

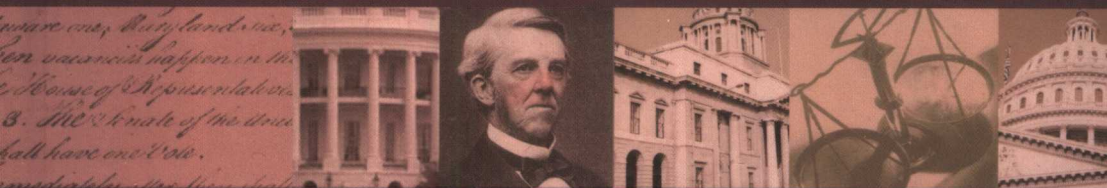
De the People

國立台灣大學法學叢書92

2005年增訂版

稅法基本問題

—財政憲法篇—



葛克昌 著



元照出版

D927.582.22/1

2005

國立台灣大學法學叢書 92

稅法基本問題

財政憲法篇



葛克昌 著

國立台灣大學法學叢書編輯委員會 編輯

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法基本問題-財政憲法篇 / 葛克昌著. -- 二版. -- 臺北市 : 元照, 2005[民 94]
面 : 公分. -- (國立臺灣大學法學叢書 ; 92)
含索引

ISBN 986-7279-18-2 (精裝)

1. 稅務 - 法規論述

567.023

94006601

稅法基本問題——財政憲法篇 1D21GA

2005 年 09 月 二版第 1 刷

作 者 葛克昌

出 版 者 元照出版有限公司

100 臺北市館前路 18 號 5 樓

網 址 www.angle.com.tw

定 價 新臺幣 450 元

訂購專線 (02)2375-6688 轉客服組 (02)2370-7890

訂購傳真 (02)2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 986-7279-18-2

ISBN: 9789867787187

人民幣价: 187.5

增訂版序

稅法基本問題（財政憲法篇）增訂版，除了原本篇章之內容部分更新外，增列了「公法對私法關係之承接與調整」、「規費地方稅與自治立法」、「租稅優惠、平等原則與違憲審查—釋字第565號評析」、「一事不再罰之公然漏洞—最高行政法院九十一年度六月決議評釋」、「量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話」等幾篇最新著作；大抵以初版及重刷版為藍本，加以增修，並附加案例與問題研析，便於讀者自我練習與思考，及方便教學。

本增訂版由黃士洲律師將1995年原書修訂，親自全文植入電腦，再由台灣大學法律學研究所林子傑領導財稅組研究生重新修訂，從基本權保障、中央與地方權限劃分、基本國策三方面探討財政憲法主要問題。增訂版出版主要基於兩岸讀者多方敦促，台大法律研究所財稅組師生及元照出版公司大力協助，謹此致謝；本書雖經增訂，仍有缺失，尚祈不吝指教，以便改進。

葛克昌

2005年8月

自序

本書所蒐集者，大抵為作者近年參加學術研討會所發表之論文以及在台大法學論叢、中原財經法學、財稅研究等刊物發表者，部分亦曾作為台大法律學系、財稅訓練所、外資人才訓練班教材。編印成冊除方便教學外，主要便於向先進討教。

本書所探討之稅法基本問題，實際上均與財政憲法有關，「租稅規避與法學方法」主要探討稅法與民法關係，結論在於二者須統一在憲法指導理念之下；「人民有依法律納稅義務」，討論稅法與基本權關係；「地方財政法基本課題」檢討中央與地方財政權限劃分；「量能原則與所得稅法」則認為所得稅法應以憲法之價值觀為基本理念；「遺產稅規劃與法治國理念」在闡明個人對財產法律規劃之自由及其憲法上界限。由於我國現行憲法獨缺財政乙章，以上討論有其迫切性，同時也面臨很大困境。因此，各論文無不以大法官會亦有關解釋為中心。這些解釋不管有意、無意，均已逐漸形成實質意義的財政憲法。

各種租稅改革法案，是否為立法者所接受或擱置，甚至優先採行其他方案，均係憲法賦予立法者之裁量權，屬於立法政策問題，而非法學上衡量標準。在現代憲政國家，法學上衡量標準在憲法；憲法用以明確規定租稅立法者之裁量自由及界限。現代憲政國家積極保障人權，稅法成為以分配正義為名，對個人自由實行國家干預之主要工具。尤以福利國家，國家任務不斷擴展，課稅權逐漸長成巨靈怪獸，如何將此怪獸馴服在憲法秩序下，是今日憲政國家之宿命課題。

由於稅法發展較晚，稅法傳統理念多由民刑法移植而來，而忽略了稅法特性。稅法本質上具有兩面性，一為對人民自由財產加以國家干預之法律；一為對公共財政負擔予以分配之法律。後者以租稅規避防杜及量能原則最為重要，前者則以財產自由權保障及比例原則遵守為重心。本書對此兩面性予以探索，並對稅法與民刑法不能等量齊觀，但亦非不相干的辯證關係予以分析，以助稅法的解釋與適用。

