

稅捐稽徵機關對裁判憲法審查的 因應之道

李依珊*

目 次

壹、引 言	(一)憲法訴訟權
貳、裁判憲法審查規範與定性	(二)憲法解釋目的
一、攸關課稅權力的變革與審理方式	二、與功能最適原則的衝突
(一)違憲審查對象納入裁定與判決	(一)難斷變革的成本效益
(二)審理法庭化、公開化及程序裁判化	(二)未能及時保障權利
(三)個案違憲的審理方式	(三)權力分立互為干預
二、裁判憲法審查定位的討論	(四)小 結
(一)補充性原則	肆、稅捐核課處分有違憲疑慮之處
(二)大法官解釋效力	一、稅法量能與量益課稅分析
參、裁判憲法審查的正當性	(一)量益課稅原則
一、裁判化體系功能的妥適性	(二)量能課稅原則
	(三)期待可能性
	二、量能課稅的憲法關聯與實踐
	(一)量能與平等原則

投稿日：111年7月29日

接受刊登日：112年7月11日

DOI：10.53106/172876182023070080003

* 財政部南區國稅局銷售稅組審核員，國立中正大學法律學系博士班。

(二)量能與法定原則	二、稽徵機關對涉及違憲處分的因應作為
(三)量能與財產權保障	(一)推計課稅合憲的挑戰
(四)量能與比例界線	(二)最低生存權的不平等
三、稅捐核課處分違憲可能性	(三)罪責避免不相當
(一)推計課稅違憲的疑慮	(四)禁制過度干預
(二)最低生存權的保障	(五)規避隱匿事項解釋應趨嚴
(三)倍數參考表逾越稅捐稽徵法最低限度	三、對釋憲趨勢的注意事項及建議作法
(四)小規模營業人制度的平等性	(一)強調合乎基本權利的解釋方法
(五)脫法避稅免罰的判準	(二)依函釋所為處分應加強憲法價值論述
伍、稅捐稽徵機關面臨違憲審查的因應對策	(三)加強公益大於人權保障私益的論理
一、裁判憲法審查對稅捐核課的影響	(四)其他基本權利釋憲的應對
(一)稅捐處分裁判憲法審查標準	陸、結 論
(二)對稅捐稽徵機關的影響	

中文摘要

憲法訴訟法已於2022年1月4日上路，人民得對受不利確定終局裁判認有牴觸憲法者，聲請憲法法庭為宣告違憲，不再僅侷限於法規範違憲態樣，但賦予憲法法庭審查個案裁判有無違憲的權利，對稅務稽徵機關而言，是否意謂凡納稅義務人對核課處分的判決結果不盡人意，且有侵害其生存權、工作權或財產權等基本權利，並對其生存或營業行為喪失有不可回復損害等由，均可聲請釋憲，對稅捐稽徵機關衝擊程度亦視憲法法庭的定位及權力分立原則的劃分範圍。本文目的係探討裁判憲法審查的變革所引發的相關爭議，並分析現行稅捐稽徵機關核課處分可能涉及違憲之處，以進一步提出建議及因應作為，希冀提供稅捐稽徵機關於新制施行後，對將面臨的影響得以應對。

關鍵詞：憲法訴訟法、裁判憲法審查、第四審、上訴審、憲法基本人權、功能最適原則、核課處分、量能課稅

壹、引言

近期跨國爭童案件，係父母一方就孩子交由另一方行使親權的最高法院確定終局裁定，以違反教育權、生存權、人格尊嚴及婦幼安全等憲法保障的基本權利，且有難以回復的重大損害，提起違憲審查，經憲法法庭受理，除以親權行使攸關孩童身心健全發展，嚴重影響其憲法權利，且有遭受難以回復的重大損失、急迫性及必要性，裁定暫時停止執行外，並嗣後採認有牴觸憲法保障權利，經判決原裁定廢棄，發回最高法院。查違憲審查制度以往依司法院大法官審理案件法（下稱「大審法」）第五條第一項第二款規定，大法官只審查法規範是否違憲，然而，當法院裁判適用的法規範合憲，裁判結果卻侵害人民憲法權利時，造成無法有效保障人民憲法基本權利的漏洞，憲法訴訟法乃應運而生，繼受德國憲法訴願制度，將確定終局裁判列為人民得聲請釋憲客體，因此，首揭跨國爭童案件的運作，是否意謂憲法訴訟法施行後，凡法院適用法律有侵害憲法保障的基本權利，且有緊急或難以回復的損害，均可作為聲請釋憲的事由，對稅捐稽徵機關而言，當納稅義務人依法用盡司法審級救濟程序後，對核課處分的判決結果不盡人意時，極有可能同樣以侵害其生存權、工作權或財產權等基本權利，且對其生存或營業行為喪失有不可回復損害等由，作為聲請釋憲事由，又憲法第十九條為納稅者基本權利保障的依據，此謂稅法不僅規制履行納稅義務，亦因其係對納稅義務人財產、職業自由的干預，自受憲法基本權的拘束，使得稅法對於人民基本權利保障的憲法意識，較民商法及行政法等其他法域為高，與憲法關係更為密切，是以稅法的違憲審查應較其他法域為重要，進而，此次違憲審查制度的轉變，勢必對稅捐稽徵機關作成的稅捐核課處分帶來更大的衝擊，稅捐稽徵機關無法置身事外而不做準備。本文將從裁判憲法審查攸關課稅權力的變革，以體系與最適功能面向探討該制度的定位及制度合理性，進一步分析稅法的憲法實踐與現行稅捐稽徵機關涉及違憲可能的處分，並提出未來面臨裁判憲法審查的實務作業建議

與因應作為。

貳、裁判憲法審查規範與定性

一、攸關課稅權力的變革與審理方式

憲法訴訟法於2019年1月4日經總統公布，自2022年1月4日施行，其對稅捐核課較有影響的重大變革與個案違憲的審理方式如下：

(一)違憲審查對象納入裁定與判決

以往大法官僅進行抽象法規範審查，抽象闡述法律內涵是否符合憲法權利意旨¹，且對法規範違憲審查的態度，係法律解釋所涉多種結果的其一結果無違憲，或雖違背某一憲法條文，卻符合其他憲法規範意旨，多為合憲解釋²，為使人民權利保障更加周全，參酌德國立法例，將確定終局裁判納入人民得聲請釋憲的客體，憲法法庭可檢視法院裁判內容是否遵循憲法，促使納稅義務人可對行政處分提起行政救濟，對不如期待的裁判聲請釋憲。

(二)審理法庭化、公開化及程序裁判化

由會議方式合議審理作成解釋，改為憲法法庭審理案件，將審理結果作成判決或裁定對外宣告，並採行民事與刑事訴訟法迴避、書狀格式、言詞辯論及凡憲法法庭作成的裁判書與當事人所提聲請書、答辯書均須對外公開的法庭公開原則³，且朝向以判決主文承擔違憲與否，參

¹ Tsung-Ling Lee, *The Rise of Technocracy and the Covid-19 Pandemic in Taiwan: Courts, Human Rights, and the Protection of Vulnerable Populations*, 22 GERMAN L.J. 1115, 1118 (2021).

² 吳庚、陳淳文，憲法理論與政府體制，三民，頁775，2021年9月7版；吳信華，憲法釋論，三民，頁37，2021年10月4版。

³ 憲法訴訟法第5條及第18條。

與判決的大法官姓名、各大法官同意與否的意見及負責撰寫判決的主筆大法官均須載名於判決，惟此涉大法官解釋作成裁判的面向，效力本質無改變，對稅捐稽徵機關亦較無直接影響⁴，至於案件言詞辯論的審理及釋憲運作的公開化反較有感。

(三)個案違憲的審理方式

稅捐稽徵機關及行政法院向來本諸職權依法審理，而以往違憲審查制度僅為抽象闡述法律內涵，無法運用於具體個案，因此，憲法訴訟法施行前，人民依法定程序用盡司法審級救濟途徑後，僅得向大法官主張確定終局裁判所適用的法律、命令牴觸憲法，倘若係法院個案判決本身對法律解釋適用具有違憲疑慮者，因非屬於適格的釋憲客體，即使法院於解釋及適用法律時，誤認或錯解憲法的基本權利，而致司法權的行使違反通常情況下所理解的憲法價值，亦無法聲請違憲審查。俟憲法訴訟法施行後，裁判憲法審查才使人民聲請釋憲的對象不再侷限於抽象法規範有違憲，當人民依法用盡司法審級救濟程序後，對不利的確定訴訟結果仍認有違憲疑慮時，無論係對裁判所適用的法規範或裁判本身，均可在該確定終局裁判送達後六個月不變期間內，向憲法法庭聲請違憲審查判決。因此，以本文所探討的稅捐核課處分為例，將使得全國成千上萬的稅捐核課處分的裁判案件可能再經由15位大法官審理，加上憲法法庭具憲法重要性或貫徹聲請人基本權利所必要的受理條件，欠缺具體判斷標準，將使稅捐稽徵機關實務作業上面臨衝擊。

二、裁判憲法審查定位的討論

違憲審查制度，有學者稱為憲法的審判權⁵，審查方式按審查主體

⁴ 吳信華，憲法訴訟法施行的評估與預測，月旦法學教室，第202期，頁43，2019年8月。

⁵ 吳信華，同註2，頁710-711。

及客體性質，分為集權或分權、抽象或具體，前項為由專職釋憲機關或各級法院進行違憲審查，後項為審查對象係僅抽象法規範或及於具體個案⁶，我國違憲審查係採集權型、抽象兼具體的拘束性審查制度⁷，部分學者認為，裁判憲法審查乃一種特殊的基本權利救濟制度，非補充行政法院審級救濟程序的不足而設⁸。以行政訴訟而言，裁判憲法審查著眼於行政法院裁判是否忽略或錯解憲法保障人民基本權利的意旨，而非行政權行使是否合法，非屬第四審地位，且裁判憲法審查係繼受德國憲法訴願，該國非採認其憲法訴願具有第四審位階⁹，然而，憲法訴訟法以「訴訟化」、「法庭化」及「裁判化」為立足點，將憲法法庭立於中立法院的地位，就憲法爭議案件最終作成有拘束力的裁判¹⁰，亦有使最高行政法院終審裁判失其確定的意義，而具有第四審內涵¹¹。本文茲以下列體系面向認為裁判憲法審查具第四審定位：

⁶ 湯德宗、吳信華、陳淳文，論違憲審查制度的改進——由「多元多軌」到「一元單軌」的改進方案，載：憲法解釋之理論與實務第四輯，新學林，頁533-535，2005年5月。

⁷ 翁岳生，憲法之維護者——省思與期許，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（上冊），新學林，頁13，2009年7月；李念祖，重訪釋字第177及371號解釋——論大審法修正草案排斥憲法訴願政策背後的價值配置，月旦法學雜誌，第224期，頁168-169，2014年1月。

⁸ 李建良，行政法院審判與裁判憲法審查，月旦法學雜誌，第322期，頁9，2022年3月；蔡維音，釋憲標的之改革方向，月旦法學教室，第181期，頁8，2017年11月。

⁹ Prof. Dr. Hanno Kube著，陳英鈴譯，德國法上的裁判憲法訴願，月旦法學雜誌，第267期，頁206，2017年8月。

¹⁰ 吳信華，同註4，頁41；法治斌、董保城，憲法新論，元照，頁86，2020年3月7版；吳信華，「憲法訴訟法」的立法與意涵，月旦法學教室，第198期，頁37，2019年4月。

¹¹ 廖義男，司法院大法官解釋之權利救濟功能，法令月刊，第66卷第6期，頁9，2015年6月。

(一)補充性原則

學理上有以窮盡審級救濟程序為補充性原則的展現，闡述聲請違憲的界線¹²，是聲請釋憲為人民基本權利受侵害的最後一道救濟途徑，避免產生同一行為經法院合法審查，復經憲法法庭合憲審查的混淆，人民固須就具體個案窮盡救濟途徑後仍無法獲得解決，始得進行例外且特殊的違憲審查救濟制度¹³，惟憲法訴訟法第六十二條規定憲法法庭宣告終審法院裁判違憲，僅得廢棄發回管轄法院，非自為裁判，形同上級法院審判權的地位，雖有學者認為此為劃分憲法法庭及終審法院權限的分界¹⁴，然而，既將大法官的憲法解釋作為終局解釋，憲法法庭無異成為最高法院裁判的上訴審機關¹⁵，難謂與第四審無涉。

(二)大法官解釋效力

大法官解釋效力，憲法未有明定，係由大法官解釋內容逐漸形成，其效力分為二個面向，其一為事的效力，依釋字第一七七號與第一九三號解釋對人民聲請個案得以救濟的效力¹⁶及釋字第一八五號解釋對全國各機關與人民具有等同立法般的抽象拘束力¹⁷，即謂大法官地位近似法官，其所為個案解釋應溯及既往，如具有立法特質，則為通案普遍

¹² 吳信華，憲法訴訟專題研究(一)——「訴訟類型」，元照，頁57-58，2009年10月。

¹³ 吳信華，人民聲請釋憲之「窮盡救濟途徑」與「補充性原則」，月旦法學教室，第22期，頁8-9，2004年8月；吳信華，同註2，頁267；陳新民，憲法學釋論，三民，頁559、566，2022年3月10版。

¹⁴ 吳信華，裁判憲法審查，月旦法學教室，第201期，頁41-42，2019年7月。

¹⁵ 李念祖，同註7，頁167。

¹⁶ 翁岳生，司法院大法官解釋效力之研究，載：公法學與政治理論——吳庚大法官榮退論文集，元照，頁6-8，2004年10月。

¹⁷ 林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞，憲法：權力分立，新學林，頁101，2016年9月3版。

適用的效力¹⁸，且除解釋文外，解釋理由如為構成解釋文的基礎者，亦對全國各機關及人民具有效力¹⁹，各機關包含行政機關²⁰；其二為時的效力，依釋字第一八八號解釋除另有明定，自公布當日起發生效力，有學者認為，此與中央法規標準法第十三條自公布或發布日起第3日起發生效力的規定有別，乃憲法解釋等同判決宣示或送達當日起生效的裁判化概念，產生如法院判決的拘束效力²¹。雖有學者持相反見解，認為既基於司法分權，憲法法庭僅得就終審法院裁判為合憲性審查，對其認事用法的審判自應予以尊重²²，然而，無論係事或時的效力，憲法法庭廢棄違憲裁判，發回管轄法院依釋憲意旨重為判決的作法，與終審法院撤銷原處分，發回下級機關重為決定，均有拘束各關係機關及動搖確定裁判的效力，實為最高法律審的第四審地位。

參、裁判憲法審查的正當性

一、裁判化體系功能的妥適性

賦予大法官對裁判有違憲審查的權力，可能有剝奪民事、刑事及行政法院裁判審判權的疑慮，縱使大法官對裁判釋憲權，符合憲法精神，仍難直接論斷釋憲權裁判化無違誤，惟本文以憲法訴訟權及解釋目的認為裁判憲法審查具有妥適性：

