

逐字稿

演講者	柯格鐘	演講時間	民國 102 年 10 月 23 日
講 題	稅法總論		
連結網址	http://youtu.be/2c8ZC_Cu-3s		
演講內容：			
<p>我們繼續來談上個禮拜沒談完的各項課稅原則，請大家翻開第十九條的規定，人民依法律有納稅的義務，這在我們的憲法條文中幾條涉及人民基本的義務，包含了納稅、服兵役以及接受國民教育的權利義務，就是 19、20、21 條的規定，當然在學說上面有些學者的看法，把納稅轉換成，雖然他是個義務，看起來是個義務性規定，但他也有納稅人的權利在其中，那也因此稅捐稽徵法第一之一章裡面，有增訂一個有關納稅人權利的部分。</p> <p>納稅人的權利就是人民的基本權，也涉及到了包含納稅人有關的財產權，憲法 15 條所涉及到的財產權的部分，當然由於一部份也涉及納稅人作為的義務，所謂作為的義務，比如說納稅義務人由於稅捐上財產上給付的義務，這種繳納的義務，或是在稅捐申報前，包含稅捐本身都是一種作為義務。也因此某層次上，也涉及行為上的自由，特別是工作權的問題，也因此關於憲法第 15 條，工作權財產權涉及到的也是屬於我們納稅義務人的基本權範圍。那麼有一部分也會涉及納稅義務人生存權，尤其是在所得稅法第十七條有關免稅額的規定，涉及到生存權，影響到生存這方面稅法上免於被課稅的這種權利，從而納稅人的權利這概念我個人看法應該可以不用從 19 條，應該回到憲法 15 條我們應該從生存權、工作權和財產權的這規定，當然如果涉及到稅捐的稽徵程序，我們憲法第 16 條也有保障人們的訴願、請願以及訴訟的權利。</p> <p>這些程序法的權利當然也是屬於人民基本權的部分，所以我們可以這樣講，雖然憲法第 19 條是規定人民的繳稅義務，不過國家對人民行使課稅的權力，這種權力感覺沒有受到限制、國家公權力的意涵存在，因此學術上我們喜歡使用權限，也就說有點像是恣意行使，但現在法治國家並不容許國家的各項公權力，包含行政、司法或是立法，雖然我們是三權分立，但是國家的權力都會有憲法上的限制，包含立法權限的行使也是一樣，立法者並不是無法無天的，如果涉及到司法獨立的，比如說希望特徵組檢察官到立法院備詢，光備詢這件事情就可能造成檢察官在行使他的司法權限會受到一定程度上的影響，更不用說以預算來作威脅的立法委員，不管是國民黨或民進黨都不可以以司法獨立來做為他政治目的的工具。</p> <p>所謂立法者是指整個立法院各別立法員，是沒有任何這種權限，黨團也沒有這種權限。所謂檢察官必須來備詢，不管是針對個案或通案，你沒有那個權限，今天如果講的是法務部長，他也必須受到立法的監督。那由於各項權力的行使他不能沒有憲法或法律的界線，提醒各位，這種國家上對下的權力的行使，我們適當用權限來表示，而不是說他是毫無限制的。雖然這只是辭彙的差</p>			

別，但也代表著我們法治國家的思想已經慢慢的滲透。當然如果是彼此行政對立法之間這樣應該要用權力分立的角度跟字眼。回到剛剛的主題，國家再行使課稅權限的時候，行政權和立法權都必須尊重人民在公法上的權利，而這些公法上的權利都是來自憲法所保護的基本權，從而不需要再從 19 條的規定來導出這裡的義務是包含保護義務人的權利，其實他的權利就是這些基本權。這是第一個先跟各位提的。

第二件要跟各位提的是，傳統上依法課稅的原則跟法治國的原則是有密切的關聯性，法治國是指這個國家各項的行政行為都必須要依照法律規定，在法治國這樣法律優位的情形下，就會導出依法課稅原則，也就是說就算沒有第 19 條依法課稅的規定，我們依然可以從 23 條的規定導出同樣的基本原則，19 條裡面有個比起 23 條比較沒那麼清楚，仍然需要第 23 條法治國原則來規範，也就是所謂的比例原則。那麼同樣在法治國原則所導出的信賴保護，同樣可以在 19 和 23 條找到他的依據，特別是表現在法律不溯及既往的部分。如果是純粹關於行政行為、信賴保護比較清楚的條文是在第 23 條，比例原則也是從 23 條出來。總言之，第 19 條在我國的意涵，無非是將人民的義務，透過明文的規定讓他更清楚化而已。憲法並不需要特別有這條的規定，因為如果比照其他的先進國家，比如德國來看，他們就沒有依法課稅這樣的條文。那當然從法制國原則導出來的原則像是誠實信用、比例原則、禁反言、不當聯結原則以及行政法提到的各項原則，都可以從法制國原則導引出來。

