


租稅正義與人權保障

葛克昌教授祝壽論文集

葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會 編

 新學林出版股份有限公司

租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集／葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會編。

— 一版 — 臺北市：新學林，2016.1

面； 公分

ISBN 978-986-295-510-9（精裝）

1. 租稅 2. 文集

567.07

104025949

租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集

編 者：葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會

出 版 者：新學林出版股份有限公司

地 址：台北市大安區和平東路2段339號9樓

電 話：(02) 27001808

傳 真：(02) 27059080

網 址：<http://www.sharing.com.tw/>

總 經 理：毛基正 副總編輯：林靜妙

經 理：許承先 主 編：李啟琳

責任編輯：陳瑋崢 內文編排：陳怡君

出版日期：2016年1月 一版一刷

郵撥帳號：19889774 新學林出版股份有限公司

劃撥金額1000元以上免郵資，未滿1000元每本加收郵資60元

定 價：1300 元

ISBN 978-986-295-510-9

本書如有缺頁、破損、倒裝，請寄回更換

門市地址：台北市大安區和平東路2段339號9樓

團購專線：(02) 27001808 分機18

讀者服務：law@sharing.com.tw

電子商務：<http://www.sharing.com.tw/>

財政健全之憲法課題

——2014 年「財政健全方案」評介^{*}

廖欽福^{**}

壹、前言

- 一、租稅國家的危機來臨：債務國家的失控
- 二、2014 年財政部「財政健全方案」的提出

貳、財政健全的憲法課題

參、財政健全與國家債務的控制

肆、財政健全與國家財政支出的調整

伍、財政健全與國家財政收入的調整

- 一、修正兩稅合一：「完全設算扣抵制」改為「部分設算扣抵制」
- 二、修正綜合所得稅稅率結構與扣除額
- 三、調整金融營業稅率

陸、結語

* 本文原發表於 2014 年 12 月 22 日，廣東財經大學法學院舉辦之「財稅法治與國家治理學術」研討會，後經增補改寫。作者從臺灣大學法律研究所博士班就讀期間，承蒙葛老師無論是在課業上或生活，不時給予指導與關懷，時至今日多年以來，老師的學術專業與為人處事，均是學生終生景仰與學習的目標，以本篇論文獻給老師，祝福老師生日快樂，健康順利。

** 國立高雄第一科技大學科技法律研究所副教授；國立臺灣大學法學博士。

壹、前言

一、租稅國家的危機來臨：債務國家的失控

葛克昌教授在多年前之一篇論文「租稅國危機及憲法課題」¹中，曾引用德國公法學者 Isensee 所言：「初由『財政危機』轉為『經濟危機』，終陷入『憲法危機』的困境」，劃下了暮鼓晨鐘的警語。

國家之運作必須有資金為其後盾，但畢竟最終需要由國民負擔，是以財政的適正營運乃是國民重大關心的事項²，自屬當然。臺灣隨著財政不足的危機開始顯現，債務國家的來臨不可避免，過去穩健經營下之健全財政時代，亦經死亡宣告而劃下句點。

租稅國家因國家債務失去了控制的能力，宣告了租稅國危機，按民主政治體制下政府權力係附有期限，不論政府或國會權力均只能行使至本屆選期為止，現時政府對於公債之發行，課未來政府以返還本息的義務，侵犯了未來政府的收入權與立法權，破壞憲法體制，屬於違憲的越權行為³，是吾人所不可逃避的憲法課題，也是國家財政的基本憲法問題。

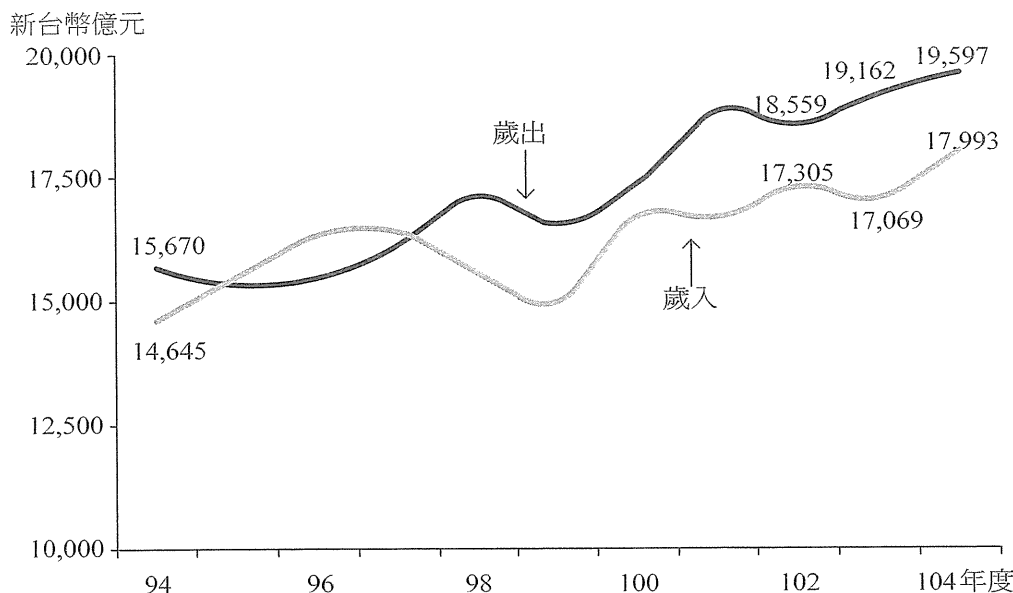
臺灣過去歷來財政收支之運作，皆以保守而趨向穩健經營方式為之，財政問題似乎未能搬上檯面，受到重視；但是，近年來卻逐漸邁向債務國家之路緩緩前進。現以民國 104 年度中央政府總預算案重要趨勢分析圖「歲出規模幾近 2 兆，且近 10 餘年來中央政府收支多為短絀」⁴為例，觀察歲入與歲出間的差距，可謂我國財政惡化的速度相當快速，轉而失控，所謂最終的憲法危機，似乎已經悄悄降臨。

1 參見，葛克昌「租稅國危機及其憲法課題」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996 年初版，頁 95。

2 參見，芦部信喜、高橋和之（補訂）『憲法』，岩波書店，2011 年，頁 349。

3 參見，葛克昌「租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 296。

4 引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁甲 1。



二、2014 年財政部「財政健全方案」的提出

面對這樣的困境，在 2014 年初，財政部擬訂了「財政健全方案」⁵報請行政院推動，行政院江宜樺院長於立法院第 8 屆第 5 會期施政報告中，也已明確指出將落實「財政健全方案」，為國家各項政務推動及發展注入活水，蓋財政健全對國家經濟發展至關重要，近年來，面對國內、外經濟環境變動劇烈，政府積極推動各項重大措施，維持國內經濟成長動能，並同時推動財務精進措施。雖中央政府總預算連同特別預算赤字占 GDP 比率，從 98 年金融海嘯之高峰 3.5%，業下降至 103 年預估之 1.4%，惟面對政府未償債務餘額逐年攀升、少子化老年化之趨勢及氣候變遷引發巨災之風險，對社會福利、教育、國防及治災等政策規劃皆應未雨綢繆、及早因應，籌措充裕財源，以支應施

