國立中興大學法律學系碩士在職專班

碩士學位論文

（建議用2003/97版格式儲存）

……之研究

(不宜超過15字)

A Study on……

指導教授：○○○ 博士

Advisor：Prof. Dr. ○○○

研 究 生：○○○

Student：○○○

中華民國一百零八年八月

致謝詞

論文的撰寫終於告一段落，心中的大石終於可以放了下來，內心著實澎湃。。

……。

謝謝工作上長官、同仁……

……。

○○○ 謹識 2018年8月

摘要(1-2頁為宜)

人類群體生活間，為追求更良善之生活，而形成國家。人民賦予國家義務完成公共任務，國家因而有向人民課稅之權力，租稅，對國家運作猶如空氣般重要，惟涉及人民共同分擔之議題，若操之不慎，對人民財產權則產生毀滅性。國家如何和諧、妥適之取之於民、用之於民，關乎國家之長久經營。

我國現行共計課徵19種稅目，各有其徵收目的及理論，龐雜之租稅系統具複雜性及技術性，常因規範內容之解讀不同而造成徵納雙方爭議，惡化國家與人民間之信賴關係。其中，營業稅作為國家租稅收入之第三大來源，租稅範圍遍及人民日常生活，學理上將營業稅論為消費稅，我國實務基於稽徵技術考量定為銷售稅，因而具有間接稅特色。蓋營業稅作為消費稅之本質，應著重於其體系正義下之原則要求，包含「消費課稅原則」、「法定間接稅原則」、「租稅中立性原則」，在適當的範圍內，容許考量「社會國原則」之理念，惟有依循此原則，使能尋繹出營業稅之邏輯，提供一套合理、公平課徵營業稅之見解，藉以降低徵納雙方之租稅爭議。

本文共分五章論述：

第一章緒論，說明本文研究動機與目的、研究範圍、研究方法與研究架構。

第二章國家課稅理論，探討租稅本質，包含人民與國家關係建構之必要性及法治國下國家應遵循之課稅原則。

第三章為營業稅法體制，闡釋我國營業稅法之體系正義內涵與營業稅法規範。

第四章為提出具有討論價值之案型進行檢討。

第五章為結論。

關鍵字：體系正義、租稅法律主義、租稅公平原則、稽徵經濟原則、消費課稅原則、法定間接稅原則、租稅中立性原則、租稅轉嫁

Abstract

In the life of the human community, the country is formed for the pursuit of a better life. The people give the state the obligation to complete public tasks. The state therefore has the power to tax the people. Taxation is necessary for the country. It is the issue of how do people share responsibility. Taxes are taken from the people and used for the people, which is related to the long-term operation of the country.

There are 19 kinds of tax items in our country. The taxation system is complex and technical. It often causes disputes between taxpayers and the tax collection authorities due to different interpretations of the normative content. The business tax as the third largest source of revenues from taxes. Tax range throughout people's daily lives. Academically, consumption tax is the essence of business tax. Therefore, it’s an indirect tax. As the essence of the consumption tax, the business tax should focus on the principle requirements under the system justice, including the " consumption taxation principle " ,the " statutory indirect tax principle " and the " tax neutrality principle " . Only in some specific cases, can appropriately consider of " the welfare state principle ".

This article is divided into five chapters:

The first chapter introduces the motivation and purpose, research scope, research methods and research framework of this paper.

The second chapter indicates the tax theory and the principles of taxation.

The third chapter explaining the system justice connotation of business tax and the business tax assessment.

The fourth chapter is proposed to discuss the subject with a discussion of the value of the case type.

The fifth chapter is the conclusions.

Keywords: system justice, principle of taxation law, principle of tax equity, the principle of economical efficiency of taxation, consumption taxation principle, statutory indirect tax principle, tax neutrality principle, tax shifting

簡目

（目次應有簡目及詳目）

[第一章 緒論 1](#_Toc15942935)

[第一節 研究動機與目的 2](#_Toc15942936)

[第二節 研究範圍 4](#_Toc15942937)

[第三節 研究方法 5](#_Toc15942938)

[第四節 研究架構 5](#_Toc15942939)

[第二章 國家課稅理論 7](#_Toc15942940)

[第一節 人民與國家之關係 7](#_Toc15942941)

[第二節 國家收入與課稅權 10](#_Toc15942942)

[第三節 法治國下之課稅權 23](#_Toc15942943)

[第三章 營業稅法之體制 29](#_Toc15942944)

[第一節 體系正義概念 29](#_Toc15942945)

[第二節 租稅法上之體系正義 30](#_Toc15942946)

[第三節 營業稅法上之體系正義 45](#_Toc15942947)

[第四節 我國營業稅規範 52](#_Toc15942948)

[第四章 營業稅法上解釋爭議案型 65](#_Toc15942949)

[第一節 營業稅法之解釋方法 65](#_Toc15942950)

[第二節 「營業」在營業稅法上之意義 77](#_Toc15942951)

[第三節 營業稅法上課徵營業稅之案型 89](#_Toc15942952)

[第四節 課徵營業稅之特定案型 94](#_Toc15942953)

[第五章 結論 103](#_Toc15942954)

[參考文獻 107](#_Toc15942955)

[索 引 110](#_Toc15942956)

詳目

[第一章 緒論 1](#_Toc15942959)

[第一節 研究動機與目的 2](#_Toc15942960)

[第二節 研究範圍 4](#_Toc15942961)

[第三節 研究方法 5](#_Toc15942962)

[第四節 研究架構 5](#_Toc15942963)

[第二章 國家課稅理論 7](#_Toc15942964)

[第一節 人民與國家之關係 7](#_Toc15942965)

[第一項 被動關係 9](#_Toc15942966)

[第二項 消極關係 9](#_Toc15942967)

[第三項 積極關係 9](#_Toc15942968)

[第四項 主動關係 10](#_Toc15942969)

[第二節 國家收入與課稅權 10](#_Toc15942970)

[第一項 國家收入 10](#_Toc15942971)

[第二項 國家公課與租稅 11](#_Toc15942972)

[壹、 租稅公課 12](#_Toc15942973)

[貳、 非稅公課 13](#_Toc15942974)

[一、 規費 13](#_Toc15942975)

[二、 受益費 14](#_Toc15942976)

[三、 特別公課 14](#_Toc15942977)

[參、 國家公課之比較 15](#_Toc15942978)

[第三項 財政學上的課稅原則 16](#_Toc15942979)

[第四項 租稅之分類 17](#_Toc15942980)

[壹、 依租稅負擔指標區分 18](#_Toc15942981)

[一、 所得稅 18](#_Toc15942982)

[二、 財產稅 19](#_Toc15942983)

[三、 消費稅 19](#_Toc15942984)

[四、 交易稅 20](#_Toc15942985)

[貳、 依租稅轉嫁性區分 20](#_Toc15942986)

[參、 屬人主義及屬地主義 21](#_Toc15942987)

[肆、 依消費稅課徵方法區分 21](#_Toc15942988)

[一、 支出稅 21](#_Toc15942989)

[二、 銷售稅 21](#_Toc15942990)

[第三節 法治國下之課稅權 23](#_Toc15942991)

[第一項 法律優位原則 23](#_Toc15942992)

[第二項 法律保留原則 24](#_Toc15942993)

[壹、 法律保留原則之意義 24](#_Toc15942994)

[貳、 租稅法之法律保留事項 25](#_Toc15942995)

[參、 法律授權明確性 27](#_Toc15942996)

[第三章 營業稅法之體制 29](#_Toc15942997)

[第一節 體系正義概念 29](#_Toc15942998)

[第二節 租稅法上之體系正義 30](#_Toc15942999)

[第一項 租稅法體系 31](#_Toc15943000)

[第二項 租稅法建制之原則 31](#_Toc15943001)

[壹、 租稅法律主義 32](#_Toc15943002)

[一、 構成要件明確性 32](#_Toc15943003)

[二、 法不溯及既往原則 33](#_Toc15943004)

[貳、 租稅公平原則 34](#_Toc15943005)

[一、 租稅公平之意義 34](#_Toc15943006)

[二、 符合比例原則之租稅公平 37](#_Toc15943007)

[三、 租稅公平之審查標準 39](#_Toc15943008)

[參、 稽徵經濟原則 40](#_Toc15943009)

[一、 實現稽徵經濟之手段 40](#_Toc15943010)

[二、 稽徵經濟原則之界限 41](#_Toc15943011)

[第三項 租稅法規範類型 43](#_Toc15943012)

[壹、 財政目的規範 43](#_Toc15943013)

[貳、 社會目的規範 43](#_Toc15943014)

[參、 簡化規範 43](#_Toc15943015)

[第四項 租稅法之性質 44](#_Toc15943016)

[壹、 成文性 44](#_Toc15943017)

[貳、 強制性 44](#_Toc15943018)

[參、 複雜性與技術性 44](#_Toc15943019)

[肆、 外觀性與形式性 45](#_Toc15943020)

[第三節 營業稅法上之體系正義 45](#_Toc15943021)

[第一項 營業稅法體系 45](#_Toc15943022)

[第二項 營業稅法建制之原則 45](#_Toc15943023)

[壹、 消費課稅原則 46](#_Toc15943024)

[貳、 社會國原則 47](#_Toc15943025)

[參、 法定間接稅原則 47](#_Toc15943026)

[肆、 租稅中立性原則 48](#_Toc15943027)

[一、 不影響消費者行為偏好 48](#_Toc15943028)

[二、 不增加銷售者租稅負擔 49](#_Toc15943029)

[第四節 我國營業稅規範 52](#_Toc15943030)

[第一項 四類租稅客體 53](#_Toc15943031)

[壹、 於我國境內銷售貨物 53](#_Toc15943032)

[貳、 於我國境內銷售勞務 55](#_Toc15943033)

[參、 進口貨物 55](#_Toc15943034)

[肆、 購買國外勞務在我國境內使用 56](#_Toc15943035)

[第二項 營業稅租稅主體 56](#_Toc15943036)

[第三項 二種營業稅制 57](#_Toc15943037)

[壹、 加值型營業稅制 58](#_Toc15943038)

[一、 稅額計算 58](#_Toc15943039)

[二、 優點與缺點 59](#_Toc15943040)

[貳、 非加值型營業稅制 59](#_Toc15943041)

[一、 稅額計算 59](#_Toc15943042)

[二、 優點與缺點 60](#_Toc15943043)

[第四項 營業稅減免範圍 60](#_Toc15943044)

[壹、 銷售者銷售貨物或勞務適用 60](#_Toc15943045)

[一、 零稅率 60](#_Toc15943046)

[二、 免稅 61](#_Toc15943047)

[貳、 買受人購買貨物或勞務適用 62](#_Toc15943048)

[一、 退稅 62](#_Toc15943049)

[二、 免徵營業稅 63](#_Toc15943050)

[第四章 營業稅法上解釋爭議案型 65](#_Toc15943051)

[第一節 營業稅法之解釋方法 65](#_Toc15943052)

[第一項 法規範定義 66](#_Toc15943053)

[第二項 一般法規範解釋 67](#_Toc15943054)

[壹、 法解釋主體 67](#_Toc15943055)

[貳、 法解釋標的 68](#_Toc15943056)

[一、 客觀說 68](#_Toc15943057)

[二、 主觀說 68](#_Toc15943058)

[三、 折衷說 68](#_Toc15943059)

[參、 法解釋方法 68](#_Toc15943060)

[一、 文義解釋 71](#_Toc15943061)

[二、 歷史解釋 71](#_Toc15943062)

[三、 體系解釋 71](#_Toc15943063)

[四、 目的解釋 72](#_Toc15943064)

[肆、 法解釋目的 72](#_Toc15943065)

[一、 釐清不確定法律概念 72](#_Toc15943066)

[二、 填補法律漏洞 73](#_Toc15943067)

[第三項 稅法之解釋 74](#_Toc15943068)

[壹、 租稅法與私法解釋 74](#_Toc15943069)

[貳、 租稅法與其他公法解釋 76](#_Toc15943070)

[參、 解釋方法相互間之關係 76](#_Toc15943071)

[肆、 解釋結果之合憲審查 76](#_Toc15943072)

[第二節 「營業」在營業稅法上之意義 77](#_Toc15943073)

[第一項 營業之解釋 77](#_Toc15943074)

[壹、 文義解釋 78](#_Toc15943075)

[一、 參照固定營業場所之解釋 78](#_Toc15943076)

[二、 參照營業人之解釋 79](#_Toc15943077)

[三、 參照銷售之解釋 82](#_Toc15943078)

[貳、 歷史解釋 82](#_Toc15943079)

[參、 體系解釋 86](#_Toc15943080)

[肆、 目的解釋 86](#_Toc15943081)

[第二項 營業之概念 86](#_Toc15943082)

[壹、 財政部見解 86](#_Toc15943083)

[貳、 行政法院見解 87](#_Toc15943084)

[第三項 小結 88](#_Toc15943085)

[第三節 營業稅法上課徵營業稅之案型 89](#_Toc15943086)

[第一項 案型A 90](#_Toc15943087)

[第二項 案型B 91](#_Toc15943088)

[第三項 案型C 91](#_Toc15943089)

[第四項 案型D 92](#_Toc15943090)

[壹、 訂有「收費標準表」 93](#_Toc15943091)

[貳、 學校機關委外招商經營 94](#_Toc15943092)

[第四節 課徵營業稅之特定案型 94](#_Toc15943093)

[第一項 個人銷售行為 94](#_Toc15943094)

[壹、 非經常性之銷售行為 95](#_Toc15943095)

[貳、 經營特定業別 96](#_Toc15943096)

[參、 未僱用他人經營者 96](#_Toc15943097)

[肆、 家庭副業 97](#_Toc15943098)

[第二項 獲取政府補貼之銷售行為 98](#_Toc15943099)

[第三項 政府機關銷售行為 99](#_Toc15943100)

[壹、 政府機關非經常性銷售行為 100](#_Toc15943101)

[貳、 政府機關之租稅轉嫁 101](#_Toc15943102)

[第五章 結論 103](#_Toc15943103)

[參考文獻 107](#_Toc15943104)

[索 引 110](#_Toc15943105)

表目錄

[表二1—國家公課性質比較表 15](#_Toc15943106)

[表三1—不確定法律概念與行政裁量比較表 33](#_Toc15943107)

[表三2—加值型與非加值型銷售稅租稅負擔之比較 50](#_Toc15943108)

[表三3—加值型銷售稅制適用免稅之效果 51](#_Toc15943109)

[表三4—營業稅相關規範 52](#_Toc15943110)

[表四1—營業稅法有關「營業」定義歷次修正表 85](#_Toc15943111)

[表四2—我國境內銷售行為構成租稅範圍類型-以營業稅法規範列示 90](#_Toc15943112)

[表四3—政府機關銷售貨物或勞務租稅負擔情形 101](#_Toc15943113)

[表五1—我國境內銷售行為構成租稅範圍類型-以銷售主體樣態列示 105](#_Toc15943114)

圖目錄

[圖一1—我國近30年主要稅目收入佔全國實徵淨額數比率 2](#_Toc15943115)

[圖二1—國家收入類型區分圖 11](#_Toc15943116)

[圖二2—銷售稅種類圖 22](#_Toc15943117)

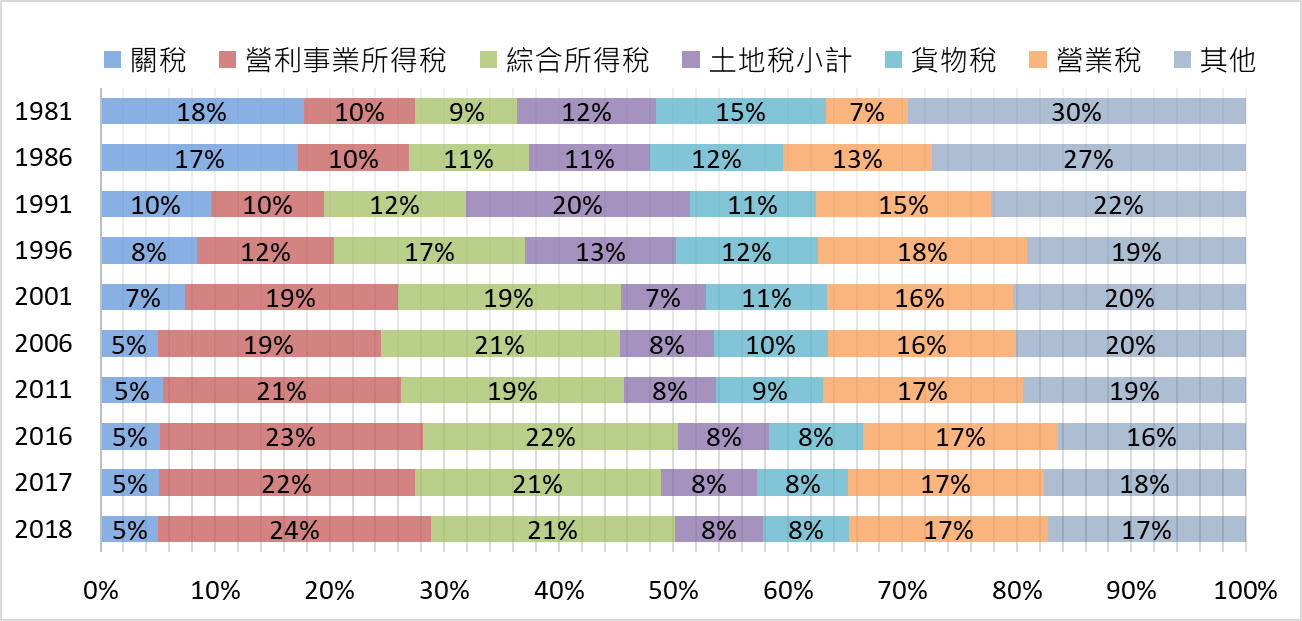
[圖三1—租稅法之利益均衡關係圖 42](#_Toc15943118)

[圖四1—法解釋方法分類圖 70](#_Toc15943119)

[圖四2—我國境內銷售行為構成營業稅租稅範圍示意圖 89](#_Toc15943120)

# 緒論

我國總統蔡英文於2019年1月1日發表元旦談話，就超出預期之租稅收入如何運用表達看法，後續引發各界熱烈討論[[1]](#footnote-2)。可看出「國家如何課稅」一直是人民關心及重視之議題，租稅有關問題未處理得宜，引發徵納雙方齟齬，國家以此所形成之內耗，對國家及人民而言均是損失。

我國國家收入主要來源為租稅收入[[2]](#footnote-3)，現行租稅收入項目包含1.關稅、2.營利事業所得稅、3.綜合所得稅、4.遺產稅、5.贈與稅、6.貨物稅、7.證券交易稅、8.期貨交易稅、9.菸酒稅、10.特種貨物或勞務銷售稅、11.營業稅、12.地價稅、13.土地增值稅、14.房屋稅、15.使用牌照稅、16.契稅、17.印花稅、18.娛樂稅、19.田賦（目前停徵），共計十九種。近幾年營業稅租稅收入僅次於營利事業所得稅及綜合所得稅[[3]](#footnote-4)，為租稅收入中之第三大主要來源（如下圖一1）。其中營業稅適用稅率（現行一般稅率適用5%，少部分例外依不同行業內容適用0.1%~25%，更甚有適用零稅率規定而申請退稅者）相較所得稅適用稅率（現行營利事業所得稅適用稅率17%，綜合所得稅依不同課稅級距適用稅率為5%～40%）為低之情形下，其租稅收入占整體租稅收入仍維持一定比例，其重要性可見一斑。

圖一1—我國近30年主要稅目收入佔全國實徵淨額數比率

圖片來源：財政部統計資料庫／本文整理繪製[[4]](#footnote-5)

## 研究動機與目的

現行營業稅租稅範圍遍及人民日常食、衣、住、行、育、樂、生、老、病、死等生活領域，不乏可見聳動新聞標題報導營業稅有關議題，諸如「政府搶錢？月子中心恐變貴，將增5％營業稅[[5]](#footnote-6)」、「藥局賣成藥，應課徵營業稅[[6]](#footnote-7)」「賣塔位漏開發票！國稅局：近3年補徵670萬元營業稅[[7]](#footnote-8)」、「大廈管理委員會收取房屋帶看清潔費，應辦稅籍登記課稅[[8]](#footnote-9)」、「代客電玩打怪練功達4萬元，國稅局：得辦營業登記、繳營業稅[[9]](#footnote-10)」、「個人經常性買賣不動產須徵營業稅[[10]](#footnote-11)」、「各級政府機關（含公立院校）如有銷售貨物或勞務，仍應依法報繳營業稅[[11]](#footnote-12)」、「產學合作課5％營業稅，教育部反對：這是殺雞取卵[[12]](#footnote-13)」，提醒人民有關營業稅之徵課規定。

依營業稅法及營業稅名稱之意，似彰顯係對「營業行為」課稅，實務上確實也常以如此樣態呈現，一般人民理解上僅認為開公司、設行號而作為老闆者，始為營業稅租稅範圍。但行政機關稽徵實務運作之認定，往往卻不只如此。我國課徵營業稅所依循之營業稅法，雖以「營業」一詞作為法規範名稱，但在規範內容上，租稅客體實則包含「銷售行為」及「進口行為」，租稅主體則包含「以營利為目的」及「非以營利為目的」之要素，租稅範圍更甚於一般人民所認知者，是以徵納雙方常因認知不同，導致納稅義務人遭致稽徵機關補徵稅款之情形，引發爭訟而造成徵納雙方關係甚為緊張。

對「營業行為」課稅，在另一層面造成之疑慮為，同時對營業單位課徵營業稅與營利事業所得稅，是否構成重複課稅？其實不然，乃因在財政學理上，營業稅之本質被認定為消費稅，其所欲加諸租稅負擔者乃為消費者之消費能力，與營利事業所得稅係對租稅負擔者之所得能力課稅有所區別[[13]](#footnote-14)。

消費稅之特殊性，在於其因稽徵技術考量，透過交易行為，改對銷售單位或營業單位課稅，為法定間接稅，遂有因此稱之為銷售稅、流轉稅、移轉稅者[[14]](#footnote-15)，此種營業稅課徵方式因具有租稅轉嫁特性，其名稱、性質在各種租稅中就顯為特殊、複雜而不易理解。

國家之存立、發展及運作，須經費支應，國家課稅議題，即是人民共同負擔之議題[[15]](#footnote-16)。而人民之租稅負擔，本質上是無對待給付性質之公法上金錢給付義務，逾矩之國家課稅權，係對人民財產權之侵害[[16]](#footnote-17)。本文希冀透過探討，釐清國家課稅權理論基礎及國家公平、合理課徵營業稅之原則，並就營業稅法上可能之解釋爭議提出見解，期能藉以提供得以劃清國家課稅權力畛域之看法，弭平徵納雙方在現實上認知差異，維護公平正義之租稅制度。

## 研究範圍

租稅法律關係包含租稅債務關係、租稅稽徵關係、租稅處罰關係及租稅救濟關係四種。租稅債務關係是規範租稅發生之要件；租稅稽徵關係是規範與租稅徵收相關行為義務，租稅處罰關係乃是規範違反租稅義務之罰則；租稅救濟關係則是規範納稅義務人等與前三者有關爭議之申訴處理[[17]](#footnote-18)。

法律問題之探討可劃分為法本質論、立法論、法解釋論及法適用論四個層次。法本質論係探討特定法領域之基本原則是否存在及效力如何之問題；立法論係探討如何將所欲規範之內容變成法規範及其是否符合法理之問題；法解釋論係探討如何闡釋法規範之意義；法適用論則係探討個案上如何判斷個案爭執之事實並正確適用法規範後得出結果[[18]](#footnote-19)。

營業稅相關議題甚多，本文僅處理營業稅之租稅債務關係，欲在現有租稅學理下，從法本質論談至立法論與法解釋論，聚焦推究租稅債務關係之成立與否，而不包含探討租稅程序、處罰及救濟之範疇。

## 研究方法

本文採文獻分析法。就國家課稅權理論基礎部分，因所涉議題包含租稅課徵範疇，涉及財政學理論，首先統整財政學者觀點論述，就法律理論部分，則整理司法院大法官解釋、行政法院判決、財政部訴願決定書以及彙整法學者相關著作、期刊等見解，藉此交互推理印證。在現行營業稅法體制及解釋之探討上，除前述資料外，另參考相關法規之立法歷程，並輔以行政機關、司法機關及學者觀點比較分析，最後則於歸納後提出結論。囿於筆者語文能力，相關參考文獻以中文資料為主。

## 研究架構

本文第一章首先點出研究主題之動機及目的，界定研究範圍及說明研究方法後，下分第二章至第五章，共計四章進行撰述。

第二章國家課稅理論，為法本質論之探討，先提出國家存在緣由，闡述人民與國家間關係之建構，再接續提出法治國下之課稅權。

第三章營業稅法之體制，為營業稅法立法論之探討，區分四個部分論述。第一部分先指出體系正義之概念。第二部分及第三部分則分別接續提出租稅法上與營業稅法上之體系正義，以確立國家課徵營業稅之原則。第四部份則臚列我國現行營業稅規範，包含租稅客體、租稅主體、營業稅制與減免範圍。

第四章舉出營業稅法具有討論價值之案型進行探討。

第五章則提出本文之建議及結論。

# 國家課稅理論

美國最高法院首席大法官約翰·馬歇爾（John Marshall，1755-1835）在1819年之McCulloch v. Maryland訴訟案判決中曾表示[[19]](#footnote-20)：

「課稅權是奠基整個國家之強大力量。如同人需呼吸空氣，國家之存在與繁榮仰賴課稅權。課稅權不只具毀滅之力量，亦是維生之力量。」

此一說法正確地傳達國家課稅權對人民兼具正、反面意義，包含對維持國家運作之重要性，以及對人民財產之侵略性。如國家正確課稅，國家因而壯大富強，人民因而受益富足；反之則國家散亂，生民塗炭。

## 人民與國家之關係

早期德國哲學家伊曼努爾·康德（Immanuel Kant，1724-1804）從自然法觀點提出國家觀，其認為處於自然狀態之人類行為，免不了恣意而侵犯他人自由，須組成國家用以界定個人行為界限，國家是人類理性下之產物[[20]](#footnote-21)。英國經濟學家亞當·史密斯（Adam Smith，1723-1790）在其名著國富論中主張，提供「國防」、「司法」及「公共設施（機構）」係國家天職，此乃因國防係保護國家以內之整體人民免受外來其他國家之侵犯掠奪；司法則保護國家以內每一人民間免受其他人民欺壓逼迫；公共設施或公共機構乃係因對人民全體有利，但基於設施之興建或服務之提供性質特殊，無法期待由特定少數人民主動建置，爰均須由國家支應[[21]](#footnote-22)。德國政治學及哲學家威廉·洪博（Wilhelm von Humboldt，1767-1835）認為國家任務有二，一為積極提供人民福祉，二為消極替人民消除罪惡[[22]](#footnote-23)。奧地利政治經濟學家約瑟夫·阿洛伊斯·熊彼特（Joseph Alois Schumpeter，1883-1950）則強調，國家存在是為了人民，而其本質之一部分，是追尋人民共同目的，國家是人民共同需求之代言人[[23]](#footnote-24)。

以近代美國心理學家亞伯拉罕·馬斯洛（Abraham Harold Maslow，1908-1970）提出之需求層次理論（Maslow's Hierarchy Of Needs）[[24]](#footnote-25)呼應，人類生存動機，最基本之需求乃為生理及安全需求，當人與人間之生活圈產生交集時，其互動關係可能為共同追求良善生活，或為相互侵犯與侵奪資源，進而反饋影響人類最基本之生存需求。若人類仍為維持基本之生理及安全需求下，其可能之理性解決方式，乃是透過推派代表組成公共部門獲取共識，並以強制性手段介入管制解決，而該公共部門即為「國家」之概念。經濟學家對此提出之論點，理性溫和人類於追求自身利益最大化，以及在整體社會資源有限、個人慾望無窮之情形下，個人與所處群體間，因存在許多「資訊不對稱[[25]](#footnote-26)」（information asymmetry）、「外部性」（externality）及「公共財」（public goods）等市場失靈問題，仰賴國家介入管制及解決[[26]](#footnote-27)。

本文認為，從上述哲學、政治學、社會學及經濟學領域之見解，可導出人民需要國家之論，從理性之觀點來看，國家不當然為一種強勢之存在，人民與國家間關係之建構僅是理性人民追求良善生活之必然結果。誠如教宗聖若望約翰23世所言：「促進人類社會道德秩序之公共利益需要政府當局，但也要求當權者須有效率的達到目的[[27]](#footnote-28)。」傳達人民需要國家之內涵，從「要求」二字可認為，國家權力係由人民賦予，人民對國家行為具有一定之拘束力。人民與國家呈現互動關係。

人民與國家關係密不可分，演變至今之現代化國家，以人民與國家關係呈現狀態而論，德國法學者格奧爾格·耶林內克（Georg Jellinek，1851-1911）從人民之角度，將之區分為「被動」、「消極」、「積極」、「主動」等四種身分關係[[28]](#footnote-29)，闡述各種身分之基本權利。

### 被動關係

國家與人民都具有人格，但人民之人格及自我決定是被排除的。人民之人格與國家之人格相對而互為補充。人民權力領域擴大則表示國家權力領域相對縮減；反之，則係國家權力領域擴大，將致人民權力領域縮減。

被動關係指人民臣服國家，人民身分為被動之狀態。此關係指出人民對國家有服從義務，諸如人民服兵役、負擔租稅及接受基本教育均屬之。

### 消極關係

國家統治乃係基於人民共同利益而行使，惟國家對事務之處置範圍係有限的。此關係揚棄以往

，認為國家最好管理最少，國家僅係消極防止發生公共危害，諸如保護他人權利、防止與制裁犯罪，儘量不對人民自由有所干預。

### 積極關係

人民為國家之一員，國家統治全然係為人民共同利益考量，國家被賦予任務，而須保護人民之而言，即是其被賦予之義務。

積極關係乃係人民之給付權，認為國家為人民而存在，國家負有實現公益之作為義務，人民對國家有法律保護、利益滿足及利益顧及之請求權。

### 主動關係

國家由人民組成，國家藉由人民行使其個人權能方能運作，人民透過參與之過程，以形成基本權利，進而可影響國家決策。國家之意志即係人民之意志，國家意志之形成也必須可歸結人民。人民處於國家運作程序上之主動地位。

主動關係乃係人民之參與權，指人民可以參與國家意思之決定，諸如人民有選舉權、被選舉權或服公職權等，可作為民意代表或成為公務員[[29]](#footnote-30)。

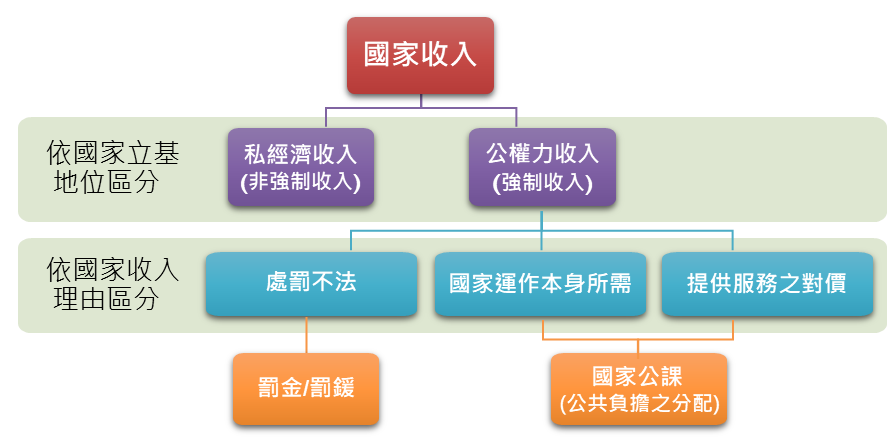
## 國家收入與課稅權

### 國家收入

國家收入依其是否立基治理之主體地位，區分為「公權力收入」與「私經濟收入」。公權力收入係指國家居於治理主體而獲取之收入，屬強制收入，如租稅、罰鍰；私經濟收入則係國家透過

有增進公益之任務，職權擴張，給予國家為達成經濟、文化、教育等公益目的而為之減免或增加收入之誘導性手段權限，圖能達成管制目的，此時國家收入除為運作需要，另增加管理、操控功能[[30]](#footnote-31)。

國家對於獲取運作需要之經費或為達成操控、管制功能，可能均採取向人民收取金錢之手段，惟其意涵不同。國家收入依是否具有財政目的，可分為「財政目的收入」及「政策目的收入」，政策目的可能包含經濟、環境及社會範疇之考量。若國家收入並非基於財政目的，僅係基於單純管理必要，就人民個人違反人民共識要求而具責難性之行為，以收取金錢方式制裁者，一般稱為罰金或罰鍰。若國家收入基於財政目的者，統稱為「公課」[[31]](#footnote-32)。

國家收入依其類型區分如下圖二1。

圖二1—國家收入類型區分圖

圖片來源：本文繪製

諸如我國現行 財政收支劃分法第4條規定將國家收入分類為1.稅課收入、2.工程受益費收入、3.規費收入、4.罰款及賠償收入、5.獨占及專賣收入、6.信託管理收入、7.財產收入、8.營業盈餘及事業收入、9.捐贈及贈與收入、10.其他收入等類[[32]](#footnote-33)。前四者屬國家公權力收入，餘則屬私經濟收入。

