

國立臺灣大學社會科學院國家發展研究所

碩士論文

Graduate Institute of National Development

College of Social Sciences

National Taiwan University

Master Thesis

我國特種飲食業營業稅制相關之研究

A Preliminary Study on the Business Tax System of
Special Food and Beverage Services in Taiwan



陳冠錡

Kuan-Chi Chen

指導教授：洪鎌德 博士

Advisor: Lien-Te Hung, Ph.D.

中華民國 98 年 6 月

June, 2009

誌 謝

個人於 2003 年考取三等稅務特考並分發至財政部臺灣省北區國稅局服務，大部分時間在營業稅服務區任職，專心投入繁忙的稅務工作，很少有進修唸書之機會。個人於 2007 年 3 月僥倖考上臺大國家發展研究所，並獲局長簽准，能夠有此充實學術機會，首先感謝國稅局長官能簽准本人在職進修。

二年的研究所學習生活，認識許多不同部會的先進，同學彼此相處非常融洽，課堂上互相切磋琢磨，加上優良師資教導及邱所長榮舉帶領下，讓我獲益良多。

這次論文能夠順利通過，主要陳局長文宗能簽准本人職務調整，並利用平時工作中蒐集資料，將在校所學與工作實務結合在一起，達到雙贏之目標。並感謝指導教授洪鎌德博士對本文悉心指導，老師嚴謹的研究態度以及和善的待人方式更是學生日後應努力學習。此外，由衷感謝葛克昌教授以及陳顯武教授在口試時細心審閱並提供寶貴的改進意見，使得本文更臻完善。

在這二年的在職進修生活中，有酸、甜、苦、辣，除感謝研究所同學鄭委員龍水、陳依平、賴惟恭、梁芳芳、黃漢權的鼎力相助外，工作中並獲得陳局長文宗、張科長義卿、鄭股長伊雯、陳股長淑貞等長官及陳佩媛、廖泰郎、余政諭、陳祈典、陳香如、羅惠玉、姜淑義、陳依琳等同事的鼓勵與關懷。

最後感謝我的父母親、岳父母及內人一芝穎，以體諒與寬容相待，讓我無後顧之憂，能專心工作及唸書，因為你們的支持，讓我有無比的信心，最終能堅定不放棄的完成學業。這一本論文的完成，只是漫長學術研究路程的一小段，在未來的學習及工作生涯中，我將更努力向前行。

陳冠錡 謹誌

于臺灣大學國家發展研究所

2009 年 6 月

摘要

特種飲食業營業稅之前身為筵席稅，其立法意旨為抑制奢侈行為及禁止性產業發展，故以高稅率為手段而欲達寓禁於徵之行政目的。而本文以特種飲食業之歷史沿革、法學、財政學及女性主義觀點，闡述高稅率為手段，是否可達寓禁於徵之目的，抑或是侵害人民憲法權利。

我國舊制營業稅按營業總額課徵之方式，於1985年第15次修正營業稅法改採以增值額(Value Added)為稅基的課徵方式，而特種飲食業營業稅制屬非增值體系營業稅制，其以高稅率、進項稅額無法扣抵銷項稅額並核課娛樂稅方式增加營業人營業成本而達寓禁於徵行政目的。惟目前臺灣社經發展其奢侈行為如何界定，為何惟獨特種飲食業與奢侈行為畫上等號，而其他精品產業、珠寶產業、等就不須核課奢侈稅，有違租稅中立原則。

本研究首先蒐集國內相關之專書、期刊及研究論文等資料，針對研究主題之稅率妥適性為主，並就臺灣目前社經發展與社會環境、該條文之立法意旨、租稅課徵理論、女性主義觀點及目前稽徵實務核課情形、等方面，評析該稅制自1980年實行至今其是否真正達到該寓禁於徵的效果，抑或造成更不合理的情形？以期能設計出一套誘因機制使經營特種飲食業的非法業者能合法登記，讓該產業不再成為毒品及色情的溫床，並使該稅制的課徵更能符合租稅理論、節省稽徵成本、促進政府行政效率，也冀望課稅不應違反性別主流化及妨礙藝文活動的發展。

關鍵詞：特種飲食業、營業稅、特種稅率、特種銷售稅、毛額型營業稅、特種稅額計算、非增值型營業稅、色情產業、絞殺性租稅、寓禁於徵

Abstract

The business tax of special food and beverage services enterprises originates from the entertainment tax. Based on the legislative intent of restraining extravagance and forbidding the development of sex industry, it aims to combine the prohibition with taxation by means of high tax rates. From the viewpoints of the history of the special food and beverage services enterprises, law, finance and feminist, the thesis tries to discuss whether the purpose of combing the prohibition with taxation could be fulfilled or the constitutional right of citizens would be obstructed by way of high tax rates.

The taxation of old business tax system in Taiwan depended on total business turnover. It was replaced by the taxation of value-added tax base when the Business Tax Act passed its 15th amendment in 1985. The tax system of special food and beverage services enterprises belonging to non-value-added business tax system, increases the cost of the business agents to combine the prohibition with taxation through high tax rates, the way that input tax cannot deduct output tax and taxation of the entertainment tax. However, it is difficult to define the extravagant behavior under the social and economic development in Taiwan nowadays. Also, it is questionable that only the special food and beverage services enterprises are considered as extravagant behavior while other industries of quality goods and jewelry are exempt from the entertainment tax. These seem to transgress the principle of tax neutrality.

By collecting information from books, journals and papers, the study focuses on the appropriateness of tax rate. In the meantime, from the aspects of social and economic development and environment in Taiwan, the legislative intent, taxation theories, feminist and the levy practice, it comments and analyzes whether the tax rate has achieved the results of combining the prohibition with taxation since it was brought into effect from 1980, or the tax rate has caused more unfair situations. It looks forward

to design a incentive mechanism to allow the illegal operators of the special food and beverage services enterprises to register legally, instead of becoming the hotbed of drugs and pornotopia, to make the levy of the tax system in more accordance with the taxation theories, to save levy cost, to enhance administrative efficiency, and it hopes the levy would not go against gender mainstreaming and hamper the policy of art and culture development as well.



Key words : the business tax system of special food and beverage services,value-added and non-value-added business tax,business tax, Special rates,Special sales tax, Gross-based business tax, special tax computation,pornography industry, garrotte of tax, prohibitive.

目錄

口試委員會審定書	
中文摘要	
英文摘要	
第一章 緒論.....	1
第一節 研究動機與目的.....	1
第二節 研究問題與限制.....	3
第三節 文獻回顧與研究架構.....	4
第四節 研究途徑與研究方法.....	9
第二章 特種飲食業營業稅制法理基礎之探討.....	11
第一節 我國租稅制度之演進.....	11
第二節 管制誘導性租稅於憲法上之定位.....	43
第三章 租稅課徵原則.....	67
第一節 租稅有關之思想及影響.....	67
第二節 租稅課徵之公平面.....	78
第三節 租稅課徵之效率面.....	88
第四章 女性主義意涵及該稅制之問題與對策.....	101
第一節 女性主義之理論與流派.....	101
第二節 性別主流化.....	108
第三節 所衍生之課稅問題.....	110
第五章 結論與建議.....	125
參考文獻.....	129

圖目錄

圖 1.1 研究架構圖	8
圖 2.1 我國各級政府稅目劃分情形	18
圖 2.2 銷售稅分類	28
圖 2.3 稅法違憲審查原則之關係圖	55
圖 3.1 拉弗曲線	75
圖 3.2 受益原則的成本分攤	84
圖 3.3 相等邊際犧牲原則	87
圖 3.4 租稅中立性原則	89
圖 3.5 社會無謂損失計算	90
圖 3.6 古典反需求彈性原則	94
圖 3.7 雷姆西法則	98
圖 4.1 自由主義者對自由的看法	102
圖 4.2 馬克思唯物史觀圖	106
圖 4.3 經濟的社會形構示意圖	107

表目錄

表 2.1 中央及地方賦稅劃分一覽表	19
表 2.2 我國營業稅修法改制之歷程	23
表 2.3 1971 年我國筵席稅稅率.....	25
表 2.4 1980 年我國筵席稅併入營業稅後稅率.....	26
表 2.5 目前我國飲食業營業稅制比較	27
表 2.6 我國營業稅課稅種類及稅率整理	30
表 2.7 我國營業稅課稅方式匯整表	35
表 2.8 我國營所稅課稅級距、稅率及速算公式匯整表	37
表 2.9 我國娛樂稅之課稅類型及徵收率	41
表 2.10 我國娛樂稅之課稅方式	42
表 3.1 租稅原則比較	81

第一章 緒 論

第一節 研究動機與目的

壹、研究動機

- 一、差別課稅是否符合現代租稅理論呢？由於我國加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）其一般稅額計算之稅率為5%，而該法僅有特種稅額計算之特種飲食業其稅率分別為15%及25%，而且限特定項目，並非針對當今社會所有奢侈性消費行為皆課予重稅，例如：精品業、珠寶業、名錶業、私人飛機、遊艇、、、等業只核課5%營業稅。猶如貨物稅僅就某特定商品核課，例如：飲料品、電器類、車輛類，其課徵的意義或立法意旨，是否仍適用現今社會。
- 二、合法業者轉而為非法業者，造成黑道、毒品、安全衛生及人口販賣等問題，由於政府以寓禁於徵並以高稅率（相對於一般稅率5%而言）為手段，使該產業營業成本增加，迫使營業人自動減少提供該項服務，但換來的結果真的如政府預期減少該產業的供給嗎？還是使減少的供給轉為地下化呢？限制供給面的政策效果，真的有帶來好政策結果，值得商榷。
- 三、特種飲食業雖課重稅(15%及25%稅率)卻也造成嚴重欠稅問題，由於特種飲食業系包括：夜總會、有娛樂節目之餐飲店，以及酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等，因重稅所以營業人大都不作營業登記，且該行業實際負責人多藏身於幕後，僅以人頭方式經營，若遭檢警查獲後，稅務單位依檢警筆錄核課其稅額，但因該人頭其名下皆無財產可供執行，造成行政資源的浪費，應尋求改進之方法。
- 四、就相同消費行為理應核課相同稅率，不應性別而有差別稅率，然而營業

稅法第十二條規定¹有女陪侍其營業稅率為25%而有男陪侍營業稅率卻無規定，因此稅務人員僅能依法行政就有男陪侍營業人核課一般營業稅率5%或15%，造成「重女輕男」的效果。

五、易造成檢警及稅務人員風氣問題，由於重稅使業者地下化經營，而該經營此行業其本身利潤豐厚，其為求保護，是否會以管轄之員警或稅務人員交好，以換得其「永續經營」，應是可以想像其行為，實有檢討該稅制之政策效果是否與當初立法意旨相同。

六、違反獎勵藝文活動的政策，由於營業稅法第十二條規定，所謂「有娛樂節目之餐飲店」其娛樂節目之定義規定於該法施行細則第八條²，系指樂器表演人數達二人以上者或有職業性演唱或表演者，即應核課15%稅率，而該等藝文活動應鼓勵而非禁止，應輕稅而非重稅。

貳、研究目的

- 一、設計出一套誘因機制使非法經營特種飲食業者能合法登記，化暗為明，並由政府介入管理，讓性產業不再由黑道與白道把持，而成為毒品及色情的溫床，並保護性工作者人身安全及維護其身心健康。
- 二、為使我國特種飲食業營業稅之課徵，更符合現代租稅理論並符合目前社會變遷及經濟情況。
- 三、為節省稽徵成本並促進政府行政效率，由於特種飲食業者的非法設立，檢警取締效果不彰，而通報的警局筆錄核課之稅額有限，常造成花費大量的行政成本，卻換來收不到稅或收到的稅額有限的情形。
- 四、提供業者合法設立的經濟誘因，若業者能合法設立夜總會、舞廳、酒家

¹ 加值型及非加值型營業稅法第12條：「特種飲食業之營業稅稅率如左：

一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。

二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」

² 加值型及非加值型營業稅法施行細則第8條：「本法第12條第1款所稱娛樂節目，系指在營業時間有左列情形之一者而言：

一、樂器表演人數達二人以上者。

二、有職業性演唱或表演者。」

等，則政府即能就大多數合法業者定期檢測其消防安全、衛生安全及其他事項，並能還給普勞大眾一個安全的消費環境。

五、為兩性的課稅平權及鼓勵藝文活動的推展，冀提出特種飲食業營業稅制的改革方案供主管當局參考。

第二節 研究問題與限制

壹、研究問題

- 一、探討特種飲食業營業稅課稅制度，其歷史背景、立法原由，以目前社會環境及經濟狀況，其考量因素是否仍存在？
- 二、探討特種飲食業營業稅之課徵是否為憲法上所稱之租稅，其課徵是否符合租稅課徵原則：效率原則、公平原則及稽徵成本？
- 三、探討該稅制之課徵是否產生性別歧視及違反性別主流化政策？
- 四、探討目前該稅制之課徵是否產生絞殺性租稅的效果？
- 五、探討該稅制之課徵衍生相關問題並提出改善的可行方案。

貳、研究限制

- 一、本研究系從特種飲食業稽徵實務面所衍生問題而進行本研究，由於該稅制在租稅理論面及女性主義之內容涉略較少，且由於所學瞭解有限，未能在該領域有所著墨，期許未來能更進一步研究該主題並尚待老師們對學生的指導。
- 二、近年來我國特種飲食業稅負負擔方面的研究論著不多，所能有效參考論點較少。
- 三、稅制的變動，涉及租稅政策、民意機關之反應和稅法修訂程序，所影響之層面廣泛，本研究僅就特種飲食業稅率妥適性方面提供相關意見，但因時間及個人能力的不足，尚有很多問題尚須探討及著墨略顯不足。

第三節 文獻回顧與研究架構

壹、研究專書

一、洪鎌德，《女性主義》：經典的馬克思主義的教本中獨缺性事的社會生產之歷史理論。性也是辯證物質觀的一種。這點是費菊珣採用馬克思在《德意志意識形態》的觀點，並予以擴大和超越之所在。費菊珣認為婦女當成革命階級不是白日夢。更何況婦女並非唯一反抗現存建制的階級。女性主義也可譯為女權主義，這個詞彙在1837年便出現在法文當中，根據《羅貝爾辭典》（Dictionnaire Robert），女權主義是「提倡婦女在社會中伸張其角色及權力的一種主張」（Mchel 1986；張南星譯 1991：1）。事實上，女權主義除了對男女平權有所主張之外，也包括擁護這一主張者種種的實踐，以及人群匯成的爭取平權之運動。要瞭解某一時期婦女的社會處境，便要把這類至上論與中心主義打破，也就是把衡量婦女所處地位絕對標準加以打破，才有可能（ibid., 4-6）。由女性主義之角度看待特種飲食業營業稅課徵制度是否產生性別歧視及違反性別主流化政策，並由制度的改進，以保障性工作者之權益。

二、葛克昌，《稅法基本問題-財政憲法篇》：熊偉教授認為，就量能課稅而言，其最大問題是，究竟它能作用於稅法的所有領域還是只對某一局部發生作用？熊教授答案是否定的，他認為最起碼間接稅應排除在外。葛克昌教授認為，就間接稅而言，依間接稅定義系立法者規範納稅義務人時，即預期透過轉嫁，法律形式上將納稅義務人所納之稅，由第三人負擔。立法者考量選取納稅義務人時，如無應受量能平等負擔拘束之考量，即不必考慮實際是否轉嫁及真正租稅負擔人為何，故間接稅一詞本身即證實該稅亦受量能原則拘束，因量能原則具體化過程中第一階段，即為稅法之立法者須在不同之納稅義務人中，加以比較衡量其租稅負擔

能力有無異同，也就是立法者在選取稅捐客體，須以納稅義務之負擔能力為指標。直接稅固然得以直接按個人負擔能力予以衡量，間接稅系以市場不知名之消費者為對象，雖非直接根據個人負擔能力，但可從消費行為中間接推估其購買力。我國特種飲食業營業稅本身即為間接稅，而間接稅本身亦受量能原則之拘束，故針對該行業採行15%及25%之稅率相較於一般稅率5%高出3倍及5倍，是否須以高稅率方式實踐量能原則，亦或是我國經濟情況之改善，而使納稅義務人由高所得者轉變為中低所得者，而造成累退性效果。

三、葛克昌，《所得稅與憲法-增訂版》：稅課之干預不得影響職業選擇之自由，尤其對特定職業加以特別不利之租稅負擔，則侵害工作權。德國聯邦憲法法院則將稅法視為具有間接性職業規制性質，原則上不涉及職業選擇自由，惟依其內容及額度致從事該行業在通常經濟上已達不可能，致損及人民自由選擇職業之生計基礎時，因此種絞殺效果，已由執業方式之限制構成職業選擇自由之侵害。聯邦憲法法院此種觀點，對稅課是否影響職業自由，只從專業活動保障之單一角度考量，並未能由經濟背景觀察是否造成市場干擾結果。

事實上，營業行為與營業結果不宜分離，故租稅立法對營業結果有所干預時，無可避免地對營業行為亦有所干預，稅法就有違憲疑義類別亦應通過職業自由基本權之審查。以財政收入為目的之租稅（一般性租稅），不得干擾市場經濟法則，而經濟政策或社會政策目的租稅（管制誘導性租稅）則在政策目的與租稅手段（租稅特權或租稅不利待遇）間，應受比例原則（適當性原則、最小損害原則、過度禁止原則）審查。至於稅課已影響某特定職業之生存，則涉及職業選擇自由，除非有特別重大公益要求，原則上不應許可。

四、林華德，《財政學要義》：就租稅公平而言，系指合乎社會正義的租稅，

可分成二個不同的概念，一為水平公平(Horizontal equity)，另一為垂直公平(Vertical equity)。所謂水平公平，仍表示二個人在稅前福利水準相同時，其稅後福利也應相同；垂直公平則指稅前福利水準不同之人，其稅後福利水準也應該不同，在租稅的課徵之後，並不影響到稅前的原先個人間的福利高低次序。本文特種飲食業營業人營業稅課稅制度系政策性的稅法擬訂是否有照該租稅公平原則而執行尚待本研究的探討。

五、殷文俊，《中國租稅制度及比較研究》：一國租稅制度的優劣，除立即影響到該國之財政收入與公共支出的數量與品質外，更直接影響到整個經濟社會的穩定與成長，甚至社會財富之分配狀態。因此現代租稅功能，除已具財政收入之主要功能外，亦兼具「維護經濟、實現社會公平」等次要功能，是以租稅結構與租稅制度，關乎國計民生；然租稅制度欲長期涵蓋所有財政、社會及經濟問題，殆無可能，因此，租稅制度勢必隨著時間的演變，不斷改良以適應當前之政治、經濟、社會。

六、王建煊，《租稅法》：介紹近代德國財政學者華格納(Adolph Wagner)以擴張補充租稅理論使課稅更為完善。他提出(揭示)財政收入原則(Principle of Tax Revenue)、經濟發展原則(Principle of Economic Development)、社會公平原則(Principle of Equity)、稅務行政原則(Principle of Tax Administration)。根據上述租稅課徵的原則，檢視特種飲食業營業稅制之課徵是否符合上述理論之理念類型。

貳、期刊論文

一、王偉龍於2008年所撰〈性、人權與工作成人性交易規範法制之比較探討〉碩士論文：文中建議儘速的刪除社會秩序維護法80條的罰娼條款與81條媒介暗娼賣淫條款，因為80條其合憲性爭議本身即很大，而81條建議

以強迫媒介賣淫或收取不當利益為限始能處罰，因本法目前與實際執法情形落差太大，除非涉及人蛇與非法移民，否則員警私下皆已容忍的態度面對，偶爾因應上級短期的掃黃政策辦幾件績效，至於刑事法上的引誘容留媒介性交易罪，其立法思維也在根除性交易行為（包含成人自願性交易），造成刑罰過度前置化，而有侵犯人權之嫌，尤其我國目前的公娼戶已寥寥可數，大部分性交易皆以地下化，原因在於公娼法令無法務實的處理性交易產業，反而以消除性交易產業為目的，未來建議國家機關改以更積極務實的態度制定一套符合現時環境下的性交易管理法，重新檢討各地方政府目前對公娼制及避免成人性產業過度泛道德式立法而改以公共衛生、疾病預防、尊重自主、預防剝削等為管制理由，因為一個永遠會伴隨人類社會現象存在的制度只能適度疏導控管而非嚴懲禁罰，國外立法例與歷史的經驗不斷的提醒我們。

該文論證社會秩序維護法違憲不當之處外，也就尊重人民不同生活形態及選擇不同生活方式的思考下來看待此問題，而非過多道德責難式的立法；惟未論及稅務制度也會影響業者合法登記意願，過重稅課是否將造成劣幣驅逐良幣的效果，非法業者將取代合法業者的情形。

二、張鈺婉，〈臺灣地區營業稅制度演變之研究〉：認為「所得」是個人（或家庭）支付稅款能力的表現，故所得多者應繳納較多租稅。但從另一個角度來看，所得是附加價值的增加，所得高者，乃是此人對社會的「貢獻」程度高，如果所得稅是對社會貢獻越多的人課愈多稅負，實有打擊工作意願及投資意願之虞。但「消費」是消耗社會資源，消耗社會資源較多的人負擔較高稅負亦屬合理，再者當經濟發展到某程度時，個人消費佔所得比率差異不大，致對個人（或家庭）的消費金額課稅與對所得課稅均可區分不同的納稅能力。也因此，以往認為應多課直接稅（如所得稅）少課間接稅（如營業稅）的觀念似乎逐漸被扭轉。

參、研究架構

根據文獻回顧及本研究欲達到之目的，本研究架構如下圖所示：

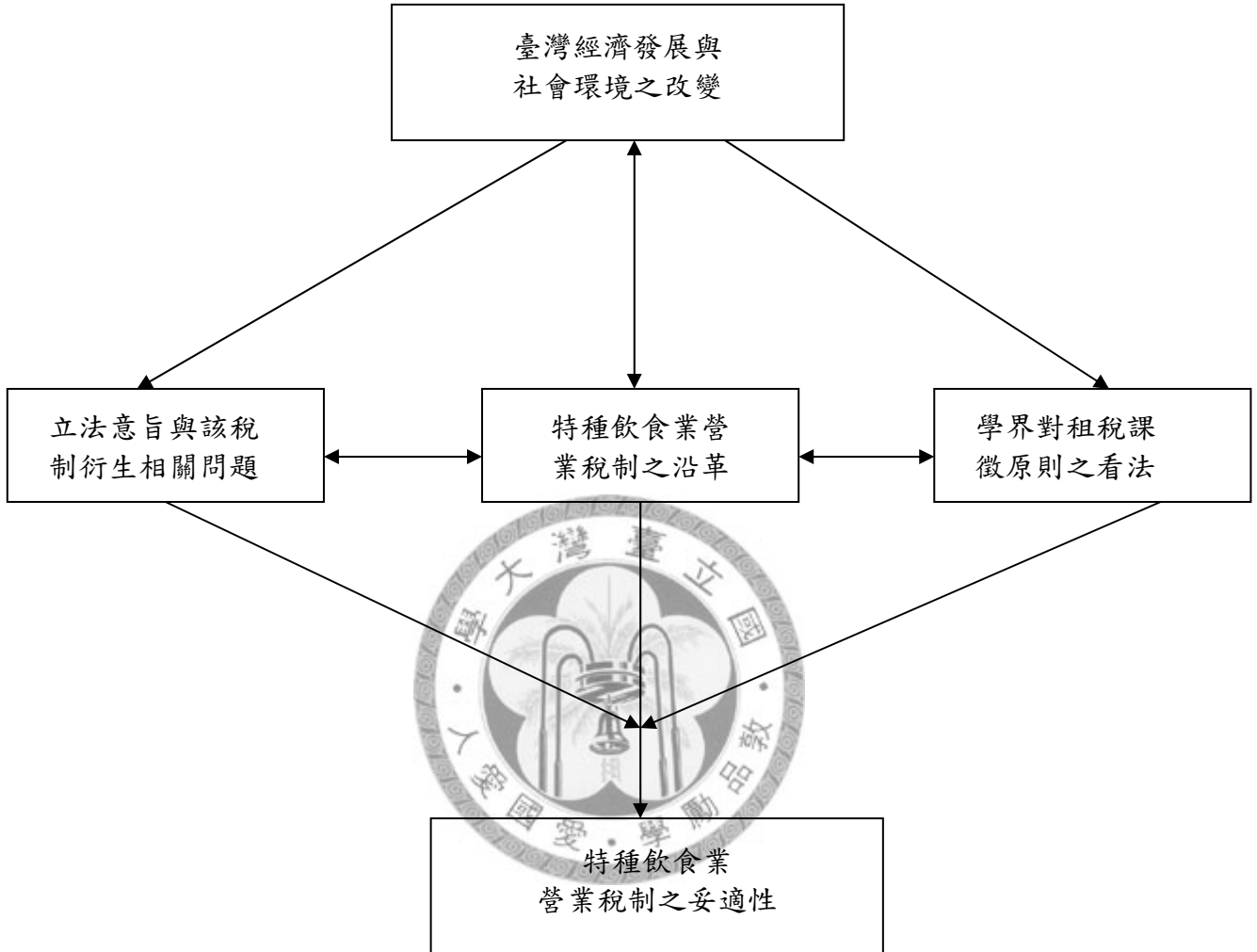


圖 1.1 研究架構圖

資料來源：本研究整理

本文針對特種飲食業營業稅制在目前的經濟發展與社會環境下，就立法意旨、稅制之立法沿革、租稅課徵原理、法界對管制誘導性租稅及有無違反性別主流化政策下，探討該稅制是否有存在之必要並檢討特種飲食業營業稅制衍生相關問題，以提出建議供主管當局參考。

第四節 研究途徑與研究方法

壹、研究途徑

馬克士·韋伯應用李克特 (Heinrich Rickert 1813-1936) 有關「理念類型」 (*Idealtypus*) 的方法，而予以拓展發揮。他認為：「理念類型獲自一個或數個觀點 (*Gesichtspunkte*) 單方面的提昇或強調 (*einseitige Steigerung*)，以及經由一連串渙散，而毫無關連的個別現象 (*Einzelerscheinungen*) 之凝集，而此類個別現象，乃附加於被強調的觀點上，由之形成統一的思想形象。這種思想形象的概念，單純性是無法在現實中找得到，它只是烏托邦而已。歷史性的研究工作之課題，厥為在每一個別的案件中，確定這種理念類型與事實之間或大或小的距離，例如：某一城市必須具有怎樣的經濟性格，方可被視為『城市經濟』云云」 (Weber 1924, 1951: 191; 洪鎌德 1997: 188)。

本論文系以法學及財政學對於現代國家的租稅課徵原則以上述韋伯「理念類型」 (*Idealtypus*) 的方法加以析論，另外輔以女性主義社會學觀點評析該稅制是否符合性別主流化的政策，進行制度面探討，亦即融合法學及財政學研究途徑、制度研究途徑和歷史考察途徑去探討特種飲食業營業稅制問題。

貳、研究方法

一、文獻判讀法

又稱二手分析 (secondary analysis)，是社會學家利用別人收集的資料、報告、文獻、書籍、文章加以整理彙編的技巧。在所有文獻中以政府機構出版的統計資料，包括世界銀行、聯合國的文獻等最為可貴。不過文獻判讀法有其內在的限制，首先資料可靠與否，有賴研究者以批判的眼光來加以分析與引用。例如：涂爾幹使用當時官方死亡資料來進行自殺的研究，他無法分辨自殺與意外身亡的資據，因為政府可能把自殺當意外死亡來處理。二手分析的另一缺陷是，原著者

之目的與其後研究者之企圖可能有所分別，貿然引用這些資料有可能扭曲資料的原意（洪鎌德 1998：126）。

科學的本質是累積而來的，因此對過去研究的信賴，便成為有順序建構知識的必要條件。本研究以搜集有關我國特種飲食業營業稅制之相關稅法、解釋令、專書、論文、期刊、立法院營業稅修正案、各種違章案例、警局通報刑事筆錄，以文獻判讀法彙整出特種飲食業之營業人淪為地下經濟的原因及是否有可能因稅率調整，而降低其逃稅之誘因並使業者願意合法設立特種飲食業，而不再以人頭方式設立多家一般稅率之小吃店藉以規避高稅率之特種飲食業營業稅之核課或根本就不作營業登記，而淪為地下經濟之一環。

二、內容分析法 (Content Analysis)

拉斯威爾 (Harold D. Lasswell 1902-1996) 曾主張把社會研究的方法應用到思想結構(或心像)的研究之上。此種主張便與「傳播研究」(Communication Research)有關。因為傳播，特別是大眾傳播，系企圖將某種內容灌輸到社會某一群體之中。為了客觀認識對這類灌輸於人群的思想底社會性反應，我們得研究傳播之所以傳播的原因及情形。換言之，內容分析法是把口頭或眼見的或耳聽的陳述(或報告)，作客觀而有系統地整理，並作成數量，俾供研究之用。它的目標是將這種陳述或報告的內容，置於理論觀點下形成的範疇系統 (*Kategoriensystem*) 裡，不考慮意見的個別性質，也不計較語文中情感的那一層面，而求取一般的想法和意見（洪鎌德 1998：111-112）。

本研究系對我國特種飲食業營業稅課徵制度，以法學、財政學及女性主義等觀點並就立法理由及該稅課衍生相關的問題，以內容分析之研究法探討出該稅制改善之可行方案。

第二章 特種飲食業營業稅制法理基礎之探討

第一節 我國租稅制度之演進

壹、概說

世界上任何民族從古至今都有某種形式的政府；原住民有部落首領、酋長或頭目，社會形式改變後有各種帝國、民主國、共和國、共產國、福利國等。政府存在之理由之一是因人天生有侵略性；侵略別人要團結才有力量，我不犯別人，別人也會犯我，因此要團結才能禦侮。團結就會有「管理眾人」的人與事，政府於焉形成；換言之，「國防」是政府存在的一個根本原因。其二是人在社會生活中存在一些可以改善每個人生活、但又是個人力所未逮者(張清溪、許嘉棟、劉鶯釧、吳聰敏，2004：319)，所以政府之存在具有增加個人福利之效。為因應上述政府存在之理由，即需有相當之財源予以支應，一般而言，政府之主要財源有租稅收入、規費及公債等，其中以租稅為政府最主要之收入來源。

由租稅發展史觀察，當租稅初生時代，租稅不外由各地統治者對宗主國同意或承諾貢獻，嚴格而言，此為捐助而非租稅，亦僅發生於多元權力國家，而非主權國家。迨現代主權國家誕生，始有納稅義務；租稅乃基於單方、強制、高權之命令。就民主國家而言，租稅非僅為政治上實現，且寓有憲法上理念：租稅象徵主權，確保多數統治與代議意思之形成。稅課系以國家權力為前題，亦為維持國家權力而徵收，表現於外者，即為國家之命令權與強制權力。由於國家支出逐年增加，課稅權乃成為現代國家權力最重要現象，課稅權之存在，即證明主權國家之存在(葛克昌，2002：162)。政府之主要功能一般財經學者歸納有穩定經濟、所得重分配、資源配置等。從租稅角度探討，之於經濟面，政府多採取功能租稅政策調節景氣循環；之於分配面，政府多透過累進稅制及移轉性支出達到重分配之

目標；之於配置面，當市場發生失靈現象時³，政府則介入予以矯正或採管制手段，此時課稅往往成為矯正之工具。

租稅對於國家之經、社發展實居重要地位，而所謂財政為庶政之母，實直指作為政府主要財源之租稅收入。因此，本章將從立法背景、歷史沿革、管制誘導性租稅之憲法審查、人權保障等闡述租稅與憲法間之關係。

貳、中國租稅史⁴

一、民國前

(一)上古三代

課徵之租稅有田賦、力役(在漢代以後形成人頭稅)、關市稅、軍賦及罰課；田賦制度在夏時為貢法、殷時為助法、周時為徹法，唐虞以前無可據，殷代助法以勞力為納稅標的，而周代則變更為以實物納稅；力役為周代強制人民服公家之勞役，在漢代以後形成人頭稅；關徵及市徵總稱關市稅，納稅主體為商人，關徵原以取締走私及調節貨物出入為目的，後因徵收容易產生如釐金之惡稅；軍賦為一種戰時稅；罰課為周代對於懈怠職業者課以重稅稱之，另逃避關稅者沒收其貨物者亦為罰之一種。

(二)春秋、戰國時代

課徵之租稅有田賦、力役、關市稅、鹽鐵稅、市糴。田賦為商鞅廢井田，使人民自由取得土地，而課之賦稅；力役亦為商鞅之法，設更卒及正卒，較古制增加十倍至三十倍之收入；關市稅同上古三代；鹽鐵稅為此時期之新稅，針對鹽鐵課徵之特種貨物稅，創始於管仲，齊國因之成為富國，迄民國六十年代一直為財政上主要收入；市糴原為調節市場供需而由國家購買貨物貯藏，非以徵稅為目的，

³ 市場失靈意旨，在某些情況下自由市場不能保證達到資源的有效運用。如空氣污染對生產及消費產生之外部性問題，或訊息不完全(如醫療市場)，或消費者對公共財之需求，或自然獨占等，在此種市場失靈的狀況下，某種程度的政府干預就有必要。

⁴ 整理自殷文俊，1984，《中國租稅制度及比較研究》，臺北：中央文物供應社，頁 27~45。

惟因春秋戰國時期國家經費膨脹終為以收入為目的。

(三)秦漢時代

課徵之租稅有田賦、關市稅、鹽鐵稅、酒稅、雜稅、力役及口賦、市糴等。漢初採重農抑商政策，故對田賦採輕租減賦甚至免除之政策；關市稅於漢朝時期，因考慮農業為經濟之木源，故採以稅商賈之抑商政策；鹽鐵稅於秦漢時期仍承襲採用，且置販賣於官廳監督之下而定價格，利益歸諸國庫，成為一種專賣制度；酒稅為漢武帝以財用不足所立之官賣政策，即酒之專賣；雜稅有鑄錢之稅為對商人因買賣及借貨獲利所課之租稅、牲畜稅及魚稅為對飼養及捕魚者課之、賦歛送葬則相當於現代之遺產稅；力役及口賦，承襲前制同時再以人頭稅加力役相並課徵；市糴於漢代稱均輸，惟其運用不限於以往之穀物，而擴及於一般商品，施行目的為統一買入貨物、防物價騰貴、抑制商業暴利，惟究其實仍以財政收入為主。

(四)魏、晉、南北朝

僅徵田賦，魏之田賦合併漢代之田賦與戶賦；晉仍沿魏，戶有戶調，田有田租，田租則先授田後課租；北魏仿晉之占田法而行均田法。

(五)隋唐時代

課徵之租稅有田賦、關市稅、鹽鐵稅、酒稅、茶稅、力役、常平及義倉制度等。唐之田賦初行均田法，後制租(即田租)、庸(即力役、人頭稅)調(即對絹之戶稅)法，至唐之中葉新創兩稅法，將一切租調雜徭合併，並按財產定等級課稅，其特徵為對人之所有財產課稅，視個人之經濟力課稅，且預計國家所需經費再決定賦稅數額，一反以往量入為出之觀念，符合現代租稅課徵應以量出為入之觀念。關市稅之課徵，隋朝時減免賦稅，故甚輕；唐代對於商工業採取保護獎勵政策，亦輕課之，惟安史亂後，財政窘乏，惡稅肆虐幾近掠奪。隋時因國庫富饒未徵鹽稅，唐初隨隋制，約百年無徵鹽稅，後仍徵之並兼採專賣及徵稅制度，其特徵為官不從事生產奪民業及不於各地置徵稅官，以節省徵稅費用。酒稅為唐朝基於財政之需而課徵之；茶稅則始於唐為其濫觴；常平及義倉乃名異實同，均為備荒制

度，為官營之調節物價之重要工具。

(六)宋代

宋室統一，稅制發達，其課徵之租稅有田賦、關市稅、鹽稅、酒稅、茶稅、鑛物稅、雜稅、力役、市糴、常平義倉等。田賦制度以王安石之方田均稅法為代表，以土地之等級定各等稅數，施行之目的為匡正逃稅之風；關市稅自唐末至宋稱為商稅，宋並分過稅(對行旅者運貨課徵)及住稅(對居者買賣課之)；宋代鹽法隨年更改無一定方針，然均維禁私販之精神；酒稅為官釀賣之於民及民釀對之課稅；茶稅大抵採專賣制度，然仍時有變更，鑛物稅主要對金、銀、銅、鐵課之；雜稅計有算渡(渡津之算)、禮錢(任高官者就任初所納之禮錢)、水產物稅、牙契稅(即今之契稅)等等；市糴有均輸(均地方財貨之過與不足，依其移輸而得之收入)、市易(在於統制物價及防商賈暴利)、折帛(買紬絹歲至一定匹數則折納錢謂之)；常平義倉為宋仿漢隋唐之制。

