

逐字稿

演講者	柯格鐘老師	演講時間	民國 102 年 12 月 11 日
講題	稅法總論		
連結網址	http://youtu.be/AySdjncX7tY		
演講內容：			
<p>各位的考卷抱歉我還沒有看完，剛剛不小心弄到水，然後有些位同學在期中考卷上面像比如說第一個題目他，這個題目大家都知道大概我們是要考的重點是在稅捐契約的問題上面，有些同學的寫法我不念名字，不過這幾位同學的寫法是先寫了一些什麼是依法課稅原則然後就把每一個老師上課所講的那些原則一個一個都寫下來，這個是沒有必要的，請各位不要這樣寫，你要直接切入我不是要你背書，你不要背書，我要你切入這個問題點他是涉及到稅捐契約淨值，然後稅捐事實認定協議的許可的問題，那這個問題其實他的重點是在不得扣抵的比例他有所調整，不得扣抵比例到底是什麼東西？因為各位可能，我剛剛其實很快瞄一下，因為我這個禮拜還沒有時間去看各位的考卷，那不得扣抵比例是在營業稅理面，因為有些營業人，我們的營業稅法規定的稍微複雜一點，然後他有些人是兼賣兩種他有些東西是不用課營業稅的有些是要課的這叫兼營營業人，那由於你同樣做了一個事業你會有成本費用，那有一些東西賣出去是要稅的有一些是不用稅的，那你的成本費用也要做適當的分攤，那個不得扣抵比例通常就是按照你的營業收入然後去做分擔，所以這一種分擔他是一種事實的判斷，基於這樣一個事實判斷的話這個在法律上是被許可的。我會看一下各位的考卷的內容，就是說其實是主要是在講分擔的比例就不得扣抵比例他在兼營營業人理面，他有多少的成本費用他必須要去做分擔的計算，那種分擔計算其實是跟涉及到你到底有多少營業收入跟成本費用是相對的，所以他是事實的認定，基於這個事實認定之後他在去計算他的營業稅的銷售額，然後去計算他的營業稅額，請各位注意到他那個關於那個比例銷售額的認定這個都是屬於事實認定的一環，然後銷售額再成上稅率、增收率會得出一個營業稅額，這個稅額是依法課稅原則的範圍，這個部分就不能夠再做協議，因為他可能會有計算錯誤的問題，我就是說我再講一遍，那個不得扣抵的比例包含銷售額的認定，這個是事實的判斷，因為這要依照證據來做事實的認定。由於證據的有限性，所以稅捐稽徵機關容許在不顯然錯誤的情況底下可以跟納稅義務人之間達成協議，當然他也要在一定程度上面說這個認定的事實不可以明顯的背離客觀事實。之後他們再用這個作為基準去計算他們的營業稅額，關於稅額的計算這個部分是屬於直接是涉及到法律效果的部分，這個部分是不可以協議掉。罰鍰的部分，這個是屬於裁罰的法律效果，由於裁罰在實務上面來講的話，只要是在法律所規定的範圍內，原則上他是受裁量原則的適用，所以裁罰一倍是對裁量的行使上的透過和議的方式去做自我的拘束，這個是行政自我拘束上來看是可以的，所以我們大概這樣子講，事實認定的不得扣抵比例銷售額的判斷上是</p>			

在法院的面前所做成的和議這個是可以的，關於營業稅額的計算是涉及到依法課稅原則關於稅捐契約的淨值這個部分是不可以，就是說這個可能可以被因為計算錯誤他可以被調整，這個關於稅額的部分是可以的。然後罰鍰的這個部分的話，他原則上是適用裁量，他講出他裁罰的基準他是用一倍做基準，所以如果營業稅額如果有算錯的話，那他也有可能因此去調整他的裁罰的基準，不過裁罰的基準，由於裁罰在實務上面他本身是適用裁量原則，主管機關財政部自己本身也會有一個裁罰倍數參考表，但這個部分各位不用寫這麼詳細，主要只是要讓各位去體會到說，同樣一個看起來是在稅捐稽徵機關所做出來的行政處分當中，他可能會去做一個描述，當然在這裡面他是一個稅捐的雙方的協議，是在法院面前所做成的，事實認定的協議是可以的，稅額部分不行，關於裁罰的倍數這個部分由於基於裁量原則的適用他基本上還是可以的，那麼達成的和議的話，我們目前的做法是完全都可以做訴訟上的和解，就是雙方達成和解然後由法院直接做成的一個和解的筆錄這個案子就終結掉了，那老師的個人看法是認為關於稅捐事件是不能做這樣一個終結，他必須要由原告在表示為撤回起訴及被告機關同意其撤回起訴之意思表示才能夠終結訴訟，這是在第一點上面跟各位稍微做一下簡單的說明。第二點第二題主要是涉及到關於我們的所得稅理面的全部所得課稅原則，第二條第一項對綜所稅的部分他是指就屬地來源的所得做課稅那跟我們第三條第二項營利事業是就全球來源因為他是中華民國境內外之所得全部都課稅，所以這兩個規定當然彼此之間是在立法的價值上是相互矛盾的，當然這個從法理基礎來講，這個第一個部分就是二條一項的部分他是違反我們的量能課稅原則所衍生出來的全部所得課稅原則，當然他也有他的理由可能法律上的理由認為說我們可能對國外的稅捐事項無法去查和，如果沒有辦法申報沒有辦法查核，那還有一些主張認為因為我們比一些國家的稅率比較低，所以課徵沒有實意。這些都是一些主張不過都違反了我們所提到的全部所得課稅原則，所以法理基礎上來講應該是要就境內外所得來做全部課稅。因為我還沒有看，所以其實這個地方也是跟各位補充說明，因為我上課說其實應該也有講過就是我們的所得基本稅額條例他是有把海外個人的所得六百萬的額度以上的他是在把他給納進來，那這樣子的一個立法在某程度上又回到了全部所得課稅原則，只是這樣一個立法他本身是疊床架屋而且他又會把整個稅法法律弄得複雜化，讓整個的法律的立法的價值也形成了相互上的錯亂，這個是我們所得稅額基本條例理面大概他所展現出來，其實可能其實有一些政治上的困難，因為大部分的稅捐優惠的規範都不是財政部主訂的，當然財政部希望收回一點稅捐所以在 2002 年的時候，確切的時間我現在記不清楚，就我們開始來施行所謂的所得基本稅額條例，他算是我們近幾年來比較除了奢侈稅以外就是算有一些加稅措施的一個法律條文的規定，雖然少見不過我個人還是不大贊成所得稅額基本條例的立法，因為他讓整個稅法的法制價值上錯亂，然後疊床架屋讓稅法沒有必要的複雜化，這個是他的一些問題點。這個是關於期中考試的部分，老師向來秉持的原則是你不要擔心自己考試寫的好不

