

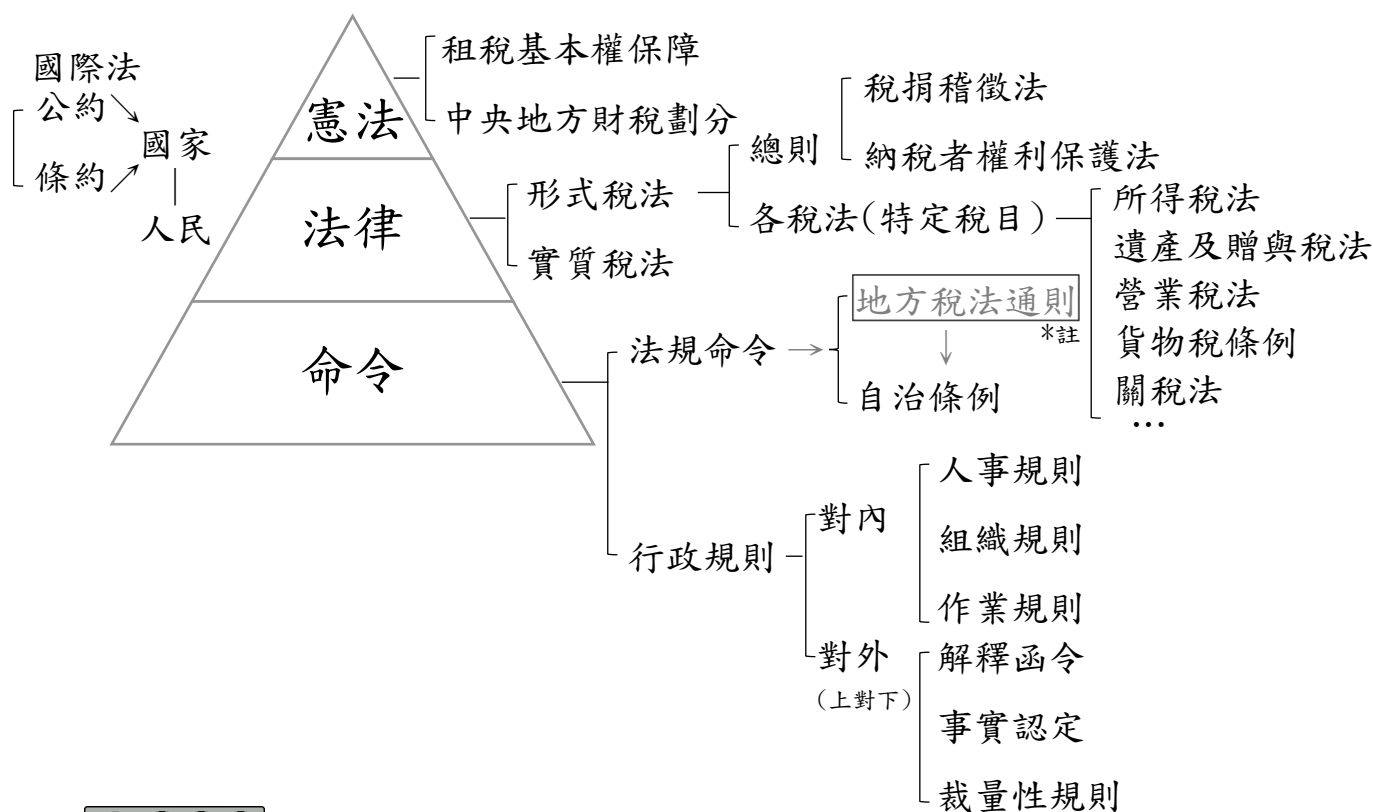
稅捐法導論一

第三講 稅捐基礎法 III 稅法之法源與法律解釋法

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】



*註：地方稅法通則屬於「法律」位階之規範

一、稅法之法源：

法源的意思為法律的泉源，從何處產生規範？稅法規範從何而來？在此藉由奧地利法學者 Hans Kelsen 所提出的金字塔般法規範體系結構，來談稅法的法源。

(一)憲法

憲法第 19 條，談到人民有依法律納稅的義務。同法第 107 條、第 109 條及第 110 條，有談到中央制定國稅、地方財政權限劃分。以上憲法規定基本上都有提到「稅」這個字眼，不過從規範層次而言，憲法屬於法源之一，但不會直接形成跟人民之間的權利義務關係。憲法規範不作為直接法源，而是限制立法者，對立法者所制定的法律，要求必須要符合各式各樣的憲法基本原則。

