

第一章

稅捐與公課

第一節 稅捐

參考文獻：陳清秀，稅捐、規費、受益費與特別公課，律師通訊第 171 期，1993 年 12 月，頁 45-54；黃俊杰，「稅」與「費」之差異？—評台北高等行政法院 90 年度簡字第 7835 號簡易判決與最高行政法院 93 年度判字第 652 號判決，月旦民商法雜誌第 5 期，2004 年 9 月，頁 57-72；葛克昌，租稅法：第二講租稅之憲法依據，月旦法學教室雜誌第 20 期，2004 年 6 月，頁 91-103；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 55-120；蔡茂寅，財政法：第一講財政法，月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，頁 60-72；蔡茂寅，財政法：第二講財政收入總論（下），月旦法學雜誌第 87 期，2009 年 12 月，頁 57-66；蔡茂寅，財政法：第三講稅課收入（上），月旦法學教室第 91 期，2010 年 5 月，頁 67-77；蔡茂寅，財政法：第三講稅課收入（下），月旦法學教室第 93 期，2010 年 6 月，頁 72-80；蔡茂寅，原因者付費制度（下），月旦法學教室雜誌第 105 期，2011 年 7 月，頁 76-85；柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室第 168 期，2016 年 9 月，頁 47-53；Waldhoff, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band V., Heidelberg 2007, § 116, 813-933.; Wienbracke, Begriffliche und verfassungsrechtliche Grundlagen des Steuerrechts, Jus 2019, 673-677.

一、稅捐定義與構成要素之特徵

關於稅捐(Steuer, Tax)，在我國，或稱租稅，或稱稅賦或賦稅¹，於現行法制中，包括憲法與稅捐制定法在內，均未明文加以定義。制憲者與立法者也似乎均以其意義為理所當然、自明之理，逕自將該名詞列在相關規範中。我國稅法學界，一般則引用德國 1977 年制定「租稅通則」(Abgabenordnung, AO 1977)第 3 條第 1 項條文規定：「稱租稅者，謂公法團體，基於獲取收入之目的，對於所有該當給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬於特定給付的對價給付；收入得為附帶目的」²，據以說明我國法規範下所稱之稅捐或租稅的意義³。這種理解方式，在司法實務上，包括司法院大法官所曾作過憲法解釋在內，雖未明白肯認，但也未明白否定⁴。本書因此仍照學界一般作法，引用德

¹ 稅捐意義之歷史考究，參康炎村，租稅法原理，頁 1；陳清秀，稅法各論（上），頁 1。

² 陳敏（譯），德國租稅通則，頁 4。原文“Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“

³ 學界關於租稅意義之說明，參康炎村，租稅法原理，頁 2-7；黃茂榮，稅法總論（第一冊），頁 2-22；陳敏，稅法總論，頁 1-8；陳清秀，稅法總論，頁 75-81；黃源浩，租稅法，頁 3-4；黃俊杰，黃茂榮等（編），稅捐稽徵法，頁 8-9；陳清秀，律師通訊第 17 期，頁 45-48；葛克昌，月旦法學教室雜誌第 20 期，頁 93-95；蔡茂寅，月旦法學雜誌第 87 期，頁 57-66；蔡茂寅，月旦法學教室第 91 期，頁 68-71；黃俊杰，月旦民商法雜誌第 5 期，頁 58；柯格鐘，月旦法學教室第 168 期，頁 49-52。

⁴ 德國 1949 年制定基本法(Grundgesetz)時，對於基本法第 105 條以下，就聯邦體制下之聯邦與各邦及鄉鎮市自治團體，設有稅捐立法、收益與行政高權的垂直劃分規定，當中對於稅捐並未加以定義。根據聯邦憲法法院見解(BVerfGE 3, 407, 435; 67, 256, 282)，制憲者應係以 1919 年帝國租稅通則(RAO)第 1 條關於稅捐之定義（後為 1977 年德國租稅通則第 3 條第 1 項第 1 分句規定）作為前提而制定前開憲法規定，學說上稱此為「繼受理論」(Rezeptionsargument)或稱「同一性理論」(Identitätsthese)，vgl. Seer, in T/L, Rn. 2.10.; Klopfer, § 2 Rn. 6.; Wernesmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Lfg. Juni 2006, § 3 Rn. 35，只是學界普遍認為，帝國租稅通則之租稅概念可回溯行政法大師 O. Mayer 在 1914 年德國行政法當中對租稅意義的理

