

稅捐法體系概論(上)

黃 茂 榮*

【目 次】

- 一 前言
- 二 課稅之憲法上的限制
 - A 國家課稅權與稅入規模
 - B 人民之基本權利的保障
 - I 所有權及財產權之保障
 - II 生存權之保障
 - III 過重課稅之禁止與比例原則
 - IV 婚姻及家庭之歧視的禁止
 - V 稅捐秘密
 - C 衍生之稅捐法的建制原則
- 三 支撐體系的稅法原則：稅法上之法治國原則
 - A 形式意義與實質意義之法治國原則
 - B 形式意義之法治國原則的實踐
 - C 實質意義之法治國原則的實踐
- 四 法治國之稅捐法的建構原則
 - A 量能課稅原則
 - I 量能課稅原則與平等課稅原則
 - II 平等課稅原則的意義及內容
 - III 量能課稅原則為公平課稅的基礎原則
 - IV 量能課稅原則與財政稅捐
 - V 量能課稅原則之具體化
 - a 稅捐客體之選取（所得、財產及消費）
 - b 稅捐能力對於主體之歸屬
 - B 其他實質原則
 - I 社會目的之稅捐法
 - II 經濟目的之稅捐法
 - III 秩序目的之稅捐法
 - C 稅捐法定主義
 - I 合法稽徵原則
 - II 法的安定性
 - a 法律要件之明確性
 - b 溯及效力之禁止
 - c 法律補充或類推適用之禁止
- 五 稅捐法體系及其建構
 - A 體系的概念
 - B 體系的形成方法
 - I 利用編纂概念
 - II 利用類型模組
 - a 類型的概念及其種類
 - b 對極思考
 - c 類型譜
 - III 利用法律原則
 - IV 利用功能概念
 - C 體系的種類
 - I 外在體系
 - II 內在體系
- 六 體系的應用
 - A 稅制的規劃
 - B 體系在法學與實務上的應用
 - I 法條內部之意旨的關聯
 - II 法規的競合與政策工具的替代性
 - III 類型之應用
 - a 利用類型掌握法律資料
 - b 利用類型幫助瞭解
 - c 利用類型發現漏洞
 - d 利用法律原則補充漏洞
 - f 利用體系維持法律的一貫性
 - IV 體系的作用與效率

一 前 言

稅捐雖然是一個古老的財政制度，但其現代法制化的發展相對於其他法律領

* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授。

域還是比較落後。即便在德國也是在現代的法學方法被引進於稅法之研究以後始有比較系統化的發展¹。該發展之意義為肯認稅制與其他法律一樣，在稅捐之課徵上有立基於其事務本質之固有的價值與原則：公平（Gerechtigkeit）與安定（Rechtssicherheit）。稅捐的課徵應符合公平的法秩序，而非亂無秩序，單純訴諸國家權力強制剝奪人民的財產。然正與現代民主憲政國家之建設同樣，稅捐法制的合理化有其所在國之歷史發展程度的時空制限，不是一蹴可就。不懈的探討與持續的奮鬥仍所必須。這不是單純從民主原則出發的單邊主張即可達成，而是一個現代國家之建立上，必須努力不懈才能實現之公平、效率與人道的統治方式。

稅捐為一種無對待給付之公法上的債務，其課徵自然減少納稅義務人之可支配的金錢，削弱其賴以自由發展自己的物質基礎。因此，稅捐的課徵至少介入構成人民基本權利之財產權。在個別之特殊艱困的情形還可能介入其生存權。如為財政目的以外之經濟、社會或文化目的，而為稅捐之減輕或加重的課徵，以引導納稅義務人之經濟規劃，則該稅捐之課徵還可能介入平等權、工作權等。這時必須有適當的理由來說明其平等原則之違反的正當性。惟在實務上該正當性的說明往往流於形式，並沒有真正深入的比較分析。這是現代經濟稅捐法所以被詬病，認其為造成稅捐法系統紊亂的主因。

然這些經濟稅捐法的規定何以能夠成功進入稅捐法典中？通常怪罪於利益團體對於政黨或民意代表之遊說，使稅捐法一定的程度變成利益團體追逐私益的工具，而非公正籌措稅款，滿足國家財政需要的公正法制²。然也有傳統的，在比較

本文為作者經國立台灣大學聘為台大九十三學年度「連震東先生紀念講座」法政講座之演講的文稿。謝謝羅昌發教授主持頒發聘書儀式，及同仁、同學出席指教。也謝謝講座捐贈人。

¹ 在德國稅捐法之發展上有兩個事件是特別重要的：（一）Enno Becker在一九一九年十二月二十三日完成德國帝國稅捐通則（Reichsabgabenordnung），規範稅捐債務、稅捐程序、稅捐刑事及一些稅捐法的基本概念，打下德國稅捐法之系統基礎。總結其施行經驗，該通則後來在一九七七年一月一日生效之稅捐通則（Abgabenordnung）再予大幅修正，以使其再度成為名符其實之總則法（das Mantelgesetz），改善其系統性，並正確平衡法的安定性原則與課稅之均勻性（Roman Seer, in: Kruse/Tipke, Kommentar zur AO und FGO, TK Lfg. 124 Oktober 2010, Einf. AO Tz. 1; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), Lfg. 208 Juni 2010, Einf. AO Tz. 3ff.），（二）Klaus Tipke在Karl Larenz比較完整系統說明之法學方法（Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5.Aufl., 1983）及C.-W. Canaris之系統理論（Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrecht, Berlin 1969）的基礎上，對於德國稅捐法之體系理論、稅捐體系之建制原則、稅捐法律關係、一般及特別之稅捐債務關係、稅捐稽徵關係及稅捐處罰關係提出系統的說明（Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010），使德國稅捐法之研究的方法快速向民事法的水平接近。

² 關於人民之基本權利的保障，現代民主憲政原則主要有二項訴求：（一）人身應予保障，非現行

法上有樣學樣違反平等原則進行差別課徵的情形。其中最為突出的案例為：配偶之強制合併申報（所得稅法第十五條）對於有法律婚者之加重的課徵³。不論是為維持民主或專制之國家機能，其必然引起之稅捐的必要之惡，是否宿命必定發展至此境地，特別是在民主憲政體制下，值得從憲法及體系的觀點深入檢討⁴。

犯不得逮捕，非經依法審判不得監禁（憲法第八條），（二）非依法律不得對於人民課以稅捐（憲法第十九條）。此外，在這兩種情形，不但所依據之規範都必須是經依民主程序制定之法律，而且應符合比例原則的要求，不得無正當理由（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），或超出必要的程度限制之（憲法第二十三條）。然縱使在各個自認為民主憲政的國家，該二訴求之實踐的程度亦不一致，尚待於君子自強不息，力求止於至善，或本諸憲政尚未成功，同志仍須努力的精神，力求貫徹。在國家權力之傳承，進入以選票決定勝負之民主方式後，通過選票選舉民意代表及行政首長成為決定立法權與行政權之正確行使的關鍵因素。因之，人民的願望或意志只能通過選票的形式，藉助於選出之民意代表制定法律，選出之行政首長依法行政來實現。由於民意代表及行政首長在競選中所表示的政見無規範上的拘束力，使人民在選舉中，對於民意代表及行政首長的付託，成為一種空白授權。一切雖然都基於民主原則，假民意之名以行，但人民能夠有的監督力道其實非常有限，以致於民主憲政的運轉往往流於有名無實，或受到強勢利益團體的操控。其在稅捐立法上的表現為：稅捐法體系的紊亂。在稅捐法中常見不利於弱勢者之立法與行政。例如醫藥費列舉扣除，所得稅法第十七條第一項第二款第二目規定，「以付與公立醫院、全民健康保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限。」然關於重度傷殘的家屬，一般家庭難以負擔交由醫院長期照護的費用，而只能雇人居家照護。其結果，不能交由醫院照護者，不能列舉扣除其長照費用。在各個民主憲政國家，其紊亂程度容有不同，但這是基本上都存在的不良現象。此為民主體制之罩門所在，其化解不是一件容易的工作。只能經由稅捐法之價值邏輯體系的建立與貫徹，逐步從制度克服當中的困難。請參考 Lang, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz.1ff..

