

# 現代財稅法原理

---

陳清秀 著

元照出版公司



# 自序

本書是收錄作者近年來在法學雜誌上所發表財稅法文章，包括租稅法以及財政法部分，其中租稅法部分，是有關租稅法總論方面之文章，包括稅法學研究方法論、法治國原則在稅法上之適用、兩公約實踐與賦稅人權保障、利益均衡原則在稅法上之運用、稅法上之類型化、行政規則時間效力之分析、違憲解釋令函之適用問題、課稅要件事實之認定、暫時性課稅行政處分、稅捐稽徵法第28條退稅請求權、課稅處分撤銷訴訟之程序標的、稅務訴訟之爭點主義與總額主義、稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討、稅法上暫時權利保護、限制出境處分侵害人權之探討以及違憲法規之解釋效力問題等，上述問題之分析探討，可作為稅法總論之進階補充教材。至於財政法部分，主要探討財政法重要問題，包括預算法之基本原理、地方財稅法制、地方稅課稅立法權以及財政調整制度等。

本書之完成，特別感謝國內稅法學者兩位匿名審稿老師協助審稿，提供寶貴意見，讓作者有提升本書品質之機會。其次感謝元照出版公司編輯同仁，悉心協助編輯校對等，備極辛勞。

作者期盼本書之出版，能協助促進稅法學之發展，並共同致力於租稅法制之合理化。本書內容不當之處，在所難免，尚祈各方賢達不吝賜正。

作者 **陳清秀** 謹誌  
於臥龍書房  
2015年8月24日



# 目 錄

## 自 序

## 第一編 租稅法篇

### 第一章 稅法學研究方法論初探

壹、概 說 .....	4
貳、稅法學研究方法論 .....	4
參、結 語 .....	24

### 第二章 法治國原則在稅法上之適用

壹、問題之提出 .....	26
貳、形式的法治國原則在稅法上之適用 .....	26
參、實質的法治國原則在稅法上之適用 .....	40
肆、結 論 .....	62

### 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障

壹、前 言 .....	64
貳、兩公約關於人權規定之性質及效力 .....	64
參、落實兩公約有關人權保障之義務 .....	68
肆、賦稅人權保障 .....	69
伍、結 論 .....	83

### 第四章 利益均衡在稅法上之運用

壹、前言——問題之提出 .....	87
貳、稅法上利益均衡所追求的目標 .....	88

## II 現代財稅法原理

參、利益均衡及其運用範圍 .....	89
肆、利益均衡在稅捐立法上之運用 .....	93
伍、利益均衡在稅法解釋適用上之運用 .....	95
陸、利益均衡在稅法上法律漏洞補充之運用 .....	100
柒、利益均衡在稅法上課稅事實認定之運用 .....	105
捌、利益均衡與稅務違章案件之處罰 .....	108
玖、利益均衡在稅務訴訟上之運用 .....	113
拾、利益均衡與行政執行 .....	116
拾壹、結 論 .....	117

## 第五章 論稅法上類型化

壹、問題之提出 .....	121
貳、類型化觀察法的性質 .....	122
參、類型化觀察法與類型概念 .....	123
肆、類型化觀察法與經濟觀察法之區別 .....	124
伍、類型化觀察法的立論根據 .....	125
陸、類型化觀察法的類型——從法律效果區分 .....	128
柒、類型化觀察法的合法性要件 .....	131
捌、類型化觀察法之運用 .....	143
玖、類型化觀察法的運用類型 .....	150
拾、類型化的配套措施——調整機制 .....	167
拾壹、結 語 .....	169

## 第六章 行政規則時間效力之分析

### ——兼論稅捐稽徵法第1條之1之適用

壹、問題之提出 .....	175
貳、行政規則之意義及其性質 .....	178
參、行政規則之時間效力 .....	181
肆、行政規則之變更與稅捐規避 .....	203
伍、不利人民之行政規則經司法院解釋違憲而變更， 應准予溯及既往退稅 .....	208

陸、行政規則變更（有無包含過渡條款）之司法 審查.....	209
柒、結 語.....	212
<b>第七章 違憲解釋令函之適用問題</b>	
壹、案 例.....	216
貳、法務部見解.....	217
參、解 析.....	218
<b>第八章 論課稅要件事實之認定</b>	
壹、前 言.....	233
貳、自由心證主義及其例外.....	233
參、稅捐法定主義與課稅要件事實之認定.....	252
肆、量能課稅原則與與課稅要件事實之認定 ——實質課稅原則.....	261
伍、稽徵經濟原則與課稅要件事實之認定.....	264
陸、中庸之道（利益均衡）與課稅要件事實之認定.....	267
柒、老莊哲學之自然法思想的永續生存發展理念與 課稅要件事實之認定.....	270
捌、結 語.....	271
<b>第九章 暫時性行政處分</b> ——以德國立法例及學說實務見解為中心	
壹、問題之提出.....	274
貳、一般行政法領域之暫時性處分.....	274
參、稅法上暫時性行政處分.....	280
肆、暫時性處分與行政訴訟法停止訴訟程序制度.....	292
伍、結論及建議.....	293

## 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍

壹、概 說 .....	300
貳、申請退稅之要件 .....	300
參、適用類型 .....	305
肆、消滅時效 .....	316
伍、權利救濟 .....	318
陸、本條之類推適用 .....	321
柒、結 語 .....	325

## 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的

壹、前 言 .....	328
貳、課稅處分之撤銷訴訟的程序標的 .....	328
參、結 語 .....	347

## 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義

壹、前 言 .....	351
貳、課稅處分撤銷訴訟之訴訟標的 .....	353
參、稅務訴訟上之「爭點主義」 .....	366
肆、爭點主義之利弊分析 .....	377
伍、稅務訴訟上之總額主義 .....	380
陸、爭點主義之檢討 .....	392
柒、結 語 .....	399

## 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關問題之探討

壹、舉證責任之概念 .....	403
貳、稅捐（本稅）訴訟之舉證責任分配法則 .....	405
參、課稅資料之證據管領責任與證明程度減輕 .....	409
肆、行政處分之事實認定與其他法院裁判之關係 .....	417
伍、情況證明、表見證明（蓋然性推定）與推定 .....	424



陸、推計課稅與舉證責任 .....	431
柒、進貨未依規定取得憑證，應如何處理？ .....	436
捌、稅捐處罰法上舉證責任分配法則 .....	444
玖、結 語 .....	448

## 第十四章 稅法上暫時權利保護

### —— 課稅處分之暫時停止執行

壹、問題之提出 .....	450
貳、實務見解 .....	450
參、國內學說見解 .....	454
肆、國外立法例及學說見解 .....	455
伍、檢討——結論 .....	460

## 第十五章 限制出境處分侵害人權之探討

### —— 最高行政法院102年度判字第706號 判決之評析

壹、問題之提出 .....	464
貳、案例事實 .....	465
參、法院判決 .....	469
肆、評 析 .....	473

## 第十六章 違憲法規之解釋效力問題

### —— 兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之 效力問題

壹、問題之提出 .....	497
貳、法規違憲之解釋效力類型 .....	497
參、德國法規違憲審查之效力模式 .....	507
肆、奧地利立法例之釋憲模式 .....	517
伍、違憲法規失效或限期失效後，於重新立法之 過渡期間之處理模式 .....	517

陸、違憲法規限期失效，於過渡期間之效力之探討 ——以訴願審查為中心 .....	522
柒、違憲法規限期失效，行政法院如何適用法規？ .....	526
捌、結 論 .....	529

## 第二編 財政法篇

### 第十七章 預算法之基本原理之探討

壹、概 說 .....	536
貳、預算法之基本原理 .....	540
參、財政政策方向與新預算管制模式 .....	562
肆、結 論 .....	566

### 第十八章 地方財稅法制之現狀與 未來改革方向

壹、前 言 .....	571
貳、當前地方財稅法制之現狀 .....	571
參、當前地方財稅法制問題 .....	594
肆、地方財稅法制之改革方向 .....	599
伍、結 語 .....	612

### 第十九章 地方課稅立法權之研討

壹、概 說 .....	615
貳、地方稅自治條例主義及其限制 .....	617
參、地方課稅立法權之行使 .....	630
肆、地方課稅立法權行使之監督 .....	644
伍、結 論 .....	647

**第二十章 中央對於地方財政調整制度之探討**

壹、財政收支劃分理論概說.....	651
貳、各地方稅收的分配.....	653
參、政府間的財政調整制度.....	655
肆、中央對於地方的財政調整制度的類型.....	664
伍、財政調整應考慮的因素——財政能力與財政需要 的衡量.....	670
陸、現行財政收支劃分與財政調整制度之檢討.....	677
柒、結 論.....	683



# 第一編



## 租稅法篇

- 第一章 稅法學研究方法論初探
- 第二章 法治國原則在稅法上之適用
- 第三章 兩公約實踐與賦稅人權保障
- 第四章 利益均衡在稅法上之運用
- 第五章 論稅法上類型化
- 第六章 行政規則時間效力之分析——兼論  
稅捐稽徵法第1條之1之適用
- 第七章 違憲解釋令函之適用問題
- 第八章 論課稅要件事實之認定
- 第九章 暫時性行政處分——以德國立法例  
及學說實務見解為中心
- 第十章 稅捐稽徵法第28條之適用範圍
- 第十一章 課稅處分之撤銷訴訟的程序標的
- 第十二章 稅務訴訟之爭點主義與總額主義
- 第十三章 稅務行政爭訟上之舉證責任相關  
問題之探討

- 第十四章 稅法上暫時權利保護——課稅處分之暫時停止執行
- 第十五章 限制出境處分侵害人權之探討——最高行政法院102年度判字第706號判決之評析
- 第十六章 違憲法規之解釋效力問題——兼論違憲法規限期失效，於過渡期間之效力問題

# 第一章

## 稅法學研究方法論初探

### 目 次

#### 壹、概 說

#### 貳、稅法學研究方法論

##### 一、法哲學理論之研究方法

- (一)概念法學理論之運用
- (二)利益法學理論之運用
- (三)評價法學理論之運用
- (四)自然法學理論之運用

#### 二、儒釋道思想在稅法研究上的運用

- (一)中庸之道與利益均衡
- (二)課稅應符合自然法思想的永續生存發展

#### 參、結 語

## 壹、概 說

稅法學把握課稅的法律秩序，其探討國家與人民間課稅法律關係，並期能公平分配稅捐負擔。因此稅法學為能履行其對於國家、社會及人民之責任，必然導出「稅捐正義學」。有關稅法學的研究方法，國內研究文獻尚不多見，為尋求共識，有必要針對此問題進行分析探討。

## 貳、稅法學研究方法論

### 一、法哲學理論之研究方法

稅法規範稅捐法律關係之權利與義務整體，其中稅捐法律關係之一方為行使課稅公權力之主體，因此稅法屬於公法。稅法也屬於有關政府歲入公課之法律，因此也屬於公共財政法之一部分。

由於課稅侵害人民財產權，屬於干預行政領域，尤其在稽徵程序，稅法屬於行政法的特徵特別明顯，稅法作為部門行政法的一項專門領域，可以從行政法的角度進行研究，亦即從公法角度切入研究，特別重視從憲法以及一般行政法基本理論及觀念進行研究。稅法作為干預行政之法，有關稅捐立法與稽徵行政，均應符合法治國家之要求，尤其是課稅平等原則、基本權利之防禦功能、法安定性原則與嚴格的國會保留原則（租稅法律主義）<sup>1</sup>。

#### (一)概念法學理論之運用

##### 1. 概念法學的理論構造

概念法學者凱爾森（Hans Kelsen）主張，對於實定法純粹以規範論理的方式加以把握，以確立法科學性。

對於純粹法學的純粹性，從「因果法則的考察」以及「評價的考察」二個方向，加以純化。純粹法學一方面對於人類的行為，作

<sup>1</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, § 1 Rz. 11.