(二)法律

法律為稅法的法源，除了以稅為名的形式稅法，也包含實質稅法，它並沒有以稅為名，但實際上與稅捐有關。

(三)命令

命令是行政機關進一步具體化法律規範當中所提到跟稅有關的規範。可再區分為法規命令、行政規則：

1. 法規命令

法律上給予授權基礎，符合授權明確性，這類被授權行政機關而來制定的行政命令，稱之為法規命令。多數法律有施行細則的規定，而施行細則即法規命令的一種。

2. 行政規則

行政機關為了執行所屬的法律規範，會依職權公布行政規則，其最主要是拘束機關本身、所屬的下級機關及其公務員。行政規則的效力主要是對內部，但可更進一步依「對內」或「對外」進行分類。所謂「對外」不是指對於相對人，而是指它的規則公布程序，會讓相對人知悉行政規則存在，對於此類行政規則的公布，會給予比較嚴密的程序上相關規範。

對內的一般性行政規則，例如：人事規則、組織規則、作業規則等程序性規範。

對外（指上對下），所屬下級機關及其公務員，在適用法律規範，會有諸多各式各樣的行政規則。例如：對法律規範所作的「解釋函令」。針對事實應該如何判斷，為「事實認定性行政規則」。最後是指導下級機關應如何行使裁量，為「裁量性行政規則」。

行政規則不能創設增加人民的稅捐負擔，也不能減少法律規範所給予人民的稅捐優惠。因此「行政規則」不是法源，它

只是在既有的稅捐權利義務之上，去更進一步的闡述行政機關的觀點而已。

(四)自治條例

中央透過制定法律，授權地方自治團體以自治條例的方式來制定地方稅捐。即「地方稅法通則」讓各個地方自治團體可以根據地方稅法通則的規定自行訂定僅在自己管轄領域範圍內適用的自治稅捐，此亦屬稅捐法源，但只在該地方有所適用。

(五)國際條約與公約

以下將二個國家所簽署的稱為條約，三個以上國家共同所簽署的稱為公約，我國「條約締結法」雖未如此分類，但以條約、公約稱之較為精確。

不論條約或公約，首先拘束的是國家，它必須再經由內國法轉換程序後，始為國家跟人民間據以相互約束遵守的法規範依據。倘未經過內國法的轉換程序，就不是人民跟國家之間稅法規範的法源。國家才是公約或條約中受規範的主體，人民並沒有辦法直接以國家不遵守國際法為由來訴請國家請求遵守國際法。因此，國際法並非稅法的直接法源，只是成為一國轉換為內國法程序裡面的基礎。

然而轉換成內國法的方式，如果不涉及人民的權利義務，原則上是國跟國之間相互的協力，一般以查照，即行政機關簽署以後，送給各國立法機關備查或查照。在條約締結法中名稱相當多元，如：查照、協定、認知、備忘錄。也就是當國家跟另外一個國家簽署一個相互的職務上互助的協定，將這件事情告知立法機關，此種查照或備查的性質，基本上為觀念通知。

如果是涉及人民權利義務的事項，各國就必須把彼此之間的條約或公約，經由內國法化的轉換程序，才能成為各個國家

跟人民或者相對國家及其人民彼此之間相互約束遵循的法規範。這種內國法的轉換程序，原則上要比照一國法律制定程序。未經過內國法轉換程序，則該協定只停留在國際法的層次，也就是國跟國之間的相互約束。

由於我國外交環境特殊，較難以條約名稱與他國進行簽署，而多以協定的名稱來進行。因此我國跟三十二個國家地區簽署的雙重課稅防免協定，經由內國法的轉換程序，它就會形成我國或者簽約國家的國民，對我國的課稅機關主張稅捐法律關係的基礎。

現行作法多數是透過行政機關先雙邊簽署，簽署後再以查照的方式通知立法機關。惟現行作法在法治程序上未盡妥當，因為稅捐是人民權利義務關係，理論上應比照條約締結方式，送立法院三讀通過始能成為稅法規範的法源。

