

國立臺灣大學法律學院法律系

碩士論文

Department or Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University master thesis

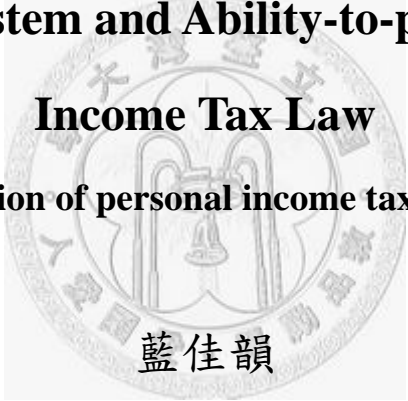
所得稅申報法制與量能課稅原則

—台灣、大陸個人所得稅之立法論建議

Tax Return System and Ability-to-pay Principle in

Income Tax Law

-comments on legislation of personal income tax in Taiwan and China



藍佳韻

Lan Chia-Yun

指導教授:葛克昌教授

Adviser:Keh-Chang,Gee Professor

中華民國九十六年一月

January,2007

論文摘要

課稅之基本原則，係基於量能課稅原則之倫理要求；所得稅由於極富屬人性，其表現最為顯著，亦最適宜作為所得稅法缺失之衡量指標與改革方針。誠如德國公法學大師 Neumark 所言，沒有任何稅比所得稅更為民主、更富有人性及社會性。個人所得稅採行適當的稽徵程序，為培育公民意識和提高民主管理意識之基本要件之一。大陸現行個人所得稅法採行「就源扣繳制度」，並未建立個人申報制度，人民無法透過納稅申報，意識到自己為納稅人，進而難以培養人民乃國家主體之意識，並監督行政機關之課徵。有鑑於此，大陸個人所得稅之改革，除應考慮如何與先進國家所得稅制度接軌外，亦需考量本身之法治建設狀況；在透過使人民自行申報方式，提昇稽徵效能，將更有助於量能原則之落實。

自一九九四年改革開放以來，大陸由傳統之計劃經濟體制「轉軌」，採行具社會主義色彩的市場經濟體制後；緊接而來不得不面對者，即其財政國體亦需從「所有權者國家」(Eigentümerstaat) 轉變為「租稅國家」(Steuerstaat) 之問題。就所得稅制言，個人所得稅於一九八〇年開徵後，確立了現行之所得稅制度由「企業所得稅」、「外商投資企業與外國企業所得稅」以及「個人所得稅」三個稅種組成。值得注意的是，新制個人所得稅實施至今已十餘年，十餘年來所得稅之稅收已成為大陸國家財政收入重要來源之一。然隨著大陸經濟發展、人民生活水準提昇，造成社會經濟之鉅大變化，伴隨而來個人所得稅之調整問題。

本論文說明台灣綜合所得稅中課稅單位以及薪資就源扣繳之問題，與大陸分類所得稅之相關問題做比較，做為大陸朝向綜合所得稅制度修正時之立法論參考。

簡目

| | | |
|------------------|------------------------------|----|
| 第一章 | 緒論..... | 1 |
| 一、緣起..... | | 1 |
| 二、問題意識..... | | 3 |
| 三、研究方法及研究範圍..... | | 5 |
| 四、論文架構..... | | 6 |
| 第二章 | 量能課稅原則、租稅正義與租稅國之關係 | 8 |
| 本章摘要..... | | 8 |
| 第一節 | 租稅國家..... | 9 |
| 第二節 | 量能課稅原則實現租稅國應遵守之憲法法治國原則 | 17 |
| 第三節 | 結論..... | 38 |
| 第三章 | 大陸租稅國藍圖之建構 | 39 |
| 本章摘要..... | | 39 |
| 第一節 | 大陸社會主義之特色 | 40 |
| 第二節 | 租稅國藍圖之建構—從財政租稅國到憲政租稅國 | 44 |
| 第三節 | 大陸稅制特色..... | 58 |
| 第四節 | 從稅法完善看具體化憲法租稅國體 | 66 |
| 第五節 | 結論—大陸租稅國藍圖建構之完備 | 71 |
| 第四章 | 量能課稅原則與個人所得稅（一） | 71 |
| 本章摘要..... | | 71 |
| 第一節 | 所得負擔義務之憲法依據 | 72 |
| 第二節 | 型塑量能原則之輪廓 | 74 |
| 第三節 | 量能課稅原則與所得稅改革 | 90 |
| 第四節 | 大陸及台灣對量能課稅原則之肯認 | 98 |

| | | |
|----------------|---------------------------------|-----|
| 第五節 | 小結—量能課稅原則為租稅國家體現租稅正義之標準 | 104 |
| 第五章 | 量能課稅原則與個人所得稅（二）—「課稅單位」之選擇 | 105 |
| | 選擇「課稅單位」問題之所在 | 105 |
| 第一節 | 量能課稅原則之「量能」究何所指？ | 106 |
| 第二節 | 大陸個人所得稅法採行個人單位制 | 112 |
| 第三節 | 台灣所得稅法以個人為課稅單位 | 114 |
| 第四節 | 比較與分析..... | 119 |
| 第六章 | 量能課稅原則與個人所得稅（三）—受薪階級所得之就源扣繳 ... | 121 |
| | 本章摘要..... | 121 |
| 第一節 | 受薪階級所得就源扣繳使所得稅本質產生變化 | 123 |
| 第二節 | 大陸工薪所得成為所得稅不公平來源 | 129 |
| 第三節 | 台灣薪資所得亦為所得稅不公平之來源 | 134 |
| 第四節 | 結論—受薪階級所得應公平課徵始符合量能課稅原則 | 142 |
| 第七章 | 結論..... | 144 |
| 第一節 | 台灣綜合所得稅與大陸個人所得稅 | 144 |
| 第二節 | 稅法之合理解釋與適用..... | 146 |
| 第三節 | 稅制與稅政..... | 147 |
| 附錄一 | 台灣、大陸個人所得稅制度比較 | 148 |
| 參考文獻..... | | 150 |
| 壹、台灣文獻..... | | 150 |
| 貳、大陸文獻..... | | 154 |
| 參、西文及翻譯書籍..... | | 156 |
| 肆、工具書..... | | 156 |

詳目

| | | |
|--------------------------|------------------------------|----|
| 第一章 | 緒論..... | 1 |
| 一、緣起..... | | 1 |
| 二、問題意識..... | | 3 |
| (一) 租稅國家與量能課稅原則之關係 | | 3 |
| (二) 大陸的國家型態轉變..... | | 3 |
| (三) 課稅單位之選擇..... | | 3 |
| (四) 薪資所得就源扣繳與固定扣除 | | 4 |
| 三、研究方法及研究範圍..... | | 5 |
| 研究方法..... | | 5 |
| 研究範圍..... | | 6 |
| 四、論文架構..... | | 6 |
| 第二章 | 量能課稅原則、租稅正義與租稅國之關係 | 8 |
| 本章摘要..... | | 8 |
| 第一節 | 租稅國家..... | 9 |
| 第一項 | 租稅國家實現自由法治國與社會法治國之理想 | 9 |
| 第一目 | 租稅國家的由來..... | 9 |
| 第二目 | 從法律看租稅國家 | 13 |
| 第二節 | 量能課稅原則實現租稅國應遵守之憲法法治國原則 | 17 |
| 第一項 | 租稅負擔平等之要求—租稅正義之實現 | 17 |
| 稅法之最高理想—實現租稅正義 | | 18 |
| 第一目 | Wagner 所主張之課稅原則 | 21 |
| 第二目 | 所得稅之課稅原則 | 22 |
| 第三目 | 租稅公平之要求..... | 25 |
| 第二項 | 量能課稅原則落實租稅負擔公平 | 26 |
| 第一目 | 從財政思想到法原則 | 27 |
| 第二目 | 量能課稅原則為法原則以及如何適用 | 34 |
| 第三目 | 量能課稅原則之「量」與「能」 | 36 |

| | | |
|-----|--------------------------------------|----|
| 第三節 | 結論..... | 38 |
| 第三章 | 大陸租稅國藍圖之建構..... | 39 |
| | 本章摘要..... | 39 |
| 第一節 | 大陸社會主義之特色..... | 40 |
| | 馬克斯所主張之社會主義..... | 40 |
| | 古典馬克斯主義..... | 40 |
| | 馬克斯死後之馬克斯主義..... | 41 |
| | 大陸為社會主義國家..... | 42 |
| 第二節 | 租稅國藍圖之建構—從財政租稅國到憲政租稅國..... | 44 |
| | 第一項 財政租稅國之確立—從「計畫經濟」到「社會主義市場經濟」..... | 45 |
| | 計畫經濟—國家社會一元存在..... | 45 |
| | 社會主義市場經濟體制—國家社會二元化..... | 46 |
| | 從財政收入面加以觀察：大陸主要財政收入來自稅收..... | 48 |
| | 第二項 憲法租稅國之建構—從憲法修正看租稅國基本體制..... | 49 |
| | 五四憲法：中華人民共和國第一部憲法..... | 49 |
| | 七八憲法：文化大革命後過渡性之憲法..... | 50 |
| | 八二憲法：社會主義憲法新發展的里程碑..... | 50 |
| | 第三項 小結—租稅國藍圖儼然成形..... | 55 |
| | 租稅為財政收入主要型態..... | 55 |
| | 稅捐繳納以金錢為限，無服勞役義務..... | 55 |
| | 財產權之保護為私法自治之前提..... | 55 |
| | 課稅權為憲法上國家權力之主要特徵..... | 56 |
| | 社會法治國之保障性給付國家..... | 56 |
| | 租稅國之內在限制即為稅課侵犯財產權之界線..... | 57 |
| 第三節 | 大陸稅制特色..... | 58 |
| | 第一項 採行社會主義制度稅制之特色..... | 58 |
| | 第二項 個人所得稅制度特色..... | 59 |
| | 個人所得稅課徵之型態..... | 59 |
| | 大陸地區個人所得稅法之特色..... | 60 |
| 第四節 | 從稅法完善看具體化憲法租稅國體..... | 66 |

| | |
|------------------------------------|-----|
| 一九四九～一九七八：計畫經濟體制下之稅法 | 67 |
| 一九七八～一九九四：朝社會主義市場經濟體制方向發展之稅法 | 68 |
| 一九九四：奠定稅法基本模式與基本制度 | 69 |
| 大陸加入 WTO 後：邁入全球化階段，與世界接軌 | 69 |
| 小結－稅法修正體現租稅國之完備 | 70 |
| 第五節 結論－大陸租稅國藍圖建構之完備 | 71 |
| 第四章 量能課稅原則與個人所得稅（一） | 71 |
| 本章摘要 | 71 |
| 第一節 所得負擔義務之憲法依據 | 72 |
| 第二節 型塑量能原則之輪廓 | 74 |
| 第一項 量能課稅原則應做負擔能力理解 | 74 |
| 第二項 絕對與相對之量能課稅原則 | 75 |
| 第三項 量能課稅原則之具體化 | 76 |
| 量能課稅原則與平等原則－ | 77 |
| 量能課稅原則與比例原則－ | 78 |
| 量能課稅原則與生存權保障－ | 79 |
| 量能課稅原則與實質課稅原則 | 83 |
| 小結 | 89 |
| 第四項 量能原則之意義及在稅法上之運用 | 89 |
| 第三節 量能課稅原則與所得稅改革 | 90 |
| 第一項 個人所得稅之作用 | 91 |
| 聚財功能 | 92 |
| 調節所得功能 | 93 |
| 第二項 個人所得稅改革之方向－以大陸為例 | 94 |
| 第四節 大陸及台灣對量能課稅原則之肯認 | 98 |
| 第一項 大陸採行分類所得稅制對量能課稅原則之態度 | 98 |
| 學者對量能原則之看法 | 98 |
| 第二項 台灣採行綜合所得稅制度對量能課稅原則之態度 | 99 |
| 所得稅法之特色－以個人所得稅為中心 | 99 |
| 學者之觀點 | 100 |

| | |
|-------------------------------------|-----|
| 實務界對量能課稅原則之肯認 | 100 |
| 量能原則之憲法依據..... | 102 |
| 第五節 小結—量能課稅原則為租稅國家體現租稅正義之標準 | 104 |
| 第五章 量能課稅原則與個人所得稅（二）—「課稅單位」之選擇 | 105 |
| 選擇「課稅單位」問題之所在 | 105 |
| 第一節 量能課稅原則之「量能」究何所指？ | 106 |
| 第一項 從量能課稅原則之意義談起 | 106 |
| 量能課稅原則之「量」與「能」 | 107 |
| 第二項 選擇「課稅單位」之原則 | 109 |
| 選擇「課稅單位」之原則..... | 109 |
| 第三項 現有課稅單位之計稅方式 | 109 |
| 家庭單位制..... | 110 |
| 個人單位制..... | 111 |
| 第二節 大陸個人所得稅法採行個人單位制 | 112 |
| 第一項 大陸現行個人所得稅法之規定 | 112 |
| 第二項 採行個人單位制未完全考量量能課稅原則 | 112 |
| 第三節 台灣所得稅法以個人為課稅單位 | 114 |
| 個人單位與家庭單位之爭..... | 115 |
| 來自對所得稅法第十五條之誤解 | 115 |
| 第二項 課稅單位在實體法與程序法應區別對待 | 116 |
| 第一目 扶養親屬免稅額與釋字第四一五號解釋 | 116 |
| 第二目 夫妻合併申報與釋字第三一八號解釋 | 118 |
| 第四節 比較與分析..... | 119 |
| 第六章 量能課稅原則與個人所得稅（三）—受薪階級所得之就源扣繳 ... | 121 |
| 本章摘要..... | 121 |
| 第一節 受薪階級所得就源扣繳使所得稅本質產生變化 | 123 |
| 所得徵收方式改變使所得稅收增加也使所得稅產生質變 | 123 |
| 所得稅徵納方式..... | 123 |
| 德國對勞動所得採就源扣繳法 | 125 |

| | |
|--------------------------------------|-----|
| 英國為因應所得納稅人數增加而採就源扣繳制度 | 126 |
| 勤勞所得（薪資所得）應為差別課稅？ | 127 |
| 薪資所得要求必要成本、費用適度扣除 | 128 |
| 第二節 大陸工薪所得成為所得稅不公平來源 | 129 |
| 稽徵經濟侵害量能課稅原則 | 129 |
| 第一項 工薪所得違反量能課稅原則之面向 | 130 |
| 第一目 工薪所得稅前固定扣除額調高為量能課稅原則之落實 | 130 |
| 第二目 工薪所得未落實主觀生存保障原則 | 131 |
| 第三目 工薪所得以定額扣除落實客觀營業保障原則 | 133 |
| 第三節 台灣薪資所得亦為所得稅不公平之來源 | 134 |
| 第一項 對薪資所得費用扣除之不公平造成所得歸類之爭議 | 134 |
| 第一目 現行所得稅法各類所得之規定 | 135 |
| 第二目 薪資所得與執行業務所得歸類之爭議 | 138 |
| 第二項 有重課勞力所得輕課資本利得之虞 | 140 |
| 落實勤勞所得與非勤勞所得之平等對待，無須差別課稅 | 140 |
| 現行法規定薪資所得有被重課之虞 | 141 |
| 第四節 結論—受薪階級所得應公平課徵始符合量能課稅原則 | 142 |
| 第七章 結論 | 144 |
| 第一節 台灣綜合所得稅與大陸個人所得稅 | 144 |
| 第一項 現行制度之缺失 | 144 |
| 台灣綜合所得稅之缺失 | 144 |
| 大陸個人所得稅之缺失 | 144 |
| 台灣綜合所得稅與大陸個人所得稅共同之缺失 | 145 |
| 第二項 改革之建議 | 146 |
| 第二節 稅法之合理解釋與適用 | 146 |
| 第三節 稅制與稅政 | 147 |
| 附錄一 台灣、大陸個人所得稅制度比較 | 148 |
| 參考文獻 | 150 |

| | |
|-------------------------------|-----|
| 壹、台灣文獻..... | 150 |
| 一、書籍..... | 150 |
| 二、期刊..... | 150 |
| 稅務旬刊（按出版期數順序） | 153 |
| 三、學位論文..... | 153 |
| 四、其他（研討會議文、研究計畫、祝壽論文集等） | 154 |
| （一）曾華松大法官古稀祝壽論文集 | 154 |
| （二）研究計畫..... | 154 |
| （三）學術研討會..... | 154 |
| 貳、大陸文獻..... | 154 |
| 一、書籍..... | 154 |
| 二、期刊..... | 155 |
| 參、西文及翻譯書籍..... | 156 |
| 一、書籍..... | 156 |
| 二、日文及西文中譯本..... | 156 |
| 西文中譯本..... | 156 |
| 日文中譯本..... | 156 |
| 肆、工具書..... | 156 |
| 壹、台灣書籍..... | 156 |
| 貳、大陸書籍..... | 156 |

第一章 緒論

一、緣起

大陸自一九九四年改革開放以來，其由傳統之計劃經濟體制「轉軌」，採行具社會主義色彩的市場經濟體制後；緊接而來不得不面對者，即其財政國體亦需從「所有權者國家」（Eigentümerstaat）轉變為「租稅國家」（Steuerstaat）之問題。就所得稅制言，個人所得稅於一九八〇年開徵後，確立了現行之所得稅制度由「企業所得稅」、「外商投資企業與外國企業所得稅」以及「個人所得稅」三個稅種組成。值得注意的是，新制個人所得稅實施至今已十年，十年來所得稅之稅收已成為大陸國家財政收入之重要來源之一。¹然隨著大陸經濟發展、人民生活水準提昇，造成社會經濟之鉅大變化，伴隨而來個人所得稅之適應問題。²

大陸在二〇〇五年底甫修正個人所得稅法，內容主要有：一、調高工薪所得每月收入額減除費用，由現行一個月扣除八百元，調高至每月扣除一千六百元（個人所得稅法第六條）。以及課予高所得者自行申報之義務（個人所得稅法第八條）。工薪所得每月扣除額提高至一千六百元，係基於以下三點綜合考量而來：（一）應綜合考慮整個國家的經濟和社會發展情況，考慮全國人平均收入水平和支出水平以及財政承受能力等因素後確定；（二）據測算，將扣除標準定為每月一千五百元人民幣³將減少財政收入二百億元左右，國家財政基本上可以承受；（三）個

¹ 2005 年 9 月 22 日所召開全國所得稅管理工作會議中提及，2005 年所得稅占全部稅收收入累計增收額的 24%，所得稅已無可爭議的成為現行稅制中的第二大稅種。請參照 所得稅稅收今年大幅成長，稅務旬刊 1947 期，頁 24，2005。

² 大陸現行之個人所得稅制度採行「分類所得制」，在適用比例稅率情況下，常常無法確實體現個人所得稅所希冀實現之量能課稅原則，衍生諸多弊病，諸如：現行個人所得稅（指 2005 年 10 月 27 日通過，自 2006 年 1 月 1 日起施行前之舊法）起徵點太低，產生逆調節之效果、實施分類制度，使一批所得來源多，綜合收入高之人士不納稅或少納稅；而所得來源少，收入相對集中的人多交稅。金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁 125。

³ 大陸當局於專題立法聽證會中提出之個人所得稅法修正草案關於工薪所得每月扣除額為 1500/月，但個人所得稅法修正通過為 1600/月。

人所得稅法的全面修訂時機還不成熟，把扣除標準適當定高一點，使政策有一定的前瞻性，避免頻繁調整。⁴

台灣最近一次修正綜合所得稅法為二〇〇六年六月，此次修正係調高夫妻合併計稅之標準扣除額，未修法前夫妻合併計稅之標準扣除額，單身者為三萬八千元，有配偶者為六萬元。在採行累進稅制計算稅額以增加夫妻稅負之負擔，標準扣除額又顯較單身者少。明顯違反量能課稅原則。因此此次修正標準扣除額為：標準扣除額：納稅義務人個人扣除三萬八千元；有配偶者加倍扣除之。

個人所得稅不公平的問題，不論在採行分類所得稅制度的大陸以及採行綜合所得稅制度的台灣，均是普遍存在且為全民所關注的話題。

租稅國家之國家財政收入仰賴全民納稅，稅收負擔如何分配才會使人民願意誠實納稅，又不會覺得負擔太重或不公平，這是亙古不變的話題。

租稅負擔分配的學說有：受益原則（Benefit Principle）以及能力原則（Ability-to-pay）兩大原則。由於稅捐之徵收富含社會福利國之國家目的，採行能力原則較能體現租稅公平。能力原則從單純的財稅思想啟蒙，時至今日已成為衡量租稅公平與否之「量能課稅原則」。

量能原則不僅為財政原則，甚至已晉升為法源、法原則。量能原則的呈現方式為...，因此可以真正體現課稅之公平，體現租稅之正義。

本文擬以「個人所得稅」作為研究對象，探討「量能課稅原則」在實施分類所得稅制度的大陸與在實施綜合所得稅制度的台灣，何種制度較能體現量能課稅原則、量能課稅原則如何在兩種制度下完備。

⁴ 大陸個人所得稅法修正草案之專題立法聽證會內容。
<http://www.ctaxview.com/news/xinwen.asp?keywords=%C1%A2%B7%A8%CC%FD&fang=caishui&imageField.x=42&imageField.y=10>。最後瀏覽日期：94.12.26。

二、問題意識

（一）租稅國家與量能課稅原則之關係

租稅國家為何產生？租稅國家如何使租稅負擔公平進而使人民願意服從納稅義務？國家何以有權命人民納稅？又國家制訂課稅標準、課稅原則之依據為何？此外，人民為何願意服從國家所課之納稅義務？

租稅國家、租稅公平與量能課稅原則三者間之關係為何？

（二）大陸的國家型態轉變

大陸為社會主義國家，經濟體制從立國之初採行計畫經濟體制轉型為社會主義市場經濟體制，則社會主義之本質是否因採行市場經濟體制有所改變？大陸的國家型態可否從所有權者國家轉型為租稅國家？又將如何轉型？

（三）課稅單位之選擇

台灣以及大陸同樣以「個人單位」作為課稅單位，但卻衍生不同不公平之情形。以大陸為例，因採行「個人課稅單位」，因此個人所得稅法條文中未有扶養親屬費用之扣除，個人生活費用不問個人情況適用固定費用之扣除，如此齊頭的形式平等，毫無平等可言。

以台灣為例，由於所得稅法有扶養親屬免稅額以及夫妻合併申報規定，扶養親屬費用之扣除看似符合主觀生存費用之保障，實則不然，實務產生：實際扶養親屬因不在稅法規定扶養親屬免稅額扣除範圍內，衍生扶養親屬費用無法扣除之情形。此外，所得稅法規定夫妻合併申報，由於所得額計算採用累進稅率，造成夫妻合併申報所需繳納之稅款較單身個人所需繳納之稅款為多，造成「婚姻懲罰」之情形發生。如何使課稅單位之選擇符合量能課稅原則主觀生存保障之要求？

（四）薪資所得就源扣繳與固定扣除

所得之種類可分為勤勞所得以及非勤勞所得，按照所得得到之難易程度，早期財政學者主張「差別課稅」—即對需付出較多勞力始能獲得之勤勞所得予以輕課。但隨著所得稅逐漸成為國家聚財主要稅種之一，加上「勞動所得」之來源容易掌握，就源扣繳制度採行後，所得稅本係對富人課稅之本質改變改為向一般大眾課稅。這轉變對受薪階級所得者之影響意義深遠。

個人所得稅另一個不公平之處為受薪階級所得與其他所得之所得額計算方式採取不相同之處理。受薪階級所得之不公平在大陸、台灣均是亟待處理的問題。

大陸工薪所得採稅前固定費用扣除，無法比照其他所得可扣除成本、必要費用；又工薪所得之所得稅率採累進稅率，其他資本利得則採比例稅率，有輕課資本利得、重課工薪所得之虞，加上工薪所得之扣繳方式採用源泉扣除，造成大陸個人所得稅淪為工薪稅。由有甚者，相同所得額，在兩處以上獲的所得之工薪所得人與在同一處獲得所得之工薪所得者相較，兩處所得者可再次扣除稅前費用扣除額，此乃稽徵技術產生之不平；此外，在大陸工作之外籍人士之工薪所得，其除得扣除固定費用外，尚得扣除附加費用，如此禮遇在大陸工作之外國人，對在大陸工作之本國人而言相當不公平。

台灣之薪資所得在計算所得額時，按所得稅法規定，僅得扣除薪資固定扣除額，並無法比照其他所得扣除成本及費用。加上薪資所得採用就源扣繳制度，因此薪資所得成為所得稅最主要稅收來源。由於薪資所得所得額計算方式之不公平，造成年度結算申報時所得歸類之爭議。

首要解決之問題為：如何使所得稅來源之大多數—受薪階級可以感受到稅收公平？更有甚者，如何使個人所得稅稅收來源不再侷限在受薪階級所得，而遍及於各類所得，以實現租稅公平？本文之討論範圍將侷限在如何使受薪階級所得之課徵或費用扣除方式改變使薪資所得者感受到租稅公平？

三、研究方法及研究範圍

研究方法

本文之題目為「論量能課稅原則在所得稅法制之體現－台灣、大陸個人所得稅法之比較。」從早期到近期、從宏觀到微觀是本文論述鋪陳之方式。透過歷史文獻之整理及說明，觀察時代之推演及改變。如：從早期之租稅到現代之租稅、從計畫經濟體制到社會主義市場經濟體制、從五四憲法到八二憲法．．．等，從早期的開端至今日之現狀，從中觀察與本論文相關之議題再加以評論。

本文以為租稅國家對租稅公平之要求，必須透過量能課稅原則來加以落實。因此第二章先從量能課稅原則、租稅國家與租稅正義之關係談起。本文從歷史的足跡說明現代國家何以需要以租稅國家之形式呈現，以及諸多課稅原則中何以量能課稅原則脫穎而出，成為較理想之課稅原則，這與租稅正義要求之「正義」為何息息相關，租稅正義為租稅公平之同義詞，由早期之絕對公平之課稅方式到相對公平之要求，至今日分配正義為另一種公平之要求。

第三章之論述，本文將著重在歷史說明以及文獻整理。在大陸租稅國藍圖之建構中，透過大陸經濟制度之改革以及憲法、稅法修正之歷程，說明在每個向前推進的足跡中代表之內容及意涵。本文試圖將修法內容或立法目的與稅法學說相結合，藉由此過程說明大陸租稅國藍圖確在構建中。當然由於社會國家全民所有之本質，大陸國家政府仍為土地真正所有權人以及國營企業存在。但從土地持有方式之改變與鬆綁以及國營企業屬於非獨佔性質之企業改為民營化或交由民間經營管理等方法，可見大陸邁向租稅國家之決心與用心。

第四章說明量能課稅原則與個人所得稅法之關係，相較於第五章、第六章比較具體、各論之論述方式，第四章屬於較抽象、總論之鋪陳。量能課稅原則為稅法之基本、結構性原則，但其在「屬人性」濃厚之個人所得稅最能落實。由於量能課稅原則猶如民法上之私法自治原則，對一般人而言，概念仍屬抽象。因此有賴將其內容加以具體化，使人更加清楚知悉。本文觀察量能課稅原則，認為其猶如一

個有機體，一個原則中富含諸多原則或權利之理念存在，因此唯有——將各該原則與量能課稅原則做比較，才能較清楚的描繪出量能課稅原則之輪廓。由於量能課稅原則係較為普世價值接受及承認之課稅原則，因此其重要性何在？尤其在個人所得稅法改革又能扮演何種角色及功能？本文藉由文獻之整理，並加入本文觀察後之心得。

研究範圍

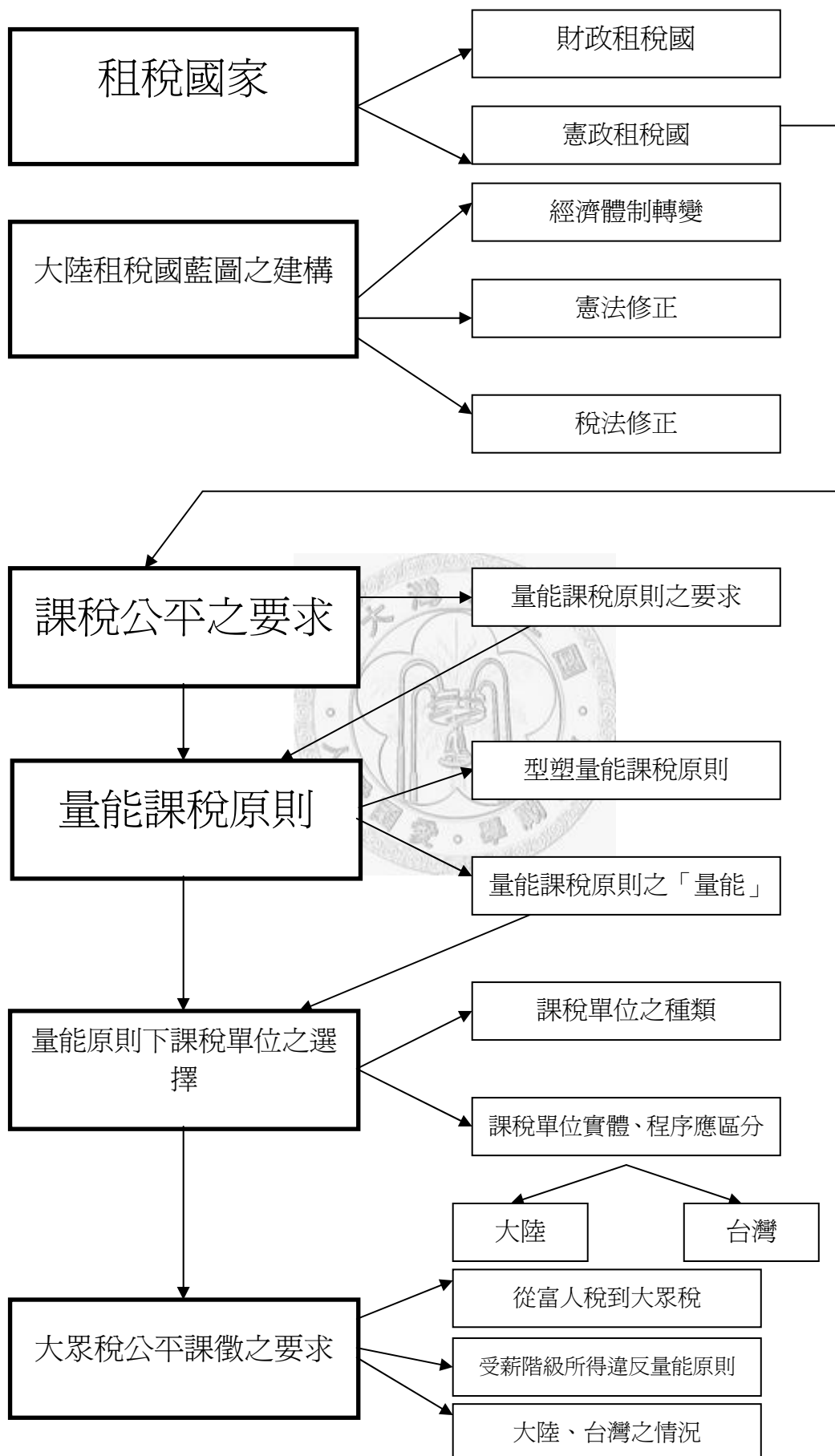
比較與分析僅限於大陸、台灣兩岸間之個人所得稅法，不將先進之第三國現狀列入比較——從題目看本文論述之重點著重在大陸、台灣兩岸間個人所得稅之比較，個人所得稅法制雖為世界普遍採行之稅法制度，但本文將侷限在台灣、大陸兩岸間之相互比較及建議修正，不與其他先進國家制度做比較。

租稅正義之論述僅限於實質、內容面向——

租稅正義為何？可分從不同面向加以觀察，包括「形式、外觀」的租稅法定主義，必須符合法治國原則之要求。「程序」方面，需有議會多數決之民主程序來形成稅捐之制度設計。「實質、內容」之租稅正義則為不得逾越稅捐公平以及過渡禁止等原則之要求。⁵本文論述之稅捐正義著重在「實質、內容」之面向，蓋量能課稅原則體現租稅正義之面向為實質內容之租稅正義，因此本文將討論以量能課稅原則為主軸之租稅正義。

四、論文架構

⁵ 黃俊杰，稅捐正義之維護者，台大法學論叢第三十二卷第六期，2003，頁8。



第二章 量能課稅原則、租稅正義與租稅國之關係

本章摘要

現代國家多以「租稅國家」做為實現國家目的之型態。租稅國係指以「稅收」做為國家財政收入之主要來源，租稅國家乃實現自由法治國與社會法治國目的之現代國家型態。

租稅國之主要特徵係以財政面作觀察，但在滿足國家財政需求之同時，人民之財產權相對的受到侵害，如何使人民財產權不受國家過度侵害？法律必須明確規定以保障人民權利。因此如何從法律看租稅國是另一個重點。

量能課稅原則為稅法諸多原則之一，何以其為稅法之結構性原則？何以能落實租稅負擔公平？



第一節 租稅國家

第一項 租稅國家實現自由法治國與社會法治國之理想

第一目 租稅國家的由來

國家按收入之方式分為「租稅國家」、「所有權者國家」、「企業者國家」三種。「租稅國家」指國家以租稅作為主要收入來源，非以國有財產或國營事業之收入作為國家主要收入來源；且課稅權為國家統治權的固有、主要的表現型態。「所有權者國家」相較於租稅國家，即國家以經濟所有權主體的身份，自行從事營利活動，直接取得收入，如：擁有國有土地、礦產、國有企業收入……等作為其財源。

「企業者國家」可以歸入前述廣義的「所有權者國家」，一為石油國家，國家之財源以生產石油獲取收入，非依賴租稅收入；另一為共產主義國家，國家將生產工具收歸國有，國家可以決定產品價格、數量以及工資，國營企業的收益也是國家主要財源。在此種體制之國家中，縱保有若干稅捐，亦非體系所必要。⁶

現代意義之租稅有別於古代意義之租稅

從國家發展史觀察，早期的國家型態多為封建體制的君主國家，人民深受統治階級的壓榨。古代中國從夏朝開始，就有稅法。⁷當時的稅法僅能做為君主強制要求人民納稅之理由，人民處於被統治的地位，只有守法義務，當時的稅法是國家徵稅之法，對納稅人權利保護付之闕如。在奴隸以及封建制度社會下所繳納之租稅，實為納貢，與現代意義下之租稅有重大差異。

現代意義之租稅係為國民僅將其受憲法保障之財產權中收益之一部分，以納稅方式由國家分享，作為國家保障其職業、營業自由與所有權自由之代價。⁸國家對人民權利之侵害僅能以課金錢給付義務之「租稅」為之，與早期人民必須對國家

⁶ 廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（上），稅務旬刊，一九一一期，頁 33。

⁷ 劉劍文主編，納稅主體的法律地位，載於納稅主體法理研究，經濟管理出版社，2006，頁 30。

⁸ 葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 32。

服勞務、按君主需要納稅等義務相較，現代義務之租稅有別於古代意義之租稅，租稅史之演進、改變，可謂人民權利之擴張及獲得保障。

從自由法治國到社會法治國

民主法治國家成立之初，人民剛從封建制度中解放，由於對自由的極度渴望，要求最大的自由、希望「最小的政府」－人民期待政府管的越少越好，國家只在人民無法自己處理的事務部分才加以干預，當時的國家稱為「夜警國家」，也就是自由法治國。

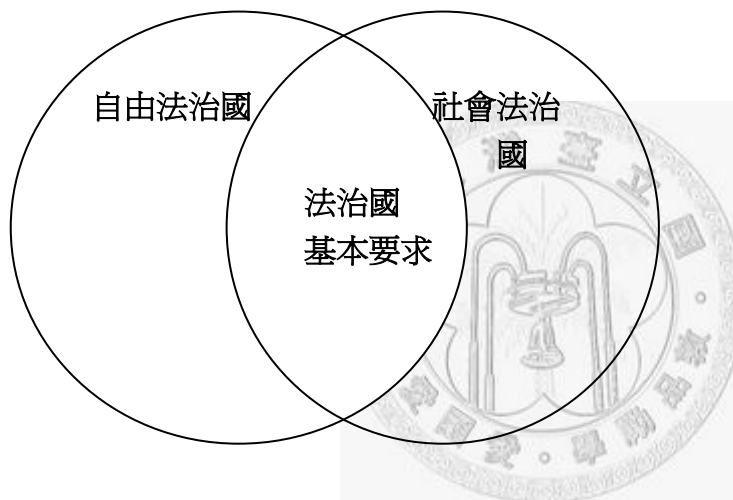
自由法治國理念在於藉限制國家權力，以確實保障國民自由，並倡行「國家社會二元論」。對國家權力限制手段主要藉由基本權保障、權力區分及法治原理達成。但在自由法治國下所認為的人非一般社會大眾，係經過篩選的人。在這種對「人」特殊的觀點下社會法治國應運而生。自由法治國所考慮的典型的「人」，係擁有財產受過教育之市民－即為資產階級，而對薪水階級以及勞工階級有所忽略。此乃自由法治國理論最大之缺陷。基於此定義下對「人」理解，其所組成之社會為資產階級社會，議會之代表為資產階級代表。⁹如此意義下的自由法治國飽受批評、備受爭議。國家係由各種不同階層、階級的人民所組成，自由需建立在平等的法治基礎之上，因為貧富、教育程度將人所不同差別對待，是不妥也不公平的，因此國家的態度也從放任不管轉為積極提供服務，因應國家任務的增加，國家的角色隨之改變……。

由於自由法治國之缺失以及公共事務的複雜性，人民期待國家的作為與日遽增，諸如：要求國家提供社會服務、在私人不願意從事的事務上由國家接手經營……等，始得國家的職能不斷擴張，國家的規模愈日益擴大，「社會法治國」應運而生。相對的，國家需要的財政支出與日遽增。國家從何獲取收入使國家收入增加得以實現國家目的呢？租稅國家應運而生－國家從企業者國家自力生產的角色

⁹ 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 45、46。

轉為不自行營業轉而向人民徵稅之租稅國家。

「社會法治國」係以自由法治國理念為基礎所應運而生之法治國家，自由法治國雖備受爭議，但其法治基礎並未被全數刪除。社會法治國大抵維持其原貌，加入些許新要素，並對一些不合時宜之極端概念加以修正。¹⁰（圖一）¹¹亦即社會法治國與自由法治國之相同處即為法治國家之基本要求。法治國家之基本要求包括：基本權保障、私法自治以及權利分力。¹²



（圖一）

租稅國家實現自由法治國以及社會法治國之目的

租稅國家為何產生？租稅國家如何使租稅負擔公平進而使人民願意服從納稅義務？國家何以有權命人民納稅？又國家制訂課稅標準、課稅原則之依據為何？此外，人民為何願意服從國家所課之納稅義務？

「租稅國家」（Steuerstaat）之用語，考其出處：根據大畑文七氏考查，認為至少

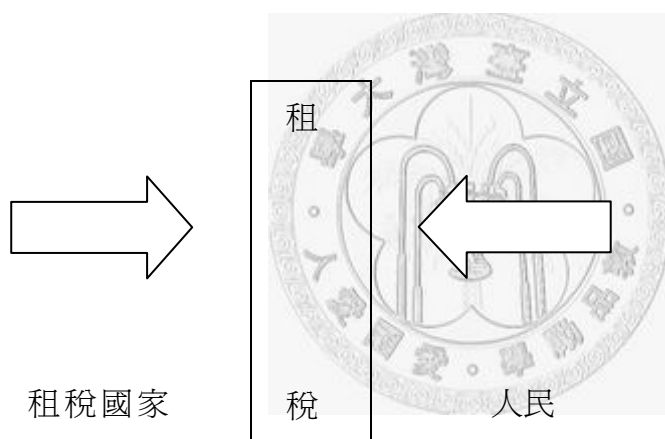
¹⁰ 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 48、49。

¹¹ 圖一為參照葛克昌，社會福利給付與租稅正義，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 51 圖所繪製。

¹² 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 51。

一九一七年 Goldscheid 已使用此用語。¹³

租稅國是實現自由法治國以及社會法治國目的所產生之國家型態。租稅在社會法治國與自由法治國扮演不同之角色。在自由法治國租稅係中立，則僅單純具有財政目的，不具其他目的及色彩；社會法治國之租稅則除了以財政為主要目的外，尚可作為經濟社會政策之工具。租稅國可謂為歷史上國家與經濟發展之結果。租稅國有別於自由法治國的自由放任，「小而能」的政府；亦別於社會法治國毫無保留的福利措施，「無微不至」的政府。租稅國家的政府係以「租稅」作為政府以及人民之中介，人民透過納稅獲得人格發展的自由，國家對人民的干涉也僅止於納稅，藉由人民納稅實施社會福利政策，達成國家目的（圖二）¹⁴。



