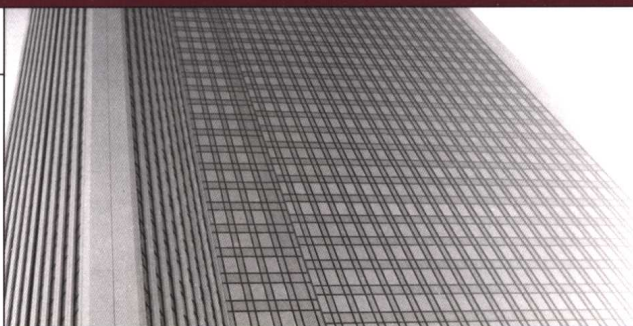


税法研究文库 总主编 刘剑文

所得税与宪法



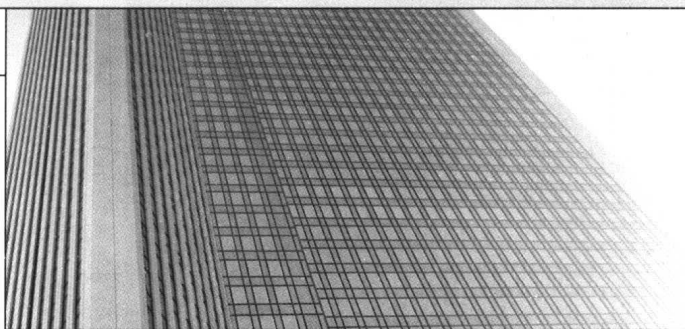
葛克昌 ○ 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

总主编 刘剑文

所得税与宪法



葛克昌 ○ 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

著作权合同登记图字：01-2004-3471

图书在版编目(CIP)数据

所得税与宪法/葛克昌著. —北京：北京大学出版社, 2004. 11

(税法学研究文库)

ISBN 7-301-08091-3

I. 所… II. 葛… III. 所得税-税法-研究 IV. D912.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 107991 号

此书蒙葛克昌教授授权,由北京大学出版社享有除台湾地区以外的中华人民共和国领域内出版发行此书的简体中文文本的专有使用权。

未经北京大学出版社许可,不得以任何方式抄袭、复制或节录书中的任何部分。

版权所有,翻录必究。

书 名：所得税与宪法

著作责任者：葛克昌 著

责任编辑：汤洁茵 王 晶

标准书号：ISBN 7-301-08091-3/D·0992

出版发行：北京大学出版社

地 址：北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址：<http://cbs.pku.edu.cn>

电 话：邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752027

电子信箱：pl@pup.pku.edu.cn

排版者：北京高新特打字服务社 51736661

印刷者：三河新世纪印务有限公司

经销者：新华书店

650×980 毫米 16 开本 19 印张 317 千字

2004 年 11 月第 1 版 2004 年 11 月第 1 次印刷

定 价：29.00 元

出版说明

交流所带来的信息可以使我们站在巨人的肩膀之上俯瞰整个学科的发展,进而推动该领域学科的发展壮大。我国台湾地区的税法研究已经较为成熟,但目前大量读者还不易直接在内地购买台湾地区书籍,而大量复印又有违著作权法的有关规定。在这种情况下,承蒙北京大学刘剑文教授和台湾大学葛克昌教授的大力支持,使我们得以引进了一些已经在我国台湾地区出版的、优秀的税法学著作。我们希望通过这种方式给内地读者提供一个获取信息的捷径,从而可以比较迅速地了解各个地区的教学和学术成果,为深入学习和研究打下更坚实的基础。

我们引进这些学术著作,目的主要在于介绍我国台湾地区有关税法、财政法的理论和方法,推动学术交流,促进学科发育,完善教学体系,而其著作者的出发点和指导思想、基本观点和结论等,则完全属于由读者加以认识、比较、讨论甚至批评的内容,均不代表北京大学出版社。