為事實的生起，以規範的因果法則加以說明（亦即將生活事實涵攝於法規範，在此有別於自然的因果法則）。而與法的社會學及心理學的考察，有所區別。

另一方面，純粹法學對於實定法的內在構造，排除一切論理的、政治的價值判斷，而以科學的分析方式，作為實證主義的法學，建立實定法自己統一的規範體系，而不將正義、道德等思想混入法學的認識之中，強調科學與思想的區別，而排除價值判斷<sup>2</sup>。亦即主張存在與當為完全不同，當為具有命令、容許或授權行為的意義，而存在則否，例如任何人表示某件事情存在與某事情應當存在，二者迥然有別。

純粹法學認為法學應按照其本質把握實定法，並通過其構造分析進行理解，因此屬於一種法實證主義，法僅是在現實主義之下，作為特殊社會的技術加以把握即可，不必考量自然法論所探討之正義價值等<sup>3</sup>。

概念法學主張依據上述方法論的純粹性，使法的形成過程之政策討論變質成為法律學，專門以法的認識為目標，以提高其真正科學性。並認為權力乃是法的唯一本質的機能之法的義務之反映，法並非是必然的形式，不過僅是資本主義的法秩序之特殊技術而已，不論是公法或私法，都是政治支配之場所。

概念法學的理論構造，具有下述特徵<sup>4</sup>：

(1)法律秩序是由法律概念所構成的「完結的體系」，屬於完結的封閉性體系，而無法律漏洞存在。

(2)法律秩序屬於演繹的、分析的體系，法秩序之展開操作，並非目的性的，而是演繹性的，邏輯推論的。

<sup>2</sup> 田中成明／深田三德／竹下賢／龜本洋／平也仁彥，法思想史，2012年2版，頁185以下。

<sup>3</sup> 米山隆譯，karl Larenz著，法學方法論，1998年6版，頁98以下。

<sup>4</sup> 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁221。

(3)法官之法律思考的取向方式，可謂是涵攝的過程之實證主義，法官的任務是將具體個別案件，論理的涵攝於法律概念之中。由於是限制於涵攝的範圍，因此，即使不適合於涵攝的情形，也不能脫離涵攝的範圍。從而，縱然實際上面臨法規的漏洞，也不是按照實務上考量，去發現新的規範，而必須表面取向的，為尊重法律秩序安定性，而從概念歸納導出結論，從論理的涵攝演繹導出結論。

(4)採取倒錯的方法（認識與意欲之倒置，認識手段、表現手段與意欲手段、創造手段之倒置）。亦即為獲得新的規範，使用屬於認識手段之概念或形式。

後期概念法學者有採取「制定法實證主義」的立場，要求法官應當嚴格的受到學說上所構成的概念體系之拘束，在權力分立下，禁止法官造法，而應遵守形式上合法成立的制定法，也可稱之為「概念法學的制定法實證主義」<sup>5</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

稅法上導入概念法學研究方法，較為著重稅法的外部體系之建構，並從稅捐法律關係角度，分析探討稅法上各項問題。稅捐法律關係的內容是由程序的部分與實體的部分所構成，程序部分是指稅捐程序關係（Steuerverfahrensverhältnis），實體的部分是指稅捐債務關係（Steuerschuldverhältnis）。如果稅捐義務人就數個稅目負擔繳納稅款的義務，則成立數個稅捐債務關係。而基於稅捐債務關係所發生的任何一個請求權，就其給付裁決（或核定處分）及其權利救濟程序方面言之，均適當成立一個稅捐程序關係<sup>6</sup>。稅捐法上法律關係與民法上法律關係具有相同的意義，其有助於體系化的說明及掌握理解稅捐法的重要特殊領域，並導出其基準的法律思想，同時促進稅捐法的一步發展。

<sup>5</sup> 青井秀夫，前揭書，2007年，頁219以下。

<sup>6</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 6 Rz. 1 ff.

### (1) 稅捐債務關係

稅捐債務關係是指為實現稅捐債權所成立的一切金錢給付請求權，包括稅捐債權，責任請求權（第二次納稅義務），稅捐附帶給付請求權，退稅請求權以及溢退稅款之返還請求權等，均屬之。稅捐債務關係之探討，則從稅捐主體、稅捐客體、客體歸屬、稅基、稅率以及加重減免等債務關係成立要件，進行探討。

### (2) 稅捐程序關係

稅捐程序關係是指為實現稅捐債務關係的請求權之目的所成立的各項權利及義務，此類程序法上的義務，包括作為、忍受及不作為義務在內，可能是基於法律的規定，也可能基於稽徵機關依法律規定所為行政處分而成立。例如稅籍登記義務，帳簿憑證及會計表冊的設置、取得、保持義務，稅捐申報義務，接受調查或忍受搜查的義務，代為徵收及繳納稅款的代徵義務及扣繳義務等，均屬之。

### 3. 利弊得失

概念法學的研究方法，有助於建立形式意義的法治國家，如借用英國學者瑞茲（Josepf Raz）教授提出法治（The Rule of Law）概念，應可以導出下列原則：(1)所有的法規應使人民事先預知（不得追溯既往），公開以及內容明確，以便人民遵守，不會無所適從或產生誤導。(2)法規應相對具有穩定性，不應過於頻繁修正，以便於人民可據以進行「長期計畫」決定其經濟活動或生活安排。(3)特別法（特別的法規命令）之制定，應依公開、穩定、明確以及一般法則為之。為保障公平，原則上應要求法規具有適用的普遍性。(4)應保障司法獨立。(5)應遵守中立的法官之原則，進行公開公平的聽審、避免偏頗等。(6)法院應擁有對於其他原則之執行情形之審查權限。(7)法院應使人民容易接近使用，不可長期拖延審理，或收取過高費用，導致法規無法有效執行。(8)犯罪預防機關之裁量，不得扭曲法律。<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Ratz, The Authority of Law, 2. Aufl., 2009, pp. 214-219; 另參見陳新民，法治國家論，2001年，頁79。

概念法學追求概念體系之完備性、邏輯演繹推論之正確性，有助於建立法律秩序之明確性與透明性、人民預測可能性、穩定性，使法律秩序安定。概念法學的研究方法，對於稅法的解釋適用提供嚴謹的邏輯思維體系，有助於稅法的概念體系化與透明化，也有助於法律秩序之安定性。

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也指出：「一、三個基礎法哲學自十九世紀至今，法哲學的發展主要經歷三個階段：由概念法學，經利益法學到價值法學。倒不是說：後來發展出來的學說根本否定了發展在前之學說的意義，而在於指出其分別針對實踐的經驗所認識之應考慮的面相。概念法學的主要貢獻在於指出法律概念之建立及以之為基礎，法律規範階層的建構與適用之邏輯關係。其運用大大提高了法律規範之適用的可預見性及安定性。此即形式法治國家原則的要求與實踐。在稅捐法之建制上，應以稅捐法定主義為其基礎建制原則的考量，即在於此。」

然而概念法學派之運用極致，容易忽略稅法內在的價值體系（欠缺「價值觀」的稅法，將變成沒有「靈魂」的稅法！）<sup>8</sup>以及國計民生之永續生存發展，流於見樹不見林之弊。

## (二)利益法學理論之運用

### 1. 利益法學理論構造

依據利益法學理論觀點，法律乃是劃定各種相衝突對立利益之界線的命令，同時法律本身也是各項利益的產物，各項利益爭取承認的綜合結果。亦即立法者觀照社會的利益狀況以及利益的對立，而進行利益衡量，對於各項利益進行評價，而裁斷利益衝突，而後才賦予概念用語表達方式，制定成法律。而法官在解釋法律之際，則應逆向操作，從法的表現形式，觀察立法者的意圖，掌握立法者

<sup>8</sup> 法律的價值具有三項功能：(1)指引功能（追求特定的價值目標）。(2)評判功能（評判法規是善法或惡法）。(3)整合功能（使法律與社會生活相整合）（卓澤淵，法理學，2009年，頁102以下）。

的觀想與價值判斷，並溯及探求其原因基礎之各項利益狀態。Ph. Heck稱之為「歷史的利益探究」，在進行法律解釋之際，強調立法史研究的重要性<sup>9</sup>。

依據Ph. Heck主張，在制定法律時，立法者不得忽略現在以及將來全部的利益狀態，而如立法者並未將自己的意圖以正確的法律文義表達出來時，即產生法律漏洞。於此情形，面對案件審判的法官，必須自己認識系爭案件所涉及之各項利益狀態，並進行比較衡量，同時在判斷何種利益需要加以保護時，應受到依據歷史的利益探究所認識之法律上價值判斷的拘束<sup>10</sup>。但從既存的法律全體中無法找出符合該事件之價值判斷時，則應從社會所支配的價值判斷，或依據良心進行判斷<sup>11</sup>。

有關法律規範之解釋，應當超越表面文字意義，深入探究其所由產生之背後基礎的實質的利益狀態，制定法上的價值判斷、利益評價與價值理念。其構成解釋的核心者，乃是在決定單一事件時，應普遍的考慮法律秩序的整體，並適用法律秩序整體的態度。此種解釋態度要求，可稱為「整體一般觀察的最大化」<sup>12</sup>。

因此Ph. Heck採取「歷史的目的論的解釋」之立場。如果欠缺制定法的價值判斷時，則依據社會支配性之價值判斷，但仍應由法官本於良心斟酌衡量，避免採取社會粗俗的、不良的、愚昧的社會價值判斷<sup>13</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

利益法學理論運用在稅法上，有關稅捐法制之建制，應觀照徵納雙方之利益狀態，此一利益狀態首先是經濟上及物質上之財產上

<sup>9</sup> 平野仁彦／龜本洋／服部高宏著，法哲學，2007年，頁241。

<sup>10</sup> 對此也有批評認為立法者關於利益評價如果明顯謬誤時，則法官應以更加客觀的價值洞察為依據，訂正其謬誤（Th. Zimmermann, Entscheidungen gegen das Gesetz?, JR 1951, S. 131 f.）。

<sup>11</sup> 平野仁彦／龜本洋／服部高宏著，法哲學，2007年，頁242。

<sup>12</sup> 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁255。

<sup>13</sup> 青井秀夫，前揭書，頁252以下。

利益，亦即納稅義務人之經濟上負擔能力，此尤其適用於以財政收入為目的之規範。其次，有關管制或誘導性稅法規範，應審酌其制定基礎之各種政策目的所要實現之公共利益，包括社會福利的政策目的、經濟發展政策目的、環境保護之政策目的、文化的政策目的等宗教文化、理想上或倫理的利益、精神的利益。包括私人的利益、利害關係人的利益以及國家社會之公共利益。

利益法學理論運用在稅法上，使稅法的研究不僅注重表面的外部法律體系以及法律概念之涵攝或演繹推理，更進一步深入觀察法規背後之利益狀態之衡量與價值判斷。將各種利益與價值，融入稅法的研究中。

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也指出：「由於概念之抽象的性格，在其理解及操作上勢必導向脫離人間活生生之利益衝突，以致有時未能意識到存在於法律條文背後之苦難。不但未能因制定法之適用而予以圓滿解決，有時反而因制定法之適用而給人民帶來法律適用者所稱：愛莫能助的困境。從利益衝突觀察並檢討法律及其執行，固然可以使其適用，貼近於人民生活上的需要。這是利益法學的貢獻。」

釋字第420號解釋理由書謂：「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。」又2009年5月27日修正之稅捐稽徵法第12條之1特別規定：「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。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。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」上述實質課稅原則要求對於稅法的解釋適用，應衡酌其經濟上意義，有關課稅事實的認定，也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。實際上

即要求應斟酌稅法規定之成立基礎的利益狀態，才能掌握該法規之經濟上意義。而課稅事實之認定，也應取向於納稅人之經濟上利益狀態，才能核實課稅，也可認為是利益法學理論在稅法上運用之具體表現。

### (三) 評價法學理論之運用

#### 1. 評價法學理論

評價法學的目的，主要在於克服利益法學之實證主義的制約，以去除利益法學流於實證主義的根本缺點，而有復興自然法的意義。

評價法學理論大致可區分為三種學說<sup>14</sup>：

其一是「法內在的評價法學」。

有關法律解釋與法律漏洞補充，不僅重視立法者之見解與決定，也應重視貫穿整體法律秩序，而具有妥當性之客觀的法律目的與客觀的法律原則；再者，有關超越制定法的法律漏洞補充或發展性的法的形成（亦即形成新的法律制度或制定法之訂正），也仍應在制定法之外而屬於法之內的思考，亦即必須基於交易社會之不可避免的需要、事件之本質、法律倫理性原理等，作為其立論基礎（此為德國學者Karl Larenz教授之見解）<sup>15</sup>。因此，可說是一種「法內在的評價法學」或因其重視一般法意識為特色，故稱之為「法意識內在的評價法學」（*rechtsimmanente Wertungsjurisprudenz*）<sup>16</sup>。此種評價法學認為法律學應取向於價值的思考，基於價值原理建構法律理論<sup>17</sup>。

<sup>14</sup> Fikentscher, Methoden des Rechts, III 1976, S. 405 ff. 引自青井秀夫，前揭書，頁318以下。

<sup>15</sup> Larenz, Grundformen wertorientierten Denkens in der Jurisprudenz, FS f. W. Wilburg, 1975, S. 217 ff.

