

刊登於台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 121-163 頁。

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

柯格鐘

成功大學法律系副教授

壹、前言：稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂

實質課稅原則在我國稽徵實務上，經常為稅捐稽徵機關所利用，用以否定納稅義務人所作法律形式或私法自治行為的安排，對於納稅義務人進行補徵稅款，甚至作為裁罰的主要根據或理由之一。而且，實務上有關實質課稅原則之適用，並不限定於某特定稅捐法之領域。若吾人以最高行政法院近十年來所作成，將「實質課稅」原則或類此字眼，寫入判決理由書之裁判作為搜尋對象，該等原則所適用之各稅領域，即包括了遺產及贈與稅法中的贈與稅，例如最高行政法院 98 年度判字第 144 號、97 年度判字第 882 號，土地稅法中之土地增值稅，例如最高行政法院 96 年度判字第 2062 號、95 年度判字第 1437、1974 號判決、95 年度裁字第 1640 號裁定，加值型營業稅及非加值型營業稅法的營業稅，例如最高行政法院 95 年度判字第 1974 號、94 年度判字第 702 號、93 年度判字第 1602 號判決，所得稅法之個人綜合所得稅，例如最高行政法院 94 年度判字第 290 號、93 年度判字第 1135 號、92 年度判字第 1619 號、91 年度判字第 347、1801 號判決，以及營利事業所得稅，例如最高行政法院 95 年度判字第 1270 號、94 年度判字第 836 號、92 年度判字第 115、392、875、957、1009、1020、1112、1409 號判決等，從而該原則所適用之範圍，幾乎互之古今各稅法規範領域。實質課稅原則在我國稽徵實務之適用上，可謂極為廣泛。

民國 98 年 4 月 28 日，立法院三讀【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 121 頁】通過稅捐稽徵法第 12 條之 1 的修法，賦予前述在我國稅捐稽徵實務上被廣泛運用之實質課稅原則以法源依據。在該新增訂之條文中規定：「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（第 1 項）。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（第 2 項）。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（第 3 項）。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（第 4 項）」

在增訂條文的立法理由中，指出：依據（已於民國 80 年廢止）獎勵投資條例第 27

條所謂「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業等情形，核實認定。另據該法之施行細則及相關判例，認為租稅法所重視者，係「應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，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」(第二段)；而所謂「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」(第三段)；最後，修訂理由更指出：「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 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」(第四段)。短短數段之文字，完全道出立法者心中有關實質課稅原則應當制定的各種考量及其立法上理由。

然而，上述文字的敘述，卻讓吾人心中存有許多疑惑未解。即以上述第二段文字的論述而言，理由中稱獎勵投資條例所謂「非以有價證券為專業」，「應就營利事業之實際營業等情形核實認定」，論其實際，法條所稱應係指，稅捐機關應「依據客觀之證據資料，以自由心證判斷系爭營利事業，有無存在以有價證券買賣作為專業的事實」存在，亦即屬於「事實之認定與評價」的問題。換言之，此為「核實」認定、「核實」課稅的問題。若為如此，這跟同樣提出實質課稅原則理論之德國，在該國稱之為經濟觀察法 (wirtschaftliche Betrachtungsweise)，將其理解為一種法【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 122 頁**】律解釋方法，屬於目的解釋法 (teleologische Auslegung)，或甚至將之理解為「類推適用」(Analogie) 的看法 (詳如後述)，並非完全一致，蓋事實認定屬於法律適用三段論法 (Syllogismus) 邏輯中的小前提 (Untersatz)，但法律解釋或類推適用者卻是大前提 (Obersatz)；其次，理由中稱租稅法所注重者為「表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據」，並稱後者為「表見課稅」原則。吾人的疑惑卻是，法律形式未必與經濟實質分離，且法律形式不就在表彰一定程度的經濟實質？如以契約為例，簽訂契約的 (形式) 當事人，正是經濟上應負擔履行責任的 (實質) 當事人。立法者或稅捐機關，究竟是依據哪種觀點，認定法律形式與經濟實質，必然截然劃分而有不同？又立法理由第四段中論及，實質課稅原則之要件事實，應由稅捐機關負擔舉證責任，但法條第四項又規定，納稅義務人依法應負擔之協力義務並不因此而免除，則稅捐機關之舉證責任與納稅義務人的協力義務兩者間究應如何分配？納稅義務人若有協力義務之違反，是否因此使稅捐機關本應負擔之舉證責任，因此發生轉換或減輕

的法律效果？凡此種種疑惑，法條並未論及也未解決。從而，縱使在稅捐稽徵法第 12 條之 1 於民國 98 年增訂後，我國稅捐稽徵實務上，徵納雙方關於實質課稅原則應否適用，以及應如何適用的爭議問題，從未間斷發生過。藉由討論，本文希冀能夠釐清以上關於實質課稅原則及其在稅捐程序法中適用的一些疑惑，或許能找到一些決問題的方向。

貳、實質課稅原則之定位

一、概說：認定事實與法律解釋方法之爭議

依據實質課稅原則，稅捐機關在調查課稅事實時，不應拘泥於納稅義務人所採取的法律形式，而應以其經濟實質為基準。在此說法之中，隱含著一項前提要件，亦即納稅義務人在個案中，現實上乃係採取一個非為稅捐機關在結果上所能認同的法律形式，而此種法律形式依據稅捐機關（主觀）的看法，乃具有其他的經濟實質（但通常應該是以有別於納稅義務人所選擇的法律形式而加以呈現），故稅捐機關為達成其據以調整系爭納稅義務人之稅捐負擔的目的，依據前述所說法律適用的三段論法邏輯，實質課稅原則可能是一種事實認定（小前提）的方法，或為法律解釋適用（大前提）的方法。換言之，影響稅捐法律效果適用的兩項因素，分別為課稅事實的認定與稅捐法律的解釋：實質課稅原則若作為事實認定的方法，則對於納稅義務人在現實上所採取的法律形式及其法律行為，即在事實層面上逕行加以否定，調整其為稅捐機關所認定的經濟實質行為，據此再適用稅捐法的法律【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 123 頁**】規範，而得出納稅義務人應負擔稅捐或補稅的結果；反之，實質課稅原則若作為法律解釋之方法，則在事實部分仍認定為納稅義務人在現實上所採用的法律形式及其法律行為，僅在稅捐法律規範的解釋上，採取與其他法領域對於該法律形式不一樣的解釋結果，亦即依據稅捐法律規範注重經濟實質的立法目的，據以得出稅捐法律解釋之結果，再將納稅義務人在現實上所採取的法律形式及其法律行為，涵攝於其中，亦得出納稅義務人應負擔稅捐或補稅的結果。此兩種方法，對於稅捐機關調整系爭個案中，納稅義務人之稅捐負擔的結果而言，並無差異。但其差別，對於實質課稅原則理論性質之探討，卻具有重大的意義，並足以影響稅捐實務上實質課稅原則正確的適用方式，至少對於我國稅捐實務（不論是行政或司法）而言，經常在誤用或混淆使用實質課稅原則與其他相關概念與原則者，對其理論性質的探討與釐清，將有助於往後我國稅捐實務上正確地使用上述原則，甚有實益。

二、經濟觀察法在德國之發展與學說分歧

關於上述實質課稅原則究竟屬於事實認定或法律解釋的方法，在學說上迭有爭議。這當中，採取法律解釋方法看法的陣營中，對於稅捐法規範是否採取類推適用禁止（Analogieverbot）的觀點，又產生分歧。由於實質課稅原則亦即經濟觀察法源起自德國，

故下文將首先說明經濟觀察法在德國稅捐法發展的歷史，之後再針對德國稅法學界對於經濟觀察法理論性質的討論，加以簡要說明。

如眾所知，德國於 1918 年第一次世界大戰戰敗後，新成立的威瑪共和國（Weimarer Republik）之財政需要暴增，在當時財政部長 M.Erzberger（1875-1921）主導下乃通過一連串的改革措施，以尋求挹注帝國財政需要的稅源。但由於當時帝國的各稅法規定零散分立，提高稅捐負擔的結果，使得不少稅捐法律條文之規定，其彼此間互相重疊或甚至相互矛盾的衝突加劇，為解決此一現實問題，乃由法律學者 E.Becker（1869-1940）草擬，並在 1919 年獲得帝國議會通過制定帝國稅捐通則（Reichsabgabenordnung，簡寫 RAO），作為包羅式法律（Mantelgesetz），其中第 4 條即規定：「稅捐法的解釋，應依據其目的、經濟上意義與其後關係的發展而為之」（Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen）¹。此一條文於納粹黨上台後，1934 年制定之稅捐調整法（Steueranpassungsgesetz，簡寫 StAnpG）中予以納入，成為該法第 1 條之規定：稅捐法應依據國家社會黨（亦即納粹黨）之世界觀作解釋（第 1【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 124 頁】項），解釋時應依據國民之通念、稅法之目的與經濟上意義及其後關係的發展而為（第 2 項），判斷稅捐構成要件時，亦有適用（第 3 項）²。1977 年聯邦德國所制定的稅捐通則，原則上仍承襲先前 1919 年制定的帝國稅捐通則之規定，但對於上述經濟觀察法之一般性適用條文則選擇未予納入，僅將 1934 年稅捐調整法中關於經濟觀察法的特別適用規定，主要為第 5 條及第 6 條之規定，吸納成為稅捐通則第 40（有關違反禁止規定及違反公序良俗行為的課稅，相當於前述第 5 條第 2 項）、41（有關於無效、即將無效及通謀虛偽行為的課稅，相當於前述第 5 條第 1、3、4 項）及 42 條（有關稅捐規避行為的課稅，相當於前述第 6 條）之規定，並將稅捐調整法第 11 條有關於歸屬（Zurechnung）之規定，加以調整成為第 39 條（有關經濟財的歸屬與課稅）之規定，而成為今日吾人在學說上討論德國之經濟觀察法規定之主要依據。

依據德國著名稅法學者 K.Tipke 教授，對該國經濟觀察法發展之觀察，共經歷三個不同階段³：首先，1919 年帝國稅捐通則的制定者 E.Becker，將經濟觀察法視為一種通案性的調整（allgemeines Korrektiv）規定，其目的在於將稅捐法借用自民商法的法律概念，轉換成為稅捐法的概念。從而，倘若民商法與稅法均使用同一法律概念，則依據氏的意見，民商法僅給予稅捐法上該借用概念之概念核心（Begriffskern）而已，至於環繞

1 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band 3, Köln 1992, S. 1285.

2 稅捐調整法第 1 條全文：Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen' 文獻請參 <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/anno-plus?apm=O&aid=dra&datum=19340007&zoom=2&seite=0000092S&x=17&y=10>，最後瀏覽日期：2012 年 2 月 11 日。

3 Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1286 ff.

核心之概念範圍 (Begriffsfeld)，即必須以是否與核心事實 (Kernsachverhalt) 在經濟上屬於同一的事實作為其判斷標準，故稅捐法律構成要件上若運用私法概念，這只不過是用來描述、轉繪一個經濟上形成或經濟狀態的輔助工具而已。這項看法，在二次大戰前的德國稅法學界，也獲得不少學者的支持⁴。然而，這一看法從未在德國稅捐實務上實踐過，蓋帝國稅捐通則受 Becker 的民法背景因素之影響，使用不少例如家庭及婚姻法中的名詞或概念，而稅捐法上有關家庭或婚姻的狀態，向來是在民法的規定底下予以理解，亦即若非民法所承認的婚姻關係，例如屬於事實婚或同性戀者，從沒辦法在稅捐法上主張適用，與其經濟實質同一的民法上婚姻（亦即異性婚）才能適用的家庭課稅制度。故而大約自戰後 1955 年開始，德國稅法學界開始產生與之前完全相反的思潮，主張稅捐法若使用私法之【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 125 頁】法律概念，或將其效果連結於私法之法律關係者，則稅捐法律概念之解釋即應受私法概念解釋的拘束。換言之，適用「私法優先」(Primat des Zivilrechts)，從而，稅捐法便成為私法的結果法 (Folgerecht des Zivilrechts)，藉以維護法秩序一體性 (Einheit der Rechtsordnung) 與法律安定性 (Rechtssicherheit)⁵。但是，此股風潮自 1965 年起又產生轉變，產生另一種思維方式，認為所謂經濟觀察法，並非稅捐法獨有，仍屬法律觀察法 (rechtliche Betrachtungsweise)，為法律之解釋法 (rechtliche Auslegung)，亦即屬於目的解釋法 (teleologische Auslegungsmethode)。稅捐法律應依據其個別規範目的，決定究竟是採取與私法相同，或是有別於私法，而作成合於稅法、經濟上的解釋，以及是否獨立於民法的法律關係之外，作各別不同的判斷。然而，在此一看法中，對於稅捐法規範目的之探求，其與私法規範目的之間的關係，亦有不同的理解：有認為若從稅捐法律條文中，無法辨識其具有別於私法規定之目的所在者，稅捐法即應與私法對於借用概念作同一解釋；但也有認為，只有自稅捐法規中可以識別，其欲與私法概念作同一解釋者，方使同一概念作相同的解釋；而中道之意見則認為，稅法並未預設上述兩者任何其一，而應就個案分別判斷⁶。

從以上之說明可知，德國稅捐法上對於經濟觀察法的討論，一直是將其作為一種法律之解釋方法 (Auslegungsmethode) 為前提而進行，其差別僅在於這種觀察法或是解釋法，是否為稅捐法所獨有，使其得以對於尤其是借自私法法律概念，作出與私法不同的解釋結果而已。然而，在 1934 年稅捐調整法中第 1 條第 3 項又規定，經濟觀察法對於構成要件事實之判斷，亦即關於課稅事實的認定也有適用⁷，從而 1934 年稅捐調整法中的

4 Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1286 Fn. 220 m.w.N.

5 Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1288.

6 Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1290.

7 關於稅捐調整法第 1 條第 3 項規定：(經濟觀察法) 於構成要件之判斷，亦同樣適用，Tipke 教授認為所謂構成要件之其意是指事實 (Sachverhalten) 的判斷，參 Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1286. 這是正確的說明，因為構成要件事實與具體事實的概念上並未完全相同，前者為規範者，乃抽象性的規定，後者為被規範者，乃具體的個案，兩者自是有所不同。

經濟觀察法，具有雙重意義，其並非僅影響稅捐法律的解釋，亦影響構成要件之判斷（Tatbestandsbeurteilung）⁸，而為認識事實的手段。有學者因此認為，以經濟觀察法作為確認事實【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 126 頁**】（Sachverhaltsfeststellung）的方法者，係屬一項贅文規定⁹。德國在 1974 年討論現行之稅捐通則草案時，即採此一看法認為：「租稅調整法第 1 條第 3 項，關於解釋之規定亦適用於構成要件（正確言之，應為事實）的判斷一項，不予採納。蓋事實之法律評價，在法學方法上乃法律涵攝，而法律涵攝之可能性，係依法律之解釋而定。亦即有關法律解釋之規定，即足以確保所謂經濟考察方法之顧慮，因此無須租稅調整法第 1 條第 3 項之規定」¹⁰，從而自 1977 年德國稅捐通則制定之後，即未設置有任何以經濟觀察法而判斷事實之規定¹¹。

然而，在同屬德語文化及法律圈（Rechtskreis）的奧地利，該國的聯邦稅捐通則（Bundesabgabenordnung，簡稱 BAO）第 21 條第 1 項亦針對經濟觀察法，設有規定：「就稅捐通則法有關的問題，應依經濟觀察法所得之真正經濟上的實質內涵為基準而判斷，不拘泥於事實的外觀形式」（Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend）¹²。該國之稅捐行政與行政法院至今仍然認為：聯邦稅捐通則第 21 條關於經濟觀察法之規定，其作用並非在於法律問題的釐清（Klärung von Rechtsfrage），僅為事實問題的判斷（Beurteilung von Tatfrage）而已¹³。從而，關於經濟觀察法的性質，在兩國之稅捐實務上，即有不同功能的理解與認識。

應補充說明者，在德國法上雖一直認為，經濟觀察法乃法律解釋之問題，但法條之實際規定，有時並未與此種看法，或至少在外觀上相互一致。例如，1934 年之稅捐調整法第 6 條第 2 項，有關稅捐規避行為課稅的規定：「若存在【**台灣法學雜誌第 199 期，2012**

8 參 Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, JuS 1970, S. 149, 151 ff. zit. nach Felix, Einheit der Rechtsordnung- Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Tübingen 1998, s. 117 Fn. 719. 此處所引 Felix 資料，係出自網路圖書檔案，可參 http://books.google.com.tw/books?id=5nHkJ_H5ohMC&pg=PA117&lpg=PA117&dq=StAnpG&source=bl&ots=X4JHAFBZVj&sig=UZgeZHBvjEP50tDrnnQhQ9dlzOI&hl=zh-TW&ei=9nJ6SqblC47-tQPEkYmkDw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=4#v=onepage&q=StAnpG&f=false，最後瀏覽日期：2012 年 2 月 12 日。

9 Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, S. 85 f. 轉引自陳敏，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，頁 6，註 22。

10 BT-Drucksache VI/ 1982, S. 100. 轉引自陳敏，前註 9 文，頁 7，註 23。

11 陳敏，註 9 文，頁 7。Tipke 教授亦批評稅捐調整法第 1 條第 3 項之規定，將給人一個錯誤的理解，以為法律給予「經濟的事實判斷」法（wirtschaftliche Sachverhaltsbeurteilung）。文參 Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1294.

