

刊登於法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 1-22 頁。

## 稅法上「經濟觀察法」的適用及其界限 —兼論錯誤的實質課稅「原則」(上)\*

李惠宗\*\*

### 目錄

#### 壹、緒論

#### 貳、經濟觀察法的發展歷史

##### 一、德國帝國稅法通則的年代—經濟觀察法的誕生

##### 二、納粹帝國時代—一段納粹的濫用史

##### 三、現行德國租稅通則的規定及其意旨

##### 四、經濟觀察法的性質

#### 參、稅法與一般法律用語的解釋方法

##### 一、獨立說

##### 二、統一說

##### 三、目的適合說

#### 肆、我國稅制下的經濟觀察法

##### 一、學者見解

##### 二、財政部的解釋函令

##### 三、行政法院判決下的經濟觀察法

##### 四、司法院大法官解釋

#### 伍、經濟觀察法的立法—稅捐稽徵法第12條之1

#### 陸、經濟觀察法適用之時機

##### 一、經濟觀察法適用之前提

##### 二、經濟觀察法應有利與不利皆適用於納稅義務人

##### 三、經濟觀察之標的是「利益交換的整體經濟過程」

#### 柒、經濟觀察法適用的界限

##### 一、適用經濟觀察法應屬例外

\* 本篇文章分兩期刊登，本期(上)刊載之部分，為目錄當中的「壹、緒論」、「貳、經濟觀察法的發展歷史」、「參、稅法與一般法律用語的解釋方法」、「肆、我國稅制下的經濟觀察法」及「伍、經濟觀察法的立法—稅捐稽徵法第12條之1」。本文之參考文獻則載於下一期69卷1期(下)完整呈現。

\*\* 國立中興大學法律學系教授。

二、經濟觀察法的結論不得作為漏稅罰的證據

三、適用經濟觀察法後的舉證責任

四、不得以經濟觀察法扭曲當事人的真意

捌、我國稅捐實務上經濟觀察法誤用案型舉隅

一、Hang Ten案—應適用經濟觀察法而未適用者

二、捐贈公設保留地案—不應適用經濟觀察法而適用

玖、結論與建議

一、結論

二、納稅者權利保護法第7條第2項的修正建議【法令月刊第68卷第12期，2017年12月，第1頁】

## 摘要

在德國所發展出來的「經濟觀察法」，旨在作為稅捐規範的「目的解釋」之方法。「經濟觀察法」所觀察的標的是「總體經濟過程」，通常適用於「防杜濫用私法形成自由的脫法避稅行為」的問題。但經濟觀察法在納粹時期受到嚴重的濫用，在現行的德國租稅通則上並沒有一般化的規定。德國稅捐實務上，使用此一觀察法，慎之又慎，僅有納稅人濫用私法上交易的偽裝形式，意圖規避稅賦等例外情形時，才會適用。經濟觀察法並不是一項「原則」，更不可以稱為「實質課稅『原則』」。此一觀察方法，經由日本轉介到臺灣來，居然蛻變成「實質課稅原則」，是一項「習焉而不察」的錯誤。「實質課稅」的概念訂入稅捐稽徵法第12條之1後，更形成稅捐稽徵機關濫用的淵藪，加深稅法「斧鋸」的作用。行政法院法官對於稅法通常無專攻，容易被稅捐稽徵機關誤導，加上「實質課稅原則」所頂起來的「氣勢」，幾與「稅捐法定主義」相當，故行政法院法官被誤導者居多。

## 關鍵詞：

德國租稅通則、租稅規避、總體經濟過程、目的解釋、濫用法律形式、漏稅罰、Hang Ten、公共設施保留地

## 壹、緒論

稅法有「量能課稅原則」<sup>1</sup>，「所得實現原則」，有「租稅公平原則」，基本上係就稅捐制度建置的「立法論」而言。

而在「法解釋論」及「法適用論」上，有「經濟觀察法」(Die wirtschaftliche Betrachtungsweise)，但此方法，在臺灣的稅捐實務上常被誤用為實質課稅「原則」，其實「實質課稅」基本上是一種「以實質經濟利益歸屬」作為課稅義務認定的方法，此一觀察法，基本上是為了處理規避稅賦所使用方法。基於尊重私法自治的原則，由當事人自行決定交易方法與利益歸屬。但如果因為稅賦關係，當事人透過私法自治形式的濫用，以規避稅賦，則可以依「經濟觀察方法」加以調整，以量能課稅原則下的維持租稅公平。

但「經濟觀察法」應是一種例外情形，專以用來對抗「稅捐規避」之用，蓋「經濟觀察法」不論係屬法律解釋方法，或屬事實認定的方法，不是每一件【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 2 頁】稅務案件都會直接適用「經濟觀察」，而是例外有「可能構成租稅規避」時，才會用到此一觀察方法。

由於經濟觀察法，源自德國法制，但長期以來此一概念被學界從日本輾轉誤引，在臺灣被誤解為「實質課稅『原則』」，且被稅捐實務界濫用得相當嚴重，甚至造成臺灣的「稅災」，誠有一探究竟的必要及價值。本文旨在辯證此一用語的出處，及其適用上的時機與適用上的界限，以釐清此一概念的正確之定位及其適用之界限。

## 貳、經濟觀察法的發展歷史

### 一、德國帝國稅法通則的年代—經濟觀察法的誕生

經濟觀察法的使用，始於 1919 年之德國。

德意志帝國在第一次世界大戰(1914~1918 年)戰敗之後，急於重振旗鼓，需財孔殷。當時德國稅法體制非常混亂，沒有統一的稅法，各邦的財源收入，甚至優於聯邦，因為中央能獲得的稅收，除了關稅以外，非常有限。1918 年 11 月，德國發生資產階級民主革命(八月革命)，推翻德意志帝國。1919 年 2 月，德國國民制憲會議在威瑪(Weimar)召開，國號為「德意志國」(Deutsches Reich)，通過威瑪憲法，開啟了威瑪共和國的年代(1918~1933 年)。由於「需財孔殷」，為增加國庫收入，當時總理 Philipp Scheidemann (菲利普·謝德曼 1865~1939 年)乃任命 Enno Becker (1869~1940 年)起草帝國稅法通則，開始使用「經濟觀察法」的歷史。Becker 起草帝國稅法通則使用的「經濟觀察法」，

1 葛克昌(1997)，〈量能原則與所得稅法〉，《稅法基本問題：財政憲法篇》，頁 200-203；柯格鐘(2006)，〈量能原則作為稅法之基本原則〉，《月旦法學雜誌》，136 期，頁 88-101；陳清秀(2010a)，〈量能課稅與實質課稅原則(上)〉，《月旦法學雜誌》，183 期，頁 72-92。

係基於 Jehring (耶林) 之自然實用主義 (naturalistischer Pragmatismus)，用以對抗當時 19 世紀中葉開始流行的「法實證主義」(Rechts-und Gesetzespositivismus)<sup>2</sup>，當時德國開始大量繼受羅馬法的精神，急於以法典的統一作為德意志帝國統一【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 3 頁】的條件<sup>3</sup>。Becker 當時係出色的法學者，其提出對抗法實證主義的觀點，故在「帝國稅法通則」的制定中，使用了相當抽象的「經濟觀察法」，也獲得當時法學界熱烈的擁護<sup>4</sup>。

為了充裕國庫的收入，並讓聯邦政府有財政集權的功能 Becker 所草擬的帝國稅捐通則 (Die Reichsabgabenordnung, RAO) 在 1919 年 12 月 13 日生效，其中第 4 條開啟了「經濟觀察法」的規定<sup>5</sup>：

