

植根法學叢書 稅捐法系列(一)

稅法總論

法學方法與現代稅法

(第一冊增訂二版)

黃茂榮 著

植根法學叢書編輯室編輯

植根法學叢書 稅捐法系列(一)

D912.290.1/34

:1

2005

稅法總綱

法學方法與現代稅法

(第一冊增訂二版)

黃茂榮 著

植根法學叢書編輯室編輯

作者簡介

學經歷 國立臺灣大學法律學系畢業
國立臺灣大學法律學研究所畢業
德國杜賓根大學法學博士
前行政院公平交易委員會委員
第三屆教育部國家講座
連震東先生紀念講座 (法政講座)

現職 國立臺灣大學法律學院教授

版權所有
翻印必究

植根法學叢書 稅捐法系列(一)

稅法總論

法學方法與現代稅法

(第一冊增二版)

著作人 黃茂榮
發行人 黃茂榮
叢書編輯 植根法學叢書編輯室
印刷者 建誠印刷有限公司
賜教處 臺北市106基隆路三段三十巷四弄三號
電話：(02)2707-2848 (02)2362-0976
郵撥帳號：0135641-9 黃茂榮 帳戶

定價 精裝本新台幣柒佰元整
二〇〇五年九月(增訂二版)

ISBN 957-41-0283-1

ISBN: 2095741028312

人民幣價: 437.5

序

歲月匆匆，自一九七五年回國任教於台大法律學系及法律學研究所講授稅捐法課程迄今，已過四分之一世紀。這當中教學相長，從而對於稅捐理論與實務雖有一些心得與感觸，但總是不夠踏實。後來因緣於擔任台北市政府訴願委員會委員的機會，使得一些看法得以在實踐中受教於同道，並共同將一些進步的看法導入實務，這是一段欣喜的時光與經驗。為此，在這裡謹向該會同仁敬表謝忱。回顧地方稅法的發展軌跡，感慨至深。

幾年來，稅捐法方面的文章陸續寫了一些。這些文章因各種機緣，觸發動筆的念頭。最近整裡成系列作品，分成總論部分及各論部分。整體看來，在內容上還有許多等待補充的題目，將努力於最短期間內使之完整。

按稅務行政有其稽徵任務必須達成，所以寫這些文章談論稅捐法課題時，一直力求在能兼顧實務及理論的原則下，釐清相關問題點，希望可供將來稅法演進及實務說理上的參考。

今日能有本書之出版，要特別感謝恩師王法官澤鑑教授，當年允收為徒，並讓我有機會回台大講授稅捐法，取得學習的機會。

學無止境，凡所論述若有未妥，敬請師長及各界賢達惠子賜教，筆者將得感激。

黃茂榮

二〇〇二年五月

於台大法律學院

二版序

自二〇〇二年五月稅法總論第一冊出版以來，已歷三年有餘。為全新改版使再版的工作拖了一年多。希望新版能更符合學習、參考及研究上切磋的需要。

本書第一冊計分五章，分別論述：稅捐概念、稅捐高權、稅捐法體系、稅捐法與民事法，以及稅捐法源。其中稅捐法體系又分稅捐法體系概論及稅捐法體系建制原則：稅捐法定主義、實質課稅原則（量能課稅原則）及稅捐稽徵經濟原則。其中稅捐概念、稅捐高權及稅捐法源改寫增補自原稅法總論第一冊（二〇〇二年五月出版）。其餘為該書出版後之新作。今將第一冊加以增刪重組，以使之更集中於稅捐法之基礎理論。其餘部分將增補為第二冊及第三冊。第二冊將先含稅捐法的解釋與補充、稅捐法的司法審查概說及分論；第三冊則論述稅捐法上的法律關係：稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐處罰關係及稅捐爭訟關係。

本書的寫作目標在於經由制度與理論的介紹、說明，邏輯的與系統的演練現代法學方法在稅捐法上的運用，以呈現一個可能被忽略的事實：如無相同的邏輯與方法，很不容易認識共同的價值，並在該基礎上形成合理規範內容的共識。例如關於法規性命令與行政規則之區別標準為何？習以為常的見解是：有外部效力者為法規性命令，無外部效力者為行政規則。該見解中隱含哪些問題，值得思考。與在法律解釋應考量之文義、歷史、目的、體系及合憲等因素間的關係為何相同的，在稅捐法定主義、實質課稅原則及稅捐稽徵經濟原則間，亦有其關係

究當如何的問題。這些重要理論與制度的基礎價值，都必須藉助於現代法學方法，始能通過討論，特別是在行政、立法與司法實務的平台上，逐步取得共識，落地生根。否則，稅捐法與其他法律一樣，難以脫免其工具性的角色。這不利於合理化。

