

釋字第六 八號解釋部分協同意見書

大法官許玉秀

本件聲請所質疑的重複課稅問題，並非租稅法律規範上的異常現象，憲法上租稅公平原則所包含的比例原則，在租稅法律規範上的實踐並不是禁止重複課稅而是量能課稅。多數意見囿於體例，不能就重複課稅問題加以解釋，但為利於本院大法官未來對於租稅法律規範的審查，有必要釐清重複課稅與租稅公平原則的關係，爰提出部分協同意見書如下。

一、禁止對同一租稅客體依照不同稅目課稅？

七十四年十二月三十日修正公布¹的所得稅法第四條第十七款但書立法理由針對贈與稅免納所得稅的修正提到避免重複課稅的語句，但五十二年一月二十九日增訂所得稅法第四條第十七款時的立法理由則認為「繼承或遺贈已另納遺產稅，故予修正免徵」，解讀前後的立法及修正理由，可能誤解為「因繼承而取得之財產，免納所得稅，旨在避免就同一租稅客體，課徵二次以上之租稅」。就這個誤解加以反面推論，難免得出「對同一租稅客體，課徵二次以上租稅為憲法所不許」的結論。如果和個案連結，等於是對因繼承所得的遺產課徵所得稅是重複課稅，也就是對同一個所得（租稅客體），就算使用不同的稅目課稅，還是屬於憲法應該禁止

¹ 84年1月27日修正的所得稅法並未修正第4條第17款，該規定於52年1月29日以及74年12月30日修訂公布時，立法理由並沒有明白地提到避免重複課稅。

的重複課稅。依照這個判準，則下列幾種情形豈不是都違反重複課稅原則？例如(1)菸酒稅和營業稅：進口菸酒，依菸酒稅法的規定應繳納菸酒稅，依照加值型及非加值型營業稅法第一條的規定，菸酒商對於銷售菸酒之銷售額，還要繳納營業稅，同法第十六條第二項並規定，銷售額的計算，應將菸酒稅額一併計入²；(2)關稅、貨物稅和營業稅：車商進口汽車，依照關稅法以及海關進口稅則的規定必須繳納關稅，依照貨物稅條例第一條及第十二條的規定必須繳納貨物稅，而加值型及非加值型營業稅法第十六條第二項及第二十條規定，車商還必須為計入關稅額、貨物稅額的銷售額，繳納營業稅；(3)契稅和印花稅：不動產買賣簽訂契約，依照契稅條例第一條及第二條要繳納契稅，並依印花稅法第一條及第五條第五款規定應繳納印花稅；(4)遺產稅和所得稅：就本號解釋所涉及的遺產稅而言，現行所得稅法第四條第十七款雖然規定對於遺產免課綜合所得稅，但是遺產為所得的累積，被繼承人生前的財產，事實上都是被繼承人逐年累積下來的所得，被繼承人生前就其所得每年繳納綜合所得稅，被繼承人死亡後，對於這一筆累積下來的所得，繼承人還要再繳納遺產稅。

上述四種情形，都是對於相同的租稅客體，分別依不同

² 一併計入的原因，在於菸酒稅本質為消費稅，實質上應該由消費者負擔，業者在銷售菸酒的同時，已經在售價當中計入菸酒稅的數額，因此，在以銷售額課徵營業稅的時候，要把菸酒稅稅額一併計入。

的稅法和稅目課徵稅捐，如果認為不可以對同一租稅客體課徵兩次以上的稅捐³，人民豈不是都可以針對這些稅捐聲請本院大法官解釋宣告違憲？

二、定義不清楚的重複課稅

如果想要為上述前三種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，可能必須主張對同一租稅客體依不同的稅目、不同的稅法課徵稅捐，不是重複課稅；如果想要為第四種課稅規定洗刷重複課稅的罪名，則必須主張被課徵稅捐的租稅客體同一時，只有納稅義務人也同一，始稱重複課稅 (Doppelbesteuerung)，如果納稅義務人並不同一，而是對於同一經濟基礎課以稅捐，則稱之為雙重負擔 (Doppelbelastung)⁴，德國稅法上的多數學說，即持這種看法，但是也有學者認為這種區分沒有意義⁵。

除了分辨稅目、課稅法規是否同一，分辨納稅義務人是否同一之外，還有依照課稅權利人是否同一加以區分的看法，例如地方政府及聯邦政府對於同一客體，依照不同的稅目課稅，或者不同的國家對於同一客體依照相同或不同的稅目課稅，這種情形稱為多重課稅權利人的重複課稅 (mehrfachberechtigte Doppelbesteuerung)。在立法例中，針

³ 本院釋字第 597 號解釋理由書參照。

⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.; 黃茂榮，重複課稅，植根雜誌，第 15 卷第 10 期，1999 年 10 月，頁 15-16。

⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §7/41 f.

