

稅捐構成要件之「歸屬」問題之思考-以兩個信託案例作為引證

李昇廷

壹、問題意識	1
貳、「歸屬」稅捐構成要件之再審視	2
一、「歸屬」之意義	2
(一)、我國通說	2
(二)、釋憲實務的理解	4
(三)、日本之學說概觀	6
(四)、批評	9
二、「歸屬」要件與其他法規範、稅法構成要件及原則的互動關係	11
(一)、與憲法的關係	11
(二)、與所得概念的關係	12
(三)、與稅法的解釋論的關係	13
(四)、與實質課稅原則的關係	13
(五)、小結	14
三、「歸屬」要素之適切呈現，為本文的開展要點	15
參、信託案例之引證	15
一、採取牽涉信託法律關係之稅務案件的理由	15
(一)、信託法律架構簡述	15
(二)、信託案例作為說明租稅「歸屬」要件的適合性	16
二、對信託土地課徵土地增值稅之案例-最高法院 107 年台上字第 1956 號民事判決	17
(一)、土地增值稅作為憲法國策之體現	17
(二)、釋憲實務直面-釋字第 286 號解釋	19
(三)、最高法院 107 年台上字第 1956 號民事判決簡析	20
三、受託營業人作為營業稅負擔主體的案例	23
(一)、營業稅的性質	22
(二)、實務之判準	22
(三)、批評	23
肆、結語	24
一、「歸屬」要件具有獨立的價值	24
二、歸屬的「一對一對應關係」的崩毀	24

壹、問題意識

稅法之發展必貼合於經濟的脈動，如若依從法諺的理解，「法律從立法完成時起即開始走向死亡」，此種法律與法現實脫節、立法者須持續追捕社會發展，以防止制定法不合時宜的緊張關係，可能莫過於稅法領域之為甚。新型的經濟行為很難被法律及時理解、接納，人民節稅的經濟理性，將利用此些無法被法體系適切理解的經濟活動，作為節稅(或避稅)的手段。所謂的量能平等負擔原則及實

質課稅原則(衍生之租稅規避防杜規範)，並不是所向無前的「尚方寶劍」，租稅法律主義及背靠的憲法、甚至政治學之原理，應被總合性考慮，作為課稅權之邊界。

稅捐構成要件中的「歸屬」，係作為稅捐客體與納稅義務人的關聯性要素，從定義上，似乎不會超脫所有權或利用權能等民法上的既存概念；剩餘的問題，似乎僅剩納稅義務人濫用法律的形式，所生的租稅防杜規定之適用(即實質課稅原則的貫徹)的問題；我國的實務大致也同此理解。但經濟行為之多樣性，使資產被利用的形式不再拘泥於所有權或利用權能之概念，純粹產生現金流的經濟活動被發明、指出¹。另外，產生經濟效益的主體與享受經濟成果的主體於現代社會多見分離的現象，規範何人與該經濟成果產生稅法上關聯性的「歸屬」要素、並應負擔稅捐債務，即具有深刻闡釋的必要。

本文於寫作上，先整理我國對「歸屬」要素的一般性理解、並指出其不足之處；另外，「歸屬」要素與其他稅法概念的連動關係國內較少文獻討論，但卻具有學理的樂趣，本文將以一定篇幅說明。關於引證之部分，本文為凸顯問題之所在，以信託架構下產生的稅法問題作為切入點，提示「歸屬」要件的重要性。最後，以本文的體量及作者為文之本意，僅能就「歸屬」要素與經濟實質的乖離性進行再強調、引起重視，即已遂其功，並未提出解決方案或創造性的見解。

貳、「歸屬」稅捐構成要件之再審視

一、「歸屬」之意義

(一)、我國通說：所謂稅法上的「歸屬(attribution, Zurechnung)」，即「租稅客體與納稅義務人的關聯性」，是稅捐實體法的核心構成要素。以個人

¹ 藤谷武史(2014)，〈所得課稅における法的帰属と経済的帰属の関係・再考〉，《租税法と市場》，有斐閣，頁 187-188。

(包含自然人及法人)的租稅負擔能力及租稅忍耐力²為探討要點的所得稅領域，「所得的歸屬判定」直接左右納稅義務人之判斷，又因為所得稅作為評價個人稅負能力的最適性及典型性，故歸屬要件的討論，日本學說多置之於「所得之歸屬」脈絡³。我國之文獻多置之於實質課稅原則之論述中。

因循我國的討論架構⁴，論者多在上述歸屬定義之闡明後，提及租稅法律主義及實質課稅原則(經濟觀察法)，而有一些通案性的敘述：按租稅法律主義，係作為國家課稅範圍的形式上劃定，支配國家租稅立法是否允當的原則為「量能平等負擔原則」；而於執行面向上，觀察可稅行為的經濟實質，即所謂的實質課稅原則或其所衍生的經濟觀察法，係為體現租稅的實質正義所必要；因為立法者意欲掌握的經濟事項，需藉由法律解釋者、適用者運用經濟觀察法，才能充分捕捉，法的應然面與實然面背離的狀況始能得到緩解。而稅法上的「歸屬」要件，被理解為運用實質課稅原則之「附論」，僅提示適用法律者須額外注意經濟實質面與法律形式不一致的狀況，依據稅法的規範目的及解釋方法予以適當評價。

本文不擬孜孜矻矻的做文獻的搬運工作。不過為了凸顯此討論架構(習慣)確實存在，仍需作一定的引用。論者有將「歸屬」要素作為實質課稅原則的組成部分、在論述上未賦予其獨立定義及地位者，如先闡釋釋字第 420、第 597 號解釋關於租稅法律主義之說明，然後再將日本學說中的「法的實質主義」與「經濟的實質主義」作為補充說明⁵(是否有理解失誤的地方，參下(二)、論述)。

