

## 論依法課稅原則之解釋方法 ——對歷年來司法院大法官解釋 的觀察（上）\*

柯 格 鐘\*\*

### 要 目

- |                     |                    |
|---------------------|--------------------|
| 壹、前言：憲法規範與人民納稅義務    | 三、依法課稅原則與其他平行原則的關係 |
| 貳、依法課稅原則之意義與內涵      | (一)依法課稅原則與平等原則     |
| 一、概說：依法課稅原則之意義      | (二)依法課稅原則與比例原則     |
| 二、釋憲實務上所呈現的依法課稅原則內涵 | (三)依法課稅原則與處罰法定原則   |
| (一)依法課稅原則與法律保留原則    | (四)依法課稅原則與實用性原則    |
| (二)依法課稅原則與法律優位原則    | 四、小結：對於主張國會保留原則之反思 |
| (三)依法課稅原則與法律明確性原則   | 參、依法課稅原則所涉及人民基本權   |
| (四)依法課稅原則與法安定性原則    | 一、概 說              |
|                     | 二、釋憲實務上所涉及的人民基本權   |
|                     | (一)財產權             |

DOI：10.3966/199516202015050017002

\* 本文要特別感謝兩位審查委員所提供的寶貴審查意見，讓作者知道本文不足之處，文章雖經作者依意見進行修改後刊登，如仍有錯誤遺漏，當應由作者負責。

\*\* 成功大學法律系副教授，德國科隆大學法學博士。

投稿日期：一〇四年一月十七日；接受刊登日期：一〇四年一月二十六日

(二)平等權

(三)生存權

(四)營業自由權

(五)居住遷徙權

(六)訴願訴訟權

(以下見本刊第十八期)

三、小 結

#### 肆、依法課稅原則之解釋方法

一、概說：依法課稅原則與法律解釋方法

二、釋憲實務上所呈現的解釋方法

(一)文義解釋法

(二)體系解釋法

(三)歷史解釋法

(四)目的解釋法

(五)經濟觀察法

三、小 結

#### 伍、依法課稅原則之界限

一、概說：法治國之權力分立與功能最適理論

二、釋憲實務上所呈現的功能分工

(一)依法課稅原則與解釋性行政規則

(二)依法課稅原則與事實認定行政規則

(三)依法課稅原則與裁量性基準

三、小 結

陸、結論：依法課稅原則之回顧與展望

## 摘 要

依實務看法，依法課稅原則之「法」，指制定法與法規命令。然此與國際及我國釋憲實務並不一，應斟酌採用國會保留原則。依法課稅與平等原則有關，實務已發展出「不當歧視禁止」，但量能課稅與競爭中立原則仍未有解釋。依法課稅與比例原則亦相關，但目前僅見處罰相當性，扼死稅禁止與半數所得課稅，仍有欠缺。依法課稅涉基本權，為財產權、工作權、生存權、人身行動自由，居住遷徙自由、訴願與訴訟權。依法課稅原則係利用解釋方法，實質課稅原則亦屬目的解釋，但與核實課稅有別。在依法課稅下，稅基應由國會制訂，惟不排斥行政機關訂定事實認定行政規則，前者指劃定稅捐主客體範圍與稅額計算，後者則指如何用證據或納稅人未提證據時要如何認定事實。

**關鍵詞：**依法課稅、租稅法律、國會保留、嚴格法律保留、量能課稅、平等原則、扼死稅、半數原則、實質課稅、核實課稅

## 壹、前言：憲法規範與人民納稅義務

司法院大法官自一九四八年設立、翌年公布第一號解釋以來，歷年來所有涉及與稅捐法律規範有關的大法官解釋，不論是針對立法者所制訂的稅捐實定法，包括「以稅為名」之形式稅捐法（含各稅法與稅捐稽徵法在內）與「不以稅為名」的實質稅捐法（指形式稅捐法以外所有提供稅捐優惠措施或設立稅捐差別性待遇的法律），或是財稅主管機關所公布之行政命令，包括各稅法施行細則、查核基準、扣繳辦法等由法律授權主管機關訂定的法規命令，或是由主管機關依職權所發布的行政規則而為裁判依據者，或是司法機關為統一解釋稅捐規範所表示的最高行政法院判例或決議見解，所占據之整體成功釋憲的數量最多<sup>1</sup>。

在前開所有聲請釋憲成功的稅捐爭議事件中，又以當事人在聲請時主張系爭法律規範違反「依法課稅原則」為主要理由者居於絕大多數，從而大法官也經常在其解釋文或解釋理由書中提及，系爭規範與依法課稅原則是否有所牴觸，並據以之為合憲（未牴觸）或因為牴觸而為違憲之即時失效、定期失效或警告性宣告的結論<sup>2</sup>。在我國，憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，此為人民應繳納稅款的基本義務，與憲法第二十條服兵役及第二十一條受國民教育的基本義務同列，也是前述我國稅捐實務上「依法課稅原則」的主要依據。然而，「依法課稅原則」在釋憲實務上係如何地操作？換言之，司法院大法官解釋中所呈現之「依法課稅原則」的意義與內涵為何？是否與學理上對於此一原則的理解相符？在「依法課稅原則」下被侵

<sup>1</sup> 至2014年底為止，司法院大法官一共公布解釋726則，其中與稅捐有關的解釋為118則，約占總數近1/6的比例。

<sup>2</sup> 最近一次與稅捐法有關的司法院大法官解釋第722號解釋，指謫執行業務所得查核辦法第10條第2項規定，進行差別待遇之手段與目的達成間欠缺合理的關聯性，故在此範圍內「與憲法第七條平等原則之意旨不符」，惟似乎沒有任何結果的宣告，究竟大法官是作即時、定期失效或僅作警告性之違憲宣告，頗具有爭議性。

害的人民基本權為何？依法課稅原則是否有其功能的界限？呈現以上之問題，乃是本文在寫作時的主要動機。

## 貳、依法課稅原則之意義與內涵

### 一、概說：依法課稅原則之意義

關於「依法課稅原則」或我國釋憲實務上所慣稱「租稅法律主義」之意義<sup>3</sup>，司法院大法官釋字第70三號解釋理由書中提及：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許」可為最佳的說明，以下進一步詳述之。

所謂租稅法律主義或者是依法課稅原則（Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, Prinzip gesetzmäßiger Besteuerung），係指人民之稅捐負擔係依法律的明文規定而發生，同樣的，若欲免除特定人民之稅捐負擔，亦須依照法律明文的規定，此即「依法免稅原則」<sup>4</sup>。從而，稅捐法律之規範必須完整地規定，包括形成或免除人民之稅捐負擔的構成要件與法律效果，前者因此又稱為課稅構成要件法定原則（Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung）；後者則稱（稅捐

<sup>3</sup> 關於「原則」主要是沿襲自德國法學中所使用的稱謂，如果是「主義」則是日文法學的用法，換言之，「主義」是日文漢字直接作為中文使用，中文的意義即指「方法」或者是「衡量標準」。

<sup>4</sup> Klaus Tipke, Prinzipien formaler Rechtsstaatlichkeit, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2000, S. 129. 我國文獻討論，可參黃茂榮，稅捐法定主義，載稅法總論——法學方法與現代稅法，2012年3月，頁302；葛克昌，法律原則與稅法裁判，載所得稅與憲法，2009年2月，頁572以下。

效果)法定性原則 (Legalitätsprinzip)<sup>5</sup>。

所謂課稅構成要件，係指稅捐主體 (Steuersubjekt)、稅捐客體 (Steuerobjekt)、租稅客體對租稅主體之歸屬 (Zurechnung)、稅基 (Steuerbemessungsgrundlage)、稅率 (Steuersatz)，均應由制定法 (das formelle Gesetz) 進行規範<sup>6</sup>。經由稅基乘上稅率之後所得到的納稅義務人應繳納稅額，包括稅額應納之方法，係由納稅義務人自行報繳 (申報繳納)，或由稅捐稽徵機關依職權查定徵收 (賦課徵收)，或是由納稅義務人申報、經稅捐稽徵機關作出核課稅捐處分後、再由納稅義務人繳納 (申報賦課)，與繳納稅款的期間，包括納稅義務人應申報期間、稅捐稽徵機關核課期間、稅款徵收期間、稅款執行期間，乃至於稅捐稽徵機關在法定條件下，准許實際繳納稅款的義務人得以變更 (指定代繳義務人)，或者是准許納稅義務人以分期方式繳納稅款，或准許納稅義務人以實物抵繳本應以金錢給付為內容的稅款等，均需以制定法的明文規定作為基礎。惟應注意者，縱使課稅構成要件與法律效果，均應由制定法之明文規範規定，仍不當然排除法律適用機關，包括稅捐主管機關與司法機關法院，對稅捐法規進行必要的法律解釋 (Gesetzesauslegung)，只是法律適用機關不可藉由解釋，擴充或修正法律 (Gesetzeserweiterung und -korrektur)，不可作出法律外或為抵觸法律 (extra oder contra legem) 的解釋而已<sup>7</sup>。

## 二、釋憲實務上所呈現的依法課稅原則內涵

儘管以上述文字得以說明「依法課稅原則」的意義，但若能經由進一步討論依法課稅原則所包含的子原則，或者是將依法課稅原則與其他平行的公法基本原則進行比較者，將更能進一步說明或描繪「依法課稅原則」所包括的內涵。在此說明之前，必須先認知我國憲法規

<sup>5</sup> Johanna Hey, *Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 2013, § 3 Rz. 230.

<sup>6</sup> Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 234.

<sup>7</sup> Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 237.

範，與其他先進國家例如德國基本法之規定，稍有不同。在德國，基本法中並未有依法課稅原則的明文規定，從而在該國稅法文獻中指出，有關德國依法課稅原則的憲法規範依據，係由該國基本法第二條第一項有關人性的自由開展（freie Entfaltung der Persönlichkeit）、第二十條第三項執行權（die vollziehende Gewalt）與司法權（Rechtsprechung）應受制定法與正義（Gesetz und Recht）的拘束、並經由第十四條第一項第二段、第三項第二段有關財產權（Eigentum）與繼承權（Erbrecht）的內涵（Inhalt）與限制（Schranken）須依制定法而決定的憲法規範所補充。反觀在我國，「依法課稅原則」係由憲法第十九條規範，與憲法第二十三條法治國原則及比例原則的規範併立，從而實務上出現一種看法，認為依法課稅原則與法治國原則及其各種子原則，包括法律保留與法律優位原則，各自有其固有規範的領域，兩者之間並不相互重疊，亦即，依法課稅原則係以法律規範落實人民之基本義務，為「基本義務」的具體化，與憲法第二十三條規定宣示的法律保留原則，係以「基本權」的限制為前提，兩者之間的意義，有所不同<sup>8</sup>。

本文認為，依法課稅原則乃至於憲法第十九條至第二十一條有關人民所謂基本義務入憲的規定，或許是制憲者參酌制憲當時各國之憲政常軌與當時社會環境所作的例示性規定<sup>9</sup>，也或許是制憲者在制憲時，有意藉由基本權（憲法第七條至第十八條）與基本義務（憲法第十九條至第二十一條）相對立的規範結構方式，凸顯出國家與人民之

<sup>8</sup> 請參閱蘇永欽大法官在釋字第688號、第693號、第700號解釋中所提出的意見書。實務見解另請參台北高等行政法院102年度訴字第417號判決。反之，對於納稅人應負擔之基本義務的基本權屬性，討論請參閱黃俊杰，納稅是人民基本權利之限制，載稅捐基本權，2010年10月，頁25以下。

<sup>9</sup> 請參閱釋字第472號吳庚大法官協同意見書。實際上，在德國威瑪共和國時期的威瑪憲法（Weimarer Reichsverfassung）確曾使用「基本權與基本義務」（Grundrechte und Grundpflichten）為名，但如今，在德國基本法中已經不再使用人民之「基本義務」的字眼。只是，吾人相信威瑪憲法的條文內容，應該在相當程度上影響當時，草擬我國憲法現行條文的擬定者張君勱先生。

間屬於現代社會中權利與義務對等關係的根本價值，藉以打破向來在封建國家、中華法系底下，下臣對於君上僅下臣有單方面的行為義務，君上或者是國家則享有至高無上權力的片面傾斜式結構，所謂基本義務的規範，實際上同樣涉及國家對於人民有關之基本權進行干預與限制，例如課稅可能干涉人民的財產權，兵役可能干涉人民的自由權，強制受國民義務教育同樣亦有限制乃至於強迫人民必須就學以接受基礎教育的限制基本權意義，從而在法治國原則下，強調各種約束國家公權力行使的各項子原則，不論是形式法治國原則，包括法律保留、法律優位、法律明確性、法安定性原則，也不論是各項實質法治國原則所導出的子原則，包括比例原則、信賴保護原則、不當聯結禁止、溯及規範適用禁止、乃至於誠實信用原則等，仍然在依法課稅原則獨立規範之前提下有其適用。如果吾人要強調，憲法第十九條所規定之「依法課稅原則」有獨立存在於憲法第二十三條規定法治國原則以外的規範意義者，或許應該是前者的法律保留，比後者的法律保留，屬於更為嚴密的法律保留，換言之，所有憲法規範中涉及人民基本義務之法律規範，不論是強迫人民納稅、徵兵或是強制國民入學，都需要由人民所選舉之立法委員所組成的國會，依照憲法第七十二條之規定程序所通過的制定法才得規範，亦即僅適用嚴格法律保留亦即國會保留原則，詳於下文中論述。