本書自編印以來，四五友人或提供建議，或助為校勘，雅意勤勤，數月如一，謹此謝之。

葛克昌

作者謹識于1995春雨之夜

目 錄

增訂版序

自 序

第一章 租稅規避與法學方法 ——稅法、民法與憲法

壹、憲法之回應·····	3
貳、租稅規劃為納稅人權利·····	4
參、稅法與民法分合史·····	7
一、稅法從民法桎梏中解放·····	8
二、稅法向民法靠攏·····	10
三、稅法與民法統一在憲法秩序之下·····	10
肆、租稅規避之防杜規定·····	12
一、個別防杜規定及其流弊·····	12
二、一般防杜規定及其要件·····	14
伍、民法與稅法在憲法上協調·····	24
一、財產權保障作為協調規範·····	24
二、財產權自由之界限即為租稅規劃之界限·····	26
陸、結 論·····	32

第二章 人民有依法律納稅之義務 ——以大法官解釋為中心

壹、導 論	37
一、從法律保留到憲法保障	37
二、稅法與大法官解釋	39
貳、人民之義務	47
一、問題概說	47
二、法治國家憲法上義務之條件	49
三、憲法上義務規定式微	53
四、社會主義國家憲法之基本義務	59
參、納稅義務	63
一、稅與非稅——國家收入體系	64
二、憲法上稅之概念	96
肆、依法律納稅	108
一、所謂「租稅法律主義」	109
二、形式意義之法律	142
三、實質意義之法律	147
四、其他非憲法第十九條意義之法律	148
伍、負納稅義務之人民	149
一、納稅義務	149
二、負納稅義務之人民	151
陸、結 論	153

第三章 量能課稅原則與所得稅法

壹、問題概說	157
貳、對所得課稅之憲法要求	158
一、租稅之合法正當性為憲法課題	159
二、對所得課稅之憲法要求	160

參、量能課稅原則之功能與內涵	161
一、量能課稅原則之功能	161
二、量能課稅原則之適用效力	166
肆、量能課稅原則與所得稅法改革	170
一、屬人稅	171
二、所得實現問題	172
三、市場交易所得	173
四、營業支出扣除	173
五、生存保障支出之扣除	174
伍、結 論	174

第四章 遺產稅規劃與法治國理念

壹、前 言	179
貳、租稅規劃與法治國理念	180
一、違法逃稅非合法規劃	181
二、脫法避稅非合法規劃	182
三、租稅規劃之法律界限	183
參、遺產稅與法治國原理	186
一、遺產稅特性	186
二、遺產稅之憲法依據	187
三、遺產稅與法治國理念	191
肆、遺產稅規劃與法治國理念	192

第五章 公法對私法關係之承接與調整

壹、問題概說	197
貳、公私法二元化與行政任務一體性	198
一、公法私法之連結關係	198

二、公私法間之互補關係·····	200
三、相同任務不同分工·····	201
參、公法對私法關係之承接·····	209
一、問題概說·····	209
二、經濟觀察法（釋字第四二〇號解釋）·····	210
三、公司合併虧損扣除（釋字第四二七號解釋）·····	211
四、扶養親屬免稅額（釋字第四一五號解釋）·····	214
肆、公法對私法關係之調整·····	217
一、問題概說·····	217
二、公法對私法關係之調整·····	218
伍、結 論·····	220

第六章 地方課稅權與納稅人基本權

壹、問題概說·····	223
貳、租稅立法權、行政權與收益權·····	223
參、人性尊嚴為地方稅立法權基礎·····	224
一、釋字第二七七號解釋·····	224
二、人性尊嚴與地方自治·····	226
三、人格發展與財政責任·····	228
肆、財產權、平等權作為租稅立法權界限·····	230
一、財產權作為租稅立法權界限·····	230
二、量能原則為平等原則之具體化·····	239
伍、遷徙自由與租稅收益分配·····	241
一、釋字第二三四號解釋·····	241
二、平等權與統籌分配稅·····	243
三、遷徙自由與統籌分配稅·····	243
陸、結論——憲法之人性觀·····	244

第七章 規費、地方稅與自治立法

壹、租稅國家危機與地方困境	249
一、地方財政困境	249
二、租稅國家危機	250
貳、地方自治與財政自主之憲法保障	251
一、地方自治之憲法保障	251
二、財政自主之憲法保障	252
參、規費法與地方財政	253
一、規費與稅捐之替代選擇	253
二、規費法之功能	256
三、規費法面臨之課題	257
肆、地方稅法通則與地方財政	259
一、地方稅自治立法權	260
二、地方財政自主彈性	262
伍、結 論	264

