

稅捐法體系概論(下)

c 類型譜

規範類型為取向於一定之規範目的取舍規範對象之特徵後，由剩下來之數個基本特徵（Merkmale）或特點（Elemente）集結而成的集合¹⁶²。例如所得稅法按稅捐主體之特徵，區分為個人所得稅級營利事業（企業）所得稅（所得稅法第一條）；按其稅捐客體，分成各種不同之所得種類（所得稅法第十四條）。營業稅按其稅捐客體之特徵，區分為銷售貨物及銷售勞務。這延伸到其銷售地及憑證開立時限的規定：銷售貨物應在送貨或收款時，先發生者為準；銷售勞務應在收款時，縱使給付勞務在先，亦然。惟該分類在憑證開立時限的意義，不是直接來自於其給付之有體性或無體性，而是連結於其相關之給付義務依法律規定通常有無同時履行抗辯權之行使的可能性：在銷售貨物，因買賣雙方依法原則上各無先為給付的義務，所以有同時履行抗辯權之行使的可能性，以確保其價金債權的實現，轉嫁營業稅款；在銷售勞務，因負以勞務為其給付義務之內容的一方，依法原則上負有先為給付的義務，所以無同時履行抗辯權之行使的可能性，以確保其價金債權的實現，轉嫁營業稅款。是故，關於營業稅之憑證開立時限的規範規劃，不可單純建立在有體給付或無體給付之類型上，而應建立在同時履行抗辯權之行使的可能性，以確保銷售營業人轉嫁營業稅款之機會。在典型之銷售貨物或銷售勞務，其營業稅之憑證開立時限的規範規劃所以得建立在其客體之有體性及無體性的類型劃分上，乃因其碰巧與同時履行抗辯權之行使的可能性相關。是故，在一個銷售之客體由貨物及勞務結合在一起時，不能將其憑證之開立時限折衷在二者之間，而應視其相關同時履行抗辯權之行使可能性的典型狀況定之。由於新生契約類型層出不窮，不一定能為既有之有名契約所涵蓋。這引起新生法律類型在營業

¹⁶² 共同特徵固為由下而上形成集合以構成類型的邏輯基礎。此為存異求同的思維。但當由上而下形成集合，則以集合內部之差異特徵的發現及作用上的活化為其類型構成上的邏輯基礎。此為存同求異的思維。

稅法上之定性及其當事人之歸屬的特殊問題。例如名牌貨物供應商與金店面業主間，按銷售額之一定比例約定店面使用權利金的合作契約的定性問題（司法院釋字第 685 號解釋）。

在類型化上作為其構成基礎之基本特徵或特點，其有無和強度是可以變化的，其中有一些可以褪去，可以凸顯。在其褪去或凸顯的過程中，可能產生不同類型間的兌變。可為其代表的著例為買賣與贈與（遺產及贈與稅法第四條第二項、第五條），包工不包料與包工包料（工作物供給契約）之承攬，委任加盟、特許加盟與借牌營運。

類型不論以其平均或經常的狀況為依據，其構成皆以物或事務整體上或構造上之共同特徵為基礎。在類型的構成上，類型固有其共同特徵，但這些特徵在屬於該類型之物或事務上的表現不僅在有無，而且在程度上皆不盡一致。所以物或事務在類型之歸屬上必須就其特徵整體觀察，不得執於一端。不論是其演變的觀察或規範規劃皆必須加入時間因素，認識其歷史性及其發展的辯證性格，注意其積極與消極因素在作用上的消長變化。這中間特別必須注意在事實面有從量變（特徵）到質變（類變）的情形。法律類型之構成取決於其共同特徵，只是哪些特徵之共同，在法律上有類型化之意義，尚待於規範上之價值判斷。此與概念之形成一樣，必須為規範目的為特徵之取捨。

鑑於當為的要求，應有存在的基礎，而且存在可以導出當為，所以在類型的構成上其特徵之取捨，仍非可為所欲為。明顯的是：應受事務法則的制約。熟悉的表現是：政府及市場各有其特殊的機能，以及其機能在一定的條件下都可能失效，應使政府與市場發揮最佳之互補機能；如有成本或效益之外部性，應透過適當的規範加以內部化。在該認識下，應按系爭事務是否含有導致市場失效的因素加以分類，以決定是否讓政府機關之介入。

在所含基本特點之有無強弱的變化中顯現出類型與概念不同的彈性。在類型內部根據其基本特點構成互相關聯之規範集合及生活關係。在此意義下，類型具有體系的結構，例如委任作為一個契約類型，包含當事人之一方委託他方處理事務，他方允為處理之基本特點。本於該特點，延伸出(1) 處理權之授與及其範圍，得含代理權，(2) 處理權之行使方法，(3) 處理費用及成果之歸屬，(4) 委任關係之終止等基本規定。其中不但處理權之範圍有特別與概括之別，處理時所受之指示亦繁簡不同。而且，為委任事務之處理，受任人是否得請求報酬也因案而異。

但這些案件與案件間的差異皆不影響具體契約之是否為委任。在授權他事業以自己之商標或名義從事業務上所需之法律行為（授與代理權），而又約定其營運之盈虧屬於被授權人時，該授權不具委任之根本特徵：為他人（委任人）處理事務。所以，在其係單純之授權，經營成果歸屬於加盟者之情形，應論為特許加盟；不論是否兼有提供主要生財設施，在經營成果歸屬於盟主之情形，應論為委任或委託加盟¹⁶³。在經營成果由加盟者與盟主按約定方法分享之情形，該加盟具有合夥的性質。然不論其係屬於何種加盟，一定的程度，該授權係為被授權人之利益而營運的類型特徵皆已蓋過傳統委任的特徵：為授權人的利益而營運。近年加盟營運的關係已演變為民生用品及房屋仲介之主要的通路型態。所以稅務上，一般的肯認此種加盟營運的類型為合法的銷售型態。倒是在營造業，如由一家營造業授權他人用該營造業之名義，以投標或其他方法，承攬工程，而該他人對其支付權利金為代價，則營建或稅務實務習慣上將該授權的態樣定性為借牌營運，並將之論為營業稅法上之重要的違章態樣（財政部八十四年五月二十三日臺財稅字第八四一六二四九四七號函）。借牌營運的特徵為：被授權者（借牌者）固以授權者之名義營運，但自負盈虧。這雖與委任或代理之利益的歸屬原則矛盾，但與商標之授權的情形卻正相吻合。是故，剩下來的問題其實主要是：該授權有無違反相關權利之授權的禁止規定。如有，其制裁手段是否得兼含稅捐處罰？鑑於稅捐法

¹⁶³ 委任加盟與特許加盟為加盟營運（franchising）之重要態樣。鑑於實務上各種加盟契約可能就其對價（權利金）之計算、費用及損益之分配方法、盟主對於加盟店的授權項目（商標權、專利權、或著作權）、提供之商品或服務的內涵與交易條件，以及業務之監督強度等有不同的約定，難以將加盟契約定性為一種既有之有名契約。事實上他通常是一種典型的混合契約。請參考 *Michael Martinek*, *Moderne Vertrags- typen*, Band II, München 1992, § 14; *Walther Skaupy*, *Franchising*, 2. Aufl., 1995, S.30ff..在盟主授權加盟店使用其商標、營業表徵的標識商品或服務之來源表徵之情形，其意義與盟主授權加盟店以盟主之名義與第三人從事法律行為是否相同？又授權加盟店以盟主之名義從事該法律行為者，是否亦為加盟營運之一種態樣？這在消費者或交易相對人之保護或稅務關係上皆有種要意義。對之，稅務實務的看法並不一致。例如在貨運車或計程車之靠行、超商或房屋仲介以及營造業之加盟。在計程車及貨車之靠行，稅務實務將計程車或貨車之司機論為所靠之車行的受僱人，雖然他不是（財政部賦稅署七十六年三月二十日臺稅一發第七六三六四九一號函）。在超商或房屋仲介業之加盟，其間的關係接近於關係企業。在營造業之加盟，因營造業之管理禁止借牌營業而否定其加盟的營業型態。延伸所及不承認出借牌照者係其加盟者所標工程之名義上的銷售營業人。從而業主經由加盟者自盟主取得之進項稅額憑證被論為非自真正交易相對人，亦即未依規定取得之憑證，不得以其所載進項稅額，扣抵銷項稅額（財政部八十四年五月二十三日台財稅字第八四一六二四九四七號函）。

也肯認違法銷售或所得之稅捐義務，不應否認以違法給付為標的之銷售或所得之稅捐客體的資格，認為借牌不是一種應稅銷售。於是，當借牌者以此為基礎，以出借牌照者之名義從事營業，自當承認該營業在稅捐法上的合法地位。其因此所開立之憑證，無所謂由非真正交易當事人開立的問題。至於該牌照之出借如涉及經濟管制法規之違反，其制裁應依其違反之規定的處罰規定。由以上的說明可見，各種類型可以因基本特點之加減而互相轉換，在轉換中，類型間的界限常常不是截然劃分的¹⁶⁴。

類型本身已具體系的結構，可作為體系之建立的基礎或方法，已如前述。當經由構成類型之基本特點的變化，組成類型譜，以類型為基礎，可以建立體系，其態勢更為明顯。由具體之現實現象建立之類型固可以作為建立體系的方法，但當其取向於具體，或者自具體歸納而來，比較不能顯現其價值方面的考量¹⁶⁵。例如歸納所得稅法第四條¹⁶⁶或營業稅法第七條¹⁶⁷及第八條¹⁶⁸之免稅事由，遺產及贈

¹⁶⁴ 關於類型譜，詳見 *Larenz*, aaO. (Fn.1), S. 450ff. 在這裡，*Larenz* 以團體性(團體結構: *Verbandmäßige Struktur*)之強弱說明人合組織之類型譜。團體性低者，該組織之決定應得其成員全體之同意，亦即必須尊重每一個成員個別之意思，不以少數服從多數之團體意思為決定的方法。反之，團體性高者，該組織之決定只要得到多數人或多數股份表決權數之可決即可。亦即少數應該服從多數，從而少數意見在團體中可能因此不具意義。結果個人意思便可能隱沒於團體意思中。此種組織之團體性凌駕個人性，由此顯現。就人之組織，他認為以此為準，可以建立自民事法上之合夥、非法人團體，無限公司、兩合公司、有限公司至股份有限公司之類型譜。

¹⁶⁵ 是故 *Larenz* 認為類型或類型譜之建立，對於法秩序之內在關聯的認識，其價值還是有限。藉助於類型譜，就像將權利、債的關係、公司行號等類型互相關聯的部分規定納入契約法或整部私法中。這僅能顯現其外部體系上的邏輯構造，而不能適當掌握，作為這些規範之基礎的原則和他們與法秩序全體之法律原則或基本價值間的關係。是故，他認為必須探討法之內在體系，始能在類型之規定外，認識一般的法律思想或評價標準 (*Larenz*, aaO. (Fn.1), S.455)。關於內在體系，另請參照 *Larenz*, aaO. (Fn.1), S. 456ff., *Phillipp Heck*, aaO. (Fn.120), S. 187ff.: §13 Die Probleme des inneren Systems.

¹⁶⁶ 所得稅法第四條至第四條之二所定免稅所得之事由可歸納如後：(1) 非所得（第十七款：因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。）(2) 人格權之損害賠償（第三款、第四款），(3) 人身保險給付、勞工保險及軍、公、教保險之保險給付（第七款）、(4) 撫卹給付（第四款）第七款全額免稅，第四款定額免稅顯相矛盾。非經常之動產交易所得（第十六款關於動產部分）非交易所得（第十四款）外交豁免（第九款、第十款）(5) 特支費、實物配給或其代金及房租津貼（第五款）。其中特支費與其他免稅項目之性質並不相同。不宜並列。(6) 各級政府機關或其公有事業之各種所得（第十八款、第十九款）。(7) 非境內來源之所得（第二十款）。(8) 研究或文化獎助（第二款、第八款、第十一款、第十三款、第二十三款、第二十四款）。(9) 基於經濟政策：支付境外之特許權利之權利金或技術服務報酬（第二十一條），外國政府或國際經濟開發金融機構所提供用於重要經濟建設計畫之貸款的利息（第二十二款）。(10) 強制儲蓄之

利息（第六款）。(11) 避免重複課徵（第十六款關於土地部分）。(12) 證交所得及期貨交易所所得免課所得稅（第四條之一、第四條之二）。(13) 現役軍人之薪餉。歸納上述各種免稅事由，一般說來並無嚴謹理由。

¹⁶⁷ 營業稅法第七條規定適用零稅率之事由：第一款所定者為外銷貨物，第二款為外銷勞務或與外銷貨物或勞務有關之勞務。後者為勞務之間接外銷。免稅商店之銷售與過境或出境旅客（第三款）、國際間之運輸（第五款）、國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船（第六款）、銷售與國際運輸用之船舶、航空器及遠洋漁船所使用之貨物或修繕勞務（第七款）等都是實質外銷貨物或勞務的情形。至於對於免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理保稅工廠或保稅倉庫之生產器材或原物料的銷售（第四款）則屬於將間接外銷利用擬制提前論為直接外銷。要之，該條所定情形之共同特徵為外銷貨物或勞務。適用零稅率的意旨為：對於該貨物或勞務免徵各階段之增值營業稅。是故，從事該條所定之外銷的營業人，除免繳其當階段之增值營業稅外，並得申請退還其為該外銷之貨物或勞務所繳之進項稅額。後者為其與第八條所定之免徵效力的區別。