另外有論者直接將歸屬要件歸結進入租稅法適用論層次(法學方法論)，而認為「實質課稅原則之本旨應以符合經濟利益之實質及其實際之依歸，認識負擔稅

² 參閱：葛克昌(2009)，《所得稅與憲法》，第三版，翰蘆，頁 275。

³ 同註 1，頁 184；金子 宏(2016)，《稅法入門》，第七版，頁 72-73。

⁴ 參黃茂榮(2012)，《稅法總論》，第一冊增訂第三版，作者自版，頁 299-305、頁 417-437；陳清秀(2018)，《稅法總論》，修訂十版，元照，頁 317-320。葛克昌，同前註 2，頁 22-23。

⁵ 參陳清秀(2008)，〈實質課稅原則裁判之研討〉，《法令月刊》，2008 年第三期，頁 1-2。

捐能力之有無及其歸屬，以使稅捐之課徵，能合乎實質，而不受限於形式⁶」此種論述方案，仍係將歸屬問題與法解釋論同視、認為租稅法律主義之僵化之處，能藉由實質課稅原則(及歸屬的解釋)予以柔和化。

論述較為精細者，於稅法之法適用論層次強調稅法規範之解釋⁷，雖某程度上從生於民法，卻需要關照稅法本身的價值，賦予其稅法上的法律效果；此些內容與前揭文獻的討論構架類似，可說是我國論者的討論定式。但文獻另有指出，「國家保障人民之財產權，其財產權所生之收益，國家藉納稅義務分享之」⁸，也因此租稅客體與納稅義務人的連結，關係納稅人支付能力的正確衡量。這個觀點，提示了歸屬要件不是作為實質課稅原則的附庸，在屬人稅的領域有其核心意義。

(二)、**釋憲實務的理解**：我國釋憲實務對於稅捐實體法「歸屬」要件的詮釋，有獨特的發展路徑。

1、在將其規整於「租稅法律主義」的內容「公式(參下(二)、述)」之前，稅捐主體及客體的歸屬問題，並沒有受到應有的重視。釋字第 597 號解釋理由書第一次出現「租稅法律主義」與「實質歸屬關係」的用語，但詳究其實，其「歸屬關係」並沒有作為稅捐構成要件要素理解、而置於租稅法律主義的內涵中討論；解釋理由書中論及「繼承人因繼承、遺贈或贈與取得之財產而免納所得稅者，乃繼承人本人之利息所得，而應依所得稅法第十三條及八十六年十二月三十日修正公布前同法第十四條第一項第四類規定，課徵繼承人個人綜合所得稅，以符扣繳稅款與租稅客體之**實質歸屬關係**(同號解釋理由書第三段)」此處之**實質歸屬關係**指的是租稅客體及扣繳稅款的對應性，非本文所擬討論的歸屬要素。

⁶ 參黃茂榮，前揭註 4，頁 365-367。

⁷ 參葛克昌，前揭註 4，頁 22-23。

⁸ 同註 7，頁 37、40。

續上，釋字第 620 號解釋理由書中，亦同時出現適用「租稅法律主義」與「歸屬關係」的用語，本案所關涉的聯合財產制夫妻共同財產，從案例類型上確實可以作為大法官澄清歸屬要件的契機。但礙於釋字第 620 號爭點集中於「剩餘財產差額分配請求權是否為遺產稅的租稅客體？」，大法官並未在同號解釋中說明歸屬要件的意義及定位，僅作為旁論予以簡要敘述而已（同號解釋理由書第 9 段）。

2、釋字第 674 號解釋，是第一個將「租稅客體對租稅主體之歸屬」作為租稅法律主義的內涵論述者（同號解釋理由書第一段）。但綜觀該解釋涉及的爭點及理由，似乎與歸屬要件關係較遙遠。依本文的見解，該號解釋（及之後之解釋）有意提升歸屬要件於稅捐案件審查中的地位，但在該案卻沒有直接解釋適用該要件的空間。

自釋字第 674 號解釋之後，「租稅客體對租稅主體之歸屬」要件被終局定位為租稅法律主義的內涵、提升其於違憲審查中的定位。憲法第 19 條的租稅法律主義的內容被固化「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，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、**租稅客體對租稅主體之歸屬**、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違」成為解釋文與憲法法庭裁判的「定稿」，提升憲法審查的可預測性（同院釋字第 685 號、692 號、693 號、700 號、703 號、705 號、746 號、779 號、798 號及 111 年憲判字第 5 號判決參照）。

不過通觀上述解釋及憲法法庭判決，並沒有真正牽涉歸屬要件之解釋及適用論者。譬如釋字第 798 號之案例事實，社會福利機構（免稅主體）與免稅客體的歸

屬關係是清楚的、相較於民法關於所有權歸屬的判斷並沒有特殊之處(及調整必要)；爭點集中在行政機關之函釋是否限縮使用牌照稅法第7條第1項第9款之適用範圍。又譬如釋字第692號的案例事實，納稅義務與子女之身分關係，及子女在校就學之支出的作為親屬免稅額的歸屬都是清楚的，僅有稅捐稽徵機關採用法定證據主義⁹是否得當的問題而已。

承上，雖然釋憲實務有意識到歸屬的問題，卻缺乏一個好的案例幫助澄清。要將歸屬問題作更深刻的研討，顯然還需藉助其他養分。

(三)、日本之學說概觀：

如上述(一)、所述，「歸屬」要素在日本通常被置於所得稅的構造中討論，這種鋪排方式並不是否認「歸屬」要素作為稅捐實體法的共通要件，而是因為在具有典型性的所得稅法對歸屬問題作一般性的介紹，有其便利性。

「歸屬」係稅捐主體及客體的經濟性關聯，這個定義本身即揭示「歸屬」要件必然與民事法律的所有權概念有所不同，但是否運用實質課稅原則即可完整解決？或者極端的說，歸屬問題是否會被吸納於經濟觀察法的適用中、而失卻其獨立論述價值？稅法有獨自的意義、不需拘泥於民事法律的解釋論，這點我國與彼邦並無區別¹⁰；但從法律的安定性角度著眼，民事法律的概念仍須被稅法先行尊重¹¹。也因為此種先行承繼或依從的關係，所得及主體的對應關係，大部分的場合並沒有判斷難處¹²。