5 關於財政健全方案相關說明，資料來自，財政部：「財政健全方案專區」，以下不另個別引用（<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=75642&CtNode=2969&mp=1>）（拜訪日期：2014 年 7 月 5 日）。關於本方案之相關論述，參見，廖欽福「我國 2014 年『財政健全方案』評介」，政府審計季刊第 35 卷第 1 期，2014 年 10 月，頁 3-11；柯格鐘「對健全財政稅改之建議」，稅務旬刊第 2254 期，2014 年 5 月，頁 23-27；凌忠嫻「當前財政問題之因應——財政健全方案」，政府審計季刊第 35 卷第 1 期，2014 年 10 月，頁 12-20。

政需求。該方案分中央政府及地方政府二部分，其中中央政府部分包括 3 大主軸：

- (一) 控制債務規模，不讓債限破表。
- (二) 調整支出結構，檢討法律義務支出、各項年金改革及非法律義務支出，以減少資源重複投入及不經濟支出。
- (三) 統籌各項資源，多元籌措財源。

其實，各國政府推出「財政健全方案」有其歷史脈絡可考，例如，2007 年美國次貸風暴引發的全球金融危機，導致全球經濟嚴重衰退，各國紛紛採取減稅及增加支出等措施以之因應，企圖透過財經政策來達到提振經濟景氣的目的，惟在景氣復甦後，各國政府普遍面臨「稅收少收與短收」，且「支出不減反增」之窘境，我國亦不例外⁶，必須面臨這樣的困境。

上述措施，目前仍在研議與施行中，一部分已經完成修法或立法，其成效是否達成？是否有如過去相關方案，曇花一現，船過水無痕，容後續考察。本文擬就財政法學上理論，經由財政健全之憲法課題與原理原則的檢驗為經，實務上相關實務財政數字現況與法律制度的改革為緯，進行學說與實務交錯的檢視驗證。

貳、財政健全的憲法課題

國家基於公共任務的遂行，必須有財源進行管理、使用與調整，除了從國民課徵租稅外，亦通過公債、利率、財政頭融資等方式，左右國民生活與國民經濟，其具有重大的功能⁷。現代財政國家，其財政運作狀況是否順暢健全，攸關國家整體發展與存續，為執政者與國民全體所不能迴避的時代任務。因為國家財政作用所具有的「權力性」與「公共性」⁸，不應只是國家權力的運作結果，更與人民的基本權利

⁶ 參見，謝明瑞、周信佑「財政健全方案評析」國政評論 2014 年 3 月 19 日 (<http://www.npf.org.tw/post/3/13380>) (拜訪日期：2014 年 7 月 3 日)。

⁷ 參見，辻村みよ子『憲法』，日本評論社，2012 年，頁 488。

⁸ 參見，蔡茂寅「財政法：第一講 財政法」，月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，頁 68-69。

息息相關；當臺灣面臨財政惡化之際，財政是否健全發展，乃是基本人權得以確保與實踐之前提要件。

「財政健全主義」為財政法上重要原則之一，蓋國家係以永續存在為目的，國政亦須在安定的財源支持下永續經營，而其財政上的前提要件，厥在財政之健全性。欲求財政健全，首重收支平衡，因此歲出原則上須以租稅等「實質收入」為主要來源，而不得依賴公債、借款等「非實質收入」以為支應。執政黨與政府首長之執政，其正當性均係來自全民之付託，因此應盡「善良管理人」之注意義務，為國民之利益掌理財政，維持其健全性，並將之交由下一任執政黨及政府首長，代相遞沿，而不得使之傾覆，否則，對現時以及將來之國民均無以交代⁹。故國家之歲出不應以公債、賒借等收入支應，稱「財政健全主義」或「非募債主義」¹⁰，其理由在於國家若輕易以賒借為財政上依存，則將使財政成為「赤字體質」，引起物價暴漲，及其他經濟混亂現象，並造成後世子孫負擔。

進言之，國家以永續存在為目的，國政亦須在安定的財源支持下永續經營，而其財政上的前提要件，厥在財政之健全，欲求財政健全，首重收支平衡。相較於財政民主主義僅為程序上之要求，健全財政主義則為實體上之原則，其重要性不言可喻。然而細究之，健全財政主義其實亦僅具有形式上要求收支平衡之功能，而不及於財政收支之內容在實質上的健全性。換言之，本原則僅在要求財政收支不應失衡，至於該等收支是否符合理念？是否合乎公平、正義？能否提升國民之人權水準？等等，則均非所問。一般而言，財政收入多於支出最符合財政健全之本義，惟由於公財政具有量出為入之特色，因此如一味撙節支出，因而導致建設停頓、行政服務落後，亦非國民之福。反向言之，如為提高收入而導入苛捐雜稅、橫征暴斂，雖然國庫充裕，

9 引自，蔡茂寅「財政制度」，收錄許志雄、蔡茂寅、蔡宗珍、陳銘祥、周志宏『現代憲法論』，元照，1999年，頁349以下。

10 參見，小村武『予算と財政法』，新日本法規，平成4年改定版，頁91以下。

反而將成致亂之機，史鑑斑斑，不可不慎¹¹，上述說法，清晰指出財政健全的真義，從正常的「租稅國家」¹²邁向「債務國家」的道路，是吾人面臨的第一個問題所在，扮演永續發展重要機制的財政，財政赤字卻為邁向永續發展的國家財政，所面對的最大敵人。是以如何探尋公債發行的憲法依據及其界限¹³，成為第一個要務。誠如 1954 年德國公法大師 Forsthoff 在其名著「社會法治國之概念與本質」中所斷言：「所謂現代法治國家成為社會（福利）國家，主要係以租稅國家之形態表現其功能」¹⁴。所謂租稅國危機乃基於公債發行失去控制之事實；然在邁向福利國家之際，不但在財政負擔出現問題，更重要是個人自由逐漸喪失中，而步向奴隸之路¹⁵，自由法治國家的精神在逐漸消逝中！不可不察。

參、財政健全與國家債務的控制

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」，亦為各方所肯認而不疑¹⁶，如何在不得不舉債的現實，進行國家債務的控制，成為財政健全要面對的第一個憲法課題¹⁷。

11 引自，蔡茂寅「財政法：第一講 財政法」，月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，頁 60。

12 參見，葛克昌「憲法國體——租稅國」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996 年初版，頁 145 以下。葛克昌「租稅國家」，月旦法學教室第 5 期，2003 年 3 月，頁 26-29。

13 參見，葛克昌「租稅國危機及其憲法課題」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996 年初版，頁 129。

