

# 租稅正義與福利

葛克昌

## 壹、租稅國與福利國

### 一、概說

財源為國家之物質基礎，猶資本之於公司；財源之取得方式足以影響國家之性格，尤其是基本法律秩序。國家財源，出諸國有土地收益、鹽鐵酒專賣收入、國有企業收入（如共產主義國家，將生產工具收歸國有，國家決定產品之壟斷價格。），謂之「所有權者國家」（Eigentümerstaat）。（註一）反之，主要財源，取之于租稅收入，謂之「租稅國家」（Steuerstaat）（註二）。此係由財政收入面觀察之，若從財政支出面來看，國家之預算，如僅用於消極地維持法律秩序，亦即以治安、禦侮、維護市場機能為限，以保障個人基本自由，謂之「自由國家」（註三）；反之，除法律秩序之維護外，政府同時亦為社會秩序之促成者，以積極達成保護、教養、預防、重分配等功能，謂之「福利國家」或「給付國家」（Leistungsstaat）。

### 二、憲法上福利國

我國憲法第一百四十二條規定：「國民經濟應以民生主義為基本原則，實施平均地權、節制資本，以謀國計民生之均足。」第一百五十二條以下復有專節規定「社會安全」，其對民生福利之重視，顯然可見。雖然以上憲法條文均

規定於「基本國策」章，學者或以為僅具宣示性，或僅為立法義務之提示，不具強制之拘束力（註四）。但憲法前言，除「奠定社會安寧」外，復以「增進人民福利」為制憲目的，足以為整部憲法及全部法律之解釋指針；尤其第十五條規定：「生存權、工作權應受保障」，及二十三條「增進公共利益」為人民基本權利受限制之條件之一，均具有強制拘束力，屬於「人民於憲法上所保障之權利」（司法院大法官會議法第四條第一項第二款），遭受不法侵害時，有權訴訟救濟，並在確定判決後，有權聲請大法官會議解釋。由此可見社會福利原則，貫穿全憲法，我國憲法上基本體制，為典型之「福利國家」。同時，憲法十五條之生存權、工作權之保障，與二十三條為「增進公共利益」之必要時，得以法律限制人民自由權利，為整部社會福利法規之憲法基礎。

### 三、憲法上租稅國

由於社會福利國之要求，政府功能與任務不斷擴大與多元化，財政需求大量膨脹，國家只有一方面發展經濟，鼓勵私經濟之積極性，一方面不斷發掘稅源，增加稅收。我國憲法第十九條規定「人民有依法律納稅之義務。」，而與服兵役及受國民教育（憲法二〇、二一條），同時為憲法所明定之，僅有的「人民義務」，其中影響最大、持續最久者，即納稅義務。憲法在第一百零七條以下具體規定中央與地方之「租稅立法權」「收稅權」「稅務行政權」，表現出以租稅作為中央與地方權限劃分之重要事項。同時，憲法第二十二條以概括之方式，保障人民之自由權利：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩

序公共利益者，均受憲法之保障。」及第十五條保障工作權等規定均包含營業自由與職業自由之保障。憲法第一百四十四條，只有「公用事業及其他有獨佔性企業」方以「公營為原則」，公營事業原則上不以取得財源為目的，不得「與民爭利」以得營業及職業自由。此點又可從憲法第一百四十二條，國民經濟之基本原則，只論及「平均地權、節制資本」有意省略「發達國家資本」中可觀出，憲法對「所有權者國家」持消極之態度，而積極接納「租稅國家」為其基本體制（註五）。

#### 四、租稅國與福利國

租稅國藉由課稅權，有權向人民收取金錢；並藉由社會福利措施，向人民施與財物，在一取一予之間，對社會資源加以調整、重分配，完成社會福利國家之任務。因此，稅法與社會福利法並非互相對立或互不相干，而為前提與結果，社會給付之泉源與社會給付之行爲，潛在與現有之財政權力（註六）。租稅正義係社會給付法律體系之前提，以及社會給付範圍及強度之指標。源于不合正義之租稅，所爲之社會給付，不論給付如何公道妥適，均與社會福利之目標，背道而馳。

