

計畫名稱：從大法官會議解釋論財產權之保障

計畫編號：NSC-89-2414-H002-046

執行期限：89 年 8 月 1 日 至 90 年 7 月 31 日

主持人：葛克昌教授

計畫參與人員（研究助理）：吳啟玄、吳志中

一、中文摘要

法治國依法行政主義下，剝奪、限制人民之財產權須合乎比例原則並以法律為之。職司憲法解釋的司法院大法官會議，近年來在不同領域，分別作成多號關於財產權保障的釋憲解釋。因此為觀察憲法關於人民財產權保障制度的演變與保障內容，從事整理、分析與評論大法官會議解釋，即有其必要。

本計劃預計就近年來司法院大法官會議解釋中關於人民財產權保障者，先行整理、分門別類、並試圖以國內外憲法、行政法學說實務見解，評論其妥當性。討論重點大略為：憲法上財產權之概念、財產權之制度性保障、財產權之限制與比例原則、財產權之法律保留原則、租稅法律主義、財產權之正當法律程序、公用徵收與損失補償。

關鍵詞

財產權 制度性保障 比例原則 法律保留原則 正當法律程序 明確性原則
公用徵收 損失補償 國家賠償 信賴保護原則 平等保護原則

Abstract

Our Constitution article 15 protects people's property right from infringement of the States. Only with due process of law, people's property right could be restricted or even deprived. In different fields our constitutional court has made a large amount of constitutional decisions about the protection of people's property right in these years. For observing the evolution of constitutional protection of property right, to classify and analyze the related constitutional decisions would be necessary.

This program intended to classify, categorize and analyze related constitutional decisions about people's property rights, and attempt to

comment with domestic and foreign legal theories. The topics of this program that we want to discuss should be: the Constitutional Concept of Property Right, Restriction and Due Process of Property Right, Proportionality Principle, Expropriation for Public Use, Loss Indemnity, National compensation.

Keywords

Constitution, Property Right, Institutional Protection, Proportionality Principle, Expropriation for Public Use, Loss Indemnity, National compensation, Due Process of Law, Constitutional Decision

二、緣由與目的

（一）緣由

現代國家之職能、任務日漸增加，然而國家履行其任務、執行公權力的同時，必然直接或間接干預到人民的財產權，例如都市計劃（釋字一五三號）、公共設施保留地的劃定（釋字三三六號）等；其次，在國家職能、任務增加的同時，國家收入增加的壓力也相對的成長，人民承受公課的壓力也較過去為甚（新近計有釋字五二一、五一九、五一五、五〇八、五〇六、五〇五、五〇三、五〇〇、四九六、四九三、四八〇、四七八號等）。在此背景下，司法院大法官會議作為違憲審查機關，職司人民基本權利的最後防線，所為的釋憲解釋，無論就法學發展與憲政主義的貫徹，更有其時代的意義與重要性。

我國憲政體制已漸自「自由主義法治國」轉型為「社會福利法治國」，人民就國家所為之福利行政給付，不論在給付的取得、分配與負擔上，日漸認為其政治的重要性不亞於干預行政。而在大法官會議就全民健保（釋字四七二號、四七三號、五二四號）、榮譽優惠（釋字四八五號、四五七號）所作成的解釋中，亦可以得知國家給付之公平性與人民財產權保障之重要關係。

因此，現代國家不論在干預、形成或是在給付行政的面向，無不牽涉到人民財產權的內容與其保障，從而歸類、分析、評釋大法官會議所作成的相關釋憲案，便有助於了解在形式的憲法條文下，實際上人民憲法上財產權的內容及其保障範圍為何及其演變的歷程。其次，司法院大法官會議作成釋憲解釋時，不可避免的，必須嚴守其司法自制的份際，尊重立法與行政機關的裁量，綜合各方利益而作妥

協，其解釋文內容是否完全符合憲法第十五條保障人民財產權意旨，尚有待進一步深入探討、分析的必要。

（二）目的

由於大法官會議解釋對人民財產權之內容及其保障範圍的形塑，有其重要性存在，然而關於財產權的釋憲案涉其行政行為之層面各自不同，個別釋憲案中憲法的爭點亦有差異。因此，本計劃研究在將現行大法官會議五百三十號釋憲解釋中，抽出有關於財產權之釋憲案，與予分門別類，整理個別案件類型中，大法官會議關於財產權內容及其保障的見解，並試圖以國內外學說、實務予以對照、評析。

三、結果與討論

大法官會議近年在保障人權方面的努力，可以說是有目共睹，經其宣告違憲或定期失效者，亦不在少數，大法官充分發揮其作為憲法守護神之職責，對於我國法政秩序之確立，實有莫大之影響。

在釋字四〇〇號做成之前，吾國關於財產權之保障多集中於私法關係中，且與其他基本人權相比之下，大法官對於人民財產權之保障居於較積極的地位。但是於釋字四〇〇號解釋之後，大法官越發重視正當法律程序、一事不二罰、法律保留以及授權明確性等法治國之基本思想，並且逐漸意識到財產權與人性尊嚴之問題，積極地在公法領域中發展

租稅法律主義大法官所為解釋，則寬嚴互見。實則稅法具有兩面性，一為對人民自由權利之干預法；一為對國家財政負擔分配法律。前者應採嚴格審查，以保障人民基本權，但在干預法中，納稅義務認定與財產權有關，財產權在基本權最富社會義務性，補稅與處罰不論在法律保留，舉證責任方面均有不同，大法官解釋對此未加區分，此乃較為可惜之處。

非財政目的租稅，因其具有管制誘導性，係犧牲量能原則創造租稅特權，大法官從事違憲審查時，應作雙重審查，即平等原則審查，差別待遇之合理正當理由；與政策目的與差別待遇間比例原則審查。但有關解釋，大法官並未對財政目的與非財政目的租稅予以分別對待。

憲法秩序中關於財產權利之保護，就分配而言亦為憲法上價值協調之問題。一方面言之，社會法治國之基本原則，在憲法上確立國家應保障個人起碼之經濟生存條件，並對個人之最低收入由國家負調節之義務。社會福利活動經立法後，無論國家年度稅收狀態，社會福利給付之請求權均屬不變。惟現代經濟社會中，國家

固然得以各種措施維持人民之基本生活條件，然所得不變之狀態中尚須考量通貨膨脹之問題，使人民之生活條件無法不由實質上條件加以思考。由國家權力介入人民財產處分權能，甚至推行強制性保險制度之問題。國家機關於此採行強制手段之正當性，即在於憲法秩序中對國家維持人民基本生活之要求，屬憲法委託（Verfassungsauftrag）之一環，亦即制憲者對財產權之保護觀念，非僅限於就財產之存續狀態為保護，更在於對財產之價值為保護。

四、計畫成果自評

本計畫之執行，除就近年來之大法官會議解釋，作一綜合之整理分析外，更針對個別較具代表性之釋字，作較為深入的探討，學術應用價值上，可以作為類似研究之參考，故可以說是十分圓滿、成功。

五、參考文獻

- 一、財產權限制與徵收之區別－以美國法為中心 / 彭正元撰 / 民 87[1998] 碩士論文--國立臺灣大學法律學研究所
- 二、論憲法上之制度性保障：以財產保障為例 / 邵曼璠撰 / 民 87[1998] 碩士論文--國立中興大學法律學研究所
- 三、我國憲法上財產權之研究：從大法官會議解釋析論之 / 李俊賢撰 / 民 85[1996] 學位論文 碩士論文--國立臺灣大學三民主義研究所
- 四、從財產權保障觀點論公用徵收制度 / 葉百修撰 / 民 77[1988] 博士論文--台大法律所
- 五、財產權的保障與大法官解釋 / 蘇永欽 / 民 87[1998] 大法官釋憲五十週年學術研討會報告論文
- 六、人民有依法律納稅之義務－以大法官會議解釋為中心 / 葛克昌 / 民 84 [1995] 收錄拙著稅法基本問題/月旦出版社,〔1999〕元照出版社
- 七、從財產權保障觀點論土地使用限制與損失補償：兼論我國既成道路與公共設施保留地相關問題 / 陳明燦 / 民 88 [1999] 中興法學 45 期 313-379
- 八、財產權保障之體系與公益徵收之觀念 / 陳新民 / 民 78 [1989] 收於氏著：憲法基本權利之基本理論
- 九、大法官解釋論都市計劃之基本問題 / 林明鏘 / 民 86[1997] 憲法解釋之理論與實務研討會論文
- 十、司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變 / 陳愛娥 / 民 86[1997] 憲法解釋之理論與實務研討會論文
- 十一、財產法專題研究（一）（二） / 謝哲勝 / 民 87,88[1992/1999]
- 十二、憲法保障人民財產權與其他權利標準/法治斌/民 82〔1993〕人權保障與

釋憲法制 頁 264。

十三、蔡維音，全民健保之合憲性檢驗，月旦法學 51 期，1999/8，頁 180 以下。

十四、陳英鈴，自由法治國與社會法治國制度選擇，台灣本土法學 4 期，1999/1，頁 87 以下。

十五、雷文政，全民健保合憲性之探討，政大法學評論，63 卷，89/6。

十六、陳愛娥，大法官對全民健保法制合憲性之討論，台灣本土法學 25 期，2001/9，頁 149 以下。

第一章導論

第一節 問題概說與研究方法

壹、背景說明

現代國家之職能、任務日漸增加，然而國家履行其任務、執行公權力的同時，必然直接或間接干預到人民的財產權，例如都市計劃（釋字一五三號）、公共設施保留地的劃定（釋字三三六號）等；其次，在國家職能、任務增加的同時，國家收入增加的壓力也相對的成長，人民承受公課的壓力也較過去為甚（新近計有釋字五二一、五一九、五一五、五〇八、五〇六、五〇五、五〇三、五〇〇、四九六、四九三、四八〇、四七八號等）。在此背景下，司法院大法官會議作為違憲審查機關，職司人民基本權利的最後防線，所為的釋憲解釋，無論就法學發展與憲政主義的貫徹，更有其時代的意義與重要性。

我國憲政體制已漸自「自由主義法治國」轉型為「社會福利法治國」，人民就國家所為之福利行政給付，不論在給付的取得、分配與負擔上，日漸認為其政治的重要性不亞於干預行政。而在大法官會議就全民健保（釋字四七二號、四七三號、五二四號）、榮譽優惠（釋字四八五號、四五七號）所作成的解釋中，亦可以得知國家給付之公平性與人民財產權保障之重要關係。

因此，現代國家不論在干預、形成或是在給付行政的面向，無不牽涉到人民財產權的內容與其保障，從而歸類、分析、評釋大法官會議所作成的相關釋憲案，便有助於了解在形式的憲法條文下，實際上人民憲法上財產權的內容及其保障範圍為何及其演變的歷程。其次，司法院大法官會議作成釋憲解釋時，不可避免的，

必須嚴守其司法自制的份際，尊重立法與行政機關的裁量，綜合各方利益而作妥協，其解釋文內容是否完全符合憲法第十五條保障人民財產權意旨，尚有待進一步深入探討、分析的必要。

貳、研究目的

由於大法官會議解釋對人民財產權之內容及其保障範圍的形塑，有其重要性存在，然而關於財產權的釋憲案涉其行政行為之層面各自不同，個別釋憲案中憲法的爭點亦有差異。因此，本計劃研究在將現行大法官會議五百三十號釋憲解釋中，抽出有關於財產權之釋憲案，與予分門別類，整理個別案件類型中，大法官會議關於財產權內容及其保障的見解，並試圖以國內外學說、實務予以對照、評析。

參、研究功能

基於大法官會議解釋對人民財產權之內容及其保障範圍的形塑，有其重要性存在，且大法官會議解釋具有憲法位階效力，拘束所有立法、行政、司法機關，因此本計劃在整理、分析與評釋關於人民財產權釋憲解釋，應有如下兩點重要性：

一、就學術研究而言：

釋憲案作為憲法形式條文的具體化，為民事法、刑事法與行政法研究的基礎與出發點，而且關於財產權的釋憲案，常屬於民事法規與行政法規的交錯領域，整理、分析與評釋關於人民財產權釋憲解釋，應有助於財產權基本觀念的釐清，避免個別法律領域關於財產權的研究僅以個別法律觀點，忽略憲法作為最高指導規範的原則。

其次，大法官會議計自八十五年四月作成釋字四百號以來，短短三年多的時間，又作成一百多號釋憲解釋。雖然關於財產權的釋憲案，不乏學者專文論述，但皆僅限於個別的課題，例如公用徵收、損失補償等。尚乏專書或專門研究計劃，就最近一百號釋字中，關於財產權課題者，予以分門別類，作個別深入的探討。故本研究計劃預計有系統歸納所有關於財產權的大法官解釋，並就個別課題深入探討，提出評釋，即有其學術重要性存在。

二、實際法政貢獻而言：

本計劃除預計整理、分析大法官會議相關解釋，並試圖針對個別行政領域中，關於財產權之立法或行政命令的訂定，提出符合憲法與釋憲解釋的建議，應可促進干涉人民財產權之行政行為符合法治國依法行政原則，以及給付性質之福利行政符合平等原則與財政健全主義。

肆、相關研究與專著論述

國內近年關於憲法上財產權保障之專書與學術論文，粗略列出如下：

一、財產權限制與徵收之區別－以美國法為中心 / 彭正元撰 / 民 87[1998]

碩士論文--國立臺灣大學法律學研究所

二、論憲法上之制度性保障：以財產保障為例 / 邵曼璠撰 / 民 87[1998]

碩士論文--國立中興大學法律學研究所

三、我國憲法上財產權之研究：從大法官會議解釋析論之 / 李俊賢撰 / 民 85[1996] 學位論文 碩士論文--國立臺灣大學三民主義研究所

四、從財產權保障觀點論公用徵收制度 / 葉百修撰 / 民 77[1988]

博士論文--台大法律所

五、財產權的保障與大法官解釋 / 蘇永欽 / 民 87[1998]

大法官釋憲五十週年學術研討會報告論文

六、人民有依法律納稅之義務 - 以大法官會議解釋為中心 / 葛克昌 / 民 84

[1995]收錄拙著稅法基本問題/月旦出版社,〔1999〕元照出版社

七、從財產權保障觀點論土地使用限制與損失補償：兼論我國既成道路與公共設施保留地相關問題 / 陳明燦 / 民 88 [1999] 中興法學 45 期 313-379

八、財產權保障之體系與公益徵收之觀念 / 陳新民 / 民 78 [1989] 收於氏著：憲法基本權利之基本理論

九、大法官解釋論都市計劃之基本問題 / 林明鏘 / 民 86[1997] 憲法解釋之理論與實務研討會論文

十、司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變 / 陳愛娥 / 民 86[1997] 憲法解釋之理論與實務研討會論文

十一、財產法專題研究（一）（二） / 謝哲勝 / 民 87,88[1992/1999]

十二、憲法保障人民財產權與其他權利標準/法治斌/民 82〔1993〕人權保障與釋憲法制 頁 264。

十三、蔡維音，全民健保之合憲性檢驗、月旦法學 51 期、1999/8，頁 180 以下。

十四、陳英鈴，自由法治國與社會法治國制度選擇，台灣本土法學 4 期，1999/1，頁 87 以下。

十五、雷文政，全民健保合憲性之探討，政大法學評論，63 卷，89/6。

十六、陳愛娥，大法官對全民健保法制合憲性之討論，台灣本土法學 25 期，2001/9，頁 149 以下。

以上所列各專書與學術論文，不論以憲法關於財產權之保障或以大法官解釋為個別論述的核心，論述內容均相當嚴謹並具有相當之學術參考價值。除少部分論述係採取美國法論述財產權保障外，多數論述仍以歐陸法制體系，將憲法上財產權分為主觀的公權力與客觀法秩序（制度性保障），從而就個別課題展開論述，已被廣泛討論的課題計有：財產權的內容、個別財產權（有體財產或是無形財產）

保障範圍、租稅法律主義、公用徵收與損失補償、國家賠償與特別犧牲、財產權限制與比例原則等等諸課題。

惟如以大法官會議自八十五年四月迄今所新作成的一百三十號解釋而言，直接或間接關於人民財產權者，初步歸納之後即有五十多號之譜，以上所列專書與學術論文，或許囿於篇幅有限、或許囿於著作時尚乏相關大法官會議解釋作為參考依據，並未就現行所有關於財產權的釋憲案做全盤性的分類、整理與評釋工作，甚感可惜。此外若干新興課題，例如基本權的程序保障功能，落實於財產權保障者（參見釋字四八八號），尚未見諸有特別專論做全盤性的整理與分析。

另以拙著：人民有依法律納稅之義務－以大法官會議解釋為中心一文為例，主持人寫作當時僅蒐集相關釋字至釋字三百號左右，然關於租稅法律主義的大法官會議解釋，內容不斷推陳出新，其發展的方向亦有逐漸向「實質課稅主義」靠攏的趨勢。又例如國內關於公用徵收與特別犧牲等財產權課題，雖不乏有學者從事專門的論述，但本研究除就相關的釋字，作分類、歸納工作外，亦希冀能採取個案分析的角度，具體化公用徵收中所謂「比例原則」的審查密度（請參見釋字四〇九號），以及特別犧牲中所謂的「逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者」（請參見釋字四〇〇號、四二八號與四四〇號），其具體的社會責任忍受範圍判斷標準與審查密度為何的問題。

伍、與其他研究之相關性

有鑑於大法官解釋所涉及之議題種類繁多，雖可粗分為「權力分立」、「基本權利」、「行政作用」及「法律一般原理原則」等大類，然不僅其各自包含諸多不同之議題，彼此間亦互為表裡，相互輝映。學者雖多有的論，惟仍傾向於就特定主題作深入之探究，尚乏全面性之整理及評析。為避免研究重複與人力資源之浪

費，本子計畫擬以團隊研究之精神，一方面就本子題（財產權保障）進行分工研究，另一方面則藉共同舉行公開學術研討會，相互切磋與合作，最終提出整體對大法官會議解釋之檢討及建議，自對於我國憲法及行政法之發展應有相當之助益。

六、研究方法-----社會法治國財產權秩序

現代國家之產生，在於將經濟財之收取權、利用權下放於所屬之人民，而有權利主體之概念，亦即建立起私有財產制度，所謂憲政國家乃對此私有財產制度，予以憲法之保障。憲政國家既不能對經濟財加以分配、亦無法對生產指數行使指定權。對具有生產及消費能力之財產權，國家移轉予私人所有，國家自身無處分權。此時國家經費支出，既不能自行行使處分權，必須先取得課稅權力，故現代國家與租稅國家乃同時誕生，一起成長¹。現代國家即存在於經濟主體之個人利益運作能力之私經濟上。所謂自由法治國乃寄生在此私有經濟體制之上。迨私有經濟體制（社會）與寄生其上的租稅國家，因工業革命造成勞工遭受剝削，而有馬克思起而主張廢除私有財產制及資產階級國家，並誕生無產階級專政國家，國家本身成為企業主，不必再仰賴租稅，於是現今社會上除租稅國家外，另有「企業者國家」作為替代選擇²。

與其相反者，對工業革命帶來之弊端，不採行馬克思革命道路，仍保有私有財產制及租稅國家型態，而思以漸進改革模式改造社會，國家任務除保障私有財產權外，另帶有社會正義促成者角色，此即社會福利國家之誕生。對於生活物質，仍歸私人所有，國家沒有直接分配權，只有藉由稅課與社會給付而為重分配。社會福利國家之社會給付規模越大，其仰賴課稅權者越多，在私有財產受保障之前，

¹Schumpeter, Die Krise des Steuerstaat, 1918 in Goldschdie-Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaats 1976, S.329-379.

² 現代國家以前之財產權秩序，參閱葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收入國家學與國家法，元照，1999，頁 52。

國家先對其盈餘參與分配；再分到國人利益之前先有個人負擔；在社會給付之前先有租稅。

是以在社會法治國家中，國家先在憲法上決定其租稅正義衡量標準，並再租稅正義之基礎上決定社會給付之衡量標準，二者相結合。於是國家在經濟財之使用、分配秩序中乃有別於原始國家：獲取、分配、使用順序，甚至完全倒轉過來。就我國憲法而言，對財產權秩序之安排，可分為三階段進行：1. 使用階段：在我國憲法第十九條規定人民有依法律納稅義務之前，必須先有所得，故須就經濟財為使用，在使用階段則依憲法對私有財產制度保障財產權之自由使用收益，故使用階段歸私人處置。2. 分享階段：私有財產經使用而有所收益，此時收益一部份歸私人所有，另一部份因公共利益必要，國家得以法律限制之，此種法律最主要即為稅法：稅法決定了國家應參與多少盈利分配。換言之，利用之後第二階段，由法律規定其盈餘何者歸私人，何者歸國家分享。3. 重分配階段：國家經由稅法，分享了私有財產之使用盈餘或營利所得，利用此種稅收經由社會福利給付，達成重分配之國家目標。故社會法治國家財貨秩序，先由私人使用，再由國家藉稅收分享其盈餘（經由稅法、將盈餘分配給公私部門），最後藉由社會福利法達成重分配之目標。

本研究即以現代社會法治財產權秩序之三階段作為架構，以分析大法官有關之解釋，最後作一簡單結論；主要目的，在於長久解釋演進中，是否可從國家財產權基本決斷中，就重要角度加以歸納，期望有助於未來大法官對財產權解釋發展。

本研究之大法官解釋中，有涉及公務員及公法上給付，為另一子計畫之研究主題，本計畫即予省略。又財產權保障，亦涉及無體財產權者，因性質特殊，且因知識財產權發展迅速，亦宜另文處理，不在本研究之內。

第二節 財產私用階段

壹、財產權的概念

關於「財產權」，其社會意義，容或有不同角度的切入，以詮釋及評價其意義³。但從法學的角度⁴，關於「財產權」，我國憲法第十五條規定「人民之財產權，應予保障」⁵，世界各國的憲法不乏其例⁶，幾乎大部分的國家之憲法都將之納入⁷，但社會主義國家限於思想型態則略有不同⁸，無論以「天賦人權」、「人格保護」或「自我保護」當作財產權的論證基礎，基本上應該承認私有財產制度，方得以

³請參照，蘇永欽「財產權的保障與大法官解釋」，收錄氏著「違憲審查」，學林文化事業有限公司，1999年1月1版，頁78。分別自「哲學的討論」、「社會學的思考」、「經濟分析的觀點」等觀點為討論。相關可參閱，阿蘭賴恩（Alan Ryan）「財產」（PROPERTY），桂冠出版社，1991年5月；森村進「財產權の理論」，弘文堂，平成12年2月15日初版3刷等。

⁴一般在論述財產權，除憲法的觀點外，在民法上亦有討論，通說以權利標的為劃分標準，包括了：債權、物權、準物權、無體財產權等四種進行說明。

⁵本條的結構以「生存權、工作權、財產權」並列，在憲法上一般認為，此三權利的本質，並不相同，生存權、工作權為「請求權」，但是財產權為自由權，是否得當，容有疑問，不可避免的是將面臨制憲者將自由權與社會權保障，以同一條文中規定的特殊體例問題。參見，蔡茂寅「社會權（二）」（第十六講），收錄許志雄 蔡茂寅 蔡宗珍 陳銘祥 周志宏「現代憲法論」，元照出版社，1999年9月初版1刷，頁199。例如，大法官釋字第406號解釋中，認為財產權是一種「保障人民自由使用財產之憲法上權利」，可以將之理解為財產權是具有防衛性質的財產自由權參見，陳愛娥「司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變」，收錄劉孔中 李建良主編「憲法解釋之理論與實務」，中央研究院中山社會科學研究所，1998年6月，頁411到412。但是，有認為我國憲法第十五條在財產權的保障上，冠以生存權與工作權保障，可以成為另外一意義的賦予。參見，葛克昌「綜合所得稅與憲法」，收錄氏著「所得稅與憲法」，自版，1999年2月初版，頁21。

⁶例如，日本國憲法第29條第1項：「財產權，不得侵犯」；第2項：「財產權之內容，以法律定之，使其適合公共福祉」。

⁷1950年的世界人權宣言雖未將其納入，但是在1952通過的附文第一條則將規定財產權應受保障。蘇永欽「財產權的保障與大法官解釋」，收錄氏著「違憲審查」，學林文化事業有限公司，1999年1月1版（該文原刊載於司法院「大法官釋憲五十週年學術研討會記錄」1999年4月，頁35以下），頁77的註1。又，關於相關條文，可參見，陳隆志（總策畫） 許慶雄（總編輯） 李明俊（主編）「當代國際法文獻選集」，前衛出版社，1998年11月初版該書。又，關於美國憲法上的保障，國內文獻，可參閱，法治斌「憲法保障人民財產權與其他權利之標準」，收錄氏著「人權保障與釋憲法制」，月旦出版社，1993年9月再版，頁288以下。

⁸社會主義國家的體制，則與資本主義國家大不相同，可參閱，小林直樹「憲法講義（新版）上」，東京大學出版會，1983年10月15日第4刷，頁521所舉過去蘇聯憲法的例證，另，可參閱，木田純一（編）「社會主義國憲法集--第一卷」，中央大學生協出版局，昭和50年9月20日初版；木田純一（編）「社會主義國憲法集--第二卷」，中央大學生協出版局，昭和52年4月1日初版等文獻，惟該文獻較為老舊，經過社會主義國家的變遷，憲法自有改變，但仍不失歷史的觀察價值。

確保個人獨立、自主、尊嚴以及社會經濟的發展⁹。亦即對於私的所有權概念，乃是以市民社會與資本主義國家為基礎，成為近代國家法律的重要根基¹⁰。

貳、財產權的保護範圍

論及財產權的保障，必須先行界定財產權概念，方得確定保護的範圍，依據德國憲法學的見解，認為財產權所稱的「財產」涵義，應該指「所有權」，亦即與德國民法第九〇三條之用語與內涵，而非只「財產權」，但是隨著社會經濟條件的改變，現代財產權的範圍，已經擴充到「任何具有財產價值的私權利」，而不只是以所有權為限¹¹，亦即財產權保障的範圍，已經從所有權的保障，擴張到財產權的保障¹²。

參、財產權保障的效果

憲法上之財產權保障包括兩種含意，其一為各人就其所保有財產之使用、收益、處分享有不受國家不當干涉之自由權性質的保障；其二為私有財產權制度本身之保障¹³。

⁹參照，陳明燦「財產權保障、土地使用限制與損失補償之探討：兼評都市計畫容積率移轉實施辦法」，收錄氏著「財產權保障、土地使用限制與損失補償」，翰盧圖書出版公司，2001年3月1版，頁4到5。

¹⁰參閱，小林直樹「憲法講義（新版）上」，東京大學出版會，1983年10月15日第4刷，頁521到521。

¹¹參照，陳明燦「從財產權保障論土地之使用限制與損失補償：兼論我國既成道路與公共設施保留地相關問題」收錄氏著「財產權保障、土地使用限制與損失補償」，翰盧圖書出版公司，2001年3月1版，頁49。

¹²關於德國法上的演進，可參閱，陳新民「憲法財產權保障體系與公益徵收之概念」，收錄氏著「憲法基本權利之基本理論（上冊）」，自版，1991年1月再版，頁289以下；李惠宗「憲法要義」，元照出版社，2001年8月初版1刷，頁249以下。

¹³參見，蔡茂寅「經濟自由的保障與限制」（第十四講），收錄許志雄 蔡茂寅 蔡宗珍 陳銘祥 周志宏「現代憲法論」，元照出版社，1999年9月初版1刷，頁171。此外，論者有謂，財

(一)「制度性的保障」，憲法上財產權的制度性保障，乃是將人民的私有財產，視為一個客觀的制度，必須透過立法者所形成的「法律制度」加以保障¹⁴。或有稱為「財產權的客觀保障」¹⁵，認為財產權的保障，並非對於個人權利的直接保障，而是以一定的制度在憲法上加以保障，雖然可以對於其內容加以變更，但是對於私有財產制度整體的否認，則非憲法所許¹⁶。台灣，例如在大法官釋字第三八六號關於「對無記名證券久已建立之制度性保障」¹⁷，似乎可以認為大法官意識到財產權制度性保障的面相¹⁸。但有認為此種「制度保障」理論，在今日雖然已經普受肯認，但就何謂私有財產制度之本質性、核心部分，則仍有甚大之爭議空間¹⁹，另，有認為其內容，有生產手段私有制度保障說與人民生活保障說兩說²⁰。

產權保障之意義在於維持人性尊嚴所必須之生活上的物的保障，因此與之無關的獨占性資本財產既純以追求利潤為目標，應不在憲法保障之範疇。此等「二分法」之介紹與批判，可參照浦部法穗「財產權制限 法理」，公法研究第 51 號（1989），90 頁以下。惟此種區分雖有其前瞻性的社會意義，在基本人權之價值序列上亦有值得注目之處，但是否能僅透過「資本財產」與「生存權性質財產」之合目的區分，即據此判斷其作為基本人權的適性？判斷基準是否明確有效？在在均存有爭議。參閱，蔡茂寅「經濟自由的保障與限制」（第十四講），收錄許志雄 蔡茂寅 蔡宗珍 陳銘祥 周志宏「現代憲法論」，元照出版社，1999 年 9 月初版 1 刷，頁 170 到 170。

¹⁴參見，陳新民「憲法財產權保障體系與公益徵收之概念」，收錄氏著「憲法基本權利之基本理論（上冊）」，自版，1991 年 1 月再版，頁 299

¹⁵參見，長尾一紘「日本國憲法」，世界思想社，1988 年 1 月 5 日初版，頁 242。

¹⁶參見，長尾一紘「日本國憲法」，世界思想社，1988 年 1 月 5 日初版，頁 242。

¹⁷例如：大法官釋字第三八六號則提及「國家為支應重大建設發行之無記名中央政府建設公債，係以發行債票方式籌集資金，國庫對公債債票持有人所負之給付義務，本質上與自然人或公私法人為發行人，對無記名證券持有人負擔以證券所載之內容而為給付之義務，並無不同。法律為保護無記名證券持有人，於證券遺失、被盜或滅失時，不使其受不當之損失，民法第七百二十條第一項但書、第七百二十五條及第七百二十七條本設有各種保護之規定及救濟之程序，以維持公平，不致影響善意第三人之權益，亦未增加發行人之負擔，此為對無記名證券久已建立之制度性保障」。

¹⁸關於財產權保障以制度性保障之討論，可參閱，劭曼璠「論憲法上之制度性保障——以財產權保障為例——」，國立中興大學法律學研究所碩士論文，1998 年 1 月。

¹⁹例如，若以生產手段之私有作為前述之本質性、核心部分，則自財產權保障即可導出保障資本主義經濟體制之結論；反之若不以生產手段私有制之否定等同於私有財產制之否定，則甚至連社會主義（乃至共產主義）之導入，在憲法上亦屬可能。中華民國憲法由於有明確的「節制私人資本」規定，又倡言「土地屬於國民全體」，以及「礦產、天然力國有」（我國憲法第 142、143 條），對生產手段之私有加以極大限制，因此帶有濃厚之社會主義色彩，自不待言。引自，蔡茂寅「經濟自由的保障與限制」（第十四講），收錄許志雄 蔡茂寅 蔡宗珍 陳銘祥 周志宏「現代憲法論」，元照出版社，1999 年 9 月初版 1 刷，頁 171。

²⁰詳細請參閱，野中俊彥 中村睦男 高橋和之 高見勝利「憲法 1」，有斐閣，平成 7 年 8 月 10 日初版 6 刷，頁 431。

(二)「個別性的保障」，除保障私人對於其財產權的標的擁有一個「存續保障」外，更進一步使其取得一個「財產權價值之法律地位保障」，以對抗來自國家公權力的侵害²¹，或有稱為「財產權的主觀保障」²²。

肆、財產權的限制

對於財產權的概念，從過去的絕對的保護，神聖不可侵犯，強調不受國家干涉的特質，然而，此種絕對保障實則源自於忽視個人間社會條件差異的謬誤，或者說是期待無產階級亦得隨時成為資產階級的過高期待，因此保障經濟自由反而造成「貧者愈貧、富者愈富」的不良後果²³。例如中華民國憲法除規定「平均地權，節制資本」(憲法第 142 條)之理念外，並且明文規定，「中華民國領土內之土地屬於國民全體。人民依法取得之土地所有權，應受保障與限制。私有土地應照價納稅，政府並得照價收買。」(憲法第 143 條 1 項)；「附著於土地之礦及經濟上可供公眾利用之天然力，屬於國家所有，不因人民取得土地所有權而受影響。」(憲法第 143 條 2 項)，可說為財產權之限制下了極佳的註腳²⁴。

伍、我國大法官對財產權保障的實踐

²¹陳明燦「從財產權保障論土地之使用限制與損失補償：兼論我國既成道路與公共設施保留地相關問題」收錄氏著「財產權保障、土地使用限制與損失補償」，翰盧圖書出版公司，2001 年 3 月 1 版，頁 53。

²²參見，長尾一紘「日本國憲法」，世界思想社，1988 年 1 月 5 日初版，頁 242。

²³例如，在勞資關係上，靠出賣勞動力度日的勞工相對於提供工作機會的資本家，其難以立於平等地位主張經濟自由乃屬顯而易見，從而「契約自由」之理想亦徒成具文；第二，即令是小資本家或農民等階級，相對於鉅大的獨占資本時，其立於弱勢地位，從而被實質剝奪經濟自由的情形亦非難以想像。是故對於經濟自由加以限制，由此即可得其正當性。具體言之，財產權之保障不但由絕對趨向相對化，終至使「所有權負有義務」(威瑪憲法第一五三條參照)或「所有權之社會化」成為現實生活的常識；抑且經濟活動之種種規制亦在一定的條件下被正當化，並日益精細化。就此，可參閱，蔡茂寅「工作權保障與勞動基本權的關係及其特質」，律師雜誌，第 219 期，1997，頁 22 頁以下。

²⁴引自，蔡茂寅「經濟自由的保障與限制」(第十四講)，收錄許志雄 蔡茂寅 蔡宗珍 陳銘祥 周志宏「現代憲法論」，元照出版社，1999 年 9 月初版 1 刷，頁 169 到 170。

面對身為重要人權之「財產權」的保障，我國大法官在釋憲之際，所秉持的態度，可謂相當的自由化，相較於解釋國權的解釋，有認為其所抱持較退縮、保守，受到諸多考量的限制，可謂有很大的不同²⁵，而實務上，我國大法官對於財產權所作的的人權解釋，數量相當龐大²⁶，成為人權保障的重要指標，不容否認。

²⁵請參照，蘇永欽「財產權的保障與大法官解釋」，收錄氏著「違憲審查」，學林文化事業有限公司，1999年1月1版，頁77。對此，本文以為，大法官基於當時的時代背景考量，有時要跨出一步，往往都是在充滿角力的環境中折衝、妥協，在某些程度上，不宜過份理想化，而完全忽略現實因素的考量。

²⁶請參照，蘇永欽「財產權的保障與大法官解釋」，收錄氏著「違憲審查」，學林文化事業有限公司，1999年1月1版，頁78。該文分析了到寫作截稿前的釋字第461號解釋為止，分別就：一、財產權的概念（所有權、其他物權、準物權、無體財產權、債權、寺廟管理權、時效抗辯權、公法上的財產請求權、集合財產權、總體財產權、單純財產利益或假設性利益），二、財產權的主體、三、財產制度保障，四、限制應有必要，五、限制應合比例，六、限制應合目的，七、法律保留原則，八、具體明確原則，九、正當程序原則，十、不溯既往原則，十一、信賴保護原則，十二、一事不得二罰，十三、有徵收即補償，十四、平等保護原則等，進行論述。

第三節 財產分享階段

壹、大法官有關解釋

吾人討論以憲法上基本權保障，特別是自由權，作為對所得稅干預之界限，不得不提及憲法上財產權保障在稅法上適用問題，事實上人民向大法官會議聲請釋憲之稅法案件，以違反憲法第十九條所謂「租稅法律主義」及第十五條財產權保障者最多，大法官會議解釋曾多次宣告稅法因違反憲法第十九條而無效。但大法官會議迄今仍無明顯因違反財產權保障而宣告違憲者²⁷。租稅未侵害人民財產權而仍合憲之理由，大法官會議解釋中均未明示，例如有關土地增值稅規定²⁸，解釋理由書中要探究土地之自然漲價歸公，與憲法第一百四十三條並無牴觸，隨後帶上「亦無違反憲法第十五條及第十九條」可言（釋字一八〇²⁹、一九〇號解釋理由書³⁰）。或謂「對於稽徵機關本身原因事實之認定方法為之指示，既非不許當事人提出反證，尚難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法第十五條第十九條之規定。」（釋字第二一七號解釋理由書³¹），或謂「土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第十五條及第一百四十三條第三項規定之意旨尚無牴觸。」（釋字第二八六號解釋³²）從上述大法官會議解釋，以「未就漲價部分全額徵收，已足兼顧其利益」為合憲理由來看，似乎認為只有全數課徵，對人民之財產權達到剝奪程度始有違憲可言，其他均屬對人民財產權之限制，為「立法得裁量之範圍」（釋字第二八六號解釋理由書）。

²⁷ 大法官會議解釋對違反財產權保障之解釋聲請，多不認定違憲。例如釋字一八〇、一九〇、二一七、二八六、三六九號解釋。進一步分析見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，瀚蘆，1999，頁29。

²⁸ 土地增值稅雖未規定在所得稅法，然性質上與財產交易所得並無差異，對土地增值稅法規定是否違反憲法財產權保障，與對財產交易稅是否違反財產權保障相類似。

²⁹ 司法院大法官會議解釋彙編（二），頁82，BverfGE,4,9(17)。

³⁰ 司法院大法官會議解釋彙編（三），頁7

³¹ 司法院大法官會議解釋彙編（三），頁208

³² 司法院大法官會議解釋彙編（四），頁74

貳、德國聯邦憲法法院判決

這種見解饒富學術興味，吾人如與德國聯邦憲法法院對該問題之發展相對照，可能對以財產基本權保障，作為對所得課稅界限之理解更為深入。德國聯邦憲法法院原初在一九五四年時之主張，基本法上財產權保障，不及於對金錢給付義務課徵之干預³³。嗣後則認為基本法第十四條所有權保障，對金錢給付義務課徵原則上雖不適用³⁴，但金錢給付義務如對義務人課徵過度，致根本上損害其財產關係，或生沒收效果時，則違反基本法第十四條³⁵。聯邦憲法法院亦曾指出租稅如具有「絞殺」效果，則與基本法第十四條不符³⁶。

從上述德國聯邦法院晚近之一系列判決，對基本法上財產權保障規定，可否作為稅法衡量準則，已有鬆動跡象。一九八〇年，德國國公法學教授會議，在 Innsbruck，以「稅課與財產權保障」為題，由名憲法學者 Kirchhof 與 Arnim 教授，分別就以財政收入為目的租稅與管制誘導（經濟及社會目的）租稅，作工作主題報告³⁷。受到該次會議影響，一九八三年德國聯邦憲法法院判決承認，租稅干預只限於在對過度干預時有確實有效保護者，始有民主正當性³⁸。而租稅對人民之干預，應以基本法第十四條第一項所有權保障作為最外緣界限³⁹。在判決中甚至提及該會議二位教授見解，而述及「由基本法第十四條是否導出進一步租

³³ BverfGE 4, 7(17)，主要理由就在於公法上金錢給付義務，不涉及具體之所有權存續保障。

³⁴ BverfGE 10, 89(116)

³⁵ BverfGE 23, 288(315)。

³⁶ BVerfGE 30, 250(272); 38, 61(102); 63, 312(327); 67, 70(88); BverfGE 70, 219(230) 則將絞殺效果與危害納稅人生存等同。所謂絞殺效果(erdrossende Wirkung)，指具[寓禁於徵]效果之租稅，特別是過高稅率，導致具備課稅要件有所不能。（BverfGE 16, 147(161)）此種稅不具有財政收入目的，而有行政上禁止功能，故不應稱之為租稅。德國聯邦憲法法院雖認為絞殺效果違反基本法所有權保障，但迄今無任何稅法因而宣告違憲（Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts 1991, S. 38）。

³⁷ Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981) S. 213ff; Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981) S. 286ff

³⁸ BverfGE 63, 343(368)。

³⁹ BverfGE 72, 200(248)

稅界限，對本案而言尚無討論必要。」

此後，德國聯邦憲法法院判決，除了具絞殺效果以外，亦認為租稅可能基於「其他事由」而與「基本法第十四條不符」，但這些其他事由並未進一步說明。另一判決，則指出金錢給付義務之課徵違反憲法所有權保障者，限於具備特殊條件者，若給付義務只單純介入納稅人之財產權，則仍不足構成⁴⁰。總之，基本法第十四條第一項為財產領域之最主要基本權，用以保障私有財產不受侵犯。德國聯邦憲法法院對稅法是否有該條之適用，在見解上雖有所變動，但實際運用上從未有任何稅法，經其宣布違反所有權保障而無效者。此與我國大法官會議解釋結果相同。

參、德國主要學說

惟在德國學者方面，幾乎壓倒性地以不同理由對聯邦憲法法院見解持反對態度⁴¹。不論是「所有權保障不及於金錢給付義務」，或只有「絞殺式」、「沒收性」、「過度性」效果，始違反所有權保障⁴²，均未將基本法上所有權保障（基本法第十四條第一項），作為租稅干預之主要限制，引起學者一致反對。

學說與聯邦憲法法院見解最大差異在於，聯邦憲法法院對基本法所保障之財產權，限於私有財產之個別具體部分，而不及於抽象之整體財產。而產生財產權部分受憲法保障，而整體卻無法保障的不合理現象。憲法法院見解在於租稅課徵，

⁴⁰ BverfGE 45,63(177)

⁴¹同註 37 外，Friauf, a.a.O., S.22.; Wendt, Besteuerung und Eigentum, NJW, 1980, S.2111ff; Papier, in Mauz/Durig, Grundgesetz, Art.14 Rn 156ff. 其主要見解，參見陳清秀，財產權保障與稅捐的課徵，植根雜誌，第十卷第六期，頁 38，；Draschka, Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums, 1982, S.101ff.

⁴² 根據 Selmer 觀點，所有權保障不及於金錢給付義務，係將基本法第十四條第一項當作主觀基本權（消極防禦權），而對過度禁止條款則將該條當作客觀制度保障。

Vgl. Selmer, Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht, 19721, S.301f.

僅使納稅人金錢整體減少，而未及於客觀之所有權存在本體，故此非所有權保障範圍⁴³。

學者對所有權保障，有主張基本法第十四條具有「雙重保障性質」

(Doppelgarantie des Art 14GG)⁴⁴者，不僅包含具體客觀之「存續保障」(Bestandschutz)(確保財產權人能擁有其財產權，藉以抗拒國家不法侵害。)，同時亦包括「所有權價值保障」(Eigentums wertschutz)(當然並不包括對市場價值之確保)。所有權，亦包括作為保護手段而受憲法之保障。藉租稅公權力對納稅義務人之整體財產加以干預，而所有權保障亦包括「價值整體」，此種觀念不為憲法法院所接受。但租稅立法者，選擇租稅客體時，租稅客體原為具體之財產標的物，由於立法使該具體之財產，負法定租稅債務，由具體財產轉為財產價值之負擔，為了這負擔，納稅人往往需減少其具體之財產。特別是准以課徵標的物(如遺產稅)或實物抵繳者，尤為明顯。租稅給付之結果，納稅義務人所減少者，不僅是抽象財產之價值，而且是有財產價值具體之物⁴⁵。

就一面而言，對私有財產及私有營業原則上許可賦予稅課，其前提繫於私經濟體制存在；在另一面，私有財產權之保障，又以租稅之侵犯為前提；二者原則上具有緊張關係。具體解決之道，在於德國基本法第十四條第一項第二句：「(所有權)內涵及界限由法律規定之。」，此種法定內涵及界限，產生特定之納稅義務，而稅法即符合該第一項第二句之構成要件，成為財產權內涵及界限之規定⁴⁶。

肆、我國憲法規定

⁴³ Selmer ,a.a.O.,S.303f

⁴⁴ Ossenbuhl ,NJW,1983,S.2.葉百修，從財產權保障觀點論公用徵收制度，1989，頁41 參照。但葉氏認為價值保障僅是例外。

⁴⁵ Friauf ,a.a.O.mS.23

⁴⁶ Friauf , a.a.O., S.24

我國憲法第二十三條為公共利益之必要，得對人民之財產權（憲法第十五條），以法律限制之，而稅法即為主要之法律。此點與德國基本法規定，並無主要差異。惟德國基本法第十四條規定凸顯出財產權較其他基本權，更具社會義務性，而受法律限制範圍較大。不過，此單從基本權規定來看，我國憲法如聯結基本國策章規定，特別是國民經濟節，我國憲法財產權附有之社會義務，特別是納稅義務，較之其他基本權尤為具體明確⁴⁷，基本國策之規定，在某種意義上言，可謂憲法第二十三條「公共利益」之具體化，亦即公共利益之特定部分，由憲法所明示，並要求立法者尊重。財產權附有社會義務，即為其中之一。

也正由於憲法國民經濟基本國策章規定（憲法第一百四十二條、第一百四十三條、第一百四十五條第一項）及憲法第二十三條規定，對租稅立法權負有保障財產權義務。原則上，現行憲法對經濟秩序之價值定位，為私有財產制及財產私用性。因此在公共利益（社會義務）與私有財產權間須取得平衡，而特別重視法治國家之比例原則與平等要求⁴⁸。對私有財產權，予以課稅干預，不得過度並不得超出期待可能性。至於何種情形，稅法違反財產權保障，大法官會議有必要予以類型化，描繪出較具體界限與輪廓，而使財產權保障與公共利益增進間取得平衡。此點當然須從具體案例解釋中，逐步發展而來。例如大法官會議釋字第一八〇號解釋理由書即已指出：「土地增值稅應依照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原則。」⁴⁹「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

⁴⁷我國憲法對自由權利因公共利益必要，雖得依憲法第二十三條予以法律限制之，但參照憲法基本國策章及其他條文整體觀察，國家對為公益保有限制之權，仍有區別。例如第十五條生存權，原則上不得因公益而限制；第十一條之言論自由、第十五條工作選擇自由亦然，但程度上已有差別。執業資格得因公益而限制之（憲法第八十六條）。財產權在某種範圍內，憲法甚至賦立法者以立法義務，賦財產權人予社會義務。

⁴⁸ Friauf, a.a.O., S.25.

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。」⁴⁹故其已明文指出土地增值稅，僅就因自然漲價所生之差額利益課徵，且應就實際獲得該項利益者徵收。此時如能進一步闡明，財產權保障對課稅權限制，不論是財產權本體不得侵害，或收益僅就已實現者始得課稅以及財產權保障不因納稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障⁵⁰等等，更能發揮司法審查之功能。大法官會議釋字第四百號解釋文明白指出⁵¹：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」由於財產自由權受公權力侵害，最可能之情形即為課稅立法權⁵²，由於四百號解釋文出現，繼公用徵收憲法上界

⁴⁹司法院大法官會議解釋續編（二），頁八二

⁵⁰憲法上其他基本權保障，亦先於租稅請求權。例如人民之遷徙自由（憲法第十條）即不因納稅才受保障，亦不因欠稅而不受保障。是以行政院發布之「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法」即有探討之餘地。大法官會議釋字第三四五號解釋，認為該辦法係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定（「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐或關稅，逾法定繳納期限尚未繳納，其欠繳稅款及已確定之罰鍰單或合計，個人在新臺幣五十萬元以上，營利事業在新臺幣一百萬元以上者，由稅捐稽核機關或海關報請財政部，函請內政部入出境管理局，限制該欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」）「並未逾越上開法律授權之目的及範圍」，且有解除出境限制之規定，「已兼顧納稅義務人之權益」。「上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。」該號解釋由形式上，既有法律之授權，且未逾越授權目的及範圍；實質上為確保稅收，增進公共利益所必要，故為合憲。惟確保稅收是否即為增進公益所必要，而限制出境是否即為確保稅收唯一手段，均有斟酌之餘地。按確保稅收，宜由行政執行改良著手；憲法上基本權保障應先於租稅請求權，除非出境後欠稅即無清償之可能，否則是否符合比例原則或不當聯結禁止原則，即有探討之必要。至於現行財政部七十二年六月十五日臺財稅第五四三三四九號函，更進一步將獨資合夥排除於營利事業概念之外，擴張限制出境範圍（與其本人欠稅合計超過五十萬元即予限制），則將私法上法人觀念與公法上權利能力或營利事業混為一談，造成獨資合夥一方面要課徵營利事業所得稅，另一方面限制出境時不承認其為營利事業之矛盾現象。按該解釋函法律見解為：「查獨資與合夥組織之營利事業應以獨資或合夥經營之自然人為其主體，其使用商號名稱，乃為營業上之便利，是以獨資或合夥組織與營利事業之欠稅與罰鍰應與其資本主或合夥人本人之欠稅與罰鍰合併計算，以認定該負責人是否已達到限制出境之標準。」此一見解，從私法上權利能力觀點，並無不當。私法上只有自然人與法人，始能獨立作為權利主體，而受法律保障。惟公法上權利能力，尤其是稅法權利能力，乃以是否具負擔能力（量能課稅原則）為準，故不論是獨資合夥，甚至非法人團體或未登記公司均有納稅義務。至於營利事業所得稅是否應改為法人稅或公司稅，則為立法政策問題，與稅法上權利能力無關。八十五年四月二十五日財政部從善如流，以臺研財八五一九。二三六八號函變更見解為「獨資或合夥之欠稅，不得與獨資資本主或合夥人個人欠稅額合併計算。」

⁵¹司法院大法官會議解釋續編（九），頁 694。

⁵²釋字第四。〇號在解釋理由書中有進一步說明：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。惟個人行使財產權仍應依法受社會責任

限外，財產權保障作為租稅立法權界限時代亦當不遠。

按財產權保障之功能，所謂「俾能實現個人自由、發展人格與維護尊嚴」，在於「經由支配權權利主體，在財產權範圍內一個自由領域，藉以建立自我負責之生活。」⁵³此種在財產權範圍內，賦與人民免於公權力干預之自由領域，使個人得以自由決定、自由支配、自由使用收益、自由處分，並對其結果自我負責。個人人格發展之可能性，首先觸及者，為實現個人自由不可讓與之社會條件。自由實現之條件，在於先擁有實體及精神上所需之物質條件，作為自我決定、自我負責之前提⁵⁴。此種前提與生存權保障有關。又憲法上財產權保障，主要在於「保障經由自身之工作與能力所取得財產價值之物之存續。」⁵⁵是以財產權保障在對取得之物的保障，至於在其結果之前的工作或活動保障，則屬工作權保障問題⁵⁶。我國憲法第十五條，將生存權、工作權與財產權作三位一體式保障，實有深意存焉，而課稅權所涉及基本權保障，除財產權外，亦涉及工作權與生存權⁵⁷。

及環境生態責任之限制，其因此類責任使財產之利用有所限制，而形成個人利益之特別犧牲，社會公眾並因而受益者，應享有相當補償之權利。」稅課與徵收，均為個人行使財產權所依法受社會責任之限制，但稅課所形成者，係對個人利益之平等犧牲（稅課平等原則）而與公用徵收之特別犧牲有別，此其一。稅課因係平等犧牲，故無補償問題，此其二。由於租稅係平等犧牲，無補償問題，且為強制性無對價無補償之財務負擔，故租稅課徵，對人民之基本權干預，特別是財產權、工作權，較公用徵收更為嚴重。因此，建立以基本權為稅課合憲衡量標準為大法官繼公用徵收後，不可避免之任務。

⁵³ BVerfGE 30, 292, 234; 50, 290, 339; 53, 257, 290; 68, 193, 222. 陳新民，憲法財產權保障之體系與公益徵收之概念，收入憲法基本權利之基本理論（上），1992年，三版，頁304以下。

⁵⁴ Herzog, in Maunz/Düring/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 1984, Art. 20 Rn. 209.