#### (一) 依法課稅原則與法律保留原則

在歷年來之司法院解釋中，對於「依法課稅原則」的「法」，大法官都是採取僅適用一般法律保留原則的態度，亦即「法」不僅包括由立法院通過的制定法（Gesetze），也包括由立法院依明確性原則授權稅捐主管機關所公布的「法規命令」（Rechtsverordnungen）在內，此參照司法院大法官歷年來多號的解釋，包括釋字第二四八號、第二五七號、第三四五號、第三四六號、第三九七號、第三九四號、第四〇二號、第五六五號、第五九七號、第六一九號、第六二〇號、第六二二號、第七〇六號解釋即可得知。以釋字第七〇六號解釋理由書為

例，在該處談到依法課稅原則，係指「國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」，即明指「法律與法規命令」均屬適格的法律規範，雖然在同號解釋中，引用為參照的釋字第622號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號，其有關依法課稅原則的描述，是「以法律明文規定」方式，其中「法律」是否也包括「法規命令」在內，解釋上仍存有空間，但從前引之司法院歷年來公布的多號解釋以觀，吾人仍可得知，在司法院大法官眼中，依法課稅原則僅能適用一般法律保留原則，甚為顯然<sup>10</sup>。

只是，司法院大法官向來的見解，不論從比較法或我國法制上之立法價值的一致性來看，似乎不太具有說服力。首先，從比較法觀點來看<sup>11</sup>，在先進國家例如德國的稅法實務與學說均認為，依法課稅原則僅能適用嚴格的法律保留，亦即採制定法保留（Gesetzesvorbehalt）原則，蓋決定人民應負擔多少稅捐（包括稅捐名目與稅額多寡）的權力，僅能由人民自己作成決定，而在普世係採用代議政治之間接民主

<sup>10</sup> 請參閱陳清秀，稅法總論，2014年9月，頁45以下。值得注意者，許玉秀大法官在釋字第607號解釋之部分協同意見書中，將租稅法律主義與罪刑法定主義相互比較，但仍在最後結論上認為，租稅法規由於「不能鉅細靡遺地由一部法律予以規範，為了因應各種行業的進化，無法避免地必須大量使用集合概念（例如收入總額、營業收益、非營業收益等概念）為概括規定，而後授權主管機關以行政命令予以補充，否則無法適應財稅實務運作的需求」，從而，認為租稅法律主義並不能與罪刑法定主義相提併論。實際上，德國雖然沒有統一稅法典，但擁有具備總則性質的稅捐立法，亦即該國在1977年所制定之稅捐通則（ABgabenordnung, AO 1977），而奧地利也有類似的立法體例。在世界各先進法治國家中，屬於聯邦制的美國與屬於單一制的法國，均有統一稅法典的制定法，從而，經由立法程序以制定一部統一的稅法典，概念上並非不可行，只是我國實務上的立法品質與條文之精細度，距離此一理想的狀態甚為遙遠而已。

<sup>11</sup> 其他國家例如英國、法國、西班牙的立法例，請參閱Hartmut Hahn, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, 1984, S. 42 ff.

原則底下，國會既由人民所選出之議員代表人民所組成，從而，有關人民對於稅捐負擔的決定，即係由國會以正當程序之方式通過的制定法規範作成，是應採取國會保留（Parlamentsvorbehalt）原則<sup>12</sup>。在國會保留原則下，不僅排除由法律授權行政機關制定法規命令之方式，也同時排除在行政法中普遍被視為不成文法源之一的習慣法（Gewohnheitsrecht），而據以形成人民的稅捐負擔。換言之，不論是法規命令或者是習慣法，均不足以形成人民之稅捐負擔，即非「依法課稅原則」下所應理解的「法」，這屬於完全由立法者所專擅（Dictum des Gesetzgebers）的規範領域<sup>13</sup>，也就是，只有由人民經由民主選舉程序所選出之代表而組成的國會，才能決定人民自己應負擔稅捐之項目與數額多寡；反之，若無人民代表之立法，國家無向任何之人民課徵任何稅捐的形式權限<sup>14</sup>。

其次，將觀察之角度拉回我國，從我國立法者立法價值的一體性進行討論。在我國，涉及拘束人民之人身自由者，尤其是國家對於人民施以刑事制裁的法律規範，向來是適用嚴格的法律保留原則。亦即，在罪刑法定原則下，並不允許立法者授權行政機關以法規命令的方式，制定有關犯罪行為之構成要件、法律效果，乃至於刑罰權追訴

<sup>12</sup> Klaus Vogel, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR IV, 1999, § 87 Rz. 68 ff.; Paul Kirchhof, Staatliche Einnahmen, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR IV, 1999, § 88 Rz. 41, 42, 79; Fritz Ossenbühl, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 2007, § 101 Rz. 42 ff., 183, 202; Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 231, 232.

<sup>13</sup> BVerfGE 13, 318, 328.

<sup>14</sup> 在此，值得討論的法律議題為，可否透過人民公投方式用以決定，人民自己應負擔多少的稅捐？姑不論，這種以公投之方式決定人民稅捐負擔項目與多寡，在現實上甚少見，僅存在於少數高度民主化，且人民亦有相當高素質水質的國家，例如瑞士的部分省分，本文初步之看法則認為，直接民主用以決定稅捐負擔的作法，固然實踐了由下而上以形成國家意志的民主國原則，但從權力分立與功能最適的角度來看，現實上似乎不易採行，較為適當而能確實發揮制定稅捐法之功能，以充實國家財政收入的作法，似乎仍應是由國會作為人民之代表，決定人民自己應負擔的稅捐數額，較為實際且妥當。

時效的規定，而有關於拘束人身自由的刑事訴訟程序，亦即人民因為犯罪嫌疑因而被逮捕或拘禁時，除現行犯之逮捕由法律另定以外，憲法第八條第一項第一段規定，非經司法或警察機關依法定程序者，不得逮捕拘禁人民（釋字第二五一號解釋參照），非經由法院依法定程序者，不得審問處罰；再依同條第二項第一段之規定，人民因犯罪嫌疑而被逮捕拘禁時，其逮捕拘禁機關應將逮捕拘禁原因，以書面告知本人及本人指定之親友，逮捕機關也應至遲在二十四小時內將嫌疑人移送該管法院審問，被逮捕的嫌疑人本人或他人，亦可向法院聲請於二十四小時內向逮捕之機關提審。換言之，拘束人身自由的刑事程序與特別是時限限制，甚至為憲法第八條所明文規範，適用為最高層級的憲法保留原則。

在此前提下，司法院大法官已經在諸多聲請事件中，對於非因刑事訴訟程序但涉及人身自由乃至於涉及財產權保障的解釋中，將「正當法律程序」提升為憲法所保護的基本價值與客觀法秩序，應由立法者確實制訂法律規範實踐，並具體決定其內容。前者，例如在釋字第六八九號解釋中，有關社會秩序維護法對於新聞記者跟追採訪的行為，涉及被跟追者之不受侵擾自由權與個人資料自主權，以及新聞記者跟追所代表的新聞自由與新聞記者之採訪自由權與工作權的衝突，將衡量兩者間權利義務衝突之狀態，全然委諸由警察機關進行判斷，程序保障顯有不足的指摘，司法院大法官即提出：「憲法上正當法律程序原則之內涵，應視所涉基本權之種類、限制之強度及範圍、所欲追求之公共利益、決定機關之功能合適性、有無替代程序或各項可能程序之成本等因素綜合考量，由立法者制定相應之法定程序」的說明，並以系爭個案中行為人雖受警察機關裁罰，但仍可依法向法院聲明異議以提起救濟為由，難謂如此即與正當法律程序有違，但最後仍指出有鑑於所涉判斷與權衡之複雜性，斟酌法院與警察機關的職權、專業、功能之不同而使國家機關發揮最有效的功能，是否宜由法院直接作成裁罰之決定，相關機關應予檢討或制訂專法以為周全規定；後者，例如在釋字第七〇九號解釋中，都市更新條例有關主管機關核准

都更事業概要之程序規定，因未要求設置適當組織以審議都更事業概要，未確保利害關係人知悉相關資訊及給予事實陳述意見之機會，同時關於核准事業概要時所應具備的同意比率、未要求計畫相關之資訊應分別送達利害關係人、未規定應由主管機關以公開方式舉辦聽證會，使利害關係人到場為意見陳述或論辯，斟酌全部聽證記錄，說明採納與不採納的理由與決定，在分別送達各利害關係人，不符合憲法要求之正當法律程序，從而宣告該等立法者制訂之法律規範係屬違憲。如果連後者係涉及財產權之保障的都市更新條例，依據前述司法院大法官第七〇九號解釋見解，已屬應「由立法者制定相應之法定程序」，以保障利害關係人的財產權，則吾人有何理由認為，國家對於侵害人民之財產權更為嚴重、所涉及之人民的範圍屬於更為廣泛之課稅權限的行使，在重要性理論（Wesentlichkeitstheorie）為前導原則下<sup>15</sup>，竟然可以不必由稅捐立法者自己來制訂法律規範，無論課稅構成要件、法律效果，乃至於課稅權限應如何行使的程序，竟然還可以委諸授權行政機關制定法規命令，並獲得司法院大法官承認為合憲的法秩序？此種狀態，顯然在立法價值上不一。

再舉同樣屬於嚴重侵害人民財產權之公用徵收為例，亦即國家若因為公用或其他公益目的之必要，得依法徵收人民之財產。由於對於被徵收財產之權利人而言，係為公共利益所受特別犧牲，從而國家應給予被徵收人合理之補償，且其補償與損失必須相當，此為司法院大法官第五七九號解釋文所明白指出。關於徵收土地之程序與構成要件，大法官在第四〇九號解釋文中指出：「徵收土地對人民財產權發生嚴重影響，舉凡徵收土地之各項要件及應踐行之程序，法律規定應不厭其詳。有關徵收目的及用途之明確具體、衡量公益之標準以及徵

<sup>15</sup> Vgl. Friedhelm Hufen, Staatsrecht II Grundrechte, 2009, § 9 Rz. 4 f.; Fritz Ossenbühl, in: Hans-Uwe Erichsen/Dirk Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2002, § 9 Rz. 17, 19; Hans-Uwe Erichsen, in: Hans-Uwe Erichsen/Dirk Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2002, § 15 Rz. 18; Heiko Faber, Verwaltungsrecht, 1995, § 7 III S. 44 f.

收急迫性因素等，均應由法律予以明定，俾行政主管機關處理徵收事件及司法機關為適法性審查有所依據。尤其於徵收計畫確定前，應聽取土地所有權人及利害關係人之意見，俾公益考量與私益維護得以兼顧，且有促進決策之透明化作用」。換言之，有關土地徵收之程序與其構成要件，乃至於徵收土地後的法律效果，由於影響人民財產權重大，均應由立法者以「制定法」之方式明定，屬於國會保留的範圍，即應完全屬於嚴格法律保留原則。在此前提下，稅捐相較於國家對於人民土地進行徵收之行爲，對於人民之財產權的侵犯更爲嚴重，蓋被徵收人於土地被徵收時，尙且可自國家獲得徵收機關所發給、與被徵收土地之損失相當的補償費，但國家對於納稅義務人所繳納之稅捐，卻無庸提供任何對價性的給付關係，課稅所涉及的人民範圍又更爲擴大，則吾人有何正當理由認爲，若土地徵收係因爲對於人民財產權嚴重的干預，即應適用嚴格的法律保留原則，在重要性理論爲前導原則下，卻對於稅捐之徵收僅能適用一般法律保留原則，竟仍容許立法者可以授權行政機關，以制訂法規命令的方式規範。

最後，也是最爲重要的比較，爲與稅捐（Steuer）同樣爲公課（Abgabe），但性質上屬於受益負擔（Vorzugslast）之受益費（Beitrag）的全民健保費，關於保險醫事服務機構向全民健保機關申請健保費給付之消滅時效的規定，依司法院大法官釋字第四七四號、第七二三號解釋之見解認爲：「消滅時效制度之目的在於尊重既存之現實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，且與人民權利義務有重大關係，不論其係公法上或私法上之請求權消滅時效，均須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之，始符憲法第二十三條法律保留原則之意旨」。換言之，對於具有對待給付性質的全民健保費，有關健保費用申請給付之請求權時效，依司法院解釋的見解，須由立法者以制訂法之方式規範，適用國會保留，不得授權行政機關以法規命令或依職權發布行政規則訂定。若然，則吾人有何理由認爲，國家侵害人民之財產權最甚，最爲

劇烈的課稅，其性質上屬於無對價性的金錢給付<sup>16</sup>，僅由國家單方面向人民收取稅捐，同樣為公法上的權利義務關係，而司法院大法官卻竟然容認國家立法機關，對於人民課稅權限之行使，無論是構成要件或法律效果，可以授權行政機關以法規命令規範之，竟只能適用一般法律保留原則。從而司法院過去一貫解釋的看法，非但不合國際間有關稅捐立法應由制定法的慣例，也與我國向來其他類似立法的價值矛盾，更違背我國憲法第十九條與第二十三條規定分立的初衷與規範意旨<sup>17</sup>，蓋憲法第十九條至第二十一條有關人民基本義務之規定，均應依照同法第七十二條之規定所稱的法律，亦即由國會所通過之制定法加以規範。從而，有關司法院大法官對於依法課稅原則僅適用一般法律保留原則的見解，依據本文意見，應該藉由適當之解釋憲法的機會，重新予以詮釋或者逕予變更。

### (二) 依法課稅原則與法律優位原則

在依法課稅原則下，同樣適用形式法治國（formale Rechtsstaatlichkeit）原則下的法律優位（Vorrang des Gesetzes）原則，亦即，無論是授權行政機關制定之法規命令，或是行政機關依據職權所發布之行政規則，均不得逾越授權或抵觸制定法的法律明文規定。例如，司法院大法官釋字第三六七號解釋，為營業稅法施行細則（法規命令）第四十七條暨財政部發布的「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」（行政規則）第二項，抵觸營業稅法第二條第一款、第二款、第三十五條之規定；釋字第四一五號解釋，為所得稅法施行細則（法規命令）第二十一條之二規定，與所得稅法第十七條第一項第一款第四目及民法第一一一四條第四款及第一一二三條第三

<sup>16</sup> 關於稅捐與受益負擔之區別，vgl. Dieter Birk, Steuerrecht, 2008, § 2 Rz. 117 f.