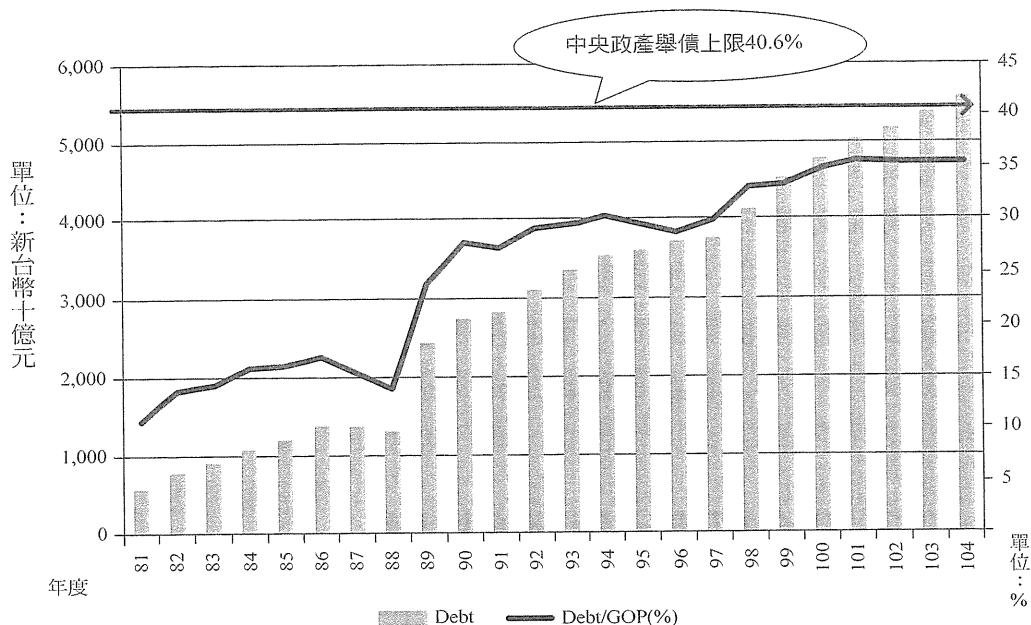
14 引自，葛克昌「社會福利給付與租稅正義」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996 年初版，頁 134-135。

15 引自，葛克昌「稅法與民生福利國家原則」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996 年初版，頁 143。

16 參見，蔡茂寅「稅課收入（上）」，月旦法學教室第 91 期，2010 年 5 月，頁 67。

17 參見，蔡茂寅「論公債之憲法課題」，收錄李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集編輯委員會編輯『李鴻禧教授六秩華誕祝賀論文集——現代國家與憲法』，月旦，1997 年，頁 1403-1442。

以民國 104 年度中央政府總預算案重要趨勢分析圖「中央政府債務未償餘額持續攀升中」¹⁸為例，其已經逼近了舉債的上限。



根據財政部表示，截至 2014 年 10 月底止，我國中央政府 1 年以上債務未償餘額 5 兆 2,606 億元，短期債務未償餘額 1,250 億元；平均每每人負擔債務 23.0 萬元中¹⁹。而我國中央政府債務未償餘額占當年國內生產毛額（GDP）之比率為 35.5%（2014），與德國 55.3%（2011）、美國 78.9%（2011）、英國 99.8%（2011）、法國 93.8%（2011）及日本 212.8%（2012）等國相比較，顯示我國政府債務管制尚屬合宜²⁰，但是，這樣的說法，是否正確？特別是許多隱藏性的債務，前揭的數字似乎無法呈現。

財政部為了因應公共債務法修正案²¹自 2014 年 1 月 1 日施行，用

18 引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁甲 1。

19 引自，財政部每月國債最新訊息（<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=78191&ctNode=2422&mp=1>）（拜訪日期：2014 年 11 月 24 日）。

20 財政部：財政更健全（<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=64294&ctNode=2421&mp=1>）（拜訪日期：2014 年 7 月 30 日）。

21 關於本次修法，參見，廖欽福「2013 年新修正公共債務法評析」，當代財政第 35 期，2013 年 11 月，頁 27-41。

以落實公共債務法新制，其重要的施政內容，主要有：

1. 1 年以上債務總償限改以名目國內生產毛額（GDP）為計算基礎，與國際接軌。
2. 中央、直轄市及縣（市）政府成立公共債務管理委員會，監督與審核自償性公共債務相關事項。
3. 強制縣（市）及鄉（鎮、市）每年至少應按上年度未償債務餘額 1% 編列還本預算，減少債務累積。
4. 各級政府 1 年以上債務個別償限達 90% 以上時，應提出債務改善計畫及時程表，進行債務改善。
5. 按國際標準公告債務資訊及揭露調度周轉金，提升債務資訊透明度。
6. 債務超限管控機制改按中央統籌分配稅款控管，提升債務監督成效²²等。

本次方案，相對於前述內容，中央政府乃控管年度舉債額度，乃以 GDP 成長率申算可融資餘額為上限，對於地方政府加強償限控管，降低債務餘額，主要為：1. 強制還本預算的編列；2. 債務預警、考核及揭露機制；3. 設置公共債務管理委員會。

此外，因近年編列之特別預算整體經費高達 1 兆 4,538 億元，幾占中央政府債務未償餘額之 3 成。未來如有重大災變將無餘裕空間編列特別預算，必須未雨綢繆。最後，年度未償債務餘額最大數設定為前 3 年度名目 GDP 平均數之 38.6%，不再成長，即保留 2% 作為重大災變特別預算不時之需。年度舉債額度則以經濟成長所增加之融資餘額為限，以控管債務。

上述作法，對於我國公共債務的改善，當有其迫切性與必要性，應予肯認，而與 2013 年公共債務法的修法，二者間應相互配合，以謀求最大效果。隨著國家財政狀況的惡化，國家大量舉債以支應支出的

²² 財政部：103 年重要施政（<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=74918&ctNode=2939&mp=1>）（拜訪日期：2014 年 7 月 30 日）。

時代來臨，財政收支失衡的速度與日俱增，透過公共債務法就國家的舉債額度上限進行限制²³。

但如從根本探究，仍有若干問題有待解決。首先，如前述因司法院釋字第 334 號解釋，揭諸「為維護國家財政之健全，國家全部舉債之上限，宜綜合以法律定之」，而後有公共債務法的制定，然而，公債法乃屬於法律的層次，往往立法機關利用立法權的形成自由，本於「立法裁量」，一則調高公共債務法的舉債上限額度，二則或透過特別法的方式，直接以立法方式排除²⁴，此種將對於政府財政造成重大及深邃之不利影響，必須審慎及嚴謹²⁵，否則，讓公債法的舉債上限，受到嚴重的侵蝕，如何固守舉債上限的防線，在司法介入審查的侷限性下，期待立法機關的自制，恐非易事。

次者，中央與地方如何分配舉債額度，過去也成為中央與地方角力的所在，2013 年日修正通過的公共債務法²⁶，似乎暫時彌平此項爭議。過去財政改革均是中央主導，地方往往因先天財政失衡不足，面臨財政收支短差，舉債瀕臨上限甚至超限²⁷，而被動進行財政調整，但是因為中央與地方長期財政失衡的結果，往往改革變成中央與地方

23 參見，廖欽福「債務國家的來臨：公共債務法解析」，新社會政策第 6 期，2009 年 10 月，頁 40-43。

24 例如，921 地震經由發布緊急命令排除，或以特別法排除者，如：嚴重急性呼吸道症候群防治及紓困暫行條例（已廢止）第 16 條；水患治理特別條例（已廢止）第 4 條；石門水庫及其集水區整治特別條例（已廢止）第 4 條；基隆河流域整治特別條例（已廢止）第 5 條；農業發展條例第 52 條；國家金融安定基金設置及管理條例第 4 條第 3 項；擴大公共建設振興經濟暫行條例（已廢止）第 5 條；擴大公共建設投資特別條例（已廢止）第 5 條；振興經濟消費券發放特別條例（已廢止）第 4 條；振興經濟擴大公共建設特別條例（已廢止）第 5 條……等。

25 參見，主計月報社（編印）『預算法研析與實務』，財團法人裝國主計協進社，2011 年，頁 230。

26 2013 年新修正通過的公共債務法，各級政府總債限將從 GNP（國民生產毛額）的 48% 改為 GDP（國內生產毛額）的 50%，舉債額度增約 720 億元。其中直轄市的舉債額度淨增約 2,866 億元，中央政府、縣市政府及鄉鎮的舉債額度「不增反減」，共淨減 2,146 億元。參見 <http://tw.news.yahoo.com/公債法修正案三讀-政府總舉債可增 720 億-221406922.html>（拜訪日期：2014 年 8 月 5 日）。

