

## 關於「對資產所得課稅」之判決

——聯邦憲法法院一九九一年六月二十七日判決，截至譯稿完成時尚未登載於聯邦憲法法院判決集，原稿譯自新司法周刊一九九一年第二一二九頁以下

譯者：劉孔中

### 相關條文：

基本法第一條第一項，第二條第一項，第三條第一項，第十四條；所得稅法第二條第一項第五款，第二〇條第一項第八款；租稅通則（Abgabenordnung）第三〇條、三〇條之一，第三二條。

### 判決要旨：

1. 平等原則要求稅法在法律上及事實上使納稅義務人負擔相同。因此平等課稅含有規範上稅捐義務平等，以及在稅捐徵收之執行上的平等二要素。由此可知，應將實質的稅法置於一個原則上亦能在事實結果確保負擔平等之規範領域之中。

2. 稅捐之確定繫於納稅義務人之申報者，係對納稅義務要求較高之稅捐誠實性。因此立法者必須以充分的、能確保租稅負擔平等之控制方式補強此稅捐誠實性。在估算程序，需要以查核原則（*Verifikation sprinzip*）補充申報原則（*Deklaration sprinzip*）。

3. 從憲法角度來看，立法者不可以基於總體經濟之原因，放棄對納稅義務人於估算程序所為申報之控制。

4. 稽徵規定在結構上抵觸課稅客體，以致課稅請求權鮮能實現者，且此結果可歸責於立法者，因此所生之不平等會導致實質稅捐規範之違憲性。

聯邦憲法法院一九九一年六月二七日判決。

事實部分：本案第二部分之訴訟當事人於一九八一年為財政局罰金及罰鍰事務處主管。另一造當事人是一對夫妻。依據所得稅法第二六條之二之規定，應共同就一九八一年估算期間繳納所得稅。在該年度，除了先生非獨立工作之收入以外，該夫妻尚自資產獲得所得。其中包括已扣繳稅捐（*Kapitalertragssteuerabzug*）之資產所得及不為本國資產所得稅所及之資產所得（自附固定利息之有價證券及自儲蓄而

生之利息)。不被直接稅 (Quellensteuer) 所及之資產所得共計二七四五馬克，其中一二二九馬克歸第一部分之當事人，一五一六馬克歸第二部分之當事人。這些資產所得多以所申報之額度為課稅之基礎。

當事人主張，對自附固定利息之有價證券及儲蓄所得之資產之課稅實踐抵觸平等原則。其以此理由所採取之法律救濟並未發生作用。巴登一符騰堡財務法院於一九八六年六月五日以判決駁回其訴訟（財務法院裁判集一九八六年，第四五一頁）：固然財政機關於對存放於金融機關之儲蓄及附固定利息之有價證券之利息所得課稅時，其調查及稽徵實踐嚴重破壞稅捐上負擔分配之均衡。但是此項執行上的缺點並不足以動搖所得稅法第二十條之課稅請求權。

聯邦財務法院於一九八九年六月二十日以裁判（聯邦財務法院裁判集第一五六冊，第五四三頁；聯邦稅務公報 II，一九八九年，第八三六頁；新法學周刊一九八九年，第二四一七頁）駁回當事人之上訴。固然依據在系爭年度有效之法規並未能充分確保利息所得之掌握。而且依據聯邦審計處 (Bundesrechnungshof) 之調查顯示，相當大部分應納稅之利息所得未依規定申報及課稅，有關之憲法機關在憲法上有義務，採取適當措施以有效掌握前述資產所得。但政府及國會以何種方式完成其義務，原則上是由其自行決定。受影響之國民並沒有可以以訴訟請求某特定救濟之主觀權利。

針對聯邦財務法院判決所提起之憲法訴訟應予駁回。

理由部分：B 可以提起憲法訴訟。蓋係針對構成當事人繳納義務之稅單及財務法院之判決。

當事人認為，就其資產所得課稅所適用之一九七九年所得稅法第二十條第一項第八款規定，主要不過確立一切私人資產所得在所得稅法上之負擔應該平等。但此項規定在實際效果上，因為所規定之稽徵程序全然不足，導致明顯的不平等，亦即視納稅義務人是否按規定申報其資產所得或匿不申報而有不同。立法者有意容忍此項“加重違法”的不執行法律。因此而生之負擔不均應可歸責於立法者。進而導致該法全體不能適用。此項主張涉及基本法第三條第一項擔保內容做為稅法上負擔平等之擔保，因此足以使當事人所主張之基本權利受侵害乙事顯得有可能。