「稅法之解釋，應注意稅法之目的、其經濟意義及事態之發展。」

該法係作為各稅法的「總則式規定」(Mantelgesetz)，此法的公布，加上 1919 年至 1920 年的財務改革，廢除各邦對國庫的分擔額 (Matrikularbeiträge)。其後，透過稅務法院的設立，中央政府取得對人民的處罰權，而後聯邦才取得財政大權。

## 二、納粹帝國時代—一段納粹的濫用史

德國進入威瑪共和時代，其實政局相當不安定，其理由是國會議席分配制度上，採取了「完全比例代表制」，亦即，選舉制度為了充分反映各族群的意見，國會議員的席次，完全以選票獲得比例的政黨分配議員席次，而且沒有「門檻限制」(德國二次大戰之後的選舉制度，才加了 5% 的門檻條款)，故威瑪共和時期的國會，常常都是「小黨林立」，沒有一個過半數的政黨<sup>6</sup>，議事效率低落<sup>7</sup>，因此給予希特勒掌權的機會。

2 19 世紀末葉的法實證主義通常泛指以 19 世紀孔德 (Isidore Marie Auguste François Xavier Comte, 1798~1857 年) 的社會學實證主義哲學為思想基礎的各派法學，也稱實證法學或法學實證主義，在德國由 Puchta 開啟。這個學派與自然法學派主張對立，認為只有經過立法的「規則」才具有法規範的效力，反對自然法學派和其他哲理法學派(如康德、黑格爾等對法的主張)的「形而上學」。Bernhard Windscheid(1817~1892 年)的《Lehrbuch der Pandekten》(學說彙編)一書奠定了法實證主義的理論，參見 Franz Wieacker 著，陳愛娥、黃建輝譯(2004)，《近代司法史》，頁 399-404、410。此一理論認為，只有實證法 (Gesetz) 才具有法 (Recht) 的效力，後來 Windscheid 成為德國民法典的起草委員。Vgl. Karl Larenz (1983) *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 5. Aufl., S.27-31. 法實證主義的邏輯來看，很容易導致「惡法亦法」的結論，此一理論基礎，也導致希特勒在第三帝國的各種惡劣的立法。但後來德國法學大儒 Gustav Radbruch 提出著名的《法之不法與超法律之法》(Gesetzliches Unrecht und übergesetzliches Recht, Aug. 1946)一文，此一理論甚至後來成為紐倫堡審判的基礎，vgl. Gustav Radbruch (1999), *Rechtsphilosophie*, S. 211-233. 有關概念法學的歷史定位，另請參見周伯峰(2013)，〈重訪「概念法學」：論其主要命題及法律觀〉，《興大法學》，14 期，頁 1-36。

3 德國當時的法實證主義，「制定法至上主義」的浪潮發展背景，請參見梁慧星(1999)，《民法解釋學》，頁 72-75。

4 陳敏(1982)，〈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 3。Becker 被德國法學界稱為「繼承法之父」及「稅捐通則之父」(Vater des Nachfolgegesetzes, der Abgabenordnung)。

5 1919 年帝國稅捐通則第 4 條原文：「Bei Auslegung der Steuergesetze find ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.」

6 葉陽明(1990)，《西德政黨論》，頁 57。終其威瑪時代，都是處於「聯合政府」的狀態，且至少都必須有三個較為多數的政黨，才可以組成「聯合政府」。

7 在威瑪共和的 14 年間，一共有 9 次的國會改選，以及更替了 21 任政府。參見沈有忠(2006)，〈德國威瑪共和的憲法—一個半總統制的個案研究〉，《東吳政治學報》，24 期，頁 166。



1933 年希特勒掌權之後，在 1934 年 10 月 16 日通過「稅捐調整法」(Steueranpassungsgesetz, StAnpG)，取範帝國稅捐通則，其中第 1 條更明文規定<sup>8</sup>：【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 4 頁】

「(1) 稅法之解釋，應依國家社會之世界觀為之。

(2) 稅法之解釋，應斟酌國民觀感、稅法之目的與經濟意涵以及事態之發展。

(3) 事實之判斷亦準用前兩項之規定。」

此一條文基本上係沿襲帝國稅捐通則的規定，但規定的模式極為「大膽」地將「納粹」的觀點直接訂入稅法總則中。其中第 1 項的「國家社會之世界觀」(nationalsozialistischer Weltanschauung)就是「納粹世界觀」。因為，此一部法律並非由財稅專家所草擬，相反地，係由當時任職於當時第三帝國財政部秘書長的 Fritz Reinhardt 所草擬<sup>9</sup>，Reinhardt 充滿了納粹的意識型態，對於外國人極為反感，特別是對於猶太人相當不友善。這部法律也充滿著意識型態，居然把一個政黨的理念化為條文，並想要擺脫法治國家的拘束。

歷史學者的研究發現，第三帝國的財政部是支撐著希特勒政權倒行逆施的一個很重要的機關，沒有財務上的支持，希特勒就發動不了二次世界大戰。而第三帝國的財政部之所以有那麼龐大的本事能夠搜刮人民的財產，就是透過這部「稅捐調整法」<sup>10</sup>，因為這部法律中，有一個很好用的「納粹條款」及「經濟觀察法」，任何的稅法的解釋，都可以使用經濟觀察法，也都必須符合「納粹」的「世界觀」。這部法律生效的同時，有 10 種稅法同時新訂或被修正而生效，包括所得稅法、市民稅 (Bürgersteuer)、法人稅、土地稅、財產稅、遺產稅、營業稅、資本交易稅等。

為了促進經濟發展，不是每一種稅都加重負擔，而是部分減輕，例如薪資所得稅及營業稅<sup>11</sup>。但透過這部法律，希特勒將全國的租稅集權化，的確也為當時的第三帝國創造了豐富的稅收。後來這部法律也成為迫害內政上異議份子、外國移民、宗教團體及猶太人的依據，該法律可以作為直接徵收猶太人財產的依據<sup>12</sup>。此部法律惡名昭彰，「經濟

8 納粹德國 1934 年「稅捐調整法」第 1 條原文為：

(1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

(2) Dabei find die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetz und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

(3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen。

9 Wikipedia (2017), Fritz Reinhardt, [https://en.wikipedia.org/wiki/Fritz\\_Reinhardt](https://en.wikipedia.org/wiki/Fritz_Reinhardt), (Stand: 2017/10/12)。

二戰後的紐倫堡大審，他是第一批頭號戰犯 (Gruppe 1 Hauptschuldiger)，因為他幫助希特勒可以合法地迅速攫取人民的財產。

10 陳敏 (1982)，〈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 6。

11 Christiane Kuller (2013)，*Bürokratie und Verbrechen; Antisemitische Finanzpolitik und Verwaltungspraxis im nationalsozialistischen Deutschland*, S. 139-140.

