

刊登於法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 75-101 頁。

量能課稅原則與稅捐爭訟*

張藏文**

目次

- 壹、前言
- 貳、量能課稅原則基本內涵及其理論依據之說明
 - 一、量能課稅原則之基本內涵
 - 二、量能課稅原則之理論依據
- 參、累進稅率與量能課稅原則
 - 一、累進稅率與社會國原則有關
 - 二、累進稅率並非必然與量能課稅原則無涉
- 肆、量能課稅原則之適用範圍與界限
 - 一、量能課稅原則與間接稅
 - 二、量能課稅原則與稅捐優惠
- 伍、量能課稅原則於我國稅捐爭訟之運用情形
 - 一、量能課稅原則之開創適用
 - 二、以量能課稅原則檢視相關規定內涵
 - 三、認定「量能課稅」與「稽徵經濟」兩相衝突
- 陸、量能課稅原則之法律定位
- 柒、結論

* 感謝匿名審查委員惠賜諸多寶貴意見，特此申謝，惟文責仍由拙文自負。

** 國家發展委員會法制協調中心專員。

摘要

就「量能課稅原則」於我國發展情形而論，學理及實務（特別係司法院大法官解釋）現均承認該原理原則之存在，然該原則與依法課稅原則之規定為何？對於已經該當於稅捐構成要件之應稅事實應為如何之處理？似未見詳盡之文獻予以探討與說明。又「量能課稅原則」於稅捐爭訟上之具體操作應如何運作，於實證資料之分析上似乎並非樂觀。是以，拙文以「量能課稅原則」為題，就該原則之概念內涵及訴訟上之操作為觀察對象，以期於繼受該原則之過程盡量減少相關爭議或問題之發生，進而確實可以對於納稅人基本權得以有所維護。

關鍵詞：

量能原則、量能課稅、累進稅率、社會國原則、間接稅、稽徵經濟【法令月刊第66卷12期，2015年12月，第75頁】

壹、前言

按司法院大法官會議解釋（下稱釋字）第565號解釋理由書表示：……憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許……¹。學理上一般認為其乃我國釋憲實務明白採取「量能課稅原則」之表示²；至於「量能課稅原則」首次出現於我國釋憲實務則係於釋字第473號解釋文：「……此項保險費係為確保全民健康保險制度之運作而向被保險人強制收取之費用，屬於公法上金錢給付之一種，具分擔金之性質，保險費率係依預期損失率，經精算予以核計。其衡酌之原則以填補國家提供保險給付支出之一切費用為度，鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能課稅負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能……。」惟該號解釋乃係對於非稅公課所作成；而明文提及「量能課稅」者，則係釋字第597號解釋文：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則……。」又因「量能課稅原則」對於其他稅

1 依據財政上給付能力所為之平等課稅原則係正確之稅捐負擔標準，為德國一般稅法所採見解，Vgl. Klaus Tipke (2013), Steuergerechtigkeit, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c., Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 146, Rn. 2.

2 葛克昌（2005c），〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2版1刷，頁274；許凱傑（2008），《量能課稅原則之研究》，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁127以下。

法概念之形成有所助益³，甚有稱量能課稅原則為稅法上之基本原則（Fundamentalprinzip des Steuerrechts）⁴，並作為稅法上負擔之【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 76 頁】最上位概念，其地位與民法上私法自治原則相當⁵。然而，因該原則畢竟係於 2003 年後始為我國釋憲實務所揭示，其具體之概念內涵如何？應如何運用該原則始為妥適？似未見有相關文獻進行細部分析。另於學理說明該項原則時，至少就法律學界而論，多係引用德國觀點說明其內涵⁶，是拙文擬以此為題，參考德國相關見解，企圖檢視該原則之內涵及其於訴訟上之操作為觀察對象，並嘗試提出其他觀點以為思考⁷，以期對於概念之釐清、繼受之過程及其後之具體個案操作得以有所助益。另須說明的是，拙文並非擬對於質疑量能課稅原則之所有觀點均進行觀察，而係擇要以為分析，以免篇幅過予冗長，是如質疑量能課稅原則之概念內容過於模糊之指摘即為拙文所忽略；至於累進稅率議題部分，因拙文以為其與量能課稅原則應予分別觀察，是單獨列為一項以為說明；又關於目的稅部分，因拙文以為其本身即係與量能課稅原則互斥，而屬不同命題，故拙文未予提及，合先敘明。

貳、量能課稅原則基本內涵及其理論依據之說明

一、量能課稅原則之基本內涵

按「量能課稅原則」（Leistungsfähigkeitsprinzip）⁸者，一般可以型塑其概略意義應係指涉，個人之稅捐負擔應按照納稅義務人可以給付稅捐之能力加以衡量⁹，惟就該給付能力應扣除必要之成本¹⁰及最低生活之費用¹¹，並應顧及配偶與家庭的保【法令月刊第

- 3 例如「經濟觀察法」（實質課稅原則）之法理基礎即有認為部分係依據「量能課稅原則」而來，參閱黃俊杰（2004），〈實質課稅原則對納稅者之影響〉，《納稅者權利保護》，初版，頁 66-67；陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 207 以下；柯格鐘（2009b），〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 28。而認為實質課稅原則與量能課稅原則之著重重點不同者，參閱黃茂榮（2005b），《稅法總論—稅法之司法審查（第二冊）》，增訂 2 版，頁 201。
- 4 Vgl. Michael Rodi (1994), *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, S. 33; Tipke, 前揭註 1；學說上明白採取反對意見者，Vgl. Heinrich Wilhelm Kruse (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, 1. Aufl., S. 50 ff, 其並認為量能課稅原則不過是財政學上的假設（Postulat），又間接稅亦不適用量能課稅原則，另其亦表示，德國聯邦憲法法院亦僅將量能課稅原則適用於所得稅法。
- 5 Vgl. Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 1, Rz. 12, § 4, Rz. 81-82；葛克昌（2009b），〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 558。
- 6 此可由拙文所引參考文獻所提及之學者主張均係以德國法制為對照觀察可以得知。
- 7 此部分之相類見解，參閱許凱傑（2008），〈量能課稅原則之研究〉，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 176。
- 8 以「Leistungsfähigkeitsprinzip」此一德文文字為觀察，其實倘以直譯方式為解釋，似應解釋為「給付能力原則」，惟因我國向來對該原則已有慣用文字，是拙文以下原則上即以「量能課稅原則」稱之。
- 9 葛克昌（2003），〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，增訂版，頁 10；陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 23；柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 60-61。有關德國法上相關學說對於量能課稅原則簡要定義之整理，參閱 Klaus Vogel (1994), *Über "besteuerungsrechte" und über das leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen steuerrecht*, in: Franz Klein/Paul Kirchhof/Klaus Offerhaus/Horst Schöberle (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*, S. 367 ff; Heinrich Wilhelm Kruse (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, 1. Aufl., S. 49。
- 10 此部分涉及「客觀淨值原則」，關於該概念，參閱陳清秀（2008a），〈量能課稅原則於所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 47 以下；柯格鐘，前揭註 9，頁 91 以下。
- 11 Vgl. Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 7。

66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 77 頁】護¹²及人性尊嚴（Menschenwürde）¹³。且所稱給付能力並非以私法行為之形式作為判準¹⁴。又通說亦認為該原則之提出，使得稅捐債務之成立具有否定「對價原則」或「受益者付費原則」之意義¹⁵，進而使得稅捐債務之成立具有非對待給付性¹⁶。此外，並有將該原則適用於所得稅及以財產收入為主要目的之稅捐歸屬於稅捐正義之概念¹⁷，因而成為稅法上極為重要之原理原則。是以，量能課稅原則於我國稅法即有不得不釐清其概念內涵及適用範圍之必要。

至於量能課稅原則之具體內涵部分，學理上有提出以下見解，而認為具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎（狀態要件），一為對營業基礎之利用所產生之收益（行為要件），財產權所附有納稅之社會義務，在於財產權人經由自我負責行為（私法自治行為），在營業基礎上具備相關客觀要件，參與市場之貨品或金錢交易，在給付與對待給付間，產生可供利用之私有所得。基於量能課稅原則，所得稅課徵者非為所得本身，而是所得者之負擔能力（支付能力），由市場居間媒介之個人負擔能力。依此理解，量能課稅原則有以下兩種主要內涵：第一，租稅負擔依個人負擔能力之增長而產生，此種增

【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 78 頁】長並非單純個人之給付之表現，而與整個國民經濟成長有關¹⁸；其次，個人之營業活動係在國家所提供之法律秩序之下，藉由國家所提供之營利環境及組織促進之市場運作下所產生。納稅義務人參與市場而有所收益，故附有社會義務，依負擔能力分擔公共支出。租稅之作用讓國家對個人、營利之參與分配得以實現。所得稅之可稅性，在於利用市場營利基礎所取得之收入。所得概念由此而予界定，故純資產增加說須輔以市場所得理論，而以財產權附有社會義務取得其憲法上依據¹⁹。