國「租稅通則」對稅捐之定義，以為本書以下作租稅定義理解的前提，蓋因此一定義概念不僅清楚，且構成要件要素之特徵的描述也相當完整。

據上說明，稅捐因此應具備以下五點之要素特徵(Merkmal)，包括：「具高權地位之公法團體」，「基於主要或次要之財政目的法律規範」，「對於所有滿足法定構成要件之人」，「所強制課徵之無對價性」的「金錢給付義務」，說明如下：

(一) 具高權地位之公法團體

並非所有之公法團體，均享有對於所屬構成員，得以課徵稅捐的高權地位。在我國，享有課稅高權(Steuerhoheit)地位之公法團體(das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen)，僅以國家與地方自治團體為限。地方自治團體，在法律上又可以分三個層級，分別是：直轄市、縣(市)、縣以下所屬之鄉鎮市等地域性團體(Gebietskörperschaften)⁵。在我國，其他之公法團體，例如行政法人或改制前之農田水利會⁶，雖依照法律規定為公法人團體，但並不具有對所屬構成員(會員)課徵稅捐的高權

解，基於憲法規範位階不應該只以制定法規定意義為理解，且現行德國租稅通則之稅捐定義，也不光僅限於財政目的，出於經濟或社會目的之引導性稅捐亦有可能，因此租稅通則稅捐概念係作為基本法之租稅意義理解的解釋輔助(Auslegungshilfe)，從規範功能之整體關聯來看，只要沒有作不同意義理解的必要時，即應以同義方式而為理解，vgl. Tipke, StRO III, 1311-1312; Seer, in T/L, Rn. 2.10; B/D/T, § 2 Rn. 102; Kloepfer, § 2 Rn. 7.; Waldhoff, HStR V, § 116 Rn. 85。在我國學界，對於上述引自德國租稅通則對於稅捐定義之說法與觀點，也不乏引用日本學說之見解而提出質疑的意見，可參見蔡茂寅，月旦法學教室第91期，頁68、71-72。

- 5 直轄市所徵收之稅捐，包括依據財政收支劃分法第12條第1項所稱之直轄市稅，及依據地方稅法通則而由直轄市以自治條例方式徵收之直轄市特別稅課臨時稅課與附加稅課；縣(市)所徵收之稅捐，包括依據財政收支劃分法第12條第1項所稱之縣(市)稅，以及依照地方稅法通則而由縣(市)以自治條例方式徵收之特別稅課、臨時稅課、附加稅課；鄉鎮市所課徵之地方稅，係依照地方稅法通則第2條第3款規定，由鄉鎮市所課徵之臨時稅課。
- 6 參見司法院釋字第518號、628號解釋，「農田水利會為公法人」團體。

地位。

相對於此，在德國，除聯邦(Bund)、各邦(Länder)及鄉鎮市自治團體與鄉鎮市自治聯合團體(Gemeinden und Gemeindeverbänden)等地域性團體，享有課稅高權地位以外，依德國基本法(Grundgesetz)第 140 條（及威瑪憲法第 137 條）規定，宗教團體(Religionsgemeinschaften)同樣有課稅高權的地位，因此教會依各邦規定，對於境內教會所屬之猶太教或基督教徒，透過各邦所屬稅捐稽徵機關，代為徵收教徒所應繳納的教會稅(Kirchensteuer)⁷。至於，德國法上其他公法團體，例如公共電視與廣播電台，或者公立大學，對於所屬構成員，並不具備課稅高權地位。

（二）基於主要或次要之財政目的的法律規範

所謂基於財政目的之法律規範，係指法律規範制定目的，本即在使規範制定之主體，因此取得據以維持功能運轉所需財政收入。換言之，獲取財政收入(zur Erzielung von Einnahmen)本身，即為此等規範制定目的所在⁸。

基於財政目的而收取金錢給付，除為稅捐之類型特徵以外，實際也是規費(Gebühren)與受益費(Beiträge)等「非稅公課」(nicht-steuerliche

⁷ Gersch, in: Klein, AO, § 3 Rn. 6; Drüen, in: T/K, AO, Lfg. Apr.2016, § 3 Rn. 11a; Wernsmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Lfg. Juni.2006, § 3 Rn. 82.在此處，依據聯邦財稅法院見解(BFH BStBl. 70, 11, 14)，僅有新教路德教會、羅馬天主教會、猶太教會，屬於此處所稱宗教團體，在此敘明。