³ 關於平等課徵原則之違反，所得稅法第十五條所定關於有法律婚關係者之強制合併申報，是最不容易自圓其說的立法實例。由於個人所得稅之累進課徵，該規定除使有法律婚關係者，相對於單身者及有事實婚關係者，通常要負擔較重之個人所得稅外，亦與民法關於夫妻財產制的規定意旨不符。比較合理的規定是稅制進步國家所採之折半乘二制。亦即首先將有法律婚關係者之個人所得加總，而後除以二，按其計得之商乘以應適用之稅率後，再將計得之稅額乘二，以計得之積為其應納稅額。在此改制，由於稅基折半的結果，必使其應適用之累進稅率下降，以致減少國家之個人所得稅的稅收。為彌補該稅收的損失，必然必須調整個人所得稅之稅率，才能維持國庫原來之稅收數額。此外，改制的結果，原則上會使單身者及有事實婚關係者之所得稅稅負增加。然無論如何，即使調高稅率，有法律婚關係者之所得稅稅負會降低。其降低之總額約為全部單身者及有事實婚關係者增加之總額。至於個別增加或降低的數額，與其分別應適用之累進稅率有關。單身者及有事實婚關係者中，其應適用之邊際稅率高者增加多；反之，有法律婚關係者中，其應適用之邊際稅率高者降低多。總之，因其改制影響複雜，需要相當之說明，才能順利推行。要測試一國國民能否理性面對稅制之合理化，這是一個好議題。

⁴ *Tipke/Lang* 認為德國稅捐法至今不能免於政黨政治及利益團體引起的稅捐紊亂，應非多元民主之必然的結果，而是稅捐法之落後。每一個以法治國為其憲法原則之稅捐國家遲早皆應克服該落後的問題（Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.4）。

二 課稅之憲法上的限制

雖說因為在現階段之世界局勢，從國內及國際觀之，皆有一些非國家不得、不願或不能提供之保障或服務，所以必須肯認國家對於其國民或居民的課稅權。但由於課稅的結果即減少其可支配用以生存或發展的物質基礎，介入其基本權利，引起國家課稅權與私人基本權利間之對立的形勢。對之，必須加以調和，使二者雖然相反，但可相成。鑑於這是憲法層次的對立，所以其調和的基本規定應以憲法定之。

這當中首先是稅捐之課徵應經人民之同意，此即稅捐法定主義。其意義固然是：無法律，即無納稅義務；不過，只要有法律，人民也便有依法律納稅之義務（憲法第十九條）。此為稅捐義務之形式要件上的要求。基於國家不會為惡的假設，為財政目的之純粹稅捐的課徵，除應依法律外，在其建制原則上本來再無實質要件的要求。惟因稅捐係一種無對待給付之強制公課，所以，在其課徵仍有量能課稅之內在的限制。蓋既無對待給付，便不能按對待給付之費用或效益決定應納稅額，而只能按納稅義務人之負稅能力的高低，定其應納稅額的大小。此所以稅捐法定主義及量能課稅原則發展成為稅捐法之建制的基礎原則。直到國家機關試圖以稅捐做為財政收入以外之政策工具，以推動經濟、社會或文化目的，始有憲法第二十三條之適用。該條規定：「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。」此為國家權力之濫用的禁止規定。該條除重申限制人民的基本權利必須有法律為其依據外，其限制還不得逾越必要的程度。這是比例原則在憲法上的明文規定。由於稅捐法之規定只要違反量能課稅原則，其課徵即非其所據之法律能夠給予正當理由，所以，在這種情形，該稅捐之課徵規定便應論為已逾越憲法第十九條之授權，必須接受憲法第二十三條的檢驗。其檢驗的要點為：(1) 是否具有該條所列四個理由之一，(2) 其手段是否有效、經濟且必要，(3) 是否有法律為其課徵之規範基礎。基於上述理由，進一步導出量能課稅原則及稽徵經濟原則。並以國家機關為其命令對象，重申憲法第十九條明定之稅捐法定主義。亦即人民固有依法律納稅之義務，但國家也只有依法律，始得對於人民課以稅捐義務。

憲法第十九條在憲法上的意義是：立法機關在單純財政目的之稅捐法的制定，不用再說明其係為第二十三條所定之四個目的之一而為稅捐之課徵，此與稅

捐經濟法之制定有該說明義務者不同⁵。稅捐之課徵是否逾越必要的限度，雖非立法機關必須說明的事項，但卻是事後重要之司法審查事項。稅捐法或稅捐之課徵經司法審查認定有逾越必要的情事，即構成違憲⁶。這通常以違反量能課稅原則⁷、平等原則⁸或比例原則⁹表現出來。這當中，稽徵經濟原則的考量常常被立法或稅

⁵ M. Jachmann, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW 1998, 295: 「將稅捐上之重分配定義為優惠時，該優惠與相當於量能課稅之比例的平等性對立。這對將重分配歸類至需要再具備憲法上之正當理由的社會目的規定之範疇，有決定性。」此即稅捐法上之社會目的規定及引導經濟之稅捐優惠規定，因突破平等原則而需要正當理由。其正當理由通常以「增進公共利益所必要」稱之（憲法第二十三條）。請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 19 Rz.2.

⁶ 司法院七十六年八月十四日大法官會議釋字第二一八號：「解釋文推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)臺財稅字第三三五二三號等函釋示：『一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得』，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」。

⁷ 司法院釋字第 597 號解釋「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

⁸ 司法院 86.01.17.釋字第 420 號解釋文釋稱：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」該號解釋以實質課稅為公平原則屬性。該號解釋後，其上述意旨常受引用，例如司法院釋字第 625 號、第 597 號、第 500 號、第 496 號、第 460 號、第 438 號。納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（司法院釋字第五六五號解釋參照）。憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（司法院釋字第五四七號、第五八四號、第五九六號、第六〇五號、第六一四號、第六四七號、第六四八號、第六六六號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第六八二號解釋參照）。

⁹ 司法院釋憲解釋已一貫認為，依比例原則，稅捐法上關於行為罰，在將其罰鍰之處罰額度連結於稅基或稅額時，不得無合理最高額之限制規定。該見解之形成，由釋字第 327 號解釋，「對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正。」經釋字第 616 號解釋，「對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定（指：所得稅法第一百零八條第一項）在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」到釋字第

捐行政機關引來說明，對於某一種課稅事實所以不盡然遵守量能課稅原則之財務行政上的技術困境¹⁰。與之類似，但由稅捐義務人或納稅義務人提出之經濟性的要求是：比例原則。該原則要求手段與目的間在經濟上的必要性與相當性¹¹。在稅制的建立與實行上，量能課稅原則的要求不僅表現在個別納稅義務人的層次，用以選擇稅捐客體，規範稅基之計算¹²，衡量納稅義務人及其受撫養親屬或家屬之最低

673 號解釋，「所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。」及釋字第 685 號解釋，「七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」

¹⁰ 司法院釋字第 650 號解釋：「財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定：『公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。』稽徵機關依本條第二項規定得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅。惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」

¹¹ 在司法院大法官解釋之解釋文中有明文提及「憲法第二十三條之比例原則」者有下列解釋：司法院八十七年七月三十一日大法官釋字第四六二號解釋、司法院八十八年十月一日大法官釋字第四九〇號解釋、司法院八十九年五月十九日大法官釋字第五〇七號解釋、司法院八十九年十月二十六日大法官釋字第五一五號解釋、司法院九十二年四月十八日大法官釋字第五五八號解釋、司法院九十二年八月八日大法官釋字第五六四號解釋。由是可見第二十三條是比例原則在憲法上之規範基礎。

¹² 在與稅基之計算有關的稅捐爭訟中，納稅義務人方雖常以系爭稅捐之課徵不符量能課稅原則為其爭訟之理由，但稅捐稽徵機關或行政法院多以稅捐法定主義回應。少有直接就所爭執之課稅處分或其適用之法令是否違反量能課稅原則論辯者。偶有而理直氣壯者在關於公司對於其大股東輸送利益，從事隱藏之盈餘分配的情形。關於公司在對外負債的情形下，卻無償貸款給股東。例如行政法院七十二年十月十五日七十二年度判字第一二四二號判決「按所得稅係量能課稅，所得增加，其負擔租稅能力當然增加，自應據以課稅；至於費用及損失部分，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限，營業人倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，對於該相當於該貸出款項支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，稽徵機關自無從准予認列。行為時亦即財政部六十五年二月十日臺財稅第三〇七九九號函發布之營利事業所得稅結算申報

生活需要，以確保只對於有負擔稅捐之能力者，並按其能力之大小定其稅捐義務之有無及數額。基於該要求，在個人所得稅之稅基的計算，第十四條按客觀淨額原則，規定個人綜合所得總額之計算方法；第十七條按主觀淨額原則規定個人綜合所得淨額之計算方法¹³。此外，在納稅義務人全體的層次，用以釐定國家稅入占國內生產毛額的最適比例。此即國家稅入之最適規模的問題。

A 國家課稅權與稅入之最適規模

國家機關在經濟資源的使用由於不負盈虧之財務責任，而不接受市場監督，因此，容易趨於無效率。此所以國家機關使用之經濟資源應儘可能少的道理所在。然因有一些服務非國家不得（例如國防、檢警調等）、不能（例如防疫）或不願（例如裝設燈塔、路燈、造橋、鋪路）提供，也因市場也有失效的內在因素（優勢企業之市場力量及外部性）¹⁴，是故，還是有一定之事務應由國家處理。兩相推移的結果決定國家機能及其必要之稅入的最適規模。關於國家稅入之最適規模的探討，首先應由國際比較出發，一方面在較大的範圍認識一個經濟體之負擔能力

查核準則第九十七條第十二款規定：『營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，對於相當於該貸出款項支付之利息不予認定』，既與所得稅法量能課稅之立法意旨無違，自有補充說明所得稅法第二十四條第一項所指：『營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額』之效力，應予適用。本件原告係經營塑橡膠鞋底製造業，六十八年度營利事業所得稅結算申報，列報利息支出一千一百七十五萬五千零七十四點六九元，以及同年度原告以關係企業往來貸出款項三千零五十五萬零一百十四點三九元未收取利息之事實，為原告所不爭，且有被告機關查帳報告書，附於原處分卷可稽，是原告公司一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息之事實，已堪認定。被告機關乃對於相當於該貸出款項支付之利息計共五百零七萬三千五百五十三點八三元，不予認定，按諸首開說明，原處分並無不合。」該判決所持營利事業有借有貸，而貸出不計利息者，其借入利息在相當之貸出數額範圍不予認列。自稅捐稽徵機關之稅捐利益的立場觀之，固然有其公平的一面。但還不周全。蓋其忽略無償借入款項者之利息利益。如要恰如其實論之，應認列其全部借入款項之利息，並認定該公司自對之放款之股東有相同利率之應有利息的收入。至此該公司之營利事業所得與採取原來之見解無異。惟可再進一步發展認為：該公司又將其應自該股東收取之利息以隱藏之盈餘分配的方式支付給該股東，構成該股東之股利所得。另貸出利率低於借入之利率者又當如何？這主要應視貸與人與借用人之關係有無導致非常規交易之可能而定。另關於小規模營業人之普通收據的認列，例如行政法院六十九年十一月三十日六十九年度判字第八七五號判決、關於土地徵收補償所得之可扣除的費用，例如行政法院七十五年十二月二十九日七十五年判字第二四五〇號判決。

¹³ Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 9 Rz. 68ff..

