

## 論稅捐正義的追尋： 從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑

柯格鐘<sup>\*</sup>

〈摘要〉

本文以追尋租稅正義為題，探討從憲法第 7 條規定之平等原則，一直延伸到稅捐法上量能課稅原則的過程及路徑。先從我國規範、釋憲實務，以及學說中關於平等權或平等原則的理解開始，一直討論到美式與德式關於平等原則之審查步驟的差異，認為美式所注重之分類標準，其實應該是德式之平等原則審查步驟中，關於事物之可比較性基礎的前提要件，故若欲討論稅捐規範是否合乎租稅正義，亦須先尋求稅捐負擔分配的分類標準。找尋分類標準，應先斟酌客觀受規範之事物的本質，與規範亦即分類適用者之主觀目的，兩者綜合而作決定。由於稅捐是國民為滿足國家之財政需要而為的金錢給付，故稅捐屬於國民彼此間之負擔分配的概念，追尋租稅正義即須在分配正義之概念下進行。從分配正義觀點來看，幾種可能作為稅捐負擔分配之標準者，包括每人均等的人頭稅、按照個人受益程度而分配之量益稅，與按照個人之負擔能力而分配之量能稅，後者即為稅捐法之量能課稅原則。本文採取多數國家在稅捐法制上所採用之量能課稅原則，並且討論量能課稅原則，在德國與在我國之釋憲實務上的發展。最後則討論稅捐優惠規範，應具備之審查標準，本文認為，至少應為美式的中度或嚴格審查標準，或者是採取德式的合於比例之平等原則的審查密度。

---

<sup>\*</sup> 國立臺灣大學法律學院副教授。E-mail: kcko5602@ntu.edu.tw。

• 投稿日：06/06/2016；接受刊登日：10/07/2016。

• 責任校對：詹詠媛、黃存志、郭峻瑀。

• DOI:10.6199/NTULJ.2016.45.SP.03

關鍵詞：稅捐正義、分配正義、平等原則、量能原則、人頭稅、量益原則、  
審查標準、稅捐優惠、恣意禁止

◆ 目 次 ◆

壹、前言：社會正義與稅捐正義

貳、憲法之平等原則

一、規範之平等原則

二、釋憲實務之平等原則

三、學說理解之平等原則

四、建構與稅捐有關之平等原則

參、平等原則之標準與稅捐負擔分配的平等

一、邏輯與科學之分類標準

二、法哲學之分類標準

三、稅捐負擔分配的平等：人頭稅、量益稅與量能稅

肆、量能課稅原則之實務操作與我國未來發展的方向

一、德國憲法實務對量能課稅原則之操作

二、臺灣憲法實務對量能課稅原則之認識

三、對於量能課稅原則在我國之發展：兼論稅捐優惠規範的審查

伍、結論：永不停止對於稅捐正義的追尋

## 壹、前言：社會正義與稅捐正義

近年來，生活在臺灣社會中每個階層的人，只要不是感覺過份麻痺或者是絲毫不在意的話，大概都能認識或是隱約感覺到臺灣社會，此刻正面臨著前所未見之發展與存續的嚴重挑戰。一方面，國家建設與經濟發展正面臨全球化、區域整合與跨國分工、國際營業與貿易活動，乃至於數位化與跨界化

之經濟交易趨勢的全新挑戰，對於臺灣定位發展與其願景，我們一直存在與對岸中國之間糾纏自我認知與地位不清問題，對於國內產業政策與未來發展，多數主要政黨幾乎還是強調自由貿易及國家經濟發展的重要性，遵循著傳統較為偏向於所謂新自由主義經濟（Neoliberalism Economics）發展的道路<sup>1</sup>；另一方面，臺灣之自然生態環境，與無論是都市或鄉村皆然之居住條件的嚴重惡化、食品及公共安全與公共衛生問題頻繁發生，受薪階級之薪資所得則多年實際未漲，房價與物價卻不時飆漲，社會中人口又迅速高齡化與少子化，高等教育資源則集中在少數與特定區域居住者，財富分配明顯不均並集中於少數人身上，導致臺灣社會間上下階層之間的流動機制逐漸僵化與停止。人們可以感受到山雨欲來之氛圍，只是目前還不知道這壓力背後的力量，將來究竟是為臺灣社會累積成改革向上動力，或是轉變臺灣社會使其往下沈淪的負面力量而已。

對於社會中財富分配不均現象，法國經濟學者 Thomas Piketty 在 2013 年所出版之經濟學鉅著「Le Capital au XXI<sup>e</sup> siècle」（二十一世紀資本論）<sup>2</sup> 中，曾經蒐集整理橫跨目前世界二十幾個主要國家、長達二百年的稅收與遺產歷史資料，指出可能原因存在於富人資本投資報酬率，通常高過於同時代

<sup>1</sup> 根據維基百科全書的說明，新自由主義或新自由主義經濟是一種經濟自由主義的復甦形式，在美國主要由芝加哥大學經濟學者、在德國主要由佛萊堡大學經濟學者，及奧地利經濟學者例如海耶克（Friedrich von Hayek）所倡導，並在上世紀八〇年代於美國總統雷根、英國首相奈契爾夫人執政時期達到最高峰。新自由主義意識形態也自1970年起，逐漸在國際經濟政策與國際經濟組織中，扮演越來越重要角色。新自由主義擁護者強調市場機制，反對國家對國內經濟的干預，對商業行為或財產權的管制，而在國際政策上，新自由主義者支持利用經濟、外交壓力或是軍事介入等手段來擴展國際市場，達成自由貿易與國際性分工的目的。新自由主義者通常也為增進公司經營效率，反對最低工資、勞工集體談判等政策。對於新自由主義者之觀點，經常被反全球化人士與左派人士利用來作為貶抑詞，指其並非經濟理論，而是對於全球資本主義的實行、保護跨國公司的權利，以及壓制工資和抵制社會結構進行變化的行為，藉口加以擁護而已。關於新自由主義之意識形態與學說，請參維基百科英文版，<https://en.wikipedia.org/wiki/Neoliberalism>（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>2</sup> 本書之中文版，參Thomas Piketty（著），詹文碩、陳以禮（譯）（2014），《二十一世紀資本論》，新北：衛城。

之國家整體經濟的成長率。換言之，有錢人財富增加累積之速度，遠高過於一般人藉由工作薪資收入所增加財富的速度。在書中，氏對上世紀之初期到中期間，世界各國曾經出現貧富差距縮小情況，認為其主要理由是來自於 1914 年與 1938 年爆發之兩次世界大戰，與 1933 年所發生的經濟大蕭條，這些戰爭與災難對於富人資本累積之打擊與破壞，遠超過對於當時一般人薪資工作收入所帶來的影響，從而，才能產生一種後來在學界中普遍認為，只要是經濟發展越趨成熟社會，其財富分配不均現象將會隨之逐漸緩和的錯誤印象。依據上述研究成果，Piketty 因此提出主張，未來在不發生世界大戰與經濟蕭條之前提下，處於承平時期的世界各國，均應加強改革國家之稅制，以減低財富過度集中少數資本家的趨勢，蓋若不降低這種趨勢，將來勢必危害到在自由民主社會中，本應按照個人之努力與才能，以決定個人工作與報酬的基本價值，現在這種趨勢雖然並非如傳統封建社會中，係按照個人之階級與家庭的出身，換言之，雖非基於血緣或者是婚姻關係而建立，但卻是基於財富與遺產繼承之關係所產生，用來決定個人之工作與報酬的價值。有趣並值得一提之處，Piketty 接受我國雜誌的邀請，於 2014 年底來到臺灣演講，對臺灣受薪階級之薪資所得水準，對比於國民生產毛額 GDP 的增長率，感到大為驚奇，驚呼臺灣薪資水準不平程度，遠高過於歐洲、日本標準，僅略低於美國而已。他還笑說：「我不曉得（臺灣）這些 GDP 跑到哪去了？但我確定它肯定去了某些地方」<sup>3</sup>。易言之，臺灣資本家不僅資本與財富累積之速度，本來就與先進國家相似，高過於國家經濟整體發展的速度，而且臺灣經濟整體發展成果，也並未透過國家之系統或制度，流入臺灣廣大的受薪階級與社會弱勢族群。正如氏所言，這些財富並未憑空消失，是國家又透過各種法律規範與制度形成，例如透過經濟行政法之補貼、制訂各種產業或特定園區適用、有利於資本與不動產炒作投機獲利的稅捐優惠政策，引進外國勞動力以壓制本國基本工資成長，允許企業使用無薪假、包工責任制乃至於利用非典型勞動契約，規避與國家共同協力建立社會安全制度的行為義

---

<sup>3</sup> 相關新聞，請參見「專訪」被臺灣低薪嚇一跳 皮凱提：臺灣GDP跑哪去了？」，<http://www.storm.mg/article/24728>（最後瀏覽日：05/31/2016）。

務，長期忽視企業本應嚴格遵守且執行徹底的環境、安全與衛生規範與違法後該要負擔的社會責任，將國家整體發展本應歸由全民共享的成果，就此又再度轉回交給財團與富人階級手中，這應該是一方面又呼應氏之研究成果，同時又能反應臺灣社會在財富分配惡化狀況下，薪資水準依然不斷下降問題的主因。

國立臺灣大學法學論叢在 2016 年，針對臺灣未來新政局底下之社會環境，發行特刊主題為「分配正義的挑戰：社會安全與福利制度」，對外公開發求學術論文。在徵稿啟事中，特刊一針見血指出，臺灣社會刻正面臨分配正義的嚴峻挑戰。亦即，臺灣多年來停滯不前之薪資水準與高漲物價，讓受薪階級難以累積個人及家庭的財富，而非典型勞動盛行則讓底層之工作者，不再享有能獲取穩定且能維持溫飽生活的工作機會；都市中飆漲房價，讓土地房屋不再是人們可以安身立命之居所，卻反倒成為富人與財團手中快速獲利的工具；不公平之年金制度，讓軍公教享有相對較優渥的退休福利，卻只能讓無薪負擔勞務工作者（例如家庭主婦）、農民與勞動者，仰賴微薄之國民、農保與勞保年金以照顧自己老後的生活；臺灣人口日益老化，社會中則是少子化，國家卻未能及時提供平價普及且優質之環境，這讓多數受薪階級因此只能仰賴家中之成員或聘僱低薪外籍工作者，來擔負起照顧服務的重責大任，不僅經常發生因不堪長期照顧壓力而自殺或殺人悲劇，也讓年輕之受薪世代經常必須在家庭與工作間疲於奔命。

在稅制方面，特刊也指出我國稅制係以受薪者為主要稅收來源，卻補貼富人與財團之稅捐負擔，讓其可以迅速累積大量的財富，而這種低稅收之稅制其實也無法撐起足夠提供給付的社會福利制度。徵稿特刊因此提出最深沈之呼籲，究竟是什麼樣分配與社會正義的理念，可幫助臺灣社會走出一條生路？如何透過租稅制度與租稅法律之改革，不再讓臺灣社會財富分配持續的惡化，讓公平稅制與稅收可為我國建立起，一個讓受薪與勞動工作者均能享受之社會安全與扶助弱勢的社會福利制度，提供堅強厚實財政基礎，是本文作者以學術研究來回應本次徵稿特刊論文而為寫作的主要動機。期待並希望能藉由文中有關稅捐正義追尋之討論，探討我國從憲法之平等原則，衍生出



稅捐法上量能課稅原則的路徑，能夠在我國未來面對社會分配正義之挑戰上，提供一個具體而為重要的貢獻，不僅是為釋憲實務上提供一個對於既存且還在持續不斷增加之眾多稅捐優惠的法律規範，具有殺傷力（with bite）的審查基準（或審查標準或審查密度），將在文章最後以幾則我國司法院解釋作為說明對象，正確認識稅捐法上量能課稅原則的功能與作用，也是期望我國未來若要新修正或制訂稅法規範之時，可以提供稅捐規範立法與解釋適用時重要的參考原則，相信從租稅正義之具體實踐開始做起，將會有助於我國重建合於分配正義的和諧社會。

## 貳、憲法之平等原則

### 一、規範之平等原則

在我國，憲法中關於平等原則條文之規定不少，這些包括第 5 條：「中華民國各民族一律**平等**」；第 7 條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等」；第 129 條：「本憲法所規定之各種選舉，除本憲法別有規定外，以普通、**平等**、直接及無記名投票之方法行之」；第 159 條：「國民受教育之機會，一律**平等**」；及憲法增修條文第 10 條第 6 項：「國家應維護婦女之人格尊嚴，保障婦女之人身安全，消除性別歧視，促進兩性地位之實質**平等**」等。作為平等原則，在實務與學說論述上，主要係以憲法第 7 條之前開規定作為規範上的基礎，詳將於文後敘述。

除上開憲法中關於平等原則條文規定以外，在法律規範中有關平等原則條文之規定的數量又為更多。這些除屬於行政行為之一般性適用原則，依據行政程序法第 6 條之規定：「行政行為，非有正當理由，**不得為差別待遇**」；在公民之選舉權與國政參與權部分，例如公民投票法第 4 條：「公民投票，以普通、**平等**、直接及無記名投票之方法行之」、公職人員選舉罷免法第 3 條第 1 項：「公職人員選舉，以普通、**平等**、直接及無記名單記投票之方法行之」、人民團體法第 50 條：「政黨依法令有**平等**使用公共場地及公營大

眾傳播媒體之權利」；在為保障兩性之間特別是工作權的平等方面，制訂例如性別工作平等法第 1 條：「為保障性別工作權之**平等**，貫徹憲法消除性別歧視、促進性別地位實質平等之精神，爰制定本法」，同時制訂有性別平等教育法、性騷擾防治法，並為消除社會中一切對於婦女歧視的行為，制訂有消除對婦女一切形式歧視公約施行法，其中第 1 條就規定：「為實施聯合國一九七九年消除對婦女一切形式歧視公約，以消除對婦女一切形式歧視，健全婦女發展，落實保障性別人權及促進性別**平等**，特制定本法」，是利用法律明文規範課與國家以作為義務，用於具體實踐性別之自由權與工作權的實質平等；另外，為保障少數人因為種族、年齡或是身心狀態等各種天然或後天人為的因素，因未能與多數人同樣享有實踐自己之可能，立法者亦制訂各種法律規範以具體實踐實質的平等，例如，原住民族教育法第 2 條規定：「原住民為原住民族教育之主體，政府應本於多元、**平等**、自主、尊重之精神，推展原住民族教育。原住民族教育應以維護民族尊嚴、延續民族命脈、增進民族福祉、促進族群共榮為目的」、就業服務法第 4 條規定：「國民具有工作能力者，接受就業服務一律**平等**」、教育基本法第 4 條規定：「人民無分性別、年齡、能力、地域、族群、宗教信仰、政治理念、社經地位及其他條件，接受教育之機會一律**平等**。對於原住民、身心障礙者及其他弱勢族群之教育，應考慮其自主性及特殊性，依法令予以特別保障，並扶助其發展」、身心障礙者權益保障法第 1 條：「為維護身心障礙者之權益，保障其**平等**參與社會、政治、經濟、文化等之機會，促進其自立及發展，特制定本法」、身心障礙者權利公約施行法第 1 條：「為實施聯合國二〇〇六年身心障礙者權利公約，維護身心障礙者權益，保障其**平等**參與社會、政治、經濟、文化等之機會，促進其自立及發展，特制定本法」。甚至是在純粹屬私法之交易，消費者保護法第 11 條第 1 項規定：「企業經營者在定型化契約中所用之條款，應本**平等**互惠之原則」、同法第 12 條第 1 項：「定型化契約中之條款違反誠信原則，對消費者顯失公平者，無效」、同法第 12 條第 2 項第 1 款：「定型化契約中之條款有下列情形之一者，推定其顯失公平：一、違反**平等**互惠原則者」、金融消費者保護法第 7 條第 1 項：「金融服務業與金融消費

者訂立提供金融商品或服務之契約，應本**公平合理、平等互惠**及誠信原則」。故而，平等原則不僅是作為憲法原則，也是行政法與各種行政行為應適用的基本原則，甚至在本應適用私法自治與契約自由原則的私法領域中，同樣也有平等原則的適用<sup>4</sup>。

## 二、釋憲實務之平等原則

對於憲法上有關平等原則之意義的理解，吾人必須探討司法院大法官在過往釋憲案中對於平等原則的描述與認識，蓋因為司法院大法官是我國體制上，有權解釋憲法之中平等原則規範意義，並因此而具有拘束全國各機關之規範上效力的司法機關。

首次在解釋文或解釋理由書中（這意味著這屬於多數大法官所接受的看法），正式指出憲法第 7 條作為一般性平等原則之論述的規範依據者，為大

<sup>4</sup> 在德國憲法學說中，有所謂「基本權的第三人效力」（Drittwirkung der Grundrechte）理論，亦即基本權之保障不僅對於國家與人民間的權利義務關係直接適用，也在私法權利義務關係上有直接適用的可能性（所謂直接第三人效力 *unmittelbare Drittwirkung*），特別是在勞動法規範中之資方與勞方的雙方關係有所適用，這也是過去德國聯邦勞工法院所採取的看法（BAG 1, 185, 193，見解變更參照 BAG 48, 122, 138）。但上述看法在學說上頗具有爭議性，蓋因德國基本法第 1 條第 3 項規定僅提及，各種基本權拘束國家立法、行政與司法，並未論及私法關係也同樣受拘束，從而不應有直接適用餘地。只是，憲法作為最高位階之規範，即使是私法規範，也應在合憲性的解釋（*verfassungskonforme Auslegung*）下，採用保護基本權之方向作為解釋的結論，此即間接第三人效力（*mittelbare Drittwirkung*）之理論，讓私法規範藉由抽象法律概念（例如誠信原則、公序良俗等）的引入與解釋，趨向於保護締約時弱勢方之基本權，民事法院法官在進行規範解釋與適用時，也受到這樣解釋方向的拘束（*Bindung des Richters an die Grundrechte*），這也是德國聯邦憲法法院（BVerfGE 7, 198, 205）的看法。有關討論，請參見 Hufen, *Staatsrecht II Grundrechte*, München 2009, § 7 Rn. 8, 9; Ipsen, *Staatsrecht II Grundrechte*, München 2014, § 2 Rn. 68 ff. 關於基本權之第三人效力，我國文獻亦可以參 Christian Starck（著），許宗力（譯）（1999），〈基本權利的解釋與影響作用〉，許宗力（著），《法與國家權力（一）》，頁 498-501，臺北：元照；李惠宗（2012），《憲法要義》，6 版，頁 111-112，臺北：元照；許育典（2010），《憲法》，4 版，頁 140-145，臺北：元照。在此，由於本文尚未討論平等原則是否作為基本權（平等權），具備獨立應受保護的權利內涵，故而，暫且未放入本文中以進行討論。



法官釋字第 179 號解釋。在該號解釋理由書中提到，「按憲法第七條所稱中華民國人民無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等，並非不許法律基於人民之年齡、職業、經濟狀況及彼此間之特別關係等情事，而為合理之不同規定」，在解釋文中則是指出，「民事訴訟法施行法第九條所定上訴人有律師為訴訟代理人，而未繳納裁判費者，法院得不定期間命其補正。乃在避免延滯訴訟，與人民訴訟權之行使及人民在法律上地位之平等，尚無妨礙。對於第三審或第二審確定判決提起再審之訴，應否準用上開規定，係裁判上適用法律之問題，要難認為牴觸憲法」。換言之，承認第 7 條規定之平等原則為憲法基本原則，但也同時允許立法者可為「合理之不同規定」，已經隱含進行「合理差別待遇」的意旨之內。

到了釋字第 205 號解釋，有關退除役軍人轉任公務人員考試，有關特定考試及格人員之分發僅以軍官為限，而非以考試成績的順序為分發標準，換言之，對於士官或士兵縱使是考試成績優良者，也無法獲得分發機會之規範，在解釋理由書中提到，「按中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等，為憲法第七條所明定。其依同法第十八條應考試服公職之權，在法律上自亦應一律平等。惟此所謂平等，係指實質上之平等而言，其為因應事實上之需要，及舉辦考試之目的，就有關事項，依法酌為適當之限制，要難謂與上述平等原則有何違背」，開始提出所謂「**實質平等**」概念，似乎有益表彰如果立法者以考試成績作為分發標準者的「**形式平等**」有別，並認為系爭規範，雖未盡妥洽，但仍不違憲。該號解釋固存在其時空背景，但如今觀來仍明顯違背吾人今日，對於平等原則之理解，蓋因為工作之分發，依照與工作能力或適任條件無關之階級因素作為分發依據者，此種不當之分類正是造成前開歧視的主要原因，顯然違反平等原則，也同時侵害低階之士官與士兵在同等的成績條件下，追求同樣工作條件與工作機會之自由權，從而理論上應宣告其屬違憲規範才是，卻僅宣稱其不妥恰，但不違憲。從此可知，釋憲實務上以「**實質平等**」原則為由，嘗試想將國家追求特定政策（例如照顧特定階級者之就業與工作機會）與公益目的等因素，放在平等原則之天平（標準）中，以進行考量（給予正當化理由）的思

維邏輯，顯得相當鮮明。此種思維邏輯，係在結果上給予立法者一個相當寬大之法規範形成的空間<sup>5</sup>。到了釋字第 211 號解釋，解釋文則明白指出，「憲法第七條所定之平等權，係為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法之目的，而為合理之處置」，堂而皇之將其放進解釋文中。這也成為我國後來在釋憲實務上，關於平等原則或平等權規範審查，多以憲法第 7 條之規定係在追求實質的平等為由，將立法者對於區別待遇之政策考量，融入實質平等原則的概念中，對於相關規範審查，多採取寬鬆標準的理論依據。

在我國釋憲實務中，關於平等原則之意義或內涵，大概是從釋字第 485 號解釋開始，確立有關實質平等原則之意義的描述，其內容大抵如下，「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待」。這樣的意義或解釋內涵，一路在司法院大法官釋字第 526、547、565、584、596、605、614、647、648、666、675、687、694、696、711、727 號，或在解釋文、或在解釋理由書中相繼出現。

