

論稅捐正義的追尋： 從憲法平等原則到稅法量能課稅原則的路徑

柯格鐘*

〈摘要〉

本文以追尋租稅正義為題，探討從憲法第 7 條規定之平等原則，一直延伸到稅捐法上量能課稅原則的過程及路徑。先從我國規範、釋憲實務，以及學說中關於平等權或平等原則的理解開始，一直討論到美式與德式關於平等原則之審查步驟的差異，認為美式所注重之分類標準，其實應該是德式之平等原則審查步驟中，關於事物之可比較性基礎的前提要件，故若欲討論稅捐規範是否合乎租稅正義，亦須先尋求稅捐負擔分配的分類標準。找尋分類標準，應先斟酌客觀受規範之事物的本質，與規範亦即分類適用者之主觀目的，兩者綜合而作決定。由於稅捐是國民為滿足國家之財政需要而為的金錢給付，故稅捐屬於國民彼此間之負擔分配的概念，追尋租稅正義即須在分配正義之概念下進行。從分配正義觀點來看，幾種可能作為稅捐負擔分配之標準者，包括每人均等的人頭稅、按照個人受益程度而分配之量益稅，與按照個人之負擔能力而分配之量能稅，後者即為稅捐法之量能課稅原則。本文採取多數國家在稅捐法制上所採用之量能課稅原則，並且討論量能課稅原則，在德國與在我國之釋憲實務上的發展。最後則討論稅捐優惠規範，應具備之審查標準，本文認為，至少應為美式的中度或嚴格審查標準，或者是採取德式的合於比例之平等原則的審查密度。

* 國立臺灣大學法律學院副教授。E-mail: kcko5602@ntu.edu.tw。

• 投稿日：06/06/2016；接受刊登日：10/07/2016。

• 責任校對：詹詠媛、黃存志、郭峻瑀。

• DOI:10.6199/NTULJ.2016.45.SP.03

關鍵詞：稅捐正義、分配正義、平等原則、量能原則、人頭稅、量益原則、
審查標準、稅捐優惠、恣意禁止

◆ 目 次 ◆

- 壹、前言：社會正義與稅捐正義
- 貳、憲法之平等原則
 - 一、規範之平等原則
 - 二、釋憲實務之平等原則
 - 三、學說理解之平等原則
 - 四、建構與稅捐有關之平等原則
- 參、平等原則之標準與稅捐負擔分配的平等
 - 一、邏輯與科學之分類標準
 - 二、法哲學之分類標準
 - 三、稅捐負擔分配的平等：人頭稅、量益稅與量能稅
- 肆、量能課稅原則之實務操作與我國未來發展的方向
 - 一、德國憲法實務對量能課稅原則之操作
 - 二、臺灣憲法實務對量能課稅原則之認識
 - 三、對於量能課稅原則在我國之發展：兼論稅捐優惠規範的審查
- 伍、結論：永不停止對於稅捐正義的追尋