

國立政治大學法律學系研究所

碩士論文

指導教授：廖元豪博士

租稅優惠禁止過度原則之憲法連結



研究生：林榮華

民國一百年六月

謝辭

習法至今，默默細數悄逾十載歲月；回首過往，靜靜品味滿是酸甜苦辣。遙憶當年，一傻漢青肆心入法堂窺見珍奧，饜口饞舌欲風捲殘雲，惟縱情學海後方悉實乃井蛙旱泳難登彼岸。浮沉之際，幸蒙恩師提攜指引方不致為失舵之舟，至親照育扶助方不致無以為繼，知交契心針砭方不致頹喪功敗；深情厚意，言不足表字無以載。

本文得以付梓，首要感謝恩師廖元豪教授願在我徬徨之時伸出援手而將我從深淵中拉起，並給予充分的鼓勵與指導而澄澈我的觀念與思考，悠游於其自由且開放的學風下，法學變得更生動有趣，也變得更貼近人性。此外，必須感謝啟蒙我經濟憲法及稅法學習的蘇永欽教授及陳敏教授，兩位於治學修身時嚴謹的態度，向來令人感佩並成為許多莘莘學子效法的目標。還有，當然須感謝口試委員陳清秀教授與劉定基教授給予本文許多實質的建議與幫助。陳清秀教授乃我國稅法學巨擘，其淵博的學問為我國稅捐實務與稅法理論架接出一道橋樑，使許多富有爭議的稅法難題，得以兼顧人權保障及稽徵效率的方法獲得解決，每每拜讀其專書及專論時，都令我受益匪淺。劉定基教授為我國憲法學新銳學者，其前瞻性的觀點、清晰的思路及縝密的邏輯，令我感到十分敬佩；對於本文，其指出一些邏輯上的盲點，並給予實質的建議與修正方向而提供莫大的幫助，在此我要敬上深深地感謝。

其次，要感謝養育我成人並無條件地支持我的父母，雖然我一直沒有學會如何用嘴說出愛，但在你們身上我卻學會如何用行動去愛，而我將永遠敬愛你們。此外，還有我那懂事的小妹，謝謝妳在我無力扛起家計的時候貼心地為我分憂，能和妳成為兄妹我感到很幸福。

再來，要感謝包容及幫助我的同學及摯友們，從台北工專時期的同學們包括：豪君、正宏、富美，特別同時也是政大法律系同學的正宏，謝謝在這段期間內對於論文資料及其他資訊提供的頂力協助；東吳法律系時期的同學們包括：立民、煜昇、瓊芬、汝怡、佳雯、英瑾、建旭、允靖、峻源、國安，特別是每次到高雄就熱情相待的煜昇及瓊芬，以及總給我好建議的立民；政大法律系時期的轉學生家族們包括：書瀚學長、堅定學長、俊宏學長、佳蓉、宛君、信儀、新發、國偉、銘峰、嘉韻、輝鴻、惟元、逢誠、依蓉、佳勳、子俞、家豪、芊智，特別是絕對義氣的輝鴻，同為四「閒」人的新發、國偉、銘峰，以及體心的嘉韻；至政大法律研究所時期的同學們：錫平學長、志潔學長、立儒學長、仕宸學長、明訓學長、圉辰學長、俊棠學長、志誠學長、柏欣學姊、佩琄學姊、宜真學姊、昶宇、怡雯、馥瑤、德田、秀敏、家全、佳潔、玉玲、瑋華、偉如、世顏、宇修、允翔、南君、詠誼、宗弘、立偉、軍志、茗毅、榮光、毓民、弦璋、荃和、璧瑜、佳鴻、子誠、鍾安、蒞薰、宜諮、順毅、俐君、光倫、文華、人和、之昱、子琳、以璇、明勳，特別是朝夕相處二年的室友昶宇及世顏法官，「鬥嘴鼓」的錫平學長、志誠學長及圉辰學長，品學兼優的怡雯，善體人意的瑋華，適時提供論文上意見的偉如、佳鴻及

軍志，同門的馥瑤、德田、宇修、南君、榮光、子誠、人和，「好逗陣」的文華、鍾安、毓民及明訓學長。

還有，國考路上打氣鼓勵的好朋友包括：承龍、振湖、明燦、佳聖、承勳、呈樵、昌國、贊臣、振龍、孝敏，特別是今年喜獲明珠的承龍，說得出做得到的振湖，情義相挺的呈樵、佳聖及承勳；公務員基訓的好同學包括：大偉、柏華、碧雲、宛怡、俊良大哥、莊昌、力恆、蕙如、玉玫、靜文、靜萍、志宏大哥、欣怡、孟賢、慈芳、慈柔、鵬吏、凱玲、朝愷、彥憲、賜耀、子涵，特別是熱心的大偉及柏華；律訓第十八期第二梯的同學們包括：宜賢、思恬、佩霖、曉君、昌偉、邇任、耿誠、屋君、化豪、建至、潔非、禮榕、盛文、耿德、思玟、威勳、瑋孺、文華、曉君、耀賢、奕榔、詠御、正杰、朱玟、宗霖、宗雄、宗元、宗展、皇樺、心雅、乃茹、耿德、詠盛、良彥、品榕、韻婷、慧宜、念辛、慶鴻、家彰、質堅、陳健、佳容、建佑、平政、介然、昱葳、涵茹、蘇瑤、宗鳴，特別是最摯愛的第五組成員宜賢、思恬、佩霖、曉君、潔非、奕榔、思玟、昌偉、建至、宗展、宗元、邇任、威勳、宗雄、耿誠、化豪、禮榕、耀賢。

最後，由衷感謝口試當天給予溫暖協助的宜賢、佳鴻及偉如，此時此刻的我終於能體會陳之藩所說：「因為需要感謝的人太多了，就感謝天罷。」



摘要

稅捐稽徵法於民國 99 年 1 月 6 日增訂第 1 章之 1 有關納稅義務人權利之保護規定，其中第 11 之 4 條規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」揭示租稅優惠禁止過度原則，以確保其他納稅義務人權利。此項規定之目的，既然係就立法者訂定租稅優惠法律所加之限制，則其所謂的「不得過度」之認定標準自應遵守憲法之要求，惟租稅優惠禁止過度原則，涉及優惠性差別待遇，故其究應依據平等原則抑或依據比例原則作為其認定標準？不無疑義。

我國實務上關於租稅法之憲法爭議向以量能課稅原則與租稅公平原則處理之，故租稅優惠禁止過度原則、量能課稅原則及租稅公平原則三者間如何各自發揮其應有功能而不至於相互重疊甚至架空，從而建構一完整之憲法保護體系，以保障納稅義務人權利，值得加以討論。本文認為租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則三者間關係，應為廣義租稅公平原則乃租稅正義，基於分配正義時，其包括水平公平要求之狹義租稅公平原則與垂直公平要求之量能課稅原則；基於形成正義時，則包括水平公平要求之狹義租稅公平原則與垂直公平要求之租稅優惠禁止過度原則。由於量能課稅原則所關注的焦點應係在於所課與之租稅義務是否已反應出納稅義務人之租稅負擔能力，其側重的乃是程度深淺當否之問題，而比較接近比例原則之要求；而基於租稅正義之形成正義中垂直公平要求之租稅優惠禁止過度原則，其在遏止某些租稅優惠雖可通過平等原則之檢驗卻對於其他納稅義務人權利過度干涉而侵害之情況發生，因此租稅優惠禁止過度原則之審查模式，亦應與比例原則相似；至於憲法第 7 條平等原則之要求則歸屬狹義租稅公平原則以處理因負擔租稅義務而有差別待遇之情形。

首先，關於納稅義務人權利之憲法保障依據，本文認為與其求諸於國民主權、租稅國原則及社會國原則等要求，不如肯認憲法上稅捐基本權，並就其保障範圍與界限保持開放性，留予釋憲者解釋及使用的空間，才能對於納稅人權利徹底保護。其次，從資源有限性及有效稅率的觀點加以審視時，維繫國家正常運作所需支出而相對應的租稅範圍內具有封閉性，故國家倘若就其中某些納稅義務人所應負擔之租稅義務予以減輕或免除時，則該租稅負擔勢必轉嫁於其他納稅人身上，並且由於立法者於制定各種稅率時，僅就通常情形加以考量而訂定之，並未考量租稅優惠特別係誘導性租稅優惠之特殊情形，因此除了實際稅率與名義稅率偏離部分外，當初因無法考量有效稅率而增加的稅率部分，無形中亦轉嫁於其他納稅義務人，故租稅優惠係可能對於其他納稅義務人的權利造成侵害之情形。

關於租稅優惠的審查密度，我國釋憲實務所採取的標準似乎傾向於寬鬆的審查標準，惟如此一來與放棄司法審查無異，就其他納稅權利人之保障顯係不足。本文認為基於立法者具有民主正當性基礎及其具備高度的專業技術判斷與相關資訊，足以針對財政

需求而制定適妥之財政目的規範，因此立法者就此應享有立法形成空間，故應適用寬鬆的合理審查標準；於此前提下，由於任何租稅優惠均或多或少帶有一定政策性，而不同政策的實現對於全體國民均有不同程度之重要意義及影響，因此必須區分非經濟目標租稅優惠規範與經濟性目標租稅優惠規範予以寬嚴不一的審查標準，再就經濟性目標租稅優惠規範，區分公益團體租稅優惠與非公益團體租稅優惠予以寬嚴不一的審查標準，而建構類似美國關於言論自由之雙軌雙階審查模式，不可如現行實務般採取完全放任的態度。

針對非經濟性目標租稅優惠規範(例如：所得稅法第 4 條第 13 款規定)，由於此等租稅優惠不會對於市場競爭秩序產生重大的影響，其減免的租稅數額相對較小，最重要的是該等政策實現所需的時間較短致使租稅優惠的期間不致過長，其政策之執行極富彈性及機動性可隨時作適度調整，以及該等措施係在彌補社會福利制度不足之處，故應予以最寬鬆的審查標準，故只要立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯時，該等租稅優惠即不致於過度侵害其他納稅義務人之權利即與憲法保障之稅捐基本權無違。至於針對經濟性目標租稅優惠規範(例如：產業創新條例第 10 條第 1 項)，鑑於此等租稅優惠對於市場秩序的重大影響、減免數額鉅大、優惠期間長且直接影響國家的競爭力等因素，應採取較嚴格的審查標準，以保障其他納稅義務人之權利；具體標準為其立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯並輔以體系正義之觀察，惟為確保立法就租稅事項之形成空間不至於受到過度的限制，其手段與目的間應合理關聯性之判斷可從程序面出發，藉由程序確保實體正義，而此等程序要求包括租稅優惠規範應經稅式支出決定程序決定同意後其制定始具正當性，以及應以限時法為之。

於經濟性目標租稅優惠規範中，則再區分非公益團體租稅優惠與公益團體租稅優惠。針對非公益團體租稅優惠(例如：產業創新條例第 10 條第 1 項)之租稅優惠禁止過度原則之審查，由於其不具公益性無特別處置之必要，故逕適用經濟性目標租稅優惠規範之審查標準即可，亦即應經稅式支出評估程序且應以限時法為之。至於針對公益團體租稅優惠(例如：已廢止之促進產業升級條例第 19 之 2 條關於技術入股 5 年緩課規定亦適用於有銷售貨物或勞務行為之教育、文化團體、慈善機關或團體)，由於公益團體設立及從事行為均須受到政府主管機關嚴格的管控，故當其從事於經濟性行為時，政府於其從事經濟性行為之效益及可行性業經充分評估，於認為就其設立目的之實現有相當助益時，方才會許可其從事；此外，公益性團體之財務受種種法令之限制，其透明程度亦屬高度，可受社會一般人民對監督，從而應可認為其他納稅義務人之事先程序保障已獲得充分之確保；最後，縱使立法者對其經濟性活動預測有誤，緣公益性團所得或盈餘終需使用於公益而惠澤社會，從整體觀察來看，對於其他納稅義務人權利不至於形成嚴重的侵害；職是，關於應經稅式支出評估程序之要求應予以適度放寬，得不經稅式支出程序，然關於限時法之要求，立法者仍應遵守之。

關鍵字：租稅優惠、非經濟性目標租稅優惠、經濟性目標租稅優惠、非公益團體租稅優惠、公益團體租稅優惠、租稅優惠禁止過度原則、量能課稅原則、租稅公平原則、稅捐基本權、稅式支出、限時法。



目次

第一章 緒論	1
第一節 研究動機.....	1
第二節 研究目標.....	3
第三節 研究方法.....	4
第二章 租稅優惠之意涵及種類.....	6
第一節 租稅之概念.....	6
第一項 定義.....	6
第二項 特徵.....	7
第一款 以支應事務之財政為目的.....	8
第二款 由中央或地方政府課徵.....	8
第三款 基於高權以強制手段課徵.....	8
第四款 對於該當法律構成要件之所有人民課徵.....	9
第五款 課以公法上金錢或得易為金錢之實物之給付義務.....	9
第六款 中央或地方政府無須為對待給付.....	9
第二節 非稅公課.....	10
第一項 規費.....	10
第一款 特徵.....	11
第二款 規費與租稅間差異.....	12
第二項 受益費.....	12
第一款 受益費之意涵.....	12
第二款 受益費與租稅間差異.....	14
第三項 特別公課.....	14
第一款 特徵.....	14
第二款 特別公課之類型.....	16
第三款 特別公課與租稅間差異.....	17
第三節 租稅優惠之意涵.....	18
第一項 意涵.....	18
第二項 特徵.....	19
第一款 租稅優惠須具有特定社會目的之政策目標.....	19
第二款 租稅優惠須予特定納稅義務人減免租稅債務之利益.....	20
第三款 租稅優惠不以量能課稅原則為課稅基準.....	20
第四款 租稅優惠係屬稅制上例外.....	21

第三項 方式.....	21
第一款 直接減免.....	22
第一目 租稅假期.....	22
第二目 納稅限額.....	23
第三目 投資抵減.....	23
第四目 零稅率.....	24
第五目 就源扣繳.....	25
第六目 適用最低稅率.....	25
第二款 間接減免.....	25
第一目 加速折舊.....	25
第二目 緩繳.....	26
第三目 國外投資損失準備之提撥.....	27
第四目 不計入課稅總額.....	27
第五目 稅款記帳.....	27
第六目 分期繳納租稅.....	29
第四節 租稅優惠規範之種類.....	29
第一項 從政策所欲實現的目標區分.....	29
第一款 非經濟性目標之租稅優惠規範.....	30
第一目 增進福利式之租稅優惠.....	30
第二目 以提升文化為目的之租稅優惠.....	31
第二款 經濟性目標之租稅優惠規範.....	32
第二項 從享受租稅優惠利主體區分.....	34
第一款 公益團體之意涵.....	35
第二款 公益團體成立要件.....	35
第三款 公益團體類型.....	39
第三章 租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則間 之連結關係.....	41
第一節 量能課稅原則.....	41
第一項 量能課稅原則之概念.....	41
第二項 量能課稅原則之憲法依據.....	42
第一款 釋憲實務.....	42
第二款 學說見解.....	50
第三款 小結.....	51
第二節 租稅公平原則.....	52

第一項 財政學上的租稅公平原則.....	53
第二項 憲法釋義學上租稅公平原則.....	55
第一款 學說之意見.....	55
第一目 租稅公平原則乃租稅正義故租稅公平原則係包含量能課稅原則之上位概念.....	55
第二目 租稅公平原則乃基於憲法上平等原則或生存權保障，其內涵即為量能課稅原則.....	57
第三目 租稅公平原則乃水平公平之要求有別量能課稅原則乃垂直公平之要求之要求.....	59
第二款 釋憲實務.....	60
第一目 租稅公平原則之相關大法官解釋.....	60
第二目 釋憲實務關於租稅公平原則意見.....	96
第三節 量能課稅原則、租稅公平原則與租稅優惠禁止過度原則三者間關係.....	113
第一項 量能課稅原則與租稅公平原則間關係.....	113
第二項 量能課稅原則、租稅公平原則與租稅優惠禁止過度原則建構完整保障體系.....	116
第四章 租稅優惠禁止過度原則審查操作.....	120
第一節 納稅義務人權利之憲法保障依據.....	120
第一項 國民主權、租稅國原則及社會國原則.....	120
第一款 國民主權.....	120
第二款 租稅國原則.....	121
第三款 社會國原則.....	122
第二項 稅捐基本權.....	124
第三項 小結.....	125
第二節 租稅優惠構成納稅義務人權利之限制.....	126
第一項 資源有限性.....	126
第二項 有效稅率.....	127
第三節 租稅優惠禁止過度原則之審查—雙軌雙階模式.....	127
第一項 雙軌模式：區分非經濟性目標租稅優惠規範與經濟性目標租稅優惠規範予以寬嚴不一之審查標準.....	133
第一款 非經濟性目標租稅優惠規範—寬鬆.....	134
第二款 經濟性目標租稅優惠規範—較為嚴格.....	134
第一目 應經稅式支出評估程序—降低立法預測風險.....	135
第二目 應以限時法為之.....	138
第二項 雙階模式：於經濟性目標租稅優惠規範中區分公益團體租稅優惠與非	

公益團體租稅優惠予以寬嚴不一之審查標準.....	139
第一款 非公益團體租稅優惠—相對嚴格.....	140
第二款 公益團體租稅優惠—相對寬鬆.....	140
第一目 公益團體形成理論.....	140
第二目 不以經稅式支出評估程序為必要.....	142
第五章 結論	144
參考文獻.....	144



第一章 緒論

第一節 研究動機

稅捐稽徵法於民國 99 年 1 月 6 日增訂第 1 章之 1 有關納稅義務人權利之保護規定，其中第 11 之 4 條規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」揭示租稅優惠禁止過度原則，以確保其他納稅義務人權利之保護規定。此項規定之目的，既然係就立法者訂定租稅優惠法律所加之限制，則其所謂的「不得過度」之認定標準自應遵守憲法之要求，惟租稅優惠禁止過度原則，涉及優惠性差別待遇，故其究應依據平等原則抑或依據比例原則作為認定標準？於法院適用該規定將產生疑義。此等問題，於立法者制定違反租稅優惠禁止過度原則之租稅優惠法律時，釋憲機關就該法律是否牴觸憲法而應宣告無效？亦將面臨相同之問題。

倘若採取平等原則之標準，則無法考量其他納稅義務人權利是否受到不合理限制；反之，若採比例原則時，此等因為某些納稅義務人享受租稅優惠而「間接」影響並限制「其他納稅義務人權利」（集體利益）之情形，能否與傳統比例原則理論相契合非無疑義。蓋憲法第 7 條之平等權（即平等原則）保障，係在於法律就本質不相同的事項所為之差別待遇是否合理，亦即以法律為手段（例如：租稅優惠措施）所劃出來的線對於被區分而處以不同待遇之兩個族群（例如：符合產創條例而享受租稅優惠之公司與不符合產創條例而無法享受租稅優惠之公司）是否合理，惟就該兩個族群以外之族群權利（例如：其他納稅義務人權利）是否受到重大不利之限制或影響，不在其考量之範圍內（如圖 1）。

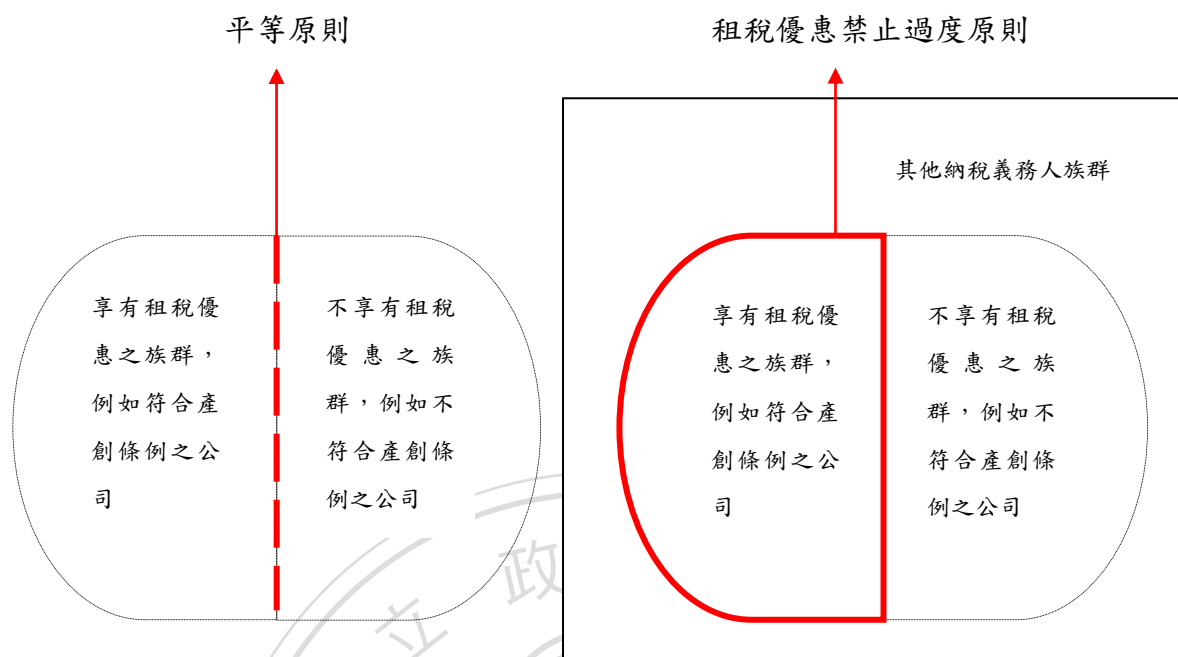


圖 1

然而，維繫一國運作所需之財政係需要一定資源的，當其中部分納稅義務人享受租稅優惠而減輕或免除租稅負擔時，該減輕或免除之租稅負擔勢必透過各種形式例如：減少或取消社會福利措施、發行公債或者增訂立其他稅目課予其他租稅負擔等，將此負擔轉嫁於其他納稅義務人身上。因此，僅以平等原則是無法兼顧其他納稅義務人權利，從而無法達成真正的租稅公平之目標。至於，比例原則之操作，一向以「個人」之基本權利受到法律之「限制」而「直接」受有不利益為典型，至於受到法律之「優惠」，因而「間接」而造成「某一群體(集團)」即其他納稅義務人不利益之情形，能否直接適用比例原則不無疑義。從而，引起本文欲就此問題深入研究之動機。

現代國家多將租稅作為實現財政以外之經濟、社會、教育及文化等政策之手段，制定許多租稅優惠規範，其中又以實現經濟政策目標之租稅優惠規範，其數額及影響層面最為鉅大及深遠，例如：獎勵投資條例(已廢止)、促進產業升級條例(已廢止)及產業創新條例(民國 99 年 5 月 14 日生效施行至今)，對其他納稅義務人權利限制最大的，從而本文希望針對此類租稅優惠作進一步之研究分析。

第二節 研究目標

基於解決研究動機所提出問題之目的，本文設定研究目標如下：

壹、租稅優惠意涵及種類之確定

適用租稅優惠禁止原則，其前提必須是租稅優惠的規定。而何謂「租稅優惠」？其意涵及其範圍究應採取廣義或狹義意見，學說及實務上容有不同意見。除此之外，關於租稅優惠之種類區分眾多，在適用租稅優惠禁止過度原則時，是否應依租稅優惠種類之不同，而依不同密度予以操作該等標準，亦是本文研究的重心。從而，有關於租稅優惠之意涵及種類實有必要先予以闡述及介紹。

貳、租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則間關係之釐清

我國實務上關於租稅法之憲法爭議向以量能課稅原則與租稅公平原則處理之，惟量能課稅原則與租稅公平原則之憲法依據為何及其間與平等原則與比例原則應如何連結必須先加以釐清，其次就租稅優惠禁止過度原則、量能課稅原則及租稅公平原則間如何各自其發揮其應有功能而不至於相互重疊甚至架空，從而建構一完整之憲法保護體系，以保障納稅義務人權利，對於租稅優惠禁止過度原則與憲法上平等原則或比例原則之連結關係亦至為重要，而為應解決之目標。

參、提供租稅優惠禁止過度原則審查模式及審查密度之決定。

在確立租稅優惠禁止過度原則究應適用平等原則或比例原則，從而決定其審查模式之後，所將面臨的重要課題就是其審查密度應如何決定。蓋租稅事項中特別係為實現經濟政策之租稅優惠，具有高度不確定且高度專業性之要求，因此就此事項立法者應具有

相當之形成自由，司法應予以尊重，故實務上向來採取最寬鬆的審查密度標準，惟如此一來，幾乎形同放棄司法審查，對於其他納稅義務人權利之保障顯係不足，故本文希望能提供一套標準，針對不同性質之租稅優惠規範以及適用主體是否為公益性團體，予以寬嚴不一的審查密度標準以因應現實需求，並進而落實對於其他納稅義務人權利之保障，因此本文嘗試提供幾項可供操作之具體標準作為研究目標。緣租稅優惠之成效帶有高度預測性，故立法者應具有一定裁量空間，因此在操作平等原則或比例原則時，司法應審慎與自制；職是之故，本文構想從程序保障面出發，避免實體內容審查之界限難以掌握之風險，以建構可供具體操作之標準，進以取得尊重立法者裁量及保障其他納稅義務人權利之平衡點。綜上構想，本文將根據租稅優惠的種類不同，嘗試構築如美國言論自由違憲審查之雙軌雙階模式，針對租稅優惠種類及享受租稅優惠主體之不同，提供不同密度審查。

肆、提供租稅優惠禁止過度原則具體可行之審查標準

當決定租稅優惠禁止過度原則之審查密度標準之後，最後必須面對的即是否有有具體可行的審查標準，以供釋憲實務運用。而該具體之審查標準，必須取得司法與立法間的平衡，不得過度侵害立法者就租稅立法之形成自由，然不可使司法審查形同虛設。就此問題，本文希望從程序保障以實體內容合理之角度，從立法者於租稅法領域已建構之程序審查要求，輔以體系正義之論據，試行建構出該具體可行之審查標準作為研究目標。

第三節 研究方法

本文針對研究動機所提出問題之解決及研究目標之達成，將從釋憲實務者之觀點出發，即對於大法官解釋作系統性的歸納及整理，並參酌國內學者之教科書、專書及期刊論文等，進行分析研究以釐清並解決此等爭議。

除此之外，本文亦將藉由「文獻分析法」，其範圍包括國內及國外相關文獻包括法律學及其他學科之論點特別係經濟學與財政學上觀點，加以分析研究租稅優惠禁止過度原則，從而進一步建構租稅優惠禁止過度原則審查之具體可行的操作標準。



第二章 租稅優惠之意涵及種類

第一節 租稅之概念

第一項 定義

針對立法者於稅捐稽徵法於第 11 之 4 條規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」所建構之租稅優惠禁止過度原則應如何與憲法連結之問題研究，首要之務即必須釐清所謂「租稅」之概念。蓋人民對於國家負有公法上金錢給付義務之情況，並不僅有租稅此一途，舉凡罰金、罰鍰、怠金、滯納金、利息及代履行費用、規費、受益費及特別公課等均屬之。此等非稅公課，人民常與租稅概念相混淆；其中，由於特別公課已成為現代國家新興之財政工具之一¹，故特別公課與租稅概念相混淆之情形尤為容易發生。本文研究的目標之一，既在使司法機關得以正確適用該條之規定，則釐清租稅與其他非稅公課之概念即屬必要。

關於租稅之定義，自我國法制上觀察²例如：憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」；產業創新條例第 70 條規定「已依其他法令享有租稅優惠、獎勵、補助者，不得就同一事項重覆享有本條例所定之獎勵或補助。」³...等均未予以明確定義，

¹參閱 黃俊杰，〈特別公課類型化及其課徵正義之研究〉，《台北大學法學論叢》，第 50 期，2002 年 6 月，頁 101-143。

² 德國稅捐通則第 3 條第 1 項即謂：「稱稅捐者，謂非對於特定給付之對待給付，且由公法上團體為獲取收入，而對於所有切合法律連結以給付義務之構成要件者所課之金錢給付義務；獲取收入得為附隨目的。」參閱 陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所出版，1985 年 3 月，頁 56。

³ 「稅」於憲法上與法律上，其概念是否同一？德國聯邦憲法法院曾就此問題做出一系列判決，並認為憲法稅概念與德國帝國租稅通則第一條第一項第一句及一九七七年稅法通則第三條第一項第一句規定之稅概念意義相同，因而引起德國學者對於憲法稅概念與法律稅概念是否為同一之學說爭論。參閱 黃俊杰，《憲法稅概念與稅條款》，傳聞文化，1997 年 11 月 1 版，頁 19-21、頁 45 註 19。就此爭論，我國學者對此亦有同一說與非同一說之不同見解，參閱 黃俊杰，同書，頁 16-53。

其中稅捐稽徵法雖於第 2 條規定：「本法所稱稅捐，指一切法定之國、省（市）及縣（市）稅捐。但不包括關稅及礦稅。」惟其內容僅在說明適用該法之稅目，亦未就租稅概念予以明文規範。

雖然無法從現有規範得以察見租稅之定義，但所幸學理就此概念之闡述非常豐富。有學者謂：「租稅，為中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他之行政目的，依據法律向人民強制課徵之金錢或其他有金錢價值之實物之給付義務，而不予以直接之報償者。」⁴；亦有學者謂「稅捐，係指公權力機關為獲取收入，而對於一切滿足法律所定構成要件所課無對待給付，以金錢為內容之法定給付義務」；或有學者謂「稅捐乃是金錢給付，其並不構成一項對於特定給付之對待給付，而且是由一個公法之公共團體，為獲得收入之目的，對於一切滿足法律所定給付義務構成要件之人，所加以課徵；其獲得收入得為附隨目的。」上述各家闡述，雖已將租稅概念大致界定完成，惟仍容有不足之處，從而必須綜合所有意見方可為租稅覓得一完整且合於我國國情之租稅定義。歸納之後，本文認為所謂租稅，係指中央或地方政府，以支應事務之財政為目的，對於該當法律構成要件之所有人民以強制手段課以公法上金錢或得易為金錢之實物之給付義務，而無須為對待給付。」。

第二項 特徵

承如上述關於租稅概念之定義，歸納而言租稅應包括下列特徵：一、以支應事務之財政為主要目的；二、由中央或地方政府課徵；三、以強制手段課徵；四、對於該當法律構成要件之所有人民課徵；五、課以公法上金錢或得易為金錢之實物之給付義務；六、中央或地方政府無須為對待給付。倘若不具備上述特徵者，即屬非稅公課自不能直接適用租稅規範之規定。茲就租稅之各項特徵詳細說明如下：

⁴參閱 陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第 24 期，1981 年 12 月，頁 39。

第一款 以支應事務之財政為目的

租稅原始設計之唯一目的，係作為滿足國家執行公共任務之財政需求之手段，惟隨著人民對於國家公共任務之要求日漸增加，使得國家公共任務之範圍日趨廣泛，租稅手段之使用不再係以滿足國家財政需求為唯一目的，甚至不須為主要目的，僅附隨目的亦可，然無論如何稅捐仍必須係為獲得收入以支應公共任務之財政需求之目的而加以課徵⁵。換言之，租稅必須以財政收入為目的，惟並不須為主要目的，縱為附隨目的亦足當之。此為稅捐之重要特徵，從而若有公法上金錢債務非以財政收入為目的者，即非屬租稅之範疇。

第二款 由中央或地方政府課徵

租稅係統治權行使之表徵，因此法律僅規定公法團體，例如國家或地方自治團體，得基於高權而對人民加以課徵。故從稅收歸屬來區分時，租稅可約略分為「國稅」與「地方稅」二類，前者係指稅收歸屬中央者，包括所得稅、營業稅、遺產稅及贈與稅等，後者則係指稅收歸屬地方者，包括地價稅、房屋稅、土地增值稅及契稅等。

第三款 基於高權以強制手段課徵

租稅必須是由公法團體基於高權以強制之手段加以課徵，由公法團體單方地行使租稅立法權與執行權，亦即對於稽徵機關依照法定程序所為之課徵行為，無須得到該納稅義務人之同意，且該納稅義務人亦無拒絕之權利⁶⁷。

⁵所謂「獲得收入」，必須為終局性的取得，否則即非稅捐。參閱 陳清秀，《稅法總論》，元照，2010年9月，6版，頁69。

⁶參閱 陳清秀，前揭註5書，頁68-69。

⁷參閱 黃俊杰，〈稅與費之差異－評台北高等行政法院九十年簡字第七八三五號簡易判決與最高行政法院九十三年度判字第六五二號判決〉，《月旦民商法雜誌》，第5期，2004年9月，頁59。

第四款 對於該當法律構成要件之所有人民課徵

租稅之另一重要特徵係租稅必須對於一切該當於法律構成要件而負有給付義務者，一律加以課徵，蓋租稅之課徵涉及人民財產權之限制，因此稅捐之核課與徵收，基於租稅法定主義之要求，必須有法律依據，此外基於憲法上平等原則之要求，應對於所有實現該法律構成要件之人全部課徵⁸。

第五款 課以公法上金錢或得易為金錢之實物之給付義務

現代國家有關於租稅之課徵，於此貨幣經濟時代，其內容係以金錢給付為原則，蓋以金錢不但可以輕易地具體化納稅人所應負擔給付義務範圍，更可降低徵納雙方稽徵成本與繳納費用⁹，從而降低對經濟自由之限制，而可達到最適租稅效益之目標，符合稽徵經濟原則。至於得易為金錢之實物亦即具有經濟價值之實物，雖亦得為租稅課徵之內容，惟此屬情形仍屬例外且以法律有特別規定者為限¹⁰。

第六款 中央或地方政府無須為對待給付。

稅捐課徵之目的，在於支應國家或地方團體一般性公共任務之財政需求，而非直接授予利益於特定人，縱使國家或地方團體將課徵之租稅收入支用於基礎建設，納稅義務人亦僅間接受有利益，此與互為給付而直接受有利益之情形仍有別，從而租稅之另一個最重要特徵即是並無所謂對待給付之關係存在。倘若須對特定人為對待給付時，縱該特定人負有公法上金錢給付義務，該給付義務應屬規費或受益費之範疇，而非係租稅性質

⁸參閱 黃俊杰、辜仲明，《水權費開徵行政作業之研究(1/2)》，經濟部水利署委託專題研究計畫，經濟部水利署出版，2004年12月，頁16-17。

⁹參閱 陳清秀，前揭註5書，頁66-67。

¹⁰參閱 葛克昌，〈人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心〉，收於氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年9月，2版，元照出版，頁61-62。

11。

第二節 非稅公課

人民對於國家負有公法上金錢給付義務之原因，並不限於租稅，舉凡罰金、罰鍰、怠金、滯納金、利息及代履行費用、規費、受益費及特別公課等均屬之，此等金錢給付義務之性質及應服膺之規範與原則均與租稅有異，故統以「非稅公課」稱之以顯示其與租稅之不同。以下茲就幾個常見且容易與租稅相混淆之非稅公課，說明其意義並闡明其租稅之差異：

第一項 規費

另一種常見的非稅公課係規費，是現代國家對於人民或組織提供特殊服務例如：登記、註冊、頒發證書時所常課予的公課。而關於規費係以規費法為主要規範，然而規費法本身僅就規費的種類¹²、應課徵原因、繳費義務人等加以規定，並未就「規費」定下明確定義，從而學者關於規費之定義容有不同意見，有學者謂：「國家對於特定人民，於行政上為特定之給付時，基於公權力，向受領之人，收取一定之費用以為報償」¹³，亦有學者謂：「規費係基於個人之申請，請求政府機關為特定的給付，而為償付此種行政給付所為之對待給付」¹⁴，或有學者認為：「規費乃是政府機關為特定對象提供公有設施、財貨或服務，設定某種權利，或為達成某種管制政事目的，或因該特定對象之行為導致增加額外之社會成本者，而收取之相對給付。」¹⁵。

