

刊登於台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 96-108 頁。

# 稅法學研究方法論初探

陳清秀

東吳大學法律學系教授

## 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」。有關稅法學的研究方法，國內研究文獻尚不多見，為尋求共識，有必要針對此問題進行分析探討。

## 貳、稅法學研究方法論

### 一、法哲學理論之研究方法

稅法規範稅捐法律關係之權利與義務整體，其中稅捐法律關係之一方為行使課稅公權力之主體，因此稅法屬於公法。稅法也屬於有關政府歲入公課之法律，因此也屬於公共財政法之一部分。

由於課稅侵害人民財產權，屬於干預行政領域，尤其在稽徵程序，稅法屬於行政法的特徵特別明顯，稅法作為部門行政法的一項專門領域，可以從行政法的角度進行研究，亦即從公法角度切入研究，特別重視從憲法以及一般行政法基本理論及觀念進行研究。稅法作為干預行政之法，有關稅捐立法與稽徵行政，均應符合法治國家之要求，尤其是課稅平等原則、基本權利之防禦功能、法安定性原則與嚴格的國會保留原則（租稅法律主義）<sup>1</sup>。

#### （一）概念法學理論之運用

##### 1. 概念法學的理論構造

公法學的研究方法，許多容易傾向於概念法學派的研究方法。概念法學的理論構造，具有下述特徵<sup>2</sup>：

（1）法律秩序是由法律概念所構成的「完結的體系」，屬於完結的封閉性體【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 96 頁】系，而無法律漏洞存在。

1 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, § 1 Rz. 11.

2 青井秀夫，法理學概說，2007 年初版，頁 221。

(2) 法律秩序屬於演繹的、分析的體系，法秩序之展開操作，並非目的性的，而是演繹性的，邏輯推論的。

(3) 法官之法律思考的取向方式，可謂是涵攝的過程之實證主義，法官的任務是將具體個別案件，論理的涵攝於法律概念之中。由於是限制於涵攝的範圍，因此，即使不適合於涵攝的情形，也不能脫離涵攝的範圍。從而，縱然實際上面臨法規的漏洞，也不是按照實務上考量，去發現新的規範，而必須表面取向的，為尊重法律秩序安定性，而從概念歸納導出結論，從論理的涵攝演繹導出結論。

(4) 為獲得新的規範，使用屬於認識手段之概念或形式。

後期概念法學者有採取「制定法實證主義」的立場，要求法官應當嚴格的受到學說上所構成的概念體系之拘束，在權力分立下，禁止法官造法，而應遵守形式上合法成立的制定法，也可稱之為「概念法學的制定法實證主義」<sup>3</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

稅法上導入概念法學研究方法，較為著重稅法的外部體系之建構，並從稅捐法律關係角度，分析探討稅法上各項問題。稅捐法律關係的內容是由程序的部分與實體的部分所構成，程序部分是指稅捐程序關係 (Steuerverfahrensverhältnis)，實體的部分是指稅捐債務關係 (Steuerschuldverhältnis)。如果稅捐義務人就數個稅目負擔繳納稅款的義務，則成立數個稅捐債務關係。而基於稅捐債務關係所發生的任何一個請求權，就其給付裁決 (或核定處分) 及其權利救濟程序方面言之，均適當成立一個稅捐程序關係<sup>4</sup>。稅捐法上法律關係與民法上法律關係具有相同的意義，其有助於體系化的說明及掌握理解稅捐法的重要特殊領域，並導出其基準的法律思想，同時促進稅捐法的一步發展。

### (1) 稅捐債務關係

稅捐債務關係是指為實現稅捐債權所成立的一切金錢給付請求權，包括稅捐債權，責任請求權 (第二次納稅義務)，稅捐附帶給付請求權，退稅請求權以及溢退稅款之返還請求權等，均屬之。稅捐債務關係之探討，則從稅捐主體、稅捐客體、客體歸屬、稅基、稅率以及加重減免等債務關係成立要件，進行探討。

### (2) 稅捐程序關係

稅捐程序關係是指為實現稅捐債務關係的請求權之目的所成立的各項權利及義務，此類程序法上的義務，包括作為、忍受及不作為義務在內，可能是基於法律的規定，也可能基於稽徵機關依法律規定所為行政處分而成立。例如稅籍登記義務，帳簿憑證及會計表冊的設置、取得、保持義務，稅捐申報義務，接受調查或忍受搜查的義務，代為徵

3 青井秀夫，註2書，頁219以下。

4 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, § 6Rz. 1 ff.