將我國憲法第 7 條有關平等原則意義之內涵，融入學者引進美國違憲審查標準（standards of review）<sup>6</sup>，亦即，將美式有關平等原則之「目的」及

<sup>5</sup> 有關我國大法官在平等權解釋所適用的審查標準，詳細說明，可參黃昭元（2008），〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，37卷4期，頁256-260。

<sup>6</sup> 有關美國違憲審查基準的詳細介紹，文獻可參黃昭元（2004），〈憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析〉，《臺大法學論叢》，33卷3期，頁45-89；黃昭元（2013），〈大法官解釋審查標準之發展（1996-2011）：比例原則的繼受與在地化〉，《臺大法學論叢》，42卷2期，頁231-241，特別是該文註44所列國內相關文獻，可為參考；湯德宗（2009），〈違憲審查基準體系建構初探：「階層式比例原則」構想〉，廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務（第六輯）（下冊）》，頁608-625，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處；另請參考，湯德宗大法官在釋字第694號解釋部分協同暨部分不同意見書、第696號協同意見書、第701號部分協同暨部分不同意見書中的說明；廖元豪（1996），〈美國「種族優惠性差別待遇」（Racial Affirmative Action）合憲性之研究：兼論

「手段與目的間關聯性」的審查模式（或稱二元聯動模式），與我國憲法平等原則規範內容融合而加以理解者，大概是始自司法院大法官釋字第 593 號解釋，「國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，涉及人民受憲法第十五條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。該法律或命令規定之課徵對象，如係斟酌事物性質不同所為之**合目的性**選擇，其所規定之課徵方式及額度如與目的之達成具有**合理之關聯性**，即未牴觸憲法所規定之平等原則與比例原則」，儘管在該處，仍將平等原則與比例原則同時併列<sup>7</sup>。釋字第 605 號解釋則謂，「主管機關基於**公共政策之考量**（註：應為正當目的之考量），尚難認係恣意或不合理，且與目的之達成亦有**合理之關聯性**，故與憲法第七條保障平等權之意旨並無牴觸」，雖然完全指出其與平等原則的關聯性，但並未明白提到系爭規範適用者，屬於最寬鬆、低度的審查基準。釋字第 626 號解釋，指出系爭規範「以有無色盲決定能否取得入學資格之規定，係為培養理論與實務兼備之警察專門人才，並求教育資源之有效運用，藉以提升警政之素質，促進法治國家之

---

平等原則之真義》，《東吳法律學報》，9卷2期，頁5-11。

<sup>7</sup> 最早提到目的與關聯性者，大概是釋字第426號解釋，討論有關空氣污染防治費之收費，「惟特別公課亦係對義務人課予繳納金錢之負擔，其徵收**目的**、對象、用途自應以法律定之，如由法律授權以命令訂定者，其授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許。上開法條之授權規定，就空氣污染防治法整體所表現之**關聯性**意義判斷，尚難謂有欠具體明確」，但在此號解釋中。論其實際，對於徵收特別公課之目的與關聯性間的審查標準，仍非常不明確。又釋字第551號解釋，亦同樣提及目的與手段間之關聯性，但卻是涉及以憲法第23條規定比例原則，作為審查規範依據的事件，「憲法第八條、第十五條定人民身體之自由與生存權應予保障。立法機關為實現國家刑罰權，本於一定目的，對於特定事項以特別刑法規定特別之罪刑，其內容須符合憲法第二十三條所定要件。法律對於人民自由之處罰或剝奪其生存權，除應有助於達成立法目的，尚須考量有無其他效果相同且侵害人民較少之手段，處罰程度與所欲達成目的間並應具備合理必要之關係，方符合憲法第二十三條規定之比例原則」，非在闡述憲法第7條規定的平等原則，故在此處不予列入。此外，審稿委員意見指出，釋字第365號解釋雖係針對性別平等，並非有關目的的手段的一般性說明，但也針對目的與手段之關聯性有所闡述，在此一併提供參考。

發展，其欲達成之目的洵屬**重要公共利益**；因警察工作之範圍廣泛、內容繁雜，職務常須輪調，隨時可能發生判斷顏色之需要，色盲者因此確有不適合擔任警察之正當理由，是上開招生簡章之規定與其目的間尚非無**實質關聯**，與憲法第七條及第一百五十九條規定並無牴觸<sup>8</sup>，則屬平等原則之美式的中度審查基準<sup>8</sup>。釋字第 666 號解釋則相當明確的指出，憲法第 7 條所保障之實質平等原則，與目的及關聯性間的關係，「憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之**實質平等**，要求**本質上相同之事物應為相同之處理**，不得恣意為無正當理由之差別待遇。法律為貫徹立法目的，而設行政罰之規定時，如因處罰對象之取捨，而形成差別待遇者，須與立法目的間具有**實質關聯**，始與平等原則無違」。此後，釋字第 675 號解釋，系爭規範「旨在增進行政院金融重建基金之使用效益，保障金融機構存款人權益及穩定金融信用秩序，其目的洵屬正當，該手段與立法目的之達成具有**合理關聯性**，與憲法第七條規定尚無牴觸」，以及釋字第 682 號解釋，「憲法第七條保障人民平等權，旨在防止立法者恣意，並避免對人民為不合理之差別待遇。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定」。一路走來數個大法官解釋，例如釋字第 694、701、719、722、727 號解釋，大致上都採用前述內涵或意義以理解平等原則。

由於本文主題在討論租稅正義，所以在此也說明釋憲實務上，司法院大法官有關租稅正義與憲法平等原則關係的理解。在我國釋憲實務上，並未曾提到過租稅正義（*Steuergerechtigkeit*）之字眼或用語，與正義意義相接近的公平（*gerecht*）或平等（*Gleichheit*）字眼或用語，倒是頗為常見。因為這在一般認知上，正義與公平或平等的字眼，幾乎是同義語，只是這些類似概

<sup>8</sup> 釋字第 637 號解釋，雖然也用有點類似用語之文字，系爭規範「旨在維護公務員公正廉明之重要公益，而對離職公務員選擇職業自由予以限制，其目的洵屬正當；其所採取之限制手段與目的達成間具**實質關聯性**，乃為保護重要公益所必要」，但由於並未引用憲法第 7 條規定為依據，係引用憲法第 23 條與工作權保障為據，故在此處不予列入。



念之間全部具有高度的抽象性，也使租稅正義或其類似概念在實務操作上陷入頗為棘手境地<sup>9</sup>。在釋憲實務上，若以租稅公平原則作為關鍵字進行搜尋者，當屬釋字第 180 號解釋，以土地增值稅「應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則」為始。此後，以租稅公平原則或是類似的課稅公平原則者，以進行稅捐法律規範檢驗者，共有大法官釋字第 196、218、224、248、257、281、318、327、361、385、496、500、506、508、536、607、635、650、673、687、694、696、703 號解釋等。值得注意者為釋字第 565 號解釋，係引用憲法第 7 條規定為租稅之平等原則的規範依據，且說明其內容為，「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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」，不僅結合前述釋憲實務一貫對平等原則係以實質平等概念為內涵的理解，認為實質平等概念在租稅法領域中亦同樣適用。最重要者，是大法官首次在此指出於稅法學界中經常引為課稅基本原則（Fundamentalprinzip der Besteuerung）之量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）的「稅捐負擔能力」（steuerliche Leistungsfähigkeit）概念<sup>10</sup>，亦即「實質稅負能力」。稍後，到了釋字第 597

<sup>9</sup> 許宗力（2007），〈從大法官解釋看平等原則與違憲審查〉，氏著，《法與國家權力（二）》，頁143，臺北：元照。

<sup>10</sup> 關於量能課稅原則與稅捐負擔能力概念，文獻請參照 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band 1, Köln 2000, S. 479 ff.; Hey, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2015, § 3 Rz. 40 ff.; Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Heidelberg 2015/2016, § 1 Rn. 33, § 2 Rn. 188 f.; Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, S. 319, 323; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, S. 43 ff.; Klett, Progressive Einkommensteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz - 100 Jahre nach Georg Schanz, in: Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, F.S. für Tipke, Köln 1995, S. 599 ff.; Taboada, Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts, in: Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, F.S.



號解釋，大法官並未引用憲法第 7 條平等原則之規定，但指出「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」，將「量能」課稅與公平原則合併使用<sup>11</sup>。此後，釋字第 693 號解釋，則是在解釋理由書之最後，以非常間接方式點出，「有證券交易所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅業如前述，非在實現量能課稅……所有其他有證券交易所得之個人及營利事業，適用所得稅法第四條之一時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題」，隱約指出量能課稅原則與憲法平等原則規範間存在的關係。

若以平等原則作為稅捐法律規範之審查標準，大法官向來是以相對寬鬆、屬於低度的審查標準也就是合理審查基準（rational relationship test）來進行審查，這可以從兩號解釋中就可以得出答案。首先，釋字第 647 號解釋

---

für Tipke, Köln 1995, S. 583 ff.; Ehmcke, Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuersystem in Spanien, StuW 1999, S. 89 ff.; Moschetti/Bozza-Bodden, Die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips gemäß Art. 53 Abs. 1 der italienischen Verfassung, StuW 1999, S. 78 ff. 我國文獻，參黃茂榮（2012），《稅法總論第一冊》，增訂3版，頁163-177，臺北：植根；葛克昌（2005），〈量能課稅原則與所得稅法〉，氏著，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2版，頁155-175，臺北：元照；葛克昌（2005），〈量能原則為稅法結構性原則：與熊偉臺北對話〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，2版，頁321-334，臺北：元照；葛克昌（2009a），〈租稅國家之憲法界限〉，氏著，《所得稅與憲法》，3版，頁270-278，臺北：翰蘆；葛克昌（2009b），〈法律原則與稅法裁判〉，氏著，《所得稅與憲法》，3版，頁556-566，臺北：翰蘆；陳清秀（2014），《稅法總論》，8版，頁28-39，臺北：元照；柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14期，頁55-120；柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136期，頁88-101。

<sup>11</sup> 最早在釋憲書類上提到稅捐法之量能課稅原則的字眼者，為鄭健才大法官在釋字第311號一部及理由不同意見書中提到，關於徵收遺產稅，「此為公法上量能課稅原則如何立法之問題，而非私法上繼承效力何時發生之問題」，以及，第315號解釋協同意見書，提到「釋字第315號解釋我國所得稅法建立『有所得即應課稅』之公平原則，又進而採取累進稅率或量情減免以建立『量能課稅』之合理原則」。

指出，系爭規範「係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間，是倘系爭規定所追求之**目的正當**，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有**合理關聯**，即符合平等原則之要求」，不僅採用美式之低度的審查標準，而且也認為檢驗結果係屬合憲；其次，釋字第 648 號解釋認為，「憲法第七條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定**目的正當**，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有**合理之關聯性**，其選擇即非恣意，而與平等原則無違」。從上述兩號解釋，大致上也可以得出司法院大法官對稅捐法律規範檢驗的基本態度，認定租稅法與經濟（行政）法領域相同或至少類似，立法者享有較大立法形成空間，也因此審查標準上均採用低度審查標準，只需要追求之目的正當，分別待遇之手段與追求的目的間具有合理關聯性（*rational relationship*）者，即具有合憲性。僅在個案中，倘若同時涉及其他重要之基本權，例如涉及到生存權，或者是涉及婚姻與家庭之制度性保障的稅法規範，司法院大法官也會因此對應的提高審查基準。前者，例如釋字第 701 號解釋，系爭規範使「納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其**目的**須係合憲（註：應為重要目的）外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有**實質關聯**，始與憲法平等原則之意旨相符」，後者，例如釋字第 694 號解釋，「按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待

遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲（註：應為重要目的）外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有**實質關聯**，始合於平等原則」，而查「系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺**實質關聯**，而與憲法第七條平等原則有違」，從而宣告系爭規範為違憲。

### 三、學說理解之平等原則

一旦論及憲法學說中有關平等原則規範在學說上之理解，吾人不能迴避一直存在於國內學界，特別是在留學美國與留學德國的兩派學者間，各自依據所留學母國在釋憲實務上，針對平等原則觀念理解不同或概念歧異，因此所產生或衍生出來的爭議問題。這些爭議問題之點相當多，誠如留美學者的黃昭元教授在其文章中所指出，從平等原則概念內涵，究竟是要追求形式平等或實質平等，到平等原則之規範性質，究竟僅為憲法基本原則抑或者也是平等權，同時享有類似自由權之各種權利（例如防禦權）性質，到平等原則適用對象究為規範或者及於事實的審查，平等原則是否適用於私人間法律關係，平等原則與比例原則何者應優先適用審查，乃至於審查公式亦即審查平等原則的架構，是否加入比例原則的審查模式以及如何加入，審查架構之重點究竟是在分類之標準，或者應該是在分類之後，基於法律規範所作成的差別待遇是否具備合理性，乃至於若認定為系爭規範違反平等原則以後的宣告或處理方式等，均產生相當程度的歧異<sup>12</sup>。

由於所涉及問題點甚多，國內文獻討論也已不少，受限於時間與篇幅，並非本文所能完全處理，僅能在主題探討之「租稅正義」追尋的範圍內，進行相關議題中各方觀點之概述，分述如下：

首先，最要處理的根本問題，為我國憲法第 7 條所規定之平等原則，究竟所要追求的是形式平等（formal equality）或者是實質平等（substantive

---

<sup>12</sup> 黃昭元，前揭註5，頁255。

equality)？如前所述，司法院大法官之解釋經常慣性的，在涉及平等原則之規範審查中，提到憲法平等原則並不是要追求「絕對、機械之形式上平等」而是追求實質平等。然而，這種將形式與實質平等原則相互對立之敘述用語，是自我衍生的循環論證，從來不會也絕不可能有人承認，要求國家或者自己在思想上所想要追求之平等，僅限於形式平等而無意追求實質的平等，而如果形式平等就是被簡單理解成所謂絕對、機械式平等者，則這種平等觀是否還符合於平等，本身就很可疑。故而，這是一種自我假設對照存在之對立命題，但實際上根本就沒有形式平等的對照存在，而大法官這樣敘述目的，其實只是要引出對立法者隱藏在系爭規範後分類，對於其規範目的與其所作成的差別待遇，提供具有正當理由說詞而已。正由於大法官在過去多數之憲法解釋，於說理不足的情況下，貿然肯認立法者作出這樣分類，其規範目的與差別待遇均屬於合憲，也難怪學者會批評這種操作方式形式、空洞且為同義反覆，「多淪為直觀式的個案論斷」，連帶也使得「等者等之，不等者不等之」的說理方式<sup>13</sup>，同樣遭到來自留美學說的質疑<sup>14</sup>。

實際上，正如同多數人都希望追求實質平等一樣，「等者等之，不等者（依照本質）不等之」的概念，本身固然也還是有抽象處，例如何謂本質之相等或不等，但這種源自於德國聯邦憲法法院的說理方式<sup>15</sup>，指出立法者「不僅不能把本質相同的恣意地不同處理，也不能把本質不相同的恣意地相同處理」<sup>16</sup>，其實要遠比我國司法院大法官上述慣常使用，以對立式命題（形式平等與實質平等、機械平等與實質平等）方式，更進一步接近後者所欲追求

<sup>13</sup> 許宗力，前揭註9，頁143。另外，有關留德學者論述實質平等原則或實質平等觀的文章，可參吳信華（2007），〈平等權的體系思考（上）〉，《月旦法學教室》，55期，頁84-86；李惠宗，前揭註4，頁135-138。

<sup>14</sup> 黃昭元，前揭註5，頁258；黃昭元（2009），〈平等權與自由權競合案件之審查：從釋字第649號解釋談起〉，《法學新論》，7期，頁24。

<sup>15</sup> 德國聯邦憲法法院針對一般性平等原則，指出「基本法第3條第1項規定要求等者應相等，不等者依照其本質而不等的對待」（Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es Gleiches gleich, Ungleiches entsprechend seiner Eigenart ungleich zu behandeln），請參閱BVerfGE 42, 64, 72.

<sup>16</sup> 許宗力，前揭註4，頁497。

實質平等原則概念的內涵，亦即，此種敘述可以讓司法者對於平等原則規範審查之重點，從抽象之實質平等原則或概念導出，引入有關對於相等與不等之事務、事物或人群間的分類標準，即所謂的可比較性（Vergleichbarkeit）<sup>17</sup>，乃至於分類標準的方法選擇或其精細度，與立法者對此所提供差別待遇彼此間是否能夠相稱或相對應，也就是有無正當理由（Rechtfertigung）的審查，而不只是一種純然之抽象說理或者是空洞的法律概念而已。換言之，我國釋憲實務上所以淪為學者所批評直觀式論斷，是因為我國釋憲實務對於平等原則向來論述之方式，乃至於說理不足所產生個別問題，並不是「等者等之、不等者不等之」或者由此衍生而來「恣意禁止」（Willkürsverbot）模式，意在強調立法者應提供一個合理理由的說理義務等德國審查模式，因此不可採取的理由或原因。

一個真正存在於留美與留德學者之間，有關實質平等原則及就此衍生有關爭議的重要差異，在於是否於實質平等原則之觀念或概念下，提供事實上處於不利之地位者抑或者是長期受到歧視者，也就是針對事實上不平等，以優惠性差別待遇（affirmative action）之規範立法進行調整或扭轉的可能性。留美學者黃昭元教授，在其文章中將各種不平等狀態做了詳細討論與分類，並引用美國聯邦最高法院在平等權之論述中常見的「分散又隔離的少數」（discrete and insular minorities）觀念，總共分成四種類型不平等，分別為：

1. 表面中立的國家公權力之現實適用結果，造成事實上系統性歧視的後果或者是差別影響（discriminatory od disparate impact），例如公務員考試以無關性別的負重能力為錄取標準，造成實際上錄取者全部都是男性的結果；
2. 過去之國家歧視行為雖然已經結束，但其歧視的後果與其影響則仍延續至今。例如，過去對於女性與對於少數族裔進行歧視的法令，現在雖然已經被廢止，但其在政治、經濟與社會上的弱勢則仍然並未因此消除；
3. 私人所為社會性歧視，因此而對於某些人民或群體造成長期的、固定性的不利影響，不論這些是出於其個人偏好、偏見或者是敵意等動機，或者是出於理性選擇或意識形態所致者均是。例如，主流文化對於同性戀者或者是對於外籍

<sup>17</sup> 許宗力，前揭註9，頁190，在該處稱為「可相提並論性」。



勞工的刻板印象；4. 先天或後天所致，個人或結構性的事實上不利地位，例如身心障礙、貧窮或急難、城鄉差距或偏遠地區人民在政經社地位上的結構性不利。若以造成不利之原因而論，大部分身心障礙等是由固然都非因為國家所致，但如城鄉差距所形成事實上不平等地位，就甚難論斷其時間、空間乃至於個人、群體或國家的原因歸屬<sup>18</sup>。依照氏看法，以上第2至第4種類型之不平等，若國家在規範上應予區別而未區別，以致造成「不等者等之」的適用結果，這其實已經是一種法律適用上歧視，而屬於法律平等問題。相對於留德或大陸法系學者，普遍將上述事實上不平等的情況，留給受益權或是社會國原則去處理，要求應由政治部門承擔起比較大的促進立法措施責任，司法一般也對此採取相對較為寬鬆的審查基準者<sup>19</sup>，氏認為特別是對於上述第2種與第3種類型不平等之事實，這應該是憲法規範平等權保障的核

<sup>18</sup> 黃昭元，前揭註14，頁28。

<sup>19</sup> 我國留德或大陸法系學者之闡述，請參陳愛娥（2007），〈對憲法平等權的檢討：從檢視司法院大法官相關解釋出發〉，湯德宗、廖福特（編），《憲法解釋之理論與實務（第五輯）》，頁246、255、257，臺北：中研院法律學研究所籌備處；徐正戎（2000），〈平等擔任公務員原則之理論與實踐：以法國為例〉，李建良、簡資修（編），《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁170-171，臺北：中研院中山人文社會科學研究所。該文雖然未直接指出法國採取社會權或社會國原則，以處理平等擔任公務員的理論基礎，但在說理與論證過程中，則是採取與德國法相似的手法，即以「同同、異異」（相同情形，相同對待，不同情形，不同對待）等方式去討論。另值得注意者，許宗力教授對於事實上不平等的調整，關於規範事實之審查密度的討論上，採取按照事件與性質而有不同密度看法，例如，對於老弱殘障的有利差別待遇，可採取最寬鬆的明顯性審查，但性別與種族的差別待遇，固然應採取強烈內容的審查，惟優惠性差別待遇，即便是建立在上述敏感項目上，只要能舉出憲法授權，就不妨降為中度的可支持性審查，請參照許宗力，前揭註9，頁189。德國聯邦憲法法院之態度，則似乎不是很清楚，偶而會以社會國原則（Sozialstaatsprinzip），偶而會兼以平等對待原則（Grundsatz der Gleichbehandlung）論述，但在學說中，主流意見似乎認為這是社會國原則在平等權上的適用，換言之，社會國原則才是主要應適用的原則，請參Osterloh, in: Sachs GG, München 2003, Art. 3 Rn. 45, 96 f.; Englisch, in: Stern/Becker GG, Köln 2016, Art. 3 Rn. 34.; Jarass, in: Jarass/Pieroth GG, München 2002, Art. 3 Rn. 1。明確拒絕引用平等原則而為適用者，參Ipsen, a.a.O. (Fn. 4), § 19 Rn. 795, 799。有關平等原則與社會國原則之間界限的問題，在德國憲法學界中可能還要繼續討論並加以釐清，參Kischel, in: Epping/Hillgruber GG, München 2015, Art. 3 Rn. 99。

心爭議，各國憲法規範介入程度，容或有不同，但如果說完全不能介入，恐怕則是過於保守的主張<sup>20</sup>。基於「保障弱勢群體原則」（group-disadvantaging principle），而非「反歧視原則」（anti-discrimination principle），氏認為，應提供「分散又隔離的少數」以「優惠性差別待遇」規範可能性，以積極調整這種事實上不平等的狀態<sup>21</sup>。