（圖二）

綜上所述，何謂租稅國家？可分別從財政面以及法律面兩個面向加以觀察：¹⁵

- 1、國家財政收入面：租稅國家指國家財政收入，主要取諸於私經濟所徵納之租稅，而非出於國有財產、國營企業者。
- 2、法治面—從憲法觀之：需符合社會法治國概念。

¹³ 大畑文七，租稅國家論，有斐閣，昭和九年，頁 39。轉引自藍元駿，熊彼特租稅國思想與現代憲政國家，台大法研所 94 年碩士論文，頁 12，註 1。

¹⁴ 圖二為本文自行繪製。

¹⁵ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，2006，頁 3。

財政面與法治面之租稅國家產生順序孰先孰後？本文以為，財政租稅國必先於法治租稅國，抑或兩者同時並行存在，但法治租稅國不會先於財政租稅國存在，縱存在亦徒具形式而已。蓋國家財政收入型態多樣，當稅收成為國家收入主要來源時，財政租稅國於焉產生無待任何規定。反觀法治租稅國則不同，法治租稅國可分為兩個面向加以觀察：一為防禦面向，法治租稅國之存在係因租稅之課徵係對人民權利的一種侵害，既然是侵害則必須對國家權力有所節制，因此限制之規定必須明文在法律甚至憲法中，用以保障人民之權利，避免被國家過渡干涉。一為給付面向，即法治租稅國需符合社會法治國概念，由於因應公共事務多樣化，國家必須對人民提供服務，因此國家之財政收入由自力生產轉為向人民徵稅¹⁶，因此判斷國家是否符合法治租稅國，需判斷國家是否充分扮演好社會法治國角色。最基本之判斷方式為：是否將社會法治國之概念入憲。

因此，何以租稅國家要分從兩個不同面向加以觀察？本文以為財政租稅國為租稅國家發展必然產生之結果；法治租稅國則係對納稅人權利保障以及國家角色定位之確認。

第二目 從法律看租稅國家

一個國家是否為租稅國從財政面容易觀察，但在法律上是否為租稅國呢？從 Isensee 之分析以及該國憲法之規定加以觀察。

Isensee 所稱租稅國之個別要件與特徵

租稅國原為歷史上國家與經濟發展之結果，然從國體上整體觀察，「租稅國」之個別特徵與要件，根據 Isensee 之分析，有以下十一種特徵：¹⁷

要判斷一個國家是否為租稅國，可從該國憲法規定是否承認、縱無規定是否默示

¹⁶ 本文以為，國家向人民課徵租稅之原因並非單一，為增加國庫收入考量、對國家統治權之象徵……等，但除此之外，因應國家角色、任務之多樣化，國家必須將心力置於提供大眾服務或經營獨佔事業上，因此無法自力營業提供國家所需，因此轉而向人民徵稅。

¹⁷ Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in *Festschrift für H.P. Ipsen*, Tübingen 1977, S.414f. 轉引自葛克昌，憲法國體—租稅國，載於《國家學與國家法》，月旦，1997，頁 145—149。

或可推論出「租稅國」之基本體制，判斷標準為何？以 Isensee 所述租稅國特徵與該國憲法規定相印證，應可得出租稅國體制是否隱含在該國基本體制中。

（一）租稅國國民不負有勞務或實物給付之義務。租稅國租稅繳納，乃以金錢給付為原則。

（二）租稅國國民不負有勞務給付義務，為滿足國家財政需求，金錢給付乃以定期、規律性之收入為標準。

（三）租稅成為現代理性國家之特徵。由於現代國家支出持續增加，唯有租稅始可滿足不斷之國家財政需求。

（四）租稅乃現代國家主權之象徵。租稅國乃基於單方、強制、高權之命令；有別於租稅萌芽時期之租稅¹⁸。民主國家而言，租稅非僅為政治上現實，實寓有憲法上理念：租稅象徵主權，確保多數統治與代議意思之形成。

（五）租稅義務與納稅義務人之對待給付無關。租稅國本身，不受對價之拘束，得自行選擇其目標，自行確定其手段。

（六）取得財政收入為租稅之「唯一」¹⁹目的。

（七）國家不從事經濟活動，留予社會開發，國家僅對社會無力進行之經濟加以參與。租稅不僅是負擔，同時也是經濟自由與職業自由之保證。

（八）租稅國家乃以國家社會二元化為前提。國家擁有課稅權，但課稅客體（所得、不動產、營業）之處分權則歸諸社會，並由法律制度保障之。從經濟政策來看，租稅國與市場經濟相結合，租稅國與經濟社會之二元概念，其意理基礎即為自由主義。

（九）租稅國之國家與經濟之關係，非固定或一成不變的。由於租稅國家與經濟社會之意理基礎雖為自由主義，應受「自由放任」理念約束，但租稅之目的及其作用，仍有變遷之可能。

¹⁸ 由租稅發展史觀察，租稅萌芽時期之租稅由各地統治者對宗主國同意，或承認獻納之物，此為捐助並非租稅。且發生在多元權力國家，非主權國家。葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 146。

¹⁹ 傳統定義之租稅係以財政收入為唯一目的，但今日租稅之目的已擴張，只要租稅之課徵存在以財政收入為附加目的即可，容許為特定目的、政策存在之租稅。

亦即民生福利國導向與所得重分配工具，並非與租稅做為租稅國有同一性，其間仍有機動性。在此「機動性」係指所得重分配並非租稅之唯一及首要目的。

（十）租稅自身具有法則，不容違反，否則租稅制度與租稅國均受危害。最主要之法則為：**租稅之課稅公平原則及稅源保持原則**。

1、課稅公平原則－負擔平等原則與租稅本是同根生，租稅負擔須在各國民間公平分配，國民在在各種租稅法律關係中須受平等待遇，納稅義務應普遍適用於各個國民。租稅客體之選擇及稅額之裁量均受該原則之拘束，平等要求須與社會潮流相配合，並與具體正義（特別是社會調節理念）相協調雖然如此，租稅國家仍應不容特權之存在。租稅倫理繫於稅課平等之實現。就納稅義務人而言，為社會而犧牲個人利益者，只能在平等負擔時，負擔之。稅課不平等，往往造成團體之解體，革命往往起因於此。

2、租稅國，須賴國民經濟支付能力供應，故不得摧毀其支付動機，削弱其支付能力。租稅國須尊重納稅人之納稅意願，並保持其經濟能力。否則，超過此限制，納稅意願及納稅能力衰退，則租稅之源泉，勢必枯竭，而租稅之基礎，勢必崩壞。短視之財政政策，過量課徵，終致租稅國家瀕於滅亡。

（十一）社會主義體系意味著租稅國之沒落：國家如對最重要之生產工具完全社會化，對稅源加以掌握，排除國家強制課稅權與私經濟自由之二元體制。此時自由主義之國家，即失其存在基礎。

共產社會之「企業者國家」，既直接擁有生產工具之使用權，得自行決定工資及價格，從而確定勞動之義務，自然課徵術無用武之地。

在生產工具社會化及無產階級專政下，國民之勞動意願與成果，均不能充分發揮，列寧有鑑於此，不得不從某些特定領域中撤退，而允許自營企業。

然而重點在於，社會主義體制下，僅有一集權之中央，由中央決定何種社會生產需支應一般財政需要（盈餘歸公），及何種社會生產可為個別目的而存在（除納稅外可私有）。在企業者國家之體制下，縱保留若干稅捐，但此非其體系上所必

要者，亦與其經濟之命運無關。

在此要件下，顯見 Isensee 否定原始意義下的社會主義國家有成為租稅國之可能。則同為採行社會主義之大陸要如何構建租稅國之藍圖？大陸學者試圖為大陸之現狀解套並做說明大陸有成為租稅國之遠景。其主張：大陸正處在特殊之過渡時期，由於市場經濟體制之引入，社會多元化的環境正在逐漸形成，稅收在社會經濟生活中的作用，遠非計畫經濟時期可以比擬，因此，租稅國家作為一種理論分析工具，應該可以適用於大陸的財政現實。²⁰另一大陸學者則主張：社會主義公有制並不否定租稅國家之存在。其認為，有學說將租稅國家相對應者為資本主義私有制與所有權者國家與和社會主義公有制相對應，其實不然。蓋租稅國家的前提在於對私人財產所有權的確認和保障，與國家意識型態及財產所有制並無必然關連。「所有權者國家」的經濟類型已為歷史經驗所驗證，而採法治國與市場機制乃現代國家發展之必然趨勢，故社會主義公有制國家必須確保私人財產所有權，則亦可在法治國之憲政前提下採取「租稅國」之經濟類型，此即為法治之租稅國家。²¹本文認為租稅國家的確與國家之意識型態無涉，但租稅國家存在之前提需為私有財產權之保障，否則租稅國家將無所附麗。當國家之本質與私有制係相抵觸衝突時，租稅國家的確難以出現在該國家中。大陸現行之社會主義存在有對人民私有財產所有權之保障，並非原始意義全然公有之社會主義，可謂修正後之社會主義。在此情形下租稅國家始有存在社會國家之可能。

從憲法學之角度觀察租稅國：²²

一國之經濟體制，憲法首要決斷取舍者，係採行私有財產體制抑或國家所有經濟體制；再決定第一層次之國家主要經濟體制後，在採行私有經濟體制國家，憲法接著要規定究竟要採行無對價之租稅為主之租稅國體制，抑或以使用者付費為主

²⁰ 劉劍文、熊偉合著，稅收國家的課稅權力，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 32。

²¹ 李剛，國家、稅收與財產所有權，財稅法論叢第四卷，法律出版社，2004，頁 149。

²² 葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 142－143。

之規費國家體制。²³因此國家之經濟體制為何？可以從憲法之規定加以觀察，一國之經濟體制是否為私經濟體制下之租稅國？可以從憲法上有以下規定推知：憲法規定「租稅國」包含：

（一）以「租稅」國家主要收入來源。

（二）租稅目的即為國家目的，即租稅不僅僅滿足財政需求（主要目的），同時此種財政工具也要協助其他國家任務之達成。由於租稅目的之擴張，使稅法與社會法關係密切，租稅國與民生福利國，成為一體之兩面²⁴。

（三）稅課不但為國家收入之合法型態，也是唯一的合法型態，其他獲取收入之方式不得利用統治權行使。



第二節 量能課稅原則實現租稅國應遵守之憲法法治國原則

第一項 租稅負擔平等之要求—租稅正義之實現

租稅正義係現代憲政國家負擔正義之基石，稅法不能僅僅視為政治決定之產物，也不能從形式上經由立法程序，即謂租稅的課徵已取得正當合法依據。毋寧稅法須受倫理價值之拘束，並受限於正義理念所派生原則。課稅之基本原則即為量能課稅原則之倫理要求，個人之租稅負擔應依其經濟上的給付能力來衡量，而決定其所應負擔的納稅義務。²⁵

租稅正義如何才能實現？可以從三個面向加以觀察：公平稅負、平等課稅以及稽

²³ 葛克昌，租稅規避與法學方法—稅法、民法與憲法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 32。

²⁴ 「民生福利國」不可避免的要依賴租稅國之型態，蓋民生福利國係以租稅國之型態表現其功能。此乃由於國家擁有課稅權，得以不斷發掘稅源，調整資源分配。但租稅國課稅有一前提要件：及憲法上所保障人民基本權利中之所有權，與課稅權應嚴加區分。葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，月旦，1997，頁 143—144。

²⁵ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，2005，頁 157。

徵經濟三方面加以觀察。²⁶公平稅負係要求所有人均需納稅，因所有人均享有從國家獲得福利給付之利益，因此不問受益程度多寡均應納稅。至於公平之標準為何？有受益原則以及量能原則兩種。平等課稅非機械式的形式平等，係為保障人民法律地位之實質平等，也就是依據事實狀況差異而為合理之差別待遇。至於稽徵經濟原則，係因公平與效率係不可截然二分的，透過經濟有效率之稽徵技術，公平才得以展現，故效率亦為實現租稅正義之要件。

稅法之最高理想－實現租稅正義

稅收在現代國家財政扮演舉足輕重之角色，但稅法雖以法律為名，但在許多情形下多被當作政治操作的工具性法律而已。要如何使稅法擺脫作為工具性法律呢？必須有一個共同的稅法基本原則²⁷作為稅法制定、解釋、適用之基本原則，使稅法的規定可以整體、一致性的被理解、應用。此外，由於稅收之課徵與人民之財產權息息相關，因此，除了形式稅法之要求外，必須存在實質上符合人民期待租稅公平之基本原則，才能使稅法不僅僅為形式法律或政治工具而已。²⁸

稅法之最高理想，不外以租稅正義做為租稅負擔之衡量標準。²⁹稅課之衡量標準不僅僅為抽象之租稅政策理念，應為憲法具有規範力之正義要求。³⁰稅捐正義乃是分配正義之表現。³¹稅法上稅捐正義要求稅法的規定應以合乎事理的各項原理原則為基礎，並應前後一致的貫徹適用該項原則。³²

²⁶ 寧曉青，稅收正義爭論，稅務與經濟第 146 期，2006，頁 72。

²⁷ 何原則得成為稅法共同之基本原則？學說主張有：受益原則、量能原則以及人頭稅原則三種原則，但由於量能課稅原則在稅法上可以落實概念極為抽象之平等原則以及與另外二原則相較量能課稅原則較符合一般人對稅捐正義的想法。因此，多數說贊成稅法共通之基本原則為量能課稅原則。柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦一三六期，頁 10。

²⁸ 相同見解，柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦一三六期，頁 88。

²⁹ H: Weber—Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S.27. 轉引自葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，載於曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

³⁰ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，載於曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

³¹ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004 年，頁 24。

³² 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004 年，頁 34。

課稅符合社會正義之要求乃租稅原則中之重要原則，如何符合社會正義原則可分為兩方面：一為平等課稅，平等課稅究為客觀之形式平等抑或主觀之實質平等，隨時代改變有所更迭；二為合法課稅，即國家不得恣意向人民課稅。³³

本文以為租稅正義與租稅公平應做相同之概念理解，蓋租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則，正義屬於西方文化中的用語，在傳統的中文語言環境中，並沒有正義的用語，相當的用語就是公平。而平等原則又可以分為兩個層面：一個層面是自己和自己比，另一個層面是自己和別人比，但兩個層面都有是否合乎比例原則的問題，經過比例原則的檢驗，才知道平等是否實現。³⁴

抽象的稅捐正義

稅法上稅捐正義有以下三標準：³⁵

（一）正義之法乃以各項原理或原則為前提—

各項原則透過一般化、普遍化，前後一貫的適用實用正義，並維持對於所有該原則所涵蓋的人，進行平等的把握與處理，同時避免漏洞。

（二）實質的正義不僅要求單純的各項原則，更要求「合乎事理」的各項原則—至於何者、何種情形為合乎事理？需要參酌諸多事理加以考量，如：社會上普遍肯認之事物、事件之本質、國際上法律之比較．．．等。

（三）該項合乎事理之原則，必須前後一致的加以適用³⁶—

由於正義應取向於合乎事理的各項原則，而且此類原則乃是判斷是否違反平等原則之比較基準。

³³ 張則堯，財政學概要，三民書局，頁 96 以下。

³⁴ 許玉秀大法官，釋字第 607 號部分協同意見書，瀏覽日期：95.12.05。
http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/P03_01_detail.asp?expno=607&showtype=意見書。

³⁵ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004 年，頁 22。

³⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S.26f.; Vgl. Klaus Tipke, Über “richtiges Steuerrecht”, Stuw 1988, S.262. 轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004 年，頁 22。

綜合以上三個標準可知：稅法上最合乎事理的基礎原則即稅法上特殊之正義原則有量能課稅原則、需要原則以及實用性原則三大原則。

量能課稅原則³⁷—此原則乃是一項合乎事理、極具意義的基本課稅原則。³⁸本原則要求個人之稅捐負擔，應按照稅捐義務人可以給付稅捐的能力加以衡量。

需要原則、功績原則³⁹—

在解釋適用稅法上有關社會目的規範時，尤其應考慮需要原則或供需原則。⁴⁰蓋為正當實現社會目的規範的目的（包括社會、經濟、學術、文化、國民健康的政策目的規範），尤以稅法上之補助或獎勵目的，應考慮需要原則以及功績原則。但在考量此二原則時，必須考量此等原則是否可以適用於其他群體之情形，不得僅限制適用於特定之群體。此為台灣現行憲法第七條平等原則所要求。

需要原則係以需要（尤其是經濟上）為衡量標準。經濟上的需要係指消極的經濟上給付能力，尤其是無充分的所得供給。

功績原則乃是為了公共利益，而酬謝特殊之功績。如：立法者對於發明或捐助，給予稅捐優惠以獎勵其特別的經濟上、學術上或文化上的給付或貢獻。

具體化稅捐正義

稅捐正義如何具體體現在稅法中，至少可以從稅法的三個面向加以觀察：

（一）納稅之「形式、外觀」，依稅捐法定主義之要求，納稅之「形式、外觀」，

³⁷ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，稅法總論，2004年，頁23。

³⁸ Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S.27.轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004年，頁23。

³⁹ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004年，頁32。

⁴⁰ Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S.49f.轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，稅法總論，翰蘆，2004年，頁23。

應由立法機關之立法行為加以規範，以符合法治國原則之憲法意旨。⁴¹

（二）「程序」方面，需有議會多數決之民主程序來形成稅捐之制度設計。

（三）「實質、內容」之租稅正義則為不得逾越稅捐公平以及過度禁止等原則之要求。⁴²

本文論述之稅捐正義著重在「實質、內容」之面向，蓋量能課稅原則體現租稅正義之面向為實質內容之租稅正義，因此本文將討論以量能課稅原則為主軸之租稅正義。

第一目 Wagner 所主張之課稅原則^{43 44}

Wagner 主張徵稅之原則，應依政治、經濟之需要和納稅人之經濟能力一同考量。其所主張之課稅法則係由四大原則以及九小原則所組成。

（一）財政政策原則（Financial Principles）：

- 1、稅收充分原則：租稅收入必須充分滿足國家財政需要。
- 2、彈性稅制：財政收入不足時，為滿足及適應財政需要，租稅制度需具有自然增加或藉由提高稅率而增加稅收的能力。

（二）國民經濟原則（Economic Principles）：

- 3、正確稅源之選擇：為避免因課稅而阻礙國民經濟發展，應正確選擇稅源。從所得、財產（用於消費部分）、資本中選擇適當之稅收來源。由於選擇財產或資本作為課稅對象時，稅源將因而枯竭，此不僅限制國民經濟發展，對財政政策亦產生不利之影響。因此應以「所得」作為課稅對象。但如將課徵自財產或資本的課稅收入，用於生產性或社會政策目的之支出時，在一定限度內並非不可。
- 4、適當稅種的選擇：租稅究係由人負擔，是真正重要的問題。至於納稅者為何

⁴¹ 黃俊杰，稅捐正義之維護者，台大法學論叢第三十二卷第六期，2003，頁 5。

⁴² 黃俊杰，稅捐正義之維護者，台大法學論叢第三十二卷第六期，2003，頁 8。

⁴³ Adolf Wagner, three extracts on public finance, Public Finance, p11、12。

⁴⁴ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 146。

人，則為次要之問題，此涉及租稅轉嫁之問題。在選擇租稅種類時，應選擇難以轉嫁或轉嫁方向明確之租稅，以明瞭負擔租稅者之能力，或使租稅能真正落在設定負擔稅捐者。

（三）正義原則（Principles of justice）或租稅公平分配原則（Principles of the equitable distribution of taxation）：

5、普遍性原則：公平的觀念並非絕對，會隨時空改變，是歷史性、相對性的。凡屬國民均享有國家利益之權利，亦均附有對國家納稅之義務。因此，需對所有國民平等課稅，只是按納稅能力有多寡輕重之分。低所得者，特別是勞動所得者，基於社會政策立場，應減輕其負擔。

6、租稅平等原則：租稅不應按個人所得、財產多寡比例納稅，而應以負擔租稅能力之大小累進徵收。負擔能力大者多繳稅，負擔能力小者少繳稅。

（四）租稅行政原則（Principles of tax administration）

7、租稅明確原則：國家對徵納之稅額、時期、地點需明確告知納稅者，稅法文字力求易於瞭解。

8、便利原則：納稅不致使納稅者感到不便與痛苦。

9、最少徵稅原則：租稅之徵收係為維持財政之需要，如徵稅費用過高，國庫收入自然減少。凡稅額過高之租稅均非良稅，應設法改進或予以廢止。

第二目 所得稅之課稅原則

所得稅自十八世紀末實施至今已成為各國稅制中最重要之稅課。主因乃以所得作為衡量納稅能力之標準，較之以財產、消費或收益為標準更能符合公平正義之觀念；此外，從社會觀點出發，所得稅對於國民所得分配不均之情形，可能發揮所得重分配功能；從經濟觀點而言，所得稅的稅收彈性大，對國民經濟可能發生自動調節功能；最後從財政收入觀點觀之，所得稅已成為大眾稅，稅基廣泛，可以

充分滿足財政收入需要，又不至影響市場價格機能。⁴⁵所得稅固然有諸多優點，但其缺點為何？亦值得探討。由於所得稅理論與實際之差距在所得稅實施後逐漸顯現，因此所得稅不再被認為係完美無缺失之稅。所得稅之缺點包括：（一）所得概念不明：所得稅之稅基並非與理論上所得應有之定義相對應因而必須遷就實際狀況，因此有認為，所得稅之課徵雖較近乎公平合理原則，但並不是絕對公平⁴⁶。（二）就稽徵技術面觀之，所得稅可能為最難正確核課之稅，在經濟或人民文化水準較落後之地區尤其困難，因此，想像中最公平之所得稅，可能最不公平。（三）所得稅之課徵，尤其是高累進稅率之課徵，可能為經濟發展產生不利之影響。（四）所得稅因為薪資所得就源扣繳之緣故，有重課勤勞所得之趨勢。（五）所得稅對資本利得或儲蓄與以免課，則個人在此部分之負擔能力無法核計，不能稱為最公平的稅課。⁴⁷

所得稅之課徵應以一般租稅原則為基礎，但所得稅有其自身之原則。按所得稅追求目的之不同，主要可分為：J.S.Mill 以及 A.D.Wagner 之所得稅原則，兩者分別為古典學派以及新歷史學派之代表，古典學派著重所得稅財政之功能，新歷史學派則認為所得稅除了財政目的外，對所得重分配扮演極重要之角色。

J. S. Mill 的所得稅原則⁴⁸

英國學者 J.S.Mill 為古典學派學者，古典學派主張「租稅中立論」，故其主張所得稅係為適應經濟發展與配合經濟發展政策而課徵。在其所著之經濟學原理中，對所得稅原則之主張為：⁴⁹

（一）**定額免稅原則**—對於一定數額以下的所得，應該完全予以免稅，也就是最低生活費的免稅。

⁴⁵ 李金桐，財政學，五南出版社，1977，頁 246。

⁴⁶ 本文認為，此處所謂「絕對公平」應係指因為所得定義與實際之所得認定有所差異，因此所得稅縱能體現實質公平也非絕對之實質公平。

⁴⁷ 李金桐，財政學，五南出版社，1977，頁 246。

⁴⁸ 張則堯，財政學原理，頁 166。

⁴⁹ 張則堯，財政學原理，頁 332。

(二) **超額比例課稅原則**—對於超過上項一定數額以上的所得，就其超過部分，實行比例課稅。此為租稅中立論主張課稅不可改變財富分配狀態之體現。

(三) **儲蓄投資免稅原則**—對於所得中儲蓄投資的部分，應該一概予以免稅。此乃租稅中立論中租稅課徵不可影響經濟發展條件之表現。

J.S.Mill 主張社會財富分配可以用政策或人為力量予以改善，但並不主張以租稅作為改善分配之手段。

A. D. Wagner 的所得稅原則⁵⁰

德國學者 A.D.Wagner 為新歷史學派學者，該學派之租稅目標在實行社會政策，亦即以課徵租稅作為平衡財富分配之重要手段，因此主張之租稅措施為重課財產所得以及大額所得，並採取累進稅率課徵。

因主張課徵所得稅作為調整社會財富分配的重要手段，堅持應按納稅能力課稅⁵¹。其強調所得稅之重要性，提出三原則：

(一) **重課財產所得原則**—根據所得來源實行差別課稅，即對確定所得與不確定所得以及純粹勞動所得、純粹財產所得、混合所得等課稅，應有所差別。對於不屬於「所得」概念之不勞所得，如：僥倖利得、景氣（繁榮）利得、繼承贈與利得等，要加重課稅。

(二) **重課大額所得原則**—根據所得數額異其稅率，由於隨著自由所得的增加，納稅能力與所得的累積力或投資力，都可以因累進之程度而增大，故大額所得與小額所得應設定不同稅率。

(三) **維護基本生活原則**—對家屬與扶養者人數、負債及其他家庭情事，在課稅時應予以減免之考量。此原則與 J.S.Mill 主張最低生活費用免稅相較，對納稅義務人基本生活之維持範圍更寬且更為妥當。

⁵⁰ 張則堯，財政學原理，頁 167。

⁵¹ A.D.Wagner 會如此強調所得重分配重要性之原因與其身處之時代背景有密切關係。其所處之時代，是德國國民生產力高度發達，社會財富集中之時代，為調整分配之不公平，於是提出社會政策性的所得稅原則。在今日，許多經濟發達國家之所得稅制度，對華格納法則有諸多共鳴，好像非如此不足以談所得稅。但採用華格納法則必須考慮社會經濟發展是否已達可以實行的階段。張則堯，財政學原理，頁 168。

至於現代各國之所得稅制度就以何學派為主？應視該國家需要以及時代背景作適當之選擇，但實則兩學說已兼容並蓄的存在各國之所得稅法制度中。以台灣為例，現行所得稅法所採取之原則，大抵應以 A.D.Wagner 主張之所得重分配理論為主，從累進稅率之採行以及最低生活保障之免稅額之規定可見端倪，但在租稅減免之法律中，則以 J.S.Mill 主張之理論為優先，如獎勵投資條例中諸多免稅或減稅之規定使所得稅法之規定無法適用，可見兩學說以並容在所得稅法中，孰優孰劣無從定奪，只能做出在該時代背景下最適合國家需要的政策選擇⁵²。

第三目 租稅公平之要求

租稅公平是稅課中最重要原則，亦為設計稅制之出發點，但稅收公平實質上為兩個問題。一為公平的課稅，二為以稅收促進公平，二者之觀點不同。原始之租稅主要要求者為公平的課稅，屬於被動的維護已存在的公平，因此課稅多以「比例稅」為主。現代之租稅公平雖亦包括公平課稅，但係以調節收入的方式積極促進公平，縮短貧富差距，表現方式以「累進稅」為之。⁵³

由於租稅係無對價之給付，對人民之財產權有所侵害，惟有全民平等普遍課稅，始能維持其公平與正當性。全民平等普遍課稅屬於平等課稅之層次，但租稅之公平尚應包括調節收入促進平等之公平要求。

何以租稅公平對納稅義務人如此重要？從公權力角度而言，現代意義租稅相較一般私法債權債務關係之最大特徵為：⁵⁴

（一）公法債權人國家之身分係公益之維護者，非個人利益之代表：國家向人民課稅係代表公共福祉之集體利益，蓋租稅或其他公課負擔，原為社會競爭成本之一部分，因此國家身為公益之維護者，必須維護「負擔公平」，以維持以財政收入目的租稅之最大公益。「負擔公平」如何維持？應本量能課稅原則，依相同負

⁵² 相同見解，張則堯，財政學原理，頁 333。

⁵³ 劉遠軍，所得課稅管理與公平，載於中國所得課稅管理研究，中國財政經濟出版社，2005，頁 171、172。

⁵⁴ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法，翰蘆，2003，頁 54、55。

擔能力者就平等原則為相同解釋。

（二）在公法債權債務關係，國家居於公權力主體地位，人民與國家之法律地位不對等；私法債之關係當事人之法律上地位係對等。

（三）在公法上債權債務關係，國家雖居於上位，但亦受較嚴格之拘束。租稅債權債務關係之產生與履行，均受憲法法治國家原則所拘束。具體化為兩點：一為，租稅法定主義之要求—即租稅請求權需有法律依據，只有具備法定課稅要件時，始有納稅之法律效果產生。因此，未具備法定課稅要件者，嗣後不得以溯及適用方式，產生租稅債務。二為，國家在實現債務時，應注意基本權之保障，特別是受嚴格平等原則拘束，立法者在立法時需受負擔平等原則拘束，亦即依量能課稅原則予以平等負擔。因此，量能課稅原則可謂為嚴格平等原則，且立法者在立法中即應受量能課稅原則拘束。

從前述公法上債權債務之特徵可知國家公權力課稅權力與納稅義務人關係如此不對等，因此納稅義務人始對租稅公平課徵之要求特別重視。

第二項 量能課稅原則落實租稅負擔公平

量能課稅原則原本僅為一種財稅思想，由於租稅對人民財產權有非常深刻之影響，因此「課稅公平之要求」是亙古不變的重要課題。承認量能課稅原則之同時，即宣示放棄國家職權的租稅理論，依照個人財務支付能力課稅，其衡量標準專以義務人之負擔能力為準，大體不以國家財政需要為依據。⁵⁵亦即在量能課稅原則要求下，國家不得以國家需要為由恣意像人民課稅。也因此量能課稅原則也從單純的財稅思想成為法原則進而成為法源。

現代憲政國家負擔正義之基石是實現租稅公平，稅法不能僅僅視為政治決定之產物，也不能僅從形式上經由立法程序，即謂租稅之課徵已取得正當合法依據。毋寧稅法須受倫理價值之拘束，並受限於正義理念所派生之原則。

⁵⁵ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 163。

課稅之基本原則即為量能課稅原則之倫理要求，個人之租稅負擔應依其經濟上之給付能力來衡量，而決定其所應負擔之納稅義務。⁵⁶

由於國家租稅權公權力之行使必須遵守憲法上法治國家基本要求，其中租稅平等負擔即為量能課稅原則之要求在立法階段即要求立法者受此原則拘束，因為唯有納稅義務在符合平等負擔要求時，納稅義務始具合理正當性。因此，量能原則之要求可謂對人民納稅權利之保障。

量能課稅原則除了是立法原則外，更是法律適用原則。由於稅法之持續長期權威，只能基於其合乎事理與平等課徵。因此在法律解釋適用稅法時應斟酌量能課稅原則，以確保人民對稅法之信賴感，使課稅非僅居於表面文字，納稅義務人不至於以租稅規劃為名進行租稅規避。⁵⁷

社會各階層對於稅捐公平的要求與期望，決定了稅法可能採用的基本原則。對於量能課稅原則作為稅法之基本原則，不論社會主義、自由主義或保守份子都可以共同接受。⁵⁸蓋量能課稅原則之課稅方式符合一般普羅大眾對課稅之期待與觀感，非從邏輯推演而來。

第一目 從財政思想到法原則

量能課稅原則原為能力原則，係用以對抗受益原則之財政思想，由於相較於其他課稅原則來得較具說服力以及可操作性。因此從財政學上之財政思想轉變至今日稅法上之基本原則。

從財稅思想到法原則

量能課稅原則為財政思想抑或法原則之區別何以如此重要？本文以為法原則與財政思想之最大差別應為對法之拘束力，以及法原則於立法或法律解釋適用較財

⁵⁶ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁157。

⁵⁷ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁163。

⁵⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2003, (Fn.48), S.482.轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌一三六期，元照，2006，頁101，註53。

政思想有優先適用順序。

從絕對公平到相對公平之要求

早期稅收以滿足財政為目的，故對公平之看法為「絕對的公平」。在此種公平定義下，最公平之稅目為“定額稅”或“人頭稅”。但隨著絕對的公平在所得分配效果上產生對垂直公平原則嚴重的違反，學者遂提出「相對公平原則」取代絕對公平。因此，稅收公平要求之發展可謂係從「絕對公平」到「相對公平」。公平之觀念為何無絕對之標準，亦隨著時代改變以及歷史發展有所更迭，但要求公平卻是一個歷久彌新的課題。

絕對公平係指每一納稅人不問階級、貧富，都應該平均的分攤公共支出，繳納同類、同等之稅收。此亦因早期稅收之目的主要以滿足財政收入為目的。至於相對公平對公平之要求為何，可分兩方面瞭解：一為水平公平，即相同納稅條件的人應負擔相同；另一為垂直公平，指凡納稅條件不同之人應該負擔不同。⁵⁹而公平之標準為何？有兩種判斷公平之學說產生，一為受益原則，另一為量能原則。

受益原則與量能課稅原則

量能原則與受益原則均係為衡量租稅是否公平所誕生之租稅理論。兩者之誕生均有其時代背景，孰優孰劣毋寧說是因應該時空背景、國家需要而做之選擇。

受益原則係源於十七世紀的社會契約論，依據此一理論，個人既受國家之保護以及利益，自應依受益之程度繳納稅捐給國家作為對國家之報償。因此此原則下之租稅公平觀念係有以下兩種認定原則：一為，個人自願納稅換取政府所提供之公共支出，猶如市場交易一般。理論上相當合理，但因為公共財本身並不具排他性，因而每個人可以主張自己並未受益而不付款；二為，所繳納之稅款係依據個人享受之利益來計算，僅從個人獲得利益而必須負擔稅捐考量，但未考慮每個人對享受利益之負擔能力不同，使得受益原則無法具備所得重分配之效果。於是量能原則應運而生。量能原則主張以納稅能力作為課稅的標準，按照個人經濟能力作為

⁵⁹ 寧曉青，稅收正義爭論，稅務與經濟第 146 期，2006，頁 73。

課稅多少的依據。凡具相同經濟能力之人，應課相同之稅，即為「水平公平」；具不同經濟能力者，應負擔不同之稅額，即「垂直公平」。⁶⁰

從財政學上衡量公平課稅之的能力原則（Ability-to-pay Principle）演變成今日普遍承認為法原則之量能課稅原則，其產生係用以對抗受益原則（Benefit Principle）。受益原則（量益原則）認為稅捐乃是國家對人民提供國防與治安等保護與其他公共服務的對價，因此稅捐負擔之多寡依照從國家受益的程度定之。決定稅捐負擔具體化之標準有受益負擔以及成本費用補償兩種⁶¹。此理論上看似相當完善，但從「受益負擔」觀點加以具體計算，客觀上實欠缺具體辦法可以計算國家所提供之各項保護或公共服務之客觀價格，蓋國家之公共服務有難以以市場價格加以定價之部分；倘改採「成本費用補償」之具體化方式，由於稅捐負擔總額與個別納稅義務人在個別稅目所負擔之稅捐多寡欠缺具體關連性，因此無法進一步說明國民與國民相互間稅額負擔分配方式，更遑論分配是否合理；縱不論分配是否合理，根據受益原則邏輯推論之結果，可能推論出富者獲收入多者繳納較窮者或收入少者較少之稅，蓋從實際面觀之，富者或收入多者所取用之社會福利資源以及國家公共服務的確較窮者或收入少者為少，但此種邏輯推演結果，與一般大眾對稅捐之認知不符。⁶²

「量能原則」，也就是按照（個人）經濟上負擔能力課稅原則之簡稱。⁶³此能力並非納稅義務人之天賦能力，而是指因經濟活動而產生成果，因此而衍生之稅捐支付能力。又有謂「稅捐上負擔能力」，係指個人負擔稅捐的能力，亦即將納稅義務人之經濟上之成果，扣除掉為其個人或家庭生存所必須之費用後，所餘可供

⁶⁰ 寧曉青，稅收正義爭論，稅務與經濟第 146 期，2006，頁 73。

⁶¹ 「受益負擔」之具體化標準為，據實計算個人從國家所享受之保護或服務（利益）的客觀價格，以決定其應負擔之稅捐額。「成本費用補償」之觀點則為，計算國家因為提供人民保護與公共服務所生的成本費用，再由享受該項保護與公共服務之國民共同負擔稅捐，加以填補。柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 91。

⁶² 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 91～94。

⁶³ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band 1, 2. Aufl., 2000, S. 480, 500。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 90，註 2。

納稅義務人自由運用或繳納稅捐之餘額⁶⁴。根據量能課稅原則，個人負擔稅捐之標準不在於個人是否自國家（或地方自治團體）所提供的保護或公共服務受益，而在於單純只是因為個人具有經濟上的負擔能力，因此也可以對國家（或地方自治團體）為提供保護或公共服務所需要之支出，做出貢獻。如此觀點下之量能課稅原則，除了課稅方式較符合一般大眾對課稅之觀念外，因為量能課稅是一種價值判斷，而非邏輯概念推演之結果，因而具有倫理上之價值⁶⁵。更避免了受益原則下繳稅必須評估個人受益客觀價格之困難。基於前述之理由，量能課稅原則不僅被認為係稅法上倫理之原則，更被認為較符合衡量課稅公平之原則。

量能課稅原則長期以來多被視為稅法之結構性原則。⁶⁶量能課稅原則要求個人稅捐之負擔，應按納稅義務人可給付之稅捐能力，加以衡量。依據通說，量能課稅原則為一種合乎事理的，極具意義的基本課稅原則。⁶⁷

量能課稅原則何以得成為普世可接受之課稅原則，主要原因有三：一為，量能課稅原則本身，有意在創設國家與具有財務給付潛能的納稅義務人間之距離，以確保國家對每一國民之給付無偏無私，不受其所納稅額影響。二為，量能課稅原則與國家預算法及財政法相互分離，造成納稅行為與國家收入支用間的距離。此種距離，國家可藉由財政法、社會給付法、計畫法對國家支出政策作長期結構性規劃。國家支出得依循正義原則運作，至少部分與國家收入依量能課稅原則有關。三為，承認量能課稅原則的同時，即宣示放棄國家職權的租稅理論，依照個人財務支付能力課徵租稅，其衡量標準專以義務人之負擔能力為準，大體不以國家財

⁶⁴ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl. (Fn.3), 2000, S.481。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 97，註 33。

⁶⁵ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl. (Fn.2), 2000, S.482。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 96，註 30。

⁶⁶ K.Vogel, Die Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips, DStJG 1989, 123, 141. 轉引自葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，載於曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 8。

⁶⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S.27. 轉引自陳清秀，稅法總論，翰蘆，2004，頁 23，註 2。

政需要為依據。⁶⁸

量能原則雖被公認為基本課稅法原則，但仍有否定量能課稅原則為法原則之理論存在。

量能課稅原則為法原則否定說—量能課稅原則為財政思想

德國學者 Heinrich Wilhelm Kruse 主張：量能課稅原則並不是課稅的基礎原則。

一項基礎原則無法忍受強烈受限制的適用範圍，「特別」限制於所得稅法上。⁶⁹

大陸熊偉教授也認為量能課稅原則僅為財政思想，非稅法基本原則，但其並不否認量能課稅原則之重要性。其更認為因為受到日本學界影響，大陸學者理所當然的將量能課稅原則作為稅法之基本原則，未深入考慮該原則之限制。⁷⁰

該學者主張量能課稅原則僅為財政思想，其依據主要認為：

量能課稅原則沒有明確的法律依據

雖然量能課稅原則的各項主張在憲法中都找到相應的依據，但各種依據綜合起來是否就能催生出一個憲法上的量能課稅原則，這實在值得懷疑。⁷¹在德國，量能課稅原則是否為憲法上原則亦有肯定、否定見解之爭執。由於沒有明確法律依據，熊偉教授主張稅法應當恢復平等主義作為普遍原則之地位，將量能課稅整體上作為一種有待追求之財稅理想。即便在所得稅法領域亦同。⁷²

量能課稅原則不適用於間接稅之範圍

量能課稅原則之適用範圍係受到限制的，最起碼間接稅應排除在外。⁷³尤其是在大陸地區係以間接稅—增值稅為主體之國家，這種限制即否定量能課稅原則作為稅法原則之地位。在一個以間接稅為主導的國家，將量能課稅原則做為憲法原則

⁶⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，2005，頁 162、163。

⁶⁹ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004，頁 24。

⁷⁰ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 128。

⁷¹ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 135。

⁷² 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 135。

⁷³ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，稅法總論，翰蘆，2004 年，頁 31。因其認為間接稅應受競爭中立性原則以及社會國家原則之支配。

是危險的。更主張如果將來間接稅隨著經濟發展逐漸退出歷史舞台，量能課稅原則也許可以成為整個稅法原則。⁷⁴

量能課稅原則不適用特定目的稅

特定目的稅更接近「受益者負擔」或「成本費用補償」，與依負擔能力課稅的宗旨相去甚遠。並不適用量能課稅原則。⁷⁵

量能課稅原則為法原則肯定說

台灣有學者不僅主張量能課稅原則為法原則，更主張此原則為法源，說明其為法之產生源、價值源以及認識源。肯定量能課稅原則為倫理原則以及憲法原則與法律原則。⁷⁶其更就熊偉教授主張量能課稅原則僅為財政思想之觀點加以說明，說明何況量能課稅原則為法律原則而非財政思想。

