

實質課稅原則與租稅法律主義

壹、前言—租稅法律主義的確立與實質課稅原則的承認

一、租稅法律主義的歷史展開

近代國家成立以來，租稅法律主義與罪刑法定主義即並列為人權保障的兩大法原則。就前者而言，其目的乃在於保護國民的財產權免於受到國家的恣意侵害；就後者而言，其保護對象若限於個人法益時，除了國民的財產權之外，毋寧其重心更在國民之自由權與生命權的保障。因此在理論上，後者之範圍可以涵蓋前者而無疑，然而若觀照整部基本人權的發展史，當可發現前者的重要性不但不遑多讓，抑且與後者同居於人權理論濫觴的源頭位置¹。

申言之，租稅法律主義的發展乃是以英國為嚆矢，其起源可以上溯自 1215 年的英國「大憲章」(the Great Charter)，在這份由國王向臣下妥協的歷史文件中規定，「一切兵役代金(scutage)或援助金(aid)，非經朕之王國之一般議會(Common Counsel)允許，不得課徵。」²此後在 1628 年由議會向國王查理士一世提出，並得到國王同意遵守的「權利請願書」(Petition of Right)，在其第 10 條亦規定，「今後任何人，於無依國會制定法方式之一般同意時，無須擔負任何贈與(gift)、貸與(loan)、上繳金(benevolence)、稅金(tax)或其他同類負擔之義務，亦不得被強制回應(國王之)此等要求。」另在榮譽革命之後的 1689 年，由議會制定的「權利法案」亦明白規定，「以大權之名，未經國會承認，為供國王使用而徵收超過國會所承認或可承認之期間或態樣之金錢者，為違法。」換言之，本條規定旨在禁止未經國會同意之徵稅。

租稅法律主義雖然濫觴自英國，但卻早已發展成具有世界普遍性的制度。例如早在美國「獨立宣言」公布之前，同在 1776 年通過的「維吉尼亞權利法案」(The Virginia Bill of Rights)第 6 條即規定，「未經人民自身或其選出之代表之同意時，不得為公共用途向人民課稅或剝奪人民之財產。」明白肯任「無代表即無課稅」的理念，其後並為「獨立宣言」所沿用。再者，法國大革命後所發佈的「人權宣言」，更在第 13 條規定，「為維持公的武力及行政費用之需要，共同之租稅乃不可或缺。

¹ 有關租稅法律主義的發展史，可參照齊藤稔『租稅法律主義入門』，中央經濟社（1992），1 頁以下。

² 此處之兵役代金與援助金，均相當於今日之稅金。另在大憲章第 39 條則有罪刑法定主義的雛形規定。

租稅應由全體市民，依其資力，共同負擔。」；又年第 14 條規定，「任何市民均有權利依其自身或其代表，確認公的租稅之必要性並自由承諾之，追究租稅之用途，並規定其數額、基礎、徵收及存續期間」。由以上敘述可知，租稅法律主義已經成爲一種普世的價值，而成爲人權的最重要內容之一。

二、租稅法律主義的內容

然則租稅法律主義之內容究何所指？一般而言，此一主義尚可區分爲「課稅要件法定主義」、「課稅要件明確主義」、「合法性原則」及「程序保障原則」³。具體言之，約可分述如下⁴：

第一，因爲租稅乃是國家無償侵奪人民財產權的行爲，其正當性、合憲性應該求之於人民的同意，而法律正是在代議民主制度下人民同意的象徵與具現。因此，舉凡課稅團體、納稅義務人、課稅物件及其歸屬、稅率、課稅標準等要件均需法有明文規定。

第二，法律或基於法律授權之行政命令規定課稅要件或租稅之賦課、徵收程序時，基於法治主義的要求，應盡可能一義明確，避免使用不確定法律概念或賦予行政機關在適用時有過多的裁量空間。反對言之，稅捐機關在賦課、稽徵時，負有依法律規定嚴格適用，而不得恣意解釋、適用稅法的義務。