好，因為考試只是輔助學習的手段，所以透過考試透過實例我們可以讓問題點更清楚，所以我剛剛提到有些同學寫那樣子也沒有關係，不要完全都沒有提到重點，這個就會比較困擾，其實我剛有看一下寫太多，因為你寫太多無關緊要的事情，你一定會浪費很多時間，就寫在我認為有關緊要的事情上你就寫很少，你無關緊要的東西你寫得很多比如說你就把依法課稅原則上課講的原則你全都寫完，一個題目就算我給你一個小時時間你光寫完那個你就已經花了30分鐘，你還有多少分鐘的時間可以去寫老師希望你這裡面可以去討論的問題點呢？各位同學千萬不要在考試的時候以為這個題目你不會所以你就把上課想到的東西你就把他全部寫上去，那個是沒有作用的，我可以跟各位打包票意點作用都沒有，你越寫只能代表你越心虛而已，因為我改考卷我難道不知道重點嗎？所以各位你如果真的是不知道的話你就想辦法還是要從你認為是 KEY POINT 的那個地方切下去寫，你千萬不要背書式的把所以你在課堂上想到的東西全部都寫上去，那沒有意義，你看起來是寫得很滿足，因為一個題目你好像有寫了滿多的，但是那個沒有意義，我可以跟各位講我們在考卷分數的時候一定都是找那個 KEY POINT，有那個關鍵點你有寫有去討論我才可能會給分，你寫那麼多東西其實坦白說連同情分數墨水分也不可能給你，你知道為什麼嗎？因為我們不對題，我不知道其實以前聽說有國家考試他寫文不對題那老師看他很可憐給他一分，就是因為他寫的很辛苦墨水這樣子，然後就給他一分結果他後來去提申復說，我明明就寫的文不對題你怎麼還可以給我分數，可見得你分數是亂打的，從此以後改考卷的老師你亂寫我就給你零分，給你打的標文不對題，你連一分都不用給。所以其實這個是滿惡劣的做法，其實坦白說你沒有必要這樣子，你能不能上榜自己很清楚，當然你會覺得說我剛好是處在邊緣那個地方，其實我的意義是說其實你會不會就不會，你寫太多別的事情是我個人認為是沒有必要，你不是在背書，就像有些我們在研究所的課堂裡面也有些同學的報告是有點像是讀書式的報告，就是黃老師認為怎麼樣，陳老師認為怎麼樣，葛老師認為怎麼樣，陳老師認為怎麼樣，就這樣就寫了好多，寫完以後自己的意見就不見了，我就說那你呢你的想法呢？我不需要知道這麼多老師的想法因為我知道他在想什麼了，我只想要知道你什麼想法，結果他就沒寫或者他寫的部分就是兩行就結束了，因為他寫得很多以後他實在沒力氣了，每個人都會有力氣所以希望花一點時間放在你自己的 KEY POINT 的重點上面，這個是考試，我們才能比較了解各位可能發生的問題，當然有些同學寫得我覺得就是很不錯，他有比較針對問題下去寫，有沒有寫到老師所想要那個另外一回事，但是至少你是針對問題重點下去寫，這個是我想給各位做一個參考。我們繼續我們的課程的進度，因為我們大概在量能課稅這個地方也可能會花一些時間，所以我想我們這個下半的學期的階段我們大概會花時間在量能課稅，那我們今天我們應該上一次是談到關於三個實現原則，實價跟實質，那我們在實現原則跟各位談過了今天跟各位談實價或者是實質課稅原則，這個是跟稅捐客體同時跟稅捐，上過了所以我們就不用講了，那實質呢？那為什麼，實質呢？

還沒有，OK 那我們就回過頭來再來談實質，因為上個時間中間有點時間我這中間大概寫得幾份報告剛剛期中一個就跟實質課稅原則有關，這個投心思全部都在想實質課稅原則。我們來看一下稅捐稽徵法的 12 之 1 對，待會我們發給各位同學一本稅法輯要，今年的稅法輯要，應該份數夠因為成大會計系大概給我們這邊有大概三十幾本，那我想估算一下給研究生的份數以後，如果各位有興趣，因為他有點，如果你不需要你就不要拿，不需要對你來講對你沒有意義，如果覺得有需要的話我們待會再來看一下大概幾本去老師研究室拿。那 12 之 1 我們談到的是所謂的實質課稅原則，所謂的實質在我們 12 之 1 裡面有法條的規定，這個法條規定其實是有點散的，為什麼講有點散因為他其實有點籠統，他提到 12 之 1 就是涉及租稅事項法律之期間解釋應本於租稅法律主義之精神依各該法律立法目的衡酌經濟上之意義及實質公平課稅原則為之，那這個是第一項的規定，實質課稅原則同時也涉及到第二項他就是稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，12 之 1 的 1 跟 2 項分別在談論兩個層次的問題，我不曉得各位能不能看得出來再談兩個層次，一個是在講法律解釋也就是我們法律適用邏輯裡面的大前提的法律解釋，12 之 1 第二項在講事實的認定，課稅構成要件事實主要是在講客觀具體的事實的認定應該實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，12 之 1 的實質客稅原則的立法凸顯出來在我國實質客稅原則其實他是包含兩個層次的問題，一個是法律解釋，涉及到稅法規範的解釋怎麼去解釋的問題，然後另外 12 之 1 第二項是涉及到關於事實認定的問題，那剛好他這是一個法律適用邏輯裡面的大前提跟小前提這兩個，那這兩個都叫做實質課稅，法律的解釋跟事實認定，那這個是蠻大的一個問題點，我們實質課稅一般來講在我們國內對這個實質課稅原則由於他可以講事實認定也可以講法律解釋，所以在實務上其實他會經常產生一個情況是納稅義務人提出相關的證據資料，可是稅捐稽徵機關認為從經濟實質這個時候這個叫經濟實質，他們相對叫做法律形式，他說你今天所做的法律形式的你的經濟實質不是這樣，你的經濟實質是另外一個，根據你的法律形式，法律形是只是你拿來掩護你的經濟實質的外觀，那麼你用你的法律形式來掩護你經濟實質，根據 12 之 1 條第二項的規定我可以用經濟實質來認定你的實質狀態是什麼歸屬狀態是誰，那麼這個在實務上就照成了很大的一個問題點就是稅捐稽徵機關在事實的認定上他並不完全依照納稅義務人所提出之證據資料來加以認定，我舉例來講，某一個納稅義務人甲，他成立一家 A 公司然後藉由這家 A 公司開始去做營業事業的行為，那麼這一家公司去做營利事業的行為儘管在實務上面甲他是出資成立一家公司，然後以這家公司來從事各項的營利事業的行為，那麼由於在實務上面採經濟實質的效果，他有時後在稅捐稽徵機關會否定了這一個形式的存在，他說你只是透過這個法律的形式外衣，比如說這家公司只做一件事情就是投資你原先投資的另外一家公司，甲本來是這樣子，甲本來是投資上市櫃公司 A、B 公司的股票，那麼在後來某一天他覺得說這家公司的上市櫃公司股