¹⁶⁸ 營業稅法第八條規定之免徵營業稅的項目繁多。然其免徵得理由並不相同。此與第七條皆是因為外銷貨物或勞務者，不一樣。茲歸納其免稅理由如後：(1) 無銷售（例如二十九前段：銀行業總、分行往來之利息、信託投資業運用委託人指定用途而盈虧歸委託人負擔之信託資金收入）。(2) 準無銷售（例如八、職業學校不對外營業之實習商店銷售之貨物或勞務，十款前段、合作社依法經營銷售與社員之貨物或勞務，十一款前段、農會、漁會、工會、商業會、工業會依法經營銷售與會員之貨物或勞務，十三、政府機構、公營事業及社會團體，依有關法令組設經營不對外營業之員工福利機構，銷售之貨物或勞務。）(3) 無加值（例如二十九後段：典當業銷售不超過應收本息之流當品。三十、金條、金塊、金片、金幣及純金之金飾或飾金。但加工費不在此限。三十二、經營衍生性金融商品、公司債、金融債券、新臺幣拆款及外幣拆款之銷售額。但佣金及手續費不包括在內。）(4) 非營業（例如二十二、依第四章第二節規定計算稅額之營業人，銷售其非經常買進、賣出而持有之固定資產。）(5) 微小營業（例如十八、肩挑負販沿街叫賣者銷售之貨物或勞務。）(6) 避免重複課徵（例如一、出售之土地、二十四、各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券。）(7) 基於社會政策（例如三、醫院、診所、療養院提供之醫療勞務、藥品、病房之住宿及膳食，四、托兒所、養老院、殘障福利機構提供之育、養勞務，十二、依法組織之慈善救濟事業標售或義賣之貨物與舉辦之義演，其收入除支付標售、義賣及義演之必要費用外，全部供作該事業本身之用者，二十三、保險業承辦政府推行之軍公教人員與其眷屬保險、勞工保險、學生保險、農、漁民保險、輸出保險及強制汽車第三人責任保險，以及其自保費收入中扣除之再保分出保費、人壽保險提存之責任準備金、年金保險提存之責任準備金及健康保險提存之責任準備金。但人壽保險、年金保險、健康保險退保收益及退保收回之責任準備金，不包括在內。十四、監獄工廠及其作業成品售賣所銷售之貨物或勞務。）(8) 基於農漁牧政策（例如二、供應之農田灌溉用水，十九、飼料及未經加工之生鮮農、林、漁、牧產物、副產物，二十一、稻米、麵粉之銷售及碾米加工，二十、漁民銷售其捕獲之魚介，二十七、肥料、農業、畜牧用藥、農耕用之機器設備、農地搬運車及其所用油、電，二十八、供沿岸、近海漁業使用之漁船、供漁船使用之機器設備、漁網及其用油。）(9) 基於文化、教育政策（例如五、學校、幼稚園與其他教育文化機構提供之教育勞務及政府委託代辦之文化勞務，六、出版業發行經主管教育行政機關審定之各級學校所用教科書及經政府依法獎勵之重要學術專門著作，九、依法登記之報社、雜誌社、通訊社、電視臺與廣播電臺

與稅法第十六條、第十六條之一關於不計入遺產總額之項目¹⁶⁹，第十七條關於遺產稅之扣除事由¹⁷⁰、或第二十條、第二十條之一關於不計入贈與總額的項目之類型¹⁷¹尚不能顯現各該類型之規範上的理由何在。惟其類型之共同特徵依然透露其所以為如是規定的考量所在。這可供為進一步探討隱藏於法律規定中之原則或價值的參考。

III 利用法律原則

法律原則可以由個案歸納而出，也可以由上位價值具體化而來。不論以歸納或以具體化的方法為之，其歸納或具體化的結果皆會形成體系之標準架構：樹狀結構。由此可見，法律原則可以作為體系之建構基礎，至為顯然¹⁷²。

銷售其本事業之報紙、出版品、通訊稿、廣告、節目播映及節目播出。但報社銷售之廣告及電視臺之廣告播映不包括在內，三十一、經主管機關核准設立之學術、科技研究機構提供之研究勞務。)(10) 政府之銷售(例如二十五、各級政府機關標售賸剩或廢棄之物質。)(11) 受託辦理政府委託代辦之業務，例如合作社(十款後段)，同業公會(十一款後段)，十五、郵政、電信機關依法經營之業務及政府核定之代辦業務，十六、政府專賣事業銷售之專賣品及經許可銷售專賣品之營業人，依照規定價格銷售之專賣品，十七、代銷印花稅票或郵票之勞務。(12) 基於國防政策(非消費性銷售)(例如二十六、銷售與國防單位使用之武器、艦艇、飛機、戰車及與作戰有關之偵察、通訊器材。)按營業稅為消費稅，故本類型亦可自國防貨物或服務最後不供消費立論。

¹⁶⁹ 遺產及贈與稅法第十六條所定不計入遺產總額之項目可歸納為下列數類：(1) 非遺產類(第九款、第十一款)，(2) 捐贈類(第一款至第三款、第十二款、第十六條之一)，(3) 緩課類(第四款、第八款、第五款、第十三款)，(4) 扣除類(第六款、第七款、第十款)。本類以規定於第十七條為宜。

¹⁷⁰ 遺產及贈與稅法第十七條規定之遺產稅的扣除額，按其理由可歸納為：(1) 扶養義務類(第一款至第五款)，(2) 扣除類(第七款)，(3) 債務或費用類(第八款至第十一款)，(4) 緩課類(第六款)。

¹⁷¹ 遺產及贈與稅法第二十條及第二十條之一規定之不計入贈與總額之項目，按其理由可歸納為：(1) 贈與(第六款)，(2) 捐贈類(第一款至第三款、第二十條之一)，(3) 扶養義務類(第四款、第七款)，(4) 緩課類(第五款)。

¹⁷² 關於法律原則及法律原則間之關係，請參見 Larenz, Richtiges Recht, 1979, S. 42ff.: 關於法律原則之位階體系請參照 Esser, Grundsatz und Norm, 2. Aufl. 1964, S. 6ff., 200, 309ff.。Canaris 認為法律原則(Rechtsprinzipien)恰處於價值(Wert)與概念(Begriff)之間，並認為在概念中價值判斷是隱藏的；反之，法律原則則使價值判斷顯露出來。是故，法律原則比較適合將法在價值上的統一性再現。例如在法律行為之概念或私法自治之制度中，其建制之價值判斷的基礎到底為何是隱藏的。因此，相對於概念、法律規定或法律制度及價值，Canaris 認為一般之法律原則在體系之

爲人民基本權利之保障，並確立法治國家原則。由之引伸出稅捐法定主義、量能課稅原則及稽徵經濟原則等。自量能課稅原則並延伸出平等課稅意義下之稅捐中立原則的要求¹⁷³。這在稅捐經濟法之立法上特別應予注意。此外，稅制的建立亦應滿足地方政府之財政的基本需要。此爲地方自治之保障在財政收支劃分上的要求。這可成爲稅捐法之地方自治原則。在現代稅捐法，不但這些原則都已具體化到相當的程度¹⁷⁴，而且司法院大法官也對於稅捐法及其執行是否違憲做出許多解釋¹⁷⁵。由上位價值具體化而來者，例如基於量能課稅原則，在個人所得稅法，首先爲所得的概念具體化出客觀的淨額原則，以計算綜合所得總額；而後當肯定

建構上是比較合用的（*Canaris*, aaO. (Fn.119), S. 48ff.）。*Canaris* 並認爲利益法學派在法律體系的建立上，忽略處於法律及其意旨與最高價值（例如正義、衡平及法的安定性）間之一的法律原則，而直接從法律或其意旨聯結至最高價值。然無可置疑的是：利益法學派之強點在於個別問題之討論，而非大格局之關聯的表達（*Canaris*, aa O. (Fn.119), S. 38）。

¹⁷³ 稅捐中立原則屬於自平等原則引伸出來的原則。其一般的要求爲：按一個人之負稅能力普遍的課徵稅捐。累進稅率爲按不同之負稅能力加重課稅的案例。例如綜合所得稅、遺產及贈與稅、土地增值稅、地價稅。其次爲對於規定之貨物課徵貨物稅、對於娛樂課徵娛樂稅，這是除從負擔能力外，並按消費活動之必要性或社會成本的考量，在一般消費稅（營業稅）外，進一步課徵的稅捐。此種稅捐之課徵除與該稅捐之實質上的負擔者之負稅能力有關外，並涉及產業平等的問題。類似的問題存在於營利事業所得稅與綜合所得稅，財產稅與所得稅間之重複課徵。其中，關於營利事業所得稅與綜合所得稅間之重複課徵，已利用兩稅合一，消除營利所得與其他所得種類間之不平等課徵。至於財產稅與所得稅間之重複課徵，在德國已基本上廢止財產稅，惟尚留下土地稅。不過，即使是土地稅的課徵，其正當性也大受質疑。認爲勉強只能從對價原則（das Äquivalenzprinzip），以土地之利用對於地方政府帶來特別之外部負擔立論（*Roman Seer*, in *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 13 Rz. 202ff.）。另加值型營業稅有消除毛額型營業稅對於多階段之銷售組織之不平等課徵的意義。然亦有反其道而行者，例如促進產業升級條例中之各種稅捐的減免規定。此種稅捐減免的規定必然違反平等原則。其正當化的理由爲功績原則（das Verdienstprinzip）。此外，對於公益事業（例如教育、文化、體育、慈善團體、政黨、公職候選人）之捐贈除得自綜合所得總額扣除外，就該無償給予並免徵贈與稅。至於公益事業本身則免徵所得稅。這與對於造成社會外部成本的經濟或消費活動課以特別稅捐（例如空氣污染防治法第十六條：空氣污染防治費，公路法第二十七條汽車燃料使用費，菸酒稅法第二十二條：健康福利捐），所適用者同樣是公益原則（das Gemeinwohlprinzip）。其中空氣污染防治費及汽車燃料使用費雖以費稱之，其實是一種稅。蓋無與其徵收有對價關係的行政服務。另在綜合所得淨額之計算上，有一些對於經濟弱勢者特別給予之扣除額（所得稅法第十七條）。此爲基於需要原則給予之照顧性的處遇。其正當化的理由爲需要原則。公益原則、功績原則與需要原則屬於自社會國家原則具體化下來之原則。請參考 *Lang*, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.126ff..

¹⁷⁴ 詳請參考黃茂榮，稅捐法定主義，植根雜誌第二十卷第四期、第五期；實質課稅原則，植根雜誌第十八卷第八期；稽徵經濟原則，植根雜誌第二十卷第十期。

¹⁷⁵ 詳請參考黃茂榮，稅法總論第二冊，2005/10，頁 151 以下。

人的尊嚴，認為在個人所得稅之課徵上應保障納稅義務人之最低生活需要，具體化出主觀的淨額原則，並由此發展出所得稅法中之各種屬人的扣除額（所得稅法第十七條），以計算綜合所得淨額。這些考慮一定的程度也延伸至遺產及贈與稅法（遺產及贈與稅法第十七條）。

IV 利用功能概念

為實現一定之法律價值，必須將之具體化為法律規定。法律規定為一種「設計」，以實現該法律價值（規範意旨）為其目的。故法律規定與法律價值間有設計與目的之關係。同理，在實務上所發現之法律（亦即在個案所持之法律見解）與其要實現之個案的衡平或一般的正義間亦有設計與目的之關係。從設計與目的之觀點觀察法律的意義，在於因此可從「功能」的標準認識或論斷法律規定應有之內容。蓋一個法律規定，常可有多重意義，要將之適用於個案，必須經由解釋界定其規範內容。在法律有漏洞時，並必須為漏洞之補充。利用法律解釋及補充以發現或認識應適用之法律的內容，可能有見仁見智之不同看法。在此種情形，到底應以哪一個看法為當，必須從「功能」的標準判斷，用最低的成本，最有效率的達到規範目的，以符合規範經濟的要求。利用比較為規範目的之達成所需之費用與可能發生之損益值，量度不同手段之經濟效益，做為規範規劃的決策依據，屬於對於法律制度之經濟分析的看法。經濟分析以「目的之價值」與「手段（設計）之費用」之相對的大小，定其取捨。當然，其實際之運作不很容易。即使如此，現行法在很多情形，顯而易見，皆考慮到經濟性。例如稅法上將營業稅之納稅義務人規定為營業人，以減少營業稅之申報單位，或在個人綜合所得淨額的計算導入標準扣除額，以節省舉證及查證的負擔，降低徵納成本，即為適例。另有密切相關之營利事業所得稅法與營業稅法分別導入營利事業及營業人。營業人含營利事業及非營利之事業。其目的在於維持營業稅之課徵對於競爭的中立性。此外，將營業稅原則上自毛額型營業稅制改變為加值型營業稅制，以營業人自己之銷售階段之加值為其稅基，或容許其自銷項稅額扣除進項稅額，亦是基於稅捐之課徵對於企業組織之競爭的中立性的考慮。這些都清楚的顯示稅捐概念之功能性。

一定之法律的設計要具有實現一定規範目的之功能，必須藉助於其設計在運

作上具有的機制。然正像在動力的傳動設備，最有效率的不一定就是最適合的設計。這是為何常見之傳動設計有齒輪、鏈條及皮帶之別。其中皮帶的傳動效率雖然較低，但他可使工作機在工作時的力道較具柔性，從而在遭遇障礙時，能夠保持需要之彈性，而不會像利用齒輪傳動時那樣，絕不妥協，硬闖。不過在工作環境不會遭遇特別之意外障礙的情形，效率高的傳動設計當然最為理想。其實，法律制度亦然。此即所謂人的事，特別是眾人之事，事緩則圓。是故，法律制度的設計一樣要緩急適中。困難在：適中之點何在？這需要不斷的探討與實踐，方能逐步接近。可以預見的是：要對於法律制度進行經濟分析，各種可能的社會成本不可視而不見。總之，其施行要既能建立並維持法律秩序，也能降低交易成本，啟動市場機能，偏一不可。這是法律，特別是財經法的最高境界。

根據以上的觀點設計法律概念或解釋法律概念而取得之法律概念，*Larenz*將之稱為由功能決定的法律概念（*Funktions- bestimmte Rechtsbegriffe*）。此種考慮到功能，而最後決定下來的概念，不是單純利用邏輯的抽象化，而是同時取向於規範目的、法律原則建立起來的概念。所以利用功能概念建構的體系是一種內在的，而非外在的體系¹⁷⁶。不過，不可因此認為：內在體系不需要邏輯。

C 體系的種類

法令固然多如如毛，但其間有一定之邏輯上及價值上的關聯，而不是毫無秩序或目標的併置在一起。基於該關聯，法律規定間乃有牽一髮，而動全身的現象。這是指局部條文的變更可能影響到全體：其他條文的解釋因此受到影響或必須做配套的修正。此即法律之體系性。法律規定間根據不同的觀點而有各種關聯，從而也能夠構成取向於不同目的之體系。所以法律體系不是單一的。法律體系有的時候是由立法者在制定法典時加以安排。此種體系可以稱為實證法的體系。有的時候是由法律學者在其研究工作中，為一定之研究目的而加以安排。這可稱為法學的體系。不論是對於實務或學說，法學的體系在法律資料之掌握、法律的解釋、補充或法律事實的定性上都有重要的意義。此即體系因素在法律信息的管理、法律解釋或補充¹⁷⁷，以及法律事實之認定上的應用。在體系的安排上，與概念及類

