

刊登於月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 69-75 頁。

稅法適用：第三講 經濟觀察法與量能原則

葛克昌

臺灣大學法律學院教授

當為規範是立於同一之人性尊嚴之上。

G. Dürig 1994¹

壹、問題概說

經濟觀察法與依實質（經濟）負擔能力課稅（量能課稅原則），均係環繞著租稅正義主題，由不同之兩種認知視角予以討論²。

所謂經濟觀察法（實質課稅原則），係對稅法課稅要件之特殊法律解釋方法，稅法課稅要件中，如藉用民法上概念，當民法解釋方法所為解釋，無法符合租稅正義要求之際，依司法院憲法解釋³，應按實質負擔能力予以課稅。問題是此種經濟觀察法係稅法（或涉及租稅事項之法律）所獨有之法律解釋方法；或僅為涉及經濟規範目的之目的解釋，而非稅法所獨有？

經濟觀察法，根據 Tipke 教授說法⁴，係相同之經濟負擔能力者須予相同處置，其依據者即平等原則。而量能原則則源於租稅正義要求，主要係針對立法者，經濟觀察法則專為稅法解釋基準而設計。按量能原則作為「正當稅課之基礎原則⁵」或「稅法結構性原則⁶」，作為稅法首要原則，而與私法自治原則之於私法相比擬⁷。作為稅法結構性原則，不僅拘束立法者⁸；在稅法解釋適用之際，亦以其為法律原則而須加以斟酌，尤其其作為稅法目的解釋之重要原則。

1 G. Dürig in Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 1994, Rn. 3, 27 zu Art. 3 GG.

2 例如 K. Tipke, 稅法體系三冊中（Die Steuerrechtsordnung (StRO), 1993, S. 1283 ff. 1308 ff.）；依經濟負擔能力課稅則在第 1 冊中討論（Die Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl., 2000, S. 311 ff., 478 ff.）。

3 最早出現於 1997 年 1 月 7 日，釋字第 420 號解釋：「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，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。」

4 K. Tipke, StRO III, 註 2 書, S. 1309.

5 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 82.

6 K. Tipke, StRO I, S. 479 ff.; K. Vogel, Die Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips, DStJG 1989, 123, 4.

7 私法自治原則仍有其例外，為保護經濟弱者，立法予以強制禁止規定。量能原則在稅法中亦有例外，租稅優惠即為量能原則之例外（釋 565 解釋理由書）。

8 主張量能原則只是立法原則，而非解釋和適用稅法原則，以日本北野弘久為代表，其認為如執意將量能課稅或公平負擔原則當成解釋或適用稅法時之指導原則，稅法將成為單純行政手段，租稅法律主義也將走向崩潰（陳剛、楊建廣等譯，北野弘久，稅法原論，4 版，2001 年，95 頁）。北野弘久既承認量能原則為稅法立法原則，稅法應受量能原則之違憲審查，但解釋適用之際，卻不顧目的解釋與合憲解釋，完全拋棄量能原則，難免有矛盾之處。且忘卻實質課稅本為量能原則在稅法解釋之表現。進一步討論，參見葛克昌，量能原則為稅法結構性原則，稅法基本問題，元照，增訂版，2005 年 9 月，320 頁。

傳統對經濟觀察法，當作與量能原則有【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 69 頁】相當關聯之稅法解釋基準，須加以修正為實質課稅原則在稅法借用民法概念時，須以該原則作為特殊之解釋基準。K. Tipke 不將經濟觀察法當成是稅法之特殊解釋方法，而認為係取向於經濟目的之目的論解釋方法。換言之，在稅法課稅要件借用民法概念時，應取向於量能原則之目的論解釋方法，即為經濟觀察法。

一九七七年德國為因應行政程序法公布施行，對租稅通則全面修正，並將解釋稅法應斟酌立法目的、經濟發展等規定予以刪除。以強調此種有關經濟事務之目的論解釋方法，非稅法所獨有。蓋當時憲法法院判決與傾向於「法秩序統一說」（民法優先說），即除稅法另有明文外，借用民法概念時，宜與民法作相同解釋，以維持法秩序之統一。但一九九一年十二月二十七日，聯邦憲法法院變更見解，此後修正之稅法獨立說又取回通說地位（BStB1, 1992, II, 212, 340）。Weber-Grellet 教授對此種轉變反應敏銳，將已遭租稅通則刪除之經濟觀察法，主張正名為稅法觀察法，作為稅法特有法律解釋之一般法原則，並強調稅法與民法最主要之不同，即在量能原則與私法自治原則為其基礎原則。Weber-Grellet 認為：「所謂『經濟觀察法』（較佳說法為『稅法觀察法』），係稅法獨立性之表現，特別凸顯稅法與民法之功能差異性。」⁹

