

逐字稿

演講者	柯格鐘老師	演講時間	民國 103 年 1 月 8 日
講題	稅法總論		
連結網址	http://youtu.be/TrK_Sh40QF0		
演講內容：			
<p>我們這個學期要接近尾聲了，所以我們今天是最後一次上課，所以大概我會針對在稅法裡面的原則做一下簡單的說明回顧，然後我們今天最重要的重點還是在稅法的基本原則裡面還沒有討論完的關於實用性原則，那麼時間很緊迫我們先跟各位大概談一下實用性原則。其實稅法被賦予財政目的以外的其他非財政目的也就是社會目的稅捐，所以其實我們還有其他非以財政為主要目的跟社會目的之稅捐法的基本原則，而這個基本原則我們同樣在今天的課堂上會稍微做一下說明，當然由於時間的緣故所以時間上會稍微緊一點。那我先跟各位大概回顧一下我們的整個稅法、稅捐法規範、法律規範。那麼他主要依照他的規範目的有所謂的財政目的還有社會目的以及所謂的簡化目的，這三個主要目的，財政是指稅法是為了國家或是地方自治團體獲得他所需要的財政收入為主要目的，那麼另外第二個所謂社會目的是指財政以外其他廣義的社會目的而不是狹義的社會目的，所謂的廣義的社會目的是說包含經濟發展、國民健康、文化、教育、公益慈善、環境保護各式各樣的社會目的，那另外還有最後一個較簡化目的他基本上是一個由於稅捐本質上是一個大量事件，所以我們必須要在稅法制定的法律規範本身上他就必須為了要讓稅法實際可行他就有所謂的簡化整個稅捐的制定，讓他可以去實際實行的目的規範出來。那麼財政目的最重要的基本的原則是我們這個學期花非常多時間談過的所謂的依法課稅跟量能課稅這兩大原則，那麼依法課稅是法治國原則裡面，當然同樣的我們跟各位提到說法治國原則本身就有所謂的依法行政法律保留一個基本的前提架構存在，那我們法治國原則通常一般也是從憲法第 23 條這裡面去加以討論的，不過稅捐法做為義務人民對國家的義務來講，我們在我們的中華民國憲法裡面有一個比較直接的明文規範那就是憲法第 19 條的規定，我們當然除了憲法第 19 條的規定以外我們也同樣會從憲法第 23 條法治國原則去導出依法課稅原則，特別是行政法裡面比較蓬勃發展的像法治國原則裡面一些相關的原則像比例原則、信賴保護原則我們大致上也會從這個憲法第 23 條規定裡面去加以說明去導出來，那麼量能課稅原則是我們憲法裡面沒有明白規定的，不過由於量能是實現平等原則，就是說平等原則在稅法裡面的實現是透過量能的從而量能課稅原則我們在憲法上的基礎也是從第 7 條平等原則出發，那我們在這個學期過程當中把依法課稅原則重要的子原則至少分成六個，所謂的構成要件法定、所謂的構成要件明確性原則還有所謂的效果的法定法定性原則，類推適用禁止、稅捐契約禁止、溯及既往適用禁止這幾個子原則，那當然我們在這邊沒有提到的從法治國原則裡面衍生出來的像比例原則、信賴保護原則並不是不適</p>			

用，只是說他本來就是屬於行政法的一環，那麼各位可以直接按照在行政法裡面所特別去所討論的內容，一樣在稅法裡面有同樣他的適用，那麼量能課稅原則是從平等原則來，所以其實在這個意義底下其實跟實質法治國原則會有重疊，因為特別談實質法治國不會就形式法治國對人民依照法律正當程序去提供保護提供信賴保護這些相關規範而已，他也會從平等原則來加以檢驗，因為課稅涉及到人民財產權也涉及到生存權也涉及到自由權的部分，從而在這個地方也會跟憲法上的基本權會具有密切的關聯性，量能課稅原則是平等原則在稅法上的具體實現，那實現量能課稅原則過程當中也會涉及到相關納稅義務人的保護的問題從而他會在整個規範架構上憲法的層次上都會跟實質法治國原則密切的結合在一起。在我們稅法這個層次裡面探討量能課稅原則我們在這個學期跟各位展開了總共有十個子原則也就是所謂的全部所得、普遍所得課稅原則、實現、實價或者是實質課稅原則還有客觀淨值、主觀淨值、個人所得課稅、綜合所得課稅原則跟終身所得課稅還有所謂的累進稅或者是比例稅原則，有些原則比較符合量能課稅原則，不過在實現量能課稅原則上面我們必須要跟這個簡化目的稍微做一些妥協，為了要讓稅法實際可行，後面我們會談到簡化目的最重要的是實用性原則也就是我們今天要談的實用性原則，量能課稅他採取終身所得課稅原則可是問題終身所得是一個在某程度上是難以實現的一種想法，那終身所得課稅原則只能夠被部分的去實現，就比如說營利事業在一定條件之下他可以就跨年度的盈餘跟虧損去做併記，每個國家都是用一段時間來當作一個計算基準從而在實用性原則的考量底下，終身所得課稅原則就被取代成為是期間稅原則，這是上上個禮拜跟各位大概提到過，為什麼我們各個稅所得稅是年度稅、營業稅是兩個月為一個期間你兩個月就申報一次，為什麼他是一種期間稅，為什麼會有這樣一個原則出現，當然裡面還有一個問題是量能課稅原則到底是累進稅還是是比例稅率，這個部分我們待會會談社會目的的時候會跟各位談到，其實社會目的裡面有所謂的公益性原則、獎勵跟需要原則，這幾個原則是社會目的為主財政目的為輔的稅捐法律規範特別需要去遵循的，從而我們大概用這樣一個圖譜來跟各位談到稅法規範所需要適用的各項基本原則，請各位不要錯誤理解，比如說社會目的之法律規範稅法規範要不要依法課稅原則要不要量能課稅，雖然在社會目的的稅法規範當中他主要是用這幾個原則，可是由於他也是一個稅法，所以對稅法基於財政目的所適用的這兩項重要原則，基本上他還是有適用的，只是說在適用的程度上特別是量能課稅，量能課稅是平等原則在稅法上的實現，所以量能課稅原則會再碰到以社會目的為主財政目的為輔的稅法規範裡面，他會退讓一步，也就是說在這個地方基於公益、獎勵或者需要，量能所體現的基本原則他會退讓一步，因為基於獎勵或需要，比如說他是必須要從本來在量能課稅底下這兩個都是有同樣稅捐負擔能力，應該要給予相同的稅負的，可是由於獎勵或需要我們還是讓他在稅目上是不同的，這個時候當然是傷害了量能課稅原則，而這個傷害了量能課稅原則等於是傷害了平等原則，因此我們需要一個正當化的理由，而這個正當化理由是透過獎勵需要