(七)明代

明太祖廢元代所創種種雜稅、田賦及其他主要稅之附加捐。明朝所課徵之租稅有田賦、丁役、鹽課、茶課、魚課、酒課、商課、船鈔(鈔關稅)、工關、鑛稅、市肆門攤稅等。明制分田為官田、民田二種，官田畝稅較民田為高；洪武年間編造魚鱗圖冊，田土買賣抵押均計入此冊；萬曆年間將丁役土貢併於田賦，計畝徵收名為一條鞭，無分田地之肥沃與貧瘠，皆以面積為準，顯失公允。明初丁役以田為標準課徵，洪武年間編纂黃冊，依人稅之本質課丁役，一條鞭法將丁役包含於田賦中，歸於消滅。明鹽課初期為官鹽制嚴禁私鹽販運，末期鹽政弊害叢生，甚至對明室滅亡亦有影響。茶課原則均用引法(特許制度)，有以茶易米謂「糧茶事例」，有以鹽易茶謂「鹽茶事例」，有以茶易馬謂「茶馬之法」。魚課則設河伯所徵收，徵收標的以米、鈔為本色，亦許其他折色。酒課有時為獨立稅目，有時含於商稅中徵收。商課即為古代之「關市之徵」，乃對通過關卡及在市場出售之貨物課稅。船鈔亦稱船料，仍於運河要地設關，對往來船舶所課之稅。工關稅為對竹、

木材、薪炭課稅。鑛稅包括銀課、鐵課、銅課、水銀課、礬課等。市肆門攤稅相當於現在之營業稅。

(八)清代

滿清入關，因採懷柔政策，故標榜輕徭薄賦，以收人心；末期內憂外患，原有稅制無以供應國用，是以吸收西洋進步租稅思潮，發生極大變化。清朝所課徵之租稅有田賦、差徭、鹽稅、常關稅、釐金稅、海關稅、土藥稅、茶稅、酒稅、契稅、牙稅及當稅、其他。田賦制度極為複雜分民田、官田、莊田、屯田等，清初編纂賦役全書，依種類及肥瘠程度分三級，每級分三等，故全部有九等區別，田賦種類有地丁(地賦、丁賦按比例徵收)、漕糧(徵收米豆類似地賦)、租課(官有之地租)、耗羨(正賦之外所徵收之一切附加稅)四種。差徭即力役。鹽稅分鹽課及鹽釐二種，鹽課又分正課(鹽之正稅)、雜款(鹽之附加稅)、包課(對住民自製土鹽課之)；鹽釐即鹽之釐金。常關稅為清初繼明代之鈔關，惟數量較明朝增加，不僅設於水海路之要津，更及於陸路要地，徵收貨物通過稅及船稅總稱為關稅。釐金稅為太平天國亂起，軍費不足於各鎮設局，通過此關之米需課徵，稱釐捐為釐金之創設；亂平後又因財政困窘，不僅未撤反而稅額愈重，且幾至無物不課之程度，有害國內產營之發達，故廢釐之議頗盛。海關稅可分為輸入稅(進口稅)、輸出稅(出口稅)、邊境輸出入稅、子口稅(課徵於洋貨進口時，以抵代內地一切釐金，故又名抵代稅)、沿岸貿易稅(復進口稅)、噸稅(船鈔)、鴉片釐金(洋藥釐金)等七種。土藥稅為對內地所產鴉片所課之稅。茶稅為清初仿明制實行茶馬法，雍正年間，倣鹽政引法，實行茶引法徵稅。酒稅為地方自行徵收，但時課時廢，其額甚少。契稅亦稱田房契稅，乃買賣典押土地房屋登錄於官府時所納之稅。牙稅為對居間介紹買賣之經紀商所課之營業稅；當稅系對當舖所課之營業稅。其他包括鑛稅、房捐及牲畜屠宰稅。

二、民國以後

晚清財政重要收入的釐金，由於執行過程弊端叢生，境內遍地釐金卡局，不

僅對華商不利，也對外國貨物的行銷造成貿易障礙。為因應外國要求廢除釐金的交涉，以「裁釐加稅」為訴求，尋找足以代替釐金的可行稅制。同時，中法戰敗，受到龐大的賠款壓力而出現危機，舊有財稅體制出現難以維持的危機，迫使滿清政府向西方取經，引進非本土的稅政項目。為解決財政困境的出路，晚清雖曾經不斷嘗試引進當時被視為進步而合理的西洋稅制，並根據其稅政理念推展稅政改革的活動，然均僅止於理念討論的層次。民國成立後，無論袁世凱政府、北洋軍閥、還是國民政府，均持續推動以西洋稅制之直接稅理念為中心的各項稅目，初步開徵印花稅，並向官吏課徵薪俸所得稅，直接稅制度開始生根。

國民政府掌權後，規劃對工商廠家徵課統稅與營業稅，作為釐金稅源之替代方案(林美莉，2005：3)；國民政府奠都南京，劃分國家收入及地方收入標準，對於稅目之歸屬，徵收之權限，均有詳細之規定(殷文俊，1984：45)。接著，國民政府為籌劃國家建設及抵禦日本侵略，提倡以直接稅制度為理念中心的賦稅改革。抗戰爆發時，直接稅制度進入全面實施的階段。抗戰後期，直接稅體系的徵稅對象，包括個人薪資、利息、財產收入的所得、以公司行號營收為對象的營業稅及印花稅、以及以社會正義為訴求的戰時利得稅及遺產稅，形成五大稅目。戰後復員及國共內戰期間，國民政府把戰時實施於大後方的直接稅經驗帶回復員區域，直至國共政權更迭。中華民國政府將直接稅的理念帶往臺灣，成為今日臺灣現行稅制與稅政之源(林美莉，2005：8)。

三、小結

由中國歷代租稅之課徵觀之，最主要之租稅為田賦之徵實及力役，充分展現中國以農立國之文化本質。隨著時代變遷，田賦之徵收漸縮至各項稅收之一隅，終至停徵(民國七十六年)，時至今日，尚未恢復。而中國歷代租稅之課徵多以財政收入為主要目的，主政者雖亦考量所處年代政、經、社之環境背景及政策目的，賦予不同之租稅課徵，惟僅少數施行輕賦減稅、輕商政策及作些抑制物價等等微調整措施，不若現代租稅兼具社會、經濟等多元性之功能，但隋唐時代有視個人

經濟能力課稅及量出為入之收支觀念，亦頗符現代租稅之功能。國民政府時期，因國家正處於內憂外患及社會動盪不安之年代，財政更形困難，如何有效解決財政收入不足，以因應動盪局勢即為當時施政之首要目標，是以積極引進西方稅制進行稅政改革亦為當務之急，亦尚難考量何謂功能性之稅政。及至今日，租稅之課徵已不再只具財政收入之目的，尚應包含調節經濟景氣循環、追求社會正義等功能性需求之管制誘導性租稅制度。

參、我國租稅制度

一、我國稅制現況

我國現行稅制是根據憲法及「財政收支劃分法」之規定，依據「財政收支劃分法」之第 6 條規定，我國中央與地方政府的租稅結構劃分為國稅(中央稅)、直轄市及縣(市)稅(地方稅)兩類，第 8 條及第 12 條並規定國稅與直轄市及縣(市)稅所包括的稅目。國稅包括關稅、所得稅(含個人綜合所得稅及營利事業所得稅)、遺產稅、贈與稅、貨物稅、營業稅(加值型及非加值型營業稅)、證券交易稅、礦區稅(廢止)、菸酒稅(含指定用途的健康福利捐)及期貨交易稅等稅目。直轄市及縣(市)稅包含地價稅、土地增值稅、田賦(目前停徵)、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅及特別稅課等稅目。

(一)圖 2.1 為我國現行國稅與地方稅劃分情形：

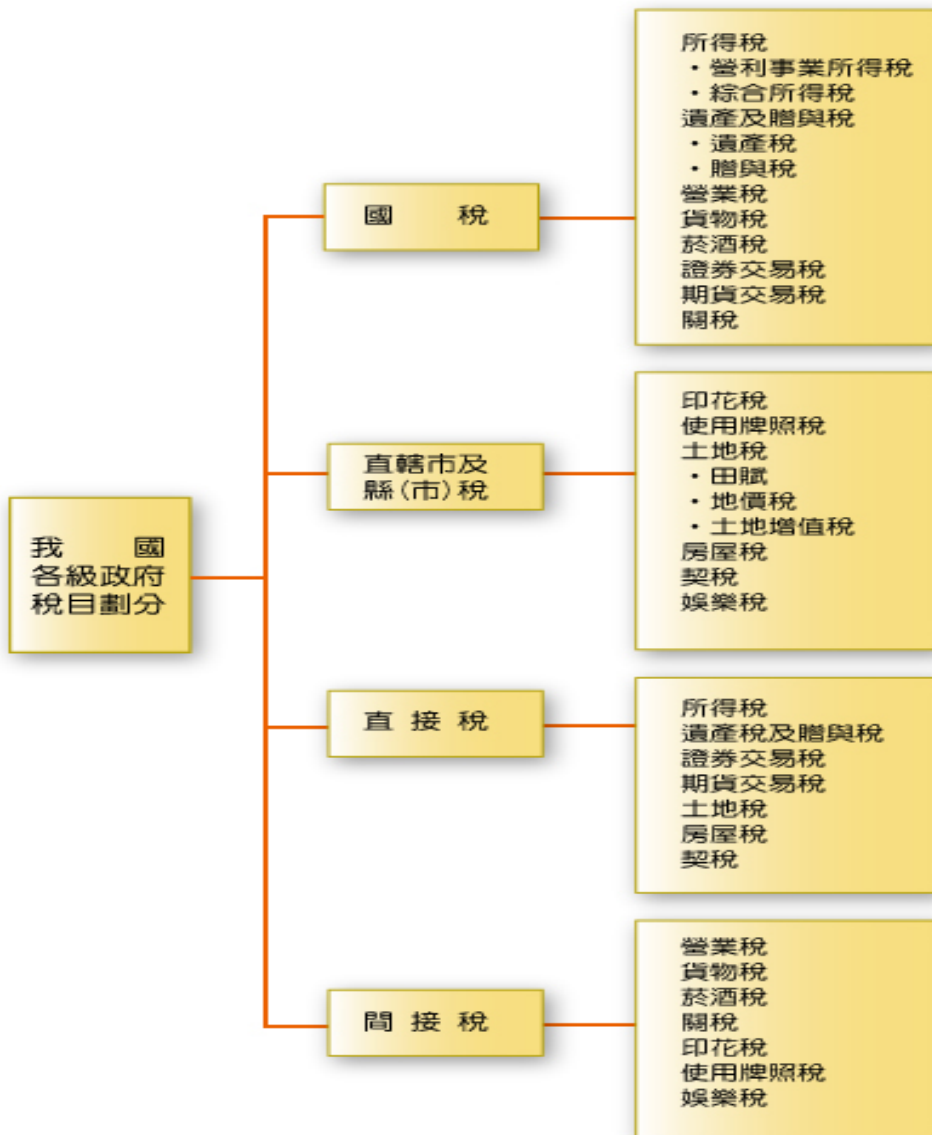


圖 2.1 我國各級政府稅目劃分情形

資料來源：財政部臺北市國稅局網站

(二)中央及地方賦稅之劃分規範於財政收支劃分法，並依各稅法規定課徵相關租稅，經整理如表 2.1：

表 2.1 中央及地方賦稅劃分一覽表

稅目		中央		地方				課稅法源依據
		中央	中央 統籌	直轄 市	市	縣	縣統 籌	
國 稅	所得稅	90%	10%					所得稅法
	遺產與 贈與稅	50%		50%				遺產與贈與稅法
		20%			80%			
		20%					80%	
	關稅	100%						關稅法
	營業稅	60%	40%					加值型及非加 值型營業稅法
	貨物稅	90%	10%					貨物稅條例
	菸酒稅	98%				2%		菸酒稅法
		82%		18%				
		82%			18%			
82%					18%			
證券交 易稅	100%						證券交易稅條例	
期貨交 易稅	100%						期貨交易稅條例	
地 土 地 稅	田賦			100%	100%			土地稅法(目前 田賦停徵)
	土地			100%				
	增值		20%		80%			
	稅		20%			80%		

方 稅	稅	地價			100%	100%	50%	20%	30%	
		稅								
	房屋稅				100%	100%	40%	20%	40%	房屋稅條例
	使用牌 照稅				100%	100%	100%			使用牌照稅法
	契稅				100%	100%		20%	80%	契稅條例
	印花稅				100%	100%	100%			印花稅法
娛樂稅				100%	100%			100%	娛樂稅法	

資料來源：本研究整理

二、各稅之簡介⁵

(一)所得稅

分為綜合所得稅和營利事業所得稅兩種，分別以個人和營利事業的所得作課稅對象，採用累進稅率，由所得的個人和營利事業為納稅義務人。

(二)遺產及贈與稅

分為遺產稅和贈與稅兩種。遺產稅是以死亡人遺留的財產作課稅對象，納稅義務人是：一、遺囑執行人；二、繼承或受遺贈遺產的個人；三、遺產管理人。贈與稅是以我國境內外之財產為贈與所須核課之稅捐，納稅義務人是贈與財產之人，如果贈與人無法繳納，就應由受贈財產之人去納稅。二者皆於2009年1月21日由累進稅率修正為比例稅率，其按課稅遺產淨額或課稅贈與淨額乘10%稅率後之金額為稅額。

(三)加值型及非加值型營業稅

在中華民國境內銷售貨物或勞務，及進口貨物作為課稅對象，按營業的加值額或進口貨物之完稅價格，採用比例稅率課徵。以營業人、進口貨物的

⁵ 整理自臺北市稅捐稽徵處，2008，《稅法輯要》及臺北市稅捐稽徵處、財政部臺北市國稅局網站。

收貨人或持有人為納稅義務人，但是在我國境內沒有固定營業場所的外國營業人在我國境內銷售勞務，由國內勞務買受人負納稅義務。

(四)貨物稅

以稅法規定的貨物作課稅對象，分別由生產廠商或進口貨物的收貨人、提貨單或貨物持有人為納稅義務人，採用比例稅率或定額稅率。

(五)菸酒稅

對國內產製及國外進口之菸酒，所課徵之消費稅，與貨物稅性質相同。

(六)證券交易稅

以買賣有價證券的交易行為作課稅對象，採比例稅率，以出賣證券的人為納稅義務人，由證券商或受讓證券之人代徵稅款並向政府繳納。

(七)期貨交易稅

以在中華民國境內期貨交易所從事期貨交易作為課稅對象，依交易金額按比例課稅，其納稅義務人系買賣期貨之雙方交易人，稅款則由期貨商於交易時代徵。

(八)關稅

自國外進口的貨物作課稅對象，採用比例稅率及定額稅率，納稅義務人是收貨人或貨物與提貨單的持有人。

(九)印花稅

以銀錢收據、買賣動產契據，承攬契據及典賣讓受分割不動產契據的立據行為作課稅對象，採比例稅率及定額稅率，以立據人為納稅義務人。

(十)使用牌照稅

以使用公共水陸道路之機動車輛及船舶為課稅對象，以所有人或使用人為納稅義務人。

(十一)土地稅



分為田賦，地價稅和土地增值稅三種稅。田賦(目前停徵)是對農業使用的土地課徵；地價稅是對農地以外的土地作課稅對象，土地增值稅是對土地自然漲價作課稅對象。田賦採定額稅率，地價稅和土地增值稅都是累進稅率。三種土地稅的納稅義務人，原則上是土地所有權人。

(十二)房屋稅

是以房屋及增加使用價值的建築物作課稅對象，採用比例稅率，納稅義務人基本上是房屋所有人。

(十三)契稅

對買賣、承典、交換、贈與、分割及占有取得的房屋，作為課稅對象，採取比例稅率，分別以買受人、典權人、交換承受的取得人、受贈人、分割後的取得人及占有取得的所有權人為納稅義務人。

(十四)娛樂稅

以稅法規定的娛樂行為作課稅對象，採取比例稅率，以娛樂的消費人為納稅義務人，由娛樂場所或娛樂活動負責人代徵稅款，向政府繳納。

而我國特種飲食業營業稅制其不僅繳納了所得稅、加值型及非加型營業稅、娛樂稅，甚至菸酒稅。由於菸酒稅亦為消費稅之一環，而特種飲食業者係以提供酒饌供消費者飲用為業，故其將轉嫁所進貨之特種飲食業營業人。

肆、我國特種飲食業營業稅制立法背景與歷史沿革

1914年為我國舊制營業稅之濫觴，為使我國營業稅制更符合國家整體利益之要求，政府決定參酌第二次世界大戰後歐洲共同市場國家、非洲、拉丁美洲諸國及鄰近之韓國等，所採行之加值型營業稅制為藍本，併同前行政完賦稅改革員會所提案，由舊制按營業總額課徵之方式，改採新制以加值額(value added)為稅基的課徵方式(中國租稅研究會 2001:742-743)。期能與世界接軌並解決重複課稅、稅上加稅及提高我國出口競爭力。茲將我國歷年營業稅修法改制之資料整理如下表：

表 2.2 我國營業稅修法改制之歷程

年 度	事 項
1914 年	是我國舊制營業稅之濫觴，其課稅營業限於皮貨等十三種，當時稱為特種稅。
1928 年 7 月	財政部召開第一次全國財政會議，決議開徵營業稅為裁撤釐金之抵補，並於 1931 年 6 月 13 日公佈施行，我國一般營業稅於焉誕生。當時制定之營業稅法條文共 13 條，課徵範圍僅限於一般工商業，而工廠、銀行、合作社及公營事業等，均免予課徵，故當時有普通營業稅、牙行營業稅、典當營業稅及屠宰營業稅等之分別。
1931 年	頒布營業稅法時，課徵標準原分成營業總收入額，營業資本額及營業純益額 3 種。
1941 年	為避免與所得稅之課徵重複，將營業純益額一類刪除。
1947 年	為避免與營業牌照稅之課徵重複，又刪除營業資本額一類，並將原營業總收入額之課徵標準，分成營業收入額及營業收益額兩項。而此兩類僅名稱及適用之稅率不同，其課徵標準仍與舊法同。
1955 年	一律改按營業額課徵後，營業稅之課徵標準，始維持不變。
1985 年	將我國舊制按營業總額課徵之方式，改採以增值額(value added)為稅基的課徵方式。而在改制範圍上，因小規模營業人家數過多、交易金額零星、缺乏會計資料；金融業則因營業性質較特殊，增值額不易計算，以及特種飲食業基於當時消費能力及端正社會風氣之考量，故將上述三種營業人，仍維持按舊制營業總額之課稅方式。此外，為改進銷售稅制，並將原隨營業發票課徵之印花稅，與外銷退稅有關及工業生產原料之貨物稅應稅項目併入營業稅稅基。
1995 年 9 月	增列部份提存責任準備金及衍生性金融商品免稅及營業稅法第 51 條漏稅處罰倍數由 5 倍至 20 倍修正為 1 倍至 10 倍(張盛和等 2007:26)。
1999 年 7 月	金融業經營專屬本業部分之稅率由 5%修正為 2%，指定該少繳納營業稅之用途，並將期貨納入金融業，短期票券業修正為票券業(張盛和等 2007:26)。

2001年7月	<ol style="list-style-type: none"> 1. 修正名稱為加值型及非加值型營業稅，現行仍通稱為營業稅，系加值型營業稅及非加值型（毛額型）營業稅兩種併行制，但以加值型營業稅為主，毛額型營業稅為輔，並定於2002年1月1日施行。 2. 為了配合金融重建基金的設立，協助處理不良金融機構資產，因而修正營業稅法第11條，規定從2002年1月1日至2005年12月底，金融業繳納的營業稅稅款，須專款用於金融重建基金，作為處理問題金融機構之用途，不受財政收支劃分法的限制。並自2006年起，金融業將免徵營業稅。 3. 由於過去貨物於進口時免徵營業稅，造成稅源掌控不易，且地下經濟及虛設行號情形日益嚴重，故此次修正中，並將進口貨物課徵營業稅的時點，改為進口時一律由海關代徵。
---------	---

資料來源：我國營業稅改隸地方稅之研究（頁34-37），陳財源，2002，國立中山大學管理學院高階經營碩士學程專班碩士論文，高雄縣：經本研究加以整理。

我國工業生產比重，由1961年的29.5%增加到1981年的50.5%；及我國出口占國內生產毛額比重，由1961年的13.8%增加到1981年的53.5%；和同期間資本形成比重，由1961年的20.1%增加到1981年的29.8%等數據來看，我國經濟發展已經進入了工商社會，也說明了工業升級、促進外銷和資本形成在我國未來的經濟發展上，將扮演更重要的角色。為使我國營業稅制更符合國家整體利益之要求，政府乃決定參酌第二次世界大戰後歐洲共同市場國家，及鄰近韓國等實施加值稅之經驗，以作為改進我國營業稅制之藍本。於是1985年實施加值型營業稅並以加值額為稅基的課徵方式。而在改制範圍上，因小規模營業人家數過多、交易金額零星、缺乏會計資料；金融業則因營業性質較特殊，加值額不易計算，以及特種飲食業基於消費能力及端正社會風氣之考量，故將上述三種營業人，仍維持舊制按營業總額之課稅方式。此外，為改進銷售稅制，並將原隨營業發票課徵之印花稅、與外銷退稅有關及工業生產原料之貨物稅應稅項目併入營業稅稅基（張鈺婉 2001：20-21）。

臺灣在日據時代，即曾開徵遊興飲食稅，嗣後抗日戰爭期間，為求適應戰時需要，推行節約生活，仍對奢侈性質之娛樂及筵席，正式課行為取締稅。1941年

第3次全國財政會議決議劃一辦法，同時厘訂「行為取締稅徵收通則草案」，作為全國性之課徵依據。而1942年4月24日國民政府公布「筵席及娛樂稅法」將筵席稅及娛樂稅合併立法。臺灣光復，臺灣省當局將遊興飲食稅更名為筵席稅並撥為縣市收入，即現今特種飲食業營業稅制之前身，而「筵席及娛樂稅法」其課徵範圍系指，凡經由烹飪營業人辦理之筵席一次達一定消費額者，依其消費總額課徵筵席稅。筵席稅之課徵對象為消費行為人，因此，以付款之顧客為徵收對象，就其一次消費總額計徵，不得分割分單。至於所稱烹飪營業人，系指經營筵席菜餚供顧客消費，而有固定營業場所或無固定場所而以承包筵席為業者；所稱「筵席」，系指顧客消費之菜餚達一定消費額者；所稱消費總額，系指所用筵席及其附帶消費之菜、酒、飯點、水果、飲料等類之總價額。

1962年2月修正公布之筵席稅稅率，最高不得超過20%，實際徵收率依省、市徵收細則規定辦理。由於臺灣經濟日漸繁榮，筵席飲食方式日新月異，有供應筵席酒饌並提供娛樂節目者，有提供飲食並有異性陪侍者，其屬奢侈性消費至為明顯。為針對奢侈性消費加重課稅，仍於1971年7月修正筵席稅稅率，依奢侈性高低課以差別稅率如下表：

表 2.3 1971 年我國筵席稅稅率

項目	稅率
酒家	30%-40%
有娛樂節目之場所	20%-30%
一般筵席場所	10%

資料來源：中華民國稅務通鑑（頁1580），中國租稅研究會，2001，臺北：經本
研究加以整理。

筵席稅屬機會稅性質，其為抑制奢侈性消費所訂定之稅率頗有偏高現象，其稽徵則由經營筵席人代徵，消費者與經營烹飪業者因雙方利害相同，極易串通，逃漏嚴重，稽徵機關限於人力無法有效遏阻，且其他先進國家亦少有單獨課徵筵席稅者，為改進稅制減少稽徵困難，爰於1980年6月29日廢止「筵席及娛樂稅

法」，將筵席稅之稅目取消，併入營業稅徵收，同日另行制定「娛樂稅法」，以為課徵娛樂稅之法律依據（中國租稅研究會 2001：1578-1581）。

廢止「筵席及娛樂稅法」，將筵席稅之稅目取消，併入營業稅徵收，其徵收之稅率及項目如下表：

表 2.4 1980 年我國筵席稅併入營業稅後稅率

業別	飲食業（甲）	飲食業（乙）	飲食業（丙）	飲食業（丁）
稅率	0.6%~1%	10%~12%	30%~35%	40%~45%
範圍	不兼營餐館之冰果店、豆漿店、甜食館、麵食館、無女性陪侍之茶室等，及規模狹小交易零星，每月營業額未達使用統一發票標準之飲食業。	包括飯店、食堂、餐館、無女性陪侍之酒吧及咖啡廳、對外營業之員工福利食堂，及娛樂業、旅宿業等兼營飲食供應之營業。	包括夜總會及其他有娛樂節目之飯店等業。	包括酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳及酒吧等業。
計徵標的	飲食費。	飲食費。	飲食費。	飲食費。

資料來源：中華民國稅務通鑑（頁 806），中國租稅研究會，2001，臺北：經本研究加以整理。

而目前我國特種飲食業營業稅率規定於加值型及非加值型營業稅法第 12 條⁶中，系屬該稅法第 4 章第 2 節營業人，依其銷售額乘以下表所表示稅率而計算出營業稅額，惟與一般飲食業不同之處在於特種飲食業其全屬非加值型體系營業人，故其營業稅額不能扣減進項稅額，易造成稅上加稅及重複課稅現象，並以下表表示飲食業課稅稅率及範圍：

⁶ 加值型及非加值型營業稅法第十二條：「特種飲食業之營業稅稅率如左：

一、夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為百分之十五。

二、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之二十五。」

表 2.5 目前我國飲食業營業稅制比較

業別	一般飲食業	特種飲食業	特種飲食業
稅率	1%或 5%	15%	25%
稅額計算方式	加值型（5%稅率）及非加值型體系	非加值型體系	非加值型體系
範圍	凡供應食物或飲料品之營業。包括冷熱飲料店、專營自助餐廳、飯店、食堂、餐廳、無女性陪侍之茶室、酒吧、咖啡廳、對外營業之員工福利社食堂及娛樂業、旅宿業等兼營飲食供應之營業。	夜總會、有娛樂節目之餐飲店。	酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等。

資料來源：國稅法規輯要(頁 785-786)，臺北市國稅局，2008，臺北：經本研究加以整理。



伍、我國特種飲食業營業稅制如何核定稅額

就租稅稅基而言，租稅可分為所得稅、消費稅與財產稅三類，此乃依據凱因斯 (J.M. Keynes) 之交易方程式而來 (即所得=消費+儲蓄)，惟在各國租稅制度設計上，基於稅務行政之方便性，消費稅多以銷售稅之型態出現 (張盛和等 2007:3)。申言之，銷售稅 (sales tax) 乃是對物品與勞務之銷售課徵 (白培英等 1976:1)。與直接對個人的總支出所課徵的消費支出稅 (expenditure tax) 有所不同。前者會透過租稅轉嫁的過程，將租稅轉嫁給最終消費者負擔，而後者則不然。而銷售稅因為課徵於不同的經濟活動，因此，牽涉到稅基 (Tax Base) 與課稅時點 (Point of Collection) 的選擇問題。而我國銷售稅制較重要的有貨物稅、營業稅、關稅及菸酒稅等四項，而銷售稅的分類，可分為如下圖所示：

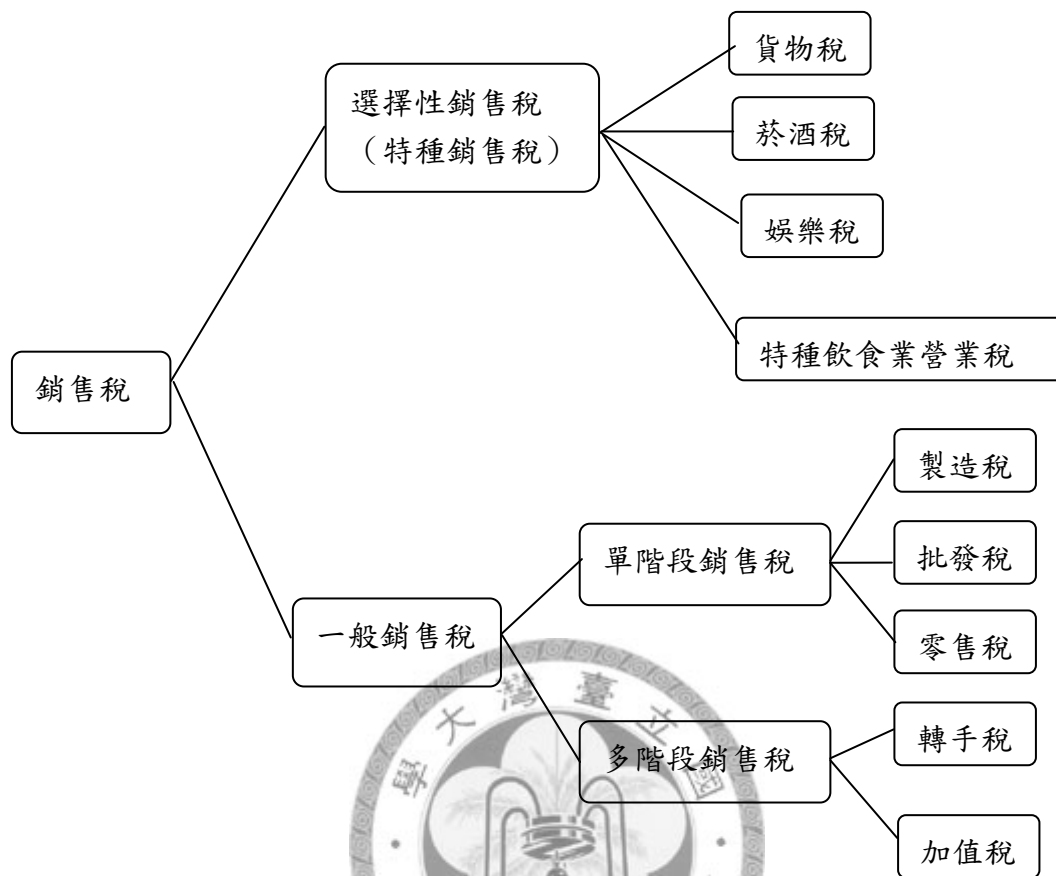


圖 2.2 銷售稅分類

資料來源：張盛和等 2007：6，經本研究加以修改加添。

由上圖 2.2 知銷售稅之稅基可分 (一) 選擇性銷售稅 (特種銷售稅)：營業稅之課徵僅對其中某一階段銷售行為課稅，而對其他銷售行為並不課稅者稱之 (張建昭 2004：6-3)，例如：特種飲食業營業稅制之課徵。(二) 一般銷售稅：課徵分布於廣泛的商品。而課稅時點上，可分 (一) 單階段銷售稅：即可安排於進口、製造、批發、零售其中的某一階段課徵。(二) 多階段銷售稅：系課徵於兩個或兩個以上的經濟活動階段的租稅，包含轉手稅或加值稅，在加值稅未採行前，我國營業稅採轉手稅方式課徵，按每次交易總額課稅，而其稅基會因交易次數愈多而產生金字塔效果，亦即交易次數愈多其稅負會愈重；而目前營業稅採加值稅方式課徵，即就銷售商品或勞務的每一階段之加值額⁷課徵之銷售稅稱之 (藍一鴻

⁷ 加值額指營業人在一定期間內所銷售貨物或勞務銷售額減去營業人所購進貨物或勞務支出額。

2004：12-13~12-14)。

依營業人之稅額計算方式、稽徵方式和使、免用統一發票，可分成下列課稅方式類別：

一、按稅額計算方式區分：

(一) 加值型

營業人以當期銷項稅額（銷售額 \times 5%）扣減進項稅額（進項 \times 5%）後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額，按一般稅率計算稅額均屬之，亦即僅就銷售中之加值額課稅（張建昭 2004：6-3）。

(二) 非加值型（又稱毛額型或總額型營業稅）

營業人以其銷售額按不同業別之稅率計算其營業稅額，如金融業稅率、特種飲食業稅率、小規模營業人及農產品批發市場之承銷人稅率計算稅額者（張盛和等 2007：60）。

(三) 特種飲食業稅額計算

特種飲食業其稅額計算方式可分每2個月自動申報或由主管稽徵機關查定課徵，若採查定方式則由主管稽徵機關按月填發繳款書通知繳納一次。

1. 夜總會、有娛樂節目之餐飲店：銷售淨額 \times 15%

2. 酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等：銷售淨額 \times 25%

3. 銷售額應包括：餐飲費、服務費及小費等（楊聖德等 2005：146）。

(四) 加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）所適用種類、稅率、稅額計算及納稅方法整理如下表所示：

表 2.6 我國營業稅課稅種類及稅率整理

種 類			稅率	稅額計算	納稅方法		
(一) 一般稅額計算 加值型營業稅			5%	當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額為當期應納或溢付營業稅額	自動報繳		
			0%	當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額為當期應退營業稅額	按期或按月申報		
(二) 特種稅額計算、毛額型營業稅 非加值型營業稅			2%	依銷售額按規定稅率計算	自動報繳 (典當業得依查定之銷售額計算)		
						銀行業、保險業、信託投資業、證券業、期貨業、票券業、典當業	經營專屬本業之銷售額
			金 融 業 、 保 險 業	經營非專屬本業之銷售額	5%	依銷售額按規定稅率計算	自動報繳 (典當業得依查定之銷售額計算)
					保險業之再保費收入	1%	依銷售額按規定稅率計算
			特 種 飲 食 業	夜總會、有娛樂節目之餐飲店 ⁸	15%	依申報銷售額或查定銷售額按規定稅率計算營業稅額	自動報繳或稽徵機關發單通知繳納
				酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等	25%		
			查 定 課 徵	小規模營業人 ⁹ 及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人 ¹⁰	1%	依查定銷售額按規定稅率計算	稽徵機關發單通知繳納
農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人	0.1%	依查定銷售額按規定稅率計算		稽徵機關發單通知繳納			

⁸ 加值型及非加值型營業稅法施行細則第八條：「本法第十二條第一款所稱娛樂節目，系指在營業時間有左列情形之一者而言：一、樂器表演人數達二人以上者。二、有職業性演唱或表演者。」

⁹ 加值型及非加值型營業稅法施行細則第9條規定：小規模營業人，系指規模狹小、交易零星，每月銷售額未達使用統一發票標準（新臺幣20萬元）之營業人。

¹⁰ 加值型及非加值型營業稅法施行細則第10條規定：本法稱其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，指左列營業性質特殊之營業人：一、理髮業。二、沐浴業。三、計程車業。四、其他經財政部核定之營業。

資料來源：財政部高雄市國稅局網站並經本研究生加以整理¹¹。

(五) 範例

1. 加值型之一般稅額計算之營業人：

- (1) 甲營業人銷售貨物或勞務，其銷售額 500,000 元，銷項稅額 25,000 元 (500,000*5%)，得扣抵之進項稅額 10,000 元，其應納稅額為 15,000 元，計算如下：

$$500,000 * 5\% = 25,000 \dots\dots\dots \text{銷項稅額}$$

$$25,000 - 10,000 = 15,000 \dots\dots\dots \text{應納稅額}$$

- (2) 某經營酒家營業人 98 年 1-2 月申報之銷售額為 4,000,000 元，應納稅額計算如下：

$$4,000,000 * 25\% = 1,000,000 \dots\dots\dots \text{應納稅額}$$

- (3) 某經營酒家營業人 98 年 3-4 月餐飲收入 1,000,000 元，服務費收入 300,000 元及小費收入 200,000 元，當期購進食品、飲料計 400,000 元，取具發票並支付營業稅 20,000 元，則該酒家應納稅額 375,000 元並開立特種發票予消費者，其計算如下：

$$(1,000,000 + 300,000 + 200,000) * 25\% = 375,000 ; \text{而該特種飲食業其進項稅額 } 20,000 \text{ 元不得扣抵銷項稅額 (楊聖德等 2005 : 207)。$$

2. 非加值型之特種稅額計算之營業人 (吳嘉勳 1986 : 29-34)

- (1) 乙營業人為經營某夜總會之營業人，該營業人本月銷售額為 100 萬元，其應納稅額為 15 萬元，計算如下：

$$1,000,000 * 15\% = 150,000 \dots\dots\dots \text{應納稅額}$$

- (2) 丙營業人為經營某銀行，該營業人本月利息收入為 10,000 萬元，其應納稅額為 200 萬元，計算如下：

¹¹ 財政部高雄市國稅局網站：
http://www.ntak.gov.tw/ch/AllInOne_Show.aspx?path=963&guid=925a9a4a-3fd5-48cc-82fb-429c72cc3b7&lang=zh-tw

$100,000,000 \times 2\% = 2,000,000 \dots \dots$ 應納稅額

- (3) 丁營業人為小規模營業人查定每月銷售額為 180,000，同期間向一般營業人進貨 100,000，進項稅額 5,000(100,000*5%)，其應納稅額為 1,300 元，計算如下：

$180,000 \times 1\% - 5,000 \times 10\% = 1,300 \dots \dots$ 應納稅額

3. 相關稅額計算法規

- (1) 營業稅法第 22 條 (特種飲食業稅額之計算)

營業稅法第 12 條之特種飲食業，就其銷售額按同條規定之稅率計算營業稅額。但主管稽徵機關得依查定之銷售額計算之。其立法理由：特種飲食業因屬奢侈性消費，故仍維持現制採高稅率按銷售總額課稅，以收寓禁於徵之效。又因其營業性質特殊，消費者多不索取統一發票，其營業稅如按開立之統一發票計算自動報繳，極易短漏，故增設但書規定，授權稽徵機關得採查定課徵方式行之¹²。

- (2) 營業稅法第 40 條 (查定課徵)

依第 21 條規定，查定計算營業稅額之典當業及依第 23 條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每 3 個月填發繳款書通知繳納一次。依第 22 條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每月填發繳款書通知繳納一次。前二項查定辦法，由財政部定之。立法理由：第二項基於特種飲食業稅率較高，營業稅額較大，如每三個月課徵一次，稅額較鉅，恐無法依限繳納，易造成欠稅，故規定按月查定課徵一次。

