

刊登於月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 94-113 頁。

量能課稅與實質課稅原則（下）

陳清秀

東吳大學法律系兼任副教授

目次

壹、前言－量能課稅原則之意義

貳、量能課稅原則

（以下刊載本期）

參、實質課稅原則

肆、結語

參、實質課稅原則

一、規範依據

以往實質課稅原則，並無法律規定，而是透過學說及實務見解逐漸加以承認。而後在一九九七年一月十七日釋字第四二〇號解釋也闡明：「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。是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定「非以有價證券買賣為專業者」，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記（包括商業登記）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，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第十二條之登記義務或違反同法第十五條第一項所規定之限制等規避租稅行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所所得稅之優惠。」因此實質課稅原則自一九九七年以後，已經具有相當規範依據。

而後於二〇〇九年五月二十七日修正之稅捐稽徵法第十二條之一特別規定：「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。」因此，實質課稅原則自此即已經有法律明文規定。

二、內容【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 94 頁】

（一）「法的實質主義」與「經濟的實質主義」

實質課稅原則在稅法理論上有所謂「法的實質主義」與「經濟的實質主義」二種學說之區分。由於實質課稅原則著重掌握納稅人之經濟活動所表彰實質的經濟上負擔能力，因此，有關課稅事實的認定，應以經濟的觀察方法為之，注重納稅人之實質的經濟活動內涵以及實質的真實的事實關係，而不僅是掌握外觀表面上的法律形式。有關稅法的解釋適用，也應考量稅法的經濟意義，而為符合量能課稅之客觀目的解釋及適用。因此，實質課稅原則一般而言，似宜採取經濟的實質課稅原則（經濟的實質主義）。

此種經濟的觀察法可說是實質課稅原則在方法論上的表現，其訴求之理念在於「應以符合經濟利益實質及其實際之依歸，認識負擔稅捐能力之有無及其歸屬，以使稅捐之課徵，能符合實質，而不受限於形式」⁷³。

（二）稅法解釋適用方法與事實認定方法

經濟的觀察法（Die wirtschaftliche Betrachtungsweise），亦稱為實質課稅原則，乃是稅法上特殊的原則或觀察方法，由於稅法領域受量能課稅原則（稅捐負擔公平原則）的支配，在解釋適用法律時，應取向於稅法規定所欲把握的經濟上給付能力，因此，在稅法的解釋適用上，應取向於其規範目的及其規定的經濟上意義，即使稅法上的用語，是借用自民法的概念，也非當然與民法規定採取相同的解釋，而應斟酌稅法規定的特殊目的，尤其量能課稅的精神。稅捐稽徵法第十二條之一第一項即規定：「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。」

又在課稅要件事實的認定方面，也應把握其表彰經濟上給付能力的實際上的經濟上事實關係，而非以其單純外觀的法律形式（交易形式）為準。稅法的適用並非單純的法律解釋，其必須法規範與事實關係相互合致，而其合致與否，在稅法上課稅要件之解釋可以將實際上的事實關係之關聯性納入考量時，即可能且必須取向於經濟上的觀點。因此經濟觀察法也可以適用於課稅要件與事實關係的關聯性上⁷⁴。稅捐稽徵法第十二條之一第二項亦規定：「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。」也認為實質課稅原則亦應適用於課稅要件事實之認定上。

有關實質課稅原則之運用要求，學者黃茂榮大法官亦認為：「在事實面，應按諸事實，認定與稅捐之發生有關之構成要件事實（課稅事實）；在當為面，應按一個人以事實為基

73 黃茂榮，同註 58，365 頁以下。

74 Tipke/Kruse, AO, 2001, § 4 Tz. 328 f.

礎所具有之稅負能力，定其納【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 95 頁】稅義務之有無及其應納稅額。申言之，實質課稅原則中所稱之「實質」，當指與納稅義務人之經濟能力有關之「指標事實」的「有無」、「範圍」及「歸屬」。其中所稱指標事實，後來以「稅捐客體」表現出來。是故，要量能課稅，主要必須以「稅捐客體」之有無、實際數額的大小，及其事實上的歸屬為基礎。」⁷⁵

黃茂榮大法官認為經濟觀察法，係指在稅捐法之解釋或課稅事實之認定，依照經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以根據經濟過程或狀態的實質，平等掌握經濟上的給付能力，實現稅捐之課徵的平等性。此一觀察方法不外乎是量能課稅原則（應按照經濟上負擔能力課徵稅捐之原則）之反映。其中如以稅法為觀察對象，稅法的解釋主要涉及稅法自己用語的建立以及借用民法概念在稅法上之解釋問題。如以課稅事實為觀察對象，主要涉及就事實之存在內容與其法律之形式外觀間的落差，在稅法上究竟應以何者為準，論斷其稅捐客體之有無、數額及其歸屬⁷⁶。

故不論是事實的認定或是法律的解釋適用，均採取經濟上的觀點加以觀察，此即所謂稅法上經濟的觀察法⁷⁷。

（三）實質課稅原則與其他稅法原則

1. 與客觀的淨額所得原則之區分一般認為課稅所得的計算，應扣除必要的成本費用。亦即各項所得種類的收入應先減除為獲得收入所支出之必要成本費用及損失，以其餘額為淨額所得額。此即所請「客觀的淨額所得原則」（sog. objectives Nettoprinzip），表彰客觀的給付能力⁷⁸。其與實質課稅原則均屬於量能課稅原則之具體表現。

2. 與實際價值原則之區分

實際價值原則（Realwertprinzip）係指稽徵機關應依據稅捐客體之「實際價值」課稅，屬於稅捐客體之數量化亦即稅基有關之課稅原則。所謂稅捐客體之實際價值，應為在其課稅時點之「市場價值」或其「使用收益價值」，其相對為「面額價值原則」（Nominalwertprinzip），所謂面額價值原則為標的物之面額價值或公告現值⁷⁹。

依據量能課稅原則，課稅應與實際的財產及實際的所得（例如實際的盈餘與實際的利息）相連結，亦即應採取實際價值原則，而非面額價值原則⁸⁰。

75 黃茂榮，實質課稅原則（一），植根雜誌，25 卷 8 期，2009 年 8 月，25 頁以下。

76 黃茂榮，同前註，31 頁以下。

77 就此問題，詳請參見陳敏，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，1982 年 12 月，23 頁以下；吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義，財稅研究，19 卷 5 期，1987 年 9 月。

78 有關「客觀的淨額所得原則」之探討，參見陳清秀，論客觀的淨額所得原則，收錄於：現代稅法原理與國際稅法，元照，2008 年 9 月，263 頁以下；葛克昌，所得稅與憲法，2003 年增訂版，61 頁以下。

79 參照柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，26 頁，發表於 2009 年 12 月 19 日司法院舉辦司法院大法官 98 年度學術研討會—憲法解釋與納稅義務人之權利保障，26 頁。

80 Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 96.