貳、財政收入非目的解釋所應考量

在稅法解釋之際，依目的論解釋方法應斟酌量能原則¹⁰。此亦涉及量能原則是否僅適用於財政收入目的租稅，而不及於誘導管制目的¹¹。一般將稅法區分為財政收入目的法與非財政目的稅法，係由外在形式加以區分，因二者均以稅捐為工具《財政收入工具與非財政收入工具》¹²。惟從實質內涵觀察，稅法係規範人民與國家間公法金錢給付權利義務及附隨之協力義務關係，規範公共支出在國民間如何公平負擔。因此，與此無關者，即與量能原則無涉者，即非稅法。例如犧牲量能原則，以誘導管制人民為特定行為或不作為之租稅優惠或租稅特別負擔（例如能源稅或菸酒稅），此種非財政收入目的之租稅規範，而依誘導管制目的劃歸經濟法、社會法或環境法。因社會法治國家，國【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 70 頁】家職權擴張，不僅為法律秩序維護者，還須成為社會秩序形塑者，國家須利用一切國家工具，以達成社會正義，其中稅捐為王要工具。為了重大公益，雖可犧牲量能原則，但量能負擔係市場經濟重要支柱，是以量能原則雖非不得犧牲，惟尚不能侵害平等原則之核心領域。對此種非財政目的稅捐規範，為目的解釋時自應甚斟酌其經濟政策目的、社會政策目的或環境政策目的。反

9 Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 207.

10 M. Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in J. Lang (hrsg.) FS. K. Tipke 70 Geburtstag, 1995 S. 238 f.

11 進一步討論，參見葛克昌，註 8 文，326 頁以下。

12 非財政目的和稅，其違憲審查基準參見葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查—釋字第 565 號解釋評析，註 8 書，269 頁以下。

之，財政收入目的稅捐，其規範之目的解釋，吾人不能以國家財政收入為目的，因其違反租稅正義，亦與量能原則須減除生存必需所得有所不合。

參、經濟規範目的與目的解釋

國家財政收入目的，不宜作為稅法目的解釋所應考量者，已得普遍承認。但更進一步，經濟規範目的是否在稅法目的解釋中，須予斟酌，則仍有爭議。

一、經濟規範目的之具體化

所謂「經濟性規範目的」，與以財政收入目的租稅規範之「財政收入目的」有所不同，毋寧說係涉及經濟事務之法規範。K. Vogel 認為由法內部觀點無法作為目的論之解釋，經濟性規範目的只能由法世界以外之社會效果，始能作為法律解釋之目的解釋¹³。

從經濟觀察法之發展史考察，經濟觀察法或實質課稅原則，與財政收入目的及經濟規範目的，有密切之血緣關係。

二、經濟觀察法發展史

德國租稅通則起草人 E. Becker，將經濟觀察法納入一九一九年帝國租稅通則第四條¹⁴，作為財政收入目的稅法之法律解釋基準所設計。當時之稅法主要係以財政收入為唯一目的。Becker 在該條之註釋，即明確指出：「為貫徹稅普遍性首要要求」即「不考慮當事人……所選擇之法律形式及一切案件之法律包裝，應依稅捐之經濟意義予以掌握。……事實認定依其經濟意義，稅法解釋依其經濟目的。」K. Ball 在一九二四年之「稅法與私法」名著中，指出經濟觀察法之歷史背景為第一次世界大戰，德國陷入財政危機中，「稅法獨立性趨勢與國家須增加財政收入與強化國家權力趨勢是相一致的¹⁵。」C. Koch 亦指出經濟觀察法明顯地與財政收入目的有關¹⁶。