其次，留美與留德學者彼此間看法之差異，也涉及到憲法第 7 條平等原則，究竟僅為憲法基本原則，抑或者同時具平等權之主觀公權利的性質？若然，應適用何種審查標準或密度？平等原則與比例原則之間的競合關係為何？關於上述問題，留美學者完全肯定平等權作為一種主觀公權利，並且也已發展出前述以「目的」及「手段與目的間關聯性」的固定審查模式（或稱二元聯動模式），以三種不同寬嚴程度的審查標準（合理審查、中度審查、嚴格審查）進行規範審查。再者，依照留美黃昭元教授之意見，在平等權與自由權同時受侵害而競合的事件中，應需且只需依照平等權（平等原則）來審查，即可同時處理（留德學者）所關注之「差別待遇程度」是否過嚴的問題<sup>22</sup>。相對的，在留德學者方面，基本上雖也同樣肯認平等權作為主觀公權利（同樣稱平等權 Gleichheitsrecht），但並未完全承認其作為基本權享有如自由權（Freiheitsrecht）一樣的權利內涵，例如防禦權（Abwehrrecht）雖於平等權中亦有同樣的適用，但除少數領域外，原則上仍不認為享有積極地位，可向國家請求給付之請求權（Leistungsrecht）<sup>23</sup>，只是，在既有給付之

<sup>20</sup> 黃昭元，前揭註14，頁30；廖元豪，前揭註6，頁4、37-43，在該處，氏稱其主張遵循「進步主義憲法學」，有意以此相對顯示出某些學說見解的「保守性」。

<sup>21</sup> 黃昭元，前揭註14，頁32。但同樣留美的學者雷文玟教授也提到，美國女性主義法學者對於為女性提供優惠性差別待遇立法之立場亦有分歧，足見各方所關注者為是否透過改造法律現有的標準，使其更能夠貼近符合女性（或同時符合男性）的特殊需求，而不是直接肯定優惠性差別立法的正當性，參雷文玟（2000），〈性別平等的違憲審查：從美國女性主義法學看我國大法官幾則有關男女實質平等的解釋〉，李建良、簡資修（編），《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁147-153，臺北：中研院中山人文社會科學研究所。

<sup>22</sup> 黃昭元，前揭註14，頁35。

<sup>23</sup> 惟李建良教授似乎完全肯定平等權作為主觀公權利在各種面向的功能，包括防禦權與給付權在內，當然也包括客觀規範功能之保護義務在內，參李建良（2008），

分享權（*Teilhaberecht*）上，仍有平等權或平等原則的適用<sup>24</sup>。又留德學者對於平等權之權利內涵的闡述，似乎也未盡一致。許宗力教授似乎是以平等原則，作為基本法下之整體法結構的一環，因為在基本法之基本權與組織法部分中的許多規定，都可以被放在平等原則的關連上作解釋，據此填塞平等原則的內涵，似乎仍未正面肯認平等權獨立在自由權以外的意義<sup>25</sup>。李惠宗教授則明白認為，平等權本身並無意義，作為基礎性基本權，故平等權需與其他之基本權（自由權）競合，成為複數的基本權<sup>26</sup>。吳信華教授則認為，平等權之規範內容若在保障「公平對待」，則以「平等原則」似乎更能彰顯具體內涵<sup>27</sup>，似乎均較均傾向於否定，平等權作為獨立基本權，具獨立於自由權以外之內涵的意義。關於審查密度部分，許宗力教授則將審查密度重點，著重在於規範所涉及事實調查，依照德國自 1979 年共同參決法判決（*Mitbestimmungsurteil*）以來，區分三種不同審查密度，分別為是最寬鬆審查密度，只要立法者所調查或根據的事實，不具有公然、明顯的錯誤，法院即不對其指責的「明顯性審查」（*Evidenzkontrolle*）；其次，稍嚴格一點審查，非僅止於要求立法者之判斷不得有公然、明顯錯誤而已，還要求立法者之判斷，必須要合乎事理（*sachgerecht*），以中文而言，為「說的過去」的「可支持性審查」（*Vertretbarkeitskontrolle*）；最後，屬於最嚴格的審查，亦即立法者之判斷必須具有充分的蓋然性（*mit hinreichender*

---

〈經濟管制的平等思維：兼評視大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉，《政大法學評論》，102期，頁81-85。德國學界見解則偏向認為，平等權並無第一次的給付請求權（*keine originären Leistungsansprüche*），而是擁有衍生的分享請求權（*derivative Teilhaberechte*），參Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 110, 111.

<sup>24</sup> 國內留德學者見解，詳參許宗力，前揭註9，頁143；李惠宗，前揭註4，頁136；許育典，前揭註4，頁175；吳信華，前揭註13，頁83-85。

<sup>25</sup> 許宗力，前揭註4，頁498。

<sup>26</sup> 李惠宗，前揭註4，頁137。

<sup>27</sup> 吳信華，前揭註13，頁84。然而，吳教授教授在稍後文章中，卻又提到「平等權雖為憲法所列舉之基本權利，實則原則上並無獨立的保護內容，多係依附於某基本權利（自由權）而存在，故能否存在真正的基本權競合的情形，將有爭議」。參吳信華（2007），〈平等權的體系思考（下）〉，《月旦法學教室》，56期，頁101。

Wahrscheinlichkeit) 或者是相當的確定性 (mit einiger Sicherheit)，法院也須對於立法者之判斷做出具體而詳盡的深入分析，倘無法確信其判斷為正確者，就立法者事實之判斷即應為非難的「強烈內容審查」(intensive Inhaltskontrolle)<sup>28</sup>。對於平等權(平等原則)與比例原則之間的審查順序上，原則上則認為應區分案例類型，依平等權與自由權各自適用，並分別進行或省略某些審查程序<sup>29</sup>。這當中，特別是在平等權之差別待遇是否合理的檢驗上，常有與比例原則類似之審查內容，亦即依適當原則、必要原則與狹義比例原則，並在部分平等權案例上，也可以再為(自由權)按照比例原則的審查<sup>30</sup>，並未有僅以比例原則適用而排斥平等原則，或者僅以平等原則適用而排斥比例原則的問題。另外，有關比例原則與平等原則之審查順序上，留德學者似乎傾向認為並無一致性之答案，須視個案中哪一個基本權，最符合於案例事實所呈現之爭點而再為具體認定<sup>31</sup>。

最後，縱使同樣以平等原則作為審查方式，留美與留德學者所強調的重點，彼此也有所不同。如前所述，留美的黃昭元教授認為，平等原則之審查重點應該是在分類，尤其是分類標準之選擇與分類標準的精細度，後者即分類標準是否有涵蓋不足(under-inclusive)或過度涵蓋(over-inclusive)的問題<sup>32</sup>。亦即，倘若立法者所採取之分類，係以個人在生理上無可改變之特徵(immutable characteristics)的種族、膚色或原族裔為分類者，構成所謂之嫌疑分類(suspect classification)，採取嚴格審查標準，若當分類標準涉及以性別、外國人身份或非婚生子女等所謂的準嫌疑分類(quasi-suspect classification)，採較寬鬆之中度審查基準，倘若涉及諸如以貧富或財產地位、犯罪前科等一般分類作為標準，傾向採合理審查基準；除分類標準以外，

---

<sup>28</sup> 許宗力(2007)，〈違憲審查程序之事實調查〉，氏著，《法與國家權力(二)》，頁61-66，臺北：元照；許宗力(2006)，〈訂定命令的裁量與司法審查〉，《憲法與法治國行政》，頁241-246，臺北：元照；許宗力，前揭註9，頁184-190。

<sup>29</sup> 吳信華，前揭註27，頁98-100。

<sup>30</sup> 吳信華，前揭註27，頁100。

<sup>31</sup> 吳信華，前揭註27，頁97。

<sup>32</sup> 黃昭元，前揭註5，頁273。

留美學者多還強調所涉及權利類型與事務領域，同樣影響審查標準<sup>33</sup>。在權利類型因素下，當涉及人民之政治性權利、旅行、結社自由、言論自由或宗教自由等「基礎性權利」（fundamental rights）時<sup>34</sup>，特別是高價值言論自由之事前管制與內容管制，或是直接管制宗教信仰自由之內容時，採取嚴格審查標準，若涉及教育、擔任政府公職等「重要性權利」者，傾向於採取中度審查基準，若對於低價值之言論自由，特別是商業言論之表達方式，或者是社會與經濟性

權利、財產權之限制或徵收，則採行合理性審查基準；在事務領域方面，對於社會或經濟立法，傾向給予政治部門決定，基於司法自制多不加以干涉，採取合理審查標準。相對於此，留德學者則普遍傾向，在平等權或平等原則之審查中，將重點放在立法者在規範中進行差別待遇的正當性理由（Rechtfertigung）<sup>35</sup>，換言之，在有關平等權或平等原則之審查步驟上，仍與自由權依照比例原則的檢驗步驟大致相仿，都是分成三個階段分別進行檢驗，即為辨識差別待遇之存在、差別待遇之目的、是否存在正當化理由而依序進行。僅以兩位留德教授之說明為例，許宗力教授認為，首先應判斷系爭之法規範是否存在差別待遇的問題，以可比較性來決定兩種在法規範上受到

<sup>33</sup> 黃昭元教授認為，在美國聯邦最高法院一般而言，嫌疑分類對於審查標準的影響力，大於事物領域或權利類型，但如果是準嫌疑分類則未必如此。請參黃昭元，前揭註5，頁277。

<sup>34</sup> 美國之基礎性權利（根本性權利）概念，與德國的基本權（Grundrechte）概念，並不完全相同，係指「作為一切公民暨政治制度基石的自由與正義基本原則所隱含的權利」，尤其是「界定自我關於存在、意義、宇宙與人類生活奧秘的概念的權利」，請參湯德宗（2007），〈政府資訊公開請求權入憲之研究〉，湯德宗、廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務（第五輯）》，頁276，臺北：中研院法律學研究所籌備處。

<sup>35</sup> 國內留德或大陸法系學者之意見大致上的總整理，可參見陳愛娥（2006年12月），〈平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限：兼評司法院大法官相關解釋〉，頁4-6，發表於：《司法院大法官九十五年度學術研討會：憲法解釋與平等權之發展》，司法院（主辦），臺北。德國學界看法似乎也是如此，Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. vor 1. Kernfrage ist stets die Rechtfertigung, ob also die (Un-)Gleichbehandlung in ihrem Gewicht durch entsprechende sachliche Gründe aufgewogen wird.



不同處理的人或社會生活事實，是否共同具有一個他人或其他生活事實所未具有的特徵（差別待遇存在），其次則應該確定差別待遇之目的，並分別其所欲追求之目的，是否涉及實質平等的政策目的而為（差別待遇目的），若肯定之，即以「合目的性」為審查標準，必要時可以佐以「體系正義」的觀察，若否定之，則適用較為嚴格之比例原則的審查模式，亦即，其所欲追求之目的必須合憲，並按照適合性、必要性與狹義比例原則而為檢驗（正當性理由）<sup>36</sup>。吳信華教授則是先將平等權或平等原則審查分成兩種類型，關於應為相同之處理卻為差別待遇之平等權，應先思考差別待遇是否存在，並同時找出差別待遇的標準（差別待遇存在及標準），其後則是思考找尋該差別待遇標準之規範目的（差別待遇目的），再檢驗該差別待遇之標準是否有合理理由，此時係依照社會一般經驗法則及事理，甚或是比例原則及體系正義的要求，以探究差別待遇之合理性（正當化理由）<sup>37</sup>。另一種類型則是應差別處理卻為相同待遇之平等權，思考步驟大致仍相仿，只是調整內涵而已，亦即，應先找出整體適用規定之本質相同與不同處（差異是否存在），對於本應不同處理之事項卻因規範而作一致性對待者，應論證該未為差異處理之規範目的（規範目的），該未為差異處理是否存在合理性（正當化理由）<sup>38</sup>。關於平等原則之審查模式部分，多數留德學者也提到德國聯邦憲法法院，在 1980 年以前採取的「恣意禁止」（Willkürverbot）模式，強調立法者提出正當化理由的說理，與在此之後採取融入「比例原則」內涵的新模式（neue Formel）<sup>39</sup>，此舉讓 1980 年以後在德國有關平等原則依照新模式的審查方式，與傳統上對自由權依照比例原則審查相互接近。

---

<sup>36</sup> 許宗力，前揭註9，頁190-192。

<sup>37</sup> 吳信華，前揭註13，頁86-89。

<sup>38</sup> 吳信華，前揭註13，頁90。

<sup>39</sup> 陳愛娥，前揭註35，頁811；林佳和（2006年12月），〈公務員、勞工與平等原則：從釋字第596號解釋談起〉，發表於：《司法院大法官九十五年度學術研討會：憲法解釋與平等權之發展》，頁32-37，司法院（主辦），臺北。

#### 四、建構與稅捐有關之平等原則

先暫且擱置有關形式與實質平等、平等權是否具有獨立意義或權利內涵的問題，我國憲法第7條所規定的平等原則，對於稅捐法律規範亦有適用，從而，將憲法所規範之平等原則，導引到稅捐法規範的領域，找出在稅捐法領域中所應適用之平等原則<sup>40</sup>，應有必要，也是建構平等原則與稅法連結的第一步。在此，前揭由留美學者黃昭元教授所強調「分類標準」，認為分類標準應為平等權核心爭議所在，平等權的審查也應特別重視分類標準的敏感度<sup>41</sup>，頗具參考意義。依本文意見，分類標準應該也是留德學者強調，兩種事物之間是否具有可比較性（Vergleichbarkeit）的前提基礎，亦即，在找出兩種事物間之分類標準以後，吾人才能分辨兩種在外觀上非屬同一之事物，是否存在著可比較下的「類似性」或者是「不同性」。這種分類標準，若成為立法原則，也將會是未來在檢驗系爭法律規範，是否合於憲法平等權或平等原則，據以衡量的檢驗標準（Prüfungsmaßstab）。實際上，德國學者也有指出，基本法第3條第1項規定之平等原則，毋寧應是在要求吾人要對所有人，於總體性（Gemeinsamkeiten）與個別性（Einzigartigkeiten）間，找出一個可以平等對待並予尊重的「合宜之比較標準」及其「合於一致性的適用」（Bildung und konsequente Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe）<sup>42</sup>，同

<sup>40</sup> 理論上，這個在稅捐法中所適用之平等原則，雖然是由憲法之平等原則所衍生而來的子原則，但並不需要是專屬稅捐法才適用的基本原則，只要理論上，有與稅捐及稅捐法律規範具備同樣性質的法律規範，也可能會適用同樣的基本原則。依照本文作者意見，稅捐法中應適用之基本原則應為「量能（課稅）原則」，但在實務上，具有社會安全捐性質之全民健保費，因為在我國全民健保制度設計下，具全民一體適用之普遍性、強制締約、依法定費率計算保費，更同時存在使用最多健保資源者，卻因為具備中低收入戶資格，而由政府補貼全民健保費的情況，因此繳交保費其實與享受健保資源並無具體對價關係，與稅捐之性質相同，故也是同樣適用量能負擔原則。關於健保費應適用量能負擔原則，請參見司法院大法官釋字第473、609、676號解釋。

<sup>41</sup> 黃昭元，前揭註5，頁273。

<sup>42</sup> Vgl. Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 3. 類此意見，亦可見Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 4. 在稅法中之衡量標準（der steuerliche Vergleichsmaßstab），參Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000, S. 32.

樣是在強調在平等權或平等原則中，應注重分類標準以及標準的適當性或合宜性的重要。換言之，**建立吾人探討稅捐法中之平等原則的重要步驟，即為找尋與稅捐事物有關的分類標準（tertium comparationis），成為可比較性基準，以決定兩種人群之間的稅負，是否存在不同或差異的關鍵基礎。**分類標準之決定應該與可比較性基礎具有一體兩面的意義。

在找尋分類標準時，應先認識所規範對象之事物本質（die Natur der Sache），與所涉及分類標準之規範目的，換言之，考察**規範對象（客觀觀察）**與**審思規範目的（主觀目的）**，對於找尋合宜之分類標準而言，缺一不可，兩者同樣重要。所稱考察規範對象之事物本質，係指規範對象的「本質性」（Wesentlichkeit）問題<sup>43</sup>。談到本質性，不能單純從抽象法學概念找到答案，必須回到事物之最初，從規範對象的特徵或要件來談起。

何謂「稅捐」？現代法治國家對「稅捐」或「租稅」或「稅賦」之理解，通常是將其解讀為一種人民對國家等公法團體（das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen），依照立法者為使國家獲得收入之法律規定（zur Erziehung von Einnahmen），對於所有滿足法定構成要件的人，強制課徵之不具有對價性（ohne Gegenleistung）的金錢給付（Geldleistung）<sup>44</sup>。上述對稅捐特徵或要件的理解，意味著人民對國家以「稅」為名的給付，一方面除須依照法律明文之規定給予以外，另一方面對人民而言，對於法律規定必須繳交的稅捐，具有依法履行的強制性，且人民在履行稅法所定之義務時，不存在著要求國家應對其個人提供對待給付的對價關係，換言之，人民對國家所給付之稅捐與國家對人民提供之給付兩者間，不存在著具對價性的有償給付關係。

<sup>43</sup> Vgl. Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 17.

<sup>44</sup> 關於稅捐之定義，國內文獻多引用德國稅捐通則第3條的規定來說明。稅捐通則第3條第1項第1段規定：「稱租稅者，謂公法團體，以獲取收入為目的，對所有該當於給付義務法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非屬特定給付之對價給付者」(Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erziehung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft)，陳敏（譯）（2013），《德國租稅通則》，頁4，臺北：司法院。

人民單方面給予國家以稅為名的金錢給付，目的應該是為了要讓國家能維持其組織運轉與功能發揮，而且也由於人民繳納稅捐之程度，在通常情形，會反映出國家對人民可提供給付或服務的程度，從而，或許可以如此理解，人民繳納稅捐與國家所提供之給付間，存在著總體性的對價給付關係，只是無法因此轉換為，繳納稅捐與國家給付之間具個別性的對價關係。這種純為讓國家能進行組織運轉與功能發揮，不為個別受益而做之給予，學說上稱為「財政目的」（Fiskalzweck）或「收益目的」（Ertragszweck）。屬於這類型稅捐法律規範，也因此被稱為「財政目的之稅法規範」，這是絕大多數以稅為名之法律規範的目的<sup>45</sup>。

除為讓國家獲取必要財源收入之目的外，稅捐法律規範長期以來也被國家利用，作為達成財政目的以外之特定政策目的的手段，吾人將後者稱為社會目的（Sozialzweck）<sup>46</sup>。此處所謂社會目的，並非僅指涉所謂社會救助或者是社會安全等屬社會政策（Sozialpolitik）意義下的狹義社會目的（Sozialzweck i.e.S.），而是廣泛指涉包括經濟政策（wirtschaftspolitisch）、文化政策（kulturpolitisch）、國民健康政策（gesundheitspolitisch）、環境政策（umweltpolitisch）、職業政策（berufspolitisch）等意義下的廣義社會目的（Sozialzweck i.w.S.）。廣義社會目的之稅捐法律規範，其實主要出現在各個之行政法規領域，包括經濟行政法、文化行政法、教育行政法、社會行政法、環境行政法、勞動行政法、健保行政法等，惟也會出現在以稅為名之稅捐法律規範中。此類稅捐規範，多屬稅捐優惠（Steuervergünstigung）或是加重稅捐負擔的誘導性規範（Lenkungsnormen）。只是，若國家選擇以加重稅捐方式來抑制特定行為或產業者，不能以稅捐手段完全扼殺該等特定行為或產業存在的可能性，此涉及扼死稅禁止（Verbot der Erdrösselungssteuer）的問題，亦即，社會目的之稅法規範不能將財政目的

---

<sup>45</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 20.

<sup>46</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 21.

完全擠壓或予以排除，作為稅捐規範，至少必須要維持財政收入目的，作為次要或附隨目的（Nebenzweck）<sup>47</sup>。

除上述目的以外，由於稅捐事件在客觀上具有大量行政（Massenverwaltung）的特性<sup>48</sup>，故為讓稅捐法規範不因此淪為紙上法律，讓稅捐法律規範在實際上具可行性，因此在稅捐法律規範中，也出現所謂追求簡化目的（Vereinfachungszweck）之稅法規範。例如，在稅捐立法中廣泛運用類型化規則（Typisierung）<sup>49</sup>、總額性規定（Pauschalierung）<sup>50</sup>、為簡化目的而提供之個別免稅額（Vereinfachungsfreibeträge）、及為簡化目的而給予（總額）免稅額（Vereinfachungsfreigrenze）等<sup>51</sup>，均屬之。對於此種類型之稅捐法律規範，因與前述基於財政目的之稅法規範，必然產生平等原則下的衝突，蓋因依前述財政目的所制訂之稅捐法律規範，本來僅依照特定之分類標準而為制訂，藉此而使國家獲得財政收入，但如果因簡化目的而無法讓每個，處於同樣標準或條件下之課稅因素，都被同等考量，勢將引發不同之差別待遇的問題。例如，原則上只要納稅義務人有所得，就應該要計算課稅，但立法者考量到，無法現實上對納稅義務人過小額度之所得均予計算課稅，從而，立法上會出現納稅義務人所取得性質屬小額之福利性所得（fringe benefit）者，免予課徵所得稅<sup>52</sup>。此種因簡化目的而導致與財政目的之規範相互衝突，形成差別待遇，吾人必須判斷其目的與手段間之關聯性，是否具備正當化的理由。此時，若能在討論平等權或平等原則檢驗時，引入比例原則的內涵，檢討目的與手段間之關聯性（Zweck-Mittel-Relation）關係<sup>53</sup>，或

<sup>47</sup> 德國稅捐通則第3條第1項第2段規定，「收入得為附帶目的」（die Erziehung von Einnahmen kann Nebenzweck sein），陳敏，前揭註44，頁4。

<sup>48</sup> Seer, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2015, § 21 Rn. 5.