因此我們在憲法不加以描述，而會在行政法做進一步說明，但我們將不提到的這些原則不代表在稅法上不適用，稅法對身為國家公權力對人民財產的侵犯，他還是有 23 條所講的法治國原則的適用。請各位專注在行政法及行政程序法上面所規定的各項基本原則，只是時間上不論述而已。但有些法治國原則所推導出的原則我們仍然突顯他的特殊性出來，但這些特殊性原則不代表他同時在行政法裡不適用。

那今天我們談到依法課稅，先談到構成要件法定原則。所謂構成要件法定原則，是說稅捐法的構成要件應該要由法律定之，這地方有兩個層面的問題要跟各位討論，第一個什麼是構成要件？第二個什麼是依法定之？要由法律來加以規定，那由法律的意涵來跟各位說明。第一個什麼是稅捐構成要件，主要是指以下這四個構成要件，在學理上沒爭議的第一個稅捐的主體，在我國法上所徵的納稅義務人應該要由稅捐的立法者來規定，這是稅捐主體的規定。納稅義務人在某程度上具有程序法上的意義，一個正確且精細的法律規定，應該規定為稅捐債務人比較妥當。

因為稅捐債務人是實體法上債務人的意思，納稅義務人在稽徵程序上必須自己去繳納稅捐，我們的稅捐法規定上會比較完整，一個是實體法的概念，一個是程序法的概念。但實務上這概念比較少學者的參與，所以這地方在程序法和實體有一點混用，換言之在我國納稅義務人與稅捐債務人是等同的概念。實體法上的債務人未必是程序法上的義務人，稅捐債務人在稽徵程序上不一定是

義務人，因為我們還有一種叫扣繳義務人，扣繳義務人並不是稅捐債務人，可是他幫稅捐債務人去做了一部份稽徵程序上的義務，比如說申報、繳納這件事。

稅捐債務人本身並不用做這部份，變成了他一部份本來是來自於稅捐債權債務這個財產上的給付義務的關係，他相對的會有一個行為義務。稅捐債務人是財產上的權利義務關係，納稅義務人這個名詞概念應該是一種行為義務，也就是說由於他是稅捐債務人，所以他會有一個行為義務，他自己要去履行這個財產上的給付義務，因此稅捐債務人不一定要去扣繳或申報的義務。從稅捐債務人這層面進去看有哪些稅捐主體，在我國法律上有個叫代徵人跟代繳義務人，比如說在土地稅裡面有一個叫代繳義務人，也就是說土地本來是要由所有權人來繳納地價稅，可是如果土地所有權所在不明，土地上有人占用這塊土地去作使用，使用人會是他的代繳義務人。

娛樂稅有代徵人，娛樂稅應該課的稅捐債務人應該是娛樂之人，也就是出價娛樂之人，娛樂稅是一種在營業稅外加重負擔的一種稅捐，實務上不可能叫消費者去負擔，比如叫看電影的人自己去申報，人數相對較多，因此稅法上是直接以舉辦娛樂活動的舉辦者來做代徵人。那麼這種代徵人是行政法上我們講的公權力委託私人行使形式，所以他在這個地方被拉近來成為雙方權利義務關係的一個中介或協助者的角色，代徵意味代為徵收，跟前面所講的扣繳義務人，兩者有所不同。

我們國內稅法的學者像陳敏大法官，他認為扣繳義務人就跟代徵人的義務是一樣的，就是公權利委託私人行使的概念，也就是說國家把徵收所得稅款的權利給私人行使。但我個人看法不認為如此，我認為在這個地方，扣繳義務人是替納稅義務人行使公法上的義務，他並沒有高權的地位，並不是一種公權力私人行使，但主流是以陳敏大法官的意見，其實是因為陳敏大法官在文章裡表示，但我自己看過德國的文獻，是服公法勞務之私人，所以是沒有高權地位的。這個地方我的想法是跟德國一樣採後者的看法，給各位作參考。

