

# 從整體法律秩序統一性觀點探討稅法 與民法之關係\*

陳清秀\*\*

## 目 次

- 壹、問題之提出
- 貳、整體法律秩序統一性原則
  - 一、概說
  - 二、法理基礎
    - (一) 體系正義（平等原則）
    - (二) 法治國原則
    - (三) 憲法之統一性原則以及實踐的整合性原則
    - (四) 符合事理之倫理要求
  - 三、整體法律秩序統一性之意義
    - (一) 「立法上」之整體法律秩序之統一性
    - (二) 「法律解釋上」之整體法律秩序之統一性：體系解釋
    - (三) 「法律適用上」之整體法律秩序之統一性：裁判統一
  - 四、整體法律秩序統一性原則之實踐
    - (一) 立法上整體法律秩序統一性之實踐
    - (二) 行政上整體法律秩序統一性之實踐
    - (三) 司法裁判見解之整體法律秩序統一性之實踐
- 參、稅法與民法之整體法律秩序之統一性
  - 一、稅法應承接民法之基本價值決定

\* 本文非常感謝兩位匿名審稿者之寶貴審查意見以及法律學報編輯委員會提供寶貴修正意見，讓本文內容更加完整，特此致謝。

\*\* 東吳大學法律學系專任教授。

二、稅法對於民事法律關係之得喪變更，原則上應加以尊重，使課稅與民事法律關係友善融合

（一）稅法應尊重憲法保障之人民私法自治權以及契約自由與營業自由，不得過度干涉

（二）民事法律關係已足以表彰經濟上事實及成果，稅法原則上毋庸另外獨立建立「實質課稅原則」作為課稅事實認定之法律原則

三、稅法借用私法概念之統一解釋

（一）統一說

（二）獨立說

（三）目的適合說

（四）本文見解

肆、稅法與民法之整體法律秩序之統一性之具體展開

一、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在所得稅法上之具體運用

二、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在消費稅（交易稅）法上之具體運用

（一）稅捐主體之認定

（二）稅捐債務配合民事契約內容之變動而調整

三、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在財產稅法上之運用

（一）稅捐主體與連結「民法上不動產所有權人」作為納稅義務人

（二）遺產稅之稅捐客體之範圍，連結民法規定

伍、稅法與民法之整體法律秩序統一性原則之例外

一、濫用私法關係之形成自由：租稅規避之防杜

二、濫用交易價格之約定自由：不合常規交易價格之調整

三、無效法律行為與經濟事實偏離

（一）無效法律行為，當事人作為有效行為繼續履行，致民事法律關係與經濟事實偏離

（二）無效法律行為與經濟事實嗣後復合

四、實踐個別稅法規定之特殊目的：貫徹量能課稅原則

陸、結語

投稿日：110 年 4 月 28 日

接受刊登日：111 年 7 月 27 日

校對：鄭柏鴻

## 摘 要

一個國家之整體法律制度，固然在不同法領域間有各自之任務目的，然而其彼此間仍應和諧共存，稅法如能追隨民法規範所形成之利益狀態秩序，當能共同維護納稅者之私法自治權以及契約自由等基本權利，保障納稅者得以永續發展，排除不必要之法律風險，避免違反量能課稅原則。故稅法秩序並不應變成「自我封閉」之法秩序體系，而應朝向「開放」之稅法體系，友善與民法秩序協調融合，展現友善「敦親睦鄰，分工合作」，才能建立「整體法秩序之統一性」，共同維護憲法保障納稅者之基本權利。

關鍵字：稅法、民法、整體法秩序統一性、體系正義、稅法獨立性

## 壹、問題之提出

稅法為進行課稅，其課稅要件經常連結國民之私法上權利義務之法律關係或私法上交易活動，作為課稅對象。稅法規定在立法規範或解釋適用時，其與私法關係應如何保持良性互動關係？不無疑義。依據國內學者葛克昌教授之觀察，「稅法與民法係相鄰法律，稅法（特別財政收入目的稅法）受量能平等負擔原則支配，民法則以私法自治為原則，已逐漸得釐清，民法優先說認為除非有明文，稅法應追隨民法見解逐漸趨消沉，稅法獨立論漸漸取得通說地位。」<sup>1</sup>在此背景下，加上稅捐稽徵法第 12 條之 1 以及納稅者權利保護法第 7 條規定，導入實質課稅原則作為認事用法之基本原則，更使稅法獨立性理論茁壯成長，由於「稅法自我中心本位」，趨向於建立「稅法之封閉體系」，不知不覺間就與民法等其他法領域逐漸背道而馳，經常出現價值判斷相互矛盾，傷害民商法的基本價值理念，甚至違背憲法而不知，此種各個法領域「各自為政」，而無法「統合協調」、敦親睦鄰，團結合作，以致於整體法律制度處於一盤散沙，互相對立，足以妨害納稅者永續發展之契機，而值得深入探討。通過「稅法的融合理論」或「整體法秩序統一性原則」，或許可以改善。

---

1 葛克昌，稅法適用：第一講，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室，第 66 期，2008 年 4 月，頁 67。

## 貳、整體法律秩序統一性原則

### 一、概說

在制定或修正法律規範時，應注意各個法律規範之間以及各個法律領域之間，其價值判斷應尋求統一一致性，互相友善調和融合，不可各自為政，既要「分工」，也要「合作」，使整體法律秩序趨向統一(Die Einheit der Rechtsordnung)，避免不同法規領域彼此之間互相矛盾，導致對於人民課予法律上義務互相衝突，人民無所適從，甚至走投無路。此種整體法律秩序統一性之目的，在排除不必要之法規衝突矛盾所產生之義務衝突以及因此產生之法律風險，為人民營造從事經濟活動之光明大道，以確保人民可以安居樂業的生活。

西方法學者尼爾·麥考密克(MacCormick)提倡所謂法體系作為人類生活規範之系統，應具備「一致性」(consistent)以及「融合性」(coherent)（協調性或整全性、一貫性）之體系正義要求。蓋法體系（法律制度）是作為一個一致的及融合協調的規則整體存在<sup>2</sup>。所謂「一致性要求」，在一個法律體系中，其規則之前後價值判斷一致性而言，彼此法條規範規則間，不可互相矛盾。而所謂「融合性」（協調性）的要求，是指內在於既存法體系之種種價值，必須協調融合一貫，亦即必須包含於既存法原理之整體法秩序之中的要求<sup>3</sup>。

### 二、法理基礎

整體法律秩序之統一性原則，其正當化之法理基礎為何，不無疑義。有採取否定說，認為此一法秩序之統一性僅是理想，實際上由於法規錯綜複雜，因此不同法規間彼此發生衝突矛盾，在所難免，尤其在多元司法體系下，各個最高級法院之裁判見解，難免無法統一，而呈現分歧狀況，故從微觀觀點觀察，各個法領域之間，其法秩序各有其差異性，至於統一性則並非現實情況，從而無法承認其為憲法原則或一般法律原則<sup>4</sup>。

然而從宏觀角度觀察，法秩序之統一性或融合貫通性，具有其必要性及正當性，其正當性之法理基礎，可分析如下：

---

2 Neil MacCormick 著，姜峰譯，法律推理與法律理論(Legal Reasoning and Legal Theory)，第1版，法律出版社，2018年，頁126以下；楊仁壽，法學方法論之進展，初版，三民，2013年，頁135以下。

3 Neil MacCormick 著，姜峰譯，前揭註2，頁184以下；楊仁壽，前揭註2，頁136。

4 Bernd Rüthers 著，丁曉燕/吳越譯，法理學，第1版，法律出版社，2013年，頁122。

### （一）體系正義（平等原則）

為維持整體法律秩序之統一性，有關各個法律領域間以及在同一法律中之價值判斷，應維持一致性與一貫性，此為「體系正義」之要求。「按立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。」（釋字第455號解釋理由書）。

體系正義為司法院大法官多號解釋所承認。例如「依營業稅之制度精神，營業稅係對買受貨物或勞務之人，藉由消費所表彰之租稅負擔能力課徵之稅捐，稽徵技術上雖以營業人為納稅義務人，但經由後續之交易轉嫁於最終之買受人，亦即由消費者負擔。是以營業人轉嫁營業稅額之權益應予適當保護，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」（釋字第688號解釋理由書），因此認為營業人應收帳款發生呆帳損失，而無法轉嫁營業稅時，則其已經繳納之營業稅，應准予退還或扣抵，以符合營業稅作為轉嫁稅之體系正義。

德國學者 Canaris 指出：法秩序一致性原則要可以回溯到正義之要求。一致性原則不只是法律邏輯一致性之要求（避免邏輯上前後矛盾），也是一種平等原則的顯現，它擔保了法秩序本身並無內在的矛盾性，並且實現了正義的普遍化（一般化）的傾向<sup>5</sup>。法秩序作為人類生活規範，必須對於受規範者傳達一致而清晰的命令，人民才能統一共同遵守，不致於無所適從，故法秩序一致性原則，有認為其具有憲法的位階<sup>6</sup>。

吳從周教授認為「從法律原則論來看，『法秩序一致性』是指價值判斷或法律原則的一致性之要求，或者說『評價一致性』（Wertungseinget）」。這是為了在法秩序內能夠避免評價矛盾，以便立法者之規範目的得以一貫性地被貫徹，此與要求避免邏輯上的矛盾一樣，清楚而容易理解。『只要兩個規範，表達了彼此不同的評價，就是評價矛盾。』而且『如果立法者的評價夠清楚，則此種矛盾甚至不只是單純評價矛盾，而根本是規範本身的互相矛盾』，某程度而言就是一種違反憲法秩序的結果！」<sup>7</sup>

吳從周教授認為「法秩序一致性」之要求或思想，「是法學方法論上一個重要的解釋論證方法或者說一個法律適用上方法論的輔助概念，得用以消弭法律規範之間所存在的矛

5 Claus-Wilhelm Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, 1. Aufl., 1969, S. 16 f.

6 Muller-Franken, StuW 1997, S. 3, 18. 吳從周，再訪違章建築——以法學方法論上「法秩序一致性」原則出發觀察其法律性質與地位，法令月刊，68卷6期，2017年6月，頁75以下。

7 吳從周，前揭註6，頁75以下。



盾。「如果遵守某一個規範，會造成妨礙或破壞另一個規範目的之結果，就是目的論上的矛盾，這與評價矛盾是一體兩面的，因為評價本來就是包含在立法目的當中。」<sup>8</sup>

## （二）法治國原則

德國聯邦憲法法院在 1998.5.7 對於包裝稅案件判決<sup>9</sup>指出：「法治國家原則以及聯邦國家之權限規範，要求所有立法機構負有義務以這樣一種方式協調他們的法規：對於規範對象不會制定相互矛盾的法規，亦即法律秩序不會因不同的規範要求而變得矛盾」。認為依據法治國家原則以及聯邦國家原則，整體法律秩序（包括聯邦法與各邦法之間）不得有相互矛盾之法規，亦即應維持整體法秩序之統一性。此種整體法秩序之統一性原則，亦可從憲法上其他基礎原則導出<sup>10</sup>。

## （三）憲法之統一性原則以及實踐的整合性原則

有關憲法解釋方法，有憲法之統一性原則(Prinzip der Einheit der Verfassung)以及實踐的整合性原則(Prinzip der praktischen Konkordanz)。憲法之統一性原則，是指憲法應視為一個整體，各個條文規範並非單獨存在，而是相互依存，具有整體的關聯性，在憲法規範之解釋時，應盡可能不與其他憲法條文規範之間相互衝突矛盾，尤其應盡可能不與憲法基本原則之間的關係產生矛盾<sup>11</sup>。且個別條文的解釋，也應符合憲法所建置的基礎的各項原理原則以及憲法的整體價值秩序與基本決定，與各項憲法原則保持一致，以維持憲法之各項規範與憲法原則間之內部和諧<sup>12</sup>。因此在解決憲法問題時，也應優先考慮「整合作用的標準」，以創設及維持政治的統一性（包括中央與地方整合）為優先<sup>13</sup>。同時憲法中特別規定應優先於一般規定<sup>14</sup>。

按租稅係國家分享納稅義務人之經濟上成果，亦即參與分享納稅義務人之經濟上所得

8 吳從周，前揭註 6，頁 76 以下。

9 Urteil des Zweiten Senats vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1876/91 . [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Downloads/DE/1998/05/rs19980507\\_2bvr187691.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Downloads/DE/1998/05/rs19980507_2bvr187691.pdf?__blob=publicationFile&v=1). (last visited : 2022.8.22)

10 Helge Sodan , Das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, JZ 1999, S. 864ff.

11 例如德國基本法民意代表之自由委任規定（基本法第 38 條第 1 項）與政黨國家之民主政治規定（基本法第 21 條）間之對立，或者親權規定（基本法第 6 條第 2 項）與國家教育監督規定之對立（基本法第 7 條第 1 項）。在解釋憲法時應力求和諧統一，避免互相矛盾（<http://www.rechtslexikon.net/d/einheit-der-verfassung/einheit-der-verfassung.html>，最後瀏覽日：2022.8.22）。

12 法治斌／董保城，憲法新論，第 8 版，元照，2021 年，頁 150。

13 Michael Kloepfer, Verfassungsrecht, Band 1, 1. Aufl., 2011, §1 Rn. 168.

14 Christian Starck 著，李建良譯，憲法解釋，收於氏著，法學、憲法院審判權與基本權利，初版，元照，2006 年，頁 252。另有認為憲法的統一性，是指以憲法作為社會及國家之生活的一般概括秩序(BVerfGE 19, S. 206/220)。

成果，因此稅法不僅是一個對於人民財產權之「干預法」(Eingriffsrecht)（其以單方課稅處分行使公權力進行干預行政），而且稅法毋寧也是一種「參與分享法」(Teilhaberecht)，而係以合作思想加以規範。亦即任何租稅之課徵，均依賴納稅義務人等關係人之協力<sup>15</sup>。稅法作為整體法秩序之一環，由此導出下列要求：