或公益原則而來正當化這一種量能課稅原則被限制適用的情況，我們打一個比方，就好像在私法裡面同樣在談私法自治，可是我們今天談私法自治的時候你就心理想到的是契約自由原則，那麼在契約自由原則底下每一個人締結契約以後都必須要受到契約內容的束縛，這是因為你要跟我締結一個契約用這樣一個條件，但是我們都知道說，私法自治的契約自由原則在當你面對如果比如說在勞動契約裡面，勞資雙方他是不同的契約締約的地位，或者是在消費者契約的締結上面由於製造商或服務商擁有相對於消費者更優勢的資訊，他是屬於資訊上的強者，這個締約地位其實是不平等的，所以我們知道在私法自治在消費者保護法或者是私法自治在勞動基準法裡面，他雖然由於締約地位的不同，所以我們在某程度上會要求私法自治原則退讓一步，比如說勞工跟雇主所訂立的薪資報酬契約不得低於勞動基準法裡面所訓明的最低工資要求，在這個前提底下並不是私法自治原則契約自由原則完全被廢止掉，不是，他只是在某程度上被限縮，當然在什麼情況底下可以被限縮，你約定的工資不得低於法定的最低薪資報酬標準，這個當然是，你可以約定到什麼程度，也許一個月一萬九根本不足以在台北市生活，他可能不夠所以我現在就約定一個最低工資其實他實際上還是無法去真正去生活。那我們講一件事情是說私法自治原則在勞動基準法或消費者保護法裡面受到限制但是我們並不是完全不摒棄掉私法自治原則，私法自治原則仍然是現在法律在基本的建置上的一個重要原則，只是他在個案裡面必須要被判斷到底私法自治在這個地方受到多大程度上的限制。反之我們要尊重私法自治到什麼程度，這個是在個案裡面透過法院的判決然後由個案逐漸累積出一個通案的共識，也是說他這個是必須要透過實現、實踐的方式來具體的去劃分出一個適用的界線。同樣的道理在這裡也是一樣，也就是說在社會目的的稅捐法規範裡面對財政目的為主的這個量能課稅原則特別是量能，依法這個沒有什麼問題因為依法本身來自於法治國原則，社會目的的稅捐法規範本身當然也是要遵守法治國原則特別是形式法治國原則，你可以講依法課稅、依法行政、依法干預、依法做行政上的行為法律保留這些本來就是法治國最基本的原則，所以在這個地方我們不特別去強調對依法課稅原則的限制，這個沒有那個問題，重要的問題是在由平等原則所衍生出來的量能課稅，到底我們可以在什麼程度底下對於本來擁有相同稅捐負擔能力的但是我們卻給予區別待遇，舉一個例子我們曾經在課堂上講過的，像普遍性原則就是所有的中華民國國民都只要有相同稅捐負擔能力他們都應該要繳稅，可是傷害普遍性原則的比如說100年以前的軍教人員免稅，有時候他們也可以說出一些他們需要被獎勵的理由，比如說他說軍教人員對國家貢獻很大，所以我們對他們的所得不予以課稅，這個就是一種論述，論述什麼說軍教人員由於對國家的貢獻特別大所以他在量能課稅原則這個部分我們給予他一個特殊待遇，就是他雖然賺到錢他本來是一個薪資所得可是他不用繳稅，這樣的一個論述就是透過獎勵原則去傷害或者是讓量能課稅原則去退讓一步。當然有些人的主張是這樣，他是從另外一種角度講的，由於軍教人員早期薪資待遇不好，所以他是屬於一個看起來是比較

弱勢的所以他需要國家給予扶助給予協助，他才有辦法去維持基本生活，所以也是從另外一個角度叫作從需要原則去正當化為什麼軍教人員可以在中華民國長期超過 50 年都不用課稅，他其實是傷害量能課稅原則。回過頭來像這樣的一個獎勵或需要到底有沒有足以正當化傷害量能課稅原則的理由，答案是都不存在。第一個為什麼說軍教人員對國家有特別貢獻，哪個行業對國家沒有特別貢獻？回過頭來哪個行業對國家沒有貢獻呢？你說軍教人員有特別貢獻，我們就來講一件事情，軍教人員有特別貢獻那公務員就沒有特別貢獻了是吧？因為公務員並沒有免稅，公務員難道對國家沒貢獻嗎？回過頭來難道商人對國家沒有貢獻嗎？勞工他是私營事業裡面的勞工他對國家沒有貢獻嗎？任何一個國家裡面一個群體聲稱自己對國家有特殊貢獻所以享受特別待遇都叫做特權，不管你稱呼你自己為國王或是國王的親戚，因為在封建時代裡面有一群人是不用繳稅的，廢話因為這個國家是他們的，對吧！但問題是我們在我們這個時代裡面仍然很還有很多人覺得自己對國家有特殊貢獻，所以他值得這個國家給一個比較好的特殊待遇，這難道不是封建特權思想嗎？這個當然沒有正當化的理由，所以上課的時候跟各位提到過說我真得不好意思我的自己的指導教授在德國上課的時候說全世界民主國家沒有那種特權階級除了英國女王跟希特勒以外，我想說我們台灣有很多女王跟希特勒他們都不用繳稅當時候，好歹我們現在已經改進了，不過改進雖是改進了，但是社會上這種不公平稅捐負擔的現象還是依然存在，甚至很多人透過所謂的經濟發展為理由，像總統今天文告一天到晚就是，我很難想像我不大能知道他原來是念法律系的，因為經濟發展一直掛在嘴巴邊，公平正義不講了，公平正義難道不是一個國家存在的最主要目的嗎？經濟發展你只要國家不管他自然很多人就會去自由發展比如說毒品市場、賭博，國家的存在本身就是為了維護公平正義，我不能了解一個國家只除了經濟發展以外沒有其他的正義上的目的需要去努力的，這個當然也是岔開話題了。回到我們今天主要所提到的要講的一件事情是說你這種基於特殊原則去強化認為你有特殊的是由去傷害量能課稅原則是等同於在傷害平等原則，所以必須要接受違憲性的檢驗，這個是一個非常重要的就是說你任何要去破壞量能課稅原則的任何立法、任何行政的行為都必須要接受違憲性的檢驗，因為你破壞了量能就是破壞平等原則，在這樣一個前提底下，我們很多法律規範完全是違反平等原則的，特別是在我們這本稅法輯要各位都有在後半段，全部都需要經過，因為他們破壞量能課稅原則他們全部都需要經過違憲性檢驗，而在老師個人來看他們很多根本就違反這樣一個正當性，他根本沒有正當性。比如說為什麼桃園航空者需要給予特別的待遇我不能理解，為什麼某些產業需要比這個國家給他特別的獎勵跟協助，你告訴我，比如說日月光說為了他是一個特殊的高科技產業所以促進產業升級條例獎勵了他三十年，當然我不是以個案的行為來貶低這些在三十年當中受到促進產業升級條例獎勵的，我的重點是說為什麼這些產業值得這個國家給予特別協助，傳統產業不需要嗎？這個也是因為如此所以一個最平的稅率法，沒有差別待遇的稅法我個人認為他不僅是最公平的

稅法他也是最有效率的稅法，所以就這個觀點來講我們法律學來講就是說公平正義跟經濟學他特別強調的效率並沒有太大的差異，很多一方面在講國家不要管太多的時候，一方面又希望國家對某些產業給予特別鼓勵，這個是叫做人格分裂那個叫相互矛盾，我只能這樣子說。很多人一方面做為學者一方面鼓勵國家說國家不要管太多讓人民自己去發展就好，結果另外一方面翻過頭來又說這些產業需要國家特別鼓勵否則他不足以對抗韓國不足以對抗香港或者是新加坡，這不是自相矛盾嗎？你不是希望國家不要管太多嗎？結果為什麼你又翻過頭來又說了一件事情國家應該設立經濟自由貿易區不然我們沒有競爭力，你不是在講國家管少一點嗎？這正就是一種學問他本身做的就有很大的問題的一個象徵，因為他對他自己所信仰的價值根本就不把它當作一回事，碰到事情他可以隨意變更他的想法跟立場，當然我沒有特別指哪些人，我只是說一般而言有時候會有類似的情況。回過頭來來談到在我們這地方，因為簡化目的是基於他是一個大量行政事件的特性，大量行政事件所以我們必須要有一些法律的規範直接能夠讓這個稅法施行。談到實用性原則顧名思義，他本身要用切實可行性稅捐法律規範必須要讓稅法的實行具有切實可行性，否則稅法也只不過是紙上稅法紙上正義而已，你講的那一套公平正義根本就不容易實現。那麼在我們國內很容易有提出一個叫做稅捐稽徵經濟原則，你如果去看我們的稅法的立法理由，很多的立法理由都會提到一個叫稽徵經濟原則，這個也許是由於在亞當斯密，當然我不能說這個直接有連貫性不過亞當斯密的確在他課稅四原則裡面有提到一個就是便利節約特別是節約原則，節約就是稽徵經濟，就是說在課稅上面能夠讓國家所花費出來的成本費用最少的這樣一個稽徵經濟原則，那麼在這裡面我無意貶低稽徵經濟原則的重要性，因為這個畢竟是具備實用可能性的一個原則之一，簡單來講就是說我們這個地方所談到的實用性原則其實概念上本來就可以包含稅捐稽徵程序必須要切實可行，可是實用性原則談的不只是這個。實用性原則也談到了關於在稅捐實體法裡面怎麼去制訂稅捐法律規範讓他實際可行而不是只有談稅捐稽徵程序而已，稅捐稽徵程序的實際可行我們待會去談到。在實用性原則底下，我們其實有很多法律規範本身是為了要讓稅法實際可行而創造出來的法律規範，這一類型的規範你如果去跟其他的屬於干預行政甚至最強的干預其實就是刑法，行法不特別強調說由於，我舉個例子來講，假設在印度性侵的比例很高或者是說性侵犯罪的情況非常嚴重，那我們就推論所有的成年男子都有可能犯罪嫌疑，所以每個成年男子都應該定時向警察機關申報他的行蹤甚至要按指印，像這種以一般性的作為去推論所謂的在個案裡面你可能有那個犯罪嫌疑，這個在形式法裡面特別是不被允許的，我要強調的是說形式法裡面強調的是個人因為其行為而因此要接受刑事追溯這個是個人行為而不能用一般性的方式去做防止。我要跟各位談的就是說只是有一般性的嫌疑然後就去要求做一般性的防範措施這個都很可能是違反了以個人作為主義個人作為行為前提個人作為責任前提的罪責原則，我舉個例子隨便舉個例子，比如說公務人員財產申報法，他因為懷疑所有的高階公務人員都有可能

