逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 12 月 25 日
講　題	稅法總論		
連結網址	http://youtu.be/CvwJYH9W9jA		

演講內容：

那我跟各位談完以後，我們今天還是繼續跟各位談關於量能課稅的幾個重要原則，因為我們上個禮拜大概可能也談了一些，我現在還是把這幾個寫一下，個人綜合跟終身這三個課稅的原則，我們還有一個是所謂的累進稅率跟比例稅率原則，個人的相對是家戶所得課稅制，綜合所得課稅是分離所得課稅制，終身的相對是年度稅或者是期間稅為原則的這幾個相對應的基本原則，首先第一個跟各位談到個人所得課稅，原則上每一個人的所得是以一個獨立的叫法律上的主體，就是說自然人是一個法律主體，那法人也是一個法律上的主體，那法人就應該要課法人稅法人所得稅或者是營利事業所得稅，我們的所得稅法之所以不稱為法人稅是因為它包含非法人的營利事業，也就是獨資跟合夥商號他也都是課稅的主體，從而我們的稅法一開始就不把他稱之為法人稅，因為他主要的理由是因為除了公司合作社這種營利社團他會被課營利事業所得稅以外他也針對非法人的營利組織就是主要是獨資跟合夥商號，這尤其是我在民國 87 年就我剛講 1998 年兩稅合一以前，在中華民國境內經營事業只要他是獨資跟合夥商號的話他一定會被課到兩個稅，一個就是營利事業所得稅一個就是他賺到錢發放盈餘給自己的時候他又會再被課一次綜合所得稅，也因此才在 1998 年的時候談到所謂的兩稅合一把這兩個稅合併在一起，法人營利事業在前階段被課的營利事業所得稅他所繳的稅會在後面個人資本主或者是合夥人或者是股東或者是合作社的社員在被發放股利盈餘的時候，他在計算他個人應繳納綜合所得稅的時候得以扣抵營利事業在前階段已經繳納的營利事業所得稅，這個是我們跟各位大概基本上去談到所謂的兩稅合一，當然我今天主題並不在要談兩稅合一，而是在講個人也就是說每一個主體他是以一個主體作為計算單位來做課稅，在自然人裡面他的例外是家戶，在法人的部分就是我們上個禮拜有跟各位談到講的連結稅制，也就是說當一個法人跟另外一個法人他是屬於一個關係企業但是這個結合的程度比關係企業更高度，因為關係企業其實只要相互投資或者是他是持有資本持有對方股份數以發行的一般股份的股份數是超過百分之五十以上就可以，那麼連結稅制所適用的關係企業他必須要高達百分之九十以上，也就是說由於這種高度的控制跟從屬關係從而這一家被控制從屬的公司形同在經濟實質上他是控制公司的分支，分公司一樣只是他在外觀形式上他是一個子公司，是一個另外一家公司公司的情況，所以基於經濟實質的觀點，就被認為這一個連結稅制底下就是說這個可以用一個營業主體把他底下所有的分支公司，他的法律形式是一個子公司、分支公司的形式他能夠一起來合併做申報，以就是跨越主體的合併申報，家戶制也是一種跨越主體，他是

以自然人為適用的對象也就是說納稅義務人本來是兩個納稅義務人，可是當這兩個納稅義務人結婚以後，他在申報所得稅的時候只以其中一個人納稅義務人當然不管是男是女，只以其中一個納稅義務人為納稅義務人另外一個人就變成是配偶，換言之咱們在申報的時候以我們的家戶所得課稅制他就是只有剩下一個納稅義務人，另外一個人就不在是納稅義務人那外一個就變成是所謂的配偶，那們同樣的道理在婚姻之外的家庭受扶養的親屬或者是家屬也是同樣，他們其實本來是兩個納稅義務人，兩個以上納稅義務人比如說，父親跟兒子、父親跟阿公就是他的直系血親尊親屬或者是這一個納稅義務人他的兄弟姊妹們他們其實上法律上本來是不同的主體，可是在稅法上根據我們的第 