

刊登於台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 1-24 頁。

法律原則與稅法裁判

葛克昌

台灣大學法律學院教授

目次

壹、問題概說

一、稅法三面向

二、法規則與法原則

三、稅法原則

四、一般法律原則

貳、稅法原則

一、結構性原則——量能原則

二、合理正當之誘導管制原則

三、租稅法律主義

參、一般法律原則

一、明確性原則

二、平等原則

三、比例原則

四、誠信原則

五、信賴保護原則

六、合義務性裁量原則

七、有利不利一律考量——事實認定不得偏頗

肆、結論

摘要

稅法主要係由三個面向所組成：(一)稅法特有部分；(二)繼受民法、行政法規範；(三)一般法律基本結構。其各面向，又由法規則與法原則所組成。就法原則而言，稅法原則與一般法律原則為最重要。一般法律原則，原為實證法之內在原理原則，不能因未施行案件即不適用，亦不得就未明訂者即不予適用。在司法實務，逐步對此有所認識，逐漸形成稅法之實證體系，但其中仍有部分，例如量能原則、合理正當之管制誘導原則、

婚姻家庭保障原則及無罪推定原則，與現代憲政國家稅法潮流仍有相當差距者，有待學界與實務進一步努力。

關鍵詞：

法規則、法原則、量能原則、誘導管制原則、租稅法律主義、一般法律原則

壹、問題概說

一、稅法三面向

稅法結構大體由三個面向所構成：首先為一般基本結構面向（諸如體系正義¹、矛盾禁止、可理解性、法治國原【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 1 頁】則）；其次則為繼受民法與行政法之結構部份；最後由稅法特性所發展出稅法特有部份²。惟稅法案件在司法裁判時適用法律秩序，則先適用稅法及稅法原則，再民法、行政法，最後為一般法律原則。

稅法繼受民法³與行政法部份⁴，例如租稅債務關係及其履行、藉由行政處分（稅額核定通知書）以核定稅捐債務，民法概念之借用（如自然人、法人、公司類型、會計原則等），民事契約類型（如承攬或僱傭、借貸或租賃、買賣或互易契約）。

稅法另一部分，係基於稅法特性及稅法原則（主要係量能平等負擔原則及由其衍生之實質課稅原則）所發展出結構。就此部分，有別於民法，其課稅原因事實行為在私法上效力與方式要求，於稅法適用時除法律另有明文，只有補充參考意義，主要仍基於量

- 1 關於體系正義，司法院釋字第 455 號解釋翁岳生大法官在協同意見書作如下闡示：「按立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。」又司法院釋字第 596 號許宗力、許玉秀大法官不同意見書，亦有相同表達：「蓋法秩序理應是一個沒有內在矛盾的法價值體系，當立法者對某特定事務或生活事實作出某種原則性的基本價值決定後，在後續之立法，即有遵守該基本價值決定之義務，否則將破壞整個法價值秩序體系的一貫性與完整性，也就是體系正義之違反。」體系正義一般理論，請參閱 Peine, Systemgerechtigkeit—Die Selbstbindung des Gesetzgebers als Maßstab der Normenkontrolle, 1985. 中文可參考李惠宗，「體系正義」作為違憲審查基準之探討，憲政時代，16 卷 2 期，1990 年 10 月，頁 26 以下；其在稅法上意義，可參見，P. Kirchhof, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, StuW.2000, 316.
- 2 D.Birk, Steuerrecht, 10. Aufl. 2007, §1CRz.80ff.; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat 2001. S. 147ff.; Tipke, StRO I, 2Aufl. 2000, § 1(61ff.); Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2006, § 4 Rz. 11ff.
- 3 稅捐債務關係之原因事實，多為經濟行為，而與私法關係尤其契約關係密切，故有稱稅法為私法之附隨法，其德國代表人物 Crezelliuss 教授基於市場經濟、契約自由等自由主義理念，甚至認為民法應優先於稅法(Steuerliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S.330ff.(334))；惟德國聯邦憲法法院反對此觀點，並認為稅法與民法係相接觸而平等相維之法域，稅法事實認定與民法由不同之角度與不同價值觀點予以判斷。(BVerfG 2BvR 72/90 StuW 1992,186)其中最大不同即在契約自由原則與量能平等負擔之基本原理，亦即自由與平等何者優先。
- 4 納稅義務人因具備稅法稅捐要件而負公法上金錢給付義務，此種為行政法上典型之干預行政；但稅法不僅為干預法，同時基於協同合作理念，納稅人成為社會一份子具有共同追求租稅正義平等負擔義務，故稅法另有夥伴法(分享法 Teilhaberrecht)之一面，納稅人負有協力義務，此與警察法等典型干預行政法不同之處(R. Eckhoff, Vom Konfrontativen zum Kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, 107)。

能課稅及實質課稅原則⁵。至於有別於一般行政法，為課稅要件須受國會保留原則（租稅法律主義）⁶拘束及以基於合作國家理念所【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 2 頁】發展協力義務，其中又以申報原則為主。

不論是否繼受民法與行政法，或稅法所獨立發展出來結構，均包括法規則（法條）與法原則，至於基本結構部份，更以一般法律原則為主。我國自二〇〇一年一月一日施行行政程序法，該法第四條至第一〇條具體明文列舉若干法律原則，並明示行政行為應受法律一般法律原則之拘束（行政程序法第四條）。由於我國未如一般法治國家，有長久獨立之財稅法院，稅務案件歸行政法院管轄，且依司法院統計處資料，二〇〇五年最高行政法院終結案件，稅捐及關務為 1,525 件（全體案件為 3,094 件），二〇〇六年稅捐及關務案件為 1,649 件（全體為 3,293 件）均在半數左右。是以吾人欲瞭解一般法律原則在行政法院裁判作用，不能不對占最大多數之稅法案件予以研究；同時吾人研究稅法案件，亦不得不對一般法律原則之法理與實務加以探討。其中稅法案件與一般行政法案件有何異同，尤其稅法有其特別程序法規範—稅捐稽徵法與行政程序法之關係，一般法律原則與稅法原則比較，法律原則在稅法案件上適用，均有進一步探討之必要。本文係以行政法院相關裁判及司法院憲法解釋為中心，作簡單之整理與評釋，以究明一般法律原則在稅法裁判之運作，及未來可能之方向。

二、法規則與法原則

法不僅由複數法規則所組成，另由法規則之間與其後之複數法原則所共同構成，法原則係一般法律原則⁷與法律思想⁸。法原則一方面係適用於複數法規範之指導基準與指導思想；另一方面同時本質上係由多數法規範所共同集結概括而成⁹。法原則具有法規則尚未明確觸及之實定法之深層結構、基本決定並確保個別法律之免於恣意。法原則與法規則不同之處，在於法規則具有法律要件與法律效果，而法原則只是最適化命令（Optimierungsgebote），命令其在法律上與事實上盡最大可能予以實現¹⁰。法規則競合時，依後法優於前法，或特別法優於普通法等競合理論解決之；法原則間相衝突，則須透過權衡（Abwägung）方式予以解決¹¹。

法原則與法規則，雖可區分，但卻互相交互影響。法規則適用於案件事實；法原則

5 德國以 Crezelius 教授為代表之少數說，則認為基於稅法之特性而與民法相異，應以稅法明文規定為限，否則即應與民法一致，以維持法治序之統一性。但 1991 年 12 月 27 日德國聯邦憲法法院判決（BVerfG, 2BvR 72/90, BStBl 1992 H, 212；StuW 192, 186）否認民法有優先稅法之效力後，追隨 Crezelius 見解者逐漸式微。

6 行政程序法與稅捐稽徵法，參見陳清秀，行政程序法在稅法上運用，月旦法學，72 期，2001 年 5 月，頁 38-50；鄭俊仁，行政程序法與稅法之相關規定，月旦法學，72 期，2001 年 5 月，頁 62-71；葛克昌，納稅人之程序基本權，行政程序與納稅人基本權，2005 年增訂版，頁 3 以下。

7 Wolf/Bachof/Stober, Verwaltungsrecht I, 11. Aufl. 1999 § 32.

8 Alexy, Recht, Vernunft, Diskurs, 1995, 177, 182.

9 Röhl, Allgemeine Rechtslehre, 1999 § 32.

10 Alexy, Theorie der Grundrechte, 1985, S75；陳顯武，論法學上規則與原則之區分，台大法學論叢，34 卷 1 期，2005 年 1 月，頁 110 以下。

11 Michael, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl., 2002, S. 189f. 葛克昌，私法規定在行政法上適用，註 6 書，頁 193 以下。

則作權衡之用。法原則常由多數之法規則概括而來；法原則則常影響具體法規則之法律解釋，法律漏洞之認定與補充。特別是行政法中干預行政【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 3 頁**】仍允許利用類推適用填補其法律漏洞，先前學說多認為不利人民之類推適用，係違反法安定性原則，此係形式法治國理念之展現。惟法原則日益受到重視，在實質法治國理念下，法安定性非指法規則之表面安定，而係能持續貫徹維持法原則，行政上法律漏洞利用法原則填補，正是維持法原則之安定性¹²。