- 12 德國基本法第 6 條規定：「一、婚姻與家庭應受國家之特別保護。二、撫養與教育子女為父母之自然權利，亦為其至高義務，其行使應受國家監督。三、於養育權利人不能盡其養育義務，或因其他原因子女有被棄養之虞時，始得基於法律違反養育權利人之意志，使子女與家庭分離。四、凡母親均有請求受國家保護及照顧之權利。五、非婚生子女之身體與精神發展及社會地位，應由立法給予與婚生子女同等之條件。」對於婚姻及家庭之保障問題，參閱葛克昌（2009c），〈租金國家之婚姻家庭保障任務〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 325 以下。
- 13 Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 65.
- 14 Vgl. Klaus Tipke (2013), *Steuergerechtigkeit*, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 146, Rn. 6.
- 15 Vgl. Dieter Birk (2013), *Leistungsfähigkeitsprinzip*, in Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 3；葛克昌（2005e），〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 161；陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 23。蓋「對價原則」或「受益者付費原則」主要係適用於規費（Gebühren）及受益費（Beiträge）之公法上金錢給付義務之情形。
- 16 黃茂榮（2005a），《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，增訂 2 版，頁 13-14。有關憲法稅概念之說明，詳請見黃俊杰（1997），《憲法稅概念與稅條款》，1 版 1 刷，頁 1 以下；陳敏（1981），〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，24 期，頁 33 以下。Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 86, 88.
- 17 Vgl. Heinrich Wilhelm Kruse (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I, 1. Aufl., S. 49；黃俊杰（2002），〈導論—稅捐正義之概念〉，《稅捐正義》，初版，頁 3-4；劉佳（2010），〈從量能課稅原則看我國個人所得稅法的改革與完善〉，《法制與社會》，29 期，頁 258。
- 18 然而，此一見解似乎無法解釋海外所得應稅問題，惟我國所得稅法目前就綜合所得稅之海外所得尚未規定應予課稅，特此說明。
- 19 葛克昌（2003），〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，增訂版，頁 64。然而，誠如學者 Dieter Birk 所言，財

就此，拙文以為，量能課稅原則概念較為吾人所應予關注之部分應係發生在該原則之內涵應予如何解讀。例如所謂稅捐給付能力（Leistungsfähigkeit）概念之認定，究應以何標準為憑？即難有定論。對此，學理上有以所得（Einkommen）、財產（Vermögen）及消費（Konsum）²⁰作為量能課稅原則之給付能力之觀察對象²¹。其並主張對於所得之概念應採「純資產增加說」之見解²²，亦即一切財產利得，不論係以營利取得或因價值增加而產生者，均屬所得²³；至於對於財產之課稅，問題常發生在其給付能力之認定及對於尚未計算其具體價額之財產易生爭議；而消費部分則應扣除生存所必須之相關支出。又對於稅捐債務之成立，雖學理上有「課稅處分時說」及「構成要件實現時說」之爭，惟一般係採後者²⁴，而【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 79 頁】其對於量能課稅原則之影響則在於，所應考量之納稅義務人之給付能力應以何時之給付能力為斷。對於此一問題，理論上似乎應以構成要件實現之時作為判決納稅義務人給付能力之觀察時點；惟就實際而論，以我國個人綜合所得稅為例，因納稅義務人申報該稅捐之時點已經距離該稅捐債務之構成要件實現時點相距甚遠，是以上開觀點進行操作，則似有未經考量各該稅目之個別差異化問題；再者，試以遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定²⁵為說明，基本上有關遺產稅之遺產總額應包括被繼承人死亡時之境內境外全部財產，惟於若干情形，為遺產標的之債權可能因故無法收償，是上開規定即予以排除，而不將之列入遺產總額，實為符合量能課稅原則之立法設計。是以，究應如何認定量能課稅原則所稱給付能力，實屬對於量能課稅原則之操作影響至為重要之因素。

另拙文以為，所謂量能課稅原則倘係以考量納稅義務人承擔稅捐能力之高低，以作為應課予何種程度稅捐義務之思考者，惟稅捐債務既已於構成要件實現時即已成立，則該稅捐債務倘未經行政爭訟程序或已經行政爭訟程序終結者，該稅捐債務應已確定，從而，量能課稅原則於此處應如何操作？²⁶亦即，於依法課稅原則之下，量能課稅原則究

產稅之核課並非因其有收益行為之存在，而單純在於財產之持有，是上開所謂市場所得理論似有其適用限制，vgl. Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 51。是即有認為，財產稅之課徵與量能課稅原則並不相符，而為社會目的之課徵，蓋其所進行者乃財富重分配之行為，參閱柯格鐘（2009a），〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎〉，黃舒梵主編，《憲法解釋之理論與實務第七輯（上）》，頁 22。

20 惟不可否認的是，對於以消費為觀察對象所面臨之問題在於，消費稅其實多係以間接稅之方式加以呈現，從而發生上開量能課稅原則是否適用於間接稅之爭議問題。

21 黃茂榮（2005a），《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，增訂 2 版，頁 153 以下；翟繼光（2012），〈公平的稅法應是遵循量能課稅原則的稅法〉，《中國稅務報》，6 版；Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 89 ff; Birk, 前揭註 19; Dieter Birk (2013), *Leistungsfähigkeitsprinzip*, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 10.

22 有關稅法上「所得」及「純資產增加說」之概念，參閱張哲瑋（2003），《稅法上所得概念之研究》，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 17 以下；葛克昌，前揭註 19，頁 63。

23 陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 27 以下。

24 陳清秀（2004），前揭註 23，頁 341 以下。

25 遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定：「左列各款不計入遺產總額：一三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者。」

26 例如學者柯格鐘即曾表示，量能課稅原則強調國家之行為不僅應合於法律的形式規範，更應合於實質正義之要求，從而若在此一意義下，合乎正義的依法課稅原則亦包含對於量能課稅原則之要求在內。是以，其似亦由立法論之

有多少空間得以發展似乎是一項值得思考之議題。

是以，拙文以為，所稱量能課稅原則之概念內涵既在指涉，稅捐之核課應衡量當事人之給付能力，則究竟何人有該衡量之權力呢？首先可以確定的是，想當然爾的是行政權並無這樣的權力，其原因乃在於權力分立原則之故，蓋行政權無法自行形成其與人民間之稅法上權利義務關係。亦即，拙文以為，行政權於此際之發動稅捐高權，諒係因為該個案原因事實係屬應稅事實，依法即應核課稅捐，而為確認性處分之故，則倘因一原則之存在即得調整該稅捐債權債務關係，則往後立法權究應如何自處？行政權又應如何自制？換言之，於依法行政及依法課稅後，是否仍得再行適用量能課稅，而變更其稅法上法律關係，似乎尚待討論²⁷。於此，可以再行思考之議題為，所稱「依法行政原則」，一般認為包括「法律優位原則」與「法律保留原則」，則量能課稅原則可否作為「法律保留」之法律依據？又其可否作【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 80 頁】為「法律優位原則」之法律？對於前一問題，似應認為既然已有實定法之稅捐構成要件規定，則以一原理原則之存在即得調整該法律規定者，應有其困難之處，惟此處必須強調的是，倘若行政機關或司法機關於認定事實、適用法律之際，認為具體個案之事實依經濟觀察法，尚難認為其為應稅事實者，自不能逕為核課處分或仍維持該處分之有效存在。惟此一情形，與拙文所著重之應稅事實該當後，與量能課稅原則之關係，似屬不同層次之議題；至於後一問題，拙文初步認為，量能課稅原則應係稅法上至為重要之原理原則，則其具有較高位階之思考觀點實屬不得忽視之主張。惟上開觀察似乎不能否認，依我國釋字第 217 號解釋以來所建立之憲法第 19 條稅捐法定主義體系僅係針對稅目、稅率、納稅主體、納稅方法及納稅期間等事項要求應以法律定之，反之，對於其他事項則未要求應歸屬於法律保留領域，故於稅捐構成要件該當之際，是否有無可能發生稅捐債務已經成立，惟當事人實質上並無給付能力之情形？而該等情形之發生究係直接影響該稅捐債務之成立？抑或係屬行政執行層次所應予考量之問題？另基本上可以確定之觀點是，不得僅以稅捐給付能力之確定存在即行形成稅捐債務關係應屬共識²⁸。

至於司法權可否直接援引量能課稅原則為操作呢？就此，其實亦係涉及權力分立原則之問題。就案件之發展過程而論，稅捐案件之所以繫屬於法院，大多係因核課處分所致，而核課處分之所以作成，即係因稅捐構成要件該當之故²⁹，如是，則司法權縱認為相關法律規定未符量能課稅原則之要求者，依我國目前現行法制而論，似乎僅得由承審

觀點觀察量能課稅原則與依法課稅原則二者間之關係。參閱柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 108-109。

27 與拙文同樣採取否定見解者，參閱柯格鐘，前揭註 26，頁 111。

28 Vgl. Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinshoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 5。此一觀點亦呼應先前所提，似應認為量能課稅原則尚難直接被援引而作為課稅依據。

29 誠如前所述，此處必須強調的是，倘若行政機關或司法機關於認定事實、適用法律之際，認為具體個案之事實依經濟觀察法抑或依量能課稅原則，尚難認為其為應稅事實者，自不能逕為核課處分或維持該處分之存在。惟此一情形，與拙文所著重之應稅事實該當後，與量能課稅原則之關係，似屬不同層次之議題。

法官依釋字第 371 號、第 572 號及第 590 號解釋意旨，以裁定停止訴訟程序，聲請大法官會議解釋³⁰。

準此，經由以上之初步分析與觀察，所謂稅法上極為重要之量能課稅原則於現行實務之運作似有招致攻擊之可能。就此，拙文以為，量能課稅原則概念內涵之形成，本即係屬立法者應予型【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 81 頁】塑之事項³¹，又立法者就該原則內涵享有形成自由似亦屬無法否認之事實³²。從而，該原則似僅為一項稅捐債務承擔之原理原則³³。至於個案操作上倘遇有不當者，似可援引稅捐稽徵法第 40 條³⁴規定以為處理³⁵。

