

# 租稅國危機及其憲法課題

## ——財稅改革之法律基礎

葛 克 昌

### 目 次

壹、引 言	貳、租稅國危機	參、租稅體系憲法上藍圖	肆、公債在憲法上限制	伍、展望與建議
	一、租稅國危機之宣告	一、就營利而非營利能力課稅	一、公債發行之憲法依據	
	二、租稅國危機之緣由		二、公債發行在憲法上限制	
	（一）國家職權過度擴展		（一）財政經濟正常時期	
	（二）國家稅收停滯不前		（二）財政經濟非常時期	
	三、財政立法決策程序之失衡			
	（一）國家任務擴展之結構性因素			
	（二）支出擴展抗拒力之削弱			
	1. 發行公債			
	2. 隱藏性增稅			

## 壹、引 言

初由「財政危機」，轉為「經濟危機」，終陷入「憲法危機」的困境（註一）。這樣一條常在已開發國家與開發中國家之不歸路，在國人腦海中已塵封了四十多

（註 一） 借用德國名公法學者 Isensee 教授用語，參見，氏著，Der Sozialstaat in Wirtschaftskrise, in Festschrift für Johannes Broermann, 1982, S.365.

年的夢魘，從去年開始其輪廓又逐漸浮現。由連續兩年賦稅收入百分之二十以上年增率（註二），轉成去年之負成長，再加上已定案之國家建設六年計劃，其總經費高達八點二兆元之沈重負擔，於是調高規費、增稅、發行公債、借外債等構想源源推出（註三）。此不啻為我國穩健保守財政政策時代所為之「死亡宣告」，從而亦敲響了「租稅國家危機」之警鐘。在這歷史轉捩點上，當然引發了學術界廣大的爭議與關注，惟大都從經濟學理與實務加以分析，忽略了社會及法律層面之探究。尤其是現代憲政國家，如何面對如此鉅大的觀念與社會之變遷，實有必要多從憲法角度，尋求全民共識，預為規範，讓憲法一方面成為財政政策脫韁野馬之最終羈束，另一方面作為對抗輕率財稅政策及經濟不理性行為的最後保壘（註四）。本文基於此觀點，先闡述租稅國家危機概念之源起，租稅國家之病理分析，再就我國憲法上財稅體系之藍圖，檢討財稅改革途徑及其法律基礎（註五）。

## 貳、租稅國危機

「租稅國危機」(Krise des Steuerstaates) 係奧地利經濟學大師熊彼特，在第一次世界大戰最後一年（一九一八年）所發表一篇廣為當時及後人所引用之一篇經濟政策論文的標題（註六）。熊彼特所謂之租稅國，係依據Goldscheid的觀點指一國之收入多取諸人民所繳納之租稅；而非如十九世紀一些國家，其收入以來自國有地，國有財產及國營事業所得為大宗，例如其時普魯士之預算，泰半取之于具價格壟斷及較低人事費用之國營鐵路收入。今天仍有不以市場經濟為基礎所組成之工

（註 二） 七十七年度全國賦稅收入新台幣五、五八〇億元，年增率二〇・九％；七十八年度賦稅收入新台幣六、七七三億元，年增率二一・四％。（根依據：財政部統計處編印，中華民國七十八年賦稅統計年報，提要分析表一）

（註 三） 根據六年計劃：「未來六年公共建設的財源，大部分須依賴公債大量發行與賒借，預算赤字相應擴大。」（行政院經建會，國家六年計劃第一冊，一四頁）

（註 四） 憲法對國家財政體系之功能，請參照，拙稿，人民有依法律納稅之義務（下），台大法學論叢，第十九卷第二期，七十八年六月，第一三三～一三五頁。

（註 五） 關於財稅改革之法律基礎，作者另有「平等與適法原則——財稅改革之法律基礎初論」乙文（財稅研究，第二十二卷第五期，七十九年九月）可供參照。

（註 六） Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats. 1918. 新版：Goeascheia-Schumpteres' Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S.329-379.

業國家（雖然逐漸沒落）可供吾人作為租稅國家之替代選擇。問題在於今日之租稅國家，究竟發生何種危機？（註七）其財政系統，應否為根本且深化之改革？當代憲政體制下之租稅國家，在法理論上具有何意義？（註八）

### 一、租稅國危機之宣告

根據熊彼特之租稅國家危機理論，租稅國家由於支出大量擴充，無法由常規之租稅收入來支應，終將導至國家之過度舉債。國家債務失去控制的事實，即宣告了租稅國危機之來臨。

熊彼特解釋支出暴增之原因，乃基於社會因素；而國家收入停滯不前，則由於經濟因素。支出暴增之社會因素，熊彼特認為係「民衆越來越高漲之支出意願……在此意願之背後則為越來越擴展之權力，終至在思想上澈底改變全民私有財產制度

（註 七） 熊彼特之大作，原為反駁Goldscheid在一九一七年發表之「國家社會主義或國家資本主義」(Staatssozialismus oder Staatskapitalismus)乙文，該文認為對史無前例之戰爭債務，傳統之租稅收入，不啻杯水車薪，非具有非常之決心，另行開拓營利收入之財源不可。國家應有計劃地闖入私經濟領域，自行掌握生產工具。因面臨破產之「債務纏身之租稅國」想要重生再起，惟有浴火改造成為「擁有資本能力之經濟國」始有一線生機。

熊彼特則力排此議，認為租稅國家乃與現代國家同時誕生一起發展。現代國家即存在於經濟主體之個人利益運作能力之私經濟上；其本質，在於經濟活動「須賴新的動力在新的軌道上運行，其間國民之生活觀及文化內涵，乃至於心理習慣等等社會結構均須徹底變動。」租稅國即寄生其上，國家財政支出愈高，愈需仰賴個人追逐自我利益之驅力，更不能反其道而行，以戰爭為藉口，干預私人之財產與生活方式。鑒於預期中戰後負擔，熊彼特選用昔日通行而具政治震撼力之口號作為文章標題——租稅國危機，文中首先憂心地探討該現象，最終結論則否定之。熊彼特認為國家財政收入限于間接取之于稅課，不僅力足負擔，且僅對企業之盈餘加以課徵，不致造成對企業活力之巨大傷害，對其技術及生產力之提昇，有引導及擴散之效果。對財政需求問題，不難解決，惟有一前提條件，即國民不能有日益高漲之支出意願與權力要求，此非租稅國財政所能負擔。

此一西方版之鹽鐵論，雖然聚訟盈庭，至今未已。但熊彼特之主張則成為西歐現實政治之主流，引導著二十世紀之國家運作，歷史證明租稅國具有無比活力與潛能，德國二次戰後之復興，不能不說均拜此之賜。而熊彼特提出租稅國之前提條件與限制，從今天來看，也不能不說具有歷史遠見。

（註 八） 從法理論觀點，特別是平等國家觀察租稅國，有 Leisner, Der Steuerstaat-Weg der Gleichheit zur Macht StW 4/1986 S.305；從憲法觀點觀察租稅國，請參照 Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in Festschrift für H.P. Ipsen, 1977, S.417.

與生活方式。」（註九）熊彼特對收入停滯經濟因素的說明，則認為租稅收入有其歷史條件限制，一國之國民經濟所能提供的稅收，均有其極限。不容竭漁而肥，否則稅源必當枯竭。由於租稅國不能損及其自身存在基礎（註一〇），租稅國危機理論，在現實世界須輔以租稅國政治危機理論。增稅不僅有其經濟上限度，亦有其政治上限度，過度稅課將使多數之選民，喪失對政府之信賴。以福利國家著稱，人民稅負達國民所得五〇%之瑞典，可作為租稅國經濟危機之代表；而美國則可視為租稅國政治危機之典型（註一一）。國家債務失去控制之危機，熊彼特雖提出於一次世界戰後，其問題嚴重化則在近十年，茲以一九七四年到一九八五年十年間工業化國家發展，以國家債務佔淨國民生產毛額為例，西德由一九%提高到四一%（金額則為四倍），義大利由四五%提高到九八%（金額為十倍），瑞典由三七%提高七八%（金額為六倍），日本由一三%提高至五七%（金額為一〇倍），美國由五〇%提高為五八%（金額為三倍）（註一二）。幾乎每一國家，均陷入國家債務失去控制之困境。這種租稅國家危機原因何在，值得吾人進一步探討。

### 二、租稅國危機之緣由

租稅國危機在於支出面國家職權之超載；以及收入面，一方面稅收受經濟及政治條件限制停滯不前，另一方面財稅政策上引入許多傳統財政收入以外之目標（如經濟及社會目的之租稅優惠），加深了稅收之短缺。

#### （一）國家職權之過度擴展

從前述提及國家債務失去控制的國家，均可發現在近十年間國家職權之擴張（註一三），尤以許多新增之任務，造成沉重之財政壓力，例如：

##### 1. 充分就業與景氣政策

凱恩斯經濟理論之中心思想，即為若無國家干預，市場經濟本身不足以確保充分就業與經濟發展。為調節市場需求，凱恩斯認為國家必須採行平衡性需求，以達

（註九） Goldscherd-Schumpteres' a.a.O., S.351.