三、稅法原則

由憲法具體化為體系性原則，對立法與稅法之解釋，均有重大意義。稅法原則係稅法體系中支柱，主要得區分為實體之稅法基本原則（量能原則）與形式之稅法基本原則（法治國原則）¹³，較有爭議者為規範誘導管制性租稅，是否為稅法¹⁴，其指導原則一正當誘導管制原則一與稅法原則關係密切¹⁵。稅法之首要原則為實體之稅法基本原則，其次為形式之稅法基本原則，此二原則均與課徵技術有關¹⁶。在稅法原則之旁，另有財政學及經濟學之租稅原則，則從存在（而非當為或規範）角度觀察^{17 18}。【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 4 頁**】

四、一般法律原則

稅捐稽徵法係特別行政程序法，惟行政程序法自二〇〇一年一月一日施行後，稅捐

12 Tipke, StROil, 2.Aufl., 2002, S. 189. 葛克昌，註 11 文，頁 189 以下。

13 早在 1789 年，Adam Smith 之國富論即提出量能平等負擔原則（abilities）；明確原則（certainty）；便利納稅人原則（convenience）；稽徵經濟原則（economy）等四原則說，可謂為自由法治國理念下稅法原則。Adam Smith 國富論一再強調自由放任之市場經濟係在法治軌道下運行，其稅課原則不同於其後財經學者，而具稅法原則色彩。尤其以量能原則為首要原則，支配其後三百年思潮。

14 自 1977 年德國租稅通則第 4 條，明文承認以財政收入作為附隨目的之稅課（管制誘導性租稅），仍為該法所稱租稅，標誌著社會法治國家租稅理念之擴張。但規範此種誘導管制租稅，通說仍不承認其為稅法，因其犧牲稅法之結構性原則—量能平等負擔原則，以遷就更重大公益要求，應依誘導管制目的劃歸經濟法、社會法或環境法。惟就環境或生態保護之租稅特別措施，如純以外部成本內部化觀點考量，仍基於實質之量能平等負擔原則，則仍為稅法規範。（參見葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，註 6 書，頁 118 以下。）

15 藉犧牲租稅量能平等負擔原則，創造經濟誘因，以誘導管制人民為特定行為，雖為社會法治國家之特殊干預手段，惟既為特殊不得已手段（因其破壞市場自由競爭機能），必須以其誘導管制正當，且其手段符合比例原則為前提。又量能原則雖可為重大公益而犧牲，但仍不得剝奪致市場機能完全喪失，故租稅特別措施仍須審查有無違反量能原則之核心保障範圍；同時須審查租稅特別措施之形成效果，是否侵害納稅人或第三人之工作權、財產權及一般行為自由。進一步討論，參見葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—釋字第 565 號解釋評析，稅法基本問題，2005 年增訂版，頁 290 以下。

16 技術性原則，仍不得違反實體量能平等負擔及形式之稅捐法定主義，此為稽徵經濟原則之憲法上界限。進一步討論參見黃茂榮，稅法總論（一），2005 年 2 版，頁 558 以下。

17 從財政學角度多關注稅收充足原則、非常時期財政需求、稽徵經濟原則；從經濟學角度強調競爭中立、經濟穩定、財貨分配公平原則。參見 Andel, Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1998, §§ 10ff.; Siegel Steuern in Handbuch der Wirtschaftsethik 1999, B3, 357 f. 張富強，稅法學，法律出版社，2007 年，頁 112 以下；張怡，寫給法律人的宏觀經濟學，法律出版社，2004 年，頁 227 以下。

18 法治國家對租稅課徵固然要考慮經濟效果，但實質法治國，應以正義之衡量標準為優先，作為正當性之依據。又依法治國原則，國家課稅權行使，必須適度且必要。財政需求本身，不得作為稅法正當化依據與稅法解釋適用原則。租稅負擔必須正當公平分配於國民。財政需求巨大，不足減輕租稅正當性要求，亦不能免於違憲審查。即以私法債權而言，債權人不能以重大財務需求為由，而得以減輕其請求權依據，何況以公共利益代表之國家，稅捐課徵不能僅因稅源豐沛，而主張課徵之正當性。進一步討論，參見葛克昌，所得稅與憲法，2004 年增訂版，頁 127 以下。

稽徵法未為相應修正，其對人民行政程序保障要求，反不如一般行政程序所適用之行政程序法，致稽徵程序成為正當法律程序最大漏洞，在稅捐稽徵法未全面修正前，於法律競合時，宜以稅捐稽徵法較行政程序法相同或更嚴格之規定，始得排除行政程序法之適用¹⁹。但行政程序法有關一般法律原則規定，原為稅捐稽徵法所未規範，但本為法治國家一般共通法理，縱法無明文規範，行政行為特別是稽徵行為亦應受其拘束。行政程序法將部分一般法律原則立法僅為明文化宣示或明確化效果，故稽徵行為不得牴觸一般法律原則，初不因行政程序法是否有明文規範，或是否施行前後而有所不同²⁰。

一般法律原則在行政程序法第五條至第一〇條共列舉六項法律原則（詳如下文），第四條更明定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」此源於德國基本法第二〇條第三項後段：「行政與司法應受法律與法之拘束。」旨在規範行政與司法須對所有法律與法予以注意，而不許有與法律或法相違背行為，否則即為違法行為，成為撤銷對象，違法情節重大明顯者無效。所謂法律，指實質意義之法律（制定法）；所謂法，即指法規則與法規則之間，及其背後仍存有之一般法原則。

一般法律原則與前述之稅法原則不同之處，後者為基於稅法特性，僅適用於稅法案例或與稅法相關案例²¹；前者原則上適用一般法域，包括稅法案件。以下分別探討之。

貳、稅法原則

法體系中之指導原則，係確立基本結構之結構性原則。就稅法而言，其為須符合憲法委任之法與正義體系²²。稅捐【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 5 頁】分配應符合普遍、平等與個人能力相當稅課。作為正義體系，稅法同時為負擔分配體系，國家誘導管制體系與國家干預體系。就負擔分配體系，主要受量能原則支配；誘導管制體系則依其正當誘導管制原則而定；干預體系須斟酌法治國原則、最適財產權稅課原則及比例原則。以下分述之。

一、結構性原則—量能原則

19 在稅捐稽徵程序中，有無行政程序法適用餘地，進一步討論參見葛克昌，納稅人之程序基本權，註 6 文，頁 3 以下。

20 最高行政法院 92 年判字第 1684 號判決可供參考：「有關信賴保護原則早為學界及實務界所肯認，上揭行政程序法有關之規定，原係此一原則之明文化，是本件原處分作成時，行政程序法雖未施行，該法所揭示之前開原則，亦為本件行為時應遵守之原則。」此種觀點，對未有脫法避稅一般防杜條款國家，可否對未符合特別防杜避稅條款案件，適用依常規予以調整，即具重要意義。又如預定 2008 年施行之大陸企業所得稅法第 47 條規定企業所得稅法一般反避稅條款，對施行前之企業避稅案件，或施行後脫法規避企業所得稅以外稅法，是否有適用餘地，即有斟酌之處。

21 例如非財政目的租稅，規範此種租稅法律，一般認為其已非稅法而為經濟法、社會法、環境法，稅法原則如量能原則不必完全適用，為重大公益可為部分犧牲，但既以租稅為誘導管制工具，仍與稅法相關，尚不得侵害量能原則之核心領域（參見註 15）。

22 從十九世紀「無代表不納稅」之歷史開始，稅法原則之討論與國家理論之哲學觀密不可分。反之，（除了稅法以外之）行政法之正義原則極少討論，與憲法之關聯亦遠較稅法疏遠。Maurer 觀察到此點，認為此與「憲法隨風飄逝，行政法萬古長存」諺語同樣，是因為行政法之基礎是在實證法學盛行時代中建立，而受「法學方法論」發展影響至深。（H. Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Aufl., 2006, §2, R2.9, 12）

（一）規範性原則

國家稅課，須斟酌個別國民之特殊與個別情況，此原則謂之依經濟給付能力平等課徵原則，簡稱量能原則。量能原則，通說均認為不僅為財政學原則（立法原則），更為具有規範效力之法律原則（法律解釋適用原則）。亦即量能原則非僅為抽象之財稅政策之理念，而為憲法具有規範力之正義性要求。在德國學者 H.Kruse 獨排眾議，認為其僅為財政學原則，而不具規範力²³。日本之北野弘久教授，則更進一步，堅持「租稅法律主義」，認為量能原則僅為立法原則而非稅法之解釋適用原則²⁴。實則北野弘久主要為保障納稅人，貫徹其稅法解釋適用「疑則作有利納稅人解釋」，不容依量能原則予以適度調整。將 Kruse 理論與大陸稅法現實相結合，則有熊偉教授，認為量能原則在現實上僅為財稅學思想，而非稅法原則²⁵。

將量能原則作為稅法結構性原則，使得稅法受倫理價值拘束，國家課稅之基本原則即為量能平等負擔之倫理要求，雖然有時不妨以受益原則作補充性原則，如汽車牌照稅、石油稅等；有時亦犧牲部分量能原則，作為租稅優惠或特別負擔。但凡租稅規範均無法免除以量能課稅原則作為違憲審查基準，尤其是該原則之核心領域。量能原則，應成為租稅立法之指導理念、稅法解釋準則、稅法漏洞補充方針，裁量基準，同時量能原則也使稅法成為可理解、可預計及可學習之科學²⁶。