而比較法上，於德國租稅通則就租稅債權債務關係認屬不當時，該通則第 227 條規定：「依個別事件之狀況，租稅債務關係請求權之收取為不允當（unbillig）時，稽徵機關得免除其全部或部分；基於相同之要件，得返還已徵收之金額或用以抵繳。³⁶」是以，其就租稅債權之核課不當時之處理方式與我國稅捐稽徵法第 40 條規定有異，而係採取直接解消該法律關係之作法，與我國僅係停止該行政執行程序不同；再者，對於已經執行部分，德國法之處理方式係「得」返還之，惟我國法上就此部分則無該明文，而於實務上之處理方式當係本於受有利益有法律上原因為由，而須不返還已經執行之金錢債權³⁷。

然而，針對上開說明，在稅捐稽徵法增訂第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項規定：「（第 1 項）涉及租稅事項之法律，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，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第 2 項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」之後，使得吾人可以透過法律之客觀目的解釋及實質經濟事實之認定，落實量能課稅原則，至於實務上是否依上開規定意旨進行操作，應有待相關裁判實務之累積，容待觀察與分析³⁸。【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 82 頁】

30 然而，就拙文檢索司法院大法官審查會待審案件一覽表中有關法官聲請案件資料而論，似乎尚未見行政法院法官有以量能課稅原則之違反為由，而逕向大法官會議解釋要求進行違憲審查之情形。

31 相同見解者，參閱 Vgl. Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinshoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 13; Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 65; Heinrich Wilhelm Kruse (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, 1. Aufl., S. 50.

32 惟有見解認為，經由對於聯邦憲法院判決見解之分析，則立法者於此將受租稅正義、負擔均等及依據給付能力課稅之限制，Birk，前揭註 31，Rn. 2。

33 有關法律上原則與規則之概念，詳見後述。

34 稅捐稽徵法第 40 條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即聲請停止執行。」

35 就稅捐稽徵法第 40 條規定之適用部分之相類見解，參閱陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 37。

36 陳敏（2013），《德國租稅通則》，初版，頁 424。

37 有關稅法上衡平措施，參閱盛子龍（2006），〈租稅法：第二講—行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施〉，《月旦法學教室》，40 期，頁 52 以下；陳汶津（2008），〈租稅法之衡平措施—以德國租稅通則衡平措施為中心〉，中原大學財經法律研究所碩士論文，頁 1 以下。

38 最高行政法院 104 年度判字第 322 號判決表示：「……申言之，稅捐債務之成立，須『課稅客體與特定的納稅義

二、量能課稅原則之理論依據

（一）比較法觀點

有關量能課稅原則之理論依據部分，以德國法制而論，該原則最初係見於威瑪憲法第 134 條關於人民應依能力，無差別地分擔公共費用之規定³⁹，其後則由基本法第 3 條⁴⁰有關平等原則之規定導出⁴¹，惟基本法本身則對之並未予以明文，然其並非對於該分擔之標準有所讓步⁴²。至於該原則更早之前之依據，則可見諸於學者 Adam Smith 於 1776 年的著作⁴³以及 1789 年的法國人權宣言第 13 條⁴⁴。

（二）我國法觀點

而在我國法部分，如前所述，釋字第 565 號解釋理由書業將量能課稅原則【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 83 頁】歸屬於平等原則之內，而採取與德國法相類之處理模式。

至於我國司法裁判實務之見解，可以最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決為說明，該判決表示⁴⁵：「……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

務人間具有一定之結合關係」，是『稅捐客體歸屬』之認定，實際上即在確認稅捐客體應歸屬於何稅捐債務人（稅捐主體），就此，如稅法對之有特別規定時，固應適用各該特別規定（例如房屋稅條例第 4 條規定）；若未加規定，則應基於量能課稅原則與負擔公平原則之要求，依各該稅法之立法目的，衡酌實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益的歸屬與享有以為判斷，在此標準下，稅捐客體自應歸於『實際從事經濟活動而獲得對價（收益）之人』，亦即歸屬於根據其工作及財產的投入，親自實際參與經濟上交易活動而產生收益之人……。」同院 104 年度判字第 36 號判決表示：「……實質課稅，或所謂經濟觀察，其實係先於稅捐實定法之稅捐法基本原則，並為解釋稅捐法之方法。而不論係參照前揭解釋，於 98 年 5 月 13 日增訂公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項所宣示以經濟觀察為稅捐法律解釋方法，乃至於財政部 100 年令釋所揭示 1 年期『本金自益、孳息他益』信託契約關於孳息他益部分經濟上意義之解釋……等論述，均無非重述實質課稅原則，或本於該原則對稅捐實定法所為之闡釋，其實並未創設或變更法律之效力……。」

39 有關量能課稅原則於德國威瑪憲法時代之情形，參閱 Ralf P. Schenke (2011), Das leistungsfähigkeitsprinzip im steuerrecht und zwei phasen des öffentlichen rechts, in: Ivo Appel/Georg Hermes/Christoph Schönberger (Hrsg.), *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*, S. 805 ff.

40 德國基本法第 3 條規定：「一、法律之前人人平等。二、男女平等。國家應促進男女平等之實際貫徹，並致力消除現存之歧視。三、任何人不得因性別、出身、種族、語言、籍貫、血統、信仰、宗教或政治觀而受歧視或享特權。任何人不得因其身心障礙而受歧視。」

41 Vgl. Klaus Tipke (2013), *Steuergerechtigkeit*, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinshoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 146, Rn. 4; Dieter Birk (2013), *Leistungsfähigkeitsprinzip*, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinshoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 2。惟有部分學者認為其尚有其他基本法條文可以作為量能課稅原則之依據，如學者 Dieter Birk 即認為基本法第 20 條第 1 項有關社會國原則之規定亦為量能課稅原則之依據之一，詳請見 Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 7; Michael Rodi (1994), *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, S. 33；關於此點之正反說明，詳請見 Heinrich Wilhelm Kruse (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, 1. Aufl., S. 50。

42 Birk，前揭註 41。

43 經查詢相關資料確認，所稱 Adam Smith 於 1776 年的著作係「*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*」，我國一般將之譯作為「國富論」。

44 Vgl. Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 82; 82; Kruse，前揭註 41。惟有認為有關量能課稅原則之開創者另有其人，參閱柯格鐘（2009b），〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 14。

45 倘經對照以下判決可以得知，上開最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決有關量能課稅原則之相關說明，於相當程度內，均係援引臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4796 號判決之文字內容，蓋後者表示：「……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 15 條、第 23 條及第 7 條出發，認為租稅負擔之衡

自憲法第 15 條、第 23 條及第 7 條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（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於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，量能課稅原則在憲法上任務，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，而依前揭對於查核準則第 97 條第 11 款規定之說明，該款規定與量能課稅原則無涉亦無違……。」對於上開判決，文獻上有認為其具有以下意義⁴⁶：1. 量能課稅原則於我國法制度中並未有明文規定；2. 量能課稅原則之憲法依據為憲法第 7 條平等權、第 15 條財產權及第 23 條比例原則所推導而出；3. 量能課稅原則的負擔衡量標準為「個人之經濟財」，而此一經濟財之意義為「收益部分而不及於財產本體」；4. 依據量能課稅原則的要求，產生「稅後仍留有可供使用之經濟財」的課稅界限等四個論述核心。

對於上開文獻所提見解，拙文以為似可補充說明如下：1. 量能課稅原則於我國憲法及相關法律中並無明文應屬事實，故縱無上開判決亦屬尚無爭議之事項；2. 由此可以顯示，最高行政法院與大法官會議對於量能課稅原則之憲法依據係採不同意見，惟就比較法而論，其實在德國法上，已逐漸有量能課稅原則之依據亦可能係財產權等基本權之主張⁴⁷；3. 有關此點之整理意見似有斟酌餘地，蓋對於量能課稅原則之衡量標準一般均認為係該個人之負擔稅捐能力，而非個人之收益部分之經濟財；4. 有關課稅標的部分，於近期德國法上，一般認為係由「禁止絞殺原則」至「半數原則」等最適財產權理論之發展歷程⁴⁸。至於德【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 84 頁】國法上稅捐負擔上限問題，有認為雖德國學者 Paul Kirchhof 於擔任聯邦憲法法院法官期間曾短暫貫徹過上開有關課稅標的之見解，惟憲法法院現已係由比例原則（Verhältnismässigkeitsprinzip）之觀點思考此一問題⁴⁹。

至於高等行政法院裁判見解部分，可以臺中高等行政法院 98 年度簡字第 143 號判決⁵⁰為說明，該判決表示：「……次按，量能課稅原則係基於課稅公平原則而來，即課稅基於平等原則，其衡量標準為個人之負擔能力，而非依國家對國民之利益。在正義觀點下，量能課稅原則就其作為提出稅捐給付的能力的範圍內，其給付能力係與所得、收益、財產、獲得利得、所得使用（消費）等外部特徵相連結。在現行稅法上，並非單純採取實

量應就個人為之（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於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，量能課稅原則在憲法上任務，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，而依前揭對於查核準則第 97 條第 11 款規定之說明，該款規定與量能課稅原則無涉亦無違……。」

46 許凱傑（2008），〈量能課稅原則之研究〉，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 7。

