

關於「稅捐的基礎扣除額」之裁判

——聯邦憲法法院一九九二年九月二十五日第二審判庭決定，載於BGG
201一九九二年，第二十頁以下。

譯者：陳清秀

目錄

要旨

主文

理由

A、事實

I、

1. 所得稅所涉及之對象

(a) 學說之發展

(b) 立法沿革

2. 所得稅法第三十二條之一

II、前審法院之聲請

III、聯邦財政部長等之意見

B、薩爾邦法院之聲請一部合法

C、所得稅法第三十二條之一第一項第二句與基本法不符

D、立法者應限期制定新法

(判決要旨)

一、所得稅的稅捐義務人在就其所得，在履行所得稅的稅捐債務之後，必須仍然擁有的支應其必要的生活費以及（依基本法第六條第一項規定保護婚姻及家庭的考量下）其家庭所必要的生活費所需要的收入（最低限度的生存）。

二、在稅捐上照顧最低生存權所需金額，取決於一般的經濟上關係以及在法律社會所承認的最低生活需要。稅捐立法者至少必須留給所得者其所獲得的收入，以供其給予需要者為滿足其生存所必需的需要使
用。

三、在立法的類型化過程中，為尊重最低限度的生存，原則上對於稅捐的負擔分配，應儘最大可能在一切的情形，均滿足生存所必需的需要。亦即並沒有任何稅捐義務人因為其所得被課稅的結果，導致需經由請求國家給付（補助）才能滿足其生存所必需的需要。

判決主文

一、在一九八八年七月二十五日制定適用於一九九一年的「一九九〇年稅捐改革法」（聯邦法律公報 I，第一〇九三頁）之中，所得稅法第三十二條之一第一項第二句連結所得稅法第三十八條之三的規定，以及在一九七七年十一月四日制定的減輕稅負及獎勵投資法第一條第四之一款第二目（聯邦法律公報 I，第一九六五頁）規定之中，所得稅法第三十二條第八項規定，均與基本法牴觸。

又分別適用於一九七八年至一九八四年，一九八六年，一九八八年的所得稅法第三十二條之一第一項第一句規定亦與基本法相牴觸。

二、立法者有義務制定新的規定，至遲於一九九六年一月一日生效。在新的規定生效之前，上述違憲的規定仍得繼續適用。但自一九九三年的課稅年度開始，應有效擔保在所得稅的課徵上，對於稅捐義務人留給其為滿足根據本件裁判所示原則所決定的生存所必需的需要所需之收益。

判決理由（全文）

A、本件聲請案（案號：28VL 8/91 及 2 BvL 5/91）涉及下述問題：亦即對於課稅年度從一九七八年到一九八四年度，在所得稅率中所納入基礎扣除額——在一九七八年度到一九八〇年度包括一般的稅率扣除額（2 BvL 7/91）——以及在課稅年度一九八六年及一九八八年度（2 BvL 5/91）就其額度

，是否與基本法相符。第2 BvL 14/91 號聲請案則以課稅年度一九九一年度的基礎扣除及小孩扣除額為標的。

I、

一、德國所得稅在傳統上僅對於可支配的所得課稅，而且對於支應生存的需要所必要的收入，以某種或其他方式免稅。

(1)早在十九世紀，一般的所得稅理論即已發展出下述的基本思想：亦即所得首先是為確保所得者及其家庭的生存需要，而後才作為課稅之用（Murrhard 著，課稅的理論與政策，一八三四年出版，第四五二頁以下）。其後，尤其是社會政策學派的代表，要求生活所必要的需要，應免徵所得稅。國家的課稅權利，祇有在個人的所得，超過為維持其生活、其健康以及勞動力所必要的需要的部分，才能開始。但此項標準並不是「按照其身份地位的生活費」，而是為了生存所簡單必需的所得金額。最低限度生存的免稅最後也可彌補窮困國民遭受間接稅的課徵所產生沈重的負擔（詳請參見A. Wagnat 著，財政學，第二部份，第二版，一八九〇年，第四〇二頁以下；Möller 著，基礎財政學，一八九四年，第一八〇頁以下；Schaffter 著，稅捐總論，一八九五年，第二七七頁以下；Schäfers 著，國家學的簡明辭典，第三冊，第四版，一九二六年，第九一一頁）。

因此，此等對於稅法上的所得構成要件的準備工作，均承認至少在立法政策上有必要使最低限度的生存部分不列入課稅範圍（參見Fustinger 著，普魯士的直接稅，第四冊，稅捐理論之基礎，一九〇二年

，第一一〇頁、一一頁以下；Schanz著，所得概念與所得稅法，財政文集，第十三冊，一八九六年，第一頁以下；同氏著，私經濟的所得概念，財政文集，第三十九冊，第二半冊，一九二二年，第一〇七頁以下）。

(2)對於德國所得稅的發展首先具有特殊意義的是普魯士的租稅立法。在西元一八五一年開始，即對於年所得超過一千塔勒(Taler)的全體的居住者徵收所謂典型的所得稅，到一八七三年更進一步擴張就一四〇塔勒的最低限度生存需要免稅(八七三年五月二十五日之法律，法律彙編，第二一三頁，第八段)。一八九一年六月二十四日普魯士所得稅法(法律彙編，第一七五頁)允許一般性的考慮特別根本的損害稅捐義務人的給付能力的各種經濟上狀況(第十九條)，並使租稅負擔的稅率從所得九百馬克開始起算(第十七條)。

在帝國所得稅法上，首先依據一九二〇年三月二十九日制定的所得稅法第二十條(帝國法律公報第三五九頁)規定，對於稅捐義務人給予一千五百馬克免稅，並對於每位扶養親屬給予五百馬克(在所得一萬馬克以下者，到七百馬克)免稅。之後在一九二一年三月二十四日的法律修訂條文雖有不同的規定(帝國法律公報第三一三頁)，而到一九二五年八月十日的所得稅法(帝國法律公報第一冊，第一八九頁)則又回復到所得的最低生存限度的扣除額。如果稅捐義務人的收入低於一千一百帝國馬克時，則不核定其所得稅；其與稅捐義務人共同被核定課稅的家屬成員，適用較高的扣除額(第五十條第一、二頁)。此外，從所得中扣除六百帝國馬克，此項扣除金額在所得超過一萬帝國馬克時即被取消(第五十二