第三，租稅作用爲最典型的侵益行政，因此不論在立法層面抑或執行層面均需有嚴格的限制，藉以保障人民的財產權免於遭受國家的不法侵害。然而，租稅法在性質上既爲強行法，則只要在課稅要件該當的前提下，自無許稅捐機關恣意減免租稅或拒不徵收的道理，而應課其依法律所定之稅額徵收的義務。此等合法性原則乃是租稅法律主義在程序法層面的展現，並且牽涉憲法上的平等保護規定，應該受到重視。

第四，由於租稅的賦課、徵收乃是行使公權力的行爲，因此應依適正程序爲之，此種適正程序的要求並應及於事後的爭訟程序。

³ 參照金子宏『租稅法』，弘文堂（1991,第3版），75頁以下。除此四原則之外，一般亦將「禁止溯及課稅立法原則」列爲租稅法律主義的內容；至於「權利保護原則」則可涵蓋於「程序保障」之下。同旨見解另參照水野勝『租稅法』，有斐閣（1993），87頁以下。

⁴ 除本文之整理方式外，另亦可將其內容整理如下：①租稅法領域禁止使用不確定法律概念、概括條款及自由裁量規定。②解釋函令之法源性應被否認。③法規命令雖得例外做爲租稅法之法源，但應有法律之明確授權，並不得空白委任。④租稅法禁止作類推、擴張解釋。⑤行政習慣法、行政先例法等不成文法不得承認爲法源。⑥禁止對納稅人不利益之溯及適用。⑦在租稅法律主義之下，對租稅法規之解釋或事實認定，應以「疑者則爲納稅人之利益（即國庫之不利益）」爲指導原則。參照北野弘久編『現代稅法事典』，中央經濟社（1992，第二版），16頁。

三、租稅法律主義的現代意義

租稅法律主義乃是歷史的產物，特別是在人權保障史上具有重要的意義，然而正如同以上所述一般，此一重要主義的內容實則偏重在形式的程序面。蓋依傳統的理解方式，租稅法律主義要求行政機關課稅時應得立法機關之明確授權，亦即在形式上將課稅權劃分給立法權，執行權劃分給行政權，並且只要踐行此一程序即可確保稅捐稽徵之合法性與正當性，而不及於租稅立法的内容如何之問題。因此傳統的租稅法律主義雖然具有保障人權的重要機能，但若細究其實，則其保障充其量只在於透過議會以立法方式行使的徵稅同意權之強調，因此尚不能否認其內容僅停留於「租稅法定主義」的層次。

然而，在代議民主政治神話業已退潮的今日，鑑於國民代表議會基於種種生理上以及病理上原因，造成議會機能麻痺甚至背離其職責而趨向惡質化的現象日益顯在化，現代租稅法律主義的內容亦應隨之有所變動，以資因應此一變局。亦即，現代租稅法律主義並不能僅以立法權對行政權（乃至司法權）的制約為已足，而尚需加入對立法權制約的要素。換言之，現代的租稅法律主義不僅在形式上要求徵稅需有法律依據，為了防止立法過程中的權力濫用，還必須在實質上強調制約議會課稅立法權的實體憲法原理，此等原理包括「量（應）能負擔」原則、「租稅公平」原則以及「生存權保障」等原則。唯有如此，才不至於陷入「形式法治主義」的陷阱，在實質上造成納稅人更巨大的人權侵害。

例、固定資產稅之人稅化

再者，租稅之用途面亦應包括於租稅概念之內。

租稅法律主義固為租稅法領域最重要而根本的法原則，但卻非唯一的法原則。一般而言，在此一領域尚有諸如「租稅公平主義」（亦可稱為「租稅平等原則」）、「應能負擔原則」（或稱「量能課稅原則」）、「實質課稅原則」與「禁止租稅迴避原則」等，足以資為租稅立法或租稅行政之用。上述各種租稅法原則之內容與其相互間之關係，容或因論者之不同而有解釋上的歧異，但「實質課稅原則」之受到承認，則有其理論及實務上之基礎。