¹⁸ 法治斌，法治國家與表意自由——憲法專論(三)，正典，頁173，2003年5月。

¹⁹ 楊子慧，憲法法院法規違憲審查之裁判類型與效力——以德國法為中心，並談我國之改革，國立中正大學法學集刊，第43期，頁243，2014年5月。

²⁰ 吳信華，同註14，頁36。

²¹ 李惠宗，憲法要義，元照，頁670，2019年9月8版；吳信華，「憲法訴訟法」的幾個立法缺失，月旦法學雜誌，第322期，頁68-69，2022年3月。

²² 蘇永欽，司法違憲審查與憲法，元照，頁45，2021年4月。

(一)憲法訴訟權

旨在賦予人民有請求法院審查的權利及充分的程序保障，即不論係就行政行為的確定事實或法律評價，均為法院審查，並採取直接審理、言詞辯論、對審及辯護等程序，以貫徹憲法保障人民訴訟權的核心²³，又憲法第八十條規定法官依據法律獨立審判，所稱法律包含憲法，而審級制度係藉由法律擬制上級法院為較下級法院正確的裁判，非謂終審法院見解具有最終的合憲性，當人民無法從法院訴訟獲得宣告違憲的救濟，釋憲程序勢必視為憲法訴訟權所涵攝的範圍²⁴，因此，揆觀憲法保障人民訴訟權意旨，基於法院裁判有可能侵害人民憲法權利之虞，裁判憲法審查自合乎憲法訴訟權保障核心，不因侵害憲法基本權利的客體有別，而少一層訴訟保障。

(二)憲法解釋目的

乃謂在合理及可驗證下，揭示憲法所蘊涵的價值秩序，建立法的確定性與可預測性，適度填補憲法闕漏²⁵，裁判憲法審查賦予大法官對憲法的解釋權，不僅抽象法規範，亦及於個案裁判，與終審法院裁判的法律審判權，並無二致²⁶，又司法院定位推動小組曾研議賦予各級法院的法官有個案違憲審查權²⁷，學理上亦曾提出，違憲審查權非大法官專屬，任何機關或各級法院皆有遵守、適用及解釋憲法的義務²⁸，可謂無論大法官或法官均有對個案涵攝憲法、法令或事實爭議，作成違憲及認

²³ 陳愛娥，立法者對於訴訟制度的形成自由與訴訟權的制度保障核心，台灣本土法學雜誌，第18期，頁149-150，2001年1月。

²⁴ 李念祖，同註7，頁167。

²⁵ 翁岳生，同註7，頁61。

²⁶ 翁岳生，同註7，頁73-74。

²⁷ 司法定位推動小組研議賦予法官個案違憲審查權，司法周刊，第1022期，第1版，2001年3月14日，<https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1429-76747-3c410-1.html>（最後瀏覽日：2022年6月13日）。

²⁸ 許宗力，憲法與法治國行政，元照，頁139，2007年1月2版。

事用法違誤等審認的權力；再者，違憲審查係實現憲法價值²⁹，雖憲法未明文大法官為權利救濟機關，亦應發揮其對權利保障的功能³⁰，對行政處分與司法裁判等政府公權力行使，予以制衡³¹，以有效降低法院訴訟途徑所可能缺乏考量的實質合憲性。

二、與功能最適原則的衝突

所謂功能最適原則，係指遵循國家權力分立，以機關內部結構、組成方式、功能與決定程序等方面具備最佳結構者，作為擔當標準³²，本文茲以下列面向探討裁判違憲審查對各級法院及憲法法庭權限分配，與功能最適原則悖離之處：

(一)難斷變革的成本效益

裁判違憲審查雖可使法院裁判落實合憲，惟因案件湧進過量，可能趨使憲法法庭採取較為嚴謹的受理標準，加上人民須踐行如同法院訴訟等相關程序，難以評估制度變革的成本與實施後可期待的效益最適性。

(二)未能及時保障權利

囿於各級法院係就事實認定及涵攝法律予以審查，對於侵害基本權利之有無多不過問，裁判憲法審查自為人民基本權利多一層保障程序，避免終審法院裁判標準不一致，造成對人民基本權利的差別待遇³³，因此，就法制面而言，藉由猶如第四審位階的裁判憲法審查把關，達到司

²⁹ 黃昭元，抗多數困境與司法審查正當性——評Bickel教授的司法審查理論，載：台灣憲法之縱剖橫切，元照，頁327，2002年12月。

³⁰ 程明修，憲法保障之制度與基本權之制度性保障——兼論基本權客觀內涵之主觀化，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（上冊），新學林，頁347，2009年7月；廖義男，同註11，頁1-3。

³¹ 法治斌，同註18，頁109、137。

³² 許宗力，法與國家權力（一），元照，頁139，2006年8月。

³³ 司法院釋字第596號解釋——許宗力、許玉秀大法官不同意見書。

法一體，確實較能實現對人民基本權利保障的最適功能。然而，在執行面，疑有濫用釋憲程序，發生審理延宕或迫使憲法法庭案件提高受理標準，使人民基本權利未能及時受到保障的可能。

(三)權力分立互為干預

權力分立原則為憲法及法治國家的基本原理，分有組織與功能的權力分立，其中功能的權力分立，乃指各機關各有其核心功能，不受其他機關的干預與逾越，因此，各級法院司法權的行使，係對具體個案法律爭議的解決及法秩序的最後確定，注重具體個案裁判的正確性³⁴，然而，有學者認為，憲法法庭將就裁判的認事用法、訴訟程序及結果等加以審查有無違憲³⁵，造成憲法法庭審查合憲性及各級法院審查合法性的審查界線劃分不清，法院與大法官權力有相互干預的情形，雖有學者認為，大法官對各級法院裁判作高度的審查，可制止各級法院對憲法的忽視，達到共同符合憲法權利的作用³⁶，且無危及其他權力核心功能或權利間的相互制衡，此種權利重疊仍為憲法所許³⁷，但有無危及核心功能難以定義，當大法官對適用法律認知與終審法院有異時，例如大法官認為該案應適用A法律，非聲請違憲審查所適用的B法律，抑或各級法院引用的法律本身未違憲，僅係為改變終審法院裁判的法律適用，將因大法官於裁判憲法審查時，涉及認事採證及證據取捨等本屬事實審法院職權及法律涵攝正當與否等法律審法院職權，致憲法法庭與法院功能界線模糊，司法一體性無法充分展現，衍生人民對法院的信任程度降低，架空法院審判制度，誘使法院怠於檢視裁判合法性，悖離權力分立的功能最適。

³⁴ 李惠宗，同註21，頁65-66。

³⁵ 吳信華，論「裁判憲法審查」——制度的繼受、施行與展望（下），國立中正大學法學集刊，第68期，頁4-5，2020年7月；吳信華，同註2，頁262-263。

³⁶ 蘇永欽，同註22，頁7。

³⁷ 法治斌、董保城，同註10，頁65。

(四)小 結

憲法所保障的基本權利具有拘束及指揮公權力行使的效力，包含立法、司法及行政等國家行為，均應致力實現人民基本權利的保障，是憲法賦予憲法法庭判斷公權力行為的合憲性，自涵蓋法院裁判違反憲法基本權利的內涵與精神，基此，裁判憲法審查確實具有正當性；然而，一個制度的施行，仍須考量組織、制度與功能等各方面均較為適當的結構，以符合功能最適原則，本文試圖以成本效益、基本權利保障的及時性與權力分立等逐一討論，惟釋憲案件數多寡、法庭人力及實務執行上是否使立法、司法與行政機關權力互為疊床架屋等因素，均影響制度施行成本與效益的比例、權利保障的時效與干預程度，進而是否違反功能最適原則，目前仍難以斷奪。

肆、稅捐核課處分有違憲疑慮之處

一、稅法量能與量益課稅分析

稅法對產生收入或其他經濟能力的事實與納稅主體的結合，係借用私法對於經濟活動的評價與解釋，適用於稅法的課稅規範，然而，足以表徵納稅能力的經濟事實，不應僅止於與形式上私法行為的一致性，仍須就實質享有經濟利益者予以課稅³⁸，且對經濟活動的核課，應避免納稅義務人無法預期³⁹，從而，課稅原則多秉持量能原則，而非量益原則，且須具期待、明知或預見可能性，有違法漏稅的認識，方得據以課稅⁴⁰：

³⁸ 葛克昌，所得稅法與憲法，翰蘆，頁86-87，2009年2月3版；最高行政法院91年度判字第1482號判決。

³⁹ 陳清秀，稅法的融合理論，植根雜誌，第32卷第8期，頁304-311，2016年8月。

⁴⁰ 林其玄，論實質課稅原則與漏稅行政裁罰——最高行政法院102年度判字第121

(一)量益課稅原則

又稱受益原則，認為租稅負擔與其自政府得到的利益相同，隨所享用的公共社會財貨價值大小而異⁴¹，以納稅義務人從政府公共支出所獲得的利益多寡作為稅收負擔的依據，受益多者多繳稅，受益少者少繳稅，足見量益原則強調受益性及對價性⁴²，從而，有學者進一步表示，不動產的財產價值或預期的受益，往往基於不動產所在地的地方政府提供公共建設及服務而產生，自應對該地方政府的公共建設及服務所創造不動產的潛在收益，進行課稅⁴³，惟租稅負擔係屬無對待給付的金錢給付義務⁴⁴，如對無給付能力的個人徵收量益稅捐，將產生對窮人課稅來資助富人不合比例的分配⁴⁵，違反比例原則，因此，實務多不以量益課稅原則作為課稅依據。

(二)量能課稅原則

依納稅義務人的支付能力分擔稅負⁴⁶，並以其經濟能力的展現作為支付能力的核心概念及稅法公平的實現⁴⁷，是平等負擔、量能課稅皆具

號判決評釋，嶺東財經法學，第10期，頁17-18，2017年12月。

⁴¹ Tyler A. LeFevre (FNd1), *Justice in Taxation*, 41 VT. L. REV. 763, 771-72 (2017); Michael Pressman, "The Ability to Pay" in *Tax Law: Clarifying the Concept's Egalitarian and Utilitarian Justifications and the Interactions Between the Two*, 21 N.Y.U. J. LEGIS. & PUB. POL'Y 141, 149 (2018).

⁴² 陳清秀，稅法總論，元照，頁39-41，2022年6月12版。

⁴³ 陳清秀，房屋稅法制之檢討與展望（上），稅務旬刊，第2350期，頁10，2017年1月；黃士洲，房屋稅的正當性基礎與稅基衡量原則，稅務旬刊，第2339期，頁9，2016年9月。

⁴⁴ 黃俊杰，財稅憲法與憲法上稅捐概念，載：稅捐稽徵法，元照，頁19，2021年10月2版。

⁴⁵ Pressman, *supra* note 41, at 160.

⁴⁶ *Id.* at 142-44.

⁴⁷ Limor Riza, *Should Tax Law Mind Minority and Monitor Majority: The Case of Undistributed Dividends and the Ability-to-Pay Principle*, 13 HOUS. BUS. & TAX L.J.

稅法上決定性原理及憲法原則⁴⁸。又經濟能力的指標為所得、財產及消費⁴⁹，對所得課稅，應以掌握的客觀淨額所得及主觀支付能力，減除不具客觀負擔能力相關成本費用及損失後的餘額，作為憲法要求的稅基——所得額；對財產課稅，係對所有權產生的收益及孳息課稅，非以持有的所有權作為課稅客體；對消費課稅，係以消費行為為負擔能力的表現⁵⁰，且我國以營業稅取代消費稅，不論交易型態為何，以營業人銷售價格內含稅方式，轉嫁給消費者負擔⁵¹，從而，量能課稅可再細分為依據實際收益多寡課稅的財產本體說，以及對特定財產本體的潛在收益能力，即應有收益能力課稅的應有收益稅說⁵²。

(三)期待可能性

期待可能性雖非與上開量能及量益課稅為對比的法律原則，然而，國家行為對納稅義務人的規制，仍須具備期待可能性的前提，如不能期待納稅義務人遵守時，則不得執行，是有學者主張期待可能性為國家行為對納稅義務人賦予負擔義務的界線，仍為原則之一⁵³，且亦為近年逐漸在國際間適用於一般法律原則的概念⁵⁴，並廣泛地認為與納稅義務人

86, 89-90 (2013).

⁴⁸ 黃茂榮，稅法總論——法學方法與現代稅法（第一冊），植根，頁163-170，2012年3月3版；黃源浩，論量能課稅，載：租稅與人權保障——葛克昌教授祝壽論文集，新學林，頁581-582、587，2016年1月。

⁴⁹ 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，頁61、76，2007年12月。

⁵⁰ 葛克昌、蔡孟彥，綜合所得稅，載：稅法各論，新學林，頁78-79，2019年6月2版；Joseph M. Dodge, *The Fair Tax: The Personal Realization Income Tax*, 19 FLA. TAX REV. 522, 525 (2016).

⁵¹ 黃源浩，歐洲增值稅之行程及發展：以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，第118期，頁96-102，2005年3月。

⁵² 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第183期，頁73-78，2010年8月。

⁵³ 吳庚，行政法之理論與實用，自版，頁62，2015年2月13版。

⁵⁴ Juliane Kokott, Pasquale Pistone & Robin Miller, *Public International Law and Tax*

權利有關⁵⁵，適用於行政處分，其分有對納稅義務人協力義務及納稅義務人對其收益被課稅的期待可能性兩種層面，前者在學說上採認無論係稅捐稽徵機關主動要求的直接或間接稅法上協力義務，或以公法上稅捐債務附隨行為義務導引的協力義務，均為量能課稅與平等原則賦予納稅義務人一定程度的協力義務⁵⁶；實務見解則認為，囿於納稅義務人為自己實現課稅要件之人，對其課稅事實最為瞭解，基於稅捐稽徵機關調查事證，受限納稅義務人是否履行真實陳述及提供事證等協力義務⁵⁷，納稅義務人履行協力義務愈少，稅捐稽徵機關依職權調查事證程度及範圍，自為限縮，所生不利益，應由納稅義務人負擔，不因其不提供財產收益或構成課稅要件事實，免除其納稅義務；後者則視納稅義務人是否知悉且預見及期待的可能性，而納稅義務人從事經濟活動往往基於獲利的預期，是應有期待其收益被課稅的可能性，因此，期待可能性係在解決稅捐稽徵機關與納稅義務人徵納雙方的歧見差距，且凡具體課稅事實的構成要件，都應屬於納稅義務人的協力範圍⁵⁸，涵蓋對自己有利及不利的事實與證據資料，在所得核課方面，例如銷售貨物或勞務而取得的銷售額，以稅捐稽徵機關是否提出合理確信納稅義務人有該收入且可知悉並預期，稅捐稽徵機關方得據以核課，在成本費用方面，例如營業活動的成本與費用，亦以納稅義務人是否提出證據佐證其相當合理確信且具期待，以使納稅義務人得以減輕稅捐或免除補稅處罰。

Law: Taxpayers' Rights the International Law Association's Project on International Tax Law-Phase I, 52 GEO. J. INT'L L. 381, 393-94 (2021).

⁵⁵ Barak-Erez Daphne, *The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction Between the Reliance and Expectation Interests*, 11 EUR. PUB. L. 583, 590 (2005).