<sup>17</sup> 反之，在德國由於欠缺依法課稅的憲法條文作為規範依據，故在德國學界，多數說認為依法課稅原則屬於法治國原則（Rechtsstaatsprinzip）下的子原則，少數說則認為依據民主國原則（Demokratieprinzip），乃至於依基本法第110條第2項，預算應以法律制定方式之規定，導出依法課稅原則，請參閱Hahn, aaO. (Fn. 11), S. 27 f.

項有關「家」之規定的要件不盡符合；釋字第五六六號解釋，為農業發展條例施行細則（法規命令）第二十一條後段以及財政部七十三年十一月八日台財稅字第六二七一七號函（行政規則），牴觸農業發展條例第三十一條前段規定；釋字第六五〇號解釋，為營利事業所得稅查核準則（法規命令）第三十六條之一第二項，欠缺所得稅法之明確授權，與所得稅法第二十四條第一項、第八十條第五項規定牴觸；釋字第六五七號解釋，為所得稅法施行細則（法規命令）第八十二條第三項、營利事業所得稅查核準則（法規命令）第一〇八條之一，逾越所得稅法之授權，牴觸所得稅法第二十二條第一項、第二十四條第一項、第八十條第五項、第一二一條之規定；釋字第七〇六號解釋，為營業稅法施行細則（法規命令）第三十八條第一項第十一款，及財政部八十五年十月三十日台財稅字第八五一九二一六九九號函，牴觸營業稅法第三十二條第一項及第三十三條第三款之規定；釋字第六六一號解釋，係以財政部八十六年四月十九日台財稅字第八六一八九二三一號函，逾越七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第一條及第三條第二項前段規定；釋字第六七四號解釋，為財政部八十二年十二月十六日台財稅字第八二〇五七〇九〇一號函，及內政部九十三年四月十二日台內地字第〇九三〇〇六九四五〇號函，牴觸土地稅法第十四條、第二十二條第一項第四款、建築法第四十四條之規定；釋字第六九二號解釋，為財政部八十四年十一月十五日台財稅字第八四一六五七八九六號函，限縮所得稅法第十七條第一項第一款第二目規定之適用，乃以系爭規範係增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符，宣告不再援用。

除了行政機關所制定或公布之法規命令與行政規則以外，司法機關所作成的判例，亦不得牴觸制定法的法律規定，例如司法院大法官釋字第四一三號解釋，為（改制前）行政法院六十三年判字第六七三號判例，有關所得稅法第二條第二項、獎勵投資條例第十七條暨同條例施行細則第二十五條規定之適用，增列無配偶居住國內之情形，係增加法律所無的適用限制；司法機關為統一法律解釋而作成的決議，

亦不得牴觸制定法的法律規定，例如釋字第六二〇號解釋，為最高行政法院九十一年三月二十六日庭長法官聯席會議決議，係以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務；釋字第六二二號解釋，為最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議，關於被繼承人死亡前為贈與者，如至繼承日發生日止，稅捐稽徵機關尚未發單課徵者，即應以繼承人為納稅義務人發單課徵贈與稅，餘月遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。

### (三) 依法課稅原則與法律明確性原則

在依法課稅原則下，同樣適用由形式法治國原則所衍生的法律明確性原則，亦即稅捐法律規範不論是其構成要件或者是法律效果，均應具備法律明確性與規範清楚性（Normenbestimmtheit und -klarheit）<sup>18</sup>。所謂之法律明確性，係指稅捐法律規範不宜使用完全空洞（allzu offen）、無法獲得一個具法安定性解釋之不確定的法律構成要件要素（unbestimmte Tatbestandsmerkmale, die eine rechtssichere Auslegung nicht zulassen），也就是規範之內容不僅為不確定，而且是無法確定其內容（nicht nur unbestimmt, sondern unbestimmbar ist）<sup>19</sup>的情況。所謂規範清楚性，係指多個法條規範，其彼此之間的關係並不明確而言，這種情形也包括各別法條規範本身來看雖然是明確的，但整體來看，卻陷於整體不明（Gesamtunschärfe）的規範狀態<sup>20</sup>。

在我國釋憲實務上，司法院大法官釋字第五二一號解釋認為：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法制定時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之

<sup>18</sup> Vgl. Hey, a.a.O (Fn. 5), § 3 Rz. 243 ff.

<sup>19</sup> Vgl. Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 244.

<sup>20</sup> Vgl. Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 244.

規定。有關受規範者之行為準則及處罰之立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違」。在此一脈絡下，釋字第六九七號解釋則指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，而法律規範之租稅構成要件，應遵守法律明確性原則。惟立法使用不確定法律概念或其他抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與法律明確性原則相違」<sup>21</sup>，乃運用法律明確性原則作為依法課稅原則之審查標準者，認定貨物稅條例第二條第一項第二款有關委託代製貨物之納稅義務人的規定，以及第八條第一項有關清涼飲料品之規定，與法律明確性原則「尚無不合」，從而並不違憲。

#### （四）依法課稅原則與法安定性原則

在依法課稅原則下，同樣適用由法治國原則衍生的法安定性（Rechtssicherheit）原則<sup>22</sup>，亦即，在法安定性原則下，所有增加人民之稅捐負擔義務的法律規範不得溯及既往適用，有所謂不利益規範溯及既往適用禁止（Verbot rückwirkender Gesetze）原則<sup>23</sup>。在法安定性之原則下，也衍生出包括不利益於納稅義務人的法律適用，溯及既往適用禁止（Verbot rückwirkend verschärfender Gesetzesanwendungen）<sup>24</sup>，特別是有關行政規則（包括解釋函令）之不利益溯及既往適用的禁止（Verbot rückwirkend verschärfender Verwaltungsvorschriften）<sup>25</sup>，及在學說上存在爭議的漏洞填補或類推適用之禁止（Lückenausfüllungs-

<sup>21</sup> 在德國，基本上也認為在法律明確性原則，並不意味著立法者不可以使用所謂之一般性條款（Generalklausen）或者是不確定法律概念（unbestimmte Rechtsbegriffe）以進行稅捐法律的規範。請參見Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 143 f.

<sup>22</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 137 Fn. 74. m.w.N.

<sup>23</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 146 ff.

<sup>24</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 168 f.

<sup>25</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 169 f.

oder Analogieverbot)<sup>26</sup>，與納稅義務人對稅捐稽徵機關之行政行為的信賴保護（Schutz des Vertrauens in behördliches Verhalten）<sup>27</sup>。

在我國釋憲實務上，與稅捐法律規範有關之法安定性原則，涉及不利益之稅捐法律規範不溯及既往適用者，為司法院大法官釋字第五十四號解釋：「現行遺產稅法既無明文規定溯及既往，則該法第八條但書，對於繼承開始在該法公布以前之案件，自不適用」；涉及解釋函令不溯及既往適用者，為司法院大法官釋字第二八七號解釋，如行政主管機關就行政法規所為之釋示，在後之釋示與在前之釋示不一致時，有關在前之釋示，依據解釋見解認為「並非當然錯誤」，故「於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響」，係基於法之安定性原則考量，以維護既存依照舊解釋函令所適用之法律規範的效果。從而，解釋標的之財政部七十五年三月二十一日台財稅字第七五三〇四四七號函：「本函發布前之案件，已繳納營利事業所得稅確定者，不再變更；尚未確定或已確定而未繳納或未開徵之案件，應依本函規定予以補稅免罰」，即符合上述意旨，與憲法第十九條之規定並無牴觸。對此，立法院在八十五年七月二日增訂稅捐稽徵法第一條之一規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」，並在一〇〇年十一月八日增加三項規定，除維持原條文規定之內容成為第一項規定以外，增加：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令（第2項）。本條中華民國一百年十一月八日修

<sup>26</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 177 ff.

<sup>27</sup> Vgl. Tipke, aaO. (Fn. 4), S. 205. 信賴保護原則，亦請參照司法院大法官釋字第525號解釋。

正施行前，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解且不利於納稅義務人，經稅捐稽徵機關依財政部變更法令見解後之解釋函令核課稅捐，於本條中華民國一百年十一月八日修正施行日尚未確定案件，適用前項規定（第3項）。財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之（第4項）」，使有關稅捐之解釋函令在法安定性原則的適用上更為明確。

### 三、依法課稅原則與其他平行原則的關係

在依法課稅原則下，許多與依法課稅原則相平行的公法上基本原則，尤其是平等原則與比例原則，也會一併被司法院大法官列為檢驗系爭之稅捐法律規範，是否合憲時的審查標準（Maßstab）。以平等原則作為違憲審查之標準者，主要是我國大法官自美國之聯邦最高法院進行規範違憲審查時所引入的思考方式，以比例原則作為違憲審查標準者，則是我國大法官自德國聯邦憲法法院釋憲實務所引入的審查方式，這兩種不同之審查方式，在我國司法院大法官釋憲實務上，均扮演具關鍵性重要的角色，均不可偏廢<sup>28</sup>，以下分述之。

#### （一）依法課稅原則與平等原則

以依法課稅原則與平等原則之關係而言，在司法院大法官的釋憲實務上，早期的解釋並未非常清楚、嚴格地劃分依法課稅原則與平等原則的關係，常以憲法第十九條之規定為據，論述上卻認為系爭的法

<sup>28</sup> 蘇永欽大法官在釋字第719號解釋協同意見書中指出：「本席認同本件解釋保留比例原則與平等原則雙重審查的作用，因為平等原則後面的三面關係，追求偏向水平的分配正義，比例原則後面的兩面關係，則又偏向垂直的交換正義。……實際上比例原則審查標準的採擇，重點應置於所涉基本權的基本評價，比如人身自由、言論自由的高度不可侵性，還有基本權受到限制的程度（營業自由的三階理論）。而平等原則更受到重視的反而是所涉的規範領域，比如性別、宗教、種族等。故在同一引起爭議的法令，有可能在比例原則的審查上採寬鬆標準，卻在平等原則上採中度或嚴格標準，並無可怪」，可為參照。

律規範與租稅公平之原則無違，當然也就未進一步地闡述依法課稅原則與平等原則之間的關聯性。類此之解釋，例如司法院釋字第一八〇號、第二一八號、第二二一號、第二五七號解釋，均為如此。以釋字第二五七號解釋為例，解釋文指出：「上述規則（按即貨物稅稽徵規則第一〇三條之一第二項第六款）將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無牴觸」，既然說「維持課稅公平所必要」，則其與憲法第十九條所規定之依法課稅原則規定，又有何關聯性？解釋文與理由書均未予以說明。反之，明白區分租稅法律主義與租稅公平原則之司法院解釋，也同樣存在，例如釋字第二四一號解釋文即明白指出：「上開財政部函（按即六十六年七月二十五日台財稅字第三四八一九號函）符合前述法條之立法意旨，於租稅法律主義及公平原則無違，並不牴觸憲法」，將兩種標準併列。依作者意見，釋憲實務一直到釋字第四二〇號解釋文提到「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」，大致上仍還是處在夾雜且含混地使用，租稅法律主義即依法課稅原則（*Gesetzmäßigkeit der Besteuerung*）、立法目的（屬於法律解釋之方法）、衡酌經濟意義（屬於核實課稅原則）、實質課稅原則（*Substance-over-form principle, die wirtschaftliche Betrachtungsweise*），乃至於公平課稅（*Gleichmäßigkeit der Besteuerung*）原則，或量能課稅原則（*Ability-to-pay principle, Leistungsfähigkeitsprinzip*）等不同概念的階段，當然就更談不上往後又同樣引用前述之套句，作為解釋文或解釋理由的參照<sup>29</sup>，要對於上述之基本原則或概念寫出清晰的定義或界線了。

實際上，吾人若欲討論依法課稅原則與平等原則彼此間之關係，

<sup>29</sup> 在釋字第420號解釋後，又同樣引用釋字第420號解釋文作為參照者，即有釋字第496號、第500號、第700號共3號解釋。其後，前開套句又成為我國於2009年增訂稅捐稽徵法第12條之1第1項法條規定的基礎。

應該要先認知到憲法第七條所規定之平等原則，作為具體個案中檢驗系爭之稅捐法律規範是否合憲的標準，其所表彰的內容，並不完全相同。亦即，憲法所規定之平等原則在稅捐實定法上的實踐，其實是被區分成以下三種不同內容之平等原則，而被具體實踐，同時也是作為檢驗是否合憲的標準。

首先，是第一種平等原則內容之檢驗標準，這也是一般我國公法學界，尤其是憲法學者之角度所理解的平等原則（*Gleichheitsgrundsatz*），即欠缺正當理由之歧視禁止（*Diskriminierungsverbot*）或是不利益禁止（*Benachteiligungsverbot*）的平等原則。屬於此類稅捐法上之平等原則的解釋，始自釋字第五六五號解釋，在該處解釋文指出：「憲法第十九條規定：『人民有依法納稅之義務。』第七條規定：『中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。』國家對人民稅捐之課徵或減免，係依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，與租稅法定主義、平等原則即無違背」。此外，釋字第五九三號解釋雖涉及汽燃費之徵收，實務上認為並非稅捐的金錢給付義務<sup>30</sup>，但解釋文仍清楚指出依法課徵費用與歧視禁止平等原則的不同，「國家基於一定之公益目的，對特定人民課予繳納租稅以外之金錢義務，涉及人民受憲法第十五條保障之財產權，其課徵目的、對象、額度應以法律定之，或以法律具體明確之授權，由主管機關於授權範圍內以命令為必要之規範。該法律或命令規定之課徵對象，如係斟酌事物性質不同所為之合目的性選擇，其所規定之課徵方式及額度如與目的之達成具有合理之關聯性，即未牴觸憲法所規定之平等原則與比例原則」。亦即，在此類平等原則之理解上，是以系爭之稅捐法律規範中，對於課稅或反面構成要件之免