涉及到貪汙收賄，所以要求所有的高階公務人員都要定期申報自己的財產來源財產是什麼？來源是什麼？甚至連他的配偶甚至連他的未成年子女都要合併去做申報，我個人認為這樣子的一個法律就是只因為幾個公務員的貪汙收賄行為，然後就把所有的公務員都認為有這種可能性，他是違反了罪責原則，簡單來講最算有法律的明文規定公職人員財產申報法我也認為這是違憲的，因為他把一般人個人的行為當作是立法的基础然後來限制，為什麼我公務員需要特別是我只是公務員的配偶而已，我為什麼也要隨同我太太申報他的公職人員財產的時候我也必須要去告訴國家說我名下有多少財產，你國家憑什麼知道我這個名下有多少財產，你憑什麼你憑的是那個法律，那那個法律如果是違憲的呢？這個也就是我們講的稅法跟其他的行政法特別是干預的越高的話他不能用一般性，但稅法由於他的稅捐涉及的是每個人，在稅法的制定上他其實在某程度上他的確還是必須要去考量到一般性，所以在我們的實用性原則底下我們的稅法裡面有許多的規範是所謂的概括性的考察法。我們講的實用性原則他實現在法律稅法裡面我們會有許多考量到稅捐由於是大量行政事件，所以他用一般性的叫做類型化觀察法去推斷你有多少的所得、你有多少的成本費用這種就叫做類型化觀察法，意思是說這個在稅捐稽徵實務上你在法律規定的時候立法者在制定法律的時候他就想到說由於我這個條文規定下去了，適用的人非常多，他不像形式法，形式法當然每個人都適用沒有錯可是問題是說，形式法不能用一般性去推論每個人都可能是犯罪的潛在的嫌疑人，所以每個人都要做這樣一個做為義務，這個是不可以的。可是在稅法裡面他有可能會基於說由於我要讓稅法實際可行，所以他會用一個類型化的方式去觀察整個的比如說他在構成所得的要件上，比如說收入標準、成本費用標準、成本費用率或者是同業利潤標準利潤率，這一種用大量的同業的標準來考察你個人的所得的各項的基準，因為所得是收入減成本費用，所得也就是你的利潤，以通業的情況來考察你個別個人可能存在的所得，這一個是在稅法裡面被認為由於是大量行政大量事件基於實用性原則，我們承認在一定程度範圍內稅法的立法者可以用類型化的觀察法來考察課稅裡面的重要基礎事實，但這種類型化觀察法在德國是一種事實觀察法事一種考察認定事實的一種手段，而這種認定事實的手段也必須要有法律規範作為基礎，當然他不會直接去訂立哪一個行業有多少的利潤率，但他會有法律規範有這樣一個基礎存在，那在我們國內實務上面來講我們也大量的運用這一種收入標準成本費用率或者是利潤率來作為計算納稅義務人所得的一個基礎，我們就舉幾個例子，在我們的所得稅法裡面我們個人的綜所稅在第14條第5類比如說租賃所得及權利金所得14條的第5類在第5款的規定，如果各位有那個稅法輯要的話是第51頁的第5款規定，財產出租期約定之租金顯較當地租金為低稅捐稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入，一般租金標準這個就是決定你收入的一種標準。其實我們在課稅實務上不光只是綜所稅特別對營利事業還有執行業務者我們也有訂定由財政部訂定一般收入標準，各業的收入標準，就我所知道的一個律師的訴訟事件我們到目前為止還是由財政

部訂立一個訴訟事件，我們訂一個標準就是四萬塊以四萬塊作為基準，一個律師的收入該當有四萬塊很多人就會說我就是因為有四萬塊所以我不能降低變成只收三萬，為什麼因為我降低收三萬國稅局多課稅捐，當然這是後話，實際上操作不應該如此。一般收入標準這個是在個人綜所還有營利事業包含特別是在執行業務者，因為執行業務者在廣義上來講也是屬於營利事業的一環只是他提供的是專門職業的勞務。那麼成本費用率你可以講在我們實務上就有非常多，包含執行業務者包含營利事業裡面來講你可以講我們制定非常多的成本費用率，甚至我們有所謂的利潤率，甚至根據第 83 條的規定各位一樣翻開來在所得稅法第 83 條的規定有所謂的同業利潤標準，也就是納稅義務人違反協力義務，83 條第 1 項各位如果有那個稅法輯要就是在第 81 頁。稽徵機關進行調查或複查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。簡單來講就是說如果你違反了提出帳簿、文據的相關的協力義務的話，實務上根據 83 條第 1 項的規定他會給你用一個同業利潤標準，那我們在實務操作上可能他就會形成一種情況，你拿出來的我不信，像剛剛我念的那個一般租金標準如果遠低於市場租金的話，比如說你主張這個承租的人跟我是好朋友，我跟他從大學同學以來就是最麻吉的，那現在由於他來台南成大要念書我在台南成大有房子，我租給他，你說我怎麼可能用依照一般市場行情租給他，這樣就不叫朋友了呀，對不對？什麼叫朋友，朋友就是情義相挺，我不收錢租給他或收很低，那從我們這個法條規定裡面來講你是沒有朋友的，你收這麼低的租金標準我要懷疑你可能會有贈與的嫌疑，好我現在就不論你為贈與，我就直接把你調為用一般市場行情來論你有這麼多的收入，縱使你實際上並沒有這一筆租金收入我還是用一般租金收入標準來認為你有這筆租金收入，所以在這種情況底下，這個收入標準他已經不再是一個單純的事實觀察的一個標準，而是一個稅基上的標準，一個由授權或是給予行政機關該項權限他可以直接去調整納稅義務人所申報的租金收入。同樣在我們的實務操作上，成本費用率跟利潤率是一樣，他在操作實務上就變成是一種情況就是，你報出來的如果低於我們利潤高於我們的成本費用我不認，因為我覺得你怎麼可能會用這個多的成本費用，人家一般行業假設人家一般毛利率是多少淨利率是多少，你怎麼可能這麼做生意做這麼久只有這一點程度不可能，我們就給你調整，那當然在這個地方有一個非常大的問題就是說，這一種成本費用率是怎麼來的或者這個利潤率是怎麼來的，當然財政部會依照各個工會所提出來的意見去做參考作制定，那我們在實務上的操作就是這一種類型化觀察法其實他本身本來是一種所謂的事實觀察，他是用同業的標準來看你這個行業，對不起，你個人你各自所經營的營利事業或者是你的執行業務所得，但是由於在實務操作上面，在某程度上來講這個操作在實務上已經不再是一種事實觀察法，你只要申報低於這樣一個標準，比如說你低於這樣一個收入標準或者你的利潤率低於這樣他所訂出來這個利潤率或者你的成本費用高過一般成本費用，他會覺得我今天會有損失，所以他可以按照法律上的

