

財政法：第三講稅課收入（下）

蔡茂寅

臺灣大學法律學院教授

壹、前言—稅課收入的重要性

貳、「稅」的法概念

一、租稅之定義與概念

二、租稅定義之檢討

參、租稅依據論與原則

一、租稅依據論

二、租稅原則

三、租稅負擔分配原則

（以上詳見第九一期）

肆、租稅之分類

租稅得自不同觀點為種種分類³⁸，例如以所得、消費及資產等課稅對象作為分類依據，而將之區分為所得稅（income tax）、消費稅（consumption tax）及資產稅（property taxes）之分類即具有相當之合理性，並為 OECD（經濟合作暨發展組織，Organization for Economic Co-operation and Development）租稅統計所採納³⁹。以下敘述主要之租稅分類。

一、國稅與地方稅

以租稅之課徵主體區分，可將之分為稅目歸屬國家之國稅以及歸屬地方自治團體之地方稅兩種。依財政收支劃分法（下稱「財劃法」）第六條規定，稅課劃分為國稅、直轄市及縣（市）稅，後者之上位概念即為地方稅。依財劃法第八條第一項規定，國稅包括所得稅、遺產及贈與稅、關稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅、期貨交易稅、礦區稅；另依同法第十二條第一項規定，地方稅則包括土地稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、特別稅課等。一般而言，地方稅較具有利益說之色彩。

惟將某一稅目劃分為國稅，雖然即意味國家就之同時享有稅捐立法權與稅捐行政權，但就稅捐收益權而言，由於目前我國仍採「稅源分立、稅收分成」之制度，財劃法亦規定「共分稅」以及主要以國稅作為統籌分配稅款之財源而將之統籌分配給地方自治團體（財劃法八 II 參照），因此可斷言國稅之收益權並非專屬於國家。至於地方稅，地方自治團體就之固享有完整之稅捐行政權，【~P. 72】但僅有不完整之稅捐立法權，甚至

關鍵詞：財政收入、稅課收入、稅、量能課稅、原因者付費

³⁸ 租稅得為種種之分類，係以多種租稅並存為當然之前提，現行之租稅制度，亦採此種「複稅制度」；反之，如僅存在一種租稅，即為「單稅制度」。

³⁹ 參照 <http://www.oecd.org> 網站所揭示之資料（瀏覽日期：2010 年 6 月 1 日）

就財劃法第十二條已定有稅目之地方稅而言，地方可謂絕無立法權可言。而地方稅之稅捐收益權雖然因考慮到地方自治團體普遍財政狀況不佳，而未有將之列為與中央政府間之共分稅之情形，但在上、下級地方自治團體間共分之情形則屬所在多有，因而使得收益權之歸屬未必同一。

二、內地（國）稅與關稅

國稅尚可依是否涉及國際間之財貨移動，而區分為內地稅及關稅。關稅係指由外國輸入之財貨通過海關時所課之租稅；除關稅以外之國稅則統稱為內地稅。廣義的關稅尚包括噸稅⁴⁰在內，惟貨物進口通關時，雖然亦就之課徵營業稅，但此非屬關稅⁴¹。關稅又可分為以獲取稅入為目的之財政關稅，以及以保護國內產業為目的之保護關稅兩種，多數國家以後者為主。內地稅之賦課、徵收屬國內法規範事項；但關稅之稅率則通常由國際雙邊或多邊條約決定，基本上屬國際法規範事項。又關稅通常為就進口貨物課徵之輸入稅，但不排除有徵收輸出（出口）稅之可能。

三、直接稅與間接稅

租稅分類上最普遍者為，依課稅方式區分之直接稅與間接稅。一般而言，此種分類法係以法律上之納稅義務人與租稅之實質負擔者是否同一作為區分標準，直接稅係指兩者同一者，間接稅則指兩者相異者。易言之，此種分類係以租稅轉嫁—即法律上之納稅義務人將其租稅負擔移轉到另一經濟主體—之有無作為區分標準，直接稅為不轉嫁之稅，間接稅為轉嫁之稅。間接稅由於法律上之納稅義務人已將租稅轉嫁於實質負擔者，導致「稅痛感」減輕，較不易引起納稅人之反彈，因而受到徵稅者之歡迎。然而間接稅仍有將真正、實質之納稅人排除於租稅法律關係之外，以及易導致「逆進累退現象」等問題⁴²，因而仍有再詳予探討之必要。以我國目前之情形而論，直接稅約包括有：所得稅、遺產及贈與稅、證券交易稅、期貨交易稅以及礦區稅等；間接稅則包括有：關稅、營業稅、菸酒稅、貨物稅等。