量能原則作為稅法之最高法律原則，猶如私法自治原則（主要為契約自由原則）之於私法²⁷；但私法自治原則並非神聖不可侵犯，有時仍可依法加以限制，例如保護弱者原則。量能原則有時為了重大公益，亦可依法予以限制，例如租稅優惠。【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 6 頁】

（二）量能原則之憲法依據

量能原則不僅基於憲法平等原則（司法院釋字第五六五號解釋理由書），而係由憲法中民主原理、自由權、平等權及社會國理念共同作用所衍生²⁸。具體而言，基於憲法所保障之概括自由權（憲法第二二條）、財產自由權（憲法第一五條），個人得依財產存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，免受公權力之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴（司法院釋字第四〇〇號解釋）。惟此種財產使用收益自由，須受社會衡平（公共）負擔正義之限制（憲法第七條）。是以量能課稅原則，單獨由憲法第七條平

23 H. Kruse, StuW 1990, 322, 326f.; ders, in Tipke/Kruse, AO/FGO, §3AO, Tz.31

24 北野弘久著，陳剛、楊建廣等譯，稅法原論，中國檢察出版社，2001 年版，頁 95。

25 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學，2004 年 9 月，第六章「量能原則的適用限制」；對該文之評論，參見葛克昌，量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話，註 15 書，頁 321 以下。

26 K. Tipke, Über Steuergerechtigkeit und Steuer- gesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuerge- richtsbarkeit, StuW 1980 S. 281.

27 J. Lang, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG24 (2001), S. 129.

28 此係基於憲法一體性原則，參見 Häberle, JöR 48 (2000), 399, 417.

等原則所導出尚有不足，由社會國原則亦然²⁹。同樣將量能課稅原則視為財產自由權之對立面，或對財產權保障之限制，亦尚有未恰³⁰。毋寧說，量能課稅原則即包含在憲法所保障之財產自由權制度中。按此種私有財產權制度，因考量公共負擔平等、全體納稅人共同體間團結原則，及社會義務拘束理念，在財產使用收益，分擔公共支出之結構性原則，即為量能原則。基此觀點，該原則應適用於以財政收入為目的之一切稅捐。至於非以財政收入為主要目的租稅，係以經濟、社會、環保政策為主要目的者，以租稅優惠或特別負擔為手段，本質上係犧牲量能平等負擔原則，已非稅法而為經濟法、社會法及環保法³¹。惟量能平等負擔原則，涉及市場經濟自由競爭基本法則，雖可因重大公益而犧牲，但不可剝奪，亦即非財政目的租稅，仍不得違反量能平等負擔之核心領域。是以自由憲政國家，經濟基本體制—市場經濟，係在法制之軌道上運行此二條軌道，一為私法之契約自由原則；一為公法上量能平等負擔原則。簡言之，即自由與平等，私經濟自由與公負擔平等。

（三）垂直與水平之量能原則

量能平等課稅原則，可從不同之角度觀察，就絕對之量能課稅原則係由憲法第一五條財產權、生存權、第二二條自由權所派生，此為垂直租稅正義之表現。相對之量能課稅原則，係由憲法第七條平等原則及社會國原則所派生，用以確立其與其他納稅人間關係，則為水平租稅正義之展現³²。垂直正義涉及課徵之程度及對個人自由干預之強度；水平正義則為平等問題。量能課稅原則具雙重功能：首先為保障未具負擔能力者或有限之負擔能力者，免受稅課侵害（垂直正義）；其次，為具負擔能力者其負擔程度，依其負擔能力與他人比較定之【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 7 頁】（水平正義）。

憲法上稅課平等原則，理想類型為社會國家所需資金經社會全體同意負擔。量能負擔原則用以確保個人合乎人性尊嚴之生存，同時，每位納稅義務人基於社會團結義務，依其負擔能力平等負擔租稅³³。

絕對之量能負擔能力，首先觸及個人之整體租稅負擔之上限，例如近日全球熱烈討論之由德法所發展之「半數理論」（半公半私原則）³⁴，以及淨所得課稅原理等；相對負擔課稅原則，涉及稅課之累進稅率，以及特別負擔（災害疾病扶養親屬）之扣除等，何者應為國家或社會須予斟酌者。

29 促進民生福祉及憲法基本原則，此觀之憲法前言，第 1 條基本國策及憲法增修條文第 10 條之規定自明。（司法院釋字第 485 號字解釋）參見陳英鈴，「自由法治國」與「社會政治國」的制度選擇，台灣本土法學雜誌，4 期，1999 年 9 月，頁 87。A. Raupach, Steuern im Sozialstaat, DStJG 29 (2006), S. 1 ff.

30 Weber-Grellet, a.a.O., 167.

31 參見葛克昌，註 14 文，頁 103 以下。

32 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165 ff.

33 H. Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, DStJG29 (2006) S. 11 ff.

34 參見黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」——比例原則在稅法領域之適用，財稅研究，36 卷 1 期，2004 年 1 月，頁 151 以下；葛克昌，納稅人財產權保障，註 6 書，頁 148 以下。

（四）量能原則適用範圍

量能原則主要適用領域為所得稅法³⁵，因所得稅之課稅要件旨在掌握租稅債務人之個人負擔能力，是以所得稅之構成，須與量能原則相符。其為實現量能原則，由兩方面為之：

1.客觀淨所得原則：基於量能平等課稅要求，收入須減除營業成本費用後之淨所得，始得課徵，使營利事業有永續經營之可能³⁶。此一原則之緩和，為類型化方法及總額主義之採認³⁷。

2.主觀淨所得原則：基於憲法生存權保障，個人及家庭生存所需之最低生活基準，應為課稅禁區）扶養親屬免稅費用及特別災害疾病支出在計算所得時須予減除³⁸。

量能原則，如依其嚴格定義，即為犧牲能力，指其可對支配所得犧牲其自由支配（消費）之能力。對個人需求之滿足加以限制之犧牲，如根據邊際效用之理論，量能原則得與累進稅率相結合。依此理論，營利事業，尤其是公司本身既無消費能力，即無犧牲能力，從而並無負擔租稅能力，但吾人對量能原則不能作如此狹隘之理解，而侷限於自然人始有量能原則之適用。F. Neumark 將量能原則區分為屬人之給付能力與屬物之給付能力，而 K. Schredelseker 將量能原則僅是用於自然人者，批評為「個【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 8 頁**】人主義租稅觀」。如將給付能力與犧牲能力或犧牲感等同，營利事業自無犧牲能力，但將給付能力解釋為負擔租稅能力，則營利事業本身有負擔能力。按負擔租稅能力，除屬（個）人負擔能例外，另有歸屬企業之負擔能力存在。K. F. Friauf 將此種能力稱之為「客觀之給付能力。」³⁹至於營業稅等間接稅，是否有量能原則之適用，在德國法上曾有相當爭議，尤其在一九六六年德國聯邦憲法法院在 BVerfGE 21, 12 一案中，曾明確指出營業稅並不適用量能原則，判斷其是否合憲，即非依納稅義務人之經濟給付能力，而為企業在市場上地位。惟其後學說及實務均對此有所反省，就量能原則而言，所得增加固被認為負擔租稅能力的重要指標；消費亦被視為推估負擔租稅能力的另一指標。所謂間接稅為立法者在立法時，設定之納稅義務人並非實際稅捐負擔人（因將轉嫁予他人）。立法者所以對間接稅之實際負擔者有說明義務，即在其應受量能原則拘束，認為轉嫁後實際負擔人仍應符合量能原則。從而主張營業稅亦有

35 進一步分析，參見陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上實踐，法令月刊，58 卷 5 期，2007 年 5 月，頁 64 以下；柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學，136 期，2006 年 9 月，頁 101 以下。

36 此涉及「所得概念」在稅法之重要地位，參見吳志中，所得稅法上所得概念之研究——以大法官釋字第 508 號解釋為中心，台大法律研究所 90 年度碩士論文；張哲璋，所得概念之憲法的構成——從 Paul Kirchhof 的營利所得說談起，財稅研究，36 卷 3 期，2004 年 5 月，頁 203 以下。

37 進一步分析，參見黃源浩，稅法上的類型化方法——以合憲性為中心，台大法律研究所 1998 年度碩士論文。

38 由於租稅優惠係量能課稅原則之例外，（司法院釋字第 565 號解釋理由書）是以扶養親屬免稅額為量能課稅主觀淨所得原則之具體表現，扶養親屬係法定義務，為納稅人不能自由消費支配部分，此部分自不具負擔稅捐之經濟能力，司法院釋字第 415 號解釋認為「其目的在以租稅優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務」則對量能原則與租稅優惠有所誤會。