量能課稅原則欠缺法定定義不足以否定其作為法原則

量能課稅原則欠缺法定定義不僅在大陸，在台灣亦然。但欠缺法定定義並不足以做為否定其為法律原則之依據。由於量能課稅原則猶如民法上之私法自治原則般，對一般人而言，尚屬相當抽象之法律概念。但概念不明確，需要的是將其內容加以具體化，而非摒棄不用。且否定量能課稅原則之學者除了質疑受益原則外，並無法提出其他更合理或可以取代量能課稅原則之其他原則。⁷⁷

在台灣，學者依據憲法規定推衍出量能課稅原則之憲法依據，加上審判實務之引用以及大法官會議解釋之說明及做為釋憲依據，量能課稅原則做為法原則在台灣要無疑義。大陸亦有學者肯認其為法原則，更主張應將其立法化，⁷⁸在立法明文化之前亦可以透過實務之運作肯定此原則存在。

⁷⁴ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁136。

⁷⁵ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁136。

⁷⁶ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁169。

⁷⁷ 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，2006，頁97～99。

⁷⁸ 劉劍文、熊偉，稅收法定主義及其應用，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁124。

間接稅亦受量能課稅原則拘束

量能課稅原則在具體適用時可分為四個階段，第一階段即為立法者須在不同的納稅義務人間，比較衡量其租稅負擔能力有無異同。亦即，立法者在選擇稅捐客體時，需以納稅義務人之支付能力做為指標。⁷⁹在間接稅，立法者考量選取納稅義務人時，如未受量能平等負擔拘束之考量，即不必考慮實際是否轉嫁以及真正納稅義務人為何，故間接稅一詞即證實該稅亦受量能原則拘束。⁸⁰間接稅推估負擔能力之依據為不知名消費者之購買力，因此不若直接稅推估負擔能力來得準確，但並不能因此認為間接稅未落實量能課稅原則或量能課稅原則不適用間接稅領域。⁸¹

租稅特別措施不在量能課稅原則適用範圍

特定目的稅分為財政目的稅法之租稅特別措施以及非財政目的稅法之租稅特別措施。財政目的稅法中之租稅特別措施係以租稅之減免或加重作為誘因達成誘導之管制目的，其本質確為犧牲量能平等負擔原則，達成其他公益要求。所適用者為需求原則或獎賞原則。⁸²在公益要求之考量下，量能課稅原則的確無法適用。但非財政目的稅法之性質本非稅法，係依其性質歸為經濟法、社會法或環境法。⁸³既非稅法，量能課稅原則本非其指導原則，其之租稅特別措施當然不適用量能課稅原則，並不能因此否定量能課稅原則在稅法之地位。⁸⁴

有學者批評量能課稅原則包括：量能原則之意義模糊，不適合作為稅法之基本原則；量能課稅原則輔以累進稅率之方式重新分配人民之財富，是主觀上認為正確

⁷⁹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁164。

⁸⁰ 葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁328。

⁸¹ 相同見解，葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁329。

⁸² 葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁327。

⁸³ 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，載於行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2003，頁119。

⁸⁴ 相同見解，葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁327。

之作法，客觀上並不然；量能課稅原則並非在所有稅法領域均一體適用，至少在間接稅或目的稅目中並不適用；某些特別租稅措施亦不適用量能課稅原則，因此量能課稅原則並非一般性原則；量能課稅原則與稅法簡化原則相衝突，故不適合作為稅法基本原則。

但以上諸多批評多半係誤解量能課稅原則內容與其作為稅法基本原則之功能。由於量能課稅原則猶如民法上之私法自治原則般，對一般人而言，尚屬相當抽象之法律概念。但概念不明確，需要的是將其內容加以具體化，而非摒棄不用。且否定量能課稅原則之學者除了質疑受益原則外，並無法提出其他更合理或可以取代量能課稅原則之其他原則。

至於稅法簡化與量能課稅原則有相衝突之虞，實則稅法簡化原則相對於量能課稅原則，乃屬於技術性之原則，其地位實次於具有倫理性價值之量能課稅原則，由於稅捐乃大量行政，以類型化方式觀察並取代個別存在之事實有其必要，此為手段具有目的性之考量，換言之，仍以達成量能課稅原則為其目的。⁸⁵其他質疑已在前述之量能課稅原則作為法原則中加以說明，不再贅述。

第二目 量能課稅原則為法原則以及如何適用

肯定量能原則為法原則，則其法源為何？亦及其從何而來？理論依據又為何？以及量能課稅原則如何具體適用在稅法中？

量能課稅原則憲法根據肯定說

量能課稅原則，如同稅捐正義，乃分配正義之表現，量能課稅原則從何而來？有主張係直接從憲法所導出，蓋憲法規定平等原則，乃以合乎事理的比較原則為前提，且並不存在有另一個比量能課稅原則更合乎事理的原則。德國聯邦憲法法院裁判即從平等原則導出量能課稅原則，並承認量能課稅原則具有憲法上的效力根

⁸⁵ 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，2006，頁 97～99。

據。⁸⁶因此，量能課稅原則可謂是可以具體化的以及需要進一步具體化的法規。⁸⁷量能課稅原則，在種程度範圍內，並不像平等原則本身那樣的不確定。量能課稅原則作為保護原則，有其明確的輪廓，其保護人民免於超過給付（負擔）能力的負擔，並確保最低限度的生存，且顧慮到營業支出以及不可避免的私人支出可以從所得額的計算基礎中扣除（淨利原則），量能課稅原則尤其要求適當的課稅計算基礎。⁸⁸

但德國學者 Kruse 則持反對見解，其主張「稅捐正義乃是正義理念的特殊型態，因此稅捐正義乃先於平等原則而存在，而無法從平等原則所導出。」Kruse 進一步主張：「量能課稅原則既非從正義理念所導出，也非從稅捐正義的理念或平等原則所導出。其僅是以具體化平等原則為目的，亦即使平等原則可以適用。量能課稅原則僅是正當化平等處理或不平等處理的其中一種理由而已。對立法者而言，量能課稅原則亦僅是供立法者判斷的某一種標準，但並不是必然的標準。」德國聯邦憲法法院曾一再指出：立法者並無義務單純實現量能課稅原則。⁸⁹

量能課稅原則具體適用四階段⁹⁰

量能課稅原則在所得稅或其他租稅立法與法律適用時，可區分為四個階段：

第一階段為，立法者在選擇稅捐客體時，需以納稅義務人之支付能力作為指標，選擇合理之稅捐客體—依量能課稅原則，稅法立法者需在不同之納稅義務人間，加以比較衡量其租稅負擔能力有無異同。從負擔能力標準來看，在選擇對財產或所得課稅時，由於要斟酌納稅義務人之個人條件，如：生存保障、扶養義務、資本維持．．．等，因此在量能課稅原則具體化的第一步，對稅捐客體之選擇，以屬人稅較為合理。

⁸⁶ BVerfGE 66, S.214(223ff.)；67, S.290.Vgl.Paul Kirchhof, Steuergleichheit, StuW 1984, S.304ff.轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004，頁 24。

⁸⁷ Kirchhof, StuW 1985, S.329.轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004，頁 24。

⁸⁸ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004，頁 24、25。

⁸⁹ Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I Allgemeiner Teil, 1991, S.50f.轉引自陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004，頁 26，註 9。

⁹⁰ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 164、165。

第二階段為，個別稅法需針對實體法整體，作體系化工作，使之與整體法體系相一致—從量能課稅原則考量，對經濟財之評價，需斟酌整體法律秩序，例如：經濟自由、私法自治及社會福利．．．等。蓋對經濟財之處分權原屬私法體制，公法（稅法）就所得之取得、使用與財產持有，就其經濟利益中之一部分，由公權力參與分配。即財產權所應負擔之社會義務。

第三階段為，立法者應將個別稅法與整體稅制相協調一致，以組成完整之體系。此為單一稅與整體法治序協調一致後，量能課稅原則之進一步具體化。因此，所得稅法是否符合量能課稅原則，不應單就該法獨立觀察，需一併考量其他稅之負擔。亦即在整體考量納稅義務人所有直接稅、間接稅負擔後，才能判斷是否符合量能課稅原則。

第四階段為，量能課稅原則在完成前述三階段之具體化後，需進一步考量量能課稅原則如何實現，特別是稅基相關因素。例如：在所得稅法中，立法者需考慮以個人或家庭為課稅單位、市場經濟原則、期間稅原則、淨資產增加原則，將量能課稅原則予以實現。立法者確立以上基於量能課稅原則所派生之原則後，只有在具備特殊事由時，始承認例外之正當性。

從量能課稅原則在所得稅或其他租稅立法與法律適用時之階段順序可知：首先，量能課稅原則為稅法立法時必須適用之原則；且在量能原則下所選擇之稅目以及稅基除了符合稅法相互間之秩序外，更符合整體法秩序之要求；在符合法秩序下量能課稅原則更具體適用在稅法領域中。

第三目 量能課稅原則之「量」與「能」

「量能原則」，也就是按照（個人）經濟上負擔能力課稅原則之簡稱。⁹¹此能力並非納稅義務人之天賦能力，而是指因經濟活動而產生成果，因此而衍生之稅捐支付能力。又有謂「稅捐上負擔能力」，係指個人負擔稅捐的能力，亦即將納稅

⁹¹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 480, 500。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁 90，註 2。

義務人之經濟上之成果，扣除掉為其個人或家庭生存所必須之費用後，所餘可供納稅義務人自由運用或繳納稅捐之餘額⁹²。根據量能課稅原則，個人負擔稅捐之標準不在於個人是否自國家（或地方自治團體）所提供的保護或公共服務受益，而在於單純只是因為個人具有經濟上的負擔能力，因此也可以對國家（或地方自治團體）為提供保護或公共服務所需要之支出，做出貢獻。

由於稅捐應對足以表彰其給付能力的國民的財產關係加以課稅，而所得、財產以及消費可作為表彰稅捐給付能力之指標，故所得、財產及消費乃構成稅捐所要把握的財產範圍之三大主要部分。在量能課稅原則之觀點下，現行稅目大致可以區分為：所得、財產以及所得使用（財產使用）之稅捐，茲分述如下。

（一）所得：為完整的把握財產的範圍，首先必須廣泛的把握所得的概念，財政學上對所得概念之認定係採「純資產增加說」。依據此理論，一切財產之利得，不論其係以營利取得抑或因價值增加而產生，均屬於所得。所得乃是財產，而財產則為累積之所得。所得與財產如何區分？最重要之區分界線為「實現原則」，此不僅對收益稅具有重要意義，更是一般決定對於已實現、在市場上已驗證之所得課稅以及對尚未實現之價值的增加課稅間根本之區別。在財政學上、企業經濟上以及憲法上表彰給付能力之「所得」與「財產」之區別為，所得應作為動態之流量加以把握，所得稅之稅捐負擔並非剝奪人民的利得，而僅是減少人民之利得。

（二）財產：表彰給付能力的財產，則涉及財產之存續。對於財產課稅具有剝奪利得的作用。因為對財產權之課稅侵害不得不成比例，否則即非法治國家之作法、必須盡可能保障人民財產之所有權，且在經濟上必須是適當的。對財產權之課稅侵害不得不成比例，否則係違反台灣憲法第十五條以及大陸憲法第十三條保障財產權之規定。

所得與財產何者較適合作為課稅之稅目？由於相較於剝奪利得之財產課稅，僅減少利得之所得課稅對人民之財產權較有保障。因此，對所得課稅較對財產課稅，

⁹² Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl. (Fn.3), 2000, S.481。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁97，註33。

在經濟上屬於更適當之稅課。故在憲法上，所得之課稅應較財產之課稅為優先。鑑於對所得以及對財產課稅有諸多缺點，因此對於消費課稅，在分配正義之觀點下越來越被認同。

（三）消費：對所得暨財產之「利用」課稅，乃是與對所得或對財產之課稅相對立。就財貨使用之「消費」而言，首應注意者乃是稅捐上之給付能力。必須相對遠離生存的最低限度才開始，且稅捐義務人及其家庭之社會文化的生存最低限度，在憲法上應予保障。至於對消費課稅，並不必然對生存最低限度課予負擔。必須與相連結之稅種做觀察。因此，對於所得與財產之使用進行課稅，原則上也可以被納入量能課稅之體系中。⁹³

從前述量能課稅具體適用四階段運用至立法者在選擇就應對所得或行為過程課稅時：首先，如其他因素並無重大差異，按量能課稅原則考量，則以對所有者課稅為宜。其次，究應對所得或財產課稅，根據憲法上對財產權保障所具體化的量能課稅原則，則以對所得課徵為宜；再者，針對所得課徵時，如何確定所得之範圍，則基於量能課稅原則之法律價值源觀點乃在確保自由與生存，故為使納稅義務人自由發展機會不因此受到過度抑制，並保有生存所需之最低限度，秉此原則即可決定所得之建制與建立共識之基礎。⁹⁴

第三節 結論

租稅之課徵，可謂對人民財產權之侵害。只要國家對人民課徵租稅即屬對人民財產權之侵害。在早期非以租稅作為國家主要收入來源時，人民即透過議會要求對其財產所有權予以保障，並要求租稅平等課徵。進入以租稅作為國家財政主要收入來源之「租稅國」，人民對財產權保障以及平等課徵之要求，將會更加強烈。因此租稅公平之要求，在租稅國家中將是國家對人民課稅之同時不得不列入考慮之重要因素。如此才有實現租稅正義之可能。

⁹³ 陳清秀，稅法的基本原則（上），植根雜誌第九卷第九期，1993，頁 36～39。

⁹⁴ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，2005，頁 170。

由於租稅正義之概念係相對而非絕對，隨著時代與歷史之演進與時俱進。人民對公平之要求也從齊頭式的形式平等轉而要求考量個別差異之實質平等。由於量能課稅原則所體現者為依據納稅義務人之個別負擔能力加以課稅，與現階段要求之公平相符合。使量能課稅原則從財政思想躍升為法原則。

落實租稅國家之租稅公平，必須透過量能課稅原則之實踐與操作始能達成。

第三章 大陸租稅國藍圖之建構

本章摘要

大陸主要財政收入百分之九十以上來自稅收，大陸是否為租稅國？僅就財政面看來大陸的確符合租稅國之特徵。從法律上觀察呢？

大陸從一九七八年開始採行經濟改革開放，經濟發展逐漸與全球接軌，國家的經濟體制也從「計畫經濟」到「社會主義市場經濟體制」，國家的角色從經營者到觀望者，經濟體制的轉變說明大陸國家型態之改變。

此外，大陸憲法於二〇〇二年修改時，規定保障人民之私有財產權。對財產權保障之落實，可謂一大進步。

從經濟面以及憲法規定觀察，均可以知悉大陸正轉型為租稅國。但不諱言仍有諸多面向有待突破。不過大陸努力往租稅國家邁進之腳步有目共睹。

第一節 大陸社會主義之特色

國家社會是一元存在抑或二元存在？社會係獨立於國家存在抑或附屬在國家底下存在？實行社會主義之國家其國家社會之關係為何？首需從馬克斯的思想著手。要瞭解而馬克斯的思想又可以分爲古典馬克斯主義以及其死後馬克斯主義爲其他學說加以擴大運用之馬克斯主義。大陸爲社會主義國家，所奉行之社會主義爲純粹之馬克斯主義或爲富有大陸色彩之社會主義？

馬克斯所主張之社會主義

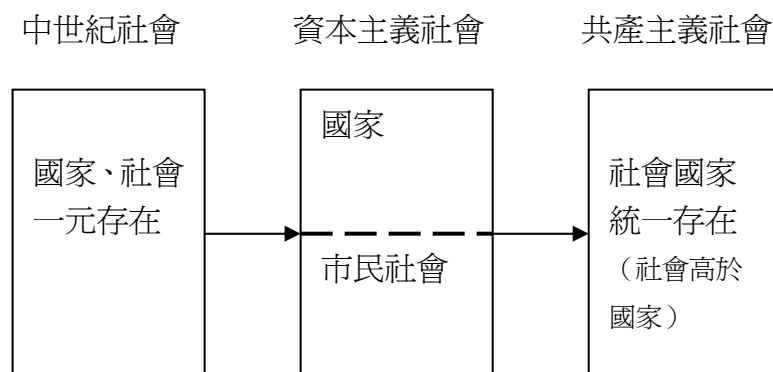
馬克斯主張之社會主義可以分爲：由馬克斯本人提出之古典馬克斯主義以及，馬克斯死後經後人加以演繹之馬克斯主義。今日仍存在於社會國家且奉爲圭臬之馬克斯主義，應係其死後經後人演繹之馬克斯主義。

古典馬克斯主義

古典馬克斯主義係基於對資本主義批判所建立起之國家社會關係。其認爲在前資本主義的中世紀社會中，國家社會本係一元存在；但隨著資本主義市場經濟發達，國家是資產階級用以壓榨無產階級的強制性工具；階級之產生，市民社會隨之產生，但市民社會爲擺脫國家政治干預下之產物。國家與社會二元對立乃人類社會的一個特定發展階段，國家、社會之二元對立促成市民社會以及資產階級法治國家誕生；但隨著階級消失，市民社會亦將消失，國家社會又爲一元存在。馬克斯雖認爲國家與社會二元對立乃人類社會的一個特定發展階段，但其對階級、市民社會之存在係採取否定的態度，進而主張在階級消失的共產主義社會，不再有市民社會存在餘地，而主張共產主義社會。馬克斯還認爲，私人利益與公共利益之對立，將隨著階級的消滅而消失，當社會生產力發展到一定階段，階級對立

及階級社會消失，國家亦隨之滅亡。⁹⁵（圖三）⁹⁶

◎古典馬克斯主義



（圖三）

馬克斯死後之馬克斯主義

在馬克斯死後，古典馬克斯主義經由他人加以演繹，與古典馬克斯主義大相逕庭。但今日仍存在之共產國家，仍透過對馬克斯主義採行新的解釋方式，來說明社會主義法與國家體制存在之理由⁹⁷。一九三〇年蘇維埃司法部長對法律下了如此的定義：「法律者，用以防護、維護、促進有利於統治階級的社會關係與社會秩序之規範體系。」後，法律在社會主義國家中成為歷史進展過程中操作與促進工具而非純粹受下層經濟條件所左右。基於此種法律觀，國家與社會之關係在社會主義國家也有重新的定位，國家在實行社會主義後，不但不隨之滅亡；而且國家同其法律體制，在歷史發展規律下，成為改造社會的重要工具。

在社會主義國家中，國家與社會在實質上是統一的，因此無資產階級國家中之國家社會階級對立、利益衝突，國家與社會利益間取得客觀的統一和諧。因此，既

⁹⁵ 葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 18~23。

⁹⁶ 圖一為本文作者自行繪製。

⁹⁷ 此乃由於馬克斯預言國家將隨著階級社會消失而滅亡，隨著蘇維埃政權建立面臨挑戰，蓋無產階級專政既未導致國家滅亡，亦未使統治、法律、強制成為過去，所以史達林為求國家繼續存在，只有透過解釋馬克斯主義，尋求理論依據。但其實史達林所主張之馬克斯主義以非古典馬克斯主義。葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 23。

無社會與個人之對立，亦無社會與國家對立。由於個人與國家之和諧一致性，在社會主義國家個人之基本權是與整體共同協力、共同參與、共同分享之權利，但同時也是義務，在社會主義社會發展過程中共同協力，發展實現真正社會主義者人格。社會主義之市民權規範了自由受歷史所具體化之程度，此種具體化是受經濟條件與政治需要所決定。

社會主義國家之國家與社會關係，有兩點發展值得注意：一為，隨著社會主義非史達林化、國際人權普遍化、共產國家人權運動之發展以及工商社會發展之需要。個人與國家社會關係，特別是個人權利與基本權之理解問題有所改變，甚至發展出近於接受市民之法律地位及主觀權利之「平反復權」。二為，國家與社會關係之變遷，重視及保障個人自由及權利，尤其對免於國家公權力侵犯，並承認國家賠償責任，不得不面對國家權力之有限性及社會個人生活之獨立性。⁹⁸

馬克斯所主張之共產國家，係針對反對資本主義所提出之主張，反對資本主義所生之階級以及因階級所生之對立，實施共產制度將不會有階級對立以及剝削情形存在。但隨著共產主義政權誕生，其主張並未完全實現，執政者必須為政權存在尋求力論基礎，因此馬克斯主義亦隨著時代改變有了新的意義。在共產國家存在必要性與必然性要求下，馬克斯反對之國家社會二元化亦在現今共產主義國家中存在，本文以為此乃國家社會存在之必然型態，馬克斯主義隨著時代需要經後人加以演繹，做了適度的修正。

大陸為社會主義國家

大陸成立中華人民共和國後，由勞動人民掌握國家政權，為以工人階級為領導、以工農聯盟為基礎的人民民主專政社會主義國家。生產資料的社會主義公有制為大陸經濟制度之基礎。⁹⁹

⁹⁸ 葛克昌，國家與社會二元論及其憲法意義，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 23～26。

⁹⁹ 嚴振生，稅法理論與實務，中國政法大學出版社，1995，頁 12。

社會主義之特徵為：公有制、按勞分配、計畫經濟。¹⁰⁰這些從大陸憲法之規定可見端倪。

採行社會主義之國家，按社會主義公有制本質內涵，一切之生產工具均歸國家所有，在完全的共產社會主義下，國家並不存在，因此不存在財政、租稅制度。加上租稅被認為係資本主義社會經濟秩序之產物，不可能存在社會主義國家。¹⁰¹

租稅存在社會主義國家並非為充裕國庫，僅在以下三種情形有存在租稅之可能：¹⁰²（一）從資本主義轉型為社會主義之過度時期，此種情形下存在之租稅，多對財產及所得極端之累進稅，以消滅有產階級為目的，而加以課徵。此乃過渡時期之例外情形。

（二）以社會主義為基礎的社會秩序內部，仍保留資本主義生產型態之情形，亦即在社會主義社會中，存在某些生產手段非公有之個體經濟或企業型態。此為社會主義與資本主義混和之情形。

（三）競爭社會主義的因素濃厚存在。所有社會主義國家對生產手段所有以及負擔財貨之生產均採相同方式，但對勞動與消費所認定之自由程度則有明顯差異。按自由程度差異大小分為競爭社會主義以及中央集權的社會主義。

競爭社會主義者為，在消費財及勞動仍有市場機能存在，承認人民對消費以及職業兩者間仍有選擇之自由。但此自由為有限的自由，僅在國家從事生產之財貨中享有選擇之自由。此種情形下所課徵之租稅，可稱為社會主義內部之租稅，亦即社會主義租稅重心所在。

中央集權的社會主義為，對消費或職業，並不承認人民有選擇的自由，消費生活內容、勞動種類以及工資率，均由中央政府實施分配及管理，私經濟之自由範圍極其有限。在此種情形之社會主義，應無租稅存在之空間。蓋社會每年的生產物

¹⁰⁰ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁331。

¹⁰¹ 熊彼得認為在社會主義之社會制度下，不可能有租稅之存在。因為在社會主義的社會中，一切的收入來源都加以嚴加管制，故租稅與資本主義同時消滅。井藤半彌著、簡錦川譯，租稅論－社會主義租稅與資本主義租稅，財政部財稅人員訓練所，1983，頁6。

¹⁰² 井藤半彌著、簡錦川譯，租稅論－社會主義租稅與資本主義租稅，財政部財稅人員訓練所，1983，頁9～13。

先歸國家所有，國家再將其一部份充作國家經費來源，並為將來的生產，必要部分以資產加以累積，所餘部分為工資、薪金。此種情形下縱有租稅存在，亦僅為形式意義之租稅毫無實益。

由於「稅」在社會主義國家係因特定目的存在且亦非用以增益國家財政收入，也因此社會主義國家之國體是否為「租稅國」之討論顯得別具意義。若大陸以「租稅國」為國體，亦即大陸國家主要財政收入為租稅，則「稅」非僅因特定原因才存在社會主義國家，「稅」係普遍存在社會主義國家中，此意義為國家社會二元化之確立以及個人權利，尤其是財產權備受重視之表現。

觀察以上社會主義國家租稅存在之三種特殊情形，初採行社會主義的大陸為消滅原本存在之資本主義轉型至社會主義，以及容許小規模私經濟體制存在之情形下，有租稅存在。大陸當時係採行計畫經濟體制，屬於中央集權的社會主義，在此時期人民雖有納稅義務，但為徒具形式之租稅。但隨著大陸經濟體制之轉變，大陸現在之社會主義應屬於競爭社會主義，在此種社會主義下所存在之租稅，為社會主義內部之租稅，亦為社會主義租稅之重心所在。在此種情形下，租稅在社會主義國家存在具正當性，大陸始有從企業者國家轉型為租稅國之可能。

第二節 租稅國藍圖之建構—從財政租稅國到憲政租稅國

大陸在中華人民共和國剛成立之初因實施社會主義而採行計畫經濟體制—所有生產工具收歸國有，國民之收入即為國家之收入，此國體為「所有權者國家」。

中華人民共和國為社會主義國家。在立國之初，採行計畫經濟體制，一切生產事業由國家經營，所有生產工具收歸國有，所有事業之盈餘上繳國庫，為國家之收入，此為「所有權者國家」之國體。國家收入來源無需仰賴稅收，國家整體之收入由國家主導；此外，當國家收入入不敷出時，國家可以提高價格或增加產能以

彌補財政之所需。

大陸在發現計畫經濟體制導致生產力衰退以及諸多缺失後，國家逐漸對國營企業鬆綁，國營企業自負盈虧，改以向國家繳稅方式取代利益上繳國庫，國家已逐漸由國營企業收手。隨著大陸對外改革開放，經濟制度改採「社會主義市場經濟體制」，稅收逐漸豐沛成為國家財政收入主要來源，這種轉變是否意謂大陸為「租稅國家」？抑或正轉型為「租稅國家」？

第一項 財政租稅國之確立—從「計畫經濟」到「社會主義市場經濟」

計畫經濟—國家社會一元存在

大陸自建國之初力行「社會主義」，在社會主義初期主張無產階級專政並實施計畫經濟體制。

所謂計畫經濟是由國家根據對社會需求的測算制定統一的計畫，然後以行政命令的方式把資源調配到各生產部門和企業，它具有宏觀性特徵¹⁰³。計畫經濟要實現有兩大必要條件：一為，國家掌握社會全部經濟活動信息。二為，國家可以完全代表全體人民利益。事實上這兩個必要條件是不可能實現的，造成計畫經濟產生許多嚴重的後果。^{104 105}

採行計畫經濟體制，國家為所有財產之所有權人，不僅操控市場價格更決定生產數量，利潤上繳全數歸公。當時政府主張公有財產制（即全民所有制），所有的生產資料全部歸公，呈現「國家有財，人民無財」之情況。

由於計畫經濟的採行始得生產力逐漸衰退，國家經濟成長遲緩，產生全民均貧之

¹⁰³ 徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁189。

¹⁰⁴ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁286。

¹⁰⁵ 計畫經濟無法徹底實現產生之嚴重後果包括：生產者不關心技術改造及提高生產效率、生產者對計畫的依附程度大，能力發揮受限以及計畫經濟需要持續的政治轉動，以保證全民思想與行動始終統一，保證國家計畫完成。肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁287。

現象。

社會主義市場經濟體制－國家社會二元化

爲了改善計畫經濟體制無法使大陸生產力全然發揮，大陸開始朝改善經濟體制著手。由於經濟體制之改革並不是對社會主義基本經濟體制的否定，而是對生產關係與上層建築中不適應社會生產力的某些方面環節之改革，使之更加適應社會生產力之發展，是社會主義之優越性加以發揮。¹⁰⁶基於此種觀點下之經濟改革，使得在政策選擇上不僅必須不背離社會主義之精神，更需嚴加遵守社會主義之精神，才能發揮其優越性。因此如何在市場經濟與計畫經濟尋求一個平衡點？是們困難的課題。

市場經濟體制本質爲一種競爭型經濟、是追求效率的經濟。是透過一雙看不見的手來運行的，係以私人之間的自立行爲和互利交換的交易爲基礎的。與計畫經濟截然不同。也與大陸主張之社會主義不符。其矛盾包括：人民利益分配之矛盾、宏觀調控和市場的矛盾以及不同經濟結構內部的矛盾。¹⁰⁷要如何調和計畫經濟與市場經濟？以及如何使市場經濟與大陸社會主義共存？計畫與市場之比例爲何？如何分配？大陸著手研究並試著爲市場經濟體制進入社會主義解套。¹⁰⁸

大陸提出了「社會主義市場經濟體制」，這個市場經濟與資本主義下之市場經濟最大的不同在其運行方式上。亦即用「看得到的那隻手」（宏觀調控）與「看不到的那隻手」一起發揮作用。而且「看得到的那隻手」作用在一定程度上會更大些。¹⁰⁹

有主張，在社會主義市場經濟條件下商品生產者與經營者間之競爭，與資本主義市場經濟條件下之弱肉強食之競爭並不相同，社會主義市場經濟是在公有制基礎

¹⁰⁶ 李旭、馮東生，社會主義法與社會主義經濟，載於中國社會主義法制概論，天津社會科學院出版社，1991，頁148。

¹⁰⁷ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁294。

¹⁰⁸ 鄧小平於1994年初談話指出：「計畫經濟不等於社會主義，資本主義也有計畫；市場經濟不等於資本主義，社會主義也有市場。計畫和市場都是經濟手段。計畫多一點還是市場多一點，不是社會主義與資本主義的本質區別。」徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁187。

¹⁰⁹ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁295。

上，在國家指導和法律約束下做競爭，是建立在社會主義經濟中心服務的前提下，把企業推向市場。社會主義市場經濟體制之確立，係著眼於建立及發展大陸制止不正當競爭法律制度奠定基礎。¹¹⁰

社會主義市場經濟體制之特殊性，主要表現在：一、在所有制結構上，以公有制包括全民所有制和集體所有制經濟為主體，個體經濟、私營經濟、外資經濟為補充。國營企業、集體企業和其他企業都進入市場，通過平等競爭發揮國有企業的主導作用。二、在分配制度上，以按勞分配為主體，其他分配方式為補充，兼顧公平、效率。並運用各種調節手段，逐步實現共同富裕。三、在宏觀調控上，綜合運用經濟槓桿，促進經濟更好、更快的發展。¹¹¹

從計畫經濟到市場經濟的改革，需要解決兩方面的問題，即確立市場主體及培育市場機制，而這兩個問題的關鍵都集中在國有企業¹¹²。國有企業的改革關係到社

¹¹⁰ 徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 222。

¹¹¹ 徐孟洲、周珂主編，中國社會主義市場經濟的法律調整，法律出版社，1994，頁 2。

¹¹² 大陸地區之國有企業是其經濟最核心的部分。在計畫經濟時期甚至初轉型為市場經濟體制之時，大陸地區的國有企業接續著計畫經濟存在著以下五大問題。

一為，政企不分—政府是社會管理主體，企業是市場競爭主體。兩個截然不同的主體捆綁在一起，實踐的結果證明政企不分既束縛了國有企業之生產力，也造成政府腐敗。

二為，國有企業產權不清，係指國有企業在實際運作過程中，其所有權行使出現混亂。在計畫經濟體制下，國家是國有企業唯一的投資主體，其為國家行政機關之附屬品，無法形成競爭。國家雖以立法形式建立企業法制度，但仍不完善，且企業僅為形式上法人，並無獨立支配企業財產權利。此問題，在社會主義市場經濟體制下係嚴重的弊端。

三為，國有企業負擔太重，首先，其必須承擔企業外部之社會事務，如：吸收社會剩餘勞動力、興辦學校、醫院等社會福利。其次，其所需繳納之稅率較非國有企業為重。最後，國有企業中離退休職工工資、醫療、福利都要企業自行處理。這「三座大山」是國營企業的沈重負擔。

四為，負債過多，自計畫經濟時代留下來之國有企業，在計畫經濟時期因政府未挹注足夠資金已經營不善。加上採行市場經濟體制後，存在不利國有企業之因素。使得國有企業之負擔沈重。

五為，企業的外部環境不佳，係指國有企業與其他性質之企業相比較，其處於不公平待遇之中，缺乏平等競爭的環境。例如：國家對國有企業的產品及勞務價格還實行管制，造成政策性虧損。除了所得稅率較其他企業高外，國有企業尚須徵收調節稅，還需承擔額外的費用、攤派。因此不利與其他企業競爭。此外，非公有制企業的發展，除了改善大陸地區所有制結構外，更使國有企業的生存、經營、發展構成很大壓力。

面臨著以上諸多問題，由於國有企業在中國大陸是「只能生不能死」的企業，因此如何將其改革建立現代化企業尤其重要。

大陸地區第十四屆三中全會提出「現代企業制度」，此係相對於傳統企業制度而來，基本特徵為：實行企業法人制度；企業職責必須分開；確立企業法人財產權；權、責、利明確的有限責任制度……等諸多特徵。國有企業改革分為兩大步，以第二步的「抓大放小」為最具戰略性的重大決策。「抓大」—抓好大的，實施大企業集團戰略，因為大企業集團是市場競爭的主體，國家競爭的支柱，完善大企業發展，有利政府職能轉變，促進整體國民經濟良性發展。如：電子、鋼鐵、石化產業；「放小」—放活小的，從整體上搞活國有經濟。放小從三層面為之，一為，將國有小企業從計畫經濟中放出，按市場經濟運作。二為，賦予地方政府一定的改革權、探索權。三為，讓出一部份

會主義市場經濟體制改革成敗、關係社會主義市場經濟體制能否確立之問題。¹¹³

本文以為，國有企業改革成敗更攸關大陸地區國家型態可否由企業者國家轉型為租稅國家。

實施了社會主義市場經濟，使生產力逐漸發達加上私有財產得到有效的保護，國家的稅收亦逐年增長。財政收入對稅收之依賴與日遽增。

從財政收入面加以觀察：大陸主要財政收入來自稅收

目前大陸地區每年財政收入的百分之九十以上都來自稅收。¹¹⁴

以「十五」為例，在「十五」期間，大陸地區全國稅收年收入二〇〇一年、二〇〇三年、二〇〇四年分別突破一五〇〇〇億元、二〇〇〇〇億元和二五〇〇〇億元，二〇〇五年超過三〇〇〇〇億元，達到三〇八六六億元。五年共使國庫收入稅款一〇九二一七億元（不包括關稅及農業稅收），年平均增長百分之一九點五，比「九五」稅收多達一倍之多。

大陸地區國家財政收入主要來源是稅收。¹¹⁵就財政收入面觀察，大陸地區無疑為一個財政租稅國。

國有經濟給非國有經濟。

國有企業一步步往現代企業前進，最終仍有一個最關鍵的問題有待突破－「所有制」。國有企業為公有制乃社會主義之本質，如何將國有企業的所有制突破，將是最難也是最關鍵的一點。

整理自肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁298－333。

本文以為，國有企業之問題如果不從本質加以突破，不管採行何種政策，僅係舊瓶穿新衣，本質沒有改變的改革是徒勞無功的。

¹¹³ 肖東波，中國社會主義改革史論，香港新聞出版社，2000年，頁298。

¹¹⁴ 中財網：今年稅收佔GDP比重約為二成。
<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480483/n480675/n760856/n762512/1021534.html>。瀏覽日期：95.10.20。

¹¹⁵ 人民網：稅務總局局長謝旭人就稅收改革與發展做報告，
<http://202.108.90.130/n480462/n480483/n480675/n759994/n760105/1019974.html>。瀏覽日期：95.10.20。

第二項 憲法租稅國之建構—從憲法修正看租稅國基本體制¹¹⁶

制¹¹⁶

大陸地區自建國以來於一九五四年制訂第一部「中華人民共和國憲法」（簡稱五四憲法），其後陸續頒佈七五憲法（一九七五年制定）、七八憲法（一九七八年制定），現存之八二憲法為大陸地區正式公布的第四部憲法。八二憲法最近一次修正為二〇〇四年。

本文擬藉由大陸地區憲法修正之軌跡以及前述租稅國之特徵（參見本章第一節第二目），說明可否從大陸地區憲法推論出大陸地區對租稅國之承認、默示或可以推論出「租稅國」之基本藍圖之建構。

五四憲法：中華人民共和國第一部憲法

五四憲法著重在過渡時期之總任務及總路線，提出了建設社會主義的目標以及實現此一目標之國內外條件。

憲法第十五及第十六條確認經濟制度係以計畫經濟指導國民經濟的發展及改造，以提高及改善人民的物質生活及文化生活水平。此外，另於憲法第五條確認中共生產資料所有制主要的四種形式：國家所有制即全民所有制、勞動群眾集體所有制即合作社所有制、個體勞動者所有制和資本家所有制，並於憲法第六條到第十條分別規定了國家對四種經濟形式的政策。如：為了建立社會主義社會，對資本主義工商業採取利用、限制和改造政策，鼓勵及指導它們轉變為各種形式之國家資本主義經濟，逐步以全民所有取代資本主義所有制（憲法第十條）。

關於平等，第三條提及「各民族一律平等」；關於公民之基本權利和義務在第三章有詳盡的規定，憲法第一〇二條規定：公民有依法律納稅之義務。

本部憲法看似完善，但由於其係建立在政治實用以及政治家權力理論基礎上之憲

¹¹⁶ 張晉藩，中華人民共和國的制憲活動與憲法，中國憲法史，吉林人民出版社，2004，頁 315 以下。

法，並無任何民意基礎，加上當時之時代背景——味的學習蘇聯，如：高度集中之政治、計畫經濟體制、片面的階級鬥爭以及無產階級專政觀點。憲法在法律虛無主義下，連形式的存在價值亦不復存在。

七八憲法：文化大革命後過渡性之憲法

一九六六年大陸地區發生為期十年之文化大革命。在文化大革命時期中共頒佈了第二部憲法——「七五憲法」。本憲法係文化大革命之產物，雖堅持五四憲法之人民民主原則以及社會主義原則，卻以階級鬥爭以及無產階級專政革命為理念。

一九七六年文化大革命結束，中共在一九七八年頒佈了第三部憲法。本部憲法中再次確認社會主義之民主原則以及法制原則，但依然保留了七五憲法中某些不當的規定，如：未恢復「公民在法律上一律平等」之規定。

七八憲法在頒佈後歷經了兩次修改，雖然某種程度完善了民主建設及法制原則，消除了文化大革命遺留的痕跡，但由於許多重要問題未規定於憲法中，因此，制定新憲法之呼聲隨之而來。

八二憲法：社會主義憲法新發展的里程碑

八二憲法係中共正式公布的第四部憲法，也是社會主義憲法新發展的里程碑，這是由歷史條件的發展所決定的。本部憲法公認為較好的、具有中國特色的社會主義憲法。

一九八二年，中國共產黨召開第十二次全國代表大會，會中提出「建設有中國特色的社會主義」，這是整個新的歷史時期改革開放和現代化建設的理論指導依據。

八二憲法係經由民主程序所誕生之憲法，本部憲法係以五四憲法為基礎，又在憲法框架結構上作了重要的調整。係由：序言、總綱、公民的基本權利與義務、國家機關以及國旗、國徽、首都五章組成，共一百三十八條。

在經濟體制方面，規定了以「公有制」為主體的前提下發展多種經濟成分之原則。也就是從國家現階段的生產力發展水平出發，在肯定公有制經濟基礎地位的同

時，允許其他經濟形式的存在和發展。此係對於認為公有化程度越高越好傾向的一種修正。更確立了計畫經濟與市場調節相結合的原則。憲法第十五條規定：國家在社會主義公有制基礎上實行計畫經濟。國家通過經濟計畫的綜合平衡和市場調節的輔助作用，保證國民經濟按比例協調發展。

本文觀察至此，可以看出過去一切以公有化為最高指導原則之經濟制度已逐漸鬆動。

關於公民之基本權利，不僅規定得更加完備更擴大了公民的基本權利。由五四憲法規定的十九條擴大到二十四條，並將「公民的基本權利與義務」從原本第三章改為第二章，凸顯公民權利的重要地位。更於憲法中首次提及了人格尊嚴（憲法第三十八條）。

更為重要之權利為：財產權以及社會經濟權利。

財產權，在某種意義上說經濟財產權利，是公民享有其他人權的基礎。八二憲法在承繼五四憲法的基礎下作了補充，主要表現了以下三點：（一）於第六條¹¹⁷及第十一條¹¹⁸確立了公民的經濟平等權。（二）進一步確認公民財產所有權之內涵，憲法第十三條規定：國家保護公民的合法收入、儲蓄、房屋和其他合法財產所有權。（三）擴大企業經營管理權和職工的民主管理權（憲法第十六條及第十七條）。行文至此，私有經濟體制已獲得有限制的承認。

社會經濟權利規定在憲法第四十二條至第四十五條，包括勞動權、休息權、退休人員的生活保障權以及物質幫助權。其中物質幫助權係指公民在年老、疾病或喪失勞動能力的情況下，有從國家和社會獲得物質幫助的權利。國家發展為公民享受這些權利所需要的社會保障、社會救濟和醫療衛生事業（憲法第四十五條）。