⁵⁶ 廖俊凱，論稅法上之協力義務與不自證己罪——以違法取證之證據能力判斷為中心，全國律師，第20卷第7期，頁5-6，2016年7月。

⁵⁷ 最高行政法院94年判字第826號判決及司法院釋字第537號解釋。

⁵⁸ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第14條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第110期，頁25，2019年6月。

二、量能課稅的憲法關聯與實踐

依法行政原則為法治國的具體化，由法律優位及法律保留等原則構成，強調無法律，就無行政⁵⁹，而量能課稅，為符合稅捐正義所要求的重要內涵⁶⁰，其課稅權為國家行為的一種，自須在合憲範圍內行使⁶¹，惟我國憲法是否明文規範稅捐憲法體系，不無疑義，僅以憲法第十九條作為納稅義務人納稅義務及稅捐稽徵機關行使課稅權力的依據，又憲法基本權利為人民生存不可或缺且不可侵犯的權利，受憲法最高性保障，自應禁止具高度違憲的絞殺性課稅⁶²，是憲法藉由第十九條規定揭示租稅法律主義的保障意旨，使納稅成為基本權利保障的類型⁶³，亦使稅法為富含強烈憲法意識的法律，其不僅規範納稅義務人依法履行強制且無對價的金錢給付義務，其本質上因係藉由公權力行使，將納稅義務人部分財產移轉為國家所有，進而對人民財產與營業等自由權，予以課稅干預，使得稅法較民商法及行政法等其他法域與憲法關係更為密切，應比其他法域更受憲法基本權利的拘束⁶⁴，凸顯稅法為憲法保障人民基本權利的具體化，從而，量能課稅自受平等原則（租稅公平）、法定原則（租稅法定）、財產權保障及比例原則等憲法基本權利的拘束⁶⁵，而為

⁵⁹ 李惠宗，中華民國憲法概要——憲法生活的新思維，元照，頁20-21，2015年2月11版。

⁶⁰ 黃俊杰，稅捐正義，翰蘆，頁4，2002年12月。

⁶¹ 同前註，頁8。

⁶² 黃俊杰，同註44，頁1-3；另制度性保障一詞，有學者認為，應為「制度保障」，「制度保障」為私的基本權，例如私有財產權保障，「制度性保障」則係指公制度保障，如服公職，參吳信華，同註2，頁211。

⁶³ 黃俊杰、黃智謙、蔡松均，法院決議作為稅法法源之違憲審查，財稅研究，第43卷第5期，頁128-129，2014年9月。

⁶⁴ 葛克昌，稅捐實質正當性與違憲審查，月旦法學雜誌，第226期，頁186-187，2014年3月。

⁶⁵ 陳敏，行政法總論，自版，頁89，2019年11月10版。

違憲審查對象⁶⁶，量能與上述憲法基本權利關聯性討論如下：

(一)量能與平等原則

憲法第七條所定平等權，為憲法基本權所揭櫫的首要原則及國際基本人權首要重視的原則⁶⁷，租稅既屬人民負擔，其徵收自應合乎租稅公平原則⁶⁸，依納稅義務人的給付能力平等課稅⁶⁹，對具有同等納稅能力者，負擔相等賦稅，不同納稅能力者，負擔不同賦稅，且衡量公平標準應以納稅義務人給付能力判之，無關其自公共服務所得的效益大小，因此，量能課稅與平等原則，均為稅捐核課違憲審查的憲法基準⁷⁰，使納稅義務人從各級法院至憲法法庭受到平等權的檢視⁷¹，此外，平等權非禁止差別待遇，稅捐稽徵機關可取決納稅義務人經濟上支付能力，依法斟酌具體個案事實差異及立法目的為合理的不同處置，更足見量能課稅原則為憲法平等原則在稅法上的具體表現⁷²。

⁶⁶ 葛克昌，同註38，頁30。

⁶⁷ Ana Maria Guerra Martins & Miguel Prata Roque, *Chapter 18 Universality and Binding Effect of Human Rights from a Portuguese Perspective*, 16 IUS GENTIUM 297, 299 (2012).

⁶⁸ 葛克昌、鍾芳樺，*財政法基本問題——財政憲法篇*，元照，頁574-575，2020年5月3版。

⁶⁹ 黃俊杰，同註60，頁3。

⁷⁰ 殷章甫，*土地稅之經濟分析*，五南，頁11-15，2012年5月；黃俊杰，*量能課稅原則之適用——釋字第745號解釋*，*裁判時報*，第59期，頁6，2017年5月；黃俊杰，同註44，頁6-7；SIMON JAMES & CHRISTOPHER NOBES, *THE ECONOMICS OF TAXATION* 67-93 (4th ed. 1992).

⁷¹ European Court of Human Rights, *Guide on Article 14 of the European Court of Human Rights and on Article 1 of Protocol 12 to the Convention* 20-21 (2020).

⁷² 盛子龍，*租稅法上類型化立法與平等原則*，*中正財經法學*，第3期，頁158，2011年7月；黃源浩，同註48，頁590-591、609-611。

(二)量能與法定原則

憲法第十九條為租稅法定原則的基本法理依據，行使稅捐核課處分的公權力，須有法律依據始可為之⁷³，旨在稅收為國家主權的行使，以人民經濟給付能力為標準，依法徵收⁷⁴，換言之，僅於可涵攝法律課稅構成要件下的具體經濟活動及行為，租稅債權方可成立⁷⁵，縱使非所有稅務事項皆由法律為鉅細靡遺的規定⁷⁶，但行使稅收權力仍具有憲政秩序的正當性⁷⁷，現行大法官宣告違憲的稅法案件多涉租稅法定原則，並輔以量能課稅原則審查⁷⁸，顯見憲法對稅法實踐租稅法定原則的要求。

(三)量能與財產權保障

憲法第十五條係保障人民的財產權、工作權及生存權，其中財產權保障，係從所有權存續，擴張至具有經濟上財產價值的保障，旨在確保個人於財產所有權存續狀態自由行使使用、收益及處分的權能，免於遭受公權力侵害⁷⁹，稅法量能原則對財產權的課稅基礎，彰顯於所得稅法第十四條，規定所得額為收入減除成本及必要費用後的餘額，同法第八條所指股利、盈餘、勞務報酬、利息、租金及權利金等各項所得，均為原物天然或法定孳息，僅就納稅義務人經由原物產生的收益，方具有可稅性，蓋課稅如導致財產的存續無法維持且妨礙基本權的防禦功能時，則產生沒收效果，則對財產本體構成絞殺，違反比例原則⁸⁰，進言之，

⁷³ 葛克昌，財稅法之憲法基礎，載：財政法，新學林，頁3，2021年2月。

⁷⁴ Kokott, *supra* note 54, at 396.

⁷⁵ 陳清秀，同註42，頁39-40。

⁷⁶ 李惠宗，同註21，頁507。

⁷⁷ 黃源浩，地價稅的憲法基礎與界限，台灣法學雜誌，第312期，頁29，2017年1月。

⁷⁸ 陳明燦，合憲性，載：房地合一課徵交易所得稅法律與政策，元照，頁4-18，2015年4月。

⁷⁹ 李惠宗，同註21，頁324。

⁸⁰ 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

原物所有權本身不得侵害、收益及過度、超過其期待可能性，僅就已實現課徵，方為財產權保障的實踐⁸¹。

另工作權為保障將來自我實現，與保障現有經濟生活的財產權同屬與人格發展有關的基本權⁸²，又工作權為抽象的上位概念，其下位概念為以維持生活為目的、經濟性反覆行為的營業自由，包含營業方式及營業利益等選擇自由，且因營業自由具有社會價值的中立性及不使特定營業從事困難，稅捐核課不得干擾市場經濟，政策目的與核課手段亦應受比例原則檢視⁸³，因此，凡不對社會活動造成傷害，為獲取財產而從事的營業行為，均受工作權保障⁸⁴。

至於生存權，包含對生命的尊重與生活的延續，前者涉及國家制度對人民生命的容許程度，後者係指國家應維持人民最低度合於人性尊嚴的生活，從而，稅捐稽徵機關有要求納稅義務人遵守規範的權利，亦有對其生命尊重及對其生活予以基本照顧等義務⁸⁵。

(四)量能與比例界線

以檢驗政府干預行政差別待遇的合理性⁸⁶，以比例原則中的衡量原則及必要性原則，檢視是否符合目的與手段間的正當⁸⁷，為憲法的重要原則，行政機關行為自受比例原則的檢視，作為判斷行政行為侵害人民

稅研究，第36卷第1期，頁157-158，2004年1月；葛克昌、鍾芳樺，同註68，頁486-487。

⁸¹ 葛克昌，同註38，頁40-42、63。

⁸² 李惠宗，同註59，頁127。

⁸³ 李惠宗，同註21，頁122、286。

⁸⁴ 蔡維音，財產權之保障內涵與釋義學結構，成大法學，第11期，頁71，2006年6月；李惠宗，同註59，頁44。

⁸⁵ 李惠宗，同註21，頁271-272。

⁸⁶ 陳新民，同註13，頁154-155。

⁸⁷ 吳庚、陳淳文，同註2，頁170。

基本權的合憲性⁸⁸，因此，稅捐核課手段應合理、相當，且具助於目的達成的適當性，選擇對人民權益損害最少手段，並嚴守過度禁止原則，避免造成損害與達成目的方式顯失均衡，且比例原則不僅展現於稅捐核課處分，稅捐裁罰性處分亦須符合適當與必要性及禁止過度處罰⁸⁹。

三、稅捐核課處分違憲可能性

以往公權力行使僅須適用法律形式及實質均合憲⁹⁰，裁判憲法審查施行後，不再侷限於法規範的合憲性，納稅義務人可就終局裁判提出違憲審查，致對可能涉及違憲爭議的稅捐核課處分，甚有影響：

(一)推計課稅違憲的疑慮

所謂推計課稅，於納稅者權利保護法（下稱「納保法」）第十四條定有相關規定，依該條文第一項係指稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，進言之，適用推計課稅的兩大前提為經調查仍不能確定及調查費用過鉅者，倘納稅義務人未盡協力義務，稅捐稽徵機關仍應盡職權調查，惟事實甚難調查或調查費用不合比例，徵納雙方又無法達成事實認定的協議，稅捐稽徵機關得依法推計課稅，使用間接資料，予以核課稅捐⁹¹，此外，推計課稅亦不得僅憑懷疑課稅，至少應確定稅捐事實已實現，例如經營事業、持有財產獲有收益等，方得推計課稅⁹²，即屬於不改變舉

⁸⁸ 吳信華，同註2，頁88。

⁸⁹ Kokott, *supra* note 54, at 408.

⁹⁰ 吳信華，同註2，頁62。

⁹¹ 黃源浩，推計課稅法律概念及一般性界線探討，財稅研究，第51卷第1期，頁61-62，2022年1月；柯格鐘，同註58，頁47。

⁹² 陳清秀，納稅者權利保護法之研討，植根雜誌，第33卷第7期，頁261，2017年7月。

證責任客觀配置情況下，允許稅捐稽徵機關證明程度的減輕⁹³，又推計課稅的目的，雖基於簡化稽徵作業，使納稅義務人免於被強制履行提供資訊⁹⁴，但本文以為，納保法第十四條賦予稅捐稽徵機關有推計課稅的權力，非謂能以推計課稅的稽徵經濟作為憲法第十九條依法核課的合憲基礎，課稅權的行使不得以行政便利逕以限制人民基本權利⁹⁵，且稽徵經濟非具體明確的法律規則，僅為適用稅法的技術性原則，如未考量目的性及多種手段逕採推計課稅，有侵害納稅義務人財產權、租稅公平及比例原則等違憲可能，尤其對推計課稅裁罰甚有爭議，外界多質疑既為僅就課稅事實的推定，而處罰須以明確事實為基礎，則推計應限於稅基，依納保法第十四條第四項規定，納稅義務人如已履行協力義務，對於稅捐稽徵機關無法依職權調查的情形，不具可歸責性，是稅捐稽徵機關不得就推定稅額裁罰，進而造成比例原則的違反。

(二)最低生存權的保障

合於人性尊嚴的生活，應從最低限度的經濟生活及維持人民最基本生活的制度建置兩方面檢視⁹⁶，對於經濟能力遠低於一般生活水準者，賦予合乎人性尊嚴生活的保障，且憲法除著重最低生存基礎的受益面向，對過低的最低生存基準設定的防禦面向亦進行審查⁹⁷，雖有學者提出「禁止量化原則」，認為人性尊嚴無法用量化方式衡量或干預⁹⁸，然而，本文以為，維持個人生存為參與憲法運作的前提，亦為加強財產權存續狀態的保障⁹⁹，對納稅義務人最低限度生活所必需的財產予以量化

⁹³ 陳清秀，同註42，頁533-534。

⁹⁴ 葛克昌，同註38，頁418。

⁹⁵ 李惠宗，同註21，頁96。

⁹⁶ 蘇永欽主編，部門憲法，元照，頁338，2006年1月。

⁹⁷ 蔡維音，最低生存基礎之界定——從社會救助與個人綜合所得稅進行之交互考察，月旦法學雜誌，第212期，頁103，2013年1月。

⁹⁸ 吳信華，同註2，頁274。

⁹⁹ 蔡維音，同註84，頁46-47、50。

免稅，自為稅法對其最低生存保障的展現，且衡量標準非僅提供人民賴以為生的最低生活水準，尚須確保最低生活水準符合做人的基本尊嚴¹⁰⁰，從而，稅法賦予的最低生活水準，仍有違憲的可能：

1. 所得稅基本生活費用

就所得稅而言，平等原則除要求程序平等，實質平等亦為所追求¹⁰¹，是所得稅法及納保法均定有排除課稅的基本生活費用，以保障憲法生存權，並自106年度綜合所得稅結算申報起，規範依最近一年全國每人可支配所得中位數60%，計算不予課稅的每人基本生活費用計算方式，以110年度為例，可支配所得中位數60%為192,000元，乘以納稅者、配偶及受扶養親屬人數，再與免稅額、扣除額合計數相比取高的金額認列之。然而，本文以為，雖所得稅法所定免稅額與扣除額，以及稅法解釋應優先適用的納保法第四條所定，納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需費用，不予課稅等規定，均切實反映納稅義務人維繫人性尊嚴生活水準所需財產，為課稅權不得侵入的課稅禁區¹⁰²，作為基本權防禦面向，為量能課稅原則的核心，足見納保法所定基本生活費用不課稅原則，植根於憲法保障人民生存權及人性尊嚴的規範意旨，亦可由納保法第一條第一項「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特製定本法」的規定得知¹⁰³，以表彰租稅負擔平等分配於人民，符合租稅正當要求等精神，然而，該等法規範雖尚無違憲疑義，但上開基本生活費用，無論為幼兒、老人或身心障礙者，係

¹⁰⁰ 法治斌、董保城，同註10，頁247-248。

¹⁰¹ Wilfred U. Codrington III, *The Benefits of Equity in the Constitutional Quest for Equality*, 43 HARBINGER 105, 106 (2019).