<sup>16</sup> 青井秀夫，前揭書，頁319。

<sup>17</sup> 青井秀夫，前揭書，頁330。

其二是「社會內在的評價法學」。

德國學者Esser教授主張將社會之中典型標準（通常商人或公平競爭等）對於法具有重要意義，該典型標準所內含的價值原理，透過法院之裁判，納入法之中，使法律學上的評價，與社會表象以及進步產生更緊密的互動聯繫，而強調具有社會學的起源的一個面向，可稱之為「社會內在的評價法學」（*gesellschaftsimmanente Wertungsjurisprudenz*）<sup>18</sup>。

其三是「社會超越的評價法學」。

德國學者Zippelius教授主張法官在進行評價時，為找出客觀的基準，有關法的價值決定尺度，在憲法條款中有關支配性法道德或客觀精神，具有重要意義。從憲法有關規定可以導出客觀規範。在無法從憲法導出客觀價值決定之事項，則基於法官個人的正義表現或合目的性衡量決定之。亦即補充的透過法官個人的正義理念及良心，進行決定。最後容許對於宗教評價賦予決定權。此說可稱為「社會超越的評價法學」（*Die Gesellschaft transzendierende Wertungsjurisprudenz*）<sup>19</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

德國稅法學研究方法，主要採取「憲法的價值取向研究法」，可謂評價法學理論在稅法上之運用。此說以Tipke/Lang等學者為表。主要把握課稅的法律秩序，依據憲法、基本人權、課稅權力的分配比較衡量稅法的規定，並依法律的授權規定衡量法規性命令。稅法學的主要課題乃是將此類法規素材加以體系化，進行稅法的方法訓練（運用德國Larenz教授的法學方法論，尤其是解釋適用的方法論）以及正確術語的操作（符合量能課稅的公正課稅），納稅人權利的保護，稅捐罰則體系的建立及其合理化，並致力於研究正當的課稅。此外，稅法學也應理解稅法的制度沿革，以求從中正確瞭解現行稅法規定。

<sup>18</sup> 青井秀夫，前揭書，頁320。

<sup>19</sup> 青井秀夫，前揭書，頁320以下。



從憲法保障人權角度出發，對於納稅人所得、財產及消費應採取友善的課稅，有關稅制及稅務行政工作，應保障國民受憲法及兩公約保障之基本權利，避免不合理的絞殺性課稅，以維護人民之生存發展空間，並保障人民之營業自由與產業經濟之良好發展，以達徵納雙方共存共榮之境界<sup>20</sup>。有關稅捐法制制建構與稅法之解釋適用，採取價值決定導向，強調其正當性基礎，以建立稅法內在的價值體系。

評價法學理論運用在稅法上，有關法律漏洞補充問題，德國學者Tipke/Lang二位教授，認為在稅法上也有適合於類推適用之各項原則存在。如果法律適用者僅是解決法律規定之文字之違反立法計畫的不圓滿性，而進行法律漏洞補充，應不牴觸稅法上之合法性原則。經由類推適用之法律漏洞補充，以貫徹立法者之意思，符合民主國家原則，也未侵犯立法者之權限。因此，不論有利或不利納稅人之漏洞補充，應均屬法之所許<sup>21</sup>。當然在此不得擴大課稅標的範圍，例如稅法對於養狗課徵狗稅，不能擴張及於養貓。

德國學者Dieter Birk教授也認為不利納稅人之漏洞補充，是為實現平等原則，且依據所被類推適用之法律規定，可以事先預測時，即不違反租稅法律主義。但倘若人民可以信賴法條文義之界限時，則不得為不利於納稅人之類推適用。如果人們從法條之可認識的立法目的可導出，其規範內容從其規範之意義關聯性及其意旨，應包括超越文義以外之案件類型時，則可以類推適用<sup>22</sup>。

德國學者Klein/Gersch認為：「倘若對於構成納稅人負擔之類推適用，無限制的認為因其牴觸法安定性原則而不合法時，則其結果，任何有重大疑義之案件，將均應為有利於納稅人之裁判。而變成承認『有疑問，則為不利於國庫之解釋原則』，但此一見解，如

<sup>20</sup> 陳清秀，納稅者權利保護法案之研討，收於葛克昌主編，納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，2010年，頁5。

<sup>21</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Tz. 59 ff.

<sup>22</sup> Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 2 Rn. 144.

同『有疑問，則為有利國庫之解釋原則』（*in dubio pro fisco*），均無人採取。當類推適用是法律秩序所一般可被承認之解釋標準時，則其也構成法治國家秩序之一環，除非憲法有明文禁止類推適用，如同基本法第103條第2項規定在刑罰領域上禁止類推適用一般。正因為憲法明文規定特定領域，才禁止類推適用，則如要禁止類推適用，應有明文規定。故在其他領域，並不禁止類推適用。在稅法上，倘若相當明顯的從法律規定可知，雖然違反其文字意義，但一項特定的、事實上並未被規範到之案件類型，為立法者想要把握者，則在此情形，類推適用並不違反法治國家原則（亦即應受法律與法之拘束），也不違反法安定性原則。在一定的前提要件下，稅法上類推適用，例外的，也可以進行加重稅捐作用之類推適用，而不違反法安定性之要求。」（參見聯邦財務法院判決，收於BStBl 86, 272; BB 84, 515）。<sup>23</sup>

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也從價值法學觀點，指出：「營業稅法中與本案有關之價值、利益及概念」如下：「按營業稅為消費稅，以存在於消費之負稅能力為其課稅基礎。雖為稽徵經濟之考量，在技術上由消費改以銷售，為其稅捐客體，並以營業人，而不以其相對人（消費者）為納稅義務人。但仍應透過轉嫁使營業稅最後由消費者負擔。因此，加值型及非加值型營業稅法（以下稱營業稅法）第三十二條第二項將營業稅規定為法定間接稅：『營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。』所以，營業人轉嫁營業稅額之可能性及權益應予保障，始符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。此為營業稅法中與本案有關之價值，其轉嫁可能性為其有關之利益。營業稅法中所建構與本案有關之概念為：包作業及與之連結的憑證開立時限。該概念不得與上開價值之實現及利益之維護產生矛盾。」

<sup>23</sup> Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., 2009, § 4 Rn. 37 f.

### 3. 利弊

評價法學理論運用在稅法上，從憲法的價值取向，進行稅法的研究。其結果可以實現滿足實質的法治國家（materielle Rechtsstaat）之要求。因為實質的法治國家，不僅消極的維護社會秩序，排除不法侵害，更積極的要求其法律的內容必須合理，具有社會的正當性，以保障人權，伸張社會正義。並採用違憲審查制度，對於內容不當的法律，應參照憲法加以排除<sup>24</sup>。

德國學者蕭勒教授即認為實質的法治國家概念，應將「價值」要素納入考量（價值法學派），亦即必須包含有特定的、實質的基本價值以及基本要素，這種基本價值有二：(1)保障個人的自由。(2)對於國家權力應以法規定之，以對抗恣意濫權與不法。且法律實證主義仍有不足，法律內容應導入正義與平等精神，並符合民主的立法程序，才能稱為法治國家之法律<sup>25</sup>。亦即，實質的法治應以倫理道德為基礎，實質的公平（衡平）價值應優越於效率價值<sup>26</sup>，以為個人確保個人自由及維護人性尊嚴提供必要的條件<sup>27</sup>。

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也指出：「從利益衝突觀察並檢討法律及其執行，固然可以使其適用，貼近於人民生活上的需要。這是利益法學的貢獻。然其有時難免見樹不見林，迷失於一時難以透視之利益糾葛中。因此需要一定之法律價值來引導，以防止其迷茫。此即價值法學的主張。於是由利益法學發展出價值法學。所以，當今各個部門法莫不高舉其據以建制的基礎原則，力求其貫徹，以符合實質法治國家原則的要求。」

24 蘆部信喜／高橋和之，憲法，2007年4版，頁14。

25 此為德國蕭勒教授之見解，引自陳新民，法治國家論，2001年，頁110。

26 高鴻鈞，現代法治的出路，2003年，頁293，指出：「功利主義的效率觀與個人主義的價值觀，成為現代民主形式法治所體現的主要價值。對這兩種價值過分強調，導致了公平與群合價值失落。通過民主實質法治的矯正與補救，這種緊張關係多少得到了某種程度的緩解。」

27 高鴻鈞，前揭書，頁228-230、285-286。

#### (四)自然法學理論之運用

##### 1. 自然法學之理論構造

自然法（*Naturrecht, natürliches Recht*），或是超實定法（*überpositives Recht*）是法律哲學上對於優越於實定法之法（*Recht*）的描述用語，自然法理論與法律實證主義（*Rechtspositivismus*）相對立。

「所謂自然法，是指從事物之自然本性導出法的總稱。自然法從所謂實在的前提出發，其以某種形式，而與實定法律秩序相連結的法理論，稱為自然法論。自然法原則上具有下述特徵。但無論何者，亦有例外理論存在：

- (1) 普遍性：自然法與時代及場所（時間及空間）無關，而均可適用。
- (2) 不變性：自然法不受人為的變更。
- (3) 合理性：自然法，由理性之人運用自己的理性，即可加以認識。」<sup>28</sup>

「自然法學說認為，在自然，特別是在人的自然本性中，存在著一個理性的秩序，這個秩序提供一個獨立於人（國家立法者）意志之外的客觀價值立場，並以此立場去對法律及政治的結構作批判性的評價。自然法的權利，從某種意義上講就是意味著由自然，也就是說由人的本性、由社會的本性、以及甚至由物的本性中，可演繹出某些法則，這些法則可供給一個整體而言對人類行為舉止適切的規定。具體而言主要包括以下內容：

其一，關於法的本質。自然法學派認為，法從本質上是一種客觀規律，立法者所制定的法律必須以客觀規律為基礎，這種客觀規律是宇宙、自然、事物以及人的本性，是「理性」的反映。

其二，法來源於永恆不變的本性、自然性、社會性、理性。真

<sup>28</sup> フリー百科事典「ウィキペディア（Wikipedia）」，自然法，<http://ja.wikipedia.org/wiki/%E8%87%AA%E7%84%B6%E6%B3%95>，瀏覽日期：2013年7月13日。

正的法律應當與之相符合，特別是與理性相符合，或以理性為基礎，它永恆不變，並具有普遍的適用性。

其三，法的功能和目的在於實現公意和正義。」<sup>29</sup>

在自然法論的觀點，自然法優越於人為的實定法，屬於更高層次的法，可作為實定法的效力及正當性的判斷基準，因此，主張「惡法非法」，違反自然法或與自然法相矛盾之實定法，不具有法的效力，至少也有此種不具法效力的可能性<sup>30</sup>。

而法實證主義則否認自然法之法的資格，認為只有實定法才是法，此即所謂「實定法一元論」。實證主義者認為法與道德應當嚴格區別，具有正當權限之機關，經過應有的立法程序，制定完成的法律，無關於其道德內容之善與惡，均具有法律上之效力。因此，主張「惡法亦法」，縱然具有不道德內容之惡法，只要經過正規立法程序完成立法，即具有妥當性而有法律上拘束力<sup>31</sup>。

對於自然法與實定法的關係，德國法律哲學家賴德布魯赫提出其主張，認為如果法規之內容，有不公平且不合理（不合目的性），在正義與法安定性間發生之衝突，其解決之道應當是原則上具有民意基礎經過立法程序完成立法之實定法優先，但例外情形，如果實定法牴觸正義，達到令人無法忍受程度時，則正義應當優先<sup>32</sup>。

上述見解，有稱為「拉德布魯赫公式」（Die Radbruchsche Formel），其區分三種類型的法律。這三種類型的法律，有關其法律上效力敘述如下：

- (1) 實定法律雖然不公正和不合理的，也仍然必須適用。
- (2) 「無法忍受」的不公正的法律，必須臣服於正義之下。

<sup>29</sup> 百度百科，自然法學派之介紹，<http://baike.baidu.com/view/408944.htm>，瀏覽日期：2013年7月13日。

<sup>30</sup> 長谷川晃／角田猛之編，ブリッジブック法哲學，2013年，信山社，頁76。

<sup>31</sup> 長谷川晃／角田猛之編，前揭書，頁77。

<sup>32</sup> GUSTAV RADBRUCH: *Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht*. SJZ (1946, 105 (107), Radbruchsche Formel, aus Wikipedia, der freien Enzyklopädie, [http://de.wikipedia.org/wiki/Radbruchsche\\_Formel](http://de.wikipedia.org/wiki/Radbruchsche_Formel).