本文認為本條文已隱含了社會國之理念。

關於公民義務，憲法共規定了數項公民義務，其中包括了公民有依法納稅之義務

¹¹⁷ 中華人民共和國憲法第六條：中華人民共和國的社會主義經濟制度的基礎在生產資料的社會主義公有制，及全民所有制和勞動群體集體所有制。

¹¹⁸ 中華人民共和國第十一條：在法律規定的範圍內的城鄉勞動者個體經濟，是社會主義公有制經濟的補充。國家保護個體經濟的合法權利和利益。

（憲法第五十六條）。

由於八二憲法係於改革開放初期所頒佈之憲法，隨著改革開放的不斷深化，對憲法中個別條文之修改為客觀形勢發展之需要。本部憲法前後共經歷了四次修憲，但為了保證憲法的穩定性，兼顧個別條文修改之必要，僅就個別條文進行修改。

第一次修憲：私營經濟法律地位之確定、土地使用關係改變（一九八八）

一九八八年進行第一次修憲，主要包括對私營經濟法律地位之確認以及土地使用關係之改變。

為了適應私營經濟逐步發展的現況及需要，將憲法第十一條規定之個體經濟修正為：「國家允許私營經濟在法律規定的範圍內存在和發展。**私營經濟**是社會主義公有制經濟的補充。國家保護私有經濟的合法權利和利益，對私有經濟實行引導、監督和管理。」本次修正確定了「私營經濟」的法律地位。

並為了使中外合資與外商獨資企業獲得土地使用權之轉讓有法律依據，將憲法第十條第四款加以修改¹¹⁹。

第二次修憲：立基於完善社會主義市場經濟體制之基礎下之修改（一九九三）

一九九三年第八屆全國人民代表大會依照中共第十四大提出之「經濟體制改革的目標，是在堅持公有制和按勞分配為主體、其他經濟成分和分配方式為補充的基礎上，建立和完善社會主義市場經濟。」理念下，進行大幅度之修憲。其中對與經濟制度相關條文之修正多達四條。

包括：將憲法第七條「國營經濟」修改為「國有經濟」為國有企業改革提供憲法依據。憲法第八條第一款修改將「農村中的家庭聯產承包為主的責任制」入憲，使社會主義勞動群眾集體所有制下存在農村數十年的生產經營形式獲得憲法肯定。更於第十五條明確規定國家實行社會主義市場經濟。這個重大修正為大陸經濟制度由計畫經濟轉軌至市場經濟提供了憲法依據。另為了將國家對市場經濟的

¹¹⁹ 中華人民共和國憲法第十條第四款：任何組織或者個人不得侵佔、買賣或者以其他形式非法轉讓土地。土地的使用權可以依照法律的規定轉讓。

管理入憲，一併修正了憲法第十六¹²⁰及第十七條¹²¹。

本次修憲可以清楚的確認市場經濟體制以取代計畫經濟，國家角色亦逐漸產生變化。

第三次修憲：確立「私有制」在國民經濟體系中的重要地位（一九九九）

本次修憲有三大重要目的，被認為係最重要的一次修正。三大目的中，最重要的係：以憲法形式確立依法治國之方針以及肯定了私有制等非公有制經濟在國民經濟體系中的重要地位。

在本次修正之前，私有制等非公有制經濟在憲法中僅被定位為「公有制經濟之補充」。但在實際生活中，個體經濟、私有經濟所扮演之角色，在市場經濟體制中已不僅僅是「補充」地位，儼然已成為「重要組成部分」¹²²。因此將憲法第十一條規定修改為：在法律規定範圍內的個體經濟、私營經濟等非公有制經濟，是社會主義市場經濟的**重要組成部分**。在憲法的經濟制度下，肯定了個體及私營經濟應有之地位，係對非公有財產之保護，亦是對社會主義基本經濟制度進一步完善的修改。

對私有財產及私有營業原則上許可賦予稅課，其前提繫於私經濟體制存在。¹²³從憲法修改對私有制態度之轉變，對稅收之成熟又向前邁進一大步。

第四次修憲：確立了「私有財產權」之保護（二〇〇四）

第十屆全國人民大會第二次會議通過了憲法第四次修正案。

包括：憲法第十三條規定：將「公民財產的所有權」改為「公民的合法的私有財產」不受侵犯，以及「國家依照法律規定保護公民的私有財產權……」。首度以憲法的形式確定了私有財產權不可侵犯的基本原則。同條並規定，國家為公益

¹²⁰ 中華人民共和國憲法第十六條：國有企業在法律規定的範圍內有權自主經營。國營企業依照法律規定，通過職工代表大會和其他形式，實行民主管理。

¹²¹ 中華人民共和國憲法第十七條：集體經濟組織在遵守有關法律的前提下，有獨立進行經濟活動的自主權。集體經濟組織實行民主管理，依照法律規定選舉和罷免管理人員，決定經營管理的重大問題。

¹²² 以一九九七年為例，國內生產總值中，非公有制經濟部分已佔 24.2%。張晉藩，中華人民共和國的制憲活動與憲法，中國憲法史，吉林人民出版社，2004，頁 360。

¹²³ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 34。

需要，依照法律規定對公民之私有財產實行徵收或者徵用並給予補償。本條規定提升了私有財產的法律地位，擴大了私有財產的範圍，完善了保護私有財產之法律規定。

又於第十四條新增：國家建立健全同經濟發展水平相適應的社會保障制度。可以從本條看出憲法蘊含社會福利國之特徵。

以及增加「國家尊重和保障人權的規定」（憲法第三十三條）。

私有財產權之保障，以租稅之侵犯為前提。亦即對私有財產權，予以稅課干預，不得過度並不得超出期待可能性。¹²⁴憲法修改賦予私有財產之保障，不僅使稅收更具正當性，更可謂係對人民財產權、生存權以及工作權之保障。此憲法修正之突破十分重大。蓋對財產權保障之功能富含諸多意義的。包括：實現個人自由不可讓與之社會條件，在此要件下內含了對個人生存權之保障；此外，憲法上財產權之保障，主要在於「保障經由自身之工作與能力所取得財產價值之物之存續」。是以財產權保障在對取得之物之保障，至於在其結果之前的工作或活動保障，則為工作權保障問題。台灣憲法第十五條，將生存權、工作權及財產權做三位一體式保障，寓意深遠，因此課稅權所涉及基本權保障，除財產權外，亦涉及工作權之生存權。¹²⁵大陸憲法關於私有財產之保障之規定亦應做相同之解釋，蓋對生存權及工作權之保障，乃寓含對財產權之本質以及其外沿之保障。

從憲法修正之軌跡可以看出計畫經濟轉軌至社會主義市場經濟體制過程中，「計畫」與「市場經濟」在經濟制度變革過程中比重之轉變。因此，大陸地區憲法規定之修正可以看出經濟體制的改變。

¹²⁴ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 35。

¹²⁵ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 36～37。

第三項 小結—租稅國藍圖儼然成形

大陸租稅國藍圖之建構，從財政租稅國之完備進一步要求憲法國體租稅國之完善。自大陸立國以來所頒佈之五四憲法至今歷經四次修改之八二憲法與 Isensee 所稱之租稅國要件、特徵一同觀之，顯見大陸租稅國藍圖之建構儼然成型：

租稅為財政收入主要型態

就租稅為主要之財政收入，應無疑義。目前大陸每年財政收入的百分之九十以上都來自稅收。¹²⁶雖然財政收入之事實無法推論出憲法規範之效力。憲法對未明文之某特定國家結構接納與否，應由憲法整體觀察，與該特定結構之特徵是否本質上相容。¹²⁷

稅捐繳納以金錢為限，無服勞役義務

租稅國政府有權向人民收稅，但基於最少損害原則，繳稅應限於金錢。¹²⁸大陸憲法對人民基本義務有：服兵役（五十五條）、納稅義務（五十六條）。八二憲法規定公民有勞動的權利和義務（四十二條），此所謂「勞動」，應與「工作」做相同之理解。因此，人民原則上不負勞役之義務，此乃對租稅國消極要件之接納¹²⁹。

財產權之保護為私法自治之前提

稅法即反映出納稅義務人之私法自治權，只有基於納稅義務人之給付能力，而符合法定課稅要件時，始生納稅義務。納稅義務人之經濟規劃，無須顧及整體財政需求。¹³⁰

大陸在五四憲法規定：「國家保護公民的合法收入、儲蓄、房屋和其他合法財產的所有權。」（第十一條）。可見大陸對公民私有財產的保護係以列舉方式加以規

¹²⁶ 中財網：今年稅收佔GDP比重約為二成。
<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n480483/n480675/n760856/n762512/1021534.html>。瀏覽日期：95.10.20。

¹²⁷ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁150。

¹²⁸ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁55。

¹²⁹ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁152。

¹³⁰ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁154。

定，給予人民有限之財產權保障。至八二憲法頒佈時亦未改變，直到二〇〇四年第四次修憲時，將第十三條修改為：「公民的合法的私有財產不受侵犯。」「國家依照法律規定保護公民的私有財產權……。」至此公民財產權之保障以非列舉而為完整之財產權。

第十三條為財產權保障之規定，雖然大陸憲法無如同台灣憲法第二十三條「對基本權在公益之必要情形之下，得以法律限制之。」之基本權本質上界限之規定，但無論憲法基本權規定中有無明文，基本權均當然受到其本質限制。¹³¹但在第五十一條，「中華人民共和國公民在行使自由和權利的時候，不得損害國家的、社會的、集體的利益和其他公民的合法自由和權利。」本規定有基本權本質界限之意味存在。

因此，本文以為對財產權之保護（第十三條）是全部稅法之基本基礎。¹³²

課稅權為憲法上國家權力之主要特徵¹³³

課稅權乃現代國家權力最重要的象徵。課稅權之存在，即證明主權國家之存在。憲法第五十六條規定，中華人民共和國公民有依照法律納稅之義務。即國家有向人民課稅之權力。稅課係以國家權力為前提，亦為維持國家權力而徵收。憲法第五十六條，承認課稅權得為人民基本權自由之限制。

課稅權乃國家主權行使之現象，其效力及於「地」與「事」兩方面。「地」之效力，乃決定：外國人在何範圍內得與課稅？以及國民之國外所得或居住國內外國人之國外所得在何範圍內得以課稅？「事」的效力則表現在：租稅立法權、稅收權以及租稅行政權。大陸在憲法中對課稅權效力部分未有明文之規定。

社會法治國之保障性給付國家

做為社會法治國，必須具備以下本質：干預性租稅國家、計畫性社會國家、保障

¹³¹ 葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 50。

¹³² 葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 154。

¹³³ 葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 155。

性給付國家以及經濟自由受限制之法治國家。¹³⁴

從「保障性給付國家」面向觀察：在大陸憲法規定極為詳細明確。包括：社會保障制度（十四條）、勞動保護（四十二條）、退休保障（四十四條）、社會保險社會救助醫療衛生（四十五條）、婦孺保護（四十九條）。

從修憲過程可以看到民生福利國家原則之輪廓逐漸清晰，從五四憲法中僅規定發展社會保險社會救助醫療衛生（九十三條）以及婦孺保護（九十六條），到八二憲法對於保障性給付之範圍更擴及社會保障、勞動保護以及退休保障。

租稅國之內在限制即為稅課侵犯財產權之界線

租稅國之內在限制即為租稅國之自有法則—租稅之課稅公平法則以及稅源保持法則。財產權應受保障係憲法第十三條規定，稅課不得剝奪財產，只能為必要之限制，此由租稅國理念推論而來：租稅國係以納稅人經濟上處分自由為前提。納稅客體，原為納稅人處分自由之基礎，如遭剝奪，租稅國亦無存在之可能。租稅國內，對納稅人之財產亦禁止剝奪。財政學上保持稅源法則，同時也是法律規則，個人對私經濟之積極性是租稅國之前提，國家一方面對此加以保障，並藉以取得稅收以推行國家任務。過度稅課，將損及人民納稅或工作意願。相同的：為促進租稅公平分配所為之租稅措施，失之過當，損及個人工作及投資意願，必減緩經濟及就業成長。¹³⁵以個人所得稅為例，如果想憑藉個人所得稅累進稅制解決社會貧富差距問題，而使個人所得稅之調節力度過大，將影響該國生活以及投資環境，造成人才以及資本流失之不良後果。¹³⁶

¹³⁴ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 56。

¹³⁵ 葛克昌，憲法國體—租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁 161。

¹³⁶ 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，元照，2005，頁 136。

第三節 大陸稅制特色

大陸採行社會主義，其稅制有何特色？由於大陸採行社會主義要求全民所有，在此種要求下之稅制對公平課稅之要求應較資本主義自由競爭之稅制來得強烈。但此種公平卻也可能淪為「人人有飯吃」之齊頭式平等。但從另一個方面思考，大陸在採行市場經濟體制後，經濟突飛猛進，更積極加入各種世界組織，急於與世界接軌。則此時稅法扮演之角色又可能從著重公平之追求轉成為經濟政策之工具。至於稅法之角色究竟為何？與人民最切身關連之個人所得稅之角色又為何？有待從實際稅法規定加以觀察。

第一項 採行社會主義制度稅制之特色

社會主義制度決定了大陸稅法之社會主義本質，大陸稅法調整對象主要是社會主義性質的經濟徵納關係，也就是以法律形式處理國家與多種經濟形式間之分配關係。¹³⁷

在社會主義市場經濟體制下，稅收既是國家參與課社會產品分配、組織財政收入的手段，亦是國家直接掌握的調節社會再生產各環節的經濟槓桿，其作用為其他行政手段或經濟槓桿所無法取代，主要有：為國家籌集財政資金、配合價格政策，調節生產與消費、促進企業加強經濟核算、調節收入水平，實現公平分配、監督各項經濟活動，維護正常經濟秩序、體現國家產業政策，促進經濟結構調整、促進對外經濟交往等作用。¹³⁸

於是，社會主義國家之租稅除扮演國家財政收入之角色外，尚包括達成促進對外經濟發展以及其他國家目的……等角色，此乃社會主義之本質使然。此與資本主義國家之稅法，透過租稅取得財政收入為主要目的有所不同。因此，社會主義國家租稅之特色為加入較多特定國家目的之租稅政策。如：為鼓勵外資進入大陸投資，提供諸多租稅優惠措施以吸引外商投資大陸。在個人所得稅方面，在大陸

¹³⁷ 嚴振生，稅法理論與實務，中國政法大學出版社，1995，頁12。

¹³⁸ 廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（下），稅務旬刊，一九一四期，頁38。

工作領取工資、薪金所得之外國人每月除可減除固定費用外，尚有附加費用可以減除。此亦為對在大陸工作之外國人別於大陸本國人之優惠。

第二項 個人所得稅制度特色

個人所得稅課徵之型態¹³⁹

個人所得稅課徵之型態，主要有以下三種：分類所得稅、分類綜合所得稅以及綜合所得稅。

（一）分類所得稅之特徵：首先為，只對法律上所明定之所得分別課稅，並不將個人在特定期間內之各類所得合併計算。換言之，計算課稅基礎者是法律所明定之各類所得，而非個人之總所得。其次，分類所得稅常對各類所得採用不同之稅率課徵，依據之理由為勤勞所得與非勤勞所得取得之難易度不同，勤勞所得之取得需花費所得人較多之心力、勞力，因此應採行不同課稅稅率。

分類所得稅制由於結構較簡單，稽徵技術亦較容易，因此在初採行所得稅制度之國家，或是在人民智識水準較低，社會經濟落後之國家，初開徵所得稅之範圍應盡量縮小，並採行對民眾影響最少之稽徵技術，所得稅制度始能有效施行。英國最早期之所得稅以及現階段大陸之個人所得稅均採行此種制度。

本文以為此制度下之所得稅制度，應著重在財政收入以及以稅收彰顯國家之主權，至於課稅公平之要求則非此時期關注之焦點，但此並不表示要求租稅公平之呼聲因而不存在。

純粹之分類所得稅係就各類所得分別課徵，一方面無法不能充分適用累進稅率進行課稅，另一方面對納稅人的負擔狀況亦無法用特定減免加以考量，故租稅負擔，並不一定能完全符合能力課稅原則。因此，分類綜合所得稅應運而生。

（二）分類綜合所得稅制度之特徵：一方面以分類所得稅為基礎，採分類課稅之方法；但個人全年所得額在某一限度上者，仍須綜合計算，另按累進稅率課稅。至於分類課徵階段以徵納之稅款，又分為可抵沖所得綜合課徵之稅款以及不可抵

¹³⁹ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 250～252。

沖所得綜合課徵之稅款。

（三）綜合所得稅之特徵：一為，課稅所得之範圍，並非限於對法律列舉之所得課稅，相反的，除法律特定免稅項目外，其他均屬所得需加以課稅。二為，綜合所得稅之課徵方式，亦有採行扣繳或暫繳之方式，但此僅為現時徵繳的辦法，個人全年之所得在年終仍須辦理年度結算申報，減除法定對人減免及特定扣除項目後，按累進稅率計算確定應繳納之稅額。所以綜合所得稅之課稅基礎較能確實掌握納稅義務人之納稅能力。三為，由於綜合所得稅之課徵所得範圍廣泛，而採行就源扣繳方法僅限於特定種類所得，所以年度結算申報必須仰賴納稅義務人自行申報，以達成綜合所得稅之理想。因此，綜合所得稅制度之施行必須在國家之人民已經有納稅意識，願意配合自行申報之情形下，始有施行之可能。



大陸地區個人所得稅法之特色

大陸於一九八〇年制定個人所得稅法，但真正開徵個人所得稅應為一九九四年進行稅制改革後，至今亦不過短短二、三十年，由於開徵之初，人民納稅意識尚未健全，且諸多地區尚屬落後，因此採行分類所得稅制度較符合大陸當時之民情以及需要。但隨著大陸積極改革開放，經濟之成長、地方之繁榮以及人民所得之成長可謂突飛猛進。分類所得稅制度已不符合大陸之現狀及需求。但貿然採行綜合所得稅制度對大陸城鄉發展差距大之情形下，亦不妥適。因此，應逐步從提升並加強民眾配合申報之納稅意識，才能往綜合所得稅制度邁進，唯有落實自行申報制度，綜合所得稅確實體現納稅義務人納稅能力之目標始能達成。在培養人民納稅意識方面，大陸從所得來源多處以及年所得總額高者¹⁴⁰著手，要求該類所得人

¹⁴⁰ 大陸國家稅務總局在 2006 年 11 月 8 日發佈「個人所得稅自行申報辦法（試行）」，規定年所得十二萬以上的納稅人需向稅務機關進行自行申報之五種情形，以及申報實務等相關程序。這是大陸個人所得稅由單位代扣代繳稅款的徵收方式改為部分納稅人自行申報之開端，對大陸個人所得稅課徵方式為一大突破。制訂此辦法之目的在賦予高收入者自行納稅申報得義務。立法目的有四。一為，有利於培養納稅人的誠信納稅意識，明確納稅人之法律責任，提高稅法遵從度。二為，

需自行申報並繳納所得稅。從稽徵方式改變著手從分類綜合所得稅制前進，最終達成實施綜合所得稅之目的。

大陸個人所得稅有無內含社會主義之特色？單從個人所得稅法之條文觀察，並無社會主義要求全民所有之精神存在於具體條文中。

個人所得稅法制演變

從所得稅法之制訂以及歷次修正中加以觀察，個人所得稅法從形式存在到具體落實。課徵對象從對人別之區分到不分內、外國人一體適用同一部個人所得稅法，雖然外國人仍較本國人享有較多之附加費用扣除，但對公平之落實可見大陸之努力。對納稅義務人生存權之照顧，從最近一次二〇〇五年之修正可見一斑，固定費用扣除額調高使個人享有不被課稅權侵犯之空間增大，更能實現個人自由發展。

一九八〇年制訂並公布「中華人民共和國個人所得稅法」¹⁴¹

在大陸正進入社會主義市場經濟體制之初，頒佈「中華人民共和國個人所得稅法」係為建立以所得稅及流轉稅為雙主體並重之稅制。所得稅之基本體系在此時期形成。

另於一九八六年頒佈「中華人民共和國個人收入調節稅暫行條例」及該條例之施行細則¹⁴²；該條例之施行，始得個人所得稅法成為僅對外籍人員、華僑、港、澳、台胞適用。另頒佈「關於對來華工作的外籍人員工資、薪金所得減徵個人所得稅的暫行規定」。又頒佈「城鄉個體工商業戶所得稅暫行條例」，對個體工商業戶的

有利於稅捐機關加強稅源管理，加大對高收入者之調節力度。三為，有利於加強分析比對，進一步推行個人所得稅之科學化、精細化管理。四為，有利於為下一步向綜合與分類相結合之混和稅制過渡創造條件、累積經驗。偕德彰，大陸個人年所得十二萬以上需自行申報，稅務旬刊，第1986期，2006，頁44。

¹⁴¹ 劉劍文，所得稅制度的法律源流，載於所得稅法導論，武漢大學出版社，1995，頁35至37、44至47。

¹⁴² 該條例及其施行細則規定，自1987年1月1日起對中國公民個人的工薪收入、承包轉包收入、勞動報酬收入、財產租賃收入、專利轉讓收入、稿酬收入等各項收入，徵收個人收入調節稅，以調節個人收入的差距，緩解社會分配不公的矛盾。劉劍文，所得稅制度的法律源流，所得稅法導論，武漢大學出版社，1995，頁37。

生產經營所得徵稅。個人所得稅之徵收形成「一法二條例」。

本文以為，所得稅法制體系之建構具有兩大意義：除了使大陸從單一稅種為主體轉型為雙稅種為主體外；將稅制從計畫經濟體制色彩改革成為適合社會主義市場經濟體制內涵之稅制更具重要性。

一九九四年個人所得稅法制改革¹⁴³

此次稅制改革為全面性改革，係依據一九九二年中國共產黨十四大提出的建立社會主義市場經濟的經濟體制改革模式。社會主義市場經濟體制要求加快稅制改革，因此全面性的稅制改革於是展開。

改革前，個人所得稅徵稅之「一法二條例」的確有其貢獻，如：增加國家財政收入、促進對外經濟交流、緩解社會分配之不公……等值得肯定之優點。但其存在之缺失一不容小覷。

「一法二條例」造成之缺失包括：

（一）法律條文重疊交叉，執行不易－同屬個人所得卻分別不同納稅義務人及稅種適用不同法律、法規徵稅，此種立法模式造成法律條文相互重疊交叉，執行困難，亦與國際通例不符。

（二）「一法二條例」之扣除額低、名義稅率過高－個人所得稅工薪所得採累進稅率（5%～45%）課徵所得稅，費用扣除額每月八百元；個人收入調節稅，則按工資類別地區不同分為區分不同費用扣除額（四百元～六百元），亦按累進稅率（20%～60%）課徵所得稅；個體工商業戶所得稅加成後最高稅率為84%。此與國際降低稅率，減少徵稅級距，擴大稅基之個人所得稅法改革趨勢不符。

（三）徵管困難－在大陸經濟制度改革開放之際，收入來源之多樣化使人民之收入亦隨之提高，但如何掌握收入來源加以課稅，是所得稅徵管的一大課題。就個人收入調節稅而言，以工薪所得為例，採用源泉課徵制度係最有效的徵管方式。但對其他收入則欠缺就有效之管控方式。個體工商業戶所得稅亦存在相同的問

¹⁴³ 劉劍文，所得稅制度的法律源流，所得稅法導論，武漢大學出版社，1995，頁44至47、195至196。

題，個體工商業戶所得採用定額徵收辦法，始得該條例規定之累進稅率名存實亡。

為改善前述個人所得稅徵收制度之缺失，新個人所得稅法修正包括：

- (一) 合併「一法二條例」開徵統一的個人所得稅；
- (二) 統一費用扣除額為一個月八百元，為照顧在大陸工作的外國人以及有來自境外收入的中國人，授權國務院確定附加費用標準及適用範圍；
- (三) 工薪所得適用九級稅率級距（5%～45%）、生產經營所得適用五級稅率級距（5%～35%）、勞動報酬所得、稿酬所得、特許權使用費所得等採比例稅率。其中累進稅率之調整使多數人之稅負降低，達成個人所得稅輕稅政策之目的。
- (四) 推行個人收入申報制度，加強源泉控管。

此次個人所得稅法修正與舊個人所得稅法相較，有以下之不同。¹⁴⁴包括：

(一) 引入徵稅的「居民」概念——現行法按照國際慣例，採用了住所與居住時間兩個標準，這樣的劃分使個人所得課稅制度更科學，且更好行使居民管轄權、所得來源地管轄權，確保徵收權益。

(二) 應稅項目的調整——現行法從舊法的六個應稅項目，調整為十一項。

(三) 調整了免稅項目——舊所得稅之免稅項目有九項，現行法改為十項，其中增列一項，調整兩項。此外，現行法中還規定了經批准可以減徵個人所得稅的條款

¹⁴⁵。

(四) 調整適用稅率——為工薪所得除超額累進稅率外，增設三級稅率，徵稅級距拉大；¹⁴⁶二為工商個體戶的生產、經營所得和對企事業的承包經營所得，適用五級超額累進稅率，這樣的稅率與舊法相較，稅率檔次減少，適用稅率大為降低，並與企業所得稅稅率相接近；三為其餘應稅項目適用比率稅率（20%），與舊法

¹⁴⁴ 參照劉劍文，所得稅法導論，頁一九四。

¹⁴⁵ 經批准可以減徵個人所得稅的條款。主要有三種：殘疾、孤老人員與烈屬的所得；因嚴重自然災害遭受重大損失的；其他經國務院財政部門批准減稅的。參照劉劍文，所得稅法導論，頁一九五。

¹⁴⁶ 工薪所得稅率修改有以下特點：增加稅率級距、劃分級距所依據對象由全月收入額改為全月應納稅所得額、新稅率大幅調低中國公民工薪所得的稅負。參照劉劍文，所得稅法導論，頁二〇九。

一致。

（五）調整了減除費用—新法對各項所得之費用扣除都作了原則或具體規定，如工薪所得的統一減除費用額，沿用舊法規定每月扣除 800 元之標準，多數納稅人僅適用此標準，但有例外¹⁴⁷。因此新法授權國務院根據例外情況可以確定附加減除費用的標準和適用範圍。

此次修正之個人所得稅法最值得讚揚之處為開徵統一之個人所得稅法，並調低累進稅率。但尚有以下三點缺失有待立法加以修正：（一）同為勤勞所得的工薪所得與勞務報酬所得，實行差別待遇。（二）對工薪所得等勤勞所得採用 5%~45% 的超額累進稅率，而非勤勞所得，如：利息、股利、紅利、財產租賃、財產轉讓所得等則採用 20% 的比例稅率，前者之最高稅率高於後者。（三）非勤勞所得之存款、金融債券利息免稅，但同為非勤勞所得之股息、紅利需課稅，有失公平。

148

一九九九年八月又對「個人所得稅法」進行了第二次修正，取消儲蓄存款的免稅待遇，主要是針對當時投資不足、消費疲軟的經濟特點而作的修正。¹⁴⁹

二〇〇五年調高費用扣除額之修正

大陸個人所得稅法在一九九四年修正時規定工薪所得每月費用扣除額為八百元，隨著大陸經濟改革開放，人民收入增加，八百元之費用扣除額從當初的「費用扣除額從優」隨著生活水準提高、物價指數升高……已不符現況之需求。隨著貧富差距情況日益嚴重、個人所得稅起徵點太低，產生逆調節之作用，加上個人所得稅採行分類所得稅制度，始得收入來源分散所得多之人較收入集中所得少的人民反而繳較多的稅。所得稅改革呼聲四起。

大陸在通過本次修法前大陸史無前例的舉行個人所得稅法修正（草案）之「專題

¹⁴⁷ 例外情形為，為照顧外籍納稅人和在我國境內有住所而有來源於境外工薪所得納稅人之實際收入水平和生活支出水平，以及考慮匯率、物價及其他不斷變化之經濟狀況。參照劉劍文，所得稅法導論，頁一九六。

¹⁴⁸ 劉劍文，面向 21 世紀的國際所得稅法，國際所得稅法研究，中國政法大學出版社，2000，頁 313。

¹⁴⁹ 劉劍文主編，財稅法學，頁五二二。

立法聽證會」，針對個人所得稅修正聽取專家學者意見，顯見個人所得稅不公平之情形，不只人民在意，大陸當局也十分關切。

本次主要修正內容為：一、調高工薪所得每月收入額減除費用，由現行一個月扣除八百元，調高至每月扣除一千六百元（個人所得稅法第六條）。以及課予高所得者自行申報之義務（個人所得稅法第八條）。工薪所得每月扣除額提高至一千六百元，係基於以下三點綜合考量而來：（一）應綜合考慮整個國家的經濟和社會發展情況，考慮全國人平均收入水平和支出水平以及財政承受能力等因素後確定；（二）據測算，將扣除標準定為每月一千五百元人民幣¹⁵⁰將減少財政收入二百億元左右，國家財政基本上可以承受；（三）個人所得稅法的全面修訂時機還不成熟，把扣除標準適當定高一點，使政策有一定的前瞻性，避免頻繁調整。¹⁵¹採行全國統一標準扣除額之理由係為了公平¹⁵²。實則大陸幅員廣大，區域經濟差異大，一體適用相同扣除標準，表面上看來的確公平，但齊頭式、形式上的平等，似有違量能課稅原則之虞。且大陸當局主張因為提高每月扣除額，使收入低者因而不需繳稅，係體現對弱勢者之照顧，此應係大陸當局欲藉個人所得稅縮小貧富差距方法之一，但此方法對欲達成調節居民收入之成效有限。蓋個人所得稅可以在一定程度上兼顧調節國民收入分配目標，但調節力有限，只能做為輔助手段。自大陸個人所得稅自施行以來，被指責最多的是個人所得稅未能發揮調節居民收入之功能，因此人民希望一套完善的個人所得稅制度解決大陸貧富差距越來

¹⁵⁰ 大陸當局於專題立法聽證會中提出之個人所得稅法修正草案關於工薪所得每月扣除額為1500/月，但個人所得稅法修正通過為1600/月。

¹⁵¹ 大陸個人所得稅法修正草案之專題立法聽證會內容。

<http://www.ctaxview.com/news/xinwen.asp?keywords=%C1%A2%B7%A8%CC%FD&fang=caishui&imageField.x=42&imageField.y=10>。最後瀏覽日期：94.12.26。

¹⁵² 大陸當局說明公平之理由如下：大陸經濟發展不均衡，地區差異較大，富裕地區與貧困地區適用統一的扣除標準，看似對富裕地區有失公平，實際上這正是稅收公平原則的要求。首先，從個人所得稅調節收入分配差距的初衷出發，扣除標準應全國統一。如果富裕地區扣除標準定得高，貧困地區定得低，不但沒有起到調節收入分配的作用，反而會進一步加大不同地區個人稅後收入差距，造成對貧富地區的逆向稅收調節。且有關部門在確定1500元的扣除標準時已適當兼顧了東部地區生活費用支出較高的現實情況。其次，扣除標準全國統一，有利于人才在全國的自由流動，有利於為中西部地區經濟社會的發展創造公平的稅收環境。另外，從國際通行做法看，基本扣除標準也都是統一的。

<http://www.ctaxview.com/news/xinwen.asp?keywords=%C1%A2%B7%A8%CC%FD&fang=caishui&imageField.x=42&imageField.y=10>。最後瀏覽日期：94.12.26。

越大問題，按大陸現行個人所得稅制以及徵管水準觀之，改善個人所得稅使其發揮調節居民收入之功能的確有很大空間，但如果將解決貧富差距之重任完全希冀於個人所得稅改革，無疑緣木求魚。¹⁵³

二為加強對高所得者自行申報之控管，個人所得稅法第八條規定個人所得超過國務院規定數額的，納稅義務人應當辦理納稅申報。本次修法課以高所得者自行申報義務。目的除培養公民納稅之自我意識外，主要係為防止高所得者逃漏稅，但本文認為此乃為大陸從分類所得稅制度邁向分類綜合所得稅制度做準備。但至2006年11月8日國家稅務總局發佈「個人所得稅自行納稅申報辦法（試行）」才真正落實此項規定。

第四節 從稅法完善看具體化憲法租稅國體

在社會法治國家中，國家先在憲法決定其租稅正義衡量標準，並在租稅正義之基礎上決定社會給付之衡量基準，二者相結合。於是國家對財貨秩序安排之順序，可分為三階段：（一）使用階段：依照憲法對私有財產制度保障財產權之自由使用收益，歸私人處置。（二）分享階段：私人使用後，由法律規定其盈餘何者歸私人，何者歸國家分享。此法律即為「稅法」。（三）重分配階段：國家經由稅法，分享私有財產之使用盈餘或營利所得，利用此種稅收經由社會福利給付，達到重分配之社會國家目標。¹⁵⁴

「稅法」之完善與否，可以看出租稅國之基本原則：租稅公平是否實現。此外，憲法雖規定人民負有依法律納稅之義務，但人民並不單純因憲法之規定即負有納稅義務，而必須另有形式意義法律之依據。¹⁵⁵因此，透過觀察稅法之完善看朝租稅國逐步邁進之痕跡。大陸地區稅法改革大致上可以分為四個階段，且本文認為

¹⁵³ 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，二〇〇五、〇九，頁一三四。

¹⁵⁴ 葛克昌，憲法國體－租稅國，載於國家學與國家法，元照，1997，頁54。

¹⁵⁵ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務－以大法官會議解釋為中心，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁144。

真正讓大陸稅法步入軌道之關鍵時刻為大陸加入 WTO 之後，但並不能否定前些階段大陸當局對稅法進行逐步修正之用心。

一九四九～一九七八：計畫經濟體制下之稅法

一九五〇年中央人民政府政務院根據「共同綱領」第四十條規定之精神，頒佈「全國稅政實施要則」，全國統一徵收十四種中央稅及地方稅。加上契稅，共十五種稅。但其中薪金報酬所得稅以及遺產稅沒有開徵。此時期之稅收法律制度是一種以流轉稅為主要稅種的多稅種、多環節徵稅的複合稅制格局。¹⁵⁶

此時期之稅法是在計畫經濟體制逐漸確立並擴大的過程中以及國家法制尚未健全之情況下進行的。整個法制觀念薄弱，稅收法制也相當薄弱，稅收法律法規在此時期僅視為行政管理手段之一。¹⁵⁷

當時的稅收改革是以行政主導之立法方式推動，與現代稅法要求之「租稅法定主義」相去甚遠。一九五六年社會主義改造完成後，實行計畫經濟。社會主義公有制經濟基本上成為單一的所有制形式。¹⁵⁸包括各種經濟利益分配在內的一切都由國家統一計畫，「稅收」也不例外，由中央政府自行決定，當時稅法之功能並不彰顯。在計畫經濟體制下，國家、企業與個人相互之間沒有利益之區分，企業的、個人的利益都是國家的利益。

國家有財，人民無財的情形下，「稅收虛無主義」盛行，¹⁵⁹稅法僅是徒具稅法形式之法規而已。所得稅亦不例外。

稅法之功能雖不彰，但在當時階級思想以及優先發展公有制經濟思想原則下，將不同經濟性質之納稅人區別對待，導致稅負在不同經濟性質企業之間之分配非常不公平。¹⁶⁰亦即稅法之功能雖不彰顯，但因為對納稅人相互間為不公平之對待，始得稅法可能產生之不公平卻依然存在。

¹⁵⁶ 劉劍文主編，稅法學，人民出版社，2003，頁 60。

¹⁵⁷ 劉劍文主編，納稅主體的法律地位，載於納稅主體法理研究，經濟管理出版社，2006，頁 32。

¹⁵⁸ 徐孟周主編，稅法學，中國人民大學出版社，2005，頁 81。

¹⁵⁹ 徐孟周主編，稅法學，中國人民大學出版社，2005，頁 81。

¹⁶⁰ 劉劍文主編，納稅主體的法律地位，載於納稅主體法理研究，經濟管理出版社，2006，頁 32。

一九七八～一九九四：朝社會主義市場經濟體制方向發展之稅法^{161 162}

在朝社會主義市場經濟改革方向之稅法改革，應可分為兩個階段：一為推行國營企業利改稅階段；二為一九九三為確立社會主義稅法框架之稅法改革。

大陸在第十一屆三中全會確定大陸進入了以經濟建設為中心的社會主義現代化建設的新時期，大力推行經濟體制改革以及實行對外開放。為了推動經濟體制改革以及適應對外開放政策，大陸對社會主義稅法進行全面的改革。關於經濟體制之改革有以下六點：一是，經濟結構從單一、封閉的產品經濟轉為多樣化、開放式的經濟結構；二是，私有經濟之發展以及憲法對私有經濟合法地位之確立；三是，國家與企業之區分，尤其是國有企業利益之區分。從國家統收統支，轉為企業自負盈虧且需向國家納稅發展；四是，國家管理經濟方式變化，國家從介入企業微觀之經營管理，改為透過經濟槓桿對宏觀經濟為間接調控，稅法為宏觀調控之槓桿之一；五是，外資之進入；六是，對法制之重視。大陸在文化大革命時期深受法律虛無主義之害，在經濟發展形式下，重新開始法制建設，稅法也開始蓬勃發展。¹⁶³

改革開放初期，最重要的是建立涉外稅制。並頒佈了「個人所得稅法」。二〇世紀八〇年代的稅法改革，進行了國營企業利改稅的兩步驟改革¹⁶⁴以及工商稅制改

¹⁶¹ 劉劍文主編，納稅主體的法律地位，載於納稅主體法理研究，經濟管理出版社，2006，頁 32。

¹⁶² 徐孟周主編，稅法學，中國人民大學出版社，2005，頁 79 以下。

¹⁶³ 劉劍文主編，稅法學，人民出版社，2003，頁 64。

¹⁶⁴ 國營企業利改稅分兩步驟實施：第一步是根據國務院 1983 頒佈「關於國營企業利改稅試行辦法」實行，納稅主體按有盈利之大中型國營企業以及有盈利之小型國營企業為區分。(1) 有盈利之大中型國營企業，按 55% 的比例稅率繳納所得稅，稅後利潤再以各種形式在國家與企業間進行分配。(2) 有盈利之小型國營企業，按八級超額累進稅率繳納所得稅，稅後利潤歸企業自行支配，自負盈虧，國家不再撥款。

第一步利改稅進展的較順利，但因為沒有完全以稅代利，稅種較單一，不能發揮稅收之經濟槓桿作用。

第二步利改稅是依據國務院於 1984 頒佈「國營企業第二步利改稅試行辦法」施行，並頒佈各稅條例（草案）及徵收辦法，開始利改稅之第二步。主要內容包括：(1) 將原本對企業徵收綜合性之工商稅按產業、行業或生產環節增值額之不同分別徵收不同稅目。(2) 復徵四種地方睡以及開徵資源稅。(3) 對國營企業產生之純收益、利潤，在進入分配領域時，對有盈餘的國營企業繼續，徵收所得稅，並開徵調節稅。(4) 明確第二步利改稅之適用範圍，對虧損企業或微利企業進行補貼或減免稅。

第二步利改稅是一個逐步實現採用稅收形式對國營企業利潤進行分配之過程。

徐孟周主編，稅法學，中國人民大學出版社，2005，頁 83。

革。

所謂「國營企業利改稅」¹⁶⁵，首先打破了國有企業上繳利潤之分配方式，以稅法形式確定了國有企業與國家的分配關係。後又按照所有制立法，建立企業所得稅法體系。

本文認為，在實施國營企業利改稅之過程中，可以觀察到大陸欲以「稅代利」之方式改變以往國營企業利益上繳之模式，這對國家經濟體制之改變可為十分重大。但觀察兩步驟的改革方式可見：第一步國營企業需繳納之稅率高達 55%，以及第二步國營企業需繳納之稅種繁多，國營企業雖毋須再將利益上繳，但負擔繁重之稅與利益上繳應無實質差異。利改稅之形式意義應大於實質意義。

一九九四年稅法改革，依照市場經濟公平、統一之要求，統一了內外資企業的流轉稅法和稅收徵管程序法之適用，並統一了內資企業所得稅法，為市場主體（內外資企業）的公平競爭創造適當的稅法環境。

一九九四：奠定稅法基本模式與基本制度¹⁶⁶

一九九四年以後，稅法進入了一個新的發展階段。一九九四年的稅制改革是大陸稅法發展史上最重要的關鍵，此次改革奠定了大陸現階段稅法之基本模式與基本制度。

大陸稅法開始與世界接軌，注重稅收法定原則在稅法上之意義，也開始注意納稅主體法律地位等問題。

大陸加入 WTO 後：邁入全球化階段，與世界接軌

WTO 為世界貿易組織，係號稱「經濟聯合國」的世界多邊貿易體系，WTO 的成員不僅在對外貿易政策的制定上受到 WTO 各項規則、制度的拘束。在其他國內

¹⁶⁵ 國營企業利改稅，即國營企業利潤上繳財政形式之改變，把過去由企業向國家上繳利潤的分配形式，改變為國家徵稅的分配形式，由企業按照國家規定的稅率、稅種繳納稅金，稅後利潤歸企業支配，逐步把國家與國營企業的分配方式採稅收形式固定下來。徐孟周主編，稅法學，中國人民大學出版社，2005，頁 83。