收【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 97 頁】及繳納稅款的代徵義務及扣繳義務等均屬之。

### 3. 利弊得失

概念法學的研究方法，有助於建立形意義的法治國家，如借用英國學者瑞茲（Josepf Raz）教授提出法治概念所具有下述特徵：（1）法規的適用應具有普遍性（公平適用於人民）。（2）法規應使人民有預測可能性，不得追溯既往。（3）法規應具有公開性，廣為人民知悉。（4）法規應具有明確性，可以成為有效且可靠的行為規範。（5）法規應具有穩定性，使法律秩序安定<sup>5</sup>。則概念法學追求概念體系之完備性、邏輯演繹推論之正確性，有助於建立法律秩序之明確性與透明性、人民預測可能性、穩定性，使法律秩序安定。概念法學的研究方法，對於稅法的解釋適用提供嚴謹的邏輯思維體系，有助於稅法的概念體系化與透明化，也有助於法律秩序之安定性。

黃茂榮大法官在釋字第 688 號解釋之協同意見書中也指出：「壹、三個基礎法哲學自十九世紀至今，法哲學的發展主要經歷三個階段：由概念法學，經利益法學到價值法學。倒不是說：後來發展出來的學說根本否定了發展在前之學說的意義，而在於指出其分別針對實踐的經驗所認識之應考慮的面相。概念法學的主要貢獻在於指出法律概念之建立及以之為基礎，法律規範階層的建構與適用之邏輯關係。其運用大大提高了法律規範之適用的可預見性及安定。此即形式法治國家原則的要求與實踐。在稅捐法之建制上，應以稅捐法定主義為其基礎建制原則的考量，即在於此。」

然而概念法學派之運用極致，容易忽略稅法內在的價值體系（欠缺「價值觀」的稅法，將變成沒有「靈魂」的稅法<sup>6</sup>！）以及國計民生之永續生存發展，流於見樹不見林之弊。

## （二）利益法學理論之運用

### 1. 利益法學理論構造

依據利益法學理論觀點，法律乃是劃定各種相衝突對立利益之界線的命令，同時法律本身也是各項利益的產物，各項利益爭取承認的綜合結果。亦即立法者觀照社會的利益狀況以及利益的對立，而進行利益衝突，對於各項利益進行評價，而裁斷利益衝突，而後才賦予概念用語表達方式，制定成法律。而法官在解釋法律之際，則應逆向操作，從法的表現形式，觀察立法者的意圖，掌握立法者的思想與價值判斷，並溯及探求其原因基礎之各項利益狀態。Ph. Heck 稱之為「歷史的利益探究」，在進行法律解釋之際，強

5 引自陳新民，法治國家論，2001 年 1 版，頁 79。

6 法律的價值具有三項功能：1. 指引功能（追求特定的價值目標）；2. 評判功能（評判法規是善法或惡法）；3. 整合功能（使法律與社會生活相整合）。(卓澤淵，法理學，2009 年 1 版，頁 102 以下)

調立法史研究【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 98 頁**】的重要性<sup>7</sup>。

依據 Ph. Heck 主張，在制定法律時，立法者不得忽略現在以及將來全部的利益狀態，而如立法者並未將自己的意圖以正確的法律文義表達出來時，即產生法律漏洞。於此情形，面對案件審判的法官，必須自己認識系爭案件所涉及之各項利益狀態，並進行比較衡量，同時在判斷何種利益需要加以保護時，應受到依據歷史的利益探究所認識之法律上價值判斷的拘束<sup>8</sup>。但從既存的法律全體中無法找出符合該事件之價值判斷時，則應從社會所支配的價值判斷，或依據良心進行判斷<sup>9</sup>。