(六)其他

習慣法不成為稅法的法源。在依法課稅原則下，該「法」指的是制定法，不包括習慣法。依法課稅是以制定法為前提，不包含長期慣行而給予人民稅捐優惠的習慣法。

司法判決，包括法院組織法修正之前的判例、決議，以及判決，司法院大法官所作成的解釋，而司法無權來形成人民權利義務的負擔，因此非稅法之法源。

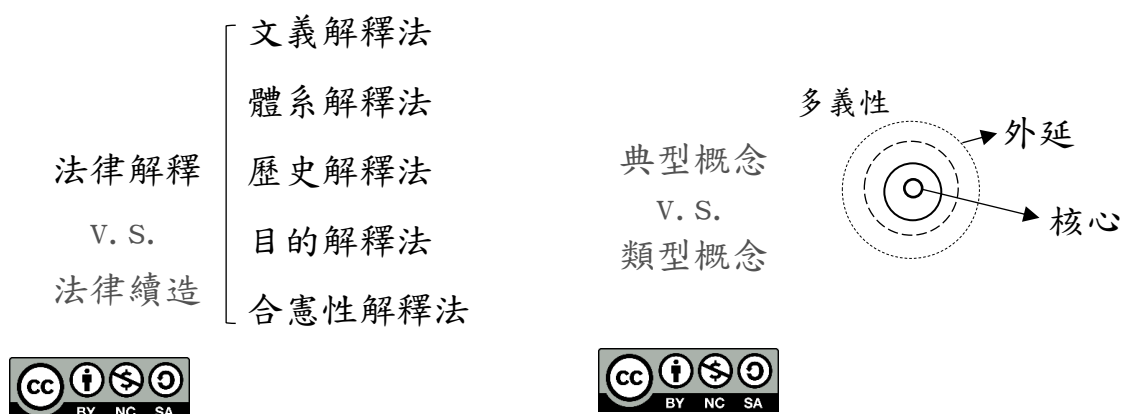
最後為法理，法理亦不可形成人民權利義務關係，自然亦被排除在稅法法源之外。

(七)小結

只有憲法、法律、法規命令、授權給地方自治團體的自治條例或者國際法經由內國法轉換程序為稅法的法源。

二、稅法之法律解釋法與法律續造

稅法的解釋法與一般的法律解釋相同。法律解釋與法律續造，所謂法律續造，是指在法律沒有明文規定之處，以相類似之法理來類推適用。在法律明文文義可及的範圍內，則為法律解釋。法律解釋因此以文義為始，也以文義為終，文義為法律解釋最關鍵的核心範圍。



(一)文義解釋法

文義是從生活語言出發，但文義本身具有多義性，會有核心跟外延。文字因為使用習慣不同，對同一文義可能會有不同理解，此現象稱為文義的多義性。文義核心的部分，是不管時代變遷或原則上在同一個時代，對該文字的理解不會有太大的差異的就稱為核心概念。愈往外面的則是外延，也因此在解釋時往往會根據文義而來產生對於核心跟外延概念範圍的解釋。

法律領域中，所使用的文字可分為二種類型，一者為典型概念，也就是透過法律的定義，把它的外延劃清確定，例如：滿 20 歲為成年、滿 7 歲未滿 20 歲為限制行為能力人，透過法律規定將它一刀兩斷劃定清楚的，稱之為典型概念。但多數法律概念無法像年齡這種典型概念進行劃分，而為「類型概念」，也就是用一個外延不是太清楚的意義去描述所想要描述

的對象。例如：買賣跟承攬都是一種類型化概念，因為它描述的是一個日常生活的類型，只是在法律上給予特殊的意義跟定位。將生活語言轉換成法律的過程當中，通常它的外延往往沒有想像的那麼清楚。類型概念就多半為核心清楚，但外延不清楚的情形，必須透過其他的解釋方法來填充、補充解釋。

(二)體系解釋法

亦稱為上下文關聯性解釋法、外在體系解釋法，也就是以文字所在的前後文進行對照，來了解文義的意義為何。相對於文義解釋法是以文字本身，體系解釋法是以文字所在的脈絡、一整段話，來進行文字上的理解。因此在法規範解釋上，除了文義外，亦會從法條的規範位置，進行法規範意義的理解。