27 參見，張琬如、朱紀燕、楊靜怡、陳果廷、陳盈竹「重返財政健全——中央與地方財政合作與改革策略之探討」，財稅研究第 43 卷第 2 期，2014 年 3 月，頁 13。

間的角力，如何能讓地方也能參與財政健全改革，必須要中央與地方共同協力，否則一味對於地方進行監督舉債，而無從根本解決地方財政的困窘，可能事倍功半。

再者，「財政預警制度」乃公共債務資訊之公開，乃是財政資訊公開的重要一環，期待國民均能多多理解與關懷，然債務成長與國民在表面上似乎沒有直接迫切的關連性，如何讓國民能有理解，亦屬難事，有待克服。

最後，公債只有在對於未來有利的公共投資範圍內，始能例外許之，因其對於未來政府職權尚無侵犯²⁸，故公債法第 4 條所規範「各級政府舉借公共債務除法律別有規定外，應以調節資本支出為目的」，乃所謂「建設公債原則」之要求，欲消彌不同世代不平等，但是深入則可察覺，在實際運作上並非如此簡單，將公債限定在「建設公債」，表面上似乎消除了不同世代不平等的問題，但是卻有盲點存在，往往是吾人所忽略的，可稱之為「建設公債」虛偽性格²⁹，必須回到預算的編制與審議，強化財政民主統制，並嚴格審視行政機關在預算上的編制過程，有無規避的情事，方得竟其功。

如何遏止公債上限的決堤不斷，有認為「國家常態之債務與常態投資應維持均衡，國家債務之上限應由立法機關決定而非憲法硬性規定」³⁰；有以為「健全財政主義為財政制度最重要的實體規範，實定憲法卻對之保持沈默，僅由大法官依解釋方式補充，在規範上似有未恰之處。蓋國家既需永續存在、發展，則財政的健全當然必須特予留意，甚至可以考量在憲法上規定強制平衡預算」³¹；有主張「我國目

28 參見，葛克昌「租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009年3版，頁296。

29 參見，蔡茂寅「公債之法律問題，兼論從『租稅國家』到『債務國家』的巨變」，律師通訊第207期，1996年12月，頁57-58；蔡茂寅「從租稅國家到債務國家，談我國公債問題之嚴重性」，中國稅務旬刊第1630期，1997年1月，頁8。

30 引自，葛克昌「人民有依法律納稅的義務（下）——以大法官會議解釋為中心」，臺大法學論叢第19卷第2期，1990年6月，頁118。

31 參見，蔡茂寅「財政制度」，月旦法學第52期，1999年9月，頁137。

前舉債上限，雖如大法官解釋之要求以法律定之，不過，惟為謀求財政健全目的的實現，似應考慮舉債上限之規範層級及方式」³²，至於是否強制納入，求取財政健全目的之實現，容有討論餘地³³，但以我國目前政治現實，似乎沒有可能。

肆、財政健全與國家財政支出的調整

曾有新聞報導³⁴，國庫支付給軍公教退休人員的月退俸，一年高達 1,400 億元，每年分兩期發放，一次預發半年 700 億元。國庫為調度支應這筆龐大資金，往往要額外多付 10 億元利息。行政院執行財政健全方案，基於減支目的擬調整為按月領取；消息曝光，引起軍公教人員的反彈，政策隨之喊卡。令人詫異的是，拍板煞車的理由竟是：省息 10 億「對國庫挹注有限」，此等作法，顯現出許多政治考量凌駕於財政支出的控制上，也顯示出社會福利改革的困境，目前所面臨除了龐大的退休撫卹等年金支出外，全民健康保險的財務困境與未來要開辦國民長期照護等新興社會保障制度，將是無可迴避的難題。

以民國 104 年度中央政府總預算案重要趨勢分析圖「社會福利支出成長快速，排擠經濟發展支出，並因而削弱經濟成長動能」³⁵為例，因為社會福利大幅增長，開始排擠經濟支出。

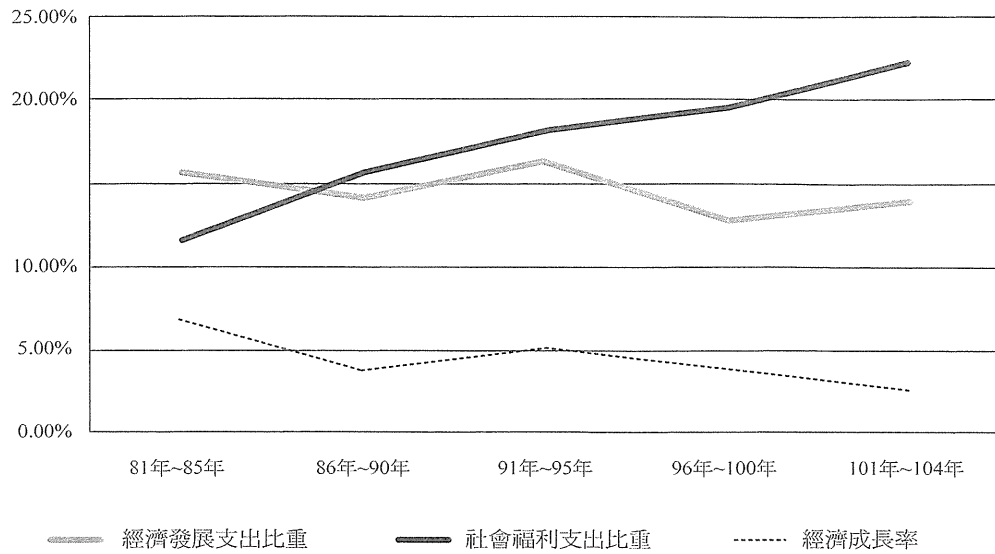
32 參見，黃俊杰「財政收支劃分之釋憲意旨」，月旦法學第 35 期，2002 年 6 月，頁 72。

33 關於公債上限是否入憲的討論，可參見，廖欽福「財政憲法與納稅者權利保障」，收錄許志雄、蔡茂寅、周志宏（主編）『現代憲法的理論與實現——李鴻禧教授七秩祝壽論文集』，元照，2007 年 9 月初版，頁 1188 以下。