- (3) 營業稅特種稅額查定辦法第 6 條

營業人經營下列業別者，主管稽徵機關應依實際營業情形分業查定，而飲食業其每月銷售額之計算方法或公式如下：

¹² 財政部臺灣省北區國稅局網站：

<http://10.18.216.200/kbfind/default21.htm?GSStxtFunDeep=0&clientScreen=1024>

1. 營業方式以個人為對象者：

每月銷售額＝每日顧客人數×每人平均消費額×營業日數

每日顧客人數＝座位數×滿座成數×（營業時數÷平均每次消費時間）

2. 營業方式以整桌筵席為單位者：

每月銷售額＝銷售桌數×每桌平均消費額×營業日數

銷售桌數＝設備桌數×滿座成數×（營業時數÷平均每次消費時間）

（4）小結

特種飲食業、金融及保險業、小規模營業人等其進項稅額不能扣抵，另其銷項稅額系採內含方式，故銷貨不得附加銷項稅額，惟小規模營業人則可依營業稅法第 25 條¹³規定，在其查定稅額內，可扣減其取具進項稅額之 10%（吳嘉勳 1986：204）。

特種飲食業依上述營業稅法第 22 條規定，可使用統一發票向稽徵機關自動報繳或免用統一發票並按營業稅特種稅額查定辦法第 6 條飲食業之查定銷售額由稽徵機關依營業稅法第 40 條規定按月發單通知繳納。由於特種飲食業其稅率高，稅額大，使用統一發票易發生逃漏情事，故授權稽徵機關得採查定課徵方式為之且可按月發單通知繳納。惟查定課徵之計徵方式又分以個人為銷售對象或以整桌筵席為單位，而稅務機關核定其查定銷售額時，很難就現場情形，核定正確之銷售額且亦難得知該營業人是否有無特種飲食業之營業情形，而誤核為一般飲食業之查定稅率（1%），而造成逃漏情事發生。

¹³ 營業稅法第 25 條(查定稅額之扣減)：依營業稅法第 23 條規定，查定計算營業稅額之營業人，購買營業上使用之貨物或勞務，取得載有營業稅額之憑證，並依規定申報者，主管稽徵機關應按其進項稅額 10%，在查定稅額內扣減。但查定稅額未達起徵點者，不適用之。前項稅額 10% 超過查定稅額者，次期得繼續扣減。

二、按稽徵方式區分

(一) 自動報繳

依據營業稅法第 35 條規定：營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每 2 月為一期¹⁴，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。按一般稅率、金融業稅率計算稅額者，及非查定課徵之特種飲食業適用之（張盛和等 2007：61）。

(二) 查定課徵

典當業、規模狹小之特種飲食業、農產品批發市場之承銷人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，按季或按月填發繳款書通知繳納（張盛和等 2007：61）。

三、按使用及免用統一發票區分

(一) 使用統一發票

經稽徵機關核定使用或自行申請使用統一發票之營業人，應依營業稅法之營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。

(二) 免用統一發票

依營業稅法第 32 條但書規定，營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。另經稽徵機關核定免用統一發票，並以查定課徵方式繳納營業稅之營業人或依統一發票使用辦法第 4 條規定，得免用統一發票自動報繳營業稅者。

¹⁴ 營業人銷售貨物或勞務，依營業稅法第七條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月十五日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。

表 2.7 我國營業稅課稅方式匯整表

稅額計算	行業別	使用發票	免用發票	自動報繳	查定課徵
加值型	不分行業	√	—	√	—
		—	√	√	—
非加值型	金融業	√	—	√	—
		—	√	√	—
	特種飲食業	√	—	√	—
		—	√	—	√
	典當業	—	√	—	√
	小規模營業人、 農產品批發市場 之承銷人	—	√	—	√

資料來源：張盛和等 2007：62，經本研究加以修改加添。

四、營利事業所得稅結算申報

營利事業所得稅系對營利事業之盈餘課徵之所得稅，其性質類似其他國家實施法人所得稅或公司所得稅，其主要不同則在於我國營利事業所得稅之課徵對象，除公司法人外尚包括獨資、合夥及合作社，範圍較廣（中國租稅研究會 2007：70）。

以下就課稅主體、課稅範圍及計算方式說明如下：

（一）課稅主體（納稅義務人）

依所得稅法之規定，營利事業所得稅以下簡稱（營所稅）之納稅義務人系指應申報或繳納所得稅之人。而營所稅之納稅義務人，指在中華民國境內經營之營利事業¹⁵（張建昭 2004：4-13）。

（二）課稅對象

¹⁵ 第 3 條（營利事業所得稅課稅範圍）凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。營利事業之總機構在中華民國境外，而有中華民國來源所得者，應就其中華民國境內之營利事業所得，依本法規定課徵營利事業所得稅。

凡在中華民國境內經營之營利事業，包括公營、私營、或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事業，均須依法課徵營所稅（中國租稅研究會 2007：70）。

（三）課稅範圍—採屬人兼屬地主義

1. 屬人主義：營利事業總機構在中華民國境內者，應就其境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。惟國外分支機構已納外國所得稅時，形成國際間重複課稅問題。

2. 屬地主義：營利事業總機構在中華民國境外者，無論在我國境內有無固定營業場所或營業代理人，應就中華民國來源所得，依法課徵營所稅（施敏 2005：4-4~4-7）。

（四）計算方式：

依所得稅法第 24 條規定，營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。

另所得稅法第 5 條規定¹⁶，營利事業所得稅起徵額、課稅級距及累進稅率如下：

1. 營利事業全年課稅所得額在 5 萬元以下者，免徵營利事業所得稅。
2. 營利事業全年課稅所得額在 10 萬元以下者，就其全部課稅所得額課徵 15%。但其應納稅額不得超過營利事業課稅所得額超過 5 萬元以上部分之半數。
3. 超過 10 萬元以上者，就其超過額課徵 25%。

¹⁶ 配合「促進產業升級條例」2009 年底落日契機，財政部擬具「所得稅法」部分條文修正草案，業經立法院於 2009 年 5 月 1 日三讀通過，自 2010 年度起，分別調降營利事業所得稅及綜合所得稅之稅率等，以提升產業競爭力，並減輕中低所得及薪資所得者租稅負擔，預估將有 70 萬家營利事業及 380 萬個綜合所得稅申報戶受惠，營利事業所得稅稅率由 25%調降為 20%，採行單一稅率，並將起徵額由 5 萬元提高至 12 萬元，以適度減輕營利事業租稅負擔，並提升我國投資環境之國際競爭力。

表 2.8 我國營所稅課稅級距、稅率及速算公式匯整表

級距	課稅所得額級距	稅率	累進差額	速算公式
1	50,000 元以下	免稅		
2	100,000 元以下	15%	無	1. P 在 71,428.56 元以下者， $T = (P - 50,000) * 1/2$ 2. P 在 71,428.56 元以上者， $T = P * 15\%$
3	超過 100,000 元以上	25%	10,000 元	$T = P * 25\% - 10,000$
備註	1. T=稅額；P=課稅所得 2. 課稅所得額在 10 萬元以下者，就其全部課稅所得額課徵 15%，但其應納稅額不得超過課稅所得額超過 5 萬元以上部分之半數。			

資料來源：中國租稅研究會 2007：71，經本研究加以修改加添。

4. 範例（王建煊 2006：147）

（1）假定甲公司本年課稅所得額為 7 萬元，其應納稅額為 1 萬元計算如下：

$$(70,000 - 50,000) * 1/2 = 10,000$$

（2）假定乙公司本年課稅所得額為 100 萬元，其應納稅額為 24 萬元計算如下：

$$1,000,000 * 25\% - 10,000 = 240,000$$

（五）申報類別之選擇

我國營所稅之核課，系以有所得為前提，然而所得之有無又均以憑證來表彰，亦即，銷貨或提供勞務者須給予他人憑證，而進貨或使用勞務者亦須向他人索取憑證，當該取得憑證或給予憑證均無遺漏後，即依會計循環作業，營利事業選擇申報類別時，應以營業成本可否編製及提供查核為考量，如均為否定，大概只能採申報書面審核一途（楊聖德等 2005：313）。

1. 申報擴大書面審核

依據財政部 98 年 2 月 5 日臺財稅第 09700577460 號函示規定，核定「九十七年度營利事業所得稅結算申報案件擴大書面審核實施要點」，凡全年營業收入淨額

及非營業收入【不包括土地及其定著物（如房屋等）之交易增益暨依法不計入所得課稅之所得額】合計在新臺幣 3,000 萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，自行依法調整之純益率在擴大書審純益率（1%~10%）標準以上並於申報期限截止前繳清應納稅款者，應就其申報案件予以書面審核，其所得額計算式如下：

（營業收入淨額＋非營業收入）＊擴大書審純益率＝申報全年所得額；另得出之申報全年所得額再依表 2.8 計算公式計算營所稅稅額。

適用擴大書審申報者，要件之一為「書表齊全」，惟實務上，正因書表不齊全，企業才選擇擴大書審申報，加上取具憑證不足者亦不在少數，故此類申報仍有選查之機會，其比率為申報件數之 10%。另為簡化申報作業，目前國稅局要求本類申報僅須填寫大項，例如：營收淨額、非營收總額及全年所得額等項，但如遇到選查時，仍應配合填寫各欄位細項金額，以利進一步查核（楊聖德等 2005：319）。

而酒家、酒吧、特種茶室、特種咖啡廳、特種視唱、視聽中心、舞廳、夜總會及有娛樂節目餐廳其擴大書審率為 10%，系擴大書審純益率中最高者，而其計算之所得額再依營所稅稅率計算營所稅稅額。

2. 申報查帳

稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。並應依其查核結果，填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。稽徵機關進行調查或復查時，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（劉燈城 2001：270）。營利事業申報查帳者，系就實際營收、成本及費用損失等詳加列報，而稽徵機關對此類申報書之查核比率亦為最高（楊聖德等 2005：321）。

3. 申報所得額標準

所得稅法第 80 條規定，稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調

查方法，核定各該業所得額之標準。納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之。

而所謂申報至所得額標準系指「申報之營業淨利」達到財政部頒布之所得額標準，該標準並不含非營業收益及損失，亦即「營業淨利」之標準，其計算式如右所示：

$$\text{營業收入淨額} \times \text{所得額標準} = \text{申報之營業淨利}$$

$$\text{營業淨利} + \text{非營業收益} - \text{非營業損失} = \text{申報全年所得額}$$

申報至所得額標準之案件原則上採書面審核，但如課稅年度及其前二年經查獲有逃漏所得稅情節重大者或業經四年書審核定未經抽查者，均須列入抽查（楊聖德等 2005：358-359）。

4. 依同業利潤標準申報

所得稅法第 79 條規定，納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。另所得稅法第 83 條規定，稽徵機關進行調查或復查時，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。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。同業利潤標準因具有懲罰性質，故其標準通常較納稅義務人自行申報所適用之所得額標準略高（劉燈城 2001：269），稽徵機關依同業利潤標準核定之型態有二，分述如下：

(1) 成本逕決系指營業成本依同業利潤標準成本率（按行業代號，1-毛利率）核定稱之，其計算式如下：

營業收入淨額 * (1 - 同業利潤標準毛利率) = 核定之營業成本

營業收入淨額 - 核定營業成本 - 營業費用 = 營業淨利

營業淨利 + 非營業收益 - 非營業損失 = 核定之全年所得額

(2) 全部逕決系指營業淨利依同業利潤標準淨利率核定稱之，其計算式如下：

營業收入淨額 * 同業利潤標準淨利率 = 核定之營業淨利

核定之營業淨利 + 非營業收益 - 非營業損失 = 核定之全年所得額

5. 稽徵機關為管理及選查方便起見，每件申報案件均編配收件編號，說明如下：

1	2	3	4	5	6	7	5
---	---	---	---	---	---	---	---

上述收件編號一律按 8 位數編列，前 2 位代表機關別，第 3 位代表申報類別，後 5 位代表收件序號（人工申報從 00000 至 49999、媒體申報從 50000 至 79999、網路申報從 80000 至 99999）而第 3 位之申報類別代號【5】系指獨資、合夥組織，非屬擴大書面審核之申報案件，由於該類案件營所稅承辦同仁其抽核比率及抽核條件系由稽徵機關內部設定，但條件都較寬鬆，以彌補人力之不足（楊聖德等 2005：298-300）。

五、娛樂稅核課

(一) 課稅對象及稅基

凡下列各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動均就其所收票價或收費額徵收娛樂稅 (Amusement Tax)，其不售票券，而另以其他飲料品或娛樂設施供應娛樂人者，則按該項飲料品或娛樂設施之收費額課徵娛樂稅。

1. 電影。2. 職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演。3. 戲劇、音樂演奏及非職業性歌唱、舞蹈等表演。4. 各種競技比賽。5. 舞廳或舞場。6. 撞球場、保齡球館、高爾夫球場及其他提供娛樂設施供人娛樂者（王建煊 2006：406-407）。

(二) 納稅義務人及代徵人

1. 納稅義務人-出價娛樂之人。

2. 代徵人-娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動之提供人或舉辦人（中國租稅研究會 2007：204）。

（三）稅率

娛樂稅之稅率，娛樂稅法僅有最高稅率之規定，各縣市政府在法定最高稅率範圍內另定徵收率，該項徵收率於提經縣市議會通過並報請財政部核備後實施，作為實際徵稅之依據，其法定稅率如下表所示：

表 2.9 我國娛樂稅之課稅類型及徵收率

娛樂類型		法定最高徵收率	桃園縣政府徵收率
電影	本國語言片	60%	0.5%
	外國語言片	30%	1%
職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演		30%	10%
戲劇、音樂演奏及非職業性歌唱、舞蹈等表演		5%	1%
各種競技比賽		10%	2.5%
舞廳		100%	25%
舞場		100%	15%
撞球場		50%	5%
高爾夫球場		20%	10%
高爾夫球練習場		50%	5%
保齡球館		30%	5%
機動遊藝樂園		50%	10%
KTV 視唱、MTV 視聽		50%	15%
電子遊戲機		50%	15%
機動遊艇、動力飛行器		50%	2.5%
其他提供娛樂設施供人娛樂者		50%	10%

資料來源：中國租稅研究會 2007：205，經本研究加以修改加添。

(四) 娛樂稅課稅方式

表 2.10 我國娛樂稅之課稅方式

納稅義務人	課稅方式	開徵日期	截止日期
出價娛樂之人	自動報繳	次月 1 日	次月 10 日
	查定課徵	次月 1 日	次月 10 日
	臨時公演	繳款書送達後 10 日內	

資料來源：桃園縣政府地方稅務局 <http://www.tytax.gov.tw/core/main/inpage>
瀏覽日：2008/05/20，經本研究加以修改加添。

小結

我國特種飲食業營業稅制系屬特種稅額計算，其進項稅額不得扣抵，亦即銷售額不能減除進項成本及費用，且稅率（15%及 25%）為一般稅額（5%）計算 3 倍及 5 倍。繳納加值型及非加值型營業稅後，於每年 5 月份，再辦理營利事業所得稅結算申報，依其申報方式不同以計算出課稅所得額，而課稅所得額依該屬何級距其稅率分別為免稅、15%及 25%，以計算出營利事業所得稅，雖非實質重複課稅¹⁷，但就最高稅率而言，二者之合約 40%（15%+25%）及 50%（25%+25%）實有稅負負擔過重之嫌。

另娛樂稅之課稅類型，如上表 2.9 所示其中部分課稅類型與特種飲食業營業稅制之課稅項目部份重複，例如：消費者至夜總會或有娛樂節目之餐飲店消費，其娛樂節目為樂器表演人數達二人以上者或有職業性演唱或表演者，其營業稅就其銷售額的 15%核課，另娛樂稅就其所收票價或收費額，其不售票券，則按該項飲

¹⁷ 重複課稅 (Double Taxation)：不同的稅目課徵於同一租稅主體或稅源，例如：政府對生產因素的所得課徵所得稅後，又對其所得用於消費時課徵消費稅，又或對其剩餘所得的累積課徵財產稅。然而，由於一形式的重複課稅並未對同一租稅客體課徵兩次以上的租稅，故又稱形式上的重複課稅。學理上所關心與研究的重複課稅，則系指實質的重複課稅。實質的重複課稅可分兩種：一為主體的重複課徵，亦即不同的課稅權者，對同一租稅主體與同一租稅客體課稅，如美國的聯邦與州政府，皆對於同一個人的同一所得課徵個人所得稅。另一種為客體的重複課徵，意指透過不同的租稅主體，對同一租稅客體課稅，例如對公司營業所得課徵營利事業所得稅，公司的稅後盈以股利分配給股東時，又對股東的股利所得徵收個人所得稅（徐偉初等 2005：286）。

料品或娛樂設施之收費額之法定稅率最高為 30%，而一般縣市政府約核定 10%課徵娛樂稅。而稅法就同一消費行為重複課徵不同的稅負，已構成實質的重複課稅，故應努力消除特種飲食業營業稅制與娛樂稅之實質重複課稅問題，另娛樂稅其大多數法定稅率皆超過 50%甚至高達 100%實有檢討修改之必要。

第二節 管制誘導性租稅於憲法上之定位

壹、管制誘導性租稅是否為憲法上的租稅

按憲法第 19 條規定，人民有納稅義務，惟前提即為「依法律」(葛克昌 2005：108)。憲法規範對國家行使租稅權力主要之限制，系由法治國原則所直接導源而出，要求租稅權力課徵，應有法律之依據，是為「租稅法律主義」，簡言之，法律主義乃法律保留原則之展現，因此課徵租稅之權力，亦僅在經由國會所制訂之法律規範明文承認之前提下方會發生(黃源浩 2004：151)。而稅捐概念的形成及稅捐法體系建制之最重要三原則：量能課稅原則、稅捐法定主義及稽徵經濟原則。量能課稅原則為實質正義、稅捐法定主義為形式正義在稅捐法上的表現，此為稅制的問題；稽徵經濟原則為經濟效率在稅捐行政上的表現，此為稅政的問題(黃茂榮 2005：2-3)。

管制誘導性租稅是否為憲法上的租稅，關係著人民是否須依照憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務。此種納稅義務如同服兵役，均為人民之義務。基本義務系相對於基本權，正如同基本權需持續予以保障，人民為公共利益所需，亦應盡其基本義務。雖法律名義上為稅，然實質意義上非憲法意義之稅，則立法者並無立法之權限，執行者亦無執行之權限，法院亦應為違憲之審查。而憲法上稅的概念即為憲法對課稅權之限制，此種限制即用以確保個人自由權。為特定目的，以違反量能原則平等負擔方式，為特別有利之租稅負擔(租稅優惠)，或特殊不利之稅負，作為經濟誘因，以達成管制誘導目的，此種非財政目的之租稅，是否為憲法意義之稅，而人民有無此種納稅義務(葛克昌 2002：105-106)。而葛克昌教

授認為如將稅捐定義擴張至只須以收入為附帶目的，則管制誘導性租稅亦為稅捐，惟此稅捐之主要目的在於管制誘導人民之作為或不作為，而以稅捐為手段，涉及雙重管轄問題（亦即該法之主管機關與目的事業之主管機關），但主要目的既為管制誘導，其事務管轄及救濟途徑，應歸屬管制誘導事務。另亦有人認為管制誘導性租稅有屬純粹性及非純粹性者，而前者收入僅是副產品理應劃歸於稅法之外；而後者非純粹管制誘導性租稅，雖以管制誘導為主要目的，然與稅捐仍具有事理關連性（例如菸酒稅），仍應劃歸為稅法範疇（葛克昌 2002：119-120）。另管制誘導性租稅，為國家或地方自治團體向人民強制徵收無對待之金錢給付義務，凡此特徵與一般憲法上租稅特徵無異（黃茂榮 2002：頁 19 以下），較有疑義者，在於是否以收入為目的，以下試加以說明之¹⁸。

葛克昌教授認為管制誘導性租稅是否為憲法意義之稅，涉及稅法定義問題，應就下列三種情形探討：

一、收入目的作為租稅概念特徵

原則上租稅系以支應國家任務之財政需求為目的，該目的並不排斥租稅同時具有管制誘導人民行為或社會形成之作用，以財政為目的租稅，應以租稅平等負擔要求，作為稅法之最高體系原則，但管制誘導性租稅非依平等負擔租稅予以分配，而係基於政策目的以形成效果為考量基礎。稅捐作為公法上金錢給付義務，須以國家或地方自治團體財政收入為目的，或至少其次要目的係在取得財政收入。凡非以財政收入為目的，均非稅捐，諸如：罰金、罰鍰、滯納金、滯報金、怠報金、利息、費用等。至於寓禁於徵之稅捐，不論是否使用稅捐名稱，既不以收入為目的，利用稅捐手段以達到禁止之目的，目的與手段間可能不相干或相當，與法治國家「不當聯結禁止原則」、「比例原則」相違，而濫用租稅之法律形式，與憲法保障之工作權、財產權不符，在現代法治國家幾已絕滅。早期稅捐只限於

¹⁸ 憲法規定人有依法律納稅之義務，系人民之基本義務，國家仍得依法律向人民強制收取其他公法上金錢給付（釋字第 473 號解釋參照）。惟稅法涉及中央與地方權限劃分，及有無對待給付所生量能原則平等負擔要求，稅與非稅公課在違憲審查之基準自有不同。因此，本質上為稅者，不論使用何種名稱，或規定在何種法律下，皆因受憲法對其所為之限制。

收入為唯一目的，因自由法治國，國家預算僅能用之消極維持法律秩序，因此以收入以外作為稅捐目的，即超越國家職權。而社會法治國理念興起後，國家職權擴張，不僅為法律秩序之維護者，同時亦為社會秩序之促成者，以達成保護、教養、預防、重分配等功能，由於社會改良主義，力主採用財政手段實行社會政策並調整財富分配，惟此時之社會政策或經濟政策仍只是租稅之附帶目的，租稅主要目的仍為收入。如果超出此種界限，而以稅法之外形行干預市場經濟之實質時，早期德國聯邦憲法法院，認為其為法律形式之濫用（*Formmißbrauch*），而為違憲之宣告。惟德國聯邦憲法法院亦隨時代變遷而有不同見解，首先承認現代工業社會發展，租稅須扮演國家社會經濟政策之積極角色，只要其具有充作一般收入，縱為附帶目的，亦不失為租稅，進而認定管制誘導性稅法與現代租稅立法之經濟社會政策任務相符，故德國於 1977 年修正之租稅通則第 3 條，於稅捐要件中「以收入為目的」附加「亦得僅為附帶目的」（葛克昌 2002：107-108）。但此種犧牲量能平等負擔原則，以達誘導管制目的之規範，學者多不承認其仍為稅法，而應依誘導管制目的劃歸經濟法、社會法或環境法；將非財政目的租稅規範，排除於稅法規範之外，主要目的有二：（一）為適用法律原則不同；（二）為權限劃分不同¹⁹（葛克昌 2005：327）。

二、僅具管制誘導目的的公課非租稅

管制誘導性租稅，其主要目的固在行為之誘導管制，但只要其附帶目的為國家收入，仍不失為租稅，已普遍受到承認。惟僅具管制誘導性目的，而與收入目的無關者，則非租稅。故租稅概念中須保留至少將收入作為附帶目的，即在突顯租稅之財政功能，以有別於單純行政功能之禁止規定或補助規定。寓禁於徵之租稅，不承認其為租稅理由亦同，因其全然欠缺以收入為目的之立法意圖（葛克昌 2002：109）。

¹⁹ 就水平分權而言，涉及管轄機關為財政部或其他部會（依其政策目的而定）；就垂直分權而言，則與中央或地方權限劃分有關，例如：國稅、地方稅、經濟事務、社會事務、環保事務、等。

三、一般收入目的與特別財政目的

租稅原為統收統支，供一般國家及地方自治團體執行公共任務收支所需，而非充作特定之財務需求，後者即財政目的特別公課²⁰，與指定用途稅（如教育捐）。以收入為目的，並非為特定國家任務作為財政工具。總之管制誘導性租稅，雖以對行為人之管制誘導為主要目的，只要仍以取得收入作為附屬目的，仍不失為憲法上人民有依法律納稅之基本義務中所謂之「稅」。若某一公課，僅流入私人之手，或僅制裁或輔助之用，並無支應公共收入之功能，則需從憲法中租稅概念排除。管制誘導性租稅雖符合憲法稅之概念，但不表示規範管制誘導性租稅之法律即為稅法，亦不表示稅法之基本原則如量能課稅原則，必然拘束管制誘導性租稅²¹（葛克昌 2002：109-110）。

另黃茂榮教授認為稅捐須有以下要件：一、公權力機關始有課稅權：依該定義，僅公權力機關始有權為稅捐之課徵，此即國或各級政府之課稅高權。然為何現代民主憲政肯認國家或公權力機關對於其轄區之人、事或物有課稅權？主要以國家或公權力機關對於其轄區之人提供非國家或公權力機關不得、不能或不願提供之公共服務，沒有這些服務將使其社會生活，因市場失靈²²而轉為不安全或無效率，此即國家機能或政府機能。二、為獲取收入：國家時而以稅捐為工具，追求財政目的以外之目的，是可以理解的策略與措施。關於是否得以稅捐追求經濟或社會目的，在經過一段爭議後，基本上已被普遍接受。不再要求將課徵稅捐之目限制於財政目的，而容許以稅捐為政策工具，推行財政以外之政策目標。不過，稅捐之課徵仍不得以使一定之產業消失為其目的。蓋苟如是，則該稅捐之課徵可

²⁰ 大法官釋字第 426 號解釋理由書對此作進一步說明：「特別公課與稅捐不同，稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理。」「為一定政策目標需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並規定其課徵所得用途，學理上為特別公課。」

²¹ 管制誘導性租稅為憲法上租稅，一方面管制誘導性租稅須受違憲審查；另一方面國稅、地方稅涉及中央與地方權限劃分，不論租稅立法權、行政權與收益權均與垂直之權力分立有關。

²² 市場失靈（Market Failure）乃指市場價格機能的運作，無法透過自利動機自動地達成社會資源的最適配置，亦即市場無法有效率地分配資源。

謂已違反憲法上關於工作權與財產權的保障規定²³（憲法第 15 條）。單純為財政目的而制定財政稅法，課徵稅捐，只需要滿足依法律課徵之形式要件上的要求即可。反之，倘稅捐法或稅捐之課徵不單純以獲取財政收入為目的，而兼以經濟、社會或文化政策之實現為其目的，則該稅捐或稅捐法已不再是單純的稅捐或稅捐法，而是一個兼有經濟、社會或文化立法目的之法律²⁴，其制定或此種稅捐之課徵除應滿足依法律課徵之形式要件外，並應滿足憲法第 23 條所定之實質要件。蓋要使稅捐之課徵能兼具經濟之引導或社會之形成機能，就其稅負之輕重及歸屬對於個別產業或事業必然違反平等量能課徵的原則。該實質要件的考量即在於衡平，其經濟之引導或社會之形成所要達到之目的與因而犧牲之平等原則間的比例關係²⁵。

三、對於所有滿足法律所定構成要件者課徵：這個要件含有三個要求：（一）平等課徵，（二）依法課徵，（三）強制課徵。一個由公權力機關強制所課無對待給付之金錢的給付義務，是否因其不符合平等原則（*Gleichmäßigkeit*）或要件原則（*Tatbestandsmäßigkeit*）而不再成其為稅捐，涉及是否應將稅法之建制原則建入稅捐概念的價值判斷，而黃教授認為宜採否定的見解，蓋如將該等原則建入稅捐概念，

²³ 在德國習稱此種使一定產業或業務消失於市場的稅捐為窒息稅（*Erdrosselungssteuern*）。

²⁴ 此種兼以經濟、社會或文化政策之實現為其目的的稅捐主要集中表現在保護關稅（關稅法第 3 章）、為獎勵投資而制定之各種稅捐優惠（促進產業升級條例）。此外用來引導人民消費行為或支出之營業稅法第 12 條關於特種飲食業之營業稅率，視有無女性陪侍，分別定為 15% 及 25% 稅率、菸酒稅法等，另營業稅法第 13 條小規模營業人營業稅率訂為 1% 及關於農產品批發市場之承銷人及銷售農產品之小規模營業人之營業稅率為 0.1% 皆具有社會政策上之考量；所得稅法第 4 條第 1 項第 8 款關於獎勵進修、研究或參加科學或職業訓練而給與之獎學金及研究、考察補助費免徵所得稅，營業稅法第 8 條第 1 項第 5、6、9 款關於教育文化機構、傳播事業提供之教育、文化勞務免徵營業稅之規定具有文化政策上之考量意義。另外有些指定用途稅也會具有經濟稅法之外觀，例如：使用牌照稅、汽機車及汽油的貨物稅。這些稅按其用途可能兼具環保或交通建設捐的意義。惟以上稅捐也可能不被規劃為指定用途稅，是否規劃為指定用途稅的差異在於其稅收的支用採統收統支或專款專用。

²⁵ 該論斷之意義在於此種法律之制定應滿足憲法第 23 條關於人民自由權利之限制的規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」亦即除有應依法律始得限制之形式要件上的要求外，並應符合該條所定實質要件的規定，特別是應為「避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益」所必要。為緊急危難而課稅，主要用於戰爭或重大災禍；為維持社會秩序而課稅，主要用於以稅來寓禁於徵；為增進公共利益而課稅，主要用於獎勵投資或抑制有害於環境之製造或消費。在此種法律之制定必須注意其必要性，而該必要性之考量的要求，就行政行為規定於行政程序法第 7 條規定，亦即行政法上所稱之比例原則。該原則要求為一定之行政目的所採之行政行為必須具有「有用性」、「經濟性」及「相當性」。比例原則雖未明定於憲法，但司法院大法官會議在下列解釋之解釋文中，皆明白以比例原則作為理由：釋字第 409、436、462、471、476、487、490、507 號。

則在實務上有所違反時，反而會因其不是稅捐，而不能直接引用關於稅捐之建制原則對之加以規範，而必須間接以類推適用的方法引用，或另尋其他與其性質可能較遠之原則或規定規範之。其結果，關於稅捐之平等原則及要件原則反而不易明快獲得貫徹²⁶。平等原則以量能課稅原則為其基礎，而要件原則屬於稅捐法定主義的實踐要求。此為稅捐建制的基礎原則，為基於基本權利之保障所延伸出來之體系上的原則²⁷。惟量能課稅原則或平等原則一方面可能為經濟或社會政策上之目的而受到調整。四、強制課徵且無對待給付：稅捐之課徵不但與國家或公權力機關對於人民提供之各種服務間無直接明顯的對價關係，而且依法強制課徵，不以人民個別之同意，亦即不以與納稅義務人間之契約為其規範基礎。各稅之稽徵雖有上述區別，但其為一種強制課徵則無二致²⁸。五、以金錢為內容：現代國家的稅捐莫不以金錢為其給付內容，但不是一切依稅捐法之規定所負的金錢債務皆是稅捐，例如：滯報金、怠報金、利息、罰鍰等，但因該金錢債務屬於來自稅捐債務之請求權，故準用稅捐之規定。六、法定的給付義務：基於國家之課稅權，稅捐屬於一種法定之終局的給付義務。基於稅捐是一種給付義務的特徵，稅捐之給付義務也被稱為稅捐債務。從而稅捐也被歸類為公法上之債務。不過，並不因其為債務，而使稅捐喪失其強制稽徵的屬性（黃茂榮 2005：3-18）。

貳、絞殺性租稅禁止²⁹

絞殺性租稅並非租稅，憲法秩序雖對於人民之基本權容許一定程度之限制，惟此一限制應以法律為之，且以合於比例原則之手段作為行使之界限。在此意義之下，縱令為國家發動租稅課徵權力之行為，亦同受比例原則之拘束，並在德國

²⁶ Tipke/Lang 認為「平等原則（普遍原則）及要件原則由基本法保障。稅捐概念不適合提供此種保障。」

²⁷ 基於國家之課稅權對於人民課徵稅捐時，必須滿足量能課稅原則及稅捐法定主義，始與財產權之保障不發生衝突。

²⁸ 其發生，出於自願，而非出於強制者，不是稅捐。例如：捐贈

²⁹ 整理自黃源浩 2004 〈從「絞殺禁止」到「半數原則」-比例原則在稅法領域之適用〉，《財稅研究》，第 36 卷第 1 期，頁 151-170。

法制尤其司法實務之運作上，經由比例原則之檢查導引出「絞殺性租稅禁止」(*Verbot der Erdrosselungssteuer*)之要求：租稅課徵權力之行使，不得造成絞殺之效果。而所謂的「絞殺效果」，特別著重者其在經濟上之意義，當租稅課徵所造成之效果，足以扼殺市場生機，使私領域中之經濟活動陷於停滯時，即屬違反適當性及必要性之要求，構成對財產權利之絞殺。在此一基礎之下，具有完全剝奪納稅義務人財產效果之絞殺性租稅³⁰。因其對財產形成之效果系完全之剝奪(*Einnahmen*)，而不是憲法秩序所許可的有限度的徵收。在絞殺行為的另一個面向上，當租稅制度過度干預市場，致使得納稅義務人在私法上之營業狀態(*Erwerbstätigkeit*)已無法持續下去³¹、或者課徵過重之稅賦使納稅義務人對於租稅之義務履行陷於客觀上不可能等，均屬「絞殺」標準之典型。而在判斷之基礎上，德國聯邦憲法法院及行政法院曾以歷次判決指出構成絞殺之情形：

一、侵害及於最低生存標準之課稅行為

當國家行使課稅權力之結果將導致對於最低生存標準(*Existenzminimums*)侵害時，即有可能構成絞殺。所謂最低生存標準，系指客觀上作為納稅義務人之自然人，維持其生存所必須之最低財產，當納稅義務人所具有之財產或收益，必須在此一財產標準以上者，方具備可稅性³²。是故當國家行使課徵權力，導致人民無法維持其最低之生活標準、針對維持生活所需之基本財產或所得課以過重稅賦時，即為憲法秩序所不容許之絞殺。此時國家權力所侵害者，已非單純之財產權，而及於對生存權及人性尊嚴之侵害。

二、侵害及於財產存續之課稅

在租稅課徵之關係中，憲法秩序承認私有財產制度；國家設置或維持市場以作為私有財產流通之主要場所。惟國家設置並維持市場，但並不過度參與市

³⁰ 絞殺性租稅並非租稅(*Erdrosselungssteuer sind keine Steuer*)或者至少並非法律意義之租稅。

³¹ 更明白而直接的講法是：租稅負擔太重，導致企業必須關門大吉(*Gewerbebetrieb muß geschlossen werden*)。

³² 奧地利稅法學者 Doralt 即指出，在稅法上主觀淨所得原則之承認，實際上即意味著只有超過生存所需最低標準之所得收入，才具有課稅之適性；反之，在社會法治國家，收入不足此一標準即意味著國家生存照顧義務之發生。Tipke/Lang 亦指出，在生存所需最低標準以下，包括維持納稅義務人個人及其家庭基本生活之所得，並非納稅義務人之可支配所得，根本無給付能力可言。

場，且在原則上，國家不持有生產工具，而以租稅作為支應國庫之收入手段（葛克昌 1996：146-147）。透過憲法上財產權（*Eigentumsrecht*）保障之規定，以確保私有制度之市場秩序。惟財產權之保障，所保護者乃其存續及其經濟上應用之價值，基本權在此一意義之下所著重者乃防禦功能（*Abwehrfunktion*），避免國家不法之侵害。若逕以財產為對象課徵租稅導致財產之存續（*Eigentumsbestands*）無法維持且妨礙基本權之防禦功能時，即為憲法秩序所不能容許之絞殺。對於財產權之絞殺性侵害，尚包括過度侵犯財產私用優先性³³。而國家課稅權力所不得侵犯之私用性界限，不僅包括財產所有權人依其現況之佔有存續，亦包括財產權之移轉，如繼承。故遺產贈與稅之課徵，同樣不能及於沒收之地步。

三、逾越國庫目的；「寓禁於徵」之稅賦

就租稅之制度目的言，其存在之基礎系為滿足一般性的國庫需求。然而在行政目的上，當租稅之課徵並非為滿足國家財政需求，而系以其他行政目的作為主要考量、置國庫收入目的於不顧，例如：「寓禁於徵」之租稅（*Verwaltungsfunktion mit Verbotscharakter*），乃以租稅手段達到處罰或禁止之效果，亦構成絞殺性之租稅。因此，當租稅之課徵所具備者系國庫以外之目的，或者準確言之，以國庫以外之目的作為主要目的，而非次要目的時，即可能在具體的案件適用上構成絞殺，為憲政秩序所不許。對於非財政收入目的之課稅權在憲法上限制，主要在濫用禁止之理念，形式之濫用在租稅立法上，乃針對具備課稅要件者，卻造成實際上的絞殺效果（*Erdrosselungswirkung*），亦即使稅源枯竭，此種財稅收入目的完全喪失，與憲法上租稅概念不合，不得定義為租稅，是以寓禁於徵之租稅，如其立法目的得以達成，即非憲法上所謂之稅（葛克昌 2005：108）。寓禁於徵之特種飲食業營業稅制，非憲法所許，該租稅特別不利負擔，雖系為社會政策目的，而犧牲量能平等負擔原

³³ 在此一意義之下，少數稅目雖系針對財產之持有課稅，惟均以較低之稅率維持或確保財產之私用性，例如：我國地價稅其基本稅率為 10‰。

則，惟平等原則雖可犧牲，但不容剝奪，由於特種飲食業營業稅課徵達到寓禁於徵地位，即侵害量能平等原則核心領域，寓禁於徵之特種飲食業營業稅制，系濫用租稅之手段，而行禁止之實，與保障職業自由、財產權意旨，亦有不符（葛克昌 2009：203-204）。寓禁於徵或負擔過多行政目的之租稅立法，如特種飲食業營業稅制，該產業因屬奢侈性消費，宜比照現制採取高稅率，『以收寓禁於徵之效』³⁴，寓禁於徵，乃為德國聯邦憲法法院所明示構成繳殺之典型³⁵，然為我國法制所承認接受，甚至此類負擔有過多他種行政目的之稅法規範（黃源浩 2004：168）。

四、工作權及營業收入課稅

所得主要取自個人營業生活之收入，不論自力工作所得或非自力工作所得，均為憲法第 15 條³⁶工作權保障有關，特別營業自由、職業自由關係密切，惟稅課之干預不得影響職業選擇之自由，尤其對特定職業加以特別不利之租稅負擔，其侵犯憲法保障之工作權應無可疑，惟迄今大法官解釋尚無稅法因違反工作權而為違憲宣告者³⁷，亦未曾以憲法第 15 條工作權保護，作為因職業活動所取得收入課稅之衡量規範。德國聯邦憲法法院曾就免稅額作成判決（BVerfGE87, 153, 169）：稅法就其限制自由之作用，應以基本法第 2 條第 1 項³⁸予以衡量，因此應予斟酌考量者，在於稅法系對財產權及職業領域中人格發展之一般行為自由所予干預，其法律上意義為稅法不容有『絞殺性』之效

³⁴ 參見立法院 1986〈營業稅法修正案〉，《法律案專輯》，第 93 輯，頁 36。又該條文於立法程序中，即曾遭立法委員明白指責系一落伍之立法。立法委員洪昭男亦指出：「本席一向不贊成酒家等特種飲食業的設立，但這些行業的存在又無法禁止，既然政府允許他們存在，當應訂定合理稅負。所謂『合理』，就是不要讓業者覺得負擔過重，而轉入地下經營，致政府無法對之加以管理。」參見同書第 313 至 322 頁，1985 年 5 月 20 日立法院第 75 會期第 15 次全體委員會議議事錄及立法委員發言紀錄。

³⁵ BVerwGE96, 272 (288) .