上述直接稅與間接稅之區別標準雖然甚為普及，但仍有認為有時不免乖離事實，因而須另訂標準者。例如即有認為就直接表徵擔稅能力之所得或財產等所課之租稅為直接稅，而以得間接推定擔稅能力之事實，例如消費、財產之移轉、交易等行為作為課稅客體之租稅則為間接稅⁴³。

四、人稅與物稅

人稅係指以租稅主體，即納稅人為中心，就其所有財產、所得額、消費總額等所課

⁴⁰ 噸稅係指外國貿易船入港時依其淨噸數所徵收之租稅，性質上屬流通稅之一種。我國法規上言及噸稅者，似僅見於中華民國美利堅合眾國友好通商航海條約（第22及24條參照）。

⁴¹ 營業稅法第41條第1項前段規定：「貨物進口時，應徵之營業稅，由海關代徵之。」可知進口貨物亦於通關時徵收營業稅。

⁴² 由於間接稅並不以直接表徵擔稅能力之所得或財產等作為課稅客體，因此擔稅能力之高低與稅負擔比例之高低，即可能形成反比例關係。例如以消費稅為例，年所得分別為僅20萬元之窮人與500萬元之富人相比，設若前者全數消費、後者僅只消費100萬元，則在納稅金額上兩者雖然高低有別，但因稅率同一（假定為5%），則擔稅能力較低之前者稅率固為5%，但擔稅能力較高之後者則為1%（ $100 \div 500 \times 5\%$ ）貧富者之負擔比例相逆，因而有逆進累退之實。

⁴³ 例如參照田中二郎，同註7，4頁以下。

之租稅，而以其負擔能力調濟之；物稅則指暫不考慮納稅人之因素，而對販賣、購入、財產之持有等課稅物件之存在所賦課之租稅。換言之，人稅係指著眼於所得或財產等所歸屬之人之生存、居住條件，斟酌其整體擔稅力所課之租稅；物稅則指就物之所有、取得、製造、販賣、輸入或因物所生之利益所課之稅，以及對不直接以物為目的之法律行為、經濟行為所課之稅。此等分類有助於解明課稅權之所在，避免重複課稅，故而在國際租稅法上具有重大之意義。原則上，人稅係依人之住居所；物稅則依物之所在地或行為地課稅。

五、普通稅與目的稅

依租稅之使用目的是否特定區分，以支應一般經費為目的所課之稅為普通稅；反之，以支應特定經費為目的所課之稅為目的稅，我國如將全民健保之保險費改制為保險稅，專供全民健保醫療費用支付之用，性質上即屬目的稅。後者可再區分成：單純以通常之租稅充當特定支出目的之用之目的稅，以及在支出目的與租稅之間尚存在有受益者負擔或原因者負擔關係之目的稅兩種。目的稅由於用途特定，因而有使負擔租稅之納稅人易於理解、接受，並符合財政民主之優點；然而正因為其用途特定，無法移作他用，不免滋生容易招致經費固定化，與其他經費失衡等缺點。為避免財政僵化，各種經費支出間輕重失衡、豐瘠失調之情形，目的稅之創設一般而言應該謹慎，惟在負擔及受益關係比較明確之場合，尚有例外承認之空間。

再者，與稅制上特定用途之目的稅可相區別者尚有以稅收充當「特定財源」之情形。另外，政府於開徵新稅時，為獲取支持，往往有就該等稅課收入說明或強調其用途之舉，此屬政策上便宜之舉，不能認為該等稅課因此即具有目的稅之性質⁴⁴。例如對軍教恢復課稅議題，政府明確表示「課多少、補多少」，似乎有將其用途特定化之意涵，但此僅為獲取支持之政策說明，與目的稅之概念尚屬有間。

六、所得稅、財產稅、消費稅與流通稅⁴⁵

捕捉稅源時，從收得、財產、消費及流通等經濟活動之觀點，可為財政學上之分類，亦即，依課稅物件之相異或交易之流程而認定其擔稅力者屬之。所得稅係指基於獲得收入之事實而課徵之租稅，尚可再區分為收益稅與所得稅，前者係著眼於收益具有擔稅力而就之課徵租稅，例如公司之營業稅屬之。所得則為收益之下位概念；後者則指承認（應稅）所得所具有之綜合擔稅力而課徵之租稅，個人所得稅、營業所得稅均屬之。

