

刊登於朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 23-39 頁。

論稅法與其他法領域之交錯與調整

宋政佳^{*}

稻江科技暨管理學院財經法律系

摘要

整體法秩序以實現正義為理念，以落實憲法之價值為依歸，而各別之法律不外具體化憲法之價值。稅法，較其他法規範較晚生成，是故，整體稅捐之法律關係，稅捐法概念須借用其他法領域概念。

基此，稅法與各法領域間具有相當之交錯，然而，稅捐法與憲法、民事法、行政法、其他法領域皆為整體法秩序之一環，基於法秩序之統一性，各別法領域雖各有其規範目的，各領域之價值與內容須互相調和以避免矛盾。是故，對於事實之認定有形式與實質之觀察，稅法於認定事實、適用法律究竟應以何種關係為據。

關鍵字：

稅捐、法秩序、交錯、調整、實質支配【朝陽商管評論第16卷第2期，2017年12月，第23頁】

^{*} 通訊作者 E-mail: pkk902@yahoo.com.tw Tel: 053622889 分機 871

壹、前言

整體法秩序以實現正義為理念，以落實憲法之價值為依歸，各別之法律不外具體化憲法之價值。稅捐乃國家基於財政或附隨目的以強制力向人民課徵無對價之金錢給付，基於對於財產權之侵害具有大宗性、持續性，故稅法之規範體系應更具嚴謹。稅法較其他法規較晚生成，稅捐之法概念易借用其他法領域概念，不同法領域之相同概念具有相對性。故稅法之研究並非可拘泥於一視角，應瞭解各學科之理論基礎。

稅法以憲法、經濟、財政等學科為基礎，以財政學作為租稅政策之建構基礎，以公司法、會計學之觀點建構稅務會計理論，是故，經濟法學、社會法學等法學，及政治學、行政學、社會學、心理學等學科，皆為租稅法之必要研究之對象¹。稅法之研究目的、方法²、內容，當從各不同學科出發，各有不同論證。於是，應探究稅法與各學科之交錯，並就所服膺之憲法價值秩序，檢視稅法之法解釋與適用與憲法所建立之框架秩序之衝突。

故探究稅法修正或法規範之解釋時，應符合憲法、稅法基本原則之要求，於要求之容許範圍內，各原則如能夠密接而發揮功能，租稅正義因此而實踐。法之目的，乃以實現正義為前提，稅法乃以租稅負擔公平為目的，正義乃確認以國民作為納稅者主權之實踐。至於，稅捐公平、稅捐法定主義應於稅捐法律關係中結合，國民主權乃以納稅者為主軸，實踐納稅者權利保護。如此，立法者所訂定之稅捐法律，財政部之解釋函令等規範，都應落實稅捐正義。

本文，從法學之面向出發，以法詮釋學之方法，對於租稅法律關係，從稽徵層面觀之，課稅係公權力所為之處分，與行政作用相互連結性；從租稅實體面觀之，稅捐法律構成要件緊繫著民事各法領域。由此可知，稅法與各法領域間具有相當密切之交錯，於法層次上，稅捐法與憲法、民事法、行政法、其他法領域皆為整體法秩序之一部份，基於法秩序之統一性³，個別法領【朝陽商管評論第16卷第2期，2017年12月，第24頁】域雖各有其規範目的，但各領域之價值與內容需互相調和以避免矛盾⁴，法領域間應該如何調和，乃為解釋論與立法論之問題。依此，本文以稅捐法與憲法、民事法、行政法、信託法作為主軸開展以下論述：

1 新井隆一，稅法法學と関連學問領域・序論，收錄於稅法法學と関連學問領域，租稅法學會編，有斐閣，1992年10月，頁43。

2 陳清秀，現代財稅法原理，元照，2015年，頁4-18，論者有從法哲學研究方法出發，以概念、利益、評價、自然法學運用研究。

3 木村弘之亮，租稅法學，稅務經理協會，1999年，頁14-15，租稅法和法秩序之統一性，租稅法本質為法秩序之一部份，秩序本質之要素，法之基本價值判斷與正義無矛盾性，立法者於法秩序之一部份作基本之價值判斷時，應尊重該當法秩序他部分之基本價值之判斷，以連結法秩序要素之法秩序，符合價值判斷需無矛盾性。