有關法律規範之解釋，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，因此 Ph. Heck 採取「歷史的目的論的解釋」之立場。如果欠缺制定法的價值判斷時，則依據社會支配性之價值判斷，但仍應由法官本於良心斟酌衡量，避免採取社會粗俗的、不良的、愚昧的社會價值判斷<sup>10</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

利益法學理論運用在稅法上，有關稅捐法制之建制，應觀察徵納雙方之利益狀態，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。包括私人的利益、利害關係人的利益以及國家社會之公共利益。

利益法學理論運用在稅法上，使稅法的研究不僅注重表面的外部法律體系以及法律概念之涵攝或演繹推理，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，融入稅法的研究中。

黃茂榮大法官在釋字第 688 號解釋之協同意見齊中也指出：「由於概念之抽象的性格，在其理解及操作上勢必導向脫離人間活生生之利益衝突，以致有時未能意識到存在於法律條文背後之苦難。不但未能因制定法之適用而予以圓滿解決，有時反而因制定法之適用而給人民帶來法律適用者所稱：愛莫能助的困境。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。」【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 99 頁**】

司法院 86 年 1 月 17 日大法官會議釋字第 420 號解釋理由書謂：「涉及租稅事項之法

7 平野仁彥、龜本洋、服部高宏，法哲學，2007 年初版，有斐閣，頁 241。

8 對此也有批評認為立法者關於利益評價如果明顯謬誤時，則法官應以更加客觀的價值洞察為依據，訂正其謬誤(Th. Zimmermann, Entscheidungen gegen das Gesetz?, JR 1951, S. 131 f.)。

9 平野仁彥、龜本洋、服部高宏，註 7 書，頁 242。

10 青井秀夫，註 2 書，頁 252 以下。



律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」又民國 98 年 05 月 27 日修正之稅捐稽徵法第 12 之 1 條特別規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」上述實質課稅原則要求對於稅法的解釋適用，應衡酌其經濟上意義，有關課稅事實的認定，也應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。實際上即要求應斟酌稅法規定之成立基礎的利益狀態，才能掌握該法規之經濟上意義。而課稅事實之認定，也應取向於納稅人之經濟上利益狀態，才能核實課稅，也可認為是利益法學理論在稅法上運用之具體表現。

### （三）評價法學理論之運用

#### 1. 評價法學理論

評價法學的目的，主要在於克服利益法學之實證主義的制約，以去除利益法學流於實證主義的根本缺點，而有復興自然法的意義。有關法律解釋與法律漏洞補充，不僅重視立法者之見解與決定，也應重視貫穿整體法律秩序，而具有妥當性之客觀的法律目的與客觀的法律原則；再者，有關超越制定法的法律漏洞補充或發展性的法的形成（亦即形成新的法律制度或制定法之訂正），也仍應在制定法之外而屬於法之內的思考，亦即必須基於交易社會之不可避免的需要、事件之本質、法律倫理性原理等，作為其立論基礎（此為德國學者 Karl Larenz 教授之見解）。因此，可說是一種「法內在的評價法學」或因其重視一般法意識為特色，故稱之為「法意識內在的評價法學」<sup>11</sup>。此種評價法學認為法律學應取向於價值的思考，基於價值原理建構法律理論<sup>12</sup>。

另有主張將社會之中的標準（通常商人或公平競爭等）所內含的價值原理，透過裁判納入法之中，使法律學上的評價與社會進步產生更緊密的互動聯繫，而強調具有社會學的起源的一個面向，可稱之為「社會內在的評價法學」<sup>13</sup>。