但如果享受該等財產經濟上利益的主體與該等財產所有權的歸屬主體產生不一致的現象，所得稅的歸屬就顯得混沌不清。譬如父親提供子女零用金、該零

⁹ 參李惠宗(2010)，〈法定證據主義的幽靈〉，《法令月刊》，61卷第三期，頁4-17。

¹⁰ 柯格鐘(2014)，〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，頁47-50。

¹¹ 黃茂榮(2012)，〈銷售當事人之認定(上)〉，《植根雜誌》，第28卷第3期，頁27。

¹² 金子 宏，同註3，頁72。

用金所生利息所得究應歸屬於父親抑或子女？年老的農夫由子女經營自己農場、卻仍保留農地所有權之情形，又應該向誰課徵所得稅¹³？

參與現代市場的經濟活動所獲致的經濟成果，從私法上可以穩固的保有並享受的角度，確實直觀上應該與私法上權利歸屬的狀態判斷一致，這是支持日本「法律的歸屬說」的最有力論據；相對地，「經濟的歸屬說」即重視現代社會「資產的實質歸屬與所有權分配乖離」¹⁴的現象，而認為需由經濟的實質面觀察、判斷歸屬主體。須注意的是，此種「所有及受益主體乖離」的現象，通常與租稅規避無關，譬如於本文第叁段介紹，隨著新型法律工具的引進（最典型者，乃信託法律關係），將自然（且適法）產生此種乖離現象。日本所得稅法第 12 條緊跟此種趨勢，明訂「資產或事業所生之收益如果在法律上的歸屬者僅為名義人，並無法享受該收益，該收益係由名義人以外之他人享受者，應適用本條進行調整，以該他人為歸屬者」；此外，日本法人稅法第 11 條¹⁵、消費稅法第 13 條¹⁶第一項皆有類似規定，重申該意旨。

如日本學者之所言，之所以直觀上採取「法律上的歸屬說」，係因為作為所

¹³ 藤谷武史，同註 1，頁 185。

¹⁴ 日本所得稅法第十二條「資產又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」

¹⁵ 日本法人稅法第十一條「資產又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が單なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する（資產或事業所生之收益如果在法律上的歸屬者僅為名義人，並無法享受該收益，該收益係由名義人以外之他人享受者，應適用本條進行調整，以該他人為歸屬者）。」

¹⁶ 日本消費稅法第十三條「法律上資産の譲渡等を行つたとみられる者が單なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行つたものとして、この法律の規定を適用する（在作成法律關係上資産讓渡等之人，乃是單純之名義人，並未享受該資產之讓渡等之對價，而是名義人以外之人，享受有關該資產讓渡等之對價時，就該資產之讓渡等，視為享受該等對價之人所為，適用本法之規定）。」參：陳清秀，營業稅之稅捐主體及客體之探討，頁

得基礎(或可稱為基幹財產¹⁷)的財產權歸屬，與所得的歸屬問題被同一處理所致。事實上，民事法上的所有權概念是否足以承擔稅法歸屬的判斷，已經成為問題，有論者甚至提出以「比所有權的權能更小的**資產**概念」代替所有權的論點。

另外有批評者認為，採取「法律的歸屬說」的另一層理由，在於稅務行政的可行性及稽徵成本的考慮，畢竟課稅處分作為大量行政，稽徵機關根本無法承擔細究經濟實質、據以判定所得歸屬的任務；另外就行政機關適用法律的可預測性(法律安定性)層面，「經濟的歸屬說」產生了過多的變數。日本學說在歸屬要件的闡示與思考的深度上，甚為精彩，為本文引據之理由，而非僅作日本學說的搬運工作。

究其本質而論，所得稅法之所得，**本非指所有權**而言，而係指可以作為租稅負擔能力表徵的經濟成果¹⁸，所以依託「歸屬」要件的解釋論於其他法律領域本身就違反所得稅法獨立創設「所得」要件的用意；而且排除法安定性的角度不談，所有權具有完整性¹⁹(或稱彈性力)的特質，使稅法在發展「歸屬」要件解釋論時發生難處：稅法很難指出究竟所有權概念評價哪裡不足、以至於稅法需要作出自己的判定，甚至在採取上述的「資產理論」者，仍然承認該「資產」概念係從所有權所細分、切割出來；並且，縱使適用「經濟的歸屬概念」，並就每一個稅捐案件獨自判斷，在極大多數的案件其判定結果也與所有權的歸屬判定一致，其實益不明顯。

另外，所得稅法的「歸屬要素」與「所得要素」，雖然各為獨立的稅捐實體法構成要件，卻必然產生連動的關係。舉例而言，如果貫徹「法律的歸屬說」，

¹⁷ 參考：柯格鐘(2008)，〈論所得稅法上的所得概念〉，臺大法學論叢，第37卷第三期，頁135-138。

¹⁸ 葛克昌，同註4，頁275。

¹⁹ 王澤鑑(2023)，《民法物權》，增訂4版，作者自版，頁65-70。

卻又於所得之理論²⁰採取「純資產增加說」，兩者併合適用的結果，究竟與「經濟的歸屬說」有無如何之差異？此牽涉歸屬要件解釋論與其他稅法原則之互動關係，本文將於下文第二段中集中闡述。