47 葛克昌（2009e），〈稅捐解釋與稅捐罰則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 32，註 59 之整理。

48 葛克昌（2002a），〈納稅人財產權保障〉，《行政程序與納稅人基本權》，初版，頁 146 以下；葛克昌（2009d），〈租稅國家之憲法界限－憲法解釋對稅捐法制發展之影響〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 280 以下；黃源浩（2004），〈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，頁 161 以下。

49 Vgl. Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 6.

50 臺北高等行政法院 93 年度訴字第 718 號判決就量能課稅原則之理論依據部分，亦認為係由平等原則所導出。

質的連結方式，也有承認應有的連結方式，例如所得稅法第 14 條規定之租賃所得，稅捐稽徵機關得參照『當地一般租金』調整計算租賃收入，即屬之……。而該判決對於量能課稅原則之理論依據部分，核與釋字第 565 號解釋理由書相同，惟其所稱應有或實質的連結方式部分，似與一般稅法上之通常名詞尚屬有間。

參、累進稅率與量能課稅原則

一、累進稅率與社會國原則有關

累進稅率者，係指依所得稅法第 5 條第 2 項規定，將納稅義務人全年綜合所得淨額區分為若干級距，並依各該級距所應適用之差別稅率核課稅捐者。一般認為其目的係為進行所得重分配之設計，是與社會國原則有關，故其與量能課稅原則有別⁵¹，而稅率之高低則係關係稅捐之原始目的——亦即財政收入之原因⁵²。【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 85 頁】

二、累進稅率並非必然與量能課稅原則無涉

對於上開見解，文獻上亦有認為，對於採取累進稅率之理由，乃係因隨著所得增加，對需求滿意程度逐漸降低，其租稅負擔能力提高，宜課以較高稅率，是累進稅率制度由是而生⁵³。就此，拙文以為，應以再加說明如下，亦即，一般對於量能課稅原則之說明簡略言之，即為吾人應按負擔稅捐之能力給付稅捐，是倘吾人收入較豐，則自應給付較高額之稅捐，而如此之陳述亦可與上開學說見解相符，況量能課稅原則並未限定對於負擔稅捐之能力應採同一標準以為觀察，亦即該原則並未表示，唯有對於所有人均採相同稅率始符合該原則之要求，而以我國憲法而論，因其具有社會國原則之色彩，是於我國採取累進稅率即不得謂為與量能課稅原則無關。質言之，累進稅率於我國應係量能課稅原則與社會國原則所共同產生之故⁵⁴。以上論證亦可由文獻上陳稱，量能課稅原則雖非必然，但似亦未排除其可能性，而得以推論出累進稅率之主張而獲得驗證⁵⁵。

此外，亦有學者提出相關事例以為分析，而認為以所得稅為例，假設稅率統一為 20%，

51 黃茂榮（2005a），《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，增訂 2 版，頁 148，註 43；Lang/Matthias/Tipke（2002），*Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 84.

52 陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 31、37；葛克昌（2005e），〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 174。後者見解並認為，量能課稅原則於此要求累進程度不應過度，進而傷害納稅人負擔稅捐之意願。就此，拙文以為，納稅義務人負擔稅捐之意願與量能課稅原則似乎僅有間接關係，蓋對於量能課稅原則之觀察應係由第三人角度審視相關規範或行政行為是否符合該原則之內涵。

53 葛克昌（2009a），〈所得稅法基本概念〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 19。惟對於上開「滿意程度」概念之理解，將影響本段論述之開展。

54 文獻上亦有認為累進稅之課徵有其基本應符合量能課稅原則之面向，惟其卻亦強調累進稅之建制基礎僅在於社會國原則而不包括量能課稅原則，參閱蔡育庭（2010），《我國累進稅之建制基礎與檢討》，國立成功大學法律學系碩士論文，頁 28。

55 許凱傑（2008），《量能課稅原則之研究》，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 190。至於不得單由量能課稅原則推論出累進稅率之結論亦為拙文所支持，相同見解者，詳請見葛克昌（2009d），〈租稅國家之憲法界限—憲法解釋對稅捐法制發展之影響〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 291。

低所得者之薪資為 2 萬元，稅後所得為 1 萬 6,000 元；而高所得者之薪資為 20 萬元，稅後所得則為 16 萬元，則前者之生活可能即難以為繼，惟後者之生活則應無虞，因此，可以認為，倘二者之稅率相同時，因其等之負擔能力並不相同，故應基於量能課稅之觀點，採取累進稅率之機制⁵⁶；又有認為量能課稅原則中包含累進稅率課稅之思想最早可以溯及 18 世紀時孟德斯鳩對於（稅捐）負擔能力之看法⁵⁷；學理上另有認為，倘依據邊際效用之理論，則量能課稅原則得與累進稅率相結合⁵⁸。【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 86 頁】對於上開事例之提出，拙文嚐試補充說明如下，按量能課稅原則要求，基於人性尊嚴（Menschenwürde）之考量，對於稅捐之核課應排除家庭及個人生活所必須之支出，是以，以我國個人綜合所得稅為例，即於所得稅法第 17 條定有免稅額及扣除額之規定⁵⁹，故上開事例成為應稅標的者，應即扣除免稅額及扣除額部分；又其單以量能課稅原則為觀察，而未顧及社會國原則中所得重分配概念之適用可能，似屬可以再行補充之見解；另上開見解係由最低生活水準為基礎而為思考，惟拙文以為，以該例所提之納稅義務人所得為考察，其收入顯示其具有較高之稅捐給付能力，因此，拙文以為應認為對於其超出一般所得部分核課稅捐實符合量能課稅原則之概念初衷。然不可否認的是，上開事例提及相關稅捐之核課應考量個別納稅義務人之主觀事項則屬正辦⁶⁰。不過，必須強調的是，如果累進稅率額度遠超過邊際效用之比例範圍時，仍然無法以量能課稅原則正當化該等稅法規範或措施。

肆、量能課稅原則之適用範圍與界限

對於量能課稅原則，雖拙文先前已試圖整理其概念內涵，學理上並有對其提出定義，惟有問題的是，至少就何者不屬於量能課稅原則之適用範圍尚有不同意見，是以，以下即提出該原則適用範圍之相關說明：

一、量能課稅原則與間接稅

有關量能課稅原則之最重要問題在於其適用範圍，亦即一般認為該原則對於所得稅法之影響最為重要⁶¹。而在多重稅捐體系，亦即於非單一稅捐稅目之情形，人民並無選擇，因為不可能使得每一個人均瞭解其所負擔之稅捐及其所支付數額係為何事項作出貢獻，蓋人民係為公共任務之財政支出進行一般性分擔，因此，有認為特別是在間接稅之

56 蔡維音（2008），〈全民健保財政基礎之法理研究〉，頁 162-164。有關蔡教授於此所提出之見解，似乎並非明確排除累進稅率與社會國原則無涉，而此推論亦可由其所舉事例涉及基本生活之所需而可隱約得知。

57 柯格鐘（2009b），〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 16。

58 葛克昌（2009d），〈租稅國家之憲法界限－憲法解釋對稅捐法制發展之影響〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 290。

59 倘若仔細思考我國所得稅法上有關免稅額及扣除額之規定可以得知，該規定是否確實確保納稅義務人享有符合人性尊嚴的生活品質？其實是一項應予重視的議題。

60 此並涉及稅法上「主觀淨值原則」之概念，關於該概念，參閱陳清秀（2008a），〈量能課稅原則於所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 49 以下；柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 92-92。

61 葛克昌（2005c），〈量能課稅原則與所得稅法〉，《稅法基本問題－財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 157 以下。

情形，該稅捐係以轉嫁方式處理，而未顧及每個人的個別狀況⁶²，是即非與量能課稅原則相符。

惟較為通說所採之見解認為，上開【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 87 頁】意見實屬誤解，蓋間接稅必須轉嫁即符合量能課稅原則之要求⁶³。

對於上開通說見解，似有二議題必須處理，一則為間接稅之納稅義務人為何人？就此，應可以形式與實質納稅義務人之說法即可解決該問題；然另一議題在於，量能課稅原則既係在處理家對於人民所課稅捐應考量納稅義務人之給付能力，而由何一間接稅之實質納稅義務人參與該間接稅之發生既無法掌握，則如何考量該人之給付能力？是以，既然於此仍無法通案處理該間接稅實質納稅義務人之給付能力，則又如何以轉嫁間接稅方式，而使間接稅之課徵亦符合量能課稅原則？實值深究。就拙文上開意見之提出，或有認為該支出即為可以依循之指標⁶⁴，然拙文以為，對於納稅義務人給付能力之觀察，似乎不應單單以個別指標為觀察對象，特別是當該個別指標係為一般生活所必要之情形；又「生活必需品」之概念亦具有其不確定性，舉例而言，行動通訊設備在現今資訊社會是否屬於生活必需品，似即有討論之空間；另外，對於生活必需品不得課徵間接稅部分，問題可能在於，在該產品之生產過程中，若干稅捐縱以直接稅之形式存在者，亦有可能被轉嫁由消費者承擔。

另有文獻認為，基於「最低生存不課稅之要求」、「實質稅捐負擔能力之考量」及「納稅義務人因間接稅而創造更多獲利空間」等理由，而認為量能課稅原則於間接稅亦有其適用⁶⁵。對於該等見解，或許可以認為，至少就我國而論，相關稅法並未明文規定何種間接稅或何種程度以內之間接稅之最低生存條件所須，是該部分係屬非稅標的；又其第二點理由部分實與上開理由之問題相類，且亦有上述轉嫁問題之質疑；另最後一點理由部分，其實並未回答問題本身，而係以迴避之方式，預言將來可能發生之事項，而企圖將量能課稅原則適用於間接稅之結論予以合理化而已。