<sup>30</sup> 惟實務上所徵收之汽燃費，實際性質亦應為稅捐的一種。詳請參閱柯格鐘，從納稅人權利保障談雙重稅捐負擔的防免——幾項台灣法實證面的觀察，載兩岸納稅人權利保護之立法潮流，2011年1月，頁310以下。

稅對象的選擇，不論是稅捐主體或客體之類型劃分，或是稅捐客體數額的計算方式，規範制定者均作了學說上所謂「可疑的分類」（suspect classification），違反「等者等之，不等者不等之」之平等原則的意涵，系爭之稅捐法律規範即可能被因此宣告為違憲。

「可疑分類」會影響到大法官，在對於系爭之稅捐法律規範，作平等原則的違憲審查時之寬嚴程度。湯德宗大法官在釋字第七二二號解釋之部分協同意見書中，對此作出精細的闡述：「憲法第7條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇（本院釋字第547號、第584號、第596號、第605號、第614號、第647號、第648號、第666號、第694號、第696號解釋參照），不論如上表述是否流於形式，至少業已闡明：無正當理由而實施差別待遇，乃憲法平等權所不許。由於世間鮮有絕對之公平，為尊重具有民意基礎的政治部門為管理眾人之事所為種種『分類』（classification），法院（含釋憲機關）一般乃預設『低標』作為平等權案件的審查基準。亦即，系爭規定所為之分類（差別待遇）倘係為追求『合法的政府目的／公共利益』（a legitimate government end/public interest），且其所採行之手段（分類）與其所欲追求之目的之達成間具有『合理關聯』（rationally/reasonably related to）者，即應認定其與平等原則尚無違背。唯於遇有『可疑之分類』（suspect classification），例如按各國歷史與社會發展經驗，足認系爭分類具有社會烙印（social stigma）或刻板印象（stereotype）之意味，或係以『無法改變之個人特徵』（immutable (personal) characteristics）作為基礎，或遭受不利對待者乃屬『孤立而隔絕之少數』（discrete and insular minority）等時，法院（含釋憲機關）始將審查基準提升至『中度基準』（intermediate level）（本院解釋先例多稱『較為嚴格之審查』，下簡稱『中標』），甚至『高標』（嚴格基準）審查，從嚴要求政治部門詳實地說明其分類之理由」。從而，依據此一較為嚴格審查標準的方式，釋憲標的之執行業務所得查核辦法第十條第二項規

定：「未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺合理關聯」，從而將該號解釋中所涉及之執行業務所得查核辦法第十條第二項的規定，宣告為違憲。

其他同樣以不當歧視禁止之平等原則為內容，作為檢驗系爭稅捐法規範的標準者，例如釋字第70一號解釋，為有關納稅義務人取得之公務人員、勞工保險特約醫院、醫療院所所開立的醫療費用收據，與取得其他屬於合法成立但非為特約醫療院所開立的醫藥費用收據，後者不准計入列舉扣除額之計算範圍的差別待遇，司法院大法官同樣也認為此種區分欠缺正當理由，屬於歧視並因而違反平等原則，從而宣告系爭的稅捐法律規範為違憲。再如釋字第四六〇號解釋，文中指出：「（系爭財政部72.3.14台財稅字第31627號函）並未區分不同宗教信仰，均有其適用，復非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第七條、第十三條規定之意旨無違」，同樣以欠缺正當理由之差別待遇（歧視）禁止作為平等原則的審查內容。這種以禁止不當之歧視為內容的平等原則，伴隨著諸多法學界中重要之憲法學者，成為我國司法體系中專門職司憲法解釋與違憲審查的司法院大法官，一般而言，不會將依法課稅原則與平等原則之審查標準，作概念上的混合或混淆使用。吾人甚至可以期待將來在釋憲實務上，應會有越來越多之司法院解釋，是以此類內容的平等原則為審查標準之實例出現。

其次，是作為由憲法上之平等原則，進而衍生出的稅捐法上基本原則，亦即從平等原則導出稅捐負擔之平等，再進一步衍生出所謂的量能課稅原則，或稱量能而平等負擔之課稅原則<sup>31</sup>。在這種概念理解下的平等原則，與前述以不當歧視禁止為內容的平等原則相比較，因

<sup>31</sup> 請參柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，載司法院大法官98年度「憲法解釋與納稅義務人權利保障」學術研討會論文書面報告（上冊），2009年12月，頁3以下。

為屬於稅捐法律規範的基本原則，故容易在釋憲實務上被我國大法官所忽略，逕以憲法第十九條所規定之「依法課稅原則」，或以法律的「解釋方法」取代，作為系爭法律規範違憲審查時的基準。少數例外，如釋字第五九七號解釋，將依法課稅與量能課稅原則區分，似有以之併列作為審查標準的意思<sup>32</sup>，但也有少數之解釋例如釋字第六九三號，甚至將前述不當歧視禁止的平等原則與量能課稅的平等原則，相互混合使用<sup>33</sup>。實際上，量能課稅原則應該有與不當歧視禁止原則不同之內涵，蓋因所謂之量能課稅原則，係指依據各人稅捐負擔能力而課稅的意思<sup>34</sup>，這是單一對象主體依據稅捐負擔能力計算課稅，只有在對於具同樣稅負能力之兩人間，卻在稅捐法律規範上作差別待遇者，才會有同時涉及違反不當歧視禁止為內容之平等原則的問題。由於量能課稅原則為稅捐法上之基本原則，故此一原則對於國家之各種涉及稅捐的作為，包括稅捐立法與法律解釋，均具有拘束力。換言之，無論是立法者在制定稅捐法律規範時，或者是稅捐行政機關在解釋稅捐法律規範時，又或者是司法機關在作成系爭稅捐法律規範之解釋時，均應儘量朝向依量能課稅原則的方向為之，亦即，針對有稅捐負擔能力的主體，對於有稅捐負擔能力之客體，以合於實際稅捐負擔能力的計算方式，確實在稽徵程序上掌握具有稅捐負擔能力之資料，

<sup>32</sup> 司法院大法官釋字第597號解釋：「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」，可為參照。

<sup>33</sup> 司法院大法官釋字第693號解釋：「系爭函一中段及系爭函二闡明認購（售）權證之發行人，應依所得稅法第四條之一規定，免徵證券交易所所得稅，亦不得減除證券交易損失。而所有其他有證券交易所所得之個人及營利事業，適用所得稅法第四條之一時，並未規定得為不同之處理，故亦不生該二函違反量能課稅致抵觸憲法上平等原則之問題」，可為參照。

<sup>34</sup> 請參黃茂榮，前揭註4，頁163以下；葛克昌，所得稅法基本概念，載所得稅與憲法，2009年2月，頁13以下；葛克昌，前揭註4，頁556以下；陳清秀，前揭註10，頁28以下；柯格鐘，量能作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁95以下；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁60以下。

體現量能課稅作為稅捐法的基本原則<sup>35</sup>，這也是實質之法治國原則（Prinzip materialer Rechtsstaatlichkeit）對於稅捐法的要求，應成為司法院大法官作為稅捐法律規範之違憲審查時的重要標準，此與依法課稅原則較強調形式法治國原則（Prinzip formaler Rechtsstaatlichkeit）者，自有不同，兩者不應混淆使用。

以釋字第四二〇號解釋所涉及的決議為例，系爭決議係以營利事業「實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」而為認定，從而系爭交易之所得，不得免徵營利事業所得稅。換言之，系爭釋憲標的之庭長法官聯席會議決議，是在運用量能課稅原則之方法，去判斷有稅捐負擔能力的主體，此點也獲得司法院大法官多數見解之贊同，並認同系爭決議的判斷結論為正確。惟可惜之處，在審查時卻以依法課稅原則作為審查標準，以首開之決議「與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尚難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸」，顯然是將依法課稅原則代替量能課稅原則作為審查基準。

同樣應該是依量能課稅原則，以量能課稅原則作為平等原則之內容，而對稅捐主體之稅捐負擔能力作出認定者，例如司法院大法官釋字第六二二號解釋，以系爭之庭長法官聯席會議決議，對於「被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日

<sup>35</sup> 此處亦可參閱曾華松、黃越欽大法官在釋字第566號解釋不同意見書之意見：「所得稅、財產稅、消費稅，建立在量能課稅之原則為其前提條件上。租稅公平之原則，不但在立法上應該如此，即就租稅法律之解釋及適用，亦應如此。簡言之，租稅公平負擔之原則，在租稅立法方面，強調應於各納稅群之間，因應其負擔租稅之能力而為公平之課徵。在稅法之解釋及適用上，則重視實質課稅及逃稅及避稅之禁止。租稅既應公平，在執行稅法方面，尤應採用平等原則」。

起，應不予援用」。實際上，本號之解釋涉及許多遺產及贈與稅立法上的根本問題，而該號解釋最值得檢討之處，為混淆民法上債務繼承之法理，與稅捐法上「代繳義務人」的概念<sup>36</sup>。解釋之重點，依本文的意見，其實應該要放在被繼承人的「繼承人」未必具有稅捐負擔能力，蓋只有「實際受被繼承人生前贈與財產之繼承人」，也就是「實際受贈財產之繼承人」，才是在量能課稅原則下真正具有稅捐負擔能力的主體，即應透過立法之方式將其明訂為（在贈與人死亡時之）贈與稅的納稅義務人。換言之，對於被繼承人在生前贈與財產與特定繼承人者，如果因為稅捐機關查獲時，被繼承人早已死亡，國家對之無從徵收贈與稅者，立法上即應改對於實際受贈財產之繼承人課徵贈與稅，特別是如果被繼承人生前贈與財產之對象，是繼承人之配偶或同一繼承人之未成年子女者，究竟應該要由繼承人或是受贈本人負擔被繼承人生前應繳納之贈與稅的稅捐債務，更需由稅捐法律作明文規定為據。作為本號解釋審查標的之聯席會議決議，應該是依照民法債務繼承之法理，將全體之繼承人當作贈與稅的納稅義務人，卻將本應由實際受贈與財產之繼承人負擔的稅捐，轉嫁給其他實際未受贈與財產之繼承人共同承擔。這種結果，完全有利於國庫，卻抵觸量能課稅原則作為平等原則之內容。由於決議這個結果，「恰好」是遺產及贈與稅法第十五條第一項所未規定的納稅義務人，從而司法院大法官在該號解釋結論上即以系爭決議違反租稅法律主義，與憲法第十九條及第十五條規定意旨不符為由，宣告為違憲。從本文作者之觀點，本號解釋在最後結論上是正確的，但該號解釋邏輯推論之過程，似乎還是同樣採用與系爭審查標的之聯席會議決議一樣，是依民法債務繼承的法理，只是大法官認為聯席會議決議之內容將「繼承人」直接當作「納稅義務人」是錯的，依該號解釋大法官之邏輯，「繼承人」僅為「代

<sup>36</sup> 有關批評，詳細請參閱柯格鐘，論被繼承人生前贈與財產的課稅——大法官釋字第622號解釋評析兼論我國遺產及贈與稅的根本問題，載行政訴訟制度相關論文彙編第六輯，2009年12月，頁457-505。

繳義務人」而已，這兩者之間的區分，固然也有實益，但重要的是大法官在該號解釋中並未具體指出，系爭之決議讓實際未獲得贈與財產之繼承人，是欠缺稅捐負擔能力的繼承人，負擔其本來就不應該負擔的被繼承人生前應繳納的贈與稅，違反由憲法之平等原則所衍生而來的量能課稅原則，若再加上吾人考量遺產及贈與稅法第十五條規定，實際未獲得贈與財產之繼承人勢必又將增加遺產稅負，雖然尚可依法扣抵，但增加稅負顯然背離量能課稅作為稅法之基本原則。在此前提下，系爭決議係擴張稅捐法律規範主體的適用範圍，牴觸法律明文規定，並因而造成加重納稅義務人稅負的結果，侵害該未實際受贈與財產之繼承人的財產權，從而，在結論上即應併用憲法第七條、第十五條、第十九條之條文，作為審查系爭決議是否違憲時的規範依據<sup>37</sup>。

同樣本應依量能課稅原則作為內容的平等原則，以之作為標準，審查系爭稅捐法律規範是否違憲者，在稅捐客體方面，有釋字第五九七號解釋；在稅捐客體數額亦即稅基之計算方式上，應以量能課稅原則為審查標準者，有許多號解釋例如釋字第二四一號、第三一八號、第四九六號、第六五一號等解釋；與稅捐稽徵程序中之稅捐稽徵機關掌握稅源的課稅資料有關者，例如釋字第三二七號、第五一九號等解釋。本文在此基於篇幅之故，予以省略討論。

最後，憲法第七條所規定之平等原則在稅捐法上的體現，主要尚有競爭中立（Wettbewerbsneutralität）原則或稱稅捐中立性原則，意指稅捐負擔不應該成為影響競爭的因素。換言之，國家對於人民課徵之稅捐，應該使稅捐之因素在相互競爭的兩者之間，或者是，對於具有高度可替代性之兩個事務間，應儘量保持中立性。這種原則，較偏向於稅捐立法之政策，屬於立法者的規範形成空間，當然也會因此而涉及分類標準之選擇，與前述不當歧視禁止的平等原則有著密切關聯。

