

刊登於稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 7-15 頁。

從私法自治權之保障，談稅法對於私法秩序之融合原則

陳清秀

東吳大學法律學系教授

壹、正義的租稅法律體系

租稅法律規範作為社會規範的一種，不僅應與「規範領域對象的事物本質」相融合，以確保法規範的「合理性」（合目的性）；而且也應與「正義公平」的價值理念（租稅正義）以及法律秩序「和平安定」（稅法的安定性）的價值理念結合，以實現社會正義於法律生活中（註 1）。法律規範為能公平照顧保護規範對象所涉及各方當事人利益，也應「執兩而用中」，維持考量各方利益的平衡，以造福國家、社會與人民。法律規範在上述建構理念之下，即可「頂天立地」，上通天理，下達人情義理，情理法兼顧，建構理想的、符合正義的租稅法律制度，國民經濟活動可以永續發展，國家社會也可以長治久安。

貳、租稅法應把握課稅對象的事物本質

一、租稅法律主義的特殊要求：和平

國民的私法上經濟活動，首先由私法（民商事法）加以規律（交易行為規範與裁判規範），國民為從事經濟活動，而選擇締結各種類型之私法上民事契約，或安排其私法上之法律關係。租稅法的規律領域亦即課稅對象，首先基於「租稅法律主義」的要求，為使課稅法律關係具體明確，使納稅人對於租稅負擔事先能夠有「預測可能性」，以維持課稅法律秩序的「和平與安定」，也讓徵納雙方易於執行與遵守，租稅法上規定成立納稅義務的「課稅要件」，通常與「民商事契約等法律關係（私法上法律關係）」相連結。

二、量能課稅原則的特殊要求：公平（愛與善）

其次在租稅法領域，為實現憲法上「量能課稅原則」（稅法上負擔公平，為愛與善的表現），課稅要件所連結的私法契約等私法上法律關係，通常也間接把握國民私法上的經濟活動，以反映其實質經濟利益，實現量能課稅原則。因此，稅法特別注重私法契約等法律關係，在實質上確實執行，完成經濟活動之交易，而不僅是「單純表面形式」的私法上交易（欠缺實際執行）而已。故稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定：「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。」

三、稽徵經濟原則的特殊要求：效率

租稅法是規範大量及反覆課稅案件之法，在租稅法律之制度設計上以及稽徵程序上，為實現「稽徵經濟原則」，提升稽【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 7 頁】徵效率與效能，減少徵納雙方之執法與遵法的成本費用負擔，稅法追求透明化與標準化、類型化與簡單化，課稅對象應具體明確，具有可執行性，避免發生徵納雙方爭議之紛爭。在此租稅法經常借私法概念，或課稅對象連結私法關係，使課稅法律關係具體明確，容易執行，而發揮提升稽徵效率之效果。因此，從效率考量，稅法的課稅對象取向於私法關係，亦有其合目的性可量。

叁、租稅法應保障憲法上基本人權的價值理念

一、營業自由的保障

稅法賦予國家課稅公權力爭予人民租稅負擔之時，應符合比例原則，不過度侵害到人民受憲法保障之其他基本權利。其中首先稅法應尊重人民營業自由。按「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障」（釋字第 606 號解釋理由書）。有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意維護人民的營業自由。亦即課稅結果應保障納稅人享有繼續營業生存發展之空間，而不得有絞殺性課稅之情況（註 2）。且基於經濟活動的營業自由，納稅人對於經濟活動之費用支出享有「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（註 3）。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，無不合營業常規以規避稅捐者，則稽徵機關應與尊重，不得任意干涉，亦即應承認其成本費用之認列。此即法國稅法上所爭「經營管理不干涉原則」（註 4）。

二、私法自治權的保障

稅法在追求自己的課稅目的及租稅正義時，應同時注意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，以維護私法自治的規範機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責（註 5）。