票因為數量很多，那我不希望每一次他都發放股利盈餘給你，所以他就藉由成立一家 A 公司，他再把他本來是直接投資的型態他現在把他改成一種間接投資轉投資的型態，也就是他投資 A 公司然後再由 A 公司去持有 B 公司的股票，那麼在法律形式上，看起來是甲控制 A 公司 A 在去投資 B 公司，但這個法律形是經常在實務上面由於稅捐稽徵機關認為你的經濟實質仍然是由你來直接控制這一家 B 公司，其實這家 A 公司就是你的化身你的另一個化身，你當初成立這家 A 公司只有用一塊錢去成立他，你沒有資金，這家公司由其像我們現在公司設立的資金資本額幾乎已經 DOWN 到最低了，你只要用一塊錢的資本額你也可以去設立當然我們可能本意是想要鼓勵一些創意的投資能夠讓大家雖然從零資本少一點還是可以去做，像最近 LINE 去併購台灣走著瞧的團隊 App，你 App 其實一開始不需要特別多的資金你只要有創意然後你會寫程式，你寫出來的 LINE 當然也是，LINE 自己本身就是一個 App 的軟體，那等到他茁壯成長以後他變成是一家大型的公司時候你就會發現我直接投資取得這家公司的股票，因為他每一年會發放股利盈餘給我，這樣很麻煩我乾脆我就去成立一家投資公司這家投資公司再去轉投資這家被投資公司，就是以間接投資的方式去持有這家上市櫃公司的股票，那這種情況幾乎在實務上幾乎都會被認為說你這法律形式的外衣我是不相信的，我不相信你這個法律形式外衣，換言之你的經濟實質實際上 B 分配給 A 公司的股票股利盈餘實際上會被認為就是等於是分配給甲的意思，換言之 B 在這個情況底下他所發放的股利盈餘他幾乎都會直接被認定為就是甲自然人所有的股利所得，因此要對甲自然人來課股利所得的綜合所得稅，也就是我們綜所稅裡面的第一類所得的類型營利所得。這個是我們講這個是關於事實的認定的部分，特別是在實務上面因為事實的認定跟納稅義務人所提出來的證據資料，各位都知道一件事情就是我們國內的人有時後為了要滿足那個客觀要件我們一定會去用很多法律形式來滿足看起來法律規範來講給你這樣子的一個方便，比如說我透過這家一塊錢我就可以去設立一家投資公司，那既然是這樣的話我再用這家公司再繼續去做各種的生意，那你會想著一件事情說這樣對我來講我很棒，因為我有一個分身，可是在實務上對稅捐稽徵機關來講這些分身只要他的資本額不夠只要他做的營利事業的營業行為不夠廣泛看起來就樣是單獨為了一件事情而去操作而才去成立這家公司的話幾乎全部都會用實質課稅原則把你全部打回原形說你才是真正的實質歸屬者。這個叫做實質課稅原則，那麼為什麼還有談到所謂的法律解釋，實質課稅原則其實還有另外一個層次，而且這個層次是原先在德國被稱之為叫經濟觀察法，實質課稅原則在德國被稱之為叫經濟觀察法，因為老師最近一直再寫這個東西，那我之前就已經寫很多，不過最近剛好研討會的關係我也又再把這個題目重新再 Renew 的去重新去討論就是去追蹤了一下在德國原先是怎麼樣的一個情況，那麼在德國的實質課稅原則他們就稱之為叫經濟觀察法，因為其實實質課稅這個字眼是日文漢字，首先是從我們大法官釋字 420 號裡面出來的，這個我的猜想，因為我們使用日文漢字比較容易了解，那日文漢字首先第

一個因為我去看過日本的教科書就是金融教科書他也有提到經濟觀察法就德國經濟觀察法他就括弧而不是他是寫實質課稅原則然後括弧德國稱之為經濟觀察法，那也就是說經濟觀察法這個是在德國的稱呼，日本他就把經濟觀察法這件事情稱之為叫實質課稅原則，那我們大法官釋字 420 號的時候首先去提到這樣一個實質課稅原則的時候其實當時我們國內可能由於這個因為並不是這麼清楚，因為這個地方考據方面沒有辦法去做考據，就是說是不是因為我們實務界比較容易看得懂日文所以他就去看的日本這樣子的文獻，所以把這個東西稱之為，就直接用日文漢字的把他引進來在我們國內就稱之為實質課稅原則，所以簡單來講就是說經濟觀察法因為在德國的經濟觀察法他的確也是在描述這種情況只是他們的經濟觀察法偏向於是一種法律解釋方法，他認為說所謂的經濟觀察法是一種解釋稅法規範的方法，他其實是目的解釋法的一種，經濟觀察法是一種目的觀察法是一種解釋法律規範的目的解釋法，各位在方法論裡面解釋法律的方法有哪幾種？文義解釋法，歷史解釋法，還有一個是所謂的關聯性解釋法或者是上下有關聯性或稱之為體系解釋法，然後還有一個就叫作目的解釋法，當然有一些還有包含合憲性解釋法。那麼目的解釋法其實是稅法規範追求他的目的，由於稅法本身他是用以納稅義務人也就是私人之間的民商事上的行為做為他的規範對象，所以法律規範使用文義的時候我們必須要去了解他在經濟實質上的狀態而不是以法律規範本身的文義在法律由其是在民商事法的理解做為理解，就是說我們在稅法裡面會規定的用的一個字眼，這個字眼在民法裡面也可能會用，那民法裡面對這個字眼的理解並不拘束稅法，稅法雖然用同樣這個法律規範的這個概念文字，可是稅法在理解這個時候他是按照他的經濟實質來做一個認定的基礎，這個就叫做經濟觀察法，所以經濟觀察法在德國大概有那個背景，因為德國的稅法最重要的一部法典稅捐通則是法律人訂的，所以這一位法律人他在訂的時候他把很多民法裡面的字眼弄進去，比如說我舉一個例子來講，個人綜所稅講的是個人，講的是自然人，什麼叫自然人？這個在民法上面的定義，依據的是指像我們一樣的一個人，一個人的形體那你的權利能力是始於出生終於死亡這樣子的一個字眼的使用，在德國稅法的稅法裡面由於制定者事一個法律人所以他在使用的過程當中他使用很多民商事法上才有個概念，比如說剛剛講的自然人的，當然他也有一些概念是稅法自己本身才有的像所得、資產、折舊這個大概不是法律裡面傳統的字眼，只是說他有一些特別是稅捐主體、客體的描述上面他會用很多法律上的字眼，那麼在德國他就把他認定為雖然使用同一個法律字眼，可是我們不一定要做同樣的解釋這個地方特別是在財產法裡面許多的字眼，比如說我這樣子講，我們在稅法裡面有很多我們民法是用買賣加以描述的稅法是用交易行為，或者是剛剛講的銷售額的銷售我們在考試裡面那個銷售，銷售一般在民法上的描述是叫買賣，對吧？可是我們的銷售在稅法裡面的概念當然因為在德文裡面其實比較接近是一樣的字眼，當然在我們的稅法一開始用的法律字眼其實是不大一樣，民法裡面講買賣稅法裡面講同樣一個行為我們部稱為買賣我們就把他稱之為交易或

