

稅捐法導論一

第五講 稅捐基礎法 V

稅法基本原則——

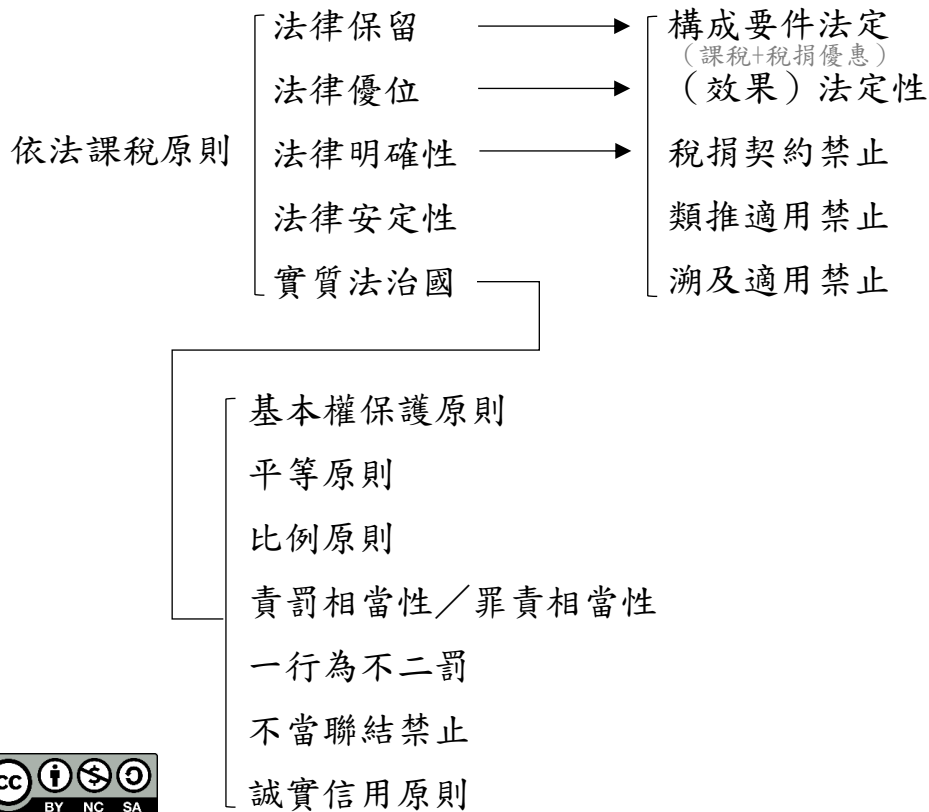
依法課稅與法治國原則

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

稅捐法治國原則



一、法律優位原則與法律保留原則

(一) 法律保留原則

憲法第 19 條規定，人民依法律負擔納稅的義務，「法律」才能夠形成人民的稅捐負擔義務。而關於規範保留事項，學理上分成四個不同層級，即「層級化法律保留原則」。

第一個為憲法保留事項，憲法第 8 條關於人身自由的拘束、逮捕，必須要在 24 小時內獲得法院的許可作為國家行政行為前提合法性的要件。憲法第 8 條規定，一為 24 小時的時限；二為保留予法官決定，因此又被稱為「法官保留」或「令狀許可」。在層級化法律保留體系為最上層的憲法保留，原則是憲法明文規定，不容許透過法律變更。

第二個為國會保留事項，只有國會透過三讀立法程序通過

的法律才可以形成人民的權利義務關係，如罪刑法定原則，在「罪」跟「罰」上面，罪責法定、罪刑法定或者責罰法定原則，均屬於國會保留事項，原則上不准類推適用，亦不准許授權法規命令去規範，在國家規範中，僅次於憲法保留事項。

第三個為一般法律保留事項，可透過法律、法規命令來加以形成人民的權利義務關係。一般的干預行政法，通常為一般法律保留事項，根據授權目的、內容及範圍均屬明確的前提下，法律可以授權法規命令進行規範。授權明確性除了維護法律保留，也是法律明確性的一環。

第四個為非法律保留事項，給付行政領域通常被認為是給予人民利益，因此不需要有法律保留作為規範依據。

租稅法適用一般法律保留。稅捐優惠似是給予人民利益，但並非適用非法律保留，因為稅捐優惠為反面的課稅構成要件，所適用的最低限度亦為一般法律保留。依法課稅，同理依法才能免稅，必須有法律明文授權的依據才符合法律保留及授權明確性原則，只有明確授權，才能夠符合依法課稅原則。