申言之，租稅作用既然是無償剝奪人民財產權的行為，鑑於其重大的侵益性質，自當於形式及實質兩方面求其合憲性與正當性的依據。換言之，租稅作用首需在形式上具有人民依法律方式所為之同意，無法律依據之課稅行為，在形式上與強盜行為即無以區別；其次在實質上，租稅作用必須公平、合理，方能符合擔稅者的正義感情，並可避免課稅者假藉「形式法治主義」的履踐而沒卻實質正義，馴致租稅法律主義空洞化的危機。「量能課稅原則」與「實質課稅原則」即在此等實質正義的要求之下應運而生。因此，「實質課稅原則」的存立基礎乃根源自「租稅公平負擔」

的理念，在衡平的前提下對租稅法律主義做有限度的修正。此一原則的大要則在於要求，對於租稅法規定的理解不能拘執於形式的、表見的概念，而需考慮租稅法規定的整體目的，就實質面把握應稅行為之意義。

貳、量能課稅原則

一、租稅法律主義為行使立法權、行政權及司法權之指導原則，但「量能課稅」僅適用於立法論層次。→租稅立法可能因違反憲法有關平等權之規定而無效，故其在此限度內可為憲法層次之解釋原則。

※量能課稅→垂直公平 | →徹底實現將實現負擔公平
負擔公平→水平公平

二、最低生活費不課稅原則

此為生存權保障之當然內涵→課稅起爭點太低將導致國家以人為方式侵害人民之生存自由→既為自由權，較不宜解為立法政策或裁量事項。

※※最低生活費如何決定？（以社會救助、生活指數為例）

三、租稅之人稅化→特別是遺產稅、地價稅、房屋稅等

四、量的擔稅能力 VS. 質的擔稅能力

所得：勞動所得 VS. 資產所得 VS. 投機所得

財產

- 生存權財產（一定面積之住宅、小面積之營業用地、農業用農地等）
- 資本性財產（事業用土地等）
- 投機性財產（炒作用之土地、財團之土地等）

五、租稅減免措施

※隱藏性補助金→以減輕特定納稅人之租稅義務方式，追求政策目標，並進而犧牲租稅公平（量能課稅）原則

參、實質課稅原則的問題狀況

上述見解在抽象議論的層次，尚有可能因立場之不同引發贊否兩論，但若實際上檢驗適用實質課稅原則的問題狀況，則可發現此一原則之適用，實則應該受到更大的限制甚或全盤否認。以下即概述其問題狀況。

- 1 借用概念—稅法上使用其它法領域之概念（如法人、繼承、配偶等）而在解釋上賦予其特別意義者。此時如在稅法之文義上明白應做特別解釋時固無疑義，但除此之外，引用實質課稅原則做特別解釋時即屬違反租稅法律主義，應不之許。日本最高法院亦贊同此一見解，參照最高裁 35、10、7 判決，36、10、27 判決等。
- 2 就課稅上具有意義之行爲或事實所用之用語，其真正之法律性質並不相同時，應不拘泥該用語而探取其實質。理論上此非稅法之問題，應遵從私法自治之原則以解決之。
- 3 假裝行爲—即民法上所謂「虛偽意思表示」，應屬無效而不待稅捐機關加以否認。因此，假裝行爲之否認並非否認有效成立之行爲，此與課稅迴避行爲之否認在性質上並不相同。
- 4 所得之歸屬—實質課稅原則論及所得時通常指稱法律上之所得者或是經濟上之所得歸屬者。前者乃與名義上之所得者相對照；後者則特別是在法律上之所得者與經濟上之所得者各異時，更能指明實質所得之意義。一般而言，前者所指稱的「法實質主義」其實並非稅法特有之問題；後者所指稱的「經濟實質主義」通常在其背後會存有某種法律關係，因此只要究明該法律關係，並以此爲課稅之基礎應爲已足，此時亦無強調稅法所固有之實質課稅原則的必要。
- 5 租稅規避行爲—實務上多有以實質課稅原則作爲否認租稅規避行爲之論據者，然此種主張並不妥當。蓋若無個別實定法之規定而僅以實質課稅原則作爲否認之依據，則租稅法律主義所要求之法的安定性、法的預測可能性將會遭到破壞，因此應不之許。換言之，租稅規避行爲之否認乃是立法機關之課題，而非行政機關、司法機關之課題，欠缺個別實定法上否認租稅規避行爲根據時，只能認爲租稅規劃乃是一種合法的節稅行爲。
- 6 無效或得撤銷之法律行爲，其經濟成果尙屬存在之行爲—此時只要有經濟成果存在之事實即得課稅，與造成其成果之原因的法律評價並無關連，因此亦無適用實質課稅原則之必要。亦即，此時與違法所得亦須課稅的問題狀況相同，應是以稅法上的所得概念論來解決此問題。