（註一〇） Goldscheid-Schumpteres' a.a.O., S.341-352.

（註一一） Seidl, Krise oder Reform des Steuerstaates? StuW 3/ 1987 S.185.

（註一二） Seidl, a.a.O., S.188.

（註一三） 國家任務之擴增與財政需求之膨脹，請參閱拙稿，稅法與民生福利國家，經社法評論叢第四期，七十八年七月，頁一四四～一四九。

到私人之充分需求，創造更多就業機會（註一四）。此種理論，為多數國家所採行。估不論其理論之利弊得失（註一五），此種不斷擴張之政策，實際上難以煞車，國家支出不擴充，而陷入難以自拔之境地，國家需要新的財源，國家預算赤字也就年年擴增。

### 2. 福利國家之理想或「白吃午餐」之幻想

基於福利國家要求，國家有義務對巨大之特定生活需求，直接給予社會福利給付，或間接予以租稅優惠。較為顯著者，諸如：家庭政策之要求，（予以子女津貼、子女寬免額、夫妻所得分割報稅制度、對貧病者社會保險費優惠以及家庭輔助救助等）；住屋政策之要求，（予以自住屋貸款之租稅抵免、國宅興建、房租津貼、建屋獎勵等等）；獎勵儲蓄（保險費之所得稅減免、儲蓄利息免稅等）；社會安全政策（社會保險之低保費、所得稅之減免）（註一六）。

### 3. 國家之文化獎助

由於文化國家理念興起，各國對文化、藝術教育、體育、古蹟文化物及學術研究，國家往往予以獎助或自行興辦，如歌劇、戲劇、音樂會、運動會、電影，無不賴國家大力支持；一切義務教育，凡從民衆補習班到公立大學亦多有免學費者，而學術研究之獎助，各國無不大力支持，所費不貲且有日益擴大之勢（註一七）。

### 4. 最低所得水準之國家保障

一些國家有針對特別業別予以最低所得保障者，其中尤以工業國家對農業所得最為人注目，透過保證價格，以維持農業之生產；或以補貼方式彌補生產與消費間價格差異。對農業補貼之支出，對一些國家亦構成沉重之財政負擔（註一八）。

---

（註一四） Keynes, *The General Theory of Employment Interest Money*, 193 Chap.24. 中譯本：李蘭甫，就業、利息與貨幣的一般理論，第二十四章。

（註一五） 此種理論在憲法上意義，請參閱 Ehmke 之教授升等論文「經濟與憲法」(*Wirtschaft und Verfassung*, 1961)，其評論參閱 Mestmacker, *Wirtschaft und Verfassung*, DÖV, 1964, S.609.

（註一六） 參閱拙稿，稅法與民生福利國家，（同註一三），頁一六〇。

（註一七） Vgl. Steiner/Grimm, *Kulturauftrag im staatlichen Gemeinwesen*, VVDStRL, 42 (1984), S.7, 46; Hufen, *Gegenwartsfragen des Kulturforderalismus*, BayVBl. 1985, S.37.

（註一八） Seidl, a.a.O., S.190.



### 5. 公共建設之提供

為提昇生活水準，有必要興建公共建設，以利私有財得以更有效利用：道路、供水清潔設施、垃圾處理、電信系統、游泳池、地下鐵、電廠、飛機場、下水道。雖然部分設施，以規費方式解決財源，仍以虧空居多，有賴政府財政補貼。

### 6. 外部效果之調節

由於工業發展與私人生活水準提昇，製造了大量外部效果，此種環境問題，成為政府須要積極解決之任務。雖然純理論上，可以貫徹污染者付費原則，但是有的污染源難以確定，有的是政府機關難以調查，或是嚴格之環境要求，非私人企業財力所能負荷，或因此無法在國際市場上競爭。無論原因為何，環境保護最終仍為政府責任（註一九），除了直接環境保護公共投資外，私人對環境保護所採行措施，往往亦期望家予以直接財政補助或間接租稅優惠。

### 7. 國際貿易之促進

為增進出口，國家往往被要求扮演分擔出口風險對外開發援助難民救助等角色。

### 8. 國防

由於武器技術一日千里，國防預算不斷擴張，工業國家中或扮演世界警察角色，或為經營強權政治，均不能不保持強大之國防預算。

### 9. 基於租稅國危機

租稅國危機表現在公債失去控制現象上，越多公債發行，公債利息支出愈形增加，租稅國危機沈痾更深。舉例以明之，如一九八五年德國聯邦預算中有一一・三％之公債利息，瑞典為二三％，義大利二〇・一％，日本一八・九％，美國一五％（註二〇）。這些公債利息支出，對健全之財政均為沈重之負擔。

#### （二）國家稅收之停滯不前

民主國家選民對國家之要求，反映在國家支出型態上，國家支出長期急速成長，遠超出國家收入，則租稅國即陷入危機中。事實上，大多數工業國家之支出自六

（註一九） 參閱柯澤東：論法律在環境與資源保護之地位，收入氏著，環境法論，頁一三以下，葉後榮：憲法位階的環境權，法學論叢第十九卷第一期；拙稿，德國自然保育法之形成與發展，載柯澤東主持：自然保育法制之研究，頁一〇及一七。

（註二〇） Seidl, a.a.O., S.191.

○年代中葉起，不僅急速增加遠超過國家收入，且遠超過國家經濟成長速度。

### 1. 稅收危機之經濟因素

超過國家經濟成長速度。吾人以稅收之增加率除以國民所得之增加率，所得之商數，為稅課收入之彈性係數。其值大於1，表示稅負較國民所得增加為快；小於1，則表示稅收仍有增長空間。在所得稅等採行累進稅率之稅目，如其商值大於1，則納稅義務人稅負急遽增加。工業國家過去十多年來常面臨此種困境，此時提高稅率企圖增加稅收可能事倍功半，反而傷害稅源，減低了納稅及投資的意願，經濟成長之停滯不前乃租稅國危機收入之經濟因素。

### 2. 稅收危機之政治因素

一國之租稅優惠制度，其形式及實質內涵，往往反映出當時政治力之分佈。由壓力團體及政客之影響，稅基常受侵蝕。資本主義國家，其政治影響力最大者，莫過於資本家，於是資本利得往往以獎勵投資或經濟成長之名予以減免，由於累進稅率效果，其減免效果往往驚人。或透過各種途徑，以減少租稅規避防杜條款之制定或有效施行。其他不論高舉男女平等大旗，以採行夫妻所得分割制度，或基於福利國家理念，以減免人壽保險費（背後由保險業者推動）、房屋貸款費（由建築業者推動），此種以所得扣除、稅額扣抵、減免額方式，以降低應納稅負之稅式支出壓力，乃租稅國危機收入面之政治因素。

### 3. 稅收危機之公債因素

由於公債利息之負擔，只要公債發行越多，國家收支間之赤字益形擴大，此種租稅國本身之運算法則，終將導至租稅國危機，此從支出面觀察。就收入面而言，亦有類似租稅國危自身軌跡可尋：因公債發行過濫，削弱國民經濟發展能力，以經濟成長為基礎之稅收成長，自不免受到波及。不斷增長之財政赤字，其財政對策之正途，惟有在豐沛之投資盈餘下，始克彌補之，不容反其道而行，將儲蓄轉為消費。為投資而發行公債（註二一），一般而言，短期內均無法得到盈餘，在可預見之將來，卻要背負起沉重公債利息負擔，此種以投資為目的之行為在經濟上卻只能以消費視之，自然削弱了經濟之成長能力。公債之發行，其利弊得失，固不能一概而

（註二一） Vgl. Lang / Koch, Staatsverschuldung-Staatsbankrott? 1980, S.173f.

論，惟公債利息支出，不利於國內資本之形成，影響及外銷之競爭能力，從而稅基受損，國家稅收亦因之而停滯不前（註二二）。

### 三、財政決策立法程序之失衡

#### （一）國家任務擴展之結構性因素

前述租稅國危機，不論國家任務之過度擴展及國家稅收之停滯不前，雖是已開發國家之普遍現象，但就我國發展而論，鑒於已耽擱之社會福利需求，在最近幾年有無法遏阻之勢，他如農業補貼、公共建設之提供、環境保護之加強，甚至國防支出均無法避免增加之勢。（雖然相對比率可能有所增減）尤有甚者，在代議多元化民主政治之正常與不正常發展下，由於在程序上失去均衡，致決策立法之過程受損，在權力政治之作用之下，而走向國家任務膨脹之趨勢已日益嚴重。其中最顯著者，莫過於國家財稅決策，國家收入及支出之決策在政治正常或偏差發展中表現最為強烈，此為民主政治之普遍現象，而在社會變遷快速，民主化過程短暫的我國更為顯著。國家任務之擴展有不得不然之結構性原因：

#### 1. 官僚體系內在之膨脹趨勢

由於行政官吏，其聲名及升遷機會，往往與其所能掌握之下屬人數及財政工具大小有關，因此無不儘可能爭取人與事編制與職權之擴充。其對預算之要求，也就趨向於儘可能增加。由於社會變遷迅速，新生事務層出不窮，此種擴充往往也容易找到正當理由。

#### 2. 本位主義之影響

行政職權下支出之多寡往往反映出該職位之價值，各部會無不儘量擴充其財政處分權。每一事務部門，正如同社會學者Luhman所言，各不同之次元體系（Sub-systemen），均不斷尋求其自身之生存發展與其功能之擴張，不斷追尋更高標準，完全不顧及整個社會所付出之代價與成本（註二三）。此種孤立及不斷專門化與精緻化之擴展，完全只顧自我角色及自我目的之實現。同樣，在各政黨黨團、人民團體間也都有類似現象。

（註二二） Arnim, Grundprobleme der Staatsverschuldung, BayVBl, 1981, 17, S.517.