4 黃茂榮，稅捐法與民事法（4），植根法學雜誌，第27卷，第2期，2011年2月，頁59。

貳、法秩序之交錯

一、稅法與憲法之交錯

憲法本為所有法學之基礎，作為實現民主主義根基之現代憲法，對於稅法學本擔負導引之功能。是憲法應擔保稅捐正義之實踐，所謂正義，乃憲法價值之實踐，租稅正義之本質乃是稅捐平等主義、稅捐法律主義之實現。亦即，透過稅捐立法，法之目的不外是要實現正義，法之原理原則亦同，從立法原則所欲實現之正義，即是確保稅捐負擔之公平。

如從日本憲法觀之，其所強調民主主義之基礎，乃為實現人人幸福之價值秩序體系，然稅捐正義之重要，就是導入人人幸福之價值概念⁵。就支配租稅法全體之原則乃是稅捐公平與稅捐法律主義，而稅捐公平源導出自日本憲法第 14 條之規定：「全體國民在法下是平等，依人種、信仰、性別、社會之身分或門第，於政治、經濟、社會關係沒有差別。」稅捐法律主義則以日本憲法第 84 條為依據：「課徵租稅或變更租稅之課徵，必依法律或法律規定之條件。」且違反兩原則為違憲無效⁶。值得注意的，日本憲法第 30 條與我國憲法第 19 條規範相同，皆以：「人民有依法納稅之義務。」作為稅捐法定憲律之規定，此規定已含括納稅者權利保護之深層法理⁷。

稅法之解釋與法律修正須符合憲法之原理原則，其解釋與一般法律解釋如有差異，應立法建制適當之判斷標準。尤其，於網路資訊變更經濟變動交易模式，個人與法人之經濟交易之課稅，各別稅法規定中之課稅要件，常無【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 25 頁】法因應現實經濟交易之狀況。對此，欲解決法與經濟現實之差異方法，一則為迅速之修法以彌補背離，二則透過適當之解釋，以補充法之欠缺。對於第一種方法，要面對於經濟交易急速之變動，是緩不濟急的，第二種方法較為實用，此外，為立法解釋時，須與稅捐公平與稅捐法律主義之要求相契合。基此，以課稅要件明確主義作為稅捐法律主義之內容，應排除國家行政

機關恣意解釋之課稅致違反租稅正義。各個原理原則於租稅法之立法、解釋、適用應受到尊重，以擔保稅捐正義之實現。如稅捐法律違反憲法將被宣告違憲，對於宣告違憲之法律，大法官審查援引之憲法依據不齊一，原則僅援引憲法第 19 條，如釋字第 619 號、釋字第 685 號、釋字第 700 號解釋；有時同時引用憲法第 19 條與 23 條，如釋字第 615 號解釋；當涉及法律保留之審查與財產權審查時，援引憲法第 15 條、第 19 條與第

5 增田英敏著，リーガルマインド租稅法，成文堂，2008 年，頁 1-2。

6 增田英敏著，租稅憲法學，成文堂，2006 年，頁 4。

7 北野弘久，憲法と財政法，三省堂，1983 年，頁 90、116，北野弘久提出租稅法定主義之現代開展之三段論，第一階段係確認國民代表原理與權力分立下，課稅權之本質為立法權，租稅法律主義乃自由權之權利保障機能之現代意義，避免執行過程權利之濫用；第二階段則認為從形式之租稅法律主義走向實質之租稅法律主義，避免國會立法權濫用需符合實體憲法之法理；第三階段則從統合租稅之徵收與使用面之租稅概念，租稅概念從憲法論之立場擴充至納稅者之立場，租稅法律主義，以廣義之租稅概念為前提。

23 條，如釋字第 438 號解釋；有時卻僅援引憲法第 15 條、23 條，如釋字第 606 號解釋；涉及協力義務之違反處罰，則引用憲法第 15 條、第 23 條，如釋字第 642 號、釋字第 685 號、釋字第 688 號解釋。

由此可知，憲法所框架課稅之價值秩序，稅法之解釋與立法，應在憲法之框架秩序下，對於稅捐法律應探討規範合憲性問題，是故，稅捐法定於解釋論與立法論上，可由下列幾點加以說明⁸：一、稅法學乃需以稅捐實體法之研究作為中心，二、稅捐手續法之研究應以租稅實體法之觀點出發，三、稅法學之出發，應從憲法論與人權論之觀點論述，應建立稅法理論，四、稅法學應盡力於納稅者基本權之具體化。從學者北野弘久對於稅法學建構之思考，乃是從人權論出發，也就是說，稅制應建構在憲法框架秩序之基本人權維護下，來思考符合應能負擔原則之稅制建構。