就稽徵實務而論，以間接稅之發生頻率及稽徵金額為觀察，其與直接稅應屬可以等量齊觀之稅目，而為吾人所不得忽視之標的⁶⁶。是假若量能課稅原則與間接稅存在上開應予探究之問題，則對於該等問題之釐清即須加以面對。質言之，拙文並非否認量能課

62 Vgl. Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 8.

63 黃茂榮（2005a），〈稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）〉，增訂 2 版，頁 146，註 41；王茂慶（2010），〈量能課稅原則與當代中國稅法的變革〉，《廣西社會科學》，179 期，頁 50。

64 例如 Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 85; Michael, Rodi (1994), *Die, Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*, S. 36; Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 55。

65 許凱傑（2008），〈量能課稅原則之研究〉，國立中正大學法律學研究所碩士論文，頁 192 以下；柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 98；陳清秀（2009），〈量能課稅與實質課稅原則（與談稿）〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 63。

66 有關間接稅與直接稅之核課金額比較圖表部分，參閱許凱傑，前揭註 65，頁 194。

稅原則應適【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 88 頁】用於間接稅，而係對其操作過程認為尚有必須正面對待之處，實則稅捐正義之要求，誠屬稅法至為重要之客題，而應為吾人所共同追求之目標；再者，誠如後所述，拙文並不認為間接稅之核課或設計可以自外於司法審查之外，且惟有如此，始為保障納稅義務人財產權之正辦，是謹提出以上觀點以為說明。

二、量能課稅原則與稅捐優惠⁶⁷

又有認為，量能課稅原則於法律另有規定時，亦有被排除適用之可能，最常見之情形即為稅捐優惠之規定⁶⁸，而此亦為釋字第 565 號解釋所提及之情形。亦即，於管制誘導性租稅，因其係為達管制目的⁶⁹，而以稅捐之減免或加重作為誘因所進行之稅捐調整行為，其係捨棄量能課稅原則，以達其他公益要求之故⁷⁰，亦即係就量能原則之犧牲與重大公益之間，進行權衡，其並認為一般對於該等規範，應依其管制目的而分別歸屬於經濟法、社會法或環境法之領域⁷¹，德國所得稅法第 7 條 a 以下並設有一般性之規定⁷²。

此外，稅捐優惠並涉及稅捐概念問題，而在德國稅法上之處理則見諸於租【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 89 頁】稅通則第 3 條第 1 項規定，亦即其承認稅捐得為附帶目的（Nebenzweck）。換言之，立法者為追求其他政策目的之達成，而以稅捐作為手段所為之稅法上加重、減輕或免除，又其於該時，財政收入雖為次要目的，但仍無損該規範屬於（廣義）稅法之性質⁷³。

而在管制誘導性租稅之實際操作上，德國聯邦憲法法院曾要求立法者應敘明其管制

-
- 67 學理上有認為，於此，量能課稅原則可以被限制，但不可以被排除，蓋任何以稅捐為手段而欲達成國家政策之社會目的者，均必須同時兼顧財政目的。參閱柯格鐘（2009a），〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎〉，黃舒芃主編，《憲法解釋之理論與實務第七輯（上）》，頁 30。對於該等見解，拙文以為，管制誘導性租稅既係以其政策目的為主要考量，則所稱量能課稅原則之思考即已被犧牲，是其所稱仍有其適用之主張，似僅於若干程度有其存在空間，蓋假設對於量能課稅原則之思考已經有所限縮，則是否已達排除量能課稅原則之結果，應針對個別狀況以為探究。至於認為管制誘導性租稅與滿足國家財政需求無關者，參閱謝如蘭（2011），〈最高行政法院行政 96 判 88 裁判〉，《司法智識庫 99 年度租稅法總論資料整編執行成果報告書》，頁 1375。
- 68 關於稅捐優惠之一般說明與介紹，參閱張永明（2010），〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 57 以下。至於稅捐優惠於稅法各論上之操作，參閱黃茂榮（2008），《稅法總論—稅捐法律關係（第三冊）》，2 版，頁 339 以下。
- 69 關於管制誘導性租稅之一般說明與介紹，參閱葛克昌（2002b），〈管制誘導性租稅與違憲審查〉，《行政程序與納稅人基本權》，初版，頁 103 以下。較為特殊的是，該文認為管制誘導性租稅雖符合憲法稅概念，惟其並非稅法，從而不受稅法上量能課稅原則之拘束，詳請見該文頁 110 及 120 之說明。就此，拙文以為，依其見解為推論，應係認為憲法稅概念可以包括性質上屬於經濟法、社會法中提及公法上金錢債權債務之規範。
- 70 Vgl. Klaus Tipke (2013), Steuergerechtigkeit, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/ Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des, Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 146, Rn. 2.
- 71 葛克昌（2005c），〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 286 以下；葛克昌（2005d），〈量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 327；謝如蘭（2011），前揭註 67，頁 1375。
- 72 Vgl. Ralf P. Schenke (2011), Das leistungsfähigkeitsprinzip im steuerrecht und zwei phasen des öffentlichen rechts, in: Ivo Appel/Georg Hermes/Christoph Schönberger (Hrsg.), *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*, S. 809 f.
- 73 陳敏（2013），《德國租稅通則》，初版，頁 4-5。惟倘依前述觀點，則此處所稱該稅捐優惠仍屬稅法之主張，應係採廣義觀點而得，特此說明之。

誘導目的，以符合明確性原則之要求，否則即屬未附理由之差別對待而違反平等原則⁷⁴。以此觀察我國相關規範，即常見管制誘導性租稅未敘明其理由而為差別對待者，例如都市更新條例第 46 條⁷⁵及建築師法第 31 條之 1 第 2 項⁷⁶等規定。

此外，實務上亦有釋字將原應為量能課稅原則之展現誤解為稅捐優惠之情形⁷⁷，例如釋字第 415 號解釋即認為：「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……」顯係未考量該納稅義務人之實際負擔稅捐能力，而應先將依法所應盡之法定扶養義務所須支出之費用予以扣除之誤⁷⁸，而泛以稅捐優惠概念闡釋該規定⁷⁹。【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 90 頁】

伍、量能課稅原則於我國稅捐爭訟之運用情形

拙文於此之所以將此部分資料納入說明之原因在於，稅捐爭訟實務上，原告訴訟代理人（通常為律師，例外為會計師⁸⁰）其實通常均會使用量能課稅原則而對於核課處分進行指摘，並主張核課處分或該處分所依據之法律違反該原則，然而，行政法院就該主張不是視於未見即係援引教科書，抑或以簡單文字即行表示業已回應原告之主張。如是，則量能課稅原則於我國爭訟實務而論，是否仍有其實質適用之可能，似即有加以探討與分析之必要，是謹就我國行政法院對於量能課稅原則之相關見解簡易整理並提出相關說明如下。

一、量能課稅原則之開創適用

改制前行政法院 71 年度判字第 1242 號判例表示：「按所得稅係量能課稅，所得增加，

74 葛克昌（2005b），〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅國家之憲法界限〉，發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」，頁 278。

75 都市更新條例第 46 條：「更新地區內之土地及建築物，依下列規定減免稅捐：一、更新期間土地無法使用者，免徵地價稅；其仍可繼續使用者，減半徵收。但未依計畫進度完成更新且可歸責於土地所有權人之情形者，依法課徵之。二、更新後地價稅及房屋稅減半徵收二年。三、依權利變換取得之土地及建築物，於更新後第一次移轉時，減徵土地增值稅及契稅百分之四十。四、不願參加權利變換而領取現金補償者，減徵土地增值稅百分之四十。五、實施權利變換應分配之土地未達最小分配面積單元，而改領現金者，免徵土地增值稅。六、實施權利變換，以土地及建築物抵付權利變換負擔者，免徵土地增值稅及契稅。」

76 建築師法第 31 條之 1 第 2 項：「因第二十八條之一第二項及前項調整或變更組織而財產移轉，適用下列規定：一、所書立之各項契據憑證，免徵印花稅。二、其移轉之有價證券，免徵證券交易稅。三、其移轉貨物或勞務，非屬營業稅之課徵範圍。四、其不動產移轉，免徵契稅及不課徵土地增值稅。但土地於再移轉時，以前項調整或變更組織前該土地之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價數額，課徵土地增值稅。」

77 對此，即有認為「租稅優惠常為租稅減免，但租稅減免則未必為租稅優惠」，參閱陳敏（2005），〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅法定與實質課稅〉，發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」，頁 244。

78 Vgl. Dieter Birk (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl., S. 65.

79 葛克昌（2005a），〈公法對私法關係之承接與調整〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 213-217；葛克昌（2005c），〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 277-278；陳清秀（2008a），〈量能課稅原則於所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 51，註 12。