### 貳、稅法與福利國

#### 一、稅法與自由國

稅法在「自由國」與「福利國」中扮演了不同之角色與擔負不同之功能（註七）。在自由國中，既以保障個人自由權不受國家干涉為前提，則「租稅中立原則」成爲稅法與財政政策之主要原則；課稅前後，人民之經濟地位不得變更（註八）。因此，租稅只能以取得財政收入爲唯一目的，「以收入爲目的」納入稅之定義中，用以排除罰金、規費及誘導性租稅（註九）。稅課應嚴守中立，社會經濟活動與財富分配狀態，不得因稅而變動。而以平等分擔公共需求

，依比例稅制，打破因身分地位而免稅之特權，即達量能課稅之目標。

#### 二、稅——社會正義之工具

反之，福利國表現於稅法者，爲租稅成爲社會正義促進者之工具。此種任務，國家可藉稅之徵收，間接透過社會給付方式對生活物資而爲重分配；亦可直接由稅來達成社會福利目標，主要之手段爲租稅優惠（特別是稅式支出）及累進稅率（註一〇）。二者均得對社會事實上存在之經濟上之不平等，在稅之待遇上予以斟酌考量，並有助於縮短貧富間差異。

由於憲法上保障個人之私有財產與經濟自由，而爲維持法安定性之「法治國家」，其社會貧富之調節，只能透過「公共需求」之滿足而達成福利國家理想，也只有賴福利租稅國之形態而實現，亦只有在租稅國中，福利國與法治國始得共存共榮（註十一）。

#### 三、生存權之保障

就租稅優惠而說，主要係保障生存權之最低生活點之免稅與增進社會福利之支出減免稅。就我國憲法而言，個人之財產權（憲法第十五條）與國家之課稅權（憲法第十九條）均不發生「是否」能加限制之問題，而係「在何範圍內」能加限制（註一二）。財產權中負有社會義務，憲法第二十三條、第一四二條、一四五條均可見之。稅課乃是二十三條之典型的「公共利益」需要，稅法本身即「限制」了財產權，惟依憲法第二十三條須在「必要」之範圍內爲之。所謂「必要」，一方面指不得對財產加以「沒收」（無補償之徵收）；另一方面，稅課本身係無補償無對價，故對納稅義務人之稅負，不得過度，致其財產狀態產生根本上變動。

爲保障憲法上生存權，國民之最低物質生活及文化生活需求，應爲稅課上「禁區」，免予課徵，此就個人綜合所得稅而言，固無疑問。（如所得稅法第十七條）然就個人與家庭之總體稅之負擔而言（直接稅與間接稅），此點甚關

緊要，尤以通貨膨脹劇烈之時更易產生。最低生活水準，為維持人之尊嚴最起碼之經濟條件。確保國民最低生活標準為國家之義務，此在憲法十五條、一五二、一五五條所確認，並由此產生社會救助之公法上請求權（社會救助法第六條）。就最低生活水準（相對性水準，隨國民經濟、社會條件而變動）而言，當國民生活有所不及時，為維持人之尊嚴與人道精神起見，一方面憲法賦與權利，以消極抗拒國家稅課之侵入，一方面有權向國家請求維持其家庭之最低生活標準（註一三）。就此意義而言，藉由憲法價值之統一性要求，使稅法與社會福利法相結合。此外，就量能課稅原則而言，最低生活水準為其給付能力之起點，超過之部分，人民始有納稅之義務，否則對生存權非僅限制，而係剝奪。

#### 四、租稅優惠制度

以租稅優惠制度來達成財政收入以外之目的，一般稱之為統制性目的租稅（註一四），主要可區分為經濟目的（促進經濟成長與防止通貨膨脹）與社會目的（所得重分配）。我國現行稅制之租稅優惠制度，多偏重於經濟成長，如獎勵投資、出口與技術發展，其中尤以獎勵投資條例之制定最為世人注目，此固囿於時代環境，然以憲法之價值取向為依歸來看，此亦不過為階段性策略。按此種「投資優先，成長促進型」稅制，一方面對高所得者優遇，一方面與抑制通貨膨脹目的不免抵觸。二者，均與福利社會之國家目標，不無抵牾之處。高成長乃本預為高福利作準備，今後為達成福利國家目標之稅制，必然扮演越來越重要之角色。然而，一些觀念上之障礙，首待克服。