(1)稅法本身必須與整體法秩序之基本價值一致<sup>16</sup>。稅法與民法均應遵守最高位階規範之憲法規範，亦即必須統一共同遵守憲法之基本價值，不得牴觸憲法。稅法作為行政法之一環，係憲法之具體化，更有遵守憲法之義務。

(2)稅法作為整體法秩序之一環，也應尊重立法者在其他法領域之基本價值決定，以盡量避免價值判斷矛盾，至少應維持衡平關係<sup>17</sup>。

故稅法應遵守憲法保障納稅義務人之私法自治及契約自由原則等基本價值，不得任意侵犯。由此亦可導出稅法應友善連結或承接私法關係，從而達到整體法秩序統一性之目標。

憲法上實踐的整合性原則（或稱實際上的協調性），目的在尋求各個基本人權保障與憲法基本價值決定，應共存共榮。憲法所保護的法益，在問題之解決上，彼此排列存在，而要求和諧的友善協調調整。在憲法的統一性原則下，不得單方面犧牲另一個憲法所保護的價值法益，而僅使某一個價值法益獲得實現。其最佳選擇的解釋方案，應當使不同的價值或法益（人權）間，亦即在各個相衝突之憲法規範之間，均可以獲得最有利的適用（最大可能的實效性），作為兩個價值法益的界限。在此並非單純對於衝突價值法益間進行「抽象的利益衡量」，而毋寧應該在具體案件中，進行整合的調整<sup>18</sup>。

以租稅法為例，課稅侵犯人民之財產權，應符合憲法上比例原則。由於納稅者之經濟活動涉及國民受憲法保障之「財產權保障」、「私法自治權」以及「契約自由」、「營業自由」以及人格發展自由等基本權利保障，而課稅不僅涉及為獲得財政收入之公共利益目的，對於人民財產權進行侵犯，也涉及「量能課稅之負擔公平原則」，屬於憲法保障「平等權」之範圍。倘若二者發生衝突時，應如何取捨，乃涉及憲法保障國民經濟活動自由、財產權保障以及課稅平等權之衝突問題，為避免彼此矛盾，相互傷害，應遵守憲法之統一性原則以及實踐的整合性原則，在此維持整體法秩序之統一性與和諧一貫性，應最能貫徹

---

15 Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020, §1 Rn.49.

16 Ebd., Rn.47.

17 Ebd., Rn.48.

18 法治斌／董保城，前揭註12，頁150；Michael Kloepfer, a.a.O. (Fn.13), §1 Rn. 167. 有關公法與私法之整合調和問題，參見蘇永欽，從動態法規範體系的角度看公私法的調和－以民法的轉介條款和憲法的整合機制為中心，月旦民商法雜誌，特刊號，2003年3月，頁74以下。

上述憲法之統一性原則以及實踐的整合性原則。

#### （四）符合事理之倫理要求

史記孔子世家也記載：「丘聞之也，刳胎殺夭，則麒麟不至郊；竭澤涸漁，則蛟龍不合陰陽；覆巢毀卵，則鳳皇不翔。」孟子梁惠王篇上所揭櫫之王道法治原則：「不違農時，穀不可勝食也；數罟不入洿池，魚鼈不可勝食也<sup>19</sup>；斧斤以時入山林，材木不可勝用也<sup>20</sup>。穀與魚鼈不可勝食，材木不可勝用，是使民養生喪死無憾也。養生喪死無憾，王道之始也。」

為使資源永續發展，應注意「取物不盡物」的生態倫理觀念，主張有限地利用自然資源，反對破壞性地開發生物資源<sup>21</sup>。並根據動植物依「時」（季節）變化而發育生長的生態規律，主張「取物以順時」之天人合一的環保思想<sup>22</sup>。此種倫理觀念，適用於有關國家法制規範，亦要求應順應事物生存發展之法則規律，以符合事理之倫理規範要求。而以之運用於稅法上之課稅，即應注意友善國民私法上交易之經濟活動，才能共創雙贏之課稅制度。

稅法應友善對待人民經濟活動，保障人民「永續生存發展」，而國家永續分享國民經濟活動成果（課稅），營造國家與人民（徵納雙方）共存共榮、良性互動之課稅倫理關係。

學者有提出課稅應適用「樹果原則」，亦即「稅本為樹，稅源為果」，「稅本與稅源關係密切，如同果樹與果實般，有厚實強健的果樹（稅本），方能滋養豐碩的果實（稅源）。樹果原則強調課稅應只對樹上所結之果實課稅，不應影響大樹本身，稅本一旦受到侵害，將來稅收自然會深受波及因而短少，因此，課徵租稅必須維護『稅本』。」<sup>23</sup>

有關國民私法上交易等經濟活動，屬於「稅本」部分，課稅倘能友善對待國民私法上交易等經濟活動，不殺雞取卵，不砍伐樹木，即可維護「稅本」，共享交易經濟成果。稅法與民法友善融合，可以兼顧納稅者之生存發展與國家課稅權益，營造友善人民經濟活動之法制環境，增進稅法之合理性與適宜性，落實課稅倫理之要求。

人類萬事萬物，均有其「普遍性」（共同性）與「個別性」（差異性）。就像太極圖中有陰與陽（黑色與白色的小魚兒）圖形。雖各有其差異特殊性，但應彼此「陰陽調

19 意指「不要將網目細密的漁網放入水塘湖泊捕魚，魚鱉便吃不完」。

20 意指林木有餘可以去舊存新之時再行砍伐，意即不可在生長季節過度砍伐。

21 中國文化研究院，<https://www.chiculture.net/0307/html/c03/0307c03.html>，最後瀏覽日：2022.8.22。

22 厚德載物，<https://www.chiculture.net/0307/html/c04/0307c04.html>，最後瀏覽日：2022.9.22。

23 租稅之基本概念及原則，[http://www.wunan.com.tw/www2/download/2N42\\_1版1刷\\_試閱\\_101.12.18.PDF](http://www.wunan.com.tw/www2/download/2N42_1版1刷_試閱_101.12.18.PDF)，最後瀏覽日：2022.8.22。



和」，才能孕育萬物，觀察其「共同性」，即可彼此間和平共存共榮，互相友善尊重，敦親睦鄰。如果觀察其「差異性」，則萬物各自獨立，各有其個性，應尊重其多元特殊性，各有其生存發展目的。「共同性」引導萬物進入廣大的博愛世界，統一的大同世界，而「差異性」則容易進入偏狹的自我中心本位主義，容易只顧自己利益，而危害他人生存發展。

各個法律秩序固有其各自特殊目的，而有其差異性，然而不同部門法領域之間亦有其普遍性與共同性，而應統一在憲法之價值理念下，增進人類生活福祉，故有其統一之共同目的，倘若各個法律各自為政，互相衝突牴觸，不僅造成人民遵循法律之困難，人民無所適從，且勢必妨害整體法律制度之目的，故各個部門法律秩序，應與國家整體法律秩序保持一致性，不得相互衝突妨礙，以建立整體法律秩序之統一性，其目的也在追求法律秩序之共同目的，因此各個部門法領域，不得僅固守個別「本位主義」，只顧及其個別特殊性與差異性，而更應注意其普遍共同性，彼此間互相友善尊重，敦親睦鄰，以和平共存共榮，實現國家整體之公共利益。在此進入莊子之「齊物論」思想，萬物與我同一，「道通為一」，與萬物融合統一，即可邁向「天人合一」之路，建立「大同世界」。

### 三、整體法律秩序統一性之意義

一個法律規範具有解決特殊問題之特別規範目的，而具有其「特殊性」（差異性），同時作為整體法規範之一部分，亦具有其「普遍性」存在。整體法律秩序之統一性要求，首先表現在一部法律（例如所得稅法）中之法秩序之統一，其次表現在部門法領域之法秩序統一（例如私法、商法、稅法），最後表現在不同法領域之法秩序之統一，並統一在憲法的基本價值以及事物本質之合理性（道生法，道法自然）基礎下<sup>24</sup>。整體法律秩序之統一性要求，不僅表現在立法規範上，也表現在法律解釋適用上。

#### （一）「立法上」之整體法律秩序之統一性

整體法律秩序之統一性運用在立法上，即是合於體系之原則，其要求在上下位階規範之間以及相互平行之規範間，於立法規範時，不得相互衝突矛盾<sup>25</sup>。黃茂榮教授指出，法體系之一致性，除要求個別之規範領域之各個法律規定不得與憲法之基本價值（包括基本人權保障）衝突外，也要求各個法律之間之規範內容及價值應予以調和，相互間不可以有價值矛盾之情事存在，亦即應避免有矛盾的情事發生<sup>26</sup>。表現在稅法上，稅法不得牴觸上

24 陳清秀，王道法學理論—天地人三合一思想在法學上之運用，台灣法學雜誌，第405期，2020年12月，頁15以下。

25 林明鏞，德國新行政法，第1版，五南出版社，2019年，頁95。

位階之憲法，也應避免與同位階之民法規範相矛盾。

葛克昌教授也指出：「稅捐立法應尊重其他法域基本價值觀，亦即稅法應尊重其他法域之基本價值，不僅針對稅法之解釋適用者，對立法者亦有其適用，否則不能免於違憲審查。例如夫妻強制合併申報合併計稅，適用累進稅率，造成婚姻懲罰之稅制，自德國一九五七年聯邦憲法法院宣告其違反基本法第六條婚姻家庭應受國家保護而宣告其無效後，隨後瑞士、義大利、西班牙憲法法院均有類似判決。」<sup>27</sup>

但在此整體法秩序並非要求各個同位階之部門法律間「絕對之一致性」，在一致性原則上，仍容許有為達成各自任務目的而有部分個別差異性存在，因此應屬於相對一致性或相容性。各個部門法領域之間，應儘量採取「友善融合」，無縫接軌。

例如在稅法上，有關課稅所得之計算，固然採取商法上帳簿記載為基準之原則(Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung)<sup>28</sup>，亦即所謂商業會計準據原則(Maßgeblichkeitsgrundsatz)，而與商法上之價值判斷維持一致性原則。但如有符合事理之理由（例如符合稅法上之量能課稅原則以及客觀淨額所得原則等），仍得為「例外規定」(Ausnahmevorschrift)，而對於上述商業會計準據原則之適用加以限制。

德國聯邦憲法法院 2009.5.12.判決指出：「有關前後一致性之平等權要求（體系正義之要求），對於公正負擔課稅之立法裁量權之行使，構成限制。然而憲法尤其納稅義務人之基本權利，僅建立立法者廣泛形成自由之一般性範圍。在有關租稅負擔分配之立法安排，憲法上體系正義以及比例原則，僅係要求立法者之立法裁量自由，應受合理性(Rationalität)以及平衡性(Abgewogenheit, Balance)之充分拘束。至於超過上述範圍，進一步發展經由體系一致性以及具有實用性的課稅要件安排，以建立具有說服力的法體系構造，則留待立法者以及專業法院為之。」<sup>29</sup>

## （二）「法律解釋上」之整體法律秩序之統一性：體系解釋

德國歷史法學者薩維尼即指出法律解釋之原則，任何合目的性之解釋，都有兩個既對立又統一的側面：它必須既是「普遍性的」(universell)，又是「個別性的」(個殊性的, in-

26 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，第2期，2005年9月，頁65以下。

27 葛克昌，前揭註1，頁66。

28 參見德國所得稅法第5條第1項。

29 BVerfG-Beschluss vom 12.5.2009 (2 BvL 1/00) BStBl. 2009 II S. 685.本案涉及商法上基於預防原則(Vorsichtsprinzip)，對於或有債務應提列之準備金(§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB)，在所得稅法上不准作為費用扣除(§ 52 Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 EStG)，有無抵觸體系正義之平等原則問題，進行裁判。本件判決認為此一課稅所得之稅務會計，容許與商業會計間具有合理理由之差異規範。

dividuell) <sup>30</sup>。法律解釋必須具有個殊性以及普遍性。其中解釋必須具有普遍性，意指立法必須表現為一個整體，對於單一規則之解釋，應闡明其在整個法律體系中之位置，並產生下列效果：單一規則藉此可以與立法之整體兩相契合，從而獲得更佳之理解 <sup>31</sup>。每個法律解釋都必須力求為體系提供一個結論，亦即每個解釋都應當具有實踐目的，因為它必須以闡明體系中的一條規則為其任務 <sup>32</sup>。

整體法律秩序之統一性原則，運用在法律解釋上，即是體系解釋之要求。德國學者齊佩利烏斯(R. Zippellius)認為：「體系解釋要將個別的法律觀念放在整個法律秩序的框架中，或將所有法律制度與法律規範連接成為一個大統一體的內在關聯當中來考察。因為只有當我們能夠確定某一個法律與整個法律體系之間的關係為何，以及該法律是如何有效的在整個法律體系中發生作用時，才能充分理解立法者的思想。法律解釋應促進維護整體法秩序之統一。亦即對於個別法律規範之解釋，應避免邏輯上之牴觸，並儘量在各個互相衝突的規範意旨之間實現公平合理之平衡。被解釋之規範在其意義及意旨方面，應至少能夠與相同效力或更高效力位階之規範相契合。如此才能維護無衝突性與法的安定性，以及對於各項規範之相互衝突之意旨，作出公正且能夠最大限度地促進各有關利益之協調。此種自我克制的解釋模式，亦即體系化思想是一種理性的解釋標準，以避免（對於法律規範）作出無理的擴張解釋 <sup>33</sup>。」

齊佩利烏斯(R. Zippellius)認為體系解釋是將個別的法律概念作為整個體系之一部分，亦即將其置於整個法律之中，甚至於整個法秩序之意義關聯當中來理解。在不同法律規範之間的關係，發生作用的是目的的考慮，對於一個規範的解釋，應盡可能使其與整體法秩序追求的目的及正義觀念保持一致性，以使「相同情形，相同對待」，此一同等對待原則要求在整體法律秩序中維護法律評價之一致性。因此，法律解釋必須遵循整個法倫理體系，尤其遵循憲法上基本權利、其他憲法上基本價值、以及法治國家之正義的價值理念 <sup>34</sup>。在個別的意義表達與該意義表達所處的更大的意義關聯之間，普遍存在一種影響意義的相互關係。此一認識不僅適用於個別法律概念與適用該法律概念的法律之體系之間的關係，也適用於該法律與整個法秩序以及該個別法律所處的整個文化的主導思想之間的關係。經由此種法律的精神以及對於文化發生形塑作用的時代精神，可以幫助我們對於個別