⁵⁵ BVerfGE 1, 264, 277; 14, 288, 293; 30, 292, 334; 31, 229, 239, 50, 290, 340; 53, 257, 291; 58, 81, 112

⁵⁶ 葉百修，前揭書，頁41。

⁵⁷ 法治國理念，主要藉以限制國家權力以保障個人自由。此源於自然法的自由與財產概念，由於法治國理念之演進，使得原本模糊的自由與財產概念，逐漸清晰明確。財產概念早期僅限於私法上物權觀念，亦即所有權人得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人之干涉（民法七百六十五條參照）。嗣後逐漸擴展至公法性質及所有私法性質之財產法益（蔡震榮，行政法理論與基本人權保障，頁六七參閱）。憲法上財產權概念，指屬於個人一切有財產價值（交易價值）之私權，得依財產權人意思加以使用、收益（私用性），依其自己決定加以處分（處分權），以作為自我發展基礎。自由概念，則由原本旨在防止濫權拘捕的人身自由上，以後逐漸擴展至行為自由，特別指經濟自由，又隨著社會發展由資本家之經濟自由轉而重視勞工與薪水階級之工作自由權

伍、德國聯邦憲法法院最近發展

經由學者不斷努力，以基本法財產權取得保障作為課稅界線，終於在 1995 年有了結論。德國聯邦憲法法院改變了基本法第十四條觀點⁵⁸，接受 P.Kirchhof 教授之觀點，發展出「最適財產權課稅原則」(Prinzip eigentumsschonender Besteuerung)，其主要論點如下⁵⁹：

一、諸如地價稅、房屋稅等財產稅，是否侵害使用收益之財產源，而侵害財產權之存續保障部分，由於財產稅係應有收益，未達侵害程度⁶⁰。

二、對於稅課僅及於財產總額，而為單純財產利益部分，聯邦憲法法院確立了「半數原則」：財產稅所以得在其他稅目之外加以徵收，在於依類型觀察，其應有之收益，在其他稅負外，其私有與公有之間，大體維持半數⁶¹。

半數原則聯邦憲法法院亦基於基本法第十四條第二項，財產權使用，應同時有力於私用與公共利益。(BVerfGE 93,138)

三、個人及家庭之消費稅部分，應予特別保障。基本法財產權保障發展出其生存保障功能。應確保納稅義務人及其家庭「對個人生活領域自我負責、自我形成之自由空間」(BVerfGE 93,121,140f)，此不僅對正常家庭，分裂家庭亦然，財產稅方面亦應確保家庭最低生活水準。

⁵⁸ BVerG 93,121(財產稅);93,165(繼承稅)

⁵⁹ Tipke/Lang, Steuerrecht,16AufI.1998.215ff

⁶⁰ 進一步討論，參見葛克昌，所得稅與憲法，頁 11 以下。

⁶¹ p.Kirchhof 之見解為財產權「附」有社會義務，其社會義務（稅課），不得超過財產之私用，進一步討論，見葛克昌國家學與國家法，頁 120 至 127。

四、非財政目的租稅（社會政策目的租稅），須符合構成要件明確性及公益關連性。（BVerGE 93, 121, 148）

五、繼承稅方面，依公益原則，需斟酌企業之永續經營，企業在生產與提供就業機會，特別受公益拘束，附有公益義務。（BVerfGE 93, 165, 175）繼承稅課徵，不得對企業之永續經營有所危害。（BVerfGE 93, 165, 176）

第四節 財產重分配階段

壹、財產重分配與大法官解釋

我國憲法體制已漸自「自由法治國」轉型至「社會法治國」，人民就國家所為之福利行政給付，不論在給付、取得、分配及負擔上，其重要性不下於干預。大法官解釋中就全民健保（釋字四七二、四七三、五二四號解釋），榮譽優惠（釋字四五七、四八五號解釋）所為解釋，可得知國家給付之公平與人民財產權關係密切。尤其在全民健保建制過程中，社會安全與正義相對於個人自由民主，其衝突如何解決？強制性社會保險之法理基礎何在？壟斷性健保局之合憲性為何？以及量能（負擔）原則與需求原則之取捨？均有賴進一步之分析。

貳、社會法治國之本質

社會法治國之兩大工具，即為稅法與社會福利法。雖稅法係取之於民，乃對人民不利之干預（侵害）行政；而社會福利法係用之於民，乃對人民有利之給付（授益）行政，，但稅法與社會福利法並非對立之物，而為前提與結果關係，一為國家給付之來源，一為國家給付行為；稅法乃蓄積國家財政權力，社會福利法則展現現有之財政權力。租稅係社會給付之前提，租稅正義則為社會給付法體系之前提，以及社會給付範圍及強度之指標⁶²。租稅國家藉由課稅權，有權向人民收取金錢；給付國家則藉由社會給付向人民施予金錢。社會法治國家，從收入而觀察係租稅國家，從租稅而觀察係給付國。基於法治國家要求，雖政府有權向人民收稅，但基於最少損害原則，繳稅應限於金錢；國家藉社會給付予人民，基於對人民自由權與人格發展效用最大，亦應以金錢給付為主（服務、實物給付係在特殊

⁶² Kirchhof, a.a.O. JZ 1982, S. 305. 進一步分析，參閱葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收入國

不得已情況例外為之)；此一予一取均以金錢(貨幣)為主，故稱之為財政國家(Finanzstaat)⁶³，其存在理由為法律上比例原則⁶⁴。故社會法治國本質，有下列幾點：

一、干預性租稅國家

租稅國家乃國家財源主要取諸租稅收入，而非國有財產收入(所有權者國家)或國營企業收入(企業者國家)。自由法治國之租稅，須守租稅中立原則，純粹分擔國家最少政府費用。社會法治國將租稅作為國家重分配工具，承認社會政策目的之租稅⁶⁵，納稅義務係所有權者所附有之社會義務，故為財產權受干預(為了公共利益)之租稅國家。

二、計畫性社會國家

社會法治國家所為社會給付，須有長期設計與規劃，包括所須之財源。由於社會給付旨在提升國民之精神、文化與物質水準，具有誘導國民活力方向之機能，而以社會政策目的導向之租稅亦然。社會法治國以促成社會正義為己任，而社會給付，乃透過國家之計畫，給付及分配與國民，故為計畫性社會國家。

三、保障性之給付國家

社會法治國為提供國民社會生活最低限額之直接保障，提供社會保險、社會救助等等以保障國民之生存權。個人人格發展可能性，須先擁有實體及精神上物質，作為自我決定之前提。社會福利國家，在確保藉由必要物質條件提供來達成個人

家學與國家法，頁 43 以下。

⁶³ Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat. in Isensee/Kirchhof (Hrsg.) Handbuch des Staatsrechts des Bundesrepublik Deutschland. I. 1987, S.1161

⁶⁴ Luhmann 認為福利國家所使用之工具為法律與金錢，因二者皆具抽象性，可以普遍的適用，也具有長期效力。其抽象性使其易予集中控制，符合現代民主政治下中央集權民主政府要求(鍾芳樺，租稅正義與社會福利給付 - 從法律社會學觀點，國科會專題研究計劃，頁 33)。

⁶⁵ Birk, Des Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S.102ff.

⁶⁶ Zacher, Das soziale Staatsziel, in Isensee/Kirchhof

自由發展機會，故為（生存權）保障性之給付國家⁶⁶。

四、經濟自由受限制之法治國家

法治國家以經濟自由受憲法保障為其特色，但社會法治國經濟自由仍受憲法保障（憲法第十五條），不過為公共利益必要時得以法律限制之（憲法第二十三條），因此經濟自由附有社會義務，故社會法治國同時是經濟自由受限制之法治國家。同時，不僅納稅人經濟自由受限制，接受社會給付者，須順服於國家所指定之法定要件之下，踐行其聲請程序，履行其負擔或條件，其自由亦受限制。人民稅負高低對憲法結構而言，並不重要，高稅負之給付國家，雖將私經濟之一大部分移轉與公共部門，但藉由社會給付，再移轉於私部門，故公共經濟與私有部門間配置，不論稅負強弱，結果仍維持相同。只是社會福利規模愈大、國家對人民經濟自由限制越重，所留給個人經濟自由權利也越少⁶⁷。

參、社會福利給付請求權

社會法治國在憲法上確立，國家應確保個人起碼之經濟生存之條件；並對個人之最低收入，由國家負調節義務。基於社會福利法之制定，不僅使國民對國家可處分之歲入，得以分享，更不論於每年稅收多少，依法取得法律上請求權。由於社會給付法之法律依據，縱使國家當年租稅收入大減，亦有請求國家給付之權。藉由個人之給付請求權，國家之社會安全因而實現。賦予人民社會福利給付請求權亦有原因，蓋有請求時多事前已採取自我預防措施，特別向事先繳納保險費、互助費等等。社會福利給付請求權，多以確保個人經濟最低生活條件為基準，憲法

⁶⁶ Zacher, Das soziale Staatsziel, in Insensee/Kirchhof (Hrsg.) Handbuch des Staatsrechts des Bundesrepublik I, 1987, S. 1045

⁶⁷ Kirchhof, a. a. O., Jz, 1982, S 305

上抽象之生存權保障，或因而衍申而生之維持人之尊嚴憲法義務，在社會福利給付義務中予以具體化⁶⁸。因此，與人之生存權或人之尊嚴相關國家給付義務，與其他之個人需求，如與較佳之住屋、國民教育以及升學、財產基礎、適當工作機會（憲法第一百五十二條）相較，顯有不同，後者是否具備公法上請求權之條件，殊有疑義，蓋其滿足必須增加第三人之負擔-----納稅義務人。

吾人如基於社會福利法之請求國家給付請求權，與依據警察治安法向國家請求安全保障之請求權相比較，可發現驚人之價值差異存在：對個人生命身體危害，警察法並未賦予人民向國家請求救助之強制請求權，所謂警察國家，亦只多意味著警察的權力，而少及於警察之保護。警察法上國家救助之界限，較社會福利法顯為明顯。對生命身體之危害，向國家要求救助，只有窮盡一切自己可以採用手段之後始能為之。蓋能提供全面救助國家，可能只有全面極權國家。而社會法上國家給付與此完全不同：社會福利給付請求權，是由民法借用之概念，民法給付義務，通常不是基於當事人合意（契約），就是基於可歸責事由（法定）。給付請求權乃基於債權之請求，而非基於債務人之支付能力，故給付請求權最終可能成為債務人破產事由。在社會福利給付請求權背面之國家給付債務關係，即全體民眾（納稅人）對個人之扶養提供財務負擔，此種扶養義務之程度與國家給付標準有關。社會福利給付請求權一般認為係受益權，其所受利益與國家之財政來源有關，換言之在租稅國家，國家對私有財產之收益以納稅方式參與分配，其正常性與可行性之界限，即社會福利給付受益權之界限。

肆、社會福利法與稅法之不同評價標準

社會法治國為促成社會正義，可直接由社會福利法提供社會福利給付，亦可間接

⁶⁸ Kirchhof, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen JZ 1982, S.305.

藉社會政策目的之稅法達成重分配之目標。但社會福利法與稅法其評價標準有重大差異。

一、需求原則與量能原則

社會福利法與稅法之重大差異，非在一為國家向私人為給付，一為私人向國家為給付；而在社會福利法依照個人或家庭之需求事由而為給付，稅法則應依現存之經濟事實。社會福利法依需求原則為衡量標準，稅法則依量能課稅原則而分配租稅負擔。稅法非基於人人平等，使每一個人均納相同的稅（人頭稅）；亦非按有無工作能力或教育程度、或受就業救助而增進之就業能力而負擔相同之稅。稅法乃基於個人（或家庭）之所得、財產、消費之事實狀態作為課稅衡量標準，而不問其所得取得方式、亦不問是否日常所須或多餘之物。稅課乃基於營利之事實，而非營利能力，故所得稅之「量能課稅原則」或所謂「能力原則」非指給付能力（可能性），而係其支付能力，現實可支付能力。稅法由於只針對所得或財產之現有狀態，而不及於其應有狀態，基本上是不適於財產權加以重分配⁶⁹。稅法上平等稅課原則乃基於不同之所得、財產、消費，只就其結果相同者課以相同之稅，而不問其產生之過程，但課稅本身即有意並有計畫地削若減低所得、財產、消費上差異，特別在累進稅率時。

反之，社會福利法所重視者，非在其事實上經濟狀態，而依其需求事由，諸如疾病、文盲、無謀生能力、失業、受災者、低收入等等，乃針對不足最低生活水準所必要之需求，其需求之法定要件非在經濟上匱乏，而在其匱乏之特殊事由。如此規定者，在於激勵其將來具備起碼經濟能力，確保其得以支付社會保險金，恢復其自我救助能力。

⁶⁹kirchhof, a. a. O. JZ 1982, 1982, S. 307

二、納稅義務與基本權限制

社會福利法與稅法不同衡量標準，特別表現在對相對之人基本權保護之不同。國家課稅權所要求者，係對私有財產權之收益參與其分配之權，所涉及者乃財產權保障（憲法第十五條），防禦國家不當侵害。社會福利法乃基於生存所必要需求，因特殊事由而減弱，對其特殊事由而予以救助給付，因其非基於現實之經濟狀態，故不涉及財產權保障，而涉及對相同事件是否給予相同給付，故主要涉及平等權保障（憲法第七條）。

在稅法重平等，亦可能過當，而侵及財產權，例如高達百分之九十之所得累進稅率，故租稅負擔平等之衡量標準，應予客觀化轉向與租稅客體相關之基本權，並與防杜過度之自由權相結合⁷⁰。憲法第十五條保障人民之財產權，此種財產權所有人得自由使用收益其所有物，雖依憲法第二十三條規定在有法律依據下，得為公共利益而予限制，為此種限制以「必要」為限，不得過度。是以社會法治國對稅法之主要要求，為確保無過度與不平等之租稅負擔。此種界限，間接地限制了給付國家給付總額與行動潛力。憲法第十五條及第二十三條限制了立法裁量權，亦賦予大法官會議解釋對立法者之容忍限度⁷¹。

由於課稅權之前提為私有財產權，如稅法不當地（過度）限制財產權人自由，則侵及憲法上財產權保障。稅者，非國家對私有財產權之分享，而係對財產權人經濟利用行為所得盈餘之參與分配。憲法財產權保障，多視為傳統自由權，而非私有之所有物予以國家保障，故私有股票、證券、不動產，國家並不負保障其原有價值義務，國家只保障其得自由使用、收益、處分，不受公權力不必要之干預。

⁷⁰ Friauf, Steuerrecht und Verfassungsrecht, DSTZ, 1975, S. 361f

⁷¹ 葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，台大法學論叢 20 卷 2 期，頁 132 參照

故憲法上財產權定義，非指不受國家稅課之經濟財，而指財產權人之活動空間⁷²。財產權自由之基礎為整體財產，個人租稅負擔過度，指的是對個人整體財產加以侵害而言。從而對稅課侵犯財產權，從憲法上可從二層面加以審查：對特定租稅客體之負擔是否該當；以及對整體財產之稅負是否合理正當。

⁷²同註 71，頁 138 以下參照

第二章 財產的私用階段

本章將選擇出幾號重要的大法官會議解釋加以評析。若從法治國原則出發，首先，第一節選擇釋字第四八八、四八九號解釋，此二號解釋乃涉及信用合作社受到財政部監管、概括承受之爭議，由於涉及到各股東（社員）財產權以及正當法律程序之問題，故大法官連續做成兩號解釋，期能消弭爭端與未雨綢繆。而第二節則針對大法官會議解釋釋字第四六九號加以探討。第三節探討土地徵收的相關問題，包括遺產中既成道路抵繳遺產稅問題（釋字三四三號）及論徵收及財產權之限制（釋字四百號解釋）。

第一節 由法律觀點探討國家以概括承受措施介入處理問題銀行

壹、前言

八十八年七月三十日，大法官議決通過釋字第四八八、四八九號解釋。大法官會議同一日議決通過二則解釋，並不足以為奇，特別的是，這二號解釋基本上都是由同一件社會事實所引發的法律事件－台灣省合作金庫（以下簡稱合作金庫）概括承受保證責任彰化縣彰化第四信用合作社（以下簡稱彰化四信）。

釋字第四八八號解釋係人民聲請釋憲，而四八九號解釋則係監察院聲請統一解釋，兩者之聲請人及聲請程序雖有不同，但目的卻指向同一標的－財政部命合作金庫概括承受彰化四信所依據之法令違憲。大法官未直接對該法規宣告違憲而無效或定期失效，但指出係爭法規「與憲法保障人民財產權之意旨未盡相符，法規主管機關應依本解釋儘速檢討修正」之違憲性格，從而銀行法對於國家介入問題銀行之程序及處置乃作出相應之修正。

本文將就釋字第四八八、四八九號解釋之個案事實及法律爭議為中心，做個案性的探討。並將重點置於相關法令及銀行法修正條文之規範及大法官解釋當時之時空背景，探討國家以概括承受措施介入處理問題銀行危機之程序及處置方式。雖然釋字第四八八、四八九號解釋涉及之當事人係信用合作社，但因信用合作社之管理準用銀行法第六十二條至六十九條規定（參見信用合作社法第三十七條），與銀行之管理並無二異，故本文所稱之銀行，除非另有說明，皆泛指銀行及信用合作社在內。此外，本文所稱之問題銀行，係指信用合作社法第二十七條第一項所稱：「信用合作社違反法令、章程或無法健全經營而有損及社員及存款

人權益之虞」，以及銀行法第六十二條第一項所稱：「銀行因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及存款人利益之虞」，先予說明。

貳、釋字第四八八、四八九號解釋

一、案例事實

八十四年七月二十八日晚間，彰化地區傳出彰化四信總經理葉傳水在股市做丙而虧空二十餘億元的消息，次日（星期六）經媒體報導後，在短短的二個小時內，擁有七家分社的彰化四信被失去信心的存款客戶提領三億三千萬元，揭開了該社擠兌風暴的序幕。七月三十一日，財政部及中央銀行為穩定存戶民心，均對外宣稱彰化四信營運狀況良好，相信風波很快就會平息。但是，在連續三個營業日內（七月二十九日至八月一日），彰化四信被洶湧的擠兌人潮共提領八十億一千萬元，情勢發展超出財金當局的預料，財政部乃召集有關單位，於八月一日下午開會研商對策。經各單位查估事實，認為由於彰化四信總經理長期挪用公款，虧空金額高達二十八億四千餘萬元，遠超過該社淨值九億餘元，已無法健全經營而有損及社員與存款人權益之虞，因此，財政部根據信用信作社法及銀行法的規定，勒令彰化四信自八月二日起停業，並由合作金庫接管、清算。不料，存款人群情激動，指責政府欺騙百姓；八月三日，彰化地區的其餘七家信用合作社，受到四信骨牌效應的波及，同時遭到存款人的擠兌，當天總共被提領了一百五十億元，造成彰化地區金融市場秩序大亂。財金當局眼見事態趨於嚴重，乃於是日緊急協商，下午五點三十分宣布由合作金庫自八月四日概括承受彰化四信，並立即恢復營業，以避免爆發連鎖性金融風暴⁷³。

⁷³ 李慶應，彰化四信與國票事件的省思，台灣經濟金融月刊，31卷10期，頁5，84年10月。

財政部函准將彰化四信由合作金庫概括承受的法律依據，首先是信用合作社法第二十七條第一項第八款。依該規定，信用合作社違反法令、章程或無法健全經營，而有損及社員及存款人權益之虞時，主管機關除得撤銷各類法定會議之決議、撤換經理人、職員，或命令信用合作社予以處分、限制發給理事、監事酬勞金、停止或解除理事、監事職務、停止部分業務、勒令停業清理或合併、命令解散外，並得為「其他必要之處置」。同時依據信用合作社法第三十七條，信用合作社之管理，準用銀行法第六十二條之規定。其次是銀行法第六十二條第一項。根據該條項，「銀行因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及存款人利益之虞時，中央主管機關得勒令停業並限期清理、停止其一部業務、派員兼管或接管、或為其他必要之處理」。最後是根據銀行法第六十二條第三項：「前二項監管或接管辦法，由中央主管機關定之」，依該授權所訂定的金融機構監管接管辦法(以下簡稱監/接管辦法)第十一條第一項第三款，依其規定，「監管人得協助受監管金融機構辦理概括讓與全部或部分業務及資產負債」。依同辦法第十四條第四款「接管人辦理第十一條第一項第一款至第四款之事項，應事先報經財政部核准」。

聲請人彰化四信認為前開銀行法、信用合作社法及監/接管辦法相關規定違反法律保留原則、授權明確原則、比例原則，侵害合作社全體社員、理監事、任職員工之生存權、工作權與財產權。經提起訴願、再訴願與行政訴訟被駁回後，依司法院大法官審理案件第五條第一項第二款規定，向司法院大法官聲請解釋，大法官因此作成第四八八號解釋。

監察院則認為信用合作社法第二十七條及銀行法第六十二條條文係屬於先列舉再概括，而概括承受之重要性及影響性遠大於已列舉之監管或接管等規定，依列舉（例示）事項之末，所加之概括文句，不包括與列舉事項中明示事物性相異之事項。上開條文之列舉規定既無概括承受，則概括規定應不涵蓋概

括承受，而已超出母法之授權範圍。財政部以「其他必要之處置」作為命令合作金庫概括承受彰化四信之法源，不但適法性有疑義，尚有行政裁量權將漫無限制之虞。在概括承受之程序上，亦未踐行承受機構與被承受機構間意思表示合致之契約要式。因此監察院之法律見解與財政部所認定者不同，而聲請大法官統一解釋⁷⁴，大法官因此作成第四八九號解釋。

（一）解釋要旨

1. 第四八八號解釋

（1）財政部制定的監/接管辦法中關於監管人、接管人辦理或協助受監/接管金融機構辦理概括讓與全部或部份業務及資產負債的權限，為財政部依銀行法第六十二條第三項授權所發布的有效命令。

（2）在適用監/接管辦法執行監管、接管措施時，應對影響人民權利之行政措施所應遵行之程序為必要規範，方符合憲法保障人民權益之意旨。

（3）監/接管辦法未就主管機構在作成監管、接管等行政處分前應聽取股東、社員、經營者或利害關係人之意見及徵詢經營金融機構之地方自治團體之意見。在作成概括讓與財產、營業或與他金融機構合併時，亦未斟酌由股東（社員）大會決議的可行性以及以資金、擔保或其他解決資產不足清償債務的方法，監/接管辦法與憲法保障人民財產權益之意旨不符，應依上述意旨修正。

2. 第四八九號解釋

⁷⁴ 監察院並附帶提及地方自治權是否被中央侵犯之情形，監察院認為根據省縣自治法第十二條規定，省銀行為省之自治事項，中央部會若無特別法之授權，是否有權逕自命令某一省屬金融機構概括承受另一問題之信用合作社，此舉是否侵犯地方的行政權，亦滋生疑義。且嗣後奉命承受業務之省屬金融機構，其因承受他信用合作社所產生之相關預算，亦衍生侵犯省屬民意機構審查此項預算之職權。關於此點大法官並未做出解釋予以回應，可能是因為八十六年七月二十一日公布之憲法增修條文第九條已凍結了憲法第一百零九條第一項第九款省銀行自治事項。且省縣自治法有關省自治之規定，依台灣省政府功能業務與組織調整暫行條例第二十一條，已自八十七年十二月二十一日起停止適用，已無解釋之必要。反而在第四八八號解釋中指出，國家對問題銀行作出處分，若涉及地方自治團體經營之金融機構，應徵詢利於私法上利害關係人地位之地方自治團體之意見。

(1) 信用合作社法第二十七條第一項所稱「必要處理」，係指信用合作社無法健全經營而有損及社員及存款人權益之虞為前提；銀行法第六十二條第一項所稱「必要處理」，係指銀行因業務或財務狀況顯若惡化，不能支付債務及存款人利益之虞為前提，且因情況急迫，縱然採取各該條明定的措施，勢將不能實現預期效果時，所為不得之合理手段。

(2) 主管機關如促使其他金融機構概括承受問題銀行時，除須符合上述(1)前提要件外，尚須被概括承受之銀行或信用合作社未能適時提供相當資金、擔保或其他解決其資產不足清償債務之有效方法；且應依法令辦理概括承受程序，方符合「必要處置」之意旨。

(二) 綜合整理

綜合釋字第四八八、四八九號解釋，可整理出下列值得探討之觀點；而且先閱讀四八九號解釋再進入四八八號解釋，較易獲致大法官對於概括承受措施看法之完整輪廓。

1. 國家對於問題銀行或信用合作社，得援引信用合作社法第二十七條第一項或銀行法第六十二條第一項關於「其他必要處置」之規定，以介入該問題信用合作社或銀行，其係一種不得已但合理之手段（第四八九號解釋）。
2. 國家促使其他金融機構概括承受問題銀行，係包含於上述「其他必要處置」內之一種手段。故關於概括承受之規定，並未違憲⁷⁵（第四八九號解釋）。
3. 概括承受之時機，限於問題銀行陷於支付不能之狀況（即未能適時提

⁷⁵ 關於此點施文森及黃越欽大法官以接管人辦理概括承受之權限已超越銀行法授予「其他必要之處置」的權限及違反憲法第二十三條宣示的比例原則，戴東雄大法官則認為上述銀行法第六十二條第一項授權中央主管機構得為「其他必要處置」之規定違反法律保留及法律明確性的要求，而於第四八八號解釋提出不同意見書。

供相當資金、擔保或其他解決其資產不足清償債務之有效方法)，且需踐行法定程序（第四八九號解釋）。

4. 國家對於問題銀行作成行政處分前，在程序上需聽取股東、社員、經營者或利害關係人陳述之意見。若涉及地方自治團體經營金融機構時，並應徵詢地方自治團體相關機關之意見（第四八八號解釋）。
5. 監/接管辦法雖有銀行法第六十二條第三項授權，但其允許主管機關為概括讓與或合併，而無須斟酌受接管之金融機構股東或社員大會決議之可行性，亦不考慮該金融機構能否適時提供相當資金、擔保或其他解決其資產不足清償債務之有效方法，皆與憲法保障人民財產權之意旨未盡相符，法規主管機關應儘速檢討修正。故該法規雖然違憲，但並未因此失效（第四八八號解釋）。

參、國家對問題銀行之危機處理

一、國家處理問題銀行之模式

由於銀行體系關係大眾儲蓄之安全，處於付款體系之中心及資源分配、經濟活動之中樞，各國政府對問題銀行通常都不輕易容許市場解決，而多採用政府（國家）干預，以保障存款安全，維持金融安定，以免社會經濟活動受到不利之影響。一般說來，政府干預可分三種層次：一是臨時性之救助措施，其目的在防止「傳染」而導致信心喪失之制度性風險。可能是央行、政府或其他金融機構參與介入，此種做法容易產生公眾不當預期、創造「道德風險」（銀行從事高風險業務之獲利歸銀行私有，但風險則由社會及全民承受）。此種默示之存款保險（implicit deposit insurance）雖有彈性之好處，但既不能建立保險基金使業者至少承擔部分損失，亦不能建立銀行可信度之限制，並無法促使政府面對現實，建立預防風

險之政策。故需以存款保險制度建立第二層次之干預，亦稱「保護性管理」，其已成為失敗銀行處理制度之核心。因其可予銀行監理機關更多容許銀行倒閉之空間，其道德風險之問題可透過「共同保險」（只承擔一定百分比之損失或／並有上限）及以風險為基礎之彈性費率而控制。第三層次之干預為銀行破產制度，各國制度差異性頗大，多基於銀行之特殊性、保存銀行資產之價值以及銀行交易之確定性，而將銀行破產與一般破產作不同之規範。如純就清算而言，因其較為機械性，一般破產法勉可適用，但如涉及為失敗銀行尋找金主、或將其不良資產抽出，則必須監理機關之介入⁷⁶。

我國存款保險條例雖早在七十四年即已制定，但因初期係採自由加入存款保險機制，便形成多數較健全之公營銀行而基於政策加入存款保險，成為中央存款保險股份有限公司之要保機構。然而多數信用合作社、農、漁會信用部等基層金融機構（包括本事件的彰化四信在內），基於保險費用成本及可能受保險人進行業務檢查等考量，而不願加入，造成存款保險制度實際上無法照顧到體質較弱之金融機構存款人之權益，美制良意形同虛設。而直至八十八年一月二十日存款保險條例修正公布後，金融機構強制參加存款保險制度方開始施行。至於銀行破產方面，我國在政策上向來持有「銀行不能倒」的神話性理念，故關於銀行法中清理問題銀行結束營業之規定，僅係聊備一格，徒有其名而已。結果造成問題銀行以拖待變，體質卻日益惡化、病入膏肓，此一現象日本殷鑑不遠，目前主管機關大力推動金融機構合併政策以健全銀行體質，日後成效如何，尚難預料。但此一問題因與本文論點無關，就此打住⁷⁷。

⁷⁶ 余雪明，經營失敗銀行處理的法律分析——從美國銀行破產模式看彰化四信案，台大法學論叢，29卷4期，頁61、62，89年7月。該篇論文主要論點曾在大法官會議審查會中提出，並多為釋字第四八八、四八九號解釋所採納（參見：頁81）。

⁷⁷ 雖然各國法制與實際做法不一，國際貨幣基金會（International Monetary Fund: IMF）指出由於政府之安全網（Financial Safety Nets）包括最後融通與存款保險，都影響市場紀律，較佳之做法應該是容許已無淨值之銀行倒閉，損失應先由銀行之股東，然後由大債權人承擔，出事銀行之負責人亦應退出經營。給予問題銀行資金作最後融通之功能只係為保護付款系統，防止傳染之系統性風險，以及避免流動性不足但資產大於負債之銀行不必要地破產。正常情形央行只對健

概括承受機制近似於上述第一層次的臨時性救助措施，以紓解傳染效果，但同時也使問題銀行實際上歸於消滅，而由另一健全銀行承接，又帶有銀行破產的味道。以下就概括承受所涉及的我國相關法令作一說明。

二、我國相關法令對國家以概括承受措施介入問題銀行之規範

信用合作社法第二十七條：

信用合作社違反法令、章程或無法健全經營而有損及社員及存款人權益之虞時，主管機關得為左列處分：

- 一 撤銷各類法定會議之決議。但其決議內容違反法令或章程者，當然無效。
- 二 撤換經理人、職員或命令信用合作社予以處分。
- 三 限制發給理事、監事酬勞金。
- 四 停止或解除理事、監事職務。
- 五 停止部分業務。
- 六 勒令停業清理或合併。
- 七 命令解散。
- 八 其他必要之處置。

前項第一款至第四款由縣（市）政府或省（市）政府財政廳（局）逕行處理，並報中央主管機關備查，第五款至第八款應轉請中央主管機關處理。

信用合作社法第三十七條：

全但流動性不足之銀行融資，須迅速、短期、適用高於市場之利率並充份擔保，擔保品之估價應保守，且容許個別銀行倒閉。但事實上辨別“流動性”（周轉不靈）或“健全性”（資產不足清償負）風險不易，有時為安撫公眾而須對最終破產之銀行融資，有時亦為防止系統性風險短期融通可能不加以懲罰性利率。如金融體系有相當之部分有健全性問題，則應由政府提出整體之銀行重整計劃，由政府及其他私人來籌措資金，而非由中央銀行提供資本，並應將政府之成本明顯化，至於央行臨時提供之資金則由政府擔保。參見：余雪明（註4），頁65。

信用合作社之管理，準用銀行法 第六十二條至第六十九條 規定。

銀行法第六十二條：

銀行因業務或財務狀況顯著惡化，不能支付其債務或有損及存款人利益之虞時，中央主管機關得勒令停業並限期清理、停止其一部業務、派員監管或接管、或為其他必要之處理，並得洽請有關機關限制其負責人出境。

中央主管機關於派員監管或接管時，得停止其股東會、董事或監察人全部或部分職權。

前二項監管或接管辦法，由中央主管機關定之。

財政部依銀行法第六十二條第三項之授權，訂定「金融機構監管接管辦法」，關於監管或接管之程序及措施大概摘要敘述如下：

- I. 財政部得指派監管人或接管人執行職務，並得組成監管小組或接管小組（第三條）。
- II. 監管人之職務主係監督及輔導改善被監管金融機構業務之經營（第八條）。
- III. 監管人經財政部核准，得協助受監管金融機構辦理左列事項，並報財政部核准（第十一條）：
 - i. 委託經營全部或部分業務。
 - ii. 增資或減資。
 - iii. 概括讓與全部或部分業務及資產負債。
 - iv. 合併。
 - v. 其他經財政部指定之重要事項。
- IV. 金融機構於受財政部接管處分後，其經營權及財產之管理處分權均由接管人

行使之（第十三條）。

V. 接管人經財政部核准，得執行左列職務（第十四條）：

i. 營業行為以外之財產處分。

ii. 重大權利之拋棄，讓與或重大義務之承諾。

iii. 重要人士之任免。

iv. 辦理第十一條第一項第一款至第四款之事項（按：即上述之i、ii、iii、iv）。

VI. 有左列情形之一者，監管人或接管人得報請財政部核准終止監管或接管（第七條）。

i. 受監管或接管金融機構之財務、業務已恢復正常營運者。

ii. 有事實足認無法達成監管或接管之目的者。

財政部得視實際情況隨時終止監管或接管。

肆、概括承受所生之法律問題

在本案中，合作金庫概括承受彰化四信之法令依據，首先，接管人依監/接管辦法第十三條取得被接管金融機構彰化四信之經營權及財產管理處分權。復依監/接管辦法第十四條第四款，經財政部核准後，依第十一條第三款關於「概括讓與全部或部分業務及資產負債」之規定，概括讓與其全部資產負債與合作金庫，而由合作金庫概括承受。換言之，本案所適用之法令係信用合作社法第三十七條關於信用合作社之管理所準用之銀行法第六十二條，及依銀行法第六十二條第三項所訂定之監/接管辦法。國家以一體質較佳之銀行概括承受一問題銀行，以化解該問題銀行造成之危機，此一模式首見於十信案件⁷⁸，其後則頻見於處理

⁷⁸ 早期我國處理失敗銀行之案例包括國泰信託投資公司（74年）、亞洲信託投資公司（71年）、華僑信託投資公司（74年）、華僑銀行（73年），多係以其他銀行予以緊急融資、收購股權之方式處理，以渡過危機。參見：余雪明（註4），頁73、74；林繼恆，由經營失敗銀行之處理論

問題基層金融機構之模式⁷⁹。關於概括承受之法律概念，在民法第三百零五條有所規定，該條規定：「就他人財產或營業概括承受其資產及負債者，因對於債權人為承受之通知或公告，而生承擔債務之效力（第一項）。前項情形，債務人關於到期之債權，自通知或公告時起，未到期之債權，自到期時起，二年以內，與承擔人連帶負其責任（第二項）。

一、概括承受之概念

所謂概括承受係指繼受人整體地承受原權利主體之全部權利及義務，亦即包括了權利讓與及義務承擔兩部分。概括承受之效果與合併相當，但在形式外觀上又與合併不同，前者並不發生一方權利主體地位消滅之情形，但在後者，無論是吸收合併或創設合併，皆發生權利主體之消滅。當兩個金融機構進行概括承受時，權利主體因未經依法解散、清算及合併程序，其法人資格尚未消滅，但因資產已為繼受人所承受，而已名存實亡⁸⁰。概括承受之優點在於其適用於所有之權利主體，使得銀行得概括承受信用合作社或農、漁會信用部等基層金機構，不如合併必須以同種類或性質相近之公司組織為限⁸¹，故有其便利性。

二、以概括承受方式處理問題金融機構之開端——十信案⁸²

台北市第十信用合作社（以下簡稱十信），在七十四年當時係全國最大之信用合作社，比存款總額超過一百七十八億元，甚至比部份民營銀行的存款總額還

存款保障制度，政大法研所博士論文，頁 168 以下，83 年 7 月。

⁷⁹ 相關案件整理參見：郭瑜芳，對問題金融機構處理方法之法律研究，東吳法研所碩士論文，頁 80 以下，89 年 6 月。王嘉麗、郭瑜芳，我國與美國對問題金融機構處理之法規建制與經驗概述，政大法學評論，64 期，頁 187 以下，89 年 12 月。

⁸⁰ 吳明軒，權利義務之概括承受，華信金融季刊 9 期，頁 45，89 年 3 月。

⁸¹ 柯芳枝，公司法論，頁 76，86 年 10 月，增訂初版。但為解決日益嚴重之基層金融問題，八十九年十二月十三日公布施行之金融機構合併法，以立法方式突破了合併須於公司組織間進行的限制，使得銀行得以合併信用合作社、農、漁會信用部。

來得多。十信經營失敗主要的原因，在於六十八年初大量資金違法貸放予蔡辰洲所掌控的國泰塑膠等八家公司（以下簡稱國塑關係企業）。但這些公司因經營不善，獲利情形不佳，再加以職工存款的名義向民間借貸鉅額資金（七十四年達六十七億）利息壓力沉重，使國塑關係企業資金調度極為困難。而十信自六十八年起即開始有大量違規放款（約十三億），其中大部份為國塑關係企業。七十年以後，十信理事主席蔡萬春因六十八年中風以致不能執行業務，蔡辰洲實際控制十信，為支應國塑關係企業投資房地產虧損而財務狀況更為惡化的情形，違規放款的金額愈來愈大，七十一年底達二十三億，七十二年五月達三十八億，七十四年元月達五十七億。

七十四年一月五日中央銀行會同財政部組成專案小組突擊檢查十信總社及十八家分社，結果發現庫存現金短少七億五千萬元，該消息一經揭露後，造成國塑民間職工存款人大量向國塑關係企業提領存款。為支應此擠兌，十信又對國塑關係企業貸放十六億，加上十信本身存戶的提領，十信已無資金支應營運，只得向合作金庫申請信用融資。十信於七十四年二月二日、六日、八日分三次向合作金庫申請融通，達三十五億一千餘萬，而其中三十億為對十信的緊急融資，另五億則為合庫代十信墊付的準備金。該三十億緊急融資部份，十信卻於二月二日至九日內，將近二十億資金以人頭貸款的方式自十信取得用以支應國塑關係企業償還民間存款本息、國塑票據交換差額及銀行借款，以及國塑關係企業營業支出，真正用於十信存戶提領及票據交換差額者則僅有十億。財政部發現此一情勢，於二月九日（星期六）斷然決定十信自二月十一日起停業三天，由合作金庫進行全面檢查。

二月九日合作金庫即接管十信，控制全部財產狀況。財政部考慮經濟活動的

⁸² 余雪明（註4），頁72；林繼恆（註6），頁174以下。

安定性，於次日（星期日）修正上述停業命令，改為僅停止放款業務，存提款及票據交換依舊辦理。在十一日至十八日之間十信存款被提領近七十八億元，存款流失比例達百分之五十五，其中合作金庫墊付六十七億。同時財政部亦決定其初步處理方案，由合作金庫代為經營十信，經由十信社員代表大會通過，合作金庫即於二月十八日正式代理經營。

經歷上述存款大量流失、十信社員退社以及理監事不足開議人數，十信實難以正常營運，必須要有一徹底解決方案。經考慮諸多方案後，決定由合作金庫承受十信資產及負債的方式進行。由於合作金庫及十信乃不同性質的金融機構，如以吸收合併十信的方式使合作金庫承受十信資產負債，恐無法律基礎。是以依民法第三百零五條概括承受為依據，由合作金庫概括承受十信資產負債，使存戶的存款可全額移轉至合作金庫而受保障。十信與合作金庫於七十五年十月二十四日簽訂概括承受契約書，約定於同年十二月八日為概括承受基準日，十信則於同日停業清理，十信十八家營業單位均成為合作金庫的支庫，繼續營業。此外，並保障十信原社員股金的權益（約四億元），財政部訂定「十信社員股金退還辦法」，由合作金庫概括承受十信六年後全部退還。合作金庫於承受十信的營業後，值國內房地產及股市價格大幅上揚，及財金的配合措施，於八十一年六月底已將承受十信時六十二億的營業虧損全數捕足，並提前償還原十信社員股金。

合作金庫在十信被勒令停止放款業務後至概括承受十信資產負債時，有三個不同的法律地位：

1. 七十四年二月九日至十三日 - 合作金庫受財政部指示「監管」十信進行存提款及票據交換業務（當時銀行法第六十二條僅有「清理」，而無監管、接管之規定）。
2. 七十四年二月十四日至民國七十五年十二月八日 - 此段期間為十信社員代表大會決議委託合作金庫代為經營至十信正式停業清算。

3. 七十五年十二月八日以後 - 合作金庫以十信營業承受人的身份，概括承受十信的一切資產負債，而十信則進行停業清理程序。

在停業後的處理，以概括承受的方式使合作金庫可承受不同性質金融機構的資產負債，可謂在法令不備情形下的一大突破。在停業後處理唯一可議之處，則是對於原十信社員的股金亦由合作金庫提供全額保障，加重合作金庫處理成本。

三、彰化四信案中之概括承受

（一）國家是否有權以概括承受之手段處理問題金融機構

從上述信用合作社法第二十七條、銀行法第六十二條第一項所明示列舉之各款手段中，並未授權主管行政機關得使用概括承受之手段介入處理問題金融機構。關於概括承受之權限，係規定於監/接管辦法第十一條及第十四條。雖然監/接管辦法係依據銀行法第六十二條第三項授權及中央主管機關派員監管或接管所制定之行政命令，但概括承受是否因此當然即屬於監/接管之權限範圍之內，即有爭議。

依據監/接管辦法第七條得知，監/接管之目的在於使受監/接管金融機構之財務、業務恢復正常營運，若無法達成目的，則應終止監/接管。換言之，國家以監/接管之方式介入處理問題金融機構，其目的在於使該金融機構得恢復正常營運繼續提供金融服務，如有無法繼續經營之情況，則應依銀行法第六十二條第一項為勒令停業並限期清理，甚至撤銷許可，解散而清算。此一看法，亦可由監/接管辦法第八條監管人之職務以監督及輔導之功能為主且係居於協助金融機構辦理包括概括讓與在內之第十一條各款營業調整行為。而接管人雖依第十三條取得金融機構之經營權及財產管理處分權，而得依第十四條辦理概括讓與之行為，

亦應以恢復營運之目的為限。

法律授權行政機關制定行政命令時，授權之內容及範圍應具體明確，大法官釋字第三一三、四二三、四八〇號解釋皆已指出。然而觀諸銀行法第六十二條第三項僅授權及監/接管之目的訂定行政命令，竟賦予主管機關概括承受之權限，就形式而言，已逾越了授權之範圍。也因為如此，釋字第四八八、四八九號解釋從未就概括承受是否應於監/接管辦法應有之授權範圍為立論，而在釋字第四八九號中，將概括承受列屬於信用合作社法第二十七條第一項及銀行法第六十二條第一項之「其他必要處置」手段，已隱含大法官並不認為概括承受係監/接管辦法授權範圍內之手段，同時施文森大法官在釋字第四八八號解釋不同意見書明確指出概括承受已超越監/接管辦法之授權範圍。而且概括承受已類似於公司之合併，相較於公司合併有公司法之法律規範，關於概括承受卻讓諸行政機關以命令規定，亦違背了體系正義之原則⁸³。足見概括承受以監/接管辦法作為國家介入問題銀行之法律依據是不足的，也因此大法官乃另闢蹊徑，以銀行法第六十二條第一項及信用合作社法第二十八條第一項第八款「其他必要處置」之規定作為概括承受之授權依據⁸⁴。

（二）概括承受之效果

如前所述，概括承受使得被承受人之資產及負債完全由承受人所接收，其效果一方面使得被承受人之全部財產所有權產生移轉之效果。而國家以公權力介入問題金融機構，以概括承受作為處理手段，實際上對當事人發生的效果，與徵收

⁸³ 許宗力，基本權程序保障的最新發展－評司法院釋字第488號解釋，月旦法學雜誌54期，頁158，88年11月。

⁸⁴ 同上註，認為以「必要之處置」作為概括承受之授權依據，不符授權明確之要求。相同見解：陳柏廷、林宗竭，論合作金庫概括承受彰化四信之適法性，軍法專刊46卷3期，頁41，89年3月，內容與彰化四信之釋憲聲請書相似。

毫不遜色。相較於徵收，係國家剝奪人民之財產所有權，而須有法律依據、基於公益上之必要、且須予以相當補償⁸⁵；然而概括承受使得被承受人之財產發生剝奪之效果，但卻未如徵收予以相當之補償，確有可議之處。縱然問題銀行可能因為負債大於資產，在兩相互抵下，其財產淨值已為負數，故為概括承受時，實際上係將負債交由承受人承受，反而有利於該問題銀行；但換個角度來看，將問題銀行之負債交由體質健全之銀行承受，卻是對於承受人之負債增加，產生不利於其財產權之效果。

綜而言之，國家以概括承受之方式介入問題銀行，其如以監管人之身分介入，僅得「協助」問題銀行進行概括承受，其並無任何決定之權力，問題銀行與其他銀行間進行概括承受，仍須由雙方依民法規定辦理。然而國家以接管人之身分介入，取得經營權及財產處分權後，便得以概括承受之方式，使問題銀行之資產與負債完全由其他銀行承受，產生相當於徵收之效果。此時，主管機關對問題銀行作出接接管之行政處分，其效果可能不僅是暫時的整理而已，有可能以概括承受之方式，使問題銀行因此喪失所有資產而名存實亡。

大法官並非沒有意識到概括承受對監/接管銀行所造成名存實亡的後果，因此雖未直接宣告監/接辦法違憲，但仍於四八九號解釋對概括承受設定了相當嚴格的前提要件，亦即除了符合信用合作社法第二十七條第一項及銀行法第六十二條第一項之前提外，尚須有被概括承受之問題銀行未能適時提供相當資金、擔保或其他解決其資產不足清償債務之有效方法。事實上，釋字第四八九號解釋對概括承受加上原法律及監/接管辦法所未規定之要件，已是在選擇違憲與合憲間，作出合憲性解釋⁸⁶。

⁸⁵ 李惠宗，憲法要義，頁 198，88 年 4 月，二版。

⁸⁶ 關於合憲性解釋，參見：蘇永欽，合憲法律解釋－從功能法上考量其運用界限與效力問題，收於其著：合憲性於制的理論與實際，頁 77，83 年 5 月。黃錦堂，論立法院之預算審議權－評釋字第 391 號解釋並兼論司法院大法官應有之功能定位與解釋立場，台大法學論叢 27 卷 3 期，頁

（三）概括承受之程序

雙方當事人依據民法第三百零五條就營業概括承受資產及負債時，承受人及被承受人間皆有契約之約定，並因對於被承受人之債權人為通知或公告，而生承擔債務之效力；亦即原存於被承受人與其債權人、債務人間之債權、債務關係，皆一併移轉由承受人概括承受。換言之，概括承受關係，係承受人與被承受人間，基於私法自治原則，所生私法上債之關係。如為自然人，自係以健全之意思表示為之，如為公司法人，如與全部或主要部分之營業或財產時，依公司法第一百八十五條第一項第二款，須經由股東會以發行股份之總數三分之二以上股東出席，出席股東表決權過半數之同意（依同條第二項公開發行股票公司可由已發行股份總數過半數股東出席，出席股東表決權三分之二以上之同意）。故公司法人如為被承受人時，必須經過股東會之同意，信用合作社雖非公司組織而係由社員組成之社團法人，但其係質與公司之社團法人性質相似，且信用合作社法另有準用公司法，銀行法之規定，故關於概括承受時，縱無法律明文準用，亦應類推適用公司法第一百八十五條第一項第二款關於股東會同意之規定，而須經信用合作社之社員大會通過方得為之。

因此釋字第四八八號解釋乃認為，接管人及主管機關決定概括讓與全部或部分業務及資產負債，或與他金融機構合併時；在程序上須斟酌受接管之金融機構股東或社員大會決議之可行性，在實體上須考慮該金融機構能否適時提供相當資金、擔保或其他解決其資產不足清償債務之有效方法。關於實體上所應考量之因素，已於前述關於四八九號解釋作過討論，於此不贅。在程序方面，釋字第四八八號解釋要求國家介入問題金融機構所為各種措施時，必須聽取銀行股東、信

用合作社社員、經營者或利害關係人陳述之意見或徵詢地方自治團體（指其經營之金融機構）之意見。大法官並沒有明確指出應遵循的程序規範，但就聽取相關當事人意見而言，其實相當於今（九十）年一月一日施行之行政程序法第一百零二條所要求「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，應給予該處分相對人陳述意見之機會」之意旨⁸⁷。

（四）結果取向的解釋？

這二號解釋在八十八年七月三十日公布，距離八十四年八月三日財政部核准合作金庫以概括承受方式處理彰化四信事件，已有近四年的時間。就財政部及社會一般觀點而言，財政部之處置措施，從結果來看，表面上的確已經平息了當時的擠兌風潮及所可能引發的系統風險。事後彰化四信因此已更名成為合作金庫彰營支庫，從此走入歷史。對於財政部以概括承受方式處理問題金融機構所生的上述違憲爭議，大法官並不是沒有發覺，這可由四八八號解釋三件不同意見書可見端倪，只是大法官以相關銀行法、信用合作社法及監/接管辦法規定「與憲法保障人民財產權之意旨未盡相符，法規主管機關均應依本解釋儘速檢討修正」，以違憲但不宣告無效的方式作出解釋，似乎有一點「高高舉起，輕輕放下」的味道。此一違憲但不無效的宣告，並非首見⁸⁸，但在本案中，大法官或許是基於下述因素，而作出解釋。

（1）所涉及的係經濟性基本權利（財產權），審查標準較政治性基本權

⁸⁷ 第四八八號解釋具有另一項重大之意義，在於指出基本權不僅拘束法律規定的實體內容，也同時拘束實施實體內容的程序，亦即直接從實體基本權利（財產權）的保障意旨本身可以導出程序保障功能。許宗力，（註11），頁155。但是對問題銀行作出不利之行政處分，如有前置之相關當事人陳述意見程序，卻可能因消息傳出而造成擠兌，甚至傳染至其他金融機構，造成系統性風險。余雪明（註4），頁68。