條第一項第一款)。

自從一九五八年以後，生存所必要最低限度生活需要是以基礎扣除額的方式加以承認，此項基礎扣除額是在所得稅率零的領域加以處理。在一九五八年到一九七四年的課稅年度，基礎扣除額為一千六百八十馬克，在合併課稅的情形，則應加倍。在一九七五年到一九七七年，基礎扣除額為三千零二十九馬克，在合併課稅的情形，則為六千零五十八馬克。

2. (a) 所得稅法第三十二條之一規定於一九七七年十一月四日之減輕稅負及獎勵投資法第一條第五款，其內容如下：

(1) 所得稅率應按照課稅所得加以衡量。除第三十二條之二，第三十四條及第三十四條之二保留規定外，其稅負如下：

① 課稅所得在三千三百二十九馬克以下者，為0；

② 課稅所得從三千三百二十九馬克到二萬六千零一十九馬克以下者，為 $0.22x-726$ 。

③ 課稅所得從一萬六千零二十馬克到四萬七千九百九十九馬克以下者，為 $(-49.2y+505.3)y+3.077]y+2.792$ 。

④ 課稅所得從四萬八千馬克到十三萬零十九馬克以下者，為 $([0.1z-6.07]z+4800]z+16200$ 。

⑤ 課稅所得從十三萬零二十馬克以上者，為 $0.56x-12.74z$ 。

「X」為去掉尾數使成爲整數的課稅所得。「y」是整數的課稅所得中超過一萬六千馬克部分的萬

分之一。「Z」是整數的課稅所得中超過四萬八千馬克的部分的萬分之一。……

(5) 在依據第二十六條、二十六條之二規定被合併課徵所得稅的配偶，其所得稅負除第三十二條之二、第三十四條及第三十四條之二保留規定外，為合併課稅所得之半數依第一項至第三項所產生稅額的兩倍（分割程序）。

嗣後，所得稅法第三十二條之一第一項第二句第一款規定的基礎扣除額數次提高：在一九七九年及一九八〇年度提高為三千六百九十馬克（一九七八年十一月三十日制定之一九七九年稅捐變更法（聯邦法律公報 I，第一八四九頁））；在一九八一年度到一九八五年度提高為四千二百一十二馬克（一九八〇年八月十六日制定一九八一年減輕稅負法（聯邦法律公報 I，一三八一頁））；在課稅年度一九八六年到一九八七年提高為四千五百三十六馬克（一九八五年六月二十六日制定一九八六年至一九八八年之減低稅負法（聯邦法律公報 I，第二二五三頁））；在一九八八年至一九八九年課稅年度則提高為四千七百五十二馬克（一九八七年七月十四日制定之一九八八年稅捐減低及擴張法（聯邦法律公報 I，第一六二九頁））。從一九九〇年起根據一九八八年七月二十五日制定之一九九〇年稅捐改革法（聯邦法律公報 I，第一〇九三頁），基礎扣除額為五千六百十六馬克。

對於被合併課徵所得稅的夫妻，則為各該金額的兩倍。

(b) 在課稅所得的計算上，於課稅年度一九七八年到一九八〇年，依據所得稅法第三十二條第八項規定，應考慮一般的扣除額。第三十二條第八項於一九七七年十一月四日制定的稅負減輕及獎勵投資法

第一條第五款（聯邦法律公報 I，第一九六五頁）的規定中，其內容如下：

「(8) 一般的扣除額為五百一十馬克。在其所得稅負擔依第三十二條之一第五項或第六項加以計算的稅捐義務人，其一般的扣除額加倍計算之」。

(c) 在課稅年度一九九一年度，小孩扣除額為三千零二十四馬克（在一九八八年七月二十五日制定之一九九〇年稅捐改革法（聯邦法律公報 I，第一〇九三頁）中之所得稅法第三十二條第六項）。

II、

I. 明斯特財務法院以及下薩克森聯邦財務法院的聲請案

(a) 在明斯特財務法院繫屬的訴訟程序的原告已婚，而且和她的丈夫共同被核定所得稅，此夫妻有四個小孩。原告丈夫在系爭一九七八年到一九八四年度獲得營業所得，原告則為其丈夫之企業之受僱人而獲得非獨立的勞動所得。此外，這對夫妻也獲得資本財產的收益以及租賃收益。其應課稅的所得在各個系爭年度均超過十萬馬克。原告在聲明異議於基本上被駁回之後，乃提起財務法院的訴訟程序，要求所得稅的核定應斟酌較高的基礎扣除額。

在下薩克森聯邦財務法院的繫屬訴訟程序的原告，是一對夫妻。其於系爭一九八六年及一九八八年度被合併課徵所得稅。原告夫獲得營業所得，原告妻則獲得非獨立的勞動所得。其應課稅所得在一九八六年度為十一萬零八百三十五馬克，一九八八年度為十二萬六千四百一十四馬克。原告於訴訟程序中聲請將一九八六年及一九八八年度所得稅減低核定為下述金額：亦即應承認合計一萬六千馬克的基礎扣除額

。其根據為社會救助的原則（不含較高需要的附加費），附帶考量對於適當的居住（七十平方公尺）基礎金額為每月五百六十馬克以及七十馬克的暖氣費用。

(b) 此財務法院停止上述訴訟程序並將上述問題提請聯邦憲法法院裁判，亦即一九七八年到一九八四年度，一九八六年度以及一九八八年度，其各年度關於基礎扣除額的基準規定（就一九七八年度到一九八〇年度的課稅年度，並包括一般的扣除額），是否與基本法相符合。

(1) 依財務法院的觀點，其聲請進行審查的規定，祇觸基本法第一條第一項連結基本法第二十條之社會國家原則，並祇觸第三條第一項及第六條第一項規定，蓋就一九七八年度到一九八〇年度之基礎扣除額包含一般的稅率扣除額，並不足以使稅捐義務人的最低限度生存需要免於課稅。在對於家庭課稅的情形，應使全體家庭成員的最低限度生存需要免於課稅。