那者兩者之間最大的區別實益，如果是公權力委託私人行使的話，那麼代徵人對於稅捐債務人就有高權地位，簡單來講就是不容你否認，不容你主張，那如果他徵收的時候有歧異，相關的救濟程序也會因為受委託行使公權力私人的行為而開啟行政爭訟的可能性，那如果說是服勞務的私人，若扣取的款項不足額，那概念上就是關於稅捐債權債務關係沒有被滿足，換言之國家或自治團體做為稅捐債權人還是可以向稅捐債務人請求他來補繳稅款，因為當你服公法勞務的私人，他沒有完全盡到他公法上的義務，你自己本身還是稅捐債務人，簡單來講扣繳義務人，他是幫稅捐債務人去履行公法義務，他沒有完全完成他的義務，對國家做為稅捐債權人來講他還是有稅捐債權。所以理論上來講我還是可以繼續跟你要。那稅捐債務人在這樣子的法律關係底下他的稅捐債務債權關係並沒有消滅，那當然他作為公法上的義務不履行的話，是不是會有其他的問題，比如說請求損害賠償，簡單來講我們在這個地方嘗試著在服勞務的私人以及受委託行使的私人之間做一些區分，一般行政法的教科書都是比較少提到

關於受委託行使的私人以及服勞務之私人法律關係間的歧異，因此在這裡給各位做個參考。

回到代繳義務人這個概念，我剛才提到像在土地稅地價稅裡面的話，關於土地的佔有者，基於法律的規定稅捐稽徵機關可以在一定條件滿足的情況下，命令土地的佔有者來代繳，那麼代繳的義務的性質比較趨近我們剛所提到的法律上的規定，再加上代繳義務人代為繳納是一種行政處分，也就是說透過這個行政處分，才讓這個公法上的權利義務關係因此而形成，從而代繳義務人是代為履行稅捐債務人在公法上的權利義務關係，只要他欠缺司法基礎，也就是說代繳義務人其實原先並不是公法上的稅捐債務人，但由於經由這樣的行政處分的方式，讓代繳義務人對國家繳納了一筆稅款，而消滅了納稅義務人對國家自治團體的稅捐上的債權債務關係，從而他在司法上會產生一個求償權，也就是代繳義務人可以透過內部求償的方式去向納稅義務人請求為內部之間的求償權的行使，而這種司法上求償權的性質，到底在法律性質上為何也值得我們去探討，各位可以比照適法的無因管理，或者是一種委任關係，由於他有法律規定作為基礎，所以可以被理解為適法上的無因管理，或者是委託關係來行使的必要費用償還。這是對公法上的性質及司法上可能存在的法律關係做一個討論。

總而言之，對於納稅義務人、扣繳義務人、代徵人跟代繳義務人這四個主體，在稅法裡面都必須有法律來加以規範，因為這是在現行實務上，除了納稅義務人以外，還存在幾項重要的主體。然而稅捐實務上可能還存在代位繳納稅捐的民法上的代位清償的概念，是可能存在的，也就是說公法上這幾個主體是被法律明文承認的幾種稅捐上的主體，那程序法上的主體可能在法律上的地位有不一致，這樣一個公法上的權利義務的關係的主體的存在並不排斥在私人之間用民法上的法理代位繳納稅款的方式來去約定，比如說租賃契約，房東跟房客約定房客必須要付地價稅或房屋稅，在這樣的約定的前提下，公法上的納稅義務人並不因為司法上有這種代位繳納的約定而改變公法上權利義務關係的歸屬者的地位。簡單來講就是，房東房客固然可以約定由房客來代為繳納房東本應負擔的房屋稅或地價稅，但公法上的權利義務主體仍然是房屋跟土地的所有權人，換言之在公法稅法上的層次而言司法上的約定並不改變其歸屬，只改變內部之間的權利義務關係。這種約定也讓房東取得相當於房屋稅跟地價稅的租金，理論上也屬於租金收入的所得，必須去報繳所得稅。換言之，司法上代位繳納的約定本身會讓他另外產生經濟上的成果。