80 造成此種情形之原因詳請參照行政訴訟法第 49 條第 2 項之修正歷程。

其負擔租稅能力當然增加，自應據以課稅⁸¹；至於費用及損失部分，依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限，營業人倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，對於該相當於該貸出款項支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，稽征機關自無從准予認列。行為時亦即財政部 65 年 2 月 10 日台財稅第 30799 號函發布之營利事業所得稅結算申報查核準則第 97 條第 12 款規定：『營業人一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項並不收取利息，對於相當於該貸出款項支付之利息不予認定』，既與所得稅法量能課稅之立法意旨無違，自有補充說明所得稅法第 24 條第 1 項所指：『營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額』之效力，應予適用……」是以，依上開判例之說明，可見我國司法實務亦承認量能課稅原則於稅法上之運用，且係於 30 餘年前即加以肯認，著實令人驚訝，蓋於該時我國稅法學理尚在發展階段，是於司法裁判實務上採取上開見解實屬新穎。另所須說明的是，該判例認為量能課稅原則係適用於所得稅法以及對於營利事業所得稅之核課應扣除相關成本支出之主張，實與現行稅法通常見解相類。【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 91 頁】

二、以量能課稅原則檢視相關規定內涵

最高行政法院 97 年度判字第 882 號判決表示：「……按『遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準……』、『債權之估價，以其債權額為其價額。』遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、遺產及贈與稅法施行細則第 27 條前段定有明文。惟苟債權已不能取償，客觀上已無財產價值，債權人所為免除債務，經濟實質上即不致使己身喪失有『財產價值』之權利。再者，參以遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定，係以有取償可能之債權，始計入遺產總額，贈與稅既係配合遺產稅之徵收，對贈與稅之稅捐客體『債權』，自應與遺產稅計入稅基之『債權』其債權價額之估算採取一致標準。是以，應以視同贈與時贈與人可得取償之金額為贈與之價額，以符實質課稅及量能課稅之原則……」就上開判決之說明可以得知，其並非依據量能課稅原則而為是否核課稅捐之標準，而係援引該原則作為說明相關稅法規定之操作與解釋所應採取之見解，換言之，其認為量能課稅原則係扮演稅法原則之立場⁸²。

三、認定「量能課稅」與「稽徵經濟」兩相衝突

最高行政法院 98 年度判字第 295 號判決表示：「……按，稽徵機關主張對人民發生

81 此即點出拙文就量能課稅原則之最大疑問，亦即國家可否僅因負擔稅捐之能力較高，即對之要求負擔較高之稅捐義務，而不須考量其稅捐構成要件是否該當？就此問題，依據拙文前述說明，應採否定見解；反之，既以稅捐構成要件是否該當作為是否成立稅捐債務之判準，則量能課稅原則又有何存在意義？是否即因之而成為一立法論上之基本原則而已？就此，詳請見以下之說明。

82 此判決見解著實呼應學理所稱，量能課稅原則不僅是稅捐機關，也包括司法機關，在進行稅捐法律解釋時之基準。不過該見解亦表示，惟相關判決與解釋強調依法課稅原則、租稅法定主義之次數遠高於強調量能課稅原則之次數。參閱柯格鐘（2009b），〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，頁 3。

稅捐債權，固須就債權成立之構成要件負證明責任。但由於稅捐具有課稅資料多由納稅義務人所掌握，及稅務行政為大量行政，須考量稽徵之成本，稽徵機關欲完全取得、調查，實有困難，或須付出極大之成本代價，故稅捐行政在制度之設計上常須同時考量『量能課稅』與『稽徵經濟』兩大原則，以求其均衡。或採稽徵機關證明程度之減輕，或採舉證責任之倒置，以應稅捐行政為大量行政及在課稅資料掌握困難之現象……」。再者，臺北高等行政法院 95 年度簡字第 695 號判決認為：「……按量能課稅原則固係稅捐法制的最高理想，惟如將此一理想『絕對化』，鑑於稅捐案件具有大量行政之特質，而與稅基計算有關之證據資料大部分又掌握在納稅義務人手中，不僅稽徵機關之規模勢必擴大到不合經濟效益之地步，整個稅制中也將存有太多之漏稅黑洞。結果反而倒過來威脅到量能課稅原則之基礎平等原則。因此稅捐法制上稽徵經濟原則之重要性也難以忽視。上開所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款前【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 92 頁】段之規定，乃是基於稽徵經濟原則，先針對個人就自己之財產，通常可以使用收益，不會無償借與他人使用，因此原則上以法律擬制之手段視為『其有租金所得產生』，而設算租賃所得；但是同時也在該款後段，給予納稅義務人證明『實際上確屬無償借用，而沒有取得租金』事實之機會，以緩和稽徵經濟原則對量能課稅原則所帶來的衝擊。又即使納稅義務人證明了無償借用的事實，但是若其借用之對象為從事營利活動的營業人或執行業務人，此時鑑於營利者本身即具有營利目標，而無償借用財產予營利者，很難從人情、道義之角度予以理解，極有可能涉及不同納稅主體間刻意非常態之稅基調整（所得稅法第 43 條之 1 參照），而稅捐稽徵機關進行實質調查時，其成本過高，因此又重新強調稽徵經濟原則之規範目標，而排除絕對化之量能課稅原則之適用……。」相類見解者，如高雄高等行政法院 99 年度訴字第 377 號判決：「……按『量能課稅原則為課稅基礎原則，量能課稅原則要求個人的稅捐負擔，應按照稅捐義務人可以給付稅捐的能力，加以衡量』『另鑒於稅務案件之大量反覆特性，為公平執法，並減輕徵納雙方之人力物力負擔，提高行政效率，符合行政經濟性要求，稅法有時亦需適用實用性原則，必要時並得納入類型化的簡化課稅規定，惟其類型化應取向於通常的情形或平均的情形，並不得過度損害個別案件正義……。」（參見陳清秀著稅法總論第 23、37 頁）可見量能課稅原則之目標係個別之正義，即不同之事物為不同之處理，而類型化則係基於實用性原則而來之簡化課稅規定，但仍不得過度損害量能課稅原則所追求之個案正義……。」上開判決以量能課稅原則與稽徵經濟係屬二律背反之說明似有應予詳盡說明之必要，詳言之，基於稽徵經濟之考量，稅法上常有以「類型化觀察法」⁸³操作稅法，以收簡捷之效，惟此舉即與量能課稅原則之要求，亦即實質平等之考量有異，是即有謂量能課稅原則於稅

83 有關「類型化觀察法」之說明與介紹，參閱黃源浩（1999），〈稅法上的類型化方法—以合憲性為中心〉，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 24 以下。陳清秀（2008b），〈論稅法上類型化〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 155 以下。

法上尚有其難盡其功之處⁸⁴。對於上開見解，拙文以為其實稅法上類型化觀察法並非一概不許以其他證明方式加以推翻，例如釋字第 218 號解釋提及之「推計課稅」即得以反證證明其推計之不成立⁸⁵，是其對於量能課稅原則之指摘似【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 93 頁】容有再加詳敘餘地⁸⁶。惟亦有見解由不同角度觀察，而認為稅法類型化所以合憲，在於保障納稅人免於表露隱私之強制協力義務，換言之，為達量能課稅原則，當事人可提供詳盡之協力義務，亦可選擇不提供而保護隱私，進而依類型課稅，是類型化係為簡化稅法施行，讓納稅人保留更多自由⁸⁷。對此，拙文以為，以一般通常事理能力之人之角度而論，納稅義務人所以選擇依類型化方式核課稅捐者，除部分係因確實無法提供相關資料供稽徵機關查核外，多係經過其精密之稅捐規劃所為之決定，是不得謂與量能課稅原則有違，至於先前所提，確實因故無法提供相關資料者，則該類型化方法之確定即應注意量能課稅原則於該類事件之操作情形。

實則，越想要實踐稅法上量能課稅原則，則對於稅法上的相關生活事實瞭解程度之要求即越大，而這也大大提升了行政上的困難，且使得量能課稅原則的實踐遭受阻礙。換言之，在稅法中，精準掌握納稅義務人給付能力之前提在於，生活事實關係的區別必須被加以分殊化。於此，即對於稅捐立法者產生進退維谷（zwischen Skylla und Charybdis）之情形，因而在實際操作結果後之作法，即係信賴納稅義務人之陳【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 94 頁】述，惟此並非得以減少問題之發生，蓋立法者於此即須

84 葛克昌（2005d），〈量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 326（此為時任中國武漢大學稅法研究中心熊偉副教授之見解）。