C、此憲法訴訟無理由。固然在一九八一年對私人資產之估算法期間，按規定申報其利息所得之納稅義務人比隱匿所得而且因為稽徵程序瑕疵未被徵稅之納稅義務人，受有重大不平等的負擔。但是當事人依據基本法第三條第一項之基本權利尚未受到此項不平等之侵害。

## I、

1. 平等原則要求稅法，在法律上及事實上使納稅義務人負擔平等。但在負擔結果上，若因為稽徵程序之法律構造而使得原則上已失去平等，則法律上的課稅基礎可能違憲，侵害納稅義務人之課稅平等基本權利。

a) 基本法第三條第一項之平等原則應針對個別領域加以適用（參照聯邦憲法法院裁判集第七五冊，第一〇八頁（一五七頁），新法學周刊一九八七年，第三一一五頁；聯邦憲法法院裁判集第七六冊，

第二五六頁（三三九頁），新法學周刊一九八八年，第一〇一五頁，新行政法雜誌一九八八年，第三二九頁；聯邦憲法法院裁判集第七八冊，第二四九頁（二八七頁），新法學周刊一九八八年，第二五二九頁）。在稅法領域有效的是：無論課稅的目的——以財政工具支付國家預算——或稅收之使用，均不能為課稅負擔提供銜結點或界線。課稅平等原則只能自稅捐之特性明顯得出其輪廓：稅捐是個公共負擔（*Gemeinlast*），及於每一個本國人，每一個國民均應以此提供一般國家任務之財務需要。國家賦予個人交出其部分財產之義務——國家並沒有提供個別的對待給付。其中所蘊含對納稅義務人之財產及權利領域之侵害，所以能夠被正當化，正是因為負擔分配之平等。公共負擔與其他國家侵害之區別亦在此。基於憲法的考慮，在稅法上，無論是構成稅捐之規定，以及其應用之規定，均應特別仔細考慮儘可能使納稅義務人負擔平等此一原則（參照聯邦憲法法院裁判集第三五冊，第三二四頁（三三五頁））。

b) 稅法上負擔平等原則是基於一個長久的規範傳統。自十八世紀末葉以來一直被要求而且逐步實現的課稅平等——是國民平等原則之流露——在於確保，稅捐負擔應平等分配於所有的國家成員，不可有任何法律的或事實的例外。其基礎觀念是，國民的法律平等原則要求法律對國家一切居民應同樣適用，任何階級或個人均不可逃避（*Otto Dann*，平等，收錄於 *Brunner-Comze-Koselack*，歷史的基本概念，第二冊，一九七五年，第一〇一四頁（一一〇二四頁以下））。根據法國一七八九年人權及市民權宣言第十三條規定，為維持公共權力及支付行政費用所不可避免之必要的“共同負擔：應視國民之財產狀況由其公平承擔”。一八一八年巴伐利亞憲法於課稅之普遍性強調平等原則，不容許例外，並確保所有居

民之負擔平等：“對帝國一切居民而言，承擔國家負擔是普遍的，任何階級不能例外，亦不考慮從前特殊的豁免”（巴伐利亞王國一八一八年憲法，第四節，第十三條，巴伐利亞王國法律公報，一八一八年，第一〇一欄）。一八一八年巴登憲法第八條規定稅捐負擔平等原則；所有巴登國民“應一律承擔公共負擔”並廢止一切稅捐豁免（國家與政府公報，一八一八年，第一〇一頁）。一八五〇年普魯士憲法（第一〇一條，普魯士法律彙編，一八五〇年，第十七頁）廢止一切優惠，禁止未來租稅之優惠。此項特權之禁止亦證實，稅法欲克服以前存在的平等，亦即欲建立負擔平等。