（註二三） Luhman 在一九八一年出版之 Politische Theorie im wohlfahrtsstaat. 中論證甚詳，具啟發性。



### 3. 利益團體與政黨壓力

不實施政黨政治則已，在政黨政治中，各政黨為追求其生存發展與執政之機會，莫不藉由不斷之探尋，那些需由國家予以滿足之新需求，以喚醒民衆，凝聚向心力期獲支持。利益團體則往往以其成員為名，不斷對國家提出新的需索（註二四）。二者構成民衆對國家的需求，持續擴增之主要動力。民主制度之正當性源於公衆對決策程序之普遍承認。對各種法規，國民未必一一均能接受，但由於堅信立法程序之開放性，對不利於其的法規終信其有修改與挽回之餘地。民衆之呼籲與要求，乃民主政治必然趨向；甚至滿足其要求，事實上絕無可能，亦然。反之，正由於要滿足之目標，幾無可能達成，有如海市蜃樓，更要不斷地追尋要求。此種民衆要求國家給予之心理，其增長之快迅，遠超過國家給付之增加所帶來的滿足感，Klages 將此種現象，稱為「福利國家社會心理學之宿命」(sozialpsychologisches mißgeschick des Sozialstaats)（註二五）。

對此種現象，吾人可從私有與國有之生產及分配的基本差異中看出。私有財產之生產與分配，其所為之決策與其財務後果責任，乃合而為一。具體而言，在私有領域中，其所要求之任何給付，不論實物、勞務或金錢，均需付出十足對待給付。反之，取之於國家的給付，受益人不必負擔對價（除了申請手續，及具備所需之要件），其代價則由同胞藉稅及其他公課負擔。固然，接受國家給付之受益者，從另一角度來看，自身亦屬納稅人之一，但其所受所納之間，並無直接關係，故實際上對要求政府支出之意願，並無有效之剎車與控制作用。

在傳統古典自由主義國家，政府之任務限於維持治安與市場機能，正不妨激勵人民積極為權利而奮鬥，儘可能向國家請求，而不致產生剝削他人之危險（註二六）。蓋其時之國家給付，依普遍無例外原則，全民均可依同樣方式受益。與此相異

（註二四） 本文所謂利益團體，專指以影響政治決策，來達成成員特定利益為目的之組織（未必為正式之社團法人或團體），即英文中所謂 pressure groups，德文中 Interessenverbände 概念，請參考 v. Arnim, Gemeinwohl und Gruppeninteressen, 1977, S. 133f. 李鴻禧，現代議會制度之生理與病理底比較憲法研究（下），台大法學論叢，十六卷二期，頁五七～五八。

（註二五） Klages, Überlasteter Staat — verdrossener Bürger, 1981, S.49f.

（註二六） Jhering 之名著：為權利（法律）而奮鬥（Der Kampf um das Recht）正為此背景下之代表作品。

者為現代福利國家，國家任務擴展，其所提供之給付，往往僅滿足部分民衆之利益，而其代價則由其他人民負擔。受益者與負擔者分離，其結果終不免虛擲浪費，致成本與受益無法相當，且負擔者非受益人。各個團體均致力於向國家爭取，每一部分不無想從整體中有所裨取。個別團體之理性領導以爭取其特權利益，卻導致集體之不理性（註二七）。

一方受益而同時造成他方受損與負擔之典型措施，莫過於國家之重分配政策，不論從納稅方面採取租稅優惠之差待遇，或經由社會福利給付，其採行與擴展顯然均出於對受益人予以特殊利益。重分配政策之實施，當然有其困難之處，其所包含社會運動之本質，正為古典自由國家所要消除之特權。故重分配政策之前提要件為一個獨立自主且強而有力國家，具強烈決心以推動社會重分配，惟往往受現實之限制。實際上現今各國均無法獨立自主，例如須受制於利益團體之操作：為有有利於個別特定團體，國家所為干預之代價，為其他各團體無不競積極競求對公共決策之影響力，致國家之干預程度不得不提高。利益團體日益壯大，影響力日增，政黨從而推波助瀾，國家因此受到更多重分配立法之壓力。

#### 4. 議會從荷包看守者到支出推動者的變遷

昔日議會之功能，乃在防杜國家支出之過濫，然而依今日之背景，議會已喪失支出控制者及剎車手的傳統角色；反之，由於顧及選民與壓力團體，成為主動，及樂於補助之國家支出推動者（註二八）。由於受到政黨與利益團體之壓力，且立法委員三年一任任期，難以期其具有長期眼光。尤其地方議會，為短期內急於討好選民，不斷推動新福利措施與公共建設，蓋支出之受益者具體可見，納稅人之負擔則

---

（註二七） v. Armin教授，曾以家庭預算為例，說明此種現象。設一父母與子女約定，每人依其需要之迫切程度，向父母提出所需零用金，其結果家庭支出總額必然十分驚人，因每一子女僅考慮到自己所需求者，完全不顧成本代價，是否物有所值，就經濟觀點而言，其行為係盲目。受此教訓之父母，如換一方式，每一子女給予定額零用金，自行支配使用或儲蓄，如此子女自當權衡其支出是否值得，從而家計支出即有規律，並合乎經濟效益，預算自當有所節餘。（v. Arnim, *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, 1984, S.487.）

（註二八） Scheuner, *Verantwortung und Kontrolle in der demokratischen Verfassungsordnung*, FS Gebhard Muller 1970, S.399.

間接而不明顯（註二九）。

### （二）支出擴展抗拒力之削弱

國家支出不斷擴增，其最大抗拒力，應來自國民因租稅及其他公課之負擔加重所形成之不滿。此種不滿，是否足以致財政於均衡，或至少達到擴增支出，須限於其必要性實際為國民所明瞭，實有懷疑之處。蓋前述因素，使各政黨對支出之增加，容有偏置重點之不同，其爭取國家職權之擴增方向則無差異。因此，納稅人對支出增加之不滿，難以於實際選舉中表現出政治壓力。尤其在國家支出擴增，面臨國民之不滿時，往往利用不同手段，以減輕其抗拒力，其中最主要的方式，為發行公債及隱藏式增稅。以下分述之。

#### 1. 公債之發行

國家支出往往藉由公債之發行，以減輕國民之抗拒力。由於政府與議會，均希望擴增支出，但又不願讓國民感覺其增稅加重負擔。於是以不增稅而改由發行公債方式籌措財源。而實際結果，公債發行使國民經濟更加重私有部門之負擔。但由於國家支出之財源，透過公債來籌集，隱藏了人民必要之負擔，致公債之發行，往往對公共支出過度擴增之抗拒力，加以消除或減弱，而有助長支出之功能（註三〇）。傳統之財政學說，無不力主收支平衡，非必要不得舉債。自凱恩斯提出赤字預算概念，將公債視為明智有效之工具，世人亦漸將公債發行視為景氣之對策而不排斥，導致公債發行限制模糊不清的危險。然此種公債發行之準則，易產生高度之不確定性，由於具概括條款之性質，致裁量空間過大。即以公債為景氣之對策而論，在景氣上升時，政府應維持預算之均衡或償還公債，只有景氣下降時始應發行公債，但前者因政治上之抗拒與阻礙較多，反之後者（赤字財政）缺乏政治上之制衡，因此財政政策作為景氣工具往往為「不對稱」使用，亦即財政赤字一發不可收拾，黑字財政勢成夢想（註三一）。

（註二九） 立法者之支出意願，請參照，拙稿，人民有依法律納稅之義務（上），台大法學論叢，十九卷第一期，七十九年一月，頁三。

（註三〇） Arnim, Grundproblem der Staatsverschuldung, BayVBl, 1981, S.519.