在市場經濟體制裡，私法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具。而稅法則是連結其法律上交易活動結果，並對其成果課稅（註 6）。因此在理論上，形成私法關係的經濟活動應當先行，而稅法的課稅，則把握其交易成果在後。為避免干擾私法自治活動的進行，稅法（尤其是財政目的規範之稅法）上的課稅，原則上應儘量承接私法關係，而與私法關係融合（註 7），此即私法相對於稅法之「先行性」（Vorherigkeit des Zivilrechts）或「優先性」（Präzedenz des Zivilrechts）（註 8）。只有在少數例外情形，於納稅人濫用私法關係的特殊情形，稅法基於自己之量能課稅目的等符合事理之正當理由，才有加以調整之正當性以及干預私法自治權之必要性（比例原則）（註 9）。

稅法保障人民受憲法保障的私法自治權，其中相當重要部分為保障私法上契約自由。按「契約自由為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治之基礎。契約自由，依其具體內容分別受憲法各相顯基本權利規定保障，例如涉及財產處分之契約內容，應為憲法第 15 條所保障，又涉及人民組織結社之契約內容，則為憲法第 14 條所保障；除此之外，契約自由亦屬憲法第 22 條所保障其他自由權利之一種。」（釋字第 576 號解釋理由書、釋字第 602 號解釋）

稅法應盡可能尊重人民的私法自治權與契約自由原則，除非另有社會或經濟政策之特殊考量之例外情形外，原則上稅法應盡可能不干預市場經濟活動自由。尤其如果民法的規律內容，在本質上已經把握經濟上事件或狀態，而該事件或狀態為稅法所連結時，則針對該私法關係課稅，也符合實質課稅原則。在此稅法顯然的與民法上制度連結，因此法律適用者應接納民法上制度（註 10）。

故從尊重納稅人在民事法律關係之形【**稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 8 頁**】成自由而論，稅法除有特殊正當理由外，原則上仍應友善的儘量尊重私法自治原則，以維護課稅倫理。亦即民事法作為私人社會或經濟活動的基本體制，自然成為其他法律在立法或解釋適用上必須斟酌避免矛盾之規範。蓋因任何法律中的規定如果與民事法的規定發生衝突，不僅會引起倫理價值體系的迷惑，也將妨害社會或經濟活動的正常進行（註 11）。

例如在營業稅法上，有關民事契約類型之定性，稽徵機關應尊重納稅人在商業上交易關係之合目的性規劃需要，除非其選擇損害國庫稅收利益，否則應尊重納稅人之契約選擇自由（註 12）。例如 2 人以上合作營業，當事人間約定由其中一人出名營業，對外為銷售貨物之法律行為，並開立發票與消費者及報繳營業稅，稽徵機關應加以尊重，不宜任意變更，以維護私法上契約自由原則以及人民之營業自由權（註 13）。

又如借牌營業，在外部民事買賣契約關係上，以出名營業人作為進貨之買受人以及銷貨之出賣人，為確保交易安全，在加值型營業稅法上應加以承認，以該出名營業人作為納稅義務人，使租稅法律秩序與民事法律秩序「統一和諧」，避免徵納雙方困擾，在此不應再引用經濟的觀察方法（所謂實質課稅原則（註 14））調整課稅，導致徒增困擾。否則，如果不以外部關係民事之買賣契約當事人作為稅法上課稅之基礎關係，勢必導致重複課稅現象，亦即已經納稅部分變成不合法，又必須重新補稅，如果對於已納稅款不退稅，勢必重複課稅。如果仍須退稅，則徒增稽徵成本，違反稽徵效能原則。

三、婚姻家庭的保障

稅法的課稅應保障憲法上的婚姻及家庭制度保障。在所得稅法上，主觀淨額所得原則要求納稅人應有權利保持個人及扶養親屬之家庭基本生活費所需所得不納入課稅（免稅額及扣除額制度）。納稅者權利保護法第 4 條第 1 項即規定：「納稅者為維持自己及受

扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」在此基本生活所需費用，解釋上應可包括所得稅法上之免稅額及標準扣除額，但不包括薪資所得特別扣除額。蓋薪資所得特別扣除額，屬於薪資收入之「概算擬制必要費用」性質，屬於「客觀淨額所得原則」之適用範圍（釋字第 745 號解釋參照）。並不涉及納稅者主觀生活費的「主觀淨額所得原則」應考慮之項目。

稅法應與民法親屬篇規定婚姻家庭的扶養制度維持基本價值判斷的一致性。例如民法上強制扶養義務，減少稅捐負擔能力，倘若稅法卻未能核實加以考量扶養生活費之扣除時，則不僅牴觸稅法上主觀的淨額所得原則的基本價值，也牴觸了法律秩序的統一性（註 15）。由於民法上強制扶養義務，包括納稅義務人之親屬中滿 20 歲而未滿 60 歲之無謀生能力之親屬在內，其扶養費支出，降低納稅義務人之經濟上負擔能力，因此，在稅法上應核實考慮其生活費之扣除，以保障弱勢者之生存權，並符合鼓勵國人孝親之目的以及量能課稅之負擔公平原則（釋字第 694 號解釋）。

四、整體法律秩序統一性的體系正義要求：稅法應承接私法秩序

如果立法者在法律秩序的一部分中已經建立某種基本價值決定，則在稅法的法律秩序中，也應加以考量，力求調和，避免價值判斷矛盾，以建立整體和諧的「法律秩序之統一性」（Einheit der Rechtsordnung），這也是憲法上平等原則所導出之「體系正義」的要求（註 16）。

在以財政收入目的之稅法規範，基於法律秩序統一性之要求，考量私法上交易經濟活動先行，而課稅則是把握分享其交易活動之「成果」於後，故在法律制度設計上以及法律規定解釋適用上，為符合事物發展的邏輯順序，避免稅法干擾國民經濟活動，原則上私法秩序應優先於稅法秩序，稅法應儘量配合私法秩序，採取不擾【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 9 頁】民的友善課稅模式（只有在例外情形，以誘導管制性之社會目的之租稅規範，是以租稅法規作為政策工具，誘導管制私法關係的形成安排）。

例如民事法律關係之得喪變更，原則上稅法也應尊重之，加以承接（無縫接軌），而使稅捐法律關係隨之變動（註 17）。例如買賣契約依法解除，雙方當事人將交易成果回復原狀，加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 2 項即規定銷貨退回，應予以考量。因此，有認為相對於稅法而言，民法具有「價值優先性」，稅法屬於民法之「隨從法」或「附屬法」（Annexrecht des Zivilrechts）性質（註 18）。就此最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決亦謂「稅法具有附從性」，稅捐構成要件之法律涵攝，原則上應「尊重民商法之安排」。

又為使稅法與私法關係緊密和諧的融合，以維持法律秩序安定性，減少納稅人不可預測之租稅負擔風險，「原則上」於通常情形，稅法也應與私法的價值判斷相一致，避免矛盾而導致法令遵循之困擾，以符合憲法上比例原則。

伍、稅法對於私法上契約意思表示之自主與尊重

一、原則

（一）概說

在課稅要件連結私法上契約等法律關係的情形，如果該項契約法律關係與其經濟活動事實相符合，亦即確實「表裡如一」的加以執行，完成契約交易活動時，則基於憲法上私法自治權以及契約自由權利之保障，稅法上的課稅，原則上應以該私法契約關係為基礎，進行稅法上的處理，不應另為相異之處裡，以免過度干擾私法契約經濟活動之進行。

在當事人間私法上契約發生得喪變更時，其交易的經濟上成果也隨之變動，其以私法關係作為課稅對象既然發生變更，自應影響稅法的課稅法律關係。在此稅法與私法上法律秩序連結融合，而展現整體法律秩序之統一性。亦即在稅法不僅是直接與實際的生活事覽關係相連結，而且課稅要件也多與法律行為或私法的法律關係相連結，而此種事件經過則可以具有溯及既往效力的加以撤銷或變更，從而溯及既往影響稅捐債務之存否（註 19）。在此大致可區分下列幾種類型（註 20）：