### 國家公課與租稅

，具有對待給付性質，稱為非稅公課[[33]](#footnote-34)。區分租稅公課或非稅公課之實益，乃係透過其特徵上之差異釐清其在運用上之區別[[34]](#footnote-35)。

#### 租稅公課

現今所稱「賦稅」、「租稅」、共同報償之財政收入為目的，而向人民徵收一部分[[35]](#footnote-36)，其概念僅於司法院釋字第426號解釋有相較完整之闡釋，從租稅之性質點出其內含之意義：

「稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理。」

學者林紀東認為租稅之意為[[36]](#footnote-37)：

「國家或地方自治團體，以收入為目的，基於國家之統治權，或地方自治權，對於一般人民，依其資力，平等徵收之金錢，或具有金錢價值之給付，而不予以報酬者。」

其他各國成文法中，僅德國租稅通則第3條規定對「租稅」有明確定義[[37]](#footnote-38)，此可從其定義中，分析出租稅之特質：

「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對待給付者，收入得為附帶目的。」

租稅因係由國家或地方自治團體向人民課徵，亦表徵一個國家或地方自治團體之主權，並以此確保治理與代議政治之形成。亦即，租稅之過程與結果，乃係國家或地方自治團體以公權力，強制將人民部分財產無償移轉國家所有，而造成對人民自由權及財產權之限制[[38]](#footnote-39)。租稅之特質，綜整學者及實務論點，可認為有以下四點[[39]](#footnote-40)、[[40]](#footnote-41)：

1. 財政收入性：國家等公權力機關具有提供公共服務之義務，爰須獲取財政收入滿足國家一般需要。獲得收入可為主要或附隨之目的，但不能與財政收入目的完全無關[[41]](#footnote-42)。通常採「統收統支」。
2. 徵收強制性：凡滿足法律所定給付義務構成要件者均應納稅[[42]](#footnote-43)，不以人民違法為要件。為求稽徵便宜性，多係要求以金錢給付。
3. 共同報償性：租稅收入回饋整體社會大眾，與個別納稅義務人負擔租稅之多寡，或與其享受國家給予特定給付多寡無關，不要求具有對價性。
4. 政策性：具有促進資本形成，保護國內產業或抑止奢靡浪費之功能。

#### 非稅公課

依法律規定，人民應依法繳納特定費用，但該費用性質並非「租稅」者，則為非稅公課，此包含「規費」、「收益費」及「特別公課」。

##### 規費

國家基於公權力，提供特定設施、服務、設定特定權利，或為達成特定管制之政策目的，而向特定對象依使用特定服務等次數收取之行政費用，稱為規費。依政府提供貨物或勞務之特性，可區分為行政規費（如裁判費、登記費、執行費等有關勞務之提供）與使用規費（入場費或停車費等有關公共設施之提供）等類型[[43]](#footnote-44)，一般認為其性質如下[[44]](#footnote-45)：

1. 財政收入性：國家收取規費數額，係以及整體成本回收之費用填補原則判斷，並無為收入大於成本之營利計算，通常採「統籌統支」。
2. 徵收強制性：凡符合法律所定給付義務構成要件者，均應於接受國家提供特定服務時，以金錢為給付。
3. 個別報償性：國家提供此類服務可明顯區辨實際受益之人民，為將國家資源做最有效之利用，乃要求該特定群體負擔，為一具有對價性之給付。

##### 受益費

國家考量公共利益而提供公共設施及服務，為支應興建及維護公共設施之費用，要求因此可能得以享有利益之人民負擔相關費用以為補償，稱為受益費。一般認為，其性質與規費相同，均具有「財政收入性」、「徵收強制性」及「個別報償性」等特性[[45]](#footnote-46)，惟其差異在於負擔費用與國家提供公共設施受益性及對價性程度，因規費之受益性較受益費明確，復因如此，規費之對價性程度較受益費為高[[46]](#footnote-47)。

##### 特別公課

「特別公課」一詞最早見於德國，德國聯邦憲法法院判決認為此係指國家為完成特定公共任務目的，要求特定群體所為之金錢給付義務，為一種具有特殊的關係給付，係滿足國家特定財政收入需要[[47]](#footnote-48)。

司法院釋字第426號解釋闡釋就空氣汙染防制費為例闡釋：

「此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並限定其課徵所得之用途，在學理上稱為特別公課。」

一般認為特別公課性質包含「徵收強制性」，負擔群體為「同質群體」，支出用途符合「群體用益性」，強調金錢給付義務與負擔理由具特殊關連性，爰收入通常採「專款專用」[[48]](#footnote-49)。

#### 國家公課之比較

參考學者黃俊杰[[49]](#footnote-50)及李建興[[50]](#footnote-51)見解，依公課之徵收內容整理其差異如下表二1。

表二1—國家公課性質比較表

|  | 租稅 | 規費 | 受益費 | 特別公課 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 徵收對象 | 一般人民 | 受益者 | 潛在可能受益者 | 特定群體 |
| 徵收方式 | 強制性 | 強制性 | 強制性 | 強制性 |
| 徵收依據 | 須經立法機關同意 | 行政機關自行決定 | 行政機關自行決定 | 須經立法機關同意 |
| 徵收期間 | 持續性 | 受益者分次給付 | 短暫性 | 短暫性 |
| 報償原則 | 共同報償（無直接受益關聯） | 個別報償（對受益者有直接受益關聯） | 個別報償（無直接受益關聯） | 特定報償（對特定群體有直接受益關聯） |
| 徵收目的 | 獲取財政收入（可能附帶經濟、社會等政策目的） | 補償成本及費用之支出 | 補償各項公共建設經費支出 | 為特定任務需要 |
| 與成本之關係 | 無關 | 費用填補為下限；利益報償為上限 | 公共建設總價款為總負擔之上限 | － |
| 預算方式 | 統收統支 | 統收統支 | 統收統支 | 專款專用 |
| 稅率 | 比率稅或累進稅 | 比率稅或定額稅 | 以比率分擔 | 比率稅 |
| 舉例 | 營業稅、贈與稅、土地增值稅等 | 審查費、登記費、考試報名費等行政規費或場地設施使用費、疫苗供應費等使用規費 | 工程受益費 | 空氣汙染防制費、商港服務費、就業安定費、差額補助費等[[51]](#footnote-52) |

資料來源：本文整理

租稅公課與非稅公課相較，主要差異在於「報償原則」及「徵收目的」，租稅公課課與人民負擔義務與其所受報償並無直接關聯，侵害人民財產權較深，因此須更強調因應國家總體運作成本之租稅如何妥適分配由人民共同負擔[[52]](#footnote-53)。

### 財政學上的課稅原則

財政學理論之課稅原則，最早係由Adam Smith提出，採個人自由主義見解，認為國家課稅有四大原則[[53]](#footnote-54)、[[54]](#footnote-55)：

1. 公平原則：人民受國家保護，應依受國家保護程度平等納稅，以人民財富多寡作為衡量受國家保護之程度，按同等比例課徵，以免影響社會財富之分配。
2. 確定原則：納稅義務人與國家對納稅義務人之納稅金額、時間、地點及程序等內容均應事前明確知悉，以防納稅義務人蒙受國家單方肆意剝削而使損害。
3. 便利原則：有關納稅時間、地點及程序等，應使納稅義務人之方便納稅，並儘量採取量以金錢為給付。
4. 經濟原則：課稅成本應盡可能最小化，並降低納稅義務人依從成本。

德國經濟學家阿道夫·華格納（Adolph Wagner，1835-1971）則進而延伸，採國家主義見解，認為應依照國家政治、經濟需要，以及考量人民經濟能力，將之區分為四大原則及九小原則[[55]](#footnote-56)：

1. 財政收入原則
   1. 稅收充分原則：指租稅收入應充分，而須得以滿足國家支出需要。
   2. 彈性原則：租稅收入須保持彈性，以便配合公共支出變動。
2. 國民經濟原則
3. 選擇正確稅源：應避免侵蝕稅本。
4. 選擇適當稅種：應考慮租稅轉嫁性，以使納稅義務人與實際負稅人一致。
5. 社會公平原則
6. 普遍原則：各人民均應納稅，但基本生活費應免稅。
7. 平等原則：追求實質平等，強調量能課稅，對富人採累進稅率課徵，對窮人予以適當減免租稅，並將平等分為垂直平等與水平平等，前者係指對負稅能力不同者課徵不同額租稅；後者則指對負稅能力相同者課徵相同租稅。其中負稅能力一般係指其經濟能力而言。
8. 稅務行政原則（如同Adam Smith見解）
9. 確定原則：租稅徵收事項應明確規定，使納稅義務人能事先知悉。
10. 便利原則：使納稅義務人方便繳納，俾順利獲取租稅收入。
11. 節約原則：提高租稅徵收效率及降低租稅徵收成本。

從上述具影響力學者提出之論點可知，租稅課徵應當「明確」、「公平」、「效率」及「簡便」。惟其中「公平」觀點則有不同看法，Adam Smith認為應採等比例負擔，Adolph Wagner則認為應依負擔能力不同，採累退性或累進性負擔之見解[[56]](#footnote-57)。

租稅負擔衡量原則，學說一般將之區分為「量能原則」與「量益原則」二種[[57]](#footnote-58)：

1. 量益原則：＼負擔租稅越多。
2. 量能原則：人民依其經濟能力高低，分配所受負擔。經濟能力越佳者負擔越多租稅，反之，經濟能力越不佳者負擔較少租稅，通常採累進稅率，此原則為華格納之見解。

### 租稅之分類

國家如何課稅是一公共負擔分配議題，基於租稅收入之共同報償性，應更為重視租稅負擔之公平性，然不論係採「量益原則」或採「量能原則」課稅，其中當有所謂「益」（利益）與「能」（能力）作為租稅負擔衡量指標；選定租稅負擔指標後，如何以法規範設定負擔租稅者，可以其所欲課徵之租稅對象是否同一再分類為直接稅及間接稅；末依國家課稅主權之行使範圍，可再區分屬人及屬地主義[[58]](#footnote-59)。

#### 依租稅負擔指標區分

財政學者從經濟體系之生產要素諸如勞動、土地及資本觀察，認為各生產要素運作所獲取之

其分別對應「所得稅」、「財產稅」及「消費稅」，區分三類[[59]](#footnote-60)。二則係認為其中針對財產移轉行為課稅部分分類為「財產稅」或「消費稅」均不貼切[[60]](#footnote-61)，爰將之獨立為「交易稅」，而認為租稅負擔指標可區分「所得稅」、「財產稅」、「消費稅」及「交易稅」四類。本文認為交易稅具有特殊性，爰以下分四類論述[[61]](#footnote-62)。

##### 所得稅

對人民勤奮之處罰。

對所得課稅即稱為所得稅，具有收益稅之性質，所得主體可為個人或法人，著重對「人」課稅。我國課徵之綜合所得稅、營利事業所得稅及土地增值稅即屬之。

##### 財產稅

財產為發展歷史最悠久之租稅負擔指標，在早期，認為土地、房屋、牛群等顯而易見之可用資源即是財富，遂有對之課稅之論。其課徵理由主要係採量益原則之國家保護說，認為為確保人民財產安全存在不受他人侵害，國家可依其保護出力程度課稅[[62]](#footnote-63)。財產稅亦被認為是所得稅之補充，具有收益稅性質，認為係對特定財產潛在應有收益課徵，亦是著重對「物」課稅[[63]](#footnote-64)。

之基礎上顯得不一致，再者，若對可產生所得之財產課稅，除有重複課稅之疑慮，亦可能侵蝕納稅義務人負稅能力[[64]](#footnote-65)。

##### 消費稅

消費係所得與財產之利用或使用。對消費課稅係對人民於經濟上之「取出行為」課稅，因其消耗經濟市場上之資源而滿足慾望，亦指對其享受慾望能力課稅。

消費品通常可分為二類，其一為必需品，其二為奢侈品。前者包含維持生命或基於文化特性維持生存基本尊嚴而不可或缺者，而其餘則歸屬後者。依個人生活享樂花費程度衡量負稅能力，消費較多者，負稅能力較高，符合量能課稅原則。

對消費課稅，其優點在於不致影響工作意願，我國之貨物稅、娛樂稅、菸酒稅及營業稅均屬之。差異在於前三者係含有經濟、社會政策考量，透過租稅歧視手段，列舉對特定貨物或行為課稅，以達到諸如寓禁於徵、抑制奢靡風氣等政策目的；末者則係考量通盤整體消費能力，將所有貨物或行為盡可能納入租稅範圍。

##### 交易稅

有對財產移轉行為課稅者，稱為交易稅，或稱「機會稅」[[65]](#footnote-66)、「移轉稅」或「流通稅」，僅單純連結法律上行為而課徵，而不論事實上事件，旨在掌握發生交易行為有關支出花費[[66]](#footnote-67)，以作為租稅負擔能力之表徵。諸如土地移轉他人，被認為係為移出該地區，既有能力移出該地區，即可對之課稅；或如財產移轉常因賣方單方有不可不賣之理由，或買方有不得不買之理由，透過財產移轉行為或相關書據登記，國家容易掌握財產而對之課稅：或有認為交易稅是對財產移轉處理所收取之登記稅。其課徵數額之衡量，有認為依財產價值課稅者，或依交易次數課稅者。我國課徵之印花稅、契稅、證券交易稅及期貨交易稅均屬之。

#### 依租稅轉嫁性區分

租稅轉嫁係指法定租稅負擔者將租稅負擔移轉與事實所欲加諸租稅負擔者[[67]](#footnote-68)。「法規範預定納稅義務人」與「實際經濟上應負擔租稅者」相同者，為「直接稅」（direct taxes）；若業以法規範預定轉嫁，致二者不同者，則為「間接稅」（indirect taxes）[[68]](#footnote-69)，間接稅因租稅轉嫁之性質，租稅實際負擔者稅痛感較輕乃為其優點。

所稱法定轉嫁僅係一種理論性推導之預期狀態，並以法規範定性，與經濟學理上分析所指之因市場結構、供給與需求彈性等因素，致實際移轉分擔租稅金額之意不同[[69]](#footnote-70)。所得及財產一般均是對所得者或持有財產者課稅，屬直接稅。而消費稅常區分為二，若直接對為消費行為者課稅稱「直接消費稅」或「支出稅」；反之，若非直接對為消費行為者課稅，而係改由對提供消費貨物或勞務者課稅，則稱「間接消費稅」或「銷售稅」[[70]](#footnote-71)。交易稅，則可能為直接稅或間接稅。

#### 屬人主義及屬地主義

國家課稅主權行使範圍以「人」或「地」區分，分別稱「屬人主義」及「屬地主義」。境內居住者。我國除綜合所得稅、營利事業所得稅、遺產稅及贈與稅係兼採屬人主義及屬地主義外，餘均採屬地主義[[71]](#footnote-72)。

#### 依消費稅課徵方法區分

消費稅之課徵方法有二，一者係直接對消費者之支出額課徵，為支出稅；二者係對消費者交易之對方—即銷售者之銷售額課徵，為銷售稅[[72]](#footnote-73)。

##### 支出稅

徵技術困難繁瑣；抑制消費，阻礙經濟發展；低所得者相較高所得者負擔租稅比率較高。

##### 銷售稅

銷售稅之課徵，係於消費者消費時，改以對銷售貨物或勞務行為課稅。

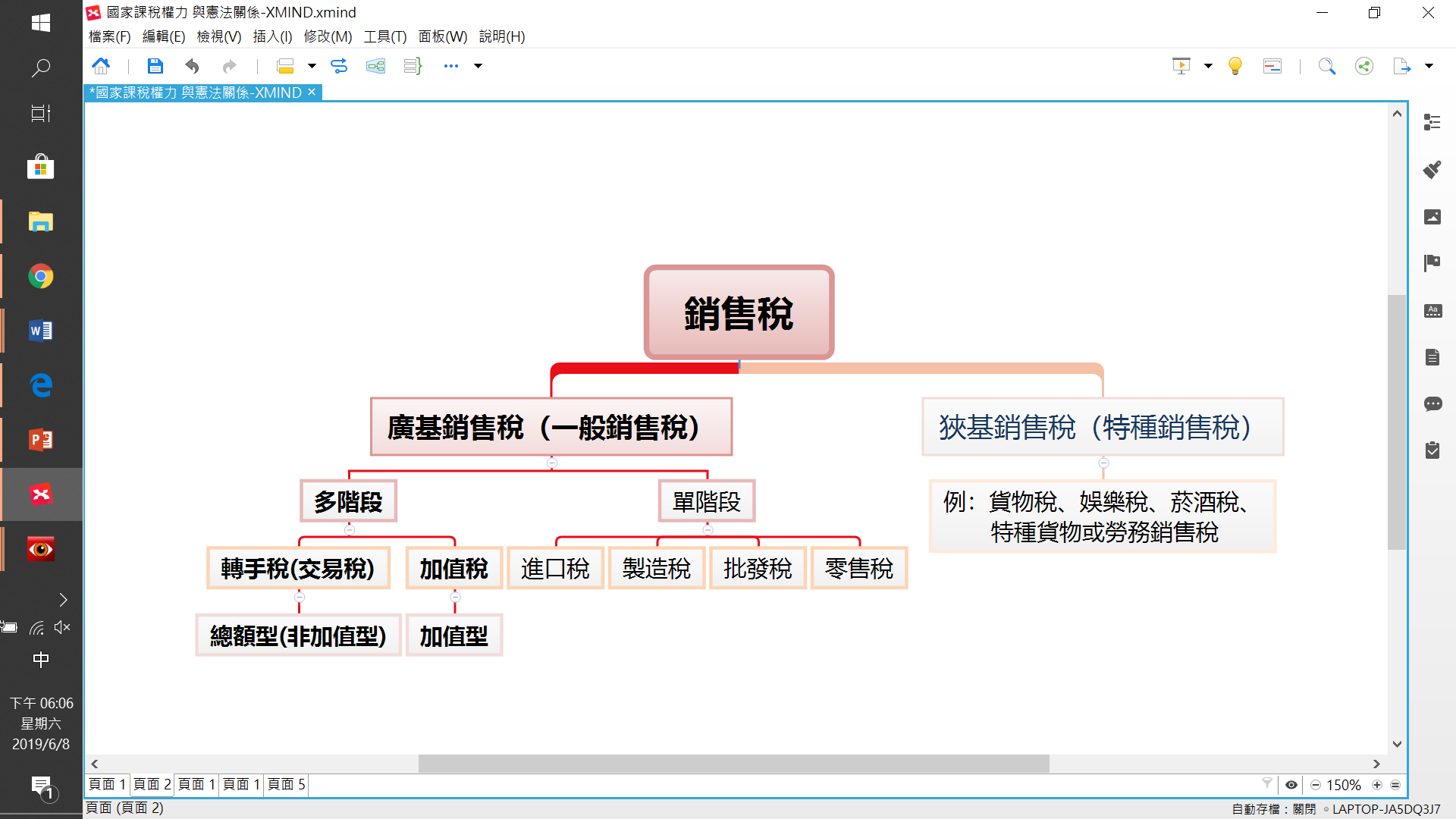
銷售稅手段極具彈性，依銷售內容、銷售流程及租稅計算方式不同，學理區分不同課徵方式。諸如從銷售內容可區分僅對特定貨物或勞務課稅或廣泛對一般貨物或勞務課稅，可含有政策目的之規劃，達到寓禁於徵、矯正外部性等目的而對特定標的課稅。若從銷售流程之進口、製造、批發到零售區分，可針對特定銷售階段課徵，分別設計為進口稅、製造稅、批發稅及零售稅，容易就該階段掌握稅基便於課稅，亦可選擇每一銷售階段課徵租稅，設計為多階段課稅。多階段課稅可再依租稅計算方式，設計為轉手稅（或稱交易稅）或加值稅。

首先依銷售內容或標的，可分為「特種銷售稅」及「一般銷售稅」。

1. 特種銷售稅：顧名思義僅就特定標的課稅，有意透過僅對特定標的課稅之租稅歧視以及銷售稅內含之租稅轉嫁，進而加重該消費者之租稅負擔，以其誘導消費者減少對該特定標的之消費量，復因通常伴隨基於經濟、社會政策之目的，通常採差別稅率[[73]](#footnote-74)。諸如我國課徵之貨物稅、菸酒稅及娛樂稅均屬之。
2. 一般銷售稅：此係針對所有銷售行為課稅，原則上就所有銷售標的均應課稅，僅能對少數民生必需品或基於社會政策理由予以免稅。

對一般銷售稅而言，若依其銷售流程，可將之分為「單階段銷售稅」及「多階段銷售稅」[[74]](#footnote-75)。

1. 單階段銷售稅：針對單一交易流程課徵一次性租稅，諸如製造階段之製造稅、批發階段之批發稅、零售階段之零售稅等。採單階段銷售稅者，若交易流程增多，容易造成稽徵作業困擾，或因課稅集中單一階段，租稅負擔較種情形下，容易造成逃漏稅之情形。
2. 多階段銷售稅：對各階段之銷售行為均課徵營業稅，區分「轉手稅」及「加值稅」二種。前者稅額計算為「非加值型」，後者為「加值型」。
   1. 加值型：僅就各特定階段銷售之「附加價值額」課稅。
   2. 非加值型：就各該階段銷售之「銷售總額」課稅。

學者李建興將之整理如下圖二2。

圖二2—銷售稅種類圖

圖片來源：李建興，當代財政學，頁414

## 法治國下之課稅權

### 法律優位原則

租稅法法源可分為成文法與不成文法[[75]](#footnote-76)。成文法因其形式取得法源地位，依憲法第171條及第172條之規定[[76]](#footnote-77)，憲法係效力最高之規範，為所有法規範之母法，揭示人民權利與義務基本事情不同處理所得結果，對機關產生影響或拘束力，而為不成文法，亦屬法源。

### 法律保留原則

#### 法律保留原則之意義

法律保留原則積極地要求國家行使公權力須有合法性依據，避免對人民生活領域進行不當規制。合法性依據來自人民之同意，而人民同意之 憑據以立法權訂定之「法律」呈現，亦即司法院釋字第387號解釋闡釋，行政機關應以民意為推行政務之基礎[[77]](#footnote-78)，行政機關為行政行為時須有法律依據，以展現立法權與行政權之權限分配[[78]](#footnote-79)。

憲法第23條規定採直接保障，原則性要求憲法上保障人民之自由權利均須保護，僅有於涉及1.防止妨礙他人自由、2.避免緊急危難、3.維持社會秩序、4.增進公共利益所必要之四種例外情形，始能對人民自由權利予以限制，但須以「法律」形式為之[[79]](#footnote-80)。中央法規標準法第6條即規定：「應以法律規定之事項，不得以命令定之。」法律保留之範圍，司法院釋字第743號解釋指出，不僅限於憲法第23條所列情形

諸如中央法規標準法第5條規定列舉其他較具體之事項均屬之：

「左列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者。」

「規範金字塔」將法規範區分憲法、法律、命令。司法院釋字第443號解釋揭櫫「層級化法律保留體系」，視規範對象、內容或法益本身及其所受限制輕重而容許有合理適用不同法律保留層級差異，即規範密度之差異，以區辨所涉事項應以法律直接規範或得委由命令規定。

#### 租稅法之法律保留事項

法律保留原則在租稅領域之適用上，即指「無代表，無法律，無納稅」，人民與國家關係在國家課稅權下為被動關係，國家所加諸於人民之納稅義務亦須有民意基礎。人民負擔之租稅，由人民自己推派之代表決定，透過人民推派代表所制定之規範方具有民主合法性，藉此防止國家課稅權之濫用[[80]](#footnote-81)，對國家課稅權之拘束即是保障人民財產權之展現。

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」人民不直接因憲法規定而負有納稅義務[[81]](#footnote-82)，而係要求國家課予人民納稅義務須以「法律」為之，此即所謂「租稅法律主義」。形式上不符合租稅法律主義者，即屬違憲之法規範，已不再論是否得因符合量能課稅原則更甚是稅捐稽徵經濟為由，而免於受不合法之宣告。依司法院大法官解釋可歸納，租稅法律主義包含兩個法律保留規範密度，一則係「國會保留」，就與人民繳納租稅或減免租稅有關規定，須以法律明定租稅構成要件，立法機關不得拋棄其立法責任，行政機關亦不得以命令增加人民於法律所未規定之租稅義務；二則係「廣義法律保留」，就僅涉及執行法律有關細節性及技術性事項，則立法機關得授權行政機關發布命令，作補充規定[[82]](#footnote-83)。

屬「國會保留」而須以法律定之事項，諸如司法院釋字第622號解釋所列：

「憲法第19條規定，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件。」

租稅為法定之債，其發生之構成要件滿足時即構成租稅負擔，因而直接影響人民財產權，就賦予人民繳納租稅義務或給予人民減免租稅優惠，憲法要求其租稅構成要件包含「租稅主體」、「租稅客體」、「租稅客體對租稅主體之歸屬」、「稅基」、「稅率」、「納稅方法」、「納稅期間」[[83]](#footnote-84)、[[84]](#footnote-85)等，均應依「法律」定之，而不可授權行政機關以法規命令規定。

1. 租稅主體：指租稅法律關係之當事人，包含徵收租稅之租稅權利人及負擔租稅之租稅義務人。租稅權利人之主體為各級政府；租稅義務人指履行租稅法規定義務之人，雖亦能享受租稅法上權利，但因以負擔租稅義務為主，爰稱其為租稅義務人[[85]](#footnote-86)，該人可能為自然人、法人或非法人之事業或團體等。一般所稱納稅義務人、扣繳義務人、代繳義務人均屬之[[86]](#footnote-87)。
2. 租稅客體：使租稅債務發生之標的或對象，亦即對之課稅之物品或行為等，租稅負擔指標，諸如所得、財產、消費、交易或其衍生行為等[[87]](#footnote-88)。
3. 租稅客體對租稅主體之歸屬：指租稅客體如何對應租稅主體而言。
4. 稅基：為租稅客體被量化後之數額，以做為計算負擔租稅數額之基礎。
5. 稅率：為計算稅額之比率，指每單位稅基所負擔之稅額。
6. 納稅方法及納稅期間：包含繳納稅款之相關手續而影響租稅範圍者。

屬「廣義法律保留」之事項，諸如司法院釋字第367號解釋，指出租稅細節性及技術性部分得於一定條件下授權行政機關為之：

「若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」

# 營業稅法之體制

## 體系正義概念

立法者制定法規範，旨在將其所欲規範之價值內涵訴諸文字，其規範價值內涵為「原則」，為法規範之基本框架，而所呈現之條文文字則為「規則」。亦即法規範之構成，包含「原則」與「規則」二個部分，「原則」係指原立法蘊含之基本原則，為立法目的；「規則」則係指將法規範基本原則具體化之意旨，即法規範編、章、節及條文等內容，為立法手段[[88]](#footnote-89)。所謂體系正義，乃指立法目的（原則）與手段（條文）須貫通呼應，亦即「規則必須符合原則」、「規則不可牴觸原則」之要求[[89]](#footnote-90)。

[[90]](#footnote-91)。

體系正義之建構，旨在排除價值之矛盾與衝突，要求整體立法內容須與立法目的相符，應具有邏輯性而保有基本規律，以提高法規範安定性及可預測性[[91]](#footnote-92)，藉以禁止立法者恣意，並始之能有效導引或調整人民行為，以實現規範功能[[92]](#footnote-93)。體系正義之思維，乃強調在事物之處理上，須尋繹相關法規範原則及價值，除有正當理由外，並謹守該原則及價值作出決定，對相同事物為相同處理，維持法規範之一貫性及完整性，避免作出有違既定價值之決定，以符合憲法要求之平等原則[[93]](#footnote-94)。

規範間均具有「意義及功能之關聯」[[94]](#footnote-95)。有論者以開枝散葉比喻體系內與體系間正義，頗為貼切，體系內正義如同養分，滋養猶如枝葉開散之體系間正義，逐而構成蓬蓬勃勃之大樹[[95]](#footnote-96)。

## 租稅法上之體系正義

從租稅法體系中尋找租稅法原則之重要性在於，租稅為人民全體共同負擔，若立法者制定之租稅法不依循租稅法原則，使特定團體不適當之減免租稅負擔，則國家支出所需，將落於其他特定團體共同負擔，造成租稅上之不公平[[96]](#footnote-97)。

曾言：「法律表彰出國家幾個世紀以來所發展的故事，它不能被認為僅僅是數學課本上的定律與推算公式而已[[97]](#footnote-98)」。對人民而言，租稅法之原則可使其普遍接受其所蘊含公平、正義之想法，而此種課稅制度方能長久運作。

### 租稅法體系

租稅法體系有三個追求之目標，於其垂直面，須符合最高規範位階之憲法所要求之價值與秩序；於其水平面：須與其他同等規範位階（如民法、行政法）之體系相協調；於其內在面，各租稅法規範自身內涵本身並無矛盾[[98]](#footnote-99)。

### 租稅法建制之原則

租稅法原則之建制，以德國學者約阿希姆·朗（Joachim Lang，1967-迄今）[[99]](#footnote-100)提出之見解

憲法，為租稅正義之表現，該原則包含1.租稅法定原則、2.法律安定原則、3.平等課徵原則、4.比例原則及5.基本權利保障[[100]](#footnote-101)。本文認為，從法治國依法行政觀點來看，「法律保留原則」與「法律優位原則」運用於租稅法體系，前者指租稅法之形式合法性，則為稅捐法定主義；後者指租稅法之實質正當性，將一切憲法原則有關實質之考量，乃指租稅公平而言，爰可將諸如量能課稅、社會國家原則、政策考量、憲法基本權保障納入租稅公平衡量之要素，指「租稅公平原則」；「效率」及「簡便」則指「稽徵經濟原則」，其意義不謀而合。

#### 租稅法律主義

租稅法律主義之意義，，以及藉由法規範達成安定性[[101]](#footnote-102)，以確保人民對經濟活動預測之可能性，在立法面衍生之要求，除指現時性狀態要求租稅法規範應具體明確外，亦包含法規修正時，不應使人民就以往或未來蒙受無法預期之損害。是以，現時及以往對法規範安定性之要求，乃分別指「法明確性原則」及「法不溯及既往原則」之原則。

##### 構成要件明確性

要求法規範構成要件（包含課稅要件、免稅要件及法律效果[[102]](#footnote-103)）應依循明確性原則，其直接目的係使人民知所調適及遵從，間接目的則係避免國家恣意濫權。明確性之判斷基準包含「可理解性」、「可預見性」及「司法可審查性」[[103]](#footnote-104)，諸如司法院釋字第432號解釋：

「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。……苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」

明確性要求之標的可分為二類，一則為法規範本身，二則為廣義法律保留原則授權明確性，惟有時所欲規範內容「只能意會，難以言傳」，難以文字明確定義，此種抽象規範則稱「不確定法律概念」，依司法院釋字第602號解釋，並不否認法律文字可使用不確定法律概念：

「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，適當運用不確定法律概念而為相應之規定。」

司法院釋字第697號解釋則指出，不確定法律概念之判斷標準則係可預見性即司法可審查性：

「立法使用不確定法律概念或其他抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與法律明確性原則相違。」

立法容許不確定法律概念之運用，其種類包含「經驗性不確定法律概念」與「規範性不確定法律概念」。經驗性者與事實認知判斷有關；規範性者則係與法規範目的之補充解釋有關，惟仍均須受法律規範明確性要求。整體係透過說理與證據之辯證過程涵攝該不確定法律概念[[104]](#footnote-105)。而有必要與之區辨者為「行政裁量」，行政裁量係事實之評價，屬法律效果之選擇。不確定法律概念為法解釋論範疇，行政裁量則為法適用論範疇，其比較如下表三1：

表三1—不確定法律概念與行政裁量比較表

|  | 不確定法律概念 | 行政裁量 |
| --- | --- | --- |
| 適用法規 | 含公法法規及私法法規 | 僅存在公法法規 |
| 存在層次 | 存在構成要件事實之中 | 裁量係對產生法律效果之選擇 |
| 自由判斷可能性 | 雖有多種解釋或判斷可能，但僅其中一種為正確 | 裁量各種選擇皆合法，但適當與否則有探討空間 |
| 法院審查 | 法院以審查為原則，但屬行政機關享有判斷餘地者，法院尊重其判斷 | 法院以不審查為原則，瑕疵裁量則屬應受審查之例外情形 |

資料來源：吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，頁116

##### 法不溯及既往原則

法規範修正後，原則上係向將來發生效力，而是否可對已發生事實產生影響，則係法規範是否能溯及既往之探討。溯及效力可分為「真正溯及」與「不真正溯及」二種。前者係指法規範施行時，對已終結之事實重新賦予法規範效果；後者則指法規範對於法規範施行前已發生惟未終結之事實，產生法規範效果，影響以往既存應有之法律狀態[[105]](#footnote-106)。

法真正溯及既往侵害法安定性，通說認為對於現時較以往對人民有利之規範，因未對人民有不利影響，而均為法治國所容許；就現時較以往不利之法規範，因侵害人民對法規範之信賴，為法治國所不容許。就不真正溯及既往者，原則為法治國所容許，例外衡酌人民信賴保護利益，對人民有重大不利影響者，始酌予排除適用範圍以為補救[[106]](#footnote-107)。