39 詳細討論，參見葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，註 18 書，頁 149。

量能原則適用者逐漸增多，特別是民生必需品在營業稅尚須予特別斟酌，以符量能原則⁴⁰。是以量能原則適用於一切以財政收入目的租稅⁴¹。

（五）量能原則與司法裁判

量能原則之肯認，在我國不僅為學者所普遍採行。在司法實務上，亦逐漸得到承認。以司法院大法官解釋而言，「量能原則」首見於司法院釋字第四七四號，該號解釋首先定位全民健康法之「保險費」，「屬於公法上金錢給付之一種，具有分擔金之性質」、「鑑於全民健康保險為社會保險，對不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性。」該號解釋雖提出「量能負擔之公平性」，惟係針對非稅公課，而非稅捐⁴²。按租稅之特性，在於並無可歸屬於個人之對待給付，無法對其對待給付加以衡量其價值，是以納稅義務之衡量標準，只能求諸量能原則。司法院大法官解釋，正式肯認量能原則為稅法基本原則，在於司法院釋字第五六五號解釋理由書，該號理由書第三段明示：「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，尚非憲法第七條所不許。」該號解釋有關量能課稅主要見解為：1.量能課稅原則係出於憲法第七條平等原則；2.稅課須依租稅平等原則，即量能原則；3.量能原則之主要內涵為納稅義務人以應按其實質稅負能【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 9 頁】力，負擔應負之稅捐；4.租稅優惠為量能原則之例外或特別規定。此號解釋，在相當程度內緩和了憲法對量能課稅原則之沈默與法定定義之闕如。司法院釋字第五九七號解釋更明示：「各該法律（稅法）之內容且應符合量能課稅公平原則⁴³。」此種要求稅法應符合量能平等負擔原則，並接受違憲審查標誌著司法院憲法解釋，已由形式法治國家要求，邁向實質法治國。司法院釋字四。五號解釋理由書明示：「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛之自由形成空間，但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋」稅課雖有法律依據（租稅法律主義），仍不得違反憲法上量能原則要求。近年最高行政法院在判決中曾多次引用「量能課稅原則」其中又以九三年判字第五九號判決說理最為詳盡：「復按量能課稅原則雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第十五條、第二十三條及第七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（屬人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不及財產本體，稅後仍留有可供使用之經濟財（稅基易言之，量能原則在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵……。」

40 K. Tipke, StRO I, 2. Aufl., 2000, S. 507f.

41 K. Tipke, a.a.O., S. 494. 進一步討論，參見葛克昌，註 25 文，頁 321 以下。

42 稅捐與非稅公課，原則上適用不同之指導原則。因吾人依量能平等負擔租稅外，另須負擔非稅公課，則須有特別負擔之正當性存在，因規費受益費為有對待之行政服務給付，所適用之原則為等價原則，與無對待給付之租稅不同。參見，葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，註 6 書，62 頁。

43 承認量能平等負擔，如最高行政法院 91 年判字第 1875 號判決；同院 91 年判字第 1623 號判決。

但司法實務亦有未斟酌量能原則者，特別是垂直之量能原則。按納稅人生存所必需的課稅禁區，包括納稅人之法定扶養義務。是以司法院釋字第四一五號解釋，將其視為「租稅優惠」即有所誤會。司法院釋字第四一五號解釋明示：「**所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。**」將扶養親屬免稅額，此種基於量能原則之主觀生存保障淨所得，誤為租稅優惠，直到司法院釋字第五六五號解釋理由書始正確將租稅優位界定為「量能原則之例外」。基於司法院釋字第四一五號之誤解，致行政法院對法定扶養親屬義務（禁區）予以課稅，多不認為違法，例如最高行政法院九二年判字第一二〇六判決：「**民法關於扶養之規定係揭示扶養人間權利義務，此與所得稅法規定因法定範圍內之扶養事實存在而給予租稅優惠有間。易言之，所得稅法未規定租稅優惠者，其扶養義務並不因而不存在，兩者無必然關連。故縱符合民法關於扶養之規定，倘與前揭所得稅法第十七條第項第四款規定不合，仍不得提列為扶養親屬免稅額。……且我國個人綜合所得稅之累進稅率最高僅為百分之四十，足資維持生存所需。**」該判決未能認識對法定扶養義務部分課稅，即對受扶養人之生存所需「課稅禁區」予以誤闢，為公權力介入生存權之典型⁴⁴，亦為國際上納稅人人權侵害之基本類型。鑑於美國聯邦最低【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 10 頁**】稅負制（AMT）誤將扶養親屬免稅額算在加回項目，引起廣泛批判與不滿，我國所得基本稅額條例立法時，則將扶養親屬免稅額視為量能原則之表現，而非租稅優惠，不列入加回項目⁴⁵。不僅主觀淨所得原則有時忽略，客觀淨所得原則則常有疏忽。例如自司法院釋字第四二〇號解釋以來，雖提出「**涉及租稅事實之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神；依各該法律之立法目的，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。**」但不論司法院釋字第四二〇、四三八、四九六、五〇〇、五〇六號解釋，均偏重於按實質「課稅」，而忽略「實質」保障納稅人權利，而以司法院釋字第四二七號解釋最為明顯。按盈虧互抵，為客觀淨所得量能原則之展現。司法院釋字第四二七號解釋未能從量能課稅觀點，反認為盈虧互抵為租稅優惠，公司合併之互抵為立法問題。但司法院釋字第六二〇號解釋，則首次將實質課稅原則，適用於遺產總額中扣除⁴⁶。

二、合理正當之誘導管制原則

（一）稅法作為誘導管制體制

不同於自由法治國時代⁴⁷，在社會法治國家（給付國家），國家之預算除用於法治序

44 進一步討論，參見葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，月旦法學，142 期，2007 年 3 月，頁 88 以下。

45 進一步討論，參見葛克昌，所得基本稅額條例相關法律爭議，月旦財經法雜誌，4 期，2006 年 3 月，頁 19 以下。

46 參見葛克昌，婚姻家庭之憲法保障—釋字第 620 號解釋評釋，現代憲法之理論與現實：李鴻禧教授七秩華誕祝壽論文集，2007 年，頁 531 以下。

47 在自由法治國家時代，其基本理念在於藉限制國家權力（權力分立與基本權），使人民自由得以保障，力倡「最小政府」。國家預算，僅能用以消極地維持法律秩序。租稅之理念為「利益說」（非量能平等負擔說），作為人民享有政府維持法律與秩序代價，稅捐僅能以財政收入為唯一目的，逾此，則超越國家（政府）職權。進一步討論，參見葛克昌，社會福利給付與租稅正義，國家學與國家法，1999 年，頁 43 以下。F. Kirchhof, Finanzierungsinstrumente

之維護外，亦成為社會秩序之促成者，以積極達成保護、教養、預防、重分配等功能。由於國家職權之擴充，稅捐成為社會政策之工具，亦成為調節經濟政策之有力手段。至二十世紀末生態環境惡化與國家社會福利負擔沉重並影響市場機能，致「社會成本」理論與「經濟誘因」功能，日益受重視。又老齡化、遲婚化、少子化社會快速來臨，以稅捐作為家庭政策呼聲日增⁴⁸。在德國聯邦憲法法院，早期認為不以財政為主要目的之租稅，係以稅法，行干預經濟之實，破壞市場經濟，為法律方式之濫用（Formmißbrauch）而違憲（BVerfGE 16, 147, 161）。繼而認為現代工業發展，國家職權擴充，作為國家主要權力之課稅權，不可避免成為積極主動國家之社會經濟主要工具，因此財政收入得不為租稅之主要目的，但仍多多少少應為其附帶目的（BVerfGE 67, 256, 282），一九七七年修正之租稅通則第三【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 11 頁**】條更明文在稅捐要件中，「以收入為目的」下附加「亦得僅為附帶目的」。明示以非財政收入為主要目的稅捐之合法性。

（二）管制誘導性租稅與量能原則

以財政收入為目的之租稅規範，應以量能平等負擔為結構性原則，亦為司法違憲審查之基準。管制誘導性租稅則以犧牲量能原則作為經濟誘因以達成經濟社會政策目的。故管制誘導性租稅其法律上特徵，非在租稅減免或加重，而在犧牲量能原則。但量能原則在稅法審查中，雖可因其他重大公益而為部分犧牲，但核心部分不容侵害。因量能原則核心領域，與市場經濟私有財產密不可分，不能侵害其核心，致動搖自由經濟憲政之基礎。稅法在憲法上歸類，應依效果而區分：一為人民分擔公共支出之負擔效果；一為作為「經濟誘因」影響人民行為之形成效果。管制誘導性租稅應由此二種效果予以司法審查：1.負擔效果：依量能平等負擔之核心價值有無受侵害；2.形成效果：對人民經濟自由權之干預，有無違反比例原則⁴⁹。

（三）誘導管制租稅與司法裁判

現代法治國家，所以能同時成為社會國家，主要係以租稅國家表現其功能⁵⁰。由於稅法一方面能藉累進稅、遺產贈與稅與社會政策租稅達成社會國任務；一方面稅法又能經由量能平等負擔及普遍課徵，以保障納稅人之自由，特別是經濟自由，因課稅前後，市場之競爭能力仍無改變，而將國家之干預減為最低⁵¹。惟非財政目的租稅運用日廣，特別是租稅優惠，係以犧牲量能平等負擔為代價，創造租稅特權以誘導管制人民行為，

des Sozialstaats DStJG 29 (2006), S. 29 ff.; M. Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 337 ff.

48 H. Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die Staatliche Ordnung, 1994, S. 271 ff.; C. Maurer, Verfassungsrechtlich Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien, 2004, P. Kirchhof, Das Gesetz der Hydra, 2005, S. 167 ff.