當然我們還有別的例子，比如土地買賣雙方，本來是應由賣方負擔的土地增值稅，他也有可能在司法約定是由買方代為繳納，當然實務上就是賣方要求的價款是清的。那請各位注意，在稅法上的權利義務關係並不受司法上約定的影響，司法上的權利義務關係歸屬者仍然是賣方，如果土地增值稅是由買方負擔的話，那形同讓賣方又取得一筆土地增值稅的財產上的爭議，也就是說他是一筆所得。那由於現行實務上並沒有課土地不動產交易所得，我們只有課土地

增值稅，土增稅是以公告現值的價差為基準課稅，從而沒有確切的實義，因為拿清的這個售價，並不影響他的稅賦。但那只是我們土地增值稅規定的不妥當所產生出來的後果。這是第一個關於稅捐主體的部份。

第二個我們要來談稅捐客體，稅捐的客體主要是透過稅目的分類來進一步做劃分。依照我國的稅目大致上可分成以下這幾個稅，也就是所得稅的客體就是所得，如果是財產稅就是財產，財產一定是在講所有權，不過一般在財產稅的規定上面，都會使用財產持有的概念，但財產的持有並非典型的法律概念，因為在民法上我們對財產的概念不是所有權，那就是限定物權，比如地上權或是抵押權，還有一個概念叫占有，那就是說受一個法律保護的狀態。那在財稅的立法上，他喜歡用持有期間的概念，那這概念就造成了財稅法的立法跟我們現行一般的法律，尤其是限定物權，包含用義務權或是擔保物權。除了完全物權以外，還有一個概念叫佔有。那麼財稅法立法講的持有期間到底講的是所有還是佔有，有時他會產生立論上的歧異，當然財稅立法有他獨特的背景，所以會有一些地方是必須要去釐清的。那還有一部份是消費跟交易，是在整個經濟活動的末端，你的消費行為就會是別人的所得，那就是一個經濟上的循環，賺到所得的時候，你是可以被課稅的，所以我們有所得稅的稅目。那所得賺到以後，你如果沒有消費或交易變賣，留下來會變財產，所以各位會看到，國家稅捐公權力介入經濟活動時，他會在三個地方找尋有稅捐負擔能力的基準點，所得、財產和消費，有能力消費的人是有稅捐負擔能力的，也就是說消費者的消費能力表彰出他的稅捐負擔能力。

所以消費行為也是稅捐客體，但我們實務上的消費稅基於實用性原則，他是轉而針對營業行為，也就是反覆交易的銷售行為，所以我們在稅捐客體上稅目的選擇上會談到消費稅，但是我們同時在稅捐客體的選擇上其實無法對消費行為做課稅，所以在實務上基於實用性原則，轉而以營業人作為課稅對象，從而他的稅捐客體會由消費轉成營業。而營業是種反覆性以之為業的銷售行為，不管是製造商品的銷售或買賣商品，那麼這種反覆性的交易行為從而成為稅捐上的客體。消費行為是在課徵消費者消耗物品的行為，但有些東西是無法消耗的，但立法者仍然不放棄對該項商品的課稅權限，他會轉移到前端的交易行為。

那營業跟交易在某程度上都有相似性，但在稅捐負擔能力的性質上會有很大的差異，所以做為消費稅，營業稅可以課很高，像在歐盟國家很多營業稅都在 20% 以上的，可是交易本身是不能被課稅的，如果被課稅是會阻礙經濟上的效率，雖然讓這兩個稅捐非常接近，或這兩個稅在課徵上依照量能課稅原則來講消費是有稅捐負擔能力，但交易不一定有。所以高額的交易稅是會阻礙國家經濟上的效率，甚至可以說這是不適當的。那課高額的消費稅可以被理解，因為是轉嫁到消費者去負擔。消費稅跟交易稅在概念上雖然非常相似，但在作用上他必須被嚴格的區分開來，尤其以稅捐負擔能力為基準的量能課稅原則底下他應該被區別。那我們先把構成要件的條件介紹到這裡，接下來再跟各位談到