12 奧地利之聯邦稅捐通則，條文請參 [http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung_ \(BAO\) Langversion.html](http://www.jusline.at/Bundesabgabenordnung_ (BAO) Langversion.html)，最後瀏覽日期：2012 年 2 月 12 日。

13 VwGH 17.3.1983, 83/16/0013; VwGH 11. 5. 1983, 82/13/0239 zit. nach Wendl, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: FS für Kaja, Staat-Verfassung-Verwaltung, Schaffer/Berka/Stolzlechner/Wendl (Hrsg.), Wien/New York 1998, s. 653, 644. 此處所引 Wendl 資料，係出自網路圖書檔案，可參加 http://books.google.com.tw/books?id=JxWDbogmEI4C&pg=PA642&lpg=PA642&dq=%C2%A7+l+Abs.+3+StAnpG&source=bl&ots=cPEB6uXIRE&sig=U00vOP2TQsZaTCODlrG_PmzUUa8&hl=zh-TW&ei=JXaDSq6DKMmZk:QXOzP2bBw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=10#v=onepage&q=%C2%A7%201%20Abs.%203%20StAnpG&f=false，最後瀏覽日期：2012 年 2 月 12 日。

年 5 月，第 127 頁】濫用之情形，將以與其經濟事件、事實或關係相當的法律形式為基準而課稅」(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)。在此條文中，係以虛擬第二式文字，讓稅捐機關得擬制納稅義務人所採取之行為，應為與其經濟事實相當的法律行為（但應注意，納稅義務人在現實上並未如此為之），並以此為基準而課稅。在當時，本條若配合稅捐調整法第 1 條第 3 項之規定，尚可說明其作為事實認定的方法，但 1977 年制定稅捐通則時並未同時移植前述稅捐調整法第 1 條第 3 項規定之文字，即直接制定第 42 條之規定。依據稅捐通則第 42 條第 1 項第 3 句規定：除前述情形外，若有第 2 項所稱之濫用情事者，依據與其經濟事件相當之法律形成，成立稅捐請求權（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）。此條規定，對於稅捐規避行為所適用之經濟觀察法，仍是採取擬制納稅義務人採取與經濟實質相當之法律形式，以之為基準而課稅的立法方式，學說乃稱為「與經濟事件相當之事實的擬制」（Fiktion eines den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Sachverhaltes）¹⁴。如此一來，上述經濟觀察法的適用，至少在稅捐規避行為課稅的適用上，即屬事實認定或判斷的問題。此可由奧地利現行適用的聯邦稅捐通則第 22 條第 2 項，採取與上述稅捐調整法第 6 條第 2 項類似的規定方式，其規定：若存在濫用之情形，將以與其經濟事件、事實或關係相當的法律形式為基準而課徵公課」（Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären）該國實務即一直據此認定經濟觀察法為事實認定、並非法律解釋的問題，得出相同之結論。

然而，在德國學界關於稅捐通則第 42 條規定法律性質之討論，仍然是在以之作為法律解釋問題的前提下進行。學說上雖還有許多爭議，依據 E. Tipke 教授之觀察¹⁵，德國學界多數意見係認為，第 42 條規定係屬超越法律文義範圍的法律補充方法，亦即係受稅法規範所允許，基於規範目的而以類推適用，達成填補法律規範漏洞之目的（Analogie zum Zwecke der Lückenausfüllung）。蓋法律解釋僅能及於法條文義可及的範圍（Grenze des möglichen Wortsinns），在此範圍之外即屬法律規範的漏洞【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 128 頁】（Gesetzeslücke）或法外空間（rechtsfreier Raum）。由於稅捐規避行為乃納稅義務人利用稅法規範之漏洞而進行，故此處之規定係基於稅法規範之日，對於稅捐法律規範現實上存在的漏洞，以類推適用的方法而加以填補，並將構成要件涵攝到

14 Drüen, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Okt. 2007, § 42Rn. 11 m.w.N.

15 參 Tipke, a.a.O. (Fn. 1), S. 1326 ff.

與經濟實質相當的行為上，並形成稅捐上的法律效果。在此，採取類推適用說的多數意見，對於稅捐法中是否有類推適用的可能性，又分成兩派不同的看法：一說認為稅法規範不具有類推適用的能力（analogiefähig），至少對於加重稅捐負擔的法律規定，存在類推適用禁止（Analogieverbot）的原則，故此一規定乃法律明文，打破上述類推適用禁止原則的特例規定。另一看法則認為，稅捐法規範與其他干預行政法一樣，均具有類推適用的能力，故此處只是宣示性（deklaratorisch）規定而已。少數意見則認為，無庸區別法律之解釋與補充，稅捐通則第 42 條之規定乃是多餘的，蓋法律解釋不以其法律文義範圍為限，故仍可從規範目的，透過解釋之方法得出稅捐規避行為應予課稅的結論，使得稅捐規避者之企圖無法得逞。

三、小結：本文見解

（一）經濟觀察法作為法律解釋之方法

無論是作為法律解釋或者是類推適用的方法，本文以為經濟觀察法的本質均屬於法律解釋的問題，並非事實認定或其評價的方法。蓋以經濟觀察法作為專題研討認定事實的方法，實務上容易陷入何者為納稅義務人員意的爭執之中。例如，在稅捐規避行為的個案中，若稅捐機關逕行以經濟實質行為，否定當事人所採取的法律行為者，極易造成納稅義務人與稅捐機關爭執，主張納稅義務人在現實上、外觀上，明明是採取其所屬意的法律行為，稅捐機關何以有權否定，所有客觀證據所顯示的具體事實，另外主張一個擬制的「與經濟事件相當之事實」？此外，若採取經濟觀察法係屬事實認定問題的看法，也極容易造成稅捐規避行為（稅捐通則§42 規定）與通謀虛偽行為（稅捐通則§41 II 規定）之間，類型區分的困難。理論上，稅捐規避行為與通謀虛偽行為完全不同：前者係屬當事人間合於真意的行為，蓋只有合於真意者，才能形成一定的私法法律效果，才能使當事人所欲規避的法律形式及其連結的稅捐法律效果，在現實上不會出現；後者則屬於無效的法律行為，不產生任何私法或稅法上效果，僅在當事人於私法行為雖屬無效，卻仍欲保有其經濟成果時，稅捐機關方依據其經濟實質而加以課稅。若依據經濟觀察法，作為擬制「與經濟事件相當之事實」的事實認定看法，此時會出現一種邏輯矛盾的論證結果，亦即主張稅捐規避行為之當事人，現實上所採取之法律形式似非其「真意」，經濟實質行為才是其「真意」，故當事人現實上所採取之法律形式應屬「通謀虛偽」之意思表示，但通謀虛偽行為適用經濟觀察法之規【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 129 頁】定，係基於稅捐通則第 41 條第 2 項，並非第 42 條之規定。實際上，稅捐規避行為的判斷重點，應在於納稅義務人現實上採用之法律形成應屬「濫用」（Missbrauch）之評價判斷上，並非法律形成之事實本身，爭執焦點並不在於納稅義務人現實上所採取之法律行為的真實性，或爭執何者才是當事人真意的問題。「濫用」是一種法律適用者（Rechtsanwender）包括稅捐機關與法院在內，依據法條規範目的，對於納稅義務人現

實上所採取之法律行為的評價。評價判斷後的結果，即決定是否要將稅捐法律規範涵攝而適用於其上，故這種評價判斷，正如同德國 1974 年稅捐通則草案所說明的，也是法律解釋的問題。因此，基於經濟觀察法而調整稅捐規避行為並加以課稅者，係屬於法律解釋或與其同類性質之類推適用方法的運作，都是基於法律規範目的而作成的判斷，也就是在三段論法邏輯中大前提的法律解釋，非屬於小前提的事實認定問題。

在上述前提下，本文也贊同前述德國學界多數所採，對於法律解釋與類推適用彼此間應相互區分的看法：法律解釋（*intra legem, Auslegungsmethode*）不能超過法條規定文義所能涵蓋的範圍，逾越此一界限者，即應視其個案中的法規範，是否存在法律漏洞（*Gesetzeslücke*），或屬立法者有意保留之法外空間（*rechtsfreier Raum*）而有所區分。若為前者，法律適用者應以法律續造（*Rechtsfortbildung*）的方式，進行法律漏洞之補充（*praeter legem, Ergänzung*）；反之，若屬後者，即禁止法律適用者以類推適用或其相類似的方法，任意加重人民之稅捐負擔。這當中，依本文意見，應包括不得以類推適用的方式，擴張稅捐優惠的法律規定。若吾人從此一角度理解經濟觀察法，則稅捐通則第 42 條關於稅捐規避行為的規定，其對稅捐規避行為適用相關稅捐法律構成要件之規定，應屬於依據法律規範之目的，超越法條規定文義所作的法律補充或者法律續造，並不屬於法律解釋之範疇。

同屬於法律補充或法律續造之方法，上述之類推適用（*Analogie*）與目的性擴張（*teleologische Extension*），吾人以為，兩者仍然有別：類推適用在方法論上，係對於實質相同的兩件事物，其一何法條規定的適用，另一卻無法律明文，故以比附援引的方式，將法律適用於未規定的事物上。至於，目的性擴張則是先將法條文義以一般所理解的文義範圍作為前提，另一事物雖不在此種文義所及的範圍內，但依據法條規範之目的，仍可將文義擴張而及於該等事物。兩者同屬基於法條規範之目的而為的運作，只是得類推適用的事物，在本質上離目的性擴張所得適用的事物，距離法條文義可能之涵攝範圍距離更為遙遠而已。茲舉一例說明類推適用與目的性擴張之區別。例如，所得稅法第 14 條第 1 項第三類薪資所得的規定，係指「凡公、教、軍、警、公私事業職工薪【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 130 頁**】資互之提供勞務者之所得」，其薪資所得之計算，係「以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額」。這種薪資所得，無庸特別言明，應該是指雇主基於職務或工作所給予受僱人的報酬為前提。然而，倘若受僱人因為職務或工作之緣故，收取非自雇主之第三人所交付的報酬，例如在國外常見之餐廳侍者收取顧客額外給予的小費（*Trinkgelder*），或於罷工行動中工會對於參與罷工之勞工給予的抗議金（*Streikgelder*），是否亦應計入前述薪資所得中課稅？再者，受僱人若利用職務或工作提供的機會，取得非法之報酬，例如公務員利用職務收取賄賂，或業務員收取交易廠商之回扣，是否亦應計入此處的薪資所得，一併計算課稅？又若屬於非法職務或工作的僱傭行為，所收取的報酬，是否亦應列入薪資所得課稅的範圍？上述答案，若

依據量能課稅原則之法條規範目的，均應屬於肯定見解。只是其在方法論上，若認為尚包含在該條法條文義之理解範圍內者，此種適用即屬於目的性擴張，蓋一般依據該處條文之規定，似乎假定薪資所得均係由雇主對於受僱人在合法僱傭範圍內所作的給付為限。反之，若吾人認為上述之給付或取得，已經超越文義所及範圍，則其課稅即須借用類推適用的方法，方能達成目的。

基此，同樣是基於法條規範目的之運作，德國稅捐通則第39至42條所規定的經濟觀察法的各種適用，彼此間具有或多或少性質上的差異：第39條關於經濟財之歸屬及課稅的規定，係屬於較接近事實評價的法律適用規定。蓋因在該條規定中，使用有別於私法之財產權觀念的經濟財（Wirtschaftsgüter）概念，法條逕行規定其稅捐主體為所有權人以外之第三人。此種規定在實務運作上，可能由納稅義務人主張，作對其有利的法律適用；第40條有關納稅義務人之行為違反法律強行規定及違反公序良俗行為的課稅，及第41條行為有無效、即將無效情形及屬於通謀虛偽行為的課稅，其性質乃介於法律解釋與法律補充之間，視其個別稅捐法條規定之文義所及範圍而定；至於，第42條有關稅捐規避行為課稅的規定，依前述說明，因其顯然地超越個別稅捐法律規範條文的文義，故應屬典型的法律補充之規定。也正因為經濟觀察法在德國稅捐實務運用上呈現各種不同的面向，故在德國學界與實務界討論經濟觀察法時也產生不同的理解方式，至今尚未有一統一明確的看法¹⁶。這對於以實質課稅原則之名而繼受此一概念之我國或日本而言，也容易因其性質之歧異而產生認知或理解上的混淆，我國實務上經常將實質課稅原則與其他原則，尤其是與「依據客觀證據，以自由心證而認定事實」之核實課【**台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第131頁**】稅原則相互混用或彼此混淆概念而使用，即為一例。

（二）經濟觀察法作為稅捐法之特殊解釋法

許多學者將經濟觀察法或實質課稅原則當作一種目的解釋法，並認為其與其他法律中之目的解釋法並無區別¹⁷。倘若將經濟觀察法作為一種目的解釋法，則稅捐法的法律適用者（Rechtsanwender）不僅有權，甚且有義務，應在解釋每一個稅捐法律時，均應依據經濟實質而探求稅捐法律規範的真意。依據此一邏輯，不僅稅捐機關有義務，甚至是納稅義務人亦有權請求稅捐機關，依照此一經濟觀察法或實質課稅原則，調查每件稅捐爭訟事件中的經濟實質並據此來課稅，此將在稅捐實務上產生極不合理的結論。例如，某對已結婚多年之夫妻甲與乙主張，其夫妻兩人過去多年間並無實質夫妻關係存在，故

16 Kruse, Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, München 1973, S. 98 f. 轉引自陳敏，註9文，頁3。德國學說上，對於稅捐規避行為所適用之經濟觀察法，其在方法上之歸類與各學者所採見解，可參見 Drüen, a.a.O. (Fn. 14), § 42 Rn. 7a. ff.

17 Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2010, § 5 Rn. 77: die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist keine Sondermethode des Steuerrechts, sondern überall dort anzutreffen, wo der Gesetzgeber ökonomische Sachverhalte zu regeln hat.