(二)法律優位原則

法律優位原則指下位法不得牴觸上位法，憲法是國家基本法，法律不得牴觸憲法，行政命令不得牴觸法律。行政命令分為法規命令及行政規則，法規命令的部分，法律優位原則也包括法律所授權的法規命令不得逾越母法、增加法律所無的限制。而行政規則固然可由行政機關依法公布自行制定，但不能牴觸法律、法規命令，此亦為法律優位的基本原則。

二、形式法治國原則與實質法治國原則

實質法治國跟形式法治國二者均是法治國內涵的意義之

一，讓國家各式各樣的行為不僅具有合法性，另一方面也符合公平正義此基本原則的表現。因此實質法治國原則，相對於形式法治國，更著重在國家的行政行為、各項法規範是符合公平正義的要求，在此要求底下，以下這些基本原則在實質法治國中會與諸多基本原則有所連結：

(一)基本權保護

源自於憲法第 23 條的實質法治國，國家對於人民的基本權應該提供保障，包括：財產權、工作權及生存權等。國家法秩序應該尋求對於人民基本權的保障，基本權保障因此是一種客觀的價值、法秩序的內涵。實踐憲法第 9 條至第 18 條列舉的各項基本權，以及第 22 條概括基本權的基本權保護原則。

(二)平等原則

國家的公平正義確立在立法上、法律適用上能否符合平等原則的要求。就此點而言，實質法治國原則也同樣要求平等的稅捐負擔，與先前所提及的平等原則、量能課稅原則在法治國原則概念底下相互重疊，不必然為相對概念。

(三)比例原則

憲法第 23 條，在必要時得以法律限制人民的權利。憲法釋義學上轉換為過度禁止原則，其子原則包括目的正當、手段適當、必要及狹義比例原則。

(四)責罰相當性／罪責相當性

行政罰的責罰、刑事罰的罪責，必須與違章行為或非難程度相當，亦為比例原則的一種表現。

(五)一行為不二罰

一行為不二次處罰，或稱重複非難禁止，指禁止對一個人的惡行給予二次的非難。

(六)不當聯結禁止

在行政機關權力行使上，禁止將與規範目的不相關聯的因素納入考量。

(七)誠實信用原則

此為一般法律原理原則，徵納雙方的行為必須以誠實信用方法為之。

三、法安定性、法明確性

(一)法律明確性

法律規範本身必須明確，讓人民可以讀後了解其權利義務關係，此即法律明確性原則。惟法律本身為抽象法規範立法技術，法律使用的語言與生活語言不完全一致，所以法律的明確性原則，無法要求以一般民眾使用的語言來制定法律規範。且法律規範文字為適應各種不同狀態，除法律文字使用外，亦會使用抽象不確定法律概念以描述立法者所欲適用的對象，例如：常規交易、一般租金標準等，此種抽象不易確定其文義內容是為了讓法律能夠適應現代化的必要的立法上技術，不因為使用抽象法律文字就認為牴觸法律明確性原則。

此外，一般法律保留事項，根據授權目的、內容及範圍均屬明確的前提下，法律可以授權法規命令進行規範。因此「授權明確性」除了維護法律保留，亦是法律明確性的一環。

(二)法律安定性

法律注重和平，長期未決對法秩序的安定是有害的，因此長期在權利上睡覺的人是不受法律保護的。基於法安定性原則，設有失權的規定，例如：逾越核課期間不得再核課、逾越救濟期間不得再提起救濟等，此即法律安定性的要求。

四、依法課稅原則之子原則：

(一)構成要件法定

原則上所有課稅構成要件，包括稅捐優惠的構成要件應該適用法律保留、法律優位及法律明確性原則。因為法律保留適用一般法律保留，自然會有法律明確性、授權明確性的適用。構成要件法定原則從法律保留、法律優位乃至於法律明確性而進一步延伸關於課稅跟稅捐優惠的構成要件。課稅跟稅捐優惠的構成要件必須由立法者，或由立法者授權在符合授權明確性的要求底下制定法規命令，而構成要件要素包括稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率，此即構成要件法定。

(二)(效果)法定性

法定性原則與構成要件法定相對，此為法律效果的法定。多數行政法採用便宜原則，不適用法定性原則，也就是構成要件該當時，效果授權給行政機關依職權為合義務裁量權限的行使，有選擇、決定的裁量權，稱為便宜原則，此與法定性原則相悖離。

