

/ 税收公法学丛书 /

葛克昌 李刚 / 总主编



租税国的危机

葛克昌

著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

/ 税收公法学丛书 /

葛克昌 李刚 / 总主编

租税国的危机

葛克昌
著



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

租税国的危机/葛克昌著. —厦门:厦门大学出版社, 2016. 7

(税收公法学丛书)

ISBN 978-7-5615-6057-0

I. ①租… II. ①葛… III. ①税法—研究 IV. ①D912.204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 111238 号

出 版 人 蒋东明

责任编辑 甘世恒、邓臻

装帧设计 李嘉彬

责任印制 许克华

出版发行 厦门大学出版社

社 址 厦门市软件园二期望海路 39 号

邮政编码 361008

总 编 办 0592-2182177 0592-2181406(传真)

营销中心 0592-2184458 0592-2181365

网 址 <http://www.xmupress.com>

邮 箱 xmupress@126.com

印 刷 厦门市万美兴印刷设计有限公司

开本 720mm×1000mm 1/16

印张 14

插页 2

字数 260 千字

版次 2016 年 7 月第 1 版

印次 2016 年 7 月第 1 次印刷

定价 50.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换



厦门大学出版社
微信二维码



厦门大学出版社
微博二维码

总 序

欧债危机敲响了当代租税国危机之警钟,危及市场经济基本秩序与国家宪政基础。实则早在近百年前于1918年熊彼德所发表之《租税国家危机》一文,即明确指出国家债务失去控制,已宣告租税国家危机来临;而其主要原因,在于社会因素致国家支出暴增,与因经济因素使国家收入停滞不前。德国公法学者Isensee教授,则归结此种历程为初由“财政危机”转为“经济危机”,终陷入“宪法危机”的困境,如何将此宪法之脱缰野马,控制在重塑市场经济公法秩序建制中,为当代最重要之法制课题。

厦门大学虽偏居东南一隅,但会计学与财税法学具有长远深厚之传统,不仅名师辈出,学子成就做人;尤以廖益新教授领导下之国际税法,成绩最为斐然,冠于两岸三地。现厦门大学以其固有之基础,积极规划系列“税收公法学丛书”,以因应时代需求;由备受期待之青年学者李刚博士主其事,以其积极任事,具远见与耐心。该丛书虽有各种困难仍待克服,但如持之有故,积年累月,终将有相当成果之一日,吾人等自应尽力配合,共襄盛举。兹在丛书出刊之初,简述其背景及时代意义,望读者切莫以一般丛书视之。

葛克昌

2013年5月8日

主编手记：税收公法学丛书的由来

台湾大学法律学院葛克昌教授在两岸税法学界的地位与影响，恐怕无人不晓。本人就算是再费笔墨，也难以尽述葛师在税法研究上的高深造诣、两岸交流上的倾力奉献和提携后进上的不遗余力。因此，本套丛书由葛师擎旗帷幄，应是恰如其分。本人蒙葛师赏识，允为主编之一，不胜惶恐，将本套丛书来龙去脉作一简介，亦属分内之事。

2011年7月初、厦门大学第三学期（短学期）之际，应厦门大学国际税法与比较税制研究中心（CITACT—XMU）主任廖益新教授之邀，葛师造访厦门大学法学院，在我校漳州校区为本科生开堂讲学“税捐行政法”，本人有幸全程陪同并聆听葛师教诲。厦门大学出版社副社长施高翔博士闻名师而动，与甘世恒编辑专程赴漳州校区拜访葛师，殷切表达厦大出版社拟规划出版台湾法学名家丛书、恳请葛师赐稿襄助之意，双方乐而达成初步出版意向，并委由本人居中联络后续事宜。现在想来，本套税收公法学丛书之名，最初即由我们四人在厦大漳州校区宾馆的大堂沙发上商议而定。然而，由于本人怠惰，此事竟拖延一年有余。