¹⁷⁶ *Larenz*, aaO. (Fn.1), S. 463ff..。

¹⁷⁷ 在最小規模認識體系因素在法律解釋上的運用，可以民法第一百八十一條為例：從由其後段，

型之形成一樣的，在一定的程度固受限於其規範標的（die Gegenstand einer Regelung）¹⁷⁸，但也相當限度取決於其規範目的及做為該目的之基礎的價值與原則。

基於量能課稅原則，以所得、財產及消費為主要的稅捐客體，表徵一個人的負稅能力。從而以之為基礎展開各種稅目之規定。其稅基的計算應符合各該稅捐客體的定義¹⁷⁹，其最後之稅捐負擔不得過重，產生竭澤而漁的情事¹⁸⁰，以確保納

關於不能返還受領之利益時，應償還其價額的規定，導出其前段之應返還內容為：受領之利益的原形。又由從民法第十八條及第十九條可以導出第十九條之法律效力的漏洞；從第十八條第二項可以導出第一百八十四條第一項前段不適用於人格權。如不以考量體系因素之法學方法為溝通的平台，就上述規定，不可能獲得以前述認識為內容的共識。另一常見之同一條文中的前後制約關係為：先例示後，在利用「其他」之概括的規定模式。在這種情形，其概括部分的規範目的固在於防止例示部分掛一漏萬，但並非因此即可將例示所不及之一切類型包括進來。可以包括進來者仍應限於具備例示部分之共同特徵的類型。為降低該共同特徵之歸納或認知上的差異，法律有時自己將其歸納的結果，以要件的形式明文規定下來。例如稅捐稽徵法第十一條之一規定「本法所稱相當擔保，係指相當於擔保稅款之左列擔保品：一、黃金，按九折計算，經中央銀行掛牌之外幣、核准上市之有價證券，按八折計算；其計值辦法，由財政部定之。二、政府發行經規定可十足提供公務擔保之公債，按面額計值。三、銀行存款單摺，按存款本金額計值。四、其他經財政部核准，易於變價及保管，且無產權糾紛之財產。」其中易於變價及保管即是第一款至第三款所定各種擔保品之共同特徵。至於經財政部核准，則是視情形而附加之要件。有疑問者為：稅捐稽徵法第四十一條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」此為關於漏稅之稅捐刑罰的規定。營業稅法第五十一條規定：「納稅義務人，有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業：一、未依規定申請營業登記而營業者。二、逾規定期限三十日未申報銷售額或統一發票明細表，亦未按應納稅額繳納營業稅者。三、短報或漏報銷售額者。四、申請註銷登記後，或經主管稽徵機關依本法規定停止其營業後，仍繼續營業者。五、虛報進項稅額者。六、逾規定期限三十日未依第三十六條第一項規定繳納營業稅者。七、其他有漏稅事實者。」此為關於漏稅之稅捐秩序罰的規定。稅捐稽徵法第四十一條所規定者有逃漏稅捐之其他不正當方法，是否應具有欺瞞特徵的疑義？營業稅法第五十一條所規定有第七款所定之「其他有漏稅事實者」，其漏稅事實之發生是否亦應以「具有欺瞞特徵」為要件？這涉及「漏稅」概念的定義，由營業稅法第五十一條各款規定難以歸納而出。

¹⁷⁸ 在產銷流程中如僅選取一段對之課以流通稅的情形，可能引起兩種現象：(1) 供應商會傾向於設立從屬企業做為其總經銷，然後至批售的階段才由總經銷將批發價抬高，以節省稅負。(2) 課稅階段之交易雙方就交易價格可能通謀以多報少，以逃漏稅捐。為對抗該節稅或逃稅的安排，在貨物稅條例（第十三條第、十五條、第十六條、第十七條、第三十二條）及關稅法（第二十九條至第三十八條、第四十二條、第四十五條），就其完稅價格原則上需要一些配套的規定。

¹⁷⁹ 關於稅基的計算，在所得稅所涉問題主要為收入的有無及其實現，成本、費用、損失與稅捐的認列（所得稅法第二十四條）；在財產稅，因做為稅捐客體之財產在課稅年度並不一定有交易，所以其所涉問題主要為財產之法定價格的評定（土地稅法第十五條）；在消費稅，除偶有疑為偏低的情形外，原則上以雙方約定之價格為準（營業稅法第十七條）。

稅義務人在稅後還能有其自由發展所須的物質基礎。

稅捐債務為民主原則意義下的法定之債，所以在稅法中應就各該稅目之構成要件具體明確規定之，以符稅捐法定主義之要求。是故，與稅捐債務關係有關之實體規定，通常可以利用稅捐債務之構成要件要素加以歸類、系統化。配合稽徵時關於課稅事實之證明及稽徵上的需要，就稅捐稽徵關係，稅捐法有關於設籍、設帳、憑證、申報及提供帳簿、文據或其他有關文件、備詢等行為義務，以及繳納義務的規定。並針對該等義務之違反，制定對應之稅捐罰則：對於行為義務之違反課以行為罰，對於繳納義務之違反課以滯納金及漏稅罰¹⁸⁰。不論是稽徵或處罰都必須符合比例原則，不得有濫用權力之情事。為稅捐債務之有無及多寡、稽徵方法或處罰的爭議，並可依稅捐爭訟有關的規定及程序，請求救濟。在稅捐救濟，爭訟權的保障¹⁸²、訴訟標的之合理界定¹⁸³、舉證責任之合理分配¹⁸⁴及權益之

¹⁸⁰ 在德國，關於過重之稅捐負擔，除有關於稅捐債務之不得有具有毀滅性之絞殺稅外，關於其稽徵措施，亦有不得過份的禁止規定，並將禁止過份定調為課稅之憲法上的限制。K. Tipke, Steuerrechts-ordnung (StRO) I, S. 232ff.; 423ff.; Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz. 209ff..

¹⁸¹ 在稅捐實務上不但有分別按其違反之義務究為行為義務或繳納義務，而定其處罰屬性（行為罰或漏稅罰）的一貫見解，而且還認為在行為罰不應按系爭行為義務所涉稅基或稅額之一定比例課罰（司法院八十八年七月八日大法官釋字第三五六號解釋）。此外，行為罰與漏稅罰原則上亦不得併罰（司法院八十九年四月二十日大法官釋字第五〇三號解釋）：「二者處罰目的及處罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政

目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」。

¹⁸² 司法院七十七年四月二十二日大法官會議釋字第二二四號解釋。

¹⁸³ 遺產及贈與稅法第十五條第一項規定「被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅……」於是，在具體案件如並有是否有該項所稱之贈與的爭議時，如果不將該贈與之有無以及與之有關之遺產稅的爭訟案件之訴訟標的論為一個，或至少認為應客觀合併審理，則在實務上，容易因納稅義務人只就有無贈與部分聲明不服，以致遺產稅部分因未聲明不服，而至少先被確定，引起困擾。

¹⁸⁴ 司法院釋字第 217 號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。財政部中華民國七十二年二月二十四日(72)臺財稅字第三一二二九號函示所屬財稅機關，對設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判

平等對待，至為重要。這是客體、目的與方法間之交互決定的關係。在憲政國家，這些價值與原則有些規定於憲法中。於是，經解釋或補充後之法律是否符合憲法規定之原則與價值成為法律解釋或補充之重要的控制因素¹⁸⁵。

I 外在體系

完全的法律規定由構成要件及法律效力組成。不論是構成要件或法律效力皆由具有一定意涵之用語所構成。該用語按其包含之特徵容有抽象一般概念或類型性概念的不同，但皆不失其做為法律思維之重要的思考因子。根據形式邏輯的規則，將抽象一般概念建立起來的體系，學說上稱為外在體系（das äußere System）¹⁸⁶。關於抽象一般概念，有為一定之規範目的，從法律擬規範之對象或擬賦予之法律效力抽取其在規範規劃上有意義之特徵，以形成之者¹⁸⁷；有從解析既存之法律規定的構成要件，以得到其要件要素，然後按這些要件要素所含之特徵，予以加減構成不同抽象程度之概念者。此為概念之定義的過程：篩選特徵，載入定義¹⁸⁸。所含概念特徵愈多者，其抽象程度愈低，外延愈窄；反之，所含概念特徵愈少者，其抽象程度愈高，外延愈廣。抽象程度低的概念（niederer Begriff）可涵攝到抽象程度高的概念（höherer Begriff）中或底下。經由該涵攝過程可以將一切法律規定歸

案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尙難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法十五條第十九條規定。」該號解釋存在的問題為：所示證據方法僅能證明利息債權之存在，而不能證明利息債權之實現。而聲請案所涉之問題為利息債權是否實現，而非是否存在。又以稅捐稽徵機關已就利息債權之存在為舉證，是否即能導出關於利息債權之實現的舉證責任之移轉於納稅義務人，亦有疑問。

¹⁸⁵ 關於法律解釋之控制性因素（合憲性因素），請參考黃茂榮，法學方法與現代民法，二〇〇九年八月增訂六版，第五章四C。

¹⁸⁶ Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl. 1995, S. 263.

¹⁸⁷ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.267：「不僅是要加以規範之要件事實，而且要與之連結之法律效力及規定內容都要利用抽象概念表現其特徵。如是建構了債權及物權的概念。」

¹⁸⁸ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.266：「在抽象概念之構成時接納至定義中之特徵的篩選基本上由系爭科學利用該概念的構成所要追求之目的所共同決定。是故，用以指稱一定標的之法律概念，與其他科學所使用之相對概念，或與日常對該概念之理解的內容，不能一直都是重合的。例如德民第八百三十三條關於動物占有人之責任規定中所稱的動物，雖然連結於日常使用習慣與該用語相結合之觀念，但縱使在動物學上可能一直會認為細菌是動物，自該規定的意旨還是不將細菌看成法律概念下之動物。」

結到少數或甚至一個最高概念。由之構成的體系具有樹狀系統的外觀。這個體系不但可以確保在邏輯上沒有矛盾，使法律學具有自然科學意義下之科學性，而且具有高度的可綜覽性及預見性，從而能提高法的安定性。

惟法律之邏輯的外在體系是否真的能夠做到無所不包的完整性？是否能夠從外在體系得到任何問題之法律解答？對於這些問題，概念法學者雖採肯定的見解，但在經驗上難以獲得印證。在法典中屬於外在體系之安排的系統架構，在稅捐法上最顯著的有稅捐稽徵法、各種稅捐的個別法或條例，以及一部分之財政收支劃分法。這當中有法典之編章節的規劃，條文之規範內容及其系統位置的安排。自稅捐稽徵法規定之內容含稅捐債務、稅捐稽徵、稅捐罰則及稅捐救濟觀之，在該法之制定原來應有使之成為各稅之通則的構想。然各稅之法律規定中尚有稽徵及罰則方面之規定的事實顯示，當初擬將之制定為通則的構想並沒有達成。由此可見，外在體系的建構並非如乍想之下的透徹易行¹⁸⁹。其成敗一方面受限於在系統分析時，對稅捐規範資料及原則之認識的成熟度，一方面受限於立法機關及行政機關體系化稅捐法的邏輯能力¹⁹⁰與意願¹⁹¹，以及其追求稅捐公平效率¹⁹²以建立現代化國家的意志。即使是一個外在體系，其成功的建構將使其能夠不但高效率，

¹⁸⁹ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.267.

¹⁹⁰ 九十年七月九日將營業稅法的法規名稱修正為：加值型及非加值型營業稅法。這是一個不符合邏輯的修正。蓋營業稅按其稅基的計算基礎，究以營業人在該次或該期銷售額全部（毛額）或以其在該階段之加值為課徵範圍，固可區分為加值型及非加值型營業稅法。但當以「加值型」及「非加值型」指稱該法所規範之類型時，其實已全稱各種可能之營業稅法。既然如此，在營業稅法前即無再畫蛇添足加上「加值型及非加值型」之飾詞的必要。由此可見，在立法上，邏輯考量有再加強的必要。其次，一個法律條文款項眾多而不按其立法理由或依據之法律原則分類（例如所得稅法第四條、營業稅法第八條），或僅因計畫連結之法律效力相同，便將顯然不屬於同一類型者規定為一類，例如所得稅法第四條第一項第五款規定：「公、教、軍、警人員及勞工所領政府發給之特支費、實物配給或其代金及房租津貼」免納所得稅。其中特支費顯然與其他免稅項目的性質是不一樣的。另所得稅法第八條第三款將應規定於第四條第一項之免稅規定中者，規定於所得來源地的定義中，以致扭曲勞務所得之來源地的認定原則。這更進一步引起曲解法律關於定義的規定，來迎合一定之政策目的的不良示範。凡此都是顯然不妥當的。

¹⁹¹ 現行稅捐法除有散置於稅捐稽徵法及各種稅捐法之繁複的罰則規定外，最為突顯的莫過於土地法、平均地權條例及土地稅法就土地稅所作之重複的規定。

¹⁹² 為協助金融事業打消呆帳，以穩定金融，而祭出減免營業稅的政策手段亦是極端違反稅捐公平的措施。在這種情形，國家適當伸出的援手應限於：在強制金融事業按其虧損減資並增資至法定最低資本額時的認股，以改善其財務結構，保障存款人，避免金融風暴，而不適合以減免稅捐的方法，由國家事後代為無償負擔呆帳損失。

而且高品質的接近於正法的內容，協助以邏輯的方法，安定可靠的實現稅捐的實質正義。

在外在體系的建構上，雖然特別強調其概念的邏輯構造，而擱置其價值判斷，但外在體系建構基礎之法律概念的構成上，其實還是從倫理及技術理性的觀點，將一定的實質及實用價值建入法律概念中。例如權利能力、行為能力、意思表示、故意過失、財產權、稅捐客體及其歸屬、稅基等概念皆內建有一定之價值，以配合稅捐法制的運作需要。基於稅務行政之大量性所引起之稽徵經濟的迫切性，稅捐之課徵對於市場競爭機能之扭曲的可能性，稅政與稅法之技術性及稅捐負擔之平等意義下的中立性要求，至為重要。這是為何即便在概念法學一株獨秀的時代，正義價值一樣的能夠獲得一定程度的實現。至於法治形式主義所以為禍，那是建入法律概念中之價值受到誤植的結果。為了避免建入法律概念中之價值繼續受到忽略或扭曲，有必要將在概念、類型及體系之建構時隱而不彰的價值判斷與利益權衡過程突顯出來，使其至少與邏輯併列為法律體系的建構方法。於是，展開利益法學及價值法學所推崇之內在體系的建構。如何將內在體系的成果回頭融入外在體系為今後法學與實務所當努力以赴的目標¹⁹³。該目標在法制後進國家的達成，需要有政治家能夠認識：拿破崙法典與德國民法對於人類乃至國家現代化之貢獻。追求國家民族現代化與尊嚴的政治領袖與國民都應該知道：沒有能夠實現公平正義的法制，縱使在初期幸有成就，但初成之後容易導致之權力的傲慢與物慾的氾濫，勢必發展為紀律敗壞，再度沈淪。此所以國與家一樣，在興起中如無刻骨銘心的反省，要好過三代，極難！

II 內在體系

與外在體系針鋒相對的是：在內在體系的建構特別凸顯存在於法律規定中或其間的法律思想、法律原則、功能性概念以及類型。其實在概念的形成上本來即取向於一定之規範目的，不能毫無保留的繼受用以稱呼一定概念之用語在日常會話中的意涵。亦即法律概念是當然具有功能性的。此外，在概念思維中本來也含有集合之類型的觀念。只是因為強調概念在邏輯上之涵攝的操作，而使類型思維

¹⁹³ 關於稅捐法之外在體系的建構請參考 K. Tipke, aaO. (Fn.17), S. 106ff.; Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.5ff..