又有主張法官在進行評價時，為找出客觀的基準，有關法的價值決定尺度，憲法條款有關支配性法道德或客觀【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 100 頁】精神，具有重要意義。從憲法有關規定可以導出客觀規範。在無法從憲法導出客觀價值決定之事項，則補充的透過法官個人的正義理念及良心，基於合目的性衡量決定。此說可稱為

11 青井秀夫，註 2 書，頁 319。

12 青井秀夫，註 2 書，頁 330。

13 青井秀夫，註 2 書，頁 320。

「社會超越的評價法學」<sup>14</sup>。

## 2. 在稅法上之運用

德國稅法學研究方法，主要採取「憲法的價值取向研究法」，可謂評價法學理論在稅法上之運用。此說以 Klaus Tipke/Lang 等學者為表。主要把握課稅的法律秩序，依據憲法、基本人權、課稅權力的分配比較衡量稅法的規定，並依法律的授權規定衡量法規性命令。稅法學的主要課題乃是將此類法規素材加以體系化，進行稅法的方法訓練（運用德國 Larenz 教授的法學方法論，尤其是解釋適用的方法論）以及正確術語的操作（符合量能課稅的公正課稅），納稅人權利的保護，稅捐罰則體系的建立及其合理化，並致力於研究正當的課稅。此外，稅法學也應理解稅法的制度沿革，以求從中正確了解現行稅法規定。

從憲法保障人權角度出發，對於納稅人所得、財產及消費應採取友善的課稅，有關稅制及稅務行政工作，應保障國民受憲法及兩公約保障之基本權利，避免不合理的絞殺性課稅，以維護人民之生存發展空間，並保障人民之營業自由與產業經濟之良好發展，以達徵納雙方共存共榮之境界<sup>15</sup>。有關稅捐法制建構與稅法之解釋適用，採取價值決定導向，強調其正當性基礎，以建立稅法內在的價值體系。

評價法學理論運用在稅法上，有關法律漏洞補充問題，德國學者 Tipke/Lang 二位教授，認為在稅法上也有適合於類推適用之各項原則存在。如果法律適用者僅是解決法律規定之文字之違反立法計畫的不圓滿性，而進行法律漏洞補充，應不牴觸稅法上之合法性原則。經由類推適用之法律漏洞補充，以貫徹立法者之意思，符合民主國家原則，也未侵犯立法者之權限。因此，不論有利或不利納稅人之漏洞補充，應均屬法之所許<sup>16</sup>。當然在此不得擴大課稅標的範圍，例如稅法對於養狗課徵狗稅，不能擴張及於養貓。

德國學者 Dieter Birk 教授也認為不利納稅人之漏洞補充，是為實現平等原則，且依據所被類推適用之法律規定，可以事先預測時，即不違反租稅法律主義。但倘若人民可以信賴法條文義之界限时，則不得為不利於納稅人之類推適用。如果人們從法條之可認識的立法目的可導出，其規範內容從其規範之意義關聯性及其意旨，應包括超越文義以外【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 101 頁】之案件類型時，則可以類推適用<sup>17</sup>。

德國學者 Klein/Gersch 認為：「倘若對於構成納稅人負擔之類推適用，無限制的認為因其牴觸法安定性原則而不合法時，則其結果，任何有重大疑義之案件，將均應為有利

14 青井秀夫，註 2 書，頁 320 以下。

15 陳清秀，納稅者權利保護法案之研討，收於葛克昌主編，納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，2010 年初版，頁 5。

16 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Tz. 59 ff.

17 Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, § 2 Rn. 144.

