

稅法的融合理論

陳 清 秀*

- 壹、概 說
- 貳、稅法與事物之本質之融合
- 參、稅法與法理念之融合
- 肆、稅法與憲法之融合
- 伍、稅法與其他法律之融合
- 陸、稅法與倫理道德之融合
- 柒、稅法與國際法之融合
- 捌、結 語

壹、概 說

稅法學把握課稅的法律秩序，其探討國家與人民間課稅法律關係，並期能公平分配稅捐負擔。因此稅法學為能履行其對於國家、社會及人民之責任，必然導出「稅捐正義學」。「一個正義的符合法律社會一般可以接受的法律體系，必須植根於符合事理的（事物本質的道理的）價值判斷的基礎，此一價值判斷一方面是由法社會的法律倫理的共識所產生，另一方面也符合規律標的（規範領域）的事物本質（事物邏輯）構造，而具有事物本質的合理性。」¹⁾ 本文嘗試從稅法與其他相關領域之關係，尋求統一和諧的融合原則，因此從法理學或法律哲學角度，針對此問題進行分析探討。

* 東吳大學法律學系教授

1) Tiple/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 3 Rz. 10. 古人說：君子「仰不愧於天，俯不作於地」，應可適當闡明「稅法」存在於天地之間，如能「上應天理，下接地氣」，行「居仁由義」之道，即可成就「正義之法」。

貳、稅法與事物之本質的融合

一、概 說

理想的租稅法規應該能夠「通情達理」。法律規律人類社會生活事實，要能使規範合理，必須符合「事理」，亦即符合「事物的道理」（達理），亦可謂應符合事件之本質。而要能符合事物的道理，則必須考量規範對象之「事物領域的結構」（事物的特質或事物的特殊結構），猶如莊子「庖丁解牛」故事，其使用牛刀解牛，必須符合牛隻動物之構造，順應其動物之自然本質或特殊構造，才能事半功倍。亦即只有當法規範之規律本身，適合其規律對象之事物結構，亦即符合「事物的法則性」（事物之道理），才能被稱為「適當的規律」²⁾。

法律制度應符合事物本質的自然法則或自然規律，古代老子道德經：「人法地，地法天，天法道，道法自然。」即提出人類應順應自然法則的觀點。而黃帝四經經法篇亦謂：「物各合於道者，謂之理。理之所在，謂之順。物有不合於道者，謂之失理。失理之所在，謂之逆。逆順各自命也，則存亡興壞可知也。」³⁾。「故執道者之觀於天下也，見正道循理，能與曲直，能與終始。故能循名究理。」（掌握道的聖人在觀照天下時，要體察天道遵循事理，這樣就能正定事物之是非善惡，把握事物始末之理）⁴⁾。

上述道家思想，可以歸納出古代國家治理哲學，強調應當符合自然法則與事物之道理，強調自然法思想觀念，運用於稅法上，有關租稅法規的建制與解釋適用，應順應事物本質的合理性與自然法則，才能建構良法善治。

有關事物之本質，在此所謂「事物」（Sache），是指法律上規律的一切可能的標的，亦即被納入法律規範的一切客體標的。一切法律上規範對象素材的任何存在標的（jede Seinsgegebenheit），均屬於此處所稱「事物」的範圍⁵⁾。

2) Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010年初版八刷，頁237以下。

3) 陳鼓應註譯，黃帝四經今註今譯，2004年，頁185。

4) 陳鼓應，前揭書，頁245。

5) Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1977, S. 373f.

事物之本質，其中所謂「本質」，應從精神上把握其事物之內在。亦即可以理解為構成其事物標的之本性（Wesen）以及其重要意義內涵（Sinngelt）之特定基礎。事物的本質是指實存事物標的之「內在的本性及意義」（innewohnende Wesenhafte und Sinnhafte）⁶⁾。

稅法應與事物之本質相融合，例如在所得稅法上收益認列基準，應參酌交易習慣以及契約種類之特殊性，保留適度彈性認定空間。有關所得歸屬年度之權責發生制之適用，雖然採取權利確定主義（權責發生制），以交貨年度或勞務提供完畢年度，作為所得歸屬年度，但仍應容許例外類型（分期付款買賣、長年工程等特殊交易類型）。亦即應從其交易活動之反覆的繼續的性質來觀察，只要適合於其經濟上的實際狀況，應朝向儘可能尊重商業會計之記帳習慣方向考量，依其業務種類態樣、包括商品或產品的種類、銷售方式、銷售條件等，合理的加以判斷，保留某種彈性認定之基準⁷⁾。

又如變動所得以及退休金所得，考量其事物本質的特殊性，前者具有長年累積所得性質，後者具有長年累積所得以及滿足老年生活需要之特殊性，其課稅方式與一般所得之課稅不同。

在稽徵程序的規範上，也應注意與事物本質相符合。例如在死亡宣告所發生之遺產稅申報期間之計算，考量死亡宣告之事件本質，「失蹤人受死亡之宣告，係以判決內所確定死亡之時，推定其為死亡，其時間必在法院判決宣示之前。在判決宣示前，失蹤人之財產是否為遺產猶未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使。」故遺產及贈與稅法施行細則第 21 條規定：「本法第二十三條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算」，以便徵納雙方遵循，符合立法之目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質（Natur der Sache，Nature of things）（釋字第 330 號解釋理由書）。

6) Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1977, S. 374.

7) 陳清秀，稅法各論（上），2016 年，第 2 版，頁 238。

二、事物之本質對於租稅立法的作用

(一) 積極的指導功能

事物之本質在租稅立法過程中，引導立法者的立法方向，亦即提供立法者立法上的「指導思想」⁸⁾。立法者在立法時應遵循法的指導理念，而法的指導理念即包含事物之本質的素材內容，因此，立法者在立法時，即必須將事物之本質納入考慮，以制定出符合事理的法規範。在此事物之本質發揮「積極的決定」立法方向之功能。

(二) 消極的排除（限制）功能

固然從事物之本質，未必即能推導出唯一正當的特定法規範（應有的法規內容），而仍保留立法者立法裁量之形成空間，但對於若干違背事理的、對於事物本身不適當的可能性，加以排除⁹⁾。

事物之本質的探討，或許還不是「建立法的淵源」(Rechtsbegründungsquelle)（法源特徵），但可以發揮「認識法的淵源」(Rechtserkenntnisquelle) 的功能，提供立法者在立法形成過程中適合發揮作用的相關規律因素及形成因素，但不排除在立法過程中或多或少仍可開放考慮其他因素¹⁰⁾。

三、事物之本質與稅法規範之解釋適用

事物之本質的意義，可以作為法律解釋之手段，以及作為填補法律漏洞之法律漏洞補充的手段¹¹⁾。在法律的解釋適用上，扮演重要角色：

8) 此為 Radbruch 的見解。引自 Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1977, S. 380.

9) Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010年，初版八刷，頁325。

10) Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1977, S. 381.

11) Heinrich Henkel, Einführung in die Rechtsphilosophie, 1977, S. 379.

（一）事物之本質可以作為客觀目的解釋基準

人們要求租稅法律的規定應「合乎事理」。在稅法的解釋，採取符合事件本質之要求的解釋，即屬於客觀目的解釋。至於何種法律解釋「合乎事理」的問題，惟有考量所擬解釋的法規範所規律的事物的性質以及其特殊的構造，才能加以解答。

（二）事物之本質可以填補稅法的法律漏洞

民法第 1 條規定：「民事，法律所未規定者，依習慣；無習慣者，依法理。」在此所謂之法理，即是事物之道理，亦即德國法上所謂「事物之本質」。因此在法律未規定之事項，亦無習慣的情形，由於法官不得以欠缺法律依據為由拒絕裁判，因此即必須依據「法理」裁判¹²⁾。可見法理或事物之本質，可作為自然法，補充成文法之不足。

依據事物之本質，也可以作為判斷兩種案件類型是否具有差異，而應差別處理之依據。例如在法律文義所涵蓋之案型，有時衡諸該規定之立法意旨，顯然過廣，以致將不同之案型，同置於一個法律規定下，造成對「不同之案型，為相同之處理」的情形，為消除該缺失，以貫徹系爭規定之立法意旨，顯有對原為其文義所涵蓋之案型，予以類型化，然後將與該立法意旨不符的部分，排除於其適用範圍之外，以符「不同之案型，應為不同之處理」的平等要求。在此涉及「目的性的限縮」的法律漏洞補充¹³⁾。

參、稅法與法理念之融合

一、法之理念

德國法律哲學家賴德布魯赫認為法的價值理念有三：一為正義，二為合目的

12) 末川博，法學入門，2014 年，第 6 版補訂版，頁 70 以下。

13) 黃茂榮，法學方法與現代民法，2011 年，增訂 6 版，頁 605。

性，三為法安定性¹⁴⁾。

1. 正義：法經常包括正義，正義經常是指公平¹⁵⁾，亦即相同事物相同處理，不同事物應為相異之處理。至於何者相同，何者不同，屬於內容之問題，
2. 合目的性：全部法律雖然都是為達成一定目的而制定，但這是法的內容、也是價值觀與倫理問題。
3. 法的安定性：法安定性屬於法的本質要素之一，此屬於法的實定性問題，由於法的內容及其正當性，乃是相對的價值問題，在客觀上無法解決，而僅能依據立法者意思決定之。由此產生法的安定性。

二、稅法的價值理念

如參考上述法的價值理念，適用於租稅法上，則可以量能課稅原則、稅捐稽徵經濟原則（實用性原則）以及租稅法律主義作為稅法上的主要價值理念。然而其仍有明顯不足之處，學者有主張應將「人本主義」作為稅法的核心價值，認為人是一切事物及社會的核心，人是目的，不是手段，故應尊重個人的人性尊嚴與人格發展，協調好各種矛盾衝突，以保障納稅人之自由自主權利¹⁶⁾。此一觀點相當值得參考。

