



論比例原則在稅法規範 違憲審查中的作用 ——以稅捐債務法規範為探討中心

柯 格 鐘*

要 目

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| 壹、前言：問題背景與問題意識 | (三)比例原則下之扼死稅禁止與半數原則 |
| 貳、比例原則與財政目的之稅捐法律規範 | 參、社會目的之稅捐法律規範 |
| 一、比例原則作為稅法規範之違憲審查標準功能弱化的原因 | 一、加重稅捐負擔之法律規範 |
| 二、實務上以比例原則作為規範違憲審查基準的實例 | (一)釋字第697號解釋 |
| (一)釋字第620號解釋 | (二)釋字第698號解釋 |
| (二)釋字第317號、第673號解釋 | 二、減輕稅捐負擔之法律規範 |
| 三、本文之觀察與意見 | (一)釋字第515號解釋 |
| (一)對於規範目的與憲法價值之實踐成為比例原則的審查內涵 | (二)釋字第703號解釋 |
| (二)就源扣繳程序與扣繳義務人及扣繳義務內容的正當性 | 三、本文之觀察與意見 |
| | (一)加重與減輕稅捐負擔關於平等原則之討論 |
| | (二)加重與減輕稅捐負擔屬於比例原則之敘述 |
| | 肆、簡化目的之稅捐法律規範 |
| | 一、基於量能課稅原則而為稅目之選擇：釋字第688號解釋 |

* 臺灣大學法律學院副教授，德國科隆大學法學博士。

投稿日期：一〇八年二月八日；接受刊登日期：一〇八年三月十一日

二、對於薪資所得者之成本費用的概括性考量：釋字第745號解釋

三、本文之觀察與意見

(一)以比例原則融入平等原則中的思考作為稅捐法律規範的違憲審查基準

(二)簡化目的不是單純為簡化而是為達成量能平等課稅終局目的

(三)是否過度簡化將會是問題關鍵所在

伍、結論：比例原則作為違憲審查標準的功能思考

摘 要

比例原則作為憲法基本原則，應作為稅捐法律規範違憲審查基準，然而由於財政目的之稅捐法律規範，形成國家或地方自治團體與人民之間，有關稅捐之金錢給付權利義務關係的稅捐債務法規範，既係以滿足國家或地方自治團體作為稅捐債權人之財政需要為規範主要目的，因此除非對於相對人之納稅義務人造成其扼死或稱絞殺效應，否則甚難以比例原則，評價並決定究竟在何種程度與何種範圍上，稅捐負擔已對所涉及人民造成過重的金錢給付義務，並因而存在牴觸過當課稅禁止原則的疑慮。從而，比例原則在我國釋憲實務上，相對於平等原則，對於稅捐債務法規範之違憲審查，扮演較為不重要功能的角色。本文以現行我國司法院數則釋憲解釋為例，整理出比例原則在實務上發揮作為稅法規範違憲審查的功能，同時以德國學說及實務見解為輔，提供比例原則未來可繼續作為稅法規範特別是稅捐債務法規範違憲審查基準功能之角色，以為未來我國實施新制之憲法訴訟的參考。

關鍵詞： 比例原則、過當禁止、絞殺稅、平等原則、半數原則、違憲審查、審查基準、過低禁止、新模式

壹、前言：問題背景與問題意識

我國憲法第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」，當中由「必要」之文字所演繹出來的「比例原則」（Verhältnismäßigkeitsprinzip, Grundsatz der Verhältnismäßigkeit）與其所由衍生的「過當禁止」（Übermaßverbot），向來在涉及國家干預人民之自由權作為基本權（Freiheitsrechte als Grundrechte）的違憲審查程序中，扮演相當重要角色，蓋這不僅是因為上開規定之比例原則，適用於各種國家行為對於人民基本權之干預，除行政以外也包括司法及立法行為在內；不僅適用於傳統上所由發展並且至今也同樣適用之警察法，也同樣適用在各個不同領域中展現為不同類型之干預法規範；不僅適用於干預行政法，其實也同樣適用於對人民有利之給付行政法，並且同時也是決定各個國家權力機關間之權限劃分與職權行使的界限¹。若以比例原則作為涉及人民之自由權干預法律規範的違憲審查標準，隨手在我國釋憲實務上就可以舉出諸多實例。例如，釋字第584號解釋為道路交通管理條例禁止曾犯特定犯罪者從事計程車業駕駛的規定，這涉及對人民受憲法第15條所規定工作（自由）權保障的干預；釋字第711號解釋為藥師法對於藥師執業處所之限制規範，同樣涉及人民受憲法第15條規定所保障之工作自由權的干預；釋字第744號解釋為化粧品衛生管理條例對相關廠商所為之化粧品廣告的事前審查，涉及對人民受憲法第11條規定（商業）言論自由權之保障的干預；釋字第756號解釋為監獄行刑法對於受刑人之書信進行檢查，涉及人民受憲法第12條所規定之秘密通訊自由權的干預。在該處，我國司法院大法官亦即後文所提及之釋憲者，均以比例原則作為所涉及干預人民自由權之法律規範的違憲審查基準。

¹ Harmue Maurer, Staatsrecht I- Grundlagen. Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 2010, § 8 Rn. 55.

對於稅法規範而言，雖然同樣也涉及國家對人民之自由權，亦即受憲法第15條規定所保障財產權，包括對人民之財產行使自由與財產存續保障的干預侵犯²，但在我國釋憲實務上，以比例原則作為稅法規範違憲審查基準者，多半是涉及到稅捐稽徵程序法（Steuerverfahrensrecht）或是稅捐制裁法（Steuersanktionsrecht）領域之稅法規範。若以稅捐稽徵程序法規範為例，在此處，學理上認為稅捐程序法包括稅捐申報與核課程序、稅捐徵收、稅捐保全與行政執行程序、證據調查與事實認定等程序在內。吾人亦可隨手舉例，在釋憲實務上，釋憲者應以或者係以比例原則，作為系爭稅法規範的違憲審查基準。例如，釋字第252號解釋理由書第一段指出，「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。國家為促使人民誠實履行上述義務，達成稅負公平之目的，自得採取必要措施，以防止逃漏稅。……（系爭規定）係為使營利事業據實給予或取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑證制度，乃實現憲法第十九條意旨所必要」，雖未明示方式，但如同憲法第23條規定一樣，係以「必要」文字而強調比例原則的適用；釋字第537號解釋理由書則同樣指出，「於稽徵程序中，（稅捐稽徵機關）本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟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。因此，依憲法第

²

但是，在德國憲法釋義學發展過程中，稅捐之課徵曾經被認為，並不涉及德國基本法第14條有關財產權應受保障的干預規範，直到1962年聯邦憲法法院透過其判決（BverfGE 14, 221, 241 ff.）才開始相對化並且藉以釋放基本法第14條中有關財產權保障的領域範圍，而使稅捐或者公課這種對人民總體之財產狀態所施加的金錢負擔，非對於個別財產價值或存續造成侵害者，因此成為財產權保障規範受適用的範圍。此一釋憲義學之發展，可以參見 Depenhauer/Froese, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 2, 2018, Art. 14 Rn. 163-172; Papier, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, 2010, Art. 14 Rn. 165-181.

十九條人民有依法律納稅之義務規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」，同樣也以「必要」而強調比例原則的適用；釋字第688號解釋理由書的第一段就明白出現憲法第23條規定並指出，「有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。又營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違」；釋字第746號解釋文之第一段則更明白指出，「稅捐稽徵法第20條規定……及遺產及贈與稅法第51條第1項規定……係督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段，尚難認違反憲法第23條之比例原則而侵害人民受憲法第15條保障之財產權」。至於，在稅捐制裁法方面，學理上包括稅捐行政罰法與稅捐刑事法規範。由於比例原則衍生國家對人民不法行為之責罰（罪責）相當性或稱過苛禁止原則，因此在釋憲實務上就有更多實例，以比例原則作為系爭稅捐制裁法規範是否違憲的審查基準。其中，認為不違反比例或過苛禁止原則之釋憲，例如釋字第642號解釋文第一段指出，「稅捐稽徵法第四十四條規定營利事業依法應保存憑證而未保存者，應就其未保存憑證經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列。於此範圍內，該條有關處罰未保存憑證之規定，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保護人民財產權之意旨尚無牴觸」；或者，釋字第673號解釋文第二段指出，「所得稅法第一百十四條第一款，有關限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就

未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨無違」。相反的，認為裁罰過重而牴觸比例或過苛禁止原則而宣告違憲者，例如釋字第641號解釋文第一段，「菸酒稅法第二十一條規定……其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正」；或者，釋字第673號解釋文第三段，「上開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」，是以無論規範違憲與否，均明確係以比例原則，作為系爭之稅捐制裁法規範的審查基準。

相反的是，在本文所指之稅捐債務法當中，這是指使稅捐債權債務關係（*Steuerschuldverhältnis*）因此發生（*begründen*）、變更（*ändern*）或消滅（*aufheben*）的實體法規範，包括稅捐課稅構成要件與法律效果之法律規範，也當然包括免除、減免或遞延納稅義務人之稅捐債務發生的稅捐優惠規範在內。一般而言，釋憲者在稅捐債務法規範之違憲審查當中，多半是以憲法第7條所規定之平等原則（*Grundsatz der Gleichheit*），或者依據稅捐領域之事物法則（*Natur der Sache*），具體化憲法平等原則而成為稅法基本原則的量能課稅原則（*Leistungsfähigkeitsprinzip*）與其衍生的諸多子原則（*Subprinzipien*），例如主觀淨值原則（*subjektives Nettoprinzip*）或者客觀淨值原則（*objektives Nettoprinzip*），作為稅捐債務法規範是否違憲的審查基準。在此，吾人也同樣隨手就可以舉出數個實例。例如，釋字第

318號解釋，以所得稅法第15條、第17條第1項關於納稅義務人應與其有所得配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵所得稅之規定，就申報程序，認為其與憲法固無牴觸，惟認其「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」，係以稅負公平即平等原則作為衡量標準，對上開稅法規範給予違憲警告的宣示；釋字第508號解釋就系爭標的財政部函，宣示「就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第七條平等原則並無違背」，同樣也以平等原則作為違憲審查標準；釋字第597號解釋，以憲法第19條所規定依法課稅原則，直接導出租稅法律規範內容，並認為「應符合量能課稅及公平原則」，乃將依法課稅原則與量能課稅平等原則相互結合同併列；釋字第694號解釋，以二〇〇一年修正公布後之所得稅法第171條第1項第1款第4目規定，其中「未滿二十歲或滿六十歲以上」為減除免稅額限制要件部分，「違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿一年時，失其效力」；釋字第722號解釋，以執行業務所得查核辦法第10條第2項規定，因「未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯，在此範圍內，與憲法第七條平等原則之意旨不符」；釋字第745號解釋，以「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符」等，均可參照。顯見，平等原則乃至於憲法第19條與第23條所規定之依法課稅或法治國原則，在稅法規範違憲審查程序中，扮演相當重要且經常是主要審查基準功能的角色。

儘管如此，若本文以歷年來在我國違憲審查實務中，所出現司法

院解釋為對象做觀察，當中仍不乏釋憲實例顯示，比例原則在特定範圍之稅捐債務法規範的違憲審查程序中，依然發揮其作為自由權干預規範的審查功能。本文以下，即以我國釋憲者歷年所為解釋作為對象，整理並探討比例原則作為稅捐債務法規範之違憲審查基準的功能，使讀者瞭解憲法之比例原則，在稅捐債務法規範違憲審查中仍作為重要基準而為操作的使用。另方面，本文則有意藉由學理之討論，特別是來自德國學界及實務判決之意見，引用並提供作者的觀察與建議，或將作為未來我國在釋憲實務上，以比例原則作為稅法規範，特別是稅捐債務法規範之違憲審查基準時的說理參考。

在進入本文正式討論前，有兩件事情必須要先為說明。首先，比例原則作為稅法規範之違憲審查基準的檢驗步驟。由於法治國家無論是利用其制訂法或命令，作為一種手段，對其手段所欲追求之目的，仍須符合憲法秩序下的正當性，因此本文以下關於比例原則檢驗之討論，均係依照立法者所為法律或者行政機關所作成命令，對其政策所欲追求之目的正當性（*Legitimer Zweck*）、手段的適合性（*Eignung der Maßnahme zur Erreichung des Ziels*）、必要性（*Erforderlichkeit für die Erreichung des Ziels*）即最小侵害性，相當性或稱期待可能性（*Zumutbarkeit*）即所謂狹義之比例原則（*Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne*）等共四個內容，作為評論司法院所為釋憲解釋討論比例原則時的前提，這也是目前在德國學說上，一般對於比例原則，作為審查基準應具備之檢驗步驟與其內容的常見看法³。基於行文便利，本文有時亦將比例原則以「目的手段間的關聯性」（*Zweck-Mittel-Relation*）方式加以替代⁴。

³ Friedhelm Hufen, *Staatsrecht II- Grundrechte*, 2016, § 9 Rn. 15; Jörn Ipsen, *Staatsrecht II Grundrechte*, 2014, § 3 Rn. 184; Sommermann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Band 3, 2018, Art. 20 Rn. 312-315; Grzeszick, in: Maunz/Dürig, *Grundgesetz*, 2006, Art. 20 Rn. 107-120; Stern, in: Stern/Becker, *Grundrechte-Kommentar*, 2016, Einl. Rn. 135-141; Horn, in: Stern/Becker, *Grundrechte-Kommentar*, 2016, Artikel 2 Rn. 102-104.