¹⁴ N. Gregory Mankiw, *Economics*, 3. ed. 2004, p 154.

的極限，以避免超過負荷的課徵規劃；一方面避免稅捐負擔影響產業之國際競爭力¹⁵。然稅入規模並不能孤立的從稅捐負擔論斷，還必須考量其財政支出的項目及效率。

必須政府與民間都認識到，參酌資金利用效率，稅入有其最適規模的問題，才能開啓其間關於稅制與稅政的理性對話。否則，關於稅捐，政府與民間的關係必然緊張，難以協力促其正常發展。二〇一〇年稅入占國內生產毛額的比例為百分之十一點五〇。一般認為該稅入規模顯然過低¹⁶。不過，國內有些不以「稅」，而以「規費」的形式課徵之公課。如將此種名為規費，實為稅捐的項目包括進來，稅入占國內生產毛額的比例將會提高。例如汽車燃料使用費（公路法第二十七條），空氣污染防制費（空氣污染防制法空氣污染防制法第十六條），以及全民健康保險費。全民健康保險之保險費率按被保險人之所得採差別費率之強制社會保險具有稅捐的性質。規費為對於一定之行政服務所課之公課，對應其對待給付，其費率建制之基本原則為：費用填補原則或效用計價原則。全民健康保險按被保險人所得之高低，量能採差別費率之規費雖非法所禁止，但所依循者已是稅率之建制原則：量能課徵。

在推求如何改善時，必須先做稅目及稅率，以及各種稅捐減免規定的國際比較，以正確認識稅入規模所以過小的原因何在。當力陳營業稅之稅率過低時，切莫忘記將貨物稅及房屋契稅設算為營業稅收入時，目前之營業稅稅率為何。此外，在下次調整營業稅稅率時也應規劃如何逐步將印花稅、貨物稅及房屋契稅併入營業稅。

B 人民之基本權利的保障

¹⁵ 由之引伸出稅捐體系之國際競爭力的問題。請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 8 Rz. 72ff..

¹⁶

	GDP 金額	歲入淨額	占 GDP 比率	稅課收入	占 GDP 比率
99 年	13,614,221,000	2,115,553,880	15.5	1,565,847,055	11.50

單位：千元；%

資料來源：

1. 中華民國統計資訊網：國民所得統計摘要

（<http://www.stat.gov.tw/ct.asp?xItem=28862&ctNode=3565> 2011/12/14 查詢）

2. 整理自財政部財政統計資料庫

（<http://web02.mof.gov.tw/njswww/WebProxy.aspx?sys=100&funid=defjspf2> 2011/12/14 查詢）

I 所有權及財產權之保障

在稅捐之課徵，納稅義務人之財產必然因之減少，但除了在財產稅之課徵傳統上以之為理由，認為其稅負不應超出一般可期待之財產孳息所能負擔之限度外，不因此認為稅捐之課徵侵害人民之所有權或財產權¹⁷。在經濟發達國家如德國之學者，已開始對於是否適宜課徵財產稅提出質疑。德國已廢止一般財產稅。不過，即使如此，仍尚留存有土地稅（Grundsteuer）及事業稅（Gewerbesteuer）等特種財產稅。關於土地稅及事業稅之課徵的正當性，不再建立在財產孳息較諸勞務收入有較大之負稅能力，所以得先對之課徵財產稅，而後就其稅後孳息再課徵所得稅的觀點上，而改從不動產之開發或用益會產生負面外部性的觀點，論述有必要將該外部性所產生的社會成本，透過財產稅¹⁸或環保稅¹⁹等的課徵予以內部化。

¹⁷ 因為在稅捐之課徵，必定減少納稅義務人之財產，所以容易一般的認為，只要有稅捐法做為課徵的依據，其課徵便無侵害憲法所保障之財產權的問題。是故，在德國直到一九七〇年代其學者始開始從德國基本法第十四條關於所有權及繼承權的保障，亦即財產權的保障出發，探討過度課稅的問題。過度課稅在所得稅法上存有疑問者為，綜合所得稅之累進課徵的限界，在財產稅法上存有疑問者為，其稅負與法定當有孳息間的適當關係（*W. Rütger*, Die Eigentums-garantie als Grenze der Besteuerung, DVBl. 1970, 881; *K. H. Friauf*, Steuergesetzge-bung und Eigentums-garantie, JA 1970, 299; ders., Substanzeingriff durch SteuerKumulation und Eigentums-garantie, StuW 1977, 59; *R. Wendt*, Besteuerung und Eigentum, NJW 1980, 2111; *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung (StRO) I, S.444ff.; ders., Steuerrechtsordnung (StRO) II, 528ff.; *M. Jachmann*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW 1998, 293. 其他文獻請參考 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 S.129 Fn. 31)。現行稅捐法中屬於習稱之財產稅的稅目有：地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅。然因機動車輛就其種類按汽缸總排氣量劃分等級計徵，而非按其價值（使用牌照稅法第五條），可見其帶有環保或交通政策之考量，並非單純之財產稅。在純粹之財產稅，依量能課稅原則，其當有之孳息應足以支應其稅負。否則，納稅義務人為繳納財產稅，勢必支用其他來源之資金，含借貸或處分財產。這已與財產稅之建制原則相違。財產稅之建制本來僅在於對非勞務所得，在所得稅稅前加徵一定比例之孳息稅。其理由為：基於一個假定，孳息所得為勞務所得上之上層所得，理當有高於勞務所得之負稅能力。是故，其增加之負稅能力極其量自當以其孳息之全額為上限。德國聯邦憲法法院（BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3）因此認為，至高應為其當有孳息的二分之一（der Halbteilungs-grundsatz）（*Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz. 216, 223f.）。蓋從基本法第十四條第二項可以導出，所有權之利用應同時有利於私人的利益及公共福利（BVerfGE 93, 138）。在財產稅如果就自用住宅肯認地價稅及房屋稅之一定數額的免稅額，會進一步由於城鄉不動產價格之巨大不同，而引起其免稅額之差距問題。類似之免稅額的問題亦存在於都會住宅的繼承。不過，由於繼承屬於財產之取得，其財產之存在保障不若在財產稅之課徵那樣值得特別考量（*Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz. 217ff.）。

¹⁸ *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 12 Rz. 1; *Seer*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20.

因此，其適用之建制原則為對價或填補原則（das Äquivalenzprinzip），而非量能課稅原則。如果因財產稅或環保稅之課徵影響到部分低所得者之生存所必要的生活需要，則應透過稅捐優惠或社會補貼等移轉性支付的方式補救。此外，德國聯邦憲法法院（BVerfGE 93, 121, Leitsatz 3）近年在財產稅及所得稅亦引入，二者相加，不得超過通常自該財產可取得之孳息的一半。此即稅不過半原則（der Halbteilungsgrundsatz）。

稅捐之課徵如果超出其負稅能力，則系爭稅捐之課徵便有寓禁於徵的意義。是否容許？這已不是單純之稅捐法的問題。從平等權與自由權的保障出發，這種稅捐原則上固應予禁止²⁰。但如有正當理由，課以重稅常常被採認為是比禁止緩和的管制手段。例如不禁煙，而課徵健康福利捐（菸害防制法第四條）。

另一定財產之擁有或一定銷售之從事如真有應予禁止的必要性及妥當性，則應在其適當之法律中直接加以禁止，而不應對於違反經濟管制法規之行爲，迂迴濫用稅捐手段課以營業稅法之違章罰鍰²¹。關於稅捐之課徵是否因為過重而侵害到

Aufl., 2010, § 13 Rz. 202.

¹⁹ Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 8 Rz. 118ff...

²⁰ 請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz. 213; *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, § 3 Tz. 13; *R. Mußnug*, Verfassungrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993; *M. Jachmann*, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung um Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen um Steuersystem, StuW 1996, 97, 100ff..