1. 民法上溯及生效之要件事實

例如買賣契約撤銷或解除並回復原狀（銷貨退回）。又如在贈與稅課稅處分作成之後。如果發生課稅基礎事實關係之變動，例如依法解除贈與契約等，而將贈與標的返還，依法足以溯及既往消滅稅捐債務（註 21）時，則原合法作成之課稅處分即因為事後發生溯及生效之事由，而變成違法處分（註 22）。

2. 具有溯及既往拘束效力之行政機關證明或法院之裁判。

例如在遺產稅案件，有關父子關係存否訴訟之裁判；或有關申報、核定之課稅標準等或稅額等之計算基礎的事實，已經訴訟判決（包括與確定判決有同一效力之和解等）確定其事實有差異、變動者：或納稅義務人已經申報、核定之所得或其他課稅客體，事後被認定應歸屬於第三人，且對於該第三人已經加以課稅時。

3. 嗣後情事變更（例如嗣後減少買賣價金或提高價金）。

4. 具有溯及效力之私法上租稅條款約定。

5. 其他類似情形（註 23）。

（二）真實的私法契約關係

在此私法上契約關係之實質內容為何，應依據民法第 98 條規定：「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。」探求當事人之真意，而不受表面文字之拘束。例如形式名義上為房屋「委建」，實為房屋「買賣契約」，則在民法上真實法律關係為買賣交易關係，在稅法上也是以買賣課徵契稅。又如高爾【稅務旬刊第 2366 期，

2017 年 6 月，第 10 頁】夫球場使用契約，約定收費項目包括名義上的「保證金」，惟實際上契約約定內容係屬買賣價金的一部分，則應為銷售貨物或勞務之代價，仍應依營業稅法規定課徵營業稅（釋字第 500 號解釋理由書）。

在假裝的虛偽通謀意思表示，並未產生經濟上效果，亦即並未被實際執行，因此，在課稅上並不重要。在此應以當事人實際上所意圖的法律效果為準，而在虛偽行為，當事人並不想要發生該法律行為之法律效果（註 24）。

二、例外情形

（一）「法律行為」（法律狀態）與「經濟上行為」背離的情形：無效法律行為滿足課稅要件的課稅

在法律狀態與經濟上行為背離的情形，適用經濟的觀察方法（Wirtschaftliche Betrachtungsweise），按照經濟上實質課稅。在此稅法並非單純與民事的法律行為之有效性相連結，而是著重於經濟的觀察方法，以當事人實際上所想要的以及所形成的事實關係作為課稅基礎（註 25）。亦即基於量能課稅原則，稅法把握經濟上的事實行為或其他實際上之行為。有關課稅事實之認定，應把握事實關係的經濟上意義。在課稅要件涉及私法契約關係的情形，應依據其實際執行契約法律關係的內容，而非單純依據其外部的法律關係表現形式，加以決定。由此導出下列觀點（註 26）：

a. 一項法律行為固然有效，但實際上並未被執行時，則原則上在稅法上不予以考慮（無關聯）。

b. 由於應以經濟上之實質真實為準，因此，契約倒填日期以及契約溯及生效，因為欠缺實際執行，故原則上在稅法上不予以考慮。

c. 系爭法律行為之內容的特定，應以當事人事實上如何執行該法律行為為準。

換言之，倘若有關課稅的重要部分，事實關係的形式與內容不一致時，則應依據下列方式處理：

a. 如果事實關係並非其形式，而是其內容，係與課稅要件所把握的經濟上事件經過及活動，相一致時，則應以其內容為準。

b. 如果事實關係，乃是其形式，而非其內容，係與課稅要件所把握的經濟上事件經過及活動，相一致時，則仍然應以其內容為準。因此，該項課稅要件並未被滿足（註 27）。

如果在私法上無效的法律行為，在當事人間作為有效加以履行，並使其發生經濟上的效果，且維持其存在時，則仍然發生稅捐效果，不受該法律行為在私法上無效的影響（註 28）。亦即基於稅法著重經濟事實之原理，法律行為雖然無效，當事人如仍使其經濟效果發生，從而實現稅法之構成要件者，因此，對該事實課徵稅捐，並不違反稅捐法定主義（註 29）。