（註三一） 此為 Buchanan/Wagner, Democracy in Deficit, 1977 一書主要觀點，中文介紹，參考張則堯，赤字財政與民主政治，收入氏著，財政學原則，七十七年增訂版，頁九〇—以下。

凱恩斯思想限於短期運用，至於長期之危險有意隱而不論，“In the run we are all dead”為凱恩斯常常引為其概念長期效果之答覆。吾人如能接受此一觀點，須將凱恩斯概念視為確保高度充分就業之有效工具。然而在民主政治下，為免於民主之自我毀滅，免為選舉之勝利，政治家將凱恩斯理論作不常之運用，須在憲法上對公債之發行，作合理之限制。推我國憲法對國債並無直接規定（註三二），就憲法整體精神觀察，仍不免有所限制，容予下文中再行討論。

將公債限制入憲，晚近發展如美國一九七九年三十州議會通過議案，要求召開制憲會議，在美國憲法中，加入平衡預算之修正條文；所謂平衡預算，即意味只能以稅收作為其支出財源，不得以發行公債或發行通貨來支應。只是美國憲法修改，甚為不易（註三三），須於國會兩院各三分之二議員認為必要時，或三分之二以上州議會提出請求時，國會應召集修憲會議（美國憲法第五條），至一九八二年仍缺三州（註三四）。雖然如此，亦可見財政憲法逐漸形成當代憲法及社會科學研究之潮流趨向（註三五）。

對公債之限制，可由三個不同方向予以考慮：

(1)國家舉債，僅限於籌措公共投資財源，但此種限制日益引起爭議。

(2)其次在整體經濟失去均衡時，根據凱恩斯赤字財政理論，亦即以發行公債方式來解決。當經濟情況惡化時，政府採行擴張政策，藉公債籌措經費，不必增稅

（註三二） 五五憲草第一百二十九條第二項有募集公債應立法院議決等程序規定，其遭刪除之原因，參閱，拙稿，人民有依法律納稅之義務（下），台大法學論叢，十九卷二期，頁一一六～一二〇。

（註三三） 參照荆知仁，美國憲法修憲條款之分析，載中國政治學會，政治學報，第三期，六十五年。

（註三四） Folkers, Begrenzung von Steuern und Staatsausgaben in USA, 1983, 18ff, 36ff.

（註三五） 一九八九年名經濟學者 Brennan 及 Buchanan 出版 The Power to Tax 乙書，其副題即為以財政憲法為分析基礎，該書有殷乃平中譯本，收入世界租稅名著翻譯叢書之第十六種。

（註三六） Friedman, Milton (1912- )，當代馳名自由放任主義經濟學家，一九七六年諾貝爾經濟學獎得主，與夫人Rose合著資本主義與自由乙書（中文有趙秋巖譯本），以社會福利制度，放棄個人自由、經濟效率為巨大代價，應予廢棄，而改行負所得稅制度。一九七六年出版Free to choose，（選擇之自由，有黃國鐘等多種中文譯本）更有進一步分析。



，甚至可以因此視必要採行相對減稅措施。對 Friedmann（註三六）及其學派而言，對該問題完全置而不顧，因其對凱恩斯之概念，特別是國家之赤字財政觀念，均屬錯誤。但即使吾人基於凱恩斯之基礎，至少仍須面對形式上難題：如何加重多數決，確定何時種狀況為整體經濟不平衡之時，或防杜公債過濫之制度安排。

（3）在非常時期，如戰時，前述發行公債所需加重多數決，是否應以例外視之。

## 2. 隱藏性增稅

關於國民對增稅抗拒力之減低的另一工具，即所謂「隱藏性增稅」；因所得形式上增加，由於累進效果，造成增稅結果，亦即在立法者對稅法未作任何變更下，較所增加之所得以超比例方式增加租稅負擔。許多薪資所得者往往發現，免稅額，寬減額年年提高，但繳的所得稅卻遽增；因為名目所得雖然增加，但實際購買力未增，甚至反而減少，此時納稅義務人對名義上所增加之所得，適用累進稅率予以課稅。於是在立法者雖未對特定族群予以優惠或加重；實際上，產生有人增加負擔，有的稅負移轉，此種效果，可謂純然武斷。隱藏式增稅此種機制，政治家有責任消除。

早期稅同今日預算一樣，定期從新經國會批准。我國所得稅法第五條雖規定：「綜合所得免稅額、寬減額、累進稅率及其課稅級距，營利事業所得稅起徵額及稅率，均於每年度開始前，經立法程序公布之。」惟事實上每年立法院均只注意到免稅額寬減額之提高，對稅率及課稅級距極少變動，故每年所得稅歲收均逐年超比例增加，尤以通貨膨脹嚴重之年度為最（註三七）。雖財政部及立法院均注意到通貨膨脹對稅負增加之影響，而有對免稅寬減額指數化之擬議，隨物價指數自動調整，然隱藏性增稅之穩藏性在於稅率及級距不變，因名目所得增加，所適用之邊際稅率提高之故（如由一三%提高至二一%）（註三八），免稅額寬減額指數化，雖能減少立法院每年提高寬減免稅額額度之爭議，但不能消除隱藏式增稅現象。

（註三七） 所得稅稅收之激增，請參照拙稿，民生福利國家與稅法，經社法制論叢，第四期，七十八年七月，頁一四六～一四九。

（註三八） 財政部稅制會顏慶章章執行祕書，七十九年十二月二十日在國民大會憲研會演講時，特別提及先進國家指數化均包括稅率、級距，誠屬難能可貴（見財稅研究二十三卷二期，頁二〇及註一三）。



對隱藏式增稅，德國公法學者，有以爲應以違憲視之，認定其無效者，其中以 Papier 之主張最爲有力（註三九）。其認爲隱藏式增稅，純係專斷之產物，關於租稅負擔水準與公課之提高之必要性，對於納稅義務人作不同類型之稅負分配（註四〇），均不經立法者之權衡，此種因通貨膨脹之機制作用，欠缺程序法上應經立法機關議決之最起碼要求而屬違憲，此種理由不僅在德國學者間引起爭議（註四一），甚至職之爲學院式教條主義者（註四二），但就我國所得稅法第五條來看，如前所述，不論級距、稅率、寬減免稅額逐年均須立院審議，實際結果不論，程序法上此種違憲理由應不成立。惟因通貨膨脹致在最低生活水準以下人民，不能隱藏性增稅，被迫課徵所得稅，則有害於生存權，則不免發生違憲之問題。

在美國則熱烈討論有關廢除累進稅制而改採比例稅式之所得稅制，如能成功則隱藏式增稅問題得以解決一大半，所得名目增加不致於邊際稅率增高，所得稅負擔之水準與負擔之分配，仍與立法者原意相離不遠。瑞士聯邦憲法則明文規定對所謂「因冷酷累進所造成之結果」——亦即隱藏式增稅——「在個人所得稅發生時，應定期予以調整。」（第四十一條第五項），除瑞士外其他西歐國家均有類似法定調整制度（註四三）。

除了發行公債及隱藏性增稅之外，支出擴展往往使用諸如：成立各種基金以免除預算之審查（註四四）；對薪資所得者就源扣繳；透過間接稅讓納稅義務人在不知不覺中繳，廠商則由轉嫁方式不受到納稅壓力（註四五）。因此，昔日高唱入雲之「租稅法律主義」及「預算法律主義」因預算及稅法，隨時因年度不同調整，加

（註三九） Papier, *Bestruerung und Eigentum*, DBVl. 1980, S.394ff.

（註四〇） 例如對通貨膨脹反應較慢之所得（如固定所得者），稅率累進較速之所得階層所受不利之影響最大。

（註四一） 見 VVDStRL 三十九期；Papier, Meyer, Klopfer, Breuer, Arnim 之討論與報告，見 S.372, S.373, S.385, S.312f.

（註四二） Armin, *Staatslehre der Bundesrepublik Deutschland*, 1984, S.493.

（註四三） Arnim, *Steuerrecht bei Geldentwertung*, BB 1973, S.629f.

（註四四） 如七十九年度中央政府總預算案中，特種基金歲入爲一、二六〇億元，歲出爲七三〇億元。

（註四五） 此種租稅國家於行使權力時，儘可能不引人注目，請參照，拙稿，人民有依法律納稅之義務（上），台大法學論叢，十九卷一期，七十九年一月，頁一五七。

上決策立法程序之失衡，國會本身很少控制具有支出意願之統治者，本身反而日益敦促日益增多之支出，納稅人之基本權並未在政治結構中取得一個長期或近乎永久性的地位，於是納稅人之憲法保障，不得不走向歷史舞台。

## 參、租稅體系憲法上藍圖

我國憲法對國家取得收入之權力，所為之核心規定，即為私有財產制度之承認與保護（註四六）。憲法第十五條規定，人民之財產權應予保障（註四七）。具有利用可能性與消費可能性之財產權，基本上歸私人所有。財產權者，指私人一切具有市場交易價值之權利，特別指所得及財產之權利（註四八）。

### 一、就營利而非營利能力課利

憲法保障財產權，原則上財產權自身，國家不加以統治干預，只對私有財產之收益與交換價值，參與分配，此種分享之前提在於讓財產權長期持續保留私人手中，作為稅源（註四九），對個人因勞動所賺取之所得，得以免于國家之指染，以為個人生存保障之經濟基礎。故憲法第十五條在財產權之上，冠以生存權、工作權之保障，蓋有深意存焉（註五〇）。此種基本權，將國家財政需求，限於個人所得財產之現存狀態，而防止對更基礎之營業行為及勞動力予以侵犯。憲法中對工作權與財產權在基本權利章中並列，但在基本國策章中，予以相當限制，如「平均地權，

（註四六） 請參照，拙稿，人民有依法律納稅之義務（下），台大法學論叢，十九卷二期，七十九年六月，頁一三一以下。

（註四七） 憲法上財產權之保障，請參照，法治斌，憲法保障人民財產權與其他權利之標準，氏著，憲法專論（一），七十四年五月，頁二六四；陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，氏著，憲法基本權利之基本理論（上），七十九年一月，頁二八五以下；葉百修，從財產權保障觀點論公用徵收制度，台大法研所博士論文，七十七年十一月。

（註四八） 關於財產之法律上定義，僅見於遺產贈與稅法第四條：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」此種法律上定義只能作憲法上財產概念之輔助材料，蓋在方法論上，憲法係法律之最終審查標準，憲法上概念只有藉由憲法解釋途徑，由憲法整體秩序中尋求。參見前註，頁一三九。

（註四九） Birk, Besteuerung und Eigentumsgarantie, StuW 1980, S.361.