二、稅法與行政法學之交錯

稅法學乃以各種稅捐財為客體從法律觀點作研究之學術領域。早期，稅法學並非作為一獨立之法學研究領域，常被視為行政法各論之財務行政部分⁹，後來，獨立於行政法學為研究學科。實質上，租稅課徵之實體、程序法層面，是否包含於固有行政法學之研究領域，如參酌稅法之特殊性，行政法之理論將被修正¹⁰，如此，稅法學應發展成為獨立之學科。**【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 26 頁】**

於稅法學發展初期，對於稅捐法律關係有債務關係與權力關係之論爭，德國稅捐基本法時期，係以權力關係構成租稅法之法律關係，此時期，稅法學與行政法學並無區隔，德國行政法學之權力關係說與債務關係說間，係明確之對立。此時，公法概念之構成與租稅法學是否具有關連性，就此，以行政法學而言，法治國之概念乃行政法學構造之支柱，而租稅法律關係最重要之構成概念乃財政權力，如此，課稅決定作為租稅法律關係之中心，課稅權行使亦是行政行為之中心，皆須遵循法治國之理念¹¹。

於德國租稅通則制訂後，強調債務關係說之構成，此種新的租稅法之特性，乃法治國介入法之構成。亦即，對於抽象之要件事實由立法者訂定，要件事實該當即成立之基本義務關係，基本義務之變更與負擔應受到限制，不得為裁量，此種關係即為公法上之債權債務關係，重視稅捐基本關係及構成要件之實現，當構成要件充足即應負納稅義務，非以行政決定為主。

對於租稅法律關係之法構成，日本學者間有不同見解¹²，有採債權債務說者，如中

8 北野弘久，企業・土地稅法論，勁草書房，1978 年，頁 310。

9 木村弘之亮，租稅法學，稅務經理協會，1999 年，頁 8，租稅法是行政法之一部份，租稅法之基本問題有行政法之性質，需利基於憲法來解決。

10 清永敬次，稅法，ミネルヴァ書房，2007 年，頁 27。

11 村井正，租稅法律關係之構成，收錄於租稅手續法の諸問題，租稅法研究，第 5 號，有斐閣，1977 年，頁 3-4。

12 村井正，租稅法律關係之構成，收錄於租稅手續法の諸問題，租稅法研究，第 5 號，有斐閣，1977 年 12 月，頁 16-19。

川博士認為依實定稅法所成之法律關係，是權利義務關係，也是對等關係；金子宏認為實定法構成與原理之區別，前者是性質不同種種法律關係之結合，後者，則是以租稅法租稅債務觀念為中心適當的體系化。有採權力說者，新井隆一先從認識論出發，導引出租稅法律關係權力之性格，其原因乃租稅徵納之現象，乃以一般交換經濟關係之例外，對應於個人不能反對給付，這樣的概念與行政法理論是相關的，給予課稅者權力，削減納稅者之權利。有採二元說者，如田中二郎認為二元說，租稅實體法是債務關係之構成，租稅手續法則是租稅權力關係之構成。

值得注意的，北野弘久則從新財政法的構成出發，針對稅捐概念，以往重視財政權力的構成，強調徵收面，即國家財政收入，而現今財政法之構成應包括收入之用途面。以往，稅捐稽徵乃行政作用法之一環，強調公權力介入財產權之特徵，與狹義財政管理作用法之論述並無關連性，如從租稅法來論述財政法並不契合，亦即，對於財政管理作用法乃至於財政會計法，應與行政法領域分離，北野認為租稅法與財政法領域之處理應更有精緻深入之理論，應共同以納稅者權利出發來作為思考。【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 27 頁】

綜上，以財政需求作為行政統治之手段，財政具有行政統制之機能，現代國家財政之外部法構造型態，常可看見財政與行政相互之浸透性¹³。從而，對於稅捐法律關係之論斷，於日本國稅捐通則法之主要條文，乃明確以稅捐債務關係之立場作為立法之思考，基此，國稅法第 15 條第 2 項，對於納稅義務時點之揭示，並非採行政處分時之時點¹⁴。至於，台灣對於稅捐債務之發生時點，素有構成要件該當說與課稅處分說，通說與實務皆採取構成要件該當說，以符合稅捐法定主義¹⁵。

三、稅法與民法之交錯

稅法與民法之交錯，首先，於公私法區別，稅法屬於公法，民法屬於私法，然而，民法具有法律交易組織架構之功能，而稅法則連結法律交易經濟成果。稅捐法規意圖掌握事實關係之特別擔稅力，因此租稅法規所呈現所得、財產、消費、支出等等概念乃結合經濟現象或經濟態樣。