15 條的規定，所得稅法第 15 條的規定，那麼連結稅制是在特別法就是企併法第 40 條跟金融控股公司法第 49 條規定裡面還另外去做一個連結稅制也就跨越各個主體而可以做合併申報的這一種家戶所得課稅或連結稅制，那麼在 15 條裡面我們大致上可以這樣子去理解就是說首先他是主要是婚姻的夫妻配偶之間，因為我們現在至少在民法跟稅法裡面所講的婚姻指的是一男一女的夫妻，夫妻所結成的民法上的婚姻，但現在目前至少在法律層次上還沒有談到所謂的多元的同性戀家庭，或者是長其同居的異性的事實上婚姻的關係。另外第二個就是除了婚姻以外的就是家庭裡面的親屬或者是家屬，受扶養親屬包含直系血親尊親屬，直系血親卑親屬以包含旁系血親特別是二親等的旁系血親，那麼家屬家長的關係本身是互相負扶養義務，從而我們現在目前在 15 條所得稅法 15 條裡面所承認的家戶所得課稅制主要是針對婚姻跟家庭，婚姻裡面的夫妻配偶還有家庭裡的親屬直系血親尊親屬、旁系血親還有直系血親卑親屬這一些都算在這個範圍內以及家長家屬的關係，這個都是我們現在跨越數個主體他本來其實是一個獨立的納稅義務人，而這種納稅義務人當然在限制上我們允許納稅義務人甚至在婚姻的這個層次上他原則上是強制的，他不是選擇性的只有在家庭成員這個部分親屬跟家屬原則上他是可以選擇性的分開來做申報，也就是說他本來就是一個納稅義務人如果是婚姻的兩個納稅義務人的話結婚以後，他們是強制應合併做申報，那如果是下面的這個家庭的親屬或家屬由於他們本來就是獨立的一個主體，他們可以選擇分開來申報，自己申報自己的那就不會有合併申報的問題，不過這裡面有一個例外，例外就是在家庭的親屬裡面的直系血親的卑親屬特別是未成年子女，換言之未成年子女概念上是屬於這個範圍，未成年子女依照我們目前實務上的做法他並不允許單獨申報，他是合併到父母親，父親或母親如果他們是分居或者是離婚以後，他一定要跟他的行使親權的父或母或者是父母一起合併申報如果父母沒有離婚他還是同居在一起，或者是監護權人，也就是說如果父母親都不在的時候他是讓阿公阿嬤一起去做申報的話，哪他在位成女子女的這個部分他會是強制的實務上的做法是強制他必須要跟他的監護權人或者是父母親行使親權的人來合併做申報，這個在法律上是沒有這樣子規定，不過在實務上的做法是強制用這樣一個方式來做合併申報，換言之這樣子的一個家戶所得合併申報制這個是打破了個人所得課稅制的原則，也因此在這

個地方我們必須花一點時間來跟各位說明，我個人認為我們的家戶所得申報制有非常大的問題，那麼其實 696 號大法官 696 號解釋，釋字 696 號解釋那麼包含 692、696 號這兩號解釋大概都有或多或少提到我們的現行法律規定不盡合理之處，特別是 696 號打破以往在 318 號解釋當中他 318 號解釋其實已經有做對家庭所得申報制的一個合憲性的審查，至少就當時 318 號解釋的時候大法官們認為強制合併申報係為了稅捐稽徵經濟之必要並不違憲，那麼至於加重稅賦的部分他要求主關機關必須要與時俱進檢討相關法律規定是不是符合社會的生活現實情況，釋字 318 號大概在民國 82 年做成在 1993 年也許當年的社會並不是如此的變動激烈像現在這樣，那麼在 696 號也是在 101 年的時候，我們就去年年底的時候大法官做出最新的看法，696 號解釋裡面認為這一個家戶所得課稅制他對於非薪資所得部分強制合併計算一起，那麼這個對納稅義務人的婚姻造成稅捐負擔的加重這個是違憲的，所以請各位在自行參考一下 696 號解釋的內容，因為這至少是我們現在目前大法官在釋憲實務上最新對家戶所得課稅制的看法。