有關解釋函令是否可溯及適用，司法院釋字第287號解釋：

引文格式

「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」

因是類解釋函令乃係訂定機關統一解釋法令、認定事實及行政裁量權之解釋性或裁量性行政規則，僅有約束該訂定機關、其下級機關及屬官之內部效力，並無直接對外向人民產生效力，爰認為原則應從法規範生效日起適用[[107]](#footnote-108)。

#### 租稅公平原則

##### 租稅公平之意義

平等原則之要求，乃指對相同事物為相同處理、對不同事物為不同處理之要求。憲法第7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。」平等權在憲法概念，強調並非係絕對、機械之形式平等[[108]](#footnote-109)，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求重視事物本質之判斷，原則對相同事物應為相同處理，例外所為之差別待遇具正當理由始可為之，而不得恣意[[109]](#footnote-110)。此亦係行政程序法第6條規定「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇」之要求。平等權須與其他基本權結合成為複數基本權[[110]](#footnote-111)，運用在我國課稅制度上即指「租稅公平」，或稱「課稅公平」、「租稅平等」，司法院大法官較常以「租稅公平」稱之。租稅公平之闡釋首現於司法院釋字第180號解釋，與租稅主體認定有關，爾後雖陸續有與稅基計算[[111]](#footnote-112)、稽徵程序[[112]](#footnote-113)及租稅客體相關解釋，並延伸「推計課稅」[[113]](#footnote-114)、「衡酌經濟意義」與「實質課稅」[[114]](#footnote-115)之內涵，但僅闡釋應依租稅主體實質稅負能力給予對應之租稅負擔，容許為增進公共利益，在立法授權裁量範圍內，訂定例外或特別規定為有正當理由之差別待遇，給予特定範圍租稅主體減輕或免除租稅之優惠措施[[115]](#footnote-116)。而應採何種公平、平等之判斷標準衡量「稅負能力」，並未具體闡釋，僅於個案判斷是否與平等原則有違，諸如司法院釋字第506號解釋、司法院釋字第607號解釋：

「關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。」

數額多寡之計算。此在法學上則區分為「量益課稅」與「量能課稅」，源頭為公共負擔對象之抉擇，意義上有所不同。

###### 量益課稅

量益原則強調者乃為受益性，又稱「對價原則」或「受益原則」，認為租稅負擔係國家提供服務或設施之對價，或作為國家相對應支出費用之補償。此基礎乃係可將受益歸屬特定群體，以對之課稅。一般而言，因租稅被認為係無對待給付之金錢給付義務，大都排除量益課稅之適用，且一般認為，量益課稅最終在各案型上，亦須適用量能課稅之衡量予以正當化[[116]](#footnote-117)。

###### 量能課稅

量能課稅[[117]](#footnote-118)係指衡量租稅主體經濟上展現之支付能力，依人民個別能力予以分配公共支出或租稅負擔份額[[118]](#footnote-119)，此亦可避免課稅對整體社會福利犧牲太大[[119]](#footnote-120)。所謂「支付能力」，依前述，通常以租稅負擔指標區分不外乎為所得、財產、消費或交易。而其在實際課徵上，可能因特別政策目的評斷所謂能力，而對於租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等，依其個別差異而加重或減輕租稅負擔。

依司法院釋字第485號解釋，從憲法前言、第1條、基本國策章有關國民經濟、社會安全、教育文化[[120]](#footnote-121)及憲法增修條文第10條規定，可導出我國為社會國家，憲法原則包含促進民生福祉之內涵，立法者可基於社會政策考量制定法律，將有限性社會福利資源為有效率之分配，藉以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，並確保個人自由發展之機會平等或衡平社會發展之不平等[[121]](#footnote-122)。

從司法院大法官歷次釋字解釋內容觀之，量能課稅為平等原則之下位概念[[122]](#footnote-123)。惟是否所有租稅均適用量能課稅則不無爭議。採否定見解者，蓋如中國稅法學者熊偉主張，量能課稅並非適用於所有稅法領域，至少間接稅、政策性租稅或具有特定目的之指定用途稅均應排除在外，其引用日本法學者北野弘久之見解，認為「量能課稅」僅係立法原則，並非行政手段，否則將違反租稅法律主義[[123]](#footnote-124)，德國稅法學者保羅·基希霍夫（Paul Kirchhof，1943-迄今）亦持相同見解[[124]](#footnote-125)，本文均頗為認同[[125]](#footnote-126)。

##### 符合比例原則之租稅公平

憲法第23條規定：「以上各條列舉之自由權利，除為防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序，或增進公共利益所必要者外，不得以法律限制之。」揭示國家限制人民權利時，其原因須具「必要性」，一般即稱為比例原則。

比例原則係為調和兩相衝突之法益，一般被用以審查對人民自由權之限制，[[126]](#footnote-127)。

比例原則對行政行為之要求亦規範於行政程序法第7條[[127]](#footnote-128)，其原則包含手段與目的間關聯性之要求，以及訴求所採取手段造成之侵害或干涉程度越小，分別稱為「適當性原則」、「必要性原則」及「狹義比例原則」[[128]](#footnote-129)。

###### 適當性原則

適當性原則亦稱合目的性原則，要求所採取手段須有助於達成目的，亦即判斷所採取手段與目的間關聯性之有無，為一目的導向之要求[[129]](#footnote-130)。其所採取之手段只要部分依事物本質所作科學驗證具有一定或然率，抑或屬邏輯上合理判斷之結果，即認為具有關聯性而屬適當，容許預測錯誤之可能性，無須實然具有關聯性[[130]](#footnote-131)。

###### 必要性原則

必要性原則亦稱侵害最小原則，要求須在各個能達成目的之手段中，挑選其中最少侵害之手段。最少侵害手段之判斷係指受侵害範圍最小者，與行政成本無涉。

若租稅之課徵目的不單純為獲取財政收入，而兼具有社會、經濟或文化政策考量者，其除應具備租稅徵收之形式合法性外，就其他兼具政策機能，應受憲法第23條規定適當性及必要性之比例原則檢驗，以符合平等原則[[131]](#footnote-132)。

###### 狹義比例原則

狹義比例原則意指使用手段與追求目的合乎比例而言，該比例被評價為正當理性而合宜適當，惟其係抽象衡量，通說認為須考量者包含對個人尊嚴之保護、對公益之維護及手段與目的適合性程度[[132]](#footnote-133)。

##### 租稅公平之審查標準

憲法平等原則之審查標準不一，範圍可從寬鬆之恣意禁止到嚴格之比例原則審查，而採用基準依各法領域被給予之立法空間大小而定。運用於租稅上，德國公法學者奧利弗·萊普修斯（Oliver Lepsius，1964-迄今）與德國稅法學者克勞斯·蒂普克（Klaus Tipke，1925-迄今）對此見解截然不同。前者認為稅法領域應採寬鬆之審查標準，保障立法者形成空間，其認為民主國租稅收入之多寡，應由立法者依該當時國家任務規劃，立法者對租稅多寡具有裁量範圍，若任意以憲法之名限縮立法者之裁量權限，恐有損於民主國之核心，認為形式合法即為實質正當；後者則採較嚴格之審查，強調租稅具有「實質正義」概念，其要求乃須落實社會國原則，並符合量能課稅之平等原則，而能穩定法秩序，法律不可離於倫理，應具有體系正義之內涵，認為形式合法僅係推定實質正當[[133]](#footnote-134)。

我國憲法就租稅公平原則有關解釋，除渉及重大基本權，諸如生存權或保障婚姻與家庭制度等而採較嚴格審查標準外，餘則認為因涉及整體國家財政收入規劃及預估，較適宜由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定，是以通常係採寬鬆審查標準[[134]](#footnote-135)，給予立法者於租稅範疇有較大之立法裁量空間。

德國法學者古斯塔夫·拉德布魯赫（Gustav Radbruch，1878-1949）提出之「完美無憾之平等，世間實無其事；平等只能從特定觀點由不平等中抽離出來。無法如撿「不公平本身若未被證明為正當而顯出恣意者，即被認為不正當。」之論點均可供參考[[135]](#footnote-136)，均揭示平等原則係抽象概念，難以正面具體臚列其特徵或要素，僅能從反面觀點—即存在不平等之證明，始能稱違反平等原則。

德國聯邦法院自1980年代後，則更轉嚴傾向發展新之審查模式，認為判斷差別待遇是否合理，須從二者以上標的相互比較後始能釐清[[136]](#footnote-137)。

#### 稽徵經濟原則

，涉及租稅處罰關係部分，因非屬大量行政，而無稽徵經濟原則之適用。

##### 實現稽徵經濟之手段

我國司法院大法官亦常以「稽徵成本[[137]](#footnote-138)」闡釋稽徵經濟原則之意旨，稽徵經濟原則乃為公共利益之消極不減損。此目標包含「簡化稅法規範」、「降低徵納雙方成本」及「平等課稅」[[138]](#footnote-139)，通常國家實現課稅權之成本減省方式有以下類型[[139]](#footnote-140)：

1. 簡化租稅法規定：可提高規範透明度，使租稅主體易於瞭解租稅規範內容，惟其難題在於恐因規範不明確而導致僵化或產生漏洞，若進而以類推適用或採目的性擴張解釋，有違租稅法律主義之要求。
2. 利用代徵或間接稅制度，減少租稅申報之主體數量：因租稅申報可能涉及登記、憑證、設帳、租稅申報及繳納，增加租稅主體依從成本，爰就消費或交易之租稅客體，多採此方式運作。
3. 稅基類型化，依適當標準簡化規定構成要件內容[[140]](#footnote-141)：將稅基直接分類，避免舉證之困難或推計之必要。此類型化之一致性標準，或有認為符合平等原則，或有認為此犧牲對實質稅負能力課稅之要求，有違租稅公平原則。
4. 採推計課稅方式計徵租稅：概述方式計算稅基課稅[[141]](#footnote-142)，但有認為畢竟無法真實掌握稅基，有違租稅公平原則，爰有適當理由者始可為之[[142]](#footnote-143)。
5. 採自動報繳及書面審核制度：能較簡便掌握租稅收入，透過租稅主體自行申報貼近真實之負稅能力，較符合租稅公平原則。
6. 利用擬制移轉行為定性加以分配舉證責任或簡化稽徵作業。

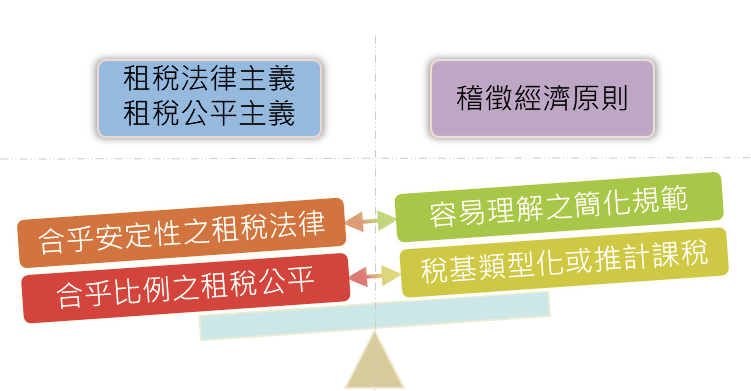
##### 稽徵經濟原則之界限

租稅法律主義之要求，國家對人民應否負擔租稅、負擔多少租稅，並無裁量權，對人民有利、不利者，依法規範行之。租稅公平原則之要求，則是公平的租稅，但如何課徵租稅方為公平，並不易定論。自由國家經濟活絡，新興產業推陳出新，租稅法在應對上，一係形式法律不及滌故更新，二係實質公平不易斟酌損益。稽徵經濟原則在此情形下，乃為雙面刃。

稽徵經濟原則之好處，可克服形式規範不足或實質認定不易之難題[[143]](#footnote-144)，稽徵實務即可運用簡化作業規範之彈性空間予以克服，不待立法機關修正形式法規範或司法機關依憲法價值審查，行政機關得於租稅法律主義與租稅公平原則間權衡，避免租稅法律主義剛性法規範之適用過苛；或可利用推計課稅或類型化[[144]](#footnote-145)，迅速作成租稅決定，除節省納稅義務人之依從成本，且避免租稅公平原則過度在個案上之運用，形成流於主觀判斷公平性之爭議。

反之，稽徵經濟原則之簡化租稅法規範，係與租稅法律明確性之要求相悖，推計課稅及稅基類型化，則與租稅公平原則相違，稽徵經濟與憲法所衍生之租稅法律主義或租稅公平原則遇有衝突時，原則不免就須退讓[[145]](#footnote-146)。租稅為法定之債，稽徵經濟原則若漫無邊際，無疑係以細節性、技術性規範凌駕法規範之形式合法性與實質正當性[[146]](#footnote-147)。

稽徵經濟原則之界限乃為租稅法律主義與租稅公平原則。德國法學家卡爾·拉倫茨（Karl Larenz，1903-1993）對此提出「法益衡量」方法，藉以調和及兼顧公共利益與個人利益，有助於實踐租稅正義及提升徵納雙方之合諧性[[147]](#footnote-148)、[[148]](#footnote-149)。

有關法治國家課稅原則間之權衡整理如下圖三1：

圖三1—租稅法之利益均衡關係圖

資料來源：本文繪製

### 租稅法規範類型

德國稅法學者Klaus Tipke與Joachim Lang由租稅法內在體系導出租稅法規範之三種類型，包含「財政目的規範」、「社會目的規範」及「簡化規範」[[149]](#footnote-150)。

#### 財政目的規範

租稅是以財政收入為目的，爰租稅法均屬財政目的規範。國家獲取財政收入之相對，免重覆課徵而進行租稅減免。財政目的規範之運用，並無意影響經濟或社會活動，惟常不可避免的而具有此附帶效果。

#### 社會目的規範

租稅是公共負擔分配，其相對議題也考量如何增進整體社會利益，租稅之課徵確實存在有干預、導引人民經濟或社會活動之功能，若國家有在獲取租稅收入目的之外，藉租稅之減免或增加手段，而實現經濟、文化、健康、職業等政策目的者，則為社會目的規範。

政策目的考量角度可包含憲法所稱各種人民基本權之保護或國家運作原則，與租稅法結合運用下，可以透過租稅提供獎勵或補助，或以租稅進行干預[[150]](#footnote-151)。

#### 簡化規範

國家獲取租稅收入之相對，乃係須負擔成本。是以，租稅法即不離於稽徵技術之考量。一個稅制良善之國家，應係在合理之租稅收入下，盡可能降低租稅成本，而非不檢討租稅成本之多寡，而一昧提高租稅收入。此類規範目的在於使租稅法更為簡淺明確而易理解適用，提高實施可能性、減少運作爭議及成本，而能公平執行。

### 租稅法之性質

租稅法係規範國家與人民間公權力關係之法律，為「公法」，其性質包含「成文性」、「強行性」、「複雜性與技術性」及「外觀性與形式性」[[151]](#footnote-152)。

#### 成文性

國家規範人民租稅義務，侵害人民財產權，為使人民能對租稅負擔有所預測及規劃，不因此影響經濟生活之安定性，而要求租稅法原則上應具成文性，僅例外於對租稅主體有利時，始肯認適用習慣法規範。此與租稅法律主義要求相符[[152]](#footnote-153)。

#### 強制性

於租稅滿足法規範構成要件時，稅捐稽徵機關無減免租稅或不予徵收之自由，無伸縮選擇餘地，以維持租稅主體負擔租稅之公平。不容許國家與人民以法規範外之合意決定課稅標準。此與租稅法律主義與租稅公平原則要求相符。

#### 複雜性與技術性

租稅以人民經濟活動作為租稅客體，隨時代進步，科技創新，私經濟活動變動快速而呈現多樣性與複雜化，租稅法須隨時配合變動，兼顧社會、經濟與文化等政策規劃，以及考量對國家租稅收入之影響，使規範更具複雜性。而為充分掌握租稅主體之租稅能力，確保租稅公平稽徵，在租稅徵收手段亦具技術性。

一般租稅法因係於事實發生後始作解釋，為避免規定不明確或不足，使租稅主體誤解租稅法規範而作出錯誤決策，而產生「稅務預先核釋」制度。諸如我國訂有「財政部稅務預先核釋作業要點」，針對重大之跨國交易或投資案件可使租稅主體對租稅結果有所預期[[153]](#footnote-154)。

#### 外觀性與形式性

租稅法規範之租稅要件或稽徵程序，雖已儘量顧慮租稅主體之特殊情形，惟尚難全然透析租稅主體主觀之意圖及經濟實質，不易在個案衡量審酌其具體情形，遂有著重外觀形式，建置租稅要件者，以能有一致性標準而可迅速認定租稅要件，便宜課稅[[154]](#footnote-155)。另一方面，因稅務案件具有「大量」與「反覆性」特徵，稅捐稽徵機關於有限人力下，通常均採「類型化」[[155]](#footnote-156)處理，將典型事實關係與形式外觀事實連結，作合理租稅負擔之推估，化繁為簡，以達成稽徵經濟原則之要求。

## 營業稅法上之體系正義

### 營業稅法體系

源自租稅理論之實踐，四種租稅負擔指標包含「所得」、「財產」、「消費」及「交易」，因分別係就所得或財產之取得、餘存、花用到轉移流程課稅，在整體租稅課徵規劃上，規範體系一環，營業稅法之體制則須囊括憲法及租稅法規範之原則，並與其他財產稅、所得稅及交易稅等租稅法在整體之各部分間協調一致，互為補足其他稅目可能有的不完美，以發揮截長補短效果。

### 營業稅法建制之原則

從營業稅法之修法資料中可知，營業稅之課徵乃係對消費課稅之一種，且屬對普遍之消費須維持租稅中立性[[156]](#footnote-157)，復因係對消費標的在生產、提供或流通之各階段對銷售者課稅，是為多階段銷售稅。

營業稅之課徵學理歸諸憲法平等主義之要求，以消費作為課稅指標乃係量能課稅之呈現，並須以社會國原則考量，課稅並應符合租稅中立性，不可影響經濟活動之運作，而整體稅制之設計上須考量稽徵效率。是以，營業稅法建構之原則包含「消費課稅原則」、「法定間接稅原則」、「租稅中立性原則」及「社會國原則」。

#### 消費課稅原則

司法院釋字第688號解釋以體系正義觀點明確指出營業稅為消費稅之內涵，可透過技術上租稅轉嫁將租稅負擔歸屬於實際具有租稅負擔能力者，使貨物或勞務之買受人，因消費而負擔稅額，以維護消費稅量能課稅之租稅公平立法目的：

「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」

「消費」表彰租稅負擔能力而將其衍生作為租稅客體，即是量能課稅之展現。英國哲學家托馬斯·霍布斯（Thomas Hobbes，1588-1679）係最早提出課徵消費稅者，其認為營業稅與所得稅相比，「所得」是一個人參與社會生產、提供勞務、對社會有貢獻而獲取之報酬，應對之鼓勵而非懲罰；「消費」則是一個人為滿足私人慾望而消耗社會財富之行為，若從減少社會財富之觀點視之，依此來進行租稅負擔之分配，始符合效益原則。英國經濟學家尼古拉斯·卡爾多（Nicholas Kaldor，1908-1986）更進一步延伸，認為將個人的消費視為其自整個社會所獲取之利益總和，更較所得稅符合量能課稅原則[[157]](#footnote-158)。為避免改變營業稅之稅源為消費之本質，實務上應朝此方向立法[[158]](#footnote-159)及作成司法解釋。

而依課稅權歸屬國家區分，可分為「目的地國課稅」與「來源地國課稅」。前者指課稅權歸屬消費行為所在地國家，後者則指課稅權歸屬消費行為來源國家。我國營業稅為內地稅，採取目的地國課稅原則，亦指僅有在我國消費者始屬我國營業稅之租稅範圍。而對進口商品課稅、外銷出口時免除租稅負擔，均是相同意旨。

#### 社會國原則

社會國原則為憲法衍生用以約束國家之原則，賦予國家目標及任務為追求社會正義與社會安全。最低之社會國原則要求，對是類為維持基本生存權，保障租稅主體維持文化、健康等最低限度生活之所得、財產等免予課稅，或者對於經濟弱勢之人民給予租稅上之減免。而廣義之社會國原則，則可以運用基於社會、經濟、文化等政策目的，加重或減免其租稅負擔[[159]](#footnote-160)，以租稅手段在財政收入目的以外干預人民之行為。

諸如因應司法院釋字第649號解釋宣告禁止非視障者從事按摩業規定違憲，財政部考量從事按摩業視障者之租稅負擔，以較優惠之稅率（1%）計算應計徵營業稅[[160]](#footnote-161)。或如營業稅法第8條第1項第4款將托兒所、養老院及殘障福利機構提供之育、養勞務納入免徵營業稅範圍，乃係配合社會福利政策，減輕托兒、養老及殘障者之租稅負擔[[161]](#footnote-162)；對同法條項第5款學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務免徵營業稅，則係減輕受教者之租稅負擔。

#### 法定間接稅原則

從憲法第23條比例原則導引出之稽徵經濟原則，要求為達獲取租稅收入之目的，當然須考量執行手段所付出之成本，以符效益。

消費稅係以所得或財產之支用為租稅客體，一般而言，應以支出稅型態課徵，由該消費稅作為租稅主體負擔租稅，始符合量能課稅原則。惟消費人口眾多、消費行為頻繁，難以期待可廣泛掌握消費者日常生活中之消費行為，稽徵成本較高。對此，稽徵技術上則演變將消費行為中之銷售者定為租稅主體，將該消費者租稅義務轉至銷售者，以減少申報單位降低徵納成本[[162]](#footnote-163)，並能有利掌握租稅範圍，遂在制度上均採法定間接稅。

#### 租稅中立性原則

租稅之課徵造成租稅負擔者經濟利益上之減損，將引起其經濟上之規劃，進而影響整體經濟市場之運作。是以租稅中立性要求租稅不影響消費行為決策之改變，造成資源配置之扭曲。租稅中立性認為租稅課徵對各行業影響程度應一致，以維持競爭同業公平之租稅負擔，強調課租後之相對狀況應與課稅前一致，不應改變消費者、生產者決策與經濟市場之運作，避免因課稅造成私經濟活動之過度波動，可認為係消極平等原則之要求[[163]](#footnote-164)。

##### 不影響消費者行為偏好

對消費課稅乃係對消費能力之捕捉，其首要者應不影響消費者之消費選擇偏好，。

在經濟學上之分析，消費量之改變，除直接使消費者購買力減損外，間接可能因消費量減少反倒對租稅收入亦無助益[[164]](#footnote-165)。

##### 不增加銷售者租稅負擔

銷售者並非消費稅所欲加諸租稅負擔者，但因稽徵經濟原則考量下，被法規範強制賦予租稅收集者之角色，如銷售者在企業組織形式、銷售流程等[[165]](#footnote-166)不致被規範大幅影響而造成租稅行政上負擔，以及可以自然地透過銷售流程將所須繳納

值型銷售稅制計算課徵，而部分銷售流有程適用免稅規定者，則可能因該免稅流程，使租稅轉嫁中斷。多階段銷售稅制在租稅之計算上，可分為加值型制與非加值型制，一般認為僅有採加值型銷售稅制計算者始有可能完全將租稅負擔完全轉嫁，採非加值型銷售稅制計算者，則有重複課稅與稅上加稅之缺失，即所謂「金字塔效果」（Pyramiding Effect），隨租稅標的交易次數越多，租稅負擔就越重，採分工專業經營者較採縱向統合經營者不利，而對營業人產銷組合產生扭曲效果[[166]](#footnote-167)，茲將加值型及非加值型二種銷售稅制租稅轉嫁情形列示如下表三2。

表三2—加值型與非加值型銷售稅租稅負擔之比較

單位：元

|  | 銷售流程 | 稅率 | 銷售額 | 銷項  稅額 | 進貨  金額 | 進項  稅額 | 該階段  應納  稅額 | 截至該階段國家總  收取稅額 | 造成之  經濟效果 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 加值型 | 製造商/進口商 | 5% | 100 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 租稅中立 |
| 批發商 | 5% | 200 | 10 | 100 | 5 | 5 | 10 |
| 中盤商 | 5% | 300 | 15 | 200 | 10 | 5 | 15 |
| 零售商 | 5% | 400 | 20 | 300 | 15 | 5 | 20 |
| 非加值型 | 製造商/進口商 | 5% | 100 | 5 | 0 | - | 5 | 5 | 重複課稅、  稅上加稅 |
| 批發商 | 5% | 205 | 10.25 | 105 | - | 10.25 | 15.25 |
| 中盤商 | 5% | 315.25 | 15.76 | 215.25 | - | 15.76 | 31.01 |
| 零售商 | 5% | 431.01 | 21.5 | 331.01 | - | 21.55 | 52.56 |
| 消費標的價額 | | 5% | 400 | 20 | - | - | 20 | 20 | -- |

註：假設加值型銷售稅制及非加值型銷售稅制均區分「製造商/進口商」、「批發商」、「中盤商」及「零售商」共四階段銷售流程，每階段銷售流程加值額均為100元，適用稅率均為5%。

資料來源：本文整理[[167]](#footnote-168)

加值型銷售稅制乃係就每一銷售階段之「附加加值額」課稅，就消費者而言，此稅制之租稅負擔並不會隨銷售流程增多而變重，銷售者之銷售價格亦不會被影響，而能維持整體租稅中立性原則之要求。諸如在每一銷售階段追求相同100元之經濟利益而言，加值型銷售稅制下，截至最終銷售階段，國家總收取稅額與採單

，減免某部分消費標的之租稅負擔者，可能使租稅轉嫁流程無法連貫，而無法將租稅全然轉嫁給下一手負擔，更甚者，則會產生租稅追捕效果（Catching-up Effect），交易前手少繳納之租稅，將於交易後手銷售時追回，對消費者而言，並無享受到免稅之利益，因而違反租稅中立原則。茲將加值型銷售稅制租稅轉嫁情形列示如下表三3。

表3—加值型銷售稅制適用免稅之效果

| 類型 | 銷售流程 | 稅率 | 銷售額 | 銷項  稅額 | 進貨  金額 | 進項  稅額 | 應納  稅額 | 累計  稅額 | 經濟效果 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 均為應稅 | 製造商/進口商 | 5% | 100 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | -- |
| 批發商 | 5% | 200 | 10 | 100 | 5 | 5 | 10 |
| 零售商 | 5% | 300 | 15 | 200 | 10 | 5 | **15** |
| 對製造商/進口商免稅 | 製造商/進口商 | × | 100 | × | 0 | 0 | × | 0 | 追捕效果 |
| 批發商 | 5% | 200 | 10 | 100 | × | 10 | 10 |
| 零售商 | 5% | 300 | 15 | 200 | 10 | 5 | **15** |
| 對批發商免稅 | 製造商/進口商 | 5% | 100 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 追捕效果、稅上加稅 |
| 批發商 | × | 200 | × | 100 | 5 | × | 5 |
| 零售商 | 5% | 305 | 15.25 | 200 | × | 15.25 | **20.25** |
| 對零售商免稅 | 製造商/進口商 | 5% | 100 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 最終階段達到免稅效果 |
| 批發商 | 5% | 200 | 10 | 100 | 5 | 5 | 10 |
| 零售商 | × | 300 | × | 200 | × | × | **10** |

註：假設各類型均區分「製造商/進口商」、「批發商」及「零售商」共三階段銷售流程，每階段銷售流程加值額均為100元，適用稅率均為5%。

資料來源：李建興，當代財政學，頁427

綜上可知，若消費稅要完全達到租稅中立性原則之目標，惟有透過普遍對所有消費標的課稅，儘量減少適用免稅之範圍，並採多階段加值型銷售稅制計算，使能達成。

## 我國營業稅規範

我國營業稅課稅規範主要明定於加值型及非加值型營業稅法，其他則基於特定政策目的考量，散定於其他法律或條例，規範營業稅之徵免[[168]](#footnote-169)，相關政策諸如農業、教育、文化、之行政規則。茲就現行涉及營業稅租稅範圍規範，依其位階臚列如下表三4。

表三4—營業稅相關規範

| 規範位階 | 法規範名稱 | 備註 |
| --- | --- | --- |
| 憲法 | 憲法 | 各法規範之母法 |
| 法律 | 納稅者權利保護法 | 此為營業稅法及稅捐稽徵法之特別法 |
| 加值型及非加值型營業稅法 | ─ |
| 稅捐稽徵法 | 營業稅法為稅捐稽徵法之特別法 |
| 命令 | 納稅者權利保護法施行細則 | 依納稅者權利保護法第22條規定訂定 |
| 加值型及非加值型營業稅法施行細則 | 依營業稅法第59條規定訂定 |
| 稅捐稽徵法施行細則 | 依稅捐稽徵法第50條之5規定訂定 |
| 稅籍登記規則 | 依營業稅法第30條之1規定訂定 |
| 兼營營業人營業稅額計算辦法 | 依營業稅法第19條第3項、第36條第1項規定訂定 |
| 營業稅特種稅額查定辦法 | 依營業稅法第40條第3項規定訂定 |
| 法規命令 | 小規模營業人營業稅起徵點 | 依營業稅法第26條規定訂定 |
| 行政規則 | 法院行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點 | 為加強法院、行政執行機關及海關拍賣或變賣貨物，課徵營業稅之聯繫與處理，特訂定本要點。 |

資料來源：本文整理

現行營業稅法計分七章規範，第一章總則，明定「租稅範圍」、「營業稅制」、稅率及特種稅率分別對應。第五章稽徵，明定「稅籍登記」、「帳簿憑證」、「申報繳納」及「稽查」等稽徵相關程序事項。第六章及第七章則分別為罰則及附則。

### 四類租稅客體

我國營業稅課徵採屬地主義，依消費地採目的地國課稅原則。現行營業稅租稅客體範圍，等具有特殊理由或目的之情形下，始有免徵營業稅或排除於營業稅租稅範圍之規定[[169]](#footnote-170)。

#### 於我國境內銷售貨物

營業稅法第3條第1項規定：「銷售貨物」立法定義為「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者」，所稱「取得代價」，依營業稅法施行細則第5條規定，立法定義為「包括收取價金、取得貨物或取得勞務在內」。取得代價為價金之規定，相當於民法第345條第1項有關買賣之規定；取得代價為貨物或勞務者，則相當於民法第398條[[170]](#footnote-171)互易之規定。

較為特殊者，營業稅法第3條第3項有「視為銷售」[[171]](#footnote-172)之規定，其與上述銷售之構成要件不同，但基於租稅公平原則及稅務勾稽處理便利之稽徵經濟原則考量，而將之擬制為銷售[[172]](#footnote-173)。其類型如下：

1. 營業人將自己產製、進口、購買而欲供銷售之貨物，轉供自用或無償移轉他人所有：此類貨物因與向他營業人購進貨物相同，而營業人所供銷售貨物之進項稅額已由營業人扣抵，基於租稅公平原則，應與作為消費者時負擔之稅負相同，爰一致性處理。
2. 營業人解散、廢止而不再營業時所剩餘之貨物，或用以抵償債務、分配與股東或分配出資人之貨物：因此類貨物，如同前點之情形，均有轉為最終消費之意，而須負擔租稅，爰規範於結束營業時，對該等貨物課徵營業稅。
3. 營業人以自己名義代購、委託他人代銷或受他人委託代銷貨物者：此類係為稅務勾稽考量，便利計算進銷差額之加值額，在交易流程中之貨物轉手過程，即賦予課徵營業稅之義務。

擬制銷售情形係屬類型化後之概念，實務上不免有個案因此在適用上因有進項稅額不得申請退還，為避免產生不公平之疑慮，而將之排除適用擬制銷售規定，以避免重複課徵[[173]](#footnote-174)。

是否屬於「在我國境內銷售貨物」之認定，依營業稅法第4條第1項規定[[174]](#footnote-175)之立法定義，視貨物之交付須否「移運」區分，須移運者依其「起運地」是否在我國境內判斷，無須移運者則依其「所在地」是否在我國境內判斷。

#### 於我國境內銷售勞務

依營業稅法第3條之1及第3條之2規定，「銷售勞務[[175]](#footnote-176)」立法定義包含二種情形，一係指「提供勞務予他人，以取得代價者」；二係指「提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者」。勞務比照貨物，亦有適用擬制銷售之規定。惟較值得注意者，營業稅法第3條第2項規定明文將「執行業務者提供其專業性勞務」及「個人受僱提供勞務」排除於營業稅租稅客體[[176]](#footnote-177)。

是否在我國境內銷售勞務之認定，一般而言，係依營業稅法第4條第2項規定，視勞務之「提供地」或「使用地」是否在我國境內判斷，包含其一者，則屬營業稅租稅範圍。諸如營業稅法第37條規定[[177]](#footnote-178)，外國技藝表演業在我國境內演出者，即應負擔營業稅。

所指提供勞務，在其立法意義，除提供勞務或與他人用益之貨物外，亦包含貨物以外得為交易之標的，包含專利、商標等無體之財產權。

#### 進口貨物

對進口貨物課徵營業稅，係為促使進口之貨物在國內流通或使用時，與國產貨物立於公平競爭之地位，負擔相同之稅負，維護租稅中立原則，亦有防杜逃漏及減少地下經濟與虛設行號滋長之目的[[178]](#footnote-179)。