³⁶ 中華民國憲法第 15 條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。

³⁷ 大法官釋字第 404 號解釋，曾就中醫師禁用西藥之衛生署函釋是否違反憲法工作權保障作出解釋：憲法第 15 條規定人民之工作權應予保障，故人民得自由選擇工作及職業，以維持生計。惟人民之工作與公共福祉有密切關係，為增進公共利益之必要，對於人民從事工作之方法及應具備之資格或其他要件，得以法律為適當之限制，此觀憲法第 23 條規定自明。

³⁸ 德國基本法第 2 條第 1 項規定：凡人均有自由發展人格之權利，但不得侵害他人權利、違反憲法秩序或善良風俗。

果，受保障之自由權得受限制者，僅限於基本權主體（納稅義務人）其私有經濟成果，但其享有原則上私用性與處分權，及所創造具財產價值法律地位，凡核心部分之存續仍應保有在其手中，惟此種絞殺性租稅之禁止，對職業權與財產權保障，聯邦憲法法院迄今仍未有重大發展，聯邦憲法法院將基本法第 12 條職業保障仍只就職業規制行政法作為衡量規範，而稅法只視為具有間接性職業規範性質，惟學者對此有不同意見；根據聯邦憲法法院見解，租稅措施通常視為「執業方式之規則」，因尚不涉及職業選擇自由，立法者因此有較大裁量空間，但課稅結果，依其內容及額度致從事該行為通常性形經濟上已屬不可能，致損及人民自由選擇工作職業所賴以維持生計之基礎時，此種絞殺性效果，已由執業方式之限制構成對職業選擇自由之侵害（葛克昌 2003：37-39）。

如何界定國家過度介入市場，致使租稅徵收逾越其基本目的，而造成「絞殺」或剝奪之地步呢？！其問題在於「絞殺」並非確定之法律概念。在此一意義之下，關於比例原則對於課稅權力本身之拘束，繼而有 P. Kirchhof 教授提出「半數原則」(*Halbteilungsgrundsatz*)，依據比例原則所應有之界限：「財產稅加上收益稅，其租稅總體負擔，應就收入減除成本、費用餘額為之，依類型觀察法，其歸於私有與因課稅而公有部份應接近半數。亦即對財產收益，國家之手與私人之手最多各取一半。」在此一原則下，基本上系要求國家行使課稅權力之合憲性基礎應在於對私有財產之尊重，避免國家過度介入、攫取私人經濟活動之成果，甚至導致市場經濟喪失誘因而停擺或轉入地下化（黃源浩 2004：160-161）。國家行使租稅課徵權力因違反比例原則被評價為違憲，不必達到完全剝奪、形成絞殺之地步，僅需國家之手所取得者多於私人之手所取得者，致使公權力之國庫需求與私人經濟活動結果間有反客為主之情事時，即有違憲之疑慮（葛克昌 2002：149）。

參、管制誘導性租稅之憲法審查

德國於 19 世紀末，因產業發達之結果，社會財富分配已形成不平等狀態，貧富對立及社會不安日趨嚴重，勞資對立及抗爭聲浪四起，引發社會、經濟之緊張狀態。當時學者懷於時代之危機感，仍倡導社會改良主義，力主採用財政手段實行社會政策，調整財富分配，其中以德國財政學者Wagner之主張最為知名於世。基於租稅為社會政策工具之理念，透過租稅來調整與變更經濟上所得及財富分配。此種社會政策之租稅概念導致國家財政政策之變革與累進稅制之引進（葛克昌 1999：302 以下）。除社會政策目的外，租稅成為調節經濟政策之手段，其中又以作為景氣調整及促進經濟成長之工具最為常見（景氣循環裝置）。及至 20 世紀末，由於環境生態受到經濟發展之危害以及社會福利負擔沈重，致「社會成本」理論與「經濟誘因」功能，日益受重視，故管制誘導性稅捐，亦層出不窮，例如：汽車稅、菸酒稅、德國愛犬稅、空氣污染防治費等。汽車稅在今日仍有存在價值，非基於奢侈稅，而系基於生態環境稅，生態環境稅系基於汽車對生態環境破壞之社會成本，汽車使用造成有害物質（二氧化碳）及噪音，汽車稅基於生態環境政策要求，既基於生態環境稅思維，為租稅經濟，而改由汽油稅徵收；亦有基於噪音或交通意外造成健康傷害之危險，除生態稅外亦可基於健康稅。除了汽車稅外，菸酒稅今日亦不視為奢侈稅，而以健康稅代之（葛克昌 2009：201）。基於此種稅制上之發展，遂引起非以財政收入為目的之稅捐是否合憲的積極討論。在德國聯邦憲法法院，最初主張以稅法之名，行干預經濟之實，系形式之濫用（*Formmißbrauch*）而違憲。進而承認稅法之管制誘導性與現代租稅立法之經濟、社會政策任務相符，惟稅法之目的，在於公平分配租稅負擔，而不干擾市場自由競爭秩序（葛克昌 2005：37）。

而管制誘導性稅法本質究竟是稅法或經濟法（社會法）？如該公法金錢給付義務主要目的在於財政收入，歸類為稅法自無爭議，問題是附隨之次要目的（經濟、社會、文化等目的），在權限劃分上亦須加以斟酌。葛克昌教授認為將稅定義

擴張到只須以收入為附帶目的，故管制誘導性租稅應歸為稅捐，惟此種稅捐係以稅捐為手段，其主要內涵在於對特定行為或不行為之管制誘導，涉及雙重管轄問題，此時主要內涵既系管制誘導，其事務管轄之歸屬，應歸屬於所管制誘導之事務，此為通說之見解。

財政目的之租稅即財政負擔分配之租稅，非財政目的租稅即管制誘導性租稅，二者區分之憲法意義，在於財政目的與非財政目的之稅法所應適用之衡量基準有所差異。而管制誘導性稅法，係以租稅特權（租稅利益）或租稅特別負擔（租稅不利益）作為「經濟誘因」，以達成促進或管制之效果。此種租稅特權或租稅特別負擔，自不免與公共支出應在國民間平等負擔（平等犧牲）³⁹，或量能課稅原則相衝突。而葛克昌教授以二分法，將依量能原則之平等負擔要求，劃分財政目的租稅與管制誘導性租稅，惟用於管制誘導性租稅，須克服下列兩項難題：

首先，管制誘導性租稅與財政收入目的租稅，其界限難分。因立法者在財政目的稅法上常附帶有非財政目的，而二者概念只是理念類型之描述，屬觀念世界。就現實世界而言，財政目的稅法，常附有特定之管制誘導功能，或二者目的交錯，難以區辨。

其次，管制誘導性稅法與財政目的稅法縱能區分，就特定管制誘導性稅法，其立法者是否欲全然排除量能課稅、負擔平等原則之拘束，亦不無疑義。亦不能將凡屬管制誘導性租稅即排除於財政目的（負擔分配）租稅之外。故從理論而言，立法者立法裁量權無限擴充，不受量能課稅、平等負擔之拘束，將使量能課稅原則名存實亡，換言之，憲法所要求之負擔分配的秩序亦隨之瓦解。

此種難題，涉及到稅法違憲審查基準之問題，量能平等負擔原則是否得作為其審查基準？依Birk教授見解，稅法在憲法之歸類應以所生效果予以區分。依稅法向人民課徵金錢給付義務，產生下列二種效果：一為人民分擔公共支出之「負擔效果」；一為作為「經濟誘因」影響人民之作為，不作為之「形成效果」。租稅

³⁹ 為公共利益而平等犧牲，只要符合比例原則（能以金錢給付，無須負擔行為義務——損害最少原則），因其平等，於負擔前後，在市場上競爭能力仍為相同。

之負擔效果依平等原則予以衡量，亦即依量能原則平等分擔。而租稅之形成效果，影響人民特定行為之選擇，涉及人民之自由權。是以葛克昌教授從基本權保障觀點，加以審查。依不同基本權保障，稅法可作下列分類：

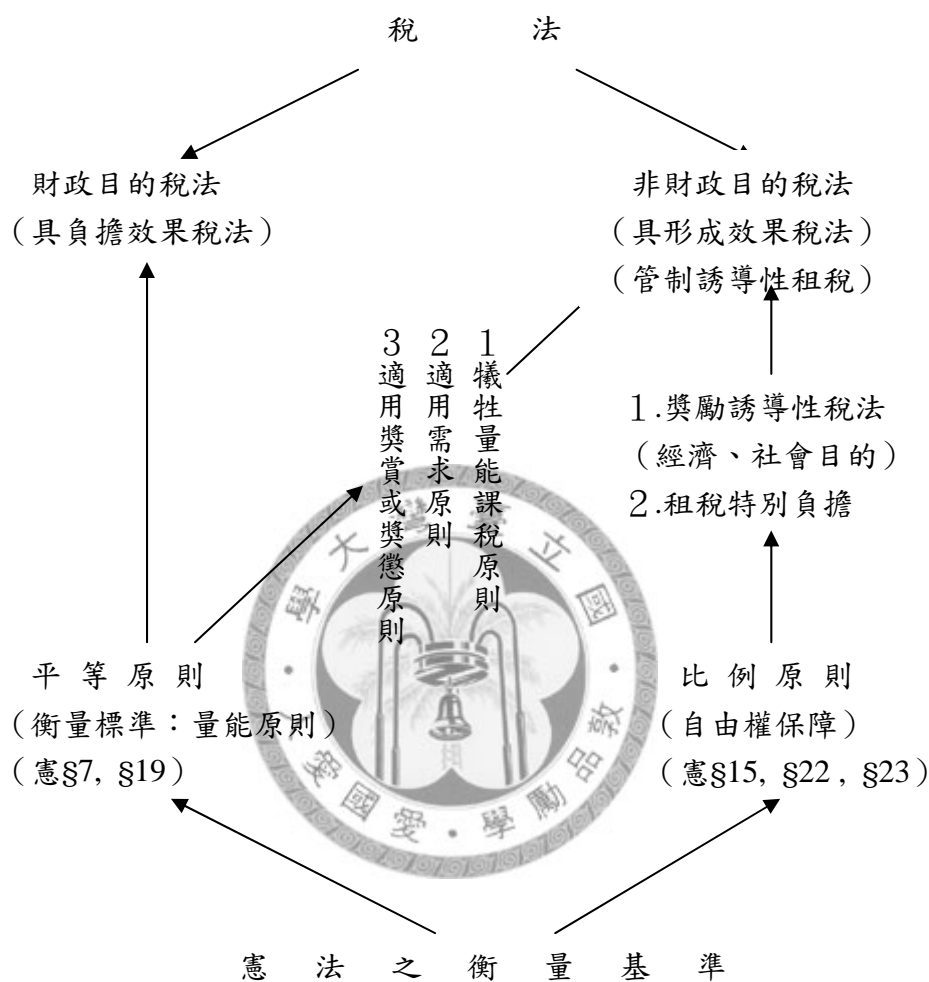


圖 2.3 稅法違憲審查原則之關係圖

資料來源：葛克昌 2002：41，經本研究加以增添。

葛克昌教授認為稅法作違憲審查時，程序上原則應雙軌進行。稅法合憲者，其負擔效果（分配效果）應符合量能平等原則；其形成效果應符合憲法上自由權限制之界限（比例原則）。稅法為違憲者，在於其負擔效果部分違反平等原則，形成效果部分違反自由權限制之憲法要求，因此管制誘導性租稅，首先須審查者，為不平等之負擔效果，是否具有合理正當性。故對管制誘導性租稅是否違憲，應經平等原則與自由權保障（比例原則）二層審查。綜言之，對管制誘導性租稅之

違憲審查，應針對下列二者加以討論（葛克昌 2002：49）：

一、不論其為租稅優惠或租稅特別負擔，均系犧牲量能原則為不平等負擔，以達成經濟政策目的或社會政策目的，因此首先須審查此種差別待遇，是否違反平等原則。

二、如不違反平等原則，即差別待遇理由（此種經濟政策目的或社會政策目的與差別租稅待遇之間）是否違反比例原則。我國現有稅制，對經濟政策目的之租稅優惠甚為廣泛，究竟採行之租稅減免方法，是否有助於目的之達成，或事過境遷、環境變動，已無存在之必要？促進經濟發展產業升級，是否另有其他手段，而無須犧牲量能原則負擔公平？租稅負擔公平之犧牲與所欲達成之經濟目的是否顯不相當？凡此均為違憲審查之任務。因此管制誘導性租稅，系犧牲量能平等課稅原則，首先須審查平等原則與差別待遇之合理正當性及目的與手段間比例原則之遵守；其次，則涉及憲法上基本權保障問題，特別是工作權、財產權及行為自由權，最後則為平等原則犧牲與社會經濟政策目標之權衡，以下分述之（葛克昌 2002：131）：

（一）第一階段：違憲審查程序應由量能課稅之平等原則出發，審查規範之負擔效果，即差別待遇是否具正當合理事由，與目的手段間是否符合比例原則。

（二）第二階段：審查管制誘導性租稅規範之形成效果，特別是對納稅人其工作權（憲法第 15 條⁴⁰）、財產權⁴¹，與行為自由權（憲法第 22 條⁴²）是否受侵害及其限制。

（三）第三階段：須審查管制誘導性租稅之形成效果與平等原則犧牲間之權衡，亦即社會經濟政策目標與平等犧牲原則間之權衡。

⁴⁰ 中華民國憲法第 15 條：人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。

⁴¹ 特別是德國聯邦憲法法院自 1993 年以後，發展出「半數原則」以確保財產之私用性，亦即對財產收益，國家之手與私人之手最多各取一半。

⁴² 中華民國憲法第 22 條：凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。

本文認為我國特種飲食業營業稅制課徵25%及15%之稅率且進項稅額不得扣抵銷項稅額，相較於一般加值型營業稅率5%，實有負擔過重，且須再繳納營利事業所得稅其最高稅率為25%，另與娛樂稅之課徵對象重複，應屬實質重複課稅，故已違反「半數原則」並違反憲法第15條，對於人民之財產權應予保障之規定。故需就其負擔效果重新檢討，而該稅制為收寓禁於徵之效而以重稅為手段已造成目的與手段間違反比例原則。

肆、平等原則

大法官會議解釋字第 565 號解釋文指出：國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背⁴³。其說明（一）租稅法定主義部分，是否須經法律具體明確授權；（二）平等原則部分：差別規定是否有正當理由。而其解釋理由書則對量能平等負擔更進一步說明：憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。但稅法上差別待遇是否有「正當理由」，其衡量標準即在是否符合量能平等負擔原則，作為租稅特別不利負擔（如我國特種飲食業營業稅制），既系犧牲量能平等負擔原則，用以管制人民之奢侈行為，自不符平等原則；惟雖不符平等原則，但如有更大之公益要求，犧牲部分平等原則，仍非違憲。是以稅法違反平等原則是否合憲，繫於二種基準：（一）是否侵犯量能則之核心領域；（二）所維護之公益是否遠大於所犧牲之量能原則（葛克昌 2009：頁 202-203）。

因租稅系法律強制人民為公法上金錢給付，先天上須受嚴格平等原則拘束，而負擔平等原則主要衡量基準可分為二大類型：對償原則（*Äquivalenzprinzip*）

⁴³ 全國法規資料庫 <http://law.moj.gov.tw/Scripts/Query1A.asp?no=2D&N2=565>，瀏覽日期：2009/05/22

與量能原則。對償原則既以國民或企業繳納租稅作為交換國家之服務，且交換雙方給付須相當，故又稱交換說、利益說、等價說、受益說及對償說。惟國家支出如教育、國防等其受益對象及程度難以具體判斷，而具有「外益效果」者，即無法依「對償原則」為負擔平等之衡量基準，對償原則對憲法所強調促進民生福祉基本原則（憲法前言、第1條、基本國策、大法官會議解釋字第485號解釋文⁴⁴、等）。生存權保障及人性尊嚴之維持亦多有未洽之處，因經濟弱者雖受領國家社會給付者較多，但不宜適用對償原則致負擔較多租稅。故現代憲政國家，租稅負擔是否平等之衡量標準，非依對償原則，而以量能原則為主，而我國於大法官會議解釋字第565號理由書明文指出「依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。」而此一解釋理由書包含下列重要意義：（一）肯認納稅義務人應按實質能力，負擔應負之稅捐，亦即對量能原則之肯認，並作違憲審查之基準；（二）明示量能原則系基於憲法之平等原則，換言之，違反量能課稅原則，即為違反憲法之平等原則。（三）提升量能平等負擔原則作為憲法原則（葛克昌 2005：271-277）。亦即量能原則為稅法之主要特徵（葛克昌 2005：330）。

量能課稅為「依納稅義務人個人經濟負擔能力平等課徵之」，而納稅義務人之經濟負擔能力系以主觀負擔能力—所得，及客觀推估之負擔能力—購買力為主，其二者分別為直接稅（所得稅、遺產贈與稅、土地增值稅）與間接稅（營業稅、關稅、貨物稅、娛樂稅及證券交易稅）之衡量基準（葛克昌 2002：113）。管制誘導性租稅以犧牲量能平等原則，不因為增進公共利益，即為有正當理由之差別待遇，從而認定其不違反平等原則，有如大法官會議解釋字第565號理由書所言，縱然承認其合憲者亦不否認其違反量能平等負擔原則，只例外因其維護之公益具優先性（葛克昌 2005：290-291）。公共利益之認定在今日多元社會有其困

⁴⁴ 大法官會議解釋字第 485 號解釋文：憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。促進民生福祉乃憲法基本原則之一，此觀憲法前言、第 1 條、基本國策及憲法增修條文第 10 條之規定自明。

難度，保守主義、自由主義、社會主義及生態主義均有不同之公共利益理念，惟為增進公共利益，容立法者有立法裁量空間，就經濟政策目的租稅而言，其總體經濟之特定租稅優惠效果較正當平等課稅更為重要，另從市場經濟角度，經由租稅優惠所增進之公共利益，須大於競爭中立之干預（葛克昌 2002：122-123）。

雖管制誘導性租稅規範不受稅法之量能課稅原則拘束，但仍須適用需求原則（*Bedürfnisprinzip*）與獎賞原則（*Verdienstprinzip*）；「需求原則」乃社會法所適用之原則，系依照個人或家庭之需求而為社會給付，其需求事由例如：疾病、災害、失業、、、等，系針對不足最低生活水準所必要之需求；但管制誘導性規範所基於需求原則，則為管制誘導措施所必要之經濟需求，此一部分原為具有負擔租稅可能之經濟力，因此種經濟需求予以減免稅捐負擔，故為消極負擔租稅之經濟能力。由於管制誘導性租稅規範，系以需求原則作為其基本原則，故租稅優惠措施，須依需求原則而定其所優惠之租稅利益。而「獎賞原則」或「獎懲原則」乃管制誘導性租稅作為「經濟誘因」依其作為或不作為予以特別有利之租稅優惠，或不利之租稅特別負擔，以達到管制誘導之目的，例如：2008年12月5日立法院三讀通過「振興經濟消費券發放特別條例」，將對全民發放消費券，每人3,600元，藉以刺激民間消費（葛克昌 2002：120-121）；而租稅特別負擔系對特定範圍納稅義務，加重租稅負擔並以此種差別待遇作為誘導管制工具，亦為經濟政策或社會政策目的租稅，其中以環境或生態政策目的租稅為最多，一般稱之為環境稅；為了衛生健康政策所課徵之菸酒稅亦歸屬此類，而此種租稅特別負擔，在違憲審查上主要須斟酌課稅要件須受國會保留拘束，及其對職業自由、營業自由及財產權自由之干預，與此種干預與公益增進間是否符合比例原則，原則上，此類特別負擔須受嚴格之違憲審查（葛克昌 2005：295）。

量能課稅原則僅要求比例稅率，至於累進稅率以達財富重分配效果，乃是社會國家原則的表現，尚非量能課稅原則的表現（陳清秀 2004：37）。就間接稅制定而言，系立法者規範納稅義務人時，即預期透過轉嫁，法律形式上將納稅義務

人所納之稅，由第三人負擔。故立法者考量選取納稅義務人時，如無應受量能平等負擔拘束之考量，即不必考慮實際是否轉嫁及真正租稅負擔人為何，故間接稅一詞即證實該稅亦受量能原則拘束。直接稅固然得以直接按個人負擔能力予以衡量，間接稅系以市場不知名之消費者為對象，雖非直接根據個人負擔能力，但可從消費行為中，間接客觀推估其購買力。間接推估其負擔能力雖不如直接稅就所得來的正確，且得考量個人及家庭狀況予以減除；但間接稅得以免除國家對其所得之掌握與調查，從基本權角度，納稅人擁有更多經濟行為自由（葛克昌 2005：328-329）。惟我國特種飲食業營業稅制，其為一間接比例稅，其稅率系加值型營業稅率之3倍與5倍。且如前述，間接稅本身即隱含量能原則之適用，故特種飲食業營業稅並非須以高稅率才能達量能原則之目標。另由於臺灣經濟日漸繁榮，筵席飲食方式日新月異，有供應筵席酒饌並提供娛樂節目者，有提供飲食並有異性陪侍者，其屬奢侈性消費至為明顯。為針對奢侈性消費加重課稅，仍於1971年7月修正筵席稅稅率，依奢侈性高低課以差別稅率，即為特種飲食業營業稅制之前身，而據主計處統計1981年每人平均所得為新臺幣91,470元（US\$2486）而2008年每人平均所得為新臺幣477,929元（US\$15153）⁴⁵，相差約6倍（US\$15153÷US\$2486），立法者當時所設想之真正租稅負擔之人與今日所得成長6倍後，其客觀推估之購買力亦隨之成長，而真正租稅負擔之人仍為當時每人平均所得為新臺幣91,470元（US\$2486）之人嗎？再者昔日之奢侈性消費於所得成長6倍後之今日仍是奢侈性消費⁴⁶應存疑。消費者在不同的時空背景下其消費習慣、消費方式及消費型態亦會隨之改變，在經濟壓力大的時代下，年輕人常約三五好友至夜店、舞廳、酒吧、有娛樂節目之餐飲店消費，已是常態亦是正常之娛樂管道，若是課以重稅，以價制量，以抑止奢侈消費，不僅產生累退性更促成地下經濟之猖獗。

⁴⁵ 主計處網頁，<http://www.dgbas.gov.tw/public/Attachment/952117142371.xls>，瀏覽時間：2009/5/23。

⁴⁶ 就經濟學觀點，當所得增加時，其需求量亦隨之提高，故所得彈性大於0，我們稱此種物品為正常物品（Normal Goods）；其中若所得彈性大於1，即為奢侈品，即需求量增加率超過所得增加率，則此種可稱為奢侈品（Luxury Goods）；而所得彈性小於1即為必需品（Necessities）。

伍、比例原則

比例原則又稱為「禁止過度原則」，系國家公權力為達成某特定目的，所採行的手段，需合法合理，不超乎比例的原則。按禁止過度原則，系源於憲法第23條，人民之自由權利，在公共利益有需要時，立法者得以法律限制之，但以「必要者」為限。但禁止過度原則非僅限於立法原則，同時也是法律適用原則；不僅拘束立法，得作違憲審查基準，同時也拘束行政與司法。自法治國理念而言，就其形式面意義以觀，國家稅課之目的（公共負擔之公平分配）與人民自由權利干預間應維持合理關係，禁止過度，此項原則不僅在實體法上有所要求，在程序法上特別是對人民之協力義務（例如稅捐稽徵法第30條⁴⁷）應受比例原則之審查；就實質意義而言，基於憲法第22條之一般自由權，與第15條工作權、財產權保障，應防範稅課之過度，故對課稅對象及其程度，須有合理正當性，更具體而言，行政程序法第7條⁴⁸之規定，在稽徵程序中應予如下之適用：

- 一、採取之方法應有助於目的之達成：與稅法目的不相干之稅課干預不得採行。
例如：課稅資料之調查，與課稅原因或課稅事實不相干者，不得為之。
- 二、最少損害原則：稽徵機關在稽徵程序中，有義務選擇對納稅人損害最少之方式為之。例如：調查課稅資料，能依納稅義務人要求提供，即無須向金融機構調查資金往來紀錄。
- 三、採取之方法所造成之損害不得與所欲達成目的之利益顯失均衡：納稅人協力義務應以期待可能性為界限，例如：流亡者或機密任務者，要求其提供相關資料，不顧其生命安危，即違反比例原則。

⁴⁷ 稅捐稽徵法第30條：稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。被調查者以調查人員之調查為不當者，得要求調查人員之服務機關或其上級主管機關為適當之處理。納稅義務人及其他關係人提供帳簿、文據時，該管稽徵機關或財政部賦稅署應摺給收據，除涉嫌違章漏稅者外，應於帳簿、文據提送完全之日起，七日內發還之；其有特殊情形，經該管稽徵機關或賦稅署首長核准者得延長發還時間七日。

⁴⁸ 行政程序法第7條：行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。

另1993年1月26日德國聯邦憲法法院第一法庭變性案裁定雖承認平等原則的審查有適用比例原則的空間，然而德國通說認為，平等原則與自由權的法釋義學構造有別。憲法對自由權的保障是相對的，為保護第三人的權利或公益，國家可以對人民的自由權施以限制，但為了避免過度限制使自由權的保障落空，乃發展出比例原則，要求只能在保護他人權利或利益之目的而言是適合、必要而且符合比例時，始能限制自由權利。相反地，憲法對平等原則的保障是實質的平等，只要差別待遇不合理即違反平等原則；如果差別待遇合理即符合平等原則，合理的差別待遇並不構成對平等原則的限制，換句話說，不因為該限制是追求另一個與平等衝突的法益，而且此一限制對該目的之達成是適合、必要、合比例，才使合憲的平等原則受到限制或犧牲（盛子龍 1988：頁72）。惟特種飲食業營業稅以高稅率而達寓禁於徵之行政目的，此種方式所造成的社會問題，例如：使業者地下化經營、官員貪污、販賣人口、性工作者權益遭剝削、消費環境不安全、等，所造成社會無謂損失將遠遠超過所獲稅收，但卻無法達到禁止之行政目的。

陸、工作權之保障

依照我國憲法第15條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」、第152條：「人民具有工作能力者，國家應予以適當之工作機會。」、第153條：「國家為改良勞工及農民之生活，增進其生產技能，應制定保護勞工及農民之法律，實施保護勞工及農民之政策。婦女兒童從事勞動者，應按其年齡及身體狀態，予以特別之保護。」之規定，人民之工作權應予以保障，且人民具有工作能力者國家應予以適當之工作機會。此乃我國關於人民基本權中「工作權」的明文規定。而關於工作權的概念一般而言，凡是基本權利主體以「生活創造或維持之意思，在一定期間內，反覆從事之作為」均可稱為工作權（王偉龍 2008：66-67）。

就工作權而言，我國憲法不論實務或學說多數看法，認為營業活動自由及選擇職業自由亦歸於憲法第15條工作權之保障範圍，一方面把工作權理解為古典自

由權意義下的執業自由，而營業自由就是所謂的執業執行自由，另一方面則有意與財產權保障的權利存續不受侵害，及使用收益不受妨害的自由做出區隔（法治斌等 2004：頁 252 以下）。營業行為與營業結果密不可分，故租稅立法雖對營業結果有所干預時，無可避免地對營業行為亦有所干預，稅法就有違憲疑義類別亦應通過職業自由基本權之審查，而我國憲法第 15 條所保障之工作權，根據大法官釋字第 404 號及第 411 號⁴⁹解釋，亦區分為「自由選擇工作及職業」及「從事工作之方法」。有關以財政收入為目的租稅（一般性租稅），不得干擾市場經濟法則；以經濟、社會政策為目的之租稅（管制誘導性租稅）則在政策目的與租稅手段（租稅特權或租稅不利待遇）間，應受比例原則（適當性原則、最小損害原則及過度禁止原則）審查，至於稅課已影響某特定職業之生存，則涉及職業選擇自由，除非有特別重大公益⁵⁰要求，原則上不應許可，總之，憲法保障工作權，一方面稅法對各種職業應保持中立立場，另一方面，稅課不能使特定職業從事發生困難，致干預職業選擇自由（葛克昌 2003：39-41）。因此特種飲食業營業稅制本身的立法目的及租稅手段直接影響了性工作者及專門表演者的營業活動自由及選擇職業自由，應有違憲之虞。

另一方面，工作權解釋上可以兼具：（一）防衛權（自由權）功能：人民得主張職業選擇自由；（二）受益權（社會權）功能：國家雖無法提供直接之工作機會，但人民得請求國家立法，設置工作權之落實所需之建制（支持系統），例如：教育、

⁴⁹ 經濟部會同內政部、交通部、行政院農業委員會、行政院勞工委員會、行政院衛生署、行政院環境保護署（下稱經濟部等七部會署）於 1991 年 4 月 19 日以經（80）工字第 015522 號等令訂定「各科技師執業範圍」，其中對於土木工程科技師之執業範圍，限制「建築物結構之規劃、設計、研究、分析業務限於高度 36 公尺以下」部分，系技師之中央主管機關及目的事業主管機關為劃分土木工程科技師與結構工程科技師之執業範圍，依技師法第 12 條第 2 項規定所訂，與憲法對人民工作權之保障，尚無抵觸。又行政院於 1978 年 9 月 19 日以臺 67 經字第 8492 號令與考試院於 1978 年 9 月 18 日以（67）考臺秘一字第 2414 號令會銜訂定「技師分科類別」及「技師分科類別執業範圍說明」，就結構工程科之技師執業範圍特別訂明「在尚無適當數量之結構工程科技師開業之前，建築物結構暫由開業之土木技師或建築技師負責辦理。」乃系因應當時社會需要所訂之暫時性措施。
⁵⁰ 關於基本權限制的規定，我國憲法第 23 條明文規定：以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。而就此規定而言，限制基本權利的方式是否合憲，可由形式的法律保留原則與實質的公益原則及比例原則檢驗之（王偉龍 2008：176）。

職業訓練、就業服務、等，協助有工作能力及工作意願人民得以充分就業，而非先驗地將其劃歸「自由權」或「受益權」，以省去不必要的爭議。而性產業是否可主張工作權呢？例如：臺灣在 1997 年因臺北市政府廢公娼事件引發極大之爭議，爭議期間之公開論述包括有提出「廢公娼違反憲法工作權保障」之主張者⁵¹，關於性產業得否主張工作權之問題，最主要的關鍵在於對性產業的認知與評價，舉例來說，德國基本法保障職業自由，依該國學者見解，認為基本法所保障之職業活動非必要對社會產生有價值的貢獻，職業自由是社會價值中立的，只要該當職業活動不致對社會共同體造成損害，即屬職業自由保障之範圍⁵²（許秀雯 1998：65-66）。另在採行租稅國家體制之憲法，其國民僅將受憲法保障之財產權中收益之一部份，以納稅方式，由國家分享，作為國家保障其職業、營業自由及所有權自由之代價（葛克昌 2003：324），亦即性產業若依憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，而此單方之納稅義務，在根據憲法第 7 條之平等原則下負擔應有之租稅者，國家必須保障其職業、營業自由及所有權自由。

綜上所述，人民只要因生活創造或維持之意思，在一定期間內，反覆從事之作為，就應視其為工作而受憲法之保障，而人民以性行為服務於不特定多數人，並賴以維生而收取財產利益的生活型態，即應該屬於工作權所保障的工作之一種，對於國家權力之侵害至少可以主張防止並排除侵害之主張，而就工作權性質而言，我國多數學者意見傾向於自由權的工作權，是故人民基於人格自主決定所選擇的工作，國家即應依憲法規定尊重之，國家不得任意以公權力不當干涉，除非此等工作之行使與公共福祉有重要關係，對於人民從事工作之方法及應具備之資格或其他要件，才得依憲法 23 條⁵³比例原則以法律為適當之限制。關於性工作者一般提出之工作權主張，在憲法上解釋上，應注意幾點方向：一、性工作者主

⁵¹ 彭滄雯〈廢公娼違反憲法基本工作權〉，中國時報，1997 年 8 月 31 日第 11 版。

⁵² 在德國，從事賣淫並非有罪屬於基本法職業自由保障之範圍，然而下列特定的賣淫行為將受指摘而會被當作違反秩序法的行為：1 公開地表示賣淫意願已對他人構成糾纏；2 觸犯禁止地區或禁止時間之規定（德國秩序違反法 Ordnungswidrigkeiten Gesetz 第 120 條第 1 項第 1 款參照）。

⁵³ 中華民國憲法第 23 條：以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。

張的職業自由本質上屬於自由權，依我國目前釋憲實務說法應屬憲法第 15 條中的工作權的內涵。二、就算依社會權學者之見解，性工作自由也可以依憲法第 22 條一般行為自由導出憲法保障依據。三、原則上任何營業活動都受到職業自由之保障，除非國家透過禁止規範來禁止限制某些營利活動，而性工作之主張在現行我國的刑事法並無制裁其行為本身之規定。四、國家要透過行政法來管制職業（包含成人性產業），必須針對該項執業之行使條件而非其本身，所以就整體而言，如果國家要禁止性交易，必定是認為該等營業活動有某種實質違法性，而必須以刑法制裁，但性交易本身是否具有實質違法性，就個人法益保障的觀點而言，似無法具備（王偉龍 2008：69-70）。





第三章 租稅課徵原則

第一節 租稅有關之思想及影響

壹、租稅課徵之理論依據及其特性

租稅具有強制性系國家為提供政務支出及達特定政策目的，強制向人民課徵。政府課徵租稅的主要理論依據，一般有以下幾種：

(一) 義務說（犧牲說）

國家為人民共同組成，所有成員理應對其所組成的團體之財政需要，負有共同分擔的義務，也就是繳納租稅是國民對國家應盡的義務及必要的犧牲(徐偉初等 2005：281)。對人民而言，納稅是一種義務；而國家方面，則是公權力的施展，兩者之間並無特殊「個別報償」關係存在。因為人民繳納租稅純粹是義務，並不期待任何具體個人的報償，又可稱為「犧牲說」（陳丹華 2005：222）。

(二) 利益說（交換說）

認為租稅的課徵，是人民與國家間市場經濟交換的代價，是人民對於國家提供的利益所支付的價格或報償。繳納租稅多寡與其所受利益大小成正向關係。利益說認為國家之有權向其人民徵稅，系因人民享受國家所給與之種種利益，重要者如人身及財產之安全保障、自由言論及私有財產制度之維護，以及各種有形或無形建設利益之享受等。人民所納之稅即為購買此利益之對價。此種對價雖然無法個別計算，同時各人所納之稅與其所受利益亦未必相等。但就整體觀，國家徵稅，無論就租稅之立法或歲入及歲出預算之制定而言，均須經過代表人民之議會同意。而國家徵稅之多寡，又視人民要求政府所做事務之繁簡而定，亦即以現代理財所主張之量出為入原則，作為決定徵稅多寡之標準。在這種觀點下，人民系透過議會向政府整體購買種種服務，其所付價格即相當於政府所收之租稅（王建煊 2006：11）。

(三) 保險說

國家的責任在保護人民的生命財產安全，所以國家的地位如同私人保險公司，人民有如被保險人，而租稅之繳納如同保險費之支付。保險說與利益說類似，只不過利益說著重在政府一般支出的經費來源，而保險說則強調人民所受之生命財產保護所支付的代價。不過，人民的地位和被保險人未必相同，現代國家注重社會福利制度，繳納租稅較少的低收入者，其享受之國家福利，比高所得者為多，這與私人保險受保障愈多，繳費愈高的情況不同。而國家對人民的保護僅限於一般共同受益的項目（如治安的維護、警力配置等），並未針對特定人給予特定保護，且人民遭受損害時，國家也不負完全賠償之義務（陳丹華 2005：220-221）。