85 相同見解者，如臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1482 號判決：「……按基於量能課稅之原則，稽徵機關核實認定個人之所得，應優先於以推計方法核定個人之所得……。」臺北高等行政法院 93 年度訴字第 718 號判決：「……按貫穿整個稅捐法制之三大基本建制原則，分別為『稅捐法定原則』（此為『形式正義』在稅法的表現）、『量能課稅原則』（從憲法上之『平等權』導出，而為『實質正義』在稅法的表現）、『稽徵經濟原則』（此為『稅捐行政目標』在稅法的表現）。2. 而稅捐法上之三大建制原則，不管在立法之層次或司法之層次，均會有衝突之現象產生。其中司法層次上之衝突，存在於『稅捐法定原則』與『量能課稅原則』之間。而立法層次上之衝突則存在於『量能課稅原則』與『稽徵經濟原則』間，其間之利益權衡應符合憲法第 23 條所定『比例原則』之要求。（1）固然『量能課稅原則』是稅捐法制的最高理想，但是如果將這個理想『絕對化』，鑑於稅捐案件具有大量行政之特質，而與稅基計算有關之證據資料大部分又掌握在納稅義務人手中，不僅稽徵機關之規模勢必擴大到不合經濟效益之地步，整個稅制中也將存有太多之漏稅黑洞。結果反而倒過來威脅到『量能課稅原則』之基礎『平等原則』。因此稅捐法制上『稽徵經濟原則』之重要性也難以忽視，此一法理而經常在立法層次上與『量能課稅原則』所揭露之價值相對抗。（2）不過即使法律之具體規定內容是要求『量能課稅原則』對『稽徵經濟原則』做退讓時，這樣的退讓也必須是有限度的。其限度之邊界則由憲法第 23 條所定之『比例原則』來決定，不能造成目的利益與手段利益失衡的現象。3. 本案所涉及之上開條款，其具體規定內容即屬『量能課稅原則』與『稽徵經濟原則』之利益權衡。茲說明如下：（1）該條款前段之規定，乃是基於『稽徵經濟原則』，以法律擬制之手段將『應有所得』視為『實有所得』，把押租金之『設算利息』擬制為『租賃所得』。（2）該條款但書之規定，則是給予納稅義務人按『量能課稅原則』證明『實有所得』之機會，以緩和『稽徵經濟原則』對『量能課稅原則』所帶來的衝擊。這樣的立法衡量，是從證據資料掌控之角度著眼，考慮到押租金之運用稅捐稽徵機關難以確實掌握，所以一方面先從『稽徵經濟原則』的觀點，容許稅捐稽徵機關設算租賃所得，但另一方面也給掌握證據資料之納稅義務人實質證明押租金運用結果之機會。此等立法在利益衡量之過程中，原則上並未違反憲法第 23 條所定『比例原則』之要求……。」

86 相同見解者，參閱陳清秀（2004），《稅法總論》，3 版，頁 273、275、566-567；柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 113。

87 葛克昌（2005d），〈量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 333。

對於稅捐構成要件進行類型化處理⁸⁸。

而關於稅法上類型化問題，學理上有認為，稅法上類型化可以區分為「實質類型化」(materielle Typisierung)及「形式類型化」(formelle Typisierung)。納稅義務人對於前者不得提出證據以為推翻；反之，對於後者則可以反證推翻之⁸⁹。對此，拙文以為上開區分縱於概念上可為如此之區辨，惟倘規範制定者（可能為立法權，亦可能為行政權）認為該規範係屬不當者，亦有予以修正之可能，是以，縱採實質類型化不得反證推翻之主張，亦有調整該規範內涵，以符合平等原則之可能。

陸、量能課稅原則之法律定位

對於量能課稅原則究應定位為稅法上結構性原則抑或為財稅思想⁹⁰之問題，拙文以為問題之根源似乎應在於如何定性上開二概念之內涵或意義。而就法律上原則與規則之概念區分或許可以用於此處而作為說明之輔助。

就法律上之原則與規則，除卻一般法律層次之法理學討論⁹¹外，於稅法層次之觀察，按德國學者 Tipke/Lang 之見解，可將原則依其之性質區分為「標準化原則」(Normierte Prinzipien)與「規範啟示原則」(norminspirierende Prinzipien)等概念。所稱「標準化原則」，例如「社會國原則」(Sozialstaatsprinzip)、「平等原則」(Gleichheitssatz)及「法安定【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 95 頁】性原則」(Rechtssicherheitsprinzip)，其通常是直接在法律（特別是基本法）中明文規定；至於「規範啟示原則」則僅係對於法律規制具有促進意義，且法律規定本身並不會將該規範啟示原則予以明文，且其係屬原則之結果或具體化，例如「法治國原則」(Rechtsstaatsprinzip)、「量能課稅原則」(Leistungsfähigkeitsprinzip)、「淨利原則」(Nettoprinzip)、「誠信原則」(Grundsatz von Treu und Glauben)及「均衡原則」(Bilanzierungsprinzipien)⁹²。

然而，上開主張中所提及之法治國原則部分，按德國基本法第 16 條及第 28 條均有規範，是其陳述似乎僅得於其所指係基本法並未就該原則內涵予以定義性說明時，始足

88 Vgl. Ralf P. Schenke (2011), Das leistungsfähigkeitsprinzip im steuerrecht und zwei phasen des öffentlichen rechts, in: Ivo Appel/Georg Hermes/Christoph Schönberger (Hrsg.), *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*, S. 810, 811.

89 盛子龍 (2011)，〈租稅法上類型化立法與平等原則〉，《中正財經法學》，3 期，頁 5 以下。該文並認為，租稅法上類型化方法意義下的類型化與類型理論意義下的類型概念是對立的，蓋其認為前者是以典型的、常態的事實判斷取代個案的事實判斷，而以標準化評價取代對於個案的評價，因此設法要將個案的特徵考量予以排除；反之，後者的適用則取向於類型的思維，其要求法律適用者在進行評價歸屬時，必須斟酌個案的所有特徵，與透過類型概念所描述的整體圖像進行評價性比較，故上開二概念為相反的思維方法。

90 此二概念成為拙文討論課題之緣起，詳請見葛克昌 (2005d)，〈量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2 版 1 刷，頁 323 以下。

91 有關原則與規則之法理學討論，參閱王鵬翔 (2007)，〈規則、原則與法律說理〉，《月旦法學教室》，53 期，頁 74 以下；陳顯武 (2005)，〈論法學上規則與原則之區分—由非單調邏輯之觀點出發〉，《臺大法學論叢》，34 卷 1 期，頁 1 以下。上開文獻之後者並有對於 Robert Alexy 所提出之「重力公式」進行演繹，甚具學術性質。惟拙文以為，上開法理學之討論似乎過於抽象，而有多種解釋可能，故不利於吾人理解此處之問題，且因篇幅之故，是暫予省略，惟 Ronald Dworkin 及 Robert Alexy 二位法理學權威學者對於上開概念之說明甚屬經典則屬無可爭議之事實。

92 Vgl. Lang/Matthias/Tipke (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl., § 4, Rz. 17.

當之；次則，量能課稅原則既然係以平等原則作為依據，則在平等原則作為標準化原則之際，何以認定量能課稅原則僅為規範啟示原則容有再加說明之必要。

又我國學理亦有對於量能課稅原則定位之說明，其表示，一般法律條文是由法律要件與法律效果所構成，此稱之為「法規則」；但法律不僅是由「法規則」所組成，而另外有「法原則」存在。「法原則」是由憲法、法律、判例加以具體化的一般法律原則及一般法律基本思想。「法原則」由複數法規範適用結果或由複數規範中共同本質所歸納而成的實證法指導準則或指導思想，其包括法之深層結構與基本決定，以防範個別法規則的恣意立法⁹³。

依上開說明，似將量能課稅原則定位為原則層次⁹⁴。就此，拙文試補充如下，先就其結論而言，其似將量能課稅原則定位為立法原則，而非適用於一般稅法之通常原則；次則，法律條文是由法律要件與法律效果所構成，此稱之為「法規則」部分，是否已經考量倘立法者已將該原則實定法化之情形，似屬必須究明之問題。此外，德國法上有認為，原則（Prinzipien）與規則（Regeln）並非等同，且原則本身並非規範而得以被涵攝（subsumiert）並加以適用，況原則本身得經稅捐立法者以其他較高位階之理由而被違背⁹⁵。

實則，誠如學者所言，稅法之最高理想不外乎以租稅正義【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 96 頁】（Steuergerechtigkeit）作為租稅負擔之衡量標準⁹⁶，稅課的衡量標準並非抽象之租稅政策理念，而為憲法具有規範力的正義要求。稅法學強調租稅立法者須受正義要求之拘束，稅法作為正義體系須與特定之租稅正義相符。稅法之首要原則為量能課稅原則，其長期以來，多被視為稅法之結構性原則，亦即個人之租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量⁹⁷。然而，量能原則之射程範圍是否確實可以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，同時也使稅法成為可理解、可預見及可學習的科學⁹⁸，似乎是屬於吾人所必須努力的目標，且學理上亦有認為量能課稅原則對於個人正確的（gerechten）總體稅捐負擔並非具有意義，蓋其僅具有稅法上

93 葛克昌（2009d），〈租稅國家之憲法界限－憲法解釋對稅捐法制發展之影響〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 270 以下。

94 此部分之推論可以由其之相關主張獲得驗證，對此，參閱葛克昌（2005b），〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響－租稅國家之憲法界限〉，發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」，頁 287。

95 Vgl. Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 17.

96 Vgl. Klaus Tipke (2013), Steuergerechtigkeit, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 146, Rn. 4-5, 該文並認為，租稅正義不僅為實體法之要求，並為程序法所應追求之基本原則；Dieter Birk (2013), Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, § 147, Rn. 2.

