

稅捐法導論一

第九講 稅捐基礎法 IX

稅法規範之違憲審查

（與憲法訴訟）

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、法規範違憲審查程序

憲法保障基本權利，而國家行為（如：立法行為、行政行為等）對人民基本權造成干預，透過司法程序仍無法獲得救濟時，由司法院大法官對於法規範是否違憲進行審查，目的為確保國家各個權力機關可以體現憲法價值。

二、違憲審查程序之程序要件

（一）窮盡救濟程序

違憲審查程序中，窮盡救濟程序的要件會因為提起聲請的主體為人民或法官而有所不同，說明如下：

1. 人民聲請

對國家的干預行為，原則上應先窮盡救濟程序，若仍無法獲得救濟始得提出聲請。

如果是國家具體的干預行為，如行政處分、一般處分等，必須要經過權利救濟程序，當行政法院能夠以權利救濟程序來將違法的行政處分予以撤銷，無需再聲請解釋。

法院必須「依法裁判」，惟行政處分所依據的法律、法規命令有違憲可能時，法院只能先透過合憲性解釋的方式嘗試保障人民應受憲法保護的基本權，無法直接由普通法院指謫法律規範違憲而拒絕適用。

2. 法官聲請

依司法院大法官釋字第 371 號解釋意旨，倘法官於審理案件時，對應適用的法律規範，確信有違憲疑義，各級法院得以之為先決問題裁定停止訴訟程序，聲請大法官解釋。而所謂先決問題，釋字第 572 號解釋有更進一步說明，係指審理原因案件之法院，確信系爭法律違憲，顯然於該案件之裁判結果有影

響者而言。如果只是對法律是否違憲發生疑義，或系爭法律有合憲解釋之可能者，尚難謂已提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由。

（二）無先前已作成有效的解釋

若先前已作成有效的解釋，針對同一標的重複聲請，通常會因已有相關解釋而不受理。惟司法院大法官仍有可能作成變更解釋或補充解釋，但較為罕見。若有此種情形，在釋憲聲請書中必須要說明其中差異。

（三）抽象規範的違憲審查

對於抽象規範違憲審查的要件，例如：符合一定要件之機關、達到一定人數的立法委員聲請。可分別參照司法院大法官審理案件法第5條第1項第1款、第3款，以及憲法訴訟法第47條以下規定。

三、違憲審查程序之實體要件

（一）基本權主體與基本權客體（保護領域）

主體為人民（自然人、法人）；所涉及的基本權客體多為財產權、平等權、生存權、工作權、資訊自決權、營業自由權、居住遷徙權、程序基本權、婚姻跟家庭制度保障、訴願以及行政訴訟等程序基本權。

（二）具體指述出國家干預行為

國家的干預行為包括：

1. 形式意義的法律
2. 依據立法機關授權制定公布的法規命令、授權命令
3. 經確定法院判決所引用的行政規則
4. 司法機關所作成的判例跟決議

5. 憲法訴訟法施行後：司法機關在個案當中所指為判決適用基礎的見解

(三) 國家干預行為違反憲法基本原則

國家干預行為，對人民財產權、平等權、生存權、婚姻跟家庭制度保障、資訊自主權、營業自由權、居住遷徙權、訴願權、訴訟權及正當行政程序有哪些違反憲法基本原則的干預。

1. 平等原則

常見作為違憲審查的標準，首先為「平等原則」。司法院大法官解釋經常使用「合理關聯性」、「實質關聯性」及「直接關聯性」三層作為違憲審查基準。

稅法涉及到的基本權干預，主要為財產權，因財稅領域，如同其他經濟、社會領域，立法者享有較高度的立法形成空間，釋憲實務一般採用「合理關聯性」的審查基準，即國家干預行為必須目的正當，手段對於目的具有合理關聯性。

倘涉及到生存權、婚姻跟家庭制度保障，司法院大法官釋字第 696 號解釋、釋字第 701 號解釋，則提升至中度「實質關聯性」，干預行為目的不僅必須正當，而且必須為重要的公益政策上目的，而手段與目的間必須具有實質關聯性。

至於最嚴格的審查基準「直接關聯性」，指國家干預行為是為追求極為重要公益目的，而手段與達成該目的具有直接關聯性。所謂直接關聯是指該手段為達成目的唯一方法，即必要性手段，且是最小的干預，已無其他可能性。而稅法規範，通常不涉及精神、人性尊嚴此等重要基本權干預，尚未見釋憲實務以此種最嚴格的「直接關聯性」作為審查基準。