⁸ Wernsmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Lfg. Juni.2006, § 3 Rn. 85。我國學界亦有見解認為，「國家之獲取財政收入本身並非目的。憲法之所以承認租稅制度，在於使有課稅權之中央或地方，為人民之利益，將稅收用以推展各種憲法所要求或許可之國家事務」，此處參陳敏，稅法總論，頁 7-8。實際上，稅法規範是要讓國家或地方自治團體以此取得必要財源收入，才能完成憲法要求或賦予國家或地方自治團體所應完成的公法任務。只是，為使高權地位之公法團體獲取財政收入目的本身，並不能作為此種規範決定人民具體之所應負擔稅額的正當化理由，在這裡，仍需要另循一個或數個可以作為決定人民之稅捐負擔的具體化標準，最為重要者即為基於平等原則而具體化之量能課稅原則，據以分配彼此所應負擔的稅捐。從而，財政目的之稅法規範，以量能課稅原則為決定構成員彼此間負擔分配的基準，此部分另請參第三章第四節第一款說明。

Abgaben)類型的特徵。亦即，財政收入是公課(Abgaben)金錢給付等類型的共同特徵。非基於財政之目的而向人民所收取的金錢給付，例如行政罰鍰或刑事罰金，雖與公課相同，均以金錢給付為內容，但行政罰鍰或刑事罰金，係以促使相對人遵循前提構成要件之行為義務為規範目的，獲取財政收入並非目的，只是對違反義務行為，以及/或對不法行為實施制裁而已⁹。因此，行政罰鍰或刑事罰金，係以行為人主觀上具有可歸責之事由，客觀上未能履行義務（作為、不作為、容忍），才受相對應而課處以金錢為內容的行政罰鍰或刑事罰金的責任，兩者性質當然不同¹⁰。

以獲取財政收入作為規範目的者，不一定需要以之作為「主要目的」(Hauptzweck)，亦可作為「次要目的」(Nebenzweck)。此種以財政收入作為次要目的者，另存規範制定時之政策引導或規制行為作為主要目的¹¹，例如：貨物稅條例所課徵之貨物稅，係以環境保護、節制（節約）能源之使用為主要目的，財政收入則為次要目的；菸酒稅法則是基於國民健康理由，節制菸酒消費行為作為主要目的，財政收入則是次要目的，用以替代廢止菸酒專賣後所流失收入。因此，在判斷稅捐立法規範目的時，需要多加考察、詳細辯證。

以政策引導或規制行為作為主要目的、獲取財政收入作為次要目的之稅法規範，立法者並不能藉此而隱藏使財源收入縮減至零之「零收入」(Null-Aufkommen)的意圖在內。申言之，禁止立法者透過稅捐徵收手段，達到實質禁止特定行為或產業的目的。此種隱藏「零收入」意圖之稅捐，學理上稱為「絞殺稅」或稱「窒息性租稅」

⁹ 陳敏，稅法總論，頁6；Drüen, in: T/K, AO, Lfg. Apr. 2016, § 3 Rn. 14.

¹⁰ 另請參蔡茂寅，月旦法學教室第105期，頁83，在該處，氏指出罰鍰與罰金目的在於懲罰、非難，因此與稅捐及受益負擔公課均有不同，稱之為「其他之非稅益公課」。本書則認為，罰鍰與罰金屬於制裁性之金錢給付，應避免使用並不合制裁意義的「公課」名稱，似較妥當。

¹¹ 關於非以財政目的為主要目的之稅法規範，另請參第二章第四節說明。

(Erdrosselungssteuer)¹²，係指立法者經由徵稅手段，使課徵對象之行為或產業之經濟利益或經濟成果的全部，以稅為名而全被徵納進入國庫，因為產生絞殺效應(erdrosselnde Wirkung)，私人無法從該等經濟行為或產業活動中獲取經濟成果，無利可圖從而促使人民自動放棄從事該等行為或產業，最終也使該等行為或產業原本所能產生稅捐之財政收入因此歸零。在某些講究權謀文化之社會中，或許認為「寓禁於徵」之稅捐，是高明的政策手段，但在現代法治國家，這是立法者不當利用課稅之手段，達成實際禁止政策目的行為¹³。

禁止絞殺稅之理由，如下三點：

首先，此種稅捐，實際並不以獲取財政收入為主要或次要目的，故規範上就不應以「稅捐」為名，而立法者卻仍以「稅捐」為名而立法者，此屬法律形式的濫用(Formenmissbrauch)¹⁴。

