

稅捐法導論一

第八講 稅捐基礎法 VIII

基本權保障原則：

稅法規範所涉及之基本權

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

一、財產權

稅捐是國家或地方自治團體依據財政目的之法律規範，對所有滿足構成要件之人，所課徵之無對價性的金錢給付義務。對滿足構成要件之人所支配的金錢進行干預、剝奪，涉及到憲法第 15 條關於財產權保障的干預。

不過從比較法觀點，德國聯邦憲法法院，在 1950 年代初期，就德國基本法第 14 條財產權保障的理解，是針對個別具體特定物之權利保障。而公課「金錢給付義務」，並非針對特定財產，認為與基本法第 14 條關於財產權干預沒有關聯。毋寧是用憲法上其他基本權作為干預標的，如平等權為指謫法規範可能違憲的重要理由。直至 1995 年德國財產稅違憲宣告時才改變見解，認為稅捐或非稅金錢給付義務，同樣涉及對人民金錢的財產權干預；我國則自始認為稅捐、公課金錢給付本就是對財產權的干預。

而財產權保障的內涵，觀察司法院大法官釋字第 400 號、第 596 號、第 709 號、第 732 號、第 747 號解釋，權利內容如下：

- （一）權利狀態的存續。
- （二）自由使用收益處分的權能，支配權能、支配權限的保障。
- （三）免於遭受公權力或第三人之侵害，即財產權的防禦功能，防禦國家或第三人的侵害。
- （四）實現個人自由、發展人格及維護尊嚴的基本權。

對於財產權保障的解釋，在釋義學中有權利內容，以及權利外在行使的限制。權利外在行使的限制有比例原則的適用，權利內容則由立法者來具體形成。在以上解釋中，釋憲者所揭櫫的上述四個保護領域功能，為立法者的任務，以形成財產權的內容。而老師個人認為，以上四點，其中第三點、第四點，原則上是所

有基本權都存在的功能，無需特別提出。財產權保護領域，應著重於「權利存續保障」、「支配權能保障」的相關討論。

對於「權利存續保障」的意義，學理有不太一樣的解讀。有將權利存續保障解讀為「價值存續」的保障，國家必須要尊重人民持有該財產背後所表彰之價值。而老師個人則認為，權利存續側重在保障該項權利原先的狀態被存續，但市場上價值的高低本身不受保障的範圍，如果因為土地政策、貨幣政策的改變，導致該標的物在市場上價格跌落，此並非財產權保障範圍。

然而，金錢是一種支付工具，附著在支配它的所有人總體財產上，表彰的是持有者對於透過這個工具所產生的財產總體價值，稅捐跟金錢給付義務為內容的公課義務，正是國家對這種總體財產跟價值的干預。但究竟涉及的是金錢權利狀態存續的保障，或是金錢使用支配權能保障的干預？在釋義學上會有界限模糊的問題。老師個人認為此與金錢作為支付工具的特性有關，重點並非權利狀態的存續抑或支配權能權利保障的干預，而是金錢仍在財產權保護領域範圍，以稅捐或非稅公課對人民的金錢進行干預，就涉及財產權干預。

稅捐影響人民財產權的相關司法院大法官解釋，舉例如下：

（一）釋字第 746 號解釋：

本號為對於滯納金的解釋，指出人民如果遲滯繳納稅捐課徵滯納金，是為督促人民履行稅捐繳納義務，為符合比例原則的干預手段。滯納金是金錢給付義務，而金錢給付聯繫到另外一個金錢給付義務，大法官認為符合比例原則，老師個人也贊同此見解。但本號解釋未進一步說明是屬於權利存續保障或支配權能的干預。金錢作為支付工具，並沒有特別著重在權利存續狀態，學理上有認為比較接近支配權能的保障，但也可以認

為是價值的貶損，因為納稅義務人必須要多繳納滯納金，產生對財產總額支配價值上的貶損，在釋義學上有二種可能，此係基於金錢的特殊性。

(二) 釋字第 484 號解釋：

本號解釋為處理支配權能限制的問題，契稅條例第 2 條第 1 項規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅。」針對當時不動產買賣，若個案為共有土地或建物，涉及數人先後申報，而且數人都有合法權能，稅捐稽徵機關當時依據財政部 70 年 8 月 19 日台財稅字第 36889 號解釋令，若數人先後申報，須待當事人先行協調後，再發給繳交契稅通知單。但因未完納契稅無法進行不動產移轉登記，本號解釋即指出遲發稅單影響人民對於財產支配使用的權能。

須留意本解釋所強調的財產權支配干預，主要是在被限制移轉的標的物財產，而非金錢給付義務作為財產權干預對象。因此至目前為止，釋憲實務雖然肯定稅捐涉及憲法第 15 條財產權的干預，但屬於哪種類型的干預？則尚未見具體說明。

二、平等權

目前釋憲實務承認憲法第 7 條是平等權的依據，不僅是客觀法規範，作為憲法上的平等原則，同時也涉及到主觀公權利，以主張國家應該保護，避免平等權被侵害。惟平等權意義內涵是否需與具體基本權結合，國內憲法釋義學與德國學界的看法則有極大歧異。