規定把你調成一般行情標準來加以作為計算所得稅基的基礎。換言之我們不光只是一個事實認定基準而是一個法律構成要件基準的稅基的規定，也就是說法律立法者本身就給行政機關這樣一個適用法律權限的時候，當你的收入低於這個我可以調，當你的成本費用高於這個我可以調降遠高於市場上的水準我就把你降成是市場水準一樣，那你的利潤率低甚至 83 條第 1 項所講的同業利潤標準，同業利潤標準其實跟利潤率還不一定一樣，同業利潤標準是比利潤率更不利的一個標準，理由在於因為你違反了稽徵協力義務 83 條第 1 項，同業利潤標準就是說他依照行情各業的行情，依照各個工會所提報的那個行情他的利潤，由於你沒有提出你的帳簿、文據，所以他的同業利潤標準會比一般的利潤率又更為不利於納稅義務人，理由在於因為你沒有盡到提出帳簿、文據的義務，那你如果提出來他也會跟你講說，如果低於我這個一般核定的利潤率的話，我還是可以給你調整，這是我們目前在實務操作上基於什麼？你如果去看他的立法理由，幾乎都會告訴你叫做稅捐稽徵經濟原則，其實他不是稅捐稽徵經濟，因為稅捐稽徵經濟講的是稅捐程序，他的正當他的原則其實叫做實用性，重點就在這樣的實用性可以嗎？這樣的實用性可以嗎？實用性原則基於大量事件的特性難道就給予行政機關，但我現在要特別強調的就是難道就給予立法者這一種立法的權限背離了個案裡面那稅義務人實際上的稅捐負擔能力，也就是說在量能課稅原則的底下我賺錢沒有賺這麼多，我拿出我的帳簿憑證給你看，你不信你說你不可能賺這麼多，你應該要賺比較多，不可以賺比這個低，那請問這樣的實用性原則可以嗎？我們回過頭來看一下怎麼會有類型化觀察法，什麼叫做類型化觀察法，我們剛剛提到他是行政機關財政部觀察各業他們該有多少的收入、成本費用跟該有多少的利潤，那也就是說他理論上是一種平均數，既然是平均數，請問什麼叫平均數？平均數就是有人高於平均有人低於平均，各業裡面才會有一個平均數，所以我們現在來看一下，當一個賺得比平均數低，這難道不是正常現象嗎？您懂我意思嗎？我賺的比較低我就比較弱為什麼我比較弱？因為我剛進去這一行，廢話入行的人請問你知道經營事業的訣竅在哪裡嗎？你也不知道呀。我碰過一個朋友他兒子很沒用，一個東西五角去買可以買得到的結果他卻用兩塊跟人家買，足足多出四倍，我說老闆你不能這樣說，那是你兒子不是你，你當然知道去跟人家切價錢的時候怎麼切，同樣買一個東西可是這正是你厲害你會賺錢的緣故，可是同樣一個行業兒子去做這個行業的時候他沒有辦法，你懂我意思嗎？就是說他抓不到那個訣竅，你要去跟人家殺價的時候坦白說沒有抓到訣竅你隨便殺說你這個可不可以賣便宜一點？不行！你就說別人才賣多少你賣這麼貴，不然你去跟他買，你說可不可以便宜一點，我這個已經很便宜了，不然你去跟別人買，可是我爸爸說你的貨最好，以前我爸爸在買的時候你都給他很好的價錢，那是以前現在沒有了。今天做這個行業能五年撐得過去的才不到百分之五，能夠再撐過第二個五年十年的不到百分之一，換言之一百間店前面五年倒了 95 間店，為什麼因為剛入行的人經營的訣竅還不知道在哪裡，就因為不知道在哪裡一般來講雖然同業雖然可

以賺到假設是6%的話，你剛入行的人不虧損就不錯了，賺到3%算你厲害，還能賺到6%同業標準你就算不錯了有高人指點，比如說你老爸就在你旁邊一直給你指點，你每次去談的時候就你老爸帶著你去這樣，你可能才有這個行業水準。那你就想著一件事情，當我只賺3%結果國稅局財政部硬跟我講說你一定要賺6%不能賺低於6%，一定要用6%給你課稅，那請問這樣不叫過度課稅嗎？這樣違反量能課稅原則吧？再回過頭來，請問一下誰會賺超過6%？一定是入行久的，我剛剛講過他已經稱超過十年，訣竅在哪裡他大該也抓得差不多了，他開始在享受成果。簡單來講同業賺6%他賺9%，正因為有人賺3%我賺9%所以我們才會平均為同業利潤率6%，對吧？當然有些入行一段時間的大概就賺6%，5%、6%左右上下差不多，入行越久的越知道賺錢的利基在哪裡，所以我賺錢應該的，因為我撐過了十年，有本是像我舉例來講，你如果要買股票一定是看誰看投資者，當一個人他投資每一件事情他做一件事情基本上如果他會成功一次、成功第二次、成功第三次、第四次，前面你都還可以講說運氣好，後面如果他做什麼每件事都會成功的話我告訴你買他們家公司的股票就沒錯啦，為什麼？因為這個人已經知道做生意的訣竅。我就舉一個例子，85度C的老闆基本上他如果做什麼生意你買他的事業，我不是在特別宣傳我只是再說我觀察這個人，他以前做過很多，你可以講就是說這個人，還有一個就是全虹的老闆，全虹通信的老闆，這些人在商場上打滾久了，他都知道絕竅在哪裡，所以最近有一個新聞我不知道各位有沒有去注意，那個統一超商的那個前任的現在轉行到全聯社我跟你講，你現所有台灣的通路這些零售商你大概都要皮繃緊一點，你信不信，因為他有辦法把你這一套東西的精華全部給你帶過去讓你在全聯社再給他複製，再加上全聯他自己有這麼多貨源，我跟你講所有全台灣的這些便利我看大概我是不知道實際影響會多大，你要看他對這個東西的熟悉的程度。那我這樣子講我不要把那個問題岔太遠，這是他們商學院要管的事情我現在重點是在賺9%的人，如果他有那個可能性不提出來的話我就不提，簡單來講我不提你用6%核我，那我當然不提。所以我就認是一個老闆，他跟我說他從來都沒有拿帳簿憑證給國稅局看，都讓他用同業下去核，你知道為什麼他要讓他用同業核，因為很簡單，我賺得比同業高所以我就讓你用同業核。你用一般性的觀察標準去看納稅義務人的各別事實，可以，可是拿來當做稅基調整的基礎那就會有很大的問題。納稅義務人經營事業本來就應該要記帳，本來就要提供帳簿憑證供稅捐稽徵機關查核，我的個人的想法是說，你今天提出來的帳簿憑證資料，你本來經營就要記帳的，商業會計法或者是我們稅法裡面同樣的你必須要去記帳你必須要去提供帳簿憑證供查核，你只要不提出來就是違反稽徵協助，首先就要來一次行為法，你不提那明明你有帳簿憑證你又沒有碰到天災人禍的比如說碰到土石流碰到火災的，你說帳簿憑證怎麼會不見了，你說不見了，那拿得出來的，真的沒有了，不可能啦拿出來，不然你跟我說什麼不見我來去查看看，你就說有一次就不見了，你為什麼沒有報案，告訴你大部分說不見的是不給你看。要查到有所謂故意或過失的這種情況，你不給原則

上盈利事業不給帳簿憑證就有可能該當行為法，因為什麼？違法協力義務。第二個如果他拿出來的，我要告訴各位一件事情我們實務上往往都會講說他出來可能是外帳，不是他真正的內帳，所以他有可能拿假的給你看，請各位注意喔，拿假的是怎麼樣？拿假的叫什麼？行使偽造的文書，你不要小看，你拿假帳簿給國稅局看違反商業會計法的規定不講，你也是在行使登載不實的文書而且是在行使該項文書，為什麼不是用刑事犯罪行為我簡單來講就是說，其實這個是你業務上要記載的文書，你今天沒有提出來沒有記載，記載的提出來是假的，請問一下，你憑什麼卸免刑事責任。回過頭來，我提出來的國稅局你憑什麼不信，我都用刑事責任來擔保這個東西是真的，這個是權利義務的對等也是平衡，我今天告訴你你有記帳你就要拿出來，我不給你用什麼同業利潤，當然你會講一件事情可是有些人就是皮他就是不給你看，好沒問題不給看只有一個原則，我只要查到你實際上有銷貨的話，你就死定了，你跟我說沒有嘛，明明你就有記帳嘛，你就知道說這個在刑事上面來講他是犯罪的一個行為，那回過頭來是說如果納稅義務人跟你講說，我真的是租給我朋友，他也證明我真的是只有沒有收錢或是我真的就是這樣子的一個價錢低於市場行情，你又為什麼不信呢，你為什麼一定要用一般收入標準去調他，當然你會講一件事情說，這一種情況下國稅局查得到嗎？其實我的看法就是這樣，你必須相信納稅義務人所講的，除非你查有實據他是偽造的他根本沒有，比如說我明明實際上是給他收錢，可是這個人他為了要協助我逃漏稅捐為什麼，因為我如果不報的話我這一筆收入我就可以不報因為沒人知道，雖然天知地知你知我知但是國稅局不知嘛，我就不報了，各位如果真有這種情況，當然我可以承認在實務上，如果你租金租給自己的朋友實際上有收錢但是你跟國稅局報說我沒我好朋友都沒跟他收錢，那這位朋友也配合，其實坦白說一句話這種情況本來的確不容易查，但是我們必須要這樣子講，在法治國家裡面你還是要必須相信他所提出來但是我們要去查核，那你會講說怎麼查？其實不容易查核，像這種小筆的的確不容易查核但這個情況也必須讓他過，我要告訴各位一件事，你小心你們兩個最好都維持良好的朋友關係，因為雙方都有可能漏餡，就是付錢了但是由於他在報稅時候不能把他當做是他的費用的一環，也就是他不能報為租金的列舉扣除額，所以他心裡就有點不大舒服，因為實際上我付錢給你，像這一種情況實務上面只要你一旦查到實際上納稅義務人有一筆租金收入但他沒有申報的話，他告訴你沒有，那這個時候逃漏稅捐罪你不要小看，在這個地方做為事實認定的標準，沒有在違反稽徵協力義務的前提底下，我們稅捐稽徵機關也好立法者也好不可以把他直接當做稅基計算的基礎，這種類型化觀察法得出來的結論通常是一種事實考察，是一種觀察事實的方法，來決定行政機關要不要發動查核權限是一種裁量性規則，而不是直接來拿當做是稅捐構成要件稅捐基礎的計算規則，這個是不可以的，類型化觀察法實用性原則不可以這麼樣子的明目張膽的破壞量能課稅原則，他只能是一個觀察事實，你報的成本費用高於市場行情，我來查看看，他是行政機關發動查核的一種裁量性規則，也就是說他在這個地