⁴ Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 2018, § 3 Rn. 180.

其次，學說上對於稅捐債務法之規範，係依據稅法規範之主要目的，作成以下共為三種的分類⁵，分別是財政目的（Fiskalzweck）、社會目的（Sozialzweck）與簡化目的（Vereinfachungszweck）的稅捐法律規範⁶。其中，大多數的稅捐法律規範，性質上都屬財政目的之法律規範，亦即該等稅法規範存在之目的，就是為要讓國家或地方自治團體作為稅捐債權人，因此規定而取得據以維持其組織運轉所需要的財政收入，故稱為財政目的。惟此類規範，目的在供給國家與地方自治團體所需要財政收入之同時，也涉及到對於國家與地方自治團體內部之構成員或所涉及之人民群體彼此間，有關稅捐負擔的分配，故而，必須具有合於稅捐之事務領域的事物法則，作為人民之稅捐負擔分配的標準，此即由憲法第7條規定所衍生或者具體化平等原則的量能課稅原則⁷。換言之，主要作為財政目的之稅捐法律規範，依照稅法規範所欲追求之內在價值體系所導出的結論，應在法條規範文義的可能範圍內，盡可能的追求實踐財政目的之同時，亦同樣遵循量能課稅原則。其他非屬財政目的之稅捐法律規範，所謂社會目的之稅捐法律規範，則係依照公益原則（Gemeinwohlprinzip），例如追求財富重分配的社會國原則，依照需要原則（Bedürfnisprinzip）或者是獎勵原則（Verdienstprinzip）而追求特定的社會、經濟、文化、環保或國民健康等政策目的。由於此類社會目的之稅捐法律規範，未必以稅捐法律

⁵ 在德國，稅法學界基本上就是遵循這種三分類法，可以參見 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 19-24, 但學說上也有二分類法，亦即按德國稅捐通則第3條第1項第2半句規定，對稅捐規範分類為財政目的稅（Finanzsteuer）與非財政目的稅（Steuer vom nichtfiskalischen Zweck），後者或稱為規制稅（Ordnungssteuer）、促進及引導稅（Förderungs- und Lenkungssteuer）等各種名稱都有，例可參見 Papier, in: Maunz/Dürig, Grundgesetz, 2010, Art. 14, Rn. 178; Koenig, in: Koenig, AO, 2014, § 3 Rn. 24-28.

⁶ 在我國，文獻例可參考陳清秀，稅法總論，第10版，2018年4月，頁22-26。

⁷ 關於量能課稅原則作為憲法平等原則之具體化的價值原則，例可參見陳清秀，同前註，頁28-40；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁55-120；柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，臺大法學論叢，第45卷特刊，2016年11月，頁1229-1304。

規範為名，未必以例如所得稅法、遺產及贈與稅法、貨物稅條例等稅法形式為名，特別是稅捐優惠之規範，實務上多以社會法、經濟法、文化法、環保法或教育法等，作為外在法律規範型態出現，例如已經廢止之獎勵投資條例⁸、促進產業升級條例⁹，及至今仍有效適用的產業創新條例等，均是以經濟法規範型態，制定涉及稅捐優惠條款，因此稱為實質稅法。至於，簡化目的之法律規範，係依據實用性原則（Praktikabilitätsprinzip），以追求稅捐法律規範特別是在稅捐為大量行政事件特性下，使課稅與稽徵實際可行，特別是在稽徵程序中之效率（稽徵成本費用節約）與納稅義務人遵循規範的節約（依從成本節約）作為規範目標。

貳、比例原則與財政目的之稅捐法律規範

一、比例原則作為稅法規範之違憲審查標準功能弱化的原因

如本文在前言中所述，比例原則與由比例原則所衍生之過當禁止原則，對於財政目的之稅捐法律規範而言，一直以來在此等法規範的違憲審查程序中，扮演相對於平等原則而言，屬於較為不重要（untergeordnet）的角色，這是因為財政目的之稅捐法，本來就是基於為滿足國家或地方自治團體之財政需要而制定，究竟在何種程度之上與何種範圍之外，屬於稅捐法律對於人民之財產權作出不必要而為過度的干預與侵犯者，基於財政需要，本來就甚難有客觀判斷標準與

⁸ 本條例第89條規定，施行期間為民國（下同）70年1月1日起至79年12月31日止，依據中央法規標準法第23條規定，「法規定有施行期限者，期滿當然廢止……但應由主管機關公告之」，故行政院已於80年1月30日公告廢止。

⁹ 本條例自民國（下同）80年1月1日公布施行，並於89年延長施行，執行以來雖然認為成效卓著，但由於其中第二章租稅減免及第70條之1營運總部的條文規定，將於98年12月31日施行屆滿，藉此機會，為因應全球化經濟競爭及產業相對應發展，乃又另外研擬產業創新條例作為接續，待該產業創新條例於99年1月1日公布施行以後，本條例乃於99年5月12日總統令公告廢止。

認定上的根本困難，蓋這是因為，稅捐作為一種人民所負擔之金錢給付義務（*Geldleistung*），本來就被定義為國家或地方自治團體，為完成其一般性公共任務之財政收入的需要（*Deckungsmittel zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben*），由人民依據此種目的而制定之法律規範，所作出之強制性，且又不具有對價性（*ohne Gegenleistung*）的金錢給付¹⁰，正是由於稅捐非基於為了特定之行政目的而徵收，欠缺各別對價關係，因此稅捐之財政目的與稅捐法律作為干預人民財產權手段之間，「目的與手段之間關聯」的關係，也就甚難以比例原則及其所衍生而來之過當禁止原則來加以評斷或決定，蓋正因為沒有追求特定之行政目的，是又何來追求特定行政目的之手段的過當性可言¹¹。

另方面，立法者對於課稅之稅捐構成要件，包括對於何人開啟課徵稅捐之對象主體、對於何種內容或者對象而為課稅的稅捐客體、稅捐客體之數量化的稅基如何計算與形成，特別是關於稅捐應徵收比例之稅率的決定，基於立法者在立法事實基礎之預估特權（*Einschätzungsprärogative*），亦即立法者需要對國家既有之施政所必須的財政需要，經過事實判斷與對於未來發展評估認知的裁量，對此，釋憲者向來給予高度尊重¹²，這是因為司法機關自己並不具備比立法者，更

¹⁰ 稅捐之定義，請參照德國稅捐通則（*Abgabenordnung*）第3條第1項第1句之規定，國內翻譯本請參見陳敏譯，德國租稅通則，第1版，2013年5月，頁4。作者個人雖不否認立法者所享有之預估特權的看法，但認為司法審查本質為事後審查，正適合對於立法者在立法當時給予廣泛形成空間，但事後已經證明立法者並未善加利用其形成空間，對於立法事實並非基於當時正確的理解，或者在立法當時雖為正確理解，但時至今日已經明顯不合於時代，而立法者卻又未能與時俱進調整立法，導致當時立法規範在今日看來已成過時規範，據以審查當時之系爭規範或干預手段的必要性。就此而言，系爭之所得稅法規範，能否在今日仍能通過必要性的檢驗。

¹¹ Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, 2000, S. 418; Hey, in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 2018, § 3 Rn. 182.

¹² 作者個人雖不否認立法者享有事實之預估特權的這種看法，但同時也認為，司法審查本質為事後審查，正適合對於立法者在立法當時，倘若給予廣泛裁量之立法形成空間，但事後已經證明，立法者並未善加利用其事實認識的形成空間，對於立法事實並非基於當時正確的理解，或在立法當時雖為正確理

高度專業之認識事實與評價判斷的能力，決定立法者所作出規範決定並制定出來的法律規範是否妥當，因此在稅捐事件中通常會給予立法者，一個相當寬廣的規範立法形成空間。也因此，比例原則在財政目的之稅法規範的違憲審查程序上，甚難得出在審查法律規範是否過當限制人民之自由權時，具有相同可觀之成績的釋憲成果來¹³。

相對於此，由憲法第7條規定之平等原則，以及具體化憲法平等原則而成為稅法基本原則的量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）與其衍生的諸多子原則（Subprinzipien），例如主觀淨值原則（subjektives Nettoprinzip）或者客觀淨值原則（objektives Nettoprinzip），作為稅捐債務法規範是否違憲的審查基準，如本文在前言中所敘述，係在決定應負擔稅捐義務之人民彼此間的義務或債務負擔分配之標準，涉及公平性的問題，因此也就相對發展出相較於比例原則，更為完整之規範違憲審查基準的功能。

二、實務上以比例原則作為規範違憲審查基準的實例

儘管如此，這也並不代表在我國之釋憲實務上，完全沒有使用比例原則以為稅法規範違憲審查基準的案例。依據本文觀察，在以下兩個涉及稅法規範之違憲審查而作成的釋憲解釋中，司法院大法官仍對性質上屬財政目的之稅捐法律規範（非屬於社會目的之稅捐優惠或者加重稅負的稅法規範），使用憲法第23條所規定之比例原則，作為系

解，但時至今日已明顯不合於時代，而立法者卻又殆於修法，未能與時俱進地調整立法，導致當時立法之規範在今日看來，已經完全成為過時而不合時宜的規範者，釋憲者仍得據以為審查當時之系爭規範或干預手段，是否合於追求特定目的的比例原則。

13

以同樣侵害人民財產權之公用徵收為例，行政機關為土地開發之目的，依法報請徵收人民所有之非必須毗鄰地區的土地者，司法院釋字第732號解釋即認為因為違反比例原則，宣告系爭大眾捷運法規範為違憲；同樣強制人民繳納公課之金錢給付義務，對於強制政府採購得標廠商員工逾百者必須進用一定比例之原住民，若未進用足額者則令其繳納性質上屬於特別公課之代金的原住民族工作權保障法系爭規定，司法院釋字第719號解釋責任為其不違反包括比例原則在內的各項憲法規範意旨。

爭之稅捐債務法規範違憲審查時的標準。

(一)釋字第620號解釋

釋憲聲請人在申報遺產稅時，就夫妻各於一九八五年六月四日前所取得之原有財產，該管稅捐稽徵機關主張不能適用民法第1030條之1規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算範圍，核定其死亡配偶之遺產總額時，僅就上開年月日以後夫妻所取得原有財產計算剩餘財產差額分配額，自被繼承人遺產總額中扣除而核定其稅捐。聲請人對此不服，依法申請復查、提起訴願、行政訴訟，經最高行政法院93年度判字第299號確定判決予以駁回。在該判決中，最高行政法院引用同院91年3月份庭長法官聯席會議決議法律見解作為判決基礎，本聲請案即就此決議見解作為釋憲標的之一。

在此號解釋文中，司法院大法官固然認為，上開「決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與上開解釋意旨及憲法第十九條規定之租稅法律主義尚有未符，應不再援用」，係以違反憲法第19條規定之依法課稅原則，並因此增加納稅義務人法律所未規定的負擔義務為由，宣告系爭決議違憲，現實上其實並未提到憲法第23條所規定之比例原則，但在本號解釋理由書之第四段中則是指出，「任何法規皆非永久不能改變，立法者為因應時代變遷與當前社會環境之需求，而為法律之制定、修正或廢止，難免影響人民既存之有利法律地位。對於人民既存之有利法律地位，立法者審酌法律制定、修正或廢止之目的，原則上固有決定是否予以維持以及如何維持之形成空間。惟如根據信賴保護原則有特別保護之必要者，立法者即有義務另定特別規定，以限制新法於生效後之適用範圍，例如明定過渡條款，於新法生效施行後，適度排除或延緩新法對之適用……，或採取其他合理之補救措施，如以法律明定新、舊法律應分段適用於同一構成要件事實等……惟其內容仍應符合比例原則與平等原則」；在同號解釋理由書之第九段當中，則是提到系爭決議，使一九八五年六月四日民法親屬編修正施行前結婚而適用聯合財產制之夫

妻，於一方在該年月日之後死亡，他方配偶依能依民法第1030條之1規定，就該年月日以後所取得的原有財產適用剩餘財產分配請求權，在該年月日以前所取得財產，則無法適用，此種分割而限制系爭民法規定本應全體適用之情況，「既未就立法明定夫妻剩餘財產差額分配請求權所欲實現之憲法目的，審酌增訂民法第一千零三十條之一之適用效果；亦未就該規定法律效果涵蓋之範圍，說明何以應將七十四年六月四日前所取得而現存之原有財產切割於婚姻關係存續中之聯合財產之外；更未說明七十四年六月四日之前，婚姻關係存續中夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活之貢獻，與配偶之一方對於在上開日期前之原有財產不應列入剩餘財產差額分配請求權計算基礎之信賴相較，為何前者應受法律較低之評價，以及此種評價，是否符合憲法上之比例原則與平等原則」，乃以上開決議實係司法機關欠缺超越法律文義，以漏洞補充方式作成限制新法適用範圍的憲法基礎，故而，以系爭決議違反依法課稅原則為由而宣告違憲。

(二)釋字第317號、第673號解釋

首先，在釋字第317號解釋中，本來釋憲聲請人係針對所得稅法第111條第2項，關於私人團體或事業因為違反同法第89條第3項之規定，未依限填報或未據實申報者，處該團體或事業五百元罰鍰之裁罰規定，聲請司法院大法官就其規範作出是否牴觸憲法規定的違憲審查，但在該號解釋理由書之第二段後段中，司法院大法官在文起後段，雖有邏輯可循，但卻是突然為文指出，此條規定「係對扣繳義務人未盡其法律上應盡之義務時所為之制裁。此項扣繳或申報義務，乃法律規定之作為義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸」，在未明文指出憲法第23條比例原則規定作為系爭規範之違憲審查基準的情況下，認定上開就源扣繳程序規定並不牴觸憲法。