---

30 Friedrich Carl von Savigny 著，楊代雄譯，薩維尼法學方法論講義與格林筆記，第1版，法律出版社，2008年，頁84。

31 Friedrich Carl von Savigny 著，楊代雄譯，前揭註30，頁88。

32 Friedrich Carl von Savigny 著，楊代雄譯，前揭註30，頁91以下。

33 Reinhold Zippellius 著，金振豹譯，法學方法論，第1版，法律出版社，2009年，頁61。

34 Reinhold Zippellius 著，金振豹譯，前揭註33，頁77。

的規範之「前理解」(Vorverständnis)及其解釋<sup>35</sup>。

國內學者葛克昌教授主張「稅法解釋應尊重其他法域基本價值」，他認為：「稅法解釋時，應尊重其他法域之目的。法律解釋之目的，係探求規範之客觀意旨。此種目的並非孤立存在，而受整體法秩序目的之拘束。稅法解釋方法中，體系解釋占有重要的地位，此種解釋方法亦包括符合整體法秩序解釋在內。合憲解釋亦為特殊之符合整體法秩序解釋，反之亦可謂符合整體法秩序解釋為特殊之合憲解釋。」<sup>36</sup>「法秩序為一體，統一在憲法秩序下，稅法獨立並非絕對成孤立，仍應尊重其他法域之基本價值觀，在稅法解釋適用時，宜利用體系解釋合憲解釋適用將他法域基本價值觀，在稅法解釋適用時，宜利用體系解釋、合憲解釋將他法域基本價值觀考量在內，稅法立法者亦然。」<sup>37</sup>

### (三)「法律適用上」之整體法律秩序之統一性：裁判統一

行政訴訟法第 177 第 1 項規定：「行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據，而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結者，行政法院應以裁定停止訴訟程序。」對於公法上課稅訴訟事件，如有涉及先決問題之民事法律關係之爭議，而該民事爭議已經訴訟繫屬尚未終結者，行政法院應以裁定停止訴訟程序。在此表現稅務訴訟之裁判，對於民事法律關係之認定，應與民事確定判決保持一致性，使稅法秩序與私法秩序維持整體法秩序之統一性。例如民法上婚姻關係是否存在，涉及所得稅法之夫妻合併申報納稅義務，此一稅法上義務之存否，應以民法上婚姻關係為準。又如繼承遺產是否存在，而應課徵遺產稅，亦係以民法上遺產之存否為準。

再如行政訴訟法第 273 條第 1 項第 11 款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：……十一、為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判或行政處分，依其後之確定裁判或行政處分已變更。」在稅務行政訴訟之裁判以民事判決為基礎，而依其後之確定民事裁判已變更時，應准予提起再審訴訟，以使稅法秩序與民法秩序維持統一性。

上述所稱行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據，乃是公法爭議以民事法律關係作為其「先決問題」之情形，在此另案民事訴訟程序之裁判，必須是本案程序所應作成裁判之前提，亦即某一訴訟標的之法律關係，其存在與否，從屬於另案繫屬程序之裁判。在此所謂「從屬性」(Abhängigkeit)，是指受訴法院應受另案裁判之拘束，亦即民事法律關係之裁判，對於行政法院具有拘束力之情形，始應停止訴訟程序之進行。解釋上其情

35 Reinhold Zippelius 著，金振豹譯，前揭註 33，頁 74 以下。

36 葛克昌，前揭註 1，頁 65。

37 葛克昌，前揭註 1，頁 67。



形如下<sup>38</sup>：

(1)民事確定判決作為先決法律關係之裁判，發生行政法規之「構成要件效力」之情形。

(2)民事確定判決作為先決法律關係之裁判，而「發生實質確定力（既判力）」之情形。例如公法上之權利或義務是以民法上所有權人地位為前提。例如警察法上對於所有人為維持治安之行政處分，其處分相對人之所有權人地位存在與否，正在民事訴訟由普通法院審理中，即屬之。

(3)民事確定判決作為先決法律關係之裁判，而發生「對世效力」之情形。例如夫妻合併申報所得稅之課稅爭議，或扶養子女免稅額之扣除爭議，有關其先決問題之夫妻配偶之法律關係或親子關係存在與否，已經普通法院訴訟審理中。

(4)公法規定介入私法關係，課予私法關係之當事人負擔公法上義務之情形。在此情形，公法上義務負擔以私法上法律關係存在為前提，私法關係存在與否，已經普通法院訴訟審理中。例如對於私法上勞動契約關係之雇主，勞工退休金條例課予公法上提撥退休金之義務，有關有無違反公法上義務之爭議，以私法上勞動關係是否存在為先決問題，此一私法關係之爭議，已經在普通法院審理中<sup>39</sup>。

又行政訴訟法第 12 條規定：「民事或刑事訴訟之裁判，以行政處分是否無效或違法為據者，應依行政爭訟程序確定之。前項行政爭訟程序已經開始者，於其程序確定前，民事或刑事法院應停止其審判程序。」倘若依行政爭訟程序裁判確定行政處分「無效或違法」，則發生既判力，在後續在國家賠償訴訟中，普通法院應受其拘束，不得再為相反之認定，以就系爭法律上爭議事件，維持整體法秩序之統一性。

## 四、整體法律秩序統一性原則之實踐

### （一）立法上整體法律秩序統一性之實踐

為建構整體法律秩序統一性，也表現於憲法之規範裡。例如德國基本法第 72 條第 2 項規定：「二、在聯邦領域內為建立同質之生活關係，或基於整體國家之利益，為維護法律及經濟之統一性，而有以聯邦法律規範之必要者，聯邦於第七十四條第一項第四、第七、第十一、第十三、第十五、第十九之一、第二十、第二十二、第二十五及第二十六款規定

38 陳清秀，行政訴訟法，第 10 版，2021 年，頁 612。

39 台北高等行政法院 99 年簡字第 759 號判決。否定說，最高行政法院 100 年度判字第 2117 號判決，最高行政法院 100 年判字第 2226 號判決、100 年判字第 2230 號判決以及台北高等行政法院 103 年簡上字第 115 號判決。否定說認為不受拘束之見解，似違反本法第 177 條第 1 項規定之意旨。



之事項領域有立法權。」為基於整體國家之利益，建立全國整體法秩序統一性，而有必要由聯邦統一立法。故許多稅收劃歸各邦之稅目種類，仍由聯邦統一立法。

我國許多地方稅，也由中央統一立法。例如土地稅法、房屋稅條例、契稅條例、娛樂稅法、使用牌照稅法均由中央統一立法地方稅之課稅。

## （二）行政上整體法律秩序統一性之實踐

德國基本法第 84 條第 2 項規定：「經聯邦參議院之同意，聯邦政府得發布一般性之行政規則(allgemeine Verwaltungsvorschriften)。」對於各邦執行聯邦法律規定之各邦事務事項，由聯邦政府發布一般性之行政規則，以統一法律解釋適用，避免各邦各自為政而有不同解釋，以在法規執行面上建構統一的全國整體法律秩序。

又德國基本法第 108 條第 7 項規定：「聯邦政府得頒布一般性行政規則，如各邦財政機關或鄉鎮亦負有行政管理義務，並應經聯邦參議院之同意。」依據此一規定，為統一適用各個稅法，避免不合理之嚴苛適用，以及行政簡化，德國財政部對於各個稅法之解釋令函發布有「一般性行政規則」，稱為指引或指南(Richtlinien, guidelines)，係對於每個稅法條文進行體系化之「逐條解釋」，並非個別案件之解釋令，而是通案解釋令<sup>40</sup>。

我國財政部賦稅署組織條例第 2 條第 2 款及第 3 款規定：「財政部賦稅署（以下簡稱本署）掌理左列事項：……二、貨物稅、證券交易稅、營業稅、印花稅各稅法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項。三、遺產及贈與稅、土地稅、使用牌照稅、房屋稅、契稅、娛樂稅、屠宰稅各稅法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項。」對於印花稅、土地稅、使用牌照稅、房屋稅、契稅、娛樂稅各稅法規之擬訂及稽徵業務之規劃、解答事項，也賦予財政部發布「統一解釋性行政規則」之權限，以統一全國地方稅法規解釋適用，建立整體法秩序之統一。

## （三）司法裁判見解之整體法律秩序統一性之實踐

德國基本法第 95 條第 3 項規定：「為維護司法統一，第一項所稱之各種類型之最高法院應組成一聯席大法庭，其細節以聯邦法律定之。」要求成立聯合大法庭(Gemeinsamer

40 參見德國聯邦財政部「官方版之所得稅手冊」前言，<https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2021/Vorwort/inhalt.html>。瀏覽日期：2022.8.22。德國財政部已針對各種稅種發布了指引，特別是：1.所得稅指引(EStR)，2.遺產稅指引(ErbStR)，3.事業稅指引(GewStR)，4.法人稅（企業所得稅）指引(KStR)，5.薪資所得稅指引(LStR)，6.不動產稅指引(GrStR)。在營業稅法（銷售稅法）領域，營業稅指引被「營業稅適用指令」（Umsatzsteueranwendungserlass，簡稱UStAE）所取代。相同情形，關於租稅稽徵程序規範的德國租稅通則，也發布「租稅通則適用指令」（Anwendungserlass zur Abgabenordnung [AEAO]）（<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/AMTHB/amthb.html>，最後瀏覽日：2022.8.22.）。

Senat)，以求司法裁判見解之統一，避免聯邦最高法院、聯邦行政法院、聯邦財稅法院、聯邦勞工法院及聯邦社會法院之裁判見解歧異。

我國憲法第 78 條規定：「司法院解釋憲法，並有統一解釋法律及命令之權。」即要求在法規解釋適用上應統一解釋，以維持整體法律秩序之統一性。故為統一行政法院與最高法院之裁判所持法律見解，我國司法院亦有統一解釋法律及命令制度。憲法訴訟法第 84 條第 1 項規定：「人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判適用法規所表示之見解，認與不同審判權終審法院之確定終局裁判適用同一法規已表示之見解有異，得聲請憲法法庭為統一見解之判決。」對於不同專業法院間之法律見解歧異，得依據聲請為統一解釋，以統一法律見解，建構統一之法律秩序。

有關行政訴訟案件，為統一行政法院各裁判法庭間之法律見解，以維持行政法律秩序之統一性，以往透過判例及決議統一見解。其後於 108 年導入「大法庭裁判制度」。而於行政法院組織法第 15 條之 2 第 1 項規定：「最高行政法院各庭審理事件，經評議後認採為裁判基礎之法律見解，與先前裁判之法律見解歧異者，應以裁定敘明理由，提案予大法庭裁判。」同法第 15 條之 4 第 1 項規定：「最高行政法院各庭審理事件期間，當事人認為足以影響裁判結果之法律見解，先前裁判之法律見解已產生歧異，或具有原則重要性，得以書狀表明下列各款事項，向受理事件庭聲請以裁定提案予大法庭裁判。」此一新導入之大法庭統一見解制度，自 108 年 7 月 4 日開始施行。

近年來，我國最高法院裁判也有陸續承認整體法律秩序之統一性（又稱為「法秩序之一致性」）之案例，例如最高法院 2013 年度台上字第 644 號民事判決：「按民事侵權行為事件，民法雖未設阻卻違法事由，惟基於法秩序之一致性，仍應類推適用刑法關於誹謗罪，即該法第三百十條第三項：『能證明其言論為真實，並具公益性者，不罰』之規定，並參照司法院釋字第五〇九號，擴大該條之適用範圍，認『行為人雖不能證明言論內容為真實，但依其所提證據資料，行為人有相當理由確信其為真實者，即不能論以誹謗罪』之解釋意旨，在被害人舉證行為人『有侵害名譽之行為』後，即推定該侵害名譽之行為『有違法性』，而應由行為人證明『有阻卻違法事由』之存在，即證明『其所言為真實』或『雖非真實但已盡合理查證義務』」。最高法院 2017 年度台上字第 777 號民事判決：「按侵權行為之成立，須侵害他人權利的行為具有不法性。關於名譽權之侵害，刑法於第三百十條第三項本文、第三百十一條設有不罰規定。司法院大法官會議釋字第五〇九號解釋為調和言論自由與名譽保護之基本權利衝突，另增設『相當理由確信真實』或『合理查證』，作為侵害名譽之阻卻違法事由。此於民事法律亦應予以適用，方足以貫徹法律規範價值判斷之一致性，而維持法秩序之統一性。」

在刑事案件，近年來亦有判決承認法秩序之一致性者，例如最高法院 2020 年度台上

字第 1483 號刑事判決：「立法者雖未就證券交易法第 7 條第 1 項所稱『非特定人』<sup>41</sup>之具體內涵為說明，惟觀諸公司法第 267 條第 3 項規定：『得公開發行或洽由特定人認購』、同法第 268 條第 1 項規定：『除由原有股東及員工全部認足或由特定人協議認購而不公開發行者外，應申請證券主管機關核准，公開發行。』及同法第 272 條規定：『由原有股東認購或由特定人協議認購，而不公開發行者』。基於法秩序之一致性，證券交易法第 7 條第 1 項所稱『非特定人』，當係指公司原有股東、員工及協議認購股份之特定人以外之人。」<sup>42</sup>

在行政訴訟案件，以往最高行政法院 32 年判字第 18 號判例（因無全文而停止適用）：「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項若在行政上發生問題時，則行政官署不可不以為之既判事項而從其判決處理此為行政權與司法權分立之國家一般通例。」似傾向承認整體法秩序統一性。其後行政法院基於獨立審判原則，仍有許多不願意承認公法與私法之法秩序統一性原則，甚至於對於行政訴訟之先決問題之民事契約關係，拒不承認民事確定判決之拘束力，導致產生諸多爭議<sup>43</sup>。