如果將稅法的價值理念，進一步具體化，本文認為應可包括仁愛課稅原則、量能課稅原則、稅捐稽徵經濟原則以及租稅法律主義四種。

14) 田中耕太郎譯，ラートブルフ著作集，第1卷，法哲學，2005年17刷，頁207以下；ホセ. ヨンパルト，法哲學案內，2001年4刷，成文堂，頁133。

15) 孟子集注離婁章上曰：「仁，人之安宅也；義，人之正路也。曠安宅而弗居，舍正路而不由，哀哉！」認為「義者，宜也，乃天理之當行，無人欲之邪曲，故曰正路。」因此，正義應可理解為天理之當行，正道正路之意。引自諸子百家中國哲學書電子化計劃，孟子集注，離婁章上，<http://ctext.org/si-shu-zhang-ju-ji-zhu/gong-sun-chou-zhang-ju-shang/zh>。

16) 張怡等著，人本稅法研究，2016年，第1版，頁30以下。

（一） 仁愛課稅原則

仁愛課稅原則，是本於人本主義精神，以愛心課稅為出發點，亦即將西方「功利主義」的哲學思想導入稅法中，亦可謂是易經坤卦中所謂：「君子以厚德載物。」或是宗教上「慈悲」「博愛」思想的課稅原則，一方面追求課稅目的在於滿足公共任務財政需要，以為全體國民謀福利，以最大可能性的讓全體國民均衡的獲得最大利益；同時讓有經濟上給付能力的納稅人也可以發揮仁愛精神，與全民分享其經濟成果，公平合理納稅，參與國家社會公益，實現其社會道德責任；並應盡可能不要讓特定納稅人遭受顯失公平的嚴苛稅負的痛苦。以追求稅法的「倫理善」的精神。

仁愛課稅原則追求稅法制度設計以及其解釋適用及執行，均能與其他法領域友善的融合，也與事物之本質友善融合，與社會的倫理道德融合，與法之基本價值理念融合，讓稅法達到「真」、「善」、「美」的境界，達到「天地人」三合一的內聖外王的聖賢治理目標。

（二） 量能課稅原則

量能課稅原則表示課稅負擔應當把握納稅人之經濟上負擔能力，如果無負擔能力，即不應課稅。量能課稅原則表現在所得、財產及消費之課稅上。在所得課稅，應把握其客觀的淨額所得以及主觀的支付能力。客觀淨額所得原則，要求收入減除相關成本費用及損失後之餘額，作為其所得額。而客觀淨額所得再扣除納稅義務人個人及家庭之主觀基本生活費後，以其可支配淨額所得，作為課稅所得。如果單純以毛收入作為課稅所得計算基礎，即牴觸客觀淨額所得原則。

而在財產課稅，應把握其應有的財產收益。如果客觀上已經喪失收益能力，則應在「財產估價」時納入考量，或者在「稅捐減免」上加以斟酌。以符合量能課稅原則，落實財產權之保障。

在消費課稅，如果採取加值型營業稅（大陸稱為增值稅），制度設計上轉嫁給消費者負擔，基於稽徵經濟效率考量，而以出賣人（營業人）作為納稅義務人時，則營業人在其經濟活動範圍內所負擔之營業稅，應當經由進項稅額之扣抵

權利而完全排除稅負，而不問其法律形式為何¹⁷⁾。

(三) 稅捐稽徵經濟原則

租稅制度，不僅應符合量能課稅之公平及中立性之要求，同時也應符合實用性原則（das Praktikabilitätsprinzip）（亦即稅捐稽徵經濟原則），亦即應符合效率（efficiency）與簡易性（simplicity）之要求。其中效率的要求，是稅法規定應避免干預人民的經濟活動行為，並符合成本效益之要求，盡量減少徵納雙方之納稅及行政管理成本費用。而簡易性原則，要求租稅制度應具體明確，具有可實施性，並盡量簡化，避免稅制過於複雜，而產生管理上困擾，妨礙其有效性，造成相當高的管理成本¹⁸⁾。公平與效率如能二者兼顧，自較為理想。倘若無法兼顧，原則上應當公平優先，僅於例外情形，效率得為優先¹⁹⁾。

透過此種實用性原則，避免稅法的過於複雜化或實際上無法執行的困擾，並對於大量案件的課稅加以簡化並減輕稽徵負擔。此種實用性原則也間接的實現課稅平等原則，因為法律如果不切實際，或者根本實際上無法實行時，則無法公平的加以適用²⁰⁾。又一個在實務上毫無實施可能性的法律，並不適合於達成其法律目的，在法律適用與執行層面上並無可行性的法律，至少亦會損害其法律目的²¹⁾。

(四) 租稅法律主義：法安定性

稅法乃是侵害人民權利的法律，基於主權在民的民主國家原則以及法律秩序安定性與可預測性之考量，有關稅捐的核課與徵收，均必須有法律的根據。亦

17) Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Rn. 31 f. 另參見黃源浩，「歐洲增值稅之形成及發展：以歐洲法院裁判為中心」，月旦法學雜誌，第 118 期，2005 年 3 月，頁 90-106。

18) 陳薇芸，社會福利與所得稅法，2009 年，初版，頁 109 以下。

19) 金子宏，租稅法，2016 年，第 21 版，頁 85。

20) Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 3 Rz. 145ff.

21) Arndt, Praktikabilität und Effizienz, 1983, S. 14 f.

即國家非根據法律不得核課徵收稅捐，亦不得要求國民繳納稅捐，而且僅於具體的經濟生活事件及行為，可以被涵攝於法律的抽象構成要件前提之下時，國家的稅捐債權始可成立。此項原則，即稱為稅捐法定主義或租稅法律主義。台灣憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，即明文揭示稅捐法定主義之意旨。

稅捐法定主義的內容，「係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號解釋參照）」（釋字第六二二號解釋，同說，釋字第六二〇號、第六二五號及第六七四號解釋）。

租稅法律主義之具體內容，概可分為「課稅要件法定主義」，「課稅要件明確性原則」，「程序法的合法性原則」三部分，至於創設或加重稅負的法律漏洞補充之禁止以及法律不溯既往原則等，則可認為係稅捐法定主義之作用。

肆、稅法與憲法之融合：稅法是憲法的具體化

稅法乃是課徵人民納稅義務負擔之法律，涉及人民財產權之侵害以及公平課稅問題等，其與憲法關係密切，稅法可謂憲法之具體化之法律，稅法尤其應注意與憲法之融合。

當代法律哲學理論中之評價法學理論，運用在稅法上，乃是從憲法的價值取向，進行稅法的研究。其結果可以實現滿足實質的法治國家（materielle Rechtsstaat）之要求。因為實質的法治國家，不僅消極的維護社會秩序，排除不法侵害，更積極的要求其法律的內容必須合理，具有社會的正當性，以保障人權，伸張社會正義。並採用違憲審查制度，對於內容不當的法律，應參照憲法

加以排除²²⁾。

「從利益衝突觀察並檢討法律及其執行，固然可以使其適用，貼近於人民生活上的需要。這是利益法學的貢獻。然其有時難免見樹不見林，迷失於一時難以透視之利益糾葛中。因此需要一定之法律價值來引導，以防止其迷茫。此即價值法學的主張。」²³⁾

一、稅捐平等原則

(一) 立法上之平等

憲法第七條規定平等原則，要求相同的事物應為相同處理，不同事物應為不同處理。在稅法上，稅捐平等原則有「水平的平等」與「垂直的平等」二者。水平的平等 (Horizontal Equity) 要求「相同地位的人應被相同對待」，相同的經濟上給付能力者，應負擔相同的稅捐負擔。垂直的平等 (Vertical Equity) 要求不同的支付能力者，則負擔不同的稅負，亦即富有的人應多負擔稅款，貧窮的人則少負擔稅款，而按照比例的平等負擔稅捐，換言之，應按照國民彼此間不同的給付能力為相異之稅捐，即所謂「量能課稅」原則。例如土地增值稅的徵收，旨在使土地自然漲價之利益歸公，因此，該項稅款，應向獲得土地自然漲價的利益的人徵收，才合乎稅捐公平的原則 (釋字第 180 號解釋)。

稅捐的平等也可以理解為「恣意的禁止」，亦即「保障人民在法律上地位之實質平等，要求本質上相同之事物應為相同之處理，不得恣意為無正當理由之差別待遇。」(釋字第 696 號解釋理由書)。如果法律上的差別待遇，並無法找到一個合乎理性的、從事物的本質所導出的理由或其他明白的理由時，則該規定即應認為是恣意的。在決定兩個事實關係是否相同或不同時，即應取向於稅法的體系及其體系上合乎事理的原則，例如量能課稅原則及其下位的各項原則，如市場交易所得原則，淨所得原則等。至於獲得財政收入，則非稅法上合乎事理的原則，此種獲得財政收入的目的，應經由公平的稅捐加以達成，因此，為

22) 蘆部信喜／高橋和之，憲法，2007年，第4版，頁14。

23) 黃茂榮大法官在釋字第 688 號解釋之協同意見書。

獲得財政收入並不能正當化不平等的稅捐侵害。

（二）執行上之平等

稅捐的平等要求稅捐的一般性與普遍性，對於凡是滿足稅捐要件事實的人，均應強制的加以稅捐，以維持負擔的公平。亦即課稅規定原則上屬於強行規定，不得違反，而要求稅法規定應當一體適用（所謂適用要求）。然而稅務案件屬於大量反覆案件，稽徵機關以有限的人力物力處理，不可能鉅細靡遺的調查課稅。因此應當整體性的公平執法，適用所謂「法律適用之公平原則」。從而在選案查核過程中，應注意執法之公平性。例如針對重大異常案件，普遍性的進行調查，而不宜僅針對某一個檢舉案件查核，以免公權力淪為少數人挾怨報復之工具。

又在具體執行稅法規定上，基於公平負擔的觀點，也有必要禁止稅捐規避行為，防止特定人不當的減免稅捐負擔。在稅法上即有所謂「實質課稅原則」以及租稅規避行為之防杜規定（稅捐稽徵法第 12 條之 1），即本此意旨。

（三）稅捐中立性原則

稅捐的負擔原則上應保持「競爭中立性」（Wettbewerbsneutralität）的原則，亦即不應變更營業的公平競爭關係。如果對於競爭同業課以不公平的稅負，而違背平等原則時，則亦違反競爭的中立性。競爭中立性的侵害，如果具有合乎事理的理由時，一般認為乃屬法之所許。稅捐中立性原則也要求對於稅捐之課徵，不應影響私經濟部門（消費者及生產者）從事經濟活動之經營決策，避免影響私經濟部門的資源配置。包括企業組織形式、銷售流程長短等。