由于海峡两岸的具体情况不尽相同,为方便读者,经作者同意,我们在排版时对原书的某些文字形式作了少量技术性处理。至于原书内容,我们遵从著者的意愿,未作任何改动。需要特别说明的是:(1) 台湾地区是中国不可分割的一部分是不争的事实。但目前由于特殊原因台湾地区还实行本地区的法律法规,包括“宪法”。学界从宪法的视角研究、审视税法已经成为一种趋势和必然。因此,从学术研究出发,对书中涉及的“宪法”规定以及据此的分析,并没有加以删减。(2) 一些机关和机构,比如行政法院、地税局等,系指我国台湾地区之机构,为了保持行文顺畅,并使读者明确地查证,一般按照原有的称呼,没有进行特别的处理。这当然不代表北京大学出版社对它们的承认。(3) 为了行文的简洁,对具体的法律法规并没有一一加以说明,因此如果没有特殊标注,书中所涉及的法律法规均为我国台湾地区的法律。(4) 我国台湾地区在税法领域有些用语与内地不尽一致。比如税

捐、稽征机关等用语,为了保持作品原貌,也没有加以修改。特此一并申明,敬请读者注意。希望读者不要因为上述或者书中的其他内容而产生任何的误会、质疑和指责。

北京大学出版社

2004 年 7 月

总 序

《税法学研究文库》是继《财税法系列教材》、《财税法论丛》和《当代中国依法治税丛书》之后由我主持推出的另一个大型税法研究项目。该项目的目的不仅在于展示当代中国税法研究的最新成果,更在于激励具有创新精神的年轻学者脱颖而出,在传播、推广税法知识的同时,加快税法研究职业团队的建设和形成。

税法学是一门年轻、开放、尚处于成长期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长,是因为它的应用和发展空间无限广阔。在我国加入世界贸易组织之后,随着民主宪政、税收法治等先进理念的普及和深入,纳税人的权利意识越发强烈,其对税收的课征比任何时期都更为敏感和关心。税法学的存在价值,正在于科学地发现和把握征纳双方的利益平衡,在公平、正义理念的指导下,实现国家税收秩序的稳定与和谐。

长期以来,我一直致力于税法学的教学和研究,发表和出版了一系列论文和专著,主持了多项国家级科研课题,对中国税法学的发展以及税收法制建设做了一些力所能及的工作。然而,不容否认,中国税法学的研究力量仍然十分薄弱,有分量的研究成果也不多见,税法和税法学的应有地位与现实形成强烈的反差。我深深地感到,要想改变这种状态,绝非某个人或单位力所能及。当务之急,必须聚集和整合全国范围内的研究资源,挖掘和培养一批敢创新、有积累的年轻税法学者,在建设相对稳定的职业研究团体的同时,形成结构合理的学术梯队,通过集体的力量组织专题攻关。惟其如此,中国税法学也才有可能展开平等的国际对话,而税法学研究的薪火也才能代代相传,生生不息。

近年来,我先后主编《财税法系列教材》、《财税法论丛》、《当代中国依法治税丛书》,这三项计划的开展,不仅使税法学研究的问题、方法和进程逐渐为法学界所熟悉和认同,同时也推动了税法学界的交流与合作。在此过程

中,我既看到了新一代税法学者的耕耘和梦想,更感受到了他们在研究途中跋涉的艰辛。这群年轻的学者大多已取得博士学位,或已取得副教授职称,且至少熟练掌握一门外语。最为重要的是,他们对专业充满热忱,愿意为中国税法学贡献毕生精力。正是在他们的期待和鼓励下,为了展示中国税法学的成长和进步,激励更多的优秀人才加入研究队伍,我与北京大学出版社积极接触、多次磋商,终于在2002年达成了本文库的出版协议。

衷心感谢北京大学出版社对中国税法学的积极扶持。如果没有对学术事业的关心和远见,他们不会愿意承担该文库出版的全部市场风险,更不会按正常标准支付稿费。此举的意义,远远溢出了是一种商业架构,事实上为中国年轻的税法学提供了一个新的发展机遇。正是他们的支持,才使得主编可以严格按照学术标准组织稿件,也使得作者可以心无旁骛,潜心研究和创作。若干年之后,当人们梳理中国税法学进步的脉络时,除了列举税法学人的成果和贡献,也应该为所有提供过支持的出版机构写上重重的一笔。这里,我还要代表全体作者特别感谢北京大学出版社副总编杨立范先生,他的智识和筹划,是本文库得以与读者见面不可或缺的重要因素。

