

稅課收入（上）

蔡茂寅

臺灣大學法律學院教授

壹、前言—稅課收入的重要性

現代國家因為種種理由，債台高築，以致公債未償總餘額居高不下，馴至有「債務國家」之目，固屬不爭之事實，然而現代國家至少在正常狀態應為「租稅國家」(Tax State)，亦為各方所肯認而不疑。如不太過拘泥嚴格之定義方式，則租稅國家云云者應可理解為，財政收入之大部分依賴稅課收入之體制¹。以我國之情況而論，依二〇一〇會計年度中央政府總預算案所示，稅課收入占實質財政收入總額的百分之七十二·六，總數達新台幣（下同）一兆一千二百餘億元，就此而言，應可謂我國屬租稅國家。然而須注意者，本年度亦舉債接近二千五百億元，占總預算比例百分之十三·八；債務未償總餘額更達四兆六千餘億元，占前三年度 GNP 平均數之百分之三十六·五，職是之故，我國債務國家化的傾向亦十分嚴重²。

稅課收入之重要性並非全然來自於其占國家財政收入比重之高，換言之，稅課收入之重要性除了倚賴「量」的論理外，「質」的重要性更不容忽視。蓋租稅之歷史雖然甚為悠久，但納稅之兼具義務性及權利性，則為近世以後之事。英國自一二一五年的大憲章（Magna Carta）以降，一六二八年的權利請願書（Petition of Rights）、一六八九年的權利法案（Bill of Rights）等歷次革命的成果均與租稅難脫關係；而美國獨立革命起因於抗稅，則其革命甚至可謂之為「租稅革命」。至於法國大革命的具体成果「人權宣言」，不但在第十二條規定：「人權及市民權之保障，需要公共之力。因此，此等力量須為所有人之利益，而非為被委以此等力量之人之利益而設。」並在第十三條明白規定：「為維持公共行政及行政費用之需要，租稅乃不可或缺。租稅應由全體市民，依其資力，公平負擔。」至此，納稅人有權追究課稅的正當性、租稅的用途，乃至於過問國政的原則乃漸次宣告成立。

綜據上述，質言之，租稅的重要性除來自於構成財政收入之大部分，因而支應絕大【~P. 67】部分國政支出的「數量」之外，更因其為國民與國家間在整體國政乃至人權水準上的重要樞紐之「性質」，而優為最重要的財政收入手段。以下分節敘述其概念、分類與重要原則等原理問題。

1 參照北野弘久『租稅法原論〔第6版〕』76頁（青林書院、2007年）。

2 有關我國公債的法律問題，可參照蔡茂寅，論公債的憲法課題，收錄於：現代國家與憲法—李鴻禧教授祝賀論文集，元照，1997年3月，1403-1442頁。另參照廖欽福，憲法公債概念及基本原則之研究，中原大學財經法律研究所碩士論文，1999年。

貳、「稅」的法概念

我國現行法上就稅課收入、稅捐、租稅、賦稅、稅賦³，乃至稅的概念，並未有立法定義，稅捐稽徵法及財政收支劃分法等亦僅對所適用之稅之範疇等有所規定，因而在實定法上並未存在有統一的稅定義。

一、租稅之定義與概念

至於學界之定義，舉其要者例如：「所謂稅捐，指公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件者所課無對待給付，以金錢為內容之法定給付義務。」⁴又如：「我國憲法所謂之租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律，向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」⁵再如有直接指明租稅之特徵者，即：「稅捐是 1. 金錢給付 2. 由公法人所課徵而且是終局的獲得該項收入 3. 其目的至少也是附隨目的，乃取向於滿足一般的公共財政需要 4. 其並非為了某一個別的利益之補償而被徵收 5. 其收入原則上並未與特定目的相連結的被管理運用，而是流入公共的預算之中。」⁶上揭定義與下述德國之定義方式基本相近⁷，具有共同之特徵，因而也面臨相同之問題。

在日本較為普遍的定義為：「國家或地方公共團體為充當其必要經費，非屬對特定給付之對待給付，而向國民強制徵收之金錢給付。」⁸一九一九年德國稅捐通則第一條【~P. 68】第一項明文規定：「稱租稅者，謂公法團體為獲取收入之目的，對所有該當於法律規定之給付義務要件之人，所課徵之一次性或繼續性之金錢給付，而非對特定給付之對待給付。」一九七七年的德國租稅通則第三條第一項，在上揭規定的基礎上，再加入「收入得為附帶目的」的規定，而成為目前較為完整之實定法稅定義，並為各國所引介。