¹⁶⁶ 劉劍文主編，納稅主體的法律地位，載於納稅主體法理研究，經濟管理出版社，2006，頁 33。

法律 and 政策的制定方面也必須與 WTO 體系保持一致。

大陸在一九九八年加入 WTO，WTO 關於法律透明度以及統一實施要求對大陸稅法發展提供了更高的要求。¹⁶⁷更有主張加入 WTO 後，爲了實現公平競爭，必須更徹底的實現租稅公平原則。¹⁶⁸對大陸而言，加入 WTO、成爲 WTO 之一員，意味著將由有範圍、有限制領域的局部開放轉向爲全方位、多層次的對外開放。由單方面自主、按自己時間表對外開放，走向與 WTO 成員、世界經濟全球化、經濟改革一體化的對外開放。¹⁶⁹

加入 WTO 後，大陸稅制將呈現三大趨勢。一是國際化趨勢，稅法國際化趨勢非謂稅法所代表之國家主權在世界貿易組織體制下不復存在，相反的，稅法之國際化是爲了在經濟全球化背景下更維護國家主權及利益。其核心內容在於稅法應該適應全球經濟一體化的趨勢下，完善大陸之稅法。二是法治化趨勢，大陸加入 WTO 後稅收法治化之趨勢主要表現在對稅收法定主義之追求與實踐。三是私法化趨勢，雖然稅法在法律體系中屬於公法，但隨著大陸經濟與全球經濟接軌，市場經濟觀念將突破計畫經濟時期一切以國家意志爲中心之「稅收權力論」，稅法將逐步引入私法之理念、原則及制度。稅法成爲公法中與私法關係最密切之法律。¹⁷⁰

小結—稅法修正體現租稅國之完備

租稅國在法律上以憲法方式呈現。憲法爲抽象之法，具體落實有賴稅法之制訂與實施。從大陸稅法之初實行至今日具較完備形式之稅法秩序，可見租稅國藍圖之架構儼然成形。

¹⁶⁷ 劉劍文，WTO 體制下中國稅法發展的基本趨勢，http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=486&a_id=1476。瀏覽日期：95.10.23。

¹⁶⁸ 宋謹籬、馬峻，加入 WTO 與租稅公平主義原則，http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=22&a_id=1652。瀏覽日期：95.10.23。

¹⁶⁹ 王文杰，嬗變中的大陸法制，律師雜誌第二六九期，2001，頁 29。

¹⁷⁰ 劉劍文主編，稅法學，人民出版社，2003，頁 16、17。

第五節 結論－大陸租稅國藍圖建構之完備

從財政面、憲法修正以及稅法改革等面向觀察，大陸朝租稅國家邁進是無庸置疑的。但大陸朝租稅國家邁進存在「先天性」的困難，大陸為社會主義國家，土地為國家所有，即全民所有。

社會主義本質存在之特徵有待探討－土地國有或為集體所有以及國營經濟是否與租稅國要求國家不應積極參與經濟活動之要求有悖？



第四章 量能課稅原則與個人所得稅（一）

本章摘要

量能課稅原則何以成為稅法上結構性原則？蓋所得稅法藉由量能課稅原則之落實，得以實現租稅正義。大陸地區個人所得稅是否體現租稅正義？未體現租稅正義之部分應如何修正以實現租稅正義？本章從量能課稅原則檢驗大陸地區個人所得稅，就大陸地區主張個人所得稅需要改革的部分加以觀察；具體化依循量能課稅原則之腳步逐步實現租稅正義在第五章、第六章加以論述。



第一節 所得負擔義務之憲法依據

人民之所得何以對國家負有納稅義務？國家基於何權力得對人民所得之一部份加以分配？

所得所以富有社會義務，乃因為所得不僅僅是個人之勞心勞力，同時也是市場交易之結果，故所得由個人給付與市場交易組成，二者缺一不可。而市場雖非國家所形成，但國家組織結合促成市場，並提供法律秩序之保障使市場運作。¹⁷¹基於國家維持市場競爭秩序，使人民之給付能與市場交易產生所得，所得因而富有社會義務，國家得對所得課稅。

對所得課稅，係對納稅義務人原供自己私經濟營利使用之財貨中一部份，移轉給國家供國家特定目的使用，用以滿足一般國家財政需要或為社會政策及經濟政策

¹⁷¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 16。

目的。此種重分配需取得憲法上依據，否則無異國家掠奪人民財產。¹⁷²

對所得課稅其憲法上依據為何？根據德國公法學者 Kirchhof 之見解，在於所得之市場關連性。蓋所得之產生原則上係出於經濟之交往，從市場交易之參與而來。

¹⁷³市場雖非由國家所創設，但係由國家維持市場秩序並保障市場資訊發達。在市場中，個人以營利人身份與公眾往來，參與市場與公益有關。故市場所得中一部份經由對所得課稅歸公眾所有，有其依據。¹⁷⁴

所謂「市場所得說」(Marketeinkommenstheorie)，主張所得稅中所謂之「所得」，並非淨資產增加說所謂之所得。所得須具有市場關連性，非由市場取得者，非可稅所得。個人所得存在之前提，在於法律社會以及經濟社會承認個人之給付具有對價性，應與報償。因為所得不僅由於個人之勞心勞力，同時也是市場交易結果，故所得由個人給付與市場交易二者缺一不可。由於所得基於市場交易所得，所得應附有社會義務，具有可稅性。因此，在所得稅中，與市場相關甚至依賴市場之營業基礎，為課稅要件之前提。¹⁷⁵

國家以法律制度所保障之營業組織及營業行為，係營利所得之前提，個人就此種營利可能所發生之所得，應附有社會義務，此種社會義務藉所得稅法予以實現。

¹⁷⁶對私有財產及私有營業原則上許可賦予稅課，其前提繫於私經濟體制存在；另一方面，私有財產權之保障，又以租稅之侵犯為前提。¹⁷⁷蓋個人對私經濟的自由性與積極性，係作為租稅國家之前提要件，國家一面對此加以保障，一面藉此取得稅收以推展國家任務。¹⁷⁸因此，租稅國家通常透過憲法規定基本權及法治原

¹⁷² 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 160。

¹⁷³ Kirchhof, a.a.O.(Fn. 7),S.12.轉引自葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 160。

¹⁷⁴ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 161。

¹⁷⁵ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 153，註 102。

¹⁷⁶ Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? in Verhandlungen des 57 Deutschen Juristentages, 1988, Bd.I, Teil F,S.19.轉引自葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 154。

¹⁷⁷ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 34。

¹⁷⁸ 葛克昌，租稅規避與法學方法－稅法、民法與憲法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 5。

理，保障私有財產及私經濟體系，此種保障須以國家財政需求藉由人民繳稅供應，作為成立之前提。¹⁷⁹對私有財產權予以課稅干預，不得過度並不得超出期待可能性。¹⁸⁰台灣地區憲法以及大陸地區憲法亦不例外。

原則上人民之納稅義務，乃作為私有財產與私經濟體制之必要代價；亦即，**租稅係個人為享有其經濟自由之法律保障，所提供之代價**，如無納稅義務，亦無經濟自由可言。¹⁸¹ 因此，納稅義務即法律上保障經濟自由之代價。

因此，本文以為所得負擔之憲法依據為：國家提供市場，並維持市場機制使經濟正常運作，人民透過市場交易取得所得，所得因而附有社會義務。故所得必須納稅。

第二節 型塑量能原則之輪廓

有謂稅法中之量能課稅原則，如同民法中之私法自治原則，對一般人而言，仍屬相當抽象的法律概念。因此更需要加以具體化。¹⁸²

何謂量能課稅原則？透過比較及說明可以較清楚的明白量能課稅原則之具體輪廓，有了清楚的輪廓後，如何具體操作、適用於稅法中，將更為明確。大陸及台灣看待量能課稅原則之態度為何？肯定抑或否定此原則？僅為學說大力推行或實務界亦廣泛運用？

第一項 量能課稅原則應做負擔能力理解

量能原則，如依其嚴格定義，即為犧牲能力，指其可對支配所得犧牲其自由支配（消費）之能力。則營利事業，尤其是公司本身既無消費能力，即無犧牲能力，從而無負擔租稅能力。此種狹隘之見解，將使量能課稅原則侷限於自然人始能適

¹⁷⁹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 158。

¹⁸⁰ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 35。

¹⁸¹ Friauf, a.a.O.(Fn. 3),S.3.轉引自葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 158。

¹⁸² 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌一三六期，元照，2006，頁 97。

用。¹⁸³F. Neumark 將量能課稅原則區分為屬人之給付能力與屬物之給付能力，¹⁸⁴其並批評 K. Schredelseker 主張量能課稅原則僅對自然人始有適用為「個人主義之租稅觀」。¹⁸⁵

若將量能課稅原則從負擔租稅能力加以理解，除個人負擔能力外，另有企業負擔能力存在。如此理解則營利事業亦有負擔能力。K. F. Friauf 將此種能力稱為「客觀之給付能力」。¹⁸⁶¹⁸⁷

基於此種理解，租稅可從所得與盈餘中徵收。租稅從「所得」中徵收係針對個人所得稅而言。租稅從「盈餘」中徵收，係針對營利事業而言。

對營利事業所得稅課徵對象為「純益」，即「收益」或「盈餘」。依台灣地區所得稅法第二十四條規定，營利事業所得係以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。營利事業所得稅具有給付能力之客觀給付能力，而非消費之犧牲能力，亦即其營業所享受之社會利益所負擔社會成本，而表現出來之負擔租稅能力。¹⁸⁸

第二項 絕對與相對之量能課稅原則¹⁸⁹

量能課稅原則從不同面向觀察，可分為絕對量能課稅原則以及相對量能課稅原則。

絕對之量能課稅原則所涉及者為個人所能容許之全部負擔，¹⁹⁰可由台灣憲法第十

¹⁸³ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁9。

¹⁸⁴ F. Neumark, Grundsatz gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S.132.轉引自葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁149。

¹⁸⁵ K. Schredelseker, StuW 1975, S.325.轉引自葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁149。

¹⁸⁶ K.H. Friauf, StuW 1973, S.107.轉引自葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁149。

¹⁸⁷ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁149。

¹⁸⁸ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁150。

¹⁸⁹ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁11。

¹⁹⁰ 黃俊杰，稅捐正義之維護者，台大法學論叢第三十二卷第六期，2003，頁8。

五條財產權、生存權及第二十二條自由權所派生，此為垂直租稅正義之表現。垂直正義涉及課徵之程度及對個人自由干預之強度。其所觸及之課題為：個人整體稅負負擔之上限¹⁹¹以及淨所得課稅原理等。

相對之量能課稅原則則涉及負擔之比例，¹⁹²係由台灣憲法第七條平等原則及社會國原則所派生，用以確立納稅人與其他納稅人間之關係，為水平正義之展現。水平正義所涉及之問題為平等之問題。水平正義所涉及之課題為：稅課之累進稅率、特別負擔（災害、疾病、扶養親屬）之扣除等，何者應為國家或社會須予斟酌者。

憲法上稅課平等原則，理想類型為社會國家所需資金經社會全體同意負擔。量能負擔原則用以確保個人合乎人性尊嚴之生存，同時，每位納稅義務人基於社會團結義務，依其負擔能力負擔租稅。

因此，量能課稅原則具雙重原則：首先為保障未具負擔能力者或有限之負擔能力者，免受課稅侵害（垂直正義）；其次，為具負擔能力者其負擔能力，依其負擔能力與他人比較定之（水平正義）。

第三項 量能課稅原則之具體化

透過量能原則與其他原則之比較可以將其具體化，可以更清楚的瞭解其功能。

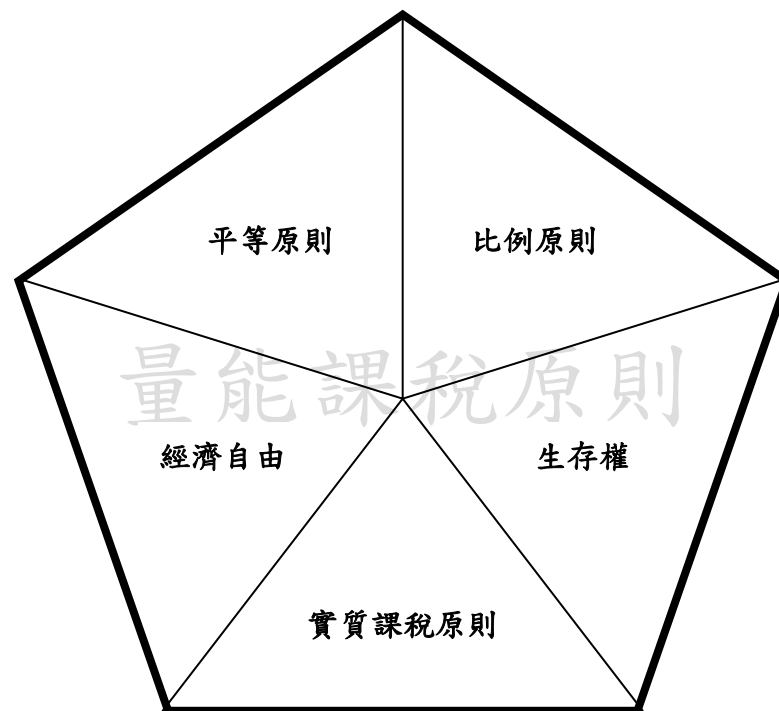
本文以為量能課稅原則應為一具有多種構成要素之萬花筒，從不同面向觀察可以窺探出不同的風采（圖四）¹⁹³。因此透過從不同原則之視角加以觀察，可以歸納出量能課稅原則與每一原則之關連性。透過與諸多原則之比較可以得出量能課稅

¹⁹¹ 個人整體稅負負擔之上限，以「半數」為界限。依德國聯邦憲法法院第二庭提出「半數原則」明確指出對財產收益，「國家的手與私人之手最多各取一半」，亦即減除依類型化計算成本費用負擔後，稅課僅能就受益接近但尚未達半數地步。葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁302。

¹⁹² 黃俊杰，稅捐正義之維護者，台大法學論叢第三十二卷第六期，2003，頁8。

¹⁹³ 圖四為本文作者自行繪製。

原則之獨特性及不可代替性。



(圖四)

量能課稅原則與平等原則一

由於租稅欠缺具體對待給付，所有納稅義務只有在符合平等負擔要求（即基於公共利益之平等犧牲義務）時，始有其合理正當性。稅課是否公平，需依其衡量標準：依個人之支付能力加以課稅，即為衡量標準。每一納稅義務人與其他納稅義務人的納稅能力，究竟為相類似或不同，量能課稅原則即為其指標。¹⁹⁴基於此種觀點下之量能課稅原則，係作為衡量稅課是否公平之工具，應可認為其係從平等原則派生而來之原則。

客觀淨額保障淨所得原則一

基於量能平等課稅要求，收入需減除收入所需成本費用後之淨所得，始得課徵，使營利事業有永續經營之可能。¹⁹⁵所得稅僅就純收入予以課徵所得稅，所得稅本

¹⁹⁴ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 163、164。

¹⁹⁵ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁

質非屬利得稅，而係對私人在市場交易所取得經濟結果，國家參與分配者。所得稅之衡量基準，在於參與市場交易所取得之所得額，因此在於營業收入非財產流程。¹⁹⁶

量能課稅原則與比例原則一

德國憲法因為沒有比例原則的規定，故審查所得稅法規時，係依量能課稅原則審查，而不論述比例原則。¹⁹⁷但在台灣有憲法第二十三條之規定，因此有具體之比例原則可以操作並審查。

量能課稅原則確保稅課之平等性，同時亦用於防範稅課之過度。租稅平等原則，如不能進一步發展為適當負擔之平等性，此原則不過徒具形式而已。所謂適當負擔之平等性，亦即平等原則非單從形式意義上考量，故在選擇課稅對象時及課徵之強度均要有其合理正當性。

量能課稅原則要求平等，此種平等須是合乎比例原則下之平等，租稅之界限，即為稅法之比例原則特別是適當性原則以及過度禁止原則。

租稅優惠，尤其是基於經濟政策及社會政策之租稅，本身即是破壞量能課稅原則，創造租稅特權（稅捐優惠）以誘導人民為特定行為（例如：投資高科技產業、從事社會福利事業），須受更嚴格之比例原則審查。比例原則之操作為：在目的手段間，特別是基本權保障需取得合理差別待遇之合理正當性。稅課之適當性原則，禁止沒收性稅課。亦即稅源之選擇上，稅課後仍能保持，供將來私人利用與國家課稅之經濟財。禁止過度原則，係指國家憲法既確定私有財產制，所有人雖因公共利益而負有社會義務（即納稅義務），但不得本末倒置，因過度課稅而使私有財產制名存實亡。¹⁹⁸

9。

¹⁹⁶ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 61～63。

¹⁹⁷ 許玉秀大法官，釋字第 607 號部分協同意見書，瀏覽日期：95.12.05。
http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/P03_01_detail.asp?expno=607&showtype=意見書。

¹⁹⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 165、166。

本文以為量能原則在確保稅課平等的同時必須防範稅課過度，如何判斷量能原則是否符合公平之標準，比例原則為判斷標準。與下述之實質課稅原則相較，本文以為兩原則均為落實量能課稅原則之方法。量能課稅原則為實現租稅公平，但在不同情形下應採行不同之方法、手段，比例原則或實質課稅原則應運而生。比例原則或實質課稅原則均用在可能違反量能課稅原則之情形。比例原則用在政府為特定政策目的所為租稅優惠之規定時，必須通過嚴格比例原則之審查始得為量能課稅原則之違反。實質課稅原則則為納稅義務人利用虛偽行為掩飾真實行為，用以規避稅法之納稅義務時，即違反量能課稅原則。稅捐機關透過運用實質課稅原則之解釋，就真正經濟實質加以課稅以體現納稅人真正租稅負擔能力，實現租稅公平。

量能課稅原則與生存權保障—

量能原則主要適用領域為所得稅法。因所得稅之課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負擔能力，是以所得稅之組成，須與量能原則相符。

所得稅為實現量能原則，由兩方面為之：¹⁹⁹客觀營業保障淨所得原則以及主觀生存保障淨所得原則。其中的主觀生存保障淨所得原則與生存權之保障息息相關。

生存權保障乃稅捐基本權之核心領域。稅捐基本權之核心領域，應為符合人性尊嚴和基本生活需求的經濟生存權，亦即禁止稅法對於納稅義務人及其家庭的最低生存需求以課徵稅捐之方式加以侵犯。因此，對人民課稅之起徵點，應以人民之收入再扣除家庭及維持人性尊嚴所需最低生活費用後，可支配的剩餘部分之財產權，始得作為國家課稅權行使的對象。由此衍生出「主觀生存保障淨所得原則」。又以維持人民重新運營經濟生活所必要的再生利益，作為國家課稅權之憲法界限。由此另衍生出「客觀營業保障淨所得原則」。

¹⁹⁹ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁9。

有主張反對根據量能課稅原則觀點，最低生活費用缺乏稅捐之負擔能力，不應作為課稅之對象，在此論述下，將最低生活費用不課稅也就成為量能課稅原則內容之一。其認為最低生活費用不課稅之理論依據可以分從三種不同面向加以導出：一為，最低生活費用不課稅是人性尊嚴的基本體現，是憲法生存權保障的作用結果。二為，最低生活費用不課稅可以結合福利國家觀念加以理解。三為，對最低生活費用不課稅也可以視為國家社會二元化的體現。²⁰⁰本文對該學者所主張最低生活費用不課稅並非來自量能課稅原則，而係生存權保障之體現或社會福利國家之表現，實表贊同。但由於每個人所需之最低生活費用均不相同，如何判斷多少金額為該納稅義務人之最低生活所需，亦即其課稅禁區。則有賴量能課稅原則衡量該納稅義務人之稅捐負擔能力。因此，與其說最低生活費用不課稅為量能課稅原則內容之一；毋寧說量能課稅原則為衡量個人最低生活費用之標準。

台灣憲法第十五條規定：「人民之生存權、工作權及財產權應予保障。」財產權之保障旨在於自由行使其權能，並「免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由，發展人格及維護尊嚴」（大法官會議解釋第四〇〇號）。²⁰¹國家基於補充性地位協助個人實現個人自由，發展人格及維護尊嚴。國家保障維護尊嚴發展人格之生存權，亦即國家有義務以公權力協助個人自由之實現。因此，每一國民有權—同時附有增進公共利益之社會義務—以己力扶養自己及家人，有所不足時始向國家請求社會救助²⁰²。²⁰³因此，國家有義務，創設合乎人性尊嚴存在所需之最低條件，而在所得稅中予以免稅。同時國家亦有義務，對不能滿足最低生活條

²⁰⁰ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁138。

²⁰¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁58。

²⁰² 此種社會救助之補充性原則，可推論出個人自由優先於國家社會義務。葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁59。

²⁰³ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁59。

件者，予以社會給付。²⁰⁴大陸法律雖未有關於生存權的一般性條款，但憲法第四十四條規定，退休人員之生活應受到國家和社會的保障；以及第四十五條規定，公民在年老、疾病或者喪失勞動能力之情況下，有從國家和社會獲得物質幫助的權利。相關條文規定生存權之保障在大陸亦頗受重視。²⁰⁵至於最低生活費用多寡因個人生活條件以及家庭狀況有所不同，量能課稅原則在此即扮演重要的判斷標準。然為因應行政經濟之要求，對所得未達最低生活費用之納稅人無法一一個案審酌，因此，台灣社會救助法第四條規定²⁰⁶：最低生活費，由中央、直轄市主管機關參照中央主計機關所公布當地區最近一年平均每人消費支出百分之六十定之，並至少每三年檢討一次。訂定生活費標準之目的，非排除量能課稅原則之適用，此為大量行政之需要，量能課稅原則對稽徵經濟之妥協。

在稅法中，尤其是所得稅法，特別值得重視者在於個人賴以維持生計之職業營利活動，可能直接遭受公權力或第三人侵害。因此，憲法保障之私有財產有所收益時，在發展人格及維護尊嚴所必要者外仍有剩餘，始為公共利益之必要課徵所得稅，亦即滿足生活所必須及被扶養者必須者外，始有納稅義務。換言之，**所得稅不得侵犯納稅義務人及其家庭之生存權**。²⁰⁷

因此，所得所以附有社會義務乃在於國家利用公權力盡力實現基本權，並協助個人自由實現。基於個人自我實現、自我成就之憲法要求，所得課稅之社會義務植基於此。而為協助自我實現、維護人性尊嚴，只有在最低生活水準以上始有納稅

²⁰⁴ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 61。

²⁰⁵ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 138。

²⁰⁶ 本法所稱低收入戶，指經申請戶籍所在地直轄市、縣（市）主管機關審核認定，符合家庭總收入平均分配全人口，每人每月在最低生活費以下，且家庭財產未超過中央、直轄市主管機關公告之當年度一定金額者。

前項所稱最低生活費，由中央、直轄市主管機關參照中央主計機關所公布當地區最近一年平均每人消費支出百分之六十定之，並至少每三年檢討一次；直轄市主管機關並應報中央主管機關備查。第一項所稱家庭財產，包括動產及不動產，其金額應分別定之。

第一項申請應檢附之文件、審核認定程序等事項之規定，由直轄市、縣（市）主管機關定之。

²⁰⁷ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 59。

義務，對所得課稅始具合理正當性。

主觀生存保障淨所得原則一

根據量能課稅原則，個人所得部分只有超出其個人及家庭最低生活水準部分始有負擔能力，所得必須減除保障生存之必要費用及意外負擔，此即稱為「主觀生存保障淨所得原則」。²⁰⁸此乃負擔平等之展現，蓋所得稅在計算所得額時，如不能扣除個人生存所必須之所得，縱平等課稅亦只是齊頭平等之不正義。²⁰⁹

主觀生存保障淨所得原則與生存權保障息息相關，此乃源於社會國原則之要求。基於（憲法）生存權保障，個人及家庭生存所需之最低生活水準，應為課稅禁區。扶養親屬免稅費用以及特別疾病災害支出在計算所得時須予減除。²¹⁰

在台灣，所得稅法規定減免扶養親屬免稅額、殘障特別扣除額、醫藥費之減除……等相關生活所需費用。顯見主觀生存保障淨所得原則係落實在所得稅法中。

在大陸，所得稅法未有如同台灣所得稅法扶養親屬免稅額之減免、醫藥費扣除額……等相類似之規定。以工資、薪金所得為例，所得者得扣除之費用僅有每月稅前費用固定扣除額。從條文觀察的確無法看出主觀生存保障淨所得原則之落實；倘若「稅前費用」係為考量納稅義務人生活……等所需費用之扣除，則此齊頭式之平等卻又淪為不正義之表現。由於稽徵經濟之要求而全然犧牲量能課稅原則，屬於不正義之立法。在一九八〇年大陸初課徵個人所得稅時，當時大陸之現狀確以採行固定費用之扣除較能達成所得稅課徵之目的。為稽徵便利犧牲量能課稅原則之考量，確有其時代背景需要。但隨著大陸經濟蓬勃發展，人民所得日益提高、納稅意識逐漸普遍之現狀，所得稅之課徵方式有修正之必要。

主觀生存保障淨所得原則與課稅單位之選擇為息息相關之議題。在兩岸，對主觀生存保障淨所得原則均有所爭議，但發生之問題不同。在台灣，所得稅法雖有主

²⁰⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁174。

²⁰⁹ Kirchhof, Steuergleichheit, StW(Fn.13), 1984, S.321f.轉引自葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁165。

²¹⁰ 葛克昌，論納稅人權利保護法的憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁9。

觀生存保障之規定，卻因為夫妻合併申報之要求，產生對婚姻懲罰之效果；以及扶養稅法未明文規定親屬之扶養費用無法減免扶養親屬費用。在大陸，個人所得稅法未有主觀生存保障之規定，引起諸多爭議。相關問題將在第五章加以論述。

量能課稅原則與實質課稅原則

量能課稅原則與實質課稅原則之關係為何？在台灣地區，有主張量能課稅原則通常以實質課稅原則表現出來。惟兩者之關注點並不完全同一。²¹¹

在日本，學者田中二郎將公平稅負分為立法政策基礎上之公平負擔原則，即量能課稅原則；以及稅法解釋意義上之公平負擔原則，即實質課稅原則。²¹²

實質課稅原則之理論根據及其價值

有主張實質課稅原則，乃是量能課稅原則或負擔公平原則之表現，為實現稅捐正義所必要之手段。²¹³源自量能課稅原則之表現出自於德國之「經濟觀察法」；主張為負擔公平之表現則為日本之實質課稅原則所主張。

實質課稅原則之所以在稅法領域特別被強調，無非基於以下理由：一為，量能課稅之要求：課稅原係加諸於人民之經濟負擔，為保障經濟負擔之公平性，個人之負擔應按其經濟上之負擔能力而定，故稅捐之課徵，與其依據法律之形式，毋寧衡量經濟之實質。二為，稅捐規避之防止：按稅捐公平原則係稅法基本原則之一，為實現此一原則，對於用以掩飾真實所為之偽裝行為、虛偽表示、事實之隱藏及其他各種租稅規避行為等，均有加以防止之必要，而實質課稅原則即為防止之手段。²¹⁴

本文認為，前述之比例原則與此處之實質課稅原則均為落實量能課稅原則之方

²¹¹ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，稅法總論（第二冊），植根，2005，頁 201。

²¹² 寧曉青，稅收正義爭論，稅務與經濟第 146 期，2006，頁 71。

²¹³ 陳清秀，經濟的觀察法，稅法總論，翰蘆，2004，頁 209。

²¹⁴ 黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響，載於納稅者權利保護，翰蘆，2004，頁 66、67。

法。量能課稅原則為實現租稅公平，但在不同情形下應採行不同之方法、手段，比例原則或實質課稅原則應運而生。比例原則或實質課稅原則均用在可能違反量能課稅原則之情形。比例原則用在政府為特定政策目的所為租稅優惠之規定時，必須通過嚴格比例原則之審查始得為量能課稅原則之違反。實質課稅原則則為納稅義務人利用虛偽行為掩飾真實行為，用以規避稅法之納稅義務時，即違反量能課稅原則。稅捐機關透過運用實質課稅原則之解釋，就真正經濟實質加以課稅以體現納稅人真正租稅負擔能力，實現租稅公平。

本文對實質課稅原則之論述，著重在德國所謂「經濟觀察法」，。

德國之經濟觀察法

實質課稅原則在德國稱為「經濟觀察法」，係由帝國租稅通則之起草人 Enno Becker 率先確認，在制定法上，經濟考察方法首度現身為德國一九一九年之帝國租稅通則第四條，規定稅法之解釋應考慮其經濟意義，其後經過諸多變更，經濟考察方法遂兼及法律解釋與事實判斷。²¹⁵經濟觀察法係由租稅負擔公平原則所導出，是解決租稅規避的一種法律方法。²¹⁶經濟觀察法並非無緣無故的淵源於稅法。申言之，稅法被設定盡可能的把握有利於課稅之事件、狀態以及活動。一方面由於國家及地方自治團體必須獲得其收入，其中重要部分來自於稅課，因此，對於最可能豐富的稅源較有興趣；另一方面，量能課稅原則要求對於事實上有負擔能力的、有給付能力的加以課稅。二者均指向相同目標。²¹⁷有主張經濟觀察法為實質課稅原則在方法論上的表現。²¹⁸

日本之實質課稅原則

日本學者田中二郎認為實質課稅原則乃源於稅捐負擔公平原則，屬於稅法解釋上

²¹⁵ 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握－經濟考察方法，政大法學評論第二十六期，頁 3、4。

²¹⁶ 劉劍文、熊偉，稅收規避與實質課稅主義，稅法基礎理論，2004，頁 155。

²¹⁷ 陳清秀，經濟的觀察法，稅法總論，翰蘆，2004，頁 208。相同見解，黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 375。

²¹⁸ 黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 375。

適用之基本原理，並不以稅法有明文規定為必要。²¹⁹另外，日本學者更將實質課稅原則分為經濟的實質主義與法律的實質主義。法律實質主義非稅法之特性，為法律的普遍作法。經濟的實質主義才是稅法與眾不同之處。²²⁰

兩種實質主義均強調：在適用稅法時，必須認定課稅要件事實，如果課稅要件事實的「外觀與實體」或「形式與實質」不一致，則不能依照外觀或形式，而只能依照其實體或實質加以判斷。兩者區別在於：法律實質主義強調，當形式與實質不一致時，必須依據與實質相對應的法律關係，判斷其是否符合課稅要件。不能脫離真實存在的法律關係而直接按照其經濟上的效果或目的，來判斷課稅要件之存否。²²¹而經濟實質主義則認為：稅收負擔有必要維持實質的公平，即便法律形式或名義相同，只要其經濟的實質有差異，就應做不同的處理。稅法所把握的不是法律形式而是法律背後的經濟實質。只要經濟實質存在，不論其法律形式、外觀如何，都必須等同課稅。²²²

實質課稅原則之意義

實質課稅原則，係為達成稅捐上負擔之公平，不僅在於其形式上之意義，尤應依其實質意義，以求其實現。當稅法之解釋及課稅要件事實之認定上，如有發生所謂「法律形式、名義或外觀等」與「真實、實態或經濟之實質等」有所差異之情形時，應著重實質而甚於形式，並以此作為課稅基礎原則。²²³

何謂實質課稅原則？實務上未予以定義。申言之，實質課稅原則之「實質」為與納稅義務人之「經濟能力」有關之「指標事實」²²⁴的「有無」、「範圍」及「歸屬」。是故，要量能課稅，主要便必須以「稅捐客體」之有無、實際數額的大小，及其

²¹⁹ 陳清秀，經濟的觀察法，稅法總論，翰蘆，2004，頁 209。

²²⁰ 劉劍文、熊偉，稅收規避與實質課稅主義，稅法基礎理論，2004，頁 155。

²²¹ 金子宏，戰憲斌、鄭林根等譯，法律出版社，2004，頁 102、103。轉引自劉劍文、熊偉，稅收規避與實質課稅主義，稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁 155，註 1。

²²² 陳清秀，經濟的觀察法，稅法總論，翰蘆，2004，頁 206。

²²³ 黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響，載於納稅者權利保護，翰蘆，2004，頁 66。

²²⁴ 「指標事實」通常指所得、財產和支出，後來以「稅捐客體」的地位表現出來，有以所得為客體之所得稅，以財產為客體之財產稅。黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 371。

事實上的歸屬為基礎。此為課稅之實質基礎所在。所以實質課稅原則之實踐，與稅捐主體之身分有時亦有密切關係。²²⁵

實質課稅原則乃公法對私法關係之承接²²⁶

所謂經濟觀察法（或稱實質課稅原則），乃在說明公法與私法之結合應至何種程度。由於公法之要件事實，原為私法之法律行為或事實。人民之行為或事實首先受民法及其特別法之規範，公法關係則為第二次規範。問題是第二次規範（公法），其前提事實或法律關係，是否應受第一次規範（民法）拘束而不容逾越，有不同見解。有民法優先說、民法不適用說以及經濟觀察法（實質課稅原則）說。本文以為應以實質課稅原則為可行。對於公法前提事實或法律關係之解釋或適用法律，並不必然依循或背離民法之規定。蓋公法有其獨立性，解釋及適用並不拘泥於民法或其特別法之法律形式，應從其事實或法律關係之實質意義加以觀察，謂之實質課稅原則。然經濟觀察法非稅法所獨有之法律解釋方法，法律之解釋不論稅法或民法，均需探求當事人真意，不拘泥於所用文字；亦常在法規範與案件事實中反覆推敲，不當以經濟意義簡化此過程。

大法官會議解釋在釋字第四二〇號解釋以經濟觀察法為依據做解釋，以及釋字第四一五號解釋為經濟觀察法之運用。以下概述之。

大法官在釋字第四二〇號解釋是首號揭櫫「經濟觀察法」或「實質課稅原則」在稅法上解釋之應用具有深遠之意義。²²⁷以平等原則作為稅法違憲審查基準，藉「實質課稅原則」打破形式之「租稅法律主義」。本號釋字主要精神，在於稅法解釋實應不拘泥於「法律外在形式」，而需探究實質內容；此種實質課稅原則，一般

²²⁵ 黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 372。

²²⁶ 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 209～211。

²²⁷ 黃俊杰，實質課稅原則對納稅者之影響，載於納稅者權利保護，翰蘆，2004，頁 67。

認為是防杜脫法避稅之主要利器。更重要者，在於納稅人利用此種依實質非依法律形式解釋原則，用以保障納稅人之基本權。該釋字首先在解釋文中提及「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。」該段文字說明：打破形式法治主義之要求，建立實質法治國家，亦即正義國家之要求。所謂「依各該法律之立法目的」係指解釋法律應探求立法者真意，不拘泥於所用辭句；「衡酌經濟上之意義」則為不拘泥法律形式上意義（如：營業項目之登記）；「實質課稅之公平原則」需比較相同負擔能力者其課稅負擔。²²⁸但大法官在解釋理由書中提及『基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定「非以有價證券買賣為專業者」，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。』論述之過程過於迅速。蓋「核實認定」營業項目應為衡酌經濟上意義之表現，再衡酌經濟上意義後，始為公平課稅。

大法官釋字四一五號解釋，係針對所得稅法規定扶養親屬與民法規定法定扶養義務親屬不一致時，非民法規定法定扶養親屬之扶養費用可否減免扶養親屬免稅額之爭議做解釋。與經濟觀察法相關之運用為『解釋「同居一家」之意義』。該號解釋字解釋文中提及『．．．所得稅法第十七條第一項第一款第四目規定：「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」，得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。』

實質課稅原則與稅捐法定主義之關係

從量能課稅原則所導出實質課稅原則，並不至於妨害法安定性或造成課稅權之濫

²²⁸ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 57、58。

用，蓋實質課稅原則之適用，仍有其一定界限－亦即在稅捐法律解釋及法律漏洞之補充之際，仍應遵守其基於稅捐法定主義所導出之限制。²²⁹從經濟觀察法原來之見解，認係一種注重稅法經濟目的與意義之論理解釋方法，在此意義下，原不須有明文規定。惟法律之解釋，不得逾越法律規定之可能文義。因此無法律明文規定時，自不得逕依經濟觀察法，填補欠缺之法律構成要件。²³⁰

因此，稅捐法定主義應為實質課稅原則適用之界限。即實質課稅原則解釋及適用法律不應逾越租稅法律主義。

實質課稅原則與量能課稅原則之關係

有主張量能課稅原則在台灣地區通常以實質課稅原則表現出來²³¹，惟兩者的關注點並不完全同一。實質課稅原則重在稅捐客體之有無及其經濟上歸屬的問題，這比較屬於負稅能力主觀上之個別判斷，故其適用多是針對**個案**。量能課稅原則則重在：在既定的事實上，究竟納稅人有無，以及有多大的負擔稅捐的能力，這比較屬於客觀上的一般判斷，並主張量能課稅原則係適用在**通案**之情形。^{232 233}

實質課稅原則的目的在體現量能課稅原則之意旨，以符合生存權之保障及平等原則之要求。²³⁴因此，實質課稅原則為量能課稅原則在法理念上的表現。²³⁵本文以為在法律解釋適用之面向，量能課稅原則與實質課稅原則似有重疊之處。

²²⁹ 陳清秀，經濟的觀察法，稅法總論，翰蘆，2004，頁 209。

²³⁰ 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握－經濟考察方法，政大法學評論第二十六期，頁 7。

²³¹ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，稅法總論（第二冊），植根，2005，頁 156，註 5。

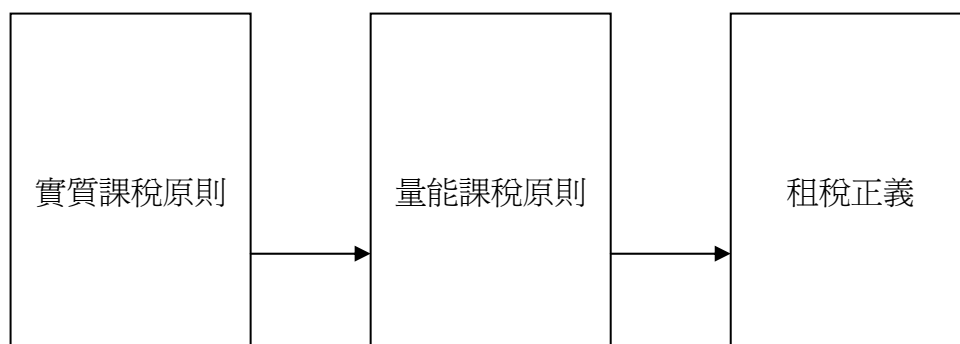
²³² 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，稅法總論（第二冊），植根，2005，頁 201。

²³³ 本文以為，該學者在此處用以比較實質課稅原則以及量能課稅原則適用情形之「個案」、「通案」，應做此原則在適用情形之普遍程度作理解。量能課稅原則適用於「通案」，乃相對於是實質課稅原則之「個案」。量能課稅原則多適用在通案之情形，意謂對人民課稅之依據均需通過量能課稅原則之考量。相對的，實質課稅原則多適用在個案之情形，乃因為實質課稅原則主要適用範圍為稅法解釋，因此其多適用在個別案件。

²³⁴ 黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 381。

²³⁵ 黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁 374。但作者又主張「量能課稅原則可謂是實質課稅原則具體化後之下位原則」本文以為論述有前後不一致之虞。見同書 391 頁。

◎稅法解釋之適用順序以及所欲達成之目的：（圖五）²³⁶



小結

本文以為量能課稅原則為一多樣性之原則，其內容含括諸多權利或原則之面向，因此無法簡單的予以定義，必須透過與前述諸原則做比較，才能較清楚的描繪出其輪廓，至於其與諸原則間之位階關係為何？無法明確一一列出適用順序先後，僅能在量能課稅原則與單獨原則中做說明或比較。

第四項 量能原則之意義及在稅法上之運用

量能原則之意義即個人之租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量。²³⁷具體而言，量能課稅原則在確定何人及對何經濟財應與課稅以及如何決定稅基之基本理念。²³⁸

量能原則具體運用在稅法之方面包括：稅法之解釋適用基準、文化之最低生活保障、選擇權之否認。**稅法之解釋適用基準**，量能課稅原則不僅為立法者所遵守；當某一法律規定係以衡量給付能力為目的時，在進行法律解釋時需適用此原則；

²³⁶ 圖五為本文作者自行繪製。

²³⁷ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁8。

²³⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁170。

認定有法律漏洞存在時，亦適用此原則進行漏洞填補。在審查是否違反平等原則時，量能課稅原則亦扮演重要之角色。**文化之最低生活保障**，稅捐之給付能力必須扣除納稅義務人之最低生存保障後，始得進行課稅。在文化國家中，文化需要亦應納入考慮，如：訂閱書報、雜誌、看電影……等。此乃受憲法上人性尊嚴、婚姻及家庭之保護以及對所有權之保護。**選擇權之否認**，此為「租稅規劃」或「節稅」之安排，這是量能課稅原則下納稅義務人對自己財產合理之安排。倘若係給予特定之給付能力享有選擇不同法律效果之選擇權，可能為「租稅優惠」，不適用量能課稅原則。累進稅率之採用是否為此原則在稅法上之運用？**累進稅率之採用**，量能課稅原則並不要求累進稅率。累進稅率乃是社會國家之要求，而非量能課稅原則之要求。蓋社會國家要求所得重分配，因此必須對財富做重新分配，而重分配之表現方式係以累進稅率或課徵財產稅為之。量能課稅原則僅要求負擔能力較高者應比負擔能力較低者，按比例支出較多之稅額而已，並不要求應採累進之方式負擔較多之稅負。²³⁹

第三節 量能課稅原則與所得稅改革²⁴⁰

所得稅在理論上是最完美的租稅，其優點包括：其具有經濟的彈性（國民所得增加而自然增收）及法律彈性（通例每年調整稅率而適應需要），可以充裕國庫收入，同時基於政策之選擇，又可配合經濟發展或符合社會正義，此外採取自動申報納稅方式，更可表現民主政治的納稅精神。²⁴¹

租稅之發展是歷史演進的結果。**WAGNAR** 也指出稅制並非一成不變，稅制中有諸多考量因素，這些因素在時空上有緊密的關連性，當任一因素改變時，課稅原則亦必須隨之改變²⁴²。

²³⁹ 陳清秀，稅法的基本原則（上），植根雜誌第九卷第九期，1993，頁 39～40。

²⁴⁰ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 170。

²⁴¹ 張則堯，財政學概要。三民書局，1974，頁 4。

²⁴² 原文：But such principles cannot always be regarded as absolute even in theory. Many of them are relative in time and place；they depend upon culture, economic and technical conditions, upon current public opinion, ideals of justice and constitutional law. If these change, the principles of taxation change too；they are in part not purely logical categories, but historical ones. Science has not always been sufficiently aware of this.