威瑪帝國憲法第二三四條承繼此項發展，並且針對稅法建構一個特殊的。使威瑪帝國憲法第一〇九條之一般平等原則清楚呈現的平等原則：“全體國民應一律依照法律就其實力承擔一切的公共負擔。”在當時，法律之前平等經常被理解成，僅是內在在於法理念之平等適用法律（*Rechts anwendungsgleichheit*）之要求（參照Gerhard Anschütz，普魯士憲法文件，第一冊，一九一二年，第三條，說明三），法律制定上之平等（*Rechtsetzungsgleichheit*）才逐漸被承認為法律之前平等之第二個內含（H. Triepel，黃金資產法及優先股Gold bilanzenverordnung und Vorzugsaktien，一九二四年，第二六頁以下；H. Aldag，帝國憲法中之法律之前平等，一九二五年，第四頁以下；G. Leibholz，法律之前平等，第一版（一九二五年），第三十頁以下；E. Kaufmann，帝國憲法第一〇九條意義下之法律之前平等，德國國家法學者協會會刊，第三冊（一九二七年），第二頁以下）。威瑪帝國憲法第一三四條與一〇九條協同要求，以立法及執法建立負擔平等原則。一九一九年十二月十三日頒布之帝國租稅通則（帝國法律

公報，第一九九三頁，帝國租稅通則第一條第一項第一句）及一九七七年租稅通則第三條第一項第一句隨之將負擔平等規定為稅捐構成要件之形成要素：金錢給付只有在是由受法律據以為給付義務之構成要件所及之人全體承擔時，才是稅捐。

c) 自儘可能使一切納稅義務人負擔平等之要求得出：立法者固然在選擇稅捐客體及決定稅率時，有相當大的決定空間。但是他在進一步具體規定這些最初構成要件時，應依循環負擔平等原則，前後一貫地將其所做的負擔決定轉化。原則上會將稅捐多在計算基準（Bemessungsgrundlage）上明確化、可計算化，以致只要適用稅率即可計算出稅捐債務。其次稽徵程序確保每個計算基準儘可能完整，稅捐原則上可因此被平等徵收（參照租稅通則第八五條）。在受到平等及合法原則塑造的稅捐債之關係中，債權人合法徵收稅捐之義務與債務人合法納稅之義務是相對應的。

因此課稅平等有二個要件，規範上稅捐義務之平等以及稅捐徵收上之平等。立法者在權力分立的憲法秩序範圍內規定平等負擔分配之準則，並且使執行法律之財務機關負有義務將此課稅率則依循嚴格之合法性原則（Legalität，參照聯邦憲法法院裁判集第十三冊，第三一八頁（三二八頁），新法學周刊，一九六二年，第四四二頁）轉化之，並以此確保負擔平等。基本法第三條第一項禁止原則上錯失負擔結果平等之稅捐稽徵規定。由此可知，應將實質的稅法置於一個原則上亦能在事實結果確保負擔平等之規範領域之中。

d) 稅捐負擔平等因此要求，實體的稅法應儘可能在自身包含對其規定可被規律實踐之擔保。準此

，立法者應調和課稅之構成要件及與其對應之稽徵規定。稽徵規定若導致原則上無法實現平等的負擔結果，則實體稅捐規範將無法確保，納稅義務人是依據平等的負擔分配承受負擔；此反而是違反平等的負擔分配之開始。

然而並不是由於稅捐稽徵執行上缺陷而一再可能且確實產生之負擔不平等就是違反平等的負擔分配。但是稽徵規定在結構上牴觸課稅客體，以致課稅請求權鮮能實現者，且此結果可歸責於立法者，因此所生之不平等會導致實質稅捐規範之違憲性。此項在稽徵程序中所含之負擔結果之重大不平等，若是出於稽徵程序規定，或是出於立法者在制定稽徵程序時明知並且有意容忍之行政規章（*Verwaltungsvorschriften*），則均可歸責於立法者。此外，立法者必須知道——即使是事後——係爭稅捐在稽徵方式及細部的稽徵程序規定，在結構上均無法達成憲法要求之負擔結果平等之目的，才可歸責。立法者於事後才知道此項結構性的稽徵缺陷，則他在憲法上有義務於適當期限內排除此缺陷。

e) 因此只有在前述要件下之不平等導致稅捐負擔之基礎實質稅捐規範違憲時，納稅義務人所主張之因為稽徵規定而使得原則上無法實現稅捐負擔結果平等之批評，才能言之成理。若前述要件有可能存在，則在窮盡法律途徑後可以提起憲法訴訟。

