

## 稅捐法體系概論(中)

### II 平等課稅原則的意義及內容

何謂平等，平等原則所要求者為何？對此，憲法第七條規定「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」此為法律適用上的平等性（die Rechtsanwendungsgleichheit）。法律適用上之不平等，在實務上最顯著的特徵表現在：就有利於人民之規定的適用，以法規命令增加法律所無之限制要件<sup>61</sup>。然有時立法機關所制定之法律即已違反平等原則，就構成要件為無正當理由之差別待遇的規定<sup>62</sup>。如有這種情形，縱使法律之前人人平等，亦無助於平等原則之實現。是故，為落實平等原則不但必須在法律之適用，而且必須在其制定的階段，即在其實體規定的內容及其執行之技術，確保平等原則在結果上之實現的可能性。此即法律制定上的平等性（die Rechtsetzungsgleichheit）。平等原則所保障之權益稱為平等權。

平等原則的實踐繫於系統及價值在相同案件的貫徹。此即系統及價值的一貫性。這是法律體系之建構的邏輯與價值基礎。經由平等原則之貫徹可以避免或防

---

<sup>61</sup> 司法院釋字第 415 號解釋：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第十七條第一項第一款第四目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第二十一條之二規定：『本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限』，其應以與納稅義務人或其配偶『同一戶籍』為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義，其與上開解釋意旨不符部分應不予援用。」

<sup>62</sup> 司法院（2011.12.30）釋字第 694 號解釋：所得稅法第十七條第一項第一款第四目，對納稅義務人，按其扶養之無謀生能力之親屬或家屬的年齡，為無正當理由之差別待遇的規定。

止國家權力之選擇性的恣意行使。其運轉機制還繫之於執法者為自己或至親趨利避惡的人性，使其在平等原則下，趨利則務求普降甘霖，避惡則防止禍及親朋<sup>63</sup>。為杜絕選擇性適用的弊端，在稅捐法上要特別注意避免過度區分，導致實際上為個案量身立法或行政的情形<sup>64</sup>。在法律之制定的階段即已不平等的情形，在實體規定上最主要發生於稅捐經濟法中之稅捐優惠的規定上。蓋這些優惠規定雖可適用於人人，但人人並不一定有該福氣享受。與執行技術有關之平等課徵的設計，例如在所得稅及營業稅等自動報繳稅捐，以核實原則（das Verifikationsprinzip）補充申報原則（das Deklarationsprinzip）<sup>65</sup>。

在稅捐稽徵行政上如有違法課徵或違法不課徵之違反稅捐法的情事，其所為除違反稅捐法定主義之依法課徵原則外，在稅捐法的適用上原則上也會違反平等原則。這是法律之執行上的恣意，應予禁止。在這種情形，因此而遭受不利之稅捐義務人得根據相關稅捐法的規定聲請救濟固無疑義。有疑問者為，該不平等的處理如在於：選擇性的針對個案利用曲解法律或怠於依職權調查課稅事實，使特定稅捐義務人得到其他稅捐義務人不能得到的違法利益時，其他稅捐義務人得為如何之請求？此即得否援用不法稽徵先例的問題。其訴訟上或訴訟外的援用，原則上固應採否定的見解，但如何避免或消除其間之不平等仍是一個必須面對的稅政問題。至於違法課徵如係因為稅捐稽徵機關依據違憲的法律，則該法律雖經司法院以釋憲解釋宣告為違憲，但未宣告其自始無效，而給予立法機關在一定期間內修正之緩衝時，則在該修法期限經過前，該違憲之稅捐法依然是認定平等課徵的規範基準<sup>66</sup>。

基於地方政府之稅捐的自治立法權所引起之地方性的稅負差異不論為平等原則的違反<sup>67</sup>。蓋此為肯認地方稅捐立法高權自然可能產生的結果。其因此造成之稅

<sup>63</sup> 類似的考量，請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.1.

<sup>64</sup> Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz.75: 「在稅捐法上干擾正義者不是太少的區分，而是太多的區分，亦即為考量個別或群體利益之太多的區分。」

<sup>65</sup> Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.71: 「平等的目標在課徵的結果如果原則上不能達到，則該法律規定便已違反平等原則（BverfGE 84, 272）。立法者應以可確保稅捐負擔平等性之充分的管控可能性，支撐稅捐的誠實性。在稅捐之核定的程序中，申報原則需要核實原則來補充（BverfGE 84, 273）。」

<sup>66</sup> 請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.72.

<sup>67</sup> 請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.80.

負不均的情形屬於地方政府間之財政競爭問題，只能經由財政效率獲得解決<sup>68</sup>。類似的問題存在於國際稅負之高低的情形<sup>69</sup>。

### III 量能課稅原則為公平課稅的基礎原則

稅捐既是無（直接）對待給付之公法上的強制給付義務，其給付義務之有無及範圍自然只能取決於納稅義務人之負稅能力。蓋如無負稅能力，而勉強對其課徵稅捐，不但可能侵害其生存與發展，而且在大多數的情形亦難以徵起，其結果亦徒然增加無謂之稽徵費用，提高國家與人民間之摩擦機會與程度。甚者，導致橫徵暴斂，民不聊生，終至於改朝換代。是故，量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則：在納稅義務人之客觀負稅能力的基礎上，課以與其有相同能力者，同等程度之稅捐義務<sup>70</sup>。

然應以何為指標，量度一個人之負稅能力，在制度的規劃上仍有相當的迴旋餘地。例如選取主要以資本取向，或以消費取向的稅制（die Alternativen kapital- oder konsumorientiertes Steuersystem）<sup>71</sup>。取向不同，據之認定之負稅能力也隨之而有差異。所謂對於資本課稅含最純粹的對於財產課稅，及對於同樣具有資本性格之所得課稅。在對於財產課稅時，由於事實上是對於財產之應有的孳息課稅，而特定財產事實上是否有孳息及其數量，與其以類型化行政的方法核定之應有的數額難以正好相同。於是，自然引起不易平等恰好按其真正之負稅能力課稅的問題。同樣的問題亦存在於以法定評定價格為稅基之計算基礎的稅捐，例如土地稅（地價稅、土地增值稅）、房屋稅、契稅，及非以現金為標的之遺產及贈與稅。此外，綜合所得淨額之計算的減項規定，以及在兩稅合一制度中，其營利事業所得稅在綜合所得稅之扣抵的不同規定（例如採全額稅額扣除法及在一定之公司稅率下，

<sup>68</sup> 財政效率為一個國家之興衰關鍵之一。在國家發展的規劃上，他外可以進行國際比較，以知所警惕；內可以進行中央與地方政府間，以及地方與地方政府間之效率評比，以決定財政的劃分並互相砥礪。為財政效率之評比，必須先選取評比項目及其優劣的量化指標。然後從共同項目開始比賽，而後再及於異種項目間之成本效益比的比較。這是一個漫長的重要賽程。

<sup>69</sup> 請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 8 Rz.75ff..

<sup>70</sup> 請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.81ff..

<sup>71</sup> Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.98ff..

採稅基折半扣除法)<sup>72</sup>，在高低所得者間也會引起不同的效果<sup>73</sup>。

取向於消費課稅指對於財產或所得之支用課稅。其主要稅捐為營業稅及特種消費稅（娛樂稅、貨物稅、菸酒稅）。由於支出對於負稅能力之指標能力低於所得或財產，以及其稅基之計算並不像所得稅一樣考慮納稅義務人之個別的困難，所以消費稅常常被認為比較不符合量能課稅原則的要求。其中更以特種消費稅為甚。不過，貨物稅的課徵對象如果能夠縮小至對於環境或公共設施會造成特別負擔的油品、汽機車、對於健康有不利影響之菸酒，雖然不是從量能課稅原則，但是從社會目的之觀點，其正當性還是能夠獲得肯定，成為社會目的稅捐<sup>74</sup>。

在綜合所得稅之課徵，於個人層次，所得稅法第十七條已順應潮流<sup>75</sup>，一定的

<sup>72</sup> 全額稅額扣除法為二〇〇〇年以前，在一定之公司稅率（百分之二十五）下，採稅基折半扣除法為二〇〇一年以後，德國所得稅法為兩稅合一之實踐所採之最後的兩個方法。後一方法的優點在於：(1) 可確保來自公司盈餘之最低稅收：百分之二十五，(2) 所得稅之課徵不影響公司盈餘之分配的決策，(3) 公司盈餘之個人所得稅的課徵較為簡單。其缺點為，可能對於低所得者不利。在制度的規劃上，該制度有兩個數值具有關鍵意義：(1) 不得扣抵之最低公司稅稅率要定多高，(2) 應計入個人所得稅之稅基的盈餘要定百分之多少？這兩個數值，前者寧高，以確保最低收入；後者寧低，以維持所得稅制在國際資本市場的競爭力。

<sup>73</sup> Heinz-Jürgen Pezzer, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 17. Aufl., 2002, § 11 Rz.2ff.(6): 「在德國透過自一九二〇年之公司稅法（*Körperschaftsteuergesetz*），而導入傳統的重複課徵體系。自一九五三年至一九七六年德意志聯邦共和國（關於個人所得稅，就營利所得利用）分離定率（自一九五八年起一律課徵百分之十五），（而不與其他所得加總綜合課徵的方法），加以緩和。……自一九七七年至二〇〇〇年德國立法者決議，對於已分配盈餘的公司稅（*Körperschaftsteuer*）得全額扣抵個人所得稅（*Einkommensteuer*）。亦即：公司稅法在結果上僅對公司之未分配盈餘課徵公司稅（一九七七年百分之五十六，自一九九〇年起百分之五十，自一九九四年起百分之四十五，一九九九年與二〇〇〇年為百分之四十）。反之，已分配盈餘最後只對於股份持有人（受盈餘分配者）依對其適用之稅率課徵個人所得稅。藉之，已分配盈餘之公司稅及個人所得稅的重複課徵得以排除。……惟自二〇〇一年起在德國導入盈餘所得對半法（*das Halbeinkünfteverfahren*）。自此，公司盈餘統一課百分之二十五的公司稅。盈餘之分配不影響公司稅。事業層次之稅捐負擔在分配後概括由個人所得稅法規範：股份持有人（受盈餘分配者）就其受分配之股利，僅應將其半數計入資本財產的收入。……一個公司係他公司（子公司）之股份持有人者，則其自他公司（子公司）所受分配之股利免稅。……將依稅基折半法及依稅額扣抵法對於分配盈餘引起之稅捐負擔加以比較顯示：股東之邊際稅率為百分之四十者，其分配股利依舊法及新法計得之負擔相同。股東之邊際稅率高於此者，依稅基折半法較之舊法有利。反之，股東之邊際稅率低於此者，不利。」這部分現行德國企業所得稅法，又有相當大幅度的修訂，請參見 Hey in: *Tipke/Lang, aaO.* (Fn.2), § 11 Rz.9ff...

<sup>74</sup> Lang, in: *Tipke/Lang, aaO.* (Fn.2), § 4 Rz.112.

<sup>75</sup> Lang, in: *Tipke/Lang, aaO.* (Fn.2), § 4 Rz.113f..

程度採私人淨值原則（das private Netto- prinzip），容許在綜合所得淨額（稅基）的計算，將納稅義務人及其扶養親屬之一些生活上所必須的支出，自其綜合所得總額扣除，不對於個人不能支配之所得課徵所得稅。該扣除具有因消費而減免綜合所得稅的特徵。

另有一些足以緩課，例如加速折舊（同條例第五條），或減免所得稅的規定，例如投資抵減（促進產業升級條例第六條、第九條、第十五條）、利息的定額免稅（所得稅法第十七條）或分離定率課稅（所得稅法第十四條：「短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」）。這些規定對於平等量能課稅原則的實踐自有一定程度之負面的影響<sup>76</sup>。

#### IV 量能課稅原則與財政稅捐

財政稅捐指以財政收入為目的之稅捐。此為狹義的稅捐概念所指稱之稅捐。在財政稅捐的範圍內，可以在無其他政策之干擾的情形下，探討如何最完全的依量能課稅原則課徵稅捐。其主要議題為：選取適當的稅捐客體、正確規劃稅基的計算規定、複式稅率、累進稅率及重複課徵<sup>77</sup>。稅捐客體的選取及稅基的計算所致力的目標為恰如其實，這比較單純的屬於認識的問題；重複課徵及累進稅率所致力者為恰如其分。在認識上，這或多或少兼含財政目的以外之價值的評價意義。該評價的成分愈高，其重複課徵及累進稅率的規定愈兼具財政目的以外之目的。

#### V 量能課稅原則之具體化

##### a 稅捐客體之選取（所得、財產及消費）

<sup>76</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.116ff..

<sup>77</sup> 複式稅率指按客體（營業稅法第十二條）或主體（營業稅法第十一條、第十三條）之進一步的分類，適用不同稅率。而累進稅率則為按稅基之絕對（例如綜合所得稅）或相對的大小（例如土地增值稅及地價稅）適用不同的稅率。重複課徵發生於對同一稅捐客體課以兩個不同稅目之稅捐，例如娛樂稅、貨物稅之於營業稅，財產稅之於所得稅。娛樂稅、貨物稅及營業稅之稅捐客體論其實際皆為消費；財產稅之實際上的稅捐客體：財產孳息，在稅後又以租金或其他種類之所得的態樣計入個人綜合所得，課徵綜合所得稅。因為上述稅捐之稅捐客體相同，所以構成重複課徵。

量能課稅原則的實踐首先表現在自各種經濟財中選出適合者規定為稅捐客體。然後並為其規劃適當的規定，在具體稅務案件恰如其實將之數量化為稅基。在稅捐客體的篩選上，首先有是否能夠篩選出最適合者，並以之為唯一稅捐客體的討論。這在稅制上的表現為究竟應採單一稅制（das Alleinsteuersystem）或複數稅制（das Vielsteuersystem）的問題。在稅制發展之初，因受限於稽徵技術，雖有單一或簡單以土地或不動產為稅捐客體的事實，但在交換經濟發達後，重要民生物質便獲選為稅捐客體之一。此即早期的貨物稅。從此開啓複數稅制的發展。不論以財產、消費或以所得為單一稅制之唯一的稅捐客體，由於稅負集中於一個稅目的結果，勢必提高該稅捐之負擔的可感程度，從而提高規避或逃漏的誘因及其成功的可能性。所以，理論上單一稅制雖然皆能簡化稽徵行政，但事實上沒有一個國家施行過。反之，如採複數稅制，則因各種稅目之作用點不一樣，一個納稅義務人如想規避或逃漏，勢必難以面面俱到，容易徵起。此外，由於稅負分散至各種稅目的結果，亦降低個別稅目之負擔的可感性，降低其規避或逃漏的誘因<sup>78</sup>。

當採複數稅制，其組成之稅目因稅捐客體不同，而在財政目的之外可能用來追求不同的政策目標。例如以所得或財產為稅捐客體之所得稅、財產稅（地價稅、房屋稅）、遺產及贈與稅必要時比較適合用來從事財產或所得的再分配，而以消費或銷售為稅捐客體之營業稅比較有利於儲蓄、投資以及國際貿易<sup>79</sup>。

當以財產為稅捐客體，所引起者為財產稅與所得稅之重複課徵的問題<sup>80</sup>。在所

<sup>78</sup> 請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.92ff..