由於經濟觀察法要求對於稅捐客體之【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 96 頁】有無及其數量範圍，應當核實認定，亦即按照其稅捐客體之實際的經濟上價值課稅，因此與上述實際價值原則之精神不謀而合。

在財產稅，以財產的「應有收益」課稅，作為財產的特別負擔，其正當化依據乃在於有基礎的財產所得，與沒有基礎的勞動所得相比較，更具有負擔能力，因此不採取以財產的「實際收益」課稅方式，只要是具有「收益能力」的財產，而對於財產之「可期待的、可能的收益」（應有收益）課稅，即屬於財產稅之妥當的課稅原則⁸¹。但此一見解，就不動產之課稅而言，由於不動產屬於國家稀有資源，為避免不動產之投機炒作，對於持有不動產者加重課稅，或許有其正當性。否則，在其他種類之財產，其財產種類包括有充分收益、極少收益以及沒有收益三種類型，如果在課稅上均統一以應有收益課稅，其基於稽徵便宜之簡化課稅目的，而以統一的類型化方式，進行課稅，並未核實課稅，學者即有認為此種作法違反量能課稅之公平原則⁸²。

3. 公正原則

實質課稅原則把握納稅人之實質的經濟活動或實際上的事實關係作為課稅對象或課稅基礎，以正確反應納稅人之經濟上負擔能力，因此不問有利於納稅人或不利於納稅人，均應一體公正適用，並不偏袒於任何一造當事人之利益，更不應獨厚於稽徵機關。經濟觀察法在稅法上的解釋適用結果，乃以實現稅捐正義為目標之客觀目的解釋適用，因此可能有利於納稅人，也可能有利於稽徵機關，絕非多數適用結果，均是對於個案中之納稅人有所不利益⁸³。

4. 與量能課稅原則之關係

實質課稅原則把握實質的經濟活動內涵，因此可作為落實量能課稅原則之具體運用手段，其在事實認定與稅法解釋適用上扮演重要角色，而量能課稅原則可請是稅法制度建置上之重要原則，立法者在制定稅法時為落實負擔公平原則，應取向於量能課稅制訂稅法規定。而在稅法解釋適用上為取向於量能課稅，應採取實質課稅原則。故實質課稅原則可謂是量能課稅原則之下位子原則。例如過去年度之虧損扣除（盈虧互抵），以緩和所得稅之年度課稅之缺失，並實現量能課稅原則，但此一作法，並非實質課稅原則之一環。

三、經濟觀察法在稅法解釋適用上的適用情形【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，

81 BVerfGE 93, 121, 137.

82 Tipke/Lang, aaO. (Fn. 1), S. 95.

83 我國實務上運作結果，不可諱言，在對於納稅人不利之案件，稽徵機關即主張援用實質課稅原則，反之，對於納稅人有利之案件，稽徵機關即拒絕援用實質課稅原則，而行政法院判決中也多加以支持，極少依據實質課稅原則判決納稅人勝訴之案件，以外界誤會實質課稅原則適用結果，多數對於納稅人不利（柯格鐘，同註 79，41 頁即主張實質課稅原則適用結果，多數對於納稅人不利）。

第 97 頁】

（一）在稅法解釋上的適用情形

稅法應把握經濟上的給付能力，因此與經濟上事件或狀態相連結，而且特別需要所謂經濟的觀察法之經濟上的解釋（wirtschaftliche Auslegung）。經濟觀察法並非稅法的特殊解釋方法，而是只要立法者規範經濟上的事實關係，即適當運用此一方法。由於稅法之目的是對於經濟上事件或狀態課予負擔，因此，經濟上解釋屬於稅法解釋的目的解釋之一部分。對於稅法上大部分的概念，例如、所得財產及銷售等用語，應從經濟上加以解釋。即使稅法借用民法概念，也應從稅法的目的之觀點，加以解釋。由於民法與稅法各自有其基礎目的，因此，相同的概念之目的解釋，即可能導致不同的解釋結論⁸⁴。

因此，稅法借用自民事法之概念，亦必須從稅法上之意義關聯，從其目的、各個稅法及其規範之功能，來加以理解。唯有如此，才能獲得特殊的內容。倘若民事法之概念已經充分的表現其經濟上形成時，則當然不需要對之為不同於民事法之理解。

例如被繼承人生前之連帶保證債務，可否作為未償債務自遺產中扣除？就此最高行政法院九十八年度判字第一〇〇五號判決從實質課稅原則解釋認為倘若繼承人能舉證主債務人已經無償債能力，其向主債務人求償而能返還之蓋然性極低，依遺產及贈與稅法第十六條第十三款規定⁸⁵，其求償債權即不應計入遺產總額，故於此情形，該連帶保證債務，即可作為未償債務自遺產中扣除。換言之，倘若主債務人已經陷於無資力狀態，無法清償債務時，則保證人即有義務代為履行，且實質上無法行使求償權，因此在無法求償的範圍內，構成遺產的經濟上負擔，應准予自遺產中扣除。其解釋從經濟上負擔之有無之實質的經濟觀點，探討保證債務（同時享有求償權）可否作為遺產之未償債務扣除之法律問題，因此可謂是經濟觀察法之解釋運用⁸⁶，值得贊同。

（二）在稅法之法律漏洞補充的適用情形

1. 明顯的法律漏洞之補充

利用經濟的觀察法，對於具有課稅價值的事實關係而為法律所未加以把握的，透過法官法進行類推適用的方式，創設或擴張稅捐構成要件，違反稅捐法定主義，乃為法所不許。

然而利用經濟觀察法認識法律漏洞並加以填補，如為有利於稅捐義務人亦即具有減輕稅捐負擔效果時，則與法安定性之要求相符。

84 Tipke/Lang, aaO. (Fn. 1), S. 155.

85 遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定：「左列各款不計入遺產總額：……十三、被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者。」

86 否定說，柯格鐘，同註 79，27 頁，認為保證債務的價值，係屬「實值課稅的問題，亦即稅捐客體評價的問題，非屬實質課稅原則的問題。」

例如緩課股票之強制執行拍賣，固同【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 98 頁】須送存集保，然而由於旋即透過拍賣程序而轉讓，並有確定之交易價格，被倘若其拍賣價格顯然低於股票面額，則應以股票面額或實際拍賣價格認定其實現之所得？就此臺北高等行政法院九十五年度訴字第○三三二四號判決認為依據實質課稅原則，應以納稅人實際拍賣價格（實際取得之所得）計算其所得，而對於促進產業升級條例第十六條之相關法規進行有利於納稅人之法律漏洞補充⁸⁷。此一判決，符合經濟觀察法之法規解釋適用方法，即足資贊同。又在明顯的法律漏洞之填補，如同時可能發生有利及不利於稅捐義務人之作用時，則利用經濟觀察法，進行此種「雙刃的漏洞補充」，亦為法之所許⁸⁸。

2. 目的性限縮以填補隱藏的法律漏洞

利用經濟觀察法，對於創設或加重稅捐負擔的構成要件加以目的性限縮，因其作用有利於稅捐義務人，故原則上為法之所許。例如某幾類的事實關係，應排除於法律的適用範圍之外，蓋其適用將導致明顯的不妥當的結果。其是否有此種不妥當的情形存在，即應依經濟觀察法加以決定。例如釋字第一八〇號對於土地買賣契約訂立後，經長達數十年之後，才辦理產權過戶之情形，即對於土地稅法有關土地增值稅應向出賣人課徵之規定，進行目的性限縮，認為如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則（參見本件解釋理由書）。