按量能課稅原則要求，經濟給付能力相同負擔相同之稅。而租稅優惠本身即為差別待遇，名為減免稅費與政府之給付並無不同，為凸顯出此一性質，亦稱之為「稅式支出」。因之，租稅優惠制度前提即為特別之給付或酬勞。其目的非在需求之滿足，而在對特定行為之激勵與獎賞。基於憲法保障之平等權（憲法第七條），本不得對特定之人羣為特別不利或優惠之法律待遇，然平等權本身自應受憲法二十三條之拘束，「並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上差異及立法目的，而為合理之不同處置。」（大法官會議解釋二一一

號）對特定人羣租稅優惠之正當性，應以同時增進公共利益，而其目標無法或甚難由其他方式所能達成者為限。

由於租稅優惠重在獎賞與激勵，以增進公共利益，有關社會福利之租稅優惠法定要件是否具備，不應單由稅務人員以防杜逃漏或規避租稅之眼光認定之，而應同時由社會福利專家依公共利益之目的鑑定之。租稅優惠制度在稅收上隱含之成本極高（獎勵成長之優惠例外，因其可能因經濟成長擴大稅源，但社會成本亦高已如前述），且就國會與政府之監督管制而言，與社會福利支出相較相差甚遠。然從另一角度觀察，此亦為一積極之優點，蓋可保持社會福利活動之多元性與獨立性，尤其不適於以市場經濟活動達成或由政府獨立興辦者更有必要，以民間之活力從事社會福利，不僅更有效率，對社會福利精神與社會倫理之增進均有所助益。

#### 五、累進稅與重分配

累進稅制本是福利國家之產物，蓋從「租稅中立原則」來看，累進稅無存在之可能。依量能課稅原則之平等適用，導至比例稅而非累進稅（註一五）。福利國家原則登場後，基於市場經濟之私有財產及所得分配，承認其有立足點及機會之平等，且有更正之必要，其使用亦有矯正之必要，進而承認國家有權為此重分配（註一六）。累進稅制可說係不平等之稅課，基於社會正義之思想，賦與其正當化。其後，邊際效用學派興起，認為租稅之分配應使納稅人邊際性均等，全體社會福利的總體性方為最小，累進稅制即屬此。但此說基於「效用」可測量之假設，事實上不存在，每人對財貨之「效用」也有極大之個別差異。於是，Hayek, Friedman 等人大力批判累進稅率對工作、投資意願之打擊，帶來稅制複雜與逃稅之弊端（註一七），終至有一九八六年之美國租稅改革，將個人所得稅從一一%至五〇%的十五種累進稅率簡化成一五%二八%兩級稅率，嗣後所得稅收反而大量增加。

但我國憲法第一百四十三條第三項：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。明文規定，得以租稅達成重分

配之福利國目標，累進稅乃與我憲法基本價值相一致之稅制。惟我國憲法同時確立「租稅國」之基本體制（註一八），累進稅之適用自不得過度致超越租稅國之內在限制；對納稅義務人之稅課，以不妨及其再生利益為限，並不得損及納稅與工作意願。

## 叁、社會福利法與租稅國

### 一、藉租稅達成福利國目標

社會福利國家所面臨之主要問題在於：政府龐大的預算支出與法治國對個人自由與財產之保障。按法治國家既以保障個人自由財產為前提，勢必承認並保障現實之平等社會現狀；而與福利國家目標，以調整事實上社會之不平等等為己任，不免衝突（註一九）。法治國承認之經濟上基本權，本以排除國家干預為目的，而使要求國家積極干預之福利國理想，不免落空。

然而透過租稅作為中介，由於憲法賦與人民有依法律納稅之義務，人民經濟上基本權利，原則上除納稅外不受國家干預，而得適當之保障。另一方面，其經濟基本權利之堡壘，亦因納稅義務而開放出一扇窗戶，藉此窗口，國家得以闖入並重組社會之財物秩序（註二〇）。同時國家擁有課稅權，得以不斷發掘稅源，以資調整社會資源之分配，達成福利國家目標，解決了社會福利法施行所需要之龐大預算問題。此之所以，德國公法學者Porschott要強調「所謂現代法治國為社會（福利）國，主要係以租稅國之形態表現其功能。」（註二一）