人有所得之後，即可能以之作為消費之【~P. 74】用，消費稅係指基於物品、勞務之購入、消費等事實所課徵之租稅的總稱，而消費之中即有表彰擔稅力之所得在內。消費稅中有直接以消費行為作為課稅對象之直接消費稅，亦有諸如高爾夫球使用稅等對業者課徵、再行轉嫁給最終消費者之間接消費稅；亦有僅就物品之製造、批發、販賣等其中一階段課稅之單階段消費稅，以及對各階段均行課稅之多階段消費稅。就多階段消費稅而言，則可再分為就商品在各階段之交易金額課稅之累積型消費稅，以及扣除前階段稅額之加值型營業稅兩種，我國目前採後者之制度。所得除供消費之外，更可供做財產

⁴⁴ 山本守之，同註9，40頁參照。

⁴⁵ 山本守之，同註9，43頁以下。

流通之用，例如土地、股票等之買賣、移轉等亦均具有一定之擔稅力，著眼於財貨之移轉事實或行為所課徵之租稅即為流通稅，例如契稅、印發稅等即屬之。獲取收益、產生所得，因而進行消費、取得財產、權利之後，通常即有所謂之「蓄財」行為。財產稅指基於財產所有之事實而課徵之租稅，尚可再區分為就全部財產課徵之一般財產稅，以及就特定財產課徵之個別財產稅兩種。

七、獨立稅與附加稅

國家或地方自治團體在與其他租稅無關之情況下個別所課之稅謂之獨立稅；反之，如就其他統治團體所課之租稅，於其上所附加之稅謂之附加稅。地方稅法通則第五條第一項本文規定：「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除關稅、貨物稅及加值型營業稅外，得就現有國稅中附加徵收。」即為附加稅之適例。

八、經常稅與臨時稅

每年繼續課徵之租稅為經常稅，限於一定期間內臨時課徵之稅則為臨時稅。地方自治團體所開徵之租稅雖有「臨時稅課」之名稱，但依地方稅法通則第三條第二項規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」由此可知，由地方自治團體自行立法開徵之地方稅均屬臨時稅課性質。

九、從量稅與從價稅

以物品之數量作為課稅標準而算出之租稅謂之從量稅；反之，從價稅係指以物品之價格作為課稅標準而算出稅額之租稅。前者有徵收便利之優點，後者則有租稅負擔得順應價格之高低、變動之優點。現行法中，例如「白水泥或有色水泥每公噸徵收新臺幣六百元」（貨物稅條例七 I），即為從量稅之典型；但從量有時又指物品中所含之成分，例如菸酒稅法第八條第一項第二款：「蒸餾酒類：每公升按酒精成分每度徵收新臺幣二點五元」之規定即屬之。惟「稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八」（貨物稅條例八 I），則又屬從價稅之例。

十、均一稅、累進稅、逆進稅、比例稅與累退稅

如從稅率構造之觀點言之，採隨著課稅標準增加稅率亦隨同遞增之累進構造型態之租稅，謂之累進稅；反之，採隨著課稅標準之減少而次第增加租稅之比例者，謂之逆進稅。如使課稅標準與稅額恆維持一定比例關係之租稅，而就課稅標準所課之稅維持定率者，謂之比例稅。均一稅則係指定額稅，稅【~P. 75】率、稅額不隨課稅標準而轉移者，以人頭稅為典型，此種稅率構造無視納稅人之擔稅能力，而就每一單位課均一數額之租稅。累退稅則指先採累進稅率後，在一定限度停止累進改採比率稅率之租稅。目前稅制中，所得稅係採累進稅率之典型，但稅率超過百分之四十之部分，其實又具有累退之性質；而上揭菸酒稅法第八條第一項第二款則屬比例稅之規定。至於逆進稅，明確採此稅率者似未之見，但如上所述，加值型營業稅實質上具有若干此等性質。