49 D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen 1983, S. 232 ff.

50 E. Foisthoff, Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 (1954), S. 32, 進一步分析，參見葛克昌，註 47 文，頁 48。

51 Kirchhof, a.a.O. (Fn. 89), 2004, S. 12 ff.

對財政學者而言，重視其稅基流失與財政危機；反之憲法學者關心者在於憲政國家所極力保障之自由，在租稅優惠國家干預中不知不覺流失，而無不致力於違憲審查基準建立以阻扼此種趨勢。

司法院大法官解釋，早期就租稅優惠並不重視其對量能原則之破壞，將租稅優惠等同於租稅減免，只注重其有無形式上法律依據（租稅法律主義），視為立法裁量範圍通常不予實質審查。我國租稅優惠氾濫，為世界所僅見，此亦為原因之一。

大法官解釋，涉及非財政目的租稅者已有多起⁵²。其中間有為違憲宣告者，惟大都以違反法律優位原則（如司法院釋字第二一〇、三六三號）或違反法律保留原則（如司法院釋字第五〇五號），皆為形式法治國原理之違反。而少從實質法治國觀點建立違憲審查基準，僅一再強調「租稅公平負擔原則」（如司法院釋字第四二〇、四九六、五〇六、五〇八號）但均未對課稅差別待遇設立審查【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 12 頁**】基準。其原因之一，為對租稅優惠之特徵未能完全掌握，按租稅優惠之重要特徵即在違反量能原則之差別待遇，作為誘導管制工具⁵³。

大法官在司法院釋字第五六五號之前，並不注意其違反量能原則之重要特徵，司法院釋字第四一五號即為一例。司法院釋字第四一五號開宗明義指出：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」惟此係將「扶養親屬免稅額」之減免誤認為「租稅優惠」。按綜合所得稅原以斟酌個人主觀負擔租稅能力，特別考量個人特殊狀況（如疾病、災難損失）與家庭扶養負擔，而被視為最富人性及最符量能負擔原則之稅制。雖然其後因薪資就源扣繳普遍採行、經濟政策目的租稅優惠盛行及不承認薪資所得有成本費用負擔，只以不成比例之薪資特別扣除額予以減除，成為大眾稅課，尤其是薪資所得不平來源，但本質基礎仍為量能課稅原則⁵⁴。「扶養親屬免稅額」為個人及家庭最低生活水準之課稅禁區，非租稅優惠，亦非立法者得以裁量範圍，而與生存權保障，及人性尊嚴維持之基本權有關⁵⁵。

更重要的是，該號解釋提出租稅優惠係量能平等負擔原則之例外，卻又自我設限，以具有合理差別待遇即斷定不違反平等原則。而忽視租稅優惠係犧牲量能平等負擔原則，本質上違反平等原則特性，只因有更優先之公共利益要求而例外非屬違憲，惟仍須經實質之違憲審查，此種審查須先經審查是否侵害平等原則核心保障範疇；次審查租稅優惠

52 如司法院釋字第 195、210、315、363、375、415、420、427、441、449、458、480、493、496、505、506、508、519、537 號解釋。

53 對租稅優惠之定義，可從憲法、法理學、法學方法及生態政策法政策等各種角度觀察，而有不同定義，租稅優惠一詞本身即帶有高度價值判斷在內。

54 進一步分析，參見葛克昌，註 25 文，頁 210 以下；J. Lang, Konkretionseager und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in FS Kruse 2001, S. 313 ff.

55 H. Sohn, Steuerliche Berücksichtigung der mindernden der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in FS Franz Klein, 1994, S.421; H.-W. Arndt, Unterhaltlast und Einkommensteuerrecht, Widersprüchliche Rechtsprechung der Senate der BVerfG, NJW 1994, S.961.; L. Osterloh, Lenkungsform im Einkommensteuerrecht, DStJG Bd.24 (2001), S.384.

之形成效果，是否侵害納稅人或第三人之工作權、財產權及一般行為自由權⁵⁶，最後須就租稅優惠之立法目的，與量能平等負擔原則加以權衡，是否該立法目的更值得保護。此外，亦須就不同類型之租稅優惠之特性，從財政憲法角度，法律明確性原則，加以審查。

總之，租稅優惠作為國家誘導管制性工具，涉及人民自由權保障影響甚大，為違憲審查制度國家，憲法學者日益重視課題。司法院釋字第五六五號解釋，已突破傳統見解，邁開四大步，惟克服此種現代憲政國家基本權保障之公然漏洞，仍有漫漫長途尚待努力。

三、租稅法律主義

我國憲法雖未明文揭櫫法治國原則，但從憲法若干條文共同構成之體系【**台灣法學雜誌第114期，2008年10月，第13頁**】與關聯觀之，均肯認法治國原則為我國憲法上基本原則，例如基本權保障（憲法第七條至一八條、二二條）、法律保留（憲法第二三條）、依法審判（憲法第八〇條）、依法納稅（憲法第一九條）。司法院之憲法解釋明示法治國原則者，為司法院釋字第五二五號解釋理由書：「法治國為憲法基本原則之一，法治國則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。」有關法治國原則作為稅法違憲審查基準，為司法院憲法解釋中最大宗，從早期之形式法治國原則到近期實質法治國原則，對稅捐法制發展具深遠影響。

司法院大法官解釋自司法院釋字第一五一號解釋⁵⁷以來一系列有關憲法第一九條解釋，多以「租稅法律主義」、「租稅法定主義」為名之形式法治國原則，除因應法制未備過渡時代階段性要求，另受日本憲法影響為主因⁵⁸。按納稅之公法金錢給付債務，具干預行政性質，其須有法律保留原則之適用原無特殊之處。惟我國對法律保留既放棄全面保留理論，而改採重要性保留，並採行層級化保留，至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定（司法院釋字第四四三號解釋理由書），在稅法中即有爭議。特別是各稅法之施行細則是否即為法規命令，不無疑義。又稅捐稽徵法第一條之一公布施行後「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令」，其性質效力如何尤引人疑慮。至於憲法之法律明確性要求，在稅法方面，諸如利用間接證據推估課稅，脫法避稅按常規調整，實質課稅原則之運用有無違反課稅要件明確性原則？補稅與行政罰在法律保留與法律明確性要求有無不同？均值進一步探討。此外，法律不溯及既往原則究竟僅為法律適用原則？或主要為立法原則？不真正溯及是否許可？均為法治國原則在稅法上適用之難題。

（一）法律保留原則（課稅要件法定原則）

56 稅捐基本權之核心領域，參見黃俊杰，稅捐基本權，台大法學論叢，33卷2期，2004年5月，頁120以下。

57 司法院釋字第151號解釋：「依租稅法律主義，稅務機關自不得比照……之規定補徵稅款。」進一步討論，參見陳清秀，註35文，頁69以下；葛克昌，註15文，頁109以下。

58 日本憲法第30條規定：「國民有依法律納稅之義務。」與我國憲法第19條相類似，惟日本憲法第84條另規定：「課徵新租稅或變更現行租稅時，必須依據法律或法規定之條件。」參見吳煜宗，日本憲法上之「義務」，發表於從我國實務及比較法觀點探討憲法上的基本義務規定研討會，中國憲法學會，2001年10月29日，頁14以下。

1.課（免）稅要件與國會保留

租稅債權債務關係為法定之債，僅在具備法定課稅要件始發生債之關係。此種依法課稅原則，源於歷史上非經國會同意不得課稅要求。憲法上依據為經濟行為自由（憲法第二二條），其限制非因公共利益之必要且非經法律不得為之（憲法第二三條）。司法院憲法解釋，由憲法第一九條所衍生之「租稅法律主義」，明示包括課稅或減免要件為國會保留事項，不得委由法規命令制定者，為司法院釋字第二一〇號解釋理由書首段：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 14 頁】能就施行母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之主旨。」所謂課稅要件，指「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間而負納稅義務。」（司法院釋字第二一七號解釋）惟課稅要件法定原則，並不排斥法規命令作為課稅要件之補充規定。課稅及免稅要件須有國會保留原則之適用，法規命令符合授權具體明確要求者，亦僅在課稅主體、客體、稅基、稅率等在法律規範已明確時，亦即納稅人對課稅要件依據法律已有預見可能者始有適用餘地，此為德國稅法界實務與理論之通說⁵⁹。司法院釋字第三六七號解釋理由書對此有進一步說明：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或減免繳納之優惠，舉凡應以法律明訂之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即違反租稅法律主義。」「但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。」該號解釋理由書值得重視者，在於對課稅及免稅要件，仍認為屬於「應以法律明定之租稅項目」。授權命令僅得為「補充規定」。因此，課稅、免稅要件仍屬國會保留範圍⁶⁰。惟司法院解釋此種立場並未貫徹，例如司法院釋字第三四六號解釋針對教育捐其是否合憲問題，則放寬至「法律基於特定目的，而以內容具體、範圍明確之方式，就徵收稅捐所為之授權規定，亦非憲法所不許。」⁶¹則為法制未備時產物。

59 K. Tipke, StROl, 2. Aufl. 2000, S. 128f.

60 課稅要件之法律保留，所以不以一般法律保留為已足，而要求較嚴格之國會保留，主要基於兩點：民主原理與法安定性原理。（一）基於民主原理，人民須透過議會代表，經法定三讀立法程序，決定租稅負擔，而非由行政機關自行決定，所謂「無代表不納稅」（BVerfGE 63, 343, 367）；（二）基於法治國理念，稅捐在市場經濟體系中，成為人民經濟生活中投資規劃所考量之成本費用之一部分，基於法治國明確性原則，須有形式意義法律作為事前計算安排之規範。再者，稅捐不僅涉及財產權（財產權附有社會義務，其限制法律保留程度較低），且與職業自由、營業自由、婚姻家庭保障有關，須有國會保留之必要。