本書的完成必須再次感謝王澤鑑教授給我機會，在台大教學相長，學習稅捐法；何秘書長君毅先生給我的提攜。懷念我的父親、Dr. Josef Esser 教授與劉茂本律師。他們或養我，或育我，或無所求的幫助我，無以為報。謝謝！

文獻的缺漏謹先在此向各方賢達敬致歉意，容下次再予填補。對於讀者的指正，也於此特表感謝，匆忙中更正如有疏漏，還請原諒，並請繼續惠予賜教。

黃茂榮

二〇〇五年九月

於台灣大學法學院研究室

簡 目

第一章 稅捐之概念及其種類·····	1
第二章 事務劃分、財政劃分與財政調整·····	45
第三章 稅捐法體系·····	115
第一節 稅捐法體系概論·····	115
第二節 稅捐法體系建制原則·····	261
壹 稅捐法定主義·····	261
貳 實質課稅原則·····	365
參 稅捐稽徵經濟原則·····	509
第四章 稅捐法與民事法·····	573
第五章 稅捐法源·····	631

詳 目

第一章 稅捐之概念及其種類	1
一 概說.....	1
二 稅捐的概念.....	3
A 公權力機關始有課稅權.....	5
B 為獲取收入.....	7
C 對於所有滿足法律所定構成要件者課徵.....	12
D 強制課徵且無對待給付.....	13
E 以金錢為內容.....	14
F 法定的給付義務.....	17
三 非稅捐之其他公課.....	18
A 工程受益費.....	18
B 規費.....	19
C 特種基金與特種公課.....	23
D 關稅.....	31
E 平準基金與平準捐.....	32
四 稅捐之種類.....	35
第二章 事務劃分、財政劃分與財政調整	45
一 前言.....	45
二 財政劃分應以事務劃分為基礎.....	51

4 稅法總論

三 中央與地方之財政比重	57
四 自主財源與財政調整	64
五 財政調整	71
A 調整目標	72
I 長期目標：區域均衡發展	72
a 基本財政需求	72
b 基礎建設	75
II 短期目標	76
a 充實縣、鄉鎮、縣轄市經常支出需求	76
b 災後復健	77
c 區域政策與國家政策	77
B 調整工具	79
I 統籌分配稅	85
II 補助	89
C 調整標準	91
I 基本財政需求	91
II 基本建設之滿足	94
III 行政中立	94
D 調整保障	95
六 統籌分配稅款分配辦法析論	97
七 財政收支劃分法	105
A 稅捐高權之劃分	105
B 中央稅與地方稅	106
C 統籌分配稅之分配原則	109

D 補助與協助	110
八 結論	111
第三章 稅捐法體系	115
第一節 稅捐法體系概論	115
一 前言	116
二 課稅之憲法上的限制	119
A 國家課稅權與稅入規模	123
B 人民之基本權利的保障	124
I 所有權及財產權之保障	124
II 生存權之保障	128
III 過重課稅之禁止與比例原則	129
IV 婚姻及家庭之歧視的禁止	131
V 稅捐祕密	132
C 衍生之稅捐法的建制原則	134
三 支撐體系的稅法原則：稅法上之法治國原則	135
A 形式意義與實質意義之法治國原則	135
B 形式意義之法治國原則的實踐	139
C 實質意義之法治國原則的實踐	141
四 法治國之稅捐法的建構原則	143
A 量能課稅原則	144
I 量能課稅原則與平等課稅原則	144

6 稅法總論

II	平等課稅原則的意義及內容	150
III	量能課稅原則為公平課稅的基礎原則	153
IV	量能課稅原則與財政稅捐	156
V	量能課稅原則之具體化	157
a	稅捐客體之選取(所得、財產及消費)	157
b	稅捐能力對於主體之歸屬	161
B	其他實質原則	163
I	社會目的之稅捐法	164
II	經濟目的之稅捐法	167
III	秩序目的之稅捐法	171
C	稅捐法定主義	176
I	合法稽徵原則	177
II	法的安定性	177
a	法律要件之明確性	177
b	溯及效力之禁止	177
c	法律補充或類推適用之禁止	177
D	稅捐稽徵經濟原則	177
五	稅捐法體系及其建構	178
A	體系的概念	179
B	體系的形成方法	183
I	利用編纂概念	184
II	利用類型模組	186
a	類型的概念及其種類	189
b	對極思考	199

c 類型譜	200
III 利用法律原則	208
IV 利用功能概念	211
C 體系的種類	213
I 外在體系	217
II 內在體系	221
六 體系的應用	234
A 稅制的規劃	235
B 體系在法學與實務上的應用	239
I 法條內部之意旨的關聯	239
II 法規的競合與政策工具的替代性	240
III 類型之應用	242
a 利用類型掌握法律資料	242
b 利用類型幫助瞭解	244
c 利用類型發現漏洞	245
d 利用法律原則補充漏洞	252
e 利用體系維持法律的一貫性	256
IV 體系的作用與效率	257
第二節 稅捐體系建制原則	261
壹 稅捐法定主義	261
一 前言	261