¹¹參閱 黃俊杰，前揭註 7 書頁 59。

¹²按規費法第 6 條的規定，規費可分行政規費與使用規費。

¹³參閱 陳敏，前揭註 4，頁 36。

¹⁴參閱 葛克昌，《稅法基本問題》，月旦，1996 年 4 月，頁 91。

¹⁵參閱 黃世鑫、張銘璋，《合理加強各項規費及其他服務性收入之研究》，財政部委託專題研究計畫，2002 年 10 月，頁 1。

第一款 特徵

就上述規費定義，其間並無實質上差異，因此從中可約略歸納出規費的幾項特徵如下¹⁶：

壹、對待給付性

規費具有一重要特徵，即規費之收取與繳費義務人所受領之特定給付間，具有對待給付性，即必須課義務人規費之公課原因，主要係為使財政負擔公平並且促進公共資源有效利用，故行政主體向特定人為特定給付時，特定給付之受益人應負擔一部或全部成本，從而收取對價費用。換言之，當行政主體提供特定給付予受益人後，受益人須以規費形式支付該給付之特殊成本，以為報酬¹⁷，因此，規費為具對待給付性之財政工具。

貳、基於公權力之課徵

行政主體於執行其行政任務時，行使方式究以公法行為抑或私法行為形式呈現，原則上具有裁量權，亦即行政主體具有行政方式選擇自由。行政主體提供特定給付予特定人收取之對價，僅限於行政主體基於高權而行使公權力時，始得謂之規費；否則，該對價僅屬私法上所謂價金性質¹⁸。

參、課徵對象需具體特定

規費之課徵必須係向特定人提供特定給付而收取之對價，故特定給付之對象即受益者必須能與其他未受給付者區隔，否則縱使行政主體因提供給付而課徵一定公課，該公課亦非屬規費性質。

¹⁶參閱 施銘權，《水權費之研究》，中正大學財法所，碩士論文，2006年，頁47-48。

¹⁷參閱 李雪莉，《規費收取之研究》，中正大學法律學研究所，碩士論文，民國1996年6月，頁5。

¹⁸參閱 李雪莉，前揭註17書，頁9。

肆、給付義務與負擔理由需具特殊法律關聯性

規費之正當性，在於行政主體提供公權力服務或特殊經濟利益有一定支出或成本，因此受益人須償付此等受益；是以，兩者間必須具備一定法律關聯性，以使規費之課徵具有正當性¹⁹。

第二款 規費與租稅間差異

經由上述所歸納之規費特徵可知，規費與租稅間最大的差異在於規費具「對待給付性」之特徵，因此是否負擔此等公課，對於義務人而言，前者具有強制性，而後者則為非強制性。此外，緣租稅係對於納稅義務人普遍徵收，所以租稅之課徵受到較嚴格之法律保留原則之拘束，至於規費係對於受益之繳費義務人個別收取，所以規費之收取受到法律保留原則之拘束不若租稅嚴格。最後，租稅得以累進稅率或比例稅率課徵，而規費由於受到利益報償原則或個別費用填補原則之限制，故通常以比例稅率課徵。

第二項 受益費

第一款 受益費之意涵

受益費係另一種常與租稅混淆之公課，特別係受益費亦是以稅捐機關為稽徵機關。惟受益費核其性質應是與規費相近，而與租稅相異。受益費中常見的係工程受益費，係指因各級政府設置或維護各種公共建設，因而提高土地使用或者便利交通，就直接受益之公私有土地及其房屋或改良物所有人徵收之公課，其計算方式通常是以直接面臨興建或改善工程之受益線，與其周側一定深度範圍內的受益面積為基準計算之。換言之，各級政府為執行其任務，而設置或維護公共設施，對因該

¹⁹參閱 葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》，翰蘆，民國 2002 年 10 月，頁 64。

公共設施而受有利益之個人或群體，運用公權力加以徵收一定公課，藉此以填補相關費用支出²⁰。自繳費義務人因受有利益而參加分擔公共設施之費用角度觀察，工程受益費亦具有對待給付性，因此性質上可謂屬規費之一種或謂廣義之規費，與規費雖僅有程度上之差異，惟其間仍有以下差異²¹：

壹、標的內容不同

自政府之標的內容觀之，工程受益費所請求之標的內容限於公共工程之建造，規費則包括政府所提供之行政服務，後者標的內容範圍較廣。

貳、繳納之強制程度不同

從繳納之強制性而言，工程受益費之徵收相較於規費，前者繳納之強制性較高，蓋公共工程之規劃與實施為國家高權行為，一旦國家予以推動執行後符合徵收要件之人民即應予繳納，並無拒絕之權利，從而前者之強制性高於後者。

參、受益情形不同

工程受益費係「特定地區內人民」因公共設施之設立或維護而「間接受益」，所應支付之對價，而規費則為「特定個人」因政府活動而「直接受益」，所應支付之對價。

²⁰關於工程受益費，可從工程受益費徵收條例第2條第1項有關徵收原因之規定可見端倪：「各級政府於該管區域內，因推行都市建設，提高土地使用，便利交通或防止天然災害，而建築或改善道路、橋樑、港口、碼頭、水庫、堤防、疏濬水道及其他水陸等工程，應就直接受益之公私有土地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，就使用該項工程設施之車輛、船舶徵收之」。

²¹參閱 何愛文，《特別公課之研究－現代給付國家新興之財政工具》，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 1994 年 6 月，頁 26。

第二款 受益費與租稅間差異

承如上述，受益費(特別係工程受益費)性質與規費相近，因此工程受益費與租稅間最大的差異亦在於工程受益費具「對待給付性」之特徵，惟是否負擔此等公課，對於義務人之強制性，其性質又與租稅接近。從而，受益費係兼具規費與租稅某些特性之公課，因此有關法律保留原則拘束之程度，當是介於規費與租稅之間。此外，受益費課徵之數額仍受到利益報償原則或個別費用填補原則之限制。

第三項 特別公課

第一款 特徵

特別公課²²係為現代國家新興之財政工具，由於其為現代新興之財政工具，故其課徵並非憲法所預見，因此無法於憲法中所規定之國家收入來源加以歸類，其概念係經由德國聯邦憲法法院對於此財政工具之合憲性要件加以判斷中，逐漸加以界定而形成²³。自西德聯邦憲法法院之判決而觀，特別公課概念之內涵可歸納出以下四點²⁴：1.特別公課之課徵可不限於財政目的，而可為追求特定經濟或社會目的而課徵；2.特別公課主要係為實現特別之任務，此任務與負擔義務人間，較於其他一般人民，具有密切之關聯；3.國家無需對特別公課的繳納義務人為相對應之對待給付；4.金錢給付義務與負擔理由間必須存在「特殊的法律上關聯」為基礎，而此要件亦為特別公課之合法性要求。從而，學者間認為，特別公課大致上具有 1.政策目的性；2.被課徵群體特定性；3.特殊法律上關聯性；4.專款專用性；5.非對待給付性等特徵²⁵，茲就此等項特徵說明如下：

²²特別公課一詞係由德文 Sonderabgaben 轉譯而來，相類似之概念在美國稱之為 Earmarked Tax 89，為近代一新興之財政工具，參閱 何愛文，前揭註 21 書，頁 9。

²³參閱 何愛文，前揭註 21 書，頁 10。

²⁴參閱 何愛文，前揭註 21 書，頁 10。

²⁵參閱 黃俊杰、辜仲明合著，〈空氣污染防治費之性質與規範基礎—以釋字第四二六號解釋評論為中

壹、政策目的性

特別公課徵收之目的，主要係在於達成某項特殊國家任務或政策目的，至於財政得為其附隨目的。因此，課徵特別公課必須具有一定政策目的性，以達成該政策目的為依歸。至於該目的範圍可包括基於追求特殊政策目的達成之特殊籌措經費之目的、誘導目的及平衡目的等目的。惟此等目的間之比重，依德國聯邦憲法法院之見解，倘若某一特別公課之課徵目的僅為籌措經費目的之單純財政目的或者係具高度比例之財政目的，而完全不具有衡平或誘導目的抑或僅具有低比例之衡平或誘導目的時，則此特別公課原則上將必須較高密度審查，審查繳納義務人(群體)之「同質性」、其與欲達成政策目的之「責任」以及支出方面之「群體用益性」等²⁶。

貳、被課徵群體特定性

特別公課所課徵對象應限於對該特定政策目的達成具有事物密切性之特定集體成員，不得將其他一般人民納入課徵對象，此乃係基於憲法上平等原則之要求。由於特別公課之課徵指向特定群體，因此限制國家對於特別公課之使用亦應指向該特定群體²⁷，從而衍生出「專款專用性」之特性。

參、特殊法律上關聯性

特別公課給付義務與負擔理由間，必須存在「特殊之法律關聯」，即公課義務人之範圍與該公課所追求之目的間，必須存在有比一般人或其他群體更密切之「事物密切性」²⁸，特別公課義務人基於如此之特性，相較於一般人或社會上其他群體，而負有特殊之

心》，收錄於《判解研究彙編(五)》，八十九年第五屆法學論文得獎論文集，李模務實法學基金會編，2001年8月，1版，頁66-70。

²⁶參閱 辜仲明，《特別公課概念及基本原則之研究》，中原大學財經法律學研究所碩士論文，2001年6月，頁99。

²⁷參閱 辜仲明，前揭註26書，頁103-104。

²⁸參閱 陳清秀，前揭註5書，頁80。

群體責任，故需負特別繳納之義務。

肆、專款專用性

緣特別公課係向負有特殊責任之特定群體課徵，且課徵之目的係為達成特定政策目的，基於憲法上平等原則之要求，則其支出不得用作國家一般財政支出使用，而必須係用於就該特定群體而為特殊運用²⁹，此即特別公課之專款專用性。基此特性，特別公課在收支保管上，將受到預算者加以保留特定其用途，其通常係朝向設置特種基金或設立專戶之方式來加以運用³⁰。

伍、非對待給付性

特別公課義務人所以負擔公課之原因，係在於該等義務人對於國家特殊政策目的之實現具有特殊責任，因此國家藉此課徵特別公課，並針對該群義務人為特殊運用，以達成特殊政策之實現。從而，特別公課之課徵並非作為授與特別公課義務人利益之對價³¹，其本質上具有非對待給付性。

第二款 特別公課之類型

特別公課之種類，學說上容有不同區分標準，第一種係以特別公課追求之目的為標準，將特別公課區分為：1.完全以財政收入為目的；2.以行為誘導為主但不排除財政收入之目的；3.完全以行為誘導為目的之特別公課三類。第二種係以特別公課課徵原因為標準，將特別公課區分為：1.基於特殊籌措資金之目的而課徵之特別公課；2.基於未履行某特定「法定任務」而課徵之特別公課；3.基於特別保護環境財之使用而課徵之特別

²⁹參閱 辜仲明，前揭註 26 書，頁 107-108。

³⁰參閱 黃俊杰，《財政憲法》，翰蘆，2005 年 3 月，初版，頁 50。

³¹參閱 辜仲明，前揭註 26 書，頁 110。

公課³²³³。惟為使特別公課分類具有實益，有主張於第二種標準所區分出來之特別公課類型之基礎上將課徵目的納入考量，使就特別公課分類之同時，亦能初步呈現目的合法性審查之重點，亦即，以事物領域為分類，確定某事物領域確有採特別公課之必要，然後輔以規範內容分析其課徵目的與功能，做不同密度之合法性審查³⁴，如此一來將有助於特別公課在介入稅捐無法填補之事物領域缺口時，其合法性之審查³⁵。

第三款 特別公課與租稅間差異

由於特別公課係現代國家新興之財政工具，其與傳統財政工具—租稅之間互有重疊之處因此呈現出模糊的灰色地帶，例如在政策目的上，稅捐雖與特別公課得以是否以財政收入為目的而加以區別，然在因特殊政策而籌措資金之特別公課³⁶類型上，稅捐與特別公課之界定，則較難以區辨。至於在非對待給付性之部分，稅捐與特別公課並無不同之處；此外，就法律關聯性而言，特別公課與受益負擔間亦有相同之要求。因此，特別公課與租稅間，最大差異係在於被課群體特定性此一特性上，以及依此特性所衍生之專款專用性之另一特性；蓋租稅係普遍性地對所有納稅義務人加以課徵，其所課徵而得之稅款並不限於必須支用於特定群體上。不可諱言，此等特性於課徵階段時，通常與租稅係難以區辨的，因此特別公課與其他財政工具類型間，其法律特徵呈現一種「若即若離」之浮動狀態³⁷。

³²參閱 何愛文，前揭註 21 書，頁 13-20。

³³黃俊杰，《特別公課之憲法基礎研究》，行政院國家科學委員會補助專題研究計畫成果報告，2000 年 7 月，頁 73。

³⁴參閱 辜仲明，前揭註 26 書，頁 59-61。

³⁵參閱 施銘權，前揭註 16，頁 53。

³⁶此類型特別公課，特別係涉及法律所規定之「對被課徵群體有益的」給付計畫之資金籌措，通常是對於在特定企業群體內，經由彼此間之特殊連結而在經濟上獲得利益者加以課徵，例如：「能源研究發展基金」收入即為適例，參閱 施銘權，前揭註 16 書，頁 52。

³⁷參閱 辜仲明，前揭註 26 書，頁 115。

第三節 租稅優惠之意涵

就租稅優惠一詞，雖見於許多稅法相關文獻中，惟究竟租稅優惠內涵為何？依我國現行法制，並無明文規範及明確指出，而在深入探討租稅優惠禁止過度意涵及其與憲法之連結議題時，首先必須確立之概念，就是何謂租稅優惠？租稅優惠措施之特徵為何？我國現行法制下租稅優惠之方式有那些？茲就上述議題，說明如下：

第一項 意涵

租稅優惠是一種租稅利益之上位概念，係對於所有減輕租稅債務之利益措施的總稱。關於租稅優惠之定義，有學者主張租稅優惠之定義，可從憲法、法理學、法學方法及法政策等各種角度觀察，而有不同定義，租稅優惠一詞本身帶有高度價值判斷在內，換言之，租稅優惠定義應從所觀察面向，依據該面向之功能予以最適切之界定，本身並非係一固定不變的概念³⁸；亦有學者主張所謂租稅優惠，係指國家基於特定的社會目的，透過稅制上之例外或特別規定，給予特定納稅義務人減輕租稅債務利益之措施³⁹。前說雖有助於就租稅優惠概念有一靈活及彈性的思考避免流於僵硬，惟其無法提供吾人一整體性的初步界定，因此本文採取後說的定義以助吾人對於租稅優惠概念之理解。從而，自形式以觀，租稅優惠之概念係指國家基於其他目的之考量而以違反量能課稅原則給予納稅義務人優待之措施；換言之，租稅優惠係指國家基於特定社會目的，對相同租稅負擔能力者，以違反量能課稅原則之方式，使其取得或期望得到租稅利益之法律規範，透過稅制上之例外規定，給予特定納稅義務人減輕或免除租稅債務利益之措施⁴⁰。

³⁸參閱 葛克昌，前揭註 10 書，頁 61-62。

³⁹參閱 陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，載於《輔仁學誌—法／管理學院之部》，第 30 期，2000 年，頁 99。

⁴⁰參閱 莊美玉，《租稅優惠作經濟輔助手段之研究》，成功大學法研所，碩士論文，2003 年，頁 28。；陳昭華，前揭註 39 書頁 99-134；葛克昌，〈租稅優惠、平等原則與違憲審查〉，收於氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005 年 9 月，2 版，頁 269-306；黃俊杰，〈納稅者之信賴保護〉，收於氏著，《納稅者權利保護》，2004 年 2 月，初版，翰蘆，頁 106-113；劉正偉，〈租稅優惠作為國家經濟指導措施之司法審查—以促進產業升級條例為例〉，《財稅研究》，36 卷 5 期，2004 年 9 月，頁 175。

倘若基於納稅義務人低負擔稅捐能力或係為保障納稅義務人生存，而排除於稅基內者，非屬租稅優惠，例如所得稅中個人之寬減免稅額、殘障特別扣除額等⁴¹。承前於租稅概念所述，租稅之原本目的是作為支應國家行政之財源而作為財政工具，嗣後租稅才衍生出作為財富之再分配及經濟調整等經濟政策目的之政策誘導工具，此等情形在日本尤為蓬勃，該國靈活運用此等租稅機能及效果廣泛使用於經濟政策、產業政策，對於此種負有產業政策的租稅措施，日本學者謂之「政策稅制」⁴²⁴³。

第二項 特徵

自上述租稅優惠定義以觀，從中可約略歸納出租稅優惠的幾項特徵如下：

第一款 租稅優惠須具有特定社會目的之政策目標

目前我國之租稅優惠制度，絕大多數係有關於經濟政策目標之達成，例如：鼓勵投資、出口與促進產業技術提昇等；其中，最為人熟悉的莫過於獎勵投資條例、促進產業升級條例、產業創新條例、獎勵民間參與交通建設條例⁴⁴、促進民間參與公共建設法⁴⁵等，此等租稅優惠均具有財政以外之其他社會目的為其政策目標者。此處所謂「社會目的」，係指以增進社會公共福祉為課稅之政策目標之意，意即泛指所有增進公共福祉或社會利益之目的，包括經濟的、公益的、福利的，甚至文化目的在內⁴⁶。例如，政府為鼓勵科技發展之目的以達成經濟政策目標，就營利事業因引進新生產技術或產品，或因改進產品品質，降低生產成本，而使用外國營利事業所有之專利權、商標權及各種特許

⁴¹參閱 陳清秀，《稅捐法上法律關係論》，臺灣大學法研所，碩士論文，1984年，頁61-62。

⁴²參閱 佐藤英善，《經濟行政法—經濟政策形成政府介入手法》，成文堂，1990年4月15日，頁840；參閱 莊美玉，前揭註40書，頁28。

⁴³二次世界大戰後，日本即制定之「租稅特別措置法」，以因應當時之經濟情勢，誘導經濟政策目的之達成，參閱 丹宗曉信/伊從寬，《經濟法總論》，青林書院，1999年6月25日，初版，頁517-518；參閱 莊美玉，前揭註40書，頁28。

⁴⁴促進民間參與公共建設法第28-34條規定參照。

⁴⁵促進民間參與公共建設法第36-41條規定參照。

⁴⁶參閱 莊美玉，前揭註40書，頁29。

權利，經政府主管機關專案核准者，其所給付外國事業之權利金；暨經政府主管機關核定之重要生產事業因建廠而支付外國事業之技術服務報酬者，免納所得稅⁴⁷；政府為達成文化政策目標，就從事文化建設，改善藝文創作、展演環境與推動藝文活動者，亦有藉提供租稅優惠以扶持文化事業⁴⁸。故租稅優惠立法原則上均具有財政收入以外之特定社會目的之政策目標。

第二款 租稅優惠須予特定納稅義務人減免租稅債務之利益

租稅優惠適用對象，限於該租稅優惠規範可達成目的之主體始得適用；換言之，租稅優惠規定非適用於所有人，僅符合租稅優惠規定之特定納稅義務人始得適用。而租稅優惠係予該特定納稅義務人減輕租稅債務之利益，可透過直接租稅減免，或間接租稅減免之方式為之。前者係直接對該特定納稅義務人之租稅債務予以減免，後者則係使該特定納稅義務人取得相當於無息貸款之利益，其租稅債務之負擔並未直接減輕。前者意義不難理解，至於後者有學者認為「加速折舊」⁴⁹即為一適例，所謂加速折舊乃是針對固定資產，以逐年遞減之折舊率，使公司得以於投資初期提列較高之折舊費用，降低公司淨利而負擔較少所得稅費用，以享受稅負延緩繳納之利息收益即間接享受減稅之利益⁵⁰。

第三款 租稅優惠不以量能課稅原則為課稅基準

租稅優惠負有一定之政策目的，故租稅優惠適用對象限於該租稅優惠規範可達成目的之主體始得適用，而非一體適用於全部納稅義務人。因此租稅優惠制度適用之結果，會使具有相同所得者，其中部份納稅義務人由於租稅優惠，而負擔不同之租稅債務。從

⁴⁷所得稅法第4條第1項第21款規定參照。

⁴⁸文化藝術獎助條例第26-30規定參照。

⁴⁹參閱 王建煊，《租稅法》，華泰，2008年8月，31版，頁235。

⁵⁰參閱 陳昭華，前揭註39書，頁100註4。

而，量能課稅原則於租稅優惠制度下係無法被一致地遵定而必須有所退讓⁵¹。換言之，租稅優惠乃是減輕租稅負擔之社會目的規範，其係指基於財政收入以外的政策目的(例如社會、經濟、文化、環保、國民健康…等)為租稅的減免優惠而言，至於基於量能課稅原則或簡化課稅原則所為稅捐減免，則不在租稅優惠之範圍內。例如所得稅法關於免稅額之規定，乃是基於承認家庭生活費之扣除精神，此項免稅額既屬「家庭生活費」的性質，准予扣除以反映納稅人的主觀給付能力，並保障納稅人及其家屬最低限度生存權，乃係服膺量能課稅原則之要求，此與基於其他政策目的給予租稅優惠之情形不同，故非屬租稅優惠之範疇⁵²⁵³。

第四款 租稅優惠係屬稅制上例外

租稅優惠係給予納稅義務人租稅減免之利益，且犧牲部份量能課稅原則為課稅基準，因此租稅優惠規定為稅法之例外規定或特別規定，故而立法者常常制定特別之法律⁵⁴排除一般稅法規定之適用。基於例外從嚴之法理，租稅優惠僅於必要情形下，始得例外以減稅或免稅作為實現稅捐構成要件之法律效果⁵⁵。

第三項 方式

租稅優惠之方式，一般可分為直接減免與間接減免⁵⁶。所謂直接減免係指直接將全部或部份的稅基，排除於法律上納稅的義務之外，或直接降低納稅義務人應負擔稅率或

⁵¹參閱 黃茂榮，〈實質課稅原則〉，《植根雜誌》第 18 卷第 8 期，頁 9-10。

⁵²參閱 陳清秀，前揭註 5，頁 333；林明勳，《從平等權審查基準論租稅優惠立法之合憲性—以經濟誘導式租稅為中心》，東吳大學法研所碩士論文，2007 年，頁 27-28。

⁵³我國釋憲實務上，常誤以為租稅優惠為一上位概念，而凡對納稅義務人，以例外條款予以減免者，即認屬租稅優惠，例如釋字第 415 號解釋即將扶養親屬免稅額誤歸類為「租稅優惠」，參閱 林明勳，前揭註 52 書，頁 27-28。

⁵⁴例如，促進產業升級條例、獎勵民間參與交通建設條例、促進民間參與公共建設法、中小企業發展條例、加工出口區設置管理條例、科學工業園區設置管理條例等。

⁵⁵參閱 黃俊杰，〈納稅者權利之維護者〉，收於氏著，《納稅者權利保護》，翰蘆，2004 年 5 月，初版，頁 5-8。

⁵⁶有主張就直接減免或間接減免方式之不同，決定租稅優惠規範之違憲審查密度，參閱 劉正偉，前揭註 40 書，頁 181 以下。

予以特別的扣除額等，意即直接對具有納稅義務的主體之稅基免其納稅義務，或降低租稅負擔，例如租稅假期、租稅減免、投資抵減、零稅率、就源扣繳稅額、納稅限額等。由於此等減免效果係永久性的，故又稱為「實質免稅」。至於所謂間接減免則係透過例如各種準備金之提列或特別折舊等手段，在投資初期增加若干費用認列之數額，降低淨利即課稅所得以達成一時減輕稅負的目的，此種措施主要是在稅負遞延，相當於政府予無息貸款，並非實質減免利益，惟若稅率趨降或通貨膨脹，才具有實質減稅效果，例如：加速折舊、緩繳、稅額記帳、分期繳納稅款、不計入課稅總額、適用最低稅率、提撥損失準備。由於此種減免作用只是暫時性，長期而言總體稅負並未有何改變，故又稱為「課稅遞延措施」。

區別此二者之實益，在於前者具有較強之獎勵誘因效果，後者則具有較弱之效果。惟就租稅負擔公平影響程度而言，前者影響較鉅，故在實施上尤需謹慎；至於後者，僅係課稅暫緩，就長期觀察，稅收總額並不發生變化，因此較容易實施且可避免干擾市場自由運作的機制⁵⁷。

第一款 直接減免⁵⁸

在直接減免方面，我國普遍採用之五年免稅、所得減免、租稅假期、投資抵減、零稅率、適用最低稅率、就源扣繳稅額、納稅限額等即屬此類型，以下分述之：

第一目 租稅假期

租稅優惠制度中有關於五年免稅之規定即是所謂租稅假期，係指於一定期間內免除納稅義務人之租稅負擔。此項租稅優惠之主要考量係顧及新創事業在經營初期，經營基礎未穩固，支出較多而所獲取之盈餘可能微薄，故賦予其享有五年免徵營利事業所得稅

⁵⁷參閱 陳儷文，《中小企業租稅獎勵相關法規之比較研究》，臺北大學會研所碩士論文，2000年6月，頁6-7。

⁵⁸參閱 莊美玉，前揭註40書，頁36-40。

之利益，使公司保有較多之資金彈性以應付初期經營之財務風險；此外減少公司租稅負擔可增強新設公司之競爭力。此措施之經濟實效係依新設公司之利潤水準而定，例如對於須長期投資且巨額資金挹注之企業其效益並不大⁵⁹。故針對此種資本密集產業，稅制上規定其可以申請延遲免稅期間以享受免稅利益，特別係合於獎勵類別之產業通常會有如此規定⁶⁰。

第二目 納稅限額

所謂納稅限額係指營利事業所得稅及其附加捐總額不得超過全年課稅所得額的一定比例，特別係在營利事業所得稅邊際稅率偏高時，較能發揮降低營利事業稅捐負擔之效果。我國早於獎勵投資條例時期即開始實施此種租稅優惠政策⁶¹，蓋當時營利事業所得稅及其附加捐負擔，總共為所得額的38%⁶²，導致企業資本難以累積，故而有此減免規定。納稅限額之調整考量的因素包括當年度營利事業所得稅率、產業獎勵程度與稅收犧牲等，通常其額度會低於同時期營所稅稅率，否則不能發生實質獎勵之效果。

第三目 投資抵減

所謂投資抵減，係指對新投資之設備，由當年應付稅額扣除相當於新投資某一固定比率稅額，其目的在鼓勵企業對新機器及設備等資本財之投資。此項制度於民國69年底頒訂獎勵投資條例後開始實施，當時係著眼於經濟成長有降低的趨勢，而參考國外以

⁵⁹參閱 胡子仁，《我國租稅獎勵措施對營利事業有效稅率影響之實證研究》，政治大學會研所碩士論文，2000年9月，頁24。

⁶⁰已廢止之促進產業升級條例第9條第3項曾規定：公司可在產品開始銷售之日或勞務開始提供之日起，二年內自行選定延遲開始免稅之期間，其延遲期間最長不得超過四年。

⁶¹已廢止之「獎勵投資條例」第15條規定：「生產事業之營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過其全年課稅所得額百分之二十五。但為特別獎勵創業投資事業、大貿易商，及基本金屬製造工業、重機械工業、石油化學工業或其他合於經濟及國防工業發展需要之資本密集或技術密集之重要生產事業及政府指定之重要科技事業，其營利事業所得稅及附加捐總額，不得超過全年課稅所得額百分之二十。」

⁶²當時所得稅法規定，營利事業全年所得額超過新台幣十萬元以上者，徵稅25%，另代徵防衛捐13%，共為所得額38%。

投資抵減手段因應經濟景氣變動之成功案例，為刺激投資以強化企業資本形成。

第四目 零稅率

零稅率主要規定在「加值型及非加值型營業稅法」⁶³中，其規定銷售行為須課稅者，則該項銷售行為之進項稅額可以扣抵，扣抵而有餘額，尚可退稅⁶⁴；反之，該項銷售行為若不課稅，則其進項稅額亦不能扣抵。所謂零稅率係指其稅率趨近於零，而以0%表示，惟其銷售額仍屬課稅範圍，僅因其稅率為零，致使稅額亦為零。零稅率與免稅所得最大不同，在於若銷項稅額減去進項稅額為負數時，前者仍可以退稅⁶⁵。因此使該零稅率銷售之貨物或勞務，自最初生產至最終銷售之全部產銷過程，均獲得免稅，故亦稱「完全免稅」⁶⁶；至於免稅者，則不得退還，只是在免稅銷售階段獲得免稅而已。故亦稱「一般免稅」⁶⁷。惟稅法中關於零稅率規定之目的，主要係為避免重複課稅，故零稅率是否為租稅優惠之直接減免方式容有疑義。

⁶³「加值型及非加值型營業稅法」第7條規定：「左列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。三、依法設立之免稅商店銷售與過境或出境旅客之貨物。四、銷售與免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫之機器設備、原料、物料、燃料、半製品。五、國際間之運輸。但外國運輸事業在中華民國境內經營國際運輸業務者，應以各該國對中華民國國際運輸事業予以相等待遇或免徵類似稅捐者為限。六、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船。七、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務。」

⁶⁴「加值型及非加值型營業稅法」第39條規定：「營業人申報之左列溢付稅額，應由主管稽徵機關查明後退還之：一、因銷售第七條規定適用零稅率貨物或勞務而溢付之營業稅。」

⁶⁵參閱 王建煊，前揭註49書，頁379。

⁶⁶參閱 吳金柱，〈《租稅法要論》〉，1997年2月，10版，頁265。

⁶⁷零稅率與免稅之異同：(一)適用零稅率與免稅之營業人，均無銷項之營業稅。(二)課稅與否之不同：零稅率仍應課稅，但其稅率為零，稅額亦為零。免稅則表示不課稅，故無所謂稅率若干及稅多少之問題。(三)實際操作方式不同：零稅率之銷項稅額(零)可以扣抵進項稅額，因無稅可抵，故又規定進項稅額可以退還。免稅既無銷項稅額，進項稅額自不准扣抵。(四)適用對象不同：零稅率適用於外銷或類似外銷之貨物或勞務。免稅則適用於國內特定貨物或勞務之銷售。(五)政策意義不同：零稅率意在促進外銷，拓展國際貿易。免稅則意在配合農漁業政策、增進社會福利、提升教育文化、避免重課稅等。(六)效果不同：零稅率透過進項額之退還，結果該適用零稅率之貨物或勞務之全部產銷過程，完全免稅。免稅只就單一銷售階段免稅，因免稅階段之不同，而各有不同之效果，免稅則不像零稅率有促成全部產銷過程完全免稅之結果。(七)可否放棄之不同：零稅率無可以放棄適用之明文，解釋上似無不可，但放棄後對營業人有弊無利。免稅有可以放棄適用之明文，營業人可以申請放棄免稅，但核准後三年內不得變更。三年期滿可以申請恢復免稅。參閱 吳金柱，前揭註66書，頁277-278。

第五目 就源扣繳

所謂就源扣繳係指扣繳義務人預先將納稅義務人所得扣下，於一定之時間內向國庫繳交，並將扣繳稅款後剩餘之所得給付予所得人，其主要目的在使政府儘速獲得稅收，便利國庫資金調度，掌握課稅資料，減輕納稅義務人一次負擔鉅額稅款之壓力⁶⁸。本文以為，就源扣繳制度必須於適用累進稅率制度之稅目且適用分離課稅制度之情況下，因可避免適用高所得級距之稅率，始具有租稅優惠之特質；否則，就納稅義務人所得預先扣除，並未予以納稅義務人任何利益，仍不符合租稅優惠之特徵。

第六目 適用最低稅率

適用最低稅率係指，該稅目具有適用不同稅率之級距時，對於符合租稅優惠之特定納稅義務人，逕適用最低稅率計算其稅額，而不問其實際所得是否超過最低稅率之級距⁶⁹。

第二款 間接減免⁷⁰

間接減免主要有加速折舊、緩繳、稅額記帳、不計入課稅總額、分期繳納租稅、提撥損失準備等。

第一目 加速折舊

加速折舊係指對於固定資產在耐用年限初期，給予提列較高折舊費用，以降低其淨

⁶⁸參閱 王建煊，前揭註 49 書，頁 189-190。

⁶⁹已廢止之促進產業升級條例第 17 條規定：「公司因下列原因之一，遷廠於工業區、都市計畫工業區或於本條例施行前依原獎勵投資條例編定之工業用地，其原有工廠用地出售或移轉時，應繳之土地增值稅，按其最低級距稅率徵收：一、工廠用地因都市計畫或區域計畫之實施，而不合其分區使用規定者。二、因防治污染、公共安全或維護自然景觀需要，主動申請遷廠，並經主管機關核准者。三、經政府主動輔導遷廠者。依前項規定遷建工廠後三年內，將其工廠用地轉讓於他人者，其遷廠前出售或移轉之原有工廠用地所減徵之土地增值稅部分，應依法補徵之。」即屬此類。

⁷⁰參閱 莊美玉，前揭註 40 書，頁 41-46。

利藉此回收成本⁷¹，則受獎勵事業對於其資產，可按縮短後之耐用年數，自開始營業時起就其固定資產逐年提列折舊費用，但在縮短後之耐用年數內，如未折舊足額，得於所得稅法規定之耐用年數內，分年繼續折舊，至折足為止⁷²。當時提供此租稅優惠之目的，主要係在於針對某些因提升競爭力、節約能源與防制污染等功能性活動而投資於設備耐用年限較長及投資報酬回收較遲的企業提供多樣化的租稅優惠供其靈活運用，此項優惠特別適合用於大量投資於資本密集度高且機器設備耐用年數長之企業⁷³。

第二目 緩繳

所謂緩繳又稱為延緩納稅⁷⁴，係指提供納稅義務人相當於政府無息貸款之利益，為一重要租稅優惠措施⁷⁵，其利益之大小，端視納稅義務人運用此項貸款之利率及延期時間而定，其妥善運用時可為納稅義務人節省大量稅負⁷⁶。現行稅捐稽徵法，關於緩繳事由規定有二：一係依職權而為之⁷⁷，二係因申請而同意⁷⁸。其間差異為：前者係通案性質，該特定地區所公告稅目之全體納稅義務人均得適用。而後者係個案性質，僅經申請而獲

⁷¹參閱 王建煊，前揭註 49 書，頁 235；楊春霞，〈獎勵投資條例有關加速折舊之究〉，《財稅研究》，第 20 卷第 6 期，頁 64。

⁷²已廢止之獎勵投資條例第 6 條規定，對於合乎獎勵類目及標準之生產事業於創業或增資時，得就五年免稅或加速折舊兩種獎勵措施擇一適用；已廢止之促進產業升級條例第 5 條亦規定公司購置專供研究與發展、實驗或品質檢驗用之儀器設備及節約能源或利用新及淨潔能源之機器設備，得按二年加速折舊。但在縮短後之耐用年數內，如未折舊足額，得於所得稅法規定之耐用年數內一年或分年繼續折舊，至折足為止。

⁷³依研究顯示，現今實務上享受加速折舊利益企業卻不多，只有投資報酬回收很慢，且大量投資於資本密集度高的耐用年數長的機器設備上之企業才能實際享受到該租稅優惠之好處。我國企業大多數為中小企業，生產技術較偏向勞力密集，因而符合資格的企業並不多。參閱 胡子仁，前揭註 59 書，頁 25。