主張稅捐機關應依經濟觀察法或實質課稅原則，准許甲乙兩人無庸依所得稅法第15條規定辦理合併申報？又或者丙與丁兩人實質上同居，具有夫妻關係之實質，但在未辦理結婚登記以前，稅捐機關是否有權否定丙與丁對於婚姻形成的自由，逕行主張兩人應依經濟觀察法或實質課稅原則，依所得稅法第15條規定辦理所得稅合併申報？兩者之答案，顯然均是否定的。蓋不論當事人有無主張，稅捐機關調查具有婚姻形式之甲與乙兩人，是否多年來已無婚姻的實質關係，不僅違反費用相當性之比例原則，也可能涉及到（如當事人未有請求時）對於私領域之侵犯。因此，縱然兩人分居之事實早已存在，在夫妻婚姻之形式關係存續中，兩人仍應依法合併申報所得稅¹⁸。同樣的，丙與丁就算跟其他夫妻一樣，早就同居共財，甚至有養兒育女的事實，只要兩人尚未辦理結婚登記，完成婚姻有效之法定要件以前，即無依據所得稅法第15條規定，必須辦理合併申報所得稅之義務。反之，其亦無權利要求稅捐機關，必須依據所謂經濟實質，將兩人各自申報之所得稅，依據上開條文而合併計算所得稅。

吾人以為，經濟觀察法或實質課稅原則所代表的，乃是稅捐機關考察稅捐法律規範之目的，基於達成量能課稅原則之目的（非基於國庫自私的理由）¹⁹，對於個案中之納稅義務人所作不利益結【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第132頁】果的解釋與認定。故除少數之類型（例如稅捐通則§39規定）以外，多數的經濟觀察法或實質課稅原則適用的結果，尤其是屬於稅捐規避行為之類型，均是結果對於個案中的納稅義務人有所不利者。換言之，若將經濟觀察法當作目的解釋法，則這種目的是有針對性、方向性的，是為了考察納稅義務人比法律形式更高之實質的稅捐負擔能力，其結論多數是對於納稅義務人不利益的結果，故與一般法律中之目的解釋法，本諸法律規範目的，形式上不偏袒也不應偏向任何一造當事人的利益者，即有所不同。這種在多數案例中，僅對於一造當事人不利益結果的目的解釋法，似乎僅在稅捐法中出現，故經濟觀察法應作為一種稅捐法上的特殊觀察方式。

基於同一邏輯，若實務上個案中係涉及稅捐優惠（Steuervergünstigung）之規定者，其經濟觀察法的適用，也可能是以方法論上所謂目的性限縮（teleologische Reduktion）之方式，而作對於個案中納稅義務人不利益結果的適用。換言之，納稅義務人所採取的法律形式雖合於稅捐優惠之規定，但基於規範之目的，從經濟實質的觀點，將其排除在適用範圍之外，回歸到原應課徵稅捐負擔之程度或額度。

（三）經濟觀察法立法之必要性

18 依照現行稅捐稽徵實務，夫妻兩人若已經分居，可以申請稅捐機關分別申報，但稅額計算上仍應合併計算，可參財政部76年3月4日台財稅字第7519463號函。惟此一解釋函令，經101年1月20日大法官解釋第696號認定為違憲。

19 日本稅法學者金子宏，關於稅捐規避行為理論之討論，保以此種「有疑者為國庫有利」（in dubio pro fisco）之解釋，將有害於租稅法定主義、法律的安定性為自加以否定。參金子宏，租稅法，2007年，頁101。

經濟觀察法作為稅捐法的特殊觀察方法，若在稅捐法律當中未進行明文的規範，從其作為目的解釋法的角度而言，理論上即使無上開關於經濟觀察法或實質課稅原則之明文規定，自亦應允許法律適用者作相同解釋方法或原則之運作，雖無疑問。然而，由於經濟觀察法或實質課稅原則的解釋運用結果，多數僅對於一造之當事人不利益，尤其是對於法律被適用之一方，亦即納稅義務人方不利益的結果，常使得稅捐法律規範作為一種干預行政法，經常面臨到稅捐主管機關是否有權力（權限），得在無法律明文規定的前提下，進行此種解釋運用的質疑？尤其是防堵稅捐規避行為的規定，如前所述為典型的法律補充規定，在對於稅捐規避行為未設如德國稅捐通則第 42 條明文規定的國家（例如在日本與台灣），即容易出現反對在無法律明文規定的前提下，即對稅捐規避行為加以反制的聲音。例如，二次戰後之日本稅法學界，知名學者如金子宏教授即基於稅捐法定主義（或依法課稅原則），否定稅捐規避行為理論之適用²⁰。考察學者之本意，並非贊同納稅義務人有權利用稅捐規避行為以規避稅負，而是反對行政機關在無法律明文規定之前提下，即取得對於人民作此不利益結果適用的權力（權限）。故為避免發生此種爭議，我國亦應考慮在既有的稅捐稽【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 133 頁】徵法第 12 條之 1 有關實質課稅原則之明文規定以外，增設類如稅捐通則第 42 條，關於防堵稅捐規避行為之一般性的明文規定²¹。此與奧地利在聯邦稅捐通則（RAO）第 21 條有關經濟觀察法設有一般性規定以外，另外於第 22 條針對稅捐規避行為另設明文規定的作法，可為我國之參考與借鏡。

參、實質課稅原則之適用

一、概說：私法的先行性與所謂之「表見課稅」

在具體之稅捐事件中，稅捐機關須先依據客觀證據認定，納稅義務人在私法上所採取的法律行為，之後再考察其經濟實質，以作出合於法律規範目的之評價與認識，換言之，私法法律行為的解釋作為前提（Pramisse），之後再去適用稅捐法律規範，此種私法行為解釋先於稅法解釋的現象，德國學說稱之為「私法的先行性」（Vorherigkeit des Zivilrechts）²²。日本之稅法學界，田中三郎教授則將其稱為「表見課稅」主義，以表彰稅捐機關係依據納稅義務人所選擇之法律形式外觀而課稅的意思²³。在前述我國增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 的立法說明第三段，亦係採用相同用語。查其用語，在我國應係沿用

20 金子宏，註 19 書，頁 100；另學者增田英敏亦基於承認一般性之租稅規避理論，授予稅捐機關過大之裁量權限，想將導致租稅法律主義形骸化的觀點，採取相同結論之立場，參增田英敏，租稅迴避行為の否認をめぐる租稅公平主義と租稅法律主義の相克，租稅憲法學，2006 年，頁 333 以下。

21 德國學界多數也認為，該國稅捐通則第 42 條防堵稅捐規避行為之一般性規定，從歷史與各國立法比較的經驗來看，係屬不可或缺（unverzichtbar）的條文規定。參 Lang, a.a.O. (Fn.17), § 5 Rn. 96; Drtien, a.a.O. (Fn. 14), § 42 Rn. 8a.

22 Tipke, Die Steuerechtsordnung Band 1, Köln 2000, s. 45.

23 田中二郎，租稅法，2001 年，頁 175 以下。

孫森焱大法官在釋字第 420 號解釋之不同意見書，引用前述田中教授之著作所作成的說明。

不過，「表見課稅」的「表見」無論在日本或台灣，均係為了與「實質」課稅的原則作為相對概念而提出。而使用「表見」的說法，隱約認定外觀形式必然實質分離，而且稅捐機關僅採取納稅義務人所選擇之法律形式作為課稅依據，未依職權進一步調查經濟實質，暗喻此一依據外觀而課稅的結果，似有欠缺正當性的意味在內（但這或許是個人的感覺而已）。「表見」之用詞，原是比擬民法中「表見代理」的概念。所謂之表見代理（Außenvollmacht），係指本人實際上並未授與代理人以代理權限，但因本人之行為致使交易相對人誤以為，代理人具代理權限的實質，故而為保護交易之安全，乃依據表見的外觀形式，例外地由本人負擔授與代理權限之責任，據此成立與交易相對人之間的法律關係（民§169 規定參照）。從而，「表見」課稅之用語，具有例外地承認外觀形式的意義，其雖未必指摘稅捐機關，僅依外觀形式而課稅係屬「違法」，但稅捐機關未發動職權進一步考察經濟實質，似乎【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 134 頁】也有「不當」的意味在內。

德國稅法學界所稱之「私法先行性」，依據吾人之理解，完全沒有否定稅捐機關可以納稅義務人外觀採取之法律行為作為課稅準據的意思。在德國，這個議題主要是在討論，稅捐立法者以民法通常的法律概念或法律形式（例如婚姻或家庭），去描述或掌握經濟上概念，這樣在民法上之解釋是否具有拘束稅捐法解釋的效力而已。因此，所謂之「私法先行性」，只是在說明，稅捐機關應先以私法，後再以稅法來判斷並認識納稅義務人現實所採取行為效力，亦即，私法先於稅法而作解釋（但私法解釋並無因此就具有拘束稅法解釋的效力）。實際上，法律形式並非經常與經濟實質分離，或竟認定所有的法律行為均只是一種外觀形式，不具有拘束稅捐機關的效力，也不能成為稅捐機關課稅的基準。實際上，法律形式表彰一定內涵的經濟實質，這是一般常態的現象，而且在交易稅中例如證券交易稅、契稅等，均以有效的法律形式作為課稅前提。稅捐實務上若以經濟觀察法或實質課稅原則，否定納稅義務人所作的法律形式安排，並據此而要求補稅或課稅者，則是一種例外的、有目的取向之法律解釋與適用。從而，表見課稅的「表見」係以私法所認定的法律行為作為課稅基準，其稅法與私法的解釋認定結果一致，此屬原則，而實質課稅則是稅捐機關否定納稅義務人之法律形式，此為例外，故應由主張之稅捐機關負舉證責任，即屬當然之理。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。只是，實務上似乎早已經習慣釋字第 420 號解釋之實質課稅原則的用法，稅捐稽徵法第 12 條之 1 增訂之後，顯然立法者也已經接受此一稱謂，就此而言，本文亦無贅言多加爭執的實益，只

是認為不宜再度使用所謂「表見課稅」等更增誤會的用法而已。

二、稅捐機關主張實質課稅原則的適用：德國法的規定

實務上稅捐機關得主張適用實質課稅原則之範圍，我國稅捐法並未如德國之稅捐通則，對經濟觀察法設有應適用的明文規定。由於實質課稅原則的適用範圍在我國實務上的爭議性極大，為使徵納雙方有可參考之標的，以下乃簡述德國稅捐通則之規定及其運用，並提供我國相關的作法或規定作比較，可供我國將來進一步修法時的參考²⁴。

（一）關於稅捐主體之認定

關於稅捐主體（Steuersubjekt）應【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第135頁】依據經濟實質進行認定，在德國之稅捐通則中雖未設有規定，惟學者 Tipke 教授認為，依據經濟觀察法應承認，外國公司設立在德國境內之分公司或辦事處，縱使不具德國法人稅法（Körperschaftsteuergesetz）第1條所規定的法人資格，亦可獨立作為稅捐主體，對其課徵法人稅。

德國之法人稅相當於我國的營利事業所得稅，惟德國之法人稅法原則上係對於具有法人資格的公司或法人組織（例如合作社 Genossenschaft）課徵，使用的是借自民商法的「法人」概念，非法人例如民事法之合夥（Gesellschaft bürgerliches Rechts，簡寫 GbR），即不具有法人稅的稅捐主體地位²⁵。但我國的營利事業所得稅的稅捐主體，依據所得稅法第11條第3項之規定，自始即不限於法人，包括法人團體的公司與合作社，非法人團體的獨資或合夥事業，均屬於營利事業所得稅之課稅對象，所使用者乃稅捐法的固有概念「營利事業」，故兩國之情形並不完全相同。至於，外國公司設立在我國境內之分公司或辦事處，依據所得稅法第41條之規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅」，已採實質課稅原則，據以認定其稅捐主體的資格。

（二）關於稅捐客體與歸屬之認定：經濟財之觀念

德國稅捐通則第39條第1項規定：「經濟財歸屬於財產之所有權人」（Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen），第2項第1款規定：「以下情形，不適用第1項之規定：若有所有權人以外之人（ein anderer als der Eigentümer），其可在一般情形（im Regelfall）下，於一段通常之使用期間（für die gewöhnliche Nutzungsdauer）中，在經濟上排除（wirtschaftlich ausschließen）所有權人對於該經濟財之作用（Einwirkung auf das

24 此部分，讀者另可詳參陳敏，註9文，頁8以下。

25 目前在德國法人稅法第1條第1項第5款規定，已將不具有法人能力之社團、營造物、基金會及其他私法上之目的性事業（nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts）全部列入法人稅法之課稅範圍內。法人稅法條文，請參照 http://bundesrecht.juris.de/kstg_1977/index.html，最後瀏覽日期：2012年2月15日。

Wirtschaftsgut)者，此一經濟財即歸屬於該人。在信託關係(Treuhandverhältnisse)中，經濟財歸屬於委託人(Treugeber)，擔保財產(Sicherungseigentum)歸屬於擔保之保證人(Sicherungsgeber)，自主占有的財產歸屬於占有人(Eigenbesitzer)」。第2項第2款規定：「經濟財為數人所共有(mehreren zur gesamten Hand zustehen)，於課稅上有分別歸屬之必要者，依據比例(anteilig)各自歸屬於共有人」。

相對於第2項，第39條第1項有關經濟財歸屬於財產之所有權人的規【**台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第136頁**】定，係屬歸屬之原則性規定(Zurechnung im Regelfall)²⁶。此項規定反映出，稅法原則上係追隨私法的權利義務歸屬關係²⁷，稅捐機關的課稅原則上依據納稅義務人之法律形式而進行。換言之，登記為財產之所有權人者，原則上即有能力排除第三人對於經濟財的干涉與作用，其同時即為經濟財的歸屬者，亦即為稅捐主體，稅捐機關應以之為對象而課徵稅捐²⁸。

歸屬的例外情況(Ausnahmefälle)規定在第39條第2項之規定中²⁹。換言之，這是依據經濟觀察法或實質課稅原則，對於稅捐主體認定的調整³⁰。其中，第2項第1款第1句為經濟財之定義規定(Definition des wirtschaftlichen Eigentums)乃擷取自聯邦財政法院對於融資判決(Leasing-Urteil)的定義³¹。緊接著在第2句，立法者進一步對於經濟財有別於私法上權利義務歸屬的關係，作出幾個例示性案例(Beispielsfälle)的規定，例如對於信託關係、擔保財產與自主占有之稅捐主體的歸屬。其中，關於擔保財產之規定係屬私法上的讓與擔保，亦即擔保之保證人(Sicherungsgeber)基於擔保之目的(Zicherungszweck)而將動產之財產所有權讓與相對人亦即擔保受讓人(Sicherungsnehmer)，縱使其在此未設有明文規定，其本質上為信託關係的特殊型態(eine besondere Form eines Treuhandverhältnisses)³²，故應可適用於信託關係的規定。在德國，信託關係或讓與擔保，均係依照私法之法律行為而產生效力(kraft privaten Rechtsgeschäfts)，此點與我國以往司法機關之判決在實務上所承認的信託關係相同，但與1996年以後所制訂之信託法上的信託關係，並非完全一致，應予辨明³³。

除以上例示規定情形以外，典型的經濟財歸屬於財產之法律上所有權人以外的第三人者，係於他人土地上建造房屋(Gebäude auf fremdern Grund und Boden)之人。蓋德國

26 Kruse, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Apr. 2006, § 39 Rn. 3.

27 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, Köln Lfg. Jun. 2002, § 39 Rn. 2.