（四）、批評：

1. 「歸屬」要件之討論並不應被消溶於實質課稅原則之討論：將「歸屬」要素作為獨立的稅捐構成要件理解者（我國的部分論者），在歸屬要素的定義闡釋上，自然不可能與國外文獻有錯落之處。不過，國內文獻是否將「歸屬」要素作足夠清楚的說明？案例的採擇極為重要。依本文的觀點，將歸屬要件的闡釋與所得源泉理論的結合是失敗的²¹，那是因為所得源泉的支配者，通常需要藉助物權或債權法律關係取得對營業基礎（源泉）的支配，也就是說，雖然想像上存在所有權與所得產生者不同一的情況、卻很難想像所得創造者完全不具有任何利用源泉的情形；引據文獻的例子，所得創造人合法取得用益權（地上權、租賃權、使用借貸法律關係）以作為營業的基礎，所有權人對該經濟利益之創造沒有貢獻，無論依據何種所得理論，也沒有將該營業所得歸結於所有權人的疑慮，並且，歸屬的判斷也沒有超過「私法上的歸屬」的難處，因為歸屬問題本不止於所有權人的討論，是指除了民事法律關係之外，稅法領域是否有獨自判斷經濟利益所屬的餘地及標準的問題。上述文獻的例子，本質上是強調所得創造者通常不是所有權人的法現實（及法經濟現實），並沒有超脫實質課稅原則的適用論。

續上，再借用學理上廣為引用的例子。在營業人判斷標準的討論²²中，文獻上多強調營業稅之納稅義務人需以事實上從事「銷售」之人為應稅課體之歸屬者，

²⁰ 柯格鐘，同註 17，頁 134 以下。

²¹ 陳清秀，同註 4，頁 318。

²² 陳清秀(2011)，〈營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討--評析最高行政法院九十八年度判字第一六一號判決〉，《月旦法學雜誌》，189 期，頁 209-239。另參：陳清秀(2013)，〈營業稅之稅捐主體與客體之探討〉，《當代財政》，第 25 期，頁 4-21。

然後從兼顧交易安全與商業實務的角度，細緻區分營業稅主體及客體的判斷基準。

但依本文的見解，此種區分仍不離脫實質課稅原則的適用：加值型及非加值型營業稅法第二條第一款既然明訂營業稅的負擔主體為銷售貨物或勞務之營業人，而觀諸同法對於銷售貨物或勞務的定義²³，立法者指示適用法律者需體察銷售行為之主體、對有制價能力（並具有轉嫁稅捐成本於終端消費者的能力，詳下叁、三、所述）者進行營業稅之核課，本來就無涉貨物所有權等其他法律領域的「第一次判斷」需經過稅法的歸屬要件加以調整的問題（「法律的歸屬理論」）。上述文獻對於營業稅負擔主體判斷標準的精緻化有所貢獻，但作為凸顯歸屬要件適用論的案例，似乎有不足之處。

前揭日本學者所提出的零用金之例，本文認為其為較好釋例的原因，在於金錢所有權雖已移轉於未成年兒女，但父親該筆金錢的干預權能仍然存在（參閱我國民法第84條，未成年子女僅有處分權能）；子女是否有收取孳息之權能（收益權能）存有可疑之處，在稅法上是否要因循民事法律上「所有權人通常有孳息收取權」²⁴自然地凸顯為一種歸屬問題。所以在案例選擇的角度，本文較鍾意日本文獻的說明。

2. 「歸屬」要件之討論並不應被消溶於租稅法律主義之討論：近期釋憲實務

²³ 加值型及非加值型營業稅法第三條規定

「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。（第一項）

提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。（第二項）

有左列情形之一者，視為銷售貨物：

一、營業人以其產製、進口、購買供銷售之貨物，轉供營業人自用；或以其產製、進口、購買之貨物，無償移轉他人所有者。

二、營業人解散或廢止營業時所餘存之貨物，或將貨物抵償債務、分配與股東或出資人者。

三、營業人以自己名義代為購買貨物交付與委託人者。

四、營業人委託他人代銷貨物者。

五、營業人銷售代銷貨物者。（第三項）

前項規定於勞務準用之。銷售（第四項）」

將歸屬要件置入租稅法律主義的論述脈絡中，提升其於違憲審查中的地位，已如前一、(二)、所述。但目前釋憲實務的案例類型不能很好的凸顯「歸屬」要件的討論價值，大法官似乎一直缺乏對「歸屬」要件深入闡釋的機會。此外，依本文之見解，將「歸屬」要件之討論化約於租稅法律主義之脈絡，將淡化「歸屬」要件作為獨立稅捐實體法構成要件之意義：如果「租稅客體對租稅主體之歸屬」已經由國會保留的高度予以固化，則解釋論與適用論某種程度上，是精緻化及類型化的問題；「歸屬」要件真正成為一個難解問題的案例類型，通常就是租稅法律中並未特別作出差異對待的價值決定(指示)，似乎不能不顧及稅法獨自價值的邊界案例。借用上舉營業稅主體判斷之案例，**實質**經營商品或勞務銷售之人，是營業稅之納稅義務人，這是營業稅法的結構性要素，並沒有凸顯「歸屬」要素的價值；但如果**實質**進行商品或勞務買賣之人，被剝奪了制價權、或者幾乎不享受營業成果，此時是否該**實質**進行商品或勞務銷售之人仍為營業稅法的指涉對象？類似的案例類型，可能才是較好的解說事例(參下參、三、述)。

3. 小結：

承上，「歸屬」要件之所以沒有被很好的解釋、凸顯，可能是因為案例採擇的困難。另外一個原因，可能是因為歸屬這個租稅實體構成要件，容易與其他稅法原則、概念進行互動，而被淡化、或被隱藏於其他租稅構成要件及原則的闡釋之中，為了說明這一點，本文以下二、的段落嘗試進行論述。

二、「歸屬」要件與其他法規範、稅法構成要件及原則的互動關係：

(一)、與憲法的關係：

經濟利益的流向，通常可以藉由觀察民事法律的權利變動而得；事實上，縱使採行「經濟的歸屬理論」者，也很難在所有權之外創立其他可以明確定義又有

操作便宜性的稅法概念，而國家以課稅高權參與分配的，又恰好是經濟活動背後所彰顯的租稅負擔能力。所以「經濟歸屬」等於「民事權利歸屬」、「稅捐的歸屬要件」即「民事權利分配狀態」的等式**大概成立**。