亦有部分裁判有承認整體法秩序統一性者，例如最高行政法院 103 年度裁字第 1313 號裁定：「土地稅法關於作農業用地使用之認定，除該法所作之定義性規定外，基於國家法秩序之一致性及法律適用之整體性，該土地自須以合法供農業使用者為限，並不包括非法供農業使用之情形在內。因此，土地雖符合土地稅法第 22 條第 1 項但書第 3 款或第 4 款規定都市土地依法限制建築或依法不能建築之要件，自仍應遵守各該土地使用管制規定之要求，並實際供作農業使用，始得認定具備課徵田賦之要件，此乃法律解釋之當然結果（司法院釋字第 566 號解釋理由書意旨參照）。」<sup>44</sup>

41 證券交易法第 7 條第 1 項規定：「本法所稱募集，謂發起人於公司成立前或發行公司於發行前，對非特定人公開招募有價證券之行為。」

42 同說，最高法院 108 年度台上字第 4055 號刑事判決。

43 釋字第 740 號解釋即在統一解釋民事法院以及行政法院關於保險業務員之契約關係屬性之裁判爭議。行政法院拒不承認普通法院確定判決關於保險業務員民事契約屬性之認定，而自為獨立相異見解之認定，造成當事人間之困擾。詳請參見陳清秀，行政訴訟法之先決問題－以保險業務員勞務契約性質認定為例，法令月刊，第 67 卷 第 5 期，2016 年 5 月，頁 1 以下。陳清秀，大法官統一解釋法令後救濟問題探討－評析台北高等行政法院簡再上字 15 號裁定，月旦裁判時報，100 期，2020 年 10 月，頁 22 以下。

44 本件案例事實為納稅義務人所有之系爭 28 筆土地，原編定為非都市土地一般農業區農牧用地、非都市土地一般農業區養殖用地（936、937、938、957、960 地號）或都市土地農業區（826 地號）而課徵田賦，嗣於 2001 年 11 月 2 日發布實施都市計畫並編定為大鵬灣風景特定區計畫遊憩區（其中 960 地號部分為遊憩區，部分為河道用地，地籍尚未分割），其後經被上訴人所屬東港分局依據「101 年度地價稅稅籍及使用情形清查工作計畫」辦理清查，並以 2012 年 12 月 19 日函知上訴人系爭土地已不符合土地稅法第 22 條課徵田賦之規定，應自 2013 年期起改按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人提出申復，惟經被上訴人以

## 參、稅法與民法之整體法律秩序之統一性

學者黃茂榮教授指出：「稅法與民法關係密切，主要因為稅捐主體以及稅捐客體所涉及之當事人及標的等法律事實，同時屬於民法及稅法所規範之事項，而在事實關係之發生時間順序上，民事關係原則上先於稅捐關係」<sup>45</sup>，例如當事人締結買賣貨物之交易契約，之後才發生營業稅等交易稅之納稅義務，而於年度結算有盈餘所得時，才發生所得稅之稅捐債務。從而有關法律用語概念、類型、法律關係之定性、歸屬的統一與獨立，以及法律關係之有無及歸屬的認定，是否應一貫處理或如何相互協調之問題，即特別值得探討<sup>46</sup>。

### 一、稅法應承接民法之基本價值決定

稅法作為整體法律秩序之環，法律秩序之重要因素，乃是法律與正義的基本價值應避免矛盾：如果立法者在民事法律秩序的一部分中已經建立某種基本評價，則在稅捐法律秩序中，也應加以考量，力求調和，以建立整體法律秩序之統一性<sup>47</sup>。

學者黃茂榮教授即指出：「在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。基於上述認識，稅法的立法與解釋應遵守下列原則：(1)除非另有社會或經濟政策考量，稅法應盡可能不干預市場經濟活動自由。(2)稅法應盡可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於企業組織、融資方式、及各種法律行為施以影響。(3)稅法在追求自己之目的及正義時，不要妨害民法所建置之基本原則。例如契約自由原則、財產權保護、過失責任與危險責任、誠信原則等，以維護其規範機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責<sup>48</sup>。」

如果稅法因為基於自己的獨特稅法目的，而不遵守民法等其他法律領域之基本價值時，則將妨害法律秩序的統一性。例如民法上強制扶養義務，減少稅捐負擔能力，而稅法卻未能核實加以考量時，則不僅抵觸稅法上家庭淨額所得原則的基本價值，也違反了法律秩序的統一性<sup>49</sup>。

---

2013年6月3日函復上訴人系爭土地現況為魚塭養殖，因未領有陸上魚塭養殖漁業登記證，非屬農業使用之範疇，不符合土地稅法第22條課徵田賦之規定，應自2013年起改按一般用地稅率課徵地價稅，而否准其本件申請。

45 黃茂榮，前揭註26，頁69。

46 黃茂榮，前揭註26，頁69。

47 Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, §1 Rz. 44..

48 黃茂榮，前揭註26，頁103。



在不同法律領域發生價值競合或衝突的情形，應導入法律秩序之統一性。在稅法基於自己的目的，並無法充分的加以正當化的情形，稅法不應凌駕或破壞其他法律領域的基本價值。因此應注意「價值的利益衡量」<sup>50</sup>。在此稅法如要進行脫離民法秩序而建構自己之獨立秩序時，應注意侵犯人民財產權以及私法自治權等基本人權應有「正當理由」，其手段並應符合「比例原則」，以使憲法上基本權利以及課稅之公共利益維護間，維持和諧平衡關係<sup>51</sup>。亦即仍應注意盡可能最大化的實現憲法上基本權利，使利益最大化，並在利益衡量過程中，盡可能「理性的」態度加以建構，確保結果之合理化<sup>52</sup>。

此種價值衝突，應進行利益衡量之情形，例如罰金罰鍰及賄賂款項，得否作為費用扣除之問題，考量刑罰及秩序罰之制裁之價值判斷，不可因為納入所得費用之扣除，而減輕對於違法行為之處罰效果，故稅法上客觀淨額所得原則應予以讓步，亦即應不准作為費用扣除<sup>53</sup>。

葛克昌教授認為：「稅法之基本價值如因不尊重其他法域之基本價值，致與法秩序統一性相衝突，即對其他法域有所干擾。稅法基本價值，主要指量能平等負擔原則，如與其他法域基本價值相衝突，例如所得稅法上因最低生活費不予課稅之個人免稅額與社會救助法最低生活費標準如不一致，即干擾社會救助法。又例如稅法上未斟酌民法上強制規定之親屬扶養費；或者對不同之企業型態，給予不同之租稅待遇，例如舊獎勵投資條例，僅對股份有限公司給予租稅優惠，即有礙於公司法之基本價值。」<sup>54</sup>

葛克昌教授指出：「稅法對於其他法域基本價值之干擾，不應輕予容忍。稅法需尊重其他法域之基本價值，乃基於法秩序統一性所派生者。就此點而言，下列二種常見誤解應予避免。首先，不應為了強調稅法獨立性，致偏離整體法秩序之一致性過遠。為了避免法秩序統一性落空，稅法與其法領域之關係應予調整，而統一在憲法秩序之下。其次，與其強調整體法秩序免於矛盾，毋寧在稅法解釋與立法時，如涉及其他法域之目的，應避免矛盾與割裂。」<sup>55</sup>

---

49 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz. 46.

50 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz. 48.

51 Reinhold Zippelius 著，金振豹譯，前揭註 33，頁 78。

52 Reinhold Zippelius 著，金振豹譯，前揭註 33，頁 79。

53 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz. 48

54 葛克昌，前揭註 1，頁 62。

55 葛克昌，前揭註 1，頁 64 以下。



## 二、稅法對於民事法律關係之得喪變更，原則上應加以尊重，使課稅與民事法律關係友善融合

### （一）稅法應尊重憲法保障之人民私法自治權以及契約自由與營業自由，不得過度干涉

#### 1. 稅法應尊重私法上契約自由原則

按人民透過經濟活動以取得收益或財產或消費，以滿足其生活需要。其參與市場經濟活動之方式，通常經由私法契約關係之安排，作為其手段。基於個人主義思想，為尊重人民參與市場經濟生活之「自主決定權」，憲法承認私法自治權以及契約形成自由、營業自由。此種契約自由為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治之基礎。契約自由，依其具體內容分別受憲法各相關基本權利規定保障，例如涉及財產處分之契約內容，應為憲法第 15 條財產權所保障，又涉及人民組織結社之契約內容，則為憲法第 14 條結社自由所保障；除此之外，其他契約自由亦屬憲法第 22 條所保障其他自由權利之一種（釋字第 576 號解釋理由書，釋字第 602 號解釋）。

考量人民利用私法規定從事經濟活動，其經濟成果之歸屬及享有，必需依賴民事法規定，倘若依據民法規定不得享有該項經濟上利益時，則依法必須不當得利返還，而無法終局的享有該項利益。而在其交易經濟活動獲得「經濟上利益或成果」時，國家再分享其交易活動之「成果」而進行課稅（以獲得財政收入目的之課稅），故有關法律事實之法規適用時間順序上，民事法規定係先行於稅法規定，或者私法關係具有課稅之前提關係性質（Die Vorherigkeit od. Präzedenz des Zivilrechts）<sup>56</sup>。亦即在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。故在法律制度設計上以及法律規定解釋適用上，為符合事物發展的邏輯順序，避免稅法干擾國民經濟活動，原則上私法秩序應優先於稅法秩序，稅法應儘量配合私法秩序，採取不擾民的友善國民經濟活動之課稅模式<sup>57</sup>。

有關企業組織架構及營業地點選擇之（國際）規劃，企業投資計畫及決定，民事契約之安排，財產之轉讓或承受契約等，均需要進行稅法上之評估，在此並非單純為節省稅負之目的，也基於財務計畫之穩定性，並避免租稅違章處罰之風險，因此稅法在法律諮詢及法律關係之安排上具有重要意義<sup>58</sup>。在此，稅法原則上如能承接私法關係，維持整體法秩序之統一，彼此不互相矛盾，不僅有助於納稅者對於稅負之預測可能性，而得維護交易安

56 黃茂榮，前揭註 26，頁 70。

57 只有在例外情形，以誘導管制性之社會目的之租稅規範，是以租稅法規作為政策工具，誘導管制私法關係的形成安排。

58 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1Rz.11.

全以及規劃上之信賴，從而可提升投資計畫之穩定性與法的安定性，更能進而提升國民經濟活動之效能，增加國家稅收，營造徵納雙方雙贏之效果<sup>59</sup>。

最高行政法院 95 年度判字第 1905 號判決亦謂：「稅捐是以人民之經濟活動做為課徵對象，而人民經濟活動成果之取得、界定與維持又係以民商法為之，稅法具有附從性，是量能課稅原則與稅捐法定原則，並非對立衝突之規範價值，實質上具有相輔相成的功能。」

有關稅法的規範以及解釋適用，均應儘量尊重私法上法律關係（尤其契約關係）之自由形成，以友善人民受憲法保障之財產權，並維護國民經濟活動之營業自由，避免納稅人遭受不可預測之損害。例如民事法律關係之得喪變更，原則上稅法也應尊重之，加以承接（無縫接軌），而使稅捐法律關係隨之變動。例如買賣契約依法解除，雙方當事人將交易成果回復原狀，加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 2 項即規定銷貨退回，應予以考量。

又如有關民事契約類型之定性，稽徵機關應尊重納稅人在商業上交易關係之合目的性規劃需要，除非其選擇損害國庫稅收利益，否則應尊重納稅人之契約當事人選擇自由<sup>60</sup>。尤其是在無名契約，稽徵機關應尊重當事人之契約選擇自由，僅應監督納稅義務人是否有忠實的按照其選擇之契約類型構成之交易流程開立發票憑證即可，而不應過度介入否認契約類型及交易流程之選擇，以降低納稅義務人之稅務風險，促進經濟發展<sup>61</sup>。例如在營業稅法領域，合作店與專櫃廠商之合作契約，約定由合作店名義出名營業，並開立發票與消費者及報繳營業稅，不僅整體國家營業稅收並無逃漏，且合作店與專櫃廠商各自應負擔之營業稅亦無逃漏，自應尊重納稅人之契約關係之當事人選擇自由<sup>62</sup>。

## 2. 稅法應尊重納稅者之經營管理自由，不得過度干涉

又人民營業之自由為憲法第 15 條工作權及財產權所保障之內涵（釋字第 514 號、第 606 號、第 716 號、第 719 號解釋參照）。有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意友善維護人民的營業自由。基於經濟活動的自由，納稅人對於經濟活動之費用支出享有「自主決定權」，納稅義務人基本上得自由決定：為獲得所得的目的，想要支付哪些費用<sup>63</sup>。

59 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz.9.