⁷⁴外銷品沖退原料稅捐辦法第 11 條規定：「外銷品原料稅捐除依內銷比率課稅者外，得依左列規定之一向經辦機關辦理記帳或申請緩繳。一、提供同類公債或經財政部認可之有價證券擔保。二、提供經財政部核可之授信機構出具之書面保證。三、依第十二條規定，其外銷品原料稅捐准予自行具結者。廠商依前項第一款、第二款之規定申請辦理稅捐記帳或緩繳者，應同時具結保證此項原料不移作內銷之用。」

⁷⁵參閱 陳昭華，前揭註 39 書，頁 105。

⁷⁶參閱 王建煊，前揭註 49 書，頁 189。

⁷⁷稅捐稽徵法第 10 條：「因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得視實際情形，延長其繳納期間，並公告之。」

⁷⁸稅捐稽徵法第 26 條：「納稅義務人因天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」

核准者始有適用⁷⁹。

第三目 國外投資損失準備之提撥

在此全球化的時代，全球化布局與國際間的投資已蔚為風潮。於此過程中，可將國外先進科技引進或者開拓國外市場，從而促進國內產業發展提昇經濟，特別係一些配合政府政策之海外投資，是故政府原則上應給予租稅優惠利益。惟海外投資，本身即龐大風險，故投資損失在所難免，故當投資損失發生時，原則上公司可以就損失列帳提撥準備金，降低盈餘，減少應納營利事業所得稅額但是將來投資損失實際發生時，則不得再列損失，唯有實際投資損失超過所提國外投資損失準備金額時，始可就超過數列為實際發生投資損失年度之損失；等於提供主公司賦稅延期之利益，意即公司多了一筆無利息負擔之資金可運用⁸⁰。

第四目 不計入課稅總額

不計入課稅總額之情形，例如遺產及贈與稅法第 16 條規定：「左列各款不計入遺產總額：一、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈各級政府及公立教育、文化、公益、慈善機關之財產。二、遺贈人、受遺贈人或繼承人捐贈公有事業機構或全部公股之公營事業之財產。三、…。」，亦屬租稅優惠方式。

第五目 稅款記帳

所謂稅款記帳之租稅優惠措拖，主要適用於外銷品原料之關稅及貨物稅稽徵，給予納稅義務人相當於緩徵之利益，其目的在鼓勵企業從事外銷，以促進國內經濟。例如，外銷品沖退原料稅辦法第 14 條：「外銷品原料之關稅及貨物稅除依規定不得退稅者外，

⁷⁹參閱 顏慶章，《租稅法》，1998 年 10 月，2 版，頁 142。

⁸⁰已廢止之促進產業升級條例第 12 條規定：「公司進行國外投資經目的事業主管機關核准者，得按國外投資總額百分之二十範圍內，提撥國外投資損失準備，供實際發生投資損失時充抵之。適用前項國外投資損失準備之公司，以進行國外投資總股權占該國外投資事業百分之二十以上者為限。公司依第一項提撥之國外投資損失準備，在提撥五年內若無實際投資損失發生時，應將提撥之準備轉作第五年度收益處理。第一項公司因解散、撤銷、廢止、合併或轉讓依所得稅法規定計算清算所得時，國外投資損失準備有累積餘額，應轉作當年度收益處理。」即採此種租稅優惠措施。

其符合下列情形之一者，得向經辦機關申請辦理記帳：一、依關稅法第十一條規定提供擔保或保證金。二、依第十五條規定，其外銷品原料稅准予自行具結。進口原料依第六條及第七條規定，適用海關進口稅則第三欄稅率者，其逾第一欄稅率部分之關稅，不得辦理記帳。廠商依第一項及第十三條第一項之規定申請辦理稅款記帳，應同時切結保證此項原料不移作內銷之用。」；同法第 20 條：「辦理稅款記帳之加工外銷原料，未依規定向經辦機關補繳稅款及滯納金，不得轉供內銷。已補繳關稅及貨物稅稅款及滯納金之原料，於加工外銷出口後，仍得依本辦法規定申請退還所繳之稅款。」。關稅法第四十九條第二項：「分期繳稅或稅款記帳之進口貨物，於關稅未繳清前，除強制執行或經海關專案核准者外，不得轉讓。」同法第七十四條：「外銷品原料之記帳稅款，不能於規定期限內申請沖銷者，應即補繳稅款，並自記帳之翌日起至稅款繳清日止，照應補稅額，按日加徵滯納金萬分之五。」。加工出口區設置管理條例第 13 條第 4 項規定：「依本條規定免徵稅捐者，除進口貨品仍應辦理通關手續外，無須辦理免徵、擔保、記帳及繳納保證金。」貨物稅條例第 4 條：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有左列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外者。二、用作製造外銷物品之原料者。三、滯銷退廠整理，或加工精製同品類之應稅貨物者。四、因故變損，不能出售者。但數量不及計稅單位或原完稅照已遺失者，不得申請退稅。五、在出廠運送或存儲中，遇火焚毀或落水沉沒及其他人力不可抵抗之災害，以致物體消滅者。前項沖退稅款辦法，由財政部定之。免稅貨物於進口或出廠後，有第一項第五款規定以外之情事，致減失或短少者，仍應依本條例規定報繳貨物稅。未稅貨物於出廠移運至加工、包裝場所或存儲未稅倉庫中，有第一項第五款規定以外之情事，致減失或短少者，視為出廠。」；同法第 30 條：「稅款記帳之外銷品原料，自記帳日之翌日起一年六月內未能加工外銷沖帳或改為內銷者，除補徵稅款外，並自稅款記帳之翌日起至稅款繳清之日止，照應補徵稅額按日加徵滯納金萬分之五。但其不能外銷之責任非屬本國廠商，經向財政部申請核准者，不在此限。」貨物稅稽徵規則第 57 條第 1 項：「進口應稅貨物，經核准外銷記帳或原料免

稅者，海關應核發記帳之完稅照或免稅照；其記帳之稅款，應依外銷品沖退原料稅辦法規定，向海關辦理沖帳及銷案手續。」。

第六目 分期繳納租稅

所謂分期繳納租稅，係指對於已發生之租稅債務無需一次繳清，可分期繳納，享受無息貸款之利益，例如稅捐稽徵法第二十六條：「納稅義務人因天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」⁸¹。

第四節 租稅優惠規範之種類

關於租稅優惠規範之種類，其可作為分類之區分標準不一而足，本文僅就與租稅優惠禁止過度原則之憲法連結議題相關者加以介紹：

第一項 從政策所欲實現的目標區分

承如前述，租稅優惠通常帶有實現某些政策之目的性，因此以其政策所欲實現的目標作為區分標準，即具有相當重要性。一般而言，國家之政策目標大體可分為非經濟性與經濟性，故依此可分類為非經濟性目標之稅租優惠規範與經濟性目標之稅租優惠規範。

⁸¹其他相關規定：遺產及贈與稅法第 30 條：「遺產稅及贈與稅納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款；必要時，得於限期內申請稽徵機關核准延期二個月。遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於前項規定納稅期限內，向該管稽徵機關申請，分十二期以內繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並准以課徵標的物或其他易於變價或保管之實物一次抵繳。經申請分期繳納者，應自繳納期限屆滿之次日起，至納稅義務人繳納之日止，依郵政儲金匯業局一年期定期存款利率，分別加計利息；利率有變動時，依變動後利率計算。」關稅法第 72 條：「依法辦理免徵、記帳及分期繳納關稅之進口機器、設備、器材、車輛及其所需之零組件，應繳或追繳之關稅延不繳納者，除依法移送強制執行外，自繳稅期限屆滿日或關稅記帳之翌日起至稅款繳清日止，照欠繳或記帳稅額按日加徵滯納金萬分之五。但以不超過原欠繳或記帳稅額百分之三十為限。」

第一款 非經濟性目標之稅租優惠規範

所謂非經濟性目標之稅租優惠規範，顧名思義係指稅租優惠所欲實現政策之主要目標乃與促進經濟無關或無重要關聯者，縱使其能夠附隨地產生促進經濟效果者，亦同。

第一目 增進福利式之稅租優惠

壹、意義

所謂增進福利式之稅租優惠，係指以達成一定社會政策目標而給予納稅義務人利益之措施，其可彌補社會福利制度不足之處，以適度並合理地分配社會上利益。

貳、態樣

一、促進區域均衡發展者

按所謂產業區位理論，廠商的理性決策包括於合乎成本的地區設置其廠房，故提供足夠的稅租優惠為誘因，主要目標在於降低廠商取得設置廠區土地的成本，促使其於對資源貧瘠或發展遲緩地區之產業投資者，進而帶動該地區的進步與發展，縮短區域間發展的差距⁸²。例如，已失效之促進產業升級條例第7條對資源貧瘠或發展遲緩地區之產業投資者，得適用投資抵減規定。

二、扶持自用土地者

其主要目標在達成社會土地資源之有效完整利用，以貫徹平均地權思想之土地政策，針對最能充分利用土地之自行使用者，給予稅租優惠之利益者。例如土地稅法第34條第1項：「土地所有權人出售其自用住宅用地者，都市土地面積未超過三公畝部

⁸²參閱 陳儷文，前揭註 57 書，頁 58。

分或非都市土地面積未超過七公畝部分，其土地增值稅統就該部分之土地漲價總數額按百分之十徵收之；超過三公畝或七公畝者，其超過部分之土地漲價總數額，依前條規定之稅率徵收之。」⁸³。

三、基於社會福利之考慮

主要是對於公益團體之租稅優惠，因為公益團體在本質上是公益的、非營利、非政府、自主的及自願性的。依古典公共財理論，不論係從市場失靈、政府失靈、歷史因素等何觀點，非營利組織之公益團體可扮演了政府與市場無法提供的公共財之提供角色。因此，公益團體可充分解決政府與市場失靈現象，提供公共財的不足，改善契約失效⁸⁴，故其具落實社會多元價值，提倡社會互助，敦促政府服務效率等功能⁸⁵。由此可知，公益團體既已成為社會福利及安全體系重要之一環，以輔助政府落實各種社會福利，則提供相當的租稅優惠措施，減輕其運行之成本及負擔，實屬必要。例如，所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款規定，對於慈善機構團體之所得免所得稅即屬適例。

第二目 以提升文化為目的之租稅優惠

提升一國之文化即提升國民之素質，對於國家競爭力而言係影響重大的因素。惟從事文化除了必須長時間的注入心力，更需要龐大的資金挹注，否則文化發展無以為繼時，該文化就趨於萎縮。基此考量，對於各種從事文化事業的個人、團體，國家時常會給予其租稅優惠的利益，以節省其成本及降低負擔，從而令使文化事業得以有充足的資源繼續投入與發展文化。此種租稅優惠的規範，主要規定於文化藝術獎助條例，該條例

⁸³非自用住宅地者，其土地增值稅依土地稅法第 33 條規定為百分之二十以上。

⁸⁴所謂契約失效並非法律上之契約失效之概念，而係經濟學家對於另一種市場失靈情況之稱謂。係指在資訊不對稱的情形，勞務的購買者與消費者非同一人，且消費者處於弱勢地位。由於非營利組織存在目的並非為了獲利，購買者於尋求其可信賴的服務供給者時，通常會選擇非營利組織來提供服務，此時市場上關於價格操控的功能即失靈。參閱 許崇源/吳國明，〈我國非營利組織租稅問題之研究〉，《財稅研究》，32 卷 5 期，頁 110。

⁸⁵參閱 前揭註 84 書，頁 109。

所涉及之租稅減免的稅目包括所得稅、地價稅、房屋稅、營業稅及娛樂稅⁸⁶。

第二款 經濟性目標之租稅優惠規範

壹、意義

由於自由經濟理論之影響，國家對於人民之經濟活動自由原則上採取放任其自由發揮而不加以干預，惟市場價格之機能並非完全有效，特別係當發生市場失靈之現象時，為使市場繼續維持而達最適均衡，以及保障人民權益，國家此時將例外地對於經濟活動做某程度干預，以使市場機能再度發揮其作用⁸⁷。此時，國家最常見的手段即是透過租稅優惠的措施，令國家欲調整之產業的業者得減少其成本負擔，誘導投資者之投資策略及經營者之經營方向，促使產業活動與國家經濟發展目標趨於相同。而國家為達成特定經濟政策目的，對於經濟活動加以指導、變更、調整、形成或影響等一切措施謂之經濟指導⁸⁸。此等國家以租稅優惠措施作為經濟指導手段之情形，即屬「經濟指導式之租稅優惠」⁸⁹。支持「經濟指導式之租稅優惠」之論者，認為政府雖就稅收作出適度的犧牲，可換取民間私人踴躍投資，促進出口貿易形成，進而換取國家經濟成長。如此循環下，將可使政府進口關稅、營業稅、貨物稅等稅收逐年增長，故在理論上言，可以擴大稅基，增加日後政府之財政收入⁹⁰，從而如此的租稅優惠制度是屬必要且有利於國家財政之發展。

貳、性質

關於經濟指導式之租稅優惠性質而言，其係屬於一種「間接的補貼」。所謂補貼，

⁸⁶有關文化藝術獎助條例中租稅優惠條款之討論，參閱 劉其昌，〈文化藝術獎助條例中租稅優惠條款之評析〉，《立法院院聞》，第 21 卷第 1 期，頁 56 以下；陳美玲，〈文化藝術獎助條例中租稅優惠條款之評析〉，《稅務旬刊》，第 1467 期，頁 7 以下。

⁸⁷參閱 丹宗曉信/伊從 寬，前揭註 43 書，頁 510-511。

⁸⁸參閱 廖義男，〈經濟法之概念與內容體系〉，《企業與經濟法》，1980 年 4 月，初版，頁 38。

⁸⁹參閱 陳昭華，前揭註 39 書，頁 102。

⁹⁰參閱 胡子仁，前揭註 59 書，頁 23。

係指行政主體以一定之金額，無償提供予受補助者，使其為一定行為，以實現其特定經濟目的，而且受補貼者並無依市場通常條件為報償性之對待給付義務。而租稅優惠作為經濟指導之手段時，主管機關現實上雖未給與納稅義務人任何金額，惟其以租稅優惠之方式直接或間接給與納稅義務人減免租稅之利益；就結果而言，實際上與直接給予其一定金額以為補貼時有相同之效果，意即國家將其應向納稅義務人收取之稅額，不加收取而給予納稅義務人消極利益，故稱之為「間接的補貼」或「租稅補貼」⁹¹。換言之，其係屬消極性津貼或補助，其效果與直接之經濟補助或社會福利給付相似，財政學上稱之為「稅式支出」，屬於隱藏性支出⁹²。

參、作用

一、促進經濟發展

藉由租稅優惠之手段，成為影響企業之投資能力、意願及擴大投資規模之誘因，其效果為可刺激及帶動經濟之發展。惟必須注意的是欲產生此等功效，必須租稅優惠係真正用於對經濟成長有拉昇效果的投資上，例如所鼓勵的對象係真正具有競爭力的企業或發展潛力之產業。蓋影響企業投資決策的因素，租稅優惠僅其中一項考量要素，其他諸如政局穩定度、政策執行力、投資環境是否友善、市場潛力、勞動成本和自然資源狀態等亦是重大的影響因素。綜合此等要素考量後，最終是為投資決定的乃係投資報酬率，故租稅優惠的對象是否具有相當的競爭力及發展潛力，而使投資者得以取得相當之獲益，進而促進經濟發展，將是租稅優惠制度訂定時，必須慎重考量的關鍵⁹³。

二、矯正經濟外部性，達社會最適水準

⁹¹參閱 陳昭華，前揭註 39 書，頁 102。

⁹²參閱 葛克昌，〈稅法與民生福利國家〉，《國家學與國家法》，月旦，1997 年 9 月，初版，頁 210。

⁹³參閱 王金凱，〈鼓勵中小企業發展租稅政策之探討〉，《財稅研究》，35 卷 5 期，頁 151-152。

於市場中，某些投資由於具有外部性(externality)⁹⁴卻無法利用價格達到最適需求量時，將導致企業缺乏意願來從事該項投資。此時若政府能適度地介入，將可透過租稅優惠矯正的功能，平衡其因外部性所產生之資源配置不當的問題，使達社會最適水準，將可再度激發企業投資意願，進而促進產業發展。例如已失效的促進產業升級條例第 6 條第 1 項第 2、4 款有關投資抵減之優惠規定，對於投資於防制污染設備或投資於節約能源之設備或技術此等具有外部性之投資，由於其所投入之成本與發生之效益不易在市場中表現出來，故由政府以租稅優惠之方式予以介入以平衡之即屬適例。

三、彌補政府總體經濟政策之不夠完善

當政府總體經濟政策不完善時，對於企業於國際的競爭性將產生不利之影響，此時若能以租稅優惠彌補其不足，將可發生微調作用、間接矯正市場失靈現象，使企業運作導向正軌⁹⁵。

第二項 從享受租稅優惠利主體區分⁹⁶

依我國現行稅制對於公益團體均有減免稅之規定，例如所得稅、遺產稅、贈與稅、土地增值稅並對於公益團體之捐助者有租稅優惠規定，因此從享受租稅惠利益主體加以區分，租稅優惠規範可分為公益團體之租稅優惠與非公益團體租稅優惠⁹⁷；前者係指針對從事公益行為之團體予以租稅優惠，後者則係指非從事公益行為之團體或自然人予以租稅優惠。惟深入探究現行各稅法規範對於各類型公益團體之租稅優惠時，各該規定對公益團體之減免稅要件及範圍並不一致；此外，其亦非對於各種類型之公益團體，均予以減免稅之租稅優惠。從而，關於公益團體之意涵及公益團體如何界定即成立要件為

⁹⁴外部性係指當個人或廠商的經濟行為，對其他的個人或廠商產生反射利益之現象。參閱 吳家聲，《財政學》，三民，1987 年 2 月，初版，頁 70。

⁹⁵參閱 王金凱，前揭註 93 書，頁 151。

⁹⁶參閱 簡良夙，《公益團體租稅優惠問題之研究》，中原大學財法所碩士論文，2001 年 5 月，頁 7-46。

⁹⁷我國現行稅制，並未針對自然人從事公益行為時予以租稅優惠，因此本文分類上僅區分公益團體與非公益團體。

何？稅法上哪些類型之公益團體得受有租稅優惠？即有加以說明之必要。

第一款 公益團體之意涵

所謂公益團體係指以公益為目的之私法組織，其中關於公益團體之組織方式於現行法制下可為財團法人、社團法人或非法人團體並無一定限制。其與公益團體相近易生混淆之概念為非營利組織，非營利組織可為公益性與非公益性組織，故非營利組織並不一定即為公益團體⁹⁸。

第二款 公益團體成立要件

公益團體應具備相關成立要件始得設立，而其成立要件可分形式成立要件與實質成立要件。

壹、形式成立要件

公益團體之設立應符合規範其組織形態之相關規定之要求，始得謂已具備形式成立要件。例如，公益財團法人應合於民法上一般成立要件⁹⁹及相關特別法上特別成立要件¹⁰⁰之要求，始得成立。

貳、實質成立要件¹⁰¹

公益團體與非公益團體間最大區別在於公益團體具有公益性，因此公益團體之實質要件即為公益性，意即其係以公益為其設立目的。惟公益性本身為一不確定之法律概

⁹⁸參閱 簡良夙，前揭註 96 書，頁 11。

⁹⁹民法第 59 條以下規定，設立財團應具備有捐助行為、訂立捐助章程、經主管機關許可、設立登記。參閱 簡良夙，前揭註 96 書，頁 28-32。

¹⁰⁰例如，私立學校法規定，應向主管機關申請立案並經許可。參閱 簡良夙，前揭 96 書，頁 32。

¹⁰¹參閱 簡良夙，前揭註 96 書，頁 37-44。

念，故此概念之意涵為何？容有解釋之空間。此外，公益性其判斷為何？於界定公益團體時亦為一重要之討論焦點。

一、公益性意涵

有以公益乃係指以社會上不特定多數人之利益為目的，且此目的係指終局之目的；因此，倘若公益團體本身雖因經營而有收益，或者投資於營利事業，惟其最終並未將收益分配與特定人，則仍與公益目的不抵觸¹⁰²。現行有關公益團體之法律規範並未對於公益定義予以明確之規定，僅信託法第69條關於公益信託概念有所界定，依前揭條文規定：「稱公益信託者，謂以慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀或其他以公共利益為目的之信託。」，其中所謂慈善、文化、學術、技藝、宗教、祭祀等目的僅為例示，所謂公益並不以此為限，此由該「其他公共利益」之概括規定可知。信託法上規定雖可提供吾人對於公益性一大致上認識，惟就公益性實質內涵而言，仍難以確見其意涵所在。

國外立法例上，德國於其租稅通則對於公益目的提供一較為明確定義，其第55條第1項規定：「團體之活動在於促進公眾之物質、精神或道德領域，而無私利之企圖者，為從事公益目的。促進活動之受益人範圍固定封閉者，其如家族之成員或營業之員工，或依其界限，尤其依空間或職業之標準，常僅狹小者並非公益之促進。團體不僅因其將資金提供公法人而為公益之促進。」同法第2項規定：「具備第一項之要件，而有下列之情形者，尤足認為公益之促進：(一)促進學術與研究、教學與培育、藝術與文化、宗教、國際瞭解、開發協助、環境保護、景觀維護、紀念建築物之維護、鄉土觀念。(二)促進青少年扶助、老年扶助、公共衛生、福利事業及體育運動。棋藝視為體育運動。」惟該規定所謂需無私利之企圖，本身亦屬一抽象之不確定法律概念，為求明確界定，其於上開條文第1項中進一步對於無私利之企圖予以明確規定：「促進或扶助之行為，其主要目的非為自己之經濟目的，例如營利目的或其他之取得目的，且符合下列之要件

¹⁰²參閱 鄭玉波，《民法總則》，三民，民國75年，頁120；施啓揚，《民法總則》，五南，民國75年，頁118；簡良夙，前揭註96書，頁38。

者，為無私利之企圖：(一)團體之財產，限於供章程規定之目的而使用。成員或社員不得分配盈餘，亦不得以成員資格而獲取其他之給予。團體不得以其財產供作對政黨之直接或間接之支持或促進之用。(二)團體之成員於退出時，或於團體解散或廢止時，所取回者不得大於所投入之資金及實物出資之一般價值。(三)團體不得以非章程之支出或高度不合理之報酬給予任何人利益。明定公益目的需非為自己之私利，團體成員不得分配盈餘，團體之成員退出或團體解散時，不得取回較原先所投入之成本較大之利益，團體不得給予任何人不合理之報酬。」¹⁰³。

綜合前開國內學者就公益性之定義及信託法上公益信託規定，同時併參酌國外立法例即德國租稅通則關於公益性之詳細規定，有關於「公益性」之意涵，試可整理如下：¹⁰⁴

(一)須有利益存在

既然公益性之目的在於謀求公共利益以造福社會，因此邏輯上必須其所謀求的是具體利益，倘若其所謂利益僅係一空泛抽象且難以具體證明者，即不能認其有利益之存在¹⁰⁵。

(二)利益須合法，無違反公共利益

公益性之目的既在謀求公共利益以造福社會，則自不得以不法為目的，蓋法律規範係為維護社會秩序及保障權利之最低度要求，故自不可以違反法律為目的。所謂不法目的除犯罪目的外，尚包括鼓吹他人犯罪或設立目的違反公共政策者¹⁰⁶。

(三)利益須具有公共性

所謂公共性係指其內容之實現有助於社會安全與文明進步者，即該等利益對於社

¹⁰³參閱 陳敏譯，前揭註 2 書，頁 69。

¹⁰⁴參閱 簡良夙，前揭註 96 書，頁 40-43。

¹⁰⁵參閱 鄭策允，《公益信託制度之研究》，輔仁大學法律研究所碩士論文，民國 88 年，頁 14。

¹⁰⁶參閱 陳金泉，《公益信託法律問題之研究》，政治大學法律研究所碩士論文，民國 74 年，頁 25-26。

會公眾具方便性及實用性¹⁰⁷，且受益對象須為不特定人，亦即公益目的由不特定之多數人所共享¹⁰⁸。惟若係就一定範圍內之不特定人提供利益時，是否仍具公共性？就此學說上容有爭議。有學者以工業團體法第1條及商業團體法第1條為例，認為該等規定所訂「增進公共利益」，係指各該團體會員之利益，因此似不得稱為公共利益，由此可得推知其認為對於一定範圍內之不特定人提供利益時，不具公共性¹⁰⁹。惟有學者認為，當代法學思潮，對於公益概念之認知，已逐漸由過去對不確定多數受益人之「數量」的重視，朝向對「質量」的關注，因此，縱使僅係對於少數之受益人給予特別之扶助之情形，亦可認為與公益概念相符¹¹⁰。此外，亦有論著參以美國信託法對於公共信託公共性之定義，按該法第375條規定：「受益對象若非屬不特定人或其範圍不足以認定係具備社會上相當多數之人，且已從其中獲得利益者，非屬公益信託。」之反面解釋，認為受益人範圍若足以認定係社會上相當多數之人，則亦具公共性¹¹¹；以及認為公益團體受益人範圍若足以認定係社會上相當多數之人，則因其對國家社會福利有所貢獻，可因而節省國家社會福利之支出，就此觀點上其仍應認為具公共性¹¹²。

(四)終局目的須無營利目的

公益性既在謀求公共利益以造福社會，則與此目的相斥之謀求個人私益之情形自當排除在外，因此公益性之概念其必須無營利(私益)之目的。國外立法例，德國租稅通則第55條即規定公益目的須無私利之企圖，而無私利之企圖之表徵為：「(一)無盈餘分配與團體成員，(二)團體成員退出時不得取回較加入時為多之利益，(三)不得給予特定人不合理之待遇。此為無營利目的較為明確之判斷基準」。此等要求，在公益團體存續

¹⁰⁷參閱 方國輝，《公益信託與現代福利社會之發展》，文化大學三民主義研究所博士論文，民國 81 年，頁 152。

¹⁰⁸德國租稅通則第 55 條規定：「團體之受益人範圍固定封閉者，非屬公益之促進」，即揭示此一要件。

¹⁰⁹參閱 施啓揚，前揭 102 書，頁 348。

¹¹⁰參閱 陳新民，《憲法基本權利之基本理論》，三民，民國 85 年，頁 176-177。

¹¹¹參閱 賴純慧，《公益信託之研究》，東海大學法律研究所碩士論文，民國 85 年，頁 27。

¹¹²參閱 簡良夙，前揭 96 書，頁 43。

時，尚不至於發生太大疑義，惟公益團體解散後，其剩餘財產若歸屬於社團成員或以營利為目的之團體時，是否仍與公益性概念相符？將生疑義。我國民法第44條第1項規定：「法人解散後，除法律另有規定外，於清償債務後，其剩餘財產之歸屬，應依其章程之規定，或總會之決議。但以公益為目的之法人解散時，其剩餘財產不得歸屬於自然人或以營利為目的之團體」。同法第2項「如無前項法律或章程之規定或總會之決議時，其剩餘財產歸屬於法人住所所在地之地方自治團體」。似乎認為將剩餘財產歸屬於自然人或營利團體即與公益性不符，惟有論著參照德國租稅通則規定以及基於私法自治原則，倘若解散時若無取得較加入時或成立時較多之利益，似無否認其公益性之必要¹¹³。惟須注意此處公益目的係指終局目的，因此縱使其經營事業而有獲利收益，只要其係將該獲利收益用於公益上而非將此等收益逕歸屬於特定人，其仍與公益性概念相符¹¹⁴。

二、公益性之判斷

為判斷是否為公益團體意即其實質上是否具有公益性之實質要件？可從以下公益團體所具備之幾項重要特徵加以判斷之：無盈餘分配與構成員、無給予特定人特殊利益、設立目的合於公益、收益用於公益目的、受益人為不特定之多數人、解散後團體成員或捐助人剩餘財產之取回不得較加入或設立團體時之價值為多¹¹⁵。

第三款 公益團體類型

關於公益團體之類型，可自組織體、設立目的面向加以區分¹¹⁶。

¹¹³參閱 簡良夙，前揭 96 書，頁 42-43。

¹¹⁴參閱 賴純慧，前揭 111 書，頁 27；葉大慧，《財團法人管理與監督之研究》，中興大學法律研究所碩士論文，民國 73 年，頁 25；許永儀，《我國非營利組織徵免所得稅之探討》，淡江大學會計研究所碩士論文，民國 87 年，頁 6。

¹¹⁵參閱 簡良夙，前揭 96 書，頁 43-44。

¹¹⁶有論者將以捐贈主體不同納入區分標準，惟捐贈主體究係由私人或民間企業捐助成立，抑或係由政府捐助，或者係由政府與民間共同捐助而成，實與現行稅制並無重要關聯，故本文不將此種區分標準納入。

壹、以公益團體之組織體形態區分

公益團體可分為財團法人、公益社團法人及公益非法人團體三種類型，前二者具有民法上權利能力，而最後者則不具有民法上權利能力。

貳、以公益團體之設立目的區分

依照公益團體設立目的加以區分，我國目前公益團體類型包括：教育團體、文化團體、學術團體、醫療衛生團體、慈善團體、社會福利團體、宗教團體、職業團體、政治團體、服務性團體。



第三章 租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則間之連結關

係

第一節 量能課稅原則

第一項 量能課稅原則之概念

關於量能課稅原則之定義，有謂量能課稅原則係指依據負擔能力而平等課稅之原則，亦即課稅必須衡量納稅義務人稅捐負擔能力而為的原則¹¹⁷。有謂量能課稅原則，係指稅賦應依個人經濟支付能力而負擔，即按個人給付(負擔)能力課稅，其目的在創設國家與具有財務給付潛能的納稅義務人之間的距離，以確保國家對每一個國民給付之無偏無私，不受其所納稅額影響^{118 119}。亦有謂量能課稅原則，係指在個人的稅捐負擔評價中，應按照稅捐義務人可以給付(負擔)稅捐的能力，亦即依據納稅義務人經濟上以所得與消費為之展現的實質稅負能力加以衡量¹²⁰。上述關於量能課稅原則之定義雖有些許差異，惟其所述之核心內容即課稅應依納稅義務人給付(負擔)能力而為之並無二致，故對於量能課稅原則之概念為何？實爭議不大¹²¹。

¹¹⁷參閱 柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第 14 期，2007 年 12 月，頁 61。

¹¹⁸請閱 葛克昌，前揭註 10 書，頁 161。

¹¹⁹量能課稅之承認，主要在於對抗「受益者付費原則」，所謂受益者原則係指租稅係國家保護人民生命及財產安全之對價。惟實際上納稅義務人所繳納之租稅，非用以支付其所領之具體國家給付，而是為應付國家一般支出，而這些執行國家任務之支出，對納稅人與不納稅之人，同樣有利，故課稅乃係基於平等原則(公平原則)，其衡量標準為個人之負擔能力，而非依國家對國民之利益。請閱 葛克昌，前揭註 10 書，頁 162。

¹²⁰參閱 許凱傑，《量能課稅原則之研究》，中正大學法律學研究所碩士論文，民國 97 年 8 月，頁 311。

¹²¹學說上關於量能課稅原則之概念之討論常涉及租稅公平原則，故此部份請一併參見第三章第二節第一項之說明。

第二項 量能課稅原則之憲法依據

由於我國憲法並未明文將有關量能課稅原則概念納入規範¹²²，從而量能課稅原則其憲法上依據為何？容有爭議。就此爭議，茲就我國釋憲實務與學說分述之。

第一款 釋憲實務

關於我國釋憲實務對於量能課稅原則發展之研究，應探尋釋憲機關主要論述是否涉及量能課稅原則之思想即課稅必須衡量納稅義務人稅捐負擔能力之原則，而非斤斤計較於是否使用「量能課稅」之文字；除此之外，所研究之標的應不限於解釋文及解釋理由書，如此方得完整呈現量能課稅原則於我國釋憲實務發展的軌跡及脈絡。

壹、明示量能課稅

關於我國釋憲實務即司法院大法官解釋，明示「量能課稅」者，包括如下：

一、釋字第311號

鄭健才大法官一部及理由不同意見書：「一 徵收遺產稅，須先就遺產為估價。估價之基準日，各國多定為被繼承人之死亡日，蓋為求其一致，減少爭議而已，非謂此為真理所在，不容更作其他選擇。如在申報遺產稅期限（我國為六個月）屆至前，遺產之價值降低（甚至降至零價值，如某種股票），而仍以死亡日之價值為準，即未必合理。故亦有國家（如美國），不硬性規定以死亡日之價值為準者。此為公法上量能課稅原則如何立法之問題，而非私法上繼承效力何時發生之問題。二 我國遺產及贈與稅法第十條第一項前段關於遺產之估價，規定以死亡日之時價為準，僅為原則。其為防杜取巧觀

¹²²國外憲政實例上，有透過「以個人稅捐負擔能力作為課稅之衡量標準」之文義，將量能課稅原則予以入憲，例如：德國威瑪憲法、義大利憲法、希臘憲法、西班牙憲法、巴西憲法、克羅埃西亞憲法、土耳其憲法，參閱 許凱傑，前揭註120書，頁215-218。

望而針對逾期申報遺產稅者於但書所設以申報日高價為準之規定，則為例外。均在量能課稅原則適用之範圍內（註）。既為例外。當然不同於原則，並無例外牴觸原則因而違憲之問題。通過之解釋文，未謂此例外規定為違憲，自非無故。惟亦未謂此例外規定為合憲，而僅云「應從速檢討修正」。

二、釋字第 315 號

鄭健才大法官協同意見書：「一(二)我國所得稅法建立「有所得即應課稅」之公平原則，又進而採取累進稅率或量情減免以建立「量能課稅」之合理原則。其就「所得」之含義，則於第八條列有十一款，界定其範圍。其最後一款為概括規定，文曰：「在中華民國境內取得之其他收益。即凡「增加之收入」，不問其名稱及來源如何，概為所得稅法上之「所得」。同法第二十四條就營利事業所得之計算，更有減除費用、損失及稅捐後之純益額為所得額之明示。」；楊日然大法官協同意見書：「二 又稅法有關財政目的規範之解釋，應取向於量能課稅原則，以實現租稅公平。從上述所得稅法第二十四條第一項概括的規定以當年度的「純益額」作為所得額，可知我國所得稅法對於營利事業之課稅所得概念，基本上係參考「純資產增加說」的所得理論的精神，認營利事業既因當年度的純資產增加而具備負擔納稅的經濟能力，故將此「純益額」作為所得額納入課稅範圍，實符合租稅公平負擔的要求。就本件解釋言，公司超過票面金額發行股票所得之溢價收益，固非屬「營業上交易所得」，但仍屬資本交易所生所得，此項所得既足使該公司的純資產增加，而增加納稅義務人在經濟上的納稅能力，則依所得稅法第二十四條第一項規定，將該項溢價收入納入所得額之計算範圍，核與該法條規定的立法意旨以及所得稅法建制上的量能課稅原則，洵無不合。...四 再者，所得稅法對於各種所得，究應規定為課稅所得或免稅所得，乃屬立法機關之裁量範圍，祇要其立法裁量未逾越憲法所容許之界限，即難指為違憲。對於公司發行股票超過票面金額之溢價，獎勵投資條例第二十五條基於獎勵投資之經濟政策目的，僅規定於生產事業之情形免予計入所

得額，而就非生產事業之情形，則仍納入課稅範圍，並不違背所得稅法之量能課稅原則，自不能認為違憲。至其後於民國七十九年十二月二十九日立法院通過之促進產業升級條例，將免稅範圍擴大至包括非屬生產事業在內之所有公司，乃係配合經濟發展之新情勢，並欲健全公司資本結構所為之立法裁量，仍應屬憲法所容許之範圍。」

三、釋字第 508 號

蘇俊雄大法官部分不同意見書：「二 量能課稅原則：從所得稅法第八條第一至第十款的例示規定，可以得出在「量能課稅」的基本原則下，本法所稱「所得」解釋上至少有兩項特徵：一、形成財產增加，二、該財產增加係經由市場交易而來。首先，從所得稅法第八條所列例示中，列明有「股利」、「盈餘」、「報酬」、「利息」、「租金」、「權利金」、「增益」、「獎金或給與」等，皆屬原財產增加之收入概念，及從第十四條關於個人綜合所得總額計算方式規定，亦可知所得稅法所掌握者為財產的增加。蓋並非有財產收入之外觀即屬本法課徵標的，尚必須引起財產收入的經濟行為結果，造成整體財產的增加時方屬之。最典型的例子為，因財產損失所得之賠償金或補償金為填補損失之用，非形成整體財產之增加，故對賠、補償金自不列入所得課稅。其次，所得稅課徵之基礎—負擔能力，原基於市場所能提供的營利機會而來。國家雖未直接創設市場，但提供了市場運作所需的各種環境（如公共建設、治安、教育等等），使得人民得在此環境中從事營利行為。國家課徵所得稅之正當性，正在於納稅義務人參與市場而有收益，因此負有義務分擔公共支出。由此，觀察所得稅法第八條所列之經濟行為樣態：包括參與營利事業分配、提供勞務、財產借貸、供他人使用財產或權利、財產交易、經營事業、參與競賽等，皆為在獲得利潤盈餘的意圖下參與市場活動之行為，可知所得稅課徵標的應限於營利行為所生之收入。亦即，所得稅課徵標的是個人參與市場交易活動所得之財產增加，未經由交易而得之增益即不屬之，常見之例為，自家庭院種植果樹、教自己小孩功課等。」

四、釋字第 566 號

曾華松、黃越欽大法官不同意見書：「二、租稅公平負擔之原則：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。...」

五、釋字第 597 號

解釋文：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。遺產及贈與稅法第一條第一項規定，凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其全部遺產，依法課徵遺產稅；又所得稅法第十三條及中華民國八十六年十二月三十日修正前同法第十四條第一項第四類規定，利息應併入個人綜合所得總額，課徵個人綜合所得稅。財政部八十六年四月二十三日台財稅第八六一八九三五八八號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合前開遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，與憲法所定租稅法律主義並無牴觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題。」解釋理由書：「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。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原

則，即與租稅法律主義尚無違背（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第五一九號解釋參照）。

六、釋字第 607 號

許玉秀大法官部分協同意見書：「貳、包含比例與平等的租稅公平原則本席支持多數意見將租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原則的規定。租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則（Steuergerechtigkeit）（註六），正義屬於西方文化中的用語，在傳統的中文語言環境中，並沒有正義的用語，相當的用語就是公平。一般習用的公平正義，是同義複詞，公平就是平等的意思，沒有平等，無正義可言（註七）。沒有得到應該得到的，是不公平，應該給我的給別人是不公平，一個是和自己比，一個是和別人比，不管和自己比或和別人比，都有是否合乎比例原則的問題，經過比例原則的檢驗，才知道平等是否實現（註八）。本件聲請適用租稅公平原則為實質審查原則，但未揭示比例原則，甚為可惜。德國憲法因為沒有比例原則的規定，審查所得稅法規時，依量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）審查，不論述比例原則，但我國有憲法第二十三條規定，符合租稅公平原則之所以未對人民財產權造成憲法所不能容忍的侵害，是因為符合比例原則之故。即便租稅法定原則具有絕對法律保留的位階，憲法第二十三條的比例原則亦可併用而毫無衝突。」

七、釋字第 608 號

許玉秀大法官部分協同意見書：「結論：以租稅公平原則進行實質審查：重複課稅的問題，本質上就是課稅是否符合比例原則的問題，重複課稅的難以定義，顯示直接以比例原則審查稅捐的課徵是否合理即可，只要合乎比例原則，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，甚至依照不同週期，使用相同稅目課稅，也可能不必加以禁止。...