⁸⁸ 此一類型違憲宣告，相當於德國聯邦憲法法院之單純違憲宣告（bloße Verfassungswidrigkeitsklärung），參見：Schlaich, Das Bundesverfassungsgericht, Rn. 360ff, 1994.；吳信華，司法院大法官會議解釋類型之研究，輔大法研所碩士論文，頁21以下，81年1月。對大法官此類解釋之批評，黃昭元，從「違憲但不立即無效」的大法官解釋檢討我國的違憲審查制度，月旦法學雜誌12期，頁31，85年4月。

利為寬鬆⁸⁹，故未予以宣告無效，或定期失效。

- (2) 涉案事實涉及之信用合作社法第二十七條第一項及銀行法第六十二條第一項所保障之存款人權益及金融秩序安定，已獲妥善處理。
- (3) 當時之社會環境，適逢八十七年亞洲金融風暴，自該年下半年起，多家上市公司爆發人謀不臧的財務危機，而金融體系 - 特別是基層金融機構問題頻傳，甚至當時有一個月有一家基層金融機構（包括農、漁會信用部、信用合作社）要出事的說法⁹⁰。大法官在八十八年七月作出解釋的當時，行政機關已為金融危機問題疲於奔命，如果一旦宣告法令無效，可能造成法律真空，反而使問題更加嚴重。
- (4) 彰化四信事件當時並無強制存款保險制度，金融機構強制加入存款保險，係自八十八年存款保險條例修正後，才開始實施。如國家不予干預，任由彰化四信倒閉退出金融市場，存款人權益無法受到保障。而國家此時能使用的介入手段，恐怕只有概括承受一途。

從上述四點因素，除了第一點涉及傳統審查違憲的理論外，其餘三點可說是對大法官考量的社會事實，而斟酌後，作出結果取向的解釋。所謂結果取向的解釋，即解釋者把因其解釋所作決定的社會影響列入解釋的一項考量，在有數種可能性時，選擇其社會影響較有利者。對於美國那種把法官看作社會工程師的法律而言，結果取向固屬當然之理，大陸法系國家賦予法官的功能卻是「適用」法條於既或事實，如何容許法官在適用法律時作結果考量，理論上難免會有爭議⁹¹。

⁸⁹ 余雪明，（註4），頁77。

⁹⁰ 依據財政部次長陳沖在立法院的報告，現有15家基層金融機構的淨值已呈負數，約有30家存在經營危機。參見中國時報，90.3.9第13版。

⁹¹ 蘇永欽，結果取向的憲法解釋，收於其著：合憲性控制的理論與實際，頁251頁以下，83年5月。張嘉尹，憲法解釋、憲法理論與「結果考量」- 憲法解釋方法論的問題，第三屆憲法解釋之理論與實務研討會（中研院），90年3月25日。二篇文章的論點基本上皆贊同解釋憲法時，應

伍、銀行法第六十二條之增訂與釋字第四八八、四八九號解釋——代結論

行政院於八十八年三月二十九日函請立法院審議銀行法部分條文修正草案⁹²，立法院於八十九年十月十三日三讀通過修正條文，總統於八十九年十一月一日公布。為強化主管機關對問題銀行之處理權限，必保障存款人權益，行政院於銀行法修正草案說明時表示：「為確保銀行之健全經營，並保障存款大眾之權益，對於違規或經營不善之銀行，明定中央主管機關得視缺失之輕重，施以不同之處置，以迅速有效平息銀行危機；並對中央主管機關派員監管、接管或勒令停業進行清理時，明定相關程序及效力之規定」。因此乃增設第六十一條之一、六十二條之一至第六十二條之九及第六十三條之一，並刪除第六十三條⁹³。立法院對於行政院提出之上述修正條文，照單全收，一字不改地予以通過。其中涉及本文探討國家以概括承受方式介入處理問題銀行的規定，見諸於銀行法第六十二條之二至第六十二條之四⁹³，由此可以觀察得知行政機關對於釋字第四八八、四八九號

納入結果考量之因素。

⁹²立法院議案關係文書，院總第 801 號，政府提案第 6497 號。

⁹³第六十二條之二：

銀行經主管機關派員接管者，銀行之經營權及財產之管理處分權均由接管人行使之。

銀行負責人或職員於接管處分書送達銀行時，應將銀行業務、財務有關之一切帳冊、文件、印章及財產等列表移交予接管人，並應將債權、債務有關之必要事項告知或應其要求為進行接管之必要行為；銀行負責人或職員對其就有關事項之查詢，不得拒絕答覆或為虛偽陳述。

銀行經主管機關派員監管者，準用前項之規定。

第六十二條之三：

接管人對受接管銀行為下列處置時，應研擬具體方案，報經主管機關核准：

委託其他銀行、金融機構或中央存款保險公司經營全部或部分業務。

二、增資、減資或減資後再增資。

三、讓與全部或部分營業及資產負債。

四、與其他銀行合併。

五、其他經主管機關指定之重要事項。

第六十二條之四：

銀行或金融機構依前條第三款受讓營業及資產負債時，適用下列規定：

股份有限公司經代表已發行股份總數過半數股東出席之股東會，以出席股東表決權

過半數之同意行之；不同意之股東不得請求收買股份；農會、漁會經會員（代表）大會以全體會員（代表）二分之一以上之出席，及出席會員（代表）二分之一以上同意行之，免依公司法第一百八十五條至第一百八十八條、農會法第三十七條及漁會法第三十九條規定辦理。

解釋公布後的互動關係。以下分點說明：

（一）接管權限法律化

第六十二條之二第一項規定，銀行經主管機關派員接管，銀行之經營權及財產之管理處分權均由接管人行使。將原監/接管辦法第十三條之相同規定，提昇至法律位階，免除原規定違反法律保留之爭議。

（二）概括承受處置法律化

第六十二條之三第三款規定，接管人經主管機關核准後，得對受接管銀行為「讓與全部或部分營業及資產負債」處置。其文字對原先監/接管辦法第十一條第一項第三款之「概括讓與全部或部分業務及資產負債」用語稍加修飾，並提昇為法律位階，首先解決了對於概括承受未有明確法律規定或授權的批評。其次，修正條文將「概括」二字刪去，應係避免出現概括讓與「部分」業務及資產負債之疑義，蓋既為概括讓與，則自無以部分財產為讓與標的之情形。

（三）概括承受之程序

債權讓與之通知以公告方式辦理之，免依民法第二百九十七條規定辦理。

承擔債務時，免依民法第三百零一條經債權人之承認規定辦理。

經主管機關認為有緊急處理之必要，且對金融市場競爭無重大不利影響時，免依公平交易法第十一條第一項規定向行政院公平交易委員會申請許可。

銀行依前條第四款與受接管銀行合併時，除適用前項第四款規定外，並適用下列規定：

股份有限公司經代表已發行股份總數過半數股東出席之股東會，以出席股東表決權過半數之同意行之；不同意之股東不得請求收買股份；農會、漁會經會員（代表）大會以全體會員（代表）二分之一以上之出席，及出席會員（代表）二分之一以上同意行之；信用合作社經社員（代表）大會以全體社員（代表）二分之一以上之出席，出席社員（代表）二分之一以上之同意行之；不同意之社員不得請求返還股金，免依公司法第三百十六條第一項至第三項、第三百十七條、農會法第三十七條、漁會法第三十九條及信用合作社法第二十九條第一項規定辦理。

解散或合併之通知以公告方式辦理之，免依公司法第三百十六條第四項規定辦理。

銀行、金融機構或中央存款保險公司依前條第一款受託經營業務時，適用第一項第四款規定。

修正後之銀行法並未對問題銀行被概括承受之程序作出規定，僅在第六十二條之四對其他銀行對問題銀行為概括承受時，特別規定其僅需股東會普通決議即可，而不需依公司法第一百八十五條應有發行股份總數三分之二以上股東出席，出席股東表決權過半數同意之特別決議；少數股東亦無公司法第一百八十六至一百八十八條之收買請求權。且為債權讓與時，以公告代替通知債務人；承擔債務時，不須債權人之承認，排除了程序上之障礙，以求迅速完成概括承受之手續。

但對於被概括承受之問題銀行，釋字第四八八號解釋已明文指出，須斟酌受接管金融機構股東或社員大會決議之可行性，則必須股東（社員）大會先有所決議方可斟酌。惟修正後之銀行法對於該程序卻未予規範，論者有認為因接管人已取得經營權及營業財產處分權，故可取代股東會之地位⁹⁴，但此一見解可能有誤解大法官本意，因大法官已明確指出，實施實體內容之程序應有合理規定，方符以合理程序保障基本權利之意旨。基於將問題銀行之資產及負債概括由他人承受，必將影響問題銀行股東之財產權，故必需聽取其陳述意見，並將股東會之決議列為處分之參考因素，此舉亦有助於主管機關決策之正確性⁹⁵。故日後主管機關如為概括承受之處置時，縱使銀行法未設明文規範，仍需斟酌股東或社員大會之決議，以免因未踐行正當程序而造成瑕疵之行政處分。附帶一提，銀行法第六十二條第二項雖授權國家於派員監/接管時，得停止股東會職權，但並未因此使股東權歸於消滅，故亦不得援用該規定而可免於進行上述程序；但是行政程序法

⁹⁴ 郭瑜芳（註7），頁90。相似見解：林繼恆，接管問題銀行 V.S. 銀行接管問題，律師雜誌 239 期，頁 17，88 年 8 月。當銀行處於喪失償債力的情形；亦即銀行總負債大於總資產，而股東權益已為“零”或負值時，其雖為銀行名義上的股東，但該銀行的資產應優先償還其債權人（主要為存款戶），故實際上無任何賸餘財產可供股東分配，其每一股份所表彰的財產價值已不存在，股東權自應停止行使。此一見解將財產權標的物之價值作為判斷財產權是受存續保障之標準，有所不當。因為財產之存續保障係財產權之保障核心，然後擴及至財產之價值保障，更何況股東權之行使與現時之價值無關，且不排除未來仍有價值之可能，因此即使是一家資產淨值為負數的公司，在未破產、重整前，股東權利仍不受影響。關於財產權之保障，參見：李惠宗，（註13），頁190。

⁹⁵ 類似質疑，廖大穎，銀行法制之變革－淺論銀行法修正草案的重要課題，月旦法學雜誌 66 期，

第一百零三條第二款規定在情況急迫，如予陳述意見之機會，顯然違背公益時，行政機關得不給予陳述意見之機會，勢將給予行政機關一條規避相關程序的途徑，特別是在銀行這一有高度技術性的領域。

（四）旁論：金融機構合併法

八十九年十二月十三日公布施行之金融合併法，其中第十八條規定：「金融機構概括承受或概括讓與者，準用本法之規定（第一項）。金融機構依銀行法、存款保險條例及保險法規定，由輔導人、監管人、接管人、清理人或監理人為概括承受、概括讓與、分次讓與或讓與主要部分之營業及資產負債者，除優先適用銀行法、存款保險條例、保險法及其相關之規定外，準用本法之規定（第二項）。金融機構為概括承受、概括讓與，分次讓與或讓與主要部分之營業及資產負債，或依第十一條至第十三條規定辦理者，債權讓與之通知得以公告方式代之，承擔債務時免經債權人之承認，不適用民法第二百九十七條及第三百零一條之規定（第三項）。」又為概括承受另開了一條準用合併程序的路。

（五）結語

就整體而言，我國處理問題行的方式，從結果上來看，目前還算是差強人意。但從程序面作觀察，可就沒有那麼正面的評價，這也許根傳統上國人為求目的、不擇手段的觀念有關，但絕非法治國家的正軌。雖與行政機關不斷地從錯誤中學習經驗，從歷史中汲取教訓，但是這樣摸著石頭過河，缺乏全局理念的作法，不禁令人憂心，也無怪大法官在釋字第 488 號由書的最後一段，語重心常地指出：「為避免金融機構一再發生經營不善或資產不足清償債務之事件，主管機關允宜

盤檢討現行金融管理機制，俾使危機消弭於未然。」⁹⁶

附記：

於本文寫成後，九十年七月九日行政院金融重建基金設置及管理條例由總統公布實施，該法第一條開宗明義即「為處理經營不善之金融機構，以穩定金融信用秩序，改善金融體質，健全金融環境，特制定本條例，設置行政院金融重建基金。」並於第五條及第十條分別規定該基金所處理的客體——基層金融機構為優先——以及其處理方式：1. 賠付金融機構負債，並承受金融機構資產及標售處理該資產。2. 賠付負債超過資產之差額。3. 以特別股方式入股金融機構。可謂是對釋字第四八八號解釋所做的回應，至於行政院金融重建基金之運作功效，則有待繼續觀察。

⁹⁶ 對於這一段話，論者認為大法官逾越釋憲界限介入行政權政策妥當與否範圍，有所不當。參見：許宗力，頁 158。而這又未嘗不是為大法官解釋的結果考量因素留下了蛛絲馬跡呢？

第二節 怠於執行職務與國家賠償

壹、前言

司法院大法官釋字第四六九號解釋，修正判例對公務員怠於執行職務之見解，人民權益受到進一步保障，是為國家賠償法施行的新里程碑。筆者對這新里程碑後對國家賠償案件有何影響，深感興趣，特意從台北市政府所編印之「國家賠償案例選輯 2000」中，選擇相關案件加以分析。⁹⁷

貳、案例舉隅

案例選輯 2000 中，審議事項說明中明文指出大法官釋字第四六九號解釋案件有二，實際上二者為相同案件，皆因被徵收土地逾法定徵收期限未使用，聲請發還，地政機關辦理發還移轉登記作業遲延，致侵害其權利，請求賠償事件(88-1 及 88-57)。⁹⁸此二案件，除請求人不同，案情相同，地號鄰近，可一併討論。

一、案例事實

⁹⁷台北市政府法規委員會，國家賠償案例選輯 2000 序言，八十九年十二月。

⁹⁸前揭書，頁 245 以下；頁 249 以下。

國家賠償請求權人林君，原所有文山區某地號土地為市政府所徵收，因超過法定徵收期限未使用，於 86.11.3 依土地法第二一九條規定，向地政處聲請發還，地政處於 87.3.4 致函表示同意，並說明應於六個月內繳清原受領之徵收價額，逾期視為放棄收回權。林君於 87.7.27 繳納價款，至 87.12.21 仍未將土地所有權狀發還，而申請國家賠償。⁹⁹

二、案例爭點

本案國家賠償請求權人主張地政處怠於執行職務，致權益受損，依國家賠償法第二條第二項規定，請求國家賠償。地政處之意見，主要在於地政處並無國家賠償法第二條第二項前段之故意或過失，不法侵害人民自由或權利之情事，應無賠償責任。¹⁰⁰其理由為依土地法第二一九條規定聲請發回土地，應辦理回復所有權登記等相關程序，因本案轄區地政事務所認為內政部所規定之發還土地移轉登記辦理方式，仍有疑義。地政處以 87.6.30 函請內政部釋示，內政部於 87.8.12 及 87.12.15 邀集各單位討論在案，地政處並以 87.8.28 函通知林君辦理情形，並敘明地政處將俟內政部核示該發還土地相關登記程序規定後，再辦理該土地之回復所有權登記。惟內政部迄未核示，致地政處無法據以辦理。

三、審議見解

台北市政府法規會，審查申請書及主管機關之處理意見後，擬具初審意見提國賠會審議，其主要見解有三：¹⁰¹

⁹⁹前揭書，頁 245。

¹⁰⁰前揭書，頁 246。

¹⁰¹前揭書，頁 247、248。

（一）土地法第二一九條收回權無不作為餘地

初審意見明文指出，司法院大法官會議釋字第四六九號解釋：「法律規定之內容非僅屬授予國家機關推行公共事務之權限，而其目的係在於保護人民、生命、身體及財產等法益，且法律對主管機關應執行職務行使公權力之事項規定明確，該管機關公務員依此規定對可得特定之人所負作為義務已無不作為之裁量餘地，猶因故意或過失怠於執行職務，致特定之人自由或權利遭受損害，被害人得依國家賠償法第二條第二項後段，向國家請求損害賠償。」按土地法第二一九條規定之收回權，其規範目的在保障人民財產法益，本案地政處於林君依該規定繳清原受領之價款額後，即負有發還該土地予林君之作為義務，已無不作為之裁量空間。

（二）本案處理程序有違平等原則

初審意見對「台北市政府人民法人或團體申請案件處理期限表」規定：土地建物買賣移轉登記期限雖為三天，該移轉登記並不包括土地法第二一九條規定之收回土地而為移轉登記。而回復所有權登記之相關程序及處理期限，尚乏明文規定。惟以往依土地法第二一九條規定聲請收回土地，均囑託轄區地政事務所辦理移轉登記，僅古亭地政事務所對該移轉登記方式提出疑義，延遲辦理該案之土地發還事宜，其它地政事務所均依地政處函示辦理囑託登記未有延遲情事發生，是以本案處理程序上與相同案件相較，似有違行政平等原則。

（三）主管機關延遲有過失

初審意見對因地政處函請內政部釋示，內政部遲於 88.1.30 始函釋，認為

此係行政機關內部作業問題，不得據此作為遲延辦理該土地發還事宜之正當理由。且地政處對於聲請收回土地之移轉登記作業未釐清前，即率爾通知請求權人繳清原受領價款，有無過失，似不無疑義。

四、評釋

本案主要爭點，在於因延遲發還土地所造成之損害，主管機關是否具有可歸責性，亦即主管機關是否有故意過失。惟行政不作為國家賠償責任，「行政不作為歸責性」須以「行政不作為違法性」為前提。本案初審意見，先就行政不作為違法性加以分析，次就行政不作為歸責性詳予論證，大體可資贊同。不過，其論點仍有可討論之處。以下試分別檢討之。

（一）行政不作為違法性

本案初審意見援引司法院大法官會議釋字第四六九號解釋，認為土地法第二一九條規定之收回權，其規範目的在保障人民財產法益，國家賠償請求權人在依規定繳清原受領之價額後，即負有發還該土地予聲請人之作為義務，已無不作為之裁量空間。按土地法第二一九條第一項規定，私有土地經徵收後，徵收補償發給完竣屆滿一年，未依徵收計劃開始使用者，原土地所有權人得於五年內聲請照徵收價額收回其土地，又依土地法第二一九條第二項規定，地政機關接受聲請後，查明符合第一項規定時，經呈報原核准徵收機關核准機關核准後，通知原土地所有權人於六個月內繳清原受領之徵收價額。本案既通知繳清徵收價額，在繳清後意對公務員發還土地，即有公法上請求權存在，如經請求其執行而怠於執行，致財產權遭受損害，自有國家賠償法第二條第二項後段之適用。本案如適用大法官釋字第四六九號解釋文，應屬後段所謂：「對於符合一定要件，而有公法上請求權，經由法定程序請求公務員作為而怠於執行職務者」，亦即最高法院七

十二年台上字第七〇四號判例，第四六九號解釋，認為仍有其適用餘地部分。而與前段已無不作為之裁量餘地無關。至於後者裁量收縮理論，¹⁰²吾人於後文討論釋字四六九號解釋時，再加探討。

（二）行政不作為可歸責性

初審意見對「台北市政府人民法人或團體申請案件處理期限表」規定之土地建物買賣移轉登記期限為三天，並不包括土地法第二一九條規定之收回土地而移轉土地。亦即三天之登記期限，並非其應有之注意義務。但認為其它地政事務所對相類似案件，均依地政處函示辦理囑託登記未有延遲情事發生，而本案與相同案件相較，似有違行政平等原則，以此作為行政之疏失認定。按行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，為行政程序法第六條所明定。問題是地政處主張，其無過失之理由，在於處理程序仍有法令疑義，而函請內政部釋示，其延遲係因內政部釋示之延遲，非該處之過失。亦即此種請示是否為差別待遇之正當理由？初審意見以為地政處函請內政部釋示，內政部函釋遲延，此為行政機關內部作業問題，不得作為延遲辦理土地發還事宜之正當理由。此種見解，殊值贊同。初審意見，以地政處對於聲請收回土地之移轉登記作業程序未釐清前，即率爾通知請求權人繳清原受領價款，有無過失，尚有疑義。此種將請求權人之損失，歸責於地政處之通知繳清原受領價款。公務怠於執行職務之國家賠償責任，其可歸責性，釋字第四六九號，只提出「猶因故意或過失怠於執行職務」，對故意過失之判斷基準並無進一步分析。惟該號解釋理由書論及「如法律雖係為公共利益或一般福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象，所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨時，則個人主張其權益因

¹⁰²Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht 9Aufl. 1994. §7 Rn.24. §8 Rn.15.

Drews/Wacke/Vogel/Martens, Gefahrenabwehr, 9Aufl. 1986. S.401ff. 董保成，公權與公務員怠於執行職務而生國家賠償責任之探討，東吳法律學報，第七卷一期，頁13以下；劉宗德，行政不作為之國家賠償責任，收錄「行政法基本原則」，1998，頁323。

公務員怠於執行職務而受損害者，即應許其依法請求救濟。」從此種綜合判斷，可見故意過失之認定，具有客觀化意義。亦即以忠於職務之一般公務人員，在該具體情況下，所應注意程度加以判斷，公務員是否遇見損害之發生，則非所問。按本案，請求權人對土地發還如有公法請求權，主管機關如無正當理由，依過失客觀化法理，而認為具可歸責性。

參、釋字第四六九號解釋

關於國家賠償法第二條第二項後段所稱之「公務員怠於執行職務」，最高法院曾著有七二年台上字七〇四號判例，認為「係指公務員對於被害人個人有應執行之職務而怠於執行者而言。換言之，被害人對公務員為特定之職務行為，有公法上請求權存在，經請求其執行而怠於執行，致自由或權利遭受損害者，始得依上開規定，請求國家負損害賠償責任。若公務員對於公共職務之執行，雖可使一般人民享有反射利益，人民對於公務員仍不得請求為該職務之行為者，縱公務員怠於執行該公共職務，人民尚無公法上請求權可資行使，以資保護其利益，自不得依上開規定請求國家賠償。」此一判例存在，使該條項後段規定適用之機會大為減縮。按公務員怠於執行職務之國家賠償責任，固然不包括反射利益，但上述最高法院判例卻進一步劃地自限，限於有公法上請求權存在，經請求其執行而竟怠於執行，致自由或權利遭受損害者，始得請求國家賠償。至公務員依法應執行之職務，其目的若在保護或增進特定或可得確定人民利益之作用者，如怠於行使職務致損害人民權利亦不得請求國家賠償，自有曲解立法原意之嫌。大法官釋字第四六九號解釋，即在引起社會高度關注之台中衛爾康餐廳火災案及日月潭翻船案發生後，二者皆源於主管機關未能嚴格執法，取締違規，致人民不幸受害。又因法律未明文賦予人民請求主管機關為特定行為之權，不符前述最高法院判例要件，釋字第四六九號則從二方面克服國家賠償之障礙。

一、保護規範理論

釋字第四六九號解釋，開宗明義指出：「法律規定之內容非僅屬授予國家機關推行公共事務之權限，而其目的係為保護人民生命、身體及財產等法益」，亦即所謂「保護規範理論」。¹⁰³換言之，國家賠償責任之成立，「並不以被害人對公務員怠於執行之職務有公法上請求權存在，經請求其執行而怠於執行為必要。」（解釋理由書第二段）而應以各該職務義務規定之「規範目的」為判斷基準，凡法律規定的規範，係為保護人民生命、身體及財產之重要法益，即為「保護規範」。不履行保護規範所課予職務義務，則成立怠於執行職務之國家賠償責任。承認此種保護規範，在解釋理由書第一段並有下列說明：「為因應伴隨高度工業化或過度開發而產生對環境或衛生等危害，以及科技設施所引發之危險，而採取危險防止或危險管理之措施，以增進國民生活之安全保障。倘國家責任成立之要件，從律法規定中已堪認定，則適用法律時不應限縮解釋，以免人民依法應享有之權利無從實現。」

關於法律規範保障目的之探求，在該號解釋理由書第二段亦有進一步說明，「應就具體個案而定，、、、如法律雖係為公共利益或一般國民福祉而設之規定，但就法律之整體結構、適用對象，所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷，可得知亦有保障特定人之意旨時，則個人主張其權益因公務員怠於執行職務而受損害者，即許其依法請求救濟。」

總之，人民如主張公務員怠於執行職務，並向國家請求賠償，首先須主張公

¹⁰³Sach, Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, §50 Rn. 15ff. 20ff. 林三欽，公務員怠於執行職務與國家賠償，行政法爭議問題（下）五南，頁 1124 以下；李惠宗，論行政不作為之國家賠償責任，台灣本土法學第十一期，頁 49。

務員怠於執行職務，而此職務義務須源於保護規範，而非單純反射利益。

二、裁量收縮理論

怠於執行職務之國家賠償責任，除須有保護規範前提外，同時須具備「法律對主管機關應執行職務行使公權力之事項規定明確，該管機關公務員依此規定對可得特定之人所負義務已無不作為之裁量餘地。」之條件。易言之，除了繫爭職務義務須為保護規範外，在個案中公務員已無不作為之裁量餘地。換言之，在具體案件中，公務員之裁量餘地已「收縮至零」，亦即行政裁量權在特殊情況下已收縮至不復存在。此種特殊情況，在解釋理由書第二段亦有說明：因在行政裁量範圍內，僅屬適當與否問題，與違法無關；堆在個別事件中因各種情況考量，「例如：斟酌人民權益所受侵害之危險迫切程度、公務員對於損害之發生是否可得預見、侵害之防止是否須仰賴公權力之行使始可達成目的而非個人之努力可能避免等因素」，「已致無可裁量餘地」，始可請求國家賠償。

肆、結論與建議

公務員怠於執行職務之國家賠償責任，首先須主張怠於執行之職務，源於兼具保障個人權益之「保護規範」，而非單純反射利益。其次，公務員須在個案中因危害之急迫性、受威脅法益之重要性等情況已無不採取特定職務之裁量空間。此外，亦須具備故意過失及因果關係等要件。作為公務員，對怠於執行職務國家賠償責任，大法官釋字第四六九號解釋值得吾人注意者有下列三點：

一、立法目的條款與保護規範

一般公務員，對法規中立法目的條款（大多在法規第一條第二條規定），不論在法律適用、或立法之際（如法律草案擬具、法規命令、自治法規）多予忽略，或聊備一格不予重視。殊不知此種立法目的條款，不僅對其它條文得作為解釋基準，往往亦影響其對是否僅維護公益，或兼具保護個人權益之保護規範之認定，而有怠於執行職務之國家賠償責任之成立可能。因是否保護規範，須由法律整體結構、法律之適用對象、法律所欲產生之規範效果及社會發展因素等綜合判斷。而立法目的條款往往是上述因素參考資料。

二、執行職務與裁量收縮

行政裁量權須不違背法規授權目的與一般法律原則，行政程序法已有明文。同時為因應伴隨高度工業化、過度開發及高科技所引發危害，主管機關有防止與管理任務，在個案中對危害急迫性、受威脅法益重要性往往導致已無不採取特定職務裁量空間。凡公務員均應勇於任事，防範危險之發生。故公務員未能適時適當運用公權力完成任務，即生法律責任。

三、國家賠償法之主要功能

怠於行使職權之國家賠償責任，使吾人認識到其主要功能，在於公務員與行政機關能積極依法行政；而國家賠償法之主要精神，在於危機社會中風險分擔之理念，亦即個人承受之社會危險，轉由納稅人全體負擔，由量能原則分散危險。國家賠償法之適用，應把握此種基本精神，不能拘泥於法律文字與單純概念推演。

第三節 土地徵收補償相關問題

第一部份 論遺產中之既成道路抵繳遺產稅

壹、問題源起

遺產及贈與稅法係我國稅法上唯一承認「得以實物抵繳」之稅法。惟一九九五年一月十三日修正前之遺產及贈與稅法第三十條僅明定：「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核准，分二期至六期繳納；每期間隔以不超過二個月為限，並得以實物一次抵繳。」並未限定「實物」之範圍。然由財政部公布之遺產及贈與稅法施行細則第四十三條卻規定：「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。」是將「實物」限於「須易於變價或保管且未設定他項權利」。

其後，財政部發布（七一）臺財稅字三一六一〇號函釋（下稱第一號函示），認為『納稅義務人申請以遺產中之道路預定地或既成道路土地抵繳遺產稅款者，無論該土地是否已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，均准予抵繳。』將此函釋配合遺產及贈與稅法施行細則第四十三條觀之，不難發現凡屬遺產中之道路預定地或既成道路土地者，均屬易於變價或保管之物，而得准允抵繳。惟財政部於上

開函示作成不久後，隨即於一九八二年十月四日（七一）臺財稅字第三七二七七號函釋（下稱第二號函示）中補充說明前項函示之「既成道路」之定義：「其所稱既成道路土地，係指依都市計畫劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地而言，至非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，不得比照辦理。」

綜觀遺產及贈與稅法、施行細則及上開兩號財政部函釋，吾人不難得知：

1. 遺產中已被劃為道路預定地之土地：為遺產及贈與稅法第三十條之實物，故得抵繳。
2. 遺產中之土地，現為既成道路且已為都市計畫劃為道路預定地者：為遺產及贈與稅法第三十條之實物，故得抵繳。
3. 遺產中之土地，現為既成道路，非經都市計畫劃為道路預定地者：非屬遺產及贈與稅法第三十條之實物，不得抵繳。

在整理過上開見解後，我們不禁要問，上開施行細則及解釋函令是否符合法律優越原則？而既成道路中是否為都市計畫劃為道路預定地，應否做不同的差別待遇？就此，大法官釋字三四三號解釋。

貳、釋字三四三號之內容

一、稅捐稽徵機關依法得認定是否「確有困難」及該實物是否適於抵繳

遺產及贈與稅法第三十條第二項「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核准，分二期至六期繳納，每期間隔以不超過二個月為限，並

得以實物一次抵繳」之規定，明示遺產稅本應以現金繳納確有困難，始得以實物抵繳。是以實物抵繳，既有現金繳納確有困難之前提要件，稅捐稽徵機關就此前提要件是否具備，及其實物是否適於抵繳，自應予以調查核定，而非謂納稅義務人不論在何種情形下不論在何種情形下，均得指定任何實物以供抵繳。

二、「實物」須得變價者方可抵繳，否則造成無意義之保管負擔，即與母法意旨相違

實物抵繳之目的，原在可期待其變為現金，使其結果與以現金繳納同。同法施行細則第四十三條因之設有「納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限」之規定，意指在可供扣押之實物中，有易於變價與不易於變價之分時，應以易於變價者而為抵繳。其中所謂「易於變價」，雖與「保管」同列，而排除稅捐稽徵機關之認定權限。倘其實物雖非不易於保管，但無從變價以供抵繳遺產稅之用者，如許抵繳，則國家反增無意義之保管負擔，即與母法意旨相違。

三、都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路用地，屬不易變價之物，不許抵繳

財政部一九八二年十月四日（七一）臺財稅字第三七二七七號函釋說明「本部（七一）臺財稅字三一六一〇號函釋『納稅義務人申請以遺產中之道路預定地或既成道路土地抵繳遺產稅款者，無論該土地是否已經當地縣市政府列入徵收補償計畫，均准予抵繳』，其所稱既成道路土地，係指依都市計畫劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地而言，至非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，不得比照辦理」，亦係基於同一意旨。其就非經都市計畫劃為道路預定地，而由私人設置之道路土地，所以認為不得比照辦理，乃因該項土

地既非都市計畫中之道路預定地，主管機關並無徵收之義務，即屬不易出售變價之物。自無許其抵繳遺產稅之理

四、施行細則第四十三條及財政部函釋不違憲上開規定及財政部函釋，均為貫徹上開稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尚無牴觸。至納稅義務人之實物除禁止扣押者外，如全部均為不易於變價者，則已無易於變價與不易於變價之分，此時得否以實物抵繳，係於調查核定时，另一應考量之問題，合併指明¹⁰⁴。

多數大法官似以租稅應以現金繳納為原則，而實物抵繳為例外的見解出發，採取例外應加從嚴解釋的立場來對待「實物」的範圍。認為唯有易於變價，不易

¹⁰⁴惟另有楊建華及劉鐵錚大法官之不同意見書，馬漢寶大法官不同意見書。對於該號解釋有完全不一樣的見解。茲將其爭點及意見表列如下：

	多數意見書	楊、劉不同意見書	馬不同意見書
施行細則是否違反租稅法律主義	否	是	認為係以命令限制法律，已屬可議
財政部的第二函示是否違反租稅法律主義	否	是	是
施行細則「易於變價或保管」是否為擇一條件？（抵繳之實物是否可為不易變價者？）	否，應以變價為唯一考慮。	是	是
依都市計畫劃為道路預定地且事實上已形成道路預定地之私人土地，是否為既成道路？得否抵繳？	為既成道路 准予抵繳	為既成道路 准予抵繳	未論及是否為既成道路。但因其為供公共使用屬易於保管之物，准予抵繳。
非依都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路土地，是否為既成道路？得否抵繳？	非為既成道路 不准抵繳	為既成道路 准予抵繳	未論及是否為既成道路。但因其為供公共使用屬易於保管之物，准予抵繳。

此外，學者李建良氏亦認為釋字三四三號對於人民權益之維護，似有未周，且無助於既成道路徵收問題之解決，誠有修正之必要，行政法二○○○（下冊），第二十一章，損失補償，由李建良氏編寫，頁 1510，註 213。

造成政府財政負擔者，方得為抵繳之實物。是以，只有既成道路屬都市計畫中的道路預定地者，行政機關應依都市計畫法第四十八條加以徵收，並予徵收補償，故具有「對價性」。而若納稅義務人願以其做為抵稅之標的，行政機關即可免除未來於預算中編列徵收補償費支出之繁，因而具有「易於變價」的特性。至於非屬都市計畫中的既成道路，因本不須依法加以徵收，故認其不具變價的特性，而不許抵稅。所以，大法官完全是以國家利益為優先的角度思考此一問題，並未顧及到擁有非屬都市計畫中既成道路人民的利益。

參、一九九五年修正後之遺產及贈與稅法

雖然大法官解釋認為既成道路應區分不同情形而做不同對待，但是，於該號解釋後七個月，立法院即增列遺產及贈與稅法第十六條第十二項不計入遺產總額之道路土地：「被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者。」；修正舊法第三十條第二項之「實物」的規定，將其改為：「並准以課徵標的物或其他易於變價之或保管之實物一次抵繳。」

一、第十六條第十二項所指之土地，均係為非都市計畫中之現為通路的私人土地

第十六條第十二項之立法理由為：「按公共設施保留地之所有權人不但保有使用收益之權，且依都市計畫法第五十條之一規定，因繼承而移轉所有權時，免徵遺產稅；而供公眾通行之道路土地，名義上雖為私有財產，惟所有權人事實上已無法使用、收益，且變現困難，所有權人死亡時，並應列入遺產課徵遺產稅，顯失公允，爰參酌都市計畫法第五十條之一規定，增訂經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者，不計入遺產總

額，免課遺產稅。¹⁰⁵」

由立法理由中可知，在修正遺產及贈與稅法以前，僅公共設施保留地不計入遺產總額，而公共設施保留地免徵遺產稅之法源，為都市計畫法第五十條之一之規定：「公共設施保留地因依本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」立法者為避免對公共設施保留地及供公眾通行之道路土地大小眼，而造成不公平的情形，方才於遺產及贈與稅法中加以增列第十六條第十二項。

所謂公共設施保留地，係指都市計畫地區範圍內，經劃設為公共設施使用之土地而未經開闢或使用之公、私有土地而言¹⁰⁶。產生公共設施保留地的原因在於都市計畫雖劃定公共設施用地，但因各項公共設施措施，非於短期內所能一一投資辦理完成，故需依先後緩急，分區為有計畫的建設發展。因此，經都市計畫預為劃定公共設施之用地，勢必有保留徵收及限制建築的規定¹⁰⁷。是以，吾人以為凡經都市計畫劃為道路之土地，不論是否現為道路，均屬公共設施保留地，而應適用都市計畫法第五十條之一之規定，免徵遺產稅。

所以，此處之立法理由所稱之「供公眾通行之道路用地」既係相對於與公共設施保留地而言，應係非公共設施保留地，換言之，即為「非經都市計畫劃為道路預定地之現供通行之私人土地」。亦即第十六條第十二項之「被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地」應指「現供通行之私人土地而非經都市計畫劃為道路預定地者」。

¹⁰⁵遺產稅及贈與稅法部分條文修正草案，審查會修正草案條文說明。且行政院修正草案說明總說明中亦明白宣示此條修正係為「維護租稅公平」。請參閱，立法院公報，第八十三卷，第八十三期，院會紀錄，頁 129、176。

¹⁰⁶來璋著，台灣公共設施保留地問題，台灣商務印書館印行，1975 年 11 月初版，頁 2。

¹⁰⁷公共設施保留取得方式之反映分析，台灣省政府新聞處編印，1990 年 6 月，頁 1。

二、明示將課徵標的物列為得抵繳之實物，並將原施行細則的易於變價或保管之物亦明列於遺產及贈與稅法中

遺產稅係因被繼承人遺有財產，繼承人因取得該項遺產而獲得利益，乃對於繼承人所獲得之遺產利益課徵稅捐。惟繼承人本身原有之資力，恆因人而異，有得以本身原有之資力繳納遺產稅者，亦有本身原有之資力不足，必須處分其所繼承之遺產，始得繳納遺產稅者，遺產及贈與稅法第三十條第二項乃係體恤納稅義務人原有之資力不足所作之規定。惟原同條項後段「並得以實物一次抵繳」，就稽徵機關而言，乃係「代物清償」之公法上強制契約，遺產稅係針對「遺產課稅」，以遺產中之實物抵繳，乃極為合理之事。因此，納稅義務人經稽徵機關認定繳納現金確有困難，而願以課徵標的物中之實物抵繳者，依強制契約之本旨，主管機關應不得拒絕。但實務上，每有納稅義務人因其本身原有之資力不足，欲以其所繼承之遺產抵繳稅款，稽徵機關以該法施行細則第四十三條需「易於變價」或「易於保管」而拒絕之。造成納稅義務人需變賣其他財產或甚無其他財產可供變賣而坐困愁城，為解決此一問題，應將「課徵標的物」可抵繳稅款明定於法條中。關於人民權利義務之事項，應以法律定之，應以法律規定之事項，不得以命令定之，中央法規標準法第五條第二款及第六款分別定有明文。現行法第三十條第二項關於納稅義務人得抵繳之「實物」範圍並未設限制，但該「實物」範圍為何，乃涉及人民之「抵繳權利」之事實，自應以法律規定，不得以命令定之。故目前同法施行細則第四十三條規定，申請抵繳稅款之實物，以「易於變價」或「易於保管」，此係以命令限制法律，有違「租稅法律主義」，故應將之明定法條中¹⁰⁸。

由上述說明，可知現行法承認舊施行細則之「易於變價或保管」之要件，惟

¹⁰⁸ 立委郭廷才等二十四人「遺產及贈與稅法第三十條及第五十九條修正草案」說明，立法院公報，第八十三卷，第八十三期，院會紀錄，頁176、177。

為避免違反租稅法律主義，故將之明定於法條中。又，由上述立法說明之意旨觀之，立法者認為所謂的「課徵標的物」就是「遺產」，並無意將「遺產」中依本法第十六條不計入遺產總額者，排除在「課徵標的物」的概念之外。

三、小結

由新法修正之立法理由及說明中，我們可以明確知道，立法者不願在課徵遺產稅時將既成道路的概念一分为二。不論是否是「遺產中依都市計畫劃為道路預定地且事實上已形成道路預定地之私人土地」，或是「遺產中非依都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路土地」均不應課徵遺產稅，且均應為得抵繳之實物，如此方才能符合「租稅公平原則」，落實對於人民財產權的保障，可謂是以積極立法來推翻前開大法官第三四三號解釋見解，轉而贊同該號釋字中不同意見書的見解，實值贊同。

肆、修正後遺產及贈與稅法施行細則相關條文之商榷

一、修正後施行細則第四十三條之一及四十四條

隨著遺產及贈與稅法第十六條第十二項及第三十條第二項之修正，財政部亦於其後修正舊有之施行細則。

1. 因已將第四十三條¹⁰⁹之內容列於遺產及贈與稅法中故刪除之。

2. 增列第四十三條之一：「本法第三十條第二項所稱課徵標的物係指依本法規定計入本次遺產總額 並經課徵遺產稅之遺產 。」

¹⁰⁹納稅義務人依本法第三十條第二項規定申請抵繳稅款之實物，以易於變價或保管，且未經設定他項權利者為限。

3. 修正第四十四條，其中第一項規定為：「被繼承人遺產中依都市計畫法第五十條之一免徵遺產稅之公共設施保留地，納稅義務人得以該項財產申請抵繳遺產稅款。」

二、施行細則第四十三條之一及四十四條適用結果

依前所述，依修正後之遺產及贈與稅法，「既成道路」若為遺產者，均可作為實物加以抵繳，但是根據財政部其後所發布之新施行細則，結果卻大異其趣。

依修正後施行細則第四十三條之一，所謂的「課徵標的物」限於計入本次遺產總額，並經課徵遺產稅者。倘如此，則遺產中凡屬遺產及贈與稅法第十六條不計入遺產總額者，即非屬課徵標的物，從而不得以修正後遺產及贈與稅法第三十條第二項之「課徵標的物」為由，申請抵繳。

遺產中「非依都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路土地」，因屬於遺產及贈與稅法第十六條第十二款之：「被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者。」，不計入遺產總額，而非屬遺產稅之「課徵標的物」，不得以遺產及贈與稅法第三十條第二項之「課徵標的物」為由，申請抵繳。而僅得依其是否符合該條項之「易於變價」或「易於保管」的要件，來加以認定。

如此一來，將使立法者欲使所有遺產中之既成道路均准予抵繳之美意落空。蓋財政部借由施行細則第四十三條之一對「課徵標的物」加以定義，來限制得加以抵繳之實物的範圍，對於遺產中「非依都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路土地」得否抵繳，回復到修正前的「是否易於變價或保管」的要件。而是否易於變價或保管，依釋字三四三號，非屬擇一條件，而僅須以是否「易於變價」

為認定標準」，而「非依都市計畫劃為道路預定地而由私人設置之道路土地」，因屬不易變價之物，故不得抵繳之。

相對地，被繼承人之遺產中若有「依都市計畫劃為道路預定地，且事實上已形成道路使用之土地」，依修正後施行細則第四十四條第一項規定，因屬依都市計畫法第五十條之一免徵遺產稅之「公共設施保留地」，納稅義務人即得以該項財產申請抵繳遺產稅款。且不須經過「是否易於變價或保管」的要件審查，一律均得為之。因此，使得遺產中之「既成道路」得否做為實物抵繳，又復到修正前釋字三四三號所認可之財政部兩號函示，區分是否依都市計畫劃為道路預定地，而有不同之結果。

簡言之，經由修正後的遺產及贈與稅法第十六條第十二項、第三十條第二項及施行細則第四十三條之一、第四十四條的適用結果，使得既成道路的實物抵繳均回復到未修法前的狀態，可說是立法者修法時所始料未及的。

三、施行細則第四十三條之一及第四十四條之檢討

(一)施行細則之性質

中央法規標準法第三條規定：「各機關發布之命令，得依其性質，稱規程、規則、細則，辦法、綱要、標準、或準則。」行政程序法第一五〇條：「本法所稱法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。法規命令之內容應明列其法律授權之依據，並不得逾越法律授權之範圍與立法精神。」遺產及贈與稅法第五十五條：「本法施行細則，由財政部定之。」遺產及贈與稅法施行細則第一條：「本細則依遺產及贈與稅法第五十五條定之。」是遺產及贈與稅法為不論就其形式或實質均為法規命

令。

（二）施行細則第四十三條之一違反法律優越原則

所謂的法律優越原則，乃指行政行為或其他一切行政活動，均不得與法律相牴觸。此處之法律指形式意義的法律，亦即指憲法第一七〇條經立法院通過總統公布之法律。法律優越不僅為學理上之原則，亦為我國法制所確認。如法第一七一條第一項：「法律與憲法牴觸者無效」，第一七二條：「命令與憲法或法律牴觸者無效」等。法律優越原則旨在防止行政行為違反法律，為達此目的須具備兩項前提：一係確認規範之位階性，法律固然得授權行政機關發布命令，即所謂授權命令。此類命令亦有補充法律之效力，但終究係行政部門之行為，仍應受法律優越之限制，不能認為有法律之授權，即不生牴觸上位規範的問題。一係法律須有具體而明確之內容，一旦違法並有制裁之效應出現¹¹⁰。我國稅法實務上對於就違反法律優越原則者，大法官多以「有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨」（釋字二一〇號理由書）、「法規命令不符法律之立法精神」（釋字一九五號）、「與法律意旨不符」（釋字二一八號）¹¹¹。是凡屬違反立法意旨及立法精神之授權命令，即屬違反法律優越原則。而立法意旨及其精神之探求，除求諸於立法理由（說明）外¹¹²，尚須求諸於立法院公報中立法委員諸公們討論，茲將立法委員與財政部官員間相關重要討論臚列如下：

主席：本席請教次長，您在 台財稅第三一六一〇號函說明，道路預定地或既成道路均可抵繳，現在的爭執點在於私設巷道¹¹³。

財政部次長：並不是爭執點，私設巷道確實可以抵繳，只是有優先順

¹¹⁰ 吳庚，行政法理論與實用，第六版，頁 81、83。

¹¹¹ 同註 7，頁 152、154、155。

¹¹² 立法說明，請參閱本篇參、（二）；

¹¹³ 此處所指的私設巷道，由其上下文可知，應為「遺產中之土地，現為既成道路，非經都市計畫劃為道路預定地者」。

序的問題。

主席：政府劃定的都市計劃用地，當然可以優先抵繳，既成道路土地也可抵繳，而私設巷道，非屬都市計劃用地，是個人因增加土地使用效益方便進出所設的。政府認為這種私設巷道，沒有必要取得，也無法徵收，那可否抵繳？

財政部次長：如果沒有其他財產，只有私設巷道，可以抵繳。但若有其他財產，比如現金，有優先順序的問題，就不可以抵繳，當然公共設施保留地，是絕對優先抵繳的。¹¹⁴

財政部次長：財政部的原案與郭委員等的提案，對於課稅標的物均可抵繳，唯一的差距，仍是優先順序的問題，若依照郭委員等的提案，就完全沒有優先順序可言，任何屬於遺產的部分，都可以用來抵繳。但我們希望是就課徵標的物來抵繳，不屬於課徵標的物者，就不能實物抵繳。

財政部次長：我當然承諾會修改細則，但是郭委員等的意見仍與我們的想法有差距，我們強調的是優先順序的問題，所以在修改細則時，我們會把優先順序列在細則之中。¹¹⁵

財政部次長：可否修正為：「並准以課徵標的物或遺產中其他易於變價。」？遺產中之實物才可抵繳，非遺產中便不允許。

郭委員廷才：「准以標的物」便就是指遺產，其他易於變價或保管的實物是指遺產外由財政部認可抵繳的財產。

財政部次長：抵繳遺產稅只能以遺產為主，不可超過遺產以外的範圍。

郭委員廷才：遺產不足抵繳得變賣房屋的情況下，可能造成父親去世後反而無屋可住，對有錢人來說可能無所謂，但對地方

¹¹⁴立法院公報，第八十四卷，第一期，委員會紀錄，頁 33。

¹¹⁵ 同前註，頁 35。

窮苦人家而言有著相當嚴重的後果，應多加考慮此問題。

主席：若抵繳之實物財政部不認可，則可要求再以其他財產來抵繳，現按郭委員廷才原始提案內容為：「向該管轄稽徵機關申請，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。」

請問各位，有無異議？（無）無異議，修正通過。

由立法說明可知，立法者的修法動機在於擴大遺產稅實物抵繳的範圍。既然遺產稅係對「遺產」課稅，若有現金繳納之困難時，自應得以「遺產中之實物」加以抵繳。其次，由上述修法時相關討論亦不難得知，遺產及贈與稅法修法時第三十條第二項規定，係依立法委員原始提案修正通過，是以所謂「課徵標的物」，應指「遺產」，而非指「計入遺產稅之總額並經課徵遺產稅之遺產」。再者，該施行細則係違反立法者考量人民利益擴大實物抵繳範圍至全部被繼承人之遺產的立法目的，反而著重於國家立場，以施行細則第四十三條之一的規定將遺產中非經都市計畫劃為道路預定地之私人土地排除在外，並以施行細則第四十四條對於公共設施保留地一律准予抵繳的方式設立先後順序，違反實質課稅公平原則。從而其已實質變更法律之內容，屬增加法律所無的限制，造成不計入遺產額之遺產中非都市計畫中之既成道路不得抵繳的情形，與母法之立法精神相違背，違反法律優越原則。

（三）施行細則第四十四條之適用結果違反平等原則

平等原則是從憲法第七條而來，也稱為禁止差別待遇原則，意指行政權之行使，不論在實體上或程序上，相同事件應為相同處理，非有合理正當理由，不得

為差別待遇¹¹⁶。然平等原則並非保障絕對的、機械的形式平等，而係保障人民在法律上地位的實質平等，故法律或相關機關就個別案件事實上之差異及此法目的，作合理之不同處理，並不違背憲法之意旨¹¹⁷。是平等保護本即表現在禁止不合理的差別待遇上，如何區別不違反平等權保護的「合理差別待遇」以及侵害平等權的「不合理差別待遇」即成為重要之課題¹¹⁸。而國內通說之判斷基準為 1. 事實狀態確有不利的差異存在 2. 事項的本質有必要予以差別待遇 3. 採取差別待遇是為追求實質平等的正當目的 4. 差別待遇的方式、程度，須為社會通念所能容許，同時不能出現逆差別待遇，形成另一種不平等¹¹⁹。

1. 事實狀態確有不利的差異存在

劃為都市計畫之道路預定地之既成道路，因屬公共設施保留地，故得依該施行細則抵繳遺產稅；而非為都市計畫道路預定地之既成道路，因非遺產標的物，故須視是否易於變價或保管來決定，符合事實狀態確有不利的差異存在的要件。

2. 事項之本質無予以差別待遇之必要

既成道路不論是否已經劃為都市計畫道路預定地，均為私人土地，且其所有權人對土地均已無法自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益¹²⁰，故本質上均同為公眾通行之道路，並不因是否劃為都市計畫之道路預定地而有差別待遇之必要。

¹¹⁶ 行政法二○○○（上冊），翁岳生等編，頁 128；行政程序法實用，蔡茂寅等四人合著，學林出版，頁 25。

¹¹⁷ 翁岳生，釋字四五五號協同意見書。

¹¹⁸ 現代憲法論，許志雄等五人合著，元照出版社，1999 年 9 月，初版一刷，頁 104。

¹¹⁹ 行政程序法實用，蔡茂寅等四人合著，學林出版，頁 26。

¹²⁰ 釋字四○○號解釋文。

3. 採取差別待遇不能達到租稅公平的實質平等的正當目的

更有甚者，因公共設施保留地不但得不計入遺產額，抑且得依施行細則第四十四條抵繳遺產稅，故被繼承人的遺產中若有已劃為都市計畫中道路預定地的既成道路時，享有雙重優惠；而新修正之遺產及贈與稅法第十六條第十二款之「被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者」，係針對都市計畫法第五十條之一僅對公共設施保留地不課徵遺產稅所造成之不公平現象而為之補救，雖得不計入遺產額，但因施行細則第四十三條之一對於「課徵標的物」加以限縮定義，致不能做為抵繳之實物，再加上施行細則第四十四條未規定其得抵繳遺產稅，兩相加權，使得遺產及贈與稅法第十六條第十二款之土地，完全無法抵繳遺產稅，致該款修正理由「租稅公平原則」之目標無法達成。是故在「等者等之，不等者不等之」的實質平等概念下，若「等者不等之」即有違追求實質本等之正當目的。