者是銷售，比如說買賣有價證券我們就稱之為這是一個證券交易行為，比如說你買賣勞務或者是商品我們在營業稅法裡面我們稱之為叫銷售行為，那麼在民法裡面他是用所謂的買賣行為來去加以描述，從而在德國由於他使用很多民法概念的時候他認為說這個地方實質課稅原則或經濟觀察法其實是在講說你在用同樣一個法律概念的時候你解釋理解的那個內容不一定會完全一樣，那這個情況其實在我國這個問題比較不釋那麼嚴重，大部分是這樣子，在我國由於我們的稅捐立法者其實不是法律人，我們的稅捐立法者從財政部送草案進立法院到立法院的立法委員財政委員會多數的財政委員會裡面委員其實法治背景的人是比較少的，所以其實在我國這個問題在探討所謂的法律解釋稅法跟民法概念要不要做同一解釋的時候這個問題在我國基本上不太嚴重，理由在於因為我們的稅法立法者自始就採用跟民法的概念是不大一樣的，我剛講的像交易像銷售在交易稅或是營業稅裡面我們講的這些字眼其實都不是民法上有的概念，因為民法上沒有這個，各位你要注意到這個銷售這個字眼也包含在民法除了買賣契約以外他也有可能包含是代辦商行紀商，我們在民法的債各篇裡面所提到的契約概念，行紀代辦商甚至某種程度上仲介一般人所講的仲介也就是居間契約，我們在民法上是用這幾個字眼，可是在稅法上你銷售貨物跟勞務一律都是用銷售的字眼，銷售貨物銷售勞務全部都是用銷售這個字眼，所以其實在我國比較不是這麼大的問題是說我們的稅法跟民法的字眼又不一樣，稅法本來就沒有要跟民法做同樣的解釋也不受民法解釋的拘束，反倒是我們的稅法裡面如果使用到了民法上的字眼倒是在實務上來講都會做相同意義的了解，我舉一個例子來講，在我們所得稅法裡面第十七條有規定第十五條跟十七條有規定就是納稅義務人扶養配偶跟受扶養親屬裡面有提到直系血親尊親屬還有提到子女還有提到兄弟姊妹，還有提到家長家屬的關係，在十五條跟十七條裡面我們大概提了好幾個民法上使用的概念就是配偶、直系血親尊親屬、子女、兄弟姊妹還有家長家屬的概念，那麼這幾個概念他用了民法上的概念在法律上面到底要不要跟民法上的概念是做相同的解釋我想配偶沒有問題但是各位你要注意到，德國的稅法對於所謂的配偶的概念他一直是用民法的概念去理解的，也就是一夫一妻底下的那個才叫配偶，但德國同一個時間 2009 年的他們有訂一個生活伴侶法，也就是說如果你是同性戀人你去做登記的話，你也可以享受跟民法上的配偶相同的地位，包含生活費用扶養給付請求權、生活費用給付請求、扶養給付費用請求甚至是連剩餘財產分配請求權都有，甚至是連遺產繼承都有相關聯的權力，也就是說德國對同性戀人的處理方式是他在民法的婚姻之外另外訂一個生活伴侶法，享受的是跟民法上所有的待遇是一模一樣的，可是稅法上誰可以適用相當於我們的十五條跟十七條的家庭所得制的合併申報制是只有民法上的配偶才可以，如果是同性戀人是不可以的，德國一直都採取這個態度也就是稅法上關於婚姻的概念、家庭的概念完全遵照法律的規定，完全遵照民法的概念看法去加以認識，那我們的立法者基本上也是採取相類似的態度，也就是你只要是涉及到婚姻法，他只要使用到是民法上的概念的時候，在這個地方探

討他的意思的範圍是以民法概念的理解為基礎，所以我們大法官解釋曾經針對，但是那個大法官解釋的字號我要再查一下，曾經針對夫妻之間配偶之間的移轉贈與免稅做過解釋，因為有一個不是夫妻配偶的他應該是小三第三人，他說這也是他送我的為什麼夫妻之間移轉贈與免稅，我做為第三者我為什麼不能享受同樣的權力，他去提起釋憲，大法官就說那個字號我可能要再查一下，大法官說夫妻移轉贈與免稅是因為他們同居共採的關係，那這個概念是以民法上的婚姻做為前提，婚姻享受國家給予的制度性保障，只有他們才能夠享受夫妻之間移轉贈與免稅至於你不是，他是用這個理由去論述去說明在這一種情況底下，對於所謂婚姻稅法上的婚姻的概念，稅法上的配偶的概念，稅法上的直系血親尊親屬，其實我們一直用民法的概念為基準，這個就是稅法的解釋以民法的解釋為基準，換言之在德國討論時實質課稅原則他其實是在討論法律的解釋到底是用稅法自己的標準還是用民法的標準，他是在講這個事情，那我們國內這兩個都可以，這兩個我們國內都可以，由於這兩個都可以因此造成在我國實務上面一個非常嚴重的問題就是稅捐稽徵機關他在認定事實的時候可以用實質課稅原則一把把你打掉，然後就算事實這個地方沒有把你打掉，他在解釋法律的時候又再把你函涉進來，也就是你的事實其實你有自己的法律形成，當他在做法律解釋的時候又把你的法律形成說你這個是屬於法律規範所想要函涉的範圍，我現在舉個例子，因為這個問題稍為有點複雜，我們大概了解一件事物的背景就是說在我們的遺產贈與稅法裡面，每一個人都可以移轉贈與給別人，但是超過贈與的免稅額兩百二十萬的話國家要就超過兩百二十萬的額度要來計算課徵贈與稅，這是法律規定的背景基礎，那麼夫妻之間移轉贈與免稅不計入贈與稅應計稅的稅基範圍，所以我們可以這樣理解，夫妻之間移轉贈與免稅。我們來看一下在實務上就出現了這樣子的手法，很簡單也不太難，爸爸想要送給小孩四百萬，可是他送的時候因為超過兩百二十萬顯然他要被國家課贈與稅，所以他現在用一個做法他自己送給小孩兩百萬，這個是不是在免稅額度範圍內？然後我再把兩百萬送給我太太，然後贈與是負負擔的贈與，負負擔的贈與意思就是我贈與給你以後這個受贈人要履行一個負擔的義務，要把這兩百萬繼續在贈與給小孩，也就是說甲為了要增益其子女的財產的意思，甲想要給丙一個買房子錢，結婚了買個家，送給他四百萬當頭期款，這四百萬要怎麼送呢？我自己送給他兩百，這個在免稅額度範圍內，那我現在再利用乙我們兩個是夫妻配偶，我送給你兩百這兩百萬是免稅的，不計入贈與稅的稅基範圍，那我自己送給丙的話兩百萬在免稅額度範圍內所以免稅，那麼這個贈與是負負擔的，乙拿到這筆錢以後還要再繼續把這一筆錢交給丙，這個叫贈與負負擔，乙跟丙之間另外再成立一個贈與行為，這個是負負擔就是前面的這個贈與行為負負擔的條件，那個條件是這樣子，所以各位你可以看得出來在甲乙丙當事人之間，甲送給丙兩百萬這個免稅，甲送給自己的配偶乙兩百萬這個因為不計入贈與稅的稅基範圍所以也免稅，那乙再送給丙，乙送給丙這個主體不一樣跟甲不一樣的主體，所以以送給丙的時候因為主體不一樣所以他又可以享受一筆兩百

二十萬以內的免稅，等於是丙在限度範圍內可以在同一個年度內獲得四百萬完全不繳一毛的贈與稅，這個我們稱之為叫連環贈與，納稅義務人利用夫妻之間移轉贈與免稅的規定，當然我們可能看一下夫妻之間移轉贈與免稅他在遺產贈與稅法，我把這個講完就好，在遺產贈與稅的第二十條的第六款的規定。夫妻之間移轉贈與免稅，然後關於移轉贈與稅免稅額的稅基是在遺產贈與稅法第二十二條，第二十條的第六款是這個免稅的依據，二十二條是這個免稅的依據，二十二條同時也是你這個兩百萬就是乙送給丙免稅的依據，我們這樣子講好了，甲利用二十二條的免稅額兩百二十萬以內的規定再加上利用二十條第六款的規定夫妻之間移轉贈與免計入稅基的規定，然後他透過贈與負負擔的方式把送給乙的錢再繼續送給丙，那麼乙送給丙一樣是利用二十二條的贈與免稅額兩百二十萬以內免稅的規定，簡單來講就是在這個地方利用了這幾個法律規範上的漏洞，這個叫連環贈與行為，這個是利用了法律規範由於錯綜複雜他在無意之間所產生出來的漏洞，納稅義務人了解了這個漏洞以後他去利用他，然後說我這樣子去做移轉就可以達到讓丙在同一個年度內獲得四百萬完全不用繳贈與稅，因為如果貨真價實本來是甲拿著四百萬給丙的話至少甲按照現行法律規定他要超過兩百二十萬的部分一百八十萬乘以百分之十要繳十八萬的贈與稅，但在這個例子裡面他不用繳任何贈與稅，那這一個情況我們用這個例子來跟各位談一下，實質課稅原則如果當做是一種事實認定方法，他會是這樣認定的。就是說甲贈與給丙，甲送給乙乙再送給丙的話這個行為也是視同為是甲自己送給乙送給丙兩百萬。換言之從事實認定的層次上他認為甲送給乙乙又送給丙的行為這個是一個假的，那個是一個法律形式他是要 cover 他的經濟實質是甲自己還要再送給他兩百萬，所以他很容易會去講一件事情，甲送給乙乙送給丙的行為悉數當事人之間用通謀虛偽之意思表示的法律形式去掩蓋經濟實質的行為，這個是通謀的虛位意思表示不是真的，他真正的經濟實質行為是甲除了送給自己的兒子兩百萬以外他還要另外透過媽媽再送給他兩百萬，而這個兩百萬其實是甲給他的，這樣子的一個事實認定如果一旦被認為是假的，其實就不是實質課稅原則裡面所想要函蓋，這一種情況我們把他稱之為稅捐規避行為，其實他不是通謀虛位意思表示，不是假情假意，甲要送給乙是真的，因為只有這樣他才能夠把兩百萬移動到乙的身上，乙要送給丙兩百萬這也是真的，因為只有真情真意才能夠把這個兩百萬繼續移動到丙的身上。所以我們這樣講，實質課稅原則他其實在討論的並不是在講事實認定，實質課稅原則其實他只是在防堵由於稅法規範的錯綜複雜，他無意之間產生出來漏洞，我們透過對法律規範的解釋，我們解釋說二十二條跟二十條第六款的規定，這兩條的規定各自是基於每一個人在同一個年度當中只能享受一次的兩百二十萬以內的贈與免稅，那麼為什麼夫妻之間移轉贈與免稅是因為你們兩個夫妻同居有通財之義，只是為了讓你夫妻之間移轉因為通財之義的原故所以讓你們之間的移轉贈與免稅，並不代表著你可以利用另外一個人也就是另外你的配偶然後再來多享受二十二條所規定的免稅額的稅基，簡單來講就是夫妻之間基於通財的同居共