稅法律規範中，重複課稅是一個難以操作的概念，反而實質上具有比例原則內涵的量能課稅，還能夠概括地說明稅捐是否合理，對於這一點，德國聯邦憲法法院的這一段話：

「基本的租稅正義誡命（Grundsatzliches Gebot der Steuergerechtigkeit），就是根據經濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則（oberster Besteuerungsgrundsatz）」（註十一）應該是最好的註腳。而如果量能課稅原則在本院釋字第607號解釋，都已經退位成為租稅公平原則下的一個下位階的法律原則，則更沒有使用重複課稅的概念進行稅法規範審查的餘地，多數意見沒有遷就聲請人不正確的質疑而陷入重複課稅的泥淖之中，本席予以支持，並提出部分協同意見書如上。」

八、釋字第 615 號

許玉秀大法官部分協同意見書：「壹、憲法第十九條租稅法律原則與第十五條財產權的保障：由於我國憲法第十九條規定，人民有依法律納稅的義務，難免引起這樣的質疑：既然人民納稅是憲法上的義務，就不發生所謂財產權受到限制的問題，本院釋字第五七九號、第五九七號、第六〇八號等解釋，皆出現類似論述，可能是這種質疑的證據（註一）。這種質疑進而產生審查租稅法律規範不需要審查財產權是否遭受限制的主張，但這種主張並不可採，因為上述質疑純粹是一種形式邏輯的論證。本席對於這種看法有兩點反駁：第一，德國聯邦憲法法院針對租稅法律規範進行實體審查時，皆審查是否違反量能課稅原則而侵害人民的財產權，難道其中道理在於德國基本法沒有類似於我國憲法第十九條的規定嗎（註二）？如果只因為憲法規定人民有依法律納稅的義務，因此就認為與人民的財產權限制無關，不生財產權的限制問題，那豈不表示有無限制人民財產權，取決於憲法有沒有規定而已？第二，如果這種主張成立，對於租稅法律規範，只要審查是否符合法律保留原則即可，凡是符合法律保留原則的租稅規範，不管是否巧立名

目、是否橫征苛斂，都不會違背憲法意旨？果真如此，租稅法上的實質課稅原則及量能課稅原則豈非無的放矢？難道人民不可以質疑國家課稅有無不公平的狀況嗎？國家如何課徵稅負，人民都有義務接受嗎？如果人民可以質疑租稅法律規範是否妥當，人民可以請求憲法審查租稅法律規範是否妥當，釋憲機關應該如何審查？難道不就是看看租稅法律規範是否過度限制人民財產權而違憲嗎？本院大法官解釋絕大多數解釋先例，皆依憲法第十五條規定審查租稅規範，甚至於釋字第六〇六號解釋，審查租稅協力義務是否過度限制人民財產權而違憲，如果租稅協力義務都可以和人民財產權的限制連結，為何租稅義務卻與財產權的限制無涉？基本上，本院大法官已於釋字第六〇八號解釋確定基本立場，依租稅公平原則審查租稅義務是否過度限制人民財產權，本席之所以仍盡力說明其中法理，只為避免個案中不斷發生審查困擾，而影響審查效率。」

九、釋字第 673 號

黃茂榮大法官不同意見書：「七（三）定性為其他所得，亦有成本費用扣除之法律不能情事本件北市國稅局並未將該國外電腦線上軟體之授權收入定性為權利金收入，而定性為所得稅法第 8 條第 11 款所定之其他收益。按在所得稅之課徵，其稅基之計算縱有採推計核定的情形，原則上皆採淨額原則，以符量能課稅或實質課稅原則。...」

貳、實質引用量能課稅概念

關於量能課稅原則之發展，我國釋憲實務上有時雖不直接以「量能課稅」敘述，惟究其內容實質上為量能課稅原則者，亦有此情形存在。

一、釋字第 565 號

解釋理由書：「憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」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。獎勵投資條例（已於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而當然廢止）係以稅捐減免等**優惠措施**，獎勵投資活動，加速國家經濟發展而制定。該條例第二十七條規定：「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業者之證券交易所得稅。但於停徵期間因證券交易所發生之損失，亦不得自所得額中減除。」財政部於七十七年十月二十九日以台財稅字第七七〇六六五一四〇號函發布經行政院同年月二十日台七十七財字第二八六一六號函核定之證券交易所課徵所得稅注意事項第五項規定：「個人出售民國七十八年一月一日以後取得之上市股票，其全年出售總金額不超過新台幣壹千萬元者，其交易所得自民國七十八年一月一日起至七十九年十二月三十一日止，繼續停徵所得稅兩年。但停徵期間所發生之證券交易損失，不得自財產交易所得中扣除」，乃基於獎勵投資條例之授權，為促進資本市場之發展，對個人出售之證券，在一定範圍內，就其交易所得所採行之優惠規定，符合前開條例對稅捐減免優惠限於非以有價證券買賣為專業者之立法意旨，與憲法第十九條租稅法定主義尚無抵觸。憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其**實質稅負能力**，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人**減輕或免除租稅之優惠措施**，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。前開課徵所得稅注意事項第五項明定僅停徵一定證券交易金額者之證券交易所得稅，其所採租稅優惠措施，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規定，與憲法第七條平等原則亦無違背。」

二、釋字第 635 號

解釋理由書：「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。又納稅義務人固應按其**實質稅負能力**，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人**減輕或免除租稅之優惠措施**，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）。...可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，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。」

第二款 學說見解

壹、稅捐基本權

學說上有學者透過憲法第19條規定提出所謂稅捐基本權之概念，作為納稅人權利憲法上之依據。其認為國家權力經由法律途徑介入權利與義務領域時，其概念可知義務乃係對於權利之限制，故有義務者必定有一對應權利存在，因此憲法第19條既規定人民有依法律納稅義務，則自然可以透過該規定解釋出一稅捐基本權，作為納稅人權利之憲法

上依據¹²³¹²⁴。因此，為保障納稅人之稅捐基本權而使租稅公平，按照稅捐義務人負擔稅捐能力予以課徵之量能課稅原則須為憲法上原則，才不致使納稅人之稅捐基本權遭受過度限制。

貳、釋字第597號之憲法解釋作為憲法依據

有論著認為，在釋字第597號解釋作成前，藉由憲法第7條平等權、第15條生存權與財產權之規定，可作為量能課稅原則的憲法依據。惟於釋字第597號解釋的作成後，由於其解釋文明文承認「量能課稅」，則可直接讓量能課稅原則透過憲法解釋之方式取得其憲法上之依據¹²⁵，惟亦有論著認為，其定位應係稅法基本原理原則即法律上之基本原理原則，而非憲法原則之建構¹²⁶。

第三款 小結

自量能課稅原則之釋憲實務角度觀察，雖然自釋字第597號作成後，至今尚未再有任何大法官解釋之解釋文或解釋理由書明文承認量能課稅原則，惟由釋字第635解釋理由書之「實質稅負能力」可知，大法官仍未變更以量能課稅原則得作為稅法是否違憲之審查標準之見解¹²⁷；從而，可得而知量能課稅原則於我國現行釋憲實務中係具有憲法位階而非僅係一法律上原理原則¹²⁸，雖有論著認為量能課稅原則於現今的違憲審查架構下仍似仍不具備作為憲法原則之可檢驗性，而保守地認為量能課稅原則僅具備稅法原理原則之法律上原理原則之程度¹²⁹，惟本文以為倘若過於保守地認為量能課稅原則僅具備稅

¹²³參閱 黃俊杰，《稅捐基本權》，元照，2006年9月，初版，頁28-31；許凱傑，前揭註120書，頁232-234。

¹²⁴關於稅捐基本權之建構與肯認，詳見第四章第一節第二項部分。

¹²⁵參閱 許凱傑，前揭註120書，頁239-253。

¹²⁶參閱 許凱傑，前揭註120書，頁267。

¹²⁷由於量能課稅原則缺乏法定定義，亦無憲法明文，違反量能課稅原則只能以違反平等原則處理，大法官會議解釋文中以「課稅公平原則」，即此原因，參閱 葛克昌，〈量能課稅原則與所得稅法〉，收錄於氏著《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年，2版，元照出版，頁168。

¹²⁸有學者認為，量能課稅原則既為倫理原則，同時也是「法律原則」與「憲法原則」，參閱 前揭註127書，頁169。

¹²⁹參閱 許凱傑，前揭註120書，頁326-327。

法原理原則者，則量能課稅原則之功能幾將完全斷喪，蓋作為法律上原理原則者，並非不能突破或取代，且量能課稅原則一再被釋憲實務使用於審查租稅法律是否合憲，而具有合憲審查功能，因此本文以為應朝向將量能課稅原則視為一憲法原則的目標前進，至於其具體檢驗方法可隨著實務與學說慢慢地開展與形成，誠如美國法上對於比例原則與平等原則亦是一開始即確立其憲法上原則之地位，至於其檢驗審查則是經由釋憲實務與學說逐步累積而成。而有關於量能課稅原則之憲法依據部份可從三方面著手，最積極者乃透過對於憲法第19條解釋或憲法第22條概括基本權利¹³⁰等使稅捐基本權入憲，從而獲得量能課稅原則之憲法依據，其次藉由釋字第597號關於憲法第19條之解釋功能，獲得其憲法上依據，最保守者乃以憲法第7條平等權、第15條生存權與財產權為其憲法依據。本文以為憲法保障人民權利者，本當與時俱進，而憲法第22條概括基本權利正可發揮此項功能；承如上述，現代租稅之功能已非僅係維持國家財政之工具及手段，租稅功能多樣性雖可使國家得以靈活及彈性運用此等工具以達成財政以外之各種政策目標，惟伴隨而來的即是對人民權利侵害的多樣性可能。從而，為因應此等租稅發展趨勢所帶來之可能侵害，本文認為實不須以透過平等權、生存權與財產權之解釋或憲法解釋之功能等迂迴的方式保護，而應使稅捐基本權入憲，以名正言順地對於納稅義務人之基本權利加以保障。

第二節 租稅公平原則

關於租稅公平原則，並非法學上獨有之概念，其於財政學領域中，亦多有著述及討論，為求徹底瞭解租稅公平原則發展之軌跡，茲從財政學與法學之角度切入，務求對此概念有一真正的理解。

¹³⁰李震山教授認為：「憲法第22條之承接漏洞功能主要係就「真正未列舉權」之保障；而在「半真正未列舉權」保障部分，憲法第22條所發揮者，則係保護補充之功能。」，請參閱 李震山，〈論憲法未列舉之自由權稅之保障〉，頁365以下；本文認為憲法列舉之財產權及生存權均不足以完全涵蓋稅捐基本權之功能，故亦可適用憲法第22條發揮保護補充之功能。

第一項 財政學上的租稅公平原則

財政學上租稅公平原則概念形成並非一蹴可及，乃係經過長期發展而成。其形成發展約略可區分以下幾個時期¹³¹：

壹、十八世紀法國大革命之前的租稅公平原則

此階段之財政學上關於租稅之核心問題在於如何平等分配租稅負擔，而租稅公平即在使租稅負擔平等分配，因此有以社會契約說為基礎之利益說被率先提出，其認為租稅是國民對國家給付的對待給付，因此國民應依其從國家所受利益（國家給付）的比例負擔租稅，以符租稅公平原則。嗣後就此問題，隨即有人提出所謂能力說，其認為應依照國民負擔租稅的能力來分配租稅負擔，故被稱為量能課稅原則。其間分野在於後者主張沒有租稅負擔能力的人就不必納稅，從而衍生出「最低生活費免稅」與「課稅的累進構造思想」¹³²。

貳、十九世紀量能課稅原則的黃金時期

由於工業革命促使資本主義之興盛，因而造成社會上貧富差距懸殊、階級對立嚴重，故此時期租稅公平即分配租稅負擔轉而著眼於貧富階級間垂直公平焦點上。緣量能課稅原則論者，包含無租稅負擔能力之人即無須納稅之論點，而在間接稅（特別是消費稅）的情形，生活所必要的物資是貧者與富者所共同需要，而富者的消費量並不大於貧者，因此將造成大部分的間接稅係由貧苦階級的國民所負擔，而與量能課稅原則不符，故該論者主張應廢止間接稅。是否廢止之爭議，直至累進所得稅或累進直接稅（財產稅、遺產稅）的導入始告消弭。於此階段租稅公平原則即量能課稅原則，其核心一是作為量能

¹³¹參閱 林明誼，《租稅公平原則對租稅立法的限制》，臺北大學法律學研究所碩士論文，2001年7月，頁85-89。

¹³²參閱吉村典久〈応能負担原則の歴史的展開〉《法學研究》第63卷第12号，1990年11月，頁358-359；轉引自 林明誼，前揭註131書，頁85-86。

課稅原則垂直側面的累進稅率問題，二為租稅負擔能力的問題。對於所得稅上的累進稅率，透過財政學理論上犧牲說予以正當化，即對高所得者，租稅負擔產生之效用喪失的犧牲遞減，而其租稅負擔能力則遞增，因而對高額所得者適用較高稅率的累進稅率得一正當化理由。至於，租稅負擔能力的具體內容如何，當時財政學上有力學者A. Wagner認為必須考量具體影響租稅負擔能力的因素：例如維持生活所必需的費用不應課稅；所得種類的不同（如勤勞性所得或資產性所得），以決定個別納稅義務人之租稅負擔能力¹³³。

參、量能課稅原則在二十世紀初對德國租稅法學的影響

德國租稅法學的體系與概念原是依存已經過長時間累積與討論且已蓬勃發展的財政學，故對於財政學認定租稅公平原則的意涵為量能課稅原則主張亦為認同，而當時討論重心則在於所得稅累進稅率的問題。1919年的威瑪憲法第134條規定，「全體國民應依法律按其資力承擔公共負擔」。Ottmar Bühler教授以純法律學觀點認為量能課稅原則應作為立法上的一般指導原則；但是對量能課稅原則的具體內容，以及立法者就此之形成自由的界限，則未釐清¹³⁴。此外，Albert Hensel 教授於研究威瑪憲法第134條的規定後，認為該條已規範量能課稅原則，故立法者必須遵循，意即「租稅立法者依照憲法負有義務，以特定的原則分配必要不可欠缺的公共負擔」，從而明確指出量能課稅原則為憲法原則並拘束立法者。

肆、當代財政學理解的租稅公平原則：水平公平與垂直公平

¹³³參閱吉村典久，前揭訴 132 書，頁 361-365；轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 86-88。

¹³⁴參閱 Albert Hensel 著，北野弘久、三木義一譯，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に対する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(1)〉，《日本法學》，第 42 卷第 1 号，1976 年 9 月，頁 47-78；同作者，同譯者，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に対する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(2)〉，《日本法學》，第 42 卷第 2 号，1997 年 1 月，頁 46-74；同作者，同譯者，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に対する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(3)〉，《日本法學》，第 42 卷第 4 号，1997 年 3 月，頁 137-165；轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 88。

當代財政學界租稅公平原則，曾區分為水平公平(Horizontal Equity)與垂直公平(Vertical Equity)加以理解，前者是指不論所得來源如何，凡是所得相同的人，應該對政府繳同樣的稅，亦即指相同所得的人應負擔同等的稅負；後者則係指所得愈高的人，應該負擔相對較高的稅，意指不同所得之人應負擔不同的稅負¹³⁵。惟嗣後，財政學界所認為的理想稅制構造理論，已漸由「租稅公平理論」移轉到「最適課稅理論」¹³⁶，認為在最大租稅收入與租稅公平可藉由補償原則來衡平，只要基於最適課稅理論所增加的利益，足以彌補因租稅公平原則退讓時所生的損失時，則從整體的社會利益觀察其利益仍為增加時，最適課稅理論應優先於租稅公平原則而被適用。

第二項 憲法釋義學上租稅公平原則

憲法釋義學上的租稅公平原則，此一概念之意涵為何？學說上不乏熱烈的討論。此外，我國實務就此概念之發展，亦多所關注。從而，關於憲法釋義學上租稅公平原則，茲就學說之意見及釋憲實務之發展角度，以求其概念之意義所在。

第一款 學說之意見

關於租稅公平原則意涵，中外學說討論之核心即在於租稅公平原則與量能課稅原則間的關係，茲就此等學說整理如下¹³⁷：

第一目 租稅公平原則乃租稅正義且租稅公平原則係包含量能課稅原則之上位概念

壹、Albert Hensel

¹³⁵參閱 徐育珠，《財政學》，三民，2003年9月，初版，頁269；王建煊，〈水平公平、垂直公平〉，《財稅人員進修月刊》，第83期，1989年6月，頁11；林明誼 前揭註131書，頁89。

¹³⁶參閱 小西砂千夫，《日本の稅制改革—最適課稅論によるアプローチ》，1997年6月，初版，頁42；本間正明、赤井伸郎，〈最適課稅論—現実との接点を求めて〉，收錄於木下和夫編著，《租稅構造の理論と課題》，1996年8月，初版，頁79以下；轉引自 林明誼，前揭註131書，頁89。

¹³⁷參閱 林明誼，前揭註131書，頁94-109。

由憲法規定或是憲法基本精神所推導而出的「價值體系」下，立法權及司法機關應該形成及樹立各種不同的正義類型(Gerechtigkeitstypen)；在租稅法領域所建立的正義類型即為租稅正義。租稅正義在租稅體系形成之際要求「普遍課稅」(Allgemeinheit der Besteuerung)與「量能課稅」¹³⁸。因此，租稅正義乃係立法權不可在租稅規範體系中建立與此類規範價值相矛盾的制度，而造成對於法規範適用懷疑，而影響法確信力¹³⁹。

貳、黃俊杰教授

其認為租稅正義概念內涵帶有不確定性及多義性，故內涵應可包括量能課稅原則、社會國原則、租稅法律主義原則等；此外，稅法之制定及實行應依循憲法的精神，從憲法上法治國原則來看，正義乃係實質法治國原則所追求的目標之一，而憲法之根本及最高價值乃在於保障人權，從而租稅正義的核心內涵即為人權保障，其功能則在確保人民基本權利的有效實踐¹⁴⁰。

參、陳敏教授

陳敏教授認為為達成保障人民基本權利之理想，國家對人民基本權利所為之干涉，無論係直接或間接者，均應受憲法之拘束，即租稅之課徵亦是如此。基於分配正義之理念，國家財政上之需要，必須公平地分配予人民負擔，故應按人民繳納租稅的經濟能力加以課徵，而此種量能課徵之原則，即為憲法上平等權之一種表現¹⁴¹。此外，今日人民對於正義之要求除了消極保護作用外，尚包括國家應為積極之作為，因此正義之任務不再僅限於定分，更進而為建設社會，從而於傳統正義外，別有「形成正義(gestaltende Gerechtigkeit)」¹⁴²之存在，亦即國家為實現形成正義而須限制人民權利時，除得以一般

¹³⁸參閱 Albert Hensel 著，北野弘久、三木義一譯，前揭註 134 書，頁 53-54。

¹³⁹參閱 陳新民，〈平等權的憲法意義〉，收於氏著，《憲法基本權利之基本理論上冊》，5 版，1999 年 6 月，頁 516。

¹⁴⁰參閱 黃俊杰，〈稅捐正義之概念與實踐〉，《全國律師》，10 月號，1999 年 10 月，頁 44。

¹⁴¹參閱 陳敏，前揭註 4 書，頁 57-58。

¹⁴²參閱 Vgl. Vogel, Steuergerechtigkeit, DStZ 1975, S. 410.；轉引自 陳敏，前揭註 4 書，頁 58。

法律為直接規定外，亦得以稅法設定租稅優惠或特別負擔，間接加以干涉。稅法上之誘導規定，其雖違反分配正義之量能課稅原則，惟此種規定係基於形成正義，如其授與利益或不利益之標準妥適不過當時，目的與方法間具有合理關係，則其對受不利益者權利之限制，亦為憲法第23條所許可，並未侵害平等權或其他基本權利；反之，若授與利益或不利益之標準不合理，而不能維持目的與方法間的合理關係時，即屬對人民權利非必要之限制，從而構成對人民權利之侵害¹⁴³。陳敏教授雖未明確指出租稅公平原則之概念，惟從其關於租稅正義之描述，似將租稅公平等同於租稅正義之概念，而租稅正義除了傳統之分配正義(具體實現為量能課稅原則)外，尚包括形成正義，從而其似乎傾向於租稅公平原則係包含量能課稅原則之上位概念。

第二目 租稅公平原則乃基於憲法上平等原則或生存權保障，其內涵即為量能課稅

原則

壹、Thomas Würtenberger教授

其認為租稅公平原則乃係基於憲法平等原則之保障，要求租稅負擔必須依納稅義務人之經濟給付能力平等分配，而依照納稅義務人之經濟給付能力來分配租稅負擔，乃量能課稅原則核心概念，因此其所謂的租稅公平原則內涵，即是量能課稅原則¹⁴⁴。

貳、新井隆一教授

新井隆一教授自租稅法律主義角度觀察，其認為租稅法律主義可包含租稅公平原則的要求，意即就租稅法律主義的終極目的而言，應保障納稅義務人依照其實質租稅負擔能力來決定其租稅負擔，換言之，即必須符合量能課稅原則，如此方能兼顧保障人民的

¹⁴³參閱 Vgl. Vogel, Steuergerechtigkeit, DStZ 1975, S. 413.; 轉引自 陳敏，前揭註 4 書，頁 58。

¹⁴⁴參閱 Thomas Würtenberger, *supra* note 1, at 89-90(1988). 轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 96。

生存權¹⁴⁵。

參、金子宏教授

金子宏教授認為租稅公平原乃係憲法平等原則於租稅領域之體現，其為稅負必須依照國民間租稅負擔能力加以公平的分配，以於各種租稅法律關係中使國民受到公平地對待。其內容上要求「按租稅負擔能力課稅」(taxation according to ability to pay, Beistungsfähigkeit)、租稅「公平」(equity, Gleichheit)及「中立性」(neutrality)¹⁴⁶。其中，所謂租稅負擔能力是指每個國民對於租稅的經濟上負擔能力，係由所得、財產及消費三項基準所構成¹⁴⁷。此外，所謂按照租稅負擔能力來課稅一語，即在闡述量能課稅原則。至於「公平」或「中立性」即為憲法平等原則之「等者等之」與「不等不等之」¹⁴⁸之要求，意即就相同狀況應予相同處理，不同狀況則應依其狀況而為不同的處理，但是二者到底是相同狀況或是不同狀況則不易判斷。此外，其並指出租稅制度不僅應符合公平或中立性的要求，還必須滿足效率(efficiency)及簡化(simplicity)的要求。原則上應儘量求取公平與效率之平衡，惟當二者不能兼顧時，雖然有時在效率的要求之情況較為可能，但原則上仍應以公平的要求為優先¹⁴⁹。

肆、陳清秀教授

陳清秀教授認為租稅平等原則(租稅公平原則)要求水平公平與垂直公平，前者乃指具有相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的租稅義務(水平公平)；後者則指經濟上

¹⁴⁵參閱 新井隆一，《租稅法の基礎理論》，1987年7月，2版，頁85-87；同作者，《稅法と稅務》，1997年5月，再版，頁60-61；轉引自 林明誼，前揭註131書，頁97。

¹⁴⁶參閱 金子宏著，戰憲斌、鄭林根等譯，《日本稅法》，法律出版社，2004年3月，初版，頁64-65。

¹⁴⁷金子宏教授認為，作為租稅負擔能力度量基準者，所得優於財產優於消費，蓋消費易因擇定課稅對象之方法不同造成逆進性，故不如所得與財產。而以所得為基準時，除可適用累進稅率外，尚可藉由基本扣除額、列舉扣除額及負所得稅等制度來保障最低生活水準，故所得又優於財產。參閱 金子宏，戰憲斌、鄭林根等譯，前揭註146書，頁64。

¹⁴⁸金子宏教授，稱此二要求為「平等處理原則」與「禁止不平等處理原則」。參閱 金子宏，戰憲斌、鄭林根等譯，前揭註146書，頁65。

¹⁴⁹參閱 金子宏，戰憲斌、鄭林根等譯，前揭註146書，頁65。

給付能力不同者，則負擔不同的租稅義務（垂直公平），此即量能課稅原則是也¹⁵⁰。至於判斷所謂相同與不相同者，其認為必須借助於合乎事理的比較標準，而所謂合乎事理的比較標準，僅能從稅法體系上的建制原則（例如：量能課稅原則及其下位之各項原則譬如市場交易所得原則、淨所得原則等）¹⁵¹、從各該法律的基礎的價值判斷或規律加以探求¹⁵²。陳清秀教授更進一步指出不同租稅規範應適用不同原則，其指出財政目的規範適用量能課稅原則；至於政策目的規範則適用需要原則（以經濟上的需要作為租稅優惠之衡量標準）與功績原則時（對於裨益公益之特殊功績例如落後地區的投資開發給予租稅優惠、獎勵古蹟保存或環境保護等情形給予租稅優惠）作為規範上差別待遇的正當化理由¹⁵³；而簡化目的規範則適用介紹實用性原則（避免由於稅法規定過於複雜致實際上無法執行或需費過鉅，以求法律得以有效實行）¹⁵⁴。

第三目 租稅公平原則乃水平公平之要求有別量能課稅原則乃垂直公平之要求

北野弘久教授認為量能課稅原則要求比較接近垂直公平¹⁵⁵，係指每個人應依其納稅能力負擔稅捐，惟生活上所需的最低費用部份則應免稅¹⁵⁶；至於租稅公平原則比較接近水平公平¹⁵⁷。

¹⁵⁰參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 47。

¹⁵¹陳清秀教授指出，單純以財政收入為由並不足以構成正當化之事由，故非屬合乎事理之情形，參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 48。

¹⁵²參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 48。

¹⁵³參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 36 以下。

¹⁵⁴參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 38 以下。

¹⁵⁵參閱 北野弘久，〈稅法學の基礎理論〉，收於氏編《現代稅法講義》，1995 年 10 月，2 版，頁 128；同作者，〈租稅負擔公平の原則〉，載於《狀況と主体》，第 193 号，1992 年 5 月，頁 8；轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 98。

¹⁵⁶參閱 北野弘久，前揭註 155 書頁 17-18；同作者，《稅法學原論》，2000 年 3 月，4 版，頁 129；轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 98。

¹⁵⁷參閱 北野弘久，〈稅法學の基礎理論〉，收於氏編《現代稅法講義》，1995 年 10 月，2 版，頁 128；同作者，租稅負擔公平の原則，載於《狀況と主体第》，193 号，1992 年 5 月，頁 8；轉引自 林明誼，前揭註 131 書，頁 98。

第二款 釋憲實務

關於租稅公平原則之概念，從我國釋憲機關所作出之各號解釋觀察時，曾經使用以下例如：「公平課稅」、「課稅公平」、「租稅公平」、「租稅公平原則」、「租稅公平負擔原則」、「經濟上之意義及實質課稅之公平原則」等用語，以說明租稅公平原則之概念，為能進一步探求我國釋憲實務關租稅公平原則之發展與使用，茲將相關大法官解釋分列如下：

第一目 租稅公平原則之相關大法官解釋

壹、釋字第180號

解釋文：「平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條並無抵觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」；解釋理由書：「按土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之，憲法第一百四十三條第三項揭示甚明。是土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則。…其所謂公告現值，係指在同法第四十九條所定期限內申請移轉或申報設定典權時之土地公告現值而言，核與上述平均地權條例第四十七條規定之意旨亦相符合。至納稅義務人及權利人未於規定期間內申請登記繳納土地增值稅，嗣後再申請登記繳納時，除依法處罰或加計利息外，如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平。如裁判上

適用前開法條之見解有所不同，乃法律見解是否允洽問題，要難謂法律之規定牴觸憲法。綜上所述，平均地權條例第四十七條第二項、土地稅法第三十條第一項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法**第一百四十三條**並無牴觸，亦無違反**憲法第十五條**及**第十九條**之可言。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」

貳、釋字第 196 號

解釋理由書：「土地出賣人出賣未經整理劃分之土地，無從依限申請權利變更登記及申報移轉現值，繳納土地增值稅，而已將土地交付買受人使用，俟地政機關整理劃分完畢，可辦土地權利變更登記時，土地公告現值提高，其因自然漲價所生之利益，既非出賣人即原納稅義務人所獲得，而為買受人所享有。該部分之土地增值稅，依本院大法官會議釋字第一八〇號解釋，應於其後有法定徵收原因時，向獲得該項利益者徵收，始合於租稅公平之原則。土地所有權移轉時，土地增值稅應按其土地漲價總數額徵收之（土地稅法第二十八條），遇一般物價有變動時，土地漲價總數額，依土地稅法第三十二條規定，原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值，均應按政府發布之物價指數調整後計算之，期在消除因通貨膨脹所虛增之土地增值，使土地漲價總數額，能與實情相符合。而土地稅法施行細則，係依土地稅法第五十八條所訂定，其第三十四條規定：『依本法第三十二條規定計算土地漲價總數額時，應按土地權利人及義務人向當地地政事務所申報移轉現值收件當時最近一個月已公告之一般躉售物價指數調整原規定地價及前次移轉時核計土地增值稅之現值』，所稱收件當時，係指土地稅法第四十九條所規定之時期而言，旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與**憲法第十九條**並無牴觸。」

參、釋字第 218 號

解釋文：「人民有依法律納稅之義務，**憲法第十九條**定有明文。國家依課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項**推計核定方法**，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維**租稅公平原則**。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)臺財稅字第三三五二三號等函釋示：「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」，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。」；**解釋理由書**：「**憲法第十九條**規定：「人民有依法律納稅之義務」，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維**租稅公平原則**。至於個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「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」，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、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。」

肆、釋字第 248 號

解釋文：「財政部於中華民國七十三年五月一日核定發布之小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，係依據中華民國六十九年六月廿九日修正公布施行之營業稅法第十七條而訂定。該法於中華民國七十四年十一月十五日修正公布，並於次年四月一日施行後，財政部另又依據該法第四十條第三項合併訂定營業稅特種稅額查定辦法一種。均係用「**費用還原法**」，依營業費用除以費用率之計算公式，**推計銷售額**據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則。是上開法令與憲法並無牴觸。」；**解釋理由書：**「**憲法第十九條**規定「人民有依法律納稅之義務。」並未限制法律規定於特定情形下以推計核定方法課稅，前經本院釋字第二一八號解釋闡明其旨。...財政部依此有關規定，先後於中華民國七十三年五月一日核定發布小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，及中華民國七十五年七月七日隨營業稅之修正而合併訂定營業稅特種稅額查定辦法一種。前後規定一貫，可相繼適用，即均係用「**費用還原法**」，依營業費用除以費用率之計算公式，推計銷售額，而據以依法定稅率課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續。其中營業費用標準，依該查定辦法第五條第三項規定，省（市）主管稽徵機關應視轄區經濟發展情形，按地段或行政區域，擬定等級評定表，報財政部備案，以資兼顧而期切合實際；而小規模營業人

如不願依此特種方法計算稅額，並得依前述七十四年十一月十五日修正公布之營業稅法第二十四條第一項「小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額之營業人，得申請依照本章第一節規定計算其營業稅額，並依第三十五條規定申報繳納」之規定，自行申請依一般方法計算稅額，使與一般營業人申報繳納之方法完全相同，符合租稅公平原則。...」