又過低的基礎扣除額，在稅捐義務人為履行其所得稅債務，縱然不需要侵害其所得滿足最低限度生存的部分，仍屬違憲。憲法上基礎扣除額的確立，不僅以使稅捐義務人在扣除稅捐之後仍可維持最低限度的生存為前提，而且立法者僅能就超過最低限度生存的所得加以課稅。當然，立法者不妨就提高扣除額所產生的稅收損失，經由對於課稅所得超過最低限度生存需要的部分，提高課稅，以資彌補。

(2) 對於免徵所得稅的最低生存需要的衡量標準，乃是社會救助的給付。就此必須從各邦不同的社會救助規定中探求其平均水準。此項金額必須提高到平均所給予的繼續性的以及一次性的生活費補助，蓋其依規定並未被償還。

①明斯特財務法院調查聯邦平均水準（在通常規定標準之外）的社會救助給付，係藉助於聯邦統計局對於家庭生計類型一（低所得的年金及社會救助受領人的兩人家庭生計）的家庭生活費支出的報告以及藉助於社會救助機關對於繼續性的以及一次性的家庭生活費補助給付的報告。

財務法院為算出溫水所需費用，而將聯邦統計局所報告有關家庭生計類型一的兩人家庭生活費就中采暖氣設備以及溫水所需平均支出，減少約百分之十八，因為此部分已經被通常規定標準（Regelsatz）所涵蓋。

財務法院考量有關生活費的一次性給付，係經由對於各個通常規定標準附加百分之十七·五的方式為之。此項附加金額符合下述最低的百分比（去掉百分之〇·一的尾數，該百分比是從社會救助機關於采爭年度就一次性給付所為繼續性及一次性救助與就繼續性給付之救助間之比例得出。其最低百分比的選擇應平衡其於所適用之統計報告中所含有的不確定性。因此對於生活費的繼續性救助的報告也包含住宿費用，雖然一次性的救助也涵蓋滿足特別需要的各項給付。）

根據上述方式所求得的社會救助法上最低限度生存需要，與所得稅法規定應維持最低度生存的金額相比較，財務法院達成下述推論結論：在一九七八年到一九八四年所得稅法上於基礎扣除額以及一般的稅率扣除的規定，與基本法規定不符，因為其對於為創造有尊嚴的人類最低限度生存前提所必要的所得，未給予免稅。

依據聲請法院的觀點，在計算稅基時所應考量的扣除金額不必納入比較，此類扣除金額例如所得特

別的扣除金額（所得稅法第13條第3項，到一九八九年有效適用之同法，第19條第3項第4項，所得稅法第二十條第4項），特別支出的規定（所得稅法第十條到第十條之三）或對於異常負擔之滿足特別需要的扣除可能性（所得稅法第三十三條，三十三條之一第三項，三十三條之二及三十三條之三）。此類規定並非爲了使最低生存需要免於課稅之目的而設。同理，在計算社會救助法上最低限度生存需要之際，此類爲滿足相對的特別需要的各種給付，也不納入考慮。

再者，對於憲法上所要求基礎扣除額的金額而言，特定所得免稅以及其他需要的構成要件事實在稅捐上予以促進，也並無意義。私人財產的讓與利益不予課稅以及依所得稅法第三條到第三條之三規定各種移轉給付免稅，均僅於特定範圍的人有利，其所追求目的與足以確保所得稅的最低限度生存的目的有別。又依據住宅建築津貼法之獎勵給付以及依據所得稅法第七條之二規定提高減除金額，同樣也不是在確保生存的基本需要。且其僅能由所有權人或稅捐義務人於可資比較的法律地位上加以享用，而非由承租人或無償的利用者加以享用。

又依據住宅資金法所爲給付，依據所得稅法第三條第五十八款規定爲免稅，在判斷免稅的最低限度生存時，也不應納入考慮。因爲具有超過平均水準所得的稅捐義務人，其最低限度生存需要也不應納入課稅，但其原則上並未獲得住宅資金。再者，國家應首先讓國民自己創造有尊嚴的生存，因此，國家無法正當化稅捐侵害維持生存所必要的所得部分，再讓稅捐義務人享有國家的移轉給付請求權。

② 尼德薩克森財務法院援引拉恩（Laren）教授一九八四年的計算（所得稅之基礎規定的改革

草案，明斯特學術研討會，第Ⅱ冊，一九八五年，第七十一頁），依其計算，社會救助給付，單身者爲九、三六〇馬克，夫妻爲六、五一六馬克。此項計算係根據達母城的狀況爲之，但財務法院認爲具有全國平均的代表性。財務法院從此一計算中認爲單身者至少應有壹萬馬克的基礎扣除額，夫妻則至少應有壹萬陸仟馬克的基礎扣除額加以減除。

2. 薩爾邦財務法院的聲請案

(1) 本件訴訟程序的原告已婚，並與其妻合併被課徵所得稅。此夫妻有二個小孩。原告有非獨立的勞動所得。就一九九一年度被發給稅捐等級Ⅲ的薪資稅票，其上註記：「兩個小孩扣除額」。

在減低薪資稅的訴訟程序中，原告主張標準的薪資稅額表與基本法第三條第一項以及第六條第一項規定不合，蓋基礎扣除額，小孩扣除額以及從小孩補助金 (Kindergeld) 中所算出的「擬制的小孩扣除額」的總額，低於必要的家庭最低限度生存。此種家庭最低限度生存與現行法所給予的減免（基礎扣除額、小孩扣除額、小孩補助金）兩者間的差額，必須納入薪資稅票的其他扣除額。

原告就其自己及其配偶的家庭最低限度生存的計算，係以平均的社會救助給付爲基礎，就此除了通常規定標準之外，也將住宿的費用以及平均被要求的一次性救助一併算入；就小孩的最低限度生存，原告考慮針對系爭年度的狀況所推算的金額，此項金額爲作爲一九八二年的「一般平均的生活費支出」，於小孩補助金裁判（聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第60頁，第96頁）的概觀中業已獲得證實。其聲