2012年9月底至11月底，承葛师及其助理台大法律学院法学研究所财税法组的吴怡凤、巫念衡和陈佳函诸同学尽心周到安排，本人应邀赴台湾大学法律学院先参加“第17届两岸税法研讨会：税捐证据法制”，继而于大学部和研究所开课讲授大陆税法。借此次访台之机，不仅终于将此前意向落实，与葛师商定首期出版计划，包括葛师的《租税国的危机》《税捐行政法——纳税人基本权视野下之税捐稽征法》和本人撰写的《现代税法学要论》等四五本，而且着手启动将葛师著书由繁体版改为简体版的技术性编辑工作。

葛师所著繁体版诸专书，本人早在十余年前（2002年）因撰写博士学位论文之需就已拜读，2005年结识葛师以来，一直蒙葛师慷慨赠书，得以持续学习葛师推陈出新的专著要义。这一次兼具编辑与求学者的双重视角，重读各书，对字里行间所展现的葛师思想精髓的体认又与之前初读各书时有所不同。本人将重读纸版书时所勾画之处，与此前初读之时所作的笔记相对照，发现竟然只有一半内容是重叠的，不禁感慨经典著作常读常新；这也是在编辑工作之外的一种额外收

获。只是必须说明的是:本套丛书首期出版各台湾学者论著,虽经本人逐一全书通读,并为符合大陆地区读者阅读习惯,在尽可能保持原文原貌原意的基础之上,仅对个别字词文句作必要的技术处理,即便还有厦大出版社的甘世恒编辑的最后把关检视,仍难免有疏失遗漏之处,请读者体谅;若还肯不吝赐知,为将来的修订助力,则无疑是编者的大幸。

最后,感谢厦大出版社施高翔博士慧眼独具,为两岸法学交流再添新篇;感谢邓臻编辑为本套论丛所付出的努力。相信他们的眼光和努力会经由读者的肯认获得回报。

李 刚

2012年11月25日,台大长兴街寓所
(李刚的电子信箱:ligang76@163.com)

目 录

第一章 租税国危机及其宪法课题	1
第一节 引言	1
第二节 租税国危机	2
一、租税国危机之宣告	3
二、租税国危机之缘由	4
三、财政政策立法程序之失衡	7
第三节 租税体系宪法上蓝图	13
一、就营利而非营利能力课税	14
二、财产权之三阶段可税性	16
三、总体税负在宪法上限制	21
第四节 公债在宪法上限制	22
一、公债发行之宪法依据	22
二、公债发行在宪法上限制	23
第五节 展望与建议	26
第二章 国家与社会二元论及其宪法意义	28
第一节 问题概说	28
一、二元论过时说	29
二、二元论仍有必要说	29
三、国家学与宪法学之关键问题	30
第二节 国家社会二元论之历史考察	31
一、国家社会二元论演进	31
二、黑格尔	31
三、Lorenz von Stein	32
四、马克思	33
第三节 多元国家论与国家社会二元论	39
一、多元国家论	40
二、多元国家中国家社会仍有区分之必要	42

第四节 国家与社会在功能角色上之差异	42
一、行为规范之差异	42
二、社会权力之角色	43
三、国家制度上角色之差异	44
第五节 国家与社会二元论在宪法上之意义	44
一、国家与社会系相互交集而非截然二分	44
二、基本权保障应以国家社会区分为前提	45
三、补充原则与功能相符性	46
四、国家决策过程	47
第六节 结论	48
第三章 所得重分配——国家任务与团结互助社群	50
第一节 问题概说	50
第二节 社会法治国之重分配功能	51
一、社会法治国理念	51
二、租税国成为社会国与法治国桥梁	52
三、社会法治国之重分配功能	54
第三节 自由保障之任务划分	57
一、维护自由发展免于国家干预之自由	57
二、社会国家之自由	58
第四节 租税与给付国家之团结互助社群	59
一、租税国家为社会国家之前提	59
二、法定团结互助社群	60
三、租税国家与给付国家之衡量基准	61
第五节 团结互助社群之任务与财务责任	65
一、法定团结互助社群之正当性	65
二、团结互助社群之非税负担	69
第六节 结论	75
第四章 社会福利给付与租税正义	77
第一节 引言	77
第二节 现代社会法治国	79
一、社会法治国以自由法治国理念为基础	79
二、租税国为社会法治国之前提	81
第三节 社会法治国之社会福利给付	86
一、社会福利给付	86