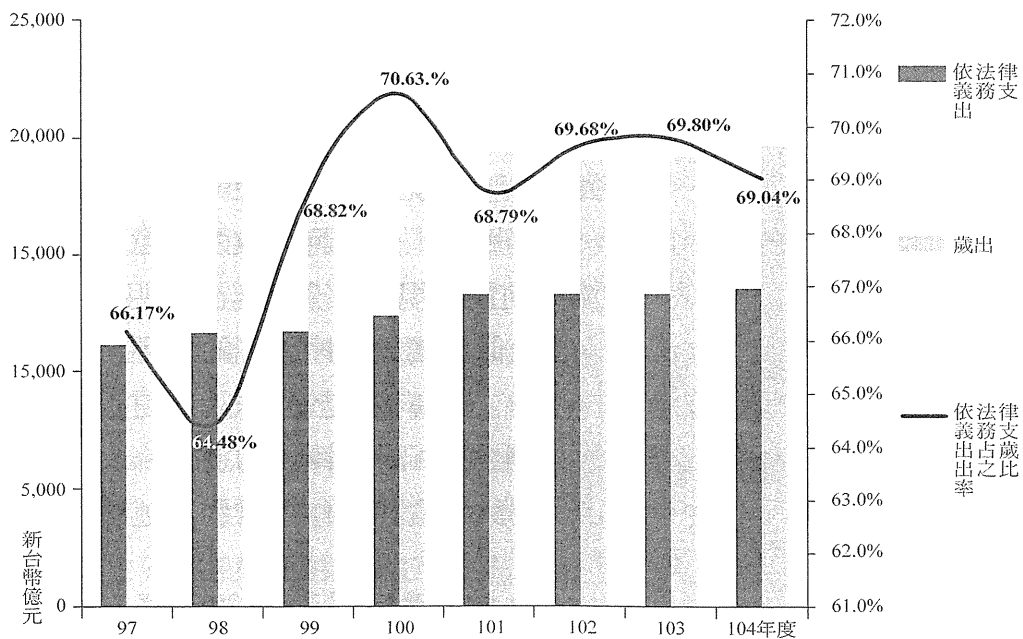
34 聯合新聞網：健全財政需要錨銖必較（2014.07.31）（http://www.udn.com/2014/7/31/NEWS/OPINION/OPI1/8839243.shtml?ch=rss_endpopular）（拜訪日期：2014 年 8 月 1 日）。

35 引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁甲 3。

經濟發展支出、社會福利支出比重與經濟成長率趨勢圖



次者，以 104 年度中央政府總預算案重要趨勢分析圖「依法律義務支出金額逐漸上升，且占歲出比率接近七成」³⁶為例，所謂義務性支出，開始上升有接近 7 成。



³⁶ 引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁甲 3。

本方案鑑於政府推動重大政策需要財源，而我國因少子化、高齡化衝擊相關政策的規劃，例如採取 12 年國民基本教育實施計畫、長期照護、募兵制等，都需要有適當足夠的財源方能順利推動；主要在於檢討法律與非法律義務支出，並引進民間資金投入公共建設，推動年金改革……等。蓋各項教育與社會福利等依法律義務支出逐年攀升，歲出結構僵化，可彈性調整之空間相對不足。其中社會福利、教育科學文化與國防支出的比例高居前三位，其中因法律立法之際，形成義務性支出，應從源頭改善。

對於財政支出結構，如何在預算的編制與審議上加以有效控制，將是財政支出調整的成敗關鍵，也是目前財政健全方案中，最不容易有所實際檢驗其成效。

究其根本在於經由「財政民主主義」是否實踐，其主張對於國家的財政作用，應該受到另一個機關的統制，而有稱為「財政議會主義」或「財政法治主義」³⁷，但兩者的重點不同，前者應較偏向立法機關能在財政作用的事前或者事中進行約制，而後者應除議會的監督外，更應該納入司法機關的事後審查³⁸。

首先，預算法第 91 條規定：「立法委員所提法律案大幅增加歲出或減少歲入者，應先徵詢行政院之意見，指明彌補資金之來源；必要時，並應同時提案修正其他法律。」涉及立法權行使的限制問題，揭明預算增額修正的配套措施，但其規定「先徵詢行政院之意見，指明彌補資金之來源」，乃是一種協商前置的規定，至於無法指明彌補資金的來源，並非限制其立法權，因此似僅屬於程序機制的一種，實體法上的意義有限，且依據過去的經驗，預算法對於立法院而言，似乎只屬於任意規定，不具備任何的強制力³⁹，故預算法的這個條文，向來淪為具文，少有受到約束到立法委員。實務運作上雖屬上述狀況，但

37 參見，蔡茂寅「財政法：第一講 財政法」，月旦法學教室第 70 期，2008 年 8 月，頁 70。

38 參見，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，頁 164。

39 參見，蔡茂寅『預算法之原理』，元照，2008 年，頁 209。

基於國家財政健全的要求，本文以為，除了宣示意義外，或可當成強化財政健全原則的檢驗標準。

次者，依據財政收支劃分法第 38 條之 1：「各級政府、立法機關制（訂）定或修正法律或自治法規，有減少收入者，應同時籌妥替代財源；需增加財政負擔者，應事先籌妥經費或於立法時明文規定相對收入來源」，其立法理由乃為免因法規之制定或修正減少政府收入，或增加額外支出負擔，致影響各級政府財政之健全運作，故增訂本條。本條的解釋與適用，應與前揭預算法第 91 條為相同的解釋。

最後，根據預算法第 34 條：「重要公共工程建設及重大施政計畫，應先行製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查」，要求重大工程及計畫應先製作成本效益分析報告，始得編列概算，並要提供財源籌措及資金運用之說明。

此等規定，嚴格言之，屬於預算編製時的行政內部事項，似無由立法機關加以規定之必要。然而，本條規定雖具有程序性質，其要求之內容，則具有實體上重要之統制意義。蓋一方面立法機關藉此可先行瞭解預算編製之重大資訊，具有在編製階段有限參與的意義；另一方面則因選擇及替代方案之提出，有助於立法機關於審議時決定是否支持該預算，以及不支持時之可能解決方式，使預算審議權稍具有積極之政策選擇意義，而非僅具有對單一選項表示贊否之消極意義⁴⁰。

另外，本方案對於地方也提出了相關措施：一、節流手段，包括了：1. 公共設施保留地檢討變更，2. 改制直轄市之員額管理措施，3. 組織整併，4. 非法定義務支出必要性檢討，5. 減少教育與人事費用支出，二、強化地方財政輔導，加強考核、標竿學習、建立地方財政評比指標……等，其涉及到中央與地方權限的劃分與衝突，地方是否完全遵從？中央如何控制地方？本方案對於上述構想，其如何實踐，經緯萬端，如何抽絲撥繭，亦屬不易，均有待後續觀察。

⁴⁰ 參見，蔡茂寅『預算法之原理』，元照，2008 年，頁 161-162。

是以政府支出，涉及公部門對於補助金的交付、融資、債務保證等「公資金助成」⁴¹，亦或對於經費的支出的「政府經費法」⁴²……等，均有賴將來進一步，進行法制化的建構，容另行為文討論。

就此，行政院通過了「104 年度中央及地方政府預算籌編原則」草案，加以配合落實⁴³。與本方案有關者，主要有：

1. 配合本院提出「財政健全方案」，明定各機關應依該方案，落實控管債務、支出結構調整及財源多元籌措等三大主軸工作⁴⁴。
2. 公共債務法修正條文自 103 年 1 月 1 日施行，配合增訂自償性公共債務之舉借應依公共債務管理委員會審議規則之規定辦理，並規範特種基金應加強債務管理⁴⁵。
3. 配合「財政健全方案」之支出結構調整工作重點，納入支出原則予以規範⁴⁶。

41 整體的論述，參見，確井光明『公資金助成法』，信山社，2007 年該書。

42 整體的論述，參見，確井光明『政府經費法精義』，信山社，2008 年該書。

43 行政院新聞：行政院會通過「104 年度中央及地方政府預算籌編原則」草案（http://www.ey.gov.tw/News_Content2.aspx?n=F8BAEBE9491FC830&sms=99606AC2FCD53A3A&s=FDD9D0859A9EAD6A）（拜訪日期：2014 年 8 月 3 日）。

