經實現，因為他已經賺

取所得，那如果對他的前一手營業人來講，他就不算是稅務上他有支付能力，理由在於他的前一手營業人他拿到的是票，所以他在這個計算他的營業收入所得的時候他會產生一個時間差，這個地方是我們特別講到實現原則的時候當你去查財務會計他們也講實現原則，只是財務會計講的實現原則是在權則發生底下的理由實現，就是你的稅捐債權債務關係已經發生的時候，我們契約法上的權利義務已經發生的時候，這個時候就是他們的實現，我們稅務上的實現不完全是以那個做基礎，雖然我知道其實原則上在稅務上也會遵照財務會計上相類似的標準去看實現原則，可是畢竟營利事業當他只是收到一個應付款項或者應收票據還沒有實際兌現的時候，那你可以想像一件事情，營利事業當他去繳稅的時候他可不可以把他從前一手營業人收到的票繳給國家，國家不收，我才不收，我幹嘛收，你自己開的票我都不收了我還收你從別人那裡拿來的，那營利事業他每二個月就要繳一次營業稅，你說我這個月收到這張票，來大人請笑納，沒有。請問各位那他是不是就要另外準備一筆現金對吧，因為你每二個月就要繳一次營業稅，那你每一年做完生意你就要繳一次所得稅，所以等於是為什麼在財務報表有一個叫現金流量表，現金流量就是在評估一個企業他手頭所握有的現金有沒有辦法去支應這一種為了譬如說要軋票，短期的或者是他要付稅款之應這樣子的一個現金支付上的一個需求，經營事業其實還蠻不簡單的，坦白說你現金準備不夠那你可能軋票軋不完整，雖然你賺錢賺很說，譬如說我每一次銷售都是一百塊進價五十塊，照道理來講你應該是賺錢，應該是生意很好才對，可是生意很好你可能會倒閉，你知道為什麼會倒閉嗎？因為你賣出去的都是拿票，付出去全部都是拿現金，你就會周轉不靈，所以我們一般來講你去看訪問什麼開店的營業秘笈大部分都會告訴你一件事情你開店準備的現金恐怕比你的資本額要多上一倍才行，你知道為什麼嗎？因為很簡單，有些人跟你做生意他不給現金但是他要跟你買你給不給？當然你很兩難，不賣我也沒差，那就不賣，可是你生意剛開展你當然會希望多賣，不然我就收票，跟你講一件事情我不付現金哦，本人行走江湖從不付現金哦，不然你就是信任我，我姓魏我要跟你借錢你要借我嗎？借阿，你當然是頂新魏家我當然借你，你還需要什麼擔保嗎？怕你倒嗎？我就是用我魏，我魏某人行走江湖從來就不，我名片也不用寫，甚至名片上就寫魏XX你就知道我也不用什麼法學博士你就知道我這個人就叫魏XX就好，這當然你可以講有些人行走江湖從來就不開票，他有本事他的商品是熱銷商品當然市場看你說話，那我們就會想說那你在這個地方你的營運非常的良好但是你的現金周轉可能會讓你倒閉，為什麼講會讓你倒閉，因為很簡單你現在軋三點半你一定要把這張票兌現，因為你前面你開票給人家這張票要兌現，你現在現金如果存進去不夠兌這筆票款的話，跳票就等於你信用有問題，大家以後跟你做生意不收票因為你有跳票紀錄，如果你不即時把跳票紀錄給註銷掉你以後做生意就很困難因為每一筆交易全部都要用現金，現金當然不用講他也有被搶劫的風險，也有被幹掉的風險，現金其實很多問題，因為你不一定每次做生意的時候每個人都準備好現金，所以當然

謹慎小心一點一般來講你開店的時候你可能準備一筆資本額你本來就要買一些固定設備，你本來就要支付那個你的生財器具，可是你還要另外準備一筆現金做啥？繳水電、雇員工、繳稅，因為營業就要有營業稅，所得就有所得稅的問題更不用講其他的特別消費稅或交易稅的形態，那我們可以這樣子講以實現原則這個的判斷標準來講由於稅捐是一種現金給付義務所以我們實現原則在稅務上是用現金基礎來做為認定標準你實際上有賺到現金才会有現金給付能力才会有現金負擔能力，可是在財務會計上只要是公司組織之營利事業一般都是用權則，權則發生制的營利事業他會在稅捐負擔能力上會有一段落差時間差，這個地方在我國稅法裡面並沒有一個法律明文規定去處理時間差，因為在我國稅法裡面他只有一個條文規定他直接用權則發生制，請各位如果你有那個法條的話是在所得稅法第二十二條，會計基礎凡屬公司組織者應採用權則發生制，因為我們的所得稅法第二十二條第一項他把公司組織直接就用權則發生制，當然權則發生制是會計的基礎這點是沒有問題的，但問題是在稅務上面，由於稅金是一種金錢的給付他可能會產生時間落差，會增加營利事業組織稅捐上的負擔，這個是不完全符合稅捐負擔能力的標準，簡單來講就是說我可能有應收票款應收債權，但是我因為還不是拿到現金對方還欠我錢，這個地方要不要在法律上規定上稍微做一些調整，這個是立法者目前做任何規定，他直接只有規定權則發生制這樣子，那這個也是我們在稅捐實務上就是說在個案當中要去判定納稅義務人有沒有稅捐負擔能力的時候的一個很重要的判斷標準，其實我們跟財務會計不一定會完全一樣，主要也是在這個上面會採取不一樣，但是二十二條的第一項後段規定，就是但是非公司組織之營利事業得因原有習慣或因營業範圍狹小，申報該管主管機關採用現金收付制，現金收付制就比較符合稅捐法上面的實現原則因為我們要的是現金，那麼營利事業只要不是公司組織規模的營利事業他就可以申請用現金基礎制，不過當然這一種營利事業大部分都是小型的營利事業，特別是執行業務者，執行業務者一般都不會用權則發生制，都是用現金基礎收現金，也用現金做為判斷他有沒有稅捐負擔能力，稅務上面來講用現金的確比較好，但是對公司組織營利事業這時候會產生稅務跟財務會計之間的時間差，這一點我先要提醒各位注意到，那我想我在立法上比較好的就是說原則上保留二十二條的第一項規定，但是個別各案情況底下如果因現金基礎跟權責發生制產生營利給付稅捐上的困難的時候，例外應該容許稅捐機關有一個權憲容許納稅義務人延期繳納稅捐負擔，這個是一個比較好的一個稅法上的規定去反訂出一個現金基礎跟權責發生制產生的差異的一個規定，那我們先說明到這裡我們下個禮拜在來繼續談論關於下面的幾個原則。