第三個構成要件。

第三個構成要件是稅基，但是在談稅基之前我們先談有一些稅法的文章會把第三個要件列為歸屬。歸屬是稅捐客體對主體歸屬的意思，所有的法律規範只要談到主體跟客體，也就是行為人或行為，都是一種歸屬的判斷。比如說某甲是律師，他是 A 基金會的法律顧問，協議要求 A 基金會對他念成大法律系的兒子或女兒乙給他們一筆獎學金，作為讓他免費當法律顧問的代價，A 因為這個契約而對乙發給獎學金，那麼從個別法律關係來看，這裡面有個免費的法律顧問契約，這裡有個獎學金的給予，免費的話甲當然不會得到執行業務的報酬，那乙獎學金的收入對甲來講本身是免稅的所得，由於這樣個別的觀察的結果他可能會產生不適當的結果，如果我們拆開來看，假如我們能證明兩個之間的關聯性存在，也就是甲律師幫 A 基金會擔任免費的法律顧問其實是附有條件的，就是 A 基金會必須在眾多獎學金申請者的角逐當中選出他的兒女作為獎學金的獲取者，以這做為條件的話當然是有對價的關係，也就是說甲跟 A 之間，A 跟乙之間，透過整體的觀察，可以把 A 對乙獎學金的給予當作 A 給予甲法律顧問的報酬，所以歸屬的判斷應該從整體來觀察，不然可能會影響到對主體與客體的判斷，像黃茂榮老師的文章裡面都會把第三個構成要件探討歸屬的這部分，那這部分我自己個人在客體與主體的地方就會加以判斷，所以在講解上我不特別列為一個構成要件。

那其實不光指是民法跟稅法有這個問題，在很多法律領域也都有這個問題，我舉個例子，在刑法上間接證犯，是用別人的行為把法律效果歸屬給背後操縱者這個間接證犯的行為，或是我們談到共同證犯的概念，也是客體與主體之間歸屬性的判斷。那我們這地方就不特別談歸屬做為一個稅捐構成要件。

第三個要談到的稅捐構成要件是稅基，稅基是稅捐客體的數量化，比如說如果是所得的話，那麼稅基就是所得額，所得只是抽象存在的客體，稅基就是具體存在的數量。財產稅就是用財產的價額，消費就是銷售額，交易稅有兩種類型，一種是從價稅，一種是從量稅，從價稅的話是用交易價額，從量的話那就是交易數額，或者說口數或單位數。

做為抽象概念的稅捐客體固然重要，在所有的稅捐合課當中，構成要件是最重要的關鍵，但稅捐客體怎麼轉換成數量或價額才是關鍵，所以稅基是稅最關鍵的構成要件，稅基的規定如果不妥當，這個稅就不會是正確的稅捐。因為從抽象的客體轉換成數量，乘上第四個構成要件，也就是稅率，就會得到稅額，所以什麼是構成要件就是稅基乘稅率，而得到稅額。稅基就是稅捐基礎的意思，或是叫做稅捐計算基礎的意思，就可以知道是稅最重要的構成要件。

所以我再強調一遍，所有稅制只要稅基不對，他就是不對的稅捐，就算名目是掛著好聽的名稱，其實他是不對的。舉例來說，證所稅是課所得稅，但如果證所稅不真的扣緊所有人的交易所得來課稅，那這種證所稅其實是掛羊頭賣狗肉的所得稅，也就是他根本不是所得稅，這個制度還沒有施行就已經被廢止掉了，就是設算所得稅制，證所稅裡面有個設算所得稅制，因為還沒正式施行，

其實是還蠻荒謬的，在我們現任部長的任內能夠通過的證所稅，他是用兩種制度合起來，一個叫設算所得，也就是以台灣加權股價指數超過一定額度以上，那麼就每一次的交易額來算證所稅的課徵，超過 8500 點以上，比如說在交易額裡面課徵多少比例，那麼你光從這個稅基的設定你就可以知道他其實不是所得稅，因為他是以交易額為基準，不管是價額或交易數額，他應該是一種證券交易稅而不是所得稅，所以雖然他跟你說是證券所得稅，但其實並沒有所得稅的精神與內涵。任何稅捐只要看到稅基的規定，就可以判斷這個稅合不合理，我再舉一個例子，比如說土地增值稅美其名是就土地增值所得，也就是兩次的轉售價差去做課稅，可是現實上由於他不是真的都是用實際交易價格，他都是用公告現值，公告現值並不是實際的交易價格，所以用公告現值的價差做為課稅基礎的稅基的土地增值稅，並不是貨真價值的所得稅，同樣的道理，在財產稅裡面，你要課財產稅真正要能夠計算正確的課稅基礎，房屋應該以房屋的價額為基礎，土地則以土地價額為基礎，價額就是現在市場上的價格。