¹⁰² 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，頁76-77，2018年9月2版。

¹⁰³ 柯格鐘，生存權保障及扣除額問題——納稅者權利保護法第4條規定之憲法與法律意義分析，財稅研究，第47卷第4期，頁28-32，2018年7月。

均一律適用相同的中位數基準，未斟酌納稅義務人具體的生活能力，亦不問身分屬性及其生活能力所衍生的經濟情況、家計負擔等事實的不平等，法院裁判如就該等計算基準維持稅捐稽徵機關所為的核課處分，如對納稅義務人財產權或租稅公平等憲法基本權利之侵害，仍屬違憲審查的範圍¹⁰⁴，唯有合於租稅公平原則，對財產權課徵平等的負擔，方無違憲¹⁰⁵。

2. 房屋稅

我國不動產稅制，主要係由地價稅、房屋稅及土地增值稅所構成，其中房屋稅及地價稅係稅法對財產權本體的潛在收益能力課稅，按其持有財產收益能力課稅，有學者認為，按持有財產可能的收益能力課稅，符合量能課稅¹⁰⁶，惟有學者持相反見解，認為財產稅的課徵如非取決於實然收益，非強調現實支付能力，與量能課稅原則有所矛盾¹⁰⁷，且就房屋稅而言，自用住宅屬人民基本生活所必需，必要的居住空間為人民生存的必要條件¹⁰⁸，進言之，自用住宅本質上並無具有潛在及實然的收益能力，如予以課稅，自對財產本體有所侵蝕，雖有學者認為，房屋稅所掌握的給付能力，係指課稅期間所有權人增加的稅捐負擔能力，除擁有房屋所產生的孳息、出租所得外，自己使用時節省潛在應支出的負擔亦包含在內¹⁰⁹，且房屋稅條例第十五條第九款已對價值新臺幣10萬元以下

¹⁰⁴ 李惠宗，法學方法論，新學林，頁250-252，2022年1月4版。

¹⁰⁵ 李惠宗，同註21，頁339。

¹⁰⁶ 楊智傑，房屋稅有效稅率與評定現值調整之爭議——租稅公平原則與絞殺禁止，財產法暨經濟法，第63期，頁38，2021年3月。

¹⁰⁷ 張志偉，房屋稅之法理正當性與評定現值計算，財產法暨經濟法，第62期，頁127，2020年12月。

¹⁰⁸ 黃曉薇，以量能課稅原則檢驗自用住宅房屋稅，載：房屋稅法律與政策，元照，頁75，2015年5月；謝哲勝，現行房屋稅相關規定的檢討，臺灣環境與土地法學雜誌，第3期，頁190，2012年9月。

¹⁰⁹ 張永明，房屋稅，載：稅法各論，新學林，頁405，2019年6月2版。

自用住宅免稅，惟此10萬元的起徵價格係1992年所訂，使得部分學者主張，自用住宅應予以免稅，以滿足納稅義務人必要生活條件，保障其生存權¹¹⁰；本文以為，稅捐稽徵機關自可就納稅義務人行使所有權而產生的收益課稅，惟租稅債權不得高於其行使該財產權所產生的利益¹¹¹，鑑於持有自用住宅未能產生租金所得等孳息，所節省的潛在支出亦難以評估，如對自用住宅課稅不僅將所有權參與負擔，亦有構成沒收的疑慮，確實已逾越不得對所有權課稅的憲法保障財產權之誡命¹¹²。

3.地價稅

以持有土地作為地價稅納稅義務人經濟給付能力及量能課稅的表見，有學者認為，地價稅係以土地持有人就該土地自由使用所可能獲得的收益作為經濟能力的指標，相較以納稅義務人的所得減除無法支配的成本費用計算其經濟給付能力之所得稅，單純持有土地較難顯現持有人的經濟能力，且基於比例原則，對應有收益課稅，應不及於土地本體¹¹³，本文亦認為，納稅義務人係以現金支付稅款，持有昂貴的土地，並非展現納稅義務人的現金給付能力，如未區分自用與非自用的應有收益多寡，課予與經濟給付能力不相當的稅捐，自悖離量能課稅原則¹¹⁴；如未就自用用地予以減免稅捐，實有對無收入者課稅之虞，侵害土地財產權本身價值，使納稅義務人無從以該土地財產權本身獲得最低生存條件，進而有違反憲法保障的財產權、生存權及平等負擔原則之疑慮。

¹¹⁰ 謝哲勝，美國房屋稅法制與臺灣房屋稅法制的比較，載：民主法治的經濟與見證——江義雄教授七秩晉五華誕祝壽論文集，新學林，頁246，2019年12月；陳清秀，同註42，頁45；謝哲勝，同註108，頁190。

¹¹¹ 李惠宗，行政法要義，元照，頁126-130，2020年9月8版；吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，頁55-60，2020年10月16版。

¹¹² 陳清秀，同註42，頁67。

¹¹³ 黃源浩，同註77，頁41。

¹¹⁴ 范文清，土地法，載：稅法各論，新學林，頁353-356，2019年6月2版。

(三)倍數參考表逾越稅捐稽徵法最低限度

稅捐稽徵法第四十四條於2021年12月17日修正，將營利事業未依法規定給與、取得或保存憑證的處罰，由按查獲總額處5%修正為處5%以下，同時，為有一致裁量基準，財政部訂頒的稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱「倍數參考表」）改按一年內查獲次數1次、2次或3次及故意與否，分別適用2%、2.5%、3%及5%的裁罰倍數¹¹⁵，查修法緣起，係納稅義務人如一違章行為同時涉及稅捐稽徵法第四十四條行為罰與加值型及非加值型營業稅法第五十一條第一項漏稅罰時，雖擇一從重處罰，但因行為罰係按固定比率處罰，往往較漏稅罰裁罰金額高，使違章情節較輕者，受不可低於所涉罰鍰最低額的限制，裁罰金額有過苛的情形；惟稅捐裁罰受有比例原則的拘束，有利或不利事項皆須符合比例原則，進而符合平等原則¹¹⁶，縱使稅捐稽徵機關依行政合法原則於自由裁量範圍內，對合乎法規構成要件的行為，課予一定的法律效果，合於平等原則，其裁量權亦因行政自我拘束而不受行政法院的審查¹¹⁷，又稅捐稽徵機關裁量權的行使非絕對自由，仍應遵守租稅平等、法定及比例原則等一般法律原則¹¹⁸，如超出維持及建立稅捐稽徵秩序所必要的限度，仍涉比例及平等原則的違反，構成裁量怠惰或濫用等裁量瑕疵的違法性，而論為違憲¹¹⁹。因此，本文以為，稅捐稽徵法第四十四條雖非以行政之便為劃一性處罰，已定有裁罰金額上限與對違章情節較輕

¹¹⁵ 1.非屬故意者，依1年內經第1次、第2次及第3次查獲，分別按查明認定總額處2%、2.5%及3%罰鍰。2.屬故意者，不論查獲次數，均按查明認定總額處5%罰鍰。

¹¹⁶ 黃茂榮，稅法總論——稅法解釋與司法審查（第二冊），植根，頁499-500，2015年12月3版。

¹¹⁷ 李惠宗，同註21，頁155-156；法治斌、董保城，同註10，頁338。

¹¹⁸ 法治斌、董保城，同註10，頁337；黃俊杰，責罰相當與個案過苛——最高行政法院109年度判字第82號判決，裁判時報，第108期，頁5，2021年6月。

¹¹⁹ 李惠宗，同註111，頁126-127；黃茂榮，同註116，頁500；黃俊杰，同前註，頁6。

徵者訂有無下限的限制，該法律適用尚無違憲之虞，然倍數參考表的裁量範圍卻設有2%的下限限制，已逾越稅捐稽徵法本身法定最低限度的裁量範圍，故當納稅義務人違章金額較大時，稅捐稽徵機關所為的核課處分，仍有造成納稅義務人違法行為情節與處罰程度不合比例的個案違憲情形。

(四)小規模營業人制度的平等性

工作權保障範圍，涵蓋營業選擇自由權及獨立營業權，凡與營業或經營業務有關的核心及準備等行為，均屬之，其中營業選擇自由，係謂納稅義務人可自由選擇任一特定行業從之及選擇營業方式及對象的自由¹²⁰，營業人基於獲取收入的營利目的，持續從事經濟活動，其表現於職業性、營業性及自主性，自與營業自由密不可分¹²¹，雖租稅優惠政策不進行司法審查，惟為達成政策目的所為的手段，是否助於目的達成、侵害最小手段及是否與公益目的無顯失公平，均有司法審查的餘地¹²²，因此，大法官除援引禁止恣意、合理及必要，作為審查租稅優惠差別待遇的目的與手段間是否合乎平等權外，亦以手段與目的關聯性的比例原則審查之¹²³，因此，本文以為，差別課稅不得影響營業選擇自由，亦不得對特定職業為特別的差別待遇，是小規模營業人的政策目的與查定課徵方式，自受比例與平等原則的檢視，從而，就營業人每月平均銷售額是否達新臺幣20萬元，分別核定為使用或免用統一發票營業人，涉及限制納稅義務人營業方式選擇的自由，影響經濟市場中立性，其中導入行動支付的小規模營業人，縱使嗣後每月銷售額達20萬元，仍可繼續免用統一發票的稅捐優惠政策，更實為破壞量能平等負擔原則，造成因營業

¹²⁰ 李惠宗，同註21，頁293-297；李惠宗，同註59，頁121。

¹²¹ 黃茂榮，稅捐法論衡，五南，頁186-188，2002年5月。

¹²² 李惠宗，稅法方法論，元照，頁34，2021年9月。

¹²³ 黃昭元，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，國立臺灣大學法學論叢，第37卷第4期，頁256-257，2008年12月。

規模大小而稅捐負擔方式有別的差別待遇，形成對落實開立發票制度者的懲罰而有違憲之虞，蓋納保法第一條第一項及第五條實現課稅公平及貫徹正當法律程序，不得差別待遇的意旨，除調租稅的正當性考量，應優先於稽徵經濟，特別是經濟政策的租稅優惠之意涵外¹²⁴，亦謂稅法為達成稽徵經濟所為的簡化規定，亦受憲法平等原則的拘束，因此，採有利於納稅義務人的差別待遇，作為其為特定政策行為的誘因，涉及對營業自由的干預及犧牲量能平等原則與政策公益增進間的權衡¹²⁵，仍須審究稅捐優惠與悖離量能課稅的差別待遇是否具正當性，使稅捐稽徵機關受更嚴格比例原則的違憲審查的挑戰¹²⁶。

(五)脫法避稅免罰的判準

依納保法第七條第三項規定，租稅規避係謂納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件，達成與交易常規相當的經濟效果。又因該等鑽法律漏洞的脫法避稅行為仍為合法行為，與違法欺瞞已發生的租稅構成要件事實，達到減少租稅義務的逃漏稅行為有別¹²⁷，從而，同法第八項明定稅捐稽徵機關不得另課予逃漏稅捐的處罰，但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，則無免罰的適用。基此，對經評價為脫法避稅的行為，衍生隱匿重要事項認定的爭議，蓋如稅捐稽徵機關未能對隱匿重要事項的定義予以解釋，並無限擴張納稅義務人揭露重要訊息的協力義務，自有使上述納保法免罰規定淪為架空，違反法律正當程序的違憲可能。

¹²⁴ 葛克昌，同註64，頁189-190。

¹²⁵ 葛克昌、鍾芳樺，同註68，頁486、593-594。

¹²⁶ 盛子龍，租稅公平原則與夫妻所得課稅制度，載：租稅與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，新學林，頁496-497，2016年1月。

¹²⁷ 葛克昌，同註102，頁83-85。

伍、稅捐稽徵機關面臨違憲審查的因應對策

一、裁判憲法審查對稅捐核課的影響

(一)稅捐處分裁判憲法審查標準

判斷核課處分是否侵害納稅義務人基本權利，首先須考量受侵害的基本權利核心、類型及對人性尊嚴的影響等在憲法價值所占的重要程度，次之衡量受侵害的數量、期間及有無配套措施等手段侵害態樣，至於法院採取何種違憲審查標準，則視稅捐處分所涉基本權利的種類、對基本權利干預的強度及公共利益與憲法揭示價值秩序的關聯¹²⁸：

1.嚴格審查標準

為追求急迫及重要的公共利益，稅捐稽徵機關行使公權力時，所採取的手段與追求的目的，須為必要、嚴密及具有直接及絕對必要關聯性，且無其他侵害更小的手段可供選擇¹²⁹，方符合憲法比例原則意旨，因此，稅捐案件如涉與人性尊嚴有密切關聯性的基本權利，例如營業選擇的工作權保障¹³⁰，自應從嚴審查¹³¹；又婚姻家庭攸關人格自由，為社會形成與發展的基礎，受憲法制度性保障，是課稅權的形成如係植基於婚姻家庭制度，因涉及人性尊嚴的基本權利，其是否違反租稅負擔平等原則，亦應受較嚴謹的違憲審查標準¹³²。

¹²⁸ 法治斌、董保城，同註10，頁348-349；湯德宗，違憲審查基準體系建構初探——「階層式比例原則構想」，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（下冊），新學林，頁589-590，2009年7月。

¹²⁹ 湯德宗，同前註，頁620-625。

¹³⁰ 司法院釋字第649號解釋。

¹³¹ 法治斌、董保城，同註10，頁344。

¹³² 司法院釋字第554號及第696號解釋。

2. 中度審查標準

稅捐稽徵機關追求的公共利益，如以降低行政成本或提升行政效率等稽徵經濟作為目的，僅為合法，非必然合憲，換言之，如有其他侵害較少的手段同樣有效達成同一目的時，則該差別待遇的手段與目的之達成間欠缺實質關聯¹³³，須稅捐稽徵機關的行為與重大公益目的之達成，具備密切關聯侵害較小手段者，方為合憲，現行稅捐案件多採此審查標準¹³⁴。

3. 合理關聯性審查標準

最寬鬆的審查標準，賦予稅捐稽徵機關寬廣的自由形成空間，僅當系爭行為出於恣意、目的非屬正當，完全欠缺合理關聯及基礎時，始宣告違憲¹³⁵，現行涉及稅捐平等釋憲案，多以合理關聯性作為審查操作¹³⁶。

(二)對稅捐稽徵機關的影響

憲法訴訟法施行後，裁判憲法審查對稅捐稽徵機關所造成的影響，將隨據以核課處分的法規範與個案裁判合憲與否，以及合、違憲範圍而造成不同的影響程度，即若法規範與個案裁判兩者均合憲，對稅捐稽徵機關自無產生任何影響，若法規範合憲，但個案裁判違憲，或兩者均違憲，對稅捐稽徵機關的影響皆較鉅，且應無單純法規範違憲，個案裁判卻合憲的情形發生，因此，對稅捐稽徵機關的影響，從小至大依序為1. 單純法規範及裁判合憲；2. 法規範及裁判合憲，但應檢討修正；3. 單純法規範合憲，裁判違憲；4. 法規範合憲，裁判違憲，但法規範應檢討修

¹³³ 湯德宗，同註128，頁616、623。

¹³⁴ 司法院釋字第694號、第696號及第701號解釋。

¹³⁵ 法治斌、董保城，同註10，頁230-237；司法院釋字第764號、第751號、第778號及第779號解釋。

¹³⁶ 司法院釋字第745號解釋。

正；5.法規範及裁判違憲。其中3.至5.所涉裁判違憲，為憲法訴訟法施行後始發生的結果，而該法有關納稅義務人提出稅捐裁判違憲審查的要件，規定於第五十九條及第六十二條，須用盡審級救濟途徑，且案件具憲法重要性或為貫徹納稅義務人基本權利所必要者，造成除使納稅義務人不斷藉由興訟救濟，達到聲請釋憲目的外，亦當稅捐處分或裁判未依憲法意旨審酌納稅義務人的基本權利時，均會大大增加稅捐稽徵機關未來面臨憲法法庭裁判憲法審查的可能性。