的開放性或流動性的特徵受到忽略或壓抑。概念之功能性、類型與價值在概念法學所受到的忽略或壓抑顯然都是爲了理論建構之純粹性，過度強調法律之邏輯性格的結果。其忽略或壓抑既然使其價值考量受到不應有的忽視，在理論與實務自然皆有將之抬高，使之與邏輯併列爲體系之建構基礎的必要，以正確認識，法律思維其實是一種價值的邏輯體系思維。對於法律學而言，邏輯與價值因素在其思維上皆不可偏廢¹⁹⁴。當強調體系學說之純粹性，認爲內在體系不能，而只有外在體系才能夠包含基於規範技術之需要所發展出來的規定。例如成年的標準、終止之法定的預告期間、表決權的計算基礎、決議所需可決票數的比數、票據的要式事項及其指示性、物權的公示方法、交通規則¹⁹⁵。然內在體系所特別抬舉爲體系之建構基礎的法律原則，已非內建價值之概念所能取代。例如法治國家原則、基本權利之保障、財產權的保障、量能課稅原則、稽徵經濟原則、比例原則、信賴保護、平等原則、民主原則與法律保留、依法行政、罪刑法定主義、稅捐法定主義、負擔性法律之溯及效力的禁止原則、私法自治原則、契約原則、自己責任主義、過失責任主義、誠信原則。法律原則係法理念（die Rechtsidee）之具體的表現，是一種實質的法思想。正如法理念，法律原則按其在一定時空之發展程度呈現出來，具體化在法律、行政令函及司法判解中。特別是在法律與司法判解中不斷的具體化。在這當中，不但有不同法律原則間，而且有法律原則與其下位原則或具體化後之規定間的交互作用關係。經由該交互作用，法律原則及其具體化後之規定的正確內容皆可以獲得比較明朗的把握與瞭解。這是詮釋學上所稱全體與部分，抽象與具體間之循環迴授的理解程序¹⁹⁶。

另有以價值觀點（topoi）爲基礎之法律論述的方法。這可稱爲論述學（Topik）。論諸實際，由於價值觀點屬於法律原則之發展的初階型態，所以，其呈現的樣態類似於法律原則。因此，有將抽象概念的系統與價值觀點的思維方法結合起來以替代內在體系的嘗試。但這是行不通的。蓋法律原則在系統建構上已有其受肯認的地位，而一個價值觀點只有在其能爲內在體系所認可時，始能有其規範上的效力。亦即價值觀點必須靠向內在體系才有其結構性之適當的系統地位。試圖利用

¹⁹⁴ 是故，Larenz/Canaris 稱內在體系是一種法律學之特別的思維方式。該法律學既是價值取向，亦是（邏輯）系統取向的（Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S. 318）。

¹⁹⁵ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.316f..

¹⁹⁶ Larenz, aaO. (Fn.1), S.456ff..

將抽象概念體系與價值觀點結合在一起，以將價值注入外在體系，其實已認識到法律體系之非單純的邏輯性格。它兼含有價值的因素。雖然可謂，為發現內在體系，不能藉助於形式的邏輯或觀點的論述方法，而需要發現並具體化法律原則、以及建構類型、類型譜和功能性概念¹⁹⁷。但這是植基於內在體系之定義得到的結果。真相是：內在體系的學說指出，法律體系既是邏輯體系，也是價值體系。其完全的運作固然應同時考量邏輯及價值因素，但在實務上，為求效率，卻常常單純以邏輯的方法運作。這在行政決定，特別是具有大量性之稅務行政表現得特別清楚¹⁹⁸。只有在其價值盲目之邏輯導出顯然不妥當之結果時，才併從價值的觀點檢討，當初在概念或類型的建構上，是否沒有正確的將期望之價值內建於法律或命令所使用之相關概念或類型中。如有該現象存在，這將透過釋憲解釋加以控制。當發現法律或命令因包含價值不正確之概念或類型而抵觸憲法規定時，司法院（憲法法院）得宣告該法律或命令違憲，並釋示其應自始無效（釋字第 685 號解釋參照）或自一定期日起失其效力（釋字第 692 號、第 694 號 解釋參照）。其中，釋示違憲之法律或命令自一定期日起失其效力之解釋內容，與憲法第一百七十一條第一項關於「法律與憲法抵觸者無效」及第一百七十二條關於「命令與憲法或法律抵觸者無效」之規定內容並不一致。要之，違憲法律之效力實際上係逐案在釋憲解釋中定之。

在內在體系的建構，其過程與類型的思維相當。一方面由上而下將一定之法律價值具體化（Konkretisierung）、類型化（Typisierung），在其通過具體化或類型化下降至一定的程度，開始以一定之權利、義務或法律關係的型態表現出來。例如誠信原則可下降為在契約關係中之各種義務：附隨給付義務或保護義務（告知、說明、警示、安全義務）。再往下降則為各種強調其功能性的概念，例如顯失公平（民法第七十四條第一項、第二百二十七條之二、第二百四十七條之一、第三百五十九條、第一千零三十條之一第二項）。所謂功能性概念其實就是按其期待功能界定其意涵的概念。其界定結果通常是調整該概念之用語在日常生活或過去在法律中之相約成俗的意涵。而其期待功能則來自於規範目的，亦即一定之法律

¹⁹⁷ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.317f..

¹⁹⁸ 上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準之目的即在於此（行政程序法第一百五十九條第二款）。

價值。從而使在觀念上以概念形式呈現之用語含有價值意識¹⁹⁹。

由於法律人對於法律要追求之生活價值及用以追求價值之法律本身的理解或掌握不夠透徹，所以，基於認識之生活、價值及規範知識所建構之法律體系自然受到歷史條件的限制，從而在正確性上具有時空的侷限性。是故，為使法律能夠滿足不斷發展之生活關係所引起之規範上的需要，法律必須是演進的，其體系也自然必須是開放的、動態的，而不可能是封閉的。其開放性主要表現在新的法律原則或價值之接納，其動態性主要表現在法律原則或價值間之互動、調和²⁰⁰與演變。至其最後所以產生變動則通常來自於法學新知，法院見解的變更或法律的制定、修正與廢止，以呼應社會變遷所引發之規範的需要。

鑑於人的知識程度有時空上的侷限性，法律原則表現出其演進的特徵。雖不得因為法律原則之演進的特徵而否認其在一定時空之暫時正確的知識價值。但也必須注意：縱使基於法律體系之一貫性的要求，不僅有時還是不一定能夠將首先歸納自一個法律領域之規定的法律原則，即時普遍的適用到所有的法律領域，而且立法者所制定之法律間或法院各庭所做之判決間也常常有不一致的規定或見解。例如憲法雖然早在三十六年一月一日制定時便在第二十四條規定：「凡公務員違法侵害人民之自由或權利者，除依法律受懲戒外，應負刑事及民事責任。被害人民就其所受損害，並得依法律向國家請求賠償。」但直至國家賠償法在六十九年七月二日制定公布後，憲法該條規定之損害賠償始有一般的法律依據。又罪刑法定主義與稅捐法定主義固然同樣皆與基本權利之保護有關，但學說與實務就其法律補充之禁止的看法並不一致²⁰¹。與之類似者為憲法所保障之基本權利在民事法上的適用問題。其直接適用性之肯定說即是「基本權利之第三效力說」（die Lehre von der Drittwirkung der Grundrechte）。該說即以法秩序之統一性的思想為其基礎²⁰²。雖說憲法所定之基本權利有是否有第三效力的爭議。但普通法律、行政機

¹⁹⁹ 是故，Larenz/Canaris 稱功能性概念為法律原則與還是不能完全欠缺之抽象概念間的鏈節（Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S. 265）。

²⁰⁰ 法律原則或價值間之互動及調和的需要來自於價值及利益的多元性與衝突性。例如量能課稅原則、稅捐法定主義及稽徵經濟原則間之衝突與調和，個人與團體或國家間，基本權利之保障及其限制，稅捐秘密與稅捐違章之犯罪的訴追，契約自由與類型強制。

²⁰¹ Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 5 Rz.58ff..

²⁰² 基本權利之第三效力說，德國學說上又稱為基本權利之水平效力（Horizontalwirkung der Grundrechte）或絕對效力（absolute Wirkung der Grundrechte）。這主要涉及私法自治原則或契約自由原則之適用與一般的平等原則間之衝突的問題。Dürig 認為，基本權利之第三效力的肯認將

關的行政處分或法院的判決與憲法的規定或其肯認之價值如有衝突的情形，馬上會引起是否牴觸憲法的疑義²⁰³。然因稅捐之課徵為國家與人民間的關係，憲法中關於基本權利之保障的規定，含平等原則，當然有其適用性。無前述基本權利之第三效力的困惑。上述現象並不表示各個法律領域之法律原則的發展對於其他法律領域的發展沒有影響，而是視情形，通常需要一段或長或短的時間，其影響力始能到達其該到達的領域。例如在營業權及智財權的侵害，以不法無因管理之管理利益為其侵權行為之損害的計算基礎²⁰⁴；在權力或權利的行使，比例原則²⁰⁵及

去除私法的特徵，從根本摧毀私法自治體制（*Dürig*, in: *Maunz-Dürig*, Komm. Z. GG. Art. 3 Rdnr. 505）。蓋國家對於私人平均主義行為的細則性規範即是自由的終結（*Dürig*, aaO. Rdnr. 507）。基本權利只有在具體情形，例外的有不等程度之間接的適用性。該間接效力常藉助於私法中之一般條項的具體化。基於自由之濫用的危害程度及其相對人之保護的需要，基本權利之間接效力的強度原則上對應於自由之濫用的危險程度。因此，對於國家之國庫行為（私法行為）或公營事業之市場行為的要求與對於私人企業之要求程度也不相同。例如國家及公營事業之採購原則上應以公開招標的方式為之，而私人企業，即便他是一個獨占事業在採購上也無此義務（*Dürig*, aaO. Rdnr. 510ff.）。雖然基本上否定平等權或基本權利在私法上之直接的效力，但事實上關於私法關係還是有一些關於平等待遇的強行規定。該平等待遇的強行規定雖與憲法保障之平等原則可能來自於同一基本原則，但在這裡並不適當因此將該平等待遇的規定看成是憲法保障之平等原則的直接適用規定，而應看成是立法者基於私法關係之個別情況，所制定之細膩的私法規規定（*Dürig*, aaO. Rdnr. 514）。關於私法關係中之差別待遇的禁止，在德國後來具體的規定於其反限制競爭行為法第二十六條第二項（§ 26 II GWB）（相當於公平交易法第十九條第二款）。此外，一般平等原則當然也可以透過德國民法第八百二十六條（相當於民法第一百八十四條第一項後段）產生效力（§ 826 BGB）（*Dürig*, aaO. Rdnr. 515）。平等原則雖不得論為德國民法第八百二十三條第二項意義下之保護他人的法律，從而主張依該項規定請求損害賠償（*Dürig*, aaO. Rdnr. 518）。但還是可能結合德國民法第八百二十六條與平等原則，透過損害賠償，間接導出締約強制的結果（*Dürig*, aaO. Rdnr. 519）。

²⁰³ *Larenz/Canaris*, aaO. (Fn.165), S.316f..

²⁰⁴ 例如公平交易法第三十二條第二項、專利法第八十五條、商標法第六十三條、著作權法第八十八條及營業秘密法第十三條。

²⁰⁵ 比例原則之規範基礎，在憲法上為憲法第二十三條，在普通法之一般規定為行政程序法第七條。惟直接明文提及比例原則者僅社會秩序維護法第十九條、第二十二條關於行政秩序罰的規定。明白提到憲法第二十三條所定之原則為比例原則者有：司法院大法官（八十六年十月三日）釋字第四三六號、釋字第四六二號、釋字第四七一號、釋字第四七六號、釋字第四九〇號、釋字第五〇七號、釋字第五一〇號、釋字第五一五號、釋字第五二八號、釋字第五五一號、釋字第五五四號、釋字第五五八號、釋字第五七三號、釋字第五七七號、釋字第五七八、釋字第五八〇號、釋字第五八八號解釋。由上述解釋案號密集在釋字第四三六號以後可見，在公權力的行使，比例原則也是後來才越來越受到重視。其發展始於八十六年十月三日，在行政程序法（八十八年二月三日制定、九十年一月一日施行之前。這一定的程度顯示：在重要法律原則的建立，

誠信原則²⁰⁶在公法及私法的適用，皆有普遍化的趨勢²⁰⁷。

以財產權之保障為基礎之不當得利的規定，在公法的領域是否同有其適用性雖曾被提出質疑，但基本上已朝肯定說發展²⁰⁸。例如誤認有公法上原因而對人民

司法常常領導行政與立法。關於行政罰之過失責任主義的確立，亦直至司法院八十年三月八日大法官會議釋字第二七五號解釋方始達成：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行爲，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。」在該號解釋之前，連行政法院的判例都附和行政機關的見解認為：「行政罰不以故意或過失為責任條件」（行政法院六十二年度判字第三〇號判例）。關於行政罰的主觀要件，釋字第二七五號解釋以過失為原則，以故意為例外，還是與刑法關於刑罰採以故意為原則，以過失為例外的規範原則有重要差異（刑法第十二條）。這對於可能兼課刑事責任之漏稅罰（稅捐稽徵法第四十一條至第四十三條）必然造成規範或價值判斷的衝突。九十四年二月五日制定之行政罰法第七條第一項規定「違反行政法上義務之行爲非出於故意或過失者，不予處罰。」該條並不含相當於刑法第十二條第二項的規定：「過失行為之處罰，以有特別規定者，為限。」是故，關於漏稅罰應以故意為要件之事理上及體系上的要求，尚待於在司法及立法上之進一步的努力。