明異議並無效果。

在一九九二年五月，原告於本件訴訟程序中提出其訴之聲明，請求確認在異議決定所把握下的系爭行政處分，乃屬違法。

(2) 財務法院將訴訟程序停止並聲請聯邦憲法法院裁判下述問題：亦即所得稅法第三十二條之一第一項第二句第一款，第五項（合併課稅夫妻的基礎扣除額）以及同法第三十二條第六項第二句（小孩扣除額）連結第三十八條之三（薪資稅額表）各自於一九九一年課稅年度所適用之內容，是否與基本法相符合。

① 本件提請審查的基礎扣除額以及小孩扣除額的規定，在所述範圍內，祇觸基本法第一條第一項連結第二十條第一項以及牴觸基本法第三條第一項及第六條第一項規定，亦即其基礎扣除額及小孩扣除額——在一併算入擬制的小孩扣除額下——就其金額並不足以使稅捐義務人及其家庭的最低限度生存免於課稅。立法者有義務在薪資稅扣繳程序中，使基礎扣除額及小孩扣除額各自均對應於已上昇的生活費，於此其應可使用專家對於整體經濟發展的鑑定預測。

② 為算出社會救助法上夫妻的最低限度生存金額，財務法院取向於其他兩個聲請法院的計算方式，根據一九九〇年的狀況預測其結果，並附帶納入杜塞多夫社會局領域的研究作為比較。依此，平均最低的社會法上最低需要為一萬七千一百三十三馬克，明顯高於當時基礎扣除額之一萬一千二百三十二馬克。

③其適用於一九九一年度的小孩扣除額三、〇三四馬克，依財務法院之見解，並不符合聯邦憲法法院在小孩補助金裁判（聯邦憲法法院裁判集第八十二冊第六十頁）中所表示的憲法上要求。如果人們將原告所取得的小孩補助金，以稅率百分之三十為基礎，換算為擬制的小孩扣除額時，則每位小孩的扣除額為五千六百四十馬克。然而一個小孩的年平均支出，按照原告的計算，估計需要六千七百二十九馬克。

III、

對於上述聲請案決定，聯邦財政部長以聯邦政府名義以及聯邦財務法院之個別的審判庭已經表示其意見。針對下薩克森聯邦財務法院的聲請案，威因森（路耳）財政局也已經表示其意見。

1. 依聯邦政府觀點，本件在訴訟程序中所被斟酌的基礎扣除額，並不違憲，蓋其於扣除稅款之後所可處置的原告收入，仍將遠超過原聲請法院所認為必要的最低限度生存金額。

(a) 違反基本法第一條於憲法上所保障的一般行為自由以及社會國家原則，僅於下述情形始得有效主張：亦即本件訴訟程序之原告因課稅結果，保有低於維持其必要的生活費所需要之所得時。

(b) 就社會救助法上最低限度生存金額的計算上，依提出聲請法院的見解，應建立基礎扣除額的基準，而聯邦政府則取向於明斯特財務法院的計算，並對於個別的計算因素表示意見，並提出自己的計算。其中就住宅費用係藉助於住宅金額抽樣估計，而暖氣設備費用則按租金百分之二十五估計；其一次性給付作為通常規定標準之附加金加以考慮，亦即一九七八年到一九八四年以百分之十五計算，於一九八

六年到一九八八年及一九九一年以百分之二十計算。聯邦政府的計算結果，導致比明斯特財務法院所提出的觀點更高的金額。

(c)經由基礎扣除額——於一九七八年到一九八〇年包括一般的稅率扣除額——於系爭年度中，各自將所得的一部分劃入免稅範圍，此金額超過社會救助的平均的通常規定標準。關於其超過上述部分而屬於基本需要的社會救助給付，所得稅法的立法者可能以下述觀點作為出發點：亦即其未曾經由基礎扣除額所斟酌的特定關係人的需要，原則上可經由免稅的可自由支配的財務資金加以支應。

例如依所得稅法第三條及第三條之二規定免稅的收入，其經由扣除額免稅的所得部分以及終身養老金，關於超過其收益持分的金額，係除了基礎扣除額之外，應典型的算入稅捐上最低限度生存金額。

(d)聯邦政府進一步質疑認為因提高基礎扣除額所產生稅收損失部分，非經重大提高所得稅率，在財政上無法忍受。基礎扣除額每提高一〇八馬克／二一六馬克（基礎表／分割表），依聯邦政府之計算，在一九九一年度於開始稅率百分之十九的情形，將導致減少稅收七億七千萬馬克。而提高邊際稅率以及提高最高稅率則不予考慮，因為此種作法損害稅捐義務人的工作意願以及在歐洲共同體市場內德國經濟的營業競爭能力。

(e)小孩負擔的調整在系爭一九九一年度，符合聯邦憲法法院的要求。兩個小孩扣除額合計六千零四十八馬克以及小孩補助金二千四百四十馬克已經以充分的金額滿足系爭年度最低限度生存需要。

2. (a)聯邦財務法院第八審判庭認為本件聲請案不合法，因為有關本件訴訟原告所已獲得的所得金額

，於系爭案件中，並非以基礎扣除額或小孩扣除額是否足以使稅捐義務人或其家庭維持確保生存的所得為準。

(b) 依據聯邦財務法院第三、四、六、十審判庭之見解，於系爭年度之基礎扣除額規定，並未對於本件訴訟原告之基本權利加以侵害，因為只有在課稅結果導致剝奪稅捐義務人為確保其生存需要所必須之所得的部分時，才可認為違憲。

(c) 雖然，聯邦財務法院第四審判庭認為適用於一九九一年之小孩扣除額，根據聯邦憲法法院所作成小孩補助金的裁判，應屬違憲；但是同院第三、六、十審判庭則認為小孩扣除額在連結小孩補助金的關係上，乃符合聯邦憲法法院所表示之要求。第六審判庭並認為最低限度生存的計算，如以一九八二年就兩個小孩的「一般平均費用支出」（參見聯邦憲法法院裁判集八十二冊，六〇頁，九十六頁，*FGR* 1990, 218(282)）為基礎，並不正確。毋寧是應以平均的社會救助給付為出發點。