又憲法第十六條所定訴訟權，屬於裁判憲法審查的依據，基於稅捐裁判為保障人民財產權、生存權等基本權利的核心價值，自當貫徹憲法意旨¹³⁷，且該個案憲法法庭判決效力的影響程度亦應及於其他類似案件。雖有學者認為，大法官可就相同事項予以補充或變更解釋，大法官解釋不具實質既判力，僅對個案裁判有形式拘束力¹³⁸，關於拘束力，有學者表示，憲法法庭接續對法規範及法院裁判進行違憲審查，所生效力分別有直接與間接拘束力，前者係大法官作成違憲判決時，直接否定所審查的法規範或裁判見解的效力，後者則非直接否定違憲的法規範或裁判效力，而係由原審查機關依其既定程序否定其審查效力，惟無論何種拘束力，當大法官宣告所適用法規範或裁判本身違憲時，僅動搖該個案裁判的合憲性¹³⁹。

惟本文以為，在裁判憲法審查為第四審性質下，憲法法庭判決確實具有等同終審法院裁判對各關係機關依意旨就個案裁判另為處分的拘束力，並應及於適用同法規範聲請釋憲者¹⁴⁰，準此，當法規範違憲，原因個案、適用同法規範已聲請釋憲的類似案件，稅捐稽徵機關應受憲法法庭判決意旨的拘束，重為核課處分，至於適用同法規範但未聲請釋憲的

¹³⁷ 黃俊杰，納稅者憲法意識，翰蘆，頁77，2019年7月。

¹³⁸ 吳信華，論大法官釋憲程序中的「補充解釋」，載：當代公法新論（上）——翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，元照，頁812，2002年7月。

¹³⁹ 李念祖，同註7，頁154-155。

¹⁴⁰ 憲法訴訟法第41條為司法院釋字第193號及第686號解釋明文化。

類似案件，如屬未確定案件，稅捐稽徵機關亦受拘束¹⁴¹，此為稅捐稽徵機關未來實務作業的難處，蓋核課處分數量多為大量作成且繁雜，稅捐稽徵機關難以逐一檢視所為的核課處分，是否刻正涉及適用同法規範聲請釋憲的類似案件，倘若經確認係屬類似案件，又須俟釋憲判決方得處分，惟釋憲案件往往曠日費時，稅捐稽徵機關為避免逾越核課期間，如先行核課，亦有損及納稅義務人基本權利之虞，以上均屬於稅捐稽徵機關因憲法訴訟法之施行所產生的影響。

二、稽徵機關對涉及違憲處分的因應作為

(一)推計課稅合憲的挑戰

本文以為，納保法第十四條第一項已明定，稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料，是推計課稅已非難以理解，為納稅義務人得預見，且可經由司法審查加以確認，已達可理解性、可預見性及司法可審查性¹⁴²，又違憲審查著重於徵收程序，非核課稅額大小¹⁴³，稅法自有降低稽徵成本，即源於稅務行政大量性及稅務行政能量有限性等稅捐稽徵經濟要求的必要，並合於比例原則的要求，則推計課稅與租稅法定原則並無違背¹⁴⁴；另租稅公平原則部分，雖基於比例原則，應避免賦予納稅義務人過多的協力義務¹⁴⁵，惟鑑於公平課稅的理念，不容許不履行協力義務的納稅義務人反而得以規避稅捐，稅捐稽徵機關自得基於稅捐稽徵效益，於經調查仍不能確定或調查費用過鉅的兩大前提下，藉由推計

¹⁴¹ 憲法訴訟法第53條第1項。

¹⁴² 李惠宗，同註59，頁24。

¹⁴³ Danshera Cords, *Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions*, 52 ST. LOUIS U. L.J. 429, 438 (2008).

¹⁴⁴ 黃茂榮，同註116，頁395-398。

¹⁴⁵ 黃茂榮，同註116，頁398。

課稅手段核課，並無牴觸憲法平等權及比例原則。

至於納保法第十四條第四項後段所稱不得依推計結果處罰，非謂不得處罰，應為不得以推計稅額取代真實稅額之意¹⁴⁶，推計課稅既非免除稅捐稽徵機關調查職權的責任，自得窮盡調查能事後，斟酌對納稅義務人有利與不利事項，且敘明最接近實際課稅金額及傷害最小的方法，予以課稅與裁罰。惟為求審慎，如因納稅義務人違反協力義務，致課稅事實不明，稅捐稽徵機關應論述其協力義務的違反範圍及稅捐核課證明的減輕程度¹⁴⁷，蓋納稅義務人違反協力義務，影響稅捐稽徵機關對課稅事實的評價，應加強論述兩者關聯性，以免違反比例原則而違憲。

(二)最低生存權的不平等

租稅公平原則強調差異化的平等，依納稅義務人客觀生活狀況及能力為評價，尤以涉及維持最低生活水準所需財產等無給付能力者，不得作為課稅權行使對象¹⁴⁸，且最低生存權為憲法課與稅捐稽徵機關提供合於人性尊嚴的生活條件，用以對抗課稅權力對納稅義務人生存權的侵害，其內容應包含用以支付一般日常需求如食、衣與居住等物質條件及參與社會文化生活的需求¹⁴⁹，並以社會通念及納稅義務人具體生活情況認定需求範圍，避免因明顯不足而違憲，惟憲法未有明定合乎最低生存權的量化標準，致最低生存權的計算及採行亦須注意其合憲性¹⁵⁰，避免雖已有法律明文規定，尚未涉及法規範違憲的課稅權，卻因量化計算或採行方式，而使核課處分及法院裁判涉及違憲之虞，是為避免納稅義務

¹⁴⁶ 黃源浩，同註91，頁61-62。

¹⁴⁷ 陳清秀，同註92，頁261。

¹⁴⁸ 黃源浩，同註48，頁581。

¹⁴⁹ 柯格鐘，同註49，頁104。

¹⁵⁰ 許宗力，最低生存保障與立法程序審查——簡評德國聯邦憲法法院Hartz IV判決，月旦法學雜誌，第238期，頁111-115、122，2015年3月；許宗力，大法官解釋與社會正義之實踐，國立臺灣大學法學論叢，第45卷特刊，頁1377，2016年11月。

人依循裁判憲法審查，提起憲法訴訟，本文提出以下建議：

1. 所得稅基本生活費用

生存權為憲法直接保障主義最重視的概念¹⁵¹，又生存權攸關人性尊嚴的保障，受嚴格的違憲審查標準，是建議所得稅基本生活費用應依納稅義務人的身分屬性与生活能力，即以幼兒、老人及身心障礙者的能力條件，予以分級計算，始得經得起租稅公平原則、生存權及財產權的合憲審查。

2. 房屋稅及地價稅

稅捐稽徵機關基於公益或社會政策，例如保全地方政府財源、補足量能課稅闕漏及健全不動產市場價值等由，可徵收財產稅作為政策目的的工具或手段¹⁵²，而採取的手段如與欲達成增進公共利益目的間為必要，對房屋及土地課徵稅捐並未逾越課稅權力必要性的憲法界線，為量能課稅合理範疇，未必違反比例與平等原則¹⁵³，換言之，量能課稅與收益分配原則係相輔相成，除對主動的收益課稅，亦須對被動的投資收入課稅¹⁵⁴。惟就房屋稅而言，如依學者見解通認現行稅基普遍估價偏低，應貼近市場交易價格¹⁵⁵，則有侵害房屋本身財產權之虞，蓋持有房屋數量，有時係因繼承、受贈或貸款購得，房屋的市價亦常為購置後經炒作而提高，兩者與納稅義務人收入高低多無關聯性，又納稅多須以現金繳

¹⁵¹ 李惠宗，同註59，頁26。

¹⁵² 林偉如，土地稅減免與量能課稅原則，台灣法學雜誌，第312期，頁47，2017年1月；張永明，同註109，頁405。

¹⁵³ 葛克昌，同註73，頁19-20；黃源浩，同註80，頁152。

¹⁵⁴ Leopoldo Parada, *Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes*, 24 FLA. TAX REV. 729, 734 (2021).

¹⁵⁵ 張進德，房屋稅的立法政策：一般性探討，載：房屋稅法律與政策，元照，頁47-48，2015年5月；傅健豪、曾中信，以財稅資料分析台灣不動產稅制公平性，經濟論文，第49卷第3期，頁422-431，2021年9月；楊智傑，同註106，頁44。

納，納稅義務人勢必須處分房屋變現金後，方得繳納稅捐，因此，既以持有房屋應有收益作為稅基，納稅義務人課稅期間所增加的負擔能力，應為持有房屋所生的孳息，例如租金，如以市價作為房屋稅稅基，由於房屋尚未交易，未實現市場價值，對未實現利得課稅，實有違反量能課稅及財產權保障；至於地價稅亦同，以其應有收益作為稅基基礎，而非以交易市場價值，亦具量能課稅的正當性¹⁵⁶；此外，租稅負擔能力的衡量，應以納稅義務人現金給付能力為準¹⁵⁷，對納稅義務人持有財產課稅，應避免造成其須變賣資產或借貸以支應稅捐，產生無實際所得增加，卻被課徵房屋稅、地價稅，有絞殺其最低生存權的違憲疑慮，是有學者提出，如有個別不動產本身特性價值減少或事實、法律不能使用等，而有應有收益減少或喪失情況的房屋或土地，應適度納入減免稅捐，以符合量能課稅精神的見解¹⁵⁸。

(三)罪責避免不相當

稅法及違章減免處罰標準賦予稅捐稽徵機關就課稅事實補稅處罰的裁量權，包含決定與選擇裁量，法院固然尊重稅捐稽徵機關的裁量決定與選擇，限縮審查範圍，進而，法律授權稅捐稽徵機關應對違反課稅義務的輕重程度為處罰，自合於租稅法定原則，然而，法律本身如對於法律效果設有限制，除疾病或天災等風險考量，無法審判干預是否最小外¹⁵⁹，法院自可對法律所明定的限制有無，進行比例原則的審查¹⁶⁰，裁

¹⁵⁶ 陳清秀，稅法各論（下），元照，頁159-160，2019年9月2版；陳清秀，房地產稅法上財產估價之原則及其權利救濟，月旦法學雜誌，第292期，頁99-101，2019年9月；張志偉，同註107，頁137-138。

¹⁵⁷ 柯格鐘，執業所得之收付實現與權責發生制——評釋字第722號解釋，裁判時報，第78期，頁10-12，2018年7月。

¹⁵⁸ 陳清秀，稅法各論（下），同註156，頁126；陳清秀，房地產稅法上財產估價之原則及其權利救濟，同註156，頁95。

¹⁵⁹ Lee, *supra* note 1, at 1120.

¹⁶⁰ 楊智傑，行政行為司法審查之基礎理論，載：行政行為的司法審查，元照，頁

量瑕疵，裁量怠惰及逾越等不合理、恣意的濫用裁量權，均屬審查範圍¹⁶¹，進言之，縱使稅捐稽徵法第四十四條並無最低額的處罰限制，定有最低比例處罰，仍有責罰不相當的可能性，蓋行政罰係對行政責任追究，非負擔能力的多寡作為考量，如未對情節更輕者，處以低於2%的罰鍰，仍涉對財產權過度負擔而違憲¹⁶²，因此，建議稅捐稽徵機關於裁處時，應先依行政罰法第十八條第一項規定，審酌納稅義務人違反稅法上義務行為所受責難程度、所生影響、其因違反稅法上義務所得的利益及考量受處罰的納稅義務人之資力，如有得以減輕的事實，再依倍數參考表所載查獲總額處2%至5%檢視可減輕事實的構成要件，避免對納稅義務人財產權過度侵害，違反比例原則，面臨違憲的批判。

(四)禁制過度干預

租稅法定原則不僅賦予公權力行使的形式合法化，亦須符合實質平等及比例原則¹⁶³，因此，判斷一個制度是否有過度的差別待遇，須確認是否為相同或不同事物，再檢視其差別待遇的目的有無合理理由，並進一步探究與制度目的之關聯性是否可作為差別待遇的本質¹⁶⁴，換言之，凡稅捐稽徵機關執行稽徵經濟的手段與目的間有關聯、必要及相當等比例性，且差別待遇具正當理由，進而符合納保法所定租稅正當程序者，自可就干預納稅義務人工作權的正當範圍，考量稽徵經濟原則；又倘如

10-15，2018年11月。

¹⁶¹ Jan S. Oster, *The Scope of Judicial Review in the German and U.S. Administrative Legal System*, 9 GERMAN L.J. 1267, 1269 (2008); Danshera Cords, *Collection Due Process: The Scope and Nature of Judicial Review*, 73 U. CIN. L. REV. 1021, 1034 (2005).

¹⁶² 李惠宗，同註21，頁343。

¹⁶³ 李惠宗，同註21，頁124；葛克昌，同註38，頁150。

¹⁶⁴ 吳信華，平等權的體系思考（上），月旦法學教室，第55期，頁86-89，2007年5月；李建良，法學方法與基本權解釋方法導論，人文及社會科學集刊，第30卷第2期，頁266-268，2018年11月；黃俊杰，同註70，頁8。

無涉營業選擇自由，僅係如營業須辦理稅籍登記的行政執行規則，則非從嚴審查，應採寬鬆審查標準，而無涉違憲¹⁶⁵，據此，本文以為，管理營業人開立發票或收據與否，應屬於無涉違憲的稅制稽徵之控管。

又類型化規定的正當及必要性，須未對國家財政造成不可期待的困難¹⁶⁶，且為確保高效率、快速及具有成本效益的課稅程序，有限縮司法審查對課稅干預的必要¹⁶⁷，進而稅法上立法及適用的類型化規定，必然有租稅簡化及可行性等稅捐稽徵經濟原則的考量，將稅法的適用取決於常態事實，以減輕稅捐稽徵機關個案調查的負擔¹⁶⁸，是以，類型化規定所造成的租稅負擔不平等，如小於所展現的租稅平等，則應避免強調個別差異性平等，而導致稅捐稽徵機關因資源有限而執行能力不足，危害國家稅收及租稅正義的實現¹⁶⁹，稅捐稽徵機關既不得從事不敷成本的行政行為，課稅效能自為採行有效及節省成本手段的當務考量¹⁷⁰，有學者更將稽徵實用原則與量能課稅、租稅法定併列稅制三大原則，並進一步提出查定課徵為實踐稅捐稽徵經濟原則的方法之一¹⁷¹，因此，本文以為，以最低稽徵成本達到對營業人普遍課徵的租稅正義，防杜不合比例行政成本，免於稅收不及稽徵成本，小規模營業人制度仍為可容忍的輕微差異，符合租稅簡化及比例原則的正當性；再者，就營業人規模大小予以類型化，符合應為差別待遇而為差別待遇之平等原則¹⁷²，更何況一

¹⁶⁵ 李惠宗，同註21，頁299-301。

¹⁶⁶ 許宗力，基本權利的保障與限制（下），月旦法學教室，第14期，頁54，2003年12月。

¹⁶⁷ Cords, *supra* note 143, at 430-31.