<sup>79</sup> 請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.97ff..

<sup>80</sup> 在財產稅之課徵，即使將其稅捐客體實際限制在其當有或實有之孳息所能負擔的限度，在德國其學者也漸質疑其對於平等原則的違反。在德國之最重要的財產稅：企業稅（Gewerbesteuer）之稅捐客體雖已從原含一個企業之資本、孳息及薪資逐步縮減為孳息，且其孳息亦從當有之孳息（Soll-ertrag）改為實有之孳息（Ist-ertrag），成為一個純粹之孳息稅。但其企業稅法（Gewerbesteuergesetz）還是將其稅捐客體稱為企業（Gewerbebetrieb）。為緩和企業稅與所得稅之重複課徵，容許將企業稅自其所得稅扣除（§ 35 EStG）。請參考 *Heinrich Montag*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 12 Rz.1ff..在另一個重要的財產稅：土地稅亦存在類似的問題。其稅捐客體至今實際上仍為土地當有之孳息。當土地之地主為事業，土地稅無異於前述之企業稅，同屬於對於企業使用之財產所生孳息課徵的稅捐。請參考 *Roman Seer*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 13 Rz.201ff..以當有之孳息為稅捐客體為從類型化行政發展出來之觀點。這與量能課稅原則的要求其實是有衝突的。蓋不但事實上無孳息時，納稅義務人可能必須處分其財產或借貸始能支付稅款，而且無孳息而對於資本課稅，還有因依名目價值原則（das Nominalwertprinzip），而非依實際價值原則（das Realwertprinzip），以名目價值而非以實際價值計算稅基，可能導致之對於通貨膨脹課稅的情事。

得稅的課徵所引起者為究竟以何為所得？此為所得概念之定義的問題。在所得概念之定義上首先必須嚴格分辨「收入」非即為「所得」。所以，為營利事業所得之計算，應「以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」此即營利事業所得之計算上的淨額原則（das Nettoprinzip）。另「所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤」（所得稅法第二十四條第一項）。此即營利事業所得之計算上的肇因原則（das Veranlassungsprinzip）。但在稅捐的稽徵實務上，遇到比較現代之業務時，該二原則有時為稅捐稽徵機關所否認，或不予確實遵守。此種實務，並曾為司法院解釋為合憲<sup>81</sup>，值得警惕。

為所得概念之定義有幾個不同的學說。首先為財產淨增加說（die Reinvermögenszugangstheorie）。依該說的理想，認為以全部，不論已實現或未實現之價值的增加為稅捐客體之增值稅（die Wertzuwachssteuer）是正確的稅捐<sup>82</sup>。在土地法雖有無移轉而屆滿十年時，仍照土地增值之實數額計算，徵收土地增值稅的

---

此外，財產還有不易正確估價，以及不利於儲蓄與投資的問題（Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.101ff.）。

<sup>81</sup> 司法院釋字第693號解釋：「認購（售）權證發行後，發行人為履行或為準備履行（避險）約定之權證債務所為之相關證券交易（以下簡稱履約或避險交易），其所得如何課徵所得稅，則應依所得稅法之規定辦理。所得稅法第二十四條第一項前段規定：『營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。』是認購（售）權證發行人履約或避險交易之收入或支出，原應依前開規定合併其他收入支出計算營利事業全年課稅所得。惟七十八年十二月三十日增訂同法第四條之一規定，既就證券交易之所得已另設特別規定，停止課徵證券交易所所得稅，則認購（售）權證發行後相關之證券交易所所得，即不得列為應稅所得課徵所得稅；相應於此，與發行認購（售）權證後履約或避險交易之相關證券交易損失，亦不得將其自應稅所得中減除。」按既對於認購（售）權證之發行收入課徵所得稅，則應容許發行人自該權利金收入減除其為履行該權證所載選擇權債務所發生之履約或避險交易損失，以符淨額原則；而不應要求，適用所得稅法第四條之一的規定，將該履約或避險交易損失，與其他無實質關聯之證券交易所所得或損失，合併計算所得及損失，造成將該權利金所得之全額，認定為所得的結果。

<sup>82</sup> 關於增值稅在德國之學說的意見請參考 F. Angermann, Abschöpfung planbedingter Bodengewinne aus steuerlicher Sicht, DB 1995,2443; P. M. Huber, Rechtliche Grenzen von Planungswertausgleich und städtebaulichen Verträgen, DÖV 1999, 173.進一步文獻請見 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), S.98 Anm.79. 增值稅在德國實際上也沒有實施過。以基層地方政府對於土地增值之稅捐的形式，有時也稱為計畫價值之補償。*Tipke/Lang* 認為增值稅一再為不懂稅捐的理論家所推動（Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.107）。

規定，但並沒有在任何國家真正實施過<sup>83</sup>。其次為市場所得說（die Markteinkommenstheorie）。該說將財產淨增加說所界定之所得的範圍限縮至經由市場之交易而實現的所得。在交換經濟下，該所得因在市場經由交易獲得常規的驗證，所以，原則上沒有雙方通謀捏造的扭曲（請參考：營業稅法第十七條、所得稅法第四十三條之一）。這大大提高了該所得對於負稅能力之指標作用的可靠性，降低由於評價標準不同而引起的偏差。有疑問者為：是否應將市場所得說界定之所得的範圍，進一步依泉源說（die Quellentheorie）限縮之。依泉源說，經由讓與財產取得之所得不計入所得；計入所得者限於經由物、權利或各種財產之用益，或人的勞務之提供而獲得的所得。現行法原則上雖採市場所得說。但有些許例外。例如在發行公司以資產重估取得之資本公積轉投資發行股票時，如不論該經重估之資產是否在市場經由交易實現其市值，而在股東受該股票之分配時，即對其課徵股利所得稅，則論諸實際為對於未經市場驗證之財產價值的淨增加課稅<sup>84</sup>。所得稅法第三條之二規定：「委託人為營利事業之信託契約，信託成立時，明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，該受益人應將享有信託利益之權利價值，併入成立年度之所得額，依本法規定課徵所得稅。」該條所定之所得不盡符合市場所得說關於所得的定義。蓋委託人與受益人間就該信託利益之授受不一定有交易關係。

<sup>83</sup> 土地法（九十年十月三十一日修正）第一百七十六條規定「土地增值稅，照土地增值之實數額計算，於土地所有權移轉時，或雖無移轉而屆滿十年時，徵收之（第一項）。前項十年期間，自第一次依法規定地價之日起計算（第二項）。」惟不但該條第一項前段關於土地增值稅的稅基應「照土地增值之實數額計算」的規定，目前事實上係按「公告現值」計算（土地稅法第三十一條），而且其後段關於「雖無移轉而屆滿十年時，徵收之」之規定從未實施過。依現行法已規定地價之土地，未移轉者，僅於設定典權時，出典人始應依本法規定預繳土地增值稅。惟因這仍屬於預繳，所以，在出典人回贖時，原繳之土地增值稅，應無息退還（土地稅法第二十九條）。Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.107：「對於未實現之增值課徵之稅捐帶有財產本體稅的缺點。在稅制的現實上增值稅從未實現過。增值稅以對於土地增值課徵之鄉鎮稅的態樣……，一再為不懂稅捐之基本教義派提出。」

<sup>84</sup> 財政部八十三年六月二十五日(八三)臺財證(一)字第三〇五四〇號「二、公司以資本公積轉增資配股時，應於發行之股票背面註記左列文字：(一) 本股票係以資本公積轉增資發行，依規定免予計入取得年度所得課徵所得稅。(二) 取得本股票之股東，於該項股票轉讓時，應依左列規定，依法申報課徵所得稅：1 個人股東：應按全部轉讓價格，併入轉讓年度原取得股東之財產交易所得申報課稅。2 法人股東：應按全部轉讓價格，減除依所得稅法第四十八條規定計算成本後之餘額，併入轉讓年度原取得股東之營利事業所得額申報課稅。」



## b 負稅能力對於主體之歸屬

負稅能力既然客觀的存在於稅捐客體，則其對於主體之歸屬自亦隨稅捐客體而定。以之為基礎，首先產生稅捐法上關於納稅義務人的規定。然後才為稽徵技術之需要衍生出代繳義務人、扣繳義務人、代徵義務人、承擔義務人及賠繳義務人等繳納義務人。這些繳納義務人分別與稅捐客體或其發生，或用以繳納稅捐之財產間有一定之實質的歸屬關係<sup>85</sup>。當然，最為重要且典型者為稅捐客體直接對於稅捐主體之經濟的歸屬。以之為基礎所歸屬之稅捐主體也因此被規定為納稅義務人。他是各該稅捐之主債務人。

在稅捐客體直接對於稅捐主體之經濟的歸屬，有幾個重要的問題：(1) 除自然人外，是否含法人<sup>86</sup>；以事業為稅捐主體的稅捐，該事業在民事法上是否應具權利能力。該二問題，前者採肯定說，後者採否定說。不過，對於事業的課稅在採兩稅合一後，在程序上雖仍不失其存在、複雜與嚴苛<sup>87</sup>（營業稅法第十九條第一項），但在實體上已有緩和。(2) 配偶之所得稅的強制合併申報（所得稅法第十五條）。(3) 與信託財產有關之稅捐客體的歸屬<sup>88</sup>。(4) 營業稅這種法定間接稅之憑證開立時限及倒帳退稅的問題<sup>89</sup>。按在法定間接稅，其稅捐客體雖為稽徵技術的需要而從消費調整為銷售；其應歸屬之主體，亦隨之從購買人調整為銷售人。然其原始的稅捐客體依然應是支出（所得或財產之支用），其當歸屬之主體仍然是購買人。這並不因營業稅經法定為間接稅而有變更。後來之轉嫁，只是使營業稅之負擔回歸至依量能課稅原則所當歸屬之人而已。這與上述在信託的情形，按信託財產之經濟上的實質歸屬，歸屬其稅捐主體的要求是一樣的。

## B 其他實質原則

<sup>85</sup> 關於稅捐之各種繳納義務的歸屬原則，請參考黃茂榮，稅法總論（第一冊），二〇〇二年五月，頁323以下。

<sup>86</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.91.

<sup>87</sup> 複雜特別指所得稅法第六十六條之一至第六十六條之九為配合兩稅合一所做的規定。嚴苛特別指由營業稅法第十九條所衍生關於進項稅額之扣抵的禁止或限制規定。

<sup>88</sup> 請參考，黃茂榮，信託之稅捐義務，植根雜誌第十八卷第九期。

<sup>89</sup> 黃茂榮，憑證義務及營業稅之憑證的開立時限，植根雜誌第十九卷第四期，頁13。

所謂其他實質原則在此指量能課稅原則以外，與稅捐之課徵有關之實質原則。按相關原則所要達成之目的，可將之分為三大類：社會原則、經濟原則及秩序原則。社會原則所考量者主要為貧困者之照顧，經濟原則所考量者主要為經濟發展，秩序原則所考量者主要為稅捐制度之維護手段的妥當性。依各該原則所制定之稅捐法，分稱為：社會目的之稅捐法（社會稅法）、經濟目的之稅捐法（經濟稅法）及秩序目的之稅捐法（稅捐罰則）。至於為稽徵效率而制定之稅捐法，屬於簡化（效率）目的之稅捐法，不是前述經濟目的之稅捐法。其依據之原則源自實踐的技術理性，不屬於這裡所稱之實質原則<sup>90</sup>。要使稅捐之課徵相對上有助於財政目的以外之社會目的或經濟目的，勢須透過較之一般類型為重或為輕的稅負，引導納稅義務人之行為，方能達到。所以，社會稅法及經濟稅法中的規定必然違反平等量能課稅的原則。而社會原則及經濟原則即為該等規定所以得違反平等量能課稅原則的正當理由。至於稅捐罰則中之實質考慮，在於手段的適當，不得違反比例原則，不當侵害納稅義務人之基本權利<sup>91</sup>。茲分述之：

## I 社會目的之稅捐法

比較狹義之社會目的指社會政策上之目的，這通常用來矯正市場經濟之運作

<sup>90</sup> 實質的原則為正義原則。其在稅捐法上主要指量能課稅原則。這屬於評價的原則。此與技術性的原則所指之合目的性原則不同。稅捐客體之發生或歸屬的基準日、按年度週期課稅、將營業稅規劃為間接稅並從而以銷售而不以消費為稅捐客體、以公告現值為土地增值稅之稅基的計算基礎等都是基於合目的性，以符合行政理性及實用性的規定。技術性原則之價值性低於倫理的量能課稅原則。只有在量能課稅原則之貫徹在行政技術上不可能，或其行政費用不成比例時，立法者始得由之均勻讓步（Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.18）。

<sup>91</sup> 按稅捐法所依據之原則或其追求之目的，Tipke/Lang 將稅捐法中之規定分成三類：財政目的之規定、社會目的之規定及簡化目的之規定。德國稅捐法學與實務上習稱之社會目的，指財政目的以外與實質正義有關之各種政策，含社會的、經濟的、文化的、衛生的、勞工的等各種可能之政策。至於簡化目的則除直接指降低稅捐法之複雜性外，主要指如何以較低之徵納成本達到相同之稽徵成果。其常用的技術為：類型化及概數化。這是基於稅捐行政之大量性所導出的需求。惟為簡化之目的不得過度衝撞量能或實質課稅原則。有衝突時，應適度照顧實質稅捐正義在個案的實現（Joachim Lang in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.19ff.）該分類不是為說明目的之單純的法學分類，而是依據不同之事務法則，而有不同制定要件之要求的分類。其道理在於：該等規定之立法目的及所立基法律原則不同。詳請參考 K. Tipke, aaO. (Fn.10), S.119ff..