本文库计划每年出版3—5本,内容涉及税法哲学、税法史学、税法制度学;税收体制法、税收实体法、税收程序法;税收收入法、税收支出法;国内税法、外国税法、国际税法、比较税法等多重角度和层面。只要观点鲜明,体系严密,资料翔实,论证有力,不管何种风格的税法专著都可成为文库的收录对象。我们希望,本文库能够成为展示税法理论成果的窗口,成为促进税法学术交流的平台。如果能够由此发现和锻炼更多的税法学人,推动税法理论与实践的沟通和互动,我们编辑文库的目的就已经实现。

刘剑文

2003年元旦于北京大学财经法研究中心

中国财税法网(www.cftl.cn)

中国税法网(www.cntl.cn)

General Preface

Works of Research on Taxation Law Theories is another large research project on taxation law study presided by me after the publications of *Text-books Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. Rather than demonstrating the latest achievements on the theoretical study of taxation law, this project focuses more on inspiring the scholars with innovative spirit showing themselves. While promulgating the knowledge of taxation laws, a group of professionals studying on taxation law theories is forming and developing.

Taxation law is a rising, open and growing subject. It is rising because it has not so long a history as civil law or criminal law. It is open because it intersects with economics, management and other law subjects. It is growing because it has promising future for its application and development. The taxpayers will be greatly awakened to their rights on the course of tax levying with China's entering into WTO and the popularization of the ideas of democracy and rule the tax by laws. The value of theoretical study on taxation law exists in scientifically finding a balance spot between the taxpayers and levier, which would help to realize a stable and harmonious taxation system among the whole country with the direction of equity and justice ideas.

For a long period of time, I had been dedicated to the teaching and studying of the taxation law. Many theses and monographs had been published and many national research projects presided by me, which were all what I could do to the development and construction of the theoretical study on taxation law of China in my own power. However, we should not neglect that neither researching ability nor influential achievements have been satisfactory. They could not match up the corresponding positions of taxation law and the theoretical study on it. I came to realize that any individual or organization would

never be able to better the situations. At present, the most urgent thing is to congregate all the researching resources around the country in conformity and cultivate a group of young but erudite scholars on taxation law. Thus, a relatively stable group of professionals would be organized to form the academic ladders with reasonable structure. We could depend on the collective powers to study on some specified topics respectively. I think it is the only way to equalize the domestic study on taxation law with international study. Also by this way, the study on taxation law would continue generation by generation and never cease.

Recent years, I have successively presided three projects including editing *Textbooks Series of Fiscal Law & Taxation Law*, *Fiscal Law & Taxation Law Review* and *Rule Taxation by Law in Modern China*. During the process, the topics, methodologies and procedures of the theoretical study on taxation law had been gradually acquainted and accepted by the academic circles and the exchange and cooperation among them had also been greatly promoted. During the course, I not only observed that the new generation of scholars on taxation law study worked hard and cherish beautiful dream to the future, but also their hardships in research. Most of the young scholars have acquired PH. D. degrees or become the associate professor, and at least fluently master a foreign language. Their zealously shall be more important, and they are willing to devote their whole life to the career. It is under their expectation and encouragement that more and more excellent talents participate in the career. After my positive communications and constant consultations with Peking University Press, a publication agreement has finally come to for this *Works* in 2002.

I sincerely express my gratitude to Peking University Press here for their support to the theoretical study on taxation law in China. They would neither take risks to publish all the works nor pay the authors' remunerations according to market standard if they were shortsighted to the academic project, which are far from a business activity and provide a good opportunity for the young scholars of taxation law study. It is their support that the editor in chief

could select the works strictly according to the academic standard and the authors could dedicate to their research and composition. I believe that many years later while reviewing the developing history of the theoretical study on taxation law in China, they will not only remember the scholars and their achievements, but also remember the contributions from Peking University Press. Here, on behalf of all the authors, I shall thank Mr. Yang Lifan, Vice Editor in Chief of Peking University Press, for his wisdom to and design for the *Works*, or they would never be published.