那麼以下就跟各位補充幾點 696 號解釋，我贊成這個意見但是我認為他說的不夠，他還有一些必須要去點出來而這一些很可惜在 696 號解釋裡面並沒有被提起。先第一個強制合併申報強制夫親配偶甚至依照實務上的作法把未成年子女我剛剛提到，未成年子女強制做合併申報這一種做法本身就違憲，318 號說他合憲，696 號並沒有針對這個部分再重新做解釋，那麼我個人的看法是強制合併申報本身就違憲，理由在於基於強制合併申報夫妻之間的所得資訊必須要相互公開，否則他無法申報因為他只剩下兩個人結婚以後只剩下一個納稅義務人，另外一個人叫配偶另外一個在申報的時候除非註明分居，主張你們現在處於分居狀態，否則你們兩個的申報他會相互的得到對方的所得資訊特別是納稅義務人會知道配偶有哪些所得，甚至我們現在目前實務上的做法更是違反個人隱私保護法的規定，為什麼這樣講？因為就我個人包含各位如果實務上你在報稅的時候你是用自然人憑證去報稅的話，信不信你用自然人憑證插下去你的先生或你太太的所得去年哪裡有所得全部一次拉出來全部一次給你，他有沒有經過所得人本人的同意呀？沒有，而且他連去年一併合併申報扶養親屬的所得全部都拉出來給你看，雖然這個是對納稅義務人比較方便因為報稅的時候他不用在去要配偶的自然人憑證或者是受扶養親屬的自然人憑證，不過恐怕這個做法也許變成了把別人的所得資訊在未經他本人同意之強況底下直接公開在納稅義務人的身上，這個基於稅捐申報之目的是不必要的，我們講稅捐申報的目的是這樣，是說基於讓稅捐稽徵機關能夠有查核的可能性，所以你應該把你有多少所得資訊在哪裡，基於稅捐協力義務要告知稅捐稽徵機關，但是不是要告知稅捐稽徵機關還要告知你的納稅義務人的配偶，這個是兩回事情，因為協力義務講的是納稅義務人各別對稅捐稽徵機關之間的負有這樣子的一個協助稅捐稽徵機關做職權調查的義務，但這一個稅捐稽徵協力義務並沒有導出讓配偶由於要報稅的緣故所以他必須要先告知自己的納稅義務人配偶，然後才能去做申報，我們現行的強制合併申報制正是強制納稅義務人只要結婚之後在

申報的時候他在也沒有一種可能性，除非他自己註明是分居，我就算不分居難不成我就一定要把我所有的所得資訊告訴我另外一半嗎？當然我們其實同樣類似的問題可能會發生在公職人員財產申報法裡面，其實一樣，年底過了每一個高階公務員為了要避免他們可能藉由配偶來貪汙收賄之嫌疑，所以每一個依照公職人員財產申報法的規定都必須要強制把自己的以及包含配偶的所得甚至是未成年子女的也一併加以公開，我個人也認為像這一種制度只適用於一般性的嫌疑而全部公務員或全部的納稅義務人的配偶都必須要把他的資訊向非屬在維護這個稅捐稽徵的真實性的範圍內而做了這種公開，顯然是超越必要的限度範圍，簡單來講就是像類似這一種只是為了一般性的嫌疑所以強迫公務員之配偶也必須要配合公開他個人的財產資訊，這個根本就很有違憲的嫌疑，同樣的道理在我們的所得稅的和家戶所得合併申報制也是一樣的問題，就是他為了要稅捐稽徵協力義務我們當然可以要求配偶就是納稅義務人的配偶他可以基於自己的協力義務他必須要跟稅捐稽徵機關申報，可是沒有到裡透過你的制度你必須要這個之間相互去通知對方我有多少所得，當然你個人會想著一件事情說，那如果你只要註明分居就好了嘛，分居我就可以不用告訴另外一半嘛，但問題就是其實他並不是分居，他還是住在同一個屋簷底下，夫妻兩個人他還是住在同一個屋簷底下，只是在這個地方為了不想讓對方知道你有多少所得資訊，所以你就強制納稅義務人自己要在上面填寫一個說我跟我另外一半式處於分居狀態，請你不要把我們兩個算在一起，那這一個問題正是 