嗣後在釋字第673號解釋中，本件為數個釋憲聲請人，分別為營利事業之負責人與基金會之負責人兼主辦會計，就應屬於就源扣繳之

所得稅款，由於未依所得稅法規定辦理就源扣繳的程序，分別遭主管稅捐稽徵機關給予補繳稅款與裁罰處分，依法申請復查、提起訴願與行政訴訟，最後經最高行政法院判決駁回確定。聲請人對判決中所適用之所得稅法第89條第1項第2款規定，以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，以及同法第114條第1款前、後段之裁罰規定認有違憲疑義，乃聲請解釋。

在此號解釋文第一段當中指出，「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段，有關以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人部分，及八十八年二月九日修正公布與九十五年五月三十日修正公布之同條款前段，關於以事業負責人為扣繳義務人部分，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸」；第二段則指出，「七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百十四條第一款，有關限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨無違」；第三段繼之指出，「上開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。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，併予指明」，可說相當罕見地對所有涉及之稅捐法律規範，全部均以憲法第23條所規定的比例原則，作為規範違憲審查基準。

在以上共為三段解釋文中，除第一段所涉及稅法規範以外，第二

段與第三段都與稅捐制裁法有關，如本文在前言中所述，在此不予討論以外，由於第一段是以特定之主體，亦即事業之負責人或者團體的主辦會計作為法定的扣繳義務人，在就源扣繳程序中負擔一定範圍的行為義務，司法院大法官在此仍以憲法第23條規定之比例原則作為違憲審查的基準。在解釋理由書第一段，指出「所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第七條第五項、第八十八條、第八十九條第一項、第九十二條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要（本院釋字第三一七號解釋參照）。至於國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定」，引用同院先前所為釋字第317號解釋，以比例原則作為所得稅法制定何人作為扣繳義務人、應負擔何種範圍之扣繳行為義務的審查基準。換言之，比例原則在釋字第317號解釋時，為所得稅法中設立就源扣繳制度程序之規範違憲審查基準，在釋字第673號解釋中，則是以就源扣繳程序中之何人作為扣繳義務人，應負擔何種範圍之就源扣繳行為義務（扣取、繳納、申報、填發扣繳憑單）的規範違憲審查基準。

在選擇以何人為扣繳義務人之規範目的方面，司法院大法官在解釋理由書第二段中指出，「七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定……八十八年二月九日修正公布之同條款前段規定……及九十五年五月三十日修正公布之同條款前段（有關扣繳義務人）規定……上開規定其中以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當」。第三段中則就比例原則之手段適合性、必要性與期待可能性，進一步指出，「納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機

關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核（會計法第一百零一條第一項、第九十五條規定參照），因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸」，是以，上開所得稅法系爭規範具有合憲的正當性。

三、本文之觀察與意見

對以上兩號以比例原則作為財政目的之稅捐法律規範違憲審查標準的司法院解釋，本文提出以下觀察、說明與見解如下。

（一）對於規範目的與憲法價值之實踐成為比例原則的審查內涵

在釋字第620號解釋中，釋憲者主要是認為，作為釋憲標的之最高行政法院二〇〇二年三月二十六日庭長法官聯席會議決議，以補充法律規範漏洞方式，作出決議結論並進而限制，納稅義務人主張適用民法第1030條之1規定，將夫妻間剩餘財產分配請求權的範圍，自被繼承人死後所遺留遺產範圍計算遺產稅捐時予以剔除的可能，以致於增加遺產稅捐，違反依法課稅原則為由而宣告違憲。釋憲者在此處考察民法立法者所增訂之上開民法規定的目的，遺產及贈與稅法之立法目的，基於釋字第410號解釋所闡述之男女雙方平等，憲法所保障之婚姻及家庭作為社會基礎，認為上開系爭決議在根本上背離以上之立法價值決定，違反憲法所揭櫫男女平等原則與婚姻家庭保障，這些基於釋憲者對於相關法律規範立法目的之理解，對於憲法價值的捍衛，成為此處在本號解釋中之所以會提到考量「其內容仍應符合比例原則

與平等原則」的內涵。

實際上，司法院在本號解釋中說理之內容，是各種法律解釋法的探求，包括透過法條規範之文義進行解釋、民法與遺產贈與稅法規範法條彼此間之體系解釋、立法者當初立法之主觀目的、在當代時空下之客觀目的的探求，乃至於何者為符合憲法價值之合憲性的解釋，這當中自然包含釋憲者對於解釋的價值判斷在內，因認系爭最高行政法院之決議限制剩餘財產分配請求權的適用範圍，並因而導致納稅義務人之稅捐負擔增加者，均屬解釋方法運用，與比例原則，或甚至是平等原則，並無關聯性。

（二）就源扣繳程序與扣繳義務人及扣繳義務內容的正當性

至於，在釋字第317號解釋、第673號解釋中，涉及就源扣繳程序之規範，包括就源扣繳程序本身之正當性（釋字第317號解釋理由書第二段後句），與就源扣繳程序選擇和人為扣繳義務人，所應負擔的就源扣繳程序之行為義務的內容（釋字第673號解釋），這兩者自然有所關聯而不可分割，從而在兩號司法院解釋中均同樣以比例原則，作為系爭規範是否違憲的審查基準。而在上述兩號解釋中，司法院大法官均提到，就源扣繳程序制度之存在，「其目的在使國家得以確實掌握課稅資料」（釋字第317號解釋理由書第二段第二句、釋字第673號解釋理由書第一段），在釋字第673號解釋中則又增加了「使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度」兩項目的，認為其「為增進公共利益所必要」而予以正當化。關於法定扣繳義務人規定之部分，「上開規定其中以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人」，在釋字第673號解釋理由書第二段中指其「旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當」；關於扣繳行為義務人與義務之內容，釋字第673號解釋理由書第三段則指稱，「係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之

事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸」。

本文認為，應該分別對於就源扣繳程序制度本身之合憲性，與我國所得稅法規定下之扣繳義務人與扣繳義務內容的合憲性，依照比例原則，進行規範的違憲審查，說明如下¹⁴：

首先，關於就源扣繳程序，相對於所得稅法第71條以下規定之結算申報制度，應屬於例外程序的規定。蓋此因結算申報制度中之納稅義務人，本就是滿足課稅構成要件事實之人，故其依照稅捐債務法之規定所形成的稅捐金錢給付義務，本就應該成為在稅捐稽徵程序中，自行負擔申報與繳納稅款的行為義務人，換言之，實現課稅構成要件之人，不僅是稅捐債務法之「稅捐債務人」，更同時應為稽徵程序法之申報與繳納稅款的「行為義務人」，自己稅捐本就應由自己申報繳納，此為事物之理，所得稅法亦如是而設有上開所得稅法結算申報規定，同時在我國稅法上因此簡稱其義務主體為「納稅義務人」。結算申報制度，因此應該是原則規定。與此相對，就源扣繳程序是例外規定的制度，尤其是依照所得稅法第89條第1項第1款、第3款與第4款規定之所得，其均屬非境內居住者或非居民企業，取得中華民國境內來源之所得，實際無法或甚難期待納稅義務人進行結算申報程序。因此之故，立法者以這類所得之給付者在給付所得的當下時點，即刻進行就源扣繳程序。正是基於結算申報為原則，就源扣繳程序為例外規定之關係，才讓這兩號解釋中所涉及之就源扣繳程序的制度，使用比例原則，作為系爭規範的違憲審查基準。

另外一種使就源扣繳程序制度正當化理由，除基於我國所得稅法過去是從分類所得稅（通常採就源扣繳程序），漸進轉換成為現今之

¹⁴ 詳細另可參考柯格鐘，現行扣繳制度不違憲？——簡評釋字六七三號解釋，裁判時報，第3期，2010年6月，頁5-13；柯格鐘，談就源扣繳程序之扣繳義務人——最高法院105年度判字第19號判決評釋，裁判時報，第46期，2016年4月，頁5-13。

綜合所得稅制（通常採結算申報程序）的歷史因素以外，主要係基於實用性原則亦即稽徵便利原則，考量到稅捐稽徵程序之成本費用，因此採用就源扣繳程序，在此目的之範圍內，就源扣繳程序制度屬於簡化目的之稅捐法律規範。這特別是適用於所得之類型與所得稅之納稅義務人，實際居住在我國境內，且其對結算申報程序進行亦無困難，實際也同樣依法必須作所得稅結算申報者，例如所得稅法第89條第1項第2款各類所得與所得取得者。在此前提下，立法者純係基於實用性原則，設立就源扣繳程序規範。此點，本文將在後文肆、中作進一步討論。

依據上述邏輯說明，就源扣繳程序制度之目的，簡單而言，依然是基於財政目的，亦即系爭就源扣繳程序制度之規範的設立，是為了保護國家稅收債權，這也當然包括讓國家因此而得以「確實掌握課稅資料」，才能真正保護國家對於境外所得者所取得之所得，稽徵到正確的稅額。當然，基於稽徵之便利與實用性原則，就源扣繳程序制度，也可以說是以最低稽徵成本費用而讓「國家得即時獲取稅收」。基此，當可認為立法者係基於上開各種之財政目的，規範就源扣繳程序制度，應具有正當性。只是，在釋字第673號解釋中所提及之目的，當中又包括「便利國庫資金調度」目的。實際上，國庫資金之調度，並非納稅義務人或者扣繳義務人之公法任務或者行為義務，也與國家進行稅捐徵收之目的毫無任何關聯性，釋憲者基於何種理由，認為就源扣繳程序是為「便利國庫調度」？國庫調度何以構成正當之法律規範的目的？均甚可疑，也絲毫無正當理由。

在確實掌握課稅資料目的下，就源扣繳程序之制度確實具有適當性，但相對於使扣繳義務人作為第三人，在立法規範上使其作為通報義務人之行為負擔而言，就源扣繳程序之行為義務的內容，包括扣取稅款、申報、繳納稅款、填發扣繳憑單等的行為義務，實際上在我國還包括扣繳義務人因為未及時扣繳或者扣繳不足額，依所得稅法第94條、第114條第1款規定而遭命「補繳」稅款的責任債務（Haftungsschuld）在內，就此而言，就源扣繳程序無法被認為是最小

侵害之必要的干預手段。僅在承認使「國家得及時獲取稅收」屬正當目的之前提下，就源扣繳程序存在必要的正當性，蓋因其以轉嫁給扣繳義務人無償負擔之方式，達成用最小稽徵成本而獲取國家稅收債權的目的。

其次，是對於現行我國所得稅法規定下之扣繳義務人，檢驗是否具備符合比例原則作為違憲審查標準要件，這些包括目的之正當性與手段的適合性、必要性與期待可能性。釋字第673號解釋理由書第三段指出，「納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核……，因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸」，本文在結論上完全抱持與司法院解釋結論相反的意見。在目的之正當性部分，本文不作爭執，但手段適合性之部分，既然本號解釋已正確認知，給付所得之人是機關、團體、學校或事業，則立法上為何不是以這些團體機關或學校或事業本身作為扣繳義務人？無論是政府機關之會計或者依據所得稅法現行規定下之責應扣繳單位主管即為出納主管而言，或者事業之負責人，法律上均屬受所屬之機關、團體、學校或事業本身的委任或受僱，實際負責處理該項扣繳業務的自然人而已，其勞務在法律上仍應歸屬於機關、團體、學校與事業本身，這基本上屬民事法的基本常識，本號解釋卻竟認為，由該等自然人負擔法定義務，「較能貫徹就源扣繳制度之立法目的」，豈非怪異？再者，無論是會計單位主管或者是責應扣繳單位

之主管，均僅為薪資所得者，其以支領有限之薪資所得，卻必須依照法律規定而負擔機關、團體、學校全部所有應扣繳稅款之行為義務與可能存在的「補繳」責任債務，在一九九六年所發生之中科院扣繳與補繳稅款事件案例中，會計主管甚至被命應負擔高達七億元補繳稅款之責任債務，本號解釋卻認為這樣「對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸」，顯失其相當性即期待可能性，從而本文認為以「主辦會計人員或事業負責人」作為扣繳義務人者，根本欠缺適合性、必要性與期待可能性，若真正依照比例原則之檢驗，應該宣告我國所得稅法所規定之扣繳義務人規定為違憲才是。

關於現行我國所得稅法規定下之扣繳行為義務的內容，如前所述，包括扣取稅款、申報、繳納稅款、填發扣繳憑單等的行為義務，與若扣繳義務人有違反扣繳行為義務時之「補繳」稅款的責任債務。其中，作為就源扣繳程序與行為義務之一環，扣取、申報與繳納，固然三者均不可或缺，但填發扣繳憑單義務，並非就源扣繳程序之行為義務的必要一環，蓋因填發扣繳憑單之作用，主要在於告知受扣繳之納稅義務人，使後者得以及時知悉，部分本應給付之所得額，已經被申報為納稅義務人將來應負擔的所得稅款而預先繳納，俾便納稅義務人將來可以在結算稅額之計算申報時進行稅額的扣抵。實際上，納稅義務人應有多少稅額之扣抵，在扣繳義務人依法完成就源扣繳程序，作出稅款扣繳之申報時，國家即已經知悉，作為稅捐債務人基於依法課稅原則，不論納稅義務人自己本身知悉與否，本來就應依據職權主動調查而為納稅義務人之利益而適用。就算以納稅義務人實際上為受影響其本應取得財產權之基本權主體，現實上亦僅需由扣繳義務人以觀念通知，告知納稅義務人即可，無須或必然要以書面扣繳憑單之方式告知，若未及時發出扣繳憑單者甚至要受制裁。本文因此認為，填發扣繳憑單就關於就源扣繳程序而言，非屬必要之干預手段，換言之，填發扣繳憑單義務之手段為不必要的干預手段。