(3)如果法律沒有以實現公平為目標時，則其不是法（Recht）<sup>33</sup>。

## 2. 自然法在稅法上之運用

有關自然法在稅法上之運用，詳如下述。

## 二、儒釋道思想在稅法研究上的運用

### (一)中庸之道與利益均衡

上述利益法學理論僅強調觀察法規所涉及之利益狀態以及其價值判斷，如要進一步實現正義與公平之法理念，則應進一步導入儒家思想的「中庸之道」觀念，有關稅捐法制之建構以及稅法的解釋適用與執行，均應遵循「各方利益均衡」（利益平衡論）為其目標。亦即有關稅捐法規之解釋適用，並非以偏袒稅人權益或國庫利益為唯一考量，而毋寧仍在於追求稅法上之利益均衡，以兼顧國家利益、公共利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵納雙方以及其他有關各方關係人之利益公平兼顧（利益均衡或利益平衡），營造各方都贏的局面。利益均衡提供我們在稅法上採取「中庸之道」的處理模式，利人利己，營造徵納雙方乃至於第三人等各方都贏的圓滿和諧結果。

在稅法問題的利益衡量上，並不僅單純是「個別納稅人」與「國家（稅捐債權人）」二者間的利益狀態之考量，而毋寧應是 1. 個別納稅義務人。2. 利害關係人。3. 一般社會大眾。4. 行政機關的執行效能（行政成本與行政效率）。5. 納稅人之守法成本。五個方面的利益狀態之考量。

利益均衡的思考，可以廣泛運用在稅捐立法（政策或法規影響評估）階段、稅法解釋適用階段、課稅事實認定階段、稅捐違章處罰以及強制執行階段，乃至於稅務爭訟的處理上，均可進行利益權衡，以達成各方利益均衡之目標。尤其有關稅捐法律問題的解決，導入利益均衡的觀點，應可實現稅捐正義公平的目標。

<sup>33</sup> Radbruchsche Formel, aus Wikipedia, der freien Enzyklopädie, [http://de.wikipedia.org/wiki/Radbruchsche\\_Formel](http://de.wikipedia.org/wiki/Radbruchsche_Formel).

以財政收入目的規範之稅法規定為例，稅法上利益均衡，應當觀察系爭事件之本質，進行實證分析研究，瞭解稅法規定背後所要掌握的經濟上利益狀態，尤其經濟上負擔能力，以把握課稅之正當性及其界限，以確保課稅結果，符合事件本質（量能課稅）的合理性要求。

利益均衡可能僅在處理量能課稅之稅捐負擔公平問題，也可能涉及公平、效率與法安定性三方中之任何二方價值利益或三方價值利益的均衡問題，因此利益均衡的運用範圍較為廣泛，並非單純稅捐公平所能涵蓋。又比例原則通常涉及手段與目的間的均衡，避免過當，而利益均衡的運用，並不限於避免手段過當的均衡問題，因此其運用範圍，並非比例原則所能全部涵蓋。

稅法上利益均衡的運用，應在現行稅法規定以及普遍承認的法律原則範圍內，加以進行。亦即應在法律的解釋（尤其目的解釋）可能性範圍內以及在允許法律漏洞補充的範圍內來加以進行。如果各種解釋存在相互矛盾，且各種矛盾都言之成理時，則應進行利益衡量及價值衡量，從中選擇合理的解釋結果。又在稅法賦予執法機關及司法機關自為評價或判斷的空間時，則運用利益均衡方法，以獲得圓滿結果，自為法之所許。

由於稅法嚴格的受稅捐法定主義的支配，有關稅法上利益均衡的運用，不得牴觸稅捐法定主義，而應受憲法、法律及一般法律原則之拘束，也應遵守稅法解釋及適用（法律漏洞補充）的界限。

### （二）課稅應符合自然法思想的永續生存發展

易經坤卦中有云：「君子以厚德載物。」老子道德經：「人法地，地法天，天法道，道法自然。」老子主張人類只有合乎自然法則才能長久，合乎自然也就是合乎大道和大德來行事。人類的行為符合自然規律時，人就能從自然中受益，一旦違背自然規律行事，必然會受到自然懲罰。人們必須與道和德相一致才能真正順應自然，只有做到天人合一，才能從自然中受益<sup>34</sup>。

<sup>34</sup> 陳才俊主編，道德經全集，2006年，頁109。

又黃帝四經經法篇云：「物各合於道者，謂之理。理之所在，謂之順。物有不合於道者，謂之失理。失理之所在，謂之逆。逆順各自命也，則存亡興壞可知也。」<sup>35</sup>。「故執道者之觀於天下也，見正道循理，能與曲直，能與終始。故能循名究理。」（掌握道的聖人在觀照天下時，要體察天道遵循事理，這樣就能正定事物之是非善惡，把握事物始末之理）<sup>36</sup>。

上述道家思想，可以歸納出古代政府治理哲學，強調應當符合人之本性與事件本質（事件之本性）之發展，具有自然法思想觀念，運用於稅法上，即應秉持「愛心課稅」的人道主義精神，「營造良善的稅捐法治環境，開創人民永續生存發展契機。」

亦即有關租稅法規的建制與解釋適用，其基本指導原理，應秉持憲法人權保障之基本價值理念與兩公約有關人權保障之規定<sup>37</sup>，符合天道與人情（符合國民一般法律感情），順應事物本質的合理性與自然法則，才能符合人類社會生存發展的自然法則（大道）（永續發展原則）與國民經濟活動（產業經濟）的發展需要，使百業欣欣向榮（聖人的境界），營造人民公平良善生存發展環境，而「長利國家社稷，世利萬夫百姓」，永續發展。

故課稅結果仍應保留納稅人適當所得及財產之用益性，在財產及職業領域上可以自由發展，亦即應保障納稅人享有繼續營業生存發展之空間，而不得有絞殺性課稅之情況<sup>38</sup>。

35 陳鼓應註譯，黃帝四經今註今譯，2004年，頁185。

36 陳鼓應，前揭書，頁245。

37 我國於2009年4月22日制定公布公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法，其第1條規定：「為實施聯合國一九六六年公民與政治權利國際公約（International Covenant Civil and Political Rights）及經濟社會文化權利國際公約（International Covenant Economic Social and Cultural Rights）（簡稱兩公約），健全台灣人權保障體系，特制定本法。」同法第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」

38 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 213.



### 1. 稅法與民法

在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。基於上述認識，稅法的立法與解釋應遵守下列原則：(1)除非另有社會或經濟政策考量，稅法應盡可能不干預市場經濟活動自由。(2)稅法應盡可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於企業組織、融資方式及各種法律行為施以影響。(3)稅法在追求自己之目的及正義時，不要妨害民法所建置之基本原則。例如契約自由原則、財產權保護、過失責任與危險責任、誠信原則等，以維護其規範機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責<sup>39</sup>。

### 2. 稅法與產業經濟發展

稅法也屬於經濟法的一環，稅法學與其他跨領域合作之的目標，也應致力於改善稅法的「經濟的合理性」。稅法的事物邏輯，也應植基於經濟的法則性與經濟原理。因此，稅法要能符合事務邏輯的發展，必須具有經濟上合理性之構成，並充分斟酌人類取向於功利主義的行為。因此經濟學者與法學者應充分合作，共同建立良善的稅法秩序，避免摩擦與對立<sup>40</sup>。

稅法作為整體法律秩序之一環，法律秩序之重要因素，乃是法律與正義的基本價值應避免矛盾。稅法以及行政法規之解釋，仍應注尊重及促進產業經濟活動之自然正常發展，而不宜不當干預其正常運作。

例如，如果都市計畫之立法者在法律秩序的一部分中，已經建立某種基本評價，授權都市計畫主管機關規劃各種特定專用農業區，專供特定用途之農業使用。則在其他法律秩序中，例如農業發展條例及遺產及贈與稅法有關農業區免稅規定，也應加以整體配合

<sup>39</sup> 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2005年9月，頁103。

<sup>40</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, § 1 Rz. 42.

考量，力求統一調和，以建立整體法律秩序之統一性。以免妨礙產業自由發展，侵害人民之經營自由。

故，農業發展條例有關農業區之解釋，允宜配合上開都市計畫法之基本價值判斷，承認「特定專用農業區」亦屬於農業區之一種，才能符合各地方發展特「色農業」之農業發展需要。有關農業區土地免徵遺產稅規定之適用範圍，應包括「一般農業區」以及「特定專用農業區」二者在內。因此，雖然農業發展條例施行細則第2條規定有關農業用地僅表明「依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」但此一法規命令仍不得限縮母法之適用範圍，否則增加法律所無之限制，將有違租稅法律主義。司法機關也應從實質課稅原則之精神，解釋相關稅法規定，以協助促進國家農業經濟發展。

### 3. 經營管理不干涉原則

按稅法上，稽徵機關不應以公權力過度介入企業之經營管理，如果成本費用或損失之發生，係基於企業營業之商業上正當利益者，而並無不合營業常規以規避稅捐者，則稽徵機關應予尊重，不得任意干涉，亦即應承認其成本費用之認列。此即法國稅法上所謂「經營管理不干涉原則」<sup>41</sup>。

蓋基於經濟活動的自由，納稅人對於支出享有「自主決定權」，納稅義務人基本上得自由決定：為獲得所得的目的，想要支付哪些費用。有關支出之額度多少、是否有必要、一般人是否有此種支出、支出是否符合目的，這些因素對於獲得所得的費用支出之承認，原則上不具有重要性<sup>42</sup>。

因此，除有納稅人有濫用費用支出之情形，或隱藏其他目的（例如隱藏盈餘分配或所得之消費使用）或涉及稅捐規避等，否則，只要其費用支出與獲得所得之經濟活動具有經濟上的關聯性

<sup>41</sup> 參見黃源浩，論經營管理不干涉原則，月旦財經法雜誌，13期，2008年6月，頁62-69。

<sup>42</sup> 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，2010年2版，頁373以下。

（所謂業務關聯性），則基於尊重當事人之自主決定權，似不應過度干涉其費用支出之選擇自由，以貫徹淨額所得的課稅原則。

此種「經營管理不干涉原則」，乃是基於憲法保障人民財產權及營業自由權之精神，對於市場經濟活動應採取「友善課稅原則」，使市場經濟活動得以有效運轉，經濟可以蓬勃發展，而國家得以永續課稅，徵納雙方營造徵納雙方均贏的「利益均衡」局面。

例如最高行政法院100年度判字第727號判決即謂：「稅法具有附從性，不僅稅捐構成要件之法律涵攝要尊重民商法之安排，甚至交易價格之合理性也一樣需尊重主管機關之監管，如果企業併購已經各主管機關（交通部、公平交易委員會、證期局與經濟部）接受，而財政部門還可以從稅收之角度去懷疑交易價格之合理性，對人民而言過分不利，畢竟在社會常態上，併購者不會爲了免稅利益以高價購買超過其主觀評價之企業，此時要求被上訴人（指稽徵機關）先舉具體反證，證明交易有違反常情之可能，自屬公平。」

又如，在債券溢價發行的情形，市場上有效利率低於票面利率，投資者獲得有效利率之利息收益，因此，在稅法上准予按照實際有效收益利率計算利息所得，而非按照「莫須有」的「票面利率」計算「假設的、擬制的利息所得」，以避免「殺雞取卵」，過度課稅，才能維持債券交易市場之穩定發展，保障公債制度之永續發展。

然而，有關買受人取得溢價發行之債券，關於該溢價部分，實務上多認爲其屬於取得債券之成本，並非取得利息收入之成本，因此其到期實現之損失，屬於證券交易之損失。而在證券交易所停徵期間，其證券交易損失亦不准減除（最高行政法院98年度判字第151號判決、最高行政法院99年度判字第181號判決、最高行政法院99年度判字第245號判決）。此一見解，將妨礙人民從事發行買賣公債之營業活動。