696 號解釋裡面他沒有去提到的，其實強制合併申報本身就是一個違憲的體制，因為他強制納稅義務人之配偶必須要透過納稅義務人向納稅義務人公開才能夠在向稅捐稽徵機關去做申報的動作，這樣子的一個行為他本身就是違憲的，如果同樣跟我們採取家戶所得課稅制，我們就舉一個例子來講在德國，他是允許納稅義務人不附任何理由，不需要說明理由，你只要主張我想要單獨申報這樣就可以單獨申報，你不用違背自己根本不是真實狀態說我要註明我是已經分居，其實我沒有分居，我只是不想讓另外一半也知道我的所得資料而以，納稅義務人大有選擇權，他要有公法上的選擇權可以自己選擇到底是要單獨申報或者是合併申報，這是基於他自由的意願如果你願意的話你可以合併申報，但我們的法律制度我們的所得稅法 15 條的規定並不允許納稅義務人有該項公法上的選擇權從而我認為第一點，強制合併申報本身就是一個違憲的制度，而不是像 318 號解釋所講的這個是為了稽徵經濟節省稅捐申報單位，民國 82 年講這個也許還有道理，理由在於因為當年度畢竟電腦科技還沒有那麼發達，但是以我們現在的科技來講的話，說這樣子可以節省申報這個我想我個人是不大相信，完全不相信這句話，因為其實電腦我們每個人申報說上面都有身分證編號，你很快的只要透過身分證編號你都可以把這些納稅義務人他本來的相關的資料可以把他兜在一起，只要他們有做辦戶籍上的登記，各位正清楚的注意到我們的婚姻是必須要辦理登記的，所以這一件事情並不是在技術上不能克服，所謂的節省稅捐申報單位這樣子的一個說法其實縱使是在民國 82 年還算可以通得過這樣子

的一個說法，在至少我想我們在民國 102 年我們再也不能容許只是因為你一個不需要根本不必要存在的所謂的節省稅捐申報單位的這種稽徵經濟上的理由，而強制納稅義務人配偶必須要向他的另外一半公開他的所得資料，這一個是第一點，首先跟各位提到關於強制合併申報這一件事情，其實他本身本身就是一個違憲的規定，當然基於同一個觀點其實在這個地方也必須要跟各位去陳述，就是說其實合併申報本身是程序法規定，邏輯上程序法規定是不能破壞實體法，所謂的不能破壞實體法意思是說，程序法上的合併申報他只是把兩個人的所得在一張申報書上共同合併申報而以，他並不應該推導出一個概念叫做兩個人的所得要合併計算在一起，他只是向兩個人的所得資料在節省申報書的經濟考量底下，他寫在同一張申報書上，我們兩個是夫妻所以我們都寫在同一張申報書上去申報所得稅，只有在這個意義而以他不應該透過 15 條的規定強制合併申報在我們的所得稅法上的實體法他是合併計算所得，而且我們 696 號宣告以前的合併計算所得他是非常惡劣的合併計算所得，因為他把兩個人的所得合併計算以後算一個人的所得，這正是 696 號宣告他違憲的重要的理由，因為除了薪資所得以外，其他的非薪資所得都會因為 15 條第 1 項原先在 696 號宣告以前的這一個解釋，被強制合併在一起，然後算出一個人的所得，各位都知道我們的所得稅是採用累進超額累進稅率，本來是兩個人的所得，在這一個制度底下強制被合併在一起變成一個人的所得，他當然會適用比較高的超額累進稅，這不用說是用什麼理性的想法，這用膝蓋腳趾頭前端想也知道，一定會加重稅賦的。