在填補隱藏的法律漏洞時，運用經濟觀察法，與其於填補明顯的法律漏洞時運用經濟觀察法，係進行相同的衡量，亦即此兩種去律漏洞的填補，俾使一項經濟上合理的法律意旨產生出來⁸⁹。

四、經濟觀察法在事實認定上的適用情形

在事實關係的判斷上，亦應有經濟觀察法的適用。所謂事實關係的判斷，乃是依據特定的標準對於事實關係所為的評價。此種評價標準乃是該項事實關係的目的及其經濟上意義。該項事實關係的目的，應依當事人在結果上所意欲者加以決定，準此，應以當事人實際上的意圖為準，而不以其假裝的意圖為準。在當事人間實際【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 99 頁】上並無任何意圖存在的情形，例如虛偽行為及通謀虛偽

87 本件上訴於最高行政法院，該院 98 年度判字第 831 號判決廢棄原判決，其理由指出：「法院強制執行債務人所有上市公司之緩課股票，於扣押取得該股票，並將股票存入集保時，揆諸前揭說明，債務人就該股票之緩課待遇即告終止，應課徵營利所得之時點因此發生，自應依行為時促進產業升級條例第十六條但書前段規定以面額計算所得課稅，並非嗣後拍賣時該股票之緩課待遇才告終止，而無同條但書後段規定之適用。」該判決漏未從量能課稅與實質課稅原則，考量可否進行法律漏洞補充（該條但書之類推適用），而純粹從文義解釋，認為僅能按照面額「擬制」所得金額之實現（由於實際上並未實現大量之面額所得，因此形同擬制所得課稅），殊為可惜。

88 Beisse, StuW 1981, S. 9.

89 Beisse, StuW 1981, S. 9 f.

意思表示，在課稅上並不重要。

又事實關係的經濟上意義，應依據其經濟上所意欲的關係及實際的成果，作為評價基礎；而非依據其外部的表現形式或外觀法律形式，加以決定⁹⁰。事實關係的判斷應取向於把握實際上的事實關係，而非把握形式上的法律形式。換言之，並非對於偶然的或恣意的法律技術上包裝加以課稅，而是對於事實關係的經濟上核心加以課稅，蓋稅法乃是與經濟上的事件經過及活動相連結。

在認定法律上構成要件所把握的經濟上事件經過及活動是否存在時，必須審查事實關係的外部法律形式與其內容是否相一致。如果該項事實關係就其形式及內容均與法定要件所把握之經濟上事件經過及活動相一致時，則法定要件即已被滿足。

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，則應區分：

（一）如果事實關係並非其形式，而是其內容，係與法律上構成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，而不以其外部的表現形式為準。亦即於此情形，可以穿透把握其經濟上核心。

（二）如果事實關係，乃是其形式，而非其內容，係與法律上構成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，該項法律上構成要件並未被滿足。

由於經濟觀察法的第二種表現方式，乃是把握「真實的事實關係」，因此可以對於純粹法律技術上包裝，不予斟酌，然而經濟觀察法並不許被利用作為認定一項根本不存在的「事實關係」的依據⁹¹。

有關課稅事實的認定，應以實際上的經濟事實為準，亦為釋字第六二五號所肯認：「同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第二十八條所規定之『因計算錯誤溢繳之稅款』，方與實質課稅之公平原則無違。」也認為地價稅之課徵應以實際的面積為計算基準，才符合實質課稅原則。

實質課稅原則表現在課稅事實的認定上，乃是取向於量能課稅之精神認定實質的課稅事實之存否。不問有利或不利於納稅人，均應一體適用⁹²。因此，如對於營業稅之銷項金額採取實質課稅原則，以經濟上歸屬為依據，而對於進項金額則捨棄實質課稅原則，改採取法律形式上觀察方法，以法律上名義人所取得之支出憑證認列，因割裂認列方式，

90 Tipke/Kruse, AO, 2001, § 4 Tz. 333.

91 Kruse, Steuerrecht I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., 1973; § 9IE, S. 104 ff.

92 同說，黃士洲，實質課稅與訟源紓解——以稅捐稽徵法第12條之1及稅務爭訟案例為中心，發表於2009年11月6日財政部訴願審議委員會及東吳大學法律學系主辦，稅務行政救濟研討會，15頁以下。

導致扭曲淨額所得之認定，於法自有不合⁹³。【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 100 頁】

五、適用類型

為符合量能課稅原則的要求，在稅捐的課徵，關於主體資格之認定應斟酌其從事之經濟活動的實質，關於稅捐客體對於稅捐主體之歸屬應按其經濟上真正之歸宿，關於客體之有無及其量化原則上應核實課徵，非有納稅義務人違反協力義務（記帳、憑證保持義務或提供相關證據方法協助查明事實之義務），不得採取推計課稅，或憑空推測⁹⁴。

因此，經濟觀察法的個別適用類型，有下述幾種：（一）稅捐客體的經濟上歸屬；（二）稅捐客體的核實認定；（三）無效法律行為滿足課稅要件的課稅；（四）違法或違反善良風俗行為滿足課稅要件的課稅；（五）稅捐規避行為的否認。其適用目標乃在把握實際的經濟上事實關係，事實上的關係及其結果，而不是與之相異的民法上之法律形式⁹⁵。茲分述之：

（一）稅捐客體的經濟上歸屬

有關稅捐客體的歸屬，是從經濟上的觀點加以判斷，於經濟上支配享受所得、財產的人，作為稅捐客體所歸屬的稅捐主體。例如信託財產，其稅捐客體的歸屬，通常應歸屬於對於該信託財產具有支配權的信託人，而非無支配處分權的受託人。

有關稅捐客體的歸屬主體，通常應以名義上對外出名營業者為準。例外在有事實證據證明第三人為實際營業主體的情形，始應歸屬於實際營業主體。財政部九十三年二月二十三日台財稅字第○九三○四○○一○二號函釋：「所稱實質課稅原則，依學者見解，本係為課稅公平起見，為處理租稅迴避行為，認之原則，即法名義形式上與其經濟實質享有者，本係同一。惟如法形式與其經濟實質享有者相異時，則應從其經濟實質所得者課稅；且為避免課稅權之濫用，如某一所得之真正權利者不明時，則不適用本原則，仍從其名義者課稅，僅其原因明確或足以推翻事實之推定，能確定所得歸屬關係者，始適用【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 101 頁】本原則。」可供參考。