總結而言，所得稅法所規定之就源扣繳程序，基於保護國家稅收

債權，以「確實掌握課稅資料」為目的，非必然以就源扣繳程序為手段，蓋以通報義務才屬於性質上為最小侵害之手段，但倘若基於讓「國家得即時獲取稅收」之目的，在稽徵便利原則即實用性原則下，就源扣繳程序確實使國家得以最小之稽徵成本費用而完成徵收稅捐任務，應認為符合比例原則。至於，所謂便利國庫基金調度者，並非就源扣繳程序的正當目的。此外，在我國所得稅法規定現制下之扣繳義務人與扣繳行為義務的內容，由於所得之給付者為機關、團體、學校與事業本身，機關或團體之主辦會計人員或者事業負責人，並非法律上扣繳勞務之權利歸屬主體，而且該等自然人僅以其所獲薪資所得，負擔機關、團體、學校或事業之全部應扣繳所得稅款的行為義務與責任債務，其所得與義務及責任間顯不相當，不具有適合性、必要性與期待可能性，因此應認為牴觸比例原則，應宣告我國法定之扣繳義務人規定為違憲的宣告才是。同樣的，現制下之就源扣繳行為義務內容，由於填發扣繳憑單義務，並非屬於必要行為義務，應在此等範圍內，以其牴觸比例原則而宣告違憲才是。

（三）比例原則下之扼死稅禁止與半數原則

儘管在我國釋憲實務上尚未出現過類此概念之司法院解釋，但從比較法的觀點看來，以德國為例，在該國釋憲實務上已出現不少聯邦憲法法院之判決見解認為，憲法之比例原則對於立法者制定稅捐法律規範的行為制約，主要包括在扼死稅禁止或稱絞殺稅禁止（Verbot der Erdrosslungssteuer），與所謂的半數原則（Halbteilungsgrundsatz）這兩方面。

最早在一九六二年七月二十四日之聯邦憲法法院的判決即已經指出，倘若金錢負擔義務對於繳納義務人而言，已經造成其過度負擔（übermäßig belasten）且因此在根本上已經使其財產關係因此而受到影響（seine Vermögensverhältnis grundlegend beeinträchtigen würden）的話，那就有牴觸基本法第14條所規定財產權保障的問題¹⁵，在此

¹⁵ BverfG v. 24.7.1962- 2 BvL 15/61, BVerfGE 14, 221, 241.

後，聯邦憲法法院諸多判決亦不斷從基本法第12條第1項工作權保障或者第14條第1項財產權保障而一再重申此等見解的意旨¹⁶。在一九九二年九月二十五日聯邦憲法法院第二庭所為之判決中，即以如下說明描述有關扼死稅或絞殺稅禁止原則，「稅捐法基於其對於自由權之限制的作用，無論如何，可以基本法第2條第1項規定而予以衡量。然而，在此須注意，稅捐法正因為其作用，因此特別影響到個人在財產權與工作權方面的展開。這意味著，稅法不可以產生扼死（或絞殺）的作用。受基本法所保護之基本權，僅能在其基本權之主體即納稅義務人，就其自身於經濟領域中活動因此所產生經濟成果的核心狀態（Kernstand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich），仍屬其私人所有（in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützlichkeit des Erworbenen），並且對此一活動所創造出來具有財產價值之權利地位仍保有基本上的處分權限時（der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen），才能予以限制」¹⁷。換言之，由基本法所保障之工作權與財產權等作為基本權的規範，因此而導出憲法上禁止具有扼死稅或絞殺稅之效應的稅捐立法，並因此而成為稅捐立法者在制定稅捐法律規範時，依照比例原則所產生的憲法界限¹⁸。

¹⁶ 例如，BVerfGE 24.9.1965- 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119, 128 f.; BVerfGE v. 14.5.1968- 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288, 314 ff.; v. 7.10.1969- 2 BvL 3/66, BVerfGE 27, 111, 131; v. 9.3.1971- 2 BvR 326/69, BVerfGE 30, 250, 271 f.; v. 19.12.1978- 2BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, 105; v. 22.3.1983- 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 368; v. 28.11.1984- 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310; v. 3.7.1985- 1 BvL 55/81, BVerfGE 70, 219, 230; v. 31.5.1988- 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, 230; v. 31.5.1988- 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232, 243; v. 31.5.1990- 2 BvL 12/88, BVerfGE 82, 159, 190; v. 25.9.1992- 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, 169; v. 8.4.1997- 1 BvL 48/94, BVerfGE 95, 267, 300; v. 5.2.2002- 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, 32; v. 17.7.2003- 2 BvL 1/99, BVerfGE 108, 186, 233; v. 18.1.2006- 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 115 ff.

¹⁷ BVerfGE v. 25.9.1992- 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153, 169.

¹⁸ 國內稅捐法學文獻對於扼死稅或絞殺稅禁止以及半數原則的介紹，例可參見黃茂榮，稅捐法體系概論（上），植根雜誌，第27卷第10期，2011年4月，頁

另外一個同樣由德國聯邦憲法法院判決所提出之「半數原則」，依據聯邦憲法法院第二庭在一九九五年六月二十二日所作成之判決指出，立法者在收益稅捐（亦即包括聯邦之個人所得稅、法人稅與各邦課徵的營業所得稅）課徵以外，所能課徵的財產稅，依據德國基本法第14條第2項第2句規定，「其為財產之利用應同時注重公共利益」（sein Gebrauch soll zugleich dem Whole der Alllgemeinheit dienen）的規定，僅能及於對其財產依據類型化考察認定所能獲得之應然收益，扣除掉必要費用與其他負擔減免後之總體的稅捐負擔（die steuerliche Gesamtbelastung des Soll-Ertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen）接近餘額的半數（in der Nähe einer hälftigen Teilung）而已¹⁹。如果半數原則成為扣除掉收益稅以後之財產稅立法規範的憲法界限，顯然相較於上述同樣由德國聯邦憲法法院所發展出來之扼死稅或絞殺稅禁止原則，將更具有提高限制或規制立法者，據以決定稅捐負擔規範的形成作用。

只是，這個半數原則之論述與憲法依據的爭議甚大，學理上存在諸多的批評。如果以受益稅之稅捐負擔而論，消費稅或者各種間接稅，係以所得或收益之消費行為作為課稅對象，依據前述半數原則，是否亦應該計入前述有關收益稅之課稅的範圍？再者，與收益課稅算有關之稅捐，特別是社會安全捐，或者是以所得額為計算基礎的社會保險費，是否也要同樣計算到此處所稱之收益稅的計算範圍內？亦未

28-29；陳清秀，前揭註6，頁65；葛克昌，納稅人財產權保障，載行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，第3版，2012年4月，頁452-463；葛克昌，租稅國家之憲法界限，載所得稅與憲法，第3版，2009年2月，頁278-286；黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」——比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁151-170；柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例，月旦法學雜誌，第276期，2018年5月，頁164-187；柯格鐘，財政權限劃分與地方稅，法令月刊，第67卷第7期，2016年7月，頁93-94。

¹⁹ BVerfGE v. 22.6.1995- 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, LS 3.

見必要的說明²⁰。法國所得課稅之徵收稅率已經高達52.75%，若以此一德國憲法對於財產稅計算之標準而言，不用加入財產稅，法國所得稅的徵收是否已經屬於違憲、違反財產權保障的稅捐課徵？²¹遑論聯邦憲法法院在此一判決中之見解，是否過度演繹德國基本法第14條第2項第2句規定之意義，亦有諸多不同看法。從而，半數原則有其論述上根本問題，而在該判決公布後多年以來，德國聯邦財政法院仍持續表示反對之見解²²。在該判決公布之十年後，德國聯邦憲法法院第二庭在其二〇〇六年一月十八日所作成判決中，對於先前同庭所提出之半數原則作為財產稅課稅上限的說法，同樣保持距離，認為同庭先前所為判決見解，是因應在所得課稅之外，立法者就財產又行課稅之特殊狀態下所作出的解釋，基本法第14條第1項第1句、第2項第2句規定，並無法導出一個「具有一般拘束力、作為課稅絕對上限的」半數原則的說法²³，可說以間接方式，放棄上述有關財產稅課應適用所謂半數原則的說法。

儘管上述在德國實務上關於半數原則之說法，已經被該國司法實務見解間接放棄，目前在現實上僅保留基於比例原則，禁止扼死稅或絞殺稅的論述，但具重要意義的是，比例原則依然是在德國稅捐債務法規範之違憲審查實務上，一個重要的憲法基本原則，蓋稅捐立法者依然必須持續不斷地衡平在，一方面稅法要滿足國家與地方自治團體之財政需要，另方面稅法也必須保護納稅義務人自由權展開基礎的財

²⁰ Tipke, aaO. (Fn. 11), S. 449-459; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 193.

²¹ 此處法國所得稅率之文獻，請參見黃源浩，前揭註18，頁163。

²² 例如，BFH v. 11.8.1999- XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771; v. 18.9.2003- X R 2/00, BStBl. II 2004, 17; v. 15.3.2005- IV B 91/04, BStBl. II 2005, 647; v. 21.7.1999- V B 61/99, BFH/NV 1999, 1653; v. 25.2.2003- VIII B 253/02, BFH/NV 2003, 624; v. 30.10.2003- V B 158/03, BFH/NV 2004, 237.

²³ BVerfG v. 18.1.2006- 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97. 對此評論，可以參見 Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 195; Rainer Wernsmann, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?, NJW 2006, 1169-1174.

產權與工作權，避免國家對於納稅義務人過度行為義務負擔與過重的金錢給付負擔，而這種稅捐負擔義務，必須是以其對納稅義務人所造成的總體稅捐負擔，是否具有期待可能性（Zumutbarkeit）來進行觀察²⁴，並不只是以單一稅目作為觀察座標而已。或許，德國司法實務上關於比例原則與扼死稅禁止原則之總體考察的討論，可以為我國未來在稅捐法律規範為規範違憲審查程序時的重要參考²⁵。

參、社會目的之稅捐法律規範

屬於社會目的之稅捐法律規範，乃立法者透過稅捐法律規範，追求以加重或者減輕納稅義務人之稅捐負擔的方式以達成財政目的以外之目的，包括經濟、文化、教育、慈善、國民健康、環境保護等目的者。因此之故，本文以下分別分成加重與減輕稅捐負擔的兩種規範類型，各自以數則所涉及之司法院解釋作為本文的探討對象。

一、加重稅捐負擔之法律規範

（一）釋字第697號解釋

本件為聲請人受到再委託而代製某知名公司品牌之燕窩飲料，進行產品充填與裝瓶工作，因被該管稅捐稽徵機關認定，其產品係屬貨物稅條例所規定之機製清涼飲料，屬於應稅貨物，聲請人卻未依照規定辦理登記並繳納貨物稅，乃遭核定應補繳貨物稅同時被裁處罰鍰，經循序提起行政救濟程序，均遭駁回。為此，認系爭貨物稅條例規範有違憲疑慮而提起釋憲聲請案。

²⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 196.

²⁵ 在歐洲人權法院判決中已經有首例歐盟國家課徵稅捐涉及扼死稅或絞殺稅的判決，參見EGMR v. 14.5.2013, App. Nr. 66529/11, NKM v. Hungary，及德國本土實務的法院判決，例如聯邦行政法院判決BVerwG v. 15.10.2014- 9 C 8/13, BverwGE 150, 225, Rz. 22 ff. 惟德國實務上亦有相反見解之司法判決，例如巴登符騰堡邦行政法院判決VGH Baden-Württemberg v. 20.7.2017- 2 S 1671/16 KStZ 2017, 194. 由於需要進一步檢討討論，當另為文說明。

在本號解釋中，大法官對於稅捐債務法規範之部分，主要是以法律明確性原則與平等原則作為規範違憲審查的依據，在第一段之解釋文指出，「貨物稅條例第二條第一項第二款規定……與法律明確性原則尚無違背。惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之」解釋文第二段則繼續指出，貨物稅條例第8條第1項之規定：「飲料品：凡設廠機製之清涼飲料品均屬之。其稅率如左：一、稀釋天然果蔬汁從價徵收百分之八。二、其他飲料品從價徵收百分之十五」。其中有關機製清涼飲料品課稅之規定，「與法律明確性原則尚無不合」。又上開規定，「僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則」對於裁罰部分，司法院大法官則以比例原則作為審查基準，在解釋文第四段指出，「八十六年五月七日修正公布，九十一年一月一日施行之貨物稅條例第三十二條第一款（按即為裁罰倍數）規定……與憲法比例原則並無牴觸」，換言之，司法院大法官僅在裁罰部分使用憲法所規定之比例原則作為審查基準，在稅捐債務法規範部分則並未使用比例原則。

（二）釋字第698號解釋

本件與前述釋字第697號解釋相同，亦屬貨物稅課徵案例。本件聲請人並未辦理貨物稅廠商及產品登記，生產電漿顯示器、液晶顯示器及電視調諧器等產品而銷售給賣場。因遭該管稅捐稽徵機關認定其三者之結合已經屬於彩色電視機，應課徵貨物稅，乃遭核定命補繳稅款同時裁罰。經提起行政救濟程序後，均遭駁回，以系爭貨物稅條例規範與判決所適用之財政部解釋令均有違憲疑義而聲請解釋。