²¹ 類似的問題發生在借牌營運。借牌營運之典型的情形例如加入加盟體系，借用加盟主的名稱從事營業。在這當中，加盟主與加盟店的關係主要可能是特許加盟或委託經營。其區別在於分支店的生財設備由加盟主或加盟店提供。由加盟店提供者為特許加盟，由加盟主提供者為委託經營。其共同特徵為，加盟店自負盈虧。不過，卻可能都是以加盟主的名義對外營業，以提高加盟店的信譽。這相當於代辦商（代理商），亦即公平交易法所稱之代銷商（行政院公平交易委員會八十一年四月十三日公研釋字第00四號、同會八十一年六月四日公研釋字第0一三號）。這是加盟店隱藏在加盟主背後對外以加盟主之名義從事銷售的情形。在加盟體系，加盟主或加盟店之關係依其約定之內容定之，並不一致。加盟主之利潤的來源不一定是其對於加盟店之批發價，也有可能以權利金的形式，按定額或按銷售額或利潤之一定比例定之。當其按定額或按銷售額或利潤之一定比例定之，加盟店之經營風險由加盟店，而非由出名之加盟主負擔。於是，在營業稅法上引起應以誰為銷售貨物或勞務之營業人，在營利事業所得稅引起其利潤應歸屬於出名加盟主或隱名之加盟店的問題。在連鎖銷售的加盟體系，因為這是交易習慣上之行業共通特色，不引起稅捐稽徵的疑問；反之，在營造業，借牌投標或承攬如有借牌情形，因借牌被論為違法（重整營建秩序防止不法行為改善方案、加強營造業之管理方案），乃隨之引起稅捐稽徵的問題（財政部八十三年七月九日臺財稅字第八三一六〇一三七一號函、財政部八十四年五月二十三日臺財稅字第八四一六二四九四七號函）。不論出借牌照者是否有繳納其開立之發票的稅款，對於取得其發票申報進項稅額者之最低之處罰為：追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行為罰。

所有權或財產權的問題，近年也常常在遺產稅之稅制上受到討論²²。

II 生存權的保障

除財產權或所有權外，稅捐之課徵還可能相當廣泛的介入或影響到稅捐義務人的基本權利。其中經常被論及者為生存權²³。關於生存權之保障，憲法第十五條將之與工作權及財產權併列，而未若德國基本法第一條第一項規定「人性之尊嚴不得侵害尊重並保護人性之尊嚴是所有國家機關之義務。」將之凸顯為首要受憲法保障之基本權利，並以人性的尊嚴稱之。德國聯邦憲法法院以該項規定及社會國家原則為依據，導出下列原則：「人民之所得中，在其為得到符合人性尊嚴之生活最低條件所需的限度，應予保留免稅」（BVerfGE 82, 60）。德國學說與實務並在該原則下，具體化個人所得稅法中之主觀的淨額原則。依該觀點，個人綜合所得淨額之計算上的免稅額及各種屬人因素的扣除額，屬於不應計入所得稅稅基之所得，而非來自於國家之所得稅的優惠²⁴。

²² 由於高稅率之遺產稅的課徵有可能影響到發行構成遺產之股份之企業經營權的存續，在德國有是否應對於此種遺產之遺產稅在稅率或繳納期間給予優惠的討論。持肯定說者認為，企業之永續經營，在就業及經濟景氣之維繫皆符合公共利益；持否定說者認為，決定負擔稅捐之能力者為繼承人是否因繼承而在財產有所增益，而不在於其繼承之財產是否符合公共利益。即便是非企業性之財產亦有利於公共利益，例如住房之出租，金錢之出借與自己直接經營事業者同樣有其公共利益上的貢獻。藝術品之收藏，使之不致為籌措稅款而流落國外，亦然。高稅率之遺產稅之正反論據，深究之，主要在於社會政策之財產重分配的考量適合推動到如何程度的問題。這不是單純從平等權或自由權的論述便能夠獲得圓滿的解決。除貧富不均及經濟弱勢者之救助外，尚須考量資本無祖國，特別是高稅率之遺產稅及所得稅往往構成經濟相對落後國家之資本市場的國際競爭障礙。請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.225f..

²³ 德國基本法第一條第一項規定「人性之尊嚴不得侵害尊重並保護人性之尊嚴是所有國家機關之義務。」以該條規定為基礎，德國學說與聯邦憲法法院對於該問題，傾向於採稅法規定不得侵害基本法保障之基本權利的看法，並由人性之尊嚴的保障導出：「稅捐法不得侵害對於符合人性之尊嚴的生存所需要之最低的物質條件。」人民最低生存之所需應不予課稅。這應肯認為憲法的基本價值。不過，國家之財稅部門在致力於將生存之最低標準極小化時，常常否認有該憲法價值之存在。人民必須能夠生活下去，對人民而言，國家的存在才有意義。所以，在稅捐法上，相對於人民之生存的憲法上基本價值，維護國家預算收入的觀點應當讓步（Lang in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 197）。

²⁴ Lang in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 9 Rz. 73：「將不能支配之所得自稅基消除，不是稅捐優惠或稅式補貼，而是按負稅能力課徵稅捐。」這是憲法上，人民之生存權優先於國家之課稅權的價值觀點。反之，如認為國家之課稅權優先於人民之生存權，則因個人綜合所得淨額之計算上的免稅額及扣除額的減除，而降低之所得稅稅額皆屬於來自國家之稅捐優惠或稅式補貼。生存是至上的需要。國家如果不能維持人民符合人性尊嚴之最低生活條件，萬般國家機能的假定，

生存權之保障主要表現在個人所得稅之立法上。關於個人之綜合所得淨額的計算，所得稅法第十七條肯認，得自綜合所得總額減除一定數額之免稅額及扣除額。這或多或少都是從最低生存（das Existenzminimum）保障出發的規定²⁵。所以，應該從生存權之保障的觀點，檢討第十七條的規定內容是否妥當。目前關於免稅額的規定數額，不足以溫飽或扶養父母、子女是顯然的。然其提高往往因稅基或稅收損失過大而作罷。

然關於免稅額及扣除額的規定中仍有迫切值得檢討修正的部分。例如扶養無謀生能力之親屬或家屬的納稅義務人，其扶養親屬之免稅額的減除，所得稅法第十七條第一項第一款第四目另有受扶養親屬之年齡必須是「未滿二十歲或滿六十歲以上」的限制。因此，使扶養該目所定之其他親屬或家屬，而其年齡滿二十歲而未滿六十歲者，該親屬或家屬縱使無謀生能力，為扶養之納稅義務人亦不得減除該扶養親屬之免稅額。鑑於無謀生能力而有受扶養之需要者，不因其年齡滿二十歲而未滿六十歲，便改變其對於受扶養之需要。為扶養之納稅義務人亦因扶養而有相應之財務負擔。該需要與負擔既不因受扶養之無謀生能力者的年齡而異，則該免稅額之減除的規定中，以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為限制要件，即不符合憲法第七條所定之平等原則²⁶。

對於人民還有什麼意義？可以理解的是：最低生活條件的設定，隨國家經濟的發展，才能水漲船高，沒有固定的水準。然猶如各種價值目標之追求，必須有自強不息，止於至善的抱負與意志。

²⁵ 其中特別是下列項目最具最低生活保障的意義：免稅額、扣除額中之標準扣除額或列舉扣除額中之保險費、醫藥及生育費、災害損失，特別扣除額中之殘障特別扣除及教育學費特別扣除等。至於列舉扣除額中之購屋借款利息、房屋租金支出，特別扣除額中之財產交易損失、薪資所得特別扣除、儲蓄投資特別扣除等比較上屬於淨值原則意義下之所得概念的適用。關於在課稅上之最低生存保障，請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.197ff..

²⁶ 司法院（2011.12.30）釋字第 694 號解釋：「中華民國九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額：納稅義務人按規定減除其本人、配偶及合於下列規定扶養親屬之免稅額；……（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者。……」其中以「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額之限制要件部分（一〇〇年一月十九日修正公布之所得稅法第十七條第一項第一款第四目現行規定亦有相同限制），違反憲法第七條平等原則，應自本號解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。」該號解釋將該目規定宣告為違憲時，未並宣告其溯及或自解釋公布日起，應不予適用，而宣告「應自本號解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力」，有點為德不卒。蓋無謀生能力者之扶養需要的滿足，不能等。縱使將其免稅額之減除定性為稅捐優惠構成之稅式支出，亦應與其他社會給付的預算（例如與使用牌照稅法第七條第一項第八款所定身心障礙者使用之交通工具之使用牌照稅的免除相較），仔細權衡其優先順序。

III 過重課稅之禁止與比例原則

在稅捐之課徵，有負擔是否過重，手段是否過苛的問題。關於負擔是否過重主要屬於量能課稅的問題²⁷，關於手段是否過苛則主要與比例原則相關。在法治國家，基於比例原則在權力的行使上，禁止國家使用過苛的手段，超過必要，侵害人民的基本權利。此為手段與目的間之關係的理性要求。這特別表現在工作權、財產權、婚姻、稅捐爭訟權的保障²⁸及過苛之稅捐處罰的禁止²⁹。比例原則在憲法上的依據為憲法第二十三條，在普通法上的依據為行政程序法第七條。因其屬於憲法層次的原則³⁰，所以稅捐法、課稅處分或與稅務有關之裁判如有違反比例原則，構成違憲。如有是否違反比例原則的疑義，因此而受不利之確定終局判決者，得聲請司法院大法官為違憲審查（司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款）。

關於比例原則就行政行為之要求，行政程序法第七條有下列原則性的規定：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。此即手段相對於目的之有用、經濟及相當的要求。其在稅捐稽徵

²⁷ 量能課稅在經濟學上及憲法上有不同的理解。在憲法上之量能課稅原則下所認識的負稅能力已是帶有社會政策意識之價值判斷。請參考 *K. Tipke*, aaO. (Fn.10) 3, S.481; *M. Jachmann*, aaO. (Fn.10), Stuw 1998, 293f..

²⁸ 司法院七十七年四月二十二日大法官會議釋字第二二四號解釋：「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。」

²⁹ 司法院釋憲解釋已一貫認為，依比例原則，稅捐法上關於行為罰，在將其罰鍰之處罰額度連結於稅基或稅額時，不得無合理最高額之限制規定（釋字第 327 號、第 616 號、第 673 號、第 685 號解釋）。此外，司法院釋字第 503 號解釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」

³⁰ *Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.209.