所以我們實務上其實是非常的，就釋字 318 號當時候他也許不敢一下去做違憲宣告，其實他也意識到這個會加重家庭的稅賦，但是當時候也許他就基於一下子宣告違憲的話可能對稅制影響甚大，所以他就要求主管機關應該要與時俱進的檢討，你去看 318 號的解釋文大概就看出來這個意思，可是主管機關其實從來一直到 696 號之前，從來因為大法官沒有說我違憲，所以主管機關也從來不覺得自己有違憲的問題，他也一直到 696 號解釋出來之前，他們自己也都承認沒有任何計畫要去改變稅法，從而只有透過 696 號的宣告違憲，我們才能夠將非薪資所得合併計算成為一個納稅義務人所得所帶來的不利把他給終止掉，不過，我還是必須要去說一件事情其實務上這個問題倒也不真的是這麼嚴重，理由在於如果兩個納稅義務人的所得，這裡面沒有薪資所得他應該要合併計算在一起對不對，可是實務上納稅義務人可以透過他們自己的私法自治形成的行為，把他們本來是兩個人的執行業務所得變成是一個人拿到薪資所得，他一樣有辦法做到這件事情，所以我個人意思是說這個問題其實本來在實務上本來就不嚴重，因為我們的人民太聰明了，你法條竟然有一個規定可以讓他用薪資所得分開計算，所以他就會自然就會配合你去做出這樣一個薪資所得的規定出來讓你可以分開來計算，我就舉一個例子來講，比如說兩個都是律師兩個都是會計師，他們兩個夫妻共同去執業，兩個拿到兩個執行業務所得，按照我們６９６號宣告之前，他必須要強制合併申報，因為兩個人都賺到執行業務所得，只有薪資所得他才可以分開來，這個時候我們兩個人都拿到執行業務

所得，那這一種情況根據我們稅法規定是要強制合併申報，一個人賺兩百另外一個也賺兩百加起來就變四百一下子適用最高的邊際稅率，所以在實務上面，各位你會發現像這種情況造成納稅義務人困擾但實際上不會，因為納稅義務人都非常聰明他們一下子就可以用一個簡單的方式就可以把他給規避掉了，我們姑且就先講規避，實際上我個人認為這個也不算規避行為。他兩個人本來是夫妻共同執業，兩個一起執業他們是合夥經營事務所，可是如果在實務上，夫聘顧妻做為受雇的律師，這樣不就妻子就拿到薪資所得，也就是他拿到那兩百萬變成是薪資所得，本來甲乙兩個人是律師事務所裡面的律師，兩個人是因為職場相同，所以兩個人就認識彼此相愛就結婚，想不開就進了禮堂，那進了禮堂以後他們後來發現報稅的時候問題好大，因為本來以前還沒有結婚之前兩個人各自賺兩百萬，各自繳了所得稅也許大概邊際稅率是 20%左右而以，頂多到 20%左右這樣，結果他們兩個人結婚以後強制要合併申報一下子加起來變似百萬，變成是要適用最高邊際稅率的 40%。所以我想再怎麼愚蠢的人大概，你不要因此就離婚，你如果正因為這個理由，因為稅制對我們不利所以我們趕快再離個婚吧，當然你就可以回復了回復那樣子兩百萬各自計算，但是這其實你不用這麼麻煩，因為在實務上法沒有任何一個私法上的行為說你們兩個人結婚在一起後還要再共同執業，不需要，你只要聘僱另外一半當受雇律師就可以，同樣這個事務所還是你們家的沒有人會搶。兩個人本來是合夥，後來變成是一個人合夥另外一個人受雇，受雇的律師拿到什麼所得，薪資所得，那這樣你不就可以順利把他拆開來，所以這個問題坦白說根本不嚴重，理由在於如果兩個都是醫生裡兩個都是會計師或兩個律師，其實他實務上根本就可以很簡單的方式就把他給規避掉，只有在什麼情況底下不容易？