### 二、社會給付總額之限制

也正因為社會福利國，須賴租稅國之形態來實現，社會福利法不免受租稅國原則之限制：

（甲）課稅權在憲法上界限，限制了社會給付之總額（註二二）。憲法既

保障私有財產權（第十五條），雖依第二十三條為公益需要，得以法律限制之，而稅課即為典型正當之公益需要，但仍以「必要範圍」為限。私有財產權之保障，本以私人之利己心與私經濟之積極性為動力之社會秩序。根據一九六〇年代興起之以Zöfel為首之新經濟學派之主張，經濟成長史，非如一般人所想像之技術創新史，而係私有財產權之界定與發展之法制史，一個社會經濟成長之速度，與明確之財產權制度所能確保人民自我努力所獲之果實成正比。課徵重稅損及私人之工作，投資與納稅意願，不僅損及租稅國之自身存在基礎，同時保障基本權利之法治國基礎，亦受傷害。故社會給付與社會服務，應以現時社會之經濟給付能力為限，課稅權亦以社會生產之接受度為其底線（註二四）。此種經濟上限度，同時為個人向國家為社會給付之請求權，以及人民納稅義務之法律上界限。是以憲法第一五二條以下社會安全專節規定，雖不能僅僅視之為宣言式或政綱式之規定，但其強制性，亦應以目前之經濟給付能力為度。

### 三、分配與重分配

（乙）社會福利給付在租稅國與所有權者國家亦扮演著不同之角色。在所有權者國家，尤其國家財政收入，大都取之於壟斷之國營企業收入之企業者國家，壟斷之產品價格決定與工資決定權之本身，即是重要之社會資源分配工具，導至國家對最重要之生產工具完全社會化，一個具有全面救助能力之國家，可能只存在於全面極權之國家（註二五）。反之，租稅國乃以國家社會二元化為前提；國家擁有課稅權，課稅之客體（所得、財產、營業），其處分權則歸諸社會，故租稅國並無資源「分配」之權力（註二六）。其分配權為私有，國家只能藉稅課與社會給付，一取一予之間，達成「重分配」之功能。所有權之社會化限於國家居間給予需要者；無權對所有權之使用收益，行使國家之指定權。在所得稅法中，對生活最低標準以下予以免稅，表面看來與付與納稅義務人食住需要之社會金錢給付無何差異，但事實上並未改善納稅義務人之財務狀況，只對納稅義務人之自我救助能力，不予減低而已，國家雖行使了課稅權（消極行使，即行使免稅權），但未有救助行為（註二七）。

#### 四、國家救助之補充性

(丙) 經由稅收而取得財源之國家救助，與個人自我救助之間，僅具有補充性，接受國家救助者，應先運用一切自己可能維持生活之手段與方法；如竭盡一切，尚不能維持其最低生活時，始得接受國家救助。個人或家庭之保障，如有較高之品質，即無須國家之保障。私人救助，特別在勞務給付事項，諸如病患照顧、兒童之教養照顧、生活困難照顧，原則上較國家給付更具實效，也更符合個人之特性。國家對這種私人之救助，應予支持，而改以租稅方式達成之，不足之處，再輔以國家之勞務給付補充。

藉由職業活動與所有權之使用，以自我負責之方式以照顧自己生活，此種個人之基本權，亦足以使上述之補充原則得到更清晰之藍圖。以課稅方式，由所有權使用中取得收入，可以同時兼顧納稅人私有財產之使用自由與接受社會福利者之稅收共享權。此點國家課稅所受到基本權利之限制，亦可從生活扶助以現金給付為原則（社會救助法第七條），社會保險原則上亦以金錢給付優先於物之給付中看出。社會保險保費繳納人係為了滿足將來之需要，而支付強制保險金。現金給付所滿足之需求，當事人仍保有自由；實物給付滿足之需求，則為政府預先指定之方式與種類。

社會救助具有補充性，因此市場經濟制度下，對經濟之個人自主決定原則，在福利國家中應予補充：「任何人不當因自我之錯誤決定，而陷入生存之困境中。」社會福利即因此而產生（註二九）。

#### 五、比例原則之限制

人民有法律納稅之義務，但該義務係對人民財產權之限制，但以「必要」者為限（憲法第二十三條）前已述及。國家財政需要，由國民來分擔租稅負擔，須先為兩種基本之決斷，一為究竟社會生產之那些部分須提供公共目的之利用，又有那些部分應保留給私人使用；其二為個別納稅義務人之整體稅負擔分擔多少（註三〇）。此點由憲法上財產權之保障規定，可區分為兩個角度來加以