綜上所述，向來被視爲是稅法固有原則之實質課稅原則，實則在其可能被適用的各種場合，若非本來即無引用此一原則之必要，即屬與稅法無涉之法律實質主義的問題，因此其適用必要可說不大。即令在經濟實質主義的場合尙有承認此一原則

的空間，然此時將經濟實質主義帶進法解釋、適用的層次，從憲法規定租稅法律主義的意旨來看，其妥當性應受質疑。

參、租稅法律主義與實質課稅原則的緊張關係

前已言之，「實質課稅原則」乃是有限度修正「租稅法律主義」的法原則，因此兩者之間恆存在有某種程度的互補關係與緊張關係。此乃因為，國民之私有財產權乃至生存權的保障

實質課稅原則雖然根源自租稅公平負擔理念，但後者雖為立法原則，前者卻只在稅法解釋、適用的層次上發揮效用。實質課稅原則的問題性實則種因於此。申言之，租稅法律主義的確立，其主要目的在於透過租稅相關要件的嚴格法定，避免稅捐機關專斷、恣意地侵害人民的財產權，因此在稅法的解釋上能否容許稅捐機關借用實質課稅的大義名分，任意否認形式上合法的「租稅規劃」行為，即非毫無疑義。租稅迴避行為足以破壞公平負擔原則，因此應予禁止、制裁的見解，因為符合人民的正義感覺，其正當性乃受到廣泛的肯認。然而，合法的租稅規劃與非法的租稅迴避行為，其區別常在一線之間，界線十分模糊，若將其決定權限委諸稅捐機關而非法律規定，則租稅法律主義的空洞化當可預期，在極端的情況下，此一主義的人權保障機能必將大幅退化。權衡之下，實質課稅原則的限縮適用甚或否認，應該具有說服力。當然，此時並非意味應該放任一切租稅迴避行為置之不理，而是認為應該儘可能在立法論層次解決此一問題。

實質課稅原則在我國的適用問題

實質課稅原則在我國並無統一的實定法依據，但為實務界所肯認，其個別的實定法依據則散見於如所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類、第 43 條之 1、第 76 條之 1 第 1 項、遺產及贈與稅法第 5 條以及契稅條例第 12 條。除此之外，司法院大法官曾在釋字第 420 號及 438 號解釋，明白表示：「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。」而使實質課稅原則得到統一的法理依據。另外行政法院在歷年的判決中，亦曾多次肯認實質課稅原則為稅法解釋之原則（例如 78 年判字第 2021 號、70 年判字第 675 號、81 年判字第 2124、82 年判字第 2410 號等），因此本原則在我國之適用可說受到廣泛支持。