4. 差別待遇的方式、程度，不為社會通念所能容許，同時亦出現逆差別待遇，形成另一種不平等

最後，由於遺產稅及贈與稅的課稅，除了財政稅收的目的外，尚有平均社會財富之目的，如僅著眼於財政稅收之立場，造成繼承人因繼承不易變價時，如其財產不能抵繳而需變賣其他財產或甚而無其他財產變賣而深感困擾，演成社會問題時¹²¹，此種差別待遇的方式、程度即不為社會通念所許。而且，依遺產及贈與稅法第八條第一項：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」造成無錢繳遺產稅之繼承人，只好到處借貸或變賣自己的財產，有錢的人趁機殺價，買進繼承人的財產，造成有錢的人更有錢的情形，形成逆平等，更

¹²¹ 黃振國，王進祥，談遺產稅的實物抵繳 - 兼評司法院大法官會議釋字第三四三號，現代地政，1994年7月，頁7-10。

加深了原有貧富不均的情形。

5. 小結

吾人以為，基於實質平等的內涵以及修法為達「租稅公平原則」落實之旨，上開施行細則第四十四條其適用的結果將違反平等原則。

伍、結論

行政機關對於遺產稅的徵收，向來是希望能貫徹租稅債務為金錢給付債務之本質，原則上應以現金繳納，例外情形方才考量納稅義務人對此偶發之債務容有繳納困難之情事，而准以實物抵繳。且又因遺產及贈與稅之稅收，依財政收支劃分法第八條第二項規定，在省應以百分之八十給縣（市），在直轄市應以百分之五十給直轄市，如繼承財產中有易於變價及不易變價之財產時，納稅義務人如提供不易變價之財產抵繳，此等財產無從變價供地方政府作稅收之運用，將造成地方之施政困擾，亦增加處理該項實物之費用之故，而嚴格限制「實物」的內涵，盼能將「實物抵繳」對國家的負面效果減到最低¹²²。大法官會議解釋第三四三號雖然完全支持財政部函釋的內容，惟其後遺產及贈與稅法的修正，目的即在排除釋字三四三號的效力，使得所有的「既成道路」均能一視同仁地主張實物抵繳。然而財政部巧妙地利用施行細則對於「課徵標的物」加以定義的方式，直接排除立法者所意欲達到的修法目的，成功地將釋字三四三號的內容死灰復燃。此種乾坤大挪移之法，難謂無牴觸法律優越原則及平等原則之情事，應予檢討改進。

¹²²立法院財政委員會第九次會議紀錄，財政部次長王政一之發言。立法院公報，第八十四卷，第一期，頁 30。

第二部分 論徵收與財產權之限制

壹、前言

我國憲法第十五條規定：「人民之生存權、工作權及財產權¹²³，應予保障。」明定財產權對於個人的重要性，但其亦非絕對不受限制，需受有社會義務和公共利益之限制。就憲法有關的規定而言，首先財產權的限制必須符合憲法第二十三條的法律保留原則與比例原則的要求；其次，憲法第一百零八條第十四款亦將公用徵收列劃為中央與地方的立法權限項目之一（其代表可限制人民之財產權）。但所謂的公用徵收與財產權限制有何不同，及財產權所應負的社會義務界線，憲法並沒有說明。本文首先就「公用徵收」之概念及其演進作一介紹，區別出其與「財產權限制」在概念上有何不同，進而介紹通說的區分標準區分：「特別犧牲說」，唯本文認為依照特別犧牲說，並無法具體的提供我國就實務上區別兩者之差異，而僅能依照個案在概念上空泛的操作，故本文擬介紹美國之準徵收制度為使在「公用徵收需補償」和「單純財產權之限制無須補償」間，有一明確之檢驗標準，說明何種財產權之限制已超出社會義務之界線而須補償，而何種財產權限制則否。並以既成道路¹²⁴之公用地役關係為例加以檢討。

貳、公用徵收與財產權限制之區別

¹²³ 財產權在我國仍認為係自由權之一，財產基本權立即表示人民有財產自由權，人民可以自由的擁有、使用並處分其合法取得之財產，人民得以主張其財產權之利益之法律上效力，國家機關不得加以侵害之權利，此種權利不專指所有權，亦包括物權、債權等私法上權利，以及礦業權、漁業權、專利權等公法權利在內（詳見葉百修，「從財產權保障觀點論公用徵收制度」一文，第119頁）。

¹²⁴ 本文所稱之既成道路係指大法官會議解釋釋字第四00號中所指之私有土地而公共用物性質之法律關係，而非依建築法規及民法之規定，提供土地做為公眾通行之道路，或因時效而形成之既成道路。

一、公用徵收之概念及其演進：

公用徵收概念源於羅馬時代，其由於當時之國家型態缺乏一統之公權力，君主高權之行使需要受制於臣民之既得權，但由於公權力之概念逐漸形成，遂認為既得權並不具有不可侵犯性，只要具有高權之高權者，即可對於既得權予以侵害，此種高權之高權即稱緊急權」(*jus eminens*)¹²⁵，而此種緊急權即為當時認為是國家徵收之基礎。但此時一直到十七、十八世紀，荷蘭學者 Hugo Grotius 提出財產權具有關於個人利益之一般權能及為公共福祉而優於一般權能之特別權能，並說明公共福祉固然大於個人利益，但臣民之既得權如因公益而受損害時，應由公共財產予以補償¹²⁶。唯此時君主若要侵犯人民之財產權，只要基於公共用途，並給予補償而不需要有法律依據。直至法國大革命，於人權宣言中明訂：公用徵收需依法律始得為之」之條件後，公用徵收始成為憲法上之法律制度。

而此思想為德國所繼受，分別於徵收法典或憲法中明訂公用徵收之條件，到這時均認為為特定公益事業之需要，得依據法律規定徵收私有所有權，但應給予補償，故公用徵收之特徵在於依據法律規定做成行政處分，將私有所有權（尤其是土地所有權）予以徵收後，移轉於具有公益性之事業，但應給予補償之原則沒有改變。此種概念即為學者所稱「古典徵收概念」¹²⁷。而後於威瑪憲法時期，於第一百五十三條明訂所有權具有社會義務，如因「公益」上之需要，即可直接以法律或依據法律規定以行政處分對私有財產予以限制或剝奪，不再侷限於「為特定公益事業之需要」（有學者指出以公益徵收取代公用徵收），且所徵收的範圍也不限定於土地等有體物，尚擴及到具有財產價值的私法權利，而對於因公用徵

¹²⁵ 關於緊急權之概念，在十二世紀即有之，但在十六世紀以前，一般認為「侵害私權只能基於公共用途（*publica utilitas*）始得為之，然應支付補償金，並對其侵害分為公法上之侵害及其他侵害兩種。引自葉百修，「從財產權保障觀點論公用徵收制度」，第 74 頁，註四。

¹²⁶ 參照葉百修，同註 1 前揭文，第 57 頁。

¹²⁷ 陳新民，「財產權的限制與公益徵收之概念-美國法上之探討」，收錄於「憲法基本權利之基本理論」上冊，頁 314-320。

收所產生之損失，只需給予適當補償即可，必要時甚至可依聯邦法律排除其適當補償，而為「擴張之徵收概念」。¹²⁸而威瑪憲法下之擴張的徵收概念，仍為西德之基本法所繼受並續於發展。

二、公用徵收之性質：公用徵收之性質，在學說上大致有私法說及公法說兩種，今就此兩種學說分述如下：

（一）主張私法說的學者又分別因所持之觀點不同而又分為強制買賣說與狀態債務說：

1. 強制買賣說：主張此說之學者認為國家是興辦事業人所行使之徵收權並非高權，國家之主體為國庫，並認為公用徵收與買賣不同之點在於徵收需建立在法律所認定的公益基礎下，被徵收人欠缺出賣之意思表示。但由於前提是此一強迫買賣係基於公益，故本身就依法律賦予一個不需具備同意的必要買賣之要件特色。公用徵收中之買賣，並非依據所有人之意思，而是依據法律或法官之宣告，所有人在事前或事後才被強制買賣，而其中關於買賣契約中所需具備的出賣人之意思表示，則有法律或法院來彌補。¹²⁹

2. 狀態債務說：主張此說之學者雖認為與強制買賣說有大致相同之意義與界線，但其係欲克服強制買賣說中買賣契約中強加虛構的構成面。其主張在公用徵收中物或物上權利之取得應先取得物或物上權利之請求權之取得，因此公用徵收所生之物權關係，因先探討其債務關係之存在。對此債務關係而言，其發生之時，在徵收人與被徵收人間之意思表示無法一致時，即無由成立買賣關係，而只能發生某種狀態所生之債務關係，此種狀態為存在於被徵收人及公益事業之間，但由於該物為實現公益所必要，故被徵收人負有將該物讓與公益事業之義務，行

¹²⁸ 參照葉百修，前揭文，第 75 頁，註十一：Maurer, aao. S.549.；陳新民，同註 3 前揭文，頁 320-323。

¹²⁹ 參照葉百修，同註 1 前揭文，頁 60，此說為德國學者 Haberlin 所主張。

政機關所做之讓與決定（即徵收處分）並不產生義務，只是加以確認。故認為此種債務關係為一種準契約債務關係。¹³⁰

（二）公法說：主張公法說的學者主張公用徵收具有公法性質者，主要是基於「公用徵收不適用買賣原則，所有權之移轉具有不問被徵收人的意思之單方性的特色」以及「徵收手續是由於公益事業之認定，多由行政機關為之」（關於此一觀點，有學者認為應由法律認定是否有關公益而非交由行政裁決。唯不管如何，其皆為國家公權力之表彰。）等兩個觀點以建立。

（三）小結：強制買賣說是基於「取得一份代價而轉讓自己所有物」之觀點，認為徵收與買賣無異；並以補償是公用徵收時，所有權人對於徵收人所提價格之承諾，但此承諾並非基於所有權人自由出賣意思之表示，而是由法院依法裁判，並以該裁判視同所有權人之出賣意思為其理論之依據。但從該說所導出之歸結，實與實定法制相矛盾，¹³¹故不可採。而關於狀態債務說因僅修正強制買賣說中，以法院之裁判視同被徵收人之出賣意思表示此點主張，故其仍有有其相同之缺點，亦不可採。故本文贊同目前德國及我國法制上之通說，認為公用徵收實為具有公法之性質，採取公法說。即公用徵收是直接依據法律或依據法律規定，以行政處分對於徵收標之物之強制取得。

二、徵收與財產權限制的區別標準：

¹³⁰ 參照葉百修，同註 1 前揭文，頁 61，此說為德國學者 G.Meyer 所主張。

¹³¹ 因為：

1. 徵收補償並非徵收標之物之買賣價格，而係為使被徵收人能以該補償取得與被徵收物相等值之物，以保障其財產權。
2. 縱承認公開徵收是強制買賣，因承認補償之事先性，因為依照買賣契約之性質，徵收人亦僅能再支付價金才能取得所有權。
3. 另被徵收人亦無如一般買賣契約中之出賣人負有一瑕疵擔保責任，也不負交付義務。

（一）特別犧牲說：

在徵收補償制度的發展上，事實上與財產權概念的演進有關，在十九世紀中葉，德國各邦憲法已相繼規定財產權與公用徵收制度，而損失補償也被用作調和財產權保障與公用徵收的方法。其內容主要是以土地作為徵收之客體，且只有當土地之所有權由私人移轉給國家，亦即只有在產生權利變動的結果時，國家才負有補償之義務，此即為前述所稱之「古典徵收概念」，但自威瑪憲法以來，對於財產權之保障範圍，已自所有權擴張至所有具有財產價值之私權利，因此徵收之範圍也不再限於土地等有體物，尚擴及到具有財產價值的私權利，此即為「擴張的徵收概念」。但是威瑪憲法與基本法也承認財產權具有社會義務性，立法者可以基於公共利益的需要，對財產權加以限制而不必給予補償，因此如何區分徵收與財產權之單純限制即成為問題。

對於此項爭議，學者 Anschutz 首先提出「個別處分理論」作為標準。此說認為徵收之要件是對特定個人或是可得確定之一群人之財產之侵害」。亦即，本說認為上若法律概括規定人民的某些財產應負何種義務，則此時係屬於基於財產權之社會義務性所為之限制。若是針對個別的特定的個人或是少數人的財產權進行限制，則構成徵收而必須給予補償。¹³²「個別處分理論」在威瑪時期成為通說。而在第二次世界大戰後的基本法時代，仍舊沿襲威瑪時代的擴張徵收概念。德國聯邦普通法院在一九五二年肯定「個別處分理論」，並加以修正。法院認為徵收是使少數人的財產權受到侵害，也就是使少數人為了公共利益而犧牲，因此違反了憲法所保障的平等權。基於負擔均分原則（Lastungsausgleich），必須給予補償。至於基於財產權之社會義務所為之限制，則是一般性的規定，並無特定之受害人，因此不必給予補償。此說即為「特別犧牲說」，其後一直為德國聯邦普通

¹³² 陳新民，同前註 3 前揭文，頁 327-328。

法院所沿用至今。¹³³

然而，德國的學界也意識到特別犧牲說在實務上的操作，仍然無法充分解決區分上的問題。因此，學者與實務紛紛提出許多標準以利區分。¹³⁴例如以限制財產權之程度來區分徵收與財產權之限制。亦即以該限制之嚴重性、效果及持續性等作為判斷標準。如果只是輕微的損害，則可以期待人民忍受之。只有在對財產權的嚴重侵害，才會構成徵收。其稱為「可期待理論」或「嚴重度理論」。次為德國聯邦行政法院所採，但學界亦有批評此說無異將規範上的界線由事實上之界線所取代。不過亦有支持此說之學者認為此說可與「特別犧牲」說產生互補，亦即特別犧牲與侵害的嚴重程度並非相對之概念¹³⁵。因此法院往往綜合各種區分標準，而以侵害的強度及嚴重性來判斷管制措施是否違反平等原則而構成特別犧牲

¹³⁶
。

德國聯邦普通法院所建立的區分徵收與財產權限制的標準，在德國的實務與學說上居於重要的地位。唯聯邦憲法法院在一九八一年的「無償提交出版品義務裁定」¹³⁷與「濕採石裁定」¹³⁸兩項裁判時對於聯邦普通法院的區分架構有了重大改變。亦即聯邦憲法法院認為負有補償義務的政府管制，並非僅限於公用徵收而已，因為公用徵收係以「剝奪」人民財產權為目的，而其他以確定或限制財產權內容為目的的管制措施，即便其限制強度構成特別犧牲而必須給予補償，其在概念上仍不可等同於「公用徵收」。¹³⁹

¹³³ 陳新民，同前註 3 前揭文，頁 328-329。

¹³⁴ 陳新民，同前註 3 前揭文，頁 329-334；李建良，損失補償，收於行政法二 000，翁岳生主編，頁 1208-1209。

¹³⁵ 陳新民，同前註 3 前揭文，頁 330-333。

¹³⁶ 李建良，同前註 10 前揭文，頁 1209。

¹³⁷ 同前註 12

¹³⁸ 同前註 12

¹³⁹ 李建良，同前註 10 前揭文，頁 1212-1214。

（二）檢討：

我國通說所採取的財產權理論係繼受於德國之憲法教義，認為財產權的保障方式有制度性保障與個別性保障兩種。前者指出財產權的具體內容應由立法者形成，並將法律所建構出的制度加以保障¹⁴⁰，而後者則謂財產權具有對抗行政權與立法權的防衛性功能¹⁴¹。當然，財產權除了其本身有得主張之權利外，仍有社會義務之層面，其內容由立法者規定（如租稅法律）。雖然立法者擁有形成財產權內容與規定社會義務之權利，但為了防止財產權被淘空，當限制的程度侵入財產權的本質內涵時，係違反平等原則而構成特別犧牲時，政府應辦理徵收給予補償¹⁴²。亦又學者認為為了減少概念上之爭議，應仿效德國聯邦憲法法院的見解，以古典徵收的概念來界定公用徵收，亦即只有當徵收標的發生「權利移轉」時才構成徵收，因為此時權利既然遭到剝奪，當然構成特別犧牲，而必然須給予補償。至於其他的財產權限制，則因尚未達到權利剝奪的狀態，所以無法轉成公用徵收，至於是否必須補償，再引用特別犧牲理論，視其侵害程度是否達到特別犧牲而定¹⁴³。本文亦支持此種見解。亦即，公用徵收與財產權之限制間的區別僅僅在於是否已達所有權之剝奪，而對於國家是否要對被徵收人或被限制人進行補償，則以特別犧牲理論檢視之。¹⁴⁴

惟由於我國憲法在財產權的內涵解釋上並未明確說明，往往由法院就個案認

¹⁴⁰ 憲法保障財產權，除了給予人民主觀公權力（個別性保障）之外之外，也責成國家以立法方式，設計一套私有財產制的運作規範。因此國家有義務制訂法律，保障「私有財產制度」。其必要之作為包括：定義財產權範圍，作為修改財產權與經濟競爭遊戲規則之手段；仲裁有關規則之紛爭；強制契約之履行；提供貨幣制度等。在我國例如釋字第三八六號解釋即將「掛失止付」認定是無記名證券之私法制度的重要制度性保障。

¹⁴¹ 即坊間所稱之「主觀公權力」，依此，國家若對人民的財產權有所侵害，人民得請求除去侵害。如釋字第四〇六號解釋，即清楚地體現了財產權的主觀公權力之面向。

¹⁴² 在此部分所指之徵收應係指「擴張的徵收概念」，即不限於財產所有權之移轉，而包括了對於財產權的限制。

¹⁴³ 李建良，同前註 10 前揭文，頁 1221-1222；頁 1260-1262。

¹⁴⁴ 唯所謂之公用徵收，既已剝奪了被徵收人對於被徵收標的物之所有權，因而喪失了所有的管領能力，可謂國家行為中程度最重之侵害，而依本文前述無論德國實務或我國實務均認為屬於特

定，故雖然承認了上述有關財產權的保障作法，但在實際操作上卻往往在個案中未具體說明侵害何種權利或其程度，僅以「制度性保障」、「個別性保障」、「社會義務」或「特別犧牲」等流於簡單且抽象性的概念下去操作。亦即即使以特別犧牲說作為有關財產權限制補償之認定標準，並以上述所謂「嚴重性理論」去判斷是否構成特別犧牲，仍然有其問題。即「特別犧牲」雖構成財產權之限制的補償理論依據，但吾人卻僅能在概念上空泛的操作。

參、美國之財產權限制制度-概論準徵收制度¹⁴⁵

一、公權力行使限制私有財產權：美國對於政府加諸於財產權的限制之權利稱為警察權（police power）¹⁴⁶，最廣義之警察權包含最高主權政府基於統治行為之所有權力，也就是公權力，美國聯邦政府公權力之行使受到美國憲法第五增補條款之限制：任何人不得未經正當法律程序被剝奪生命、自由或財產，私人財產非經公平補償不得加以徵收做公共使用¹⁴⁷。州政府公權力之行使受到州憲法和美國憲法第十四增補條款之限制，該條規定：州不得未經正當法律程序剝奪任何人

別犧牲。故所謂特別犧牲的檢定模式變成僅在所謂的財產權之限制中有發揮作用的餘地。

¹⁴⁵ 在介紹美國準徵收之制度前，本文認為有必要先就美國徵收與準徵收間之關係加以說明：美國法徵收的用語是 eminent domain，傳統上指取得私人財產供公共使用之權利（the power of the state to take property for public use），此種徵收權利被認為是最高主權政府基於統治行為所得行使之權利之一，eminent domain 是物理上取得私人財產權，和 inverse condemnation 不同，後者係指無正式的徵收權行使而人民因此受到侵害請求價值損失補償之情形，而此情形就是本文所稱之準徵收。其關係可由以下示之：

最廣義警察權（公權力）：一、徵收：必須有補償

二、警察權：1 財產權限制或干涉：（1）合理範圍內係合法的無須補償（為財產權之社會義務）

（2）限制太過份則違反保護財產權之精神，構成準徵收

2 其他法律規範

¹⁴⁶ 請參閱 D.Mandelker & R.Cunningham, Planning and Control of Land Development 50(3ed.1990)

引自謝哲勝「準徵收之研究：以美國法之研究為中心」一文註 29，中興法學第四十期，頁 118。

¹⁴⁷ 原文為：「No person shall be ...deprived of life, liberty, or property, without due process of law; nor shall private property be taken for public use without just compensation.」

之生命、自由或財產，亦不得拒絕任何人在其管轄範圍內平等受到法律之保護。

¹⁴⁸美國聯邦最高法院進一步認為第十四增補條款正幫法律程序條款適用之結

果，使第五增補條款之公平補償規定亦適用於州¹⁴⁹。而從上述可知聯邦政府和州政府行使徵收權利徵收私人財產供公共使用時均必須加補償之規定中，警察權已少被使用，取而代之的警察權意指為了保護公眾安全、健康、道德或一般福利，用來規範人們行為，而無任何可補償之徵收私人財產之權利。¹⁵⁰州和地方政府如不適當之行使警察權，將會被法院認為違反憲法第十四增補條款無正當法律程序。

二、管制性法規之合憲性：政府制訂之法規為了保護公眾之健康、安全、道德、或一般福利，常常侵犯財產權人之利益。因此美國所有權人常常利用聯邦憲法第五之第十四增補條款之正當法律程序挑戰這些法律之合憲性。正當法律程序條款之使用較具爭議性在於，若法院基於實質正當法律程序宣告某項法律違憲無效時，代表法院以他們的智慧代替立法者的智慧，而有司法造法之虞，故法院較喜歡用徵收條款去審查管制性法規之合憲性¹⁵¹，因為徵收條款給予政府較大之選擇權，可用徵收條款中之補償原則，以遂行公共目的，或停止構成準徵收之行為。

三、徵收之態樣：財產的占有和價值雖均受到保護，但保護之程度並不相同，而美國最高法院已釐出幾項準徵收之原則。其中，最重要的是「占有準徵收」及「管制準徵收」。¹⁵²前者係用於經濟管制法規和大部分形式的土地適用分區管制

¹⁴⁸ 原文為：「No person shall be ...deprived of life , liberty , or property , without due process of

law ; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of law.」

¹⁴⁹ 參閱前註 22 所引謝哲勝前揭文，頁 119。

¹⁵⁰ 這裡本文提出一個疑問：此處之徵收應僅指「財產權之限制」，而非所有權之剝奪。

¹⁵¹ 本文在此的理解為：因為管制性法規並未具有徵收之態樣（剝奪所有權），僅限制所有權人某種權利之行使，若所有權人質疑此一管制性法規之違憲性，訴諸於法院時，法院會盡量避免以正當法律程序的要求審查之，而代以徵收條款視其是否構成徵收之要件，而準徵收理論亦即法院判斷之標準。

¹⁵² 另外亦有學者將準徵收態樣分為六種：即 1.物理上占有 2.政府行使徵收權利故意壓低土地價格 3.法律限制是土地無法為合理經濟使用 4.政府保留徵收卻未伴隨公平合理之行為 5.法規實質減低土地之價值 6.靜止土地在一定時間內為任何使用之命令。引自謝哲勝，前揭文，文中註 43。

以及其他土地適用之限制¹⁵³；而後者發生在當政府本身，或授權第三者，物理上侵入且占有私人不動產時。占有準徵收理論保護財產的占有，而管制準徵收理論則保護財產之價值。

（一）管制準徵收¹⁵⁴：管制徵收理論由於所保護的為財產之價值，所以必須衡量私人利益與公共利益之關連性，此衡量即為公共利益加諸於財產所有權人的負擔之評估，而可分為四點：

1. 管制性法律是否為了合法的公共利益。
2. 此種法律是否合理的促成此項公共利益。
3. 加諸財產權所以人之負擔是否過大。
4. 此種負擔是否不成比例。

若法院經評估後，認為財產之所有權人之負擔已達必須使用徵收權並給予補償之程度時，管制準徵收即成立。

（二）占有準徵收¹⁵⁵：在占有準徵收中，其最大之關鍵在於是否屬於「永久性之物理上占有」¹⁵⁶。蓋所有權具備有許多權能，而一般所謂警察權的行使（公權力對於財產權的限制）應僅限於限制使用收益之權，而不干涉其他權能（尤其不能對於所有權予以剝奪）。但由於所有權具有排他性，占有或侵入則已蔑視被占有部分財產權之所有權，相當於徵收被其占有或侵入財產之所有權。故無論此種實質上之占有無論多或少，亦無論直接或間接均構成準占有。

¹⁵³ 管制徵收不適用於政府直接或實質侵入或沒入地產的行為，只適用於檢驗政府「管制私有地產有無不當之行為，不涉及所有權之侵犯。直言之，乃在於檢驗政府的管制行為是否實質上能促進州的利益或有無否決所有權人對其財產為經濟尚可型之使用，以及是否有不公平地將該由公眾共同負擔的部分由少數人承擔。

¹⁵⁴ 關於管制準徵收之實際案例可參見謝哲勝，前揭文頁 123-128。

¹⁵⁵ 關於占有準徵收之實際案例可參見謝哲勝，前揭文頁 130-133。張泰煌前揭文，頁 114-122 頁。

¹⁵⁶ 在此所謂「永久」乃指占有之時間很長，而何時解除占有狀態又不確定而言。

（三）小結：準徵收之學說，不在宣布政府執行警察權之行為是無效的，而是在宣布如政府的行為如構成了準徵收行為，政府即有義務支付持有人公平的補償。若要降低或避免支付補償費，政府可選擇變更或廢除該管制條例。

參、公用地役權之性質

一、實務上關於公用地役權之概念：公用地役權的概念是由行政法院依其判決所形成對於財產標的之限制的概念。行政法院認為「行政主體得依法律規定或依法律行為，對於私人之動產或不動產取得管理權或他物權，使該項動產或不動產成為他有公物，以達行政之目的。此即該私人雖仍保有其所有權，但其權利之行使，則應受到限制，不得與該行政目的相違反。故土地成為道路，供公眾通行，既歷數十年之久，自應認為已時效完成而有公共地役關係存在。此項道路之土地，既已成為他有公有之公共用物。土地所有權人雖仍有其所有權，但其所有權之行使應受限制，不得違反供公眾通行之目的。」¹⁵⁷其後復又認為：「係爭土地實際上既係供公眾通行數十年之道路之用，自應認為已有公用地役關係之存在。原土地所有權人即不得違反供公眾通行之目的，而再作建築之基地，原處分變更系爭土地地目為道路，僅在使實際使用方法與名稱相符，而於土地所有權人固有權益並無損害。」¹⁵⁸而又於晚近之判決中強調公用地役關係得因時效而取得。¹⁵⁹故我國行政法院所認為之「公用地役關係」，主要是指人民之私有土地，供公眾通行達數十年之久後，即可因時效完成而成立公用地役關係。大法官會議解釋在釋字第四百號解釋理由書中亦指出「公用地役關係」之三個要件¹⁶⁰：

¹⁵⁷ 行政法院四十五年度判字第八號判例。

¹⁵⁸ 行政法院四十六年度判字第三十九號判例。

¹⁵⁹ 行政法院六十七年度判字第四一五號、第八〇九號；七十年度判字第二十一號；七十一年度判字第五〇三號、第六一一號、第八〇四號、第一一九七號、第一三〇四號；七十三年度判字第八十六號、第一〇一號、第一二二二號、第一三九〇號、第一四三四號判決。

¹⁶⁰ 引自陳薇芸，國家學與國家法課堂報告，「既成道路請求補償之可能途徑-由釋字四百號談起」一文，頁5。

1. 為不特定之公眾通行所必要，而非僅為通行之便利或省時。
2. 於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事。
3. 需歷經之年代久遠而為成中斷，所謂年代久遠雖不必限定其期間，一般人無復記憶其確切之起始，僅能知其梗概（例如始於日據、八七水災等）但仍應以時日長久為必要。

大法官會議及前述行政法院之見解，均承認為遂行行政目的，而對於已供公眾通行數十年之久之道路，而有所謂的「公用地役關係」之存在，藉以限制私權之行使，在法理上雖有爭議¹⁶¹¹⁶²，但值得探討的是，此種公用地役關係之「法律性質」究竟何謂。

二、性質：實務上關於公用地役關係如上所述，行政法院對於公用地役關係僅強調係對私權之行使予以限制，私人仍可保有所有權，只是不得違反供公眾通行之目的之行為而已。似認為公用地役關係之法律性質是一種「財產權之社會拘束」，而非公用徵收之概念範疇，土地所有人對之負有容忍之義務。此係緣於公用徵收之概念，僅限於財產權之剝奪，而不及「財產權之限制」之故。因而該院對於公用地役關係之道路上「鋪設瀝青路面」¹⁶³，或為整修市街道環境，而為

¹⁶¹ 在此有學者提出批評，如陳新民先生認為民法上之「時效完成」之概念不可適用於「公用地役權」（詳見陳新民，憲法基本權利之基本理論，上冊，頁446）；又如蔡志方先生認為公用地役權是公法上之物權，民法不得作為公法物權之準據法，且公用地役權屬於公用財產中之公共財產，其取得或依法律規定、或基於權利的行使、或依預算支出和接受捐贈等不同之方式，但其開始公用，則依據公法，而非於權利取得時，及當然發生公用關係而欲使斯人之土地成為不特定公眾皆可依公法亦權使用之公用地役客體，必須為公用之處分，唯不能依時效取得（詳見蔡志方，論公共地役權與既成道路之準據法，行政救濟與行政法學，頁311。）

¹⁶² 本文於此認為憲法保障人民之財產權，但財產權並非絕對的權利。需受社會義務和公共利益之限制。唯如要限制既成道路之所有權人應受公用地役權之限制，則應立法為之，而不應以行政命令或法院判決代替。以行政命令為之，顯然違背法律保留原則，若亦法院判決為之，則又違反三權分立之原則。但經大法官會議解釋於四〇〇號解釋文中已確定其「公用地役關係」之存在，故就此部分之爭議不再論及。

¹⁶³ 內政部五八、五、十二、台內地字第三一四七三五號函；行政法院七十一年度判字第八〇四號判決。

必要之「改善」者¹⁶⁴，均不認為土地所有權人之權益受到損失，該土地所有權人不得請求補償，亦不得請求對既成道路為公用徵收。¹⁶⁵甚至有判決指出：「對於已成立公用地役關係之既成道路，不給予補償；縱該土地所有權人請求為公用徵收，但該管行政機關是否對之徵收，具有權衡之權，其衡酌結果，決定不予徵收，除有逾越權限或濫用權利之情形外，殊無違法之可言」¹⁶⁶。此種基於政策上之考量，得衡酌當時之財務狀況，決定是否對於已成立公用地役關係之既成道路，予以徵收補償之情形，是否合於憲法上對於財產權之保障意旨，實有可議。唯根據晚近實務之見解，對於「公用徵收」之概念，似已不侷限於財產權之剝奪等古典之概念，而擴及至財產權之限制。故對於財產權之限制，如逾越財產社會義務性之範圍，而對私有財產權人構成「特別犧牲」者，則應認為係一種具有「補償義務之徵收侵害」之性質。政府應對於既成道路之所有權人辦理徵收並給予補償。大法官會議解釋第四百號亦於解釋文中指出：「既成道路符合一定要件而成立公共地役關係者，其所有權人對土地既以無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償」。其亦已接受如對於「財產權之限制」若已達到「特別犧牲」之層次，即納入徵收並給於補償之概念中，而非僅以古典徵收理論以所有權之完全剝奪為徵收要件，以貫徹憲法保障人民財產權之意旨。¹⁶⁷

三、以準徵收之理論論公用地役權：

（一）管制準徵收：既成道路公用地役權之實務見解是為了公眾通行之目的，其目的本身符合公共利益無疑。其次，既成道路存在公共地役權，可以防止土地

¹⁶⁴ 行政法院七十一年度判字第六一一號、第一一九七號等判決。

¹⁶⁵ 行政法院七十三年度判字第一一一六號判決。

¹⁶⁶ 同前註 6

¹⁶⁷ 在此，本文依然強調所謂徵收的概念，本文採取的為「古典徵收理論」中之徵收概念，即以所有權的剝奪為要件，而與大法官會議解釋中所持之態度不同。唯在操作上，因皆係以是否達於「特別犧牲」為補償標準，故除了是否要將其稱為「徵收」外，並無不同。

所有人以所有權為由阻礙私有既成道路之順暢，以利公共利益，因此可認為係為達成此項公共利益之理性方法。再者，既成道路因有公共地役權之存在，將影響該土地之價值，因為事實上因該土地已成公用，且只能為公眾通行之使用，一般人皆可無償通行，將無人願意購買¹⁶⁸，如此，所有權人在此一所有物上之經濟價值遭受侵害，應已構成準徵收。

(二)占有準徵收：實務見解關於公用地役關係並未限定其存續期間，而使在公用地役權廢止前¹⁶⁹，土地所有權人排除他人干涉之權能已被拒絕，甚至無法就該地為任何之使用收益，故是種物理上占有，應為準徵收上之「永久性物理上占有」無異，準此，既成道路公用地役權關係已然成立占有準徵收。

四、小結：原本對於公用地役權此種並未完全剝奪私有土地所有權人之所有權，而僅僅限制其行使之權限之情形，並無法符合徵收之要件進而辦理徵收，給予當事人補償；而實務以對「公用徵收」概念之擴張及改變，不再侷限於對財產權之剝奪等古典之概念，提出對財產權的限制如已超出「財產權社會義務性」之範圍，構成特別犧牲者，即可納入徵收之概念中，而依照徵收的概念操作。我國大法官會議解釋即依循此種操作模式，建構出公用地役權係屬「特別犧牲」，雖與古典之徵收理論中所需要件不合，但仍應辦理徵收給予所有權人補償，以貫徹憲法保障財產權之意旨。唯依照本文前所論及，大法官會議就此問題仍然未加以具體的說明及建立明確的檢驗標準。故本文另以美國準徵收理論針對既成道路中之公用地役權的問題提出一套補償的檢視標準，而根據準徵收之理論，既成道路之土地因政府並未辦理徵收，其所有權仍屬私人所有，政府以實務上之判決及大法官會議解釋所創造出的公用地役權對所有權人施加限制供公共使用，且使用長

¹⁶⁸ 既成道路變價不易為大法官會議解釋第三四三號解釋所確認。

¹⁶⁹ 公用地役權可因行政機關為廢止之意思表示而消滅，請參閱行政院五十二年判字第一五七號判例。

達數十年之久，何時解除此種公用地役權狀態又不確定，即屬於永久性物理上的實質佔有。剝奪土地所有權的所有權能，雖然在名義上仍為私有，但已類似形成將被害人的財產移轉為政府所有之徵收相似；土地所有權人除提供土地供大眾使用外，亦未從事任何有害之使用，但政府的行為卻造成土地所有權人巨大的損失，使該土地變成「完全無用」，造成實質的侵害，因此既成道路中所謂的公用地役關係，無論從哪一角度加以檢視均為一點行的實質準徵收，如不補償有違憲法保障財產權之精神。¹⁷⁰

伍、結語：

本文關於徵收與財產權之限制之區別採取「古典徵收理論」，即僅在於是否對於財產權作一所有權之「剝奪」，如有，即為徵收，且一「有徵收即有補償」之原則，必須對於被徵收標的物所有權人補償其損失；而若僅係限制或確定所有權人對於其所有物行使權利，僅係所謂「財產權之限制」是否要加以補償，依實務係需視其是否達於「特別犧牲」。但由於我國並未對於財產權的本質內涵或其所受之社會義務說明清楚，因此僅可在實務上依個案認定，而使「特別犧牲說」在某程度上停留在概念運作之層次。本文即就美國準徵收之制度試圖為我國找出一對於財產權限制的補償檢視標準。而根據準徵收之理論，以既成道路之土地為例，其因政府並未辦理徵收，其所有權仍屬私人所有，政府以實務上之判決及大法官會議解釋所創造出的公用地役權對所有權人施加限制供公共使用，且使用長達數十年之久，何時解除此種公用地役權狀態又不確定，即屬於永久性的實質佔有。剝奪土地所有權的所有權能，雖然在名義上仍為私有，但已類似形成將被害人的財產移轉為政府所有之徵收相似；土地所有權人除提供土地供大眾使用外，亦未從事任何有害之使用，但政府的行為卻造成土地所有權人巨大的損失，使該土地變成「完全無用」，造成實質的侵害，因此既成道路中所謂的公用地役關係，

¹⁷⁰ 張泰煌，「從美國法準徵收理論論財產權之保障」，東吳法律學報，第十一卷第一期，87年

無論從哪一角度加以檢視均為一典型的實質準徵收，如不補償有違憲法保障財產權之精神。

第四節 商業廣告與言論自由-----以釋字四一四號解釋為中心

壹、前言

司法院大法官會議於一九九六年十一月八日作成釋字四一四號解釋，其解釋意旨略為藥物廣告等商業言論，基於公益，應受較嚴格之規範，並未違反人民言論自由及財產權之保障，惟須符合比例原則¹⁷¹¹⁷²。而中華民國憲法第十一條規

1月，頁149。

¹⁷¹ 釋字四一四號解釋之解釋文：「藥物廣告係為獲得財產而從事之經濟活動，涉及財產權之保障，並具商業上意見表達之性質，惟因與國民健康有重大關係，基於公共利益之維護，應受較嚴格之規範。藥事法第六十六條第一項規定：藥商刊播藥物廣告時，應於刊播前將所有文字、圖畫或言詞，申請省（市）衛生主管機關核准，旨在確保藥物廣告之真實，維護國民健康，為增進公共利益所必要，與憲法第十一條及第十五條尚屬相符。又藥事法施行細則第四十七條第二款規定：藥物廣告之內容，利用容器包裝換獎或使用獎勵方法，有助長濫用藥物之虞者，主管機關應予刪除或不予核准，係依藥事法第一百零五條之授權，就同法第六十六條相關事宜為具體之規定，符合立法意旨，並未逾越母法之授權範圍，與憲法亦無牴觸。」

解釋理由書：「藥物廣告係利用傳播方法，宣傳醫療效能，以達招徠銷售為目的，乃為獲得財產而從事之經濟活動，並具商業上意見表達之性質，應受憲法第十五條及第十一條之保障。言論自由，在於保障意見之自由流通，使人民有取得充分資訊及自我實現之機會，包括政治、學術、宗教及商業言論等，並依其性質而有不同之保護範疇及限制之準則。其中非關公意形成、真理發現或信仰表達之商業言論，尚不能與其他言論自由之保障等量齊觀。藥物廣告之商業言論，因與國民健康有重大關係，基於公共利益之維護，自應受較嚴格之規範。

藥事法第六十六條規定：「藥商刊播藥物廣告時，應於刊播前將所有文字、圖畫或言詞，申請省（市）衛生主管機關核准，並向傳播業者送驗核准文件。傳播業者不得刊播未經省（市）衛生主管機關核准之藥物廣告。」旨在確保藥物廣告之真實，維護國民健康，其規定藥商刊播藥物廣告前應申請衛生主管機關核准，係為專一事權，使其就藥物之功能、廣告之內容、及對市場之影響等情事，依一定程序為專業客觀之審查，為增進公共利益所必要，與憲法第十一條保障人民言論

定：「人民有言論、講學、著作及出版之自由。」據此，大法官會議就係基於何種理由，認為藥物廣告等商業言論，應受較為嚴格的規範，並未因此違反憲法第十一條保障人民言論自由之意旨。美國法院提出雙階理論(the two level theory)，認為各種言論並非受到憲法相同的保障，而是分為「高價值理論」(high-value speech)及「低價值理論」(low-value speech)，商業性廣告屬於低價值理論，因此受到憲法較少的保護，以下分別說明釋字四一四號解釋，並介紹美國之雙階理論，最後就雙階理論在我國憲法之實際運用作整理，以說明大法官會議解釋對財產權保障的態度。

貳、釋字四一四號解釋之內容

一、藥物廣告應受較嚴格之規範

釋字四一四號解釋文之第一段開宗明義的說：「藥物廣告係為獲得財產而從事之經濟活動，涉及財產權之保障，並具商業上意見表達之性質，惟因與國民健康有重大關係，基於公共利益之維護，應受較嚴格之規範」解釋文第一段也說明了言論自由本係保障意見之自由流通，是人民有取得充分資訊及自我實現之機會，因政治、學術、宗教及商業言論等性質的不同，而有不同的保護範疇及限制之準則。在此前提下，大法官會議因此認為藥物廣告係屬商業言論，為保障公共利益，而應受較嚴格之限制。

二、廣告送審目的在於確保廣告真實，維護國民健康

藥事法第六十六條規定：「藥商刊播藥物廣告時，應於刊播前將所有文字、圖畫或言詞，申請省（市）衛生主管機關核准，並向傳播業者送驗核准文件。傳播業者不得刊播未經省（市）衛生主管機關核准之藥物廣告。」此規定目的在於確保藥物廣告之真實，以維護國民健康；而其規定藥商刊播藥物廣告前應申請衛生主管機關核准，則是為了統一事權，使衛生主管機關能夠就藥物之功能、廣告之內容、以及對市場之影響等情事，依一定程序為專業客觀之審查，為增進公共利益所必要，與憲法第十一條保障人民言論自由及第十五條保障人民生存權、工作權及財產權之意旨尚屬相符

自由及第十五條保障人民生存權、工作權及財產權之意旨尚屬相符。又藥事法施行細則第四十七條第二款規定：藥物廣告之內容，利用容器包裝換獎或使用獎勵方法，有助長濫用藥物之虞者，主管機關應予刪除或不予核准，係依藥事法第一百零五條之授權，為執行同法第六十六條有關事項而為具體之規定，符合立法意旨，並未逾越母法之授權範圍，亦未對人民之自由權利增加法律所無之限制，與憲法亦無牴觸。惟廣告係在提供資訊，而社會對商業訊息之自由流通亦有重大利益，故關於藥物廣告須先經核准之事項、內容及範圍等，應由主管機關衡酌規範之必要性，依比例原則隨時檢討修正，併此指明。」

三、限制助長濫用藥物之虞之規定，符合法律保留原則

藥事法施行細則第四十七條第二款規定：「藥物廣告之內容，利用容器包裝換獎或使用獎勵方法，有助長濫用藥物之虞者，主管機關應予刪除或不予核准」此規定係依藥事法第一百零五條之授權，就同法第六十六條相關事宜為具體之規定，符合立法之意旨，且未逾越母法之授權範圍，因此與憲法亦無牴觸。

參、美國司法創造之雙階理論

一、雙階理論的意義

雙階理論(the two level theory)指各種類型的言論之間，並非全然受到憲法同等程度的保護，而應分成「高價值言論」(high-level theory)與「低價值言論」(low-level theory)。雙階理論之產生，主要在於美國法院在作有關表現自由之違憲審查的時候，對於某些類型的言論，並不給予充分的保障，而這些稱之為「低價值言論」。美國法院主要列舉這些低價值言論，受到較少的保障，而非屬「低價值言論」之部份，則屬於「高價值言論」，受到憲法較多的保障。

二、依雙階理論之審查

1.高價值言論

如果屬於所謂之「高價值言論」，則法院採取「嚴格審查基準」審查其合憲性。例如著名的「焚燒國旗案」，美國聯邦最高法院即認定，「禁止焚燒國旗」的法律，其目的在維持某種圖騰的價值，並且非難人民反政府之價值觀念，而判斷其屬於「限制政治性言論」的「內容限制」。該項法律因而受到違憲的命運。此外，我國集會遊行法第四條與第十一條第一款，規定「集會遊行不得主張共產主義或分裂國土」，違反者集會遊行應不予許可。就是典型針對「高價值言論之內容限制」，釋字四四五號解釋認為，此種規定「使主管機關於許可集會、遊行以前，得就人民政治上之言論而為審查，與憲法保障表現自由之意旨有違」¹⁷³，而

¹⁷² 搜尋自司法院網站：<http://www.judicial.gov.tw/>。

¹⁷³ 釋字四四五號解釋之解釋文：「憲法第十四條規定人民有集會之自由，此與憲法第十一條規定之言論、講學、著作及出版之自由，同屬表現自由之範疇，為實施民主政治最重要的基本人權。國家為保障人民之集會自由，應提供適當集會場所，並保護集會、遊行之安全，使其得以順利進行。以法律限制集會、遊行之權利，必須符合明確性原則與憲法第二十三條之規定。集會遊行法第八條第一項規定室外集會、遊行除同條項但書所定各款情形外，應向主管機關申請許可。同法第十一條則規定申請室外集會、遊行除有同條所列情形之一者外，應予許可。其中有關於時間、地

宣告其自解釋公佈日起失效。

2.低價值言論

如果屬於低價值言論，則採取「類型化的利益衡量方式」，美國法院所認定之低價值言論，主要包括下列四種：

- (1) 猥褻、色情等言論。
- (2) 誹謗言論。
- (3) 攻擊性言論 (fighting words)。
- (4) 煽動違法行動之言論。
- (5) 商業性言論。

被列入低價值言論者，並非完全不受到憲法之保障，僅受到較低程度的保障，法院依其類型之不同，採取「利益衡量」的方式加以審查，吾人稱之為「類型化的利益衡量」(categorical balancing)。例如，對於「煽動違法行動之言論」，美國聯邦最高法院適用「明顯而立即的危險」(clear and present danger)基準審查法令之合憲性。僅在該言論將立即引發嚴重的違法行為時，政府才可以加以限制或處罰。而對於猥褻之言論方面，則受到最低程度的表現自由保障。基本上美國法院可以說完全否定猥褻言論受到保障，但關鍵在於標準並不明確。但一旦被定義為所謂之猥褻言論（電影或是出版品等），則法律對其之限制，通常不會被認定違反憲法。

點及方式等未涉及集會、遊行之目的或內容之事項，為維持社會秩序及增進公共利益所必要，屬立法自由形成之範圍，於表現自由之訴求不致有所侵害，與憲法保障集會自由之意旨尚無抵觸。集會遊行法第十一條第一款規定違反同法第四條規定者，為不予許可之要件，乃對「主張共產主義或分裂國土」之言論，使主管機關於許可集會、遊行以前，得就人民政治上之言論而為審查，與憲法保障表現自由之意旨有違；同條第二款規定：「有事實足認為有危害國家安全、社會秩序或公共利益之虞者」，第三款規定：「有危害生命、身體、自由或對財物造成重大損壞之虞者」，有欠具體明確，對於在舉行集會、遊行以前，尚無明顯而立即危險之事實狀態，僅憑將來有發生之可能，即由主管機關以此作為集會、遊行准否之依據部分，與憲法保障集會自由之意旨不符，均應自本解釋公布之日起失其效力。

集會遊行法第六條規定集會遊行之禁制區，係為保護國家重要機關與軍事設施之安全、維持對外交通之暢通；同法第十條規定限制集會、遊行之負責人、其代理人或糾察員之資格；第十一條第四款規定同一時間、處所、路線已有他人申請並經許可者，為不許可集會、遊行之要件；第五款規定未經依法設立或經撤銷許可或命令解散之團體，以該團體名義申請者得不許可集會、遊行；第六款規定申請不合第九條有關責令申請人提出申請書填具之各事項者為不許可之要件，係為確保集會、遊行活動之和平進行，避免影響民眾之生活安寧，均屬防止妨礙他人自由、維持社會秩序或增進公共利益所必要，與憲法第二十三條規定並無抵觸。惟集會遊行法第九條第一項但書規定：「因天然災變或其他不可預見之重大事故而有正當理由者，得於二日前提出申請。」對此偶發性集會、遊行，不及於二日前申請者不予許可，與憲法保障人民集會自由之意旨有違，亟待檢討改進。

集會遊行法第二十九條對於不遵從解散及制止命令之首謀者科以刑責，為立法自由形成範圍，與憲法第二十三條之規定尚無抵觸。」

肆、雙階理論在我國憲法之適用----以大法官會議解釋為中心

大法官依據雙階理論而為審查，似乎屢見不鮮。可見雙階理論已經實際上成為大法官作違憲審查之基準之一了。以下列舉數號大法官會議解釋，說明雙階理論在我國憲法上之適用。

一、釋字四〇七號解釋

釋字四〇七號解釋，「……惟猥褻出版品，乃指一切在客觀上，足以刺激或滿足性慾，並引起普通一般人羞恥或厭惡感而侵害性的道德感情，有礙於社會風化之出版品而言。猥褻出版品與藝術性、醫學性、教育性等出版品之區別，應就出版品整體之特性及其目的而為觀察，並依當時之社會一般觀念定之。……至於個別案件是否已達猥褻程度，法官於審判時應就具體案情，依其獨立確信之判斷，認定事實，適用法律，不受行政機關函釋之拘束，乃屬當然。」¹⁷⁴解釋理由書中更提到：「……出版自由為民主憲政之基礎，出版品係人民表達思想與言論之重要媒介，可藉以反映公意，強化民主，啟迪新知，促進文化、道德、經濟等各方面之發展，為憲法第十一條所保障。惟出版品無遠弗屆，對社會具有廣大而深遠之影響，故享有出版自由者，應基於自律觀念，善盡其社會責任，不得有濫用自由情事。其有藉出版品妨害善良風俗、破壞社會安寧、公共秩序等情形者，國家自得依法律予以限制……」

大法官似乎也認定猥褻言論並非憲法第十一條言論自由所保障之範圍，從而並無保障之價值。

二、釋字四一四號解釋

釋字四一四號解釋之解釋理由書第一段開宗明義的說：「藥物廣告係利用傳播方法，宣傳醫療效能，以達招徠銷售為目的，乃為獲得財產而從事之經濟活動，

¹⁷⁴ 釋字四〇七號解釋之解釋文：「主管機關基於職權因執行特定法律之規定，得為必要之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據。行政院新聞局中華民國八十一年二月十日（八一）強版字第〇二二七五號函係就出版品記載內容觸犯刑法第二百三十五條猥褻罪而違反出版法第三十二條第三款之禁止規定，所為例示性解釋，並附有足以引起性慾等特定條件，而非單純刊登文字、圖畫即屬相當，符合上開出版法規定之意旨，與憲法尚無抵觸。惟猥褻出版品，乃指一切在客觀上，足以刺激或滿足性慾，並引起普通一般人羞恥或厭惡感而侵害性的道德感情，有礙於社會風化之出版品而言。猥褻出版品與藝術性、醫學性、教育性等出版品之區別，應就出版品整體之特性及其目的而為觀察，並依當時之社會一般觀念定之。又有關風化之觀念，常隨社會發展、風俗變異而有所不同，主管機關所為釋示，自不能一成不變，應基於尊重憲法保障人民言論出版自由之本旨，兼顧善良風俗及青少年身心健康之維護，隨時檢討改進。至於個別案件是否已達猥褻程度，法官於審判時應就具體案情，依其獨立確信之判斷，認定事實，適用法律，不受行政機關函釋之拘束，乃屬當然。」