就是兩個如果都是執行業務合夥人但是他們是不同行業的執行業務合夥人，比如說律師跟醫生或者是會計師跟律師，因為他們不能開一個聯合的事務所，所以我不是律師的資格我不能聘僱律師除非是這樣，計算不是這樣，就算你是這種情況其實我們懂稅捐實務操做我們還是可以另外用其他的方式來加以規避，信不信由你，這個我們不需要在這個地方把這個問題擴大去講，我今天只是告訴各位一件事情是說，其實我們先前的所得稅法的規定，對薪資所得可以分開計算本身就沒有太大的道理，你為什麼在家戶所得換言之是這樣，所得稅法第 1 條第 2 條都講個人所得課稅，結果你到第 15 條的時候開始講家戶所得課稅，可是你的家戶所得課稅又是半套式的，什麼叫半套非薪資所得才要合併，薪資所得可以分開來，那我自己就寫過一篇文章就在批評釋字 318 號，你的家戶所得課稅制為什麼是做這種奇怪的分類然後還竟然說我們是一個所謂的家戶所得合併申報薪資所得單獨計算的一種獨特的申報稅制，其實這個已經全然的違反平等原則，簡單來講就是，如果你今天個人要維持個人所得課稅你就不應該要有家戶所得申報制，其實大多數 OECD 的國家多數都是採婚前婚後都是個人所得申報制，因為我們也是採分別夫妻分別財產制，其實在婚前婚後根本就不應該由於結婚在稅制上讓他納稅義務人更不利，你這個不僅談不上婚姻跟家庭的制度性保障，你反而是

在破壞婚姻跟家庭，簡單來講所以我剛才會用想不開這幾個字眼，想不開不是因為你今天兩個人進入婚姻的城堡，不是，而是我們國家在稅法的制度上本質上就在讓婚姻負擔更多的稅賦，所以與其內政部要出錢去鼓勵人民生育結婚，還不如你稅法上這種歧視婚姻跟家庭的制度你趕快把他廢止掉。當然 696 號幫了財政部一把，因為財政部在此之前從來就沒有想過要去變更，因為他只想到他的稅收會損失，這我還是不客氣去講，國家的財政部只是擔心國家的國庫稅收，卻不關心國家稅賦分擔公平不公平的問題，這個是我們國家最大的可悲之處，因為他並不關心稅收是從誰、怎麼樣收過來的，他只關心我能不能收到錢，至於你們，比如說有些人享受一堆稅捐優惠他不用繳那些稅，他賺了幾千億都不用繳稅，但是有些人只賺了一百萬他必須要繳十萬塊，我們財政部只管他能不能收到錢，而不管稅捐負擔分配，這是我們國家最大的我們講最大的悲哀，因為他根本不知道自己的任務並不是收稅，自己的任務應該是如何在國民之間好好的怎麼樣子去讓每個公民負擔他該負擔的稅捐，有賺錢的人就應該要繳稅，而不是說今天基於什麼各式各樣的奇怪的理由什麼稅捐優惠而給予稅捐上的減免，這個是沒有道理的，換言之國家也不應該讓財政部這樣單純就是以國庫自私的想法去想著要只要收到錢，不管錢是從誰身上要出來的，他都不管，我們現在目前可能實務上就是這個問題是非常嚴重的。那麼回到我今天主題講的，在我們的個人所得課稅在 15 條變成家戶所得課稅的時候，他最荒謬的地方就是他又另外在從這裡面拉出來薪資所得可以分開，那我自己就寫過一篇文章在東吳的法學論叢就說，你為什麼要把薪水拉開來你不是要貫徹家戶所得課稅嗎？