因此，稅法的改革在稅法之生命中是必經的過程，改革的目的是使稅法更符合時代需要，更貼近納稅人的生活。

所得稅改革應如何修改、朝何方向修改？才能兼顧所得稅聚財功能以及達到調節所得之功能，將是所得稅改革的關鍵。如何能使所得稅改革朝正確方向前進？量能課稅原則蘊含量能平等負擔之理念是租稅正義之具體展現，應做為所得稅改革之指導原則。

量能課稅原則是法律指導原則，亦是法律解釋適用原則。量能課稅原則在確定何人及對何經濟才應與課稅以及如何決定稅基之基本理念。稅法改革所考量的因素很多，量能課稅原則應居於主導地位，因其較能實現租稅負擔公平目標，並得以避免立法恣意專斷。

第一項 個人所得稅之作用

個人所得稅之開徵主要目的係籌集戰爭時期公共支出之需要，只是在實施經過一段時間後，國家之經濟發展達一定水準，社會財富分配差距拉大，加上繳納個人所得稅成為大多數居民之義務後，以及累進稅制被普遍採行，個人所得稅才逐漸做為調節國民收入分配之手段。²⁴³因此，個人所得稅最初之目的為聚財之功能，後來兼具調節收入分配之功能。

個人所得稅之功能與各種稅目均相同者為聚財之功能，亦即課稅之目的係為增加或保持國家財政收入來源。另一功能則為個人所得稅所獨有，調節所得之功能。在社會經濟發展過程中，社會貧富差距之產生為必然之結果，個人所得稅之課徵不論係採比例稅率抑或累進稅率，均能對所得重新分配產生一定之作用，只是累進稅率所得重分配之效果與力度較比例稅率來得大。

Wagner, The Extracts on Public Finance, Public Finance, (詳見第二章)。

²⁴³ 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁135。

個人所得稅對經濟和社會發展都有較大的影響力，透過個人所得稅自身之穩定性自動對經濟波動發揮穩定作用。個人所得稅透過「替代效應」與「所得效應」來影響人們的生產勞動。「替代效應」係指由於課徵所得稅使人民可支配所得減少，導致人民用更多休閒、娛樂取代工作，課徵個人所得稅降低了人們對工作之積極性。相對於替代效應，「所得效應」係指由於個人所得稅之課徵，使人民稅後可支配之金額減少，為維持生活所必須及購買力，人民以積極工作賺取收入取代休閒、娛樂，以轉取更多可供自己支配之收入。²⁴⁴替代效應與所得效應非所得稅所獨有，過度稅課將使替代效應大於所得效應，因此國家在稅收政策制訂時應將所得效應列入考慮。在採行累進稅率制度時亦然，對高收入者課徵過高的累進稅率，將產生替代效應。因此在決策上不可不慎。

大陸有學者主張個人所得稅之首要目標應定位在承擔公共開支的聚財作用上；至於做為調節國民收入分配之目標，因為調節力度有限，所以只能作為輔助手段。

245

聚財功能²⁴⁶

租稅的課徵以取得國庫收入為出發點。²⁴⁷此為租稅所以存在最根本之理由，所得稅亦不例外。J. S. Mill 強調租稅之中立性，主張課徵所得稅係為適應經濟發展或配合經濟政策的所得稅原則，因此所得課徵係以聚財為主要目的。²⁴⁸另一主張課

²⁴⁴ 吳金根、湯潔茵，劉劍文主編，所得稅法研究述評，載於財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004，頁 349。

²⁴⁵ 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁 127、134。

²⁴⁶ 在台灣，依據民國 93 年財政部公布之賦稅統計年報顯示，自民國 84 年度至 93 年度 10 年間，稅收所佔國家總收入比例自 95% 提升至 97.6%，其中所得稅佔總稅收比例自 25.9% 提升至 32.9%；相較於另一主要稅目營業稅，其佔總稅收之比例自 17.4% 下降至 16.8%。所得稅儼然成為近 10 年來稅制結構中最主要的稅收來源，且有逐漸上升之趨勢。在大陸，大陸所得稅制稅制改革後，實施至今已十年，依據 2005 年 9 月 22 日所召開全國所得稅管理工作會議中提及，2005 年所得稅占全部稅收收入累計增收額的 24%，所得稅已無可爭議的成為現行稅制中的第二大稅種。

²⁴⁷ 張則堯，財政學概要。三民書局，1974，頁 1。

²⁴⁸ 張則堯，財政學原理，1975，頁 167。

徵所得稅作為調整社會財富分配重要手段，堅持按納稅能力的 WAGNAR，認為徵稅係為實現社會正義之手段，但其提出租稅原則時，亦將財政收入原則列為第一位²⁴⁹。顯見不論租稅之主要目的為何，財政目的於課徵租稅佔有重要的一席之地。蓋稅收目的係為國家聚集財政收入以供應國家擴大職能所需之費用，稅收為國家財政主要目的之功能，不論稅收理論如何變遷，都將是最基本之功能。

調節所得功能

WAGNAR 是「社會政策之財政政策」學者²⁵⁰，主張課徵所得稅作為調整社會財富分配重要手段，其堅持按納稅能力課稅，並主張徵稅係為實現社會正義之手段。

做為調節收入分配之手段以累進所得稅制度為方法，普遍為多數國家所採行，並大多採行超額累進稅率制度。從理論上看，累進稅制具有很強的調節分配之功能。但從實際運行來看，由於配套措施繁瑣始得調節力度大打折扣。而且，累進稅制在實施一段時間後，甚至有對稅收是否應該具有對社會進行重分配之功能提出質疑。

將個人所得稅作為實現社會公平首要手段之初發點即有疑義。蓋在市場經濟體制之社會中，在自由競爭之情形下，收入分配差距乃經濟發展過中必然產生之現象。要解決收入分配差距之問題，應從提高低收入者之收入水平著手，如：提供就業機會、發展經濟……等社會政策手段。僅以累進稅率之採行冀望可以解決社會貧富差距之現狀，無異緣木求魚，是本末倒置的。蓋「劫富」或「抑富」都不可能達到「濟貧」之效果的。

想反的，如果過度的採行累進稅率，使個人所得稅之調節力度過大，將產生人才、資本外流之情形，反而影響國家生活以及投資環境。納稅義務人對稅收之承受能

²⁴⁹ 華格納（A.D.Wagner）提出之租稅原則由四大原則以及九小原則所構成，首先即為財政政策原則（Financial Principles），包括：稅收充分（Adequacy of yield）以及彈性原則（Flexibility of taxation）。原文見 Wagner, The Extracts on Public Finance, Public Finance,（詳見第二章）。

²⁵⁰ 張則堯，財政學概要。三民書局，1974，頁 2。

力是有限的，逾越該限度之課稅僅會產生反效果，且非適當之租稅制度。²⁵¹

累進稅率制度與量能課稅原則關係不大，而與社會國原則有關。惟立法者選擇累進稅率制度時，量能課稅原則即要求累進程度不得過度，以致傷害納稅人負擔租稅的意願。²⁵²

故累進稅率制度並非不可採，亦不抵觸量能課稅原則，唯立法者在採行累進稅制度時，應考量納稅者承受之限度，一旦逾越此界線，則累進稅制度確不可採。

第二項 個人所得稅改革之方向－以大陸為例

稅法改革可以考量之因素很多，量能課稅原則應居於主導地位，因其較能實現租稅負擔公平目標，並得以避免立法恣意專斷。²⁵³此外，由於量能課稅原則在所得稅上的表現最為顯著，在所得稅改革呼聲中，亦最適宜作為現行所得稅法缺失衡量指標與改革方針。²⁵⁴

量能課稅原則在所得稅法改革中能提供哪些助力，以個人所得稅中扶養親屬費用扣除、夫妻合併申報以及受薪階級所得扣除額為例。

所得稅原則上對個人課稅，不及於生活共同體。在台灣，對子女等扶養親屬寬減額扣除，由於納稅人對其具有扶養義務，此部分收入非可自由處分，故有子女父母扶養義務者，其租稅負擔能力較低，扶養費用予以扣除（所得稅法第十七條）並強制其合併申報符合量能課稅原則。²⁵⁵在大陸，因為採行分類所得稅制度，對所得採取源泉扣除之稽徵技術，因此無合併申報之規定；為稽徵簡便，僅有稅前固定費用扣除，並無如同台灣所得稅法有扶養親屬寬減額之規定，相同費用之扣除不問納稅人是否需負擔之扶養義務以及扶養義務之實際情況，不符合量能課稅原則之要求。

²⁵¹ 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁135～136。

²⁵² 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁173。

²⁵³ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁170。

²⁵⁴ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁157。

²⁵⁵ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁171。

在台灣，為稽徵簡便之要求，所得稅法第十五條第一項規定納稅義務人之配偶，應由納稅義務人合併報繳。由於台灣採行綜合所得稅制度並輔以累進稅制度，因此合併申報除了稽徵便利之考量外，意謂合併申報後之應納所得額亦將因累進稅率之課徵，而較單身之個人繳納更多之稅捐。此種合併申報造成稅捐負擔加重之結果，需透過量能課稅原則加以斟酌、考量。²⁵⁶大法官更於釋字第三一八號解釋（一九九三年五月二十一日）「．．．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。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，就其免稅額及扣除額等規定，通盤檢討改進。」大法官於該號釋字就合併課稅若較單獨計算稅額，增加其稅負者，則有違租稅公平做說明，並要求主管機關斟酌法律及社會經濟狀況檢討改進。但時至今日主管機關仍未針對此問題加以解決。合併申報之課稅方式猶如對婚姻之懲罰。在大陸，因未採行自行申報制度，故尚未有此種情形發生，但在大陸逐漸朝分類綜合所得稅制度邁進，稅收有賴納稅人自行申報時，如何採行合併申報又不至增加納稅人稅收負擔，維持原本之稅捐公平，有賴當局之智慧加以解決。在大陸現行分類所得稅制度下，如：一人之收入與夫妻兩人收入相同之情形下，夫妻兩人之收入均得分別扣除稅前固定費用，可能反較同所得之個人負擔較輕之稅負。²⁵⁷

量能課稅原則如何在受薪階級所得扣除額發揮作用？按台灣所得稅法第十四條第一項第九類規定，收入需減除成本費用後始為所得，因納稅義務人必須保持維

²⁵⁶ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 171。

²⁵⁷ 本文舉此例僅為凸顯台灣夫妻合併申報制度違反量能課稅原則之缺失。實則，採行「個人」為課稅單位，所得之計算本僅就個人之收入加以計算，不應有如此形式之比較。

持收入所需要之資金，所得稅法將此原則稱為「客觀營業保障淨所得原則」。所得稅係國家參與私人盈餘分配，故對費用及風險亦應共同承擔。現行所得稅法中僅有薪資所得並未扣除成本費用，雖另有薪資所得特別扣除額（所得稅法第十七條）但每年定額扣除，與其他所得者全數扣除顯不相當。雖然此由於薪資所得者費用不易計算，為簡化稽徵程序所不得不然。然由於各類經濟政策之減免及薪資所得完全為國家所掌握，從量能課稅原則觀點，薪資所得負擔遠較其他所得沈重。如何調整，為所得稅改革之重要方向。²⁵⁸無獨有偶，在大陸，工資、薪金所得者與台灣之薪資所得者相同，計算所得額時無法與其他所得相同扣除成本費用，僅有固定稅前費用扣除。同樣違反量能課稅原則下客觀營業保障淨所得原則。

大陸個人所得稅法仍有幾個方向有待完善：（一）分類所得稅制度應逐步向分類綜合所得稅制度邁進；（二）擴大稅基，因應經濟情況之日新月異，新類型之所得亦應立法加以課稅；（三）降低稅率、減少稅率級距；（四）推行稅收指數化，建立彈性稅制－費用扣除額及應稅所得額級距應隨物價指數或通貨膨脹情形加以調整；（五）改善不公平之差別待遇；（六）改革稅收徵管制度。²⁵⁹

關於「擴大稅基」，現行法雖然擴大了稅基，但還不夠，應根據經濟生活發展，進一步擴大稅基。措施有二：一為，應根據新狀況增加新的應稅所得，如：期貨交易所得、證券交易所得，同時加強對分配給個人的福利性實物收入課稅，避免稅收流失。二為，對個人購買國家發行金融債券的利息應納入徵稅範圍。至於「降低稅率，減少稅率級距」因為降低稅率，減少稅率級距乃目前世界性個人所得稅改革之一大趨勢。新法對工薪所得規定適用九級超額累進稅率，但實際上第五級至第九級稅率設置意義不大，可以考慮合併。「推廣稅收指數化，建立彈性稅制」

²⁵⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 173、174。

²⁵⁹ 吳金根、湯潔茵，劉劍文主編，所得稅法研究述評，載於財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004，頁 351。

一稅收指數化²⁶⁰可以有效防止通貨膨脹所導致之稅率攀升。新法只對納稅人的涉外工資、薪金所得課稅方面，規定可以根據納稅人的平均收入水平、生活水準及稅率變化狀況確定附加減除費用。有必要完成稅收指數化制度，第一步將現行僅對納稅人涉外所得適用的靈活性條款延伸至全部所得；第二步採用正式的稅收指數化條款，開始可以調整費用扣除額，然後逐步過渡到同時調整費用扣除額和稅率表。「改善不公平之差別待遇」－規範稅前費用扣除，進一步實現稅負公平。現行法中不公平的差別待遇主要體現在以下各方面：（1）工薪所得與勞務報酬所得同為勤勞所得，卻實行差別待遇。（2）對工薪所得採用 5% ～45% 的超額累進稅率，但對非勤勞所得²⁶¹卻採用 20% 的比例稅率。工薪所得稅率大大高於非勤勞所得，導致稅負不公平。（3）對同為非勤勞所得之股息、紅利課稅；對國債和金融債券免稅，有失公平。應對同一性質之所得平等徵稅，盡可能實現稅賦公平。（4）現行法所採用的統一固定數額的費用扣除衍生以下不公平之情形。諸如：不同納稅人取得不同之應稅所得，故費用扣除應有所區別；還要考慮地區間經濟發展的不公平狀況。如：應就東部與中西部發展水平確定一個發展指數，制定不同的扣除標準；法定扣除還應考慮家庭負擔的差異。因此，對生活費給予的扣除，應是浮動的，隨著國家匯率、物價水平與生活費支出增加等因素變化而浮動。還應增加特定項目之免稅，如：依國賠法取得之賠償金、學生獲得之獎學金。（5）現行法對中國公民與對外籍員工、境外工作的中國公民之扣除額不同，且差距達四倍之多。因此，應該統一中外納稅人的扣除標準。

個人所得稅法諸多方面之缺失，量能課稅原則如何落實在大陸個人所得稅中，以及實質、內容之租稅正義如何實現，將是本文論述之重心。

²⁶⁰ 稅收指數化是指根據通貨膨脹的狀況相應調整費用扣除額和稅率表中的應稅所得額級距，再按適用稅率計稅，這樣可以有效防止通貨膨脹所導致之稅率攀升。參照劉劍文，財稅法學，頁五三一。

²⁶¹ 非勤勞所得包括：利息、股利、紅利、財產租賃、財產轉讓所得等。參照劉劍文主編，財稅法學，頁五三一。

第四節 大陸及台灣對量能課稅原則之肯認

量能課稅原則既最適宜作為衡量現行缺失之指標以及改革方針，則大陸、台灣兩岸法學界甚至實務界對量能課稅原則之態度為何？以下加以論述。

第一項 大陸採行分類所得稅制對量能課稅原則之態度

學者對量能原則之看法

大陸學者於文章中提及課稅違反量能課稅原則，但未就此原則之定義加以說明。

²⁶²亦有主張量能課稅原則在立法領域與稅收法定主義同等重要，更應將量能課稅原則定性為立法原則更具說服力。²⁶³但熊偉教授對量能課稅原則為法原則採否定說，其認為量能課稅原則僅為財政思想，非稅法基本原則，但其並不否認量能課稅原則之重要性。其更認為因為受到日本學界影響，大陸學者理所當然的將量能課稅原則作為稅法之基本原則，未深入考慮該原則之限制。²⁶⁴

熊偉教授主張量能課稅原則僅為財政思想，其依據主要認為：量能課稅原則沒有明確的法律依據、量能課稅原則不適用於間接稅以及量能課稅原則不適用特定目的稅。且由於大陸現階段為以間接稅為主導之國家，若量能課稅原則不適用於間接稅，則在以間接稅為主要型態之國家確不宜將量能課稅原則作為稅法之指導原則。但倘若將來大陸轉成為以所得稅為主要型態之國家時，量能課稅原則有成為稅法指導原則之可能。²⁶⁵

量能課稅原則沒有明確的法律依據

雖然量能課稅原則的各項主張在憲法中都找到相應的依據，但各種依據綜合起來是否就能催生出一個憲法上的量能課稅原則，這實在值得懷疑。²⁶⁶在德國，量能

²⁶² 楊小強，論稅法上的生存權保障，中山大學法律評論，2000，第一卷。
http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=22&a_id=1199，瀏覽日期：95.10.22。

²⁶³ 劉劍文、熊偉，稅收法定主義及其應用，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁124。

²⁶⁴ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁128。

²⁶⁵ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁136。

²⁶⁶ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁

課稅原則是否為憲法上原則亦有肯定、否定見解之爭執。由於沒有明確法律依據，熊偉教授主張稅法應當恢復平等主義作為普遍原則之地位，將量能課稅整體上作為一種有待追求之財稅理想。即便在所得稅法領域亦同。²⁶⁷

量能課稅原則不適用於間接稅之範圍

量能課稅原則之適用範圍係受到限制的，最起碼間接稅應排除在外。²⁶⁸尤其是在大陸地區係以間接稅—增值稅為主體之國家，這種限制即否定量能課稅原則作為稅法原則之地位。在一個以間接稅為主導的國家，將量能課稅原則做為憲法原則是危險的。更主張如果將來間接稅隨著經濟發展逐漸退出歷史舞台，量能課稅原則也許可以成為整個稅法原則。²⁶⁹

量能課稅原則不適用特定目的稅

特定目的稅更接近「受益者負擔」或「成本費用補償」，與依負擔能力課稅的宗旨相去甚遠。並不適用量能課稅原則。²⁷⁰

第二項 台灣採行綜合所得稅制度對量能課稅原則之態度

所得稅法之特色—以個人所得稅為中心

135。

²⁶⁷ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁135。

²⁶⁸ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，翰蘆，2004年，頁31。因其認為間接稅應受競爭中立性原則以及社會國家原則之支配。

²⁶⁹ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁136。

²⁷⁰ 劉劍文、熊偉，量能課稅原則的適用限制，載於稅法基礎理論，北京大學出版社，2004，頁136。

學者之觀點

學者不僅肯認量能原則，並普遍採行。有主張稅法之首要原則為量能課稅原則²⁷¹，更主張量能課稅原則應成為租稅立法之指導原則、稅法解釋之準則、稅法漏洞填補指針、行政裁量界限，同時量能課稅原則也使稅法成為可理解、可估計即可學習之科學；²⁷²有認為量能課稅原則為各稅法所共同之基本原則及其課徵限制；²⁷³有稱量能原則為課稅基礎原則；²⁷⁴有謂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²⁷⁵、為稅捐正義在稅捐法上的表現²⁷⁶、量能課稅原則為稅法建制上之基本原則，其所要保障者為納稅義務人之實質利益，屬於實質正義在稅法上的表現²⁷⁷；量能課稅原則作為稅法基本原則之原因為其能落實概念上極為抽象的平等原則²⁷⁸，並作為檢驗稅法有無實現平等原則的衡量標準²⁷⁹。

實務界對量能課稅原則之肯認

大法官會議解釋首次提及「量能原則」為釋字第四七三號解釋，本號解釋首先定性全民健保法之「保險費」，「係為確保全民健康保險制度之運作而向被保險人強制收取之費用，屬於公法上金錢給付之一種，具分擔金之性質。」，並提出「鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符**量能負擔**之公平性。」本號解釋雖提到「量能負擔之公平」，惟係針對非稅公課，而非稅

²⁷¹ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁8。

²⁷² 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁157。

²⁷³ 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論第24期，1981年12月，頁23。

²⁷⁴ 陳清秀，稅法上建制的基本原則，載於稅法總論，植根，2004年，頁23。

²⁷⁵ 黃茂榮，稅捐法體系概論，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005年，頁145。但其認為量能原則雖為稅法最基本之原則，不過量能課稅原則之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之欠缺，而必須為稽徵經濟而退讓。稅法總論，頁145、146。

²⁷⁶ 黃茂榮，稅捐法體系概論，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005年，頁148。

²⁷⁷ 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005年，頁375。

²⁷⁸ 稅法上對於抽象平等原則的具體化努力。Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2.Aufl., (Fn.2), 2003, S.290 ff.轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌一三六期，元照，2006，頁100，註52。

²⁷⁹ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2.Aufl., (Fn.48), 2003, S.482.轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌一三六期，元照，2006，頁101，註53。

捐。²⁸⁰針對非稅公課，特別是規費、受益費等受益負擔，因有對待給付或受益可能，當受「成本費用填補原則」支配。大法官在該號解釋中既將全民健康保險費定位為「分擔金」，並承認收取分擔金之原則，係以「平均受益與負擔為目的」，卻又以「量能負擔平等性」為衡量基準，不無矛盾之處。如以「量能負擔平等性」為原則，又不斟酌負擔人之個人狀況與家庭負擔，僅以「類型化方式合理計算保險金額，俾收簡化功能。」作為合憲依據，且所謂類型化又僅以受益人之特定職業（如：專門職業自行職業者），作為區別待遇之唯一依據，尚嫌粗糙。²⁸¹

大法官正式肯認量能原則為稅法基本原則係釋字第五六五號解釋，²⁸²大法官在本號解釋理由書中明白提出「依租稅平等原則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，依立法授權裁量之範圍，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。」

本號解釋有關量能課稅原則主要見解為：量能課稅原則係出於憲法第七條平等原則；稅課須依租稅平等原則，即量能原則；量能原則之主要內涵為納稅義務人應按其實質稅賦能力，負擔應負之稅捐；租稅優惠為量能原則之例外或特別規定。本號解釋相當程度內緩和了憲法對量能課稅原則之沈默與法定定義之闕如。²⁸³

²⁸⁰ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁8。

²⁸¹ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁274，註7。

²⁸² 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁8。

²⁸³ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁8。

最高行政法院在判決中亦曾多次引用「量能課稅原則」²⁸⁴，以最高行政法院九三年判字第五十九號判決說理最為詳細：「復按**量能課稅原則**雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第十五條、第二十三條及第七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，**量能課稅原則**在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵。」²⁸⁵

依最高行政法院見解，納稅義務人負擔稅捐，按照實質稅負能力（經濟給付能力），除了釋字五六五號所提之相對負擔能力—平等原則（憲法第七條）外，尚包括絕對負擔能力—自由權保障，主要為財產權及生存權（憲法第十五條），並受限比例原則（憲法第二十三條）拘束。²⁸⁶

量能原則之憲法依據

量能課稅原則在憲法上之任務，為其負擔之衡量應以**個人**為準，課稅時應保障財產權且平等課徵。²⁸⁷

按照台灣地區憲法第十五條規定對人民財產權之保障，係對私有財產制度之確立。另依憲法第二十三條規定：國家為增進公益所必要，得以法律限制財產權，此種為公益所做犧牲，以平等犧牲為前提（憲法第七條）。

為公益而平等犧牲財產權，主要即指納稅義務，此種金錢給付義務較其他作為、不作為義務，對人民財產自由權損害最少。人民所以納其應納之稅，其基礎理由

²⁸⁴ 如：最高行政法院 91 年判字 1623 號判決、91 年判字 930 號判決、91 年判字 931 號判決均提出量能課稅原則：『所謂「量能課稅原則」，係指租稅負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權並平等課徵，所課者應為收益部分而不及於財產本體而言。』

司法院法學檢索系統：<http://210.69.124.222/FJUD/index.htm>。

²⁸⁵ <http://210.69.124.223/FJUD/index.htm>。檢索日期：95.09.30。

²⁸⁶ 葛克昌，論納稅人權保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁 9。

²⁸⁷ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題—財政憲法篇，元照，2005，頁 169。

在於相信與其收入相同之鄰人亦納相同之稅。²⁸⁸

大法官會議解釋五六五號解釋做成前

在大法官會議做出釋字五六五號解釋前，有主張量能課稅原則受憲法第十五條、第二十三條、第七條拘束，得出以下結論：租稅負擔之衡量應就個人為之（屬人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），課徵對象應為收益部分，而不及於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基）。²⁸⁹另主張量能課稅原則與稅捐法定主義並列為稅捐建制的基本原則，但台灣地區憲法僅於第十九條明文規定「人民有依法律納稅之義務。」並無國家課稅應遵守量能課稅原則之規定。是故，僅能從第七條關於平等原則之保障，及第二十三條關於國家權力應受比例原則之限制的規定，尋求量能課稅之憲法上的依據。²⁹⁰

大法官會議解釋之「課稅公平原則」

但由於量能原則缺乏法定定義，在憲法上亦無明文規定，因此只能透過憲法條文之解釋以及大法官會議解釋，推演出量能原則之憲法依據。在過去，違反量能課稅原則只能以違反平等原則處理²⁹¹，大法官會議解釋多以「課稅公平原則」，其原因在此。

大法官會議解釋之「實質課稅原則」

另有主張大法官以「實質課稅原則」之用語代替「量能課稅原則」呈現在大法官會議解釋中。自憲法第二十三條除可導出比例原則及其延伸之稅捐稽徵經濟原則外，觀察大法官釋字第四二〇、四三八、四六〇、四九六、五〇〇號解釋可知：大法官雖未在解釋文或解釋理由書中提及量能課稅原則。但在與量能課稅原則相

²⁸⁸ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁168。

²⁸⁹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁168。

²⁹⁰ 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論（第一冊增訂二版），植根，2005，頁379，註13。

²⁹¹ Bach, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW(Fn.25), 1991, S.116.轉引自葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁168。

當之情形，以實質課稅原則代之。雖然量能課稅原則與實質課稅原則並非完全相同之原則，但就前述釋字適用之案件內容觀之，量能課稅原則已為大法官所肯認，但大法官之用語為「實質課稅原則」。²⁹²本文認為該學者之意思應為以實質課稅原則為衡量量能課稅原則是否違反之方法，因此採行實質課稅原則之同時，與承認量能課稅原則應做同一之理解。

大法官會議解釋五六五號解釋做成後

在大法官會議做出釋字第五六五號解釋後，量能課稅原則之憲法依據更加具體清楚。量能原則不僅基於憲法平等原則（釋字第五六五號解釋理由書），而係由憲法中民主原理，自由權、平等權及社會國理念所共同作用所衍生。具體而言，基於憲法所保障之概括自由權（憲法第二十二條）、財產自由權（憲法第十五條），個人得依財產存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，免受公權力之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。（釋字第四〇〇號解釋）惟此種財產使用收益自由，須受社會衡平（公共）負擔正義之限制（憲法第七條）。由此可知，量能原則是多面向的涵蓋在憲法所保障財產自由權制度之中。²⁹³

第五節 小結—量能課稅原則為租稅國家體現租稅正義之標準

量能原則主要適用領域為所得稅法。因所得稅之課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負擔能力，是以所得稅之組成，須與量能原則相符。所得稅為實現量能原則，由兩方面為之：²⁹⁴客觀生存保障淨所得原則以及主觀生存保障淨所得原則。

²⁹² 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，載於稅法總論（第二冊），植根，2005，頁156，註5。

²⁹³ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁10。

²⁹⁴ 葛克昌，論納稅人權利保障法之憲法基礎，曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006，頁9。

主觀生存保障淨所得原則與課稅單位之選擇為息息相關之議題。兩岸對主觀生存保障淨所得原則均有所爭議，但發生之問題不同。在台灣，所得稅法雖有主觀生存保障之規定，卻因為夫妻合併申報之要求，產生對婚姻懲罰之效果；以及扶養稅法未明文規定親屬之扶養費用無法減免扶養親屬費用。在大陸，個人所得稅法未有主觀生存保障之規定，引起諸多爭議。相關問題將在第五章加以論述。



第五章 量能課稅原則與個人所得稅（二）－ 「課稅單位」之選擇

選擇「課稅單位」問題之所在

所得稅之負擔能力係著眼於個人之所得，並按個人之所得額加以課稅，此點並無疑義。由於個人通常係以家庭為單位，從事消費活動。加上家庭中有所得之人數多寡並不一致，縱所得額相同之所得者在不同家庭中所顯現之負擔能力也可能有所不同，於是如何課稅便產生疑問。但選擇以消費單位之家庭作為課稅單位合併計算所得額，則應將家庭之個別實際情況列入考慮，則又將產生不同之問題。首

先為，家庭所得應否合併計算？亦即家庭中若有二人以上之所得，應如何按累進稅率課徵所得稅才不會較對個人課稅負擔為重？其次為，家庭中之各項生活條件，如：扶養親屬人數、醫藥費．．．在何範圍內應准予扣除？應列入考慮。再者為，若家庭除為生活單位外，又同時為事業主體時，如在家族企業中家長給付給家屬之薪資應如何認定係扶養費用抑或薪資所得？最後為，家庭中夫妻相互間之贈與又應如何課稅？最後一個問題已不在所得稅討論範圍，本文將不加贅述。首先為，家庭之所得如何合併計算？因為各個家庭之經濟生活非一成不變，縱使同一家庭，經濟生活也會隨著時間不同有所更迭。²⁹⁵

所得稅雖以個人為納稅義務人，但因為個人並非離群索居之個人，係與社會共同生活之個人，會與夫妻或家庭成員共同生活，此時如何選擇課稅單位顯得十分重要。因此本章將依據「量能課稅原則」討論應以個人或家庭何者作為課稅單位，最符合公平課稅之要求。本文認為課稅單位之選擇，實與量能課稅原則之「主觀生存保障淨所得原則」息息相關。

第一節 量能課稅原則之「量能」究何所指？

量能課稅原則就是「按照（個人）經濟上的負擔能力課稅」原則之簡稱。²⁹⁶ 量能課稅原則為確定何人以及對和經濟財予以課稅以及如何決定稅基之基本理念。²⁹⁷ 因此量能課稅原則之「量」者為「個人」之經濟負擔能力；「能」者為所得、財產抑或消費？分述如下。

第一項 從量能課稅原則之意義談起

量能課稅原則所體現之量能平等負擔，乃租稅正義之實踐。不問採行何種所得稅

²⁹⁵ 林大造著、簡錦川譯，所得稅之基本問題，財政部財稅人員訓練所，1984，頁26～33。

²⁹⁶ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, 2. Aufl., 2000, S. 480, 500。轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第一三六期，頁90，註2。

²⁹⁷ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，2005，頁170。

制度均應加以落實。所得稅制度對量能課稅原則之體現僅有程度之差異，非謂量能課稅原則僅得在施行「綜合所得稅制度」之國家始得加以落實。

只要從主觀生存保障、客觀營業保障兩方面具體落實。則量能課稅原則所冀望達成之租稅公平，即得在個人所得稅中實現。

觀察諸多量能課稅原則之定義可見：量能課稅原則所衡量之租稅負擔能力多為「個人」之租稅負擔能力。何以以「個人」做為衡量租稅負擔能力之單位？實乃因為國家協助實現之自由乃個人之自由。對財產權以及經濟自由之保障也以個人之自由為主。但何以「家庭」課稅單位會與「個人」課稅單位混為一談？此則由於個人非離群索居在世界上，個人多與家庭共同生活，以及稅捐機關為稽徵便利考量，要求同居之家屬或夫妻必須合併申報所致。然個人與家庭共同生活並不意謂收入一起使用，並無要求共同計算所得、共同課稅之理由。至於為稽徵便利之夫妻合併申報更非主張課稅單位應以「家庭」作為課稅單位之依據。

以「個人」為課稅單位中有關扶養費用之扣除，並不得做為係以「家庭」為課稅單位之依據，此僅為對個人生存權之保障；或做扶養費用並非個人所能支配之所得範圍，故該部分應予扣除，扣除後之收入始得課稅之解釋為宜。

量能課稅原則之「量」與「能」²⁹⁸

由於稅捐應對足以表彰其給付能力的國民的財產關係加以課稅，而所得、財產以及消費可作為表彰稅捐給付能力之指標，故所得、財產及消費乃構成稅捐所要把握的財產範圍之三大主要部分。在量能課稅原則之觀點下，現行稅目大致可以區分為：所得、財產以及所得使用（財產使用）之稅捐，茲分述如下。

（一）所得：為完整的把握財產的範圍，首先必須廣泛的把握所得的概念，財政學上對所得概念之認定係採「純資產增加說」。依據此理論，一切財產之利得，不論其係以營利取得抑或因價值增加而產生，均屬於所得。所得乃是財產，而財

²⁹⁸ 陳清秀，稅法的基本原則（上），植根雜誌第九卷第九期，1993，頁 36～39。

產則為累積之所得。所得與財產如何區分？最重要之區分界線為「實現原則」，此不僅對收益稅具有重要意義，更是一般決定對於已實現、在市場上已驗證之所得課稅以及對尚未實現之價值的增加課稅間根本之區別。在財政學上、企業經濟上以及憲法上表彰給付能力之「所得」與「財產」之區別為，所得應作為動態之流量加以把握，所得稅之稅捐負擔並非剝奪人民的利得，而僅是減少人民之利得。

（二）財產：表彰給付能力的財產，則涉及財產之存續。對於財產課稅具有剝奪利得的作用。因為對財產權之課稅侵害不得不成比例，否則即非法治國家之作法、必須盡可能保障人民財產之所有權，且在經濟上必須是適當的。對財產權之課稅侵害不得不成比例，否則係違反台灣憲法第十五條以及大陸憲法第十三條保障財產權之規定。

所得與財產何者較適合作為課稅之稅目？由於相較於剝奪利得之財產課稅，僅減少利得之所得課稅對人民之財產權較有保障。因此，對所得課稅較對財產課稅，在經濟上屬於更適當之稅課。故在憲法上，所得之課稅應較財產之課稅為優先。鑑於對所得以及對財產課稅有諸多缺點，因此對於消費課稅，在分配正義之觀點下越來越被認同。

（三）消費：對所得暨財產之「利用」課稅，乃是與對所得或對財產之課稅相對立。就財貨使用之「消費」而言，首應注意者乃是稅捐上之給付能力。必須相對遠離生存的最低限度才開始，且稅捐義務人及其家庭之社會文化的生存最低限度，在憲法上應予保障。至於對消費課稅，並不必然對生存最低限度課予負擔。必須與相連結之稅種做觀察。因此，對於所得與財產之使用進行課稅，原則上也可以被納入量能課稅之體系中。

將量能課稅具體適用之四大步驟運用至立法者在選擇就應對所得或行為過程課稅時：首先，如其他因素並無重大差異，按量能課稅原則考量，則以對所有者課稅為宜。其次，究應對所得或財產課稅，根據憲法上對財產權保障所具體化的量

能課稅原則，則以對所得課徵為宜；再者，針對所得課徵時，如何確定所得之範圍，則基於量能課稅原則之法律價值源觀點乃在確保自由與生存，故為使納稅義務人自由發展機會不因此受到過度抑制，並保有生存所需之最低限度，秉此原則即可決定所得之建制與建立共識之基礎。²⁹⁹

第二項 選擇「課稅單位」之原則

選擇「課稅單位」之原則

個人所得稅之課稅單位究應以個人或以家庭為課稅單位，各國之規定不一。

在理論上，課稅單位之選擇，應注意以下三大原則：一為，稅負公平原則—所得相同的課稅單位，稅額應該相等；二為，婚姻中立原則—即個人之稅負，不因結婚與否而受影響；三為，稅制累進原則—基於量能課稅的考慮，所得較高者稅負應較重。很顯然的，此三原則係根基於「家庭為主」的基礎。同時，此三原則互相矛盾，欲達稅制累計目的，就不可能兼顧其他二原則。再者，合併申報制度，雖符合前二原則，卻違背婚姻中立原則。另一方面，單獨申報辦法，可以維持婚姻中立之精神，但在累進稅制下，卻無法達到稅負公平原則。但欲達成稅負公平、累進課徵以及婚姻中立三原則，單獨申報較合併申報可能達成。³⁰⁰

第三項 現有課稅單位之計稅方式³⁰¹

所得稅採行之課稅單位制度約可以分為三種：以家庭為課稅單位之「合併

²⁹⁹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，稅法基本問題—財政憲法篇，2005，頁170。

³⁰⁰ 張慶輝、鄭文輝、蔡妙姍，綜合所得稅課稅單位之研究，財政部賦稅改革委員會，1989，頁2～4。

³⁰¹ 張慶輝、鄭文輝、蔡妙姍，綜合所得稅課稅單位之研究，財政部賦稅改革委員會，1989，頁4～10。

申報制」、以個人爲主之「單獨申報制」以及混和家庭以及個人爲課稅單位之「多組稅率制」。由於「多組稅率制」係以兩組或兩組以上之稅率表，分別適用單身、單親家庭、夫妻或不同人數之家庭。不同情況適用不同稅率表，使稅制富彈性且較公平。但因爲稅制複雜增加稅務行政機關之困擾。不適宜台灣、大陸現況使用，不在本文討論課稅方式範圍內。

家庭單位制

所謂「家庭單位制」，即家庭中各個成員包括夫妻及子女，家庭之收入在一起、支出亦在一起，共同分享亦分擔彼此的經濟利益與損失，形成一個密不可分的經濟與消費單位。因此，夫妻及受扶養子女之所得均應合併申報課稅。³⁰²以家庭爲單位之「合併申報制」有四種計算稅額之方式：合併申報制、折半乘二制、家庭係數制以及妻方薪資所得可分別申報制。

合併申報制一方法爲以生活單位爲申報單位，生活單位或爲夫妻、或爲父母子女，或爲共同生活之親屬，其所得必須合併申報。此制之優點爲：全家之所得決定消費水準、較能維持稅率之累進性以及防杜藉分散所得規避累進稅負。缺點則爲，破壞夫妻間隱私、夫妻皆有所得，所得越接近，「婚姻懲罰」的程度越大，以及影響婦女外出工作誘因。

折半乘二制一方法爲將夫妻所得淨額先除以二以後，乘以適用之累進稅率，再將所求得之稅額乘以二，即爲應納稅額。優點爲，無「婚姻懲罰」效果，不影響結婚意願；且仍維持合併申報制之特性，簡單易行，節省稽徵費用。缺點則爲，大幅降低累進程度，稅收減少甚多；對夫妻所得分配越不平均越有利，反而降低婦女外出工作誘因。

家庭係數制一方法爲將夫妻所得淨額先除以一定係數，乘以適用之累進稅率，再將所求得之稅額，乘以原係數，即爲應納稅額。優點爲，無「婚姻

³⁰² 王建煊，租稅法，2004，頁 93。

懲罰」效果，不影響結婚意願；考慮家庭總人數，具鼓勵生育人口政策作用。缺點為，高所得家庭每增加一人，其所享受減稅利益較低所得家庭為大，並不公平；且稅收損失甚大。

合併申報但妻方薪資所得可分別申報制－方法為夫妻之勤勞所得可選擇分別申報，其他所得則併同課稅。優點為，具合併申報制之優點，並可減少婦女勤勞所得之稅負。缺點則為申報件數增加，增加稅務機關工作負擔。