<sup>49</sup> 例如，所得稅法第83條第5項授權制訂之擴大書審純益率標準及一般的同業利潤標準。

<sup>50</sup> 例如，所得稅法第17條第1項所規定之個人綜所稅的免稅額與標準扣除額等。

<sup>51</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 23.

<sup>52</sup> 例如，所得稅法第4條第5款規定，公教及勞工所領取之特支費、實物配給或代金或房租津貼，免納所得稅，即屬於此類。

<sup>53</sup> Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 15.



甚至是引入留美學者所強調將目的審查以及目的與手段間三重審查標準的檢驗機制，本文認為，應屬可採且較為細緻的作法。

其次，平等權（Gleichheitsrecht）作為一種主觀公權利，本身應具有獨立於自由權（Freiheitsrecht）以外之意義，並因此而具備有基本權之各種權利內涵（例如防禦權或給付請求權）以及客觀法規範的功能（就此而言，即為平等原則）<sup>54</sup>。平等權之意義或權利內涵，無疑應該就是指「平等對待請求權」（Anspruch auf Gleichbehandlung）<sup>55</sup>。就此而言，平等權其實可適用在各自由權領域，當然也因此會有與自由權不同意義之權利內涵，蓋因平等權從來就不是在強調，自由權才會有的「保護領域」（Schutzbereich）概念，後者是因為自由權本即在強調保護個人或特定之權利主體在特定領域中的「行動自由」（Handlungsfreiheit），此為自由權的保護領域概念，但平等權是跨越自由權領域的「平等對待請求」，既無須與自由權保護領域之概念一致，當然也無須得與自由權結合才能產生主觀權利內涵與客觀保護功能。一般在自由權規範之檢驗程序中，係以過當禁止（Übermaßverbot）為內容的比例原則（Grundsatz der Verhältnismäßigkeit），分別依自由權之保護領域（Schutzbereich）、自由權所受到的干預（Eingriff），與對於自由權之干預規範的限制（Schranke）等進行檢驗步驟<sup>56</sup>，而在最後階段即屬於干預限制之正當化理由（Rechtfertigung des Eingriffs）的判斷，德國法院在此通常係以四個（亦有認為三個）階段，追求正當性之目的（legitimes Ziel）、手段適合性（Eignung, Geeignetheit）、必要性（Erforderlichkeit）與相當性（Angemessenheit）亦即狹義比例原則（Verhältnismäßigkeit i.e.S.），進行

<sup>54</sup> Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 4.; Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 11. 在該處，提及自由權有時候會對於平等權給予增強，反之，亦然。類似意見，也可參Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 18.

<sup>55</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn 38. 在該處Fn. 63，氏指出，這已經是現今德國學說上無爭議的見解，只是聯邦憲法法院之實務仍抱持較開放的態度，參BVerfGE 65, 167, 173.

<sup>56</sup> 有關自由權檢驗步驟vgl. Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 6 Rn. 1; Ipsen, a.a.O. (Fn. 4), § 3 Rn. 118 ff. 有關自由權檢驗與平等權檢驗步驟與內涵的比較vgl. Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 14 ff.

手段與目的關聯性及兩種衝突法益之間的相互權衡，並為對應寬嚴之不同程度的審查<sup>57</sup>。這套檢驗程序，當然不能完全直接套用或挪用到屬於涉及平等權規範案例的檢驗中<sup>58</sup>。只是由於平等原則之檢驗，依照本文前述，若吾人將分類之標準併入差別待遇的檢驗中，將同樣也是由三個檢驗步驟程序所形成，分別為：可比較之分類標準與判斷差別待遇的存在、差別待遇規範之目的，差別待遇規範目的與手段之間的關聯性即正當化理由，特別是在後者之正當性理由的檢驗中，德國在 1980 年以後，引入以比例原則為內涵之新模式（neue Formel）的審查，追求在狹義比例原則之檢驗範圍內，亦將檢討兩種相互衝突利益之間的權衡，亦即追求平等對待與差別待遇兩者，依照差異的類型與份量（Art und Gewicht），是否引此使得受到不利益之一方，因此而受有過度不利益而引起失衡的問題。就此而言，平等權與自由權之檢驗步驟與對應的意義內涵，雖然兩者絕對不是全然相同，但卻也存在著可比較性與相互接近性，特別是在正當化理由的判斷步驟與檢驗標準<sup>59</sup>。

此外，因為稅捐是一種人民繳納給國家之金錢給付義務，金錢當然是人民所擁有的財產權，故檢驗稅捐法律規範是否違憲的審查，在釋憲實務上所經常被討論的基本權，在我國主要是以憲法第 15 條所規定之「財產權」為對象，不完全是從「平等權」，或者是說，兼論及財產權保障與平等權，此

<sup>57</sup> 許宗力教授所提到之三重審查密度，亦即明顯性審查、可支持性審查與強烈內容審查，是涉及規範事實的審查，且為依照比例原則而為的密度審查，並非稅捐法律規範中有關合於平等原則的審查。按在涉及平等原則之稅捐規範審查，雖說必然會同時涉及到對規範基礎事實之調查的密度審查，兩者之間一定程度上也具有密切關聯性，但概念上似乎尚非指涉同一件事，故在此暫且不論。

<sup>58</sup> 但在德國，也有學者將平等權檢驗的前兩個步驟，比照自由權檢驗，同樣稱為保護領域與影響（Schutzbereich und Beeinträchtigung），參 Jarass, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 4 ff.

<sup>59</sup> 類似意見，可參 Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 2. 以及許宗力教授，認為從平等權的釋義學結構來看，平等審查確實沒有比例原則適用的餘地，但觀察在最近政府提撥鉅款鼓勵人民購買新屋政策上，可看到容許平等與景氣政策目的之間此兩相衝突的法益進行利益衡量，使得比例原則之適用成為可能，似也有意肯認以比例原則從事平等審查的可能性，同時也還認為平等審查模式，基本上與自由權之審查者，沒有兩樣。參許宗力，前揭註 9，頁 171-174。

從前揭釋憲實務中的平等原則之描述即可得知。憲法第 15 條規定所保護之財產權，是以「財產處分自由」為意義內涵的自由權<sup>60</sup>。從而，關於稅捐法律規範之審查，純從理論而言，除涉及財產處分自由權（以比例原則為審查）外，應該也同時涉及到以憲法規範之平等權或平等原則為內涵所衍生的稅法原則（即為量能課稅原則，詳如後述）的審查，亦即，在涉及稅捐法律規範的審查，將同時涉及到對於財產自由權依照比例原則的審查，與規範依照平等權或平等原則的審查，屬於同時涉及自由權與平等權之典型類型。原則上，這兩種檢驗標準，都應該依序進行檢驗，依德國學界看法，比例原則將優先於平等原則而為檢驗，但檢驗結果也將會彼此相互影響<sup>61</sup>。換言之，稅捐法律規範之審查，因同時涉及自由權與平等權，故應該先後進行比例原則與平等原則的審查，而這兩種審查程序也會因此產生相互接近與相互影響的審查密度。依本文之意見，這應該是稅捐法規範，與其他法律規範領域最大的相異點。

其次，在稅捐法領域，本文認為，與其他法律規範領域不同處，是其並不存在著在其他法律領域，有所謂「分散又隔離少數」的概念，從而，也沒有憲法學者指出應提供「分散又隔離少數」以稅捐優惠（即優惠性差別待遇）的問題<sup>62</sup>。當然，在我國稅捐實務上確實曾出現，以特定身份或職業對象為

<sup>60</sup> Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 38 Rn. 19. 財產權之另一個面向，即為財產的存續保障，用以防禦國家進行無償或不合於市價給付的公用徵收行為，此涉及基本法第14條第3項規定。

<sup>61</sup> Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 5; Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 1.

<sup>62</sup> 審稿委員意見似乎認為，稅捐法中也可能存在「分散又隔離少數」，並舉外國人之所得以單一稅率課稅、軍教人員免稅、金馬居民優惠等稅捐義務規定，作為此類稅捐規範的依據。作者認為這個問題，確實值得進一步討論，只是結論上作者仍認為，以上三種情形，不屬於「分散又隔離少數」情形。理由在於，首先有關軍教人員與金馬居民免稅兩種情形，主要涉及到屬於職業類別與居住區域等偏向於主觀因素選擇之特徵，並非涉及種族、性別或是同性戀等在客觀上屬於不可變更或不易變更因素，作為分類標準，而且本地社會對於軍教人員或者是金馬居民等人羣，從來不曾存在因為主流對其歧視，造成該等人員在政經上存在弱勢，需要給予優惠規範而予「代表性補強」的問題。軍教人員或金馬地區居民之免稅規定，有其時代背景，但非出於「分散又隔離少數」觀念，且因而受社會歧視等的因素，作者對此類規範抱持較為批評之態度，在此因文章容量限制，無法進一步

限而給予的稅捐優惠規範，例如在我國曾經施行超過半世紀以上，直到 2011 年 1 月才被廢止的所得稅法第 4 條第 1 款與第 2 款，軍教人員之薪資所得免稅的稅捐法律規範。本文認為，由於軍教人員在我國，從來就不曾存在或者處於過往之法律規範中被歧視，或者居於社會弱勢地位的事實不平等問題，所以不能直接套用前述在憲法學界所討論講述之「分散又隔離少數」的概念。當年施行軍教人員之薪資所得免稅規範，或許是基於國家體諒軍教人員之犧牲奉獻，但實際薪資過低，具有補貼所得以照顧軍教人員個人與家庭的政策考量，這是前述所謂基於廣義社會目的的稅捐法律規範，但絕不是因為其個人或家庭之職業或身份，因在過往之法律規範或社會中受歧視所得出的稅捐法律規範。至於，我國目前仍在施行之所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 4 規定，給予申報綜所稅之納稅義務人，因本人、配偶或受扶養義務人，基於身心障礙因素而給予的身心障礙特別扣除額，論其實際該條規定係為反應身心障礙者因為客觀身心障礙因素而實際所增加的生活費用，完全不涉及「優惠性差別待遇」概念，也不應被理解為稅捐優惠規範，從而，也沒有套用前述所謂之「分散又隔離少數」邏輯的必要。

一般而言，涉及與稅捐負擔分配有關之分類標準，將會是著重在與納稅義務人個人或主體有關，如何計算其有無或多少之「金錢給付」的分類因素，據以決定兩個人或兩個群體之間，是否給予相同或不同的稅負額。依照德國聯邦憲法法院在 1980 年以後所發展出來的新模式（neue Formel）審查<sup>63</sup>，

---

討論。其次，對外國人所獲之所得，進行來源地的單一稅率課稅者，世界各國多係出於稅捐稽徵成本與現實可行性的考量，與是否對於無居留權之外國人進行歧視者，尚無關聯性。再者，在我國由於對非居住者之外國人進行單一稅率的課徵，例如，外國人分配股利所得的課徵比例僅 20%，對於本國自然人所獲屬同樣之股利所得的課徵，卻是課以最高累進稅率達 45%，此外還要加徵補充健保費 2%，其結果反而促使許多國內大股東為此轉換所屬國籍（或以其他手法規避），藉以實際降低本應負擔稅捐。作者認為，全世界沒有這種只對外國人加倍有利的稅捐規範，蓋在平等原則下，內外國民一致性的課稅，才是合理的稅捐規範，作者對此處規範之現況，同樣抱持較偏向批評態度。在此，同樣因為文章容量限制，無法進一步討論，尚祈見諒。

<sup>63</sup> Vgl. Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 8, 13 ff.; Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 11; Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 24 ff.; Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 14, 15;

倘若依照所干預之權利、干預嚴重性的程度，以及是否同時涉及其他更重要的基本權，例如涉及與生存權有關之財產權，此即稅法中之維繫生存最低需求（Existenzminimum）的概念<sup>64</sup>，或者涉及到對婚姻與家庭的保障，相對應於綜合兩者間之相似點與不同點以後的類型與份量（von solcher Art und solchem Gewicht），必須足以正當化規範上的差別待遇，這是包含「比例原則」意義內涵在內平等原則的新審查模式。簡單而言，在稅捐法領域中，追求實質平等的作法，應該是先依財政目的之法律規範，選出合宜之分類標準，決定個人或群體的稅捐負擔，倘立法者同時考量社會目的或有意進行簡化目的之規範立法，即須以前述比例原則為內涵的檢驗方式，檢視此種差別待遇之立法，此為立法規範的平等（Rechtssetzungsgleichheit）。在此同時，對於既有之稅捐規範，於文字之解釋發生疑義時，應盡量朝向於能實現同一分類標準或在不過份傷害平等原則之前提下，以追求規範的社會目的與簡化目的，以獲得解釋的結論，此即法律適用的平等（Rechtsanwendungsgleichheit）。無論如何，一個違反既有規範體系之稅捐立法或者是法律適用的結果，雖不一定就能直接導出抵觸憲法規定平等原則之結論，但吾人絕對需要一個堪稱足以反應其差別待遇之種類與份量的正當化理由，來說明這種本應為相同處理，或本應為不同處理的規範及其適用的結果。

## 參、平等原則之標準與稅捐負擔分配的平等

找尋屬於合宜之分類標準，如本文在前面段落中所敘述，有兩個重要因素，即客觀上考察規範事物對象之本質，以及主觀上審思分類使用者之目的，兩者缺一不可。實際上，無論是分類標準之選擇或者是分類標準精細度的決定，經常都是來回穿梭於上述兩種決定因素之間，才能做出所謂合宜分

---

Ipsen, a.a.O. (Fn. 4), § 19 Rn. 805 ff.; Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 124.

<sup>64</sup> 稅法中生存權保障概念，我國文獻請參葛克昌（2009a），前揭註10，頁287-289。



類標準的決定。以下分別來看幾種不同領域中，有關分類標準或分類方法的概念。

### 一、邏輯與科學之分類標準

首先，在邏輯或者是數學領域，如果兩個事物依其特徵與外觀來看，每一個項目都完全相等者，那是同一性（Identität）的問題，應逕行或直接適用同一規則。換言之，在邏輯與數學之領域中，只有是否同一的問題，若為同一則直接帶入規則加以適用，若為不同一則不適用規則，無此處所言依據平等原則之分類標準或是可比較性的基礎可言，也就沒有客觀上考察規範對象之本質，與主觀上思索分類使用者的目的為何的惱人問題。在邏輯與數學上，由於是判斷同一性之問題，因此若客觀上為同一者，適用者卻沒有帶入並適用同一的規則，就會產生答對與答錯的問題。

其次，在自然科學領域，尤其是在生物學領域，就開始會有分類標準與分類方法考察的問題。無論是任何兩個個體或者是兩個事物，世界上都不會有絕對相等或絕對不等的邏輯或數學問題，蓋其彼此之間必然存在著物種與所屬類型之相同性或是類似性，但也存在著彼此間或多或少的些微差異，有所謂的差異性或者是自我性。故吾人在討論個體或事物之同一性與差異性時，其實都是經過以某種分類標準，進行比較後所得出的結論。差別僅在於兩者之間，就總體觀察而言，究竟是規範事物對象之同一性或差異性，哪個比較多，再依據分類使用者之主觀目的何在，決定何者較具關聯性而已。例如，生物學界將所有之動物或植物，按照界、門、綱、目、科、屬、種，分成各個不同層次的不同類型，每種不同層次之物種與不同類型彼此間，都是有同也有異。蘋果與梨子雖不同種，但同屬薔薇科（Rosaceae）植物。換言之，蘋果與梨子儘管在外觀、口感與顏色上互異，但對於植物界之第三層分類的分科而言，兩者均屬相同科，彼此並無差異。若遇到消費者在購買時，因為消費者（亦即分類適用者）各自喜好有所不同，即會產生因為分類而作出不同的選擇或挑選。這些分類標準，主要係依據分類適用者之目的，例如想立即吃到個人所喜好的某種水果，無論是蘋果或是梨子，或單純只是因為

個人身上所帶現金不夠，只能挑選某種類型的水果而已。這種分類標準，其實並沒有客觀上是答對或答錯的問題，只有是否符合分類使用者之主觀目的的問題，這是適當性與否的問題。換言之，兩者之間是否具有比較意義的差異，其實有賴於適用者一方面對客觀規範對象之考察，另方面也與分類使用者在主觀上的目的，彼此相互聯動決定，再產生適當與否的價值判斷。

在社會科學中，上述之分類標準或比較性基礎，則又比自然科學的操作，遠遠更為複雜與多樣化，蓋因在社會科學中，往往參雜著許多被客觀觀察對象之不穩定性與類型的流動性，乃至於在主觀上分類適用者可能存在之先入為主觀念，及主觀價值的判斷等多重因素，共同決定並綜合產生影響，這是何以在德國學界一般討論平等原則時，多認定其為價值開放（Wertungsoffenheit des allgemeinen Gleichheitssatzes）的規範原則<sup>65</sup>，也是平等原則永遠存在不確定因素的來源。由於觀察規範對象之事物本質，是在「發現」隱藏於所規範事物或對象背後的條理或規則，並非「發明」所謂合宜分類標準，就自以為是找到固定規則，即開始進行分類，或者以現行既有規則，就逕自認定為合宜分類規則加以操作，這是混淆事物之存在（Sein）與當為（Sollen）的本質，儘管存在本身確實有其道理可循，但這種道理無寧多屬背景客觀事實之描述，未必符合事物在事理上的本質，兩者當然不應該混同，也不應該被混淆使用。實際上，有規則但規則不合宜（ungerecht）也就是不合於事理者，透過國家公權力強力之行使，往往也可以造成某種程度秩序維持的假象，讓人們以為這是正確的事理。只是有秩序之假象，其實並不合乎公平正義。因此，吾人必先在考察所規範事物對象本質後，繼續依據分類適用者之目的，以其分類目的（若是規範，即為規範目的）作為導向，得出合宜（sachgerecht）的分類標準，並對此一分類標準與分類規則，進行前後一以貫之的實踐（konsequente Anwendung），才能達成平等原則<sup>66</sup>。必須說明之處是，法學也有與其他社會科學例如經濟學不同之處，在於法學上之平等原則，對於分類標準的要求無寧更高，蓋因法學上要求之平等原則，

<sup>65</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 1.; Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 39.

<sup>66</sup> Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 16.

有許多來自於法哲學基礎，亦即，在法理學（Rechtstheorie）與倫理學（Moralphilosophie）下所理解的當為要求，代表著人們有意願透過法學追求至真至善的永恆目標，而這些永恆目標因在現實上未必能夠客觀達到，也存在許多流動性，因此而產生與其他學科觀點之間的歧異<sup>67</sup>。

## 二、法哲學之分類標準<sup>68</sup>

古希臘哲學家亞理斯多德（Aristoteles, 384-322 B.C.）將正義，分成對價的正義（iustitia commutative, ausgleichende Gerechtigkeit, justice commutative）與分配的正義（iustitia distributiva, austeilende Gerechtigkeit, justice distributive）兩者<sup>69</sup>。此種分類標準，一直到現在仍在德國法哲學中，佔據有重要的意義<sup>70</sup>，依照本文之意見，且可以被延伸應用在各法學領域中，成為各該相對應之私法或公法法律規範領域的基礎或者是基本原則。

<sup>67</sup> 由於同樣研究稅捐，部分經濟學家對於法律學或其研究成果嚴厲批評，認為法律學所追求的課稅平等或是租稅公平正義，不僅在現實上無法達成（這是因為人們自己本來就不完美），而且認為其概念極其抽象，不易得到在不同時代或不同社會人們同一的認定（這其實是誤將法律理解為僅限於自然法的概念），也認為法律學者通常將倫理與道德層面之要求，轉移到法律層面來討論，是論述者自己本人之價值觀，透過法律的論述強加灌輸給別人（這是基於法哲學與倫理學上對法釋義學的要求，作者個人則認為這不僅重要且為關鍵），不似經濟學者的客觀性、中立性與理性云云，似乎認為法律學者具有高度主觀與任意，稱不上所謂的社會「科學」。對於上開批評，作者在此不擬妄加評論，只是強調學科之間有不同的特質，學科立足點若有不同，自然也會產生不同觀點，去看同一件事物，任何一門學科應該都不能以自我為中心，以自己之觀點而排斥他人的觀點。

<sup>68</sup> 法哲學中各種嘗試尋找正義的方法，可參 Zippelius, *Recht und Gerechtigkeit in der offenen Gesellschaft*, Berlin 1996, S. 40 ff.

<sup>69</sup> Aristoteles, *Nikomachische Ethik*, Bien (Hrsg.), 1972, 5. Buch, Kap. 5-7. zit. nach Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 260 Fn. 105.; ders., *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, Köln 1981, S. 10 f.; Hufen, a.a.O. (Fn. 4), § 39 Rn. 1.