12 Vgl. Christiane Kuller (2013)，*Fiskalische Judenverfolgung*, <http://www.reichsfinanzministerium-geschichte.de/projekt/publikationen> (Stand: 2017/10/12)。

觀察法」成為可以剝奪人民財產權的利器，1941 年希特勒直接在法人稅法上加徵高達 25% 的「戰爭捐」(Kriegszuschlag)，也是根據此一法律<sup>13</sup>。【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 5 頁】

該部稅捐調整法自 1976 年 12 月 31 日起失效。

### 三、現行德國租稅通則的規定及其意旨

現行德國「租稅通則」於 1977 年 1 月 1 日生效，但本法並未將「經濟觀察法」納入一般化條款，法律上的思維是認為，經濟觀察法應該是當然解釋，不必特別規定；但在歷史上，曾經被納粹政權作為迫害人權而濫用，是另外的原因。

第 1 條第 1 項規定的納粹世界觀，已遭刪除，「經濟觀察法」在新稅捐通則中並未成為總則性規定。但原稅捐調整法第 6 條，禁止透過濫用民法形式之規避稅捐規定<sup>14</sup>，則被現行德國租稅通則 (Abgabenordnung, AO) 所繼受 (加上違反禁止規定或違反公序良俗行為及經濟財歸屬條款)<sup>15</sup>。

事實上，二戰之後，此一「經濟觀察法」亦持續受到德國稅捐稽徵機關不當的利用，作為否定私法自治的工具，後來被 1962 年德國聯邦憲法法院宣告當時的營業稅法第 8 條第 6 款違憲而無效，主要理由是<sup>16</sup>：

「如果稅法就稅捐客體基本上係根據民法上的概念加以規定，則該被引用的民法概念以及由法律本身所建構的一貫性 (Sachgesetzlichkeit) 概念，如果被突破，必須係屬特別的規則，且須在聯邦憲法法院有關基本法第 3 條平等原【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 6 頁】則檢證下，有極為讓人信服的理由，才具有正當性；尤其是，此一民法意義的突破，正是要把該民法核心概念予以拔除。」

此一判決主要是因為，稅法既然採用了民法的概念，卻又偏離民法的核心概念，有

13 Vgl. Steuerpolitik Ralf Banken (2013), Presse: Pressemitteilungen, <http://www.reichsfinanzministerium-geschichte.de/presse> (Stand: 2017/10/12) .

14 稅捐調整法第 6 條原規定如下，後來大部分為現行德國租稅通則所繼受：

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

(3) Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Massnahmen etwa entrichtet worden sind, werden auf den Betrag, der nach Absatz 2 zu entrichten ist, und auf andere Rückstände des Steuerpflichtigen angerechnet und, soweit eine solche Anrechnung nicht möglich ist, erstattet. Nach Ablauf des Jahrs, das auf die endgültige Feststellung der Unwirksamkeit folgt, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung oder Erstattung nicht mehr verlangen .

15 1977 年的德國稅法通則繼受 1934 年納粹的稅捐調整法的具體情形，參見柯格鐘 (2012)，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 125。

16 BVerfGE 13, 331 (340 ff.). 該判決主旨原文為：「Bestimmt ein Steuergesetz den Steuergegenstand grundsätzlich nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts, so ist eine Sonderregelung, die die benützte zivilrechtliche Ordnung und damit die vom Gesetz selbst statuierte Sachgesetzlichkeit durchbricht, nur dann im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu Art. 3 Abs. 1 GG "sachlich hinreichend gerechtfertigt", wenn sie von überzeugenden Gründen getragen wird; dies gilt vor allem, wenn die Sonderregelung die zivilrechtliche Ordnung gerade an einer Stelle durchbricht, die deren eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht.」

違法律秩序的一致性。此一判決在德國乃引起稅法與民法的用語，是否須統一其概念的「統一說」或「獨立說」的問題。此一判決認為，稅法雖可以使用與民法相同用語而具有不同概念的內涵，但無論如何也不可以過度偏離民事法的理念。這也是現行德國對於「經濟觀察法」的使用，相當慎重的原因，相同的用語，要有充分的說理，才可以作不同解釋，否則就容易造成徵稅權的濫用。

#### (一) 現行規定意旨

我國一般學者的論述，大致會如是說明：「**實質課稅原則與德國租稅通則第 42 條的經濟觀察法相當。**」但此種說法，應是一個錯誤。

經濟觀察法 ( wirtschaftliche Betrachtungsweise )，在現行德國租稅通則 ( Abgabenordnung, AO ) 第 42 條有如下的規定<sup>17</sup>：

「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避。各別稅法設有防堵租稅規避之規定者，於其構成要件實現時，依該規定定法律效果。除前述情形外，若有第 2 項所稱濫用情事者，依據與該經濟過程相當之法律形成，成立稅捐請求權。

選擇不相當之法律形成，致租稅義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未規定之租稅利益時，係屬濫用。但租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之。」<sup>18</sup>【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 7 頁】

此一規定，雖稱為「經濟觀察法」，但不再類似 1919 年的帝國租稅通則，以「原則性」的方式加以規定；亦即立法技術上，並不是把「經濟觀察法」當作原則 ( Grundsatz ) 規定，只是一種觀察方法 ( Weise )，德國租稅法學界，對於本條之規定亦未稱為「實質課稅原則」。或許是受日本學者錯誤理解之影響<sup>19</sup>，我國學說實務上常誤用為「實質課稅

17 德國租稅通則第 42 條原文如下：

§ 42 der Abgabenordnung ( Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten )

( 1 ) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

( 2 ) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

18 本條文翻譯，直接引用陳敏 ( 2014 )，《德國租稅通則》，頁 65。但第 1 項第 3 句的翻譯，陳敏譯為：「在其他情形，有第 2 項規定所稱之濫用時，依與經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權。」但第 1 項第 2 句之譯文，本文採取柯格鐘的譯法：「除前述情形外 ( Anderenfalls )，若有第 2 項所稱濫用情事者，依據與其經濟事件 ( den wirtschaftlichen Vorgängen ) 相當之法律形成，成立稅捐請求權。」參見柯格鐘 ( 2012 )，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 128。其中「den wirtschaftlichen Vorgängen」，柯文譯為「其經濟事件」，本文譯成「該經濟過程」。另其中第 2 項規定，陳敏使用「存在濫用」，本文譯為「係屬濫用」；再者「vorgesehenen Steuervorteil」，本文譯為：「未規定之租稅利益」。

19 詳本文下述，肆、一、學者見解所翻譯日本文獻部分。



原則」<sup>20</sup>。

在德國租稅通則的立法脈絡上，經濟觀察法係針對同條第 2 項「濫用法律形成」的問題而設<sup>21</sup>，即利用特別形式的契約或約款，因而「獲有法律未規定之租稅利益時」，才需要用到「經濟觀察法」。若當事人間獲得的不是「稅捐利益」，亦即「國庫未受到稅捐損失」，則根本不會構成法律形式的濫用。此一規定基本上限縮了經濟觀察法的適用範圍，以總體經濟交易流程來看，如果納稅義務人並沒有獲得稅捐利益，根本不成立稅捐規避。

再者，同條第 2 項第 2 句進一步規定，如果當事人間所採取的法律形式，有租稅外的理由，縱使有獲得稅捐上的利益，也用不著經濟觀察法。亦即不是單純為規避稅捐的事由，亦不應認定其屬「濫用法律形成」，從而限制了經濟觀察法的適用範圍<sup>22</sup>。這種「非租稅的理由」所帶來的「租稅利益」，亦非屬法律形式濫用，也用不著「經濟觀察法」。故第 2 項後段的規定，實質上進一步限制了經濟觀察法的適用時機。此種「租稅利益」應包括廣義具有稅捐性質的規定<sup>23</sup>。【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 8 頁】

## (二) 租稅通則第 42 條經濟觀察法與其他稅法規定的關係

德國稅法上「經濟觀察法」，係基於「量能課稅原則」而生，但不能稱為「實質課稅原則」。此一經濟觀察法也必須與其他條文結合觀察。

在租稅通則以稅法總則地位的架構下，會適用經濟觀察法的「類型」有以下四大類型：

### 1. 經濟利益歸屬之各別案型

德國租稅通則<sup>24</sup>第 39 條規定<sup>25</sup>：

「(1) 經濟財歸屬於所有人。

20 陳清秀 (1997)，〈經濟觀察法在稅法上的應用〉，《稅法之基本原理》，3 版，頁 195。該文直接敘述：「德國稅法上『經濟觀察法』與日本及我國學說實務上所稱的「實質課稅原則」相當。」