## 參、結 語

稅法學的研究方法論，總結歸納言之，可以敘述如下：

一、以概念法學理論建構稅法的概念、類型及外部體系，並取向於稅捐法律關係之得喪變更以及課稅要要之解析，作為其分析構造，以提高稅法規定的明確性、預測可能性以及法律秩序之安定性。

二、以利益法學理論，探討徵納雙方在系爭課稅案件所涉及之利益狀態，探求事件之特殊性（與社會的現實生活接觸）（實然面之掌握）。在此有必要藉助於實證的調查研究乃至統計分析，以確切判斷認定各方之利益狀態為何。

三、以評價法學理論，從憲法及稅法的基本價值判斷，探討稅法規定之內在倫理性原則及其解釋適用結果之合理性與正當性，並適度容許制定法內的法律漏洞補充，以實現稅捐正義以及實質的法治國家原則。

四、以「中庸之道」觀點，以各方利益狀態之分析結論為基礎，進行利益權衡，最終結果達到徵納雙方以及有關各方之「利益均衡」，作為解決稅法問題之中心思想。並以自然法思想，符合事件本質的合理性以及永續發展原則，作為利益均衡之上位階指導原則。稅法的制定與執行，最終應達到「風調雨順、國泰民安」的聖人良善治理境界。

五、上述各種理論，可發揮互補效果，各有其應扮演之角色任務以及其適用界限，才能適當發揮其功能。

## 第二章

# 法治國原則在稅法上之適用

### 目次

#### 壹、問題之提出

#### 貳、形式的法治國原則在稅法上之適用

##### 一、形式的法治國原則

##### 二、形式的法治國原則在稅法上之適用

(一)租稅法律主義

(二)法安定性原則

(三)信賴保護原則

(四)形式的平等原則

(五)比例原則

(六)正當法律程序原則

(七)權利保護

#### 參、實質的法治國原則在稅法上之適用

##### 一、實質的法治國原則之意義

#### 二、實質的法治國原則在稅法上之適用

(一)稅法應將整體稅捐負擔，按照公平的標準，分配與國民負擔

(二)依據各項符合事理之原則建立稅法上實質正義

(三)以公平負擔實現稅捐正義

(四)婚姻與家庭之保障

(五)社會福利國家原則

(六)實質的比例原則——營業自由之保障與對於人民經濟活動友善課稅原則

(七)基本人權解釋應符合事件自然法則與倫理

(八)有效的權利保護

#### 肆、結 論

## 壹、問題之提出

在憲法上，「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。」（釋字第525號解釋理由書）。依據德國憲法學者彼得·巴杜拉（Peter Badura）之見解，法治國原則作為立法、行政及司法的指導原則，包括實質的正義與法安定性。從法治國原則可以導出下述具體的憲法原則：權力分立、立法受憲法秩序之拘束、法安定性與信賴保護、行政之合法性原則、司法受法律與法之拘束，個人之自由與權利之保護。又依處罰之比例原則所要求之「無責任即無處罰之原則」，也是從法治國原則一環之實質的正義思想所導出之原則；如果行為人無責任，而加以刑罰上制裁或類似刑罰的制裁處罰，即違反法治國原則，並侵害當事人受憲法保障之人格自由發展權利<sup>1</sup>。

法治國原則可區分為形式的法治國原則以及實質的法治國原則，有關法治國原則如何適用在稅法上，值得進一步探討。

## 貳、形式的法治國原則在稅法上之適用

### 一、形式的法治國原則

形式意義的法治國家，要求人民的自由權利應免於政府機關的違法侵害，如要限制人民自由權利，應經國民本身同意，亦即應有法律的依據。因此，在此意義下，法治國家之目的，可認為是對於民間活力之各方面發展的障礙，應加以排除<sup>2</sup>。

英國學者瑞茲（Josepf Raz）教授提出法治（The Rule of Law）概念，應可以導出下列原則：（一）所有的法規應使人民事先預知（不得追溯既往），公開以及內容明確，以便人民遵守，不會無所適從或誤導。（二）法規應相對具有穩定性，不應過於頻繁修正，以便於人

<sup>1</sup> Peter Badura, Staatsrecht, 3. Aufl., 2003, S. 312.

<sup>2</sup> Hartmut Maurer, Staatsrecht I, 5. Aufl., 2007, S. 204.

民進行長期規劃決定。(三)特別法（特別的法規命令）之制定，應依公開、穩定、明確以及一般法則為之。為保障公平，原則上應要求法規具有適用的普遍性。(四)應保障司法獨立。(五)應遵守中立的法官之原則，進行公開公平的聽審、避免偏頗等。(六)法院應擁有對於其他原則之執行情形之審查權限。(七)法院應使人民容易接近使用，不可長期拖延審理，或收取過高費用，導致法規無法有效執行。(八)犯罪預防機關之裁量，不得扭曲法律。<sup>3</sup>。

美國學者富勒在「法的道德性」一文中也論證法律的道德基礎，提出法治的八項原則如下：(一)法應具備一般性。(二)法應公布。(三)法不應溯及既往（法規可預見）。(四)法應明確。(五)法不應自相矛盾（規則互相一致）。(六)法不應要求不可能實現之事（法規可被遵守）。(七)法應穩定。(八)官方行動應與宣布的法律保持一致（執法機關本身應遵守法規，並在執法中貫徹法律精神）<sup>4</sup>。上述見解也均傾向於形式意義的法治。

## 二、形式的法治國原則在稅法上之適用

### (一)租稅法律主義

在形式的法治國原則，強調稅捐法定主義（租稅法律主義或稅收法律主義），有關課稅要件涉及國民納稅義務之重要事項，應以法律明定之（憲法第19條），嚴格遵守國會保留原則之要求。稅捐稽徵法第11條之3即規定：「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。」具體要求行政機關不得創設人民納稅義務或任意給予人民免稅優惠，以免違反租稅法律主義。

<sup>3</sup> Ratz, *The Authority of Law*, 2. Aufl., 2009, pp. 214-219; 另參見陳新民，*法治國家論*，2001年，頁79。

<sup>4</sup> Lon L. Fuller, *The Morality of Law*, Yale University, 1969, pp. 46-91; 另參見朗·富勒（Lon L. Fuller）著，鄭戈譯，*法律的道德性*，2014年2版，第二章之敘述。

### 1. 課稅要件明確性原則

又爲了確保人民經濟活動之預測可能性，基於法治國家法安定性原則之要求，也要求稅法規定應當具體明確，使納稅人可以預先預測計算其租稅負擔（課稅要件明確性原則）。爲達到人民對於租稅負擔之預測可能性，有關稅法規定應當體系化與系統化（稅法的外部體系），在稅法學上應致力於稅法體系的建立，使其納入整體法律秩序之中，以避免課稅雜亂無序，欠缺預測可能性，國民無法事先進行經濟活動之規劃安排，而妨害稅法秩序的安定性。因此，有關課稅之法令，應進行體系化整理，使其規律透明化並易於理解，以建構在法律上及經濟管制政策上具有效能的經濟秩序<sup>5</sup>。

### 2. 法律不溯及既往原則

法安定性原則要求稅捐法律秩序的「連續性」，稅捐法規作爲納稅人行爲準繩的規範，嗣後不許追溯既往爲不利於納稅人的變更（溯及既往稅捐的禁止）。

亦即稅法要求不應追溯既往，加重人民的租稅負擔，以致讓人民產生無法預測之損害（所謂法律不溯及既往原則）。

在稅法上，對於信賴與已經終結的事實關係相結合之法律上的法律效果繼續被承認，且基於法安定性之理由，稅捐義務人信賴基於該法律狀態所產生之稅法上地位不致於溯及既往的蒙受不利益，原則上應加以保護。立法者對於已經作成之經濟上處置（例如參與經濟上交易，或使用所得於投資、儲蓄、消費）之結果，不得嗣後更爲不利之規定。換言之，溯及效力之禁止並不適用於有利人民之規定以及負擔中立之規定，亦不適用於向來的法律狀態之法典化或法律疑義之澄清規定<sup>6</sup>。

準此，不僅溯及生效的課徵稅捐或提高稅負，乃爲法所禁止，而且溯及生效的撤銷或廢止稅捐優惠，亦爲法所不許。在此並不區別該法律規範是涉及多少個稅捐義務人，即使少數的關係人享有信

<sup>5</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 1 f.

<sup>6</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S. 60.



賴保護請求權，法律亦不得溯及生效。至於有利人民之稅捐法律、法規性命令及自治規章之溯及生效，乃為法之所許。同樣在行政手續法領域，在其變更規定生效之前已經發布之行政決定，亦應斟酌其規定之變更<sup>7</sup>。

如果法律溯及既往之判斷基準，是以案件事實是否終結為準時。則倘該項法律嗣後變更的干涉已經終結的、屬於過去的事實關係及法律關係時，則有真正的溯及效力存在。反之，倘該項法律固然並非對於已經過去的，但也非對於將來的，而是對於現在尚未終結的、但已經（透過工作或資本投入，透過契約或預約）著手進行之事實關係以及法律關係向將來發生作用時，則有不真正的溯及效力存在<sup>8</sup>。

依據此說，在期間稅，例如所得稅，必須等到該課稅期間屆滿時，其課稅要件事實才終結。因此，在課稅年期之期間進行中，如果稅法規定有修正變更，不論有利或不利於納稅人，均應以課稅年期屆滿而使稅捐債務成立時之新的稅法為準，作為應適用之課稅法規依據。亦即該新的稅法規定不真正的溯及生效，適用於整個課稅年期之稅捐事件。

故就不真正的溯及效力而言，固然尚未違反法律不溯及既往原則，因此，傳統上一般認為應為法之所許。然而基於法安定性以及信賴保護之原則，只允許適度之變更。因此，在課稅年期之期間進行中，稅率只能在適度的範圍內加以提高。而不得有重大的不真正溯及生效之變更，以免納稅人產生不可預測之損害。

蓋在信賴保護之觀點下，上述不真正的溯及效力之見解，連結技術性年度課稅規定，來區分「真正的溯及效力」與「不真正的溯及效力」，並不具有說服力。而毋寧應以個別的稅法上事實關係之實現為準，亦即必須斟酌：按期間核課之年度稅（期間稅），係以

<sup>7</sup> Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, § 4 Tz. 9. Vgl. BVerfGE 63, S. 343 (358), BFH BStB1 1981, S. 416.

<sup>8</sup> Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S. 60.

一連串個別的事實關係為基礎，因此，有無構成信賴保護之判斷基準時，當在於納稅義務人從事「個別交易之經濟活動之行爲時」，而非課稅期間（例如課稅年度）屆滿而成立納稅義務之時<sup>9</sup>。

### 3. 禁止類推適用創設納稅義務或加重人民租稅負擔

在稅法上，法律漏洞補充應受重大限制：亦即法律漏洞之補充，不僅應受法律漏洞之認定的拘束，而且經由法律漏洞補充，不得超越法律的可能的文字意義，而擴張稅捐構成要件以及創設稅捐構成要件（稅捐主體、稅捐客體、客體的歸屬、稅基、稅率等）。如有此種情形，則其法律漏洞補充尤其類推適用，乃為法所不許。

釋字第622號解釋理由書即謂：「應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」

又「主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，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。」（釋字第674號解釋理由書）。

在法規命令（所得稅法施行細則）如增加人民之租稅負擔，即非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越稅法之授權，違反憲法第19條租稅法律主義（釋字第657號解釋）。

早年德國通說及判例基於形式法治國原則，概認為不利於納稅義務人之類推適用，例如創設及加重人民之稅捐負擔，基於法治國家之理由（法安定性原則以及課稅要件法定主義），應屬違憲。

但德國部分學者晚近也有主張從稅捐正義之觀點，突破形式法治國原則之限制，認為經由類推適用之法律漏洞補充，以貫徹立法者之意思，符合民主國家原則，也未侵犯立法者之權限。因此，不論有利或不利納稅人之漏洞補充，應均屬法之所許<sup>10</sup>。亦即不利納稅

<sup>9</sup> 陳清秀，稅法總論，2012年7版，頁255以下。

<sup>10</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Tz. 59 ff.