方決定要不要對你這個案子來發動查核的是一種裁量性的規則，是一種我要不要發動查核去查你的事實，你跟我講你平常人家都多少的利潤，你說賺6%結果你賺3%，我來查看看，你入行這麼久怎麼會這樣呢我來查看看，查一查真的是也就差不多3%這樣，好這樣沒有不對，在這種情況底下類型化觀察法是這樣的一種用法，他才是符合實用性原則跟我們特別剛剛講在量能課稅原則兩者之間做一個協調，那待會我們先休息一下我們待會再跟各位講就是說在實用性原則底下我們還有一些規定也是在體現稅捐作為大量事件他能夠在實際法律的實行過程當中能夠實際去實現他的一個立法基本精神，這也是屬於實用性原則而不是光單純只是講稅捐稽徵經濟原則而以，我們先休息五分鐘的時間。

我們接下來跟各位介紹一下除了剛剛講的這一種類型化觀察法底下的規定以外，我們還有所謂的上限性規定或是總額性的規定，也是基於實用性原則，上限或者是總額性的規定，比如說免稅額我們一個人是多少這種是一個總額性的規定，上限性的規定像薪資特別扣除額，原則上每一個人可以扣到最高上限十萬八千元，但是如果你低於十萬八，那就是扣多少就是扣他實際的薪資所得總額，所以這個叫上限性的規定或總額性的規定，這一種規定當然他也是一種稅基的規定，跟剛剛類型化觀察法不大一樣的地方是說，這個是在稅法立法上面為了要讓稅捐實際可行，他必須要去制訂出來像這一種倒不是一種事實觀察法，他是一種為了要讓稅基在計算上現實可行所達到的一個就是實際所做出來的一個稅基的法律規定，像我們每一個人大概有多少的免稅額度，這是一種總額式的規定，那你可以扣除多少他是一個行政機關對於或是立法者他對於這個國家社會裡面維繫一個人最低生存最低需求的一個觀察一個一般性的標準，而這一種標準在外國也都常常會存在，就是說有一個一般通案性的維繫一個人在這個社會上生存大概需要多少錢。那這種一般性的訂定出來的這種總額性規定這個你可以講無可厚非，因為如果你不這樣訂的話，有時候我要做個案審查，個案審查有時候會比較困難，比如說甲跟乙兩個人都同樣是四十歲的中年人，那甲有身心障礙，乙有兩個小孩要養，那我們是不是在決定每個人的最低生存需求的時候要做差別待遇呢？你當然會講一個身心障礙有他的特殊需求，所以我們在實務上面除了生存最低需求的免稅額度以外，我們還有一個身心障礙者的特別扣除額。也就是說在某程度上，維繫物理生存是一樣的，可是身心障礙者由於他維繫物理生存以外他還有更多生活費用上的需求，從而我們用一個額度把他加上去，也就是所謂的身心障礙者特別扣除額，讓他能去實際反映一個納稅義務人如果他今天是一個身心障礙者的話，他維繫自己的生存過一個有人性尊嚴的生活他大概需要多少的費用。那這一種透過一個免稅額加身心障礙特別扣除額的方式這一個也是一種總額性的規定，基於什麼基於實用性原則，在這種情況底下你不用去特別提出你有多少的成本費用，我就承認你可以扣掉這麼多的一個最維繫生存最低需求以及作為一個身心障礙者可能你需要扣除掉的一個基本的一個生活上的費用，那這個就是一種實用性原則，這一種實用性原則他跟前面類型化觀察法作為事實觀察法是不一樣的。由於這一種

實用性原則就是說在上限性或總額性的扣除規定裡面他本身是基於考量讓稅法能夠實際可行，所以在這個限度他本身你可以講他一般性的方式加以觀察，但這種一般性觀察卻是有助於量能課稅原則的實現，也就是有助於稅法的基本原則量能課稅原則的實現，從而這個部分他是合憲的。可是就我們上一節課提到那一種類型化觀察法的話，以我們目前實務的操作方式他可能是違憲的，當然這是老師個人的意見。換言之在這個地方特別是涉及到稅捐法要怎麼去制訂本身跟稽徵程序的經濟原則是沒有關聯性的，訂的好將來要施行的時候較容易執行，這當然具有關聯性，但我問你我們不應該只是把稅法降格到只是在談稅捐稽徵程序，其實他稅捐實體法的部分本身就已經反應出來，這個是我們提到這個地方基於實用性原則，我還可以給各位舉一個例子是說根據實用性原則，在我們的稅法實務上我們把消費稅改成營業稅這也是一種基於實用性原則而訂立出來的法律。消費是一種稅捐負擔能力，消費在消費者的消費行為當中包藏了他的稅賦能力，一個人能夠買得起法拉利跑車吃得起魚翅鮑魚，能夠掛勞力士手錶的一定是比只能吃米麵、只能開國產小汽車或者只能騎摩托車甚至只能走路的人更有稅捐負擔能力，就是說他的消費行為包藏了稅捐負擔能力，他是一種隱性的稅捐負擔能力跟所得一種顯性的負擔能力，兩個都有稅捐負擔能力，賺錢賺得多所得高的人當然有稅捐負擔能力，可是有實力的人是能吃得起魚翅鮑魚、能開得起跑車、能夠住豪宅的這個才叫真的有實力，那這個他是在消費行為當中包藏他的所謂的稅捐負擔能力，那也因此消費是我們在稅捐法律學裡面認為他是有稅賦能力的，那我們因此國家有權力對消費行為進行課稅，不過各位你很快會發現說如果假設說我們今天讓國家去針對每個消費者的每一次消費行為去做課稅他是不切實際的，理由在於以台灣為例，我們有兩千三百萬的人，每一天做消費行為假設平均數至少隨便抓個數字十次好了，那我們每一天就會發生兩千三百萬每一個人做十次的消費他就會有兩億三千萬次的消費行為，那你叫消費者消費完然後就去國稅局申報，我看國稅局都會煩死為什麼？人太多了，那這一種人太多的情況底下你不可能去實際執行，光國稅局你也沒那個人力去接受這些案件，你更不用講消費者會不會來報，那他就想到就是說我如果不叫消費者來報，我總是可以叫跟消費者做交易的營業人來報吧，所以你看世界各國的消費稅都會改課成叫對營業人課營業稅，因為消費者的消費一定是跟營業人買的，你的勞務或貨物一定是跟營業人買的，那有消費就是有人買，那一定是有人賣才會有人買賣，才会有夠成買賣。所以你會去發現一件事情，營業稅之所以會課營業稅是因為他本來要課消費者消費行為的消費稅，可是對消費者消費行為去課稅這個現實上不可能，所以我們同樣是基於什麼實用性原則，所以我們把世界各國的稅法來攤開來看，你會發現所有的消費稅都會改稱叫做營業稅，在中華民國台灣也是一樣，我們也是一樣我們也是把本來是消費稅改成叫做營業稅，針對營業人來課營業額然後讓營業人透過售價內含稅款的方式轉嫁給消費者，這正是營業稅為什麼稱之為間接稅的原因，為什麼營業稅會在世界各國的稅目分類上被歸入為所謂的間接稅，實際的稅捐