37

在本件聯席會議決議被宣告違憲後，立法院於2009年1月12日新修訂之遺產及贈與稅法第7條第1項第3款規定：「死亡時贈與稅尚未核課」者，以實際受贈人為納稅義務人，結論上可謂為適當的修法。

例如，自然人投資股票、債券，或者將資金貸與他人使用，因此收取到的股利所得、利息所得，是否應該基於競爭中立原則，而給予相同的稅捐待遇，即為我國在一九九八年決定施行營所稅與綜所稅兩稅合一時的重要政策考量。又在營業稅法中，我國自一九八六年將毛額型之營業稅改為加值型營業稅，亦係基於稅捐在大型通路商與小型零售店之間的競爭中立性考量。稅捐中立原則在經濟學說上，扮演關鍵重要的角色。我國司法院大法官釋字第七〇三號解釋指出：「對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明」，係指示主管機關應對於系爭稅捐規範可能影響競爭中立之因素加以考量，並未逕以其違反平等原則而宣告違憲，保持稅捐中立原則作為稅捐立法政策的性質，結論上應予贊同。

若能夠正確認識以平等原則為中心的各項基本原則，包括不當歧視禁止與量能課稅原則在內，則稅捐立法者之規範形成空間，現實上將會受到許多的限縮。釋字第三六九號解釋：「憲法第十九條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言。至法律所定之內容於合理範圍內，本屬立法裁量事項，是房屋稅條例第一條、第五條、第六條及第十五條之規定與憲法並無牴觸」，解釋文中既然未提及何謂「合理範圍」，特別是所有免徵房屋稅的規定均需有正當性理由，就率爾說出立法者擁有寬廣的「立法裁量權限」，並以此為由，驟然說出系爭稅捐法律規範應屬合憲的結論，如此輕易捨棄自己身為大法官應為憲法守護人之任務，是否妥當，頗值思量<sup>38</sup>。同樣之說明，亦可見諸於釋

<sup>38</sup> 當然，這並不意味著司法機關尤其是釋憲機關，可以代替國會進行稅捐立法的功能，亦即國會保留原則並不因此會受到減損，只是吾人必須適當地認識，國會與釋憲司法機關彼此之間的功能界限而已。

字第三七七號解釋理由書：「所得歸屬年度有收付實現制與權責發生制之分，無論何種制度均利弊互見，如何採擇，為立法裁量問題」，究竟所得之歸屬原則，是否果真如解釋理由中所言屬「立法裁量」的問題，實際上甚有疑問，而司法院也在後來之大法官解釋中改變其立場。在釋字第七二二號解釋中，以系爭執行業務所得查核辦法第十條第二項，有關執行業務所得適用權責發生制之規定，違反不當歧視禁止的平等原則，宣告系爭辦法規定為違憲。本號解釋的審查對象，雖係依立法（所得稅法第十四條第一項第二類第三款規定參照）授權行政機關所制定之法規命令，並非稅捐立法規範本身，但是在同樣具有憲法規範位階效力之平等原則的拘束下，無論是稅捐立法規範本身或是由稅捐立法授權制定的法規命令，法規制定者對於規範內容的形成空間，絕非如大法官在前開兩號解釋中所採取的寬鬆、幾近於放任立法者自己決定之「立法裁量」空間看法，正因為有著憲法上平等原則的拘束，才產生稅捐法律之規範受司法違憲審查並據以宣告為違憲的可能性。

### （二）依法課稅原則與比例原則

在依法課稅原則下，依據憲法第二十三條規定所衍生出來的比例原則，同樣有平行的適用。此一具有憲法位階效力的比例原則，在稅捐法律規範之立法與解釋適用上，不僅適用於傳統上即被認為屬於行政程序一環之稅捐稽徵程序當中，也同樣適用在納稅義務人或其他行為義務人因為違反稽徵協力或者是法定之作為義務，被稅捐稽徵機關裁處罰鍰的行政制裁（行政罰）程序，也同樣適用在一般較少被實務所意識並討論之稅捐債權債務關係，亦即在稅捐實體法律關係中，國家對納稅義務人之稅捐負擔能力，是否作了不當的計算規範，導致對於納稅義務人之稅捐負擔能力作了過度的評量，從而在負擔結果上進行了過度的課稅，扼殺該項產業活動或至少是在相當程度上，抑制納稅義務人從事該等經濟活動的意願，又或者甚至是危害到納稅義務人個人或其家庭賴以維生的財產，而後者不僅涉及到對於納稅義務人

財產之過度課稅，也特別涉及到納稅義務人之個人生存權保障的問題。以下本文基於學理上討論稅捐法律規範領域的邏輯順序，就依法課稅原則與比例原則分別在稅捐實體法、稽徵程序法與稅捐制裁法等各領域中，所涉及或與之相關的司法院大法官解釋，討論說明如下。

在稅捐實體法中，稅法學界通常會討論到國家課稅權限的行使，是否對於納稅義務人作過度地課稅，引發完全扼殺納稅義務人從事該等經濟活動之意願，因而有牴觸扼死稅禁止（*Verbot der Erdrosselungssteuer*）原則的問題，並在學理上討論目前仍有爭議之半數原則或稱半數所得課稅原則（*Halbteilungsgrundsatz*）<sup>39</sup>，亦即，國家可否對於納稅義務人因為從事經濟活動所獲得之成果，徵收其中超過一半以上比例的限制問題。惟在我國釋憲實務上，目前並沒有因為課稅而被指責為違反比例原則，且因而被宣告系爭之稅捐法律規範違憲的事例。釋憲實務上，倒是有一些涉及對於納稅義務人賴以維生的財產進行課稅，因為可能危害到人民生存權，因而被宣告違憲的實例，只是倘若釋憲標的之系爭法律規範，為立法者自己所訂定的稅捐制定法，不會涉及依法課稅原則的違反而已。舉大法官釋字第七〇一號解釋，涉及身心失能無力自理生活者所需要之長期照護醫藥費用的所得稅法第十七條第一項第二款第二目之三前段規定為例，大法官在此號解釋之理由書中指出：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院

<sup>39</sup> 關於半數原則在我國文獻中之討論，請參閱黃茂榮，*稅捐法體系*，載*稅法總論——法學方法與現代稅法*，2012年3月，頁143，在該處稱為「不過半原則」；葛克昌，前揭註34，頁11以下；柯格鐘，*租稅之立法界限與其憲法上的當為要求——以德國稅捐法之理論為基礎*，載*憲法解釋之理論與實務*，2010年12月，頁232以下，在該處稱為「對分原則」。

所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨」。此號大法官解釋，將稅法規定准許納稅義務人減除，個人支付對於身心失能無力自理生活之受扶養親屬所需要長期照護的醫藥費用，理解為一種「稅捐優惠」措施，應該有檢討的空間，蓋個人為身心失能無力自理生活者所需長期照護而支付之醫療費用，應屬於維持個人生存所必須支付的生活費用之一環，從來在性質上就不屬於稅捐優惠的法律規定。申言之，若納稅義務人支付本人因為身心失能無力自理生活所需之長期生活照護費用者，性質上屬於維繫個人生存所必須支付的生活費用，非屬於納稅義務人個人可自由支配之所得（personal disposable income），從而准予自所得稅之稅基中減除者，絲毫不涉及稅捐優惠的措施，應屬毫無疑問以外；若是納稅義務人支付給身心失能無力自理生活之配偶或受扶養親屬所必須的長期生活照護費用，其實也是各該實際受領給付者在受領後，維繫受領給付者個人之生存所必須支付的必要生活費用之一環，非屬納稅義務人個人可自由支配之所得的範圍，仍然應該准許自所得稅之稅基中減除，同樣還是不涉及稅捐優惠的措施。換言之，在民法規定納稅義務人對於配偶與一定範圍內之受扶養親屬負有法定的扶養義務（民法第一一四條以下之規定參照），且所得稅法上又規定納稅義務人應與配偶及受扶養親屬合併申報所得稅（所得稅法第十五條、第十七條之規定參照）的規範前提之下，納稅義務人支付給共同合併申報，其中屬身心失能無力自理生活之配偶與受扶養親屬所必須的長期照護醫療費用者，當然也是屬於納稅義務人個人無法自由支配之所得，稅法規定准予納稅義務人申報減除上述費用，同樣在性質上不涉及任何的稅捐優惠措施以外，實際上，若納稅義務人實際不予支付，會有刑事法上違背義務遺棄罪的刑責問題（刑法第二九四條之規定參照），而國家在社會給付補充性原則（Subsidiaritätsprinzip）下，因優先負有扶養義務之納稅義務人有支付能力，故國家原則上同樣不會對其做社會給付，此種情況自然影響到該身心失能無力自理生活之配偶與受扶養親

屬的生存權。若我國所得稅法之上開規定，是完全不准納稅義務人申報減除其實際支付給配偶及受扶養親屬必須長期照護的醫療費用者，反而是具有高度違憲疑慮的規定。

大法官在釋字第七〇一號解釋理由中，同時引用生存權保障與國家進行社會救助行為義務的憲法規範，且將其相提併論者，就此點而言，似乎也有進一步討論的空間。蓋納稅義務人對自己應負法定扶養義務之配偶與受扶養親屬的給付，若屬於維持生存所需要的長期生活照護醫療費用者，實際上並不涉及國家對於無力自給自足之人民，透過社會救助法或社會給付立法，應進行何種程度與範圍的照顧保護義務，仍須斟酌國家之作為能力與財政能力的規範形成空間問題。換言之，系爭規範所涉及之生存權保障，僅單純涉及到納稅義務人在其個人或家庭之中，為維繫個人及其家庭賴以維生的生存權保障而已，這應該是憲法應保護人民之自由權、財產權等基本權，乃至於家庭作為制度性保障的法律規範之一環。從而，稅捐法規範若准許納稅義務人減除維繫個人及其家庭成員生存所需要的必要費用者，不論是減除納稅義務人個人維繫生存之必要費用，或者是准許納稅義務人減除與其合併共同申報的配偶或受扶養親屬維繫生存的必要費用，都是在體現憲法第十五條所規定的生存權保障，而與憲法委託國家制定屬於社會給付或社會救濟措施的社會立法，並無太大的關聯性。從而，既然是涉及生存權保障的稅捐法律規範，司法院大法官自然要用較嚴格，甚至是屬於高標（嚴格基準）的審查標準，審查系爭法律規範是否存在違憲的疑慮。在系爭規定中，不僅採取可疑之分類作出不當的類型區分，涉及歧視合法但未與中央健保機構簽有特約的醫療院所以外，其在稅捐法上否定納稅義務人得取具此等之醫療機構院所開立的合法收據，不准納稅義務人自應稅所得稅基中減除，係屬不當地排除維持生存之醫療費用計算的法律規定，勢必導致不當地衡量、評價納稅義務人稅捐負擔能力之結果，不僅違反量能而平等課稅之稅法基本原則，也同樣造成違反比例原則而作過度課稅的結果。從而，本文完全贊同

此號大法官解釋宣告，系爭所得稅法之規定應屬違憲的結論<sup>40</sup>。

在稅捐稽徵程序中，由於稅捐稽徵機關應依職權調查所有與課稅事實有關的證據資料，而這些與課稅事實有關之證據資料，理論上又多處在納稅義務人實力支配的範圍內，再加上稅捐稽徵機關對納稅義務人有利不利之事項，應一併加以注意，故邏輯上在此稅捐稽徵程序中，應為稅捐稽徵機關與納稅義務人彼此之間互動與接觸最為頻繁，也最需要依據法治國原則下之比例原則，判斷稅捐稽徵機關的行為，是否已經逾越必要程度，並因而侵害到人民的基本權之處。但事實上由於在稽徵程序中，各種證據調查之方法與發現真實的手段，多需要由稅捐稽徵機關在各別事件中，依個案情形去作判斷或決定，若有爭議，至多也僅能由受理爭訟的法院判斷認定，個案中稅捐稽徵機關之作為是否已經逾越必要的程度，並非一般通案所涉及之法律規範，故無法聲請司法院大法官進行釋憲。可以成為釋憲之標的者，因此必須是主管機關對於下級行政機關，發布有關事實認定或具備裁量性質的行政規則，從而，主要是在此種情況下，對於具有通案性質並因而成為法院裁判對象的行政規則，仍可能成為司法院大法官釋憲的對象，即有以法治國之比例原則進行檢驗的可能性。

實務上，例如釋字第二四七號解釋，釋憲之標的為財政部所發布的營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及財政部五十九年五月十八日台財稅字第二三七八九號令，性質上均屬財政部為統一下級機關，在納稅義務人申報之所得額超過各該業的所得額標準時，是否仍發動事實查核權限，因而發布之具有通案性質的行政命令，大法官認為上開之命令係為執行所得稅法第八十條第三項之規定，旨在防止納稅義務人不實的申報，「就此而言，與憲法尚無牴觸」。換言之，上開函令目的均在簡化稅捐程

<sup>40</sup> 同樣的討論，也可以運用在大法官釋字第318號、第415號、第692號、第694號、第696號等解釋當中，本文基於篇幅，在此只能省略，日後當另為文檢討。另亦可參閱柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除——評大法官釋字第692號解釋，台灣法學雜誌，第194期，2012年2月，頁179-186。