二、社会福利给付请求权	87
第四节 社会福利法与税法之不同评价标准	88
一、需求原则与量能原则	88
二、纳税义务与基本权限制	89
第五节 社会给付请求权之租税前提	90
一、租税限定了国家给付总额	90
二、重分配政策与国家处分权	91
三、国家救助行为之补充性	91
四、比例原则之限制	92
五、平等原则之比较衡量	94
第六节 税法与社会法对事实之认知差异	94
一、最低生活所需费用	95
二、需求之法定要件	97
三、计算与衡量标准	98
第七节 租税政策与给付政策之差异	99
第八节 租税负担与社会福利现金给付	101
一、间接税	102
二、直接税	103
第九节 结论	105
第五章 宪法国体——租税国	108
第一节 引言	108
第二节 宪法学之观点	109
第三节 财政学之观点	111
第四节 租税国之特征	112
第五节 台湾地区“宪法”上租税国	114
一、租税为财政收入之主要形态	114
二、无劳役义务原则	115
三、私法自治之前提	116
四、课税权为“宪法”上国家权力之主要特征	117
五、“中央”与地方财政权限划分	118
六、租税与非税公课	119
七、民生福利国家原则	120
八、租税国之内在限制	121
第六节 结论	122

第六章 税法与民生福利国家	123
第一节 引言	123
第二节 福利国家租税负担之界限	124
一、宪法上之神秘三角	124
二、民生福利国家与租税国家之整合	125
三、租税国家与基本权保障之整合	125
四、担税能力与民生福利国家之整合	127
第三节 宪法上基本价值之取舍	128
一、资产阶级自由国与福利国	128
二、所有权者国家与租税国家	130
三、国家财政收支体系	133
第四节 税法上民生福利原则	135
一、福利国家充分利用课税权之趋势	135
二、税法上民生福利原则	141
第五节 结论	152
第七章 遗产税改革之宪法界限	154
第一节 问题概说	154
一、立法裁量权与宪法界限	154
二、税法思维与宪法思维	155
三、遗产税改革与宪法界限	155
第二节 遗产税之特性及宪法依据	156
一、遗产税特性	156
二、遗产税在宪法上依据	157
三、遗产税与法治国理念	160
第三节 遗产税改革与基本权保障	161
一、基本权核心作为遗产税改革界限	161
二、宪法解释作为遗产税改革界限	167
第四节 宪法界限下遗产税改革	175
一、遗产税现况	175
二、遗产税改革	177
第八章 房地产奢侈税立法及其宪法界限	180
第一节 立法	180
第二节 台湾房地产税制及其缺点	181
一、私有财产制下房地产	181

二、房地产税制	181
三、房地产税法制上缺失	182
第三节 问题概说	184
第四节 奢侈税之沿革	184
第五节 奢侈税之法律性质	185
一、非财政目的租税	185
二、量能原则之例外	186
三、社会政策目的租税	186
四、租税不利措施	187
第六节 奢侈税之合宪性	187
一、奢侈税不符合平等原则	187
二、奢侈税是否违宪	187
第七节 奢侈税之宪法界限	188
第八节 奢侈税相关问题之探讨	189
一、奢侈税是否为税捐	189
二、规范奢侈税之法律是否为税法	190
三、奢侈税是否仍受量能原则拘束	190
第九节 结论	190
第九章 税捐实质正当性与违宪审查	192
第一节 问题概说	192
一、税法之合宪解释与违宪审查	192
二、实质宪政国家与税法违宪审查	193
三、不能构成租税正当性事由	194
第二节 国家观与税制变迁	196
一、财政救急、利益说、牺牲说、再生产说	196
二、再生产说(Vogel 理论)	198
三、税捐系自由宪政国家表征	201
四、主观负担能力(所得)与客观推估负担能力(消费)	204
第三节 税法之宪法审查基准	205
一、财产权保障	206
二、平等原则——量能负担原则	208
三、非财政目的税捐之违宪审查	211
第四节 结论	212
一、两种正当化事由:所得与购买力	212