負擔者其實不是營業人，實際的稅捐負擔者是消費者，從而我們也是基於什麼基於實用性原則而將本來消費稅，本來稅捐負擔能力上有消費行為的消費者才有稅捐負擔能力改成針對營業人的營業行為來課營業稅，那請各位注意到，納稅義務人已經變成在實用性原則底下已經變成了不再是消費者，納稅義務人不是消費者，誰是納稅義務人？營業人是納稅義務人，所以他是透過實用性原則甚至變更了那個稅捐主體，當然在這個地方因此有一些人特別是一些營業人的稅捐顧問，他就會說那我營業人只是代收轉付幫國家收這筆錢然後收消費者應該繳的消費稅那我轉給國家，所以有些人就提出這叫代收轉付的概念，我個人認為這個概念是錯的，不對，營業人已經被法律基於實用性原則規定為納稅義務人，所以他是負自己的稅捐負擔義務，從而他沒有資格說我只是代國家來收付而以，代收轉付這個概念不可以，不對，你已經是納稅義務人，所以你是法定的義務人，你沒有代收轉付可言，你就是納稅義務人，那你要不要轉嫁理論上我們是可以讓你轉嫁，所以在你的費用計算基礎也就是你的價格計算基礎上，你可以把這種間接稅計算進去，計算進去以後你還是可以反映你的成本費用加上利潤，所以我們的價格計算基礎應該是，營業人為了經營貨物或勞務的銷售所產生出來的成本費用加利潤再加間接稅特別是營業稅，你可以透過價格轉嫁，轉嫁給消費者，當然你無可避免當營業稅提高的時候你無可避免要提高你售價，所以你的實際售價會是由以下這幾個元素所構成，成本費用、利潤還有營業稅，那因此這整個全部都是你整個實際售價的一環，那當然當政府調高他的營業稅率的時候會，如果你不想增加售價怕影響你的銷售額，你當然會壓縮利潤，這是勢必的，但不適當的被認為說你今天做這件事情叫做代收轉付，不是你是納稅義務人，從而說代收轉付這個說法是錯誤的，營業人就稽徵的稅捐營業稅的收取是一種代收轉付，那我是不是要付給你錢國家乾脆就付你錢請你來做這件事情，叫公權力委託私人行使好了，這都是錯誤的概念，不是代收轉付，對不起根本不是代收轉付，但我們國內有一部份學者，那我後來去查了一下，他引用了的確還是有一位德國的學者是這樣子去主張的，但我認為這是一個錯誤的一種看法，這個就是所謂的實用性原則。當然我們談到我們國內最喜歡談的叫做稅捐稽徵經濟原則，我也舉一個例子跟各位講，這一種情況下，他不改變稅捐的納稅義務人，但的確是基於稅捐稽徵經濟的考量，這個叫扣繳制度，扣繳制度很純粹的是一種稅捐稽徵的經濟考量，你可以講對我國的稅捐制度來講，這個節省國家甚大的成本費用，在稅收徵收上節省了甚大的稅收費用，而這樣一個節省稅收徵收的費用他讓國家可以以比較節約的方式就徵得到稅，這個的確是一種稅捐稽徵經濟考量，不過我還是可以跟各位講說稅捐稽徵經濟原則還是屬於實用性原則的一個下位概念，他其實基本上主要是特別考量到的是在稅捐稽徵程序上，那麼我們提一下簡單題一下扣繳，因為時間緣故我們也不能談太多。扣繳其實並不改變納稅義務人，我們以我們的所得稅法的規定 88 跟 89 條的規定，國家是稅捐債權人，納稅義務人比如說薪資所得，納稅義務人是薪資所得者，我們根據所得稅法第 88 條的規定，雇主在付錢給

比如說你在台積電做設計工程師，你做軟體工程師，那你在台積電工作的話，台積電說每個月要給你一百塊，結果他實際撥到你帳戶的根本不足一百，理由在於台積電他在撥錢撥你的薪資給你的時候，他依照所得稅法 88 條的規定他必須要扣繳該項薪資所得所應該負的稅捐，那這一種由扣繳義務人，薪資所得者是納稅義務人，扣繳義務人我們根據第 89 條的規定，扣繳義務人是責應扣繳單位主管或者是事業的負責人，也就是如果你今天是在台積電工作那你就是由之前就是張忠謀現在改兩位執行會的主席抱歉我還不知道他叫什麼名字，我們可以這樣子講就是說你是由事業的負責人來擔任這個扣繳義務人，那你想想看，扣繳義務人是稅捐債權人嗎？不是，稅捐債務人嗎？也不是，他是一個第三人，他站在所得發生的源頭，他付錢給薪資所得者的時候，直接把國家可以收到的那筆稅款扣下來然後繳給國家，請問一下扣取跟繳納如果因此產生費用的話負擔？國家幫你出嗎？沒有，國家沒有出錢，國家等於是坐著就可以收錢，因為有一個扣繳義務人我們不好意思講叫冤大頭，有一個依法律規定要當冤大頭而且他得要吃下這個任務的冤大頭，89 條規定裡面的責應扣繳單位主管跟事業的負責人，他必須要幫你做這件事情，那國家呢等於是坐著就可以收到這筆錢為什麼因為國家不用特別派他的人力去收錢，他等著坐著就可以拿到錢，而且這個扣繳義務人還不光只是做扣取跟繳納，繳不夠還要負責賠繳，這個所得稅法第 94、114 條的規定，這個是一個很純粹的基於稅捐稽徵經濟的考量，那我們這地方由於時間緣故，我沒有辦法再進一步跟各位去批評扣繳制度的問題，我們大法官釋字 673 號曾經有做過解釋說我們的扣繳制度合憲，我個人反對這個說法，薪資所得的扣繳制度真的合憲嗎？我自己有寫過一篇文章，各位有興趣你自己再去參考，那這地方我只是跟各位講到稅法的基本原則的時候跟各位提到，扣繳制度對國家在稅捐稽徵程序上會節省很大的費用，因為國家幾乎不花太多的人力資源就可以收到由扣繳義務人以第三人的角色，然後他來去做扣取然後繳納申報給國家，那等於是你用了一個行為義務負擔在第三人身上，那我個人認為說這個行為義務沒有任何補償沒有任何報酬的給予是不是侵犯了財產權、侵犯了工作權因為他是雇主特別是這個責應扣繳單位主管跟事業的負責人，在德國也有類似的制度，不過在德國也提到了對於這樣一個扣繳義務人因為要履行扣繳的義務所產生出來的成本費用是不是要適度的給予補償，這也是一個很重要，因為這地方因為時間緣故我就不囉嗦這個地方所涉及到的問題，各位有興趣請您再自己參考那個文章，因為那個文章主要再批評那個 673 號解釋，你那樣說也合憲，當時候的背景各位如果有興趣再去看，因為民國 89 年以前我們的法律是規定責應扣繳單位主管是歸計會計主管，會計主管也合憲，責應扣繳單位主管也合憲，負責人也合憲，都合憲，這個根本就完全錯誤的規定，為什麼講說錯誤，因為責應扣繳單位主管跟事業負責人，你看責應扣繳單位主管是機關團體事業，機關一定是公家機關，為什麼不是機關負責人？機關首長來負扣繳義務，我如果這樣講的話各位了解我意思嗎？總統府上上下下應負扣繳義務的人是誰總統，行政院就應該是行政院長，結果你知道

