

稅捐法導論一

第六講 稅捐基礎法 VI 社會國原則

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



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

一、社會權、社會國與財富重分配原則

我國憲法中未明文宣示我國作為一個社會國，但從憲法第十三章第四節社會安全，即第 152 條以下至第 157 條，以及憲法增修條文第 10 條規定等，基本國策的宣示，委託給立法者具體形成我國的各項社會政策均是憲法規範社會國原則的要求。

而社會國原則在稅法規範中如何具體實踐，以下說明之：

（一）生存權保障

憲法第 15 條關於生存權的規定，以及同法第 155 條關於社會保險、社會救助的實施，生存權的保障，同時兼具有自由權與社會權的性質。以社會權性質而言，必須要依據規範目的而來作個別具體的解釋，也就是討論規範目的是否有給予人民該項公法上權利；而其自由權性質的意義在於防止國家對於維繫生存需求所需要的財產、資產過度干預。從生存權保障推導出禁止國家以課稅之名來剝奪人民維繫生存需求所需要的財產，此即防禦權的功能。

（二）最低生活費用不課稅

維繫生存的需求，要適切反應當代生存需求的最低額度。滿足維繫物理生存需求後，接著為與人相處往來的社會上生存需求。在計算稅捐負擔能力時，包括維繫物理生存需求、社會生存需求，均是減除的範圍，國家不可以課稅之名侵入該領域，此概念就稱為主觀淨所得或主觀淨值原則。

稅法上透過所得稅法關於免稅額、扣除額的規定，以及納稅者權利保護法（下稱納保法）第 4 條關於最低生活費用不課稅原則，來具體實踐關於憲法生存權保障。

在納保法制定之前，是以所得稅法第 17 條免稅額（維繫物理生存需求）、扣除額（維繫社會生存需求）來加以展現。

因此，在納保法制定前就已存在著最低生活費用不課稅原則，而納保法制定後，與所得稅法第 17 條關於免稅額、扣除額的規定交互作用，先依所得稅法免稅額、扣除額主張扣除，倘仍不足，得再依納保法的規定主張扣除。

(三)維繫生存所需要的土地、房屋及車輛

1. 自用住宅用地

土地稅法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」第一個形式要件為所有權人、配偶或直系親屬必須辦竣戶籍登記；第二個實質要件是未供出租或營業用；而第三個要件「住宅用地」，應該被理解為自住使用，所謂自住使用是指納稅義務人本人、配偶或直系親屬（不論尊卑親屬均可）。在土地稅法第 9 條規定底下，一個人提供給自己或配偶、直系親屬居住的土地坐落的基地，在土地稅法第 17 條關於地價稅的規定給予稅捐優惠。

有主張供自用住宅的用地是維繫生存需求，不應課稅，即便給予稅捐優惠，仍然違反生存權保障。但作為維繫生存需求所需要的住宅用地，其實提供稅捐優惠已適度反應且足夠，並非所得稅法中所提到的維繫最低社會生存需求。

如果自用住宅用地以全部不課稅作為量能原則的反應，可能推導出一個不合理的結果是在臺北市信義區 100 坪的土地建設個人豪宅的自用住宅，與住在南投縣信義鄉只有 2 坪的自用住宅，二者均免稅，未反應何人有稅捐負擔能力，何人有維繫生存需求所需的額度。而為了適切反應量能課稅原則，理想作法為稅基減除法，即自用住宅用地數額在計算上，不論居住何地，均以定額扣除，為反應維繫生存需求額度的最佳方法。

2. 自用住宅房屋

房屋稅條例第 5 條第 1 項第 1 款規定：「房屋稅依房屋現值，按下列稅率課徵之：一、住家用房屋：供自住或公益出租人出租使用者，為其房屋現值百分之一點二；其他供住家用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之三點六。各地方政府得視所有權人持有房屋戶數訂定差別稅率。」凡是供自住或公益出租使用都適用住家用房屋；非住家用依同項第 2 款規定：「二、非住家用房屋：供營業、私人醫院、診所或自由職業事務所使用者，最低不得少於其房屋現值百分之三，最高不得超過百分之五；供人民團體等非營業使用者，最低不得少於其房屋現值百分之一點五，最高不得超過百分之二點五。」