並具商業上意見表達之性質，應受憲法第十五條及第十一條之保障。言論自由，在於保障意見之自由流通，使人民有取得充分資訊及自我實現之機會，包括政治、學術、宗教及商業言論等，並依其性質而有不同之保護範疇及限制之準則。其中非關公意形成、真理發現或信仰表達之商業言論，尚不能與其他言論自由之保障等量齊觀。藥物廣告之商業言論，因與國民健康有重大關係，基於公共利益之維護，自應受較嚴格之規範。」¹⁷⁵

因此，我們也可以看出大法官會議對於商業言論之言論自由保障，採取較為嚴格的審查標準，可以受到較高程度的管制。

第三章、財產分享階段

由於稅捐案件聲請釋憲案為數龐大，故關於財產權分享階段主要乃是討論人民對國家的公法上金錢給付義務。此種人民在公法上金錢給付義務，謂之公課。¹⁷⁶主要公課為稅捐及非稅公課，非稅公課指規費、受益費及特別公課。由於規費、受益費等以公共服務作為對待給付，尚非典型之公課，典型之公課為稅捐。公法上義務有非金錢給付義務，如勞務給付義務，實物給付義務均非公課，亦非稅捐，如服勞役、兵役、消防役，如登記、申報、記帳、說明等協力義務均非稅捐。本研究報告以稅捐與非稅公課為區分標準，或以特定與租稅相關之議題或以特定之解釋加以擇定所欲探討之大法官會議解釋。

就稅捐類的公課而言，復可區分為以財政收入為目的之租稅以及管制誘導性租稅兩大類。以財政收入為目的之租稅部分，本研究計畫首先以推計課稅為議題探討了釋字第二一八號、第二四八號、第三零九號以及第三六一號解釋；其次探討釋字第四一〇號解釋；再其次依序探討釋字第四二〇號、釋字第五〇三號以及第五〇八號等解釋。至於非稅公課則論及釋字第二一二號解釋。

¹⁷⁵ 釋字四一四號解釋請參閱註一。

¹⁷⁶ 見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入行政法爭議問題研究（下），台灣行政法學會主編，五南圖書，2000年12月初版，頁1041之分析。

第一節 推計課稅（釋字第二一八號、第二四八號、第三〇九號以及第三六一號解釋）

壹、前言

國家事務之處理，均需有相當經費之支持，而租稅之課徵實為國家收入之主要來源。在所得稅中，以直接資料掌握實際所得為租稅之課徵為最理想之狀態，但是於無法取得直接資料時，多認為若如此則放棄課稅，對於誠實保存課稅資料並據實納稅之納稅義務人來說並不符合租稅公平負擔之原則，故為達成租稅公平理念、確保國庫稅收及防衛稅務行政，有依一定方式推估核定其所得並據以核課租稅之必要，亦即有承認推計課稅之必要。世界各國之立法例亦多採之。我國所得稅法第七十九條、第八十三條亦規定於納稅義務人不盡協力義務時，稽徵機關得依查得之資料獲同業利潤標準核定其所得額。關於此一以同業利潤標準為推計課稅之規定，其合憲性依據為何，非無疑義。本文雖以推計課稅之合憲性為題，但主要探討上述以「同業利潤標準」為推估之規定是否合憲，先與敘明。¹⁷⁷

¹⁷⁷ 關於推計課稅之方法態樣，有下列數種：（1）純資產增減法（2）比率法（3）單位數量法（4）銀行存款額法。我國乃採取比率法中之同業利潤標準法。參閱，陳清秀，稅法總論，三民書局，

在架構上，本文先整理司法院大法關有關推計課稅之解釋文，以求明白大法官對此一制度規定之意見。其次，對日本及我國之相關學說意見彙整，並提出本文認為此一規定所可能抵觸憲法精神之處。

貳、大法官有關推計課稅之解釋¹⁷⁸

一、釋字第二一八號解釋—所得稅法推計課稅之規定不違反租稅法律主義

（一）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。

1997年9月初版，頁487-491。

（二）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。

台灣省稅務局於六十七年二月三日所發（67）稅一字第五九六號函，已為上開財政部函所涵蓋，無庸另行解釋，併予敘明。

¹⁷⁸ 本文所引用的大法官解釋均是出於司法院網站--「法學資料全文索引」資料庫。

二、釋字第二四八號解釋—營業稅以查定推計方式課稅，符合租稅公平原則，與憲法並無牴觸

（一）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。

（二）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。中華民國六十九年六月二十九日修正公布之營業稅法第十七條規定：「第十二條第三項規定規模狹小、交易零星之營利事業，及其他依照財政部規定免予申報營業額之營利事業，由主管稽徵機關依各該業營業狀況，釐訂稅級，根據調之資料予以查定，每三個月定額課徵一次。前項查定計算公式，由各省（市）政府訂定，報由財政部核定之。」嗣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，其第十三條第二項規定：「前項小規模營業人，指第十一條、第十二條所列各業以外之規模狹小、平均每月銷售額未達財政部規定標準而按查定課徵營業稅之營業人。」第四十條第一項、第三項分別規定「依第二十一條規定，查定計算營業稅額之典當業及依第二十三條規定，查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每三個月填發繳款書通知繳納一次。」、「前二項查定辦法，由財政部定之。」均屬法律於特定情形下以推計核定方法課稅之規定。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年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。是上開法令，自與憲法並無牴觸。至統一發票給獎辦法第八條，並未為確定終局裁判所適用，應不予解釋，合併指明。

三、釋字第三零九號解釋—對於有重大逃漏稅嫌疑案件，以法律明定調查方法，就義務人之資產、營業資料等進行調查，並許義務人提出反證

（一）解釋文

中華民國七十一年十二月三十日修正公布之所得稅法第八十三條之一規定：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。

（二）解釋理由書

中華民國七十一年十二月三十日修正公布之所得稅法增列第八十三條之一規定：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定稽徵機關得就納稅義務人之資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料等間接證據進行調查，而核算其所得額，如依調查結果，經合理之判斷，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人就有利於己之事實提出反證，以維護其權益，與憲法尚無牴觸。此項規定僅為發見真實而設，不生溯及既往問題，併此指明。

四、釋字第三六一號解釋—個人出售房屋未申辦或未能提出證明文件者，稽徵機關報請財政部核定標準，據以課徵所得稅與憲法並無牴觸

（一）解釋文

個人出售房屋交易所得，係所得稅法第九條財產交易所得之一種。行政院於中華民國七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十七條之二，關於個人出售房屋所得額核定方法之規定，與租稅法定主義並無違背。依該條規定，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。嗣財政部依據臺北市國稅局就七十六年度臺北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果擬訂之標準，於七十七年六月二十七日以臺財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，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，符合本院釋字第二一八號解釋意旨，與憲法並無牴觸。

（二）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二一八號解釋釋示在案。

個人出售房屋交易所得，係所得稅法第九條財產交易所得之一種，行政院於七十七年五月三十日修正發布之所得稅法施行細則第十七條之二規定：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所得

之計算，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關依財政部核定標準核定之。前項標準，由省（直轄市）主管稽徵機關參照當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。」與租稅法定主義並無違背。財政部依據臺北市國稅局就七十六年度臺北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果（平均售屋所得標準為百分之二二．〇二，所得標準在百分之二十以上者，占總件數之百分之七十三）擬訂之標準，於七十七年六月二十七日以臺財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，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，符合本院釋字第二一八號解釋之意旨，與憲法並無牴觸。

五、小結

由上可知，大法官解釋對於推計課稅之規定是否合憲，均以該規定是為追求租稅公平、因應租稅行政為涉及大量案件的情形以簡化租稅行政程序，而肯認其合憲性。但並無更進一步詳細之論述。然而，對於未盡協力義務之納稅義務人以推計之方式對其課徵租稅，是否真能達成大法官解釋中所言「維持租稅之公平負擔」的目的，似仍有討論的空間，此點本文將於以下討論之。

參、推計課稅的理論基礎

一、日本學說的考察

有關推計課稅合憲性之理論基礎，日本學者南博方基於下列三點理由而肯認

推計課稅之合憲性：¹⁷⁹

（一）基於租稅法律主義

依日本國憲法第三十條之規定，國民有依法律規定納稅之義務。故凡是國民即依其能力平等的負擔納稅之義務，是以凡是國民即被推定有納稅之資格，因此，稅務機關就納稅義務發生之原因事實不能為正確調查或調查顯有困難時，即應許之以推計課稅的方式為租稅之課徵。蓋依法繳納其所應繳之稅款及依法應課徵之稅捐，均為租稅法律原則之適用。¹⁸⁰

（二）基於公平課稅之原則

若以缺乏課稅之確實基礎而僅能確定其最低所得額即從其申報，將導致對未依法設置記錄帳簿或其他資料，而不為協力合作之不誠實納稅義務人有利之情形。至於誠實之納稅義務人則將遭致不公平之對待。而納稅義務人未設置帳簿或其他可供調查之資料並不表示其無所得可言，既然有所得之存在，但又無可供正確課稅之資料核課其所得，於此情形稽徵機關仍不能放棄對其課稅，故以推計課稅之方式課徵之，實合乎公平負擔租稅的基本理念。

（三）租稅行政的自衛手段

租稅之使命是在籌措國家或公共團體之財源，為達成此一目的，需仰賴納稅義務人之協力，否則若不為此項協力，將使不法納稅義務人的不當利得造成國庫

¹⁷⁹ 參閱，南博方，租稅爭訟 理論 實際，弘文堂，平成 4 年 6 月，頁 103、104。

¹⁸⁰ 於此，另一個問題是，推計課稅與租稅法定主義的關係，亦即，推計課稅是否為租稅法定主義之範疇，唯有肯定此一前提才能導出上揭的論述。但此問題非本文之重點，故不為多論。

之虧損。尤其在自動申報制度之下，納稅義務人若未誠實申報，即由稽徵機關調查之，但若義務人拒絕提供完整之資料將使稽徵機關無法掌握實際所得，故為確保國庫稅收、防衛稅務，推計課稅乃成為不得已的手段。

二、我國學說的考察

關於以推計課稅方式為租稅課徵合憲與否，觀諸我國學說上之意見，多為肯定之見解，實務上，大法官解釋也均肯定其合憲性，已如上述。茲將學說上肯認推計課稅之合憲依據論述如下：

（一）基於課稅平等性要求

租稅行政為大量行政，徵納雙方在稅法執行方面負擔均屬沈重，為簡化程序之故，使稅法得以全面施行，讓納稅義務人中較大部分得到較平等之待遇，不得不對法律施行時個案之小差異不予計較。於是，授權行政機關制訂一般推估之標準以確保大致相同之案件得到大致平等之處置。¹⁸¹

（二）基於大量行政之實用性要求

因稅法為涉及大量案件之法律，為掌握成千上萬社會及經濟上反覆發生之生活事件，必須簡化稅法並考慮其可行性，以減輕租稅行政並避免過份干預私人之領域。在核實課徵不能或稽徵費用過鉅時，基於租稅經濟要求，退而求其次，追求「接近真實」以切合實際。此種對稅法施行，力求其效能與經濟地達成行政任務，亦與租稅法律主義不相違背，此即追求最多數納稅人、最多數案件，盡可能

¹⁸¹ 參閱，葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收於氏著「所得稅與憲法」，翰蘆圖書出版公司，1999年2月初版，頁184。

符合稅法之要件，而免於稽徵機關之恣意與偏好。¹⁸²

（三）判斷餘地與行政「準立法」地位

行政機關所制訂之推計課稅準則，依權力分立原則，在法律適用，行政機關較法院更先適用法律，如在法律適用上有判斷餘地時，就適用法律所做成之解釋準則，法院亦應尊重其法律見解。因法院既非這方面的專家，亦不負擔行政責任，而行政機關有豐富經驗同時要負政策責任，所以法院應盡量給予尊重。¹⁸³

（四）為更確切保障納稅人基本權

在財產權方面，經濟上個人實現自由發展人格權利，需在整體法秩序之下，同時考量財產權所負有之社會義務，私有財產制與租稅之平等負擔，若不能同時兼顧此等基本價值，則私益與公益間將存有憲法上之緊張關係。若能兼顧，則國家稅捐機關課徵租稅介入私人領域時，始與憲法之精神無違。即，為平等負擔稅捐，對於個人經濟上給付能力相關事項應予調查且不可避免需對納稅義務人之私領域事項予以揭露。納稅義務人之對調查協力義務（作為不作為義務）即由此而生。惟此種義務，仍以不損及人格發展及尊嚴維護為限，且此種協力義務應受調查原則之支配，即納稅人私領域所應公開之事項，限於其所已知或有認知可能者，不能將事實支不確定性加諸其負擔，此亦為比例原則之要求。總而言之，推計課稅前提在於納稅人未盡協力義務，致稽徵機關無法獲得必要之證據，故推計課稅不得完全以「不使不為協力合作之不誠實納稅義務人獲得利益」為其合憲解釋之基礎，而應認為其合憲之依據為保障納稅人免於強制提供隱私之協力義務，同時簡化稅法之實施，保留納稅人更多之自由。換言之，即是其合憲性基礎建立

¹⁸² 參閱，葛克昌，前揭註5文。

¹⁸³ 同前註。

在為更確切保障納稅人基本權之上。¹⁸⁴

（五）課稅正確性與公平性之協調¹⁸⁵

推計課稅以實行可行性原則或是實用性原則為其正當化之理由，並以之與量能課稅之個案正義，於比例原則下進行法益權衡，以獲得合憲性基礎。詳言之，可將其內涵說明如下：

1. 課稅之客觀可行性

所謂「課稅之客觀可行性」，係指若不容許推計課稅等程序之簡化，在客觀上即無進行課稅之可能。而如果納稅義務人客觀上存在一定之所得額，但因欠缺充分之證據致其實際數額無法認定。此時，與其因客觀上無從調查即放棄課稅不如容許依某種方式為合理之推計，以對之進行課稅。因此，在核實課稅已不可能的情形下，採取推計課稅較能符合稅捐公平負擔或量能課稅的理想。

2. 課稅之經濟可行性

所謂「課稅之經濟可能性」係著眼於稽徵經濟的考量，亦即若不容許推計課稅，則為確實查明課稅基礎之實際數額，將耗費過度的稽徵成本，而使課稅成為不經濟或無效能。在收支平衡之財政原理下，國家於收取稅收時若支出過渡的稽徵成本，則將使之現實上所取得之淨稅收減少，在給付國家下，則意味人民獲得國家之給付將減少。而若欲國家之給付不變，則在租稅國中，稽徵費用的增加即表示必須以加稅而為填補始為可能。因此特別是在稽徵費用的增加，係因可歸責於納稅義務人協力義務之違反，但結果卻是須由全體之納稅人共同分擔該調查費用，自亦非公平之事。

¹⁸⁴ 參閱葛克昌，租金管制與所得調整，收於氏著「所得稅與憲法」，翰蘆圖書出版公司，1999年2月初版，頁283-288。

¹⁸⁵ 參閱劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，2000年7月，頁124-133。

綜上所述，推計課稅之合憲性基礎在於課稅可行性、經濟性與課稅正確性之協調，而容許緩和「稅捐公平原則」本來之嚴格要求——即量能課稅原則。

肆、推計課稅合憲審查之檢討

我國稅法關於推計課稅的規定，可見於所得稅法第七十九條、第八十條及第八十三條，以「同業利潤標準」作為推計課稅之方法。此一規定之合憲性為何，依上述我國司法實務與學說意見均肯認其為合乎憲法之精神。然而，於調查課稅事實時，為何未達確實的地步，但仍得以間接之證據，利用推估核定之方法，以估計納稅義務的所得數額？其間並非無疑義，以下分別檢討之。

一、比例原則的檢證

租稅之課徵，基本上為對人民財產權之剝奪，而憲法第二十三條規定，國家行為侵害人民之基本權利應受一定之約束，此即比例原則之審查。做為租稅課徵手段的推計課稅方式，其合憲性即應以比例原則加以檢證。

（一）適當性原則

所謂適當性原則，即是所採行之行為有助於或適合於目的之達成。¹⁸⁶換言之，若所實施之行為對於所追求之目的並無助益，或甚至使該目的更難實現，則表示該行為手段不合於適當性原則之檢驗。

推計課稅方式之採行，其目的之一在於追求「實際所得額之近似值」，不使

¹⁸⁶ 參閱吳庚，行政法之理論與實用，三民書局，1999年6月增訂五版，頁57。

不誠實之納稅義務人獲得不當之利益，以維護租稅課徵之公平。然而，問題在於，所謂同業利潤標準係由財政部就全國各地區同一行業計算其平均的利潤水準，並以「全國」為單位而適用，並未考量到各地區經濟情況之差異，也未考量各納稅人的經營規模大小、經營地點場所及其他條件之差異而一體適用同一標準。在此情況下，所謂同業利潤標準是否真能反映納稅義務人之實際所得額，仍值得商榷。¹⁸⁷結果似有悖於量能課稅原則，如何能達成租稅公平負擔之理想。

以推計課稅之方式為租稅之課徵，另一目的在於簡化課稅程序、便利徵繳作業。然而，財政部所公布之同業利潤標準其性質上應為行政機關依其職權所公布之職權命令，¹⁸⁸果如此，則該標準對法院而言並無拘束力，因此法院在個案中要檢驗者是同業利潤標準是否能真實反應實際所得額，而不需宣告同業利潤標準無效。¹⁸⁹如此，將可能造成稽徵程序之延長由行政程序轉向司法程序，對於所謂課稅程序之簡化似無助益。

（二）必要性原則

所謂必要性原則，即是所採之行為不超過實現目的之必要程度，亦即達成目的需採影響最輕微之手段。又稱之為最小侵害原則。¹⁹⁰

當納稅義務人違反協力義務使稽徵機關不能核實課稅，將使不誠實之納稅義務人達成其規避租稅之目的，有違租稅之正義公平。故為防止上述情形之發生而採取推計課稅之方式以課徵租稅。然而，依財政部所公布之同業利潤標準，無論

¹⁸⁷ 參閱陳清秀，稅法總論，三民書局，1997年9月初版，頁498；柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，1998年6月，頁206-209。

¹⁸⁸ 或許同業利潤標準之性質為何，仍有討論之空間，但觀諸所得稅法第七十九條、第八十條及第八十三條之規定，其授權之目的、範圍、內容似不明確，故本文乃認為其性質較偏向職權命令。

¹⁸⁹ 參照，司法院大法官解釋第一三七、二一六號解釋。

¹⁹⁰ 參閱吳庚，前揭註10。

何業各業之淨利率均比各業所得額標準為高，尤其是毛利率與純益率均係從高認定，費用率則從低認定¹⁹¹。如此則造成違反協力義務之納稅義務人適用較高比率之同業利潤標準推計，而隱含有「懲罰性」稅負之性質¹⁹²。若推計課稅之方式亦為行政上義務違反之處罰，相較於其他稅法上規定之處罰方式、效果，則推計課稅是否為為達租稅公平正義之最小侵害手段即非無疑。¹⁹³

（三）狹義比例原則

狹義比例原則指行為手段應按目的加以衡量，亦即，任何之干涉措施所造成之損害應清於達成目的所獲致之利益。

推計課稅之目的在於社會公益之達成、租稅公平之維護終而追求健全之租稅制度。雖然納稅義務人若認為推計課稅之結果失當，與真實之情況差異太大，可提出反證，選擇核實課稅之方式¹⁹⁴。但是，由於實務上認為納稅義務人所應提出之「帳簿文據」範圍包括「一切足以證明所得額發生之對外及內部之文件單據而言」¹⁹⁵，故縱然納稅義務人誠實記帳，因無法預知稽徵機關漫無限制的要求而無法配合調查，若如最後仍須推計課稅將使納稅義務人之協力為白費，影響誠實計稅之意願，對健全稅制的建立亦有負面之影響。可知若依實務運作之結果，以推計課稅之方式可能造成之損害較其所達成之利益為大，似不合於狹義比例原則。

二、平等原則之檢證

¹⁹¹ 參閱劉森霖，談營利事業各業所得額同業利潤標準之適用，中國稅務旬刊，第 1621 期，頁 15。

¹⁹² 參閱陳清秀，同前揭註 11，頁 500。

¹⁹³ 如學者有謂「上舉我國之近似規定，似不在是否核課結果與真實情況差距如何接近，而完全以同業利潤標準或其他諸如此類之明文以達懲罰納稅人之目的，如上舉所得稅法第二十八條、第七十九條、第八十三條，其施用同業利潤之結果，經常較核實認定標準超出數倍或數十倍以上，與其認為推計課稅之一型態，不如視為加重處罰之另一型態更為恰當。」，參閱關本秀治著，鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究，第 17 卷第 3 期，頁 137。

¹⁹⁴ 可參照上述釋字第 309 號解釋。

從上述學說與實務的意見，我們可知以推計課稅的方式課徵租稅之目的在於租稅公平負擔的維護，此目的亦成為建立推計課稅制度合憲性基礎的原因之一，然而，這樣的制度是否真能達成憲法上平等原則的要求，仍有討論之必要。¹⁹⁶ 憲法第五條及第七條均分別對平等原則（權）有所宣示，所謂的「平等原則」最根本的意義即在於「恣意的禁止」，而要求相同事件為相同之處理，不同之事件則依其性質之不同做不同之處理，亦即是「等則等之，不等則不等之」。德國憲法法院闡明平等原則的意義：「平等原則禁止對於本質不相同之事件，在不具實質理由下任意地不同處理，以及禁止對於本質不相同之事件，任意地做相同處理。」¹⁹⁷ 故憲法所要求的平等原則並不是不准許為差別待遇，而是得斟酌事物性質之差異而為合理的差別待遇。換言之，憲法上之平等原則即是為保障人民在法律上地位之實質平等。¹⁹⁸

於涉及平等原則的違憲審查案件中，須依一定的程序予以檢討，亦即對於判斷所比較的兩件事物是否相同，需先探求制度（立法）的目的，其次檢討其所採取之手段是否有加入不合乎事物本質的考量因素，最後則檢討是否形成合理的差別待遇，各階段間有一定之先後順序，若未能通過前一階段之檢討及無須在進入下一階段之檢證¹⁹⁹。茲分述如下：

（一）制度目的

¹⁹⁵ 財政廳 54.10.4 財稅一第 71-0 八二號令

¹⁹⁶ 學者有謂因租稅係無對待給付，憲法第七條之平等原則要求最為嚴格，不能以經過權衡，不違反比例原則為已足，仍須進一步審查是否違反實質平等原則，如量能課稅與租稅中立原則。參閱葛克昌，前揭註 5 文，頁 185、193。

¹⁹⁷ 參閱法治斌、董保城合著，中華民國憲法，空中大學印行，1997 年 8 月修訂再版，頁 178。

¹⁹⁸ 此種說法亦成為大法官解釋自釋字第 205 號解釋中採取相類似之論述後，在有關平等原則（權）之案件中，常出現的抽象「公式」。

¹⁹⁹ 關於此一判斷程序，參閱李惠宗，憲法要義，敦煌書局，1999 年 4 月二版三刷，頁 102-106。

一個制度是否合於憲法所要求的平等原則，首先須探求該制度之目的為何。以推計之方式為租稅之課徵，其目的如上所述是為社會公益之維護、維持租稅之公平正義，以達稅法上量能課稅之理想。國家為應付國家財政之支出，向人民課徵租稅為其主要之財政來源，而人民為國家的構成份子，為使國家的日常事物正常運作，故有依其能力公平負擔租稅之義務。因此，以推計之方式為租稅之課徵其制度設計的目的有正當性。

（二）制度本質要素的考慮—手段之選擇

此一判斷之程序，旨在討論哪些事物本質可以為差別待遇，或視為差別待遇之基準。換言之，此一程序意在排除制度上不應考量的因素，亦即是「不當連結的禁止」，若將不應考量的因素並予列入考量即有違憲法上之平等原則。為使人民能公平負擔稅捐，而將未盡協力義務之納稅義務人以推計之方式課徵租稅，此一差別待遇僅著眼於義務人是否完成協力義務，而不考慮義務人之身分地位、宗教、思想……等不相關之因素。故就此一判斷程序而言，採取推計課稅的制度設計亦應有其正當性。

（三）合理差別之形成

在判斷上述手段之選擇有其正當性之後，仍須判斷所形成的差別待遇是否「合理」。而所謂的合理差別待遇，即須不得有過多的差別，且差別待遇之結果不得破壞該制度本身之目的。亦即是，縱使為合理的差別待遇，仍不得違反比例原則及合乎制度目的。

1. 不得有違反比例原則之差別²⁰⁰

²⁰⁰ 平等權之審查是否能適用比例原則，學說上有不同之意見。否定說基於自由權與平等權的本質差異而認為不能適用；肯定說則認為若不以比例原則審查平等權，結果將使平等權萎縮成「說

以推計課稅之方式核課稅捐，實務上將會產生一個問題，即是，納稅義務人故意違反協力義務以獲得延遲納稅之利益。納稅義務人負有說明所得或提出帳簿文據之義務，若其基於時間因素不及準備帳簿資料或基於其他理由而故意不提出，希望稽徵機關依其查得資料或依同業利潤標準核定其所得，若核定的所得較真實所得為高，納稅義務人仍有救濟之機會。故對一些納稅義務人而言，便故意不提示以得到延遲繳納稅捐之利益，或事先簽立同意書同意稽徵機關依同業利潤標準核定其所得，再於嗣後尋求救濟的機會。如此，對於未盡協力義務之納稅義務人，本應予以處罰，但結果卻對其形成「過度」的保護。

2. 不得有破壞制度本質之差別

一個制度最基本的目的不能因為有差別的待遇而遭到破壞。如上所述，對於未盡協力義務之納稅義務人，本應予以處罰，但因以推計課稅方式運作的結果卻使違反協力義務之義務人得到過度的保護，也因如此，違反協力義務之納稅義務人因可在推計核定所得額之後仍可提出反證救濟之，對於稽徵機關行政程序的經濟性造成相當大的浪費。若如上述，則採取推計之方式與欲達成租稅公平負擔、簡化稽徵程序的目的似有所違背。從另一方面來說，因在實務運作上，稽徵機關認定協力義務標準太過嚴苛，²⁰¹也將使健全租稅制度的目的難以達成。

三、違反協力義務之處罰

納稅之義務人無正當理由，而拒絕履行協力義務時，除得依稅捐稽徵法第四十六條或其他規定科處罰鍰，或以行政強制執行之手段，強制其履行協力義務

理的要求」無異，幾乎少有法律被宣告違反平等原則；折衷說則認為若為追求「實質平等」為目的的差別待遇即無適用，若為追求「實質平等」以外目的的差別待遇則可適用。參閱許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，第二屆「憲法解釋與實務」學術研討會，1999年3月20日。本文以為，若不以比例原則審查平等權，則所謂是否平等將成為空洞的說理。實務上，本文討論重心的釋字第二一八號解釋，涉及租稅公平，大法官亦是用比例原則衡量行政之可行性與租稅公平之犧牲，而認為推計課稅之方式並不會破壞租稅公平。

²⁰¹ 參閱，前述肆、一、（三）的討論

外，依所得稅法之規定，稽徵機關尚得依查得資料或同業利潤標準課稅。

以同業利潤標準課稅，如上所述，其隱含有「懲罰性」稅負之性質，甚至可說是一種加重處罰之規定，如此與稅捐稽徵法相連結，則使違反協力義務之納稅義務人有因同一行為而受兩次處罰之危險。於稅法上同一義務之違反可否科處兩次行政罰？司法院大法官解釋第五〇三號解釋²⁰²謂「違反作為義務之行為，同時構成漏稅罰行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，及不得在就其他行為並予處罰，使符合憲法保障人民權利之意旨。」可謂是確立了一事不兩罰之原則。但若由所得稅法與稅捐稽徵法之規定觀察，違反提出帳簿文據義務之納稅義務人將受兩次行政罰之處罰，與憲法保障人民權利之意旨似有牴觸。

伍、結論

以同業利潤標準為推估之標準以核定人民之所得並據以核課租稅，在我國學說與實務上（司法解釋與立法例）均被承認其合憲性，此一制度亦行之有年。然而若再進一步深入討論，則可發現此一制度設計並非全然無問題。本文以比例原

²⁰² 司法院大法官解釋第五〇三號解釋解釋文：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐而之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處罰要件雖不相同，為其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採取不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰以足達成行政目的時，即得再就其他行為併予處罰，始符合憲法保障人民權利之意旨。本院釋字第三五六號解釋，應予補充。」但是葛克昌教授對此號解釋有不同之意見，其意見略為，「惟人民在公法上義務，有行為或不行為義務及金錢給付義務之別，如同時違反二義務之處罰規定，是否同一行為即有爭議，惟事實上此種情形較為少見。較常見者，雖同時違反金錢給付義務及行為義務，但後者之行為義務係金錢給付義務之附隨協力義務，並非純粹之二種不同義務，亦即漏稅罰與行為罰可否併罰問題。釋字第五〇三號解釋即針對此點作較明白之宣示，惟對漏稅罰及其違反附隨協力義務之行為性質仍為釐清，故釋字第五〇三號解釋，並不表示已解決此一問題，毋寧說可能為另一爭議之開端。」云云，可資參考。詳見葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則——評釋字第五〇三號解釋，月旦法學雜誌，第67期，頁169以下。

則、平等原則及一事不二罰原則檢討「以同業利潤標準」為推計課稅方式之合憲性，可知對於此一制度雖多認為可以藉此達成維持租稅之公平負擔的目的，但實際上可否真正達到租稅公平負擔則不無疑問。故對於現行制度應加以檢討改正，以期更健全我國之租稅制度。

第二節 繼承與夫妻財產制（釋字第四一〇號解釋）

壹、聲請事實

釋字第四一〇號解釋，其聲請人有二，其一聲請事由為夫妻於 61.11.25 結婚，婚姻存續中先後購買三棟房地產，二棟為夫名義，一棟為妻名義。78.11 月間妻訴請法院裁判離婚確定，夫隨即起訴請求將七十一年登記為妻房地產更名為夫所有，判決確定夫請求有理由，妻聲請大法官解釋對該判決所依據之民法親屬編施行法第一條，最高法院五十五年度台抗字第一六一號判例²⁰³違憲。其二之聲請人則因夫死，在 63 年至 74 年間妻所持有股票及配股，於申報遺產時未將系爭股票列入，於查獲時，按查獲日收盤價課徵遺產稅，並予處罰，經行政法院判決確定後，聲請大法官對民法親屬編施行法第一條後段以及遺產及贈與稅法第十六條第一款（被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產，經辦理登記或確有證明者，不計入遺產總額。）宣告違憲。

貳、解釋要旨

民國八十五年七月十九日，大法官作成四一〇號解釋，解釋文分為二部分，一為親屬編夫妻財產及施行法部分；一為遺產及贈與稅法部分。前一部份，「基於憲法第七條男女平等原則之考量」，民法第一〇一七條已於七十四年六月三日予以修正（聯合財產制夫妻不動產歸屬，以登記名義人為準），從而最高法院五十五年度台抗字第一六一號判例「亦因適用修正後之民法，而不再援用。」又民

²⁰³最高法院五十五年度台抗字第一六一號判例：「妻於婚姻關係存續中始行取得之財產，如不能證明其為特有或原有財產，依民法第一千零十六條及第一千零十七條第二項之規定，即屬聯合財產，其所有權應屬於夫。」

法親屬編修正前已發生現尚存之聯合財產中，不屬於夫之原有財產及妻之原有財產部分，由夫繼續享有權利，「未能貫徹憲法保障男女平等之意旨」，應盡速檢討修正民法親屬編施行法，「俾符男女平等原則。」為因應司法院釋字第四一〇號解釋，立法院通過民法親屬編施行法第六條之一，並於 85.9.25 公布。²⁰⁴

至於第二部分有關遺產贈與稅部分，釋字第四一〇號解釋，則認為不違反男女平等原則，『遺產及贈與稅法第十六條第十一款被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產，經辦理登記或確有證明者，不計入遺產總額之規定，所稱「被繼承人之配偶」並不分夫或妻，均有其適用，與憲法第七條所保障男女平等原則，亦無抵觸。』在解釋理由書末段另附加下列說明「至適用七十四年六月三日修正前民法第一千零十七條第二項規定，致遺產總額之計算發生差異，係因民法親屬編施行法第一條後段規定之結果，尚難謂該條稅法之規定違背憲法第七條之規定。」

參、評釋

此種解釋之前提，在於遺產稅法或其他稅法，其前提事實或法律關係之認定，應與民法親屬編及其施行法相一致，民法親屬編施行法之修正即可解決遺產及贈與稅法問題。惟此種觀點，不論理論及實務均無法成立，以下試分三點分析之：²⁰⁵

（一）親屬編施行法修正不能解決遺產稅問題

為回應釋字第四一〇號解釋，立法院於 85.9.6 三讀通過民法親屬編施行法第六條之一：「中華民國七十四年六月四日以前結婚，並適用聯合財產制，於婚姻關

²⁰⁴參見魏大曉「民法親屬編施行法增列條文第六條之商議」，收錄於戴東雄教授六秩華誕祝壽論文集一固有效制與當代民事法學，三民，頁 619 以下。

²⁰⁵釋字第四一〇號在稅法上意義，進一步分析，參考葛克昌，綜合所得稅之憲法理論與問題，台

係存續中以妻之名義在同日以前取得之不動產，而有下列情形之一者，於本施行法中華民國八十五年九月六日修正生效一年後，適用中華民國七十四年民法親屬編修正後之第一〇一七條規定：(1)婚姻關係尚持續中且該不動產仍以妻名義登記者；(2)夫妻已離婚而該不動產仍以妻名義登記者。」按舊民法第一〇一七條第二項規定：「聯合財產中，夫之原有財產及不屬於妻之原有財產部分為夫所有。」致舊法適用期間，妻於婚姻存續中取得之財產，不論為動產或不動產，妻必須先負舉証責任，證明該財產為妻特有財產或原有財產，在未證明前，推定為夫所有。修正後第一〇一七條第二項改為：「聯合財產中不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有之原有財產。」由於民法親屬編施行法第六條之一增訂，致以妻名義登記之不動產，自85.9.6修正生效一年後，修正之民法第一〇一七條具溯及效力，亦即以登記名義為準。

惟民法親屬編施行法雖增訂第六條之一，縱修正生效一年後仍無法解決遺產稅問題，按該條限於二種條件，始溯及適用，一為婚姻關係尚存續中，一為夫妻已離婚，但夫死亡時不在該二條件內。法務部於施行法第六條之一，原尚有第二項：「前項情形於配偶一方死亡者，亦適用之。但該不動產已因繼承而由第三人取得者，不在此限。」惟該項均遭刪除，刪除之理由為：²⁰⁶

1. 通常修正後之新法，在適用時盡可能避免溯及既往，以免影響信賴保護之利益，故施行法第六條之一所規定之溯及效力，不宜擴大至夫或妻一方先死亡之情形。

2. 夫或妻一方先死亡時，即發生繼承之開始。繼承一開始，繼承人如何繼承？繼承人之應繼分如何計算？繼承債權人如何求償？遺產稅如何繳納？簡言之，繼承開始後，必發生極複雜之財產繼承關係，故以妻名義登記不動產所有權

大法學論叢，26卷3期，收入所得稅與憲法，翰蘆，頁49以下。

²⁰⁶戴東雄，以妻名義登記之不動產所有權之溯及效力與適用剩餘財產分配請求權關係，收入民法親屬編修正後之法律疑問，元照，頁273。

之歸屬而發生爭議時，不宜擴大使其溯及既往。

3. 施行法第六條之一內容，因不包括夫或妻一方先死亡之情形，故此時妻仍得依舊民法第一〇一六及第一〇一七條第二項之規定，並參酌最高法院五十五年台抗字第一六一號判例意旨，由妻或其繼承人以舉證方法證明以妻名義登記之不動產為妻之所有權。

4. 凡採聯合財產制之夫妻，於民國七十四年親屬編修正前，以妻名義登記之不動產，夫之債權人認為其所有權於夫而聲請查封後，於親屬編施行法第六條之一之一年期間內，夫或妻一方先死亡時，因該條施行法未包括一年期間內之死亡在內，故仍適用舊法一〇一七條之規定及最高法院五十五年度台抗字第一六一號判例要旨確定該受查封不動產之所有權，故原則上執行法院繼續對該不動產強制執行。

該刪除理由第二項，提出遺產稅如何繳納？必生極複雜之財產繼承關係。此種思維實囿於遺產稅與私法繼承關係必須一致。又施行法第六條之一，限於妻名義登記之不動產，與釋字第四一〇號解釋聲請人繫爭之股票，尚屬有別，故亦無適用餘地，因此親屬編施行法之修正，不能解決遺產稅之問題。²⁰⁷

（二）遺產稅課徵對已婚婦女確有區別待遇

釋字第四一〇號解釋，對遺產及贈與稅法第十六條第十一款「被繼承人配偶及子女之原有財產或特有財產，經辦理登記或確有證明者，不計入遺產總額」之規定，所謂「被繼承人配偶」並不分夫或妻，均有其適用，與「憲法第七條保障男女平等原則並無牴觸。」問題是遺產及贈與稅法是否違反男女平等原則，不在

²⁰⁷ 親屬編施行法第六條之一生效日為 85.9.27，一年過渡期為 86.9.26，故自 86.9.27 後夫死亡時，因夫死亡前婚姻關係尚持續中，且該不動產仍以妻名義登記者，仍有施行法第六條之一適用，妻取得所有權，非遺產稅課徵之對象。

表面之法條文義，而在法律之實際操作，有無「性別歧視」、「兩性地位實質不平等」（憲法增修條文第十條第六項）。故適用遺產及贈與稅法第十六條第十一款時，因結合民法親屬編施行法第一條（第六條之一生效後一年內夫死亡者，亦同），以妻名義登記之財產在七十四年六月四日前取得者，「而非其特有財產或原有財產」，但實務上仍「應列入夫之遺產課稅」（財政部 62.12.21 台財稅第 39386 號函）²⁰⁸此種法律適用結果，就遺產稅課徵而言，夫死亡與妻死亡確有區別待遇。雖親屬法施行法第一條，誠如釋字第四一〇號解釋所云：「旨在尊重民法親屬編施行前或修正前原已存在之法律秩序，以維護法安定性要求，同時對於原已發生之法律秩序認不應仍繼續維持或變更者，則於該施行法設特別規定，以資調和。」惟遺產稅課徵原與私法上法安定性無關，特別是因適用新法認定登記為妻所有者，不計入遺產總額，對夫之債權人保障並未減少，蓋公法之法律關係不影響私法關係，所應考量者為量能原則與租稅公平原則，且課徵時應受男女平等原則直接拘束。

（三）公法債權與私法債權本質上有所差異

按私法債權債務關係，即債權人「得向債務人請求給付」（民法第一百九十九條第一項）。給付者，乃債務人依債之本旨所為之作為或不作為也。履行作為義務者，稱積極給付；履行不作為義務者，稱消極給付。債之發生原因有依法定者，有依約定者。依此，法定之公法債權亦可適用該規定，為國家得向人民（納稅義務人、規費繳納人、特別公課支付人）請求金錢給付。其與私法債權債務關係，仍有顯著不同：租稅及其他公課涉及對人民自由之干預，此種干預應受法治國原理限制。一方面國家（債權人）應受依法行政原則拘束（法律保留與法律優位原則）；另一方面納稅義務人之基本權（防禦權與平等權）應受充分保障²⁰⁹。

²⁰⁸財政部稅制委員會，遺產及贈與稅法令彙編，民國 86 年版，頁 12。

²⁰⁹Birk, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht 1988, S.79.

從公權力角度而言：租稅及其他公課，與私法債權債務關係有三點主要不同：²¹⁰1. 公法債權人國家之身份係公共利益之維護者，而非個人利益之代表人。2. 在公法債權債務關係，相對於債務人—人民，債權人國家則居於公權力主體地位。3. 在公法債權債務關係中，國家雖居於上位地位，但亦受較嚴格之拘束。租稅債權債務關係之產生與履行，均須受憲法法治國家原則所拘束。尤其是法律保留原則--租稅行政（及其實現）亦須受法律拘束。因此未具備法定課稅要件者，嗣後不得以溯及適用方式，產生租稅債務。以及應注意基本權之保障，特別是受嚴格平等原則拘束，立法者在立法時須受負擔平等原則之拘束。（憲法第七條）亦即依量能課稅原則予以平等負擔。

由於此種公法上債權與私法上債權本質上差異，而大法官會議釋字第四一〇號並未斟酌此點差異，吾人可由下列數點觀點之：（1）七十四年民法親屬編修正，主要著眼點在男女不平等之矯正，親屬編施行法以不溯既往為原則，乃是尊重原有法律秩序，以維護法安定性。特別是夫之債權人，原保有夫之財產可為擔保，不致一日之間因法律變更而轉為妻之所有失其擔保。八十五年九月二十五日增訂施行法第六條之一，設定修正生效後一年始溯及適用新法，所考量者亦在此。在遺產稅之徵收，特別是因適用新法認定登記為妻所有者，不計入遺產總額，對夫之債權人保障並未減少，蓋公法之法律關係並不影響私法關係。故遺產稅徵收為國家與國民間關係，不涉及債權人，所應考慮者為量能原則與租稅負擔公平。（2）稅法係公法關係，國家機關應受男女平等原則直接拘束，非如私法須透過立法予以間接拘束。故遺產稅徵收，既不涉及債權人，不能因為夫或妻，財產為動產不動產、登記時間在七十四年前後，而有不必要之區別待遇。（3）稅法為無對價之強制性公法給付，應受嚴格平等原則之審查，夫死後妻之給付能力絕不比妻死後夫給付能力更強，不能予以更大之負擔。總之，登記為妻名下財產，不能證明屬

²¹⁰詳細的討論參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，翰蘆，頁53-55。

妻之原有財產或特有財產，在七十四年六月民法修正前，屬夫所有，自有其「傳統文化習俗及當時社會環境因素」(釋字三六五號解釋理由書)；民法親屬編施行法以不溯既往為原則，則有法安定性之考量，尤其斟酌考量夫之債權人保障。但夫死時遺產稅課徵與此無關，自不應與妻死時遺產稅課徵有所差異。惟稅法適用實質課稅原則，故登記於妻名下之動產、不動產，雖不必然依法律形式認定屬於妻之財產，但應推定為妻所有，換言之，稅捐稽徵如主張實質上係夫之財產，自應負舉證責任。

第三節 實質課稅原則（釋字第四二〇號解釋）

壹、案例事實

緣聲請人係以經營一般進出口貿易及經銷代理國內外廠商產品投標報價業務為主要業務，自設立經營業務已有數年之久，而民國七十五年至民國八十年六年間僅於民國七十七年間偶然買賣一筆證券交易（七十七年度本業交易筆數高達五十四筆），因聲請人並非證券自營商，亦非類似證券自營商之以投資股票買賣為專業，故依行為時獎勵投資條例第二十七條及施行細則第三十二條規定，依法應免徵證券交易所得稅，乃於結算申報七十七年度營利事業所得稅時申報該筆免稅之證券交易所得。

惟財政部台北市國稅局則引用行政法院六十九年度判字第五三九號判決（附件三），認為實際上有經營有價證券買賣業務，即應不得免稅，而將該證券交易所得併課營利事業所得稅。聲請人不服經循序提起復查、訴願、再訴願及行政訴訟均遭駁回，經提起再審之訴，亦經行政法院以八十一年度判字第一八四四號判決及行政法院八十一年度判字第二七三六號判決駁回。聲請人以其七十七年度僅有一筆證券交易（本業交易筆數高達五十四筆），就其交易實質，應屬非以有價證券買賣為專業之公司，證券交易所得應予免稅，於八十二年七月二十四日向台北市國稅局申請退還其已繳之七十七年度營利事業所得稅及加計利息，惟台北市國稅局則未准所請，聲請人不服，再循序依法提起訴願、再訴願、行政訴訟均遭駁回，爰提起本件釋憲聲請。

貳、解釋要旨

司法院大法官會議於民國(下同)八十六年一月十七日作成釋字四二〇號解釋，茲將解釋文及解釋理由並孫森焱大法官不同意見書摘錄如下：

一、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。行政法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。

二、解釋理由摘錄：

(一) 公司業務登記事項不影響實際營業之事實

公司法第十二條、第十五條第一項雖規定：「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。

(二) 基於課稅公平原則，所謂「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

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。

(三) 行政法院八十一年十月十四日庭長、評事聯席會議關於「非以有價證券買賣為專業者」之解釋，符合實質課稅原則，與租稅法律主義並無不符

行政法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。

(四) 獎勵投資條例施行細則第三十二條關於「非以有價證券買賣為專業者」

之規定，亦應按實質課稅主義予以修正

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。

三、孫森焱大法官不同意見書摘錄：

針對釋字四二〇號解釋文，大法官孫森焱提出不同意見書，其認為多數意見具有如下之疑義，不同意見書之要旨摘錄如下：

（一）營利事業未經公司登記以投資為專業者，依本案處分時有效之獎勵投資條例第二十七條前段之規定，即應免徵證券交易所所得稅

按憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅減免等項目而負納稅之義務或享受優惠，迭經本院解釋有案。獎勵投資條例（已於民國七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效）第二十七條前段規定：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所得稅。行政院據此乃於七十六年十二月一日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。至所謂「以有價證券買賣為專業者」之意義則於獎勵投資條例施行細則第三十二條規定謂「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。」準此，營利事業如未經公司登記或商業登記以投資為專業者，

其買賣有價證券，即得免徵證券交易所得稅。

（二）行政法院「核實認定」之決議滋生諸多疑義

行政法院前開決議為認定之依據，則「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。」在適用上仍有下列疑義，不能解決：

所謂「從事龐大有價證券買賣」，其認定標準如何？是與一般證券自營商之營業筆數或金額相較而足認為「龐大」，抑或與該營利事業自身之營業收入比較而認為「龐大」？意義仍不確定。

所謂「非營業收入遠超過營業收入」為認定「專業」之依據，其法律上之基礎何在？買賣有價證券次數頻繁者，是否必盈不虧？其發生虧損或盈餘少者，或雖盈餘多而非「遠超過營業收入」者，是否即不能認係主要營業^{0b}而非「專業」？殊屬矛盾。

所謂「足證其係以買賣有價證券為主要營業」，似以買賣有價證券之收入多寡為認定是否「主要營業」之依據。然則多次買受有價證券，以累積資金，其後一次賣出，換取現金，用以購買機器設備或不動產者，如有多額所得，是否即應認係「主要營業」而課徵證券交易所得稅？頗感費解。

（三）「核實認定」之標準，如不能以法律為明確之規定，顯然有違租稅法律主義

行政法院上開決議既有可議之處如斯，在適用上即難免發生不公平課稅情

事。例如雖買賣有價證券多次，若盈餘少，或雖盈餘多而非「遠超過營業收入」者，即與所謂「專業」之意義不符，自可免徵證券交易所得稅。僅一次出賣所持有價證券而獲利甚多者，如本件聲請人主張之事實，則應認係「主要營業」而課徵之。此理若可成立，則如公司於全年出售固定資產之不動產一筆獲利甚豐者，即係以出售不動產為該公司之「主要營業」，亦即以之為「專業」。若遇生產事業在籌備建廠期間，因尚無產品銷售，故無營業收入，他方面其購置之有價證券則因股價上漲而成長迅速，亦將一變而成為以買賣有價證券為專業之營利事業矣。然則所謂租稅法律主義云者，豈非空論。

參、裁判評析

一、釋字四二〇號建立稅法實質審查之標準

此號解釋主要精神，在於在稅法解釋時應不拘泥於「法律外在形式」，而須探究實質內容，此種實質課稅原則，一般認為防杜脫法避稅之主要利器。更重要者，在於納稅人利用此種依實質非依法律形式解釋原則，用以保障其基本權。後者，是大法官會議解釋，須進一步具體化建立實體衡量準則之任務。

此號解釋，對稅法解釋當然有相當澄清作用，對大法官會議日後對稅法之違憲審查，無異開啟一扇與外界經濟世界相流通之窗戶。從此審查稅法是否違憲，除了「本於租稅法律主義之精神」外，就「稅法之立法目的」、「其經濟上意義」及「實質課稅公平」，均可就形式上「法律優位」、「法律保留」外樹立具體實質之審查標準。是以，凡「涉及租稅事項」，釋字四二〇號出現得以打破形式法治主義，建立實質法治國家，亦即正義國家之要求租稅法律主義與租稅公平原則間之關係。

二、租稅法律主義與實質課稅主義間之關連

大法官會議自一五一號解釋文，明白提出「租稅法律主義」，並在其後之解釋中不斷增益其說理，強化其適用，致其輪廓逐漸顯現。問題是稅法與刑法，雖均為對人民自由財產所為法律上限制，但二者在本質上有相當之差異²¹¹，致大法官會議解釋，在依照自己對罪刑法定主義理解，所一步步建造之「租稅法律主義」城堡，在實際案例中逐漸遇到障礙，於是一方面限制租稅法律主義範圍，如釋字第二一七號解釋²¹²認為「事實認定」重在發現真實，不受法無明文即無稅之拘束²¹³。另一方面對法無明文時，淡化為「與條文用語未盡相符」轉而強調為「簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持租稅公平所必要」，從憲法課稅公平尋找依據，以突破形式之「租稅法律主義」，例如釋字第二五七號解釋及釋字三八五號解釋（稅法於適用時，該法律所定事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。）²¹⁴ 吾人可謂自二一七號解釋以後，大法官會議對稅法之解釋，無不致力於緩和租稅法律主義之完全形式主義之剛硬性，試圖對稅法之理論與實際加以調和，不致兩極化。換言之可謂對「租稅法律

²¹¹ 早在大法官會議作為一五一號解釋時，即有大法官看出「罪刑法定主義」與「租稅法律主義」不同。陳世榮大法官在該號不同意見解釋理由書中明白指出：「按租稅法律主義之原則，僅止於立法上原則，不似罪刑法定主義當然含有法條之嚴格解釋、法條之類推解釋之禁止等效果，其所表現為現行租稅法之基本理念之形式面，旨在俾得將來之預測可能，以確保法之安定，至於現行租稅法之基本理念之實質面，則為租稅法解釋之準據問題，租稅法之解釋，於不超過其預測將來可能性之界限內，並應斟酌國民觀，租稅法之目的及經濟的意義以及諸事之發展（參照德國租稅調整法第一條二項）」。（司法院大法官會議解釋續編（一），頁 21。）

²¹² 司法院大法官會議解釋續編（三），頁 208。

²¹³ 大法官會議釋字第二一七號解釋理由書第一段：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，乃在揭示「租稅法律主義」，其主要意旨係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務，課徵租稅固不得違反上述意旨，惟關於個別事件課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，不屬於租稅法律主義範圍。」（司法院大法官會議解釋續編（三），頁 208）

²¹⁴ 大法官會議釋字第二五七號解釋略以：「（貨物稅稽徵規則）對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷暖氣機類徵收貨物稅，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種壓縮機不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條件所規定之電器類範圍，而於冷暖氣機裝配完成後，並不再課徵貨物稅，無加重人民納稅義務之虞。上述規則將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無牴觸。」蘇永欽教授看出本號在憲法解釋上意義，在於打破形式意義之租稅法律主義。參見，蘇永欽，合憲法律解釋原則，收錄於「合憲控制的理論與實際」，月旦，頁 94。

主義」之解放運動。惟近在釋字第四一三號以判例「添加法律所無限制」；第四一五號則以施行細則「限縮母法之適用」，認定其有違「租稅法律主義」不再援用，似又有停滯不前之嫌²¹⁵。但釋字第四二〇號，對稅法解釋「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。」不拘泥法律條文所用辭句，斟酌經濟實質，可謂一大突破。

按稅法與刑法二者，皆對人民之生命或財產自由，所為重大限制之國家公權力行為。但刑法原則：「法無明文者，不罰。」非但於第一條明文規定，有些國家甚至明定於憲法。但對租稅，稅法或憲法均無類似規定，憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，此與其他權利之限制並無差別²¹⁶。再者，刑法之法無明文者不罰，對法無明文之犯罪行為，並非不予審查，而是經審查後，因未符法定要件卻未竟其功。犯罪行為縱法院對無明文者加以定罪（如舉輕明重），亦不能排除其犯行。刑法之目的，在抑制人民犯罪，故法須定有明文，教民知之而避免犯罪。稅法則不然²¹⁷，稅法之目的，在於公平分配租稅負擔，而不干擾市場自由競爭秩序。租稅負擔只要有其預見可能，是否須有嚴格明文規定，是否類推適用，稅法均不能與刑法等量齊觀。稅法之漏洞，在個案中即應填補，否則有礙市場競

²¹⁵ 按釋字四一三號，非境內居住個人，符合就源扣繳獎勵規定，因配偶居住國內，判例認為仍應適用合併「申報課稅」，此為對結婚者是否違反平等權問題，釋字四一五號則為扶養親屬是否須同一戶籍，為生存權保障問題，此二號解釋因俱為稅法解釋問題，卻以「租稅法律主義」形式思維予以解決，進一步討論見下文。

²¹⁶ 學者甚至主張憲法第十九條規定並無必要，應予刪除，蓋憲法第二十三條已有公共利益必要時，得以法律限制自由權利之規定。（黃俊杰，憲法稅概念初探——憲法稅概念與法律稅概念同一性之價值取捨，中原財經法學，第一期，頁43（註3））大法官會議解釋由憲法第十九條發展出一系列「租稅法律主義」解釋，其中強調「法律保留」部分係屬是否違反憲法第二十三條問題；有關「法律優位」部分係屬是否違反憲法第一百七十二條問題。至於比附刑法，「法無明文無稅」則不無檢討餘地。但本文認為憲法第十九條仍有存在必要：（一）表明納稅係人民基本權利義務事項，其立法裁量權非如基本國策規定廣泛；（二）表明人民之財產權附有社會義務，而主要社會義務即租稅（人民原則無服勞役之義務），彰顯憲法上租稅國家特質；（三）憲法第十九條規定，表明課稅權非僅形式上受法律保留拘束，實質上亦受憲法價值觀與基本權限制。特別是我國憲法欠缺財政憲法專章規定，不宜如同德國基本法，刪除第十九條規定。（其詳細討論，參見葛克昌，社會福利給付與租稅正義，臺大法學論叢，第二十五卷第二期，頁168以下，收入：國家學與國家法，月旦，1994年，頁28以下。）

²¹⁷ 稅法亦有刑法相類似者，例如以經濟政策或社會政策目的租稅，不論予以租稅優惠或予以租稅特別負擔（如有害環保），縱予溯及或類推亦無效果。但此僅為例外，一般稅法多以財政收入為目的，而以負擔公平為原則。

爭與負擔公平。且對稅法漏洞加以填補，使立法意旨更為貫徹，不致因脫法避稅行為而掏空，不僅不違反民主原理，更能發揚議會民主精神。再者，相同者予以相同處理，對稅法漏洞依立法目的，予以填補，正足以維持納稅義務人對法之信賴保護，亦所以維護法之安定性²¹⁸。故刑法中「法無明文者，不罰。」原則上，在稅法中並無適用之餘地²¹⁹。

近年來，大法官會議解釋對此已有反省，而有意解脫「租稅法律主義」之僵硬適用。這些發展雖以進一大步退二小步方式迂迴前進，但自有值得吾人重視之處。惟以「租稅公平原則」代替「租稅法律主義」，作為違憲審查基準，仍嫌空泛。租稅立法裁量權應受憲法價值觀拘束，特別是憲法基本權拘束，成為違憲審查對象，此為大法官會議對形式意義「租稅法律主義」不滿時，所應積極樹立之實質審查標準。

此外，釋字第四二〇號解釋，源於德國 1919 年帝國稅法通則第四條規定：「解釋稅法之際，須斟酌其立法目的、經濟意義及情事之發展。」在 1934 年租稅調整法第十一條，除繼受帝國稅法通則第四條規定，另增補：「課稅要件事實認定時，依其相當者適用之。」該規定，依德國租稅通則起革人 Becker 之見解，認為係稅法借用民法概念作為稅法要件（例如買賣、租賃、贈與、扶養義務、配偶等），在稅法解釋時，須作一定程度之修正，而該規定即為稅法之轉換器。換言之，稅法借用民法之概念，在解釋適用，須經該條文之轉換過程。稅法要件須借用民法概念，只適用於概念核心部分，至於其邊緣意義須視其與核心事實，經濟意義是否相當。依此說則剩餘財產分配請求權不論民法如何規定，作何解釋，在

²¹⁸ Tipke, Steuergerechtigkeit im Theorie und Praxis, S.124ff., Tipke, Die Steuerrechtsordnung I, 1993, S.202ff.