財的意義，所以你可以在以這個限度範圍內移轉贈與給你的太太，比如說你贈與給他一台汽車讓他可以開車去買菜，夫妻有同居通財的義務。太太沒錢當然是你要先生幫忙出錢，在這個限度範圍你是拿來自己享受用的沒有問題，可是我不是要讓你透過去再送給小孩子，因為如果你再送給小孩子你等於是濫用了這個法律的形成自由，所以在德國他在解釋實質課稅原則的時候他是以法律解釋去論述，在我國不是這樣，在我國是用事實認定去論述，結果這個事實認定他會導出一個什麼後果你知道嗎？他會告訴你說你這個的移轉是假的，是通謀虛偽，假的對不對？假的要不要處罰？就要處罰了，假的話是要處罰的，因為你是做假的，假交易、假買賣，像剛剛我這個例子，甲本來是直接投資 B 公司結果他設立 A 公司來做間接投資，他也會告訴你說這一家 A 公司是虛設行號，所以所有你做出去的營業行為全部都是假的，我不僅要把你算在甲的身上，而且要來處罰甲因為你涉嫌逃漏稅捐，我們的問題背景因此就變得複雜化，因為我們把他認為是一種事實的認定，而這種事實認定會跟通謀虛偽表示變成是同一個理由同一個道理，他會認為你這種規避行為他本身就是通謀，但實際上規避不是通謀因為如果是通謀，他根本就無法把財產順利移送到丙的身上，這個叫規避，規避的意思是他是真情真意的行為他只是繞路而已，我們待會再針對這個部分再跟各位進一步談，其實實質課稅原則因為非常複雜，所以我也沒有辦法在這個課堂上一次把他說完，因為實質課稅坦白說在實務上是一個非常大的議題，他也值得花一整個學期的時間去討論這個議題，因為實質課稅原則他本身所想要處理的行為的類型包含我們剛講得稅捐規避、包含通謀虛偽意思表示、包含其他適用實值課稅原則的狀態，在德國在我們台灣也有一些法律規範加以規定，但我們由於時間緣故我們沒辦法去做比較進一步的說明，我現在在這個地方主要跟各位談實值課稅者在我國被認為是一種事實認定的手段，他經常造成了稅捐規避行為跟通謀虛偽意思表示的混淆，那稅捐規避行為跟通謀意思表示混淆了以後他就會產生稅捐稽徵機關會認為你既然是通謀是假的，那我就處罰你，所以我們在實務上面的稅捐規避行為是用實值課稅原則通常也會帶來補稅跟裁罰的兩個效果，補稅是補你應該繳未繳的稅，裁罰就是以你應繳未繳的稅做為計算基礎再來加做裁罰，這個是在我們實務上面實質課稅原則所產生的問題，簡單來講實質課稅的效果是補稅再加裁罰，可是在德國他並沒有裁罰的效果，他只是在做法律解釋，法律解釋之後通常會帶來的是補稅的效果，他並沒有裁罰的效果，我們待會再進一步做說明，先在這個地方先跟各位先打住在這裡，我們先休息一下。

那我們繼續跟各位談一下剛剛在實質課稅原則裡面，在我國因為可以當做法律解釋也可以當作是事實認定，不過在實務上稅捐稽徵機關似乎比較傾向把它當作是一種事實認定的方法，做為事實認定的方法他會讓實質課稅原則底下他在判斷事實的時候產生非常嚴重的偏差，納稅義務人經常就會可能覺得說，我提出來證據資料你都不認定，你也都拒絕做證據資料的認定，他只要用一句話說稅捐稽徵機關說你的經濟實質不是這樣，你的經濟實質是怎樣，你的經濟實質

是你自己要送錢給你的小孩，說可是我用的是法律給我的可能性，夫妻之間移轉贈與免稅，然後每個人都有兩百二十萬免稅額我為什麼不能這樣用？另一個問題其實像剛剛這個問題現在其實在實務上這個問題幾乎連環贈與的情況已經很少，因為各位知道為什麼在事務上連環贈與的情況很少？我剛剛提到一件事情說父母親都很疼小孩，送一些錢給小孩這買房子錢，起家厝的錢，現在實務上是這樣，父母親乾脆直接幫你買房子，用房子送給你，你知道這個好處是怎樣？你看同樣一個情況，甲要送給他的小孩子丙，那我們現在假設兩百二十萬免稅額不變，他就去找一間一千萬或兩千萬的房子，兩千萬的房子的話頭期款是不是我們一般來講八成貸款，四百萬對不對？那我就這樣子好了，甲為了要給他小孩一個起家厝的錢，以前是送錢現在不用，我這樣子，我幫你買一棟房子 A 屋，這一棟房子市價是四千萬，我跟你媽媽就是太太一起一個人各出兩百萬，然後八十萬你是不是還有一千六百萬的貸款對不對？各位你知道我送房子有什麼好處嗎？送房子市價是兩千萬，可是他的公告現值加房屋，因為送房子一定是 A 屋跟房屋所在的 B 地對不對？在我們實務上面關於你送給他這一棟房子的話，他的房屋跟土地的價格並不是按照市價，他用什麼為基準？你去看一下第九條的規定，遺產贈與稅法剛剛給各位的條文的第九條的規定，對不起在第十條第三項規定，遺產及贈與的所稱的實價土地以什麼，公告土地現值或評定標準價格為準，房屋以評定標準價格為準。換言之房屋用房屋的評定價格，土地用公告現值，這兩個根據財政部自己的統計資料顯示，大概是如果是建地的話由其是在台北市，在我們全國平均來講也可能是大概這個數字，大約是市價一成到三成左右而已，雖然有些人說我們的公告現值已經趨近於市價，我們的公告現值已經趨近於市價，不過我是很懷疑這句話，因為很簡單，你的所謂一定是在講一整塊區域的平均價格，你的所謂市價一定是在講一整塊區域，比如說台北市的平均房價我前一陣子看到一個統計數字，台北市目前的房子平均價格是兩千萬，兩千萬所以我才用這個做數字，請問一下地寶是兩千萬嗎？那為什麼會有兩千萬這個數字是因為你拿了地寶的兩億跟萬華的一棟爛房子比起來所以才會變兩千萬，所以台北市的公告現值假設是接近市價的六成到八成，那個土地的價格他被公告的頂多他說六成到八成就是一千兩百二到一千六，就算是地寶的房屋的土地也大概是這個數值而已，這個叫做公告現值趨近於市價。其實那個根本就是一個不能講謊言，他那個是透過統計數字講出來的一個不符合真實實況情況的一個例子，各位你知道數字會騙人，為什麼數字會騙人？因為他用總體數字來告訴你個體的個案情況，比如說我舉個例子，台灣國民平均男性壽命是七十三歲女性壽命七十六歲，所以你可以估算自己你還可以活多久，你覺得這合理嗎？每個人的壽命有不一樣，對吧？所謂的男七十三女七十六那個只是一個平均壽命，有些女生有些男生他早死有些晚死所以才會有平均數，你總不能因為這個平均數的存在說我估計我應該到七十歲還可以再活的三年所以我就七十歲開始浪費財產為什麼因為我只剩下三年可以活，那個是很荒謬的，我們在這樣子的一個數據底下說我們的公告現值跟我們