以上述自住房屋為例，作為居住使用的自住使用、出租使用的房屋所有權人稅率不一樣，在臺北市這種需求大於供給的地區，可能會透過市場的機能轉嫁給房客負擔，形成一種有資金有自住房屋可適用最低的稅率百分之一點二；沒資金自住，只能租房的人，因為市場中供給小於需求，雖然房屋稅不是對房客課徵，但在契約自由下，房屋稅稅率提高的部分負擔，被轉嫁予房客負擔，背離社會國原則。

房屋稅條例第 5 條的規定就量能課稅原則來講，雖然具有正當性，認為出租使用的房屋價值相對於自住使用價值更高。但自己居住與出租予他人居住，其中差別是一人有所得，另外一人沒有所得，出租所得應適用所得稅課稅。基於社會國原則推導不出自行居住使用與出租予他人居住使用會產生稅捐上的差別對待，現行規範在上述情形就可能背離社會國原則。

3. 身心障礙者所有之車輛

使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 8 款規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：八、供持有身心障礙手冊或證明，並領有駕駛執照者使用，且為該身心障礙者所有之車輛，每人以一輛為限；…。」此規定看似由於身心障礙者的客觀情況，外出與他人往來的時候需要有交通工具，而給予免稅優惠，以反應生存權保障。但與上述土地稅法中自用住宅用地有相同問題，一台法拉利跑車與機車或國產車，同樣作為身心障礙者所使用，客觀上買得起法拉利跑車的人，顯然比只能買得起機車或國產車的人更有負擔能力。從而在身心障礙者使用車輛同樣應該採取定額扣除法，而非全額免稅。

(四)長照、醫療費用扣除額度

所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額的規定，是反應維繫物理生存需求，滿足物理生存需求之後為社會生存需求。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 2、之 3，分別有保險費、醫藥及生育費，醫藥是維繫社會生存需求；生育費則是根據女性生理上的特殊需求。或許學理有不同見解認為生育與物理生存需求更為貼近，應在物理生存需求進行討論，但在結論上都肯認是維繫生存需求的額度範圍。

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 2 關於保險費的規定，醫藥及生育費如果付有保險支出就不得再重複扣除，所以第 2 目之 2 的保險費要與之 3 的醫藥及生育費必須聯繫觀察，反應的是維繫身體健康的社會生存需求。

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 7 關於長期照顧特別扣除額，在同條第 3 項設有所謂排富條款，但長期照顧親屬必然有相關費用，如不允許扣除，此即量能課稅原則的背

離，說明我國立法者背離量能課稅原則、社會國原則。

司法院釋字第 701 號解釋，因為涉及到生存需求，大法官援引憲法第 15 條、第 155 條，提升違憲審查基準從合理關聯至實質關聯，認為維繫生存所需要的長期醫療照顧，不可以僅限於健保診所，只要是長照費用應一律許可。該號解釋作成後，所得稅法增加長期照顧特別扣除額，給予一個額度以涵蓋醫療費用以外的長期照顧特別扣除額。但所得稅法第 17 條第 3 項卻比照幼兒學前特別扣除額設下排富條款，大幅限縮主張適用長期照顧特別扣除額的範圍，以排富之名作成背離量能課稅原則的立法。在釋字第 701 號解釋作成之前並無長期照顧特別扣除額及排富條款的規定，須特別留意在該號解釋作成後所產生的變化，其所增加的限制及可能產生違憲的疑慮。