伍、釋字第 286 號

楊與齡大法官不同意見書：「解釋文：土地增值稅之徵收，以土地之自然漲價為標的，應依照土地自然漲價總數額計算，不包括土地所有權人為改良土地已支出之全部費用及因而增加之價值在內。中華民國六十六年二月二日修正公布之平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項及同年四月一日行政院發布之同條例施行細則修正前第五十三條關於「土地漲價總數額」，不減去因土地所有權人改良土地所增價額之規定，與憲法第一百四十三條第三項規定及租稅公平之原則不符，應於本解釋公布後停止適用。解釋理由書：四、土地所有權人施以勞力資本改良土地，如該土地因而增加之價值不自土地漲價總額中予以分離，乃將應歸私有之非自然漲價，亦作為土地增值稅之課稅標的。土地增值稅雖未就漲價部分全額徵收，但未徵收部分未必足以彌補土地所有權人之損失。且土地漲價總額之全部或一部為因改良而增加之價額時，所課徵之土地增值稅，乃全部或一部不應課徵。又土地漲價總額中有部分為改良而增加之價額者，如與全屬自然漲價者，受相同稅率之課徵，即令土地漲價總額中未收歸公享部分，足以彌補土地所有人以勞力資本改良土地所增價額之損失，但使未為改良之土地之自然漲價歸私者增加，不僅有失公平，亦屬維護少數人之利益而嚴重損害國家社會之公益，對漲價歸公之基本國策、從事土地改良之人民之財產權及租稅公平之原則，俱有影響，至為明顯。」

陸、釋字第 311 號

鄭健才大法官一部及理由不同意見書：「註：就情事變更原則言之，在逾期申報遺產稅之場合，逾期後之遺產價值升高者，本可有「增加給付」之形成權出現，以調和權義雙方之利益。雖形成權通常係由司法者（法院）依法律規定為具體之適用（如民法第四百十二條、民事訴訟法第三百九十七條），惟稅捐之徵收，涉及量能課稅、租稅公平以及稽徵成本等諸般原則，立法者基於維護公益之考量，自非不可逕於法律內明定「增加給付」之標準，以省卻行使形成權經司法者裁判之手續。遺產及贈與稅法第十條第一項但書從估價之規定，即屬此種情形，不足為怪。」

柒、釋字第 315 號

鄭健才大法官協同意見書：「二(二) 某種「所得」有為所得稅「稅基」之適格後，又為一部或全部免稅之規定，形同活埋「稅基」之一部或全部，傷害租稅公平原則，不謂不大。吾人如忠於「有所得即應課稅」之租稅公平原則，無寧反過來省思就上述「溢額所得」為一部或全部免稅之規定，是否合理。」；楊日然大法官協同意見書：「二又稅法有關財政目的規範之解釋，應取向於量能課稅原則，以實現租稅公平。從上述所得稅法第二十四條第一項概括的規定以當年度的「純益額」作為所得額，可知我國所得稅法對於營利事業之課稅所得概念，基本上係參考「純資產增加說」的所得理論的精神，認營利事業既因當年度的純資產增加而具備負擔納稅的經濟能力，故將此「純益額」作為所得額納入課稅範圍，實符合租稅公平負擔的要求。就本件解釋言，公司超過票面金額發行股票所得之溢價收益，固非屬「營業上交易所得」，但仍屬資本交易所生所得，此項所得既足使該公司的純資產增加，而增加納稅義務人在經濟上的納稅能力，則依所得稅法第二十四條第一項規定，將該項溢價收入納入所得額之計算範圍，核與該法條規定的立法意旨以及所得稅法建制上的量能課稅原則，洵無不合。」（※行政院中華民國五十六年十二月七日台經字第九四九四號令及財政部同年月十日台財稅發字第一三〇五五號令釋示；公司超過票面金額發行股票之溢額所得，應否免稅及免稅之範圍）

捌、釋字第 318 號

解釋文：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況、檢討改進。」；**解釋理由書**：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項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。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符...。」；**吳庚與張承韜大法官不同意見書**：「本件聲請解釋意旨係指摘中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條硬性規定，納稅義務人應與其有所得之配偶及受扶養之親屬合併申報請稅，牴觸憲法第七條，其重點顯係指合併課稅有違憲疑義。而多數大法官所通過之解釋文則先謂：上述規定「就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸」，繼者又稱：「合併課稅時，如使納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，有增加稅負之虞者，即與租稅公平原則有所不符」，將「合併申報課稅」事項，一分為二，申報部分合憲，課稅部分則指其與公平原則不符，宜檢討改進。實則對於夫妻申報所得稅，在手續上無論分別或合併申報，查本不生所謂違憲問題，重要者乃申報後如何計算致影響稅負之多寡。關於夫妻（或其他共同生活之家屬），如何申報課稅，各國稅法所採之方式有：單純合併制、單獨制、多組稅率制、折半計算制、薪資分離其餘所得合併制等，大抵參酌各該國家所得分配狀

況、婦女就業情形、成年男女結婚之意願、國民守法納稅之精神等因素，而決定適合其國情之制度。各種申報課稅制度之中，利弊互見，並無絕對公平合理之設計，本屬立法裁量問題。大法官之解釋無法代替行政及立法部門對此一事項作成決策，尤其不宜表示「合併計算」或「單獨計算」兩者之中，選擇其一，方屬合意，而限制行政及立法部門就各種制度之中，斟酌損益，作更合理之規定。」

玖、釋字第 327 號

解釋文：「所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰」，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，與憲法尚無抵觸。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。」；**解釋理由書：**「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。其就違反義務者，課以一定之制裁，係為貫徹扣繳制度，督促扣繳義務人善盡其應盡之作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，並非徒然增加扣繳義務人之負擔，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無抵觸。惟對於扣繳義務人已將所扣繳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，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。」；**楊日然與張特**

生大法官一部不同意見書：「扣繳義務人已依所得稅法扣繳稅款而未依同法第九十二規定之期限填報扣繳憑單，嗣後自動申報者，性質上僅屬法律上作為義務之違反。此種義務之違反，既無逃漏稅之事實，亦未造成國庫收入之遲延，處以行為罰已足可達成行政上掌握稅源資料，維護租稅公平之目的。但所得稅法第一百四條第二款前段對於已依法扣繳稅款而未依限申報或逾期自動申報者，卻規定應按扣繳稅額處一定百分比之罰鍰。此部分規定未免將行為罰與漏稅罰相混淆，因此導致本應有合理最高額限制之行為罰，將隨應扣繳稅額之增多而有處罰過重之情形發生，殊與憲法保護人民權利之本旨有違，應由有關機關於本解釋公布之日起，一年內檢討修正，逾期該部分之規定不得再行援用。」

拾、釋字第 361 號

解釋理由書：「所得稅納稅義務人未自行申報或提示證明文件，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法並不牴觸，惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則，至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，如不問年度、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。業經本院大法官於七十六年八月十四日以釋字第 218 號解釋釋示在案...。」

拾壹、釋字第 420 號

解釋文：「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。行政院中華民國八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證

券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其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」不在停徵證券交易所所得稅之範圍之決議，符合首開原則，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。」；**解釋理由書**：「按獎勵投資條例（七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效）之制定，係以獎勵投資，加速經濟發展為目的，藉稅捐減免之優惠為其主要獎勵方法。為期各種生產事業及營利事業均能公平同霑其利，並防止有以迴避租稅行為，獲取不正當減免稅捐優惠，該條例乃規定各種享受獎勵之條件，予以節制。公司為營利事業之一種，為確保其合法正常經營，公司法第十二條、第十五條第一項規定：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」「公司不得經營登記範圍以外之業務。」公司如經營某種登記範圍以外之業務，而怠於公司法第十二條之登記並違反同法第十五條第一項所規定之限制，除前者不得以其事項對抗第三人，後者公司負責人應負民、刑事責任外，尚不影響該公司以經營該種事業為其營業之事實。七十六年一月二十六日修正公布之獎勵投資條例第二十七條規定：「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業之證券交易所所得稅。」行政院依此規定，於七十六年十二月一日以台(七六)財第二七九四七號函核定自七十七年一月一日起至同年十二月三十一日止繼續停徵非以有價證券買賣為專業者之證券交易所所得稅。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。是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定「非以有價證券買賣為專業者」，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記（包括商業登記）之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然

其實際上從事龐大有價證券買賣，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第十二條之登記義務或違反同法第十五條第一項所規定之限制等**迴避租稅**行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所得稅之優惠。行政院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第二十七條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其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」不在停徵證券交易所得稅之範圍之決議，符合首開原則，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。至獎勵投資條例施行細則第三十二條規定：「本條例第二十七條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業」，依上開說明，與立法意旨未盡相符部分，應不適用，併予敘明。」

拾貳、釋字第 493 號

解釋文：「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，為所得稅法第二十四條第一項所明定。依所得稅法第四條之一前段規定，自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅；**公司投資收益部分**，依六十九年十二月三十日修正公布之所得稅法第四十二條，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，其中百分之八十免予計入所得額課稅；則其相關成本費用，按諸收入與成本費用配合之上揭法律規定意旨及**公平原則**，自亦不得歸由其他應稅之收入項下減除。至應稅收入及免稅收入應分攤之**相關成本費用**，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因**投資收益及證券交易收入**源自同一投入成本，難以投入成本比例作

為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明三，採以**收入比例作為分攤基準之計算方式**，符合上開法條規定意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹**憲法第十九條**之意旨，仍應由法律明確授權主管機關訂立為宜。」；解釋理由書：「營利事業所得之計算，係以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額，為所得稅法第二十四條第一項所明定。免稅所得與應稅所得之投入成本及費用若無法明確劃分歸屬者，依**公平原則**，自應以收入比例作為分攤之基準。以有價證券買賣為專業之營利事業，其經營有價證券投資業務產生之營業收入計有二種。一為有價證券未出售前因持有有價證券而獲配股息及紅利所取得之投資收益收入，一為因出售有價證券而產生之證券交易收入。投資收益部分，依所得稅法第四十二條規定，公司組織之營利事業，投資於國內其他非受免徵營利事業所得稅待遇之股份有限公司組織者，百分之二十為應稅所得，其相關營業費用及利息支出，應在該課稅範圍內准予列支，其餘百分之八十免稅部分，其相關營業費用及利息支出，應配合自投資收益收入項下減除。證券交易部分，依所得稅法第四條之一規定，自七十九年一月一日起，證券交易所得停止課徵所得稅，其相關營業費用及利息支出，應配合自證券交易收入項下減除。從而以買賣有價證券為專業之公司，其營業費用及利息支出，即需分別攤歸投資收益及證券交易收入負擔。至分攤方式，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函說明：「三、以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除」，係採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開立法意旨，與憲法尚無牴觸。惟營利事業成本費用及損失等之計算涉及人民之租稅負擔，為貫徹憲法第十九條之意旨，仍應由法律明確授權主管機關

訂立為宜。又聲請人以其課稅事實發生於七十九年度，而主管稽徵機關竟引用財政部八十三年所為計算方法之函釋，有違法令不溯及既往原則一節，查行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意者，應自法規生效之日起有其適用，業經本院釋字第二八七號解釋釋示在案，不生抵觸憲法問題。」

拾參、釋字第 496 號

解釋文：「**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。稅法之解釋，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。財政部中華民國五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函，核發修正獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，以期符合該條例獎勵項目之產品其所得始可享受稅捐優惠之立法意旨。惟相關之非營業損失，如可直接合理明確定其歸屬者，應據以定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。

」；**解釋理由書：**「**憲法第十九條**規定，（民有依法律納稅之義務，係指人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而言。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，業經本院釋字第四二〇號解釋在案。主管機關雖得基於職權，就稅捐法律之執行為必要之釋示，惟須符合首開意旨，乃屬當然。獎勵投資條例（已於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿失效）係為獎勵投資活動，加速國家經濟發展之目的所制定，採用稅捐減免優惠為主要獎

勵方法，以實現其立法意旨。而為期符合獎勵範圍之各種生產事業及營利事業均能公平同霑其利，並防止以迴避租稅行為獲取不正當減免稅捐優惠，規定有各種享受獎勵之條件，必須合於獎勵類目及獎勵標準者，始得享有稅捐減免之優惠。財政部五十九年九月二日台財稅發第二六六五六號令及七十七年五月十八日台財稅第七七〇六五六一五一號函，核發獎勵減免營利事業所得稅計算公式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，與該條例對稅捐減免優惠以獎勵項目之產品所得為限之立法意旨相符。上開財政部令函說明固謂：計算公式中「非營業收入」減「非營業損失」之餘額，若「非營業損失」大於「非營業收入」而發生營業外虧損時，應視為零處理。惟查相關之非營業損失項目繁多，如利息支出、兌換損失、免稅產品盤損或發生災害之損失等皆屬之。故與營業項目相關之非營業損失，如可直接合理明確其歸屬者，應具體定其歸屬外，倘難以區分時，則依免稅產品銷貨（業務）收入與應稅產品銷貨（業務）收入之比例予以推估，始符合租稅公平原則（參照本院釋字第四九三號解釋）。有關機關應依本解釋意旨從速檢討修正相關法令，併此指明。」

拾肆、釋字第 500 號

解釋文：「營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。又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，亦經本院釋字第四二〇號解釋在案。財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋示：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附

有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無抵觸。」；解釋理由書：「營業稅法第一條規定：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵營業稅。」依同法第三條第一項及第二項規定，銷售貨物，係指將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者；銷售勞務，則為提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者而言。營業稅納稅義務人之營業額，為納稅義務人轉讓貨物或提供勞務向對方收取之全部代價，包括價款及其他實質上屬於代價性質之入會費或保證金等在內。所收入會費及保證金等，依約定屆期應退還者，於實際退還時，稽徵機關前收入會費及保證金等營業額所含營業稅，應予退還。本於租稅法律主義及課稅公平之原則，如名目雖為「保證金」，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依前開營業稅法規定課徵營業稅。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，業經本院釋字第四二〇號解釋在案。財政部七十九年六月四日台財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋：「高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。」其先就營業人所收取之入會費或保證金課徵營業稅，再就實質上屬於保證金性質之款項課徵之稅額准予退還，係為貫徹營業稅法之執行，確實稽查課稅之方法，以杜巧立名目之迴避稅捐行為。是基於公平課稅原則，營業人實際上從事營業行為收取之款項，屬於銷售貨物或勞務之代價者，應依法課稅。財政部上開函釋係就實質上屬於銷售貨物或勞務對價性質之「入會費」或「保證金」如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅

法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無抵觸。」

拾伍、釋字第 506 號

解釋文：「所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。中華民國七十年三月二十六日修正發布之所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵投資條例第十三條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，尚未逾越六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第二項及同法相關規定授權之目的及範圍，與憲法並無違背。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條及第十七條規範內容相當）及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第十九條之租稅法律主義亦無抵觸。」；**解釋理由書**：「關於人民自由權利之事項，除以法律規定外，法律亦得以具體明確之規定授權主管機關以命令為必要之規範。命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜合判斷。又有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第四二〇號及第四三八號等解釋闡示在案。所得稅法關於營利事業所得稅之課徵

客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，此觀所得稅法第三條、第八條及第二十四條之規定甚明。營利事業未分配盈餘之增資及未辦理增資時如何課稅，六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第一項有明文規定：「公司組織之營利事業，其未分配盈餘累積數超過已收資本額二分之一以上者，應於次一營業年度內，利用未分配盈餘辦理增資，辦理增資後未分配盈餘保留數，以不超過本次增資後已收資本額二分之一為限；其未依規定辦理增資者，稽徵機關應以其全部累積未分配之盈餘，按每股份之應分配數歸戶，並依實際歸戶年度稅率，課徵所得稅。」七十年三月二十六日修正發布之所得稅法施行細則第七十條第一項：「公司利用未分配盈餘增資時，其對股東所增發之股份金額，除應依獎勵投資條例第十三條之規定辦理者外，應由公司於配發時按盈餘分配扣繳稅款，並由受配股東計入增資年度各股東之所得額申報納稅」，並未逾越上開條文暨同法相關規定授權之目的及範圍。財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函稱：公司當年度如有依獎勵投資條例第十二條（按即六十九年十二月三十日修正公布之獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條、第十七條規範內容相當）及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，僅在闡釋公司轉投資所取得之增資股票依法免計入公司當年度營利事業所得稅額課稅，但仍應計入公司全年所得，以免有營業收益或其他收益，而排除於課稅客體之外，並未逾越所得稅法第七十六條之一第一項規定之範圍，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，與促進產業升級條例獎勵公司投資之立法意旨無違。綜上所述，前開所得稅法施行細則第七十條第一項規定及財政部六十四年二月二十日台財稅第三一二三五號函釋，於憲法第十九條均無抵觸。」

拾陸、釋字第 508 號

解釋文：「中華民國八十二年二月五日修正公布之所得稅法第二條第一項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」依法徵收之土地為出租耕地時，依七十八年十月三十日修正公布之平均地權條例第十一條第一項規定應給與承租人之補償費，核屬所得稅法第八條第十一款規定之所得，應依同法第十四條第一項第九類所稱之其他所得，計算個人之綜合所得總額。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函謂：「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第十一條規定，由土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」係基於課稅公平原則及減輕耕地承租人稅負而為之函釋，符合所得稅法上開各規定之意旨，與憲法第十五條、第十九條、第二十三條規定並無抵觸。前述第一四八九四號函釋，係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示；而該部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第七條平等原則並無違背。」；**解釋理由書**：「平均地權條例第十一條第一項規定：「依法徵收或照價收買之土地為出租耕地時，除由政府補償承租人為改良土地所支付之費用，及尚未收穫之農作改良物外，並應由土地所有權人，以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一，補償耕地承租人。」此項土地補償費乃佃農因法定事由致其耕地租賃權消滅而獲得，性質上與承租人依平均地權條例第七十七條規定所獲得之補償費相同，屬八十二年二月五日修正公布之所得稅法第八條第十一款規定之中華民國所得來源，既不在依法得免稅之列（同法第四條及新市鎮

開發條例第六條第三項參照)，應依所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，全數併計入耕地承租人綜合所得總額，依同法第二條第一項規定課徵所得稅。耕地出租人依平均地權條例第七十六條規定終止租約收回耕地，依同條例第七十七條規定，由耕地出租人就申請終止租約當期之公告土地現值，減除預計土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人補償費。此項償費依所得稅法第十四條第三項規定，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。實因承租人之此項補償費，為其多年累積而發生之所得，具有長期累積性質，綜合所得稅又係採累進稅率，如逕依同法第十四條第一項第九類其他所得之前開規定，計算耕地承租人之綜合所得額，集中於同一年度課稅，勢必加重耕地承租人之稅負。而政府徵收出租之耕地，依平均地權條例第十一條規定，由耕地出租人以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人之補償費，性質上與上述同條例第七十七條規定之補償費相若。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函謂：「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第十一條規定，由土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」係基於公平原則及減輕耕地承租人稅賦負擔而為之函釋，符合課稅公平原則之要求，與所得稅法第二條第一項、第八條第十一款、第十四條第一項第九類、第三項規定之意旨無違，與憲法第十五條保障人民財產權、第十九條租稅法律主義及第二十三條法律保留原則之規定，亦無牴觸。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函，係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示；而該部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失

補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第七條平等原則並無違背。又依所得稅法第一百十條第一項規定處罰納稅義務人，固以納稅義務人就其應課稅所得額申報之漏報或短報情事，具有故意或過失為必要（本院釋字第二七五號解釋參照），惟有無故意或過失，乃事實認定問題，併此敘明。」

拾柒、釋字第 536 號

解釋理由書：「人民有依法納稅之義務，為憲法第十九條所明定。主管機關為執行母法有關事項之必要，得依法律之授權訂定施行細則，或對母法及施行細則之規定為闡明其規範意旨之釋示。遺產及贈與稅法第四條第一項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」關於財產價值之計算，同法第十條第一項規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。」為執行上開條文所定時價之必要，同法施行細則第二十八條乃明定：「凡已在證券交易所上市（以下稱上市）或證券商營業處所買賣（以下稱上櫃）之有價證券，依繼承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。但當日無買賣價格者，依繼承開始日或贈與日前最後一日收盤價估定之，其價格有劇烈變動者，則依其繼承開始日或贈與日前一個月內各日收盤價格之平均價格估定之。有價證券初次上市或上櫃者，於其契約經證券主管機關核准後，至掛牌買賣前，應依繼承開始日或贈與日該項證券之承銷價格或推薦證券商認購之價格估定之。」又依同細則第二十九條第一項：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之。非股份有限公司組織之事業，其出資價值之估價準用前項規定。」之所以設此規定，係因未上市或未上櫃公司股票，於繼承或贈與日常無交易紀錄，或縱有交易紀錄，因非屬公開市場之買賣，難以認定其客觀之市場價值。是於計算未上市或上櫃公司之資產時，就其持有之上市股票，因有公開市場之交易，自得按收盤價格調整上市股票價值，而再計算其

資產淨值。對未上市或上櫃公司持有之上市公司之股票，若僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市或上櫃公司持有相同之上市股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平原則。財政部中華民國七十九年九月六日台財稅字第七九〇二〇一八三三號函：「遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定『未公開上市之公司股票，以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之』。稽徵機關於核算該法條所稱之資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定計算」，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第二十九條之規定，符合遺產及贈與稅法第十條第一項之立法意旨，與憲法第十九條所定租稅法律主義及第十五條所保障人民財產權，尚無牴觸。惟未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨。聲請人以其課稅事實發生於七十九年四月及八月間，而主管稽徵機關竟引用財政部同年九月六日前開函釋為計算方法，指摘其有違法令不溯及既往原則乙節，查行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意者，應自法規生效之日起有其適用，業經本院釋字第二八七號解釋釋示在案，自不生牴觸憲法之問題，併此指明。」

拾捌、釋字第 537 號

解釋文：「合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，依中華民國八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款規定，其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」。此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規

定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無抵觸。」；**解釋理由書**：「合法登記之工廠，供直接生產使用之自有房屋，依八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款規定（九十年六月二十日修正公布，同年七月一日施行之現行法同條項規定不變），其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同」（現行法同條規定意旨亦同）。此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依**憲法第十九條**「人民有依法律納稅之義務」規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹**公平及合法課稅**所必要。觀諸土地稅法第四十一條、土地稅減免規則第二十四條相關土地稅減免優惠規定，亦均以納稅義務人之申請為必要，且未在期限前申請者，僅能於申請之次年適用特別稅率。而現行房屋稅條例第十五條第三項修正為「依第一項第一款至第八款、第十款、第十一款及第二項規定減免房屋稅者，應由納稅義務人於減免原因、事實發生之日起三十日內申報當地主管稽徵機關調查核定之；逾期申報者，自申報日當月份起減免。」亦同此意旨，此一納稅義務人之申報義務實為**適用優惠稅率規定所必要之稽徵程序**。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：「依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向

當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅」，符合前述法條之立法意旨，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。」

拾玖、釋字第 566 號

曾華松與黃越欽大法官不同意見書：「二、租稅公平負擔之原則：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，故如稅捐稽徵機關對於是否有民國七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三十一條：「家庭農場之農業用地，其由能自耕之繼承人一人繼承或承受，而繼續經營農業生產者，免徵遺產稅或贈與稅」之適用，尤應切實查明，該農業用地，是否已符合依當時同條例第三條第十款所指農業用地，其所指「用地」，依農業發展條例之立法意旨，係指依區域計畫法編定之農牧用地，或依都市計畫法編為農業區、保護區之田、旱地目土地，或依土地法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地而言之情形，不得僅以其實際供農作、畜牧等為準。因之，依法編定之農業用地，或未依法編定而土地登記簿所記載田、旱地目之土地，惟於被繼承人死亡，或贈與事實發生時，已依法編定為非農業用地者，因其已不符合農地農用之免稅要件，縱令對於依法編為非農業使用之土地，於其所定使用期限前，仍得繼續為從來之農業使用者，亦無不同。蓋其既已非農地，自無以免稅鼓勵農用之必要。三、租稅法之解釋：租稅法之解釋，原則上應為文理解釋，既不得擴大解釋（釋字第二一〇號解釋參照），亦不得縮小解釋（釋字第四二〇號解釋參照）。當然，如果單純為文理解釋而猶有不明者，則當然應依法律條文規定之趣旨及目的加以解釋，亦即應為目的論之解釋，是為當

然（見第二五七號、第四二〇號、第四九六號解釋）。申言之，租稅法之解釋，應該依法之安定性、預測可能性，秉持誠信原則及實質課稅原則，予以解釋，至其適用，則應依負擔公平之原則為之。四、一般用語與租稅法：依預測可能性及法安定性的租稅法律主義之下，一般用語固應依一般通用概念，予以解釋，但租稅法上之用語，依各該租稅法所規定之體系，別有所指之含義者，則應依各該稅法之規定為之解釋。民國七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第三條用辭定義第十款所稱：「農業用地：指供農作、森林、養殖、畜牧及與農業經營不可分離之農舍、畜禽舍、倉儲設備、曬場、集貨場、農路、灌溉排水及其他農用之土地」，無非在闡明同條第一款「農業：指利用自然資源及農用資材，從事農作、森林、水產、畜牧等動植物產銷之事業」實際運作之態樣。即旨在說明從事農業之情形，即說明「農用」之情形。至於作為農用之土地，則依同條第十款之規定，並非毫無限制，此觀該款之規定，特別在用辭定義中，使用「農業用地」一辭自明。按農業發展條例中關於租稅優惠之規定，旨在獎勵農地農用，若非農地縱令農用，不在獎勵之列。反之，農地未農用，依同條例規定，亦不予獎勵，即無租稅優惠之適用。此就上揭同條例體系解釋而言，固係如此，如就租稅政策而言，亦同。查依世界各國租稅政策之潮流，無不秉持，稅率從輕、優惠從少，查緝從嚴之原則進行。若謂「農業用地」之概念，遠較「耕地」之概念為廣，「依法編定為非農業用地」而事實上供農用土地，雖非屬同條例所稱之「耕地」，然仍屬同條例所稱之「農業用地」，亦即「農業用地」重在實際上是否供作農用，與該土地都市計畫編定用途，土地地目為何無關云云，難謂有任何合法之根據。就一般經驗法則及社會通念而言，非農業用地，縱令實際上農用，本於租稅公平之原則，無從享受租稅優惠，其理自明。況土地依法編定分區使用，或依土地登記地目使用，係對土地使用作合理之規劃，為促進土地及天然資源之充分利用。職是之故，凡編為某種土地用途之土地，即不得供其他用途之使用（土地法第八十二條）。首揭系爭細則及財政部行政釋示，乃係貫徹上述意旨所得之當然結果，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與租稅法律主義、憲法保障人民財產

權及法律保留之原則無違。至對於依法編定為非農業使用之土地，於其所定期限前，依法令規定，得仍為從來農業之使用者，是否仍應給予租稅優惠，核係立法政策問題，初非能改變依法編定之非農業用地，並非農業發展條例租稅優惠獎勵之對象。依後揭六所示財政部八十三年一月二十九日函釋及同部八十九年六月七日修正農業發展條例施行細則，將已編定為非農業用地之土地，予以有條件恢復免稅之規定，核係另一問題。」
(七十二年九月七日修正發布之農業發展條例施行細則第二十一條後段及財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一一七號函；農用地由自耕之繼承人繼承或繼承得否免徵遺產稅或贈與稅)

貳拾、釋字第 607 號

解釋文：「**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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則。財政部中華民國八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函、八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函，符合所得稅法第三條及第二十四條第一項規定之意旨，並未違背租稅法律主義及憲法第七條規定之平等原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨亦無牴觸。」；**解釋理由書**：「**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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。但法律規定之內容不能鉅細靡遺，故主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定時，自得為必要之釋示。其釋示如無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的，即與租稅法律主義尚無違背；倘亦符合租稅公平原則，則與憲法第七條平等原則及第十五條保障人民財產權之規定不相牴觸。所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，為營利事業之收益，包括營業增益及非營業增益，除具有法定減

免事由外，均應予以課稅。按所得稅法第二十四條第一項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」。所謂「年度收入總額」及供計算所得額之項目則委由同法施行細則第三十一條規定為營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額（即所得額），至於免稅項目則列舉規定於所得稅法第四條，觀諸所得稅法第三條、第四條及第二十四條第一項規定之立法目的及其整體規定之關聯意義，尚未違背憲法第十九條規定之租稅法律主義。按營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體。營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而屬於非營業性之營利事業所得來源，如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額，即有稅負能力，就該筆所得核實課徵稅捐，與租稅公平原則並無不符。財政部八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函「營利事業因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，以及自九十一年一月一日起不再援引適用之八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函「○○紙器股份有限公司七十九及八十年度營利事業所得稅結算申報，將政府徵收廠地之地上物及機器設備拆遷補償費，列入非營業收入項下，復自行調整為免稅所得一案，應予調整補稅並依所得稅法第一百條之二規定加計利息一併徵收」、八十七年九月二十三日台財稅第八七一九六六五一六號函說明三「至營利事業於八十二年度以後（含八十二年）因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費，仍應依本部八十二年七月十九日台財稅第八二一四九一六八一號函及八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函釋規定，列為其他收入，其必要成本及相關費用准予一併核實認定」，乃就所得稅法第二十四條第一項及同法施行細則第三十一條關於非營業增益之規定所為之釋示。按營利事業因土地重劃所領取之地上物拆遷補償費既非所得稅法第四條所列舉之免稅項

目，上開函釋將該等拆遷補償費認定為非營業增益，列為其他收入，並就其扣除屬於非營業損失及費用、必要成本及相關費用所剩盈餘，核實課徵所得稅，尚未逾越所得稅法第二十四條第一項及同法施行細則第三十一條規定之立法意旨，核與憲法第十九條規定之租稅法律主義並無不符。該等地上物拆遷補償費既為非營業性之增益，如於扣減非營業性之損失及費用仍有餘額，即有稅負能力，對該營利事業之純益額課徵營利事業所得稅，符合租稅公平原則，亦未違背憲法第十五條保障人民財產權之規定。至八十四年八月十六日台財稅第八四一六四一六三九號函說明二所引用之七十九年四月七日台財稅第七八〇四三二七七二號函「因政府舉辦公共工程或市地重劃而徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，核屬損害補償，應准免納所得稅」，對個人與營利事業所領取之地上物拆遷補償費，如何繳納所得稅，為不同之處理（九十一年一月三十一日台財稅字第〇九一〇四五〇三九六號函「個人依土地徵收條例第三十一條、第三十二條及第三十四條規定領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，係屬損害補償性質，尚無所得發生，不課徵綜合所得稅」亦同此意旨），乃因個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊等均有不同，稽徵機關對於個人領取之地上物拆遷補償費，依職權就其拆遷成本採取不同之認定方式，而非將個人拆遷補償費認定為非所得，亦非對個人拆遷補償費給予法律所未規定之免稅優惠，並未針對相同規範對象給予不合理之差別待遇，核與憲法第七條規定之平等原則尚無不符。未按所得稅法第八條第十一款之規定，並非確定終局判決所適用之法令，依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此部分之聲請，應不受理，附此指明。」；許玉秀大法官部分協同意見書：「貳、包含比例與平等的租稅公平原則：本席支持多數意見將租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原則的規定。租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則（Steuergerechtigkeit）（註

六)，正義屬於西方文化中的用語，在傳統的中文語言環境中，並沒有正義的用語，相當的用語就是公平。一般習用的公平正義，是同義複詞，公平就是平等的意思，沒有平等，無正義可言（註七）。沒有得到應該得到的，是不公平，應該給我的給別人是不公平，一個是和自己比，一個是和別人比，不管和自己比或和別人比，都有是否合乎比例原則的問題，經過比例原則的檢驗，才知道平等是否實現（註八）。本件聲請適用租稅公平原則為實質審查原則，但未揭示比例原則，甚為可惜。德國憲法因為沒有比例原則的規定，審查所得稅法規時，依量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）審查，不論述比例原則，但我國有憲法第二十三條規定，符合租稅公平原則之所以未對人民財產權造成憲法所不能容忍的侵害，是因為符合比例原則之故。即便租稅法定原則具有絕對法律保留的位階，憲法第二十三條的比例原則亦可併用而毫無衝突。」

貳拾壹、釋字第 608 號

許玉秀大法官部分協同意見書：「本件聲請所質疑的重複課稅問題，並非租稅法律規範上的異常現象，憲法上租稅公平原則所包含的比例原則，在租稅法律規範上的實踐並不是禁止重複課稅而是量能課稅。多數意見囿於體例，不能就重複課稅問題加以解釋，但為利於本院大法官未來對於租稅法律規範的審查，有必要釐清重複課稅與租稅公平原則的關係，爰提出部分協同意見書如下。四、結論：以租稅公平原則進行實質審查重複課稅的問題，本質上就是課稅是否符合比例原則的問題，重複課稅的難以定義，顯示直接以比例原則審查稅捐的課徵是否合理即可，只要合乎比例原則，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，甚至依照不同週期，使用相同稅目課稅，也可能不必加以禁止。試擬一例：假設國家財政極度困難，瀕臨破產邊緣，因而一年課徵兩次所得稅，在年中時，課徵前半年的所得稅，到了年尾時，就一整年的所得再課一次所得稅，其中有半年的所得總額被重複課稅，但是因為採取不同稅率，例如就已課徵過所得稅的部分，依比較低的稅率課稅，所以雖然稅課得多一點，人民的生計還能維持，那麼在特定

時空，這樣看起來很奇怪的課稅規定，還是不會逾越合理限度，而會被人民接受。本席特別設計這個看來乖謬的假設，旨在凸顯租稅法律規範與刑罰規範不同，憲法上的比例原則在刑罰規範中最重要實踐，就是禁止重複處罰，但是在租稅法律規範中，重複課稅是一個難以操作的概念，反而實質上具有比例原則內涵的量能課稅，還能夠概括地說明稅捐是否合理，對於這一點，德國聯邦憲法法院的這一段話：「基本的租稅正義誡命（Grundsatzliches Gebot der Steuergerechtigkeit），就是根據經濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則（oberster Besteuerungsgrundsatz）」（註十一）應該是最好的註腳。而如果量能課稅原則在本院釋字第六〇七號解釋，都已經退位成為租稅公平原則下的一個下位階的法律原則，則更沒有使用重複課稅的概念進行稅法規範審查的餘地，多數意見沒有遷就聲請人不正確的質疑而陷入重複課稅的泥淖之中，本席予以支持，並提出部分協同意見書如上。」（財政部六十七年十月五日台財稅字第三六七六一號函；繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，係屬繼承人之所得，應課徵繼承人之綜合所得稅，是否重複課稅？）

貳拾貳、釋字第 615 號

許玉秀大法官部分協同意見書：「壹、憲法第十九條租稅法律原則與第十五條財產權的保障由於我國憲法第十九條規定，人民有依法律納稅的義務，難免引起這樣的質疑：既然人民納稅是憲法上的義務，就不發生所謂財產權受到限制的問題，本院釋字第五七九號、第五九七號、第六〇八號等解釋，皆出現類似論述，可能是這種質疑的證據（註一）。這種質疑進而產生審查租稅法律規範不需要審查財產權是否遭受限制的主張，但這種主張並不可採，因為上述質疑純粹是一種形式邏輯的論證。本席對於這種看法有兩點反駁：第一，德國聯邦憲法法院針對租稅法律規範進行實體審查時，皆審查是