在本件解釋中，大法官僅以依法課稅與平等原則作為審查基準，在第一段中指出，「貨物稅條例（按彩色電視機從價徵收百分之十三）……與憲法第七條平等原則並無牴觸」，第二段指出，「財政部（按系爭解釋令）……貨物稅條例第十一條第一項第二款規定之彩色

電視機須同時具備彩色顯示器及電視調諧器二大主要部分。二、廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅。三、廠商產製（或進口）電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅……部分，與租稅法律主義及平等原則尚屬無違」。

在解釋理由書第二段中，關於貨物稅條例對於彩色電視機課徵貨物稅之理由，指出「查立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則無違」；對於系爭之財政部解釋令，解釋理由書第三段則指出，「上開令釋既未不當擴張應稅貨物之定義，又未對其他情形造成差別待遇，應不違反租稅法律主義及平等原則。惟鑑於彩色電視機相關產品日新月異，主管機關宜考量貨物稅性質及消費大眾對於單一或組合之相關產品於出廠時主要功能之認知等，訂定較為明確之課徵貨物稅認定標準，以利遵行」。至於裁罰部分，在解釋文中完全未提及，僅在解釋理由書第四段引述前揭釋字第697號解釋，認為系爭漏稅罰之規範，並未違反憲法比例原則，無庸再重複解釋。

二、減輕稅捐負擔之法律規範

（一）釋字第515號解釋

本件為釋憲聲請人因土地遭強制收買，關於原確定判決所適用當時仍有效施行之促進產業升級條例規定及其施行細則認為有違憲疑義，提起釋憲聲請。

在本號解釋中文第一段中，大法官指出「中華民國七十九年十二月二十九日公布之促進產業升級條例第三十八條關於興辦工業人租購

工業區土地或標準廠房，未依該條例第三十五條於核准設廠之日起一年內，按照核定計畫開始使用，或未於第三十六條所定延展期間內開始使用，或不依核定計畫使用者，得由工業主管機關照土地或廠房原購買價格（其屬廠房或自行興建之建築改良物者，則應扣除房屋折舊）強制收買之規定，係為貫徹工業區之土地廠房應爭取時效作符合產業升級及發展經濟目的而使用，並避免興辦工業人利用國家開發之工業區及給予租稅優惠等獎勵措施，購入土地廠房轉售圖利或作不合目的之使用，乃增進公共利益所必要，符合憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障財產權之意旨並無牴觸」，係以憲法所規定之比例原則作為違憲審查的基準。

在解釋理由書第一段中，大法官就前開解釋文進一步指出，「（按促產業升級條例）此一強制買回之條款，旨在貫徹工業區之土地廠房應爭取時效作符合產業升級及發展經濟目的使用，並避免興辦工業人利用國家開發之工業區及給予租稅優惠等獎勵措施，購入土地廠房轉售圖利或作不合目的之使用；凡有不於前述法定期間依核定計畫開始使用，或雖開始使用而不符原核定計畫者，不問其原因為何，工業主管機關均得強制買回，乃增進公共利益所必要，符合憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障財產權之意旨亦無牴觸」。

（二）釋字第703號解釋

本件聲請人為醫療財團法人，進行教育文化公益慈善機關團體及其作業組織之結算申報，就其經核准保留所購建醫療建物設施、設備等資產，按年提列之折舊費用及各項攤提，補提申報，並要求更正先前所為所得稅結算申報，遭該管稅捐機關予以否准認列，同時命補繳稅款。聲請人對此不服，循序提起行政爭訟請求救濟，均遭駁回確定，爰以確定終局判決所適用之決議有牴觸憲法的疑義，聲請解釋。

本件解釋文，司法院大法官係以違反依法課稅原則，宣告違憲，指出「財政部賦稅署中華民國八十四年十二月十九日台稅一發第八四一六六四〇四三號函一（五）決議¹與³，關於財團法人醫院或財團法

人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第二條第一項第八款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用」。

在解釋理由書第六段後段中，大法官指出，「縱然非銷售貨物或勞務所得達到免稅適用標準，惟於計算銷售貨物或勞務之所得時，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，仍應依所得稅法相關規定，按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用，自銷售貨物或勞務之收入中減除，俾成本費用依其實際之歸屬核實計算」。而系爭決議1及同決議3則顯示，「有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議3所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。惟在銷售貨物或勞務所得之計算上，財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置資產之支出，既經核實認列為銷售貨物或勞務之成本費用，而依所得稅法相關規定許其按年提列折舊，則在非銷售貨物或勞務所得之計算上，同筆資產支出即不得全額認列為購置年度之資本支出，並自銷售貨物或勞務以外之收入中減除，始能貫徹所得稅法第二十四條第一項前段規定之意旨，並符租稅公平之原則，乃屬當然」。

在解釋理由書第七段，大法官提及稅捐優惠規範之違憲審查時所應注意的原則或者事項，指出「本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益

團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明」。

三、本文之觀察與意見

(一)加重與減輕稅捐負擔關於平等原則之討論

依照上述幾則我國司法院解釋所表現出來的思維邏輯，除依法課稅原則與法律明確性原則通常作為審查基準以外，對於比例原則與平等原則之適用，前後似乎並未顯現一致性的標準，有時候僅以比例原則作為違憲審查基準，例如釋字第515號解釋；較多之時候，則是僅以平等原則作為違憲審查標準，例如釋字第697號、第698號、第703號解釋。這種現況顯示出在我國釋憲實務上，有關稅捐債務法規範之違憲審查標準，通常是不太一致的。

無論是加重或減輕稅捐負擔，由於是基於社會目的而調整納稅義務人之稅捐負擔，因此釋憲者應該，也必須要在此處討論，立法者所為之加重或減輕系爭納稅義務人之稅捐負擔者，可能涉及到牴觸平等原則的問題。換言之，立法者對原本依憲法平等原則之具體化的量能課稅原則所建構起來之稅法規範體系，如果要限制或者調整其中所涉及之納稅義務人的稅捐負擔時，不論是在依據稅捐負擔能力之外而為加重稅捐負擔（例如特別公課或者貨物稅之課徵），或者在稅捐負擔能力上給予優待（例如給予減免或遞延繳稅之稅捐優惠），應該同時也必須要考慮，加重或減輕稅捐負擔是對於既有之稅法規範體系的調整，甚至是破壞，因此必須處理可能違反憲法規定之平等原則的問題。

在考量是否牴觸憲法平等原則問題以前，釋憲者必須先對系爭之

稅捐法律規範，辨識其究竟是基於財政目的之量能課稅原則而為稅捐負擔之調整，或者是基於社會目的之稅捐法律規範，而為真正屬於稅捐負擔加重或者減輕的規範²⁶。舉例而言，所得稅法第4條第1項規定：「下列各種所得，免納所得稅」，其中第3款前段規定為「傷害或死亡之損害賠償金」，與同條項第7款規定：「人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付」。從立法與法律適用角度而言，這兩種給付，依照法條規定之法律效果均為「免納所得稅」，但兩種收入免納所得稅的理由並不相同，因而使其分屬於實踐量能課稅原則之法律規範，或者為達成特定社會目的的稅捐優惠規範。

首先，被害人或者被害人之遺屬，因為被害人之身體或健康或生命受到加害人之不法行為的侵害，因而受損害或因此死亡者，所取得加害人對被害人或者被害人之遺屬所為的賠償給付，依所得稅法第4條第1項第3款前段規定，稱為「傷害或死亡之損害賠償金」的「收入」，屬於填補被害人或其遺屬，因被害人之身體、健康或生命遭受侵害，因此所產生人身之固有利益（*Integritätsinteresse*）的損害賠償，此種「收入」係為填補固有利益即保持人身、健康或生命之完整狀態的利益遭受損害而為的「賠償給付」，無論我國所得稅法上所得概念，是採「源泉理論」（*Quellentheorie*）、「純資產增加說」（*Reinvermögenszuganstheorie*），或者採「市場所得或營利所得」理論（*Markteinkommens- oder Erwerbseinkommenstheorie*）²⁷，填補人身固有利益之賠償給付，均非屬能促使個人之稅捐負擔能力因此增加的「所得」，此類之賠償給付，性質應屬「非稅所得」或者可稱之為「非所得」，自然不應成為所得稅法課稅對象。法條規定之法律效果雖指「免納所得稅」，其實應該是「非稅所得」，本來就不具有稅捐負擔能力，因此規定「免納所得稅」，無須另循正當化理由，實踐量

²⁶ 詳細可以參見，柯格鐘，前揭註18，頁164-187。

²⁷ 關於所得理論，請參柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，第37卷第3期，2008年9月，頁134-168。

能課稅原則本身，就是本處法律給予免納所得稅之地位最佳的正當理由。從而，就算沒有該處該款之法條規定，因受傷害或死亡等人身之固有利益受損而獲得的損害賠償，免納所得稅的結論，均應相同。本款規定因此僅具有宣示性意義，非屬創設性而給予稅捐優惠地位的法律規範。

相反的，所得稅法第4條第1項第7款規定：「人身保險、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付」免納所得稅者，由於保險金給付並非加害人所為之給付，而是保險機關或保險公司在被保險人之要保事故發生時，依據保險契約內容對於受益人所為之金錢給付，此係建立在保險契約成立並繼續有效適用之前提下，因為保險契約特別是商業保險，屬於市場經濟活動的一環，從而，受益人所領取之保險給付，原則上是其市場經濟活動的成果，應認為具有可稅性，屬於所得稅課徵的適用範圍。換言之，上開條文規定係屬於真正具有稅捐優惠意義的稅法規範。保險給付之所以免納所得稅的正當性，在於家庭與保險產業政策上，鼓勵人民以投保保險之方式，確實照顧好自己及其家屬，在被保險人老後或退休後或因身體健康受意外損害或者身故死亡後，維持家庭之必要生活水準所需的費用，避免因家庭中之經濟支柱在老後或退休或意外健康受損或者身故死亡後，對於家庭經濟生活水準帶來過於重大的衝擊，也可避免國家未來可能因照顧這些經濟遭逢重大變故家庭所產生的財政支出，故而給予保險金給付免納所得稅的優惠待遇。

在辨識系爭稅捐法律規範究竟屬量能課稅或者稅捐優惠規範以後，重要之區別實益在於量能課稅原則下，無論對於人身或財產固有利益之損害所為給付的額度有多大，給予全額免納所得稅（不列入課稅所得計算範圍）之待遇者，並沒有對於因此而取得高額賠償給付者，給予過度之稅捐優惠的問題，蓋因為賠償給付本來就是依受害者之人身或財產固有利益所受損害程度所為的賠償給付，填補人身或財產之固有利益的損害而已；反之，作為稅捐優惠規範，倘若將保險金之給付全額，均列入免納所得稅的優惠待遇者，將可能會產生過度之

稅捐優惠待遇的問題，因而會有過度破壞量能課稅原則，牴觸憲法平等原則的疑慮。因為稅捐優惠本來就是國家所提供之「稅式支出」，也就是國家對於特定之人或者產業所給予的「稅式補貼」，稅捐優惠與直接補貼同屬國家對於市場經濟行為所為之干預或者誘導，自然也有憲法平等原則的適用。以所得稅之課徵而言，自然人之綜所稅的課徵，由於通常係採用超額累進稅率，因此若稅捐優惠規範採取稅基之全額免稅規定，將會對於本來稅捐負擔能力較高之納稅義務人，在累退效應（Degressionseffekt）即綜所稅為累進稅率之反面（Kehrseite der Progression）效應底下，相較於比稅捐負擔能力較低者，取得更多之稅捐優惠亦即稅式補貼；再者，同樣從事於受到鼓勵或者基於公益需要的行為，僅有因為職業或經營而獲得正盈餘者，將會受到稅捐優惠規範獎勵，但原本因為職業或經營而產生負虧損者，縱使有稅捐優惠規範存在，依然不會因此適用而獲得減免，蓋因其本來就因為虧損而無庸繳納任何稅捐，亦即，同樣從事於受鼓勵或者公益需要之行為，納稅義務人彼此間所受優惠之程度與範圍仍有所不同，自然也會因此而有產生牴觸憲法平等原則的疑慮。從而，稅捐優惠規範僅在以市場失靈（Marktversagen）、國家必須介入以排除市場失靈情況為前提下，縱然尊重國家得以捨棄直接補貼手段，採用稅捐優惠規範，亦應盡量採取所謂「稅額扣減」（Abzug von der Steuerschuld und Zulagen）法，而不是採取傳統的「稅基減除」（Abzug von der Bemessungsgrundlage）法²⁸，縱使是採用稅基減除法，亦應僅給予「定額免稅」優惠，而不宜給予「全額免稅」待遇，蓋因全額免稅就會因此而有產生過度之稅捐優惠，過度限縮或侵犯量能課稅原則之疑慮，或者在同樣受鼓勵或者基於公益需要之行為中，有人受到優惠、有人卻未能受優惠，因而產生違反平等原則違憲的疑慮。

從而，稅捐優惠規範之違憲審查，從其違反量能課稅原則之體系

²⁸ 此處進一步可以參見Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 133, 134, § 19 Rn. 30.