<sup>70</sup> 關於法律（Recht）與正義（Gerechtigkeit）之關係，以及希臘哲學對於西方思想的影響，可參考 Engisch, *Auf der Suche nach der Gerechtigkeit- Hauptthemen der Rechtsphilosophie*, München 1971, S. 147 ff. 在社會法中，同樣會提到分配正義，有關社會法中正義理論之探討，我國文獻請參謝榮堂（2008），《社會法治國基礎問題與權利救濟》，頁35-48，臺北：元照。

首先，對價的正義亦即交換正義（Tausch- und Austauschgerechtigkeit），一般認為這是適用在市民彼此之間的關係（Im Verhältnis der Bürger untereinander）<sup>71</sup>，也就是，主要適用於兩造均屬平等當事人的私法法律關係。依交換事物之本質，應建立在於交易之兩造，對於交易的標的或事物，其在市場上之價值取得一致性的看法為其前提，故對於交易契約之兩造而言，所謂交換正義，並不是由任何所謂公正第三人為其決定，是由兩造當事人，依據「私法自治」（Privatautonomie）原則，特別是其中之「契約自由」（Vertragsfreiheit）原則來加以決定。換言之，只要契約係由雙方之當事人基於自由與自主意願所訂立者，原則上即尊重該契約所具有拘束雙方之當事人的法律上效力，基於自由與自主意願所訂立的契約內容，原則上也就認定符合前述所謂之交換正義的基本原則。

當然，經過時代之發展，吾人也漸漸認識到所謂之「契約自由」原則有其極限，蓋此項原則係建立在締約兩方，彼此間之締約地位乃至於所獲得交易重要資訊，具有相對稱的平等關係作為假設前提，倘若締約兩造之地位極端的不平等，或者處於資訊不對等的極端情況下，例如資方與勞工個別所訂立勞動契約，商品製造商或販賣商與個別之消費者，因為締約地位不對等或者資訊不對稱，契約自由原則勢必將成為強勢者利用為以剝削或掠奪另一方真正自由的工具而已。故現代法治國家多對於此等締約地位不平等或資訊不對稱契約的訂立，基於保護弱勢者之實質正義的觀點介入。例如以勞動基準法、勞工安全衛生法、工會法、勞資爭議處理法與團體協約法等，對於勞工提供協商或藉由法律強制規範，對於勞工提供法律上最低基準的保護，對於消費者則主要以揭露製造商的商品資訊，或在消費者保護法中對消費者提供契約審閱期、限制定型化契約之一般條款的解釋適用，或甚至要求製造商負推定過失乃至於無過失責任等，以達到實質正義目標。

至於，分配的正義由於主要是在討論總體與個體間的關係（Im Verhältnis der Allgemeinheit zum Einzelnen），亦即適用於具有上下位之對立關係的國家與國民，這對於歐陸法系國家而言，即屬公法之法律關係規範的基礎。由於

---

<sup>71</sup> Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 260 f.

在各個不同面向之公法規範領域中，有不同的實然面基礎，依據每個實然（jedem das Seine）基礎之考察，才能制訂合於事理的法律規範，故首先須考察不同領域的實然狀態。在這方面，二次戰前出生於波蘭的比利時法哲學家佩雷爾曼（Chaim Perelman, 1912-1984）就分配之正義，提出其所觀察的六項指標，分別為「每人均等」（jedem das Gleiche）、「依其所為」（jedem gemäß seinen Verdiensten）、「依其成果」（jedem gemäß seinen Werken）、「依其所需」（jedem gemäß seinen Bedürfnissen）、「依其階級」（jedem gemäß seinem Rang）或者「依照法律所作的分配」（jedem gemäß dem ihm durch Gesetz Zugeteilten）<sup>72</sup>。德國的稅法學者 Klaus Tipke 教授加上第七項的指標為「依其能力」（jedem gemäß seinen Fähigkeiten）<sup>73</sup>，本文作者則在此處，另外加上「依其受益」（jedem gemäß seinem Vorzug）作為第八項的指標，並分別做出以下順序的討論及說明。

「每人均等」係指絕對性的均等（absoluter Egalitarismus），亦即總體分配予個體者，不管其在個體面的主觀或客觀因素如何，一律均在結果上相等。對於此類權利，憲法中有關基本權利之保障的規定尤為顯著，作為人所應享有的基本人權，或作為人之人性尊嚴，不因其個人之性別、種族、膚色、宗教、黨派、階級不同，而有所區別。除此以外，在公民投票或者是關於選舉參政權的部分，基於票票等值（one man one vote）的理念，亦體現出此種絕對性平等觀，不因選舉人之年齡、職業、身分或所住區域，因而有所歧異或受到影響。當然，在現行實務上，對於選舉權行使之年齡限制，或因犯罪而被褫奪公權者，因此不得行使投票與選舉權，以及關於區域立委或議員的選舉，由於選舉人口之結構不均，或是政黨代表因採固定門檻給予補助，造成票票不等值的現象，雖不因此而立即構成違反平等原則的違憲，自仍應

<sup>72</sup> Perelman, *Über die Gerechtigkeit*, München 1967, S. 16 ff. 此為德文版的翻譯，關於法文原版的著作，則是發表在1945年。Engisch在其1971年的著作中，已經將Perelman有關分配正義之觀念，逐次運用到各個之法律規範領域中，以進行討論，請參Engisch, a.a.O (Fn. 70), S. 163.

<sup>73</sup> Tipke, a.a.O. (Fn.10), S. 11 ff.



謹慎為之，以避免逾越比例原則的界限，影響人民之平等選舉權及國政平等參政的基本權。

「依其所為」係指總體依照個體之行為，賦予與行為該當的評價並據以為分配。這尤其表現在刑事法或各種行政制裁法之領域，亦即，依據個人行為的罪責或者是可責罰性（Vorwerfbarkeit），賦予與行為相當的刑罰或制裁（nach dem, was er aufgrund seiner Schuld an Strafe verdient），此即刑事法的罪刑相當或行政罰法的處罰相當原則（Schuldprinzip）。此外，「依其所為」亦是某些干預行政法中之基本原則，例如在環境行政法中有所謂肇因者原則（Verursachersprinzip），此即污染行為人應對於自己所造成環境污染之行為加以負責，此種原則因此而可認為與「依其所為」的概念相當。只是，在該處所依據之肇因者原則，通常會一併考量行為人對環境污染行為所產生的負擔，同時依據後述的「依其成果」考量責任範圍。再者，在經濟行政法與稅捐優惠法中，獎勵原則（Verdienstprinzip）也一直是上開法律規範的基礎原則，亦即，行為人之行為因受政策鼓勵或規範誘導，屬立法者希望從事的行為，從而，在相關規範中給予補貼或者是稅捐優惠，此應亦屬「依其所為」之原則而為的分配標準。

「依其成果」乃總體依照個體行為所產生之具體成果而評價並據以為分配標準的意思。這尤其是表現在對人民表現成果，若符合於一定結果而授與一定的資格地位，例如考試及格或特定資格（醫師、律師、會計師資格等）之授與，或國家對於特定功績（成果）所提供的獎勵或協助（例如研發成果獎勵）事項。「依其成果」與前述「依其所為」分配標準之差異，在於前者係僅依據行為之成果（Gewert wird nur der Erfolg），而不單純憑藉行為，即提供與其相對應評價，反之後者主要係依照行為而為評價。此外，在制裁法中，除「依其所為」以外，也會「依其成果」，亦即依照行為人所導致的危險、實害結果，或行為人因此所獲得利益，據以決定個人應受裁罰或制裁範圍，此亦屬「依其成果」的分配標準或是類型之一。

「依其所需」係指總體依照個體之實際需要而為評價並據以為分配標準。這無疑應該是社會救助法領域中最重要基本原則，即需要原則

(Bedürfnisprinzip)<sup>74</sup>。在德國，基於社會國原則 (Sozialstaatsprinzip)，在臺灣，基於憲法序言、第 15 條保障人民之生存權、及第 142 條民生經濟原則、憲法增修條文第 10 條第 8 項規定，對於無法維持其生存的人民，在無其他應受扶養之義務人，或其義務人亦無能力負擔扶養義務的前提下，依據國家之補充性原則 (Subsidiaritätsprinzip)，為維持個人或其家庭之生存最低需求 (Existenzminimum)，應由國家對其提供社會救助以為協助。又許多涉及具有社會政策意義的稅法規範，同樣係基於需要原則，制訂相關的法律，例如稅法中對自用住宅房屋與自用住宅土地之優惠稅率規定、重購自用住宅與土地之土增稅與財產交易所得稅的退稅規定，均屬此類依據需要原則而制訂出來的稅法規範。

「依其階級」係在傳統封建社會中，總體依照個體的階級或身份而為評價並據以為分配標準。在封建時代這是重要的分配標準，蓋貴族 (Adel)、僧侶 (Klerus) 與市民階級 (Bürgertum)，自由民與奴隸，或甚至是信仰基督教與不信仰者 (包含異教徒與無神論者)，皆有不同的待遇。然而，隨著時代之進步，人類社會階級制度逐漸的被廢止，因此僅以出身或階級而決定個人所獲分配額度者，原則上並不適宜作為現代公法中各種規範內所隱藏之分配標準。只是，在現今實務上，這種依照階級或身份而作為分類標準適用情形仍不少，例如公務員、教師或是職業軍人的固定薪資，原則上是按當事人之階級身份而為計算標準，非依其行為或是成果與貢獻度而作評價，這樣標準報酬之約定即係「依其階級」而為的決定。

「依法律規定」屬於法實證主義者 (Gesetzpositivisten) 所支持的觀點，關於總體如何分配資源予個體，悉依照立法者制訂法之明文規定而決定，無其他實質性的標準可循。這項原則，尤其表現在制裁法，普遍存在所謂之罪刑法定原則與處罰法定原則 (Nulla poena sine lege)，及稅捐法的依法課稅原則 (Prinzip gesetzmäßiger Besteuerung)，均屬此類型原則的具體化。當然，對現代法治國家而言，國家多數之行為，都應該也必須以法律規範為基準，從而「依法律規定」在適用上相當廣泛。對於具有高度政治性、經濟行政或

---

<sup>74</sup> Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 21.

者是程序法之規範，由於立法者享有高度的立法形成空間，故原則上都是按「依法律規定」而決定分類標準，當然，這背後應該還是有適用於各該領域之實質性的標準。例如，屬高度政治性之規範的立法，應該符合民主國、權力分立原則與責任政治的原理，屬於程序法的規範，則應保護當事人於程序參與的正當性權利，存在正當程序的請求權。

「依其受益」係指總體對於個體之分配標準，係依照個體因具體受益之結果或程度而為評價並據以決定為分配的標準。這是最接近於上述在私法關係之中所適用「交換正義」的公法原則，蓋因為交換正義的理論基礎，係基於具體受益之對價性的關係存在，因而產生「依其受益」的分配標準。此項原則主要適用在規費（Gebühren）與受益費（Beiträge）之徵收。例如，屬於高權行政之行政行為，有些會伴隨著相對人因具體受益而必須繳納行政規費，例如申請補發護照或身份證或健保卡時，申請人必須同時繳納規費。又如，高速公路之使用與必須同時徵收使用規費，兩者具有對價關係。在受益費部分，典型之例如工程受益費，係基於徵收義務人因為公共工程而受益，因此要求其應就其受益而作適度的回饋，命義務人應繳納工程受益費。但由於現實上存在不少爭議，包括徵收義務人對自己是否確有受益或有多少受益的存在爭議，從而，工程受益費目前在實務上多數縣市均已停徵。另外一個本應適用此處「依其受益」原則的受益費，例如全民健保的健保費，但這部分應適用的基本原則，我國司法院之解釋似乎傾向於以後述的「依其能力」亦即適用量能負擔作為基本原則，成為量能負擔或量能付費原則，基於篇幅與本文主題探討主要在稅捐正義之故，在此省略不論<sup>75</sup>。

最後，「依其能力」，係指依據個人或權利主體之負擔能力，進行評價並據以為分配或分類標準。此處依照能力之分類，與前述分類標準最大不同處，在於這種分配標準，並不是總體對於個體有關於資源或利益的分配，而主要是決定個體對於總體應負擔分配的標準，換言之，此處依據能力的分配，是指個體對於總體應負擔分配的標準。由於稅捐不具有對價給付性質，故在課稅原則與課稅指標的選取上，係以納稅義務人是否存在，或有多少之

<sup>75</sup> 部分討論，可以參考前揭註40的說明。

稅捐負擔能力作為基準，「依其能力」因此也就變成課稅的基本原則，形成稅法學說上所謂的「量能課稅原則」（Leistungsfähigkeitsprinzip），關於進一步有關量能稅之論述，本文則將在下一段文中繼續進行。除了稅捐法以外，我國司法院大法官也分別在釋字第 473、609、676 號解釋中，肯認我國有關於健保費的分擔標準，應依所謂「量能負擔原則」而為分配，關於其爭議，如前所述，本文在此不深入進行討論。

依據觀察事物之本質，亦即依據事理所制訂出來的規則或衡量標準，即為對待不同人、不同事物而給予不同待遇時的基準。換言之，上述德國聯邦憲法法院所稱之「等者等之，不等者不等之」的命題，應改成為「等者等之，不等者即依據其本質，給予相對不等之待遇」（*Gleiches gleich, Ungleiches aber seiner Eigenart entsprechend verschieden zu behandeln*）<sup>76</sup>。依據各個規範領域的事理，利用上述各項標準或原則據以實踐平等原則的當下，各項標準或原則並非不能被打破，以另外一項標準或原則加以取代，然而，規範標準的不一致，必須具有充分足夠的正當化理由。蓋因為平等原則的實現，本身就具有正當性，故基於另外一項足以抗衡平等原則一體適用的理由，也必須具有足夠的正當性理由。正如同在私法中，私法自治原則、契約形成自由原則，並非不能被打破，一旦涉及例如對於弱勢締約者（前述之勞工或消費者）或者涉及對於未成年人的保護，則私法自治原則與私人締結契約的自由原則，或將因此而受到影響或限制，道理如出一轍。

以上之八種指標，各自也會有相互協調，併列在各個法律規範領域之中，由立法者選擇為綜合考量的基準因素。例如，在制裁法領域，依行政罰法第 18 條第 1 項之規定，「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」，句中所指違反義務行為之應受責難的程度，係指「依其行為」可責罰性程度高低而決定裁罰金額的意思，所指所生影響與因為違反義務所得

---

<sup>76</sup> 此為德國聯邦憲法法院向來對於平等原則（*Gleichheitsgrundsatz*）、恣意禁止（*Willkürsverbot*）的描述，參 BVerfG 3, 135; 4, 243; 18, 46; 23, 240; 31, 218; 37, 114; 38, 257; 42, 72; 49, 283; 54, 26; 60, 16, 42; 71, 255, 271; 72, 141; 150.

利益，係指「依其成果」或「依其結果」而決定裁罰金額的高低，所指考量受責罰者的資力，則是按行為人「依其能力」之標準而斟酌裁罰金額的高低。換言之，行政機關得對於違反義務行為人所為裁罰之考量因素或量罰基準，分別為「依其行為」、「依其結果」與「依其能力」，由法律適用者按照個案並依據此等因素（分類標準）綜合考量後決定。

當然，在這幾種指標彼此相互間，也可能產生衝突，從而必須有互相協調的結果，這時應依個別立法規範目的與主管機關據此所制訂之裁量基準（反映主管機關在政策的彈性與政策的需要）而為決定。即以教育經費之補助為例，究竟應以獎勵重點學校藉此邁向國際、全力爭取全球頂尖學校知名度，順勢拉抬臺灣在國際間地位者（此時將按「依其行為」或「依其成果」原則而決定補助），或者是對位處偏鄉或提供社會弱勢族群，在經濟或資訊能力上相對均處較弱勢地位的學校優先給予補助（此時將按「依其需要」因素而決定補助），或者雨露均霑方式提供教育經費的補助（此時按照每人均等原則而決定補助），將會依照國家決定之政策或立法規範目的來決定（此時係「依照法律規定」而決定補助），或者在不同之教育事務採用不同的分類標準，例如，高等教育採取「依其行為」或「依其成果」決定，國民基礎義務教育則採「依其需要」原則而提供補助，對體制外實驗性質學校則給予每人均等的方式補助，或者折衷併行採取以上數種標準給予補助者，係依照個別立法規範，依照法律規定而為決定。

### 三、稅捐負擔分配的平等：人頭稅、量益稅與量能稅

經由前文討論，大致上可以理解，關於總體與個體之間就有關分配與達成正義目標的幾種衡量方法，此即分類標準，亦即基本原則。如前所述，稅捐是人民對於國家所為之無對價關係的金錢給付義務，目的在於讓國家取得維持組織運轉與功能發揮的財政收入，對於個別之納稅義務人而言，稅捐固然是對於個人或權利主體之財產行使自由權的拘束與干預<sup>77</sup>，若從全體之納

<sup>77</sup> Kirchhof, a.a.O. (Fn. 42), S. 36; Wieland, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen,



稅義務人的角度而言，稅捐則是基於為滿足國家之財政需要而產生的負擔分配（Lastenverteilung）概念。從而，稅捐當然應該適用前述有關分配領域的分配正義概念，據以決定該有的以下本文依照幾種可能標準，依「每人均等」因而產生人頭稅（Kopfsteuer, head tax, polltax），「依其受益」因而產生受益稅或稱受益負擔（Vorzuglast），及「依其能力」因而產生量能稅，共三種可能性。

### （一）人頭稅

人頭稅的理論基礎，主要基於一個假設，亦即對於個人之經濟成果課稅，將會影響人們的工作意願，打擊工作誘因。因此，如果非得課徵稅捐不可，應選擇與個人之經濟成果無關的人頭稅，這種課稅方式不僅因為它平等而且簡單又有效率<sup>78</sup>。基於人頭稅原則而定出之稅捐條款，可以想見應該相當簡單，因為不論億萬富翁、學生或者乞丐，依法均繳交相等數額的稅捐，所以在實務上，納稅義務人即使沒有多少專業知識，亦能知道自己在稅法中，所應繳納的稅額。

對於人頭稅所講究的齊頭式平等是否為真平等，本文不擬多加評論。人頭稅的問題其實不在理論，而在實行的困難，亦即，人頭稅根本不為一般絕大多數人所接受，此點可以從歷史上與目前世界各國的課稅實務得知。詳言之，歷史上也曾經存在過課徵人頭稅之例，尤其在十九世紀末以及其後在美國南方的若干州，曾經頒佈相關法令：未繳（人頭稅）稅者，不得行使選舉權，惟此等法令，依據 1964 年所頒佈的美國憲法第 24 條修正條文<sup>79</sup>，以及 1966 年聯邦最高法院所作之判決，已經被宣告為不合憲<sup>80</sup>。環顧四字，在目

---

DStJG Bd. 24, Köln 2001, S. 29 ff.

<sup>78</sup> 主張此說，例如美國經濟學者 Steven E. Landsburg（著），蔡繼光（譯）（1998），《公平賽局》，頁 162，臺北：金錢文化。

<sup>79</sup> 關於美國南方各州課徵人頭稅之背景因素，與美國憲法第 24 條修正條文的立法，及修正條文通過後各州的批准情形，可參 [https://en.wikipedia.org/wiki/Twenty-fourth\\_Amendment\\_to\\_the\\_United\\_States\\_Constitution](https://en.wikipedia.org/wiki/Twenty-fourth_Amendment_to_the_United_States_Constitution)（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>80</sup> Harper v. Virginia Board of Elections, 383 U.S. 663 (1966)，此號判決係變更聯邦最

前的西方各工業國家的稅捐體制中，並不存在此處所述之人頭稅<sup>81</sup>。大英國協（Great Britain）曾經在 1989／1990 年間為改善地方自治團體之財政狀況，在當時首相外號稱鐵娘子（Iron Lady）的奈契爾夫人（M. Thatcher）的強力主導下，嘗試引入地方團體課徵之人頭稅，稅捐之正式名稱為 Community Charge。根據該項稅制，地方自治團體可以自主決定，依據選民名冊所記載之人數，凡是年滿 18 歲之地方團體居民，不論其所得與個人財產有多少，均繳納相等數額之稅捐。然而，此稅引起了嚴重暴動與社會動盪<sup>82</sup>。每月領救濟金、只有基本工資或退休金收入者，與每月有百萬收入之富翁同樣，均繳納相同數額的稅捐。此舉不只違反社會中絕大多數人的意願，現實上的執行也困難重重。對於已無財產與收入，只有倚賴社會救濟才能存活下去的貧戶，稅捐稽徵機關要以如何方法強制繳納人頭稅？這項人頭稅制度之議在英國與北愛爾蘭，隨著奈契爾夫人在 1990 年下臺即終告止息。

人頭稅的另一重要問題在於，現代國家龐大的財政支出，根本無法倚賴此種齊頭式平等的人頭稅所取得之稅收加以平衡<sup>83</sup>。詳言之，為顧及低收入或無收入之人之支付能力，使其亦能負擔該項稅捐，這樣之稅收將無法平衡國家所需要的財政支出；反之，為填補國家財政所需要的支出，依國家需要所規劃的人頭稅，亦將使多數處於平均收入以下之國民難以實際負擔，同樣處於難以施行的狀態。

## （二）量益稅

在量益稅底下，課稅依據為「量益原則」（Äquivalenzprinzip），決定稅捐負擔程度的具體化標準，尚可分兩種計算方式<sup>84</sup>，其一是從「受益負擔」

---

高法院前此曾經在 *Breedlove v. Suttles*, 302 U.S. 277 (1937) 中，判決人頭稅為合憲的背景下所作成。

<sup>81</sup> 目前在西方國家，僅在瑞士的若干省分中仍有課徵人頭稅之例。此稅制的正當化理由及對其批評，參 Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 475.

<sup>82</sup> 英國的 Poll tax 所引發之社會暴動與重大反彈，事件請參維基百科英文版，[https://en.wikipedia.org/wiki/Poll\\_Tax\\_Riots](https://en.wikipedia.org/wiki/Poll_Tax_Riots)（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>83</sup> Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 475.

<sup>84</sup> 參 Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 476.