十一、永久稅與年稅

稅法一經施行直至該法律失效為止，永久承認該租稅之效力，因而得持續課徵者謂

之永久稅主義；僅承認稅法於每單位期間（通常為一年）有其效力者稱為年稅主義。我國屬永久稅國家，英國則採年稅主義。

十二、一般稅與部分稅

此種分類方法較不普遍，但仍有其效用。一般稅係指一旦決定課稅標準，則具備此等標準之經濟主體均一體適用之租稅；部分稅則指僅限於特定之經濟主體所課之租稅。如以所得稅作為一般稅，則應一律對所有之個人（公司）所得課稅，但現實上往往與此有違。例如依現行所得稅法之規定，軍教薪資所得免稅、版稅等所得於十八萬元內免稅（所得稅法四參照），證券交易所所得免稅（所得稅法四之一參照）、期貨交易所所得免稅（所得稅法四之二參照）等，均使所得稅之一般稅性質減損，而有接近部分稅之傾向。又例如就營業稅而言，本來「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物」，均應課徵營業稅，如此方符合一般稅之理念，但依加值型及非加值型營業稅法之規定，仍有甚多免稅之規定，從而使得營業稅亦產生乖離一般稅之現象。

課稅行為對資源分配、經濟活動產生干擾之效果，為不爭之事實，一般稅所生之影響雖屬中立性，但部分稅則必生差別之效果，因此更應該謹慎。而從租稅公平之角度觀察，「相同課稅標準、相同負擔」之水平公平亦有其重要性，就此而言，一般稅及部分稅之分類，仍具有衡量水平公平之意義。

伍、租稅法律關係與租稅基礎用語

租稅法律關係之性質究屬權力關係抑或債務關係之論爭，在今日雖然已屬「歷史事件」，但由於其對租稅法學發展之貢獻，仍有回顧論述之必要⁴⁶。至於租稅之基礎專業用語，由於與一般慣用語彙之使用習慣不盡相同，其間又有概念重疊之處，因而有必要加以說明。

一、租稅法律關係之理論

稅課收入為國家最重要之財政收入手段，在徵納雙方之間形成以權利義務為內容之法律關係，就此法律關係何時、如何成立，及其內容如何等問題，均有解明之必要。租稅法律關係有其程序以及實體面向，就後者而言，雖仍宜以實定租稅法作為論證之依據，而不宜停留在抽象、概括議論之層次，但就此向來存在有權力關係與債務關係【~P. 76】說之爭議，亦屬不爭之事實。以下就此論述之。

「租稅權力關係說」主要著眼於租稅賦課徵收之程序面向，認為課稅權之發動乃是統治權之一環，租稅法律關係即是因為此等因公權力之行使而成立之關係⁴⁷。其抽象內容固依法律之規定而來，但其具體內容則通常因行政處分之作成，租稅債務關係乃因之確定；反之，「租稅債務關係說」則著眼於租稅債務成立要件之實體面向，基於租稅法律主義，只要該當法律所定之構成要件，租稅法律關係即當然成立。於此並無行政權介入之空間，作為租稅債權主體之行政主體與作為租稅債務主體之人民，完全基於對等立場服

⁴⁶ 有關此一論爭之詳細說明，參照金子宏、渡部吉隆等編輯，同註20，170頁以下（村井正執筆）。

⁴⁷ 田中二郎，同註7，139頁以下。

從法律規範，而構成公法上之債權債務關係。由於此說主張法定構成要件之充足即當然成立租稅債務關係，無待乎行政權之介入，行政權更無違反法律規定形成租稅債務關係之可能，因而亦為公法上法定債之關係之濫觴。

租稅權力關係說的主倡者為德國公法學之父奧圖·麥耶（Otto Mayer），氏以租稅法律關係作為財政權力發動之型態，國家依法律規定為租稅之賦課處分，對不履行處分所定之義務者除以行政執行強制外，對違反義務者並處以租稅（行政）罰，而此一構造之依據均一貫以財政權力或租稅高權說明之。然就租稅法律關係之性質，自一九一九年德國稅捐通則制定以來，租稅債務關係說開始發揮其影響力，其中尤以雅伯·漢西（Albert Hensel）為代表。氏提出之公法上法定債之關係說，其後並對行政法學產生重大之影響。惟縱採租稅債務關係說，亦並非在承認當事人對等的情況下展開，而係以行政權之干涉、介入為當然前提，因而全面性的租稅債務關係說之妥當性，頗令人質疑。更何況決定採取何種學說前尚有各國實定法規定之必要，更使吾人在對此種論爭採取立場之前，必須更為謹慎。