B、

本件薩爾蘭財務法院的聲請案，就小孩扣除額部分並不合法，其餘部分聲請案合法。

1. 在本件訴訟程度中所涉及的裁判，係以被認為違憲的規範的有效性為準，而其合憲性對於法律爭訟的結果為重大決定性依據的，則依據基本法第一〇〇條第一項的規範審查程序乃為法之所許且屬必要。本件聲請法院必須在其聲請決定的理由中（聯邦憲法法院法第八十條第二項第一句）載明在何種程度範圍內，此項聲請的合法性前提已經具備（參見聯邦憲法法院裁判集八十一冊，第二七五頁，第二七六

頁以下)。

2. 明斯特財務法院以及厄德薩克森財務法院的聲請案符合此項要求。而薩爾蘭財務法院的聲請案就小孩扣除額部分，並未滿足此一要求；其聲請決定的理由，並無法充分明白的看出在什麼程度範圍內，法院的裁判係以提請審查的規範的有效性為準。

本件財務法院與聯邦憲法法院的判例（聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第六十頁，第八十七頁以下），EUGRZ 1990.218 (226f) 相同，均認為小孩的扶養費支出，在夫妻的所得課稅上，為生存必要的範圍內，於稅捐上應不予課稅。

其因扶養義務所給予稅捐上減免負擔，財務法院係就系爭年度所得稅法第三十二條第六項第二句所定小孩扣除額以及次擬制的小孩扣除額所換算的小孩補助金兩者合併計算。就兩個小孩的最低限度生存需要，財務法院則是根據小孩的平均的一般的每年扶養費支出加以計算，而非就小孩的平均的社會救助給付加以計算。而後者則是惟一建立憲法上所要求稅捐上減輕負擔的標準（聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第六十頁，第九十三頁以下—EUGRZ 1990. 218, 228f.）。準此，從其聲請決定中，尚無法看出對於本件訴訟程序的原告而言，考量其對於兩個小孩的扶養義務所給予的稅捐上減輕負擔，並無法充分的使原告的最高限度生存需要免於課稅。

再者，財務法院在將小孩補助金換算為小孩扣除額時，並非以本件訴原告的邊際稅率為基礎，而是以稅率百分之三十為基礎。在此範圍內，亦無法從本件聲請決定中看出：從可能不充分的稅捐上減輕負

擔，在其他情形，對於本件訴訟程序所應作成的裁判，將產生何種作用。

C、

所得稅法第三十二條之一第一項第二句，於課稅年度一九七八年到一九八四年，一九八六年，一九八八年及一九九一年所適用之內容——就課稅年度一九七八年到一九八〇年連結所得稅法第三十二條第八項規定——與憲法對所得稅的最低限度生存保障之擔保不符。

I、

1. 本件程序並無必要決定：根據何種標準以及如何個別情形——各自按其稅目及稅捐客體以可能的方式加以區分——決定國家課稅權力在憲法上的界限。稅法在其限制自由的效力上，無論如何，應依據基本法第二條第一項規定加以衡量。於此情形，必須斟酌：稅法干預一般的行動自由，亦即干預在財產法上以及職業領域上的人格發展自由（基本法第十四條第一項，第十二條第一項）。亦即稅法不應具有「絞死的效力」。其受保護的自由權僅於下述的範圍內始得加以限制：讓基本權主體（稅捐義務人）獲得原則上由私人利用所得之物以及原則上享有對於所創造具有財產價值的法律地位的處分權的方式，在經濟上領域遂行其活動的核心存在。由此導出：應接受所得稅課稅的稅捐義務人，在就其所得履行所得稅捐債務之後，必須仍然保有足夠的所得以支應其必要的生活費以及——在考量基本法第六條第一項之下——其家庭生活費需要（最低限度生存）。

2. 生存所必要的需要，構成所得稅侵害的憲法上下限。然而此並非意指：每個稅捐義務人必須預先

給予按照最低限度生存所衡量的扣除額免稅。立法者以何種方式將上述憲法上的指標納入考量，乃由立法者決定。

立法者當時尋求滿足將必然的私人支出從課稅衡量基礎中扣除，使最低限度生存必要的需要，於稅率表中所表現之基礎扣除額免課所得稅，並透過累進稅率，使具有高所得者負擔較高的所得稅。在此種規範體系中，稅率以及稅基在其憲法上的妥當性交互作用。

在立法者於稅率表中規定基礎扣除額，並透過稅率的形成，隨著所得的增加，而提高稅捐義務人的稅負的情形（參照聯邦憲法法院裁判集八十二冊，第六十頁，第九十頁以下 || EuGRZ 1990, 218, 227）下，立法者可自由的以前後一貫的形成經過（參照聯邦憲法法院裁判集第八十四冊，第二三九頁，第二七一頁 || EuGRZ 1990, 229 (231)），規定稅率的累進，使適當的已經量化的最低限度生存的減輕負擔效果，首先就所有的稅捐義務人加以考量，並逐步加以補償。對應於上述說明的提示，已於一九七一年稅捐改革委員會的鑑定意見（第一冊，邊碼六五三註一）中提到。決定的基準，乃是超越最低限度生存的所得部分，仍留給稅捐義務人適當的金額，亦即稅率累進並非不考慮低所得與高所得之關係的垂直平等之跳躍式的。在相同的給付能力下，稅捐義務人之平等負擔（水平的平等），在此——與稅捐義務人有小孩及無小孩間之比較不同——並未創設任何附加的憲法上要求（聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第六十頁，第八十九頁以下 || EuGRZ 1990, 28, 226f.）。

3. 在稅捐上所給予免稅的最低限度生存金額，乃取決於一般經濟上狀況以及在法律社會中所承認的最

低限度的需要。對此加以估計乃屬立法者的任務。然而，在立法者於社會救助法中已經決定最低限度的需要時，亦即國家對於無資力國民於社會國家照顧保護的範圍內，透過國家給付給了滿足上述最低限度需要的情況下（參照聯邦憲法法院裁判集第四十冊，第一二二頁，第一三三頁—EUGRZ 1975, 469, 470），則所得稅所應給予最低限度生存金額即不應低於此項金額。稅捐立法者對於所得者就其收益至少應保留為滿足其生存必要的需要而給予需要者自由使用公共資源。