否違反量能課稅原則而侵害人民的財產權，難道其中道理在於德國基本法沒有類似於我國憲法第十九條的規定嗎（註二）？如果只因為憲法規定人民有依法律納稅的義務，因此就認為與人民的財產權限制無關，不生財產權的限制問題，那豈不表示有無限制人民財產權，取決於憲法有沒有規定而已？第二，如果這種主張成立，對於租稅法律規範，只要審查是否符合法律保留原則即可，凡是符合法律保留原則的租稅規範，不管是否巧立名目、是否橫征苛斂，都不會違背憲法意旨？果真如此，租稅法上的**實質課稅原則**及**量能課稅原則**豈非無的放矢？難道人民不可以質疑國家課稅有無不公平的狀況嗎？國家如何課徵稅負，人民都有義務接受嗎？如果人民可以質疑租稅法律規範是否妥當，人民可以請求憲法審查租稅法律規範是否妥當，釋憲機關應該如何審查？難道不就是看看租稅法律規範是否過度限制人民財產權而違憲嗎？本院大法官解釋絕大多數解釋先例，皆依憲法第十五條規定審查租稅規範，甚至於釋字第○六號解釋，審查租稅協力義務是否過度限制人民財產權而違憲，如果租稅協力義務都可以和人民財產權的限制連結，為何租稅義務卻與財產權的限制無涉？基本上，本院大法官已於釋字第○八號解釋確定基本立場，依**租稅公平原則**審查租稅義務是否過度限制人民財產權，本席之所以仍盡力說明其中法理，只為避免個案中不斷發生審查困擾，而影響審查效率。」（財政部八十一年二月十一日台財稅字第八○一七九九九七三號及八十七年三月十九日台財稅字第八七一九三四六○六號函釋；選定或視為選定適用標準扣除額結算申報案件經稽徵機關核定後不得要求變更為列舉扣除額）

貳拾參、釋字第 635 號

解釋理由書：「**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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文

發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六〇七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）。憲法第一百四十三條第三項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」故土地稅法第二十八條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」惟國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，憲法第一百四十三條第四項定有明文，是七十二年八月一日修正公布之農業發展條例第二十七條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」為資配合，七十八年十月三十日修正公布之土地稅法第三十九條之二第一項爰明定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，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。農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法第三十九條之二第一項之上開立法意旨，自應依憲法第一百四十三條第三項及土地稅法第二十八條前段規定，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。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，均無抵觸，亦未侵害人民受憲法**第十五條**保障之財產權。」

貳拾肆、釋字第 638 號

彭鳳至大法官協同意見書：「一、(三)2、以法治國家處罰法定原則與比例原則作為處罰性法規違憲審查之憲法基礎法律保留原則雖然可以消極的宣告「涉及人民權利限制」的法規，因為不具備法律或法律明確授權的形式而違憲，但是沒有積極的規範內涵，可以導出受審查法規「應」具備何種內容。以致大法官常陷於個案自問自答的窘境，並用僅為該案所提出的標準，宣告該案受審查的法規違憲，實在有失法治國家司法行為的預見可能性。審諸受違憲審查之法規，應「保留」以國會立法或國會立法明確授權之形式規定「何種內容」，須植根於具有實質規範內涵的憲法上權利義務規定，或釋憲者經由釋憲實務所闡明的憲法基本原則。例如，**憲法第十九條**明定人民有依法律納稅義務之特別權利限制規定，因此大法官即得針對租稅立法之特質，建立其違憲審查之憲法上標準略謂：「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、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之。」（釋字第六〇七號、第六二〇號、第六二二號解釋文參照）（註十九）；「各該法律規定之內容且應符合**租稅公平原則**。」（釋字第六〇七號解釋文參照）。使租稅法規之違憲審查，依其特質，有不同於憲法上一般法律保留原則之特殊憲法上要求而優先適用憲法第十九條規定，除有違反該條規定之情形外，無須再適用憲法第二十三條所規定之一般法律保

留原則與比例原則進行相關法規之違憲審查。」(中華民國八十六年五月十三日修正發布之公開發行公司董事、監察人股權成數及查核實施規則第八條；違反行政法上義務之人為多數時之歸責方式所為之規定)

貳拾伍、釋字第 650 號

解釋理由書：「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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二〇號、第六二二號、第六四〇號解釋參照）。六十六年一月三十日修正公布之所得稅法第二十四條第一項規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」所謂「收入總額」，固包括利息收入在內，惟稽徵機關如就公司資金貸與股東或他人而未約定利息等情形，設算實際上並未收取之利息，因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，方符租稅法律主義之要求。財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，比照前項規定辦理。」稽徵機關依本條第二項規定得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，據以課徵營利事業所得稅。惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及

租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」明文授權財政部訂定查核準則。惟依行政院函請立法院審議之所得稅法修正草案說明，增訂第八十條第五項係「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五條第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」可知所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符，併此指明。」

貳拾陸、釋字第 673 號

解釋理由書：「所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就納稅義務人之所得，於給付時依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，在法定期限內，向國庫

繳清，並開具扣繳憑單彙報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人（所得稅法第七條第五項、第八十八條、第八十九條第一項、第九十二條規定參照）。此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要（本院釋字第三一七號解釋參照）。至於國家課予何人此項扣繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有效貫徹上開扣繳制度之人選而為決定。七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十九條第一項第二款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者」。八十八年二月九日修正公布之同條款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者」，及九十五年五月三十日修正公布之同條款前段規定：「薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體、學校之責應扣繳單位主管、事業負責人、破產財團之破產管理人及執行業務者」。上開規定其中以機關、團體之主辦會計人員及事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳事項得以有效執行，目的洵屬正當。納稅義務人自機關、團體或事業受有所得稅法第八十八條第一項第二款之所得，雖給付各該所得者為機關、團體或事業，並非機關、團體之主辦會計人員或事業負責人。惟政府機關出納人員據以辦理扣繳事務等出納工作之會計憑證，須由主辦會計人員或其授權人簽名、蓋章，會計人員並負責機關內部各項收支之事前審核與事後複核（會計法第一百零一條第一項、第九十五條規定參照），因此係由會計人員實質參與扣繳事務；而於團體之情形，可能由會計人員實際辦理團體之扣

繳事務。另事業負責人則代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務之支出，包括所得稅法上之扣繳事項，自為其監督之事務。是上開規定課予主辦會計人員及事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度之立法目的，且對上開人員業務執行所增加之負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第二十三條比例原則尚無牴觸。扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。尤以所得人為非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，係以就源扣繳作為主要課稅手段，倘扣繳義務人未依規定辦理扣繳稅款，可能導致逃漏稅之結果，損及國家稅收。七十八年十二月三十日修正公布及九十年一月三日修正公布之所得稅法第一百十四條第一款（九十年一月三日僅就同條第二款而為修正，第一款並未修正）規定：「扣繳義務人未依第八十八條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰。」（下稱系爭所得稅法第一百十四條第一款規定）（九十八年五月二十七日修正公布之本款規定，已將前、後段處一倍、三倍之罰鍰，分別修正為一倍以下、三倍以下之罰鍰）於扣繳義務人未依所得稅法第八十八條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人之機關、團體主辦會計人員、事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度之貫徹及公共利益所必要。違反行政法上之義務應如何制裁，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲（本院釋字第五一七號解釋參照）。上開責令補繳稅款及補報扣繳憑單暨處罰之規定中，基於確保國家稅收，而命扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款，扣繳義務人於補繳上開稅款後，納稅義務人固可抵繳其年度應繳納之稅額，然扣繳義務人仍可向納稅義務人追償之（所得稅

法第七十一條第一項前段、第九十四條但書規定參照)，亦即補繳之稅款仍須由納稅義務人負返還扣繳義務人之責，是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未過重；其於通知補繳後仍拒未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，因違反國家所課予扣繳稅捐之義務，尤其所得人如非中華民國境內居住之個人或在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業，扣繳義務人未補繳稅款，對國家稅收所造成損害之結果，與納稅義務人之漏稅實無二致，且又係於通知補繳後仍拒未補繳，違規情節自較已補繳稅款之情形為重，乃按上開稅額處三倍之罰鍰，其處罰尚非過當。準此，系爭所得稅法第一百十四條第一款規定，限期責令扣繳義務人補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單部分，暨就已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰部分；就未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，尚未牴觸憲法第二十三條之比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨無違，亦無違背憲法第七條平等權、第十九條租稅法律主義可言。」

第二目 釋憲實務關於租稅公平原則意見

就我國釋憲實務關於租稅公平原則意見，經歸納如下：

- 壹、首先，我國釋憲實務使用租稅公平或相類似用語之解釋，涉及採取實質的經濟上觀點解釋租稅法律的適用或租稅要件事實的認定之實質課稅原則，例如：釋字第420號解釋文及理由書，以及要求應依人民的租稅負擔能力課徵之量能課稅原則有關，例如：釋字第635號解釋理由書。
- 貳、其次，大法官提及租稅公平之解釋中，其所依據之憲法規定包括憲法第7條(平等權)、第15條(財產權)、第19條(租稅法定主義)、第23條(比例原則)、甚至是第143條

(土地漲價歸公)等，惟真正與租稅公平相關者應屬憲法第7條(平等權)、第15條(財產權)、第23條(比例原則)。

參、再其次，關於租稅公平原則與量能課稅原則間的關係，大法官意見尚屬分歧。有的似將租稅公平當成最終目的，例如：釋字第327號解釋文及理由書，而趨近於租稅公平原則乃租稅正義且租稅公平原則係包含量能課稅原則之上位概念此等看法；有的則趨向於租稅公平原則乃基於憲法上平等原則或生存權保障，其內涵即為量能課稅原則之看法，例如：釋字第635號解釋理由書。

肆、最後審查密度標準，大法官基於立法者對於租稅事項立法者具有形成自由之緣故，故採取的均係寬鬆的合理審查標準，並且不因違憲審查標的(法律或命令)、租稅規範類型(徵收或優惠)而有寬嚴不一的審查密度標準。

伍、茲將提及租稅公平原則之釋憲實務意見整理歸納如下表：

釋字號	使用文字	出現於解釋全文何處	拘束力	違憲審查標的之位階	租稅規範類型/內容	憲法依據	是否合憲	使用情形	審查密度
180	租稅公平原則	解釋文及理由書	有	法律：平均地權條例及土地稅法	徵收規範/土地漲價歸公	憲法第15條(財產權)、第19條(租稅法定主義)、第143條(土地漲價歸公)	合憲	為符合租稅公平原則，以合憲性解釋方法，將該稅款之徵收限縮於向土地自然漲價之利益者。	次寬鬆
196	租稅公平原則	解釋理由書	有	命令：土地稅法施行細則	徵收規範/土地漲價總數額	憲法第19條(租稅法定主義)	合憲	形式援引釋字第180號提及。	最寬鬆

					計算之 時點				
218	租稅 公平 原則	解釋 及理 由書	有	命令： (69) 臺 財稅字 第三三 五二三 號等函 釋	徵收規 範 / 推 計核定 方法	憲法第 19 條 (租稅 法定主義)	違憲	該推計核 定方法必 須於估計 納稅義務 人之所得 額時，仍 應本經驗 法則，力 求客觀、 合理，使 與納稅之 義務人所 得額相當 ，始符合 租稅公平 原則。	次寬 鬆 (推 核方 本合 ；其 算式 違憲)
248	租稅 公平 原則	解釋 及理 由書	有	命令： 營業稅 特種額 查定辦 法	徵收規 範 / 以 費用還 原法推 計銷售 額	憲法第 19 條 (租稅 法定主義)	合憲	已兼顧不 同地區之 不同經濟 情形，以 期切合實 際，而小 規模營業 人如不願 依此特種 方法計算 稅額，仍 得自行申 請依一般 方法計算 稅額，符 合租稅公 公平原則 。	最寬 鬆
286	租稅	楊與	無	法律及	徵收規	第 143 條	違憲	如與全屬	次寬

	公平原則	大法官同見 齡法不意書		命令：平均地權條例及地權條例施行細則	範/土地漲價總數額計算	(土地漲價歸公)		自然漲價者，受相同稅率之課徵，即令土地漲價總額中未收歸公，足以彌補土地所有人資本改良土地之增價損失，未之自然歸加，不屬數益損害社會公益，對歸公之本國策、土地改良之財產權及租稅之影響。	鬆 (其似乎襲字號脈絡就地價公身憲但土漲總額算式分憲)
311	租稅	鄭健	無	法律：	徵收規	未明示	合憲	立法者基	最寬

	公平原則	大法官一部理不意書		遺產及贈與稅法	範/申報逾期後之遺產價值升高時從高估價			於維護公益之考量，自非不可逕於法律內明定「增加給付」之標準。	鬆
315	租稅公平原則	鄭健才大法官協同意書	無	命令：行政院台經字第九四號令及政財字三五號令	徵收規範/公司超過票面金額發行之溢額所得，應否免稅及免稅之範圍	憲法第19條(租稅法定主義)	合憲	符合有所得即應課稅之租稅公平原則。	最寬鬆
	租稅公平	楊日大法官協同意書		法律：所得稅法第五條第十條第七項	徵收規範/夫妻合併申報課徵綜合所得稅及計算	未明示	合憲(合憲非難)	應取向於量能課稅原則，以實現租稅公平。	次寬鬆(就併報身憲但合申後計認違之)
318	租稅公平原則	解釋及理由書	有					合併課稅時，如納稅義務人及其配偶受扶養親屬計算額，較單獨計稅額增加者，即與租稅公平原則不符。	最寬鬆
		吳庚	無				合憲	各種申報	最寬

		與張 承韜 大官 同見 書						課稅制度 之中，利幣 互見，並無 絕對公平 合理之設 計，本屬 立法裁量 問題。	鬆
327	租稅 公平	解釋 及由 理書	有	法律： 所得稅 法第一 百十四 條第二 段前	徵收規 範/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	未明示	合憲 (合 憲非 難)	為貫徹扣 繳制度，督 促扣繳義 務人善盡 其應盡之 義務，俾稽 徵機關得 以掌握稅 源資料，達 成維護租 稅公平並 確保國庫 收入之必 要手段。	最寬 鬆
361	租稅 公平 原則	解釋 理由 書	有	命令： 所得稅 法施行 細則第 十七條 之二規 定	徵收規 範/個 人出售 房屋未 申報或 未能提 出證明 文件者 ，其所 得額由 主管稽 徵機關 參照當	憲法第 19 條(租稅 法定主義)	合憲	其核定係 經斟酌年 度、地區、 經濟情況 所核定，並 非依固定 之百分比 訂定。	最寬 鬆

					年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂，報請財政部核定其標準，依該標準核定之。				
420	經濟上之意義及實質課稅之原則、平稅則	解釋及理由書	有	法律及決議：獎勵投資條例第二十七條；行政院中華民國八十四年十一月十四日、評事會	徵收規範/非以有價證券買賣為專業者，應就營業實際情形，核實認定。	憲法第 19 條 (租稅法定主義)	合憲	是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定「非以所有買賣業者」，自應就營業實際情形，核實認定。	最寬鬆
493	公平原則	解釋及理由書	有	命令：財政部八十二年二月八日財稅八三二五	徵收規範/相關成本費用採以收入比例作為分攤基準之	憲法第 19 條 (租稅法定主義)	合憲	採以收入比例作為分攤之計算方式，符合上開立法旨。	最寬鬆

				四七二 號函說 明	計算方 式				
496	經濟上 之義實 課之平 原則	解釋及 理由書	有	命令： 財政部 中華民國 五十九年 九月二日 台財稅第 二六六號 令及七十 五年八月 十日台財 稅第七〇 六一號函	優惠規 範 / 相 關之非 營業損 失，依 免稅產 品銷貨 (業務) 收入與 應稅產 品銷貨 (業務) 收入之 比例予 以推估	憲法第 19 條 (租稅 法定主義)	合憲	與營業項 目相關之 非營業損 失，如可 直接合理 明確確定 其歸屬者 ，應具體 定其歸屬 外，倘難 以區分時 ，則依免 稅產品銷 貨 (業務) 收入與應 稅產品銷 貨 (業務) 收入之比 例予以推 估，始符 合租稅公 公平原則。	最寬 鬆
500	經濟上 之義實 課之平 原則、 公課原 則	解釋及 理由書	有	命令： 財政部 七十九年 六月四日 台財稅字 第九六〇 一三號函	銷售貨 物或勞 務代價 性質之 「入會 費」或 「保證 金」如 何課稅	憲法第 7 條 (平等 權) 及第 19 條 (租 稅法定主 義)	合憲	基於公平 課稅原則 ，營業人 實際上從 事營業行 為收取之 款項，屬 於銷售貨 物或勞務 之代價者 ，應依法 課稅。財 政部上開	最寬 鬆

								就屬實質上銷售貨物或勞務對價之「入會費」或「保證金」如何課稅之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍。	
506	租稅公平負擔之原則、經濟上意義及實質課稅之原則	解釋及理由書	有	命令：財政部六十二年二月二十二日台財三三五號函	優惠規範/獎勵投資條例第十三條，與現行促進產業升級條例第十六條及第十七條規範內容相當)及第十五條規定所取得之增資股票，及出售持有滿一	憲法第 19 條(租稅法定主義)	合憲	僅在闡釋公司所取得之票計當利得稅，但仍應計入全年所得，以免有營業收益或其他收益，而排除於課稅客體之外，並未逾越稅法第七十六條第一項	最寬鬆

					<p>年以上股票之收益，或其他法令得免予計入當年度所得課稅之所得，雖可依法免予計入當年度課稅所得，課徵營利事業所得稅；惟該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘。</p>		<p>規定之範圍，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，與促進產業升級條例獎勵公司投資之立法旨無違。</p>		
508	課稅公平原則	解釋及理由書	有	命令：財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八	優惠規範/佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所	憲法第十五條(財產權)、第十九條(租稅法定主義)、第二十三條(比	合憲	基於課稅公平原則及減輕耕地承租人稅負而為之函釋，符合所得稅法上開各	最寬鬆

				四號函	得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅	例原則)		規定之意旨。	
536	課稅公平原則	解釋理由書	有	命令：遺產及贈與稅法施行細則第二條第一項	徵收規範 / 對未上市或上櫃公司持有之上市公司股票之股票估價	憲法第十五條(財產權)、第十九條(租稅法定主義)	合憲	對未上市或上櫃公司持有之上市公司股票，若僅依原公司帳載成本計算，則不同之未上市或上櫃公司持有相同之上市股票，將因不同時點購買成本之不同而產生不同之估價，有違課稅公平原則。	最寬鬆
537	公平及合	解釋及	有	命令：財政部	優惠規範 / 租	憲法第 19 條(租稅	合憲	租稅稽徵程序，稅捐	最寬鬆

	法課稅	理由書		七十一月九年九月九日財稅三六七一號函	稅稽徵程序課納稅義務人申報協力義務。	法定主義)		稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。	
566	租稅公平負擔原則	曾華與黃越欽法不意見書	無	命令：七十七年九月七日正之發展條例施行細則第二條後段及部七十七年一月八日	優惠規範/農用地由自耕之繼承人繼承或繼承得否免徵遺產稅或贈與稅	憲法第7條(平等權)	合憲	就一般經驗法則及社會通念而言，非農業用地，縱令實際上農用，本於租稅公平之原則，無從享受租稅優惠；至於依法編定為非農業使用之土地，於其所定期	最寬鬆

				稅 第 六 二 七 一 七 號 函			限前，依法 令規定，得 仍為從來 農業之使 用者，是否 仍應給予 租稅優惠 ，核係立法 政策問題 。		
607	租 稅 公 平 原 則	解 釋 文 及 理 由 書	有	命 令： 財 政 部 中 華 民 國 八 十 七 年 七 月 十 九 日 台 財 稅 第 八 四 一 六 九 一 號 函、八 十 四 年 八 月 十 六 日 台 財 稅 第 八 四 一 六 四 一 三 九 號 函、八 十 七 年 七 月 二 十 日 台 財 稅 第 一 六 八 七 九 六	徵收規 範 / 營 利事業 因土地 重劃而 領取之 地上物 拆遷補 償費， 該筆所 得核實 課徵稅 捐。	憲法第 7 條(平等 權)、第 15 條(財產 權)	合憲	營利事業 因土地重 劃而領取 之地上物 拆遷補償 費，係因公 權力強制 介入而發 生之非自 願性增益 ，雖非因營 業而發生 ，而屬於非 營業性之 營利事業 所得來源 ，如於扣減 相關之成 本費用、損 失後仍有 餘額，即有 稅負能力 ，就該筆所 得核實課 徵稅捐，與 租稅公平	最 寬 鬆

				五 一 六 號 函				原則並無 不符。	
608	租 稅 公 平 原 則	許 玉 秀 大 法 官 部 分 協 同 見 書	無	命 令： 財 政 部 六 十 七 年 十 月 五 日 台 財 稅 字 第 三 六 一 七 六 一 號 函	徵收規 範 / 繼 承人於 繼承事 實發生 後所領 取之股 利，係 屬繼承 人之所 得，應 課徵繼 承人之 綜合所 得稅， 是否重 複課稅 。	憲法第 23 條（比例 原則）	合憲	租稅公平 原則進行 實質審查 重複課稅 的問題， 本質上就 是課稅是 否符合比 例原則的 問題。	最 寬 鬆
615	租 稅 公 平 原 則	許 玉 秀 大 法 官 部 分 協 同 見 書	無	命 令： 財 政 部 八 十 一 年 二 月 十 一 日 台 財 稅 字 第 八 七 九 九 七 三 號 及 八 十 三 年 十 月 十 九 日 台 財 稅 字 第 一	徵收規 範 / 選 定或視 為選定 適用標 準扣除 額結算 申報案 件經稽 徵機關 核定後 不得要 求變更 為列舉 扣除額	憲法第 15 條（財產 權）、第 19 條（租稅 法定主義 ）	合憲	本院大法 官已於 第六〇 八號解 釋基本 立場， 依租稅 公平原 則審查 租稅義 務是否 過度限 制人民 財產權 ，本席 之所以 仍盡力 說明其 中法理 。	最 寬 鬆

				九三 四六 〇六 號函釋					
635	租稅 公平 原則	解釋 理由 書	有	命令： 財政部 八十二年 十月十七 日財稅第 八二一四 九八七一 九一號函	優惠規 範 / 移 轉於非 自行耕 作之人 ，而以 自行耕 作之農 民名義 為所有 權移轉 登記者 得否免 徵土地 增值稅	憲法第 7 條 (平等 權)、第 15 條 (財產 權)、第 19 條 (租稅 法定主義)	合憲	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 條之第二 項之法意 旨及國家 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。	最寬 鬆
638	租稅 公平 原則	彭鳳 至大 法官 同意 書	無	命令： 中華民國 八十五年 六月十三 日修正	徵收規 範 / 違 反行政 法上義 務之人 為多數	憲法第 19 條 (租稅 法定主義)	違憲	各該法律 規定之內 容且應符 合租稅公 平原則。」 (釋字第	未符 合法 律保 原故 未作

				發布之發行之董事、監察人成查核規八條	時之歸責方式所為之規定			六〇七號解釋(參照)。使租稅法違憲，依其質，有於一般保留之特殊法而用十定，除反該定外，無適用第二條之一律保留原則相關之違憲查。	實違審 質憲查
650	課稅公平	解釋理由書	有	命令：財政部八十年十一月十三日修正發布	徵收規範/公司資金貸與股東或他人而未收取利	憲法第 19 條 (租稅法定主義)	違憲	形式引用	未符 合法 律保 留原 則未 實質

				<p>利事業所得稅查核準則第三條第十之一規定</p>	<p>息等情形，逕予設算利息收入。</p>				<p>違憲審查</p>
673	租稅公平	解釋理由書	有	<p>法律：所得稅法第十九條第一項第二款</p>	<p>徵收規範 / 課予何人此項扣繳義務</p>	<p>憲法第 7 條 (平等權)、第 15 條 (財產權)、第 19 條 (租稅法定主義)、23 條比例原則</p>	合憲	<p>是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度之損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣之稅額處一倍之罰鍰，處罰尚未</p>	<p>最寬鬆</p>

可制定一違反租稅正義之法律於現代憲政國家中係難以想像的，因而多數學說的看法有其缺失。

從而，本文認為其二者間的關係至少應植基於租稅公平原則乃租稅正義故租稅公平原則係包含量能課稅原則之上位概念之前提基礎上，惟此就租稅人權保障體系之建構仍有為德不卒之憾。職是之故，本文認為可進一步地將租稅公平原則區分為廣義與狹義，並藉由延伸垂直公平與水平公平概念來積極建構租稅人權保障體系。所謂廣義租稅公平原則乃量能課稅原則及他稅法上憲法原則(例如：實質課稅原則)之上位概念，至於狹義租稅公平原則部分則是為達成水平公平之要求而與為達成垂直公平之要求的量能課稅原則有別之子原則。雖有論著認為水平公平與垂直公平之區別並無必要，蓋前者所要求的租稅負擔能力相同者應負擔相同稅負，而後者所要求的租稅負擔能力不同者應負擔不同稅負，均係以量能課稅原則之租稅負擔能力作為其衡量標準，所以量能課稅原則即可直接作為垂直公平與水平公平兩者的共同基礎。此外，從水平公平、垂直公平之意涵觀之，其相當於平等原則中「等則等之，不等則不等之」的要求，本身並未提供具體的判斷標準，無助於具體化憲法上的平等原則（或租稅公平原則）。因此在租稅公平原則導入水平公平、垂直公平的概念，對於租稅公平原則的澄清並無實益¹⁵⁸，就此見解本文以為就傳統水平公平與垂直公平概念而言前開論著確屬的論，惟以今日對於量能課稅原則之理解，量能課稅原則所關注的焦點應係在於所課與之租稅義務是否已反應出納稅義務人之租稅負擔能力，其側重的乃是程度深淺當否之問題，而比較接近比例原則之要求，正如釋字第 607 號許玉秀大法官部分協同意見書：「租稅公平原則確認為憲法原則，並引為審查租稅法規的實質審查原則。因為符合公平的租稅法規，必定是對人民財產權的限制合乎比例原則以及顧及平等原則的規定。租稅公平原則相當於德國聯邦憲法法院所稱的租稅正義原則...德國憲法因為沒有比例原則的規定，審查所得稅法規時，依量能課稅原則審查，不論述比例原則，但我國有憲法第二十三條規定，符合租稅公平原則之所

¹⁵⁸參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 99。

以未對人民財產權造成憲法所不能容忍的侵害，是因為符合比例原則之故。即便租稅法定原則具有絕對法律保留的位階，憲法第二十三條的比例原則亦可併用而毫無衝突。」所闡明，因此僅以「等則等之，不等則不等」之平等原則之要求，實無法顯現出量能課稅原則此項重要意義。職是之故，本文將關於憲法第 7 條平等原則之要求歸屬於狹義租稅公平原則以處理因負擔租稅義務而有差別待遇之情形，並將此稱為水平公平之要求；至於量能課稅原則則為依憲法第 23 條比例原則來處理租稅義務應負擔程度之問題，並將此稱為垂直公平之要求¹⁵⁹¹⁶⁰。其二者間的關係圖如下：



圖2

¹⁵⁹葛克昌教授認為關於租稅公平原則，以所得稅立法來說，其於平等原則如何適用上有二種不同方向：一係於租稅公平與租稅正義要求下，例如在家庭課稅方面，由所得稅基於個人之給付能力平等負擔。另一係尊重立法者對於所得稅法之裁量權，包括對財政政策、經濟政策、社會政策與課徵實務等因素之權衡考量。雖於我國釋憲實務中，囿於租稅法律主義，目前仍傾向後者，然其認為在租稅法領域，緣稅法具強制性且無對待給付，保障少數人權利，稅法應受嚴格平等原則之拘束，不能僅以立法權經過權衡，不違反比例原則為已足，而必須進一步審查該租稅法律是否已違反實質之平等原則，例如是否違反量能課稅原則及租稅中立原則，逾越立法裁量權限，參閱 葛克昌，〈綜合所得稅與憲法〉，收於氏著，《所得稅與憲法》，1999年2月，初版，頁46；葛克昌教授認為租稅公平亦應通過比例原則與實質平等原則之審查，此點與本文意見相同，惟其認為量能課稅原則乃實質平等原則之審查標準部分，則與本文意見不同。

¹⁶⁰葛克昌教授關於量能課稅原則又認為：「量能平等課稅原則，可從不同角度觀察，就絕對之量能課稅原則係由憲法第 15 條財產權、生存權及第 22 條自由權所派生，此為垂直租稅正義之表現。相對之量能課稅原則，係由憲法第 7 條平等原則及社會國原則所派生，用以確立其與其他納稅人間關係，則為水平租稅正義之展現。垂直正義涉及課徵之程度及對個人自由干預之強度；水平正義則為平等問題。量能課稅原則具有雙重功能：首先為保障未具負擔能力者或有限之負擔能力者，免受稅課侵害(垂直正義)；其次，為具負擔能力者其負擔程度，依其負擔能力與他人比較定之。」，參閱 葛克昌，〈論納稅人權保障法的憲法基礎〉，收錄於《論權利保護之理論與實踐—曾華松大法官古稀祝壽論文集》，元照，2006年6月，初版，頁11；其認為量能課稅原則包括絕對之量能課稅原則(垂直正義)及相對之量能課稅原則(水平正義)，如此一來，其意見實與本文概念相去不遠，蓋其主張租稅公平原則之審查標準為量能課稅原則，而量能課稅原則又可分為絕對(垂直正義)與相對(水平正義)，與本文差異僅在於本文將相對之量能課稅原則稱為狹義租稅公平原則以彰顯其憲法上依據乃係平等原則。

第二項 量能課稅原則、租稅公平原則與租稅優惠禁止過度原則建構完整保障體系

陳敏教授指出基於分配正義之理念，國家財政上之需要，必須公平地分配予人民負擔，故應按人民繳納租稅的經濟能力加以課徵，而適用量能課稅原則¹⁶¹；此外，尚有「形成正義(gestaltende Gerechtigkeit)」之存在，亦即國家為實現形成正義，亦得以稅法設定租稅優惠或特別負擔，間接加以干涉。此等稅法上之誘導規定，雖與分配正義之量能課稅原則相牴觸，惟若其授與利益或不利益之標準妥適不過當時，目的與方法間具有合理關係，則其對受不利益者權利之限制，亦為憲法第23條所許¹⁶²。租稅優惠基於形成正義之理念具有合憲性，而形成正義雖與分配正義分立，然於達成租稅正義之終極目的要求並無二致，因此於租稅優惠之情況可得推知其對應於課徵租稅時亦有所謂水平公平與垂直公平之要求。本文認為所謂水平公平係就應不應享受租稅優惠之情形，應符合平等原則之要求，並將此亦歸類於狹義租稅公平原則；至於垂直公平則係指涉該租稅優惠間接干涉其他納稅義務人程度之深淺當否，此則屬租稅優惠禁止過度原則之要求。

或有質疑提出認為租稅優惠禁止過度原則與狹義租稅公平原則間，其功能有何不同？是否有獨立之必要性？就狹義租稅公平原則而言，其憲法上依據及所服膺乃係為憲法第7條之平等原則，僅係狹義租稅公平原則中必須將租稅負擔能力納為主要考量因素而具有特殊性。因此，其違憲審查時所欲檢驗的僅是立法者所為差別待遇是否合理亦即法律區分不同族群所為之措施是否合理，倘若合理則為合憲，反之則違憲。租稅優惠禁止過度原則，所欲考量的乃是因租稅優惠而受到間接干涉之其他納稅義務人權利是否受

¹⁶¹陳敏教授認為量能課稅原則為憲法上平等權之表現，參閱 前揭註 141；惟本文認為量能課稅原則比較接近憲法上比例原則之要求，蓋倘若量能課稅原則僅係平等原則之體現時，則是否謂該稅法必須有差別待遇時始有量能課稅原則檢驗的空間，惟本文認為縱無差別待遇存在，租稅之課徵程度仍應依納稅義務人負擔租稅能力定之，從而量能課稅原則應係接近於比例原則。

¹⁶²租稅優惠規範是否合憲？學說上容有爭議：(一)違憲說：量能負擔平等原則為稅法結構性原則，不容犧牲；(二)合憲說：誘導管制性租稅雖違反租稅公平原則，但因具有特別之經濟社會目的，且對犧牲平等原則與該目的予以權衡，故得排除於立法恣意之外，而取得合理正當性；參閱 林明勳 前揭註 52 書，頁 35-36。

到過度之限制，特別是當租稅優惠法律通過平等原則之審查，卻對於其他納稅義務人權利造成過度干涉之情形。以民國 99 年 5 月 12 日所公布之產業創新條例為例，由該條例規範第 1 條第 1 項規定：「為促進產業創新，改善產業環境，提升產業競爭力，特制定本條例。」可知，其規範目的在使公司、營利事業及營利團體於符合該條例所具資格時得享受租稅優惠之利益，而將一般納稅義務人根本地排除於規範以外。因此，該條例針對具備特定資格之公司、營利事業或營利團體予以租稅優惠利益所形成之差別待遇，與不具該特定資格之公司、營利事業或營利團體間縱屬合理而能通過平等原則之檢驗，惟就其他納稅義務人間接干涉所構成之權利限制部分，仍有可能係屬過度限制而形成權利侵害。從而，租稅優惠禁止過度原則正可遏止此一情形之發生，為納稅義務人之權利提供完整的保障，故其所能發揮的功能與處理問題的面向均有別於狹義租稅公平原則，而有獨立存在之必要。大法官於釋字第 485 號解釋文曾經闡述：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。促進民生福祉乃憲法基本原則之一，此觀憲法前言、第一條、基本國策及憲法增修條文第十條之規定自明。立法者基於社會政策考量，尚非不得制定法律，將福利資源為限定性之分配。國軍老舊眷村改建條例及其施行細則分別規定，原眷戶享有承購依同條例興建之住宅及領取由政府給與補助購宅款之優惠，就自備款部分得辦理優惠利率貸款，對有照顧必要之原眷戶提供適當之扶助，其立法意旨與憲法第七條平等原則尚無抵觸。惟鑒於國家資源有限，有關社會政策之立法，必須考量國家之經濟及財政狀況，依資源有效利用之原則，注意與一般國民間之平等關係，就福利資源為妥善之分配，並應斟酌受益人之財力、收入、家計負擔及須照顧之必要性妥為規定，不得僅以受益人之特定職位或身分作為區別對待之唯一依據；關於給付方式及額度之規定，亦應力求與受益人之基本生活需求相當，不得超過達成目的所需必要限度而給予明顯過度之照顧。立法機關就上開條例與本解釋意旨未盡相符之部分，應通盤檢討改進。」此號解釋中，大法官揭示此等

立法者基於社會政策考量，所給予特定族群優惠措施係可能產生該立法意旨與平等原則間雖不相牴觸，惟其所為之優惠措施可能超過達成目的所需必要限度而侵害一般國民之權利之情況。此等情況，恰與本文所欲討論之租稅優惠情形類似，故此號解釋亦可作為租稅優惠禁止過度原則具有獨立存在必要之例證¹⁶³。綜上，關於租稅人權保障體系本