2. 稅捐負擔因為稽徵規定極度排除對於稅捐申報之控制，而必須幾乎完全依靠納稅義務人之申報意願者，則不再及於一切人，因此也使稅捐平等落空。

此種課稅方式在結果上使得稅捐負擔之基礎似乎只在於納稅義務人之納稅意願。如同聯邦憲法法院



已在拒絕服兵役之承認訴訟指出，在對大衆意義重大而且使個人負擔之公共義務，平等原則不允許法律規定只因爲某人宣稱不願履行法定義務而將他免於此項義務。若有此種規定，立法者即是以違反平等之方式容忍對公共義務之違反（參照聯邦憲法法院裁判集，第四八冊，第一二七頁（一六八頁以下），新法學周刊，一九七八年，一二四五頁）。構成公共負擔之規定若讓隱匿之義務人原則上不必負擔，亦是如此。

法律規定若欲確保稅捐請求權之貫徹、防止稅捐減少，必須考慮具體生活領域及個別租稅客體特性。稅捐若不是在其起源即徵收，而其確定繫於納稅義務人之申報，係對納稅義務人要求較高之稅捐誠實性。因此立法者必須以充分的、能確保租稅負擔平等之控制方式補強此稅捐誠實性。在估算程序，需要以查核原則補充申報原則。

3. 從憲法角度來看，立法者亦不可以基於總體經濟之原因，放棄對納稅義務人於估算程序所爲申報之控制。對資產所得亦是相同。縱使資本市場上有一部分人習慣於以不申報即可免除所得稅法上之負擔，這也是法治國家不能容忍的弊端。

原則上立法者以選擇符合其經濟政策目標之稅捐客體，範圍及稽徵手段之方式，使稅法能斟酌整體經濟均衡之要求。此外，稅捐可以在憲法界線內成爲經濟引導之正當工具；因此稅法容許引導經濟之規定（參照聯邦憲法法院裁判集，第三六冊，第六六頁（七〇頁以下），新法學周刊，一九七三年，第二〇九九頁）。

然而可以說是不完全法規 (lex imperfecta) 之實質稅捐規範追求整體經濟之效益，卻非正當之工具。實質稅法基於憲法是——如同在 *Ciampi* 已說明——依靠將其實現之法律措施。因此即使相對於資本市場之要求，仍應堅持將一切稅捐義務人負擔平等之實質請求擴張為執法應前後一致之義務。此外，若頑強拒絕納稅之行爲原則上被容忍，而只有在特殊情形才以稅法及刑法之制裁加以禁止，資本市場及整體經濟之法治國家基礎將遭到破壞。

## II、

本案當事人基於基本法第三條第一項之基本權利在目前尚未受到係爭稅單及裁判據以爲基礎之關於私人資產所得課稅規定之侵害。然而在一九八一年徵收期間之利息所得課稅已存在結構性的稽徵缺陷。憲法所要求之負擔結果平等，原則上已在當時落空。但是當時——如現在——能使此項稽徵缺陷導致實質租稅規範違憲之其他要件是否存在，可置而不論。因爲即使是如此，本憲法訴訟亦不能勝訴，蓋就過渡期間而言，現行法律狀況尚應該被容忍。

1. 無論如何，在一九八一年之估算期間，對於私人資產所得之課稅存在著重大不平等，因爲此項課稅請求權鮮能被實現。

a) 立法者雖然以一九七九年所得稅法第二條第一項第五款，第二十條第一項第八款及其相關的事後規定，創造一個要求對利息平等課稅之課稅構成要件；它及於自未經其他構成要件課稅之一切資本請求權而生之利息，凡是有此項收入之人均爲納稅義務人。

b) 但是此項稅捐請求權之實現卻顯示重大缺陷。立法者未以就源扣繳之方式對資產所得課稅；在估算之現實中，資產所得之真實稅捐負擔原則上是繫於納稅義務人是否申報或隱匿其私人利息所得。他若隱匿，只有在極少例外的情形才會被追究責任。其收入在此範圍免於納稅。