於納稅人之裁判。而變成承認『有疑問，則為不利於國庫之解釋原則』，但此一見解，如同『有疑問，則為有利國庫之解釋原則』（in dubio pro fisco），均無人採取。當類推適用是法律秩序所一般可被承認之解釋標準時，則其也構成法治國家秩序之一環，除非憲法有明文禁止類推適用，如同基本法第103條第2項規定在刑罰領域上禁止類推適用一般。正因為憲法明文規定特定領域，才禁止類推適用，則如要禁止類推適用，應有明文規定。故在其他領域，並不禁止類推適用。在稅法上，倘若相當明顯的從法律規定可知，雖然違反其文字意義，但一項特定的、事實上並未被規範到之案件類型，為立法者想要把握者，則在此情形，類推適用並不違反法治國家原則（亦即應受法律與法之拘束），也不違反法安定性原則。在一定的前提要件下，稅法上類推適用，例外的，也可以進行加重稅捐作用之類推適用，而不違反法安定性之要求<sup>18</sup>。」（參見聯邦財務法院判決，收於BStBl 86, 272; BB84, 515）

黃茂榮大法官在釋字第688號解釋之協同意見書中也從價值法學觀點，指出：「營業稅法中與本案有關之價值、利益及概念」如下：「按營業稅為消費稅，以存在於消費之負稅能力為其課稅基礎。雖為稽徵經濟之考量，在技術上由消費改以銷售，為其稅捐客體，並以營業人，而不以其相對人（消費者）為納稅義務人。但仍應透過轉嫁使營業稅最後由消費者負擔。因此，加值型及非加值型營業稅法（以下稱營業稅法）第三十二條第二項將營業稅規定為法定間接稅：『營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。』所以，營業人轉嫁營業稅額之可能性及權益應予保障，始符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。此為營業稅法中與本案有關之價值，其轉嫁可能性為其有關之利益。營業稅法中所建構與本案有關之概念為：包作業及與之連結的憑證開立時限。該概念不得與上開價值之實現及利益之維護產生矛盾。」

國內稅法學者黃茂榮大法官在其稅法總論（2012年第3版）一書中，特別強調稅法上基本原理原則之運用，可謂相當重視價值法學方法之運用。而葛克昌教授在所得稅與憲法（2009年第3版）一書中也一再強調應從憲法人權保障觀點研究稅法相關問題。例如從生存權保障及婚姻與家庭之制度保障研究所得稅法相關問題，並提倡納稅人權利保障立法。均可認為遵循價值法學派之立場。【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第102頁】

### 3. 利弊

評價法學（或價值法學）理論運用在稅法上，從憲法的價值取向以及基本人權保障觀點，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

---

18 Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., 2009, § 4Rn. 37 f.



憲審查制度，對於內容不當的法律，應參照憲法加以排除<sup>19</sup>。

德國學者蕭勒教授即認為實質的法治國家概念，應將「價值」要素納入考量（價值法學派），亦即必須包含有特定的、實質的基本價值以及基本要素，這種基本價值有二：

（1）保障個人的自由。（2）對於國家權力應以法規定之，以對抗恣意濫權與不法。且法律實證主義仍有不足，法律內容應導入正義與平等精神，並符合民主的立法程序，才能稱為法治國家之法律<sup>20</sup>。亦即，實質的法治應以倫理道德為基礎，實質的公平（衡平）價值應優越於效率價值<sup>21</sup>，以為個人確保個人自由及維護人性尊嚴提供必要的條件<sup>22</sup>。

黃茂榮大法官在釋字第 688 號解釋之協同意見書中也指出：「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。於是由利益法學發展出價值法學。所以，當今各個部門法莫不高舉其據以建制的基礎原則，力求其貫徹，以符合實質法治國家原則的要求。」

## 二、儒釋道思想在稅法研究上的運用

### （一）中庸之道與利益均衡

上述利益法學理論僅強調觀察法規所涉及之利益狀態以及其價值判斷，但對於利益狀態之衝突如何圓滿解決，並未提供良方。本文認為從憲法上人權保障之價值法學觀點處理，具有實證法上基礎，是其優點。但如從更高哲學層次思考，以實現正義與公平之法理念，則應進一步導入儒家思想的「中庸之道」觀念，有關稅捐法制之建構以及稅法的解釋適用與執行，均應遵循「各方利益均衡」（利益平衡論）為其目標。亦即有關稅捐法規之解釋適用，並非以偏袒【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 103 頁】納稅人權益或國庫利益為唯一考量，而毋寧仍在於追求稅法上之利益均衡，以兼顧國家利益、公共利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵納雙方以及其他有關各方關係人之利益公平兼顧（利益均衡或利益平衡），營造各方都贏的局面。利益均衡提供我們在稅法上採取「中庸之道」的處理模式，利人利己，營造徵納雙方乃至於第三人等各方都贏的圓滿和諧結果。此種達到國泰民安的境界，即是佛教中菩薩利益天下蒼生之境界。