稅捐中立性原則要求稅法應當實現納稅人決定之中立性，並不應扭曲不同的法律形式之選擇。亦即要求「法律形式之中立性」（Rechtsformneutralität），以落實按照經濟上負擔能力之公平課稅。

二、社會國家原則

憲法第 142 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。」此項民生主義所追求的目標，實即為社會國家原則（Sozialstaatsprinzip）的精神²⁴。

社會國家原則要求保障稅捐義務人及其家庭最低限度的生存所需所得不課稅原則。亦即在社會救助額度範圍內，維持基本生存權（維持文化的、健康的最低限度的生活）的所得（乃至包括財產）應免於課稅²⁵。

在稅法上對於經濟上弱勢之國民，考量其經濟上負擔能力較低，而本於量能課稅原則，得在財政目的規範，給予減免租稅，以維持社會的衡平²⁶。

為調整社會財富之社會目的，可能在收入面，或者在支出面加以規定。社會國家原則也可以正當化在稅法上有關「財富重分配」之社會目的規範規定。例如所得稅及財產稅採取「累進稅率」的課稅，以達成「財富重分配」的效果，有助於實現調整社會不平等的目標²⁷。因此，累進稅率可說是從社會國家原則所導出，而非量能稅捐原則。因為量能稅捐原則只要求經濟上的給付能力較強的人應按照比例，比給付能力較弱的人多支付稅款（採取比例稅率），而並不要求以累進的方式多支付稅款。而社會國家原則則是認為原先的所得分配並不正當，為重建正義，有必要進行財富重分配。透過累進稅捐與財產的稅捐，重分配財富，以矯正原先的福利分配並改善窮人的起步機會²⁸。

廣義的社會國家原則²⁹也可以正當化稅法上特別的減免負擔以及特別的負擔，亦即基於社會、經濟、文化、國民健康政策等財政目的以外之政策理由，對於社會所期望的行為給與稅捐的減免，而對於社會所不期望的行為則課以附

24) Jarass/Pieroth, Grundgesetz, Kommentar, 1989, Art. 20. Rn. 74 ff.; BVerfGE 100, 271, 284.

25) 黃茂榮，稅法總論，第1冊，2012年，第3版，頁145以下。

26) Tiple/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 3 Tz. 211.

27) 法治斌／董保城，憲法新論，2014年，第6版，頁83。

28) Tiple/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 3 Tz. 212. 在此所謂累進稅率，在所得稅，是指所得稅的稅率（或所得的稅捐負擔的比率）隨著所得的增加而提高而言。

29) 詳見陳清秀，社會國家原則在稅法上之運用（上）、（下），台灣法學雜誌，第164期，2010年11月15日，頁24至39；第165期，2010年12月1日，頁43至50。

加的負擔，給與不利益。例如對於有妨害國民的健康的菸酒的消費，課以重稅，以寓禁於徵，即屬之。

三、法治國家原則

稅法的法律秩序也應受法治國家原則的支配³⁰⁾，法治國家原則包括依法課稅原則（法律優越與法律保留）、法的安定性、比例原則以及法院權利的保護等。

實質的法治國要求整體的租稅負擔應當公平的分配與各個個別的納稅義務人。至於租稅負擔公平分配之問題，應先探討各項稅目的正當性（合法性）問題³¹⁾。亦即稅捐正義作為憲法之基本原則，是稅法的核心價值，納稅義務必須符合正義原則³²⁾。從憲法上觀點觀察，納稅義務之實體的基本價值判斷，應從憲法上基本人權以及憲法上基本原則導出，包括個人的人性尊嚴，生存權，自由平等權，婚姻及家庭之保障，財產權及居住地不可侵犯權³³⁾。

實質的法治國原則要求稅法應符合稅捐正義的要求，稅捐正義依賴國家的「課稅倫理」（Bestuerungsmoral）與納稅人的「稅捐倫理」（Steuermoral）維生³⁴⁾。課稅倫理要求國家或地方自治團體在課稅上符合倫理法則，稅捐倫理要求納稅義務人公平負擔納稅義務³⁵⁾。法治國家必須是正義的國家，有關稅法規定必須以各項公平合理原則為基礎，並加以執行，以保護國民免於不法，並落實稅法規定的內部倫理性，亦即稅法應將整體稅捐負擔，按照公平的標準，分配與國民負擔³⁶⁾。

30) 陳清秀，法治國原則在稅法上之運用（上）（下），植根雜誌，29卷9期／10期，2013年9月／10月。

31) Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 228.

32) 侯作前，稅法主體的權利義務，收於徐夢洲主編，《稅法原理》，第一版，中國人民大學出版社，2008年，頁117。

33) 侯作前，前揭文，頁118。

34) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Tz. 4.

35) Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 236.

36) Tipke, Steuerrechtsordnung 1, 2. Aufl., 2000, S. 239.

四、基本權利之保障

(一) 生存權的保障與稅捐的課徵

國家對於納稅義務人的所得，在為創造國民作為有尊嚴的人所必要的最低前提要件的範圍內，應不予課稅。根據憲法上尊重人性尊嚴以及社會國家原則的要求，國家負有義務對於欠缺資力的國民，透過社會給付確保此項必要的最低生活條件的滿足；另一方面，國家對於國民自己所獲得的所得，在最低生存條件的金額範圍內，也不應加以剝奪。

(二) 財產權的保障與稅捐的課徵

稅法就是為公共利益之目的而「限制」人民的財產權。課稅乃是為公共利益而對於財產權設定限制。原則上，課稅並不是對於特定國民的特別犧牲，因此不須要給予補償。此與國家為公益目的對於特定國民徵收財產（特別犧牲），應給予補償的情形不同。

在稅捐的課徵與財產的持有及利用相連結的情形，例如所得稅法對於所得課稅，係就所有權標的物的「使用」所產生的收益或盈餘課稅，並非就所有權的存在本體課稅（所謂「樹果原則」，所得稅應僅就財產之孳息課稅，不應就產生孳息之財產本體課稅³⁷⁾，因此其課稅乃屬於對於所有權的利用可能性的限制，原則上為所有權使用的社會義務的具體表現，自不違背憲法第 15 條保障財產權的精神。

又如稅捐的課徵，形式上並非與所有權的利用，而是與所有權的存在及其所有權的持有相連結的情形，例如現行房屋稅、地價稅等財產課稅，在通常情形，人民可以從該財產的「收益」中繳納其稅款，因此如果立法者一般性的以此種財產收益為課稅前提時，則此類財產課稅即不違背憲法第 15 條保障所有權本體或存在的擔保³⁸⁾。

37) 王建煊，租稅法，2006 年，第 30 版，頁 74。

38) Papier, in: Maunz/Dürig, GG, 1983, Art. 14 Rn. 156 ff.

故課稅結果仍應保留納稅人適當所得及財產之用益性，在財產及職業領域上可以自由發展，亦即應保障納稅人享有繼續營業生存發展之空間，而不得有絞殺性課稅之情況³⁹⁾。

在判斷稅法規定是否違背憲法第 15 條保障財產權的精神時，並不是以具體個別情形為準，而是以對於一個理性的、從事經濟活動的所有權人（或事業者）而言，現存的稅捐負擔在通常情形下，是否仍然容許在經濟上具有意義的利潤為準。

如從社會國家原則及生存權保障觀點而言，國家對於個人及家庭為確保基本生存所使用之財產，應給予特別保護，免於課稅干預，以保障納稅義務人及其家庭的自由範圍，可以自己責任的形成個人生活領域。此一保護範圍僅及於通常的或平均的使用財產（das normale oder durchschnittliche Gebrauchsvermögen），例如平均一個家庭住宅之財產價值範圍，應不予以課稅⁴⁰⁾，或至少應當盡量從輕課稅，以保障其家庭基本生活水準⁴¹⁾。

（三） 婚姻及家庭之保障與課稅

憲法對於婚姻及家庭給予保障，表現在稅法上有二：

1. 禁止對於家庭不利的待遇（不利負擔之禁止）：此種不利禁止落實平等原則，亦即實踐量能課稅之負擔公平原則。對於納稅義務人及其家庭之基本生存所需費用，在國家提供社會給付以保障基本生存權之金額範圍內，應不予課稅（私人的淨額所得原則）。又強制性的扶養給付，必須符合實際的加以考慮（家庭所得分配原則）。例如小孩的扶養費用，具有不可迴避性⁴²⁾，欠缺課稅可能性⁴³⁾。德國聯邦憲法法院 1998 年 11 月 10 日第二法庭裁判即認為小孩照顧需要屬於家庭基本生存權之一環，其照顧費用在所得稅法

39) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 213.

40) BVerfGE 93, 121, 141.

41) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Tz. 217.

42) 參見德國聯邦憲法法院 1990 年 5 月 29 日裁判，BVerfGE 82, 60, 87 f.

43) 陳清秀，稅法總論，2016 年，第 9 版，頁 70。

上應予以扣除，以實現憲法上婚姻及家庭保障之規定⁴⁴⁾。

又在夫妻間所得累積合併計算而適用累進稅率課稅，增加稅捐負擔便成對於婚姻之懲罰，違反量能課稅以及個人課稅原則，應屬違憲（釋字第696號解釋）。

此外，在配偶間或父母與子女間實際上有效執行之交易契約，在稅法上也應如同一般陌生人間之契約，加以公平對待。

2. 促進家庭幸福之要求（立法裁量）。

（四）營業自由與課稅

釋字第606號解釋理由書謂：「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障，本院釋字第五一四號解釋足資參照。」有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意維護人民的營業自由。亦即課稅結果應保障納稅人享有繼續營業生存發展之空間，而不得有絞殺性課稅之情況⁴⁵⁾。

五、合憲性解釋

由於憲法規範優越於其他位階的法規範，因此個別的法律規定如與憲法上原則相抵觸即屬無效。一個稅法的法律規定僅於其無法「合乎憲法」的加以解釋時，始屬違憲而無效，亦即只要對於一個稅法規範可以進行符合憲法的解釋，並且此種解釋仍然具有意義時，則不得宣告其違憲無效。倘若一個稅法規範依其他的解釋法則，允許有數個解釋可能性，而其中一個或數個解釋與憲法相符合，但另一個解釋則導致違憲的結果時，則應優先採取與憲法相符合的解釋或者最符合憲法的解釋。亦即在有疑義時，稅法的立法者所意欲的目的是與憲法的意旨相符合者。因此，合憲性（Verfassungskonformität）乃是一種解釋基準。

如果在租稅法律之中，已有具體的表現立法者的意思，則此種合憲的解釋的

44) BVerfGE 99, 216, 245 f. 有關本件判決評析，參見 B. Sangmeister, StW 2001, S. 168 ff.

45) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 213.

原則，也不能對於此項立法者的意思不予斟酌⁴⁶⁾，亦即合憲的解釋不得對於法律的目的置之不理。但是在立法者所意圖的作用大於憲法所允許的範圍時，則可對於該法律進行合乎憲法的限制的解釋，在此種情形，乃以在按照憲法可以維持的最大範圍內，保持立法者的意圖事項。在此通常涉及目的性限縮，亦即合憲的法律漏洞補充。

伍、稅法與其他法律之融合

一、稅法與法律秩序的統一性

稅法作為整體法律秩序之環，法律秩序之重要因素，乃是法律與正義的基本價值應避免矛盾：如果立法者在法律秩序的一部分中已經建立某種基本價值決定，則在其他法律秩序中，也應加以考量，力求調和，避免價值判斷矛盾，以建立整體「法律秩序之統一性」（Einheit der Rechtsordnung）⁴⁷⁾。

又如，法律禁止出口某項貨物，則稅法對於違反此一禁止規定的行為，即不應給與稅捐優惠或補貼。又如某一項行為，乃是刑法或有關行政秩序罰法所處罰的行為時，則稅法即不應透過稅捐優惠的方式，給與獎勵或補貼⁴⁸⁾。

在各個法律領域發生價值判斷衝突（Wertekonkurrenz）的情形，應如何維持法律秩序之統一性？不無疑義。在稅法基於自己的目的，並無法充分的加以正當化的情形，則稅法不應凌駕或破壞其他法律領域的基本價值決定。在此應採取「價值的衡量」（Wertebewägung）⁴⁹⁾。

例如罰金罰鍰之費用扣除以及賄賂款項之費用扣除，在客觀淨額所得原則以及實質課稅原則下，原本得准許扣除，但刑法及秩序罰法所要對於違法行為課予制裁之效果，將可能受到嚴重影響，因此稅法的基本價值判斷讓步，而規定

46) Tipke/Kruse, AO, § 4, 2006, Tz. 239.

47) Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 1 Rz. 29.

48) Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. Aufl., 1991, § 1 Rz. 9f.

49) Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 1 Rz. 48.

不准扣除⁵⁰⁾，以優先貫徹其他法律之制裁處罰之目的，維持法律秩序之基本價值之統一。

如果稅法的規定發生價值判斷矛盾時，則在法律所容許的範圍內，應透過法律的解釋、類推適用及目的性限縮等方式，以儘量排除價值判斷的矛盾。

二、稅法與民法之融合

(一) 稅法上借用概念之解釋

私法所規律的對象的個人或企業的經濟活動，或其成果的各種收入或其他足以推測納稅能力的事實，乃為稅法所把握作為課稅的對象。且由於稅法理論的發展較晚，經常借用私法的構成要件或概念，作為稅法的構成要件的一部分，因此稅法與民法的關係極為密切。

在稅法上借用民法概念的解釋，應秉持何種立場？概有下列各說：

1. 統一說：基於法律秩序安定性之要求，避免納稅人遭受無法預測的損害，有採取「統一說」（或民事法優位說），認為稅法上借用概念應儘量與民法上概念統一為相同之解釋。日本學者金子宏教授即主張：「在稅法的課稅要件規定中，使用私法上相同概念的情形，於稅法明文規定或依其意旨顯然應為不同解釋的情形，另當別論，對之採取與私法上相同意義之解釋，從法的安定性觀點，較為妥當。在此意義下，借用概念，於原則上，似應為與本來的法律領域相同的解釋⁵¹⁾」日本實務上也多採取此說⁵²⁾。採取此說者亦有認為稅法應繼受民事法的基本價值與原則，並按民事法的觀點解

50) 此種法院罰金不准作為費用扣除，原則上也包括外國法院科處之罰金在內。但例外情形，如果外國法院科處罰金違反我國法律秩序之基本原則，尤其與基本權利之保障不相符合，亦即其判決嚴重牴觸我國的基本思想以及其基礎的正義理念，從我國的觀點考量，似屬無法忍受的情形，參照民事訴訟法第402條第1項第3款規定：「外國法院之確定判決，有下列各款情形之一者，不認其效力：——三、判決之內容或訴訟程序，有背中華民國之公共秩序或善良風俗者。」，則不適用之（BFH-Urteil vom 31. 7. 1991 (VIII R 89/86) BStBl. 1992 II S. 85)。

51) 金子宏，租稅法，2016年，第21版，頁118以下。

52) 日本最高法院平成16年7月13日判決，判例時報，1874號，頁58。

釋繼受自民事法的借用概念⁵³⁾。

2. 獨立說：也有認為稅法與民法各自有其不同之立法目的，為實現量能課稅之稅捐正義，因此，採取「獨立說」（概念相對說）。稅法應獨立發展自己的固有概念，取代借用民法上之概念用語。即使不得已借用民法上之概念，稅法也應本於其獨立之目的而獨立為解釋，不受民法概念之解釋的影響。
3. 目的適合說：另有採取「目的適合說」，認為稅法上借用概念之解釋，固然未必須要與民法概念採取不同解釋之立場，但仍應注意取向於稅法之目的而為解釋。

德國聯邦憲法法院在 1997. 12. 27 曾經判決認為，稅法借用民法概念之解釋，通常並非優先按照民法概念之解釋為準，而仍應依據一般的法律解釋方法為之，亦即應依據各該稅法規定之目的，決定是否以及在何種程度內，承受民法領域之規定內容⁵⁴⁾。該判決指出在解釋稅法規定時，有關當事人所選擇之事實關係之形成（安排），其民法上評價標準之優先性，並不存在，蓋因民法與稅法彼此構成相同位階的法律領域，對於同一事實關係，乃是基於不同角度觀點以及不同的價值判斷觀點進行判斷。當事人固然可以合意形成事實關係，但不能決定稅法上效果，此一稅法上效果應由稅法連結系爭事實關係所發生。因此固然民法之適用先行，但並未優先。在稅法借用其他法律領域之概念的情形，必須透過解釋澄清：稅法是否在此範圍內追隨各該法律領域（例如民法、營業法或社會法）之價值判斷，或者利用借用概念建立自己獨立的構成要件。

上述判決基本上採取目的適合說之立場。因此，借用概念並不能推定為與民法相同或相異之解釋。其中稅法之目的解釋，應取向於所謂「經濟的觀察方法」為之⁵⁵⁾。

53) H.W. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band. 1, Allgemeiner Teil, Munchen, 1991, S. 20.

54) BVerfG-Beschluß vom 27.12.1991 (2 BvR 72/90) BStBl. 1992 II S. 212.

55) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Rz. 19 ff.

4. 本文見解：

上述各說，涉及租稅正義與法安定性之價值理念衝突，為使稅法與私法關係緊密和諧的融合，以維持法律秩序安定性，減少納稅人不可預測之租稅負擔風險，「原則上」於通常情形，宜採取民事法優位說或統一說，此說尤其比較適合適用於誠實納稅人；在「例外情形」，有涉及租稅規避等特殊情形時，基於量能課稅與負擔公平原則之特殊考量，於必要範圍內，再採取目的適合說，此說比較適合適用於投機取巧之納稅人或非典型之交易活動。

(二) 課稅與民事法律關係之融合

在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其法律上交易之活動結果，並對其成果課稅。因此在理論上，形成私法關係之經濟活動應先行，稅法之課稅，則把握在後，為避免干擾私法自治活動之進行，稅法（尤其是財政目的規範之稅法）之課稅，原則上應儘量承接私法關係，而與私法關係融合⁵⁶⁾。此即私法相對於稅法之「先行性」(Vorherigkeit des Zivilrechts) 或「優先性」(Präzedenz des Zivilrechts)⁵⁷⁾。只有在少數例外情形，於納稅人濫用私法關係的特殊情形，稅法基於自己之量能課稅目的等符合事理之正當理由，才有加以調整之正當性以及干預私法自治權之必要性（比例原則）⁵⁸⁾。

因此基於法律秩序統一性之要求，在制度設計上以及稅法之解釋適用上，原則上民法秩序應優先於稅法秩序，稅法應儘量配合民法秩序，採取不擾民的課稅模式。例如民事法律關係之得喪變更，原則上稅法也應尊重之，而使稅捐法律關係隨之變動⁵⁹⁾。因此，有認為相對於稅法而言，民法具有「價值優先性」，

56) 就此有認為「任何法律制度都不應當指導公民的經濟行為，而只作為一個旁觀者，按照估評正義的要求，只做客觀的評價，稅法制度作為法律制度之一，也應當秉持這一基本原則。」（張怡等著，人本稅法研究，2016年，第1版，頁119）。

57) P. Kirchof, Stuw 1983, 173, 181; ders., NJW 1987, 3217, 3221.

58) 同說，早年德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 13, 331, 340.

59) 陳清秀，稅法總論，2016年，第9版，頁328以下。

稅法屬於民法之「隨從法」或「附屬法」(Annexrecht des Zivilrechts) 性質⁶⁰。就此最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決亦謂「稅法具有附從性」，稅捐構成要件之法律涵攝，原則上應「尊重民商法之安排」。

基於上述認識，國內學者黃茂榮大法官認為：稅法的立法與解釋應遵守下列原則：

1. 稅法應儘可能尊重私法自治原則與契約自由原則，除非另有社會或經濟政策之特殊考量之例外情形外，原則上稅法應儘可能不干預市場經濟活動自由。尤其如果民法的規律內容，在本質上已經把握經濟上事件或狀態，而該事件或狀態為稅法所連結時，則針對該私法關係課稅，也符合實質課稅原則。在此稅法顯然的與民法上制度連結，因此法律適用者應接納民法上制度⁶¹。

在營業稅法上，有關民事契約類型之定性，稽徵機關應尊重納稅人在商業上交易關係之合目的性規劃需要，除非其選擇損害國庫稅收利益，否則應尊重納稅人之契約選擇自由⁶²。例如二人以上合作營業，當事人間約定由其中一人出名營業，對外為銷售貨物之法律行為，並開立發票與消費者及報繳營業稅，稽徵機關應加以尊重，不宜任意變更，以維護私法上契約自由原則以及人民之營業自由權⁶³。

2. 稅法在追求自己之目的及正義時，不要妨害民法所建置之基本原則。例如契約自由原則、財產權保護、過失責任與危險責任、誠信原則等，以維護其規範機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責⁶⁴。

60) G. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 178ff.

61) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Rz. 20.

62) 黃茂榮，稅捐法與民事法，收於黃茂榮，稅法總論——法學方法與現代稅法，2012年，第3版，頁749。

63) 詳見陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討，月旦法學雜誌，2011年2月，189期，頁209以下；張永明／杜育任，漢登案可補稅不應處罰，稅務旬刊，2129期，2010年11月20日，頁20。

64) 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2005年9月，頁103。

3. 稅法應維持其稅制中立性原則，避免對於私法上企業組織、融資方式、及各種法律行為施以影響。

故從尊重納稅人在民事法律關係之形成自由而論，稅法除有特殊正當理由外，原則上仍應友善的儘量尊重私法自治原則，以維護課稅倫理。亦即民事法作為私人社會或經濟活動的基本體制，自然成為其他法律在立法或解釋適用上必須斟酌避免矛盾之規範。蓋因任何法律中的規定如果與民事法的規定發生衝突，不僅會引起倫理價值體系的迷惑，也將妨害社會或經濟活動的正常運行⁶⁵⁾。

如果稅法不尊重民法領域之基本價值決定時，則將可能妨害法律秩序的統一性。例如民法上強制扶養義務，減少稅捐負擔能力，而稅法卻未能核實加以考量扶養生活費之扣除時，則不僅牴觸稅法上主觀的淨額所得原則的基本價值，也牴觸了法律秩序的統一性⁶⁶⁾。

由於民法上強制扶養義務，包括納稅義務人之親屬中滿二十歲而未滿六十歲之無謀生能力之親屬在內，其扶養費支出，降低納稅義務人之經濟上負擔能力，因此在稅法上應核實考慮其生活費之扣除，以保障弱勢者之生存權。否則如不准予扶養生活費之扣除，致此等親屬或家屬可能無法獲得扶養，此與鼓勵國人孝親之目的有違；且僅因受扶養者之年齡因素，致已扶養其他親屬或家屬之納稅義務人不能減除扶養親屬免稅額，亦難謂合於課稅公平原則（釋字第 694 號解釋）。

三、稅法與其他法律之融合

（一）稅法與社會法之融合

在各個不同的法律領域之規定，有些屬於超越個別法律領域之共通的基本價值判斷，尤其涉及到憲法的基本價值決定。在此體現個個法律領域之共通的統一價值（sog. Werteiheit）。稅法與社會法也應儘量取得價值判斷之一致性，例如稅法上之基本生活費扣除標準，與社會救助法上之最低基本生活費之社會救助

65) 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2005年9月，頁102。

66) Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 1 Rz. 46.

標準，均在保障納稅人之憲法上生存權。因此其標準決定也應一致⁶⁷⁾。

德國聯邦憲法法院 1992 年 9 月 25 日第 2 審判庭即裁判指出所得稅法上的基礎扣除額規定，必須符合平均的社會救助需要，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，透過國家給付給予滿足上述最低限度需要的情況下，則所得稅法所應給予最低限度生存金額扣除，即不應低於此項金額⁶⁸⁾。

（二） 稅法與都市計畫法之融合

有關農業發展之土地規劃管制，都市計畫法為發展特色農業而承認特定「專用農業區」，此一基本價值判斷，在稅法上有關農業區土地轉讓或贈與、繼承之免稅規定（土地稅法及遺產及贈與稅法），也應加以尊重，承認「特定專用農業區」亦屬於農業區之一種，而得享受免稅待遇，才能符合各地方發展「特色農業」之農業發展需要⁶⁹⁾，以免妨礙特色精緻農業之發展。

（三） 稅法與金融法之融合

在金融法上，承認有關金融市場經濟活動之交易活動類型。例如債券准予溢價發行，發行權證應採取避險之證券交易措施，此一基本價值決定，在稅法上也應配合考慮，准予認列其經濟活動之相關成本費用或損失。

67) Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, § 1 Rz. 45.

68) 參見 EuGRZ 1993, S. 20 ff. 德國聯邦憲法法院 2009 年 2 月 9 日判決認為最低生存保障之內容，應包括維持生理生存，亦即食物、衣服、家庭用具、住宿、暖氣、衛生與健康，以及維持人際關係與最低限度參與社會、文化與政治生活所不可缺的各項物質條件。其必須由立法者根據社會通念、需求者的具體生活情況、經濟與技術現狀等條件，與時俱進，並切合實際的加以確定。在此立法者必須以可嗣後驗證的方式，採取實證調查方式分析，以切合實際，不得恣意決定。社會救助法第 4 條第 2 項規定則以行政院主計總處公布當地區最近一年可支配所得中位數 60%，作為最低生活費標準。

69) 陳清秀，從農業區土地免徵遺產稅談稅法應促進農業經濟活動之健全發展——最高行政法院 97 年度判字第 203 號判決評析，臺灣本土法學雜誌社，169 期，2011 年 2 月 1 日，頁 99 至 103。

因此，在公債溢價發行的情形，市場上有效利率低於票面利率，投資者獲得有效利率之利息收益，本於實質課稅原則，依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，在稅法上應准予按照實際有效收益利率計算「實質的利息所得」，而非按照「莫須有」的「票面利率」計算「假設的、擬制的名目利息所得」，以避免「殺雞取卵」，過度課稅，才能維持債券交易市場之穩定發展，保障公債制度之永續發展⁷⁰⁾。

(四) 稅法與刑事法之融合

有關犯罪不法所得如果沒有被法院宣告沒收，而增加犯罪行為人之經濟上負擔能力時，應納入所得課稅範圍。然而在犯罪所得應返還被害人之情形，此一課稅方式與犯罪所得應返還被害人之權益應如何調整，不無疑義。就此德國通說及判例見解則認為如果犯罪加害人確實的必須預計在民法上被請求賠償時（例如犯罪行為被查獲，被害人得加以求償時），則可以認列基於不法行為之損害賠償給付之準備金扣除⁷¹⁾。亦即不必等到實際返還時即准予扣除，以保障被害人之求償權益，避免加害人納稅之後已經陷於無資力狀態，無法返還被害人損失。

(五) 稅法與行政秩序罰之融合

納稅義務人從事違規行為獲得不法利益，一方面被科處罰鍰已剝奪其不法利益，另一方面其不法利益又納入所得課稅，導致發生重複負擔問題。亦即倘若一方面違規行為的不法利得已經透過罰鍰全部剝奪，另一方面又對於已經被剝奪的不法利得（不法所得已經不存在）進行所得課稅時，則勢必造成「無所得而

70) 陳清秀，債券溢價攤銷之稅法問題探討，稅務旬刊六十週年特刊，2010 年 10 月 10 日，頁 54 以下。於 2008 年 2 月 21 日修正增訂所得稅法施行細則第 31 條之 1 第 2 項及第 3 項規定，也承認有關利息所得之計算，應以「實際有效利率」為準，而非以「票面利率」為準

71) Schmidt, Einkommensteuergesetz, 31. Aufl., 2012, § 5 Rz. 550.; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2004, § 40 Rz. 49; BFH, v. 02. 10. 1992, DStR 1993, 124; BFH BStBl. 1993 II S. 153.

課徵所得稅」之結果，其課稅將因違反量能課稅原則，而違反憲法上公平負擔原則⁷²⁾。

為禁止雙重負擔，可以在處罰程序上，裁罰機關考量因課稅負擔而減少之不法利得，不在罰鍰剝奪不法利得之範圍，或者在課稅程序上，稽徵機關應僅以罰鍰剝奪不法利得後之剩餘金額，作為所得課稅⁷³⁾。

德國聯邦憲法法院 1990 年 1 月 23 日判決即指出，如果違反秩序行為，其所得之經濟上利益應以罰鍰加以剝奪時，則憲法上一般平等原則要求：有關剝奪不法利得金額之罰鍰部分可以在所得稅法上加以扣除，或者在處罰金額之裁量時，應以扣除可預估之所得稅後之淨額金額，作為計算處罰之計算基礎⁷⁴⁾。

因此，制裁與不法利得之剝奪應當區別處理，制裁部分，在稅法上適用罰鍰不得作為費用扣除之原則。反之，不法利得之剝奪部分，則不適用罰鍰禁止作為費用扣除之原則⁷⁵⁾。在此行政機關或法院在罰鍰案件上，應於裁罰處分或判決理由中表明哪一部份屬於制裁處罰，哪一部份屬於剝奪不法利得之性質⁷⁶⁾。

陸、稅法與倫理道德之融合

一、稅法與市場法則及交易習慣之融合

(一) 稅法與市場法則之融合

基於經濟活動的營業自由，納稅人對於經濟活動之費用支出享有「自主決定權」，納稅義務人基本上得自由決定：為獲得所得的目的，想要支付哪些費

72) Göhler, Ordnungswidrigkeitengesetz, 16. Aufl., 2012, § 17 Rn. 43. 有關違法所得之課稅問題，參見陳清秀，違法所得之課稅問題，當代財政，第 31 期，2014 年 7 月，頁 52 以下。另參見陳清秀，行政罰法，第 2 版，2014 年，新學林出版社，頁 281 以下。

73) BGH NJW 02, 2257; Göhler, aaO., § 17 Rn. 43.

74) BVerfG-Beschluß vom 23. 1. 1990 (1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87) BStBl. 1990 II S. 483.

75) 參見德國所得稅法第 4 條第 5 項第 8 款。

76) Göhler, aaO., § 17 Rn. 43.