本庭根據言詞審理、對雙方立場之評估及對學說之考慮認為，比較申報與未申報但可課稅之資產所得顯示，起碼有一半之收入未被課稅。

aa) 聯邦審計處對應納稅但卻未申報也不受資產所得扣繳之收入做過最仔細的檢查。它在一九八五年十月一日（聯邦議會印刷品，10/4367，第八九頁以下）預算及經濟執行說明中得到結論：對此項資產所得之課稅極為不完整。它在其調查——亦包括一九八一年之估算期間——中確認，在已經檢查之財稅機關之申報率是百分之三點七至百分之四七點七。它估計未依規定申報之附固定利息之資產所得共有一七〇億馬克。與申報之資產所得相同。每年稅捐短收超過六〇億馬克。

bb) 根據德國聯邦銀行之估計，亦只有約應納稅資產所得之半數被課稅。

cc) 巴登——符騰堡邦財務法院在準備程序（Ausgangsverfahren）之判決中估計，約有百分之四十應申報納稅之私人利息所得未申報，違法逃避課稅但可課稅之私人利息所得約有一五〇億馬克。

dd) 此項估計基本上得到聯邦財務法院，有權表示意見之機關之意見及文獻之證實。聯邦政府在一九八八年基於社會民主黨（SPD）之質詢而做的答覆中證實，資產所得未向財稅機關申報之範圍，與其他收入種類不能相比（聯邦議會印刷品 11/2282，第二一頁）。一九九〇年租稅改革法亦以許多稅

捐債務人未依規定爲其利息收入納稅爲理由（聯邦議會印刷品，100/88，第二〇七頁）。聯邦政府在一九九〇年租稅改革估計，經由引進百分之十的直接稅，將多掌握一〇〇億馬克左右之資產所得（參照聯邦議會印刷品11/2282，第二頁）。對於私人利息所得不平等之掌握亦是制定“免刑及申報法”（Strafdefreiungs-Erklärungsgesetz）之原因。未依規定爲其私人利息所得繳納稅捐之人據此容易回復其稅捐誠實性（聯邦議會印刷品，100/88，第四一三頁）。依據該法補爲申報之數量證實，相當大範圍之資產所得未依規定納稅。依據聯邦政府之說明，至一九九〇年十二月三十一日共有超過七十五萬人補報自二十四億馬克以上資產而得之收入。此項數字不包括納稅義務人未特別指出稅捐減免之申報數額。

凡是在本案提出意見之各邦均批評，相對於其他所得種類，在掌握私人資產所得上，發生明顯而重大之瑕疵。其規定使得大部分的資產所得無法在所得稅法上被掌握，是德國稅法上絕無僅有的法律狀況。

學說亦強烈批評，大部分應納稅之利息所得於所得課稅時未經申報（參照 Bräutigam，德國稅法〔DStR〕，一九八四年，第四九八頁〔四九九頁〕；Bruschke，企業顧問〔BB〕，一九九〇年，第三九二頁；Friebe，德國租稅雜誌〔DStZ〕，一九八三年，第九二頁〔九四頁〕；V. Hippel 法律政策雜誌〔ZRP〕，一九八八年，第八一頁；Hofschmidt，Krivjuschki 一九八九年，第一〇二頁〔一〇五頁〕；Kessler，FinRdsch. 一九九〇年，第二七三頁；Lang，FinRdsch. 一九八九年，第三四九頁〔三五〇頁〕；Morsbach，企業〔DB〕，一九九〇年，第六九頁；Rehm，稅制與經濟〔StW〕，一九八四年，第二三〇頁〔二三三頁以下〕。其對於未申報之估計因爲事實狀況難以得知而有不同，但在核心陳述部

分卻是一致。基於聯邦審計處一九八五年對預算及經濟執行之說明〔聯邦議會印刷品，10/4367，第八九頁以下〕，估計只有百分之十五至三十之應納稅資產所得按規定繳納（參照V. Hippel，企業顧問，一九九〇年，第一九五頁；法律政策雜誌，一九八八年，第八一頁；Grujtkos, Widra，一九八九年，第一頁〔六頁〕；Jedner，在企業顧問，一九八四，第二七冊之附冊，第六頁；Bilsdorfer，德國稅法，一九八四年，第四九八頁〔五〇三頁〕；Reidt，稅制與經濟，一九八四年，第二三〇頁〔二三三頁〕；Friebe，德國租稅雜誌，一九八三年，第九一頁〔九四頁〕）。