(三)歷史解釋法

又稱主觀目的解釋法，歷史解釋法是建立在所有法律都是由立法者制定，立法者基於什麼目的而來制定法律規範，所以探究立法者制定法律規範當時的環境、立法理由、動機、想要解決什麼問題，統稱為歷史解釋法。

(四)目的解釋法

與歷史解釋法相對，因此又稱為客觀目的解釋法。法律的適用者往往會參酌立法當時的環境跟法律適用時的環境，來進行規範目的的探求。也就是依法律文字在當代法律適用時的環境去加以理解，此為客觀目的解釋法。有許多的抽象法律概念，例如：常規交易原則，何謂常規？一般租金水準？立法者本身就在法律條文不以立法當時，而是以法律適用時的法規範環境來判斷什麼叫常規交易、一般租金標準，意味著立法者當時就已經考慮到未來要適用時，是以當代作為判斷標準。

(五)合憲性解釋法

以上四種解釋法，在解釋、相互對照以後，文義解釋法、體系解釋法可能會導出一種結論；歷史解釋法、目的解釋法可能又會推導出另外一種結論，當四種解釋法導出二個可能完全相反結論的時候，透過憲法作為基本法，來對法規範作解釋，盡可能找尋合於憲法規範意旨的解釋，即為合憲性解釋。

三、稅法規範之目的類型與規範分類的區分實益

一般學理上將稅法規範目的分為三種，第一種為財政目的；第二種為社會目的；第三種為簡化目的。以下分別說明：

(一)財政目的

所謂財政目的，是指法律的制定本身就是要讓公法高權團體即國家、地方自治團體，取得維持運轉所需要的財政收入。所有的稅法都必須包含財政目的，只是有多寡的差別而已。但財政目的只最基礎的說明稅法被規制的目的是讓國家、地方自治團體可以取得財政收入，並沒有辦法去進一步說明究竟每個人對國家要給付多少的稅捐、總體收入的對應關係。必須要藉助其他更好的標準，即「量能課稅原則」來具體化。

(二)社會目的

在此指廣義社會目的，相對於狹義的社會目的，不只有社會救助或社會安全作為規範目的。所謂廣義社會目的指非財政目的以外之其他一切包含經濟、教育、環境保護、國民健康，以及狹義社會救助、扶助意義內涵的社會目的稅法規範。

許多稅捐優惠、稅捐負擔，如貨物稅、菸酒稅等。貨物稅是基於環境保護、稀有能源節約使用目的而課徵。菸酒稅是基於國民健康目的，基於政策上的引導目的，即為社會目的。

(三)簡化目的

簡化目的，因稅捐本質上是大量且涉及複雜計算的行政事件，需要許多法律規範做一個類型化的考察法，讓大量行政事件轉變為可行。但簡化只是一種手段，其本身並非最終目的。簡化是如何達成在大量行政事件底下，正確計算個人稅捐負擔能力的一種手段。而作為手段不能逾越目的，仍然不能背離量能課稅原則。

四、稅法規範之目的解釋法：實質課稅原則與經濟觀察法

防堵稅捐規避行為的方法，稱為實質課稅原則。所謂稅捐規避，就是鑽稅法上的漏洞，透過私法形成自由，如契約或組織的方式，將稅捐負擔降到最低，而這種將稅捐負擔降到最低的利益，是原先立法者並沒有想要給予的。法律解釋法中有客觀目的解釋法，即根據法條文義，在當代的法律適用上面，如何去作解釋，而實質課稅原則就是一種目的解釋。

實質課稅原則作為目的解釋法，在稅法上經常被操作，因為現行稅法存在許多規範漏洞，但這種目的解釋法的操作，往往也會被質疑超越法律文義範圍，有被認為牴觸依法課稅原則的嫌疑，也就是追求量能課稅原則的過程中，可能會導致與法規範文義衝突。實質課稅原則的案例往往都是量能課稅原則被認為優先於依法課稅原則。不過如果立法者明白宣示這是立法者所給予的空間，該空間的利用就不會再被認為是鑽稅法的規範漏洞，會以依法課稅優先於量能的追求。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2			<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>
6			<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>
6			<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>