的房屋評定標準價格跟市價很接近其實是一件很奇怪的事情。回過頭來我們講這件事情，這兩個的價格的合計，如果根據財政部在捐地節稅裡面的統計資料來看其實大概這棟房子應該約市價大約是三分之一就是一成到三成左右就是大概是兩百到六百萬之間，一到三成，公告現值加房屋評定標準價格可能只有兩百到六百萬之間，所以各位你知道現在台北市在奢侈稅公佈施行以後，台北市幾乎很少這一種交易行為為什麼因為短期交易會被課奢侈稅，可是大部分會產生一種情況就是父母親買房子送給自己的小孩，父母親買給他的標地 A 屋 B 地在政府來看只值兩百到六百萬之間，所以我現在假設個是四百萬，那我夫妻兩個人共同贈與給他要不要稅？要不要課稅？我夫妻兩個人共同出資買這一棟房子市價其實是兩千萬，可是政府的公告現值加房屋評定標準價格加起來是四百萬還要不要課贈與稅，他不用課，我送給你以後我的標的我是不用課稅的，我送給你以後我還附帶個一千六百萬的負債，因為你有貸款一千六百萬，貸款你自己付，等於是送給你一個付貸款的所以就算市價就算是六百萬也好，為什麼？六百萬我送給你一個東西你上面負債所以加加減減你還欠一千萬，你沒有受贈你不僅沒受贈你還負債呢，等於是父母親把一個負債丟給你的意思，所以要不要課稅不用課，根本就不用課，我就算把這棟房子我八成全部都我父親幫你出，一千六百萬剩下四百萬，讓你自己去付貸款，一千六百萬父母親其實是總共出了一千六百萬的價金，他送給他小孩結果在公告現值跟房屋評定標準價格裡面只剩下六百萬，等於是小孩子拿到一個名目上是六百萬實價是兩千萬的東西，六百萬的東西可是這上面還帶有四百萬的負債，所以六百減四百他只剩下兩百萬，要不要課贈與稅？不用課，所以台北市去年光去年奢侈稅課徵以後房屋不同就是真正的第三人之間的交易短期交易行為大量減少，可是父母親為了要幫小孩子起家的話，如果父母親有錢大不了我就直接我自己買然後送給你，所以去年贈與稅在台北市高達六千件，都是用房屋做贈與沒有人用現金做贈與，理由就是因為房屋土地的價格實務上是用一個虛擬的價格叫作房屋評定標準價格跟土地公告現值，而這兩個價格一定比市價低，一定的，不管你再怎麼接近還是一定比市價低，比你市價低的情況底下只要有貸款我送給你這個東西這個是兩千萬的東西，就算你接近八成好了說這個的總價是一千六百萬，可是我有貸款一千六百萬，所以我送給你的東西是上面一千六百萬結果負債又是一千六百萬所以總價零，要不要課贈與稅不用課，這就是目前我們實務上面我剛剛提到的，除了連環贈與，連環贈與是概念上存在因為實務上根本不會有人做這麼笨的贈與的行為，那我們可以這樣子講實務上大部分現在做贈與父母親要贈與給小孩不是拿房屋土地贈與就是拿未上市櫃公司的股票，未上市櫃公司的股票你知道他用什麼做為計算基準，他用資產淨值為基準，用未上市櫃公司的股票他是用資產淨值等到 IPO 以後 IPO 首次上市以後，他的價格只要他是體質健全的公司一般來講就會開始漲就會變的有市價市值的差異，為什麼股票市場會有市價的差異？其實很簡單因為股票市場是一個資訊不對稱市場，你只要放個夢想，大家只要相信你那個夢想就算你虧損，市淨值是零還

是有人買，信不信？這就是股票市場，股票市場從來價值跟價格不會是同一的，不然就不會有漲跌幅的問題，每一個事情都是按照資產淨值，如果按照資產淨值搞不好我們上市櫃公司早就倒了為什麼因為從來沒賺錢過，他是靠什麼在撐？靠大家對他的期待，像我們現在很多上市櫃公司去年根本就虧損的一蹋糊塗可是為什麼現在還是有股價為什麼不是零為什麼不下市？因為大家對他還有期待，搞不好比如說他明年會再翻身而起又會再賺回來，就是這樣大家因為對他有期待有夢想，所以市價不等於淨值，那大部分的現代父母親要贈與根本不會贈送一個已經上市櫃的東西的股票，要上市櫃之前他可以用淨值，淨值跟市價之間的差距你說高達差一百倍的也有，淨值只有十塊錢，上市以後變成是一千塊，當然我們股票要到一千塊這不容易，不過差個十倍也是很正常的，上市以後一下子變一百塊，我們可以這樣子講在實務上面這一種透過法律形成自由然後去規避法律規範的這一種行為，這一種我們把他稱知為稅捐規避行為，稅捐規避行為其實是在鑽法律漏洞我們可以這樣講，鑽法律漏洞彎彎曲曲哪裡有洞哪裡就鑽鑽到他能夠讓他自己稅賦繳的少一點這個叫稅捐規避行為，規避的意思就是鑽洞、繞路的意思，規避並不是虛偽意思表示因為繞路他是真意，他才能把利益移送到他要的那個對方去，他不是通謀，通謀的話就會變成是無效的法律行為，就要一切回復原狀，所以你能夠區別這兩個之間的差別嗎？制少你要從法律概念上去加以了解就是我們實質課稅原則其實他要處理的應該是說我們從法律的規範去解釋去含射像剛剛連環贈與的行為，連環贈與的行為我們要去解釋十六條的鋼鋼二十條第六款的規定，說夫妻之間同財移轉贈與免稅為什麼？他其實只是基於夫妻同居有共財之義，既然是共財之義這個只是在增益夫妻之間你可以講夫妻之間買個菜你也不能說買個菜要記一下帳，今年贈多少國家就要課稅對吧？這也太誇張了一點買個菜還要算一下嗎？對不對？所以記然是夫妻之間有通財之義，那夫妻之間的移轉贈與我們就給你免稅，這個只是他這個法條規定本身的目的，但是你透過這樣的贈與免稅目的是要增益你的小孩那這個就不行，這個是規範目的的解釋。從而我們稅捐規避行為毋寧應該適從這個角度，因為如果照我們實務上的做法的話，這一種實質課稅原則會變成是我不用這個但是實際上其實是有點像掏空了就是那個自由心證，依證據客觀認列事實的這些我們事實認定的基本原則。所以我最近自己寫一篇研討會的文章就是特別要去把實質課稅原則跟核實課稅、核實認定這兩個要分開來。稅捐稽徵機關要先核實認定係增的客觀事實，你之後如果要用實質課稅原則你就必須要去解釋法律規範，稅捐稽徵機關要先做事實認定的功夫才能夠在過頭來再來解釋法律規範，你必須要去探究法律規範的真意，你的目的在哪裡，然後才能夠結合在一起變成是實質課稅原則的法律效果，你不可以證據也沒也認定就直接按照你認為說你應該這樣子但是你沒有這樣子做，像我剛剛所舉到的連環贈與的行為在實務上他會認為反正我今天不管那個錢你只要是太太也有送給他錢那我這個時候我就認定為這個也是你給他的錢。像其實這一個坦白說像這個法律的規定，實務上面當事人主張我要送給我小孩子一棟