²⁰⁶ 現行法中，關於民事關係明文規定權利之行使應依誠實及信用方法者有：(1) 民法第一百四十八條第二項：「行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法。」此為誠信原則在民事法上之適用的基礎規定。(2) 民法第二百四十五條之一第一項第三款規定，契約未成立時，當事人為準備或商議訂立契約而有以顯然違反誠實及信用方法致他方當事人受損害者，負賠償責任。此為誠信原則在締約上過失之概括規定。(3) 民法第二百六十四條第二項：「他方當事人已為部分之給付時，依其情形，如拒絕自己之給付有違背誠實及信用方法者，不得拒絕自己之給付。」此為關於同時履行抗辯權之濫用的禁止規定。(4) 民法第五百七十一條：「居間人違反其對於委託人之義務，而為利於委託人之相對人之行為，或違反誠實及信用方法，由相對人收受利益者，不得向委託人請求報酬及償還費用。」此為關於利益衝突行為之禁止的規定。(5) 貿易法第十七條第五款規定，進出口人應依誠實及信用方法履行交易契約。(6) 電腦處理個人資料保護法第六條：「個人資料之蒐集或利用，應尊重當事人之權益，依誠實及信用方法為之，不得逾越特定目的之必要範圍。」以上二者為注意性的規定。其次還有關於專門職業人員之業務的執行應依誠信原則之職業倫理的要求（例如不動產估價師法第十六條第一項、建築師法第二十條）；關於同業公會之理事、監事之職務的執行有（例如信託業法第四十七條、票券金融管理法第五十六條第二項、證券交易法第九十二條、證券投資信託及顧問法第九十一條；關於董事、監察人、經理人或受僱人之職務的執行有證券投資信託及顧問法第七條第一項。由以上的規定，可以發現，針對各個行業並無全面之具體的規定。但因已有民法第一百四十八條第二項之一般規定，不得因只對於部分行業有具體規定，而認為無明文規定行業，無誠信原則之適用。再則，關於國家權力之行使，亦有應依誠實及信用方法之明文規定：行政程序法第八條：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」關於行政契約有，促進民間參與公共建設法第十二條第二項「投資契約之訂定，應以維護公共利益及公平合理為原則；其履行，應依誠實及信用之方法。」

²⁰⁷ Larenz/Canaris, aaO. (Fn.165), S.316.

²⁰⁸ 請參考黃茂榮，不當得利，2011/07，頁 371 以下。

為給付，致國家受有損害者，構成公法上之不當得利，應類推適用民法有關不當得利之規定已屬司法實務一般所採的見解²⁰⁹。同理，國家自人民受領給付之公法上原因事後消滅者，近年亦經司法院大法官在解釋中，最高行政法院在判決中肯認其構成公法上之不當得利²¹⁰。惟國家尚有不經依法徵收或徵用給予適當補償，而使用人民土地開闢道路的情形。在這種情形，司法實務雖然基本上已逐漸朝肯

²⁰⁹ 最高法院九十三年八月三十一日九十三年度臺抗字第六五二號民事裁定「按行政機關請求返還溢額發放之徵收補償費，乃本於公法上之不當得利返還請求權，其請求權之行使及返還之範圍，均應參照民法有關不當得利之規定，基於與義務人相同之地位為之。此與行政執行法第十一條所稱『公法上金錢給付義務』，依同法施行細則第二條規定，係指稅款、滯納金、滯報費、利息、滯報金、怠報金、短估金、罰款、怠金、怠履行費用或其他公法上應給付金錢之義務，得由行政機關依法單方裁量核定者不同，屢經最高行政法院判決指明（九十二年度判字第五九〇號、六五三號、七六九號、七八四號、八四三號、八六七號）。」

²¹⁰ 肯認公法上之不當得利者，例如：司法院八十九年十月二十六日大法官釋字第五一五號解釋「興辦工業人承購工業區土地或廠房後，工業主管機關依……規定強制買回，若係由於非可歸責於興辦工業人之事由者，其自始既未成為特別公課徵收對象共同利益群體之成員，亦不具有繳納規費之利用關係，則課徵工業區開發管理基金之前提要件及目的均已消失，其課徵供作基金款項之法律上原因遂不復存在，成為公法上之不當得利。」最高行政法院九十年十月十八日九十年度判字第一八七二號判決「查稅捐稽徵法第二十八條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。查依稅捐稽徵法第三十八條第二項、第三項、第四十八條之一第二項，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。至稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第三十八條第二項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第二十八條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請退還溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政爭訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符，為本院最近之見解；且財政部六十八年三月二十日臺財稅第三一八六三號函令，業經該部八十九年十月十九日臺財稅第八九〇四一四〇五九號函指示，以該則函令未編入八十九年版『稅捐稽徵法令彙編』，自八十九年十二月一日起不再援引適用。綜上所述，被告原處分依稅捐稽徵法第二十八條之規定，及財政部上開六十八年三月二十日臺財稅第三一八六三號函釋意旨，未准原告自繳納該項稅款之日起加計利息一併退還稅款之請求，及一再訴願決定遞予維持，於法均有可議，應由本院併予撤銷，由被告另為適法之處分，以昭折服。」該判決除宣示肯認公法上之不當得利外，並肯認其返還範圍亦應遵守不當得利之一般原則：「受領人於受領時，知無法律上之原因或其後知之者，應將受領時所得之利益，或知無法律上之原因時，所現存之利益，附加利息，一併償還，如有損害，並應賠償」（民法第一百八十二條第二項）。

定應予適當補償的方向發展，但還是屈服於國家的財政壓力，沒有給予即時的救濟²¹¹。因之，後來在所得稅之實務上演變出：納稅義務人在市場收購既成道路，以捐贈給需地機關之稅捐規劃的手段；從而又引伸出，在既成道路之捐贈，其價值究竟應以公告現值或以捐贈者之取得成本為計算基礎的爭議。

鑑於稅捐之課徵或退稅在稅捐稽徵機關與納稅義務人間構成給付關係，所以，其給付之法律上原因如果自始或嗣後不存在，便該當不當得利的構成要件。因之，必然引起公法上之不當得利的返還問題²¹²。因稅捐之誤徵所構成之公法上不當得利返還請求權²¹³，規定於稅捐稽徵法第二十八條：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請

²¹¹ 司法院八十五年四月十二日大法官釋字第400號解釋：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。」

²¹² 財政部八十八年八月十二日臺財稅字第八八一九三四六七一號函「三、本案事實，依行政法院判決之認定，該三角買賣關係實質上為原所有人與其母間之贈與，即涉有假買賣真贈與之通謀不法行為，參照民法第八十七條『表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效，對抗善意第三人。』與第一百八十四條第四款有關因不法原因而為給付者不得請求不當得利之返還等規定之精神，曹君申請退還原繳納之契稅，顯係以自己不法之事實行為主張權益，其申請無理由。」

²¹³ 行政法院八十六年八月二十日八十六年八月份庭長評事聯席會議決議：多數採乙說認為：「按稅捐稽徵法第二十八條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。查依稅捐稽徵法第三十八條第二項、第三項、第四十八條之一第二項及參酌民法第一百八十二條第二項規定之同一法理，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還。至稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第三十八條第二項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第二十八條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請退還溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政爭訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符。」

退還；逾期末申請者，不得再行申請。」該條之適用本當限於：納稅義務人因自己適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款的情形。蓋只有在這種情形，因無課稅處分而無已確定之課稅處分爲其給付之法律上原因。然關於該條之適用，有認爲只要稅捐之課徵有因爲適用法令錯誤或計算錯誤，而造成溢繳，不論是發生在納稅義務人之自動報繳，或稅捐稽徵機關之核課處分中²¹⁴，含已確定的案件²¹⁵，皆有該條之適用。該見解顯然超出其原來規範之範圍。從稅捐是法定之債，課稅處分不過爲其清償期之屆至的要件立論，這固有理由，但從課稅處分因具備確定事由而確定的實質確定力觀之，不無疑義²¹⁶。在確定案件，如發現有因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳的情事，稅捐稽徵機關固得主動撤銷其課稅處分，退還溢繳稅款，但如由納稅義務人提出申請，則應循再審的途徑，才有可能在再審有理由時，使稅捐稽徵機關，不得不返還。

2009.01.21.修正稅捐稽徵法第二十八條。在該修正中，其第一項規定：「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期末申請者，不得再行申請。」該項修正後與修正前之規定內容並無大異。另該條還增定第二項至第五項，爲以下規定：「納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者爲限（第二項）。前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一

²¹⁴ 財政部九十年二月二日臺財稅字第0九00四五0六0二號函：「……有關納稅義務人依稅捐稽徵法第二十八條規定申請退還溢繳稅款，經稽徵機關核准者，參照行政法院八十六年八月份庭長評事聯席會議決議意旨，准自納稅義務人繳納該項稅款之日起加計利息一併退還之規定，各稽徵機關在適用上發生疑義，經會商獲致結論如次：（一）不論係稽徵機關或納稅義務人適用法令錯誤或計算錯誤之情形，均有適用。……」

²¹⁵ 稅捐案件之確定的事由指下述各種情形：「一 經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。二 經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。三 經訴願決定，納稅義務人未依法提起再訴願者。四 經再訴願決定，納稅義務人未依法提行政訴訟者。五 經行政訴訟判決者」（稅捐稽徵法第三十四條）。

²¹⁶ 行政法院七十六年十二月十日七十六年度判字第2130號判決：「原告既未對之申請復查應屬稅捐稽徵法第二十三條第三項第一款確定之案件，且於期限內繳清稅款，其事後指被告機關課徵該稅爲違法，固非可採，亦不合於稅捐稽徵法第二十八條申請退稅之要件。」

併退還（第三項）。本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定（第四項）。前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算（第五項）。」第二項之修正不但肯認：納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應退還該溢繳稅款，而且其應退還之範圍不以五年內溢繳者為限。

六 體系的應用

體系的應用主要表現在兩個層次：(1) 稅制的規劃，(2) 稅務的執行。前者，重在稅制價值的掌握與堅持；後者，重在稅捐法之正確的適用。這論諸實際，為體系及目的因素在稅捐法之解釋或補充的應用，又稱為體系在法學或實務上的應用。

A 稅制的規劃

在稅制的規劃，基於稅制競爭及資訊與經驗之借鏡的考量，首先必須參考與自己之經濟發展程度相近及更為進步之國家的稅制，預定稅收占國內生產毛額的比例，做為計畫之稅收規模。然後再針對自己的經濟與社會特色，劃分不同稅目對於該稅收之適當的貢獻度。茲設算為：所得稅占三分之一，營業稅占三分之一，其他稅目占三分之一。再以所得稅為例，進一步規劃薪資所得及營利所得對於所得稅稅收之適當的貢獻度。這當中，由於薪資所得稅已有多數穩定之課稅經驗數據，應當能夠正確的推算其占國內生產毛額的比例，並以此為基礎推算，如果對於營利所得採分離定率課徵，其稅率最少應當多高，才能使其所得稅的貢獻度達到預期。循此假設，倘希望之財政規模為稅收占國內生產毛額的比例為百分之二十一，則所得稅應占百分之七。設目前各業之加權平均勞動成本為百分之三十，薪資所得者之平均稅率為百分之十，則薪資所得之稅收貢獻度應為百分之三。資本主的平均所得稅稅前盈餘如為銷售額的百分之十，則其營利所得之最低稅率必須定為百分之二十五，營利所得之稅收貢獻度始能達到百分之二點五。薪資所得及營利所得之稅收貢獻度相加為百分之五點五。其他種類之所得必須再有百分之

一點五的稅收貢獻度，所得稅之總貢獻度才能達到百分之七。在稅制規劃上，必須對於每一稅目進行上述設算，然後才能精確規劃出能夠實現量能課稅原則，滿足國家財政需要的稅制。否則，只能走一步，算一步。這不是自詡為進步國家的作法。

稅捐法固與其他法律一樣，以形式正義（依法課稅及法的安定性）及實質正義（量能課稅）之實現為其目標。但在實際的情形，稅捐法在任何民主國家都一樣的受到各種利益團體對於行政及立法部門之遊說的影響，以致稅捐法既複雜，又不符合量能課稅原則的要求。為改善這個情勢，比較容易進行的基礎工作是：稅捐法之體系化。蓋經過體系化後，首先能夠提高稅捐法的透明度，而後以之為基礎，說明現行稅捐法究竟有哪些不合理的規定，以及這些規定所引起之財富分配的扭曲程度為何。當沒有這種認識，其稅制改革的計畫容易傾向於民粹化。將改革的箭頭指向沒有能力反對的一群。例如一提到稅制改革，便以現役軍人之薪餉，以及托兒所、幼稚園、國民小學、國民中學、私立小學及私立初級中學之教職員薪資之免稅規定的廢止為首要（所得稅法第四條第一項第一、二款）。殊不知，薪資所得之第一次開徵或免徵規定的廢止，皆必須有與因此所生之稅負對等的加薪與之配合。否則，其改制會演變成，在改制年度只有軍人及教師減薪。然因為稅捐負擔在不同族群間之消長性，當國家對於一定族群展開加稅措施的議論時，因此而可能遭受不利之族群很不容易從其他族群得到正義的聲援。反之，當國家對於一定族群展開減稅措施的議論時，其他族群卻因欠缺真正之消長性的認識，不知群起要求提出適當理由，以致常常很快的在無異議中通過。與之對比，目前對於金融業之營業稅的減免，依促進產業升級條例對於高獲利事業之所得稅的減免，成為最為凸顯的寫照。問題是：如今，富者已富可敵國，而資金又無祖國；縱使再有不公，又能如何？基於上述的道理，如果沒有能夠監督稅捐立法的輿論，稅捐法不可能成為一個正義之法，國家的財政不可能健全。然而在各個政黨都高唱愛國之際，誰瞭解：正確的稅法是國家存亡及發展之所繫。誰知道：量能繳稅的意願是檢驗一個人之愛國心的基礎或唯一標準²¹⁷。

法律制度固以正義的實現為其最終目的，對之少有懷疑；但正義之實現成本

²¹⁷ 德國 Klaus Tipke 教授呼籲：「將全部的稅捐負擔公平分攤至每一個國民是倫理上的命令。……一個法治國家之首要任務是：為公正的規範操心，並予執行；保障其國民免於不法的對待」（Klaus Tipke, aaO. (Fn.17), S.261）。另請參考 Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.1ff..