²¹⁹ 行政法院六十年判字四一七號判例即有斟酌餘地：「公法之適用，以明文規定者為限，公法未設有明文者，自不得以他法之規定而類推適用，此乃適用法律之原則。」此判例將刑法之適用原則，誤為行政法適用原則，致貨物稅有退稅，而不得比照所得稅加計利息，彙編中參考法條依據竟為「行政法理」，顯有誤會之處。

稅法上則視遺產稅之立法目的而定。

前段說法因過分強調稅法獨立性，於稅法解釋時有意忽略民法上意義，而實質課稅往往又流於作有利國庫之解釋。德國租稅通則在 1977 年在因應行政程序法之立法，作全面修正時，即將解釋稅法應斟酌立法目的、經濟目的，情事發展等規定予以刪除。刪除之主要原因，即在該條規定易引人誤解，誤解經濟意義或實質內涵解釋為稅法所獨有，稅法解釋可不顧其私法意義。事實上解釋法律，不論稅法或民法，均需探求當事人真意，不拘泥於所用文字；亦常在法規範與案件事實間反覆推敲，不當以經濟意義簡化此過程。

三、稅法上評價與私法上法律行為之關連

私法因受私法自治及契約自由原則影響，當事人有權選擇其所偏好之私法類型（契約型態），以冀取得租稅利益，私法亦從而承認之。惟另一方面，由於租稅之無對價性，所有的納稅義務，只有依納稅能力平等負擔時始有正當性，故變動後之事實關係，稅法則依該關係可稅性（納稅能力）予以評價，而不拘泥於私法上法律形式，此係稅法為強行法，私法多數為任意法之必然結果。稅法係強行法，大都自身具有不容規避性，本不待法之明文，本號解釋之主要意義在此。但值得注意者是：實質課稅之稅法解釋原則，並不否認私法上依當事人契約自由原則及私法上效果，亦不在限制所有權人對其所得財產之私法安排，僅此安排依實質課稅原則不影響與負擔能力相同者為相同之租稅效果。

四、行政法院庭長、評事聯席會議關於「非以有價證券買賣為專業者」之決議，應僅作為稽徵機關判斷具體案例之參考依據

雖然，此號解釋容許稽徵機關得以經濟觀察法與實質課稅原則，基於課稅公

平原則，解釋稅法之規定，故前揭行政法院庭長、評事聯席會議關於「非以有價證券買賣為專業」之決議，應無違反獎勵投資條例第二十七條與憲法第十九條租稅法律主義。本文認為前揭見解雖值贊同，然前開行政法院之決議應僅作為稽徵機關判斷具體案例時之參考依據而已，應不具有絕對之拘束力。申言之，既然稽徵機關與行政法院得基於實質課稅原則，衡酌係爭課稅事實之經濟上意義，而適用稅法之規定者，就何謂「非以有價證券買賣為專業者」之判斷，即應針對納稅義務人之具體營業情事，核實認定，前開行政法院之決議所列之「實際上從事龐大有價證券買賣」、「非營業收入遠超過營業收入」，應僅作判斷「有價證券買賣專業」參考之用，而非構成專業買賣有價證券之唯一要件，稽徵機關與行政法院尚須審酌其他情事或要件，而為翔實之判斷。關於此點，本號解釋多數意見中並未明白提及，僅於解釋理由書中最後提及獎勵投資條例施行細則第三十二條規定與實質課稅原則未盡相符部分，應不予適用，易使稽徵機關與行政法院判斷具體案例時，機械性適用前揭判斷標準，致產生如大法官孫森焱不同意見書中所述之幾種顯失公平情況，應予注意。

其次，就本案之爭點係在「非以有價證券買賣為專業」之判斷上，按「專業」之法律上概念係相對於「兼業」而言，所謂「專業」應以反覆執行一定業務，並以該業務收入作為維持事業經營主要來源，因此所謂「專業」應具有二要件，即行為上有「反覆施行」及結果上具有「維持事業經營之主要來源」，故稽徵機關與行政法院得依經濟實質衡量適用稅法之規定者，亦應通盤考量前揭兩要件是否均已充分，始屬適當，而非機械性地適用前開行政法院之決議。然按本案聲請人所陳述之事實，本案係源自於一宗之證券交易行為，由於其交易所得過於鉅大（達當年度營利所得之百分之九十八），即遭稽徵機關與行政法院認為其屬「以有價證券買賣為專業」，未審認本案聲請人事實上是否具備「反覆施行」之要件，即有率斷。因此，本文認為就本案聲請人之事實，應不構成「以有價證券買賣為專業」，然鑑於本案違憲審查之客體為「行政法院八十一年十月十四日之庭長、評

事聯席會議決議」，稽徵機關課稅決定與承審行政法院之判決結果之適當、合法與否，並非司法院大法官會議之職權，司法院大法官會議即無從表示前揭意見。

肆、結語

獎勵投資條例業於七十九年十二月三十一日因施行期間屆滿而失效，代以促進產業升級條例，而依所得稅法第四條之一之規定：「自中華民國七十九年一月一日起，證券交易所停止課徵所得稅，（後略）。」，營利事業之證券交易所已不區分是否以買賣有價證券為專業，一律停止課徵證券交易所稅，故本案之爭議現已不再存在。然本號解釋開啟稅法解釋得衡酌經濟實質，並以實質課稅原則為之之新途徑，緩和租稅法律主義，有其時代之意義。

第四節 行為罰與金錢給付罰不併罰原則（釋字第五〇三號解釋）

壹、概說

同一行為具備數行政法規之行政罰要件，可否併合處罰，涉及行政秩序罰與行政秩序罰之併合處罰問題。由於法治國家對人民之同一行為，禁止受到二次以上處罰，即「一事不再罰」或「重複處罰禁止原則」，該原則原本適用於刑罰，²²⁰為貫徹基本權保障，行政罰亦有該原則之適用。²²¹此種見解，漸為國人所接受。²²²惟人民在公法上義務，有行為或不行為義務及金錢給付義務之別，如同時違反二義務之處罰規定，是否同一行為即有爭議，惟事實上此種情形較為少見。較常見者，雖同時違反金錢給付義務及行為義務，但後者之行為義務係金錢給付義務之附隨協力義務，並非純粹之二種不同義務，亦即漏稅罰與行為罰可否併罰問題。釋字第五〇三號解釋即針對此點作較明白之宣示，惟對漏稅罰及其違反附隨協力義務之行為罰性質仍未釐清，故釋字第五〇三號解釋，並不表示已解決此一問題，毋寧說可能為另一爭議之開端。

貳、釋字第五〇三號解釋

釋字第五〇三號解釋係針對納稅義務人違反租稅義務之行為，如其行為同時

²²⁰如德國基本法第一百零三條第三項，即明示人民不得因同一行為，而受刑法多次刑罰。

²²¹德國違反秩序罰法第十九條第一項明定，同一行為違犯科處罰鍰之數法律，或數次違犯同一法律時，以處一次罰鍰為限。第二項亦規定，違犯數法律時，依最高罰鍰之法律處罰之，但法律另有從罰規定者，仍得宣告之。

²²²吳庚，行政法之理論與實用，89年9月，增訂六版，頁453以下；林錫堯，行政法要義，88年2月，再增訂版，頁338；洪家殷，論一事不二罰原則在行政秩序罰上之適用，台大法學論叢，二六卷，收入氏著，行政秩序罰，五南，89年7月，初版二刷，頁53以下。

符合行為罰與漏稅罰（金錢給付義務罰）之處罰要件，²²³除處罰之性質與種類不同（例如一為罰鍰，一為沒入或停止營業處分），必須採用不同的處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是以違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。司法院釋字第三五六號解釋雖認營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬二事，但此僅係就二者之性質加以區別，非謂營業人違反作為義務之行為罰與逃漏稅捐之漏稅罰，均須併合處罰。在具體個案，「仍應本於上述解釋意旨予以適用」，釋字第三五六號解釋應補充。²²⁴

參、評釋

一、釋字第三五六號解釋及其爭議

按釋字第五〇三號解釋之聲請人係因營業稅案件，經行政法院確定終局判決（八五判三七八號），引用釋字第三五六號解釋作為判決依據，²²⁵惟釋字第三五六號解釋對納稅義務人違反作為義務被處行為罰與逃漏稅捐而被處漏稅罰，究應併合處罰或從一重處斷，並未明示，發生疑義，聲請補充解釋。是以吾人有必要，先就釋字第三五六號解釋予以探討。

²²³一行為同時符合行為罰與漏稅罰之處罰要件，釋字第五〇三號解釋理由書有所例示，如營利事業依法律規定應給付他人憑證而未給付（違反稅捐稽徵法第四四條，評釋者加註），致短報或漏報銷售額（違反營業稅法第五一條，評釋者加註）。

²²⁴司法院公報，四二卷六期，頁9以下。

²²⁵該判決理由謂：「稅捐稽徵法第四十四條係對營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與者所處之行為罰，營業稅法第五十一條第一款係對未依規定申請營業登記而營業，就其所漏稅所處之漏稅罰，二者之立法目的及處罰條件各不相同，不生法條競合之關係，參照司法院釋字第三五六

按釋字第三五六號解釋略以：「營業稅法第四十九條就營業人未依該法期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事」。按釋字第三五六號解釋，所以衍生實務上諸多爭議，並非如釋字第五〇三號解釋理由書所謂，行為罰與漏稅罰，「究應併合處罰或從一重處斷，並未明示」。而係對行為罰與漏稅之本質，並未作深入分析，以下試加簡單探討。

（一）協力義務之處罰非單純行為罰

釋字第三五六號將稅法上處罰區分為行為罰與漏稅罰，乃源於釋字第一三七號解釋，該號解釋理由書即謂：「行為罰與漏稅罰，其處罰之目的不同，處罰之要件亦異，前者係以有此行為即應處罰，與後者係以有漏稅事實為要件者，非必為一事。其違反義務之行為係漏稅之先行階段者，如處以漏稅罰已足達成行政上之目的，兩者應否併罰，乃適用法律之見解及立法上之問題」。²²⁶其在一定條件下，不予併罰已有暗示。惟既將違反協力義務，定位在僅須有違反作為義務之行為，即應受處罰；而與逃漏稅捐之被處漏稅罰，係違反稅法上金錢給付義務，須具有處罰法定要件之漏稅事實，二者處罰目的不同，如基於此種認識，則行為罰與漏稅罰原則上應可併行處罰，釋字第五〇三號解釋雖強調重複處罰之禁止，然若仍沿用第三五六號解釋思維而予補充，誠如曾華松大法官即在該號協同意見書中明確指出，²²⁷既未變更第三五六號解釋，則「因行為之態樣及處罰之目的不同，而得併罰情形」並予承認，須予例示，否則不能杜絕糾紛。惟違反稅法上協力義務，並不必然須加以處罰，因協力義務之未履行，原則上產生推估課稅之效果，亦得實行作為不作為義務之行政執行（詳見下文）；僅在有逃漏稅犯意時違

號解釋，被告分別予以處罰，要無不合。」

²²⁶該號解釋，吳庚大法官作成一部不同意見書，主張應以吸收主義取代併罰主義，而做明確釋示，俾實務上有所遵循。

²²⁷曾華松大法官釋字第五〇三號解釋協同意見書，司法院公報，四二卷六期，頁10。

反協力義務，又未至逃漏稅結果始有行為罰之必要。²²⁸

（二）滯報金、怠報金非行為罰

滯報金或怠報金者，乃針對不履行或未準時履行租稅申報義務，所加徵之金錢給付義務，為稅捐之附帶給付之一（稅捐稽徵法第四九條前段）。稅捐附帶給付本質上與行為罰不同。例如所得稅，納稅義務人未於稅法所定期限辦理結算申報，經稽徵機關通知滯報，而於十五日內補辦申報者，是為滯報，應按核定應納稅額加徵百分之十之滯報金，其金額不得少於一千五百元。如逾補報期限，仍未補報者為怠報，按核定應納稅額加徵百分之二十怠報金，其金額不得少於四千五百元。

滯報金、怠報金制度，旨在確保納稅義務人準時提出申報，俾使稽徵機關得以及時核定及徵收。從行政程序來看，稅捐稽徵行政程序，按時間先後為：1. 為核定稅捐所為之調查程序；2. 稅捐核定程序；3. 稅捐徵收程序；4 稅捐執行程序。²²⁹滯報金、怠報金係稅捐核定程序所加徵者；²³⁰滯納金係在稅捐核定之後徵收程序所加徵者。滯報金、怠報金並非罰金或罰鍰。²³¹滯報金、怠報金同時具有兩種功能，其一功能與其謂具有制裁功能，²³²毋寧說具有抑制作用(die repressive Wirkung)；其二為預防作用(die praeventive Wirkung)。由於滯報金、怠報金為因應稅法特殊需要所設之督促施壓手段，性質上與行政執行之怠金相類似。²³³

²²⁸違反稅捐義務，所以應處以漏稅罰、行為罰。法治國家其立法政策之必要性，請參閱 Tipke, Die Steuer-rechtordnung, § 32, 1993.。

²²⁹Tipke/Lang, Steuerrecht, 14AulF., 1994, § 22Rz. 150.

²³⁰Birk, Steuerrecht, 1998, § 11Rz. 62.

²³¹Birk, Steuerrecht, 1998, § 11Rz. 60. Tipke/Kruse, AO, 15 AulF. 1956/9, § 152Tz. 1.

²³²陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，第五四期，頁 90。陳清秀，稅法總論，頁 357 以下。

²³³稅法上行為不行為義務(協力義務)不履行，依修正之行政執行法其行為不能由他人代為履行(稅法之協力義務，往往不能由他人代為履行)得處以怠金(行政執行法第三十條第一項)。但由於

所謂抑制作用，在於就納稅義務人過去未申報或未及時申報之行為，予以加徵滯報金、怠報金之不利益，以抑制其所享有相對準時申報人之不正當類似利息利益，²³⁴所謂預防作用，則有督促納稅義務人準時申報之作用。按我國對未於法定期限申報，先經稽徵機關通知滯報，在補報期內補報，加徵百分之十之滯報金；逾期加徵百分之二十之怠報金。主要功能仍在督促其履行申報義務，其抑制作用乃為附帶功能。由於滯報金、怠報金不具有處罰性，故所得稅法第三十八條後段「各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失」。其中除罰鍰外，其他督促納稅人履行申報義務（滯報金、怠報金）、金錢給付義務（滯納金），均不宜在費用損失提列中予以除外。²³⁵大法官對滯報金、怠報金所作出釋字第三五六號解釋，將滯報金、怠報金列為行政罰之列，則有商榷檢討之餘地。

按釋字第三五六號，係針對營業稅法第四十九條就營業人未依該法規定期限申報銷售額或統一發票明細表者，應加徵滯報金、怠報金之規定，「旨在促使營業人履行其依申報之義務，必能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯納金、怠報金，係對營業人違反作為義務所為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事」。由於釋字第三五六號將滯報金、怠報金定性為行為罰，致生與漏稅罰有無重複處罰之憲法問題。²³⁶若制裁係對人民不履行義務加以不利益處分，滯報金、怠報金即具有此制裁性；惟行政罰係對義務人過去義務之違反，所加之制裁，與未來義務之履行無關。滯報金、怠報金，雖亦係針對準時申報義務不履行所加之不利益，惟此種不利益未具有處罰性，其主要之目的

稅法得利用滯報金、怠報金等簡易可行督促手段，通常少利用怠金。但申報以外協力義務不履行，仍可能用之。怠金得連續為之，滯報金指能加徵一次，惟逾補申報期間，另構成怠報金加徵。

²³⁴Birk, Steuerrecht, 1998, S 11Rz. 60.

²³⁵按滯報金為稅捐附帶給付，故本稅得以費捐列支者，滯報金亦然（Tipke/Kruse, AO, S 152Tz.1.）。

²³⁶一事不二罰原則在憲法上之根據，參閱洪家殷，行政秩序罰論，頁 56 以下。

旨在督促其履行申報義務，為因應稅捐債權之特殊需要為租稅之附帶給付，與行為漏稅罰無涉，²³⁷亦與一事不再罰問題無涉。²³⁸

滯報金、怠報金雖非行政罰，但既以督促其申報為目的，基於比例原則，申報不可能者，不論法律上或事實上不可能，不得加徵滯報金。行政罰須有故意過失為要件(釋字第二七五號解釋)，滯報金、怠報金雖非行政罰，仍應有過失為條件。²³⁹

二、稅法義務及其不履行

(一) 金錢給付義務與協力義務

稅法上漏稅罰及行政罰之前提，在於人民在稅法上義務有兩種，即金錢給付義務(納稅義務)，與行為義務(協力義務)。是以漏稅罰與行為罰，是否併罰，除了漏稅罰與行為罰之性質外，亦與稅法上金錢給付義務及其附隨之協力義務之法律性質與相互關係有關。特別是人民在稅法上協力義務，其性質為何？違反稅法上協力義務是否即構成行為罰？稅法上行為罰之主要目的何在？吾人有必要作簡單之分析。

(二) 稅法上協力義務

在租稅行政程序中不同於民事調查程序，後者係兩造代表私益之當事人紛爭

²³⁷BverfG BStBL 67,166.

²³⁸Tipke/Kruse, AO, § 152Tz. 2.

²³⁹陳敏教授見解與本文不同：[具有制裁作用之租稅附帶給付，並非固有意義之行政罰，應不適用該號(釋二七五)解釋。在具備各租稅附帶給付之構成要件時，即應加徵，無須義務人有故意過失。陳敏，前揭文，頁 113。

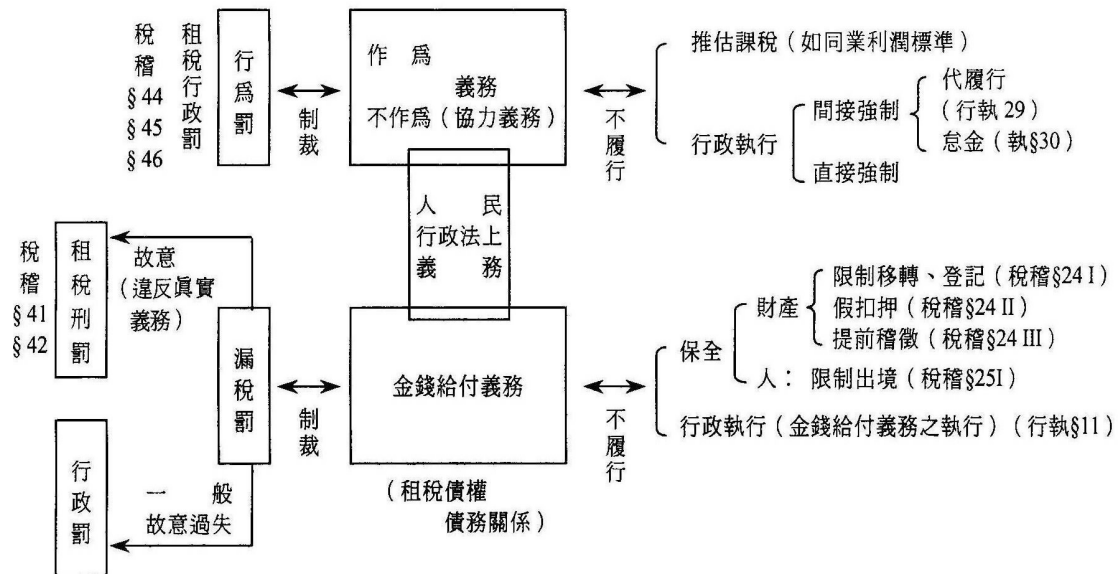
之解決，所採行之原則為當事人進行主義。租稅行政程序中適時調查，採職權進行主義，稽徵機關應依職權調查事實。事實之闡明，為稽徵機關之責任，由其決定調查方法與範圍，不受當事人陳述及請求之拘束（稅捐稽徵法第三十條參照）。此係由於稽徵機關公益代表人，闡明事實之公共利益，須經完備及正確之闡明事實，使能為合法平等之課徵。惟課稅資料，納稅義務人知之最稔，故法律賦予納稅人協力義務，使國家得以公平而合法課徵。私有財產權之行使，負有社會義務，主要即為金錢給付（納稅義務）與對稽徵機關協力之行為義務（協力義務）。就營利事業所得稅而言，營利事業所負之協力義務為：1.登記義務（稅籍規定，所得稅法第十八條）；2.記帳及保持帳簿義務（所得稅法二一條）；3.憑證義務（所得稅法第二一條）；4.申報義務（所得稅法第七一條）；5.說明提示備詢義務（所得稅法第八三條，稅捐稽徵法第三十條）。對於此種協力義務之違反，主要法律效果在於因未盡協力義務，致無法或需耗費太大查得所得額（課稅基礎時），稅捐機關得為推計課稅。我國稅法，關於推計課稅之授權規定：僅見於所得稅法第七十九、八十及八十三條之「同業利潤標準」等少數條文，這些規定在推計課稅均有納稅人未盡協力義務之前提，如違反結算申報義務（所得稅法第七九條第一項、第三項）：違反憑證義務（所得稅法第三七條）；違反證明文據提出義務（所得稅法第六六條第二項）等。

（三）稅法義務之不履行

稅法上金錢給付義務及協力義務之不履行，均得為行政執行，一為金錢給付義務之不履行，一為行為、不行為義務之不履行強制執行，其中協力義務大都為不可替代之義務，執行方法以怠金為主。除強制執行外，協力義務之不履行，產生推估課稅之法律效果：金錢給付義務之不履行，得採行保全措施，其中以限制出境最富爭議。以下將人民在稅法上義務，及其不履行與制裁，作成簡圖如下。

（見圖一）

圖一：金錢給付及協力義務之不履行與制裁示意圖



三、違反稅法義務之制裁

大法官釋字第五〇三號解釋，係對釋字第三五六號解釋之補充，但強調法治國家禁止重複處罰原則。惟釋字第五〇三號解釋，開宗明義認為「納稅義務人違反作為義務而被處以行為罰，僅須違反作為義務即應受罰」，由於違反作為義務，因素至多，如與漏稅罰無必然關聯之輕微義務之違反，反而可能併罰：亦可能就形式上違反稅法上行為義務，即賦與行為罰之制裁。吾人以下先就違法逃稅與非違法逃稅加以分析，再就行為罰與漏稅罰予以探討。

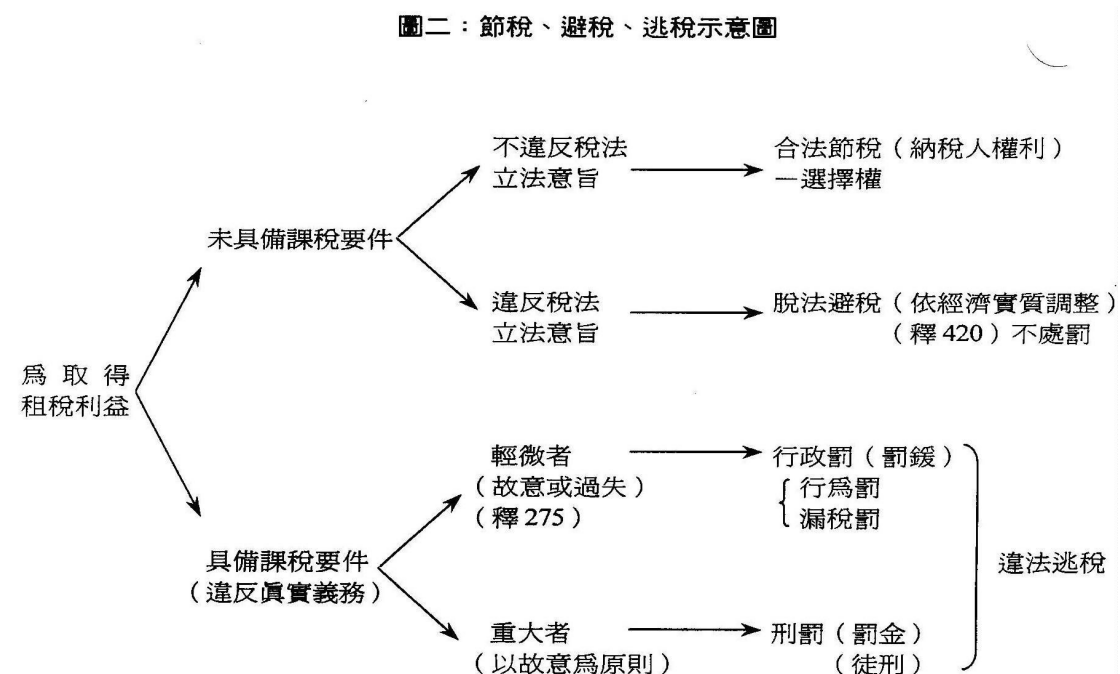
(一) 違法逃稅與非違法逃稅

按稅法義務違反，與稅法義務不履行不同，後者可藉行政執行、推估課稅方式，以達成與履行相同或類似效果。違反稅法義務所以須加以制裁，在於人民有依法納稅之基本義務，此種義務須依量能原則予以平等負擔。惟納稅人為減輕租

稅負擔，可能選用利用稅法上選擇權，致不具備課稅要件，為合法節稅；亦可能利用私法上契約自由，利用稅法上漏洞，致未具備課稅要件，此為脫法避稅行為，由於此時未具備課稅要件係違反稅法立法意旨，且主要以取得不當租稅利益，此時主管機關得利用實質課稅原則或法律補充方法，予以補稅調整，但不得處罰。

240

違反稅法義務應加予處罰，須為取得租稅利益（而非規避經濟之管制規定），在具備課稅要件時，而違反真實義務（而非法律見解不同或認識不正確）時，其有逃漏稅結果為漏稅罰：未達到結果之前階段，僅違反行為義務為行為罰。以下以簡圖示之（見圖二）。



（二）行為罰之處罰要件

²⁴⁰ 葛克昌，租金管制與所得調整，所得稅與憲法，翰蘆，1999年4月，頁294以下。

我國稅法對違反義務之行為罰，由於法定處罰要件過分簡略，例如稅捐稽徵法第四十四條之行為罰要件為：「營利事業依法應給予他人憑證，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者」，即予以處罰。首先，違反開立憑證等協力義務，有出於逃漏稅之意圖，亦有與逃漏稅無關者，例如營業場所不符土地建物之使用管制法規要件，或營業組織不備所屬行業設置標準或環保要求。後者之情形，應由使用管制法規或環保法規予以處罰，不能因此種法規未處罰，即適用稅法，否則即為法律之濫用。故稅法之行為罰，不能僅違反行為義務即加以處罰，而須另有逃稅意圖及違反真實義務。此種要件，有如行政罰之故意過失，法律有缺漏時，大法官解釋宜充分發揮法律補充之功能。

（三）行為罰與漏稅罰不併罰

由以上分析可知，稅法上行為罰非獨立單獨違反行為義務即應受罰：而違反協力義務，僅在其為逃漏稅之前行或準備階段，而未達逃漏稅結果時，始予行為罰。故行為罰為漏稅罰之補充規定，納稅義務人同時違反行為罰與漏稅罰時，應從一重處斷，但二者性質與種類不同，如一為罰鍰，一為沒入或停業處分，須以不同方法併合處罰，以達行政目的。總之，大法官釋字第五〇三號解釋，強調行政罰適用不得重複處罰原則，值得吾人喝采；惟仍認為納稅義務人，僅須違反行為義務，即須受行為罰，則對行為罰漏稅罰不得併罰，並未貫徹，且留下並無取得租稅利益之意圖，或未違反真實義務，反應處以行為罰之法律濫用之可能。此種情形，可能須由大法官另為進一步解釋，或對稅捐稽徵法相關規定加以修正，始能徹底解決。

第五節 所得與財產權保障（釋字第五〇八號解釋）

壹、前言

現代國家的租稅制度，其發展固有先後，而其結構亦有所不同，但大體而言，係由若干主要租稅組合而成，已無任何一國實行單一稅制。各國租稅制度的主要租稅，可以歸納為三類：發展歷史最早者為財產稅，其次為消費稅，歷史最晚而在近代國家租稅制度中居最主要地位者，則為所得稅。²⁴¹

所得稅制，乃十八世紀末（西元 1789 年）由英國首創，其歷史至今不過二百餘年，但是相較於其它的租稅制度—例如，人頭稅，財產稅，所得稅制度，可謂係一「新興」租稅制度。其所以能普遍風行，且構成各國稅制中最重要之課稅者，其主要原因，乃因近代經濟社會中，以所得為測量納稅能力之標準，較之以財產、消費、或收益為標準更能符合公平正義的觀念；此外，從社會觀點出發，所得稅對於國民所得的畸形分配現象，可能發生有利的調整作用從經濟觀點出發，所得稅對於國民經濟的盛衰，可能發生自動調節穩定的作用（built-in stabilizer），亦為所得稅普遍風行的重要因素。

雖然所得稅有其優點，但亦有其缺點。首先在理論上，何謂「所得」，即為一項困擾的問題。各國所得稅的稅基，與理論上所得應有的定義並不相同，是以吾人對所得之定義不得不遷就實際上適用的困難；所得稅制雖然較合乎公平合理原則，但並非絕對的，雖然其能於短時間普遍風行，但是並不能實現「單一稅制」的主張。其次，從技術面來看，所得稅可能是最難正確核課的稅制，在經濟較落後的地區尤其如此。第三，所得稅的課徵，可能對經濟發展有不利的影響，尤其

²⁴¹見金唯信、殷文俊合著，所得稅制度及實務，財政部財稅人員訓練所編印，59 年 12 月，頁 1。

是採用高累進稅率的所得稅時。²⁴²

司法院大法官釋字第五〇八號解釋，²⁴³乃是新近對所得稅制度相關的解釋。因為此號解釋涉及所得稅制度，最核心的問題--「所得」概念的釐清，而且亦涉及租稅罰制度之適用時機，因此本文試圖對本號解釋加以評釋，期能對租稅制度有一些根本性的認識。

本文之基本觀點是，釋字五〇八號解釋對於財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函所稱之「補償費」，乃屬所得稅法第十四條第一項第九類（依88年2月9日之現行條文則區分為第十類）之其他所得，且此種變動所得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。」此種見解與本文以及理論上對所得之概念，有所不合，並不足採。其次，本號解釋於最末段提及「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。」就此部分，本文將指出租稅罰的要件以及釋字第二七五號在租稅罰之適用可能性，就此部分亦與大法官之多數意見有所不同。

貳、釋字五〇八號內容與爭點之分析

一、本案聲請之事實經過

本號解釋係依照黃清貴與陳進興等十四人之聲請所為。歸納這兩個聲請案，

²⁴²參見金唯信、殷文俊合著，前揭註1書，頁8-9。

²⁴³<http://wjirs.judicial.gov.tw/jirs/judge3.asp?did=52&key=&cname=%A5q%AAk%B8%D1%C4%CO&dbnm=TSQ0TBEGG9&sn=1>（90/08/01）本文所引用的大法官解釋均是出於司法院網站--「法學

其事實經過可以簡化為：聲請人於民國八十四年間接獲財政部高雄市國稅局罰鍰處分書及綜合所得稅核定通知書之課稅處分。該等處分以聲請人於辦理八十二年度綜合所得稅結算申報時，就原承租之仁武鄉土地因徵收而向該管仁武鄉公所領取土地補償費五百餘萬元，漏未將是項所得之半數合併申報，逃漏所得稅九十餘萬元，違反行為時所得稅法第七十一條第一項規定，除補徵其當年度綜合所得稅外，並依行為時所得稅法第一百十條第一項規定，處以所漏稅額○ 五倍之罰鍰四十餘萬元。

二、財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函所稱之『補償費』與該部六十六年七月十五日台財稅第三四六一六號函所稱之『補償費』，有何不同？

財政部 74.4.23. 台財稅第一四八九四號函，²⁴⁴乃謂「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。」易言之，其要旨為，因政府徵收終止租約時佃農取得之補償費比照變動所得課稅。

而財政部 66.7.15. 台財稅第三四六一六號函，²⁴⁵指出「個人出售土地另取得

資料全文索引」資料庫。

²⁴⁴ 依照財政部稅制會所編定的解釋函令彙編，將此號函釋列於所得稅法第 14 條--各類所得之計算—下。關於平均地權條例第十一條，雖於釋字第二 0 八號解釋有關，但是本號解釋之重點並非在所得稅之課徵與否，而在於大法官解釋之效力問題。

<http://www.ttc.gov.tw/search/dump.asp?num=7694&query=台財稅第一四八九四號函&count=-1&Queryid=1> (90/08/01)

²⁴⁵ 此號函釋列於所得稅法第四條--免稅規定—項下。

<http://www.ttc.gov.tw/search/dump.asp?num=7208&query=台財稅第三四六一六號函&count=-1&Queryid=2> (90/08/01)

地上物之補償費免稅個人出售土地，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。」亦即，個人出售土地另取得地上物之補償費，免課所得稅。

比較此二號函釋可知，前一函釋佃農所收受的補償費乃是變動所得，且此一函釋補償費發生之原因為—政府之徵收。而後一函釋佃農所收受的補償費「免課所得稅」，亦即非為應課稅所得。基於此種對「補償費」認定的差異，因而產生是否需要申報、繳納所得稅之義務，亦涉及到漏報、補稅以及處罰之問題。

三、所得稅法第一百一十條第一項—漏報、短報之處罰與釋字第二七五號²⁴⁶之關係

所得稅第一百一十條關於漏稅處罰之規定，其第一項為，「納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」換言之，本項適用之客觀要件為：納稅義務人以一規定辦理結算申報，而該申報之所得額有漏報或短報之情事，惟較有問題者是，本項之適用是否以過失或故意為必要？釋字第二七五號雖揭示「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」亦即「推定過失」於所得稅法第一百一十條關於漏稅處罰之規定是否亦有適用？此部分亦涉及漏稅罰之性質，換言之，處罰之規定若「以發生損害或危險為其要件者」，此時即無「推定過失」之適用餘地。

²⁴⁶<http://wjirs.judicial.gov.tw/jirs/judge4.asp?did=19&key=&dbnm=TSPQ17VN66&cname=%A5q%AAk%B8%D1%C4%C0&sn=1> (90/08/01)

四、蘇俊雄大法官不同意見書之整理

本號解釋蘇俊雄大法官提出不同意見書，此一不同意見書論述其詳，而且可謂言簡意賅，惜未能為多數意見所採，因為其對本問題之分析非常正確，故簡要摘錄其意旨，期能對嗣後之討論有所幫助。

首先，蘇大法官的不同意見書除前言與結論外，可以區分為五大部分。該五大部分依次為，1.課稅客體規定之概念認定；²⁴⁷2.量能課稅原則；²⁴⁸3.租稅公平與「疑則有利納稅人」原則（in dubio pro reo）；²⁴⁹4.合憲解釋之界限；²⁵⁰5.稅法罰則之合憲界限-故意、過失與期待可能性。²⁵¹就前四者而言，其問題之焦點在於，從各種角度對「補償費」加以觀察、探究其本質，並且得出本案之「補償費」並非屬「應稅所得」，因此不應對「補償費」課徵所得稅。而第五點，蘇大法官討論租稅處罰之問題，雖蘇大法官認為此屬故意、過失與期待可能性的問題，但是此問題仍有一前提問題—漏稅罰之性質—未見討論，而於不同意見書中僅提及「責任條件」之部分。

參、「所得」之概念與補償費之「定性」

²⁴⁷關於此一問題，其討論要旨在於：承租人（佃農）因承租土地被徵收而領取之補償費是否為所得稅之課徵客體 - 「所得」？

²⁴⁸本案爭執之承租人（佃農）因承租土地被徵收，而由地主之地價補償金代扣所獲之補償費，是否得歸入承租人「取得之其他收益」，而為所得稅之課徵標的？亦即，此項補償費究應認其係為填補租賃權之損失，因而不應列入課稅所得？抑或應視為造成承租人的整體財產增加之收益的一種？

²⁴⁹此補償費之獲得，能否視為因交易行為（租賃關係）而來？以及如於稅法之解釋有疑義時，究應採取何種解釋的取向--「疑則有利於國庫」或是「疑則有利於納稅人」？

²⁵⁰若立法對於租稅要件之規定不夠明確，而留有不同解釋之可能性時，司法者是否須作出對人民有利的解釋，縱使該對人民有利的解釋結果，會造成與立法者整體租稅制度規劃間有少許誤差？此等誤差之修正應由立法者修正或是司法者可以「代為決定」，而得以「比照」等類推方式增加人民不利負擔？

²⁵¹是否得以行政函釋推論出納稅義務人之「納稅義務」？亦即，是否得期待納稅義務人知悉函釋內容，進而依之為「適法行為」？

一、「所得」之概念

關於介紹所得概念之部分，本文先說明一般財稅學者之見解，其次才從法學之角度²⁵²對所得概念之特徵加以說明。

（一）理論上的定義

1. 勞務流通量說²⁵³

勞務流通量說(service-flow concept)，此說認為「所得」是「一個個人在特定期間以內，所消費的貨品及勞務的價值。」因此，個人的所得，即為個人的消費。若以貨幣的觀點而言，一個個人在特定期間內的所得，包括：個人和其家庭對於非耐久性貨品與勞務消費所支付的貨幣支出，加上從耐久性消費財所得到的勞務，和家庭份子為本身享樂與福利所提供的無償勞務，以上二者以貨幣估計的價值。

此一定義的特徵在於以消費解釋所得，因而主張儲蓄不應認作所得。因為儲蓄仍然會產生所得，如果把儲蓄認為是所得，則將來對由儲蓄所產生的所得又再課稅，及形成重複課稅的現象。並且在實際課徵所得時，前開定義並不適當。因為依照此一定義，由於個人儲蓄集中於上層所得者，因之上層所得者一大部分當期的貨幣所得都將不負擔所得稅。事實上，此種上層所得者的儲蓄，通常正代表著較強的納稅能力。因此，如果採用此種所得之定義，則所得稅大半就變成一種

²⁵² 國內稅法學界探討所得稅法上的所得稅概念，主要是依據德國稅法上所提出來的三種所得概念：純資產增加說(Reinvermögenszugangstheorie)、泉源說(Quellentheorie)、市場交易所得說(Makteinkommenstheorie)。請參閱 Tipke/Lang, Steuerrecht 12. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1989, p202 以下。

²⁵³ 參見金唯信、殷文俊合著，前揭註 1 書，頁 10-11。

消費稅或支出稅。消費稅或支出稅這種型態的租稅制度具有抑制消費的作用，但是其對所得分配狀況之影響而言，則難能發揮任何作用。

此外，還有一個實際的困難。依照這個定義所應該包括的項目(要件)而言，將有許多項目難以確定其貨幣價值。真實所得(real income)有的是應該而且可以計入所得稅的基礎的，例如房屋的租金。但是，如要計算其他耐久性消費財提供勞務的貨幣價值，多有困難。總之，大多數真實所得要計入稅基，都將遭遇到無法克服的困難。

2. 週期說²⁵⁴

第二種關於「所得」的定義，是認為所得具有重發性且可供消費的收入(Recurrent Consumable receipts)。此種說法之主要倡導者為 Carl Plehn。他強調所得之概念應具有三種特性：第一、所得是收入；第二、所得具有預期重發性(anticipated Recurrent)；第三、所得是可以消費的(expendability)。依據這些要件具體而言可知，Carl Plehn 認為所得包括薪水、工資、利息、租金、年金、養老金、以及公司股份的盈餘分配；另一方面，他特別把資本交易所產生的增益或損失，以及由贈與或遺贈而來的收入排除，因為這些項目的所得都不具有重發性。

此種說法與前述第一說不同點在於，Plehn 把當期收入中，有關於儲蓄部份也計入所得稅的稅基。這一部分雖為各國所得稅制所採，但是 Plehn 的說法仍有一個致命性的缺點。他以「預期重發性」為構成所得的基本要件，因為期間的長短並不確定，因此某些通常認為具有重發性的所得，如利息，對特定人而言，可

²⁵⁴ 參見金唯信、殷文俊合著，前揭註 1 書，頁 11-12。

能只是偶發性的；相反的，通常認為無預期重發性的所得，如資本增值或損失，對某些特定人而言，則又可能年年皆有。此外，某些因繼承而得之意外所得 (Windfall income)，也有可能是具有重發性的貨幣所得，故此說在理論上亦未儘圓滿。

3. 純資產增加說²⁵⁵

關於所得概念的第三種說法認為，所得是一個人是在特定期間內所收到的和已經發生的各種型態的購買力。(all types of Receipt or Accrual in purchasing power to the individual between two point of time)，但是因取得所得而支付的必要費用，則應予以減除。此種說法為美國的 Robert Murray Haig 以及 Henry C. Simons 所提出。依照這一種定義，所得不僅包括一切具有重發性和可供消費用的支出，而且還包括因繼承或贈與而得到的收入，資本資產已實現和為實現的增值，以及各種真實所得的貨幣價值。本說之重點在於所得的靜增加 (Net accretion in income)，而非著重於所得處分之方式，是消費、儲蓄抑或是贈與。

此一定義理論上最完整，因為根據這個定義所得的內容，就是個人的經濟收益 (economic gain)，而個人的全部經濟收益，實為正確地衡量個人納稅能力的準繩。並且，個人所有財產價值的增加，無疑地代表著個人經濟能力的增加。同理，由繼承或贈與而取得之收入，亦為個人經濟能力之增加，而為此說之定義所包含。

理論上最完整用來確定課稅所得 (taxable income) 之定義，在實踐上並非全然可行。其理由有三：第一、各種真實所得和實物所得 (income in Kind) 之計算

²⁵⁵ 參見金唯信、殷文俊合著，前揭註 1 書，頁 12-13。釋字三一五號的鄭健才大法官所提出的協同意見書，採取純資產增加說的見解。

與價值之衡量，在行政上有難以克服的困難；第二、在資本增值應否認為所得而課稅之問題上，各國之態度已有所不同，縱在應予課稅的國家也認為對未實現的資本增值課稅，為不切實際，而應僅對已實現者課稅；第三、因繼承或贈與而取得之收入應否認為是所得，雖 Henry C. Simons 大力鼓吹，但是大多數學者的意見仍然傾向於認為其非為所得，而主張分別處理。

（二）實際課稅所得之內容²⁵⁶

事實上，如同前述所得概念之分析可知，沒有一個理論能夠完全切合實際。故近代各國所得稅制度乃兼採後二種定義所得的方法，即兼採週期說與純資產增加說，但是法國與英國較偏重於週期說，而美國則偏重於純資產增加說。並且鑑於「所得」在理論上難以定義，多數國家乃就課稅所得以列舉之方式加以處理。歸納而言可分為四大部分，第一、一般所得，如薪水、工資、利息、租金、事業盈利或盈餘分配；第二、至於資本增值，則因各國立法之態度而有所不同，有些國家根本不認為其屬所得，縱在認為係屬所得之國家，亦僅對已實現者課稅；第三、真實所得以及實物所得之計算，多僅以透過交易行為而發生者為限，其不透過交易行為者，如家庭婦女之勞動、家庭內的產物等，多不在納入計算之列。但是，在英國關於耐久性消費財中的自用（住）房屋，則仍須估定價值，計入課稅所得，此為唯一的例外；第四、繼承和贈與的收入，各國均單獨處理。

我國現行之個人綜合所得稅亦採分別列舉之立法方式。根據所得稅法第十四條之規定，個人所得分為十類，即為營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃及權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得以及其他所得等十類。

²⁵⁶參見李金桐，財政學，五南，83年三版，頁299-300。

(三)「所得」之兩大特徵

在稅法之領域所特別著重者，乃「實質課稅原則」²⁵⁷以及「量能課稅原則」²⁵⁸。實質課稅原則與本件爭議無涉，故不予討論。

而關於量能課稅原則實與本問題有重要的關連。所謂「量能課稅原則」，乃指個人依據其經濟能力支付能力而負擔租稅，在稅法的發展演進過程中，具有非常重要的地位，特別是對所得稅而言。所得稅之課徵基礎在於負擔能力，此乃源於市場所能提供的營利機會而來，納稅義務人參與市場交易而有所收益，故對整體社會負有義務，須依其負擔能力分擔公共支出。國家課徵所得稅（租稅）之正當性，在於納稅義務人參與市場而有收益，因而負有分擔公共支出之領域。²⁵⁹基於量能課稅原則，從所得稅法第八條的例示規定可以得知，「所得」之概念在解釋上至少具有兩大特徵：其一為財產之增加，其二為該財產之增加係經由市場交易而來。²⁶⁰

²⁵⁷關於實質課稅原則之承認，參見釋字第四二十號解釋。而學者之討論見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，翰蘆，1999年2月，頁57、頁88註一九一。

²⁵⁸葛克昌，量能原則與所得稅法，中原財經法學，第一期，1995年，頁31以下，收入稅法基本問題，月旦，1996年4月，頁210以下。

²⁵⁹此點可以透過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因營利（交易）行為所生之收入。

²⁶⁰葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，頁63-67。此即所謂的「市場交易所得」理論。市場交易所得說認為所謂的所得，應是指藉由經濟活動所產生的（erwirtschaft-en）、已實現的（realisierten）純資產增加（Reinvermögenszugang），亦即是來自於所有具有獲取盈餘、利潤意圖的營業活動的收入（Einkünfte）。該說具有下列的數種優點，因此成為德國稅法學界與司法實務的通說：