21 黃士洲 (2011a)，〈實質課稅與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係—以稅捐稽徵法第 12 條之 1 及稅務爭訟實例為中心〉，《實質課稅與納稅人權利保障》，頁 85；邱晨 (2016)，〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗〉，《興大法學》，20 期，頁 1-40。

22 此句規定的性質，不能完全解釋為舉證責任的轉換由納稅義務人負擔，仍不排除稅捐稽徵機關依職權調查的基本原則。參見柯格鐘 (2012)，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，頁 144。

23 此種規定，例如法律性質雖非稅法卻規定了稅捐事項，身心障礙者權益保護法第 72 條第 3 項規定：「身心障礙者或其扶養者依本法規定所得之各項補助，應免納所得稅。」又例如都市計畫法第 50 條之 1 規定：「公共設施保留地因依本法第四十九條第一項徵收取得之加成補償，免徵所得稅；因繼承或因配偶、直系血親間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。」身心障礙者權益保護法與都市計畫法，但卻直接規定了稅捐事項。

24 德國租稅通則的翻譯，基本上直接引用陳敏 (2014)，《德國租稅通則》，頁 60-61。

25 本條之 Wirtschaftsgüter 原文譯為「經濟財產」，其注釋提及「經濟財產包括物、權利及具有財產價值之利益」。是以本文認為，此之「經濟財產」或應改譯為「經濟利益」，可更貼近原意。但柯格鐘氏譯為「經濟財」，言簡意賅，茲從之。柯格鐘 (2012)，〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 144。



(2) 對第 1 項，適用下列例外規定：

1. 非財產所有人之第三人，於事實上管領經濟財產，且於一般狀況，在通常耐用年限內，得排除所有人對該財產之影響者，經濟財產歸屬於該第三人。信託關係之經濟財產歸屬於信託人，讓與其所有權以擔保債權之經濟（擔保）財產歸屬保證人，自主占有之財產歸屬自主占有人。

2. 經濟財為數人所共同共有者，於租稅課徵上有分別歸屬之必要時，依應有分歸屬各共有人。」

本條列出基本原則，以經濟利益歸屬作為課稅義務人之認定原則，但也同時將幾種類型，在形式上予以排除實質利益的歸屬，包括「事實上管領經濟財產者」；「信託人」；「讓與擔保人」；「自主占有人」。

2. 租稅之課徵不受法律行為違反公序良俗而受影響

租稅通則第 40 條規定：

「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律上之強制或禁止或違反善良風俗而影響其租稅之課徵。」

3. 租稅之課徵不受法律行為無效影響

租稅通則第 41 條第 1 項規定：

「法律行為無效或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。但稅法另有規定者，不在此限。」

4. 租稅之課徵不受虛偽事實行為之影響

租稅通則第 41 條第 2 項規定：

「虛偽法律行為與虛偽事實行為，對租稅之課徵不具意義<sup>26</sup>。虛偽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租稅。」<sup>27</sup>【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 9 頁】

(三) 小結

透過租稅通則的規定，德國將租稅請求權針對較為特殊的案型上加以規定，以杜爭議，再加上「濫用法律形式」亦適用經濟觀察法。亦即如果沒有特別類型，僅於上開類型適用，是以經濟觀察法屬於補充其他類型的規定。

四、經濟觀察法的性質

德國稅法學說未有將「經濟觀察法」稱為「實質課稅原則」者<sup>28</sup>，且用到「經濟觀

26 「對租稅之課徵不具意義」或應譯為「不影響對其租稅之課徵」，似乎更達意。

27 對於德國租稅通則第 39 條至第 41 條的闡釋及適用，參見柯格鐘，前揭註 25，頁 136-143。

28 Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 5 未見有實質課稅原則的論述；F. Klein, AO, 2003, § 42，亦同。

察法」基本上毋寧是一種例外。但在法學的爭議上，涉及「經濟觀察法」究竟係屬「法解釋論」或「法適用論」層次的問題。在法解釋論中，又分為「目的解釋說」及「漏洞的填補說」。

德國稅法權威學者 P. Lang，認為經濟觀察法是一種「目的解釋」方法，是採「目的解釋說」的見解：

「稅法必須掌握經濟上給付能力，故稅法必須與經濟事件及狀態連結，並需要特別的經濟上解釋 (wirtschaftliche Interpretation)，此稱為經濟觀察法。經濟觀察法不是稅法上的特別方法，而是只要立法者必須規範經濟事實時，就會出現的觀察方法。因此，經濟觀察法是目的解釋 (teleologische Gesetzesinterpretation) 的一部分，因為稅法旨在解決經濟事件及狀態之負擔。故大部分稅法上所使用的概念，諸如所得、得利、財產或營業，先驗上都是通過經濟觀點來解釋的。由稅法立法者所使用有關民事法的概念，目的上亦取向於稅法。因為民法與稅法各有不同目的，故二者的概念可為不同的解釋。」

Lang 的見解明白採取「目的解釋說」，就表示文義解釋、體系解釋、歷史解釋皆已無法實現 (稅) 法目的時，才會用到「目的解釋」。亦即，只有民事法上的經濟效果與稅法的觀察不一樣，而且可能導致稅法被規避時，才會使用經濟觀察法。Lang 進一步就德國租稅通則第 42 條的目的及適用領域闡述如下<sup>29</sup>：

「透過法律形式可能性的濫用，以規避稅法的適用，是一種法律規避的下位案型。受規範者形成一種事實樣態，使一個本來不利之法律效果不發生，抑或反而產生對其有利之法律效果，例如獲得補貼或稅捐優惠。租稅通則第 42 條的目的就是要實現稅法的目的，因此首先透過目的解釋及法律漏洞填補之法續造 (Rechtsfortbildung) 予以防杜。稅法外，欠缺一般化的規避規定，故無法以法律適用的方法解決規避的問題。尤其是，稅捐規避在外國也無規避條款可以對抗，例如美國有法官造法【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 10 頁】的「實質優於形式原則」(substance-over-form-doctrine)。因此，除了稅法目的性的解釋方法外，租稅通則第 42 條是否可以發展出其獨特的意義 (eigenständige Bedeutung)，這個問題本身即具有爭議。這裡有兩種理論對立：內部理論 (Innentheorie) 以及外部理論 (Aussertheorie)，所謂內部理論係指透過內部目的性的解釋，使被規避的法律獲得適用；所謂外部理論係將租稅通則第 42 條視為「法律漏洞填補」的方法，其結果等於從各別稅法的外部防止了稅捐規避。

許多國家採取內部理論，係因這些國家缺乏一般性稅捐規避條款，而這些國家在實務上有「實質優於形式原則」之需求，因此租稅通則第 42 條就成為合法性原則，並承擔稅捐計畫安定性的功能。因此稅捐規避條款「非獨立的法則」(unselbständiger Rechtssatz)，因其具有補充規範的性質；稅捐規避條款係用以支持稅法上構成要件規範

29 Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 5, Rz. 95-96.