卻往往受到忽略，以致產生不顧一切也要執行一定之法律規定，以實現該規定之計畫目標的主張²¹⁸。然倘真正勉強爲之，其結果，終將因國家資源有限，以致顧此失彼，最後加總各種法律之執行成果時，發現未能使正義獲得最大的實現。因此，爲提高稅捐法之作業效率，從法規範之外在的邏輯形式，認識並探討法的外在體系關係，以提高其透明度，及邏輯畫一操作的能能性；從法規範之內在的價值實質，認識並探討法的內在體系，以確保其符合量能課稅原則、社會國家原則、地方自治原則及稅捐中立原則的要求，而後力圖將稅捐法在外在體系上及內在體系上加以整合，乃成爲法制研究及規劃上的重要工作。

該整合工作促成建立以稅捐法爲其標的之系統性資料或信息架構爲內容之稅捐法體系。稅捐法經體系化後，在該體系架構中，有其組成之部分，及由之組成之全體。從而有部分與部分間，及部分與全體間之邏輯或價值的關聯。基於該關聯，使體系在邏輯及價值上有其統一性、一貫性。其在垂直關係上的表現爲：通過具體化，稅捐法可具有層次性及一貫性，免於矛盾；在水平關係上的表現爲：通過類型化確保其調協與嚴謹，避免產生衝突或漏洞。這一切都在確保其統一性。

有的時候法律形式與實質的衝突，並不是根本的，而是因設計之法律工具不適合於當時或當地的情況而發生。此際，有的情形必須等待適合的時機，或改變由法律制度所構成之政策手段。例如土地增值稅究竟應該與其他所得分離或綜合課徵，其稅基的計算究竟應以實際交易價格或公告現值爲準，以及關於土地之開發所必須之配合的公共設施的費用，究竟應由開發者或由國家負擔等問題，莫不與政策目標之政策工具的選擇有關。這有一定程度之歷史性，必須因時、因地及因人制宜，始能契合天時、地利與人和的要求，不可蠻幹。掌握公共設施費用之

²¹⁸ 其著名的案例爲：爲了避免面對，由於高稅率引起之虛報的困境，關於土地增值稅之稅基的計算基礎，採法定的公告現值，而不採意定的交易價格；關於證券交易，爲避開課徵的障礙，不課徵證券交易所稅，而課徵稅率偏高之證券交易稅。關於證券交易所稅的課徵固有其計算上的複雜性，以及與股利所得在前後手構成重複課徵的問題。但該問題對於員工或董監事之無償配股並不存在。所以，對於員工或董監事之無償配股之證券交易所稅課徵證券交易所稅應當是負擔上公平，稽徵技術上是可行的。蓋在員工或董監事之無償配股的情形，其利益來自於稀釋所有股東之每股淨值；爲其交易所稅之計算，沒有必要與員工或董監事之其他股票的取得成本混在一起考量。另董監事之地位的取得原則上固以股東身分爲基礎，但董監事之酬勞屬於委任報酬，而非股利。是故，其所得稅義務應循委任報酬，而非股利之所得類型的規定認定之。又該委任報酬的取得費用亦應針對董監事之酬勞另立一項，不適當與其他執行業務所得爲相同的處理。

內部化的調整機制，土地增值稅之稅基的計算基礎及其稽徵方式尚有相當之規劃餘地。不論是在財產稅（地價稅）或所得稅（土地增值稅）的課徵，在其稅基的計算以法定之虛擬價格為其計算基礎，可以避免公告地價與公告現值對於地價之推波助瀾的效果。公告地價與公告現值與市價不一致，不當然是一個缺失。如果因此而有地價稅或土地增值稅偏低的結果，可以利用公共設施之費用的分擔規定加以調整。

然除非有類如土地增值稅或證券交易所稅之核實課徵的重大困難，當推計課稅與核實課徵之稅制規劃發生衝突時，在推計課稅或核實課徵間，原則上應預留給納稅義務人選擇的可能性。而不得以稅捐稽徵經濟主張捨個案之可證或已證之具體情況，強制要求按類型為概略性之稅基的計算，或甚至在無法律明文規定為其依據的情形，提出所謂「實質類型化」的論點，認為稅捐稽徵機關可以在未經法律授權的情形，制定行政規則，按類型擬制一定課稅事實之存在，不容納稅義務人舉證推翻²¹⁹。按稅基之計算方法所涉及者為稅捐債務之發生的重要構成要件，認為其相關規定係技術性、細節性之事項，不但得由財政部未經法律授權，

²¹⁹ 高雄高等行政法院 95 年度訴字第 782 號判決，臺北高等行政法院九十七年度訴字第 2043 號、九十七年度訴字第 2868 號、九十七年度訴字第 2891 號、九十七年度訴字第 3166 號、九十八年度訴字第 644 號、九十八年度訴字第 2192 號、九十八年度訴字第 2751 號判決。其中，臺北高等行政法院九十八年度訴字第 2192 號判決認為：「（二）為因應稅務核課案件之大量性行政性質，核課案件乃產生稽徵便利性（或實用性）原則與租稅簡化之要求，一則使稽徵機關避免花費不經濟之稽徵成本，二則得使租稅債權於租稅核課期間中有效實現，避免罹於時效。而稽徵便利原則與租稅簡化措施，某種程度亦是在犧牲個案中量能課稅之正義（具體案件之妥當性），而使稽徵機關得以適時地把握社會及經濟上成千上萬各行各業之生活事件，使適時課稅具有實際上之可行性。如上所述，稅務稽徵行政須注重在於大量性行政中之實用性，亦即稽徵機關需於有限稽徵能力下，進行課稅之大量程序，自有必要賦予稽徵機關以類型化方式進行課徵之權限；又實質類型化係按純粹外觀之情況將事實關係類型化，並藉此取代實際存在之事實關係，而以典型之事實關係以涵攝稅捐規範，簡言之，在實質類型化係將課稅事實予以擬制，不允許納稅義務人舉反證推翻該事實之擬制（黃士洲著稅務訴訟的舉證責任 91 年 8 月初版第 20-22 頁參照）。又按行為時促進產業升級條例第 8 條第 3 項規定，該條第 1 項對公司及股東之租稅優惠，其新興重要策略性產業之適用範圍、核定機關、申請期限、申請程序及其他相關事項，由行政院召集相關產業界、政府機關、學術界及研究機構代表定之，並每 2 年檢討一次，作必要調整及修正。而財政部為符合行為時促進產業升級條例第 8 條之 1 規定及其相關獎勵辦法規定之公司選擇適用免徵營利事業所得稅者，發布「重科計算公式」乃屬實質類型化之性質，已將課稅事實予以擬制，自不允許納稅義務人舉反證推翻該事實之擬制。」以上判決之相關論述繁簡雖有不同，但皆採相同見解。最高行政法院 98 年度判字第 248 號判決對於高雄高等行政法院 95 年度訴字第 782 號判決採該見解之判決理由，雖未正面回應，但維持原判決。

制定行政規則加以規範，而且在該行政規則中就課稅事實，超出推計，為納稅義務人不得舉證推翻之擬制的規定，顯然有違稅捐法定主義及量能課稅原則。

B 體系在法學與實務上的應用

法律體系的建構，始於法律概念的形成、法條及法律規定的擬定。除在法律概念或各個法律段落間有一定之意旨上的關聯外，從類型開始並已具備體系之外部結構的樣態。該樣態最常見者為：能夠以樹狀的系統表現出來。但樹狀系統不是體系之存在的唯一態樣。像構成動物之循環系統及神經系統的網路雖非以樹狀系統的型態表現出來，但仍然是一種重要的體系態樣。然樹狀系統依然是最為人熟悉的法律系統。所以，具有樹狀結構之類型的應用構成體系之應用的一環。其次法律原則將散置的法律規定連結起來，使之成為有意義的一個整體。這當中，在解釋上可以進一步確定法律規定之內容，在發現其有漏洞時，並可利用法律原則加以補充，以維持法律體系在價值上之一貫性。惟稅捐法有是否得為法律補充的疑問²²⁰。茲分述之：

I 法條內部之意旨的關聯

基於法條內部之意旨關聯，已能一定的程度互相界定法律規定中之用語的意涵。例如就綜合所得稅，所得稅法第二條規定以中華民國來源之所得為其課稅範圍。同法第八條並對各種所得定義其是否為中華民國來源之所得。然該條第三款規定：「在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過九十天者，其自中華民國境外雇主所取得之勞務報酬不在此限。」該款但書想要利用，將本來是中華民國來源之勞務

²²⁰ 當禁止對於法律為漏洞之補充，在漏洞繼續存在時，該法律系統中會存在一定程度的價值矛盾。在該矛盾是不利於人民，而有利於國庫時，如不予排除，馬上顯得不合理。因此，一般並不反對就稅法之漏洞為有利於納稅義務人之補充。為同樣是價值矛盾，為何不利於人民者便不得予以補充？這另有人民之生活及業務規劃所必須之法安定性的考量。此外，不容許補充不利於國庫之稅法漏洞，常有助於相關機關快速修法，以立法的方法填補漏洞。反之，如容許補充不利於國庫之稅法漏洞，相關機關可能怠於，以立法的方法填補漏洞，喜歡悠遊於以行政解釋的方法填補漏洞之方便中。這有礙於稅捐法的進步及稅捐之正確課徵態度的養成。

所得，定義為不是的方法，達到免稅之目的。該立法技巧由於涉及為一定之規範目的而指鹿為馬，所以立即使前後段的規定發生矛盾。這顯然是不適當的。此為從單一條款便可顯現之體系因素的應用。其正確的作法應是：先將所得稅法第八條第三款但書規定之所得論為中華民國來源之勞務所得，而後在同法第四條將該所得規定為免稅所得之一。其實該法第四條第一項第十一款即有類似之勞務所得的免稅規定。類似的情形為：遺產及贈與稅法第十六條未能正確的將其第四款、第八款等本當屬於緩課事由的情形加以類型化，以緩課的方式規定之，而籠統規定為不計入遺產總額。其結果，不但不能將應一體對待之第五款附以與第四款、第八款相同之但書規定，還將屬於相同類型並有類似保留規定之供農業使用之農業用地的繼承，規定於同法第十七條第一項第六款，成為得扣除的項目。同一類型之事項，由於立法者沒有類型的認識，導致割裂的規定於兩個條文。

II 法規的競合與政策工具的替代性

當數個稅捐法以相同之稅捐客體為其課徵對象時，即產生稅捐法上之特有的競合問題。其競合問題的處理與其他法律不盡相同。其中有構成相當於特別法與普通法之關係，從而只適用其一者，例如證券交易稅法、期貨交易稅法之於營業稅；土地增值稅之於所得稅。結果上，這與就土地增值稅採分離課徵無異。在此意義下，短期票券之所得稅實質上亦等於是自所得稅獨立出來的稅目。只是因其無自己之稅目的名稱，使其獨立性隱而不彰。有重複課徵者，例如房屋契稅、貨物稅、娛樂稅之營業稅。另有規定在競合時適用其稅負較高者，例如印花稅法第十三條規定：「同一憑證而具有兩種以上性質；稅率相同者，僅按一種貼用印花稅票；稅率不同者，應按較高之稅率計算稅額（第一項）。應使用高稅額之憑證而以低稅額之憑證代替者，須按高稅額之憑證貼用印花稅票（第二項）。凡以非納稅憑證代替應納稅憑證使用者，仍應按其性質所屬類目貼用印花稅票（第三項）。」上述規定顯示稅捐法在競合上之特色。

稅捐除主要被利用來獲取收入，以滿足財政需要外，亦常被用為其他政策的工具。除一般習見用以獎勵投資、捐贈，抑制奢侈或有礙身心的消費外，也可用來替代或輔助穩定匯率。按當出現大量出超，引發貨幣之升值壓力時，容易引起國外熱錢進來套利，致使匯率之調整實務益發複雜。這時加值型營業稅之退稅率

的調整對於貨幣升值有一定程度的替代性。他的方便性在於風險低、可以逐步微調。在條件許可時，機動切換至匯率的調整。此外，還可利用將因此少退之加值型營業稅稅收集中起來，加強基礎建設，維護環境，補助研發、職業訓練、或落後區域之均衡發展。加值型營業稅之外銷退稅所以應靈活利用的必要性來自於：出口競爭有時候會有過度的情形，以致廉價出賣本地資源，或沒有正確把外部成本內部化，妨礙永續發展。該政策工具之替代性的關聯，超出稅捐法，進一步建構其與其他法律間之體系關係。

III 類型之應用

a 利用類型掌握法律資料

按法律資料或法律規定常常相當繁瑣，一眼難以望盡。為能將之充分掌握，利用類型加以管理，並使之構成體系，極為需要。關於資料之掌握，利用類型為之，比較上屬於邏輯的安排與考慮。不過，關於類型化之標準的選取，則多涉及規範目的之價值的考量。

在稅捐法中明文利用類型從事規範規劃者為：所得稅法第十四條為個人之綜合所得總額之計算所做關於所得之分類的規定。該條將個人之所得分成：第一類：營利所得，第二類：執行業務所得，第三類：薪資所得，第四類：利息所得，第五類：租賃所得及權利金所得，第六類：自力耕作、漁、牧、林、礦之所得，第七類：財產交易所得，第八類：競技、競賽及機會中獎之獎金或給與，第九類：退職所得，第十類：其他所得。該分類除對於各該類型之所得的計算有意義外，還有不同類型之所得或損失不得互抵的限制。該限制固有一定的道理，但在所得類型間（利息與債券交易所得或損失間，股利與股票交易所得或損失間）有流動可能性的情形，是否應容許其相關聯之異類的所得與損失可以互抵便非無疑問。例如公司債券或股票之投資，可能有利息、股利，或證券交易所得或損失。這分屬於三種所得類型：利息所得、營利所得與財產交易所得。其結果為：(1) 債券或股票持有人如在發息或除息日前一天將債券或股票賣出，則出賣人原則上有與發放之利息或分配之股利數額相當的證券交易所得。(2) 買受人在購得後之翌日領取利息或受股利之分配時，則有利息或股利所得；不過，為說明之方便，假設

買受人在翌日即將該債券或股票賣出，則因原則上在除息或除權日，其股價會有與所受領之利息或受分配之股利等額之下降，從而構成等額之證券交易損失。二者互抵，買受人將不因受領利息或受分配股利，而增減其綜合所得總額。是故，買受人不當因此而有所得稅義務。然如不容許相關之異類所得與損失互抵，則在上述情形，就同一稅捐財，將在前後手分別構成不同種類之所得：一為證券交易所得，一為利息或股利所得。