所造成之福利或財富的分配結果。因此其規定常帶有所得或財產之重分配的作用。例如土地稅、所得稅、遺產及贈與稅之累進稅率。不過，也有用來引導人民之消費行為或支出，[例如菸酒稅及特種飲食業之營業稅（營業稅法第十二條）以及捐贈<sup>92</sup>]，使其主動從事或不從事規定之行為。此種規定除了必須有明確之法律依據外，並必須有民生主義（社會國家原則）意義下的正當理由<sup>93</sup>。學說上用來說明具體之社會目的稅捐的論據主要有：公共利益原則（das Gemeinwohlprinzip），需要原則（das Bedürfnisprinzip）及功績原則（das Verdienstprinzip）<sup>94</sup>。公共利益原則主要適用於環保稅；需要原則主要適用於超出最低生活保障之生活需要的照顧，例如自用住宅之稅捐的優惠；功績原則主要適用於對於政府或公益事業的捐贈或對於偏遠地區或基礎建設之投資。惟也有對於從事一定事業活動者，按功績給予稅捐優惠者（例如促進產業升級條例）。這已從單純之社會目的轉入經濟目的，屬於經濟稅捐法的領域<sup>95</sup>。

適合歸類於社會目的之稅捐有：關稅、平準捐<sup>96</sup>及近年逐漸獲得重視之環保

<sup>92</sup> 私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，免徵土地增值稅（土地稅法第二十八條之一）。在綜合所得淨額的計算上，個人對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈，在總額最高不超過綜合所得總額百分之二十的限度，對於有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制，得做為列舉扣除額，自其綜合所得總額減除（所得稅法第十七條）。營利事業為協助國防建設、慰勞軍隊、對各級政府之捐贈，以及經財政部專案核准之捐贈，不受金額限制，對於合於第十一條第四項規定之機關、團體之捐贈，以不超過所得額百分之十為限，得列為當年度費用或損失（所得稅法第三十六條）。

<sup>93</sup> 德國基本法第二十條第一項規定：「德意志聯邦共和國是一個民主及社會的聯邦國家。」其學說與實務由該項規定導出憲法位階之社會國家原則。該原則所涵蓋之政策事實上超出社會政策的範疇，包括經濟政策的、文化政策的、健康政策的、職業政策的等。由此可見，社會國家原則在德國是一個極具功能的憲法原則。可謂一切實質原則的考量皆源自於此。Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.21f.: 「社會的在此所指者不僅是對於無所得或低所得族群之支持，還包括：為大眾或社會之用益、公共利益、國民共同生活之促進。」

<sup>94</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.126ff..

<sup>95</sup> 利用經濟稅捐法對於事業或其股東給予稅捐優惠，早期為經濟後進國家吸引外人投資的重要稅捐工具，後來則兼有留住本國資本，並促進產業升級的政策目標。鑑於資本在國際間之流動的自由化，前述稅捐優惠構成投資環境之國際競爭力的一環。因此，雖然稅捐優惠規定已嚴重侵蝕稅基，危及國家財政的健全，但還是有欲罷不能之勢。是故，乃有營利事業所得在營利所得稅或營利所得在綜合所得稅之最低稅負制的建議。這固立意良善，但最後仍然必須接受投資環境之國際競爭力的考驗。

<sup>96</sup> 關於關稅及平準捐，請參考黃茂榮，*稅法總論*（第一冊），二〇〇二年五月初版，頁31以下。

稅<sup>97</sup>。環保稅是在不適當禁止可能造成環境污染之生產、製造或消費行為時，從污染者付費原則發展出來的稅捐。以便利用其課徵將污染者之污染行為所造成之外部成本，內部化為污染者之生產、製造或消費成本。在規範工具的規劃上，這是秩序法與稅捐法之選擇的問題（Ordnungsrecht versus Steuerrecht）。就政策手段之微調可能性而論，稅捐法較諸秩序法要細膩許多。蓋對於一定行為，秩序法常常只能規定對其強制或禁止，而不像稅捐法得針對其行為引起之影響，設定一定指標加以量化，然後以之為稅基，按規定之稅率附以線性或累進比例的法律效力。由於環保稅係從污染者付費原則之對價原則出發，沒有考量污染者之負稅能力，所以，其課徵結果常常不利於低所得者，而引起違反量能課稅原則的問題。是故，如何利用其他稅捐之減免的安排予以緩和，以避免危及低所得者之生存及發展機會，至為重要。蓋縱使得為環境保護而課徵環保稅，且其課徵勢必一定的程度背離量能課稅原則，但其背離仍不得危及低所得者之生存及發展<sup>98</sup>。此外，因為污染之危害有時無立即性，有時有全球的外部性，所以與防制的防護手段一樣，其防制的稅捐手段具有國際性，相關的國家必須採取一致的手段，始能達到預定的效果。否則，如互相競爭的國家不採取齊一步驟，則由於防制稅費馬上構成出口產品的成本，而會引起劣幣驅逐良幣的情事<sup>99</sup>。

## II 經濟目的之稅捐法

經濟目的之稅捐法係為促進經濟發展而制定之具有稅捐法形式的經濟法。此與狹義的社會目的之稅捐法以市場經濟之分配結果或運作機制的調整為目標，而利用稅捐之課徵，從事財產或所得之重分配<sup>100</sup>，或將經濟活動之外部成本內部化者不同。稅捐經濟法之作用機制為：利用稅負之加重或減輕引導納稅義務人之經

<sup>97</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 3 Rz.11：傳統上有關稅，歷史上有自用貨運稅、景氣捐。當令者為：特種消費稅（菸酒稅）、鬥狗稅。愈來愈重要者為環保稅：油品稅、電力稅、包裝稅。

<sup>98</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.126.

<sup>99</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 8 Rz.111ff.(122f.).

<sup>100</sup> 雖說所得稅、遺產贈與稅及財產稅之累進稅率有所得或財產之重分配的功能，但最為明顯者仍莫過於按所得之高低而適用不同保險費率之社會保險。例如全民健康保險。蓋所得稅、遺產贈與稅及財產稅之稅收在統籌統支底下，可能用去補貼高所得者經營之事業，而具差別費率之社會保險的保費收入至少都用來支付保險給付所發生之費用。

濟活動。而所謂加重或減輕自然指相對於一般情形之稅課而言。因此稅捐經濟法的適用必然違反平等原則。從而需要有能正當化所以對符合法定要件者，給予一定之稅捐優惠或課予一定之稅捐負擔之理由：對於公共利益，其經濟活動有功者，給予優惠；有過者，課以特別負擔。此即功績原則。因為稅捐經濟法之規定必定違反平等原則，所以其適用之人的範圍的選擇，以及加重或減輕程度的計算基礎仍應有事理上的根據，不得恣意為之。否則，特別是在其因此扭曲競爭機能的情形，在加重時對於應受適用之事業，在減輕時對於不受適用之事業，仍有違反平等原則，侵害其競爭利益的情事。這時因此而受到不利的事業得聲請司法院大法官，解釋系爭稅捐經濟法的規定是否違反平等原則而構成違憲。答案如屬肯定，應視情形，宣告其無效或讓立法機關重行決定，擴張其適用範圍或廢止該規定，以符合平等原則之要求<sup>101</sup>。

當利用稅捐優惠獎勵一定之經濟活動，以促進經濟發展，該優惠事實上與直接補貼無異，因此稅捐優惠又被稱為稅式補貼（Steuersubvention）。相對於直接補貼，以稅捐優惠的方式從事補貼，提高合法性原則的要求，降低行政裁量的作用。在補貼的範疇內，這是比較公平的。至其缺點為：稅式補貼之支出的流向，也因此常常對外秘而不宣，這容易導致發生另一種黑箱立法或行政。是故，稅式補貼不但不應受稅捐秘密之保護，而且應建立稅式補貼之年度報告的制度，每年將各種稅式補貼之補貼總額、超過一定金額之受補貼對象以及補貼效益，做成報告對外公開並予檢討。

不論是直接補貼或稅式之間接補貼，其作用皆在於影響經濟要素的配置，以改變其投資或產製項目與數量。問題是：國家是否能比市場更正確的決定投資與產製項目與數量？對此，學者雖多持保留的見解，但新興工業化國家的發展經驗卻大多呈現：稅式補貼之獎勵措施對於其經濟確有一定的促進作用。這是為何，論及稅制常常涉及稅制之國際競爭力的道理<sup>102</sup>。一般同意者為：市場與國家一樣

<sup>101</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 19 Rz.76ff..

<sup>102</sup> 基於個人最低生存條件之耐力，犧牲一部分人之日常生活的水準，重點成就一定產業的發展，確實啟動了落後地區的經濟發展，逐步開始其經濟從農業到輕工業之現代化的進程。有了初步工業化的經驗，提供農業現代化以產業進一步升級所需要的啟蒙知識。惟當發展到像台灣，資源基本上不是那麼匱乏的階段，利用直接或間接補貼之獎勵性的經濟法已不再是發展的關鍵因素。真正構成關鍵者為正確的經濟行政所建立及維護之自由競爭市場。這包含：政府採購（基礎建設、採購項目、聯合採購）、委託行政（例如證券集中交易市場之委託民間管理）、特許

有其擅長與失效的時候。在市場失效時，自然需要國家介入，加以引導。比較沒有疑問者為，將資源引導至落後區域，以均衡區域發展；或引導至新興產業，以彌補專利制度不能完全內部化之正面外部性，降低其研發的風險，促進其取得發展先機，攻占市場。在稅捐經濟法的制定，立法者雖然享有相當的判斷餘地，選擇實現公共利益的方法，但其選擇仍應符合比例原則<sup>103</sup>。司法院大法官在其解釋中稱此為立法機關之立法裁量的權限<sup>104</sup>。

稅捐經濟法過去除集中規定於獎勵投資條例（1981.01.01 起至 1990.12.31 止）、促進產業升級條例（1991.01.01.起施行，2010.05.12.廢止），目前規定於產業創新條例（2010.05.12.制定公布）外，一向也有散置於各種稅法之減免（例如土地稅減免規則）或加重（例如貨物稅、特種貨物稅及特種勞務稅）的規定。惟並不是一切減免或加重的規定皆屬於稅捐經濟法。這些減免或加重規定中，其因納稅義務人之負稅能力不同而有減免或加重規定者，仍非稅捐經濟法<sup>105</sup>。為經濟導引之目的固得加重稅捐。然沒有正當理由之加重屬於稅捐上之歧視性的差別待遇，不得為

---

行政（例如無線電頻率之指配、金融業務之許可；市場與技術之交換）、補貼行政（補貼項目：個別技術或共通技術）、公營事業之公司化與民營化（國內釋股、國外釋股、全民釋股或洽商特定對象；純為資金或為策略聯盟）、關係企業之利益輸送、市場紀律、商品與服務標準的建立、檢驗、評鑑與品保。以上經濟行政只要能夠維護經濟紀律、降低交易成本、啟動市場機能，則市場機能自然會正確的引導經濟發展。要之，這時候，公平是一切發展的基石。

<sup>103</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 19 Rz.75ff.; *M. Klopfer*, Das Geeignetheitsgebot bei wirtschaftslenkenden Steuergesetzen, NJW 1971, 1585; *P. Kirchhof*, Steuergleichheit, StuW 1984, 309.

<sup>104</sup> 司法院八十二年十二月二十三日大法官釋字第三六九號解釋：「憲法第十九條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第一條、第五條、第六條及第十五條之規定與憲法並無抵觸。」

<sup>105</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 7 Rz.37,39：「稅捐優惠的概念之使用最好限於突破各該稅目之建制原則，特別是突破量能課稅原則，而對於納稅義務人給予優惠的規定。……當然，只要該優惠與依量能課稅原則課稅無關，則以稅捐優惠稱之，是引人錯誤的。該優惠並非關於可稅性之決定，而是追求一個社會的、經濟的導引目的，但不是課稅目的。因為該插入稅捐法中之導引規定內部與課稅無關，他也不能依稅捐正義之原則度之。……是故，關於這些導引優惠妨礙稅捐正義的說法在出發點上便是錯的。該優惠所以得稱之為稅捐優惠，乃因其插於稅捐法中。由於該優惠並未載明於預算中，大眾以及甚至許多國會議員都不能清楚認識其趨勢及影響，以致在每年之預算的審議中皆失去對其效果之管控，因此該優惠也被稱為掩蓋的、隱藏的、看不見的、或間接的補貼。」請並參考 *H. W. Bayer*, Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Wirtschaftslenkung durch Steuerbefreiungen, StuW 1972, 149ff..