營業稅法第5條規定將「進口」立法定義為「貨物自國外進入中華民國境內」及「保稅貨物自保稅區進入中華民國境內之其他地區」者，其中貨物進入保稅區成為保稅貨物者，於該保稅貨物自保稅區進入我國境內課稅區者始行課徵。進口貨物之營業稅徵收，係依營業稅法第41條規定， 於貨物進口時由海關代徵。

#### 購買國外勞務在我國境內使用

營業稅法第36條第1項前段規定：「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所而有銷售勞務者，應由勞務買受人……計算營業稅額繳納之」。因不易掌握銷售勞務之外國單位，爰採逆向課稅機制，規範由買受人自行繳納營業稅。

### 營業稅租稅主體

營業稅之租稅主體，對應前述四種租稅客體「於我國境內銷售貨物」、「於我國境內銷售勞務」、「進口貨物」及「購買國外勞務」，前二者為「銷售貨物或勞務之營業人」等，

1. 之事業。
2. 非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務。
3. 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所。
4. 外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人[[179]](#footnote-180)。

消費者向境內業者購買貨物或勞務部分係採間接稅方式課徵，由銷售者作為納稅義務人；消費者自境外業者購買貨物或勞務部分，原則均由買受人作為納稅義務人，例外於境外業者銷售電子勞務與我國境內自然人消費者時，仍由銷售者作為納稅義務人。是以我國營業稅課徵方式兼採間接稅及直接稅。

### 二種營業稅制

營業稅制依營業稅額之計算方式不同，可區分為「非加值型營業稅制」及「加值型營業稅制」二種。、不法者得利，形成不公平競爭，整體運作效率不彰，滋生逃漏稅之情，遂而後導入「加值型營業稅制」概念，僅就進貨與銷貨差額作為課稅基礎，大幅修正營業稅法規定，並自1986年4月1日起施行。惟改制當時，為避免整體變革較大而導致過大衝擊，乃採取循序漸進、分階段改制策略，保留部分租稅主體仍適用「非加值型營業稅制」[[180]](#footnote-181)，其類型及理由，諸如銀行業、保險業、信託投資業等為性質特殊，不易計算進銷項差額；酒家、夜總會、有娛樂節目或陪侍之餐飲店、咖啡廳、酒吧等均屬奢侈性消費，乃基於端正社會風氣，提倡節儉之考量；小規模營業人、營業性質特殊不便使用發票，而經財政部規定免予申報銷售額之營業人，則因家數眾多，會計制度不完備、稅務行政不易處理，仍予以維持。

#### 加值型營業稅制

##### 稅額計算

採加值型營業稅制者，理論上係對租稅主體該銷售階段之加值課稅，加值課稅理論之計算方法有「加計法」、「稅基相減法」[[181]](#footnote-182)與「稅額相減法」計三種。我國係採「稅額相減法[[182]](#footnote-183)」，納稅義務人分別計算當其銷項稅額與進項稅額，以當期銷項總額依規定稅率計算銷項稅額後，減去已支付之進項稅額，以差額作為其應納稅額或應退稅額。加值型營業稅制適用一般稅率，現行一般稅率定為5%。

所謂「銷項稅額[[183]](#footnote-184)」與「進項稅額[[184]](#footnote-185)」均有立法定義，分別為「營業人銷售貨物或勞務時，依規定應收取之營業稅額」及「營業人購買貨物或勞務時，依規定支付之營業稅額」，又所謂「依規定應收取之營業稅額」則指依納稅義務人銷售貨物或勞務之銷售額，依法定稅率所計算之稅額[[185]](#footnote-186)；再所謂「銷售額[[186]](#footnote-187)」，立法定義為「為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用。但本次銷售之營業稅額不在其內。」且如屬應徵貨物稅、菸酒稅或菸品健康福利捐之貨物，其銷售額並應加計其相關稅捐金額在內。納稅義務人對於應稅貨物或勞務定價，並應內含營業稅[[187]](#footnote-188)。

相關計算公式如下：

銷項稅額＝銷售額 × 稅率

進項稅額＝賣方銷售額 × 稅率

銷項稅額－進項稅額＝應納稅額或溢付稅額

應稅貨物或勞務之定價＝銷售額＋銷項稅額

加值型營業稅制主要係以「統一發票制度」作為課徵營業稅之計算依據，要求營業人於銷售時計算銷項稅額開立統一發票，並交付買受人作為交易憑證；若買受人向營業人購買貨物或勞務時，已支付進項稅額並取得統一發票者，可將該已支付進項稅額自應納稅額中減除，據以計算實際應負擔之營業稅額。

##### 優點與缺點

一般認為，加值型營業稅制有以下優點：

1. 單一稅率，符合租稅中立性。
2. 加值額課稅，消除重複課稅之疑慮。
3. 連結統一發票制度，有自動勾稽功能，可防杜逃漏稅。
4. 適用外銷零稅率規定之計算簡便方便，可退盡前首已負擔之租稅，有利外銷。
5. 擴大稅基，增加稅收，有抑制鋪張消費之作用。

具有以下缺點：

1. 易因租稅轉嫁造成物價上漲，形成通貨膨脹。
2. 若交易流程闕漏而未能勾稽，將導致更為嚴重之逃漏稅情形。
3. 租稅報繳作業較為繁複。

#### 非加值型營業稅制

##### 稅額計算

採非加值型營業稅制者，其銷售額之認定，依營業稅法第27條規定，與加值型營業稅制相同，均係指銷售貨物或勞務所收取之全部代價。其稅額之計算，乃係以營業總額為基礎，依照不同營業別及規模適用1%至25%不等稅率，稱為特種稅率，所計算出之稅額稱為特種稅額。惟與加值型營業稅制相異者為，非加值型營業稅制向買受人收取之價額，形式上並不包含營業稅額。

又非加值型營業稅制在成本之考量上，不若加值型營業稅制可將購買貨物或勞務成本部分已負擔營業稅額之部分列為進項稅額而得作扣抵之規定，僅有鼓勵其索取可扣抵憑證之扣減制度，將已負擔進項稅額之10%作為應納稅額之減項。

##### 優點與缺點

一般認為，非加值型營業稅制有以下優點：

1. 將全部銷售額作為稅基，方便計算應納稅額。
2. 繳納租稅方式簡單，納稅義務人依從成本較低。

具有以下缺點[[188]](#footnote-189)：

1. 重複課稅（相同稅基被課徵二次以上）及（前手已負擔租稅再次被課稅而由後手負擔），交易次數越多，租稅負擔越重。
2. 稅負轉嫁而使物價上漲。
3. 無如統一發票進銷項自動勾稽之制度，稅基不易掌握，易造成漏稅。

### 營業稅減免範圍

營業稅減免規定中，主要包含三大類，一係銷售者符合營業稅法第7條與外銷相關規定可適用「零，三則係對於買受人購買應稅貨物所負擔之營業稅額，可適用「退稅」規定者。

#### 銷售者銷售貨物或勞務適用

##### 零稅率

零稅率，此係指營業人銷售貨物或勞務時，計算銷項稅額所適用稅率為「0%」，使當期銷項稅額為0，扣除進項稅額計算後，產生進項稅額退還而達到退稅之結果，亦即可將該貨物涉及之前各階段營業人所繳納之營業稅完全退還，使外銷成本中不再含有未能退清之營業稅[[189]](#footnote-190)。

營業稅法第7條規定外銷及類似外銷適用零稅率，為其他實施加值稅之國家亦均採用之制度，因外銷貨物不在出口國消費，如仍須負擔出口國之消費稅，將提高出口成本，不利出口發展，此乃係貫徹「營業稅為消費稅性質」之準則[[190]](#footnote-191)。

##### 免稅

免稅係對特定銷售階段之某些特定貨物或勞務，就該階段之銷售額完全免徵營業稅，但在此之前所負擔之加值稅不得扣抵。此制度令人詬病者為，銷售中間階段免稅者，經下一階段課稅後，產生追補作用，不僅失去中間階段免稅利益，易產生稅上加稅及重複課稅之現象。

免稅實際上可概分為二大類型，一係基於特定政策目的，將滿足租稅構成要件者明文定為適用營業稅免稅規定，或因無加值行為，基於稽徵經濟原則而免稅。另一種係解釋因不滿足租稅構成要件，而免徵營業稅，其中包含因避免重覆課徵，基於租稅法律主義及租稅公平原則，簡化免徵營業稅[[191]](#footnote-192)。

###### 營業稅免稅

1. 政策目的：農業（第2款農田灌溉用水、第19款至第21款、第27款、第28款）、社會（第3款醫療、第4款社會福利勞務、第12款慈善救濟事業、第14款監獄）、教育（第5款前段教育文化勞務、第6款學術著作、第31款學術研究）、媒體等新聞或出版品（第9款）、保險互助之代收代付（第23款）、衍生性金融商品（第32款）。
2. 無加值：不對外經營（第8款職業學校實習商店、第10款合作社、第11款前段農/漁/工/商業/工業會、第13款員工福利機構）、銀行業總分行往來利息或典當業銷售應收本息額度內流當品等（第29款）、金條或金條等（第30款）。
3. 稽徵經濟原則：營業稅實際轉嫁對象為國家所欲補貼者（第15款前段郵政與電信、第16款政府專賣品、第17款代銷印花稅票、第25款政府機關標售賸餘或廢棄之物資、第26款）、政府委託代辦者（第5款後段文化勞務、第10款合作社、第11款後段農/漁/工/商業/工業會）。

###### 免徵營業稅

1. 避免重複課稅：此為避免租稅客體業依其他稅法課徵租稅，又再同時課徵營業稅，而形成重複課稅。因此諸如銷售土地（第1款）、證券交易稅（第24款）、非加值型營業人出售非經常買進、賣出而持有之固定資產（第22款）。
2. 稽徵經濟原則：肩挑負販之小型流動商業（第18款）。

###### 免稅之追捕效果

因適用營業稅免稅規定者，銷售者已負擔之進項稅額不得扣抵銷項稅額，如下一銷售流程應課徵營業稅，可能產生追捕效果，影響消費標的之價格，總體而言，並未享受免稅之好處。爰制度設計上可使銷售者自行作有利之稅制選擇[[192]](#footnote-193)。但為計算方便，並避免銷售者隨意變更計算方式，取巧降低負擔營業稅，銷售者須向稽徵機關申請，方可適用，並在一定期間內不得再申請變更。追捕效果發生於加值型營業稅制銷售流程之中間階段適用免稅情形，如同非加值型營業稅制亦可能有稅上加稅之缺點。

#### 買受人購買貨物或勞務適用

##### 退稅

買受人購買貨物或勞務時，銷售者已將營業稅轉嫁與該買受人，並計算營業稅繳納；惟為減免買受人之消費負擔，爰規範符合特定情形之買受人，可申請將已負擔之營業稅款作退還。

###### 外籍旅客退稅

為提升外國旅客在我國消費意願，增加我國外匯收入，參考德國、日本、新加坡及韓國等國家實施觀光客退稅經驗及機制，於2003年6月11日公布增訂發展觀光條例第50條之1規定[[193]](#footnote-194)，外籍旅客向特定營業人購買特定貨物達一定金額以上，且於一定期間內攜帶出口者，可在其已負擔之營業稅額範圍內退還[[194]](#footnote-195)。外籍旅客買受人享有之免稅優惠，係採「先徵後退」方式辦理，由營業人徵收後，就外籍旅客買受人符合特定條件之消費行為以退稅方式免除其營業稅之負擔。

###### 外商參展退稅

參考德國及南韓之機制，於2010年5月5日公布增訂營業稅法第7條之1規定[[195]](#footnote-196)，活動，可帶動周邊旅宿、交通、餐飲等商機，活絡我國經濟市場[[196]](#footnote-197)。如同外籍旅客退稅，亦採「先徵後退」方式辦理。

##### 免徵營業稅

###### 進口貨物

營業稅法第9條規定[[197]](#footnote-198)，係配合部分零稅率、關稅法及文化資產保存法規定，於商品進口時不課徵營業稅。但須注意者為，銷售者銷售適用免稅規定與買受人進口貨物適用免徵營業稅規定，二者適用內容並無直接相關，諸如進口生鮮農產品仍應課徵營業稅，但於我國境內銷售生鮮農產品則適用營業稅免稅規定。

###### 購買國外勞務

營業稅法第36條之1規定則免除公私立各級學校、教育或研究機關購入供教育、研究或實驗使用勞務之租稅負擔。此係配合實體貨物適用關稅法免稅規定之意涵予以規範。

# 營業稅法上解釋爭議案型

法治國租稅法律主義之要求，國家課稅權應由立法權定之，且法規範應明確而能使租稅主體得預見、使司法機關得為公平正義之審查，然我國租稅法規範常因立法定義模糊、用詞晦澀或不及經濟上之變化，使租稅行政權以大量行政規則、解釋函令建構「潛規則體系」，架空租稅法律主義，為人民所詬病[[198]](#footnote-199)，並造成爭訟不斷。是以法規範本身立法應明確，在此前提下，始可能正確解釋適用法規範。

「營業稅法」，依其規範名稱，乃係規範如何課徵「營業稅」之法；「營業稅」作為稅目之專有名詞，其理解上應係對「營業」課稅，惟現行營業稅法條文並未對「營業」有立法定義。是以，營業稅法之上所謂「營業」，則成為營業稅法爭議解釋中首需要釐清者。若將營業稅法上所稱之「營業」與其規範之租稅客體或租稅主體鏈結理解，則應可從其中離析出所謂「營業」之概念。

我國營業稅法採取目的地國課稅原則，並以間接稅方式課徵，依營業稅法第1條規定，主要租稅範圍涉及境內銷售貨物或勞務之情形，爰本文以下將聚焦於境內銷售貨物或勞務所涉租稅主體、租稅客體相關案型探討。

## 營業稅法之解釋方法

法律解釋，係對法規範內容為相關之闡釋，使法規範意義具特定意義[[199]](#footnote-200)。

個案實際適用法之正當性。而其中，大前提——法規範內容之釐清，成為正確適用法律之首重任務。對法規範之理解，透過有紀律之闡釋的過程，方能避免私慾控制法規範，達到發現法規範蘊藏意涵之目的[[200]](#footnote-201)。

我國司法實務見解指出，在租稅法律主義之要求下，稽徵機關於職權範圍內，應秉持憲法原則及相關立法意旨，並遵守一般法律解釋方法進行租稅法規範之闡釋[[201]](#footnote-202)。是以，營業稅法之解釋，奠基於一般法律解釋方法，次再考量租稅課徵受法治國課稅原則拘束，則稅法解釋較一般法律解釋則又更加限縮。

### 法規範定義

在法解釋論前，首先須釐清法規範中有關「定義」之真義。現代定義理論將「定義」分為「真正定義」及「非真正定義」，「非真正定義」又包含「事物說明」及「符號說明」。妥當性可以人類認識目的檢視，而前述三種定義之區辨，有助爭議之釐清

定義之目的係為尋繹概念之範圍，以臚列要素點出概念，學者李惠宗認為具邏輯性之定義須符合以下三個條件[[202]](#footnote-203)：

1. 定義應具關鍵之本質要素，而可不考慮其理想狀態。
2. 要定義之概念，不能包含要被定義之概念。
3. 定義應以肯定句之形式為之。

### 一般法規範解釋

法解釋影響範圍並非無邊際，其地位係立於「立法論」之後，其解釋必須符合立法目的，在國家採權力分立原則之情形下，亦被認為立法論係屬立法機關之職權，行政或司法機關僅具解釋論之職權，強調法解釋論不可取代立法論[[203]](#footnote-204)。

#### 法解釋主體

法律解釋須由有權之人為之始生效力，此稱「有權解釋」，就解釋機關不同而言，實務通常區分以下三種：

1. 立法解釋：指規範條文本身定義，直接以法規範定義某一特定概念範圍。屬事前解釋性質，以避免於事後解釋與司法解釋有所衝突[[204]](#footnote-205)。
2. 行政解釋：最高行政主管機關對個案或案型，對下級機關所為之行政函釋。此種解釋稱「解釋性行政規則」。行政機關解釋法規範基準，應符合法治國之要求，諸如司法院釋字第597號解釋闡釋：

「主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背。」

1. 司法解釋：包括司法院大法官之憲法解釋與統一法令解釋，以及各級法院判決中對法規範內容之闡釋。同一法體系下之相同用字，若無特別限制，應為相同解釋。但在數機關為不同解釋時，於三權分立結構下之法秩序確認，立法解釋是開端，除非立法解釋有矛盾或漏洞，否則原則上拘束司法機關。行政機關作成行政解釋或行政規則之拘束力則須依附於立法解釋，在不違背母法之情形下，始有行政上權威解釋事實上之拘束力。在有司法審查制度之國家，司法解釋有最後決定權（終審權），我國即是如此。而司法解釋與行政解釋之關係，不如司法解釋與立法解釋之關係，因司法解釋不受行政解釋拘束[[205]](#footnote-206)。

#### 法解釋標的

立法機關制定規範係以文字方式宣示之，於解釋時，是否探求立法者之意思，一般認為可區分為探求立法者意思之「主觀說」、探求法律意思之「客觀說」及採取統合見解之「折衷說」三種立論[[206]](#footnote-207)。

##### 客觀說

此說認為應探求法律內在意旨。立論依據為，法律自頒布時起即與立法者脫離關係而告確定，法律與立法者之意思並非一體，從一般文義之客觀立場去解釋，可避免受法律規範者無法認知繁瑣立法資料，使受規範者得受法安定性之保障。反對理由認為，法律存在需有「思想」灌注其中，爰仍應優先考量立法者意思，輕視立法者之意思，可能導致法律意旨根本的改變，且文義常是複義、變動的，主張能提高法的安定性缺乏依據。

##### 主觀說

此說認為法規範解釋應探求歷史過程中，立法者事實上之企圖與價值觀。立論依據在於，因立法者最清楚規範之目的，在權力分立原則下，立法者意思具有決定因素，且透過立法文獻之探知，可提高法律安定性。反對理由則認為，立法者係團體意思，難以真實被認知，在權力分立原則下，司法機關受託具體化憲法，對立法者未具體化或未充分具體化之部分，可在涉及基本價值決定之範圍內進行具體化，而隨時間更替，價值標準隨之變更，特定歷史斷面將不符時宜。

##### 折衷說

此說不特別著重主觀說之立法者意思或客觀說之文義解釋，而是把一切相關之觀點都考慮進來，強調法律之「規範性」或「法秩序」。

#### 法解釋方法

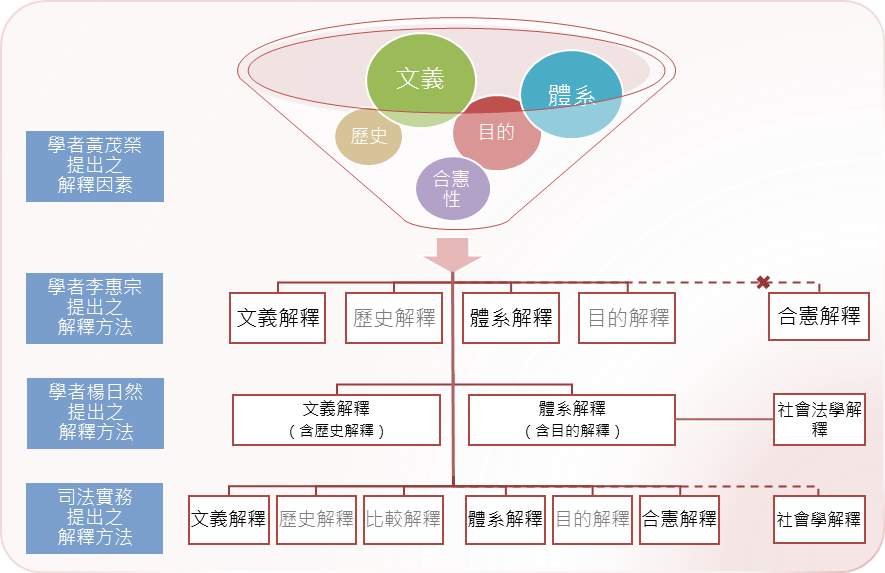
闡明詞語包含之意義為解釋。而法明確性之要求，即是要求法律用語用詞之表現應盡量採取「明確性」與「單義性」。明確性乃指在詞語意義可明白劃清外延範圍者；而單義性則指詞語意義僅有單一外延，惟詞語普遍具有多義性，其型態可能為多種意義間相互不牽涉、部分重疊、互相包含或係一詞多義或一義多詞，則延伸各種可能之解釋結果[[207]](#footnote-208)。

學者黃茂榮從影響法規範解釋因素分類，將之分為「文義因素」、「歷史因素」、「體系因素」、「目的因素」及「合憲因素」等五種[[208]](#footnote-209)。文義與歷史因素屬「規範性因素」，影響界定法律解釋之最大範圍；體系與目的因素屬「內容性因素」，接續上一步而影響界定法律規範內容；合憲性因素屬「控制性因素」，認為法解釋結果不能溢脫憲法宣誓基本價值決定範圍。學者陳清秀提出除前五者外，尚包含「與國際條約或規範相符合之解釋」、「符合利益均衡」及「永續發展」，共計8種因素須考慮，主張法規範解釋應遵守國際條約或規範作為、斟酌整體課稅結果利弊得失以符合人民普遍正義及公平理念、維持各方利益以永續生存發展[[209]](#footnote-210)。

學者李惠宗臚列法規範解釋方法為「文義解釋」、「體系解釋」、「歷史解釋」及「目的解釋」等四種，並認為所謂「合憲解釋」僅是法治國下權力機制之互動法則，不能歸類為解釋方法[[210]](#footnote-211)。

學者楊日然則將歷史因素包含於文義因素、目的因素包含於體系因素，指出法規範解釋方法包含「文義解釋」及「體系解釋」，而又強調法規範解釋對國家與人民之影響，另從「體系解釋」中抽絲，提出「社會法學解釋」，計三種解釋方法[[211]](#footnote-212)。

司法實務有將之區分為「文義解釋」、「體系解釋」、「歷史解釋」（亦稱「法意解釋」或「沿革解釋」）、「比較解釋」、「目的解釋」及「合憲解釋」，除「文義解釋」外，餘五者合稱為「論理解釋」），另有偏重於社會效果預測與社會目的考量之「社會學解釋」[[212]](#footnote-213)。茲綜整各界見解如下圖四1：

圖四1—法解釋方法分類圖

資料來源：本文繪製

本文認為，學者黃茂榮及陳清秀以「解釋因素」代替「解釋方法」部分，雖有意強調及提醒不應偏重任一解釋方法[[213]](#footnote-214)，立意甚佳，惟以適用結果論之，確實會偏重含有特定因素之解釋為之，爰以「解釋方法」稱之並無不妥，亦可謂較為貼切。又解釋方法之分類，較多樣者為司法見解之分類，惟其中比較解釋或可認為體系解釋之一環，而就「合憲解釋」部分，本文贊同學者李惠宗之見解，認為僅係審查是否符合憲法規範原則，因合憲或違憲解釋，畢竟屬司法院大法官權責，將之排除一般法規範解釋方法外，頗值得認同。

##### 文義解釋

法規範由文字構成，文義解釋是以規範本文之章句字詞作為解釋之出發點，亦為解釋之界限，始於文義，終於文義，不可超脫其最大可能之解釋範圍。倘若已有立法定義某一特定法律概念，則應嚴格依據該立法定義作文義解釋；若無立法定義，倘文義以告明確者，即僅能以文義作為解釋，此亦係避免解釋者曲解之流弊[[214]](#footnote-215)；而若文義不明確而有多種可能解釋方法時，文義解釋當然成為解釋因素中首先考量者，且解釋時亦應考慮文法及前後一貫，對同一法規範中使用之各相同用語，於解釋時須考慮各規範目的及其他法規範意義之關聯性[[215]](#footnote-216)。而當文義有多種可能之解釋時，司法機關解釋亦不須受法規範文義拘束[[216]](#footnote-217)。

##### 歷史解釋

歷史解釋係指探求立法者本意所作成之解釋，所稱立法者係指法案制定過程中經討論辯證後之客觀理性總體意志，可由立法文獻等法制史料觀之，且應依該當時語言理解。惟歷史解釋之界限，仍不得超脫文義解釋之可能範圍。

##### 體系解釋

體系解釋係在文義解釋步驟之後，當文義解釋具有多種可能性時，另從「法律意義總體關聯」輔助檢視，統合不同法律規範領域間之相互關係，綜整各法律規範間文義解釋可能之集合，以避免規範間之衝突。其解釋結果可歸納為以下四種[[217]](#footnote-218)。

###### 當然解釋

指理所當然而為之理解，係基於對事理之認識作成解釋，可再區分「舉輕以明重」及「舉重以明輕」二種方法。對國家禁止、不許可者，採舉輕以明重；認為較不具有意義之情形已明確規範時，則立法者認為更具意義者則亦當然適用，反之，對國家許可、不禁止者，則採舉重以明輕[[218]](#footnote-219)。

###### 反面解釋

意指對具備所列要件則適用某一規範之情形，在對不具備所列要件之情形下，以相反規範解釋。但並非所有情形均能採反面解釋[[219]](#footnote-220)，此須基於原法規範可窮盡列舉而僅以正面或反面加以規定者，始能從文義上之相反角度作成對應之解釋。

###### 擴張解釋

係指在文義之可能範圍內，考量立法目的、事物本質或為兼顧憲法價值，將文義作超越一般人通常理解之解釋。因規範有原則與例外二種，原則係屬多數情形，採擴張解釋。而列示規定包含「列示規定」與「概括規定」，概括規定於與列示規定具類似事項範圍內[[220]](#footnote-221)，始可採擴張解釋。

###### 限縮解釋

此係指限縮文義適用之範圍，與擴張解釋相反。因在文義之可能範圍內，考量立法目的等，所規範範圍過廣，以致不同情形而為相同處理之結果，而須縮減解釋範圍。通常係於少數而為例外之情形，因畢竟係非通常之情形，須採限縮解釋，否則若輕易類推擴大適用範圍，則失其為例外之意義[[221]](#footnote-222)。其適用類型如列舉規定、禁止規定、例外規定、限定式規定及例外之例外等。

##### 目的解釋

目的解釋係從整體立法之客觀意旨及目的，探求法規範潛藏意旨，考慮法規範之目的，不拘泥於構成法律規範之文字，要求解釋須合乎事物之本質，並符合事理。

#### 法解釋目的

##### 釐清不確定法律概念

不確定法律概念傳達一種「只能描述、不能定義」之法律內涵，屬法解釋論之範疇，意指法規範無法透過文字完全表意，最多僅能自其所使用文字尋繹出核心意義之特定要素，並從具體個案內涵涵攝判斷。

##### 填補法律漏洞

法律有漏洞，則須填補，此係屬法律之續造，其填補方式，在各法學派間有不同見解。概念法學派認為，法律漏洞僅能透過立法者修法填補，司法與行政並無權限。自由法學派則認為，法律具不圓滿性，為達成規範目的，應使法官有填補法律漏洞之權限。學者李惠宗認為，採自由法學派較為可行，認為司法與行政在權力分立原則及法律保留原則等限制範圍內，仍有填補法律漏洞之權利與義務[[222]](#footnote-223)。

規範不足或過度均屬法律漏洞。前者稱「明顯漏洞」，亦即現有法規範不足以適用於個案，包含立法者立法時疏漏而未規範，或係未考慮而未規範；後者則稱「隱藏漏洞」，亦即現有法規範過度，適用於個案過苛而產生與法規範目的不符之情形。

規範不足而產生明顯漏洞，其填補方式須擴大適用範圍，採「類推」，意即對未有法規範之部分，以其他類似法規範適用，其法理基礎在於憲法平等原則，「對相同事情，為相同對待」。惟「擴張解釋」與「類推解釋」、「類推適用」三者意義不同，應予區別，其差異為運用之先後順序，因凡屬「解釋」，仍限於文義之範圍內，係屬理解法規範意涵之過程，「擴張解釋」即是以本身文義解釋為基礎，盡可能擴大其解釋範圍；「類推解釋」則是援引其他法規範來作解釋。實務運用可分為個案類推與總體類推。前者係將個別法規範用於法無明文之個別案件；後者則係將規範中之原則抽出，適用於法無明文之類似案件[[223]](#footnote-224)。而「適用」則是在理解法規範意涵後，進行法規範之涵攝，可認為類推解釋及類推適用是一連續性之流程。

規範過度而產生隱藏漏洞，其填補方式則須限縮適用範圍，採「目的性限縮」，以排除對個案造成不合理之適用結果[[224]](#footnote-225)。

### 稅法之解釋

司法院釋字第608號解釋認為：

「主管機關本於法定職權於適用相關租稅法律規定所為釋示，如無違於一般法律解釋方法，於符合相關憲法原則及法律意旨之限度內，即無違於憲法第19條規定之租稅法律主義，並不生侵害人民受憲法第15條保障之財產權問題。」

憲法要求稅法解釋，應符合法治國課稅原則，並不得違反一般法律解釋方法。

#### 租稅法與私法解釋

租稅法係公權力之是否優先借用私法概念，或以自身所生概念較私法為優先運用，畢竟二者屬同位階之規範，何者優位之問題頗具爭議，如何認定所採之法規範用語、概念及類型等是否一貫，學者區分為「獨立說」、「統一說」及「目的適合說」[[225]](#footnote-226)。

一、獨立說

租稅法獨立於私法之見解，源自於第一次世界大戰後之德國，該當時認為稅法為「民事法附隨法」，戰後國家經濟困頓，不肖商人違反強制或禁止規定取得暴利，因民事法效力為無效，連帶無須納稅，引爆財政危機。德國稅法學者恩諾·貝克爾（Enno Becker，1869-1940）即主張租稅法應從私法中獨立而出[[226]](#footnote-227)。

此說認為租稅法所使用概念雖可能係承接私法，惟租稅法有自身之規範目的，不認為於解釋時，私法具優先性，應僅係就事實部分依據私法判斷，再將結果套用租稅法加以解釋。

二、統一說

租稅法與私法若為相同之概念或類型，以相同之解釋有助於維護法之安定性。若租稅法與其他法規範獨立，不免有與私法自治原則之牴觸或侵擾其他法規範構成秩序之虞，影響租稅國存在之基礎[[227]](#footnote-228)。且基於私法自治原則，租稅法不宜扭曲私法自治原則，應容許私法有自主決定與發展之空間，並自我負責，爰租稅法須繼受私法，以實踐租稅公平原則之租稅中立性[[228]](#footnote-229)。日本法學者金子宏之主張[[229]](#footnote-230)：

「租稅法課稅要件規定中，除租稅法明文規定或其規範意旨顯然有特定解釋外，原則應採取與私法相同概念之解釋，從法安定性考量較為妥適，借用概念原則上應為與本來法規範領域相同之解釋。」

三、目的適合說

此說認為雖應探究租稅法目的，並未要求租稅法與私法採完全一致之概念，強調各規範間應調和，以兼顧各規範所欲實現之規範目的。

學者葛克昌認為，租稅法與私法僅係私法適用在先，但並未因此而較為優位，非相互獨立或依存，而同屬國家法秩序之一環[[230]](#footnote-231)。學者陳清秀則認為，原則採「統一說」，例外基於租稅公平之特殊考量，在必要範圍內，再採「目的適合說」[[231]](#footnote-232)。

本文認為，若採獨立說，將使公法與私法脫節，有違法安定性，二套不同規範過於繁雜，將致租稅主體不易遵循，依從成本提高；若採統一說者，因未考量二者規範內涵不同，難以精準表達租稅法上所欲課徵之租稅，有違租稅公平原則之虞，則須適度的採目的適合說予以補足。因各法規範均有其規範任務，倘若二種以上法規範並非呈現上、下位階關係，則應盡可能達成各自規範之目的，爰贊同學者葛克昌及陳清秀之見解。

#### 租稅法與其他公法解釋

租稅法為眾法律中之其一，基於維護整體法律秩序之統一性，不同法領域產生衝突或價值競合時，一般認為，稅法應尊重其他法領域之基本價值，不應凌駕於其上轉而破壞該規範於憲法上之價值，應重視價值利益衡量[[232]](#footnote-233)。而租稅法規範若發生價值判斷矛盾時，應於法規範容許範圍內，以法解釋論方式排除矛盾。

#### 解釋方法相互間之關係

文義解釋範圍為整體解釋之最大範圍，再進一步則以歷史解釋、體系解釋與目的解釋為之，以確認法規範內容及意旨。一般通說認為，解釋方法並無構成固定不變之位階關係，每種解釋方法各具功能，須相互補足，共同協力，始能獲致合理結果。法律文義有疑義時，得依法律體系關聯、立法資料以澄清；有多種解釋可能性時，得藉比較法之規範模式、法律規範目的，排除或肯定某種解釋。解釋者須考慮各種不同之解釋觀點，並說明其選擇某種觀點為標準之理由。

從實際運用優先順序視之，因法規範由文字構成，其與文義及體系最為相關，可認為二者為法解釋之起點，後始考量歷史因素部分酌予調整。而對歷史因素，可能因法規範之制定可能因牽涉多數人參與而見解未臻一致，不易探究其真意，難以確定其意義，更應注意充分理解[[233]](#footnote-234)。