2. 比例原則

德國學說的「比例原則」，主要指手段與目的之間的適

合、必要及狹義比例。由於稅捐本質上為一種普遍性、一般性的金錢給付義務，除非是絞殺稅，否則難以「過度課稅」概念具體化稅法規範違反比例原則。

稅法領域對比例原則的討論集中在稅捐稽徵領域、稅捐制裁領域。因為稅捐稽徵法為程序法，是為達成量能課稅、平等課稅原則的目的。在稅捐稽徵領域中適用比例原則，手段必須遵循目的，不能以過度手段（過度干預人民的行為自由）來達成量能課稅原則的目的。而在稅捐制裁法，行為人的行為該受非難的程度與其非難行為必須相當，亦有比例原則的適用。

3. 其他憲法基本原則

例如：法治國原則，形式法治國的依法課稅原則，包含法律優位原則、法律保留原則、法安定性原則、法明確性原則、法不溯及既往原則。實質法治國為高度的抽象法律概念，包含基本權應受保障原則、平等原則、比例原則、一行為不二罰、正當信賴保護原則，以及價值一貫性、體系正義。另外也包括正當法律程序原則、正當權利救濟原則等。

四、我國稅法規範之違憲審查的現況與未來

現行釋憲實務對於平等原則，多以「合理關聯性」、「實質關聯性」及「直接關聯性」作為違憲審查基準。惟除了直接關聯性提到必要手段，指唯一的手段外，何謂手段與目的間的合理關聯性、實質關聯性？非常抽象。應從等者等之、不等者依照其性質作合理區別對待，融入比例原則的思考，在不同公法領域中，以不同的具體化平等標準，落實憲法上的平等原則。

稅捐法領域是以「負擔能力」作為標準，即「量能課稅原則」，或在健保費用負擔、年金保險也提到量能負擔原則，為公

課法領域非常重要的原則。透過具體化的基本原則，才能將憲法上的平等原則，在不同的公法領域更進一步具體化，以衡量何謂等者等之、不等者不等之。

司法院大法官釋字第 745 號解釋，為首次以「量能課稅原則」作為憲法平等原則的說明，儘管仍是以合理關聯性作為違憲審查基準，但至少將量能課稅原則，甚至是其中衍生的子原則「客觀淨值原則」作為審查基準，透過具體化才能夠更有效的進行稅法規範的違憲審查。

在比例原則部分，現行釋憲實務多數將比例原則的思考比擬為直接關聯性的審查。但一般在合理寬鬆的違憲審查上面並不存在著手段跟目的間要合於比例關係的概念。觀察近幾年司法院大法官解釋對於比例原則的說明，往往被合理關聯性的違憲審查所取代。

以德國學理對比例原則的理解出發，未來釋憲實務上面，凡是涉及到以稽徵程序之手段，來達成量能課稅原則的目的，例如：釋字第 318 號解釋、第 696 號解釋，關於夫妻合併申報程序、釋字第 673 號解釋關於就源扣繳程序等，為了達到量能課稅原則，強迫夫妻必須要合併申報，是否符合比例原則的必要手段？應該從稅捐稽徵法、稅捐制裁法中，透過比例原則，適當的檢驗法律規範或判決見解是否有違憲的可能。

現行釋憲實務並沒有明白表現出比例原則的思考，如果仍將比例原則變為合理關聯性審查，其標準極為抽象（空洞），難以之作為具體的違憲審查基準。

程序要件

1. 窮盡救濟程序
2. 無先前已作成有效的解釋
3. 抽象規範的違憲審查

實質要件

1. 基本權主體與客體（保護領域）

基本權主體：人（自然人、法人）

基本權客體：

- | | | |
|------------|-----------|----------|
| (1)財產權 | (2)平等權 | (3)生存權 |
| (4)婚姻與家庭保障 | (5)工作權 | (6)資訊自決權 |
| (7)營業自由 | (8)居住遷徙自由 | (9)程序基本權 |

2. 國家干預行為

- (1)形式意義的法律
- (2)行政機關依據立法機關的授權而制定公布的法規命令、授權命令
- (3)經確定法院判決所引用的行政規則
- (4)司法機關依據法院組織法、行政法院組織法所作成的判例跟決議
- (5)憲法訴訟法施行後：司法機關在個案當中所指為判決適用基礎的見解

3. 違反憲法基本原則

- (1)平等原則
- (2)比例原則
- (3)其他憲法基本原則



版權聲明

頁碼 作品 版權標示 作者/來源