最高行政法院九十四年度判字第 702 號判決亦謂：「由資產或事業所生之收益，原

93 最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決即指出：「惟銷項金額與進項金額影響營業稅額，原審既依實質課稅原則認定彭凝大樓係上訴人個人所承攬，○○公司並非承攬人，而將大樓全部工程款認定為上訴人個人銷項金額，然就進項金額部分僅於上訴人所收取之全部工程款 1 億 2,070 萬 7,524 元中，上訴人將大樓變更起造人為○○公司前，上訴人個人所支出之工程材料及支付工程款進項憑證計 513 萬 4,382 元與予扣減銷項，起造人變更○○公司後繼續興建部分之進項則未獲予扣減，顯係就銷項金額部分依實質課稅原則認定彭凝大樓包括變更起造人名義為○○公司後之工程為上訴人個人承攬，就進項金額部分又採形式認定依憑證之形式認定變更起造人名義後○○公司繼續興建工程之進項非上訴人之進項，似此情形不僅與前述實質課稅原則應有利不利一體適用之原則不符，且與釋字 385 號所示有關租稅之權利義務不得割裂適用有違。自屬於法不合。」

94 黃茂榮，實質課稅原則（二），植根雜誌，25 卷 9 期，2009 年 9 月，28 頁。

95 Dieter Birk, Steuerrecht, 10. Aufl., 2007, S. 107. 有關實質課稅原則之裁判探討，另參見陳清秀，實質課稅原則裁判之研討，收錄於：同註 78，95 頁以下。

則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質上享受課稅物件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。」

在法律有明文規定排除經濟的觀察法之歸屬的情形，即應依其規定。即使法律並未明文規定，亦可經由個別的稅法規定之解釋，導出並非以經濟的觀察法之歸屬為準，而專以一項事實關係之法律形式的形成為準，此尤其適用於稅捐義務與私法交易之正式的行為相結合的情形。由於在此應以各個個別的稅法規定之解釋為準，因此，就特定的個別稅目而言，並非一般性的全面排除經濟的觀察法之歸屬的適用可能性，其適用與否，毋寧必須逐一在個別案件中審查之⁹⁶。

（二）稅捐客體的核實認定

稅捐客體之有無及其數額，應當核實認定，以符合實質課稅原則之要求。例如在住宅及辦公混合使用之情形，有關自用住宅及其範圍應容許按照建築物實際使用情形，分別按其用途之實際面積比例計算，分別認定其應適用之房屋稅率⁹⁷，以符合量能課稅之精神。

又如「營業稅納稅義務人之營業額，為納稅義務人轉讓貨物或提供勞務向對方收取之全部代價，包括價款及其他實質上屬於代價性質之入會費或保證金等在內。所收入會費及保證金等，依約定屆期應退還者，於實際退還時，稽徵機關前收入會費及保證金等營業額所含營業稅，應予退還。本於租稅法律主義及課稅公平之原則，如名目雖為『保證金』，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依前開營業稅法規定課徵營業稅。」

（釋五〇〇理由書）

雖有認為核實課稅原則，係指稅捐之課徵，應查核「真實的事實」（核實）為基礎，以所得稅為例，課稅應以真實的所得額為基礎，又稱為實額課稅原則。此係針對三段論法之小前提事實關係適用的原則，而不屬於量能課稅原則的子原則，蓋量能課稅原則及其子原則如實值、實現與淨值原則，乃三段論法中之大前提，係屬於稅捐法律解釋適用上之原則⁹⁸。然而本文認為核實課稅原則正足以反映納稅人之經濟上負擔能力，而符合量能課稅之精神，因此將其歸納為量能課稅原則之下之子原則，亦符合事件本質之合理性要求，因此對於量能課稅原則之適用範圍，似無必要過於狹義解釋。

又稅法為避免納稅人支出浮濫或進行稅捐規避，對於某些實用支出項目或金額【**月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第102頁**】加以限制，而以必要的或合理的費用支出為限，因此對於核實認定費用之實質課稅原則構成限制。

96 Tipke/Kruse, AO, § 39 Tz. 8.

97 財政部 74 年 12 月 14 日台財稅第 26271 號函。

98 柯格鐘，同註 79，28 頁。

（三）無效法律行為滿足課稅要件的課稅

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。德國稅捐通則第四一條即規定：「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」。台灣稅法雖無類似之規定，惟基於稅法著重經濟事實之原理，仍亦應作相同之處理，並無悖於法治國家之稅捐法定主義。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⁹⁹。

行政院八十二年九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，依土地稅法第二十八條之規定，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」¹⁰⁰。

在按照經濟上給付能力課稅之觀點下，稅法並非連結法律行為之法律上外觀，而毋寧係以當事人實際上所形成之事實關係為基準。如法律行為與經濟上被實施者有落差時，則應以經濟上所實施者為準。在此經濟上觀察法乃是以「經濟上實然」作為基礎進行課稅，而反映與經濟上負擔能力相連結¹⁰¹。如進一步考量此項原則時，則可導出¹⁰²：

1. 倘若一項法律行為固然有效，但實際上並未被執行時，則在稅法上並不重要。
2. 由於是以經濟上之實然為準，因此契約倒填日期（即填載虛偽日期）以及契約之溯及既往（即使其溯及生效）在稅法上並不重要，此種情形在倒填日期及溯及既往的期間內，欠缺經濟上的實施。在勞動契約倒填日期的情形，由於自始客觀給付不能而在法律上無效，因此在稅法上不重要。**【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 103 頁】**
3. 對於法律行為之內容之決定，其基準乃是當事人在實際上「如何」執行該法律行為。

倘若法律行為嗣後因為依法撤銷、解除或法律行為基礎喪失，而溯及既往失其效力，

99 陳敏，同註 77，13 頁。

100 司法週刊，642 期，三版，1993 年 10 月 6 日就此問題，另參見陳清秀，農地移轉與非自耕農的課稅問題，收錄於：稅法之基本原理，元照，433 頁以下。

101 Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 157.

102 Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 159.

而當事人也回復原狀，在經濟上作為無效處理，則在稅法上應以經濟上之實然為準，其課稅要件視為未被滿足，應撤銷變更原課稅處分¹⁰³。

例如父子間土地買賣契約視同贈與，應課徵贈與稅，並經課稅處分且由高等行政法院判決加以維持在案，於事實審法院言詞辯論終結之後，嗣後在未辦理產權過戶之前，法院查封拍賣系爭土地，以致於給付不能，雙方乃合意解除契約，回復原狀，則課稅處分之基礎事實即發生有利於納稅人之變動，則納稅人「原告依據行政程序法第一二八條第一項第一款規定申請程序重開，於法有據，應予准許。」（臺北高等行政法院九十六年度訴字第5號判決）上述實務見解也採取經濟觀察法而為有利納稅人之解釋，以經濟上之實然作為課稅之基礎，值得肯定。

（四）違法或違反善良風俗行為滿足課稅要件的課稅

違法或違反善良風俗的行為，只要滿足課稅要件，仍不妨對之課稅。此種違法行為不影響於稅捐的課徵，主要是基於量能課稅的原則，把握經濟上之實然課稅，亦即其既有經濟上給付能力，又滿足課稅的要件，依法自應加以課稅，以符合依法課稅的原則，並維護稅捐負擔的公平。否則，若違法行為可以享受免稅待遇，而合法行為卻應予課稅，則守法者吃虧，違法者佔盡便宜，不僅違反公平原則，使守法者處於市場上的競爭弱勢，造成劣幣驅逐良幣的現象，更變相鼓勵人民違法，以享受免稅特權待遇，其結果，整個社會資源流向違法者手中，當非國家社會之福。