(四) 折衷說

認為納稅雖是義務，但此種義務一方面是享受政府提供公共服務所獲取利益的代價(利益說)，另一方面是為國家存續應盡的道德責任(義務說)。所以基於國家存續的必要性，與國民對國家提供公共財享受利益的依存性，理應按自己的能力繳稅(徐偉初等 2005：281)。

(五) 公需說

政府的活動主要在於謀求公共的利益，則支出所需之經費，應由全體國民以租稅的方式共同分攤，因此國家課徵租稅，主要是基於社會對公共支出之需求。對財貨的需求是基於消費者主權的伸張，所支付的代價也是出於自願，但人民繳納租稅是公權力強制執行的結果，對納稅人而言是犧牲、痛苦的感覺（陳丹華 2005：221）。

而租稅系指國家為因應政務支出所需或為達成其他行政目的，強制將人民手中之部分財富移轉為政府所有。而其特性如下：

- (一) 財政收入性：獲取財政收入以應政務支出之需要，為國家課徵租稅之首要目的，故租稅之目的而言，租稅具有強烈之財政性。租稅之性質，學者看法雖有不同，但對於租稅之財政性一節，則幾乎全無異議，亦

為租稅課徵的主要目的（王建煊 2006：9）。

- (二) 政策性：獲取財政收入雖為租稅課徵的最主要目的，然今日的租稅在達成所得重分配、平均社會財富、促進資本形成、控制通貨膨脹，保護國內產業等政策上，也扮演極重要的角色（徐偉初等 2005：280）。
- (三) 強制性：租稅是國家依據法律所賦予的權力，向人民強制徵收的收入，如我國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」（徐偉初等 2005：280）。惟就租稅法律主義而言，政府只有在稅法許可下才可依法強制將人民手中部分財富移轉為政府所有，而租稅法律之制定必須經過代表人民之議會通過並經總統公布始為有效，故租稅之強制性亦有其條件（王建煊 2006：9）。
- (四) 共同報償性：租稅的課徵系國家基於政務支出，以強制方式向所有人民徵收，取之於社會大眾，用之於社會大眾。亦即租稅並沒有直接對等的對價關係，只有共同報償，此與一般屬於使用者付費原則的規費不同（徐偉初等 2005：280）。

貳、租稅課徵之思想

課徵租稅雖可約略歸納以上五種理論依據，但在既有的與可以運用的資源下，個人需求的滿足是靠市場供需作用來完成，還是靠國家的干預與調控呢？再說，人類需求之滿足只是私利，還是涉及公益？私利與公益之間的調解除了靠市場機制外，是否由政府出面加以安排呢？（洪謙德 2005：27）此一連串的問題，即勾勒出政府是否可透過租稅之課徵及運用來進行干預與調控，使公益與私益相互調和。國家機器依其所處之年代不同，社會對其所具有之功能亦有不同之期望，因此對於租稅政策亦會有不同之主張。

(一) 古典學派

作為蘇格蘭的道德哲學家，是一般公認「經濟學之父」的亞丹·斯密(Adam S

mith 1723-1790)。他的《國富論》(An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations) 系 1776 年出版，距今將近 230 年，標誌著古典政治經濟學的創始 (Smith Adam: 1776)。其所處時期為英國工業革命初期，目睹工業生產帶來財富，所以對工業生產運作中所講究的分工特別看重。分工是提昇生產力與增大產出的機制。透過廣大的產品市場之分工，利潤可以回歸到生產部門，而加重其營利的生產活動。由於斯密深信分工與市場的擴大才能促進經濟發展。故政府應當放任無為，完全讓個人追求其自利，而不要加以干預，個人在追求與實現自利的同時，間接地也促成公共利益的成長。表面上各自為政的人，其活動有造成社會分崩離析之虞。事實上，個人理性的發揮反而有助於社會秩序的建立。個人利益圈在面對公共利益圈時，顯現自主自立、而又中規中矩。是故經濟的運作是理性的表現，不需國家的介入，單靠社會的運作，經濟秩序可以維持不墜(洪鎌德 2005: 29-30)。因此主張政府只應扮演三個基本功能：維護國家免受外力的侵犯、保護社會每一成員免於遭受社會其他成員的侵犯或不公平待遇及建立與維護有利於社會成長的公共設施。租稅之課徵主張以取得財政收入為主要目的而不應影響經濟發展及財富分配；故不應對工資、利潤課稅，因會影響工作及投資意願；應對地租課稅，地租不足時，再以人頭稅、消費稅充之。法國學者薩伊(Jean Baptiste Say 1767-1832)亦主張「稅收最少、開支最少的政府，就是最好的政府」(黃仁德 2000: 184)。

(二) 激進學派

馬克思(Karl Max 1818-1883)在《意識形態》中與恩格斯認為，現代國家與私產是搭配出現，也就是民間社會出現了資本主義，於是就有受資本家控制，甚至收購國家的產生。他們說：「國家是被財產擁有者藉徵納稅金而逐漸收買」，由於國家支出浩繁，財源有限，故依賴布爾喬亞⁵⁴的情況愈形嚴重。現代國家的典章

⁵⁴ 當代資產階級社會中，布爾喬亞有異於中古時代的地主、貴族、僧侶層級而形成階級，布爾喬亞不再把其本身只是作地方上的團結，而是全國性組織起來，他們甚至奪取政權，披上國家的外觀(形式)，大力推動與增進其利益。「透過從共同體(之公產)使私產解放出來，國家成為同民間社會分開的實體，也就是與民間社會並存，或在民間社會之外的政治實體。為了對內與對外的目的，它

制度雖是以國家名義制定，但卻反映市民社會，特別是布爾喬亞的現實利益(洪鎌德 2008：332-333)。經濟因素一直是馬克思認為影響社會體系變遷的重要因素，在馬克思生前的時代還未有所謂的福利國家存在，因此，馬克思主義者對於福利國家的解釋有了看法上的分歧。其中一派認為福利制度是由工人透過階級鬥爭的方式所爭取來的，亦即社會福利政策不見得都是國家或資本家用來欺騙與壓榨勞工的方法，在多數情況下，社會福利制度是工人階級強化與動員的結果，這就是所謂的工人運動論。而另一派體系決定論則認為福利制度是資產階級國家為了降低工人的反抗意識而建立的，但是事實上資本主義的必然滅亡性是無法以福利制度來挽救的。國家或資本家所制定的福利制度，只能延緩資本主義體系的崩潰(徐偉初等 2005：257)。

費邊社會主義⁵⁵(Fabian Socialism)者認為個人的不幸遭遇與經濟私有市場運作，往往造成社會不公平的結果。政府如果過度放任私有市場的運作，容易造成貧窮差距擴大，引發社會問題，因此政府要以集體力量改善這個問題。主張政府應建立全面性的福利制度，對一個進步的現代化國家而言，社會福利政策絕對是必要的(徐偉初等 2005：257)。

(三)保守派

早期德國民族主義者排斥自由貿易的政策，力促政府保護本國的經濟利益，反對國際貨物與理念的交往，蓋國際主義、寰球市場的追逐，使本國人民喪失國家認同，拋棄民族意識，最終導致個人人格的解體。在此情形下，堅強有力的政府使國家自決力量增大，可以排除他國的干涉，也解除個人受到市場勢力的控制

(國家)被迫為他們(資產階級)的財產和利益提供相互的保證」。

⁵⁵ 費邊主義 (Fabianism)，又稱為費邊社會主義 (Fabian Socialism)，為英國費邊社 (Fabian Society) 所倡導的一種民主社會主義學派。1884 年成立於倫敦的費邊社，系由少數具有社會理想的青年知識分子所組成，重要的代表人物有：韋伯夫婦 (Sidney and Beatrice Webb, 1859-1947)、蕭伯納 (Bernard Shaw, 1856-1950)、格雷厄姆·華萊斯 (Graham Wallas)、H·G·威爾斯 (H. G. Wells, 1866-1946) 與克萊門特·艾德禮 (Clement Attlee, 1883-1967)。他們以對抗漢尼拔的古羅馬名將費邊 (Fabius Maximus) 做為學社名稱的來源，意即師法費邊有名的漸進求勝的策略。費邊主義者的基本信念認為由資本主義到社會主義的實現，是一個漸進而必然的轉變過程。他們看到英國民主憲政的擴展以及勞工組織的發達，足以促成必要的社會改革，因此排斥馬克思階級鬥爭及激烈革命的觀點，主張研究社會實況，以民主漸進溫和的手段，透過選舉投票來解決問題。企圖以國家做為推動改革的工具，主張廢止土地私有制、工業國有化，以及實現各種社會福利。

(洪鎌德 2005：38)。此時即應課徵關稅，以保護國內產業。

(四)新古典政治經濟學

由於古典學派、激進派、保守派三種思潮與主張各有毛病，造成意識形態真空狀態。於是新的政治經濟學，既能促進民主、又能保護私產的學說乃應運而生。其較能接受政府在經濟活動中所扮演的角色，他們雖然承諾了個人選擇的自由，卻發展市場分析，在市場失敗時，俾讓政府出面改善市場操作。其中馬歇爾(Alfred Marshall 1842-1924，為劍橋學派學者)證實政府對單位成本增加的廠商賦予課稅的懲罰，然後把增加的稅收拿來補貼公用事業或運輸業，則可以提高經濟效率。另一劍橋學派的學者皮古(Arthur C. Pigou 1877-1959)發展出一套對外在因素之分析，說明一個人或某一廠商不懂反映市場價格，使個人或公司招損。他建議政府對造成這種外在成本的公司或個人予以課稅，而把稅收拿來補貼那些造成外在收益的公司或個人。另一位著名劍橋學派之學者羅賓遜女士(Joan Robinson 1903-1982)論證一旦完全競爭不存在，會造成資源分配之缺乏效率，從而導致工人被剝削。因之，她也建議政府可以介入，主要在獎勵競爭，並改善導致缺乏競爭之條件。劍橋學派的巔峰則為凱恩斯 1936 年對自由市場的資本主義的激烈批評，認為它是把社會推入失業與經濟蕭條的罪魁禍首。他主張政府大量和積極的介入市場經濟之活動，俾經濟得以振衰起敝(洪鎌德 2005：39-41)。在租稅方面以減稅增加個人可支配所得來刺激消費提高有效需求，但為避免可支配所得用於儲蓄使消費無法增加，故主張對儲蓄需課重稅。

(五)供給面經濟學派

世界經濟至 1973 年高度繁榮之後，普遍地陷於停滯衰退的低潮，而造成了舉世恐慌的大危機，一方面物價水準不停地上漲，而資源卻告短缺；另一方面失業人口不斷增多，而生產陷於萎縮，能源問題亦不易解決，為傳統經濟理論與經濟政策無法適用(洪鎌德 2005：416)。於此時期，在美國雷根主義之主導下有所謂

之供給面經濟學，主張政府應積極創造一個適合投資與就業的環境來提供生產力，因此必需減少租稅課徵以提高工作、投資意願，及減少政府支出，以增加民間運用有限資源。

(六)諾錫克(Robert Nozick 1938--2002)之「起碼的國家」

法國大革命以來，尋求一個自由、平等、博愛的社會成為人類夢寐以求的理想。自由與平等隨著工業革命及政治革命⁵⁶，構成了十九世紀與二十世紀由歐美而氾濫到世界其餘地區與國度的現代化、世俗化和群眾化歷程的主要動力。十九世紀的自由主義重視個人的自由與權利；二十世紀的放任自由主義，更迫切要限制政府的職能，希望政府的權力愈小愈好，這種思潮可分成兩部分：一部分為要求廢除政府達到無政府的狀態；另一部分則為縮小政府的權限，到接近無政府的地步，稱為「最少治理主義」(Minarchists)。政府是否應該徵稅，於此時期引起許多爭論；近似無政府主義者認為政府就算只是盡了守夜人的責任，仍被嫌稱職權太大，有關國防或治安甚至可交給私人企業去經營。諾錫克(Robert Nozick 1938--2002)之「起碼的國家」(the minimal state 最低限度、或權力至小的國家)則屬「最少治理主義」學派，其認為所有的個人都擁有一些權利，這不是任何他人或群體(在不侵犯其權利的情況下)所可以加以限制和干涉的，國家仍有其存在的必要，那就是他所希望建立一個「起碼的國家」，俾保護公民不受暴力、竊盜、詐欺的侵害，又能貫徹個人間所締結的契約。因此，國家為了實現護衛國土免受他國侵犯的國防，以及維持國內治安的警察職能，可以有徵稅的權力，這是因為政府既保護人民個人權利，個人自然有義務繳納稅款以支付這些保護所需的費用。另認為「起碼的國家」不可以使用鎮壓性的工具(檢警情治單位)，藉口人民本身的好處或利益，或藉口禁止他們做某些(不利或違法)的活動，而迫使其一群人去幫助另外一群人。也就是說，不管其所持理由是如何的冠冕堂皇(「人飢己飢，人溺己溺」；實現「福利國」的理想)，國家不得利用公權力脅迫一部分國民去幫助

⁵⁶ 政治革命系指美國的獨立戰爭、法國的大革命、歐洲 1830 年、1848 年及 1871 年的革命。

另一部分的國民，即國家無權要求人民做出捐獻，俾增加其本身福利(洪鎌德 2006：184-195)。

參、租稅課徵之影響

政治追求的是安和，經濟則追求的是樂利。一個社會要安和樂利，不能不靠政治與經濟同時發揮作用。西方學者自柏拉圖以來把國家當成是追求正義和公平機制，這也就是說政治要實現的價值為正義與公平(洪鎌德 2005：23)。政治所要實現之正義與公平，即可透過租稅的課徵及稅收之重分配方式來達成。現代國家租稅的課徵原則，除財政收入與稅務行政兩指導原則外，尤其重視公平與經濟效率(徐偉初等 2005：283)。故租稅為當政者調和經濟與政治抱負最重要之中介，經由此中介滿足人民公共之需要及增進人民公共之福祉。

(一)對經濟的影響

1930年代世界經濟大恐慌時期，英國經濟學者凱恩斯(T. M. Keynes)主張將租稅措施作為刺激消費，增加有效需求的工具，自此租稅政策又成為解決經濟問題的重要工具，租稅的功能再度邁入新的里程碑(殷文俊 1984：2)。另外依供給面經濟學派之主張，認為過高的稅率將阻礙經濟成長，因過度的高稅率促使投資者轉而尋求「租稅保護」——他們不是將金錢利用在更多企業與員工雇用上面，而是為他們自己尋找更多租稅寬減額。高稅率也有礙於工作、儲蓄與生產性投資；它們也鼓勵人們從事於昂貴的「避稅」與「逃稅」⁵⁷。減稅不必然產生政府赤字，他們反而認為稅率若能降低，則將因為人們明瞭他們可保有更大比例的所得，因而更加努力工作與創設新企業，故可增加政府收入。於是，儘管稅率降低，政府仍可因經濟活動增加而提高收入。經濟學者拉弗(Arthur Laffer)發展出如下圖所示，可說明減稅不必然會產生政府赤字。

假如政府課徵零稅率，政府當然沒有任何稅收(A點)。在初始階段，政府稅收

⁵⁷ 避稅為以合法的方式降低或免除稅捐；逃稅為以非法的手段降低或免除稅捐。

隨著稅率提高而增加。然而當稅率變得過高時(超過C點)，其將阻礙工人與企業的生產與投資。當此現象發生，經濟就會衰退，而政府收入將下降。事實上，假如政府課徵百分之百的稅率(即政府將所生產的每項物品皆予充公)，則每個人不願意再工作，政府的收入也將降至為零(B點)。課徵零稅率政府當然沒有任何稅收；而最適稅率為 t^* ，此時政府的稅收是最大的(Thomas R Dye 著 羅清俊·陳志瑋譯 1999：351-352)。惟目前特種飲食業在交易行為發生時，基於課徵稅率高，故賣方不主動開立發票予買受人且買方因特種統一發票不得扣抵故亦不主動索取發票，造成逃漏現象普遍(趙天石 2009：18-19)，因此該稅制若能調降稅率及擴大稅基將減少逃漏誘因。

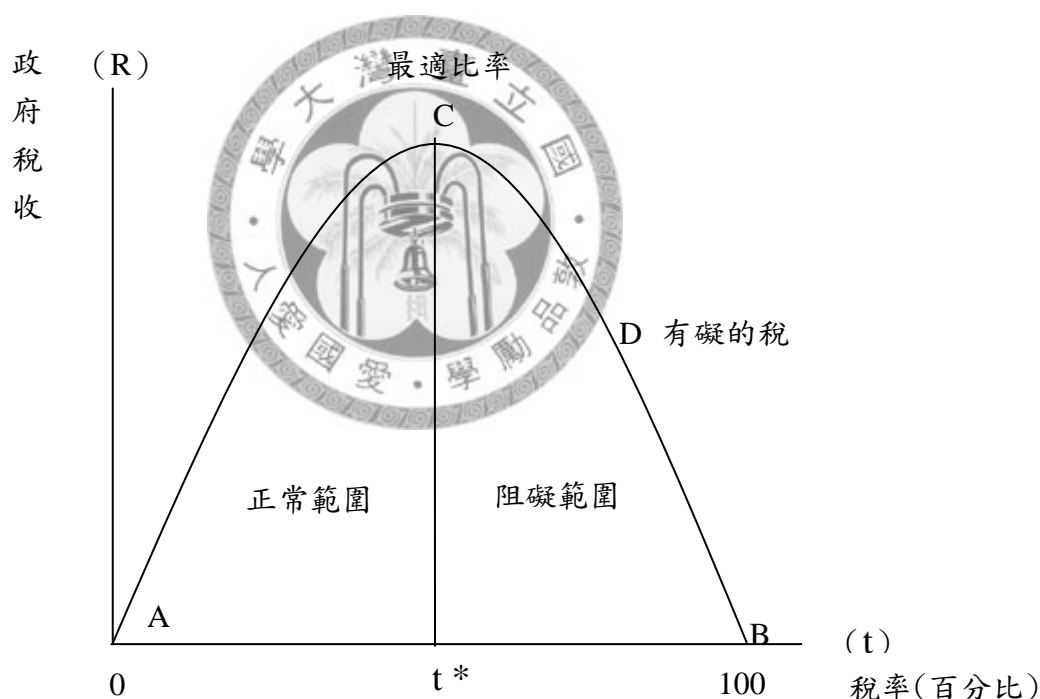


圖 3.1 拉弗曲線

資料來源：Thomas R Dye 著 羅清俊·陳志瑋譯 1999：352，經本研究加以修改。

綜上，為追求經濟上的樂利，租稅之課徵應秉持效率原則及因應經濟情況的功能性原則。所謂效率原則，系指租稅之中立性，政府的租稅課徵應以不影響人民對經濟活動之選擇，如課稅干擾了人民的經濟決策則即為非中立性租稅，將會

產生無謂損失⁵⁸。所謂功能性原則，系指當經濟處於景氣過熱時，可透過租稅課徵之增加，減少民眾消費，以抑制景氣過熱；當景氣處於衰退時期，則以減稅方式刺激消費需求，以減緩景氣衰退現象。而本文研究主題其稅率妥適性則應考慮上述租稅理論，說明其稅率高不一定就會帶來高稅收，因此雖然我國特種飲食業營業稅率高達15%及25%，惟以銷售稅而言，其稅率偏高，而其稅收收入占銷售稅稅收比例甚少，故高稅率是否為政府帶來高稅收收入則值得商榷。

(二)對政治之影響

就租稅公平而言，系指合乎社會正義的租稅，可分成二個不同的概念，一為水平公平(Horizontal Equity)，另一為垂直公平(Vertical Equity)。所謂水平公平，仍表示二個人在稅前福利水準相同時，其稅後福利也應相同；垂直公平則指稅前福利水準不同之人，其稅後福利水準也應該不同，在租稅課徵後，並不影響到稅前的原先個人間的福利高低次序(林華德 1995：151-152)。表現在所得稅之課徵上，水平公平為相同所得者課徵相同之稅率，或相同納稅能力者課徵相同租稅；垂直公平則為不同所得者課徵不同之稅率，或不同納稅能力者課徵不同之租稅。

為達政治上之公平與正義目標，現代租稅國家莫不運用租稅政策工具追求全體人民之福祉，而其中最有效及重要者首推累進稅制。擁護累進稅的人士一般皆根據繳納的能力原則(Principle of Ability)進行論辯；其假定是高所得團體較有能力繳納較高比例租稅負擔，其犧牲將不會比繳納較低比例所得的窮人為大。這個原則所立基的假定是經濟學家應用在貨幣上的邊際效用理論(Marginal Utility Theory)，即額外每一塊錢的所得，其價值對一個人而言將稍微小於之前的一塊錢。例如：已經賺得十萬美元的人，其另外再增加五千美元所得，則其價值將遠小於只賺得一萬美元。而另外再賺得之五千美元可以以較高稅率徵收，而不至於違背平等原則(Equitable Principles) (Thomas R Dye 著 羅清俊·陳志瑋譯

⁵⁸ 無謂損失又稱超額負擔，是指政府因為租稅的課徵使私經濟部門產生了稅金以外的負擔。

1999：350)。

(三)對社會之影響

租稅之社會意義，可經由較高之累進稅制，對高所得者徵得較高之稅收，再用以補助低所得者，來達成均富的目標。最早主張將租稅用來作為平均社會財富、完成社會公平目標工具者為德國財政學者華格納(A. Wagner)，因其正處 19 世紀工業革命以後，歐洲各國生產力高度發達，社會發生勞資對立與貧富懸殊的現象，同時其主張亦使財稅思想史上引起了重大變革(殷文俊 1984：1)。

肆、小結

一國租稅制度的優劣，除立即影響到該國之財政收入與公共支出的數量與品質外，更直接影響到整個經濟社會的穩定與成長，甚至社會財富之分配狀態。因此現代租稅功能，除已具財政收入之主要功能外，亦兼具「維護經濟、實現社會公平」等次要功能，是以租稅結構與租稅制度，關乎國計民生；然租稅制度欲長期涵蓋所有財政、社會及經濟問題，殆無可能，因此，租稅制度勢必隨著時間的演變，不斷改良以適應當前之政治、經濟、社會環境之變遷(殷文俊 1984：1-2)。

第二節 租稅課徵之公平面

「公平」(Equity) 和「效率」(Efficiency) 是社會追求的兩項主要目標，同時也是判斷政府公共政策良窳的重要準繩。而效率則以柏拉圖最適 (Pareto Optimum) 原則應用最多，亦即討論交易效率、生產效率和全面效率的成立條件，以及這些條件之間關連。而公平方面，由於概念上相對於效率而言更加抽象，因此在價值判斷 (Value Judgment) 的過程中，往往必須藉助社會福利函數的建立。亦即當社會或政府追求社會福利最大化所得到的分配狀態，就稱為「公平」的分配。而幾百年來財政學一直著重納稅人之間稅負分配的公平，從 Adam Smith、A. Wagner 到 F. Neumark、Richard A. Musgrave 所提出的租稅原則都包含「公平」概念 (李金桐 1998:199)。但當政府在釐定政策時，公平和效率的目標常難以兩全，常在二者之間作取捨以作出最適當的政策 (徐偉初等 2005:54)。正如布魯金斯研究所 (Brookings Institution) 的經濟學家布蘭德 (Alan S. Blinder) 所說：能夠揉合冷腦的經濟效率和救濟弱小的熱心雙重目的的經濟政策，總有過人之處 (Blinder 1987)。雖然在「公平」或者「公正」(just) 的定義上，經濟學者之間的看法差異甚大，因此本篇試著就相關文章及經濟理論，推導出適合特種飲食業營業稅制公平面的判斷價值依據。

壹、租稅課徵的原則

租稅的課徵有其基本原則，可做為制定租稅政策的參考，期以減少租稅課徵對經濟發展、社會正義、人民福祉的不利影響。

(一) 亞丹·斯密 (Adam Smith) 的租稅原則

古典學派主張自由放任之市場經濟，透過「看不見的手 (Invisible Hand)」(市場機能或價格機能) 的運作下，即可使生產者利潤極大，消費者滿足最大，進而使社會利益極大，並不需要政府對市場任何的干預。薩伊 (J. B. Say) 指出

「最好的財政計畫，是支出最少（to spend little）的計畫；最好的租稅，是收入最少的（least in amount）租稅。」由上述可知，個人主義及自由經濟市場一直為古典學派所強調，亞丹·斯密對租稅課徵的主張，主要即抱持以個人主義與價格機能完全運作的觀點。其租稅課徵原則主要有以下四點（徐偉初等 2005：281-282）：

1. 平等原則：人民依個人之能力來納稅，亦即個人依照在國家保護下所獲得收入（利益）之多寡，「比例」納稅。而且全國人民都必須繳稅，並無特殊身份之免稅（陳丹華 2005：223）。
2. 確實原則：人民應繳納的租稅必須確定，使徵稅者沒有任意變更的機會。包括納稅的時間、地點、手續、金額，都要使納稅者確實明瞭。
3. 便利原則：租稅的繳納，無論是時間、地點、方法，都應使納稅者感到方便。
4. 節約原則：意指提高稽徵效率，使徵稅所需要的徵收成本及行政成本最低。也就是人民所繳納稅額與國庫實際收入的差額減到最低。

（二）華格納（A. Wagner）的租稅原則

亞丹·斯密（Adam Smith）的租稅主張，是站在個人主義及自由經濟的立場，其主要目的是使政府的活動縮小至最低限度，而且租稅的課徵也應避免影響了資本的累積，因而阻礙經濟成長。隨著政府職能的擴張，租稅的功能由消極轉為積極，亞丹·斯密的理論漸漸不符合時代需要，華格納（A. Wagner）的租稅原則繼之而起，其內容包括了四大原則及九小原則（陳丹華 2005：224-225）：

1. 財政收入原則

- （1）稅收充分原則：租稅的收入應滿足政府活動之需要。
- （2）稅收彈性原則：租稅收入必須保持彈性，以配合公共支出之成長。

甲、所得彈性：稅收可隨國民所得增加而自然成長。

乙、法律上之彈性：稅法的制定必須維持彈性，以便政府靈活運用當財政需求增加時，可透過稅率之調整而增加稅收。

2. 國民經濟原則

- (1) 選擇適當之稅源：租稅的課徵應避免侵蝕「稅本」⁵⁹，經濟發展受阻礙，因而使稅收減少。
- (2) 選擇適當租稅種類：租稅的課徵有時會發生「轉嫁」⁶⁰，透過交易過程及價格機能，將租稅移轉給他人負擔，使納稅義務人與真正承受稅負者並非同一人。為維持租稅負擔的公平，並掌握真正租稅負擔者，因此選擇課稅種類時，應以不易轉嫁或轉嫁方向容易掌握的稅目為主，人民的租稅負擔較易確定，公平的理念才可落實。

3. 社會公平原則

- (1) 普遍原則：全體國民不論身份地位的高低都應繳納租稅。但是稅法也有例外情況，例如：對低所得者的免稅是基於社會政策保障弱勢者。
- (2) 平等原則：依國民的納稅能力採「累進課徵」的方式課稅，高所得者稅負重，低所得者稅負輕，符合社會的公平正義。此項原則與亞丹·斯密所主張「比例稅」之平等原則並不相同。

4. 稅務行政原則

- (1) 確實原則。
- (2) 便利原則。

⁵⁹ 稅本 (fund of taxation) 與稅源 (source of taxation)：稅本為租稅課徵的根本，系指能製造財貨勞務的生產因素。而稅源即為該生產因素所取得的報酬，透過經濟週流過程，形成經濟主體的收入或支出，成為課稅收入的來源稱之。而依據「樹果原則」：所得稅應僅對衍生的所得、孳息課稅，否則侵及稅本，如同傷了樹身，將來的果實 (所得、稅源) 減少，政府稅收也下降。

⁶⁰ 通常我們劃分直接稅和與間接稅是以租稅能否轉嫁為準，而租稅轉嫁的型態分五類：

1. 「前轉」(forward shifting) 或「順轉」：稅負由賣方轉給買方負擔，由前手向後手之轉嫁。例如批發商將營業稅轉給零售商負擔，最後由消費者負擔。
2. 「後轉」(backward shifting) 或「逆轉」：買方回過頭要求賣方吸收稅負，亦即後手向前手的轉嫁。
3. 「散轉」(diffused shifting) 「旁轉」：租稅部分前轉、部分後轉，而由多人分擔稅負。
4. 「消轉」(tax transforming) 或「轉化」：納稅義務人改良生產技術，降低生產成本 (因稅負無法前轉或後轉，導致利潤降低之刺激) 而抵銷其所負擔之稅負。
5. 「租稅資本化」(tax capitalization)：乃指租稅流量被包含在資產價格內的過程。亦即：財產所課之稅，買方按照當時的市場利率將所繳租稅還原為資本財價格，自購入之財產價格中予以預先扣除，嗣後雖由買方按期納稅，實際上租稅已由賣方所負擔。

(3) 最少徵收費用原則。

(三) 亞丹·斯密 (Adam Smith) 與華格納 (A. Wagner) 的租稅原則比較

表 3.1 租稅原則比較

相異點	亞丹·斯密	華格納
一、立場	偏重人民立場	兼顧政府及人民
二、學說重點	偏重課稅技術	以財政收入為主
三、學說依據	利益說 (交換說)	義務說 (犧牲說)
四、公平觀念	強調自然公平	強調社會公平
五、稅率	比例稅率為主	累進稅率為主
六、財政觀點	消極財政並以節約為原則	積極財政且稅收須充分且具彈性
七、中心租稅	消費稅為主	所得稅為主

資料來源：藍一鴻 2004：8-3，經本研究加以整理。

(四) 現代國家的租稅課徵原則

現代國家的租稅課徵原則，除財政收入與稅務行政兩項指導原則外，尤其重視公平與經濟效率。若另考量整體經濟及社會發展，則現代租稅原則分述如下：

1. 適足的稅收

現代國家，政府提供公共財所需的資源，並以租稅為主要財源。鑒於我國當前的國民租稅負擔與世界上大多數已開發國家相較並不高，而人民對政府公共財之需求則有增無減。政府必須在稅收適足之前提下，檢討改進稅制，妥適調整稅負及其分配，籌措足夠財源以支應所需，以避免不合理的加重全體國民的稅負。

2. 中立的稅制

租稅的徵免，對經濟活動及資源配置都可能發生扭曲的作用，造成超額負擔。我國多年來的租稅獎勵措施，已使生產事業茁壯成長，國民儲蓄累積增加，加速了經濟發展，有其正面的效果，而租稅獎勵扭曲市場運作，影響資源的最佳配置。政府在規劃稅制結構時，應儘可能遵循中立原則⁶¹，以減少對經濟活動的干擾。

⁶¹ 租稅中立 (Tax Neutrality) 原則，即要求租稅的課徵應以不干擾市場經濟的最適 (Pareto Optimum) 資源配置，避免發生政府收到的租稅貨幣「價值」，遠低於人民因繳納租稅所產生不快樂感覺的貨幣「價值」，而發生「損失」。此一損失即財政學上稱為租稅的無謂損失 (Deadweight Loss) 或超額負擔 (Excess Burden) (徐偉初等 2005：283)。

3. 稅負分配的公平合理

稅負的公平合理，一直是政府財政政策的重要目標之一。但以往為刺激經濟發展或其他政策上的需要，在部分稅目上採取差別課徵，以致未能充分顧及稅負的公平。租稅制度設計，應增進稅負水平公平與垂直公平⁶²，並注意過渡公平⁶³（Transitional Equity）。

4. 稅制的多面調適

稅制的設計，不僅要考慮財政和經濟的問題，亦要重視賦稅與社會、文化、環保等政策的配合，因此管制誘導性租稅系孕育而生。

5. 稅政的效率廉能

簡化稅務手續，改善稽徵效率，淨化稅務風紀，以提升稅務行政工作的品質，是稅務行政的重要目標。

6. 管理成本

稅制施行之成本應考慮管理成本及依從成本，即使有效率且公平的稅制，都可能由於極端複雜且管理成本又高而無法令人滿意，並且管理與依從成本將影響稅基之選擇、稅率及逃稅的誘因，因此稅制的容易管理必須強調。

7. 逃稅的誘因

稅制的設計必須以最低的管理成本來消除逃稅。稅制之設計應有效降低逃稅的誘因，以降低地下經濟之規模（吳聞聰 2004：3-11~3-12）。

貳、受益原則與量能原則

財政學者對於租稅負擔公平的問題，所持的意見紛歧，但對課稅公平目標的

⁶² 水平公平（Horizontal Equity）：相同地位的人應該負擔相同（equals should be treated equally）。垂直公平（Vertical Equity）：不同地位的人應該負擔不同（unequal should be treated unequally）（陳丹華 2005：252-253）。

⁶³ 過渡公平：稅制改變會產生水平不公平的事實，但並非就意味著不應改變。畢竟，稅制的改變可能改善效率或垂直公平。然而，以和緩方式過渡到新稅制可以較為恰當。

達成，均主張從下列兩原則著手：受益原則 (Benefit Principle) 與量能原則 (Ability to Pay Principle)：

一、受益原則

人民的租稅負擔應該和他所獲得政府支出的利益相對稱 (陳丹華 2005：253)。另為實現公平原則，主張以政府支出並由個人所享受的利益作為課稅的依據。在該原則下，凡自政府獲得相同利益者應負擔相同的租稅為水平公平；凡自政府獲得不同利益者應負擔不同的租稅為垂直公平 (吳聞聰 2004：3-33)。根據啟蒙時期哲學家 Hobbes 見解，主張國家之目的在保護人民生命與財產安全，故租稅不外乎「購買和平之對價」，亦即國家提供國民安全與保護之對價。此說既以國民繳納租稅用以交換國家之保護，故名「交換說」、「交易說」，然交易須雙方付出者其價值必須相當，故又稱等價說 (*Äquivalenztheorie*) 或對償說 (*Entgeltprinzip*)；若從互利者之方面觀之，可謂就國家對國民有利部分納稅，故又可稱為「利益說」 (葛克昌 2003：322)。

(一) 理論依據

受益原則的理論，可依林達爾模型 (The Lindahl Model) 又稱「自願交易模型」說明，其模型有四項基本假設如下：

1. 每個人對於公共財都有一條需求曲線，代表他對不同公共財數量所願意支付的稅額 (公共財總成本的某一百分比)。
2. 公共財邊際成本固定。
3. 事前所得分配固定。
4. 每個人的議價能力相同。

(二) 圖形分析

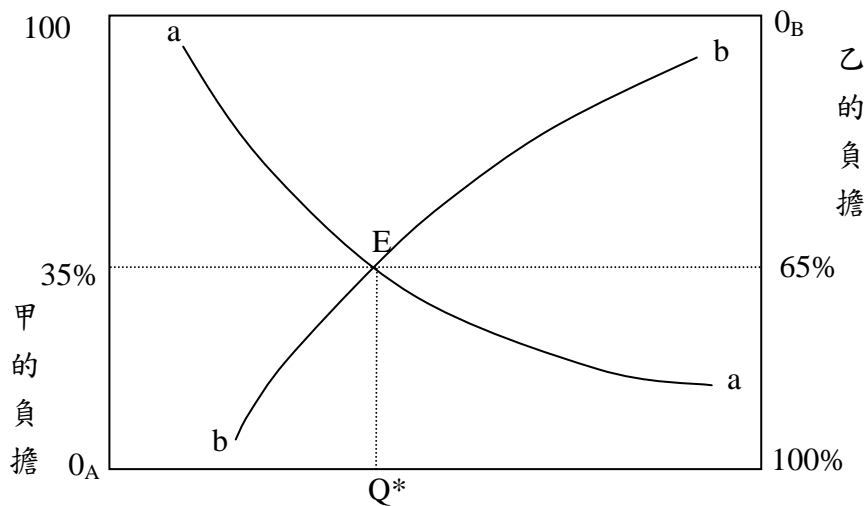


圖 3.2 受益原則的成本分攤

資料來源：陳丹華 2005：223，經本研究加以修改。

圖 3.2 中，aa、bb 分別代表甲、乙兩人對特定公共財之需求曲線，兩條需求曲線相交於 E 點，決定了最適公共財的提供數量 Q^* ，而甲、乙各自負擔 35%、65% 的公共財成本。也就是納稅義務人甲和乙在最適公共財的提供數量 Q^* 水準下，依自身消費利益所願意支付代價總和 (35%+65%)，恰等於該公共財提供的成本。這同時解決了公共財提供的成本，及決定公共財最適數量水準的問題，也完成了成本分攤 (徐偉初等 2005：164-165)。

(三) 課稅準則

由於每個人對於公共財的偏好 (Preference) 不盡相同，因此很難得出一般性的課稅準則，但可利用消費者對公共財需求之所得彈性 (E_y) 及價格彈性 (E_p) 來衡量稅率結構應採何種稅率。

所得彈性 (E_y) = $(\Delta Q/Q) \div (\Delta Y/Y)$ Q 為公共財數量，Y 為所得

價格彈性 (E_p) = $(\Delta Q/Q) \div (\Delta P/P)$ P 為公共財價格 (人民享受公共財所必須支付的稅額)