在稅捐法領域中，構成要件該當後，行政機關就有誠命義務，必須依照法律規定作成課稅處分，課稅處分是一個羈束處分，而非裁量處分，適用法定性原則。

(三)稅捐契約禁止

稅捐法領域中禁止「包稅契約」，不允許針對法律效果進行和解，禁止無視於課稅構成要件事實的存在，直接由稅捐稽徵機關與納稅義務人達成稅額的和解。簡言之，所謂包稅契約是指不管課稅事實，所得額、銷售額為多少，納稅義務人與稅捐稽徵機關達成一個直接針對所得稅、營業稅稅額的和解，即為包稅契約，此為禁止之行為。

在稅捐契約禁止原則下，禁止對稅額進行協議，但容許對於課稅（免稅）的前提事實認定可以進行協議。理由為發現事實手段的有限性，稅捐稽徵機關需要發現的課稅事實掌握在納稅義務人手中，稅捐稽徵機關所查僅為部分事實，無法全面掌握。迫於認識事實手段有限性，必須在一定程度範圍內放寬依法課稅原則。

學理上認為，因為事實認定手段的有限性，讓稅捐稽徵機關至少可以就查得資料與納稅義務人達成認定事實的協議。如在稅額計算上有一定基礎，但僅在個別稅目、各該年度中才有適用，不因為無法認定事實又基於保護納稅義務人的前提下就完全放棄課稅權限。

行政訴訟上稅捐事件的和解，原則上不針對稅額和解，而是針對個別事實為和解的認定。

（四）類推適用禁止

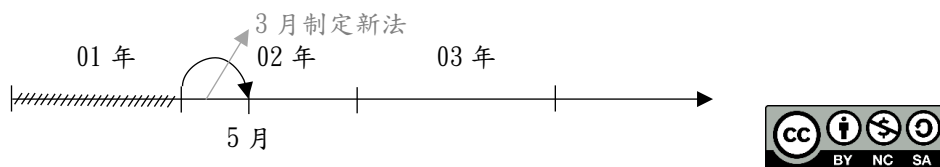
稅捐負擔原則上是對人民不利益的負擔，所以對於一個法律有明文規定的事項，固然要對人民課予負擔，但法律沒有規定的事項不能透過比附援引、類推適用的方式來增加人民的稅捐負擔，此即類推適用禁止。

但目的性擴張為法律解釋，為允許之列。類推適用非法律解釋，而是比附援引。二者差別為法律文義能否被包含，在一般通用字眼可被涵蓋為目的性擴張；若否，則為類推適用。

稅捐規避行為通常使用的是目的解釋法，透過目的性擴張，將法律概念擴張，但不能逾越該文義可能被涵蓋的範圍，逾越文義可能涵蓋的範圍則為類推適用。實質課稅原則作為一種目的解釋法，其實就是對課稅構成要件作目的性擴張、對免稅的構成要件作目的性限縮。

(五)溯及適用禁止


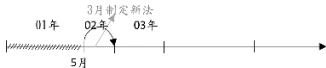

法律不溯及既往區分二種不溯及態樣，一為真正溯及、二為不真正溯及。所謂真正溯及指法律效果嗣後連結的溯及，也就是課稅要件已經全部該當，而將法律效果從後面的時間點往前適用。舉例而言，在課稅事實裡面，假設所得於 01 年實現，在課稅事實發生以後，01 年的所得稅是在 02 年的 5 月申報，課稅事實在 01 年完成，而在 02 年 3 月的時候制定新法，在同年 5 月報稅時直接適用新法，此種情形就為真正溯及。



所謂不真正溯及，指如果在 01 年就完成修法，且在 01 年 12 月 30 日即時生效，由於課稅構成要件事實還沒有完全終結，此種情況為不真正溯及，而不真正溯及原則上是被允許的。但學理上有認為不真正溯及可能產生極端不公平的情況，如果立法者在 12 月 31 日之前公布新法且生效，則在當年度仍全部適用。為此實務上立法在法律公布跟生效會另定施行期間，以保護人民的正當信賴。

稅法因為通常是期間稅，須特別留意真正溯及、不真正溯及的類型，尤其稅法如果在年度當中公布新法即時生效，未另定施行期間須檢視有無真正溯及的情況，就可能對人民信賴法規不溯及既往造成侵害。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2	<p>稅捐法治國原則</p> <p>依法課稅原則</p> <p>法律保留</p> <p>法律優位</p> <p>法律明確性</p> <p>法律安定性</p> <p>實質法治國</p> <p>基本權保障原則</p> <p>平等原則</p> <p>比例原則</p> <p>責罰相當性／罪責相當性</p> <p>一行爲不二罰</p> <p>不當聯結禁止</p> <p>誠實信用原則</p> <p>構成要件法定（效果）法定性</p> <p>稅捐契約禁止</p> <p>類推適用禁止</p> <p>溯及適用禁止</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
8			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>