由經濟觀察法歷史回顧，可見經濟觀察法原初即為財政收入目的之法解釋準則而設計。

三、經濟觀察法現今之意義

現今德國租稅通則，刪除稅法之經濟解釋，仍有不少與經濟觀察法有關規定¹⁷。例如違反強制禁止規定或公序良俗行為（§ 40 【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 71 頁】AO），無效與虛偽行為（§ 41 AO），特別是濫用民法形成自由之脫法避稅行為（§ 42 AO）均不影響稅捐之課徵。

13 K. Vogel, JbHSt, S. 49.

14 § 4 RAO v 13.12.1919, 該條全文為：「解釋稅法之際，須斟酌其立法目的、經濟意義及情事發展。」

15 K. Ball, Steuerrecht und Privatrecht, 1924, S. 111.

16 Lehner, a.a.O., S. 243.

17 K. Tipke, stRO III, S. 1308 ff.

肆、租稅正義與財政目的規範之法律解釋

在財政收入目的作為稅法解釋方針，仍有結合租稅正義之論證，例如 E. Becker 即警告，吾人不當誤解稅法之目的即在「儘可能創造帝國更多金錢收入」，稅法之目的在於「正確核定稅負」。租稅正義，在所得稅方面即在「掌握納稅義務人之負擔能力¹⁸。」K. Ball 則認為「實際上，國庫利益與正當稅課之利益相一致¹⁹」C. Koch 亦認為「經濟之平等即平等之稅捐負擔²⁰。」

從今日觀點，經濟觀察法即對相同之經濟負擔能力予以相同之稅捐待遇，亦即平等原則之表現。吾人對相同租稅負擔能力者予以相同之稅捐待遇，其量能原則不僅應遵守普遍原則，亦即客觀淨所得原則；同時亦要滿足主觀淨所得原則。所得稅課不僅要減除營業上成本費用花費，也要對個人及家庭生存所必須支出予以減除²¹。K Vogel 認為量能原則包含正義理念，財政收入目的稅法，其任務在於公平正當在國民間分配稅捐負擔²²，而為租稅正義之具體化。

伍、經濟觀察法與稅法適用

稅法所規範之生活事實，原為民法之規範對象。稅法之課稅要件往往注借用民法之法律概念（例如配偶、出租、出質等），稅法經常對此概念，不顧民法原有之定義（法定或實務學說所承認者），另賦與其稅法上效果²³。亦即依經濟上量能平等負擔而為不同於民法之解釋適用。除了少數須依民法之定義不容逾越外（此為經濟觀察法之界限，如結婚），均得依經濟觀察法予以調整²⁴。

在民法與稅法適用相同概念，在稅法作經濟解釋時，稅法與民法係平等相鄰之法域（不同於先前之民法優先說），各自依據其【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 72 頁】

18 E. Becker, StW, 1939, S. 745, 747.

19 Ball, a.a.O., S. 112.

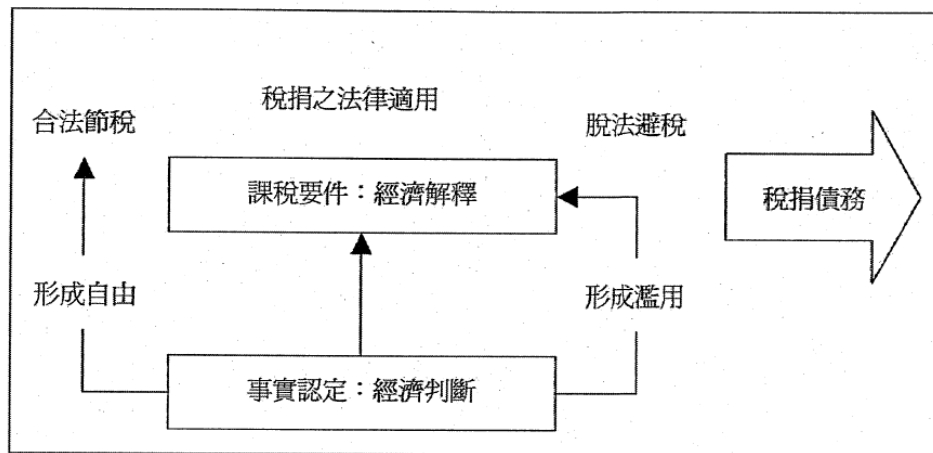
20 Lehner, a.a.O., S. 244.