其他人以未被掌握但應納稅之資產所得部分說明掌握上之瑕疵。有的人依據巴登—符騰堡邦財務法院之認定，估計未被掌握但應納稅之資產所得為百分之四十左右（Neckels，德國租稅雜誌，一九八九年，第八頁〔十三頁〕）。有的人估計百分之四十至八十五應納稅之資產所得未被掌握（Jennemann，稅制與經濟，一九九〇年，第七七頁；V. Hugo，企業顧問，一九九〇年，第一〇三頁；Streck，德國稅務顧問年會，一九八四年，第一〇九頁〔一一〇頁註四並提到Neumark〕；Gies-Witmann，企業顧問，一九八九年，第三三〇頁〔三三二頁〕；Meesmer，企業顧問，一九八一年，附冊一，第十六頁；Müller，德國稅法，一九八八年，第七〇〇頁）。也有人估計未課稅之利息所得計有六七〇億馬克（Rehm，稅制與經濟，一九八四年，第二三〇頁〔二三三頁〕）。因此產生國家稅收之減少在五十三億至一五〇億之間（視其認定稅基而定）（Albers, FinArch，第四六冊〔一九八八年〕，第一七二頁〔一七六頁；Ehrenforth，企業顧問，一九九〇年，第三三三頁〕）。

2. 此項在一九八一年即可確定之稽徵缺陷主要是導因於一九七九年之銀行規則 (Bankengesetz) 。它妨礙對資產所得進行有效的調查及控制，而成爲結構性的執行障礙。

a) 特別是由於禁止提供供控制之通知 (銀行規則第三號) ，稅務機關被剝奪了最有效澄清事實關係之工具之一。此項禁令使稅務機關無法接近銀行顧客之帳戶，因此亦無法接近一個原本可得知資產所得收取人之重要領域，資產所得收取人也因此可大量免除逃漏稅被發現之危險。此項銀行規則之規定甚至被部分人理解爲，稅務機關即使具有合理動機亦不得要求提供供控制之通知 (Herter, 論銀行在其顧客納稅上之協力 Mitwirkung der Banken bei der Besteuerung von Bankkunden, 一九八四年, 第一六六頁; 亦參照 Tjike-Kruse, 租稅通則及財務法院法 (AO und FGO), 第十三版, 一九九一年五月, § 102, 說明六; Bilsdorfer, 德國稅法, 一九八四年, 第四九八頁 (五〇四頁)) 。

b) 儘管銀行規則強調金融機構與顧客間之信賴關係，卻不限制稅捐通則第九十三條以下所規定之金融機構之個別通知義務；但其規定之整體內容卻創造了一個原則上妨礙有效調查資產收入之環境。不萊梅、漢堡、北萊茵—西發梭及史列斯維希—赫爾斯坦邦所提之意見亦證實此事。在言詞審理時，二位企業稽核師 (Betriebsprüfer) Kleine 及 Teske 認爲，稅務機關本身並沒有充分利用銀行規則所留給他們的調查機會，而是一般地認爲其在私人資產收入之調查上受到阻礙。銀行規則第一號亦特別導致此項行爲，它規定應斟酌金融機關及客戶間之特殊信賴關係以及對租稅申報完整性及正確性之一般信賴 (參照 Tjike-Kruse, § 102 說明六; Herter, 第一一六頁以下) 。

c) 憲法並未要求銀行規則此種對稅捐調查之限制。聯邦憲法法院在關於資料保護之基本人權裁判指明，提供供控制之通知及通知義務並不牴觸銀行及銀行客戶之基本權利。

基本法第二條第一項、第一條第一項及第十四條所擔保之資料保護之基本權利在於對抗無限制的收集、儲存、使用或提供他人個別或可個別化的資料（聯邦憲法法院裁判集，第六五冊，第一頁（四三頁）；新法學周刊，一九八四年，第四一九頁；聯邦憲法法院裁判集，第六七冊，第一〇〇頁（一四三頁）；新法學周刊，一九八四年，第二二七一頁）。此項擔保只有爲了重大的公衆利益，並遵守比例原則，才能由法律或依據法律加以限制；此限制不得超過爲保護公共利益所不可或缺之範圍。