但有時，依據憲法指示，國家課稅高權參與分配者為經濟利益本身，此時所有權的判斷被(憲法)淡化，稅捐法律的「歸屬」要件被顯在化。典型的例子，為土地漲價歸公政策，憲法第 143 條第三項規定「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。」可知土地增值稅的租稅客體係社會投入而產生的溢價，**土地所有權人不一定是土地增值利益的取得者**，縱使不能說是憲法文本的刻意留白，至少也能說租稅法律立法者、適用者有廣闊的形成及解釋空間。下文將以一個實務案例的案件事實作為基底進行說明(詳本文第參、二、)

(二)、與所得概念的關係：

在所得稅法領域，「歸屬」要件主要就是在討論「所得與租稅主體的連結關係」，所得概念(理論)²⁵的選擇，自然牽連歸屬要件的適用範圍。

舉例而言，如果選擇**限制的所得概念(狹義的所得概念)**²⁶，其定義途徑，係藉由個人主動獲致所得的目的(Zweck)，動因上係用以消費(Konsum)的觀點來定義所得。並且，在獲致所得的**經濟模式**上，所得乃是在一定期間內，在某人未減少其繼續存續的基幹財產(Stammgut)上，新增加可供自由使用之經濟財或交換財的總額(die Summe der wirtschaftlichen oder Tauschgüter)；因此，所得既然植基於基幹財產上，所得即應該**歸屬於**基幹財產(或為所得泉源)的所有權人或使用權人。相對以言，如果在採取限制的所得理論的架構下採取經濟的歸屬理論，

²⁵ 參考:柯格鐘(2008)〈論所得稅法上的所得概念〉,臺大法學論叢,第 37 卷第三期,頁 129-188。

²⁶ 同前註 28, 頁 135。

也很難獲致相較於法律的歸屬說不同的歸屬結論。或可以敘述為，**歸屬的問題，將會被化約、淡化於基幹財產與消費財的區分階段。**

類似地，如果我們採取純資產增加說(Reinvermögenszugangstheorie, comprehensive income theory, accretion theory)，以一定期間中資產淨值之增加或貶損作為所得。此種所得理論，已經運用比所有權(嚴格言之，較財產權)射程範圍更大的靜資產差額作為所得的要素。在這個脈絡之下，再去採取經濟的歸屬理論也難見其實益，因為在所得的判斷階段，即已經考慮個人的淨資產變化(包括非法所得)，將經濟的歸屬理論所需判斷的要素先行窮盡了。反而，在純資產增加說的思路底下，採取法律的歸屬理論，某種程度上產生限制純資產增加說的效果。

(三)、與稅法的解釋論的關係：

依據目前的通說，稅法與民事法律解釋論的關係並非早期的依從關係，而承認稅法領域的獨立性，但著眼於法安定性的考量，稅法的解釋，一定程度上的謙抑於民法的解釋論，本文固定以**尊重**形容之。

稅法的解釋論，於何等程度上依從於民法，或者說尊重民法至何等程度?是稅法與民法解釋論的競合領域。而在討論稅捐實體構成要件的「歸屬」問題時，討論也集中在是否以其他法規範(尤其是民事法律)的歸屬為判斷準據；而稅法獨立的解釋論、或是「法律的歸屬理論」之開展，基本上都是倚重經濟實質的理由。因為問題及論理途徑的類似性，「稅法的解釋方法」及「歸屬要件解釋論」具有強烈的互動關係。本文甚至認為，在這個層面，「歸屬要件」缺乏獨立的論述價值，或者說可以被整併做為「稅法解釋方法論」的一個子項目。

(四)、與實質課稅原則的關係：

承上一、(四)、1、所述，本文並不認為歸屬要件的討論能被化約於實質課稅原則(經濟觀察法)的討論，但不可諱言兩者有深度連結關係。總體而言，稅法想要維持其獨特的價值，就必須借助於社會經濟實質，即民事法律關係所忽略之處。但稅法領域已經寬泛的運用經濟實質的概念於量能平等課稅原則(包含立法論、解釋論及適用論)、實質課稅原則(包含經濟觀察法)與租稅規避防範規範等之中，如果又在歸屬要件的解釋論上去談經濟實質，似乎很難證立有何不同於實質課稅原則之處。

為了澄清此點，本文以獨立段落參、敘述。

(五)、小結：

1. 稅法概念、原則間的動態互動性，其實非「歸屬要件」所獨有。舉例言之，在所得理論的選擇上，如果採取區分基幹財產及消費財的限制的所得理論(或泉源理論)，因為作為生產基礎的基幹財產(或泉源)自始被排除於所得的範圍，國家課稅權之行使應注意不改變納稅義務人實質的市場競爭地位的「稅捐中立原則」某種程度就被吸納於基幹財產的區辨上；又如，憲法對財產權的保障範圍，也會牽連以財產作為要素的所得理論(如限制的所得理論)的判斷、憲法對營業自由及生存權的保障範圍，也會決定牽連市場所得理論的適用；再如，國內普遍置於「租稅國體」討論的國家的任務及國庫的收入來源，實則與我國國家學的研究息息相關，也與預算法的討論有牽連，課稅權的邊界，非僅止步於稽徵成本平衡的泛泛討論而已²⁷。

2. 更上位的問題係，稅捐法律的各構成要件及原理原則間的關係，是否可以構架一個可供檢驗的穩固系統？譬如因循政治哲學(國家學領域)、憲法、稅捐構

成要件、授權法律規範的檢驗順序，釐清各構成要件與各原則的內容重疊之處(如上 1. 述)。此可以避免當今討論各稅捐構成要件時，似乎無不能假託於實質課稅原則，而不能明確「鑑界」的問題。當然此僅為本文的附帶建議，不擬詳論。

三、「歸屬」要素之適切呈現，為本文的開展要點：

承上述，至少本文認為，目前我國無論學說或實務，「歸屬」要素雖然被正視作為租稅實體法構成要件要素，但論述精度稍難滿意。案例的採擇似乎先決地影響後續的解釋論與稅法上的發現。本文不憚獻醜，採擇認為適當的案例，試圖對問題作較好的呈現。