實證法的目的。在租稅通則第 42 條的案型上，納稅義務人避免租稅的構成要件，從而解釋及法續造的方法不夠用，以將納稅義務人導向依據稅法規定應適當納稅的狀態。特別是租稅通則第 42 條第 1 項第 2 款，根據經濟過程所形成的樣態，並不符合構成要件本來所規定的事實樣態。依據通則第 42 條第 1 項第 2 款，該已發生的事實就被轉化成法規範所擬規範的要件事實。通則第 42 條第 1 項第 2 款的法律效果，並未因上開 (Rn. 45 f.) 法律適用的方法而獲得。

租稅通則第 42 條的方法適用領域，也可以透過合法漏洞填補的射程而獲得：稅法越密集地容許法的續造，則租稅通則第 42 條的適用範圍就越小。為了稅法的合法性利益，租稅通則第 42 條解決了過度廣泛的稅法續造。法律解釋上透過釋義學上一貫的填補，使租稅通則第 42 條有了重大改變，該條自 2008 年開始生效。雖然參考草案的建議，用非常規 (Ungewöhnlichkeit) 標準，取代 Angemessenheit 的標準，沒有被落實。但租稅通則第 42 條的擴大版本，並沒有在釋義學上及用語的使用上，被充分思考過。」

由於「經濟觀察法」的使用，曾經有一段納粹時代濫用的歷史，故德國稅法實務上，慎之又慎；而且，縱使經濟觀察法可以解決稅法上的「法解釋論」，甚或透過此一方法想解決稅捐規避的問題，還是存有一些方法論的疑慮，故學者間對於經濟觀察法的使用，也是質疑再三。

此外，德國租稅通則第 378 條規定<sup>30</sup>，構成短漏稅捐 (Steuerverkrüzung)【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 11 頁】的行政罰規定，以有「重大過失」(leichtfertig) (以及故意) 為要件，且以處罰 50,000 歐元為限，亦即有故意或重大過失才有處罰問題，至於構成財稅犯罪的逃漏稅 (Steuerhinterziehung)，則屬刑罰問題，依一般刑法理論，則以故意為限。故縱使透過經濟觀察法的解釋，可以認定某一事件因「濫用法律形式」或「無效法律行為」等，仍可認定經濟利益確屬流向特定之人，從而可認定有稅捐義務，然未必會構成「短漏稅捐」之行政可罰行為，或逃漏稅捐之稅捐犯罪行為。換言之，經濟觀察法不可以作為認定「短漏稅捐」或逃漏稅之依據。

## 參、稅法與一般法律用語的解釋方法

上述德國經濟觀察法的發展歷史，剛好對應到稅法使用的私法上概念，是否應一致解釋的問題。

稅法之用語與其他法律規定之用語，是否應為相同之解釋，在歷史的發展上，有「統

30 德國租稅通則第 378 條原文：

AO § 378 Leichtfertige Steuerverkürzung

(1) Ordnungswidrig handelt, wer als Steuerpflichtiger oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen eine der in § 370 Abs. 1 bezeichneten Taten leichtfertig begeht. § 370 Abs. 4 bis 7 gilt entsprechend.

(2) Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden.



一說」、「獨立說」及「目的適合說」的區別<sup>31</sup>。

### 一、獨立說

此說認為稅法的解釋有其獨特的目的，解釋稅法上之概念，容許與其他法律有不同的結果，故稅法解釋應以經濟觀察法的方式將民事法的概念轉化為稅法之概念，使該法概念獨立存在於稅法中。如稅法使用「出租」的概念，僅是對經濟利益流動狀態的標示，不以有實際的租賃契約為前提。

此說乃經濟觀察法發展的重點，係因 1919 年帝國租稅通則初實施時，稅法許多概念都借用民法的概念，但 Becker 主張，雖然稅法借用民法概念，只是借用其概念核心，至於「概念範圍」則須透過「經濟觀察法」加以界定，藉此可以突破 19 世紀末的「概念法學」思維。但此說的結果，會使得「法明確性」及「法安定性」原則面臨重大挑戰。因為經濟觀察法相當不明確，太過好用，很容易徹底將「租稅法定主義」掏空，稅捐稽徵機關只要祭出經濟觀察法，很少不成立稅捐債務的。

### 二、統一說

由於 1919 年以降，經濟觀察法的過度使用，使得民事法律體系受到重大的挑戰，遂有「統一說」的主張。**【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 12 頁】**

所謂統一說，認為使用民事法或其他法律概念用語時，其解釋應統一。除稅法另有特別規定外，稅法使用其他法的概念必須與民事法或其他法律為一致之解釋。此說認為稅法乃是民事法的後續法，民事法具有優先地位。在法律秩序的統一性以及法安定性的利益下，對於稅法上使用的民事法概念，應以民事法上的意義加以把握。例如稅法中就「盈餘分配」之概念原則應與私法解釋相同；稅法上的「買賣」或「贈與」應與民法中的「買賣」或「贈與」一致。

此一學說乃屬對於經濟觀察法過度不受私法概念拘束的反動，大約起於 1955 年，為稅法依附於民法解釋的時代，即所謂「私法優先性」(Prima des Zivilrechts)，以維護法律秩序的一體性及法安定性。德國稅法學者 P. Lang 即指出：

「一個自由浮動 (freischwebende) 經濟觀察法並非能經常獲得貫徹，因為經濟事件及狀態係透過民事法而形成。例如上個世紀 50 年代開始，即有一個反對運動：聯邦財稅法院較嚴格地將民事法的事件以經濟觀察法處理，並發展出所謂的『民事法優位於稅法原則』。此為 G. Crezelius 所主張『合乎民事法解釋』原則：亦即稅法若引據民事法的概念用語，該概念應具有相同內容。」<sup>32</sup>

31 柯格鐘 (2009b)，〈論實質課稅原則〉，臺北市府訴願審議委員會編，《訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十》，頁 249-250。

32 Vgl. Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 5, Rn. 79.



### 三、目的適合說

但 1965 年開始，經濟觀察法又開始復甦，認為經濟觀察法非稅法所獨有，而係各種法領域所共有，經濟觀察法係屬法律解釋方法，即目的解釋法。此說認為經濟觀察法不必拘泥獨立於民事法，或須與民事法之解釋相同。必須逐一在個別案件中，透過解釋探求稅法上使用的民事法概念具有何種內容。倘若與民法為不同之解釋，係合乎稅法之明顯目的時，即應加以考慮。此說進一步主張必須在逐一個案中，透過解釋探求稅法上的民事法概念具有何種內容，倘與民法為不同解釋可合乎租稅法規之目的時，則應加以考慮。

特別是，1991 年的聯邦憲法法院判決改變了原先以民法為優先的見解<sup>33</sup>，才確認有了「目的適合說」的理論。

目的適合說亦可視為「獨立說的變身」。例如租稅法對分派股利或盈餘之解釋，並不受公司法所拘泥，因此公司儘管非依公司法中所規範之股東會法定程序所為之給付，仍得採經濟觀察法而視為盈餘分配。德國稅法上目前的通說傾向於採此說，因為「民法與稅法係基於不同目的，故目的性解釋會導致對同一概念有不同的解釋結果」<sup>34</sup>。【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 13 頁】

### 肆、我國稅制下的經濟觀察法

德國 1977 年租稅通則上的「經濟觀察法」，深切地影響臺灣稅務的發展。首先見於學者的引介，其次由財政部透過解釋函令使稅務機關普遍適用。而行政法院在無法分辨此一概念的本質下，隨著捐稽徵機關的濫用而直接援用。但司法院大法官則未隨之起舞，述之如下。

#### 一、學者見解

中文的文獻上，陳敏甚早有論文討論「租稅課徵與經濟事實之掌握」，其中亦提及：

「在解釋與適用稅法，所應根據者，為經濟之實質，而非形式之法律外觀。此一原則，在德國之稅法學內，稱為經濟考察方法（Wirtschaftliche Betrachtungsweise）。……現有之文獻同於日本稅法學，多稱之為實質課稅原則。日本稅法學所討論之實質課稅原則，其意義與內容並不確定……」<sup>35</sup>；「德國 1977 年之租稅通則……，未設置有關以經濟考察方法判斷事實之規定。」<sup>36</sup>；「至於德國其他有關經濟考察方法之具體適用樣態，則與我國現行稅法規定，未必皆相契合。尤其有關租稅規避之防制，我國並無一般之明

