

大學用書·碩考國考

適用 | 法律/管理/稅捐/會計/行政執行

財稅法學001

稅捐法定主義

黃俊杰 著



財稅法學 001

稅捐法定主義

黃俊杰 著



翰蘆圖書出版有限公司

www.hanlu.com.tw

財稅法學 001

稅捐法定主義

2012 年 4 月 初版發行

著 者 黃俊杰
發行人 洪詩棠
出版者 翰蘆圖書出版有限公司
法律顧問 曾榮振律師
印 製 金華排版打字行
電 話 02-2382-1169

總經銷 翰蘆圖書出版有限公司
地 址 台北市 100 重慶南路一段 121 號 5 樓之 11
電 話 02-2382-1120
傳 真 02-2331-4416
網 址 <http://www.hanlu.com.tw>
信 箱 hanlu@hanlu.com.tw
大陸展售 廈門外圖集團有限公司
地 址 廈門市湖里區悅華路 8 號外圖物流大廈 4 樓
電 話 86-592-2986298

ATM轉帳 107-540-458-934 中國信託城中分行（代號 822）
郵政劃撥 15718419 翰蘆圖書出版有限公司

加入會員，直購優惠。

書局缺書，請告訴店家代訂或補書，或向本公司直購。

定價 新臺幣 240 元

國家圖書館出版品預行編目資料

稅捐法定主義 / 黃俊杰著.--初版.--臺北市：

翰蘆圖書，2012.02

面：15×21 公分.--（財稅法學：1）

ISBN 978-986-7522-77-1（平裝）

1. 租稅法律主義 2. 租稅法規

567.11

101002511

版權所有 翻印必究

（缺頁、倒裝，請寄回更換）

| 目錄 |

【壹】用語與範圍之界定	7
一、稅捐國家與稅捐法定主義	7
二、範圍之界定	9
【貳】憲法依據	11
一、憲法解釋之理解	11
二、憲法第 19 條之存在價值	12
(一)憲法第 2 章之規範體系	12
(二)稅捐憲法制度之形成與價值	13
【參】人民——有納稅之義務？	17
一、人民負有義務？	17
(一)釋憲實務之省思	17
(二)納稅是人民基本權利之限制	19
(三)稅捐基本權之建構與肯認	30
二、納稅之概念－稅捐公課與非稅公課	54
(一)稅捐與非稅公課之憲法地位	54
(二)稅捐之憲法概念	56
(三)財政工具法律特徵之比較	91

【肆】國家——依法律課稅	121
一、基本前提－符合憲法意旨之稅法	121
二、稅捐法定主義之核心原則	126
(一)課稅要件法定主義	126
(二)財稅行政作為補充立法者？	134
三、課稅依據之可能性與規範審查	140
(一)法律授權之肯認	140
(二)實質意義法律說之理由及限制	141
 【伍】省思	 189

財稅法學 001

稅捐法定主義

黃俊杰 著



翰蘆圖書出版有限公司

www.hanlu.com.tw

總序

財稅法學系列

文 / 黃俊杰

財稅法學，係基於財政憲法基本秩序，建構財政法與稅法之核心價值。財政收入與支出之妥善規劃、法制、管理及營運等健全設計，係國家永續之基礎。

財政國家（Finanzstaat），以「金錢」作為國家核心要素之同義詞，從國家財政功能之面向，觀察國家實際財政需求之特徵，並作為憲法之國體；「財政」作為國家存續之要件，在現代國家中是無法拋棄之構成要素，蓋任何國家欠缺財政即無法生存，故財政亦得稱為庶政之母，而財政自主能力及財政均衡則為國家及各級自治團體最重要之物質基礎，財政負擔亦有一定之憲法界限。

從財政收入面向觀察財政國家，係稅捐國家（Steuerstaat），蓋稅捐為主要之財政工具，故國家之一般財政收入來源，主要應仰賴於稅捐之依法公平課徵，而非依靠罰金或罰鍰等處罰性措施；稅捐以外之非稅公課，例如，規費、受益費與特別公課等強制財政工具，依法應具有個別之存在目的，具有稅捐補充性之地位。

從財政支出面向觀察財政國家，面對國家財政資源有

| 目錄 |

【壹】用語與範圍之界定	7
一、稅捐國家與稅捐法定主義	7
二、範圍之界定	9
【貳】憲法依據	11
一、憲法解釋之理解	11
二、憲法第 19 條之存在價值	12
(一)憲法第 2 章之規範體系	12
(二)稅捐憲法制度之形成與價值	13
【參】人民——有納稅之義務？	17
一、人民負有義務？	17
(一)釋憲實務之省思	17
(二)納稅是人民基本權利之限制	19
(三)稅捐基本權之建構與肯認	30
二、納稅之概念—稅捐公課與非稅公課	54
(一)稅捐與非稅公課之憲法地位	54
(二)稅捐之憲法概念	56
(三)財政工具法律特徵之比較	91