（註五〇） 林紀東，中華民國憲法逐條釋義（一），七十四年版，頁二五一參照。

節制資本」（憲法第一百四十二條）「私有土地應照價納稅，政府並得照價收買」  
「土地價值，非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅歸人民共之于之。」（一百四十三條）尤其，「國家對私人財富及私營事業，認為有妨 國計民生之平衡發展者。應以法律限制之。」（憲法第一百四十五條）是以憲法對財產權保障之餘，頗有「財產權社會化」、「所有權負有義務」之傾向（註五一）。反之，工作權雖與財產權表面上一樣得因增進公共利益之必要，以法律限制之，（參見憲法第二十三條），但在基本國策章中不但在國民經濟乙節中未如財產權加以諸多消極限制或負有義務，反在社會安全乙節中，予以積極促進，如「人民具有工作能力者，國家應予適當之工作機會。」（第一百五十二條）「國家應制定保護勞工及農民之法律」婦女兒童從勞動者，應按其年齡及身體狀態，予以特別保護。」（第一百五十三條）。故工作自由，不負有社會義務，而與財產自由不同。

憲法第二十三條之規定雖言「以上各條列舉之自由權利」在「增進公共利益所必要者」（註五二），得以法律限制之，但各條列舉之自由權利，如參照憲法之基本國策章及其他條文整體精神觀察，國家對為公益保有限制之權，仍有區別，例如言論自由（憲法第十一條）、尤其生存權（憲法第十五條），原則上不得因公益而加以限制。工作之自由，人民之是否就業（工作或不工作），或職業之選擇自由，原則上亦不得因公益而加以限制，至於職業或營業規則，得因公益限制之，財產權，在某種範圍內，憲法甚至負立法者以立法義務，加財產權人予社會義務，如前述之憲法第一四二條、一四五條（註五三）。

由於憲法對各種基本權，限制之程度不同，稅課只能依個人現有之給付能力，非依其潛在應有之能力、可能取得所得之能力，在我國憲法，人民不負生產、勞動

（註五一） 財產權之社會義務性，請參照陳新民，前引書，頁三〇九以下。

（註五二） 憲法第二十三條，除「增進公共利益」外雖另有「防止妨礙他人自由、避免緊急危難、維持社會秩序」等所必要者，均得以法律限制人民基本權之規定，但此三者均為國家之最起碼秩序要求，亦為共同生活邏輯上之必然，而為各國憲法或明定或默認者；惟有對基本權可否為「增進公共利益所必要者」，加以限制，則為一國憲法上基本價值之取捨，而為古典自由國家或社會福利國家之重要判別標準。拙稿，稅法與民生福利國家，經社法制論叢，第四期，七十八年七月，頁一三六請參照。

（註五三） 同註五一。

義務，只負金錢給付義務——納稅義務（註五四）。納稅義務人僅將其受憲法保障之財產權中收益之一部分，歸國家所有，以爲其財產權自由保障之對價，除此之外，不負對國家財政分擔之義務。此可由我國憲法並無德國威瑪憲法——我國憲法之藍本——第一百六十三條規定，可比較得之。該條規定：「所有德國人民，均負有以其精神及肉體力量，爲適於公共福利勞動之道德上義務，惟不得有礙於人身自由。」

因此，所謂「量能課稅原則」之能力，應予限制解釋，非指營利能力，而指已獲利之給付能力（註五五）。租稅國家對具有營利能力之人民，對其勞動及生產不予干預，而僅對已獲利部分分享其中一部分，作爲國家支出之財源。因此，稅法不問，個人之所得是否竭盡其能或未盡全力，不管其勞動力與資本之投入是否合乎經濟效率，亦不問消費（所得之使用）是否浪費或日常生活所必需。

由於租稅國家只對已得營利者，而不對營利能力加以課稅，其財政能力亦僅依賴私有財產，而不仰賴財產組成能力（潛在能力，應有能力），並保障自由權，尤其職業（營業）活動自由，不受租稅負擔之干擾。

稅法亦不問，其財產所得之差異，是否基於機會之不平等，不問所得產生之過程，而只就所得財產結果相同者課予相同之稅，不同者予以不同待遇。因此，所得稅非基於給付能力(Leistungsfähigkeit)，而是依其支付能力（擔稅能力，Zahlungsfähigkeit）加以衡量（註五六）。此點對國家課稅權只能基於取得收入爲目的，或者亦得對私人之所得與財產予以重分配爲目的。稅法只針對所得或財產之現存狀態，而不及其應有狀態，基本上是不適於對財產權加以重分配（註五七）。

---

（註五四） 拙稿，人民有依法律納稅之義務（上），同註四五，頁一七參照。

（註五五） Kirchhof, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StW 85, S.319ff.

（註五六） Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmeyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S.40.

（註五七） 由於我國憲法以保障個人自由財產權爲前提，勢必承認並保障現實上社會不平等之現狀，而不得利用公權力加以調整重分配。但人民所納之稅，得藉由社會福利給付，向人民施予財物，課稅時可藉社會目的之租稅優惠、累進稅及遺產稅在一取一予間完成重分配之國家目標。詳見，拙稿，稅法與民生福利國家（同註三七，頁一三七以下）。



### 三財產權之三階段可稅性

每一種稅，依德國 Kirchhof 教授之觀點（註五八），均係對財產權人所課之稅，更精確言之，係對具支付能力（而非營利潛能）之財產權人。因此，憲法上財產權保障，對課稅權內容之限制，扮演了主要之角色，由於課稅權之前提為私有財產權，如稅法不當地（不必要地）限制財產權人之自由，則侵及憲法上財產權保障之核心本質。稅者，非國家對財產權之分享，而係對財產權人經濟利用行為之分享。財產權保障，多視為傳統之自由權，少被當作所有物之確保看待。故財產權之定義，非指不受國家稅課侵犯之經濟財，而指財產權人之行為活動空間。財產權自由之基礎為整體財產，個人租稅負擔過度，指的是對個人整體財產之侵害而言。從而對稅課侵犯財產權，從憲法上可從二層面加以審查：對特定租稅客體之負擔是否該當；以及對整體財產之稅負是否合理正當。由第一層面觀察，可將稅課階段，依財產權表現形態，所受憲法保障之程度不同，區分為三種類型加以考察：財產權之取得、財產權之持有、財產權之使用。

私有財產權，不僅消極地不能「妨害國計民生之平衡發展」（憲法第一百四十五條第一項），積極地並負有義務，其行使應同時「增進公共利益」（憲法第二十三條）。此種財產權之社會化義務，第一步即為「負納稅義務」（憲法第十九條）。亦正由於負有納稅義務，原則上財產權人得不再負其他增進公益之義務（除必要時法律另有規定外），人民經濟基本權因此不受國家干預。另一方面人民財產自由權，亦因納稅義務，打開一缺口，國家從此缺口，對財產權有權加以干預課稅，同

---

（註五八） 課稅權與財產權保障關係，在德國憲法學及稅法學上爭論已近三十年，特別依其聯邦憲法院之見解，基本法第十四條財產權保障，對金錢給付義務（如租稅），只有在類似沒收效果時始生違憲問題，長年引起學者日益高漲之反對呼聲。由於課稅權與財產權保障關係，非憲法上個別單獨問題，而係稅法與憲法關係之核心問題，此種基本問題不能解決，稅法應受實體憲法之拘束，亦徒具空言。基於此種認識，德國憲法學年會特於一九八〇年十月三日在 Innsbruck，以「稅課與財產權保障」為題，由著名憲法學者 Kirchhof 與 Arnim 二位，分別就財政收入目的之租稅及以管制誘導目的（經濟及社會目的）之租稅分工作主題報告，與會憲法學者歷經了長達四小時之激烈討論。會後各著名憲法學者復就同樣主題，發表不同之主要見解，散見各法學雜誌，蔚為一時風潮，重要者有 Papier, DVBl 1980, S.787ff; Friauf, DÖV, 1980, S.480ff. Vogel, BayVBl, 1980, S.523; Wendt, NJW 1980, S.2111ff.