然而，繼觀上引資料，實則此一原則在我國之適用尚有甚多亟待解決之問題。以下即分述之：

第一，即令肯定實質課稅原則為稅法解釋之重要指導原則，在個別實定法未明白規定的情況下，稅務機關如何適用本原則往往引起爭議。換言之，實質課稅的結果對稅捐義務人而言時而有利、時而不利，但是否援用此一原則的決定權卻完全操縱在稅務機關手中，而使稅捐義務人的權利義務關係處於不安定的狀態。此種賦予行政機關過大的「行為裁量」權而不加以統制的授權方式，一方面有使租稅法律主義空洞化，退化成「租稅行政主義」的危機，另一方面也形成裁量統制法理的漏洞，而有積極對應的必要。正本清源之道應是在個別實定法的立法論層次解決，至少亦應使裁量基準明確化（例如明白規定解釋原則應有利於納稅人或國庫，何種情形下必須適用本原則之類），才不致對法治主義造成過大的破壞。

第二，我國實務上適用此一原則時，基本上是將其限定在「租稅規避」及「經濟實質主義」兩種類型，但如前所述，此兩種類型是否須以本原則對應，實則大有問題。因此雖然大法官亦在理論上肯定此一原則，而實際上其適用情況仍屬有待商榷。

第三，不管如何強調實質課稅原則，本原則仍屬租稅法律主義之下的一個適用原則而已，因此其運用自不能抵觸租稅法律主義；亦不能假藉租稅公平的大義名分，轉使租稅法律主義產生空洞化、形骸化結果。此種見解當亦為前引大法官解釋以及行政法院判決所肯認。換言之，作為法治國兩大基本原則之一的租稅法律主義因屬憲法原則，因之發生拘束立法權、行政權及司法權等所有國家權力機構的效力，此與實質課稅原則僅只拘束行政權有截然不同的差異存在。是故，從法（原則）的位階構造來看，實質課稅原則若抵觸租稅法律主義將有類子法抵觸母法的效果一般，應屬無效。尤其我國尚處在法治主義的初期階段，行政權獨大的事實儼然俱在，上述見解乃更有值得注意之處。

肆、遠東案的評估

一、實質課稅原則的問題性（上述）。

二、本案非屬租稅規避，乃是一種在私法自治原則指導下所行之「形式選擇自由」的行為，其為合法之租稅規劃，事實俱在，不容援引實質課稅原則任意科罰。蓋在營業稅法上並無個別之實質課稅規定，因此本案所謂之實質課稅云云，其合法性在基準不明確的情形下，即不能無疑。而縱觀本案，稅捐機關任意比附援引、擴張解釋的情形十分明顯（舉例 1），納稅人之權利遭受重大侵害的情節亦復歷歷可數（舉例，多次為相同處分），顯然此時租稅法律主義已被架空。

三、退一步言之，即令承認實質課稅原則有其適用之餘地，從經濟實質主義的角度以觀，本案之經濟效果歸屬亦在趙君而非遠東，此從銷售利潤之流向可得明證（舉證：a 趙君財力優於遠東、b 貸款、出售均以趙君名義為之、c 銷售所得歸趙君所有，如逕行認定歸遠東，則為何趙君要以自有資金、自付利息圖利遠東（之股東）？）。

四、抑且，趙君以個人名義建屋乃係經稅捐機關行政指導之結果，姑不論其因此蒙受補稅、罰鍰等重大經濟上不利益之信賴保護問題；至少依行政指導所行之合法租稅規劃行為，其不具違法性（因其非「假裝行為」）乃屬一般肯認之見解。本案稅捐機關既然行政指導於前，嗣又據此裁罰，其有違法治國之「禁反言」原則，實不待深論，從而趙君之個人建屋出售行為亦不應在稅法上受到不利之處遇。

五、最後，既然稅捐機關一意援引實質課稅原則，欲強行否認趙君之合法建屋出售行為，則趙君之法律行為為何無效？其實質又果係又在？凡此均有待原處分機關克盡舉證責任，而在本案，原處分機關並未為有效之舉證。