所以他是自己自相矛盾，我當然反對我們的家戶所得課稅制，可是我們的家戶所得課稅制在 696 號解釋宣告出來之前，他自己又在把他拉出來一個薪資所得你可以分開來計算，然後，這一個拉出來也就讓很多納稅義務人聰明的納稅義務人他可以做他的節稅規劃，我剛剛講，其實他不算稅捐規避，因為你可以講我們兩個都是律師，沒有一個法律說我們兩個人結婚以後我就一定要合夥執行，我可以講一件事情，因為我結婚以後我希望我太太在家裡面照顧小孩子，所以呢，受雇就好，他只要一個禮拜每天來上一個早上這樣就好，下午回家帶小孩，他不可能都執行業務合夥人的話沒關係，我就是讓他都受雇律師就好，反正事務所也是我們一起開的，是吧？其實這個根本就一個非常容易被規避的規定，從而這一個在此之前其實在 696 號解釋出來之前，根本也不是對太聰明的這一些納稅義務人造成太大困擾的一個因素。我同樣的道理，我也來舉一個例子，比如說兩個人都在合夥經營事業，各位都知道合夥經營事業兩個人都拿到營利所得，哪一條法律規定我不能夠兩個人結婚，比如說兩個人都在夜市擺攤，一個賣襪子、一個賣手套，然後兩個人擺一擺覺得兩個人應該可以共度終身，所以他們又想不開兩個人就跑去結婚了，哪一條法律規定說我們兩個結婚以後乾脆我先生就聘僱你太太當我的受雇人，這樣你是不是拿到薪資所得了？一樣擺攤，只是現在你以前擺攤是為自己擺攤，現在擺攤是你的老公或者你的太太聘僱你，你來擺這個攤，這樣你不就拿薪資所得了嗎？法律規定是這

樣，就讓人民聰明的人民他自然他就會發展出，所以我剛剛其實談到這個問題就是說，其實這個問題倒也不是像 696 號講說真的是在實務上產生多麼大的不利的影響，其實聰明納稅義務人早就想過很多方法，怎麼樣子去把他規避掉，當然會有一些情況無法規避，當然 696 號也併不需要完全去顧慮到這種情況，的確我們的所得稅法 15 條第 1 項規定根本就是不合，我剛剛講就是說不合現代法律基本的立法精神也不和平等原則的規定，從而我當然支持 696 號解釋宣告我們的這一個家戶所得合併申報制將非薪資所得合併計算因此增加納稅義務人稅捐負擔的部分把他宣告違憲，只是我個人是認為他有些問題還沒有說明完，沒有點清楚，那麼剛剛講的強制合併申報本身是一個強制合併計算，最後一個他還有一點沒有講出來，他有強制合併申報以後由於只剩下一個納稅義務人所以稅捐的繳納會由納稅義務人稅捐的制裁會由該納稅義務人去做制裁的問題，簡單來講就是當配偶隱瞞課稅所得，結果最後面應該要補繳跟裁罰的對象是納稅義務人，這是第三個在 696 號解釋裡面根本沒有去提到，他違反了罪責原則，只有隱瞞課稅所得的人才需要受裁罰而不是他的另外一半，只是因為他變成納稅義務人，你了解我意思嗎？我現在比如說，甲乙兩個人在夜市擺攤，擺久了兩個人看對眼了，覺得應該要走入婚姻的禮堂，想不開他們兩個就去結婚了，為了要節省稅捐其實不需要以節省稅捐理由，結婚以後你本來就只剩下一個納稅義務人另外一個人就叫配偶，這個情況底下你去做申報的時候配偶假設他在哪裡有小開賺到錢他不告訴她老公或不告訴她先生，他隱瞞了這個課稅事實的資料，結果後來國稅局發現了納稅義務人配偶有那些所得沒有申報，請問他會找誰去補繳稅款？請問他會裁罰誰？裁罰納稅義務人誰呀？根本沒有隱埋課稅事實的，所以我自己就以前在上課的時候我都會舉一個例子，我現在教各位一個非常好的方法怎麼樣子來離婚，完全不著痕跡，就是當你跟先生或是太太結婚以後，你就拱他當一家之主，報稅的時候讓他當納稅義務人，可是你可以把你的所得資料不告訴他，藏起來，等到報完稅以後，老公你是我們一家之主你當納稅義務人，我是你的小配偶就好，等到報完稅以後你再把你的所得相關資料用匿名信的方式寄到國稅局檢舉他漏報所得稅，請問誰要補繳那個稅款？他，請問誰要受裁罰？