第八章 租稅優惠、平等原則與違憲審查

——大法官釋字第五六五號解釋評析

壹、問題概說	269
貳、大法官釋字第五六五號解釋	271
一、解釋要旨	271
二、聲請人聲請釋憲意旨	272
參、大法官釋字第五六五號解釋之四層憲法意義	274
一、量能負擔原則之肯認	274
二、明示租稅優惠為量能原則之例外	277
三、授權明確性之違憲審查	280
四、開啓租稅平等原則之審查基準	284

肆、租稅優惠與平等原則	286
一、租稅優惠作為國家任務工具之檢討	286
二、租稅優惠與負擔平等原則	288
三、租稅優惠與形成平等原則	291
伍、租稅優惠與違憲審查	292
一、租稅優惠類型與違憲審查	293
二、財政憲法審查	296
三、明確性審查——誘導目的之指明	297
四、基本權審查	299
陸、結 論	303

第九章 一事不再罰之公然漏洞

——最高行政法院九十一年度六月決議評釋

壹、問題概說	307
貳、最高行政法院九十一年度六月決議	308
一、決議內容	308
二、決議所涉及法律問題	309
三、行政法院決議與納稅人基本權	312
參、釋字第五〇三號未釐清之問題	315
一、稅法營業登記非經濟管制	315
二、行為罰非基於稅務管理需要	316
三、行為罰僅為漏稅罰之補充規定	318
肆、結 論	319

第十章 量能原則為稅法結構性原則

——與熊偉台北對話

壹、緣起	323
貳、熊偉觀點：量能原則僅為財稅思想	323
一、量能原則無法適用全部稅目	323
二、量能原則在法律解釋補充之限制	325
參、租稅特別措施與量能原則	326
一、租稅特別措施不適用量能原則	327
二、租稅特別措施規範非稅法	327
三、稅法須以量能原則為內涵	328
肆、間接稅、特定目的稅與量能原則	328
一、間接稅與量能原則	328
二、特定目的稅與量能原則	329
伍、量能原則與法律解釋補充	330
一、量能原則與法律解釋	330
二、量能原則與法律補充	331
陸、量能原則與類型化行政	332
一、稅法上類型化	332
二、稅法類型與量能原則	333
柒、結 論	334

附錄一 案例與思考

第一講 脫法避稅與人壽保險規劃	337
第二講 所得歸類與結算申報	343
第三講 扶養親屬免稅額與統一法律秩序	347
第四講 公司合併虧損扣除與大法官解釋	353

第五講	限定繼承與遺產稅——公法應否受私法關係拘束？	359
第六講	國家公私法收入	363

附錄二 相關索引

重要釋字索引	369
法條索引	377
關鍵字索引	381

第一章



租稅規避與法學方法

——稅法、民法與憲法

- 壹、憲法之回應
- 貳、租稅規劃為納稅人權利
- 參、稅法與民法分合史
- 肆、租稅規避之防杜規定
- 伍、民法與稅法在憲法上協調
- 陸、結 論

壹、憲法之回應

憲法者，乃面對時代的挑戰，所爲之回應。

各國憲法中有關基本權規定，無非是對其不公不義之歷史經驗所爲回應。以德國基本法爲例，其基本權之規定乃基於納粹時代經驗所作之反應。德國基本法中其他規定，大多源於威瑪時代慘痛之民主經驗。¹

至於各國憲法法院之判決，則不外對該時代之各種具體挑戰，一步一步地作出適當回應。是以吾人對憲法法院之判決，不宜單獨觀察，惟有按時間之前後，置之於歷史間架中，透過時代精神處境與社會文化背景之體會，²始能對其承繼與開拓，得到更具體而真切的歷史性理解。也只有從這個視角，我國大法官近年來的解釋，才可看出從威權到民主的過渡時期，所面臨的種種難題困境，逐步作出回應與開展，逐漸形成「凡人民受公權力不法侵害者均應有法律救濟途徑原則」³、「公務員之基本權利保障原則」，⁴以及建立合於憲法體制的國會制度，⁵凡此亦僅例示其一二而已。

新的時代面對著嶄新的問題，嶄新的挑戰。舊的挑戰，未必能完全渡過，但一個實質意義的憲政國家必須有能力回應新的挑

¹ Vogel, Die Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassung, 1989, S. 123.

² Vgl. Jaspers, Die geistige Situation unserer Zeit, 1931 (本書有黃蘆之中譯本，「當代的精神處境」，聯經出版社，1985年)；Würtenberger, Zeitgeist und Recht, 1987, S. 138.

³ 大法官釋字第224、273、288號解釋，翁岳生，近年來司法院大法官會議解釋之研討，憲政時代第13卷3期，頁12以下。

⁴ 大法官釋字第187、201、243、266、280、298號解釋。

⁵ 大法官釋字第261、282號解釋。