28 Kruse, a.a. O. (Fn. 26), § 39 Rn. 27

29 Kruse, a.a. O. (Fn. 26), § 39 Rn. 27

30 Kruse, a.a. O. (Fn. 26), § 39 Rn. 1; Fischer, a.a.O. (Fn. 53), § 39 Rn. 1.

31 BFH BStBl. 70, 264 (272) zit. nach Kruse, a.a.O. (Fn. 26), § 39 Rn. 22.

32 Kruse, a.a.O. (Fn. 26), § 39 Rn. 48.

33 信託法上的信託關係，係承襲自美國法的信託概念，在信託關係成立並登記後，無論是信託人、受託人或受益人三方及其債權人，均無法對於信託財產主張違反信託目的之權制(信託法§12規定參照)，使該信託財產具有一定程度之獨立地位，又非大陸法系所認為的財重法人，故與我國以往實務所認定的信託關係，無論是管理信託(Verwaltungstreuhand)或擔保信託(Sicherungstreuhand)關係，自是有所不同。

民法上，建築物係附著於土地之上，為土地之重要成分（wesentlicher Bestandteil），非屬獨立【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 137 頁**】的物，故若於他人土地上建築房屋，基地之所有權人依據德國民法第 94 條第 1 項第 1 段及第 946 條之規定，即因附合於土地（Verbindung mit einem Grundstück）之上而取得住宅之所有權³⁴。於他人土地上建築房屋之人，若於私法上得對基地行使特定之物權（Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück），例如建築房屋之人亦為基地共有權人之一，或者依據雙方契約之約定，基於過渡期間之目的（zu einem vorübergehenden Zweck），在一段期間中得建造並使用房屋者，房屋之建造者（Erbauer）係屬於此處所稱於一段通常之使用期間中，在經濟上可排除房屋之所有權人對於該經濟財之作用，稅捐機關即可依據上開條文之規定，對其課徵與住宅或其使用有關的房屋稅捐（例如某些城市課徵設籍者的第二間住屋稅 Zweiwohnungsteuer）。此與我國民法第 66 條第 1 項規定，建築物為獨立於土地以外的物，非屬土地之重要成分，雖有不同，在我國之稅捐法上土地與建物均為獨立的稅捐客體，個別對其所有權人課徵相關的稅捐，在結論上亦與德國稅捐法的結論相同。

我國稅捐法上，與上述德國稅捐通則第 39 條有關經濟財之歸屬及課稅的規定相類似或表現同樣精神者，例如土地稅之納稅義務人，原則上應為土地之所有權人，但依據土地稅法第 3 條第 1 項第 2 至 4 款之規定，如土地設有典權時應以典權人、如為承領土地者其承領人，若為承墾土地者其耕作權人，應為土地稅之納稅義務人。此外，房屋稅之納稅義務人原本應為房屋的所有權人，但依據房屋稅條例第 4 條第 1 項第 2 句規定，房屋若設有典權時，其納稅義務人為典權人，亦表現出相同意旨³⁵。但是，遺產及贈與稅法第 6 條第 1 項第 1 及 3 款，分別將遺囑執行人與遺產管理人規定為遺產稅之納稅義務人者，則欠缺正當性之理由，蓋遺囑執行人與遺產管理人僅為職務上的管理者，非經濟財的歸屬者，並無在一段期間中得排除財產之權利人對於財產作用的權利，遺產之繼承人或受遺贈人不僅為遺產之私法上權利人，也是經濟財的歸屬者，兩者實不宜混淆或誤用。

（三）違反法律強行規定與違反公序良俗之行為

德國稅捐通則第 40 條規定：「一個完全或部分滿足稅捐構成要件之行為，無論其是否違反法律之誡命或禁止規定（gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot）或者違反公序良俗（gegen die guten Sitten），均與課稅無關」，換言之，違反誡命或禁止規定，或者違反公序良俗之行為，只要滿足稅捐構成要件，仍得對之課稅。【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 138 頁**】對於稅捐主體在私法上的行為，稅捐法在課稅時是價值中立的

34 德國民法，全文請參 <http://bundesrecht.juris.de/bgb/index.html>，最後瀏覽日期，2012 年 2 月 15 日。

35 參陳敏，註 9 文，頁 16。

(Besteuerung wertneutral)³⁶，但這不意味著稅捐法本身為價值中立的³⁷。稅捐法的目的仍在於實現量能而平等課稅之基本原則，也就是說，稅捐法將完全忽略行為人違法或違反公序良俗的負面因素，僅就稅法上客觀的稅捐負擔能力作經濟實質的觀察。依據德國民法第134、138條之規定，違反法律禁止規定與違反公序良俗之行為，在私法上係屬無效，惟即使是在私法上，也禁止違反者自己主張其違法或違反公序良俗之行為，而因此獲得利益³⁸。故在稅法上，自亦不可能允許納稅義務人去任意主張，自己之違法或違反公序良俗之行為，因此而免去其稅捐負擔。在德國學說上，雖有不少學者主張，這無關於適用結果是對於納稅義務人有利或不利，僅是經濟觀察法在稅法上的運作而已³⁹，惟若考察經濟觀察法乃是一種取向於實現量能課稅原則為目的之運作，則應認為此種適用結果，除少數案例類型以外，僅會出現對於納稅義務人為不利益之結果。基於同一邏輯，納稅義務人不得主張自己違法或違反公序良俗之行為，藉以取得適用稅捐優惠規定之地位，在方法論上應以目的性限縮 (teleologische Reduktion) 之方式，否定不法行業或不法行為之稅捐優惠規定的適用⁴⁰。

又稅捐法上對於納稅義務人違法或違反公序良俗行為的課稅，其與稅捐負擔能力有關，並不是為了幫助合法行為人的營業競爭能力⁴¹，故不應將其理解為係屬獎勵合法行為，有利於合法行為之經濟法規定。另外，稅捐通則第40條所稱之行為 (das Verhalten i.S.d. § 40AO)，可包括產生積極的經濟財或債務結果的收入或費用 (Einnahmen und Ausgaben) 行為在內⁴²。換言之，依據經濟觀察法而對於不法行為之課稅，允許因不法行為而發生的收入及其產生的債務或費用，彼此相互減除之後，依據淨值原則，以其淨值而予以課稅。

在我國稅捐實務上，雖亦有相類似意旨的體現，只是有時候其價值並未完全貫徹一致，例如同屬不法行為中，經營六合彩賭博之收入，屬於應稅之「其他所得」⁴³，反之從事娼妓活動，包括經營妓女戶在內，雖有所取得，卻無庸課【**台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第139頁**】稅⁴⁴。此外，對於所得稅法第4條第23款規定：「個人稿費、版稅、樂譜、作曲、編劇、漫畫及講演之鐘點費之收入」，在全年合計數不超過18萬元

36 Kruse, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Apr. 2008, §40 Rn. 1.

37 Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 92.

38 Kruse, a.a.O. (Fn. 36), § 40 Rn. 4.

39 Kruse, a.a.O. (Fn. 36), § 40 Rn. 6 m.w.N.

40 Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 94; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO, Köln Lfg. Nov. 2004, § 40 Rn. 17 f.

41 Kruse, a.a.O. (Fn. 36), § 40 Rn. 4.

42 Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 93.

43 財政部81年2月20日台財稅字第810759763號函，所得稅法令彙編83年版，頁210。其他更多不法行為而仍予以課稅之制，可參陳敏，註9書，頁8。

44 財政部49台財稅發字第3897號函：妓女戶勿庸辦理營業登記課稅；直接稅處26年4月21日處第203號訓令：娼妓係屬不正當營業，原在取締之列，不予課徵所得稅。

為限予以免稅，是為鼓勵我國之文化、藝術事業活動，依據獎勵原則（Verdienstprinzip）而制定的稅捐優惠規定。但此一規定是否適用於包括色情在內的文化、藝術活動，例如與色情有關的電影演出、劇本稿費或色情漫畫等收入，目前實務上仍不甚清楚，此類活動所獲收入，是否亦有上開 18 萬元以內免稅規定的適用。

（四）無效、即將無效及通謀虛偽之意思表示

德國稅捐通則第 41 條第 1 項規定：「若法律行為無效或即將無效（wird es unwirksam）者，只要其參與者（die Beteiligten）仍願保有（gleichwohl eintreten）或使其行為所產生的經濟上成果（das wirtschaftliche Ergebnis）繼續存在（bestehenlassen），對於課稅不受影響。若稅法別有規定者，不通用之」。第 2 項規定：「課稅不受通謀虛偽行為（Scheingeschäfte und Scheinhandlungen）之影響。若通謀虛偽行為隱藏另一法律行為者，課稅時應以此一被隱藏之行為（das verdeckte Rechtsgeschäft）為基準」。

上述規定，規範典型的法律形式與經濟實質相互乖離之現象，換言之，若法律行為雖然無效，但其參與者亦即行為人的雙方，仍在事實上維持因無效法律行為所帶來的經濟成果者，課稅時自然應以經濟上的事實（das wirtschaftliche Ist），不以其法律形式為基準⁴⁵。所謂無效（Unwirksamkeit）乃是不生效力之上位概念（Oberbegriff），包括確定無效（Nichtigkeit）⁴⁶、相對無效（relative Unwirksamkeit）⁴⁷與效力未定（schwebende Unwirksamkeit）⁴⁸之狀態。

同樣的，若一個法律行為在現實上雖屬有效，但其私法上效力將因撤銷（Anfechtung）、解除條件成就（Eintritt einer auflösenden Bedingung）或行為基【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 140 頁**】礎的喪失（Wegfall der Geschäftsgrundlage），而使其行為效力失效者，若行為人仍願保有其經濟成果時，仍應對其課稅。在私法上，構成撤銷之原因，例如依據德國民法 119、120、2078 條以下之錯誤的意思表示、第 123、2078 條第 2 項之被詐欺或脅迫（Tauschung oder Drohung）。依據德國民法第 142 條第 1 項之規定，撤銷係溯及既往（kraft Gesetzes keine Rückwirkung）失其效力；解除條件成就，依據德國民法第 158 條第 2 項之規定，依法並無溯及效力（kraft Gesetzes keine Rückwirkung）僅往後失其效力。至於行為基礎之喪失，依據德國民法第 313 條第 1 項之規定，係指締約後情事變更，若當事人知其情事者，將不會完成締約或為其他內容之約定者，當事人可以請求

45 Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 84.

46 確定無效，係指無論如何情形（in jeder Beziehung）下皆屬無效，惟據學者說明某些無效行為，仍可被確認或被治癒，例如依據德國民法第 313 條第 2 句之規定。Vgl. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FOO, Köln Lfg Nov. 2005, § 41 Rn. 66

47 相對無效，係指本質上為有效，僅對於特定之處分權限受限制之人而言，係屬無效，例如德國民法第 135、136、883 條第 2 項、第 1124 條第 2 項、第 1126 條第 3 句等。Vgl. Fischer, a.a.O. (Fn. 46), § 41 Rn. 66.

48 效力未定，係指法律行為欠缺法律行為以外之某種生效要件，例如未成年人依據德國民法第 108、177、181 條之規定所為的行為，應獲得法定代理人之允許（Genehmigung）。在未獲法定代理人允許前，係屬效力未定之狀態。Vgl. Fischer, a.a.O. (Fn. 46), § 41 Rn. 66.

調整契約 (Anpassung des Vertrags) 之內容，若無法調整或部分之調整係屬期待不能者，受不利益之一方可以請求解除 (zurücktreten) 或終止 (kündigen) 該繼續性契約。此種行為基礎的喪失，由於其在私法上的效力，係從行為時起 (ex nunc) 往後失其效力，亦即從變更或調整行為時起往後失其效力，故對於稅捐法效果的影響亦係往後而改變，先前所為稅捐效果之判斷不受影響。蓋解除或終止契約者，終止固為往後失其效力，解除繼續性契約之部分，依據現行德國民法第 346 條第 1 項之規定，解除不具有溯及既往效力，而是件後產生回復原狀的法律效果，故亦為往後失其效力，其對於課稅之法律效果的影響亦屬往後產生⁴⁹。此與前述撤銷行為係自始 (ex tunc)，亦即溯及既往而失其效力，故亦影響法律行為時的稅捐法律效果，兩者自有所不同。

依據 1934 年稅捐調整法第 5 條第 3 項之規定：「法律行為雖具可撤銷性，但在完成撤銷前，於課稅效果不生影響」(Ist ein Rechtsgeschäft anfechtbar, so ist dies für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist)。此一規定雖在現行稅捐通則中不復見，但解釋上仍屬相同。換言之，法律行為單純的可撤銷性並不影響稅捐之課徵，只有在完成撤銷法律行為之後，當事人並因此將與私法行為相連結的經濟成果加以排除時，才影響稅捐的課徵⁵⁰。

在此條規定中，向包括通謀虛偽意思表示之行為在內，蓋通謀虛偽意思表示並不產生私法效果。依據德國民法第 117 條第 1 項之規定：「意思表示，若為雙方合意僅為表面意義者，係屬無效」，故雙方當事人本無須受無效法律行為效力之拘束，亦無課稅之法律效果可言。惟若雙方在現實上，仍願保有通謀虛偽意思表示之經濟成果者，如前所述，課稅係以經濟上的現實為基準，即【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 141 頁】應對之課稅。依據民法同條第 2 項之規定：「若通謀虛偽意思表示隱藏其他真意者，應適用該當的法律規定」，故稅捐通則第 41 條第 2 項第 2 句亦相對規定，課稅應以被隱藏之真意行為為基準。茲舉一例說明，通謀虛偽行為，被隱藏的真意行為與課稅間的法律效果，在德國稅捐實務上的運作：若土地買賣之雙方當事人，合意將其受公證的買賣價格壓低，實質交易之價金為更高者，雙方於紙上簽訂的買賣契約係屬通謀虛偽意思表示，固為無效，合於真意的買賣價金亦因欠缺法定程式而屬無效，蓋依據德國民法第 311b 條第 1 項第 1 句之規定，不動產買賣契約應經過公證。但當雙方仍願保有其經濟上成果，例如將其移轉與受讓登載於土地登記簿上時，依據前述民法同條第 2 項之規定，即已治癒該項格式欠缺導致無效的瑕疵，由於經濟實質上雙方仍保有該無效法律行為之經濟成果，故應對之為課稅，此時私法與稅法上效果係屬一致。反之，縱無前述民法之規定而治癒因格式欠缺所導致無效的瑕疵，仍應依據經濟實質對於相關當事人課稅，私法與稅

49 Kruse, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Apr. 2008, § 41 Rn. 48.

50 Kruse, a.a.O. (Fn. 49), § 41 Rn. 44; Fischer, a.a.O. (Fn. 46), § 41 Rn. 67.

法上效果即為不一致。

概念上，通謀虛偽行為最常被用來與下述之規避行為（Umgehungsgeschäft）相互比較：通謀虛偽意思表示，係屬當事人間合意為虛偽的行為，但規避行為係屬合於真意的行為，蓋從規避的意圖即可得知，規避行為乃當事人真意所要的行為⁵¹。規避行為非法條規定之構成要件所預設的一般行為（Normalgeschäft），卻為當事人真意所想要。因此，稅捐通則第 41 條第 2 項與第 42 條之規定，必須是擇一性的（alternativ），而無法合併適用⁵²。雖然概念區分上看似清楚，但上述兩類型在稅捐實務上有時並不易分別，尤其是在當一方認為是通謀虛偽，但另一方主張是真意時，更是如此⁵³。

在我國稅捐實定法上，對於無效、即將無效或通謀虛偽意思表示的課稅，並無一般性的明文規定，但在實務上多承認上述德國稅捐通則所討論的原則，在我國亦有適用餘地。在我國比較容易出現的問題，卻在於概念上即將通謀虛偽與規避行為兩者錯誤或混淆使用。例如，所得稅法第 66 條之 8 規定：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整」，法條中同時將「虛偽」與「規避」行為併列，且在該條規定之立法理由中亦提及，本條係為「防杜納稅義務【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 142 頁】人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度」而參酌外國立法例制定之規定⁵⁴，顯見我國立法者係將兩種行為混為一談。根據此一條文規定，在台灣後來之稅捐實務上，無論是稅捐機關之處分書或法院判決書，幾乎都將稅捐規避與通謀虛偽行為併列而為實質課稅原則之適用，概念不分將造成不當之結果。

（五）稅捐規避之行為

德國稅捐通則第 42 條第 1 項原規定：「稅捐法不能以濫用法律形成可能性（Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts）之方式加以規避。若存在濫用之情形，依據其與經濟事件相當的法律形式（bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung）而形成稅捐請求權」；第 2 項則規定：「當法律別無明文規定時，第 1 項規定亦有適用」自 2008 年 1 月 1 日起，新修正規定之第 1 項為：「稅