60 黃茂榮，稅捐法與民事法，收於黃茂榮，稅法總論——法學方法與現代稅法，3 版，2012 年，頁 749。

61 黃茂榮，前揭註 60，頁 750。

62 詳見陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討，月旦法學雜誌，189 期，2011 年 2 月，頁 209 以下；張永明／杜育任，漢登案可補稅不應處罰，稅務旬刊，2129 期，2010 年 11 月，頁 20。

63 陳清秀，稅法各論上冊，第 4 版，2021 年，頁 122。例如勞工為提供勞務而前往工作場所，其搭乘交通工具可自由選擇搭乘計程車、公車或捷運，有關交通工具之必要費用支出，稽徵機關不應任意干涉納稅人之決定自由。

稅法上，稽徵機關不應以公權力過度介入企業之經營管理，如果成本費用或損失之發生，係基於企業營業之商業上正當利益者，而並無不合營業常規以規避稅捐者，則稽徵機關應予尊重，不得任意干涉，亦即應承認其成本費用之認列。此即法國稅法上所謂「經營管理不干涉原則」<sup>64</sup>。此種「經營管理不干涉原則」，乃是基於憲法保障人民財產權及營業自由權之精神，對於市場經濟活動應採取「友善課稅原則」，使市場經濟活動得以有效運轉，經濟可以蓬勃發展，而國家得以永續課稅，營造徵納雙方均贏的「利益均衡」局面。

最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決即謂：「稅法具有附從性，不僅稅捐構成要件之法律涵攝要尊重民商法之安排，甚至交易價格之合理性也一樣需尊重主管機關之監管，如果企業併購已經各主管機關（交通部、公平交易委員會、證期局與經濟部）接受，而財政部門還可以從稅收之角度去懷疑交易價格之合理性，對人民而言過份不利，畢竟在社會常態上，併購者不會為了免稅利益以高價購買超過其主觀評價之企業，此時要求被上訴人先舉具體反證，證明交易有違反常情之可能，自屬公平。」<sup>65</sup>

### 3. 絞殺性課稅之禁止

絞殺性課稅之禁止(Das Verbot der Erdrosselungssteuer)係指人民之自由權利應受保障，免於被過度課稅，導致其自由權利全部被掏空而言。德國聯邦憲法法院 1992.9.25 判決從德國基本法第 12 條第 1 項規定：「所有德國人均有自由選擇其職業、工作地點及訓練地點之權利，職業之執行得依法律管理之。」以及第 14 條第 1 項規定：「一、財產權及繼承權應予保障，其內容與限制由法律規定之。」導出所謂絞殺性課稅之禁止<sup>66</sup>。

該判決指出<sup>67</sup>：「稅法就其具有限制人民自由之作用，應依據基本法第 2 條第 1 項規定（指：人人於不侵害他人之權利或不牴觸憲政秩序或道德規範〔Sittengesetz〕之範圍內，享有自由發展其人格之權利。）衡量之。在此應斟酌稅法侵犯一般的行為自由，亦即干預人民在財產法上及職業法上領域（基本法第 12 條第 1 項，第 14 條第 1 項）之人格發展之形塑。在此意指稅法不得具有絞殺性之作用(keine “erdrosselnde Wirkung”)。人民受保障之自由權利僅得在下列範圍內加以限制：基本權主體（納稅義務人）在經濟領域內自己活動成果之核心部分，原則上仍應保留取得者私人用益，並原則上保留對於所創造財產價值之法律地位之處分權。因此在所得稅納稅義務人在履行所得稅之納稅義務之後，必須仍維持為維持其生活家計及——在考慮基本法第 6 條第 1 項規定（婚姻與家庭應受國家之

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

65 同說，最高行政法院 100 年度判字第 723 號判決。最高行政法院 101 年度判字第 162 號判決。

66 Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021, Rz.3.184.

67 Beschluss vom 25. September 1992 - 2 BvL 5/91, [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/1s19920925\\_2bvl000591.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/1s19920925_2bvl000591.html). (last visited : 2022.8.22.)

特別保護)之下一——其家庭生計所必要之所得(最低生存)("Existenzminimum").。」

亦即絞殺性課稅之禁止，要求稅法之立法者在制定課稅規範時，其規範課稅結果，應保障納稅人仍有相當財產可以自己使用收益，並得自己處分，而可據以發展其人格，並得據以繼續營業及生存發展之自由，而不得有過度之租稅負擔，而發生絞殺性課稅之作用，以友善對待人民之財產權與所有權<sup>68</sup>。此種絞殺性課稅之禁止，既係基於憲法保障財產權等基本權利以及比例原則所導出之原則，對於行政、立法及司法權之行使，均應有其拘束力，故不僅是立法原則，且在稅法解釋適用之際，基於合憲性解釋要求，亦應有其適用。倘若稅法無法尊重民事法律關係，即可能在私法關係上當事人已無獲得經濟上利益，但在稅法上仍需負擔租稅，而超過其負擔能力，導致發生絞殺性課稅之結果。

例如最高行政法院 109 年判字第 198 號判決：「特銷稅條例之立法目的，不但在於矯正現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負之不公平現象，以符合量能課稅原則，並且兼具抑制短期投機，以健全房屋市場之作用。準此，利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物之行為，所以應受處罰，除係因違反行為時特銷稅條例第 16 條第 1 項規定之申報義務外，尚因牴觸該條例抑制短期投機房市之規範意旨，故計算其因違反行政法上義務所得之利益，必須顧及短期投機買賣所得價差盈餘。而參考行政罰法第 18 條第 2 項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘即不宜依前揭倍數參考表，採取劃一之處罰方式，否則，一律依補徵的特銷稅額的 2.5 倍（或已補申報並補繳者 1.5 倍）裁處重罰，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。」在本案中，法院判決認為稽徵機關課徵特銷稅結果，已超過其短期買賣所得價差盈餘，亦即已經全部剝奪其所得，發生絞殺性課稅作用，則在處罰時，即應特別考量此一情況，以符合比例原則。

## （二）民事法律關係已足以表彰經濟上事實及成果，稅法原則上毋庸另外獨立建立「實質課稅原則」作為課稅事實認定之法律原則

稅法上之課稅要件經常連結私法上關係以及民事法上契約關係，而私法上關係以及民事法上契約關係在通常情形，均已經足以適當表彰其經濟活動之實質內涵，故稅法原則上僅需掌握真實的民事法律關係或契約關係，即可達到量能課稅以及合理課稅之目的，毋庸另為不同之獨立解釋或認定，以使課稅法律關係透明，而可以預見，讓納稅者可以易於遵

68 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §3 Rz.184.



循，排除不必要之不可預測之法律風險。尤其在稅法明文規定連結民法上制度時，稅法之法律適用者即應注意承接民法上法律制度<sup>69</sup>。只有在例外情形，基於量能課稅及實質課稅原則，在民事法律關係有濫用不合理之安排，或顯然無法完全表現其實質經濟上利益狀態時，稅法再予以調整修正。

### 三、稅法借用私法概念之統一解釋

由於稅法理論的發展較晚，經常借用私法的構成要件或概念，作為稅法的構成要件的一部分，因此稅法與民法的關係極為密切。在稅法上借用民法概念的解釋，應秉持何種立場？概有下列各說：

#### （一）統一說

基於法律秩序安定性之要求，避免納稅人遭受無法預測的損害，有採取「統一說」（或民事法優位說），認為稅法應儘量與民法上概念統一為相同之解釋。日本學者金子宏教授於其大作「租稅法」教科書中即表示有關租稅法上借用其他法領域之借用概念，如何解釋之問題，應認為：「對於借用概念採取與其他法領域相同意義之解釋，符合租稅法律主義＝法的安定性之要求。亦即以與私法之關聯性觀察，納稅義務固然是從各種經濟活動或經濟現象產生出來，但此類活動或現象，第一次的，是依據私法加以規律，租稅法將此類活動納入課稅要件當中，並使用與私法上相同之概念時，除非租稅法有明文規定或依據其規定之意旨，明顯應採取不同之解釋外，對於此一概念，應解釋為與私法上相同意義，從法的安定性觀點，應較為妥當。在此意義下，借用概念，在原則上，應採取與原來之法領域相同意義之解釋。」<sup>70</sup>亦即強調法律秩序之安定性，稅法應儘量與民法秩序承接統一解釋。採取此說者亦有認為稅法應繼受民事法的基本價值與原則，並按民事法的觀點解釋繼受自民事法的借用概念<sup>71</sup>。

法國民法重要學者 F. Gén y 認為所謂「稅法獨立性」，基本上是一個邏輯上不能接受的說法。「蓋以民法既然在體系上得以作為稅法當中稅捐債權債務關係之基本規範，這即表示公法債權與私法債權基本並無本質上的重大差異，二者同樣均為金錢之債的給付關係。因此，稅法領域至多僅能被承認一定程度的特殊性(la spécificité)，至於要說是與其他法領域完全區隔的『獨立性』，未免言過其實。」<sup>72</sup>也強調稅法與民法秩序統一性之重要性，

69 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), § 1 Rz.34.

70 金子宏，租稅法，第 22 版，弘文堂，2017 年，頁 119-120。

71 黃茂榮，前揭註 60，頁 677。

72 黃源浩，實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任，法學叢刊，236 期，2014 年 10 月，頁 107 以下。



而不應過度獨立。

早年德國聯邦憲法法院也傾向統一說之立場，在聯邦憲法法院 1962.1.14 判決<sup>73</sup>，認為「如果稅法對於課稅標的，原則上按照民法之法律形式決定之，則一項稅法之特別規定，要將所使用之民法制度以及稅法自己所確立之合法性（事理法則）（Sachgesetzlichkeit）加以中斷破壞時，則依據聯邦憲法法院有關基本法第 3 條第 1 項（法律之前人人平等）之判例，必須『在事理上有充分的正當性』（sachlich hinreichend gerechtfertigt），亦即應有可確信之正當理由存在。此尤其適用於該特別規定是基於建構固有的法律上意義之方式，對於民法制度秩序（die zivilrechtliche Ordnung）加以中斷破壞之情形。」

其判決理由指出：「主要以財政收入為目的之稅法，在性質上、稅法固然並無必要徹底一貫的與民法秩序相連結。然而私法與稅法仍有深入的連結，稅法不僅就其所規範的生活關係，而與民法秩序相連結，而且對於課稅標的，原則上也按照民法的法律形式決定之。固然此種連結，某種程度並未排除不單純在在具體個別情形，稅法偏離民法上之法律形式安排。以往聯邦憲法法院判例（BVerfGE 9, 20 [28] und 201 [207]）認為稅法要偏離民法之法律形式，必須有事理上之充分理由（“sachlich hinreichend gerechtfertigt”），在稅法要拋棄其本身所法典化規定之事理法則（實質的合法性）（statuierte Sachgesetzlichkeit）而偏離民法秩序時，僅在有可確信之理由加以支持之情形，始得為之。有關稅法與民法秩序相連結，不僅在維持透明性及統一性，也在維持法秩序之內在自治，維持私法與稅法一貫性配合一致，亦即應尊重民法之秩序構造。故納稅者所使用之民法制度，遭受稅法以建構自己的法律上意義方式為由，加以破壞，特別值得商榷。」在此要求稅法與民法秩序彼此相互配合之整體法秩序統一性，乃是體系正義之要求，如要加以違反，必須有充分正當理由。故學說上認為要維持私法與稅法之融合友善協調關係，尊重私法秩序構造，自然導向統一說之優越立場<sup>74</sup>。

## （二）獨立說

也有認為稅法與民法各自有其不同之立法目的，稅法應貫徹量能課稅及實質課稅原則，而民法則注重私法自治、財產權處分自由及契約自由原則，因此，採取「獨立說」，認為稅法縱然借用私法概念，稅法亦應獨立為解釋，不受民法概念之解釋的影響（概念相對說）。

73 BVerfGE 13, 331 - Personenbezogene Kapitalgesellschaften, <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv013331.html>. (last visited: 2022.8.22.)

74 金子宏，租稅法と私法，租稅法理論の形成と解明(上卷)，初版，有斐閣，2010 年，頁 392。

### （三）目的適合說

有採取「目的適合說」，認為稅法上借用概念之解釋，固然未必須要與民法概念採取不同解釋之立場，但仍應注意取向於稅法之目的而為解釋。德國聯邦憲法法院於1997年12月27日判決即參考當時德國部分學說見解<sup>75</sup>，而認為：「倘若稅法連結民法上之形成，則該稅法規定之解釋，並無必要按照當事人所指稱之契約類型為之，並不受該法律行為之民法上定性之影響。且稅法上借用民法上之概念，並未被推定按照民法上之意義加以解釋。當事人所選擇之民法上事實關係之安排，在解釋係爭稅法規定時，並不存在優先應以民法上之評價為基準。蓋民法與稅法係處於彼此相同位階之法律領域，對於相同事實，係以不同之觀點以及不同之評價加以判斷。當事人固然以契約形成事實關係，但並未決定稅法上效果，因此，在法律適用上，民法先行適用，但並不具有優先性。」「稅法之構成要件要素，即使承受其他法領域而來，應依據稅法之意義關聯性、各該稅法之目的以及係爭個別規範之內容，加以解釋。在此並不存在推定相同一致之理解或相異之理解。而由當事人對於事實關係所為私法自治之形成安排，首先應依據各該規律系爭安排之法律，例如民事契約法、親屬法、營業法或租賃法加以定性，而後將之歸屬於稅法規範之解釋結果。如果事實關係之安排，所導致之結果，依據稅法規定，足以正當化一項負擔時，則課稅要件即被滿足。」「在此有關聯之所謂經濟的觀察方法(Die sog. "wirtschaftliche Betrachtungsweise")並不得正當化在稅法上對於事實關係之安排，進行法律以外之經濟上判斷。而應是要求對於已經發生之經濟上成果，是否滿足課稅要件之問題，在稅法上進行判斷時，應以稅法規定之特別的規律目標以及稅法自己的法律用語為基礎。」<sup>76</sup>亦即認為稅法借用民法概念之解釋，通常並非優先按照民法概念之解釋為準，而仍應依據「一般的法律解釋方法」為之，亦即應依據各該稅法規定之目的及其評價，決定「是否以及在何種程度內」，承受民法等其他法律領域之規定內容<sup>77</sup>。基本上採取目的適合說之立場。因此，借用概念並不能推定為相同或相異之解釋。其中稅法之目的解釋，應取向於所謂「經濟的觀察方法」（更精確而言，為「經濟上解釋」），作為目的解釋因素，而對於民法規定內容之基準加以限制<sup>78</sup>。亦即應依據稅法規定之目的，審查是否以及在何種範圍內，民事法之規定內容，也共同參與決定稅法之法律效果<sup>79</sup>。

75 Ruppe, in: Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Einf. ESt Anm. 457; Schulze-Osterloh, AcP 190 [1990], 140 [153]; Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. Auflage, 1991, S. 7.

76 BVerfG-Beschluß vom 27.12.1991 (2 BvR 72/90) BStBl. 1992 II S. 212.

77 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz.34.

78 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §1 Rz.34.

79 Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §5 Rz.71.