二、租稅基礎用語簡介

租稅論中常使用專業術語（Special terms），各有其定義，為研讀租稅法之前提，故有先予理解之必要，以下擇要論述之⁴⁸。

（一）租稅主體（Subject of Taxation）

指因租稅而受到影響之人而言，又分經濟上之主體與法律上之主體二者，例如消費稅之經濟上主體為實際負擔租稅之消費者，而法律上規定之納稅義務人則為商品出賣人，為其法律上之主體；法律上之租稅主體即一般所謂之納稅主體，為租稅客體以及與此相關之租稅債務所歸屬的租稅法上之主體⁴⁹。

（二）租稅客體（Object of Taxation）

指課稅之目的物或行為，即一般所稱之

租稅所課徵之物或事，前者例如貨物稅之貨物、土地稅之土地；後者如交易契約成立所繳納之印花稅，娛樂行為發生所課徵之娛樂稅等。租稅客體指課稅之對象，又可稱為課【~P. 77】稅物件，乃是立法者認知得就之課稅，並以法規範特定之「稅源」之謂，故稅源之範圍大於租稅客體為當然之事。例如所得稅之稅源固為所得，但並非所有所得均屬課稅物件，如在我國爭論經年之「軍教所得」，即長年被列為免稅所得（所得稅法四 I ①、②參照），因而非屬課稅物件（對象、範圍）。

（三）稅源（Sources of Taxation）

稅源為稅課收入的源泉，亦即租稅支付之由來。例如所得稅之所得、收益稅之財產收益、田賦實物徵收之糧食等，均為租稅課徵之稅源。

（四）稅本（Fund of Taxation）

⁴⁸ 以下說明，可參照李厚高，財政學，三民，修訂七版，1991年，146頁以下。

⁴⁹ 例如參照木村弘之亮，同註31，212頁。

稅本與稅源之關係至為密切，如以稅源為果實，則稅本即為生產果實之果樹，故租稅僅能就稅源徵收，不得傷及稅本。據此可知，例如勞動為所得稅源之稅本、財產為收益稅源之稅本、土地為田賦稅源之稅本。稅本為因、稅源為果，保本護源，為國家永續經營之道。

（五）稅基（Basis of Taxation）

稅基為租稅課徵時之經濟基礎，例如消費稅係以消費商品為課徵之目的物，消費行為則為其稅基，十分普遍，故為各國財政部門所重視。至於財產稅、收益稅及所得稅之稅基，即為各該稅之租稅客體⁵⁰。

（六）稅率（Rate of Taxation）

稅率為對租稅客體課徵之比例，一般以百分比表示。

（七）稅額（Tax Amount）

稅額為依據租稅客體及其稅率所計算之應徵（納）租稅總額，但亦有直接規定應徵（納）之金額者，例如貨物稅條例第十條即直接規定油氣類每公秉之稅額，此時即係直接以金額方式表示稅率，乘以數量即為總稅額。

（八）納稅人（Tax Payers）

依法律規定，凡有納稅之義務者謂之。納稅人僅依法負納稅之責，至於租稅之實際負擔與歸宿，則在所不問。

（九）負稅人（Tax Bearers）

又稱擔稅人，指租稅的實際負擔者。

（十）課稅單位（Unit of Taxation）

為課稅物品之一定標準數量，為課稅物件之技術性的算定單位數。例如鹽以噸為計算單位、布以碼為計算單位、電冰箱以台為計算單位等。

（十一）課稅標準（Standard of Taxation）

為課徵租稅所依據之一定標準，亦即數量化之課稅物件，例如汽車牌照稅以馬力數為課稅標準、地價稅以地價額為課稅標準、所得稅以課稅總所得金額為課稅標準等。

陸、稅課與非稅公課之區辨

如同本連載前所述者⁵¹，公財政收入可先將之區分為強制性收入及非強制性收入（此外尚有中間類型的半自由、半強制性之收入）兩種，前者可再區分為稅課收入以及非稅公課兩類。若依目前較為通俗之分類方法，非稅公課項下尚可再區分為受益負擔與特別公課，前者之下可再分為規費與受益【~P. 78】費⁵²。然而如同前講所述，非稅公課項下

⁵⁰ 木村弘之亮，同註 31，147 頁。

⁵¹ 參照蔡茂寅，財政收入總論（下），87 期，2010 年 1 月，60 頁以下。

⁵² 有關非稅公課項下之分類及其概念之說明，可參照廖欽福，規費法之評析一以規費之概念及分類為中心；財稅研究，36 卷 4 期，2004 年 7 月，46 頁以下。