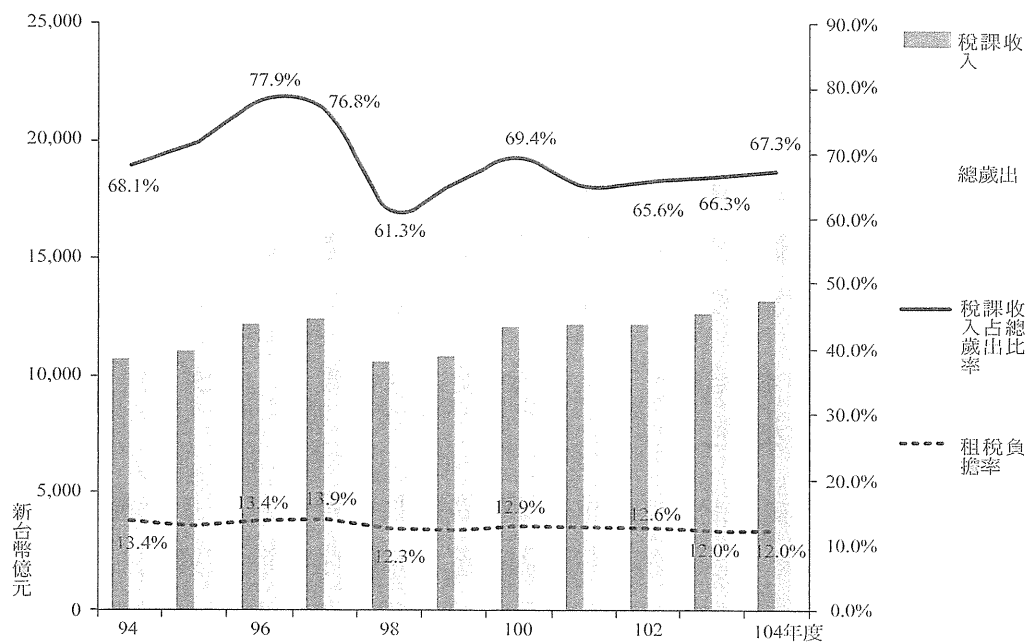
44 籌編原則第 2 點第 1 款「政府預算收支，應本中央、地方統籌規劃及遵守總體經濟均衡之原則，審度總資源供需估測顯示之趨勢，並依『財政健全方案』，加強開源節流措施，落實控管債務、支出結構調整及財源多元籌措等各項工作」。

45 籌編原則第 2 點第 5 款「中央及地方政府未償債務餘額預算數及年度舉債額度，不得超過公共債務法所規定上限。自償性公共債務之舉借，應依公共債務管理委員會審議規則之規定辦理」及第 5 點第 8 款「特種基金應加強債務控管，辦理各項業務所舉借之債務，應確具可靠之償還財源，並運用多元籌資管道，彈性靈活調度資金，降低利息負擔，倘償債財源有不足以清償債務本息之虞時，應即研提營運改善及債務清償計畫，確保債務之清償」。

46 籌編原則第 4 點第 4 款「中央及地方政府辦理各項退休年金及社會保險，應以建構永續穩定之年金制度為目標，並檢討保險財務收支失衡原因，謀求改進。至於其他各項社會福利措施之推動，應本兼顧政府財政負擔、權利義務對等及社會公平正義等原則，並考量社會救助給付條件、對象及額度之差異化，審慎規劃辦理」；第 6 款「中央及地方政府各機關預算員額之規劃，應分別依中央政府機關總員額法（以下簡稱總員額法）、中央政府機關員額管理辦法、地方行政機關組織準則及行政院所定員額管理規定，本撙節用人精神及業務實際需要，依下列原則，合理配置人力，並適時檢討待遇福利及教育訓練等人事成本：1. 各機關配置員額，應在上級機關獲配員額總數額度內，考量業務調移、推行地方化、法人化、民營化或委外化之辦理情形及改進工作方法，包含落實工作簡化與資訊化等因素，就施政優先緩急及必要性，中央機關依行政院核定員額評鑑結

伍、財政健全與國家財政收入的調整

以 104 年度中央政府總預算案重要趨勢分析圖「我國租稅負擔率偏低，致中央政府稅課收入占總歲出尚不及七成」⁴⁷為例，顯現出「租稅國家」以租稅為大宗來源的原則，恐有違背。



本次方案，關於統籌各項資源多元籌措財源，涉及到國家財政收入的調整，主要分別從 5 個面向籌措：

1. 積極提升公股事業經營效率。
2. 檢討民營化與釋股政策。

論、地方機關依其所辦理之組織及員額評鑑結論，檢討原配置人力（含超額員額）實際運用情形，合理核實編列各機關預算員額數，避免編列之預算員額未確實進用，影響人事費之有效執行。2. 中央政府各機關有總員額法第八條第二項各款情形之一者，其員額應予裁減或移撥其他機關。3. 配合組織調整作業，各機關人力配置，除維持當前業務之遂行，亦應考量未來組織定位及業務職掌調整之規劃方向，合理規劃現階段人力配置及運用，以利組織調整作業人力面向無縫銜接。4. 各機關應繼續推動並落實行政流程簡化，積極檢討授權及業務資訊化，以加強人力運用，提升行政效能」及第 16 款「中央及地方政府各機關應積極檢討捐助財團法人、團體及增撥（補）特種基金之合理性及必要性，以減輕政府財政負擔」。

⁴⁷ 引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁甲 3。

3. 引進民間資金參與公共建設。
4. 全面推動資產活化。
5. 適時調整稅制，檢討不符國際趨勢及不合時宜之稅制。

其中，稅制改革乃是首要之務，適時調整稅制，檢討不符國際趨勢及不合時宜之稅制為本變革的重要部分。也是目前可以觀察的指標。

根據財政部說明，稅制調整方案分短期⁴⁸及中長期二大部分，中長期如「研議改進不動產稅制度」等，將於未來適當時機研議，短期內則著重在建立「回饋稅」(feedback tax)，讓少數行業或高所得者多回饋社會，使多數人受益，進而成為社會向前發展的動力⁴⁹。目前已經有若干稅法進行立法修正，成果逐一展現。

一、修正兩稅合一：「完全設算扣抵制」改為「部分設算扣抵制」

(一) 調整我國境內居住個人股東獲配股利淨額之可扣抵稅額為原可扣抵稅額之半數；另為衡平租稅負擔，非居住者股東獲配股利淨額之可扣抵稅額中，屬加徵 10% 營利事業所得稅抵繳該股利淨額之應扣繳稅額部分，亦調整為現行規定之半數⁵⁰。

(二) 為衡平獨資、合夥組織與公司組織在部分設算扣抵制度下之租稅負擔，爰規定獨資、合夥組織營利事業辦理結算、決算及清算申報時，應繳納全年應納稅額之半數；另基於簡政便民考量，針對 46 萬家小規模之獨資、合夥，仍維持現行課稅制度⁵¹。

我國在歷經 1985 年「經革會」與 1987 年「第二次稅賦改革委員會」所評估醞釀的「兩稅合一」方案：營利事業所得稅與綜合所得稅

48 參見，黃湘淇、呂繼宗、邱筱惟「財政健全方案——短期稅制改革措施之簡介」，政府審計季刊第 35 卷第 1 期，2014 年 10 月，頁 21-30。

49 財政部：推動財政健全方案，注入經濟發展活水 (<http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=75391&ctNode=2422&mp=1>) (拜訪日期：2014 年 7 月 1 日)。