(五)婚姻跟家庭的制度保障

婚姻、家庭其實為二個制度，婚姻是兩個人的結合，為家庭的起點，而形成一個社會當中的最小單位。因此婚姻跟家庭經常被同時討論，但這二個意義應該還是要加以分別。

1. 婚姻制度保障

婚姻傳統看法理解是異性以永久共同居住生活為目的的結合，從司法院釋字第 748 號解釋之後，在法制上開始提供同性者以永久生活共同為目的而結合在一起而成為生活共同體。而婚姻制度是為保障在婚姻關係的人能夠擁有更好的基本權就人性尊嚴的開展，如果婚姻制度反而戕害制度中人們的基本權，無疑這個制度反而應該被揚棄，並且因為違反基本權的保障而必須改變。

(1) 夫妻強制合併申報的合憲疑義

根據所得稅法第 15 條第 1 項的規定，夫妻之一方在婚後

必須與配偶強制合併申報綜合所得稅，只有在例外情形才允許分開申報。而強制合併申報，就意味著必須要將個人的所得資料透過配偶申報給稅捐稽徵機關，無法自己直接申報，釋字第318號、第696號解釋，分別以降低稅捐申報單位、國家稅捐債權可以即時獲得保護為由認為制度合憲。但學理上有認為，如果夫妻之一方不想與他方合併申報，但依然想維持婚姻關係，此乃個人自由決定，立法者無正當理由要求夫妻之一方必須與他方合併申報。此制度雖然減少申報單位，但沒有減少申報項目，其實沒有減少的意義。強制合併申報，對於國家基於核實課稅、量能課稅來講是不必要的手段。

現行法僅允許：一、夫妻二人處於分居狀態；二、依照家庭暴力防治法，收到保護令；三、配偶為外國人，非我國稅籍居民，這三種情形才得以分開申報，而不允許不符合以上三種情形的配偶有選擇分開申報的可能。

參考德國法，對於家庭合併申報制採取任意的方式，可自由選擇是否與配偶合併申報。法律不強制，供自由選擇的立法方式，經過同意所以合併申報。若不同意，不需要有任何理由，也可以自己申報，德國的任意合併申報制度因此合憲。

此外，OECD大多數國家，維持個人申報制，即婚前、婚後申報程序並不改變，讓婚姻前後，不因此產生差別對待，較符合婚姻與無婚姻關係二者間的平等對待，亦值得參考。

(2) 婚姻配偶移轉財產不計入贈與總額

釋字第647號解釋就遺產及贈與稅法第20條，婚姻配偶移轉財產不計入贈與總額，此制度確實對婚姻制度產生極大的鼓勵作用。釋字第748號施行法施行後，未來同性伴侶也可能可比照適用。但事實上婚姻無該條適用，此種區別對待釋字第

647 號認為合憲，從促進婚姻角度而言，該區別對待符合正當性。但促進婚姻的效果，可能存在給予過度稅捐優惠的問題。

夫妻間財產移轉不計入贈與總額，是因為夫妻之間互負扶養義務，且該扶養義務不以扶養義務人有無維持生活能力為限度，婚姻配偶間為「生活保持義務」，生活為何種水準，而另一半也有相同生活水準的享受，其反應在遺產及贈與稅法中就是夫妻之間財產的移轉，應該讓同樣享受生活水準待遇的二者財產移轉範圍內不能予以課稅。換言之，應只就維持生活水準所必須的限度為限，而非全部不計入贈與總額。

2. 家庭制度保障

家庭制度保障，原則上也以永久共同生活為目的，家庭成員可能會離開共同生活居住的地方，但基本上還是家庭的成員。而婚姻仍有「登記」此法律要件的控制，因此婚姻跟家庭並不是完全重疊的法律概念，家庭毋寧也是二個以上的權利義務主體共同組成社會當中的生活單位。尤其是現在多元成家的方案，會讓家庭的定義上產生比較大的困難，不一定來自於婚姻或血緣關係，收養也可以形成家庭成員關係。