其次，立法者在引導之管制規範外，採用課徵稅捐為輔助規範手段者，意味立法者對於此等規範適用對象之行為或產業，立法價值係採取雖不予以鼓勵，但也非予以禁止，也就是政策決定為開放的基本決定。例如，對人們吸菸喝酒的行為，與相關製造菸品或酒精飲料的產業，立法者之立法價值，係採取開放吸菸喝酒，但基於國民健康理由，並不鼓勵作過度消費，因此在管制規範外，透過課徵稅捐之方式，藉此而引導人民行為或產業發展。倘若立法政策上認為，應完全予以禁止之行為或產業，例如販賣槍枝、使用毒品與其相關產業，立法者即應透過管制規範以為手段，包括誡命、禁止與其他規制手段，此即下命與控制(command and control)¹⁵，同時輔以不遵循時之行政罰鍰，或甚至必要時

¹² 陳敏，稅法總論，頁 81。

¹³ 我國立法者不乏以「寓禁於徵」說明相關稅捐課徵正當性理由的實例，例如娛樂稅第 2 條在 2007 年修法時即說明，立法當初將「撞球場」與「保齡球館」列入娛樂稅課徵範圍者，係基於「寓禁於徵」社會政策的理由。

¹⁴ Englisch, in: T/L, Rn. 7.114; Drüen, in: T/K, AO, Lfg. Apr. 2016, § 3 Rn. 17; Wernsmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Lfg. Juni 2006, § 3 Rn. 122.

¹⁵ Englisch, in: T/L, Rn. 7.112.

處以刑事罰的制裁，藉此確保立法規範目的達成。換言之，立法價值決定開放者，不能又隱藏從中使其財源收入縮減至零的意圖，否則為立法者在立法價值之基本決定上的自我矛盾，存在違反價值連貫性 (Folgerichtigkeit) 的問題。

最後，此種使財源縮減至零之稅法規範，無疑亦係對人民應受憲法保障之工作權、營業自由權乃至於對財產權過度的干預，有違反憲法第 23 條比例原則 (Verhältnismäßigkeitsprinzip) 所導出「過當禁止」 (Übermaßverbot)¹⁶ 的違憲疑慮。

(三) 對於所有滿足法定構成要件之人

在此處，包含兩個稅法上重要基本原則，即「平等課稅原則」 (Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung) 與「依法課稅原則」 (Prinzip der gesetzmäßigen Besteuerung)：前者，表現在「對於所有……之人」要件的描述，後者，表現在「依構成要件課稅」 (Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung) 要件的描述。

首先，對於「所有…之人」的構成要素，此處之「所有…之人」意味，不論性別、宗教、種族、階級、黨派、職業或身分，只要符合課稅要件者，均應予以課稅¹⁷。此處「所有…之人」，原則也不以具我國籍身分者為限，「外國籍」之自然人或法人，只要符合稅法規定要件者，同樣應依法課稅¹⁸。「所有…之人」也包括「自然人」與各種法人團體在

¹⁶ Drüen, in: T/K, AO, Lfg. Apr. 2016, § 3 Rn. 17a; Wernsmann, in: H/H/Sp, AO/FGO, Lfg. Juni 2006, § 3 Rn. 123-124。另關於絞殺稅之效應與過度稅捐負擔所涉及的基本權，另請參第三章第二節第二款說明。

¹⁷ 廢止前之舊所得稅法第 4 條第 1 項第 1 款與第 2 款規定，現役軍人與國民中小學以下教職員，所獲之薪資所得免納所得稅，即屬規範上因為個人之職業別，給予稅捐法上的差別對待，屬有違本文此處所述對「所有……之人」皆應課稅之平等原則，而有違憲疑慮的規範適例。

¹⁸ 稅籍與國籍係屬不同概念，稅籍係依稅法規定，國籍則依國籍法規定，就算兩者有交錯，例如稅籍要件當中包括國籍要件在內（如我國遺產及贈與稅法之稅籍居民的要件規定），這也是依據各別稅法規定而為決定。在國際租稅法，各國之課稅

內，但享有課稅高權地位之公法人團體，例如鄉鎮市自治團體，非為課稅權限行使的對象，自然不在其內。在法人之外，依據法律規定，只要滿足一定組織要件之非法人團體，例如獨資商號或合夥事業，或者外國法人在我國境內所經營、但未具有獨立法人格地位之固定營業場所，例如分公司、管理處或事務所（所得稅法第 41 條、第 10 條第 1 項規定參照），亦有可能依照我國所得稅法規定負擔營所稅報繳義務。