惟此種定義方式雖然因掌握租稅之若干本質性共通要素，而對日本及我國產生深遠之影響，但其亦內含甚多問題，因而引致批判聲浪（下述）。又上揭定義仍有以下問題須予注意：其一為，此一定義並非我國實定法上之規定，充其量僅屬法理論上之定義，是

3 租、賦、捐等用語雖各有其本義，並且常有互訓之情形（例如說文解字謂：稅，租也；賦，歛也；租，田賦也。即為適例），然與「稅」連用，而稱租稅、稅捐、賦稅、稅賦時，似均以「稅」為此等概念之核心要素，其他用語可略而不論，因之不妨解為同義詞。本文就此等概念亦不特為區別，合此敘明。又現行法之下，雖有「租稅法」之稱，但「租」已不單獨為稅目使用；「稅捐」或「稅捐機關」之用語雖仍十分普遍，但「捐」則僅用於附加稅之概念，如教育捐、健康捐等；至於「賦」，財政部雖有「賦稅署」之設，但稅目，似僅見於「田賦」一種。

4 黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法，植根法學叢書編輯室，第1冊增訂二版，2005年，5頁。

5 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，24期，1981年12月，39頁。

6 陳清秀，稅法總論，元照，五版，2008年11月，64頁。

7 日本戰後偉大的公法學者田中二郎在其『租稅法』著中，開宗明義言及：「我國法上就租稅並無定義規定，因而除學問上之定義外別無他法。當此定義時可供參考者，厥為德國（舊）租稅通則第1條第1項之規定。」明言以德國實定法規定為本，影響至深；我國學者對稅之定義方式，或亦因與此情況相同，因而多引述德國實定法之定義規定。參照田中二郎『租稅法〔第3版〕』1頁（有斐閣、1990年）。

8 參照北野弘久，同註1，23頁。另日本代表性學者金子宏之定義為：「租稅乃國家基於法律規定，以獲取提供公共服務所需資金之目的，而非以其提供特別給付之對待給付，而向私人徵收之金錢給付」，寓意大抵相同，但強調「向私人」徵收，雖屬主要特徵，但較有疑義。參照金子宏『租稅法〔第12版〕』9頁（弘文堂、2008年）。

故實定法上名之為租稅者，固未必合於上揭要件；而合於上揭要件者，在實定法上亦未必被歸為租稅之範疇⁹。其二為，此一定義固然見之於德國實定法規定，又為眾多租稅法學者所引用不疑者，然而若持求全責備之立場，則訾議此一定義之法學性質不足，因而僅屬於財政學領域之定義並非不可能¹⁰。

無論如何，據上所述，租稅具有：金錢給付義務、無償性、由公法團體高權課徵、須有法律依據、支應財政需求等特徵¹¹。以下分別以現金性、無償（非對價）性、權力性、租稅法律主義，以及財政目的性之項目敘述之。

（一）現金性

雖然以實物給付作為租稅之內容在歷史上屢見不鮮¹²，現行土地稅法亦規定田賦以實物繳納¹³，但在資本主義貨幣經濟制度之【~P. 69】下，以金錢給付作為租稅之內容，實已為當然之前提，而實物給付至多僅作為例外制度。惟人民對國家所負金錢給付義務種類繁多，屬私法上義務者首先應予排除；其次，公法上之金錢給付義務亦須符合本文所述之其他要件，始定性為租稅。因此例如罰金、罰鍰、規費等雖屬公法上之現金給付，亦應與租稅區別。

（二）無償（非對價）性

所謂租稅之無償性，係謂國家並非因提供特定之服務或給付始得徵收租稅，亦即，租稅並非作為國家提供特定、具體給付之對待給付而徵收，其獲取此一財政收入純出以無償方式，因而亦不具任何對價性。換言之，租稅雖為國家提供公共服務之財源，但與該公共服務不具直接之對價關係。惟租稅中亦有所謂的「目的稅」，納稅義務人往往亦為特定公共服務之受益人，因而租稅是否完全無償？仍有商榷之餘地，但無償為其主要性質，則屬無疑。