而給予稅捐優惠待遇開始，最終還必須要回到對於同樣屬於稅捐優惠之對象者，是否已經給予平等原則之適用，既不得給予過度之稅捐優惠，也不得在同樣應予優惠之群體中，有些人適用優惠有些人卻未能適用。我國在二〇〇九年增訂稅捐稽徵法第一章之一「納稅義務人權利之保護」時，第11條之4第1項規定即訂有「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度」，第2項規定：「前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估」，在二〇一六年正式施行之納稅者權利保護法第6條中亦有完全相同之規定，足見我國立法者自己似乎也同樣意識到，在憲法之平等原則要求下，不得給予當事人或納稅義務人過度之稅捐優惠的問題，但似乎仍未意識到同樣應受優惠群體中，仍有平等原則適用的問題，可為參考。

同樣道理，其實也適用在立法者選擇加重納稅義務人之稅捐負擔的規範違憲審查當中，蓋基於平等原則，立法者應有義務且必須說明，例如釋字第697號解釋所涉及應徵貨物稅之機製清涼飲料，為何在所有飲料當中，僅有機製清涼飲料，卻不包括非屬機製清涼飲料，被選擇必須要課徵貨物稅？為何僅有清涼飲料，而不是對於人身健康有刺激性飲料？為何是飲料，而不是其他一般的食品？釋字第697號解釋理由書第四段，僅以極為薄弱之論述理由稱「立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意」，這種說明可說完全欠缺實質意義與內容，絲毫不具有說服力。實際上，在課徵一般消費稅之營業稅以外另行加徵貨物稅者，通常是基於環境保護或節約能源政策之理由，這點倒是在釋字第698號解釋理由書第二段中，以「查立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則無違」，含蓄模糊提到。固然，吾人也同樣承認，立法者基於事實預估特權，對於何種項目應列入環境保護或者節省能源之範圍，享有一定程度與範圍的立法規範形成空間，釋憲者

對此也必須予以尊重，但是加重系爭之機製清涼飲料稅負之正當目的究竟何在？是否因此而在總體稅捐負擔上產生，本文前述所稱之扼死稅或者絞殺稅的效應？仍應該是司法院大法官在釋字第697號，或者是釋字第698號解釋所涉及國家對於彩色電視機之消費加徵貨物稅的事件中，必須加以釐清之處，蓋縱使基於前述所言之貨物稅的課徵具有環境保護或者節約能源的正當化理由，依然不可以對於納稅義務人或者系爭產業，因為高額稅負而產生實質扼死或絞殺的效應²⁹。「寓禁於徵」之稅捐並非真正的稅捐，此為國家濫用公課之手段，不僅是將公課作為間接管制手段而已，是將其進一步使用而作為禁制規範之手段，混淆公課（至多僅為間接管制手段）與禁制手段規範之間的個別差異（開放相對於禁制），如前所述，若真有產生扼死或絞殺稅效應者，釋憲者仍應該將系爭稅捐，以其牴觸比例原則所導出之過度課稅禁止原則而宣告違憲。

（二）加重與減輕稅捐負擔屬於比例原則之敘述

從本文前段在加重或減輕稅捐負擔關於平等原則之敘述討論中，其實本來就寓含著關於比例原則之思考與討論，亦即加重納稅義務人之稅捐負擔者，必須基於一個正當目的，而所採取之稅捐或者公課手段，必須仍在追求達成特定之社會目的前提下，使得納稅義務人仍保有其經濟成果，不致於對其經濟成果完全喪失處分權能，此即由比例原則所導出之過度課稅禁止的原則。同樣的，在稅捐優惠規範中，不宜給予過度優惠待遇，基於比例原則，不應給予超過合理政策目的之稅捐優惠，此屬因為比例原則而帶來之思考。對於過度稅捐優惠之稅捐法律規範，將會導致現實上對於本應較具負擔能力之納稅義務人，僅需要繳納相對於其他納稅義務人而言，就其所獲之經濟成果而言，為較低度甚至是極低度之稅捐負擔比例（實質有效稅率）。此種被稱為過低課稅（Untermaßbelastung）問題之現象，隨著近年來各國競相

²⁹ 此處可以參見Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 133.

以租稅優惠政策而吸引外國投資之策略，涉及到國際間防杜有害之租稅競爭（schädlicher Wettbewerbe）³⁰與歐盟各國的補貼禁止（Beihilfeverbot）原則³¹適用的牽引，而逐漸為各國所重視。

從以上角度而言，涉及社會目的之稅捐法律規範，無論是加重稅捐負擔或者減輕稅捐負擔，在進行相關規範之違憲審查程序時，以平等原則中融入比例原則之思考，應該才是最常也最應該被司法機關所使用，並思考作為違憲審查標準的基本模式。而這種思維邏輯之模式，也恰恰與德國聯邦憲法法院在一九八〇年代以後所發展出來「新模式」（neue Formel）的思維邏輯模式不謀而合。所謂，「新模式」係指如果兩個被區別對待之群體間，並不存在著與其類型及份量相當的差異（keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht），而法律規範卻給予如此大的差異時，依照其所給予不平等之強度（Intensität der Ungleichbehandlung）而決定，這種法律規範是否違反了融入比例原則之平等原則的法律規範³²。換言之，我國司法院應該在對於涉及給予不同差別待遇之稅捐法律規範，尤其是稅捐優惠規範，依照其所欲追求之目的經過正當化檢驗後，檢視其所為之手段亦即差別待遇的強度，對於該等追求正當目的而言，是否屬於適當、必要的手段，且重要的是，必須檢視系爭法律規範對於納稅義務人群體間形成不同之稅捐或公課的負擔，是否差異過大，因而導致遭受不利稅捐對待的納稅義務人群體，欠缺與受優惠規範適用之納稅義務人群

³⁰ 關於歐盟有害租稅競爭的防杜，網頁資料可以參見https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_de，造訪日期：2019年2月2日。

³¹ 關於歐盟有關租稅補貼之禁止，網頁資料可以參見http://ec.europa.eu/competition/consumers/government_aid_de.html，造訪日期：2019年2月2日。

³² 關於採用新模式之聯邦憲法法院判決，可以參見例如BVerfGE 55, 72, 88; 82, 126, 146; 84, 133, 157; 84, 197, 199; 84, 348, 359; 85, 191, 210; 85, 238, 244; 85, 360, 383; 87, 1, 36; 87, 234, 255; 88, 5, 12; 95, 39, 45; 102, 41, 54; 德國文獻之介紹，例可參考Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 2018, § 3 Rn. 124; Sachs, in: Sachs, GG, 2018, Art. 3 Rn. 8-37; Kirchhof, in: Maunz/Dürig, GG, 2015, Art. 3 Rn. 264-268.

體間，進行公平競爭之期待可能性可言。經過上述檢驗之後，對於系爭社會目的之稅捐法律規範才能認定其究竟是否過度違反立法價值決定之量能課稅平等原則。這種規範審查模式，相對於「恣意禁止」（Willkürverbot）的寬鬆審查模式，在德國釋憲實務上係屬於較為嚴格的審查模式。

近年來在我國釋憲實務上一個值得注意現象，為傳統上司法院釋憲者對於比例原則檢驗之內涵，以其政策所欲追求目的，手段與目的之間的適合性、必要性與狹義比例原則的相當性內涵，在美式平等原則之思考牽動與影響下，也漸漸改為採用各種美式之平等原則，以不同程度關聯性，所謂「合理關聯」、「實質關聯」乃至於「直接關聯」性之描述，取代有關於比例原則檢驗的內涵³³。以最近一次司法院就稅法規範違憲審查之釋字第746號解釋為例，在該號解釋理由書之第三段中即指出，「人民之財產權應予保障，憲法第15條定有明文。國家課人民以繳納稅捐之義務，為使其於法定納稅期限內履行，並於逾期時督促其儘速履行，以及填補國家財政稅收因逾期所受損害，以法律規定增加納稅義務人財產上負擔之方式為之，既於繳納稅捐之義務外，限制人民之財產權，自仍應符合憲法第23條之比例原則。租稅規定涉及國家財政收入之整體規畫及預估，較適合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（本院釋字第745號解釋參照）。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違」，完全是以手段與目的間具備「合理關聯」的描述，替代傳統上關於比例原則，手段對於目的之適合性、必要性與期待可能性的檢驗內容。由於我國釋憲實務上，對

³³ 關於美式之平等原則的檢驗與其內涵，國內文獻介紹例可參見湯德宗，違憲審查基準體系建構初探：「階層式比例原則」構想，載憲法解釋之理論與實務（第六輯）（下冊），2009年6月，頁581-618；黃昭元，憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析，臺大法學論叢，第33卷第3期，2004年5月，頁45-148；黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，臺大法學論叢，第37卷第4期，2008年12月，頁253-284。

於稅捐法律規範所為之規範違憲審查，包括稅捐優惠規範之違憲審查在內，向來就採取較為寬鬆的審查基準，如果以美式平等原則之意義與內涵加以闡述者，即為合理關聯性的審查標準，近來之釋憲實務正是採取這樣相對寬鬆的標準，進行稅捐法律規範的違憲審查。以釋字第745號解釋為例，在該號解釋理由書第三段就指出，「此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合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。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第7條平等權保障之意旨」。本文對於我國釋憲實務，以寬鬆審查方式進行稅法規範的違憲審查之傾向與趨勢，深感憂慮。

無論如何，如果以釋字第697號解釋理由書第四段，僅以「貨物稅之課徵，乃立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅，原則上以設廠集中生產、產量較大與標準化生產為課徵對象。立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意」，或者是釋字第698號解釋理由書第一段，以「查立法者選擇對彩色電視機課徵貨物稅，而未對其他具有彩色收視功能之電器產品課徵貨物稅，原寓有國家稅收、產業政策、節約能源等多種考量，並未逾越立法裁量之範圍，尚難謂為恣意，與憲法平等原則無違」，這種說理內容已嫌過於放縱，似乎已沒有司法院在審查其他關於干預自由權之法律規範中，對於規範違憲審查所發揮之強大檢驗功能可言。相反的，釋字第703號解釋理由書第七段語重心長指出，「本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一

則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明」，對於主管機關以稅捐優惠規範獎勵之公益團體又使其得以介入市場經濟活動，自租稅公平與競爭中立角度籲請再三思量；以及釋字第745號解釋，在解釋理由書第九段中指出，「為貫徹租稅公平原則，合理分配國家稅賦負擔，相關機關應併通盤檢討現行法令有關不同所得之歸類及各類所得之計算方式是否合理、得減除之成本及直接必要費用（含項目及額度）是否過於寬泛、各職業別適用之不同費用標準是否應有最高總額限制，尤其各項租稅優惠措施是否過於浮濫，併此指明」，未來若釋憲實務上對無論是加重或者減輕稅捐負擔之稅捐優惠法律規範的立法，因此而轉換成改用較嚴格之規範違憲審查基準者，相信對於我國未來稅捐實務制訂法，產生更具實質意義的功能與作用。

肆、簡化目的之稅捐法律規範

基於稅捐為繁雜計算之大量行政事件的特性，實用性原則特別是在稅捐稽徵程序中被大量使用，例如實務上以同業經營可以獲得之利潤即同業利潤標準，作為納稅義務人未盡稽徵協力義務而無法提出課稅帳簿與憑證資料時之推計課稅的適用標準者，即為適例。在稅捐債務法之立法規範中，立法者自然也使用類型化考察之方式，對於稅捐構成要件之客觀事實，主要是涉及稅基之事實，進行必要的簡化規範以為計算的基礎。以所得稅為例，應稅所得額之計算所需的各種因素，加項包括收入額，減項包括成本（例如，折舊或攤銷或攤提等）、費用額（例如，營業費用或者執行業務費用）、計算個人綜合所得稅所需要之個人、配偶及受扶養親屬之免稅額或者標準扣除額，乃至於各種列舉扣除額或特別扣除額的上限扣除規定等，均屬於立法者使用為使應稅所得額之計算可行的規範方式；以營業稅為例，應稅

營業之銷項稅額減去進項稅額，作為前提基礎之營業額銷項與進項的規範。實務上，關於課稅名目（稅目）之選擇，例如本質上消費者之消費行為具有稅捐負擔能力，但實務上均基於實用性原則，將消費稅改為對於營業人課徵營業稅的方式，進行必要的規範調整，以使稅捐稽徵機關實際上，可以對於納稅義務人之應稅事實進行調查而為課稅³⁴。

一、基於量能課稅原則而為稅目之選擇：釋字第688號解釋

本件為聲請人向某營造公司轉承包政府公共工程，由於轉包之營造公司並未依約給付，乃透過訴訟方式而請求工程尾款，同時補報繳當期營業稅。惟該管之稅捐稽徵機關認為聲請人開立發票，應以合約所載每期應收款項時完成，非實際獲取款項時才開立，乃對於聲請人命補繳稅同時為裁罰處分。聲請人不服而提起行政救濟均遭駁回，乃對於加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱「營業稅法」）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」提請釋憲。

司法院在釋字第688號解釋中，解釋文對於上開時限表規定，認為「尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進」。

在解釋理由書第一段中，本號解釋指出「有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。又

³⁴ 關於消費稅改為營業稅之說明，可以參見柯格鐘，論量能課稅原則，前揭註7，頁85-87。

營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違」。在此處，將憲法第23條規定之比例原則的檢驗內容，如本文在前段參、三、中所述一樣，係以美式之合理關聯性的平等原則內涵加以描述。