但在財產上的價額實務上不是市場上的價格，而是政府決定的一個價格，土地用公告地價，房屋用房屋評定標準價格，從而他也不是用真正的價額。所以財產稅同樣也沒有真正財產稅的特性，而消費稅方面沒有太大問題，國內消費稅體制上跟先進國家較為接近，我們現在的交易稅、交易價額跟交易數量有些跟當然從價從量有所不同，這在全世界皆同樣，但有些交易稅的交易價額跟交易數量乘上稅率以後讓交易稅的稅負相對比較高，也形成了在這個交易稅負比較高的領域裡面他的交易行為是受到阻礙的，舉例來說，證券交易本來純粹做為交易稅，但其實他可以課的稅捐的比例會更低一點，並不需要用交易價額作為課稅基準，因為交易稅在本質上是一種費用稅，也就是反應國家限制這個交易市場跟維護交易秩序所產生出來的成本費用，所以交易稅作為費用稅理論上跟價值是沒有關聯性，但是你可以講說跟他的交易口數、單位數會有一定程度上的正相關。所以一般來講，交易稅是以他的交易件數做為課稅的基準，應比較合理。且交易稅由於是費用稅的性質，因此也可以收取規費的方式加以取代，收取規費無疑比較符合費用稅的本質。

那我們這個地方大致上是用稅基來跟各位強調稅基的計算本身是稅捐最重要的構成要件，如果待會我們提到了法律構成，就是要由法律來制定，原則上稅基都是要放在法律或者是法律授權制定的法規命令裡面。不過從釋字 705 號裡面大致上可以認識到一件事，也就是稅基有些純粹就是種事實額度的認定，在確認你的稅捐客體的時候，稅基有一些也是在事實額度的認定上面，所以從大法官釋字 705 號裡面大致還可以進一步的去區分出來，有些稅基可以由法律立法，那其實有一部份的稅基純粹只是涉及到事實的認定，這個部份可以由行政機關依照行政程序法 159 條的規定去制訂事實認定規則即可，他不需要把他放到法律的明文規定當中或者是由法律授權的法規命令來加以制定。稅基純粹有些是事實認定的問題，那以釋字 705 號捐地節稅做為一個討論的對象的話，也就是說你如果捐錢給國家或地方自治團體，依照稅法的規定來扣抵捐贈

的基礎也就是計算稅基的時候，所得額可以減少，至於怎麼認定你捐了多少錢，捐了什麼東西，那個數額是多少，他是事實認定的一種基準，從而做為事實認定基準他不需要法律明文規定，他只需要由行政機關用他的行政規則事實認定基準來做認定標準即可，他不一定需要放到法律當中去立法，但原則上我們跟各位談，稅基是稅捐構成要件最重要的一個，所以原則上應該是由法律來規定，可是關於客體數量化有一部份是純粹的事實認定而已，你今天去打工，比如說你賺了多少錢，那這個錢只是認定事實的問題，並沒有涉及到你到底有多少錢可以算進去所得額當中，應該怎麼去課稅，這個問題並沒有相關聯性，簡單來講，你今天賺多少錢，原則上就是該列為所得課稅的範圍，那剛剛釋字705號講到捐贈額度，你到底捐了多少現金，這是查核事實的問題，查核事實是不需列到法律明文規定的，而是看證據怎麼認定而已。如果今天捐贈的是實物，實物的價格，雖然可以扣掉所得額的基準是沒錯，他本來是稅基的，可是你捐贈的是這個實物，這個實物在市場上的價格是多少，這件事情是事實的查核認定，不需要法律明文規定，怎麼查核稅捐稽徵機關做行政機關，他才有辦法去做實地查核，當然如果今天制定一個法律明文規定，根本的改變掉這種實地查核的基準，一定要有法律明文依據，這是毫無疑問的，所以簡單來講釋字705號的解釋把所有的捐贈，把行政機關認定說如果不能提出你購買的成本價格的話，我一律用當年公告現值的百分之十六做為認定基準，直接法宣告違憲，結論上需要再加以討論。簡單來講就是，做為查核事實以及事實認定基準的這些標準並不需要經由法律明文規定，他用行政規則制定就可以了。這是在這裡談到的稅基，稅率是稅捐基礎計算出來以後，應繳納稅額的比率及徵收率，從國家機關來講就是他的徵收率，從納稅義務人的角度來講就是你應該要繳的比率，或是比例。那稅率的部份，在學理上可以被分為一種叫做固定比率，固定的比率一種叫累進，有累進就有累退，累進跟累退的意思就是隨著價額或是數額的增加，他的比率逐次增高的這個叫作累進，逐次遞減的叫累退。舉個例子來講，你的所得額越高，課的稅率越高，這就是一種累進稅。相反的，所得額越高，課的稅率越低，就叫累退。