（Vorteilsgleich）的觀點，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；另一種則是從「成本費用補償」（Kostendeckung）的觀點，計算國家因為提供人民保護與公共服務所產生的成本費用，再由享受該項保護與公共服務之國民共同負擔，加以填補。

量益說的「受益負擔」觀點，在理論上頗具說服力。但此說真正之困難，在於實務上欠缺具體客觀的辦法，可以計算國家所提供之各項保護或公共服務的客觀價格。關於國防、治安等保護或其他各項具體的公共服務，例如道路或下水道，納稅義務人的具體使用利益究竟有多少？更何況，每年每個國民之使用利益亦不盡完全相同。由於在實務上，連經濟學者也承認無法計算這些利益的客觀價格<sup>85</sup>，所以在採認量益說作為稅法基本原則的前提下，必然要捨棄前述「受益負擔」的觀點，改用「成本費用補償」的觀點，來反映出國民的受益程度。因為國家為提供人民保護與公共服務的成本費用，可以透過國家財政預算的形式計算出來。

再者，依「成本費用補償」觀點，或許可以反映出國民全體之稅捐負擔總額應該有多少，或者是稅捐收入應與國家支出相對應，但稅捐負擔總額其實與各別之納稅義務人在各個稅目中所應負擔稅額多寡，並無任何具體關連性<sup>86</sup>。換言之，「成本費用補償」觀點無法進一步說明，國民與國民彼此間

<sup>85</sup> 參熊秉元（2002），〈「使用者付費」概念的探討〉，氏著，《天平的機械原理：法律及制度經濟學論文集（二）》，頁3，臺北：元照。在該處是以個人（受益人）是否自國家享受利益具有主觀性，因此無法計算其客觀價格為論據。本文則以為，這項客觀存在的利益，不因受益人主觀認定其是否存在或其受益程度而影響。這項利益之所以無法客觀衡量，是因為它無法適用市場的規則去決定其價格。因為一國所提供的國防、治安、訴訟制度或其他公共服務，無法任意放到所謂的（國際）市場上去待價而沽，個人也沒有在所謂的市場上，任意挑選各國所提供公共服務的可能性。一個不存在的市場，也就無法決定其客觀的價格。

<sup>86</sup> 所以，在德國學說的討論上，受益說的觀點被分成整體受益（Generaläquivalenz）與個別受益（individuelle Äquivalenz）來分別討論。此處請參Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 476。另學說中亦認為量益說，不足以說明個別納稅義務人之稅捐負擔種類與稅額者，參Kirchhof, a.a.O. (Fn. 10), S. 320 m.w.N.; Friauf, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern von Einkommen und vom Ertrag, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG Band 12, Köln 1989, S. 5.

的稅捐負擔額應該如何分配。蓋稅法的規範不僅涉及國家於何種條件下可以對於國民課徵何種稅捐的問題，更牽涉應如何合理分配國民彼此間之稅捐負擔的問題。實際上，「成本費用補償」的觀點，本係基於一定程度的受益，會造成相對應程度的成本費用假設，若該假設並不存在，則「成本費用補償」的觀點，是否與量益說原則相符，亦會產生疑問。既然無法證明何人享受更多之國家保護及公共服務的利益，從而，難以具體指出哪些納稅義務人應繳納更多稅捐的理由。從而，「成本費用補償」之觀點，對於個人的稅捐負擔額，尚欠缺說服力。

縱使忽略上述所提之問題，根據量益原則邏輯推演的結果，可能推導出兩種完全相反的結論。富人會主張窮人因享受比較多的社會福利與國家給付，從而應該繳納比較多的稅捐，反之，窮人主張富人因為享受國家提供的機會，讓他們可以運用自己天賦與能力賺取財富，並同時享受國家對於財產所提供的保護，從而應該要負擔比窮人更多的稅捐才是。實際上，除經濟成果以外，無論是「機會」、「天賦」或「工作能力」，都不是國家對個人課徵稅負的理由，蓋國家所提供之保護或公共服務，不因納稅義務人個人有無利用「機會」、有無利用「天賦」與「工作能力」去賺取財富而有所差異。另一方面，有機會、天賦與工作能力之納稅義務人，若是根據自己之自由意願選擇不工作，單純只要享受國家所提供保護與公共服務者，只要其確實於客觀上沒有任何經濟成果出現，國家也不對之課徵任何稅捐（不徵懶人稅）。足見，除納稅義務人在現實上所取得之經濟成果外，個人自國家受益與應負擔稅捐間，無任何關連性可言。從量益原則所推導而出的上述結論，彼此完全相反，但卻都似乎言之成理的情形，也足以顯示量益原則，對於納稅義務人之稅捐負擔額，不具有充分說服力。

依據前述說明，量益原則並非課稅之基本原則，但儘管如此，實際上也僅限於中央所徵收的國稅層次而已，量益原則在地方稅課稅理論的層次，則是扮演相當重要之角色。在德國，屬於地方稅之營利事業稅（Gewerbesteuer），無論是從實務或學說觀點，都認為營利事業係基於其直

接或間接造成地方自治團體之基礎建設負擔，從而，應對地方自治團體繳納系爭稅捐，作為正當化理由<sup>87</sup>。

### （三）量能稅

依照量能稅之看法，稅捐負擔之分配應按照個人或主體的負擔能力（persönliche Leistungsfähigkeit）以進行衡量，此即，量能課稅原則之稅捐負擔能力（steuerliche Leistungsfähigkeit）的概念。稅捐作為金錢給付義務，基於在國民之間應平均分攤為提供國家財政需要之收入的負擔，以量能課稅為基準，量能課稅原則之稅捐負擔能力，遂成為稅捐法上據以分類課稅對象，究竟是否該當稅捐義務或者應繳納多少稅額的衡量標準，量能課稅原則遂為憲法平等原則在稅捐法的具體實踐，成為最重要且具有倫理價值的課稅基本原則<sup>88</sup>。將量能課稅與平等原則結合在一起，成為所謂「量能而平等課稅原則」（Prinzip gleichmäßiger Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit），只是藉此名詞去標誌稅法之量能課稅原則，與憲法平等原則之間的連結性與關連性，實際並非指涉兩種意義不同的衡量標準<sup>89</sup>。

<sup>87</sup> 包括立法理由（Begr. zum GewSt 1936 in RStBl. 1937, 693, 696; BT-Drucks., IV/3418, 51）、聯邦憲法法院判決（BVerfGE 19, 101, 112; 21, 54, 65 ff.; 13, 331, 348）以及諸多學說見解，請參Montag, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2015, § 12 Rn. 1.m.w.N.

<sup>88</sup> 關於量能課稅原則作為負擔分配原則因此而成為稅法基本原則，除請參前揭註10所引的文獻以外，另亦可參考Kirchhof, a.a.O. (Fn. 42), S. 29 ff.; Tipke, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, S. 202 ff.; Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24, Köln 2001, S. 55 ff.; Jachmann, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftliche Freiheit, Stuttgart u.a. 2000, S. 9.

<sup>89</sup> 我國釋憲實務上，如前文中所述，多以租稅平等或課稅平等原則說明課稅基本原則，僅在釋字第565、597、693號解釋中，特別是在釋字第565號解釋中提及「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」，在未指明「量能課稅」原則的情形下，提及實質稅負能力」概念，可為參考。



「量能課稅原則」所謂的「負擔能力」，並非指人類天賦的「精神上能力」（geistige Leistungsfähigkeit）或是身體的「勞動能力」（körperliche Leistungsfähigkeit），也非指經營或職業之獲利能力（Erwerbsfähigkeit），蓋因為以上幾種「能力」，實際都是指納稅義務人「應該」、「可能」，而不是「現實」的取得。稅捐負擔能力指的是現實上實現的「負擔能力」，亦即「經濟能力」（wirtschaftliche Leistungsfähigkeit）或「支付能力」（Zahlungsfähigkeit），蓋基於稅捐為金錢給付之義務，故稅捐法所強調的是納稅義務人在現實上已經取得之經濟成果，與經濟成果背後所表彰出來的稅捐負擔能力。量能課稅原則所表彰的稅捐負擔能力，不僅是立法上決定人民彼此之間，關於稅捐負擔應如何分配的基本原則，也是財政目的之稅捐法律規範，在法律解釋適用時，最為重要的基本原則<sup>90、91</sup>。

然而，量能課稅原則之稅捐負擔能力，正如同其他的開放性法律概念一樣，深受各該當時之社會觀念、法律規定與經濟上對其認識之變遷，亦即受到價值判斷的影響。從而，稅捐負擔能力需要被進一步具體化，量能課稅原則也要具操作可行性，才能實際發揮規範功能與解釋作用。只是，具體化之

<sup>90</sup> 在法律規範解釋時，為掌握稅捐規範中之量能課稅原則，應採用目的解釋法（teleologische Auslegungsmethode），但在德國稅捐法學界，對於目的解釋法有一種特殊稱呼，稱為經濟觀察法（wirtschaftliche Betrachtungsweise），亦即我國稅捐實務中常提到的「實質課稅原則」。關於實質課稅原則、經濟觀察法與量能課稅原則之關係，可參柯格鐘（2007），前揭註10，頁99-101；柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15期，頁32-50。

<sup>91</sup> 審稿委員對於量能課稅原則是否適用於所有稅目，包括消費稅在內，有所疑問，並提出一個齊一（單一）稅率的消費稅，如何能夠反映出量能課稅原則？作者意見認為，量能課稅原則也當然適用於消費稅，蓋因為消費（Konsum）本身就是作為一種稅捐負擔能力的指標（稅捐負擔能力的指標，分別為所得、財產與消費）。對於我國因為適用齊一（單一）稅率的消費稅而言，相對於所得稅，確實存在著不易反應納稅人之稅捐負擔能力的疑慮，但是我國已有針對特種消費行為（奢侈品）課徵較高稅率的立法（即特種貨物及勞務稅條例），而歐洲國家則普遍對民生必需品之消費，課徵較一般消費為低的稅率，換言之，如果消費稅不是採用單一稅率，而是依照所消費之物品而採取複式稅率（按民生必需品與一般用品之分類標準），或者採用參式稅率（按民生必需品、一般用品、奢侈品之分類標準）者，似乎較容易讓人看出來按照稅捐負擔能力以負擔消費稅的本質，併予敘明。

需要，不代表量能課稅作為稅法之基本原則，因此受到影響。包括 1789 年法國大革命時的人權與公民權宣言（Rechte und Pflichten des Menschens und Bürgers）第 13 條規定：「為維持武力與行政所需費用，一個共同負擔的貢獻是不可避免的，其應該由全體國民，按照負擔能力之關係以同樣的方式進行分配」（Für die Unterhaltung der Streitmacht und für die Kosten der Verwaltung ist ein gemeinschaftlicher Beitrag unerlässlich; dieser soll unter alle Bürger des Staates im Verhältnis ihrer Leistungsfähigkeit auf gleiche Weise verteilt werden）在內，世界各國憲法例如 1947 年義大利、1975 年希臘、1978 年西班牙、1982 年土耳其、1988 年巴西、1990 年匈牙利、1990 年克羅埃西亞、1990 年瑞士以及 1999 年俄國的憲法條文中，都出現國家應依照國民之經濟上或事實上的負擔能力課稅，或相同意思的字眼的量能課稅原則。德國 1919 年威瑪憲法（Weimarer Reichsverfassung）第 134 條規定：「所有國民均應依照法律規定，按其資財關係，對公共負擔作出貢獻」（Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei）<sup>92</sup>。以上說明，應該也顯現出量能課稅原則，獲得不同世代間之各國人們，共同給予支持的正當性證明<sup>93</sup>。

## 肆、量能課稅原則之實務操作與我國未來發展的方向

### 一、德國憲法實務對量能課稅原則之操作

德國早在上世紀中葉，1957 年有關家庭課稅制（Haushaltsbesteuerung）之聯邦憲法法院的判決中<sup>94</sup>，即已指出基本法第 3 條規定之平等原則，存在

<sup>92</sup> 關於威瑪憲法之量能課稅原則的探究，Bühler, Kommentierung zu Art. 134 WV, Berlin/Mannheim 1930, S. 314 f. zit. nach Birk, a.a.O. (Fn. 10), S. 46.

<sup>93</sup> 各國憲法有關量能課稅原則之規定，詳參 Tipke, a.a.O. (Fn. 10), S. 488 ff.

<sup>94</sup> BVerfGE 6, 55, 67，亦即夫妻所得強制合併申報制度。其判決內容，可參網路文

對於「租稅正義」的誠命要求，並且要求應依照納稅義務人在經濟上之負擔能力，以決定稅捐負擔分配的標準，已經非常清楚又明白地將平等原則，透過租稅正義之理念，貫穿而延伸到要求依據稅法量能課稅原則，作為衡量稅捐規範的基準。依該判決內容理由指出：「雖然基本法並未如威瑪憲法第 134 條規定一般，明文提及所有國民均應依照參與分配對於公共的負擔，但毫無疑問的是，立法者也受到由基本法第 3 條第 1 項規定所導引出來之稅捐正義的拘束」<sup>95</sup>，「立法者的裁量並非沒有限制，除了不得抵觸恣意禁止，不得抵觸一般平等原則的具體化規範（特別是基本法第 3 條第 2 項與第 3 項規定）以外，也不得抵觸其他在個別之法律與社會秩序領域中，所表現出立憲者之價值決定的基礎規範，若有此種基礎規範時，系爭規定也必須被檢驗，是否與該基礎規範之原則相符合，若否者，那在基本法第 3 條第 1 項一般原則規定下，即不再存在立法者的裁量空間」<sup>96</sup>，「本判決所涉及之事實關鍵為，夫妻雙方是否因為合併申報之故，使其與依據每個人之經濟負擔能力，適用累進稅率後的經濟上結果，反倒使其處於更為不利的狀態，而且，還要再加上與合併申報制連結在一起而產生的連帶給付責任」<sup>97</sup>，由於合併

---

獻資料，<http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv006055.html>（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>95</sup> 原文為「Das Grundgesetz enthält – anders als die Weimarer Reichsverfassung in Artikel 134- keine ausdrückliche Bestimmung darüber, nach welchem Grundsatz die Staatsbürger an den öffentlichen Lasten zu beteiligen sind. Es besteht jedoch kein Zweifel daran, daß der Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit gebunden ist, der sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt.」。

<sup>96</sup> 原文為「Das Ermessen der Gesetzgebers findet jedoch seine Grenze nicht nur im Willkürverbot und in den „Konkretisierung“ des allgemeinen Gleichheitssatz (insbesondere Art. 3 Abs. 2 und 3 GG), sondern auch in sonstigen Grundsatznormen, in denen für bestimmte Bereich der Rechts- und Sozialordnung Wertentscheidungen des Verfassungsgebers ausgedrückt sind, Kommen solche Grundsatznormen in Betracht, so ist eine Bestimmung zunächst darauf zu prüfen ob sie mit ihnen vereinbar ist; wird das verneint, dann ist für eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) kein Raum mehr.」。

<sup>97</sup> 原文為「Hier ist entscheidend die Tatsache, daß Ehegatten durch die Zusammenveranlagung angeichts des auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen hin angelegten progressiven Steuertarifs im wirtschaftlichen Ergebnis schlechter gestellt

申報使得夫妻雙方在婚後之所得額合併計算後，總體稅捐負擔因在累進稅率的適用下變得更為加重，因此抵觸基本法第 6 條第 1 項婚姻與家庭受保障規定，從而被宣告為違憲。在此後，一連串聯邦憲法法院判決，大致上也都是一再重申基本法平等原則所具有之「稅捐正義的誡命」（Gebot der Steuergerechtigkeit）<sup>98</sup>，闡述「量能原則作為一般公認為合宜課稅之稅法基本原則」（Leistungsfähigkeitsprinzip als allgemein anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung），尤其量能課稅原則特別適用在直接稅的所得稅（Einkommensteuerrecht）上<sup>99</sup>。但後者之說法，在德國稅法學界中遭到非議，蓋因屬間接稅之營業稅，其本質即為消費稅，而「消費」（Konsum）實際也是稅捐負擔能力的指標（Indiktoren）之一，換言之，消費稅之存在也同樣反映出納稅義務人的稅捐負擔能力，所以在間接稅中依然也有量能課稅原則適用<sup>100</sup>。

德國聯邦憲法法院同時在其有關平等原則之檢驗標準上，以 1980 年以前該院在審查時所使用之「恣意禁止」（Willkürverbot）模式，與 1980 年以後所採用之融入比例原則的「新模式」（neue Formel），併存兩種審查標準的方式，在此基礎上建立並發展出稅捐立法者之規範形成空間與其界限的討論。首先，恣意禁止審查模式與新模式審查，兩者並非互斥的檢驗標準，也非後者之新模式就排斥前者的恣意禁止模式，聯邦憲法法院係將這兩種審

---

werden als andere Personen – wobei noch die an die Zusammenveranlagung anknüpfende gesamtschuldnerische Haftung hinzukommt.」。

<sup>98</sup> 例如 BVerfGE 13, 331, 338; 26, 302, 310; 43, 108, 118f. (Kinderfreibetrag); 61, 319, 343 f. (Ehegattensplitting); 66, 214, 223 (Unterhaltsaufwendung); 67, 290, 297; 68, 143, 152 f.; 68, 287, 310; 74, 182, 200 f.

<sup>99</sup> 例如 BVerfGE 8, 51, 68 f. (Parteispenden); 9, 237, 243; 13, 290, 297; 14, 34, 41; 27, 58, 64; 32, 333, 339; 36, 66, 72; 43, 108, 118 f. (Kinderfreibetrag); 47, 1, 29; 55, 274, 302; 61, 319, 343 f. (Ehegattensplitting); 66, 214, 223 (Unterhaltsaufwendung); 68, 143, 152 f.; 74, 182, 200; 81, 288, 236; 82, 60, 86f. (Familienexistenzminimum); 89, 346, 352; 99, 216, 232; 117, 1, 30f. (Erbchaftsteuer); 122, 210, 230 f. (Pendlerpauschale)。

<sup>100</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 121. BVerfGE 98, 106, 127 f.; 110, 274, 297. 我國文獻之介紹，可參柯格鐘（2007），前揭註 10，頁 85-87。

查模式，彼此間當作一種相互補充（Ergänzung）的檢驗標準<sup>101</sup>，換言之，對應屬於給予立法者較大之規範形成空間範圍的事項，採用恣意審查模式，僅在立法者無法提出任何一個堪稱合理之正當化理由（nur irgendein sachlicher Grund）時才宣告規範違憲<sup>102</sup>；反之，對應於立法者形成空間規範受到限制之事項，若對於相等事物卻給予不等待遇的規範，依照不等待遇之嚴重性（Schwere der Ungleichbehandlung）、受影響程度（Grad der Beeinträchtigung）、涉及對於個人之先天而無法改變影響的標誌（die vorgegebenen unbeeinflussbaren Merkmalen）、直接或間接與個人有關因素，特別是與基本第3條第3項所規定的性別、出身、種族、語言、出生地、宗教信仰與世界觀等特徵接近者，或者是僅涉及到與客觀事實有關的因素（die sachverhaltsbezogenen Merkmalen）、所涉及之自由權（einschlägige Freiheitsrechte）與自由權因此受到的影響（Einfluss von Freiheitsgrundrechten）等等，依所收集到應比較之兩者間的類似或不同性整體衡量（Gesamtabwägung）而作評價，以不同強度的審查密度（Kontrolldichte）或稱檢驗密度（Prüfungsdichte）以進行審查，最嚴格者即適用真正典型之比例原則內涵的檢驗程序，亦即手段必須具適合性、必要性與相當性（狹義比例原則）<sup>103</sup>。據此，恣意審查其實也是在分類化（variieren）思考下之比例原則審查模式的一環，亦即，恣意審查是最低階之比例原則的審查（Willkürprüfung bezeichnet m.a.W. die niedrigste der vom Verhältnismäßigkeitsmaßstab vorgesehenen Stufen）<sup>104</sup>。在這樣之前提下，若說德國審查平等權或平等原則之檢驗模式，係以恣意（Willkür）模式最為寬鬆，再以比例原則之嚴格檢驗（strenge Prüfung）與中度檢驗（mittlere

<sup>101</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 25 f.; Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 24 ff.; Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 14 f.; Ipsen, a.a.O. (Fn. 4), §19 Rn. 808.

<sup>102</sup> Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 30.

<sup>103</sup> 此係作者綜合參考有關聯邦憲法法院判決依據的說明，vgl. Kirschel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 26, 28, 31, 37, 42, 48. 另亦可以參考，Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 27 ff.

<sup>104</sup> Kischel, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 30.



Prüfung) 等共同構築該國自己之不同檢驗強度的審查模式，其實是與美式之平等原則的三重審查標準，具有可比較性而且相互接近，只是更屬階層化之比例原則 (abgestufte Verhältnismäßigkeitsprüfung) 的思考，似乎並不為過<sup>105</sup>。上述有關一般平等原則之審查模式與檢驗密度的理論，同樣在稅捐法律規範的審查上，有其適用<sup>106</sup>。

其次，在屬於立法空間規範之寬廣或應受限縮事項的討論上，德國聯邦憲法法院發展出，二個階段的審查方式<sup>107</sup>：首先為第一階段，關於稅捐基本決定 (Grundentscheidungen) 方面，稅捐立法者針對稅源之抉擇 (Erschließung der Steuerquelle)、稅率的高低 (Höhe des Steuersatzes)，及特別是屬於「財政政策、國民經濟、社會政策或稅捐技術上之衡量」 (finanzpolitische, volkswirtschaftliche, sozialpolitische oder steuertechnische Erwägungen) 的規範事項，享有較寬廣的立法形成空間，司法也對此以最寬鬆之恣意禁止的審查模式進行檢驗<sup>108</sup>。例如，對於立法上是否課徵能源稅 (Öko-Steuern)，如何形成能源稅規範之內容 (哪些項目應課徵能源稅、以及要如何徵收等) 係由立法者考量其環境政策而為具體的決定，應享有寬廣的立法形成空間；其次為第二階段，在個別稅目之稅捐法律規範，採按照稅捐類型而作個別規範銜接考察的觀點 (steuerartenübergreifende Aspekte)<sup>109</sup>。這當中，尤其是稅法規範與基本法第 6 條第 1 項婚姻及家庭保護 (Schutz von Ehe und Familie)

<sup>105</sup> vgl. Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 26 Fn. 41 m.w.N.; Englisch, a.a.O. (Fn. 19), Art. 14; Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 24 Fn. 4.

<sup>106</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 24 Fn. 4.

<sup>107</sup> 這種作法，有點類似美式在言論自由審查中的雙軌制或稱雙軌理論 (two-track theory)，第一軌關於言論表達的方式、地點與時間，適用較寬鬆的審查基準，與第二軌關於言論自由內容的限制，適用較為嚴密的審查基準，此點可參我國司法院釋字第 445 號解釋所為的分類與審查標準。當然，由於言論自由之審查涉及言論表達自由與內容自由權，稅捐規範之量能課稅原則的審查則涉及平等權，兩者當然不可能完全一致，這種比照只是為讓讀者更容易理解此處之兩個階段的意義而已。德國學者將之稱為「兩個階段」觀念 (zweistufige Konzeption) 的論述，請參 Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 125.