33 BVerfG (2 BVR 72/90)；葛克昌 (2010)，〈納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉，《月旦財經法雜誌》，22 期，頁 81。

34 Vgl. Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 5, Rn. 77.

35 陳敏 (1982)，〈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 2-3。

36 陳敏，前揭註 35，頁 7。

文規定，所謂之經濟考察方法或實質課稅原則，自應有其適用上之限制。」<sup>37</sup>；「……此外亦應注意，不得無端束縛人民企業經營與交易活動之自由，行政法院在維護與確保法律正確行使上，應發揮更積極之功能。……在討論有關實質課稅之法律政策時，亦不可或忘稅制與稅法之通盤檢討改進，否則突然仿效他國有關實質課稅之『特殊規定』(著者特別強調)，其實際作用，恐亦屬有限。」<sup>38</sup>

陳敏教授相當謹慎地對待此一用語，在使用「實質課稅原則」之前加上「日本」，亦提出不要「突然仿效他國有關實質課稅之『特殊規定』」。

但翻譯日本學者的文章，如許志雄譯，北野弘久原著之「實質課稅原則」一文，文章內容明白提及：

「稅務當局及某些判例對實質課稅原則之理解，乃與德國經濟觀察法(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)同其旨趣。」<sup>39</sup>

鄭俊仁譯，吉良實著，「實質課稅主義」<sup>40</sup>，文內亦直接提及：【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 14 頁】

「在解釋稅法及認定課稅要件事實之際，在有所謂『法形式或名義、外觀』與『真實、實況、經濟性之實質等』差異時，首重實質甚於形式，以此作為課稅基礎之原則。」

該文其後亦提及「經濟性之實質主義」一語，其後亦引用德國稅法通則第 39 條至第 42 條規定<sup>41</sup>。此些日本文獻的譯介相當早期，實務上此一概念被普遍的誤解，似乎與此有關。

前黃茂榮大法官曾在司法院釋字第 660 號解釋不同意見書中稱：

「營業人只就銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額負繳納義務。以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍，係加值型營業稅之建制的基礎原則。任何營業稅法的規定皆不得背離該原則。一有背離，即屬違背實質課稅原則。即使有法律之明文規定，該規定亦屬違憲。在法律無如是明確之規定的情形，更不得透過解釋，使其背離該原則，以致構成違憲。」

此處雖屬使用「實質課稅原則」，但更精確的意義應是「立法上營業稅的規定」應該保持與營業稅立法原則相同的原理，嚴格講起來，應該是立法上「體系正義」的問題，不是經濟歸屬如何計算的問題。進一步的問題是，黃大法官指出，在法適用論上，營業

37 陳敏，前揭註 35，頁 8。

38 陳敏，前揭註 35，頁 25。

39 北野弘久原著，許志雄譯(1985)，〈實質課稅原則〉，《財稅研究》，17 卷 5 期，頁 126。

40 吉良實著，鄭俊仁譯(1987a)，〈實質課稅主義(上)〉，《財稅研究》，19 卷 3 期，頁 120-129；吉良實著，鄭俊仁譯(1987b)，〈實質課稅主義(下)〉，《財稅研究》，19 卷 5 期，頁 121-134。

41 有關日本使用實質課稅原則一語的歷史，參見陳榮哲、陳建宏(2009)，〈經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考〉，《軍法專刊》，55 卷 2 期，頁 138-140。

稅的課徵，也不可偏離「以一般營業人之當階段的加值為其營業稅的課徵範圍。」另外黃茂榮以學者身分發表文章時，認為（在標題經濟觀察法下）：

「然關於經濟觀察法在德國的討論，主要偏重於依民事認定為存在之法律關係的形式與稅捐所重視之經濟實質間的落差。……利用信託行為從事脫法行為，規避該當之法律適用者，首先其信託行為應論為無效，……才符實質課稅原則。」<sup>42</sup>

撰文時為財政部主任秘書，其後擔任財政部長顏慶章先生曾主張<sup>43</sup>：

「短期可循日本方式，透過稅法解釋方式引進正確之實質課稅理念，……長期則應取法德國方式，在稅捐稽徵法中建立實質課稅制度（該文並未稱為「原則」）……前財政部賦稅改革委員會為此草擬條文有二：依法應課徵稅捐之法律行為，不因左列情形而影響其課徵，但其經濟效果已不存在，不在此限。……」；「納稅義務人以顯不合常規之安排，規避或減少納稅義務者，除其他法律另有規定外，稅捐稽徵機關得報經財政部核准，按與常規相當之事實課徵稅捐。」

將實質課稅原則與經濟觀察法視為具有同一性的學者，有陳清秀教授<sup>44</sup>：【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 15 頁】

「德國稅法上『經濟觀察法』與日本及我國學說實務上所稱『實質課稅原則』相當。德國稅法上經濟觀察法，概可謂採取『經濟的實質課稅原則』，反之，在日本，學說上對於實質課稅原則的理解方式並不一致，大別之，可分為二種不同見解，一為『法的實質主義』，另一為『經濟的實質主義』。」

陳清秀另文亦稱：

「稅法為追求實現量能課稅之公平負擔精神，採取經濟觀察方法之實質課稅原則……」<sup>45</sup>；「經濟的觀察法，亦稱為實質課稅原則……。」<sup>46</sup>

陳愛娥引據陳清秀見解認為：「關於實質課稅原則，陳清秀教授引用德文用語稱之為『經濟的觀察法』……。」<sup>47</sup>

有些學者，將經濟觀察法與實質課稅原則交互使用，例如學者邱晨亦稱：「實質課稅原則，或經濟觀察法，不論在我國或德國。」<sup>48</sup>

另柯格鐘認為：「民事脫法行為……稅捐法上仍得依據經濟觀察法亦即實質課稅原

42 黃茂榮（2005），《稅法總論（第二冊）》，頁 92-96。

43 顏慶章（1990），〈租稅法內涵及基本原則之研究〉，《財稅研究》，22 卷 2 期，頁 37-38。

44 陳清秀（1997），〈經濟觀察法在稅法上的應用〉，《稅法之基本原理》，3 版，頁 195。

45 陳清秀（2010b），〈量能課稅與實質課稅原則（下）〉，《月旦法學雜誌》，184 期，頁 108。

46 陳清秀（2012），《稅法總論》，7 版，頁 188。

47 陳愛娥（2012），〈法學方法與實質課稅原則—評最高行政法院 99 年度判字第 1122 號判決、100 年度判字第 1803 號判決〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 114。

48 邱晨（2016），〈實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗〉，《興大法學》，20 期，頁 5、35。



則，據以調整……」<sup>49</sup>；「在德國被稱為『經濟觀察法』，在日本或臺灣則稱之為『實質課稅原則』」<sup>50</sup>。「實質課稅原則係我國實務或學術界較為慣用的名稱，在德國稱為經濟觀察法。實質課稅原則在我國稽徵程序中有特別稱為核實課稅原則，以與推計課稅制度相對稱。……」<sup>51</sup>；「實質課稅原則係稅捐法律規範的解釋方法，屬法律適用之三段論邏輯中大前提的法律問題，反之，核實課稅原則是小前提之有關事實認定問題……。」<sup>52</sup>

但在同文其他地方，柯格鐘也另有敘明：

「從而實質課稅原則乃是從量能課稅原則以稅法之目的解釋法解釋而衍生出稅法上特殊原則。稅捐機關應有如尚方寶劍一般謹慎小心使用實質課稅原則，不能僅為稅捐徵收之目的而任意否定當事人所作之私法安排。」<sup>53</sup>