序，用以確保國家稅收，屬於達成量能課稅原則目的之必要手段，從而，應屬合於比例原則之查核權限，藉以發現客觀真實的方法。只是，大法官也同時在此號解釋文中指出：「前述抽查辦法第三條、第四條查核準則第二條及上開令示，與所得稅法第八十條第三項之規定，文義上易滋誤解，應予檢討修正」。關於文義「易滋誤解」之說明，大法官在解釋理由中進一步指出，係指所得稅法第八十條第三項前段規定之文字，容易使人誤以為，稅捐稽徵機關享有得不問事實之真相如何，逕以推測方式調整或變更納稅義務人申報所得額的權限，這自然是以逾越法治國原則下之比例原則的方式，賦予稅捐稽徵機關過當的事實認定權限，不僅違背量能課稅的稅法基本原則，也同樣違背比例原則、已逾越必要之限度範圍而侵害到人民的財產權，自應儘速修法以避免產生誤解。只是，在釋憲當時的所得稅法第八十條第三項規定之全文為：「納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及前項規定標準者，應再個別調查核定之」，換言之，若依法條之規定作文義解釋，實際上稅捐稽徵機關根本就不能在納稅義務人申報之所得額超過各該業所得額的標準時，還能繼續發動對於申報之納稅義務人的所得額進行查核，故純從法條文義來看，反而是大法官在此號解釋中所表示的見解，有背離母法規定法條文義的疑慮，竟指責法條之規定「易滋誤解」，從而建議修法。然而，本文在結論上卻完全贊同多數大法官的意見，亦即縱使納稅義務人申報之所得額超過各業所得額的標準，並不代表納稅義務人申報之所得即為真實所得額的資料，亦即若有足夠之證據資料顯示，納稅義務人確有涉及隱瞞事實而逃漏稅或短漏報所得額的情形者，稅捐稽徵機關即應在追求滿足量能課稅原則的適用前提下，發動職權調查事實與證據資料，查核納稅義務人真正的所得額，俾便能確實掌握納稅義務人真實的稅捐負擔能力。之後，立法院在二〇〇九年五月一日修正所得稅法第八十條第三項後段規定為：「但如經稽徵機關發現申報異常或涉有匿報、短報或漏報所得額之情事，或申報之所得額不及前項規定標準者，得再個別調查核定之」，即屬正確規範稅捐稽徵

機關選案查核的時機與條件，即應予以贊同。

同樣的，在釋字第二一八號解釋中，作為釋憲標的之財政部六十七年四月七日台財稅字第三二二五二號函及財政部六十九年五月二日台財稅字第三三五二三號函，係關於納稅義務人在出售房屋時，若未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本的證明文件者，函示中稱：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，大法官解釋即認為上述二個函示，「不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用」，換言之，系爭函示以固定比例之方式認定所得額的方法，顯屬賦予稅捐稽徵機關過當、逾越必要程度之認定事實的權限，牴觸量能課稅原則，從而同樣應宣告其屬違憲的結論。

最後，是比例原則在稅捐制裁法之領域中的適用。在我國釋憲實務上，作為審查系爭稅捐制裁法律規範是否違憲的基準，通常並非依憲法第十九條依法課稅原則，而係依憲法第二十三條之比例原則，換言之，稅捐制裁法律規範通常都由法律事先作明文規定，故不會有違反「依法」的問題，但指責系爭制定的稅捐法律規範，違反「處罰相當性」原則者，應為最主要的原因。屬於此類型態之解釋，例如釋字第三二七號解釋，提及所得稅法第一一四條第二款前段之規定：「旨在掌握稅源資料，維護租稅公平，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，應由有關機關檢討修正」，對於稅捐稽徵機關在所指違反義務之情形中的裁罰，應有合理最高額度限制。本號解釋雖未指明有關機關應檢討修正的規範依據，然應當係依照憲法第二十三條所規定之比例原則，亦即本文前述所指的處罰相當性原則；又如釋字第三五六號解釋，指出：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一

發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。……上開規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。惟在營業人已繳納其應納稅款情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金與怠報金，又無合理最高額之限制，依本院大法官釋字第三二七號解釋意旨，主管機關應注意檢討修正，併此說明，同樣指示主管機關應檢討修正，對於系爭違反義務行為之裁罰，應有合理最高額的上限，依據本文意見，同樣在指示稅捐制裁法，應該適用前述由憲法第二十三條規定之比例原則，因此所衍生而來的處罰相當性原則；一直到司法院大法官釋字第六一六號解釋，指出：「對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力」，即為首次大法官在其解釋中明白指出，憲法第二十三條規定之比例原則，為本件系爭標的作違憲審查的依據；同樣指示憲法第二十三條有關比例原則之規定，為稅捐制裁法律規範的審查依據，還包括釋字第六四一號解釋：「菸酒稅法第二十一條規定……其有關處罰方式之規定，使超過原專賣價格出售該法施行前專賣之米酒者，一律處每瓶新臺幣二千元之罰鍰，固已考量販售數量而異其處罰程度，惟採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第十五條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第二十三條之比例原則尚有未符，有關機關應儘速予以修正，並至遲於本解釋公布之日起屆滿一年時停止適用」，比前述司法院解釋更進步者，為大法官在第二段之解釋文明白指示主管機關，在定期失效宣告之過度期間內，主管機關應積極採取合於憲法解釋精神的作法，在裁罰時即應考量比例原則之各種要素而作適當的處

置，「系爭規定修正前，依該規定裁罰及審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依菸酒稅法第二十一條規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，依本解釋意旨另為符合比例原則之適當處置，併予指明」，可謂為釋憲實務上最完整闡述比例原則精神在稅捐制裁法領域中應如何適用的大法官解釋。其他同樣以憲法第二十三條規定之比例原則而審查稅捐制裁法律規範，並因而宣告法律為違憲者，尚可參考司法院大法官釋字第六四一號、第六七三號、第六八五號、第七一三號解釋。

依據以上之說明，吾人可知釋憲實務上依法課稅原則之內涵，雖然涵蓋包括在稅捐實體法中，國家對於人民經濟活動之成果不應該作逾越必要程度的課稅，不應該完全扼殺本屬合法之經濟活動或產業，不應該對人民賴以維持自己與家庭成員生活的財產進行課稅，也包括在稅捐稽徵程序法中，稅捐稽徵機關不應對於納稅義務人作逾越必要程度的證據調查，制定逾越必要程度之事實認定的行政規則，但並不包括在稅捐制裁法中，有關比例原則與因此而衍生之處罰法定原則的適用。

### （三）依法課稅原則與處罰法定原則

延續本文在上段中的說明，整個稅捐制裁法中有關制裁法律規範的基礎，亦即處罰法定原則之適用，依照我國司法院大法官解釋向來的見解，並不為憲法第十九條依法課稅原則所涵蓋，而是適用憲法第二十三條法律保留原則的規定。此種看法，早期的司法院大法官解釋尚未見其明確，例如釋字第一五一號解釋：「查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有『查帳徵稅代用』戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款」，將處罰與補稅進行區分，而僅指出後者係依租稅法律主義，亦即依據依法課稅原則而為判斷，並無違誤；釋字第

二八九號解釋：「稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。本院院解字第三六八五號、第四〇〇六號解釋及行政院於中華民國六十一年十月十二日修正發布之財務案件處理辦法，係法制未備前之措施，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力」，指出稅法上依法裁罰的規範，並不能由行政機關自行公布的職權命令，作為其處罰依據，依本文意見，此號解釋係在指示稅捐機關對於納稅人之裁罰，必須在稅捐法律規範以外另有處罰的明文規定或授權之法規命令作為依據；釋字第三一一號解釋則針對稅捐稽徵機關對於納稅人進行補稅與裁罰的處分，作出不宜讓人產生有重複處罰誤會之指示，「遺產稅之徵收，其遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準，遺產及贈與稅法第十條第一項前段定有明文。對逾期申報遺產稅者，同項但書所為：如逾期申報日之時價，較死亡日之時價為高者，以較高者為準之規定，固以杜絕納稅義務人取巧觀望為立法理由，惟其以遺產漲價後之時價為遺產估價之標準，與同法第四十四條之處罰規定並列，易滋重複處罰之疑慮，應從速檢討修正」，但是單純僅因為遲滯繳納稅款，因此產生的利息費用，大法官也在此號解釋文中正確指出：「稅捐稽徵法第四十八條之一第一項但書規定加計利息，一併徵收，乃因納稅義務人遲繳稅款獲有消極利益之故，與憲法尚無牴觸」，亦即利息費用的收取，只是讓違反行為義務之納稅義務人不因此而獲得利益而已，應該具有「違反義務者禁止獲利」之意義，故並非處罰，與稅捐稽徵法第四十四條規定之行為罰也不具有重複處罰的意義，結論完全值得予以贊同；實務上一直是到釋字第六一九號解釋，大法官才具體指出稅捐法上，稅捐機關依法裁罰的憲法規範之依據，「對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨……土地稅法施行細則第十五條規定……將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適

用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力」，明白指出憲法第二十三條之法律保留原則，才是稅捐制裁法上稅捐機關依法處罰的規範依據。司法院大法官在此號解釋中所表示之見解，完全值得予以贊同。

#### （四）依法課稅原則與實用性原則

由於稅捐具有大量行政事件之特性，故在依法課稅原則下，稅捐立法者在制定稅捐法律規範時，即須考量稅捐法律規範將來實際執行之可行性，從而，應制定出具有實用性原則考量的稅捐法律規範，以供稅捐稽徵將來能夠具體執行，此在學說上稱為「實用性原則」（Praktikabilitätsprinzip），亦屬於稅捐法上的基本原則之一，但較偏向於屬於技術性的基本原則，所具有的倫理價值，並不如量能而平等課稅原則作為稅捐法上的基本原則<sup>41</sup>。在我國釋憲實務上，對於在立法時即已實踐實用性原則考量的稅捐法律規範，司法院大法官通常在作系爭規範之違憲審查時，會以探求系爭法律規範之目的為中心，凡是認為系爭法律規範係為了以下幾個目的，包括為有效掌握稅源、簡化稅捐稽徵程序、降低稽徵成本與費用者，即為司法院大法官藉由探索系爭規範之目的，在依法課稅原則下的面貌出現，從而與依法課稅原則中有關規範目的之探討有關。此類型之司法院大法官解釋，例如釋字第二八六號解釋涉及土地增值稅之稅基與稅率規定，「計算土地自然漲價數額時，應如何核實訂定扣減改良土地費用之標準，本可有從嚴從寬之抉擇，而此與增值稅稅率之調整及是否另徵所得稅有密切關連，應由有關機關隨稅捐稽徵技術之進步，在立法得裁量之範圍內，適時通盤檢討改進」、釋字第三一八號解釋涉及納稅義務人與配

<sup>41</sup> 基於實用性原則制定出來的稅捐法律規範，稱為簡化目的（Vereinfachungs-zweck）之稅捐法律規範。我國文獻請參照陳清秀，前揭註10，頁23以下。

偶及受扶養親屬所得額之合併申報，「關於綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸」，可為參照。

從以上之說明即可得知，依法課稅原則與實用性原則，在稅捐立法政策的層次上，應屬相互融合的兩個基本原則。然而，如果稅捐在立法時，即已過份強調稅捐稽徵經濟的實用性考量，則此種稅捐法律規範，亦可能會有過度地簡化規範，導致侵害量能課稅作為稅法基本原則的疑慮。此外，基於實用性原則，稅捐主管機關也可能在立法者所制定的法律明文規範以外，另行公布屬於事實認定性的行政規則，藉此簡化稅捐稽徵程序所需的成本與費用，但卻可能會同時影響到稅捐法律規範中構成要件特別是稅基的數額計算，在此種前提情況下，實用性原則即有可能與依法課稅原則發生衝突，而有前者牴觸後者，因此被宣告為違憲之疑慮。釋字第705號解釋，為財政部所公布涉及納稅義務人捐贈公設地節稅之有關扣減額的認定，「所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用」，即為適例。此一問題，本文將於後述在依法課稅原則下，稅捐稽徵機關依據職權公布有關事實認定性的行政規則，兩者之間的概念區分與其區別實益時，作進一步的討論。

#### 四、小結：對於主張國會保留原則之反思

從以上本文之討論可以得知，依法課稅原則的內涵在我國釋憲實務上，被理解為一般法律保留原則，並不適用嚴格的法律保留、國會保留原則，可以由制定法與授權制定的法規命令，決定人民稅捐負擔的項目與數額多寡，這不僅與國際間對於稅捐立法的思維邏輯與潮流不合，也與我國立法者本身在釋憲中所闡示出來各種領域立法的基本價值並不完全一致，不論是從憲法第八條所導出來正當法律程序，或

者是從同樣侵害人民之財產權的土地徵收，或者與稅捐同樣具有公課之性質但屬於受益負擔的全民健保費，既然都適用嚴格的法律保留，適用制定法保留、國會保留原則，則何以侵犯人民之財產權最甚、最為劇烈的稅捐法，卻竟然只能適用到一般法律保留原則而已？這是本文最無法理解之處。二〇一〇年初所增訂稅捐稽徵法第十一條之三規定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務」，應可以在此意義下理解為，稅捐負擔的增加、減免，乃至於稅捐負擔範圍的決定，均屬國會保留原則應適用的範圍。