個人單位制

「個人單位制」(Individual Unit System)，此說認為所得稅係以人為對象，因此個人所得稅之課稅單位應嚴格限制於一個人，因此夫妻及子女之所得均可單獨申報課稅。³⁰³單獨申報制之方法為，以個人為申報單位，即夫、妻、子、女之所得均得單獨申報。優點為：尊重夫妻間之隱私權、鼓勵已婚婦女就業，無婚姻懲罰現象，以及依現行社會發展趨勢，個人之經濟福利似取決於本身之所得。缺點為：易藉分散所得規避累進稅負、申報單位增加，稅捐機關負擔加重、相同所得家庭，有差別課稅之不公平現象，以及若與合併申報之稅率相同，將使稅收大幅減少。

台灣以及大陸現所採行之課稅單位均為「個人單位制」，但採行之申報方式不同。台灣所得稅法規定夫妻之所得必須合併申報，但薪資所得可以單獨申報（所得稅法第十五條第二項）。家庭成員之所得得單獨申報，但受納稅義務人扶養之親屬必須與納稅義務人合併申報（所得稅法第十五條第一項）。大陸個人所得稅法規定以所得人為納稅義務人（個人所得稅法第八條），申報方式為單獨申報制，納稅義務人就個人所得納稅。

³⁰³ 王建煊，租稅法，2004，頁 93。

第二節 大陸個人所得稅法採行個人單位制

在大陸，所得稅法未有如同台灣所得稅法扶養親屬免稅額之減免、醫藥費扣除額……等相類似之規定。以工資、薪金所得為例，所得者得扣除之費用僅有每月稅前費用固定扣除額。從條文觀察的確無法看出主觀生存保障淨所得原則之落實；倘若「稅前費用」係為考量納稅義務人生活……等所需費用之扣除，則此齊頭式之平等卻又淪為不正義之表現。由於稽徵經濟之要求而全然犧牲量能課稅原則，屬於不正義之立法。在一九八〇年大陸初課徵個人所得稅時，當時大陸之現狀確以採行固定費用之扣除較能達成所得稅課徵之目的。為稽徵便利犧牲量能課稅原則之考量，確有其時代背景需要。但隨著大陸經濟蓬勃發展，人民所得日益提高、納稅意識逐漸普遍之現狀，所得稅之課徵方式有修正之必要。

第一項 大陸現行個人所得稅法之規定

大陸個人所得稅法第八條規定：「個人所得稅，以所得人為納稅義務人……。」係以個人為課稅單位。但由於採行分類所得稅制度未對納稅義務人個別情形加以考量，無法體現量能原則中主觀生存保障淨所得原則所欲保障之生存權。

現行法所採用的統一固定數額的費用扣除衍生以下不公平之情形。諸如：不同納稅人取得不同之應稅所得，故費用扣除應有所區別；還要考慮地區間經濟發展的不公平狀況。如：應就東部與中西部發展水平確定一個發展指數，制定不同的扣除標準；法定扣除還應考慮家庭負擔的差異。因此，對生活費給予的扣除，應是浮動的，隨著國家匯率、物價水平與生活費支出增加等因素變化而浮動。³⁰⁴

第二項 採行個人單位制未完全考量量能課稅原則

大陸個人所得稅採行分類所得稅制度，按所得種類採行不同稅率分別課徵所得

³⁰⁴ 吳金根、湯潔茵，劉劍文主編，所得稅法研究述評，載於財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004，頁351。

稅。個人所得稅法採行就源扣繳制度，該法未有免稅額以及扣除額之規定。為稽徵方便之考量，個人所得稅法第六條規定應納稅所得額的計算僅規定固定費用之扣除。固定費用之扣除被批評為並未考量納稅義務人主觀生存之保障；縱考量納稅義務人主觀生存之保障，並未就納稅義務人之個別情形加以考量，此種形式之平等不僅違反量能課稅原則，更為租稅公平。在大陸經濟日益發展，所得貧富差距日益增加之際，人民對所得稅之不公平感感受日益強烈，要求所得稅改革之呼聲日益增加。有鑑於此，大陸當局著手個人所得稅法之修正。

在個人所得稅法修正之「立法聽證會」上，大陸學者劉劍文主張：對個人所得稅工薪所得費用扣除標準的確定，首先要在人權保障之層次上予以把握；其次，通過一定的實證分析，綜合其他因素予以確定。

首先，關於個人所得稅工薪所得費用扣除標準的確定，與平等權、生存權和發展權等基本人權有密切關係，從三種基本權利面向說明費用扣除標準應調高。從平等權觀之，個人所得稅主要功能為調節居民收入，縮小貧富差距，基於此種考量下，如將費用扣除標準訂得過低，將使低收入者亦需繳納所得稅，這與所得稅調節收入之初衷有悖，也不利於公民平等權之保障。從生存權角度觀之，公民的最低生存條件必須獲得保障，對於屬於最低生活條件範疇之收入不能徵稅；如果費用扣除標準訂得過低，勢必會損及公民生存權的保障。從發展權角度觀察，發展權是所有個人和全體人類應該享有的自主促進其經濟、社會、文化和政治全面發展並享受這一發展成果之人權。就費用扣除標準而言，除了對公民權的最低生活條件予以保障外，還應該考慮到公民促進社會全面發展並享受相應發展成果所需要費用。如果費用扣除標準訂得過低，顯然不利於發展權的保障與實現。

此外，對於費用扣除標準，發達國家稅法多採用專項扣除與基本扣除相結合之形式，考慮到各種特殊情形，從而最大限度的保障公民基本人權；在廣大發展中國家，由於統計、徵管手段之落後，只好選擇一個統一的扣除標準，大陸亦不例外。

這個現實給扣除標準的確定帶來許多難題，也不利於公民基本人權的保障與實現。儘管如此，費用扣除標準的確定仍然不能脫離對公民基本人權保障之考慮。其次，透過實證分析確定費用扣除標準。實證分析來源有二：一是，以大陸幾個在區域上具代表性之城市之生活水準，計算不同家庭所需基本生活費用平均標準。二是，依照國家統計局之數據資料之個人平均消費支出。綜合二者考量特定地區生活水準較高，因此需將費用扣除標準訂得高些，以免發達地區之人民負擔稅捐過重。基於此訂出費用扣除標準每月一千六百元人民幣。³⁰⁵

本文以為，此次修正雖僅調高工資、薪金稅前費用之扣除，但從學者主張要求調高工資、薪金稅前費用之扣除之理由觀察，可知個人所得稅法之立法修正已將量能課稅原則納入，但礙於稽徵技術落後，無法確實體現主觀生存保障淨所得原則，但不得因此否定對人權保障之考慮。個人所得稅法仍有諸多不公平之處有待修正，但將量能課稅原則具體適用於個人所得稅法中，可謂一重大突破。

第三節 台灣所得稅法以個人為課稅單位

在台灣，所得稅法規定減免扶養親屬免稅額、殘障特別扣除額、醫藥費之減除……等相關生活所需費用。顯見主觀生存保障淨所得原則係落實在所得稅法中。然就應以家庭或個人為課稅單位，影響所及者為生存費用扣除之計算以及如何選擇申報制度？主觀生存保障淨所得原則不僅是形式的規定在稅法中，更要能依據納稅義務人實際情形加以保障（扶養親屬費用按實際情形減除）、夫妻合併申報不得增加夫妻負擔稅捐之效果。將是真正落實主觀生存保障淨所得原則之要求。

³⁰⁵ 劉劍文，個人所得稅工薪所得費用扣除標準的確定——人權保障與實證分析。

個人單位與家庭單位之爭

台灣所得稅法第十五條合併申報之規定，始得多數見解³⁰⁶認為台灣係採以家庭為主之「合併申報制」(消費單位制)。其中有學者更主張台灣係以「核心家庭」作為家庭單位制之課徵對象。³⁰⁷家庭單位制之主張，僅從「合併申報」以及「扶養親屬免稅額扣除」之條文規定據以主張，有欠周全。真正的課稅單位究係為何？值得深入探討。

來自對所得稅法第十五條之誤解

由於所得稅法第十五條規定：納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，**應由納稅義務人合併報繳**。按此條文規定，夫妻以及受納稅義務人扶養之親屬有所得者，所得需由納稅義務人合併申報。

有學者³⁰⁸據以主張台灣地區之課稅單為為家庭單位制（消費單位制）。

所得稅法第十五條實為主觀生存保障淨所得原則落實之條文規定，且非為家庭單位制。蓋計稅方式若採家庭單位制之合併申報制，則家庭之全部所得必須合併申報所得稅。從第十五條條文規定僅要求受納稅義務人申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，**應由納稅義務人合併報繳**。並未要求同居一家之家屬必須合併申報，僅符合特定條件下之家屬需合併申報。

退一步言，要求夫妻合併申報認為係採家庭單位制，但夫妻之間僅非薪資所得部分予以合併。此制度設計，非在增加國家稅收，而在防杜夫妻之間，藉由分散所得規避累進稅負。³⁰⁹

³⁰⁶ 黃世鑫，財政學概論，租稅制度，國立空中大學，2001，頁 256。王建煊，租稅法，2004，頁 93。

³⁰⁷ 黃世鑫，財政學概論，租稅制度，國立空中大學，2001，頁 256。

³⁰⁸ 黃世鑫，財政學概論，租稅制度，國立空中大學，2001，頁 256。王建煊，租稅法，2004，頁 93。

³⁰⁹ 相同見解，葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 101。

第二項 課稅單位在實體法與程序法應區別對待

本文所指課稅單位在實體法與程序法應區別對待之意義為，所得稅計算之課稅單位與所得稅申報之方式無必然關連性。蓋程序法上如何申報與租稅實體法上，租稅債務人為個人、夫妻或家庭本為二事。台灣現行綜合所得稅法，租稅債務人仍為個人，故綜合所得稅為個人綜合所得稅，非家庭綜合所得稅。³¹⁰以夫妻合併申報為例，稽徵程序所採行之單獨申報抑或合併申報僅為稽徵經濟之便，依照釋字第三一八號解釋理由書意旨：「……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。」觀之自明。

第一目 扶養親屬免稅額與釋字第四一五號解釋

所得稅原則上對個人課稅，不及於生活共同體。在台灣，對子女等扶養親屬寬減額扣除，由於納稅人對其具有扶養義務，此部分收入非可自由處分，故有子女父母扶養義務者，其租稅負擔能力較低，扶養費用予以扣除（所得稅法第十七條）並強制其合併申報符合量能課稅原則。³¹¹

台灣所得稅法第十七條一、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；納稅義務人本人及其配偶年滿七十歲者，免稅額增加百分之五十。但依第十五條第二項規定分開計算稅額者，納稅義務人不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額：（一）納稅義務人及其配偶之直系尊親屬，年滿六十歲，或無謀生能力，受納稅義務人扶養者。其年滿七十歲受納稅義務人扶養者，免稅額增加百分之五十。（二）納稅義務人之子女未滿二十歲，或滿二十歲以上，而因在校就學、身心殘障或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。（三）

³¹⁰ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁100。

³¹¹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁171。

納稅義務人及其配偶之同胞兄弟、姊妹未滿二十歲者，或滿二十歲以上，而因在校就學、或因身心殘障或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。（四）納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百十四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。但受扶養者之父或母如屬第四條第一款及第二款之免稅所得者，不得列報減除。

從第十七條規定可以看出兩個問題，一為，民法上扶養義務之扶養費用，在稅法上不能全額免除。而使納稅義務人不能自己支配之部分扶養費用，仍須負擔所得稅，有違量能課稅原則。且依所得稅法規定所得額之計算係採累進稅率課徵所得稅，其結果將使子女眾多之父母，其所得稅負擔，依量能課稅原則衡量，顯較無子女或少子女者為重。二為，民法上負有扶養義務者，與所得稅法所得減除扶養親屬免稅額有部分差距。致在民法有扶養義務者，有不得依據所得稅法扣除扶養親屬免稅額者。按民法第一千一百十四條第一款互負扶養義務者，為直系血親相互間，故納稅義務人對其孫子女因為直系血親關係負有扶養義務。但因為所得稅法第十七條第一項第一款第四目中，卻需符合家長家屬關係始能減除扶養親屬免稅額。大法官就第二個問題做出釋字第四一五號解釋。³¹²本文限於篇幅，僅就第二個問題加以討論。

釋字第四一五號解釋主要之點有二：一為，解釋扶養親屬免稅額之立法目的：『所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，此亦為盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠。』二為，解釋「同居一家」之意義：同法第十七條第一項第一款第四目規定得於申報所得稅時按受扶養之人數減除免稅額，「固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養

³¹² 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法，翰蘆，2003，頁95。

人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。」³¹³本號解釋說明免稅額之立法目的以及同居一家不應以戶籍作為唯一依據，值得肯定。

但大法官將扶養親屬免稅額定位為「盡此扶養義務之納稅義務人應享之優惠」，實為對生存權保障之誤解。蓋納稅義務人為盡扶養義務負擔扶養親屬之扶養費，該部分之支出非納稅人收入所得自由處分之部分，依據量能課稅原則，該部分之費用應扣除。且扶養親屬費用之扣除亦應屬於主觀生存保障淨所得原則之表現。因此，大法官說明扶養親屬免稅額之立法目的在使納稅義務人對特定親屬或家屬善盡其法定扶養義務，確實無誤。但將此費用扣除額解釋為「優惠」實係為誤解。本文以為，法定扶養親屬費用之減除，應為量能課稅原則所派生主觀生存保障淨所得原則之表現。至於扶養法定扶養義務以外履行道德義務於以扶養者，稅法立法者如認為有以租稅優惠措施予以獎勵必要，仍須注意應通過嚴格比例原則之審查。³¹⁴

第二目 夫妻合併申報與釋字第三一八號解釋

所得稅法第十五條第一項規定納稅義務人之配偶，應由納稅義務人合併報繳，係為稽徵簡便之要求。由於台灣採行綜合所得稅制度並輔以累進稅制度，因此合併申報除了稽徵便利之考量外，意謂合併申報後之應納所得額亦將因累進稅率之課徵，而較單身之個人繳納更多之稅捐。此種合併申報造成稅捐負擔加重之結果，需透過量能課稅原則加以斟酌、考量。³¹⁵

夫妻合併計稅，就標準扣除額而言，二〇〇六年六月未修法前夫妻合併計稅之標準扣除額，單身者為三萬八千元，有配偶者為六萬元。在採行累進稅制計算稅額以增加夫妻稅負之負擔，標準扣除額又顯較單身者少。明顯違反量能課稅原則。

³¹³ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法，翰蘆，2003，頁96。

³¹⁴ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法，翰蘆，2003，頁99。

³¹⁵ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁171。

此次所得稅法修正標準扣除額規定為：標準扣除額，納稅義務人個人扣除三萬八千元；有配偶者加倍扣除之。

大法官在釋字第三一八號解釋（一九九三年五月二十一日）就夫妻合併申報做解釋，「．．．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**。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，就其免稅額及扣除額等規定，**通盤檢討改進**。」

大法官於該號釋字中認為：一、合併申報部分合憲，「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**。」二、合併計稅若較單獨計算稅額，增加其稅負者，則有違租稅公平。並要求主管機關斟酌法律及社會經濟狀況檢討改進，「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**。．．．主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，就其免稅額及扣除額等規定，**通盤檢討改進**。」³¹⁶

時至今日，主管機關仍未針對此問題加以解決。始得合併申報造成夫妻所應負擔之稅負加重，猶如對婚姻之懲罰。因此有主張，所得稅對合併計稅者，有必要斟酌家庭所得分割制精神。³¹⁷

第四節 比較與分析

觀察大陸個人所得稅法以及台灣所得稅法之規定，就量能課稅原則下主觀生存保

³¹⁶ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁102、103。

³¹⁷ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁105。

障淨所得原則之落實與否，有以下幾個不同之處：

一爲，稅法有無明文規定量能課稅原則：大陸之個人所得稅法無明文規定，但最近一次個人所得稅修正之立法理由中可見量能課稅原則之蹤影；台灣所得稅法有關免稅額、扣除額之規定乃量能課稅原則之表現。但法律之明文規定與實際生活顯有落差。如：扶養親屬免稅額之扣除與實際生活未符，以及不在所得稅法規定之法定扶養親屬之扶養費用無法免稅。

二、申報制度產生不公平之有無：大陸所得稅課徵方式採行就源扣繳制度，納稅義務人僅就個人所得申報個人所得稅，未有因爲申報制度產生任何不公平之情事。台灣則否，強制受扶養親屬與納稅義務人合併申報，但扶養費用無法全額扣除以及標準扣除額亦未增加。合併申報家庭需納之所得稅顯較個人單獨申報之負擔爲重，對生存權之保障是否落實，有待驗證。夫妻合併申報亦有相同之問題。如何在稽徵機關稽徵經濟之考量下，兼顧租稅公平，有待落實。

三、個人單位制衍生之問題不同：落實量能課稅原則下主觀生存保障淨所得原則於個人所得稅制度中，才能真正實現租稅公平。大陸之個人所得稅採行分類所得稅制度，由於所得分類並分別課徵所得稅，單從個人所得稅法觀察，確未落實量能課稅原則之主觀生存保障淨所得原則，但從最近一次個人所得稅法之修正，顯見量能課稅原則已被採行，且主觀生存保障淨所得原則已被具體適用。雖然費用扣除仍爲固定，但此爲經過實證之結果，統一之標準較無法體現個人之主觀生存保障，但並不能否定有主觀生存保障存在其中。大陸之現狀的確以採行統一之標準較爲合適。但可以隨著經濟發展以及人民智識水準提升，逐步落實主觀生存保障淨所得原則。台灣之個人所得稅採行綜合所得稅制度，主觀生存保障雖明文規定在所得稅法中，但法條規定與實際現狀之落差，顯得徒有生存權保障之形式，實質上卻未落實之缺憾，亦有待立法修正。

第六章 量能課稅原則與個人所得稅（三）－ 受薪階級所得之就源扣繳

本章摘要

所得稅係以所得歸屬人爲中心，應特別斟酌、考量納稅人之個別狀況與家庭負擔，而被認爲最符合量能課稅原則。但隨著薪資就源扣繳之普遍採用，使所得稅之本質產生很大的變化。由原本的僅向富有者課稅，轉變爲對大眾課稅，尤其是薪資所得者不平之來源。³¹⁸

由於所得稅聚財功能以及受薪階級所得採行就源扣繳制度，因此受薪階級之所得成爲所得稅各類所得中最易掌握之所得，使大陸工薪所得以及台灣薪資所得成爲個人所得稅稅收之主要來源。

在社會法治國家，國家之社會救助，源自納稅人依量能負擔所納之稅捐。以台灣爲例，綜合所得稅稅收百分之七十五來自薪資所得³¹⁹；在大陸由於個人所得稅免徵額較低，再加上就源扣繳之基本徵管制度，導致工薪階層誠實納稅，而大量高收入群體則可以輕易逃避稅收義務，個人所得稅變成「工薪稅」。³²⁰如果租稅負擔不公平，則社會福利越擴張，社會貧富差距越擴大，距離社會正義越行越遠。³²¹

以受薪階級之稅收爲個人所得稅主要來源，亦與所得稅欲達成收入調節之目的不符。

³¹⁸ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁3。

³¹⁹ 依據財政部最近年度統計，所得稅佔政府歲入32.8%，約總稅收的一半。所得稅中，綜合所得稅與營利事業所得稅的稅收平分秋色，而綜合所得稅係以薪資所得爲主力。由此觀之，薪水階級對國家社會之貢獻度，接近政府總收入之兩成，在稅收中的比重則超過三分之一。稅務旬刊，1924期，頁6。

³²⁰ 翟繼光，個人所得稅法改革與個人收入分配差距調節，2005.05.09，http://www.cftl.cn/show.asp?c_id=555&a_id=3824。瀏覽日期：95.10.22。

³²¹ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，頁5。

另一深為薪資所得者不平之原因為：薪資所得即為「所得總額」僅能扣除固定之扣除額，無法與比照其他類所得扣除營業所需之成本、費用後使為「所得總額」。

在稅源最易被掌握（就源扣繳）以及薪資所得全數為「納稅所得」之情形下，受薪階級之所得與量能原則下之客觀生存保障淨所得原則相違背，對受薪階級之不公平待遇抵觸租稅國之基本法則：租稅公平以及稅源保持原則，值得加以探討。



第一節 受薪階級所得就源扣繳使所得稅本質產生變化

所得徵收方式改變使所得稅收增加也使所得稅產生質變

所得稅於一七九九年由英國首相 W. Pitt 為籌措戰時經費所創；德國的所得稅則起源於一八五一年開徵的「階級稅」及「階級所得稅」，所得稅分別在英國、德國以不同型態發展成兩大主流。所得稅因具有稅收豐富之特性、所得劃分方式明確以及所得計算方式合理，以至觀念上認為所得稅較其他租稅為更平，因而促成其發展。在二十世紀初葉，所得稅步入成熟階段³²²。³²³

最近的發展以二次世界大戰期間（第一次世界大戰結束後），對薪資所得採用課源的方法，最為重要。³²⁴由於此種薪資課源法的普遍採用，使原本僅就富有者課稅的所得稅，在本質上發生很大的變化。³²⁵也由於薪資所得就源扣繳方式之採行，使所得稅有重課勤勞所得之趨勢。³²⁶

薪資所得就源扣繳制度，對國家財政需求而言不啻為滿足龐大國家財政需求所採取之最佳制度之一。換言之，所得稅大部分係依存於薪資所得的就源課徵制度。在所得稅大量仰賴薪資所得來源之同時，仍力倡所得稅為最公平租稅，主張因所得稅具有在經濟上及社會政策上之功能，特別是所得重分配及調整景氣循環的功能，此不過是在為所得稅普遍成為大眾課稅時之說辭。³²⁷

所得稅徵納方式

所得稅徵收方法有二：一為申報法，一為課源法。英國型的所得稅制度係以課源

³²² 所得稅發展過程，主要有以下三點：（一）由臨時稅到經常稅。（二）由比例稅率到累進稅率。（三）由分類到個別所得稅再發展到綜合或一般所得稅。李金桐，財政學，五南，1977，頁 245。

³²³ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 245。

³²⁴ 日本於一九四〇年針對薪資所得者採取就源扣繳方法，美國於一九四三年採同一措施，英國也在一九四四年實施。李金桐，財政學，五南，1977，頁 246。

³²⁵ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 246。

³²⁶ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 247。

³²⁷ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 62。

法為主，但在英國採行所得稅之初，其繳納方式即已區分就源扣繳與申報納稅兩種。德國型之所得稅制度則以自動申報法為主。

所謂自動申報繳納制度為：以申報為基礎，經稅務機關調查後，予以核定。非指稅務機關根據申報者之申報數額予以核定。按紐馬克之見解，申報納稅之課徵技術可分為三個發展階段：一為，稽徵機關未做有效查定，即予概略估計所得額後予以課稅；二為，就自動申報部分予以查定所得額課稅；三為，經稽徵機關透過嚴密資料控制予以正確核定課稅。³²⁸

相對於自動申報法為就源扣繳制度（又稱「源泉課徵制度」），其優點有三：防止逃稅、減輕龐大稽徵費用、在時效上可收對已實現所得即時課稅之效。前述優點乃站在國家財政收入之觀點言之；就納稅義務人而言，就源扣繳制度之採用，使原可延至年度結束始行繳納之租稅，於年度進行中提前繳納，使薪資收入者在此種制度下處於較為不利之地位。³²⁹

何以僅有特定種類所得收入會成為就源扣繳之對象？理由大致如下：³³⁰

（一）若無法期待納稅者自動申報納稅，在繳納階段不予就源扣繳，則所得稅徵收倍感困難，如：對非居住者支付之所得。或雖非完全無法期待納稅者自動申報納稅，但若實施就源扣繳，對納稅者或稅捐機關而言，採用就源扣繳為較有效率且不麻煩之徵納方式，如：利息所得、股利所得、薪資所得等。

（二）若領取人在其收入之中，所支付之必要費用比例不一定。此種所得並不適合採用就源扣繳制度，如：出售貨物，其必要費用並不一定。反之，薪資所得及退職所得，從其收入可扣除之費用，僅限法定額度，有其一定範圍。此類所得適合採行就源扣繳制度。

³²⁸ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 37。

³²⁹ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 37。

³³⁰ 林 大造著，簡錦川譯，所得稅之基本問題，財政部財稅人員訓練所，1984，頁 190。

(三) 所得給付者之事務能力、會計能力及財力若不充分，也不適合列為就源扣繳之對象，如；個人家計支付者通常為各個消費者，其並不具事務能力、會計能力及財力，因此，給付該項所得不是用就源扣繳。反之，薪資所得及退職所得，其給付者為一般法人或事業者之個人，給付者之事務能力、會計能力及財力較充分，適合就源扣繳。

各國在選擇採行就源扣繳制度之所得種類時，多會考量前述之基準，因此各國採行就源扣繳制度之所得種類極其類似。

德國對勞動所得採就源扣繳法

第一次世界大戰結束後，德國所得稅發展有兩大特徵。首先為一對勞動者課稅範圍採行就源扣繳方法。德國採行就源扣繳方法係受 H. Dietzel 的鼓吹，Dietzel 於其所著「*Englische und Preussische Steuerveranlagung*」文章中就英國型課源方法的優越性做詳細說明，促使德國在第一次世界大戰後就對勞動者課稅範圍採就源扣繳方法。德國責由事業主與雇主擔負稽徵機關職能，減輕稅務機關之作業。³³¹德國之就源扣繳方法雖師承英國之就源扣繳方法，但係對勞動者課稅，與英國採行就源扣繳制度所得種類不同，勞動所得在英國並未佔有重要地位。

其次為一對工資稅（*Lohnsteuer*）採就源扣繳制，由於其他所得未明顯採行就源扣繳制度³³²，因此薪資所得乃以單獨之型態發展。³³³其扣繳方式為按每次實際取得之週薪或月薪扣繳。³³⁴

³³¹ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 39。

³³² 德國著名財政學者愛希特檢討德國所得稅，究所得稅就源扣繳制度無法普遍實施之原因為：因德國土地租賃關係並不普遍，地租之就源課徵未能充分發揮；利息、紅利等資本利得，亦僅股利適用就源扣繳方式。至於公債、私債之利息則免稅。始得德國對課源制度之適用受到極大限制，無法充分發揮其功能。愛希特更認為德國所得稅之特徵在使低所得者負擔納稅義務。也因此，德國所得稅自始較英國所得稅更具有對大眾課稅之性質，就源扣繳制度之採行，不過加強所得稅原有之特徵。佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 39。

³³³ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 39。

³³⁴ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 40。

英國為因應所得納稅人數增加而採就源扣繳制度

英國型的所得稅制度係以就源扣繳方法為主，但在英國採行所得稅之初，其繳納方式即已區分就源扣繳與申報納稅兩種。其就源扣繳制度發展歷史雖較德國長久，但其薪資就源扣繳方式之普遍採行，較德國為遲。因此其所得稅成為對大眾課稅之歷史，亦較德國為遲。

英國所得稅納稅人數在第二次世界大戰後急速增加，為因應納稅人數激增所需增加之稽徵人力及物力，有採取就源扣繳制度之必要。

英國式之薪資扣繳制度，稱為 Pay As you Earn(P. A. Y. E)制度。採此制度之主要理由為：由於當時英國薪資階層收入雖年有增加，但為納稅從事儲蓄之概念並不普遍，為防租稅落空，於是採行此制度。英國所得稅也由原本對富人課稅進入對平民課稅之階段。³³⁵

Pay As you Earn(P. A. Y. E)制度，又稱為「一面賺錢一面繳稅法」，又稱為累積之課稅方式（Cumulative System）。

其課稅方法為：按自所得稅年度開始至本次止給付薪資的總額計算扣繳額。此制度之特徵係在給付薪資之際，根據稅額表³³⁶（Book of Tax Tables）就納稅義務人個人別之「扣繳代碼」³³⁷（Code No.）計算而得。此種方式對於因疾病或失業而長期無收入者，不僅不必累積扣稅，且在同一年度內已繳納部分，有時尚可退稅，兼做實施社會政策的工具。此方法被認為係就源扣繳法³³⁸中最完善者。³³⁹

³³⁵ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 40。

³³⁶ 稅額表將一年分為五十二週，並將五十二週設五十二欄，各欄表示納稅義務人在該週所應負擔之稅額。佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 40。

³³⁷ 扣繳代碼係按各納稅義務人的家族人數及各種條件，分別計列扣除數，由第一號依序編至第一〇〇號，分別適用；遇有條件變化時，只需調整適用「扣繳代碼」，即可調整其租稅負擔。故於年度終了之際，已無另行調整之必要。佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 41。

³³⁸ 美國採用之薪資所得就源扣繳制度，係考慮各項人的扣除因素後，按照最低稅率比例扣繳。超過最低稅率薪資所得者，於年終申報時補繳所得稅。日本的就源課稅制度，係考慮各項人的扣除因素後，按課稅所得大小，適用累進稅率扣繳，迨年度終了時，再一次調整應納稅額。佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 41。

³³⁹ 佐藤進著，張則堯、陳攀雲譯，所得稅新論，財政部財稅人員訓練所，1970，頁 40。

勤勞所得（薪資所得）應為差別課稅？

按照 Wagner 所得課稅理論中主張「重課財產所得原則」之意旨：對資產、不勞所得應課徵較高稅率；對勞動所得或薪資所得課徵較低稅率。此即為差別課稅。此因一般以為勤勞所得與非勤勞所得在租稅的負擔能力上有所不同。

就量能課稅原則之觀點加以觀察，非勤勞所得之負擔能力的確較勤勞所得附有較大程度之負擔能力，但負擔能力之程度高低是否足以作為差別課稅之依據，以下加以討論。

此種差別課稅之主張，曾為各國稅制所普遍採用，但各國採用方式有所不同，目的均在使所得稅更具公平性。如：法國、英國以及戰時的日本採用不同所得適用不同稅率或一九三〇年義大利採用勞動所得直接免稅等。³⁴⁰

實則，在世界各國對薪資所得普遍採行就源扣繳制度後，輕課勤勞所得之差別課稅已不復存在。薪資所得者不冀求可以輕課其所得，只求在就源扣繳稽徵技術下可以平等的課徵所得稅。

採行差別課稅實與要求累進稅率相同，均為租稅公平之考量。輕課勤勞所得之要求，係將勤勞所得之稅負移轉至非勤勞所得，而不問所得多寡；反之，累進稅率之安排，係將少所得的稅負移轉至多所得者負擔，而不問所得之性質為何。累進稅制廣為世人所接受，特別是在社會國原則下，較少受到質疑。而勤勞所得差別待遇在綜合所得稅制度中，卻甚少受到支持。³⁴¹反之，在採行分類所得制度之大陸，工薪所得採用超額累進稅率制度，共分九級距從 5%~45%，稅率級距低於其他類所得 20%之部分，可認為係對勤勞所得差別課稅之表現。但超過 20%以上稅率之工薪所得，因為累進稅制之採行而負擔較重之稅負，應該予以適度之調降，蓋累進稅率制度係為調節所得高低差距所採行之手段，但社會貧富差距乃經濟發展必然之結果，實施累進稅率制度的確會使富人之財富減少，但並不會使窮人變有富有。單靠累進稅制度之採行是無法改善貧富差距之情形。反之若所得之

³⁴⁰ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 257。

³⁴¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 157。

調節力度過大，會造成人才、資本流失等不良影響。因此過高的累進稅率是不可採的，政府在稅收政策之制訂上，應將納稅義務人可以承受稅收負擔之能力納入考量。³⁴²

本文以為兩制度雖同為租稅公平之考量，但因為差別課稅制度係以「所得性質」做分類，在此種制度下之不同對待，可能影響納稅義務人對職業之選擇，甚至侵害納稅義務人之財產權。反之，累進稅率制度之考量則以所得之多寡作為採行累進稅率之標準，不問所得之種類、性質為何，係按財產權附有社會義務之觀點對所得較高者課以較重之稅負，因此累進稅率制度普遍獲得一般大眾支持。但過於嚴苛之累進稅制度亦應緩和，尤其是對薪資所得者之最高累進稅制應予適度降低。蓋社會國之基本精神除了確保合乎人性尊嚴之生存價值外，並不追求缺乏自由之絕對平等，而係在自我決定、自我負責之前提下，追求更多之平等。³⁴³

薪資所得要求必要成本、費用適度扣除

從前面諸多論述可知：薪資所得雖為勤勞所得負擔能力不及資本所得等非勤勞所得，但此不足以作為要求差別課稅之理由。然薪資所得者亦不要求為差別課稅，僅要求比照其他所得關於職業必須之必要成本、費用應予扣除。³⁴⁴本文以為，薪資所得者之成本、必要費用在一定程度上的確無法與薪資所得者之日常生活作截然二分之區別，此為其無法與其他所得採行相同方式計算所得額原因之一。因此立法者對薪資所得必要費用、成本之扣除得採用列舉方式規定或由薪資所得者檢附相關文件、資料證明該筆費用確係為職業必要所支出時，該費用亦得作為成本費用扣除。

此外，由於薪資所得採行就源扣繳制度，至薪資所得者所有所得資料為稅捐機關完全掌握，相對於資產所得因為來源之不確定，必須透過納稅義務人自行申報，稅捐機關對所得來源之掌握不如薪資所得者之所得，造成薪資所得與資本所得者

³⁴² 金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經法雜誌第二期，2005，頁136、137。

³⁴³ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁157。

³⁴⁴ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁157。

之負擔有所不公，應予適度調整。

第二節 大陸工薪所得成為所得稅不公平來源

稽徵經濟侵害量能課稅原則

大陸地區之個人所得稅制度採行分類所得稅制度。分類所得稅制度之優點為稽徵方便，在初實行所得稅制度之大陸地區，選擇此制度對徵納雙方之不便降至最低的確有其必要性。但隨著所得種類多樣化、人民納稅意識逐漸形成的同時，所得稅制度型態亦應考慮改變，以符合現況之需求。

大陸個人所得稅法第六條規定應納稅所得額之稅前費用扣除固定，以工薪所得為例，每人每月固定扣除額為一千六百元。未修法前，每人每月固定扣除額為八百元，以定額扣除之方式的確便於扣繳亦符合大陸稽徵技術落後之需求，但此定額並未將個人不同生活情況、是否需扶養親屬、子女以及扶養人數多寡……等個別原因納入考量，對生存權之保障有待落實。且此種齊頭式之平等違反量能課稅原則。大陸憲法雖規定對婚姻家庭予以保護，但在稅法上不見相對應費用扣除之規定。有待立法修正。但此次立法修正調高費用扣除標準之同時，將量能課稅原則納入考慮，雖扣除標準仍為同一，但此係乃經過審慎思考以及配合大陸現行稽徵技術不得不為之選擇。固定費用扣除雖以部分體現生存權保障，但與其他所得扣除成本、費用相較，工資、薪金所得之計算不符客觀營業保障淨所得原則。此外，內外國人之費用扣除額亦有所不同，此種不平等亦值得加以探討。

在台灣，薪資所得亦是所得稅不公平之主要來源。首先為：由於薪資所得僅有薪資固定扣除額可以扣除，此種定額費用扣除之形式平等，違反實質平等。加上薪資所得採行就源扣繳，使薪資所得成為所得稅主要來源。其次由於薪資所得課稅之不公，造成所得歸類產生諸多爭議。

台灣與大陸雖採行不同所得稅制度，但對受薪階級所得課徵卻產生相同不公之情形，如何使受薪階級之所得課徵能體現量能課稅原則，而不是使所得稅之課徵背離公平正義，是值得研究之課題。

第一項 工薪所得違反量能課稅原則之面向

第一目 工薪所得稅前固定扣除額調高為量能課稅原則之落實

二〇〇五年底修正個人所得稅法中工薪所得之稅前費用扣除額從每月八百元調高為每月一千六百元，這對生存權之保障無疑向前邁進一大步。

個人所得稅法於一九九四年制訂時即規定工薪所得之稅前費用扣除額每月八百元，考量當時立法時空背景每月費用扣除額八百元對工薪所得者似較有利。但隨著經濟發展生活水準日益提高，每月費用扣除額八百元已不符合實際生活所需。對人民維持生活所需之費用課稅係侵害其生存權；對人民營業所必需之成本、費用課稅則違反稅源保持原則。因應社會現況所需調高費用扣除額為值得肯定之修法。

修法調高工薪所得每月稅前固定扣除費用，由每月八百元調高至每月一千六百元，係基於以下三點綜合考量而來：（一）應綜合考慮整個國家的經濟和社會發展情況，考慮全國人平均收入水平和支出水平以及財政承受能力等因素後確定；（二）據測算，將扣除標準定為每月一千五百元人民幣³⁴⁵將減少財政收入二百億元左右，國家財政基本上可以承受；（三）個人所得稅法的全面修訂時機還不成熟，把扣除標準適當定高一點，使政策有一定的前瞻性，避免頻繁調整。³⁴⁶採行全國統一標準扣除額之理由係為了公平³⁴⁷。然實則大陸幅員廣大，區域經濟差異

³⁴⁵ 大陸當局於專題立法聽證會中提出之個人所得稅法修正草案關於工薪所得每月扣除額為1500/月，但個人所得稅法修正通過為1600/月。

³⁴⁶ 大陸個人所得稅法修正草案之專題立法聽證會內容。

<http://www.ctaxview.com/news/xinwen.asp?keywords=%C1%A2%B7%A8%CC%FD&fang=caishui&imageField.x=42&imageField.y=10>。最後瀏覽日期：94.12.26。

³⁴⁷ 大陸當局說明公平之理由如下：大陸經濟發展不均衡，地區差異較大，富裕地區與貧困地區適用統一的扣除標準，看似對富裕地區有失公平，實際上這正是稅收公平原則的要求。首先，從個人所得稅調節收入分配差距的初衷出發，扣除標準應全國統一。如果富裕地區扣除標準定得高，貧困地區定得低，不但沒有起到調節收入分配的作用，反而會進一步加大不同地區個人稅後

大，一體適用相同扣除標準，按照大陸所得稅發展之現況以及稽徵技術尚未健全之考量下，才用相同扣除標準，較能達成所得稅稅收之目的。

在修法前有主張費用扣除額之規定不分地區一律一致；亦有主張按不同地區採行不同費用扣除額。不同地區採行不同費用扣除額的確較能實現實質平等，但稽徵程序較為繁複，所需耗費之稽徵成本亦增加許多，以大陸現行採用源泉課徵制度有實施之困難。在實質平等與稽徵經濟之妥協下，修法採用不分地區一律一致之方案。

此次修法的確係落實量能課稅原則之重大修法，但工薪所得仍有不符合量能課稅原則之部分，以下分述之。

第二目 工薪所得未落實主觀生存保障原則

從現行個人所得稅法規定加以觀察：大陸個人所得稅法第六條規定各類所得應納稅所得額之計算規定工資、薪金所得以每月收入減除費用一千六百元後的餘額，為應納稅所得額。

所謂「生存權之保障」係指所得額之計算必須扣除個人最低生活所需之必要費用以及家庭、扶養親屬所需之費用後，剩餘之部分始得為課稅範圍。因此保障生存權所需要之費用應為課稅禁區。大陸現行法規定工資、薪金所得所得額之計算，因為分類所得制之課徵方式係按月課徵所得稅（個人所得稅法第九條），並未輔以結算申報，無法在每年年度終了時從新計算所得額以及生活所需必要費用再重新核定所需繳納之稅額。因此每人每月扣除相同之費用扣除額，僅能說明現行法已將「生存權」保障納入立法之考量，但並未實質考慮個人情況之不同予以不同之費用扣除，形式之平等能實現生存權保障但並無法確實落實生存權保障，或許

收入差距，造成對貧富地區的逆向稅收調節。且有關部門在確定 1500 元的扣除標準時已適當兼顧了東部地區生活費用支出較高的現實情況。其次，扣除標準全國統一，有利于人才在全國的自由流動，有利於為中西部地區經濟社會的發展創造公平的稅收環境。另外，從國際通行做法看，基本扣除標準也都是統一的。

<http://www.ctaxview.com/news/xinwen.asp?keywords=%C1%A2%B7%A8%CC%FD&fang=caishui&imageField.x=42&imageField.y=10>。最後瀏覽日期：94.12.26。

因爲現行稽徵技術之限制，始得以達成形式公平做爲立法者優先之考量，考量個人個別情形予以不同費用減除之實質公平才是真正落實生存權保障的最終目標。有賴逐步修法、稽徵技術進步與納稅人配合自行申報意識之提升來達成實質平等的理想。更有甚者，工資薪金所得之不公平除了與其他所得相較之不公平感外，相同之工資、薪金所得中亦因所得來源處之不同以及人別之不同而有差別待遇。