行政法院 82 年 9 月份庭長評事聯席會議即決議：「按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第 28 條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。至於有無信賴保護原則之適用，應依具體個案認定之。」

如果法律行為嗣後歸於無效，例如經由撤銷、解除契約、解除條件成就，而在當事人間作為有效加以履行，並使其發生經濟上的效果，且維持其存在時，則仍然發生稅捐效果，不受該法律行為在私法上嗣後歸於無效的影響（註 30）。

（二）「民法上權利歸屬」與「經濟上利益歸屬」背離的情形（Wirtschaft-**【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 11 頁】liche Zurechnung statt Massgeblichkeit der zivilrechtlichen Berechtigung**）

在民法上權利歸屬者並非實際上經濟權利（處分權人）歸屬者的情形，例如借名營業或財產信託，基於稅法上「實質課稅原則」，為把握其實質的經濟上利益成果與歸屬，稅法除有特別規定外，也經常把握其「經濟權利歸屬者」進行課稅。例如在隱名合夥，出名營業人之所得，實際上是依據內部隱名合夥契約進行盈餘分配，並非自己獨享，則應按照其內部法律關係，以其經濟權利歸屬者認定所得之歸屬。

如果稅捐稽徵機關主張民法上權利歸屬者並非實際上經濟權利歸屬者，而主張對於「經濟上權利歸屬者」進行課稅時，則就該項實質課稅之要件事實，對於稅捐稽徵機關有利，應由其負擔舉證責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項）。

反之，納稅義務人主張其僅是民法上權利歸屬者，並非實際上經濟權利歸屬者，故稽徵機關應對於實際上經濟權利歸屬者課稅時，則應由納稅人負擔舉證責任。德國稅捐通則第 159 條即規定：「任何人主張其以自己名義所有之權利，或其所占有之標的物，僅是以受託人、其他人之代理人或質權人之身分所有或占有時，應依據要求證明該項權利或標的物所歸屬之人；否則，通常其應為該項權利或標的物所歸屬之人。稽徵機關調查事實關係之權利，並不因此受到限制。稅捐通則第 102 條規定（關於為保護特定之職業秘密，而拒絕陳述之權利）不受影響。」（註 31）

本條基於證據資料在納稅義務人之管領領域，其主張某項權利或標的物之經濟上所有權為第三人時，則應由其負擔程序法上之證明義務，此為「主觀的舉證責任」性質，而不是可以強制執行的協力義務。如果主張者不能證明何人是委託人、被代理人或出質人時，則其自己即為課稅之基礎之權利或標的物所歸屬之人（註 32）。

上述證明，不僅應證明其並非真正權利人，更應積極證明真正權利為何人，以便稽

徵機關得進行真正的稅捐上歸屬，對之行使課稅權利。例如對於信託關係之存在，應有清楚而明確證明。亦即應有接近確實之蓋然性，足以證明被指明之人為權利或標的物所歸屬之人。該項證明方法，得使用所有證據方法，包括提出信託契約協議書，當事人間各項事實上之行為，具體說明信託關係之背後經濟上原因，以使人確信其存在，並加以舉證（註 33）。

（三）濫用私法關係之形成自由：稅捐規避

納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用私法上法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項）。稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有租稅規避之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整（第 6 項）。上述租稅規避事實之認定，稅捐稽徵機關就其濫用法律形式之事實，負有舉證之責任（第 4 項）。