在解釋理由書第四段中，本號解釋指出「（包作業之）營業人既自備材料又出工施作，同時兼具銷售貨物及勞務之性質，與單純銷售貨物或勞務之營業人不同。其備料銷售部分即近似銷售貨物之營業人，但另一方面，按包作業一般之交易習慣，合約常以完成特定施作進度作為收取部分價款之條件，如僅因其有銷售貨物性質，即要求其比照銷售貨物營業人於發貨時開立銷售憑證，產生銷項稅額，則包作業營業人負擔過重。又因其雖有銷售勞務性質，但雙方既屬分期給付，通常已可排除價款完全未獲履行之風險，是時限表就包作業之開立憑證時限乃折衷定為依其工程合約所載每期應收價款時為限，俾使營業人及稽徵機關有明確客觀之期日可稽。準此，系爭時限規定係為促進稽徵效率與確立國家稅捐債權之公益目的，考量包作業之特性與交易習慣所為與銷售勞務者之不同規定，且該差別待遇與目的間具有合理關聯，尚非屬恣意為之；又所採之手段，係為確保營業稅之稽徵，有適時之證明方法可稽，對包作業之營業人難謂因系爭時限規定而對其財產權及營業自由構成過度負擔。是系爭時限規定尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違」，肯認有關開立時限規定的合憲性。

最值得注意者，為本號解釋理由書第五段指出營業稅之本質為消費稅，其提到「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。為確保營業稅稽徵之正確

及效率，雖非不得按營業別之特性，將營業人銷售憑證開立之時限，定於收款之前。惟營業人於收款前已依法開立銷售憑證、申報並繳納之銷項稅額，嗣後可能因買受人陷於無資力或其他事由，而未給付價款致無從轉嫁。此固不影響納稅義務人於實際收款前，即應開立銷售憑證及報繳營業稅之合憲性。然對於營業人因有正當之理由而無從轉嫁予買受人負擔之稅額，營業稅法仍宜有適當之處理，例如於適當要件與程序下，允許營業人雖不解除契約辦理銷貨退回，亦可請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等。就此主管機關應儘速對營業稅法相關規定予以檢討改進」。

二、對於薪資所得者之成本費用的概括性考量：釋字第745號解釋

本件有兩個聲請人與涉及事件當事人均為國內業界知名人士，一為國內知名稅法學者陳清秀教授在兼任教授所獲所得中，主張應就其所獲所得額進行成本費用的減除，另一件則為名模林若亞因遭該管稅捐稽徵機關以薪資所得無法減除成本費用為由命為補繳稅款，在受訴法院錢建榮法官審理時予以裁定停止審判，以判決所應適用之所得稅法規定有違憲疑義而提請聲請釋憲。

在本件解釋中，司法院解釋雖係以平等原則，以「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符，相關機關應自本解釋公布之日起二年內，依本解釋之意旨，檢討修正所得稅法相關規定」，宣告上開條文規定違憲。但在解釋理由書中，則是如前本文在參、三、中所述，在平等原則之審查中融入比例原則的思考，以為系爭稅捐法律規範的違憲審查基準。

在解釋理由書第三段中即提到，「憲法第7條規定人民之平等權

應予保障。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，及其所採取之分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第682號、第722號解釋參照）。所得稅法第13條規定……為計算個人綜合所得淨額，立法者斟酌各類所得來源及性質之不同，分別定有成本及必要費用之減除、免稅額、扣除額等不同規定（所得稅法第4條、第14條及第17條等規定參照）。此等分類及差別待遇，涉及國家財政收入之整體規畫及預估，固較適合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。惟其決定仍應有正當目的，且其分類與目的之達成間應具有合理關聯，始符合量能課稅要求之客觀淨值原則，從而不違反憲法第7條平等權保障之意旨」。

就薪資所得者之成本費用減除，採用特別扣除額規定之方式，本號解釋在理由書第四段中指出，「90年1月3日修正公布之系爭規定二規定……顯見所得稅法對於執行業務所得之計算，採實額減除成本及必要費用方式（下稱實額減除）；就薪資所得之計算，則未容許列舉減除超過法定扣除額之必要費用，且以單一額度特別扣除額方式，一體適用於全部薪資所得者（下稱定額扣除），不僅形成執行業務所得者與薪資所得者間之差別待遇，亦形成薪資所得者間之差別待遇」，仍以平等原則為角度進行論述。

但在解釋理由書第五段中，本號解釋就指出，「查我國每年薪資所得申報戶數已達500萬戶以上，遠多於執行業務所得申報戶數，如主管機關對個案之薪資所得均須逐一認定，其行政成本將過於龐大。若採與必要費用額度相當之定額扣除法，使薪資所得者無須設置個人帳簿或保存相關憑證，即得直接定額扣除其必要費用，主管機關亦無須付出審查之勞費，當可簡化薪資所得者之依從成本及國家之稽徵成本……。是以系爭規定一及二只採定額扣除，除有減輕薪資所得者稅負之考量外……，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的尚屬正當」，第六段則繼續指出，「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於

各類所得之計算均應有其適用。定額扣除額為必要費用之總額推估，亦應符合上開要求。主管機關考量薪資所得者與執行業務所得者是否為自力營生之不同……，固得就各自得減除之必要費用項目及最高額度等為合理之不同規範。然現行法令為兼顧稅捐稽徵成本之降低與量能課稅原則，准許執行業務所得者得按必要支出項目及額度減除必要費用，以計算執行業務所得……。兩相對照，系爭規定一及二關於薪資所得之計算，僅許定額扣除，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，形成顯然之差別待遇。此項差別待遇，與薪資所得者之是否為自力營生並無必然關聯。又現行單一定額之薪資所得特別扣除額規定，未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則」，雖仍從平等原則指出執行業務者與薪資所得者不同對待之不平等對待問題，但也指出定額扣除方式，「未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化」的意旨，可為參考。

三、本文之觀察與意見

(一)以比例原則融入平等原則中的思考作為稅捐法律規範的違憲審查基準

從以上兩號解釋，吾人可以看出一個在我國司法院釋憲實務上的趨勢，亦即將比例原則融入平等原則中的方式（暫且不論比例原則之內容為何），作為稅捐法律規範的違憲審查模式。這種趨勢，不僅值得加以留意，理論上也值得予以贊同。

如本文在先前段落中所述，立法者對原本依憲法平等原則之具體化的量能課稅原則所建構起來之稅法規範體系，這個體系正義必須要價值前後一致地予以維持。如果要限制或者調整其中所涉及之納稅義務人的稅捐負擔時，不論是在依據稅捐負擔能力之外而為加重稅捐負擔，或者在稅捐負擔能力上給予優待，或者在一般稅捐稽徵程序以外

而給予特別規定時，應該同時也必須要考慮，加重或減輕稅捐負擔是對於既有之稅法規範體系的調整，甚至是破壞體系正義，因此必須處理可能違反憲法規定之平等原則的問題。再者，處理平等原則之違反，也不能僅以兩者有所區別之表象而為形式上的處理，如果兩個被區別對待之納稅義務人群體，並不存在著與其類型及份量相當的差異，而法律規範卻給予如此大的差異時，依照其所給予不平等之強度，將決定這種法律規範是否違反融入比例原則思考之平等原則，決定其究竟或者是否違憲。

(二)簡化目的不是單純為簡化而是為達成量能平等課稅終局目的

在釋字第745號解釋中提到，所得稅法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資特別扣除額之定額扣除規定，「未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者，確會產生適用上之不利差別待遇結果，致有違量能課稅所要求的客觀淨值原則」，以上所述意旨，其實應該被理解為，簡化之目的並不是為了簡化本身，簡化之目的是為了達成量能而平等課稅原則的目的，故而，簡化目的本身也是一種手段，其具有目的性，而必須要合於目的（*Zweckmäßigkeit*）為導向，在此前提下，簡化是為了達成平等原則的手段，簡化目的因此可以被認為屬於中間目的，量能平等課稅原則才是終局目的。違反比例原則而過度簡化之稅法規範，將違反這項達成量能課稅原則的終局目的，自然應宣告為違憲。

避免過度簡化規範之方法，司法院在本號解釋中，依據解釋文第一段指出，「所得稅法第14條第1項第3類第1款及第2款、同法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資所得之計算，僅許薪資所得者就個人薪資收入，減除定額之薪資所得特別扣除額，而不許薪資所得者於該年度之必要費用超過法定扣除額時，得以列舉或其他方式減除必要費用，於此範圍內，與憲法第7條平等權保障之意旨不符」，係給予納稅義務人在所謂定額扣除方式以外，另以選擇實額並用列舉扣除額之

方式以為因應。本文對此雖不表示反對，但仍必須提出以下兩點以為說明。首先，關於定額扣除額部分，也就是所得稅法第17條第1項第2款第3目之2關於薪資特別扣除額之定額扣除規定，既然這是為了達成量能而平等課稅原則之目的，具有維護體系正義的需要，因此立法者仍有誠命義務，與時俱進地調整定額扣除額之額度與費用，以使其可以實際反映多數薪資所得者為獲得薪資收入，所必然存在的費用額度，在此不應該摻雜加入國庫稅收的考量，否則將會有違反客觀淨值原則，產生過度課稅的問題；其次，關於實額列舉扣除額之部分，立法者目前尚未決定，哪些應屬於實額扣除之項目與扣除額上限的相關規範，立法者有義務應就實務上較明顯易見之各種為獲取薪資收入所必然存在的費用，包括住宿費用（倘若公司未能提供就近住宿之可能時）、交通費用（自納稅義務人居住場所到工作地點間的合理交通費用）、服裝費用（雇主未提供且無法作為一般日常生活所使用的服裝）、職業或工作上所需費用（例如，職業證照取得與維持進修費用、加入各種公法團體以取得職業或執業資格的相關費用、教師所需要的工作書籍或參考用書等），以及其他雜支項目，立法者均應該給予足以反應真實薪資所得者一般會存在的費用。同樣的，在此不應該摻雜加入國庫稅收的考量，否則將會有違反客觀淨值原則，產生過度課稅的問題。

（三）是否過度簡化將會是問題關鍵所在

如前所述，簡化目的本身不是終局目的，以追求量能課稅原則為終局目的，因此立法者必須一直在，一方面維護量能而平等課稅原則，另方面則是基於實用性原則而以簡化稅捐稽徵為規範目的之間，兩者間進行利益上的衡量，換言之，過度複雜之稅法規範因而導致現實上不可行，與過度簡化之稅捐法律規範因而導致未能量能而平等課稅，均違反平等原則，這實在是一個非常難以處理的問題。在此，本文僅能以下幾點說明，加以檢討，並為未來我國釋憲實務上作為規範違憲審查時的參考。

所謂利益衡量，在稅法規範之過度簡化與過度複雜之間，追求量能而平等課稅原則，必須是以正確的課稅事實為前提基礎，換言之，稅捐稽徵機關必須以其在實務查核中所得到的確切之事實為基礎（不是按照同業公會或者個別遊說團體的利益意見為基礎），透過統計數據資料而顯示，再交由立法者制訂成稅捐債務法之明文法律規範，以為稅捐立法與法律規制之基礎；其次，比較法之經驗，也可以提供給與我國，在制訂系爭之法律規範時的參考經驗，蓋畢竟稅捐作為大量而複雜的行政事件，所面臨之問題與執行困難，並不是我國稅捐實務所獨有的問題現象，在別的法治國家一定面臨同樣的問題與困難，尤其各國法治與環境有些比我國更加複雜化（例如各國之邊境不受嚴格出入的管制、外國人員或者非居民企業設立的情況更為複雜），因此對於外國先進國家所制訂出來的法律規範，往往可以為我國在審查系爭法律規範時，是否過度簡化或者過度複雜時的參考；最後，藉由現代科技之進步，諸多稅捐稽徵實務上之困難，可以獲得適度的解決，因此以往基於簡化目的之稅捐法律規範，也必須隨著時代之進步與科技發展，而加以導正或調整，俾便更確實符合納稅義務人真正之稅捐負擔能力，進行量能而平等的課稅。就以釋字第318號、第696號解釋中所提到之所得稅法第15條第1項規定，夫妻之所得稅應強制合併申報的課稅制度而言，在釋字第318號解釋之理由書中指出，「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綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸」。同樣地，在釋字第696號解釋理由書中，第三段依然強調，「按合併申報之程序，係為增進公共利益之必要，與憲法尚無牴觸，惟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課稅時，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則不符，業經本院釋字第三一八號解釋在案」。殊不知，自釋字第318號解釋在一九九三年公布時，到釋字第696號解釋在二〇一二年公布

時，時間已經歷時將近二十年的時間，此期間，科技之進步尤其是網際網路的發達，使得稅捐申報與相互勾稽之效果已有常足進步，已非工業時代以人工作業進行所得稅的申報程序可以比擬。遺憾的卻是，不僅我國立法者還停留在上世紀之一九九三年代的科技背景而理解所得稅的強制合併申報程序，並未對於相關規定作出檢討修正，就連司法院大法官在釋字第696號解釋，也幾乎一字不漏地引用前開釋字第318號解釋的說理，認定所得稅法上開強制夫妻應合併申報所得稅之程序規定應為合憲，實則有極大時空錯亂、環境背景完全不同的根本問題³⁵。以上述經驗為例，未來會是我國實施即將到來新制之憲法訴訟後，進行稅捐規範之違憲審查時的參考。

伍、結論：比例原則作為違憲審查標準的功能思考

比例原則作為憲法基本原則，應作為稅捐法律規範違憲審查基準。但在我國釋憲實務上，以比例原則作為稅法規範違憲審查基準者，多半是涉及到稅捐稽徵程序法或是稅捐制裁法領域之稅法規範，涉及到稅捐債務法之規範案例，相對較少。本文即以此類稅捐法律規範所涉及之規範違憲審查的實務案例為中心，進行討論，瞭解比例原則在稅法規範違憲審查中的功能與作用，並以傳統上所謂比例原則是指追求目的之正當性、手段對於追求目的之適合性、必要性與期待可能性等為內容，進行討論。