51 Vgl. Kruse, a.a.O. (Fn. 49), § 41 Rn. 74 m.w.N.

52 Kruse, a.a.O. (Fn. 49), § 41 Rn. 74.

53 Kruse, a.a.O. (Fn. 49), § 41 Rn. 74.

54 立法理由，參見立法院國會圖書館之法律系統資料，網路請參 [http://lis.jy.gov.tw/lcgci/lglaw?@4:1804289383:f:N0%3DE01513*%200R%20NO%3DB01513\\$\\$10\\$\\$\\$NO-PD](http://lis.jy.gov.tw/lcgci/lglaw?@4:1804289383:f:N0%3DE01513*%200R%20NO%3DB01513$$10$$$NO-PD)，最後瀏覽日期 2012 年 2 月 18 日。

捐法不能以濫用法律形成可能性之方式加以規避。若為防止稅捐規避行為之個別法律的規定，其構成要件已被滿足，則法律效果依各該規定定之。倘無個別規定，於存在第 2 項所規定的濫用情形時，依據其與經濟事件相當的法律形式而形成稅捐請求權」。第 2 項則規定：「當一個不相當的法律形式被選擇，使稅捐義務人或第三人相較於相當之法律形式的選擇，導致取得一個法律所未規定的稅捐利益（zu einem gesetzlich nicht vorgesehene Steuervorteil führt）時，即存在濫用之情形。當稅捐義務人可以證明其選擇該形式，依據關係之整體圖像（nach dem Gesamtbild der Verhältnisse），具有稅捐法以外之原因者（außersteuerliche Gründe），上述規定不適用之」。條文的第 1 項規定，基本上延續以往對於稅捐規避行為之規定，也延續其核心概念，在此次修正中，特別加入個別條款之競合規定，亦即若個別法律中已經設有防杜稅捐規避行為之條款規定者，應優先適用。此外，相較於以往的 42 條規定，藉由第 2 項條文的修正規定，一方面以法條定義何者屬濫用之情形，另一方面也將關於舉證責任的規定，放在法條規定中。

上開修正規定，係德國立法者嘗試以更為明確的方式，以構成要件定義稅捐規避行為為核心概念之濫用法律形成的「濫用」（Missbrauch）。而「濫用」的核心關鍵，又在於納稅人選擇「不相當之法律形式」與「獲得法律所未規定之稅捐利益」的判斷上⁵⁵。其中，法律形【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 143 頁】成的「相當性」（Angemessenheit），為不確定之法律概念（unbestimmter Rechtsbegriff），必須依據個案之關連點（Bezugspunkt），以價值標準（Wertungsmaßstab）加以判斷⁵⁶，換言之，必須解釋個別被規避法律所存在的「相當性」標準。此次的修正亦將「不尋常」（ungewöhnlich）與不相當（unangemessen）的概念加以區分，至少意味著兩者的涵蓋範圍並未完全一致⁵⁷，換言之，稅捐義務人縱使選擇「不尋常」的法律形式，理論上也不一定構成濫用法律形成之「不相當」法律形式。但德國實務上亦認為，納稅義務人選擇不尋常的法律形式，卻具有徵憑之作用（Indizfunktion），足以標示其有採用不相當法律形式之可能性⁵⁸。至於，獲得法律所未規定之稅捐利益，主要是指稅捐優惠（Steuervergünstigung）或稅捐減免（Steuerverschonung），解釋上應亦包括避免形成稅捐負擔的法律（die Vermeidung von belastenden Steuergesetzen）在內⁵⁹。

關於濫用法律形成之證明，是另外一個修法重點。前文所述關於納稅義務人之義務，並不變更稅捐機關依職權調查之基本原則（Amtsermittlungsgrundsatz）⁶⁰。換言之，依據稅捐通則第 42 條第 2 項第 1 句之規定，稅捐機關首先有義務要證明納稅義務人所採取的

55 Drüen, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Jul. 2008, § 42 Rn. 15.

56 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 17.

57 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 4, 18.

58 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 19.

59 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 20, 2L.

60 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 29.

法律形式，係屬不相當的法律形式，並導致納稅義務人或與其具有親近關係（Nahebeziehung）的第三人例如家屬⁶¹，因此獲得法律所未規定之稅捐利益。其規定稅捐義務人可以證明其選擇該不相當之法律形式，係具有稅捐法以外之原因者，固有學者認為此舉可能構成真正之舉證責任的轉換（eine echte Umkehrung der Beweislast）⁶²，成為只要稅捐機關能證明納稅義務人所採取者係屬不相當之法律形式，即可由法律推定後者具有稅捐規避行為（gesetzliche Vermutung für das Vorliegen einer Steuerumgehung），只是容許納稅義務人得舉證加以推翻（可推翻性 widerlegbar）而已⁶³。此種過份逾越界限之看法，將使稅捐通則第 42 條之規定，因此存在憲法上的疑慮。因此若要作合憲性的解釋，即不應將稅捐通則第 42 條之規定，理解為法律明文規定之舉證責任的轉換，而應將其解釋為限縮稅捐機關之舉證責任範圍，稅捐機關僅須舉【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 144 頁】證，其所知悉之選擇法律形式的稅捐外理由（die für die Finanzverwaltung erkennbaren außersteuerlichen Gründe der gewählten Gestaltung）⁶⁴。

相較於德國，我國稅捐實證法上，除特別之防杜稅捐規避行為條文規定，例如一般所熟知的所得稅法第 43 條之 1 與第 66 條之 8 以外，目前至今仍欠缺關於稅捐規避之一般條款⁶⁵。2009 年 5 月 13 日修正公布之稅捐稽徵法第 12 條之 1 條文，雖明定稅捐課徵之實質課稅原則，惟此一條文只能解決在此修法以前，稅捐機關在欠缺明文規定之時空背景下，以「法律解釋」或「類推適用」等可能讓人產生疑慮（疑其使稅捐法律之原則空洞化）的作法，逕行以實質課稅原則為名，對納稅義務人命補徵稅款甚至裁罰之行為。但是，此一條文之增訂，對於我國稅捐學說與實務，向來係圍繞著稅捐規避行為適用實質課稅原則為中心所產生的爭議問題，包括稅捐規避行為之概念為何（其與通謀虛偽意思表示行為之概念區分），個案中應如何判斷規避行為的存在（個案中應調查之關鍵事實與判決理由為何），實質課稅原則在稅捐規避行為事件中應如何適用才算正確等問題，均無法加以解決，從而實務上徵納雙方縱在實質課稅原則立法後所發生之爭議案例，依然是層出不窮，可為其說明⁶⁶。從而，借鏡前述德國或奧國的立法規定與實務經驗，在我國法上進一步增訂，關於稅捐規避行為的一般性規定，以之作為我國實務上判斷稅捐規避行為時的準據者，應有其必要性。

三、納稅義務人主張實質課稅原則適用的可能性

61 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 25

62 Brockmeyer, Bedenkliche Neufassung des § 42 Abs. 1 AO im Referentenentwurf des JStG 2008, DStR 2007, 1325, 1326.

63 Crezelius, Vom Missbrauch zum Misstrauen: Zur geplanten Änderung des § 42 AO, DB 07, 1428, 1430.

64 Drüen, a.a.O. (Fn. 55), § 42 Rn. 30.

65 實際上，現行稅捐法中仍有不少條文，係基於防杜稅捐規避行為所作的規定。例如遺產及贈與稅法第 15 條，生前贈與財產視為遺產之規定即屬之。

66 例如，最高行政法院 97 年度判字第 81 號判決、96 年度判字第 2016 號判決、97 年度判字第 882 號判決等參照。

在我國之稅捐實務上，一個向來值得關注的問題為，實質課稅原則究竟可否為納稅義務人所主張，並得出對其為有利的適用結果？這項問題，尤其是在新修正稅捐稽徵法第12條之1條文公布後，變得更為凸顯，蓋在該條文之第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」。若從該條文規定之表面文義來看，解釋上似乎亦應肯認納稅義務人有權請求稅捐機關（應），不受納稅義務人所選擇法律形式之拘束或限制，逕自依據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而課稅。當然，在理性的情況下，不會有納稅義務人請求稅捐機關，對其作不利益結果之實質課稅原則的適用，故此種請求一定是對於納稅義務人方為有利的稅捐結果。【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第145頁】或有認為：稅捐實務上既容許稅捐機關，對於納稅義務人以實質課稅原則為由，作不利益後者稅捐負擔結果的適用，基於公平性原則，當然也應允許納稅義務人主張對人民有利結果的實質課稅原則之適用。此種結果，從實質課稅原則亦即經濟觀察法，作為一種目的性解釋法而言，更應如此。蓋法學方法論上的目的性解釋法，並沒有僅為一造當事人有利結果的解釋方向而已。目的性解釋所要探求的真意，應為法條規範文字的客觀真義，非為僅針對其中一造當事人，尤其是對於國庫為有利益的解釋結果而已，蓋如此一來即非為「目的性」解釋，而是基於「國庫自私」（fiskalischer Egoismus）的解釋，顯非合於一般法律規範之目的。縱使將實質課稅原則亦即經濟觀察法，作為一種認定事實的方法，基於稅捐機關應依職權調查事實的原則（Untersuchungsgrundsatz），其對於納稅義務人有利或不利之事實，均應一併加以注意，納稅義務人主張對其有利的事實，稅捐機關本即應發動職權調查對此人民有利（也包括不利）的事實或證據，不應僅受證據或不力於納稅義務人事實之拘束而已，竟至拒絕進行相關有利之事實與證據的調查。

德國知名學者 Tipke 教授，似乎亦採取此一看法。氏認為：從稅捐通則第41條第1項第1段之規定，可反面推論（Umkehrschluß）出，若法律行為無效或即將無效，只要參與者不繼續保有法律行為的經濟成果或使其繼續存在者，則其對於課稅產生影響。換言之，不得對於無效或即將無效之行為加以課稅，蓋因為課稅係連結於經濟上的現實（das wirtschaftliche Ist）⁶⁷。在此基礎上，氏引述帝國財政法院（RFH）及聯邦財政法院（BFH）見解的看法⁶⁸，認為由上述規定可導出以下補充性的延伸敘述（ergänzende Ableitung）：法律行為雖然有效，但當參與者在現實上並未予以實行時，對於稅捐不生影響（Ist ein Rechtsgeschäft zwar wirksam, wird es aber nicht tatsächlich durchgeführt, so ist es steuerrechtlich irrelevant），也就是當法律約定與經濟現實有所分離時，應以現實上已實現

67 Tipke, a.a.O. (Fn. 15), S. 1314.

68 RFH RStBl. 1930, 195; 1937, 925; BFH BStBl. 1960 III, 157 f.; 1961 III, 94 f.; 1973 II, 389; 1976 II, 324; 1980 II, 723 zit. nach Tipke, a.a.O. (Fn. 15), S. 1319.

者為基準⁶⁹。所舉案例，如契約中倒填日期（Rückdatierung von Verträgen）與使契約回溯生效（Rückbeziehung von Verträgen, Inkraftsetzen mit Rückwirkung）之情況，所持理由係認為，契約雙方在現實上均不可能回到過去，實際上實行契約所約定之內容，法律行為不可能溯及既往地實現（Rechtsgeschäfte können nicht rückwirkend durchgeführt werden）⁷⁰。此一看【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第146頁】法在德國稅法學界亦獲有許多支持⁷¹，從而認為上開稅捐通則的規定，包括第39條第2項第1款、第41條及第42條之規定均有漏洞（Irtickenhaft）⁷²。

在我國，最高行政法院94年度判字第702號判決認為：「按『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』。業經大法官會議釋字第420號解釋在案。良以由資產或事業所生之收益，原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」，是亦採取納稅義務人得主張對其有利之實質課稅原則適用的見解。

在認定事實時，稅捐機關必須兼就有不利、不利於納稅義務人之一切事實與證據方法，依據職權（von Amts wegen）進行調查與認定，故而，在證據調查的層次上，稅捐機關不應僅調查對納稅義務人不利的證據方法，而應進行全面性調查，且在評價所查得的證據資料時，不應基於其為國庫代言人的角色，乃對於所查得之證據資料，盡量作不利於納稅義務人的事實認定，故而，只要是涉及事實之認定或證據調查者，並無所謂作有利或不利於納稅義務人認定，而只有客觀事實能否被充分發現、正確評價的問題而已。只要納稅義務人主張有利於己的事實，或提出重要之證據，稅捐機關本即應發動職權加以調查並認定，這是「核實認定」的問題，也是法律適用之三段論邏輯中的小前提，在所有的法律領域中皆有適用，若在稅法中，或許可稱之為「核實認定課稅」、「核實課稅」原則，當無疑問。但本文如前所述，秉持一再表示之看法，所謂經濟觀察法或實質課稅原則者，屬於法律（補充）解釋之方法，是法律適用三段論邏輯中的大前提，且多數為對納稅義務人不利結果的解釋方向，故在結論上，吾人並不採取上述學者或我國實務判決所持的觀點，尤其是納稅義務人作出法律形式上有效的約定，實際上卻未實行或尚未實行者，納稅義務人並無權利據此要求，稅捐機關應依據實質，免除該等法律形式本應負擔的稅捐。

關於實質課稅原則可否作有利於納稅義務人之結果適用，本文以為，若依照德國稅

69 Tipke, a.a.O. (Fn. 15), S. 1318.

70 Tipke, a.a.O. (Fn. 15), S. 1318.

71 Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 88 f.; Fischer, a.a.O. (Fn. 46), § 41 Rn. 69.