或認為，基於稅捐為大量行政事件之特性，且稅捐法律規範涉及到屬於專門知識、高度專業事項的規範，從而在立法實務上，國會不可能不仰賴財稅主管機關的協助，蓋由於國會之民意代表都需要定期通過民意檢驗才能出任，未能通過者無法繼續擔任，從而性質上本來就不易在民意代表的任內，培養出對於所規範事項應具備高度專業知識的能力，即難以同時兼顧民主化與專業化的雙重需求。從而在稅捐實務立法上，立法者應可以授權行政機關，以法規命令之方式作出必要的補充性規定，而這應該是無法避免、無可迴避的狀況。實際上，本文完全贊同國會中只要涉及專業事項之立法，國會議員們絕對需要有專門知識者所提供的專業協助，從而應在立法院中設置立法局，配置眾多具有專門知識，足以協助議員進行法案研究、擬定政策的助理人員，或者在立法院外設置附屬之研究機構，以協助國會議員進行具備高度專業事項的立法，如此才有辦法完成，對於類似稅捐等具有高度專業事項進行立法規範的任務。儘管如此，在立法時需要來自於財稅主管機關所提供的專業協助，仍然是完全無法避免的事，蓋稅捐法律規範在實際執行時所可能面臨之困難與問題點，往往必須透過財稅主管機關所提供的資訊，才能有辦法作全面性的通盤瞭解。從而，財稅主管機關所提供必要的背景資料，作為國會議員在立法時的重要參考，應該是不可避免的情況。也正因為如此，與財稅有關的稅捐立法草案，在我國實務上幾乎絕大多數，都是由財政部主動先擬出法律草

案，再與其他可能由黨團或各別委員提出的對案，一併送進立法院給委員會或大會進行審議，如果立法委員根本不具有足夠的專門知識，就算吾人在學理上再如何強烈地主張，稅捐法律規範立法應適用嚴格法律保留、國會保留原則，則立法院實際上也不過是財稅主管機關送進立法院審議草案的橡皮圖章而已，亦即，經由立法院的手，達成人民之代表自主決定人民應稅捐負擔的形式外觀，這樣一來，國會保留原則之適用或主張，是否還有意義？頗值得吾人進一步思量。

實際上，國會保留原則除了具有讓人民自主決定，與人民有關稅捐負擔之項目與數額的「財政民主原則」意義以外，最重要的還是在於透過國會對於稅捐法律規範之審議與決定的過程，讓人民可以預見國家對於稅捐負擔的最終決定，理解國家之所以作此負擔決定的理由，人民不僅可以因此而規劃私法上從事的民商事行為，也甚至可以在人類具有理性的基礎上，願意支持國家對於人民之財產或經濟成果徵收稅捐的正當性，蓋因為稅捐本來就是人民犧牲了本來欲提供給自己，作為維持自己生活乃至於生活享受所需要的財產，卻將其中之部分財產，以稅捐為名繳納給國家，藉以維持國家運轉所需，而這種決定必須透過國會進行公開化、透明化的審議與政策辯論，以正當程序中多數決的方式，獲得代表國民多數的國會認可才能達成。在此種意義的理解下，稅捐法上的國會保留原則，其意義不僅在於最終有關稅捐的具體決定，更是在於稅捐規範之立法過程中，應強調國會必須具有立法的自主性，不能僅居於財稅主管機關通過其稅捐政策的立法工具或作為橡皮圖章，從而，在國會中配置強而有力具備專門知識的專委或助理，以協助國會議員制定稅捐規範相關的立法，誠屬當務之急；此外，國會本身在稅捐法律案之審議過程中，也不可以忽略公開審議與公開進行政策辯論的重要性。蓋如果國會是以黨團閉門協商、通過協議的方式，竟讓立法院中二讀前的財政委員會或二讀中院會大會立法委員的攻防詰問與討論流於形式化，勢必會讓人民無法預測國會作成稅捐負擔決定之具體內容，也無法知悉國會通過此種稅捐立法的理由，直接影響到人民對國會作成稅捐負擔決定的支持度。後者之

公開審議與政策辯論一事，尤其在我國特別重要，蓋在我國稅捐實務的立法上，有太多實例顯示，國會通過的稅捐立法規範，竟然找不到任何具有正當性乃至於實質的立法理由，以所謂「照黨團協商條文通過」、「照××黨團修正動議條文通過」為理由通過。此類在世界各先進法治國家都找不到先例之立法理由，光以所得稅法過去十年來的修正規定為例，即已經多到不勝枚舉。按照時間順序，二〇〇三年六月六日修正通過所得稅法第十五條規定、二〇〇三年六月六日修正通過所得稅法第十七條規定、二〇〇七年六月十五日修正通過所得稅法第二十四條之二規定、二〇〇三年六月六日修正通過所得稅法第一二六條規定、二〇〇七年六月十五日增訂所得稅法第十四條之一、二〇一一年一月十日修正通過所得稅法第二十四條之四規定、二〇一一年一月十日新增所得稅法第四十三條之二規定、二〇一一年一月十日修正通過所得稅法第六十六條之五、二〇一二年七月二十五日修正通過所得稅法第四條之一規定、二〇一二年七月二十五日修正通過所得稅法第十四條之二規定、二〇一二年七月二十五日修正通過所得稅法第八十八條之規定、二〇一二年七月二十五日修正通過所得稅法第八十九條之規定，都是以上述修法理由而通過，除所得稅法第一二六條之規定因涉及法規施行日期的政策決定，相對比較之下，或許還可以強辯不需給予實質之正當性理由以外，就算本文在學理上如何強烈地主張，應比照外國立法例，稅捐法律規範之立法應適用國會保留原則，就算司法院大法官也「從善如流」，將釋憲實務上的租稅法律主義，改認定為應以國會所通過的稅捐制定法為限，如果稅捐立法實務上是這種現況立法的話，主張適用國會保留原則，又有何實質意義可言？從以上種種實例可見，依據依法課稅原則所要彰顯的民主國與法治國的基本價值，在我國稅捐立法現實上，離具體真正的實踐似乎仍非常遙遠。

除此之外，值得加以說明者為依法課稅原則與平等原則彼此之間的關係。向來在我國釋憲實務上，能夠被正確理解的平等原則，主要為不當歧視禁止下的平等原則，未能被正確理解且經常未被正確理解

內容的是量能而平等課稅的平等原則，稅捐之競爭中立原則則是除了少數司法院解釋外甚少提及。在實務上，依法課稅原則，有時與量能課稅之基本原則相互衝突，特別是在稅捐規範的立法有規範漏洞時，前者特別注重在形式法治國之基本原則，亦即特別著重在稅捐法律規範之文義，對於人民提供其得以預測國家對於人民課稅的行為將會如何進行，但在量能而平等課稅原則之指導底下，會對於稅捐法律規範在文義中可能存在的漏洞，透過法律解釋並以漏洞填補的方式加以補充，從而造成對於人民不利益的稅捐負擔結果，這是為了滿足具實質法治國意義的量能而平等課稅之原則，卻會在一定程度上與依法課稅原則下之法律規範文義發生衝突或有牴觸。此時，稅捐實務上扮演重要角色的實質課稅原則，即在處理依法課稅原則與量能課稅原則衝突的問題，本文將於後述之文章中作進一步的討論分析。

## 參、依法課稅原則所涉及人民基本權

### 一、概 說

課稅涉及到國家對於人民之基本權的限制，不管是對於財產權或是自由權之權利的干預或限制均屬之。在財產權的保障方面，一般而言，課稅涉及對於人民之財產權的干預，似乎是顯而易見的自明之理，惟從比較法實務來看，未必均是如此。以德國為例，聯邦憲法法院在其早期實務判決的見解中，並未認為國家課稅權之行使與德國基本法第十四條所規定財產權的保障（*Eigentumsgarantie, Schutz des Eigentums*）有關，蓋因基本法第十四條所保護之財產權應適用保護的對象，僅限於每個應受各別之人所支配、得以私用而排除他人干預之有體物的財產權，例如國家對於人民所擁有之個別財產權進行公用徵收（*Enteignung*）者，即受該條基本權保障規定的適用，但此條規定之範圍，並不包括公課義務之負擔者所應繳納的金錢給付義務，換言之，對於人民因為整體財產狀態特別是對於經濟活動之成果所課徵的稅捐或其他公課等類型，屬於金錢給付義務的負擔課徵，並不觸及財

產權應受保護的問題<sup>42</sup>。不過，聯邦憲法法院此種見解，很快地受到自己判決見解的修正，將其見解予以相對化（relativiert），只認為原則上雖然並不涉及財產權之保障，但例外的情形下，如果課稅係針對各別財產為對象而課徵者，仍與財產權應受保障有所關聯性<sup>43</sup>。惟這種看法，顯然對於基本法中有關財產權受保護的概念作過於狹隘的理解，蓋即使是對於各別財產所課徵的稅捐或其他公課給付義務，概念上亦同樣是對於公課負擔之義務者，對其整體財產或經濟狀況所課徵的金錢給付義務負擔，並無道理即因此給予特殊待遇，以基本法第十四條財產權應受保障規定，作為衡量系爭規範是否違憲的問題。從而，目前在學者之通說與聯邦憲法法院的見解，均改採課稅應與基本法第十四條所規定之財產權應受保障的規定有關，特別是在一九九五年有關財產稅的判決（Vermögensteue-Beschluss vom 22. Juni 1995）中<sup>44</sup>，聯邦憲法法院在前憲法法院法官、海德堡大學法學院Paul Kirchhof教授的影響下，以基本法第十四條第二項之規定：「財產權應負有義務。財產權應同時為公眾福祉之目的而為使用」（Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen），作為中心規範宣告德國財產稅之課徵，由於在估價方面無法適應社會現實情況而作出統一價值（Einheitswert）的衡量，從而作定期失效的違憲宣告，課予立法者應在一九九六年底以前制定新法的義務，同時還宣示本文前述備受學界爭議之半數原則以後，有關國家課稅權限之行使，應涉及人民財產權限制的爭議，方才產生定論<sup>45</sup>。

<sup>42</sup> BVerfGE 4, 7 (17); 10, 89 (116); 14, 221 (241); 70, 219 (230); 72, 200 (248).

<sup>43</sup> 德國聯邦憲法法院見解的發展，vgl. Vogel, aaO. (Fn. 12), § 87 Rz. 85; Kirchhof, aaO. (Fn. 12), § 88 Rz. 88 f.; Paul Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer, Sonderdruck aus Heft 39, 1981, S. 234 ff.

<sup>44</sup> BVerfGE 93, 121.

<sup>45</sup> 德國之財產稅因為在1996年以前無法重新完成立法，故自1997年以後停徵，形成目前在稅捐實務上，有財產稅之稅目但實際上並未課徵的狀態（與我國停徵的田賦類似），惟聯合執政的社會民主黨，仍然主張德國應該重新回復課徵財

在此，課稅權限所涉及人民之財產權，基本權的權利主體（Träger des Grundrechts）並不限於自然人，也包括法人在內。蓋大部分的稅捐課徵，並不區分權利主體為自然人或是法人，均一律適用依法課稅原則而為徵收，例如土地之地價稅、房屋之房屋稅，少數之部分稅目，則僅針對自然人為課徵，例如對於自然人所課徵的綜合所得稅、遺產稅、贈與稅；反之，也有少數之部分稅目主要係針對營利性質的法人組織，對其所得或營業行為進行課稅，例如對於公司組織之營利事業所課徵的營利事業所得稅、營業稅等屬之。再者，稅捐課徵所涉及人民之財產權的權利客體，並非針對人民或納稅義務人所擁有的特定、個別財產，而是針對人民或納稅義務人「總體」的財產，縱使是財產稅，例如我國針對土地與房屋分別課徵地價稅與房屋稅，納稅義務人雖因為持有（所有或使用）而依法應繳納相關稅捐，稅捐繳納的形式仍為納稅義務人以金錢給付，並非以土地或房屋的部分權利或持有移轉給予國家<sup>46</sup>，故與土地徵收中所涉及的人民之財產權，係屬於受徵收對象人民之特定、個別的具體財產權者，自有所不同。

除前述所涉及之財產權以外，如果國家稅捐之課徵，已涉及到對於納稅義務人據以維繫自己或其家人之「生存最低需求」（Existenzminimum）的資財者，在我國憲法第十五條之規定係將生存權保障獨立在財產權保障以外而進行規範的體系前提下，國家對於人民最低生存需求資財的課稅，勢必將會另外涉及到「生存權」保障的問題<sup>47</sup>。所謂生存權之保障，除了學說與實務上討論「生命權保障」

---

產稅。在網路上亦有公民連署重新回復課徵財產稅的呼籲。請參見<http://www.vermoegensteuerjetzt.de/>，造訪日期：2014年12月31日。

<sup>46</sup> 我國遺產及贈與稅法第30條第4項規定，雖然設有應繳納遺產稅之納稅義務人，若符合一定條件者，可以向主管機關申請以在中華民國境內之課徵標的物，進行遺產稅的抵繳程序，但此種抵繳程序的適用，並非直接以納稅義務人因為繼承而取得之標的物，直接進行抵繳程序，仍須通過納稅義務人之申請並由主管機關給予准予抵繳的行政處分方才可以，故並不應該認定稅捐債權直接存在於系爭課徵標的物上，也就不涉及對於納稅義務人之特定、各別的具體財產權有所干預或侵犯的問題。

<sup>47</sup> 反之，在德國，關於維繫生存需求的免徵稅捐（Freistellung des Exis-

以外，也涉及國家應否以及如何提供人民具有人性尊嚴之生活水準的「生活權保障」<sup>48</sup>。在屬於社會權之生存權保障的規範立法方面，國家是否以及應如何對於無能力照顧自己的人民，提供具有人性尊嚴生活水準的保障，固然與立法當時之社會經濟狀況與國家的財政能力具有密切關聯性，因此立法者在此範圍內勢必享有較大、較寬廣的規範形成空間，但在稅捐法中，由於稅法規範所涉及到的規範主體，屬於有能力養活自己與其家人之稅捐負擔能力的計算，從而，只要憲法上生存權保障的概念範圍，及於「生存最低需求」以外，為維持個人與其家庭之成員過著「有人性尊嚴生活水準」的費用者，即應准許納稅義務人個人自申報綜合所得稅的應稅所得額稅基中減除，此為稅法學說中所稱主觀淨值原則（das subjektive Nettoprinzip）<sup>49</sup>。司法院大法官釋字第六九四號解釋意見也認為，所得稅法中有關免稅額的減除規定，涉及到稅捐立法者對於納稅義務人及其家人受憲法保護之生存權的保障，「國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環」。由於免稅額屬於為維繫個人也就是自然人生存所需的資財，故除了自然人有需要以外，法人並無此等維繫生存的物理上需求，非法人團體的獨資商號與合夥組織也無此等維繫生存的需求，遑論過著所謂有人性尊嚴生活水準，涉及所謂之生活權保障的問題，從而，主觀淨值原則僅在個人綜合所得稅中有其適用，在營利事業所得稅中並無適用餘地。

在自由權方面，國家之課稅權限行使同樣影響到被賦課以稅捐金錢給付義務者的自由權（Freiheitsrecht），特別是影響納稅義務人之

---

tenzminimums），係放在基本法第14條之財產權保障底下進行討論 vgl. Rudolf Wendt, Eigentum, Erbrecht und Enteignung, in: Michael Sachs (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 2003, Art. 14 Rz. 144.