稅捐負擔義務乃所有、收益、消費、交換等經濟現象之結果累積¹⁶，稅法既結合私經濟活動或狀態，在民法層次，對於此類私經濟活動與狀態，在法概念上有一定之對應與評價，或為民事法之有名或無名契約。而稅法對於私法之概念，稅法規範國民經濟生活並不能離開民事法之規定，除涉及稅法本身概念之解釋，尚涉私法概念之承接、調整之問題。對此，概念之詮釋，行政機關對於私法與稅法間之衝突所產生之價值取捨、衡

13 福家俊朗，現代財政の公共性と法—財政と行政の相互規定性の法的位相，信山社，2001 年 2 月，頁 282

14 村上義弘，租稅法理論と行政法理論の相違についての一考察，租稅法研究，1992 年 10 月，頁 105-106

15 陳清秀，稅法總論，元照，2012 年 10 月，頁 297。

16 新井隆一，租稅法学と関連學問領域，收錄於租稅法学と関連領域，有斐閣，1992 年 10 月，頁 117。

量，稅捐機關常以稅疑為國庫之國庫主義立場出發，以國庫財政收入為目的考量，而忽略私法秩序須應遵守之原則¹⁷。

至於，稅法課稅關係之形成，如課稅要件之歸屬關係，往往以民事法律關係所形成之私法關係為前提¹⁸，兩者具有連結密接性，較晚生成之稅法與民法具相對性概念之解釋，是否會有互相影響。學者就其歷程可分為三階段¹⁹，【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 28 頁】一、獨立說、二、依附說、三、目的適合說。民法上之法概念於稅法上，可能受到調整²⁰，如以贈與而言，民法第 406 條：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」則將贈與定位為契約類型之一，而稅法上重視經濟之變動，故遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」所著重是生效問題，乃觀察贈與物之價值是否已實現之問題²¹，可知，稅法之解釋與稅捐立法應遵循憲法與稅法所建立之原則²²。

四、稅法與信託法之交錯

信託法是民事實體法之一部份，可定位為民事之特別法。信託法應依信託法理，而信託是基於信託行為或法律推定或法律擬制所創設之法律關係，此法律關係是以信託財產為中心²³。信託法第 1 條所闡述之信託關係：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係」，信託制度於信託立法前即有效、合法之運作，而信託法制之確定，不外將民事信託法律關係確立，然信託之發展往往具營業性、商品性及集團性之商業信託²⁴，是

17 黃士洲，稅法對私法的承接與調整（上）—以消極信託於擬制贈與上的評價為例，台灣本土法學，第 88 期，2006 年 11 月，頁 2。

18 清永敬次，稅法，ミネルヴァ書房，2007 年，頁 27。

19 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，2009 年，頁 405-409，氏認為民法與稅法優先性之問題有三個角度，一、民法如具優先性，適用稅法時民法之基本價值觀與原理原則予以接收移植。二、法安定要求，稅法借用民法概念用語，是否應受民法概念定義拘束。三，稅法解用民法概念時，解釋是否基於法安定性，而受民法拘束。尚且，氏從德國租稅史。認為有三階段，第一階段—獨立說，認為稅法至民法之桎梏中解放。第二階段—依附說，稅法解釋應受民法之限制，第三階段—經濟觀察法是法律之觀察法，亦是目的論之解釋方法，故繫於稅法究竟掌握私法關係或非私法關係而定。

20 最高行政法院 101 年判字 551 判決理由中所述：「即使房屋契約書上之交易名義人為大豐公司，如係被上訴人以受託人地位而以大豐公司名義為交易行為，亦難認非屬被上訴人之營業行為」等法律意見，亦係是基於稅捐獨立性之考量，要求查明本案中上訴人與大日公司及大豐公司之信託契約締結，有無涉及稅捐規避，致需考量「量能課稅原則」，而對銷售當事人之歸屬認定，採取與民事債權契約名義人不同之認定標準。

21 李惠宗，富者的原罪？—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論股票孳息他益信託課稅的立法選擇，法令月刊，第 63 卷，第 5 期，2012 年 5 月，頁 668。

22 陳清秀，論課稅要件事實之認定（上）植根雜誌，第 29 卷，第 4 期，102 年 4 月，頁 141，稅法之解釋與立法應遵守下列原則：1、除非有社會或經濟政策考量，稅法應盡可能不干預市場經濟活動自由。2、稅法應可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於契約組織、融資方式、各種法律行為予以影響。3、稅法在追求自己的目的及正義時不要妨礙民法所建立之基本原則。

23 謝哲勝，信託法，元照，2007 年，頁 39 至 44。信託之性質有財產說、契約說、受託人債務說、法人說。其中法人說承認信託是法律實體，其構成份子為信託財產。