之。另加重稅捐雖具有抑制作用，但既未決意禁止，其加重是否可達到事實上禁絕的程度，引起疑問。蓋加重之政策目的如在於收不到稅，則財政目的在該稅捐已連附隨目的之地位亦不可得。這與稅捐概念之最低限度的特徵已然不符<sup>106</sup>。

### III 秩序目的之稅捐法

秩序目的之稅捐法指在稅捐法中與稅捐稽徵秩序之維持有關的規定。其規定之內容為對於違反稅捐法所定之繳納義務或行為義務之行為，課以稅捐刑罰或稅捐秩序罰，以達到掌握課稅資料，完成稽徵任務之目的。稅捐刑罰及稅捐秩序罰的規定合稱為稅捐罰則。為何得對於違反稅捐法所定之繳納義務與行為義務者課以稅捐刑罰或稅捐秩序罰，其立論依據為：國家的課稅權及國民對於維持國家機能所需經費之團結分擔義務。如果有人不分擔，其他誠實納稅者必須為其負擔<sup>107</sup>。然一種稅捐之課徵如果被定性為違憲，則在司法院大法官宣告其依據之法律違憲前，納稅義務人之拒絕繳納，是否構成可處以刑罰之逃漏？應採否定的看法。就是否違憲或是否有稅捐法上的義務，納稅義務人的認識如有錯誤，則引起禁止錯誤的問題。惟因違憲的稅捐法，司法院大法官不一定都宣告其無效，有時只宣告立法機關應在一定期間內按解釋意旨修正相關的法律。在後一情形，縱使系爭法律違憲，但以之為依據之稅捐義務還是存在。納稅義務人依然有繳納義務。其如繼續抗繳，固得對其追繳，但其抗繳是否構成應課以刑事責任之逃漏，非無疑問<sup>108</sup>。

由於制裁勢必介入人民之基本權利，所以不但其構成要件必須符合處罰法定主義的要求，而且其規定內容除了應明確外，亦不得違反比例原則。所謂規定內容應符合比例原則，指其構成要件之強行或禁止的命令及其連結之法律效力，對於課稅資料之掌握，稽徵任務之完成必須有助、害少與均衡（行政程序法第七條）。如有違反，該稅捐罰則即非必要，違反憲法第二十三條之禁止規定。所以，比例

<sup>106</sup> Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 3 Rz.10, § 4 Rz.66, 213, § 7 Rz.40, § 8 Rz.114, § 9 Rz.73.

<sup>107</sup> Roman Seer, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 23 Rz.1.

<sup>108</sup> Roman Seer, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 23 Rz.2: 「鑑於聯邦憲法法院之獨占的解釋權，一個稅捐法之違憲性直到該法院事實上將之宣告為違憲時，其逃漏之刑罰上的可罰性才遭遇障礙。這不僅適用於經宣告為違憲的情形，也適用於經宣告為與憲法規定不符的情形，亦即雖明白確認其違憲性，但基於預算上的理由僅宣告應自此一定期間內將之修正過來。」。

原則可謂為與稅捐罰則有關之實質原則。

鑑於稅捐罰則以稅捐法所定之行為義務或繳納義務的違反為其構成要件，因此，其構成要件如有不當，該罰則規定的正當性隨之產生疑問。此種問題有些存在於各該行為義務或繳納義務的規定中。例如關於銷售憑證之開立時限未配合營業稅之間接稅的性質，規定以收款時為準<sup>109</sup>；關於扣抵銷項稅額之進項稅額，營業稅法第十九條第一項第一款規定未依規定取得之購進貨物或勞務的憑證上所載之進項稅額不得扣抵銷項稅額<sup>110</sup>。有些存在於所連結之法律效力。例如關於違反

<sup>109</sup> 按營業稅既為法定的間接稅，其課徵即應讓營業人有轉嫁的機會，或至少應保障其轉嫁的可能性。而所謂轉嫁，指向購買人收取營業人因該銷售而負擔之營業稅款。其轉嫁必須直到向購買人收款時，始能達成。是故，營業人如無自己捨棄同時履行抗辯權，同意先為履行的情形，營業稅法上不適合規定，營業人應在收款前即負開立憑證的義務。所以，營業稅憑證開立時限表規定，買賣業應在送貨或收款時，單純以勞務為給付內容之行業，應在收款時，開立憑證，尚屬合理。至於在包工又包料之工程承攬契約，非實際收款時開立憑證，則不盡合理。蓋在這種契約，依交易習慣，承攬人除勞務外，並就材料之供給負先為給付的義務，沒有同時履行抗辯權可供保障其應收帳款。而約定之應收款時，營業人並不一定能夠收到應收帳款。要其在收款前，即負開立憑證的義務，營業人不能順利轉嫁營業稅，造成其財務之額外負擔。對此，司法院釋字第 688 號解釋：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為『依其工程合約所載每期應收價款時為限』，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。」對於先送貨而未收款之買賣業的營業人，該號解釋是允當的。但對於工程承攬契約，則不是一號允當的解釋。蓋在工程承攬契約，承攬人原則上負先為給付的義務，沒有自願捨棄同時履行抗辯權的情事。是故，其在收款前先為給付的事實，不能成為規定，營業人應在收款前開立憑證之規範規劃的論據。

<sup>110</sup> 營業稅法第十九條第一項規定五種進項稅額不得扣抵銷項稅額的事由。第二款至第四款所定情形，已具體規定各類型之實質要件的特徵。反之，第一款所定「未依規定取得」之要件，不但概括，而且屬於形式的要件。所以，除非以「未依規定取得」之憑證取代第四款規定之憑證，否則，只要開立憑證者已依法繳納銷項稅額，取得該憑證之營業人以該憑證上所載的進項稅額扣抵銷項稅額並不致於產生逃漏營業稅的結果。所謂未依規定取得憑證之主要態樣為自非真正交易相對人取得憑證。所以如此，有時是因為真正交易相對人是一時貿易者，無開立發票之資格，而購買人又需要發票做為進項憑證；有時是因為關於契約類型之定性，徵納雙方的認識不同，以致在所定性之契約關係的當事人間，誰應向誰開立憑證不同：例如甲經由乙賣一部汽車給丙時，若將乙定性為該交易關係之經銷商，其憑證之開立流程為甲開給乙，乙開給丙買賣憑證；若將乙定性為仲介人，則乙開給甲仲介憑證，甲開給丙買賣憑證。上開流程雖有不同，但稅捐稽徵機關可以徵到的稅捐，以及應歸屬於各該營業人之稅基亦無不同。是故，至少在當事



行為義務之行爲罰，有以稅基之一定比例<sup>111</sup>或以稅額之一定比例<sup>112</sup>或倍數爲其罰度者。這不但使行爲罰與漏稅罰的規定混淆不清，而且在處罰上，容易引起即便在法律所定之罰度範圍內，其在個案之科罰的裁量結果，還是會發生輕重失衡而不自知的情事。蓋在這種情形，特別是裁罰的行政機關，通常只能敬謹從事，在法定之裁量範圍內爲之。此外，關於漏稅罰不以納稅義務人有故意違反繳納義務，並造成稅捐之短收結果爲其構成要件，亦值得檢討。這主要發生在違反營業稅法第十九條第一項第一款的規定，構成所謂虛報進項稅額的情形（業稅法第五十一條第五款）<sup>113</sup>。違反所得稅法第一百十四條第二款前段關於填報或填發扣繳憑單之

人契約類型之選擇不影響各該營業人之稅基情形，應尊重其選擇。詳請參考黃茂榮，加值型營業稅之漏稅罰的結果要件，植根雜誌第二六卷第五、六期，2010/05~06，各頁1以下；契約類型自由與契約當事人之認定，植根雜誌第二七卷第三期，2011/03，頁1以下。

<sup>111</sup> 按違反給與或取得憑證之規定者，其所爲反者爲行爲義務，但就其處罰，稅捐稽徵法第四十四條「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。」營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實時，其所違反者亦係行爲義務，而營業稅法第四十八條規定「營業人開立統一發票，應行記載事項未依規定記載或所載不實者，除通知限期改正或補辦外，按統一發票所載銷售額，處百分之一罰鍰，其金額最低不得少於五百元，最高不得超過五千元。經主管稽徵機關通知補正而未補正或補正後仍不實者，連續處罰之（第一項）。前項未依規定記載事項爲買受人名稱、地址或統一編號者，其連續處罰部分之罰鍰爲統一發票所載銷售額之百分之二，其金額最低不得少於一千元，最高不得超過一萬元（第二項）。」營業人漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額經查獲者，業稅法第五十二條規定「應就短漏開銷售額按規定稅率計算稅額繳納稅款外，處一倍至十倍罰鍰。一年內經查獲達三次者，並停止其營業。」此爲對於違反行爲義務者課以漏稅罰之最爲典型的規定。與業稅法第五十一條第二、三款的規定相較，第五十二條的規定顯然操之過急。該條第二、三款的規定「二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者」，除對納稅義務人，追繳稅款外，並按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業。

<sup>112</sup> 司法院八十三年七月八日大法官釋字第三五六號解釋「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作爲義務所爲制裁，其性質爲行爲罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開規定，爲增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸。惟在營業人已繳納其應納稅款情形下，行爲罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明。」

<sup>113</sup> 司法院八十三年二月四日大法官釋字第三三七號解釋「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及

行為義務亦有相同的問題<sup>114</sup>。其次為行為罰與漏稅罰之併罰的禁止<sup>115</sup>。稅捐法中將行為罰之裁罰範圍連結於該行為關聯之稅捐債務之稅基或稅額的一定比例，而其處罰金額未設合理最高額之限制，造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之

處罰。財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。至首開法條所定處罰標準，尚未逾越立法裁量範圍，與憲法並無牴觸。」該號解釋在指明：「依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰」後，又續稱：「財政部中華民國七十六年五月六日臺財稅字第七六三七三七六號函，對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。」導致該號解釋之適用，在實務上後來被限制在「有進貨事實之營業人」。其實是否「有進貨事實」與是否「有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款」在事理上並不相干。相干者僅是：開立該憑證這者，有無繳納該憑證上所載之營業稅款。只要有繳納，甚至在其尚未自虛報進項稅額者收取該營業稅款，亦不發生因而逃漏稅款的結果。倒是開立憑證者如已向虛報進項稅額者收取該營業稅款，而未將轉嫁收取之稅款繳納稽徵機關時，該受轉嫁者，是否應受保護，值得檢討。蓋在這種情形，逃漏稅捐者依然是該開立憑證而未繳納稅款者，而非該受稅款之轉嫁者。應以有漏稅事實為漏稅罰之要件的見解，後來司法院並在八十三年二月二十五日大法官釋字第三三九號解釋就貨物稅予以重申。

<sup>114</sup> 司法院八十二年十月八日大法官釋字第三二七號解釋「所得稅法第一百十四條第二款前段：『扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰』，旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」回應該號解釋，該款後來修正為：「二、扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰。但最高不得超過二萬二千五百元，最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。經稽徵機關限期責令補報或填發扣繳憑單，扣繳義務人未依限按實補報或填發者，應按扣繳稅額處三倍之罰鍰。但最高不得超過四萬五千元，最低不得少於三千元。」由上述規定可見，實務尚未意識到：不適宜以稅基之一定比例或稅額之一定倍數充為行為罰之罰度的裁量範圍。

<sup>115</sup> 司法院八十九年四月二十日大法官釋字第五〇三號解釋「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋，應予補充。」

必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，司法院釋字第 685 號解釋，應不予適用。

### C 稅捐法定主義

稅捐之課徵必然介入人民的基本權利，所以其課徵應經人民的同意。其同意的的方式在間接民主的代議政治底下，便是應有立法機關所制定之法律為其依據，以符合民主原則的要求。此即稅捐法定主義。首先，由之乃引發出稅捐法之法源論上的重要問題：稅捐法之法源是否限於法律？法規命令及施行細則得規定之事項為何？行政規則的拘束力？目前實務基本上接受只要有法律明文之明確的授權，不妨以法規命令做為稅捐債務之規範依據，而行政規則僅有事實上而無規範上的拘束力<sup>116</sup>。至於施行細則雖然不適當規定實體事項，而僅適合規定與施行有關之程序性的事項，但實務事實上將之當成與一種法規命令之概括授權一樣在使用。這與法規命令之制訂授權的嚴謹規定顯不匹配<sup>117</sup>。基於稅捐負擔之必要性，並由稅捐法定主義導出依法課徵原則，稅捐稽徵機關非依法律之例外規定不得以行政處分或行政契約減免依法成立之稅捐債務。其次，為避免稅捐法定主義實際上被挖空，以維護稅捐法之安定性，並要求稅捐法關於稅捐債務之發生的構成要件必須明確，原則上不得有溯及效力的規定。至於法院是否得為稅捐法之漏洞的補充，特別是得否為貫徹稅捐法之意旨而為類推適用，學說上有很大的爭議<sup>118</sup>。

### D 稅捐稽徵經濟原則

<sup>116</sup> 請參考稅法總論第一冊增訂三版，二〇一二年，第五章論法源，四，七、D。

<sup>117</sup> 司法院釋字第 657 號解釋：「所得稅法施行細則第八十二條第三項規定：『營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。』營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。」關於稅捐法之施行細則，詳請參考楊志文，論稅法施行細則之司法審查——以稅捐法定主義為核心，2003/06。

<sup>118</sup> 以上問題詳請參考稅法總論第一冊增訂三版，二〇一二年，第三章第二節壹、四。

稅捐之稽徵為大量行政，其執行之經濟性在稅政上極為重要。因此，稅捐稽徵經濟原則與量能課稅原則及稅捐法定主義並列為稅捐法建制之三大重要原則。稅捐法中有一些規定以簡化稽徵程序，提高稽徵效率為目的。稅捐稽徵經濟原則之實踐的手段主要為：(1) 簡化稅捐法的規定、(2) 利用代徵、間接稅或週期稅之稅捐客體歸屬基準日的規定等減少申報單位，(3) 類型化或概數化稅基之計算基礎，(4) 推計課稅，(5) 自動報繳及其書面審核，(6) 利用擬制而後例外移轉舉證責任（遺產及贈與稅法第五條第五款、第六款）。

遺產及贈與稅法第五條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」該條對其各款規定之情形的法律性質，所概稱為：「以贈與論」。亦即一概擬制為「贈與」。但其各款所涉情形其實並不一致。

第一款規定的意義，在於將其所定情形定性為贈與，不再捲入無償免除債務或承擔債務是否為「以自己之財產無償給與他方」（民法第四百零六條、遺產及贈與稅法第四條第二項）的爭議。惟該款並不擬制免除債務或承擔債務的原因關係必係「無償」。是故，在具體案件免除債務或承擔債務者如爭執其並非無償，稅捐稽徵機關就其免除債務或承擔債務係基於無償的債務關係，仍負舉證責任<sup>119</sup>。