61 該號解釋易滋誤會，以為稅捐是否課徵，無須國會保留，按其理由書謂：「立法機關就某種稅捐是否課徵，認為宜授權主管機關裁量，因而以目的特定、內容具體及範圍明確之方式，所為之授權規定，亦非憲法所不許。」實則教育捐涉及地方稅課，雖經立法授權仍須經地方自治立法程序，屬廣義國會保留範圍。（參見司法院釋字第 369 號解釋）教育捐在地方稅法通則施行後，依（國稅）附加稅課程序立法。參見葛克昌，規費、地方稅與自治立法，註 15 書，頁 259 以下。

總之，課稅及免稅要件，包括納稅之主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等須受國會保留原則之拘束⁶²。國會【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 15 頁】保留，亦不排斥課稅要件之補充規定，授權行政機關制定法規命令。惟課免稅要件，則須在國會制定之法律中，使納稅人得明確事先預見。此就租稅債務法而言，而不及於租稅程序法，後者以一般法律保留為已足。至於租稅行政罰，「其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。」（司法院釋字第三一三號解釋），亦即處罰要件及數額須有國會保留之適用，至於要件之補充，得以法規命令為之。例如：營利事業所得稅不合營業常規移轉訂價查核準則第三四條，自行認定非常規交易部分情形應依短漏報處罰，即值檢討。

2. 施行細則與法律保留

課稅免稅要件，須有國會保留原則之適用；課免稅要件法律已有明定，納稅人有預見可能，其要件之補充，如有法律明確授權，得以法規命令規範之。至於法律僅概括授權主管機關所訂定之「施行細則」，其授權目的、內容、範圍是否明確，須就母法具體判斷。若法律僅為概括授權時（如本法施行細則由財政部擬定，呈請行政院核定之）固應就該項法律所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法律文字；惟此種概括授權所定之命令只能就執行母法有關之細節性及技術性事項（非法律保留事項）加以規定，尚不能超過法律授權之外，逕行訂定課免稅要件或制裁性條款（司法院釋字第三九四、四〇二號解釋理由書參照）。換言之，課免稅要件及行政罰之處罰要件，須有國會保留原則適用，不得以法規命令為依據。法規命令，其授權之目的、範圍及內容須具體明確，始能對法律保留事項予以規範，至於僅概括授權之施行細則，只能對無須法律保留之技術性、細節性事項為規範。

（二）明確性要求

1. 課稅要件明確性

課稅要件法定原則，仍須輔以其他法治國原則要求，特別是信賴保護原則。為了徵收租稅，對人民之財產加以干預，須其所依據之法律為納稅義務人有明白認識可能，法定公課要件需要僅可能明確。依據課稅要件明確原則，各課稅要件其內容、對象、目的及範圍均須明確而有界限，（BVerfGE 13,153（160））而為納稅人所能理解，致國民對其納稅負擔得予預測且能確切預見以預為計算。

2. 處罰要件明確性

明確性要求，不但適用於法律要件亦及於法律效果。特別是行政罰部份，例如現行法中「按固定比例處罰」、「又無合理最高額限制」，司法院大法官釋字曾多次要求檢討修

62 租稅立法權在權力分立中為重要事項，在國會與行政權中，租稅立法權在有先驅地位；特別垂直分權中，中央與地方權限劃分為憲法明文規範對象，均須有國會保留之必要。基於相同觀點，習慣法不得作為稅法法源。稅捐不能因具長期徵收之歷史，而取得正當性依據。對納稅人不利之習慣法，不得作為課稅依據，行政法院 54 年判字 162 號曾立為判例。參見 D. Birk, Steuerrecht I, 2. Aufl. 1994, S. 39.

正，如司法院釋字第三二七⁶³、三五六號⁶⁴解釋，其違憲理由【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 16 頁**】即在法律效果部份違反明確性要求。

3. 租稅優惠與明確性要求

司法院釋字第五六五號解釋理由書首度表明，依租稅平等原則，納稅義務人應按實質稅負能力，負擔應負之稅捐。租稅優惠係量能原則之例外或特別規定。此種違反平等原則之租稅優惠作為「經濟誘因」以誘導納稅人為特定作為不作為，德國聯邦憲法法院曾一再要求立法者，須自減免要件中指明誘導管制目的（經濟政策、社會政策、環保政策目的），始符明確性要求⁶⁵。此種立法者之指明義務，其憲法上要求在於平等原則，因平等原則「並不排斥所有為促進誘導納稅人為增進公益行為。稅法如基於非財政之行政目的，而在構成要件指明誘導目的及界限時，仍具正當性。」⁶⁶在租稅優惠之構成要件中指明誘導目的及限界或條件，即表明在立法過程中已對平等原則之犧牲與誘導目的之公共利益增進加以權衡，而立法者認為後者具有優先性。反之，不具有指明條款之租稅優惠，在立法上為差別待遇，而不具理由，則違反平等原則。⁶⁷例如，所得稅法第四條之一規定：「自中華民國七十九年一月一起，證券交易所停止課徵所得稅。」不論證券市場蕭條或過熱，且無限期予以停徵，即為其例。

4. 不確定法律概念

憲法明確性要求，涉及法律要件是否得以不確定法律概念及概括條款予以規範，司法院大法官解釋曾為此立下審查基準，「構成要件，法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無達於明確性要求。」「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款為相應之規定。」抽象概念是否符合明確性要求，係於「其意義難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查予以確認。」（司法院釋字第四三二、五二一、五四五號解釋）惟上述司法院之有關明確性之憲法解釋，均非針對稅法，憲法之明確性要求對稅法特性而言有特殊意義，有待司法院釋憲者闡明。

5. 稅法實務與憲法要求

德國 Papier 教授評價德國法制，認為憲法之規範與現實之間隔裂，從未像憲法明確

63 司法院釋字第 327 號解釋：「對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討改進。」所得稅法第 114 條第 2 項現已加上處罰上限。

64 司法院釋字第 356 號解釋：「惟在營業人已繳納應納稅額之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯，金與怠報金，又無合理最高額限制……應注意檢討改進。」

65 BVerfGE 93, 121(148); 99, 208(296). 葛克昌，註 15 書，頁 297 以下

66 BVerfGE 99, 280(296).

67 L. Osterloh, Lenkungsnorm im Einkommensteuer-recht, DSUG Bd 24(2001), S. 396; H-J Papier, Der Bestimmtheitsgrundsatz DStJG 12(1989), S. 61.

性要求與稅法之適用間如此嚴重。租稅法定主義要求稅法上課稅要件，須明確得使納稅人對負擔有預見可能；問題是納稅人通常對納稅事務為門外漢。課稅要件經常使用抽象概念，此種概念經法律解釋，而稅法解釋與事實認定，強調經濟意義及實質課稅（司法院第四二〇、四九六、五〇〇號解釋）。又加上間接證據之推估核定，與脫法避【**台灣法學雜誌第114期，2008年10月，第17頁**】稅調整，憲法明確性要求在稅法適用中不斷流失，有待憲法解釋對此漏洞之填補。特別此種不明確之調整，我國實務上又常加以處罰，與無罪推定原則有違，亦混淆脫法避稅之調整與違法逃漏之處罰，司法審查往往亦未發揮應有功能⁶⁸。

（三）法律不溯及既往

1. 絕對與相對不溯及既往

對已終結案件，原則上不得嗣後制定或適用新法，以改變原有之法律評價或法律效果，謂之法律不溯及既往原則。惟該原則，在刑事法、行政法與民事法各有不同之意義。例如在刑事法因受罪刑法定主義拘束，而採行嚴格之絕對不溯及既往原則。此種絕對不溯及既往原則亦有引入稅法者，如西班牙憲法第九條第三項者但此幾乎絕無僅有⁶⁹。德國基本法第一三〇條第二項，明定行為之處罰，限於行為開始前，刑罰之法律已有明確規定者為限。惟此一規定，除行政刑罰或行政罰並不適用行政法或稅法，因租稅債務法與刑法原不得相提並論⁷⁰。絕對不溯及既往原則，目的在使人民事前得以知悉，何行為具有可罰性，何者不然。不具可罰性者即享有廣泛行為自由空間。稅法與此不同，稅法一方面從國家與國民關係而言，係公權力對人民財產權之干預；另一方面，就人民之間，為納稅人間公平負擔之規範，就負擔公平而言，所有納稅人係協同合作之共同體。刑法旨在教民知之，使其免於觸法行為；犯罪觸法行為係國家不欲其發生而加以禁止者；可稅之經濟行為，則為國家期望其發生甚或協助發生，納稅義務本質上亦是強制性不容規避減輕者。是以稅法之不溯及既往除租稅罰外，非刑法之絕對不溯及既往，而係源於法安定性及信賴保護之相對不溯及既往，在不損及法安定性仍許其溯及。亦即由法治國理念所派生之法安定性要求，立法者僅在特定條件下例外許其頒布溯及既往之稅法。對法秩序之信賴為自由憲政之基本條件，如公權力對個人之已終結行為，仍可立法賦予不利之法律效果，則對個人之自由產生嚴重之危害⁷¹。納稅人從事經濟活動，遵循經濟理性，