#### 解釋結果之合憲審查

綜整文義、歷史、體系及目的等解釋因素後，就同時存在數個合憲與違憲可能之法律解釋，只要其中任一方式能尋繹出立法符合憲法之依據，即作成合憲結果之解釋，稱合憲解釋，一般認為，此係偏惠立法者之解釋[[234]](#footnote-235)，惟其界限有三，一係於文義明確時，不得變更規範原義；二係合憲解釋之真意在於「審查」，著眼於監督立法有無侵犯憲法；三係為延長一般規範之壽命，可於立法者原判斷範圍內，以合憲解釋適當填補法律漏洞[[235]](#footnote-236)

我國法學者吳庚及王澤鑑均認為合憲解釋目的在於維護法秩序之統一及安定，可以調整上位階與下位階規範之互動關係及貫徹同位階規範之價值判斷，採取肯定態度。我國法學者李惠宗則持相反見解，認為法律解釋具有合憲與違憲解釋可能時，應重視違憲解釋之結果，若仍採合憲解釋，則違反法治國兼顧「形式合法性」與「實質正當性」之要求，因充其量僅能認為其符合形式合法性，是否符合實質正當性則須依個案判斷，以落實權力分立制度，司法審查之意義方能彰顯實效[[236]](#footnote-237)。

本文以為，合憲解釋之焦點既在「審查」，誠如學者李惠宗之見解，並非當然其中一種具有合憲解釋之結果即須作成合憲解釋，而應探究該領域規範之「審查標準」係採寬鬆或嚴格標準而論。

租稅法容許不確定法律概念，但租稅法意義發生二種以上可能之解釋時，即成疑義，學說上對此之解釋方法有二，採「國庫主義」者，認為稅法目的全然在於充實財政需要，例如Enno Becker主張：「租稅法第一目的在乎金錢，對於可能範圍內為大量金錢之籌措。」於課徵疑義時應予課稅；採「民主主義」者，則認為稅法目的在於保障人民財產權，不能遭致國家非法徵收，於課徵疑義時，應採對納稅人有利之解釋而不予課稅[[237]](#footnote-238)。本文認為，我國若從租稅法律主義之意旨觀之，主要係採後者，強調國家課稅須有合法性依據。依法律保留原則，未明文規定之租稅實體事項不得視為法律漏洞[[238]](#footnote-239)。漏洞填補不得增加納稅義務人法律所無之租稅義務。

## 「營業」在營業稅法上之意義

### 營業之解釋

營業稅法相關規範中排除「營業稅」一詞外，「營業」二字大多用於「營業人」、「營業地址」、「營業時間稅法及其施行細則，其中僅「營業人」及「固定營業場所」有立法定義，惟並無「營業」之立法定義，其意義屬「非真正定義」中之「事物說明」，其意義遂須仰賴法規範之解釋方法理解。

#### 文義解釋

若將「營業」作為營業稅租稅客體解釋，依營業稅法第1條規定，「營業」之意義將導向「銷售行為」及「進口行為」：若將之作為租稅主體而言，則可有兩種說法，一為「有營業行為的人」，二則係營業稅法第6條規定立法定義之「營業人」。

「營業」之意義，若參酌教育部重編國語辭典修訂本資料，指經營業務、商業；其中，「經營」有謀劃、安排、經辦管理經濟事業之意，有作為一決策主體規劃性之意涵；「業務」釋義為職業上事務，「商業」則釋義為代表一種經由組織提供顧客商品與服務的行為；「經商」則釋義為做生意之事業，具有獲取利益目的者，從其而論，「營業」之理解上，應包含有一決策主體規劃運作及組織性之意涵，廣義而言指一般職業上之運作，不強調獲取利益目的性；狹義則指經營商業而言，隱含獲取利益為目的之要件。

若以「營業行為」理解所稱「營業」，參照德國營業稅法第2條第1項規定[[239]](#footnote-240)：

「企業係指獨立從事營利性或職業性活動者。企業包括整個企業之營利或職業性活動。營利或職業活動係指以獲利為目的之持續性活動或僅針對其成員而經營之人合團體之活動，縱使未能獲利者，亦同。」

此指出營業乃是商業性之行為，「營業」之要素則包含「獨立性活動」、「以獲利為目的」與「持續性活動」。而若從相關規範探求「營業」之意義，或可參照現行營業稅法有關「營業人」及「固定營業場所」之立法定義來理解。

##### 參照固定營業場所之解釋

1985年11月5日營業稅法修正時，同法施行細則第4條規定配合明定「固定營業場所」之意義：

「本法稱固定營業場所，指經營銷售貨物或勞務事業之固定場所，包括總機構、管理處、分公司、有限合夥分支機構、事務所、工廠、保養廠、工作場、機房、倉棧、礦場、建築工程場所、展售場所、連絡處、辦事處、服務站、營業所、分店、門市部、拍賣場及其他類似之場所。」

將「固定營業場所」對應「經營銷售貨物或勞務事業之固定場所」比較，「營業」之意義可認為係指「經營銷售貨物或勞務事業」。其中「經營」如同前述，指有一決策主體規劃運作者，但從「銷售」而言，乃指具有商業性者，而應理解為具有以營利為目的之運作，在解釋上，營業稅法上之營業應與此固定營業場所所稱營業之意思乃係關聯的。

##### 參照營業人之解釋

「營業人」，包括「營業」與「人」兩要素[[240]](#footnote-241)。從營業稅租稅範圍至少包含租稅主體及租稅客體之要求來看，「營業」作為租稅客體，係指在我國境內銷售貨物或勞務，銷售貨物或勞務之營業人則作為租稅主體，若營業人包含營業之定義，則「營業」之概念須與「營業人」之概念呼應。

各款規定要件就「以營利為目的」與否、「事業、機關、團體、組織」、「固定營業場所」概念上有所差別。其中「固定營業場所」之分析猶如前述，餘部分共通者乃為「以營利為目的」與「事業、機關、團體、組織」之要素，分析如下。

###### 事業、機關、團體、組織

營業稅法及其施行細則均未明文定義「事業」，僅將二字用於「公用事業」、「運輸事業」、「政府公賣事業」、「公益事業」或「營利事業」等詞。

若借用所得稅法對「事業」相關規範意涵，整體租稅法之理解上，可認為營業稅法第6條第1款所稱之「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」係指「營利事業」，參照所得稅法第11條第2項規定「營利事業」之立法定義，乃指「公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業」，「事業」則指獨資、合夥公司等具有組織性之集合，但此組織性並不排除未經商業登記主管機關或公司登記之個人，只要具有獨立性、組織性之實質者均屬之[[241]](#footnote-242)。

我國營業稅法及其施行細則並無明文定義「機關」、「團體」或「組織」。僅能參照其他法令規範理解。依中央行政機關組織基準法第3條規定，「機關」係指「就法定事務，有決定並表示國家意思於外部，而依組織法律或命令設立，行使公權力之組織」；「機構」則指「機關依組織法規將其部分權限及職掌劃出，以達成其設立目的之組織」，機關、機構乃係一種組織之樣態，其差別是，「機關」多指政府有關單位，參酌教育部重編國語辭典修訂本資料，則釋義為「有組織的團體，而多指辦理事務的機構」。

1965年12月24日修正後之營業稅法，包含「機關團體或其作業組織」之規範，但並無明文定義。現行所得稅法中有關「團體」之定義，於所得稅法第11條第4項有謂該團體乃係指符合民法總則公益社團及財團之組織等經向主管機關登記或立案成立者。諸如依合作社法核准設立之勞動合作社為勞工團體[[242]](#footnote-243)。

「組織」之意，參酌教育部重編國語辭典修訂本資料，乃係指「由一群人為達特定目標，經由一定的程序所組成的團體」，具有群體、集合之概念。在法規範之運用上，通用於諸如公司組織、合夥組織、政府組織等作為一種群體之概念。綜整而言，「事業」、「

營業稅法第6條規定營業人類型，僅將「以營利為目的」與「事業」結合，排除「機關」、「團體」及「組織」型態，蓋係有意帶出其乃指「營利事業」而言，意即「以營利為目的之組織」均認屬為「營利事業」。

###### 「營業人」之解釋是否須「以營利為目的」

依教育部重編國語辭典修訂本資料顯示，「營利」乃指「謀求利潤」，與「盈利」所指因營業已產生之所得利益不同。只要係有為謀取利潤之意圖，即為「營利」[[243]](#footnote-244)，事實上是否已獲得利益，則在所不問。

剖析營業稅法第6條第1款及第2款規定，「營業人」詞意分別對應「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」及「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」。

營業稅法第6條第1款規定可理解為「營業（人）」即指「以營利為目的所經營（之事業）」，而認為包含「以營利為目的」、「持續性」及「獨立性」三種要素，此與德國法所舉出之概念及要素相同。而「以營利為目的」之要素，在是類所稱營利事業情形下，乃指主體本身為「以營利為目的」之存在，以及其在持續性之活動過程中，亦是保持「以營利為目的」之意圖。

營業稅法第6條第2款規定從其架構而言，有二種解釋，第一種係最直接之解釋，認為「營業（人）」乃指「有銷售行為（之非以營利為目的之組織）」，從而理解，非以營利為目的係指該組織成立之目的而言[[244]](#footnote-245)、[[245]](#footnote-246)，僅能論其具有獨立性之理解，而。

##### 參照銷售之解釋

指出售、販賣而言，凡屬將交易標的實際出售行為，則構成銷售；相較於「營業」意指經營商業之意，則係蘊含存在一行為主體已處於可常態性而持續運作之狀態而言。

#### 歷史解釋

從營業稅法立法歷程觀之，營業稅法最初於1931年6月6日制定時，名稱即定為如此，依其第1條規定，揭明因係對「營業」課稅，爰稱營業稅，「營業者」即納稅義務人；惟將「營業」立法定義為「以營業為目的之一切事業」，其定義包含所欲定義者，理論上並不合邏輯，而不能釐清其意義。且此「營業」之定義，似同時為營業稅之租稅主體及租稅客體。

1942年6月20日營業稅法修正，改指出營業稅係對「以營利為目的之事業」徵收營業稅，此定義成為爾後租稅主體之一之濫觴，雖指出其要素包含「以營利為目的」，但同時卻刪除「營業」之定義，而又未能確悉其定義。

重要條件，而不論其組織目的是否以營利為目的之存在。

我國於1969年檢討我國當時銷售稅制，引進其他國家實施加值型營業稅概念進行稅制改革規劃後，強調營業稅為消費稅，制度設計為銷售稅，因而不再重在對「營業」課稅，而係重在對「消費」課稅，手段上以對「銷售」課稅而達到目的[[246]](#footnote-247)。在此概念下，1985年11月15日提出之全文修正案，將原則性租稅客體擴張，揭明營業稅之課徵要件擴張包含非以營利為目的之銷售行為，納稅義務人不再限於「營利事業」，而係改定為「銷售貨物或勞務之營業人」[[247]](#footnote-248)，明文規範引進加值型營業稅制及增加對進口行為課稅。從此次營業稅法修正理由觀之，可知立法者[[248]](#footnote-249)有意擺脫以往租稅主體僅為經營商業之意之桎梏，在規範內容上擴大租稅客體範圍，改為強調一種事實上銷售行為，且該銷售行為並不限於以營利為目的，但其規範名稱是否修正？依1985年11月5日修法當時檢討理由指出[[249]](#footnote-250)：

「雖將一般營業人按營業總額課徵之課稅基礎，變更為按進銷差額之加值額課徵，惟因仍為維持對營業人之銷售行為課稅，修正重點僅在一般營業人之課稅基礎與計稅方式之變更，金融保險業、特種飲食業及小規模營業人等仍按營業總額課稅，故僅係營業稅法之修正，而非廢止營業稅法另立新法。且營業稅法名稱行之有年，深植人心，改變稅法名稱可能產生政府增加新稅目之誤導。此外，營業稅法名稱意義較廣，可涵蓋按加值額課稅與按營業總額課稅之多種方式，改變名稱反有不妥。」

、後「銷售行為」意義有所不同，因修正前認為銷售行為必須「以營利為目的」，修正後則將之認為是一種「事實上的銷售行為」，而不論是否以營利為目的。營業稅法之名稱遲至2001年6月27日始修正為「加值型及非加值型營業稅法」，但也只是表示我國營業包含「加值型」及「非加值型」二種稅制，然在「營業」一詞之意義上，對應之「銷售行為」是否必須隱含有「以營利為目的」之主觀之要件，其於名稱上仍未考量，在具體規範條文內容上亦未把「以營利為目的」之主觀之要件列入規定。

從歷史解釋方法，也僅能認為立法者[[250]](#footnote-251)有意將「營業」一詞之意義，作為一種「事實上之銷售行為」看待，包含「不以營利為目的之銷售行為」，但本文認為，從文義解釋來看，此種未將「以營利為目的」之主觀要件列為銷售行為要件內之立法，欠缺明確性而有所不妥，此種無法使納稅義務人預見而為因應之規範，有違租稅法定主義，營業稅作為法定間接稅，亦復因此加諸銷售者過多租稅負擔。

茲彙整歷次重點修正營業稅租稅範圍規定如下表四1。

表四1—營業稅法有關「營業」定義歷次修正表

| 日期 | 相關規範 | |
| --- | --- | --- |
| 條號 | 條文內容 |
| 1931年6月6日制定 | 1 | （第1項）營業稅為地方收入，凡在各省及直隸行政院之市內營業者，除向中央繳納出廠稅之工廠或繳納收益稅之股份有限公司組織之銀行外，均應完納營業稅。  （第2項）前項所稱營業，謂以營業為目的之一切事業，但農業不在此限。 |
| 1942年6月20日全文修正 | 1 | 凡以營利為目的之事業，均應依本法徵收營業稅，但農業不在此限。 |
| 1950年5月23日全文修正 | 1 | 凡以營利為目的之事業，無論公營私營或公私合營，均依本法徵收營業稅，但農業不在此限。 |
| 1955年12月16日全文修正 | 1 | 凡在中華民國境內以營利為目的公營私營，或公私合營之事業，均由各省及直轄市（以下簡稱為市）依本法之規定，徵收營業稅。 |
| 1965年12月24日全文修正 | 1 | （第1項）凡在中華民國境內以營利為目的，公營、私營或公私合營之事業，均由各省及直轄市（以下簡稱為市），依本法之規定徵收營業稅。  （第2項）機關團體或其作業組織，有對外營業行為者，適用本法之規定。 |
| 1980年5月27日全文修正 | 1 | （第1項）凡在中華民國境內以營利為目的，公營、私營或公私合營之事業，均應就其在中華民國境內營業之營業額，依本法之規定徵收營業稅。  （第2項）非以營利為目的之事業、機關、團體、組織有對外營業者，適用本法關於營利事業之規定。 |
| 3 | （第1項）本法稱營業，指在中華民國境內銷售貨物、提供勞務或從事其他營業活動，取得代價之行為。 |
| 1985年11月5日全文修正 | 1 | 在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。 |
| 2 | 營業稅之納稅義務人如左：（第1款）銷售貨物或勞務之營業人。 |
| 6 | 有左列情形之一者，為營業人：（第1款）以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。（第2款）非以營利為目的之事業、機關、團體、組織、有銷售貨物或勞務者。 |
| 2001年1月10日修正 | 1 | 在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。 |

資料來源：本文整理自立法院法律系統—加值型及非加值型營業稅法法條沿革

#### 體系解釋

「營業」理所當然而為之解釋，通常係依一般大眾之理解，意指管理經濟事業。惟因無法完全臚列排除於外之要件，尚無法以反面解釋。「營業」須具備之要件應包含「銷售行為」尚無爭議，但該銷售行為是否須具有「營利之目的」，從營業稅為消費稅之立法本質而言，似應採「擴張解釋」，將營業之文義作超越依般通常理解之解釋，認為不應包含「以營利為目的」之要件，但在營業稅採間接課稅方式對銷售者課稅之角度解釋，則須考量銷售者負擔租稅義務之能力，將營業之文義作限縮之解釋，認為應包含「以營利為目的」之要件。

#### 目的解釋

消費作為租稅負擔能力之表徵，凡能表徵消費能力者均應納入租稅範圍，從營業稅作為消費稅之本質而言，「營業」之解釋應不包含以營利為目的之要件，方合乎事物之本質，但作為間接稅之法定性質而言，則應反之。

### 營業之概念

#### 財政部見解

「營業」一詞雖未明確被用於營業稅租稅主體或租稅客體之定義，但財政部仍常將「營業」概念作為租稅構成要件之判斷要素，可見「營業」一詞意義在課徵營業稅要求具備「獲取收入之目的」，以獨立之主體進行經濟活動，排除「一時性」或「偶發性」之交易行為[[251]](#footnote-252)，亦即在論析納稅義務人行

係屬一不確定法律概念，造成爭議頗多[[252]](#footnote-253)：

「以『土地持有期間』、『房屋使用狀態』及『房屋銷售情形』等要件，作為徵免營業稅準據，並未探究該個人是否以營利為目的，……有發生個人建屋或與營業人合建分屋後，僅出售分得1戶房屋，因未符免課徵營業稅要件，遭稽徵機關補稅裁罰，與稅法對於個人從事營利行為始課徵營業稅意旨有間。」

#### 行政法院見解

司法實務肯認將「營業」作為「銷售行為」加以定義時，認為「銷售行為」乃指「具備營利目的之持續性出賣行為」，而持續性之特徵則表現於「於一段密接時間內反覆多次為出賣行為[[253]](#footnote-254)」，改制前行政法院82年度判字第1855號判決見解指出[[254]](#footnote-255)、[[255]](#footnote-256)：

「是否為營業之性質，並非就其表面觀察，應視其實質如何而認定，如係以賺取利潤為目的，且營利行為有周而復始一再發生之性質者，雖未具備某些形式要件，蓋不失其為營業人之事實，而非所得稅法施行細則第12條所謂之『一時貿易之行為』。」

行政法院之見解認為，須係出於獲取利潤之意圖，且經常性、持續性為銷售行為者，始能稱為營業，不能認定為管理財產之一般性行為亦具有營業性[[256]](#footnote-257)。

### 小結

「營業」雖非營業稅課徵構成要件之一，但其意義之探討在實務上仍有一定重要地位，營業在文義解釋範圍內，可能有以下意涵：

1. 通常之理解：有一決策主體規劃運作，具獨立性及組織性，廣義指一般業務而言，不包含以獲取利益為目的之要件；狹義指商業而言，則包含以獲取利益為目的之要件。

：

一、「營業」應包含對租稅主體（營利事業）及對租稅客體（營業行為）之理解。

二、租稅客體為銷售行為時，參其於營業稅法1985年11月5日全文修正時內容，被擴大為包含不以營利目的銷售之情形。

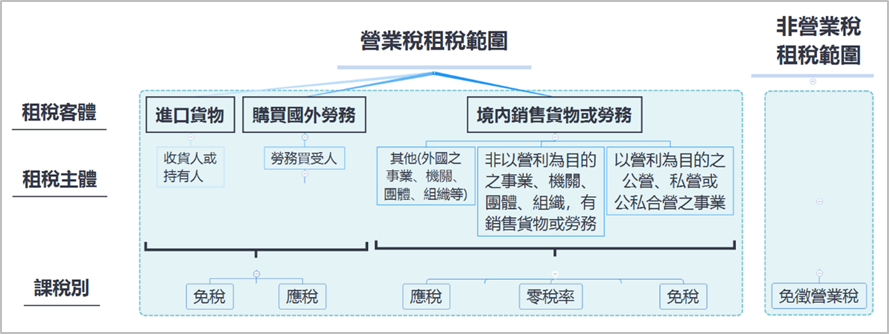
三、租稅主體為銷售貨物或勞務之營業人，包含「以營利為目的」及「非以營利為目的」成立者，以營利為目的成立而營業之事業為營利事業，租稅主體包含「以營利為目的」、「持續性」及「獨立性」之要素；非以營利為目的成立運作之事業、機關、團體與組織，若有銷售行為則均列入租稅主體，不問其銷售行為是否以營利為目的。

財政部及司法實務上將營業、營業人及銷售行為為限縮解釋：

1. 「營業」係指「為獲取收入所從事之經常性、繼續性、持續性之經濟活動」。
2. 「營業人」係指「為獲取收入，獨立的、持續的從事於一定之經濟活動之人」。
3. 「銷售行為」係指「以營利為目的、獨立且持續從事一定之銷售貨物或勞務」。

從體系解釋及目的解釋而言，自營業稅之本質可推論銷售行為不包含以營利為目的之要件，而從營業稅之法定性質則可推論銷售行為須具備以營利為目的之要件，始論為營業稅之課徵範圍。

## 營業稅法上課徵營業稅之案型

構成營業稅課徵要件，應包含租稅主體及租稅客體與法規範要件合致，營業稅法中，構成營業稅租稅範圍之要件示意如下圖四2。

圖四2—我國境內銷售行為構成營業稅租稅範圍示意圖

圖片來源：本文繪製

營業稅之租稅客體規範於營業稅法第1條規定，其中「在我國境內銷售貨物或勞務之行為」即為營業稅租稅客體，所稱銷售貨物或銷售勞務，其意義明訂於營業稅法第3條規定，銷售貨物係指「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者」，銷售勞務乃指「提供勞務予他人，以取得代價者」及「提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者」，其所規範銷售行為均未包含「是否須具備以營利為目的經營之目的」及「銷售頻率」是否構成課徵營業稅判斷之考量。

營業稅之租稅主體規範於營業稅法第6條規定，在「銷售貨物或勞務行為」亦符合租稅客體構成要件情形下，主要主體規範於該條第1款及第2款規定，分別為「以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業」及「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，有銷售貨物或勞務者」，一般而言，或有質疑該二者主體為反面解釋而無區分實益，惟本文認為，其分別係有實益的，因從前述營業概念之理解，以及財政部及行政法院在實務上之見解，此際對租稅主體規範之區別，乃係考量其銷售行為是否構成租稅客體之判斷不同，即法定所稱「銷售行為」是否含有「以營利為目的」之判斷差異，且該二款租稅主體規定均仍限於具有「組織性」之概念，乃係為與非為組織之個人銷售行為之情形區別。

營業稅法建制之原則解釋，營業稅作為消費稅，從該本質而言，擴張為包含不以營利為目的銷售行為之要件乃係合理的，但若進一步衡量法定間接稅下銷售者之租稅負擔，則有必要限縮其適用條件，就非以營利為目的之組織且非以營利為目的而為持續性銷售行為者，應將之排除營業稅租稅範圍使符合體系解釋。茲彙整營業稅法規範我國境內銷售行為構成營業稅租稅範圍類型如下表四2。

表四2—我國境內銷售行為構成租稅範圍類型-以營業稅法規範列示

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 租稅主體 | | 租稅客體 | 租稅範圍 | 案型 |
| 成立目的 | 組織別 | 銷售貨物或勞務型態 |
| 以營利為目的 | 事業（獨立性） | 以營利為目的 | 是 | Ａ |
| 不以營利為目的 | 是 | Ｂ |
| 非以營利為目的 | 事業、機關、團體、組織（獨立性） | 以營利為目的 | 是 | Ｃ |
| 不以營利為目的 | 原則否；例外是 | Ｄ |

資料來源：本文整理

### 案型A

以營利為目的之事業為營業行為者，其銷售行為可區分為以營利為目的及不以營利為目的二種。上開案型A即指以營利為目的之事業以營利為目的之意圖銷售貨物或勞務者，此係最為典型歸屬營業稅租稅範圍之樣態。

### 案型B

額，營業人既以於租稅範圍，以完成對最終消費行為課稅之公平課稅，此諸如營業稅法第3條第3項及第4項有關視為銷售之規定等均屬之。

### 案型C

此類案型乃指非以營利為目的之組織，其銷售行為係以營利為目的，諸如寺廟出售金紙[[257]](#footnote-258)、財團法人接受政府、公營事業及工商業界委託，提供技術服務所收費用應課稅[[258]](#footnote-259)、私立學校出售報廢機器設備之收入[[259]](#footnote-260)、職業訓練機構辦理收費訓練應依法

惟案型C可能衍生之爭議為「經常性」、「持續性」之判斷，依財政部之釋令，僅闡釋銷售行為是否屬消費行為而為租稅範圍，而未闡釋是否須為「經常性」或「持續性」之銷售，在實務處理上，則衍生行政機關要求是類租稅主體以「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅幟繳款書」填報就該筆交易計徵營業稅。從本質來看予免徵營業稅者。

### 案型D

非以營利為目的組織偶有銷售行為時，多考量其進項未申報扣抵情形，而認為其不以營利為目的之銷售行為免徵營業稅，諸如營業稅法第3條之2規定：

「非以營利為目的之事業、機關、團體、組織……經查明其進項稅額並未申報扣抵銷項稅額者，不適用該條項有關視為銷售之規定。」

財政部實務上之案型諸如大樓停車場基於守望相助收取之管理費，或僅供該大樓業主停車收取之停車費而未對外營業收費者，均認為非銷售行為而免徵營業稅[[260]](#footnote-261)。有如營業稅法第8條第1項第8款、第10款、第11款、第13款等未對外銷售行為均設有類似免徵營業稅之規範。

其他非以營利為目的之行為，現行財政部有以是否訂定「收費標準表」之銷售行為或是否「招商經營」作為判斷。

#### 訂有「收費標準表」

此類樣態蓋可分為三類情形，一係由政府機關訂有收費標準收取具有規費性質者，釋示非屬營業稅課稅範圍[[261]](#footnote-262)；二係非以營利為目的組織未訂有收費標準之銷售行為，釋示得免課徵營業稅；三係非以營利為目的組織訂有收費標準者之銷售行為，則須課徵營業稅。而財政部曾就宗教團體提供服務收取對價行為有三種類似區分之闡釋，一係先將某些特定情形認為非屬營業稅課徵範圍，二及三均認定屬營業稅課稅範圍，但以是否訂有收費標準區分。

1. 財政部2009年4月17日台財稅字第09804501380號函釋宗教團體舉辦法會等服務非屬營業稅課稅範圍：

「宗教團體舉辦法會、進主、研習營、退休會及為信眾提供誦經、彌撤、婚禮、喪禮等服務之收入，非屬銷售貨物或勞務收入，則一般信眾至寺廟點光明燈、安太歲或寫牌位，無非希望藉寺廟經常性之作法會、誦經，以保其前途光明和平安，寺廟提供該項服務，既非屬銷售貨物或勞務，自非屬營業稅之課徵範圍。」

1. 財政部1989年5月8日台財稅第780630493號函釋寺廟宗祠提供納骨塔供人安置骨灰神位應否課稅釋疑：

「寺廟、宗祠提供納骨塔供人安置骨灰、神位，若由存放人隨喜布施（自由給付）者，得……免課徵營業稅，但如訂有一定收費標準，則屬銷售勞務，應……課徵營業稅。」

類似見解諸如財政部1989年6月6日台財稅第780649615號函釋寺廟教堂承辦信徒宴請弔喪親友菜齋之收入應否課稅案亦係相同見解。

本文認為上開二種情形之差異，可能在於是否提供純屬勞務（法會、誦經）或帶有實體物（塔位、菜齋）之性質差異，惟倘如提供純屬勞務部分若非基於宗教或社會等政策考量，單以此為分野而排除是類宗教團體提供勞務情形課徵營業稅，恐未符租稅法律主義之要求。再者，以是否具有「收費標準表」判斷應否課徵營業稅，以營業稅為消費稅之本質而言，蓋其僅係收費金額不定，而非未收費，況實務上類似模式有經營誠實商店者，實際收取金額由消費者誠實投擲，亦非未收費，二者相比有等者不等之之情形，恐有違租稅公平原則之要求。

#### 學校機關委外招商經營

政府機關銷售行為是否須課徵營業稅，有以是否招商經營者判定，而此多與學校辦理有關學生事務部分，若未對校外人士提供服務且非以招商經營者，認為係屬教育勞務而得依營業稅法第8條第1項第5款認定免徵營業稅；若以招商經營者，認場與該校學生及教職員工使用並收取費用[[262]](#footnote-263)、學校承租房屋做為員生宿舍並向師生收取費用[[263]](#footnote-264)、營業人接受政府委託經營管理公有停車場收取停車費收入[[264]](#footnote-265)

## 課徵營業稅之特定案型

### 個人銷售行為

個人賺取代價之方式，從營業稅觀點理解，不外乎係銷售貨物、提供勞務，以及提供貨物與他人使用或收益。提供自己勞務概可分為三種情形，第一種及第二種情形分別係營業稅法受僱且非提供非專業性勞務」。前二種明確排除於營業稅課稅範圍，第三種在實務上，財政部又依該個人提供勞務頻率、提供勞務類型、是否僱用他人與銷售地點而有加強說明規範。

#### 非經常性之銷售行為

依現行財政部及行政法院之見解，「個人」為「非經常性」之銷售行為，不被認為符合營業稅租稅主體之要件，因按營業稅法第6條第1款規定要件，僅有作為組織之銷售主體被認為係營業稅之租稅主體，單獨「個人」有銷售行為，該個人無法逕認為營業稅之租稅主體，非經常性銷售貨物或勞務者，被認為歸屬一時貿易盈餘或係財產交易所得，依個人銷售頻率不同而有分野[[265]](#footnote-266)。

實務上行政法院判決即指出「營利事業營業」[[266]](#footnote-267)、「一時貿易之盈餘」及「財產交易所得」之差別性[[267]](#footnote-268)。此係因營業稅與所得稅制設計下避免重複課稅之分界。

本文認為，僅將個人從事經常性銷售行為認屬營利事業，因而得作為營業稅租稅賦報繳能力，恐因未考量其負稅能力而違反租稅公平原則。

#### 經營特定業別

財政部有多則釋示，將個人經營特定業別排除於營業稅課稅範圍外，諸如個人以計程車為業者[[268]](#footnote-269)、個人以自用小客車攬客營業之收入[[269]](#footnote-270)、個人社員收集廢棄物交合作社共同運銷[[270]](#footnote-271)、個人社員將產製之彫刻品交由生產合作社共同運銷[[271]](#footnote-272)。

本文認為，上揭解釋函令依現行營業稅法第3條第2項及第6條有關租稅主體或同法第8條第1項免徵營業稅之規範，尚無得認為個人經營計程車、以車攬客或個人將收集廢棄物、雕刻品交由共同運銷可適用免徵營業稅規定。從銷售頻率而言，是類均屬週而復始之營業活動，已構成個人經常性銷售行為，對買受人而言亦均屬消費性質，該解釋函令似有擴張營業稅法規定而違反租稅法律主義之虞[[272]](#footnote-273)。

#### 未僱用他人經營者

財政部有多則解釋函令，認為個人以自身勞力提供服務，於未僱用他人之情形，可免徵營業稅，諸如個人按摩或集數個按摩者以本身勞力應顧客召喚外出或在住宅附設按摩室從事按摩[[273]](#footnote-274)、理髮洋裁等家庭手工藝副業[[274]](#footnote-275)、自行經營家庭副業之民宿[[275]](#footnote-276)及個人受託協助或處理殯葬事項[[276]](#footnote-277)、農民個人接受其他農民委託提供農業機械代耕服務[[277]](#footnote-278)。

#### 家庭副業

財政部對自家經營、以提供勞務為主者，認為係屬家庭副業而得免徵營業稅：

1. 財政部1974年4月20日台財稅第32628號函釋，與當時我國1972年「客廳即工廠政策有關，強調不僱用家庭成員以外人員、所提供勞務屬家庭手工藝副業者免徵營業稅：

「凡利用自己原有住宅，以提供勞務為主，（包括人力或應用簡單機器）不僱用家庭成員以外人員，接受廠商或合作社之委託加工，而不直接對外銷售其產品，並不具備營利事業型態者，為家庭手工藝副業，非屬營利事業……免徵營業稅。」

1. 財政部1989年4月6日台財稅第781143103號函釋，進一步就是類家庭手工藝副業具備營業牌號或已達營業稅起徵點即須辦理稅籍登記課徵營業稅：

「個人利用自用住宅從事理髮、燙髮、美容、洋裁等家庭手工藝副業，如未具備營業牌號，亦未僱用人員，及其每月銷售額未達營業稅起徵點者，准予免辦營業登記。」

1. 財政部2001年12月27日台財稅字第0900071529號函釋自行經營、且依民宿管理辦法申請登記[[278]](#footnote-279)之民宿符合規定條件者免辦營業登記課稅，：

「鄉村住宅供民宿使用，在符合客房數5間以下，客房總面積不超過150平方公尺以下，及未僱用員工，自行經營情形下，將民宿視為家庭副業，得免辦營業登記，免徵營業稅……。」

財政部2004年1月16日台財稅字第0920457998號函釋，有關未具備營業牌號，

營業稅法並無明確「家庭副業」之定義，教育部重編國語辭典指出其係指「家庭成員在工作或家務之暇，利用餘力、餘財所從事的小型家庭生產事業」，若以其未僱用員工、未具有營業牌號、於限定經營規模內或未達營業稅起徵點為判斷標準而認定不構成租稅主體而免徵營業稅，本文認為，此乃顧及其負稅能力，應符合租稅公平原則。