對前一種情形，德國聯邦基本法透過第一百零五條第二項及第二項 a 的規定加以避免⁶，但在美國似乎未必不被容許⁷。第二種情形稱為國際重複課稅 (internationale Doppelbesteuerung)，通常依國際租稅協定⁸避免重複課稅⁹，

⁶德國基本法第 105 條第 2 項：「Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen.(賦稅收入之全部或一部如屬於聯邦或遇有基本法第 72 條第 2 項訂定之情形時，聯邦對其餘之賦稅有共同立法權)」、德國基本法第 105 條第 2 項 a：「Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.(對地方性之消費稅與交易稅，如不屬於聯邦法律所定稅收之同一種類時，各邦有立法權)」。另外參考 Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, 7/44 f.

⁷ 王建煊，租稅法，1984 年，頁 9-10。亦提到這種重複課稅的情形，即對於不同租稅主權之相同租稅客體課稅，例如美國聯邦政府課徵個人所得稅，州政府亦可能對同一人之所得課徵州所得稅。

⁸ 根據財政部賦稅署公布的資料，至 94 年 12 月 31 日止，我國已與 28 個國家或地區簽訂租稅協定(含全面性租稅協定及海空互免單項協定)。其中計有 18 個避免所得稅重複課稅及防杜逃稅的協定。與澳大利亞、甘比亞、印尼、馬其頓、馬來西亞、紐西蘭、荷蘭、新加坡、南非、越南、史瓦濟蘭、英國、塞內加爾、瑞典及比利時等十五國簽署的租稅協定業已生效；與巴拉圭、泰國及菲律賓簽署的租稅協定，尚待對方國政府批准。此外，還有與加拿大、歐盟、德國、以色列、日本、韓國、盧森堡、荷蘭、挪威、瑞典、泰國、美國及澳門等國家或地區簽訂並生效的國際運輸所得稅協定。」(資料來源：<http://www.dot.gov.tw/ch/display/show.asp?id=583> 及 <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=26990&ctNode=657>)

⁹ Tipke/Lang, Steuerrecht., §§ 2/ 31 ff., 47 ff., 7/41. 歐洲法院於 2005 年 12 月 13 日作成一個判決，要求歐盟執委會必須協調會員國的稅制與相關稅務。這個判決起因於英國最大的一家零售賣場 Marks & Spencer 與英國政府的一項訴訟，訴訟爭點在於 Marks & Spencer 主張其於法國、德國與比利時的虧損可以與在英國的獲利相抵，也因此不必在英國繳納其獲利部份的稅款。但是就目前英國國內法律而言，一家英國公司要減稅僅能以其接受英國政府補助的方式來減稅。歐洲法院在判決中強調，執委會必須擔負協調各國稅務的職責。這樣的判決出現，將使得各國公司都可能據此來要求以國內的獲益來抵銷海外的虧損，如此各國可能都將面臨稅收短少的窘境。另一方面，這也對歐盟內主權國家徵稅的權力構成一項挑戰。外界認為，這項判決將會促使歐盟會員重新考慮其財稅制度，且會以歐盟整體的角度來改革。見同一日歐盟觀察家、BBC 及 International Herald

換言之，如果國家的國際關係不好，簽不成租稅協定，國際重複課稅的情形，即無法避免。

不同的主張，除了顯示對重複課稅的定義欠缺足夠的共識之外，更顯示憲法是否禁止重複課稅，可能有極為分歧的見解。

三、重複課稅與比例原則

就重複課稅的字義而言，重複課稅如果不被憲法所准許，應該是因為違反比例原則的緣故，問題是何謂重複課稅？必須明確知道重複課稅所指涉的內涵是什麼，才可能知道是不是有違反比例原則的重複課稅存在。重複課稅定義的分歧，可能證明重複課稅未必違反憲法上的比例原則，或者可以說，立法者可能透過某種立法方式避免落入憲法所不許可的重複課稅。例如營利事業除了每年必須繳納營利事業所得稅之外，每兩個月還必須繳納營業稅(加值型及非加值型營業稅法第一條及第三十五條)；出售房屋除了繳納所得稅之外，還必須繳納契稅。其中所得稅的成因，是因為納稅主體有收入；契稅與營業稅的成因，則是因為納稅義務人有使財產得喪變更的經濟行為(經濟行為表徵財產增加的可能性)因此，即使計算納稅額的客體是同一或彼此部分重疊，