課稅價格之所得彈性 = $E_y / E_p = (\Delta P/P) \div (\Delta Y/Y)$

因此稅率結構應採何種稅率須依課稅價格之所得彈性來決定：

1. 當 E_v / E_p 大於 1 時，課稅價格變動幅度「超過」所得變動幅度，應採累進稅。
2. 當 E_v / E_p 等於 1 時，課稅價格變動幅度「等於」所得變動幅度，應採比例稅。
3. 當 E_v / E_p 小於 1 時，課稅價格變動幅度「小於」所得變動幅度，應採累退稅。

亦即當民眾對公共財之所得彈性較高時，稅制結構應採「累進稅率」；反之民眾對公共財之價格彈性較大時，稅制結構應採「累退稅率」。但全國總和的公共財所得彈性與價格彈性資料難以獲得，因此，上述課稅準則較針對具有「個別報償」性的準公共財或勞務，甚至由政府提供之私有財，其財源融通都可採取符合受益原則之「規費」或「指定用途稅」的收取方式（陳丹華 2005：253-255）。

（四）限制

受益原則僅能在可確認何人受益，及受益多少的情況下採行（徐偉初等 2005：306）。如同私人部門，人們所願支付的價格及其所願購買的數量同時決定，即所謂依據消費者所接受的利益來決定納稅能力（李金桐 1998：224）。惟受益原則下，一般採比例稅率，較符合效率原則，有利資源配置，減少超額負擔（藍一鴻 2004：8-17）。

二、量能原則

量能原則是另一種達成課稅公平的方式，該原則本身有意創設納稅人與具有財務給付潛能國家間之距離，以確保國家對每一個國民給付之無偏無私，不受其所納稅額影響，租稅之繳納者對國家支出並無請求權，只是盡一般國民義務，同時量能課稅與國家之預算法、財政法相分離，造成納稅與國家收入支用間之距離，此種距離，國家可藉由財政法、社會給付法及計劃法對國家支出政策作長期結構性規劃，國家支出得依循正義原則運行（葛克昌 2003：322-323）。讓社會中富有者繳納較多的租稅，這是許多人認為「公平」的租稅制度中，理所當然的準則。此原則主張以個人的「經濟能力」或「納稅能力」作課稅依據，亦即經濟能力或

納稅能力相同的人其需繳納相同的租稅為「水平公平」，而經濟能力或納稅能力不同的人其應繳納不同的租稅為「垂直公平」，而學理上衡量經濟能力或納稅能力系以所得、工資率及效用（徐偉初等 2005：306）。而另有學者認為納稅能力應決定於稅基的選取，而稅基又可從所得、消費及財富三方面衡量納稅能力（陳丹華 2005：256），本文僅就所得及效用作一分析探討。

（一）「所得」是一般大眾最為認同的納稅能力指標，因此以所得為納稅能力指標時，若要符合量能原則之水平公平：1、租稅的課徵至少要符合不論所得來源需繳納相同租稅，課稅範圍需要包括所有的所得來源，而且所有所得來源皆適用同一個稅率水準，例如：甲有國內所得 5 萬元，國外所得 3 萬元及資本利得 2 萬元；而乙有國內所得 10 萬元，則甲總所得 10 萬元（5+3+2）相等於乙所得，故甲乙二人之租稅負擔應相等。2、不論所得花費於那一種財貨或勞務，應針對所有財貨、勞務課徵相同租稅，以符合效率原則，例如：甲買漢堡須課稅而乙買卻可免稅，則甲乙具有相同所得的人，將負擔不一樣的稅額。即在既定的租稅收入下，須針對所有財貨或勞務課徵租稅，既符合水平公平，也符合垂直公平，惟須要求租稅課徵不能產生累退性⁶⁴。若要符合量能原則之垂直公平，僅要求所得越高者繳納越多的租稅。因此為實現垂直公平而設計的租稅，若不是累進稅制，至少也應該是比例稅制（徐偉初等 2005：307）。

（二）效用為納稅能力

在效用為納稅能力指標的條件下，水平公平系指在稅前福利（效用）相同者，稅後的福利（效用）也應相同；垂直公平則系指稅前效用不相同的人，稅後效用也應該不一樣。而稅租課徵，不會改變稅前個人間效用水準的高低順序。就相等邊際犧牲（Equal Marginal Sacrifice）而言，其要求所有人課稅後的邊際效用相等，又稱為最小總犧牲（Least Aggregate Sacrifice）原則。指每個人因課稅須使稅後所得最後一塊錢的邊際效用皆相等，即每個人稅後所得的邊際效用要一

⁶⁴ 累退性：亦即出現所得越高的人卻繳納較低租稅的現象。

樣，也就是滿足 $MU_1=MU_2=\dots=MU_N$ 。若假設每個人效用函數相同時，則相等邊際犧牲則系指稅後所有人的所得都要一樣（徐偉初等 2005：310）。

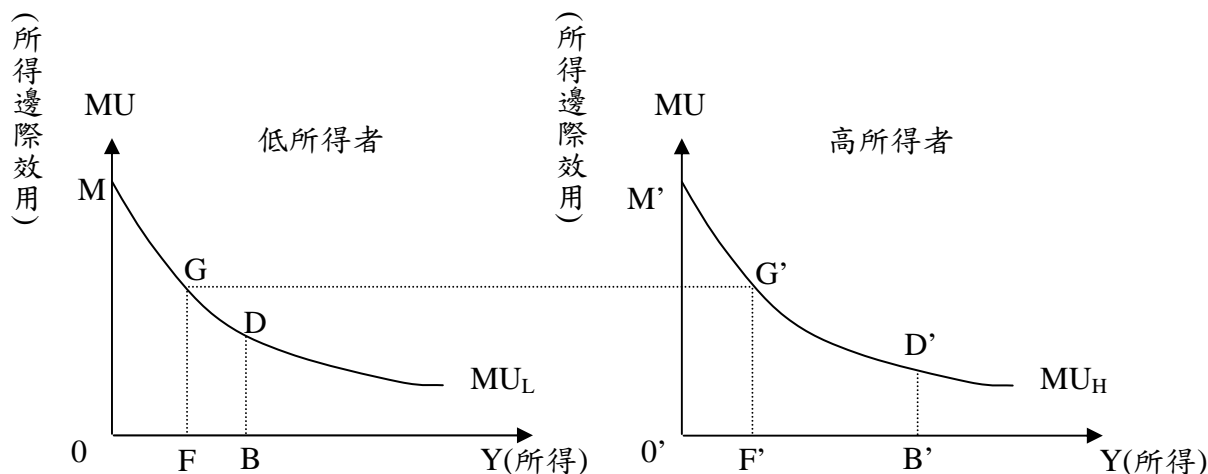


圖 3.3 相等邊際犧牲原則

資料來源：吳聞聰 2004：3-25~3-26，經本研究加以修改。

如圖 3.3 所示，低所得者與高所得者的所得邊際效用曲線相等，分別為 MU_L 及 MU_H ，其所得分別為 OB 與 $O'B'$ ，其對應之總效用各為 $OBDM$ 與 $O'B'D'M'$ 。如果政府課徵稅收 T ，在此原則下，低所得者支付 FB 而高所得者支付 $F'B'$ 稅款， $T=FB+F'B'$ ；稅前低所得者與高所得者，其所得分別為 OB 、 $O'B'$ ，所得邊際效用分別為 BD 及 $B'D'$ ；稅後高低所得者其所得為 $OF=O'F'$ ，所得邊際效用分別為 $FG=F'G'$ ，亦即在此原則下稅後二者之所得及所得邊際效用均相等，故稱之為相等邊際犧牲原則（吳聞聰 2004：3-34~3-36）。在既定的租稅收入下，租稅的課徵如果可以使得每一個人稅後的邊際效用一樣，則除了符合相等邊際犧牲的公平原則外，也使得社會效用的總犧牲極小，由於租稅收入既定，因此社會所產生的超額負擔⁶⁵也會極小，換言之，符合相等邊際犧牲原則的租稅，是既符合公平也符合效率的租稅（徐偉初等 2005：310）。

在相等邊際犧牲原則下，若假定所得邊際效用曲線（ MU_L 及 MU_H ）如圖 3.3 為負

⁶⁵ 租稅的超額負擔：又稱租稅的無謂損失、超額負擔（Excess Burden）、或福利成本（Welfare Cost）系指租稅的課徵，使得社會剩餘（消費者剩餘加生產者剩餘）減少的數額，高於政府收到的租稅收入。

斜率，亦即所得邊際效用遞減之前提下，其稅率結構為高度累進稅，在量能原則下，以高度累進稅較能實現垂直公平並達成所得重分配的目標，惟採累進稅率會引起相對價格的變動，造成無謂損失，違反中性原則，另效用純屬主觀的認定，無法加以客觀的測量，也不易對個人間的效用加以比較，因此，以量能原則實現公平原則，在適用上將大打折扣。

參、小結

就租稅公平而言，受益原則意謂者納稅人的租稅負擔，應與他從政府支出方面所獲得的利益相對稱，而該原則下一般採比例稅率，較符合效率原則，有利資源配置，減少超額負擔，而量能原則下之公平性，不僅指富有者應繳納較多的稅額，而且經濟能力相等者也應繳納相同稅款（藍一鴻 2004：8-18）。而特種飲食業營業稅制，若以受益原則觀之，其營業稅課徵之稅率較一般稅率高出 3 倍及 5 倍之多，理應受政府更多照顧才是，如今卻是以寓禁於徵的方式，幾近絞殺的效果使該產業能滅絕於臺灣社會之中，故應由該制度所徵收部分稅收成立指定用途款稅，用以照顧性工作者其身、心健康並培養其第 2 專長以期能發揮社會互助的功能。另以量能原則觀之，比例稅本身即隱含量能原則之適用；若為國民身心健康之目的，以較一般比例稅率為高之誘導管制性租稅並無不當，惟該比例稅率是否須高至 3 倍及 5 倍之多，而形成絞殺效果，或因而使該產業地下化經營，造成租稅課徵之不公平，實有違公平原則之目標。

第三節 租稅課徵之效率面

壹、租稅中立性原則

就租稅課徵之效率面其理論上有兩層意義，第一層意義即租稅課徵對「純市

場⁶⁶」之經濟活動所產生的資源配置 (Allocation)，不應有所干擾，此即租稅中立性 (Tax Neutrality)；另一層意義即租稅課徵所導致經濟福利損失，應該愈小愈好，此即「最適租稅理論」 (Theory of Optimal Taxation)，以下就效率面評析我國特種飲食業營業稅制之良窳。

中立性原則乃租稅課徵，不影響財貨間的相對價格，及不干擾市場價格機能的運作，避免資源配置的扭曲，不會造成超額負擔。換言之，中立性原則即租稅課徵不致引起私經濟部門的消費者及生產者決策的改變，亦即，租稅的課徵不應干擾家庭對工作與休閒或消費與儲蓄的選擇，廠商生產要素的最適組合及最適產量的決定等 (吳聞聰 2004：3-24~3-25)。因此課徵單一稅率⁶⁷是合乎租稅中立性，以下就圖形分析該理論：

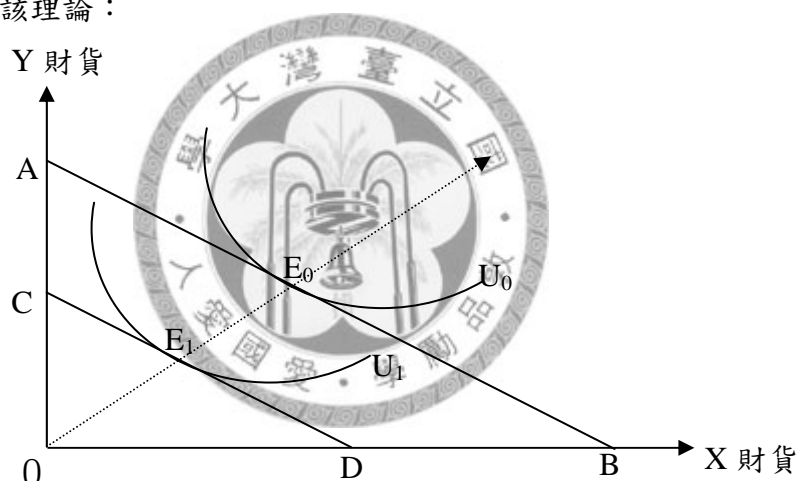


圖 3.4 租稅中立性原則

資料來源：藍一鴻 2004：8-15~8-16，經本研究加以修改。

如圖 3.4 所示，原預算限制線為 AB 線段⁶⁸，可達到之最高效用為 U_0 (無異曲

⁶⁶ 純市場：即無外部性及完全競爭市場，外部性系指一個經濟主體的經濟行為，無償地影響其他經濟主體的效益或成本，即一種未反映於市場交易價格的經濟效果。而經濟學者將市場概分為四：完全競爭市場、獨占市場、寡占市場及獨占性競爭市場，而完全競爭市場其特質：產品為同質、廠商之間有完全訊息、廠商為價格接受者、廠商能自由進出市場、市場中廠商的數目極多，例如稻米、綠豆等農產品的產製業 (林全等 2001：125)。

⁶⁷ 單一稅率 (Uniform Tax Rate)：指政府對所有財貨均課徵同一比例之稅率，例如：加值型營業稅率 5%。

⁶⁸ 預算限制線 (Budget Constraint Line)：對消費者而言，最重要的是客觀的限制，亦即消費者若要購買 X、Y 兩種商品，而兩種商品其價格分別為 P_X 及 P_Y 則消費者總支出 (M) 為 $P_X * X + P_Y * Y$ ，

線⁶⁹），均衡點 E_0 為消費者最適選擇點（林全等 2001：66-75），符合下列算式：

$$MRS_{XY} = MU_X / MU_Y = P_X / P_Y \quad (\text{邊際替代率}^{70}\text{恰等於價格比亦即主觀偏好取}$$

捨比等於客觀交換比)，今政府對 X、Y 財貨均課徵同一比例稅率 t ，則預算限制線內移為 CD 線段，可達到之最高效用為 U_1 ，而均衡點 E_1 符合下列算式：

$$MRS_{XY} = MU_X / MU_Y = P_X (1+t) / P_Y (1+t) = P_X / P_Y$$

即在單一稅率 (t) 下，物品之相對價格並未改變，課稅僅產生所得效果⁷¹，並未產生替代效果⁷²，無超額負擔之發生，故符合租稅中立性。

而消費稅的課徵往往造成租稅轉嫁的現象，並引起社會無謂損失的增加，而其無謂損失的大小依憑於稅率、供需彈性及原始支出等影響，並分析如下：

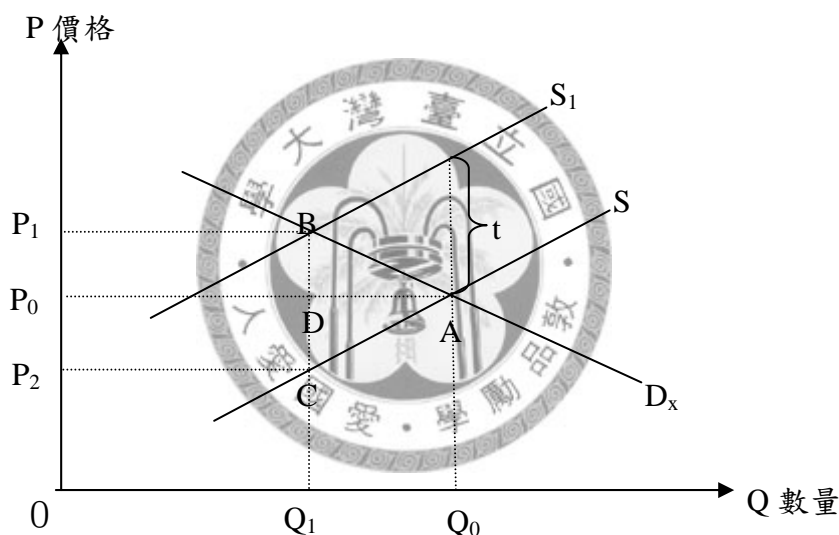


圖 3.5 社會無謂損失計算

資料來源：藍一鴻 2004：8-27~8-29，經本研究加以修改。

(一) 如圖 3.5 所示，政府對成本遞增產業⁷³課徵單位稅額為 t 元的消費稅（從量

如圖 3.4 其 AB 線段與 CD 線段。而其斜率即為 X、Y 兩種商品之價格客觀交換比 $P_X : P_Y$

⁶⁹ 無異曲線：即將所有能達到某一特定效用水準的 X、Y 兩種商品組合點畫在圖 3.4 平面上即為一無異曲線 (Indifference Curve) 或稱等效用曲線 (Iso-Utility Curve)，如圖 3.4 之 U_0 及 U_1 曲線。

⁷⁰ 邊際替代率 (Marginal Rate of Substitution, 簡寫為 MRS)：亦即經濟學上無異曲線上任一點切線斜率之絕對值，而邊際替代率刻劃出消費者對 X、Y 兩種商品的主觀取捨兌換比，亦即 X、Y 兩種商品其邊際效用 MU_X 及 MU_Y 的比值。

⁷¹ 所得效果：相對價格未變，純然因所得改變而造成最適選擇的改變稱之。

⁷² 替代效果：在維持相同效用水準如圖 3.4 無異曲線 U_0 的前提下，若因 X 財降價而多買 X 財少買 Y 財的效果稱之。

⁷³ 成本遞增產業 (Increasing Cost Industry)：市場需求增加，產品價格上升產生超額利潤，並吸引

稅)，課稅前供需曲線的均衡點為 A 點，價格與數量為 P_0 、 Q_0 。課稅後供給曲線由 S 上移至 S_1 ，新均衡點為 B 點，稅額為 t 元，稅後的價格與數量分別為 P_1 、 Q_1 ，而政府的稅收為 $\square P_1 B C P_2$ （其包含消費者剩餘 $\square P_1 B D P_0$ 及生產者剩餘 $\square P_0 D C P_2$ ）；而「社會無謂損失 $\triangle ABC$ 」即消費者效率損失 $\triangle ABD$ 加上生產者效率損失 $\triangle ACD$ 。

(二) 社會無謂損失 $\triangle ABC$ 面積：

課稅前，設

$$P^d = \alpha - \beta Q \cdot \cdot \cdot \cdot \cdot \text{需求函數}$$

$$P^s = a + b Q \cdot \cdot \cdot \cdot \cdot \text{供給函數}$$

均衡時 $P^d = P^s$ ，並解聯立方程式則稅前數量及價格為

$$Q_0 = \frac{\alpha - a}{b + \beta}, \quad P_0 = \frac{\alpha b + a \beta}{b + \beta}$$

今課從量稅後

$$P^d = \alpha - \beta Q \cdot \cdot \cdot \cdot \cdot \text{計算式 1}$$

$$P^s = a + b Q + t \cdot \cdot \cdot \cdot \cdot \text{計算式 2 (由於稅後供給曲線上移 } t \text{ 元)}$$

稅後均衡 $P^d = P^s$ ，並由計算式 1 及 2 解聯立方程式則稅後數量及價格如下所示：

$$Q_1 = \frac{\alpha - a - t}{b + \beta} \text{ 代入計算式 1 得 } P_1 = \alpha - \beta \left(\frac{\alpha - a - t}{b + \beta} \right) = \frac{\alpha b + a \beta + t \beta}{b + \beta}$$

$$\text{因此社會無謂損失 } \triangle ABC \text{ 面積} = \frac{1}{2} \times t (Q_0 - Q_1)$$

$$= \frac{1}{2} \times t \left(\frac{\alpha - a}{b + \beta} - \frac{\alpha - a - t}{b + \beta} \right)$$

$$= \frac{1}{2} \times t \times \frac{t}{b + \beta}$$

$$= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{b + \beta} \text{ (} b \text{ 及 } \beta \text{ 各為供需曲線的斜率) } \cdot \cdot \cdot \cdot \cdot \text{計算式 3}$$

新廠商加入，導致該產業生產成本增加，而有正斜率的長期產業供給線稱之，如圖 3.5 之 S 及 S_1 曲線。

將需求彈性⁷⁴及供給彈性⁷⁵帶入計算式 3

$$\begin{aligned}
 \text{亦即 } \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{b + \beta} &= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{\frac{P}{E_d \times Q} + \frac{P}{E_s \times Q}} \\
 &= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{\frac{P}{Q} \times \left(\frac{1}{E_d} + \frac{1}{E_s} \right)} \\
 &= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{\left(\frac{1}{E_d} + \frac{1}{E_s} \right)} \times \frac{Q}{P} \\
 &= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{1}{\left(\frac{E_d + E_s}{E_d \times E_s} \right)} \times \frac{Q}{P} \\
 &= \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{E_d \times E_s}{(E_d + E_s)} \times \frac{Q}{P} \dots \dots \dots \text{計算式 4}
 \end{aligned}$$

由於特種飲食業營業稅制為從價稅，故假設從價稅率為 t_1 ，因此單位稅額為 t 元
 ($t = \Delta P = P \times t_1$) 帶入計算式 4

$$\text{因此 } \frac{1}{2} \times t^2 \times \frac{E_d \times E_s}{(E_d + E_s)} \times \frac{Q}{P} = \frac{1}{2} \times (P \times t_1)^2 \times \frac{E_d \times E_s}{(E_d + E_s)} \times \frac{Q}{P}$$

$$\text{社會無謂損失 } \triangle ABC = \frac{1}{2} \times (t_1)^2 \times \frac{E_d \times E_s}{(E_d + E_s)} \times P \times Q \dots \dots \text{計算式 5}$$

(三) 當課徵消費稅時，社會無謂損失大小決定於下列條件：

⁷⁴ 需求的價格彈性 (Price Elasticity of Demand)：是衡量由於價格變動所引起的需求量變動之敏感度指標。 $E_d = \frac{\Delta Q / Q}{\Delta P / P} = \frac{\text{數量的變動率}}{\text{價格的變動率}} = \frac{\Delta Q}{\Delta P} \times \frac{P}{Q} = \frac{1}{\text{斜率}} \times \frac{P}{Q}$ 。彈性介在零和無窮大之間 ($0 \leq E_d \leq \infty$)，當需求曲線愈平坦則需求的價格彈性愈大 (張清溪等 1993：84-85)。

⁷⁵ 供給的價格彈性 (Price Elasticity of Supply)：是衡量由於價格變動所引起的供給量變動之敏感度指標。 $E_s = \frac{\Delta Q / Q}{\Delta P / P} = \frac{\text{數量的變動率}}{\text{價格的變動率}} = \frac{\Delta Q}{\Delta P} \times \frac{P}{Q} = \frac{1}{\text{斜率}} \times \frac{P}{Q}$

- 1、當課單一稅時，超額負擔（社會無謂損失）大小依存於供需曲線的價格彈性（ E_d 及 E_s ）、稅率的平方（ $(t_1)^2$ 又稱平方法則）及原始支出大小（ $P \times Q$ ）成正向反應。
- 2、社會無謂損失會隨著稅率之提高而呈遞增式的增加，當稅率增高1倍，社會無謂損失將會增加到4倍（ 2^2 ）。
- 3、供需彈性愈大，無謂損失愈大。

貳、小結

就租稅中立性（Tax Neutrality）而言，加值型營業稅採一般稅額（5%）計算，因系對所有財貨或勞務均課徵，故屬單一稅率之性質，不改變財貨或勞務之相對價格，無替代效果亦無超額負擔，因此政府為取得相同的稅收，與其選擇較少的物品，並對每一物品課以較高的稅率，倒不如，選擇較多的物品，但對每一物品課以較低的稅率，亦即擴大稅基並降低稅率以降低課稅所產生的無謂損失（藍一鴻 2004：8-65）。惟特種飲食業營業稅制系針對特定行業採特種稅額計算，其稅基本就狹小，而其稅率（15%及25%）又為一般稅額計算的3倍及5倍，因此就平方法則計算，其造成無謂損失較一般稅額計算高出9倍（ 3^2 ）及25（ 5^2 ）倍，造成對資源配置的嚴重扭曲且影響市場價格機能的運作；另特種飲食業營業稅制立法意旨，說明該類消費行為為屬奢侈性及高消費，而奢侈性財貨其需求彈性通常較必需品為高且因高消費致原始支出亦較一般消費為高，而二者恰與影響社會無謂損失成正向關係，因此若能配合奢侈稅的開徵以擴大稅基並降低特種飲食業營業稅率，則更能降低該稅制課徵所產生的無謂損失。

參、最適租稅理論

最適租稅理論以租稅課徵所產生的「超額負擔」（Excess Burden）作為衡量的指標。亦即當政府必須課徵一定數額的租稅時，應該使其所產生的超額負擔或福利損失極小，也就是稅後的福利極大。最適租稅理論（Theory of Optimal

Taxation) 或最適商品稅 (Optimal Commodity Taxation) 的目標是在不同商品之間，選擇為增加所需稅收而產生最少超額負擔的稅率，最適租稅理論或最適商品稅的設計中，以古典反需求彈性原則 (Inverse Elasticity Rule)、雷姆西法則 (Ramsey Rule) 及柯烈特-漢格法則 (Corlett-Hague Result) 最具代表 (吳聞聰 2004：3-25)。

一、古典反需求彈性原則

當二種以上的財貨之間互相獨立⁷⁶時，則對其中某一財貨課稅並不致影響到其他財貨的需求時，則政府可採複式稅率，其最適租稅制度應該是稅率與財貨的需求價格彈性成反比，以下就圖形分析該理論：

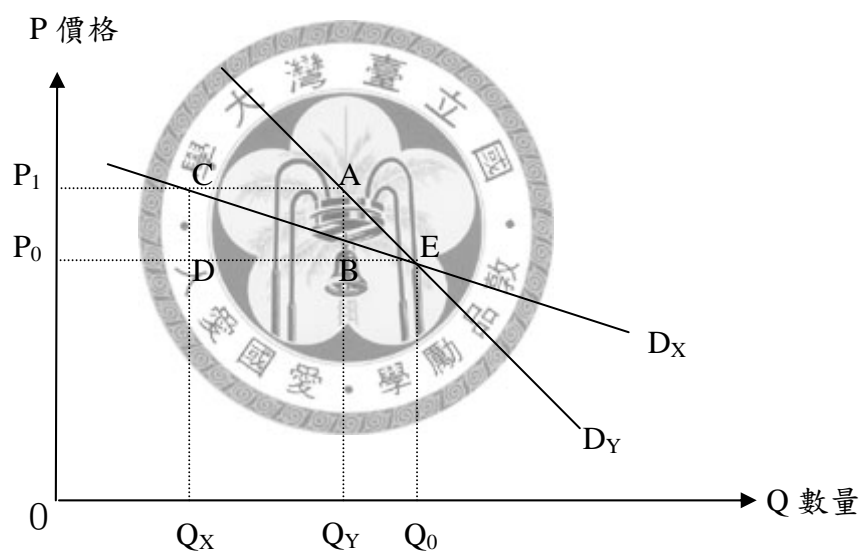


圖 3.6 古典反需求彈性原則

資料來源：藍一鴻 2004：8-13~8-14，經本研究加以修改。

(一) 如圖 3.6 所示，X 財貨的需求曲線 D_X ，Y 財貨的需求曲線 D_Y ，由於 D_X 需求曲線較 D_Y 需求曲線平坦，因此 X 財貨的需求彈性 E_x^d 較 Y 財貨 E_y^d 大。此時對 X、Y 財貨分別課徵從價稅 (稅額為 $\Delta P = t * P_0$)，則 X 財貨價格 P_X 將由 P_0 上升至 P_1 ，Y 財貨價格 P_Y 亦將由 P_0 上升至 P_1 ，此時 D_X 產生無謂損失為 ΔCDE ，而

⁷⁶ 獨立品 (Independent Goods)：當 X 財貨價格提高，不會影響 Y 財貨需求量的增減時，則稱 X 與 Y 財貨互為獨立品；若 X 財貨價格提高，Y 財貨需求量增加，則稱 X 與 Y 財貨互為替代品 (substitutes)，因為此時消費者顯然是用較便宜的 Y 財貨去替代價格提高後的 X 財貨，例如：汽水與可樂 (張清溪等 1993：97)。

D_Y 產生的無謂損失為 $\triangle ABE$ 。而二者產生的無謂損失 X 財貨大於 Y 財貨 ($\triangle CDE > \triangle ABE$)。換言之，需求彈性愈大的 X 財貨 ($E_x^d > E_Y^d$)，課稅後其產生的無謂損失也愈大 ($\triangle CDE > \triangle ABE$)。

(二) 每一元稅收所產生的無謂損失：

$$\begin{aligned} \text{無謂損失} \div \text{稅收} &= \triangle CDE \div \square P_1 P_0 DC \quad (\text{以 } X \text{ 財貨為例}) \\ &= \frac{1}{2} Q_x Q_0 * P_0 P_1 / P_0 P_1 * Q_x \\ &= \frac{1}{2} \triangle Q_x * t_x * P_x / t_x * P_x * Q_x \dots \dots \dots \text{計算式 1} \end{aligned}$$

此時 $\triangle Q_x$ ：課稅前後 X 財購買數量之差距 = $Q_x Q_0$

Q_x ：稅後數量

$\triangle P_x$ ：課稅前後 X 財購買價格之差距 = $t_x * P_x = P_0 P_1$

t_x ： X 財貨之稅率

P_0 ： X 財貨之稅前價格

P_1 ： X 財貨之稅後價格

在計算式 1 中，其算式亦可改為如下列算式：

$$\begin{aligned} &\frac{1}{2} \triangle Q_x * t_x * P_x / t_x * P_x * Q_x \\ &= \frac{1}{2} (\triangle Q_x * P_x) * t_x / \triangle P_x * Q_x \\ &\quad (\text{X 財貨之需求彈性 } E_x^d = \frac{\Delta Q_x}{\Delta P_x} \times \frac{P_x}{Q_x}) \\ &= \frac{1}{2} * E_x^d * t_x \dots \dots \dots \text{計算式 2} \end{aligned}$$

同理亦可由計算式 2 導出 Y 財貨每一元稅收所產生的無謂損失與需求彈性和稅率間關係： $= \frac{1}{2} * E_Y^d * t_Y$

(三) 設社會上有 X 、 Y 、 Z 、、、、等產品，則對 X 、 Y 、 Z 、、、、等財貨之課稅必須達到每一元稅收所產生的無謂損失相等，方為最適稅制，惟今假設社會上僅有 X 與 Y 兩種財貨，為了使社會福利損失達至最小，須使下列運算式成

立：

$$\frac{1}{2} * E_x^d * t_x = \frac{1}{2} * E_y^d * t_y$$

化約為 $\frac{E_x^d}{E_y^d} = \frac{t_y}{t_x}$ 計算式 3

亦即為使課稅產生的社會損失達到最小，對於需求彈性小之民生必需品，須課以重稅，對於需求彈性大之奢侈品，則需從輕課稅，此即古典反需求彈性法則，惟該法則重課民生必需品則有違租稅公平原則，另古典反需求彈性法則另一層意義，即當二種以上的財貨互相獨立時，則對其中某一財貨課稅並不致影響到其他財貨需求時，則政府可採複式稅率，而其最適租稅制度應該是稅率與財貨的需求彈性成反比（藍一鴻 2004：8-13-8-22）。

（四）我國特種飲食業營業人均屬奢侈性之高消費行業或色情行業，基於端正社會風氣、提倡節儉，而以重稅手段，欲達寓禁於徵之行政目的（財政部財稅人員訓練所 2001：485）。以古典反需求彈性法則觀之，當時立法者認為該產業系屬高消費或需求彈性大之奢侈性產業，雖以高稅率來抑制人民的消費行為，殊不知此作法之後果會產生極大的社會無謂損失，亦即租稅的課徵，使得社會剩餘（消費者剩餘加生產者剩餘）減少的數額，高於政府收到的租稅收入，例如：政府每收一元的稅收，使社會產生高於 1 元的無謂損失，則此作法是否合乎成本效益分析⁷⁷，值得商榷。

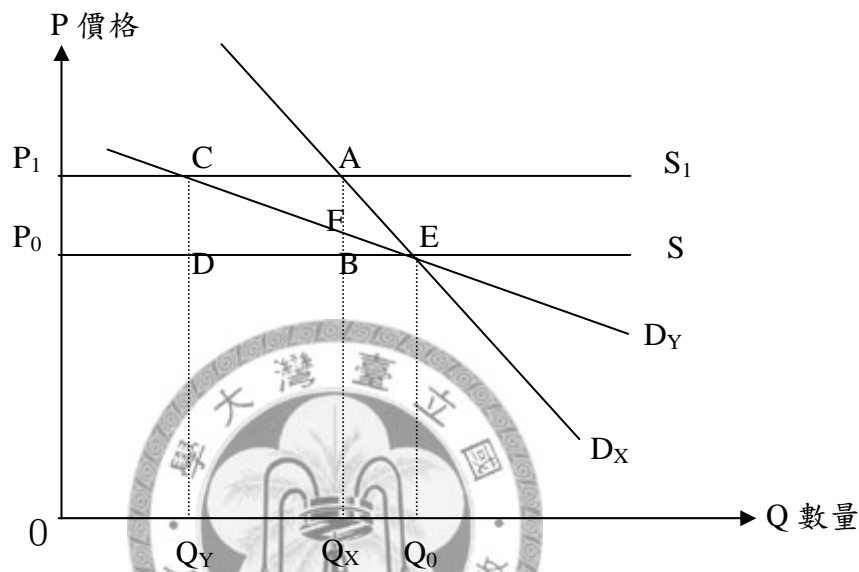
二、雷姆西法則

雷姆西法則又稱數量等比例課稅原則（Ramey’ s Proportionate Reduction Rule）或稱單一稅率法則（Uniform Tax Rate Rule），乃指為極小化無謂損失，商品稅的稅率必須使得每件商品需求量減少的比例都相同。亦即，雷姆西法則指出，在各種商品的所得彈性⁷⁸均等一及商品間的關係為相關時（即彼此為替代品或

⁷⁷ 成本效益分析（Cost Benefit Analysis）：乃將民間企業有關成本費用之計算概念，應用於公共部門之一種支出與利益之分析方法，其目的在測量政府財政資金之使用效率，以便作為政府資金使用之參考（藍一鴻 2004：6-5）。

⁷⁸ 所得彈性（Income Elasticity）：是衡量消費者所得變動引起需求量變動的彈性。其定義為：

互補品)，則對其中一種財貨課稅時，勢必減少該財貨的需求量⁷⁹，而增加其替代品或減少其互補品⁸⁰的需求，於是單一稅率就是最適商品稅。因它不會影響財貨間的相對價格，不影響生產者與消費者在兩商品間的選擇（吳聞聰 2004：3-25）。政府對一般性財貨的銷售課徵銷售稅時，採取單一稅率不失為較佳的租稅策略（藍一鴻 2004：8-22）。茲以下就圖形分析該理論：



$$E_i = \frac{\frac{\Delta Q}{Q}}{\frac{\Delta I}{I}} = \frac{\text{數量的變動率}}{\text{所得的變動率}}$$

，對一般物品而言，當所得增加時，其需求量亦隨之提高，故所

得彈性大於 0，我們稱此種物品為正常物品 (Normal Goods)；其中若所得彈性大於 1，即需求量，即需求量增加率超過所得增加率，則此種可稱為奢侈品 (Luxury Goods)；而所得彈性小於 1 即為必需品 (Necessities)；若所得增加反而使某物品的需求量減少，則為劣等物品 (Inferior Goods) (張清溪等 1993：96)。

⁷⁹ 需求量：即在其他條件不變時，對應於某一個價格，在一定期間內，消費者「願意」且「能夠」購買的數量。而需求系指商品價格與其需求量之間的關係。而在其他條件不變下，物品的需求量與其價格間之反向變動關係，乃是普遍存在，是人們行為的通則，稱之為需求法則 (Law of Demand)，因此需求曲線為左上至右下的曲線 (張清溪等 1993：30-35)。

⁸⁰ 交叉彈性 (Cross Elasticity)：是指某一物品 (如 X 財貨) 價格變動引起另一物品 (Y 財貨) 需

求量變動的彈性。其公式為：

$$E_{XY} = \frac{\frac{\Delta Q_Y}{Q_Y}}{\frac{\Delta P_X}{P_X}} = \frac{\text{Y 需求量的變動率}}{\text{X 價格的變動率}}$$

，若 X 財貨價格提高，

Y 財貨需求量增加，則 X、Y 財貨交叉彈性為正，稱 X 與 Y 財貨互為替代品 (Substitutes)，因為此時消費者顯然是用較便宜的 Y 財貨去替代價格提高後的 X 財貨，例如：汽水與可樂；反之，若交叉彈性為負，則 X 與 Y 財貨稱為互補物品 (Complements)，例如：電與電器用品、電腦螢幕與電腦主機；若交叉彈性為 0，表示 X 財貨價格上升，對於 Y 財貨需求量毫無影響，亦即物品間互相無變動因果關係，則 X 與 Y 財貨稱為獨立物品 (Independent Goods)，例如：書籍與碗盤 (張清溪等 1993：97)。

圖 3.7 雷姆西法則

資料來源：徐偉初等 2005：327-328，經本研究加以修改。

(一) 如圖 3.7 所示，縱軸為財貨 X、Y 的價格 (P_X 與 P_Y)，橫軸則為兩財貨的數量。為簡化分析，假設兩財貨所得彈性為零，X 財貨的需求曲線 D_X ，Y 財貨的需求曲線 D_Y ，且兩財貨的供給曲線⁸¹皆為水平線 S 。假設稅前的均衡點皆位於點 E，均衡價格與數量分別為 P_0 與 Q_0 ，若政府針對兩財貨課徵從價稅 (稅額為 $\Delta P = t * P_0$)，則供給曲線將平行上移至 S_1 ($S_1 = S * (1+t)$)，稅後均衡點分別為 A、C，均衡價格為 P_1 ($P_1 = (1+t) * P_0$)，均衡數量分別為 Q_X 與 Q_Y 。以 X 財貨而言，其稅收總計為 $\square P_1 P_0 B A$ ，而課稅所產生的無謂損失為 $\triangle A B E$ ，同理，Y 財貨稅收總計為 $\square P_1 P_0 D C$ ，而課稅所產生的無謂損失為 $\triangle C D B$ 。