時藉干預方式強度之不同，國家得以闖入並重組社會之財貨秩序（註五九）。按憲法所保障之財產權，只有在動態時，國家有權介入課稅；靜態財產權狀態，財產權之單純持有，只能例外地課以輕度之稅。

#### （一）就財產權取得課稅

財產權取得之時即所得發生之時，應予課徵所得稅（綜合所得稅及營利事業所得稅），土地增值稅（「土地價值非因施以勞力資本而增加者」（憲法第一百四十三條第三項），即財產交易所得（註六〇））。所得者，非即將取得之財產權，而為已取得之財產權，即取得之收入額減除成本及必要費用之餘額。（參考所得稅法第十四條第九類，第二十四條）憲法對財產權之保障，乃先於租稅請求權，在稅源階段即予保障，故財產權不因繳稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障。

財產權之取得，乃因經濟自由有所增益，同時因納稅而減少之，因此對所得課稅之大小有巨大之活動空間，從而產生對所得課稅之上限問題。我國雖未如德國憲法第十四條第二項：「財產權之行使，應「同時」有利於公益。」之規定，然一般憲法學者多肯認之（註六一）。此「同時」（Zugleich）一詞，即為對所得課稅之上限，財產權之私用之利益至少應和所「增進之公共利益」之稅收相等。換言之，在對所得課稅時，財產權之社會義務不應高於財產權人之個人利益（註六二）。各種所得，不論是勞動所得，還是資本所得，亦不問是營利所得、利息所得、財產交易所得或農林牧所得、薪資所得、執行業務所得，均受平等原則之適用，租稅因係無對價之給付，惟有全民平等普遍課稅，始能維持其公平與正當性（註六三）。憲法

（註五九） 拙稿，稅法與民生福利關係，經社法制論叢第四期，七十八年七月，頁一六〇，拙稿，租稅正義與社會福利，社區發展季刊，七十八年一月，頁八〇以下請參照。

（註六〇） 財產交易所得，指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益。（參考所得稅法第九條）

（註六一） 如洪應灶，中華民國憲法新論，頁六三以下，並舉民法第七八七條等條之地役權，即本此旨而加規定；管歐，憲法新論，頁一一八；林紀東，中華民國憲法逐條釋義，第一冊，七十四年條訂版，頁二五一～二五二。

（註六二） Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39, 1981, S.242.; 又德國聯邦憲法法院認為該規定，含有「應合乎社會正義地使用財產權」「對財產權秩序中，個人利益絕對優先於公益觀點之拒絕。」（BVerfGE 21 S.73/83）

（註六三） Kruse, über der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1990, S.329.

保障私人所得歸個人使用，國家雖有課稅權以減少其所得，但依現時國家經濟條件，用以確保個人與家庭之生存（最低生活水準）之所得，則禁止藉稅課減少之。憲法第十五條，生存權工作權財產權為三位一體合併規定，實寓有財產權係個人合乎人類尊嚴生存及自我發展的經濟條件之理念。為保障基本權，所得稅法對危及生存之特殊需求，諸如因疾病，遭受突發之財產特別損失，在扣除額中均需顧及。又所得同時為將來賺取所得，為職業自由實施所必需者，故其稅課之強度，不能同負有社會義務之所得之使用等量齊觀。因此，稅法上對維持薪資之繼續存在所需之非常負擔、成本費用、職業再教育之支出應予扣除，而現行所得法只有訂有固定上限之薪資所得特別扣除，此種改革應為憲法研究之主要課題。

在財產權私用之「同時」，其所得應負納稅義務。基於此種憲法上要求，就所得課稅，應依具體之所得總額之個人利用性課徵。因此所得稅之課徵，以對人累進式方式安排。累進稅方式，可以單獨表現在計稅標準上，亦得同時在稅率上表現（註六四）。我國憲法並未明文規定累進制度，但從實施節制資本及財產權負社會義務等精神觀之，應採肯定見解。至於累進方式，憲法依其解釋，應持開放態度。又鑒於財產權之私用性與公益性應維持至少同等價值，所得稅總體稅負之上限應不超過所得之半數。

所得之計稅標準係依相對平等原則（量能課稅原則），此一原則並未授權國家，有權課徵以所得重分配為目的之稅（註六五）。重分配之前題為國家擁有分配權，得以取諸特定人之財產，用以分配予他人。財產權之社會義務，僅在「增進公共利益」，而非得以稅收創設他人之財產權。憲法上相對平等原則對個人追逐私益之積極性，視為有益於公共利益；反之，重分配政策則有抑制個人積極性之效果。相對平等承認納稅能力之差異；重分配卻只能存在不平等之差別待遇之中。在相對平

---

（註六四） 關於累進稅之合憲性，請參考 BVerfGE 8, 51 (58f) ; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S.72ff. ; Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981. 乙書中則不同意該判決所主張累進稅合憲係基於社會國家原則所導出之重分配政策，而是基於相對平等原則之量能課稅原則。Vgl. Haller, Probleme der progressiven Besteuerung 11970, S.6ff. 拙稿，平等適法原則，財稅研究，二十二卷五期，七十九年九月一日，頁四二，參照。

（註六五） Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, 39, 1981, S.243.

等原則（量能課稅原則）之下，依所得之私用性，就私有所得之個人多餘部分納稅；重分配則因同胞之所得需求，而取得課稅之合理依據。故所得稅之徵收，乃繫於其他基本權主體匱乏之上。相對平等原則支應國家之一般政務支出，包括對內治安對外國防、教育、衛生、交通與環保；重分配則用以滿足個人需求，以解決個人貧困因為國家任務。故對私人財產之賦與之國家救助，非屬重分配為目的之所得稅法課題；而係國家社會福利支出之課題（註六六）。從而，重分配不只與所得有關，也可能與營利機會有關。

### （二）就財產權之使用課稅

對課徵之程度、平等之衡量標準而言，憲法對財產權之使用課徵之間接稅，與對所得課徵之直接稅，原則上衡量方式均有所差異。不論對關稅、貨物稅、營業稅、娛樂稅等消費稅或印花稅、證券交易稅、契稅等移轉稅，其課稅要件非因人而異，乃因經濟財而有所不同，其法律上之納稅義務人非實際上租稅負擔者。

就所得之使用而課稅，非針對消費者，乃針對消費行為。所得使用之納稅義務人，往往將稅課作為生產成本之一部分，附加於價格之上。因此租稅負擔是否相當，乃依類型化之消費或交易行為予以衡量，而非依個人之財產權使用結果。因此，憲法對財產權使用而予課稅，賦予立法者很大之裁量餘地，蓋其預定之納稅義務人，將來得以價格轉嫁方式，以減輕其租稅負擔。自然，生活必需品則不在此限。對此種物品之消費，應予免稅。個人生存權，不只應由社會福利法來保障，同時也要在稅法中貫徹。對間接稅，日用品與消費用品及奢侈品，均應予以區別待遇。由於對財產權使用之稅捐，其稅捐債務人原則上係企業者，所謂其稅將轉嫁予一般消費者，只是依市場類型所作之推測，而不必然為受法治原理拘束之現實。因此，稅課之程度，對此種稅捐技術上特性，需加以斟酌（註六七）。

### （三）對財產權持有課稅

在憲法上成問題者，係對財產權持有課稅。對靜態，而非個人在市場所使用之

（註六六） Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, 39, 1981, S.339ff.

（註六七） Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, 39, 1981, S.244.

財產權課稅，不論遺產贈與稅（註六八）、地價稅、田賦、房屋稅，或擬議中空地稅，均係對財產權之持有課以租稅負擔。此種財產權之持有，可能沒有收益，甚至有損失，其合憲性依據在憲法第一百四十三條第一項後段：「私有土地應照價納稅。」及憲法一百四十五條第一項：「國家對私人財富及私營事業，認為有妨害國計民生之平衡發展者，應以法律限制之。」以及一般承認之財產權之負社會義務——增進公共利益。（憲法第二十三條）因財產權之持有，可能造成公害，影響環境，增加公共設施（如停車場、道路等）。但憲法所保障之財產權，主要係保障財產權行使之自由，人民不但在私法上有權安排其財產權，在稅法上亦有權藉此安排，以減少納稅負擔（註六九）。國家亦無權對私有財產，指定其按有利稅課方式使用。因此憲法規定地價稅應予課徵，或其他財產稅得以課徵，由制憲史及憲法上財政經濟基本國策來看，其根據只能歸之於「應有收益稅」。對國民將其所擁有財產權作生產性利用，從而對其收益加以課稅，國家具有期待性。應有收益稅即對這種財產權人之納稅義務予以實現。應有收益稅乃為避免財產權人因個人或整體經濟之困頓，失其所期望之收益，致國家財政受其涉及。故應有收益稅，乃對個人應有之收益之規避，由憲法整體精神及法律體系所衍生出之解決方案。因此，應有收益稅應劃歸所得稅範疇（註七〇）。