¹⁶⁸ 盛子龍，同註72，頁153。

¹⁶⁹ 盛子龍，同註72，頁151、161-164；黃茂榮，同註48，頁589-590。

¹⁷⁰ 黃源浩，同註80，頁155。

¹⁷¹ 黃茂榮，稅法總論，自版，頁519、551-552，2005年9月2版。

¹⁷² 吳信華，「平等權」的主張與「平等原則」的審查，月旦法學教室，第223期，頁7-8，2021年5月。

個良好稅制，應減少納稅義務人為遵循稅法的依從成本¹⁷³，小規模營業人制度仍是較為合適簡易的作法。

(五)規避隱匿事項解釋應趨嚴

納保法第七條第八項所謂隱匿重要事項的行為，應限於納稅義務人於申報或調查時，對於稅捐稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，而使稅捐稽徵機關無得查核其所意圖規避的稅負，始構成隱匿¹⁷⁴，從而，凡經稅捐稽徵機關具體要求應揭露的課稅重要事項，遭納稅義務人於申報或調查時隱匿，自屬於對課稅權行使重要事項的隱匿，自無免罰的適用，惟由於避稅行為與逃漏稅捐行為有間，如係消極未申報避稅行為，因無涉稅捐稽徵機關具體要求的申報過程，則難以構成隱匿要件論之，因此，本文以為，對於隱匿重要事項的認定，應採較嚴格解釋，於作成裁罰處分時，就納稅義務人未於稅捐稽徵機關具體要求的課稅程序予以揭露行為，詳細論述，以使裁罰處分貫徹租稅正當程序。

三、對釋憲趨勢的注意事項及建議作法

憲法法庭判決不僅有宣告違憲效果，尚有以該判決作為告知相關法院或機關執行方式的替代作為¹⁷⁵，稅捐稽徵機關為避免所為核課處分遭受違憲判決，本文進一步提出相關注意事項及建議作法如下：

¹⁷³ Richard T. Page, *Foolish Revenge or Shrewd Regulation? Financial-Industry Tax Law Reforms Proposed in the Wake of the Financial Crisis*, 85 TUL. L. REV. 191, 200-01 (2010).

¹⁷⁴ 黃士洲，租稅規避隱匿重要事實的判準——最高行政法院108年度判字第202號行政判決簡析，月旦財稅實務釋評，第5期，頁72，2020年5月。

¹⁷⁵ Margaret K. Lewis & Jerome A. Cohen, *How Taiwan's Constitutional Court Reined in Police Power: Lessons for the People's Republic of China*, 37 FORDHAM INT'L L.J. 863, 878 (2014).

(一)強調合乎基本權利的解釋方法

法律的合憲性解釋，本質為法律解釋，應非僅由大法官於違憲審查時運用，行政法院於審理案件時亦得為之，是憲法法庭雖扮演審查裁判及事後檢視的角色，但行政法院實為系爭裁判審查程序的先行者，行政法院若要避免其裁判被憲法法庭宣告違憲，須提升基本權利的憲法意識¹⁷⁶，並應依憲法保障基本權利意旨，合理檢視裁判的合憲性，行使其違憲審查權¹⁷⁷。又行政法院裁判何以構成違憲，著眼於案件的審判程序與內容，探求納稅義務人基本權利受侵害的可能性，程序部分，行政法院是否疏於善盡闡明義務與衡量基本權利保障，實體部分，則其是否漠視或忽略基本權利的防禦功能，以上均為憲法法庭審查行政法院裁判的違憲重點¹⁷⁸，因此，行政法院為避免裁判違憲，除對稅捐稽徵機關處分行為有無法據、構成要件、法律效果及正當法律程序予以審認外，法律授權的裁量與判斷餘地亦為行政法院日後欲彰顯合憲裁判的審查範圍，又案件是否具有憲法重要性或為貫徹基本權利所必要者，為可否進入實體審查的判準¹⁷⁹，是建議稅捐稽徵機關所為的核課處分，應依法律所定構成要件及法律適用，就合乎基本權利的解釋方法，加強論述憲法價值，例如核課處分與比例或平等原則的合理性，並就對納稅義務人的侵害，加強論述是否涉及基本權利，以利建構未來行政法院及憲法法庭對裁判違憲審查探求合法與合憲性的見解。

(二)依函釋所為處分應加強憲法價值論述

裁判憲法審查標的包含引用行政規則的法院裁判見解¹⁸⁰，而稅捐稽徵機關向來多以函釋輔佐課稅權力，是於裁判憲法審查施行後，建議對

¹⁷⁶ 李建良，同註8，頁7。

¹⁷⁷ 吳信華，同註2，頁220。

¹⁷⁸ 李建良，同註8，頁18-19。

¹⁷⁹ 吳信華，同註4，頁51。

¹⁸⁰ 李建良，同註8，頁9-10。

於依函釋所作成的核課處分，須強調憲法價值的論述。另有學者認為，舉凡作成行政處分、事實行為、制定法規命令、行政規則、擬定行政計畫、締結行政契約、適用不確定法律概念、法律效果之裁量等，均受基本權利拘束¹⁸¹，致稅捐稽徵機關對外所為公法上單方行為，純屬意思通知，對於當事人申請事項無准駁表示，不生法律上任何效果的觀念通知¹⁸²，因屬於以發生事實效果為目的的行政事實行為，具有知的傳達，而受基本權利拘束，惟本文以為，雖觀念通知的性質，非屬適用法律及憲法解釋，應不涉憲法法庭審查事項，然而，囿於納稅義務人不熟悉法律，誤以為可就非屬行政處分的觀念通知提起行政救濟，縱行行政法院以程序不合作成裁定，納稅義務人如認有侵害其受憲法保障的基本權利時，亦得以法院裁定窮盡救濟後，聲請釋憲，因此，建議稅捐稽徵機關仍應於納稅義務人就觀念通知提起行政救濟時，就憲法基本權利有無侵害加以說明。

(三)加強公益大於人權保障私益的論理

課稅係屬普遍性公益的維護，惟納稅義務人的基本權利仍須受保障¹⁸³，且憲法訴訟法施行後，行政法院的裁判行為，將更趨向合憲的法律解釋方法，藉由法官價值認識用法行為，將合於憲法秩序的價值觀體現於具體個案¹⁸⁴，因此，建議稅捐稽徵機關應適時掌握釋憲情形，如遇有宣告違憲的裁判，與未確定的核課處分適用同一法規範或案情相似時，應審視維護公益與人權保障私益間的比重，並著力於公益大於人權保障的論述，避免發生以所得稅欠稅金額達到限制出境的處分為例，倘若遭到限制出境處分的納稅義務人係須出國從事國外事業經營，方得繳清欠稅，將易使行政法院擴張財產權等基本人權保障優於公益維護而先

¹⁸¹ 法治斌、董保城，同註10，頁177。

¹⁸² 最高行政法院108年裁字第731號裁定。

¹⁸³ Kokott, *supra* note 54, at 426.

¹⁸⁴ 蘇永欽，同註22，頁4；法治斌、董保城，同註10，頁78。

行予以裁定停止審理的情形。

(四)其他基本權利釋憲的應對

憲法第二十二條為非基本權的其他自由權利之概括性規定，為列舉權以外，視為等同基本權利的憲法權利¹⁸⁵，換言之，不代表列舉以外的權利就不受憲法保障¹⁸⁶，應凡不妨害社會秩序及公共利益，具有普遍性及不可侵害性，且表彰不可或缺的憲法價值，均受憲法保障，為憲法直接保障主義¹⁸⁷，是學理上，多以憲法對基本權利保障思維引伸更多新興基本權利¹⁸⁸，然而，基本權應嚴格定義，少用廣義的人權概念¹⁸⁹，應限於人性尊嚴及個人自主發展等具有重要關聯的自主決定，始給予嚴格審查的高度保障¹⁹⁰，且社會秩序及公共利益為不確定的法律概念，所認定的憲法價值隨社會發展演變¹⁹¹，因此，建議稅捐稽徵機關應定期於憲法法庭網站¹⁹²檢視已聲請釋憲案所涉其他基本權利的態樣，並進一步就核課處分對納稅義務人基本權利實現所產生的違反型態，擬定應採行或不予採行而如何應對的處分行為，以作為日後核課處分合基本權利解釋的應變。

¹⁸⁵ 吳庚、陳淳文，同註2，頁90-91。

¹⁸⁶ Jud Campbell, *Judicial Review and the Enumeration of Rights*, 15 GEO. J.L. & PUB. POL'Y 569, 570-71 (2017).

¹⁸⁷ 李惠宗，同註21，頁317。

¹⁸⁸ 吳信華，同註2，頁183。

¹⁸⁹ Martins & Roque, *supra* note 67, at 299.

¹⁹⁰ 法治斌、董保城，同註10，頁395。

¹⁹¹ Stephanie Hunter McMahon, *The Taxpayer Bill of Rights and the Right to Be Informed: The Positive or Negative Way You Look at It*, 74 TAX LAW 195, 195 (2021).

¹⁹² 憲法法庭網站，<https://cons.judicial.gov.tw/>（最後瀏覽日：2022年7月22日）。

陸、結 論

裁判憲法審查已為釋憲制度的一大變革，不僅對司法權，行政權亦有影響，且可預期將有大量確定終局裁判湧入釋憲的聲請，雖裁判事實認定應由行政法院審查，非大法官審查客體，惟法律解釋非專屬行政法院的權限，使得憲法法庭更加接近第四審位階，如與各級行政法院適用法律見解有所分歧，更使稅捐稽徵機關頓失遵循，加上裁判憲法審查範圍擴及依據函釋所作成的核課處分，對於可能涉及違憲的核課處分，自有提出因應作為之必要，例如避免稅捐稽徵機關於課稅事實不明時逕予推計課稅，侵害納稅義務人財產權、租稅公平及比例原則，稅捐稽徵機關於核課時，應著重於證明程度與協力義務間，可減輕至最大可能蓋然性的論述；最低基本生活費用的計算為齊頭式的的不平等，未就納稅義務人身分屬性、生活能力、家計負擔作差別對待，與生存權、財產權保障及租稅公平原則有所悖離，自須採分級計算，方為合憲；稅捐稽徵法第四十四條雖非劃一性處罰，惟倍數參考表卻逾越法律規定設有2%最低限度，仍有因違章金額較大，造成責罰不相當的可能性，是稅捐稽徵機關於裁處時，應詳加敘明行政罰法第十八條及按查獲總額處以倍數的法定構成要件，予以衡量有無得以再減輕的事實行為，避免違反比例原則及侵害財產權保障；至於小規模營業人制度，限制納稅義務人營業方式的自由，雖影響經濟市場中立性及平等原則，惟基於稽徵經濟及以最低稽徵成本達到普遍課徵的效益，仍有維持小規模營業人制度的考量。此外，稅捐稽徵機關面臨釋憲案的趨勢，尚有相關預防的注意事項，須注意行政法院日後心證，以供稅捐稽徵機關於核課處分時，作為合於憲法基本權利的解釋、公益大於人權保障私益及憲法法庭對其他基本權利的內容等應變。

參考文獻

一、中文部分

(一)專 書

1. 吳庚，行政法之理論與實用，自版，2015年2月13版。
Wu, Geng, *Theory and Practice of Administrative Law*, Self-published (2015).
2. 吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，2020年10月16版。
Wu, Geng & Sheng, Tzu-Lung, *Theory and Practice of Administrative Law*, San-Min (16th ed. 2020).
3. 吳庚、陳淳文，憲法理論與政府體制，三民，2021年9月7版。
Wu, Geng & Chen, Chwen-Wen, *Constitutional Theory and System of Government*, San-Min (7th ed. 2021).
4. 吳信華，憲法訴訟專題研究(一)——「訴訟類型」，元照，2009年10月。
Wu, Hsin-Hua, *Constitutional Law Litigation (I) — Types of Litigation*, Angle Publishing (2009).
5. 吳信華，憲法釋論，三民，2021年10月4版。
Wu, Hsin-Hwa, *An Explanation of the Constitution*, San-Min (4th ed. 2021).
6. 李惠宗，中華民國憲法概要——憲法生活的新思維，元照，2015年2月11版。
Lee, Hwai-Tzong, *Outline of the Constitution of the Republic of China-New Thoughts on Constitutional Life*, Angle Publishing (11th ed. 2015).
7. 李惠宗，憲法要義，元照，2019年9月8版。
Lee, Hwai-Tzong, *Essentials of Constitutional Law*, Angle Publishing (8th ed. 2019).

8. 李惠宗，行政法要義，元照，2020年9月8版。
Lee, Hwai-Tzong, *Essentials of Administrative Law*, Angle Publishing (8th ed. 2020).
9. 李惠宗，稅法方法論，元照，2021年9月。
Lee, Hwai-Tzong, *Methodology of Tax Law*, Angle Publishing (2021).
10. 李惠宗，法學方法論，新學林，2022年1月4版。
Lee, Hwai-Tzong, *Methodology of Law*, New Sharing (4th ed. 2022).
11. 法治斌，法治國家與表意自由——憲法專論(三)，正典，2003年5月。
Fa, Jhih-Bin, *The State of Law and Freedom of Expression — A Monograph on Constitutional Law (III)*, Zhengdian (2003).
12. 法治斌、董保城，憲法新論，元照，2020年3月7版。
Fa, Jhih-Bin & Dung, Bau-Tscheng, *A New Theory of Constitutional Law*, Angle Publishing (7th ed. 2020).
13. 林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞，憲法：權力分立，新學林，2016年9月3版。
Lin, Tzu-Yi, Yeh, Jiunn-Rong, Hwang, Jau-Yuan & Chang Wen-Chen, *The Constitution: Separation of Powers*, New Sharing (3rd ed. 2016).
14. 殷章甫，土地稅之經濟分析，五南，2012年5月。
Yin, Jhang-Fu, *Economic Analysis of Land Tax*, Wu-Nan (2012).
15. 許宗力，法與國家權力(一)，元照，2006年8月。
Hsu, Tzong-Li, *Law and State Power (I)*, Angle Publishing (2006).
16. 許宗力，憲法與法治國行政，元照，2007年1月2版。
Hsu, Tzong-Li, *The Constitution and the Rule of Law in State Administration*, Angle Publishing (2nd ed. 2007).
17. 陳敏，行政法總論，自版，2019年11月10版。
Chen Ming, *General Theory of Administrative Law*, Self-published (10th ed. 2019).