(二) 每一元稅收所產生的無謂損失：

$$\begin{aligned}
 \text{無謂損失} \div \text{稅收} &= \triangle A B E \div \square P_1 P_0 B A \quad (\text{以 X 財貨為例}) \\
 &= \frac{1}{2} Q_X Q_0 * P_0 P_1 / P_0 P_1 * Q_X \\
 &= \frac{1}{2} \triangle Q_X * t_X * P_X / t_X * P_X * Q_X \\
 &= \frac{1}{2} \triangle Q_X / Q_X \cdot \dots \cdot \dots \cdot \text{計算式 1}
 \end{aligned}$$

此時 $\triangle Q_X$ ：課稅前後 X 財購買數量之差距 = $Q_X - Q_0$

Q_X ：稅後數量

$\triangle P_X$ ：課稅前後 X 財購買價格之差距 = $t_X * P_X = P_1 - P_0$

t_X ：X 財貨之稅率

P_0 ：X 財貨之稅前價格

P_1 ：X 財貨之稅後價格

同理，Y 財貨每一元稅收所產生的無謂損失亦可表達為如下計算式：

$$\text{無謂損失} \div \text{稅收} = \triangle C D B \div \square P_1 P_0 D C \quad (\text{以 Y 財貨為例})$$

⁸¹ 供給曲線：說明價格與供給量間的關係，此種價格與供給量間組合的曲線稱之。

$$= \frac{1}{2} Q_Y Q_0 * P_0 P_1 / P_0 P_1 * Q_Y$$

$$= \frac{1}{2} \Delta Q_Y / Q_Y \dots \dots \dots \text{計算式 2}$$

(三) 設社會上有 X、Y、Z、 、 、等產品，則對 X、Y、Z、 、 、等財貨之課稅必須達到每一元稅收所產生的無謂損失相等，方為最適稅制，惟今假設社會上僅有 X 與 Y 兩種財貨，為了使社會福利損失達至最小，須使上述計算式 1 及計算式 2 相等，如下列運算式所示：

$$\frac{1}{2} \frac{\Delta Q_X}{Q_X} = \frac{1}{2} \frac{\Delta Q_Y}{Q_Y}$$

亦即 $\frac{\Delta Q_X}{Q_X} = \frac{\Delta Q_Y}{Q_Y}$ (等比例數量減少法則)

(四) 我國特種飲食業系包括：夜總會、有娛樂節目之餐飲店、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等，此類營業人均屬奢侈性之高消費行業或色情行業，基於端正社會風氣、提倡節儉，而以重稅手段，而欲達寓禁於徵的行政目的，以雷姆西法則觀之，為了使政府因徵稅而產生的無謂損失最小化，惟有採單一稅率之比例稅，因不影響財貨間相對價格故其無謂損失最小，而特種飲食業營業稅系採差別稅率，其稅率為 25%及 15%與一般稅率 5%相差甚遠，而產生資源配置無效率，而違反雷姆西法則。

三、柯列特-漢格法則 (The Corlett-Hague Rule，簡稱 C-H 法則)

柯列特和漢格證明，雷姆西法則一個有趣的含意；若有兩種商品，效率課稅應該針對和休閒有互補性者課以較高的稅率，若可以對休閒課稅，則可以獲得「最佳」的結果－獲得稅收而無超額負擔。雖然無法直接向休閒課稅，但他們可以針對在休閒時所消費的商品課稅，而間接地降低休閒的需求 (Rosen 1998；葉嘉楠譯 2000：309-310)。因為若休閒可以課稅，則在同樣的工資率上，勞動供給將比休閒沒有被課稅時增加，而達到有稅收收入，沒有增加超額負擔的結果，因此對休閒的互補品課稅，間接達到休閒減少的效果，例如：可對豪華遊艇、高爾夫球

具、500c.c. 以上重型機車、KTV等課重稅，於是這方面的休閒即減少，換言之，若對休閒互補品課重稅，可以達到對休閒課稅的結果，並對休閒替代品課輕稅，亦具達到租稅效率的考量（藍一鴻 2004：8-8-8-9）。

肆、小結

效率與公平目標常會自相矛盾。例如：民生必需品之需求彈性小，故就效率的考量應課重稅；但就公平的考量，則應課輕稅。然而柯列特-漢格法則卻基於效率原則，對於休閒的互補品課重稅，如豪華遊艇、重型機車及高爾夫球具，而這些物品常常是高所得者使用的比較多，因此對此類商品課重稅不僅符合柯列特-漢格法則之效率原則，恰好亦可達到公平的目標。惟我國特種飲食業營業稅制其課稅項目為夜總會、有娛樂節目之餐飲店、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等，在今日臺灣政經發展情形下，該類活動可視為人民休閒活動之一，而加值型及非加值型營業稅法第12條：特種飲食業之營業稅稅率，夜總會、有娛樂節目之餐飲店之營業稅稅率為15%。酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為25%，相較一般稅率5%相距3倍及5倍，另娛樂稅法第2條⁸²亦針對休閒活動課徵娛樂稅，其課徵項目部分與營業稅法第12條規定重複課稅，例如：夜總會、職業性表演等。就休閒課徵以符合效率及公平原則，本文非常贊成，惟若造成絞殺性租稅及重複課稅的情形，將導致資源配置的無效率，實有違效率原則。

⁸² 娛樂稅法第2條規定，娛樂稅系就下列娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：一、電影。二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演。三、戲劇、音樂演奏及非職業性歌唱、舞蹈等表演。四、各種競技比賽。五、舞廳或舞場。六、高爾夫球場及其他提供娛樂設施供人娛樂者。前項各種娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動不售票券，另以其他飲料品或娛樂設施供應娛樂人者，按其收費額課徵娛樂稅。

第四章 女性主義意涵及該稅制之問題與對策

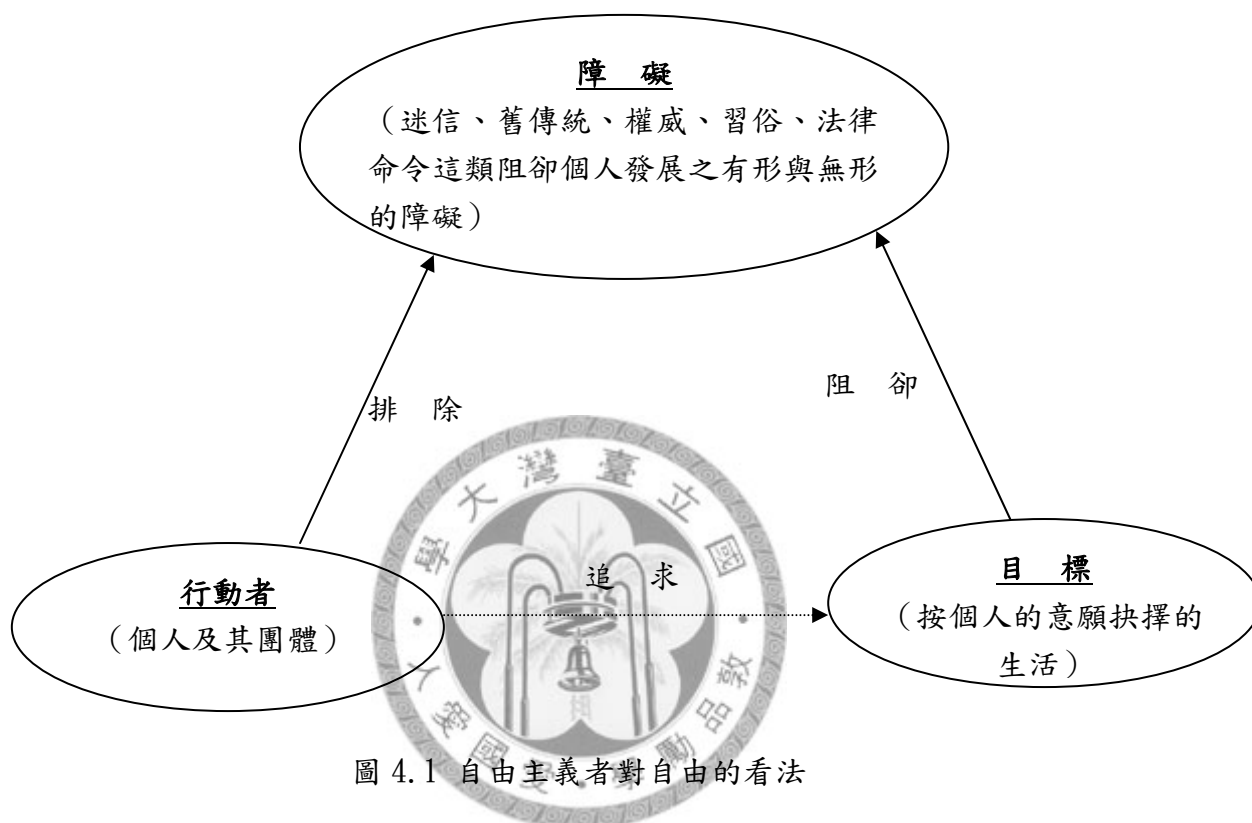
女性主義 (Feminist) 也可以譯為女權主義，這個詞彙在1837年便出現在法文當中，根據《羅貝爾辭典》(Dictionnaire Robert) 的解釋，女權主義是「提倡婦女在社會中伸張其角色及權力的一種主張」(Mchel 1986; 張南星譯 1991:1)。而女權主義的興起，乃基於對社會理論與基本權利主張缺乏性別角度的反省與檢討，人們主觀感受到男女不平等與女性受壓迫的事實，而企圖以行動謀求改善。換言之，女性主義乃企圖擺脫過去由男性所掌握的思維邏輯，重新檢視長久以來被忽視的女性議題，進而根除宰制與附庸的權力關係，建立平等共存的新社會(顧燕翎 2006: VII)。女性主義包含許多不同的流派與理論基礎，依女性主義發展演變的歷史進程與特質劃分為十類：自由主義女性主義、烏托邦社會女性主義、馬克思主義女性主義、基進女性主義、女同志理論、精神分析女性主義、存在主義女性主義、生態女性主義、後殖民女性主義、後現代女性主義。上述各別女性主義在歷史淵源、論點基礎、分析方法、制度解釋和主張都有基本差異，但其目的都在批判、解構父權體制，建立新文化的思想工具與行動方案(顧燕翎 2006: IX)，以下就女性主義觀點並提出特種飲食業甚至性產業核課營業稅制未來修法方向：

第一節 女性主義之理論與流派

壹、自由主義女性主義 (Liberalism Feminism)

自由主義其英文liberalism的字頭liberal是由拉丁文liber或liberare變成的。拉丁文liber或liberare意思是讓其自由生成，也含有解放(Liberation)的意思。因此自由主義就是追求自由(Freedom, Liberty)，從典章制度的束縛、教條神諭的限制、習俗慣例的拘束等阻止思想、言行、信仰的自由發展中，解脫出來的理論學說與政治的、經濟的、社會的、文化的運動。自從歐洲14、15世紀以來的文藝復興，強調以人為尊，重視人本思想、人文主義、人道精神，可以說

是同情新興資產階級之學者，藝術家率先倡導，把人當成「宇宙菁華」、「萬物靈長」和衡量一切事物的標準（洪鎌德 2004：77）。把自由主義視同為近世西洋文明，或是西洋文明的特徵，絕非言過其實，因為這是西洋對自由的追求，俾個人可以不受外界的限制、拘束，而使其潛勢力得以充分發展（Girvetz 1974：846）。



資料來源：洪鎌德 2004：78，經本研究加以增添。

自由主義女性主義的基本觀點是：理性、公正、機會均等和選擇的自由（李銀河 2004：59-60）。自由主義認為人之所以會異於禽獸之處即在於人有理性，理性是人類與生俱來的常識，經過訓練、教育而使其能夠推理、計算、思考，典型的表現在數學與邏輯這兩種形式的、過程的、有步驟、有策略的推演方法的思考方式，換言之，一個人只要受到數理訓練與自然哲學的薰陶，便可以成為擁合理性的靈長類（洪鎌德 2004：81-82）。而女性主義沿用這個概念，主張女人的本性和男人一樣，是人性（Human）與理性（Rational），而非生殖性（Sexual），這點對女人而言具有重大的意義，而人之所以存在這世界上的目的與意義必須由個人

來決定，而非倚賴他人的權威與意見，自主 (Autonomy) 與自我決定 (Self-Determination) 為自由主義所崇奉的原則 (林芳玫 2006: 6)。凡人皆生而平等為社會契約論者 (霍布士、洛克和盧梭) 所主張，洛克認為凡人擁有天賦 (自然) 權利，這包括其「生命、健康、自由和財產」的權利，不容他人損害，這些權利是從自然法衍生而來，它不是人的自我利益，而是人必須遵守的道德、律則，具有道德上的拘束力 (洪謙德 2004: 92-93)。女性主義沿襲自由主義的理念並將之應用於女性身上，首先認為婦女是人 (Human Beings) 具有理性，換言之，先做人，再做男人或女人；再者爭取工作及受教育機會並剷除形式上、法律上的男女不平等。其代表人物：18世紀英國的瑪莉·烏絲東奎芙特 (Mary Wollstonecraft, 1759-1797)、19世紀美國的瑪格麗特·芙樂 (Margaret Fuller, 1810-1850)、19世紀英國的約翰·史都特·米爾 (John Stuart Mill, 1806-1873)、以及美國當代的貝蒂·傅瑞丹 (Betty Friedan, 1921-) 等 (林芳玫 2006: 8-15)。

支持性產業並非一種犯罪行為，並受到 1963 年沃爾凡頓報告 (Wolfenden Report)⁸³ 的影響，英國沃爾凡頓爵士受政府委託，在調查研究的基礎上為英國制訂對同性戀及賣淫活動的法律提出專家報告，這個報告也成為後來西方法律思想對於類似議題重要的理論意義，這篇報告所得出最重要的結論是：「私人的不道德不應該當成刑事犯罪法律制裁的對象，刑法不應承當對私人每一個不道德行為的審理權。」，例如：婚外性行為也是不道德行為，賣淫和其他婚外性關係只有程度上的不同，只懲罰賣淫行為是不公正的。按照英國現行法律，員警只能以拉客 (強求) 的名義逮捕妓女，而娼妓和嫖客不會因雙方自願的不道德行為受到刑事懲罰 (李銀河 2004: 218)。此觀點基本上認為在資本主義商業行為理論下，性作為一種交易行為與其他商業行為並無不同，性服務所構成的對價關係而言，跟世俗一般商業服務行為的邏輯概念是一致的，在資本主義的勞資關係中，出現資本家剝

⁸³ 「沃爾凡頓報告」是一份反映社會價值變遷的進步文件，它在一定程度上開啟了對於建築在性傾向之上的不人道待遇的反省，沃爾凡頓報告的全名為“Report of the Departmental Committee on Homosexual Offences and Prostitution”。

削員工⁸⁴，享有優勢地位的原因在於生產工作掌握在資本家手中；而性工作者不同於其他勞工在於其生產工具有很大一部份掌握在自己身上，因此，性工作者更有權力去爭取自己的工作權，更可免除被剝削的空間。且當性產業被正式化時，性工作者也才有機會像任何其他行業的勞工一樣，擁有法律上的地位，可合法組成工會，爭取自身的權利，基於女性自主意識所選擇的生活方式沒有理由不給予承認（王偉龍 2008：28）。另大法官解釋第 554 號，針對通姦罪存續與否做出解釋，其立論基礎為性行為自由亦即性自主權，該解釋文認為：婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（參照釋字第 362 號、第 552 號解釋）。婚姻制度植基於人格自由，具有維護人倫秩序、男女平等、養育子女等社會性功能，國家為確保婚姻制度之存續與圓滿，自得制定相關規範，約束夫妻雙方互負忠誠義務。性行為自由與個人之人格有不可分離之關係，固得自主決定是否及與何人發生性行為，惟依憲法第 22 條規定，於不妨害社會秩序公共利益之前提下，始受保障。是性行為之自由，自應受婚姻與家庭制度之制約。

貳、現代馬克思主義和社會主義的女性主義

對馬派的女性主義而言，婦女屈從的地位並非永久的、自然的、不可避免的人際關係，而是階級社會特定歷史時期的產品，因此這種屈從地位的改變依靠抽象的公平概念之協助無法予以更改，而只有靠經濟與社會的改變，更種要的是靠無產階級的革命把資本主義加以推翻才有可能，而這種說詞無疑地帶有馬派教條的意味，而沾染經濟決定論的色彩，它排斥性別關係有其運動的動力與韻律，否認超越各階級界線之上的婦女團結，但不少當代女性主義的作家卻為馬克思主義

⁸⁴ 「剝削」常常為反對性工作的主要論述之一，認為支持性工作就等於接受業者、消費者和性工作者間剝削與被剝削的二元對立關係。然而，這樣的一種剝削關係不純然只存在於性產業，而是整個資本主義下勞資關係中普遍存在的現象，因此以這樣二元對立的論述來反對性工作是有所不足，再者，當我們面對資本主義下勞資關係所產生的衝突、壓迫時我們並未放棄資本主義，反而透過各種途徑來改善勞動者的工作環境、工作條件與文化意義來調和這項對立的存在，為何對於性工作者我們無法以相同的方式來加以對待，這已相當清楚的顯示反對性工作不單純只是性工作者是一種不平等、剝削的關係，更存在的是社會文化對於性產業的道德價值與污名。（何春蕙 2000：195-196）。

增添不少活力、大大揭露資本主義和父權制間的辯證互動關係 (Bryson 1999 : 206-221)。社會主義女性主義的理論基礎是歷史唯物論，其基本論點是：物質生活塑造人的意識。經濟制度決定上層建築，它強調資產階級對無產階級的階級壓迫，看重物質和經濟力量。關注男女不平等的經濟原因和資本主義問題，社會主義女性主義認為，必須改變整個社會結構，真正的性別平等才有可能到來 (李銀河 2004 : 76)。

馬克思和恩格斯曾經把西方自古以來的社會以及未來的社會分成五個不同的歷史型態：(一) 原始社會；(二) 奴隸社會；(三) 封建社會；(四) 資本主義社會和未來的 (五) 共產主義社會。包括資本主義在內前面四個時期，被稱為「史前期」，只有進入共產主義社會的第五期，才是人類靠本身的努力，左右自己命運，也是人們創造新世紀的「歷史期」如下圖 4.2。馬克思師承黑格爾，認為歷史發展充滿理性與進步，是自由的進程，只是推動歷史進步的不是上帝或世界精神，而是人群社會中的經濟勢力。換言之，世界史是以人群社會的變動為主要內容，因此經濟的社會形構 (*Ökonomische Gesellschaftsformation*) 及其變遷，便成為歷史的主題，此即馬克思之唯物史觀 (*Materialistische Geschichtsauffassung*) (洪鎌德 2004 : 234)。

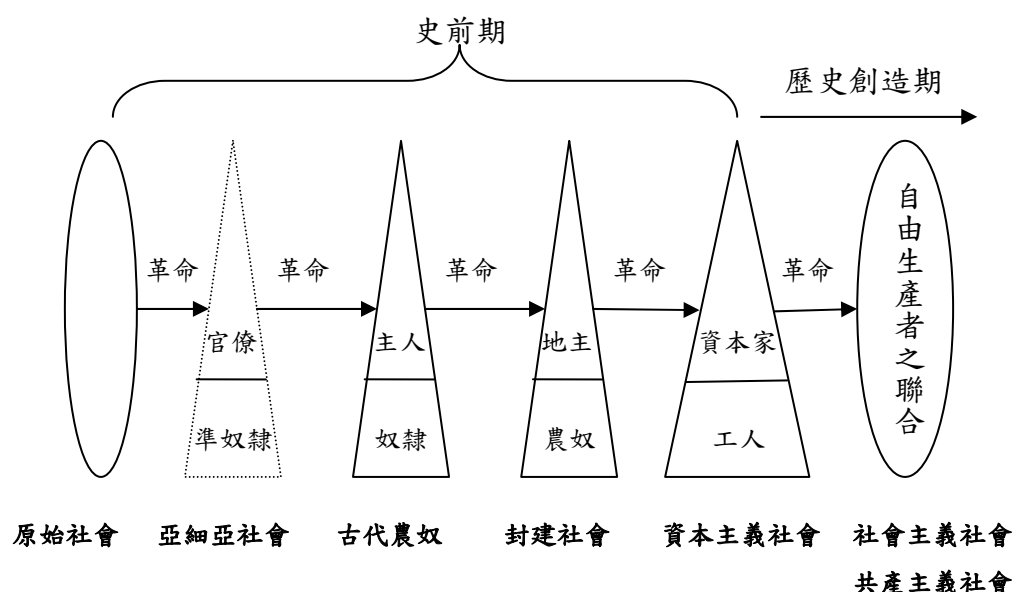


圖 4.2 馬克思唯物史觀圖

資料來源：洪鎌德 2004：235。

在特定的歷史階段中，社會的下層建築（經濟基礎）與其相搭配的上層建築（法政、文化、習俗、風氣等）之總和，便構成該時期中的經濟的社會形構，如下圖 4.3。而所謂社會的下層建築是指經濟基礎而言，也涉及生產方式。生產方式包含生產力與生產關係。生產力是指勞動者的勞動力，也包括其他生產要素（土地、工廠、機器、原料、資本與經營方式等）在內；生產關係則是擁有與不擁有生產要素之間的關係，亦即財產關係。生產力與生產關係之間存在著制約的關聯，有怎樣的生產力，必然就會出現怎樣的生產關係與之搭配。下層建築的經濟基礎之所以發生變化，實肇因於生產力發展的急速，衝破了生產關係進步的緩慢。下層建築一旦有所變化，上層建築隨後也跟著變化。換言之，馬克思認為經濟的率先變化，是造成法律、政治、哲學、文藝、宗教，及至一社會的風習民情改變的主因（洪鎌德 2004：234-236）。

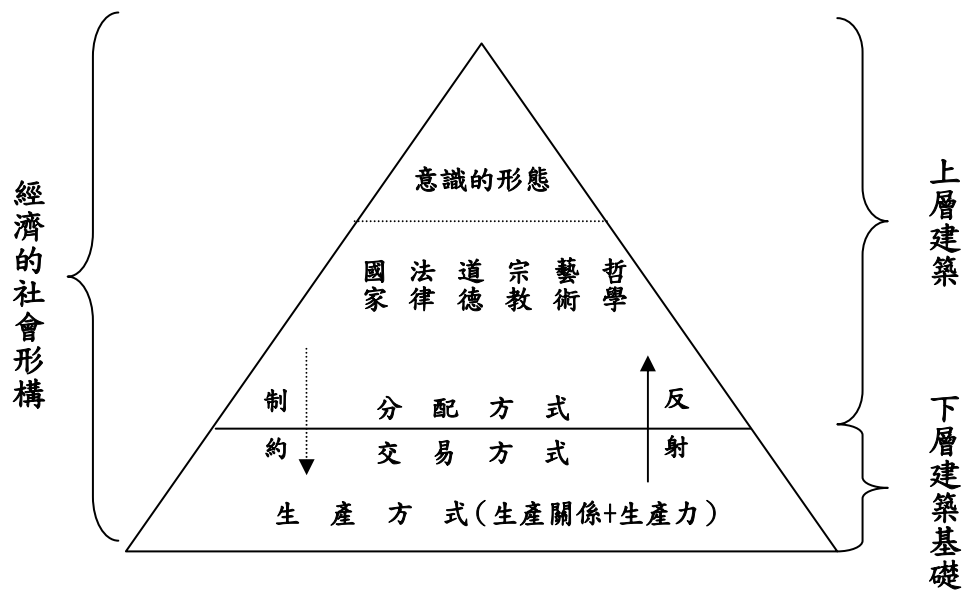


圖 4.3 經濟的社會形構示意圖

資料來源：洪鎌德 2004：236。

恩格斯在《家庭、私有財產與國家的起源》一書中，認為一夫一妻制的最大問題在於男性擁有私有財產以及婦女被排除於經濟制度之外。所以，婦女解放不是要廢除一夫一妻家庭制度，而是要摧毀兩性分工與私有財產制。馬克思認為妻子與妓女本質上並無兩樣，差別僅在於對象的數目，而在《共產黨宣言》中形容資本主義社會婦女的處境猶如娼妓，中產階級婦女屬於特定中產階級男性的「私娼」，無產階級女性則是所有中產階級男性共享的「公娼」。然而，勞工階級也是嫖客的事實，馬克思顯然加以忽視（黃淑鈴 2006：62-65）。換言之，資產階級的一夫一妻至婚姻關係實質上就是賣淫關係，兩個賣淫合成一個貞節。這是因為這種婚姻關係中包含有財產關係在內，是以婚姻形式表現出來的形式亦屬性服務交換。按照此一邏輯，街頭的賣淫與財產關係在內的婚姻關係之間只有形式上的區別，實質其實都是一樣的，兩者皆是用錢來交換性服務，只不過一個是短期，一個屬於長期，一個屬零售而一個屬批發罷了，因此惟有在推翻資本主義制度後，才能有真正的婚姻自由（王偉龍 2008：30）。

第二節 性別主流化

⁸⁵2007年3月5日行政院第3082次會議院長提示，為進一步推動各項婦女權益政策，推展性別主流化，強化性別參與決策機制，行政院已於「行政院組織法」修正草案內增設「性別平等委員會」，希望透過建立性別平等專責機構，能有效整合相關的人力與資源，使兩性平權的工作更加順利推動。另2009年4月22日公布公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，系就聯合國「國際人權公約」國內法化，而本次立法的成功，也象徵著我國對於人權的保障更進一步，而該施行法為實施聯合國1966年公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights）及經濟社會文化權利國際公約（International Covenant on Economic Social and Cultural Rights），健全我國人權保障體系，惟經濟社會文化權利國際公約第3條規定，本公約締約各國承擔保證男子和婦女在本公約所載一切經濟、社會及文化權利方面享有平等的權利。

⁸⁶1975年聯合國在墨西哥市舉行第2屆世界婦女會議中，宣布未來的10年為「婦女10年（Decade for Women）」，責成各國全力推動婦女權益。1995年在北京舉行的聯合國第4屆世界婦女會議中，也通過「北京行動宣言」，正式以「性別主流化」作為行動策略，要求各國將性別平等作為政策的主流。「性別主流化」作為政策綱領，是要求政府全盤地檢討目前勞動、福利、教育、環保、警政、醫療、經濟、國防等所有的政策與立法，讓隱藏其中的性別不平等或歧視被看見，從而改變過去政策立法上的性別盲點，重新打造一個符合性別正義的社會，落實性別平等的核心價值（劉梅君 2009：1）。

傳統男主外女主內的性別角色分工方式，對女性許多的束縛與賢妻良母的期待，已有許多的女性主義研究揭露這些束縛與期待，對女性生命是無可言喻的沈

⁸⁵ 行政院全球資訊網 <http://www.ey.gov.tw/ct.asp?xItem=42080&ctNode=2291&mp=1>，瀏覽時間 2009/6/25

⁸⁶ 整理自 2009 年性別主流化研習班第 1 期研習手冊。

重，例如：女性面臨未婚生子的社會排斥、處女情結的死懼、守貞的兩性雙重標準、婚姻中外遇的恐懼等等，即便是中產階級看似幸福美滿的家庭主婦，也都有著無以名之的困境。相對的，傳統的性別角色對男性恐怕也有不少壓力，例如：要求男人要有寬闊的肩膀，一肩扛下所有養家的經濟重任，這樣的期待在資本主義生產經濟關係下，愈來愈艱難，因為一個人能否受雇，決定性因素有許多，有意願做，也有能力作，不表示雇主就願意僱用，無法受雇，立刻被標示為失敗的男人，這個沈重的社會烙印，正因社會是以刻板之性別角色，期待男女的適當社會行為，因此，明明有職場企圖心的女性，被迫回歸家庭，從事她沒有興趣的家庭勞動，從整個社會生產力的角度來看，顯然就是人才的浪費，因為傳統角色分工無法使得人盡其才，適才適所的貢獻才華給這個社會，什麼人在什麼位置扮演什麼角色，應該是以該人的人格特質、興趣、專才為主要考量，而非以性別來決定，但遺憾的是，我們這個社會在許多事務上，仍舊以性別為主要考量點（劉梅君 2009：16-17）。

性與兩性不平等的關係問題一直是女性主義內部最富爭議性的問題。大多數女性主義者都認為，男性在經濟和社會上的權力影響到他們與女性的性關係；女人在性的權利和權力與男人是不平等的；雙重標準的問題普遍存在。女性運動向傳統的性觀念提出挑戰。傳統性觀念認為，如果一個男人與許多女人有性關係，那麼他只不過是一個花花公子；如果一個女人同許多男人有性關係，她便失去了身分和尊嚴。這種男女雙重標準對女人顯然是不公平的。女性運動最常提到的一個要求是，「男人不應當把女人當作僅僅是一個性物件（Sex Object）」，女性主義向男性壓迫與女性屈從的秩序挑戰：過去一向是男人控制女人的性，男人「播種」，女人則應準備接受痛苦的被「耕耘」，男人就像擁有土地和財產一樣，也擁有妻子的性、生育能力以及她子宮的產品（李銀河 2004：188）。

我國特種飲食業營業稅制其酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為 25%，有男陪侍卻因時代變遷而未有相關規定，僅能依其為職業性表演

而核課 15% 稅率，顯與男女平等精神相違背。而性產業的發展，對於女性主義是兩面利刃，一方面害怕物化女性，另一方面對於性工作者之身心健康仍須予以保護。而稅法條文之訂立，更應須符合性別主流化之規範，不應性別而適用不同稅率，更不應以寓禁於徵為手段，自古以來，「性」即伴隨著人類社會的發展即存在，若為剷除性產業為目標，而以禁止的作法，其反效果會大於該政策所帶來的效益，甚至發生販賣人口、逼良為娼、等問題，臺灣社會已陸續立法通過諸多重要的性別立法，例如：家庭暴力防治法、性侵害防治法、兩性工作平等法、性別教育平等法及性騷擾防治法等，惟就性工作者之人權保障，更應立法保護，而稅法更應積極將性別觀點融入政策思維中。女性主義對於性產業的對策有兩項基本原則：(一) 賣淫非罪化以將傷害減到最低（拿非法化使妓女受剝削與非罪化相比，兩害相權取其輕）；(二) 提高女性社會地位以最終消滅賣淫（李銀河 2004：223）。

第三節 所衍生之課稅問題

臺北市政府於 2001 年 3 月 28 日廢除公娼，娼妓問題真的解決了嗎？美國紐約州州長史皮澤於 2008 年涉嫌買春而終結其政治生涯。史皮澤曾被封「華爾街警長」，48 歲的史皮澤，律師出身，在當選紐約州長以前，擔任紐約檢察長長達八年，他靠著打擊華爾街經濟犯罪和色情行業，樹立名聲，曾經被時代雜誌選為年度道德捍衛者，並於 2006 年底就是以「打黑掃黃」囊括七成選票入主州長寶座，如今卻被美國國稅局查出涉嫌召妓，而召妓對象由高檔跨國應召集團—VIP 帝王俱樂部提供服務⁸⁷。以一位擔任檢察長長達八年並以打黑掃黃的道德捍衛者，卻因涉嫌召妓而辭去紐約州長乙職。此外，監察院於 2009 年 4 月針對我國軍中買官弊案，共分 4 個案件，包括軍中接受性招待案、軍中監察制度缺失、軍中買官案、軍中採

⁸⁷ YAM-天空新聞 <http://n.yam.com/tlt/international/200803/20080312783153.html>，瀏覽時間 2009/5/16

購弊案等展開調查⁸⁸。以上例子說明了，性產業有其需求性，很難因廢除公娼而消失，更應以積極有效管理取代消極的禁止。而我國特種飲食業營業稅制包括：夜總會、有娛樂節目之餐飲店、酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等，此類營業人均屬奢侈性之高消費行業或色情行業，基於端正社會風氣、提倡節儉，而以重稅手段，欲達寓禁於徵之行政目的。此立法目的已明白揭示該行業為高消費行業或色情行業，故以重稅手段形成絞殺效果以禁止該產業的發展，但該產業為何能屹立不搖且蓬勃發展呢？其衍生相關問題如下說明：

壹、寓禁於徵的租稅為何達不到禁止的效果

在強人社會（即以法條制服人的「法制社會」；即不是以客觀公平的規則解決衝突的「法治社會」），其財經辯證法最常用的招式，莫過於「以價制量」這套詭辯招式了。而限制的意義，並不是指限制，而應該是「區分」(*Differenzierung*)、「差別待遇」(*Diskriminierung*)的意義，就語意學來看，在此的「限制」與「不限制」之間並不是全然不並存，甚至可以並存，而是呈現補充的關係。在此「限制」其真正的語意，乃是指針對某些非特定對象才有被限制、被排除適用的情形，至於對於某些特定對象，則為不限制，不被排除而有適用可能的情形。而在財經辯證上的「以價制量」思考，其實是將毫無關連的「價格」要素引入，而排除考慮「必要性」、「能力」、「信用」、「興趣」、等要素，更排除掉「人本」、「平等」、「自由」等原則與精神，其所造成的規則是「不公平」的競賽規則(Rule of Game)，其目的無非在於「差別待遇」，其所顯示現象只是將「問題」擱置，另將無關問題的「價格」引入，而製作成為結合(綜合)命題，而使得其特權、特「錢」者更能擴張、獨吞「資源」。而「以價制量」到底如何解決問題？並解決什麼問題呢？例如：為解決都市交通擁塞問題，以提高「路邊停車收費」、「提高汽車牌照稅」、

⁸⁸ 中央通訊社 http://tw.stock.yahoo.com/news_content/url/d/a/090422/1/1ghvm.html，瀏覽時間 2009/5/16

「提高油價」、「買車自備停車位」、等，如此一來，以高價格及高租稅為手段，真正解決了交通上的問題嗎？其實只是「制掉了」窮人的汽車，或是對於那些要以汽車代步的送貨員，因負擔不起高稅，就只好改騎摩托車；而有錢人仍然全不受限制（更可以一家有五部車，反正有錢不受限），因此所謂「以價制量」的辯證，其意義根本不是用價格來限制所有的量，而是以價格來「制掉」（即幹掉、除掉、或暗算掉）某人所不高興的、他人的、或貧窮人的、弱勢群體的量；倘換個角度來看，對主張者（可能是政客、也可能是財閥，也可能是某些「利」（立）委或者有力人士）而言，透過這種限制，反而增加了他們的財經活動空間，更可以隨興所至，甚至全然不受限制地獨大。換言之，在此只是假藉「高價位」，來排除競爭，獨自坐享原本應該是競爭市場之利益，而根本沒有解決問題（陳志龍 2008：176-185）。尤以營業稅法第 12 條，有關夜總會、有娛樂節目之餐飲店其稅率為一般稅率的 3 倍，其目的是寓禁於徵或以價制量來抑制奢侈消費，但結果是制掉了普勞大眾的休閒娛樂。這也是為什麼絞殺性租稅理應使性產業，尤其以特種飲食業，其營業規模變小甚至滅絕於臺灣的社會中，但如今該產業卻是黑白兩道（共犯結構）利益來源，甚至使得公務人員暴露於貪污的風險之中。而出入該場所之人士大都屬政商名流，消費能力高的族群，高租稅確實有效剝奪一般平民百姓對於該行業的消費，也區隔出如馬克思所述之上層建築與下層建築之差異。

貳、我國對性產業課稅兩套標準

我國特種飲食業營業稅制系為達寓禁於徵之行政目的，其所要禁止的是奢侈性消費及色情行業，惟對於該行業的課稅不能因其為有無飲食的提供而有兩套標準，目前我國性產業的營業方式可歸納為下列 11 種（陳文智 2002：49-56）：

一、應召女郎

由應召站於報章雜誌刊登電話號碼廣告，供不特定客人打電話向應召站找尋應召女，談好條件後相約到達指定旅館從事性交易。應召站存在每個角落，且具

有高度流動性，電話號碼不斷更新或透過多次轉接，警方取締困難。另有少數應召站以高級路線為號召，聲稱旗下女子皆為歌星、中國小姐、空姐等，專供政商名流及日本觀光客消費為主，每次交易收費新臺幣三至數十萬不等，交易場所皆選擇五星級飯店進行，以規避警方取締。