(a) 準此，所得稅的最低限度生存的數額，乃是社會救助法上所承認的最低限度需要，此需要一般經由對於每位需要者給予必要的生活費補助而獲得滿足。此項生活費補助，擔保每日生活的必要的基本需要（聯邦社會救助法第十一條第一項），除了主管邦機關或地方社會救助主體所核定的法規（聯邦社會救助法第二十二條第三項）規定者外，包括住宿以及暖氣設備給付（法規命令第三條第一、二項）以及考慮附加的基本需要而為繼續性給付所未能滿足的一次性救助。聯邦社會救助法第二十三條第四項第1項規定為滿足營業活動的支出需要但也增進自己救助的意志者，也算入社會救助法上最低限度需要。此種進一步的需要。透過營業支出（必要經費或營業支出）的扣除可能性，並無法獲得滿足。此項費用支出如係營業活動所導致且經證明主要與私人生活領域並無關連時，則准予扣除。對之，聯邦社會救助法第二十三條第四項第一款規定之再一步的需要，乃因以獲利活動為條件所提高的私人生活需要的滿足（參照德國公共的及私人的照顧保護團體編，聯邦社會救助法第二十三條、第二十四條規定之進一步需要及聯邦社會救助法第七十九條、第八十一條規定之所得界限，一九九一年，第二二三頁）。在立法

者已經履行其對於老人所得的公正課稅義務（聯邦憲法法院裁判集第五十四冊，第十一頁，第三十四頁以下——EuGRZ 1980, 426, 426）的情形下，此種進一步需要的斟酌，得限制於營利活動者。

(b) 社會法承認個別需要者依其個別情形之狀況的個人需要。對於生活費的繼續性救助係依地區性的法規加以決定，就其他部分——在保留相當性之下——則按照居住及暖氣設備的各自實際支出加以衡量。反之，所得稅法規定，立法者規定確保生存的——有別於確保營業的——支出係以適用於所有的所得稅納稅義務人的統一金額方式為之。此種變成粗糙的減輕大量程序發展的類型化，在憲法上並無可非難（參見聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第六十頁，第九十一頁以下——EuGRZ 1990, 218, 227f.；同裁判集，第八十五冊，第二六四頁，第二一七頁——EuGRZ 1993, 153, 168）。在此種類型化的範圍內，最低限度生存需要，原則上應以下述方式加以衡量：亦即儘可能在一切情形滿足生存所必要的需要，亦即並無任何的稅捐義務人因其所得被課稅結果，導致其生存所必要的需要，必須透過請求國家給付始能獲得滿足。反之，倘若——如同現在的住宅市場——對於生存所必要的支出有重大的價格差異存在時，則統一的平均價格把握不同的需要群體並不切實際。在此種特殊情形，立法者不妨在衡量基礎扣除額時，於其同時提供適當的社會給付例如住宅補助金，以補充的填補個別情形的需要的情形下，取向於一個較低的價格。除此之外，從憲法來看，似不排除稅捐立法者——如同營業的費用支出——個別的或與群體有關的把握需要。

(c) 國家的特別的財政需要以及預算調整的急迫性，可能促使立法者審查在整體法秩序下的向來的

各項需要構成要件，然而並不適當對於違憲的課稅加以正當化（參見聯邦憲法法院裁判集第八十二冊，第六十頁，第八十九頁 || EuGRZ 1990, 218, 226）。正如同在成長中的國家財政需要，以及相應提高的稅捐負擔，立法者應擔保公正的分配負擔。立法者也可以透過減少或取消憲法上所不要求的稅捐減免或優惠的方式，相當程度的達成上述目的。

II、

本件提出審查的基礎扣除額以及一般的稅率扣除額的規定，並未滿足憲法上的要求：不得以所得稅侵害確保生存的費用支出。

1. 就一九七八年度到一九八〇年度，所得稅立法者透過基礎扣除額及一般的稅率扣除額（所得稅法第三十二條第八項）減輕所得的稅捐負擔。此項扣除額，經由一九七七年十一月四日減輕稅負及獎勵投資法律（聯邦法律公報第一一部分第一九六五頁）根據調解委員會的建議，取代提高基礎扣除額，而作為補充的一般的減輕稅負手段以達成嗣後納入稅率改革的目標，而被導入（參見 BTDrucks. 8/900, 905, 974, 992, 1029, 1067）。

2. 最低限度生存可以——即使只是近似的——按照社會救助給付的標準加以決定。明斯特財務法院以及聯邦政府於此範圍內已經提出詳細的計算，然而其計算並未考慮營利活動者的進一步需要。其對於個別的爭訟年度，在社會法上所承認的需要，從下述表中所記載即可明瞭：

類別	1	2		3		4		5	6
年度	每年單 年通 的 平均	住宅 的 費用 支出	聯邦 政府	聯邦 政府	聯邦 政府	聯邦 政府	聯邦 政府	合計 1 到 4 的	除 稅 捐 (稅 基) 稅 除
1978	3,480	1,328	2,340	78	588	609	522	1) 5,495 2) 6,930	3,810
1979	3,564	1,456	2,412	120	603	623	534	1) 5,763 2) 7,113	4,200
1980	3,708	1,573	2,532	134	633	648	556	1) 6,063 2) 7,429	4,200
1981	3,936	1,666	2,640	167	660	688	590	1) 6,457 2) 7,926	4,212
1982	4,056	1,789	2,772	158	693	709	608	1) 6,712 2) 8,129	4,212
1983	4,140	1,949	2,928	182	732	724	621	1) 6,995 2) 8,421	4,212
1984	4,272	2,092	3,036	190	759	747	640	1) 7,301 2) 8,707	4,212
1986	4,272	5)2,244	3,348	5)231	837	5)827	945	1) 8,030 2) 9,859	4,536
1988	4,272	5)2,436	3,516	5)177	879	5)865	988	1) 8,422 2) 10,327	4,752
1991	4,272	5)3,801	3,948	5)180	987	5)982	1,135	1) 9,839 2) 11,686	5,616
1992	4,272	5)3,157	4,153	183	1,038	1,052	1,203	1) 10,405 2) 12,407	5,616

