

第一節 租稅與租稅法之基本概念

壹、租稅與公課：

所謂公課，係指人民依法律或地方自治條例，對國家或地方自治團體，所為之公法上金錢給付義務。公課與罰鍰之性質不同，前者係屬人民依照法律規範而負擔之中性公法上金錢給付義務；後者則係人民因違反行政法上義務，因而遭受以剝奪一定數額之金錢為內容的行政制裁，具有「制裁性」。此外，公課亦與人民對國家的任意捐贈有不同，前者係人民依照法律而「強制」負擔之金錢給付，後者則係人民基於自由意志的「任意」金錢給付。再者，公課與國家因財產管理行為所為之給付亦有不同，前者係依法律所產生的權利義務關係，後者則是人民與國家因締結契約，基於契約約定內容所產生的權利義務關係。

公課之類型，包括：租稅、受益負擔（包括規費與受益費／分擔金）及特別公課。以下分別就「租稅」與「非稅公課」（包括受益負擔及特別公課）詳加說明：

一、租稅：

（一）租稅之要素：

租稅，又稱稅捐、稅課，在我國的租稅實定法中並未有明確定義，稅法學界則一般引用1977年制定之德國租稅通則（Abgabenordnung, AO）第3條第1項作為租稅的定義規範：「稱租稅者，謂公法團體，基於獲取收入之目的，對於所有該當給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬於特定給付的對價給付；收入得為附帶目的。」¹據此，可將租稅的概念要素，拆分如下：

¹ 此種定義方式，在德國，稱為「同一說」。不過，部分學者則主張同一說將破壞憲法的最高性，而有透過修改法律對於「稅」之概念達到實質上修改憲法上

1. 主體：具高權地位之公法團體。

在我國，享有課稅高權地位之公法團體，僅限於「國家」（中央）及「地方自治團體」（地方）；至於其他同樣具有公法人地位之「行政法人」或改制為行政機關前的「農田水利會」²，則不具此等課稅權限。

2. 對象：所有該當法定構成要件之人。

租稅作為一種「法定之債」³，即任何人一旦該當租稅法律之構成要件，即產生負擔租稅債務之法律效果。因此，無論是自然人或法人、本國籍或外國籍，甚至非法人團體（例如：獨資商號、合夥團體）或外國法人在我國境內所經營，但未具有獨立法人格地位之固定營業場所（TP），依法律之特別規定，均屬得該當租稅法律構成要件，而負擔租稅債務之人；惟具有課稅高權之公法人，則不與焉。至於租稅法律之構成要件（＝租稅構成要件），包括：「租稅主體」、「租稅客體」、「稅基」及「稅率」；該當租稅構成要件所產生的租稅債務（＝租稅法律效果），即租稅債務人所應繳納之「稅額」，又可分為「應納稅額」及「結算稅額」⁴。

「稅」之概念的危險，因而主張「非同一說」，認為「憲法上稅」與「法律上稅」的概念，應予區別；換言之，憲法上稅的概念，應從憲法規範中探尋，而非依循稅法規範對於稅之概念的定義。關於非同一說見解之支持立論，例參：黃俊杰，財稅憲法與憲法上稅捐概念，載：稅捐稽徵法，頁14-17；葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，載：財稅法基本問題，頁281-289。相同結論，另參：黃源浩，租稅法，頁13。

- 2 現行農田水利會已改制為「行政機關」，而喪失享有權利能力之「公法人」屬性（參見農田水利法第2條），此一改制，亦被憲法法庭111年憲判字第14號判決肯認其合憲性。
- 3 關於租稅作為一種法定之債的說明，詳參：本書「第二回／第一節／壹」。
- 4 關於租稅構成要件之詳細展開及租稅法律效果的說明，詳參：本書「第二回／第二節／壹／一」。

3.目的：主要或次要之財政目的。

租稅通常係以獲取「財政收入」作為其「主要目的」，惟獲取財政收入亦可作為「次要目的」，而以其他「社會」或「政策」目的作為「主要目的」。例如：貨物稅係以環境保護、節約能源作為其主要目的，財政收入則為次要目的；菸酒稅則是以節制菸酒行為、保護國民健康為其主要目的，財政收入則為次要目的。

4.效果：強制課徵且無對價性的金錢給付義務。

(1)強制課徵性：租稅債務人一旦滿足租稅構成要件，即應被強制課徵並繳納租稅，此即租稅之「**強制課徵性**」。具體而言，一方面要求租稅債務人該當租稅構成要件後，即應依法申報並繳納租稅；另一方面要求租稅債權人原則上應強制開啟稽徵程序並執行全部的租稅債務（即租稅債權人負有「**執行誠命**」），僅例外在法律另有規定下，始得依各該規定在法定範圍內為合義務之裁量，例如：依遺贈稅法第30條第2項規定准予分期繳納。

(2)無對價性：租稅係為滿足國家或地方自治團體一般性的公共財政需要而徵收，繳納租稅之納稅義務人，與收取租稅之國家或地方自治團體之間，並不存在因繳納租稅而得以享受個別具體化受益或其可能性，此即租稅之「**無對價性**」。此一特性，適足作為與非稅公課中「規費」及「受益費／分擔金」之區分標準⁵。從而租稅收入原則上適用「**統收統支原則**」，亦即租稅應作為各項支出的支應財源，並非用於特定用途之上；然而，例外以法律明定租稅收入與特定用途相連結，而指定租稅收入運用於特定支出（＝**專款專用**）時，此及「**指定用途稅／目的稅**」。固然指定用途稅／目的稅違反

5 關於「規費」及「分擔金」之說明，詳參：下述「二」。

租稅之無對價性，但由於統收統支原則並非憲法原則，而僅為預算法上之原則，故除非專款專用之用途連結明顯不當，否則立法者仍得以立法裁量某項稅收是否專款專用⁶。例如：房地合一稅扣除由中央統籌分配予地方之餘額，循預算程序用於住宅政策及長期照顧服務支出（所得稅法 § 125-2）；菸酒稅屬應徵稅額超過每千支（每公斤）新臺幣590元至1,590元之稅課收入，撥入依長期照顧服務法設置之特種基金，用於長期照顧服務支出（菸酒稅法 § 20-1），均屬指定用途稅／目的稅之適例。

(3) 金錢給付義務：

- ①原則：租稅之繳納原則上應以「金錢」為內容，惟此之金錢不一定為「現金」的交付，亦可透過金融帳戶進行匯款轉帳，或透過金融機構而以信用卡支付，或以相當於現金之有價證券（例如：銀行保付支票或國庫券）向國庫給付等諸多方式。
- ②例外：法律另有規定時，得以其他非金錢之方式繳納租稅，例如：印花稅之繳納方式為「貼足印花稅票」（印花稅法 § 8 I）；如遺產或贈與稅應納稅額在30萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期間內，就現金不足部分申請以在中華民國境內之課徵標之物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳（遺贈稅法 § 30IV第1句）⁷。

6 德國聯邦及州預算原則法（Haushaltsgrundsatzgesetz, HGrG）第7條：「所有的收入應當作為所有支出的手段。若法律明定或預算允許，收入可以僅限用於特定目的。」可為參照。

7 其餘之例尚如「田賦」之課徵，係繳納地方生產之「稻穀或小麥」，如不產稻穀或小麥，得按應徵實物折徵當地生產雜糧或折徵代金（土地稅法 § 23 I）。惟田賦已於1987年第二期開始停徵，迄今尚未復徵。