24 王志誠，信託之基本法理，元照，2005 年，頁 239。

故，基於稅法獨立性之思考，稅法為信託法與商法之特別法²⁵。【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 29 頁】

與信託制度接軌之信託課稅於 2001 年 5 月 29 日總統公布，乃因應信託法、信託業法立法後，因應信託經濟狀態所產生之課稅問題。就此，最高行政法院 97 年度判字第 901 號判決：「鑑於稅捐是對人民之經濟活動成果「抽成」，人民之經濟活動成果又是由民商法來加以界定、維持與鞏固。因此稅捐法之法律定性活動原則上具有雙重結構之特徵，法律事實須先依民商法來定性，再以民商法之定性結果為基礎，進行第 2 次之稅捐法上之法律涵攝。」然而，對於法概念之認知有時會產生相當歧異，如對於「明確或可得確定」概念之認定，於財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函，認為委託人經由股東會、董事會會議資料知悉被投資公司之盈餘政策者，或委託人對被投資公司盈餘分配具控制權，於此，即被認定該盈餘於訂約時即明確或可得確定，非信託契約訂定後受託人管理所生孳息，此與公司法制尚須股東會決議確認等有所出入²⁶。

且從信託所謂移轉或其他處分概念，此乃信託行為中，主要之經濟變動手段，具有超過經濟目的之特徵，信託制度最大特徵乃法律之所有權與經濟上之所有權並非同一²⁷。如此，對於信託行為經濟變動之模式與一般民事關係之變動並非一致，乃基於信託制度所建立之制度使然，委託人與受託人、受益人間，稅法如何評價關係人間之負擔能力，尚且，經濟財產在關係人間之變動對於稅捐歸屬有何影響，甚而，對於信託財產如何定位，必須思考信託制度立法之精神。信託財產自委託人分割出來，獨立由受託人管理，應以信託財產為獨立權利主體性來思考信託法律關係²⁸。尤其，當初參考英美法制所為之信託立法，本即有脫產與避稅之功能，此與大陸法系認為脫產與規避稅捐之行為認為脫法行為，顯產生衝突²⁹。

參、稅法與其他領域衝突與調整

一、稅法與其他法領域之衝突【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 30 頁】

稅法與各他法領域之關係十分密切，課稅要件常與各法領域之事實相結合，稅捐法律與各法領域交錯衝突時，如何尋求最適之解釋與適用。稅法與各其他領域之主管機關並不相同，對於前提問題與其概念之解釋，究應尊重他領域之闡釋，或稅捐主管或裁判機關依循著稅法原理原則為之。如此，對於各法領域將可能產生之衝突，以下，本文為不同面向之觀察：

25 北野弘久，現代企業稅法論，岩波書店，2004 年，頁 34。

26 黃俊杰、林健生，孳息他益股票信託之稅捐課徵，月旦財經法學，30 期，2012 年 9 月，頁 55，稅捐機關就信託契約簽訂日於董事會決議日之後，視為構成委託人已知悉盈餘政策，與公司法規有所不合。

27 葛克昌，信託行為與實質課稅原則，月旦法學雜誌，第 80 期，2002 年 1 月，頁 26。

28 王文宇，信託財產之獨立性與主體性，法令月刊，第 54 卷，第 6 期，2002 年 6 月，頁 52-53。

29 柯格鐘，股票孳息他益信託之課稅-從信託法理談起，當代財政，第 28 期，2013 年 4 月，頁 22-23。

（一）法解釋之衝突

於釋字第 420 號解釋，對於行政法院 81 年 10 月 14 日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第 27 條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業。」

對於主管機關行政院所訂立之獎勵投資條例施行細則第 32 條之規定：「本條例第 20 條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」惟此解釋與稅捐機關依實質課稅原則所作之認定，以實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入，作為認定是否以有價證券買賣為專業，係以實質課稅原則作為法解釋方法，顯產生解釋文義構成要件事實範圍之衝突。

（二）舉證責任之衝突

於舉證責任部分，行政機關與稅務機關或司法機關之認定並不齊一，如對於公司併購之商譽價值³⁰，究應該由誰負舉證責任，於最高行政法院 100 年 12 月第 1 次庭長法官聯席會議認為：「企業併購取得之商譽，係因收購成本【**朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 31 頁**】超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」如此，該決議要求納稅義務人需舉證收購成本真實、必要、合理，將產生納稅者或稅捐機關舉證，以及真實、必要、合理不確定法律概念認定之爭議。