二、财产权自由与其他自由	213
三、对个人或不知名者课税	213
四、税捐正当性非宪法所专属	213

第一章

租税国危机及其宪法课题*

第一节 引言

初由“经济危机”，转为“社会危机”，终陷入“宪法危机”的困境。^① 这样一条常在已开发国家与开发中国家之不归路，在人们脑海中已尘封了 40 多年的梦魇，从 1990 年开始其轮廓又逐渐浮现。由连续两年赋税收入 20% 以上年增率，^② 转成 1990 年负增长，再加上已定案之台湾地区建设六年计划，其总经费高达 8.2 兆元之沉重负担，于是调高规费、增税、发行公债、借外债等构想源源推出。^③ 此不啻为台湾地区稳健保守财政政策时代所为之“死亡宣告”，从而亦敲响了“租税国家危机”之警钟。在这历史转逝点上，当然引发了学术界广大的争议与关注，唯大多从经济学理论与实务上加以分析，忽略社会及法律层面之探究。一个现代宪政国家和地区，如何面对如此巨大的观念与社会之变迁，实有必要多从宪法角度，寻求全民共识，预为规范，让宪法一方面成为财政政策脱疆野

* 本文原在《台大法学论丛》1991 年第 20 卷第 2 期上发表。

① 借用德国名公法学者 Isensee 教授用语，参见氏著，Der Sozialstaat in wirtschaftskrise, in Festschrift für Johannes Broermann, 1982, S. 365.

② 1988 年度台湾地区赋税收入新台币 5580 亿元，年增率 20.9%；1989 年度赋税收入新台币 6773 亿元，年增率 21.4%。参见台湾“财政部”统计处编印，台湾地区 1989 年赋税统计年报，提要分析表一。

③ 根据六年计划：“未来六年公共建设的财源，大部分须依赖公债大量发行与赊借，预算赤字相应扩大。”台湾“行政院经建会”，地区六年计划第一册，第 14 页。

马之最终羁束,另一方面作为对抗轻率财税政策及经济不理性行为的最后堡垒。^①本书基于此观点,先阐述租税国家危机概念之源起、租税国家之病理分析,再就台湾地区“宪法”上财税体系之蓝图,检讨财税改革途径及其法律基础。^②

第二节 租税国危机

“租税国危机”(Die Krise des Steuerstaats)系奥地利经济学大师熊彼特,在第一次世界大战最后一年(1918年)所发表的一篇广为当时及后人所引用的经济政策论文的标题。^③熊彼特所谓之租税国,系依据 Goldscheid 的观点,指一国之收入多取诸人民所缴纳之租税;而非如 19 世纪一些国家,其收入以来自国有地,国有财产及国营事业所得为大宗,例如其时普鲁士之预算,泰半取之于具价格垄断及较低人事费用之国营铁路收入。今天仍有不以市场经济为基础所组成之工业国家(虽然逐渐没落)可值吾人作为租税国家之替代选择。问题在于今日

① 宪法对国家财政体系之功能,请参见葛克昌:《人民有依法律纳税之义务(下)》,载《台大法学论丛》1989年第19卷第2期;以及葛克昌:《人民有依法律纳税之义务——以大法官解释为中心》,载《税法基本问题——财政宪法篇》,台湾元照出版有限公司2005年版。

② 关于财税改革之法律基础,另请参见葛克昌:《平等与适法原则——财税改革之法律基础初论》,载《财税研究》1990年第22卷第5期。

③ Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats, 1918, Neudruck in: Goldscheid-Schumpeters' Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 329~379.