就此德國稅捐通則第四十條即明文規定：「行為實現稅法構成要件之全部或一部者，不因其違反法律之命令或禁止，或違反善良風俗，而影響其稅捐之課徵」。我國雖無類似明文規定，為貫徹量能課稅之租捐平等原則，亦應對於實現稅法構成要件，但違反強行規定或公序良俗之行為課徵稅捐¹⁰⁴。亦即納稅人不得抗辯主張其行為違反法律強制或禁止規定或違反善良風俗，因此不應被課稅。

違法或違反善良風俗行為滿足課稅要件的課稅，例如賭博、竊盜、詐欺、侵佔、貪污、販賣毒品等犯罪或不法行為的所得。在未被沒收或返還被害人之前，其純資產增加，並從外來流入實現，且提高其可【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第104頁】支配所得與其經濟上給付能力，因此，滿足課稅所得的要件，應依法課徵所得稅。但倘若其違法所得嗣後被沒收、追繳或返還被害人時，則應給予更正退稅之機會。

經濟的觀察法係以納稅人是否有經濟上負擔能力，作為判斷應否課稅之標準。不問有利、不利納稅人均應一體適用。有關違法或違反善良風俗之行為，可能導致收入及支

103 Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 158, 1010.; 陳清秀，同註21，360頁以下。

104 陳敏，同註77，10頁。惟除敏另認為「我國之稅法規定，不無單純就法律行為本身或其法律效果而課徵者，例如買賣契稅係就不動產之買賣課徵之（契稅條例第二條及第四條），如買賣行為因違反法律之禁止規定而無效，則稅法之構成要件未經實現，既然目前並無類似德國租稅通則第四十條之規定，自無須繳納契稅。不得逕依經濟考察方法，而就其經濟之實質課徵租稅」（陳敏，同註77，10頁）。：

出，產生積極的收益或債務，其中與違法或善良風俗行為有關聯之支出或債務，也均得自課稅基礎中減除，至於因違法等行為負擔之返還義務，僅於構成經濟上負擔時，始准予扣除¹⁰⁵。因此，違法行為的收入，因能提高納稅人的經濟上負擔能力，故應納入課稅範圍。反之，違反法令規定所支出之營業費用，因其減低納稅人之經濟上負擔能力，故稽徵機關亦不得以其支出違背法令為由，逕行拒絕認列成本費用。但在法律明定禁止認列違法的費用支出的情形，例如稅法所規定的各項罰鍰，不得列為費用或損失（所得稅法三八），稽徵機關自得對於該項與違法行為相連結的費用支出，不准認列成本費用。

又違法所得既應納入課稅，則獲得違法所得者即有申報該項所得之義務。惟在此仍應注意遵守「不得強制人民自白犯罪」之原則，且稽徵機關對於納稅人申報違法所得，因此所知悉之違法行為，原則上應負保密義務。

（五）稅捐規避行為的否認

稅捐規避是指稅捐義務人為達成一定的經濟上目的，不選擇與該經濟上目的相當的通常法律形式，而卻選擇與該經濟上目的顯然不相當的迂迴的法律形式，以避免實現與該通常法律形式相連結的稅捐債務的成立構成要件，進而減輕或免除稅捐負擔。稅捐規避的行為，是屬於法律形式的濫用¹⁰⁶，純粹以規避稅負為目的，而欠缺任何合理的經濟上理由或其他值得注意的稅捐以外之理由加以正當化。通常具有規避稅法規定的意圖，屬於投機取巧。

由於稅捐規避行為，只是選擇不相當的私法上法律形式而已，其在經濟上，仍與選擇通常法律形式者具有相同的經濟上負擔能力，因此，從量能課稅與稅捐負擔公平的觀點，應否認其濫用的法律形式（亦即與該經濟上事件不相當的法律形式），而仍應把握其實質的經濟上事件或狀態，認為其仍滿足與該通常法律形式相連結的課稅要件，此即所謂稅捐規避的否認¹⁰⁷。在稅法有特別明文規定稅捐規避的否認的情形，自應優先適用該特別規定，以防制稅捐規避。例如所得稅法第四三條之一規定關係企業有不合營業常規的安排，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【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 105 頁】常規予以調整。即為稅捐規避否認的適例。在欠缺稅法明文規定的情形，有認為從實質課稅原則或經濟的觀法，可以導出稅捐規避否認的一般性原則。有認為依稅捐法定主義與法安定性的要求，如欠缺法律根據，即不得逕行否認稅捐規避行為，以免稽徵機關濫用課稅權，並確保人民對於稅法規定的預測可能性，維護法律秩序的安定。按稅捐規避行為通常具有規避稅

105 Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 160.

106 有關法律形式濫用之判斷，應從支配事件經過之納稅人之整體計畫加以觀察，亦即應對於納稅義務人之各項業務及各項行為（依據納稅義務人之計畫，凡與其事件的形成具有關聯性者）之整體，加以評價（Tipke/Lang, aaO. (Fn.1), S. 164）。

107 有關稅捐規避，參見陳清秀，論稅捐規避，收錄於：同註 36，245 頁以下。

法規定的意圖，屬於投機取巧的鑽法律漏洞的行為，因此，如要否認稅捐規避行為，對之加以課稅，其可能的法律途徑如下：

1. 類推適用以填補稅法的法律漏洞

對於稅捐規避鑽稅法漏洞之脫法行為，有認為經由稅法之立法目的之擴張解釋，即可防制稅捐規避，因此稅捐規避之防制，不需有特別規定。

然而稅捐規避乃是鑽法律漏洞之行為，因此，法律解釋窮盡之處，才是稅捐規避之開始，故無法透過法律擴張解釋以防制稅捐規避行為。而只能透過類推適用之方式，將針對相當的法律形式之課稅規定，類推適用於採取不相當的法律形式之稅捐規避行為，以進行課稅。亦即超越稅法課稅規定之文義可能性之範圍，擴張其課稅規定之適用範圍及於稅捐規避行為。此一類推適用作法，容易被質疑違反課稅要件法定原則與租稅法律主義，因此必須有法律特別規定授權類推適用，才能解決其合法性爭議。例如德國稅捐通則第四二條有關防制稅捐規避之規定，德國通說即認為屬於此種類推適用之授權規定¹⁰⁸。

2. 相當的事實關係（相當的法律形式）之擬制

納稅人雖然選擇與其經濟事件不相當的法律形式，以規避稅法，但為貫徹稅法之立法目的，擬制納稅人已經選擇與該經濟事件相當之法律形式，而仍然發生稅捐債務。在此乃是擬制課稅要件事實關係存在，以便適用稅法課稅規定。此種擬制事實關係以進行課稅之作法，必須有法律上依據，才能符合稅捐法定主義之要求。德國稅捐通則第四二條有關防稅捐規避之規定，即有認為屬於此種事實關係之擬制¹⁰⁹。