此外，對於公司併購之認定，併購主體之企業、事業、業務概念之認定，如以會計領域對於主體概念之認定，依照財務會計準則第 25 號公報「企業合併-購買法之會計處理」，所謂企業合併係指一個公司取得一個以上公司之控制能力而合併成為一個經濟個體，而控制能力重在對於個體財務、營運及人事方針具主導與監管能力，尚且，企業（business）在解釋上，非僅形式上之公司，亦應包括一個公司活動與資產組成具經濟實質之事業³¹。

30 法律問題：營利事業申報當期營利事業所得稅時，列報攤折（因併購所生）商譽資產之當期費用，稅捐機關予以否准。因商譽被定義為「原始購入成本減除購入各別資產逐一估價再行加總後之餘額」，如訴訟上「原始購入成本」及「全部購入資產各別估價後之加總」之金額認定產生爭議時，應如何處理？決議：企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任，納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 號衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。

31 陳明進，併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議研討，商譽攤銷爭稅務爭訟研討會，台大法學院，2013 年 5

（三）事實認定之衝突

對於商譽無形資產可否扣除之問題，商譽之價值非事實有無質之問題，而是事實多寡量之問題。債券前手息之問題，如納稅者對票券公司以附買回交易的方式買公債，票券公司賣公債，在公債領息日前一天，再將手上持有的債券賣回給票券公司，以規避「利息所得」課稅。如此，可從票券公司手中收取領息日之前持有期間的利息所得，而無須課稅，票券公司拿公債去領息時，銀行會先預扣一筆 10% 的稅款，並開立所得稅扣繳憑單，供票券公司在申報年度營利事業所得稅時可作抵繳，則實質利息所得應如何認定與歸屬。再者，土地除交易價格外，因應課徵地價稅、土地增值稅尚有公告地價與公告現值，對於土地制度，牽涉農業、經濟、地政、財政等諸多領域，對於土地課稅係為達平均地權，兼具財政收入，然土地卻一地有公告地價、公告現值、交易價格多種價格，則生應以何種價格為應稅價格。

綜上，欲解決稅法與其他領域之衝突，對於構成要件之解釋部分，法概念之解釋如具行政處分效力，將對其他機關將產生拘束效果。亦即，先前行政機關確認或據以成立之事實，應既以承認或接受，為其他機關裁決之前提構成要件時，則具構成要件效力³²。是故，相對於行政法領域之理論，稅法學【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 32 頁】或是行政法學領域之一環或為獨立之領域，當法領域間產生認定上之衝突時，基於行政一體，稅捐機關對於先前之認定應予以尊重。此外，司法機關於個案審查時，對於行政機關所作之認定，究有無審查權限，端視有無違反憲法或法律規定。

二、稅法與其他法領域之調整

所謂調整，即在納稅者利用法律形式與實質不一致或所為之交易與常規有所差異時，國家針對納稅者欲規避稅捐而實質認定構成要件事實。其方法不外有如遺產贈與稅法第 5 條立法明文擬制贈與之規定，亦可藉由稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項之規定，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來認定構成要件事實。

（一）形式與實質之調整

在衝突時，法之實質主義主張法律之適用上，假裝之表件事實（形式）與法律適用上背後所隱藏之事實（實質）不一致，應對於後者進行解釋適用。經濟實質主義主張滿足私法上法律要件之事實（法形式事實），與現實所產生之經濟成果之事實（經濟實質）不一致時，對於後者進行解釋適用³³。如以法適用之三段論證作觀察，大前提構成要件，小前提為事實，法之形式、實質具差異時，所要調整以實質之法形式為主，即在構成要件層次之調整。實質歸屬則強調在小前提事實之差異，形式之經濟事實與實質之經濟事

月 27 日，第 31-32 頁。

32 吳庚，行政法之理論與實務，三民書局，2012 年，頁 364 至 365。

33 陳清秀，稅法總論，元照初版社，2012 年 10 月，頁 188-189。

實認定之差異，則以小前提之經濟實質作調整。

如此，在民事法領域亦有形式與實質之關係，如通謀虛偽為意思表示，依民法第 87 條第 2 項：「虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定。」顯然採取同法第 98 條：「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」之規定，其調整以主觀之意思為準。