72 Tipke, a.a.O. (Fn. 15), S. 1318; Lang, a.a.O. (Fn. 17), § 5 Rn. 88.

捐通則所規定之數種不同類型，係應作不同的分別處理：

首先，在稅捐通則第 42 條所規定之稅捐規避案例類型中，應無納稅義務人主動提起適用實質課稅原則，主張對其為有利適用結果的可能。蓋在理論上納稅義務人從事稅捐規避行為的目的，【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 147 頁**】是為了使其個人或與其親近之第三人因此獲得稅捐法律所未規定之稅捐上利益，否則其從事稅捐規避行為，即無實益。現實上，只有當納稅義務人之稅捐規避行為「失敗」，反而更增加其個人或與其親近之第三人的稅捐上負擔時，才有回頭尋找、要求稅捐機關，以對其較為有利結果通用於其個案的可能。稅捐規避行為雖非屬違法而為脫法行為，蓋只有逃漏稅才是真正的違法行為，但法理上亦無容許納稅義務人得主張此種脫法行為，以獲取實質經濟或稅捐上利益的可能，故實務上之經濟觀察法或實質課稅原則的適用，不可能在此種情形下，仍然容許納稅義務人作此主張。

論者或謂，僅允許稅捐機關對於納稅義務人為不利益結果的適用，卻不允許納稅義務人對於稅捐機關主張有利之結果，係屬不公平。實際上，納稅義務人在稅捐規避行為之案例中，基於規避稅捐之意圖，濫用法律形成之可能性，而採取與經濟實質不相當之法律行為，希冀使其本人或與其親近之第三人，取得法律所未規定之稅捐上利益，若允許其得逞者，才是對於其他奉公守法、依法誠實納稅之納稅義務人的不公平。換言之，依據經濟觀察法而對於系爭個案中之納稅義務人為不利益結果的適用，不是基於對相對人亦即稅捐機關所代表之國庫，完全為其利益或出於國庫自私的考量，而是法律適用者基於平等適用法律規範的原則，作為公益代表者（Vertreter des Gemeinwohls）之稅捐機關，對於企圖規避稅捐法律規定之納稅義務人（相對於其他未採取稅捐規避行為之納稅義務人），為達成上述目的所採取的必要手段，藉以將個案中納稅義務人之行為涵攝入稅法規範的適用範圍內。從而，其在結果上確實對於系爭個案之納稅義務人不利，對其主張「信賴」稅捐法律規範之利益者，亦因此等「規避意圖」與「濫用」法律形成的評價，認其欠缺權利保護之必要。

其次，稅捐通則第 40 條與第 41 條所規定之違反法律強行規定、違反公序良俗行為、無效或即將無效之行為，以及通謀虛偽意思表示行為的課稅，法條的規定均在強調：雖屬無效之法律行為，但若當事人仍願保留其經濟成果時，仍應依各該稅法之規定而「成立稅捐請求權」，並無反面得以導出下述延伸性命題：雖為有效之法律行為，但只要現實上不實行，即可免去稅捐負擔結果的意思在內。換言之，經濟上的現實（das wirtschaftliche Ist）雖是稅捐法上用以建構其法定構成要件，據以對其課稅的正當性依據，可是在稅捐實務上，在當事人雙方未將其現實有效的法律行為之效果去除以前，任何人包括稅捐機關在內，如何能夠去否定當事人間有效法律行為的效力？雙方保持法律行為的繼續有效，難道不是一種當事人仍願在將來繼續保有其經濟成果的徵憑（Indiz）？至少，當事人可以在事後仍請求對方繼續履行有效法律行為之效果？倘若肯定上開延伸性命題，則稅捐

【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第148頁】機關的課稅與否，顯然將繫於此項得由當事人任意操控、隨時令其實現或撤銷，處在極度不確定存在與否狀態的事實，相信亦非學者或上述判決見解主張的本意。更何況，不僅是在本文所提及的稅法上婚姻狀態，係以民法上有效的婚姻關係為其前提，尤其是在交易稅（Verkehrssteuer）的課徵中，稅捐法定構成要件的建構是以有效的法律行為作為前提，據以掌握潛藏在法律行為背後的經濟實質。如不以有效的法律行為作為課徵對象，交易稅之課徵顯然將處於極度不安定的狀態，蓋無論如何，交易形式再也無法證明其經濟實質，稅捐機關可以據協力義務而要求納稅義務人，提出更多足以證明其經濟實質的證據，相信此一結果對於徵納雙方而言，同屬困擾。實際上，在雙方當事人仍保有法律行為之有效性時，若依據上述延伸性命題，令其得以經濟觀察法或實質課稅原則為由，要求稅捐機關調查有別於法律行為有效性之相反的經濟實質，這項現實上不實行的消極事實，根本無從調查起，縱使稅捐機關勉力為之，也勢必將耗費大量的行政成本，顯非合於稅捐稽徵經濟之原則。從而，吾人以為在此處經濟觀察法的適用，仍以不利於納稅義務人稅捐負擔之結果為正當。

只有依據稅捐通則第39條經濟財之歸屬與其課稅的規定，才有可能在稅捐實務上作出對於納稅義務人有利結果的適用。蓋經濟財之法律所有權人，得據以對於稅捐機關主張應依上開規定，對於經濟財之實質歸屬者為課稅，其在結果上即屬於對其有利結果的適用。例如在他人士地上建築房屋，以德國民法規定為基礎，土地所有權人取得房屋之所有權，但在基地約定使用期間中，稅捐機關仍得依據上開規定，以房屋之使用權人為對象課徵稅捐，所有權人即得據此主張而適用對其有利之結果。又如在信託關係中，登記為財產所有人之受託人可向稅捐機關主張，應向信託財產之委託人（Treugeber）徵收因信託財產而產生的相關稅捐。而在我國稅捐法上，土地或房屋之所有權人則可依據土地稅法第1條第1項第3款、房屋稅條例第4條第1項第2句之規定，向稅捐機關主張應向典權人課徵土地或房屋稅捐，其屬結果上對其為有利的適用。

然而，上述依據經濟觀察法或實質課稅原則，對於納稅義務人有利結果的適用，位據本文之看法，仍應以稅捐法有明文規定者為限。這可能違反一般對於稅捐法律作為干涉法律（Eingriff srecht）規範的認知，蓋一般均認知到稅捐法作為干涉人民財產權與自由權的規範，須有法律之明文規定為基礎始得為之，因此而衍生出依法課稅原則或租稅法定主義。實際上，這是兩個不同層次的問題，作為干預人民基本權利之規範，稅捐之課徵必須有法律明文規定為基礎，固不待言。在此前提下，立法者在制定稅法時，理應有效掌握課稅對象的經濟實質，但其建構稅捐法律構成要件時，除使用稅捐或經濟之固有【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第149頁】概念（例如營利事業、營業人、所得、銷售等）以外，也無可避免的會使用民商法之法律概念（例如婚姻、家庭、自然人、法人、住所、買賣、繼承、贈與等），這已在上文中加以討論。稅捐法上對於這些民商法律概念的掌握，雖應依據稅法規範之目的，兩者未必要作同樣的解釋內容，但一定

是以其有效之法律行為作為前提，才能據以掌握在該有效性的法律行為背後所帶來的經濟成果。換言之，稅捐立法者在稅捐法律構成要件之建構中使用民商法律概念，是透過民商法律形式之有效性或作為有效的法律行為，去掌握潛藏在經濟事件或狀態背後的稅捐負擔能力，也就是說，有效的法律形式通常即表徵其經濟上的實質。因此，當事人雙方完成使其事後溯及的無效之法律形式，但仍願在無效前提下保有其經濟實質者，乃是例外的情況。故不論是透過稅捐法律規範之目的性解釋，或者依據稅捐通則第 40、41 條規定之經濟觀察法的運作，均使稅捐機關得對納稅義務人採取課稅措施，或產生加重其稅捐負擔的結果，亦即其結果上會對於納稅義務人不利益。反之，當事人雙方雖保有有效的法律形式，但經濟現實上卻不曾實現，則又是另外一種例外情形。這種例外，雖依據經濟實質而觀，本不應該當課稅之構成要件，但是當事人間現實上仍屬有效的私法法律行為，對於他人而言，縱使是稅捐機關也不得任意加以否定，因此斷無僅因其中一造當事人，單方在面臨稅捐機關對其課稅時，主張：其與相對人所作之法律行為雖屬有效，但實際上並未履行，因此請求稅捐機關依據實質課稅原則，不得予以課稅，或者要求應等納稅義務人申報實行時，才得加以課稅。蓋此種調查如前所述，乃是不實行之消極事實，其既無從查起，縱使勉力為之，亦將耗費鉅額的稽徵成本，更何況，課稅與否將繫於當事人是否誠實申報或竟由雙方可以合意地為操縱，顯非妥當。1934 年德國的稅捐調整法第 5 條第 3 項亦有規定：「法律行為雖其可撤銷性，但在完成撤銷前，於課稅效果不生影響」，也就是在「完成撤銷」(Anfechtung mit Erfolg)之前，法律行為之有效性仍為課稅基準（經濟事實）的表徵。因此，在此種例外情形中，除非當事人已經將其現實上有效的法律行為予以撤銷，或以另一法律行為，使其溯及既往的失其效力，否則法律有效的形式，即應表徵其通常的經濟實質結果，並無任憑當事人在法律形式仍屬有效的前提下，空言主張實質課稅原則，要求稅捐機關調查對其有利的經濟實質，而對其作有利結果適用的可能。從而，本文以為，除非設有例如稅捐通則第 39 條之明文規定（尤其是其中對於信託關係、擔保財產與自主占有財產之歸屬與課稅的明示），或者例如德國之營業稅法 (Umsatzsteuergesetz) 第 17 條第 2 項第 1 款之規定⁷³，私法上的買賣契約【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 150 頁**】雖仍有效，但買受之一方當事人在現實上已給付不能者，例如已經陷於破產時，其出賣之相對人縱未撤銷其買賣契約或使其契約溯及既往地失其效力，仍得依據上開規定請求營業稅款之返還，否則經濟觀察法在此種情形下，根本不可能由納稅義務人主張，對其為有利結果的適用。

在上述學者意見中提及：契約倒填日期與契約溯及生效之案例，認為契約雙方在現實上均不可能回到過去，法律行為不可能溯及既往地實現。實際上，現實上的行為雖然

73 德國營業稅法全文，網路資料請參 http://bundesrecht.ris.de/ust_1980/index.html，最後瀏覽日期：2012 年 2 月 18 日。

不能回到過去，但法律行為之效力卻可以（至少在概念上）溯及既往的發生效力，換言之，契約雙方均得在此等基礎上，要求相對人履行回溯契約時所能主張的法律效果，此一法律上效果即成為雙方間之經濟實質，而為稅捐機關據以適用稅捐法律規範，課徵稅捐負擔的正當化理由。以契約倒填日期為例，如果雙方均有意願維持此等法律契約的效力，並因此主張契約溯及的法律效果者，其與實際登載日為何日又有何等關連？納稅義務人又有何理由請求稅捐機關，不依契約書面所載之日，卻必須依據實際登載日，作為稅捐課徵的基準？

從而，上述學者之觀點或我國法院判決所持的見解，支持納稅義務人得主張對其有利結果的適用者，係將經濟觀察法或實質課稅原則的問題過於簡化，忽略其作為稅捐法之解釋方法的特殊性。吾人考察德國經濟觀察法的歷史演進過程，即可得知經濟觀察法的問題與適用範圍，與現實上所訂立之條文有密切的關聯性。自 1919 年的帝國稅捐通則第 4 條規定開始，經過 1934 年的稅捐調整法第 1 條第 2 項、第 5 及第 6 條之規定，至 1977 年制定通過的稅捐通則第 39 條至 42 條之規定，到最近新施行的稅捐通則第 42 條規定，德國稅法學界關於經濟觀察法之理論與性質的討論，及其對於法律條文的修正檢討仍在持續進行中，絕不會僅以 2008 年此次新修正的稅捐通則第 42 條規定為止境。也由於經濟觀察法的複雜，在不同的規定中，可能作出不同面向的展現：如前文所述，稅捐通則第 39 條規定為事實之評價，乃為最接近事實認定的方法，故可能作出對於當事人有利結果的適用，稅捐通則第 40、41 條規定，性質上屬於法律解釋或法律補充（又可分為目的性擴張或類推適用）之範圍，端視個別稅法規定之文義可及的範圍而定，解釋上應僅對於納稅義務人作不利益結果的適用。至於，稅捐通則第 42 條則屬於典型的法律補充規定，為對於個別稅捐法規定之類推適用，且在結果上必然對於納稅義務人為不利益。若欠缺此項明文，會使實務上對於稅捐規避行為的調整，陷入可否超越稅法規範文義，而作不利益於納稅義務人結果之類推適用的爭議。故為避免此項爭議，仍應將防杜稅捐規避行【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 151 頁**】為之一般條款，於前述之經濟觀察法或實質課稅原則明文之外，另行訂入法律條文中，始為妥當。奧地利的聯邦稅捐通則（BAO）即採取此種立法例，在該法第 21 條所規定之經濟觀察法以外，另於第 22 條規定稅捐規避行為防杜之一般條款，已如前述，可為參照。

四、小結

依據上述說明，吾人可以得知經濟觀察法本身具有多重面向的意義，其在德國稅法學說上的爭議性極高，學說上討論也仍在持續進行中，故以實質課稅原則之名而引進類似概念的我國，在我國學說與稅捐實務之討論上，也容易產生對於該經濟觀察法之性質理解的誤會與混淆。這也可從我國稅捐實務上，向來即將所謂實質課稅原則與量能課稅原則，以及認定事實的核實課稅原則，互相混淆而使用，即可得知其一端。經濟觀察法由於緣起於德國稅捐法之規定，故德國學界或實務界對於該國規定之經濟觀察法的思考

結果，理論上應可作為我國學說或實務討論上的參考。是本文基本上也採取德國學說的觀點，認為經濟觀察法或實質課稅原則，性質上應屬法律解釋之方法，尚非屬事實認定的規定。但唯獨對於此種解釋方法是否為稅捐法所獨有，是否只作對於納稅義務人不利益結果的適用，本文係採取有別於德國知名稅法學者 Tipke 教授或實務界之看法，認為經濟觀察法之性質雖為目的解釋法，就此而言，雖與一般法律解釋之目的解釋法的性質相同，但經濟觀察法應僅對於系爭個案中納稅義務人為不利益結果的適用，是其與其他法律規範中之目的解釋法亦有所不同。故本文以為，為使經濟觀察法取得正當通用的規範基礎，宜在稅捐通則法中，例如我國的稅捐稽徵法中制定相關明文之規定，較為妥當。就此而言，新修增訂的稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項與第 2 項之規定，已經踏出正確的第一步。但對於稅捐規避行為之適用，吾人以為，即使是法條明訂承認經濟觀察法或實質課稅原則，在此之外仍應對於稅捐規避行為之一般防杜制定設下明文規定。蓋稅捐規避行為本質上與其他適用經濟觀察法的情形不太相同，其屬個別行為已經逾越稅捐法律條文規範文義所及之範圍。在此種情形下，若無法律明文之規定，將來不僅會發生是否可類推適用為不利益納稅義務人負擔適用結果的爭議，也恐會發生類似如日本稅法學界之情況，許多知名學者認為，為避免掏空稅捐法定原則，給予稅捐機關過大權限，故不宜承認稅捐規避行為理論，以免危害法治國原則之信賴保護原則與法律安定性云云。吾人以為，承認個案中納稅義務人採取稅捐規避行為之正當性，竟讓其可以獲得稅捐利益，才是對於法治國原則，以及其他多數奉公守法、依法誠實納稅之納稅義務人最大的傷害。

無論是在德國或在台灣，實務上關於經濟觀察法或實質課稅原則，多數係【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 152 頁**】對於納稅義務人為不利益結果的適用，但理論上仍有可能作有利於納稅義務人稅捐負擔結果的適用，惟此種有利當事人之經濟觀察法的適用，本文以為僅限於法有明文規定，亦即法條逕以經濟實質（無論其法律形式），作為稅捐法定之構成要件者，方才使法律適用者有義務在正確適用法律的前提下，跳過當事人所採取之法律形式的拘束，直接去掌握潛藏在法律形式背後的經濟實質，並據以為課稅與否的標準。若非如此，斷無容許納稅義務人在法律行為仍屬有效，尚未撤銷或以其他行為使其溯及既往失其效力之前，即得逕對稅捐機關空言主張，其與交易相對人之法律行為雖屬有效，但現實上並未履行，故要求稅捐機關應依據實質課稅原則，或依職權調查確實實行之後，方得對其進行課稅。當然，若雙方果真撤銷其本屬有效的法律行為，在撤銷係屬溯及既往，使先前之法律行為失其效力的前提下，若雙方並無保留經濟成果的事實，則不論是依據法律形式或經濟實質，稅捐機關均應將已徵收之稅款，退還給繳納之納稅義務人，自不待言。

肆、實質課稅原則在稅捐程序中之運用

2009 年所增訂之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定：「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」，第 4 項規定：「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」。此兩項規定之增訂，涉及稅捐機關在稽徵程序中之舉證責任與納稅義務人的協力義務，可惜並未有進一步具體化的規範，尤其是兩者間究竟應如何協調與適用。故而，實務上徵納雙方依然，尤其是對納稅義務人有利事實的舉證，究竟應由稅捐機關提出並負擔之，或者是改由納稅義務人自己提出並負擔之，依然充滿爭議，絲毫未因此一法條之增訂而稍有緩解。

有鑑於稅捐程序法，概念上係包括稅捐稽徵程序與稅捐爭訟程序，上述之稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，依其性質雖僅適用於稅捐稽徵程序中，但徵納雙方因為實質課稅原則所發生的爭議，並不會因為稅捐事件進入了爭訟程序中即行停止，無寧與實質課稅原則有關的爭議，仍將隨著事件進入爭訟程序中而繼續進行著，加上爭訟程序尤其是訴訟程序，屬於三面性之法律關係的結構，與稅捐稽徵程序純屬兩面性之法律關係者有所不同，故而本文以下，將分別針對實質課稅原則在稅捐稽徵程序與爭訟程序中的運用進行討論，如下分述之：

一、稅捐稽徵程序中的運用

稅捐稽徵程序乃規範稅捐行政機關，應如何對於納稅義務人進行稅捐課徵的程序，屬於行政程序（Verwaltungsverfahren）的一環，在我國實務上於行政程序法在 1999 年制定以【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 153 頁】前，無論是在學說或實務討論有關行政程序之法律議題時，扮演極重要的角色。但在前述行政程序法於 2001 年正式施行後，基於特別法優於一般法、後法優於前法的適用原則，除非稅捐稽徵法中另外設立或繼續保留其有別於前述行政程序法的相關規定，否則關於稅捐稽徵程序中所應適用的程序法基本原則，即應回歸前述之行政程序法所規定應適用的基本原則⁷⁴。

與本文實質課稅原則之議題較直接相關者，應為前述之行政程序法第 9 條及第 36 條規定。依據行政程序法第 9 條規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」；第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」其後段規定與前述第 6 條規定之後段文字重複、其意旨相同，均在說明，稅捐機關應主動依據職權調查證據之基本原則，稱為職權調查證據原則（Untersuchungsgrundsatz）⁷⁵。在職權調查證據原則下，行政機關或稅捐機關不受參與程序之當事人未提出事實或證據資料的拘束，只要是與發現客觀之真實借重要關連性者，行政機關或稅捐機關均可依據職權而發動調查。同樣的，行政機關或稅捐機關也不受當事人已經自認事實的拘束。在德國，行政程序法第 24 條第 1 項與第 2

74 關於行政程序與稅捐稽徵程序間的關係，國內詳細文獻的整理，可參林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，2011 年，頁 19-28。

75 Badura, Das Verfahren von der Entscheidung, in: Erichsen/Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin 2002, § 37 Rn. 2.