他，請問如果你更狠的你幫他做假的資料讓他在稅捐申報的時候報出去，然後你用真實的資料後面再來檢舉他，誰要受到逃漏稅捐罪的處罰？納稅義務人，等到他真的被判逃漏稅捐罪你再用他違反不名義的罪行你看這個人多麼喜歡搞詐欺的行為，你看他被國家判刑了，我們來起訴請求裁判離婚，你看這樣多完美，完美的離婚絲毫不著痕跡，只要透過一年你就不要等他，你就拱他當一家之主，反正他爽一下而以，爽一下當一下納稅義務人而已。這什麼制度，各位不要開玩笑，我告訴你實務上也許逃漏稅捐罪不容易這麼快的構成，但裁罰一定是裁罰那個納稅義務人，這個根本就不合理，這荒謬的制度，哪有一個國家的所得合併申報制就算德國家庭所得合併申報每個人還是對自己的所得要負誠實申報義務，因為兩個人都是各自都是自己稅的納稅義務人，這才叫真正的家戶所得課稅制，我們這一招根本就不是，還

說我們這個是世界裡面也算是立法裁量的範圍，這不是立法裁量這根本就是搞不清楚狀況才立出來的法律。所以我不要批評太嚴重，雖然我已經講的非常的嚴重，不過其實基本上我們的家戶所得課稅制根本就整個制度的設計試完全沒有現代法律制度裡面基本的精神，他根本就沒有顧慮到強制合併申報本身就違憲，合併計算還有合併繳納以納稅義務人為繳納的對象，對他做追繳對他去做裁罰，這個根本就整個制度甚至執行也是執行納稅義務人的財產，信不信，你之後跟她離婚以後，沒你的事，因為追繳是追繳那個你前夫的納稅義務人的財產，沒你的事，因為我只是配偶，我跟她離婚你是你我是我，有這種事情其實隱瞞所得的是誰是配偶，所以這根本就荒謬到無聊到極點了，這是 696 號解釋裡面根本就沒有去談到的問題，所以禮拜一的時候，許老師就報告那釋字 687 號解釋，其實我們有很多規定是違反罪責原則，其實我個人也認為我們的現行的家戶所得申報制底下的這一個裁罰納稅義務人的制度他根本就違反罪責原則，這個是跟各位做一個提醒，那我們這個部分就先說明到這裡，因為其實問題還有一些，不過包含連結稅制在內當然我們這個地方因為時間關係我們就先不談這麼多，我們先休息一下。

我們接下來跟各位談一下綜合所得課稅，那綜合所得課稅主要是指說在量能課稅原則下，不管你的所得類型是哪一種，比如說你是財產交易所得或者是你是薪資所得應該都要放在一起衡量，稅基是用同一組的稅率，也就是說要用綜合在一起的意思，所以叫綜合所得課稅，不管你的所得類型為何，都應該要綜合在一起計算、課稅，是用同一組稅率，那麼相對的就叫分離所得稅，也就是說這個所得稅制是依照所得的類型直接用所得的類形而去做不同的稅率課徵，像比如說香港，香港由於是前英國的殖民地，包含英國在內他們本身就是適用所謂的分離所得稅制，香港、新加坡、前英國殖民地的國家或地區，那其實也包含非英國殖民地的拉丁美洲，拉丁美洲他們也都是所謂的分離所得稅，分離所得稅意思是說直接就你的所得類型適用不同的稅率，一般來講分離所得稅制會跟就源扣繳制度合併來使用，也就是說如果你做分離所得稅的話，通常會直接就源頭的來源，誰付給你這筆錢那誰就要負責扣繳，這個是英國的分離所得稅制配合就源扣繳制，也就是他們實務上叫 Pay As You Earn，PAYE，當你賺到錢的時候你必須要付稅，Pay As You Earn，在你賺到錢的時候你就必須要付稅這樣子的一個分離所得稅制，綜合所得稅制一般來講就是申報制，自我申報申報繳納制，因為綜合所得稅一定是把各類所得綜合在一起，那他必須要用一段時間做為基準，他沒有辦法直接就源扣繳，一般來講綜合所得稅制配