¹⁶³最高行政法院 100 年判字第 63 號判決：「…可知促進產業升級條例係透過租稅優惠措施，鼓勵企業從事研究發展，以促進產業升級。申言之，促進產業升級條例有關研究發展投資抵減規定之立法精神，旨在鼓勵企業研究新產品、新技術，或對既有技術作進階研究與發展，期能對現有產品及技術作重大之突破，以達產業升級之目的，故必須於既有產品或技術以外，對生產技術或提供勞務技術有所改進，已超乎生產單位原有功能而有助於該事業之發展者，始得供為抵減之用，若係對現有產品或技術作低度改良、變更或補強等一般性、經常性工作，以迎合客戶需求，尚非屬「促進產業升級條例」所定研究發展獎勵範圍。又租稅優惠之本質，在於相同負擔能力，賦予其不同之租稅待遇，而以經濟政策或社會政策，作為不同待遇之合理正當事由；然國家之所以給予企業研究發展費用之稅捐抵減優惠，其目的在於經濟上之長遠發展，而犧牲稅捐之公平性與中立性，給予研究發展之企業特殊優惠，此為權衡之結果，自應維持目的與手段上均衡，租稅優惠如過於寬縱，而不能嚴其要件，則當初減免稅捐之立法目標即無從達成。是以認定首揭促進產業升級條例第 6 條第 2 項所謂「研究發展」，自不應過於寬鬆，以免發生「過份給予稅捐減免優惠，卻無端犧牲量能課稅理想，導致憲法上(租稅)平等原則難以維持」的困境。故上開投資抵減辦法第 2 條第 1 項所稱之「研究新產品或新技術」、「改進生產技術」、「改進提供勞務技術」及「改善製程」等「研究發展」活動，即須考慮其活動本身之「創新高度」，並確立符合促進產業升級條例所欲達成之經濟發展之政策目標，又不會過度犧牲稅捐公平性與中立性之衡平性法律見解。蓋現今自由經濟體制下，任何廠商要在市場生存，都必須不斷在生產及行銷之效能上精進，若將「研究發展」放寬解釋，則任何效能上的努力，無一不可謂為「研究發展」，如此解釋之結果即會使上開法律「以犧牲量能課稅來促進未來經濟發展」之規範意旨為之落空，造成「對產業的大量優惠以致違反平等原則，卻沒有換得國家產業取向於未來的真實提昇」，以致形成目的與手段間的不均衡，而違反比例原則之要求，其解釋結論自非正確。因此促進產業升級條例第 6 條第 2 項所謂研究發展之解釋，自須將之限制在「具有高度前瞻性、風險性與開創性之營業活動」範圍內，否則「研發費用稅捐優惠減免」將會失去其必要性及公平性…。」；最高行政法院 100 判字第 190 號判決：「…復按促進產業升級條例第 1 條之立法目的在於鼓勵企業對生產技術之「升級」研究發展，以突破我國產業在邁向現代化技術密集產業之瓶頸。參諸促進產業升級條例第 6 條之立法理由略以「為因應未來產業轉向技術密集產業之需要，除機器設備之投資外，有關生產技術之基礎研究與發展，行銷、管理技術及人力之發展以及建立國際品牌形象所需之廣告與推廣費用等，宜一併列入抵減範圍，以使產業均衡發展，……。」可知促進產業升級條例係透過租稅優惠措施，鼓勵企業從事研究發展，以促進產業升級。申言之，促進產業升級條例有關研究發展投資抵減規定之立法精神，旨在鼓勵企業研究新產品、新技術，或對既有技術作進階研究與發展，期能對現有產品及技術作重大之突破，以達產業升級之目的，故必須於既有產品或技術以外，對生產技術或提供勞務技術有所改進，已超乎生產單位原有功能而有助於該事業之發展者，始得供為抵減之用，若係對現有產品或技術作低度改良、變更或補強等一般性、經常性工作，以迎合客戶需求，尚非屬「促進產業升級條例」所定研究發展獎勵範圍。又租稅優惠之本質，在於相同負擔能力，賦予其不同之租稅待遇，而以經濟政策或社會政策，作為不同待遇之合理正當事由；然國家之所以給予企業研究發展費用之稅捐抵減優惠，其目的在於經濟上之長遠發展，而犧牲稅捐之公平性與中立性，給予研究發展之企業特殊優惠，此為權衡之結果，自應維持目的與手段上均衡，租稅優惠如過於寬縱，而不能嚴其要件，則當初減免稅捐之立法目標即無從達成。是以認定首揭促進產業升級條例第 6 條第 2 項所謂「研究發展」，自不應過於寬鬆，以免發生「過份給予稅捐減免優惠，卻無端犧牲量能課稅理想，導致憲法上(租稅)平等原則難以維持」的困境。故上開投資抵減辦法第 2 條第 1 項所稱之「研究新產品或新技術」、「改進生產技術」、「改進提供勞務技術」及「改善製程」等「研究發展」活動，即須考慮其活動本身之「創新高度」，並確立符合促進產業升級條例所欲達成之經濟發展之政策目標，又不會過度犧牲稅捐公平性與中立性之衡平性法律見解。蓋現今自由經濟體制下，任何廠商要在市場生存，都必須不斷在生產及行銷之效

文試建構如下：

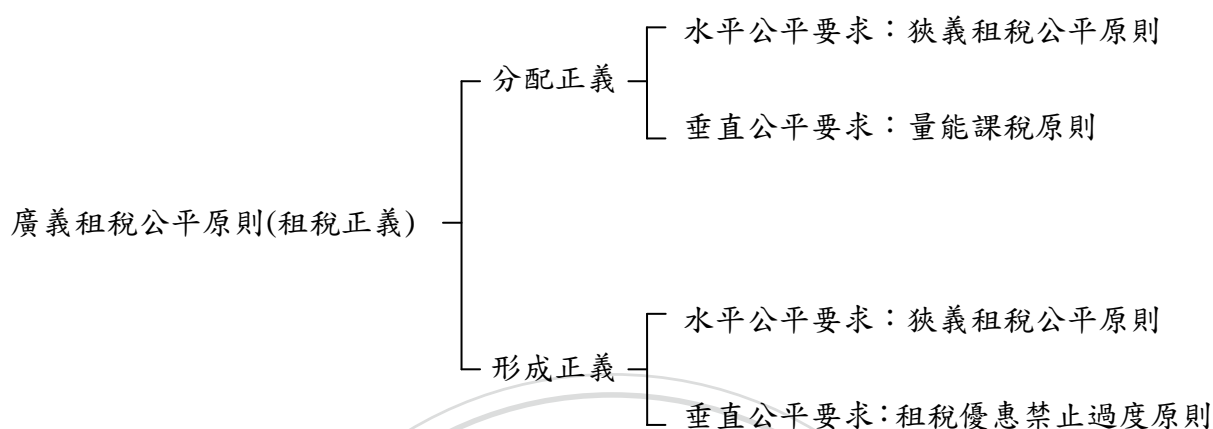


圖3

能上精進，若將「研究發展」放寬解釋，則任何效能上的努力，無一不可謂為「研究發展」，如此解釋之結果即會使上開法律「以犧牲量能課稅來促進未來經濟發展」之規範意旨為之落空，造成「對產業的大量優惠以致違反平等原則，卻沒有換得國家產業取向於未來的真實提昇」，以致形成目的與手段間的不均衡，而違反比例原則之要求，其解釋結論自非正確。因此促進產業升級條例第6條第2項所謂研究發展之解釋，自須將之限制在「具有高度前瞻性、風險性與開創性之營業活動」範圍內，否則「研發費用稅捐優惠減免」將會失去其必要性及公平性…。」，由此二則判決可知我國行政法院對於租稅優惠規範之解釋，已利用憲法取向解釋原則，採與憲法基本精神最密切結合者為解釋結果，依該等判決敘述可知，平等原則檢驗通過後，仍應檢視是否給予過度租稅優惠而違反比例原則之要求，恰與本文之主張一致。

第四章 租稅優惠禁止過度原則審查操作

承如前述，本文以為租稅優惠禁止過度原則乃基於租稅正義之形成正義中垂直公平之要求，其在遏止某些租稅優惠雖可通過平等原則之檢驗卻對於其他納稅義務人權利過度干涉而侵害之情況發生，因此租稅優惠禁止過度原則之審查模式，應與比例原則相似。職是之故，其他納稅義務人權利其憲法上保障依據為何？租稅優惠此等間接干涉何以對於權利構成侵害？該等原則應如何操作及檢驗？本文將一一闡述說明之。

第一節 納稅義務人權利之憲法保障依據

依照我國憲法第二章「人民之權利義務」規定，其所列舉之基本權利¹⁶⁴並不包含納稅義務人權利，僅於憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，因此關於納稅義務人權利之憲法上保障依據為何？為首要必須探討之議題。

第一項 國民主權、租稅國原則及社會國原則

第一款 國民主權

釋字第 499 號解釋揭示憲法第 2 條「國民主權原則」，並承認該原則具有本質重要性，且為憲法整體基本原則所在。至於國民主權原則之落實已從昔日側重於國家權利行使之民主正當性即民意代表職權行使須遵守與選民之約定一點，逐漸發散至應由國民取得國家政策的最高決策權之國民權利觀點上。而現代國家本質即為租稅國家¹⁶⁵¹⁶⁶，國家主要

¹⁶⁴憲法列舉之基本權包括：平等權(第 7 條)、人身自由(第 8 條)、居住及遷移自由(第 10 條)、言論、講學、著作及出版自由(第 11 條)、秘密通訊自由(第 12 條)、信仰宗教自由(第 13 條)、集會及結社自由(第 14 條)、生存權、工作權及財產權(第 15 條)、請願、訴願及訴訟權(第 16 條)、選舉、罷免、創制及複決權(第 17 條)、應考試服公職權(第 18 條)、受國民教育權(第 21 條)。

¹⁶⁵葛克昌教授指出制憲者與立憲者多為「財政官」，以致無法理解現代國家的本質乃係租稅國家；參閱 同

收入及支出均須仰賴於租稅，故國民主權從租稅國家角度觀察時，即是納稅人全體擁有國家主權，國家機關應為納稅人服務，進而應承認納稅人有權藉由納稅人團體由監督租稅之徵收及使用，且納稅人團體得為公益訴訟之當事人¹⁶⁷。

第二款 租稅國原則

憲法第19條規定明定人民有依法律納稅之義務，就此規定之實體面觀察時，其同時限定國家應以租稅作為其常規財政收入來源並以之作為國家支出，揭櫫所謂「租稅國原則」，其具體表現則為私有財產制度與市場經濟，而租稅成為經濟及營業自由之對價，為維護租稅國原則課稅及減免稅均不容過度，特別係避免過度舉債而形成租稅國危機。憲法上租稅國原則，有關納稅人權利保護如下¹⁶⁸：

壹、公債上限

當國家因過度舉債而使債務失去控制時，將形成租稅國家危機。因此，公債僅能於對未來有利的公共投資範圍內並設立一定上限，始例外允許之。否則，無異於使得現今政府以發行公債，課以將來政府返還本息義務，而侵犯將來政府的收入權及立法權，從而破壞憲法體制¹⁶⁹。

貳、國家不宜參與市場

國家財政收入主要須來自租稅，即須盡量由人民所從事經濟活動所獲得之所得中課徵租稅獲得財政收入，不宜取諸國有土地、國有財產、國營事業或其他與民爭利之市場

作者，〈憲法國體－租稅國〉，收錄於《國家學與國家法》，元照，1997年，頁140以下。

¹⁶⁶憲法將租稅作為國家之常規財政收入來源，國家藉由租稅分享國民經濟上收益滿足公共需求。此種國家有別於國家自成為企業主，自身擁有生產工具與勞動條件之處分權，謂之「租稅國家」。參閱 Schumpeter, *Die Krise des Steuerstaats*, 1918, Neudruck in *Die Finanzkrise des Steuerstaats*, 1976, S.342.；轉引自 葛克昌，前揭註 160 書，頁 24。

¹⁶⁷參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 29。

¹⁶⁸參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 25-26。

¹⁶⁹參閱 Püttner, *Steuerstaat als Stsstsform*, in *FS Ipsen*, 1977, S.412.；轉引自 葛克昌，前揭註 160 書，頁 25。

行為的利得¹⁷⁰。

參、隱藏性增稅的避免

隱藏性增稅係指國民實質所得並未增加，然因通貨膨脹等名目所得增加並適用累進稅率後，所造成實質增加租稅負擔的情形。現行所得稅法雖然對於免稅額設計物價指數調整的制度，然若稅率及級距不變時，因名目所得增加，其適用的邊際稅率提高，則仍無法去除隱藏性增稅之情形，因此需在憲法或憲法解釋上予以保障¹⁷¹。

第三款 社會國原則

社會國原則下承認稅法得為所得重分配之工具，蓋若僅依賴市場經濟對於所得或財產加以分配時，則無法對於先天處於經濟強勢者或以不當手段攫取利益者予以調整分配其財產。社會國原則表現於納稅人權利保障主要如下¹⁷²：

壹、生存權保障

社會國原則對於無工作能力者，應保障其維持人性尊嚴與生存，此所延伸乃對最低生活水平需求為「課稅禁區」。對於生存所需之供應，依需求原則由社會法，予以救助金或補助金協助，亦保以在稅法藉由社會政策租稅優惠方式為之¹⁷³。

貳、國家目標條款與稅法原則

就稅法而言，社會國原則一方面作為國家目標規定及基於憲法委託，立法者應予尊重及負有注意義務，且對民生福利具有積極立法之憲法義務，另一方面，社會國原則乃

¹⁷⁰參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 25-26。

¹⁷¹參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 26。

¹⁷²參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 21-24。

¹⁷³參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 21。

稅法原則一種，故其具有作為法律解釋方針¹⁷⁴、法律漏洞填補與補充¹⁷⁵、平等原則之釋明¹⁷⁶及稅法裁量時裁量方針¹⁷⁷等功能¹⁷⁸。

參、社會政策目的租稅優惠

有學者指出：「釋字第565解釋理由書：「...依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力(即量能課稅原則)，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許...。」，租稅優惠為量能原則之例外為我國釋憲實務所肯認，惟量能原則如從社會國角度考量，大部分社會政策目的減免稅並非租稅優惠，而為根據量能實質負擔公平原則所為調整。因此基於社會國原則之社會政策目的租稅減免與經濟政策的租稅優惠，其審查密度自然不同。」¹⁷⁹就於基於社會政策目的與經濟政策的租稅優惠，應予不同密度之審查，本文深表贊同；惟學者認為基於社會政策目的所為租稅減免並非租稅優惠之主張，本文則持保留態度，蓋衡於社會政策目的眾多，是否均能為量能實質負擔公平原則所調整，無法一概而論。

肆、婚姻家庭保護之租稅減免

為促進誘婚姻與家庭保障之實現，有時會為此設計租稅減免制度，例如德國基本法第6條規定婚姻及家庭受國家特別保護，從而有所謂家庭促進法並於該法定租稅優惠特

¹⁷⁴於多種可能解釋中，選擇最適於民生福利原則的解釋。參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 22。

¹⁷⁵對於稅法規範的漏洞，藉由民生福利原則及其衍生之量能課稅原則予以類推適用填補之。參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 23。

¹⁷⁶就平等原則所謂有合理事由得予以差別待遇，於稅法中係指基於民生福利原則以促進基本權及量能原則之正當事由。至於，基於經濟目的或重大公益要求予以租稅優惠此等差別待遇有時雖基於基本權競合之權衡而不違憲，但乃難免於合憲非難，故立法者應隨時依主客觀環境之變遷而予以檢討租稅優惠措施。參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 23。

¹⁷⁷行政機關行使裁量權，若違反社會國原則而為課稅處分時，即屬濫用裁量權，而可為司法審查的標的。參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 23。

¹⁷⁸參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 21。

¹⁷⁹參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 23-24。

別條款¹⁸⁰。我國釋字544號解釋中已明示「婚姻與家庭為社會形成與發展之基礎，應受憲法制度性保障」，我國雖無如德國立法例予以租稅優惠特別條款，惟就稅法規範不得造成婚姻懲罰之要求並無二致¹⁸¹。

第二項 稅捐基本權

黃俊杰教授認為憲法第 19 條賦予稅捐基本權建構的空間及可能，首先從憲法解釋之評價觀點觀察時，以憲法釋義學面對憲法規範之框架秩序，解釋者應循憲法之意義脈絡，藉著追溯其目的及價值決定，盡其所能地正確理解憲法規範之意旨¹⁸²；以及從憲法秩序所建構之價值體系作出憲法評價以彌補或反省文義解釋之不足，從而達到符合融貫性理念之憲法解釋¹⁸³。於確立憲法解釋之方法後，其次必須確立的另一個基礎即是憲法基本權利係會發生競合的，如同一般民事法律關係般，某一侵害基本權事實發生時，往往是可同時主張數個基本權利，構成所謂憲法基本權利競合；以稅法來說，由於稅法關係具有經常性，故其干預有可能涉及人民「基本生活」之判斷，此時則可能構成財產權與經濟生存權競合¹⁸⁴。最後必須確立的觀念是對於憲法基本權利體系之思考應以類型式理解，所謂類型式理解¹⁸⁵係指對於憲法基本權之類型係先於制定法而存在，立法者僅係將其描述出來¹⁸⁶。

由於稅捐基本權之核心內涵包括符合人性尊嚴基本生活需求之經濟生存權，即禁止稅法對納稅義務人及其家庭之最低生存需求(Existenzminimum)採取稅捐侵犯，而成為課稅禁律(Tabu)，憲法第 15 條財產權所無法完全涵蓋，並且稅捐基本權亦具有程序保障

¹⁸⁰參閱 P.Kirchhof, Ehe-und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S.2792.；轉引自葛克昌，前揭註 160 書，頁 24。

¹⁸¹參閱 葛克昌，前揭註 160 書，頁 24。

¹⁸²參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 49。

¹⁸³參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 51。

¹⁸⁴參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 52-55。

¹⁸⁵與此相對者為「概念式」理解，即對於憲法基本權利之體系，認為憲法已包含所有基本權利，故非憲法所規範者，即非憲法上基本權利；參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 57。

¹⁸⁶參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 58。

之功能，國家負有形成實質正當稅法秩序之規制義務等功能¹⁸⁷，而具有獨立存在基本權利類型之價值¹⁸⁸。至於稅捐基本權之憲法依據係憲法第 19 條¹⁸⁹，蓋義務規定之本質，係屬憲法對於人民基本權利限制之規範設計，其與憲法第 23 條規定限制人民基本權利之方式，實質上並無嚴格區分之必要，亦即憲法之「人民權利」與「人民義務」，具有密切關聯，二者處於流動之狀態，而所謂「人民義務」之規定，實乃「人民權利限制」之性質¹⁹⁰。

第三項 小結

本文認為現代國家中租稅已不再僅止於是財政的工具或手段，租稅的功能與應用之範圍已今非昔比而且有多元性，因此租稅對於人民權利干涉的範圍與程度亦較往日廣泛與嚴重；職是之故，對於租稅所產生的憲法上爭議日漸叢生的今日社會中，對於納稅人權保障實有必要，然就此基本權保障體系漏洞若一味地求諸於上位之國民主權、租稅國原則及社會國原則等要求，又不免流於空泛而不易理解。從而，本文認為釜底抽薪之計，在於肯認憲法上稅捐基本權，並就其保障範圍與界限保持開放性，留予釋憲者解釋及使用的空間，才係對於納稅人權保護的根本之道¹⁹¹。

¹⁸⁷黃俊杰教授指出，稅捐規劃之憲法上保障依據亦為稅捐基本權，參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 115-121；由此本文認為稅捐基本權保障的範圍及功能為開放的，並非封閉性。

¹⁸⁸參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 62-69。

¹⁸⁹非稅公課之憲法依據為憲法第 15 條財產權，參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 71。

¹⁹⁰參閱 黃俊杰，前揭註 123 書，頁 74。

¹⁹¹至於納稅義務人應如何主張其稅捐基本權之問題，特別是納稅義務人並非主張請求納入租稅優惠範圍，而是反對第三人享受不當的稅捐優惠的情況下，可否提起訴訟或聲請大法官解釋？有學者就納稅義務人如何實現其平等權，認為必須於其聲明請求排除第三人之租稅優惠，同時必然的因此改善原告的法律上地位之情形下，提起訴訟或聲請大法官解釋始屬合法。此外，於具有競爭狀態的情形時，德國實務上認為如果涉及重大的、不可忍受的競爭損害，亦即對於競爭者給予稅捐優惠，將間接的構成未享受稅捐優惠者之負擔時，則其所提起訴訟或請求憲法裁判解釋，以排除第三人之租稅優惠，即屬合法。本文認為，前述意見於稅捐基本權主張似可援用之，參閱 陳清秀，前揭註 5 書，頁 335-336。

第二節 租稅優惠構成納稅義務人權利之限制

第一項 資源有限性

從財政學的角度來看，我國係採行一種所謂混合經濟制度(mixed economic system)，亦即經濟活動主要都是由民間所組成的私經濟單位擔任，少部分關於提供國民各種公共財貨及勞務的經濟活動才由政府部門擔任¹⁹²，而後者由政府部門擔任之經濟活動其財政的來源主要係依靠租稅及其他非稅公課。財政學乃經濟學之分支，惟其著重焦點則更集中於如何將資源於公私兩部門間作合理分配，和政府於資源利用上所扮演角色及政府的行動對全體社會福利可能產生的影響。其中，全體社會福利於政府租稅行動上的意義約略與本文所欲探討的納稅人權利相當，故希望藉由財政學的觀點闡述租稅優惠對於納稅義務人權利干涉及侵害。

經濟學上的首要命題即資源有限性，此於財政學上亦不例外，故可知每個國家在一定期間內，所能動用的生產資源，質量上都有一定的限制，因此資源必須於公私二經濟部門間作合理及有效率的分配¹⁹³。政府支出可區分為經常性支出(current expenditure)和資本性支出(capital expenditure)，前者包括非耐久性財貨及勞務的購買、員工的薪資、公債利息、補貼及其他移轉性支出；後者包括固定資本財的購買與權利的取得，及公債的償還。此外政府的支出也可按照功能性區分為一般政務支出、國防支出、教育科學文化支出、醫藥保健支出、社會安全與福利支出、住宅及社區改善支出、其他社會服務支出、經濟服務支出及其他支出¹⁹⁴，這些支出中，有些係維繫國家正常運作所必然的支出，而這些支出所對應的收入即主要係租稅，於租稅國家中如國家財政仰賴租稅以外之籌措手段，即構成租稅危機而有違憲之虞。因此，就維繫國家正常運作所需支出而相對應的

¹⁹²參閱 徐育珠，前揭註 135 書，頁 1。

¹⁹³參閱 徐育珠，前揭註 135 書，頁 5-6。

¹⁹⁴參閱 徐育珠，前揭註 135 書，頁 32。

租稅部分，於此範圍內租稅具有封閉性。所謂封閉性係指國家倘若就其中某些納稅義務人所應負擔之租稅義務予以減輕或免除時，則該租稅負擔勢必轉嫁於其他納稅人身上，其轉嫁形式不限於租稅，其可包括發行公債¹⁹⁵、就原來免費提供公共財貨或勞務收取受益費或規費等非稅公課。從而，國家予以某些納稅義務人租稅優惠時，係可能對於其他納稅義務人權利造成限制，惟並非謂國家不能對於人民設下此等限制，只是當國家對人民有此限制時，其限制應屬合理適當始合於憲法之要求，至於其檢驗的方式本文認為應受憲法上狹義租稅公平原則及租稅優惠禁止過度原則的檢驗。

第二項 有效稅率

從有效稅率的觀點來看，亦可證明予以租稅優惠時，其租稅上負擔將轉嫁於其他納稅義務人。所謂有效稅率係指指納稅人真實負擔的有效稅率，等於納稅人實際繳納的稅額除以課稅對象。在沒有稅負轉嫁的情況下，它等於稅收負擔率。有些稅種由於實行免稅額，稅收優惠，稅前扣除和超額累進徵收制度等原因，納稅人負擔的稅款不同於按稅率表上所列稅率計算的稅款，形成實際稅率與名義稅率(nominal tax rate)的偏離。緣租稅係對於一切該當於法律構成要件而負有給付義務者一律加以課徵，因此立法者於制定各種稅率時，所考量的係通常情形而加以訂定而未考量租稅優惠特別係誘導性租稅優惠之特殊情形，因此除了實際稅率與名義稅率偏離部分外，當初因無法考量有效稅率而增加的稅率部分，無形中亦轉嫁於其他納稅義務人，故亦可證明租稅優惠對於其他納稅義務人的權利造成限制。

第三節 租稅優惠禁止過度原則之審查—雙軌雙階模式

關於租稅優惠禁止過度原則究應採取何種密度的審查標準議題，緣我國釋憲實務及學說對於租稅法律之憲法爭議向以租稅公平原則處理，故就此議題的處理必須以實務及

¹⁹⁵關於公債的發行，其公債利息與公債之償還分屬經常性支出及資本性支出，其乃會使國家維繫運作的必要支出膨脹及擴大，故本文認為乃屬於轉嫁形式之一。

學說對於租稅公平原則之審查標準的意見為參考。

壹、釋憲實務

一、釋字第 566 號

該號解釋中，曾華松與黃越欽大法官不同意見書曾闡述：「...就一般經驗法則及社會通念而言，非農業用地，縱令實際上農用，本於**租稅公平之原則**，無從享受**租稅優惠**，其理自明。況土地依法編定分區使用，或依土地登記地目使用，係對土地使用作合理之規劃，為促進土地及天然資源之充分利用。職是之故，凡編為某種土地用途之土地，即不得供其他用途之使用（土地法第八十二條）。首揭系爭細則及財政部行政釋示，乃係貫徹上述意旨所得之當然結果，並非增加法律所無之規定及加重人民稅負，自與**租稅法律主義、憲法保障人民財產權及法律保留之原則**無違。至對於依法編定為非農業使用之土地，於其所定期限前，依法令規定，得仍為從來農業之使用者，是否仍應給予**租稅優惠**，核係**立法政策問題**...。」二位大法官就是否應予以租稅優惠認為核屬立法政策問題，顯現出司法對於立法之尊重，所採取的審查標準密度接近於美國三重審查標準之低度審查或合理審查標準。

二、釋字第 635 號

該號解釋中，其解釋理由書曾闡明：「納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之**優惠措施**，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許（本院釋字第五六五號解釋參照）。...可知此係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之**租稅優惠措施**，其租稅優惠之目的甚為明

確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，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...。」其認為目的具有正當理由，且租稅優惠(手段)與目的達成具有合理關聯性(reasonable relation)即與平等原則無違之審查標準亦接近美國三重審查標準之低度審查或合理審查標準。

貳、學說意見

學說關於租稅優惠應採取何等審查密度之議題，大多係針促進產業升級條例之分析，茲有看法如下：

一、葛克昌教授

葛教授認為管制誘導性租稅違憲審查基準應區分三階段，第一階段：違憲審查程序應由量能課稅之平等原則出發，審查規範之負擔效果，即差別待遇是否具正當合理事由，與目的手段間是否符合比例原則；第二階段：須審查管制誘導性租稅規範之形成效果，特別是對納稅人工作權、財產權，與行為自由權是否受侵害及其限制；第三階段：須審查管制誘導性租稅之形成效果與平等原則犧牲間之權衡¹⁹⁶。

二、劉正偉先生

其主張應以租稅優惠方法不同包括究以直接或間接方法以及究係絕對或相對免除，而決定寬嚴不一的審查標準。因此，針對直接減免時，倘若係絕對減免則應採取嚴格基準，蓋此等納稅主體於符合法定要件後，即可立即享有實質租稅負擔減免之利益，對於其他納稅義務人權利及市場經濟競爭秩序將有立即影響；至於若係相對減免時，則適用中度審查基準，因為此等納稅主體於符合法定要件後，乃須一定客觀事實與條件配

¹⁹⁶參閱 葛克昌，前揭註 19 書，頁 131。

合始得享受該利益，影響程度較前者輕。而針對間接減免時，則不論係絕對或相對減免則均採用低度審查基準，蓋其對於其他納稅義務人權利及市場經濟競爭秩序影響原則上輕微，故除非該租稅優惠明顯不具實效性或例外侵害其他納稅義務人權利及市場經濟競爭秩序情節重大外，否則應尊重立法形成自由¹⁹⁷。

三、林明誼先生

其主張應觀察針對不同租稅法規範目予以嚴寬不一的審查標準，而租稅法規範是依據不同的基本理由及不同的原理原則所推導出的結果，依此稅法的規範類型可以分為財政目的規範、政策目的規範與簡化目的規範。所謂財政目的規範係指以滿足國家財政需求為目的；而政策目的規範¹⁹⁸則係指以實行政策為主要目的而為規範者；至於簡化目的規範¹⁹⁹則是基於技術上、經濟上理由，簡化稅法的適用為主要目的而規範²⁰⁰。至於不同租稅規範目的之審查標準，其主張如下²⁰¹：

(一)針對財政目的規範：適用加強的合理性審查基準

財政目的的租稅規範主要在使國家利用租稅獲取收入，以利於藉由歲出預算的編列、執行，對國民提供各種勞務或供給。對於預算的審議向由立法機關為之，蓋其由人民選舉所產生之代表組成國會，具有民主正當性基礎，可融合各方不同的利益，並透過

¹⁹⁷參閱 劉正偉，前揭註 40 書，頁 185-187；林明勳，前揭註 52 書，頁 97。

¹⁹⁸政策目的規範包括了重分配政策、經濟政策、文化政策、國民健康政策等，其相當於美國法上稅式支出(tax expenditures)的概念，亦即由一般的財政目的結構性條款加上各種租稅誘因或租稅補貼條款所構成。政策目的規範主要是以誘導與重分配的工具來達成其政策目的：誘導的工具是指以之作為調整、管理或干預的工具，主要用於達成一定的經濟政策；重分配的工具係指作為社會福利或社會保障的工具，多用於達成一定的社會目的。質言之，主要考量在於達成具體政策目的，預算收入的財政考量反居於次要地位者，即均可歸於政策目的規範；參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 121-122。

¹⁹⁹簡化目的規範則指基於技術上、經濟上的理由，使課稅程序得以簡化，而達成實用或經濟的目的，例如類型化、免稅額、扣除額的規範皆屬簡化目的規範。換句話說，該等租稅規範係基於大量行政程序及行政經濟上之實用性、可行性考量，而以簡化、實用為目標。必須與簡化目的規範區分的是，作為稅制改革目標的「簡化」方向；後者係指隨著經濟生活日益複雜，稅制亦日趨複雜，因此應簡化租稅法規，使租稅法的內容明確化，以保護租稅義務人的地位；參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 122。

²⁰⁰參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 102。

²⁰¹參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 123-133。

定期改選受民意及媒體的監督。此外，立法機關亦具備高度的專業技術判斷及相關資訊足以針對財政需求而制定適妥之財政目的規範，因此立法者就此應享有立法形成空間。惟財政目的規範下使人民負有普遍而強制的納稅義務，財產權將受強烈之限制，若僅適用最寬鬆的合理審查基準，則形同放棄司法審查，職是之故，參酌1980年代以後，當法律所為差別待遇使人民重要利益受影響時，美國聯邦最高法院亦認定，舉證責任應轉由公權力機關承擔的合理性審查基準。於判斷財政目的規範是否構成不合理的差別待遇，基於下列理由，亦應適用此種適用加強的合理性審查基準：(1)財政目的規範係以量能課稅原則作為判斷差別待遇是否違反平等原則的標準，其並無權衡量能課稅原則與相矛盾利益(原則)的問題，故以量能課稅原則判斷立法目的與手段之間是否具有合理關連性為已足；(2)財政目的規範要求立法者遵循量能課稅原則的要求，只要立法者確能遵循此一要求，立法者應有較廣泛的決定空間；(3)基於稅法領域高度專業、技術考量的特殊性，使租稅義務人負舉證責任，實屬強人所難；(4)加強的合理性審查基準，適用於人民重要利益受到影響時，而租稅目的規範課予人民納稅義務，正符合此一要件。綜上，其認為財政目的規範之審查步驟：(1)立法目的本身必須正當，即立法目的必須符合量能課稅原則的要求；(2)達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯，即應適用量能課稅原則，並輔以體系正義²⁰²的觀察，以判斷此關聯性；(3)由立法者就前述二者負舉證責任，質言之，立法者必須說明系爭差別待遇之目的與手段之間的關聯性²⁰³。

(二)針對政策目的規範：適用嚴格的合理性審查基準

政策目的規範與財政目的規範相同，亦將使人民負擔普遍而強制的納稅義務，致人民的財產權受強烈限制，基於下述理由其認為亦應提高其審查密度而應採取嚴格的合理

²⁰²體系正義是指，當立法者藉法律形成一特殊的價值決定後，在法律作更細節的形成時，亦應堅持此種價值決定，否則即會構成體系正義的違反，通常也就違反了憲法上的平等原則。要尋找租稅法律中的體系正義為何，應綜觀相關聯的租稅法律整體以探求其基本價值決定為何；參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 127。

²⁰³參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 123-126。

性審查基準：(1)政策目的規範所追求之政策目的，其原則上與量能課稅原則的要求相違背，並且可能造成歲入的減少；(2)政策目的規範對被規制的租稅義務人有利時，對於未受優惠的租稅義務人則可能造成進一步不利的後果，因為減免部分人的租稅極可能加重其他人的租稅負擔；(3)政策目的規範對被規制的租稅義務人不利時，則其租稅負擔較原本依量能課稅所負擔者重。綜上，其對於政策目的規範之審查步驟：(1)立法目的必須重要，(2)其目的與規制手段之間具有事實上的實質關聯性²⁰⁴；並且兩者的舉證責任均由立法者負擔。

(三)針對簡化目的規範：適用嚴格的合理性審查基準

簡化目的規範係因應租稅法律簡化與快速執行的需求且是確保公平執法。基於實用性原則的考量，此種規範係屬具高度專業性、技術性的判斷，故立法者似乎對此應有形成空間，然而若深入考量稽徵機關於無法確切衡量租稅義務人的租稅負擔能力，或所需費用、時間、人力過鉅時，而就部分稅捐逕行放棄課徵，則其對量能課稅原則的違反，將遠大於以簡化目的規範（類型化）方式衡量租稅負擔能力。此外，實用性原則僅係一種技術性原則，其與各種倫理性原則相比，不能等同視之。因此，對簡化目的規範亦應適用嚴格的合理性基準²⁰⁵。

參、小結

實務就租稅優惠似乎傾向採取最寬鬆的審查標準，惟如此一來與放棄司法審查無異，就其他納稅權利人之保障顯係不足，學說就此亦提出許多意見修正之。首先，關於

²⁰⁴關於實質關聯性之判斷，其認為應參考 S. Birk 前述建議：比較衡量違反量能課稅原則的程度以及，政策目的在憲法上的重要性，並結合前述 R. Alexy 建議的法益衝突解決方式，質言之，(1)抽象判斷量能課稅原則與政策目的規範的法益有無絕對的優先劣後關係；若否，則(2)決定在具體情況下量能課稅原則與政策目的規範所追求的政策利益何者為重；(3)此則取決於具體的規範、事實條件。在何種條件下何種法益應「有條件的」優先，此實質問題則可藉助 K. Tipke、J. Lang 提供之功績原則、需要原則的觀點來加以輔助。而所謂功績原則係指藉由誘導性工具來調整、管理或干預以達成一定的經濟政策時，必須確實能夠增進公共利益。參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 127-129。

²⁰⁵參閱 林明誼，前揭註 131 書，頁 131-134。

葛克昌教授所提出之三階段管制誘導性租稅違憲審查基準，究其內容乃在提供違憲審查之步驟，對於究應採取何等密度之審查標準，未有更進一步的闡述。其次，針對劉正偉先生所提出依據租稅優惠方法不同，而提出寬嚴不一的審查標準，容易忽略不同類型規範背後所欲彰顯基本理由及所欲遵之原理原則；此外，其認為直接減免時倘若係絕對減免則應採取嚴格基準，至於若係相對減免時則適用中度審查基準，則租稅規範易遭違憲之宣告，失之過嚴恐有過度立法者對於租稅事項形成自由之嫌。惟其所建立類似美國言論自由雙軌雙階之審查模式，以精緻化審查模式本文予以贊同。最末，林明誼先生所主張主張應針對不同租稅法規範目予以嚴寬不一的審查標準，可將不同類型規範背後所欲彰顯基本理由及所欲遵循原理原則納入考量，本文深表認同；惟其針對政策目的規範及簡化目的規範採取所謂嚴格的合理性審查基準，究其內容實與美國三重審查標準之中度審查標準近似，以美國釋憲實務對於採取中度審查標準之案例觀察，多數案件亦難逃違憲宣告之命運；至於其針財政目的規範採取所謂加強的合理審查標準，本文亦認為妥適，惟其所謂立法者應就目的及目的與手段間關聯性負舉證責任，其舉證程度究應為何，將實質決定審查標準的密度為何？其未就此進一步深析，實有為德不卒之憾。