Annually, 3 to 5 books will be published to affiliate the *Works*. The contents of these books mainly concerns about philosophy of taxation law, history of taxation law, study on taxation law system, taxation law system, taxation law, taxation procedure law, taxation income law, taxation expenditure law, domestic taxation law, foreign taxation law, international taxation law and comparative taxation law. All the monographs with various styles could become members of this *Works* if they are of clear point of view, rigorous logic, accurate documents and strong reasoning. We hope that the *Works* could become a window to demonstrate the theoretical achievements of taxation law study and a platform for academic exchanges. If more scholars on taxation law study could be discovered and the practice and theories of taxation law could be exchanged and co-developed simultaneously with the publication of the *Works*, our targets to edit the *Works* are fundamentally achieved.

Liu Jianwen

On New Years' Day of 2003

In Research Center of Fiscal Law and Taxation Law

Peking University

序

租税为现代市场经济国家最重要之经济调控工具之一。特别是所得税,对追求社会正义之市场经济体制,尤受重视;因其累进税率设计,且能斟酌纳税人个人状况与家庭负担。但法治国家强调“依法课税”原则,不仅所得税课征需有法律依据之形式意义;更因为法律为整体,具有体系上一致性,所得税法所彰显之价值观,亦须与法律整体体系相符,此乃为实质意义之法治国家要求。如何阐发所得税法理,使其恢复更民主、更富人性,更具社会之负担正义理想,此为吾辈法律人之责任。

北京大学体认到税法对整体经济发展与法制建设的重要性,成立财经法研究中心,并发行税法学研究文库,自有世纪性意义。本书得以列入其中,荣幸之余,特缀数语以为序。

增订版序

《所得税与宪法》初版发行后,2002年春天各地即告缺货,读者、出版社一再催促,作者认为应借此机会予以增订修正,惟俗务缠身始终未能如愿,增加不便,谨致歉意。此次幸赖吴志中律师大力协助,本书始得以新装面世。增订版除改订旧版疏漏之处及法律修订者,并加刊《综合所得税属地主义之检讨与改制》、《公司合并亏损扣抵与大法官解释》等两篇论文,以增其实用性外,最主要系增列“案例与思考”部分。案例事实多依近三年来行政法院判决改写而来,原供台湾大学法律学院财税法课程讲义之用;法理分析部分,系针对本书理论文字有所不足之处,佐以图表分析之,以供课前思考准备之助;问题思考与讨论则作为课堂讨论之用。读者宜先对案例事实自行思考,再借助所得税法相关规定及大法官有关解释为出发点,次由法理分析及问题思考与讨论,加深法律思维之深度;最后再翻阅书前相关理论论述作为参考。法律如何规定并不重要,而要进一步探究法律为何如此规定;更重要者,在于养成依据法律独立判断,能以论证、说理说服他人,建立法治国家所得税法之共识。法律思维,不在论断与规定,而在辩证与讨论过程;亦即在个案正义与法律文字间挣扎奋斗之历程。

本书所以名为“所得税与宪法”,因(个人综合)所得税为最富人性之税法(参考本书第一篇、壹),此种人性之理解应源于宪法之人性观,亦即具有自由能力、生而平等、拥有社会关联之个人,在宪法保障其自由发展其人格下,自我负责地自行决定其生活方式、未来生活规划及依理性行事。国家系为此种个人而存在,为协助个人之自我实现而存在,而所得税法系国家为达成此种任务之重要工具。所谓自我实现,即尽自己最大努力将自我最美好的东西实现出来。透过所得税法等机制,能尽可能让社会成员自我实现,才是实质宪政国家对现代社会之社会负担公平核心之所得税问题的基本观点。本书之所有论述,即环绕此主题而衍申,兹借此书修订之时再予阐明。