項及稅捐通則第 88 條第 1 項亦設有與我國前述行政程序法相同意旨的規定。行政程序或稅捐稽徵程序中採取全面性的職權調查證據原則，與其追求公共利益（das öffentliche Interesse）之目的有關。學說上，與上述之職權調查證據原則相對者，稱之為辯論主義或所謂的當事人提出主義（Beibringungsgrundsatz），亦即，認定事實與證據資料，均應由當事人自行提出，才由程序進行者進行事實之認定與證據調查的程序。所謂之辯論主義或當事人提出主義，主要係適用在民事訴訟程序中。

關於前述應依職權調查證據原則，有兩項關連問題應給予特別的注意，並加以概念上的辨別：首先，依據行政程序職權調查證據原則，其與涉及程序標的範圍劃定之處分權主義（Verfügungsgrundsatz, Dispositionsmaxime），並無直接關連性，蓋前者涉及事實（Sachverhalt）與證據方法（Beweismittel）之提出，其相對概念為辯論主義或當事人提出主義，已如前述；反之，後者涉及程序之開始、終結與程序標的範圍之劃定，處分權主義之相對概念（Gegenbegriff），稱為職權發動主義（ex officio, Oficialprinzip）。無論是在行政程序或稅捐稽徵程序中，其由行政機關針對程序中所出現之事實或【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 154 頁**】證據方法，不論其是否為當事人所提出，也不論其為有利或不利於當事人者，均應進行全面性、公開性與中立性的事實調查程序（Vollständigkeit, Offenheit und Neutralität der Sachaufklärung），而處分權主義則主要涉及程序標的範圍之劃定，解釋上亦包括不告不理原則在內，亦即只有基於當事人之申請，才可發動程序，而程序進行者所進程序之範圍，則受當事人所劃定程序標的之拘束者，稱為處分權主義，反之即為職權發動主義。因此，所謂職權調查證據原則與職權發動主義，兩者在概念層次上不同，即應加以區分，並辨明無論行政程序或稅捐稽徵程序，固然係全面性地依據公益目的而採取依職權調查證據原則，但並非完全地採取所謂職權發動主義，蓋行政程序亦可依當事人之申請而開始（Beginn des Verfahren von Amts wegen oder auf Antrag）⁷⁶，我國行政程序法第 34 條即作此等意旨的規定，可為參照。

其次，無論是依據當事人之申請或主管機關依據職權而發動的行政程序，縱使在行政程序或稽徵程序中係全面性的採取所謂依據職權調查證據原則，由於認定事實之證據方法，多數係在當事人或納稅義務人的控制領域範圍內，或當事人至少應知悉其證據方法之所在，從而在行政程序或稅捐稽徵程序，同時採取依據職權調查證據之基本原則，也不排除在法有明文規定的前提下，讓行政機關或稅捐機關取得權限，要求當事人應提出或至少指出，認定系爭事實所需要之證據方法的所在，成立當事人的協力負擔（Mitwirkungslast der Beteiligten），或更進一步，成為當事人之協力義務（Mitwirkungspflicht）。學說上就稅捐法中納稅義務人應負擔之協力義務，乃稱其為合作

76 Badura, Die Einleitung des Verwaltungsverfahrens, in: Erichsen/Ehlers (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, Berlin 2002, § 36 Rn. 1.

性原則（Kooperationsmaxime）⁷⁷。基於合作性原則，各別稅捐法，乃對於納稅義務人規定各種態樣的稽徵協力義務，包括設立登記（例如營業稅法§28規定）、依照規定設置帳簿（例如營業稅法§2）取得並保存憑證（例如營業稅法§33）按時申報義務（例如所得稅法§71、營業稅法§35），配合調查（例如所得稅法§83以下）等協力義務。德國法中關於納稅義務人之協力義務，則是統一規定在稅捐通則第90條以下。

從而，基於職權調查證據原則，稅捐機關應在稽徵程序中依據職權，調查所有與課稅構成要件有關的證據資料，並據以認定事實，而納稅義務人方基於合作性原則，對於稅捐機關依據職權所作之課稅事實的調查，負有相互配合之稽徵協力義務。稅捐稽徵程序中之兩方，對於課稅相關事實之調查與認定，因此出現學說上所稱之「以控制領域為【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第155頁】導向的共同責任」（sphärenorientierte Mitverantwortung）狀態⁷⁸。而此種共同責任狀態，依然是由負責進行稽徵程序之主管機關，亦即稅捐機關負擔最後的責任（Letztverantwortung）⁷⁹。換言之，在稅捐稽徵程序中，應負擔最後之客觀舉證責任（die objektive Beweislast）者，仍為稅捐機關，並非納稅義務人，蓋因納稅義務人無論如何，終究只是個協力義務者而已。納稅義務人違反稽徵協力義務之法律效果，除了可能該當於行為罰之規定以外，主要是稅捐機關可據以依法而進行推計課稅（Schatzung）。亦即，推計課稅之規定，乃納稅義務人違反稽徵之協力義務時，允許稅捐機關在此種情形下減少其舉證範圍（Beweismaß），降低舉證（Beweisreduzierung）之義務，但非降低「確實如此」之證明度（Beweisgrad）而變成「大概如此」的釋明（Glaubhaftmachung）⁸⁰，或是移轉其舉證責任，改由納稅義務人負擔。總之，對於課稅之待證事實若有不明或無法達到確信的程度時，本即應由稅捐機關負擔該等課稅事實不清或真偽不明的最後責任。但是相反的，如果是有利於納稅義務人的系爭待證事實，例如屬於所得減項之成本費用的減除，雖本應由稅捐機關依據職權調查證據，但如果納稅義務人不提出證據方法而僅空言主張，稅捐機關雖窮盡其方法，仍無法查明系爭待證之成本費用事實，而得其確實如此之心證者，由於事實不明或不清的結果，無法讓稅捐機關據以得出其成本費用的確實存在，此一對納稅義務人有利結果的心證結論，故其也只能作出對於納稅義務人客觀上不利益的事實認定結果。此種情形，在其他之行政程序中，亦屬相同。故而，無論是稅捐稽徵程序或一般的行政程序，基於職權調查證據原則，雖然沒有形式舉證責任分配的適用（Geltung einer formellen Beweislast），

77 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2010, § 21 Rn. 4.

78 Seer, a.a.O. (Fn. 77), § 21 Rn. 4.

79 Seer, a.a.O. (Fn. 77), § 21 Rn. 170.

80 關於證明（Beweis）與釋明（Glaubhaftmachung）之間的分辨，或有部分論述將其混淆使用，以為釋明就是所謂自由證明（Freibeweis）的意思，實際上並非如此。關於完整說明的文獻，參吳庚，行政爭訟法論，2011年，頁229-230；陳榮宗、林慶苗，民事訴訟法（中），2006年，頁468。

但仍有舉證責任分配的實質，存在所謂實質的舉證責任（die materielle Beweislast）⁸¹。【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 156 頁】

由於法規範之解釋與課稅事實的調查認定，在稅捐實務上係同時操作與進行，故而，稅捐機關在進行其經濟觀察法或實質課稅原則的操作時，也會在法律搜尋與解釋運作的當下，同時調查納稅義務人之各種構成要件事實，例如納稅義務人是否安排一連串的法律行為，以規避本來該當於稅捐構成要件的課稅事實，或者使其該當於具有免稅或稅捐優惠規定適用的構成要件事實，此為法律適用者在尋找法條規範、作解釋，與發現待證事實之間的來回搜尋現象。由於經濟觀察法或實質課稅原則的適用，如前所述，適用結論上係多數屬於不利益於納稅義務人的結果，故而依據前述「以控制領域為導向的共同責任」理論，簡稱為控制領域或支配領域理論（Sphärentheorie），本即應由主張此等不利於納稅義務人之事實存在的稅捐機關，負擔客觀的舉證責任。就此而言，新修增訂的稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 4 項係屬合於上述意旨的正確規範，但也僅具有宣示性意義而已。對於系爭稅捐規避行為之待證事實是否存在，若經納稅義務人負擔協力義務，稅捐機關依職權調查證據之後，仍發生疑問，或認為系爭待證事實不清、真偽不明者，稅捐機關即應拒絕前述經濟觀察法或實質課稅原則之適用，承認納稅義務人所作法律形式安排的正當性。反之，如經事實調查認定的結果，稅捐機關認為納稅義務人之法律形成，評價上應屬「不相當」而存在「濫用」之情事，並因此而獲得稅捐利益，同時欠缺稅捐以外之正當理由者，即可主張在稅捐稽徵程序中，適用該等經濟觀察法或實質課稅原則。至於，稅捐機關在稅捐稽徵程序中對於納稅義務人之法律形式，認定其「不相當」或「濫用」之法律評價，將在稅捐爭訟程序中，由負責程序進行的訴願機關或行政法院再次審酌，此一法律上評價是否恰當或者違法。

二、稅捐爭訟程序中的運用

所謂之稅捐爭訟程序，係指納稅義務人為其稅捐之稽徵，主張其公法上權利受到稽徵機關不法的侵害，乃向有權管轄機關請求為救濟的程序。一般而言，此處所謂有權之

81 Badura, a.a.O. (Fn. 75), § 37 Rn. 10.就此而言，所謂實質舉證責任的概念，係指在行政程序（包括稅捐稽徵程序）中，由行政機關依職權調查證據，因此也由其負責家證的活動，不論是有利或不利於其相對人民者，亦均適用之，故理論上在行政程序中，沒有舉證責任分配的問題，亦即沒有形式上舉證責任的分配，但是現實上，如果行政機關無法查明對於相對人民有利的事實，對其獲得確切如此的心證者，仍會將對於相對人民有利事實不明之不利利益，歸給該相對人民負擔，故實質上仍有舉證責任分配的適用，乃稱其為實質舉證責任。所以，行政程序中提及實質舉證責任，係與形式舉證責任相對的概念，適用於兩面性之程序法律關係中，並不同於三面性法律關係之訴訟程序中（與主觀舉證責任相對概念之）客觀舉證責任（Objektive Beweislast）概念，故而前述之形式舉證責任，也不等問於訴訟程序中之主觀舉證責任（Subjektive Beweislast）概念，蓋後者係指不負客觀舉證責任之當事人一造，為預防自己之敗訴，迫於情勢，不得不盡其可能的為舉證之活動，嚴格而言，主觀舉證責任並非傳統上對於所謂責任之概念，只是一種描述在訴訟程序中，實際出現的現象而已，德文原文乃稱之為舉證的負擔（Beweisführungslast）即為此意。惟國內行政法學界的意見，普遍將實質舉證責任認其等同於客觀舉證責任，形式舉證責任則認其等同於主觀舉證責任，與本文此處所持的看法不用。關於行政法學界之意見，請參陳敏，行政法總論，2011 年，頁 1483；張文郁，行政救濟法中職權調查原則與舉證責任之研究，權利與救濟——行政訴訟為中心，2005 年，頁 21-22；吳東都，行政訴訟舉證責任理論與判決之研究，司法研究年報，22 輯 16 篇，2002 年，頁 5-6。

管轄機關，係指法院而言，因此爭訟程序主要係指由司法機關所進行的訴訟程序。但在我國的行【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 157 頁**】政救濟實務上，就特定訴訟之類型，例如撤銷訴訟與請求應為作為之給付訴訟（課予義務訴訟），依據行政訴訟法第 4 條第 1 項、第 5 條的規定，設有訴願前置程序，亦即當事人在向法院提起該等特定類型的行政訴訟以前，應先提起訴願之救濟程序未果以後，才能向法院提起行政訴訟程序進行救濟。而在稅捐爭訟實務上，納稅義務人在提起前述之訴願程序以前，依據稅捐稽徵法第 35 條第 1 項、第 38 條第 1 項之規定，尚須先經過復查程序，其未經復查程序者，不得直接提起訴願，其未經過訴願者，亦不得直接提起該特定類型之行政訴訟程序，是可見我國關於納稅義務人之權利保護（Rechtsschutz）的行政救濟程序，係包括由原處分機關所作的復查程序、上級之訴願機關所進行的訴願程序，以及由行政法院審理的兩個審級之行政訴訟程序，三者所共同組成。

在以上三種程序中，復查程序之復查決定，係由復查委員會以原處分機關的名義所作成，復查委員雖非原事件之承辦人員，惟依據稅捐稽徵機關復查委員會組織規程之規定，復查委員完全由原處分機關內部之人員所擔任，包括原處分機關之首長或副首長兼任主任委員，有關單位主管，及由原處分機關之首長指定的有關人員三至九位所共同組成，故其不似其他兩個之救濟程序，尤其是在行政訴訟程序中，具有鮮明的納稅義務人（原告）、原處分機關（被告）與審查機關（法院）三面性法律關係的明顯特性。從而，稅捐復查程序雖亦具有權利救濟的功能，但觀其本質，仍認應屬二面性法律關係之行政程序的一環。故而，有關實質課稅原則之適用，即有前開稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項與第 4 項規定的直接適用。換言之，如在復查程序中發生，應否適用實質課稅原則之爭議時，仍應由原處分機關依照前開規定，負擔客觀的舉證責任，關於應適用實質課稅原則之前提要件事實，則係由復查機關依據行政程序法第 9 條、第 36 條的規定，發動職權而進行證據的調查。

與以上所述之復查程序雖相類似，訴願決定亦係由行政機關內部所設立之訴願審議委員會，以所屬機關之名義所作成，惟相對於復查委員會，訴願審議委員會的委員組成及其所進行的訴願程序，盡量比照法院之組成與訴訟程序，而較能進行獨立性的審理，包括訴願審議委員會之訴願委員，依據訴願法第 52 條之規定，組成人員以具法制專長者為原則，且由機關中之高級職員，及遴聘的機關外社會公正人士、學者、專家擔任之，其中社會公正人士、學者、專家人數又不得少於二分之一，訴願決定則經訴願審議委員會議之決議，以委員過半數出席，出席委員過半數同意行之，審議委員之組成與決定的獨立性，因此相對於上述的復查委員及復查決定為高。再者，訴願審議機關原則上係由屬於上級之行政機關所設立，訴願審議程序因此與訴訟程序相同，均具有受處分【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 158 頁**】當事人、原處分機關與審議機關等三面性法律關係的結構特性，訴願程序之進行亦盡量仿照訴訟程序的進行，有所謂之聽取陳述