【肆】國家——依法律課稅	121
一、基本前提－符合憲法意旨之稅法	121
二、稅捐法定主義之核心原則	126
(一)課稅要件法定主義	126
(二)財稅行政作為補充立法者？	134
三、課稅依據之可能性與規範審查	140
(一)法律授權之肯認	140
(二)實質意義法律說之理由及限制	141
 【伍】省思	 189

【壹】

用語與範圍之界定

一、稅捐國家與稅捐法定主義

關於「稅捐國家（Steuerstaat）」，有譯為「租稅國」，故針對課稅事項應以法律規定之意涵，亦有「稅捐法定主義」與「租稅法律主義」之稱謂。

「稅捐國家」之概念，德國學者指出，係比基本法還要久遠。早在帝國時期尾聲，學者 Goldscheid 與學者 Schumpeter 關於戰爭債務解決正確途徑之學術上爭論，就已經形塑稅捐國家之概念。事實上，稅捐是作為國家主要之財政來源，而非稅公課概念之容許性，被質疑係對聯邦國家之稅捐憲法產生危害。因此，對於國家財政配置之基礎決定，應係從基本法來汲取，並非倚靠經濟上之營利活動，亦非倚靠其他公課之徵收。¹

¹ Joachim Wieland, Finanzverfassung, Steuerstaat und föderaler Ausgleich, in:

憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，司法院大法官解釋認為其揭示「租稅法律主義」。² 所謂「租稅法律主義」，為釋憲機關對憲法第 19 條規定內容之實務用語。

就此，【98/05/27】修正稅捐稽徵法時，增訂第 12 條之 1 第 1 項規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」將「租稅法律主義」之實務用語，轉換為法律用語。

面對「租稅法律主義」作為釋憲機關之實務用語與立

Badura / Dreier (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Bd. II, Klärung und Fortbildung des Verfassungsrechts, 2001, S. 776f. 指出，Goldscheid 與 Schumpeter 雙方爭論對象之問題焦點，即是否國家必須成為企業主，並且國家因而能夠償還其債務。當時 Goldscheid 之論點已經獲得承認，不過，他對於國家作為稅捐國家之純粹描述性的說明，已然喪失合理性。然而，事實上稅捐仍然是作為國家主要之財政來源，可是，並未賦予稅捐國家概念規範性之內涵。這首先於 70 年代發生轉變。國家法理論針對非稅公課概念之容許性，日漸產生懷疑。當時不僅聯邦憲法法院，而且在文獻上也認為，對於非稅公課採取與稅捐負擔同一方式之徵收是合理的。而基本法上一般性之權限清單，也授權關於非稅金錢給付義務之建立。就實質法律上之關係而言，非稅公課亦被基本法第 3 條第 1 項之標準所衡量。直到 1972 年，非稅公課被某些學者認為係對聯邦國家之稅捐憲法產生危害，其認為應以憲法之方法予以防止。學者 Isensee 之文章（稅捐國家作為國體）獲得決定性之意義，該文對稅捐國家概念之規範性解釋有重要貢獻，並獲得廣泛之傳播。

² 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，1997，第 15 頁以下。

法機關之法律用語，學術界則有以「稅捐法定主義」稱之。

3

因此，「租稅法律主義」與「稅捐法定主義」，均已實際上被各界採納作為「人民有依法律納稅之義務」之稱謂。

二、範圍之界定

關於「人民有依法律納稅之義務」之憲法規定內涵，似得從許多方面觀察其表徵之不同憲法議題，例如，本條規定「納稅」係基本權利或基本義務之憲法規範？納稅者與非納稅者之憲法保障內容，是否相同？「依法律」與未規定依法律之差異，「納稅」事項是否均僅依形式意義法律（憲法第 170 條規定「本憲法所稱之法律，謂經立法院通過，總統公布之法律」）為之？「稅捐」之本質與稅捐以外之「非稅公課」，是否相同及其課徵界限為何？……

針對前述廣泛議題，本文嘗試討論：(1)憲法依據；(2)人民—有納稅之義務？；(3)國家—依法律課稅。

³ 陳清秀，稅法總論，2010，第 39 頁以下。

憲法依據

「稅捐法定主義」之憲法依據，依司法院大法官解釋之見解，係憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之規定。

一、憲法解釋之理解

針對憲法第 19 條之規定，早期之解釋態度，例如，釋字第 217 號解釋其憲法內涵「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」。

近期之解釋態度，例如，釋字第 661 號解釋理由書則謂「係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。」惟「如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符

合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範（釋字第 443 號、第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 650 號、第 657 號解釋）。」

觀察前述釋憲案例，若以得作為稅法法源之判斷標準，係有無成為課稅依據之可能性，而非規範本身之合憲性或其適用順序之問題。則釋字第 217 號解釋「僅依法律所定」，係代表形式意義法律說之實務見解；而釋字第 661 號解釋「以法律或法律明確授權之命令定之」，係屬實質意義法律說。¹

二、憲法第 19 條之存在價值

（一）憲法第 2 章之規範體系

憲法第 19 條在憲法體例上，係規定在第 2 章「人民之權利義務」中。依其規範之文句，作形式之觀察，得如下圖所示：

¹ 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，第 56 頁以下。