在強制性收入中，租稅之無償性主要係與受益負擔之受益性相對照。然而規費或受益費之徵收並非全然採「等價原則」（即日本所謂之「實費弁償主義」），因而亦非純然以其受益性決定該公課之數額，就此而論，雖然徵收之原因不離對價性，但其對價性仍非

9 同旨見解，參照山本守之『租稅法の基礎理論〔新版〕』3頁（稅務經理協會、2008年）。另金子宏教授亦指出，對於租稅做實質上之定義，在租稅法之解釋、適用上，幾乎沒有實益。蓋例如課徵金等雖非學說定義下之租稅，如於實定法上被規範為租稅時，仍將適用相關之租稅法規。換言之，決定所適用之法規時，並無判斷是否為實質上租稅之必要。參照金子宏，同前註，8頁。又，水野勝雖然亦持此種見解，但認為檢討租稅之意義，在立法論上仍極為重要。參照水野勝『租稅法』19頁以下（有斐閣、1993年）。

10 例如日本學者北野弘久即自納稅人權利之觀點，而持此立場，參照北野弘久，同註1，23頁以下。

11 國內學者分析說之特徵，有提出：「金錢給付義務（有別於勞務及實物給付義務）、無對待給付、為國家及地方自治團體所課徵、基於公權力所強制課徵、支應國家財政需求」，而與本文上揭所述見解十分近似者。參照葛克昌，人民有依法律納稅的義務，收錄於：稅法基本問題—財政憲法篇，月旦，1996年，49頁以下、118頁。

12 例如西周的「井田制」，其實徵收的是「力役」；唐代的「租庸調」，所徵收者為實物與力役；至於唐代文學家柳宗元在其著「捕蛇者說」中所述者，係以繳交毒蛇為租稅內容，更是實物納稅之特例性典型。關於實物納稅問題，可參照新井隆一「租稅物納の法理」『稅法の原理と解釋』154頁以下（早稻田大學出版部、1967年）。

13 土地稅法第23條第1項規定：「田賦徵收實物，就各地方生產稻穀或小麥徵收之。不產稻穀或小麥之土地及有特殊情形地方，得按應徵實物折徵當地生產雜糧或折徵代金。」可為實物繳納租稅之適例。

完全。

（三）權力性

租稅係由國家或地方自治團體等公法團體依其統治團體之優越地位依法強制性無償課徵，雖受量能課稅等原則所拘束，但其屬權力行政之典型，則無疑義。據此，如非屬統治團體性質之公法人，例如農田水利會、行政法人等，縱令有向人民高權徵收金錢之可能，性質上仍非租稅。而諸如公債雖由統治團體所發行，但除強制性公債等極端事例外，由於其不具單方強制獲取收入之權力性，當然亦不得歸入租稅之範疇。

（四）租稅法律主義

租稅必須對所有滿足法律規定之給付義務要件之所有國民課徵。本要件一方面強調租稅之法律適合性，一方面著重課稅之平等性。前者意謂課稅除須有法律依據（即受法律保留原則拘束）外，有關課稅之實體及程序要件，均應於法律明確規範，以符合租稅法律主義之要求；後者謂除特殊例外情形（即所謂之租稅特別措施）外，租稅應對所有符合課稅要件之人課徵，以滿足憲法平等權之要求。

（五）財政目的性

徵收租稅之目的，至少主要目的為支應財政需求，此謂之財政目的性。一般而言，租稅之徵收係為支應國家一般性之財政支出，既不限定其用途，亦不宜以其他事項作為其主要目的。然而如同所得稅的累進稅率帶有濃厚的社會政策目的一般，租稅具有財政收入以外之其他目的（如關稅之保護國內產業目的、菸酒稅之公共衛生目的等），在現代社會已甚為普遍，故財政收入亦得為附帶之目的。儘管如此，不具財政目的性之收入，縱令具有現金性、無償性及權利性等特徵，亦非屬租稅。例如罰金、罰鍰等，其目的在於懲罰而非財政收入，而可與租稅相區別；又如現金之沒收、沒入亦然。