1. 該學說能夠區分具有所得稅課征適格與非具有課征適格的所得概念。
2. 該學說能明確指出所得所應歸屬的納稅義務人，即藉由市場交易活動，而實現該筆所得要件之人，即為納稅義務人。
3. 該說確定與所得相關的營業收入與支出（Erwerbsbezügen und Erwerbs-aufwendung）的範圍，即以4.是否具有獲取盈餘、利潤的意圖作為認定的標準。
5. 課征的重點在於所得的實現，換言之尚未實現的所得不得作為課征的客體。

就財產增加的特徵而言，並非只要有財產收入之外觀即為所得稅之課徵標的，必須該經濟行為之結果造成納稅義務人整體財產增加時，該財產增加始為所得稅之課徵標的。例如因財產損失所獲得之賠償金或補償金，其目的乃為填補損失之用，並未形成整體財產之增加，因此賠償金或補償金自不列入所得課稅。就該財產之增加係經由市場交易而來的特徵而言，基於市場交易所得，國家雖未積極地直接創設市場，但其提供市場運作所需的各種環境（如公共建設、治安、教育等等），人民因而得在此種環境中從事營利之行為，故國家乃藉由所得稅法實現個人所得之社會義務。所得稅課徵之標的是個人參與市場交易活動所得之財產增加，至於未經由市場交易而獲得之財產增加，即非課徵之標的，例如為自家小孩理髮、教授功課等。

本件解釋爭執之承租人（佃農）因其承租土地被徵收，而由地主之地價補償金代扣所獲之補償費，是否得歸入承租人「取得之其他收益」，而為所得稅之課徵標的？釋字第五〇八號解釋認為「 」，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牴觸。 」，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； 。」

對於此種見解，可以第一、財產之增加，以及其二、財產增加係經由市場交易而來。透過這兩個標準來檢視大法官釋字五〇八號解釋之見解。

首先，承租人依平均地權條例第十一條第一項所獲得之補償費，乃因國家之徵收行為導致其原有租賃關係終止而來，此項補償費究為填補租賃權損失，而不應列入課稅所得？抑或應認為其已造成承租人的整體財產增加而屬於一種所得？平均地權條例第十一條第一項之立法目的在於，使非因自願終止租賃關係之

耕地承租人，於失去耕作權後，生計上得有補助。²⁶¹此種規定係基於保護社會經濟上弱勢承租人（佃農）之社會政策考量，性質上實為國家對佃農的經濟扶助規定，與一般法律概念下填補損失的「補償」有所不同。²⁶²因此，系爭第十一條之補償費之性質並非如解釋理由書所載「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」，但是吾人可認定第十一條之補償費形成受補償人（佃農）整體財產之增加，因而具備前述所得稅課稅標的之第一項特徵。²⁶³

縱已符合第一項所得之特徵，其次，吾人仍須檢視該第十一條之補償費是否基於市場交易而來？承租人所得請求之補償費乃因法律之規定而來；此時承租人所以獲得之補償費，有強烈國家介入的色彩——土地之強制徵收，非為市場交易所得甚明。承租人依平均地權條例第十一條第一項所獲得之補償費，基於上述之討論應認為不符合前述所得稅課稅標的之第二項特徵——該財產增加係經由市場交易而來，自無所得稅而言。²⁶⁴

二、「所得」與財產權保障之關係

國家之財政收入得藉由兩種方式獲得，其一為非強制性的私法收入，如國營事業或專賣事業 等等；其二則為強制性的公法收入，如受益負擔或租稅 等等。人民對國家負有金錢給付義務，其原由有二，可能基於人民具有可處分之財產，或基於人民具有職業營業能力。我國稅法，原則上乃基於人民之支付能力

²⁶¹同條例第六十三條第二項關於市地重劃及第七十七條第一項關於耕地出租人收回耕地時，皆有「三分之一補償」之相類規定。

²⁶²事實上，大法官釋字第一六三號解釋曾經對平均地權條例第七十七條第一項做成解釋。該解釋認為平均地權條例第七十七條第一項，出租人依法給與承租人之補償金，應依所得稅法第十四條第一項第九類（註：新法已為十類）課徵所得稅。

²⁶³此見解參照蘇俊雄大法官於釋字第五〇八號之不同意見書。

²⁶⁴關於徵收補償費、獎勵金、拆遷補償費之簡要說明，參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，頁 67。另見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入行政法爭議問

加以課稅，而非以職業營業能力為課稅之標準。從憲法第十五條可以推導出，國家之財政需求，非由國民（依其應有能力）負擔之，而由財產權人負擔。亦即，國家保障人民之財產權，而國家藉納稅義務分享人民因財產權所生之收益。²⁶⁵

憲法保障私有財產權，原則上禁止國家自行營利，國家財政需求大部分取之於租稅，則租稅已不單只是國家所取得之對價，而是私有財產秩序中主要的內涵。私有財產制與稅法二種法律制度，憲法藉由第十五條關於財產權保障之規定予以結合。故私有財產與租稅法律制度，均由財產權保障所衍生，私有財產核心部分受憲法保障，而何者為具負擔租稅能力之財產權應予以明確界定，且課徵亦不得重覆。個人之所得，只能從國民之所得部分產生，而所得稅法所能掌握者，並非國民財產之本體，而僅能就「新生產之財富」部分加以課徵。個人之所得，係透過市場供給需求法則，所創造出價值之增加。由於所得乃運用市場機制進行交易而有所取得，故所得應附有社會義務，而具有可稅性。憲法第十九條規定，人民有依法律納稅義務，其意旨即明示原則上納稅義務為私有財產與私有經濟體制之對價。換言之，納稅義務即為法律上保障經濟自由之代價。²⁶⁶

總之，憲法保障私有財產權，原則上乃指，財產權自身歸私人所有，國家不加以干預指染。國家只對私有財產之收益與交換價值參與分配，此種國家分享之前題，其意義乃在於使財產權長期保持私有、作為稅源而免於國家干預，以為國人生存保障之基礎。故「所得」與財產權保障之關係非常密切。

三、「補償費」之定性與租稅法律主義

題研究（下），台灣行政法學會主編，五南圖書，2000年12月初版，頁1053-1054之分析。

²⁶⁵ 參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，頁11。

²⁶⁶ 參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，頁19。

「補償費」一詞由於使用過於籠統，故其概念內涵為何，不能一概而論。惟基於所得交易理論——可從所得稅法第八條導出，各種「補償費」理論上應屬於非稅課收入之「市場外給付收入」。例如，損失補償與損害賠償均為填補財產損失，故受領補償金對實際之財產並未增加。²⁶⁷至於損失補償，即國家為了公共利益之必要，依法行使公權力，致特定人之權益受到特別犧牲，而對該等人所受之損失，加以補償之謂。典型之例子為公用徵收。就法律性質而言，土地強制徵收為公法行為，與私法上出售土地有別，其補償費既係強制徵收而來，非市場交易所得甚明，自無所得稅可言。又，徵收土地，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，亦均為公法上行政補償費，並非市場交易所得，當無所得稅問題。²⁶⁸

釋字第五〇八號解釋，關於平均地權條例第十一條第一項之補償費是否為變動所得而應課徵所得稅的問題，除涉及應稅所得概念之探討外，尚涉及租稅法律主義、稅法法源、稅法解釋方法²⁶⁹以及稅法解釋函令等相關問題。由於此等問題在討論上過於龐大，故於此處僅提出筆者所信之見解，合先敘明。

最早提出「租稅法律主義」之概念者，為釋字第一五一號，本號解釋亦對稅法解釋之方法提出「不得比照補徵稅款」--禁止類推適用之見解，大法官提出此種強調形式之租稅法定原則，自有其時代意義。大法官一步步建造「租稅法律主義」之城堡，但在實際案例中卻逐漸遇到障礙，而思有所突破。是以，大法官除了租稅法律主義，另行提出「課稅公平原則」，但是大法官並未對此一概念多所

²⁶⁷所得稅法第四條第一項第三款將「傷害或死亡之損害賠償金，及依國家賠償法規定取得之賠償金。」列為「免納所得稅」之「各種所得」之中。此種規定引起諸多爭議，按「免稅所得」與「非課稅所得」或「無課稅所得」不同，「免稅所得」本質上仍為課稅所得，只因立法政策事由在法律予以免除租稅負擔而已。

²⁶⁸參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，收入所得稅與憲法，頁67。

²⁶⁹參見成介之，稅法上之類推適用，台大法研碩士論文，88年6月。

闡述。²⁷⁰至大法官釋字四二〇號解釋提出「實質課稅原則」以及釋字第四七四號解釋提出「 」，亦應類推適用民法之規定， 」可知，租稅法律主義以及稅法上類推禁止均受到某種程度之修正。

而關於稅法解釋函令之效力，就結論而言，法規釋示性的解釋函令的效力，一般而言，仍不承認其具判斷餘地，故不能取得類似法規之地位。²⁷¹事實認定準則解釋函令，法官原則上不受拘束，大法官釋字第二一七號解釋：「至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍」，亦即不屬於法律保留範圍，不妨由解釋函令規定，可供參考。²⁷²而裁量準則性函令效力，其外部效力乃透過平等原則及行政自我拘束而來，此種拘束力並非來自裁量準則性解釋函令本身，而係出於行政慣行。由於此種函令之拘束力來自平等原則，是以行政機關只要對新案與舊慣行之不同所在予以具說服力之說理，即可在其裁量範圍內為不同之處置；且行政機關對其前見解認為不正確，亦可變更見解。就釋字第五〇八號解釋而言，財政部 74.4.23.台財稅第一四八九四號函之性質，應為法規釋示性的解釋函令，故不能取得類似法規之地位。而且此號解釋函令，亦有不當擴大課稅要件而違反租稅法律主義之嫌。

肆、租稅罰與釋字第二七五號解釋

由於釋字第二七五號解釋²⁷³確立了「過失原則」--「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」亦即，屬於行政罰一環的租稅漏稅罰亦有本號解釋所確立的「過失原則」之適用。惟釋字第二七五號解釋之「推定過失」原則是否在漏稅罰亦有

²⁷⁰參見葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收入所得稅與憲法，頁 121。

²⁷¹參見葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入所得稅與憲法，頁 230。

²⁷²參見葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入所得稅與憲法，頁 231。

適用，漏稅罰之性質、要件為何？以及違反解釋函令是否可以作為課處漏稅罰之事由，均值說明。

一、租稅罰之要件

租稅罰可分為租稅刑罰與租稅行政罰二種，租稅刑罰為依稅法規定科以刑法上刑名之制裁案件，為特別刑法之一種，本質上係犯罪，故其處罰應由法院為之，而有刑法總則之適用。租稅行政罰，指稅捐稽徵法第五十條之二，依稅法應處罰鍰，由主管稽徵機關處分之案件；租稅行政罰係對人民違反稅法上金錢給付義務（漏稅罰）及作為不作為義務（行為罰），所為科以刑法刑名以外之制裁。

一般而言，漏稅罰係以發生短漏稅結果為要件，非「不以發生損害或危險」為其要件，故不適用「推定過失」之舉證責任轉換規定，但是實務上對此多有誤解，一概以推定過失處理。²⁷⁴但對自動補稅者多又予以免罰，蓋既無結果之發生，往往無具備構成要件之餘地，或縱然有之，亦難以舉證其過失。而漏稅罰之要件如下²⁷⁵：

1. 短漏稅之結果造成；
2. 納稅義務人之行為與其結果有因果關係；
3. 行為人違反注意義務；
4. 結果與因果關係之預見可能性；
5. 例外：須考慮規範之保護目的。

²⁷³關於此號解釋較詳細的分析可見吳庚，行政法之理論與實務，頁 439-443。尤其是頁 441。

²⁷⁴此即釋字第二七五號解釋理由書中「但為維護行政目的之實現，兼顧人民權利之保障，應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」之真意。換言之，若以「發生損害或危險為其要件者」，則不適用「推定過失」之原則。關於本號解釋之其他說明參見蔡茂寅，稅法與行政秩序罰的關係，月旦，第二十三期，1997 年 4 月，頁 37-41。陳清秀，稅捐稽徵罰之處罰標準，月旦，第二十三期，1997 年 4 月，頁 41-49。

²⁷⁵引自葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入所得稅與憲法，頁 234。

二、租稅法之法源以及人民對法規範認識之期待可能性

其中解釋函令之不知或違反，是否構成有過失，殊值探究。按漏稅罰之過失，在於「租稅法定構成要件已具備」，而違反注意義務致取得租稅利益，此種注意義務在於對法律資訊之注意義務。而此種資訊義務，在於有無期待可能性。一般言之，此種期待可能性，只存於形式意義法律（立法院三讀通過，總統公佈之法律）及實質意義法律（法規命令與自治規章），而不及於解釋函令。是以對解釋函令之不認識，並非不知法律，而不能構成注重義務之違反，亦即除非另有證據否則難以認定過失。又蘇俊雄大法官於其不同意見書中亦指出，『對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為（侵害行為）之事項而為規範，僅得於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符法治國家原則。納稅義務人就其應課稅所得額申報之漏報或短報情事，有無故意或過失，乃事實認定問題，。但，行為人是否具有應注意之義務？或具有可罰之期待可能性？則應以認識「一般法律規範」的可預期性為判斷標準，而不應以認識行政函釋內容或尚有爭議性的法律見解為具有注意義務之認定標準。』。

三、小結

綜合前述之分析可知，解釋函令之違反，至多僅能構成補稅事由，而不能課以處罰。²⁷⁶

伍、結論

本號解釋原有三種可能之結論：第一為認為財政部七十四年四月二十三日台

²⁷⁶由於此點之誤會，致有稅捐稽徵法第一條之一此類奇特法律出現。參見葛克昌，解釋函令與財

財稅第一四八九四號函所稱之「補償費」之性質為「所得」並加以處罰；第二則認為前述函釋之性質為「所得」而不加以處罰；第三則認為該函釋之性質為非為「應稅所得」而且不應處罰。多數大法官竟採用對人民「侵害最嚴重的方式」為之，就此點而言，就值得「批判」。所得稅之課稅客體為「所得」，本件解釋多數大法官們未深究「所得」之概念，致又重蹈釋字第三一五號解釋之錯誤，²⁷⁷殊為可惜，期望將來大法官再有機會對「所得」概念為解釋時，應慎重為之

稅行政，收入所得稅與憲法，頁 234。

²⁷⁷ 關於釋字第三一五號解釋的批評可以參考林進富，租稅法新論，三民，1999 年 4 月，頁 187-198。

第六節 管制誘導性租稅

壹、前言

至於大法官解釋，對管制誘導性租稅違憲審查，曾作成多次解釋，例如釋字第一九五號（夫妻一方可否單獨享受獎勵投資之租稅優惠）；第二一〇號（租稅法律主義間只納稅及免稅範圍）；第三一五號（溢價發行股票是否免稅）；第三六九號（減免優惠為立法裁量事項）；第三七五號（單獨繼承無免稅鼓勵之必要）；第四一五號（扶養親屬不以同一戶籍）；第四二〇號（公司是否「非以有價證券買賣為專業」應按實質課稅原則解釋）；第四四一號（投資抵減辦法之研究機構）；第四五八號（生產是夜間營業收入不適用獎投條例納稅限額限制）；第四八〇號（促產條例免稅證明申請期限）；第四九三號（應稅免稅收入分擔成本費用計算）；第四九六號（獎勵減免營所稅計算公式）；第五〇五號（增資擴展設備須開始前辦妥增資變更登記申請手續是否違憲）；第五〇六號（營利事業收益應課營所稅）；第五〇八號（佃農承租土地因徵收而終止租約，取得之補償金，是否課徵所得稅）等等。本文限篇幅，進一步討論容另文分析。

貳、特徵分析

惟此類涉及管制誘導租稅解釋大致表現出下列特徵：

一、強調法律保留，但寬嚴不一：

大法官解釋第二一〇號解釋理由書²⁷⁸首先表明：「(憲法第十九條)所謂依法律納稅，兼指人民納稅及免稅範圍，均應依法律之明文。」釋字第三六七號解釋理由書更進一步將憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，加以具體化「係指人民僅依法律所規定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及租稅減免等項目而負繳納義務或享受減免繳納之優惠。」將享受減免繳納之優惠，限定於法律所定租稅減免項目。其間有將法律保留為嚴格適用者，例如釋字第三一五號解釋，即以獎勵投資條例第二十五條規定：「生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額」；認定非生產事業之溢價所得並無免稅規定，不在免稅之列。²⁷⁹按生產事業溢價股票所得免稅，非生產事業之溢價所得，法律固無明文，此時雖得著重是否生產事業，予以「反面推論」非生產事業部得免稅，反之亦得著重於「溢價股票所得」²⁸⁰之類似性，而類推適用生產事業之免稅規定。

其是否應否免稅，在於「法律漏洞之認定」，而此種認定依法律解釋同樣之方法，即探求立法意旨。²⁸¹惟不論如何，理應探求立法意旨，不當逕以法律為規定即推論至「不在免稅之列」。²⁸²對稅法作如此嚴格形式主義之法律適用，其主要理由在釋字第五〇六號解釋可以加以理解：「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。」²⁸³換言之，認為租稅減免係課稅義務之例外規定，應從嚴解釋。²⁸⁴釋字五〇八號解釋，亦然。反之，該

²⁷⁸司法院，大法官會議解釋續編（三），頁131。

²⁷⁹陳清秀，發行股票溢價應否課徵所得稅，收錄氏著稅法之基本原理，1994年8月再版，頁415以下。

²⁸⁰見葛克昌，所得稅與憲法，頁27以下。

²⁸¹此種方法，早在大法官釋字第三號闡明詳盡；近年釋字第四七四號亦有部分闡明。

²⁸²即若「禁止類推適用之刑法，近來對有利人民之類推，仍例外許之」。參見蘇俊雄，刑法總論I，1995年10月，頁257以下。

²⁸³司法院公報42卷7期，頁14。

²⁸⁴釋字第三一五號解釋，鄭健才大法官之「協同意見書」即持此種見解：某種「所得」有為所得稅「稅基」之適格後，又為一部或全部免稅規定，形同活埋「稅基」之一部或全部，傷害租稅公

號解釋楊建華、李志鵬、陳瑞堂、劉鐵錚、吳庚等大法官之「不同意見書」²⁸⁵，則認為「課人民以義務之法律，應從嚴適用，此為解釋法律原則」，並對人民有依法律納稅義務，固「兼指納稅與免稅而言，但其主要意旨，仍在積極規定人民僅依法律始有納稅之義務，亦即必須先依法律規定有納稅義務後，方生應否免稅之問題，若逕謂法律並未消極的規定免予納稅，即為人民有積極納稅之義務，或在法律未積極規定納稅義務前，即謂應否免稅，乃立法裁量問題，則未免本末倒置，而與上開憲法（憲法第十九條）有違。」²⁸⁶

不論何種「從嚴適用」均為嚴格之形式主義。²⁸⁷此種形式主義，在釋字二一〇號解釋中表現最清楚，關於利息定額免稅規定，獎勵投資條例規定「除郵政存簿儲金及短期票券（註三五）以外各種利息」，財政部函將私人間借款之利息除外，認為「縱符獎勵投資之目的，惟逕與命令訂定，仍與當時有效之首述法條「各種利息」之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義本旨」此種對「各種利息」之法律解釋，可依廣義狹義，但均依立法意旨而定，，如純依表面字義則不免過於「拘泥於法條文義」。

與形式主義相反者，大法官解釋對租稅優惠亦有從實質認定者，例如對獎勵投資條例對「非以有價證券買賣為專業者停徵證券交易所得稅，即不以實際登記項目為限，而以實際上有價證券買賣為主要營業為斷。甚至提出「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

平原則，不可謂不大。

²⁸⁵ 司法院，大法官解釋續編（七），頁 92。

²⁸⁶ 股票溢價發行之溢額，應否課徵營業稅，關鍵問題在於其是否為「所得」。「所得」概念進一步討論，參閱釋字第五〇八號蘇俊雄大法官不同意見書。見葛克昌，所得稅與憲法，頁 61 以下。

²⁸⁷ 惟釋字第三一五號解釋不同意見書，除了「從嚴解釋」仍另從立法意旨實質面加以討論，尤其提出「解釋憲法機關則應依據憲法意旨解釋法令是否違憲，若亦依此一法律解釋彼一法律不違憲則已失違憲審查立場」特別值得吾人重視。與此相關之憲法稅概念與法律稅概念是否同一，進一步討論，參見黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，頁 18 以下。

上之意義及實質課稅之公平原則為之。」(釋字第四〇二號解釋)²⁸⁸

二、對「租稅優惠」界定不明確

按管制誘導性租稅，係對具有相同擔稅能力，為誘導或管制其為特定行為，將量能原則作一部份犧牲，創造租稅特權取得租稅利益（租稅優惠），或賦與租稅特殊不利益（特別負擔）。故租稅優惠首要前提先有納稅義務，且此納稅義務在量能原則上具有相同負擔能力。以所得稅而言，先須有所得，如無所得，自無所得稅；有所得後，須此所得為可稅所得，始有課稅之可能，否則為「非課稅之所得」；有課稅所得後，只因立法政策事由在法律上予以免除，始有「免稅所得」。大法官解釋對「無所得」、「非課稅所得」、「免稅所得」似乎未加區分，釋字第五〇八號解釋即為一例。²⁸⁹

按釋字第五〇八號解釋，係對依平均地權條例第 11 條第 1 項規定所有權人因耕地所得之補償費，應以三分之一數額補償承租人，此種補償費係應所得稅法上「其他所得」。所得稅法第八條第十一款，適用「變動所得」之規定，以半數作為年度所得納所得稅。²⁹⁰並認為此係基於公平原則及減輕耕地承租人稅賦負擔。但本案主要爭點，誠如蘇俊雄大法官在部分不同意見書中所指出，在於承租人（佃農）因承租土地被徵收而依法所得之補償費，是否為所得稅中之「其他所得」？按所得者，係一定期間（年度）內，財產之增加。損害賠償或損失補償，如為填補財產上損失，性質上並無財產之增加，亦即「無所得」。財產之增加，

²⁸⁸ 此二者係全額免稅，故無須計入定額免稅之內。對釋字四二〇號解釋之進一步討論，參見葛克昌，租金管制與所得調整，收入所得稅與憲法，頁 268-275，頁 305-307。

²⁸⁹ 司法院公報，第四十二卷，第八期，頁 1。

²⁹⁰ 釋字 208 號解釋理由書，對「變動所得」作如下說明「半數作為當年度所得，其餘半數免費。」「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）集中於同一年度課稅，勢必加重耕地承租人之稅負。」故認為「變動所得」係減輕耕地承租人稅賦負擔。其實，變動所得，以半數計算，係基於年度計算所得，不符量能原則而有所調整，並非半數免稅，亦非租稅優惠。Vgl. Tipke, Die Steuerverordnung,

如不具可稅性，即「非課稅所得」，此種非課稅所得，為非經國家所代表之公共所提供之市場交易，而出於自我提供或出於市場外所生者。²⁹¹而公法上給付，係基於公法而生者，非來自市場交易，不論徵收之補償費、補助費、獎勵金、賠償金，凡依公法徵收者，均非所得稅法上所得，為「非課稅所得」。公法上給付，或以為基於公平原則應予納稅，但由國家所給者，並未附有社會義務，亦無有國家所與者再稅收中取回一部份之必要。否則一取一予間，受給付者實際並無所獲，但個人自由卻在申請給付與納稅間受有管制，不符法治國家之比例原則。如公法給付者如超過財產之損失過多，所應檢討者為賠償金補償之調整，而非另予課稅。釋字五〇八號解釋，不僅未區分「無所得」、「非課稅所得」與「免稅所得」，即認為依變動所得課稅，係減輕耕地承租人稅賦負擔，不但加以補稅，同時並處與漏稅罰。

漏稅罰部分涉及兩主要問題，一為金錢給付義務之違反，是否有「推定過去」之適用；²⁹²一為不知行政規則 解釋令函，是否構成注意義務之違反，而應受罰。²⁹³此二重要之法律議題，大法官會議，僅在理由書中已無故意過失，係事實認定問題，一筆帶過。補稅外，又按所得稅法第 110 條按所漏稅額兩倍以下罰鍰，及認為已考量減輕耕地承租人負擔，大法官實未善盡違憲審查之功能。關於金錢給付義務之違反處罰問題，本文後段將進一步討論，此處從略。

在大法官釋字第四一五號解釋，則對所得稅法中扶養親屬免稅額，歸屬於「租稅優惠」，亦不無商榷之餘地。按釋字第四一五號開宗明義指出：「所得稅法有關個人綜合所得稅「免稅額」之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。」在解釋理由書中更加上：「此亦為盡此扶養義

S.671

²⁹¹ 葛克昌，所得稅與憲法，頁 65。

²⁹² 進一步討論，亦可參閱葛克昌，解釋函令與財稅行政，收入所得稅與憲法，1999 初版，頁 242。

²⁹³ 參閱釋字第 508 號蘇俊雄「大法官部分不同意見書」五。

務之納稅義務人應享之優惠，若施行細則得任意增減「免稅額」之要件，即與租稅法律主義之意旨不符」²⁹⁴「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅律稅捐構成要件，均應以法律明定之。主管機關基於法律概括而訂定之施行細則，僅得就實施私法有關之事項予以規範，對納稅義務及其要件不得另為增減或創設。」²⁹⁴租稅優惠本質，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之事由。扶養親屬既屬法定義務，不因有無免稅額而得以免除或降低其履行義務，正因為扶養費用為法定支出項目個人無法自由支配，就此部分即無負擔能力，即非課稅所得，更無減免稅問題。個人負擔租稅能力，因家庭之法定扶養義務而減低，對此加以斟酌，原為綜所稅為屬人稅之充分表現，與「租稅優惠」無關。²⁹⁵此種概念之澄清，對扶養親屬免稅額之法律性質影響甚大，扶養義務除非為盡法定義務以外之履行道德義務，如扶養災區孤兒，如法律認為有必要以「經濟誘因」方式予以免稅，始構成租稅優惠。扶養親屬既為法定義務，非租稅優惠，其違憲審查基準，亦不能依管制誘導性租稅審查標準，而應依財政目的租稅之審查基準為之，此其一。

基於量能原則就扶養費用，認為其非能自由支配之非課稅所得不計入課稅所得中，與租稅優惠之立法裁量權無關，是以具有法定扶養義務者，稅法不應另加要件，予以選擇性限制性承認，否則即與量能課稅之平等原則相違，此其二。再者，扶養費用不計入課稅所得中，既非租稅優惠，亦非「經濟誘因」²⁹⁶重點在於有無法定扶養義務，此種義務前提又以親等近者為先（民法第一一一五條第二十二項），原則上應由父母優先扶養，若有父母無法扶養事實，納稅人自應負舉證

²⁹⁴ 司法院公報，三十八卷十二頁，頁 17。

²⁹⁵ Lang, Systematisierung der Steuervergünstigen, 1974, S. 27

²⁹⁶ 以稅法作為「經濟誘因」係立法者有意以租稅為手段，影響人民之經濟活動。此種誘因如能產生效果，納稅人依此立法意旨所為之「租稅規劃」為「合法之節稅」行為。至於利用稅法漏洞，以違反立法意旨，只符合表面文義，為「脫法避稅行為」，此為權利之濫用，非「租稅規劃」所應為，財稅機關亦不容其得逞，否則量能原則即虛有其表。

責任。釋字第四一五號解釋及實務不見於此，反而斤斤計較是否家長家屬、是否共同生活，有無戶籍或里長證明、切結書、是否扶養事實等，致將姪兒姪女等加上里長證明，作為家長家屬減輕所得稅負擔之「脫法避稅行為」，層出不窮。減少稅收是小，社會淳厚風氣遭破壞，公權力不得伸張，如不能正視此觀念之偏差來源，有如堤防上小缺口中致將量能原則形骸化，此其三。

三、違憲審查基準不明確

對管制誘導性租稅之違憲審查，主要有二：一為不論其租稅優惠或租稅特別負擔，均係犧牲量能原則為不平等負擔，以達成經濟政策目的或社會政策目的，因此首先需審查此種差別待遇，是否違反平等原則；其次，如不違反平等原則，即差別待遇理由，此種經濟政策目的或社會政策目的與差別租稅待遇之間，是否違反比例原則，已如前述。大法官有關解釋，大多強調法律保留，而對平等原則及比例原則之審查較缺乏。我國現有稅制，對經濟政策目的之租稅優惠甚為廣泛，²⁹⁷究竟採行之租稅減免方法，是否有助於目的之達成，或事過境遷，環境變動，已無存在之必要？促進經濟發展產業升級，是否另有其他手段，而無須犧牲量能原則負擔公平？租稅負擔公平之犧牲與所欲達之經濟目的是否顯不相當？均為違憲審查之任務。

大法官解釋較少從此二點加以審查。惟對法定租稅優惠（為增置設備，以分

²⁹⁷現行促進產業升級條例及所得稅法之減免措施包括研究發展、人才培訓、環境保護、節約能源、促進產業結構調整、產業區域均衡發展、科技工業發展、鼓勵儲蓄投資、促進自有資金之累積、促進企業國際化、經營合理化等功能別之減免。在公司階段之減免措施包括加速折舊（促進產業升級條例第五條）、投資抵減（第六條、第七條、第八條）、五年免稅（第八條之一）、納稅限額（科學工業園區設置管理條例第十五條）、準備之提列（第十條）、提高保留盈餘額度（第十五條）；在股東階段之減免則包括公司間轉投資收一百分之八十免稅（所得稅法第四十二條、促進產業升級條例第二十條）、個人取得公司公開發行並上市之記名股票之股利，每一申報單位合計不超過二十七萬元者免稅（所得稅法第十七條第一項第二款第三目第三小目）、股票股利緩課（促進產業升級條例第十六條、第十七條）、外國人投資優惠扣繳率（促進產業升級條例第十一

配盈餘增資配依免所得稅)，以施行細則方式增列申請期間是否符合比例原則，大法官解釋第四八〇號，曾作比例原則之審查。²⁹⁸（註四六）反之，對申請獎勵應辦妥增資變更登記，在釋字第五〇五號解釋中，以「係以職權發佈解釋性行政規則對人民依法享有之權利增加限制之要件，與法律保留原則抵觸，應不予適用。」按應辦妥增資變更登記與申請獎勵聯結，係違反「不當聯結禁止原則」（參閱五〇五號解釋理由書）（註四七）與是否對人民依法享有之權利，增加限制之要件關係不大。解釋法律應探求立法意旨，惟不能拘泥所用辭句，如與申請獎勵具合理關聯性，可用解釋方式予以擴張或限縮。換言之，要求申請獎勵，應辦妥增資登記，不符比例原則，與法律保留相關不大。由此號解釋亦可見大法官會議解釋對法律保留原則之強調，對比例原則亦偶而為之，但對納稅人基本權保障大多忽略。

條）等。

²⁹⁸大法官釋字第四八〇號所作是否符合比例原則之解釋略以：「施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短期限，惟原計畫以准其有一定完成之期限，資復有四年言展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的及難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌試用本條例之公司實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行法及相關法所必要。」此種理由是否妥適，容有討論餘

第七節 非稅公課

壹、前言

以財政收入為主要或次要目的之強制性公法金錢給付義務為公課，其中以量能原則為基準²⁹⁹，對繳納者無對待給付，且為憲法所明定為人民基本義務者，為租稅（現法第十九條）；租稅以外公課，為非稅公課，其中以規費與受益費為最重要，規費以特定（現實）之對待給付，受益費以受益之可能性（潛在的對待給付），均以對待給付為要件，亦合稱受益負擔（Vorzuglast）²。此外，尚有新興之財政工具，為特別公課。以下試簡短分析之。

貳、類型分析

一、規費

規費與受益費、特別公課均為非稅公課。此處強調其為與稅不同之公課，在權力分立上有特別重要之意義。按權力分立有水平分權與垂直分權，水平分權指的是三權分立，行政立法司法分權，行政權中因納稅為人民之基本義務³，納稅義務為國家財稅機關所管轄與其支出任務無關；反之，非稅公課之管轄機關非財稅機關，而與其提供對待給付之事務性質，定其管轄機關，此就水平分權而言。就垂直分權而言，課稅權不論立法權、行政權、收益權均為中央與地方權限劃分之重要課題，是以憲法將國稅與地方稅之劃分權，為專屬中央立法並執行事項（憲

地，但已對比例原則作了審查，然而卻未能對延誤期間法律效果，基於基本權保障立場加以分析。

²⁹⁹參照葛克昌，量能原則與所得稅法，收入稅法基本問題—財政憲法篇，元照，1999，頁194以下。

²參照葛克昌，人民有依法律納稅義務，收入稅法基本問題—財政憲法篇，元照，1999，頁91以下。

³人民所憲法明定之基本義務外，仍負有遵守法律對人民所課以其他義務，進一步討論見大法官

法第一〇七條第七款)；但劃歸地方稅者，應由地方立法並執行（如憲法第一一〇條第一項第六款之縣稅規定），至於中央是否應制定地方稅法通則作為地方課稅立法依據，憲法並無明文，為另一問題⁴。

規費所涉及之憲法問題，除前述權力分立觀點外，另有規費之憲法意義，及其課徵之正當性與憲法上界限，此外作為環保工具之管制特許性規費，是否仍為規費等，均為現代社會所面臨之課題。首先，吾人探討規費課徵之正當性。

吾人從量能之平等負擔原則為出發點，租稅為典型之平等負擔（或平等犧牲）；則吾人除負擔租稅外另須負擔規費、受益費，則須有特別負擔之正當性存在，因規費受益費原本即與平等要求相違背。持此種觀點者，德國憲法學者 J. Isensee 可為代表⁵。

此種義務之特別正當性，依 K. Vogel 看法，在於規費義務人所取得之特殊之經濟利益或公權力為其所服務有所花費⁶。租稅之特性，在於無可歸屬於個人之對待給付，同時亦無法就其對待給付加以衡量其價值，納稅義務之衡量標準，只能求諸量能原則。對稅而言，吾人無法就個人之利益或收益加以追究，只能考慮何者租稅負擔符合其負擔能力？反之，規費與受益費則應受對等報償原則（Äquivalenzprinzip）所拘束。吾人所須探究者，非在於公課負擔何以具有正當性，而須就不同之公課，其課徵之正當性加以探討。J. Isensee 甚至認為國家整體財政需求，如能藉由租稅負擔按量能原則分配，而能充分支應，則規費與受

471 號解釋，吳庚及蘇俊雄大法官協同意見書，葛克昌人民有依法律納稅義務，前揭書頁 63-78

⁴ 參見大法官會議解釋二七七號，對該號解釋分析評論，參照葛克昌，地方財政法基本課題，稅法基本問題，頁 185 以下；廖欽福，中央與地方財政收支劃分之研究—大法官釋字第二七七號解釋為中心，國科會，87 年 2 月。陳宜擁，地方自治團體課稅立法權之研究，中原大學法研所碩士論文。

⁵ J. Isensee, Nichtsteuerliche Abgaben—ein weiter Fleck in der Finanzverfassung, in Hansneyer (Hrsg.) Staatsfinanzierung in Wandel, 1983, S. 42f.

益費能避免應避免徵收。問題是此種理想，難有達成之一天。惟國家資源有限，必須考量國家之經濟及財產狀況，依資源有效利用之原則，注意與一般國民間平等關係（大法官釋字第四八五號）⁶。如國家資源用於僅有利於特定群體，其正當性取決於，該個別群體是否負有對等報償或相當之特別負擔，而非由全民負擔。因個人或個別群體所產生之費用，亦宜由該等人由規費支付，而非取之於一般納稅人。例如重要之大型棒球賽，需賴眾多警察維持秩序，其費用不宜由納稅人費用，應由球賽門票中轉嫁⁷。尤其國家資源，如能增加受益人之市場競爭能力，則有害於市場經濟，受益人付出等值之對價，有助於市場之公平競爭。

規費者，係以國家之特別公務服務（給付）為前提，所負對待金錢給付義務，用以滿足國家財政需求，而依公權力所為課徵者。依國家之對待給付之不同而有下列分類：

（一）行政規費 規費之對待給付如為國家之特別行政服務提供，為行政規費。其中多由於行政機關之職務上行為，如證書、謄本發給、許可、建築執照核發等，職務外行為亦同。行政執行法第二十九條，人民負有行為義務而不為，該義務能由他人代履行者，執行機關得委託第三人或指定人員代履行，代履行費用由執行機關命義務人繳納。此種代履行費亦為行政規費之一種。

（二）使用規費 稱使用規費者，係對公營造物或公共設施之使用對價，於公法利用關係範圍內，以公權力加以課徵之金錢給付義務也。例如郵費⁸、

⁶ 參見陳愛娥，立法機關的社會形成自由與平等原則，台灣本土法學雜誌，2000年9月，第14期，頁89以下。

⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung .S.1069.

⁸ 對待金錢給付，有出於私法、有出於公法（公權力），只有國家與人民之間，係公法利用關係，有規費之徵收可能，此種費用始能由國家自己確定（行政處分）。自己執行（行政執行）、自己處罰（行政罰），違反時而有國家賠償法問題（廖義男，國家賠償法，82年7月增訂版，頁45）。原則上，國家以私法組織型態為給付行政者，如電力公司、自來水公司，其利用關係只能以私法契約為之，以其與其他私法組織，處於平等競爭地位，亦無法使用公權力（如規費）。反之，國

垃圾清運費、高速公路過路費⁹、公立學校學費、公立博物館、動物園、路邊停車場費用等。

實務上較有爭議者，為根據商港法第七條所收取之商港建設費。按商港管理機關與公私事業機構向商港設施使用人收取使用費、管理費與其他服務費之項目及費，由商港管理機關擬訂，報請商港主管機關核准施行，商港法第十五條訂有明文：其中私立事業所收取者，為依定型化私法契約之對待給付，商港管理機關所取者，有基於私法契約，亦有基於公法上利用關係，後者為規費，自無疑義。惟商港建設費，係為「促進商港建設，得於各國際商港就所裝卸之貨物收取商港建設費；其費率不得超過貨物價格百分之一。」（商港法第七條第一項）行政法院認為其係規費而非稅捐，其理由為商港建設費本於使用者付費個別報償之原則，且具有費率及行政院得基於政策減收或免收。此種基於個別報償原則，而與稅捐相區別，實值贊同¹⁰。惟共同受個別報償原則所拘束，除規費外，仍有受益費與特別公課，商港建設費既按所裝卸之貨物收取，非按商船利用商港可能性收取，其非受益費明矣。規費與特別公課之區別，在於收入之出面，規費收入仍為「統籌統支」列入預算，特別公課為「專款專用」，因而有成立特種基金或設置專戶之必要¹¹。商港法第七條第二項規定：「商港建設費，應全部用於商港建設；其收取、分配基金保管及運用辦法，由交通部會同財政部、經濟部擬訂，報請行政院核定之。」商港建設費既須成立基金，其所收取者又全部用於商港建設，其非規費甚明。由於規費與特別公課，其適用之原理不同，私法審查之基準亦不同，其法律性質有待釐清。

家以公法組織型態經營者，可選擇公法行為或私法關係，其中法律規定該行為僅能由國家機關為之者，該行為公立學校學費、公立博物館、動物園、路邊停車場費用等。

⁹高速公路之通行費，實務法依公路法第 24 條按工程受益費徵收。但在法理上尚有斟酌之處，下文受益費之討論中再進一步分析。

¹⁰商港建設費討論，參考尹章華，商港建設費之研究，經社法制論叢第 5 期，頁 93 以下

¹¹國內對特別公課有特別研究者，為張嫻安教授，張教授稱特別公課為特別捐，而認為早年之「港工捐」（商港建設費前身）即相當於特別捐概念。（張嫻安，特別捐與特種基金制度（下），輔仁法學第 13 期，頁 44）

(三) 管制特許規費 (Verleihungsgebühren)

管制特許規費者，係授與特許權利或使用許可之對價，亦有賦與其獨佔利益者。由於傳統規費僅分為行政規費、使用規費，故管制特許規費亦有稱之為「第三種規費類型」(dritter Gebührentyp)¹²，亦涉及國家對特別財產價值之給付所形成之主觀公權利者¹³，由於管制特許規費是使用日廣，遠非當初 Otto Mayer 所為之定義所限，其將管制特許規費定義為對公物之利用特許權¹⁴。一方面管制特許規費制度之建制，導致行政之商品化¹⁵。另一方面，行政利用金錢負擔方式使特定之資源使用合法化，乃創造了另一個人為之市場。特別在環境法中作為經濟誘因之管制特許性規費是否應有憲法上界限問題，引起廣泛討論。管制規費有別於其他兩種傳統規費，主要在於國家之對待給付之性質不同：其非提供事實上利益（物之使用或行政服務）；而是權利之讓渡¹⁶。

其規費之收取，依所讓渡之權利，其讓渡之期間與程序定其收取基準。將管制特許規費視為獨立之規費類型，有其必要性。管制特許規費，所以以管制為名，主要通常其營業或其他行為，原為違法，惟國家保留對付規費者予以特許。早期一些特許行業，對收取特許年費，准予繼續營業，即有管制特許規費性質。

管制特許規費，只讓渡權利，為取得規費利益，只有取得利益之可能性，此點與受益費相似，但二者仍有不同。受益費雖非現實之取得利益，但有潛在之可

¹² F. Kirchhof, Die Verleihungsgebühr als dritter Gebührentyp. DVBl. 1987, S. 554ff; Friauf, in FS Fakultät zu IColn 1989, S. 679ff; Wolff/Bachof/Rolfstofer, Verwaltungsrecht I 1994, S. 547.

¹³ Vogel, in FS Geiger 1989, S. 536.

¹⁴ Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht 3. Aufl. 1969, S. 147ff.

¹⁵ p. Kirchhof, Die Finanzierung des Leistungsstaates, Jura, 1983, S. 505.

¹⁶ F. Kirchhof, Die Verleihungsgebühr als dritter Gebührentyp, DVBl. 1987, S. 555.

能性，仍有事實上利益，而非取得權利之讓與¹⁷。就權利之取得而言，管制特許規費是現實之取得。早期之管制特許規費，來自國家高權、獨佔權、專賣權等，為取得財政收入，將此國家特權出售。問題是在現代憲政國家，此種行為，是否合憲，值得探究。

在現代民主自由國家，個人與團體均有經濟活動自由之基本權，營業及職業之取得，多由實質行政法規範其所需具備之要件，而不再有特許費之類財政門檻，基於國民主權理念，人民不再為統治客體。在租稅國家¹⁸國家一般政務支出，其財政主要由租稅依量能原則而支應，規費僅在國家對個人有特別給付時，使視為受益負擔徵收之。故特許費視為陳腐過時之財政工具¹⁹。

雖然，二十世紀七十年代以後，主要西方自由市場經濟國家，因民主政治發展，人民向國家要求給付日增，政黨與利益團體從而推波助瀾，給付國家普遍面臨財政赤字或「租稅國危機」現象²⁰。主要收入來源，已達極限，租稅改革，因既得利益難以放棄，實際效果未彰，急需另闢財源，新自由主義理論趁時興起，「民營化」、「私有化」、「回歸市場」、「解除管制」等呼聲日起。在「受益者付費」、「使用者付費」、「污染者付費」等原則下，規費徵收日益受重視，重點亦由行政規費轉至使用規費與管制規費。是以有學者主張傳統之「租稅國家」以轉變有「公課國家」²¹，因除了規費及類似之受益費外，「特別公課」應用日廣，均屬公課範疇。

¹⁷ F.Kirchhof, a.a.O.S.556

¹⁸ 租稅國家之圖景 憲義稅國進一輩 葛克昌論，參考葛克昌與國家法，頁137以下，元照。

¹⁹ P. Kirchhof, Die Finanzierung des Leistungsstaates Jura, 1983, S.505ff; ders, in HdbStR IV § 88Rdnr.187.

²⁰ 蔡茂寅，公債的法律問題兼論「租稅國家」之變遷，207期憲政時報；葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，收入氏著，國家學與國家法，元照，頁96以下

²¹ P. Kirchhof, Vom Steuerstaat zum Abgabenstaat, Die Verwaltung, 1988, S. 137.

規費與租稅主要之不同，在於租稅無對待給付之人民公法上債務，規費則以個別之公物服務為對待給付；由於租稅國家本質上不能從事營利活動，其所提供之個別服務，亦不得由此謀收額外利益。惟個別服務與公共利益無關，故收取規費，但應嚴守「成本或費用填補原則」，由受益者負擔成本費用，此種「使用者付費原則」與租稅之「量能原則」有所不同，使用者付費無法考量負擔能力，與給付國家精神有時不符，而須加以更精緻化之修正。管制規費本質上為「經濟誘因」，以規費作為行為引導工具，故不受「成本填補原則」拘束，惟管制規費既不反映成本，自然須受「法律保留」嚴格拘束²²，且依「比例原則」及「平等原則」予以違憲審查，再者管制規費與新自由主義之解除管制思想亦有未洽之處。惟管制特許規費，既以管制誘導人民行為為主要目的，雖事實上具有財政作用，原則上仍屬不違憲²³。此種管制特許規費使用於環境法，最具作用。對環境使用權之賦與，徵收管制特許性規費，除有管制誘導性功能，可對有限之環境資源，建立起管制之人為市場秩序。就此種意義而言，管制特許規費，以非遭人批判支公課法上化時，而違憲帶給付國家新興之財政工具。以因應現代社會，國家新生之職權²⁴。

二、受益費（釋二一二號）

不像規費，規費法迄今仍未完成立法程序。工程受益費徵收條例，不但早在33年由國民政府公佈施行，台灣則早在日據時代，即由日本佔領者將現代國家

²² 規費之徵收，應依法律所定（規費即為概括授權徵收之法律，但仍未完成立法程序），法律為規定者，須先經立法機關或民意機關之決議。（財政收支劃分法第24條）此所指者為行政規費及使用規費，管制特許規費不與焉。其應有具體明確之法律依據自治條例之立法，管制特許規費，應予行政罰相同，須報經上級機關核定後發佈。（地方制度法第26條第4項）

²³ P. Kirchhof, DVBl, 1987, S.557.

²⁴ 環境管制特許規費，在憲法上界限，Vgl. P. Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in DstJG Bd15 S.12ff;張嫻安，環境使用費之法律性質，經社法制論叢第4期，頁48以下。

徵收受益費觀念引入，稱之為「受益者負擔金」，屬於地方收入之一種²⁵。工程受益費徵收條例第二條就符合徵收工程受益要件之工程，明定應就直接受益之公私工地及其改良物，徵收工程受益費；其無直接受益之土地者，就使用該向工程設施之車輛、船舶徵收之。

按受益費之法律性質，係基於統治權，為滿足財政需求，對建造、改良或增建營造物或公共設施，所徵收之全部或一部費用之金錢給付。受益費無須義務人現實取得利益，而只須有取得利益之可能性即可²⁶。其有別於規費，在於給付與對待給付間，無須有直接關聯性²⁷。就此點而言，公路法第二十四條第一項規定，公路主管機關興建公路、橋樑、隧道、輪渡，得向通行之汽車徵收工程受益費。向汽車所有人，就通行利用之可能性徵收者，不論是隨油徵收，或一次繳納或數年內作規則性分期繳納，均可規類受益費徵收。但就實際通行高速公路或橋樑者徵收，應為規費，而非受益費。現行依工程受益費徵收條例第七條第一項後段：「工程受益費之收...；其就車輛、船舶徵收者，得計次徵收。」所徵收之高速公路通行費、過橋費性質上均為使用規費，惟因規費法尚未立法，過渡時期借用工程受益費作為法律依據，在規費法完成立法後以依據規費法為宜。

立法者在規費或受益費之間作抉擇時，受益之個別受領人事實已名確實，徵收規費；如群體受益個人只有受益可能時，徵收受益費。為了環保要求，例如興建垃圾焚化場、掩埋廠，對需清運垃圾之群體有意，亦可以徵收受益費方式為之，在環保政策上為達成管制誘導功能，對環保具有集體責任者，可藉徵收受益費方式，以集資從事環保任務²⁸。

²⁵ 林明昭，市區道路工程受益費之研究，成大土木工程研究所碩士論文，69年5月，頁23；台灣省政府財政廳，加強徵收工程受益費之研究，63年1月，頁44以下。

²⁶ BVerwGE 25, 149; 39, 100, 107; 66, 330, 334.

²⁷ 工程受益費與規費區別之進一步討論，參考邱錦添律師，工程受益費之研究，文史哲出版，81年8月，頁7以下。

²⁸ P. Kirchhof, DStJG Bd 15, S.16.

三、特別公課（釋四二六號）

（一）釋字第四二六號

大法官會議承認除公法上金錢給付義務，除傳統的公課三分法：租稅、規費、受益費三分法外，另有特別公課。（釋字第四二六號解釋）根據該號立法理由書，根據空氣污染防制法所徵收之「空氣污染防制費」，係「本於污染者付費之原則，對具有造成空氣污染共同特性之污染源，徵收一定之費用，俾經由此種付費制度，達成行為制約之功能減少空氣中污染之程度；並以徵收所得之金錢，在環保主管機關之下成立空氣污染防制基金，專供改善空氣品質，維護國民健康之用途。」而定性其為「特別公課」：「此項防制費既係國家為一定政策目標之需要，對於有特定關係之國民所課徵之公法上負擔，並現定其課徵所得用途，在學理上稱為特別公課，乃現代工業先進國家常用之工具。」進而對特別公課與稅捐加以區別：「特別公課與稅捐不同，稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；特別公課之性質雖與稅捐有異，惟特別公課既係對義務人課以繳納金錢之負擔，故其徵收目的、對象、用途應由法律予以規定，其由法律授權命令訂定者，如授權符合具體明確之標準，亦為憲法之所許。」從而認定空氣污染防制法所防制者為排放空氣污染物之各類污染源，包括移動污染源，隨油徵收，與污染排放量有關，且基於技術成本考量，未違反授權意旨。惟僅就油料徵收，為及於固定污染源，有違背此項公課應按污染源公平負擔之原則，並在「公眾認知上易造成假行為制約之名，為財政收入徵收公課之誤解。」大體而言，該號解釋主張稅捐之課稅要件須由法律明確規定，特別公課得以授權命令訂定惟須符授權明確性要求，特別公課得由非稅捐稽徵機關所徵收，並與地方政府權限有關，並須符合公平負擔原則，

該號承認特別公課為現代先進工業國家常用之工具而賦予其憲法意義，自有值得吾人重視之意義。問題是空氣污染防治費，是否即為特別公課，有無假特別公課之名行稅捐之實，而規避稅捐應有之憲法限制，則亦值得吾人進一步探討。

（二）特別公課與稅捐區分

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，構成人民最主要之基本義務，大法官解釋在該規定上發展出一系列之「租稅法律主義」建構²⁹在憲法中央與地方權限劃分中，課稅立法、行政、收益權之劃分，為地方自治之核心問題，憲法第一〇七條第七款國稅與省稅（現已不存在）、縣稅之劃分為中央立法並執行事項，以劃歸縣稅之立法及執行事項為縣權限（憲法第一一條），大法官釋字 277 號解釋理由書並明白指出該規定係指「地方得依國稅與省縣稅合理劃分之中央立法，就已劃歸省縣之稅課，自行立法並執行之。」但不論是基本權利章或中央與地方權限劃分章中之「稅」，都不包括「特別公課」（Sonderabgaben）³⁰。特別公課所以「特別」，就在於其課徵非為憲法所預見，在憲法及財政收支劃分中，就國家收入來源分類中無所歸屬，在財政憲法國家收入體系中為一異類或不明體，與稅、規費、受益費性質均不同。此所以特別公課，特別需要大法官會議予以作憲法解釋，就憲性及法律性質予以定位，特別賦予以其憲法上界限³¹。

特別公課與稅捐不同，在於特別公課並不支應國家之一般財政需求（非統籌統支），且不向一般納稅義務人課徵。換言之，特別公課係支應特別國家任務，向特定之群體課徵，不透過預算而流入特別基金之中。

²⁹ 大法官解釋有關租稅法律主義城堡之建構與鬆動，簡要之說明，參見葛克昌，所得稅與憲法，頁 23-29。

³⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung .S.1071.