如果不免徵證券交易所得稅，在前述情形便會造成所得稅之重複課徵。該重複課稅的不利益由無所得之增減的買受人負擔；蓋因該交易而有證券交易所得之出賣人本當為其證券交易所得負所得稅義務。由此顯示：利息或股利與證券交易所得或損失雖不屬於同一所得種類，但其間如有關聯，則在所得的計算上，應承認其互抵權，以消除前述不妥之重複課徵。惟現行法除了不承認前述有關聯之利息或股利與證券交易所得或損失間之互抵權外，並於所得稅法第四條之一規定：證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。因為在證券交易所得停徵期間，已不可能對於出賣人課徵證券交易所得稅，所以只能對於買受人就其因受領之利息或受分配之股利而形式上發生之所得課徵所得稅。其結果，不利益還是由無所得之買受人負擔。是故，證券之買受人在第一次受領利息或受分配股利時，總有一定程度為其前手負擔證券交易所得稅。當公司債券之面載利率高於市場利率時，該債券在市場常有溢價發行或流通的情形。在這種情形，溢價購入公司債券者，其在到期實際領取之利息數額，必低於面載利率乘以持有期間之利息數額。如不容許其將溢價部分之價金自其領得之利息減除，則同樣會造成債券買受人為出賣人負擔利息所得稅的情事。於是，買受人只能在出價時，藉助於較低之價金，將該所得稅的負擔，前轉給出賣人，以避免該不利益。除非對於公司債券之利息採分離定率課稅（所得稅法第十四條：「短期票券到期兌償金額超過首次發售價格部分為利息所得，除依第八十八條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」），就債券利息所得之計算，不在所得稅法直接肯認買受人得減除溢價，其所得稅額之計算結果，會因利息所得之歸屬的差異，而不同。

此外，在權利金所得之定性，實務上有時也相當恣意，將買賣選擇權取得之價金定性為權利金²²¹。

²²¹ 司法院釋字第 693 號解釋：「財政部中華民國八十六年十二月十一日台財稅第八六一九二二四六四號函前段謂：「認購（售）權證發行人於發行時所取得之發行價款，係屬權利金收入」，

b 利用類型幫助瞭解

由於具有共同存在特徵者，有共同之當為要求。是故，以共同特徵建立之類型，其規範或多或少會相似。此所以利用類型可以觸類旁通，幫助了解或解釋法律的道理。例如同為以所得為稅捐客體者，其稅基之計算的規定必集中在：收入之有無及實現，成本、費用、損失及稅捐之合理認列的承認。只要是財產稅，便會有其稅捐客體之法定評價的規定。只要是消費稅，便會有其稅捐客體之法定合理發生時點的規範需要。

土地稅法第三條第二項規定：「前項第一款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；田賦以共有人所推舉之代表人為納稅義務人，未推舉代表人者，以共有人各按其應有部分為納稅義務人。」以分號為基礎，該項規定三件事項。歸納其內容，該項涉及兩種類型：(1) 稅目：地價稅及田賦，(2) 共有關係：公司共有及分別共有。在第一段落，只提及公司共有，未提及稅目，所以應解釋為：該段適用於一切公司共有的地價稅及田賦。在第二段落，既提及分別共有，也提及地價稅，所以應僅適用於分別共有之地價稅。在第三段落，僅提及田賦，至於共有態樣則未予具體化，所以單純按該段落之內容，應解釋為：不論共有態樣，該段均適用於田賦。於是，就公司共有部分及田賦，第三段落與第一段落之規定的構成要件重複。在同一個條文之同一項次，構成要件之如是的重複規定自屬不妥。是故，第三段落所規範之共有態樣應明白限於分別共有。基於以上認識，第一段落關於管理人之繳納義務，除公有部分外，應改為代繳義務。改為代繳義務的意義為可以清楚顯示代繳稅捐之支出屬於管理費用，管理人或代表人得向其他公司共有人請求返還。另由於公司共有人對於因公司共有發生之債務負連帶清償義務，所以該條第一段落應修正為：「前項第一款土地所有權屬於

意指該發行價款係權利金收入，而非屬證券交易收入，無所得稅法第四條之一之適用，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無違背。」認購(售)權證之發行其實是經證券化之選擇權的買賣。其發行人於發行時所取得之發行價款的法律性質本為買賣價金。其所以不是權利金收入，乃因權利金係指「專利權、商標權、著作權、秘密方法及各種特許權利，供他人使用所取得」之代價(所得稅法第八條第六款參照)。亦即是權利之授權他人用益，而非移轉他人之對價。至其是否為證券交易收入，則取決於其移轉之客體是否為證券。

公有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為公司共有者，以公司共有人全體為連帶納稅義務人，有管理機關或管理人者，以其為代繳義務人。」至於第二及第三段落可整併為：「其為分別共有者，共有人各按其應有部分為納稅義務人，共有人推舉有代理人者，以代理人為代繳義務人。」蓋代表人之推舉既讓共有人自由決定，則關於有推舉代表人之繳納義務人規定的適用，不必限於田賦，亦可及於地價稅。惟代表人之繳納義務的類型應係「代繳義務人」，而非「納稅義務人」。這是從稅捐客體之歸屬原則導出的看法。惟條文中之代表人以改稱代理人較為合理。蓋代表人通常用來指稱組織之機關，而共有人相互間對於共有物並無機關的關係。類型方法之上述的簡單應用顯示：在立法上，類型是研擬條文之有效的系統分析工具；在適用上，類型是發現法律文義有無不清楚或甚至有無漏洞的重要方法。

c 利用類型發現法律漏洞

類型譜為構成體系之子系統，該子系統在法律體系之建構上具有模組的功能，可以利用之做為檢查清單，覆按法律規定有無疏漏或矛盾的情形。例如關於債券利息之課稅，財政部七十五年七月十六日臺財稅字第七五四一四一六號函示：「營利事業或個人買賣國內發行之公債、公司債及金融債券，買受人若為營利事業，可由該事業按債券持有期間，依債券之面值及利率計算『利息收入』，如其係於兩付息日間購入債券並於取息前出售者，則以售價減除其購進該債券之價格及依上述計算之利息收入後之餘額作為其證券交易損益。買受人若為個人，因個人一般多未設帳，應一律以其兌領之利息金額併入其當期綜合所得稅課徵。」該函按其買受人究為營利事業或個人分別規定其稅捐客體之種類、數額與歸屬：在個人，全論為利息，並按其兌領之全部金額為其利息所得之數額，至其歸屬則以利息之到期日為基準日；在營利事業，按債券之持有歸屬之，並首先按其持有期間及債券面載本金金額及利率計算其利息所得，其實際收入與該計得之利息所得不同者，以其相減後之餘額作為其證券交易損益。由於其歸屬標準不同，就下述問題引起法律漏洞：(1) 同一債券先由個人，後由營利事業買受時，個人持有期間之利息無從歸屬，不但形同免稅，而且關於該利息之就源扣繳稅款，產生是否應全數歸屬於最後持有，並僅就其持有期間負利息所得稅義務之營利事業的疑

問；反之，在先由營利事業，後由個人買受時，營利事業持有期間之利息先後重複歸屬於營利事業及個人，造成重複課徵。前一態樣之漏洞並因財政部八十六年七月八日臺財稅字第八六一八九九三四九號函示：「主旨：營利事業或個人持有中央登錄公債，其利息所得仍應依本部七十五年七月十六日臺財稅字第七五四一四一六號函規定辦理。說明：二、中央登錄公債之利息，付息機構於付息時，應依本部六十四年九月四日臺財稅字第三六四四〇號函釋，無論該債票曾否轉讓，均應由付息機構以付息時之持票人爲納稅義務人（記名式爲最後記名之人），就全部利息一次扣繳所得稅之規定，辦理扣繳及填發扣繳憑單。」而進一步引爆其扣繳稅款全部歸屬於僅就持有期間負利息所得稅義務之營利事業。使得個人持有期間之利息的扣繳稅款落入並不爲該期間之利息，負利息所得稅義務之營利事業。於是，個人持有期間之利息實質免稅。此爲因法律之行政解釋而引起的法律漏洞。這顯然係由類型分析之忽略所引起的漏洞。該漏洞提供金融機構從事與債券利息有關之稅捐規劃的可能性，以掠取前述個人持有期間之免稅利益。因爲該漏洞不是本來便存在於法律中，而是因行政解釋而引起，所以不是一個真正的法律漏洞。是故，縱使持稅捐法漏洞不得補充的見解，該漏洞依然可以利用新的行政解釋予以釐清，或者法院得直接在司法裁判中，以該解釋牴觸其所解釋之法律意旨爲理由拒絕其適用。倒是就營利事業在稅捐稽徵機關改變其見解，或法院拒絕適用該見解前，已掠取之免稅利息，稅捐稽徵機關事後得否以適用法律錯誤爲理由再行補徵？此爲溢繳稅款之反面：溢退稅款。營利事業扣除超過其所負利息所得稅之就源扣繳稅額者，稅捐稽徵機關事後得否以不當得利爲理由請求返還以及其時效期間爲何？按掠取屬於前手之就源扣繳稅額，屬於無法律上原因而受利益，故其返還不是應繳未繳稅捐的補徵，而是公法上不當得利之返還。因此，其應適用之時效期間非核課期間（稅捐稽徵法第二十一條）或徵收期間（同法第二十三條），而是不當得利返還請求權的時效期間。問題是：公法上不當得利返還請求權之時效期間的認定，究竟應該類推適用稅捐稽徵法第二十八條所定關於溢繳稅款之退還請求權的五年期間，或類推適用關於不當得利返還請求權之民法第一百二十五條所定之十五年的消滅時效期間（最高法院四十一年臺上字第八七一號判例）？爲示公允，應類推適用稅捐稽徵法第二十八條所定之五年期間。

在債券之買賣，債券發行人並不在各持有人讓與債券時，即對於讓與人給付利息；也不是在發息基準日按各持有人在該計息期間之持有期間，分別對於各持

有人給付利息，而是對於發息基準日之持有人給付當期之全部利息。至於該持有人之前手應得之利息，則含於前後手之買賣價格中。於是引起前後持有人究竟得到多少利息的問題？這個問題源自：每一個持有人之售價或自發行人受領之利息減除其購進該債券之價格後之餘額，可能高於或低於其面額乘以利率再乘以持有期間計得之利息。高於該利息者，其高出部分為債券交易所得；低於該利息者，其低下部分為債券交易損失。所以會產生該證券交易損益的道理為：債券面載利率高於市場利率時，前手可能獲得債券交易所得；債券面載利率低於市場利率時，前手可能遭受債券交易損失。其損益的極大值約略等於債券面額乘以面載利率與市場利率之差，再乘以持有期間計得之利息。例如債券面額為一百萬元之債券，面載年利率為百分之五，市場年利率為百分之三，在計息期間經過半年時賣出者，可要到之最高價約為：一百零三萬五千元。其中利息所得為二萬五千元，極大之債券交易所得為一萬元。最後持有人得兌領之本利合為：一百零五萬元。此與股票買賣之差額全部，一概計為證券交易損益者，不同。此外，股利限於直接自發行公司受分配，而不含自市場實現的部分。

又如為信託之課稅，首先將信託按其受益人是否與信託人相同區分為：受益人與信託人相同之自益信託及受益人與信託人不同之他益信託。在自益信託因無信託利益在不同當事人間之移動，所以不構成贈與稅或所得稅之課稅事實；反之，在他益信託因有信託利益在不同當事人間之移動，所以在信託人為自然人時構成贈與（遺產及贈與稅法第五條之一），在信託人為營利事業時構成所得（所得稅法第三條之二）。至其所得種類為何，視受益人與信託人間之原因關係定之²²²。按以財產利益之移動為基礎之稅捐客體，以其移轉發生時為該稅捐客體之發生時，而財產利益之移動必須有授受之雙方。是故，受益人在信託關係成立時自始特定者，以其成立時為贈與或所得發生時。其非自始特定，且委託人保留嗣後之指定權者，該信託關係之成立等於還附有委託人方之隨意條件。亦即尚未決意透過信託的方法，對於他人為有償或無償的給與。因此，在其經由指定受益人使該隨意條件成就前，在信託期間所發生之信託利益仍屬於委託人之所得，依然論為自益信託。至其受益人雖未特定，但將來已能特定，且委託人不再可以反悔者，

²²² 受益人為委託人之股東者，可論為隱藏之股利；為其勞工者，可論為隱藏之薪資；為上下游之交易相對人者，可論為隱藏之折讓；為目的事業主管機關之公務人員，而無所期約者，可論為交際費，有所期約者，可能涉及賄賂。這些所得如無可以歸屬之所得類型，應論為其他所得。

則在實質上會產生信託利益在信託關係成立時已移轉出去，但尚未為相對人受領的情形。這時涉及者為稅捐客體之發生時點的問題。在這種情形，與委託人有關之稅捐義務的稅捐客體應以信託關係成立時為其發生時，從而其稅基，亦應以信託關係成立時之價值為計算基礎；與受益人有關之稅捐義務的稅捐客體應以其取得信託利益時為發生時，從而其稅基，亦應以其取得信託利益時之價值為計算基礎。由於信託利益在該信託期間可能有增減，所以，上述前後分別適用於委託人及受益人之稅基數額可能不同。惟必要時得在信託人轉出後，受益人取得前，於該信託利益發生時辦理暫繳，由受託人代為扣繳²²³。這與營利事業有所得時，先按營利事業所得稅之稅率計徵該稅之稅款，而後待盈餘分配時始對於股東按當年度其應適用之稅率課徵綜合所得稅的情形類似：相對於股東之綜合所得稅，與其受分配盈餘對應之營利事業所得稅只是暫繳的性質；股東就該盈餘最後應繳之綜合所得稅的數額，必須等到計入受分配年度之綜合所得總額後，才能算出。

信託利益如為股票股利，其稅基在自益信託與他益信託並不相同。其理由為：在自益信託，股票股利之每股淨值或市值如有超過面額的情形，該超過部分只是原來股份之淨值或市值之稀釋的結果，沒有財產之增益的實質。所以，在由盈餘轉增資所分配之股票股利所構成之信託利益，其稅基應按面額計算之，超出面額部分屬於證券交易所所得。至於資本公積轉增資者，因其面額及超出面額部分都是稀釋其他股份而來²²⁴，所以皆論為證券交易所所得²²⁵。目前因依所得稅法第四條之

²²³ 所得稅法第三條之二第四項及第三條之四第三項皆規定：於信託利益所成之所得發生時，其受益人不特定或尚未存在者，應以受託人為納稅義務人，於第七十一條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅。該二項所定之扣繳，究為結算申報之替代或暫繳，自該項規定觀之，尚不明朗。這應依同法第七十一條、第七十三條的一般規定視具體情形定之。就該信託利益所構成之所得不當然免結算申報之義務。