老師個人認為平等權可獨立作為一個基本權受到保護，不必然跟某特定基本權結合才具有主觀公權利。尤其此種主觀權利的內容，特別在稅法具有特殊的意義。平等權適用的平等原則在留美學

者理解下，影響司法院大法官解釋，多以「合理關聯性」作為違憲審查基準，目前實務上只有少數涉及到生存權保障，才提高至實質關聯性的審查基準，但此基準極為空泛、不明確。

若將平等權作為一個違憲審查所涉及到的主觀公權利；另一方面，違憲審查的標準上避免使用合理關聯此種抽象空泛的標準，在稅法領域，透過量能課稅原則及其子原則以具體化平等，如：全部課稅原則、普遍課稅原則、實現原則、實價課稅原則、主觀淨值原則、客觀淨值原則等，才能夠成為具體的違憲審查標準。

司法院大法官釋字第 745 號解釋，關於平等權保障的平等原則，在憲法上是透過量能課稅原則其中的子原則「客觀淨值原則」，為少數進一步在合理關聯性審查基準之外，進一步說明量能課稅原則，以具體審查基準來作成解釋，應予以鼓勵。

三、生存權

量能課稅原則中核心概念原則，即主觀淨值原則，涉及憲法第 15 條的生存權保障，屬於量能課稅原則比較重要的位階。有關生存權保障之司法院大法官解釋，例如：

（一）釋字第 694 號解釋：

本號解釋所涉及的是生存權保障、再為納稅義務人扶養配偶及受扶養親屬，配偶為婚姻，受扶養親屬則是家庭的制度保障，以及量能課稅原則中的主觀淨值原則。

（二）釋字第 701 號解釋：

本號解釋涉及長照的醫療費用，與生存權保障有關。而申報配偶、受扶養親屬的長照費用，同時也與婚姻、家庭制度有關聯，並與量能課稅原則中的主觀淨值原則有所關聯。

細觀以上二號解釋，只提到生存權保障，雖然未提及主觀淨值

原則，但同樣推導出違憲的宣告結果。

四、工作權

工作權於納稅者權利保護法第 1 條明文提及，以下司法院大法官解釋與工作權相關，但解釋中並未指出與工作權之關聯：

（一）釋字第 673 號解釋：

本號解釋為關於扣繳義務人的扣繳義務，稅法規範對於特定工作施予一個行為義務的內容，例如：對扣繳人課予扣繳義務，即與工作權有關聯。扣繳義務是一個行為義務，扣繳義務人違反的責罰，則是金錢為內容的責罰，本號解釋理應同時涉及到憲法第 15 條的工作權跟財產權，惟大法官對於工作權的部分並未說明，只有提到憲法第 15 條的財產權保障。

（二）釋字第 688 號解釋：

本號解釋涉及到包作業者開立發票的實現，即某行業在何時須開立發票，課予包作業者開立發票的行為義務的限制，對於經營事業的營業人，有開立發票的法律規定，此種稅法規範，自然與工作權有所關聯。但本號解釋同樣沒有提到憲法第 15 條關於工作權的保障，只提及財產權保障，甚為可惜。

（三）釋字第 722 號解釋：

本號解釋是關於執行業務者的費用，僅限於特定執業型態才得適用權責發生制，其他執業型態不得適用權責發生制。僅對於特定執業型態有例外適用條款，卻不對其他同樣執行業務給予適用，形成差別對待。本號解釋不僅涉及平等權，同時職業型態也涉及工作權即執業自由干預，但大法官均未說明。

（四）釋字第 745 號解釋：

本號解釋也是相同道理，所比較的是獨立執行業務者跟受

雇執行業務者，獨立跟受雇執業也是執行業務型態的區別，如有差別對待，涉及到平等權，以及工作權中選擇執業型態自由，惟大法官對於工作權的部分均無相關說明。

五、居住遷徙自由

欠繳稅捐達一定金額，稅捐稽徵法第 24 條定有限制出境之規定，涉及居住遷徙自由的限制。而司法院大法官釋字第 345 號解釋就當時之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，是依當時稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及關稅法第 25 條之 1 第 3 項授權訂定，其第 2 條第 1 項之規定，未逾越法律授權之目的及範圍，且依該辦法第 5 條所定情形之一時，應即解除其出境限制，而認為與憲法所保障之居住遷徙自由、比例原則並無抵觸。

六、其他概括基本權

例如：資訊自主（決）權，關於此權利的依據，一是從實體的秘密通訊自由權利推導；另一是從憲法第 22 條概括基本權而來。稅捐申報與資訊決定有關，因此強制夫妻合併申報是對夫妻申報資訊自主（決）權的干預，強迫結婚後的夫妻一定要共同申報，唯有在法定例外情形才允許分開申報。強迫當事人在未經同意的情況下將稅捐資訊告知另外一半，對資訊自主（決）權產生干預。司法院大法官釋字第 318 號、第 696 號解釋均認為強制合併申報合憲，未意識到資訊自主（決）權的重要性，而一併加以考量，甚為可惜。