叁、信託案例之引證

一、採取牽涉信託法律關係之稅務案件的理由：

(一)、信託法律架構簡述：

信託法律關係，係當事人藉由私法自治，移轉超過信託目的的財產權予受託人，委託人藉由內部的委任或類似委任關係²⁸(或有描述為「內在實質的實體關係²⁹」)控制受託人，但受託人於外部關係上，對信託財產有完整的支配權限³⁰，信託本質上具有「通謀虛偽意思表示」的類似性³¹，但因為有更高位階的法律目的，故法律容許此種制度存在。從法律經濟分析的觀點，委託人需承擔受託人違背託付所生的風險，交易第三人受到完整的保障，風險分配上尚屬平衡；信託法律關係既由委託人、受託人及受益人所組成，形成三方(面)關係。

²⁸ 此即參酌大陸法系混和契約之法理，而認為係委任與消費寄託之混和契約參閱：曾宛如(2008)，《證券交易法原理》，4 版，頁 324。

²⁹ 參閱：李惠宗(2012)，〈富者的原罪？--從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇〉，《法令月刊》，63 期，頁 2。

³⁰ 我國就此種「表裡不一」的法律關係的處理取徑，可以深刻體現在對借名登記契約的解釋論上。依據實務見解，甚至不審酌交易第三人惡意而不值得保護的情形，一概認為受託人的外部行為為合法。參閱最高法院 108 年度台上大字第 1636 號裁定。

³¹ 參閱：王澤鑑(2020)，《民法總則》，作者自版，頁 572-586。

(二)、信託案例作為說明租稅「歸屬」要件的適合性：

1、承上(一)、所述，信託法律關係在構造上，有通謀虛偽意思表示的類似性(表裡不一)，我國實務認為受託人於外部法律交易上，具有完整的所有權人地位，是偏重於交易安全保護的解釋方案，無論得當與否³²，在民事法律關係上，信託的財產、利益歸屬上是(相對)清晰的；反而在稅法上，利得的歸屬主體是否同於所有權的歸屬主體渾沌不明。在委託人與受益人主體同一的類型，委託人將信託財產交由受託人管理、使其擁有一個形式、空洞的所有權，以便利信託事務的進行，依據信託的內部法律關係(信託契約)，受託人對信託財產的用益需依從於委託人的意志(信託架構)，甚至信託財產所得的利益需移轉予受益人(委託人)。但也不能因為受託人僅為名義上的、功能性的所有權人即認為受益人或委託人應受租稅客體的歸責，毋寧應區分稅種，以各稅法領域的規範目的，作最適當的解釋(參下二、三、述)。

2、信託法制既然是立法者為了追求更高的經濟目的而承認，所有權的內容³³及所有權的歸屬割裂的問題為承認信託合法性當然產生，而非當事人間濫用法律形式所造就；此外，此種「表裡不一」的關係為民事法律所承認，經濟利益的歸屬問題是否應先尊重民事法律的判斷空間，尤其是在適用導管理論及考慮各稅種的規範目的之後(參下三、所述)，應如何判定經濟利益與主體的結合性，即為「歸屬」要件的用武之地。

3、當然，國內法制狀態的發展滯後，也為本文尋找合適的案例提高難度。日本文獻作為討論基礎案例的衍生性金融商品及夫妻公司對公司共有財產利益

的歸屬等問題³⁴，皆因立法之未備與學說的空位而難以採擇。此為選擇信託案例之另一理由。

二、對信託土地課徵土地增值稅之案例-最高法院 107 年台上字第 1956 號民事判決

土地增值稅作為具有憲法高度的漲價歸公政策的具體化，可以說是唯一憲法委託的稅種。本文擬從漲價歸公政策的內涵開始敘述、介紹釋憲實務的應對方式，再切入本件裁判。

(一)、土地增值稅作為憲法國策之體現：

1. 國父之「漲價歸公」政策概述：國父孫中山先生提出漲價歸公政策，從起源論解釋（genetische Auslegung）³⁵的觀點，帶有與當時共產黨爭奪大陸地區統治權的政策性格。國父先連結漲價歸公政策於中國史觀「平均田權者，即井田之遺意也。井田之法，既板滯而不可復用，則惟有師其意而已³⁶。」此「遺意」何處不合時宜，並未於其他論述可得；既然呆滯難用，為何又要師大意予以改良，筆者推測應該與承繼中國法統正朔的思考有關，國父於監察權、考試權的五權分立論述中亦有類似的思路³⁷。

土地矛盾的激化成為國民黨失去大陸地區統治權的重要原因。那為何不效仿共產主義的公有財產制？有論者以為，國父不採取「將產權收歸國有-再由國家力量重新分配」的方法，是因為仍不能根本解決分配不均的問題；觀察其所草擬的《地方自治開始實行法（未施行）》提出了漲價歸公的雛型「予以為當由地主自定之為便。其法以地價之百分抽一，為地方自治之經費...。此為抽稅之一方面，

³⁴ 藤谷武史，同註 1，頁 191。

³⁵ 李惠宗，憲法要義，八版二刷，元照出版，783 頁。

³⁶ 參閱：《國父全集第一冊》，中央文物出版社，頁 218-219。

³⁷ 李惠宗，同註 35，頁 731-752。

隨地主之報多報少，所報之價，則永以為定。此後凡公家收買土地，悉照此價，不得增減。而此後所有土地之買賣，亦由公家經手，不得私相授受。原主無論何時，只有收回此項所定之價，而將來所增之價悉歸於地方團體之公有。如此則社會發達，地價愈增，則公家愈富。由眾人所用力以發達之結果，其利益亦眾人享有之。不平之土地壟斷、資本專制可以免卻，而社會革命、罷工風潮悉能消弭於無形。」觀察其理論核心，係由政府控制土地市場，使業主的買賣不能逃離國家的規制；然後其限制的不是土地所有權人的訂價權，而是其得利的空間（收益權能、價值權保障³⁸）；實質以論，國父的思考仍是偏向主義，僅是位列的光譜與採用的程度不同而已。