（四）交易有不合常規安排

在關係人間交易之私法契約關係中，容易進行不合常規交易價格之安排。稅法對於課稅對象之規律，原則上應尊重市場交易習慣，以免構成交易活動之障礙。在交易價格認定上，通常以獨立企業間之「常規交易價格」（通常市價）作為認定原則。如果關係人交易進行不合常規交易價格之訂價，給與交易相對人不當的經濟上利益，而涉及規避或減少稅捐，或隱藏的盈餘分配（註 34）時，則稽徵機關可以依據移轉訂價稅制（例如依所得稅法第 80 條第 5 項規定訂定之營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則），進行符合「常規交易價格」調整（註 35）。

又為防止逃漏稅，對於財產出租，【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 12 頁】其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入（所得稅法第 14 條第 1 項第 5 款第 5 目）。

三、意思表示之解釋認定：以遺產及贈與稅法上之無償贈與行為為例

以遺產及贈與稅法上之無償贈與行為為例，稅法以民法上贈與行為作為主要課稅對象。在私法上屬於贈與行為者，則在稅法上構成課稅對象之贈與行為。至於納稅者是否從事私法上贈與行為，有關私法上無償贈與意思表示的解釋，首先應探求當事人主觀上內心的效果意思，以尊重人民的意思自主決定權。在當事人內心效果意思不明時，也常必須參考「交易習慣」決定之。例如在贈與稅的課稅對象，為民法上贈與行為之情形，有關私法上無償贈與行為的認定上，德國聯邦財務法院 1986.9.10 判決即認為：「有關無償給與之意思，應根據給付者以及給付受領人間所知悉之各項情況，依據一般交易習慣之（den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen）決定之。」（註 36）

在營業活動領域上，一般經驗法則足以認為商人是以營利為目的從事經濟活動，並

不經常為贈與行為。因此，在營業關係上，縱然在客觀上其給付與對待給付之間，並不具有相同價值，但從該給付者的觀點而言，該項給付完全是基於業務上利益之考量優先，而在主觀上欠缺無償給與之意思（註 37）。

在贈與稅的課稅客體之贈與行為，倘若給付者認識其財產之交付，並非基於法律上義務，亦非基於為獲得對待給付（亦即與一方給付之間，具有條件的、因果關係存在之他方對待給付），即可構成此種無償給與的意思。反之，如果給付者強烈認為其基於「法律上理由」負擔給付義務，或者其認為其給付與「相同價值的對待給付」彼此存在時，則給付者並沒有無償給與利益的意思存在，從而並非贈與。

在此是否有無償給與之贈與行為存在，應遵守民法上契約形成自由（註 38）。

有關其給付，是否有與相同價值的對待給付彼此存在，其判斷標準應依據民法規定之標準決定之。蓋當事人間進行法律行為之協議時，通常以交易價值（而非稅法上之課稅價值，此一課稅價值有時與時價仍有差距）作為締約基礎，因此有關給付的相當性，也同樣應依據交易習慣加以判斷（註 39）。

在法律行為解釋，德國民法學者拉倫茲（Karl Larenz）教授指出：法律保護意思表示之受領人，以該當情境可以且必須理解的意義來掌握意思表示，它是一種規範性的表示意義，其標準在於「受領意思表示者的理解水平」。原則上可將其理解為：「熟悉一般語言用法，熟悉當地該交易領域的特定語言用法，並瞭解交易習慣的交易參與者。」（註 40）

在私法上契約有不完整的漏洞，而需進行漏洞填補的契約解釋時，其補充解釋之標準，乃是契約整個脈絡意義，雙方共同承認的契約目的，以及雙方共同想像的契約利益狀態。本於誠實信用原則，在雙方的表示所容許的範圍內，盡可能朝向對於雙方當事人而言均屬正當的規律解釋，以實現契約正義（註 41）。