民法與稅法皆有贈與之概念，贈與本為無償、不具對價性。稅法對於贈與經濟變動之課稅，代表贈與者具有負擔能力，遺產及贈與稅法對於形式、實質調整之規定，遺產及贈與稅法第 5 條之規定，乃擬制贈與之立法³⁴。於此，【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 33 頁】可觀察對於納稅者以民事私法自治、契約自由之型態來規避稅法規定時，立法者即在稅捐法律為杜絕之規定。由立法者訂定杜絕規定之內涵，可知立法者避免稅捐規避之決定，遺產及贈與稅法第 5 條第 1、2 款，對於積極不相當對價交易與消極之債務之免除，立法者顯作成相同之評價。私法自治所重視之對價性，如不具對價性之讓與財產，或免除或承擔債務者，甚而無償、顯不相當代價出資代為購買財產，顯然都是消極的減少對方給付，亦等同為積極的贈與。

須注意的，同條第 5 款創設擬制中的擬制，限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與，但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。首先，視為，應無法舉反證，如此，此規定應為推定。再者，以限制行為能力人或無行為能力人無給付能力，而推定為法定代理人或監護人之贈與，此種推定，乃加諸法定代理人或監護人須舉證限制行為能力人或無行為能力人係自行出資購置財產，如非自行出資或無法舉證，則必須負擔贈與稅，相對卻減輕稅務機關之舉證責任。尚且，遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款，對於二親等以內親屬間財產之買賣，亦被推定為贈與，而能提出支付證明且非由出賣人貸予或提供擔保借得者，即可排除，以親等為推定之理由，實值考量。

由上可知，私法自治、契約自由，對於贈與之特性，民事規範以無對待給付為要素。納稅者易創造具有完全或部分之對待給付，以規避稅贈與稅之課徵。亦即，納稅者為經濟狀況、變動之調整，此種調整在私法上雖屬於私法自治、契約自由，然而稅法上對於規避稅法之經濟調整，基於尊重民商法律關係，稅捐調整應以法律規定，如以實質課稅

34 遺產及贈與稅法第 5 條：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」

原則做為稅法目的之解釋方法，則以法解釋替代立法調整³⁵，仍應避免逾越稅捐法定之界限。

（二）不合常規之調整【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 34 頁】

憲法重視以人為主體之基本權之保障，行政法重視以依法行政原則為軸心之行政行為，稅法所重視掌握經濟變動之量能課稅，信託法所重視的乃信託財產獨立原則，而民事法律重視則為私法自治、契約自由。如此，各法領域有所著重之原則，即會造成法領域間之衝突，對此，何時應介入調整，以及對於衝突間如何調整，一般而言，稅法常以不符合常規做為調整之依據³⁶。

是故，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則與營利事業所得稅查核準則之訂定，對於是否合常規，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 7 款：「不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」第 7 條第 1 款規定提出可比較原則：「以非關係人於可比較情況下從事可比較未受控交易之結果為常規交易結果，以評定受控交易之結果是否符合常規。」事實上，所得稅法之調整，乃對於應歸屬而未歸屬加以調整，須經嚴格之舉證程序，非動則以稅捐規避為理由加以調整，常造成納稅者私法自治下個人規畫之突襲。

肆、結論

由最高行政法院 97 年度判字第 901 號判決對於民商法與稅法之關係交錯有深切之說明：「鑑於稅捐是對人民之經濟活動成果「抽成」，人民之經濟活動成果又是由民商法來加以界定、維持與鞏固。因此稅捐法之法律定性活動原則上具有雙重結構之特徵，法律事實須先依民商法來定性，再以民商法之定性結果為基礎，進行第 2 次之稅捐法上之法律涵攝。」民事法院與行政法院對於系爭法律事實之認定，民事法院先為「法律」論斷，行政法院認為是視為「外生」條件限制。【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 35 頁】

稅法與各法領域間之交錯，稅法應獨立於行政法學領域，稅法對於民事法律關係本應尊重，納稅者如有欲為調整，納稅者主觀認知之稅法，與稅法解釋所欲規範之射程範圍常產生扞格。尤其，信託法制，基於制度之特殊性，形式所有權與實質所有權之分離，

35 2013 年 5 月 14 日增訂稅捐稽徵法 12 條之 1，將稅捐規避與實質課稅原則明文化，其中第三項規定：前項租稅規避及第二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。顯然賦予稅捐機關舉證責任。

36 所得稅法第 43 條之 1：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」83 條之 1 第一項：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」