68 2007年3月16日通過，預定2008年1月1日施行之大陸企業所得稅法第48條特別明定對脫法避稅所為調整，「需要補徵稅款的，應當補徵稅款，並按照國務院規定加計利息。」對脫法避稅調整，可以補稅，加計利息，不能處罰，甚至不能加徵滯納金。此在立法說明均經具體討論。此點明示，符合法治國基本精神。相對於我國實務值得參考。

69 K. Tipke, StROl, 2. Aufl., S.186.

70 早在1978年12月23日司法院作出釋字151號解釋，陳世榮大法官即提出不同意見書：「租稅法律主義之原則，僅止於立法上原則，不似罪刑法定主義當然含有法條之嚴格解釋，法條之類推禁止等效果，其所表現現行稅法之基本理念之形式面，旨在俾得將來之預測可能，以確保法之安定性，至於現行租稅法之實質面，則為租稅法解釋之準據問題，租稅法之解釋，於不超過其預測將來可能性之界限內，並應斟酌國民觀、租稅法之目的及經濟之意義至於諸事之發展。（參照德國租稅調製法第1條第2項。）」

71 P. Kirchhof, Der sanfte Verlust der Freiheit, 2004. 84 ff.

溯及既往之經濟負擔，使經濟【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 18 頁**】理性無從事前預見。從憲法角度觀察，納稅義務人基本上有權自由安排其所得與財產，以達減少租稅負擔之目的。換言之，人民有權從事租稅規劃，而非以財政目的租稅，所以能達成其政策目標，其基本前提，亦在於人民能從事理性之租稅規劃，否則此種租稅誘因亦失其效果。租稅規劃之前提，及即人民信賴法律之持續，而其變更不致追溯既往⁷²。

2. 立法原則或法律適用原則

國內傳統見解，認為法律不溯及既往僅為法律適用原則，而非立法原則，並不能拘束立法者⁷³。最足以表現此種見解，為司法院釋字第五四號解釋：「**現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書，對於繼承開始在該法公布以前案件，自不適用。**」⁷⁴其中「既無明文規定溯及既往」即表明立法者自有溯及不溯及之裁量權，若未明文溯及在法律適用上以不溯及為原則。

司法院釋字第四一〇號解釋，肯認民法親屬編有關夫妻聯合財產的修正規定，應適用於本法修正前已發生仍繼續存在之夫妻財產案件，但前提須在該編施行法中加以修正，不無受法律不溯及既往非立法原則之影響⁷⁵。法律不溯及既往無法承認其為立法原則，即未能提升至憲法層次，不能作為違憲審查對象。故不溯及既往原則在德國主要作為立法原則，無正當理由違反不溯及既往之法律違憲而無效；至於法律適用之際，是否溯及適用，則法律解釋問題，須探求立法意旨。

3. 真正與不真正溯及

早期德國聯邦憲法法院將溯及區分為真正溯及及不真正溯及⁷⁶。依法律追溯已終結之事件，而對人民為不利之變更者，為真正溯及（BVerfG BStBl 1985II, 181）。反之，一法律涉及現在仍未終結，繼續發展之事件與法律關係，而損及原有之法律地位者，為不真正溯及（BVerfGE 68, 287, 306f.），不真正溯及及考量信賴利益後，如須溯及須有過渡條款之安排，真正溯及原則上為法所不許。

德國聯邦憲法法院第二庭，自一九八三年起，將法律溯及區分為「法律效果溯及」、「法律要件溯及連結」。一法律適用之時間效力，始於該法律仍未生效前，為法律效果溯及。基於法治國原理，立法者在維護重大公益事由或特定法律狀態不值得信賴時，始例外許之溯【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 19 頁**】及（BVerfG BStBl 1986II 628）。反之，在法律要件溯及連結情形，亦即法律公布時，事情已在存續之中，聯邦憲法法院在一九九七年十二月三日判決中曾針對獎勵商船建造所得稅減免期間縮短為之一

72 J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 203ff; H. Schaumburg, Rückwirkungs- und Planungssicherheit im Steuerecht, DB 2000, 1884.

73 韓忠謨，法學緒論，第 5 版，頁 79；鄭玉波，法學緒論，第 7 版，頁 43；反對說，陳新民，法治國家理念的靈魂——論法律溯及既往的概念，李建良、簡資修，憲法解釋之理論與實務第 2 輯，2000 年 8 月 1 日，頁 23 以下。

74 該號解釋進一步分析，參見葛克昌，人民有依法律納稅之義務，註 15 書，頁 123 以下。

75 司法院釋字第 410 號解釋，進一步分析，參見葛克昌，剩餘財產分配與遺產稅，註 6 書，頁 243 以下。

76 參照司法院釋字第 580 號解釋，許玉秀大法官一部協同暨一部不同意見書，肆、一、辨明不真正溯及既往概念。

半，不違憲。該庭認為不真正溯及與真正溯及之違憲審查基準不同，而須以基本權來權衡。如因顧慮國會討論期間長久，致人民有搶搭租稅優惠列車情況，將租稅優惠變更廢止基準點，提前至內閣法案向國會提出之時，亦未侵害其信賴利益（BVerfGE 97, 67, 80）⁷⁷。由於租稅優惠係量能原則之例外，人民不能對租稅優惠之長久存續，有所期待，聯邦憲法法院要求此種立法，應在法條中明示條件期限、（指明條款），是以情事變遷，租稅優惠廢止變更，原則上人民不得主張信賴保護。

4. 解釋函令溯及問題

行政機關制頒之解釋函令眾多，性質不一。有屬法律具體授權，具有法規命令性質（行政程序法第一五八條第一項第二款）；亦有行政機關依其職權，在無法律明確授權下，所制訂之補充性命令，惟僅在不須法律保留事項所為技術性、細節性規定始具效力。大多數稅法解釋函令係為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及裁量基準之解釋性或裁量性行政規則。（行政程序法第一五九條）其效力僅有「拘束訂定機關、下級機關與屬官」之內部效力，而對法院、人民並無直接對外效力。司法院釋字第 287 號解釋明示：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日有其適用。」此純就機關內部對法規之適用而言。由於行政機關透過解釋函令反覆施行，依行政自我拘束及平等原則，仍具有間接對外效力，而有信賴保護之必要。任何解釋函令皆非永遠不能變更廢止，解釋函令變更所涉及問題，主要有二：（1）變更後對人民不利之解釋函令，因函令變更雖不具外部效力，但人民信賴利益仍有可能受損，應採行合理補救措施或訂定過渡條款，但信賴不值得保護者，不在此限。（司法院第五二五、五二九、五八九號解釋）。（2）變更後有利之解釋函令，可否溯及適用，原則上係以案件是否確定為準，未確定者，對法規生效後案件有其適用；但前解釋函令確屬違法，致損害人民權益，仍應適用後解釋俾獲救濟（司法院釋字第 287 號解釋）⁷⁸。稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政法依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申之請案件發生效力，但有利於納稅人者，對尚未核課確定案件適用之。」該規定之意旨為何，自公布【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 20 頁】後即爭議迭生⁷⁹。主要之爭執，在於將刑法上絕對不溯及理念，套在解釋性裁量性行政規則。解釋函令原無直接對外效力，該條所謂效力是否指內部效力不無疑義。惟因行政自我拘束，形成納稅人及稅務代理人信賴基礎，解釋函令之溯及應兼顧納稅人之信賴保護，該條適用應參照司法院釋字第 525

77 參見葛克昌，註 15 文，頁 291 以下。

78 司法院釋字第 287 號解釋，涉及未辦理財團法人登記之祭祀公業，其土地處分（徵收、出售），取得價金分配予派下員，如何課稅問題。最先函釋，謬應課營利事業所得稅，後函釋則認應課綜：合所得稅，但已確定案件不受影響，未確定者依後函令補稅不罰。惟司法院釋字第 287 號解釋後再度改變見解，認為「准免所得稅」。當事人有主張課徵：綜合所得稅函釋違法，依司法院釋字第 287 號解釋，雖已確定仍適用「准免所得稅」函釋，請求退稅，並獲行政法院之支持（84 年判字第 2190 號判決）。

79 陳敏，租稅法之解釋函令，政大法學評論，57 期，1997 年 6 月，頁 1；黃俊杰，解釋函令變更與信賴保護，台灣本土法學，20 期，2001 年 3 月，頁 8 以下；葛克昌，解釋函令與財稅行政，註 18 書，頁 206 以下。