陸、結語

租稅法規範課稅法律關係，一方面要符合租稅法律主義，又要符合量能課稅原則。前者要求課稅要件明確，以符合法律秩序安定性原則，因此與私法關係相連結，以便於徵納雙方遵守，提高稽徵效能。後者為把握納稅人的經濟上負擔能力，因此有關課稅事實的認定，要求把握實質的經濟事實關係，以分享納稅人經濟活動之成果，從而導向於按照經濟上之事實課稅的結果。上述兩種課稅理念，難免相互衝突，如何兼顧兩者的價值理念，為實務上需要解決的問題。【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 13 頁】

本文認為租稅法上的課稅公權力行使，涉及憲法上財產權之侵害，為保障納稅者受憲法保障之基本人權，首先應以法律秩序安定和平為基礎，在租稅法律主義之基礎上，再追求實質的租稅負擔公平，以實現量能課稅原則。因此，稅法在原則上應尊重私法上

法律秩序，在課稅要件連結私法關係，作為課稅對象時，除涉及法律關係與經濟實質不一致或濫用私法關係形成之租稅規避等特殊情形外，原則上應尊重納稅者所形成之私法關係，並以之為課稅基礎，以維持稅法與民法之「整體法律秩序之和諧統一」，避免稅法秩序與私法秩序各自為政，互相衝突，人民無所適從（遵守民法，卻違反稅法；遵守稅法，卻違反民法），導致過度侵害納稅者受憲法保障之「私法自治權」，而違反憲法上之比例原則，甚至發生稅法秩序妨礙我國經濟發展之結果。

〔註釋〕

註 1：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §1 Rz.4；陳清秀，稅法的融合理論---植根雜誌，32 卷 8 期，105 年 8 月，頁 293-324。收於陳清秀，法理學，2017 年初版，元照出版社，頁 449 以下。

註 2：Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §4 Rz. 213.

註 3：陳清秀，論客觀的淨額所得原則（上），法令月刊，第 58 卷第 8 期，2007 年 8 月，頁 76~88。例如勞工為提供勞務而前往工作場所，其搭乘交通工具可自由選擇搭乘計程車、公車或捷運，有關交通工具之必要費用支出，稽徵機關不應任意干涉納稅人之決定自由。

註 4：參見黃源浩，論經營管理不干涉原則，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 62~69。

註 5：黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，第 2 期，2005 年 9 月，頁 103。

註 6：黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，第 2 期，2005 年 9 月，頁 103 以下。

註 7：就此有認為「任何法律制度都不應當指導公民的經濟行為，而只作為一個旁觀者，按照估評正義的要求，只做客觀的評價，稅法制度作為法律制度之一，也應當秉持這一基本原則。」（張怡等著，人本稅法研究，2016 年第 1 版，法律出版社，頁 119）。

註 8：Paul. Kirchof, StuW 1983, 173, 181; ders., NJW 1987, 3217, 3221.

註 9：同說，早年德國聯邦憲法法院判決，BVerfGE 13, 331, 340.

註 10：Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §1 Rz. 20.

註 11：黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，第 2 期，2005 年 9 月，頁 102。

註 12：黃茂榮，稅捐法與民事法，於黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法，2012 年第 3 版，植根，頁 749。

註 13：詳見陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討，月旦法學雜誌，第 189 期，2011 年 2 月，頁 209 以下；張永明/杜育任，漢登案可浦稅不應處罰，稅務旬

刊，第 2129 期，2010 年 11 月，頁 20。

註 14：學者有認為稅法上不應承認實質課稅作為「法律原則」，而應僅能作為補充性的「經濟觀察方法」，以免實質課稅被濫用（106.5.26 中興大學法律系舉辦，2017 稅務法律研討會---稅法上的法學方法論，李惠宗教授之發言）。

註 15：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §1 Rz. 46.

註 16：Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, §1 Rz. 29.

註 17：陳清秀，稅法總論，2016 年第 9 版，元照，頁 328 以下。

註 18：Georg Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 178ff.