### 獲取政府補貼之銷售行為

財政部有多則解釋函令闡釋獲取政府補助收入或補貼是否須課徵營業稅，原則上依獲取款[[279]](#footnote-280)、購豬利息及加工費補貼[[280]](#footnote-281)、公司接受補助從事研究且享有其成果，未將研究成果移轉他人者[[281]](#footnote-282)、臺鐵收取高鐵撥付之營運損失補貼款[[282]](#footnote-283)等未包含銷售行為之情形者，均闡釋免徵營業稅。

報繳營業稅。

在此

實屬政府機關委辦事項之本質，而與一般營業人銷售行為相同之情形（例如政府機關與某公司簽訂研究計畫補助，而研究成果左手假惺惺的給予補助、右手卻義正辭嚴的蠻硬索求繳稅回庫[[283]](#footnote-284)。

### 政府機關銷售行為

基於消費課稅原則及法定間接稅原則， 政府機關銷售貨物或勞務，其租稅範圍之判斷，原則應與一般營業人銷售貨物或勞務之認定相同，以達到盡可能對「消費」量能課稅之目標。

一般營業人，財政部1986年9月30日台財稅第7535812號函核釋課徵其營業稅之有關規定：

「政府機關接受臺灣電力公司委託，代辦各項研究收取代價，係屬銷售勞務，應依首揭法條課徵營業稅。惟同法第29條規定政府機關得免辦營業登記，其有關營業稅之課徵，規定如左：（一）政府機關未辦營業登記而銷售貨物或勞務者，應於銷售行為發生後，逐筆以書面敘明銷售貨物或勞務之品名、數量、單價、總價、交貨日期及約定付款日期、金額，並敘明買受人名稱、地址、負責人姓名、營利事業統一編號、稅籍編號等函送所在地稽徵機關備查……（二）政府機關銷售貨物或勞務，依法應向買受人收取銷項稅額，並於法定期限內向公庫繳納，並不得以其進項稅額扣抵。（三）政府機關銷售貨物或勞務，應就每筆交易每次之銷售額，依「營業人開立銷售憑證時限表」之規定，於交貨或收款時，開立本部訂定5聯式「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」…」

此解釋函令規範未辦稅籍登記之政府機關，應就每次每筆銷售貨物或勞務交易銷售額為營業稅之計徵及報繳，惟其相關進項稅額不得扣抵。其衍生二種疑義，一乃係本規範並無另外再說明政府機關是否以經常性始行之，另一乃係進項稅額不得扣抵而有違租稅中立性，其規範是否合宜，茲分述如下。

#### 政府機關非經常性銷售行為

實務爭訟案例不乏許多政府機關因少數次交易未填具「機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書」申報銷售額及報繳營業稅，而遭補稅裁罰之情形[[284]](#footnote-285)。而其財政部訴願決定書之理由乃為：

「營業稅法第1條及第6條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依法課徵營業稅，且不論係以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業，或有銷售貨物或勞務之非以營利為目的之事業、機關、團體、組織，均係營業稅法規範之營業人，而為營業稅之納稅義務人，並未將政府機關銷售貨物或勞務之行為排除在營業稅稽徵範圍之外。」

行政機關於是類案件，乃逕依營業稅法第1條及第6條形式上規範之「有銷售行為」而論其非經常性

租稅申報繳納義務歸諸銷售者，則須衡量該租稅主體之負擔能力，不應付諸失衡之義務，否則將違反租稅中立性。惟是類案件租稅主體既為政府機關，貫循法行政者，一般認為應當能負擔此間接稅之轉嫁義務。但在稅制上之規劃上，稽徵機關應前置應適當輔導及與相關單位溝通，否則徒增爭訟，係全民之損失。

#### 政府機關之租稅轉嫁

政府機關銷售或勞務所相對應之進項稅額不得扣抵，理論上係認為此原即係政府機關立於消費者之地位所為之負擔，而其轉供銷售後而該進項稅額不得扣抵，或係進貨由稅款支應者，其進項不易衡量，不得為其扣抵，乃屬合理[[285]](#footnote-286)，惟是類情形是否因此具有租稅之額外負擔，進而影響各交易當事人，茲分析如下表四3。

表四3—政府機關銷售貨物或勞務租稅負擔情形

單位：元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 政府機關進項金額 | 政府機關進項稅額  （稅率5%） | 政府  機關  銷售額 | 政府機關  銷項稅額  （稅率5%） | 政府  機關  加值額  A | 國庫收入  （扣除政府機關進項稅額）  B | 買受人支付總價額  C | 買受人可扣抵進項稅額 | 買受人扣抵後國庫收入 | 買受人未扣抵之國庫收入  D |
| 案1—  政府機關進項得扣抵 | 100 | 5 | 200 | 10 | 100 | 10 | 210 | 10 | 0 | 10 |
| 案2—  政府機關進項不得扣抵 | 100 | 5 | 205 | 10.25 | 100 | 15.25  （10.25） | 215.25 | 10.25 | 5 | 15.25 |
| 案3—  政府機關進項不得扣抵 | 100 | 5 | 200 | 10 | 95 | 15  （10） | 210 | 10 | 5 | 15 |

註：假設政府機關進項金額均為100元，案1及案2均假設政府機關銷售加值額為100元以作為比較基礎，案1及案3假設政府機關銷售額均為200元以作為比較。

資料來源：本文整理

以上可見，政府機關銷售貨物或勞務之相關收入、支出均歸屬國庫而言，政府是否可以進項稅額進行銷項稅額之扣抵，對政府機關及買受人租稅負擔尚無影響（如上表四3之案1及案3，A+B欄位等值、C欄位等值）[[286]](#footnote-287)。

但與之有差異者，乃係部分政府機關收入並非全然歸屬國庫收入作為預算始能支出者，財政部對此類案型發布多則解釋函令闡釋，就政府機關未列入單位預算或未全數解繳國庫之收入，因其仍具有自負盈虧之性質，則仍認定須就相關銷售收入課徵營業稅[[287]](#footnote-288)。

進項不得扣抵之情形，亦確實可能將租稅負擔移轉買受人，惟若買受人為營業人而得扣抵營業稅時，尚不影響其租稅負擔，反之，買受人為最終消費者時，其負擔則增加。是類無稅籍登記租稅主體所取得之進項是否均不能扣抵，實為不然。因基於租稅中立性原則，是類銷售者既然是被法定加諸租稅負擔，則不應使其有剩餘之租稅負擔，進而影響整體加值型銷售稅制原則之建構，爰能提出確實相對應之進項憑證扣抵。

# 結論

人民期許國家支出撙節用度，不可橫徵暴斂，縱使取之於民，亦當用之於民。法國國王路易十四統治下之財政大臣，同時也是一名政治家之讓·巴蒂斯特·科爾伯特（Jean-Baptiste

國家課稅權力則來自人民，租稅國需法治國原則拘束，法治國亦須租稅國支持，徵納雙方之關係應是互利共生，惟有明確、公平、效率、簡便之良好稅制，才能使人民與國家間建構良好關係。

近幾年，租稅人權議題備受關注，繼2009年12月15日修正稅捐稽徵法，專章訂定有關納稅義務人權利及實現課稅公平之目標。國家的運作牽涉人民之共同付出，如何從租稅課徵面向合理、適當地分配每個人民負擔，為國家重要之課題。

國家課稅權在法治國下之要求下，須遵循法律保留原則及法律優位原則，分別係國家權力「形式合法性」及「實質正當性」之要求。晚近司法院大法官解釋提出三則有關體系正義之闡釋（司法院釋字第667號解釋、司法院釋字第688號解釋及司法院釋字第777號解釋[[288]](#footnote-289)），強調各個法律之具體規定應符合各該法律應有之原理、原則，方能掌握法規範之一貫性，以達成體系正義之要求，並符合平等原則。租稅法原則依循法治國原則而建制，「形式合法性」意指須堅守租稅法律主義，「實質正當性」則係以租稅公平原則實踐，運作上則考量實用性之稽徵經濟原則。是以我國租稅法所建制之原則包含「租稅法律主義」、「租稅公平原則」及「稽徵經濟原則」。租稅法律主義展現以民意為基礎之合法性運作及其規範呈現之明確性，俾能使納稅義務人對租稅負擔有所預期；租稅公平原則要求的係兼顧租稅中立及量能課稅之平等，適當衡量社會國原則，租稅負擔衡量有四大指標，分別為「所得」、「財產」、「消費」、「支出」，即係量能課稅之展現。

我國營業稅租稅範圍，強調「營業」之概念，其意義，就租稅主體而言應指「營利事業」，於租稅客體而言應係指「銷售行為」。

我國營業稅之課徵基於租稅中立性原則，租稅客體採廣泛認定，認屬該消費行具有租稅負擔能力表彰者，該租稅客體應先不應論其對應之銷售主體，就該租稅客體應先納入租稅範圍，是以租稅客體諸如生活食、衣、住、行、育、樂，均屬營業稅租稅範圍。惟營業稅作為間接稅，基於稽徵技術便利性之考量，將銷售者定為租稅主體，以減少申報單位降低徵納成本，而為達此目的及兼顧租稅公平，一則或許須考量該銷售者之租稅轉嫁能力，二則須考量其報繳租稅之能力，前者諸如考量銷售金額小於進貨金額而無獲取利益之情形，後者諸如偶一為之之銷售行為，其須就該次銷售行為為報繳稅款，是否加諸該非經常性銷售者過多之租稅義務，實務上限縮此類租稅主體銷售行為構成租稅範圍之解釋尚頗值得認同。

是以綜整而言，營業稅之租稅主體，可分為三種：

1. 已為公司登記／商業登記／稅籍登記之以營利為目的經營之事業。
2. 已經主管機關核准設立之非以營利為目的之各種組織。
3. 個人銷售行為已符合營利事業之構成要素—「以營利為目的」、「持續性」及「獨立性」者。

前二者係因依法登記而成為事業或組織，因而可作為法定之營業人，第三類則係分析營利事業之要素，將個人符合營利事業之行為認定亦屬營利事業之一種。此三種之分類則係區分其各種銷售行為是否構成租稅範圍之判斷。茲考量個人銷售情形彙整我國境內銷售行為構成營業稅租稅範圍類型如下表五1。

表五1—我國境內銷售行為構成租稅範圍類型-以銷售主體樣態列示

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 銷售主體樣態 | | 租稅主體 | 租稅客體 | 租稅範圍 |
| 個人 | 財產交易所得 | -- | -- | 否 |
| 一時貿易所得 | -- | -- | 否 |
| 以營利為目的、持續性、獨立性銷售 | 營利事業 | 以營利為目的 | 是 |
| 組織 | 商業登記／公司登記／稅籍登記 （含符合辦理登記要件未辦登記者） | 不以營利為目的 | 是 |
| 經主管機關核准設立之非以營利為目的之機關、團體、事業、組織 | 非以營利為目的之組織 | 以營利為目的 | 是 |
| 不以營利為目的 | 否／是 |

資料來源：本文整理營業稅法所建制之原則包含「消費課稅原則」、「社會國原則」、「法定間接稅原則」及「租稅中立性原則」。消費課稅原則指出營業稅之本質為消費稅，將消費作為租稅負擔衡量之指標，亦即係對彰顯租稅負擔能力之消費課稅；社會國原則則係憲法要求國家應保障人民基本需求；法定間接稅原則則係營業稅基於稽徵經濟原則所為之改對銷售者課徵，並採多階段營業稅之租稅之手段，藉以提升租稅效率，因而導出不能因此加諸銷售者租稅負擔之租稅中立原則。在適用之優先次序上，首先係就租稅客體之選擇，應消費課稅原則囊括之，惟仍容許適度兼顧社會國原則，調整消費者之租稅負擔，再者，則考量銷售者因之承擔之義務衡量，給予對應租稅轉嫁之保護。

從租稅公平原則而言，若係基於間接稅理由，考量個別銷售主體租稅負擔能力而將之排除租稅範圍者，可認為符合租稅公平，惟有更多係為配合政策目的訂定之免稅條款，則須藉由比例原則衡量是否該利外免稅規定所產生之差別待遇符合租稅公平，從法解釋而言，例外應採限縮解釋，現今營業稅法規範，更甚有適用例外情形逐日擴大之趨勢，有違租稅法理。

就整體稅制而言而言，現行營業稅制係兼採加值型營業稅制及非加值型營業稅制，而新制乃係1985年營業稅改制後之重要原則，現行非加值型營業稅制僅係當時未必免影響過度仍暫時維持之制度，而當時至今朝，甚有政策逐漸擴大非加值型營業稅制者。隨科技發展快速，記帳交易之方便速度較以往方便，非加值型營業稅制具有重複課稅及稅上加稅之特徵，此乃係破壞加值型營業稅制之幫兇，應逐而將之縮減適用範圍更甚汰除之，以維護整體營業稅法建制之體系正義。

本文認為，國家不應使有缺陷之稅制影響人民依法納稅之權利。營業稅整體應檢討是否擴大加值型營業稅制適用範圍，並適度調整擴大租稅範圍而使整體制度更符合營業稅法建制之租稅中立原則，並強調加值型營業稅制為消費稅之進項扣抵制度，在買受人已確實負擔營業稅之情形下，給予扣抵銷項稅額之權利，如此而能不增加銷售者之租稅負擔，以維護其租稅轉嫁之權利，而不至因間接稅之特性增加額外之租稅負擔，以符合整體營業稅法建置原則之要求，以建立公平之稅制。

# 參考文獻(宜有3頁以上)

1. 中文書籍

王建煊，租稅法，自版，1978年2月

吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民書局股份有限公司，2017年9月增訂15版。

吳嘉勳，租稅法，華泰文化事業股份有限公司，2015年8月。

吳家良，消費稅論，凱侖出版社，1993年9月。

李金桐，財政學，五南圖書出版有限公司，1995年9月。

李惠宗，憲法要義，元照出版有限公司，2015年9月。

李惠宗，行政法要義，元照出版有限公司，2016年9月。

李惠宗，法學方法論，新學林出版股份有限公司，2018年9月。

李建興，當代財政學，新陸書局股份有限公司，2014年7月。

林紀東，中華民國憲法逐條釋義（一），三民書局股份有限公司，1993年1月。

林進富，租稅法新論，三民書局股份有限公司，2002年2月增訂2版。

徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，華泰文化事業股份有限公司，2016年1月。

殷乃平，消費稅論（修訂版），華泰書局，1995年8月。

夏道平譯，Nicholas Kaldor原著，消費支出稅，財政部財稅人員訓練所，1972年10月。

陳敏，德國租稅通則，司法院，2014年8月。

陳敏，稅法總論，自版，2019年2月。

陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2016年9月。

陳清秀，稅法各論（上），元照出版有限公司，2016年3月。

陳清秀，現代財稅法原理，元照出版有限公司，2016年8月。

陳清秀，法理學，元照出版有限公司，2017年4月。

黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊增訂二版），植根法學叢書編輯室，2005年9月。

黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊），植根法學叢書編輯室，2005年10月。

黃茂榮，稅法總論—稅捐法律關係（第三冊），植根法學叢書編輯室，2008年2月。

黃茂榮，稅法各論（增訂二版），植根法學叢書編輯室，2007年11月。

黃智聰、張敏蕾、潘俊男譯，Harvey S. Rosen、Ted Gayer原著，財政學，美商麥格羅希爾國際股份有限公司台灣分公司，2017年1月。

黃俊杰，財政憲法，翰蘆圖書出版有限公司，2005年3月。

黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆圖書出版有限公司，2012年2月。

楊日然，法理學，三民書局股份有限公司，2005年10月。

楊仁壽，法學方法論之進展—實踐哲學的復興，三民書局股份有限公司，2013年4月。

楊雲明，個體經濟學，智勝文化事業有限公司，2016年6月。

康炎村，租稅法原理，凱侖出版社，1987年2月。

顏慶章，租稅法上冊，五南圖書出版公司，1989年9月。

顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，自版，2010年8月。

錢純，財政部新制營業稅推行委員會報告書，1987年5月。

謝宗林譯，Adam Smith原著，國富論Ⅱ，先覺出版股份有限公司，2017年12月。

1. 專書論文

何愛文，特別公課合法性之探討，收錄於法理學論叢：紀念楊日然教授，月旦出版社股份有限公司，1997年6月，頁139-190。

林明昕，憲法規範下的社會正義：以基本國策的規範效力為中心，收錄於許宗力主編，追尋社會國：社會正義之理論與制度實踐，國立臺灣大學出版中心，2017年12月，頁1-60。

邵曼璠，論公法上之法安定性原則，收錄於城仲模主編，行政法之一般法律原則（二），三民書局股份有限公司，1997年7月，頁271-308。許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，收錄於氏著，法與國家權力（二），元照出版有限公司，2007年1月，頁141-192。

陳新民，法治國概念的誕生，收錄於氏著，法治國家論，學林文化事業有限公司，2001年4月，頁1-37。

陳新民，立法者的審慎義務與釋憲者的填補任務，收錄於氏著，法治國家論，學林文化事業有限公司，2001年4月，頁251-279。

張永明，租稅優惠正當性之探討，收錄於氏著，國家租稅權之界線，翰蘆圖書出版有限公司，2000年2月，頁57-86。

黃昭元，平等原則與體系正義，收錄於葉俊榮主編，法治的開拓與傳承—翁岳生教授的公法世界，元照出版有限公司，2009年1月，頁97-111。

黃茂榮，導讀：各種之稅概論，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，新學林出版股份有限公司，2015年3月，頁1-42。

黃源浩，論量能課稅，收錄於租稅與人權保障；葛克昌教授祝壽論文集，新學林出版股份有限公司，2016年1月，頁581-624。

黃源浩，營業稅（下），收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，新學林出版股份有限公司，2015年3月，頁249-277。

葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，收錄於氏著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版股份有限公司，2005年9月，頁37-154。

葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，收錄於氏著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版有限公司，2005年9月，頁1-34。

葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，收錄於氏著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版有限公司，2005年9月，頁321-334。

藍元駿譯，Joseph A. Schumpeter原著，租稅國危機，收錄於原著，資本主義經濟學及其社會學，聯經出版事業股份有限公司，2017年6月，頁141-175。

鍾芳樺，稅捐正義與立法者裁量空間：論Lepsius與Tipke對於德國聯邦憲法法院「交通費用扣除」案的辯論，收錄於租稅與人權保障；葛克昌教授祝壽論文集，新學林出版股份有限公司，2016年1月，頁177-223。

謝世憲，論公法上之比例原則，收錄於城仲模主編，行政法之一般法律原則（一），三民書局股份有限公司，1999年3月，頁119-137。

1. 期刊

王服清，從「特別公課」論「雲林縣碳費徵收自治條例」之合憲性，科技法學論叢，第9期，2014年1月，頁1-42。

李惠宗，職業自由主觀要件限制之違憲審查—司法院大法官釋字第584號解釋評析，憲政時代，第30卷第3期，2015年1月，頁255-294。

李惠宗，體系正義作為違憲審查基準之探討——以釋字第二二八號解釋為素材，憲政時代，第16卷第2期，1990年10月，頁26-40。

李惠宗，從體系正義檢討納稅者權利保護法第21條之立法，財稅研究，第47卷第4期，2018年7月，頁13-27。

李惠宗，立法行為之國家賠償責任之研究，法學叢刊，第139期，1990年7月，頁38-55。

李惠宗，房屋被法院拍賣也是一種營業行為？台北高等行政法院九十八年度訴字第一二七號判決評釋，月旦法學雜誌，第182期，2010年7月，頁263-273。

李惠宗，稅法規範的形式合法性與實質正當性─釋字第660號及第657號解釋及相關稅法解釋評析，法令月刊，第60卷第7期，2009年7月，頁13。

李建良， 基本權利的理念變遷與功能體系－從耶林內克「身分理論」談起（上），憲政時代，第29卷第1期，2003年7月，頁1-30。

李建良，基本權利的理念變遷與功能體系－從耶林內克「身分理論」談起（下），憲政時代，第29卷第2期，2003年10月，頁175-209。

姚瑞光，淺論立法技術與法律常識，司法新聲，第98期，2011年4月，頁1-27。

柯格鐘譯，Prof. Dr. Joachim Lang原著，一個合於公平的稅法體系，月旦財經法雜誌，第33期，2013年11月，頁71-91。

柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，第168期，2016年10月，頁47-53。

柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁88-101。

柯格鐘，公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，第235期，2014年12月，頁198-218。

曾品傑，法律解釋學之原理，月旦法學教室，第130期，2013年8月，頁69-85。

黃士洲，租稅法律主義的再檢討，月旦法學雜誌，第229期，2014年6月，頁204-215。

黃茂榮，營業稅之免稅，植根雜誌，第28卷第4期，2012年4月，頁16-40。

黃茂榮，營業稅之概念及其種類，植根雜誌，第28卷第3期，2012年3月，頁1-26。

黃茂榮，稅捐法體系概論（上），植根雜誌，第27卷第10期，2011年10月，頁1-40。

黃茂榮，稅捐法與民事法（一），植根雜誌，第26卷第11期，2010年11月，頁24-40。

黃茂榮，稅捐法與民事法（二），植根雜誌，第26卷第12期，2010年12月，頁25-40。

黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第50期，2002年6月，頁101-143。

葛克昌，租稅法：第二講—租稅之憲法依據， 月旦法學教室，第20期，2004年6月，頁91-103。

葛克昌，租稅法：第三講—租稅國家之憲法要求，月旦法學教室，第30期，2005年4月，頁106-116。

蔡茂寅，財政收入總論（上），月旦法學教室，第77期，2009年3月，頁59-66。

蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第91期，2010年5月，頁67-77。

蔡茂寅，稅課收入（下），月旦法學教室，第93期，2010年7月，頁72-80。

1. 學位論文

李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別之基準，1988年6月，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。

黃智謙，從體系正義論三角貿易營業稅課徵爭議之研究，2016年6月，國立中正大學財經法律學研究所碩士學位論文。

1. 英文書籍

Author, Stephen Michael Kosslyn & Author, Robin Rosenberg. (2006). Psychology in Context. The United State: Pearson Education, Inc.

# 索 引（宜有3頁）

四劃

不溯及既往原則 32, 34

不確定法律概念 3, 32, 33, 73, 77, 87

中間性收入 10

公共財 8

公課 11, 12, 14, 15, 103

公權力收入 10, 11

支出稅 20, 21, 47, 48, 101

比例原則 31, 37, 38, 47, 102

五劃

主動關係 10

以營利為目的 3, 56, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 98

司法解釋 46, 67

外部性 8, 21

外觀性 43, 44

平等原則 16, 29, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 48, 73, 97

必要性原則 38

立法解釋 67

立法論 4, 5, 67

六劃

交易行為 4, 19, 49, 87

交易稅 4, 18, 19, 20, 21, 22, 45

共同負擔 4, 30, 97

共同報償 12, 15

共同報償性 13, 17

列舉規定 72

合憲解釋 69, 70, 77

成文性 43, 44

自由性收入 10

行政裁量 33, 34

行政解釋 67, 73

七劃

免稅 16, 22, 25, 26, 32, 48, 49, 50, 51, 52, 54, 56, 60, 61, 62, 63, 90, 98, 99, 103

利益均衡 42, 69

形式性 43, 44

技術性 25, 26, 27, 30, 41, 43, 44, 52

私經濟收入 10, 11

八劃

受益原則 36

受益費 11, 14, 15

固定營業場所 53, 55, 56, 62, 78, 79, 80, 87, 88, 92

所得能力 3

所得稅 1, 18, 19, 21, 45, 46, 54, 80, 81, 82, 88

沿革解釋 70

法本質論 4, 5

法安定性原則 32, 102

法定之債 26, 41

法定間接稅原則 45, 47, 92, 97

法治國原則 23, 24, 28, 31, 97

法律保留原則 23, 24, 25, 27, 31, 40, 73, 77, 97

國會保留 25, 26, 32, 53

最廣義法律保留 25

廣義法律保留 25, 26, 33

憲法保留 25

法律授權明確性 25, 27

法律漏洞 73, 77

法律優位原則 23, 31, 97

法意解釋 70

法源 23, 32

法解釋論 4, 5, 33, 66, 67, 73, 76

法適用論 4, 33

直接稅 17, 20, 21, 56, 92

社會目的規範 42, 43

社會國原則 31, 39, 45, 46, 47, 50, 97

非以營利為目的 3, 56, 80, 82, 84, 86, 89, 90, 91, 93, 98, 99

非強制收入 10

非稅公課 12, 13

九劃

流通稅 4, 19

負稅能力 16, 17, 18, 19, 36

重複課稅 3, 19, 45, 49, 50, 56, 58, 59, 60, 61, 99

十劃

個別報償性 14

消費者 3, 8, 21, 46, 47, 48, 49, 50, 54, 56, 90, 94, 95, 98

消費能力 3, 19, 48

消費單位 20, 49

消費稅 3, 4, 18, 19, 20, 21, 46, 47, 48, 49, 51, 54, 60, 84, 89, 91, 92, 97, 99, 101

消費課稅原則 45, 46, 92, 93, 97, 99

消極關係 9

特別公課 11, 12, 14, 15, 102, 103

狹義比例原則 38

租稅中立性 45, 48, 49, 50, 51, 58, 75, 92, 93, 95, 97, 99

租稅中立原則 50, 55, 98

租稅公平 13, 31, 34, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 44, 75, 78, 87, 91, 97

租稅公平原則 13, 32, 34, 35, 37, 39, 40, 41, 44, 49, 53, 54, 61, 75, 76, 97

租稅公課 12

租稅主體 3, 5, 23, 25, 26, 35, 36, 40, 41, 43, 44, 46, 47, 56, 57, 65, 75, 78, 79, 83, 84, 89, 91, 92, 93, 95, 98, 99

租稅平等 35

租稅收入 1, 13, 16, 17, 38, 41, 42, 43, 44, 47, 48

土地增值稅 1, 15, 18

田賦 1

印花稅 1, 2, 18, 20, 61

地價稅 1, 19

使用牌照稅 1, 2, 19

房屋稅 1, 2, 19

契稅 1, 2, 20

娛樂稅 1, 2, 19, 21

特種貨物或勞務銷售稅 1

貨物稅 1, 19, 21, 58

期貨交易稅 1, 2, 20

菸酒稅 1, 2, 19, 21, 43, 58

綜合所得稅 1, 18, 20, 55

遺產稅 1, 2, 18, 20

營利事業所得稅 1, 3, 18, 20, 36

證券交易稅 1, 2, 20, 61

贈與稅 1, 2, 15, 18, 20

關稅 1, 17, 18, 25, 26, 58, 63, 103

租稅法定主義 85

租稅法律主義 25, 26, 28, 32, 37, 40, 41, 44, 61, 65, 66, 67, 74, 77, 97, 103

租稅客體 3, 4, 5, 25, 26, 35, 36, 37, 40, 44, 46, 47, 48, 53, 54, 56, 61, 65, 78, 79, 83, 84, 89, 91, 92, 98, 99

租稅客體對租稅主體之歸屬 26

租稅負擔 3, 4, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 26, 30, 35, 36, 40, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 59, 63, 85, 89, 91, 94, 95, 97, 98, 99

租稅負擔指標 17, 18, 26, 36, 45, 49

租稅救濟關係 4, 39

租稅處罰關係 4, 39

租稅債務關係 4, 5, 39

租稅稽徵關係 4, 39

租稅範圍 2, 3, 19, 20, 26, 46, 48, 52, 53, 54, 55, 65, 79, 80, 85, 87, 89, 90, 91, 92, 98, 99

納稅方法 25, 26

納稅期間 25, 26

納稅義務人 1, 3, 4, 13, 16, 18, 19, 20, 26, 35, 36, 40, 41, 46, 52, 53, 56, 57, 58, 59, 77, 81, 83, 84, 85, 86, 87, 91, 93, 97, 98

財政目的規範 42

財政收入性 13, 14

財產稅 18, 19, 45

追捕效果 50, 51, 61, 99

退稅 2, 52, 57, 60, 62, 63, 98

十一劃

國家課稅權力 4, 97

強制收入 10

強制性 8, 10, 15, 44

移轉稅 4, 18, 19

被動關係 9, 25

規費 10, 11, 13, 14, 15

行政規費 13, 15

使用規費 13, 15

規範金字塔 23, 24

十二劃

稅上加稅 49, 50, 51, 60, 62, 99

稅本 16, 17

稅捐 3, 11, 12, 25, 26, 29, 31, 40, 44, 46, 49, 52, 60, 75, 95, 98, 102, 103

稅捐法定主義 12, 31, 101

稅基 21, 25, 26, 35, 37, 40, 41, 42, 49, 53, 57, 58, 59, 84, 92, 98

稅率 1, 15, 16, 17, 21, 25, 26, 36, 37, 47, 50, 51, 52, 53, 56, 57, 58, 59, 60, 94

稅源 16, 17, 18, 46, 56

買受人 46, 53, 55, 56, 58, 59, 60, 62, 63, 92, 94, 95, 97, 99

進口行為 3, 78, 84, 91

量益原則 17, 18, 36

量益課稅 26, 36, 42

量能原則 17, 30, 36, 37, 102, 103

量能課稅 16, 17, 19, 21, 25, 26, 31, 36, 37, 39, 42, 45, 46, 47, 92, 97, 102

間接稅 4, 17, 20, 37, 40, 45, 48, 49, 56, 65, 85, 89, 91, 92, 93, 98, 99

十三劃

概括規定 36, 72

解釋方法 65, 66, 68, 69, 70, 71, 74, 76, 77, 78

文義解釋 68, 69, 70, 71, 74, 76, 78, 85, 88, 91

目的解釋 69, 70, 72, 76

歷史解釋 69, 70, 71, 76, 83, 85, 89

體系解釋 69, 70, 71, 76, 89

反面解釋 72

限縮解釋 72, 89, 91

當然解釋 71

擴張解釋 40, 72, 74

資訊不對稱 8

零稅率 2, 52, 58, 60, 63, 98

十四劃

對價原則 36

構成要件 12, 13, 14, 25, 26, 28, 32, 33, 40, 43, 44, 53, 61, 65

構成要件明確性 32

需求層次理論 8

十五劃

徵收強制性 13, 14

稽徵技術 4, 21, 43, 45, 46, 47, 92

稽徵經濟原則 26, 31, 39, 40, 41, 45, 47, 48, 53, 61, 97, 98

複雜性 30, 32, 33, 43, 44, 91

課稅公平 35, 98

賦稅 12, 87, 90, 95

適當性原則 38

銷售行為 3, 22, 78, 80, 82, 83, 84, 85, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 98