目前稅法所規定之通知及報告義務以及授權要求提供供調查之通知（租稅通則第九三條第一項，一九四條第三項，第二〇八條第一項）均滿足前述要件，而且在法律上被充分確定、符合比例原則。

至於掌握私人財力資本及其所得資料，做爲不具有特殊人格內含、市場上明顯之取得過程，是否受到憲法上資料保護之保障，而置而不論；但是無論如何，要求公開稅法上重大數據之重大公衆利益可以正當化前述資料取得，即在此範圍內限制資料保護之基本權利。國家租稅請求權——亦以刑法強制——是來自於國民參與國家生活、享受到國家社會之保護、秩序及給付。因此可以使其負擔維持國家生活之財政負擔之一部分。依比例平等之標準衡量負擔分配，就需要可以使課稅平等之資料數據。據此可以正當化納稅義務人之公開義務——但是其具體規定仍應依前述憲法標準檢視之（參照聯邦憲法法院裁判集，第六七冊，第一〇〇頁（一四三頁）；新法學周刊，一九八四年，第二二七一頁）。

鑑於自動化資料處理之危險，一個——比公務救濟更確定的——防止透過將資料提供他人而使目的變質之保護及使用禁令是有必要的（聯邦憲法法院裁判集，第六五冊，第一頁（四六頁），新法學周刊，一九八四年，第四一九頁）。租稅通則第三〇條滿足了此項要求，相對於廣泛的公開義務，它保障稅捐祕密。此規定保障納稅義務人及其他負有通知義務之人之維持祕密的私人利益。它同時追求以下的目的：透過特別對公務上守祕之信賴保障，提高人民公開其稅捐事實之意願，加速稅捐程序、完整掌握稅捐來源、確保合法、特別也是平等的課稅。此項植基於法治國家原則及平等處遇原則之公共利益之重要性是超過確保稅收之單純財政上的利益（聯邦憲法法院裁判集，第六七冊，第一〇〇頁（一四〇頁），新法學周刊，一九八四年，第二二七一頁）。

經由在法律上具體規定稅捐祕密，立法者已採取充分的安全措施防止濫用所提供之資料、租稅通則第三〇、三一條之規定——部分被吸收為刑法第三五五條之處罰要件——不僅排除將通知義務人所提供資料無權公開或使用，它們也考慮到這些資料在自動資料處理之條件下所遭遇到的特殊危害（參照租稅通則第三〇條第二項第三款，第四項）。

此外，縱使銀行規則所引發之稅捐調查上之限制，在例外情形有其必要，但是這不能改變因此產生之原則上負擔不平等此一事實。為避免此不平等，立法者必須採用其他的稽徵方式及其他的直接稅。

3. 一九七九年之銀行規則是一種行政規定，立法者在頒布一九七七年租稅通則及一九七九年所得稅法時明知並有意容忍之。自租稅通則之發生歷史及討論可清楚看得出，立法者當時已知道此銀行規則，



並想保持其作為，只是因爲此實踐而不去明白以法律規定金融機關相同不變之個別通知義務與銀行規則保護金融機關與其客戶信賴關係之一般準則間之關係。

4. a) 立法者將就於銀行規則之此項效果，是基於整體經濟之考慮，避免資本投資人將其資本抽出本國。但是因此而忍受的稅收重大減少及負擔結果之不公平，基於上述考慮（C13）是無法以整體經濟之理由加以正當化。

b) 從憲法角度而言，立法者是可以將資產所得之課稅以整體經濟對資本之要求爲基準，進而加以區分。考量整體經濟均衡之要求，雖然只有在國家預算（Haushaltswirtschaff）上是憲法的義務（基本法第一〇九條第二項），但是立法者在其裁量空間仍然可以出於公共利益之觀察而爲之，並且與其他的目的相互比較。因此在課稅時考量收入種類。資產之貨幣依賴性（Geldabhängigkeit）及因此而升高的通貨膨脹可能性，在憲法上特別不會有疑義。此際，資本形成可以做爲老年供養（Altersversorgung）（參照聯邦憲法法院裁判集，第五〇冊，第五七（八六）頁；新法學周刊，一九七九年，第一二五頁）或其他確保生存供養基礎而另外加以衡量。立法者亦可以在一切資產之源頭——不論其投資形式及簿記技術上之考量——對其課稅，並且使其負擔以線性級律（linearen Satz）將可扣減之支出及累進稅率之平均值類型化之明確稅捐（Definitivsteuer），以掌握依其質不屬於特定個人且地緣上不受拘束之營業基礎（Erwerbsgrundlage）：財稅資本（Finanzkapital）。然而如此一來，必須以可觀之免稅額（Freibetrag）考慮小額儲蓄人大概低於平均值之稅率。此類法律之限制、評價及衡量可能導致資產所得