釋字第 692 號解釋，雖未提及家庭作為制度保障，但案件與家庭有關，爭議為納稅義務人的成年子女在中國北京學校就讀，而該子女可否申報為受扶養親屬免稅額？該號解釋認為，納稅義務人在國外就讀的子女，儘管就讀的不是教育部學歷所認可的學校，但只要確實受納稅義務人扶養，就應該允許納稅義務人申報受扶養親屬免稅額的可能。但該號解釋並未同時指出，在境外學教就讀沒有工作而受納稅義務人扶養的事實，因涉及境外課稅事實的調查和證明，作為課稅所得額的減項，納稅義務人有更高的協力義務來讓稅捐稽徵機關判斷該子女在境

外確實因為就學而受納稅義務人扶養，否則因為查核不易，可能淪為逃漏稅捐的溫床。

釋字第 694 號解釋，針對所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目關於「其他親屬或家屬」，所謂的家，並不是以戶籍上的家，應該以有無親屬關係存在作為判斷標準，該號解釋緊扣在「家」的意義，尤其是在民法上的意義，來就所得稅法裡面受扶養親屬的判斷。

(六)財富重分配原則

直接稅中累進稅率的課稅，例如：綜合所得稅、地價稅及遺產稅等都有累進稅率的設計。此種累進稅率一般被認為來自於社會國原則，國家透過高所得、高遺產或贈與數額高者課徵累進稅率，多徵收稅捐，而對社會上所需要的人社會救助或扶助進行財政資源上的挹注，稱為財富重分配，此被認為來自社會國原則。社會國原則概念本身極為抽象，對於國家的任務來講，必須要依照個別的立法形成，而就不同的面向進行討論。有別於自由權，其保護的領域範圍相對特定。

二、社會法與稅捐法規範之價值一致性（連貫性）與法秩序一體性

(一)立法體系問題—以所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 2 目、第 3 目相關扣除額為例：

1. 捐贈：

所得稅法第 17 條主要為主觀淨所得之規定，其中第 1 項第 2 款第 2 目之 1 關於捐贈列舉扣除額，捐贈與維繫生存並無關聯性。捐贈是因公益，國家基於鼓勵該行為而給予優惠而准予扣除。但從規範排序上可以發現立法者並未掌握捐贈與維繫生存需求的根本區別。

2. 災害損失：

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 4 關於災害損失列舉扣除額，災害損失其實為客觀淨所得，不是主觀淨值原則中的維繫生存需求，因此災害損失，於體系上應規定在所得稅法第 14 條關於客觀淨所得較為妥適。

3. 財產交易損失：

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 1 關於財產交易損失特別扣除額，財產交易所得虧損減除事項，同樣是客觀淨所得的範圍，應規定於第 14 條第 1 項第七類財產交易所得。

4. 薪資所得特別扣除額：

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 關於薪資所得特別扣除額為概括成本費用的減除，應規定於第 14 條第 1 項第三類。

(二)價值一致性問題—以婚姻制度保障為例

就婚姻合併計算所得額的效果，司法院釋字第 318 號解釋僅警告應與時俱進檢討，未宣告違憲。直至釋字第 696 號解釋才將該懲罰婚姻的效果加以廢止。因此現行所得稅法第 15 條夫妻財產所得可以分開計算。但兩號解釋並未針對「強制夫妻合併申報」的部分宣告違憲。強制合併申報是將個人資訊在申報給國稅局之前先告知配偶，此為不必要的稅捐資訊自決權的干預，違反憲法保障資訊自決權。

所得稅法強制合併申報制度對婚姻產生懲罰的效果，而在遺產及贈與稅法第 20 條對於婚姻配偶移轉財產不計入贈與總額，又對婚姻給予過度的促進。綜觀所得稅法與遺產及贈與稅法，對於同樣的婚姻制度卻採取價值相互背離的立法。