<sup>108</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 135.; Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 125.

<sup>109</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 137.

有關規範的銜接，以及，稅捐規範與基本法第 1 條第 1 項（人性尊嚴不可碰觸）及第 20 條第 1 項（社會國原則）有關生存權（Existenzminimum）保障規範的銜接<sup>110</sup>，最受到德國聯邦憲法法院的關注，也以嚴格之比例原則的內涵為審查，進行相關稅捐法律規範檢驗。前者，例如夫妻配偶之間或父母與未成年子女間的所得額合併計算申報，不允許稅捐立法者對之造成不利益的結果<sup>111</sup>，反之，則可以對其適用較為有利的合算分割稅率（Splitting-Tarif），或者將該優惠稅率限制其僅能適用在婚姻配偶之間<sup>112</sup>。後者，例如納稅義務人扶養自己及其有扶養義務的家庭成員，為維繫生存所需範圍者應免予課稅，此即在稅法學界中所稱之主觀淨值原則（das subjektive Nettoprinzip）<sup>113</sup>。基於主觀淨值原則之適用，聯邦憲法法院亦認為稅捐法中對於維繫生存需求免稅額的額度，應與社會救助法的衡量尺度相同<sup>114</sup>，亦即為維持生活費用的額度，兩邊立法至少應該相同，或者讓稅捐法之免稅額度比社會救助法的生活費用認定額度為高，方屬較為妥當。相對於主觀淨值原則，聯邦憲法法院對客觀淨值原則（das objektive Nettoprinzip）之費用減除，則顯得態度相對保守許多，亦即立法者仍可基於重要理由（aus gewichtigen Gründen）打破客觀淨值原則，對於費用之減除通常是通過以類型化（Typisierung）或總額

<sup>110</sup> 德國聯邦憲法法院也有依照基本法第 2 條第 1 項（個人性之自由展開）以及基本法第 12 條（工作權保障）、第 14 條規定（財產權保障），來導出該國生存權保障的基本法規範，但在我國，除了社會國原則外，憲法第 15 條即規定，生存權、工作權與財產權均應受憲法保障的意旨。德國文獻見解，請參 Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 153.

<sup>111</sup> 關於夫妻所得合併申報判決違憲，BVerfGE 6, 55, 71 ff. 關於父母子女所得合併申報判決違憲，BVerfGE 18, 97, 104 ff. 兩個判決在國內均已經有中文翻譯，前者請參陳麗娟（譯）（1990），〈關於「夫妻共同課稅是否違憲」之判決〉，司法院（編），《西德聯邦憲法法院裁判選輯（一）》，頁 70-99，臺北：司法院；後者請參，柯格鐘（譯）（2013），〈「父母子女所得強制合併申報違憲」判決〉，司法院大法官書記處（編），《德國聯邦憲法法院裁判選輯（十四）》，頁 253-264，臺北：司法院。

<sup>112</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 138.

<sup>113</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 151 ff.

<sup>114</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 158.; Jarass, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 48.

化（Pauschalierung）的規定加以限制<sup>115</sup>，但完全限制租金所得之虧損的減除者（völliger Ausschuss der Verlustverrechnung bei Vermietung），則係抵觸基本法第 3 條第 1 項所規定平等原則<sup>116</sup>。

總結而言，德國聯邦憲法法院對於第一階段之規範事項，例如稅目的選擇、稅率的決定，一般採取較為寬鬆，屬恣意禁止的審查模式，對於第二階段之規範事項，係屬於在一個稅捐以內的規範事項（im Binnenbereich einzelner Steuern），聯邦憲法法院即傾向對此提高審查密度，屬於依照合於比例之平等原則的誡命（Gebot verhältnismäßiger Gleichheit）而為審查，換言之，涉及到違反立法者先前所作成之負擔決定者，那就不僅需要一個合於事理（sachgerecht）的正當化理由而已，立法者需要的是一個具有特別針對性、堪稱足夠充分而能正當化其偏離原先決定的正當化理由，即使是涉及到稅率，原先認屬於立法者應具有寬廣之規範形成空間的事項，倘若立法者背離先前之決定，涉及到稅率級距上的重大跳躍，或者是規範特別稅率者，也同樣需提出足夠份量的正當化理由<sup>117</sup>。

在上述兩個階段以外，依據德國稅法學者 Johanna Hey 教授之觀察，德國聯邦憲法法院在 2009 年之「節慶提列準備金」（Jubiläumsrückstellung）判決中<sup>118</sup>，發展出來氏所稱「第三階段」的規範事項，亦即倘若涉及到構成要件中「複雜的、釋義學上的爭議問題」（komplexe dogmatische Streitfrage）者，則又從先前第二階段本應進行合於比例之平等原則的審查方式，回到前述第一階段之恣意禁止審查的模式<sup>119</sup>。只是，此種作法在學說上也引起不小爭議，蓋因何謂複雜之釋義學上的爭議，本身即需要事先被定義清楚。本文則認為，回到根本問題，應該仍是哪些事項屬立法者，應依其前後一致之誠

<sup>115</sup> Osterloh, a.a.O. (Fn. 19), Art. 3 Rn. 161.

<sup>116</sup> BVerfGE 99, 88, 95 判決可參 <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv099088.html>（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>117</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 125.

<sup>118</sup> BVerfGE 123, 111，判決可參 [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20090512\\_2bvl000100](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20090512_2bvl000100)（最後瀏覽日：05/31/2016）。

<sup>119</sup> Hey, a.a.O. (Fn. 10), § 3 Rn. 125.

命（Gebot der Folgerichtigkeit），遵守先前所為價值決定的規範事項，而哪些又屬複雜之釋義學上（尤其是財務會計與稅務會計區分）的定義問題，應容留給立法者以其規範形成空間，作成決定的事項，兩者應有所不同。以準備金之提列為例，這本來是對企業將來所可能產生之支出，在稅法上准許讓其提前作為未來預備使用，而加以承認，例如對於呆帳提列準備或員工退休準備，均屬此類。准許企業提前以準備提列，或者是留待將來實際發生時，再以成本或費用支出扣除，除所得額之計算時間產生差異以外，在以比例稅率課徵公司法人稅（在臺灣為營利事業所得稅），並容許跨年度之盈虧互抵的前提下，不會對公司或企業之應課徵所得稅額的計算，產生不利益的影響。在會計學上，基於保守性原則（Vorsichtsprinzip），雖准許公司企業以辦理節慶所需之費用提列歡慶準備金<sup>120</sup>，這是讓公司企業可提早實現該項費用或認為虧損，准許加以減除，稅法上儘管偏離上述會計原則，不許當年度相關提列準備的減除，而係遞延至實際支出之時始得為減除，這是德國聯邦憲法法院認定，此屬稅捐立法者規範形成空間之範圍，回過頭去適用恣意禁止審查模式的理由。從而，以正確認識每種所涉及之稅捐法律規範的意義及其性質為前提，在前述兩個不同規範階段進行區分的基調下，未來應該仍是德國聯邦憲法法院在檢視或判斷，有關稅捐立法規範之審查密度時的主要標準，當無疑問。

## 二、臺灣憲法實務對量能課稅原則之認識

相對於上述德國憲法實務之精密操作，臺灣在釋憲實務上對量能課稅作為稅法基本原則之肯認，傾向採取仍屬相對較為保守的方式。如前所述，臺灣司法在釋憲實務上，仍偏好使用「租稅公平」或「課稅公平」原則等字眼，基本上還未脫離憲法平等原則之字義或用語的一般延伸，僅在少數的三個大法官之解釋中，曾經提到「量能課稅」或者其「稅捐負擔能力」的意義內涵：

---

<sup>120</sup> 跟德國歡慶準備金相似者，在臺灣就是關於公司所舉辦的年節尾牙、春酒或員工旅遊活動所支出的費用，即屬此類。在我國營利事業所得稅查核準則第81條，關於「職工福利」的減除規範，可為參照。

2003 年之釋字第 565 號解釋，在未指明「量能課稅」原則情形下，提到量能課稅原則的「稅捐負擔能力」，指出「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」；2005 年之釋字第 597 號解釋在未指出其規範依據所在時，逕自提及「各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」；以及 2011 年之釋字第 693 號解釋，則是在理由書的最後提及，「亦不生該二函違反量能課稅致牴觸憲法上平等原則之問題」，但其能夠將違反量能課稅即認定為牴觸我國憲法平等原則規定，並因此合併而加以論述者，已經相當難能可貴。

對於課稅標的之選擇，在我國釋憲實務上，2012 年出現之釋字第 697 號解釋，提到「貨物稅之課徵，乃立法者針對國內產製或自國外輸入特定類別貨物所課徵之一種單一階段銷售稅，原則上以設廠集中生產、產量較大與標準化生產為課徵對象。立法者選擇設廠機製之清涼飲料品課稅，係基於國家經濟、財政政策之考量，自非恣意。是本條例第八條僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，並不違反憲法第七條之平等原則」，指出立法者針對稅目的抉擇與課稅對象標的之劃定，享有相當寬廣的規範形成空間。雖然沒有如同前述德國之聯邦憲法法院所指出，其屬第一階段有關稅捐基本決定的法律規範，但從結論上而言，同樣肯認立法者享有較大規範形成空間，適用較為寬鬆審查標準，審查結果亦認定該系爭貨物稅之規範係屬合憲的結論。

此外，針對個別稅目以內之稅捐法律規範方面，近些年來，在司法院大法官之實務解釋上，也出現幾則堪稱與憲法規範可以相互銜接的大法官解釋，特別是針對我國釋憲實務上所承認之「婚姻及家庭」制度保護，與憲法第 15 條「生存權」保障規定議題有關的稅捐規範審查。涉及前者，例如 2012 年之釋字第 696 號解釋，在引述前此同院釋字第 318 號解釋，認為夫妻合併所得申報應屬合憲之前提下，指出：「按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障（本院釋字第五五四號解釋參照）。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨，故系爭規定所



形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始合於平等原則」，並在此前提下，「查系爭規定之立法目的旨在忠實反映家計單位之節省效果、避免納稅義務人不當分散所得、考量稽徵成本與財稅收入等因素……惟夫妻共同生活，因生活型態、消費習慣之不同，未必產生家計單位之節省效果，且縱有節省效果，亦非得為加重課徵所得稅之正當理由。又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。至於維持財政收入，雖攸關全民公益，亦不得採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段。綜上所述，系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違」，肯認涉及婚姻與家庭保護之稅捐法律規範，應至少提高至屬於美式的中度審查標準。

涉及後者，例如 2012 年之釋字第 701 號解釋指出，「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格之審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則之意旨相符（本院釋字第六九四號解釋參照）。系爭規定以上開醫療院所作為得否申報醫藥費列舉扣除額之分類標準，旨在避免浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因全體納稅義務人之醫藥費支出，數量眾多龐雜，而稅捐稽徵機關人力有限，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌

握醫藥費用支出，考量上開醫療院所健全會計制度具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，而就醫藥費申報列舉扣除額須以付與上開醫療院所者為限始准予減除。惟受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異。況是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本。故系爭規定所為之差別待遇對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨。是系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第七條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用<sup>1</sup>，同樣肯認無論是涉及納稅人個人或者是其受扶養親屬之生存權保障的稅捐法律規範，均應肯認其要提高審查密度，至少應採用美式之中度審查標準，有著類似與前述德國在個別稅目之規範審查中，採取按照稅捐類型而作個別規範之銜接考察的觀點，藉此理由而提高系爭稅捐立法規範的審查密度，當然應該加以贊同。

對照德國聯邦憲法法院實務發展量能課稅原則運作的經驗，我國釋憲實務過去顯然也已累積出許多讓人驚艷之成果，值得加以讚揚。只是作者在此仍要指出，對於未來我國關於量能課稅原則之發展，應需要特別加以注意事項，此為本文後段所要論述，有關稅捐優惠規範之審查密度的問題，並藉此呼應本文在前言中所提到，我國稅捐負擔已經極度不平衡，但是立法者卻一直還在提供過度且持續增加中之稅捐優惠規範的討論與說明。

### 三、對於量能課稅原則在我國之發展：論稅捐優惠規範的審查密度

對於稅捐優惠規範，在我國釋憲實務上的論述，常與經濟行政合而為一進行論述，基本上認定該等事項屬立法者享有寬廣規範形成空間的範圍，早期之解釋甚至是以稅捐優惠規範的立法目的，逕自作為正當化差別待遇的理

由。即使到了後來在我國釋憲實務上，引入美式有關檢驗平等權或平等原則的審查標準，仍係適用其中最寬鬆的審查標準，也就是合理審查標準。

最早在 1993 年釋字第 315 號解釋，大法官即指出，「關於公司超過票面金額發行股票之溢額所得，應否免稅及免稅之範圍如何，立法機關依租稅法律主義，得為合理之裁量。獎勵投資條例第二十五條僅規定：『生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額』，行政院中華民國五十六年十二月七日臺經字第九四九四號令及財政部同年月十日臺財稅發字第一三〇五五號令乃釋示，非生產事業之上述溢額所得無免稅規定，不在免稅之列，與憲法所定之租稅法律主義尚無牴觸」，在解釋理由書中更進一步指出，「至其後公布之促進產業升級條例，將免稅範圍擴大至不以生產事業為限，係配合經濟發展之新情勢而為之立法裁量，亦不得因而認在前之立法裁量為違憲」<sup>121</sup>。此號解釋係以憲法第 19 條規定租稅法律主義（依法課稅原則）為規範依據，強調應稅所得與免稅所得之劃定，屬於立法者規範形成空間的範圍，司法機關無從進行審查，既不得認定之後的偏離規範（稅捐優惠規範）為違憲，也不得認定之前的價值決定（課稅規範）為違憲。

之後，在 1996 年釋字第 413 號中提及，「獎勵投資條例（已於中華民國七十九年十二月三十一日失效）及促進產業升級條例之立法目的，在獎勵興辦生產事業，加速國家經濟發展。上開條例所定稅率就源扣繳之規定，優先於所得稅法有關結算申報規定之適用，其依華僑回國投資條例及外國人投資條例經核准在國內投資之人亦適用此一規定者，原在藉此減輕投資人之稅負，提升華僑及外國人投資之意願，以吸收國外資本之方法達成立法之目的。是獎勵投資條例及促進產業升級條例有關所得稅部分，乃所得稅法之特

<sup>121</sup> 實際上，上開規範所涉及之問題，在於稅捐實務上先是錯將股票溢價發行所獲收入，認定為應課稅所得，才會出現依當時之獎勵投資條例所發行股票之溢價收入，即不認為應課稅所得，視其為稅捐優惠規範，反之，若非依上開條例發行股票之溢價收入，則認為應課稅所得。這當然是抵觸平等原則之立法規範，而且立法者前後之標準根本不一致，這是問題根本關鍵所在。當時候，大法官未能弄清楚狀況，寫出這樣之解釋內容，也就不足為怪了。

別法，因投資而受獎勵之人民其繳納義務，自應適用上開條例有關減輕稅負之規定（參照本院釋字第一九五號解釋）」，直接以訂立稅捐優惠規範之目的，作為排斥一般稅捐法律規範適用的正當化理由。

在 1998 年之釋字第 458 號解釋也提到，「獎勵投資條例（已於八十年一月三十日廢止）係為獎勵投資活動，加速國家經濟發展之目的所制定，採用稅捐減免優惠為主要獎勵方法，以實現其立法意旨。惟國家經濟發展隨各個時期而有不同之需求，受獎勵之生產事業類目及標準自亦須因應經濟發展策略及客觀環境而變動。該條例第三條第三項及第十五條（六十六年七月二十六日修正公布之獎勵投資條例為第十條）遂授權行政院就各該條第一項所定之各類生產事業規定之獎勵類目及標準，須符合獎勵類目及標準者，始得享受第十五條第一項有關生產事業及重要生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課稅所得額百分之二十及二十五租稅優惠之規定」，不僅概括授權行政院制訂免稅項目與免稅標準<sup>122</sup>，在本號解釋也一如前述釋字第 413 號解釋，未經任何檢驗程序，逕依照獎勵投資條例即稅捐優惠規範設立目的，作為據以排除一般課稅規範適用理由的正當性。

在 2003 年之釋字第 565 號解釋提到，「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。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。前開課徵所得稅注意事項第五項明定僅停徵一定證券交易金額者之證券交易所稅，其所採租稅優惠措施，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背」，大致上仍維持稅捐優惠規範屬於行政機關（在此即為立法者）本於專業之判斷所帶來的合理差別待遇，並不抵觸平等原則。

<sup>122</sup> 同樣屬於概括性授權規定者，例如土地稅法第 6 條規定，而大法官釋字第 460 號解釋同樣是以此為合憲的前提，進行相關函釋是否符合依法課稅原則的解釋。



一直到 2007 年之釋字第 635 號解釋，明確指出「立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求」，係首次以美式之合理關聯性為平等原則內涵，審查稅捐優惠規範；2008 年之釋字第 648 號解釋，同樣指出：「憲法第七條規定，人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，乃係保障人民在法律上地位之實質平等。行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違」，遂使美式之「合理審查標準」，成為釋憲實務上對稅捐優惠規範進行審查的主要基準。

本文反對過去在釋憲實務上，直接依稅捐優惠規範立法目的，作為正當化國家對於適用群體提供差別待遇的作法，蓋因此種論證方式形同給予立法者一個永遠綠燈，無所限制的立法規範形成空間，也同樣反對關於稅捐優惠規範，在我國釋憲實務上採用最寬鬆之審查標準，無論是採行屬於美式之合理審查標準，或者採用德式的恣意禁止審查模式。本文認為，對於稅捐優惠規範，應採取至少是傾向於嚴格，屬於美式之中度或嚴格審查標準<sup>123</sup>，或是德式以合於比例之平等原則的審查密度，將會較為妥當。

<sup>123</sup> 審稿委員有意見指出，如以美國理論來看，除非是分類標準涉及嫌疑或準嫌疑分類，或涉及具有根本重要性的基礎性權利之差別待遇，法院才會提高審查標準，一般而言，稅捐事項，不論是負擔或優惠，因屬社會經濟事項，美國法院通常是採取寬鬆的合理審查基準，而不會提高審查標準，雖然說適用合理審查標準，也還是宣告違憲的先例，但仍然是個案適用同一寬鬆（但會咬人）標準的結果，而非提高標準至中度以上使然。審稿委員之意見，對作者深具說服力，同時也提醒作者應注意到，在美國違憲審查標準中，有關「會咬人」之合理審查標準（或依湯德宗大法官參照 Kelso 教授所言「三階六層」之「有殺傷力的審查標準」，或者稱為「高低標準審查標準」），若能真正發揮功能，特別是將舉證合憲之責任轉換由政府負擔，並進行輕微之限制較少替代手段的檢驗（a weak “less restrictive



alternative” test)，確實也可在一定程度上達到，矯正我國稅捐優惠規範過於浮濫、司法實務審查標準過於寬鬆的現況。但作者在此處，暫未更動原文之內容，除需要時間思考以外，也是需要更多理論之支撐與體系的建構。誠如審稿委員所提及，若以美國理論來看，關於稅捐等被歸類為社會經濟之立法規範，依照美國聯邦最高法院向來之審查標準，確實只會適用合理審查標準，並不會提高到中度審查標準，遑論嚴格審查標準。但吾人的思考是，美國理論當然是根基在美國獨特之歷史認識的基礎上，才建立起今日的權利位階與審查標準等思考模式。誠如黃昭元教授在其論著，前揭註6，頁135中所提到，「不過，我們也應注意美國模式對於社會經濟立法之採合理審查標準，是有其特殊的歷史因素，至今也仍然欠缺圓滿的理論基礎。加上我國憲法明文保障生存權、工作權等經濟性權利，因此大法官在審理社會經濟立法時，就未必要如此放任，而可適度加強對手段之審查」，依黃教授見解，對於稅捐等類之社會經濟立法，仍應維持在美式之合理審查標準，只是手段關聯性提高其審查，加強審查目的與手段之間的關聯性，作為我國的對應之道。但作者的想法卻是，借用美國大法官Stone在1938年對於Carolene Products一案之Footnote 4的三點宣示，重新建構立基於我國歷史經驗基礎上的「優先地位」權利理論。亦即，對於所謂根本重要性之基礎權利，我國似乎未必要按照美國標準照單全收（如何歸類其實也欠缺圓滿理論的說明）。依據作者意見，關於政治性言論與言論內容、參與政治之權利與政治參與的程序，新聞媒體自由、選舉投票權、被選舉權與擔任政府公職等權利，不管是立基在美國或者是我國之經驗基礎上，這些均屬根本重要性的基礎權利，此點無疑，應適用屬嚴格或中度審查標準。但部分在美國被認為是基礎性的根本重要權利，例如洲際旅行權，在臺灣經驗上，在各縣市之間旅行是否受到限制，或許從來都不是個大問題，至少沒有成為我國實務上的法律問題。至於，在美國經驗中，屬於低位階之社會或經濟性權利，如黃教授所言，卻在我國憲法第15條之規定中，明文列在應予保障人民基本權的範圍，生存權、財產權之保障亦然。作者尤其認為，在現今之全球化經濟底下，個人、企業乃至於跨國企業，擁有富可敵國之財產乃至於各種專業能力者，並不罕見，透過鉅額財富與專業知識，他們不僅可以影響各國國內之立法程序，實際也影響到國際之間各種經濟乃至於政治活動，這正是現在國際政治的實態，蓋各國透過稅捐優惠在內的各種經濟制度競逐國際資本已屬常態，近日爆發歐盟要求蘋果公司補繳鉅額稅款，就因為發現愛爾蘭與蘋果公司簽訂有關減免稅捐之密約，但愛爾蘭卻抗議歐盟此舉有侵犯國家立法行政主權的嫌疑，就是其中一個鮮明的例子。在臺灣，隨著社會各階層彼此間之貧富差距越來越大，部分政客與利益團體，長期利用國家立法（同時利用行政）手段，壓迫勞工本享有維持基本生活水準的工資與休假權，以經濟建設為名，透過立法再佐以公用徵收手段，侵害地區居民世代居住並賴以為生的房地產，更肆意且堂而皇之地藉由立法與行政手段，掠奪本屬於社會大眾集體、或者世代子孫，或者大自然界的各種資源，攬為自己利益所使用，藉此更為快速地積累驚人的鉅額財富（與財富所能收買到的專業知識），此類例子在過去已經屢見不鮮。這正是臺灣之所以在過去十數年