之租税国家,究竟发生何种危机?^① 其财政系统,应否为根本且深化之改革? 当代宪政体制下之租税国家,在法理论上具有何意义?^②

一、租税国危机之宣告

根据熊彼特之租税国家危机理论,租税国家由于支出大量扩充,无法由常规之租税收入来支应,终将导致国家之过度举债。国家债务失去控制的事实,即宣告了租税国危机之来临。

熊彼特解释支出暴增之原因,乃基于社会因素;而国家收入停滞不前,则由于经济因素。支出暴增之社会因素,熊彼特认为系“民众越来越高涨之支出意愿……在此意愿之背后则为越来越扩展之权力,终致在思想上彻底改变全民私有财产制度与生活方式”。^③ 熊彼特对收入停滞经济因素的说明,则认为租税收入有其历史条件限制,一国之国民经济所能提供的税收,均有其极限。不容竭渔而肥,否则税源必当枯竭。由于租税国不能损及其自身存在基础,^④ 租税国危机理

① 熊彼特之大作,原为反驳 Goldscheid 在 1917 年发表之《国家社会主义或国家资本主义》(*Staatssozialismus oder Staatskapitalismus*)一文,该文认为对史无前例之战争债务,传统之租税收入,不啻杯水车薪,非具有非常之决心,另行开拓营利收入之财源不可。国家应有计划地闯入私经济领域,自行掌握生产工具。因面临破产之“债务缠身之租税国”想要重新再起,唯有浴火改造成为“拥有资本能力之经济国”始有一线生机。熊彼特则力排此议,认为租税国家乃与现代国家同时诞生,一起发展。现代国家即存在于经济主体之个人利益运作能力之私经济上,其本质,在于经济活动“须赖新的动力在新的轨道上运行,其间国民之生活观及文化内涵,乃至心理习惯等等社会结构均须彻底变动”。租税国即寄生其上,国家财政支出愈高,愈需仰赖个人追逐自我利益之驱力,更不能反其道而行,以战争为借口,干预私人之财产与生活方式。鉴于预期中战后负担,熊彼特选用昔日通行而具政治震撼力之口号作为文章标题——租税国危机,文中首先忧心地探讨该现象,最终结论则否定之。熊彼特认为国家财政收入限于间接取之于税课,不仅力足负担,且仅对企业之盈余加以课征,不致造成对企业活力之巨大伤害,对其技术及生产力之提升,有引导及扩散之效果。对财政需求问题,不难解决,唯有一前提条件,即国民不能有日益高涨之支出意愿与权力要求,此非租税国财政所能负担。此一西方版之盐铁论,虽然聚讼盈庭,至今未已。但熊彼特之主张则成为西欧现实政治之主流,引导着 20 世纪之国家运作,历史证明租税国具有无比活力与潜能,德国二次战后之复兴,不能不说均拜此之赐。而熊彼特提出租税国之前提条件与限制,从今天来看,也不能不说具有历史远见。

② 从法理论观点,特别是平等国家观察租税国,有 Leisner, *Der Steuerstaat-Weg der Gleichheit zur Macht*, *StuW* 4/1986 S. 305; 从宪法观点观察租税国,请参见 Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in *Festschrift für H. P. Ipsen*, 1977, S. 417.

③ Goldscheid-Schumpeters' a. a. O., S. 351.

④ Goldscheid-Schumpeters' a. a. O., S. 341~352.

论,在现实世界须辅以租税国政治危机理论。增税不仅有其经济上限度,亦有其政治上限度,过度税课将使多数之选民,丧失对政府之信赖。以福利国家著称,人民税负达国民所得 50% 之瑞典,可作为租税国经济危机之代表;而美国则可视作租税国政治危机之典型。^① 国家债务失去控制之危机,熊彼特虽提出于一次世界大战后,其问题严重化则在近 10 年,兹以 1974 年到 1985 年 10 年间工业化国家发展,以国家债务占净国民生产毛额为例,联邦德国由 19% 提高到 41% (金额为 4 倍),意大利由 45% 提高到 98% (金额为 10 倍),瑞典由 37% 提高到 78% (金额为 6 倍),日本由 13% 提高至 57% (金额为 10 倍),美国由 50% 提高为 58% (金额为 3 倍)。^② 几乎每一个国家,均陷入国家债务失去控制之困境。这种租税国家危机原因何在,值得吾人进一步探讨。

二、租税国危机之缘由

租税国危机在于支出面国家职权之超载;以及收入面,一方面税收受经济及政治条件限制停滞不前,另一方面财税政策上引入许多传统财政收入以外之目标(如经济及社会目的之租税优惠),加深了税收之短缺。