21 進一步討論參見葛克昌，綜合所得稅與憲法，所得稅與憲法，翰蘆，增訂版，2003 年，61-105 頁。

22 K.Vogel, DStz/A 1977, S. 5, 9.

23 孫森焱大法官在司法院釋字第 420 號解釋之不同意見書（1999.1.17）提到：「本件多數意見通過之解釋文係謂有關租稅法律之解釋，應本於租稅法主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之，因認行政法院決議為無不合。其中所謂「經濟上意義」當指「經濟觀察法」而言。按所謂經濟觀察法係指有關租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察之意。因而演繹為實質課稅原則，於稅捐客體之歸屬、無效法律行為、違法或違反公共秩序善良風俗之行為均有適用。」

24 在 1991 年德國聯邦憲法法院未明示採行稅法獨立說（BVerfG v. 27.12. 1991, BStB1, II, 1992, 212）之前，依法秩序統一說（民法優先說）見解，稅法借用民法概念，除非稅法另有明文，應與民法為同一解釋。1991 年以後，則以同一解釋為例外適用經濟觀察法為原則，此由於民法與稅法皆基於不同原則。參見 Wi Lang, in Tipke/Lang, a.a.O., § 5, Rz. 65.



不同之價值觀（量能原則與私法自治）。在事實認定方面，亦依經濟意義判斷之，此種經濟解釋與事實經濟認定，為稅法適用時一銅板之兩面。

總之，除了例外情形少數稅法概念須與民法一致外，稅法解釋與事實認定得依經濟觀察法。但納稅義務人，因私法自治契約自由，對法律事實有其形成之自由，如事實合乎經濟判斷或課稅要件合於經濟解釋，則產生相當之稅捐債務。反之，如不合乎經濟觀察法，納稅義務人即享有節稅空間，取得稅指利益之動機，係納稅義務人之基本權，非財政收入目的租稅立法，即建立在此種憲法基礎上：以和稅利益作為「經濟誘因」誘導人民為特定作為不作為。此種納稅義務人經濟行為之形成自由，其法律效果為事實之擬制，依相當法律事實形成之經濟事實賦予和稅效果。

脫法避稅行為之調整，僅稅捐債務法上法律效果，依常規行為予以相同稅課，但私法效果不受影響，其仍依私法自治賦予其法律效果。脫法避稅雖有避稅之故意，但無隱匿事實以不正當方法逃漏稅之故意或過失。單純之脫法避稅行為，不得加以刑罰或行政罰，否則過度之稅法獨立性，有害於民法核心價值：契約自由，亦違反罪刑法定主義、明確性要求與類推禁止原則²⁵。

陸、量能原則作為稅法目的論解釋

依 K. Vogel 教授見解，如前所述，目的論解釋乃探尋：「法律為何設此規定？其目的何在？」此種探尋不能求之法律本身，只能在法條之外之目的探尋，亦即制定此法律欲達何社會效果，是屬法外世界領域²⁶。吾人以此為出發點，從法學方法論探討量能原則可否作為稅法之目的解釋。【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 73 頁】

25 陳敏，租稅課徵與經濟事實掌握，政大法學評論，26 期，1982 年 12 月，21 頁；陳清秀，論租稅規避，稅法基本原理，245 頁以下；葛克昌，租稅規避與法學方法，註 8 書，1 頁以下。Roth, Die Begrenzung der Rechtsfolge des § 42 AO 1977, 2004, S. 13 ff.

26 葛克昌，註 12 文。

一、方法論探討

依據 K. Larenz 對法律解釋之「客觀一目的」解釋要素理解為「合乎規律之事務之結構」，立法者「有理性面對任何規律」²⁷。F Bydlinski 對目的解釋，認為係「實證法體系依法理念，即正義……法安定性與合目的性作為目的。」而對平等原則，理解為依相同之基準之正義並減少價值之矛盾²⁸。在稅法，尤其是財政收入為目的之稅法，為目的論解釋時，通說在稅法正義理念之具體化，即為量能原則²⁹。由 K. Tipke 將量能原則發展為主觀及客觀淨所得原則，構成由平等原則出發之內在體系³⁰。