在稅法問題的利益衡量上，並不僅單純是「個別納稅人」與「國家（稅捐債權人）」二者間的利益狀態之考置，而毋寧應是（1）個別納稅義務人。（2）利害關係人。（3）一

19 蘆部信喜、高橋和之，憲法，2007 年 4 版，岩波書店，頁 14。

20 此為德國蕭勒教授之見解，引自陳新民，註 5 書，頁 110。

21 高鴻鈞，現代法治的出路，2003 年 1 版，清華大學出版社，頁 293 指出：「功利主義的效率觀與個人主義的價值觀，成為現代民主形式法治所體現的主要價值。對這兩種價值過分強調，導致了公平與群合價值失落。通過民主實質法治的矯正與補救，這種緊張關係多少得到了某種程度的緩解。」

22 高鴻鈞，註 21 書，頁 228-230、285-286。



般社會大眾。(4)行政機關的執行效能(行政成本與行政效率)。(5)納稅人之守法成本。等五個方面的利益狀態之考量。

利益均衡的思考，可以廣泛連用在稅捐立法(政策或法規影響評估)階段、稅法解釋適用階段、課稅適時認定階段、稅捐違章處罰以及強制執行階段，乃至於稅務爭訟的處理上，均可進行利益權衡，以達成各方利益均衡之目標。尤其有關稅捐法律問題的解決，導入利益均衡的觀點，應可實現稅捐正義公平的目標。

以財政收入目的規範之稅法規定為例，稅法上利益均衡，應當觀察系爭事件之本質，進行實證分析研究，瞭解稅法規定背後所要掌握的經濟上利益狀態，尤其經濟上負擔能力，以把握課稅之正當性及其界限，以確保課稅結果，符合事件本質(量能課稅)的合理性要求。

利益均衡可能僅在處理量能課稅之稅捐負擔公平問題，也可能涉及公平、效率與法安定性方中之任何二方價值利益或三方價值利益的均衡問題，因此利益均衡的運用範圍較為廣泛，並非單純稅捐公平所能涵蓋。又比例原則通常涉及手段與目的間的均衡，避免過當，而利益均衡的運用，並不限於避免手段過當的均衡問題，因此其連用範圍，並非比例原則所能全部涵蓋。

稅法上利益均衡的運用，應在現行稅法規定以及普遍承認的法律原則範圍內，加以進行。亦即應在法律的解釋(尤其目的解釋)可能性範圍內以及在允許法律漏洞補充的範圍內來加以進行。如果各種解釋存在相互矛盾，且各種矛盾都言之成理時，則應進行利益衡量及價值衡量，從中選擇合理的解釋結果。又在稅法賦予執法機關及司法機關自為評價或判斷的空間時，則運用利益均衡方法，以獲得圓滿結果，自為法之所許。

由於稅法嚴格的受稅捐法定主義的支配，有關稅法上利益均衡的運用，不得牴觸稅捐法定主義，而應受憲法、法律及一般法律原則之拘束，也應遵守稅法解釋及適用(法律漏洞補充)的界限。**【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 104 頁】**

## (二) 課稅應符合自然法思想的永續生存發展

易經乾卦中有云：「夫大人者，與天地合其德，與日月合其明，與四時合其序，與鬼神合其吉凶，先天而天弗違，後天而奉天時。天且弗違，而況於人乎？況於鬼神乎？」易經坤卦中有云：「君子以厚德載物。」老子道德經：「人法地，地法天，天法道，道法自然。」老子主張人類只有合乎自然法則才能長久，合乎自然也就是合乎大道和大德來行事。人類的行為符合自然規律時，人就能從自然中受益，一旦違背自然規律行事，必然會受到自然懲罰。人們必須與道和德相一致才能真正順應自然，只有做到天人合一，才能從自然中受益<sup>23</sup>。