上的適用為不要超出稽徵的需要打擾納稅義務人³¹。

IV 婚姻及家庭之歧視的禁止

關於平等權的保障，憲法第七條規定，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。該條並未對於婚姻及家庭之歧視加以禁止。於是，引起因婚姻而予以歧視是否違憲、違法的疑問³²。婚姻在所得稅法上的差別待遇源自於所得稅法第十五條關於配偶之合併申報的強制規定。依該規定「納稅義務人之配偶，……有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後六個月內申請變更（第一項）。納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除薪資所得分開計算者依第十七條規定計算之免稅額及薪資所得特別扣除額；其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除，並不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額及薪資所得特別扣除額（第二

³¹ 例如為醫療費用之扣除不要刺探納稅義務人之隱私、為調查之目的不要詢問職務上與案件無關或顯不知情之納稅義務人的受僱人、為保全之需要不要有超額扣押的情形，在雙務契約之債權的扣押應注意不因此妨礙該雙務契約之順利的履行。交際費用之認列是否需告知交際對象？銷售關係之最後受款人的告知？營業秘密的告知如會危及納稅義務人企業之生存者，可否例外容許其保留？請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.201ff..目前在營業稅之課徵，推究真正交易相對人是否有其必要，也值得從實質課稅原則及比例原則加以檢討。按真正交易相對人之推求固與收入之正確歸屬有關，但長期而論，營業人不可能永不對於有助於其銷售之人給付報酬。如有報酬之給付而不申報，會虛增其營利事業所得。其結果，不申報真正交易相對人雖使該相對人規避了該報酬之所得稅，但該所得仍會集中於該營業人。而所得之集中原則上會反而加重所得稅的稅負。是故，推求真正交易相對人原則上無助於營業稅及營利事業所得稅的稅收。除非該營業人是以非真正交易相對人所開立不屬於營業稅法第十九條第一項第二款至第四款的發票取代該四款規定之發票，以規避該項關於進項稅額之扣抵或營利事業所得稅查核準則第八十條關於交際費之支付總額的限制規定。

³² 就業服務法第五條第一項規定「為保障國民就業機會平等，雇主對求職人或所僱用員工，不得以……婚姻……為由，予以歧視。」違反該項規定者，「處新臺幣三十萬元以上一百五十萬元以下罰鍰」（就業服務法第六十五條）。這是現行法中，在法律的位階對於婚姻歧視之唯一的禁止規定。有趣的是，該條以雇主為其命令對象。而對於所得稅法關於婚姻之差別待遇，雖有司法院八十二年五月二十一日大法官釋字第三一八號解釋「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」卻遲遲沒有根本的回應。

項)。」合併申報可能引起之不利益來自：減少以申報單位為基礎之扣除額，以及就合併計算之夫妻所得應適用較高之累進稅率。這雖然透過容許納稅義務人得就其本人或配偶之薪資所得分開計算稅額，而在薪資所得部分獲得些許緩和，但其不容許將受扶養親屬之免稅額自由分配至納稅義務人或配偶，在此限度還是使分開計算薪資所得部分之稅額的配偶應適用之稅率可能高於完全容許分別申報的情形³³。

V 稅捐秘密

為認定有無可歸屬於特定納稅義務人之稅捐客體，可能侵入其私人的生活領域。這包括空間性的和信息性的侵入。前者，例如進入其住宅或工作室履勘；後者，例如要其申報交易或交際之對象，以及服務和收費的內容。這主要涉及稅捐調查與調查結果之保密。此為隱私權與稅捐調查權之衝突，亦即稅捐秘密（das Steuergeheimnis）之保護的問題³⁴。

C 衍生之稅捐法的建制原則

³³ 自夫妻所得合併申報的強制規定經德國聯邦憲法法院宣告為違憲後，在德國自一九五八年以來，已得分開申報。不過，其所謂的分開申報是採比較慷慨之合計折半的方法（sog. Splitting）。這是繼受自美國所得稅法的方法。請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.240ff. (241, 245), § 9 Rz.846ff..

³⁴ 關於課稅資料之保密，稅捐稽徵法第三十三條：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業及納稅等資料，除對下列人員及機關外，應絕對保守秘密，違者應予處分；觸犯刑法者，並應移送法院論罪：一、納稅義務人本人或其繼承人。二、納稅義務人授權代理人或辯護人。三、稅捐稽徵機關。四、監察機關。五、受理有關稅務訴願、訴訟機關。六、依法從事調查稅務案件之機關。七、經財政部核定之機關與人員。八、債權人已取得民事確定判決或其他執行名義者（第一項）。稅捐稽徵機關對其他政府機關為統計目的而供應資料，並不洩漏納稅義務人之姓名或名稱者，不受前項之限制（第二項）。經財政部核定獲得租稅資訊之政府機關或人員不可就其所獲取之租稅資訊，另作其他目的之使用，且第一項第四款至第七款之機關人員及第八款之人，對稽徵機關所提供第一項之資料，如有洩漏情事，準用同項對稽徵人員洩漏秘密之規定。」有疑問者為，基於稅務爭訟之公開，納稅義務人如就一定之稅捐關係提起行政爭訟，與該爭訟有關之稅務經提出於爭訟程序中者，即因而公開，不再受稅捐秘密有關規定的保護。由於營業稅法及所得稅法也對於不法營業或不法所得課稅，從而納稅義務人也被要求應對於稅捐稽徵機關誠實自動申報與其不法行為有關之課稅事實，繳納有關之稅捐。於是，引起稅捐稽徵機關得否將其因稅捐之自動報繳取得之犯罪資料，提供給犯罪追訴機關的問題。在德國這規定於稅捐通則第四十條。請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.201ff..

為保障上述因稅捐之課徵可能受到侵害之基本權利，乃從現代民主憲政之法治國家原則發展出稅捐法的建制原則。首先是稅捐之課徵應有法律為其依據，此即稅捐法定主義。其次為稅捐的負擔不可超出納稅義務人能負擔的程度，以維護其自由發展所需之物質基礎，此即量能課稅原則³⁵。在實務上常被引用之實質課稅原則，為量能課稅原則之具體化，多適用在與稅捐客體之歸屬及稅基之計算（含成本費用對於應稅或免稅收入、進項稅額對於銷項稅額之歸屬）有關的事項。另由於市場經濟最後引起之貧富不均的結果，必然造成一部分人窮困的生活在富裕人家的旁邊。這不但不人道，也會影響到社會安全。所以，有必要在稅捐之課徵及財政支出給予調整，此即社會國家原則。社會國家原則的實踐有時隱藏於量能課稅原則中。例如所得稅、土地增值稅及地價稅之累進稅率的規定。此外，為端正社會風氣或濟助貧困，有時也利用稅捐法對於一定之消費行為課以較重的稅捐，例如對於娛樂性消費課以娛樂稅，對於特種飲食業適用較高之營業稅稅率（營業稅法第十二條）；對於慈善事業及捐贈給慈善事業者給予所得稅、遺產稅、贈與稅、財產稅等之稅捐優惠。這些都還在社會國家原則的問題範疇內³⁶。另為提高稅制在國際投資市場的競爭力，以促進經濟發展，有一個反其道而行之稅捐經濟法，對於資本或生產工具的擁有者提供稅捐優惠。該稅捐優惠雖然不是來自於憲法原則的要求，但其對於國家稅收的影響卻遠遠大過於其他原則。上述建制原則撐起現代稅捐法的體系。因為這些原則派生自實質法治國原則，所以其正確的把握，屬於實質法治國原則之具體化的工作。

三 支撐體系的稅法原則：稅法上之法治國原則

³⁵ 稅捐法定主義源自稅捐之課徵應經人民或其代表同意之民主原則。而量能課稅原則在價值上源自稅捐的正義，在技術上源自認識誰有負擔稅捐之能力的需要。蓋既認為稅捐是一種公法上無對待給付之金錢債務，則必須在對待給付之外另尋對於特定人課以稅捐債務的實質指標。現代稅捐法最後乃以所得、財產及（所得及財產）的支用表徵之負稅能力為認定特定人之稅捐債務的標準。惟財產稅有朝向按對價原則課稅，以內部化其外部成本的趨勢。例如不動產稅、交通工具稅、碳稅及環境稅。

³⁶ 社會國家原則大致上與民生主義的主張相近。然由於民生主義之教學安排失當，反使在市場經濟（資本主義）下所需要之社會主義的反省，受到忽略。如今不但對於財富快速集中束手無策，而且貧窮子弟賴以力爭上游之教育學費還節節高漲。這是在國家財政收支制度的規劃上應嚴肅面對的課題。德國在這方面的成就，值得深入研究學習。

A 形式意義與實質意義之法治國原則

在哲學的探討上，形式與實質，外觀與內容或價值是一對重要觀念。這在法學上也有其對應的表現。在法秩序的建構上，於不同的層次都可以發現形式與實質之對立或相輔相成的存在形式。例如不但在最高價值的層次，因之，區分為法的安定性及公平正義。具體化下來時，在國家的層次，有形式意義與實質意義之法治國原則；在法源層次首先有法（Recht）與律（Gesetz）之區別。而後在各該法律之構成要件的建構層次，有形式要件與實質要件的區別。這當中有時規定形式要件或實質要件皆可為充分條件，有時規定限以形式要件或實質要件為充要條件，有時規定必須兼具形式要件與實質要件³⁷。在法律之司法審查或法律漏洞之補充的場合，側重規範之實質。因此，惡法縱使具備法律的形式，其屬於行政命令，含法規命令牴觸法律者，各級法院可拒絕其適用，在法律與法律互相衝突時，可依法律競合之處裡原則，決定其應適用之法律。然在法律或命令有牴觸憲法之疑義的情形，只有司法院可宣告其因牴觸憲法而自始無效、自釋憲解釋公布日起或經一定期間，失其效力。只要不是不容許法律漏洞之補充的法律，在其有漏洞時，法院得補充其漏洞。惟在不容許補充法律漏洞的法律，無疑問者例如刑法，有爭議者例如稅捐法，實質因素的考慮只能用來否定形式法律之適用性，不能賦予不備形式之實質意義的法律以拘束力。