雖然租稅作為國家財政收入手段，除特殊情況外，一般不與財政支出相連結（姑不論其得失，此與上述之無償性亦有關聯），但因其作為公共服務之財源，因而有主張其【~P. 70】具有公益性，因而與私法上之債權可相區別者¹⁴。例如稅捐稽徵法第六條第一項規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。」第二項規定：「土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。」均係著眼於其公益性而來。如非基於稅捐債權之公益性，此等規定即可能生違憲之疑慮。

二、租稅定義之檢討

上述傳統之租稅定義與特徵，雖然兼具實體與程序面向，但一方面因植基於橫向移植之外國法規定；另一方面確實亦有法律性質薄弱之缺陷，因而不免陷於贊否兩論。就此定義，有自不同觀點提出批判者，以下簡述之。

14 例如參照山本守之，同註9，9頁以下。

（一）欠缺國民主權要素¹⁵

對於上揭德國式的定義方式，有學者持「全面反對」的立場，其論據則在於上揭租稅定義完全欠缺國民主權之色彩，而帶有德國式租稅思想之權力主義、行政權萬能主義色彩，從而違背民主主義之精神。蓋如前所述，租稅係基於統治團體課稅權所課徵之權力性課徵金，因此意味，國家得片面、單方對人民課徵，至於課徵之目的為何？理由何在？等則在所不問，甚至亦無使人民知悉之必要。人民之義務在於默然依命提供租稅，默默服從稅捐高權¹⁶即可。

1. 對課稅權之批判

德國傳統學說將課稅權當作一種當然而無限制之權力，只要滿足形式上之要件，有法律授權，即得由統治團體無條件命令人民為金錢給付。相較於此，英國之租稅制度與此大異其趣，於英國之歷史中，租稅並不以「租稅」之抽象名稱稱之，而係以個別之名稱發展出租稅制度，個別明示其名稱及內容，並在最初即決定該租稅之支出目的。抑且，不論何種租稅，均係在國民對君主提供金錢之觀念下行之（相對於君主向國民課徵），而不存在君主依其權力，片面向人民收取金錢之思想。在此制度下，君主向國民要求金錢時必須明示其支出之目的及限度，於此前提下始得向國民請求金錢。職是之故，英國之租稅法最初即以預算法之型態而發展，時至今日，租稅法仍屬預算法之一部。質言之，英國預算法乃由收入法性質之租稅法，以及支出法二者綜合構成，並且租稅法與支出法，從而收入與支出，具有不可分離之關係。

2. 收入目的之檢討

上揭德國租稅通則「財政目的性」之規定，與英國制度大相逕庭，而應商榷。蓋第一，國民向國家提供租稅，當然成為國家之收入，故「租稅係為獲取收入之目的而徵收」云云者，既不能拘束國民，亦未具體說明其收入之目的及理由，顯屬贅詞。要之，縱令明示以所謂獲取收入為目的，或調度財源之目的等抽象目的，亦不具任何意義，而必須具體、現實地明示其正確之目的或內容而向人民要求提供金錢，方得為租稅。第二，若租稅法與預算法為全無關聯之個別法【~P. 71】律，分別經國會議決，則永久租稅法制度將順勢而生，現實上以德國為首之國家亦是如此。近年各國之預算制度均以一年為度，但若租稅法不以支出法為前提，租稅也不以對一定支出之國民承諾為前提，則雖然支出法或歲出預算以一年為限，租稅法仍非採一年為度之制定方式，此即為永久租稅法主義之主張，亦是要求國民在權力面前僅能閉眼服從的做法。

（二）由納稅人角度出發之「新福祉目的稅」¹⁷

上述傳統定義仍然植基於財政學上之表現，充其量只能說是一種法認識論層次的定

15 參照安澤喜一郎『予算制度の憲法学之研究』251-263頁（成文堂、1974年）。本項批判大致依其見解。

16 稅捐高權包括稅捐立法權、稅捐收益權以及稅捐行政權等，參照陳清秀，同註6，84頁以下。

17 北野弘久，『納稅者の權利』〔第1版〕，44頁（岩波書店、1981年）。並參照北野弘久，同註1，25頁以下。

義。此種定義，即便如何精確，仍屬偏向財政權力之租稅概念，而非能由此導出以納稅人、國民為主，具有實踐性、積極性法理論之概念。如眾所知，外國法之繼受如因其具有普遍性，固無不可，但亦不可偏廢各國憲法之價值理念。例如日本國憲法強調國民主權以及包含和平生存權在內的基本人權之尊重，就此即應特加考量。就法實踐論層次而言，則必須建構以納稅人為主之租稅概念。