Tribune 等電子報(資料來源：歐洲聯盟研究所發行的歐羅巴週記 <http://iir.nccu.edu.tw/eurf/index.asp>)。

也可以說租稅客體不同，分別為收入與經濟行為¹⁰，而沒有違反比例原則的重複課稅。至於屬於本件聲請所涉及的所得稅法第四條第十七款規定，真正的理由可能並不是避免重複課稅（針對遺產免徵所得稅的立法理由當中並沒有出現避免重複課稅的文字），而應該是因為遺產稅的稅率已經很高，課一次稅已經造成納稅義務人相當的負擔，如果再課徵所得稅，就會使納稅人負擔過重，使人民失去創造遺產的意願，影響社會財富的累積，而有違比例原則。課稅的目的，究竟並不在於減少社會財富，以減少社會財富的方式課徵稅捐，會使課稅得不償失，為了增加國庫收入，而以傷害國庫收入來源的方式為之，等於使用過當的手段實現公益的目的。

另外，還可以有一種將所謂的重複課稅合理化的說法，就是以一套合理的數學公式，保證重複課稅不違反比例原則。以出售房屋同時課徵契稅及所得稅為例，契稅的計算基數是契約上所約定的房屋價格，所得稅的計算基數則是房屋的售價減去成本的所得淨額，因為計算基數及稅率不同，縱使對於行為人的同一經濟基礎（wirtschaftliches Substrat - 可以理解為財產，也可以理解為經濟行為），依照不同的稅法規定、使用不同的稅目課徵稅捐，也不至於使人民負擔過重而影響生計。換言之，不會造成人民負擔過重的稅捐，就是

¹⁰ 幾乎可以比擬為刑法上的實害和危險，不但處罰實害結果，也處罰危險結果，因為處罰行為等於處罰危險結果，在刑法上這是難以想像的重複處罰，在稅法上，則似乎是為了增加稅收或同時達到其他社會目的（例如為保護國民健康而課徵菸酒稅），反而成為一舉兩得的德政。

合理的稅捐，縱使有重複課稅的情形，也不違反比例原則，而非憲法所不允許。

四、結論：以租稅公平原則進行實質審查

重複課稅的問題，本質上就是課稅是否符合比例原則的問題，重複課稅的難以定義，顯示直接以比例原則審查稅捐的課徵是否合理即可，只要合乎比例原則，對於同一租稅客體課徵兩種不同名目的稅捐，甚至依照不同週期，使用相同稅目課稅，也可能不必加以禁止。試擬一例：假設國家財政極度困難，瀕臨破產邊緣，因而一年課徵兩次所得稅，在年中時，課徵前半年的所得稅，到了年尾時，就一整年的所得再課一次所得稅，其中有半年的所得總額被重複課稅，但是因為採取不同稅率，例如就已課徵過所得稅的部分，依比較低的稅率課稅，所以雖然稅課得多一點，人民的生計還能維持，那麼在特定時空，這樣看起來很奇怪的課稅規定，還是不會逾越合理限度，而會被人民接受。

本席特別設計這個看來乖謬的假設，旨在凸顯租稅法律規範與刑罰規範不同，憲法上的比例原則在刑罰規範中最重要實踐，就是禁止重複處罰，但是在租稅法律規範中，重複課稅是一個難以操作的概念，反而實質上具有比例原則內涵的量能課稅，還能夠概括地說明稅捐是否合理，對於這一點，德國聯邦憲法法院的這一段話：「基本的租稅正義誡命 (Grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit)，就是根據經

濟負擔能力而課稅。這一點特別適用於所得稅，在立法過程被稱為租稅正義原則的就是『依照每個人民的財政以及經濟上的負擔能力標準給予租稅負擔』。這個原則老早規定在威瑪帝國憲法第一百三十四條，當時就被當成最高的課稅原則 (oberster Besteuerungsgrundsatz) 』¹¹ 應該是最好的註腳。而如果量能課稅原則在本院釋字第六七號解釋，都已經退位成為租稅公平原則下的一個下位階的法律原則，則更沒有使用重複課稅的概念進行稅法規範審查的餘地，多數意見沒有遷就聲請人不正確的質疑而陷入重複課稅的泥淖之中，本席予以支持，並提出部分協同意見書如上。

¹¹ 參見 BVerfGE 66 (1984), 214, 223 (關於課徵所得稅時，必要扶養費用扣除額的限度)。