柯氏在其他文章中，則曾另外表示<sup>54</sup>：【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 16 頁】

「吾人以為，使用『表見』課稅相對於『實質』課稅，並同時將後者冠上『原則』之稱呼者，似有法律形式與經濟實質必然分離，且屬『原則』狀態之意思，但實際上，並非如此，這應該是『例外』的情形。從而，本文認為稅捐機關應盡量避免實質課稅原則之稱呼，改用德國法上之經濟觀察法的稱呼為妥。」

柯氏的說法已經有較明確的表達，「經濟觀察法」是一種例外。

本文搜羅以上中文文獻的「說法」<sup>55</sup>，固屬吹毛求疵，然並無意苛責「實質課稅」此一概念本身如何錯誤的被引進。只是問題就出在使用「原則」二字，容易受到實務的濫用，因為「原則規定，從寬解釋；例外規定，從嚴解釋。」<sup>56</sup>稅法上的經濟觀察法，通常用於「經濟實質」與「法律形式」不符合的情形，這種情形毋寧是一種「例外」，縱使可以稱為「實質課稅」，亦不應稱為「原則」。就此而言，柯格鐘有較為明確地表明「實質課稅」應屬例外，但既然稱為例外，就不應稱為「原則」。

## 二、財政部的解釋函令

財政部最早使用「實質課稅原則」一語的函令，或許是財政部（82）年台財稅字第 821489423 號函釋：

49 柯格鐘（2009a），〈稅捐規避及其相關聯概念之辨正〉，《月旦財經法雜誌》，19 期，頁 76。

50 柯格鐘，前揭註 49，頁 78。

51 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 99。

52 柯格鐘（2015b），〈論依法課稅原則之解釋方法（下）〉，《興大法學》，18 期，頁 24、43；柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 41-44。

53 柯格鐘，前揭註 51，頁 100。

54 柯格鐘（2012），〈實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂〉，《台灣法學雜誌》，199 期，頁 135。

55 更多的出處，參見陳榮哲、陳建宏（2009），〈經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考〉，《軍法專刊》，55 卷 2 期，頁 124；陳敏（1982），〈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 6。

56 李惠宗（2014），《案例式法學方法論》，2 版，頁 265。



「○○大飯店提供餐飲及場地予臺灣○○機車工業公司舉辦未收費聯誼晚會，以及○○大飯店提供餐飲及場地予○○傳播公司舉辦對外售票並提供有娛樂節目之餐飲，有關營業稅及娛樂稅之課徵，應本實質課稅原則，查明事實分別依法辦理。」

然則，本件的事實與所謂「實質課稅原則」毫無關聯，根本沒有濫用法律形式或通謀虛偽意思表示等稅捐規避的情形，但財政部還是濫用了所謂的「實質課稅原則」。財政部透過函釋使用「實質課稅原則」，有些會謹慎一些，引用的方式大致為「實質課稅原則，依學者見解……」，例如財政部（93）年台財稅字第 0930400102 號函稱：

「……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，而承認之原則，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，始適用本原則。……。」

但追究第一件使用「實質課稅原則」的函釋已不重要，因為「實質課稅」【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 17 頁】字眼，已經正式於 2009 年 5 月 13 日直接增訂在稅捐稽徵法第 12 條之 1 中。財政部或許無心之過，或許認為使用「實質課稅」也沒錯。但認為這是一項「原則」，從比較法的觀點來看，則屬以訛傳訛，加速錯誤的擴張。

### 三、行政法院判決下的經濟觀察法

基本上行政法院對於稅捐稽徵機關「日用而不知，習焉而不察」地使用「實質課稅原則」這個用語，不曾懷疑過，甚至以之作為判決論證之依據。改制前最高行政法院 81 年判字第 2124 號判例直接稱：

「在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則，首揭說明即以此精神為依據，被告對原告買賣有價證券所得課徵所得稅，自無違法、違憲可言。」

稅務案件的裁判中，應屬以「實質課稅原則」之用語，用得為最頻繁<sup>57</sup>。

### 四、司法院大法官解釋

較為特別的是，司法院大法官解釋，不論是「解釋文」或「理由書」，皆未曾使用「實

57 從實證的角度來看，以「實質課稅原則」及「租稅法定主義」進入判決查詢系統，可以得出如下結果：

所得判決件數	最高 行政法院	臺北高等 行政法院	臺中高等 行政法院	高雄高等 行政法院
以「實質課稅原則」查詢	3,919	3,728	908	1,487
以「租稅法定主義」查詢	2,734	1,625	406	629

這樣的數據，只是表示出現在判決中的「字樣」而已，包括納稅義務人及稅捐機關的主張，以及判決理由。但這樣的數據也不代表著判決錯誤，只是顯示，判決中這麼頻繁的出現「實質課稅原則」，甚至比「租稅法定主義」高出甚多，表示此一用語「很好用」。

質課稅原則」一詞，但有使用「實質課稅」一詞，最早應是1997年1月17日司法院釋字第420號解釋稱：

「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。」

另司法院釋字第438號、第460號、第496號、第500等號解釋理由書亦指出：

「人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。涉及租稅事項之法律，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解釋之，亦為本院釋字第420號解釋所揭示。」

從各號解釋的脈絡上，大法官在解釋上相當謹慎使用「經濟上之意義」及「實質課稅」之「公平原則」，「原則」二字放在「公平」之後，不直接在「實質課稅」之後。且「實質課稅」係緊接【法令月刊第68卷第12期，2017年12月，第18頁】在「經濟上意義」後面，稽其意旨，應認為「實質課稅」應該是一種調查課稅基礎事實的方法，係從租稅公平原則而來。但本文總結大法官歷次各號解釋，仍無法得出，司法院大法官是否「不承認」「實質課稅」係屬一項「原則」。

然這已不重要，因為這些解釋被財政部解讀為：「司法院大法官已肯認稅法上有『實質課稅原則』了。」，遂以之作為納入稅捐稽徵法第12條之1的條文（2009年5月13日修正公布）<sup>58</sup>，而在該條生效之後的司法院大法官有關稅法的解釋（司法院釋字第659號以降），亦未有任何之糾正。

## 伍、經濟觀察法的立法—稅捐稽徵法第12條之1

稅捐稽徵法第12條之1未立法前，因為「實質課稅」或「經濟觀察法」對於課稅實務上「很好用」，稅捐稽徵機關使用「實質課稅原則」幾乎已經到泛濫的程度，此一原則已成為稅法上的「帝王條款」<sup>59</sup>，而成為稅捐稽徵機關對待納稅義務人的「尚方寶劍」。但初期只透過行政函釋作為法源，頗有違反租稅法定主義的疑慮。故財政部乃提案立法，將經濟觀察法直接增訂在稅捐稽徵法第12條之1，本條原只有4項：

58 2009年5月13日修正公布之稅捐稽徵法第12條之1的立法理由稱：「三、實質課稅係相對於表見課稅而言。依私法秩序所生利益之變動，循私法上形式，以利益取得人之名義判斷租稅法律關係之歸屬，是為表見課稅主義，或稱表見課稅之原則。若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律之解釋上，毋寧以經濟上實質取得利益者為課稅對象，斯為實質課稅主義或稱實質課稅之原則。四、實質課稅原則是稅捐稽徵機關課稅的利器，納稅義務人往往質疑稅捐稽徵機關有濫用實質課稅原則，造成課稅爭訟事件日增，為紓減訟源。爰參照司法院釋字第420號解釋及最高行政法院81年判字第2124號、82年判2410號判決意旨，增訂本條文，規範稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義。」