在「依構成要件課稅」方面，法定之「稅捐構成要件」(Steuertatbestand)要素的內容，主要有以下數個，簡要說明如下¹⁹：

- ①「稅捐主體」(Steuersubjekt)指基於稅法規範所產生法律關係的權利義務歸屬主體。基於稅法規範所產生之法律關係，包括以金錢為內容、屬於稅捐實體法之稅捐債權債務關係，與以作為、不作為或忍受義務為內容、屬於稅捐稽徵程序法的行為權利義務關係。稅捐債權債務關係之稅捐債務人，在我國制定法中均以「納稅義務人」稱呼。實則，從稅捐實體法角度而言，「稅捐債務人」(Steuerschuldner)才應該是正確的用詞，「納稅義務人」(Steuerpflichtiger)則是指申報與繳納稅款行為義務人的簡稱。當然，實體法之「稅捐債務人」通常即為稽徵程序中的「納稅義務人」，蓋自己之稅捐債務，原則應自己申報繳納。但有原則，即有例外，自己之稅捐債務，亦可能依稅法規定，由第三人，例如扣繳義務人（所得稅法第 7 條第 5 項）、代繳義務人（例如土地稅法第 4 條第 3 項），代為申報與繳納。從而，在稅捐稽徵程序中，除納稅義務人以外，還有其他之行為義務主體存在，亦為稅捐主體。納稅者權利保護法因此才在立法中，使用「納稅者」之名，意在涵蓋所有可能涉及稅捐實體法與程序法中的

權限行使，必須對於系爭經濟活動或者經濟成果，至少具備屬人或屬地因素或者兩者同時有連結，倘無任何連結，並不得逕自以本國之稅捐法律規範而對其強加稅捐的負擔。例如，我國不可以對於美國人或者美國公司在日本之經濟活動或者所獲得的經濟成果，課徵所得稅。

¹⁹ 可參黃茂榮，稅法總論（第三冊），頁 79-133；Drüen, AS, Rn. 22-26。

基本權主體（納保法施行細則第 2 條第 2 項）。至於，稅捐債權債務關係之稅捐債權人(Steuergläubiger)，在我國法制，並不於各別稅捐制定法中規定，而是在財政收支劃分法（第 8 條第 1 項與第 12 條第 1 項）另設規定，因此一般不列入課稅構成要件討論，但亦有學者將其稱課稅權者（人），放在課稅構成要件當中²⁰。

- ②「稅捐客體」(Steuerobjekt)指基於稅法規範所產生之法律關係的適用對象²¹。稅捐客體按照所適用對象，可以劃分稅目（稅捐名目）。例如：所得稅係針對自然人或營利事業所獲得之經濟成果，也就是對「所得」而為課稅，因此為「所得稅」；土地稅則係針對「土地」之持有（所有與使用）所課徵的稅捐，因此稱為「土地稅」。但應注意，稅捐客體與稅捐財(Steuergüter)概念並不相同。稅捐客體係指課稅適用之對象，但稅捐財則係在學理上認為，具有稅捐負擔能力的指標(Indikator)，這才是所謂之稅捐財。在直接稅，稅捐客體與稅捐財相同，但在間接稅，稅捐客體與稅捐財則不同。例如，直接稅之稅捐客體為所得，稅捐財之負擔能力指標也是所得。但間接稅之營業稅的稅捐客體，立法上為「貨物或勞務」之「銷售或進口」行為（營業稅法第 1 條參照），但營業稅之稅捐財則為貨物或勞務之消費行為，蓋因消費行為才展現出稅捐負擔能力，而營業人之貨物或勞務的銷售或進口行為則否。由於稅捐客體與稅捐財不同，因此營業人依法可將被課徵之營業稅，透過售價內含或者外加稅款方式（我國為售價內含稅款機制，請參照營業稅法第 32 條第 2 項），轉嫁給後手營業人負擔，每個階段均作此轉嫁，最終則由末端消費者(Endverbraucher)負擔，使其立法現實與學理的理论終歸一致。
- ③「歸屬」(Zurechnung)指稅捐主體與稅捐客體之間的聯繫關係。學

²⁰ 康炎村，租稅法原理，頁 122。

²¹ 或稱課稅對象，康炎村，租稅法原理，頁 122。