銷售者 21, 45, 47, 48, 49, 50, 56, 60, 61, 62, 63, 85, 89, 91, 92, 93, 95, 98, 99

銷售單位 4, 20, 93

銷售稅 4, 20, 21, 22, 45, 49, 50, 51, 84, 95

十六劃

機會稅 19

積極關係 9

十七劃

應稅 51, 58, 60, 90

營利事業 1, 3, 36, 80, 81, 82, 84, 86, 89, 92

營業行為 3, 78, 79, 85, 86, 90, 103

營業單位 3, 4

十八劃

簡化規範 42, 43

轉手稅 21, 22, 57

轉嫁 4, 16, 20, 21, 45, 46, 49, 50, 59, 61, 62, 91, 94, 97, 98, 99

十九劃

類推解釋 74

類推適用 40, 74

二十劃

釋字第180號解釋 35

釋字第185號解釋 23

釋字第196號解釋 35

釋字第218號解釋 35

釋字第224號解釋 35

釋字第248號解釋 35, 40

釋字第287號解釋 34

釋字第318號解釋 35

釋字第327號解釋 35

釋字第361號解釋 35

釋字第367號解釋 26, 27

釋字第387號解釋 24

釋字第402號解釋 27

釋字第426號解釋 12, 14

釋字第443號解釋 24

釋字第460號解釋 35

釋字第480號解釋 27

釋字第485號解釋 37

釋字第496號解釋 35

釋字第500號解釋 35

釋字第506號解釋 36

釋字第524號解釋 27, 28

釋字第536號解釋 35

釋字第537號解釋 40

釋字第574號解釋 34

釋字第589號解釋 23

釋字第597號解釋 4, 35, 67

釋字第602號解釋 33

釋字第607號解釋 36

釋字第608號解釋 74

釋字第614號解釋 24

釋字第615號解釋 40

釋字第622號解釋 25, 28

釋字第635號解釋 35

釋字第640號解釋 26

釋字第673號解釋 35

釋字第677號解釋 97

釋字第685號解釋 49

釋字第688號解釋 46, 49, 97

釋字第696號解釋 35

釋字第697號解釋 33

釋字第700號解釋 26, 30

釋字第703號解釋 26

釋字第705號解釋 26

釋字第743號解釋 24

釋字第745號解釋 35, 37, 39

釋字第777號解釋 97

二十一劃

屬人主義 20

屬地主義 17, 20, 53

二十三劃

體系正義 5, 29, 30, 39, 45, 46, 49, 97, 98, 99, 103, 104

1. 參總統府重要談話相關影音，2019年1月1日，網址：<https://www.president.gov.tw/Issue/59>，瀏覽日期：2019年3月12日。國家如何運用超出預期之租稅收入，引發各界熱烈討論。有直接提出回饋人民之具體直接方案或主張當應優先歸還國債者等國家支出面之建議，有認為須先判斷租稅收入超出預期之本質，進而權之疑慮與不滿。 [↑](#footnote-ref-2)
2. 我國財政部統計資料顯示，1999年至2018年各年度稅課收入均占該年度國庫收入70%以上。 [↑](#footnote-ref-3)
3. 參閱我國行政院主計總處公布2006年度至2017年度中央政府總決算資料。 [↑](#footnote-ref-4)
4. 其他項目包含遺產稅、贈與稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅、娛樂稅、期貨交易稅（1988年開徵）、菸酒稅（2001年開徵）、健康福利捐（2001年開徵）、特種貨物及勞務稅（2011年開徵）、商港建設費、特別及臨時稅課、證券交易稅、教育捐、礦區稅及公賣利益-應繳庫數等。 [↑](#footnote-ref-5)
5. 參TVBS NEWS，<https://news.tvbs.com.tw/money/720172>，2017年4月13日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。 [↑](#footnote-ref-6)
6. 參中時電子報，<https://www.chinatimes.com/newspapers/20180406000315-260205?chdtv>，2018年4月16日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。 [↑](#footnote-ref-7)
7. 參ETtoday新聞雲，<https://www.ettoday.net/news/20180218/1097276.htm>，2018年2月18日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。 [↑](#footnote-ref-8)
8. 參財政部網站，[https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=75256&ap=0&pc=15&k= &nid=24](https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=75256&ap=0&pc=15&k=%20&nid=24)，2018年7月28日新聞稿，瀏覽日期：2019年3月28日。該案源自許多社區管理委員會，以保障住戶居住品質或因帶看增加公用水電費支出等理由，對帶看仲介收取帶看費或清潔費用。財政部認為，如大樓（廈）管理委員會係由該大樓（廈）各業主組織成立，基於守望相助，無對外營業情形，其向各業主所收管理費等免徵營業稅。但若大廈管理委員會有對外收取房屋帶看清潔費之情形時，則屬營業稅之課徵範圍，應辦理稅籍登記課稅。 [↑](#footnote-ref-9)
9. 參 台灣好新聞報，<http://www.taiwanhot.net/?p=565153>，2018年4月16日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。 [↑](#footnote-ref-10)
10. 參中時電子報，<https://www.chinatimes.com/newspapers/20181219000345-260205?chdtv>，2018年12月19日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。該案源自以往稅捐稽徵機關查核個人銷售房屋案件是否構成課徵營業稅要件時，部分案件係以「以營利為目的」之不確定法律概念為判斷基準，逕將年度銷售戶數達一定數量者列為營業稅租稅範圍，部分案件則考量「土地持有期間」、「房屋使用狀態」及「房屋銷售情形」等要件為判斷基準，在個案適用上，常遭質疑標準不一，財政部爰綜整歷次相關函釋規定重行核釋。 [↑](#footnote-ref-11)
11. 參財政部網路新聞稿，<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=137&pid=76062>，2017年9月28日，瀏覽日期：2019年3月28日。 [↑](#footnote-ref-12)
12. 參中時電子報， <https://www.chinatimes.com/realtimenews/20190311001640-260405?chdtv>，2019年3月11日網路新聞，瀏覽日期：2019年3月28日。該案源自財政部2019年1月8日台財稅字第10700704180號令核釋學校辦理產學合作取得之收入徵免營業稅規定，認為部分辦理產學合作事項取得之收入應課徵營業稅。就此，教育部認為，大學推動產學合作可解決學用落差，有利於國家經濟發展，而不支持課稅，遂衍生爭議。 [↑](#footnote-ref-13)
13. 參黃茂榮，營業稅之概念及其種類，植根雜誌，第28卷第3期，2012年3月，頁1。 [↑](#footnote-ref-14)
14. 參黃茂榮，同前註13，頁1。黃氏列出一般營業稅之俗稱另有包含交易稅、移轉稅、流通稅，惟有不同見解認為，交易稅是將租稅負擔能力與法律上交易行為連結，把握滿足該行為所支出之花費作為租稅客體（參陳清秀，稅法各論（上），元照出版有限公司，2016年3月，頁436）。因認定歧異，爰本文於此不列示。 [↑](#footnote-ref-15)
15. 參林紀東，中華民國憲法逐條釋義（一），三民書局股份有限公司，1993年1月，頁306。 [↑](#footnote-ref-16)
16. 參司法院釋字第597號解釋：「財政部……函係主管機關依其法定職權就上開規定所為之闡釋，符合立法意旨及國家農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第7條、第19條之規定，均無牴觸，亦未侵害人民受憲法第15條保障之財產權。」 [↑](#footnote-ref-17)
17. 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊增訂二版），植根法學叢書編輯室，2005年9月，頁1。 [↑](#footnote-ref-18)
18. 參李惠宗，法學方法論，新學林出版股份有限公司，2018年9月，頁15-19。 [↑](#footnote-ref-19)
19. 引自黃智聰、張敏蕾、潘俊男譯，Harvey S. Rosen、Ted Gayer原著，財政學，美商麥格羅希爾國際股份有限公司台灣分公司，2017年1月，頁317。 [↑](#footnote-ref-20)
20. 參Immanuel Kant Werke, Bd. Ⅷ, (Hrsg.B.Kellermann), Verlegt bei Bruno Cassirer, 1922, S.124，轉引自陳新民，法治國概念的誕生，收錄於氏著，法治國家論，學林文化事業有限公司，2001年4月，頁6。 [↑](#footnote-ref-21)
21. 參謝宗林譯，Adam Smith原著，國富論Ⅱ，先覺出版股份有限公司，2017年12月，頁349-498。 [↑](#footnote-ref-22)
22. 參Fernando Garzoni, Die Rechtsstaatsidee im Schweizerischen Staatsdenken des 19. Jahrhunderts, polygraph. Verl, 1952,S.79，轉引自陳新民，同前註20，頁9。 [↑](#footnote-ref-23)
23. 參藍元駿譯，Joseph A. Schumpeter原著，租稅國危機，收錄於原著，資本主義經濟學及其社會學，聯經出版事業股份有限公司，2017年6月，頁155。 [↑](#footnote-ref-24)
24. 需求層次理論提出人類需求區分為7個層次，其由低階至高階分別為生理需求（Physiological Needs）、安全需求（Safety Needs）、歸屬與愛需求（Belongingness Needs）、受尊重需求（Esteem Needs）、認知需求（Cognitive Needs）、審美需求（Aesthetic Needs）及自我實現需求（Self-Actualization Needs），此表示人類行為動機促進力之先後次序，人類係由最低階需求開始追求，逐一向上階滿足。參Author, Stephen Michael Kosslyn & Author, Robin Rosenberg. (2006). Psychology in Context. The United State: Pearson Education, Inc. 頁456。 [↑](#footnote-ref-25)
25. 參徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，華泰文化事業股份有限公司，2016年1月，頁66。經濟市場上商品或服務品質不一，消費者因無法掌握完整資訊，而無法做出正確選擇，致市場上亦充斥不良商品或服務，賣方在消費者資訊不足情況下，採取對消費者不利之作為。前者稱為「逆選擇」，後者稱為「道德風險」。 [↑](#footnote-ref-26)
26. 參楊雲明，個體經濟學，智勝文化事業有限公司，2016年6月，頁612-632。當某一個人之行為影響另一個人時，若該行為無法透過經濟市場機制處理，該效果稱為外部性，外部性可能對他人帶來損害或利益，分別稱為外部成本或外部利益，經濟學家認為可透過對個人課金、補貼或賦予財產權之方法解決。而公共財之問題，乃係因公共財具有無法排他性及非敵對性，公共財之提供往往無法透過個人自願的捐獻而達到有效率的境界，經濟市場機制無法有效的運作，導致部分人可以坐享其成，這也就是公共財理論中常會提及的「搭便車」的問題，此為主張政府應該介入提供公共財的主要理由。 [↑](#footnote-ref-27)
27. 引自黃智聰、張敏蕾、潘俊男譯，Harvey S. Rosen、Ted Gayer原著，同前註19，頁65。 [↑](#footnote-ref-28)
28. 參李建良， 基本權利的理念變遷與功能體系－從耶林內克「身分理論」談起（上），憲政時代，第29卷第1期，2003年7月，頁5-15。Georg Jellinek認為，四種身分關係是從被動、消極、到積極，乃至主動，被動與消極其實是二種互斥概念，被國家要求或禁止者為被動關係，反之則為消極關係。在被動關係中，人民與國家都屬人格，國家與人民是相互補充關係，人民個人人格較大者，國家人格相形為小，但不負義務之絕對人格僅存在於自然法的臆測。 [↑](#footnote-ref-29)
29. 參李建良，基本權利的理念變遷與功能體系－從耶林內克「身分理論」談起（下），憲政時代，第29卷第2期，2003年10月，頁199-200。 [↑](#footnote-ref-30)
30. 參張永明，租稅優惠正當性之探討，收錄於氏著，國家租稅權之界線，翰蘆圖書出版有限公司，2000年2月，頁58。 [↑](#footnote-ref-31)
31. 參柯格鐘，公課與稅捐概念，月旦法學教室，第168期，2016年10月，頁47。 [↑](#footnote-ref-32)
32. 本條規定係依各級政府收入區分，本文在此以中央收入列示，其中包含「協助收入」，因屬國家其他各級政府對中央之協助，爰未列示之。 [↑](#footnote-ref-33)
33. 參黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆圖書出版有限公司，2012年2月，頁55。 [↑](#footnote-ref-34)
34. 參黃俊杰，特別公課類型化及其課徵正義之研究，臺北大學法學論叢，第50期，2002年6月，頁107。德國聯邦憲法法院認為有必要明確區隔租稅公課與非稅公課之範圍，避免國家以特別公課之形式行租稅之實質，並釐清國家容許課徵特別公課之界線。 [↑](#footnote-ref-35)
35. 參張永明，同前註31，頁59-60。 [↑](#footnote-ref-36)
36. 參林紀東，同前註15，頁313。 [↑](#footnote-ref-37)
37. 引自陳敏，德國租稅通則，司法院，2014年8月，頁4-5。 [↑](#footnote-ref-38)
38. 參葛克昌，人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心，收錄於氏著，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版股份有限公司，2005年9月，頁37。 [↑](#footnote-ref-39)
39. 參吳嘉勳，租稅法，華泰文化事業股份有限公司，2015年8月，頁9。 [↑](#footnote-ref-40)
40. 參葛克昌，租稅法：第二講—租稅之憲法依據， 月旦法學教室，第20期，2004年6月，頁93-95。葛氏亦指出，憲法國家係以「人性尊嚴」為核心理念，國家係為人民存在，租稅雖具無對待給付性質，但並非個人對國家之特別犧牲。其理由為1.租稅相對推動一般政務而言，仍具共同報償性；2.國家課徵租稅嚴格遵守租稅公平原則，並無特別犧牲之情事；3.縱使因社會責任或環境生態責任課予特別不利租稅措施，雖係犧牲租稅公平，亦須於社會責任得忍受範圍內為之。 [↑](#footnote-ref-41)
41. 參張永明，同前註31，頁61。 [↑](#footnote-ref-42)
42. 以往學界探討租稅法律關係之性質，有「權力說」與「債務說」之爭，「權力說」著眼於租稅徵收之程序面向，主要為德國法學家奧托·邁耶（Otto Mayer，1846-1924）所倡導，帶有租稅高權之意涵，認為課稅權係國家統治權之一部分，租稅法律關係係因公權力行使而生，因行政處分之作成而成立租稅債務；「債務說」則著眼於租稅成立要件之實體面向，只要該當法律所定之構成要件即成立租稅債務，行政權並無介入影響租稅債務是否成立之餘地，此說係自1919年德國租稅通則制定後始發揮影響力，以德國法學家艾伯特·亨塞爾（Albert Hensel，1895-1933）為代表。此參蔡茂寅，稅課收入（下），月旦法學教室，第93期，2010年7月，頁76-77。 [↑](#footnote-ref-43)
43. 參黃茂榮，同前註17，頁19-22。 [↑](#footnote-ref-44)
44. 參黃俊杰，同前註34，頁100-103。 [↑](#footnote-ref-45)
45. 參黃俊杰，財政憲法，翰蘆圖書出版有限公司，2005年3月，頁40-43。 [↑](#footnote-ref-46)
46. 參黃茂榮，同前註17，頁19、22。 [↑](#footnote-ref-47)
47. 有關特別公課是否以具有財政收入目的為必要，本文認為有探討空間。學者陳清秀援引德國法規定，將之分為「以支應特別財政需要者」及「有管制功能者」二種，闡述後者係作為對於一般公法課予義務之免除或不履行之對待給付，係屬行為管制，完全不具財政收入目的，並臚列我國類似課徵案例相佐（此參陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2016年9月，頁87）。然本文認為，要屬單純為管制功能而與財政收入無關者，應將之歸屬國家處罰類似範疇討論較屬妥適，而非將之列為國家公課範疇，以避免國家濫用特別公課手段規避處罰性規定之法規範原則檢驗。 [↑](#footnote-ref-48)
48. 參王服清，從「特別公課」論「雲林縣碳費徵收自治條例」之合憲性，科技法學論叢，第9期，2014年1月，頁9。 [↑](#footnote-ref-49)
49. 參黃俊杰，同前註46，頁24-54。 [↑](#footnote-ref-50)
50. 參李建興，當代財政學，新陸書局股份有限公司，2014年7月，頁188-193。 [↑](#footnote-ref-51)
51. 參何愛文，特別公課合法性之探討，收錄於法理學論叢：紀念楊日然教授，月旦出版社股份有限公司，1997年6月，頁142。 [↑](#footnote-ref-52)
52. 學者蔡茂寅認為，租稅公課與非稅公課並非僅係不同政策選項，應更細繳區别，於我國租稅依據普遍採義務說之前提下，除法律規定外，租稅之課徵實為一無需其他原因之「無因行為」，反之，非稅公課之課徵一律均強調具有某特別原因，諸如規費強調「個别報償」與「受益事實」；受益費強調「受益之可能性」；特别公課則強調「特别關係」，均不脫離特别原因之強調。此參蔡茂寅，同前註43，頁79-80。 [↑](#footnote-ref-53)
53. 參謝宗林譯，Adam Smith原著，同前註21，頁509-512。 [↑](#footnote-ref-54)
54. 參李金桐，財政學，五南圖書出版有限公司，1995年9月，頁185。 [↑](#footnote-ref-55)
55. 參李建興，同前註51，2014年7月，頁212-213。 [↑](#footnote-ref-56)
56. 參李建興，同前註51，頁221。 [↑](#footnote-ref-57)
57. 參蔡茂寅，稅課收入（上），月旦法學教室，第91期，2010年5月，頁76。 [↑](#footnote-ref-58)
58. 租稅分類尚有「國境稅」與「內地稅」區分，我國租稅除關稅係屬國境稅外，其餘均屬內地稅，因關稅具有管控國家經濟之特殊性及重要性，與一般境內稅不同，爰本文刻意忽略之。 [↑](#footnote-ref-59)
59. 參徐偉初、歐俊男、謝文盛，同前註25，頁278、282。我國實務參照經濟合作暨發展組織（OECD）6大類租稅（包含所得稅、社會安全捐、薪工稅、財產稅、消費稅及其他稅（Other），將之歸納為所得稅系、消費稅系及財產稅系（包含財產稅、薪工稅及其他稅）三大稅系，亦是相同見解。此參財政部統計處107年稅收徵起情形分析資料。 [↑](#footnote-ref-60)
60. 移轉部分，有認為因係對「『財產』移轉行為」課稅，是為「財產稅」，或有認為其因係對「財產『移轉』行為」課稅，應為「移轉稅」，見解不一。 [↑](#footnote-ref-61)
61. 實際分類上，印花稅、遺產稅、贈與稅、健康福利捐、關稅等在分類上未能明確歸類於各種標的，諸如印花稅為憑證稅，遺產稅及贈與稅因屬財產或所得則有不同見解，健康福利捐 則非為財政目的而課徵，關稅則另有考量國際貿易管理任務，爰無法歸類（參黃茂榮，導讀：各種之稅概論，收錄於黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅法各論，新學林出版股份有限公司，2015年3月，頁22-31）。 [↑](#footnote-ref-62)
62. 參殷乃平，消費稅論（修訂版），華泰書局，1995年8月，頁64-66， [↑](#footnote-ref-63)
63. 參陳清秀，稅法各論（上），元照出版有限公司，2016年3月，頁14。 [↑](#footnote-ref-64)
64. 參柯格鐘譯，Prof. Dr. Joachim Lang原著，同前註57，頁89。 [↑](#footnote-ref-65)
65. 參謝宗林譯，Adam Smith原著，同前註21，頁552-559。惟Adam Smith認為，交易稅不論依財產價值或交易次數課徵，或為顧慮財產性質交易頻率，一則確實有侵害財產本體之疑慮，另者在租稅計算基礎上亦是不公平的。 [↑](#footnote-ref-66)
66. 參陳清秀，同前註64，頁436。 [↑](#footnote-ref-67)
67. 參蔡茂寅，同前註43，頁73。 [↑](#footnote-ref-68)
68. 參顏慶章，租稅法上冊，五南圖書出版公司，78年9月，頁8。 [↑](#footnote-ref-69)
69. 租稅轉嫁係指納稅義務人藉由市場交易運作，將租稅移轉他人負擔。學理上實際之租稅轉嫁類型主要有前轉及後轉形式。前者又稱順轉，納稅義務人將租稅移轉下游消費單位負擔；後者又稱逆轉，納稅義務人將租稅移轉上游銷售單位負擔。其他另有旁轉（非前轉或後轉，而係轉由其他業者負擔）、散轉（部分前轉、部分後轉）、消轉（納稅義務人改良銷售方法與生產技術，降低成本而不轉嫁）及隱藏性轉嫁（納稅義務人減少同樣價格物品之品質，變相為前轉形式）。此參李建興，同前註50，頁251-252。 [↑](#footnote-ref-70)
70. 參吳家良，消費稅論，凱侖出版社，1993年9月，頁6。 [↑](#footnote-ref-71)
71. 參吳嘉勳，同前註40，頁45。 [↑](#footnote-ref-72)
72. 參李建興，同前註50，頁410-423。 [↑](#footnote-ref-73)
73. 參殷乃平，同前註63，頁179-181。 [↑](#footnote-ref-74)
74. 參殷乃平，同前註63，頁235-238。 [↑](#footnote-ref-75)
75. 參林進富，租稅法新論，三民書局股份有限公司，2002年2月增訂2版，頁28-34。 [↑](#footnote-ref-76)
76. 憲法第171條規定：「（第1項）法律與憲法牴觸者無效。（第2項）法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。」憲法第172條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」 [↑](#footnote-ref-77)
77. 司法院釋字第387號解釋：「現代法治國家組織政府、推行政務，應以民意為基礎，始具正當性。」司法院釋字第614號解釋：「憲法上之法律保留原則乃現代法治國原則之具體表現，不僅規範國家與人民之關係，亦涉及行政、立法兩權之權限分配。」。 [↑](#footnote-ref-78)
78. 司法院釋字614號解釋：「憲法上之法律保留原則乃現代法治國原則之具體表現，不僅規範國家與人民之關係，亦涉及行政、立法兩權之權限分配。」 [↑](#footnote-ref-79)
79. 憲法對人民自由及權利之保障非漫無界限，人民權利為社會活動之產物，人民權利自應在社會公益之下受限，而不許個人恣意，是以容許在必要情形下，以法律限制人民權利。此參林紀東，同前註15，頁340。 [↑](#footnote-ref-80)
80. 參吳法官東都於最高行政法院民國104年度4月份第2次庭長法官聯席會議之研提意見。 [↑](#footnote-ref-81)
81. 參葛克昌，同前註39，頁49。 [↑](#footnote-ref-82)
82. 參李惠宗，稅法規範的形式合法性與實質正當性─釋字第660號及第657號解釋及相關稅法解釋評析，法令月刊，第60卷第7期，2009年7月，頁13。李氏歸納，租稅法上廣義法律保留諸如不涉及人民實體上稅課義務之稽徵程序、課予稅捐行政協力義務及舉證責任之規定。 [↑](#footnote-ref-83)
83. 參司法院釋字第700號解釋、司法院釋字第703號解釋及司法院釋字第705號解釋。 [↑](#footnote-ref-84)
84. 司法院釋字第640號解釋：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及稅捐稽徵程序，以法律定之。」，此係司法院大法官解釋中，目前唯一將稽徵程序列為租稅法律主義要求以法律明定者。復其解釋：「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第19條租稅法律主義之意旨。」，傳達租稅稽徵程序不盡然僅是細節性或技術性之要求，仍可能涉及租稅範圍之認定，而須符合國會保留之要求。 [↑](#footnote-ref-85)
85. 此 參黃茂榮，稅法總論—稅捐法律關係（第三冊），植根法學叢書編輯室，2008年2月，頁86-88。 [↑](#footnote-ref-86)
86. 租稅義務人為因租稅而受影響之人，可分為經濟上主體與法律上主體二者。以消費稅為例，經濟上主體為實際負擔租稅之消費者；法律上主體則指法律規定之納稅義務人，為商品出賣人。此參蔡茂寅，同前註29，頁77。 [↑](#footnote-ref-87)
87. 參柯格鐘，公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，第235期，2014年12月，頁200-201。柯氏特別強調，租稅法所規範之「租稅客體」，與財政學上所說「稅捐財」（本文稱「租稅負擔指標」）係不同概念，為符合量益課稅或量能課稅，會以稅捐財作為作為租稅客體之發想，但實際租稅客體之規劃，受限於實際運作之稽徵經濟原則考量，而可能與原稅捐財分離。 [↑](#footnote-ref-88)
88. 參李惠宗，從體系正義檢討納稅者權利保護法第21條之立法，財稅研究，第47卷第4期，2018年7月，頁21。 [↑](#footnote-ref-89)
89. 參李惠宗，同前註18，頁175-176。 [↑](#footnote-ref-90)
90. 參黃昭元，平等原則與體系正義，收錄於葉俊榮主編，法治的開拓與傳承—翁岳生教授的公法世界，元照出版有限公司，2009年1月，頁107。 [↑](#footnote-ref-91)
91. 參黃茂榮，同前註17，頁180。 [↑](#footnote-ref-92)
92. 參陳清秀，法理學，元照出版有限公司，2017年4月，頁397-399。 [↑](#footnote-ref-93)
93. 學者許宗力指出，違反體系正義不直接與違反平等原則劃上等號，否則將造成體系僵化。黃氏並贊同司法院釋字第455號解釋翁大法官岳生之見解，允許僅於「基於重大公益考量」情形，立法者可例外不受基本價值決定之拘束。此參許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，收錄於氏著，法與國家權力（二），元照出版有限公司，2007年1月，頁166。 [↑](#footnote-ref-94)
94. 參李惠宗，體系正義作為違憲審查基準之探討——以釋字第二二八號解釋為素材，憲政時代，第16卷第2期，1990年10月，頁27。 [↑](#footnote-ref-95)
95. 參黃智謙，從體系正義論三角貿易營業稅課徵爭議之研究，2016年6月，國立中正大學財經法律學研究所碩士學位論文，頁9-11。 [↑](#footnote-ref-96)
96. 參柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁88。 [↑](#footnote-ref-97)
97. 引自司法院釋字第700號解釋陳大法官新民不同意見書。 [↑](#footnote-ref-98)
98. 參陳清秀，同前註47，頁16-17。 [↑](#footnote-ref-99)
99. 參陳清秀，同前註48，頁21-22。 [↑](#footnote-ref-100)
100. 參陳敏，稅法總論，自版，2019年2月，頁36。 [↑](#footnote-ref-101)
101. 參邵曼璠，論公法上之法安定性原則，收錄於城仲模主編，行政法之一般法律原則（二），三民書局股份有限公司，1997年7月，頁273。邵氏綜整法安定性有兩種理解方向，一係「藉由法規範達成安定性」，二係「法規範本身安定性」，前者指藉由法規範維持社會秩序安定狀態；後者指法律本身維持於安定狀態。其認為前者概念上不易掌握，且係法規範結果是否合目的性之觀察，應採後者。本文贊同其見解，因僅有掌握其結果與目的，仍容許一種主觀之評價，對是否符合安定性之判斷似有恣意的空間。 [↑](#footnote-ref-102)
102. 參葛克昌，租稅法：第三講—租稅國家之憲法要求，月旦法學教室，第30期，2005年4月，頁113-114。 [↑](#footnote-ref-103)
103. 參李惠宗，同前註85，頁108-112。 [↑](#footnote-ref-104)
104. 參李惠宗，同前註85，頁164-175。 [↑](#footnote-ref-105)
105. 參邵曼璠，同前註109，頁294-295。 [↑](#footnote-ref-106)
106. 司法院釋字第574號解釋：「人民依該修正前法律已取得之權益及因此所生之合理信賴，因該法律修正而向將來受不利影響者，立法者即應制定過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施。」 [↑](#footnote-ref-107)
107. 參葛克昌，同前註110，頁116。 [↑](#footnote-ref-108)
108. 學者李惠宗對平等之分類方式有完整見解，認為可分為「事實上平等與法律上平等」、「絕對平等與相對平等」、「機械平等與比例平等」、「 形式平等與實質平等」及「原因平等與結果平等」計五種分類方式。一、 事實上平等與法律上平等：事實上平等是指真實存在之情形平等而言，法律上平等則指賦予人民適用法規範時，享有平等之機會與地位。事實上平等無法僅透過法律上平等而達成。但透過法律上之平等，始有可能維護事實上之平等。是以，若欲追求事實上平等，則首要須確保已為法律上平等。二、 絕對平等與相對平等：此分類方式基礎源自以「人」為中心 ，絕對平等認為「人人平等」，不論人天生之屬性差異諸如年齡、性別、資質及生理狀況等自然有所不同，一律給予相同之對待。相對平等則重視個別本質差異，認為對所有本質相同之「人」、「事」、「物」等應為相同之處置，反之，對不同本質者應為不同處置，始符合平等。三、 機械平等與比例平等：此分類差別在於平等之彈性，機械平等是呆板、固定性之平等，無論個體先天自然或後天環境影響，均為相同處置。而比例平等則有區辨性，依不同狀況而為對應之調整。四、 形式平等與實質平等：此分類係一種最常見之分類方式，由其外觀與內在相對比擬。五、原因平等與結果平等：前者係追求法律要件事實均等，以連帶法律效果均等；後者則係著重在達成結果均等，此分類與形式、實質分類意義相近。此參李惠宗，從平等權拘束立法之原理論合理差別之基準，1988年6月，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，頁13-19。 [↑](#footnote-ref-109)
109. 參司法院釋字第460號解釋、司法院釋字第597號解釋及司法院釋字第696號解釋。 [↑](#footnote-ref-110)
110. 參李惠宗，同前註77，頁137。 [↑](#footnote-ref-111)
111. 諸如司法院釋字第196號解釋、司法院釋字第218號解釋、司法院釋字第318號解釋、司法院釋字第536號解釋、司法院釋字第696號解釋及司法院釋字第745號解釋。 [↑](#footnote-ref-112)
112. 諸如 司法院釋字第224號解釋、司法院釋字第327號解釋及司法院釋字第673號解釋。 [↑](#footnote-ref-113)
113. 司法院釋字第218號解釋、司法院釋字第361號解釋：「依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」司法院釋字第248號解釋：「推計銷售額據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則」，其他諸如司法院釋字第496號解釋亦有相同意旨。 [↑](#footnote-ref-114)
114. 參司法院釋字第500號解釋。 [↑](#footnote-ref-115)
115. 參司法院釋字第635號解釋。 [↑](#footnote-ref-116)
116. 參陳清秀，同前註47，頁38。 [↑](#footnote-ref-117)
117. 學者黃茂榮認為，「量能課稅」重在對納稅義務人負稅能力大小之認定，屬客觀通案判斷，「實質課稅」重在對租稅客體是否存在及其經濟歸屬之認定，屬負稅能力之主觀個別判斷，主張實質課稅為量能課稅之展現，量能課稅是實質課稅之目標。此參黃茂榮，同前註17，頁374-377。 [↑](#footnote-ref-118)
118. 參黃源浩，論量能課稅，收錄於租稅與人權保障；葛克昌教授祝壽論文集，新學林出版股份有限公司，2016年1月，頁582。 [↑](#footnote-ref-119)
119. 參殷乃平，同前註63，頁7-8。 [↑](#footnote-ref-120)
120. 參林明昕，憲法規範下的社會正義：以基本國策的規範效力為中心，收錄於許宗力主編，追尋社會國：社會正義之理論與制度實踐，國立臺灣大學出版中心，2017年12月，頁10-15。林氏認為，基本國策為憲法規範之一種，具客觀法規範效力，係屬國家義務，惟不具主觀法規範效力，規範之相對受益人不可主張憲法上之權利。 [↑](#footnote-ref-121)
121. 參陳清秀，同前註47，頁59-60。 [↑](#footnote-ref-122)
122. 參司法院釋字第473號、司法院釋字第597號及司法院釋字第745號解釋。 [↑](#footnote-ref-123)
123. 參葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，收錄於稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版有限公司，2005年9月，頁323-325。 [↑](#footnote-ref-124)
124. 參黃源浩，同前註127，頁583。 [↑](#footnote-ref-125)
125. 實務上不乏有「實質課稅」之討論，認為在租稅公平原則要求下，應依經濟活動實質進行課稅，不單看外觀形式，而係以整體法規範目的進行判斷。然本文認為，憲法既已有租稅法律主義之要求，不可將之棄而不顧而僅追求「經濟上」被認為公平之租稅。爰本文在此亦不著重實質課稅之探討。 [↑](#footnote-ref-126)
126. 參許宗力，同前註107，頁172。 [↑](#footnote-ref-127)
127. 行政程序法第7條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」。 [↑](#footnote-ref-128)
128. 司法院 釋字第179號鄭大法官玉波提出不同意見書指出：「人民之基本權利，究以無限制為原則，有限制為例外，因而其限制非嚴格的具備必要、合理及適當三要件則不可。」鄭氏認為，所謂「必要」係指憲法第23條所定之為防止妨礙他人自由等4項情形；所謂「合理」，係指法律規定須合乎法理；所謂「適當」則指法律規定所維護之利益，須超過因此所造成之不利益，而有價值者。此係大法官首次援用比例原則作為平等之審查。 [↑](#footnote-ref-129)
129. 參李惠宗，職業自由主觀要件限制之違憲審查—司法院大法官釋字第584號解釋評析，憲政時代，2015年1月，第30眷第3期，頁273。 [↑](#footnote-ref-130)
130. 參謝世憲，論公法上之比例原則，收錄於城仲模主編，行政法之一般法律原則（一），三民書局股份有限公司，1999年3月，頁123。 [↑](#footnote-ref-131)
131. 參黃茂榮，同前註17，頁10-11。 [↑](#footnote-ref-132)
132. 參謝世憲，同前註137，頁125-126。 [↑](#footnote-ref-133)