註明
法新
院特
財

聯邦
政府

- (1)：明斯特財務法院。
- (2)：聯邦政府。
- (3)：兩個人的家庭生計所求得金額的50%。
- (4)：單身的家庭生計的平均租金。
- (5)：根據明斯特財務法院的計算方法所估計，來源：1991年統計年鑑，表21.1。
- (6)：1990年價格加上4%，有關係所得的年金及社會救助受領人之兩人家庭生計的住宅租金之價格索引，來源：聯邦統計局編，1992年經濟與統計，表格部分，第437頁。
- (7)：1990年價格加上4.8%，有關係所得的年金及社會救助受領人之兩人家庭生計的能源價格索引，來源：聯邦統計局編，1992年經濟與統計，表格部分，第437頁。
- (8)：包括新的聯邦各邦，來源：1992年德國公共及私人的照顧保護團體的通訊：第245頁。
- (9)：1991年價格加上5.2%，有關住宅租金的價格索引，參見上述6）。
- (10)：1991年價格加上1.6%，有關能源的價格索引，參見上述7）。

上述數據係依據謹慎的估計住宅需要、暖氣設備費用及對於生活費的一次性給付為基礎。

倘若對於營利活動者的進一步需要，被納入社會救助法上的最低限度需要的計算之中，而且對應於最低的、以其他方式估計的金額（就此參見Knopp/Fichtner著，聯邦社會救助法，第六版，一九八八年第二十三章邊碼第十七到第二十段；Schellhorn/Jirasek/Seipp合著，聯邦社會救助法註解書，第十二

版，一九八五年第二十三章邊碼第二十一段），按各個通常金額的百分之二十五估計，則產生下需要估計數額：

1	年	度	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1986	1988	1991	1992
2	不幸遇害利活動者的遺孀需平均的社會救助給付(上述兩類的平均額)		155,495	5,763	6,053	6,457	6,712	6,995	7,301	8,030	8,422	9,839	10,405
3	福利活動者的進一步補救金額(通常金額的22%)		870	891	927	984	1,014	1,035	1,068	1,167	1,235	1,419	1,503
4	平均的社會救助需要(2及3的合計)		156,365	6,654	6,980	7,441	7,726	8,030	8,369	9,212	9,658	11,258	11,908
			237,800	8,004	8,356	8,810	9,143	9,456	9,775	11,040	11,563	13,105	13,910
5	基礎扣除額(包括稅務扣除額)		3,810	4,200	4,200	4,212	4,212	4,212	4,212	4,536	4,752	5,616	5,615

(1)：明斯特財務法院。

(2)：聯邦政府。

上述對照表指出：其平均的社會救助需要，均明顯的超過基礎扣除額。就一九九二年度，各依其計算方法，分別產生有關單身的平均的社會救助需要金額，從大約一萬二千馬克到大約一萬四千馬克。

3. 基礎扣除額的不足部分，並無法以下述方式加以平衡：亦即所得稅法以其他構成要件，為滿足特別的需要的特別支出或公共給付，以減輕所得稅負擔。

立法者對於免稅的給付或免稅所得部分，只有在其構成要件係把握確保生存的支出以及其減免負擔係普遍性的給予的情形，始得算入一般性的對於每位稅捐義務人的最低限度生存的類型化的免稅範圍。憲法上要求為滿足確保生存的支出所必要的所得部分免於課稅，尤其並未因下述情形而被滿足：亦即某些個別群體的稅捐義務人，就特別的收入或所得構成要件被減輕負擔，此種減輕負擔並非普遍性的，而是在特別的前提要件下才可達成。

依據上述標準，根據聯邦教育促進法所為給付以及其他給付，而其目前依所得稅法第三條到第三條之二在全部的範圍內免稅，並不許算入最低限度生存需要免稅的範圍，蓋上開給付係為滿足特殊的需要而設或僅是個別的群體的稅捐義務人獲得減輕稅負而已。依據其目的設定，所得稅法第三條到第三條之二的免稅構成要件所涉及的給付，並非為滿足稅捐義務人的維持生存所必要的需要，而是為滿足其他的構成要件前提。依現行法規規定，住宅補助金固然亦用於滿足一般的生存必要的需要，然而其僅滿足一部分的住宅需要的費用支出，而且由於其從屬於特別的所得暨房租界限，故並非給予全體的稅捐義務人享受。因此，住宅補助金的免稅，並未滿足對於生存必要的需要所為「一般性」的稅捐上減免的要求。

又其他聯邦政府認為可算入的稅捐上減免——農林業所得扣除額、勞工概算扣除額、儲蓄扣除額、老年人所得的減免——僅是對於特定群體稅捐義務人優惠，並用以達成其他與滿足生存所必要需要並無

關聯的目的。又此類減免稅負並未滿足對於任何典型的最低限度生存的人民，普遍的（一般性的）給予稅捐上免除的要求。

因此，基礎扣除額以及一般的稅率扣除額的規定，並不符合最低限度生存需要免除所得稅的憲法上要求。其規定乃屬違憲。

本件進行審查的基礎扣除額以及一般的稅率扣除額規定的違憲性，除所得稅法第三十二條第八項規定，適用於一九七八年到一九八〇年課稅年度的內容（一般的稅率扣除額）外，尚包括同法第三十二條之一第一項第二句適用於各該年度的內容。當時規定的基礎扣除額，乃是以適用累進稅率，其累進過程是連貫的對於一切所得均有效力的扣除額為前提，因此，基礎扣除額與稅率相互為條件。倘若違憲性僅對於下列所得稅納稅義務人具有法律效果，亦即該納稅義務人於履行稅捐債務之後，已未能保留滿足其最低限度生存的所得時，則法律將不完備，並將導致並非平等的負擔上漲，而是違反平等的累進差距，於此範圍內，當非立法者所意欲。因此，基礎扣除額的不充分，使所得稅法第三十二條之一第一項第二句規定因其整體效力而整體違憲。

4. 聯邦憲法法院法對於違憲的法律效果，並非毫無例外的規定其規範無效，而亦容許單純的宣告違憲（同法第三十一條第二項，第七十九條第一項）。此種情形，在無效宣告將導致合憲的秩序比違憲的規範更受妨礙時，則更被要求（參見聯邦憲法法院裁判集第三十三冊，第三〇三頁，第三〇五頁，第三四七頁以下）。又在立法者擁有數種排除違憲狀態可能性時，也被提示作成單純的不符合憲法的宣告（