在德國憲法學之法治國原則的探討上，首先必須認識其對於行政機關及司法機關應遵守之規範有Recht與Gesetz的區別。在中文可暫先將Recht譯為法，將Gesetz譯為律。當將法律連用可理解為符合法之要求的律。所謂Recht在其簡約使用的情形，在論述規範應具之實質品質的場合，指客觀的法（objektives Recht），亦即符合正義之規範；在論述一個主體在法秩序中所享有之權限的場合，指主觀的法（subjektives Recht），亦即習稱之權利。在我國規範文化中比較陌生的是客觀之法的概念。因其引為認定標準者為規範之實質，而非其形式，所以法可以是經立法機關制定之成文法，也可以是具有法之確信之相沿成習的不成文習慣法。在一定

³⁷ 形式要件或實質要件皆可為充分條件的情形，例如營利事業或營業人（所得稅法第十一條第二項、營業稅法第六條）。限以形式要件為充要條件的情形，例如夫妻關係之合併申報義務、綜合所得淨額之計算上的標準扣除額（所得稅法第十五條、第十七條）；限以實質要件為充要條件的情形，例如納稅義務人之其他親屬或家屬的免稅額（所得稅法第十七條）。必須兼具形式要件與實質要件的情形，例如購進之貨物或勞務（實質要件），未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者（形式要件），營業人不得以其進項稅額扣抵銷項稅額（業稅法第十九條第一項第一款）。

之群體施行中的規範稱為實證法（positives Recht）。至於 Gesetz 則指由憲法規定之立法機關依其規定之程序制定公布的規範。這也就是形式意義的律。後來還將法規命令、地方自治條例及習慣法包括進來。德國學說稱這三者為實質意義的律。這是相對於其不具備憲法規定之立法程序而言，而非指其必然已符合規範之實質品質的要求。歸納之，其使用習慣之脈絡為：直接將 Recht 與 Gesetz 對比時，以規範所具之實質品質，亦即是否符合正義要求為其劃分標準。這時可分稱為實質的法與形式的律。這當中可能強調者為，制定法雖具規範之形式，但可能欠缺規範應具之實質。這屬於善法或惡法的司法審查問題。關於實質意義之法治國原則的探討，即屬於該問題的層次。另在與刑事責任或稅捐債務有關的規範，鑑於其所涉法益重大，對其特別有法源上的規格要求：必須是形式意義的律。然實質意義的法不一定不具備律之規範的形式，形式意義的律不一定不具備法之規範的實質。基於以上的背景，目前將法與律連用成「法律」的習慣宜理解為：當年先賢對於律之規範品質應符合於法的普遍期待。

德國基本法第一條第三項規定「下述（各條規定之）基本權利係拘束立法、行政及司法機關之直接有效的權利。」第二十條第三項規定「立法機關應受憲法，行政機關及法院應受律（Gesetz）及法（Recht）之拘束。」德國學者稱該二條為其法治國原則的憲法依據。德國基本法第七十九條第三項並規定「基本法之修正不得改變……第一條及第二十條所定之原則。」該項進一步鞏固前二項規定所昭示之法治國家原則。其意義為：「經劃分之國家權力的行使只有在保障基本權利之憲法及在形式與實質符合憲法而制定之法律的基礎上，以正義及法的安定性之保障為其目標時，方始容許。³⁸」我國憲法並無類似於該條之規定，而只有在第八十條規定：「法官須超出黨派以外，依據法律獨立審判，不受任何干涉。」第八十八條規定：「考試委員須超出黨派以外，依據法律獨立行使職權。」至於行政機關之應依法行政，則直至行政程序法制定時，始在該法第一條規定：「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」除該條之外，也僅在公務人員訓練進修法第五條才又提到依法行政，但都不是直接從行政機關應依法行政出發加以規定。其實，在法治國家的法制建設，在憲法明白宣示依法行政原則，將依法行政的保障提高至憲法的層次是有必要的。憲法雖經增修，但並未引進德

³⁸ Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.50.

國基本法第一條、第二十條及第七十九條第三項等進步的規定。

對應於法與律，法治國家有其形式與實質兩面。法治國家之發展史莫不顯示，先形式而後實質。亦即先要求國家權力按立法、行政及司法加以劃分，並分別賦予不同機關。而後肯認立法優位、依法行政，以及對於人民提供由獨立司法機關審判的權利保障，以對抗不法失當之公權力的行為。形式的法治國家主要在於確保法的安定性。亦即保障受形式法律保護的權利。問題是形式法律的內容可能自始，也可能由於執行法律之機關的曲解³⁹，而根本不符合正法之實質正義的標準。因此，對於法治國家據以統治之規範，不能不在形式之上，再附以實質正義的要求。這是德國在威瑪憲法底下，經歷國社黨之統治的可怕經驗，經過徹底反省後的總結。依德國經驗，形式與實質法治國家原則在稅捐法學上有下列不同論述重點：在形式法治國家原則下，關心實體法上之依法課稅原則、法律構成要件理論，程序法上之稅捐秘密、救濟保障及依法聽審等。二次大戰戰後發展出來之實質法治國家原則將稅捐正義、稅捐之正當性、量能平等課稅原則，以及自由權之課稅限界等問題成為討論的重心。該發展豐富了稅捐法學之實質正義的內容，使之不再只是研究課稅技術的形式法學⁴⁰。

B 形式意義之法治國原則的實踐

形式意義之法治國家的目標在於保障法的安定性。在權力區分的制度下，其實踐的手段首先是要求只有依據法律始得課稅的原則⁴¹，此即稅捐法定主義。而後要求無漏洞的法律救濟保障。為避免該原則實際上被挖空，乃進一步要求課稅要

³⁹ 關於德國私法在國家社會主義下，經由無限度的解釋發生的演變，請參考 Bernd Rüthers, Die unbegrenzte Auslegung, Tübingen, 1968.

⁴⁰ Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.52.

⁴¹ 依據法律課稅除具有法的安定性之保障上的意義外，在民主國家，透過所當依據之法律的定義，尚具有民主原則之實踐上的意義。此為稅捐法之法源論上關於民主原則之遵守的要求。所謂民主原則意義下之法律，指依憲法規定，由人民之代表所制定的規範。在此認識下，可以發現，民主與獨裁的區別，事實上不在於是否依據法律統治，而在於所依據之法律的來源。不過，也必須注意，由人民之代表所制定的法律，也不一定都符合人民的利益。這是民主制度的缺陷與危機。如何有效防止，是一個想要永續發展之偉大民族，必須殫精竭慮努力的課題。三權分立只是其必要的形式。對於政經及社會的發展相對落後的國家而言，質、量與收費都無礙於其普及的教育，以及數代當政者全方位追求公平正義的使命感，是其不可或缺的重要條件。倘未見於此，初步成功時所誘發的自滿與貪婪必將導致功虧一簣。

件之明確性⁴²，以及禁止稅捐法之溯及效力⁴³。至於是否也併同禁止司法機關補充稅捐法的漏洞，在稅捐法法制史的演進上，隨各個法系之不同的發展程度而有不同的主張。在法制建設比較進步的國家，其學者固有從反對朝向贊成的發展趨勢，但這不一定可以放諸四海而皆準⁴⁴。可靠的法律補充需要成熟的法學方法為其運作的基礎，該條件如尚有不成熟之處，則必須藉助於勤能補拙的名訓。勉勵通常負責起草稅捐法工作之行政機關，針對其在稽徵中發現之漏洞，儘速提出稅捐法的修正案，讓立法機關制定為法律。緩不濟急固然是通常會被提出來的反對理由，但在實務上很少看到行政機關為補充法律漏洞而快速提案修法。

在稅務上，涉及稅捐義務人與法的安定性有關之利益者，尚有行政規則及行政處分之效力的問題。雖說行政規則不具法源地位，無規範上的拘束力，但其具有事實上的拘束力則是一個不能漠視的事實。稅捐稽徵機關在行政規則中所持見解如有變更，由於其見解原則上屬於法律之解釋，其起效日與所解釋之法律相同，對於已依舊見解做成之行政處分勢必引起該變更後之見解的溯及效力問題。蓋依形式意義之法治國的信賴保護原則，一個行政處分只有在一定之要件下始得撤銷、廢止或變更。此即行政處分之形式的確定力（行政程序法第一百十七條、第一百二十條、第一百二十二條、第一百二十三條、第一百二十五條、第一百二十六條、第一百二十八條）。設變更後的見解比較合理，勢必引起形式意義之法治國原則及法的安定性與實質意義之法治國原則及稅捐正義間之衝突。該問題的解決必須藉助於信賴保護有關的規定或理論（行政程序法第一百十九條）⁴⁵。一般說來，難以周全。與行政處分類似者為，答應（die Zusage）的拘束力：稅捐稽徵機關就其將來一定之作為、不作為或容忍事先答應稅捐義務人⁴⁶。