用⁷⁷⁾。稅法上，稽徵機關不應以公權力過度介入企業之經營管理，如果成本費用或損失之發生，係基於企業營業之商業上正當利益者，而並無不合營業常規以規避稅捐者，則稽徵機關應予尊重，不得任意干涉，亦即應承認其成本費用之認列。此即法國稅法上所謂「經營管理不干涉原則」⁷⁸⁾。

此種「經營管理不干涉原則」，乃是基於憲法保障人民財產權及營業自由權之精神，對於市場經濟活動應採取「友善課稅原則」，使市場經濟活動得以有效運轉，經濟可以蓬勃發展，而國家得以永續課稅，營造徵納雙方均贏的「利益均衡」局面。

(二) 稅法與交易習慣之融合

稅法對於課稅對象之規律，原則上應尊重市場交易習慣，以免構成交易活動之障礙。在交易價格認定上，通常也以「營業常規交易價格」（通常市價）作為認定原則。然而在市場上為求生存而存在所謂「陋規」的情形，例如借牌營業或違規退還佣金等情形，在稅法上應如何處理，則常生爭議。在借牌營業之情形，以出借牌照之營業人名義開立發票，稅法上應可有善的理解為：委託借牌者，經營該牌照所有人之部分營業，而承認其開立發票之合法性⁷⁹⁾。

又在意思表示的解釋，也常必須參考「交易習慣」決定之。例如在無償贈與行為的認定上，德國聯邦財務法院 1986. 9. 10 判決即認為：「有關無償給與之意思，應根據給付者以及給付受領人間所知悉之各項情況，依據一般交易習慣之標準（den Maßstäben des allgemein Verkehrüblichen）決定之。」⁸⁰⁾。

77) 陳清秀，論客觀的淨額所得原則（上），法令月刊，58卷8期，頁76-88。例如勞工為提供勞務而前往工作場所，其搭乘交通工具可自由選擇搭乘計程車、公車或捷運，有關交通工具之必要費用支出，稽徵機關不應任意干涉納稅人之決定自由。

78) 參見黃源浩，論經營管理不干涉原則，月旦財經法雜誌，第13期，2008年6月，頁62至69。

79) 黃茂榮，稅法總論，第一冊，2012年，增訂三版，頁752以下。

80) BFH-Urteil vom 10. 9. 1986 (II R 81/84) BStBl. 1987 II S. 80. 同說，德國聯邦財務法院 1994. 3. 2 判決，BFH-Urteil vom 2. 3. 1994 (II R 59/92) BStBl. 1994 II S. 366.

二、稅法與社會道德（企業的社會責任）之融合

在納稅人之經濟活動過程中，基於社會的道義責任或企業的社會責任，而進行費用支出時，可否認列費用扣除之問題，值得探討。或有認為納稅義務人既無法律上支出義務，則其任意支出，並非「必要之費用」，而具有盈餘處分性質，而不准扣除。

例如在關係企業子公司經營健康俱樂部虧損，為維護母公司企業集團之信用商譽，維護企業形象，乃協助解決其對外負債（終止終身會員契約而返還款項）問題，而辦理增資又減資，產生投資損失，就此涉及母公司可否列報該項投資損失問題。以往實務上認為關係企業間法人各自獨立，母公司不應承擔子公司之損失為由，不准認列投資損失⁸¹⁾。

上述判決見解似乎認為費用支出，應以「獲得營利」為目的，本案母公司投資增資行為以協助子公司「清償債務、彌補虧損」為目的，故不准認列損失。然本文認為該項投資損失係母公司為維護其信用商譽，同時善盡其「企業社會責任」(Corporate Social Responsibility)，而進行增資投資支出，與業務具有關聯性，宜准予認列損失，較為合理。蓋公司有無必要從事此類行為，似應本於私法自治原則，尊重公司治理之自主權，不宜過度干預（經營管理自由原則）。

三、稅法與倫理（善）之融合

（一）倫理善

租稅法應以達到至善為目標，關於何謂善，康德認為「善的意志並不因它造成或者達成的動機而善，並不因它適宜於達到任何一個預定目的而善，而僅僅因為善欲而善。」⁸²⁾此一見解是以主觀上動機良善而為善。另有認為「順理為

81) 臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1001 號判決。同說，最高行政法院 103 年度裁字第 205 號裁定。

82) 康德著，李秋零譯注，*道德形而上學的奠基*，2013 年，第 1 版，中國人民大學出版社，頁 8 以下。

善，違理為惡。」⁸³⁾，亦即善是指順著正確道理、隨順正法的事物，而惡是指違逆正法，違反正確道理的事物。此一見解似乎從客觀上判斷其是否順理而為，作為善的判斷標準。

孟子曰：「今有仁心仁聞而民不被其澤，不可法於後世者，不行先王之道也。故曰，徒善不足以為政，徒法不能以自行。」⁸⁴⁾ 則兼採主觀說與客觀說，認為應有仁愛之心，並有仁愛之法政，才是圓滿的善。

而在佛教中教導人類應當具備慈悲心或大慈大悲心，以普渡眾生，才是修行最高境界的善。如果只是心存善念，仍有不足，亦即「小慈，但心念與眾生樂，實無樂事；小悲，名觀眾生種種身苦心苦，憐愍而已，不能令脫。」⁸⁵⁾ 所謂「大慈心」，在於「與樂」，給眾生帶來快樂。所謂「大悲心」，在於「拔苦」，解除眾生痛苦。亦即「大慈與一切眾生樂，大悲拔一切眾生苦。大慈以喜樂因緣與眾生，大悲以離苦因緣與眾生。」⁸⁶⁾ 此一思想觀念，與下述西方哲學思想功利主義，不謀而合。

(二) 功利主義

在哲學上有關善的探討，以功利主義的觀點較為妥當。學者邊沁 (Bentham) 認為人類致力於追求幸福，並避免不幸 (趨吉避凶)，以決定其行為 (所謂「幸福原則」，sogen. Lustprinzip)。而大自然將人類置於兩種實力支配之下：痛苦與快樂。人類並自己決定應當做什麼，以及決定將要做什麼。而人類在倫理上有意義的行為，乃是以理性的方式，促進最大的幸福 (快樂)，並避免不幸。因此倫理可以理解為指引人類行為追求最大可能數量的快樂，而獲得利益。此亦即

83) 佛教大乘義章卷 12。

84) 引自諸子百家中國哲學書電子化計劃，孟子集注，離婁章，<http://ctext.org/si-shu-zhang-ju-ji-zhu/gong-sun-chou-zhang-ju-shang/zh>。

85) 大智度論釋初品，大慈大悲義第四十二 (卷二十七)，聖者龍樹造，後秦龜茲國三藏鳩摩羅什譯。

86) 大智度論，卷 27，大智度論釋初品，大慈大悲義第四十二 (卷二十七)。

所謂「功利主義」（或稱效益主義）(sogen. Utility-principle)⁸⁷⁾。依據上述幸福原則或功利主義，對於人類行為，必須判斷其行為結果是產生更多幸福或更多不幸。在此倫理判斷必須進行「利益衡量」(Interessenabwägung)。而在判斷幸福或不幸時，必須考量其密度、存續期間、產生的確定性、純粹性與穩定性（不會嗣後又發生不幸）以及造福多少人等⁸⁸⁾。

上述幸福原則不僅適用於個人的倫理，也可適用於租稅立法上。如果一個行為或一個租稅法律，可以促進最大多數人的最大幸福時，則該行為正當，該法律為正義之法⁸⁹⁾。依據功利主義，一項租稅法律的立法是否值得支持，應考量是否對於社會上的所有個別成員增加利益（謀求福利）。此項功利原則，不限於實體上利益。其利益也常涉及市場利益及經濟利益問題。且個別的法規範也是此種利益的表現，或是各項衝突利益的妥協產物。功利主義作為在立法及司法裁判上之原則，乃是給與儘可能多數的人利益，且依據利益衡量之原則，並無優勢的「對立利益」存在。上述見解也是利益法學理論之重要原則⁹⁰⁾。

功利主義有追求「痛苦之最小化」以及「快樂利益的最大化」二種。前者稱為「消極的功利主義」，後者稱為「積極的功利主義」⁹¹⁾。消極的功利主義又稱「反面的功利論」，認為「公益正義必須以下列方式追求：盡可能消除或減輕現存之苦難，不製造可避免的苦難，減少不可避免的苦難，儘可能不加諸社會個別成員身上苦難。」亦即「應如此行為，使您的行為後果，是可以忍受的，且盡可能避免或減少苦難。」⁹²⁾ 此說固然在法律上解除人民之痛苦，以維護其

87) 有關功利主義之探討，參見林火旺，倫理學，2015年，第2版9刷，五南圖書出版，頁74以下。

88) Bentham, Principles of Morals and Legislation, nach der Gesamtausgabe von Bowring (ursprungl. 1838/1843; Reprint 1962), S. 1ff. 轉引自 Helmut Coing, Grundzuge der Rechtsphilosophie, 5. Aufl., 1993, S. 49f.

89) Helmut Coing, Grundzuge der Rechtsphilosophie, 5. Aufl., 1993, S. 50.

90) Helmut Coing, Grundzuge der Rechtsphilosophie, 5. Aufl., 1993, S. 50.