<sup>119</sup> 行政法院 89.01.28.八十九年度判字第 298 號判決：「被告既主張原告先前代王碧蓮等五人償還上開債務，係屬無償免除債務或無償承擔債務，皆屬有利於己（即被告）之事實，揆諸行政訴訟法第三十三條準用民事訴訟法第二百七十七條之規定及首揭判例意旨，應由被告負舉證責任。被告就此其所主張之事實，並未舉證以實其說，原告指摘其為臆測之詞，尚非無據。」最高行政法院 91.08.08.九十一年度判字第 1436 號判決：「按消費借貸契約，法律上並無以書面為之之規定，則消費借貸為諾成契約，不以書面訂立為必要，而銀行帳戶間資金之流動，其原因關係不只一端，有可能是借貸、信託、委任、贈與等，原告既主張系爭款項為消費借貸或委任

第二款規定的意義，在於有人「以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務」時，將其差額部分擬制為贈與。鑑於在市場經濟，締約人非為關係人者，除有民法第七十四條所定「係乘他人之急迫、輕率或無經驗，使其為財產上之給付或為給付之約定，依當時情形顯失公平」的情形外，原則上應認為締約雙方依契約自由原則合意之對價關係為正確；締約人為關係人者<sup>120</sup>，始得調整其對價關係。參酌同條第六款及所得稅法第四十三條之一，該款之適用，是否亦應限於第六款所定之近親？另所涉締約人如係近親，是否亦移轉舉證責任，就其價格相當或非屬無償，由納稅義務人負舉證責任？

第三款及第四款規定之情形，分別與第一款及第二款規定之情形相當。第五款及第六款清楚的表現其規範意旨在於移轉舉證責任，而非擬制有贈與之法律事實存在。

稅捐稽徵經濟原則在實踐上仍有其憲法上的限界，應符合稅捐法定主義及實質課稅原則的要求<sup>121</sup>。

## E 稅捐體系之建制原則間的關係

稅捐體系之建制主要應依循三個原則：稅捐法定主義、量能課稅原則及稅捐稽徵經濟原則。稅捐法定主義源自民主原則，量能課稅原則源自人民生存與發展的保障，稅捐稽徵經濟原則源自大量行政之效率要求。

由於稅捐之課徵，移轉人民的一部分財產至公庫，勢必減少人民賴以生存或發展的物質基礎，從而至少介入人民的財產及自由發展的基本權利，所以，在民主憲政體制下，稅捐之課徵首先必需得到人民之以法律的形式，事先表示同意。由之導出稅捐法定主義及該主義下之法源的限制。是故，國家不得以量能課稅為

---

關係，並提出楊○貞、楊○淳償還款項之證明，被告如仍認為係原告無償為其女承擔債務，依證據舉證責任分配原則，被告應負舉證之責任。」

這其實是一種推定，而非擬制。

<sup>120</sup> 例如營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，始得報經財政部核准按營業常規予以調整」（所得稅法第四十三條之一）。

<sup>121</sup> 以上問題詳請參考稅法總論第一冊增訂三版，二〇一二年，第三章第二節參、四。

理由，在無稅捐法之依據的情形，對人民課徵稅捐。反之，縱有稅捐法為依據，如果其規定之內容違反量能課稅原則，依然引起是否得依具該違反量能課稅原則之稅捐法課徵稅捐的問題。這是惡法亦法或惡法非法的問題。這是當形式意義的法律因違反實質正義之要求，而不具實質意義之法律的資格時，是否有其規範上拘束力的問題。不論是違反稅捐法定主義或量能課稅原則，其稅捐之課徵皆構成違憲。不同的是：所依據之稅捐規定是否因不具法源地位，而違反稅捐法定主義，不僅司法院大法官得為審查，普通法院亦得為之；而所依據之稅捐法是否因違反量能課稅原則而違憲，則僅有司法院大法官得為審查<sup>122</sup>。不過，關於稅捐稽徵機關據以課徵稅捐之稅捐規定是否不具法源地位的意見，稅捐稽徵機關與行政法院所持者如有不同，首先固應以行政法院的見解為準，惟稅捐稽徵機關得聲請司法院大法官統一解釋（司法院大法官審理案件法第七條第一項第一款）<sup>123</sup>。稅捐之稽徵因具有大量行政的特色，故有力求其符合稽徵經濟原則的必要，但尚無稅捐規定不符稽徵經濟原則而構成違憲的論據。倒是為達到稽徵經濟之目的，而要以推計的方法計算稅基時，必需有稅捐法之明文規定為其依據，以符稅捐法定主義。另因推計課稅不是核實課徵，可能引起違反量能課稅原則之不利於納稅義務人的結果，造成稽徵經濟原則之應用與量能課稅原則之適用間的衝突。這時原則上應

<sup>122</sup> 司法院 93.02.06.大法官釋字第五七二號解釋「按法官於審理案件時，對於應適用之法律，依其合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義者，各級法院得以之為先決問題，裁定停止訴訟程序，並提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請大法官解釋，業經本院釋字第三七一號解釋在案。其中所謂「先決問題」，係指審理原因案件之法院，確信系爭法律違憲，顯然於該案件之裁判結果有影響者而言；所謂「提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由」，係指聲請法院應於聲請書內詳敘其對系爭違憲法律之闡釋，以及對據以審查之憲法規範意涵之說明，並基於以上見解，提出其確信系爭法律違反該憲法規範之論證，且其論證客觀上無明顯錯誤者，始足當之。如僅對法律是否違憲發生疑義，或系爭法律有合憲解釋之可能者，尚難謂已提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由。本院釋字第三七一號解釋，應予補充。」

<sup>123</sup> 行政院臺 62 法字第五九一六號函「二、本案經交由司法行政部會商有關機關議復：「司法權與行政權分別獨立行使，故司法機關及行政機關就其職掌之事務所為之判斷，應彼此互相尊重。就法律之適用言，行政機關於其職權範圍內之事項，適用法律所持見解，如與司法機關適用同一法律所已表示之見解有異，而有統一之必要者，可依憲法等第七十八條後段及司法院大法官會議法第七條規定請求司法院統一解釋。就具體事項之認定言，法院與行政機關所為之判斷不一致時，依法治國家先例，應尊重法院之裁判。行政法院二十九年判字第十三號判例，即係本此立論。至院四十四年判字第四十八號判例乃該院基於審判獨立之原則，對於行政訴訟事件之爭點可自為認定及裁判，不受普通法院刑事判決之拘束而言。」

予納稅義務人以選擇權，決定採推計課稅或核實課徵。如果關於推計課稅之規定，不是以納稅義務人有違反與憑證、帳冊等有關協力義務為要件<sup>124</sup>，且無該選擇權之配套，則其規定即因違反量能課稅原則而構成違憲。

## F 違憲規定之效力

在稅捐之課徵，首先應依稅捐法定主義，無合格之稅捐法為課徵之規範基礎時，即不得課徵稅捐。如還是為稅捐之課徵，其課徵即因違反稅捐法定主義而違憲。就相關違憲之規定，司法院大法官在其歷年之解釋依情形宣告不同的效力：

（一）原則上固應論為自始無效（司法院大法官釋字第一五一號、釋字第二一〇號、釋字第三三九號、釋字第四一三號、釋字第四一五號、釋字第四七八號、釋字第五六六號、釋字第六二〇號解釋），稅捐稽徵機關不得據以課徵稅捐。（二）不過，就此種違憲課徵，聲請司法院大法官解釋憲法尋求救濟時，司法院大法官在釋憲實務上，有時並不宣告該違憲之稅捐法令自始無效，而可能視情形，給予長短不一之緩衝的調整期間：（1）自本解釋公布之日起，應不予援用（司法院釋字第六二二號解釋），（2）自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力（司法院大法官釋字第三六七號解釋），自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失

<sup>124</sup> 所得稅法第七十九條：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅（第一項）。綜合所得稅納稅義務人及小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其屆期末申報者，稽徵機關應即依查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理（第二項）。」第八十三條：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額（第一項）。前項帳簿、文據，應由納稅義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經納稅義務人申請，或稽徵機關認為必要，得派員就地調查（第二項）。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理（第三項）。」

其效力（司法院大法官會議釋字第二八九號解釋），（3）有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令（司法院大法官釋字第四九六號解釋）（4）系爭行政令函雖與憲法尚無牴觸。惟仍應檢討改進（司法院大法官釋字第二四七號、釋字第三五六號、釋字第三九七號、釋字第四四一號、釋字第四九三號解釋）。這時，遷就國家之財政需要，稅捐法定主義有時間長短不等程度的退卻。

量能課稅原則之適用在實務上通常以實質課稅原則稱之。稅捐之課徵，縱使有稅捐法為依據，還需審查該稅捐法之規定有無違反量能課稅原則的情形。如果有違反，且其違反無正當理由，則該稅捐法之規定即屬違憲。所以，不是有稅捐法之明文規定為依據，其稅捐之課徵即無違憲之可能。釋字第五九七號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」。該號解釋已注意到：稅捐法之規定內容「應符合量能課稅及公平原則」。同樣的在這種情形，司法院大法官在解釋中不一定宣告違反量能課稅原則之稅捐法自始無效。其中有宣告（1）「自本解釋公布之日起不再援用。依本解釋意旨，於適用稅捐稽徵法第二十八條予以退稅時，至多追溯至最近五年已繳之地價稅為限」（司法院大法官釋字第六二五號解釋）。（2）自本解釋公布之日起六個月內停止適用（司法院大法官會議釋字第二一八號解釋），（3）從速檢討修正相關法令（司法院 88.12.03. 大法官釋字第四九六號解釋）。這時稅捐法定主義在其殘餘效力的範圍內，壓過量能課稅原則。然亦有宣告為自始無效者，例如司法院大法官釋字第六二〇號解釋。另有最典型違反量能課稅原則的情形是：稅捐優惠的規定。惟這種情形，基於促進經濟發展上的理由，在內國法上少有質疑其正當性。倒是在國際稅捐競爭上，稅捐優惠構成重要的議題<sup>125</sup>。

### G 違憲稅捐法效力的司法裁量權

在司法院大法官關於稅捐法之違憲審查實務上，顯示違憲稅捐法的效力有其相當寬廣的司法裁量空間。因此，司法院大法官根據哪些標準，裁量各該違憲稅捐法的效力，便成為一個重要問題。該問題的探討，可能應先分就系爭違憲稅捐

<sup>125</sup> Lang in § 8 Rz.72ff.; Hey in § 18 Rz.537ff.; Otto H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl., 2002, München, S. 272ff., 284ff..



法所涉者究竟是稅捐債務之發生的構成要件或法律效力，或稅捐罰則之構成要件或法律效力論斷。

如果所涉違憲法律或命令係關於稅捐債務之構成要件或法律效力，則在稅捐債務，因其涉及國家之財政收入，不但過去的收入可能已支用，而且將來的收入可能已在預算中列為必要之收入來源。所以，在發現特定稅捐債務所依據之稅捐法違憲時，要稅捐稽徵機關退還已依該違憲法律課徵之稅款，或立時停止依該違憲法律課徵稅款，在財政上可能一時有難以克服之困難。是故，雖然憲法第一百七十一條第一項規定：「法律與憲法牴觸者無效。」第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」但司法院在其釋憲解釋之實務上，如前所示，並不一定宣告違憲法律，自始無效；有時還宣告違憲法律或命令在解釋公布後一定期間依然有效。

反之，如果所涉違憲法律或命令係關於稅捐罰則之構成要件或法律效力，則是否應予溯及平反，或是否還適合容許稅捐稽徵機關繼續依違憲之罰則，對於人民課以稅捐罰，亦值得檢討。或謂在容許繼續依違憲法律課徵稅款的情形，相隨亦應容許對於違反與該稅捐有關之行爲義務及繳納義務者，課以稅捐罰。在這種情形，可檢討是否有將其處罰範圍限縮至行爲罰的可能。其次，稅捐罰之規定如獨立因所依據之法規命令未經明確授權，而違反處罰法定主義，以致違憲時，是否還得如司法院釋字 619 號宣告，違憲之法規命令在解釋公布後一定期間依然有效？

以上為違憲稅捐法效力之司法裁量權的問題。因為司法院之釋憲解釋上，已再無救濟途徑，在具體情形，特別需要仔細權衡徵納雙方的利益，為妥適之決定。例如所得稅法第十七條第一項第一款第四目，以年齡為標準，限制納稅義務人減除扶養無謀生能力之其他親屬或家屬的免稅額。當司法院宣告該限制規定因違反平等原則，而牴觸憲法第七條時，由於無謀生能力者之生活困難緊迫，是否還適合如釋字第 694 號，宣告容許該目規定至遲在一年內，失其效力，值得省思。

## 五 稅捐法體系及其建構

管理眾人之事雖稱為政治，但眾人之事的管理必須依據法律，而非訴諸於空泛的政策。在民主憲政國家，所依據之法律除必須獲得人民的同意外，並應符合

正義的要求。獲得人民的同意是法律所必須具備的形式程序<sup>126</sup>，符合正義的要求是法律所必須具備的實質內容。這當中，程序正義與實質正義的要求相輔相成。然要如何才能夠經濟圓滿的使正義體現為法秩序？這有賴於法律體系的建構。蓋充為法律規範之客體的世態千變萬化，而各該客體分別有其事務法則。該事務法則決定關於該客體之規範規劃應依循之倫理價值及其最後適合被具體化下來之規範的實質內容。如果不將實證法按其邏輯、規範之事務及其應當遵循之法律原則或價值體系化，不但難以駕簡駁繁，而且勢必在規範或價值的層次矛盾百出。