人之漏洞補充，是為實現平等原則，且依據所被類推適用之法律規定，可以事先預測時，即不違反租稅法律主義。但倘若人民可以信賴法條文義之界限时，則不得為不利於納稅人之類推適用<sup>11</sup>。當然在此不得擴大課稅標的範圍，例如稅法對於養狗課徵狗稅，不能擴張及於養貓。

### (二)法安定性原則

法的安定性原則是從法治國家原則導出，在稅法上，法的安定性追求的目標之一，在於個別稅捐法律規定（包括稅捐要件等構成要件，與稅捐的負擔等法律效果）應盡可能具有「明確性」，以及其整體稅捐法律秩序應盡量具有「透明性」，以便納稅人可以事先預測其稅負的多少，並安排其生活，而稽徵機關以及法院也能夠執行國家及地方公共團體可以請求的金額<sup>12</sup>。

此外，嚴格遵守稅法的一般規定，也有助於實現法的安定性與稅捐的公平，並防止恣意，但是過於嚴格的遵守一般規範的結果，也可能發生無法考慮到個別案件的特殊性，以致將不相同的情形也一併等同適用，而產生不合理的嚴苛結果。此時基於實質法治國精神，為實現個別案件的正義，經衡量稅捐徵收的公共利益與納稅人個人值得保護的利益之後，認為應追求個別案件的妥當性時，則應可給予個別案件的特殊考量，停止徵收稅捐的全部或一部<sup>13</sup>。

### (三)信賴保護原則

倘稅捐義務人因信賴稽徵機關之特定行為，始據以進行無法回復之財產上處置，而依一般法律感情，稅捐義務人之信賴較值得保

<sup>11</sup> Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 2 Rn. 144; Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., 2009, § 4 Rn. 37 f.

<sup>12</sup> 陳清秀，稅捐法定主義，收於當代公法理論——翁岳生教授祝壽論文集，頁598以下。

<sup>13</sup> Vgl. Reinhold Zippelius, Rechtsphilosophie, 2. Aufl., 1989, S. 170 f.; 有關稅法上個別案件正義的進一步說明，詳如後述。

護時，則行政之合法性原則必須讓步犧牲，於此情形，依誠實信用原則以及信賴保護原則，即可對抗阻礙稅捐債權之請求<sup>14</sup>。

有關稽徵機關之行爲，並不以積極作爲爲限，在應可期待有所表示或作爲的情形，其沉默或不作爲，甚至於無效的行政處分如人民並不知其無效，亦得構成信賴要件。行政法院73年判字第1585號判決亦認爲稅法上有公法上信賴保護原則之適用。行政法院76年判字第474號判決更指出：「公法上之爭訟，應有信賴保護原則之適用，亦即當事人信賴行政機關之決定存在，已就其生活關係有適當的安排者，必須予以保護或給予合理之補償。<sup>15</sup>」均可見以人民之信賴保護爲其內容之誠實信用原則，可修正稅捐債務關係。最高行政法院91年判字第2281號判決也認爲稅捐核定處分有信賴保護原則之適用<sup>16</sup>。

例如稽徵機關對於稅捐義務人承諾其對於稅捐義務人所意圖實現之事實關係，欲以某一特定方式進行課稅，而稅捐義務人因此信賴上述承諾，並已爲相應之處置安排時，則稽徵機關即不得主張超越「所已承諾之稅捐」之稅捐。其已承諾免稅之情形，亦同。但稅捐義務人對於稽徵機關之承諾，倘尚未據以作爲安排處置的基礎時，則稽徵機關仍可逕行撤銷或廢止承諾。

又適用於稅捐法律關係上之誠實信用原則，亦禁止稽徵機關就課稅處分當時，因違反調查義務，致未知悉之事實，於嗣後以發見新事實或新證據爲理由，對於稅捐義務人爲不利之撤銷或變更原處分，以維持法律秩序安定性與納稅人之善意信賴保護<sup>17</sup>。惟稅捐義務人僅於其已履行其稅法上之協力義務，尤其是稅捐申報義務爲限，

<sup>14</sup> BHF v. 5.2.1980 HFR 1980, S. 22\2 f.; Tipke/Lang, Sruerrecht. S. 654.

<sup>15</sup> 本件判決係關於農地重劃事件，參見行政法院裁判要旨彙編，第7輯下冊，1989年6月，頁1134。

<sup>16</sup> 反對說，最高行政法院91年判字第1029號判決認爲課稅處分並非授益處分，自無信賴保護原則之適用。

<sup>17</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 21 Rz. 406.

始得援引誠實信用原則<sup>18</sup>。在此所謂履行協力義務，德國實務上見解概認為必須稅捐義務人已「完全」履行其協力義務，亦即例如提出稅捐申報時，必須已經正確、完整、明確的將課稅相關事實，提供稽徵機關審查之情形為限<sup>19</sup>。

在財政部所發布的解釋令函，也應保障人民對於法令狀態之善意信賴保護。因此，雖然原則上「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」（釋字第287號解釋）。

但在涉及法令變更而構成人民信賴保護之情形，在追求依法課稅之同時，也應兼顧人民信賴保護。亦即「行政法規（包括法規命令、解釋性或裁量性行政規則）之廢止或變更，於人民權利之影響，並不亞於前述行政程序法所規範行政處分之撤銷或廢止，故行政法規除預先定有施行期間或經有權機關認定係因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，制定或發布法規之機關固得依法定程序予以修改或廢止，惟應兼顧規範對象值得保護之信賴利益，而給予適當保障，方符憲法保障人民權利之意旨。制定或發布法規之機關基於公益之考量，即社會整體利益優先於法規適用對象之個別利益時，自得依法定程序停止法規適用或修改其內容，若因此使人民出於信賴先前法規繼續施行，而有因信賴所生之實體法上利益受損害者，倘現有法規中無相關補救規定可資援用時（如稅捐稽徵法第四十八條之三等），基於信賴之保護，制定或發布法規之機關應採取合理之補救措施或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害。」（釋字第525號解釋理由書）。

在2011年11月23日修正稅捐稽徵法第1條之1第2項增訂：「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

<sup>18</sup> 此為德國通說及聯邦財務法院判決一貫見解，參Tipke/Kruse, AO, 1986, § 173 Tz. 28 ff.

<sup>19</sup> BFH BStBl 1972, S. 107; 1974 S. 539; BFH v. 13.11.1985, BStBl 1986, S. 242.

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。」也從信賴保護原則觀點，限制函釋之適用範圍，避免以行政命令追溯既往而導致納稅人遭受不可預測之損害。

#### (四)形式的平等原則

稅捐的平等也可以理解為「恣意的禁止」。如果法律上的差別待遇，並無法找到一個合乎理性的、從事物的本質所導出的理由或其他明白的理由時，則該規定即應認為是恣意的。

稅捐的平等要求稅捐的一般性與普遍性，對於凡是滿足稅捐要件事實的人，均應強制的加以稅捐（所謂「課稅之合法性原則」），以維持負擔的公平。亦即課稅規定原則上屬於強行規定，不得違反，而要求稅法規定應當一體適用（所謂適用要求）。然而稅務案件屬於大量反覆案件，稽徵機關以有限的人力物力處理，不可能鉅細靡遺的調查課稅。因此應當整體性的公平執法，適用所謂「法律適用之公平原則」，稽徵機關不宜僅針對少數納稅義務人窮追猛打，而對於其他多數納稅義務人則輕輕放過，不予查稅。從而在選案查核過程中，應注意執法之公平性。例如針對重大異常案件，普遍性的進行調查，而不宜僅針對某一個檢舉案件查核，以免公權力淪為少數人挾怨報復之工具。

#### (五)比例原則

比例原則或稱為禁止過分原則，亦為法治國家原則所導出的原則，在此是指任何國家行為包括立法、行政及司法行為對於國民受自由保護之領域加以干涉時，其措施應符合目的與手段間之比例原則（目的與手段關係之合理性）<sup>20</sup>。亦即稅法或稅務行政（在其裁量的範圍內）不得過分的進行不必要的規定或指令。在下述的情形即屬過分：

<sup>20</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 209.

(1) 凡是並非達成目標所適當的（欠缺適當性），亦即其不適當的、對於目的不能發生作用的手段，均非必要（所謂適當性的要求）。

(2) 凡是國家的措施（或處置）的目標，也可以用其他相同效果的手段達成，而對於人民的有關基本權利並不發生侵害或侵害較少的，該手段即欠缺必要性（所謂必要性的要求）。

(3) 期待可能性（狹義比例原則）：如果要求納稅義務人履行之協力，必須造成其不成比例之費用負擔時，則欠缺期待可能性，此時應引進概算費用之作法，以減輕納稅人之守法成本負擔。

### 1. 稅法上協力義務之要求

在稅法上，為貫徹公平實現稅捐債權及合法課稅之目的，稅法上多課予納稅義務人於稽徵程序應主動提供課稅資料之協力義務（最高行政法院100年判字第1353號判決）。亦即納稅義務人對於所支配管領範圍內之事項，負擔共同責任，對於稽徵機關調查事實關係應予以協力的義務。尤其應對於課稅有關事實應完整而真實的開示，並應提出其所知悉之證據方法。

協力義務之要求有其界限，不能無限上綱，而應符合法治國家之比例原則。稽徵機關本於程序裁量，要求納稅義務人協力之事項，首先必須具有(1)適當性，亦即協力事項必須至少可能涉及課稅事實，而非與課稅無關之事實。其次必須具有(2)可能性，亦即其協力要求在具體案件上必須在「客觀上與主觀上」具有可能性（履行可能）<sup>21</sup>。(3)必要性（如果為達成目的而有數種適當的查明手段時，應選擇對於當事人損害最少之協力方式為之）。(4)相當性（其採取之協力義務要求手段，與達成調查課稅事實目的間應符合比例性，不得不成比例），亦即當事人因此所蒙受之不利益，不得遠超過可期待的稅捐效果。例如不致於過度侵害隱私權、危害生存權、傷害人性尊嚴等基本權利。以及(5)期待可能性（作為裁量界限）：在此

<sup>21</sup> Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2003, § 90 Rn. 75 ff.

涉及與義務人主體有關之評價標準，要求協力義務之履行，必須在客觀上及主觀上可期待義務人能夠履行，而非不尋常的相當困難。例如要求納稅義務人鉅細靡遺的條列出數年前發生之相關支出細目、用途而已經超出當事人主觀上能力範圍時，即屬欠缺期待可能性，而超出協力義務之界限範圍，無庸協力<sup>22</sup>。亦即其無期待可能性，已經構成過度要求，而同時違反上述相當性原則<sup>23</sup>。

## 2. 禁止處分財產應符合比例原則

稅法為保全稅捐債權，而賦予稽徵機關「得」對於納稅義務人之財產進行禁止處分（稅捐稽徵法第24條第1項）。此項禁止處分權限之行使，也應符合比例原則，若欠稅人每筆不動產之公告現值或評定價格，均遠超過其納稅額，而又不能分割處理時，稽徵機關如認為確有保全之必要，得選擇較為接近應納稅額且較具有保全稅捐價值之一筆為禁止處分<sup>24</sup>。

## 3. 限制出境處分應符合比例原則

再者，稅法為保全稅捐債權，賦予財政部「得」對於納稅義務人或其負責人進行限制出境處分（稅捐稽徵法第24條第3項）。此項限制出境處分權限之行使，也應符合比例原則。亦即欠稅人或欠稅營利事業之負責人如有潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者，應予限制出境。反之，如果其財產均被查封或禁止處分，並無潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者，則稅捐債權之保全經由財產查封禁止處分，已經足以達成行政目的，應不予限制出境<sup>25</sup>。

<sup>22</sup> Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2003, § 90 Rn. 104.

<sup>23</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, § 92 Tz. 10.