對財產權之持有課稅，亦可導至租稅之分配效果。憲法上所保障之財產權，不

（註六八） 遺產稅從比較法學觀點來看，大致可區分二種類型，一為英美法系所採用之遺產稅，認為死亡時將生前所累積之財產權之部分，在死亡發生時歸還社會，係對財產權本身課稅；反之，大陸法系國家，財對繼承人所繼承之財產課稅，性質上係對財產權之取得課稅，故名繼承稅。我國遺產及贈與稅法第一條、第十三條、第十九條規定，遺產稅係對死者之遺產課徵，而以遺囑執行人（或繼承人、受遺贈人、依法選定遺產管理人）為納稅義務人，故屬第一種類型。其立法政策之考量，則與英美略為出入，主要係避免隱藏事實之遺產分割，而規避逃漏遺產稅。然此不免與我繼承法體制有所出入，與憲法上量能課稅、避免財富集中之原則難以調和，與財產權保障之間，亦發生憲法上問題。黃茂榮，稅捐之構成要件，經社法制論叢，第六期，七十九年七月，頁三〇，註二八；陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，第三十九期，頁三八七請參照。至於贈與稅，具有遺產稅補足稅之性質，其課稅方式各國大抵與遺產稅體系相對應，現行我國贈與稅之納稅義務人亦為贈與人而非受贈人，其憲法上問題與遺產稅相類似。

（註六九） 拙稿，租稅國——憲法之國體，經社法制論叢第三期，頁一四一以下參照。

（註七〇） 同註六七。



論其是否係竭盡其能或犧牲閑暇所換取，亦不問是否由其財貨交換所得或個人冒險犯難取得，故對財產權課以重分配之稅，並無合理充分之理由。憲法上財產權保障，並不對不同取得原因之財產權有所區分，特別有意忽略閑暇與消費之價值。憲法上重分配問題，不論「工作機會之提供」（憲法第一百五十二條）、「童工女工之特別保護」（憲法第一百五十三條第二項）、「老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者」之「適當扶助與濟」（憲法第一百五十五條）或「保護母性」「實施婦女兒童福利政策」（憲法第一百五十六條），均不問責任之歸屬，是否具「有應有收益能力」，而只基於個人事由，諸如何人失去健康，失業，失去生存基礎或遭受特別災害，而得以參與分配程序（註七一）。

財產權之持有，係先於累進所得稅而負擔。而我國之累進式遺產稅，乃就死亡時之遺產課徵，性質上近乎對所得稅之補充稅，而後於所得稅而負擔（註七二）。但基於重分配稅課，將財產權持有視為重分配之衡量基礎，則在憲法上殊成問題，蓋稅所需分配者，為納稅義務人之納稅負擔，而非國民之間財產權（註七三）。而只有不承認私有財產制度，而將資源收歸國有之國家，始有權為此財產權之分配。因此，諸如地價稅、房屋稅等就財產權持有課稅，只能從「應有收益」觀念例外課徵較輕徵之稅，不能從「分配式稅捐」達到財產重分配之效果。

### 三、總體稅負在憲法上限制

對個別稅目在憲法上藍圖，僅可看出稅捐之部分負擔，而未能包含個人由各種稅目所實際上之整體負擔，是否符合平等負擔或過度負擔。就憲法保障之基本權而言，係個人在其所負擔之各別稅目之間，其相互關係與作用。憲法所要求者，在於個人所負擔之各種稅目，儘可能表現出調和互補作用，而形成租稅分配之正義。各種稅目之比重——特別是直接稅與間接稅之配置——原則上應反應財產權取得（所得）之自由，及私有財產權之使用消費自由。在直接稅方面，理論上固能斟酌個人之負擔狀態，但仍需加上大量不明顯之間接稅負擔，憲法上基本權保障，如何得以

（註七一） 國家分配與重分配，參見拙稿，同註三七，頁一五一以下。

（註七二） Leiser, Verfassungsrechtliche Grenzen der Erbschaftsbesteuerung, 1970, S. 33f.

（註七三） Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmeyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S.46.



兼顧二者，顯然是艱難而無法逃避之任務（註七四）。

## 肆、公債在憲法上限制

### 一、公債發行之憲法依據

憲法對中央政府之公債（國債）發行，保持沈默（註七五）。惟對「省債」及「縣債」，分別規定在憲法第一百零九條第一項第八款，「由省立法並執行之，或交由縣執行之」事項，及憲法第一百十條第一項第七款「由縣立法並執行之」事項。因此，「省債」及「縣債」分別屬省縣立法權及行政權。

由以上規定觀之，我國憲法對各級政府並不排斥「舉債」，不能因缺乏對「國債」之明文，而認為有意省略，毋寧謂就國債部分係憲法「顯有關漏」。是以財政收支劃分法第三十四條規定：「各級政府非依法律之規定，或議會之議決，不得發行公債或為一年以上國內外賒借。各級地方政府對於外資之賒借，應先經中央政府之核准。」前段之各級政府，當然包括中央政府，惟財政收支劃分法，雖有學者將其視為「財政憲法」或「財政構成法」，實居準據法地位（註七六），惟我國憲法既未如奧地利憲法明文將該類法律視為憲法之一部分，故財政收支劃分法在憲法上仍屬法律規範而非憲法規範，其修正亦同。一般法律之制定修正隨時只須經立法機關多數決之立法程序，恐難視為其他法律違憲審查時之準據（註七七）。是以發行公債及國內外賒借，此一推動國家政策之重大財政工具，憲法雖未排斥，但亦未取得憲法層次之保障與限制。基本權主體——公債之最終負擔者，即未來之納稅義務人之基本權保障，以及行政與立法、司法權分際，中央方與地方權限劃分，均因公

（註七四） Vogel, Verfassungsgrenzen für Steuern und Staatsausgaben? FS Maunz, 1981, S.425.

（註七五） 但在五五憲草中對國債有所規範，其遭刪除經過及刪除理由，請參照拙稿，人民有依法律納稅之義務（下），台大法學論叢，十九卷二期，七十九年六月，頁一一六以下。

（註七六） 參見大法官會議二一二號解釋，吳庚大法官之不同意之見書，司法院大法官會議解釋彙編續編(三)，頁一四七；張烱安，環境使用費之法律性質，經社法制論叢第四期，頁四八，註七。

（註七七） 拙稿，人民有依法律納稅之義務（下），同註七五，頁一二五以下請參照。

債之發之發行，而在憲法上處於不安定地位，紛爭隨時可能爆發，租稅國危機終將步向憲法危機，此亦為主要因素之一。

雖然如此，憲法自有其統一之秩序及其基本理念，民主憲政國家之憲法，即為立法者裁量自由及界限之最終標準，立法機關對公債問題所為之立法決策，應受立法機關本身在憲法上地位之限制，並受憲法基本理念之限制（註七八）。從而法院，尤其大法官會議應就此作違憲審查依據。故吾人應從憲法整體中，探尋公債發行之憲法依據及其界限。讓憲法在國家重大決策上發揮其應有功能與生命力。

公債之舉借與租稅之課徵，雖同為國家收入手段，但後者課稅權之行使，為公權力之使用，對人民而言係無對價之強制性負擔，所適用之稅法係公法；反之公債之承購，係私法上交易行為，與公權力之行使無關（註七九）。故憲法第十九條人民有依法律納稅之義務，與公債之承購無關，人民亦不負依法律承購公債之義務。雖政府亦可能發行強制性公債，但其強制性依據，非依憲法第十九條，而須個別另取得依據。一般性公債，其發行之憲法上依據，非在憲法上租稅立法權，而在於其他國家任務之立法權。

## 二、公債發行在憲法上限制

### （一）在財政經濟正常時期

由於憲法對國民經濟之基本國策，為謀國計民生之均足（憲法第一百四十二條）及平衡發展（憲法第一百四十五條、第一百四十七條），並對具工作能力者予以適當之工作機會（憲法第一百五十二條），故國家具有調節經濟景氣，促進經濟穩定成長之義務，其使用公債之財政工具亦視係在經濟正常或非常時期有所區別。

#### 1. 景氣性與結構性赤字（註八〇）

藉公債發行之赤字財政，可能因景氣變動而產生，也可能與景氣調無關，吾人稱之為結構性赤字。二者之區分在於景氣性赤字相較之下為短期，結構性赤字則為長期。在本世紀二十年代以前，所謂財政赤字均指結構性赤字，經由凱恩斯之觀念革命後，三、四十年代則為景氣性赤字支配時代，五十年代以後由於經濟發展政策

（註七八） 同註四六，頁一一二～一一三。

（註七九） 同註四六，頁一一八。

（註八〇） Ehrlicher, Grenzen der Staatsverschuldung, FS Haller, 1979, S.38.