3. 經濟上事實之把握

依據實質課稅與課稅公平原則，否認稅捐規避，實質上並非對於一項擬制的或假設的事實關係課稅，而是對於真實的、經濟上的事實關係課稅。只不過是從課稅要件的觀點來看，由於稅法規定以民法上相當的法律形式為課稅要件，因此從課稅要件所把握之民法上法律形式思考的觀點來看，在此情形，有一項法律形式之擬制存在，或者可認為有類推適用之情形存在。因此稅捐規避的否認，也是屬於經濟觀察法的適用案型。由於實質課稅原則乃是基於量能課稅原則所導出，不待法律明文規定，且稅法也應承認類推適用，以維持課稅公平，因此，也有部分學者認為縱然欠缺法律特別規定，也可以否認稅捐規避。**【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 106 頁】**

上述三種因應模式，各有其立論依據。本文認為由於課稅涉及人民重大權利義務事項，有關稅捐規避之否認，應有具體法律明文規定為妥，至少應有統一概括防制稅捐規

108 柯格鐘，同註 79，37 頁。

109 Tipke/Kruse, AO, 1999, § 42 Tz. 11.

避之條款，較符合稅捐法定主義之要求。例如德國稅捐通則第四二條規定在稅捐規避的情形，基於實質課稅原則，仍然認為納稅義務人是以相當的法律形式實現課稅要件而發生稅捐債務，不因濫用法律形式而受影響。

在稅捐規避之處理，對於納稅義務人有利的部分，也應一體適用實質課稅原則。亦即納稅義務人所選擇不相當的法形式，在稅法上不予以考慮，故該濫用之法律形式並不發生稅捐債務。如納稅人已經依據該不相當的法律形式繳納之稅捐，如其涉及同一稅捐時，即應從根據適當的法形式所產生之稅額中予以扣抵。如根據不適當的法形式，在另一個課稅年期中，已繳納稅捐時；或其不適當的法形式，在另一稅目裡發生不利於納稅義務人之作用時；則仍應認為如同符合適當的法形式之稅捐債權已發生，而應排除對於「實際所選擇之不相當的法律形式」與「擬制的相當法律形式」二者進行雙重課稅¹¹⁰。倘稽徵機關已經根據不適當的法形式核定稅捐時，則應依法撤銷或變更該項課稅處分¹¹¹。否則將構成重複課稅，亦即不僅徵收已被規避之稅捐，並且徵收規避行為表面所生稅捐，此無異於懲罰，當非立法之本旨¹¹²。就此財政部九十年十二月二十四日台財稅字第○九○○四五六六七五號令：「納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，其應補稅額之計算，依本部六十二年三月二十一日台財稅第三二一三一號函規定，係採實質課稅原則，應先扣除受利用分散人溢繳稅額後再行發單補徵。漏稅額之計算，亦應先行扣除受利用分散人溢繳之稅額後再據以裁處罰鍰」¹¹³。其解釋意旨與上述學說相同，值得贊同。

六、實質課稅原則之適用界限

（一）稅捐法定主義之要求

經濟的觀察法如果漫無節制的適用，則稅捐法定主義的精神將名存實亡，任何的課稅均有可能依據實質的課稅原則加以正當化，其結果，人民的經濟活動將毫無預測可能性，法律秩序的安定性也勢必難以維持，因此，如何劃定經濟的觀察法的界限，實在是實務界與學術界值得共同努力的目標。

就稅法規定的解釋而言，稅捐構成要【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 107 頁】件之決定，應保留予立法者為之。經濟觀察法或所謂實質的課稅原則，並不能補正法定課稅要件或稅捐構成要件特徵的欠缺。稅法條文所賦與的經濟上意義的解釋，並不能超越可能的文字意義範圍。課稅要件法定主義的要求，並不能透過經濟觀察法而規避

110 此為德國聯邦財務法院裁判見解，參見 BFH BStBl. 11 1992, 1029; BFH BStBl. 11 1993, 426.

111 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 1993, S. 1344; Tipke/Kruse, AO, 1999, § 42 Tz. 52.

112 Kühn/Kutter/Hofmann, AO, § 42 Rn. 5.陳清秀，同註 21，251 頁。

113 在假華僑真避稅之案件，財政部 80 年 5 月 27 日台財稅第 801275079 號函：「已查案件：1. 國外法人所配之盈餘，重行按原真實股東應有之比例歸戶課稅，如涉嫌違章並應送罰。惟原以國外法人名義扣繳之稅款，准依前述比例扣抵或退還。」也採取實質課稅原則，對於濫用法律形式所繳納之稅款，准予扣抵補稅之款項。

其適用¹¹⁴。因此，釋字第四二〇號指出：「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。」亦即稅法上經濟觀察法之解釋，仍「應本於租稅法律主義之精神」下為之¹¹⁵。

經濟觀察法並不能正當化超越一個法律的可能的文義範圍而為不利於稅捐義務人的案件比照（Fallvergleichung）。在案件比照，稅法的可能性意義範圍，構成稅法解釋的界限¹¹⁶。

就事實的認定而言，如果納稅人選擇之法律形式確實有其商業上合理理由或其他正當理由，則應尊重納稅人之法律形式選擇自由與經濟活動自由，不應再運用實質課稅原則任意否定其法律形式之選擇，以免流於假借實質課稅之名，而行濫用課稅權之實。由於事實關係之稅法上評價，必須根據法定稅捐構成要件加以分析運用，因此從經濟觀察法的功能導出，經濟觀察法並不能正當化一項法律所未涵蓋的結果，縱然此項結果在經濟上可能具有其意義。

在稅法解釋適用之際，欲適用實質課稅主義時，在欲適用者方面，必須主張及舉證證明法形式、名義或外觀等，與真實的事實，實際狀態或經濟的實質等，有差異性存在，而且如依據形式課稅，則有不能實現按照各人負擔能力課稅的公平、平等的特殊情事存在。因為在通常情形，法形式等與經濟的實質等互相一致，乃屬原則；此兩者間的差異，則屬例外情形，因此認為該當於此種例外情形，而欲否定形式課稅者，如對於此種情形未主張舉證時，則無法適用此項實質課稅原則¹¹⁷。

（二）實用性原則（稽徵經濟原則）之要求

稅法為追求實現量能課稅之公平負擔精神，採取經濟觀察方法的實質課稅原則。然而由於稅務案件為大量反覆之案件，稅法以多數人為相對人進行課稅，因此基於稅捐經濟效率考量，也常必須著重於客觀的形式或外觀的表徵，而為統一的規律。加上現實的課稅技術上，對於無限多樣性的經濟活動，要切入納稅人之內在的、實質的關係，以究明具體的事實，也極端困難或幾乎不可能，因此，稅法考量所得或財產等其法律形式上歸屬者，通常【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第108頁】也是經濟的實質的歸屬者，因此稅法也在某些類型，承認著重其形式、外觀進行課稅之表見課稅方式¹¹⁸。在此可謂行政事務講求「效率原則」，防止糾紛並降低徵納雙方稽徵成本，亦即「稅捐稽徵