衡盱關於租稅優惠禁止過度原則之審查標準之問題，實務標準失之過寬，而學說意見又失之過嚴，綜合上述學說之考量後，本文認為基於立法者具有民主正當性基礎及其具備高度的專業技術判斷及相關資訊足以針對財政需求而制定適妥之財政目的規範，因此立法者就此應享有立法形成空間，因此應適用寬鬆的合理審查標準；於此前提下，由於任何租稅優惠均或多或少帶有一定政策性，而不同政策的實現對於全體國民均有不同程度之重要意義及影響，因此必須區分非經濟目標租稅優惠規範與經濟性目標租稅優惠規範予以寬嚴不一的審查標準，再於經濟性目標租稅優惠規範中，區分公益團體租稅優惠與非公益團體租稅優惠予以寬嚴不一的審查標準，建構類似美國關於言論自由之雙軌雙階審查模式，茲說明如下：

第一項 雙軌模式：區分非經濟性目標租稅優惠規範與經濟性目標租稅優惠規範

予以寬嚴不一之審查標準

第一款 非經濟性目標租稅優惠規範—寬鬆

所謂非經濟性目標租稅優惠規範包含所謂增進福利式之租稅優惠及提升文化為目的之租稅優惠(例如：所得稅法第 4 條第 13 款規定：「下列各種所得，免納所得稅：十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」)，前者主要係為促進區域均衡發展者、扶持自用土地者或基於社會福利之考量而給予租稅優惠，而後者則係指為鼓勵致力於文化產業，以提升國民之素質，與國家競爭力之納稅主體，而予以租稅優惠，此等租稅優惠所欲實現之政策所具有之共同特徵在於其不會對於市場競爭秩序產生重大的影響，其減免的租稅數額相對較小，最重要的是該等政策實現所需的時間較短致使租稅優惠的期間不致過長，以及其政策之執行極富彈性及機動性可隨時作適度調整，此外該等措施係在彌補社會福利制度不足之處，以適度並合理地分配社會上利益。基此種種考慮，應予以立法者充分的形成空間，不宜予以過多的限制，以期能與行政部門有效的配合，以實現該等政策目的。從而，本文認為應予以最寬鬆的審查標準，故只要立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯時，該等租稅優惠即不致於過度侵害其他納稅義務人之權利即與憲法保障之稅捐基本權無違。

第二款 經濟性目標租稅優惠規範—較為嚴格

至於經濟性目標租稅優惠規範(例如：產業創新條例第 10 條第 1 項：「為促進產業創新，公司得在投資於研究發展支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限。」)，由於其對於市場競爭秩序產生影響重大，其減免的租稅數額通常較為龐大，最重要的是該

等經濟政策實現特別係針對潛力性產業的經濟政策，由於具潛力性的產業其所需投入研發的時間漫長，故此等政策就該產業扶植所需的時間較長，以確保民間積極投入及國外投資的意願，致使租稅優惠的期間較長。鑑於此等租稅優惠對於市場秩序的影響、減免數額鉅大、優惠期間長且直接影響國家的競爭力等因素，本文認為應採取較嚴格的審查標準，以保障其他納稅義務人之權利。其標準為立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯並輔以體系正義之觀察，惟為確保立法就租稅事項之形成空間不至於受到過度的限制，其手段與目的間應合理關聯性之判斷可從程序事項著手，藉由程序確保實體正義，而此等程序事項包括租稅優惠規範應經稅式支出決定程序決定同意後其制定始具正當性，以及應以限時法為之，從而確認該租稅優惠未過度侵害其他納稅義務人權利而與租稅優惠禁止過度原則無違，而具有合憲性。

第一目 應經稅式支出評估程序—降低立法預測風險

審查是否違反租稅優惠禁止過度原則，除其立法目的須為正當外，其手段與目的必須具有合理的關聯，此合理關聯性之判斷，應以是否經稅式支出決定程序為斷，蓋藉此事先程序充分評估租稅優惠之效果及影響，可大幅提昇該租稅優惠達成該項經濟性目標的可能性，進而成為立法者判斷該項租稅優惠規範應否通過之有力憑據或輔助，如此一來可相當程度降低立法預測風險，避免通過無效益或達成經濟性目標可能性極低之租稅優惠措施而加重其他納稅義務人之租稅負擔，以充分保障其他納稅義務人之權利。

壹、稅式支出之概念

政府之支出通常可有兩種方式，一種方式係直接購買財貨或勞務或作其他支用，此為政府之直接性支出(Direct Expenditure)；另一種方式則係政府為達成各種政策目的，藉由租稅減免規定實現之，此種租稅減免實係政府預期稅收之先期支用，屬於間接性支出(Indirect Expenditure)，此等間接性支出由於係利用稅收減少形態所顯現，一般稱為稅

式支出(Tax Expenditure)；亦即稅式支出，是指對於應課徵之租稅，經由減免的方式而不予徵收，其如同政府的隱形支出²⁰⁶。

貳、現行稅式支出評估程序規範－稅式支出評估作業應注意事項

關於現行稅式支出決定程序規範，行政院於 92 年 7 月 18 日發布行政院院臺財字第 0920087917-B 號函訂頒稅式支出評估作業應注意事項，其內容如下：

「 稅式支出評估作業應注意事項

- 一、行政院（以下簡稱本院）為健全財政，並增進整體經濟效益，特訂定本注意事項。
- 二、本注意事項所稱稅式支出，指政府為達成經濟或社會目標，利用免稅額、扣除額、稅額扣抵、免稅項目、稅負遞延或優惠稅率等租稅減免方式，補貼特定對象之措施。
- 三、業務主管機關研擬稅式支出法規，於研議可行並具效益後，經自行評估每年度稅收損失在新臺幣五千萬元以上者，應依下列程序辦理：
 - （一）業務主管機關應會同財政部與本院主計處估算稅收損失金額及研擬財源籌措方式。
 - （二）業務主管機關應就實施效益量化分析、稅收損失金額及財源籌措方式等詳予研析，並研提評估方案。
 - （三）業務主管機關應邀集財政部、本院主計處、經濟建設委員會與研究發展考核委員會等相關機關及學者專家就所研提之評估方案會商，經確認該方案可行後，擬訂法規，依規定發布或將評估方案及擬訂之法規循程序送本院審查。
 - （四）業務主管機關研提之評估方案經依前款規定會商後認為不可行者，業務主管機關應研提替代方案。替代方案涉及稅式支出者，應重行依前三款規定程序辦理；未涉及稅式支出者，應依其他相關規定之審查程序辦理。
- 四、業務主管機關研擬稅式支出法規，於研議可行並具效益後，經自行評估每年度稅收

²⁰⁶參閱 王建煊，前揭註 49 書，頁 238。

損失未超過新臺幣五千萬元者，應將所研議之可行性與效益分析及稅收損失估算等資料，移請財政部評估：

- (一) 經財政部評估其每年度稅收損失在新臺幣五千萬元以上者，業務主管機關應依前點規定程序辦理。
- (二) 經財政部評估其每年度稅收損失未超過新臺幣五千萬元者，業務主管機關應就實施效益、稅收損失金額及財源籌措方式等研提評估方案，經確認該方案可行後，擬訂法規，依規定發布或將評估方案及擬訂之法規循程序送本院審查。

五、業務主管機關研擬稅式支出法規，其評估作業流程詳如附圖。

六、立法委員提案之稅式支出法案，業務主管機關於參與立法院相關委員會審查該法案前，應參酌第三點及第四點規定之評估作業流程辦理。」

參、法制上建議

關於現行稅式支出評估作業應注意事項，本文認為法制上仍有幾點應改進及加強的地方如下：

- 一、現行稅式支出評估作業應注意事項，性質為屬行政命令位階之行政規則，作為租稅優惠禁止過度原則之審查標準之一，其位階應提升至法律位階並藉由體系正義之要求，務使所有租稅優惠皆能於該程序評估後始由立法者予以審議通過。此次稅捐稽徵法新增修第 1 章之 1「納稅義務人權利之保護」，其中第 11 之 4 條第 2 項規定已增修：「前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」，因此於體系正義觀點，立法者所為租稅優惠自應先經稅式支出評估程序已無疑義，惟其有關稅式支出評估程序仍以行政命令位階之行政規則為之，實有為德不卒之憾。
- 二、現行稅式支出評估作業規範於提升至法律位階後，應訂定將該等評估作業程序召開之過程及評估結論與理由向一般人民公告之規範內容。如此一來，可使人民知悉該租

稅優惠措施，並瞭解該項租稅優惠措施係經由政府與專家學家審慎評估其可行性後所得之結果，嗣後縱使該租稅優惠效果不如預期時，人民也能充分理解立法者並非出於恣意或僅係為保障某些利益團體之利益而訂定不當租稅優惠措施²⁰⁷。

三、現行稅式支出評估作業應注意事項僅規定於研議可行並具效益後，以其自行評估每年度稅收是否超過新臺幣五千萬元者金額決定是否應經該等程序，此等規定過於粗糙。應將該租稅優惠經濟政策達成目標可能的時間即優惠期間納入考量，例如某些租稅優惠質其自行評估每年度稅收雖未超過五千萬元，惟經研議其所須的時間漫長者，其對於其他納稅義務人權利之影響仍不可不謂不大，故仍應經過該程序之評估為宜。

第二目 應以限時法為之

是否違反租稅優惠禁止過度原則，另一個判斷標準即是以該租稅優惠規範是否明定其實施年限為斷。此次新增修之稅捐稽徵法第1章之1「納稅義務人權利之保護」，其中第11之4條第1項規定已增修：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」，就租稅法規範體系正義之要求，立法者對於租稅優惠應明定實施年限否則其手段與目的即不具備合理關聯性，亦即租稅優惠應以限時法²⁰⁸為之，否則即與租稅優惠禁止過度原則相違。所以租稅優惠

²⁰⁷本文認為一般人民對於租稅優惠訂定應享有程序參與權，只不過此等程序參與權效力極弱，僅能要求立法者將此等稅式支出作業程序召開之過程及評估結論與理由向人民公開之。有關程序參與權，請參照釋字第615號許玉秀大法官部分協同意見書：「參、正當法律程序的審查模式：本件聲請解一釋客體為個人綜合所得稅納稅義務人結算申報時申報扣除額的選擇權（所得稅法第十七條第一項第二款規定參照），屬於一種程序參與權，是為協助人民履行納稅義務，所賦予的一種履行輔助權利。在目前的基本權光譜中，程序參與權還不具有憲法位階，扣除額減除方式的選擇權，只是立法者基於立法形成自由，所創設的法律權利，對於行使這種權利的限制，還不至於產生對財產權的限制，本席因而支持多數意見未針對財產權進行基本權的審查。但是認為管轄程序性權利的憲法原則，就是正當法律程序原則。因此除了傳統的審查方法之外，尚可發展對正當法律程序原則的憲法論述...。」

²⁰⁸關於限時法之效力及其與法律不溯及既往原則間的關係，釋字第385號解釋劉鐵錚大法官協同意見書有詳細之闡明：「...關於**限時法**，雖主要見於特別刑法，通常係指為因應一時特殊情況所需而制定之法律，於該特定期間施行者，故只要該特定期間屆滿，該法律即自行失效。又其失效乃因立法理由之消失，而非因法律觀念的改變所為之修正，故在限時法有效期間內為違法行為者，縱於裁判時限時法已因法定有效期間之經過而失效，仍適用該限時法之規定論罪科刑，此即限時法之追及效。獎勵投資條例施行期間

有此要求，其背後的考量亦在降低立法預測的風險具避免立法怠惰²⁰⁹，促使立法者定期對租稅優惠規範適時檢討修正。

第二項 雙階模式：於經濟性目標租稅優惠規範中區分公益團體租稅優惠與非公益團體租稅優惠予以寬嚴不一之審查標準

前述關於租稅優惠規範中區分公益團體租稅優惠與非公益團體租稅優惠之分類，其中公益團體之公益性之說明²¹⁰，公益目的係指終局目的，因此縱使其經營事業而有獲利收益，只要其係將該獲利收益用於公益上而非將此等收益逕歸屬於特定人，其仍與公益性概念相符。因此公益團體仍可從事經濟性活動，從而適用符合經濟性目標租稅優惠規範(例如：已廢止之促進產業升級條例第 19 之 2 條關於技術入股 5 年緩課規定亦適用於有銷售貨物或勞務行為之教育、文化團體、慈善機關或團體²¹¹)，惟就租稅優惠禁止過

之意義，雖主要在於經由立法，授權行政院在該施行期間內得訂定類目及標準，對於合乎標準之生產事業給予獎勵，以提高其投資意願，加速經濟發展。惟在該條例施行期間核准獎勵之案件，施行期間屆滿，獎勵期間未到期者，為貫徹獎勵投資條例之立法意旨，自應繼續適用獎勵投資條例之有關規定。就此而言，獎勵投資條例性質上也應屬於限時法，自當具有追及效。申言之，發生在獎勵投資條例有效期間內，依該條例可受獎勵之經濟行為，在該條例施行期間屆滿廢止後，自仍當適用該條例之有關租稅優惠及其他特別規定，至剩餘年度屆滿為止，其追及效力固以有法律明文規定為宜，惟一般而言，亦不可以無法律依據而拒絕適用之。必如此方能實現獎勵投資之立法目的，並符合信賴保護之原則。...

²⁰⁹對於租稅優惠規範，有時除了真正係立法者怠於檢討修正外，真正多數情形是立法者基於適用該規範之利益團體的強力遊說，以及礙於選舉考量，而不敢對於租稅優惠作出合理且適當的調整，形同立法被綁架之情況。為避免此等情形的發生，故要求租稅優惠應以限時法為之。

²¹⁰詳見 第二章第五節第二項第二款貳、一、(四)說明。

²¹¹促進產業升級條例第 19 之 2 條：「九十三年一月一日起，個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與公司，或授權公司使用，作價抵繳其認股股款，經經濟部認定符合下列各款規定者，該個人或營利事業依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第五年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩課稅期間內轉讓其所認股份者，應於轉讓年度課徵所得稅：一、所投資之公司經經濟部認定屬新興產業，且其所取得之專利權或專門技術，以供自行使用者為限。…」；所得稅法第 4 條第 1 項第 13 款：「下列各種所得，免納所得稅：…十三、教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得。」；教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條：「教育、文化、公益、慈善機關或團體符合下列規定者，其本身之所得及其附屬作業組織之所得，除銷售貨物或勞務之所得外，免納所得稅：…。」；故自 93 年 1 月 1 日起，原新興產業股東(個人或所得稅法第 11 條第 2 項所定營利事業及 4 項所定之教育、文化、公益、慈善機關或團體有銷售貨物或勞務行為)於 98 年 12 月 31 日前，以其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用作價抵繳股款，適用廢止前促進產業升級條例第 19 之 2 條規定，其依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第 5 年課徵所得稅，擇定後不得變更。

度原則之審查，是否仍與非公益團體租稅優惠等同處理？本文認為不能相提並論，而應予以寬嚴不一之審查標準，其說明如下：

第一款 非公益團體租稅優惠—相對嚴格

關於非公益團體之租稅優惠(例如：產業創新條例第 10 條第 1 項：「為促進產業創新，公司得在投資於研究發展支出金額百分之十五限度內，抵減當年度應納營利事業所得稅額，並以不超過該公司當年度應納營利事業所得稅額百分之三十為限。」)之租稅優惠禁止過度原則之審查，其不具公益性無特別處置之必要，故逕適用經濟性目標租稅優惠規範之審查標準即可，亦即應經稅式支出評估程序且應以限時法為之。

第二款 公益團體租稅優惠—相對寬鬆

第一目 公益團體形成理論

非營利組織興起於美國，其包含公益團體、中間性社團（或稱互助性團體，例如社交俱樂部、消費合作社等），因此公益團體產生之原因，可參酌美國從經濟理論角度所論述之非營利組織產生理論，其中較受為人所接受的四種理論，其說明如下²¹²：

壹、市場失靈論（契約失效論）

美國經濟學者(Henry B.Hansmann) 所提出契約失效理論係指於生產者與消費者間有資訊不對稱情況，致使生產者就所提供之財貨及勞務，得收取不相當之價格，而消費者因不具充分的資訊以判斷，而支出過高的價格購買該財貨及勞務，從而該雙方所簽訂之契約實質上並非公平合理。由於非營利組織有「禁止分配盈餘」及盈餘使用受該目的之限制，故可消除其為追求利潤而收取不相當價格之誘因，而獲致消費者信賴且提供消

²¹²參閱 簡松棋，《我國財團法人—租稅減免及投資理財實務》，自版，三民經銷，2006 年 4 月，初版，頁 13-16。

費者保護，因而具有補充市場法則之功能²¹³。

貳、政府失靈理論

B.Weibord 與J.Weiss 二位學者嘗試以公共部門之角度，來分析非營利團體存在之原因²¹⁴。由於政府所提供之公共財具規格性、一致性及同質性，故無法滿足不同需求者即選民之需求，造成政府失靈。惟非營利組織可透過參與生產私經濟部門之財貨及勞務，提供具多樣性及異質性的公共財予其他不同需求者滿足其需求，而彌補政府提供公共財之不足²¹⁵。

參、俱樂部財理論

消費者為直接控制其所購買之財貨與勞務，組成具排他性的俱樂部，以謀取或促進成員之集體或共同利益，其本質係非以慈善或公益為目的之非營利組織。此理論可解釋互益型非營利組織形成之原因。其組織包括提供會財貨消費者，例如：消費合作社及美、日之相互保險公司；收取會員會費對會員提供服務者，例如：扶輪社、獅子會、職業團體的商業及工業同業公會等²¹⁶。

肆、利他主義理論

Pauly認為每人效用函數，除了是其自身所得或財富函數外，也是他人所得或財富函數。基於效用最大化追求，於效用相互依存之情況下，個人可能從事自願性慈善捐贈，進行所得重分配，以達巴萊圖最適境界²¹⁷。

上開理論，除了俱樂部理論明確排除公益性團體之適用，其餘理論均可於一定程度

²¹³參閱 簡松棋，前揭註 212 書，頁 13-14。

²¹⁴參閱 簡良夙，前揭 96 書，頁 13。

²¹⁵參閱 簡松棋，前揭註 212 書，頁 14-15。

²¹⁶參閱 簡松棋，前揭註 212 書，頁 15-16。

²¹⁷參閱 簡松棋，前揭註 212 書，頁 16。

說明公益性團體產生之原因。

第二目 不以經稅式支出評估程序為必要

基於上述關於公益性團體產生理論之說明，可瞭解公益性團體之產生本在消弭一些不合理之情形，提供一般人民合理之保障；或者係提供一些政府無法提之財貨及勞務，以滿足政府因公共財先天限制下無法照顧之族群之需求；或者係從根本瞭解效用相互依存，若無適當地將所得重新分配從事利他行為，則所擁有的財貨其效用無臻至最大化。由此可知，公益性團體存在即為消除不公平之現象，補充政府對於一般人民照料不足之處，為國家健全運行不可或缺之輔助，更是人民保障之補充防護機制；從而，對於公益性團體之租稅優惠禁止原則之審查，相對於非公益性團體來說，無須一般嚴格，而應採取較寬鬆之審查標準。

至於公益性團體之租稅優惠禁止過度原則應如何審查？本文認為，緣公益性團體因公益性之要求，其設立及從事行為均須受到政府主管機關嚴格的管控，故當其從事於經濟性行為時，政府於其從事經濟性行為之效益及可行性業經充分評估，而認為就其設立目的之實現有相當之助益，方才會許可其從事；此外，公益性團體之財務受種種法令之限制，其透明程度亦屬高度，可受社會一般人民對監督，從而對於公益性團體予以租稅優惠(例如：已廢止之促進產業升級條例第 19 之 2 條關於技術入股 5 年緩課規定亦適用於有銷售貨物或勞務行為之教育、文化團體、慈善機關或團體)時，應可認為其他納稅義務人之事先程序保障已獲得充分之確保；而且，縱使立法者對其經濟性活動預測有誤，緣公益性團所得或盈餘終需使用於公益而惠澤社會，從整體觀察來看，對於其他納稅義務人權利不至於形成嚴重的侵害。職是之故，關於應經稅式支出評估程序之要求，本文認為可予以適度放寬，主張對於公益性團體之租稅優惠得不經稅式支出評程序，而就上述情形於現行稅捐稽徵法第 11 之 4 條增設例外規定，或者縱使認為其不可完全免除於稅式支出評估程序，惟就公益性團體之租稅優惠應經稅式支出評估程序之門檻要求

應提高，例如提高應進行稅式支出評估程序之自行評估每年度稅收損失超過之金額等，減少其適用稅式支出評估程序之機會。然而，就限時法之要求，立法者仍應遵守之。



第五章 結論

壹、租稅應包括下列特徵：一、以支應事務之財政為主要目的；二、由中央或地方政府課徵；三、以強制手段課徵；四、對於該當法律構成要件之所有人民課徵；五、課以公法上金錢或得易為金錢之實物之給付義務；六、中央或地方政府無須為對待給付。倘若不具備上述特徵者，即屬非稅公課自不能直接適用租稅規範之規定。基此特徵，租稅與規費差異在於，在於規費具「對待給付性」之特徵，因此是否負擔此等公課，對於義務人而言，前者具有強制性，而後者則為非強制性，租稅之課徵受到較嚴格之法律保留原則之拘束，規費之收取受到法律保留原則之拘束不若租稅嚴格，以及租稅得以累進稅率或比例稅率課徵，而規費由於受到利益報償原則或個別費用填補原則之限制，故通常以比例稅率課徵；而租稅與工程受益費間最大的差異亦在於工程受益費具「對待給付性」之特徵，受益費係兼具規費與租稅某些特性之公課，因此有關法律保留原則拘束之程度，當是介於規費與租稅之間，受益費課徵之數額仍受到利益報償原則或個別費用填補原則之限制；最後租稅與特別公課間差異在於被課群體特定性此一特性上，因此特別公課必須專款專用性。

貳、租稅優惠之意涵係指國家基於特定的社會目的，透過稅制上之例外或特別規定，給予特定納稅義務人減輕租稅債務利益之措施。至於其特徵包括一、租稅優惠須具有特定社會目的之政策目標；二、租稅優惠須予特定納稅義務人減免租稅債務之利益；三、租稅優惠不以量能課稅原則為課稅基準；四、租稅優惠係屬稅制上例外。而其方式包括直接減免與間接減免。至於租稅優惠規範之種類，若從政策所欲實現的目標區分，可區分為經濟性與非經濟性目標稅租優惠規範，若從從享受租稅優惠利主體區分，則可分為公益性團體與非公益性團體租稅優惠規範。

參、至於租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則三者間關係，首先量能課稅原則係指課稅必須衡量納稅義務人稅捐負擔能力而為。至於租稅公平原則係基於租稅正義之理念，其下位包括基於分配正義，國家財政上之需要，必須公平地分配予人民負擔，故應按人民繳納租稅的經濟能力加以課徵；以及基於形成正義，即國家為實現形成正義而須限制人民權利時，除得以一般法律為直接規定外，亦得以稅法設定租稅優惠或特別負擔，間接加以干涉。從而租稅優惠禁止過度原則與量能課稅原則、租稅公平原則三者間關係，應為廣義租稅公平原則乃租稅正義，基於分配正義時，其包括水平公平要求之狹義租稅公平原則與垂直公平要求之量能課稅原則；基於形成正義時，則包括水平公平要求之狹義租稅公平原則與垂直公平要求之租稅優惠禁止過度原則，此等納稅義務人權利保障體系，其憲法上依據應係稅捐基本權其依據可為憲法第 19 條之解釋或憲法第 22 條概括基本權。

肆、關於租稅優惠之審查模式，由於立法者具有民主正當性基礎及其具備高度的專業技術判斷及相關資訊足以針對財政需求而制定適妥之社會目的規範，因此立法者就此應享有立法形成空間，因此應適用寬鬆的合理審查標準；於此前提下，由於任何租稅優惠均或多或少帶有一定政策性，而不同政策的實現對於全體國民均有不同程度之重要意義及影響，因此必須區分非經濟目標租稅優惠規範與經濟性目標租稅優惠規範予以寬嚴不一的審查標準，前者應採取寬鬆之審查密度標準，而後者則應採取相對較嚴格之審查密度標準。至於經濟性目標租稅優惠規範中，再區分公益性團體租稅優惠與非公益性團體租稅優惠予以寬嚴不一的審查標準，前者予以相對寬鬆之審查密度標準，而後者則應採取相對較嚴格之審查密度標準，從而建構類似美國關於言論自由之雙軌雙階審查模式。

伍、最後，就租稅優惠禁止過度原則其審查之步驟及具體標準，對於非經濟目標租稅優

惠之審查，其標準為立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯；對於經濟目標租稅優惠之審查，則係其標準為立法目的本身為正當且欲達成立法目的之手段與目的具有合理的關聯並輔以體系正義之觀察，至於判斷是否有合理關係則以是否依法經稅式支出評估程序評估後決議及是否以限時法為之，從而以程序要求降低立法預測之風險確保實體具有合理關聯性。至於，經濟目標租稅優惠中，關於公益性團體租稅優惠之審查，雖仍輔以體系正義之觀察，惟公益性團體因公益性之要求，其設立及從事行為均須受到政府主管機關嚴格的管控，其從事經濟性行為之效益及可行性業經政府充分評估認為實益方會許可以及公益性團體之財務受種種法令之限制，其透明程度亦屬高度，可受社會一般人民對監督，從而對於公益性團體予以租稅優惠時，應可認為其他納稅義務人之事先程序保障已獲得充分之確保，況且，公益性團所得或盈餘終需使用於公益而惠澤社會，從整體觀察來看，對於其他納稅義務人權利不至於形成嚴重的侵害，因此關於應經稅式支出評估程序之要求可予以適度放寬，從而得不經稅式支出評程序，或者縱使認為其不可完全免除於稅式支出評估程序，惟就公益性團體之租稅優惠應經稅式支出評估程序之門檻要求可提高，例如提高應進行稅式支出評估程序之自行評估每年度稅收損失超過之金額等，減少其適用稅式支出評估程序之機會，然而就限時法之要求，立法者仍應遵守之。另外就非公益性團體租稅優惠之審查則仍要求應經稅式支出評估程序及應以限時法為之。

參考文獻

壹、期刊論著：

王金凱，〈鼓勵中小企業發展租稅政策之探討〉，《財稅研究》，35卷5期，頁151-152。

王建煊，〈水平公平、垂直公平〉，《財稅人員進修月刊》，第83期，1989年6月，頁11。

李震山，〈論憲法未列舉之自由權稅之保障〉，頁365以下。

柯格鐘，〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，第14期，2007年12月，頁61。

黃俊杰，〈特別公課類型化及其課徵正義之研究〉，《台北大學法學論叢》，第50期，2002年6月，頁101-143。

黃俊杰，〈稅與費之差異—評台北高等行政法院九十年簡字第七八三五號簡易判決與最高行政法院九十三年度判字第六五二號判決〉，《月旦民商法雜誌》，第5期，2004年9月，頁59。

陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第24期，1981年12月，頁39。

陳昭華，〈論租稅優惠制度及其在憲法原則之限制〉，載於《輔仁學誌—法／管理學院之部》，第30期，2000年，頁99。

陳美玲，〈文化藝術獎助條例中租稅優惠條款之評析〉，《稅務旬刊》，第1467期，頁7以下。

陳新民，〈平等權的憲法意義〉，收於氏著，《憲法基本權利之基本理論上冊》，1999年6月，5版，頁516。

葛克昌，〈綜合所得稅與憲法〉，收於氏著，《所得稅與憲法》，1999年2月，初版，頁46。

葛克昌，〈稅法與民生福利國家〉，《國家學與國家法》，月旦，1997年9月，初版，頁210。

葛克昌，〈憲法國體—租稅國〉，收錄於《國家學與國家法》，元照，1997年，頁140以下。

葛克昌，〈人民有依法律納稅之義務—以大法官解釋為中心〉，收於氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年9月，2版，元照出版，頁61-62。

葛克昌，〈租稅優惠、平等原則與違憲審查〉，收於氏著，《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年9月，2版，頁269-306。

葛克昌，〈量能課稅原則與所得稅法〉，收錄於氏著《稅法基本問題—財政憲法篇》，2005年，2版，元照出版，頁168。

葛克昌，〈論納稅人權利保障法的憲法基礎〉，收錄於《論權利保護之理論與實踐—曾華松大法官古稀祝壽論文集》，元照，2006年6月，初版，頁11。

黃俊杰、辜仲明合著，〈空氣污染防制費之性質與規範基礎—以釋字第四二六號解釋評論為中心〉，收錄於《判解研究彙編（五）》，八十九年第五屆法學論文得獎論文集，李模務實法學基金會編，2001年8月，1版，頁66-70。

黃俊杰，〈納稅者之信賴保護〉，收於氏著，《納稅者權利保護》，翰蘆，2004年2月，初版，頁106-113。

黃俊杰，〈納稅者權利之維護者〉，收於氏著，《納稅者權利保護》，翰蘆，2004年5月，初版，頁5-8。

黃茂榮，〈實質課稅原則〉，《植根雜誌》，第18卷第8期，頁9-10。

黃俊杰，〈稅捐正義之概念與實踐〉，《全國律師》，10月號，1999年10月，頁44。

許崇源/吳國明，〈我國非營利組織租稅問題之研究〉，《財稅研究》，32卷5期，頁110。

廖義男，〈經濟法之概念與內容體系〉，《企業與經濟法》，1980年4月，初版，頁38。

劉正偉，〈租稅優惠作為國家經濟指導措施之司法審查—以促進產業升級條例為例〉，《財稅研究》，36卷5期，2004年9月，頁175。

劉其昌，〈文化藝術獎助條例中租稅優惠條款之評析〉，《立法院院聞》第21卷第1

期，頁56 以下。

楊春霞，〈獎勵投資條例有關加速折舊之究〉，《財稅研究》，第20 卷第6 期，頁64。

本間正明、赤井伸郎，〈最適課稅論—現實との接点を求めて〉，收錄於木下和夫編著，
《租稅構造の理論と課題》，1996年8月，初版，頁79以下。

北野弘久，〈稅法學の基礎理論〉，收於氏編《現代稅法講義》，1995年10月，2版，頁128。

北野弘久，〈租稅負擔公平の原則〉，載於《狀況と主体》，第193号，1992年5月，頁8。

吉村典久，〈応能負担原則の歴史的展開〉，《法學研究》，第63卷第12号，1990年11月，
頁358-359。

Albert Hensel著，北野弘久、三木義一譯，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に對する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(1)〉，《日本法學》，第42卷第1号，1976
年9月，頁47-78。

Albert Hensel著，北野弘久、三木義一譯，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に對する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(2)〉，《日本法學》，第42卷第2号，1997
年1月，頁46-74。

Albert Hensel著，北野弘久、三木義一譯，〈アルベルト・ヘンゼル「租稅立法者に對する憲法上の制約。応能課稅—法の下の平等」(3)〉，《日本法學》，第42卷第4号，1997
年3月，頁137-165。

貳、書籍著作

徐育珠，《財政學》，三民，2003年9月，初版。

陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所出版，1985年3月。

陳清秀，《稅法總論》，元照，2006年10月，4版。

陳新民，《憲法基本權利之基本理論》，三民，1996年。

- 葛克昌，《稅法基本問題》，月旦，1996年4月。
- 葛克昌，《行政程序與納稅人基本權》，翰蘆，2002年10月。
- 黃俊杰，《憲法稅概念與稅條款》，傳聞文化，1997年11月，1版。
- 黃俊杰，《財政憲法》，翰蘆，2005年3月，初版。
- 黃俊杰，《稅捐基本權》，元照，2006年9月，初版。
- 佐藤英善，《經濟行政法—經濟政策形成政府介入手法》，成文堂，1990年4月。
- 丹宗曉信/伊從寬，《經濟法總論》，青林書院，1999年6月，初版。
- 王建煊，《租稅法》，華泰，2008年8月，31版。
- 吳金柱，《租稅法要論》，1997年2月，10版。
- 吳家聲，《財政學》，三民，1987年2月，初版。
- 施啟揚，《民法總則》，五南，1986年。
- 簡松棋，《我國財團法人—租稅減免及投資理財實務》，自版，三民經銷，2006年，初版。
- 鄭玉波，《民法總則》，三民，1986年。
- 顏慶章，《租稅法》，1998年10月，2版。
- 小西砂千夫，《日本の稅制改革—最適課稅論によるアプローチ》，1997年6月，初版。
- 新井隆一，《租稅法の基礎理論》，1987年7月，2版。
- 新井隆一，《稅法と稅務》，1997年5月，再版。
- 北野弘久，《稅法學原論》，2000年3月，4版。

金子宏著，戰憲斌、鄭林根等譯，《日本稅法》，法律出版社，2004年3月，初版。

參、學位論文

方國輝，《公益信託與現代福利社會之發展》，文化大學三民主義研究所博士論文，1992年。

李雪莉，《規費收取之研究》，中正大學法律學研究所碩士論文，1996年。

何愛文，《特別公課之研究－現代給付國家新興之財政工具》，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1994年。

莊美玉，《租稅優惠作經濟輔助手段之研究》，成功大學法研所碩士論文，2003年。

林明勳，《從平等權審查基準論租稅優惠立法之合憲性－以經濟誘導式租稅為中心》，東吳大學法研所碩士論文，2007年。

林明誼，《租稅公平原則對租稅立法的限制》，臺北大學法律學研究所碩士論文，2001年。

胡子仁，《我國租稅獎勵措施對營利事業有效稅率影響之實證研究》，政治大學會研所碩士論文，2000年。

陳清秀，《稅捐法上法律關係論》，臺灣大學法研所碩士論文，1984年。

陳金泉，《公益信託法律問題之研究》，政治大學法律研究所碩士論文，1985年。

陳儷文，《中小企業租稅獎勵相關法規之比較研究》，臺北大學會研所碩士論文，2000年。

施銘權，《水權費之研究》，中正大學財法所碩士論文，2006年。

辜仲明，《特別公課概念及基本原則之研究》，中原大學財經法律學研究所碩士論文，2001年。

許永儀，《我國非營利組織徵免所得稅之探討》，淡江大學會計研究所碩士論文，1998年。

年。

許凱傑，《量能課稅原則之研究》，中正大學法律學研究所碩士論文，2008年。

葉大慧，《財團法人管理與監督之研究》，中興大學法律研究所碩士論文，1984年。

簡良夙，《公益團體租稅優惠問題之研究》，中原大學財法所碩士論文，2001年。

鄭策允，《公益信託制度之研究》，輔仁大學法律研究所碩士論文，1999年。

賴純慧，《公益信託之研究》，東海大學法律研究所碩士論文，1996年。

肆、研究計畫

黃俊杰，《特別公課之憲法基礎研究》，行政院國家科學委員會補助專題研究計畫成果報告，2000年7月。

黃俊杰、辜仲明，《水權費開徵行政作業之研究(1/2)》，經濟部水利署委託專題研究計畫，經濟部水利署出版，2004年12月。

黃世鑫、張銘璋，《合理加強各項規費及其他服務性收入之研究》，財政部委託專題研究計畫，2002年10月。

伍、資料庫

司法院大法官大法官解釋資料庫：<http://www.judicial.gov.tw/constitutionalcourt/p03.asp>

司法院法學資料檢索系統：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>

法務部全國法規資料庫：<http://law.moj.gov.tw/>

法源法律網：<http://www.lawbank.com.tw/>

Westlaw International：<http://www.westlawinternational.com/>