之轉向，結構性赤字又抬頭（註八一），今天則二者均受重視。

## 2. 隔代分配問題

Ehrlicher 在分析公債之正當性各種依據時，認為結構性赤字，其合理依據只能以隔代分配效果，特別是差別負擔上（註八二）。換言之，公共投資之財源得以發行公債之手段募集，係由於投資結果，未來將有所收益。此種藉舉債以為長期投資，打破傳統預算之量入為出觀念，而牽涉到二個不同問題：(1) 隔代負擔分配是否可能？(2) 隔代負擔分配，是否應賦予積極評價？（註八三）

(1) 隔代分配是否可能，在於今日所發行之公債並支出花用，其還本及利益是否得以在未來償還？在此隔代間存有二種落差：一為支出者與償還者差距，公債發行後其本息應償還於購買公債之債權人（或其轉得人），但償還者非發行時之國家，而落由未來納稅人負擔。故公債之償還，非由發行者由將來之錢移作現在用，而是現在與將來兩個不同經濟主體間之負擔移轉。

另一落差為現實經濟上，以發行公債為公共投資，以其效益來償還，在現實經濟上是不切實際者。到期之公債，往往只能由其他財源予以償還。

因此在隔代分配問題上，吾人只能以增稅來支應國家支出，對私人消費有較強之抑制作用（可消費之所得減少）；反之，以公債方式支應國家支出，則對私人投資發生較強之抑制作用（由於政府債信較強，如公債發行之金額過多，則削弱私人企業可運用之資金）。由於後者作用往往弱於前者，國家發行公債減少增稅，得以提高當時消費能力，有助當時經濟成長；反之，未來償還本息時，則對未來之經濟成長有減弱作用，公債發行將現在之負擔依此方式移轉於未來，則具有可能性。

(2) 進一步的問題是，此種隔代負擔分配是否必要。以Stein 為主之贊同者多主張量入為出時代已過，擴張財政政策有利於經濟成長；同時吾人有必要為子孫作投資，以利後代（註八四），此種投資如只限於以稅收支應，則代代襲襲相因，進步有限。如利用公債工具，自有利於長期之公共投資與公共規劃。尤其是環境保護

（註八一） Ehrlicher, a.a.O., S.29ff.

（註八二） Ehrlicher, a.a.O., S.38.

（註八三） Arnim, Grundprobleme des Staatsverschuldung, BayVB1, 1981, 17, S.517.

（註八四） Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 4Aufl. Bd.2, 1978, S.347.

投資、社會保險之負擔，自須由各年度平均分擔。

此種贊同理由並非全屬必然，至少其成立有一前提條件，以發行公債方式為後代為有利之投資，應得許可。換言之，以發行公債方式非用以投資，而用之於公共消費（如公務員薪資等），則與隔代負擔分配理念不合。而此種限制，亦只能規定於憲法，才能確保並維持隔代間之長期安定。換言之，結構性赤字須在憲法上加以限制，公債之發行只有在供投資性使用始能發行（註八五）。

### 3. 限時權力之民主原理限制

對結構赤字，根據憲法學理予以反對，以Püttner 所提限時權力理論最為著名。按民主政治體制下政府之權力係附有期限，不論政府或國會權力均只能行使到下屆選期為止。現時政府對公債之發行，課未來政府以返還本息之義務，此侵犯到未來政府之收入權及未來國家之立法裁量權，而破壞憲法之體制，故屬違憲之侵犯職權行為（註八六）。因此公債只有在對未來有利之公共投資範圍，始能例外許之，以其對未來政府之職權無所侵犯，否則現時政府，明知無法繼續執政，乃大筆舉債，以增加未來政府之困境，豈能不以憲法限制之？

Püttner 之理論，亦有人以為每一政府多曾承受前政府之決策，例如前國會以多數通過之法律，現時政府亦需遵守，何以前政府所立之計劃及投資，即侵犯現政府職權？Püttner 之答覆為，立法之情形完全不能相提並論，前政府所制定之法律，現政府如認不妥，自可由現國會以多數決方式修正甚至廢止之，對前政府所制定之計劃亦然。惟前政府所發行之公債，現政府只有償還屆期之本息一途，而受嚴格之拘束，自屬侵犯其職權。因此，公債發行須負有「附帶條款」(Junktinklausel)之限制，應同時公布國家之投資計劃，而舉債總額不得超過投資總額，其公債之發行應對未來之租稅負擔有利，或至少未來之稅源因而加強（註八七）。

### 4. 整體經濟平衡發展之限制

至調節景氣變之公債，是否得以前述憲法之基本國策章對經濟目標，在整體經濟之平衡發展與國計民生之均足；以及社會安全章國家負有促進充分就業之義務得

（註八五） 同註四六，頁一一八參照。

（註八六） Püttner, a.a.O., S.10-12, 23.

（註八七） 同註四六，頁一一九以下參照。

到合理化依據。按憲法上追求經濟平衡發展，原指區域性均衡（憲法第一百四十七條）及貧富間之均衡發展（憲法第一百四十五條），但今日之解釋，自應擴大為時間差及景氣變動間之平衡發展。惟為調節景氣所為之公債發行，不當超越其界限，並以短期為限，不能擴張至結構式赤字。

至於為促進充分就業，及社會保險及社會救濟所需之公債發行，鑒於憲法對生存權保障優先理念，及社會安全係對未來有利（有利於重分配），得以取得正當合理依據。

#### 5. 其他憲法上限制

鑒於公債發行過濫，對憲法基礎危害甚大，美國德國學者多從憲法上限制著眼，提出不少建議，這些建議與我國之法制或不盡相符，或與我國政治文化有不盡一致者，但仍有許多可供吾人反省參考者。例如：

(1) 地方政府發行公債，應予限制，除外債應得特許外，一般公債之發行亦應受中央政府監督，只有在地方將來償還本息之財源或償還能力範圍內始得准許之，以免因公債發行而致財政破產（註八八）。

(2) 國家發行公債之投資，應仿照獨立之中央銀行制度，設立獨立之國庫銀行，以確保投資之安全與防杜其過濫（註八九）。

(3) 公債之發行不但須經各級議會決議，且需在憲法中明定，其決議為重大事項，不能以簡單多數通過，需經加重多數（如三分之二、四分之三）之條件。

(4) 公債發行之上限，應在憲法中規定其上限，例如每年不得超過國民生產總額之四分之一或五分之一（註九〇）。

#### (二) 財政經濟非常時期

國家遇有緊急危難或財政經濟上有重大變故，總統得經行政院會議之決議，發布緊急命令。（憲法第四十三條，增訂條文第七條參照）。此時自亦得以發行公債

---

（註八八） Püttner, a.a.O., S.20ff.

（註八九） Föhl, Möglichkeiten einer künftigen Fiskalpolitik, Weltwirtschaftliches Archiv 79 (1957 II), S.50ff.

（註九〇） Vogel, a.a.O., S.425.



之手段以應付之。其發行在憲法上限制，亦應以例外處理之。例如：（註九一）

1. 公債發行時應同時公布投資總額等附帶條款，應例外允許其得不必具備。
2. 公債發行限於投資性或其上限等，緊急處分時，得不在此限。
3. 公債發行之要件及其程序條件，此時應不受限制。
4. 得發行強制性公債。

惟其發行，自然亦需在避免緊急危難或克服財政經濟重大變故之必要範圍下受限制。

## 伍、展望與建議

租稅國之危機現象，正在我們社會中逐步浮現。排除影響立法決策程序失去均衡之各種因素，顯然是吾人所迫切需要採取之步驟。其中又以憲法對公債發行上的限制與隱藏性增稅的防杜，為憲法之重要課題。此涉及國民對國家財政權擴展抗拒力之麻醉問題，二者均與國家收入習習相關。根本之道，在於國家收入來源與其相應之支出，均需加以抑制。問題不在國家任務過度擴展，而在於由於利益團體及政黨之影響力，致對特定之選民或其團體所為者過多，而相對於其他國民則作為太少，負擔過重。

鑒於財政憲法在現代國家之地位，日益重要。尤其我國採行剛性憲法，並有大法官會議違憲審查制度。國家財政，若不能取得憲法上保障，國家課稅權及公債發行，不能在憲法上予以限制，不僅租稅國家危機不能避免；無論基本人權、權力分立制度以及中央與地方權限劃分，均不可能落實與安定，憲法上基本設計與根本精神，亦僅徒具空言。是以吾人應致力於以下努力：

1. 增列憲法上財政專章，使財政憲法名實相符，以彰民權以固國權。
2. 財政收支劃分法，宜予通盤檢討，將其中歸由憲法規定為妥適者，改列憲法。諸如何種稅目、何種財源應歸省市，何者應劃歸縣，憲法宜有明文，使地方有其自主財政，讓長期規劃成為可能，而地方自治生命有持續可靠之供養。

---

（註九一） Kirchhof, Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, in Hansmeyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S.58.

3.規費、受益費及特別捐，在憲法上應予適當限制，在量能課稅與受益者負擔原則間取得均衡點。

4.因應即將面臨之租稅國危機，對隱藏性課稅權及公債，憲法上應予規範。

惟徒法不能自行，面對日增之隱藏性租稅及其他公課的沉重負擔，特別是公債發行過濫之危機，吾人不能不寄望於法院，尤其是大法官會議。在已公佈之大法官會議解釋文中，對稅法之解釋較其他法域致力更深，用心更為良苦，尤其從憲法第十九條上逐漸增益其說理，加強納稅人之保護，發展出一套「租稅法律主義」之標準，對稅法之適法性原則貢獻良多，然多偏重於適法性之形式面，如法律保留、法律優位、溯及及類推禁止等，以及訴訟權之保護等。對適法性之實質面，如是否符合憲法之基本價值觀及基本權保障（尤其財產權、工作生存權）之貫徹，均未能發揮福利國家之積極功能。租稅係無對待之強制給付，平等原則之要求特別強烈，且為租稅公平負擔及社會正義之基礎，每為大法官會議解釋所忽略。至於中央與地方權限劃分，課稅權與公債之限制，則為未來大法官會議之重大憲法任務——用以迎接租稅國危機之挑戰。