房子，難道不可以嗎？各位了解我的意思嗎？就是說我現在手頭上有股票、有現金、有房子，我難到一定要送現金嗎？我不能送股票嗎？我不能送土地嗎？房屋嗎？我一定要送現金嗎？只有現金才叫贈與嗎？我也可以送房屋土地不行嗎？民法上不也是這樣子嗎？那我們現在來加以判斷的意思就是說在你係增了這個事實裡面來講，納稅義務人他先買了房屋土地，然後再以房屋土地送給小孩子，請問一下他何來的規避之有？他為什麼會規避？你這個時候你必須要去解釋法律規範，我們剛剛看到了第十條房屋土地的價值，所謂的實價以房屋土地公告現值為基準的這一個規定，其實他應該解釋為當你房屋土地無法調查其客觀市價的時候，再來用土地的公告現值或房屋評定標準價格。也就是說我們第十條的遺產贈與稅法第十條第三項的所稱之實價，他那法條規定很不好因為其實讓我們看不出來有這個意思，但是你所講的實價請問各位你不看十條三項以前實價什麼叫實價？難道不是指你移轉贈與的時候的那個市價嗎？你法條是規定實價然後第十條第三項說這個實價以房屋評定標準價格土地公告現值為基準，那我的意思是說你要解釋法條規範第十條第三項的爭議其實應該是當你實價無法查得市價無法查得的時候土地再以公告現值房屋以評定標準價格為基準，這個才是這個法條真正的規範的目的，十條三項是這樣的意思解釋。從而我們現在回到這個例子當甲送給丙如果稅捐稽徵機關有辦法查價查出來他贈與的標的市價市兩千萬就是房屋土地加起來兩千萬你就不應該適用十條三項，你應該是用十條第一項的規定，遺產及贈與財產價值以被繼承人死亡或贈與人贈與時之實價為準，這個叫做法律解釋方法，他是典型的法律解釋方法，他不是認列事實，當你講認定事實的話我們講的是核實課稅核實認定原則，只有這種情況才叫做實質課稅，那因為我們實務上面核實也當作實質，解釋方法也當作實質所以在我們實務上在稅捐稽徵機關擁有莫大的權限，事實也是你說了算，然後法律也是你講了對，其實他們只要事實認定給你喬過來法律就不用再解釋了，就算你提出幾百個證據說我買的房子其實是這樣，實務上他買了房子以後，我那個房屋買賣的契約書不見，被火燒掉了、被蟲咬了，反正就是不見了，我不提供給你看，那稅捐稽徵機關說我看不到所以我就只好用房屋評定標準價格土地用公告現值，在我們法律上面就是說他用事實認定直接就把你調整他認為經濟實質是這樣可是這個經濟實質根本是你稅捐稽徵機關可能自己認定的事實他不是真正的實質。回過頭來還有一件事情，這個也是概念上邏輯的問題，請問一下法律形式難道不是實質嗎？各位我們舉一個最典型的例子，在代理行為裡面只要有權代理，代理人是用本人的名義為法律行為，這個法律行為的效果是不是直接及於本人及相對人之間，一百零三條的規定，那我們可以同樣的道理說其實法律形式本來就會在一定程度上表張出他的經濟實質，因為我以本人名義為法律行為，只要我是真的有獲得授權他其實經濟實質法律形式一般來講是跟經濟實質是相同的，他只有在少數另外的情況法律形式會跟經濟實質不一樣，而這種情況正是通謀虛偽意思表示最典型，通謀虛偽意思是表示他表面上做了一個法律行為但實質上他的經濟實質他並沒有想要

去履行的意思，通謀虛偽意思表示是最典型的在民法上法律形式跟經濟實質是完全不一樣，所以在這種情況底下，我們在通謀虛偽意思表示底下因為你經濟實質上你並不意欲那個法律形式的法律效果發生從而我們法律形式上才根據你的經濟實質說你這個法律行為是無效的讓你回復原狀讓你至此不發生任何法律上的效果，而在法律上面的認定在稅法上面這個問題他其實會變得更嚴重的地方就是因為通謀虛偽意思表示會被認為虛位行為他是要處罰的，可是純粹的稅捐規避行為我們剛剛講過，鑽漏洞、繞路他是過分聰明，但是他不是違法行為，他只是繞路利用各種合法手段來繞路繞繞繞道他要的法律效果，所以我們能講的是說，稅捐規避行為用實質課稅頂多只是個補稅，他沒有裁罰的問題，裁罰只有在針對通謀虛偽意思表示這一類型的行為上面用虛假的行為來呼嚨來詐欺稅捐稽徵機關，這一種情況才有可能要去做裁罰，因此實質課稅原則只有補稅而沒有裁罰的效果，實質課稅原則在適用上只有補稅沒有裁罰的效果，這也是目前我們在稅法學界裡面大家一致通說的看法，但實務項來不採，這個也可能反正之間，因為實務上面可能短暫之間不大容易一下子去做改變，不過以後也許行政法院會慢慢的採取這個看法不知道，不過我想先跟各位簡單談到就是實質課稅原則這件事情，他其實主要是透過目的解釋去解釋法律規範，稅法的目的就是量能課稅，所以我們才把他擺在量能課稅的子原則下去加以討論，因為實質課稅是在解釋法律規範，他想要去掌握稅法規法的目的，稅法的規範的目的就在於怎麼樣子正確衡量納稅義務人的稅捐負擔能力，從而實質課稅原則是量能課稅原則的解釋方法解釋法律規範的方法，也是在制訂法律規範的時候立法者要遵循的方向，實質課稅的因此從而是量能課稅原則的下位性的原則，就像其他的全部所得課稅原則、普遍所得課稅原則或是實現原則是一樣的道理，因為他都是要去達成量能課稅原則的一種方法，我們的目的解釋法也是達成量能課稅原則的一種方法從而實質課稅原則根據這個觀點他就是量能課稅原則底下的一個子原則，這個是關於實質課稅原則，當然實質課稅原則我們還有更多的問題我剛剛講過這個問題不容易處理，對各位來講的話實質課稅原則大概初步的了解是他是一種法律解釋或者是一種事實認定，在我們學說實務上有歧異，由於實務上偏向認為是事實認定因此他會把規避行為跟通謀虛偽意思表示都當作是同類型的行為加以裁罰，那換言之在這種情況底下納稅義務人面臨實質課稅原則的適用是補稅再加裁罰的法律效果，這個會對納稅義務人是極端不利的。根據多數稅法學者的看法實質課稅原則只能帶來補稅的效果，因為他鑽漏洞所以我們在判斷上面要求他要應付的稅款補繳補滿，但他並沒有涉及裁罰因為他不是違法行為，他是脫法，什麼叫脫法？利用合法形式來達到本來在合法形式裡面達不到的法律效果，特別是經濟上的效果。其實脫法行為在民法上本來就有，像借名登記，借他人的名義來做移轉登記的行為，這一種借名登記的行為也是一種脫法，因為他利用什麼行為的外觀？利用代理的外觀，我們就因此稱之為叫間接代理，用你自己的名義來幫本人為行為，如果今天這一個行為不是法律強行規定所禁止的話，其實間接代理本來就是民法