#### （四）本文見解

按目的適合說並未承認稅法之借用概念，得脫離其本來意義而得自由解釋，看似折衷說，然而採取此說之危險性，在於容易流於自由解釋，其結果導致有架空租稅法律主義所追求之法安定性以及預測可能性之危險，亦即容易以為維護公平課稅以及確保稅收之理由，即過度犧牲法安定性及預測可能性，以致對於納稅者權益保障以及善意信賴保護造成不利影響（實質上變成獨立說）。如租稅法規有不周延之處，應循「立法或修法途徑」解決，不宜採取解釋途徑處理。

民事法作為私人社會或經濟活動的基本體制，自然成為其他法律在立法或解釋適用上必須斟酌避免矛盾之規範。蓋因任何法律中的規定如果與民事法的規定發生衝突，不僅會引起倫理價值體系的迷惑，也將妨害社會或經濟活動的正常運行<sup>80</sup>。

故從尊重納稅人在民事法律關係之形成自由而論，稅法除有特殊正當理由外，原則上仍應友善的儘量尊重私法自治原則，以維護課稅倫理。為使稅法與私法關係緊密和諧的融合，並維持法律秩序安定性，「原則上」於通常情形，宜採取民事法優位說或統一說；在「例外情形」，基於量能課稅與負擔公平原則之特殊考量，於必要範圍內，再採取目的適合說。

稅法為掌握人民之經濟活動，進行課稅。為使人民易於遵守租稅法規範，並不宜過度採取「獨立法律制度」，而應採取「友善民事法律制度」，與民法（私法關係）和諧友善融合以促進市場經濟發展，甚至原則上應附隨從屬於民事法律關係，此項公法與民法之融合統一，一方面可以使稅法與民法之基本價值判斷統一，得以建立整體法律秩序統一性與透明性，符合整體法律制度之體系正義之要求。另一方面，對於納稅者而言，可以使人民預測其民事法律行為之租稅負擔效果，容易遵循國家法律，排除不必要之法律風險，避免稅法規範成為人民經濟活動之絆腳石，而可以獲得簡政便民之功效。亦即可以獲得「和諧統一」之整體法秩序，避免人民無所適從（此即稅法之融合理論）<sup>81</sup>。

在例外情形，稅法有「特別明文規定」借用概念不同於民法規定之特殊意義，或者雖無明文規定，但依據稅法規定之意旨及意義關聯性，顯然應作不同於民法之特別解釋之情形，即不應拘泥於本來之意義<sup>82</sup>。

80 黃茂榮，前揭註 26，頁 102。

81 陳清秀，法理學，第 3 版，元照，2020 年，頁 605-608；頁 676-681。

82 金子宏，前揭註 74，頁 395。

## 肆、稅法與民法之整體法律秩序之統一性之具體展開

稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在所得稅、交易稅以及財產稅，可以具體展開其運用。

### 一、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在所得稅法上之具體運用

在公司法第 156 條第 7 項規定：「股東之出資除現金外，得以對公司所有之貨幣權，或公司所需之技術抵充之，惟抵充之數額需經董事會通過，不受第二百七十二條之限制。」亦即股東之出資，得以公司所需「技術」抵充之，因此股東以公司所需之專利權、專門技術作價投資，為公司法所承認之出资方式，在稅法上，除非稅法基於防止租稅規避、濫用或隱藏盈餘分配等正當理由，而特別規定加以限制，否則應採取與公司法相同之價值判斷立場，以維持整體法律秩序之統一性。

按公司股東以專門技術作價投資既屬於公司法准予作為投資方式之一，則在稅法上，應配合此一價值判斷，承認其投資活動，而非構成財產交易以獲得所得之行為，則在作價投資階段，應不得認定實現交易所得加以課稅。否則股東在技術作價投資階段，尚未對外獲得收益，即應認定財產交易所得課稅，實欠缺租稅負擔能力。財政部(75)台財稅字第 7564235 號函釋示規定：「公司股東以專門技術作價投資，其所取得之股票，係以專門技術作價投資之代表，尚無所得發生，應不生課徵所得稅問題。惟股東於取得該項股票後以之轉讓時，應就其面額部分減除原專門技術之取得成本後，以其差額為財產交易所得課徵所得稅，超過面額部分則按證券交易所得課徵所得稅。」應具有合理性<sup>83</sup>。

又有關以專門技術作價投資，公司可否認列成本費用之問題，似應從整體法律秩序統一性、客觀淨額所得原則觀察，稅法並無禁止規定，原則上僅須與公司業務有關，而為獲得營業收入所必要者，即應准予認列成本費用，以免稅法在欠缺合理之理由下，不當干預市場經濟活動自由，並維持整體法律秩序基本價值判斷之統一性<sup>84</sup>。

83 可惜，嗣後財政部(92)台財稅字第 0920455312 號令變更見解認為：「主旨：公司之股東自 93 年 1 月 1 日起，依法以技術等無形資產作價抵充出資股款者，該無形資產所抵充出資股款之金額超過其取得成本部分，係屬財產交易所得，應由該股東依所得稅法規定申報課徵所得稅。」導致股東再投入投資尚未獲得投資收益階段，即被認定有所得課稅，導致納稅者欠缺租稅負擔能力而被迫負擔高額稅捐，其價值判斷與公司法准予「技術投資」之精神背道而馳。

84 陳清秀，稅法與公司法之互動關係—最高行政法院 98 年度判字第 170 號判決評析，月旦裁判時報，第 4 期，2010 年 8 月，頁 24 以下。



在員工認股選擇權，於行使選擇權取得股份權利之後，依據證券交易法規定，應遵守六個月之閉鎖期間，負擔不得處分出售之民事法上義務，則在稅法上，認定所得實現時期時，即應與證券交易法規定之基本價值判斷統一，亦即應以閉鎖期間屆滿時，作為取得股份權利之所得實現之基準時，以維持整體法秩序之統一性<sup>85</sup>。

在給付所得之就源扣繳之稅法上協力義務，如能與民事契約關係連結統一，例如在薪資所得之給付，以僱傭契約之當事人雇主（給付債務人）作為扣繳義務人，使利用民事契約從事交易活動獲得經濟上利益之當事人，同時負擔稅法上扣繳稅捐義務（協力義務），從受益負擔原則觀察，並能維持稅法與民法之整體法律秩序之統一性，應最為理想。

再如依據土地稅法第 28 條規定，於土地所有權移轉時，應課徵土地增值稅。但如雙方解除契約回復原狀，則溯及既往消滅其納稅義務。財政部 98 年 3 月 6 日臺財稅字第 09700581290 號函亦認為土地所有權人（出賣人）及承買人於申報土地移轉現值並繳清稅款後，在未辦理土地移轉登記前，雙方協議解除買賣契約，得共同申請撤銷原土地移轉現值申報並退還已繳稅款，其退稅請求權之時效期間自該土地買賣契約解除之日起算。

## 二、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在消費稅（交易稅）法上之具體運用

### （一）稅捐主體之認定

#### 1. 以民事買賣契約之出賣人，作為營業稅法上銷售貨物或勞務之人

在加值型營業稅（亦即增值稅，VAT），由於民法上銷售貨物或勞務的契約當事人，在一般情形，也是從事經濟活動之人，因此，營業稅的稅捐主體，一般而言，通常即應歸屬於該私法契約當事人，亦即應以民事買賣契約之出賣人，作為營業稅法上銷售貨物或勞務之人，而為納稅義務人，而其買賣契約之買受人即為銷售貨物或勞務之對象。如此稅法規定連結民事法律關係或契約關係作為課稅要件時，原則上自應「友善承接」民事法律關係或契約關係，與私法關係無縫接軌，友善融合，以符合整體法律秩序之統一性要求，並維持法律之體系正義，避免價值判斷矛盾。

歐盟增值稅之指令亦規定以外部銷售契約關係認定納稅義務人，2006.11.28 歐盟第 6 號統一增值稅課稅基礎之指令第 6 條第 4 項規定：「納稅義務人以自己名義為他人之計算，而提供銷售勞務時，應如同其自己接受及提供勞務之方式處理。」<sup>86</sup>，對於銷售勞務

85 陳清秀，員工股份選擇權課稅規定之探討，月旦法學雜誌，290 期，2019 年 6 月，頁 103 以下；陳清秀，前揭註 63，頁 109 以下。

86 RL 77/388/EWG i.d.F. 28.11.2006, Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der



之營業人之認定，採取與民事銷售契約關係連結一致性之原則。

德國通說及實務見解亦認為在通常情形，應從當事人所締結的民法上契約，判斷營業稅法上之提出給付者（銷貨營業人）。一般而言，本身以自己名義對於買受人交付貨物或勞務之人，為銷貨營業人。一項銷售給付是否應歸屬於行為人或一個第三人，原則上乃是取決於行為人之外部表現，是以自己名義或有權的以第三人名義實施有償的給付為準。營業稅法乃連結實際上創設銷售標的物處分權之交易過程。營業稅法與所得稅法不同，其並非把握該法律交易之經濟上成果。有關該給付受領人是否為系爭標的物之民法上或經濟上所有權人，並不重要。在所謂「表面上名義人」，亦即以自己名義銷售貨物，並使買受人取得處分權（在此出賣人並無必要先行取得該貨物之所有權），即可以為營業稅法上之銷貨營業人，並應將該銷售貨物之行為歸屬於該名義人，即使其背後是為委託人的利益從事業務，亦然<sup>87</sup>。

又 2017 年 OECD 加值稅課稅準則第 3.2 點規定，在營利事業間之交易（business-to-business supplies，簡稱 B-to-B），應以「交易買受人(customer)之所在地」國家享有課稅權。同時有關買受人之認定，在通常情形應依據「交易契約」(business agreement)之記載決定之（同準則第 3.3 點）。交易契約包括約定有關提供服務之交易之雙方當事人及其有關交易之各項權利與義務，通常應依據雙方合意為之<sup>88</sup>。

我國營業稅法第 32 條第 1 項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。」明定銷售貨物之營業人，應開立發票與買賣契約之「買受人」，此一規定所稱「買受人」，自應與民法上買賣契約之買受人為相同意義之解釋，亦即應「承接」民法上買賣契約關係，以民法上「買賣契約之買受人」為開立發票對象及收受發票之人，出賣人在民法上與第三人並無買賣契約關係，自不可能開立發票給該非契約當事人，而該第三人在民法上亦並無任何民事契約之請求權基礎，得以請求出賣人以該第三人為對象開立發票。且商業上習慣也常約定「憑發票請款」，買受人必須憑藉出賣人開立發票付款，倘若稅法要求出賣人必須開立發票給第三人，則出賣人如何向買受人請款？而買受人無法取得進貨發票，又如何履行其買賣契約之付款義務？此一銷貨發票為雙方買賣契約權利義務履行之不可或缺之基礎，稅法如果過度介入，勢必過度干擾

---

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (RL 77/388/EWG).

87 BFH-Urteil vom 28.1.1999, BStBl. II 1999, S. 628.

88 OECD, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES(2017), p. 42-43.

民事買賣契約之權利義務關係。

就此學者黃茂榮教授也認為在營業稅法上，「關於交易相對人的認定標準，因其以法律行為為之，本來應以名義人為準，蓋非如是，在代理制度，將無法分辨法律關係在本人及代理人間的歸屬。」「從實質課稅原則考量這個問題，關於『過程性』的課稅事實，例如營業稅法上之『銷售』，應以名義人為準。蓋不涉及經濟利益之終極歸屬。」<sup>89</sup>「由於營業稅是轉嫁的，最後應由消費者負擔，所以其稅捐義務之法律上的歸屬應以法律行為之名義人為準。」<sup>90</sup>

我國實務上最高行政法院 109 年上字第 886 號判決亦指出：「在各別稅法上有關稅捐負擔能力之判斷，亦須因應各別稅捐種類之不同，而異其標準。例如在具消費稅性質之營業稅，是就『能從購買人手中收到稅款，而代為轉付予國家』之銷貨人，認其有負擔稅捐能力，而對其課徵營業稅。不是對真正實際承當稅負之消費者課徵。換言之，此處所謂之稅負能力，是以其有無『轉嫁』能力為準，而非直接以消費額度來判斷。(6)另外在個案中，要依量能課稅之精神，使稅捐法律主義退讓，而優先適用實質課稅原則時，此等優先適用，亦非毫無界限。仍要權衡稅捐主體基於稅捐法律主義所形成之信賴利益(法安定性要求)，與量能課稅原則所欲貫徹之公益是否具相當性。(7)如果人民沒有規避稅捐之意圖，僅因外觀上合致特定稅捐實體法所定之稅捐成立要件，而依法報繳稅捐，國家依法應取得之稅捐金額亦無短少，且該已繳納之稅捐，本可『由形式納稅者轉嫁予實質稅捐負擔人負擔』，倘稅捐機關再依所謂之『經濟實質』，另行認定『正確』之實質納稅者，一方面退還形式納稅者已繳之稅款，另一方面又對實質納稅者補稅及處罰(因其未依稅捐實體法之法律形式報繳該稅捐)。此等作法不僅破壞法安定性之價值，無端干擾人民生活，而且因為國家稅捐債權自始即曾被滿足，漏稅裁罰之正當性亦不復存在。稅捐機關此等行政處理方式，亦欠缺稽徵效能之考量，實屬對實質課稅原則之濫用，自難謂為合法。是以在稅法不存有法律漏洞時，應依稅法形式決定納稅者，亦屬當然。……特銷稅條例第 4 條第 1 項復明定『納稅者為銷售房地之原所有權人』。(4)基於以上有關房地出售課徵特銷稅之規範說明，若出售房地之形式上原所有權人已依法或應依法報繳特銷稅，該實質原所有權人取得房地之原因又無涉於稅捐規避，基於遵守稅捐法律主義價值與遵守實質課稅原則價值間之利益權衡，稅捐機關實無主張『實質課稅原則應優先適用』，而退還形式所有權人繳納之稅款，再對實質所有權人補稅及課處漏稅罰。」本件判決認為在交易稅，稅法課稅要件之納稅義務人為「銷售房地之原所有權人」，因此應與民法上之所有權人連結，毋庸在另創