他為什麼規定責應扣繳單位主管，什麼叫責應扣繳單位主管出納，出納當責應扣繳單位主管責應扣繳的義務人，我就在想著一件事情你這個法條規定，真的非常沒有道理，為什麼機關就是用出納，為什麼事業就是負責人，事業沒有出納嗎？營利事業沒有出納？然後我們大法官釋憲就說事業負責人負整個事業的成敗責任所以由他負責是合理的，奇怪了機關首長不用負整個機關的成敗責任嗎？我告訴各位這個條文明顯的對公家機關的首長是有利的，他不要他負責，他叫誰他叫一個替死鬼叫出納，89年以前叫會計，所以各位的親朋好友千萬不要擔任會計跟出納，因為你責任很大，你只要少扣你要賠，自己賠，所得稅法第94跟110條而且罰鍰罰你，那事業呢事業就沒這個問題，事業全部都是老闆的指示，莫名其妙這個條文，大法官還說他合憲，莫名其妙到極點好不好，但是不管事事業負責人或是責應扣繳單位主管或是會計其實都不對，應該是機關團體事業本身才對，你弄錯了，執行扣繳職務的的確是自然人可是這個自然人的勞務是歸屬給機關團體事業本身。如果真的有這個勞務，這一些履行勞務的自然人，也只不過是履行輔助人，在這個地方機關團體事業，才是真正的扣繳義務人，我們的法條規定根本就找錯了，所得稅法89條規定根本就找錯人了，我只是覺得說大法官釋字說他這個地方合憲，我真的是，你如果去看德國規定就知道這個根本就違憲的一個規定，我個人是這樣看法，我只是覺得673號沒有宣告他違憲真的是有點我不大能理解。回過頭來我們講的就是說這個也是一個實用性原則的一種考量，那這一種基於實用性原則所帶來的對於，這種稅捐稽徵經濟原則就比較沒有去跟量能課稅原則有相互衝突的問題，因為他純粹談的是稽徵層次的問題，然後在類型化觀察法裡面，這個的確就會有跟量能課稅原則或者是上現性總額性規定，這個地方他必須要去談可能跟量能課稅原則是不是合乎這樣一個量能課稅原則的這樣一個問題，不過我剛剛最主要跟各位談的就是在第一節課其實也知道主要是在談這種事實觀察法我們的操作方式不能背離量能課稅原則，這個是跟各位提到簡化目的的稅法規範。那回到社會目的的稅法規範，我剛剛有提但是沒有說得很清楚，第一個公益原則就是說，你要破壞量能課稅必須要去追求一個重大的公益，因為這個公益他是在破壞平等原則的，所以這個公益必須要去相當重大，符合重大性、符合公益性，當然重大性公益性都非常抽象，我們在大埔的拆遷事件裡面就可以知道公益性很抽象，真的非常抽象，但不管再怎麼抽象，我想有一個問題非常需要去加以檢驗就加以討論的就是說，你今天你要破壞量能課稅原則必須要有足以正當化的公益上的理由，否則你就是在違反平等原則，這個是我相信所有講公益講重大他一定要有被毀掉的那個價值，而那個被毀掉的價值如果事涉及到基本權基本原則憲法基本原則的話，我想你要非常高度，立法者不能很單純的只是給行政機關一個概括性的授權，你只要覺得有需要你就可以徵收，你只要覺得有需要你就可以破壞量能，沒這回事。我們的立法者不僅過於無視於平等原則量能課稅原則，我們的行政機關也太過，也不需要說你授權給我我就這樣子去做了，這個是我必須要嚴厲的去批評我們促進產業升級條例跟獎勵投資條例跟在

這一本稅法輯要裡面各式各樣的這一種稅捐優惠，我認為真的有很大程度上都很多是違反量能課稅，違反所謂的重大公益性的原則，其實他沒有太道理，那在這個地方有一個公益原則裡面我要跟各位提到的就是說，還有一個叫重分配，在這個地方國家是不是追求透過稅法的方式來重分配社會財富，我自己是把他歸在公益原則底下，也就是說國家透過稅法的方式來追求財富重分配這個想法他到底是不是符合國家的重大公益，那這個當然是一個非常嚴肅而且非常需要很多學理上討論的地方。我現在舉一個例子，累進稅原則在量能課稅的時候我們有跟各位提到過，量能本來他是一種基於稅捐負擔能力去計算納稅義務人稅捐負擔能力，比例原則同樣還是可以實現量能的，這個我有跟各位提到過，其實這個量能原則到底跟比例才能夠顯示量能還是要累進，這個在學說上有不同的爭議。我記得我們最早之前在談到所得稅的歷史的時候有跟各位提到，19世紀末的時候，許多的財政學者為了要合理化累進稅跟所得稅的關係，他是採用所謂的犧牲理論所謂的邊際效益理論各位還記得嗎？我跟各位講說吃雞腿一隻效益百分百，吃兩隻效益變八十，吃三隻越吃越噁心，吃到後面你會看到雞腿就想吐，這一種情況叫邊際效益遞減，那其實在我們的課稅裡面也是一樣，他剛好反過來，當一個人的所得越高的時候因為稅捐是一種犧牲，犧牲生活享受去繳稅給國家，那他要犧牲這個享受當他所得越高的時候，要讓他的犧牲比例越大他才會有相同的犧牲感，為什麼所得稅到最後面越高所得他的稅率會越高，是因為他為了要讓犧牲感相同，所以他的那個犧牲理論在這種稅捐是一種犧牲以及邊際效益理論底下，所得稅率他到越來越高時候，所得稅、所得額越高稅率就會越高。像我們也是一樣，我們是5、12、20、30、40，當你的所得大概差不多四百萬以上的時候，你家庭總所得這個淨所得是四百萬以上的時候你就會發現說你每賺一塊錢要繳40%要給國家，那為什麼你賺這麼多的人你就要繳多一點呢？其實他在量能課稅底下，在19世紀是用所謂的邊際效益理論去合理化正當化這樣一個要求，那我個人跟我自己老師的看法一樣，我個人看法認為說量能只能談到的就是說他是一種用比例，那種犧牲感非常抽象難以去具體化去數量化，簡單來講就是說其實高所得的人課一個固定比例，跟低所得的人課一個相同的固定比例，這個也符合量能課稅原則。比如說我們所有的所得不分類型全部一律課20%，那其實他也是量能，你超過四百萬以上的所得也是課20%，你一百萬以下的所得也是課20%，那這種情況底下量能很難說一定非得要用累進稅率，只是因為19世紀的時候，一些財政學者為了要去加以正當化說這一種累進才是符合真正的量能課稅原則，從而量能課稅原則在這個地方就染上了一些所謂的財富重分配的思想，不過你如果從現在我們這樣一個角度來看的話就是說，量能其實只能導出比例，那為什麼所得稅會用累進稅呢？其實就是來自於財富重分配這個想法，也就是說我們量能平等原則只能導出比例課稅原則，量能從平等原則導出來只能導出是比例課稅，那今天之所以所得稅會採用累進稅率是因為他還附有一個財富重分配的思想，也就是當你一個國家基本國策有這個財富重分配思想的時候你的所得稅就會用累進

稅率的方式來課稅，這是一個社會國原則的思想，所以財富重分配導致我們整個憲法裡面社會國原則，也就是國家負有一定的任務，當所得差距越大，人民的財富差距越大多數都集中在少數一群人身上的時候，國家負有義務透過稅的方式稅負擔分配的方式把財富重新做一個調整，這也正是我們今天談所得稅為什麼用累進稅率，他的正當化理由不來自於量能課稅而是來自於社會國原則，來自於財富重分配也就是基於公益原則，因為這是我們這個國家一個立法立憲上的一個基礎立國的基礎，那當然越資本主義的國家對財富重分配就越不能接受，因為資本主義國家大部分認為這是自由的，那你不應該藉由財富重分配為由，主張或者是要求富人要繳比較多的稅，你這個地方可以從一個國家的型態裡面去可以看得出來，越資本主義的國家其實他們越反對所得稅用累進稅，其實越資本主義的國家保守到極右的話保守到屬於右派的話，基本上連所得稅都反對的，認為什麼稅是最好，人頭稅最好，所得是在懲罰勤奮工作者，你如果去看茶黨的話我跟各位講你去看美國茶黨一定反對所得稅，為什麼因為他覺得所得稅是聯邦政府來侵犯個人的，憑什麼聯邦政府給我要那麼多錢，我賺的錢多難道是我的錯嗎？你怎麼可以用國會的這種方式就算你們國會有這種權力，所以其實你會發現說特別是右派自由保守的這些特別是在美國的一些政黨對所得稅很感冒，但更不用講所得稅的累進稅率，可是你如果今天是到奉行社會主義的國家，當然我還是在講市場經濟國家比如說像北歐國家的話，你幾乎你去看這些北歐國家或歐洲國家大部分的稅，所得稅都是會有所謂的累進稅率，那這些國家也就一直不會在那邊強調說，當然他們也強調個人自由財產應該要受保護這一點是無庸置疑的，問題是說這一些在這些社會主義有社會國原則適用的國家他們高所得的人付的稅賦的確是比一般所得的人的稅賦要多，他們國家的這些高所得人基本上也願意，因為如果他不願意他就移民到美國去，真的是這樣，德國人他們也會談到這個問題，很多很有能力可以像那個大企業家很有創造力的年輕人他說我們德國也有很多這種創造力的年輕人都跑到美國去為什麼，因為在美國很鼓勵這種創新，他們的稅如果在那邊賺到很多錢都可以為自己所用這樣，如果留在德國稅賦就很重這樣子，然後就繳比較多的稅捐，德國人他們也在討論這樣一個國際之間稅捐相互競爭的問題，可是大多數留下來的人，其實他們基本上都贊同一件事情，我賺比較多錢我負擔比較多的稅捐給國家讓國家去分配給這一些比較沒有能力照顧自己或是無家可歸的流浪漢他是願意的，那我們這個國家特別是在台灣他看外國都只看到美國，我無意批評美國但是他只看到美國的右派特別是保守的那一派的想法，我真的說實在話我真的，你的世界觀絕對不能這樣子看，我承認英語是一個很重要的國際觀，可是你不能只看美國其中這樣一種非常保守的想法，我特別強調就是說在歐洲社會講究的是機會的均等，每一個人要授有一個基礎的教育或者是甚至是高等教育這些，只有在這樣一個機會均等的情況底下，每個人才有辦法充分發揮自己，但有些人就天生沒有辦法沒有能力照顧自己，那國家不照顧他請問市場會照顧他嗎？我就舉一個例子，像我們大學的這一種課堂講堂為什麼我們要