114 Tipke/Kruse, AO, 2001, § 34 Tz. 334.

115 本件解釋不能被誤認為大法官認為經濟觀察法或實質課稅原則乃是從租稅法律主義或依法課稅原則所導出。而毋寧應認為大法官指出實質課稅原則之稅法解釋，仍不得逾越憲法上租稅法律主義之法治國家原則之要求。

116 Tipke/Kruse, AO, 2001, § 4, Tz. 335.

117 吉良實，實質課稅論の展開，昭和55年，1版，95頁以下；吉良實原著，鄭俊仁譯，同註77，131頁。

118 田中二郎，租稅法，平成2年，3版，69頁。例如台北市房屋稅徵收自治條例第3條：「房屋稅條例第四條第一項所稱之房屋所有人，指已辦竣房屋所有權登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」一般而言，房屋登記名義上所有權人通常也是實質的經濟上所有權人，因此以登記名義上所有權人作為納稅義務人，在大量的房屋稅案件中，有提升行政效能之優點。

經濟原則」在稅法上的表現。

在稅法特別規定以法律形式為準，而不以其經濟上實質為準的情形，自應從其特別規定，而不適用實質課稅原則。

例如自用住宅特別稅率之適用，土地稅法第九條規定以設定戶籍作為判斷標準，從而排除未設定戶籍而單純事實上居住之情形。

再如財產稅（地價稅及房屋稅等）之課徵，固然把握其享有經濟上負擔能力之所有權人，但所有權變動不居，為節省稽徵成本，法律常規定以特定之納稅義務基準日之所有權人作為納稅義務人。於此情形，即不宜援用經濟觀察法再變動稅捐主體。其因此引起之歸屬上偏差，由相續所有人利用內部關係（例如買賣轉讓合約）中關於轉嫁或分擔的約定調整之¹¹⁹。

又如夫妻所得稅合併申報之規定，乃是把握法律上婚姻之夫妻，並不包括事實上婚姻之夫妻。因此不依採取經濟觀察法，將事實上婚姻之夫妻包括在夫妻所得稅合併申報課稅之範圍。

上述「形式的表見課稅方式」，為簡化程序，也有採取通案的類型化處理¹²⁰，此種類型化處理模式，有以法律或法律授權訂定之法規命令為依據，有以行政規則訂定。只要類型化的行政規則以及估價基準等，通常以事件專業為基礎，因此，如果其類型化規定內容大體上妥當，而且並無顯然不合理（不正確）的情形，法院也應可加以適用¹²¹。

（三）整體法律秩序之合法性原則要求

有關營業費用支出，倘若與違反法律禁止規定或違反善良風俗的行為相連結時，則在經濟觀察法的觀點底下，由於在稅捐領域對於違法行為並不作道德上評價，而著重實質上的經濟上負擔能力之有無，因此除法規有特別規定禁止扣除之情形外，稽徵機關並不能逕行拒絕其費用支出之扣除¹²²。

然而基於整體法律秩序之維持，任何人依據違法或違反善良風俗行為，不得主張減免稅捐之「稅捐優惠」（Steuervergünstigung）。蓋稅捐優惠乃以促進或獎勵公共【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第109頁】利益行為為目的，自不應給予違法或違反善良風俗甚至犯罪行為相關特別的稅捐優惠。同理，基於整體法律秩序之維護，有些違法支出項目仍不應准予扣除。例如罰金、罰鍰及賄賂營業支出等¹²³。

（四）納稅義務人違反稅法上協力義務

119 黃茂榮，實質課稅原則（三），植根雜誌，25卷10期，2009年10月，18頁。

120 有關稅法上類型化處理之探討，請參見陳清秀，論稅法上類型化，收錄於：同註36，155頁以下。

121 Tipke/Lang, aaO. (Fn. 1), S. 143.

122 陳清秀，同註21，229頁。

123 Tipke/Lang, aaO. (En. 1), S. 160；碓井光明，所得稅における必要経費，租税法研究，3號，所得税法の諸問題，70頁以下。有關此問題之探討，詳見陳清秀，論客觀的淨額所得原則，收錄於：同註36，298頁以下。

在納稅義務人違反稅法上協力義務，例如稅捐申報義務或提示帳簿憑證義務或配合備詢說明義務等，以致於稽徵機關無法核實課稅的情形，則為維持課稅之公平，稽徵機關可進行推計課稅。必要時並得依據同業利潤標準核定所得額，或採取其他間接證明方法推計所得額。在此情形，即非以實際所得額課稅，而構成實質課稅原則之例外。

七、實質課稅原則與處罰

（一）處罰程序上應容許納稅人證明自己無辜

在稅務違章案件之處罰程序上，應由稽徵機關舉證證明違規漏稅行為事實，而不應要求納稅人自己證明清白。倘若納稅人可以提出證據證明自己清白，並無逃漏稅行為，或其逃漏稅金額僅為極少時則自應容許納稅人證明自己無辜或其無辜之程度範圍。此為現代法治國家處罰法上人權保障之基本法理。因此德國違反秩序罰法第四六條第一項規定罰鍰程序，除本法別有規定者外，準用刑事訴訟法規定。

在納稅人原先違反協力義務，遭稽徵機關為不利之處分後，嗣後於處罰程序上可否提出證據主張核實課稅，以證明所逃漏稅額不多，而應減少按照所漏稅額計算之罰鍰？

就此問題，釋字第六六〇號採取否定說，其理由書認為：「營業稅法第五十一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五十二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依『查得之資料』，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額」¹²⁴。

按有關營業稅所漏稅額之計算，應回歸加值型及非加值型營業稅法第十五條規定，納稅義務人之當期進項稅額未於當期申報者，仍應准予在稽徵機關在進行調查時嗣後補報，以便「正確」計算「客觀」的所漏稅額。上述實務見解不准納稅人嗣【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第110頁】後補報扣抵進項稅額之作法，不僅增加法律所無之限制（納稅人因違反協力義務而發生失權效果，此一失權效果並非法律所明定），違反課稅要件法定主義，且將虛增納稅人之當期「客觀應納稅額」，而實質上變成僅以當期「銷項稅額」作為所漏稅額，進行處罰計算基礎，不符「加值型」營業稅之制度精神，有違實質課稅原則與量能課稅原則，至為明顯¹²⁵。

且該見解無異在處罰程序上不准容許納稅人證明自己無辜（並無所漏稅額或所漏稅額極少），其違反現代法治國家處罰法上人權保障之理念，似甚為明顯。

124 同說，最高行政法院96年判字第1403號判例：「我國營業稅原則上採加值型課徵方式，係就銷項稅額與進項稅額之差額課徵之，依加值型及非加值型營業稅法第三十五條第一項及同法施行細則第二十九條規定進項稅額之扣抵採申報制，故計算同法第五十一條第三款漏稅額時所得扣減者，限於稽徵機關查獲時已申報之進項稅額。」

125 詳見陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第660號解釋評析，東吳法律學報，21卷4期，2010年4月，293頁以下。