首先，多數一般人包括司法院大法官在內，或認為財稅僅涉及對於人民之財產權的干預與侵犯，稅捐優惠規範則降低此種對財產干預的程度與範圍，故傾向於以相對較為寬鬆之審查標準，進行所涉及稅捐優惠規範的司法檢驗，這是最根本的錯誤。蓋稅捐規範所涉及者，如前文所述，不僅是對於人民之財產權的干預，更是人民彼此間對於國家財政需要之負擔分配的手段，稅捐優惠規範是在既有之課稅規範基礎下的例外情形，換言之，這是立法者自己破壞自己先前依照憲法之平等原則，因此所衍生下來之稅法量能課稅原則的價值決定，從而，與其說稅捐優惠規範減少對人民財產權的干預程度或範圍，還不如說是稅捐優惠規範扭曲人民彼此之間關於國家財政需要負擔分配的分類標準，更可說是偏離整體稅捐法規範之基本價值決定的乖離規範，這種對於分類標準與既有規範體系的破毀，本來就需要一個足以反映其偏離份量與程度的正當化理由，也因此司法應相對提高檢驗密度，以一個傾向於嚴格，至少是美式之中度審查標準以上，或甚至是採用嚴格審查標準，或是採用德式之合於比例的平等原則，以進行系爭稅捐優惠規範的審查。

再者，也有人將財稅與經濟政策混為一談，認為稅捐優惠如同經濟行政之「補助」（Subvention）一般，都屬於國家介入與干預市場的手段，由於稅捐優惠規範係使國家稅收應收而未收，被稱為「稅式支出」（tax expenditure），故兩者間相類似並具有相互替代可能性，均屬於立法規範形

---

間，快速出現許多以經濟發展為名之稅捐優惠規範的社會背景。依據作者意見，臺灣實在不應該也不需要受到美國聯邦最高法院在1937年羅斯福新政時期，因為審查標準極度嚴格受到政治部門與社會部門強力反彈，因而在大轉變成為極度寬鬆經驗的影響，從而棄守對於臺灣目前各式各樣之社會經濟立法進行違憲審查空間的可能。加強司法機關對於部分利益團體躲在國家立法與行政機關之背後，藉由操控立法程序與實體價值的詭辯論述（特別是那些喜歡強調具有功利主義、重商主義取向的一切以經濟發展為優先的理論），是作者認為縱使是社會或經濟性之權利，也應該在我國有機會提高其審查標準的主要依據，藉此應對我國在二十一世紀真正面臨的政經挑戰，對於許多人以為是政治問題者，作者個人認為其實也是經濟問題，或至少經濟問題在其中絕對扮演重要因素角色。不受美國歷史經驗之拘束，建立我國優先權利的清單，再佐以美國司法審查的三階六層審查標準理論，或許才是據以建構屬於我國歷史經驗之違憲審查模式的妥適途徑。以上所述僅為作者個人意見，供作參考。

成空間範圍，這是第二個根本的錯誤。前者稅捐優惠規範，如本文前述，係利用稅捐規範以達成財政以外目的之法律規範，即屬於廣義社會目的之稅捐法律規範，由於此類之稅捐優惠規範，或適用獎勵原則或適用需要原則，依照適用的性質，只有當營利事業因為營業活動而賺取到所得時，稅捐優惠規範之適用才有實益，若營利事業因為營業而陷入虧損者，縱使同樣從事於政策上應受鼓勵或需要行為，仍無法享受稅捐優惠規範所帶來實益，蓋因虧損本身即使其無法享受到免繳稅捐的利益。反之，若採用行政補貼手段者，並沒有此類問題存在，兩者無法比擬；其次，同樣從事於受政策鼓勵或需要之行為，稅捐優惠規範將使賺取所得越多者，在適用累進稅率且採稅基減除法之前提下，將會因此而受到越多獎勵，若賺取所得相對少者，對於同樣條件下之規範適用者而言，所享受到獎勵也將因為累退效應而產生可觀的遞減。反之，若適用行政補貼手段者，可完全依目的而為個別是否補助與補助額多少的判斷，不受相對人之所得額賺多或賺少的影響，相對於稅捐優惠規範，行政補貼顯然是更能直接並有效達成目的的手段；第三，稅捐優惠在稅捐秘密保護下，外界包括其原本之專業主管機關乃至於國會在內，甚難具體瞭解受稅捐優惠規範適用之對象，歷來究竟取得國家提供多少的「稅式支出」。由於稅捐優惠屬國家應收而未收的稅捐收入，有關稅式支出之統計資料在理論上，僅能由財稅機關依照歷年申報之資料逐年勾稽而進行，但這些資料卻也使國家整體之財政收支的狀況無法透明化，蓋如果是行政補助手段，本來該由各個專業之主管機關，包括經濟、社會、文化或教育等主管機關，各自在自己之預算與能力範圍內，依獎勵或需要原則而提供相對人行政補助，並且評估後續效應，決定補助計畫之延伸或者終止，但是透過稅捐優惠即使得這一切收支本來該有之透明化，與相對應的國會監督手段，無法實際其發揮功能；最後，稅捐優惠規範導致國家整體財政之實際支出數額不透明化，所影響牽連的範圍極大，這些包括例如過去在修憲以前，依照憲法第 164 條有關教科文預算受憲法保障以固定比例支付的規範，實際上並未被有效地遵守，長期處於實際違憲的狀態，或者依照財政收支劃分法第 8 條第 2 項規定，中央應以所得稅收之百分之十作為統籌分配稅款，分配給地方自治團體的總

數額，將因為中央所得稅基由於稅捐優惠規範適用而減少，連帶受到影響而使分配減少。這已經涉及到地方自治財源受到憲法規範位階保護的根本問題。從而，縱使吾人還是肯認關於經濟、文化或教育行政之補貼，立法者應享有較寬廣的規範形成空間，這並不代表稅捐優惠規範之立法，也可以同樣享受同樣寬廣的規範形成空間，此從以上比較稅捐優惠規範與行政補貼的說明，即可充分明白與體會。從而，司法對於稅捐優惠規範之立法，即應採取提高檢驗密度，朝向嚴格以對的方向進行，至少是採用美式之中度審查標準以上，或甚至是採用嚴格審查標準，或採用德式之合於比例的平等原則，以進行系爭稅捐優惠規範的審查。

## 伍、結論：永不停止對於稅捐正義的追尋

對於長期以來，臺灣社會中有關稅捐負擔分配失衡、社會正義幾近於蕩然無存的現象，吾人作為同在社會中共同生活的一份子，可以充分體會並感受到社會中對於國家乃至於立法者以及新政府執政當局的期待，希望透過本文探討議題，可以對於臺灣社會未來即將面對之稅改方案，調整既有之稅捐負擔分配的模式，以逐步朝向租稅正義，乃至於建立社會正義的目標前進，至少也可以讓這國家擁有堪稱穩固的稅捐收入，支持社會將來必須要面對人口老化與少子化所帶來各項衝擊，積極面對國家將來有意建構完善之社會救助與社會安全網的財政需求。

本文先從規範中、釋憲實務上與學說中之平等原則開始討論，說明憲法第7條有關一般平等原則之規範，主要建立在對於分類標準選擇與可比較性基礎的建立，在此前提下，分辨法律規範中是否對於兩種本質上相同或不同的事物，進行差別待遇或者相同待遇，對於檢驗法律規範程序，包括其審查步驟與審查標準，進行綜合性的討論與說明。留美與留德之兩派學者，固然在某些有關平等權或平等原則的看法上，由於不同留學母國背景之思考基礎不完全相同，特別是面對事實上不平等，提供優惠性差別待遇的規範，是否以平等權或以社會國原則加以處理，因此而產生許多的歧異，但是，若以稅



捐法律規範為例，依本文之見，產生的歧異效果，並未如其他規範領域如此巨大，至少在稅捐規範領域中，提供各種稅捐優惠規範之理由，並不存在所謂「分散又隔離的少數人」概念。本文作者也贊同留美學者所提出，應先建立平等原則適用之規範基礎，從而，應先探索稅捐法律規範中該有的分類標準，以建立稅捐法中應適用的平等原則。

為探索分類，即應回到稅捐之本質與規範目的。作為基礎，本文也討論分析在不同學科領域中之分類標準的建置，邏輯、數學、生物學，乃至於社會科學包括法律學在內，後者的各種分類標準必須是建立在，對於客觀之規範對象的觀察，與主觀適用者之分類目的，來共同作成決定，兩者缺一不可，分類標準也常穿梭來回於這兩者之間。以法哲學上希臘哲學家亞理斯多德關於正義之理解與概念，區分成交換正義與分配正義作為開端，將總體與個體之間有關分配正義的標準，使用比利時法哲學家佩雷爾曼提出有關的各種分類標準，包括「每人均等」、「依其行為」、「依其階級」、「依其功績」、「依其需要」、「依照法律規定」而分配，加上德國稅法教授 Klaus Tipke 提出的「依其能力」，與此處所加上的「依其受益」，決定各種屬於公法領域中的分類標準。以稅捐法為例，每人均等即形成人頭稅原則，依其受益即形成量益原則，依其能力即形成量能課稅原則，據以成為稅捐法律規範的分類標準，同時也是稅捐法律規範在進行憲法平等原則之審查時的衡量標準。依照本文見解，人頭稅非現代稅捐建置之基本原則，而儘管量益原則在地方稅的理論建構上仍扮演重要角色，仍非中央之國稅建置的基本原則，量能課稅應該才是稅捐法建置之基本原則。在量能課稅原則下，非以個人之天賦能力，而是依照個人實際上已經實現的經濟能力或支付能力，作為衡量個人或權利主體之稅捐負擔能力的標準。

在量能課稅原則下，德國憲法實務已經據以發展出兩個階段的審查密度。首先是關於稅捐基本決定的規範事項，例如稅目與課稅客體的選擇、稅率的決定，立法者享有較為寬廣的規範形成空間，司法審查也以較為寬鬆的檢驗標準，若以美式即為合理關聯性的審查標準，德式即為恣意禁止的審查模式；若屬於一個稅目內的稅捐規範形成，特別是按照稅捐類型進行規範衡



接的觀點，若違反先前所為之價值決定或者抵觸憲法的規範事項，尤其是抵觸婚姻與家庭保護，或者是涉及生存權保障的稅捐規範，司法將相對應的提高其審查密度，若為美式則屬於中度以上的審查基準，若為德式則是合於比例之平等原則的審查。在我國釋憲實務上，雖然對於量能課稅原則明文肯認的解釋僅有三個，多數仍以租稅公平或課稅平等原則進行論述，但在稅目的決定上認定立法者享有寬廣的規範形成空間，對於個別稅捐規範聯繫到憲法之基本價值決定者，無論是前述婚姻與家庭保護，或者是生存權保障規範，均相對應的提高審查密度，堪稱有值得讓人驚艷進步的發展。

對於我國未來之量能課稅原則的發展，本文作者在此要特別提醒有關稅捐優惠法律規範之審查，不宜再以過去釋憲實務上所出現，逕自以稅捐優惠規範之立法目的，作為正當化規範適用對象差別待遇的正當化理由，也不宜僅以相對較為寬鬆的檢驗密度，美式之合理關聯性審查或德式之恣意禁止模式，審查系爭稅捐優惠法律規範。稅捐優惠法律規範是破壞憲法平等原則在稅捐法上課稅基本原則，亦即破毀量能課稅原則的例外規範，本即應從嚴被檢視系爭規範的合理性。再者，基於其與行政補貼被錯誤作為可相提並論的立法手段，實際上，稅捐優惠僅對於有所得、所得越多者越有利，稅捐優惠利益不透明，破壞財政收支體系明確化、國會無法完全監督，連帶影響有關中央與地方之財政收支配，牽連影響範圍甚廣，即應從嚴審查系爭規範的合憲性為宜，具體而言，美式以中度審查標準以上，或甚至採取嚴格審查標準，德式則為合於比例之平等原則的審查。

## 參考文獻

### 一、中文部分

- Christian Starck (著)，許宗力 (譯) (1999)，〈基本權利的解釋與影響作用〉，收於：許宗力 (著)，《法與國家權力 (一)》，頁 479-510，臺北：元照。
- Steven E. Landsburg (著)，蔡繼光 (譯) (1998)，《公平賽局》，臺北：金錢文化。
- Thomas Piketty (著)，詹文碩、陳以禮 (譯) (2014)，《二十一世紀資本論》，新北：衛城。
- 吳信華 (2007)，〈平等權的體系思考 (上)〉，《月旦法學教室》，55 期，頁 83-91。
- (2007)，〈平等權的體系思考 (下)〉，《月旦法學教室》，56 期，頁 97-102。
- 李建良 (2008)，〈經濟管制的平等思維：兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋〉，《政大法學評論》，102 期，頁 71-157。
- 李惠宗 (2012)，《憲法要義》，6 版，臺北：元照。
- 林佳和 (2006 年 12 月)，〈公務員、勞工與平等原則：從釋字第 596 號解釋談起〉，發表於：《司法院大法官九十五年度學術研討會：憲法解釋與平等權之發展》，司法院 (主辦)，臺北。
- 柯格鐘 (2006)，〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-101。
- (2007)，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 55-120。
- (2014)，〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 27-100。

- （譯）（2013），〈「父母子女所得強制合併申報違憲」判決〉，收於：司法院大法官書記處（編），《德國聯邦憲法法院裁判選輯（十四）》，頁 253-264，臺北：司法院。
- 徐正戎（2000），〈平等擔任公務員原則之理論與實踐：以法國為例〉，收於：李建良、簡資修（編），《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁 161-187，臺北：中央研究院中山人文社會科學研究所。
- 許育典（2010），《憲法》，4 版，臺北：元照。
- 許宗力（2006），《憲法與法治國行政》，臺北：元照。
- （2007），《法與國家權力（二）》，臺北：元照。
- 陳敏（譯）（2013），《德國租稅通則》，臺北：司法院。
- 陳清秀（2014），《稅法總論》，8 版，臺北：元照。
- 陳愛娥（2006 年 12 月），〈平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限：兼評司法院大法官相關解釋〉，發表於：《司法院大法官九十五年度學術研討會：憲法解釋與平等權之發展》，司法院（主辦），臺北。
- （2007），〈對憲法平等權的檢討：從檢視司法院大法官相關解釋出發〉，收於：湯德宗、廖福特（編），《憲法解釋之理論與實務（第五輯）》，頁 225-260，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處。
- 陳麗娟（譯）（1990），〈關於「夫妻共同課稅是否違憲」之判決〉，收於：司法院（編），《西德聯邦憲法法院裁判選輯（一）》，頁 70-99，臺北：司法院。
- 湯德宗（2007），〈政府資訊公開請求權入憲之研究〉，收於：湯德宗、廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務（第五輯）》，頁 261-291，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處。
- （2009），〈違憲審查基準體系建構初探：「階層式比例原則」構想〉，收於：廖福特（主編），《憲法解釋之理論與實務（第六輯）（下冊）》，頁 581-660，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處。

黃昭元（2004），〈憲法權利限制的司法審查標準：美國類型化多元標準模式的比較分析〉，《臺大法學論叢》，33 卷 3 期，頁 45-148。doi: 10.6199/NTULJ.2004.33.03.02

-----（2008），〈平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能〉，《臺大法學論叢》，37 卷 4 期，頁 253-284。doi: 10.6199/NTULJ.2008.37.04.05

-----（2009），〈平等權與自由權競合案件之審查：從釋字第六四九號解釋談起〉，《法學新論》，7 期，頁 17-43。

-----（2013），〈大法官解釋審查標準之發展（1996-2011）：比例原則的繼受與在地化〉，《臺大法學論叢》，42 卷 2 期，頁 215-258。doi: 10.6199/NTULJ.2013.42.02.01

黃茂榮（2012），《稅法總論第一冊》，增訂 3 版，臺北：植根。

葛克昌（2005），《稅法基本問題：財政憲法篇》，2 版，臺北：元照。

-----（2009），《所得稅與憲法》，3 版，臺北：翰蘆。

雷文玫（2000），〈性別平等的違憲審查：從美國女性主義法學看我國大法官幾則有關男女實質平等的解釋〉，收於：李建良、簡資修（編），《憲法解釋之理論與實務（第二輯）》，頁 123-160，臺北：中央研究院中山人文社會科學研究所。

廖元豪（1996），〈美國「種族優惠性差別待遇」（Racial Affirmative Action）合憲性之研究：兼論平等原則之真義〉，《東吳法律學報》，9 卷 2 期，頁 1-44。

熊秉元（2002），《天平的機械原理：法律及制度經濟學論文集（二）》，臺北：元照。

謝榮堂（2008），《社會法治國基礎問題與權利救濟》，臺北：元照。

## 二、德文部分

Birk, D. (1983). *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*. Köln: Dr. Peter Deubner.

- Birk, D./Desens, M./Tappe, H. (2015). *Steuerrecht* (18. Aufl.). Heidelberg: C.F. Müller.
- Ehmcke, T. (1999). Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuersystem in Spanien. *Steuer und Wirtschaft*, 1999, 89-95.
- Engisch, K. (1971). *Auf der Suche nach der Gerechtigkeit- Hauptthemen der Rechtsphilosophie*. München: R. Piper & Co.
- Epping, V./Hillgruber C. (Hrsg.). (2015). *Grundgesetz* (27. Edition, Stand: 01.12.2015). Retrieved from Beck'scher Online-Kommentar.
- Friauf, K. H. (1989). Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern von Einkommen und vom Ertrag. In K. H. Friauf (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* (Bd. 12, S. 3-32). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Hufen, F. (2009). *Staatsrecht II Grundrechte* (2. Aufl.). München: C.H. Beck.
- Ipsen, J. (2014). *Staatsrecht II Grundrechte* (17. Überarbeitete Aufl.). München: Franz Vahlen.
- Jachmann, M. (2000). *Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftliche Freiheit*. Stuttgart: Richard Boorberg.
- Jarass, H. D./Pieroth, B. (2002). *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland* (6. Aufl.). München: C.H. Beck.
- Kirchhof, P. (1985). Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. *Steuer und Wirtschaft*, 1985, 319-329.
- (2000). *Besteuerung im Verfassungsstaat*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Klett, K. (1995). Progressive Einkommensteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz - 100 Jahre nach Georg Schanz. In J. Lang (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag* (S. 599-615). Köln: Dr. Otto Schmidt.



- Lang, J. (2001). Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen. In I. Ebling (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* (Bd. 24, S. 49-133). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Moschetti, A. F./Bozza-Bodden R. A. (1999). Die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips gemäß Art. 53 Abs. 1 der italienischen Verfassung. *Steuer und Wirtschaft*, 1999, 78-88.
- Perelman, C. (1967). *Über die Gerechtigkeit*. München: C.H. Beck.
- Sachs, M. (Hrsg.). (2003). *Grundgesetz Kommentar* (3. Aufl.). München: C.H. Beck.
- Stern, K./Becker, F. (2016). *Grundrechte-Kommentar* (2. Aufl.). Köln: Carl Heymanns.
- Taboada, C. P. (1995). Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichheitssatz im Steuerrecht in der Rechtsprechung des spanischen Verfassungsgerichts. In J. Lang (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag* (S. 583-598). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Tipke, K. (1981). *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis -vom politischen Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendungen*. Köln: Dr. Otto Schmidt.
- (2000). *Die Steuerrechtsordnung* (2. Aufl., Bd. 1). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- (2007). Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots. *Steuer und Wirtschaft*, 2007, 201-220.
- Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.). (2015). *Steuerrecht* (22. Aufl.). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Wieland J. (2001). Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen. In I. Ebling (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* (Bd. 24, S. 29-47). Köln: Dr. Otto Schmidt.
- Zippelius, R. (1996). *Recht und Gerechtigkeit in der offenen Gesellschaft* (2. Aufl.). Berlin: Duncker & Humblot.

## **On the Pursuit of Tax Justice: The Route from Constitutional Principle of Equality to Ability-to-Pay Principle of Tax Law**

*Ke-Chung Ko*<sup>\*</sup>

### **Abstract**

In this article, with the issues to pursue for justice of taxation, researches the path from general principle of equality based on the Article 7 of the Constitution extends to the ability-to-pay principle in tax law. Beginning with the specifications, constitutional interpretations and doctrine or principle of equality of rights, have been discussing the differences between American and German Praxis on the principle of equality. In compare to the steps for review of unconstitutional law in American focus on the classification criteria, in Germany are on the other hand to reviewing the comparability requirements based on the premise, if there are reasonable lawmaker's decisions to justify. Since taxes are to meet the financial needs of countries and for the inland people to payment of money, it belongs to the distribution of burden of taxes between each individual. To pursue tax justice shall proceed under the concept of distributive justice. From the standpoint of distributive justice, several possibilities as a standard for distribution of the burden of those taxes, including equal per head tax, equal in accordance with the degree of personal benefit and equal in accordance with the amount of the individual's ability to pay. In this paper is the ability to pay principle considered as fundamental principle for tax laws. Finally, the discussion of preferential taxes, this paper argues, it should be examined at least moderate or strict American standard of review, or take German synthetic review based on the so called new model of principle of equality.

---

<sup>\*</sup> Associate Professor of Law, College of Law, National Taiwan University.  
E-mail: kcko5602@ntu.edu.tw

**Keywords:** justice of taxation, distributive justice, principle of equality, ability to pay principle, poll tax, benefit principle, standard of review, preferential tax, prohibition of arbitrary