2. 「漲價歸公政策」的內在缺陷：本文不擬對國父的思想作過多的查考。不過從上述簡單的描述中，我們就可以發現漲價歸公政策的內在缺陷，之所以稱之為內在，是因為理論植基於許多先驗的前提上，這些先驗的前提彼此又不兼容，成為一個先天性的破綻。這些缺陷會導致漲價歸公政策窒礙難行、並且無法藉由立法技術改良。需注意的是本文仍以憲法文本的規定為查考對象，國父關於漲價歸公的政策論述多囿，此參諸上述《地方自治開始實行法》的內容即可窺諸一二（譬如在《實行法》的論述裡，土地價格歸於固定，並沒有保留地主改良的部分，溢價皆歸於公眾所有，此與憲法文本顯然不符）。

其一是土地溢價必然是來自眾人或地主自身的勞力投入，在當今社會土地並未作任何改良、甚至土地劣化但地價仍高騰的現象極為常見，市場因素的介入、甚至土地被視作一般商品而產生的投機溢價並沒有出現在國父的考量。其二，是他人（社會）的勞力投入必然存在的前提假設，也不合理；蓋土地的所有溢價皆來

³⁸ 李惠宗，同註 35，頁 346-356。

自土地所有人的情況也屬可以想像，顯見於財閥進行集體開發的情形；其三，即地主的勞力投入對土地溢價有主要貢獻的假設，此體現在土地溢價的分配順序上（先分配與地主、其他溢價分配給公眾）。其四，為私人改良必為地主（土地所有權人）之假設，此與本文的論述緊密攸關，詳下（三）、所述。以上的理論缺陷僅擇其要者列舉，實則國父的失慮絕不限於此。

如果上述的理論缺陷只是停留在想像上、政治上，那在法律的規範面及施行面上似乎也沒有苛責的必要。但政治學理論論述不精詳、又成為一種憲法委託的話，即成為一種災難。第一次的實務紛爭，體現於釋字第 286 號的案例事實及解釋文中。

（二）、釋憲實務直面-釋字第 286 號解釋

釋憲實務牽涉土地增值稅的案例，有釋字第 173 號、180 號、190 號、286 號、478 號、635 號、779 號等。本文認為釋字第 286 號解釋為大法官對「漲價歸公」政策的基調性闡釋，茲敘其要點如下。

該號解釋的爭點為平權條例及其細則關於計徵土地增值稅之規定是否違反憲法第 143 條第三項的漲價歸公政策。從平均地權條例第三十五條、第三十六條第一項、第二項同條例施行細則第五十三條所設計的土地增值稅計算公式觀察，在國父原始計畫中，由公眾的勞力投入所生的溢價（土地自然漲價），其計算方法為「土地漲價總數額，減去土地所有權人為改良土地已支付之全部費用後之餘額計算，徵收土地增值稅；其間縱有因改良土地而增加之價值，亦因認定及計算不易，難以將之與自然漲價部分明確劃分，且土地增值稅並未就漲價部分全額徵收，已足以兼顧其利益，與憲法第十五條及第一百四十三條第三項規定之意旨尚無牴觸（釋字第 286 號解釋文）。」

依據國父的思想，土地所有權人投入的勞力資本，若產生土地價值增加者，土地所有權人之分配順序是優先的，既然憲法文本稱之為土地價值之增加，自然有別於單純的成本費用投入。上揭平均地權條例及其施行細則之相關規定，因為稽徵經濟之理由，以「改良土地已支付之全部費用」法律上擬制為私人勞力投入所致的土地價值增加額度，即有違反憲法本意的問題，本件解釋以「難以明確劃分(稽徵技術、稽徵成本)」及「未就漲價部分全額徵收」之理由宣告係爭規定合憲，係本於一種不精細的思想，憲法委託是否可以作這種改寫?允有疑問。此部分同號解釋楊與齡大法官提出之不同意見書，論述纂詳，茲不贅言。本文旨在強調，所有涉及土地增值稅的課徵問題，皆應從憲法的角度予以審視；在牽涉歸屬問題的案型，也有這種需求。

(三)、最高法院 107 年台上字第 1956 號民事判決簡析

1. 案例事實:本文擬在擇取「信託」加上「土地增值稅」的邊界案例。本案之案例事實僅就與本文有關之部分作有限的引用、並作一定程度的簡化，先予敘明。

甲向乙購買土地，於甲付清價款前，約定於由乙移轉登記標的土地的應有部分 $1/100$ 予甲之配偶丙，另外應有部分的 $99/100$ 於甲完全償付價款時始為移轉(系爭應有部分)；系爭應有部分的 $99/100$ 另與丙成立信託關係，將之信託登記移轉於丙。嗣後雙方就價金是否償付完畢產生爭執，甲代繳系爭應有部分土地增值稅以辦理移轉過戶。甲主張其早以清償完畢，因乙之給付遲延，致甲多負擔土地增值稅之差額(甲清償畢至土地實際辦理過戶時)，應由乙負擔。

2. 土地增值稅對於信託關係之特別規劃：

應先指明者係，無論從國父的思想、或憲法的文本，皆很難窺知因交付信託

財產予受託人所為的「形式上移轉」，是否需課徵土地增值稅。

委託人交付信託財產給受託人，不具備終局移轉所有權的意思，從內部關係上，通常設計有返還請求權，作為調控機制，只是依據我國實務的穩固見解，委託人不得以內部關係對抗交易第三人而已。這種移轉，沒有「漲價歸公」介入分配的必要，因為委託人仍有收回該信託土地的期待。平均地權條例就此特設例外，規定依信託本旨、委託人及受託人間所為的土地移轉不課徵土地增值稅(平均地權條例第 35 條之三第一款)，即本於此理由。

如果貫徹本條款，那麼在乙與丙成立信託關係期間(無論自益或他益信託類型)，因為土地稅制根本不將這種移轉作為土地增值稅的稅基，因此也不生因遲延所生的損害賠償問題。乙需承擔在信託有效存在期間所生的土地增值之不利益。