59 只要用「實質課稅原則」一詞，進入最高行政法院及各高等行政法院判決查詢，可以查到數千筆判決，只要是稅法的案件，稅捐稽徵機關幾乎都使用了「實質課稅原則」，而大部分行政法院也從來不加以糾正；甚至連行政法院都引用此一被誤解的「原則」。更比較怪異的用法，稅捐機關更聾牙地使用「從經濟實質層面為客觀宏觀角度之觀察」，居然行政法院也都「照單全收」作為判決的理由（臺北高等行政法院判決98年度再更字第1號；臺中高等行政法院104年度訴字第228號判決）。「實質課稅原則」用語已經到達泛濫程度。

「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。」<sup>60</sup>【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 19 頁】

「實質課稅」明文入法，其中立法理由是「紓減訟源」，因為稅捐稽徵機關運用實質課稅原則常被質疑濫用，欠缺實質正當性。但財政部針對這樣的質疑，其思維不是嚴格限制「實質課稅原則」的適用時機，反而予以明文化，讓此一概念可以被繼續擴大濫用，其思維模式令人匪夷所思。雖然第 3 項規定舉證責任由稅捐稽徵機關負之，但事實上，透過實質課稅的認定，相當於「擬制」，至少有「推定」的效果，所謂的「舉證責任」，反而都必須由納稅義務人承擔。最近幾年政府稅賦超徵每年皆達上千億<sup>61</sup>，其中「實質課稅原則」應有重大貢獻，但這樣的貢獻，是否合乎憲政秩序，實在值得商榷。

鑑於稅捐稽徵實務頻受詬病，納稅義務人場苦於稅災的蔓延，故立法委員乃於稅捐稽徵法中增列第 1 章之 1「納稅義務人之保護」的專章<sup>62</sup>。然者，此一專章的保護，似乎猶嫌不足，故立法委員另行提案制定了「納稅者權利保護法」（簡稱「納保法」）（訂於 2017 年 12 月 28 日正式實施）。

其中第 7 條將稅捐稽徵法第 12 條之 1 的文字大部分照抄，並增列 2 項，茲以表格方式呈現此二種法律之不同（詳如附表 1）：

「納稅者權利保護法」，以「保護」之名，其中第 1 項及第 2 項全部「照抄」稅捐稽徵法第 12 條之 1，明顯地意味著「經濟觀察法」具有「納稅者權利保護」的實質意涵，其實是一種極大的誤會。實務操作上，被誤解為「實質課稅原則」的經濟觀察法，幾乎變成絞殺納稅義務人，增加國庫收入的工具，一點都不具有保護納稅義務人的功能。理論上，納稅者權利保護法第 7 條在立法上應限縮經濟觀察法之適用範圍，才足以達到保護的效果。納保法的規定，僅有其中第 7 項之規定：

60 2013 年 5 月 29 日修正公布的稅捐稽徵法第 12 條之 1，增訂第 3 項有關租稅規避的條款，其立法理由為：「稅捐規避行為之認定，除在各別稅法已有部分明文規定外，應作一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。爰增訂第 3 項。」其餘項次順移，並增加第 6 項函詢答覆之規定。

61 依財政部統計，2014 年起徵 1,088 億元；2015 年起徵 1,877 億元；2016 年起徵 1,274 億元，三年合計超徵 4,239 億元（尚不包括二代健保），此種狀況發生在經濟不甚景氣的年代，必有非制度性的因素。參見財政部（2017），《中央稅課收入連續 3 年起徵，均用以彌平收支差短，減少債務舉借》，<https://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=136&pid=73061&ap=0&pc=15&k=&nid=24>（最後瀏覽日：2017/10/12）。

62 該專章係立法委員所提案，根據該章提案人黃義交等 24 位委員之說明：該章「為適切保護納稅義務人權益，並確保依法公平納稅及實現法治國家之課稅程序，以增進徵納雙方之互信及和諧，並參考韓國國稅基本法第七章之二「納稅者權利」專章之立法例。



「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」

此項規定將「漏稅處罰」限定在不符合誠信原則的「虛偽或詐欺」始成立【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 20 頁】

表 1 稅捐稽徵法第 12 條之 1 與納稅者權利保護法第 7 條內容比較表

項次	稅捐稽徵法第 12 條之 1	項次	納稅者權利保護法第 7 條	比較說明
I	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。	I	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。	項次及文字完全相同。
II	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。	II	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。	項次及文字完全相同。
III	納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，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。	III	納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。	稅稽法使用「濫用法律形式」，納保法加上「以非常規交易」字眼，並加上後段文字。
IV	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。	IV	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。	項次及文字完全相同。
V	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。	V	納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。	項次及文字完全相同。
VI	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第二項或第三項之情事者，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。	VI	稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，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。	項次及文字完全相同。
		VII	第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。	納保法新增。
VII	納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。	VIII	納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。	項次不同，文字相同。
		IX	本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。	納保法新增。



【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 21 頁】漏稅罰，則屬正確之立法。但某一事件是否構成「短漏稅捐者」，應以「法律明文規定」為限，但本項卻規定為「短漏『核定』稅捐者」(不是「短漏『法定』稅捐者」)，換言之，是否短漏完全以稅捐稽徵機關「核定」為準，此種號稱「……保護法」的立法模式，實在令人擔憂。

事實上，長久以來，納稅義務人固然多有逃漏稅捐之例，但蒙受到稅捐稽徵實務煎熬的亦不在少數。故稅捐稽徵法雖有「納稅義務人權利之保護」專章猶有不足<sup>63</sup>，才需要再加另外一部「納稅者權利保護法」，然則，本文認為，只要經濟觀察法的濫用，沒有被戢止，納稅者權利不可能獲得保護。

經濟觀察法在德國納粹時代被濫用作為增加國庫收入的手段，殷鑑不遠，法理上也不是一種「原則」，但要戢止經濟觀察法變身的「實質課稅原則」的濫用，必須正確地釐清「經濟觀察法的適用時機」及「經濟觀察法的適用界限」。

因為從實務經驗來看，稅捐稽徵法第 12 條之 1 的經濟觀察法入法後，反而加深稅法「斧鋸」的作用。茲先就經濟觀察法適用之時機及其適用界限，先行說明後，再舉實例以說明之。【法令月刊第 68 卷第 12 期，2017 年 12 月，第 22 頁】

63 其評論，參見葛克昌(2010)，〈納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析〉，《月旦財經法雜誌》，22 期，頁 53-87。事實上，「納稅義務人權利之保護」的專章，大部分沒有保護的功能(頁 86)，例如租稅國會保留原則(稅捐稽徵法第 11 條之 3)本來即屬法治國家理所當然的要求，是否落實的問題而已；另租稅不得優惠過度(同法第 11 條之 4)與納稅者權利保護無關；同法第 11 條之 5 係屬調查證據程序的細緻化，沒有立法，稅捐稽徵機關也可以如是執行；同法第 11 條之 6 限於「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」反而開了一個大漏洞，因為如果只是稅捐稽徵機關的「重大過失」。參見葛克昌，同前註，頁 77，或是納稅義務人的敵人故意「以不正當方法取得證據」，作為檢舉之用，而稅捐稽徵機關予以容忍使用，是否會有缺乏證據能力的問題，在釋義學上是一項可以預見的困難。再者，此規定限於「故意以不正當方法取得之自白」，而不是「故意以不正當方法取得之證據」，是否僅以「自白為限」？再者，證據能力的要件，又加上「且與事實不相符者」，才不得作為證據。反對解釋即是，「若與事實相符」，儘管是故意違法取得，仍具有證據能力。故此一條，不具有保護納稅人的功能。同法第 11 條之 7，僅屬設備性的規定，沒有特別保護功能。