⁴² 關於構成要件之明確性，請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.167ff.; 黃茂榮，稅捐法定主義，植根雜誌第二十卷第四期，頁 155 以下。

⁴³ 關於溯及效力之禁止，請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.170ff.; 黃茂榮，稅捐法定主義，植根雜誌第二十卷第四期，頁 159 以下。

⁴⁴ 關於類推適用及其他法律補充之禁止原則，請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 5 Rz.53ff.; 黃茂榮，稅捐法定主義，植根雜誌第二十卷第五期，頁 196 以下。

⁴⁵ 關於法律見解的變更及其溯及效力，請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.181ff.; 黃茂榮，稅捐法定主義，植根雜誌第二十卷第四期，頁 174 以下。

⁴⁶ Roman Seer, in: *Tipke/Lang*, AaO. (Fn.2), § 21 Rz.14: 「答應是稅務機關對於稅捐義務人，就將來之作為、容忍或不作為對自己課以義務的單方行為。……通說因此將之定性為，不需要再求諸於誠信原則，由其自身已有拘束力之行政處分。答應已依其法律形式賦予相對人以無因的信賴保護（abstrakter Vertrauensschutz）。是故，不需要像在一個具體的信賴保護（konkreter Vertrauensschutz）一樣，證明稅捐義務人有因信賴該答應而為處分的事實。」

C 實質意義之法治國原則的實踐

在實質意義之法治國原則的觀點下，關於稅捐之課徵所關心者為：稅捐正義。通常稅捐正義固從財政目的立論，惟自實質意義之法治國原則觀之，弱勢者照顧及人道文化之社會目的，以及關於整體國力與國際競爭力之經濟目的亦是重要的實質價值。此外，稽徵方法與稅捐罰則是否符合比例原則所涉及之權利濫用的問題，亦與正義的實踐息息相關。要之，稅捐正義所追求者，除量能課稅原則之核心價值外，並應及於各該稅目之課徵的合理性。在現代憲法的制定上，基於對於民主憲政的信賴，並未想到由人民選出的代表，可能制定出不符合稅捐正義的稅法，以不適當的方法來對其課以稅捐。所以，關於國家之課稅權，往往只是從「人民有依法律納稅之義務」（憲法第十九條）出發，只要滿足於「依法課徵」即可。因而，對於不合理的稅捐負擔或稅捐的課徵方法，了無戒心。其結果，關於不合理的稅捐負擔或稅捐的課徵方法之對抗，由於不能從憲法的明文規定獲得依據，使憲法法院對之束手無策，或甚至無動於衷⁴⁷。

在稅捐正義的實踐，平等課稅是相對上比較容易認識的原則。不過，其在稅捐法上之具體化依然不是一件簡單的工作。例如，量能課稅在平等原則的意義下究竟該當如何？這個問題常常在所得稅及遺產稅之累進稅率的考慮或討論中被提及。此外，在娛樂稅、貨物稅之於營業稅，或財產稅之於所得稅所構成的重複課徵也都存在類似的問題。在比重上可能更重要，也更難以克服的問題是，由大量稅捐減免規定所構成之稅捐經濟法的合理規劃問題。這當中有量能課稅及社會政策之考量難以對抗國際競爭力之現實的難題。該難題必須有正確之投資環境的改善及產業的升級，方足以逐步克服。否則，只能停留在與經濟發展相對落後國家⁴⁸惡性競爭。

⁴⁷ 這是國內外稅捐義務人共同面對的困境。因此，已漸有學者開始探討具體稅目之課徵及其稅捐主體、稅捐客體、歸屬、稅基之計算以及稅率規定等之合理性。請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO.(Fn.2), § 4 Rz.60ff.; 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，收錄於稅法總論第二冊，2005/10，頁 151 以下。

⁴⁸ 構成相對落後國家之惡性競爭項目者，除稅捐的讓步外，還包括公害的承受、較差的勞動安全衛生條件。至於在進口貨物之檢疫的撤守（例如自經濟發達之疫區進口可能有病蟲害之蘋果或染有可怕病毒之牛肉），或是接受本國價值較低之酒品與進口價值較高之酒品從量課徵相同的酒稅（例如自民國九十二年：每公升米酒課新臺幣一百八十五元，該稅額與每公升 XO 的高級進口酒相同）（菸酒稅法第八條），則是另一種經濟壓迫的結果。

歸納之，要建設成爲一個偉大的法治稅捐國家，在稅捐之課徵除了必須遵守稅捐法定主義、量能課稅原則外，還必須在負擔方面特別注意國民之生存的保障，在稽徵技術方面特別注意稽徵經濟以及稽徵手段之緩和。爲確保這些原則能夠確實落實到稅捐法中，稅捐體系應以之爲建構原則。如是，方能在形式與實質之交互作用下，在稅制與稅政的層次有效率的實現法治國的理想。

四 法治國之稅捐法的建構原則

A 量能課稅原則

I 量能課稅原則與平等課稅原則

稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債。所以，除其課徵應以法律規定其發生之構成要件，以符合稅捐法定主義的要求外，其負擔的歸屬及輕重原則上亦應以稅捐債務人之負擔能力爲準⁴⁹，而不得以國家對其提供之保障或服務的成本或效益爲度。亦即應依量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）⁵⁰，而不得依對價

⁴⁹ 爲量度特定人之負稅能力，首先必須選取適當之量度項目及該項目之量化，此即稅捐客體之篩選及其稅基之計算問題。而後爲稅捐客體對於稅捐主體之歸屬。這些都有一定之事務法則爲其客觀基礎，非立法者所得恣意決定。惟當時之稽徵技術可能限制其稅捐客體的選擇、稅基之計算，甚至稅捐主體的規範規劃。例如在早期之稅制，傾向於對人課人頭稅，對土地課地租（土地稅）對於民生必需品課貨物稅（鹽稅）。這當中除土地外，其稅捐客體與稅捐主體之負稅能力的關聯並不密切。直至現代的稽徵技術發達後，所得稅及加值型營業稅才成爲稅捐國家之稅捐收入的主要來源。這時關於負稅能力的探索，由單純之比例稅率朝向累進稅率的思維，檢討一個人之負稅能力按其所得之增加是否僅是比例的提高？該檢討至今未歇。其間更有是否應利用稅捐手段，進行所得或財產之重分配，遂行一定之社會政策？對於這些議題即便爭議不休，不但以社會政策，而且以經濟政策爲目的之稅捐還是逐漸受到肯定。像德國稅捐通則並已在其稅捐通則第三條第一項明文規定：「獲取收入得爲附隨目的。」其中，以社會政策爲目的者，對於負擔能力高者，有超過比例之加重課徵；對於負擔能力低者，有超過比例之減輕課徵。反之，以經濟政策爲目的者，對於負擔能力高者，反而減輕課徵，以圖其可能對於經濟發展做出特殊貢獻。至於最低生活水準所需收入之所得稅的豁免（免稅額），雖說是爲照顧經濟弱者所做的規定，但因其規範採稅基扣除法而非稅額扣除法，致其豁免結果，對於所得高者所免之所得稅額反而高於所得低者。請參考 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.83ff., 92.

⁵⁰ 請參考 *K. Walzer*, Hauptgründe für die Wahl einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, *StuW* 1986, 201ff., 209; *K. Tipke*, aaO. (Fn.10), S.481.

原則（Äquivalenzprinzip）⁵¹。量能課稅原則在稅捐法制上，相當於私法自治原則在民事法制上的地位。惟其雖為最基礎的原則，但都不是至高無上不受修正的原則。正像自私法自治原則衍生之契約自由原則受到社會政策之考量的限制，量能課稅原則不但其內容在具體化中會受到限縮，而且有時受限於稽徵技術及行政能量的欠缺，而必須為稽徵經濟而退讓。不過，是否退讓原則上應保留給納稅義務人以選擇餘地⁵²。這特別清楚的表現在所得稅之建制上，但不以所得稅或其他直接稅為限，也可適用於間接稅⁵³。然一個人以所得為基礎之負稅能力究竟有多大？其量度

⁵¹ 對價原則雖主要適用於規費及工程受益費之課徵，但在國家財政收入上，為財政的中立性及財政效率，在財政支出的受益對象顯然集中於特定產業或族群的情形，如果不方便以規費及工程受益費，也必須考慮以指定用途稅籌措其所需經費。這時其課徵便必須兼從量能課稅原則及對價原則規劃。在現行法這主要適用於與環境污染及交通建設有關的稅費上。例如使用牌照稅（使用牌照稅法第三條）、空氣污染防治費（空氣污染防治法第十六條）、收汽車燃料使用費（公路法第二十七條）。Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 4 Rz.88: 「一般稅，例如綜合所得稅、營利事業所得稅、營業稅等無對價原則之適用，蓋這些稅捐與特定之受益族群無關。反之，在利用稅捐補償特別用益或損害的情形，原則上應適用對價原則。以此方式，衝破量能課稅原則之環保稅獲得其正當性。土地稅及汽車稅可因其係對於特別用益所課之稅捐而獲得正當性。」K. Tipke, aaO. (Fn.10), S.477: 「只要國家的給付係一件國民對之並無依賴性之特別給付，而且僅國民中之一部分人請求該給付，則為之課以稅捐做為對價，不但是可辯護的，而且是適合的。是故，汽車稅及汽油稅得正當化為對價稅。」