意見（訴願法§64 規定參照）或進行雙方言詞辯論（訴願法§65 規定參照）的程序，故而審議機關在聽取意見或進行言辯時，均與原處分機關有別，較具有中立性可言。

在訴願程序進行中，依據訴願法第 67 條第 1 項、第 69 條第 1 項之規定，係由訴願審議機關依據職權實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束，是亦採取「職權調查證據」（職權探知）原則。而第 67 條第 3 項規定：「受理訴願機關依職權或依申請調查證據之結果，非經賦予訴願人及參加人表示意見之機會，不得採為對之不利之訴願決定之基礎」，雖有依當事人之申請而調查證據的可能性，惟此處之規定僅表示，除依職權調查證據以外，訴願審議機關亦接受由當事人申請而為證據的調查，可理解其係協助並促使訴願審議機關發動職權進行證據調查的規定，並非藉此改採或兼採辯論主義⁸²。但經職權調查而認定事實的結果，法條中規定，應經由訴願人或參加人表示意見，否則不得採為對之不利訴願決定的基礎，此為程序法中自由心證主義（Grundsatz der freien Beweiswürdigung）下之證據共通原則的作用，亦即證據價值係由訴願審議機關，依據經驗法則與論理法則，以自由心證加以認定，對於依職權調查之證據，固無對於申請之當事人有利或不利認定的問題，縱使是當事人為自己利益之目的而申請調查的證據，訴願審議機關在訴願審議時，亦不受該等申請人目的之拘束，而得自由判斷證據之價值，故而訴願審議機關不受申請人之拘束，在賦予表示意見機會之前提下，亦得對於申請為調查證據之訴願人作出不利益事實的認定。

在職權調查證據之原則下，訴願審議機關在審議時，仍有面臨兩造當事人對於有爭議之待證事實，無法完全被證明的問題。尤其是在稅捐規避行為中，涉及納稅義務人所安排一連串的法律行為或事實，縱使審議機關窮盡依職權調查之能事，亦未必能夠發現所安排之法【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 159 頁**】律行為或事實的全貌，此時必須將事實部分真偽不明的不利益，依據客觀舉證責任之原則，歸給當事人一造負擔⁸³。換言之，縱使沒有法條明文的規定，在屬三面法律關係之訴願審議程序中，亦有客觀舉證責任的適用。其屬課稅構成要件的待證事實，包含適用實質課稅原則之前提要

82 日本學者就該國行政事件訴訟法第 24 條規定：「法院認為必要時，得依職權調查證據。但就調查證據之結果，應聽取當事人之意見」，通說認為該國行政訴訟係採取辯論主義，在例外無法得到心證時，加入職權審理主義之色彩。此處日本學界之意見，參吳東都，註 81 文，頁 15，註 24 所引日文文獻。此種看法跟我國行政訴訟法之規定不符，另我國吳庚大法官在其著作中提及：「本項規定在其他各種訴訟法中，均係配合言詞辯論而設，實施言詞辯論，提示證據或調查之結果，命相關人員陳述或辯論，始屬正常步驟，故增列本項有促使受理訴願機關多行言詞辯論之作用」，所謂「言詞辯論」者，包括「言詞審理主義」與「辯論主義」兩種意涵均在其中，探究大法官之本意，應該是指訴願機關進行「言詞審理」程序的意思，而不是指訴願機關在此改採「辯論主義」之意思，否則即有與職權調查（探知）證據原則相互衝突的問題。參吳庚，註 80 書，頁 418。關於言詞審理主義之意義，我國文獻另可參張文郁，行政訴訟之言詞辯論，權力與救濟——行政訴訟為中心，2005 年，頁 79。

83 在此，並不為職權調查證據原則，即將事實不明之不利歸給訴願機關或法院負擔。換言之，若待證事實不明者，要求訴願審議或法院不計一切代價，依據職權繼續調查下去，或是延遲下判決，直至所謂事實查清楚為止，乃是天方夜譚。蓋基於認識事實手段的有限性，訴願審議機關或法院依據職權調查事實仍有限度，故而，總是要將其部分事實依然不明的不利益，最後歸給其中一造之當事人負擔，判決其敗訴，才真正符合各方的正當利益。張文郁教授在其著作中引述德國學者意見指出：客觀舉證責任是「事實真相已無法查明，故不在於決定何造當事人應提出證據，而在於決定由何造當事人承受此事實不明之不利益」，可為參考，參張文郁，前註 81 書，頁 22。

件事實在內，應由主張課稅權存在之稅捐機關，負擔客觀之舉證責任。換言之，當該等事實真偽不明時，其不利益歸稅捐機關負擔，訴願審議機關即應將原處分機關所作成之課稅或命補稅的行政處分予以撤銷。反之，對納稅義務人有利的事實，即宜由納稅義務人提供相關之證據資料，或至少指出其證據方法之所在，供訴願審議機關能夠依據職權，進行證據之調查與事實的認定由納稅義務人不負客觀舉證責任，故而只要其舉證達成使訴願審議機關認為，稅捐機關所提之課稅構成要件前提事實，已經處真偽不明之狀態，即可獲得有利的決定結果。以適用實質課稅原則之稅捐規避行為為例，納稅義務人作出一系列法律行為或事實之安排，除節省稅捐負擔之動機以外，若具備更堅強且重要之商業、經濟或文化等的理由，即係具備正當性，並非「濫用」法律形成的自由。而該等稅捐以外之正當理由，為判斷納稅義務人是否構成「濫用」法律形成自由的關鍵，由「濫用」與「非濫用」性質上屬同一事物的一體兩面，而「濫用」法律形成自由乃稅捐規避行為應適用實質課稅原則的構成要件事實之一，故是否存在「濫用」情事倘若不明者，其不利益即歸由稅捐機關負擔，由訴願審議機關作成決定而將原處分予以撤銷。

在行政訴訟程序中，依據行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條規定，係採取同前所述之依職權調查證據原則。行政訴訟之採取職權調查證據原則，係因為行政爭訟事件具有公益性，以追求公共利益（das öffentliche Interesse）為目的，故代表公益之法院應依職權調查事實，不受當事人若未提出事實即不得加以審理，若未提出證據即不得採為認定事實依據的拘束。此外，依據職權調查證據原則，法院也不受當事人兩造對特定事實自認的拘束。但是，與前述之訴願程序相同，法院在審議時，仍有面臨兩造當事人對有爭議之待證事實無法完全證明，而法院也無從依據職權調查認定的問題，蓋基證明事實手段的有限性，不是法院依據職權調查，就【**台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 160 頁**】必然可以克服認定事實的問題。故而，同前所述，法院在系爭之待證事實真偽不明時，即有將事實真偽不明或不清的不利益，歸屬其中一造當事人負擔的必要，此即為所謂客觀之舉證責任的概念。這也是行政訴訟法第 136 條規定，準用民事訴訟法第 277 條規定的意義，蓋在所有的訴訟程序，均具有三面性法律關係的結構，而客觀舉證責任理論之存在，係為了解決在原告、被告與審議機關之間，必須將事實不清或真偽不明之不利益，歸給其中一造當事人負擔而必然存在的事物法則，與其究竟是民事、刑事或行政訴訟並無關連。故而，除了訴訟程序以外，在亦有三面性法律關係結構之訴願審議程序中也有適用，可為說明。前述在訴願審議程序中有關實質課稅原則之討論，在此處的行政訴訟程序中亦有適用。

伍、結論：革命尚未成功，同志仍須努力

關於實質課稅原則，德國法上稱為經濟觀察法，係指稅捐機關在課徵稅捐之時，應考察納稅義務人的經濟實質，而不拘泥其所選擇使用之法律形式，並據此而認定其稅捐

負擔。本文以為，實質課稅原則應屬法律適用者（包含稅捐機關與法院），依據稅捐法律規範之目的而作成的法律解釋，並以之決定是否採用經濟實質面之觀察，具體涵攝納稅義務人現實上所採行的行為，故其非屬事實認定之方法，可認為係屬法律之目的解釋法，惟由其在現實上之法律效果，多數係對納稅義務人方不利，故而，又與一般法律之目的解釋法有所不同，本文因認其屬稅捐法上特殊的解釋法，這或許也是德國法上稱其為經濟觀察法的原因。由此種解釋法之結果，經常對納稅義務人不利，在依法課稅原則下，稅捐機關若欲適用實質課稅原則者，宜有法律明文之規定為其依據較為妥當，也可避免被質疑，實質課稅原則給予稅捐機關過大之解釋權限，使得租稅法律主義將有空洞化、形骸化的疑慮。

在我國，作為實質課稅原則之相對，沿用日本學者之說法稱為「表見課稅」。「表見」的用語，隱含外表形式與內在實質分離的意思。但實際上，納稅義務人選擇之法律形式，一般而言也會表彰出納稅義務人間一定的經濟實質。換言之，以納稅義務人所採取的法律形式，其外觀效力作為課稅基礎者，在稅捐法上乃屬常態現象，這尤其顯現在交易稅當中。反之，納稅義務人採取之法律形式，與經濟實質背道而馳者，係屬例外情形。因此，納稅義務人在締結有效的法律契約之後，並無權利以其實質上並未或尚未履行為由，要求稅捐機關應依據經濟實質，不得或暫緩對其課徵稅捐。再者，實質課稅一旦冠上「原則」的稱呼，容易讓人誤以為法律形式與經濟實質之背道而馳，係屬「原則」狀態，但實際上，這應該是「例【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 161 頁】外」情形。本文因此乃建議，避免使用實質課稅原則，改用德國式的經濟觀察法稱呼較為妥當。只是，國內似乎早已習慣此一用法或稱呼。最低限度，本文仍認為不宜出現「表見課稅」的用語。

吾人參考外國立法例，實質課稅原則或經濟觀察法主要通用於：稅捐主體的認定、稅捐客體亦即稅捐財對於稅捐主體的歸屬（德國稅捐通則§39）、違反法律強行規定與違反公序良俗之行為（德國稅捐通則§40）、無效、即將無效及通謀虛偽之意思表示（德國稅捐通則§41）、稅捐規避行為（德國稅捐通則§42）等情形。其中，尤以稅捐規避行為之類型，在實質課稅原則之適用實務上最為重要。從而，我國實務上實有必要，至少在已有明文之實質課稅原則的規定以外，另外增訂對於稅捐規避行為之定義或其適用要件的規範，予以明確化。

實務上，納稅義務人欲主張實質課稅原則，產生對其有利之稅捐效果的可能性不高。即以上述幾種規範所述之情形為例，稅捐規避行為之認定，對於納稅義務人方應均屬結果上不利。違反法律之強行規定、違反公序良俗之行為（德國稅捐通則§40）、無效、即將無效及通謀虛偽之意思表示，私法上均屬無效之法律行為，但若納稅義務人仍欲保留其無效法律行為所帶來之經濟成果者，仍應依據經濟實質，亦即實質課稅原則對其課稅，故而上述兩種情形亦屬加重納稅義務人之稅捐負擔的情況。只有德國稅捐通則第 39 條有

關經濟財之規定，涉及稅捐客體對於稅捐主體的歸屬，例如為他人而占有信託之標的物者，受託人得主張自己並非真正之所有權人，並據以向稅捐機關主張，應依據經濟實質，對於真正的所有權人課徵稅捐，對形式所有權人亦即受託人而言，此為結果上對其有利的實質課稅原則。

實質課稅原則，多數屬於加重納稅義務人稅捐負擔之情形，故其作為加重稅捐構成要件之前提要件事實，無論是在職權調查證據之稅捐稽徵程序，屬於兩面性法律關係的行政程序之一環，或在同樣適用據職權調查證據原則之行政救濟程序中，包括具有兩面性法律關係之復查程序、具有三面性法律關係之訴願程序與行政訴訟程序中，應均由稅捐稽徵機關負擔課稅構成要件事實，包含實質課稅原則適用之前提要件事實的客觀舉證責任，亦即，系爭之待證事實若有不明時，仍應由稅捐機關負擔事實不明之法律效果，在稽徵程序中，稅捐機關不應否定納稅義務人私法行為在稅法上的有效性，在行政救濟程序的訴願程序與行政訴訟程序，即應由訴願審議機關或法院，將原課補稅處分或復查決定予以撤銷。以稅捐規避行為應適用之實質課稅原則為例，關於納稅義務人構成法律形成自由「濫用」的要件，須由稅捐機關負擔客觀之舉證責任。因此，倘若納稅義務人提出，其進行一連串安排係基於更為強烈之商業、經濟或文化上的正當理由，足以使得有無「濫用」陷【台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，第 162 頁】入事實真偽不明之時，訴願審議機關或者法院，即應將事實不清或真偽不明的不利益，歸屬於稅捐機關一方負擔之，將原處分予以撤銷或變更。

2009 年增訂之稅捐稽徵法第 12 條之 1 有關實質課稅原則的規定，解決了我國稅捐實務上過去長期以來，現實上一直在實務上運用的實質課稅原則，藉以否定納稅義務人所作認定為稅捐規避行為之法律效果的現況，使得稅捐稽徵機關自此取得對於納稅義務人命令補稅、加計利息，甚至對之進行裁罰（頗有爭議）的法律依據。就此而言，此一條文的增訂，使得我國實質課稅原則的運用，從實務操作的實際現況，進入有法律明文規範的境界，確實解決了部分徵納雙方的爭議而有所貢獻。尤其是稅捐規避行為在適用實質課稅原則時，因為涉及到法律規範條文之目的解釋，個案事實甚且經常超越條文之文義所能及的範圍，結果上又對於納稅義務人不利，若不採取明文之規範者，無論是實務或學理，恐將來會有給予稅捐機關過大權限、違反依法課稅原則的質疑，故而，在此一意義下，該條文規範的增訂，自有其作用。

然而，只是增訂一個實質課稅原則的條文，不可能自此就解決所有跟實質課稅原則有關的問題。實務上，希冀藉由實質課稅原則規定的增訂，以保護納稅義務人權利者，立意雖屬良善，目標卻不易達成。蓋因實質課稅原則，除了前述爭議以外，許多根本的問題依然未有解決，包括在何種情形下可以適用實質課稅原則？是否參考外國（德國或奧國）立法例增訂應適用之行為類型？增訂哪些？又如果真的參考有關之外國立法例，其在實質課稅原則中，屬於稅捐規避行為者，與其他應適用類型之行為，尤其是通謀虛

偽意思表示，概念上又要如何區分？實質課稅原則與核實認定、核實認定課稅原則之間如何區分？屬於稅捐規避行為之類型有哪些？有無可能直接將各種稅捐規避行為之態樣，或者稅捐規避行為的定義與要件，訂入法律條文的規範中？稅捐規避行為在實務中之判斷基準何在？實質課稅原則應如何在具體個案中適用？其法律效果是否也及於裁罰？或者，在何種情況下，稅捐機關可對納稅義務人進行裁罰？不僅實務，在稅捐理論上仍未深入討論解決，所以不可能也不會只因為一個實質課稅原則條文之立法，就可以解決所有上述的問題。從而，除了實質課稅原則的理論，仍須進一步作學術討論與概念釐清以外，整理實務上已發生，被認為應適用實質課稅原則的案例，作類型之分類與分析整理，一一檢討其中哪些情形下，應否適用與如何適用實質課稅原則的關鍵，作為將來實務上發生新案例類型時應適用實質課稅原則的參考者，應該才是正本清源之道，也是吾人不能迴避的解決問題之道。只是立法，絕對不會是解決所有問題的捷徑，本文乃以「革命尚未成功，同志仍須努力」作為結論。【台灣法學雜誌第199期，2012年5月，第163頁】