91) 瀧川裕英 / 宇佐美誠 / 大屋熊裕，法哲學，2015年，初版2刷，有斐閣出版，頁10。

92) 亞圖·考夫曼原著，劉幸義等合譯，法律哲學，五南出版，2001年5月，初版2刷，頁195以下。

健康文化的基本生活，建立「最小不幸社會」，相當重要⁹³⁾。但法律制度如能福國利民，更可以國泰民安，建立安和樂利的祥和社會。因此兩者仍應兼顧之。

又在此積極的功利主義，固然追求利益的極大化（「總量公益主義」），以給社會帶來福祉快樂，仍應注意追求全民「利益均沾」的「均富原則」（「平均功利主義」）⁹⁴⁾，如果僅少數人獲得最大利益，卻造成多數人之痛苦，則非妥當。又如縱然造成大多數人之利益，但卻造成少數人之特別犧牲，則構成為公益而特別犧牲，應給予相當補償，避免少數人受害。

（三） 稅法上的善

1. 量能課稅與徵納雙方利益均衡

稅法與倫理善的融合，一方面應落實量能課稅與公平負擔原則，使稅捐收入為全民提供國家公共服務，滿足其財政需要，稅收利益由全民共享，而其租稅負擔也應由全民普遍的公平負擔⁹⁵⁾。另一方面也應避免產生顯失公平之過度嚴苛負擔的情形。在此常涉及個別案件正義的情形。

在法律哲學中，利益法學理論運用在稅法上，有關稅捐法制之建制，應觀照徵納雙方之「經濟上利益狀態」，此一利益狀態首先是經濟上及物質上之財產上利益，亦即納稅義務人之經濟上負擔能力，此尤其適用於以財政收入為目的之規範。其次，有關管制或誘導性稅法規範，應審酌其制定基礎之各種政策目的所要實現之公共利益，包括社會福利的政策目的、經濟發展政策目的、環境

93) 例如德國學說上對於行政程序法第 117 條規定違法處分之職權撤銷，即主張如行政機關審查發現原處分違背法令，而單純以法律秩序安定性以及法律的和平之理由，加以維持原處分，令人無法忍受的情形，即應依據職權撤銷之（Kopp/Ramsauer, VwVfG, 16. Aufl., 2015, § 48 Rn. 82.）。此一見解也有肯定人民請求解除無法忍受痛苦的公法上請求權。

94) 瀧川裕英／宇佐美誠／大屋熊裕，法哲學，2015 年，初版 2 刷，有斐閣出版，頁 15 以下。

95) 在此應將公平正義的衡平理念，融入租稅法律及其制度安排中，使徵納雙方的權利與義務的配置不致於失衡（張怡等著，人本稅法研究，2016 年，第 1 版，頁 128 以下）。

保護之政策目的、文化的政策目的等宗教文化、理想上或倫理的利益、精神的利益。

利益法學理論運用在稅法上，使稅法的制度不僅注重表面的外部法律體系以及法律概念之邏輯架構完整，更進一步深入觀察法規背後之利益狀態之衡量與價值判斷。將各種利益與價值公平考量，融入稅法的制度中，以符合量能課稅以及徵納雙方「利益均衡」的原則，一方面追求全民利益，另一方面也解除納稅人之苦難。

對於稅法規定進行背後所涉及利益狀態之觀察，才能瞭解徵納雙方之利益狀態為何，也才能把握有無冤屈之情。如果只是單純法律概念之邏輯演繹推論，將容易產生不合理之結果⁹⁶⁾。

2. 個案的衡平與個案正義

衡平的觀念即可謂屬於「個別案件的正義」，以緩和一般法律普遍適用以致於過度僵化的冷酷現象，以致於產生不公平的恣意。法律首先重視公平，故應以一般化的正義為原則，例外以個別化的正義進行補充⁹⁷⁾。

按如果法律是一般性的什麼是正義的標準，則妥當性 (die Billigkeit) 乃是在個別案件中什麼是正義的標準。妥當性是從正義的理念所導出，它是個別案件的正義，在此妥當性和正義彼此並不相衝突，妥當性要求對於法律加以修正變更，以便在個別案件中實現正義⁹⁸⁾。

例如由於稅務案件乃是大量反覆的案件，稽徵機關以有限的人力、物力要處理龐大數量的課稅事務，勢必基於稽徵便宜以及提高行政效率考量，為統一處理，而講究形式的課稅公平，因此稅捐法令多取向於類型化的規定處理以便以簡御繁，而無法對於個別案件的特殊性逐一加以考量。其結果，即難免在特殊個案情況下，犧牲量能課稅原則，導致發生嚴重不合理的結果，而有違稅捐正義公平理念。因此，對於此種不合理而有欠妥當的個別課稅案件，給予救濟，

96) 黃茂榮大法官在釋字第 688 號解釋之協同意見書。

97) 團藤重光，法學の基礎，2007 年第二版，2013 年四刷，頁 226 以下。

98) Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I Allgemeiner Teil, 1991, S. 105.

乃是稅法上個別案件正義所要求。也就是對於適用一般的稅捐法律所產生的結果，在個別的案件中被加以調整，以實現該法律的基礎的思想。

就此德國稅捐通則第 227 條即明定：「依個別事件之狀況，租稅債務關係之請求權之收取為不妥當時，稽徵機關得為全部或部分之免除；基於相同之要件，已徵收之金額得退還或用以抵繳。」

以往司法院解釋適用個別案件正義於司法解釋上最多表現在處罰法律的司法審查上，例如釋字第 641 號解釋即謂於酒稅法有關處罰方式之規定，採取劃一之處罰方式，於個案之處罰顯然過苛時，法律未設適當之調整機制，對人民受憲法第 15 條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第 23 條之比例原則尚有未符。

又如處罰規定如果以固定比例為罰鍰計算方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。倘若系爭法律規定之處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，則逾越處罰之必要程度，而違憲（釋字第 685 號解釋理由書）。

以往財政部運用「個別案件正義」之衡平法理，解釋稅法規定者，亦有之。例如在不良債權包含抵押物之買賣，其買受人主要考量抵押物之價格而承買，該不良債權既然屬於呆帳性質，其交易價值實際上並無「債權面額價值」，因此，如果營利事業或個人向金融機構或資產管理公司購入不良債權，嗣向法院聲請強制執行，其因法院拍賣之不動產抵押物無人應買，由該營利事業或個人按該次拍賣所定之最低價額聲明承受，並以所持有「債權面額抵繳法院拍賣價款」者，於取得抵押物時，應以「抵押物時價」減除購入債權成本及相關費用之餘額，認列處分債權損益。實務上財政部函釋認為其「抵押物時價之認定」，不以該次法院「拍賣價格」⁹⁹⁾為限，營利事業或個人如能提示下列足供認定抵

99) 但行政法院有部分判決認為應以法院拍賣之承受價格，作為其不良債權之轉讓價格課稅（臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1823 號判決，最高行政法院 105 年度裁字第 841 號裁定），其所持見解偏向於以形式上之交易價格為準，而未能考量實質經濟活動之內涵，導致可能產生過於嚴苛之結果。

押物時價資料及證明文件，經稽徵機關查明屬實者，得予「核實認定」¹⁰⁰⁾。

3. 一般正義與個案正義之調和

一般化的正義與個別化的正義，表現出一種矛盾的原理的對決之形態，在實定法的處理上，有必要儘可能尋求二者的調和妥協，且在相當程度上也是可能。其調和妥協的機制，可採取「類型化」的方法。法律對於社會現象的規律，應採取類型化的方法，固屬當然¹⁰¹⁾。

稅法上類型化規定以提升行政效能並公平執法為目標，其規定內容不得過度犧牲公平原則。為避免牴觸平等原則，類型化規定應以取向於經驗法則及符合典型的生活事實為準，並應符合比例原則，以便大多數案件按照類型化規定處理結果，均能符合事件本質之合理性。其類型化作用原則上應儘量僅止於「推定」作用，而容許在特殊情形，得以反證推翻，或採取其他實現個別案件正義的救濟措施¹⁰²⁾。

德國聯邦憲法法院及行政法院也認為立法者之類型化規定，如果造成某種程度的悖離量能課稅原則而產生不正義，如果只涉及相當少數人（例如比例不超過百分之七點五），且悖離平等原則不是非常強烈時，則可被容忍。否則，其類型化之處理，必需有可以「舉證推翻」類型化之（推定）規定，或個別案件救濟之衡平措施（例如德國租稅通則第一六三條規定），以實現個案正義，才不致於

100) 財政部 103. 02. 05 台財稅字第 10304501460 號令。同說，財政部 103. 07. 04 台財稅字第 10304555040 號令。其令函之立法理由指出：「因部分不良債權的債務人已無償債能力，不良債權的買受人取得債權目的係為取得不動產抵押物，故在法院拍賣底價較高而無人應買的情形下，仍聲明承受該抵押物；又因其以持有債權抵繳拍賣價款，此時倘逕以拍定價格認定抵押物的時價，並據以認定處分不良債權回收金額，似未臻公允客觀」（財政部賦稅署 103/07/24 新聞稿）（引自財政部稅務入口網，稅務新聞網站 <https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/384/6561228229661858376>）。

101) 團藤重光，法學の基礎，2007 年第 2 版，2013 年 4 刷，頁 228。

102) 陳清秀，論稅法上類型化，法令月刊，59 卷 5 期，2008 年 5 月，頁 88 以下。

違反平等原則¹⁰³⁾。換言之，對於非典型的例外特殊情形，適用類型化規定結果，如果在個別案件的適用上，有發生顯失公平的情事時，宜應准予個別的調整，以實現個別案件正義¹⁰⁴⁾。

(四) 稅法與國民一般法律感情之融合：符合國民一般法律感情之解釋與「解釋結果導向之觀察」

有關稅法規範之解釋，應當超越表面文字意義，深入探究其所由產生之背後基礎的實質的利益狀態，制定法上的價值判斷、利益評價與價值理念。其構成解釋的核心者，乃是在決定單一事件時，應普遍的考慮法律秩序的整體，並適用法律秩序整體的態度。此種解釋態度要求，可稱為「整體一般觀察的最大化」¹⁰⁵⁾。

稅法的法律適用者在解釋適用稅捐法規結果，應注意符合國民的正義公平理念，不得發生顯失公平之結果。其中並應斟酌國民的交易觀念與交易習慣，包括商業習慣與商業倫理。此項交易習慣及商業習慣如為法院所不知者，應加以舉證證明。此項證明可委託專家鑑定證明之，或由工業或商業同業公會或其他專業職業公會出具鑑定意見證明之¹⁰⁶⁾。

最後，法律解釋也應進行「結果導向之觀察」(Ergebnisbetrachtung und Folgenorientierung)，在此可以斟酌解釋結果對於國家經濟、社會文化及環境保護

103) 盛子龍，憲法解釋與稅捐稽徵經濟原則，收於2009年12月19日司法院主辦，司法院大法官2009年度學術研討會，憲法解釋與納稅義務人之權利保障（下冊），頁10以下。

104) 黃茂榮，實質課稅原則，收於稅法總論，第1冊增訂2版，2005年，頁530，570。台北高等行政法院九六年訴字第九七二號判決對於捐贈土地申報列舉扣除的案件中，對於財政部函釋採取類型觀察方法，以土地公告現值百分之十六計算捐贈財產價值，認為「將因繼承而取得之土地與因無償受贈而取得之土地，未考慮二者取得「成本」可能有所不同，做相同之處理，且一律不考慮公共設施保留地之取得「成本」，有違實質課稅原則，不能全部適用。」也已經注意到類型觀察方法，仍應符合實質課稅原則，而應有其例外。

105) 青井秀夫，法理學概說，2007年，頁255。

106) Tipke/Kruse, AO, 2011, § 4 Tz. 300 ff.