---

23 陳才俊主編，道德經全集，2006 年 1 版，頁 109。

又黃帝四經經法篇云：「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<sup>24</sup>。」「故執道者之關於天下也，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）<sup>25</sup>。

上述道家思想，可以歸納出古代政府治理哲學，強調應當符合人之本性與事件本質之發展，遵循自然規律運動，把握世間萬物之規律變化，具有自然法思想觀念，運用於稅法上，即應秉持「愛心課稅」的人道主義精神，「營造良善的稅捐法治環境，開創人民永續生存發展契機。」

亦即有關租稅法規的建制與解釋適用，其基本指導原理，應秉持憲法人權保障之基本價值理念與兩公約有關人權保障之規定<sup>26</sup>，符合天道與人情（符合國民一般法律感情），順應事物本質的合理性與自然法則，才能符合人類社會生存發展的自然法則（大道）（永械發展原則）與國民經濟活動（產業經濟）的發展需要，使百業欣欣向榮（聖人的境界），營造人民公平良善生存發展環境，而「長利國家社稷，世利萬夫百姓」，永續發展。

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【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第105頁】絞殺性課稅之情況<sup>27</sup>。

### 1. 稅法與民法

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，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。基於上述認識，稅法的立法與解釋一遵守下列原則：（1）除非另有社會或經濟政策考量，稅法應儘可能不干預市場經濟活動自由。（2）稅法應儘可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於企業組織、融資方式、及各種法律行為施以影響。（3）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<sup>28</sup>。

### 2. 稅法與產業經濟發展

稅法也屬於經濟法的一環，稅法學與其他跨領域合作之的目標，也應致力於改善稅

24 陳鼓應註譯，黃帝四經今註今譯，2004年，頁185。

25 陳鼓應，註24書，頁245。

26 我國於2009年4月22日制定公布「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」，其第1條規定：「為實施聯合國一九六六年公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights）及經濟社會文化權利國際公約（International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights）（簡稱兩公約），健全台灣人權保障體系，特制定本法。同法第2條規定：『兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。』」

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

28 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2005年9月，頁103。

法的「經濟的合理性」。稅法的事物邏輯，也應植基於經濟的法則性與經濟原理。因此，稅法要能符合事務邏輯的發展，必須具有經濟上合理性之構成，並充分斟酌人類取向於功利主義的行為。因此經濟學者與法學者應充分合作，共同建立良善的稅法秩序，避免摩擦與對立<sup>29</sup>。

稅法作為整體法律秩序之一環，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。稅法以及行政法規之解釋，仍應注尊重及促進產業經濟活動之自然正常發展，而不宜不當干預其正常運作。

例如，如果都市計畫之立法者在法律秩序的一部分中，已經建立某種基本評價，授權都市計畫主管機關規劃各種特定專用農業區，專供特定用途之農業使用。則在其他法律秩序中，例如農業發展條例及遺產及贈與稅法有關農業區免稅規定，也應加以整體配合考量，力求統一調和，以建立整體法律秩序之統一性。以免妨礙產業自由發展，侵害人民之經營自由。

故農業發展條例有關農業區之解釋，允宜配合上開都市計畫法之基本價值判斷，承認「特定專用農業區」亦屬於農業區之一種，才能符合各地方發展「特色農業」之農業發展需要。有關農業區土地免徵遺產稅規定之適用範圍，應包括「一般農業區」以及「特定專用農業區」二者在內。因此，雖然農業發展條例施行細則第2條規定有關農業用地僅表明「依都市計畫法劃定為農業區、保護區內之土地。」但此一法規命令仍不得限縮母法之適用範圍，否則增加法律所無之限制，將有違租稅法律主義。司法機關也應從實質課稅原則之精【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第106頁】神，解釋相關稅法規定，以協助促進國家農業經濟發展<sup>30</sup>。

### 3. 經營管理不干涉原則

按稅法上，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」<sup>31</sup>。

蓋基於經濟活動的自由，納稅人對於支出享有「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，想要支付哪些費用。有關支出之額度多少、是否有必要、一般人是否有此種支出、支出是否符合目的，這些因素對於獲得所得的費用支出之承認，原則上不具有重要性<sup>32</sup>。

29 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 1 Rz. 42.