註 19：德國稅捐通則第 175 條第 1 項第 2 款明定發生溯及生效事由時，應作成、撤銷或變更課稅處分。

註 20：Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §21 Rz. 440ff. **【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 14 頁】**

註 21：德國聯邦繼承及贈與稅法第 29 條第 1 項第 1 款即規定贈與標的因為返還請求權，而已經被返還者，其稅捐債務溯及既往歸於消滅。亦即溯及既往消滅贈與稅之稅捐債務之要件有三：1. 一項贈與標的已經被課稅在案。2. 該項贈與標的已經返還。3. 該項返還乃是由於依法或依據契約所生返還請求權而必須返還（Jens Peter Meiricke, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 14., Aufl., 2004, §29 Rz. 5）。

註 22：Tipke/Lang, Steuerrecht, 19 Aufl., 2008, §21 Rz. 437. 陳清秀，贈與契約解除對於贈與稅之影響，收於陳清秀，稅法基礎案例研習，第 1 版，2016 年，頁 143 以下。

註 23：在稅法規定解除條件之成就，也可能影響已經確定行政處分之合法性，例如繼承農地核准免稅，嗣後因為違反繼續耕作義務，而使免稅之解除條件成就，仍應補稅處分。

註 24：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §5 Rz. 99.

註 25：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §5 Rz. 95.

註 26：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §5 Rz. 102ff.

註 27：Kruse, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973; §9 III, S. 104 ff.

註 28：德國稅捐通則第 41 條即規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響稅捐之課徵。但稅法另有規定者，不在此限。虛偽之法律行為與事實行為，對稅捐之課徵不具意義。虛偽之法律行為隱藏有他項法律行為者，依該隱藏之法律行為課徵稅捐。」

註 29：陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法，政大法學評論，26 期，

頁 13。

註 30：Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §5 Rz.96.

註 31：就此另參見陳清秀，課稅要件事實之認定（上），植根雜誌，29 卷 4 期，2013 年 4 月，頁 121～146；陳清秀，課稅要件事實之認定（下），植根雜誌，29 卷 5 期，2013 年 5 月，頁 161～172。

註 32：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, §159 Tz. 1 f.

註 33：Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, §159 Tz. 9.

註 34：有關隱藏的盈餘分配，參見陳清秀，稅法各論（上），第 2 版，2016 年，頁 326 以下。

註 35：有關國際租稅法上移轉訂價稅制，參見陳清秀，國際稅法，第 2 版，2016 年，頁 231 以下。

註 36：BFH-Urteil vom 10.9.1986(II R 81/84) BStBl. 1987 II S. 80.同說，德國聯邦財務法院 1994.3.2 判決，BFH-Urteil vom 2.3.1994(II R 59/92) BStBl. 1994 II S. 366.

註 37：Tipke/Lang, Steuerrecht, 19 Aufl., 2008, §13 Rz.121.

註 38：陳清秀，贈與稅課稅客體之探討—兼談太極門之稅務案例，台灣法學雜誌，295 期，2016 年 5 月，頁 76 以下。反對說，台中高等行政法院 104 年度訴字第 228 號判決認為當事人（太極門弟子）給付之款項，「究竟是無償之贈與，抑或是有償之對價，在某一主體取得不特定多數人之資金移轉時，基本上要從經濟實質面為客觀宏觀角度之觀察，而不應該以金錢移轉雙方主體之主觀表示為準。」此一判決觀點，如果是在上述「法律行為」（法律狀態）與「經濟上行為」背離的情形，或涉及濫用私法關係之形成自由的情形，即有正當性。否則，解釋意思表示不探求當事人之真意以及實際意圖，不僅違反民法第 98 條規定，亦恐侵犯私法自治權，並違反整體法律秩序統一性之體系正義之虞。

註 39：Dieter Birk, Steuerrecht, 10 Aufl., 2007, S.399.

註 40：Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010 年初版 8 刷，頁 202。

註 41：Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，2010 年初版 8 刷，頁 203。【稅務旬刊第 2366 期，2017 年 6 月，第 15 頁】