## A 體系的概念

存在決定思維的方法。在法學上利用體系思維做為方法由來已久。何謂體系（das System），在法學發展上，法哲學或法學方法論的文獻中多對體系加以定義。不同的學派有不同的定義，以表明自己對體系或體系思維的「看法」及「立場」。由於對體系或體系思維的看法及立場必然會影響到其對於法律的瞭解、適用法律的方法，其結果，自然影響到其對法律的瞭解和適用。例如，概念法學派主張法律體系為封閉的邏輯體系；利益（或價值）法學派主張法律體系為開放的利益（或價值）體系。該看法或立場的對立，對法律的解釋和補充皆有深刻的影響<sup>127</sup>。惟關於體系之概念的特徵，不同學派間之見解，究之實際，並無重大區別，所區別者主要在於：是否將價值納入體系。這可由德國戰前、戰後之著作，同將體系概念的特徵，定為「一貫性」（Folgerichtigkeit）及「統一性」（Einheit）獲得印證<sup>128</sup>。

關於法律體系的定義，有注重其樹狀之位階構造者，例如Rudolf Stammler認為：「體系是一個窮盡枝分的系統。體系的處理一份資料即是：將該資料按具有下述三個特徵之固定的方法詳細研究：(1) 一切個別部分都要收進由一個統一目

<sup>126</sup> Josef Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 1970, Frankfurt am Main, S.24f.：「在存在論的意義上，同意（Konsens）之獲致，亦即可獲得同意的能力雖非其客觀上之正確性的擔保。實際上也與其無關。根本的其實是社會的正確性，同意則為其唯一可驗證的指標。僅當事人之對話能力及智力設定為其前提，也就是經由理性之認識得到的可確信性，而非，或絕非主要肇因於（服從）權威（Autorität）或（受到）威逼（Suggestion）。」

<sup>127</sup> 參照本文以下關於「體系之應用」。

<sup>128</sup> 關於法律體系之定義的詳細介紹，請參考黃茂榮，法學方法與現代民法，2009/08 增訂六版，第七章，三。

標所確定之整體的一部分。(2) 該個別部分置於相互間有上下位階的秩序中。(3) 其規定應安排成適合接納一切可能設想出來的事態<sup>129</sup>。」該定義之特徵為體系之樹狀的位階構造。不論是概念法學或利益法學莫不指出：法律體系有高低的位階構造，該構造以共同特徵之多寡所構成之抽象程度的高低為基礎。概念或事務以其所具之共同特徵構成一定之邏輯上<sup>130</sup>或利益上的關聯。從規範目的觀之，該關聯即是其構成分子間之意旨的關聯。該關聯與法律原則同為法律體系之建構的紐帶。

關於體系之定義，也有注重其價值基礎者。例如*Helmut Coing*認為：「一個完全的法體系應包含兩個部分：(1) 一切在一個法秩序應予考量的原則，也就是正義原則之完整的清單。(2) 一切在一個法秩序應予考量之生活情況及其個別法則。歷史上之法秩序在一定的程度，應可當成部分的或漸進的解決方案，納入該體系中<sup>131</sup>。」這是從法律原則或價值及其在歷史發展過程中之具體化或演進出發，對於法律體系所做的觀察。這基本上代表價值法學派的觀點。從法律原則或價值觀察法律，可以發現不同的法律規定可能基於同一法律原則，或在具體問題之規範規劃上，不同的法律原則之間可能有互相衝突的情形：(1) 量能課稅原則與稽徵經濟原則間有時難以兩全。例如非以違章事由為基礎之推計課稅（營業稅法第二十一條、第二十二條、第二十三條）偏重稽徵經濟，而不顧量能課稅。(2) 自稅捐法定主義引伸出來之依法課徵原則與量能課稅原則衝撞時，稅捐法定主義所代表之形式正義原則上固當退讓給量能課稅原則，但有時也可能由於一時之改正或回復的財政困難，而暫時在一定的期間，使量能課稅原則退讓給稅捐法定主義或依法課徵原則<sup>132</sup>。

<sup>129</sup> *Rudolf Stammler*, *Rechtsphilosophie*, 3. Aufl., 1928, S.279.

<sup>130</sup> 這裡所稱之邏輯關聯，類似於兩個整數間有共同之質因數。兩個類型之類似部分為其公約數。例如  $30 = 2 \times 3 \times 5$ ； $42 = 2 \times 3 \times 7$ 。其公約數為：2 及 3（或 6）。

<sup>131</sup> *Helmut Coing*, *Grundzüge der Rechtsphilosophie*, 2. Aufl., 1969, S.346.

<sup>132</sup> 這以印花稅法最為突出。蓋不但一筆交易不當然因其有無書立憑證而異其負稅能力，而且更不會因其書立數份憑證而倍增其負稅能力。而該法卻以有無書立憑證，及書立憑證的份數定其稅捐義務（印花稅法第十二條、第十四條）。此外，司法院大法官在宣告與稅捐有關之法律規定違憲時，有時在其解釋文中宣告該經宣告為違憲之法律規定，在該院之解釋公布之日起，一定期間後始失其效力（例如司法院大法官釋字第二二四號、釋字第二八九號、釋字第三六七號解釋）。這亦一定的程度使量能課稅原則退讓給稅捐法定主義或依法課徵原則。

稅捐法體系為以稅捐法為其內容之法律體系。而法律體系則為法律資料之系統性的表現方式。在法律學的探討上，素有一個問題：法律體系是否與法律一樣，都是人類思維活動的產物，還是本來自然既有的存在。不論是否為本來既有之存在，都需要經過人類之探求，才能認識其存在的狀態。而且縱經探求，也不一定能夠見如來。這正如心中縱使知到有一個概念上之真圓，但要畫出一個符合真圓概念之圓，卻往往非人力所及一般，只能心嚮往之，自強不息，努力以赴，促其實現。可以確信者為，如無客觀之存在基礎，雖經努力，亦必不可能有成就之日。

法律資料之教義化（die Dogmatisierung）趨向體系化（die Systematisierung）。教義化意義下之體系不是實證法上可能有意義之規定中之正義觀或權衡標準的源頭，而是其框架與控制。該框架與控制的作用表現在體系之一貫性與不矛盾的要求：構成體系之個別規定間如有不一貫或矛盾，應予調整。此外，基於體系之知識與經驗的彙整功能，亦使體系具有發展性。此為體系之開放性及變動性的存在基礎<sup>133</sup>。

## B 體系的形成方法

體系之建構，基於法律規定之外在的邏輯因素者，其建構起來之系統稱為外在體系<sup>134</sup>；基於事務法則或法倫理之內在的價值因素者，其建構起來之系統稱為

<sup>133</sup> Josef Esser, aaO. (Fn.112), S.98：「對於原則（die Prinzipien）與對於個別立法意旨一樣：規範目的之前置的理解（das Vorverständnis）都是決定性的。透過一個比在個別案件或類型之問題較為寬廣的層面之解決模式的合理性，當比（空泛的）透過求助於價值，更能獲得該前置理解之精細的輪廓。正像個別規定的立法意旨之理解一樣，聯繫於原則之價值觀的理解亦決定其關於判斷基礎之公正性及平易性的反思。由此觀之，在教義化意義下之體系不是實證法上可能或有意義之規定之正義觀或權衡標準的源頭，而是其框架或控制。惟其每次的反思也會從其內部再產生對於新的觀察或連結富有成果的出發點。蓋體系可將在個別問題得到之理解成果彙整在一起，並使其有多方面的用途，從而也變成新認識的啟動者。在個別領域若無體系的反思是不可能提供該新認識，更談不上已將其實踐。」

<sup>134</sup> Claus-Wilhelm Canaris 稱外在體系為：「不是以符合價值思想之一貫性及法秩序之內在的統一性予以正當化的體系概念」（Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, Berlin, 1969, S.19ff.）。Karl Larenz 稱外在體系為藉助於抽象概念建構之體系（Karl Larenz, aaO. (Fn.1), 1991, S.422ff.）。與外在體系相對者為：自符合價值思想之一貫性及法秩序之內在的統一性發展出來的體系概念（Canaris, aaO. S. 40ff.）。學說上稱後一種為內在體系。「一個既取向於價值，又體系的運作之法律學最為關切的事情是：使法的內在體系顯露出來。對於法的內在體系而言，開

內在體系。所謂邏輯因素，在法學方法學上有指利用編纂概念，在法條的層次或利用編章節的形式，藉助於上下位階之概念的層次，將法律規定編輯起來。在編纂中並發展出類型的概念。所謂事務法則或法倫理屬於法秩序之價值上的觀點，主要以法律原則及其具體化下來之下位原則的形式表現出來。其具體化之最後的形式為具有法條形式的原則或具有概念形式之功能所決定之法概念。其間，由於存在的邏輯形式可能蘊含存在的價值實質，亦即基於形式與實質在存在上的關聯，外在體系與內在體系在各個抽象層次，常有存在上之一定的關聯或交集。關聯越密切，交集越廣泛，該體系實現正義的效率越高。此即法體系之外在邏輯及內在價值的兩個面相及其交互影響。

為形成體系，必須借助於編纂概念、類型（模組）、法律原則及功能概念。以下茲分述之：

## I 利用編纂概念

以「編纂概念」（Ordnungsbegriffe）的位階構造為基礎，可以將法律規範納為一個整體，使之成為體系。*Heck*首稱<sup>135</sup>此種體系為「外在體系」（das Äußeressystem）。這是將法律體系化的各種方法之一。其方法與目的是：將所欲說明的客體，例如構成要件，經由特徵的取舍予以抽象化、概念化，從而獲得「抽象的一般概念」（abstract-allgemeine Begriffe），以獲得說明上的利益或方便。在該過程中，可經由「特徵」（die Merkmale）之取、捨塑造各種不同抽象程度的概念，並進而利用將抽象程度較低之「下位概念」（niedere Begriffe）涵攝於「上位概念」（höhere Begriffe）

---

放的原則及存在於其中之價值基礎構成其系統的連結中心。當考慮到這些原則之不同的具體化結果，並將之聯繫起來，一個體系便從這些原則產生出來。有疑問者為：不論該原則是開放的或是以法條形式存在，利用這些原則之說明及開展，是否能夠產生一個科學的體系；或者這種系統是否又需要能夠，在內在體系與為掌握全部的法資料一直不可或缺之外在體系間，搭起一座橋樑之概念。循得之概念如要對於內在體系有利用價值，則他不可以僅是隨著抽象高度，而內容一直變少之抽象的一般概念。他更當是這種概念，在其內容中，縱使必然是扼要的，也還是要清楚可見將決定法律規定之基礎意旨的原則表現出來。事實上當今之法律學主要是使用這種概念在工作。該概念可稱為功能所決定之法概念（Funktionsbestimmte Rechtsbegriffe）」（*Karl Larenz*, aaO. (Fn.1) S.463.）。

<sup>135</sup> *Heck*, Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz, 1932, redigiert von *Roland Dubischar*, Verlag Gehlen, 1968, S. 188.

的方法，最後將所有的法律概念上鏈到最上位的概念。

這種體系不但可提高法之「可綜覽性」（die Übersichtlichkeit des Rechts）及其「適用上的實用性」（die Praktikabilität der Rechtsanwendung），而且可提高裁判之「可預見性」及「法之安定性」（die Rechtssicherheit）<sup>136</sup>。只要由之所構成之體系「完整無缺」（vollständig），則光憑邏輯的運作便能圓滿解答每個法律問題。苟真如是，則由該體系所獲得之推論皆能確保無邏輯上的矛盾，使法律學具備與自然科學同等之科學性。問題是，自價值的角度觀之，該體系是否真正可達到「圓滿無缺」的境界。實際上，在這種體系的建構上，「價值問題」常為「涵攝問題」所埋沒！在其中，形式邏輯常代替目的邏輯及法倫理成為主要的考慮<sup>137</sup>。縱使如此，外在體系對已經獲得肯定之知識、思想之說明<sup>138</sup>或貫徹的貢獻，仍然功不可沒。

鑑於「外在體系」並不建立在法的內在價值（規範意旨）上，也不以探求法之「意旨上的關聯」（der Sinnzusammenhang）為其職志，而法律科學的任務，應不僅在於以方便「綜覽」的方式，綱舉目張的說明法律規範，它還必須協助發現規定與規定相互間，以及規定與領導法秩序之原則間的意旨關聯，以使各該規定所立基之價值判斷能獲得同一個法思想的肯定與統一，從而儘可能地消除其間的價值判斷矛盾<sup>139</sup>。因此，單純以編纂概念為工具之「外在體系」並不能完全滿足法律科學的需要<sup>140</sup>。

## II 利用類型模組

法律體系的形成以概念為基礎，以價值為導向，其間以歸納或具體化而得之類型或原則為其連結的紐帶。因概念在形成時，已蘊藏價值<sup>141</sup>，故概念除適合在

<sup>136</sup> Canaris, aaO. (Fn.119) S. 19.

<sup>137</sup> Larenz, aaO. (Fn.1) S. 430.

<sup>138</sup> Heck, aaO. (Fn.120) S. 189; Canaris, aaO. (Fn.119) S. 19.

<sup>139</sup> Larenz, aaO. (Fn.1) S. 429.

<sup>140</sup> Canaris, aaO. (Fn.119) S. 19.