參見聯邦憲法法院裁判集第二十八冊，第二二七頁，第二四二頁以下；第六十一冊，第四十三頁，第六十八頁—EuGRZ 1982, 559（判例報導第30號），第六十一冊，第三一九頁，第三五六頁—EuGRZ 1982, 458, 463；第七十三冊，第四十頁，第一〇二頁以下—EuGRZ 1986, 393, 409；第七十八冊，第三五〇頁，第三六三頁—EuGRZ 1988, 562, 566；第八十二冊，第六十頁，第九十七頁—EuGRZ 1990, 218, 229）。

一個無效宣告將導致在制定新的規範之前，根本無法課稅。再者，立法者也擁有數種排除違憲的可能性。立法者將必須決定應如何估計稅捐上最低限度生存需要金額有多少。於此，立法者可能——在憲法的界限範圍內——除了稅捐及財政政策的衡量之外，也必須考慮社會的及家庭政策的要求；再者，立法者可能安排累進稅率方式為：充分的基礎扣除額的減輕稅負效果，逐步反映在較高所得提高累進的稅負上。

5. (1)倘若規範被宣告與基本法不相符合時，則原則上即具有下述效果：該規範在本文所及的範圍內，法院及行政機關不得再加以適用（聯邦憲法法院裁判集第七十三冊，第四十頁，第一〇二頁—EuGRZ 1986, 393, 409）。本件聲請法院必須進一步再停止其訴訟程序，直到立法者制定符合憲法的規定取代違憲的規範為止（參見聯邦憲法法院裁判集第二十八冊，第三二四頁，第三六二頁以下）。立法者所負擔重建合憲的法律狀態的義務，原則上包括全部被宣告違憲所涉及的期間以及至少把握所有根據違憲規範所作成尚未確定的裁判。

(2) 所得稅法第三十二條之一第一項第二句的違憲性，依上述原則，原將導致下述效果：對於本件聲請案所涉及的期間所作成尚可爭執的課稅處分，應予廢棄。然而鑑於稅法與預算法的特殊性以及案件的特質，此種結論並未被提出。

① 從可靠的財政及預算計畫的觀點以及相應的財政及預算經濟的觀點，阻止新規範的溯及生效（參見聯邦憲法法院裁判集第七十二冊，第三三〇頁，第四二二頁）。所得稅作為現在的所得於一定期間的反覆負擔，係為支應每年預算年度的國家財政需要。如同所得稅係對於稅捐義務人各個年度所得加以課徵（所得稅法第二條第七項），所得稅的收入也構成各個年度的公共預算。如果現在對於數個年度大量稅務案件加以翻案並且一部分溯及處理時，則早先預算年度的預算總額並不能溯及生效的重新衡量，而只能以現在國家預算的負擔，對於當時的稅捐債務人以將來的稅款繳納者減輕負擔。有關收支的年度平衡的預算法上原則，或許將因不尋常金額的退稅請求權，而構成現在預算負擔而成為問題。國家的財政計劃或許將受到傷害；再者，除非稅捐暫時大幅調高，否則國家的財政行為能力將受到威脅。

因此，預算款項的溯及生效重分配將不符合期間性預算計畫以及預算同意的需要（基本法第一一〇條第二項，參照聯邦憲法法院裁判集第八十一冊第三六三頁，第三八五頁），也不符合所得稅法透過分享稅捐義務人的現在所得以滿足公共預算的當前需要的任務。故對於稅捐上最低限度生存需要所為違憲的衡量，依據憲法並不必溯及生效的加以排除。只要立法者於將來作成新的規範，並以之為其財政計畫的基礎時，即為已足。

②又溯及生效的修正，也不是給予稅捐義務人生存所必要之所得的基礎扣除額的目的所要求。最低限度生存需要的免稅，以滿足現在的需要為目的；因此，稅捐上的減免如果不是在時間上緊接著各個需要而被給與時，即無法達成其目的。倘若扣除額金額過低時，固然此種重大的違憲產生下述結果：低所得的稅捐義務人，被課予侵害最低限度生存的稅捐負擔時，則如其不想低於最低限度生存，則另一方面必須滿足確保其生存的費用支出。但在緊急狀態，稅捐義務人應可請求社會救助。在立法者僅對於將來規定最低限度生存的適當的稅捐減免負擔的情形，鑑於上述重大的公共利益，上述情況應可忍受；當然此種規定對於當前的需要必須持續的加以調整。

③倘若立法者不顧上述情況，仍然決定制定——即使在一定界限範圍內——溯及生效的新規定時，則就法律形式上已經終結的以及尚繫屬中的程序加以區別，對於一般的每個所得稅事件的基礎的各項構成要件以及基礎扣除額的構成要件而言，勢將難以符合事理要求。其個別的稅捐事件是否已經終局的加以裁判，多數並非繫於稅捐義務人的權利救濟，而是繫於行政機關的行為。此尤其適用於在稅捐經保留事後審查加以核定或——如同現在很多憲法上有爭議的案件——根據有組織的大量異議所促成的聯邦財政部長的行政指示，所暫時作成課稅處分的情形。

④縱然到目前為止對於免稅的最低限度生存所為不符合憲法的衡量，僅須向將來修正，但並不因此喪失本件聲請案的裁判重要性或可能發生的憲法訴訟的權利保護必要。新的規定是否將有利於本件訴訟程序的原告或可能發生的憲法訴訟人，乃應由立法者決定之事。

D、

在制定新的規定之前，被宣告違憲的規範仍可繼續適用。然而立法者有義務從課稅年度一九九六年起，以合憲的規定取代違憲的規定。此一期間應儘可能為所得課稅之目的，對於減低收益或自收益中全部或部分加以扣除的各個構成要件，為維持最低限度生存，就全部收益完全加以考慮以及公平負擔的目標，進行審查。同時，立法者在中期財政計畫的範圍內，對於所要求新的規定所發生的預算經濟上作用，可以加以考慮。

其就2.的進一步指示，乃是根據下述的衡量：就其所把握的稅捐義務人，必須立即且在所要求的範圍內，個別的或一般的減輕其負擔。（本文譯自EuGRZ 1993, S.20~28）。