89 黃茂榮，稅法各論，第 2 版，植根法學叢書編輯室，2007 年，頁 601 以下。

90 黃茂榮，前揭註 89，頁 441。

設「實質所有權人」作為課稅對象，以免過度「破壞法安定性之價值，無端干擾人民生活」，應可贊同。

倘若營業稅法對於銷售貨物或勞務，不與民事契約法律關係相結合，而另外自為另一獨立解釋，認為只要依據「實質課稅原則」，即可自由裁量認定出賣人在稅法上應開立發票給所為「實際銷售對象」之第三人時，則其結果勢必產生下列價值判斷衝突矛盾：

(1)依據民事買賣契約，出賣人應本於契約之附隨給付義務，開立發票給買受人。買受人依據民事買賣契約，亦得請求出賣人開立發票交付給自己。雙方權利義務憑藉銷貨發票執行。

(2)依稅法上所謂實質課稅原則，由稽徵機關人自由認定本件出賣人負擔義務應開立發票給買賣契約以外之第三人，該第三人依據稅法之實質課稅原則，勢必亦必須「享有公法上權利」請求出賣人開立發票給自己，然而稅法並未明文賦予第三人有此一公法上權利。

上述買賣貨物之交易活動，民法與稅法採取評價矛盾之規律，銷售營業人遵守民法契約規範，即違反稅法。反之，銷售營業人遵守稅法規範，即違反民法契約上權利義務關係。導致納稅者無所適從，想要在民法及稅法上「全面遵守」國家法律秩序，卻無路可走，必然陷入違法之法律風險之中。足見國家為達課稅目的，如能友善私法上民事契約之經濟活動，與民事契約「友善聯結」，即可使納稅者（銷售營業人）安居樂業：一方面買賣雙方遵守民法上契約義務，同時可以履行稅法上義務，並無價值衝突矛盾之處。故如援引實質課稅原則，介入扭曲買賣契約之當事人約定，擬制民事買賣契約所無之第三人，作為稅法上銷售貨物之買受人，要求其履行稅法上開立發票義務，明顯違反民事契約約定，而欠缺人民遵守稅法義務之期待可能性，顯然陷納稅者於不義，導致發生上述無法全面遵守國家整體法律秩序之風險中，其為達課稅目的，所採取手段過於激烈，顯然違反憲法第23條之比例原則以及公法上期待可能性原則，亦違反稅法與民法整體法律秩序之統一性原則以及體系正義。

## 2.以民法上交通工具之所有權人，作為使用牌照稅之納稅義務人

依據我國使用牌照稅法（以下簡稱本法）規定，使用公共水陸道路之交通工具之所有人或使用人，為納稅義務人（本法第3條第1項及第10條第2項）。已納使用牌照稅之交通工具，所有權轉讓時，如原所有人已納全期使用牌照稅者，新所有人免納當期之稅（本法第16條第2項）。

如果車輛轉讓而未辦理過戶登記時，由於汽車屬於動產，依據民法第761條第1項規定：「動產物權之讓與，非將動產交付，不生效力。但受讓人已占有動產者，於讓與合意時，即生效力。」其所有權移轉僅需讓與雙方當事人（讓與人與受讓人）合意及交付，即

發生物權移轉效力，並未以過戶登記為生效要件。故如能證明所有權移轉，自應以受讓人（所有權人）為納稅義務人<sup>91</sup>。但倘若未辦理過戶登記，則應可「推定」汽車登記名義人為所有權人，原車籍登記所有人如主張真正的法律關係已經產權移轉時，似應負擔舉證證明之責任<sup>92</sup>。

## （二）稅捐債務配合民事契約內容之變動而調整

加值型營業稅之課稅客體之民事銷售契約嗣後發生變動時，例如買賣契約意思表示撤銷、契約解除，或增加價金（例如因為工資上漲或通貨膨脹，而合意增加價金）或減少價金等，並在經濟上履行時，即足以影響營業稅之稅捐債務內容，在出賣人應更正其原銷售行為所負擔之營業稅，在買受人則應更正其進項稅額<sup>93</sup>。

此項課稅客體或衡量標準之變更，如發生在不同課稅期間或不同年度，則並非溯及既往更正稅捐債務，而是向將來更正，亦即在實際上發生課稅基礎變更之期間，進行更正應納稅額及進項稅額<sup>94</sup>。就此營業稅法第 15 條第 2 項即規定：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」又營業人依經銷契約取得或支付之獎勵金，應按進貨或銷貨折讓處理（施行細則第 23 條）。

在以不動產交易行為為課稅對象之契稅，具有「不動產取得稅」之交易稅性質，由於為確保稅捐債權，在不動產取得之債權行為階段即應納入課稅，相對應的對於納稅義務人友善的配套措施，即是如果買賣等債權契約訂立後，嗣後解除契約「回復原狀」時，亦即買受人仍然並未取得該不動產之經濟上處分權，而讓與人也已經又完整的回復取得原始的權利地位時，則該契稅課稅所要把握之不動產取得行為並未實現，其租稅債務應溯及既往歸於消滅，應不予課稅<sup>95</sup>，如已經作成課稅核定處分時，則應撤銷或廢止該課稅處分<sup>96</sup>。

91 盛子龍，使用牌照稅，收於黃茂榮／葛克昌／陳清秀主編，稅法各論，初版，新學林，2015年，頁483。

92 陳清秀，稅法各論下冊，第2版，元照，2019年，頁348。

93 Tipke/Lang, a.a.O.(Fn.47), §17 Tz. 285.

94 Ebd., §17 Tz. 285.

95 最高行政法院 82 年度判字第 2222 號判決亦謂：「不動產之買賣，依民法第七百五十八條規定其所有權之移轉非經登記不生效力。故不動產之買賣，雖經訂立買賣契約，依法繳納契稅，倘事後該不動產之移轉於辦竣產權移轉登記前因解除契約或其他撤銷移轉之事由，而無不動產之買賣情事者，當無須繳納契稅，其已繳納者，即應准予退還。」但早年行政法院曾有判例採取否定說，認為：「不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵，並不以完成不動產所有權移轉取得之物權行為為要件，買賣行為一經成立，即應投納契稅。至該買賣契約是否履行，既與契稅納稅義務不生影響，自亦不因買賣契約以後是否解除而可請求免稅。」（61 年判字第 408 號判例）



在此展現稅法上之課稅法律關係與民事契約關係調和統一規律之原則。

### 三、稅法與民法之整體法律秩序之統一性，在財產稅法上之運用

#### （一）稅捐主體與連結「民法上不動產所有權人」作為納稅義務人

財產稅中之不動產持有稅捐，原則上連結「民法上不動產所有權人」作為納稅義務人。蓋所有權人得使用收益其所有之財產，而足以表彰其經濟上負擔稅捐能力。故房地產稅法與民法上所有權之法秩序統一，其價值判斷並無衝突之處。

在地價稅之納稅義務人，原則上連結民法上土地所有權人（土地稅法第3條第1項第1款）。各年（期）地價稅以納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人（土地稅法施行細則第20條）。

在房屋稅，房屋稅向房屋所有人徵收之（房屋稅條例第4條第1項第1句）。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（臺北市房屋稅徵收自治條例第3條）。房屋典賣、移轉在當月15日以前者，房屋稅自當月起向承受人課徵，在當月16日以後者，自次月向承受人課徵。移轉當期前業主應負擔而尚未開徵之稅額，應即予開徵（同自治條例第10條）。在此原則上隨著房屋所有權之變動，使房屋稅之稅捐債務亦隨之變動，可謂相當密切與民事法律關係相結合。

#### （二）遺產稅之稅捐客體之範圍，連結民法規定

德國聯邦財稅法院1997年10月15日判決<sup>97</sup>，認為考量繼承稅法第3條第1項第1款引用民法第1922條遺產繼承規定，應配合民法有關遺產範圍之規定，認定遺產範圍，並據以計算遺產價值，而排除經濟觀察法之適用（包括排除租稅通則第39條有關經濟所有權歸屬規定之適用）。

又德國財政部於2019年12月16日發布「適用繼承稅及贈與稅法的一般行政規則」（繼承稅法解釋規則2019-ErbStR 2019）<sup>98</sup>第12.2點規定：「在遺產繼承尚未完全履行不動產買賣契約之情形，有關繼承稅法規定之解釋，應以民法規定為基準：

1.對於尚未完全履行的不動產買賣契約的不動產，是否歸屬於遺產，應根據民法之所有權的概念，決定所有權之移轉。2.在此並不以租稅通則第39條第2項第1款定義的經濟

96 德國不動產取得稅法第16條明文規定此一契約回復原狀之處理方式。Tipke/Lang, a.a.O. (Fn.47), §18 Rz. 16.

97 BFH-Urteil vom 15.10.1997 BStBl. 1997 II S. 820.

98 Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrechts, <https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuer/Steuern/Erbschaftsteuer/20191216-ErbStR-2019.pdf>，最後瀏覽日：2022.8.22.

上所有權之移轉為準。尤其是並非以占有變更及負擔變更之時點為準。

2.此項原則上與民法相連結之原則，不僅適用於繼承權利本身，而且適用於因繼承而取得應負擔稅捐的財產之範圍為何之問題。

由上述判決及實務見解可知，德國實務上基於「整體法律秩序統一性」考量，對於課稅客體之繼承財產範圍，採取承接民法規範，而維持「稅法與民法之財產規範的統一性」。

## 伍、稅法與民法之整體法律秩序統一性原則之例外

稅法與民法秩序之統一性原則，仍有其限制。其例外類型如下：

### 一、濫用私法關係之形成自由：租稅規避之防杜

納稅者如果濫用私法上契約自由，以意圖規避稅捐時，則稅法亦得否認此一契約形式安排，而本於實質課稅原則，重新調整課稅。納稅者權利保護法第7條第3項規定：「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。」即認為在納稅者濫用民法上法律形式時，稽徵機關得予以否認，並根據與實質上經濟利益相當之法律形式，重新調整進行課稅。

例如跨國企業濫用私法自治，而故意安排在海外租稅天堂國家，設立人頭紙上公司(Briefkastengesellschaften)規避稅捐時，稅法即可能否認此一私法上法人格，予以調整課稅。德國聯邦財稅法院2016年3月6日判決<sup>99</sup>，即認為納稅義務人在海外安排設立三家紙上信箱公司而將原本國內盈餘分配之所得，轉換成境外投資公司所得，由於海外紙上公司並無法認定有經濟上理由或稅捐以外之其他值得考量之理由(wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe)，而純粹只是為節稅目的而規劃安排，因此構成德國租稅通則第42條規定之法律形式之濫用（租稅規避行為），其仍應視同境內直接投資，其投資收益仍應歸屬於納稅義務人之國內盈餘分配所得課稅<sup>100</sup>。

<sup>99</sup> BFH vom 02.03.2016, IR 73/14.

<sup>100</sup> Kein Abzug ausländischer Steuer bei missbräuchlicher Zwischenschaltung ausländischer Briefkastengesellschaften, <https://www.meyer-koering.de/meldungen/2235/kein-abzug-auslaendischer-steuer-bei-missbraeuchlicher-zwischenschaltung-auslae>.(last visited: 2022.8.22)

## 二、濫用交易價格之約定自由：不合常規交易價格之調整

在關係人間交易，其交易價格有不合常規之情形，亦即不符合獨立企業間公平交易價格，而規避或減少納稅義務者，稽徵機關得按照常規交易價格予以調整補稅。在此納稅義務人濫用契約交易價格之約定自由，損及國家稅收，而有加以調整必要。所得稅法第 43 條之 1 即規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，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常規予以調整。」

## 三、無效法律行為與經濟事實偏離

### （一）無效法律行為，當事人作為有效行為繼續履行，致民事法律關係與經濟事實偏離

私法上無效法律行為，當事人間仍然作為有效加以履行，導致私法上法律關係與經濟事實不一致之現象，在此情形，倘若當事人間仍然維持有效履行，而保持其經濟成果時，則其經濟事實，倘若滿足課稅要件，仍應加以課稅，不受私法上法律關係無效之影響。

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

我國行政法院 82 年 9 月份庭長評事聯席會議亦決議：「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。」

### （二）無效法律行為與經濟事實嗣後復合

倘若當事人間嗣後因無效法律行為而回復原狀，已經喪失其經濟成果時，則私法上法律關係與經濟事實並未偏離，此時除有稅捐規避之特殊情事外，因發生溯及生效之事由，原則上即應准予溯及既往消滅稅捐債務，並應依據行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定撤銷或廢止該項課稅處分<sup>101</sup>，退還已徵收之稅款，以維持稅法與私法秩序之統一性。亦即倘若當事人間因其法律行為無效而使其回復原狀，排除其經濟上成果時，則基於實質課稅原則，稅法應繼續把握其實際的經濟事實，而使已經發生之租稅債權歸於消滅<sup>102</sup>。

然而我國實務上最高行政法院 109 年判字第 231 號判決與最高行政法院 109 年度再字

101 BFH v.19.7.1993-GrS 2/92,BStBl.II 1993,897.

102 Englisch,in:Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018,§5 Rz.98.

第 34 號判決似乎忽略此一無效法律行為「嗣後回復原狀，應消滅稅捐債務」之要求，導致不符合實質課稅原則，且違反稅法與私法秩序之統一性要求。

#### 四、實踐個別稅法規定之特殊目的：貫徹量能課稅原則

基於個別稅法規定之特殊目的，稅法使用「獨立之固有的法律概念」，而有別於民法上之法律概念，在稅法解釋時，應取向於其「經濟上意義」，並不限於民法上法律概念之意義。納稅者權利保護法第 7 條第 1 項規定：「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。」即本此意旨。

例如所得稅法使用「所得」之固有概念，不受私法上法律關係之拘束，應可獨立解釋。又所得稅法第 4 條之 4 第 2 項規定預售屋及其坐落基地，其「交易」視同前項之房屋、土地交易。其使用「交易」之法律概念，而不使用「買賣」契約之法律概念，故不限於民法上買賣契約類型，亦得包括其他交易契約類型。