從兩處以上獲得工薪所得重複扣除稅前固定扣除費用

大陸個人所得稅法第八條規定，「．．．，個人所得超過國務院規定數額的，在兩處以上取得工資、薪金所得或者沒有扣繳義務人的，以及具有國務院規定的其他情形的，納稅義務人應當按照國家規定辦理納稅申報。」個人所得稅法施行條例第三十六條規定，從中國境內二處或二處以上取得工資、薪金所得的納稅義務人應當按照規定到主管稅務機關辦理納稅申報。以及個人所得稅法施行條例第三十九條規定，納稅義務人兼有稅法第二條所列的二項或二項以上的所得的，按項分別計算納稅。在中國境內二處或二處以上取得稅法第二條第一項、第二項、第三項所得的，同項所得合併計算納稅。

從個人所得稅法以及個人所得稅法施行條例規定觀之，從中國境內二處或二處以上取得工資、薪金所得的納稅義務人，因爲工資、薪金所得必須合併計算，因此無重複扣除稅前固定費用之情形。但施行條例規定該納稅義務人需按照規定到主管稅務機關辦理納稅申報。由於目前未有大陸稅務機關或國家稅務總局未頒佈相關規定，此規定形同具文。在實際情形中，從中國境內二處或二處以上取得工資、薪金所得的納稅義務人重複扣除稅前固定扣除費用。與相同工資、薪金所得的納稅義務人所得來源僅有一處者相較，相同所得應負擔相同稅負，明顯不公。

外國人享有附加減除費用

大陸個人所得稅法第六條係規定各項所得應納稅所得額計算之規定，同條第二項並規定：「對在中國境內無住所而在中國境內取得工資、薪金所得的納稅義務人」

和在中國境內有住所而在中國境外取得工資、薪金所得的納稅義務人，可以根據其收入水平、生活水平以及匯率變化情況確定附加減除費用，附加減除費用適用的範圍和標準由國務院規定。

現行法對中國公民與對外籍員工、境外工作的中國公民之扣除額不同，且差距達四倍之多。因此，應該統一中外納稅人的扣除標準。³⁴⁸在費用扣除標準調高後，對中國公民與對外籍員工、境外工作的中國公民之扣除額差距縮小為兩倍，但此不公平依然存在。

但本文以為，此不公平之差別待遇可解釋為社會主義國家以稅法作為吸引外資進入大陸投資之手段。蓋稅法作為大陸宏觀調控經濟之槓桿，為促進經濟發展、吸引外資進入大陸所為之租稅優惠手段，但此優惠手段以違反量能課稅原則，建議應通過嚴格比例原則之審查為宜。

第三目 工薪所得以定額扣除落實客觀營業保障原則

現行法之規定

大陸個人所得稅法第六條規定各類所得應納稅所得額之計算，共計六類所得。

（一）工資、薪金所得，以每月收入額減除費用一千六百元後的餘額，為應納稅所得額。

（二）個體工商戶的生產、經營所得，以每一納稅年度的收入總額，減除成本、費用以及損失後的餘額，為應納稅所得額。

（三）對企事業單位的承包經營、承租經營所得，以每一納稅年度的收入總額，減除必要費用後的餘額，為應納稅所得額。

（四）勞務報酬所得、稿酬所得、特許權使用費所得、財產租賃所得，每次收入不超過四千元的，減除費用八百元；四千元以上的，減除百分之二十之費用，其餘額為應納稅所得額。

（五）財產轉讓所得，以轉讓財產的收入額減除財產原值和合理費用後的餘額，

³⁴⁸ 吳金根、湯潔茵，劉劍文主編，所得稅法研究述評，載於財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004，頁351。

為應納稅所得額。

(六) 利息、股利、紅利所得，偶然所得和其他所得，以每次收入額為應納稅所得額。

工資、薪金所得與其他類所得相較不公平之處³⁴⁹

工資、薪金所得與其他類所得相較不公平之處有三。一是：工薪所得與勞務報酬所得同為勤勞所得，卻實行差別待遇。二是：對工薪所得採用 5%~45% 的超額累進稅率，但對非勤勞所得³⁵⁰卻採用 20% 的比例稅率。工薪所得稅率大大高於非勤勞所得，導致稅負不公平。三是，對同為非勤勞所得之股息、紅利課稅；對國債和金融債券免稅，有失公平。應對同一性質之所得平等徵稅，盡可能實現稅賦公平。

第三節 台灣薪資所得亦為所得稅不公平之來源

第一項 對薪資所得費用扣除之不公平造成所得歸類之爭議

按台灣所得稅法第十四條第一項第九類規定，收入需減除成本費用後始為所得，因納稅義務人必須保持維持收入所需要之資金，所得稅法將此原則稱為「客觀營業保障淨所得原則」。所得稅係國家參與私人盈餘分配，故對費用及風險亦應共同承擔。現行所得稅法中僅有薪資所得並未扣除成本費用，雖另有薪資所得特別扣除額(所得稅法第十七條)但每年定額扣除，與其他所得者全數扣除顯不相當。雖然此由於薪資所得者費用不易計算，為簡化稽徵程序所不得不然。然由於各類經濟政策之減免及薪資所得完全為國家所掌握，從量能課稅原則觀點，薪資所得

³⁴⁹ 吳金根、湯潔茵，劉劍文主編，所得稅法研究述評，載於財稅法學研究述評，高等教育出版社，2004，頁 351。

³⁵⁰ 非勤勞所得包括：利息、股利、紅利、財產租賃、財產轉讓所得等。參照劉劍文主編，財稅法學，頁五三一。

負擔遠較其他所得沈重。如何調整，為所得稅改革之重要方向。³⁵¹無獨有偶，在大陸，工資、薪金所得者與台灣之薪資所得者相同，計算所得額時無法與其他所得相同扣除成本費用，僅有固定稅前費用扣除。同樣違反量能課稅原則下客觀營業保障淨所得原則。

第一目 現行所得稅法各類所得之規定

所得稅法第十四條規定個人綜合所得額之類別，共計十類，前九種所得為例示規定，以及為列舉規定之其他所得。

第一類為**營利所得**：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，應按核定之營利事業所得額計算之。

第二類為**執行業務所得**：凡執行業務者之業務或演技收入，**減除**業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之**折舊及修理費**，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之**成本**、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他**直接必要費用**後之餘額為所得額。

執行業務者至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目；業務支出，應取得確實憑證。帳簿及憑證最少應保存五年；帳簿、憑證之設置、取得、保管及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

³⁵¹ 葛克昌，量能課稅原則與所得稅法，載於稅法基本問題－財政憲法篇，元照，2005，頁 173、174。

所謂執行業務所得，按所得稅法第十一條規定為：律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。

第三類為**薪資所得**：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：

一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。

二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。

但為雇主之目的，執行職務而支領之差旅費、日支費及加班費不超過規定標準者，及依第四條規定免稅之項目，不在此限。

第四類為**利息所得**：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：

一、公債包括各級政府發行之債票、庫券、證券及憑券。

二、有獎儲蓄之中獎獎金，超過儲蓄額部分，視為存款利息所得。

三、短期票券指期限在一年期以內之國庫券、可轉讓之銀行定期存單、銀行承兌匯票、商業本票及其他經目的事業主管機關核准之短期債務憑證。短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第五類為**租賃所得及權利金所得**：凡以財產出租之租金所得，財產出典典價經運用之所得或專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用而取得之權利金所得：

一、財產租賃所得及權利金所得之計算，以全年租賃收入或權利金收入，**減除必要損耗及費用**後之餘額為所得額。

二、設定定期之永佃權及地上權取得之各種所得，視為租賃所得。

三、財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，或以財產出典而取得典價者，均應就各該款項按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入。

四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。

五、財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入。

第六類為**自力耕作、漁、牧、林、礦之所得**：全年收入減除成本及必要費用後之餘額為所得額。

第七類為**財產交易所得**：凡財產及權利因交易而取得之所得：

一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。

二、財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。

三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿一年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

第八類為**競技、競賽及機會中獎之獎金或給與**：凡參加各種競技比賽及各種機會中獎之獎金或給與皆屬之。

一、參加競技、競賽所支付之必要費用，准予減除。

二、參加機會中獎所支付之成本，准予減除。

三、政府舉辦之獎券中獎獎金，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第九類為**退職所得**：凡個人領取之退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸及非屬保險給付之養老金等所得。但個人領取歷年自薪資所得中自行繳付儲金之部分及其孳息，不在此限。

一、一次領取者，其所得額之計算方式如下：

(一) 一次領取總額在十五萬元乘以退職服務年資之金額以下者，所得額為零。

(二) 超過十五萬元乘以退職服務年資之金額，未達三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，以其半數為所得額。

(三) 超過三十萬元乘以退職服務年資之金額部分，全數為所得額。

退職服務年資之尾數未滿六個月者，以半年計；滿六個月者，以一年計。

二、分期領取者，以全年領取總額，減除六十五萬元後之餘額為所得額。

三、兼領一次退職所得及分期退職所得者，前二款規定可減除之金額，應依其領取一次及分期退職所得之比例分別計算之。

第十類為**其他所得**：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。個人綜合所得總額中，如有自力經營林業之所得、受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬、一次給付之撫卹金或死亡補償，超過第四條第四款規定之部分及因耕地出租人收回耕地，而依平均地權條例第七十七條規定，給予之補償等變動所得，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。

第一項第九類規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達百分之三以上時，按上漲程度調整之。調整金額以千元為單位，未達千元者按百元數四捨五入。其公告方式及所稱消費者物價指數準用第五條第四項之規定。

第二目 薪資所得與執行業務所得歸類之爭議

薪資所得與執行業務所得歸類之所以產生爭議，由於所得計算方式之不同所生之不公平，造成所得性質究為薪資所得或執行業務所得不明時，所得者傾向選擇申

報執行業務所得，負擔較薪資所得為輕之稅負。薪資所得因性質特殊，計算方式不同於其他種類之所得，係所得種類中唯一無法減除成本費用之所得。與其性質相近之執行業務所得相較，因為所得計算方式不同，產生稅捐負擔效果差距甚大，衍生諸多所得歸類之爭議。

薪資所得與其他類所得相較

從所得稅法第十四條所得總額計算方式可見，執行業務所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作之所得、財產交易所得以及其他所得之所得額計算均得減除成本以及必要費用。但薪資所得則無相類似之規定，無法減除成本以及必要費用，且僅有所得稅法第十七條規定之特別扣除額得扣除固定費用。薪資所得與其他各類所得相較，無法扣除成本以及必要費用之所得額計算方式對薪資所得者相當不公平；縱不與所有所得種類相較，退一步言之，與性質較相近之勤勞所得－執行業務所得相較，同為勤勞所得何以所得額之計算方式不同？且因所得額計算方式之不同對所得額計算結果影響差異甚大。此不僅有侵害納稅義務人對職業、營業選擇之自由，更有侵害納稅義務人財產權之可能。

薪資所得與執行業務所得相較

「薪資所得」與「執行業務所得」係所得稅法第十四條所規定兩種所得之類型，在辦理年度結算申報時，有薪資所得者僅可扣除薪資所得特別扣除額其餘薪資所得為所得淨額；執行業務所得則以收入減除直接必要費用後之餘額為所得淨額。因而所得歸屬種類不同，綜合所得淨額課稅將產生不同之結果，特別是所得額較高者將產生相當大之落差。更有甚者，因為申報錯誤進而被要求補稅並加以處罰。

「薪資所得」與「執行業務所得」為個人綜合所得之二種態樣，二種所得分類之依據為：提供勞務之獨立性於否。財政部 64 年 8 月 21 日台財稅第 36108 號函，表示：「執行業務者如係接受公司委託獨立執行業務，而非受公司雇用經常擔任公司所指派之工作，其自公司取得之顧問費，核屬執行業務之報酬，應依現行扣

繳率表按給付款扣取稅款。」反面言之，如係受公司雇用經常擔任公司所指派之工作，所受領者則為薪資所得。³⁵²二類所得之計算原理本應無二致，造成計算方式之差異在於「所得者是否自行負擔業務成本費用」。於歸類為執行業務所得之情形，由於所得者自行負擔業務成本費用，因而收入得按相關規定減除成本費用；於歸類為薪資所得，由於相關成本費用主要由薪資給付方負擔，因而計算所得額無扣除成本之必要，但有些必要費用未能減除，³⁵³現行所得稅法僅有薪資特別扣除額一項，與性質相似之執行業務所得相較，顯失公平。

第二項 有重課勞力所得輕課資本利得之虞

落實勤勞所得與非勤勞所得之平等對待，無須差別課稅

差別課稅係認為勤勞所得與不勞所得在租稅之負擔能力有所不同，為使所得稅更加公平，對勤勞所得或薪資所得應課徵較低稅率。³⁵⁴但勤勞所得與非勤勞所得是否確有必要為差別課稅？由於勤勞所得與非勤勞所得之性質不同，因此所得額之計算以及扣除方式應採用不同方式及觀點，但不同之方式及觀點並不表示容許不公平之差別對待。因此與其主張對勤勞所得應給予輕課之差別課稅，毋寧說落實對勤勞所得以及非勤勞所得之平等對待才是實現公平的方法。

以下分從不同面向說明所得種類按性質不同分為勤勞所得與非勤勞所得，此係基於課稅公平原則下之考量，概不同性質之所得採用不同之計算或扣除方式，乃課稅公平之表現，性質之不同不得謂為差別課稅之依據。³⁵⁵

從量能課稅原則觀點觀察：³⁵⁶

就量能課稅原則觀點，資產所得較勤勞所得具有較高之負擔能力。蓋非勤勞所得（資產所得）較勤勞所得（薪資所得）安定：因為資產所得除了所得外，尚有受

³⁵² 陳敏，扣繳薪資所得稅之法律關係，政大法學評論第五十一期，1994，頁 47。

³⁵³ 蔡朝安、周秀美，淺論薪資所得與執行業務所得之認定，稅務旬刊第一九四七期，頁 33。

³⁵⁴ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 257。

³⁵⁵ 相同見解，葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 157。

³⁵⁶ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁 76。

財產權保障不必課稅之資產存在，且資產之「屬物性」除通貨膨脹外，與「屬人性」濃厚之勤勞所得相較，因勤勞所得需仰賴健康、年齡因素等不確定因素而不如資產所得安定。其次，勤勞所得因具不安定性，因此應將一部份做儲蓄用。最後，由於勤勞所得者必須付出與收入相對等之代價，始能獲取相當之收入，因此必須犧牲閒暇時間、家庭生活．．．等。基於前述之理由因而認為勤勞所得應予輕課，但此些差異實為實際收入何者應予扣除或承認費用成本之問題，仍難構成薪資所得與資產所得課稅上應予差別對待之問題。

從財產權附有社會義務觀點觀察³⁵⁷

從財產權附有社會義務之觀點觀察，資產所得者其資產之形成與收益過程中，社會大眾及政府提供之幫助，相對於薪資所得者，社會國家所提供之就業機會與職業活動之法律保障，難分軒輊。其次，勞動所得者為所得所投入之心力與勞力，與資產所得者為保持其資產，進而取得收益，亦需勞心勞力，二者均不得為不勞而獲。

因此，將所得分為勤勞以及非勤勞所得，係意識到營業基礎所依賴之人或物的不同，因而採用不同之計算所得方式，並不表示在所得課徵上應予差別待遇。

現行法規定薪資所得有被重課之虞

在台灣因為採行綜合所得稅制度，因此薪資所得與其他各類所得一同列入綜合申報範圍，不僅無差別課稅之優惠，更有被加重課稅之現象。理由為：

（一）與其他類所得稽徵技術相較：薪資所得就源扣繳使薪資所得來源能確實掌握，無逃漏之可能。相較於執行業務所得、租賃所得等其他所得，因採申報法，有規避租稅可能。且其他所得因獎勵投資等租稅優惠有減課或免課之情形。³⁵⁸

（二）所得稅法規定各類所得，均可減除必要費用，而後之餘額為所得。如：執行業務所得，可以就收入中，減除執行業務所付房租或折舊、業務上使用器材設

³⁵⁷ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，載於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆，2003，頁156。

³⁵⁸ 李金桐，財政學，五南，1977，頁257。

備之折舊及修理費用、或收取代價提供顧客使用材料之成本，餘額始為所得。唯獨薪資所得無此項規定。觀念上，或者以為薪資所得不必花費成本，實則不然。

359

薪資所得為勤勞所得，其所得之負擔能力在課稅時應與考量，不為差別課稅無法體現勤勞所得予以輕課之精神已侵害所得稅所得重分配之要求。更有甚者為對勤勞所得因為所得計算方式之不同，產生對勤勞所得重課之差別待遇，有違所得稅公平課徵之要求。

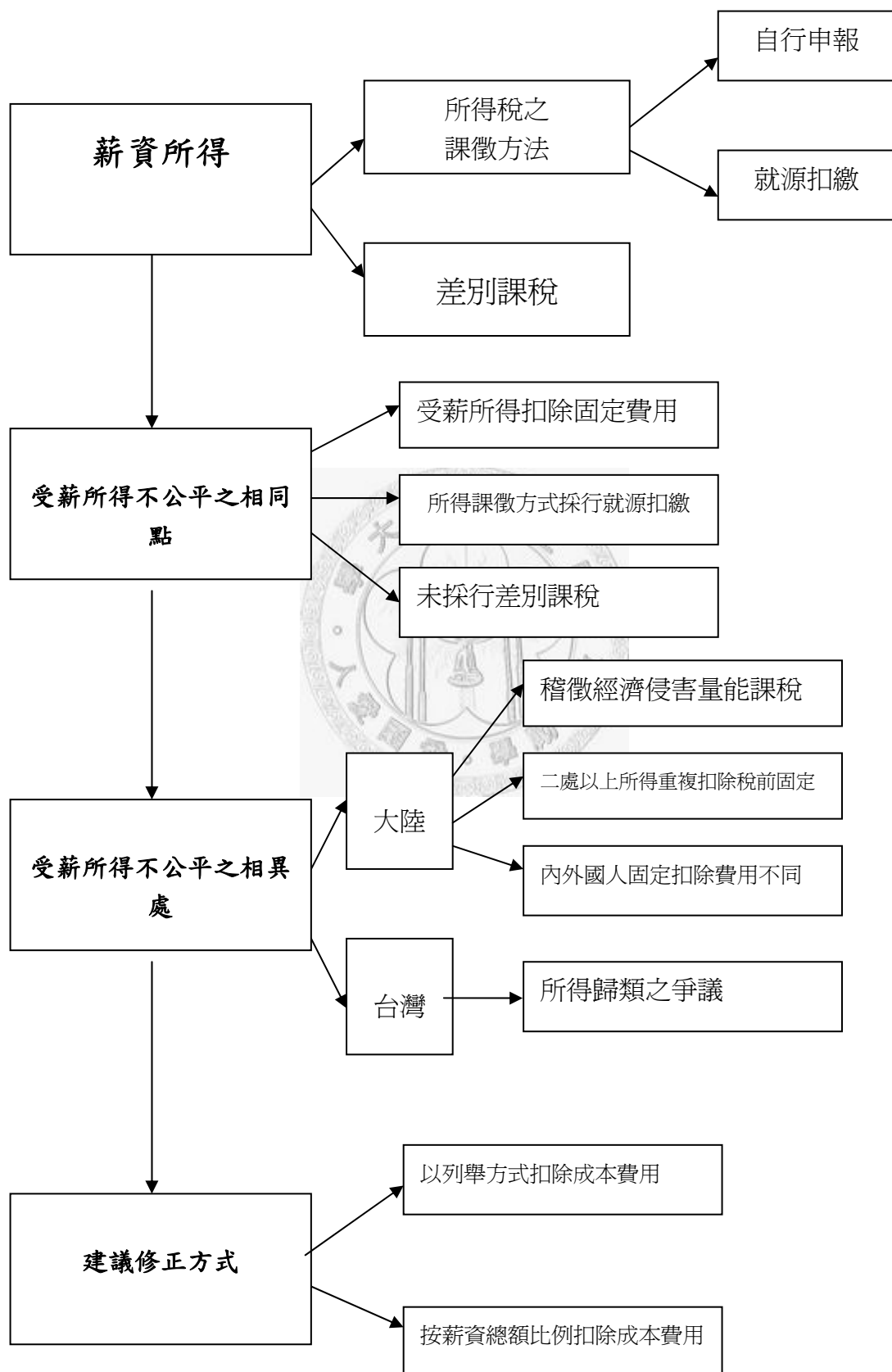
第四節 結論－受薪階級所得應公平課徵始符合量能課稅原則

就源扣繳制度的確是相當進步且有效掌握稅源之稽徵技術。薪資所得因為採行就源扣繳制度造成所得稅主要來源為薪資所得之問題，一直為人民所詬病，亦為所得稅改革重點之一。

不論是大陸工資、薪金所得稅前固定費用扣除以及台灣薪資所得之薪資特別扣除額，均無法體現量能課稅原則下之客觀營業保障淨所得原則。受薪階級所得並不要求差別課稅之優惠待遇，僅希望立法者制訂符合受薪階級所得成本扣除之相對應規定，使受薪階級所得繳納之所得稅更能確實體現量能課稅原則。

³⁵⁹ 李金桐，財政學，五南，1977，頁 258。

※第六章圖表



第七章 結論

第一節 台灣綜合所得稅與大陸個人所得稅

第一項 現行制度之缺失

量能課稅原則之落實，使稅法較為公平，且較為普羅大眾所接受。各稅種中又以所得稅為最能體現量能課稅原則之稅種。觀察台灣之綜合所得稅以及大陸之個人所得稅尚未完全實踐量能課稅原則，有待改進加以落實。

台灣綜合所得稅之缺失

台灣實施綜合所得稅制度，就量能課稅原則所表現之主觀生存保障原則以及客觀淨額保障原則觀察。形式上，台灣現行綜合所得稅法均有保障主觀生存以及客觀淨額原則之規定；實質上，卻因為法條規定與實際情形不符以及申報制度之要求，始得量能課稅原則未徹底實現。

台灣現行綜合所得稅法制度之缺失包括：申報單位之問題以及所得申報方式之薪資就源扣繳。在申報單位包括有：扶養親屬費用之寬減額未核實扣除以及實際扶養親屬與稅法規定可扣抵之扶養親屬寬減額不符合時，可否扣除？加上強制夫妻合併申報，產生婚後負擔之所得稅額較婚前單身負擔之所得稅額為重，儼然對「婚姻懲罰」。

此外，由於薪資所得採行就源扣繳制度，始得所得稅之主要來源來自薪資所得，加上薪資所得僅有固定的薪資扣除額可加以扣除，由於薪資所得來源容易掌握而採行之就源扣繳制度，因此使薪資所得負擔較重之稅捐。

前述之缺失，均違反量能課稅原則之要求，稅制方面應如何修法以及稽徵機關就稅政方面應如何操作，有賴進一步改善，以期符合量能課稅原則之要求。

大陸個人所得稅之缺失

實施分類所得稅制度之大陸，分類所得稅之課徵分別按各類所得採行不同稅率課

徵，鑑於人民納稅意識尚未普及，為達稽徵成效，所得稅之稽徵方式按固定費用扣除額，採行就源扣繳制度。單獨觀察固定費用扣除額有違反量能課稅原則需考量個別納稅義務人個別情形之虞，但從固定費用扣除額調高之立法理由可知：量能課稅原則已在個人所得稅法之修正中加以考量，但基於大陸整體社會環境考量，現階段仍以固定費用扣除較能具體實現個人所得稅之徵收。在大陸逐漸朝綜合所得稅修正之同時，申報制度必須改採自行申報輔以就源扣繳制度，在轉型之過程中，如何培養以及提高人民之納稅意識，是大陸當局積極努力之功課。

台灣綜合所得稅與大陸個人所得稅共同之缺失

台灣之綜合所得稅以及大陸之個人所得稅有以下相同之缺失，有待修正與改進。一為，過多的減、免所得稅規定。台灣之綜合所得稅減、免稅額項目規定過多，除綜合所得稅法規定外，尚包括促進產業升級條例之減、免所得稅之規定，過多的減、免所得稅規定與量能課稅原則不符。減、免所得稅之規定是否均有存在之必要，以及在何種情形下可以排除量能課稅原則，應一一加以檢視。大陸亦有相同之情形，過多的減、免所得稅規定，使得相同數額之所得因為所得名目之不同，所得負擔產生不同之結果。

二為，執行稅捐工作之稅務稽徵機關欠缺法律專門人才，造成稅捐稽徵工作之爭議過多，訴訟事件屢見不鮮。稅法為最貼近人民生活之法領域，亦為最專門之法領域，如何使稅法具體適用以及正確之適用，有賴受過專業法律訓練之稅務人員來實施。透過正確的徵稅，可以消彌人民對稅務人員之不信任感，更可以減輕受理爭訟機關之負擔。

三為，稅務訴訟在法院為訴訟案件之大宗，但卻未成立稅務案件之專業法庭以及由專門審理稅務案件之法官加以審理。由於稅務機關未有受過法律專業訓練之稅務人員，造成課稅爭議，在法院審理又未由專門法官審理。課稅對人民財產權侵害不可謂不深，對權利保護及救濟若未為相對應之措施，人民對「納稅」之排斥將與日遽增。納稅為人民之義務，權利受侵害應予保護乃國家之義務，有待改善。

前述三方面為台灣以及大陸共同之問題，在台灣進行稅法改革以及大陸大力推行個人所得稅改革之同時，應一併列入改革之時程表，始得所得稅之徵收在形式、程序進行以及法律救濟各方面，均落實對納稅人權利之保護。最後實現所得稅符合量能課稅原則之要求。

第二項 改革之建議

台灣採行綜合所得稅制度，足供大陸借鏡。其中關於夫妻合併申報制度採行所生之缺失，以及自行申報制度所產生之諸多問題在大陸立法修正之同時，應將台灣之缺失納入修法之考量。

大陸個人所得稅租供大陸借鏡之處為，大陸個人所得稅法規定就源扣繳制度中之扣繳義務人採行有給制，台灣綜合所得稅法未有相對應之規定，扣繳義務人未採行有給制卻負有義務，台灣綜合所得稅法應比照大陸個人所得稅法之規定，規定扣繳義務人為有給制。



第二節 稅法之合理解釋與適用

稅法之合理解釋與適用，稅法之適用產生疑義時應為合理之解釋，毋庸區分應採「疑則有利國庫說」抑或「疑則有利納稅人說」，而應按其所發生之法律事實探求當事人真意，具體適用稅法。以釋字第六二二號解釋為例，中華民國六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅。關於被繼承人死亡前所為贈與，該條文並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。亦即法律並未規定受被繼承人死亡前所為贈與之繼承人，應為贈與稅之納稅義務人。課稅事實產生爭議，應如何課稅？

最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議卻認為：關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅。釋字六二二號解釋認為此決議逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符。

遺產稅法未為明確規定所產生稅法漏洞，有賴解釋加以適用。但解釋應符合國家以及納稅義務人之期待，不應單方偏頗國家或納稅義務人，才是最合理、適切之解釋方式。解釋應探求當事人真意，不應拘泥於文意。

第三節 稅制與稅政

稅制與稅政二者如何協調是各國政府之重要課題，立法機關因應社會現狀、時代需要制訂符合時宜之稅法，但稅法因為立法之非機動性以及蓬勃之經濟發展，可能產生稅法未規定之情形。此時，稅法機關應為如何之處置？稅制之落實有賴積極之稅政加以運作，但積極之稅政應站在中立之立場，兼顧國家及納稅義務人之利益，有彈性的運作徹底的執行稅制。

與時俱進的稅制以及積極有效率之稅政，將是租稅國家重要的課題。台灣之租稅佔國民生產毛額之比例較大陸為低，此間之差異為何？有待加以觀察、研究並改進。

附錄一 台灣、大陸個人所得稅制度比較

| 區分 項目 | 台灣綜合所得稅 | 大陸個人所得稅 |
|----------|--|---|
| 所得稅制度 | 綜合所得稅制度 | 分類所得稅制度 |
| 所得種類 | 十類所得(所得稅法第十四條)，第十類「其他所得」用以概括未列舉之所得種類。 | 十一類所得（個人所得稅法第二條），第十一類「其他所得」需經國務院立法通過課徵之所得種類。 |
| 稽徵期間 | 除分離課稅之所得外，以當年度之全年綜合所得作結算申報（所得稅法第七十一條） | 工薪所得以月為計徵期間；個體戶企業所得以年為計徵期間；部分所得以每次收入時計徵（個人所得稅法第六條）。 |
| 稅率 | 採累進稅率，最高稅率為 40%（所得稅法第五條） | 除工薪所得、個體工商戶生產、經營所得採累進稅率外，累進稅率最高為 45%；多數所得採比例稅率 20%（個人所得稅法第三條） |
| 扣除額 | 扣除額有標準扣除額、列舉扣除額以及特別扣除額（所得稅法第十七條），種類項目繁多。 | 未有標準扣除額、列舉扣除額以及特別扣除額之規定。 工薪所得為固定費用扣除； 其餘所得得為成本、費用、損失之扣除；個人對公益事業之捐贈亦得扣除；另有附加減除費用。 （個人所得稅法第六條） |

| | | |
|---|--|--|
| 計稅單位 | 個人單位制，有扶養親屬免稅額之規定（所得稅法第十七條） | 個人單位制，免稅之項目僅針對個人。 |
| 稽徵方法及 繳納方式 | 平時就源扣繳，年終結算申報。 納稅人自動申報，自行納稅。 （所得稅法第九十八條） | 採就源扣繳為主，自行申報為輔。 （個人所得稅法第十一條） 納稅人有納稅人專用編碼，要求自行者有：年所得十二萬以上以及從中國境內二處或二處以上取得所得．．．等其他五種情形（個人所得稅法施行細則第三六條）。 但現行制度僅要求年所得達一定數額者需自行申報。 |
| 課稅範圍 | 屬地主義 （所得稅法第二條） | 屬人兼屬地主義 （個人所得稅法第一條） |
| 每年所得扣 繳率標準及 免稅額、扣 除額..之金 額及扣繳級 距 | 以法規命令方式逐年公布 | 固定金額直接規定於個人所得稅法及其施行細則中。 |
| 性質 | 國稅 | 中央（60％）、地方（40％）共分稅 |

參考文獻^{*}

壹、台灣文獻

一、書籍

- 01、葛克昌，國家學與國家法，月旦出版社，一九九七年九月一版二刷。
- 02、李念祖，案例憲法Ⅲ（下）人權保障的內容，三民書局，二〇〇六年七月初版一刷。
- 03、蕭淑芬，基本權基礎理論之繼受與展望—台日比較，元照出版社，二〇〇五年十月初版一刷。
- 04、葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆出版社，二〇〇二年十月初版。
- 05、黃茂榮，稅法總論（第一冊增訂二版），植根，二〇〇五年九月增訂二版。
- 06、陳清秀，稅法總論，翰蘆出版社，二〇〇四年九月第三版。
- 07、黃俊杰，稅捐正義，翰蘆出版社，二〇〇二年十二月初版。
- 08、黃俊杰，納稅者權利保護，翰蘆出版社，二〇〇四年二月初版。
- 09、李清潭，三稜鏡下的法理學，翰蘆出版社，二〇〇二年二月初版。
- 10、葛克昌，所得稅與憲法（增訂版），二〇〇三年二月增訂版。
- 11、葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，元照出版社，二〇〇五年九月二版第一刷。

二、期刊

- 01、江玉林，近代初期國家的塑造，社會的規訓化與憲法史的論述——論萊因哈德「國家權力的歷史」一書中的權力建構過程，月旦法學第八十二期，二〇〇三年三月，頁 238 至 247。

^{*} 包含引用文獻、原典之譯本、轉引文獻、曾參考但未引用著作之間接參考文獻。

- 02、黃茂榮，論稅捐罰則（下），植根雜誌第二十一卷第十期，二〇〇五年十月，頁 1 至 40。
- 03、謝耀智、莊子禾，兩岸租稅結構之探討－成長、穩定、公平之實證研究，財稅研究第三十七卷第五期，二〇〇五年九月，頁 19 至 31。
- 04、陳愛娥，立法機關的社會政策形自由與平等原則，台灣本土法學第十四期，二〇〇〇年九月，頁 89 至 96。
- 05、陳愛娥，大法官對全民健康保險法制的合憲性討論－評釋字第四七二號、釋字第四七三號解釋的解釋風格－，台灣本土法學第二十五期，二〇〇一年八月，頁 1 至 13。
- 06、黃茂榮，論稅捐罰則（上），植根雜誌第二十一卷第九期，二〇〇五年九月，頁 23 至 38。
- 07、許育典，多元文化國，月旦法學教室第六期，二〇〇三年四月，頁 39 至 39。
- 08、吳煜宗，憲法前言，月旦法學教室第二十九期，二〇〇五年三月，頁 42 至 43。
- 09、黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌第二十卷第十期，二〇〇四年十月，頁 400 至 436。
- 10、黃茂榮，稅捐法定主義（上），植根雜誌第二十卷第四期，二〇〇四年四月，頁 149 至 208。
- 11、林金源，所得稅稅制改革對所得分配之影響，財稅研究第三十八卷第三期，頁 12 至 44。
- 12、范錦明、高秋真，從比較經濟制度的角度探討兩岸地方稅制差異之研究，財稅研究第三十八卷第五期，頁 191 至 214。
- 13、葛克昌，綜合所得稅之憲法理論與問題——以大法官會議解釋為中心——，臺大法學論叢第二十六卷第三期，一九九七年四月，頁 1 至 89。
- 14、柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌第一三六期，二〇〇

六年九月，頁 88 至 101。

- 15、王德睦、蔡勇美、王篤強、呂朝賢，薪資所得公平分配判斷原則，台灣社會學刊第二十二期，一九九九年十月，頁 47 至 82。
- 16、陳清秀，所得稅的課徵原則，植根雜誌第十七卷第五期，二〇〇一年五月，頁 21 至 30。
- 17、陳清秀，生存權的保障與租稅的課徵，植根雜誌第十卷第八期，一九九四年八月，頁 37 至 40。
- 18、陳欽賢、林建仁、劉彩卿、孫健忠，美國「薪資所得租稅補貼」(Earned Income Tax Credit) 之初探，財稅研究第三十七卷第二期，二〇〇五年三月，頁 43 至 55。
- 19、李顯峰、李淑伶，薪資所得租稅抵減制度擬議之探討，財稅研究第三十七卷第三期，二〇〇五年五月，頁 103 至 157。
- 20、林坤陽，稅法實質課稅原則一般規範立法之研究，財稅研究第三十八卷第三期，二〇〇六年五月，頁 150 至 173。
- 21、王敏茹、張正忠，兩岸所得稅制之比較分析，財稅研究第三十三卷第四期，二〇〇一年七月，頁 94 至 129。
- 22、金邦貴，比較法視角下中國大陸個人所得稅改革之目標，月旦財經雜誌第二期，二〇〇五年九月，頁 125 至 140。
- 23、陳敏，租稅秘密之保護，政大法學評論第三十五期，一九八七年六月，頁 71 至 94。
- 24、施慧玲，論我國家庭法之發展與研究——一個家庭法律社會學的觀點，政大法學評論第六十三期，二〇〇〇年六月，頁 239 至 269。
- 25、陳清秀，稅法的基本原則（上），植根雜誌第九卷第九期，一九九三年九月，頁 31 至 40。
- 26、陳清秀，稅法的基本原則（下），植根雜誌第九卷第十期，一九九三年十月，

頁 1 至 6。

稅務旬刊（按出版期數順序）

- 01、廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（上），稅務旬刊第一九一一期，頁 33 至 35。
- 02、黃俊杰，解釋函令之合憲案例，稅務旬刊第一九一二期，頁 25 至 29。
- 03、廖欽福，台灣與中共關於國家財稅體制之定位與轉變（下），稅務旬刊第一九一四期，頁 38 至 40。
- 04、稅務旬刊編輯室，中國大陸財政收入重要來源－所得稅稅收今年大幅成長，稅務旬刊第一九四七期，二〇〇五年十月，頁 24 至 25。

三、學位論文

- 01、李俊賢（1996），我國憲法上財產權之研究－從大法官會議解釋析論之，台灣大學法律三民主義研究所碩士論文，一九九六年六月。
- 02、林文忠（2004），兩岸稅務行政之比較研究－以所得稅為中心，中國文化大學法律學研究所碩士論文，二〇〇四年六月。
- 03、林明誼（2001），租稅公平原則對租稅立法的限制，台北大學法學系碩士論文，二〇〇一年七月。
- 04、張哲瑋（2003），稅法上所得概念之研究，中正大學法律學研究所碩士論文，二〇〇三年一月。
- 05、張麗真（1981），我國綜合所得稅課稅單位法律問題之研究，政治大學法律研究所碩士論文，一九八一年六月。
- 06、藍元駿（2005），熊彼特租稅國思想與現代憲政國家，台灣大學法律研究所碩士論文，二〇〇五年七月。

四、其他（研討會議文、研究計畫、祝壽論文集等）

（一）曾華松大法官古稀祝壽論文集

01、黃俊杰，稅捐基本權作為稅捐規劃之立論基礎，頁 135 至 159。

（二）研究計畫

01、張慶輝、鄭文輝、蔡妙姍，綜合所得稅課稅單位之研究，財政部賦稅改革委員會，一九八九年六月。

（三）學術研討會

01、司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），二〇〇六年十二月。

貳、大陸文獻

一、書籍

01、嚴振生編著，稅法理論與實務，中國政法大學出版社，一九九五年七月一版二刷。

02、從希斌、段學芬主編，中國社會主義法制概論，天津社會科學院出版社，一九九一年八月第一版一刷。

03、劉劍文主編，納稅主體法理研究，二〇〇六。

04、王浦、徐湘林主編，經濟體制轉型中的政府作用，新華出版社，二〇〇〇年一月一版一刷。

05、劉劍文主編，財稅法學研究述評，高等教育出版社，二〇〇四年十一月一版一刷。

06、劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學出版社，二〇〇四年五月一版一刷。

07、劉劍文主編，稅法學（第二版），人民出版社，二〇〇三年六月二版二刷。

08、劉劍文，所得稅法導論，武漢大學出版社，一九九五年二月一版一刷。

09、樊靜，中國稅制新論，北京大學出版社，二〇〇五年二月一版二刷。

- 10、楊萍主編，稅法學原理，中國政法大學出版社，二〇〇四年九月一版一刷。
- 11、陸建華，財政與稅收，復旦大學出版社，二〇〇五年六月一版一刷。
- 12、劉遠軍，中國所得課稅管理研究，中國財政經濟出版社，二〇〇六年一月一版一刷。
- 13、張正軍編著，個人所得稅實務全書，北京大學出版社，二〇〇五年七月一版一刷。
- 14、魏杰主編，建立社會主義市場經濟體制－企業、市場與政府，企業管理出版社，一九九五年四月一版一刷。
- 15、劉劍文，國際所得稅法研究，中國政法大學出版社，二〇〇〇年三月一版一刷。
- 16、劉佐、靳東生主編、國家稅務總局稅收科學研究所編著，中國所得稅，民主與建設出版社，二〇〇五年六月一版一刷。

二、期刊

- 01、張守文，經濟法學的基本假設，載於知識經濟與法律變革，北大法學文存第五卷，二〇〇二年六月，頁 1-38。
- 02、張守文，論經濟法的現代性，載於知識經濟與法律變革，北大法學文存第五卷，二〇〇二年六月，頁 39-56。
- 03、劉劍文，中國稅收立法問題研究，載於知識經濟與法律變革，北大法學文存第五卷，二〇〇二年六月，頁 160-217。
- 04、劉劍文、熊偉，WTO 體制下中國稅法發展的基本趨勢，載於知識經濟與法律變革，北大法學文存第五卷，二〇〇二年六月，頁 218-242。

參、西文及翻譯書籍

一、書籍

- 01、John Rawls，1921-A Theory of Justice，Cambridge, Mass.：Belknap Press of Harvard University Press, 1971。

二、日文及西文中譯本

西文中譯本

- 01、正義論，（美）約翰·羅爾斯著，李少軍、杜麗燕、張虹譯，桂冠圖書，二〇〇三年十一月。
- 02、正義論，（美）約翰·羅爾斯著，何 宏、何包剛、廖申白譯，中國社會科學出版社，一九九八年三月第一版。

日文中譯本

- 03、現代租稅法之課題，村井 正著，陳清秀譯，財政部財稅人員訓練所，一九八九年十一月。

肆、工具書

壹、台灣書籍

- 01、所得稅法令彙編，財政部稅制委員會，二〇〇五年十二月。

貳、大陸書籍

- 01、中華人民共和國個人所得稅法實用手冊，全國人大常委會預算工委法案室，中國財政經濟出版社，二〇〇五年十一月一版一刷。
- 02、中華人民共和國個人所得稅法實施條例問答，中國法制出版社，二〇〇六年一月一版一刷。