

租稅正義與一貫性原則： 論 Tipke 租稅正義理論及其對稅捐法律的標準*

鍾芳樺**

〈摘要〉

我國憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅的義務。本條的規定指出了稅捐法定原則。然而，單憑稅捐法定原則並不足決定立法者制定稅捐法律應有之界限。針對這些問題，稅法學界提出了租稅正義的理論，來探討並說明人民納稅的正義基礎，限制立法者的恣意決定，進而成為稅法解釋與建構稅捐法體系的重要原則。

本篇論文的目的便是深入德國知名稅法學者 Klaus Tipke 的租稅正義理論。在討論租稅正義對於稅法立法者的評價時，Tipke 的理論以實質的事物正義標準（在稅法領域就是量能課稅原則）以及一貫性原則來審查立法者的

* 本文之研究，經科技部計畫「社會正義之理論與制度實踐：（子計畫三）從批判法學理論重新反思法適用過程中形式平等與實質平等的問題：以稅法實質課稅原則的適用為例（102-2420-H-030-001-MY3）」之補助完成，謹此致謝。另外本文部分內容，曾分別以〈稅捐正義的再省思：從評價法學到批判法學〉為題，發表於「社會正義之理論與制度實踐」研討會，以及以〈量能課稅與一貫性原則〉為題，發表於「島弧人權 2.0：全球社會經濟平等問題與亞洲國際人權的實踐會議」研討會。在研討會發表時，感謝與談人輔仁大學學士後法律學系邱晨助理教授提出的諸多寶貴意見供筆者參考；投稿時，又蒙多位匿名審查人與編輯委員提出的諸多寶貴意見，讓筆者本文得以有所改正，在此感謝。當然，本文的文責仍應由筆者自負。

** 輔仁大學法律學系助理教授。國立臺灣大學法律系法學博士。

E-mail: 085018@mail.fju.edu.tw

• 投稿日：08/12/2016；接受刊登日：09/28/2017。
• 責任校對：李若雯、黃偉明、余瑋迪。
• DOI:10.6199/NTULJ.201803_47(1).0001

立法結果。基於對於經驗上立法者的觀察，他不認為程序正義的理論可以有實效的阻止立法者的錯誤行為，因此，只有基於合乎事物正義的標準以及一貫性原則所建立起來的體系正義，才能保證稅法是一種合乎正義的稅法。本文將指出，如果要貫徹 Tipke 運用租稅正義來確定立法者制定稅捐法律應有標準的理想，那麼程序正義的理論仍是其理論中不可放棄的重要標準。當立法者在討論是否制定各種運用租稅工具來達成政策目的之法律（即引導特定政策之租稅規範）時，更需要依據這種程序性的理念，藉由程序正義的要求，才更能符合 Tipke 所想達到的租稅正義理念。

關鍵字：租稅正義、一貫性原則、量能課稅原則、平等正義。

◆目次◆

壹、前言

貳、Tipke 租稅正義理論的基本立場

一、Tipke 租稅正義理論的倫理學前提

二、Tipke 租稅正義理論的內容：建立一個足以讓納稅人平等負擔稅捐的稅法體系

參、由 Tipke 租稅正義觀而來的立法一貫性要求：租稅正義原則成為一貫性原則的標準

一、正義與一貫性：必要的實質正義與形式標準的聯結

二、立法者的理性與一貫性原則：對於民主妥協優先性的批判

肆、對 Tipke 租稅正義觀的反思：體系的實質一貫性與程序正義

一、整全的體系與唯一的體系原則

二、程序正義的理想與現實：程序正義真的無法發揮規制民主立法者的作用嗎？

伍、結語：體系正義與程序正義共同構築的租稅正義理論