二、酒吧、酒家之陪侍小姐

(一) 酒吧系以營利為目的，對不特定人供應酒類、飲料及僱用服務生陪侍之場所，酒家則系以營利為目的，對不特定人供應酒、菜、飲食及僱用服務生陪侍之場所。這些酒吧領有市政府核發之營利事業登記證，可以合法僱用女子陪侍男客，但法令規定不可暗操淫業或意圖得利為人媒合或容留異性妨害風化或猥褻之行為，惟大部分都有提供小姐陪男客出場從事性交易或在包廂內從事猥褻行為。酒吧陪侍小姐分制服店與便衣店二種：1. 制服店穿著較清涼，為吸引客人前往消費，陪侍小姐在包廂裡面表演特別秀，通常以擲骰子方式比大小，如果輸了就脫一件衣服或互相撫摸身體等猥褻行為，甚至當場進行性交易。2. 便衣店小姐較年輕，平均年齡約20至25歲，素質較高，有些甚至大專畢業，大部分小姐都能陪客人出場進行性交易。酒吧消費較高，消費者以商人為主，如因警方取締嚴格，為逃避取締，酒吧提供小姐與客人從事性交易時，通常與男客相約，自行坐車至較遠飯店、賓館從事性交易，若被警方查獲性交易，小姐皆稱系個人行為，與店方無關，避免營業場所因而被執行斷水斷電處分。經警方跟蹤、埋伏查獲小姐陪侍男客從事性交易移送法辦後，因小姐都稱系個人行為，不承認酒吧有媒介之不法行為，地檢署即予以不起訴處分或法院大部分皆判決無罪，所以無法發揮遏止之效果。

(二) 酒家營業性質為提供那卡西供人唱歌，提供酒菜、飲食物供客人飲用，陪侍小姐穿著高叉旗袍，年齡約30至40歲，小姐亦大部分都能陪男客出場進行性交易，每次約3000至5000元，消費較酒吧便宜一些，為吸引客人，酒家經營方式已和酒吧相仿，且小姐年齡亦日趨下降。目前臺北市私娼從業人員以酒吧、

酒家陪侍小姐佔最多，人數超過5000 人。

三、特種咖啡茶室陪侍小姐

依特種咖啡茶室有關之管理規則，特種咖啡茶室系以營利為目的，對不特定人供應飲料及僱用女服務生陪侍之場所，但不得賣淫或從事其他色情交易。惟事實上該場所仍提供賣淫服務，目前臺北市特種咖啡店已剩下少數幾家，大部分為特種茶室，該茶室（俗稱阿公店），原本系年紀較大之男子聚集一處喝茶聊天的地點，以提供泡茶及小菜名義供客人消費，並提供小姐陪侍男客聊天，這裡提供的小姐年齡較大，平均 40 歲以上，消費客人年齡層較高，以勞工階層為主，該茶室為招攬客人，僱用小姐有年輕化之趨勢。名為茶孃，實際則暗操淫業，除了當番陪茶，賺取若干陪茶費之外，常與顧客作「春風一度」的賣淫勾當。

四、摸摸茶店陪侍小姐

摸摸茶店系以泡茶或聯誼名義從事經營色情生意者，該茶店以提供泡茶或聯誼為幌子，提供年輕小姐陪客人泡茶聊天，雙方在包廂內可互相撫摸全身（包括生殖器官），小姐與男客從事猥褻行為，有些甚至在現場隔間包廂內即從事姦淫行為，此摸摸茶店通常暗藏在住宅區內，為規避警方取締，進入消費者通常必須核對身分證件，有些還必須有會員資格才能進入消費，摸摸茶店消費客人以上班族及勞工階層為主，設備較簡陋。

五、指壓按摩小姐

有些業者以三溫暖、美容院、護膚中心、指油壓中心等名義，提供小姐幫男客按摩，有些提供「半套性交易」⁸⁹ 服務，有些則在包廂內從事「全套性交易」。由於目前政府並未開放明眼人按摩⁹⁰，所以該按摩小姐為逃避警方查緝，通常警方

⁸⁹ 所謂半套性交易系指應召女幫男客撫摸生殖器迄至射精為止，未發生姦淫行為，俗稱「打手槍」，系屬猥褻行為；所謂全套性交易則系指應召女與嫖客發生姦淫行為。

⁹⁰ 2008 年 10 月 31 日大法官第 649 號解釋：2001 年 11 月 21 日修正公布之身心障礙者保護法第 37 條第 1 項前段規定：「非本法所稱視覺障礙者，不得從事按摩業。」（2007 年 7 月 11 日該法名稱修正為身心障礙者權益保障法，上開規定之「非本法所稱視覺障礙者」，經修正為「非視覺功能障

臨檢時小姐均稱僅幫客人從事手、腳、臉部按摩，實際上從事猥褻或姦淫行為，因現場採證不易，警方取締較為困難。目前有些業者散發色情小廣告，提供誘惑之色情電話供民眾撥打，俟客人打電話上門就約在指定地點見面，然後派員核對身分證件，確認不是警察即帶至消費場所，通常該場所僱用三、四位小姐幫客人指壓按摩，並騙稱如果要進一步性交易則須加入會員，入會時須繳交費用新臺幣六萬至十萬元，俟成為會員後，如果與小姐進行性交易仍須再付費，甚至無法提供性交易服務，欺騙客人的錢

六、舞廳（場）舞女

有些舞廳（場）提供小姐陪客人伴舞，舞小姐若與男客較熟，雙方跳舞結束後至附近賓館或飯店進行性交易。另有部分舞廳雖未提供小姐陪男客跳舞，但有午夜牛郎暗藏其中，小姐前往消費必須向牛郎買鐘點費。

七、流動私娼

俗稱「站壁」，意謂倚靠牆壁，候（拉）客至附近旅館、賓館或租處進行性交易，此類私娼，既無固定的地點，亦無固定的時間，以「捉迷藏」的方式出賣皮肉，通常這些私娼年紀較大且家庭破碎或家庭經濟狀況不佳，據警方取締流動私娼資料，曾有年齡達70多歲之婦女尚從事私娼工作，真是叫人不可思議。此流動私娼費用系從事性交易中收費最便宜的，甚至比以前公娼還便宜，嫖客以勞工階層為主，這些流動私娼背後都有一段悲傷的故事，政府亟須以實施社會福利或救濟方式來協助解決此社會問題。

八、個人工作室小姐

由於臺北市政府警察局大力掃黃，被查獲色情之從業人員及負責人除受法律制裁外，營業場所亦須受斷水斷電處分。部分私娼為躲避警方查緝及避免受到太大損失，紛紛改採個人工作室方式進行色情交易，通常這類小姐以出租公寓、套房或賓館為地點，然後刊登徵友或指壓廣告，如果有客人來電，則先約在適當地

礙者」，並移列為第 46 條第 1 項前段，規定意旨相同）與憲法第 7 條平等權、第 15 條工作權及第 23 條比例原則之規定不符，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿 3 年時失其效力。

點見面，再核對客人身分證、健保卡，確認不是警察後就帶到所承租房間進行性交易，此個人工作室暗營色情行業，若被警方查獲，則小姐依妨害風俗罪移送法辦，小姐亦立即搬離所承租房屋，臺北市政府對該場所較難執行斷水斷電處分，即使執行該處分，對小姐亦無任何損失，此類場所多數暗藏在住宅區內。

九、休閒中心、K T V 陪侍小姐

部分休閒中心、K T V 因無法申請合法之酒家、酒吧執照，市政府僅核准 K T V 或其他餐廳等合格營業項目執照，但為吸引顧客及賺取更多金錢，該場所仍僱用女子陪侍，為逃避警方取締，警察臨檢時該場所工作人員並不承認小姐陪男客喝酒、聊天，而供稱小姐系為「窩包公主」，所謂「窩包公主」就是：「窩」在「包」廂內服務的小姐，主要職責就是看守、照顧這個包廂的客人，包括：點菸、倒酒、倒水、加冰塊、保持桌面乾淨、幫客人點歌、幫男客倒酒服務等。該服務小姐不收檯費，渠收入系以男客給予之小費，以規避法律責任。惟實際上，該「窩包公主」與「公關小姐」系同樣陪侍客人聊天、喝酒，此類場所小姐穿著曝露，深夜3、4點以後亦可陪男客外出至賓館或飯店進行性交易。

十、大陸女子來臺賣淫

由於政府兩岸政策開放日益頻繁，大陸女子除以偷渡管道進入外，近年來大量以假結婚方式來臺賣淫，據臺北市政府警察局2001年取締大陸女子人數超過370人，佔取締總人數約10%，尤其2001年9月間，臺北市爆發員警涉嫌以取締大陸女子來臺賣淫藉機索賄案件，造成輿論嘩然。市長馬英九因此下令要將色情趕出臺北市，在警察局大力掃蕩下，取締大陸女子來臺賣淫人數大幅增加。據陳文智警官實際取締經驗發現，應召站以重利找人頭至大陸娶年輕女子來臺，下飛機後由應召站派員載送至申請戶籍地暫住1、2星期，俟管區警員查察戶口，核對該女身分後，應召站便將該女控制行動，開始從事賣淫工作，大陸女子從事性交易費用較本國女子便宜，平均每次性交易約新臺幣3000至5000元，大陸女子可獲利約500至1000元，其餘皆由應召站獲得，平均每日接客3至10名，辦理來臺費用約

新臺幣20至30萬元，大陸女子從事色情所得必須先由應召站予以扣除辦理來臺費用，所以應召站可獲得很大暴利。大陸女子以假結婚方式來臺賣淫情形已非常嚴重，政府不得不重視此問題。

十一、其他「私娼」從業人員

由於科技進步，目前利用電腦上網人數激增，除在網站上有許多色情圖片介紹外，另有一些較年輕之男女，以「援助交際」之名義，透過網站尋找對象進行性交易，有些甚至以男性徵求女性，此種不法媒介色情方式，嚴重影響青少年身心成長，敗壞社會善良風俗，警方已成立專案小組加強取締。惟此「援助交際」方式不斷更新，警方取締效果有限，很難完全遏止。

惟上述營業行為皆符合加值型及非加值型營業稅法第1條規定：在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅（財政部臺北市國稅局 2008：758），因此營業稅的租稅客體究竟為「營業行為」或「貨物及勞務」並不明確。但無論是就學理或歷史的演進，本質上，營業稅並非「消費稅」，而是「行為稅」，而且是針對「營業行為」課稅，也就是其對應該負擔租稅的營業人直接課徵，故就此看來，營業稅為一直接稅而非間接稅，惟1985年我國舊制按營業總額課徵之方式，改採以加值額(Value Added)為稅基的課徵方式，實際上，等於是廢止部分有以營業行為課徵對象的營業稅，而另立加值型的一般消費稅（藍一鴻 2004：12-24）。簡而言之，採加值型營業稅者，其租稅客體，應為貨物或勞務；而非加值型營業稅者，其租稅客體，應為營業行為。而我國特種飲食業營業稅制屬非加值型（又稱總額型或毛額型）營業稅，應就其營業行為課徵營業稅，然就營業行為所課徵之租稅，不應就有無飲食的提供而有兩套課徵標準。以下就相關財政部解釋函令，分按一般稅率核課、特種稅率核課及免課三類：

一、按一般稅率核課

（一）財政部76年11月3日臺財稅第760164828號函，就非法營業女性陪侍之營

業其課稅釋疑如下：

主旨：未經許可擅自非法經營女性陪侍之營業，有關課稅一案，請依說明辦理。說明：依法免予申報銷售額之理髮業、沐浴業等，及未達使用統一發票標準之休閒中心、按摩院，如經查獲有女性陪侍之非法營業情事，應按經查獲其非法營業之資料或證物計算銷售額補徵營業稅，其未查獲有關營業資料等物證者，應依查獲有女性陪侍當日之營業資料往前伸算補徵一個月營業稅，並提高其查定銷售額。

(二) 財政部82年6月10日臺財稅第821487579號函規定，兼營女性按摩之理髮業，因非屬特種飲食業，尚無營業稅法第12條第2款規定營業稅稅率之適用。

由上述二則解釋函令，可知雖同為有女性陪侍之性產業，惟理髮業、沐浴業、按摩院其因未提供飲食故稅率則核為一般稅率為5%，若為查定課徵則稅率為1%，此種雖同為性產業稅課，差別僅為有無飲食的提供，卻核以不同稅率（25%、5%及1%）應檢討及修正。

二、按特種稅率核課

(一) 財政部77年10月12日臺財稅第770282004號函，一般飲食業非法經營女性陪侍其營業稅課徵及處罰規定如下：

主旨：一般飲食業未經許可，擅自非法經營女性陪侍之營業，應就其逃漏營業額按營業稅法第12條規定稅率補徵營業稅，並按同法第51條規定處罰。

說明：一般飲食業如經查獲有女侍陪侍之非法營業情事，應按經查獲其非法營業之資料或證物計算銷售額，依主旨規定補稅處罰。其查獲有女性陪侍當日之營業額資料，依營業稅法第22條但書及第40條第2項規定，查定一個月逃漏銷售額，（新開業一個月以內者，按其實際營業天數）並依主旨規定辦理。

(二) 財政部82年8月20日臺財稅第820320360號函，以一般飲食業登記卻經營特種飲食業者應核實課徵並予處罰。

主旨：營業人實際之營業項目與登記不符時，稽徵機關應本實質課稅原則，核實課徵營業稅，以遏止營業人變相營業、逃漏稅捐。

說明：依經濟部1993年7月14日經(82)商219188號函反應，部分業者為取巧漏稅，以營業稅稅率較低之餐廳、冰果室等行業申請登記，俟核准後卻從事稅率較高之酒家、舞廳等行業，有違稅法規定，應予核實課徵，並依營業稅法第46條及51條規定論處，以杜逃漏。

(三) 財政部84年1月28日臺財稅第841604202號函，實際經營特種飲食業而未依規定稅率報繳者應補稅處罰。

關於營業人實際經營特種飲食業，如申報銷售額時未按營業稅法第12條規定稅率計算繳納營業稅致逃漏稅款者，應依同法第51條第7款規定，追繳稅款並處罰。

(四) 財政部95年6月6日新聞稿，有關經營特種飲食業無法區分有無女性陪侍者一律以25%核課。

財政部臺北市國稅局表示，營業人經營酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等特種飲食業(含KTV)，如無法以時段明確區分有無女性陪侍者，一律以25%稅率核課營業稅。該局(臺北市國稅局)指出，營業人經營酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等行業，若能明確區分一般飲食業務及特種飲食業務時段，並將實際營業狀況及如何區分適用不同稅率提出詳細說明，並由所轄分局、稽徵所派員駐徵實地查明屬實後，始准依實際營業情形分別適用不同稅率；否則一律依加值型及非加值型營業稅法規定，以25%稅率核課營業稅。該局進一步說明，營業人實際經營特種飲食業，如申報銷售額時未按前揭稅率計算繳納營業稅，致逃漏稅款者，即依規定追繳稅款並處罰。

由上述三則財政解釋函令及一則新聞稿，可知業者常為規避特種飲食業營業稅率之核課，常以設立稅率為 5% 之餐廳、小吃店、冰果室等行業申請登記，俟核准後卻從事稅率較高之酒家、舞廳等行為，或者近日臺中金錢豹酒店遭檢調查獲設立多家一般稅率公司於不同營業地點，並供其店內開立一般稅額發票，藉以分散營業額逃避營利事業所得稅查核並藉此規避有女陪侍特種飲食業營業稅率 25%。

三、免課

- (一) 財政部 88 年 4 月 2 日臺財稅第 881902291 號函規定，公娼戶之經營性質，與一般銷售貨物或勞務不同，仍應依本部 49 臺財稅發第 3897 號函規定，不應辦理營業登記課稅。
- (二) 財政部 49 臺財稅發第 3897 號函規定，妓女戶非營業性質，不應辦理登記課稅。
- (三) 直接稅處 26 年 4 月 21 日處第 203 號訓令規定，娼妓系屬不正當營業，原在取締之列，不予課徵所得稅。



參、特種飲食業課稅產生性別歧視

自由時報⁹¹於 2006 年 8 月 11 日報導：“稅法也有性別歧視？臺北市國稅局本月起將對八大行業展開夜間查稅，但意外發現稅法不公的問題。女性陪侍的酒店營業稅率 25%，男性陪侍的「牛郎店」卻只能課徵 5% 或 15% 的營業稅，因為稅法只規範「女性陪侍」，未規範「男性」。當時任職臺北市國稅局副局長陳文宗（今任北區國稅局局長）指出，一般商店的營業稅稅率是 5%；夜總會、有娛樂節目之餐飲店，營業稅率 15%；酒家及有女性陪侍的茶室、咖啡廳、酒吧等，營業稅率則是 25%。但很多特種行業卻未按規定稅率繳納營業稅，或是以餐廳、冰果室等行業登記，實際上卻做為夜總會、酒店之用，以此規避較高的營業稅。另陳文宗副局長表示：營業稅法第 12 條是 20 年前訂定的，當時還沒有所謂的「牛郎店」，

⁹¹ 臺灣性別人權協會 http://gsrat.net/news/newsclipDetail.php?ncdata_id=2920。瀏覽時間：2009/5/8。

因此，稅法只規範「女性陪侍」。但「時代進步得很快」，「牛郎店」越來越多，未來可能得修法，將「女性」兩個字拿掉；對此，財政部賦稅署官員卻表示，以前財政部並未就此提出修法，目前也沒有這個計畫，可能等到以後營業稅法要修正時，再一併檢討。”稅法更應該遵循憲法增修條文第10條第6項：「國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視、促進兩性地位之實質平等」，不應性別歧視而課予不同稅賦。

肆、稽徵困難

一、無法核實查定

由於特種飲食業營業人開立特種統一發票，而消費者多不願索取該類憑證，以避免被人知悉進出該場所消費。致營業稅法第22條但書規定，主管稽徵機關得依查定其特種飲食業之銷售額核定其營業稅額。查定銷售額按營業稅特種稅額查定辦法第6條規定，依營業方式以個人為對象者或以整桌筵席為單位者而有不同評定公式，惟特種飲食業多為夜間營業，與一般日間公務時間相左，故稅務員至現場勘查時，無法確實依該查定辦法核實查定；甚至誤核為一般飲食業之查定稅率1%，造成稅務同仁暴露於與廠商掛勾或圖利廠商之風險。

另營業稅法第12條規定，有娛樂節目之餐飲店其營業稅率為15%，惟有娛樂節目之餐飲店其規定於加值型及非加值型營業稅法施行細則第8條，所稱娛樂節目，系指在營業時間有左列情形之一者而言：（一）樂器表演人數達2人以上者。（二）有職業性演唱或表演者。惟稅務同仁至營業場所查定銷售額時，該業者其樂器表演人數，偶爾為1人，偶爾為2人或3人，則稅務同仁核定其稅率應如何核定，是核定1%抑或為15%？另所謂有職業性演唱或表演者，完全依稅務同仁主觀認定，無客觀標準，行政裁量權過大，易造成流弊。

二、造成嚴重欠稅問題

由於特種飲食業營業稅制核課25%或15%之重稅，故營業人大都不作營業登記，且該行業實際負責人多藏身於幕後，僅以人頭方式經營，若遭檢警查獲後，稅務單位依檢警筆錄核課其稅額，但該人頭名下皆無財產可供執行，造成行政資源的浪費，也形成實際負責人規避稅負的主要方式。

另特種飲食業營業人使用低稅率營業人申請之刷卡機，遇有消費者以信用卡付款消費時，即按低稅率營業人受理簽帳開立統一發票並報繳營業稅，以規避高稅率之營業稅。換言之，特種飲食業於營業地址同址或其附近設立經營菸酒批發公司，並向收單機構申請信用卡刷卡機後，移機以供特種飲食業之顧客刷卡消費，以規避特種飲食業之高稅率。一般而言，計劃性挪用刷卡機系配合以人頭負責人申請刷卡機供高稅率之特種飲食業營業人使用，惟稅捐稽徵機關縱使投入相當人力查核，由於人頭負責人泛濫，終將形成如上述虛欠情形，故以高稅率寓禁於徵之立法目的，於當今社會實有檢討必要（許慈美等 2008：209-213）。

三、業者日新月異的經營型態

一般飲食業營業人，例如：KTV歡唱店、小吃店，其提供飲食供顧客享用，惟其伴唱或陪侍之小姐由顧客自行攜伴或由其他色情業者代為提供伴唱小姐或陪侍小姐，俗稱傳播妹服務。換言之，一般飲食業營業人提供飲食及場地，而其他色情業者則提供伴唱小姐或陪侍小姐之服務。不同之營業人銷售貨物並提供不同之勞務，雖有提供飲食及有女陪侍，惟二者分屬不同營業人之營業行為，其課稅標準如何區分，卻無相關規定。

四、稅務人員人身安全須考量⁹²

（一）特種飲食業為夜間營業與公務人員上班值勤時間相左，故女性稅務員不宜單獨前往查緝。

⁹² 整理自趙天石，2009 〈別想靠稅吏端正風氣-特種飲食業營業稅率之探討〉，刊於《稅務旬刊》第2062期。

(二) 營業場所性質敏感，出入份子複雜，易造成徵納雙方爭端。

(三) 特權人士禁脔區，關說不絕，常造成基層公務人員心理壓力，公權力難以發揮。

伍、性產業橫跨黑白兩道

台灣社會常發生，警察包庇酒店業者⁹³，並以毒品控制並剝削性工作者權益，使性產業成為黑白兩道利益來源，甚至使得公務人員暴露貪污的風險之中。例如：自由時報電子報報導：喇叭店掛勾黑幫毒控酒小姐⁹⁴、利益掛勾遊走黑白兩道⁹⁵，於是形成勢力強大的共犯結構。透過其「結構性犯罪組織」(商人、公務員、民意代表、黑道及媒體)相乘之共同效果，而使得犯罪訴追能大事化小、小事化無，甚至達成交保、不起訴、無罪開釋之結果(陳志龍 2006：46-47)。性產業有其需求性，很難因廢除公娼而消失，尤其我國特種飲食業營業稅制，以重稅為手段，干預價格機能，欲達寓禁於徵之行政目的，此種以價格機能，管制市場供需數量，常造成黑市、貪污、官商勾結、黑社會敲詐的誘因，因為管制會帶來暴利且管制的結果會產生既得利益，既得利益者常會使出渾身解數來反對管制的解除(張清溪等 1993：68-69)。故對於特種飲食業更應以積極有效管理來取代消極的禁止。

⁹³ 民視新聞網 <http://tw.news.yahoo.com/article/url/d/a/090716/11/1n6wt.html>，瀏覽時間：2009/7/20。

⁹⁴ 自由時報電子報 <http://www.libertytimes.com.tw/2009/new/mar/28/today-so1.htm>，瀏覽時間：2009/7/20。

⁹⁵ 自由時報電子報 <http://www.libertytimes.com.tw/2009/new/mar/28/today-so1-2.htm>，瀏覽時間：2009/7/20。



第五章 結論與建議

壹、結論

加值型及非加值型營業稅法第 12 條為我國特種飲食業營業稅之課稅規定，惟就法學的觀點，該條文系屬管制誘導性租稅，以稅捐為手段，其主要目的在於管制誘導人民不作為。因此管制誘導性租稅是否違憲，應經平等原則與比例原則（自由權保障）二層審查。特別是工作權、財產權及行為自由權。在採行租稅國家體制之憲法，其國民僅將受憲法保障之財產權中收益之一部份，以納稅方式，由國家分享，作為國家保障其職業、營業自由及所有權自由之代價。亦即性產業若依憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，而此單方之納稅義務，在根據憲法第 7 條之平等原則下負擔應有之租稅者，國家必須保障其職業、營業自由及所有權自由，而本文認為特種飲食業營業稅制本身的立法目的及租稅手段直接影響了性工作者及專門表演者的營業活動自由及選擇職業自由，應有違憲之虞，且人民只要因生活創造或維持之意思，在一定期間內，反覆從事之作為，就應視其為工作而受憲法之保障，而人民以性行為服務於不特定多數人賴以維生活而收取財產利益的生活型態，即應該屬於工作權所保障的工作之一種，對於國家權力之侵害至少可以主張防止並排除侵害之主張。本文認為該稅制課徵 25%及 15%之稅率、進項稅額不得扣抵銷項稅額、年度尚須繳納 25%營利事業所得稅，另娛樂稅之課稅客體（課稅範圍）與該稅制產生實質重複課稅且娛樂稅其大多數法定稅率皆超過 50%甚至高達 100%，故已違反「半數原則」並違反憲法第 15 條，對於人民之財產權應予保障之規定，實有修改該條文之必要性。

就財政學原理觀之，效率與公平目標常會自相矛盾。例如：民生必需品之需求彈性小，故就效率的考量應課重稅；但就公平的考量，則應課輕稅。而我國特種飲食業營業人均屬奢侈性之高消費行業或色情行業，基於端正社會風氣、提倡節儉，而以重稅為手段，欲達寓禁於徵之行政目的，若以效率目標中之古典反需

求彈性法則觀之，對於高消費或需求彈性大之奢侈性產業課以高稅率，來抑制人民的消費行為，將產生極大的社會無謂損失。換言之，亦即租稅的課徵，使得社會剩餘（消費者剩餘加生產者剩餘）減少的數額，高於政府收到的租稅收入。另以租稅公平而言，受益原則意謂者納稅人的租稅負擔，應與他從政府支出方面所獲得利益相對稱，一般採比例稅率亦較符合效率原則，故特種飲食業營業稅之課徵其稅賦較一般稅率之營業稅為高，雖有隱含外部效果內部化及維護國民身心健康之目的，惟若以受益原則觀之，理應受政府更多照顧才是，如今卻是以寓禁於徵的方式，幾近絞殺的效果使該產業能減絕於臺灣社會之中，實有違公平原則之適用。本文亦贊成基於效率原則應對休閒的互補品課稅，如豪華遊艇、重型機車及高爾夫球具，常常是高所得者使用的比較多，因此對此類商品課稅不僅符合柯列特-漢格法則之效率原則，恰好亦可達到公平的目標，而比例稅本身即隱含量能原則之適用，故稅率訂定宜為一般稅率之2倍即10%，不僅收管制誘導之效亦使無謂損失減少。另娛樂稅課稅項目大多已不合時宜，應配合奢侈稅開徵而停徵娛樂稅。

就女性主義觀點觀之，1963年沃爾凡頓報告（Wolfenden Report）支持性產業並非一種犯罪行為，這篇報告所得出最重要的結論是：「私人的不道德不應該當成刑事犯罪法律制裁的對象，刑法不應承當對私人每一個不道德行為的審理權。」「稅法」更不應承擔對每個人不道德行為的審理權，應就稅法原理原則作實質審查，不應介入道德判斷而差別課稅。臺北市政府於2001年3月28日廢除公娼、美國紐約州州長史皮澤於2008年涉嫌買春而終結其政治生涯、軍中接受性招待案、以上例子說明了，性產業有其需求性，很難因廢除公娼而消失，更應以積極有效管理取代消極的禁止。

貳、建議

- 一、主計處統計2008年每人平均所得為1981年之差約6倍，因此昨日之奢侈品可能成為今日必需品，他人之奢侈品可能是自己的必需品。私有財

產制旨在實現個人自由、發展人格及維護尊嚴(大法官釋字第400號),是否系奢侈品應由自己決定、自己選擇,而非由立法者決定(葛克昌2009:200)。由於消費者在不同的時空背景下其消費習慣、消費方式及消費型態亦會隨之改變,故目前夜總會、舞廳、酒吧、有娛樂節目之餐飲店消費,已是常態亦是正常之娛樂管道,而營業稅法第12條規定,所謂「有娛樂節目之餐飲店」,系指樂器表演人數達二人以上者或有職業性演唱或表演者,故為促進藝文活動建議應由15%降為5%,不應再採用以價制量手段,剝奪普勞大眾的消費權利。

二、而特種飲食業營業稅針對酒家及有女陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等其稅率應由25%降為10%,使該稅制仍保有管制誘導性租稅本質,換言之,為照顧國民身心健康之目的,故仍須以較高稅率,管制誘導人民之行為。且應由該稅制所徵收部分稅款成立指定用途款稅,用以照顧性工作者其身、心健康並培養其第2專長以期能發揮社會互助的功能,另對於受損害社區並以該指定用途款稅加以補償。

三、就租稅中立性(Tax Neutrality)而言,政府為取得相同的稅收,與其選擇較少的物品,並對每一物品課以較高的稅率,倒不如,選擇較多的物品,但對每一物品課以較低的稅率,亦即擴大稅基並降低稅率以降低課稅所產生的無謂損失。因此特種飲食業營業稅制系針對特定行業採特種稅額計算,其稅基本就狹小,而其稅率(15%及25%)又為一般稅額計算的3倍及5倍,因此若能配合奢侈稅的開徵並停徵娛樂稅,以擴大稅基並降低特種飲食業營業稅率,則更能降低該稅制課徵所產生的無謂損失,以彌補該產業因調降稅率致稅收損失。惟奢侈稅的開徵不得超越憲法界限,亦即不得有「寓禁於徵」之奢侈稅。

四、就整個性產業而言,並不單單只有特種飲食業,而其他性服務業亦屬加值型及非加值型營業稅法之課稅範圍,不應有無飲食的提供(例如:

有女性陪侍卻無飲食提供之理髮業、沐浴業、按摩院)，卻核以不同稅率，更不應判斷為不正當營業而不予課徵所得稅（例如：直接稅處26年4月21日處第203號訓令規定），故性產業皆應辦理營業登記，課徵特種稅率；另為促進兩性課稅平權且順應性別主流化潮流，應不論有男陪侍或有女陪侍均應相同對待，冀望稅制應排除性別歧視之條文。

五、就最適財產權稅課理論P.Kirchhof教授提出「半數原則」，而依據比例原則所應有之界限：「財產稅加上收益稅，其租稅總體負擔，應就收入減除成本、費用餘額為之，依類型觀察法，其歸於私有與因課稅而公有部份應接近半數。亦即對財產收益，國家之手與私人之手最多各取一半。」，惟就我國銷售稅部分，本人提出為賺取該筆銷售額其所負擔之稅負（加值型及非加值型營業稅、營利事業所得稅、娛樂稅、貨物稅、菸酒稅及關稅）不得超過其半數為原則，雖銷售稅會產生轉嫁情形，惟其轉嫁金額大小和供需彈性有關，但最終租稅負擔皆為人民，因此政府之手和私人之手最多各取一半，應就全體人民立場觀之。換言之，為賺取該筆銷售額其所負擔之租稅，由買方或賣方負擔，皆為人民所負擔，故政府所課徵之租稅不得超過該筆銷售額之半數；惟若以買賣不動產為業者，仍須考慮流通稅（例如：契稅、印花稅）之稅負負擔。

參考文獻

壹、書籍、期刊

中國租稅研究會

2001 《中華民國稅務通鑑》，臺北：中國租稅研究會。

2007 《中華民國租稅制度與法規》，臺北：中國租稅研究會。

王正、徐偉初

1991 《財政學》，臺北市：國立空中大學。

王建煊

2006 《租稅法》，臺北市：華泰及文笙書局。

王偉龍

2008 〈性、人權與工作成人性交易規範法制之比較探討〉，臺北市：國立臺灣大學國家發展研究所碩士論文，未出版。

白培英、徐育珠

1976 《銷售稅制度及實務》，臺北：財政部財稅人員訓練所。

何春蕙

2000 《性工作—妓權觀點》，臺北：巨流出版社。

吳嘉勳

1986 《加值型營業稅實務》，臺北：五南圖書出版股份有限公司。

吳聞聰

2004 《財政學》，臺北：志光教育文化出版社。

李金桐

1998 《財政學》，臺北市：五南圖書出版股份有限公司。

李銀河

2004 《女性主義》，臺北市：五南圖書出版股份有限公司。

林華德

1995 《財政學要義》，六版，臺北市：大中國圖書公司。

林芳玫

2006 〈自由主義女性主義〉，顧燕玲主編，前揭書，頁 3-34。

林全、毛慶生、朱敬一、許松根、陳昭南、陳添枝、黃朝熙

2001 《經濟學》，三版，臺北市：華泰文化事業股份有限公司。

林明誼

2000 〈租稅公平原則對租稅立法的限制〉，臺北：國立臺北大學法學系公法學組，未出版。

林美莉

2005 《西洋稅制在近代中國的發展》，臺北：中央研究院近代史研究所。

法治斌、董保城

2004 《憲法新論》，臺北，元照出版社。

施敏

2005 《稅務相關法規概要》，臺北：高點文化事業有限公司。

洪鎌德

1998 《21 世紀社會學》，臺北市：揚智文化事業有限公司。

2003 《女性主義》，初版，臺北市：一橋出版社。

2004 《當代主義》，初版，臺北市：揚智文化事業有限公司。

2005 《當代政治經濟學》，臺北市：揚智文化事業有限公司。

2006 《當代政治社會學》，臺北：五南圖書出版股份有限公司。

2008 《馬克思》，臺北：東大圖書股份有限公司。

徐偉初、歐俊男、謝文盛

2005 《財政學》，臺北：華泰文化事業股份有限公司。

殷文俊

1984 《中國租稅制度及比較研究》，臺北：中央文物供應社。

財政部臺北市國稅局

2008 《國稅法規輯要》，臺北：臺北市國稅局。

財政部財稅人員訓練所

2001 《財稅名詞辭典》，臺北：財政部財稅人員訓練所。

張盛和、許慈美、吳月琴及莊水吉

2007 《銷售稅制度與實務(含關稅)》，臺北：三民書局股份有限公司。

張鈺婉

2001 〈臺灣地區營業稅制度演變之研究〉，臺北：國立政治大學財政學研究所
碩士論文，未出版。

張建昭

2004 《稅務法規》，臺北：志光教育文化出版社。

盛子龍

1988 〈西德基本法上平等原則之研究〉，刊於《憲政時代》第13卷第3期。

張清溪、許嘉棟、劉鶯釗、吳聰敏

1993 《經濟學理論與實際上冊》，二版修訂，臺北：翰蘆圖書出版有限公司。

許秀雯

1998 〈勞動、性別與女性主義法學〉，臺北：國立中興大學法律系碩士論文，
未出版。

許慈美、王錦煌、黃湘淇

2008 〈信用卡特約商店逃漏營業稅問題之研析〉，刊於《財稅研究》，第40卷
第1期。

陳文智

2002 〈臺北市私娼從業原因及應有管理措施〉，臺北市，國立臺灣大學國家發
展研究所碩士論文，未出版。

陳志龍

2006 《財經刑法與財經犯罪》，臺北：元照出版有限公司。

2008 《辯證與法學》，臺北：翰蘆圖書出版有限公司。

陳清秀

2004 《稅法總論》，第3版，臺北：翰蘆圖書出版有限公司。

陳財源

2002 〈我國營業稅改隸地方稅之研究〉，國立中山大學管理學院高階經營碩士學程專班碩士論文，未出版，高雄。

陳丹華

2005 《財政學》，臺北：華立圖書股份有限公司。

黃茂榮

2005 《稅法總論-法學方法與現代稅法》，臺北：植根法學叢書編輯室。

黃仁德

2000 《總體經濟理論與政策》，臺北：華泰文化事業股份有限公司。

黃淑鈴

2006 〈烏托邦社會主義/馬克思主義女性主義〉，顧燕玲主編，前揭書，頁37-80。

黃源浩

2004 〈從「絞殺禁止」到「半數原則」-比例原則在稅法領域之適用〉，《財稅研究》，第36卷第1期，頁151-170。

楊聖德、黃春頻

2005 《租稅申報實務精華》，臺北：臺灣工商稅務出版社。

葛克昌

1996 《國家學與國家法：社會國、租稅國與法治國理念》，臺北市：月旦出版社。

2002 《行政程序與納稅人基本權-增訂版》，臺北市：翰蘆圖書出版有

限公司。

2003 《所得稅與憲法-增訂版》，臺北：翰蘆圖書出版有限公司。

2005 《稅法基本問題-財政憲法篇》，臺北：元照出版有限公司。

2009 〈奢侈稅及其憲法界限〉，刊於《月旦法學》第 169 期，頁 200-205。

趙天石

2009 〈別想靠稅吏端正風氣-特種飲食業營業稅率之探討〉，刊於《稅務旬刊》第 2062 期。

劉燈城

2001 《財稅名詞辭典》，臺北：財政部財稅人員訓練所。

劉梅君

2009 〈性別主流化政策的運用〉，臺北市：公務人力發展中心。

藍一鴻

2004 《財政學申論題庫Q&A》，二版，臺北：志光教育文化出版社。

顧燕翎 主編

2006 《女性主義理論與流派》，再版 9 刷，臺北：女書文化事業有限公司。



貳、網路資料

黃茂榮

2002 〈稅捐的構成要件〉，《經社法制論叢》，第 6 期，頁 19 以下。

<http://www.cepd.gov.tw/ml.aspx?sNo=0006278&key=&ex=%20&ic=&cd>

參、外文書目

Blinder, A. S.

1987 *Hard heads, soft hearts : tough-minded economics for a just society*,

Reading ,MA : Addison-Wesley.

Bryson, Valerie

1999 “Feminism” in : Roger Eatwell and Anthony Wrights (eds.), *Contemporary Political Ideologies*, London and New York: Pintre, 2nd ed., pp.206-230

Girvetz, Harry K.

1974 “Liberalism,” in *Encyclopedia Britannica*, Chicago, et. al. : *Encyclopedia Britannica Inc.*, 5th ed., vol.10, pp.846-851.

Mchel, Andrèe

1986 *Le Féminisme*, Paris : *Presses Univessitaires de France*, 3rd edition. 張南星譯《女權主義》，臺北：遠流，1991 初版二刷。

Rosen, H. S.

1998 *Public Finance (5th edition)*, Boston : *R.R. Donnelley & Sons Company*. 葉嘉楠譯：《財政學-政府資金來源與用途》（全一冊），臺北：臺灣西書出版社，2000初版。

Smith, Adam

1776 *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Edwin Cannan (ed.), London : *Methuen*, 1950；中文譯本：周憲文譯，臺灣銀行經濟研究室編印，1965，第三版。

Thomas R Dye

1999 “Understanding Public Policy”；中文譯本：羅清俊·陳志瑋譯：《公共政策新論》，臺北：韋伯文化事業出版社。