一般來講，如果各種不同稅的性質不考量到社會國原則底下的財富重分配，稅率都會是固定比例的。在稅率裡面，只有一個比率的，叫做單一稅率。如果是兩個以上比例的，叫做多元稅率，多元裡面如果他有兩個比例的，就叫做複式稅率。有三個，就叫三個稅率。那為什麼談這個？是因為在歐盟國家他們的消費稅都是複式稅率，民生必需品的消費稅率比較低，非民生必需品的消費稅率比較高，但都是固定比率的，但因為有兩個，所以叫複式。

那累進跟累退又分為全額累進跟超額累進，全額累進就是當數額或者是價額超過一定數量或額度以上，就所有的額度都提升一級，比如說賺五十萬的人課所得稅率10%，賺一百萬的人課所得稅率20%，所以當賺超過五十萬以上，比如賺五十一萬，那所有的所得額都要是用高一級的稅率，超額累進的意思是說，如果使用超過部分才需要用高一級的比率。如果畫一個圖形來說，假設X

軸是稅基，Y 軸是稅率，比例稅率他的圖形是平的，累進稅率最低是一定額度以上的話，會是一個稅率隨稅基遞增的圖形(畫黑板)，如果累進稅率是全額累進，他會是屬於橫向線段的圖形(畫黑板)，假設這是五十萬、一百萬、一百五十萬，稅基五十萬、一百萬、一百五十萬，稅率 5%、10%、15%。那畫出來的圖形會是五十萬與 5% 的這個部份，他的稅基在五十萬以內的適用 5%，那超過五十萬要看是屬於低的稅率或是高的稅率，假設他是低的稅率，那這裡面就會是實心的，如果五十萬含本數在內，一旦滿在五十萬就要適用比較高的稅率的話，這裡就要畫空心，以此類推。如果是全額累進稅率的話，他的稅基就會畫成這樣一個三個平行線的方式，那這個本數是包含在低稅率還是高稅率，如果本數包含這裡就是實心，本數不包含就會是空心。那什麼叫超額累進，畫出來的圖形就是階梯式的圖形，他只就超額部分適用高一個級距的稅率，那原先在低額的程度底下，適用的還是低稅率的部份，所以最後的圖形會是階梯，當超額累進稅率，假設稅率到了極大化，那超額累進稅率的圖形就會變成了有點像是拋物線的弧形，我們國家 2009 年以前的遺產贈與稅，稅率我們以前分比較細，分十級二十級以上的時候，畫出來的圖形就會像是這種拋物線的圖形。

德國的所得稅就是採超額累進，而且他們的累進多到一百多個級距，也就是只要多增加一點的收入，那可能適用的稅率就會增高一點，所以圖形也是拋物線的。那我們的所得稅只有五個級距，所以畫出來會是五個階梯，那營業稅由於只有一個比率，所以會是這樣的一個稅率(畫圖形)，德國與歐盟國家的營業稅是複式的稅率，所以畫出來的圖形是兩個，就是多畫一條線。這是固定比率或超額累進或全額累進，累退就會是階梯慢慢的下來，全額累退就會慢慢得從上到下一層一層下來，短的在上面。如果是超額累退，那就會是階梯慢慢下來。

原則上累退的稅率設計在實務上不多見，所得稅基於財富重分配的思想，他會有累進稅率的設計，不過為了維持稅捐負擔的公平性，多數國家都還是採超額累進，而不是全額累進。也就是說所得稅即使是有財富重分配的想法，但在稅捐設計上還是用超額累進稅率。那如果不是所得稅的話，消費稅由於是針對消費者課稅，所以大部分都是採固定比率的方式來課稅，消費稅不容易用累進的方式，因為在現行實務上都是改對營業人的銷售行為課稅，那根本無從讓營業人透過高額的累進稅率把這個稅捐負擔轉嫁給消費者，因為不知道要轉嫁給誰。所以消費稅營業稅不會有累進稅率的設計，頂多是單一、複式或三次的稅率設計，那一般比較簡單的做法就是單一稅率的設計。