開放式的給大家去，因為我認為大學的教育是一個人翻身的最基本，基礎教育已經不夠，你要翻身你必須要受到一定程度上的大學教育，在這種前提底下大學根本不可以當做是一種商品來作為買賣。比如說你今天想要來上這個稅法的課的話你必須要每一個交十萬塊錢給成大你才可以來上課，請問有多少人交得起十萬？大學的教育或者是這種東西到底算不算商品？這有一種根本上價值上的衝突，我個人也認為知識不需要代價，當然你可以講我在這地方我好好的上課各位你不一定認真聽，不過我只是要告訴各位一件理念，在知識前面我們每個人都應該謙卑，你也沒有那個資格把他當做商品去把他做商業化的處理，在這種情況底下，如果你有興趣，正應該有這個管道讓你可以透過這個方式可以去獲得一定的知識去改變自己。其實在歐洲也是因為這個樣子所以在歐洲的各大學裡面包含德國在內，大學是免學費的，因為一個人沒有透過大學教育又如何要改善自己，你看陳水扁就知道，陳水扁如果不是因為念了台大法律系，請問他怎麼從三級貧戶變成是一國總統，當然之後他的作為這又另外一回事。不過我的意思是說將來的現代社會，如果每個人念大學一年要繳四、五萬甚至學費越來越提高的話，請問各位那一些三級貧戶的小孩怎麼念大學？你連學費都繳不起，如果不是有這種剛好有這種網路開放課程請問你怎麼聽得到能夠影響你一生的課程，所以一天到晚只是考慮到所謂大學的學費經費不足，國家正是要做這種反市場經濟之道的資源重分配的事情，你國家不做，如果我這個市場的課程把他放到網路上面去的話，每一個說你要多少錢你才能來，其實只有高所得的人才會有辦法付得起這筆錢，我們不是每個人都從零開始，你出身的時候不是從零開始，你能力是從零開始，可是你的出身家庭就決定你是從多少開始。好我們現在從開始來玩大富翁遊戲，每一個人所分配的財產是一樣的，然後開始下去擲骰子看看誰有能力就有辦法去蓋更多的高房高樓去給別人住，沒有，在台灣有十大家族他一出生就是銜著金湯匙出世，他跟我們也不是同樣立足點平等，我舉個例子連勝文跟我是同一個年代的人，他跟我同一個標準嗎？我可以當上悠遊卡公司的董事長嗎？我沒有意思去批判這個東西，但是我要告訴各位一件事情是，每個人不是立足點平等，正因為不是這樣所以國家應該要盡可能的提供讓每個人有一個機會發展自己，機會要先均等，你才有機會去發展自己，大學之所以做為機會均等的一環從而他不應該當做是一種學費來販賣，每一個國家都應該要體認到不是每個人都是一樣的，也些人他一出生他爸爸就是三級貧戶，他爸爸不是在賣毒品就是在賣槍的，他就每天在外面跑的，請問這個人的小孩他有什麼前途如果你國家不照顧他，他有什麼前途？他也沒什麼前途，我只能這樣講，真的是沒什麼前途，他媽媽從來不在他身邊，為什麼因為常常吸食毒品。所以正是因為如此我們需要提供一個社會安全往需要提供一些救助需要提供教育給這一些比較屬於底層弱勢的人，你的教育你不能一天到晚都想著要模仿美國，其實你都是模仿美國的極右甚至是很保守的那一派的那種看法，這是我個人的一些觀察。公益原則從而在這地方跟重分配這個地方要不要實現重分配他可能是一種價值上的選擇的問題，我很快講獎勵跟

需要，獎勵是在鼓勵，所以對某一些東西，他有值得鼓勵的理由，這個時候國家基於獎勵原則給予稅捐優惠鼓勵人民鼓勵產業往那個方向發展，那我個人認為獎勵不是不能用，但是在台灣是被用太多太多太氾濫了，台灣的促進產業升級條例跟獎勵投資條例廢止以後目前還是不斷的，我們這本稅法輯要一半以上的稅捐優惠都在獎勵某些特定產業，根本就胡搞瞎搞，我跟各位講什麼情況下可以獎勵，第一個一般來講就是獎勵這個產業要邁出國門，就是說他到世界上去做競爭，他可能是國內很強但是他要到國際上去做競爭他還需要國家幫忙推一把，而當這個國際競爭可以帶來更高的價值回饋產業的價值回饋的時候，這個時候需要獎勵，我舉個例子來講台灣的音樂文化產業、創意文化產業他需要我們國家給予一部分程度上的獎勵，讓他可以走出台灣到世界各國去推廣，因為他會對我們台灣國際外交上的地位或是整個國際之間的產業他是會有很大幫助的，你可以講這是需要給予一定程度上的獎勵讓他可以走出國門。回過頭來我們講需要，需要是弱的人由於在整個目的上面我們需要給弱的人扶助，像比如說文化出版事業，相對於其他的產業他比較弱，對於經營生意的產業來講，就是做為產業來講，他需要國家給予一個特殊特別是弱勢產業跟弱勢發展區域，像澎湖、像南投、像屏東台灣比較偏遠的鄉鎮市或縣市，他需要國家給予一些稅捐上的獎勵或者是補貼、補助的方式來讓這些經濟上比較弱勢或者是比較弱勢的產業，但是我們覺得政策上需要給予鼓勵像文化、像出版的事業，台灣強也是強在因為在這幾個產業裡面我們需要一些給予，你去看街頭開書店很難賺錢，開什麼店比較好賺錢？可能是開餐飲業跟開柏青哥類似這一類的，那你覺得政策上需要鼓勵這麼多的柏青哥嗎？可能不是，但你應該要鼓勵更多人能夠去接近圖書文化這一類的產業，所以他是屬於比較弱的需要給予協助，強的是給予獎勵讓他走出國門，弱的是需要給予協助讓他去發展，那這兩個都在我們國內被濫用，有一些根本就已經不需要，就是說獎勵了這麼多年他也沒有邁出國門的，那像這種情況就要考慮真的是要取消其這種獎勵，還有一些就是說他本來就是這個沒有需要扶助他不是弱的產業他就很強的產業，那這種情況下，既然不是增加國際之間增加台灣的價值的話那這個地方還要再加以考量，那這個地方因為時間緣故我很快的把他做一個交代，不過我想我們今天整個上個學期的課程還是要讓各位大概了解一下稅法的規範、稅法的這些基本原則，這個是我認為我們法律背景的人要去做稅法的研究跟做稅法的適用我們可能跟一般財會背景的人不大一樣的地方，因為我們非常能夠用基本原則去運轉整個稅捐法律規範的體系，這一點給各位做一個參考，那我們下個禮拜我們一樣是跟上次考試時間一樣，十點十分開始，那考試的時間原則上我會在上面寫，大概跟上一次期中考一模一樣的時間這樣子，那就是也請各位就是規矩跟其中考的部分比照其中考的部分的規矩，所以下個禮拜自己帶你的參考就是稅法輯要過來，原則上各位可以帶稅法輯要或六法全書這樣子，那我們這個學期就先到這裡，歡迎各位下個學期在我們那個稅法總論的二，這個地方只講到稅法的基本原則我們下個學期還會有一個部分是談中央跟地方的財稅劃分的部

分，然後稅捐實體法、稽征程序、爭訟還有稅捐制裁法這個下個學期任務很重，我認為基本原則很重要可能花比較多的時間，各位如果有興趣我們下個學期再來談，我們今天先到這裡。