²²⁴ 財政部八十一年五月二十九日臺財稅第八一〇一四〇〇一一號函「股份有限公司處分固定資產（土地）之溢價收入，非屬營業結果所產生之權益，應列入資本公積，至資本公積原屬資本性質，故公司利用資本公積轉增資，僅為公司淨值會計科目之調整，股東保留於公司之資產淨值，並未變更，自無所得可言，股東取得公司利用資本公積轉增資配發之記名股票，於取得時，免予計入當年度所得課徵所得稅。但股東嗣後將此類股票轉讓時，應按全部轉讓價格作為轉讓年度之證券交易所所得，依所得稅法第四條之一規定，自七十九年一月一日起，停止課徵所得稅。」

²²⁵ 財政部八十三年六月十五日臺財稅字第八三一五九六四四九號函「二 公司以資本公積轉增資配股時，應於發行之股票背面註記左列文字：（一） 本股票係以資本公積轉增資發行，依規定免予計入取得年度所得課徵所得稅。（二） 取得本股票之股東，於該項股票轉讓時，應依左列規定，依法申報課徵所得稅：1 個人股東：應按全部轉讓價格，併入轉讓年度原取得股東之財

一，停徵證券交易所得之所得稅，而無所得稅義務。反之，在他益信託，不但面額部分，而且每股淨值或市值超過面額的部分，皆有由信託人移轉財產利益給受益人的實質。所以，不論是以由盈餘或資本公積轉增資而受分配之股票股利為信託利益，皆應按構成該信託利益之每股淨值或市值，而非按面額計算其贈與稅（遺產及贈與稅法第五條之一）或所得稅（所得稅法第三條之二）的稅基。

d 利用法律原則補充法律漏洞

法律原則之內容通常不但尚相當抽象而有待於具體化，而且在法律以明文將之規定為一定法律關係之成立上或行使上的構成要件前，不能直接適用，做為請求權之規範基礎²²⁶。法律原則之適用，猶如民法第一條所規定之「法理」，在具體化後，始能做為法律規定之解釋或補充的材料或基礎²²⁷。例如誠實信用原則。誠實信用原則是法律關係之發展的原則，而非其發生之原則。其在行政法上之適用的明文依據為：行政程序法第八條。該條規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴²²⁸。」自誠實信用原則還導出很多下位

產交易所得申報課稅。2 法人股東：應按全部轉讓價格，減除依所得稅法第四十八條規定計算成本後之餘額，併入轉讓年度原取得股東之營利事業所得額申報課稅。」

²²⁶ Canaris, aaO. (Fn.119), S. 57: 「原則 (Prinzipien), 最後為其實現, 需要透過利用獨立的法律事實所得之下位原則及個案判斷, 予以具體化。亦即原則並非法律規定 (Normen), 不能直接適用, 尚必須先以構成要件確定之, 使之規範化。在這中間, 必須動用新的獨立價值判斷。」按法律原則是否業經規範化, Lang 將之區分為: 以規範化之法律原則及啟發規範的法律原則 (K. Tipke, aaO. (Fn.10), S. 113ff.; Lang, in: Tipke/Lang, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.17)。

²²⁷ 關於利用法律原則來補充法律漏洞, 請參照 Esser, aaO. (Fn.153), S. 242ff..

²²⁸ 稅務實務上有時混淆將案件之確定問題與信賴保護問題。例如財政部八十九年十一月十日臺財稅字第 0 八九 0 四五七八九五號函稱: 「依稅捐稽徵法第二十一條規定, 應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐, 其核課期間為五年; 故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者, 其核課期間為七年。在前項核課期間內, 經另發現應徵之稅捐者, 仍應依法補徵或並予處罰, 在核課期間內未經發現者, 以後不得再補稅處罰。貴市○○○路○段○號等七戶房屋, 因原核定總層數有誤, 致短課房屋稅, 依上揭法條規定, 其在核課期間內發現短課之房屋稅, 應予以補徵。」按在核定課徵之稅捐, 其核課係一種行政處分, 在有稅捐稽徵法第三十四條第三項所定各款情形之一時確定。其後之撤銷以有再審事由者限。例如發見未經斟酌之證物或得使用該證物者。但以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限 (訴願法第九十七條第一項第十款、行政訴訟法第二百七十三條第一項第十三款)。此即課稅處分、訴願決定或判決確定時之既判力或一事不再理的原則。這與信賴保護原則不同。至於在房屋稅之核課, 有因原核定總層數

原則，例如信賴原則（Das Vertrauensprinzip）²²⁹、禁反言（venire contra factum proprium）、失權效力（die Verwirkung）、表見事實之信賴保護。即便在法律原則業經規定於法律中，而可例外直接適用的情形，其直接適用首先亦僅限於法律明定之情形。其他情形，其適用皆在用以補充法律漏洞。法律以明文規定，得或應直接適用法律原則者，例如行政程序法第七條規定：「行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成。二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者。三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡。」此即比例原則在法律層次之明文規定²³⁰。比例原則（der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit）以手段之有用、必要，以及其與目的間在價值上之相當性為判斷標準。凸顯比例原則所要求之手段的必要性時，該部分之要求又稱為必要原則。有謂必要原則以手段之有用性及經濟性為判斷標準（die Grundsätze der Geeignetheit und Erforderlichkeit）²³¹。比例原則在稅捐實務上的適用主要表現在

有誤，致短課房屋稅的情形，其撤銷，應以發見未經斟酌之證物為理由。

²²⁹ 人民對於國家或行政機關之信賴應予保護，為行政法上之重要的法律原則。行政程序法根據該原則有下列規定：(1) 告知較法定期間為長之救濟期間者，其信賴應予保護（同法第九十八條第二項），(2) 「受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，且其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者」，受益人對於確定之違法行政處分的信賴應予保護（第一百十七條第二款）。(3) 「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者」（第一百十九條）。(4) 「授予利益之違法行政處分經撤銷後，如受益人無前條所列信賴不值得保護之情形，其因信賴該處分致遭受財產上之損失者，為撤銷之機關應給予合理之補償（第一項）。前項補償額度不得超過受益人因該處分存續可得之利益（第二項）。關於補償之爭議及補償之金額，相對人有不服者，得向行政法院提起給付訴訟（第三項）」（第一百二十條）。(5) 「原處分機關依第一百二十三條第四款、第五款規定廢止授予利益之合法行政處分者，對受益人因信賴該處分致遭受財產上之損失，應給予合理之補償」（第一百二十六條）。

²³⁰ 在學說與實務上比例原則最常直接提及比例原則者，為行政法及刑法等涉及公權力之行使的法律。行政程序法第七條可謂是比例原則在行政法上之一般的明文規定。至其憲法上的基礎為：關於人民自由權利之限制，憲法第二十三條規定以必要者為限（司法院大法官釋字第四七一號、釋字第四七六號、釋字第四九〇號、釋字第五〇七號、釋字第五一〇號、釋字第五一五號、釋字第五四四號、釋字第五五一號、釋字第五五八號、釋字第五六四號、釋字第五七三號、釋字第五七五號、釋字第五七七號、釋字第五八〇號、釋字第五八五號、釋字第五八八號解釋）。

²³¹ *Larenz*, aaO. (Fn.1), S. 462.

稅捐罰則。其在法律漏洞之補充的意義為限縮現行規定之適用²³²。惟在何種情形可以認為法律原則已具體化到可以被直接引用的程度？仍視具體規定之情形而定。例如在一定的要件下，稅捐法雖然容許推計課稅，但就如何推計課稅，稅捐法並未針對各種類型給予具體的規定，而由稅捐稽徵機關將之當成稽徵上之課稅事實的認定問題，利用行政規則發佈統一的基準（行政程序法第一百五十九條）。司法院大法官在其解釋中雖不質疑財政部發佈此種行政規則之權限，但認為其發佈之行政規則的內容仍不得違反實質課稅原則²³³。在此，實質課稅原則雖係稅捐法之基礎原則，但對於各層稅捐法規已有其直接的拘束力。不過，這不表示為實質課稅原則之適用沒有將之具體化的必要。近年在各種稅目之稅捐法中引入相當多關於信託的規定。其目的即在於針對稅捐客體在信託關係之實質歸屬的特徵，規定其繳納義務之有無（所得稅法第三條之三、遺產及贈與稅法第五條之二、營業稅法第三條之一、土地稅法第二十八條之三、契稅條例第十四條之一）²³⁴及其歸屬，以明定其繳納義務人（所得稅法第三條之二、第三條之四，遺產及贈與稅法第五條之一，土地稅法第三條之一、第五條之二，契稅條例第七條之一），用符實質課稅原則的要求。

e 利用體系維持法律的一貫性

體系為一種意旨上的關聯（der Sinnzusammenhang）。其在同一時空上的意義

²³² 司法院大法官釋字第三二七號及釋字第三五六號解釋。

²³³ 司法院七十六年八月十四日大法官會議釋字第二一八號解釋「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。……不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」

²³⁴ 所得稅法第四條之三及第六條之一，遺產及贈與稅法第十六條之一、第二十條之一，營業稅法第八條之一規定之免稅係基於捐贈的理由，此與所得稅法第三條之三、遺產及贈與稅法第五條之二、營業稅法第三條之一、土地稅法第二十八條之三、契稅條例第十四條之一所定者係基於實質課稅原則者，不同。

爲，基於法律資料之教義化上（die Dogmatisierung einer Rechtsmaterial）的要求，自然趨向系統化，以排除或防止其間在邏輯上或價值判斷上的矛盾。此爲基於理性，尋求正確性的努力。其在不同時空的意義爲：本於法律規範之歷史性，探求符合時宜的規範內容。由於法律價值鮮少突變，通常只會隨著時間的經過逐步演變。因此，法律規範的演變，常有其繼續性，不能有斷層的發展。否則，受法律規定適用者將難以適應。是故，當基於法律教義的要求，必須將法律根據其意旨上的關聯給予系統化，則不但發生於同一時空者，其相同的案件必須相同對待，而且發生於其後者，倘無法律特徵上之差異，或倘無法律思想或法律政策之改變，先後發生之相同案件，亦應爲同一處理。此爲法律體系之一貫性要求。所以當要提出與過去不同的考慮，處理相同的案件，或要以新的看法處理新生事務，必須注意使新見解可以圓滿的納入既存之法律體系，不可以有邏輯上或價值判斷上的矛盾。在體系思維之前開要求中，爲維持法律體系的一貫性，法律原則對於法的穩定性及繼續性的維護具有重要的意義²³⁵。這種問題最常見諸於稽徵機關或法院之法律見解變更的情形。法律體系之一貫性的要求不是禁止法律隨著經濟社會的變遷而發展，而是要求其演變除必須有理由外，對於舊見解時期的法律事實，基於信賴原則，亦應提供合理的保障。這是因見解變更而引起之過渡規定的需要或溯及效力的問題²³⁶。

IV 體系的作用與效率

體系除了可用於管理資料外，還可以從整體與部分之詮釋學上的循環關係避免斷章取義，確保價值與邏輯之統一性與一貫性，提供法律意見之溝通的平台。有了該平台，雖不表示對於同一事務即有一致的意見，但至少不至於各說各話，能夠認識彼此之意見的差異及其理由何在。是故，在實務上體系能有效率的協助發現法律所依據之事務法則及其規範目的，正確解釋法律，發現存在於法律中的漏洞，指引該漏洞之補充。

按不僅在法律中使用之抽象一般的概念與類型概念間有一定之邏輯的及事務法則上的關聯，而且也有一定之普世的價值爲其建制的基礎。縱使在法律體系的

²³⁵ 關於法律原則對於法之穩定性及繼續性的意義，請參照 *Esser*, aaO. (Fn.153), S.289ff.

²³⁶ *Bodo Pieroth*, Rückwirkung und Übergangsrecht, Berlin 1981.

建立及其在實務上的應用，都還需要進一步的探討，以取得更貼近於至善的理解，但至少從最為樸實的平等原則，體系思維已可以一定的程度協助解釋，認識法律的內容，或發現法律的漏洞，並在容許的情形，予以補充，以維持法律價值之統一性及法秩序之一貫性。這是平等原則之動態的能量。該能量來自：該原則要求不但在立法的層次，應取向於一定之法律價值，做為其規範意旨，而且在法律之適用的層次，於法律的解釋或補充時，也應取向於各該法律之規範意旨，貫徹法律所肯認之價值，不得因人設事，有恣意的選擇適用之情事。於是，為爭取平等對待，禁止無正當理由之差別待遇，自然要求在立法上及法律的適用上，服從一定之價值的引導，建立法律規定與法律價值間的關聯，使法律規定具有價值目的的內涵，而不僅是一種規範上的命令。另一方面法律價值之系統化的認識與實踐，亦避免由於價值因素的作用，而使法律決定或觀點的論述成為適用法律者之主觀正義感的權威宣示。例如在稅捐法的實務上，當以經濟觀察法做為法律意見之主張或法律事實之認定的論據時，如果沒有依循嚴格之法學方法的規則，很容易產生這種問題。只要揭開經濟觀察法之摩登的外衣，應可正確認識，經濟觀察法其實僅是應依納稅義務人之經濟上的負稅能力課徵稅捐之原則的寫照，亦即他只是目的因素基於稅務之特徵在法律解釋上的應用²³⁷。

法律體系具有使法律資料綱舉目張的作用是顯而易見的。在體系化的過程中自然而然會檢查法律規定間之競合、衝突及調和的問題，以貫徹法律所立基的原則，去除其間的矛盾，使法律規範全體在正義的實踐上，朝向統一的方向發展。為求建構統一、不矛盾之體系，歷經世代的集體努力，在法律體系或法律學中已蓄積了人類千百年的智慧。是故，只要肯虛心學習與推求，不難有效率的找到可以圓滿解決個別或集體之法律爭議的答案。以當前比較法學之發達的程度，在國家生活中所以遭遇正義之實踐的困難，常常是恃才傲物，恃權而驕，自作孽的結果，而非無可資借鏡之進步的經驗。只要謙卑迎向浩瀚的智慧之海，體恤眾生的苦難，有意識的運用體系思維，為正義的實現，認識、適用並發展法律，則一個有效率之現代法治國家的建設，雖非可心想事成，但也不再是一個可望，不可及之烏托邦式的理想。

²³⁷ Lang, in: *Tipke/Lang*, aaO. (Fn.2), § 4 Rz.26ff..