此為信託制度之特殊性，故信託稅制稅捐客體應歸屬於形式法律所有權人或實質經濟所有權人時，或可以信託財產為歸屬對象，此不外為立法可思維之方向。

稅法學之建構未如之民法學、刑法學等學科完整，是故，稅法常有借用其他法領域之概念或有自己獨立之特有概念。由此，從大法官對於稅捐法定主義詮釋之變化，從釋字 674 號解釋起，大法官更重視租稅客體對租稅主體之歸屬之租稅構成要件。法既然建基在稅捐法定主義下，在事實認定、法律解釋、證據之取捨，縱有自己之解釋方法，但仍非可逾越稅捐文義解釋之界限，始符合正義之法，亦能充足納稅者權利保護。基於稅法與各法領域間交錯與複雜，期待法制設計上，應可參酌德國租稅通則之立法，除可取代稽徵程序法之不足，亦可建構各稅之總論。**【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 36 頁】**



參考文獻

一、中文部分

1. 王文宇，2006，「信託財產之獨立性與主體性」，法令月刊，第 54 卷第 6 期：52-53。
2. 王志誠，2005，信託之基本法理，元照，頁 239。
3. 吳庚，2012，行政法之理論與實務，三民，頁 364 至 365。
4. 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，第 63 卷第 5 期：668。
5. 柯格鐘，2013，「股票孳息他益信託之課稅-從信託法理談起」，當代財政，第 28 期：22-23。
6. 陳清秀，2015，現代財稅法原理，元照，頁 4-18。
7. 陳清秀，2012，稅法總論，元照，頁 297。
8. 陳清秀，2013，論課稅要件事實之認定（上），植根雜誌，第 29 卷第 4 期：141。
9. 陳明進，2013，「併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議研討」，商譽攤銷爭稅務爭訟研討會，台北市：台大法學院。
10. 葛克昌，2009，所得稅與憲法，翰蘆，頁 405-409。
11. 黃俊杰、林健生，2012，「孳息他益股票信託之稅捐課徵」，月旦財經法學，第 30 期：55。
12. 謝哲勝，2007，信託法，元照，頁 39 至 44。
13. 黃士洲，2006，稅法對私法的承接與調整（上）—以消極信託於擬制贈與上的評價為例，台灣本土法學，第 88 期：2。
14. 黃茂榮，2011，稅捐法與民事法（4），植根法學雜誌，第 27 卷第 2 期：59。
15. 葛克昌，2002，信託行為與實質課稅原則，月旦法學雜誌，第 80 期：26。

二、日文部分

1. 木村弘之亮，1999，租稅法学，稅務經理協會，頁 14-15。
2. 村上義弘，1992，租稅法理論と行政法理論の相違についての一考察，租稅法研究，第 20 期：105-106。【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 37 頁】
3. 北野弘久，1983，憲法と財政法，三省堂，頁 90、116。
4. 新井隆一，1992，稅法法学と関連學問領域・序論，租稅法研究，第 20 期：43、117。
5. 村井正，1977，租稅法律關係の構成，收錄於租稅手續法の諸問題，租稅法研究，第 5 號，有斐閣，頁 3-4。
6. 北野弘久，1978，企業・土地稅法論，勁草書房，頁 310。
7. 北野弘久，2004，現代企業稅法論，岩波書店，頁 34。
8. 増田英敏著，2008，リーガルマインド租稅法，成文堂，頁 1-2。

9. 増田英敏著，2006，租稅憲法学，成文堂，頁 4。
10. 清永敬次，2007，稅法，ミネルヴァ書房，頁 27。
11. 福家俊朗，2001，現代財政の公共性と法—財政と行政の相互規定性の法的位相，信山社，頁 282。【朝陽商管評論第 16 卷第 2 期，2017 年 12 月，第 38 頁】



Crisscross and Adjustment between Tax Law and Other Laws

SUNG, CHENG-CHIA*

Department of Financial & Economic Law, Toko University

Abstract

The whole legal order is to realize justice in theory and implement the value of the constitution in destination. However, the individual laws are to embody the value of the constitution. The tax law was formed later than other laws, therefore, the legal relation of whole taxes as well as the concept of tax law adopt the concept of other laws.

Thus, there are some crisscrosses between the tax law and the other laws. However, as far as legal level is concerned, tax law, constitution, civil law, administrative law and other laws fall within part of the whole legal order. Based on uniformity of legal order, although different laws have different purposes, values and contents of different laws in various field should be adjusted mutually so as to avoid conflicts, therefore, the adjustment between different laws will occur.

Furthermore, there is relationship of form and essence in all laws. What should be the legal basis of finding out facts and governing law of tax law? As for this question, this thesis puts forth that substantial control relationship should be the standard of finding out facts and governing law.

Key words:

Taxes, Substantial Control, Legal Order, Crisscross, 【朝陽商管評論第16卷第2期，2017年12月，第39頁】

* Corresponding author E-mail: pkk902@yahoo.com.tw Tel: 053622889*871