50 修正所得稅法第 66 條之 4、第 66 條之 6 及 73 條之 2。

51 修正所得稅法第 14 條、第 71 條、第 75 條、第 79 條、第 108 條及第 110 條。

的合併課徵，在 12 年後於 1998 年 1 月 1 日施行⁵²，其憲法上問題，在於兩稅獨立，將產生重複課稅，違反了對企業盈餘課稅平等原則，損害對企業課稅之法律型態中立性與市場競爭中立性⁵³，當時立法有其背景與目的。

但是，「兩稅合一」實施迄今，已逾 10 年，對刺激投資的效果並不顯著，卻讓政府每年稅收損失相當嚴重，推估因「兩稅合一」每年的稅損約 600 億到 800 億元之間。綜觀全世界曾實施兩稅合一的國家在考量稅源流失過大下，已經有九成的國家廢除或降低設算扣抵比率，以減緩稅收損失壓力⁵⁴，且原先預期的對外直接投資增幅，促進國內投資效果未明顯⁵⁵。

52 參見，葛克昌「兩稅合一之憲法觀點」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 142。

53 參見，葛克昌「兩稅合一之憲法觀點」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 142。

54 參見，謝明瑞、周信佑「財政健全方案評析」，國政分析，2014 年 3 月 19 日 (<http://www.npf.org.tw/post/3/13380>) (拜訪日期：2014 年 7 月 5 日)。根據立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁 7-8，指出，「稅收大幅流失，減徵金額累計逾兆元」：兩稅合一實施後稅收減少情形，可由股利所得之可扣抵稅額予以觀察；據賦稅署提供兩稅合一實施以來各年度可扣抵稅額顯示，其金額從民國 88 年度之 387 億元大幅增加為民國 101 年度之 975 億元，而迄民國 101 年度止稅收減徵累計金額為 1 兆 516 億元，平均每年稅收減少 751 億元，減徵規模相當可觀。行政院於民國 87 年 7 月間對兩稅合一制度實施曾提出檢討報告，其中有關稅收減少乙節略謂：減稅額度以民國 86 年度為例估算為 315 億元，占 GDP 比率 0.355%，而兩稅合一實施第 1 年即可產生促進名目經濟成長 0.25%至 0.35%之效果，長期而言則可促進名目經濟成長 1.5%至 2%之效果；且透過租稅乘數作用，將有助於國民所得增加，而國民所得增加後，稅收不會大幅減少，尚不會產生政府為因應財政困境而以舉債或增稅方式支應情形。惟對可扣抵稅額與綜所稅實徵額及 GDP 之關聯分析比較，可扣抵稅額占當年度綜所稅實徵額及 GDP 之比率均呈現遞增之勢；其中可扣抵稅額占綜所稅實徵額由民國 88 年度之 16.25%上升至民國 99 年度達到最高 33.11%，近年比率稍降，民國 101 年度仍達 24.80%，顯示綜所稅流失幅度最多較實施初期增加達 1 倍；另可扣抵稅額占 GDP 之比率亦由民國 88 年度之 0.41%上升至民國 97 年度達到最高 0.86%，近年比率亦稍降，民國 101 年度則為 0.69%，與行政院 87 年所提檢討報告預估數 0.355%相較，最多增加幅度亦逾 1 倍。顯示行政院於兩稅合一實施初期之評估過於樂觀，未充分考量對國家財政之負面衝擊，加上近年政府大多採用擴張性財政政策，支出規模逐年擴增，導致迄民國 103 年 7 月底各級政府公共債務高達 6 兆 3,226 億元，財政狀況惡化嚴重。

55 據經濟部投資審議委員會統計，民國 87 年兩稅合一實施後迄民國 103 年 7 月底止，對外及對中國大陸投資金額達 1,991.28 億美元，其中對外投資金額 706.81 億美元，對中

而原來採取「獨立課稅法」的國家已經逐漸採取「部分股利免稅法」，如美國與荷蘭，原來採取「設算扣抵法」的國家，也改為「部分股利免稅法」，就前者而言，因「獨立課稅法」將造成股利所得重複課稅，經改採後得以適度減緩重複課徵的效果，就後者而言，主要是因受到歐洲法院對其將妨礙資本自由流通關鍵性判決的影響，故愛爾蘭、德國、義大利、法國、芬蘭等紛紛改採「部分股利免稅法」，其他非歐盟國家如新加坡也紛紛廢棄「設算扣抵法」，我國所採取的方式已經在國際上遭到揚棄，對於為分配盈餘加徵 10% 亦幾乎少有國家採行，故兩稅合一的制度已經須徹底反省與改革⁵⁶。此次「兩稅合一」朝「部分合一」思考，將現行個人股東獲配股利總額所含扣抵稅額可「全數」抵減綜所稅，改為「半數」抵減，符合目前各國修正兩稅合一之國際潮流⁵⁷。

二、修正綜合所得稅稅率結構與扣除額

將現行綜合所得稅課稅級距由 5 級調整為 6 級，增加綜合所得淨額超過 1,000 萬元部分，適用 45% 稅率規定，適度提高高所得者對社會之回饋，以達量能課稅及適度縮小貧富差距目標⁵⁸。

為適度減輕中低所得者、薪資所得者及特殊境遇家庭租稅負擔，納稅義務人個人標準扣除額由 7.9 萬元提高至 9 萬元、有配偶者由 15.8 萬元提高至 18 萬元，薪資所得特別扣除額及身心障礙特別扣除額

國大陸投資金額 1,284.47 億美元，資金外流嚴重。2. 復依行政院主計總處及中央銀行統計數據顯示，歷年民間固定資本形成毛額雖高於對外直接投資額，惟就民間固定資本形成增幅與對外直接投資增幅觀察，以兩稅合一實施年度民國 87 年為基期，歷年民間固定資本形成增幅均遠低於對外直接投資增幅，近年來差距更呈擴大之勢，而迄民國 102 年止民間固定資本形成增幅為 59.30%，僅係對外直接投資增幅 273.93% 之二成，顯示兩稅合一對促進國內投資效果明顯遜於對外直接投資之結果。以上引自，立法院『104 年度中央政府總預算案整體評估報告』，2014 年，頁 9。

⁵⁶ 參見，葛克昌「兩稅合一之憲法觀點」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009 年 3 版，頁 245-246。

⁵⁷ 李禮仲、周信佑「財政健全不能等，振興經濟動能不可少」，國政評論 2014 年 7 月 1 日 (<http://www.npf.org.tw/post/1/13781>) (拜訪日期：2014 年 7 月 18 日)。

⁵⁸ 修正所得稅法第 5 條。

分別由 10.8 萬元提高至 12.8 萬元⁵⁹。

本次修法看似對富人課稅，而將其回饋到一般中產受薪階級，但是，過去財政改革經驗，採取寬鬆減稅政策的結果，雖提高若干稅率，增加政府稅收，但如果不能同時禁絕各種侵蝕稅基的減免稅繼續發生，則這些加稅的努力終究只能發揮短暫的效果，無法徹底改善目前脆弱不堪的財政基礎。浮濫不當的減免稅不但造成稅收損失，引發財政的失衡⁶⁰，是以我國過於氾濫的租稅優惠，乃是首要檢討的對象⁶¹，鑑於租稅優惠的「稅式支出」並不透明，總量無法管制，且具有累退效應，連主管機關也難以追蹤成效，遑論國會，又破壞課稅體系，絕非國家拼經濟的良策⁶²。