<sup>24</sup> 財政部70年8月25日台財稅字第37059號函。

<sup>25</sup> 德國立法例（護照條例）採此見解。最高行政法院92年度判字第467號判決也基於比例原則，認為如海關已就受處分人相當於應繳金額之財產禁止處分，自不宜再為限制受處分人出境之處分。



在比例原則之適用上，有關限制出境對象之負責人的內涵，應取向於客觀目的解釋，符合公司法上負責人之權責狀態，以實際有權責處理公司財產以繳納欠稅之負責人為限，加以限制出境，始能達成確保稅收之保全執行目的。而不應超越私法上負責人之權責狀態，以欠缺實際權責之形式上負責人（人頭或因經營權轉讓而已經離職等之負責人），作為限制出境對象，否則無法達成保全債權之目的，將違反憲法上比例原則，司法機關應有介入審查權限<sup>26</sup>。

#### （六）正當法律程序原則

形式的法治國原則也要求課稅侵犯人民財產權時，應遵守正當法律程序。有關正當法律程序之內涵，釋字第709號解釋理由書指出：「憲法第十五條規定人民財產權應予保障，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴（本院釋字第四〇〇號解釋參照）。……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（本院釋字第六八九號解釋參照）。……應踐行之正當行政程序，包括應規定確保利害關係人知悉相關資訊之可能性，及許其適時向主管機關以言詞或書面陳述意見，以主張或維護其權利。」

上述正當法律程序如適用於稅法上，應可歸納如下：1. 稅捐稽徵程序之法定原則。2. 稅捐稽徵程序上之正當法律程序。3. 稅捐實體規定內容之法定（租稅法律主義，禁止以行政命令課稅）。4. 稅捐實體規定內容之正當。

又正當法律程序如適用於稅法處罰程序上，有關稅捐罰鍰處分

<sup>26</sup> 黃士洲，法人應以何人作為限制出境對象——台北高等行政法院95年訴字2675號及3352號判決簡評，收於司法院印，行政訴訟相關論文彙編，第6輯，2009年，頁564以下。

之撤銷訴訟程序，基於「無責任推定原則」以及「有疑問，則為有利於行為人」之認定原則，對於納稅人逃漏稅捐之所漏稅額多寡，法院應本於獨立審判精神，自行認定，不受本稅課稅處分及其判決之拘束<sup>27</sup>。蓋本稅可以因納稅人違反協力義務而降低證明程度，其事實認定之證據法則與違章處罰程序之證據法則顯然有別，自不應受其拘束。

又對於罰鍰額度之審查，因行政處罰涉及對於人民之制裁，也應賦予法院廣泛的審查權，包括處罰金額等應由法院作最後之決定<sup>28</sup>。亦即在罰鍰的行政訴訟案件，其制裁性質與刑罰類似，因此，在立法政策上，應準用刑事訴訟法規定，由行政法院決定當事人應否處罰以及應處以多少罰鍰。此與刑事判決由法院決定處罰刑度（量刑）之情形相同，以保障人權<sup>29</sup>。因此，似應參考德國及日本立法例，不應承認行政機關對於處罰金額之行政裁量權<sup>30</sup>。實務上以往傾向於認為有關罰鍰倍數及金額多少，屬於行政裁量權範圍，行政法院原則上僅及於合法性審查，並不及於合目的性審查，因此，無法自行判決決定罰鍰金額（行政法院86年2月19日庭長評事聯席會議決議）。此一見解，有違正當法律程序之要求，建議應予變更。

27 陳清秀，稅法總論，2014年8版，頁664以下。

28 陳清秀，前揭書，頁665以下。

29 早年在財務案件處理辦法施行年代，各稅法也均規定有關稅務違章案件之處罰，移送法院裁定為之，亦即由法院決定其處罰額度，而非授權行政機關裁量處罰金額。此項由法院決定處罰金額之作法，較為保障人權。尤其是處罰金額巨大的違章類型，更有必要由法院決定，較為公正。

30 參見洪家殷，行政罰法論，2008年6月2版，頁320以下。釋字第289號解釋理由書認為：「國家因人民違反稅法而課處罰鍰，雖屬行政處分性質之行政秩序罰，惟基於立法政策之考量，亦非不可於稅法規定由法院以裁定為之。」似過度考量秩序罰之行政處分性質，而忽略人權之保障。就此日本學者即有認為由行政機關裁罰之作法，屬於相對落後國家（未充分保障人權）之象徵者（參見市橋克哉，日本における行政罰法制度改革の方向性——行政權の強化に向かうのか、司法權の強化に向かうのか，發表於東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，2007年6月），值得深思。

### (七)權利保護

依據「有權利，即有救濟」(Ubi ius ibi remedium)之法理，凡權利受侵害時，應有法律救濟方法，乃為權利之本質<sup>31</sup>。換言之，基於有權利即有救濟之原則，人民權利遭受侵害時，必須給予向法院提起訴訟，請求依正當法律程序公平審判，以獲及時有效救濟之機會，此乃訴訟權保障之核心內容(司法院釋字第653號解釋理由書，釋字第396號、第574號解釋參照)。

依形式的法治國原則，強調有無提供納稅人權利救濟途徑。

又人民提起行政訴訟，經窮盡訴訟途徑(經上訴最高行政法院仍被裁判駁回)確定之後，如認為確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義，以致其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害者，則可依據司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定，聲請解釋憲法，以資救濟。此項納稅人聲請釋憲程序，為落實法治國家原則之重要救濟制度。

有關稅法規範之合憲性審查，德國稅法學者Dieter Birk教授認為有下述三個階段<sup>32</sup>：

第一階段為稅法規定之負擔效力是否符合平等原則之標準，亦即是否按照量能課稅原則公平的分配。

第二階段為一個稅法規範，如果除了負擔作用外，尚具有形成作用時，則應審查：依據該項形成作用所產生之行為強制是否符合國民之自由權利。如果該負擔作用與形成作用均未牴觸憲法，則該稅法規定合憲。

第三階段，如果稅法規定之負擔作用違反量能課稅之公平原則，但其形成作用則符合憲法甚或是實現國家基本國策時，則應審查該形成目標可否正當化平等原則之違反。

<sup>31</sup> 翁岳生，行政訴訟制度現代化之研究，載於氏著，行政法與現代法治國家，1982年4版，頁392。

<sup>32</sup> Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 215.

德國聯邦憲法法院歷年來判決多認為稅法規範基於引導管制目的，而要能正當化平等原則之違反，必須「可辨識」立法者已經作成此種引導管制目的之決定，而且稅法在構成要件上已經事先加以規定，並以符合平等原則的方式加以形成。其稅捐優惠效果，對於受益人必須盡可能公平的加以實現，而非取決於偶然的恣意的發生。如果立法者所要實現之引導管制目的實際上並未達成，則不得作為正當化違反平等原則之理由<sup>33</sup>。

## 參、實質的法治國原則在稅法上之適用

### 一、實質的法治國原則之意義

從憲法導出實質的法治國家（materielle Rechtsstaat）之要求，所謂依法行政之「法」，不僅消極的維護社會秩序、排除危害，更積極的要求其法律的內容必須合理，具有社會的正當性，以保障人權，伸張社會正義。並採用違憲審查制度，對於內容不當的法律，應參照憲法加以排除<sup>34</sup>。

實質的法治國家原則的內涵學者間見解上不一致。有關有認為應從憲法上之基本權利加以建構<sup>35</sup>。德國學者蕭勒（U.Scheuner）教授認為實質的法治國家概念，應將「基本價值」的觀念世界納入考量（價值法學派），亦即必須包含有特定的、實質的基本價值以及基本要素，這種基本價值有二：（一）尊重及維護個人的自由，作為國家存在基礎，以使人民可以自主決定的發展。在此不僅為單獨個體之個人的自由，也是為國民的自由，也是自由的政治秩序之基本要素<sup>36</sup>。（二）國家權力應受法律上的拘束，並應超越單純的合法性，其目

<sup>33</sup> 參見張桐銳／高文琦譯，遺產稅與平等原則判決（BVerfGE 117, 1），德國聯邦憲法法院第一庭2006年11月7日判決，收於司法院編印，德國聯邦憲法法院裁判選輯(五)，2011年，頁315（335）；Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 216.

<sup>34</sup> 蘆部信喜／高橋和之，憲法，2007年4版，頁14。

<sup>35</sup> Degenhart, Staatsrecht I, Staatsorganisationsrecht, 25. Aufl., 2009, S. 102.

<sup>36</sup> Scheuner, Die neuer Entwicklung des Rechtsstaates in: Deutschland, in: Staatstheorie

標在對抗恣意與不法，防止不公正的、偏頗的及無限制的行使政治權力。且受法之拘束的意義，並不單純只是界定限制執行權力，更應針對立法內容導入正義與平等的精神，並安全與穩定的界定個別國民的生活領域。此外，國民不僅是被消極的要求遵守法律的對象，也屬於法治國家秩序之一環，應共同參與立法之形成，亦即法治國家之法律，必須由國民或國民代表之議會所制定<sup>37</sup>。

美國學者莫爾也主張實質的法治內容，包括：(一)權力分立。(二)平等與形式正義。(三)自由與事先規定。(四)實質公正（符合國民一般法律感情與正義感）。(五)程序公正。(六)有效的審判。莫爾並關注法律施行成果，亦即法律理論解釋會產生何種結果，任何導致更好結果的理論便是可取的<sup>38</sup>。

我國行政法學者翁岳生教授也指出法治行政在未來的發展，應檢討下列五個方向：(一)個人基本權利之保障，以取得公益與私益之平衡。(二)重視民主原則。(三)均富原則的實現。(四)行政效能的提高。(五)健全權利保護制度<sup>39</sup>。

因此，實質的法治應以倫理道德為基礎，實質的公平（衡平）價值應優越於效率價值<sup>40</sup>，以為個人確保個人自由及維護人性尊嚴提供必要的條件<sup>41</sup>。

und Staatsrecht, Listl und Rübner (Hrsg.) 1978, S. 206.

<sup>37</sup> Scheuner, Die neuer Entwicklung des Rechtsstaates, in: Deutschland, in: Staatstheorie und Staatsrecht, Listl und Rübner (Hrsg.) 1978, S. 207. 另參見陳新民，法治國家論，2001年，頁110。

<sup>38</sup> M. S. Moor, "A Natural Law Theory of Interpretation", Southern California Law Review, vol. 58, 1985, pp. 227-398. 引自高鴻鈞，現代法治的出路，2003年，頁221。

<sup>39</sup> 翁岳生，法治行政之時代意義，收於法治國家之行政法與司法，2009年2版，頁217以下。

<sup>40</sup> 高鴻鈞，現代法治的出路，2003年，頁293，指出：「功利主義的效率觀與個人主義的價值觀，成為現代民主形式法治所體現的主要價值。對這兩種價值過分強調，導致了公平與群合價值失落。通過民主實質法治的矯正與補救，這種緊張關係多少得到了某種程度的緩解。」

<sup>41</sup> 高鴻鈞，前揭書，頁228-230、285-286。

## 二、實質的法治國原則在稅法上之適用

實質的法治國要求整體的租稅負擔應當公平的分配與各個個別的納稅義務人。至於租稅負擔公平分配之問題，應先探討各項稅目的正當性（合法性）問題<sup>42</sup>。亦即稅捐正義作為憲法之基本原則，是稅法的核心價值，納稅義務必須符合正義原則<sup>43</sup>。從憲法上觀點觀察，納稅義務之實體的基本價值判斷，應從憲法上基本人權以及憲法上基本原則導出，包括個人的人性尊嚴、生存權、自由平等權、婚姻及家庭之保障、財產權及居住地不可侵犯權<sup>44</sup>。

因此，稅法作為法治國家的法律秩序之一環，稅捐法律秩序尤其應以具有實現稅捐正義之任務的方式進行發展。法治國家並不應僅窮盡於形式的合法性，亦即稽徵機關不能以課稅的一切程序合法，即為滿足。而應進一步致力於稅捐正義的實現，才能實現實質的法治國家<sup>45</sup>。

### （一）稅法應將整體稅捐負擔，按照公平的標準，分配與國民負擔

實質的法治國原則要求稅法應符合稅捐正義的要求，稅捐正義依賴國家的「課稅倫理」（Bestuerungsmoral）與納稅人的「稅捐倫理」（Steuermoral）維生<sup>46</sup>。課稅倫理要求國家或地方自治團體在課稅上符合倫理法則，稅捐倫理要求納稅義務人公平負擔納稅義務<sup>47</sup>。法治國家必須是正義的國家，有關稅法規定必須以各項公平合理原則為基礎，並加以執行，以保護國民免於不法，並落實稅法規定的內部倫理性，亦即稅法應將整體稅捐負擔，按照公平的標準，分配與國民負擔<sup>48</sup>。

42 Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 228.

43 侯作前，稅法主體的權利義務，收於徐夢洲主編，稅法原理，2008年，頁117。

44 侯作前，前揭文，頁118。

45 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Tz. 4.

46 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Tz. 4.

47 Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 236.

48 Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 239.