所謂稅捐債務法之規範，是指使稅捐債權債務關係因此發生、變更或消滅的實體法規範，包括稅捐課稅構成要件與法律效果之法律規範，也當然包括免除、減免或遞延納稅義務人之稅捐債務發生的稅捐優惠規範在內。由於稅捐作為一種國家或地方自治團體，為完成其一般性公共任務之財政收入的需要，由人民依據此種財政目的而制定之

³⁵

關於所得稅法第15條第1項、第17條第1項第1款，強制夫妻應合併申報所得稅之規定的違憲問題，詳細可以參見柯格鐘，論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性，臺大法學論叢，第47卷第3期，2018年9月，頁1283-1344。

法律規範，所作出強制性而不具有對價性的金錢給付，非為特定行政目的而為徵收，加上立法者對於課稅之稅捐構成要件的決定，基於立法者在立法事實基礎之預估特權上，需要對國家既有施政所必須之財政需要，經過事實判斷與對於未來發展評估認知的裁量，對此，釋憲者向來給予高度尊重。從而，也使得稅捐之財政目的與稅捐作為干預人民財產權手段之間，自始就使比例原則在規範違憲審查上的功能，相對於平等原則，不容易發揮作用而顯得弱化；相對於此，由於稅捐同時為納稅義務人作為人民，就滿足國家與地方自治團體所需之財政需要，彼此之間有關義務責任負擔分配的問題，因此平等原則往往在稅捐規範之違憲審查上，扮演相對於比例原則，屬於更重要之主要審查基準功能的角色。

但是，比例原則依然有其重要性，除了稅捐稽徵法與稅捐制裁法以外，在稅捐債務法之部分，本文首先將其分成財政目的、社會目的與簡化目的之稅捐法律規範，並依此而以我國實務釋憲案例之解釋文與解釋理由而為觀察。在釋字第620號解釋理由書，雖然提到比例原則，不過依照其解釋之整體脈絡來看，正確性質應屬於司法院大法官運用各種解釋方法，對於釋憲標的之最高行政法院決議見解認為牴觸憲法，應非涉及比例原則的問題；在釋字第317號、釋字第673號解釋中，所涉及者為所得稅法中就源扣繳程序的法律規範，由於其相較於結算申報程序，應屬稅捐稽徵程序特殊規定，立法者基於保護國家稅收債權、確實掌握課稅資料而制訂，從而具有特定目的而與手段間產生目的與手段關聯性之關係。必須正確理解其所欲追求政策目的與手段間的關係。這當中應分成就源扣繳程序制度本身之正當性與我國所得稅法的法定扣繳義務人與扣繳義務內容的正當性，分別作出檢討。在就源扣繳程序中，除前述兩個正當目的，其實亦屬財政目的以外，使國家獲得及時稅捐收入，應亦屬財政目的，但便利國庫資金之調度並非正當目的，從而，以就源扣繳程序作為手段而言，基於使國家獲取及時稅捐收入、確保國家稅收債權而言，就源扣繳程序作為手段，具有目的與手段間關聯性之正當性可言，儘管其性質上，相對於該等

第三人之通報義務，應該才是最小侵害手段。此外，我國制訂法中有關就源扣繳義務人之稅法規定，無論是過去修正前之主辦單位會計主管或者是現行法當中仍存在的事業負責人，因其非屬應扣繳所得之給付者，扣繳勞務之提供應在法律上歸屬於機關、團體、學校與事業本身，該等自然人實際僅領取有限之薪資所得，卻需要負擔全部機關、團體、學校或事業應扣繳所得稅額的行為義務與補繳責任債務，非屬可期待相當性的責任義務，從而我國法定之扣繳義務人的規定，即應認為欠缺比例原則而宣告其規範違憲才是。關於就源扣繳義務之內容，由於扣取、申報與繳納稅款，屬於就源扣繳程序義務之不可分割部分，但填發扣繳憑單並非屬於此種不可分割行為義務之部分，其行為義務與責任負擔顯屬不必要，在此範圍內，係屬不要的過度干預。

以比例原則檢驗基於財政目的之稅捐法律規範的違憲審查，參照德國法制與釋憲實務之經驗，尚會討論有關扼死稅或絞殺稅禁止與半數原則的問題，只是至今為止，在我國釋憲實務上尚未出現類此討論案例而已。其中，關於財產稅應在收益課稅以外，僅就其餘額之半數為課稅界限的半數原則理論，在德國釋憲實務與學說上爭議甚大，目前在德國釋憲實務上，亦與半數原則理論保持距離，間接婉拒此種說法，因此，在德國釋憲實務上僅餘下，基於比例原則，禁止國家採取「寓禁於徵」的扼死性或具有絞殺稅之公課或稅捐手段，達到禁制目的，此為國家追求達成目的之手段的濫用，應予排斥。

在社會目的之稅捐法律規範部分，因為涉及在財政目的（僅為次要目的）之外追求其他特定的社會、經濟、教育、文化或環境保護等非財政目的，且由於其未必以稅法為名而制訂法律規範（形式稅法），尤其是涉及減輕人民稅捐負擔之稅捐優惠的法律規範，多以社會法、經濟法等名目制訂，因此被稱為實質稅法。這類無論是加重或者減輕人民之稅捐負擔義務的稅法規範，基於對我國實務釋憲上釋字第697號、第698號解釋課徵貨物稅案例，與相反的，釋字第515號、第703號解釋屬於稅捐優惠規範之違憲審查的討論，可以發現釋憲者在此類規範上並未使用前後一致的標準。本文認為，無論是加重或減

輕稅捐負擔，由於是基於社會目的而調整納稅義務人之稅捐負擔，因此釋憲者應該，也必須要在此處討論，立法者所為之加重或減輕系爭納稅義務人之稅捐負擔者，可能涉及到牴觸平等原則的違憲疑慮，蓋因為這涉及到立法者以該等稅法規範，破壞稅法本來基於量能而平等課稅原則實踐的價值體系問題。在此前提下，應該要先審查系爭稅法規範究竟是追求量能課稅原則或者是真正之稅捐優惠的法律規範，以為進一步之規範違憲審查的適用。

在確認其屬於加重或者減輕納稅義務人之稅捐負擔的社會目的稅法規範，因此而必須討論是否牴觸平等課稅原則，以進行相關之規範違憲審查程序時，吾人還需要進一步在平等原則之審查標準中，融入關於比例原則思考之檢驗，亦即立法者是否在該等加重或減輕稅捐負擔之實質稅法規範中，追求正當之目的、手段的適合性、必要性與期待可能性等，傳統上屬比例原則的檢驗內容，換言之，使用融入比例原則思考之平等原則，以為所涉及之社會目的的法律規範之違憲審查基準。這種審查模式，依據本文見解，係與德國在一九八〇年代後聯邦憲法法院所發展出來的新模式審查標準相似，相對於恣意模式審查即屬於較為嚴格的審查模式。本文並不贊同，我國釋憲者向來對於加重稅負或者稅捐優惠規範採取合理關聯之平等原則的審查模式，蓋此種模式忽略其對於稅法價值體系（公平分配納稅義務人彼此間之稅捐負擔）的破壞，影響市場之公平競爭與稅捐中立，不得不謹慎。

簡化目的之稅捐法律規範，以釋字第688號解釋以及釋字第745號解釋為例，所涉及之營業稅的開立發票憑證的時限規範，其中關於營業稅之本質應為消費稅的問題，與所得稅法中有關薪資所得者之成本費用，以薪資特別扣除額定額方式加以考量的問題，均涉及立法者為達成稅捐稽徵可能之政策目的而去簡化稅捐法律規範，包括轉換課稅名目（消費稅轉為營業稅）、調整其中納稅義務人與稅捐負擔義務的內容，以類型化方式考察課稅基礎之事實例如收入額或成本費用額等。簡化目的其實仍在追求量能而平等課稅原則之實踐，因此簡化目的屬於中間目的，量能課稅原則才是終局目的。在此前提下，立法者

應對於簡化目的之規範避免其過度簡化，過分背離量能課稅原則，或者過度複雜而使其無法確實實現量能課稅原則，均有害於平等原則的實踐。困難點也就在於不能過度簡化與過度複雜稅捐法律規範，本文因此建議，立法者必須以事實正確考察為基礎而制訂稅捐立法規範，可以參考外國法制經驗，並應該隨著時代之科技進步而調整其立法模式，蓋因為時代科技進步可以使我們較能在稅捐立法上，兼顧簡化目的與量能課稅原則作為終局目的的達成。

參考文獻

一、中 文

(一)專 書

1. 陳敏譯，德國租稅通則，第1版，司法院，2013年5月。
2. 陳清秀，稅法總論，第10版，元照，2018年4月。
3. 湯德宗，違憲審查基準體系建構初探：「階層式比例原則」構想，載憲法解釋之理論與實務（第六輯）（下冊），中研院法研所籌備處，2009年6月，頁581-618。
4. 葛克昌，租稅國家之憲法界限，載所得稅與憲法，第3版，翰蘆，2009年2月，頁247-299。
5. 葛克昌，納稅人財產權保障，載行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，第3版，翰蘆，2012年4月，頁439-464。

(二)期刊論文

1. 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁55-120。
2. 柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，第37卷第3期，2008年9月，頁134-168。
3. 柯格鐘，現行扣繳制度不違憲？——簡評釋字六七三號解釋，裁判時報，第3期，2010年6月，頁5-13。
4. 柯格鐘，談就源扣繳程序之扣繳義務人——最高行政法院105年度判字第19號判決評釋，裁判時報，第46期，2016年4月，頁5-13。
5. 柯格鐘，財政權限劃分與地方稅，法令月刊，第67卷第7期，2016年7月，頁75-126。
6. 柯格鐘，論稅捐正義的追尋：從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑，臺大法學論叢，第45卷特刊，2016年11月，頁1229-1304。
7. 柯格鐘，量能課稅原則與稅捐優惠規範之判斷——以所得稅法若干條文規定為例，月旦法學雜誌，第276期，2018年5月，頁164-187。

8. 柯格鐘，論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性，臺大法學論叢，第47卷第3期，2018年9月，頁1283-1344。
9. 黃昭元，憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析，臺大法學論叢，第33卷第3期，2004年5月，頁45-148。
10. 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，臺大法學論叢，第37卷第4期，2008年12月，頁253-284。
11. 黃茂榮，稅捐法體系概論（上），植根雜誌，第27卷第10期，2011年4月，頁16-40。
12. 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」——比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，第36卷第1期，2004年1月，頁151-170。

二、德 文

（一）專 書

1. Bernd Grzeszick, in: Theodor Maunz/Günter Dürig, Grundgesetz, 2006.
2. Friedhelm Hufen, Staatsrecht II- Grundrechte, 2016.
3. Hans-Detlef Horn, in: Klaus Stern/Florian Becker, Grundrechte-Kommentar, 2016.
4. Hans-Jürgen Papier, in: Theodor Maunz/Günter Dürig, Grundgesetz, 2010.
5. Harmut Maurer, Staatsrecht I- Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 2010.
6. Johanna Hey, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 2018.
7. Jörn Ipsen, Staatsrecht II Grundrechte, 2014.
8. Karl-Peter Sommermann, in: Hermann v. Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck, Grundgesetz, Band 3, 2018.
9. Klaus Stern, in: Klaus Stern/Florian Becker, Grundrechte-Kommentar, 2016.
10. Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2000.
11. Michael Sachs, in: Michael Sachs, GG, 2018.

12. Otto Depenhauer/Judith Froese, in: Hermann v. Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck, Grundgesetz, Band 2, 2018.
13. Paul Kirchhof, in: Theodor Maunz/Günter Dürig, Grundgesetz, 2015.
14. Ulrich Koenig, in: Ulrich Koenig, AO, 2014.

(二)期刊論文

- ◎Rainer Wernsmann, Die Steuer als Eigentumsbeeinträchtigung?, NJW 2006, S. 1169-1174.

On the Role of Principle of Proportionality in Constitutional Review of Tax Law: Focus on the Tax Debt Law Norms and Regulations

Ke-Chung Ko^{*}

Abstract

As the basic principle of the constitution, the principle of proportionality should be used as the benchmark for the constitutional review of the legal norms of taxation. However, due to the definition of taxation for general fiscal purposes, it is difficult to use the principle of proportionality to scale the burden of taxpayers unless it is caused by the burden the effect of so called “taxpayer’s sudden death” or “strangulation”. Deciding the tax burden has caused payment obligations to the people involved, and thus there are contradict the principle of fairness and equality taxation burden. Therefore, the principle of proportionality plays a less important role in the constitutional practice of Taiwan, as opposed to the principle of fairness and equality. This article takes the interpretation of the current number of constitutional courts in our country as an example, and puts forward

^{*} Associate Professor of Law at National Taiwan University; Dr. iur., University of Cologne, Germany.

Received: February 8, 2019; accepted: March 11, 2019

the principle of proportionality as a function of the constitutional review of the tax law in practice. At the same time, supplemented by German doctrine and practical insights, the principle of proportionality can continue to be used as a special tax law in the future. It is the role of the tax-debt law in regulating the benchmark function of constitutional review, and it is considered as a reference for the implementation of the new constitutional lawsuit in the future.

Keywords: Principle of Proportionality, Prohibition of Excess, Prohibition of Tax Levy Excess, Strangle to Death Tax, Principle of Fairness and Equality, Half-Principle, Constitutional Review, Review Standard, New Model