上被允許的一種行為，對吧？間接代理直接用委任契約關係去處理，我拜託你用你的名義去登記為這個房屋的所有人，如果不涉及到比如說農地的話，這有什麼不可以？我們這一種也叫做信託行為，拜託你幫我登記在你的名下，為什麼我要拜託登記在你名下？因為就不想讓我老婆知道有這筆錢，就這樣而已，不可以嗎？可以呀，這個就是說你今天其實脫法行為他未必違法，脫法行為他只是在迴避一個法律強行規定而這個法律強行規定在民法上這一種違反法律強行規定的行為本來是無效的，脫法行為在民法上他也很可能會因為違反法律強行規定被認為是無效的，像借農民的名義登記為農地所有權人，這個也可能在我們的舊法時代的時候也會被認為這個是一個脫法行為，違反法律強行規定因此而無效，但請各位注意，不是所有的規避行為都被認為是無效的，要看看那個規避的法律規範本身是不是強行規範來做判斷。有些其實行為是被認為是許可的，像借他人名義來間接代理的行為或是借用他人名義來加入合夥我們有一個合夥狀態叫隱名合夥，借用誰的名字？借用所有期他出名的合夥人，隱名合夥並沒有一定非法，隱名合夥還是合法的行為，只有一種情況的隱名合夥是非法行為如果你是公務員或警察的話，那叫做插乾股、信用出資，這樣就違法了，可是不是說隱名合夥行為全部都非法，對吧？是看你的身分，如果你是公務員、法官去插乾股那當然這個就是違法的行為這是另外違法了法律的一些強行規定的行為，所以你警察插乾股在賭場裡面，這個是違反的無效的行為，你那個插乾股你不能分配那盈餘，但是我還是要跟各位講在這個地方脫法行為本身概念上未必他就直接跟違反行為概念是畫上等號，他要看情況看你迴避的是不是一個法律強行規定來做決定，這個是實質課稅原則。我們花了很長的時間跟各位介紹了實質三個實，當然之前的實現還有實價還有今天所談到的實質三個，當然這三個實我想因為跟稅基或稅捐課題有關，所以他通常是量能課稅原則核心概念的範圍，那麼違反這樣一個原則我個人都認為是有很高度的違憲的疑慮，因為他其實跟量能課稅原則也就違反了平等原則，這個是概念的核心。接下來我們來跟各位談淨值原則分成客觀淨值跟主觀的淨值，客觀淨值大概在所有的所得稅裡面原則上都是適用這個所謂客觀淨值，所謂的客觀淨值是指說計算稅基的如果是所得額的話，他必須要以收入減除掉成本費用跟虧損後的淨值為基準，也就是說所得是收入減成本、費用、虧損後的淨值，這個是加項，這個是減項，客觀淨值的意思是計算稅基基礎的所得以收入減除成本費用虧損後的淨值為基準，這個叫做客觀淨值原則，客觀淨值原則因此是所得稅的基本原則之一，在所得稅的各類所得計算上面原則上都是遵循客觀淨值原則，但是在我國所得稅法上並沒有完全遵守客觀淨值，我們來看幾個例外的情況。我們先來看遵守這幾個原則的情況客觀淨值的原則，在各位手頭上既然都有法條的話你就可以翻到所得稅法第十四條，我們請各位看所得稅法第十四條，各位你大概來看一下第二類，第一類其實也有只是第二類他沒有規範的這麼清楚而已，第二類執行業務所得，凡執行業務者之業務或演技收入各位你就把那個收入劃起來，就是凡執行業務者之收入減除業務所房租或折舊、業務上使用器材

設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本各位你把成本劃起來，收入減掉成本減掉業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用你再把那個直接必要費用或者是費用把他劃起來，後之餘額為所得額。執行業務所得他是一個很典型的客觀淨值原則，因為你看他的法條規定，他是用收入減成本減直接必要費用因為有些費用不一定直接有些費用不一定必要他是有益費用，這個是要看情況，那麼原則上收入減成本費用，虧損的部分原則上是沒有減除因為虧損就同一類型所得來講他不會如果有正所得就不會有虧損，有正所得就不會有虧損的概念。虧損的概念主要是來自於各類不同所得之間不同類型的所得之間有可能有併計的關係，特別是納稅義務人可能有兩種以上的所得他有第一種比如說他有執行業務所得可是他去買黃金他在黃金高點的時候買進去結果黃金現在處在六年來的最低價，那這個時候他可能執行業務有財產交易有虧損，我可不可以併計從客觀淨值來看，客觀淨值講的同類型的所得，可是我們是採綜所稅制，綜合所得稅意思是說不同類型的所得的收入跟虧損也有可能併計的，他的淨值有可能會併計的，淨值可能正可能負的，正的是盈餘負的是虧損那也有可能併計，因為我們採綜合所得稅。所以在綜所稅加客觀淨值原則底下執行業務的所得可能跟財產交易的損失兩者併計，因為我們是採綜所再加客觀淨值的所得稅的國家，但是在我國實務上這兩個其實是不能併計的，因為請各位繼續去看十七條的規定。十七條的規定在第一項第二款第三目第一小目，財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，只以不超過當年度申報之財產交易之所得額為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後三年度之財產交易所得扣除之。我簡單念到這裡，意思是說財產交易損失只能就財產交易所得來加以扣除，財產交易損失扣除如果不夠也可以用以後年度的財產交易所得來扣除，但怎麼說就是不准你才產交易損失跟別項的收入別項的所得一起併計。十七條第三目第一小目財產交易損失只有就同類型的所得跟損失可以併計虧損，不同類型的對不起不行。所以我們就這個限度範圍內我們是違反客觀淨值的，當然這個也違反了綜合所得課稅的精神跟客觀淨值原則，簡單來講就是我們的各類所得收入跟成本費用原則上可以減損減掉，但虧損的部分對不起虧損不行，虧損的話各類型的所得他是一個一個一個個別去算的，每一個類型只有正所得才可以在綜所稅底下併計在一起，如果每一個類型裡面的其中某一個類型產生虧損的話，根據十七條第一項第二款第三目第一小目的規定，項財產交易損失僅能就該同類型的所得來做併計不准從不同類型的所得裡面去做併計，他只能就同類型的，這個是違反客觀淨值的，我們下個禮拜再跟各位講一個最典型也嚴重違反客觀淨值原則的薪資所得者，你只要看一下條文就可以，十四條第一項第三類的規定，他是這樣規定的，薪資所得者的第一項第三類，他是第一款的規定，薪資所得之計算以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額，薪資所得者沒有成本費用可以扣除，所以薪資所得者的所得類型違反客觀淨值原則，不過下個禮拜我們會跟各位做進一步的描述，因為這個

地方的描述還有非常多的論點要加以補充，先請各位看到這個條文而已，所以跟客觀淨值原則有關，那我們今天先到這裡。