30 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，參見儒道法學部落格，<http://tw.myblog.yahoo.com/buda6433/article?mid=22&prev=24&l=f&fid=5>，最後瀏覽日期：2012年4月26日。

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

32 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第2版，2010年，頁373以下。



因此，除有納稅人有濫用費用支出之情形，或隱藏其他目的（例如隱藏盈餘分配或所得之消費使用）或涉及稅捐規避等，否則，只要其費用支出與獲得所得之經濟活動具有經濟上的關連性（所謂業務關連性），則基於尊重當事人之自主決定權，似不應過度干涉其費用支出之選擇自由，以貫徹淨額所得的課稅原則。

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，徵納雙方營造徵納雙方均贏的「利益均衡」局面。

例如，最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決即謂：「稅法具有附從性，不僅稅捐構成要件之法律涵攝要尊重民商法之安排，甚至交易價格之合理性也一樣需尊重主管機關之監管，如果企業併購已經各主管機關（交通部、公平交易委員會、證期局與經濟部）接受，而財政部門還可以從稅收之角度去懷疑交易價格之合理性，對人民而言過份不利，畢竟在社會常態上，併購者不會為「免稅利益以高價購買超過其主觀評價之企業，此時要求被上訴人（指稽徵機關）先舉具體反證，證明交易有違反常情之可能，自屬公平。」

又如，在債券溢價發行的情形，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，因此，在稅法上准予按照實際有效收益利率計算利息所得，而非按照「莫須有」的「票面利率」計算「假設的、擬制的利息所得」，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【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 107 頁**】，保障公債制度之永續發展。

然而，有關買受人取得溢價發行之債券，關於該溢價部分，實務上多認為其屬於取得債券之成本，並非取得利息收入之成本，因此其到期實現之損失，屬於證券交易之損失。而在證券交易所得停徵期間，其證券交易損失亦不准減除（最高行 98 判 151 判決，最高行 99 判 181 判決，最高行 99 判 245 判決）。此一見解，將妨礙人民從事發行買賣公債之營業活動。

## 參、結語

稅法學的研究方法論，總結歸納言之，可以敘述如下：

一、以概念法學理論建構稅法的概念、類型及外部體系，並取向於稅捐法律關係之得喪變更以及課稅要要之解析，作為其分析構造，以提高稅法規定的明確性、預測可能性以及法律秩序之安定性。

二、以利益法學理論，探討徵納雙方在系爭課稅案件所涉及之利益狀態，探求事件之特殊性（與社會的現實生活接觸）（實然面之掌握）。在此有必要藉助於實證的調查研究乃至統計分析，以確切判斷認定各方之利益狀態為何。

三、以評價法學理論，從憲法及稅法的基本價值判斷，探討稅法規定之內在倫理性

原則及其解釋適用結果之合理性與正當性，並適度容許制定法內的法律漏洞補充，以實現稅捐正義以及實質的法治國家原則。

四、以「中庸之道」觀點，以各方利益狀態之分析結論為基礎，進行利益權衡，最終結果達到徵納雙方以及有關各方之「利益均衡」，作為解決稅法問題之中心思想。並以自然法思想，符合事件本質的合理性以及永續發展原則，作為利益均衡之上位階指導原則。稅法的制定與執行，最終應達到「風調雨順、國泰民安」的聖人良善治理境界。

五、上述各種理論，可發揮互補效果，各有其應扮演之角色任務以及其適用界限，才能適當發揮其功能。**【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 108 頁】**