⁵² 關於稅捐經濟原則與量能課稅原則，請參考稅法總論第一冊增訂三版，二〇一二年第三章參。

⁵³ 所得係一個人之負稅能力的最好指標（Klaus Tipke, aaO. (Fn.10), S.560; Alein Steichen, Die Markteinkommenstheorie: Ei des Kolumbus oder rechts- wissenschaftlicher Rückschritt? In: Lang, (hrsg.) Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S.365）。托直接稅之代表稅目所得稅的庇蔭，一個稅目只要被定性為直接稅都會被認為高度契合於量能課稅原則。惟論諸實際，至少在課徵財產稅之財產出租的情形，其財產稅通常是轉嫁的。亦即財產稅在這種情形事實上是一種間接稅。是故，其與負稅能力之契合的準確度與一般間接稅是相同的。間接稅，由於轉嫁，以及相對於直接稅，其稅捐客體與負稅能力之密切性較低，因此，間接稅是否有量能課稅原則的適用引起疑問。P. Kirchhof 採否定的見解（Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 85, 319, 324f.）；反之，Lang/Tipke 採肯定的見解（Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.85）。在種稅捐客體中，相對於所得及財產，支出（消費）之指標作用較不準確，固為不爭之事實。但就支出而論，其仍不失為一種有效的指標。而且也必須維持其可能的指標作用，方得據之課以稅捐。一個支出如無負稅能力之指標意義，則不應對之課以稅捐。例如為醫療服務所做之支出。同樣引起疑問者為對於教育服務所做之支出。至於以間接稅之轉嫁為理由，認為其不受量能課稅原則的適用當屬於對間接稅之誤解。蓋間接稅必須轉嫁始符合量能課稅原則的要求。例如營業稅之稅捐客體本為購買人之支出（消費），其歸屬之人便是購買人，亦即應以其為納稅義務人，後來為減少申報單位之稽徵經濟之目的，而改以銷售為稅捐客體，其歸屬之人亦變成從事銷售之營業人，從而亦以其為納稅義務人。為使營業稅之稅捐負擔回歸至為支出之購買人，以符合量能課稅原則的要求，自然必須經由轉嫁的約定。於是，營業稅乃成為間接稅。要之，以支出（消費）為稅捐客體

之難，充分表現在所得稅累進稅率之規劃上。

鑑於國家屬於國民全體，所以，國家之存在及其機能之維持所需的費用自然亦當由國民全體負擔。由之導出所得稅之普遍原則（Universalitätsprinzip）。考慮行業在一個年度中常有之淡旺季，所得稅原則上以年度為課徵單元，就納稅義務人當年度之全部所得（Totalitätsprinzip）認定其負稅能力⁵⁴。並由之發展出所得稅之綜合累進課徵的原則⁵⁵。此外，為顧及國家經常性的財政需要，再輔以綜合所得稅之就源扣繳制度（所得稅法第八十八條）及營利事業所得稅之暫繳制度（所得稅法第六十七條）。

量能課稅原則為稅捐正義在稅捐法上的表現。然一個人負擔稅捐的能力終究難以絕對的度量。是故，其度量必須兼以相對的方法為之。亦即兼從納稅義務人間之相對負擔的大小，認識稅捐之課徵是否符合量能課稅原則。此所以德國學者

之稅捐不是因為轉嫁，而是因為支出（消費）與負稅能力的關係程度低於所得，而使其課徵的結果與量能課稅原則之一致性低於所得稅。

⁵⁴ 關於所得稅之課徵，所得稅法採週期課徵原則（das Periodizitätsprinzip），並以年度為其週期（所得稅法第七十一條），按稅捐年度，週期性的就納稅義務人在當年度之所得課徵所得稅。基於稽徵技術及財務需要上的考量，這固為所得稅法之建制的一般規範規劃，但並不表示這已是最符合量能課稅原則的規定。蓋除景氣有循環外，一個人或事業之所得在不同年度也有可能有不同的表現。其間不但可能盈餘或所得高低不同，而且甚至盈虧互現。因此，至少需要有容許先後年度之盈虧互抵的規定加以緩和（所得稅法第三十九條、第六十六條之九第二項第二款）。由於週期課徵原則是技術性原則，所以在個案可能由之引起有失衡平的結果。如有這種情形，依德國稅捐通則在核定稅額（§ 163）或稽徵（§ 227）的時候，得基於衡平的理由，減免或緩徵之。稅捐稽徵法之一般的類似規定為第二十六條：「納稅義務人因天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」所謂衡平為正義在個案的表現。其意義在於針對個案之特殊情形，調整法律關於通案之僵化的規定內容，以契合個案之規範需要。（Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 9 Rz.44; Roman Seer, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 21 Rz.329ff.）。

⁵⁵ 綜合累進課徵的倫理基礎究竟在於量能課稅或所得與財產之重分配？引起討論。認為僅在於量能課稅者，其論據在於納稅義務人對於所得或財產之需要，或所得或財產對於納稅義務人之效用的遞減；認為在於所得與財產之重分配者，其論據在於社會政策或目的之考量。希望經由所得與財產之重分配改善經濟弱勢者之生存與發展條件，以增進社會安全與福利，並矯正市場及其他各種競爭制度在設計及運作上可能存在的偏差。Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.187：「累進的所得稅率是帶有重分配目的之社會目的規定：其正當性不是來自於平等原則及量能課稅原則；該原則導出比例的財政目的稅率。累進其實是重分配之社會國家性的表現。」關於社會國家原則、重分配與稅捐的累進，詳請參考 K. Tipke, aaO. (Fn.10), S.403ff.惟具有重分配作用之稅捐規定並不限於累進稅率。稅捐優惠，含稅基及稅率之優惠，一樣具有重分配的作用。反諷的是國家一年因稅捐優惠所遭受之稅捐損失，遠超過其因累進稅率所增加之稅捐收入。此為財政收入面之重分配的問題。此外，在支出面，各種直接或間接的補貼亦有重分配的作用。請參考 M. Jachmann, aaO. (Fn.10), StuW 1998, 294f..

認為：稅捐正義或量能課稅原則主要自一般的平等原則導出⁵⁶。

在實踐上，量能課稅原則也最容易以平等課徵來體現⁵⁷。蓋平等的意義與內容固然不易闡釋，但相對於稅捐正義或量能課稅，已是具體許多。其實踐之成敗的關鍵在於：據以認定相同或不同之對照群（比較類型）的建立。然在稅制上該對照群的建立又當如何開始？始於表徵負稅能力的指標（稅捐客體）的篩選及其量化⁵⁸，而後為稅捐客體對於稅捐主體之歸屬原則。由之發展出符合量能課稅原則之稅捐法上的比較基準，並貫徹之。比較基準的建立繫於事務法則，而其貫徹則繫於邏輯。此為稅捐法體系之建立的支柱⁵⁹。事務法則為以存在為基礎之客觀規範，其中包含一定之事務原則及事務邏輯，這些都不是能夠隨人之喜惡而改變的。在此意義下，事務法則也被稱為先於憲法而存在的規範因素⁶⁰。

⁵⁶ Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.70.

⁵⁷ 量能課稅原則與平等原則間之關係究竟為何？量能課稅原則係課稅上之一種實質的絕對性要求，而平等原則論諸實際則僅是一種形式的相對性要求。只是因平等原則要求實現之內容具有實質性，而並列為實質的正義原則。設無實質的合理比較指標，事實上平等原則並不能啟動其運轉機制。這是何以有是否得主張不法待遇之平等處理的問題。是故，量能課稅原則之實質正義的內容應當是出自於本身，而非傳自於平等原則。只是在納稅義務人客觀之負稅能力的限度內，基於納稅義務人對於國家在稅捐上之義務關係，認為對個別納稅義務人之負稅能力的利用，應維持其相對的合理關係。亦即對其平等課徵。一個不顧納稅義務人最低生活需要的所得稅不因其課徵符合平等原則，而具有正當性或符合稅捐正義。蓋其違反量能課稅原則。一九一九年八月十一日德國威瑪帝國憲法第一百三十四條規定：「所有國民應無差別的按其資力，依法律規定之標準分擔一切公共負擔。」而基本法並無與之相當之規定，所以，平等課稅意義下之量能課稅原則只能導自一般的平等原則（Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.82）。不過，世界上仍有許多國家的憲法明文規定，課稅應依量能課稅原則，例如法國、希臘、義大利、西班牙、土耳其、巴西（K. Tipke, aaO. (Fn.10), S.485ff.）。

⁵⁸ 為負稅能力之指標的建立篩選出所得、財產及支出做為主要的稅捐客體。其間基於實踐的需要都還必須將這些客體進一步具體化。例如所得法上引為稅捐客體之所得是否應以市場所得（das Markteinkommen）為限（請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.78f.）？縱不以市場所得為限，其淨值原則（das Nettoprinzip）應如何落實（請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.113f.; § 8 Rz.73f.; § 9 Rz. 42, 54f., 68ff., 81ff., 700）？是否應以一切財產或僅以一定種類之財產做為財產稅之稅捐客體，又其稅基究應以市場價值或規範價值為基礎量化？在支出稅之課徵的規範規劃，採普遍原則的情形，是否適宜對於不同的支出規定適用不同的稅率或再以特種支出稅對之進行重複課徵？其最後決定的正當性存在於量能課稅原則及平等原則。

⁵⁹ 請參考 Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.74ff..

⁶⁰ Helmut Coing, *Grundzüge der Rechtsphilosophie*, 2. Aufl., 1969, S. 178ff.; Larenz, aaO. (Fn.1) S. 402ff..