所謂建構以納稅人為主之租稅概念，一言以蔽之，即應考量納稅人與國民福祉。亦即，憲法規定國民有依法律納稅之義務，其法律上之意義係以將納稅人繳納之租稅用於適合於憲法價值（人權尊重、福祉目的等）之處為前提，國民僅依合於憲法價值之法律負納稅義務，此等法律並須同時涵蓋租稅之用途面。質言之，租稅在徵收面上須符合量能原則，而其徵收及使用均應依循福祉目的，此即「新福祉目的稅」。既然在法實踐論層次構築優先考量納稅人、國民人權之租稅概念係屬可能，論者乃將租稅定義為：「國家或地方公共團體為支應人民福祉之費用，基於以量能負擔原則為實體內容之法（法律及自治條例），而向人民徵收之金錢給付）。¹⁸

參、租稅依據論與原則

租稅之課徵應有其依據，此即租稅之公共性理論；同時，租稅制度之建置應有其上位階之指導理論，即所謂之租稅原則。以下分述之。

一、租稅依據論

租稅依據論係為解決國家為何得對人民課稅？以及人民為何應負擔租稅？亦即租稅之存在理由之命題而生，因而亦可謂為租稅之公共性理論。此種理論於十七世紀資本主義發展期之財政學領域屢被討論，一般而言，以「利益說」及「義務說」最為重要，為期完整，以下分述各說。

（一）公需說

此說為十七世紀德國官房學派所主張，意謂國家有維持、增進公共福利之任務，租稅乃遂行此公共任務之財源，故租稅乃因為滿足公共需要而被課徵。公需說強調國家課稅權之存在，但對國民為何有納稅義務之納稅人權利觀點則付諸闕如。換言之，本說或【~P. 72】可為徵收之理論，但似難為人民擔稅之依據¹⁹。

（二）利益說（交換說）

利益說於十七、十八世紀之政治思想家，例如霍布斯（T. Hobbes）、洛克（J. Locke），以及盧梭（J.J. Rousseau）等之間頗為盛行，此說主張國民因國家之公共活動而受有利益，租稅乃其所受利益之代價。換言之，國民係以租稅交換自國家所受之利益，故又名「交

18 北野弘久，同註1，30頁。

19 參照山本守之，同註9，19頁以下。

換說」。然而在現實上，國民自國家所受之利益與其所負擔之租稅間並無對應關係存在，因而受益程度與稅負輕重間當然不存在正比例之關係。惟現行稅制中，例如土地增值稅之徵收似與利益說有若合符節之處。又如將此說做逆向思考，則「無利益即無稅負」之觀點亦可成立，可由此導出限制課稅權之理論。

由於一般公共支出所帶來之利益係由全體國民所享受，故實際課稅時即難以計算個人自一般公共支出所獲取之利益，此時所需之經費即應由全體國民負擔，但計算個人所獲之利益、因而其所應負之稅額仍屬必要之課題。為解決此一棘手問題，經濟學之父亞當史密斯（Adam Smith）所提出的解決之道為，在維持利益說的前提下，導入「能力原則」作為稅負分配的原則。換言之，國家應盡可能依個人之能力，亦即在國家保護下所獲取之收入而課稅²⁰。

然而，如立基於個人主義以及近代民主國家觀，本說固有其不可磨滅之意義，但其缺陷亦屬顯而易見。蓋第一，如真堅守利益說之立場，認為國民應依其自國家所受利益之多寡而納稅，則因貧者通常可能比富者更需要國家保護，因而受有更多利益，如此一來在結果上不免導致極端之「逆進課稅」²¹；第二，抑且，國家之基本任務固在保障國民生命、財產之安全，但除此之外，利益歸屬不明確之任務亦非無之，例如國防除了防衛之固有目標外，往往亦有宣揚國威等無法明確歸屬於個人之利益，即所謂之「共同善」，此時利益說即無用武之地；第三，實則利益說最大之問題在於，企圖將等價交換的價格機能完全適用於公共財與課稅之間，而忽略公共財通常具有排斥價格機能之性質，更何況個個國民所享受之具體利益之算定，通常並非易事。