限制：租稅負擔，原則上國民應平等分擔之；所分擔者不能過高以致違反合理相當之原則（Der Grundsatz der Verhältnissmäßigkeit - 一般譯作比例原則）。

一般之稅課，並無自身之目的，而用以滿足公共支出之財政需要（註三一）。其合理相當性，乃取決於稅負與財政支出之相比較。此種預算法上滿足財政需求原則或財政經濟原則所形成之合理相當原則；與對某一課稅對象，其利用租稅之手段，與達成特殊租稅目的之間所應維持之合理相當關係，應予區分（註三二）。蓋基於福利國家要求，租稅得以用為達成社會正義之手段，此種租稅手段，必須無其他對納稅義務人損害更少之方式，且納稅人之損害與所達成之社會正義不得顯不相當。但租稅之特性，乃為無對待之給付，故租稅負擔重者，所享受之社會福利給付可能最少；享受最多社會福利或社會服務者，往往無納稅能力，租稅在福利國家之重分配功能與理想即在此。

#### 肆、社會福利法與稅法

福利國家要求，在法律上確保個人之經濟生存條件，社會福利法，乃法律承諾在稅入中之一定限額內，國民得對國家可處分之歲入，取得參與分配之權利（註三三）。為確保經濟最低條件之個人生存，國民取得社會給付請求權，而實現社會安全。生存權之保障與國民教育，乃憲法上基本權利，藉由社會給付請求權而具體化。其餘之需要，諸如國民住宅、適當之工作機會（憲法一五二條）、升學（憲法第一六一條）等福利之增進，國民是否有法律上請求權，則不無疑義。蓋同時必須增加第三人之負擔——納稅義務人。稅法與社會福利法，雖同為福利國家之一體兩面，但存有不同之價值標準，財政政策與福利政策對同一事物之評價亦有不同，茲略加分析之：

#### 一、稅法之支付能力原則與福利法之需

##### 要原則

稅法與社會福利法之重大差異，非在私人向國家給付與國家向私人給付，而在稅法依量能課稅原則（依個人之支付能力），福利法則依據需求原則。稅法依據存在之經濟事實，而福利法則基於需求之事由。（註三四）。稅法非基於人人平等，使每一個人均納相同之稅（人頭稅）；亦非有工作能力者納相同之稅；亦不基於受國家教育或就業救助而增進之就業能力而平等負擔。稅法乃基於個人之所得、財產、消費之事實狀態，而不問取得之方式，不問資本收益或勞力，不問是否日常所需或多餘之物。乃基於營利之事實而非營利能力。

反之，福利法所重視者，不在其經濟狀態，而依其需求事由，諸如因健康或疾病、受教育與文盲、就業與失業、營業能力與無能力、所得收入者與無收入者。福利法乃針對不足最低生活標準所必要之需求。非在其經濟上缺乏，而在其缺乏之特殊事由，因此促進對其將來經濟能力之確保，例如保險金之支付，為社會福利法之重要取向。

## 二、人民基本權利保護之不同

由於稅法與社會福利法之不同指標，關係到對人民基本權利之保障亦不同。稅法主要牽涉到人民財產權之保障；而社會福利法對人民生存所必需或福利之增進，只受到平等原則之適用。在稅法縱平等，亦可能侵害合理相當原則，而損及人民之財產權。因此稅法與其說重視平等權，毋寧說是重視人民之自由權，包括營業自由、處分自由。此可由西德聯邦憲法院二則判決中，可以看出：西德舊所稅第二十六條，亦採行我國現行所得稅上之夫妻合併申報制度，而遭受不少法學家之批評，其中以違反男女平等原則之主張最多。聯邦憲法院於一九五七年判決中，雖不認其違反男女平等原則，但認其違反德國基本法（波昂憲法）第六條：「婚姻與家庭應受國家法律之特別保護。」合併申報制度使得結婚後男女，受到較婚前不利之稅課待遇，遂宣告其違憲而無效（註三五），結果導至第二年德國亦採行美國之「二分二乘制」的計算方式。（計算所得稅時先將夫妻之合併所得額以二除之，適用應有之稅率而求其稅額，再