97 葛克昌（2005b），〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響－租稅國家之憲法界限〉，發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」，頁 271 以下。

98 葛克昌（2009b），〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 558。

總體概念（Gesamtkonzept）之意義，而非對於個別案件之判斷⁹⁹，其主張委實與拙文先前提及，量能課稅原則之具體內涵係由立法者負責型塑等表示相類。且就拙文先前所述，量能課稅原則本身即具有其侷限性，且若干廣義稅法實質上係屬經濟法或社會法之領域，而有較高公益須待實踐，從而即無量能課稅原則之適用可能。是以，拙文以為，就現實而論，量能課稅原則作為一項稅法上基本原則並無疑問，惟其本身既屬原則，則應有例外情形存在之可能，亦即吾人所應思考之問題似乎在於，何謂原則？其適用範圍及具體操作情形究應如何運用等問題。

柒、結論

就「量能課稅原則」於我國發展情形而論，學理及實務現均承認該原理原則之存在，然該原則與依法課稅原則之規定為何？對於已經該當於稅捐構成要件之應稅事實應為如何之處理？似未見詳盡之文獻予以探討與說明。又「量能課稅原則」於稅捐爭訟上之具體操作應如何運作，於實證資料之分析上似乎並非樂觀。是以，拙文以「量能課稅原則」為題，就該原則之概念內涵及訴訟上之操作為觀察對象，以期於繼受該原則之【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 97 頁】過程盡量減少相關爭議或問題之發生，進而確實可以對於納稅人基本權得以有所維護。

參考文獻

- 王茂慶（2010），〈量能課稅原則與當代中國稅法的變革〉，《廣西社會科學》，179 期，頁 49-52。
- 王鵬翔（2007），〈規則、原則與法律說理〉，《月旦法學教室》，53 期，頁 74-83。
- 柯格鐘（2006），〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-101。
- 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 55-120。
- 柯格鐘（2009a），〈租稅之立法界限及其憲法上的當為要求—以德國稅捐法之理論為基礎〉，黃舒芄主編，《憲法解釋之理論與實務第七輯（上）》，頁 193-257。臺北：中央研究院法律學研究所。
- 柯格鐘（2009b），〈憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，臺北。
- 張永明（2010），〈租稅優惠正當性之探討〉，《國家租稅權之界限》，頁 58-85。臺北：翰蘆。
- 張哲瑋（2003），《稅法上所得概念之研究》，國立中正大學法律學研究所碩士論文。
- 盛子龍（2006），〈租稅法：第二講—行政執行暫緩及限制作為租稅法上衡平措施〉，《月

99 Birk，前揭註 96，Rn. 2。

- 旦法學教室》，40 期，頁 52-61。
- 盛子龍(2011)，〈租稅法上類型化立法與平等原則〉，《中正財經法學》，3 期，頁 149-194。
- 許凱傑(2008)，《量能課稅原則之研究》，國立中正大學法律學研究所碩士論文。
- 陳汶津(2008)，《租稅法之衡平措施—以德國租稅通則衡平措施為中心》，中原大學財經法律研究所碩士論文。
- 陳敏(1981)，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，24 期，頁 33-58。
- 陳敏(2005)，〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅法定與實質課稅〉，發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」，臺北。
- 陳敏(2013)，《德國租稅通則》，初版。臺北：司法院。
- 陳清秀(2004)，《稅法總論》，3 版。臺北：自版。
- 陳清秀(2008a)，〈量能課稅原則於所得稅法上之實踐〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 45-94。臺北：元照。
- 陳清秀(2008b)，〈論稅法上類型化〉，《現代稅法原理與國際稅法》，初版 1 刷，頁 155-210。臺北：元照。
- 陳清秀(2009)，〈量能課稅與實質課稅原則（與談稿）〉，發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」，臺北。
- 陳顯武(2005)，〈論法學上規則與原則之區分—由非單調邏輯之觀點【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 98 頁】出發〉，《臺大法學論叢》，34 卷 1 期，頁 1-45。
- 黃俊杰(1997)，《憲法稅概念與稅條款》，1 版 1 刷。臺北：傳文文化。
- 黃俊杰(2002)，〈導論—稅捐正義之概念〉，《稅捐正義》，初版，頁 1-11。臺北：元照。
- 黃俊杰(2004)，〈實質課稅原則對納稅者之影響〉，《納稅者權利保護》，初版，頁 43-77。臺北：自版。
- 黃茂榮(2005a)，《稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊）》，增訂 2 版。臺北：自版。
- 黃茂榮(2005b)，《稅法總論—稅法之司法審查（第二冊）》，增訂 2 版。臺北：自版。
- 黃茂榮(2008)，《稅法總論—稅捐法律關係（第三冊）》，2 版。臺北：自版。
- 黃源浩(1999)，《稅法上的類型化方法—以合憲性為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文。
- 黃源浩(2004)，〈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，頁 141-170。
- 葛克昌(2002a)，〈納稅人財產權保障〉，《行政程序與納稅人基本權》，初版，頁 133-157。臺北：翰蘆。
- 葛克昌(2002b)，〈管制誘導性租稅與違憲審查〉，《行政程序與納稅人基本權》，初版，頁 103-132。臺北：翰蘆。
- 葛克昌(2003)，〈綜合所得稅與憲法〉，《所得稅與憲法》，增訂版，頁 1-105。臺北：翰

蘆。

葛克昌 (2005a),〈公法對私法關係之承接與調整〉,《稅法基本問題—財政憲法篇》,2版1刷,頁197-222。臺北:元照。

葛克昌 (2005b),〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響—租稅國家之憲法界限〉,發表於「司法院大法官 94 年度學術研討會」,臺北。

葛克昌 (2005c),〈租稅優惠、平等原則與違憲審查—大法官釋字第五六五號解釋評析〉,《稅法基本問題—財政憲法篇》,2版1刷,頁269-306。臺北:元照。

葛克昌 (2005d),〈量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話〉,《稅法基本問題—財政憲法篇》,2版1刷,頁323-336。臺北:元照。

葛克昌 (2005e),〈量能課稅原則與所得稅法〉,《稅法基本問題—財政憲法篇》,2版1刷,頁157-178。臺北:元照。

葛克昌 (2009a),〈所得稅法基本概念〉,《所得稅與憲法》,3版,頁1-16。臺北:翰蘆。

葛克昌 (2009b),〈法律原則與稅法裁判〉,《所得稅與憲法》,3版,頁547-618。臺北:翰蘆。

葛克昌 (2009c),〈租金國家之婚姻家庭保障任務〉,《所得稅與憲法》,3版,頁325-380。臺北:翰蘆。

葛克昌 (2009d),〈租稅國家之憲法界限—憲法解釋對稅捐法制發展之影響〉,《所得稅與憲法》,3版,頁247-300。臺北:翰蘆。

葛克昌 (2009e),〈稅捐解釋與稅捐罰【法令月刊第66卷12期,2015年12月,第99頁】則〉,發表於「司法院大法官 98 年度學術研討會」,臺北。

劉佳 (2010),〈從量能課稅原則看我國個人所得稅法的改革與完善〉,《法制與社會》,29期,頁258-259。

蔡育庭 (2010),《我國累進稅之建制基礎與檢討》,國立成功大學法律學系碩士論文。

蔡維音 (2008),《全民健保財政基礎之法理研究》。臺北:正典。

謝如蘭 (2011),〈最高行政法院行政 96 判 88 裁判〉,《司法智識庫 99 年度租稅法總論資料整編執行成果報告書》,頁1355-1380。臺北:臺灣行政法學會。

Birk, Dieter (1994), *Steuerrecht I: Allgemeines Steuerrecht: ein Studienbuch*, 2. Aufl. München: C. H. Beck.

Birk, Dieter (2013), *Leistungsfähigkeitsprinzip*, in : Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c. Rudolf Mellinshoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, S. 1591-1599. Heidelberg, C. F. Müller.

Kruse, Heinrich Wilhelm (1991), *Lehrbuch des Steuerrechts, Band I*, 1. Aufl. München: C. H. Beck.

- Lang, J./Matthias, R./Tipke, K. (2002), *Steuerrecht*, 17. Aufl. Köln: Schmidt.
- Rodi, Michael (1994), *Die Rechtfertigung von Steuern als Verfassungsproblem: Dargestellt am Beispiel der Gewerbesteuer*. München: C. H. Beck.
- Schenke, Ralf P. (2011), Das leistungsfähigkeitsprinzip im steuerrecht und zwei phasen des öffentlichen rechts, in: Ivo Appel/Georg Hermes/Christoph Schönberger (Hrsg.), *Öffentliches Recht im offenen Staat: Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag*, S. 803-818. Berlin: Duncker & Humblot.
- Tipke, Klaus (2013), Steuergerechtigkeit, in: Hanno Kube/Gerd Morgenthaler/h.c . Rudolf Mellinghoff/Ulrich Palm/Thomas Puhl/Christian Seiler (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band II: Staat und Bürger*, S. 1583-1589. Heidelberg, C. F. Müller.
- Vogel, Klaus(1994), Über“besteuerungsrechte”undüber das leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen steuerrecht, in: Franz Klein/Paul Kirchhof/Klaus Offerhaus/Horst Schöberle (Hrsg.), *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*, S. 361- 376. Köln: Schmidt. 【法令月刊第 66 卷 12 期，2015 年 12 月，第 100 頁】

Ability to Pay Tax Principle and Taxes Contentious

Tsang-Wen Chang*

Abstract

On “Ability to pay tax principle” in terms of the development of the situation, theoretical and practical (especially the Department of Grand Justices interpretation) now have recognized the principle of the existence of the principle, and then, what’s the relation between the principles and the law principle of taxation? How to deal with the fact, that is correspond to the elements of tax. The literature seems to have no detailed discussion and explanation. And how the principle of “Ability to pay tax principle” on specific operations on the contentious taxes should operate on the analysis of empirical data are not optimistic. Therefore, this article deals with “Ability to pay tax principle” in the title, in relation to the connotation and operate on the principle of action for the observed objects in order to continue the process by the principle of minimizing the related disputes or problems, and then in furtherance for taxpayers basic human rights to be maintained.

Keywords:

Ability to Pay Principle, Ability to Pay Tax Principle, Progressive Tax Rate, the Principle of Social State, Indirect Taxes, the Tax Economy 【法令月刊第66卷12期，2015年12月，第101頁】

* Specialist, Regulatory Reform Center, National Development Council.