著者 识, 2003 年春日

初 版 序

将宪法适用于所得税或其他税法,实为艰巨而迫切之任务。其所以艰巨,在于税法不同于其他法律,其立法目的往往欠缺清晰明确。在实质宪政国家,人民不因单纯法律规定即负纳税义务,亦不因国家财政需要即负担租税。税法不仅不能消极地违反基本权,通常积极具备合理课征之正当性。此种负担正义要求需在个别税法中予以具体审查,而现代社会复杂之经济生活关系,更增加其困难度。宪法适用于所得税法,所以具有迫切性,在于宪法对财经秩序之基本价值观,即创造法律环境,使个人得以自主利用财产,俾能实现个人自由、发展人格及维护尊严。而所得税等税法成为给付国家最重要国家干预工具,但现行所得税法,维护人性尊严所需费用之减除,较之营业成本费用减除相形失色,所得税沦为以薪资所得为负担重心之大众课税。故有必要阐发所得税之宪法法理,使人格发展与人性尊严受到最大重视,让所得税接近更民主、更富人性、更具社会正义之理想。

将所得税置之于宪法衡量标准下,大法官会议解释扮演举足轻重地位。自 1977 年第 151 号解释,大法官会议解释从“宪法”第 19 条“人民有依法律纳税义务”发展出一系列“租税法律主义”理论,在法律之洪荒边域不断开垦,以集体智能所播下法治国种子,已逐渐长成为保障人权之林木,确有时代表意义。但租税法律主义,不外乎“宪法”第 23 条之法律保留(租税须有法律依据),与“宪法”第 172 条之法律优位(租税行政不得抵触法律)等此种形式意义法治国家原则;惟“宪法”第 23 条不仅要求租税须有法律依据,同时要求此种法律须在“为增进公共利益所必要”始能为之,问题是所得税之“公共利益”何在?制定税法之“必要情形”为何?大法官会议在其解释发展中,亦已意识到形式意义法治国阶段任务已完成,而在“租税法律主义”之外,另提出“租税公平原则”作为违宪审查基准,并辅以“实质课税之公平原则”(释字第 420 号)等实质正义要求,惟其审查基准仍需进一步具体化。学者亦有任务对此作理论探讨及准备工作。

两税合一之改制,为台湾地区所得税法制之重大改革。一般人强调消除重复课税、减轻投资人税负;实际上,由于现行诸多为减轻重复课税之租

税减免措施,及保留未分配盈余今后加征 10% 之营利事业所得税,两税合一并无重大之减税效果,却对租税公平性与租税中立性有重大影响,值得吾人从宪法观点加以检讨,并进一步就现有之租税奖励措施,予以宪法审查其必要性与公平性。两税合一之结果,营利事业所得税虽仍保留,实际上却成为综合所得税之预先扣缴税,原有营利事业所得税性质已丧失。此种改变,一方面将营利事业所得税之主要课题,由实体债务法转向程序法如何保障基本权;另一方面,营利事业所得税正当性之宪法问题,转成综合所得税之正当性问题。故两税合一改制后,综合所得税负担不公问题较前影响更为深远,建立以人性尊严为中心之综合所得税改革,更为迫切。本书以综合所得税与宪法之讨论,置于卷首,而以两税合一之宪法观点,接续其后之用意。此外,将“宪法”适用于所得税法,不能仅就所得税法本身加以审查,人民虽然只有依法律纳税之义务,但财税行政实际上所适用之所得税法,是透过无数解释令函这面镜子所反射出来的形象。是以本书借《税捐稽征法》第 1 条之 1 之增订,提出其所涉及之“宪法”问题,用以检讨财税行政之理论与实际。特别是以“新的形式主义”代替“旧的形式主义”,而使信赖保护原则在僵化立法中流失,反滋生许多疑义与副作用,提出批判与建议,作为本书第三部分。所得税法实务中,营业用房屋租金所得案件,由于稽征机关常对申报租金认为偏低,而依“当地一般租金标准”予以调整,引起征纳双方大量争议事件。甚至法院与行政机关长年见解不一,尤其可否超过《土地法》第 97 条第 1 项租金限额,涉及公私法间竞合与租税正义关系。作者利用所得税与宪法理论,对此实务争议经年问题加以分析,作为本书第四部分。