<sup>48</sup> 參閱李惠宗，憲法要義，2012年9月，頁247以下。

<sup>49</sup> 詳請參閱柯格鐘，論量能課稅原則，前揭註34，頁92以下。德國文獻請參閱 Hey, aaO. (Fn. 5), § 8 Rz. 71 ff.

職業自由（Berufsfreiheit）與營業自由（Bertiebsfreiheit）。前者，由於同一職業不同型態所獲得之所得類型，其稅捐負擔能力的計算方式完全不同，例如執行業務者依所得稅法第十四條第一項第二類本文規定，可將執行業務所獲得之收入減除成本與直接必要費用後的餘額作為所得額，反之，薪資所得者以在職務或工作上所取得的各種薪資收入，依同法第十四條第一項第三類第一款規定，直接計算為薪資所得，根本無法減除成本費用，勢必影響到納稅義務人在同一職業之不同型態上的選擇，蓋因為某些職業例如律師與會計師，既可以為執行業務者執業，例如合夥律師或會計師，也可以為受僱而執業，屬於薪資所得者例如受僱律師與會計師，從而應當有影響人民之職業自由特別是選擇自由的問題；後者，例如納稅義務人所經營的營業型態若屬於夜總會、有娛樂節目之餐飲店，營業稅率依據營業稅法第十二條第一款之規定為15%，酒家及有陪侍服務之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率，依據同條第二款規定為25%，均較一般營業稅率為5%為高，勢必影響納稅義務人經營業務型態的選擇，影響其營業自由權特別營業型態的選擇自由權行使，自不殆言。

除前述所涉及之自由權以外，值得重視的，為欠繳稅款之納稅義務人，依據稅捐稽徵法第二十四條以及關稅法第四十八條規定，可以由稅捐稽徵機關對於納稅義務人本身，或者是對於欠繳稅款之營利事業的負責人，進行包含限制出境在內，乃至於對其人身作拘提、管收等涉及限制納稅義務人身自由或其行動自由權，具有保全稅捐債權性質之行政處分，此時自然又會涉及到對於納稅義務人之自由權，不論是憲法第八條之人身自由權的拘束，或是憲法第十條之居住遷徙自由權限制，或者是憲法第二十二條所規定之概括行動自由權的干預，均屬與國家課稅權限行使有關的人民基本權之限制。

## 二、釋憲實務上所涉及的人民基本權

### （一）財產權

在我國，於司法院大法官釋憲之實務上，最常由大法官們所提

及，涉及到被侵犯的人民基本權者，自然是我國憲法第十五條所規定的財產權。此觀乎司法院大法官自釋字第一九〇號首次提及憲法第十五條之規定與第十九條依法課稅原則併列為審查標準以來，一路包括釋字第二一六號、第二一七號、第二八六號、第三六九號、第五三六號、第五九七號、第六〇七號、第六〇八號、第六二二號、第六三五號，均在其解釋文或解釋理由書中，或者提及憲法第十五條之規定，或者直接指稱與憲法保護人民財產權之意旨等，有無違背者，即可得知。在稅捐法中，即使是稅捐機關對納稅義務人或其他行為義務人，例如扣繳義務人，因後者違反稽徵或扣繳程序之協力義務而作成的制裁性行政處分，亦即所謂之行為罰與漏稅罰，亦同樣涉及到對於系爭義務違反者之財產權的干預，從而，亦有應受憲法第十五條規定進行檢驗的必要，此類例如司法院大法官釋字第六一六號滯報金、第六四一號違反專賣價格管制規定之處罰、第六七三號扣繳義務人違反義務之裁罰、第六八五號應給予他人憑證而未給予、應自他人取得憑證而未取得之處罰、第七一三號扣繳義務人違反申報扣繳憑單義務之裁罰等解釋時，均提及國家行使裁罰權，涉及對於人民依照憲法第十五條規定所保護之財產權的干預，均請自行參照<sup>50</sup>。

### (二) 平等權

除上述財產權以外，在我國釋憲實務上，最常出現的基本權之一，應該是系爭稅捐法律規範因為違反不當歧視禁止之平等原則，對於處於系爭狀態下的納稅義務人，造成稅捐負擔上的不利益，從而構成對於該主體之平等權侵犯的問題。此類例子，如釋字第三六九號解釋提及：「同條例第十五條第一項第九款就房屋稅之免稅額雖未分別就自住房屋與其他住家用房屋而為不同之規定，仍屬立法機關裁量之範疇，與憲法保障人民平等權及財產權之本旨，亦無牴觸」；又如釋字第六三五號解釋提及：「立法者就自行耕作之農民取得農業用地，

<sup>50</sup> 對於我國釋憲實務上財產權概念的演變，可參陳愛娥，司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，載憲法解釋之理論與實務，1998年6月，頁393以下。

與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。……財政部八十二年十月七日臺財稅第八二一四九八七九一號函略謂：『取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。』乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第三十九條之二第一項規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合前述農業發展條例第二十七條、土地稅法第三十九條之二第一項之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無牴觸，亦未侵害人民受憲法第十五條保障之財產權，均提及憲法第七條所規定之平等原則；最後，也是平等原則在稅捐法的適用上，非常重要且典型的實例，為釋字第六四七號解釋所提及：「遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定。至因欠缺婚姻之法定要件，而未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有相同之待遇，係因首揭規定為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第七條之平等原則有違」，在此號解釋中，大法官亦同時指明，平等權為稅捐立法者將來在考慮修法時，應予注意的基本權，「至鑒於上開伴侶（按即指事實婚下同居生活的伴侶）與具法律上婚姻關係之配偶間之相似性，立法機關自得本於憲法保障人民基本權利之意旨，斟酌社會之變遷及文化之發展等情，在無損於婚姻制度或其他相關公益之前提下，分別情形給予適度之法律保障，併此指明」。除此之外，釋字第六九六號解釋更指出：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：『納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。』（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併

報繳部分並無不同。) 其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力」，更是以同一對婚姻之配偶在婚前與婚後，因為各自取得非屬薪資所得之所得，因婚後須適用家庭所得課稅制度而合併計算報繳所得稅款，導致其家庭總稅捐負擔加重者，係屬違反憲法第七條所規定之平等原則，即係侵害夫妻在婚後平等負擔稅捐的權利，從而由大法官宣告系爭稅捐法律規範為違憲；再加上，釋字第七〇一號解釋，在其解釋理由書中第一段即指明，憲法第七條所規定人民之平等權應給予保障，並以之在該號解釋中，作為系爭稅捐法律規範應宣告為違憲的主要判斷標準，足見課稅中有關平等原則之適用，並藉以評價課稅行為是否對於納稅義務人之平等權造成干預，係屬我國釋憲實務上所經常採用的判準之一。

### (三) 生存權

在我國，釋憲實務上曾經出現以憲法第十五條所規定之生存權，作為系爭稅捐規範是否違憲的判斷基準者，主要有兩次，包括釋字第六九四號解釋，涉及所得稅法以扶養其他親屬或家屬須未滿二十歲或年滿六十歲始得減除免稅額之規定，是否違憲的判斷，大法官在理由書中提到：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。如因無謀生能力者之年齡限制，而使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持」，即已指出生存權，應為系爭課稅之法律規範的判斷標準；以及，大法官釋字第七〇一號解釋，涉及身心失能無力自理生活須長期照護者之醫藥費，所得稅法第十七條第一項第二款第二目之三（或稱第三小目）前段規定，必須限以付給予健保機構簽署特約的醫療院所所開立的醫療費用收據者，始得列舉

扣除，系爭稅捐法律規範，雖然係以憲法第七條平等原則作為主要判準，但在解釋理由中提及：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。依系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付之醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付之醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨」，換言之，生存權亦與平等原則下納稅義務人應享有的平等權，均屬於在該號解釋中，作為大法官判斷系爭之稅捐法律規範是否違憲的標準之一。

#### (四)營業自由權

涉及營業自由權者，為司法院大法官釋字第六八八號解釋指出：「加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為『依其工程合約所載每期應收價款時為限』，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違」。在此同時，解釋理由書中進一步闡述：「營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違」，顯然係將解釋文中所稱之「營業自由權」，納入憲法第十五條所規定「工作權」的保障範圍內。

#### (五)居住遷徙權

涉及納稅義務人出入國境之行動自由權者，為大法官釋字第三四五號解釋所討論的限制納稅義務人出境的稅捐法律規範，行政院於中華民國七十三年七月十日修正發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負

責人出境實施辦法」，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第五條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸，在解釋理由書中進一步指出：「上開辦法限制出境之規定，為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法第十條、第二十三條規定，均無牴觸」，足見限制納稅義務人出境之保全處分，係以憲法第十條所規定之居住與遷徙自由權，作為涉及標的之人民基本權。應說明者，在此號解釋之後，稅捐稽徵法已經於二〇〇八年七月十八日修正通過第二十四條規定，以之作為稅捐主管機關限制欠繳稅款之納稅義務人出境的法律明文依據。

#### （六）訴願訴訟權

最後，課稅所涉及憲法所保護人民之基本權者，係在與稅捐爭訟事件有關的救濟程序中，亦即依照憲法第十六條所規定的訴願權及訴訟權。在司法院大法官釋字第二二四號解釋：「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則」；同樣類似的理由，亦出現在釋字第二八八號解釋：「中華民國七十九年一月二十四日修正前之貨物稅條例第二十條第三項：『受處分人提出抗告時，應先向該管稅務稽徵機關提繳應納罰鍰或其沒入貨價之同額保證金，或覓具殷實商保』之規定，使未能依此規定辦理之受處分人喪失抗告之機會，係對

人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸」；釋字第三二一號解釋：「中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條之規定，使納稅義務人未能按海關核定稅款於期限內全數繳納或提供相當擔保者，喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸」；與釋字第六六三號解釋：「稅捐稽徵法第十九條第三項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，『對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。』此一規定，關於稅捐稽徵機關對公司共有人所為核定稅捐之處分，以對公司共有人中之一人為送達，即對全體公司共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公司共有人之訴願、訴訟權，與憲法第十六條之意旨有違，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿二年時，失其效力」。從以上我國釋憲實務上之實例可知，只要是稅捐制定法之規定，納稅義務人應提供擔保或繳納部分稅款，才能依法提起行政救濟程序者，均屬於法律對於納稅義務人受憲法第十六條所規定應受保障之訴願與訴訟權的侵犯，即屬違憲。但倘若系爭限制出境之規範並非源自於制定法，而是其他屬於授權行政機關制定的法規命令者，例如釋字第三四五號解釋所審查的「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」，則理論上，依法課稅原則亦應列為違憲審查時的標準之一較妥。

（以下見本刊第十八期）

# The Method of Interpretation of the Principle of Taxation by Law: A Review of the Judicial Interpretations of the Judicial Yuan (1)

Ke-Chung Ko \*

## Abstract

According to the views expressed by the Judicial Yuan, the term “law” under the principle of taxation by law refers to the statutory laws enacted by the Legislative Yuan as well as the regulations promulgated by the administrative agencies under statutory authorization; however, such views are inconsistent to the fundamental value under the theory of significance in light of the international legislative trend and Taiwan’s long practice of constitutional interpretations. Therefore, it is necessary to look for a proper opportunity to shift to the principle of strict congressional reservation. The principle of taxation by law involves people’s fundamental rights, such as people’s property rights, right to work, right to live, and right of freedom in general and people’s right of free movement and right to institute administrative appeals and right to institute legal proceedings under individual tax laws in specific. The application of the principle of taxation by law re-

---

\* Associate Professor at Department of Law, National Cheng Kung University.  
Received: January 17, 2015; accepted: January 26, 2015

quires the utilization of various methods of interpretation. Among all, the substance-over-form doctrine belongs to the interpretation based on legislative purpose but in concept it shall be distinguished from the principle of taxation based on facts. Under the principle of taxation by law, how to distinguish the regulation of tax bases and regulation of ascertaining facts is widely controversial in constitutional interpretation practices. The former shall cover the scope of the subject and object of a specified taxpayer and the method of calculating amounts of tax. The latter shall cover what evidence rule shall be applied to ascertain facts and what facts shall be ascertained when a taxpayer fail to provide evidence in violation her cooperative duty.

**Keywords:** Principle of Taxation by Law, Congressional Reservation, Strict Congressional Reservation, Principle of Ability to Pay, Principle of Equity, Prohibitive Taxation, Principle of Half Taxation, Substance-over-Form Doctrine, Taxation Based on Facts, Economics of Tax Levy