釋字第696號解釋理由書亦謂：「憲法第七條所揭示之平等原則非指絕對、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。……法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（本院釋字第682號、第六九四號解釋參照）。」

## （二）依據各項符合事理之原則建立稅法上實質正義

稅法的內在體系理論，在於建構稅法符合「稅捐正義」之要求，其整體應具有正義之法的本質，使稅法構成法治國家秩序之一環<sup>49</sup>。

公正的法律乃是經由各項合乎事理的原則的體系所產生，此種體系又稱為內在的體系（Das inneres System）。法律內在體系的發現，乃是取向於價值以及體系的思考方式，內在體系具有闡明法律秩序內部的價值判斷的統一性，並對之加以說明的任務。

### 1. 稅法上各項基礎原則

依據德國學者Joachim Lang教授見解，支撐稅法的內在體系的各項法律原則，可以分類如下<sup>50</sup>：

#### （1）稅法的基礎原則（Systemtragende Prinzipien des Steuerrecht）

稅法的基礎原則乃是支撐整部稅法的原則，其在擔保法治國家原則之實現，多涉及形式的與實質的法治國家原則，此類法律原則首先是憲法上的原則，例如憲法上的平等原則、租稅法律主義、禁止過分的比例原則、以及社會國家原則等。其次憲法上原則於稅法上被具體化之原則，例如量能課稅原則、婚姻及家庭之不利課稅禁止原則，均屬於憲法上價值秩序所導出之原則，具有憲法上效力。

<sup>49</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 3；黃茂榮，稅捐法體系概論，收於黃茂榮，稅法總論，第1冊，2012年增訂3版，頁129。

<sup>50</sup> Lang, in: Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 11 ff.

此類基礎原則乃屬於欠缺法規形式而不具有規範特徵的「開放性」原理原則，具有指導性法律思想的特徵。

例如德國聯邦憲法法院2006年11月7日判決即指出：「平等原則在稅法領域之特殊表現形式為租稅正義原則，依據此一原則，原則上應依照經濟上之給付能力課稅。對於納稅義務人，原則上應經由稅法之規定，在法律上及事實上課予相同之負擔。」<sup>51</sup>也承認量能課稅原則屬於憲法上平等原則在稅法上之表現形式。

### (2) 具有憲法效力之下位原則 (Verfassungskräftige Subprinzipien)

上述稅法體系上之基礎原則所派生出之個人課稅原則、對於所有的個人之所得普遍課稅原則、客觀及主觀的淨額所得原則，雖然僅適用於部分稅法規定（例如所得稅法），但其均是對於憲法的基本價值決定加以具體化，因此具有憲法的效力。

### (3) 個別法律上的原則 (Einfachgesetzliche Prinzipien)

個別稅法規定之原則對於稅法的內容體系更進一步具體化，例如市場所得說或純資產增加說的所得原則、名目價值（金錢價值1：1）原則或會計原則等。此類原則並不具有憲法拘束力。

## 2. 稅法的規範類型

在稅法的內在體系上，稅法的規範類型，依據德國稅法學者 Tipke/Lang 二位教授之分析，可區分為財政目的規範 (Fiskalzwecknormen)、社會目的規範 (Sozialzwecknormen) 與簡化規範 (Vereinfachungsnormen)。一個稅法或一個規範，也可能為實現雙重的或數個目的。

### (1) 財政目的規範

稅法的大部分規範均是財政目的規範（以財政收入為目的之規範）。其乃以滿足公共預算所必需的財政需要為目的（原始的功能）。此類規範乃是依據分配的正義的標準，作成具體的課稅價值

<sup>51</sup> 參見張桐銳／高文琦譯，遺產稅與平等原則判決 (BVerfGE 117, 1)，德國聯邦憲法法院第一庭2006年11月7日判決，收於司法院編印，德國聯邦憲法法院裁判選輯(註)，2011年，頁315 (334)。



的決定，在此當然必須考慮到基本權利。財政目的規範首先主要應取向於量能課稅原則，以發揮公平及衡平功能，其亦可能取向於量益原則（例如不動產稅）。財政目的規範亦可能進行稅捐減免，將某些項目排除在課稅要件之外。例如為避免重複課稅或過度課稅，而將其他稅目已經課稅之標的，不納入課稅對象範圍（例如土地交易已經課徵土地增值稅，因此土地交易所得免徵所得稅）。同時，財政目的規範也可能附帶具有經濟的及社會的效果（附帶效果），但此種附帶效果並非財政目的規範的目的，例如所得稅法與營業稅法的財政目的規範，並不具有妨害經濟活動（投資、儲蓄及消費）的目的<sup>52</sup>。

## (2) 社會目的規範

稅法也利用社會的目的規範加以實施，在此所謂「社會的」（Sozial），並非單純指援助無所得或所得甚少的群體，而更多指增進公共的利益或社會的利益、公共的福利、人民的團體生活等。社會目的規範乃是管制的（規制的、指導的、干預的、工具的）規範，而以實現社會政策的（修正福利的、重分配的），經濟政策的、文化政策的、健康政策的、職業政策的目的而非財政的目的。此種規範並未作成任何課稅價值的決定，它可能經由各種稅捐優惠減輕稅負，也可能創設附加的稅捐負擔（例如損失與盈餘互抵及損失扣除的限制）或特別稅。

社會目的規範可能取向於各項極為不同的正義的原則或合目的性原則，例如取向於需要原則或功績原則。社會目的規範就其負擔作用而言，固然違反分配正義，但仍可基於稅捐上統制的理由加以正當化，此種違反平等原則的正當化，僅於其管制目的在憲法上具有足以平衡違反分配正義（量能課稅原則）而值得促進的位階，才能成立。例如稅法如果規定為促進環境保護的目的，而對於投資於環境污染防治設備的金額，准予定額抵減營利事業所得稅，以獎勵特定的經濟上行爲，此種稅捐優惠，雖產生在相同的給付能力者

<sup>52</sup> Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 20.

間，而有不公平的負擔效果，但此種違反平等原則卻可以其管制目的（環境保護）加以正當化。

為正當實現社會目的規範（包括社會、經濟、學術、文化、國民健康的政策目的規範）的目的，尤其稅法上的補助或獎勵目的，應考慮公共利益原則、需要原則以及功績原則。換言之，在解釋適用稅法上有關社會目的規範時，尤其應考慮公益原則、需要原則或功績原則<sup>53</sup>。

1. 公益原則（*Gemeinwohlprinzip*）亦即一般的公共利益原則，有關稅捐優惠之規定，通常必須有關於增進公共利益之考量，才能正當化。否則即違反平等原則。又稅法對於某些類型加重課稅負擔，例如課徵環保稅捐、菸酒稅捐等具有社會目的之稅捐、禁止扣除等加重稅捐負擔之規定，均應經由維護或增進公共利益加以正當化。

2. 需要原則（*Bedürfnisprinzip*）乃是考慮經濟上的需要，而給予稅捐優惠。經濟上的需要乃是消極的經濟上給付能力，尤其是並無充分的所得供給。稅法上的優惠補助，如果增加遞減的需要或增加給付能力，則無正當性。在社會的國家中，如為了促進家庭利益（因應少子化，鼓勵結婚及生育）而給予稅捐優惠，以實質上確保家庭生活關係；為了勞資雙方之地位平衡，而對於勞工之所得給予稅捐優惠，也是增進公共利益之手段，屬於需要原則之表現。但如財政目的規範，基於稅捐上經濟負擔能力而減少課稅，例如維持最低限度之生存權而給予基本生活費之扣除額，則不屬於需要原則所要實現之社會目的規範<sup>54</sup>。

3. 功績原則（*Verdienstprinzip*）乃是對於增進公共利益之特定行為，給予酬謝優惠。例如立法者對於發明或公益捐助，給予稅捐優惠，或獎勵其投資在經濟上弱勢之領域或為公益目的；例如環境保護或文化歷史建築之保護，而給予稅捐優惠<sup>55</sup>。亦即取向於「各取

<sup>53</sup> Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, 1981, S. 49 f.

<sup>54</sup> Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 126.

<sup>55</sup> Tipke, aaO., § 4 Rz. 129.

所值」(Jeder nach seinen Verdienste)的正義法則，即係根據功績原則。

在社會目的規範中最重要，包括下述二種<sup>56</sup>：

(1)管制的規範 (Lenkungsnormen) (規律的、指導的或干預的規範)

此類規範欲透過稅捐負擔之減輕或加重，而引導納稅義務人之特定的公益行為，因此與公共利益有關，而可以透過公益原則或功績原則加以正當化。此類規範也要求應遵守法治國家原則之規範明確性。亦即如果稅法合法的也以管制目的進行規定時，則應在構成要件規定上以充分明確的方式，指出其管制目的。而不應隱藏在財政目的規範(例如過低估價之規範)中，而無法被認識到。

(2)重分配規範 (Umverteilungsnormen) (修正福利的、重分配的規範)

此類規範以財富調整為目的，以維護社會衡平之利益。其中財富增加(例如稅法倘若對於家庭及勞工給予稅捐優惠，即屬之)，可以依據需要原則加以正當化。而其餘財富重分配之規範(例如累進稅率課稅)，則可以社會國家原則加以正當化。

就實質而言，社會目的規範並不屬於稅法，而歸屬於經濟法、社會法或其他領域。社會目的稅目，例如菸酒稅，一般而言，除了社會目的外，也附隨的具有財政目的。有關減輕稅捐負擔的社會目的規範，具有稅捐優惠效果，亦有稱為稅捐補貼或稅捐利益。如果減免稅負之社會目的規範，並無法加以正當化時，則構成特權，應屬違憲。反之，如果加重稅負之社會目的規範，無法被正當化時，則構成歧視之差別待遇，違反平等原則。如果社會目的規範雖然無法加以正當化，但在其內容符合量能課稅原則時，可否改作為財政目的規範加以維持，值得進一步探討<sup>57</sup>。

<sup>56</sup> Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 21.

<sup>57</sup> Tipke/Lang, aaO., § 4 Rz. 22.

### (3)簡化的規範：稽徵經濟原則之表現

簡化的規範係基於稽徵技術上、經濟上理由，為使稅法的適用更為容易、簡政便民，而不應以提高財政收入為目的，而破壞稅法的內在價值體系。簡化具有可行性或更為經濟而設，以避免法律過於複雜化，並盡可能減少爭議，提高稅法之實施可能性，例如透過類型化、概算費用額、免稅額等規定簡化稽徵程序，均可使稅法規定可理解、更加透明化，公平執行，並簡化實現稅捐債權之稽徵程序，節省稽徵人力、物力負擔。故簡化的規範應取向於實用性原則，以發揮其稽徵行政效率及簡化的功能。

依據德國聯邦憲法法院2006年11月7日判決見解，由於稅法通常涉及經濟生活中之大量事件，基於可行性之考慮，稅法必須將連結到稅法上法律效果之課稅要件事實類型化，並因此在相當的範圍內，無法兼顧個別案件甚至於整個案件類型之特殊性。但類型化仍對於納稅義務人產生經濟上不平等效果，不得過分的超過一定限度。亦即類型化所帶來之稅捐上好處，與類型化所必然產生之稅捐負擔上之不平等，應處於適當的比例，以符合比例原則之要求<sup>58</sup>。

稅法上類型化或概算化的憲法上正當性基礎，在於立法者實際上把握典型的生活事件類型，亦即符合實際的情形<sup>59</sup>。而且類型化必須符合比例原則，亦即其簡化是適合的、必要的，以及具有相當性的<sup>60</sup>。因此，立法者在類型化規定上，不得選擇非典型的案件作為典範處理，而應以符合實際的典型案件類型作為標準，進行處理之基礎<sup>61</sup>。

<sup>58</sup> 參見張桐銳／高文琦譯，遺產稅與平等原則判決（BVerfGE 117, 1），德國聯邦憲法法院第一庭2006年11月7日判決，收於司法院編印，德國聯邦憲法法院裁判選輯(四)，2011年，頁315（334）。

<sup>59</sup> BVerfG-Beschluß v. 10.4.1997 (2 BvL 77/92) BStBl. 1997 II S. 518.

<sup>60</sup> Dieter Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., 2009, § 2 Rn. 218; BVerfG, 2 BvL 7/98 v. 4.4.2001, [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20010404\\_2bv1000798.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20010404_2bv1000798.html).

<sup>61</sup> BVerfGE 116, 164 <182 f.>; BVerfG, 2 BvL 1/07 v. 9.12.2008, [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20081209\\_2bv1000107.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20081209_2bv1000107.html).