（三）保險費說

利益說於十九世紀中又發展出課稅保險費說。本來利益說主張社會成員得自由選擇公共支出（此種主張具有相當之超現實虛妄性，自不待言），而租稅係作為其價格而支付，但保險費說則主張租稅係國家對國民生活安全保障的保險費，故公共支出僅能限於對國民之安全保障有用之事項。換言之，此說主張國家乃是保護國民生命、財產安全以及維護公共秩序之保險，國民則立於被保險人之立場，以納稅方式繳納保險費。據此，在分類上可將此說歸入利益說之範疇。【~P. 73】

（四）義務說（犧牲說）

此說可溯源自彌爾（J.S.MILL）所倡導的「犧牲說」²²，而後被德國學者，尤其是華格納（Adolf Wagner）所繼承。義務說主張國家為國民經營社會生活時必要不可或缺之

20 參照金子宏、渡部吉隆等編輯『租稅法講座 1—租稅法基礎理論』119 頁（橋本徹執筆）（帝國行政學會、1974 年）。

21 此為彌爾對亞當史密斯理論的批判。參照金子宏、渡部吉隆等編輯，同前註，123 頁以下。本文以下之批判亦可參照之。

22 例如彌爾以「法律之前人人平等」的近代社會基本原理為前提，主張「課稅之公平，乃是犧牲之平等」，而導入「均等犧牲」之思想。參照金子宏、渡部吉隆等編輯，同註 20，128 頁。

共同機關，尤其在教育、福利、治安等事務上更難想像無國家存在之狀態，既然如此，以租稅方式負擔國家活動所必需之財源即為當然之義務。換言之，此說主張，不管國家活動內容為何，為支應國家需要，國民有負擔租稅之義務。此種說法由來於十九世紀後期的德國國家觀，認為國家乃是超越個人之歷史上、倫理上的有機存在，係獨立於個人之外的價值體系。不同於個人之目的在追求個人之利益，國家所追求者乃超越個人之一般、共同之利益，租稅正是為此種一般、共同之利益而徵收，其繳納應屬超越個別納稅人利益之片面義務²³。中華民國憲法第十九條規定之「人民有依法律納稅之義務」，與此似亦難脫關係²⁴。

納稅義務說雖係反映十九世紀德國欲以國家力量培植資本主義，因而租稅之徵收亦須超越單純之利益對價之特殊情況，因而具有極高之侷限性。然而一來隨著當時舉世各國資本主義發展之帝國主義化（尤其是日本）傾向；二來因租稅利益說亦對既存之權力內含有一定之危險性（例如未受有國家利益者，是否即得抗稅？），遂成為各國財政學之通說。惟吾人仍須注意，在此說之下，不但國家被倫理化、神聖化，納稅義務被當成無批判的義務；抑且租稅的支出面被全然漠視，對制約課稅權之努力亦被置之度外²⁵。就此，吾人仍須保有警戒之心。

二、租稅原則

決定國家支應其財政需要時，應如何及徵收何種租稅之原則謂之租稅原則，亦為構成租稅制度與租稅法時所依據之原則²⁶。租稅制度既受各國政治、社會、經濟等各種條件之制約，而優為歷史之產物，租稅原則自亦不免於此等制約。歷史上有名之租稅原則以下列二者為最，茲先簡述之。

首先為一七七六年亞當史密斯於「國富論」一書所確立之租稅四原則。其內容為：（一）公平原則：個人應依其能力納稅；（二）明確原則：租稅之繳納日期、金額、方法等應明確；（三）便宜原則：納稅之方法、日期等應考量納稅人之便利；（四）最小徵收費用原則：租稅徵收費用應愈少愈好。其次為一八九〇年華格納所提出之租稅四分類九原則，其內容為：（一）財政政策上：充分原則及彈性原則；（二）國民經濟上：稅源選擇原【~P. 74】則及稅種選擇原則；（三）公正原則：普遍原則及公平原則；（四）稅務行政上：確定（即明確）原則、便宜原則、最小徵收費用原則。兩相比較之下，華格納原則較諸史密斯原則多出財政政策上及國民經濟上之諸原則，此亦反映租稅在國民經濟上所佔地位之提升。