(一)国家职权之过度扩展

从前述提及的国家债务失去控制的国家,均可发现在近 10 年间国家职权之扩张,^③ 尤以许多新增之任务,造成沉重之财政压力,例如:

1. 充分就业与景气政策

凯恩斯经济理论之中心思想,即为若无国家干预,市场经济本身不足以确保充分就业与经济发展。为调节市场需求,凯恩斯认为国家必须采行平衡性需求,以达到私人之充分需求,创造更多就业机会。^④ 此种理论,为多数国家所采行。故不论其理论之利弊得失,^⑤ 此种不断扩张之政策,实际上难以刹车,国家支出

① Seidl, Krise oder Reform des Steuerstaats? StuW 3/1987 S. 185.

② Seidl, a. a. O., S. 188.

③ 国家任务之扩增与财政需求之膨胀,请参阅葛克昌:《税法与民生福利国家》,载《经社法论丛》1989 年第 4 期,以及本书第六章。

④ Keynes, The General Theory of Employment, Interest, Money, 1936, Chap. 24. 中译本:李兰甫译:《就业、利息与货币的一般理论》,第 24 章。

⑤ 此种理论在宪法上意义,请参阅 Ehmke 之教授升等论文《经济与宪法》(Wirtschaft und Verfassung, 1961),其评论参阅 Mestmäcker, Wirtschaft und Verfassung, DöV, 1964, S. 609.

不扩充,而陷入难以自拔之境地,国家需要新的财源,国家预算赤字也就年年扩增。

2. 福利国家之理想或“白吃午餐”之幻想

基于福利国家要求,国家有义务对巨大之特定生活需求,直接给予社会福利给付,或间接予以租税优惠。较为显著者,诸如:家庭政策之要求(予以子女津贴、子女宽免额、夫妻所得分割报税制度、对贫者社会保险费优惠以及家庭辅助救助等),住屋政策之要求(予以自住屋贷款之租税抵免、国宅兴建、房租津贴、建屋奖励等),奖励储蓄(保险费之所得税减免、储蓄利息免税等),社会安全政策(社会保险之低保费、所得税之减免)。^①

3. 国家之文化奖励

由于文化国家理念兴起,各国对文化、艺术教育、体育、古迹文化物及学术研究,往往予以奖励或自行兴办,如歌剧、戏剧、音乐会、运动会、电影,无不赖国家大力支助;一切义务教育,凡从民众补习班到公立大学亦多有免学费者,而学术研究之奖励,各国无不大力支持,所费不貲且有日益扩大之势。^②

4. 最低所得水准之国家保障

一些国家有针对特别业别予以最低所得保障者,其中尤以工业国家对农业所得最为人注目,透过保证价格,以维持农业之生产;或以补贴方式弥补生产与消费间价格差异。对农业补贴之支出,对一些国家亦构成沉重之财政负担^③。

5. 公共建设之提供

为提升生活水准,有必要兴建公共建设,以利私有财得以更有效利用:道路、供水清洁设施、垃圾处理、电信系统、游泳池、地下铁、电厂、飞机场、下水道。虽然部分设施,以规费方式解决财源,但仍以亏空居多,有赖政府财政补贴。

6. 外部效果之调节

由于工业发展与私人生活水准提升,制造了大量外部效果,此种环境问题,成为政府需要积极解决之任务。虽然纯理论上,可以贯彻污染者付费原则,但是有的污染源难以确定,有的是政府机关难以调查,或是严格之环境要求,非私人企业财力所能负荷,或因此无法在国际市场上竞争。无论原因为何,环境保护最

① 参阅葛克昌:《税法与民生福利国家》,载《经社法制论丛》1989年第4期;以及本书第六章。

② Vgl. Steiner/Grimm, Kulturauftrag im staatlichen Gemeinwesen, VVDStRL, 42 (1984), S. 7, 46; Hufen, Gegenwartsfragen des Kulturfederalismus, BayVBl. 1985. S. 37.

③ Seidl, a. a. O., S. 190.