³¹ 關於德國憲法法院有關特別捐之判別，請參考張嫻安，特別捐與特種基金制度（上）、（下）輔仁法學 12 期，頁 1 以下；該期頁 43 以下。

特別公課之管轄權，非基於憲法第一〇七條第七款及憲法第一一〇條第六項第六款有關國稅與縣稅，而係由不同之特定國家任務，定其管轄權歸屬（如經濟事務、環保事務），因此其規範之法律以非稅法而為經濟法或社會法、環保法。按租稅國家理念，國家既不自行從事營利活動，國家任務推行所需經費，主要依賴人民依量能原則平等犧牲之租稅充之。由於特別公課與租稅平等負擔原則不同，且專款用受國會監督程度較低，故給付國家之財源，仍以租稅為主，僅在特殊是由及例外之情形下，始得課徵特別公課。引入特別公課之特別依據，在於預算周延性原則、全民負擔平等性（量能原則）以及統籌統支等基本理念，有所不足而須加以補充。特別公課之存在依據，其衡量標準完全與租稅不同，其對財源、對財產加以負擔、以及行為之管制誘導與一般公課完全異質，此種作用只有一般租稅無法達成時，特別公課始有成立之必要。換言之，特別公課較稅捐更須有特殊之合理正當事由始得課徵³²。德國聯邦憲法法院，雖因特別公課沒有憲法依據，不適用於稅捐之管轄規定，但鑑於特別公課行之經年，實務上有所需要，國際上亦通行，視為財政公庫之副類，故未全面宣告其違憲，但予以特別限制，只有符合特別嚴格之構成要件，使例外地不受財政憲法拘束³³。

（三）特別公課之正當性要求

德國聯邦憲法法院，又將特別公課分為兩類：以取得財源為目的之特別公課及管制誘導性特別公課，而異其合憲之應具備要件。

具體言之，以取得財源以供特定國家任務之特別公課，需具備以下較嚴格之要件：（1）課徵義務人為具同質性之群體；（2）此群體具有共同責任；（3）課徵

³² 稅捐課徵所需合理正當正當事由，進一步討論參見，葛克昌，所得稅與憲法，頁111-132。

³³ BVerfGE 55, 274, 297, 306-308.

需對此特定群體有利，換言之不得為他人利益而課徵。反之，以管制誘導為目的之特別公課，雖得為他人利益而課徵，但須以先前（為公益）義務違反為前提。例如殘障福利法第十七條第三項：「進用殘障者人數，未達前二項標準者，應繳納差額補助費....按月向殘障福利金專戶繳納，作為辦理殘障福利專業之用。」差額補助費繳納義務人先前負有進用殘障者義務，其義務未履行而以補助費繳納方式，以平衡盡義務者市場競爭力。由此觀點，隨油徵收之「空氣污染防治費」，如為取得防治空氣污染之財源，看不出對繳納群體利益之關連性；如認為係管制誘導為目的之特別公課，先前又無義務違反在前。其徵收之主要目的，在於節約用油減少污染，性質上為環境保護目的租稅，隨油徵收之主要目的，在於節約用油減少污染，性質上為環境保護目的租稅，隨油徵收之依據只能從間接稅之「量能原則」尋得，依用油多寡間接推估其負擔租稅能力，而量能原則為租稅重要特徵。此種專款專用之間接稅（指定用途稅），憲法上主要問題，在於其獎勵誘導手段（租稅）與其目的（防治空氣污染）間是否符合比例原則；以及課徵在中央與地方權限劃分上問題。按空氣污染防治費難以歸入現行稅目中，勉強可歸於地方「特別稅課」（省縣自治法第十八條第一項第三款、第十九條第一項第三款、財政收入劃分法第十六條第一項第六款），則與現行由中央課徵不符³³。一般言之，指定用途稅，或有餘或不足，彼此無法融通，帶來財政僵化，就負擔合理分配觀點亦有未恰。但地方為調度特定經費之財源，以汽機車所使用之汽油課以某程度負擔，用以地方污染防治，容易得到納稅人諒解³⁴。由以上討論，吾人可見特定稅法或公課法除形式上法律依據，仍須具體衡量其課徵實質依據（正當性問題）。釋字第四二六號解釋，提出「顯已違背公課公平負擔之原則」，自有重大意義。

³³ 張嫻安，前揭文（下），頁 70。

³⁴ 劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，中原大學八十九年財經法律學系碩士論文。

簡言之，特別公課之取得財政收入，須與其課徵之國家任務，具有合理關連性，並予課徵義務人全體財政收入利益，並符合一般納稅義務人之公益要求

第四章 財產重分配階段----社會保險與財產權保障

財產權重分配階段，因為範圍過大，本文討論限於社會保險之部分，亦即限於釋字第四七二、第四七三號解釋，從社會保險之概念及特徵，理解社會保險與憲法上財產權保護之關連性。

第一節 緒論：問題之提出

現代法治國家，已逐步由自由主義法治國邁向社會主義法治國³⁰⁰。所謂社會法治國（Sozialstaat），係指具有社會目的之國家（Staat mit Sozialziel）。在概念上並非完全排除法治國家原則之適用，而是在法治國家之基礎上，要求國家權力提出合於社會目的思考之修正。是以，在新價值加入法治國家體系之後，原有的價值體系（依法行政、契約自由之尊重、個人價值之實現）是否還能如法治國概念初始出現之時，即非無疑。在制度設計上，因社會給付行為之擴張使得國家權力介入市民社會之領域加深³⁰¹，人類對抗國家之侵害與自由權利思考，面臨了新的難題。在此等變動關係之中，引起爭執者主要發生於因社會目的而對於傳統概念下基本權權侵害之增加，除了「所有權附有社會義務」³⁰²此等觀念在法

³⁰⁰ 參見葛克昌，國家學與國家法，頁 48 Zacher, Das soziale Staat, Handbuch des Staatsrecht, Bd. I, S.1045ff.

³⁰¹ 國家與社會之二元區別為近代法治國家思想之前提理解之一，並被用以詮釋人類自由權利之起源。李建良，自由、人權與市民社會：國家與社會二元論的歷史淵源與現代意義，憲法理論與實踐，2000 年，頁 4 參照。葛克昌，國家學與國家法，頁 13 以下。

³⁰² 所有權之社會義務可謂為近代法制上關於國家權力與人民財產關係間最重要之原則之一，非惟在公法關係中有討論之空間，即令在民法上亦普遍承認此一原則。德國民法第 226 條規定：「Die

制上逐步被承認之外，其餘的自由權利甚至契約自由，以及經由契約自由所確保的財產權，亦不免受到相當程度的侵害。

憲法第一五五條規定：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度。人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。」；第一五七條規定：「國家為增進民族健康，應普遍推行衛生保健事業及公醫制度。」；增修條文第十條第五項規定：「國家應推行全民健康保險，並促進現代和傳統醫藥之研究發展。」；同條第八項復規定：「國家應重視社會救助、福利服務、國民就業、社會保險及醫療保健等社會福利工作，對於社會救助和國民就業等救濟性支出應優先編列。」，在在明示我國憲法亦為社會法治國家之憲法，國家權力負有相當之作為義務，以特定制度及法律上之手段，履踐制憲者之憲法上要求。就此，大法官會議釋字第472號解釋謂：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度；國家為增進民族健康，應普遍推行衛生保健事業及公醫制度，憲法第一五五條及第一五七條分別定有明文。又國家應推行全民健康保險，復為憲法增修條文第十條第五項所明定。中華民國八十三年八月九日公布、八十四年三月一日施行之全民健康保險法即為實現上開憲法規定而制定。該法第十一條之一、第六十九條之一及第八十七條有關強制納保、繳納保費，係基於社會互助、危險分攤及公共利益之考量，符合憲法推行全民健康保險之意旨；同法第三十條有關加徵滯納金之規定，則係促使投保單位或被保險人履行其繳納保費義務之必要手段。全民健康保險法上開條文與憲法第二十三條亦無牴觸。惟對於無力繳納保費者，國家應給予適當之救助，不得逕行拒絕給付，以符憲法推行全民健康保險，保障老弱殘廢、無力生活人民之旨趣。」，即充分展現社會保險給付與財產權保護之雙面性格。一方面，「強制締約」為對於財產權及行為自由之侵害，但為憲法秩序所容忍；

Ausübung eines Rechtes ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem anderen Schaden zuzufügen.」（權利之行使，倘專以造成他人之損害為目的者，不得為之），即為此等社會義務或權利之社會化之具體展現。參見王澤鑑，民法總則，72年版，頁419。

另方面，確然無力負擔契約義務之人民，國家又不得逕依債務不履行之法律關係拒絕給付，足以顯現此一問題無論由傳統上之自由權利保障以及契約關係解釋，均無法圓滿說明。問題由是生焉：社會保險作為現代社會之基本社會制度，其與其他之法律關係有何不同？社會保險之強制性格與財產權之保護，二者如何在憲法秩序之下取得協調？人民所提出予國家之給付（保費），其法律屬性為何？種種問題，均非明確易解。尤以大法官會議歷次作成解釋，均再三強調社會保險之特徵，為吾人於探究憲法秩序對財產權之保護時所不可或缺之面向，而為本文問題意識所生焉。

第二節 社會保險之概念及特徵

所謂社會保險 (Sozialversicherung)，係指出於社會風險分擔 (Sozialrisikosverteilung) 之原因而由國家機關所推行之保險制度。大法官孫森焱教授就此則謂：「社會保險乃以追求社會福利為目的，與商業保險係基於個人意願參加者有間。其特徵乃在危險分攤社會化。」³⁰³，故知，社會保險在本質上或手段之選擇上，不可避免地與私法上之保險關係或者保險契約有著相當程度之重疊性³⁰⁴。是以在開始探討社會保險與財產權保護之關係之前，無可避免地需就社會保險之意義與特徵及其法律上之性質作一討論：

一、社會保險之定義

(一) 私法學者所定義之社會保險

1. 定義

在私法定義中，社會保險較強調其作為契約之面向。例如，我國學者桂裕教授，提出最廣義、廣義及狹義三種定義方式。所謂最廣義之社會保險，為國家運用保險原理，以消弭社會貧困為主要目的之制度。廣義之社會保險，為政府或監督施行之強制保險，實施之方法與商業保險不同，費用由政府及雇主為合理之補貼，範圍得包括有關人民生活之一切危險，如勞工賠償保險、失業、老年、殘廢、

³⁰³ 釋字第 472 號孫森焱大法官協同意見書第二段參見。

³⁰⁴ 德國學者 Bogs 氏，甚至因私法性格濃厚之程度將保險概念區分為私法上保險 (der Privatversicherung)、社會保險 (der Sozialversicherung) 以及純粹公共保險 (der schlicht-öffentlichen Versicherung) 三者。Vgl. Bogs, Die Sozialversicherung im Staat der Gegenwart, S. 300ff.

死亡等綜合保險，以及兵役保險、農產物保險、儲蓄保險、天災保險、強制汽車保險等。狹義之社會保險，為對團體全面施行之強制保險，就事故之足以斷絕勞動者收入來源，及致成經濟恐慌者，予以保障。內容包括失業、疾病（附生育）、傷害、殘廢、死亡、老年、遺族生活等³⁰⁵。

2. 小結

在私法學者對於社會保險之定義中，可以看出契約關係之思考方式仍然相當程度地影響社會保險制度之法律屬性，如同大法官孫森焱教授所指出：「又鑑於公務人員參加公保，仍須負擔部分保險費，其因參加保險而享有保險給付之利益，亦係因負擔該部分給付而取得對價之利益，公保所具私法契約之性質仍未完全喪失。」³⁰⁶。是以關於社會保險與其他法律制度相互間之協調，此即成為主要之問題。

（二）公法學者之定義

1. Caesar氏之定義

Caesar教授對於社會保險之意義，並未提出一定義式之說明，然而開宗明義地指出，無論如何社會保險不能與社會政策（Sozialpolitik）分離觀察³⁰⁷，而社會保險亦為社會政策之當然要求。所謂之社會政策，乃一般政治性政策之一環，所涉及者乃人類於共同生活中不可避免之出生、生存、職業、健康等整體性事項。是以所謂社會保險，即在此等領域中用以方免風險發生之保險行為。

³⁰⁵ 桂裕，保險法論，第七版，頁 408。

³⁰⁶ 大法官釋字第四六六號解釋不同意見書參見。

³⁰⁷ Caesar，Grundriß der deutschen Sozialversicherung，S.19.

2. Zacher氏之定義

Zacher認為，社會保險制度是社會國原則透過憲法委託所衍生之產物³⁰⁸。亦即，憲法秩序確立了社會國家之原則，因之發生國家對人民有社會照顧(sozialer Vorsorge)之義務。此等義務得經由直接之社會給付而來，例如直接之救濟或給予失業者工作。而其中社會保險之關係則為一種一般性地、公法上的規制(Regelung)，而將照顧與給付行為合而為一。是故，在Zacher氏之定義中，社會保險某種程度地具有憲法直接規制之特徵，無法以一般之契約關係理解之。

(三) 社會保險之特徵：與私法上保險契約之區別

1. 強制效力

Caesar指出，社會保險契約與一般私法上之保險契約最大之差異乃在於其具有公法上的強制性質(öffentlich-rechtlicher Zwangscharakter)³⁰⁹，亦即，出於社會目的之考量，社會契約無法如同私法契約般使當事人得有選擇之自由，亦即，某種程度地排除了私法自治原則之適用。關於社會保險契約的強制本質，Caesar認為這是一個必要性的問題。蓋從社會保險的目標觀察，國家唯有在確保多數人民均已納入此一機制之前提下，方能達成其防免損害、排除風險的目的。在此一強制措施之下，倘若無法將多數具有相同風險之人均納入同一保險機制，恐即無法發揮其效用。是社會保險無論係何種性質之保險，多以強制納保作為其基本特徵。我國大法官解釋亦肯任此一強制納保之建制。釋字第466號解釋孫森焱大法官之不同意見書已指出：「勞工保險、農民健康保險、全民健康保險及公務人員保險(簡稱公保)均屬強制性保險，為社會保險之一環，學者將實施社會

³⁰⁸ Zacher, aaO., S.1071.

³⁰⁹ Caesar, aaO., S.33.

保險列為單純統治（公權力）之行政行為，意指社會保險乃國家機關提供給付、服務、救濟、照顧、保護、教養或輔助等方法，增進公共及社會成員之利益，以達成國家任務之行為之一種（廖義男著，國家賠償法三一頁）。就我國所實施公務人員保險言，公務人員依公務人員保險法第六條規定，固應一律參加保險為被保險人，……」，釋字第472號解釋更謂：「國家為謀社會福利，應實施社會保險制度；國家為增進民族健康，應普遍推行衛生保健事業及公醫制度，憲法第一百五十五條及第一百五十七條分別定有明文。又國家應推行全民健康保險，復為憲法增修條文第十條第五項所明定。中華民國八十三年八月九日公布、八十四年三月一日施行之全民健康保險法即為實現上開憲法規定而制定。該法第十一條之一、第六十九條之一及第八十七條有關強制納保、繳納保費，係基於社會互助、危險分攤及公共利益之考量，符合憲法推行全民健康保險之意旨；同法第三十條有關加徵滯納金之規定，則係促使投保單位或被保險人履行其繳納保費義務之必要手段。」，與Caesar所指出，社會保險係出於必要性（Notwendigkeit）之考量而採行強制納保措施，係同一見解。

2. 實物之給付

Caesar進一步指出，近代社會保險制度最為突出之特徵之一，乃在於保險關係中之給付行為不限於金錢之給付，亦包括實物之給付或事實之給付（Sacheistungen）。例如，在疾病預防或健康保險之法律關係中，保險關係係以提供醫療服務（公醫制度）為給付內容、勞工失業保險之給付除金錢給予外尚包括其他輔導再就業之措施。這明顯地與私法契約之情形不同。私法契約，乃是以金錢給付（Geldsleistung）作為其幾乎是唯一的給付手段。³¹⁰就社會給付之給付手段言，我國大法官解釋釋字第466號理由書亦謂：「國家為提供公務人員生活

³¹⁰ Caesar, aaO., S.34.

保障，制定公務人員保險法，由考試院銓敘部委託行政院財政部所屬之中央信託局辦理公務人員保險，並於保險事故發生故予以現金給付」，足見我國法制上亦已注意及於給付手段問題。

3. 無對價關係

社會保險與社會救濟或社會救助不同。後者係基於憲法上生存權等最基礎底線性質之權利，請求國家給予相當程度之直接救助，包括金錢或物資之救助，並不以人民預先有相當之行為為前提。然而社會保險並非如此，接受社會保險此一給付措施之人民，需具有先行之給付原因，一般而言為保費之繳交。這使得社會保險契約與私法契約之性質，有著無法切割的連結點。但此一先前行為或者保費之繳交，並非私法契約之對價，亦即，保費之繳交與社會給付間並不存在著全然之對價關係³¹¹。首先，此一保費之數額並非以被保險人所享受之保險給付作為判斷之依據，而是以人民之負擔能力或給付能力（Leistungsfähigkeit）作為計算之基準。³¹²就此，大法官釋字第473號解釋：「全民健康保險法第十八條規定同法第八條所定第一類至第四類被保險人及其眷屬之保險費，依被保險人之投保金額及其保險費率計算之。此項保險費係為確保全民健康保險制度之運作而向被保險人強制收取之費用，屬於公法上金錢給付之一種，具分擔金之性質，保險費率係依預期損失率，經精算予以核計。其衡酌之原則以填補國家提供保險給付支出之一切費用為度，鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性。」，明示社會保險中所收受之保費並非單純之契約上對價，其功能在於「填補國家提供保險給付支出之一切費用」。又釋字第四三四號謂：「公務人員保險法規定之保險費，係由被保險人與政府按一定之比例負擔，以為承保機關保險給付之財務基礎。該項保險費，除為被保險人個人提供保

³¹¹ 蔡維音，社會國之法理基礎，頁 105。

³¹² Gössl, Die Finanzverfassung der Sozialversicherung, S.7f.

險給付之資金來源外，並用以分擔保險團體中其他成員之危險責任。」，亦寓有保費並非單純契約上價金之意旨。大法官所謂之「分擔金」，當係德文Abgaben一語之逐譯，國內學者嘗以「公課」稱之³¹³，更足以顯示社會保險契約之公法屬性，明示社會保憲係為履踐憲法委託而生之制度，故大法官蘇俊雄教授於釋字第四七二號協同意見書中指出：「按憲法增修條文第十條第五項規定，國家應推行全民健康保險。在此項「憲法委託」之下，立法者固然具有規劃建構全民健康保險制度的正當性以及積極作為的義務，並且對於此項「國家目標」

（Staatsziel）的實現方法擁有廣泛的政策形成空間」。另一方面，既然保費之性質係屬公法上負擔，其不具對價性之特徵亦因此特別清楚。故大法官四七二號解釋，因之特別指明，社會保險並無私法契約上給付對價之關係：「惟對於無力繳納保費者，國家應給予適當之救助，不得逕行拒絕給付，以符憲法推行全民健康保險，保障老弱殘廢、無力生活人民之旨趣。」。

4. 無營利性與國家補貼

社會保險與私法上保險相比較之下，另一個重要的特徵是不具有營利性（kein Gewinnstreben）³¹⁴。私法上之保險契約乃以營利為目的，甚且為達成此一目的，於行政機關計算保險業者所得收受之保費時，需將一定之利潤基礎計算於內。社會保險則並無營利性，非但不得藉此成為國家之財政工具³¹⁵，倘若人民確實無力繳納保費，國家尚且以金錢直接對其提供補貼³¹⁶。就此，我國大法官吳庚教授於釋字第472號解釋協同意見書中謂：「吾國過去舉辦之各項社會保險，並非真正之對價關係，其中以公保為例，自民國四十七年開辦以來，全賴國庫之補

³¹³ 參閱葛克昌，人民有依法律納稅之義務－以大法官會議解釋為中心，稅法基本問題，頁45以下。另於德國法上對於各種公課之定義及討論，可參見Jarass, Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz, S.3ff.

³¹⁴ Caesar, aaO., S.34. Bogs, aaO.,

³¹⁵ Vgl. Gössl, aaO., S.5ff.

³¹⁶ 蔡維音，前揭書，第153頁謂：「我國全民健保所採之保費政策乃是依薪資比例徵收保險費，

貼，其累積虧損之金額以數十億計。」，足見補貼手段（Subvention）在社會保險領域應用之廣泛³¹⁷。

5. 大量化保險、固定之法律關係

社會保險之另一特徵為大量化之保險關係，係在相當之時間內對於多數保險關係人發生權利義務之法律關係（Massenversicherung）³¹⁸。作為大量化行政行為之一種，社會保險亦面臨了如同其他大量行政領域一般的問題，其中之一即為類型化方法之適用³¹⁹。問題之核心，即在於國家並非以個案地、分別地思考與人民間的法律關係，而以建立類型（Typisierung）來減省行政成本的耗費，以達成實質的公平。就此，大法官釋字第473號解釋謂：「鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能，全民健康保險法第二十一條第一項乃規定授權主管機關訂定被保險人投保金額之分級表，為計算被保險人應負擔保險費之依據。」，即屬正視社會保險之大量本質，因而對類型化方法適用採行肯定見解。

（四）社會保險之法律關係：公法關係？私法關係？

就以上關於社會保險之描述，吾人得以清楚發現討論此一問題所無從迴避之基本疑問，同時亦為學者討論之中心：社會保險，究竟為公法關係抑或為私法關

收入較低者保費較低，甚至可由政府代繳。」。

³¹⁷ 補貼向為德國經濟行政法上所重視之問題。關於補貼之一般性討論，參見張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，月旦法學雜誌 75 期，頁 198 以下。

³¹⁸ Caesar，aaO.，S.34.

³¹⁹ 關於德國大量行政領域中類型化方法適用之情形，參見黃源浩，稅法上的類型化方法－以合憲性為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 88 年，頁 21 以下。

係？倘若為公法關係，則其為何種公法行為³²⁰？

多數見解主要均傾向於將社會保險認定為公法關係，且依德國多數學者之見解，社會保險之法律關係應較趨近於行政法上所稱之行政契約。德國社會法典（Sozial Gesetz Buch；SGB）第十章第五三條第二項規定謂：「於社會給付主體為給付時享有裁量權限者，得締結行政契約。」，依據此條之規定，德國在行政實務上出現者如健康保險機關與醫院、藥局及其他職業團體就法定保險給付內容締結行政契約等。林明鏘教授並據此指出，我國常見之社會保險，包括勞工保險契約及公務員保險契約均係行政契約³²¹。惟較引起爭議者者，乃在於社會保險契約與行政契約在概念上容有不易區別之處。詳言之，問題即在於社會保險具有部分私法契約之特徵。學者至今仍有指出，雖社會保險由其分擔社會整體風險之角度觀察，係屬公法行為無疑，然其仍有相當程度之私法關係特徵存在³²²。在我國大法官解釋中，首推大法官孫森焱教授於釋字第466號解釋之不同意見書中提出之說理最為完整：「公法契約與私法契約如何辨別，猶如公法與私法之分際難以釐清般，眾說紛紜。所謂因私法關係所生之爭執，由普通法院審判；因公法關係所生之爭執，由行政法院審判，僅揭示其原則而已。總統副總統選舉罷免法及公職人員選舉罷免法分別規定選舉、罷免訴訟程序除各該法律規定者外，均準用民事訴訟法之規定，即係將公法上爭議案件劃歸民事法院審理；又如國家賠償法規定國家因公務員於執行職務行使公權力時，因故意或過失不法侵害人民自由或權利而應負損害賠償責任者，其有關損害賠償之訴，除依同法規定外，適用民事

³²⁰ 公法領域中，尤其行政法上慣常思考問題之模式為：先對國家行為加以定性，而後再依此行為形式討論法律關係。Vgl. Ossenühl, Die Handlungsform der Verwaltung, JuS 1979, S. 681ff.

³²¹ 林明鏘，行政契約，行政法 2000，頁 653。林教授在此處並援引行政法院 44 年判字第 30 號、54 年判字第 91 號、59 年判字第 364 號判決支持其論點。少數見解，參見蔡維音，前揭書，頁 145，將社會保險定性為一種「法定債之關係」。惟本文對蔡維音教授之見解採懷疑態度，蓋所謂法定債之關係，依德國多數見解咸認係指「因特定事實當然發生」之請求權，似與社會保險仍有賴基礎行為之存續者不同。例如德國租稅通則（AO）第 3 條第 1 項規定：「租稅係為公目的之需要而由國家課徵的無對價的公共給付，於課稅要件合致時即發生。」，即為法定債之關係發生之典型。Vgl. Klein/Orlapp, AO Kommentar, S. 17ff.

³²² Bogs, aaO. S. 363ff.

訴訟法之規定。德國基本法第三十四此意旨。可見訴訟救濟之途徑，究應循民事訴訟程序抑或行政訴訟程序，原屬立法權自由形成範圍，並無絕對原則可言。從而訴訟事件之審判權孰屬，除以契約之性質屬公法契約或私法契約為判斷依據外，尤應探究法律制度之設計如何，依法律之規定認定之。勞工保險、農民健康保險、全民健康保險及公務人員保險（簡稱公保）均屬強制性保險，為社會保險之一環，學者將實施社會保險列為單純統治（公權力）之行政行為，意指社會保險乃國家機關提供給付、服務、救濟、照顧、保護、教養或輔助等方法，增進公共及社會成員之利益，以達成國家任務之行為之一種（廖義男著，國家賠償法三一頁）。就我國所實施公務人員保險言，公務人員依公務人員保險法第六條規定，固應一律參加保險為被保險人，對於保險事故項目亦無選擇餘地，惟仍應自付保險費百分之三十五（公務人員保險法第九條），公務人員保險法施行細列舉要保機關共有八款，至於承保機關（保險人）及受益人於同法亦設有詳細規定。故公保權義關係之成立，仍依加保、承保之方式，以契約為之。其性質所以具有公法契約之意義，乃因國家為提供公務人員生活保障，由其負擔部分保險費，強制公務人員一律參加公保為被保險人，指定由中央信託局為承保機關。關此，公務人員不得主張契約之自由，拒絕參加保險。從而學者指為單純統治行政行為，與行政私法有別，自非無據（即無雙階理論之適用）。」。

第三節 社會保險與財產權保護：憲法上之法益協調

壹、概說

將社會保險放置於財產權保護之脈絡下思考，吾人將可清楚發現，問題之本質乃出諸於憲法上自我矛盾價值體系間之協調，亦即憲法上法益衡量(Abwägung)問題。一方面，憲法秩序出於對人民基本權之保護義務，必須保障人民財產權免受國家之侵害，另方面，憲法秩序復又委託國家機關，使其必須採行相當之措施以實施社會保險。此一保險制度既非社會救濟，自無可免將某種程度地侵害人民財產上權利。是以二者在憲法秩序中如何自我協調，即成問題之重點。

貳、社會保險侵害財產權之態樣

1. 存續保障之侵害：保費不得退還

因社會保險制度之推行，所發生之對於人民財產權侵害，有各種可能之態樣。而所謂財產權所保障內容，其一為財產之存續狀態(Bestandsschutz)，其二則為透過私法自治制度(Privatautonomie)所保障之權利人對於其財產之自由使用收益支配處分之權利³²³。此外，以負擔平等作為財產權侵害之內在界限之學說，亦使財產關係某種程度憲法上平等原則取得關聯。在我國大法官解釋所處理到之因社會保險而侵害人民財產權之情形，首先發生問題者即為對存續保障之侵害。大法官釋字第四三四號解釋中，針對公務人員保險法中保費繳交後，未規定得與返還之問題，多數大法官認為並不違憲。惟大法官劉鐵錚教授於不同意見書中指出下列問題：「二、從憲法層面觀察：公務人員離職時，若不能請求養老

³²³ 蔡維音，前揭書，頁 75。

給付，又不能退還已繳之養老保險方面之保費，則有牴觸憲法第十五條：「人民之生存權、工作權及財產權應予保障。」之明文（一）就財產權方面言：公務人員保險法中之養老給付，係國家為保障老年人孤苦無依，無力生活所實施之一種社會保險，由於公務人員保險法為強制保險，其保險費由被保險人與政府按一定比例負擔，經年累月儲蓄以供養老，在保費即工資一部分說之理論下，不僅自繳之保費，即政府負擔部分之保費，皆應為被保險人所有，承保機關不過利用此項本金，產生孳息，以供未來支付養老給付之用。則在被保險人離職未能請領養老給付時，要求退還原屬於其所有之金錢，毋寧為合理且正當，否則即有政府侵占公務員財產之嫌。」。劉大法官所謂侵害人民財產權，當係指違反憲法上課予國家機關對財產存續狀態加以保障之義務。惟多數見解之大法官則認為：「該項保險費，除為被保險人個人提供保險給付之資金來源外，並用以分擔保險團體中其他成員之危險責任。」，是以如前所述，保費給付之性質於此並非單純之私法上價金，具有公負擔（öffentliche Belastung）或公課（öffentliche Abgaben）之屬性。此等公課之徵收，依德國學者之見解，已非全然之財產存續保護問題，在平等負擔之前提下公課所關懷之面向毋寧轉向於平等負擔 或比例原則之合致³²⁴。是以大法官之多數見解，認此一部份規定與憲法並無牴觸，並以平等原則審查後一問題：「惟被保險人所繳付之保險費中，關於養老保險部分，承保機關依財政部核定提存準備辦法規定，應提撥一定比率為養老給付準備，此項準備之本利類似全體被保險人存款之累積 公務人員保險法於第十六條第一項關於養老給付僅規定依法退休人員有請領之權，對於其他離職人員則未規定，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨不符，應即檢討修正。」，實與德國學者之見解相合。

2. 侵害財產之處分權：強制納保與私法自治

³²⁴ BVerfGE 66,214. 相關論述，參見黃源浩，前揭碩士論文，頁 12 以下。

社會保險制度侵害人民財產權之另一態樣，為侵害財產之處分權，主要即為侵害透過私法自治原則所確保之當事人意思決定自由及財產之處分權。就此一部份而言，關鍵實繫諸於社會保險契約之強制納保規定。相對於存續保障而言，財產之處分權保障並非就財產之持有狀態加以靜態地保護，毋寧是對於動態之交易上自由之保護。作為私法建制之核心概念，私法自治、契約自由實為民法上用以實現個人人格所不可或缺之手段³²⁵。對於處分自由之保護與社會保險制度之衝突，大法官採行了並不當然違憲之見解。釋字第472號解釋：「中華民國八十三年八月九日公布、八十四年三月一日施行之全民健康保險法即為實現上開憲法規定而制定。該法第十一條之一、第六十九條之一及第八十七條有關強制納保、繳納保費，係基於社會互助、危險分攤及公共利益之考量，符合憲法推行全民健康保險之意旨；同法第三十條有關加徵滯納金之規定，則係促使投保單位或被保險人履行其繳納保費義務之必要手段。全民健康保險法上開條文與憲法第二十三條亦無牴觸。」。大法官在此用以審查之標準為憲法第二三條，其具體之內涵有二：其一為法律保留原則，其二則為比例原則。大法官於此所稱之與憲法第二三條並無牴觸，當係指不違反比例原則而言。該號解釋理由書謂：「八十二年八月九日公布、八十四年三月一日施行之全民健康保險法即為實現上開憲法規定而制定。該法第十一條之一、第六十九條之一及第八十七條關於強制全民參加全民健康保險之規定，係國家為達成全民納入健康保險，以履行對全體國民提供健康照護之責任所必要，符合憲法推行全民健康保險之意旨。同法第三十條有關加徵滯納金之規定，係為促使投保單位或被保險人履行公法上金錢給付之義務，與前述強制納保均係實現全民健康保險之合理手段，應無逾越憲法第二十三條規定之必要程度。」，即本此意旨。而在「必要性」之考量之下，整體社會保險制度之思考面向，均因之轉向於必要與平等之問題。就此，大法官蘇俊雄教授於釋字第472號協同意見書中亦謂：「二、強制納保規定將會對人民的人格發展自由（自我決定

³²⁵ 蔡維音，前揭書，頁75。

權)以及財產權構成限制,其就此必須合於憲法第二十三條及其所蘊含之比例原則的規範要求。(一)被限制的基本權:在強制納保的條款之下,人民的人格發展自由與財產權將受到限制;至於聲請人所指「以強制納保的方式,將原為『契約自由』精神的健康保險關係,轉化成全體人民應盡之義務」,則恐非此際所涉之基本權課題,因其誤解了全民健康保險法係屬公法或社會法的屬性(在此領域自無私法自治原則之適用)(二)審查標準:綜合審酌此際所涉基本權的重要性以及全民健康保險法此種社會立法的政策考量複雜性與其對國家社會之資源配置的深遠影響,大法官在援引比例原則審查系爭強制納保規定的合憲性時,至少應該根據「可支持性審查」的標準,檢討政治部門所做的評價判斷,是否具有合乎事理可得予以支持之理由。(三)比例原則的論證審查:多數意見肯認系爭強制納保規定之適當性與必要性的理論,原則上固為本席所贊同;惟對於其間所涉及的「立法事實」問題(尤其是比較法上是否有其他「相同有效」而「侵害較小」的規範模式可供選擇參考的問題),大法官恐應做更為週延的調查與論證。」

參、社會保險合憲性之界限

1. 平等負擔之要求

大法官蘇俊雄教授於釋字第四七二號之協同意見書中,嘗如此表示:「強制納保規定密切相關,但是聲請人並未指摘,而本號解釋亦未便審查的是——有關繳交保險費之義務人範圍以及保險費率差異規定的合憲性問題(主要是相關規定是否合乎平等原則的問題)。現行全民健康保險法就此所為的差別待遇規定是否合理——特別有無構成對婚姻與家庭制度的不當歧視、是否有違「代際正義」等問題,因此仍非常有斟酌檢討的餘地。惟限於釋憲機關「不告不理」的功能法限

制，本席在此未便表示意見。」，足以顯示問題真正之核心不僅在於對財產權之限制或侵害，更在於因社會保險所課與人民之公負擔，是否合於量能負擔之要求。就此，大法官釋字第四七三號即明示：「鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性」。

2. 比例原則之提出：必要性之考量

社會保險制度在憲法秩序中之另一界限，為比例原則之合致。除前述說明外，吾人更可發現，於社會給付行為之中，大法官似亦有意使比例原則成為一般性之社會給付界限。參諸大法官釋字第四八五號：「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。」，亦指出比例原則之另一面向，即不得有過度照顧之情事，亦足作為社會保險之界限。

第四節 結論

社會保險一方面「強制締約」為對於財產權及行為自由之侵害，但為憲法秩序所容忍；另一方面，確係無力負擔契約義務之人民，國家又不得逕依債務不履行的法律關係而拒絕給付。因此，社會保險之強制性格及對財產權的保護，二者如何在憲法秩序下取得協調，即成為關鍵所在。甚者，問題核心在於社會保險所課予人民之公負擔，是否符合量能原則之要求。釋字四七三號即明示：「鑒於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性。」此外，比例原則亦應作為社會保險之界限，不得有過度照顧之情事；釋字四八五號解釋亦說明：「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……」，此即充分闡示了大法官有意使比例原則成為一般性之社會給付之界限。吾人也應從此討論其合憲性，並能充分了解社會保險之性質。

第五章 結論

壹、財產私用階段

大法官釋字第四〇〇號解釋文揭示：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」

此號解釋實具有里程碑意義的解釋。在釋字四〇〇號做成之前，吾國關於財產權之保障多集中於私法關係中，且與其他基本人權相比之下，大法官對於人民財產權之保障居於較積極的地位。這可能與大法官的出身、背景有關，蓋實務界出身的大法官，其對問題、憲法爭議所注意之焦點常與學者出身的大法官不同。

但是於釋字四〇〇號解釋之後，大法官越發重視正當法律程序、一事不二罰、法律保留以及授權明確性等法治國之基本思想，並且逐漸意識到財產權與人性尊嚴之問題，積極地在公法領域中發展，例如釋字第四四〇號、第四四四號解釋。大法官如此強調基本權的防禦功能——自由權的一種表徵，但是與此相對的財產權的制度性保障，則少有提及。（參見釋字第三八六號解釋理由書關於無記名有價證券之問題。）並且大法官對於徵收之解釋相對的多，此乃基於社會國原則而來。所有權，於法令之限制內，得自由使用、收益及處分。所謂的「法令限制內」即為財產權所附的社會義務。徵收是對財產權的剝奪或極度限制之公權力行為，對所有權人而言，顯然已經超過一般財產權所附的社會義務。因此對被徵收人而言，徵收已經構成特別犧牲之事由，從而國家應予以補償。並且釋字四〇〇號亦強調正當程序法律原則。

而釋字第四六九號解釋，特別提出了德國的保護規範理論以及對特別權利關係的突破，有重大的貢獻。亦即，本號解釋在法治國理念下——司法應予人民公平審判的機會及有實效性的法律救濟途徑——對人民權利之救濟，提供了另一個尋找法律的基礎的解釋。

總之，不論從法治國或者是社會國的觀點出發，大法官的解釋對財產權私用階段的保障，仍將繼續充實這兩個觀點而使人權更受保障。財產權之私用階段，大法官不應該只注意到基本權的防禦權面向，私有財產制度之確保、建立亦應為大法官之任務。大法官之解釋於公益與私益如何權衡時，時常或一筆帶過、或語焉不詳、甚至毫無基準可言。這些都是將來值得吾人注意的方向。

貳、財產分享階段

1. 人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文，大法官解釋由此發展出租稅法律主義，惟基於納稅人觀點，違法課稅主要涉及為財產權保障。但除少數解釋（如釋字一八〇號、一九〇號、二二七號、二八六號、二六九號）提及財產權保障，惟尚未有認其違憲者。但租稅法律主義，有學者及認為「有關財產權之特別法律保留」（蘇永欽，前揭文，頁68）。

2. 租稅法律主義大法官所為解釋，則寬嚴互見（吳庚，行政法理論與實用第三章第二節、三（三）），如一六七號、二一〇號、四一三號即屬嚴格解釋；但二一八號則肯認推計課稅，二一八號認為施行細則貫徹母法未增加法定義務未違憲，亦有肯定實質課稅原則（四二〇號）認為佣金比例等技術性、細節性規定未違憲（四三八號），實則稅法具有兩面性，一為對人民自由權利之干預法；一為

對國家財政負擔分配法律。前者應採嚴格審查，以保障人民基本權，但在干預法中，納稅義務認定與財產權有關，財產權在基本權最富社會義務性，補稅與處罰不論在法律保留，舉證責任方面均有不同，大法官解釋對此未加區分。（釋字五〇三號）後者涉及市場競爭秩序，主要考量者為能力原則及租稅規避之防杜，基於大量行政、類型化、推估課稅及類推適用、目的論解釋方法之肯認，原為各國均有之制度。且稽徵程序中，納稅義務人與稽徵機關為合作之伙伴關係，對事實闡明與租稅正義負共同責任，故納稅義務人未盡協力義務時，事實認定亦趨寬鬆。

3. 非財政目的租稅，因其具有管制誘導性，係犧牲量能原則創造租稅特權，大法官從事違憲審查時，應作雙重審查，即平等原則審查，差別待遇之合理正當理由；與政策目的與差別待遇間比例原則審查。但有關解釋，大法官並未對財政目的與非財政目的租稅予以分別對待。

4. 在學者不斷鼓吹下，德國聯邦憲法法院改變財產權保障觀點，提出「最適財產權課稅原則」做為憲法法院審查基準，可供大法官解釋參考：

- （1）財政稅係對應有收益課稅，未損及財產權之存續保障。
- （2）財產稅就應有收益課稅，則以課稅之實有收益及應有收益，其課稅部分（公有）不得超過私有部分，亦即「（收益）半數原則之確立」，作為課稅界限。
- （3）消費稅不得損及個人及家庭起碼生存條件及自我負責、自我形成之自由空間。
- （4）社會政策目的租稅，須符合構成要件明確性及公益關連性。
- （5）繼承稅不得損失企業之永續經營，以免有害生產及就業之公益。

參、財產重分配階段

憲法秩序中關於財產權利之保護，就分配而言亦為憲法上價值協調之問題。一方面言之，社會法治國之基本原則，在憲法上確立國家應保障個人起碼之經濟生存條件，並對個人之最低收入由國家負調節之義務。社會福利活動經立法後，無論國家年度稅收狀態，社會福利給付之請求權均屬不變。惟現代經濟社會中，國家固然得以各種措施維持人民之基本生活條件，然所得不變之狀態中尚須考量通貨膨脹之問題，使人民之生活條件無法不由實質上條件加以思考。由國家權力介入人民財產處分權能，甚至推行強制性保險制度之問題。國家機關於此採行強制手段之正當性，即在於憲法秩序中對國家維持人民基本生活之要求，屬憲法委託（Verfassungsauftrag）之一環，亦即制憲者對財產權之保護觀念，非僅限於就財產之存續狀態為保護，更在於對財產之價值為保護。故：

- （1）財產權之概念非僅及於靜態之存續保障，更包括動態之處分可能性問題。
- （2）對於財產處分權能之限制，於社會保險制度之中係透過強制之納保等措施以完成。此等強制措施如同大法官所指出者，乃僅在於合乎比例原則之要求之下，方取得憲法上之正當性。
- （3）財產權保護之措施，亦由單純之現狀保護轉向為對平等原則之要求，並以平等原則作為國家權力侵害人民財產權限之內在界線。
- （4）在財產權重分配之關係中，依給付能力決定人民之公法上負擔。給付能力愈強者，負擔愈重。欠缺給付能力無法達到基本之給付標準者，非但不要求其給付，國家反而加以補貼，以求合乎社會正義。

參考書目

中文書目

一、教科書類

- 王澤鑑，民法總則，1983 年。
李金桐，財政學，83 年。
李惠宗，憲法要義，敦煌書局，1999 年。
吳庚，行政法理論與實用，2000 年。
法治斌、董保城合著，中華民國憲法，空中大學印行，1997 年。
林錫堯，行政法要義，1999 年。
林進富，租稅法新論，1999 年。
許志雄等著，現代憲法論，1999 年。
陳清秀，稅法總論，1997 年。
金唯信、殷文俊合著，所得稅制度及實務，1970 年。
柯芳枝，公司法論，1997 年。
翁岳生等編，行政法二○○○（上冊）（下冊），2000 年。
蔡茂寅等著，行政程序法實用，2000 年。
蘇俊雄，刑法總論 I，1995 年。

二、論文集（含專書、祝壽文集）

- 台北市政府法規委員會，國家賠償案例選輯 2000，89 年。
台灣省政府新聞處編印，公共設施保留取得方式之反映分析，79 年。
台灣省政府財政廳，加強徵收工程受益費之研究，63 年。
台灣行政法學會主編，行政法爭議問題研究（上）（下），89 年。
李建良，憲法理論與實踐，89 年
來璋著，台灣公共設施保留地問題，台灣商務印書館印行，64 年。
邱錦添，工程受益費之研究，文史哲出版，81 年。
洪家殷，行政秩序罰，五南，89 年。
蔡維音，社會國之法理基礎，89 年。
陳新民，憲法基本權利之基本理論（上冊），89 年。
陳清秀，稅法之基本原理，83 年。
葛克昌，所得稅與憲法，88 年。
葛克昌，稅法基本問題，85 年。
葛克昌，稅法基本問題—財政憲法篇，88 年。

廖義男，國家賠償法，82 年。
蘇永欽，合憲性控制的理論與實際，83 年。
劉宗德，行政法基本原則，87 年。
魏大曉等編，戴東雄教授六秩華誕祝壽論文集，89 年。
戴東雄，民法親屬編修正後之法律疑問，89 年。

三、學位論文

吳信華，司法院大法官會議解釋類型之研究，輔大法研所碩士論文，81 年。
成介之，稅法上之類推適用，台大法研碩士論文，88 年。
林明昭，市區道路工程受益費之研究，成大土木工程研究所碩士論文，69 年。
林繼恆，由經營失敗銀行之處理論存款保障制度，政大法研所博士論文，83 年。
柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，87 年。
郭瑜芳，對問題金融機構處理方法之法律研究，東吳法研所碩士論文，89 年。
黃源浩，稅法上的類型化方法 - 以合憲性為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，民國 88 年。
陳宜擁，地方自治團體課稅立法權之研究，中原大學法研所碩士論文，88 年。
劉士昇，推計課稅規範基礎之研究，私立中原大學財經法律學系碩士論文，89 年。

四、期刊論文

尹章華，商港建設費之研究，經社法制論叢第 5 期。
王嘉麗、郭瑜芳，我國與美國對問題金融機構處理之法規建制與經驗概述，政大法學評論，64 期。
李惠宗，論行政不作為之國家賠償責任，台灣本土法學第 11 期。
李慶應，彰化四信與國票事件的省思，台灣經濟金融月刊，31 卷 10 期。
余雪明，經營失敗營行處理的法律分析—從美國銀行破產模式看彰化四信案，台大法學論叢，29 卷 4 期。
吳明軒，權利義務之概括承受，華信金融季刊 9 期，89 年 3 月。
林繼恆，接管問題銀行 V.S. 銀行接管問題，律師雜誌 239 期。
許宗力，基本權程序保障的最新發展 - 評司法院釋字第 488 號解釋，月旦法學雜誌 54 期。
張嘉尹，憲法解釋、憲法理論與「結果考量」 - 憲法解釋方法論的問題，第三屆憲法解釋之理論與實務研討會（中研院），90 年 3 月 25 日。
黃錦堂，論立法院之預算審議權 - 評釋字第 391 號解釋並兼論司法院大法官應有之功能定位與解釋立場，台大法學論叢 27 卷 3 期。
黃昭元，從「違憲但不立即無效」的大法官解釋檢討我國的違憲審查制度，月旦法學雜誌 12 期。

董保成，公權與公務員怠於執行職務而生國家賠償責任之探討，東吳法律學報，7 卷 1 期。

張嫻安，環境使用費之法律性質，經社法制論叢第 4 期。

張嫻安，特別捐與特種基金制度（上）（下）輔仁法學 12 期、第 13 期。

張錕盛，行政行為之法律形式在補貼法上的地位，月旦法學雜誌 75 期。

張泰煌，「從美國法準徵收理論論財產權之保障」，東吳法律學報，11 卷 1 期。

許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，中央研究院中山人文社會科學研究所主辦，第二屆「憲法解釋與實務」學術研討會，1999 年 3 月 20 日。

葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則——評釋字第五 0 三號解釋，月旦法學雜誌，第 67 期。

黃俊杰，憲法稅概念初探——憲法稅概念與法律稅概念同一性之價值取捨，中原財經法學，1 期。

陳敏，租稅法之附帶給付，政大法學評論，第 54 期。

陳清秀，稅捐稽徵罰之處罰標準，月旦，第 23 期。

陳柏廷、林宗竭，論合作金庫概括承受彰化四信之適法性，軍法專刊 46 卷 3 期。

陳愛娥，立法機關的社會形成自由與平等原則，台灣本土法學雜誌，第 14 期。

謝哲勝，準徵收之研究-以美國法之研究為中心，中興法學 40 期。

廖大穎，銀行法制之變革 - 淺論銀行法修正草案的重要課題，月旦法學雜誌 66 期。

廖欽福，中央與地方財政收支劃分之研究——大法官釋字第二七七號解釋為中心，國科會。

蔡茂寅，稅法與行政秩序罰的關係，月旦，第 23 期。

蔡茂寅，公債的至法律問題」兼論租稅國家」第 207 期。

劉森霖，談營利事業各業所得額同業利潤標準之適用，中國稅務旬刊，第 1621 期。

關本秀治著，鄭俊仁譯，日本稅法之「推計課稅」，財稅研究，第 17 卷第 3 期。

德文書目

Badura, Peter, Eigentum, in :Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, hrsg. v. Ernst Benda/Werner Maihofer/Hans-Jochen Vogel, 2. Aufl., Berlin/New York 1994.

Boehmer, Werner, Die rechtsgeschichtlichen Grundlagen der Abgrenzungs-problematik von Sozialbindung und Enteignung, Der Staat 24(1985).

Birk, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht 1988.

Caesar , Grundriß der deutschen Sozialversicherung.

Eschenbach, Juergen, Der verfassungsrechtliche Schutz des Eigentums, Berlin 1996.

Gössl , Die Finanzverfassung der Sozialversicherung.

Glos, Gabriel, Der Schutz obligatorischer Rechte durch die Eigentumsgarantie, 1998.

Lang, Systematisierung der Steuervergünstigen, 1974

Leisner, Walter, Eigentum, in: Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland.

Klein/Orlopp , AO Kommentar.

Maurer , Hartmut, Allgemeines Verwaltungsrecht, 13. Aufl., Muenchen 2000.

Maurer , Hartmut, Staatsrecht, 1999.

Nuessgens, Karl/Boujong, Karlheinz, Eigentum, Sozialbindung, Enteignung, Muenchen 1987.

Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht 3Autl.1969.

P. Kirchhof, Vom Steuerstaat zum Abgabenstaat, Die Verwaltung, 1988.

Tipke, Die Steuerrechtsordnung , 1993.

Tipke, Steuergerechtigkeit im Theorie und Praxis.

Tipke/Kruse, AO, 15. Aufl. 1996.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998.

Wolff/Bachof/Rolfstober, Verwaltungsrecht I, 1994

Zacher , Das soziale Staat , Handbuch des Staatsrecht , Bd. I.

日文書目

南博方，租稅爭訟 理論 實際，弘文堂，平成 4 年 6 月。

木田純一（編）「社會主義國憲法集--第一卷」，中央大學生協出版局，昭和 50 年 9 月 20 日初版。

木田純一（編）「社會主義國憲法集--第二卷」，中央大學生協出版局，昭和 52 年 4 月 1 日初版。

森村進「財產權の理論」，弘文堂，平成 12 年 2 月 15 日初版 3 刷。

小林直樹「憲法講義（新版）上」，東京大學出版會，1983 年 10 月 15 日第 4 刷。

長尾一紘「日本國憲法」，世界思想社，1988 年 1 月 5 日初版。

中村睦男 高橋和之 高見勝利「憲法 1」，有斐閣，平成 7 年 8 月 10 日初版 6 刷。