號行政法規變更時，應兼顧人民信賴保護精神為之。

（四）一事不二罰原則

司法院憲法解釋，對租稅罰基本立場為司法院釋字第五〇三號解釋，該號解釋宣示違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為一部或漏稅行為之方法，而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達行政目的時，即不得就其他行為併為處罰，始符憲法保障人民權利之意旨⁸⁰。惟聲請該號解釋者，依司法院釋字五〇三號解釋請求再審（提起再審之訴），惟經二〇〇二年六月庭長法官聯席會議，對稅捐稽徵法第四四條所生行為罰，與營業稅法第五一條第一款規定之漏稅罰，主張二者性質構成要件各別，非屬同一行為，其處罰目的各異，併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無司法院釋字第五〇三號解釋之適用，再審之訴無理由。可見此由來已久之問題，仍未得適當釐清，例如將租稅附帶給付誤為行為罰（司法院釋字第三五六號解釋），推定過失問題（司法院釋字第二七五號解釋），未能認清租稅行為罰為漏稅罰之補充規定（司法院釋字第五〇三號解釋），但部分憲法解釋則對稅捐法治有澄清作用，例如漏稅罰須以結果為要件（司法院釋字第三三七、三三九號解釋），行為罰不宜以應納稅額比例處罰，宜有合理最高額限制（司法院釋字第三二七、三三七、三五六號解釋）⁸¹。以下分述之：

1. 租稅附帶給付與行為罰

按司法院釋字第五〇三號解釋，即明示：「**本院釋字第三五六號解釋，應予補充。**」誠如曾華松大法官即在該號協同意見書中明確指出⁸²，既未變更司法院釋字第三五六號解釋，則「**因行為之態樣及處罰之目的不同，而得予併罰情形**」並予承認，須予例示，否則不能杜絕糾紛。是以司法院釋字五〇三號解釋並未解決問題，部分源頭即在司法院釋字第三五六號解釋，而司法院釋字第五〇三號解釋未明確表示變更司法院釋字第三五六號解釋見解所產生者。例如：司法院釋字第三五六號，係就滯報金、怠報金與漏稅罰競合，可否併罰所為解釋，原與一罪不二罰無關。惟司法院釋【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 21 頁**】字第三五六號解釋將滯報金、怠報金定性為行為罰：「**營業稅法第四十九條就營業人未依該法期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。**」按滯報金或怠報金者，乃針對不履行或未準時履行租稅申報義務，所加徵之金錢給付，為稅捐之附帶給付之一（稅捐稽徵法第四九條）⁸³。行政罰係對義務人過去義務之違反，所加之制裁，與未來義務之履行無關。滯報金、怠報金，雖亦係針對

80 法治斌，試讀一事不二罰，收入資訊公開、司法審查一行政法專論，正典，2003 年，頁 109 以下；黃俊杰，行政罰法，2006 年，頁 95 以下；葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則一評釋字第 503 號解釋，註 6 書，頁 209 以下。

81 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，稅法總論（二），2005 年，頁 267。

82 陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，第 54 期。

83 BVerfG, BStBl 67, 166.

準時申報義務不履行所加之不利益，惟此種不利益未具有處罰性，其主要目的旨在督促其履行申報義務，此種因應稅捐債權之特殊需要，所設立之義務，為租稅附帶給付，與行為罰、漏稅罰無涉⁸⁴，亦與一事不二罰無涉。

2. 漏稅罰須以結果為要件

司法院憲法解釋，將租稅罰分為行為罰與漏稅罰，始於司法院釋字第三三七號解釋，該號解釋理由書明示：「行為罰與漏稅罰，其處罰目的不同，處罰要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，後者係以漏稅事實為要件者，非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已達到行政目的，兩者應否併罰，乃適用法律之見解及立法上之問題。」接著該號解釋對漏稅罰須有漏稅結果為要件⁸⁵，「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅處五倍至二十倍之罰款，並得停止其營業。」依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因逃漏稅捐者，始得據以追繳稅款及處罰。「財政部…函，對於有進貨事業之營業人，不論其是否虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條例處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用。」以違反真實義務（虛報進項稅額），並造成逃漏結果（因而逃漏稅額）作為漏稅罰要件。司法院釋字第三三九號解釋對貨物稅第一八條第一項第一二款，完稅或免稅證照，不遵守規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅款二倍至十倍之罰鍰規定（現已修正），認為「顯已逾裁處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。」

3. 租稅罰不宜推定過失

司法院釋字第三五六號解釋理由書末段明示：「至行政罰之責任條件，本院釋字第二七五號解釋已有明示，均併指明。」⁸⁶是以司法院憲法解釋對租稅罰之責任條件，認與行政罰相同。按司法院【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 22 頁】釋字第二七五號解釋：「應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」司法院釋字第二七五號解釋公布後，稽徵機關多對租稅罰不論漏稅罰、行為罰均論以「推定過失」；迨司法院釋字第三三七號解釋以漏稅罰須有結果為要件，則將「推定過失」限制於行為罰。惟租稅行為罰與一般行為罰不同，法治國家常以其為漏稅罰之補充規定⁸⁷，漏稅罰既不能推定過失，行為罰亦然。然實務對此並無認知，且行政罰法施行後，依其第七條規定，並無推定過失之適用。又租稅罰在租稅國家，係違反納稅人協力共同體之

84 Tipke Kruse, AO, § 152 Tz.2

85 黃茂榮，註 81 文，頁 266 以下；葛克昌，註 79 文，頁 239 以下。

86 早年司法院釋字第 49 號解釋（1955 年 7 月 27 日）：「印花稅法所定罰鍰，係純粹行政罰。納稅義務人如有違法事實，應依法按其情節輕重，分別科處罰。其違法行為之成立，並不以故意為要件，本院院字第 1064 號解釋，係就當時特定情形，應予變更。」以故意為要件為租稅刑事罰責任要件，但近年租稅行政罰各國趨勢，有向刑事罰靠攏，以故意或重大過失為限者，宜加注意。

87 Joecks, in Franzen/Gast/Joeck, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 1996 Rn. 60

行為，破壞市場經濟秩序，為嚴重之行政罰，不論漏稅罰、行為罰，除法律另有明文，均以故意、重大過失為限。另一方面，由於稅法具有高度國際性，租稅處罰涉及人權與國際投資，不宜脫離法治國潮流過遠，尚有待釋憲者之進一步努力。又稅捐稽徵法修正草案，增列第一章之一納稅人權利之保護，其中第一條之六明定「**稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，有舉證之責任。但法律另有規定者，不在此限。**」有助於問題之澄清。惟課稅與處罰要件之舉證責任，尚有不同。因前者在盡協力義務致無法闡明事實時，得以推計課稅等間接證據代替直接證據。處罰要件適用「疑則不罰」原則，原則上不得推估處罰之。

4.行為罰為漏稅罰之補充規定

司法院釋字第五〇三號解釋，雖宣示「**不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。**」並明示「**是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，是符合憲法保障人民之意旨。**」惟此種一事不再罰原則，最高行政法院並不能貫徹，聲請第五〇三號解釋者以此提起再審，亦經最高行政法院九十一二年六月庭長法官聯席會議決議，認為違反稅捐稽徵法第四四條憑證義務，與營業稅法第五一條第一款未經登記而營業之漏稅罰，二者非屬同一行為，併予處罰，無違一事不二罰之法理。此種認知差異，源於司法院釋字第五〇三號解釋對行為罰之理解：「**納稅義務人違反作為義務而被處以行為罰，僅須其有違反作為義務即應受罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。**」按違反作為義務即應受處罰，此為一般行政義務之違反而言。而稅法之行為罰，係以違反稅法之協力義務為手段，以達逃漏稅目的，始有處罰必要⁸⁸。否則未盡協力義務，如不影響稽徵機關之職權調查，即無處罰之必要，例【**台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 23 頁**】如違反開立憑證的協力義務，有與逃漏稅無關者，如：營業場所不符土地建物之使用分區管制要件，或營業組織不備所屬行業設置標準或環保要求，如有處罰必要應由經濟管制法規範之，不能因此種法規未有處罰規定，即適用稅處罰，否則即為法律之濫用。如因此調查困難或花費較大，則產生稽徵機關證明程度之減輕，而得以推估核定方式，按查得資料或同業利潤標準核定，亦無處罰之必要，否則納稅人一行為將受雙重不利處置⁸⁹。

稅法上行為義務非一般行政義務，而為納稅人共同體之協力共同，追求公共負擔之平等義務或納稅人稅捐債務（公法金錢給付義務）之附隨義務，單純違反協力義務，並無行為罰之必要。此在司法院第五八八號解釋及協同及一部不同意見書中，對公法金錢給付義務在行政執行中單純違反協力義務，不得予以強制，例如行政執行或處罰，已取

88 德國租稅通則第 379 條行為犯為「租稅危害行為」，須以故意、重大過失為責任條件，並以不實憑證、不實登載帳冊、會計紀錄，違反帳戶真實義務，並以短漏稅之客觀可能性為處罰前提。（Weiser, Klein, A.O., 1. Aufl., 2000, Rn. 2 § 379）

89 黃俊杰，註 80 書，頁 122；黃士洲，稅務訴訟之舉證責任，2002 年，頁 190 以下。

得共識。在稽徵（行政）程序中亦然。僅在利用違反協力義務作為逃漏稅之前階段或預備行為，而未達短漏稅捐結果始處以行為罰。故行為罰為漏稅罰之補充規定，並無「二者立法目的及處罰條件各不相同」之情形，均係以逃漏稅為目的之行為⁹⁰。是以，司法院釋字第五〇三號解釋，宜予補充解釋，闡明行為罰係漏稅罰之補充規定，否則不得重複處罰，憲法保障人民權利之意旨，即無法貫徹。【台灣法學雜誌第 114 期，2008 年 10 月，第 24 頁】

90 進一步分析，參見葛克昌，一事不二罰之公然漏洞，註 15 書，頁 303 以下。