之分類是否合理？一方面牽涉到其分類是否完全，足以涵蓋稅以外之所有公課而無遺漏？另一方面則繫乎各種非稅公課概念是否明確？亦即，其內涵之核心與性質，以及外延之範圍、界限是否均明確而無模糊地帶？因而各概念相互間足以明確區分？如依前講之初步研究，似尚難給予肯定之答案。

惟本講之目的在解明稅概念，以及其與非稅公課之關係，故以下僅就此課題述之。如前所述，稅概念包含現金性、無償（非對價）性、權力性、租稅法律主義，以及財政目的性五大要素，其中現金性、權力性與法律主義亦為非稅公課之共同概念要素；而財政目的性雖可使稅公課與非稅公課略加區別，但非決定性之要素。此蓋因一來稅亦得以財政收入作為附屬目的；二來例如工程受益費等亦絕難謂其非以獲取收入為主要目的。職是之故，作為稅公課與非稅公課之決定性判準，當非無償（非對價）性莫屬。

然而在租稅依據採利益說乃至保險費說的前提下，稅公課是否真具非對價性？即有可疑之處。雖然此時得以租稅不具有個別報償性說明之，但諸如非稅公課中之受益費，其實亦僅具抽象之受益可能性，因而個別報償性亦不明顯。更何況在諸如徵收使用牌照稅之情形，作為納稅義務人之車輛所有人就之存有「繳稅為合法使用車輛之對價」之認知，亦難認為盡屬謬妄，故而此時亦絕難謂無對價關係存在。此種理論上的矛盾，以社會保險之保險稅、費的選擇，最能彰顯其問題性。蓋如果稅公課與非稅公課間存在有本質上之區別，則在制度建制之初即應、並且僅能擇一而行，但以目前之情形而言，例如全民健保之保險費是否改採保險稅方式徵收，均各有其支持者⁵³，從而「採稅則無償，採費則有償」之區別是否果真存在？即屬費人疑猜。以此為例，亦可反證稅公課與非稅公課間似乎甚難尋繹出本質上之區別。儘管如此，稅公課與非稅公課間，並非僅是不同的政策選項，而應該有更細緻的區別，否則其分類即無意義。依吾人所見，在我國之租稅依據普遍採義務說的前提下，租稅之課徵，除法律規定之外，其實是一種不需要其他原因的「無因行為」，而與此相反者，非稅公課之課徵，除法律規定外，一律均強調某種特別之原因，例如規費強調「個別報償」、「受益事實」；受益費強調「受益之可能性」；而特別公課則強調「特別關係」，要之不離特別原因之強調。相對於稅課之無因性，除現行非稅公課所強調之有因性外，為非稅公課概念所不涵蓋之諸如罰款、社會保險費、污染者付費、損害者付費，以及開發者付費（後兩者在我國曾以俗稱「鎮長稅」之方式出現）等各種公課，其實亦均強調其特別之原因。例如罰鍰、怠金等罰款為法律上之「可歸責事由」；社會保險費強調「社會連帶」、「受益關係」；而污【~P. 79】染者付費（包括被定位為特別公課之空氣污染防治費等亦屬之）為「污染事實或可能性」等。

職是之故，吾人認為，為期非稅公課概念之完整性與理論一致性，並能與稅公課明確區隔，在以「對價性」、「對待給付性」之有無作為二者判準的傳統理論外，以無因性作為稅公課之概念特徵，而以強調有因性之「原因者付費」制度作為後者之概念特徵，在現制下應屬妥當。此種判準一方面並不扞戾稅公課繼續以無償性、非對價性作為其概念特徵；但在另一方面則得以「原因者付費」作為統合非稅公課概念的一致性特徵，又能兼顧理論完整性與邏輯一致性，在現階段或能獲得較多之贊同。（全文完）【~P. 80】

⁵³ 參照柯格鐘，從納稅人權利保障談雙重稅捐負擔的防免——幾項台灣法實證面之觀察，納稅人權益保護與第十二屆兩岸稅捐行政法制改革研討會，台大法律學院，2010年4月26日，246頁以下。

注意事項：

初次刊登於月旦法學教室（第 93 期）2010 年 6 月，第 72-80 頁。

本文經作者數位授權，由法源數位法學論著資料庫編輯小組重新校編。

※【~頁數】係指刊登刊物之原起迄頁碼。