本书写作过程,在于两税合一改制之际。提出“宪法”观点及综合所得税改革建议,主要用意在于以“宪法”作为租税正义实质衡量标准,对不同学门间建立具共识基础之讨论情境。写作之初,实际上出于不同学门师长之鼓励与鞭策,可谓勉强为之;写作之中,却值家父因心脏宿疾,近半年均在加护病房度过,病情时有起落,本书写作中断数次,幸得师长一再劝勉,本书许多部分均在加护家属房中起草。本书接近完成之际,本年三月家父终告不治,笔者实在无法再处理本书,惟出殡之时仍有师长认为应尽快完成,以告慰先父。一本书之问世,笔者始知,即无价值如本书者,亦经多少人之心血,而作者实在只是执笔者,推动、持续、坚持其完成者另有其人。本书付印之际,谨记其因缘如上以为序。

内 容 提 要

本书旨在借由理论与实务观点,特别是台湾地区的经验,讨论宪法与所得税间的关系,当今日所得税构成国家财政的重要部分之同时,所得税课征本身也对人民受宪法保障之基本权利,造成重度的侵害,宪法不仅建构课税的宪法基础,也同时设下行政、立法与司法均应遵循的课税原则与界线,因此本书就几则所得税法上重要之法律争议,从宪法的观点提出分析与评论。

本书分六篇,第一篇“综合所得税与宪法”分析“宪法”对于综合所得税(即个人所得税)的基本原则,综合所得税的课征系源自于纳税义务人于公开市场上的营利行为,“宪法”作为基本权利的保障同时也建构综合所得税课征的宪法界限。第二篇“两税合一之宪法观点”系自“宪法”观点讨论两税合一之基本法律问题,两税合一营所税负担得于综所税扣抵,营所税之主要课题,则由实体债务法转向程序上如何保障基本权。第三篇“解释函令与财税行政”检讨解释函令之法律性质,基本上仅对行政内部产生拘束力,及由此拘束力间接使纳税人取得平等权保障。但事实上,解释函令往往成为纳税义务人及其税务代理人之信赖基础,当解释函令作不利于纳税人之变更时,对信赖保护确有损害之虞,值得立法政策上予以保障。第四篇讨论租金管制与所得调整问题,当税法与土地法竞合时,非必然土地法即有评价上的优先性,税法所关注者为租税正义,在不损及租税正义之前提下,斟酌土地法之立法目的,而以最小损害之方式予以调整之。第五篇讨论综合所得税属地主义之检讨与改制,目前综合所得税由属地主义改采属人兼属地主义,旨在避免境外所得作为避税工具,妨碍租税中立性与量能课税原则,然单纯改为属人兼属地主义,仍无法完全防杜脱法避税行为,此为综合所得税改制时,不容忽视之立法政策。第六篇则评释实务上之判决与相关释字之检讨,主要在于对租税优惠之“违宪”审查,其“违宪”审查重点非在于有无法律保留,而在于是否具有打破量能平等课税之合理正当事由。

关于作者

葛克昌 (Gee Keh-Shang)

学历：台湾大学法学硕士，德国慕尼黑大学研究。

现任台湾大学法律学院教授兼公法研究中心主任，台湾行政法学会财务长，“中德文教基金会”秘书长。

CONTENTS 目 录

第一篇 综合所得税与宪法	1
壹 问题概说	3
貳 法律简化与租税正义	4
一、法律之平等性相当性具有预见可能	4
二、负担事由清晰明确性	5
三、就常规与非常规交易课税	6
叁 所得税负担义务之宪法依据	7
一、所得税在税法体系中地位	7
二、所得税基于营业之社会义务	10
三、基本权保障为租税干预界限	17
肆 客观营业保障净所得原则	42
一、就营业收入课税	42
二、状态要件与行为要件	44
三、非课税收入	45
四、营业支出之减除	62
伍 主观生存保障净所得原则	63
一、生存保障与营业保障	64
二、扶养费用	65
三、夫妻合并计税	69
陆 结论	72

第二篇 两税合一之宪法观点	75
壹 问题概说	77
貳 营利事业所得税之正当性与宪法	79
一、给付国家与税法正当性	79