3. 合於漲價歸公政策之解釋：

如果再深究本案例一層，可以得到不同的視野。

在憲法視角，或者說從制憲者的視角，土地增值稅應向土地增益的享有者課徵。從憲法第 143 條第三項的文本來看，該享有者甚至沒有明訂為土地所有權人，土地所有權人是勞力資本的投入者，甚至稱不上是通常的情況，這可以從實務上眾多的合建契約觀察得知；在一般狀況，土地所有人雖然未必投入勞力，但仍一定程度上享受土地的溢價利益，依循釋字第 286 號的審查密度，勉強還能作出合憲的判定。但在本案的情形，土地所有權人(乙)與丙成立信託契約，係為擔保買賣債權之履行，從應有部分被登記予乙、至土地所有權終局移轉時止，乙皆享有對該土地的使用收益權能、實際以勞力資本投入於土地。無論乙是否為所有權人，從漲價歸公的政策本旨來看，乙皆應該負擔土地增值稅；反面言之，甲雖為土地

所有權人，但該所有權已經被過度空洞化³⁹，依據憲法漲價歸公政策的本旨，應不受土地增值利益的歸屬（因此不負擔土地增值稅）。

以上的案例及論理途徑，作為闡釋歸責要件的重要性，應能起一定作用。蓋土地稅法及平均地權條例關於土地增值稅的負擔主體規定是清楚的，從實質課稅原則的觀點，也沒有調整土地所有權人的餘地。爭點在於，如果土地所有權人受土地增值稅的歸屬，偏離了憲法關於漲價歸公政策的規劃，是否能從經濟實質的觀點，對歸屬要素作必要的闡釋。

三、受託營業人作為營業稅負擔主體的案例：

（一）、營業稅的性質：

營業稅屬於消費稅(Die Verbrauchsteuern)，針對人民之消費(商品或勞務)經濟行為課稅，其納稅義務人與經濟上的負擔者並不同，係藉由營業人藉由制價權(機制)，將營業稅內化於商品價格，使終端消費者終局承擔。

釋字第 688 號解釋理由書第五段即謂「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」

（二）、實務之判準

在營業人為受託人，為委託人之利益而營業之情形，營業稅究竟歸誰負擔？最高行政法院 97 年判字 901 號判決、同院 99 年度判字 878 號判決提出實質審查基準，認為應以就「信託財產之管理事務，出面締結債權契約」之受託人，為實

³⁹ 參陳清秀，前揭註 4，頁 2。

際進行營業行為之人，並由其負擔營業稅。

文獻上多贊成該判決之意旨，認為該判決係在綜合考量當事人契約自由(信託架構的型塑空間)及市場經濟活動自由(即受託人之營業自由)，以尊重民事法律關係為基礎，落實稅法上經營管理不干涉之原則。並可維護法秩序之安定性，保障市場參與者之交易安全。

(三)、批評：

1. 信託之內部關係未必使受託人有制價權：

在委託人委託財產或事業予受託人之情形，信託構架同時也是受託人經營的限制。如果委託人從信託的訂定或保留指示權⁴⁰對受託人的制價權進行限制，則營業稅法作為間接稅、轉嫁稅的性質可能不能被貫徹。與上述土地增值稅的案型類似，受託人的營業自由如果被過度掏空，將成為一個形式、空洞的營業人，在此種情形下，單純以「出面締結債權契約」與否決定孰為營業人，欠缺說服力。文獻上所謂之經營管理不干涉原則之落實，似乎偏在於受託人有完整經營決策權的情況，沒有考慮受託人的決策權受到極度限縮的情況。

2. 法安定性的面向：承上(二)、之文獻所述，交易安全保護的理由，乍看之下似乎言之成理。不過本文認為，營業稅應歸屬於受託營業人還是其背後的委託人，並不牽涉與交易第三人所為法律行為的效力，僅生稅捐負擔如何轉嫁的問題，以交易安全或法安定性作為說理，與本案例關係較遠。事實上，無論認為應歸屬於委託人或受託人，只要要件設計及適用論是穩定、可預測的，於法安定性層面皆無減損。

⁴⁰ 參閱：姜雪蓮 (2022)，〈信託指示人的法律地位探析〉，網址：<http://www.financialservicelaw.com.cn/article/default.asp?id=9966>(最後瀏覽日期:2023 年 5 月 7 日)。

肆、結語

一、「歸屬」要件具有獨立的價值:歸屬要件既然已經被承認為租稅法律主義的內涵,具有憲法上的高度,難以否定其存在。其解釋論雖然參酌經濟之實質,而與實質課稅原則(經濟觀察法)有類似之處,但其層次為構成要件設計(立法論),與實質課稅原則主要作為租稅法律規範之解釋論及適用論有所不同。本文所舉之信託土地課徵土地增值稅的案例,需要借助憲法的視角,對「歸屬」要件進行合憲性解釋,才能明瞭在邊界案例類型誰是土地漲價利益的歸屬主體(同時是土地增值稅的負擔主體),實質課稅原則並不能就此案例類型提供助益。本文所提出之受託營業人營業稅課徵的問題,一樣是從受託人作為營業人,其營業自由被空洞化的性質出發,在此種案例,適用實質課稅原則認定營業人、與適用歸屬要件認定營業人,似乎皆為可行,而成為構成要件及法律原則的模糊地帶,租稅原理原則及構成要件的立法論、解釋論及適用論間,需作有體系性的整理。

二、「一對一對應關係」的崩毀:因應現代愈趨複雜的經濟活動,所有權、甚至是法律承認的權利,與盈利之來源(於所得稅之情形)乖離的情形愈趨嚴重。日本學者有將之描述為「資產的權源歸屬」與「所得的歸屬」間「一對一對應關係」的崩毀⁴¹。稅法上是否要創設超越所有權的獨有概念(如資產),因應此種歸屬判定困難的問題,極具理論上的趣味性。本文限制討論範圍於歸屬問題之呈現,茲提出此點作為拋磚引玉,以作為結語。

⁴¹ 藤谷武史,同註1,頁197-200。