18. 陳新民，憲法學釋論，三民，2022年3月10版。
Chen, Sin-Min, *The Interpretation of Constitutional Law*, San-Min (10th ed. 2022).
19. 陳清秀，稅法各論（下），元照，2019年9月2版。
Chen, Ching-Hsiou, *Theories of Tax Law (II)*, Angle Publishing (2nd ed. 2019).
20. 陳清秀，稅法總論，元照，2022年6月12版。
Chen, Ching-Hsiou, *General Theory of Tax Law*, Angle Publishing (12th ed. 2022).
21. 葛克昌，所得稅法與憲法，翰蘆，2009年2月3版。
Gee, Keh-Chang, *Income Tax Law and the Constitution*, Hanlu (3rd ed. 2009).
22. 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018年9月2版。
Gee, Keh-Chang, *An Analysis of the Taxpayer Rights Protection Act*, Angle Publishing (2nd ed. 2018).
23. 葛克昌、鍾芳樺，財政法基本問題——財政憲法篇，元照，2020年5月3版。
Gee, Keh-Chang & Chung, Fang-Hua, *Basic Problems of Financial and Political Law — The Fiscal Constitution*, Angle Publishing (3rd ed. 2020).
24. 黃俊杰，稅捐正義，翰蘆，2002年12月。
Huang, Chun-Chieh, *Tax Justice*, Hanlu (2002).
25. 黃俊杰，納稅者憲法意識，翰蘆，2019年7月。
Huang, Chun-Chieh, *Constitutional Consciousness of Taxpayers*, Hanlu (2019).
26. 黃茂榮，稅捐法論衡，五南，2002年5月。
Huang, Mao-Rong, *Theory of Tax Collection Act*, Wu-Nan (2002).
27. 黃茂榮，稅法總論，自版，2005年9月2版。

Huang, Mao-Rong, *General Theory of Tax Law*, Self-published (2nd ed. 2005).

28. 黃茂榮，稅法總論——法學方法與現代稅法（第一冊），植根，2012年3月3版。

Huang, Mao-Rong, *General Theory of Tax Law — Legal Methodology and Modern Tax Law (Vol. 1)*, Rootlaw (3rd ed. 2012).

29. 黃茂榮，稅法總論——稅法解釋與司法審查（第二冊），植根，2015年12月3版。

Huang, Mao-Rong, *General Theory of Tax Law — Tax Law Interpretation and Judicial Review (Vol. 2)*, Rootlaw (3rd ed. 2015).

30. 蘇永欽主編，部門憲法，元照，2006年1月。

Su, Yong-Cin (Ed.), *Departmental Constitution*, Angle Publishing (2006).

31. 蘇永欽，司法違憲審查與憲法，元照，2021年4月。

Su, Yong-Cin, *Judicial Constitutional Review and Constitutional Law*, Angle Publishing (2021).

(二)期刊論文

1. Prof. Dr. Hanno Kube著，陳英鈴譯，德國法上的裁判憲法訴願，月旦法學雜誌，第267期，頁202-212，2017年8月。

Prof. Dr. Hanno Kube (Ed.), Chen, Ying-Ling (Trans.), Constitutional Appeal of German Law on Magistrature. *The Taiwan Law Review*, 267, 202-212 (2017).

2. 吳信華，人民聲請釋憲之「窮盡救濟途徑」與「補充性原則」，月旦法學教室，第22期，頁8-9，2004年8月。

Wu, Hsin-Hwa, “Exhaustion of Remedies” and “Complementarity Principle” in People’s Claim for Constitutional Interpretation. *Taiwan Jurist*, 22, 8-9 (2004).

3. 吳信華，平等權的體系思考（上），月旦法學教室，第55期，頁

83-91，2007年5月。

Wu, Hsin-Hwa, Thinking About the System of Equal Rights (I). *Taiwan Jurist*, 55, 83-91 (2007).

4. 吳信華，「憲法訴訟法」的立法與意涵，月旦法學教室，第198期，頁33-40，2019年4月。

Wu, Hsin-Hwa, The Legislation and Meaning of “Constitutional Court Procedure Act”. *Taiwan Jurist*, 198, 33-40 (2019).

5. 吳信華，裁判憲法審查，月旦法學教室，第201期，頁35-45，2019年7月。

Wu, Hsin-Hwa, Constitutional Review of the Magistrature. *Taiwan Jurist*, 201, 35-45 (2019).

6. 吳信華，憲法訴訟法施行的評估與預測，月旦法學教室，第202期，頁41-54，2019年8月。

Wu, Hsin-Hwa, Evaluation and Prediction of the Implementation of Constitutional Court Procedure Act. *Taiwan Jurist*, 202, 41-54 (2019).

7. 吳信華，論「裁判憲法審查」——制度的繼受、施行與展望（下），國立中正大學法學集刊，第68期，頁1-54，2020年7月。

Wu, Hsin-Hwa, On “Constitutional Review the Magistrature” — Inheritance, Implementation, and Prospects of the System (II). *National Chung Cheng University Law Journal*, 68, 1-54 (2020).

8. 吳信華，「平等權」的主張與「平等原則」的審查，月旦法學教室，第223期，頁6-8，2021年5月。

Wu, Hsin-Hwa, The Claim of “Equal Rights” and the Review of the “Equality Principle”. *Taiwan Jurist*, 223, 6-8 (2021).

9. 吳信華，「憲法訴訟法」的幾個立法缺失，月旦法學雜誌，第322期，頁53-70，2022年3月。

Wu, Hsin-Hwa, Several Legislative Failures of Constitutional Court Procedure Act. *The Taiwan Law Review*, 322, 53-70 (2022).

- 10.李念祖，重訪釋字第177及371號解釋——論大審法修正草案排斥憲法訴願政策背後的價值配置，月旦法學雜誌，第224期，頁151-170，2014年1月。

Li, Nian-Zu, Revisiting Interpretation No. 177 and 371 — On the Value Configuration Behind the Exclusion of the Constitutional Petition Policy by the Draft Amendment to the Constitutional Interpretation Procedure Act. *The Taiwan Law Review*, 224, 151-170 (2014).

- 11.李建良，法學方法與基本權解釋方法導論，人文及社會科學集刊，第30卷第2期，頁237-277，2018年11月。

Lee, Chien-Liang, Introduction to Jurisprudential Methods and Fundamental Rights Interpretation Methods. *Journal of Social Sciences and Philosophy*, 30(2), 237-277 (2018).

- 12.李建良，行政法院審判與裁判憲法審查，月旦法學雜誌，第322期，頁6-31，2022年3月。

Lee, Chien-Liang, Administrative Court Trials and Adjudicative Constitutional Review. *The Taiwan Law Review*, 322, 6-31 (2022).

- 13.林倬如，土地稅減免與量能課稅原則，台灣法學雜誌，第312期，頁45-54，2017年1月。

Lin, Hsing-Ju, Land Tax Abatement and the Ability-to-pay Principle. *Taiwan Law Journal*, 312, 45-54 (2017).

- 14.林其玄，論實質課稅原則與漏稅行政裁罰——最高行政法院102年度判字第121號判決評釋，嶺東財經法學，第10期，頁1-50，2017年12月。

Lin, Chi-Hsuan, On the Principle of Substantive Taxation and Administrative Penalty for Tax Leakage — Commentary on Supreme Administrative Court 2013 Judgment No. 121. *Ling Tung Financial and Economic Law Journal*, 10, 1-50 (2017).

- 15.柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，頁55-120，2007

年12月。

Ko, Ke-Chung, On the Ability-to-pay Principle. *Cheng Kung Law Review*, 14, 55-120 (2007).

16. 柯格鐘，生存權保障及扣除額問題——納稅者權利保護法第4條規定之憲法與法律意義分析，財稅研究，第47卷第4期，頁28-47，2018年7月。

Ko, Ke-Chung, Protection of the Right to Survival and Deductions — An Analysis of the Constitutional and Legal Implications of Article 4 of the Taxpayer Rights Protection Act. *Public Finance Review*, 47(4), 28-47 (2018).

17. 柯格鐘，執業所得之收付實現與權責發生制——評釋字第722號解釋，裁判時報，第78期，頁5-15，2018年7月。

Ko, Ke-Chung, The Cash Basis and Accrual Basis of Practice Income — A Commentary of Interpretation No. 722. *Court Case Times*, 78, 5-15 (2018).

18. 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第14條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第110期，頁1-91，2019年6月。

Ko, Ke-Chung, Obligation to Cooperate in Taxation, Tax Estimation and the Sanctions for Violation of Taxation Obligations — A Discussion of Article 14 of The Taxpayer Rights Protection Act and Proposed Amendments to the Article. *Taipei University Law Review*, 110, 1-91 (2019).

19. 許宗力，基本權利的保障與限制（下），月旦法學教室，第14期，頁50-60，2003年12月。

Hsu, Tzong-Li, Protection and Limitation of Fundamental Rights (II). *Taiwan Jurist*, 14, 50-60 (2003).

20. 許宗力，最低生存權保障與立法程序審查——簡評德國聯邦憲法

院Hartz IV判決，月旦法學雜誌，第238期，頁102-130，2015年3月。

Hsu, Tzong-Li, Minimum Right to Life and Legislative Process Review — A Brief Review of the Hartz IV Decision of the German Federal Constitutional Court. *The Taiwan Law Review*, 238, 102-130 (2015).

21. 許宗力，大法官解釋與社會正義之實踐，國立臺灣大學法學論叢，第45卷特刊，頁1359-1421，2016年11月。

Hsu, Tzong-Li, The Chancellor's Interpretation and the Practice of Social Justice. *National Taiwan University Law Journal*, 45 Special Issue, 1359-1421 (2016).

22. 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，頁149-194，2011年7月。

Sheng, Tzu-Lung, Type of Legislation and the Principle of Equality in Rent and Taxation Law. *Chung Cheng Financial and Economic Law Review*, 3, 149-194 (2011).

23. 張志偉，房屋稅之法理正當性與評定現值計算，財產法暨經濟法，第62期，頁119-159，2020年12月。

Chang, Chih-Wei, The Legal Justification of Housing Tax and the Calculation of Assessed Present Value. *Property and Economic Law Journal*, 62, 119-159 (2020).

24. 陳愛娥，立法者對於訴訟制度的形成自由與訴訟權的制度保障核心，台灣本土法學雜誌，第18期，頁147-152，2001年1月。

Chen, Ai-Er, The Legislator's Freedom of Formation Toward the Litigation System and the Core of Institutional Protection of Litigation Rights. *Taiwan Law Journal*, 18, 147-152 (2001).

25. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第183期，頁72-92，2010年8月。

- Chen, Ching-Hsiou, Ability to Pay Principle and Substantive Taxation Principle (I). *The Taiwan Law Review*, 183, 72-92 (2010).
26. 陳清秀，稅法的融合理論，植根雜誌，第32卷第8期，頁293-324，2016年8月。
- Chen, Ching-Hsiou, The Integration Theory of Tax Law. *Rootlaw Magazine*, 32(8), 293-324 (2016).
27. 陳清秀，房屋稅法制之檢討與展望（上），稅務旬刊，第2350期，頁7-13，2017年1月。
- Chen, Ching-Hsiou, Review and Prospect of Housing Tax Legal System (I). *Tax Journal Magazine*, 2350, 7-13 (2017).
28. 陳清秀，納稅者權利保護法之研討，植根雜誌，第33卷第7期，頁241-280，2017年7月。
- Chen, Ching-Hsiou, Study on the Taxpayer Rights Protection Act. *Rootlaw Magazine*, 33(7), 241-280 (2017).
29. 陳清秀，房地產稅法上財產估價之原則及其權利救濟，月旦法學雜誌，第292期，頁92-112，2019年9月。
- Chen, Ching-Hsiou, The Principle of Property Valuation and Its Right of Remedy in Real Estate Tax Law. *The Taiwan Law Review*, 292, 92-112 (2019).
30. 葛克昌，稅捐實質正當性與違憲審查，月旦法學雜誌，第226期，頁186-211，2014年3月。
- Gee, Keh-Chang, Substantive Legitimacy and Constitutional Review on Taxation. *The Taiwan Law Review*, 226, 186-211 (2014).
31. 黃士洲，房屋稅的正當性基礎與稅基衡量原則，稅務旬刊，第2339期，頁7-14，2016年9月。
- Huang, Shih-Chou, The Basis of Legitimacy of Housing Tax and the Principle of Tax Base Measurement. *Tax Journal Magazine*, 2339, 7-14 (2016).

- 32.黃士洲，租稅規避隱匿重要事實的判準——最高行政法院108年度判字第202號行政判決簡析，月旦財稅實務釋評，第5期，頁69-77，2020年5月。

Huang, Shih-Chou, The Judgment of Tax Evasion and Concealment of Material Facts — A Brief Analysis of the Supreme Administrative Court's 2019 Administrative Judgement No. 202. *Angle Review of Finance and Taxation Practices*, 5, 69-77 (2020).

- 33.黃俊杰，量能課稅原則之適用——釋字第745號解釋，裁判時報，第59期，頁5-12，2017年5月。

Huang, Chun-Chieh, Application of the Ability to Pay Principle — Interpretation No. 745. *Court Case Times*, 59, 5-12 (2017).

- 34.黃俊杰，責罰相當與個案過苛——最高行政法院109年度判字第82號判決，裁判時報，第108期，頁5-16，2021年6月。

Huang, Chun-Chieh, The Equivalence of Penalties and the Excessive Use of Force in Cases — Supreme Administrative Court 2020 Judgment No. 82. *Court Case Times*, 108, 5-16 (2021).

- 35.黃俊杰、黃智謙、蔡松均，法院決議作為稅法法源之違憲審查，財稅研究，第43卷第5期，頁126-161，2014年9月。

Huang, Chun-Chieh, Huang, Chih-Chien & Tsai, Sung-Chun, Constitutional Review of Court Decision as a Source of Tax Law. *Public Finance Review*, 43(5), 126-161 (2014).

- 36.黃昭元，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，國立臺灣大學法學論叢，第37卷第4期，頁253-284，2008年12月。

Hwang, Jau-Yuan, The Choice of Standards for Review on Equal Rights: A Discussion of the Possible Application of the Principle of Proportionality to Reviews on Equal Rights. *National Taiwan University Law Journal*, 37(4), 253-284 (2008).

- 37.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，第36卷第1期，頁151-170，2004年1月。

Huang, Yuan-Hao, From the “Strangulation Prohibition” to the “Half Principle” — The Application of the Proportionality Principle in the Field of Tax Law. *Public Finance Review*, 36(1), 151-170 (2004).

- 38.黃源浩，歐洲增值稅之行程及發展：以歐洲法院裁判為中心，月旦法學雜誌，第118期，頁90-106，2005年3月。

Huang, Yuan-Hao, The Formation and Development of Value Added Tax in Europe: Centering on European Court Decisions. *The Taiwan Law Review*, 118, 90-106 (2005).

- 39.黃源浩，地價稅的憲法基礎與界限，台灣法學雜誌，第312期，頁28-44，2017年1月。

Huang, Yuan-Hao, The Constitutional Basis and Boundaries of Land Value Tax. *Taiwan Law Journal*, 312, 28-44 (2017).

- 40.黃源浩，推計課稅法律概念及一般性界線探討，財稅研究，第51卷第1期，頁46-68，2022年1月。

Huang, Yuan-Hao, The Legal Concept and General Boundary of Tax Estimation. *Public Finance Review*, 51(1), 46-68 (2022).

- 41.傅健豪、曾中信，以財稅資料分析台灣不動產稅制公平性，經濟論文，第49卷第3期，頁411-444，2021年9月。

Fu, Chien-Hao & Tseng, Chung-Hsin, An Analysis of the Fairness of Taiwan's Real Property Taxation System by Using Fiscal Data, *Taiwan Economic Review*, 49(3), 411-444 (2021).