以之乘二為夫妻二人應納稅額）（註三六）

同樣情形，在住宅興建獎勵法（Wohnungsbauprämien G）第三條，對合乎獎勵條件一對男女，原可聲請二幢住宅，結婚後只能合併一次獎勵，當事人亦以違反婚姻與家庭之保護，聲請宣告無效。聯邦憲法院判決，則認定該規定與基本法第六條並不違反，而宣告其仍為有效（註三七）。蓋稅課係國家藉稅對人民財產權之干預，屬於干預行政，統治權以命令服從強制方式運行，受命之一方特別有保護之需要，其基本人權。亦須從嚴解釋不容逾越。反之住宅獎勵法，係社會福利法，屬於給付行政，其國家權力乃透過保護、救濟之途徑行之，其衡量標準，乃國民之需求事由，此時政府，尤其立法者，有自由裁量權，有權決定何種事由需要救濟，故不違憲。

在法律之適用亦然，稅法為排除國家對人民基本權利之侵害，須嚴守「租稅法律主義」（稅捐法定主義），對納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間，均需依法定要件（註三八），而排除習慣法、類推適用、溯及既往。反之，社會福利法則不受其限制。

## 伍、結語

總之，在我國憲法之基本精神下，為達成民生福利國家目標，不外藉由稅法「取之於民」，而經由社會福利法「用之於民」。又在追求租稅正義中，要求「取之有道」；在追求社會福祉中，要求「用之有方」。但在追求「社會福利」時，應以租稅正義為界限；在追求「租稅正義」之同時，不可忽略「社會福利」之國家目標。

〔作者為臺大法律系講師〕

註釋：

註一：Kirchhof, Besteuerung und Eigentum. VVDStRL 39 (1981)

S. 215f.

註二：Schumpeter, Die Krise des Steuerstats, 1918; Neudruck in

- Goldscheid-Schumpeteres' Die Finanzkrise des Steuerstaats. S. 329.
- 註三：Vgl. Badura, Verwaltungsrecht im liberalen und sozialen Rechtsstaat, 1966a.
- 註四：謝瀛洲，中華民國憲法論二六六頁以下；薩孟武之中國憲法新論一書中甚至對憲法「基本國策」章略而不論。反對說，林紀東，中華民國憲法逐條釋義，一四一五頁以下。
- 註五：請參考拙作，租稅國——憲法上國體，經社法制論叢第三期。
- 註六：Kirchhof, Steuererechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen. JZ. 1982 S. 305.
- 註七：Arnim, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL 39 (1981) S. 288f.
- 註八：Tipke, Steuerrecht, II Aufl. 1987, S. 42.
- 註九：Hartmann/Walter, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, S. 26f.
- 註一〇：Arnim, a. a. O. S. 324.
- 註一一：拙作，租稅國——憲法上國體，五、七、經社法制論叢第三期。
- 註一二：Loritz, Das Grundgesetz und die Grenzen der Besteuerung NJW, 86, 2f.
- 註一三：Tipke, Steuergerechtigkeit, 1981, S. 29f.
- 註一四：Arnim, a. a. O. S. 324.
- 註一五：Tipke, Steuerrecht, II Aufl. 1987, S. 42. 反對說 Hartmann/Walter, a. a. O, S. 130.
- 註一六：Waltz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. S. 187-191.
- 註一七：Hayek, The Constitution of Liberty, 1971, P306 Friedman, Capitalism and Frer, 趙秋巖譯，資本主義與自由，149-164.
- 註一八：同註五。
- 註一九：Ipsen, Steuerstaat als Staatsform, in Festschrift für H. P. Ipsen, 1977. S. 433.
- 註二〇：Kirchhof, 同註六，S. 308.
- 註二一：Forsthoff, Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaats, VVDStRLR 1954, S. 31. 中譯。
- 註二二：翁岳生，社會法治國之概念與本質，憲政思潮第二期。
- 註二三：Kirchhof, 同註六，S. 308.
- 註二四：Ipsen, a. a. O. S. 434.
- 註二五：Kirchhof, 同註六，S. 306.
- 註二六：拙作，前揭文，肆，三。
- 註二七：同註一〇。
- 註二八：Kirchhof, 同註六，S. 309.
- 註二九：同註二八。
- 註三〇：Arnim, a. a. O. S. 311.
- 註三一：同註三〇。
- 註三二：Kirchhof, 同註六，S. 309.
- 註三三：同註三五。
- 註三四：同註三五。
- 註三五：Bverf G 6155.
- 註三六：Tipke, Steuerrecht, S. 322.
- 註三十七：NJW 64/587.
- 註三八：大法官會議解釋二二八號。