8 稅法總論

二 稅捐法定主義之憲法依據	264
三 稅捐法之法源資格	269
A 構成要件明確性	273
B 禁止溯及效力原則	280
I 溯及效力之概念	280
II 繼續性法律事實與非真正溯及效力	281
III 溯及效力之容許與禁止	290
IV 法律見解的變更及其溯及效力	306
V 稅捐優惠規定之廢止或變更	313
VI 法律修正之預告與其溯及效力	316
VII 違憲解釋引起之溯及效力問題	317
VIII 夫妻財產制之繼續性及其階段發展性	323
a 法律溯及效力之傳統理論	323
b 最高行政法院的新見解	328
c 小結	338
四 類推適用及其他法律補充之禁止原則	342
五 依法課徵原則與行政契約	360
貳 實質課稅原則	365
一 實質與形式	365
二 何謂實質課稅原則	371
三 實質課稅之目的：量能課稅	377
四 稅捐客體及其歸屬與負稅能力	384

五 實質課稅原則之實踐	391
六 實質課稅的方法：經濟觀察法	397
A 何謂經濟觀察法	397
B 主要之適用類型	405
I 稅捐客體之有無	405
II 稅捐客體之範圍	414
III 稅捐客體之歸屬	421
IV 無效契約之履行	440
V 違法行為無礙於稅捐義務	447
VI 非常規交易之調整	449
七 實質課稅的例外	450
A 例外的理由	451
I 以類型標準及查定課徵尋求稽徵經濟	451
II 以查定課徵對抗違章行為	460
III 利用移轉舉證責任對抗稅捐規避	461
IV 基於經濟或社會政策	463
B 例外的態樣	466
I 地區標準	466
II 行業標準	468
III 費用限額	469
IV 費用之證據方法的限制	472
V 推計課稅	473
VI 查定課徵	475
VII 複式稅率或優惠稅率	477

10 稅法總論

VIII 稅捐優惠	478
八 比例扣抵法、直接扣抵法與實質課稅原則	481
九 實質課稅原則與稅捐規避	482
十 實質課稅與最低稅負	502
參 稅捐稽徵經濟原則	509
一 前言	509
二 稅捐稽徵經濟的概念	513
三 稅捐稽徵經濟原則之實踐手段	516
A 簡化稅捐法的規定	518
B 利用代徵或間接稅的規定減少申報單位	524
C 利用稅捐客體之歸屬基準日減少申報單位	525
D 類型化或概數化稅基之計算基礎	529
I 免稅額及扣除額之概數	536
II 收入之地區標準	537
III 收支之行業標準或費用比例的限制	540
IV 所得之統一認定標準	542
E 推計課稅與查定課徵	544
I 推計課稅	545
II 查定課徵	549
F 自動報繳案件書審核定稅款	551
G 利用擬制移轉關於贈與之舉證責任	552
四 稅捐稽徵經濟原則在憲法上的限界	555

A 應符合稅捐法定主義	558
B 應符合實質課稅原則	569
五 結論	570

第四章 稅捐法與民事法

一 前言	573
二 法秩序中之稅捐法與民事法	574
A 稅捐法屬於公法、財政法	575
B 民事法屬於私法	578
C 稅捐法與民事法之獨立性與協調	578
三 稅捐法與民事法的關聯	578
A 當以同一法律事實為其規範對象	578
I 構成要件要素或事實的依存	584
II 法律概念或類型的共用	590
III 獨立概念或類型之發展的必要	595
B 稅捐法與民事法的相對地位	598
I 民事法優位說	598
II 規範目的說或概念相對性說	599
III 調和說或價值統一說	603
IV 經濟觀察法	604
四 稅捐法與民事法的脫鉤	606
A 無效法律行為之履行	606
B 實質課稅原則與相對人之認定標準	610

C 因公法事由而生之課稅事實	611
五 稅捐法與民法間之法律關係	614
A 婚姻關係	614
B 扶養關係	615
C 無權占有關係	615
D 借貸或投資的孳息與財產交易所得	616
E 倒帳與營業稅或所得稅	616
F 轉嫁	618
G 營利事業之合併	619
H 信託關係	621
I 契約名稱與契約內容不符	622
六 稅捐對於私法關係的影響與稅捐中立	624
七 法域關聯與法秩序之統一性	626

第五章 稅捐法源

一 法源的意義	632
二 法源的表現形式	634
A 制定法	635
B 法院的裁判	635
C 習慣法	643
D 契約或協約	646
E 學說	647
F 國際法	647