23 參照金子宏、渡部吉隆等編輯，同註 20，125 頁以下。

24 葛克昌，同註 11，係立於納稅人權利觀點之著，對此有深入闡述，頗值參照。

25 同旨見解，參照三木義一『現代稅法と人權』6-7 頁（勁草書房、1992 年）。

26 田中二郎，同註 7，35 頁以下參照。惟田中氏書中所述者主要為財政學上之諸原則，如立基於財政法之觀點，尚可導出納稅人（或國民）主權、租稅法律主義、租稅平等諸原則，就此，例如參照松澤智『租稅法の基本原理』41 頁以下（中央經濟社、1983 年）。

由於租稅為典型之侵益行政，其課徵嚴重侵害人民之權利自由，因而相關之爭議亦多，馴至大法官就此亦做出多號解釋，諸如釋字第二二四、四二〇、五九七號解釋等，並構成租稅課徵之憲法界限。論者有從憲政國家角度，詳為論述而值參照者²⁷，以下分別說明之。

（一）法治國原則

法治國原則有其形式及實質面向。形式法治國原則在租稅法領域包括法律保留原則（課稅要件法定原則）、明確性原則、法律不溯及既往原則，以及一事不二罰原則等²⁸；實質法治國原則主要集約在「量能原則」。「量能原則」長期以來，多被視為稅法之結構性原則；亦即個人之租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量。」就司法院大法官解釋而言，量能原則首見於釋字第四七四號，而釋字第五六五號解釋理由書則首次將此原則作為稅法之基本原則。「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，對個人需求之滿足加以限制之犧牲。」²⁹

（二）社會國原則

「司法院大法官釋字第四八五號解釋理由書第一段明示：『憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第一條、基本國策章及憲法增修條文第十條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會國原則之重要手段等民生福利措施。』租稅政策係國家推行社會國原則之重要手段，表現於納稅人權利保障主要有：（1）生存權保障；（2）社會國原則為國家目標規定及稅法原則；（3）社會政策之租稅優惠；（4）婚姻及家庭特別保護。」³⁰在此原則之下，除財政收入目的外，亦承認租稅得作為「所得重分配」之主要工具，並得追求其他社會目的之實現。

然而以租稅手段追求社會目的往往會背離量能課稅原則。例如租稅優惠措施不免扭曲【~P. 75】曲納稅人真正的擔稅能力（尤其是低估）；而租稅重課措施則意謂可能超過納稅人真正的擔稅能力而課以稅負。欲正當化此種情況，必須建置新的原則，依論者所見，其要旨不外為：1. 公共福利應作為一般原則，以說明稅負分配之型態，例如菸酒稅之重課即依此而被正當化。2. 稅負之減免應以必要性原則檢視。例如所得稅法上之身心障礙特別扣除固有其社會目的上之重要意義，但所謂之軍教人員免稅則可再予商榷。3. 功績應報原則應具確實之功能。例如對落後地區之投資租稅優惠或有必要，但前此囂嚷一時

27 以下敘述，主要參照葛克昌，租稅國之憲法界限，收錄於：所得稅與憲法，翰蘆，三版，2009年，247頁以下。

28 葛克昌，同前註，252頁以下參照。惟法律保留原則似可擴張至形式法治主義之三原則，即法律保留、法律優先以及法律的法規創造力原則，較為周全；而一事不二罰亦可擴充至行政罰上之諸原則。惟此種形式法治國原則與租稅法律主義在內容上本即難以區分清楚，例如有論者主張後者之內容為：課稅要件法定主義、課稅要件明確主義（自由裁量之排除）、溯及立法禁止原則、合法性原則、納稅人之權利保護等，足見二者在內容上難分軒輊。參照金子宏、渡部吉隆等編輯，同註20，204頁以下。