133. 參Oliver Lepius, Anmerkung zum Urteil des BVerfG zur Pendlerpauschale, S. 260-261; Lepsius, Die maßstabsetzende Gewalt, S.251.，轉引自鍾芳樺，同前註97，頁204-209。 [↑](#footnote-ref-134)
134. 參司法院釋字第745號解釋黃大法官璽君部分不同意見書。 [↑](#footnote-ref-135)
135. 轉引自黃源浩，同前註127，頁585。 [↑](#footnote-ref-136)
136. 此新之審查模式係諸如國家分別對A做出有利於B之差別待遇時，須A、B間所存在差異性，依其種類與重要性，足以合理化該差別待遇時，始能免於違反平等之質疑。此參許宗力，同前註105，頁144。 [↑](#footnote-ref-137)
137. 諸如司法院釋字第537號解釋：「稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本」司法院釋字第615號解釋：「查扣除額申報減除方式之選擇，乃立法者基於租稅正確與稽徵便宜之目的，准許納稅義務人參與稅負稽徵程序，而可以選擇租稅負擔較小或申報較方便之減除方式，供稽徵機關為應納稅額之核定。」司法院釋字第593號解釋：「系爭規定按各型汽車之汽缸總排氣量、行駛里程及使用效率，推計其耗油量，以反映用路程度多寡，雖不若以個別汽車實際耗油量計徵精確，惟乃主管機關考量稽徵成本與技術所作之選擇，尚未逾越公路法之授權意旨，與憲法第23條之法律保留原則並無違背。」 [↑](#footnote-ref-138)
138. 參陳清秀，同前註47，頁42。 [↑](#footnote-ref-139)
139. 參黃茂榮，同前註17，頁178。 [↑](#footnote-ref-140)
140. 參BVerfGE 122,210(230-231)，轉引自鍾芳樺，同前註97，頁199-200。 [↑](#footnote-ref-141)
141. 諸如司法院釋字第248號解釋：「用『費用還原法』，依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則。」 [↑](#footnote-ref-142)
142. 諸如司法院釋字第422號解釋：「關於承租人全年家庭生活費用之核計方式……所列最低生活費支出標準金額之規定，以固定不變之金額標準，推計承租人之生活費用，而未斟酌承租人家庭生活之具體情形及實際所生之困窘狀況，難謂切近實際，有失合理，與憲法保護農民之意旨不符，應不再援用。」 [↑](#footnote-ref-143)
143. 在形式規範過度產生不應適用而須為適用之難題，猶如前述，乃歸屬租稅公平原則審查之一環。 [↑](#footnote-ref-144)
144. 諸如學者許宗力認為，司法院釋字第218號解釋有關財政部以評定價格20%推計核定房屋交易所得案，大法官顯然於行政可行性及未能依實際所得課稅造成而犧牲租稅公平之二者間作了利益衡量，爰能得到有條件支持合乎平等之結論；另有關司法院釋字第473號解釋有關健保法細則就專技人員投保金額採類型化計算案，黃氏認為，實際之量能分擔應係一一精確依個別被保險人資力計算，但實際執行之行政成本將耗費過鉅，指出大法官在此亦係於行政成本與所犧牲個案公平二者間作利益衡量。此參許宗力，同前註105，頁153、162。 [↑](#footnote-ref-145)
145. 參黃茂榮，同前註，頁555-572。稽徵經濟原則是為公共利益考量，其所期待者常常與逐一個案均須適用租稅法律主義或租稅公平原則之個人利益有違，形成價值衝突。 [↑](#footnote-ref-146)
146. 參最高行政法院104年7月份第2次庭長法官聯席會議乙說意見。 [↑](#footnote-ref-147)
147. 參陳清秀，現代財稅法原理，元照出版有限公司，2016年8月，頁87-88。 [↑](#footnote-ref-148)
148. 我國目前設有法規政策影響評估（Regulatory Impact Analysis, RIA）制度，用以提升法規範規劃透明度及強化法規範之合理性與正當性，亦具有法益衡量之特性。 [↑](#footnote-ref-149)
149. 引自陳清秀，同前註154，頁44-49。 [↑](#footnote-ref-150)
150. 租稅提供獎勵或補助目的有三種考量角度，包含「公益原則」、「需要原則」及「功績原則」。「公益原則」認為其規範要與增進與維護公共利益有關始具正當性，諸如課徵菸酒稅，係謂藉此降低吸進二手菸或因酒駕肇事受傷之風險；「需要原則」係考量經濟上之需要（但並非指租稅負擔能力），藉此將人民行為導引至政策規劃方向，諸如導引企業投資、鼓勵人民消費，以提振經濟，部分情形則係透過租稅適當介入，衡平改善人民在形式上之不平等等情形，諸如為鼓勵生育而給予租稅優惠；「功績原則」則係對增進公共利益之特定行為予以酬謝。諸如對發明者或進行公益捐助者，給予租稅之獎勵或減免等。以租稅進行干預之目的包含「管制」及「重分配」。「管制規範」係透過租稅之加重或減輕，導引租稅主體行為趨向國家所欲為之目的，而基於明確性考量，此類規範構成要件應充分明確，並指出其管制目的，以利受規範者知悉。在正當合理之考量，通常採公益原則或功績原則；「重分配規範」則係透過租稅之加重或減輕，調整社會財富分配，以維持公共利益衡平，通常以需要原則作為正當合理之考量。 [↑](#footnote-ref-151)
151. 參顏慶章，同前註69，頁28-29。 [↑](#footnote-ref-152)
152. 參陳清秀，同前註47，頁11。 [↑](#footnote-ref-153)
153. 參吳嘉勳，同前註40，頁44-45。 [↑](#footnote-ref-154)
154. 參顏慶章、薛明玲、顏慧欣，租稅法，自版，2010年8月，頁63。 [↑](#footnote-ref-155)
155. 所謂類型化係就其中重要具意義之內容作為特徵，將其作為分類之連結。若屬以「類型」區分者，要求全部特徵均須符合；若屬以「類型概念」區分者，則係要求特定抽象概念之特徵符合即可。此參陳清秀，同前註99，頁401-402。 [↑](#footnote-ref-156)
156. 參錢純，財政部新制營業稅推行委員會報告書，1987年5月，頁404。 [↑](#footnote-ref-157)
157. 參殷乃平，同前註63，頁81-82。 [↑](#footnote-ref-158)
158. 參陳清秀，同前註47，頁59-60。 [↑](#footnote-ref-159)
159. 參陳清秀，同前註47，頁59-60。 [↑](#footnote-ref-160)
160. 參2011年1月10日營業稅法第13條修正理由四：「為因應大法官649號解釋所帶來的按摩市場衝擊，並鼓勵視障按摩進行營業登記擴大市場競爭力，爰將『依法取得從事按摩資格之視覺功能障礙者經營，且全部由視覺功能障礙者提供按摩勞務之按摩業』所經營之按摩業之營業稅稅率，比照小規模營業者、及經財政部規定免予申報銷售額之營業人（包括：理髮業、沐浴業、計程車業、其他經財政部核定之營業－加值型及非加值型營業稅法施行細則第10條）以百分之一為其營業稅核課稅率。」 [↑](#footnote-ref-161)
161. 參1985年11月5日及1988年5月10日修正營業稅法第8條理由 [↑](#footnote-ref-162)
162. 參黃茂榮，稅法各論（增訂二版），植根法學叢書編輯室，2007年11月，頁255。 [↑](#footnote-ref-163)
163. 參陳清秀，同前註64，頁3。 [↑](#footnote-ref-164)
164. 參夏道平譯，Nicholas Kaldor原著，消費支出稅，財政部財稅人員訓練所，1972年10月，頁10。 [↑](#footnote-ref-165)
165. 參陳清秀，同前註64，頁3。 [↑](#footnote-ref-166)
166. 參王建煊，租稅法，自版，1978年2月，頁305。 [↑](#footnote-ref-167)
167. 同前註173。 [↑](#footnote-ref-168)
168. 諸 如國家發展委員會主管之離島建設條例；原住民族委員會主管原住民族工作權保障法；行政院農業委員會主管農產品市場交易法、農業發展條例、農業科技園區設置管理條例；大陸委員會主管臺灣地區與大陸地區人民關係條例、香港澳門關係條例；金融監督管理委員會主管信用合作社法；教育部主管運動產業發展條例、國立高級中等學校校務基金設置條例；法務部主管外役監條例；國防部主管國家中山科學研究院設置條例；文化部主管文化藝術獎助條例、博物館法、電影法；科技部主管科學園區設置管理條例；衛生福利部主管 傳染病防治法；內政部主管住宅法、儲蓄互助社法、合作社法；交通部主管發展觀光條例、自由貿易港區設置管理條例、國際機場園區發展條例；經濟部主管加工出口區設置管理條例等。 [↑](#footnote-ref-169)
169. 參錢純，同前註162，頁14。 [↑](#footnote-ref-170)
170. 民法第345條第1項規定：「稱買賣者，謂當事人約定一方移轉財產權於他方，他方支付價金之契約。」 民法第398條規定：「當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定。」 [↑](#footnote-ref-171)
171. 「視為銷售」為擬制規定，所謂「擬制」，係指「就非典型之事實，賦予典型法律效果之立法決定」，係立法者將特定事實類型化後，對之創設法律效果。擬制是「法律規定」，係屬「國會保留」。此參李惠宗，同前註88，頁15。 [↑](#footnote-ref-172)
172. 參2011年1月26日公布營業稅法第3條之2之增訂理由。 [↑](#footnote-ref-173)
173. 包含營業稅法第3條之1及第3條之2規定，分別就信託財產行為或非營利目的之事業、機關、團體、組織及專營免稅貨物或勞務之營業人將貨物自用、無償移轉他人、抵償及分配之情形。 [↑](#footnote-ref-174)
174. 營業稅法第4條第1項規定：「一、銷售貨物之交付須移運者，其起運地在中華民國境內。二、銷售貨物之交付無須移運者，其所在地在中華民國境內。」 [↑](#footnote-ref-175)
175. 營業稅法第3條第2項規定。 [↑](#footnote-ref-176)
176. 排除「個人受僱提供勞務」者，乃係其因此所取得之報酬，屬薪給、所得性質。個人取得雇主給與之報酬歸屬所得稅之租稅範圍，不予對之重複課徵消費稅乃係符合租稅法體制；排除「執行業務者提供專業性勞務」之原因諸如醫師、藥師及助產師（士）等，乃係降低國民醫療負擔；而會計師、建築師、律師及技師等，對之免稅即是使消費者得免除負擔，或有認為亦是消費者對特定專業性服務基本需求之考量而給予免稅，其他則係考量因多係以個人專業提供服務，如納入租稅範圍，則涉及稅籍登記、會計帳務、進項扣抵等困難，徵納成本較大，爰將之列為綜合所得稅徵課。 [↑](#footnote-ref-177)
177. 營業稅法第37條第1項規定：「外國技藝表演業，在中華民國境內演出之營業稅，應依第35條規定，向演出地主管稽徵機關報繳。但在同地演出期間不超過30日者，應於演出結束後15日內報繳。」 [↑](#footnote-ref-178)
178. 參2001年7月9日公布營業稅法第41條之修正理由。 [↑](#footnote-ref-179)
179. 此類情形，原係由境內自然人買受人依營業稅法第36規定負繳納義務，然考量是類買受人課稅依從成本相對較高；且網路交易訊息隱密，難以知悉買受人消費情形，有礙稅源掌握，爰2016年12月28日公布增訂本條，改由勞務提供者為納稅義務人，俾利掌握稅源，簡化稽徵作業。 [↑](#footnote-ref-180)
180. 參錢純，同前註162，頁4。 [↑](#footnote-ref-181)
181. 加計法係將營業人所支付薪資、租金、利息、租稅及利潤等加總，認為為其加值；稅基相減法係將營業人同一期間之銷項總額減去進項總額，得出加值額部分再以適用稅率計算應納營業稅額。 [↑](#footnote-ref-182)
182. 營業稅法第15條第1項規定：「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額。」 [↑](#footnote-ref-183)
183. 營業稅法第14條第2項規定。 [↑](#footnote-ref-184)
184. 營業稅法第15條第3項規定。 [↑](#footnote-ref-185)
185. 營業稅法第14條第1項規定：「營業人銷售貨物或勞務，除本章第2節另有規定外，均應就銷售額，分別按第7條或第10條規定計算其銷項稅額，尾數不滿通用貨幣1元者，按四捨五入計算。」 [↑](#footnote-ref-186)
186. 營業稅法第16條規定。 [↑](#footnote-ref-187)
187. 營業稅法第32條第2項規定。 [↑](#footnote-ref-188)
188. 參李建興，同前註54，頁423-424。 [↑](#footnote-ref-189)
189. 營業稅法第7條規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。三、依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。六、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。七、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務。八、保稅區營業人銷售與課稅區營業人未輸往課稅區而直接出口之貨物。九、保稅區營業人銷售與課稅區營業人存入自由港區事業或海關管理之保稅倉庫、物流中心以供外銷之貨物。」 [↑](#footnote-ref-190)
190. 參顏慶章，同前註69，頁150。 [↑](#footnote-ref-191)
191. 參黃茂榮，營業稅之免稅，植根雜誌，第28卷第4期，2012年4月，頁16-37。 [↑](#footnote-ref-192)
192. 營業稅法第8條第2項規定：「銷售前項免稅貨物或勞務之營業人，得申請財政部核准放棄適用免稅規定，依第四章第一節規定計算營業稅額。但核准後三年內不得變更。」 [↑](#footnote-ref-193)
193. 發展觀光條例第50條之1規定：「外籍旅客向特定營業人購買特定貨物，達一定金額以上，並於一定期間內攜帶出口者，得在一定期間內辦理退還特定貨物之營業稅；其辦法，由交通部會同財政部定之。」 [↑](#footnote-ref-194)
194. 參2003年6月11日公布發展觀光條例第50條之1之增訂理由。 [↑](#footnote-ref-195)
195. 營業稅法第7條之1第1項前段規定：「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其於一年內在中華民國境內從事參加展覽或臨時商務活動而購買貨物或勞務支付加值型營業稅達一定金額，得申請退稅。」 [↑](#footnote-ref-196)
196. 參2010年5月5日公布營業稅法第7條之1之增訂理由。 [↑](#footnote-ref-197)
197. 營業稅法第9條規定：「進口下列貨物免徵營業稅：一、第7條第6款、第8條第1項第27款之肥料及第30款之貨物。二、關稅法第49條規定之貨物。但因轉讓或變更用途依照同法第55條規定補繳關稅者，應補繳營業稅。三、本國之古物。」 [↑](#footnote-ref-198)
198. 參黃士洲，租稅法律主義的再檢討，月旦法學雜誌，第229期，2014年6月，頁208。 [↑](#footnote-ref-199)
199. 參楊仁壽，法學方法論之進展—實踐哲學的復興，三民書局股份有限公司，102年4月，頁415。 [↑](#footnote-ref-200)
200. 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊），植根法學叢書編輯室，2005年10月，頁2-3。 [↑](#footnote-ref-201)
201. 參司法院釋字第607號解釋、司法院釋字第615號解釋、司法院釋字第625號解釋、司法院釋字第635號解釋、司法院釋字第660號解釋、司法院釋字第674號解釋、司法院釋字第685號解釋及司法院釋字第693號解釋。 [↑](#footnote-ref-202)
202. 參李惠宗，同前註18，頁2。 [↑](#footnote-ref-203)
203. 參李惠宗，同前註18，頁264-266。 [↑](#footnote-ref-204)
204. 參顏慶章，同前註69，頁23。 [↑](#footnote-ref-205)
205. 參黃茂榮，同前註216，頁31-33；參李惠宗，同前註18，頁265。 [↑](#footnote-ref-206)
206. 參黃茂榮，同前註216，頁36-48；參楊仁壽，同前註214，頁423-425。 [↑](#footnote-ref-207)
207. 參楊日然，同前註218，頁100-102。 [↑](#footnote-ref-208)
208. 參黃茂榮，同前註216，頁3-35；頁48-88。黃氏從法律解釋特徵說明，區分為三類，分別為「由法律解釋任務產生之特徵」、「由解釋學導出之特徵」及「由憲政體制導出之特徵」。法律解釋任務導出兩個要求，分別為「法律解釋對具體案件之關聯性—認為『認定法律事實』與『尋找法律規範』是於相互影響下做成，法律概念之解釋受個案具體情況影響」及「法律解釋之價值取向性—規範本身非終局目的，人類僅是利用規範追求某些目的，而該等目的又是基於某些價值決定，該等目的及價值決定是法律意旨之所在」；解釋學導出之兩個特徵，分別為「文義之範圍性—法律解釋須在文義所及範圍內為之」及「詮釋之循環性—法律規範的每個用語、條文或規定均須考慮到整個法體系，須被整體瞭解」；憲政體制導出之兩個特徵，分別為「（主觀）歷史性—立法機關有立法權，有具體化價值原則、一般條項及不確定概念之優先權」及「合憲性—法律解釋應符合憲法意旨（部分學者認為係法體系之延伸）」。 [↑](#footnote-ref-209)
209. 此參陳清秀，同前註99，頁342-355。 [↑](#footnote-ref-210)
210. 參李惠宗，同前註18，頁272。 [↑](#footnote-ref-211)
211. 學者楊日然以解釋方法區分，僅區分文義解釋、體系解釋及社會法學法解釋三種，並未有歷史解釋及目的解釋，因其將歷史解釋置為文義解釋之一環、目的解釋為體系解釋之一環。前者認為文義解釋已含是否探究立法者意思之歷史性而為闡述，後者則係認為體系解釋已然考量其規範目的性在內。而其分類上之社會法學法解釋，雖均與體系解釋均包含目的解釋之意涵，惟體系解釋係著眼於法律關聯，社會法學法解釋則係著重對社會結果之預測，二者目的分別著重於過程與結果，有所不同。參楊日然，同前註224，頁104-113。 [↑](#footnote-ref-212)
212. 參最高法院2012年11月22日101台上字第5879號刑事判決。本判決指出典型之解釋方法，是先依文義解釋，而後再繼以論理解釋，且論理解釋及社會學解釋，始於文義解釋並終於文義解釋可能之範圍。若法規範文義明確，無複數之解釋可能時，僅能為文義解釋。文義解釋，係依照法規範用語之文義及通常使用方式而為解釋，據以確定法律之意義；體系解釋，係以法規範條文在法律體系上之地位，即依其編章節條項款之前後關連位置，或相關法規範內容之意，闡明規範意旨；歷史解釋，乃探求立法者於制定法律時所作價值判斷及其所欲實踐目的，以推知立法者之意思；目的解釋，則係以法律規範目的，為闡釋法律疑義之方法。 [↑](#footnote-ref-213)
213. 參黃茂榮，同前註207，頁3-35；頁50-88。黃氏引用學者Klaus Tipke論點，主張應避免將文義、歷史、體系、目的等各種「解釋因素」與「解釋方法」替代使用，因若將「因素」稱為「方法」，將被傾向認為可孤立適用其中任一方法。 [↑](#footnote-ref-214)
214. 參曾品傑，法律解釋學之原理，月旦法學教室，第130期，2013年8月，頁72-73。 [↑](#footnote-ref-215)
215. 參陳清秀，同前註99：頁343。 [↑](#footnote-ref-216)
216. 參陳清秀，同前註47，頁145。 [↑](#footnote-ref-217)
217. 參李惠宗，同前註18，頁298-299。 [↑](#footnote-ref-218)
218. 參陳清秀，同前註99，頁378-283。 [↑](#footnote-ref-219)
219. 參曾品傑，同前註231，頁77。 [↑](#footnote-ref-220)
220. 參姚瑞光，淺論立法技術與法律常識，司法新聲，第98期，2011年4月，頁6-7。「例示」規定之後，所為之「概括」規定，其性質不得與「例示」規定者有異（須相同、相類）。 [↑](#footnote-ref-221)
221. 參曾品傑，同前註231，頁77。 [↑](#footnote-ref-222)
222. 參李惠宗，同前註18，頁329-330。 [↑](#footnote-ref-223)
223. 參楊日然，同前註224，頁116。 [↑](#footnote-ref-224)
224. 參李惠宗，同前註18，頁330-324。 [↑](#footnote-ref-225)
225. 學者黃茂榮對是否可以私法事實發生優先導出其地位優先，提出「民事法優位說」、「規範目的說或概念相對性說」、「調和說或價值統一說」及「經濟觀察法」等分類，可認為前三者分別與「統一說」、「獨立說」及「目的適合說」相對應，而末者則指出，租稅法與私法均有規範之情形下，乃係前三者學說擇一爾爾，不致有規範衝突問題，惟理論或實務所提出之「經濟觀察法」，應認為係租稅法具有漏洞時，為達到租稅目的而以租稅法硬生曲解私法而產生之藉口，此已與租稅法與私法地位之探討無關。此參黃茂榮，稅捐法與民事法（二），植根雜誌，第26卷第12期，2010年12月，頁25。 [↑](#footnote-ref-226)
226. 轉引自葛克昌，同前註140，頁9。 [↑](#footnote-ref-227)
227. 參葛克昌，同前註245，頁10。 [↑](#footnote-ref-228)
228. 參黃茂榮，稅捐法與民事法（一），植根雜誌，第26卷第11期，2010年11月，頁40。 [↑](#footnote-ref-229)
229. 參金子宏，租稅法，頁112，轉引自陳清秀，同前註48，頁6。 [↑](#footnote-ref-230)
230. 參葛克昌，同前註245，頁32-34。 [↑](#footnote-ref-231)
231. 參陳清秀，同前註48，頁6-7。 [↑](#footnote-ref-232)
232. 參陳清秀，同前註47，頁7-8。 [↑](#footnote-ref-233)
233. 參楊仁壽，同前註214，頁426-427。 [↑](#footnote-ref-234)
234. 參陳新民，立法者的審慎義務與釋憲者的填補任務，收錄於氏著，法治國家論，學林文化事業有限公司，90年4月，頁268。 [↑](#footnote-ref-235)
235. 參陳新民，同前註252，頁272-276。 [↑](#footnote-ref-236)
236. 引自李惠宗，同前註136，頁283-285。 [↑](#footnote-ref-237)
237. 參康炎村，租稅法原理，凱侖出版社，76年2月，頁1。 [↑](#footnote-ref-238)
238. 參李惠宗，同前註18，頁318。 [↑](#footnote-ref-239)
239. 引自李惠宗，房屋被法院拍賣也是一種營業行為?台北高等行政法院九十八年度訴字第一二七號判決評釋，月旦法學雜誌，第182期，2010年7月，頁269。 [↑](#footnote-ref-240)
240. 參李惠宗，房屋被法院拍賣也是一種營業行為?台北高等行政法院九十八年度訴字第一二七號判決評釋，月旦法學雜誌，第182期，2010年7月，頁268。 [↑](#footnote-ref-241)
241. 臺北高等行政法院2017年4月20日105年度訴字第1389號 判決：「而所謂『事業」，本質上並未排除未為商業登記之個人，故如獨立且繼續從事一定之銷售貨物或勞務行為，即符合營業稅法第2條第1款所訂，以銷售貨物或勞務之營業人為營業稅納稅義務人之規定。」 [↑](#footnote-ref-242)
242. 參財政部106年2月8台財稅字第10500736790號令。 [↑](#footnote-ref-243)
243. 臺北高等行政法院2019年2月14日107年度訴字第1305號判決：「至營利目的係指獲取利潤之主觀意圖而言，尚與客觀上交易之盈虧有別（交易之盈虧乃屬所得稅課徵之範疇）。」 [↑](#footnote-ref-244)
244. 參陳清秀，同前註64，頁442。 [↑](#footnote-ref-245)
245. 諸如依公司法第1條規定：「本法所稱公司，謂以營利為目的，依照本法組織、登記、成立之社團法人。」、人民團體法規定：「社會團體係以推展文化、學術、醫療、衛生、宗教、慈善、體育、聯誼、社會服務或其他以公益為目的，由個人或團體組成之團體。」分別指稱是該組織成立之目的而言，並非指實際行為是否以營利或公益判斷，例如公司捐贈行為可能是基於公益目的，文化團體販售其產製藝術作品則可能是基於營利目的。 [↑](#footnote-ref-246)
246. 參立法院公報第73卷第94期院會紀錄所附立法院議案關係文書第19頁。 [↑](#footnote-ref-247)
247. 參錢純，同前註162，頁5。 [↑](#footnote-ref-248)
248. 本文此處立法者係指形式上之立法者，此立法者實際係由行政機關之意思，藉由立法者以其名義通過之規範，本質上仍係行政機關之意志。 [↑](#footnote-ref-249)
249. 參錢純，同前註162，頁22。 [↑](#footnote-ref-250)
250. 同前註268。 [↑](#footnote-ref-251)
251. 財政部2018年6月20日台財法字第10713922910號訴願決定書。 [↑](#footnote-ref-252)
252. 參財政部賦稅署網站，[https://www.dot.gov.tw/ch/home.jsp?id=26&parentpath=0,9&mcustomize=tax news\_view.jsp&dataserno=201706070001&mserno=201707060001](https://www.dot.gov.tw/ch/home.jsp?id=26&parentpath=0,9&mcustomize=tax%20news_view.jsp&dataserno=201706070001&mserno=201707060001)，2017年6月7日新聞稿，瀏覽日期：2019年3月28日。該署說明核釋個人售屋營業稅課徵相關規定，有關認個人售屋案件時，稽徵機關應就其交易頻率及數量等情綜合判斷後妥處，不得逕將每年度銷售達6戶以上者，一律認屬應課徵營業稅之範疇，以符營業稅立法意旨，並維護租稅公平。 [↑](#footnote-ref-253)
253. 2016年6月30日臺北高等行政法院105年度訴字第367號判決。 [↑](#footnote-ref-254)
254. 2002年9月11日高雄高等行政法院91年度訴字第403號判決。 [↑](#footnote-ref-255)
255. 行政機關亦持相同見解。諸如財政部2016年7月20日台財法字第10513932400號訴願決定書、財政部2016年2月2日台財法字第10413972210號訴願決定書、財政部2015年11月18日台財訴字第10413957940號訴願決定書。 [↑](#footnote-ref-256)
256. 2017年7月19日臺中高等行政法院106年度訴字第101號判決。 [↑](#footnote-ref-257)
257. 財政部57台財稅發第3134號令釋。 [↑](#footnote-ref-258)
258. 財政部1986年5月16日台財稅第7523550號函釋。 [↑](#footnote-ref-259)
259. 財政部2000年1月12日台財稅第0890450088號函釋。 [↑](#footnote-ref-260)
260. 財政部1987年8月7日台財稅第760071994號函釋：「二、大樓（廈）管理委員會，如係基於「公司自建停車場供員工使用，向員工收取停車費，由其薪資中扣回之收入係屬公司銷售勞務與員工之收入，應依法報繳營業稅。」 [↑](#footnote-ref-261)
261. 諸如財政部1987年3月4日台財稅第7634189號函釋氣象局依交通部核定之「中央氣象局規費收費標準表」收取服務費等收入係規費性質；財政部2000年1月10日台財稅第0880450937號函釋政府所管理路邊路外停車場之停車費，因係依據「停車場法」規定設置停車場作業基金專款專用，且係依法授權由地方政府所訂並經地方議會審議通過之收費標準而收取，又民眾如未繳費，可依道路交通管理處罰條例規定予以裁罰，故該停車費收入核屬具有規費性質。」 [↑](#footnote-ref-262)
262. 財政部2005年5月3日台財稅字第09404530430號令釋。 [↑](#footnote-ref-263)
263. 財政部2009年9月24日台財稅字第09804560500號令釋。 [↑](#footnote-ref-264)
264. 財政部2011年9月13日台財稅字第10000298430號函釋：「二、○○公有停車場收費，如係符合規費法第8條第1款各機關提供特定對象使用公有道路、設施、設備及場所之規定，並依停車場法第31條授權由地方主管機關訂定，經地方議會審議通過之收費標準收取，且依道路交通管理處罰條例第56條第3項規定，對停車未繳費之民眾予以裁罰，則該停車費收入為依法徵收之規費。惟營業人向○○縣政府請款之收入（扣除契約金後之金額），應依法開立統一發票報繳營業稅。三、至○○縣政府委外經營之公有停車場收費，如未符合前開規費要件者，應由營業人開立發票予消費者，依法報繳營業稅。」但與之不同者如其本質為規費衍生之權力金，財政部2008年2月20日台財稅字第09704504760號函釋公有停車場委外經營收取之權利金非屬課稅範圍公有停車場非屬營業稅課稅範圍。 [↑](#footnote-ref-265)
265. 財政部2005年11月25日台財稅字第09404577950號函釋：「個人以營利為目的，透過網路銷售貨物或勞務，如果每個月銷售貨物之銷售額未達到營業稅起徵點者，得暫時免向國稅局辦理營業（稅籍）登記。」財政部實務上會以是否「採進、銷貨方式經營」方式判斷是否以營利為目的，消費者揪團合購之團購主是否以營利為目的之判斷即是如此；或有以是否「銷售自用賸餘」者為判斷，諸如設置太陽光電發電系統以自用為主於有賸餘時始出售之情形。 [↑](#footnote-ref-266)
266. 財政部1993年1月9日台財稅第821475491號函釋：「百貨公司內經營專櫃飲食之攤位業者，其與百貨公司結帳時，不得開立個人收據交由百貨公司申報『個人一時貿易資料申報表』請即輔導其辦理營業登記，依法課徵營業稅或予以設籍課稅。」 [↑](#footnote-ref-267)
267. 2019年5月30日臺中高等行政法院108年簡上字第4號行政判決：「以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，不論其是否已辦理營業登記或有無登記之營業牌號或場所……應認屬所得稅法第11條第2項所稱之營利事業……。又所謂財產交易所得（或財產交易損失）依據所得稅法第9條規定，係指納稅義務人並非為經常買進、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），而一時貿易所得即一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，係歸於營利所得範疇；故從交易活動之持續程度觀察，可從獨資營利事業之營利到一時貿易活動，至一時性的財產交易行為。」 [↑](#footnote-ref-268)
268. 財政部1987年7月1日台財稅第7648138號函釋。 [↑](#footnote-ref-269)
269. 財政部1990年8月7日台財稅第790675576號函釋：「個人擅自以自用小客車攬客營業，除由主管機關依法取締處罰外，尚無須辦理營業登記，亦不課徵營業稅及營利事業所得稅，但其所得應課徵綜合所得稅。」 [↑](#footnote-ref-270)
270. 財政部1995年8月21日台財稅第841643836號函釋：「○○廢棄物運銷合作社之個人社員將收集之廢棄物交該社辦理共同運銷，准……免徵營業稅，惟應依法課徵綜合所得稅。」 [↑](#footnote-ref-271)
271. 財政部1995年12月13日台財稅第841661771號函釋：「保證責任○○彫刻生產合作社之個人社員，如僅將其與家庭成員所生產之彫刻品交與該社辦理共同運銷，而不對外銷售其產品且不具備營利事業型態者，該個人社員既無營業行為，可免辦營業登記並免徵營業稅……。」 [↑](#footnote-ref-272)
272. 財政部1988年11月15日台財稅第770288754號函釋個人經營小貨車貨運業應辦營業登記。 [↑](#footnote-ref-273)
273. 財政部賦稅署1988年3月7日台稅二發第770044235號函釋：「盲人投資經營按摩院（中心），如具有按摩院之設備並僱用按摩人者，自應依法辦理營業登記，課徵營業稅……」 [↑](#footnote-ref-274)
274. 財政部1989年4月6日台財稅第781143103號函釋。 [↑](#footnote-ref-275)
275. 財政部2001年12月27日台財稅字第0900071529號函釋：「鄉村住宅供民宿使用，在符合客房數5間以下，客房總面積不超過150平方公尺以下，及未僱用員工，自行經營情形下，將民宿視為家庭副業，得免辦營業登記，免徵營業稅。至如經營規模未符前開條件者，其稅捐之稽徵，依據現行稅法辦理。」 [↑](#footnote-ref-276)
276. 財政部2005年8月2日台財稅字第09400362430號函釋。 [↑](#footnote-ref-277)
277. 財政部2015年1月19日台財稅字第10300678310號令釋。 [↑](#footnote-ref-278)
278. 財政部2007年10月18日台財稅字第09600434600號函釋。 [↑](#footnote-ref-279)
279. 參財政部賦稅署75年5月6台稅二發第7546892號函釋。 [↑](#footnote-ref-280)
280. 財政部1991年4月26日台財稅第800146925號函釋「外銷豬肉加工廠商依行政院農業委員會補助辦理之『鼓勵外銷廠商增購毛豬屠宰利息及加工費用補貼計畫』所領取之購豬利息及加工費補貼，如非因銷售貨物或勞務而取得者，可免開立統一發票及免徵營業稅。」 [↑](#footnote-ref-281)
281. 財政部1986年11月26日台財稅第7528216號函釋：「公司與經濟部能源局訂約辦理『混合式溫差發電初步可行性研究』工作，研究成果既歸該局所有應屬受託辦理研究，公司向該會申請資助之經費收入，乃銷售勞務所取得之代價，應依法開立統一發票報繳營業稅。」之後財政部1992年4年9月11日台稅二發第841649923號函釋取政府之主導性新產品開發補助款並享有智慧財產權之案例均是相同意旨，以研究成果是否移轉給予補助之政府機關，據以判斷是否課徵營業稅。 [↑](#footnote-ref-282)
282. 財政部2005年5月25日台財稅字第09404529360號函釋。 [↑](#footnote-ref-283)
283. 參司法院釋字第661號解釋陳大法官新民提出協同及部分不同意見書。 [↑](#footnote-ref-284)
284. 財政部2018年6月19日台財法字第10713922200號訴願決定書事實：「原處分機關依據審計部教育農林審計處通報資料，以訴願人2015年度取得未訂定租賃契約之場地租借收入新臺幣37,433,810元(含稅)，未於收款時填具『機關團體銷售貨物或勞務申報銷售額與營業稅額繳款書』，報繳營業稅，致生漏報銷售額35,651,248元，逃漏營業稅1,782,562元之結果，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額1,782,562元… [↑](#footnote-ref-285)
285. 參陳清秀，同前註64，頁449。 [↑](#footnote-ref-286)
286. 鑒於編列單位預算，收入全數解繳公庫之政府機關，其設置、人員聘用、管理及經營各方面，均必須受其組織法及有關法規規範，其收入及支出分開編列預算，支出限於已列入預算者始能支用，收入則全數解繳公庫，與稅捐入庫方式無異，尚非一般銷售貨物或勞務之行為，故核釋免徵營業稅。至政府機關如係編列「附屬單位預算」，因屬自負盈虧，收入如有賸餘始解繳公庫，核與私經濟銷售貨物或勞務之行為類似，故核釋應依法課徵營業稅。 [↑](#footnote-ref-287)
287. 諸如財政部1989年11月27日台財稅第780318880號函釋公園高爾夫練習場等列入預算之門票收入不課稅、財政部1990年4月25日台財稅第780450746號函釋林務局編入預算全數解繳公庫之臺稅消費字第10304663240號函釋鄉鎮市公所協助回收清除資源回收物所收上級機關預算方式補助款非屬銷售取得之代價及財政部104年8月17日台財稅字第10404578450號函釋國產署擔任特種基金國有非公用土地之管理機關其權利金租金收入應課稅等。 [↑](#footnote-ref-288)
288. 2009年11月20日司法院釋字第677號解釋：「為求人民訴願及訴訟權獲得更為妥適、有效之保障，相關機關允宜考量訴願及行政訴訟文書送達方式之與時俱進，兼顧現代社會生活型態及人民工作狀況，及效果，俾使人民足以預見其行為是否構成犯罪，並使其所受之刑罰更符合憲法罪刑相當原則。」 [↑](#footnote-ref-289)