<sup>141</sup> 例如透過將法律定義為：由國會依憲法所定之程序制定之規範，使法律的概念蘊藏民主原則之價值：介入人民之權利或對其課以義務，應經人民或其代表之同意。由此推演出：法律、法規命令及行政規則在法源上之地位的區別。同理，透過將契約定義為：由締約人一致之意思表示結合而成之法律行為，使契約的概念蘊藏私法自治原則之價值：私人間共同的事務，其法律關

體系形成上按其抽象化的程度作為各階層之基礎單位，依其邏輯或價值之存在上的關聯，構成系統外，即便是在單純之邏輯推演的情形，也能導出符合事務法則或價值判斷的結論<sup>142</sup>。必須進一步說明者為：法律原則與類型的問題。

關於法律原則，近代法學在各種不同的法律領域皆發展出其建制上抽象程度高低不等的原則。例如在憲法有基本權利應予保障、民主原則、法治國家原則、社會國家原則、社會的法治國家原則；在刑法上有罪刑法定主義、一罪不兩罰；在民事法上有私法自治原則、過失責任主義、自己責任主義、所有權應予保障、誠信原則；在稅法上有稅捐法定主義、量能課稅原則、稽徵經濟原則。以上各該領域之基本原則皆還可以進一步具體化。例如稅捐法定主義可具體化為：依法課徵原則、構成要件明確性原則、溯及效力之禁止原則、類推適用之禁止原則；量能課稅原則可具體化於稅捐客體之選擇（例如以所得、財產及消費為稅捐客體）及其對於主體之歸屬原則、平等課徵原則、恣意優惠之禁止原則、禁止過份或竭澤課徵原則；在所得稅制可具體化為所得實現原則、淨值原則；在財產稅可具體化為維護所有權本體之課稅原則（das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung），其稅負以財產之應有孳息能負擔者為度；稽徵經濟原則可具體化為由簡化原則、比例原則所展現之實用性原則。因為實用性原則係由合目的性原則導出之關於手段的原則，所以其價值位階應低於倫理性的原則。是故，在實用性可得之利益必須能抵個別正義所受之損失<sup>143</sup>。

類型是歸納或具體化的結果。當處理或觀察之對象接近於具體的生活，應利用歸納認識其共同特徵將之類型化，以進一步認識其間更根本的道理；當處理或思考之對象接近於價值，應利用解析，體認其在不同情況之具體內涵，使之接近於各種實際生活。在體系的形成上，類型化是使抽象者接近於具體，使具體者接近於抽象的方法。利用此種方法，使價值與生活容易相接。其意義有如分從山之兩腰向中央挖掘隧道以正會於山中，比單從山之一腰向另一腰挖去較容易貫穿<sup>144</sup>。

---

係由其當事人透過意思表示，共同形成。由此推演出：契約與單方行為之效力的規範基礎，應有所區別。非依法律或雙方事先之同意，賦予一方形成權，當事人之一方不能以單方行為形成、變更或消滅雙方的法律關係。

<sup>142</sup> 請參考黃茂榮，買賣法，第五節拍賣七，2004/12 增訂六版。

<sup>143</sup> 請參考 Lang, in Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 C.

<sup>144</sup> 關於類型化之一般化及具體化的功能，詳請參見 Detlef Leenen, Typus und Rechtsfindung, 1971, S. 25ff..

該歸納與具體化具有認識、實踐、驗證與調整的機制。由於類型兼具抽象化及具體化的作用，可以分別適用在具體的事務與抽象的價值，因此在法學研究及實務的說明上，其應用特別普遍，可以說是法律資料之體系化以及法律體系之應用最常見而且有效的方法。使用類型掌握案例說明其中道理，或使用類型剖析價值對於具體狀況之內涵，不會流於僵化或空洞，常常能夠在個案之處理上降低勞動強度，觸類旁通；在價值之引用上避免過度一般化，以偏概全。

只要在類型化上，於歸納時，把握存在於生活中之道理，朝向法律所要實現的正義價值；於具體化時，避免流失存在於理想中的道義，垂憐生活所需要建立的法律和平，則經由類型化所得之類型將可自然而然納入以價值邏輯及形式邏輯所建立的法律體系中，構成其各階層之子系統<sup>145</sup>。這些子系統，在水平加以觀察或利用，可以構成類型譜和模組。類型譜可供為利益權衡上是否應予不同處理，或判斷有無漏洞的比對對象<sup>146</sup>；模組可供為觀察事務、思考問題的藍本或檢查清單<sup>147</sup>。類型譜和模組提供後進在前人經過系統化控制管理之知識的基礎上解決問題，確保生存，爭取發展機會的可能性。這是承先啓後的文化結晶。故在現代法

<sup>145</sup> Franz Bydlinski, Juristische Methodinlehre und Rechtsbegriff. 2. Aufl. 1991, S.551：就某種意義來說，類型的比較在個別規範概念的層次構成「一個可變的微體系（ein bewegliches Mikrosystem）」。

<sup>146</sup> 類型譜可能分別針對構成要件及法律效力為之。所得稅與土地增值稅或短期票券之利息所得稅；貨物稅、菸酒稅、娛樂稅（特種消費稅）與營業稅（一般消費稅）間之關係為一種類型譜的關係，首先分別用以決定其適合之法律效力，而後決定其競合關係：排斥的或重疊的競合。稅捐法上之義務首先可區分為：行為義務及繳納義務；其次，行為義務可進一步再按其內容區分為：設籍、設帳、憑證、申報、備詢及提出帳冊文據等義務。其中設籍還可按發展階段分：設立、變更及註銷；憑證可按其給與、取得與保存，或按其記載之錯誤的項目分別加以規定；申報可按其遲誤之期間的長短分為滯報與怠報；繳納義務按其遲誤繳納之期間的長短，分別論以滯納責任或漏稅責任。而後分別按其違反之義務別及其程度連結該當之法律效力。這些規範規劃都利用到類型譜的體系思維與技術。

<sup>147</sup> 營利事業對於他人所做無直接，或未明示其對價關係之給付的性質究竟為何？應按其與給付對象的關係定之。該關係可區分為：股東、受僱人、交易相對人、可能的銷售對象、目的事業主管機關之公務員。其給付之性質也因此可能是：隱藏的股利、隱藏的薪資、交際費、廣告費、交際費或賄賂。這當中，隱藏的股利或薪資為一種所得，至於廣告則不構成因廣告而受到利益者之所得。交際費原則上雖然也不構成因交際而受到利益者之所得，但交際費超出一定額度者，可能被認定為一種不法所得。上述分類所構成之組合即是一種模組，用以認定待定性之法律關係該當的類型。在綜合所得總額之計算，所得稅法第十四條第一項所定之各種所得的種類，以及在綜合所得淨額之計算，同法第十七條關於各種免稅額及扣除額的規定，皆具有模組（清單）的意義。



學方法之實用上，模組的建立及運用，最具立竿見影的功效。其運用之困難為：如何選取適當標準建立模組，以及在何種情況可以，或應利用那一組模組。模組對於目的有設計、工具或手段的意義。此為價值判斷的問題。其對錯繫於是否能有效率的實現正義。所以，在模組的建立，應按規範目的選取類型化的標準；在模組的應用，應按要處理或說明的事務及規範目的選擇適當的模組。模組對於所要說明的事務，屬於由存在所決定之說明的方法。在說明中可以印證既有體系與模組間的一致性，檢查是否有矛盾存在。

### a 類型的概念及其種類

學說上依不同的標準構成各種不同的類型以作為思考上的工具或方式。類型與概念一樣都是取向於一定之規範目的，經由取舍規範對象之特徵而形成。所不同者為：設定類型的特徵不是窮盡的，在項目與應具備之程度都是可變的，而概念的特徵則是固定的<sup>148</sup>。因此，不但類型的外延不是決然劃分，而且類型之間還可能有流動的情事<sup>149</sup>。惟在類型的形成上，還是有其取向於規範目的之基本設定，以使類型化的結果能夠滿足該規範目的之需要。例如為財政收入之劃分目的而將各種稅目分類時，首先自傾向於將之區分為國稅（財政收支劃分法第八條）與直

<sup>148</sup> 類型與概念都是以特徵為基礎建立起來的思考用語。所不同者為，在類型，其已敘明當包含之特徵不但尚未窮盡，而且已包含進來者，其具備之程度亦可以有強弱之別。其界線並不明確，還具所謂的開放性及流動性。所以，關於一件貨物、勞務或事務是否屬於一個特定類型的判斷，不是一個對照特徵是否全備之涵攝（eine Subsumtion），而是一個根據已具備之特徵所構成之整體形象的歸類（eine Zuordnung）。反之，在概念，已窮盡敘明其應包含之特徵，該等特徵是必備的。因此，概念的界線是明確的，具有所謂的封閉性。所以，關於一件貨物、勞務或事務是否該當於一個特定概念的判斷，是一個對照特徵是否全備之涵攝（eine Subsumtion）。然不論是概念的涵攝或類型之歸類，其操作都需要做價值上的判斷，始能取向於蘊含於類型或概念中價值，做出正確的涵攝或歸類。關於類型，請參考 *Larenz*, aaO. (Fn.1), S.443ff.; *Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 5 Rz.51; 黃茂榮，法學方法與現代民法，2009/08 增訂六版，頁 855 以下。

<sup>149</sup> 不同的類型因其經濟功能之相同或交集而在效用上有替代性。因該替代性之存在，而使類型的流動在稅捐規劃上有其重要意義。例如薪資所得與執行業務所得間（其區別實益主要為：前者僅有薪資所得之定額的扣除額，而後者則至少有 30% 之費用的扣除額），利息或股利所得與證券交易所所得間（證券交易所所得免稅），互易與其構成之契約類型（例如買賣、租賃、承攬）間（其最重要的適用類型為兼有互易性質之大型投資的 BOT 契約。其重要的稅務問題為：相關之進項稅額及銷項稅額在何時發生），分期付款買賣與融資性租賃間（買賣以發貨時，租賃以收款時為憑證之開立時限），現金與不動產之贈與間（其影響在稅基的計算基礎不同）。

轄市及縣（市）稅（同法第十二條）。然如為各稅之規範原則及規範內容之規劃或說明上的需要，則應按其稅捐客體分類。蓋稅捐客體才能表徵一個人之負稅能力及其規範需要。

類型之形成有因長期間一再重覆出現而依其頻率或不斷出現之平均特徵構成類型者，例如一般人對於某種遭遇之典型的反應，或存在於某地區之典型的氣候。對於該定義之類型而言，類型之意義與通常可期待的情形相當<sup>150</sup>。此為以平均或頻率為基礎之類型（der Durchschnitts- oder Häufigkeitstypus）<sup>151</sup>。在稅捐法上屬於此種類型者，在所得稅法上例如：家庭日常使用之衣物、家具（第四條第一項第十六款），經常居住境內之個人（第七條第二項），經常代表他事業簽約、接受定貨或交貨者為營業代理人（第十條第二項）。製造業耗用之原料，超過各該業通常水準（第二十八條），同業通常水準之薪資（第三十二條），不合營業常規之調整（第四十三條之一），正常折舊方法（第五十一條之一），不合營業常規之營業資料及其調查（第八十三條之一）。

另一種類型為以某一種類之物或事務之共同特徵為基礎所構成之類型，其特色存在於：該類型之物或事務在或大或小的同一時空中，所具有之「共同特徵」。故其類型之構成有全體性及構造性的特色（der Ganzheits- oder Gestalttypus）。何種「共同特徵」應該或適於引為類型之構成上的基礎固取決於規範上之價值判斷，但自該價值判斷導出之當為要求又以該類型在存在上之事實為其基礎。所以，追

<sup>150</sup> 關於以平均或頻率為基礎之類型，在所得稅法上有下述重要規定：日常使用之衣物、家具（所得稅法第四條第一項第十六款）、營業代理人的定義以經常代表接洽業務並簽訂契約或履行契約（第十條第二項）、製造業耗用原料之同業通常水準（第二十八條）、薪資列支之同業通常水準（第三十二條第二款）、正常折舊方法（第五十一條之一第二項）、營業常規（第四十三條之一、第八十三條之一第一項）、將財產交易所得及財產交易損失定義為：納稅義務人非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失（第九條）、將中華民國境內居住之個人定義為：經常居住中華民國境內者（第七條第二項）。其中該項第二款所稱「在中華民國境內無住所，而於一課稅年度內在中華民國境內居留合計滿一百八十三天者」更以一課稅年度內在境內之居住天數的形式要件為其認定標準。在營業稅法有第四十三條第二項規定：「營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。」

<sup>151</sup> 「在相當因果關係」與「表現證據」（Prima-facie-Beweis）雖不以類型稱之，其實其所指稱者皆為典型之因果的發展過程，與典型之生活經驗相當，從而在或然率的觀點下，依經驗法則認為實際的情形該當如是（參見 Larenz, aaO. S. 447）。

根究底還是「存在」決定了「當為」。當為只不過是在既有之存在的基礎上勢所必然之規範上的要求。不過在實際生活的實踐上，當為的要求通常為經過長久，甚至歷代思考反省或演變的結果。因此，在實務上對一般人而言，常常忽略或不一定還能清楚認識到該當為要求在存在面上的基礎，而誤以為當為的要求決定了存在。不過，也不能忽視在國家生活下，其立法機關之立法及行政機關之行政措施，能夠基於公權力快速的形成大量的行為規範。這些規範如無適當的存在為其基礎，在事務發展上便會扭曲其所當依循的事務法則。

以上兩種類型屬於經驗的類型（*empirischer Typus*），此種類型與邏輯類型（*logischer Typus*）和規範類型（*normativer Typus*）不同。邏輯類型雖多導自於經驗的類型，但邏輯類型已經屬於思考上之想像的存在，學說上可以利用它，經由類型特徵之增減建立各種可能只在思想界存在的模式。例如市場經濟與計劃經濟，民主政治及獨裁政治。當邏輯類型經學者塑造出來，在實際的生活，固可能有與之對應之生活類型，但也常常沒有與之對應的生活類型（例如桃花園：烏托邦），或甚至該類型所指者究竟為何，在學說與實務上還人言人殊。邏輯類型有時被想像出來作為憧憬努力的目標；有時，被想像出來作為警惕避免的境地。

當邏輯類型經由評價被賦與規範上的意義，作為規範上要求去實現、接近或避免的典範，則該邏輯類型便兼具有規範類型的意義：以課以義務的方式，要求受規範拘束者，在實際生活上，以該規範類型作為生活安排上的參考對象。當該規範類型屬於禁止規定，應避免實現與該類型相當之生活事實；當該規範屬於命令（為一定作為或不作為）之規定，在與之有關之生活安排上應力求自己之行為與命令規定之內容相當<sup>152</sup>。依前開說明，類型雖然可以有經驗的、邏輯的、規範上的類型之分，但一個類型可能只屬其一，也可能兼具各該類型的性格。在法律上或法律學上利用之類型，基於規範上之需要，通常兼具經驗的與規範上的類型或邏輯的與規範上的類型之意義。前者如營業常規（所得稅法第四十三條之一、第八十三條之一），首先屬於經驗上以頻率為基礎所構成之類型，而後因法律之引用，而具有規範類型之意義。至此，該類型變為當為要求之內容，構成法律規範的一部分，有規範上的拘束力。後者如營利事業、營業人等皆因法律給予邏輯上的類型特徵，才構成邏輯上之類型，並因其類型特徵由法律所規定，而兼具規