29 參照葛克昌，同註27，270頁以下。

30 葛克昌，同註27，286頁。其詳可參照287頁以下之說明。

之促產條例上之租稅優惠則須檢討是否具有所預期之功能³¹。

（三）租稅國原則

租稅國家既係將租稅作為國家之常規財政收入來源，則國家自身無產，人民有產，而成「無產國家」之態樣，是以租稅國家表現在憲法上即為私有財產制及市場經濟，租稅成為經濟及營業自由之對價，而租稅本身自有法則，不容違反，課稅及減免稅均不容過度，否則即可能宣告「租稅國危機」³²來臨。以此，論者認為，在憲法解釋上應注意舉債上限、國家不宜參與市場、避免隱藏性增稅等具體問題³³。

在財政制度意義上，租稅國原則在實質上內含有國家的經常性支出必須仰賴於租稅收入，而非債務收入之內涵，也因此衍生出「健全財政主義」之原理³⁴。健全財政主義要求財政健全，欲求財政健全，首重收支平衡；惟此非僅形式意義之平衡，若貫徹其要求，則須以實質意義之財政平衡以為補救。亦即國家財政支出必須體認到，原則上應以稅課收入等實質性經常性收入為主要來源，而不得依賴公債、借款等非實質性收入支應，方符健全財政主義之要求³⁵。

三、租稅負擔分配原則

國家課徵租稅，自其反面言之，即為國民之負擔，此種負擔如何分配？攸關公平之問題，歷來有兩種學說之對立。以下分述之。

（一）能力說（量能課稅原則）

量能課稅原則係指，租稅之收取應依個人負擔能力之高低，而定其負擔之額度。能力高者負擔多，能力低者負擔少，無能力者不須負擔，因而又稱「能力說」，一般認其合於實質平等原則。如同亞當史密斯於租稅四原則中之公平原則所述，「個人應依其能力納稅」，已指明「能力」為公平及擔稅力的指標。量能課稅原則必須選取表彰負擔能力之判斷，一般而言，目前約以所得、財產及消費作為衡量指標。

判斷負擔能力之高低，一般而言容易予【~P. 76】人專著眼於「量的擔稅力」之印象，實則「質的擔稅力」之考量尤屬不可或缺。例如縱為同額之所得，勤勞（薪資）所得與不勞所得、資產所得等在所得稅法上應做不同評價。又如回歸性所得（指繼續發生之所得，如薪資所得）比非回歸性所得（指臨時收入等非繼續性之所得）在正常情形下更具擔稅能力，應值認同。就此敷陳，最低生活費免稅原則、生存權性質財產免稅或輕課原則等，可說均在能力原則之延長線上³⁶。

31 參照木村弘之亮『租稅法總則』96頁以下（成文堂、1998年）。舉例則為者所加。

32 其發生緣由可參照葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，收錄於：國家學與國家法，元照，1997年9月，99頁以下。

33 葛克昌，同註27，295頁以下。

34 周志宏、許志雄、陳銘祥、蔡宗珍、蔡茂寅合著，現代憲法論，元照，四版，2008年10月，371頁以下。

35 參照財政法：第一講 財政法，月旦法學教室，70期，2008年8月，68頁。

36 同旨見解，參照北野弘久，同註1，143頁以下。

（二）利益說（應益課稅原則）

應益課稅原則係指，租稅之徵收應依個人自國家受益程度之多寡，定其負擔之額度。個人自國家受益之原因、型態各異，受益之程度亦不相同，本原則既主張個人依其受益之多寡而定其租稅負擔額度，則衡量受益即屬不可或缺。惟公任務每具有難以量化、不適合成本概念、市場等價交換法則之性質，因而衡量利益每非易事，亦常有性質上不相容之批評，縱令勉強衡量，亦難期精確³⁷。例如土地增值稅之計算固然較為科學、精確，但實則個人「不當受益」之程度究竟若何？仍難精密計算；又如交通工具之使用牌照稅（雖然納稅人未必屬受益人性質），目前雖按「汽缸總排氣量劃分等級」徵收，但此種決定稅負之方式，無視各交通工具受益程度之多寡，至多僅具有「推計課稅」之意義。由此亦可證出應益課稅原則所面臨之困境。**【~P. 77】**

注意事項：

初次刊登於月旦法學教室（第 91 期）2010 年 5 月，第 67-77 頁。

本文經作者數位授權，由法源數位法學論著資料庫編輯小組重新校編。

※【~頁數】係指刊登刊物之原起迄頁碼。

37 參照鄧為元，公課理論之研究——以收取原則為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，2008 年 49 頁以下。