實務上即認為上述「預售屋交易」之適用範圍，不僅以將來取得房屋、土地之權利為交易標的，而成立典型的「預售屋買賣之交易」作為適用對象外，另外關於「預售屋買賣預約（紅單）之交易」，亦包括在內。亦即於簽訂預售屋買賣契約書前，支付定金或類似名目之金額，取得平均地權條例第 47 條之 3 第 5 項所定之書面契據（即購屋預約單，俗稱紅單），係基於預售屋買賣關係而成立之契約行為。倘若預售屋買受人將紅單轉售他人，且依民法相關規定仍屬有效者，其交易日期在 110 年 7 月 1 日以後，應依法課徵房地合一所得稅，以符租稅公平，並有效落實房地合一稅 2.0 抑制短期投機炒作之立法意旨<sup>103</sup>。

又如遺產及贈與稅法之課稅對象，為財產之贈與行為，所謂「贈與」行為，固然原則上參照民法上贈與契約之規定進行解釋。但考量贈與稅之立法目的，另有其他無償移轉財產上利益之特殊行為類型，故同法第 5 條規定：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。」

<sup>103</sup> 財政部 111.05.26 台財稅字第 11104501470 號令。平均地權條例第 47 條之 3 第 5 項及第 6 項規定：「銷售預售屋或委託不動產經紀業代銷者，向買受人收受定金或類似名目之金額，應以書面契據確立買賣標的物及價金等事項，並不得約定保留出售、保留簽訂買賣契約之權利或其他不利於買受人之事項。前項書面契據，不得轉售予第三人。」



五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。」將贈與稅之課稅對象，擴張及於民法上贈與契約以外之行為類型。

## 陸、結語

整體法秩序之統一性，係基於體系正義（平等原則）以及法治國原則之要求，亦係各個部門法領域統一在憲法價值秩序下之要求，以實現憲法統一性原則以及實踐整合性原則。整體法律秩序統一性原則，亦可實現各個部門法領域之間互相尊重協調，友善融合，良性互動，並團結合作之精神，而不相互抵觸，導致人民無所適從，從而使整體法秩序「融會貫通」，建立在「合理性」基礎上，通情達理，實現「吾道一以貫之」之理念，而符合事物本質之道理與正義之倫理價值理念。

整體法秩序統一性原則不僅適用於立法階段、也適用於法律之解釋適用，包括體系解釋以及個案裁判統一等。以稅法與民法之關係為例，其兩者間應如同「貝多芬第九交響樂曲」，各種樂器雖各有其不同功能目的，但彼此間處於相融合之和諧關係，才能展現優美悅耳之旋律。民事交易法律關係以「獲得經濟上利益」為目的，租稅法律關係亦係以「分享」納稅者經濟上利益為目的，其志同道合。稅法與民法之和諧友善互動關係，猶如禮樂之和同，以通課稅倫理，彼此和同，則相親相愛，可利於私法濟經濟活動之發展，化育萬物，讓百業欣欣向榮<sup>104</sup>，故可以保障「納稅者永續發展」從事營利經濟活動，而國家亦可分享其經濟成果而永續課稅，營造徵納雙方雙贏之目標。故此種整體法律秩序統一性及融合性理論，是屬於租稅法治體現「為民興利」的思維方法論<sup>105</sup>。

104 誠如禮記樂記篇，所謂「樂者，通倫理者也。」「樂者為同，禮者為異。同則相親，異則相敬，樂勝則流，禮勝則離。」「樂者，天地之和也；禮者，天地之序也。和故百物皆化；序故群物皆別。」「大樂與天地同和，大禮與天地同節。和故百物不失，節故祀天祭地，明則有禮樂，幽則有鬼神。如此，則四海之內，合敬同愛矣。禮者殊事合敬者也；樂者異文合愛者也。禮樂之情同，故明王以相沿也。故事與時并，名與功偕。」（禮記樂記，引自諸子百家諸國哲學書電子化計劃，<https://ctext.org/liji/yue-ji/zh>，最後瀏覽日：2022.8.22）在易經泰卦彖辭：「天地交而萬物通也，上下交而其志同也。」（周易彖傳，泰卦彖辭，引自諸子百家諸國哲學書電子化計劃，<https://ctext.org/book-of-changes/tail/zh>，<https://ctext.org/liji/yue-ji/zh>，最後瀏覽日：2022.8.22）均表示萬物和諧相處之重要性。

105 在春秋左傳（昭公 20 年）也記載晏子論「和與同」之觀念，提出事物各有差異，但可以相互融合與和同，以濟萬物，平和無爭，維持統一和諧的秩序。又韓非子解老篇章亦謂：「萬物各異理，萬物各異理而道盡。稽萬物之理，故不得不化。」也提倡萬物和合之理，才能化育萬物。莊子齊物論：「恢詭譎怪，道通為一。」也強調萬物之生存發展，應達到圓融和諧的境界。

稅法與民法之整體法秩序之統一性，表現在下列情形：首先，稅法應承接民法之基本價值決定。其次，稅法對於民事法律關係之得喪變更，原則上應加以尊重，使課稅與民事法律關係友善融合。其三，稅法如借用民法概念時，其解釋適用，除顯然有必要作不同意義之解釋外，原則上宜朝向與民法相同意義之統一解釋方向，以維持法安定性。

一個國家之整體法律制度，固然在不同法領域間有各自之任務目的，然而其彼此間仍應和諧共存，稅法如能追隨民法規範所形成之利益狀態秩序，當能共同維護納稅者之私法自治權以及契約自由等基本權利，保障納稅者得以永續發展，排除不必要之法律風險，避免違反量能課稅原則。故稅法秩序並不應變成獨立的「自我封閉」之法秩序體系，而應朝向「開放」之稅法體系，友善的與民法秩序協調融合，展現友善「敦親睦鄰，分工合作」，才能建立「整體法秩序之統一性」，共同維護憲法保障納稅者之基本權利。

然而整體法秩序統一性之要求，仍不排除有例外情形存在。在稅法與民法之整體法秩序統一性上，仍應有下列例外情形存在：(1)濫用私法關係之形成自由：租稅規避之防杜，(2)濫用交易價格之約定自由：不合常規交易價格之調整，(3)無效法律行為與經濟事實偏離之情形，(4)實踐個別稅法規定之特殊目的：貫徹量能課稅原則。

值得注意者，上述整體法秩序統一性「原則與例外」關係，應予以解明，不可「以原則當例外，以例外當原則」，否則即恐陷入「明察秋毫，不見輿薪」之境地。此即古代聖人所謂：「物有本末，事有終始。知所先後，則近道矣。」

## 參考文獻

### 一、中文文獻

#### 專書

- 法治斌／董保城，憲法新論，第8版，元照，2021年。
- 林明鏘，德國新行政法，第1版，五南出版社，2019年。
- 陳清秀，稅法各論下冊，第2版，元照，2019年。
- 陳清秀，法理學，第3版，元照，2020年。
- 陳清秀，稅法各論上冊，第4版，元照，2021年。
- 陳清秀，行政訴訟法，第10版，2021年。
- 黃茂榮，稅法各論，第2版，植根法學叢書編輯室，2007年。
- 楊仁壽，法學方法論之進展，初版，三民，2013年。
- Bernd Rüthers 著，丁曉燕／吳越譯，法理學，第1版，法律出版社，2013年。
- Friedrich Carl von Savigny 著，楊代雄譯，薩維尼法學方法論講義與格林筆記，第1版，法律出版社，2008年。
- NeilMac Cormick 著，姜峰譯，法律推理與法律理論，第1版，法律出版社，2018年。
- Reinhold Zippelius 著，金振豹譯，法學方法論，第1版，法律出版社，2009年。

#### 專書論文

- 黃茂榮，稅捐法與民事法，收於黃茂榮，稅法總論——法學方法與現代稅法，3版，2012年，頁651-774。
- 盛子龍，使用牌照稅，收於黃茂榮／葛克昌／陳清秀主編，稅法各論，初版，新學林，2015年，頁499-511。
- Christian Starck 著，李建良譯，憲法解釋，收於氏著，法學、憲法法院審判權與基本權利，初版，元照，2006年，頁241-272。

#### 期刊論文

- 吳從周，再訪違章建築——以法學方法論上「法秩序一致性」原則出發觀察其法律性質與地位，法令月刊，68卷6期，2017年6月，頁72-106。
- 陳清秀，稅法與公司法之互動關係——最高行政法院98年度判字第170號判決評析，月旦裁判時報，第4期，2010年8月，頁24-31。
- 陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討，月旦法學雜誌，189期，2011年2月，頁209-239。
- 陳清秀，行政訴訟法之先決問題——以保險業務員勞務契約性質認定為例，法令月刊，第67卷第5期，2016年5月，頁1-27。

- 陳清秀，員工股份選擇權課稅規定之探討，月旦法學雜誌，290期，2019年6月，頁103-117。
- 陳清秀，大法官統一解釋法令後救濟問題探討－評析台北高等行政法院簡再上字15號裁定，月旦裁判時報，100期，2020年10月，頁22-39。
- 陳清秀，王道法學理論－天地人三合一思想在法學上之運用，台灣法學雜誌，第405期，2020年12月，頁15-33。
- 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，第2期，2005年9月，頁65-104。
- 黃源浩，論經營管理不干涉原則，月旦財經法雜誌，第13期，2008年6月，頁57-74。
- 黃源浩，實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任，法學叢刊，236期，2014年10月，頁101-130。
- 張永明／杜育任，漢登案可補稅不應處罰，稅務旬刊，2129期，2010年11月，頁16-23。
- 葛克昌，稅法適用：第一講，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室，第66期，2008年4月，頁56-67。
- 蘇永欽，從動態法規範體系的角度看公私法的調和－以民法的轉介條款和憲法的整合機制為中心，月旦民商法雜誌，特刊號，2003年3月，頁74-106。

#### 網路資料

- 中國文化研究院，<https://www.chiculture.net/0307/html/c03/0307c03.html>，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 厚德載物，<https://www.chiculture.net/0307/html/c04/0307c04.html>，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 周易彖傳、泰卦彖辭，<https://ctext.org/book-of-changes/tai1/zh>；<https://ctext.org/liji/yue-ji/zh>，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 租稅之基本概念及原則，[http://www.wunan.com.tw/www2/download/2N42\\_1版1刷\\_試閱\\_101.12.18.PDF](http://www.wunan.com.tw/www2/download/2N42_1版1刷_試閱_101.12.18.PDF)，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 租稅通則適用指令，<https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/AMTHB/amthb.html>，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 德國聯邦財政部「官方版之所得稅手冊」，<https://esth.bundesfinanzministerium.de/esth/2021/Vorwort/inhalt.html>，最後瀏覽日：2022.8.22。
- 禮記樂記，<https://ctext.org/liji/yue-ji/zh>，最後瀏覽日：2022.8.22。

#### 二、日文文獻

- 金子宏，租稅法と私法，租稅法理論の形成と解明(上卷)，初版，有斐閣，2010年。
- 金子宏，租稅法，第22版，弘文堂，2017年。



### 三、英文文獻

OECD, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES(2017).

### 四、德文文獻

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Anwendung des Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuerrechts , <https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuern/Steuerrecht/20191216-ErbStR-2019.pdf> (last visited : 2022.8.22)

Beschluss vom 25. September 1992 - 2 BvL 5/91, [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/ls19920925\\_2bvl000591.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/ls19920925_2bvl000591.html) (last visited : 2022.8.22.)

Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 23. Aufl., 2020.

BVerfGE 13, 331 - Personenbezogene Kapitalgesellschaften , <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv013331.html>. (last visited : 2022.8.22.)

BVerfG-Beschluß vom 27.12.1991 (2 BvR 72/90) BStBl. 1992 II S. 212.

BFH-Urteil vom 28.1.1999, BStBl. II 1999, S. 628.

BFH-Urteil vom 15.10.1997 BStBl. 1997 II S. 820.

Claus-Wilhelm Canaris , Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz: entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, 1. Aufl., 1969, S. 16 f.

Einheit der Verfassung, <http://www.rechtslexikon.net/d/einheit-der-verfassung/einheit-der-verfassung.htm>. (last visited : 2022.8.22)

Helge Sodan , Das Prinzip der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung, JZ 1999, S. 864ff. [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Downloads/DE/1998/05/rs19980507\\_2bvr187691.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Downloads/DE/1998/05/rs19980507_2bvr187691.pdf?__blob=publicationFile&v=1). (last visited : 2022.8.22)

Kein Abzug ausländischer Steuer bei missbräuchlicher Zwischenschaltung ausländischer Briefkastengesellschaften , <https://www.meyer-koering.de/meldungen/2235/kein-abzug-auslaendischer-steuer-bei-missbraeu-chlicher-zwischenschaltung-auslae> . (last visited : 2022.8.22)

Michael Kloepfer, Verfassungsrecht, Band 1, 1. Aufl., 2011, §1.

Muller-Franken, StuW 1997, S. 3, 18.

Ruppe, in: Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Einf. ESt Anm. 457.

Schulze-Osterloh, AcP 190 [1990], 140 [153].

Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. Auflage, 1991.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., 2021.

Urteil des Zweiten Senats vom 7. Mai 1998 - 2 BvR 1876/91.

## **A Probe into the Relationship between Tax Law and Civil Law from the Viewpoint of the Unity of the Overall Legal Order**

Ching-Hsiou Chen\*

### **Abstract**

Although the overall legal system of a country has its own tasks and purposes in different fields of law, they should still coexist harmoniously with each other. If the tax law can follow the order of interests formed by the norms of civil law, it should jointly maintain the private law autonomy of taxpayers. Basic rights such as rights and freedom of contract, guarantee the sustainable development of taxpayers, eliminate unnecessary legal risks, and avoid violating the principle of capacity-based taxation. Therefore, the tax law order should not become a “self-enclosed” legal order system, but an “open” tax law system, where friendliness and civil law order are harmoniously integrated. The unity of the legal order”, and jointly safeguard the basic rights of taxpayers guaranteed by the Constitution.

**Keywords:** tax law, civil law, unity of overall legal order, system justice, independence of tax law

---

\* Professor, School of Law, Soochow University.