此外，本方案將對於中小企業增僱薪資所得費用加成扣除，每年增僱員工支付薪資額的 130% 限度內，自其增僱當年度營利事業所得額中減除；以及，放寬研發投資抵稅率 15%、抵減年限 1 年或抵稅率 10%、抵減年限 3 年，擇一適用等措施，且另有「中小企業增僱員工薪資費用加成減除辦法」、「公司研究發展支出適用投資抵減辦法」等規範。

雖有其振興經濟、鼓勵研發、增加就業的目的，然上述採取租稅優惠方式，是否得當，能否有助於目的達成，亦或可能形成租稅優惠的濫用，不可不慎重。至於國人關心的不動產稅制的革新⁶³，也是必須努力的重點，方能對於資本利得加以課徵。

59 修正所得稅法第 17 條。

60 曾巨威「財政改革須有健全的理念與執行力」，國政評論 2009 年 9 月 28 日 (<http://www.npf.org.tw/post/1/6501>)。

61 參見，廖欽福「租稅優惠不得過度」，收錄葛克昌『納稅人權利保護：稅捐稽徵法第 1 章之 1 逐條釋義』，元照，2010 年，頁 117 以下。

62 參見，柯格鐘『稅改專欄論文集』，元照，2014 年，頁 48。

63 財政部特別強調稅制改革，是財政健全方案中五大財源籌措項目中之一項，稅制調整方案分短期及中長期二大部分，中長期如「研議改進不動產稅制度」等，將於未來適當時機研議。

三、調整金融營業稅率

本次方案，提出了加值型及非加值型營業稅法第 11 條、第 36 條修正案而後經立法院通過，調整金融營業稅率。銀行、保險業營業稅擬由 2% 調回 1999 年 5% 水準，預計可增稅收 210 億元，增加的稅收將歸入國庫，原有的稅收撥入供金融業特別準備金，如今金融業獲利能力已明顯回升，本國銀行逾放比率也由 2001 年底 8.16% 降至 0.36%，整體體質尚稱健全，調升金融營業稅率應屬可行；鑑於銀行已經恢復正常的財務結構，也不會造成金融機構經營策略的重大改變⁶⁴，但不讓我國金融業因「稅」失去國際競爭力，亦是政府應謹慎考慮的課題⁶⁵。

陸、結語

歷經歐債危機與美國財政懸崖問題後，許多國家逐漸正視財政健全議題，並致力於財政重整工作，以 OECD 國家經驗而言，各國正進行之財政改革工作，卻可能對社會公平與所得分配產生負面影響。事實上，許多財政重整方案於維護財政穩健同時，亦力求所得分配公平，並兼顧不危及潛在經濟成長，各國政府採行政策如何兼顧財政健全、經濟成長及社會公平與正義，乃是財政健全的公平意涵所不可忽略的課題⁶⁶，亦即，財政健全方案的精神非著重效率，而是追求公平⁶⁷。

針對財政健全方案，目前正推動進行中，從現有資料觀察，其短期內的成效，以租稅相關法律的修正，最為明顯，透過增稅、減支兩

64 參見，洪振義、吳偉文、李見發、劉晉宏「探討『財政健全方案』的經濟效果」，財稅研究第 43 卷第 4 期，2014 年 7 月，頁 39。

65 李禮仲、周信佑「財政健全不能等，振興經濟動能不可少」，國政評論 2014 年 7 月 1 日 (<http://www.npf.org.tw/post/1/13781>) (拜訪日期：2014 年 7 月 18 日)。

66 引自，林曉琪「財政健全政策之公平意涵」，當代財政第 27 期，2013 年 3 月，頁 103。

67 參見，洪振義、吳偉文、李見發、劉晉宏「探討『財政健全方案』的經濟效果」，財稅研究第 43 卷第 4 期，2014 年 7 月，頁 39。

個手段，正是控制國債是否溢流最關鍵的兩大支柱。

過去地方政府的角色不受重視，在金融海嘯後各國政府開始檢視地方在改善財政中所能發揮的作用，地方如何強化與中央的合作關係強化自身的財政體質，成為財政整頓與改善的關鍵⁶⁸，財政健全改革若是忽略了中央與地方間的財政關係，將無法有效達成。

本文認為，初步階段已經有所成果，但是財政健全要長久持續下去，短期方案或可見一時成效，但還是必須經由整體體制進行改革，除了相關法律的配套修正外，基於財政民主原則，在強化國會的預算審議之際，也應對於行政權之預算編制加以規範，政府的財務收支活動，自然有義務向國民與國會負責，乃是當然。此外，審計權的機能，在於由具獨立之機關，對政府的財務活動與資訊進行監督與審核，讓國民與國會瞭解租稅的真實去向，以為國民監督政府財務行政運作的素材⁶⁹。日本相對應於我國乃有「會計檢查院」的設置，其具有統制機能、資訊提供機能與回饋等機能⁷⁰；相對於預算是事前的財政民主統制，決算可謂事後的財政民主統制手段⁷¹。將是扮演監督財政健全的重要機制，我國審計權的行使目前有相當成效，可惜的是，決算的審議，因不涉及現實的資源分配，立法院對其興趣缺缺，以致疏於審議，使決算的統制與回饋機制無由發揮⁷²，有待將來積極改善。

財政改革涉及財政所提供的行政，與國民具有本質上的權利義務關係，不應該被忽略，從而亦不得剝奪，國民對於財政有效統制的法

68 參見，張琬如、朱紀燕、楊靜怡、陳果廷、陳盈竹「重返財政健全——中央與地方財政合作與改革策略之探討」，財稅研究第43卷第2期，2014年3月，頁12。

69 參見，羅承宗『審計機能與定位之研究——在我國憲政體制下以財政作用民主統制為主軸』，臺灣大學法律研究所碩士論文，1998年，頁18-22。

70 參見，平澤明「會計檢查の基本的機能」，收錄日本財政法学会『財政の適正管理と政策実』，勁草書房，2005年，頁149。

71 參見，木村琢磨「決算制度」，收錄日本財政法学会『財政法の基本課題』，勁草書房，2005年，頁58。

72 參見，蔡茂寅「決算制度」，收錄許志雄、蔡茂寅、周志宏（主編）『現代憲法的理論與實現——李鴻禧教授七秩祝壽論文集』，元照，2007年，頁1103。

律手段，經由國會的財政民主統制手段，得到確保與實踐⁷³，此次財政改革方案，表面上乃財政健全的革新，本質上乃基本人權的保障與實踐，讓憲法在國家重大決策上發揮應有的功能與生命力⁷⁴。

是以葛克昌教授對於國家課稅權，有一段話，令人省思：「租稅國危機亦需在憲法的解釋中逐步消弭」；「將課稅權之脫韁野馬，馴服於憲法秩序之下，為當代憲法學者宿命，亦為釋憲者之時代使命」⁷⁵，誠哉斯言！面對國家財政健全之時代任務，亦復如此，吾人念茲在茲，萬萬不可忽略。

73 參見，福家俊朗『現代財政の公共性と法：財政と行政の相互規定性の法的位相』，信山社，2001年，頁33。

74 參見，葛克昌「租稅國危機及其憲法課題」，收錄葛克昌『國家學與國家法——社會國、租稅國與法治國理念』，月旦，1996年初版，頁129。

75 參見，葛克昌「租稅國家之憲法界限——憲法解釋對稅捐法制發展之影響」，收錄葛克昌『所得稅與憲法』，翰蘆，2009年3版，頁296。