- 42.楊子慧，憲法法院法規違憲審查之裁判類型與效力——以德國法為中心，並談我國之改革，國立中正大學法學集刊，第43期，頁193-291，2014年5月。

Yang, Tzu-Hui, The Variants and Effects of the Judicial Review by the Constitutional Court — An Examination of the Constitutional

Review in Germany and the Reform in Taiwan. *National Chung Cheng University Law Journal*, 43, 193-291 (2014).

43. 楊智傑，房屋稅有效稅率與評定現值調整之爭議——租稅公平原則與絞殺禁止，*財產法暨經濟法*，第63期，頁33-97，2021年3月。

Yang, Chih-Chieh, The Controversy Between the Effective Tax Rate of Housing Tax and the Adjustment of Assessed Present Value — The Principle of Fairness in Rent Tax and the Prohibition of Strangulation. *Property and Economic Law Journal*, 63, 33-97 (2021).

44. 蔡維音，財產權之保障內涵與釋義學結構，*成大法學*，第11期，頁31-74，2006年6月。

Tsai, Wei-In, The Connotation and Hermeneutic Structure of Property Rights Protection. *Cheng Kung Law Review*, 11, 31-74 (2006).

45. 蔡維音，最低生存基礎之界定——從社會救助與個人綜合所得稅進行之交互考察，*月旦法學雜誌*，第212期，頁103-125，2013年1月。

Tsai, Wei-In, Defining the Minimum Basis of Survival — An Interactive Study of Social Assistance and Comprehensive Income Tax for Individuals. *The Taiwan Law Review*, 212, 103-125 (2013).

46. 蔡維音，釋憲標的之改革方向，*月旦法學教室*，第181期，頁6-8，2017年11月。

Tsai, Wei-In, The Direction of Reform in the Interpretation of Constitutional Goals. *Taiwan Jurist*, 181, 6-8 (2017).

47. 廖義男，司法院大法官解釋之權利救濟功能，*法令月刊*，第66卷第6期，頁1-15，2015年6月。

Liaw, Yih-Nan, The Function of the Remedy of Rights of the Chancellor's Interpretation of the Judicial Yuan. *The Law Monthly*, 66(6), 1-15 (2015).

48. 廖俊凱，論稅法上之協力義務與不自證己罪——以違法取證之證據能力判斷為中心，全國律師，第20卷第7期，頁4-17，2016年7月。

Liao, Jyun-Kai, On the Duty to Cooperate and Not to Self-Incriminate in Tax Law — Centering on the Judgment of Evidence Capacity of Illegal Evidence. *Taiwan Bar Journal*, 20(7), 4-17 (2016).

49. 謝哲勝，現行房屋稅相關規定的檢討，臺灣環境與土地法學雜誌，第3期，頁183-193，2012年9月。

Shieh, Jer-Shenq, Review of Current Housing Tax Regulations. *Taiwan Environmental and Land Law Journal*, 3, 183-193 (2012).

(三)專書論文

1. 吳信華，論大法官釋憲程序中的「補充解釋」，載：當代公法新論（上）——翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，元照，頁795-824，2002年7月。

Wu, Hsin-Hua, On the “Supplementary Interpretation” in the Constitutional Interpretation Process by the Chancellor. In: *New Essays on Contemporary Public Law (I) — Prof. Weng, Yueh-Sheng’s Seventieth Birthday Celebration Essays*, Angle Publishing, 795-824 (2002).

2. 范文清，土地稅，載：稅法各論，新學林，頁351-401，2019年6月2版。

Fan Wun-Cing, Land Taxation. In: *Various Essays on Tax Law*, New Sharing, 351-401 (2nd ed. 2019).

3. 翁岳生，司法院大法官解釋效力之研究，載：公法學與政治理論——吳庚大法官榮退論文集，元照，頁1-36，2004年10月。

Weng, Yueh-Sheng, A Study of the Effectiveness of the Interpretation of the Judicial Yuan Chancellor. In: *Public Jurisprudence and Political Theory — A Collection of Essays on the Honorable Retirement of*

Justice Wu Geng, Angle Publishing, 1-36 (2004).

4. 翁岳生，憲法之維護者——省思與期許，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（上冊），新學林，頁1-169，2009年7月。

Weng, Yueh-Sheng, The Defender of the Constitution — Reflections and Expectations. In: *The Theory and Practice of Constitutional Interpretation, Sixth Series (I)*, New Sharing, 1-169 (2009).

5. 盛子龍，租稅公平原則與夫妻所得課稅制度，載：租稅與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，新學林，頁479-502，2016年1月。

Sheng, Tzu-Lung, The Principle of Fairness in Rent Tax and the Taxation System of Spouses' Income. In: *Rent Tax and Human Rights Protection: A Collection of Essays for Celebration of Prof. Gee, Keh-Chang's Birthday*, New Sharing, 479-502 (2016).

6. 張永明，房屋稅，載：稅法各論，新學林，頁402-422，2019年6月2版。

Chang, Yung-Ming, Housing Tax. In: *Various Essays on Tax Law*, New Sharing, 402-422 (2nd ed. 2019).

7. 張進德，房屋稅的立法政策：一般性探討，載：房屋稅法律與政策，元照，頁5-50，2015年5月。

Chang, Chin-Te, The Legislative Policy of Housing Tax: A General Discussion. In: *Housing Tax Law and Policy*, Angle Publishing, 5-50 (2015).

8. 陳明燦，合憲性，載：房地合一課徵交易所得稅法律與政策，元照，頁3-36，2015年4月。

Chen, Ming-Tsann, Constitutionality. In: *Laws and Policies on the Taxation of Property and Land*, Angle Publishing, 3-36 (2015).

9. 湯德宗，違憲審查基準體系建構初探——「階層式比例原則構想」，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（下冊），新學林，頁581-660，2009年7月。

Tang, De-Zong, A Preliminary Study on the Construction of a Basis System for Constitutional Review — “The Concept of Hierarchical Proportionality Principle”. In: *Theory and Practice of Constitutional Interpretation, Sixth Series (II)*, New Sharing, 581-660 (2009).

10. 湯德宗、吳信華、陳淳文，論違憲審查制度的改進——由「多元多軌」到「一元單軌」的改進方案，載：憲法解釋之理論與實務第四輯，新學林，頁523-596，2005年5月。

Tang, De-Zong, Wu, Hsin-Hua & Chen, Chwen-Wen, On the Improvement of the Constitutional Review System-From “Multiple Tracks” to “Single Track”. In: *Theory and Practice of Constitutional Interpretation, 4th Series*, New Sharing, 523-596 (2005).

11. 程明修，憲法保障之制度與基本權之制度性保障——兼論基本權客觀內涵之主觀化，載：憲法解釋之理論與實務第六輯（上冊），新學林，頁327-363，2009年7月。

Cheng, Ming-Shiou, The System of Constitutional Protection and the Institutional Protection of Fundamental Rights — A Discussion of the Subjective Connotation of Fundamental Rights. In: *Theory and Practice of Constitutional Interpretation, Sixth Series (I)*, New Sharing, 327-363 (2009).

12. 黃俊杰，財稅憲法與憲法上稅捐概念，載：稅捐稽徵法，元照，頁1-28，2021年10月2版。

Huang, Chun-Chieh, The Constitutional Law of Taxation and the Constitutional Concept of Taxation. In: *Tax Collection Act*, Angle Publishing, 1-28 (2nd ed. 2021).

13. 黃昭元，抗多數困境與司法審查正當性——評Bickel教授的司法審查理論，載：台灣憲法之縱剖橫切，元照，頁301-342，2002年12月。

Hwang, Jau-Yuan, Anti-Multiplicity Dilemma and Judicial Review

- Legitimacy — A Review of Professor Bickel's Theory of Judicial Review. In: *Analysis on Taiwan's Constitutional Law*, Angle Publishing, 301-342 (2002).
14. 黃源浩，論量能課稅，載：租稅與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，新學林，頁579-624，2016年1月。
- Huang, Yuan-Hao, On Ability-to-pay Principle. In: *Rent Tax and Human Rights Protection: A Collection of Essays for Celebration of Prof. Gee, Keh-Chang's Birthday*, New Sharing, 579-624 (2016).
15. 黃曉薇，以量能課稅原則檢驗自用住宅房屋稅，載：房屋稅法律與政策，元照，頁57-84，2015年5月。
- Hwang, Hsiao-Wei, Examining the Taxation of Self-occupied Residential Housing by Ability-to-Pay Principle. In: *Housing Tax Law and Policy*, Angle Publishing, 57-84 (2015).
16. 葛克昌、蔡孟彥，綜合所得稅，載：稅法各論，新學林，頁45-115，2019年6月2版。
- Gee, Keh-Chang & Tsai, Meng-Yen, Comprehensive Income Tax. In: *Various Essays on Tax Law*, New Sharing, 45-115 (2nd ed. 2019).
17. 葛克昌，財稅法之憲法基礎，載：財政法，新學林，頁1-56，2021年2月。
- Gee, Keh-Chang, The Constitutional Basis of Fiscal Law. In: *Fiscal Law*, New Sharing, 1-56 (2021).
18. 楊智傑，行政行為司法審查之基礎理論，載：行政行為的司法審查，元照，頁4-19，2018年11月。
- Yang, Chih-Chieh, The Basic Theory of Judicial Review of Administrative Acts. In: *Judicial Review of Administrative Acts*, Angle Publishing, 4-19 (2018).
19. 謝哲勝，美國房屋稅法制與臺灣房屋稅法制的比較，載：民主法治的經濟與見證——江義雄教授七秩晉五華誕祝壽論文集，新學

林，頁221-252，2019年12月。

Shieh Jer-Shenq, A Comparison of the Housing Tax Legal System in the United States and Taiwan. In: *The Economy and Witnesses of the Democratic Rule of Law — A Collection of Essays by Professor Jiang, Yi-Syong on the Birthday of His Seventy-fifth Year*, New Sharing, 221-252 (2019).

(四)其 他

1. 司法定位推動小組研議賦予法官個案違憲審查權，司法周刊，第1022期，第1版，2001年3月14日，<https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1429-76747-3c410-1.html>（最後瀏覽日：2022年6月13日）。
Judicial Orientation Promotion Group Discusses Giving Judges the Right to Review Constitutionality in Individual Cases. *Judicial Weekly*, 1022(1), March 14, 2001, <https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1429-76747-3c410-1.html> (last visited Jun. 13, 2022).
2. 憲法法庭網站，<https://cons.judicial.gov.tw/>（最後瀏覽日：2022年7月22日）。
Constitutional Court R.O.C. (Taiwan), <https://cons.judicial.gov.tw/> (last visited Jul. 22, 2022).

二、英文部分

(一)專 書

- James, Simon & Nobes, Christopher, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall International (4th ed. 1992).

(二)期刊論文

1. Campbell, Jud, Judicial Review and the Enumeration of Rights, 15 *Geo. J.L. & Pub. Pol'y* 569 (2017).
2. Cords, Danshera, *Collection Due Process: The Scope and Nature of*

- Judicial Review, 73 U. Cin. L. Rev. 1021 (2005).
3. Cords, Danshera, Administrative Law and Judicial Review of Tax Collection Decisions, 52 St. Louis U. L.J. 429 (2008).
 4. Codrington III, Wilfred U., The Benefits of Equity in the Constitutional Quest for Equality, 43 Harbinger 105 (2019).
 5. Daphne, Barak-Erez, The Doctrine of Legitimate Expectations and the Distinction Between the Reliance and Expectation Interests, 11 Eur. Pub. L. 583 (2005).
 6. Dodge, Joseph M., The Fair Tax: The Personal Realization Income Tax, 19 Fla. Tax Rev. 522 (2016).
 7. Kokott, Juliane, Pistone, Pasquale & Miller, Robin, Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights the International Law Association's Project on International Tax Law-Phase 1, 52 Geo. J. Int'l L. 381 (2021).
 8. Lee, Tsung-Ling, The Rise of Technocracy and the Covid-19 Pandemic in Taiwan: Courts, Human Rights, and the Protection of Vulnerable Populations, 22 German L.J. 1115 (2021).
 9. LeFevre (FNd1), Tyler A., Justice in Taxation, 41 Vt. L. Rev. 763 (2017).
 10. Lewis, Margaret K. & Cohen, Jerome A., How Taiwan's Constitutional Court Reined in Police Power: Lessons for the People's Republic of China, 37 Fordham Int'l L.J. 863 (2014).
 11. Martins, Ana Maria Guerra & Roque, Miguel Prata, Chapter 18 Universality and Binding Effect of Human Rights from a Portuguese Perspective, 16 IUS Gentium 297 (2012).
 12. McMahon, Stephanie Hunter, The Taxpayer Bill of Rights and the Right to Be Informed: The Positive or Negative Way You Look at It, 74 Tax Law 195 (2021).

- 13.Oster, Jan S., The Scope of Judicial Review in the German and U.S. Administrative Legal System, 9 German L.J. 1267 (2008).
- 14.Page, Richard T., Foolish Revenge or Shrewd Regulation? Financial-Industry Tax Law Reforms Proposed in the Wake of the Financial Crisis, 85 Tul. L. Rev. 191 (2010).
- 15.Parada, Leopoldo, Full Taxation: The Single Tax Emperor's New Clothes, 24 Fla. Tax Rev. 729 (2021).
- 16.Pressman, Michael, "The Ability to Pay" in Tax Law: Clarifying the Concept's Egalitarian and Utilitarian Justifications and the Interactions Between the Two, 21 N.Y.U. J. Legis. & Pub. Pol'y 141 (2018).
- 17.Riza, Limor, Should Tax Law Mind Minority and Monitor Majority: The Case of Undistributed Dividends and the Ability-to-Pay Principle, 13 Hous. Bus. & Tax L.J. 86 (2013).

(三)其 他

- European Court of Human Rights, Guide on Article 14 of the European Court of Human Rights and on Article 1 of Protocol 12 to the Convention (2020).

Responding to the Judicial Review of the Court Decisions on the Taxation

Yi-Shan Li*

Abstract

Constitutional Court Procedure Act has been implemented on January 4, 2022. It is not confined to the impugned legal provision of unconstitutionality. Individuals who believe that a decision rendered by the final court is unfavorable or inappropriate can appeal such a court decision to declare the decision unconstitutional to the Constitutional Court. This power of the judicial review given to the Grand Justices to declare a unconstitutional decision of the final court, indicates that the taxpayers shall declare to the Constitutional Court whenever they are not satisfied with the decision of the judgment and the basic human rights embedded in the Constitution such as the rights to life, to work or to property have been violated. As well, unrecoverable damages of survival or business, for the tax collection authorities are considerable and subject to constitutional appeal. The degree of impact on the tax collection authority depends on the positioning of the Constitutional Court and the division of the principle of separation of powers. The purpose of this article is to explore the relevant disputes caused

* Sales Tax Division, National Taxation Bureau of the Southern Area, Ministry of Finance; Ph.D. Student, Department of Law, National Chung Cheng University.

by the reform of the Judicial Review of the Court Decisions in the Constitutional Court, and analyze the unconstitutional tax assessment, so as to further provide suggestions and corresponding approaches. It is expected the tax collection authorities may face the impact after this Act has been implemented.

Keywords: Constitutional Court Procedure Act, the Judicial Review of the Decisions by the Final Court, the Fourth Instance, Appellate Instance, the Basic Human Rights of the Constitution, the Principle of Functional Optimality, Tax Assessment, Ability to Pay Principle