稅率原則上當然也是個稅捐構成要件，而且是計算稅額的前提基礎，相對於稅基來講，在重要性上，你必須要正確的定位其稅捐的本質，所得稅才比較有可能去做重分配這件事，包含財產稅，財產稅是一種所得額的預扣，也就是應然所得的課徵，所以財產稅在我們國家也有累進稅率的設計，地價稅也是累進稅率的設計。那實務上有些人主張，由於根據上次財政部委託學者研究的報告顯示，在臺灣有 66 萬人擁有三戶以上的房子，所以也有可能我們財政部會

研究以後來推出當一個人擁有第二棟、第三棟以上的房子的時候，加重財產稅的稅負，以此角度而言，財產稅也有重分配財富的想法在這裡面，可是這種財產稅的累進稅負或是所得稅的設計，或許是具有社會國的思想，但是在一些國家是受到很大的抵制和反抗，甚至在某些國家來講會變成是共產主義，尤其對自由經濟的學者來說這個稅制根本是共產黨的手法來對高所得者的一種歧視，甚至是仇恨和忌妒，所以像是一些仇恨稅、忌妒稅的名詞就出現了，當然社會國的財富重分配原則到底是不是稅法所追求的觀念，我個人的看法我並不認為，他就有仇恨忌妒的性質在內，在財政學理面也有位學者透過邊際效應理論去正當化累進稅率其實是符合平等原則的，也就是他有經濟效率在的。

那簡單來講，在稅捐構成要件的部份都應該要由法律來定之，有些學者會把歸屬放進去，那有些會把稅額放進去，那稅額其實就是稅基乘稅率，歸屬就是主體跟客體的綜合判斷，那這裡我們就用四個構成要件，稅捐主體、客體、稅基和稅率。第二個講法律，依照憲法規定由立法機關三讀通過總統公佈的法律，換言之嚴格意義底下的法律，是指憲法底下的法律才是法律。

在這個意義底下，到底在什麼情況下，容許由非憲法意義底下的法律也來徵收據有稅捐性質的稅捐給付。在這裡先提到法規命令，那麼在我國的憲法，釋憲實務上我國的釋憲者原則上容許，稅捐立法者把法律規範不足之處透過授權的方式授權給行政機關制定法規命令，來規範稅捐上的權利義務關係，也就是說，我們這裡談到的法律，不光只是憲法意義底下的法律，也含法規命令在內，這是在釋憲者層次內所認可的。

我對這部分有些質疑，我認為這地方應該完全由國會保留，也就是高度的法律保留應該專屬由國會來制定，國會不能任意的授權給行政機關，特別是產生稅捐，尤其是新稅的課稅權限，絕對不容許國會放棄其憲法上的職責。

也就是說，國會保留原則不只是法律保留，而是要高度的法律保留，因為涉及到了對人民財產權無對價給付的侵犯，所以我個人認為，除了刑事法內的罪刑法定原則，有高度法律保留甚至程序法都可以入憲，雖然財稅的徵收沒有像人身自由的拘束這麼重要，他甚至都放到憲法裡面，但我相信在現代的社會裡面，財稅徵收侵犯人民財產權，這個的侵犯程度同樣重要。

從而，我比較支持由國會保留來做課稅權限的行使，當然我國現實上有很大的困難，因為我們國會的立法者能力無法完全負擔這樣的任務，所以他會把一部份的構成要件以授權的方式授權給法規命令來加以制定，這是基於現實上的考量，所以釋憲中都有提到，可以由國會或立法者授權制定的授權命令或法規命令來制定人民權利義務相關的構成要件，不過請各位切記，這樣的授權由於是例外的情況，所以授權必須要有明確性原則，我們下禮拜會再跟各位進一步談明確性原則，我們在實務上違反明確性原則的情況，問題相當的嚴重，那麼談到這部分下禮拜還有一個部份是要跟各位談，就是地方自治團體可不可以用自治條例來課徵地方的稅捐，換言之，除了中央立法通過的法律以外，到底地方自治團體有沒有課稅權限以及我們剛剛提到國會保留下例外立法者授權

命令給行政機關的部份，到底憲法上界線在哪裡，我們下禮拜一併加以說明，我們今天先到這裡。