應繳納明確的直接稅，然後立法者依據一九九〇年所得稅法第四三條之一測量此項稅捐。

5. 至於立法者是否於一九八一年即應該知道，資產所得課稅之規定原則上就無法達成以徵收規定確保負擔結果平等之目標，可置而不論。即使答案是肯定的，現在亦無法確認本案當事人課稅平等之基本權利已受到侵害；因為稽徵規定不足而引發之平等之違反——依據聯邦憲法法院對憲法狀況之澄清——在過渡時期內尚可容忍。

a) 但是立法者現在無論如何必須認知到此項稽徵上的缺陷。一九九〇年的租稅改革法本身亦認識到當時稅捐徵收不妥之處。該法針對一直未繳納資產所得稅之資產引進直接稅——但是只有百分之十——並將銀行規則之重要內容採為租稅通則第三〇條之一。此外該法對在一九九〇年十二月三十一日以前補為申報之案件不予追訴，並且免除至當時尚未繳納之資產所得稅。然而直接稅只適用半年就被一九九〇年租稅改革法修正法取消。追訴及稅捐之免除——依據言詢審理時所提供之結果可以估計——對稅捐短少之整體範圍之效力，雖然不是不重大，但亦絕非充分。所剩下的新規定只有租稅通則第三〇條之一。結果只是讓妨礙確保租稅負擔結果平等之障礙益形鞏固。因此立法者明顯有重新修改之責任。

b) 在一九八一年之估算期間內，造成對於資產所得課稅不平等的主要原因是有關稽徵程序之規定。實質課稅之基礎本身（一九七九年所得稅法第二條第一項第五款，第二十條第一項第八款）符合基本法第三條第一項之要求。該項規定基於構成稅捐義務之法律規範亦負有擔保負擔結果平等之功能，以及該規定依據 OIRA 之要件不足以作為稅捐徵收有效基礎等觀點，在憲法上有其缺點。財務法院的裁判認為

本案當事人所批評的稽徵缺點，在法律適用平等的觀點下，對於稅捐義務而言並不重大，因為只有要求合法的平等，卻沒有要求不合法平等之權利。然而在此並未涉及不合法的平等。無寧是在前述要件下，對負擔平等之抵觸對於徵稅之實體法基礎產生影響。納稅義務人只可以此為理由援引基本法第三條第一項抵抗該實體法規定。到目前為止，此項法律狀況並未被認識到。因此有理由在一段過渡時間之內容忍目前的法律，並且給立法者一個機會，在適當期間之內適應現在已澄清的憲法狀況。

聯邦憲法法院在類似的案件以不同的憲法解釋承認此項過渡時間之必要性（參照聯邦憲法法院裁判集，第五八冊，第二五七頁（二八〇頁）；新法學周刊，一九八二年，第九二二頁；新行政法雜誌，一九八二年，第二四二頁）。它在此正當化的基礎特別是法治國家繼續性原則（*Kontinuitätsgebot*）。依據所得稅法的想法，一九七九年所得稅法第二條第一項第五款及第二十條第一項第八款之規定依據稅法上規定之構成要件在憲法上並無疑義，應該作為稅捐義務之法律基礎而繼續存在。然而課稅平等原則使立法者有義務在適當期限內——最遲在一九九三年一月一日——以充分的法律措施確保將來的課稅平等。立法者若不履行此項修正的憲法委任，則所述實質稅捐規範本身就會違憲。它因此將不能為徵稅法基礎。財務法院由於本身不能有拘束力地確認法律的此類憲法瑕疵，故應依照基本法第一〇〇條第一項將稅捐規範違憲性的問題轉交聯邦憲法法院。

由此可知，本案當事人應容忍一九七九年所得稅法第二十條第一項第八款對其於一九八一年估算期間所獲得之資產所得課稅，儘管稽徵程序不充分。