平等原則依通常理解，為恣意之禁止；在租稅平等憲法上衡量基準即為量能原則。在德國聯邦憲法法院判決，長期以來即將量能原則視為合乎事理特別體系正當之稅課。量能原則確保人民對稅法之信賴感，長期得維持其適用效力。法律之拘束力，須藉助行政機關之公權力予以貫徹。但稅法之持續其長期權威，只能基於其合乎事理與平等課徵³¹。單純以量能原則作為財政收入目的稅法之目的解釋，仍未明確³²。德國聯邦憲法法院判決將其轉化為生存所需之最適化³³，甚至脫離平等原則，而由財產自由權上建立「最適財產權稅課理論³⁴」亦有由基本法第一條人性尊嚴出發，納稅義務人所得須保留一部分，不得課稅，以為合乎人性尊嚴生存所必需³⁵。

二、量能原則藉由個人扣除而具體化

租稅優惠為量能原則之例外（釋五六五解釋理由書），租稅減免中有租稅優惠，亦有斟酌量能原則而為之減除，其中以綜合所得稅中個人扣除額為多。和稅優惠須加計個人基本所得額，為所得基本稅額條例課徵對象（所得基本稅額條例十一 I），但所得稅個人扣除額不在此限。所得稅個人扣除額（所得稅法十七 I②），吾人強調係量能原則之具體化，為對抗形式之平等，而基於基本法第一條第一項之人性尊嚴而生之平等要求³⁶。憲法第七條平等原則並指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 74 頁】之實質平等，為司法院憲法解釋所。再強調（如釋四八五），此種合乎事理之差別待遇，尚有不足；仍需符合人性尊嚴（menschengerecht）者³⁷。例如法律上差別待遇，係基於人性特質，由於此種「重大事理」得以正當化，而不違反平等原則。

27 K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., 1991, S. 333 ff.

28 F. Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl., 1991, S. 454.

29 BVerfGE 82, 60 (86 f.); Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 169 ff.; Lang, in FS für Kruse, 2001, S. 313 f.

30 K. Tipke, stRO I, S. 110 für 281 ff., 311 ff.

31 P. Kirchhof, StuW, 1984, S. 297, 301 ff.

32 BVerfGE 66, 214, 223.

33 BVerfGE 82, 60, 86 ff.; 87, 169 ff.

34 進一步討論，參見葛克昌，納稅人財產權保障，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，增訂版，2005 年，149 頁以下。

35 BVerfGE 82, 60, 85.

36 G. Robbers, DÖV 1988, 749, 758; K. Vogel, DStJG 12 (1989), S. 123, 137 ff.

37 A. Arndt, 1961, 2153, 2154.

三、財政收入目的稅法符合人性之解釋

由量能原則所生，符合人性之差別待遇，與平等原則相符之要求，不僅拘束立法者，同時也拘束稅法之適用者，此種重大事由在稅法解釋之際須予斟酌。例如為生存所必須之需求，不僅在立法時須予扣除，在稅法解釋之際亦須予斟酌，因此為量能原則在主觀淨所得之具體化。

個人權利取向之平等要求近日有移轉到集體平等（Gruppengleichheit）上面，特別是家庭生存與特別遭遇³⁸。

柒、結論

當德國基本法第一條第一項，基於納粹德國之慘痛歷史教訓，引入「人性尊嚴條款」，德國基本法即已揚棄「價值相對主義」，而建構起一種以社會共同體內部自由發展的人格發展人性尊嚴為中心價值體系³⁹。亦即基本法蘊含一種憲法政策決定，其內容強調「個人在所創造之秩序中擁有固有獨立價值，而自由與平等皆國家永恆之基本價值⁴⁰。」因此符合人性尊嚴之差別待遇，特別是個人與家庭生存所必需品不予課稅，須在稅法客觀目的解釋中予以貫徹。誠如 G Dürig 所言：「當為規範係立於同一之人性尊嚴之上。」在稅法，量能原則作為結構性原則，不僅是符合人性尊嚴與個人需求之具實效性法規範，亦為財政目的稅法規範，在法律解釋之際所需斟酌者。【月旦法學教室第 73 期，2008 年 11 月，第 75 頁】

38 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，月旦法學雜誌，142 期，2007 年 3 月，88 頁以下。

39 BverfGE 7, 198, 205.

40 BverfGE 2, 1, 12.