（二）在處罰程序上，應採取「有疑問，則不處罰之原則」，故不應以稽徵機關推計課稅之結果，作為處罰基礎

又在稽徵機關進行推計課稅之情形，可否依據推計課稅之金額作為所漏稅額進行處罰？實務上以往概均認為推計課稅所核定之應納稅額，得作為處罰法上之「所漏稅額」進行處罰，例如在以同業利潤標準推計課稅之案件，也同時推計處罰（最高行政法院九十八年度判字第七六六號判決）。在採取「銀行存款法」推估所得進行推計課稅，也同時再推計處罰（最高行政法院九十七年度判字第九三五號判決）。

最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議進一步決議：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第一百一十條第一項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第一百一十條第一項規定而應對之處以罰鍰，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。」

本文認為推計課稅係基於課稅公平原則而來，因此要求之證據證明力相對緩和¹²⁶，反之，漏稅處罰涉及行政制裁，應要求嚴格的證據證明。因此，推計課稅並不宜進一步處罰，如逕以推計課稅之金額作為處罰金額，並非妥適。蓋因稅法對於違規行為之處罰，基於納稅人權保障之法理，係【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第111頁】採取「有疑問，則不處罰之原則」，並不承認可以蓋然性的推定方式「推計處罰」¹²⁷。按在稅捐處罰程序上，為調查所漏稅額，固然也可以進行課稅基礎的推計，但應遵守刑事訴訟程序的特殊性。在稽徵程序上所為推計課稅（包括推計課稅之確定判決）並不能拘束審理「處罰案件」之法官，雖然法院可以參考稽徵機關及行政法院的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其所漏稅額的正確性。如果有無法克服的疑議時，則應適用「有疑，則為有利被告」之原則。即使納稅人未提出完整的申報說明或帳證有瑕疵，仍應嚴格的證明漏稅事實。在稽徵程序上因為納稅人違反協力義務而以致於事實不明，其不利益應

126 陳清秀，同註21，568頁以下。

127 陳清秀，同註21，568頁；陳清秀，推計課稅與處罰—評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議，月旦法學雜誌，181期，2010年6月，244頁以下。

由行為人負擔的見解，在稅務違章處罰程序上應不足採取¹²⁸。換言之，除非法律有明文規定，在處罰調查程序上，當事人自有拒絕協力之權利，此時若行政機關無法自行調查而確認當事人有違法事實存在時，即不得加以處罰¹²⁹。

（三）以實質課稅原則，進行法律漏洞補充，對於稅捐規避行為按照相當的法律形式所發生之稅捐債務，調整補稅，但不應再運用該項法律漏洞補充處罰納稅人

按違反稅法規定之處罰，基於處罰要件法定原則與處罰要件明確性原則，應以法律有明確規定處罰者為限，始得處罰，以保障納稅人之預測可能性，並維持法律秩序之安定性。

由於稅捐規避性質上屬於鑽法律漏洞的行為，並非違背稅法規定之行為，其行為本身尚非違法，但為維持課稅之公平，基於實質課稅原則，對於形式上尚未滿足法定課稅要件之濫用法律形式之行為，透過類推適用或事實關係（課稅要件所規定之相當的法律形式）之擬制方式，對於稅捐規避行為按照相當的法律形式所發生之稅捐債務，調整補稅，具有其正當性。然而不能以單純稅捐規避的行為，即遽認成立逃漏稅捐的違章行為，而論處漏稅秩序罰或漏稅刑罰。

只有在納稅義務人於稽徵機關進行調查時，違反協力義務，對於選擇不相當的法律形式加以隱瞞，或詐騙不相當法律形式的各項情況事實，致稽徵機關陷於錯誤，或故意使情況不明，以致稽徵機關無法或難以調查是否具備稅捐規避之要件時，方始成立違章逃漏稅行為，而構成處罰對象¹³⁰。

就此德國學者Tipke教授即認為對於【月旦法學雜誌第184期，2010年9月，第112頁】稅捐規避行為要追究處罰實際上相當困難，一方面由於「相當性」之不確定法律概念，另一方面由於要證明處罰法上具有明確的主觀構成要件相當困難。反而稅務專業代理人已經提供法律形成之諮詢，比稅務門外漢之納稅義務人更加具有危險性¹³¹。

然而我國實務見解似傾向於稅捐規避之所得，如未申報，即構成逃漏稅行為¹³²，其見解似忽略稅捐規避行為性質上屬於鑽法律漏洞之法行為，並非違法行為，故與逃漏稅行為本質，具有相當差異，如將稅捐規避行為，直接視同逃漏稅行為處罰，恐怕實質上變成以類推適用方式，擴大處罰規定範圍，而有違反現代法治國家所要求處罰要件之具

128 Kohlmann, aaO. (Fn. 1), § 370 AO 1977, 2005, Rn. 497.

129 洪家殷，行政罰調查程序中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006年，123頁。

130 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, § 370 Rn. 139.另參見陳清秀，同註21，252頁以下之探討。

131 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band 3, 1993, S. 1345.

132 台北高等行政法院94年度訴字第2294號判決即認為：「增減資案件，基本上即是利用主管機關以往發布的錯誤意見，而在此前提基礎下，再進行法律上之『加工』，以規避稅負，似與上開學說所指之情形（指稅捐規避）相近。不過因為所得稅法採自動報繳制，在自動申報時如果沒有申報該筆所得，則稽徵機關很難主動查覺，在此情況下是否能算是『沒有隱瞞事實』恐怕仍有爭議，所以上開學說見解在增減資案型中，目前仍不為司法實務所不採。」亦即認為此類利用財政部函釋規避稅捐案件，仍應補稅處罰。

體明確性原則（預測可能性原則）之虞。

肆、結語

量能課稅原則為稅法上基礎原則，符合課稅公平原則，在稅法規範制度設計以及解釋適用上，均屬於值得注意遵守的原則。

實質課稅原則乃是從量能課稅原則所導出，有關稅法規定之解釋適用，以及事實關係之判斷上，均可依據經濟觀察法加以把握。不問有利或不利於納稅義務人，原則上均應一體適用。稅捐稽徵法第十二條之一規定也將實質課稅原則適用於稅法的解釋以及課稅要件事實關係之認定上。

然而稅法規定錯綜複雜，實質課稅原則也有其適用界限，在稅法有特別規定之情形，自應優先從其規定。縱然並無特別規定，但基於稅捐法定主義以及稽徵經濟原則乃至於整體法律秩序之維護，也有不適用實質課稅原則之情形。

又在納稅義務人違反協力義務的情形，稽徵機關得進行推計課稅。但如涉及逃漏稅之所漏稅額之認定，而與處罰倍數或金額有關者，則基於「有疑，則有利被告之原則」，不應單純以推計課稅之金額，即作為逃漏稅金額進行處罰。

按本稅之稽徵與違章處罰之審理，其基本指導理念與原則均有相當差異，然而由於我國行政處罰之審理理念之學說研究質量不足，又未參考外國立法例或作法，加上我國本稅與處罰之裁判權均同樣歸屬於行政法院，以致於稅法上稽徵程序之指導原理（例如推計課稅之法理或協力義務之法理）可能被誤用到處罰程序上，此一現象，值得學術界與實務界注意，以保障納稅人權益。【月旦法學雜誌第 184 期，2010 年 9 月，第 113 頁】