<sup>152</sup> Larenz, aaO. (Fn.1), S. 443ff..。

範類型的意義。此外，像自然人與法人（所得稅法第七條第一項）、貨物與勞務（營業稅法第一條）、固定營業場所（permanent establishment）、營業代理人（所得稅法第十條）則兼具經驗上、邏輯上及規範上類型的特徵。

學說與實務利用前述各種類型建立法律類型。例如藉用經驗上之「頻率類型」建立像交易習慣（die Verkehrssitte）、商業慣行（der Handelsbrauch）或營業常規。惟交易習慣、商業慣行或營業常規在規範上要取得拘束力，必須經法律或契約加以引用。引用「習慣」或「慣行」，其方法有在比較具體之規定中，直接將習慣引為規範內容者，例如所得稅法第四十三條之一及第八十三條之一（關於營業常規）、遺產及贈與稅法施行細則第三十一條第二項（關於未定期限之地上權的贖餘年限）、關稅法施行細則第四十四條第七款（關於盛裝貨物用之容器之定義）。

習慣之拘束力來自於法律或契約的引用，已如前述。習慣在演變為習慣法之前，如在社會的實際生活中，經接受為具體社會生活行為之正常準則，這些習慣對於法律人便有「標準」（Standard）的意義。此種意義下之「標準」尚非以概念的形式存在之規則，不能利用三段論法，在它底下從事涵攝（subsumieren）上的推論。此種標準只是一種由類型性之行為所發現之尚屬可變的準則。在將其適用到所要判斷之案件時，必須一再從新加以具體化。此種標準固兼具「現實類型」（der Realtypus）與「理想類型」（der Idealtypus）的屬性。但還僅是提升為規範類型之前的頻率性或平均性的類型<sup>153</sup>。在證據法則上有以經驗法則為基礎之「表見

<sup>153</sup> 所得稅法中關於標準之適用的規定有屬於規範性質者：例如(1) 關於教育、文化、公益、慈善機關或團體之組織及運作標準（第四條第一項第十三款）、(2) 關於薪資所得之計算標準（第十四條第三類）、借款利息之減除標準（第三十條）、(3) 壞帳損失準備之標準（第四十九條）、(4) 小客車之折舊成本的標準（第五十一條之一）、(5) 遺產及贈與稅法第十條第三項：「遺產及贈與財產價值之計算，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」(6) 營業稅法第三項：「前二項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小，平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。」(7) 貨物稅條例第八條第二項：「合於國家標準之純天然果汁、果漿、濃糖果漿、濃縮果汁及純天然蔬菜汁免稅。」(8) 契稅條例第十三條第一項：「納稅義務人申報契價，未達申報時當地不動產評價委員會評定之標準價格者，得依評定標準價格計課契稅。但依第十一條取得不動產者，不在此限。」；有屬於推計性質者，例如(1) 納稅義務人逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額（第七十九條），(2) 「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額（第一項）。納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽

證據」(der prima-facie Beweis)。其證據力即以經驗上認識之典型的因果過程(der Kausalverlauf)作為依據。這亦為類型的應用之一。以「表見證據」為基礎所認識者或認定者僅是按或高或低的概然率可能存在之事實。蓋在此，並沒有考慮到一切可能影響到其因果過程的情況。是故，依「表見證據」首先認為可能存在之事實，得以反證加以推翻<sup>154</sup>。

學說與實務亦從物之形態或事務之整體狀態來建立法律類型。例如以物與地球之結合形態將物區分為動產與不動產。土地及其定著物為不動產(民法第六十六條第一項)，不動產以外之物為動產(民法第六十七條)。又將銷售之客體區分為貨物、權利及勞務，亦可認為係以其形態所作之劃分。當物品在規範上屬於種類之物，或者屬於某一種類，在規範上便可能根據其種類的屬性給予私法上(參照民法第二百條：中等品質，第三百五十四條：通常效用)或公法上(貨物稅條例第五條至第十二條：應稅貨物及稅率)之不同處遇。

為以物之形態或事務之整體狀態做基礎，建立「整體類型」和「形態類型」(der Ganzheits- und Gestalttypus)必須從規範目的及存在於規範後面之法律思想，取捨物或事務之特徵。是故，不論自物或事務建立此種類型，或將物或事務歸屬於此種類型，這當中，經驗的及規範的因素交織在一起。該二個因素之結合造成類型的本質。因此Larenz將此種類型稱為規範的現實類型。這與前述頻率性或平均性的類型不同。頻率性或平均性類型純以現實上存在之特徵為基礎，在其類型之建構上沒有從規範目的之觀點，取捨其特徵的考慮。所以，不是規範的現實類型(normativer Realtypus)，可將之直稱為現實類型(der Realtypus)<sup>155</sup>。是否賦與頻率性或平均性類型以規範上的意義，仍有規範上之考慮。是故，民法第二條規定：「民事所適用之習慣，以不背於公共秩序或善良風俗者為限。」

在類型的建立上，立法者除了以經驗為基礎，單純接受現實存在之類型，以建立頻率性或平均性類型，取捨現實存在之特徵以建立整體的或形態的類型外，

---

徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理(第三項)」(第八十三條)；有屬於表見證據之性質者：(1)「稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準(第二項)。納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之(第三項)」(第八十條)。

<sup>154</sup> Larenz, aaO. (Fn.1), S. 446f.; Roman Seer, in Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 22 Rz. 194.

<sup>155</sup> Larenz, aaO. (Fn.1), S. 448.

還可超出現實特徵之取捨，更進一步基於規範目的上之考慮，經由「特徵之賦加」建立類型，此種類型為思考上的產物而非現實生活上本來存在者，*Larenz*將之稱為「法上之結構類型」（Rechtlicher Struktur- typus）。在規範類型的建構上，如果僅取捨現實本來存在之特徵，該類型之建構不改變現實生活<sup>156</sup>。反之，如果在特徵的取捨外，增加現實本來不存在之特徵，則該規範類型之引入便有改變現實生活的作用或意義。例如權利、各種契約以及近代法律為配合工商發展上的需要，建立智慧財產權的制度，融資性租賃（leasing），信託制度，BOT契約等是。在此稱其類型為法上之結構類型，一方面指其特徵之取捨與賦加，係基於規範目的之考慮；另一方面指這些特徵間具有結構性的關聯。它們不是毫無牽連的集結在一起，而是互相依靠的整合在一起。雖然不一定每一個特徵都必須存在或以同等之程度存在，可以保留一定程度內之增減，但整體而言，必須顯現出其屬於一類的面貌與內涵。這些規範類型在稅捐法上也引起其特別的規範需要。在信託法於八十五年一月二十六日制定後，這特別明顯的大量表現在所得稅法、遺產及贈與稅法、加值型及非加值型營業稅法、土地稅法、房屋稅條例、契稅條例的修正條文中，以針對信託之類型特徵，明文規定信託財產及信託利益在信託人、受益人及受託人間之移動是否以及應構成哪一種稅捐之課稅事實<sup>157</sup>。

誠如 *Larenz*所稱，法的結構類型對於法律規定之了解有重要之幫助。例如，當我們將各種稅目進一步根據其稅捐客體把它類型化為：所得型稅捐、財產型稅捐及消費型稅捐，可以發現：當不同之稅目屬於同一上位類型時，它們會有共同之規範上的需要，從而有共同的類似規定。類型化在此，不但有經由觸類旁通降低認識上之勞動強度的意義，而且可以利用來檢查屬於同一上位類型之下位類型的規定，有無應規定而未規定之漏洞，或者有無應一致而不一致之矛盾的情形。各種稅法所規定之稅目主要可歸類於三個上位類型<sup>158</sup>：(1) 以所得為其稅捐客體

<sup>156</sup> 例如房屋稅條例第五條按建築物之用途，將之區分為：住家用及非住家用；按住家用建築物之歸屬，區分為：自用住宅與非自用住宅；按非住家用之用途再細分為：營業用及非營業用。而後以之為基礎定其分別應適用之稅率。惟關於地價稅及土地增值稅，其與建築物之基地有關者，僅區分至自用住宅及非自用住宅（土地稅法第十七條第三十四條）。

<sup>157</sup> 詳請參考黃茂榮，2005/10，稅法總論第二冊第二章：信託之稅捐義務。

<sup>158</sup> 對於該三個主要上位類型在歸類上疑問者有：(1) 印花稅。該稅在實質上雖屬於消費稅，惟在形式上自成一格，稱為憑證稅。是一個已經不合時宜的傳統稅捐。(2) 遺產及贈與稅。該稅在歸類上的困難來自於，既非以財產之持有的靜態利益為其客體，亦非以市場所得說意義下之財

之稅捐。例如所得稅（綜合所得稅、營利事業所得稅），土地增值稅<sup>159</sup>；(2) 以財產之持有為其稅捐客體之稅捐。例如地價稅、田賦、房屋稅、汽機車使用牌照稅；(3) 以消費為其稅捐客體之稅捐。例如營業稅、貨物稅、娛樂稅、菸酒稅。屬於這三種上位類型之下位類型者皆因其屬於同一種上位類型，而有相同或類似之規範上的需要。第一種類型因其以所得為稅捐客體，所以其規範重點置於所得之計算方法（所得稅法第二十四條及其配套之規定）及其實現。第二種類型因其以財產之持有為稅捐客體，所以其規範重點置於財產的評價及其週期稅課之歸屬。另在第三種類型，因其以消費為稅捐客體，所以其規範重點置於如何降低稽徵成本。當然也不能忽略以上三種類型中，正如各種稅法對各該稅目之規定，仍然同中有異，必須針對下位類型之特徵給予恰如其特性的考慮。此正為類型化之目的所在。類型化之所以具有前述法律內容之認識上的價值，在發生上來自於其類型建構之存在上的基礎。蓋類型之建立以其存在面之共同特徵為基礎，而當為的要求又應有存在為其依據。

## b 對極思考

在類型的建構上，最為常見而且簡單易行者為對極思考的方法<sup>160</sup>。例如程序正義與實質正義、自然人與（營利）事業（所得稅法第七條）、營利事業與非營利事業、公益事業與非公益事業、營利事業與執行業務者（所得稅法第十一條第一項、第二項、第四項）、一般營業人與特種營業人（營業稅法第四章）、境內與境外（所得稅法第七條，營業稅法第四條、第五條）、銷售與購買（營業稅法

---

產的增加所構成之動態利益為其稅捐客體。從而具有其獨立的性格。(3) 關稅。該稅論其實質與消費稅相同。所不同者為：以進口貨物之進口為稅捐客體，並從而或多或少帶有照顧境內產業之保護關稅的性格。

<sup>159</sup> 為稅基之計算，綜合所得稅在綜合所得總額之計算，適用客觀的淨額原則，在綜合所得淨額之計算，適用主觀的淨額原則。在營利事業所得稅之營利事業所得的計算（所得稅法第二十四條、第二十四條之一、第二十四條之二），在土地增值稅之土地漲價總數額之計算（土地稅法第三十一條），適用客觀的淨額原則。當土地之出賣人為自然人時，因土地漲價總數額不併入出賣人之綜合所得，依所得稅法的規定課徵綜合所得稅，而採分離課稅，因此，其土地增值稅之稅基的計算，最後僅適用客觀的淨額原則，不考慮出賣人之屬人的因素。此為土地增值稅之制度上的缺失之一。

<sup>160</sup> *Larenz, aaO. (Fn.1), S. 436ff.*。

第三條)、貨物與勞務(營業稅法第三條)、買賣與贈與(遺產及贈與稅法第四條第二項、第五條)、委任加盟或特許加盟與借牌營運、住家用與非住家用房屋或營業用與非營業用房屋(房屋稅條例第五條)、規定地價之土地與未規定地價之土地(土地稅法第十四條)、專供農業用與非專供農業用之交通設備(使用牌照稅法第二條第七款)、農業用地與非農業用地(遺產及贈與稅法第十七條第一項第六款)、有償移轉與無償移轉土地(土地稅法第五條)、包工包料與包工不包料之承攬(財政部七十五年十二月二十四日臺財稅第七五七五九七八號函)<sup>161</sup>。

按對極為針鋒相對的類型。其建立除了可以互相烘托各自之特徵及其當為要求的內容外，並可藉以觀察類型間之流動的情形，檢討其間是否有中間類型之存在的餘地。這對於法律的解釋與漏洞之發現和補充，法律體系的精緻化皆有其重要的意義。

<sup>161</sup> 該區分不但影響其稅基之計算範圍，而且「應」影響其營業稅之銷售憑證之開立時限：包工包料之承攬以約定之應收款時，而包工不包料之承攬以收款時為其憑證之開立時限。實務上所以造成該認知上或價值判斷上的落差，乃因在營業稅銷售憑證之開立時限的規範規劃，以銷售標的究係貨物或勞務為基礎，認為在銷售貨物，應以送貨或收款先者為準；在銷售勞務，應以收款時為準。於是，因為包工包料之承攬的銷售標的兼有貨物及勞務，所以既不以送貨時，也不以收款時，而折衷以約定之應收款時為其銷售憑證之開立時限。這在外觀上，看似合理，其實是沒有深究，為何單純銷售貨物或勞務時，分別應以上述時點為其開立時限。其深層的道理為：在該時點，基於同時履行抗辯權，銷售營業人是否有可能轉嫁該銷售之營業稅款。因習慣上在承攬契約，不論是包工包料或包工不包料，承攬人皆負先為給付之義務，所以就其相關營業稅款之轉嫁可能性而言，該二種承攬並無兩樣，皆無同時履行抗辯權為其後盾。是故，該差別規定並無必要之存在基礎。然司法院釋字第 688 號依然解釋：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。」在包工包料之承攬，銷售憑證開立時限表所定時限過早，給承攬人帶來開立困境的主要原因是：承攬人負有先為給付之義務，不能藉助於同時履行抗辯權，促使定作人在約定期日給付報酬。