等各方面之影響，以造福全體人民之利益。另外也可以斟酌可行性（實用性）的觀念、行政先例或裁判先例之一致性之觀念以及具體妥當性（合理性）之考量，以排除解釋結果之不合理。就此有將之歸類屬於客觀目的解釋之範圍；另有歸屬於在法律解釋過程中所應參照之法律適用者之法律感情或一般國民之法律感情。

（五） 稅法與世代正義

又從世代正義觀點而言，認為「能為此世、他世順益，故名為善。人天樂果雖於此世能為順益，非於他世，故不名善。能為此世、他世違損，故名不善。惡趣苦果雖於此世能為違損，非於他世，故非不善。」¹⁰⁷⁾，認為善的判斷，也要超越世代，包括下一世代是否也能順益。

因此，如果租稅負擔的法律規定，無法使國家財政收支平衡，永續經營，因為過度輕微負擔，雖然造福本世代之人，卻因財政收支不平衡，導致國家債留子孫，而違反世代正義，即非善。在許多年金給付或社會保險給付的制度設計，如果無法達成永續的收支平衡¹⁰⁸⁾，而有當代超額給付，卻使將來破產而無法永續經營的情形，雖然造福這一世代，卻也危害下一世代，即難謂是善。

柒、稅法與國際法之融合

一、稅法規範之國際統合

在「全球化商業活動」時代，跨國企業與跨國經貿活動頻繁，各國有關稅制已經無法各自為政，而必須有全球化之法制因應措施，共同合作建構統合協調的「全球化之法律秩序」，進行各國租稅法制之統合協調，「統一執法以及適用標準」(consistent implementation and application are key)，以避免國際間稅制適用上之

107) 佛教「成唯識論」，卷 5。

108) 四書大學章句：「生財有大道，生之者眾，食之者寡，為之者疾，用之者舒，則財恒足矣。」表明財政收支永續發展原則，在於收入多於支出，則財富恆有餘。

衝突，同時避免產生更多課稅爭議¹⁰⁹⁾。

在現代社會，國民的經濟貿易活動朝向全球化的方向發展，跨國企業從事跨國經貿活動更為頻繁，尤其電子商務活動無遠弗屆，穿越邊境從事經濟交易活動，更加頻繁。因此產生涉及境外投資、交易或提供勞務之所得以及進出口銷售活動，愈來愈多。相關所得稅法、營業稅法以及遺產及贈與稅法，均大量連結涉及境外之課稅事實資料，作為課稅基礎。

故稽徵機關為行使其課稅權，勢必需要調查掌握納稅人之境外財產及所得資料，才能完整依法課稅，並避免國際間租稅規避或逃漏稅。因此，有關國際間課稅資料的協助提供以及課稅徵收協助，均須經過兩國的租稅協定或簽訂多邊國家課稅資料交換或相關資料交換，並訂定相關配合的內國法律規定，以作為執行依據，並符合國際間平等互惠原則。

故未來租稅法發展趨勢，內國稅法規定勢必需要與國際租稅條約或租稅協定統合，乃至建構區域性或全球性統一的租稅法律秩序，而不能自外於國際社會。一方面避免重複課稅，營造公平負擔與稅收的租稅法規環境，以促進公平競爭，另一方面，也可以防止國際間租稅規避或逃漏稅。

二、租稅協定之解釋統合

由於租稅協定之功能之一，在於統合協調（統一）締約國間之租稅法律秩序，在解釋租稅協定之概念用語（例如受益所人之概念）時，也應儘量採取國際上「統一解釋」，才能發揮租稅協定之統合功能。如果各個締約國各自按照其內國法規定解釋，勢必無法達成租稅協定之統合協調功能。

亦即防止雙重課稅之租稅協定，其原始客觀目的在於防止雙重課稅（以及雙邊不課稅），以及公平分配締約國雙方的稅收利益。因此，租稅協定應當追求共同的法律效果，在此必須締約國雙方均能統一的適用協定規範作為前提。亦即必須雙方締約國的行政機關及法院有統一見解的一致性適用，才能達成此一目

109) OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, p. 10.

標。為能統一適用租稅協定以追求共同的法律效果，乃導出租稅協定之內部的「規律統合平等」之要求，亦即從租稅協定本身進行解釋，其解釋結果必須為雙方締約國所接受¹¹⁰⁾。

有關租稅協定之解釋，應致力於在最大可能性範圍，使雙方締約國均可以接受（裁判和諧）(Entscheidungsharmonie)。因此在解釋租稅協定之際，也應考慮他方締約國之權利。此種裁判和諧的目標，在援用國際條約範本或另一個締約國行政機關所發布之行政命令，或比照援引其他國際租稅協定時，在事件本質上所應加以考慮者¹¹¹⁾。

租稅協定，是適用於締結協定之所有締約方國家，在統一解釋的要求下，應自主解釋 (Autonomie Auslegung)，其解釋應採取符合「國際自律的意義」(international autonomous meaning)，採取所有締約者均能接受之解釋，亦即應採取國際通行之財稅意義 (international fiscal meaning)，不能由締約國之內國法加以獨自的解釋 (the domestic law meaning)¹¹²⁾。

誠如國內學者指出：「參照國內法解釋協定中的受益所有人概念，必然會造成更多協定解釋和適用的分歧與爭議。稅收協定的解釋和適用應該盡可能達成國際一致和共識，只有承認受益所有人這協定重要用語有其協定法上的獨立含義，方可在更大程度上實現其緩解締約國之間稅收管轄權的衝突範圍和消除國際重複徵稅的宗旨和目標。」¹¹³⁾ 因此，從功能取向觀點，本文認為上述租稅協定之獨自解釋說，採取國際上通行之財稅意義，較為妥當。

110) Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1. Aufl., 1993, S. 570 f.; 陳清秀，國際稅法，2016年，第2版，頁199以下。

111) Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 114.

112) Ajit Korde, Beneficial Owner - the debate continues, Tax Planning International Review, June 24, 2013. <http://www.bna.com/beneficial-owner-debate-n17179874704/>. 瀏覽日期：2016.6.4. 另參見林世銘、楊葉承、黃美祝、汪瑞芝、陳明進著，租稅協定受益所有人認定問題之探討，財稅研究，43卷5期，頁22。

113) 廖益新，國際稅收協定中的受益所有人概念与认定问题，《现代法学》第6期，2014年。引自北大法律信息网，<http://article.chinalawinfo.com/ArticleFullText.aspx?ArticleId=91186>。瀏覽日期：2016.6.4.

其中，OECD 租稅協定範本的註釋，是經過成員國共同磋商而成，在此過程中，成員國均有機會對於該註釋內容提出保留，因此，其在條約法公約地位上，有認為如果締約國屬於 OECD 成員國，則屬於維也納條約法公約第 31 條第 2 項之上下文本文書。但有認為租稅協定範本及其註釋，已經為世界許多國家參考採用，可說構成國際租稅的共同語言，只要租稅協定採用租稅協定範本之用語，而且該締約國對於範本註釋並未提出保留或意見，則可認為該締約國有意採用有關範本註釋作為其協定條款用語的「通常意義」，因此屬於條約法公約第 31 條第 1 項之條約用語之「通常意義」¹¹⁴⁾。

在國際租稅協定之解釋上，雖然由內國法院解釋，但不能依據內國法的解釋規則或習慣解釋。如果必須由國際法院裁判，則該法院並不受締約國一方內國法之憲法原則的拘束。同理，學者也有認為由內國法院解釋國際租稅協定時，也應適用相同規則，以免該國在協定的執行上，不承擔國際法上之義務¹¹⁵⁾。

三、內國稅法規定，應採取符合國際條約或規範之解釋

一個國家或地區為因應國際化潮流，提升國家競爭力，有關稅法規定也應朝向國際化方向制定及解釋，以與世界接軌，排除經貿活動上之租稅障礙。例如有關所得稅法及營業稅法規定，如已經有國際條約或國際規範作為處理準則（尤其涉外課稅之國際條約）時，也應朝向與國際條約或規範相符合之解釋，以排除國際貿易障礙。

例如德國稅法規定在解釋之際，如有疑義時，應朝向符合歐盟準則之規定解釋（Richtlinienkonforme Gesetzesinterpretation）。在此基礎下，歐洲法院判決亦有拘束力。納稅義務人依其情形亦得主張適用歐盟準則¹¹⁶⁾。

又在台灣，公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法公布施行後，該兩公約有關人權保障規定，也具有國內法效力，並應優先國內法

114) 廖益新，國際稅收協定，收於廖益新主編，國際稅法學，2008 年，第 1 版，頁 84。

115) Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl., 2008, Einl. 100.

116) Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Tz. 76.

規定而適用，以保障人權，因此，在解釋憲法及租稅法令規定時，應參照兩公約之人權保障規定而為解釋¹¹⁷⁾。

捌、結 語

稅法如果對上能與「法的價值理念」融合，對下能與「規範對象之事物本質」融合、能與「憲法基本價值理念」、「私法自治原則」及「其他法律領域」的價值決定融合，即可構成稅法「內在的圓滿性」。又稅法如能進一步與社會交易習慣、社會倫理道德以及哲學上的倫理善融合連結，則更具有外在的圓滿性與「道德的正當性」。而距離古人所謂「天人合一」思想，當不遠矣。

稅法在實際執行稅法的過程中，除了重視法律解釋適用過程符合一般法律解釋方法（所謂「方法過程導向之考察」）外，也應重視解釋適用之結果符合「一般國民法律感情」（所謂「結果導向之考察」），如此才能兼顧情理法，而可使稅法秩序達到「真善美」的境界，也才能建立良法善治的典範。

本文嘗試建構稅法的融合理論，但不可諱言，上述融合原則，仍可能存在有某些例外類型。而值得進一步研究。

117) 陳清秀，兩公約實踐與賦稅人權保障，法令月刊，第 62 卷，第 2 期，2011 年 2 月，頁 67-82。