

刊登於科技法律評析第6期，2013年12月，第51-113頁。

論稅捐歸屬之憲法內涵

The Constitutional Connotation of Taxes Attribution

宋政佳

Cheng-Chia Sung

摘要

本文主要探討、建構稅捐歸屬之憲法內涵，從法哲學之角度出發，以概念法學、利益法學與價值法學，探討以納稅者作為主體之稅捐歸屬所呈現之法學價值取向。稅捐歸屬實質可分為稅捐客體、稅捐主體、稅捐客體歸屬於稅捐主體三面向，稅捐客體之歸屬者即為納稅義務人，則客體歸屬與刑法客觀歸責之概念是否具有差異。

司法院大法官解釋，對於稅捐法定主義之闡釋，從司法院釋字第217、367、385號解釋起，謹守：「人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」之內涵，自司法院釋字第674、685號起，增加「租稅客體對租稅主體之歸屬」之要件，亦即，稅捐客體歸屬於稅捐主體已成為稅法之焦點所在。

依此，本文以大法官解釋對於稅捐歸屬個案解釋之見解，分析、歸納司法院釋字第493、597、685、696、697、703號解釋，推導出歸屬之原理原則，以作為司法審查之法律界限，成為立法論、解釋論之依歸。

關鍵詞：

稅、稅捐歸屬、稅捐主體、稅捐客體、稅捐法定主義【科技法律評析第6期，2013年12月，第51頁】

Abstract

This paper mainly probes into the constitutional connotation and of Taxes Attribution. From a legal perspective, it probes into the value orientation demonstrated in Tax Ownership where tax payers are deemed the subject based on jurisprudence of concepts, jurisprudence of interests and jurisprudence of values. Taxes Attribution can be essentially categorized into three types: taxpaying object, subject and the Attribution of taxpaying object to subject. Tax payers have the ownership of the object of taxation, which is different from the concept of objective imputation in criminal law.

According to the Interpretations of the Justices of the Constitutional Court, Judicial Yuan, the definition of Principle of Taxation under the Law is covered in Articles 217, 367 and 385,

complying with the connotation that people have the duty to pay tax in accordance with law is intended to point out that the people have the duty to pay tax pursuant to the prescriptions in respect of taxpaying bodies, tax denominations, tax rates, methods of tax payment, and time of tax payment as set forth by law. In Articles 674 and 685 of the Interpretations, it adds the elements that the Attribution of the taxpaying object to the subject. That is to say, the Taxes Attribution has become the focus of tax law.

Therefore, enlightened by the Interpretations on Taxes Attribution cases, this paper tries to obtain the principles of Taxes Attribution after a detailed analysis of the Interpretations No. 493, 597, 685, 696, 697 and 703, so as to provide a basis for the determination of the Judicial Review of Tax Attribution and the establishment of legislative and interpretive theories.

Keywords：

Tax, Taxes Attribution, Subject of taxation, object of taxation, the principle of taxation by law

【科技法律評析第6期，2013年12月，第52頁】

論稅捐歸屬之憲法內涵

宋政佳^{*}

目次

- 壹、前言
- 貳、稅捐歸屬之法哲學思考
 - 一、主客體之法哲學思考
 - 二、法哲學理論於歸屬之實踐
 - 三、財政與經濟領域之交錯
- 參、稅捐歸屬之憲法內涵
 - 一、稅捐法定之內涵
 - 二、實質歸屬與法律適用
 - 三、稅捐歸屬之法規範內涵
- 肆、稅捐歸屬個案解釋之分析
 - 一、釋字第493號解釋
 - 二、釋字第597號解釋
 - 三、釋字第685號解釋
 - 四、釋字第696號解釋

* 東海大學法研所博士候選人，稻江科技暨管理學院財經法律系專任講師（Doctoral Candidate of the Institute of Law, Tunghai University, Full-time Lecturer of the Department of Financial and Economic Law, Toko University）。

五、釋字第697號解釋

六、釋字第703號解釋

伍、稅捐歸屬之法律原則—代結論

一、個人歸屬原則

二、實質歸屬認定原則

三、連結因素法定原則

四、合理明確歸屬原則

五、歸屬主體法定原則

六、歸屬負擔轉嫁原則【科技法律評析第6期，2013年12月，第53頁】

壹、前言

本文主要探討、建構稅捐歸屬之憲法內涵、界限，從法哲學之角度出發，以概念法學、利益法學與價值法學，探討稅捐歸屬所呈現之法學價值取向。稅捐歸屬可分為稅捐客體、稅捐主體、稅捐客體歸屬於稅捐主體三面向。於刑法體系，所稱客觀歸責之用語，乃行為主體與結果間須有相當因果關係或客觀可歸責；於稅捐法體系，所稱稅捐客體歸屬於稅捐主體，乃稅捐主體與稅捐客體間有結合關係。如此，由客體歸屬與客觀歸責類似之概念，藉由客觀歸責理論之思維，或可作為思考及建立稅捐客體歸屬之脈絡。

我國財政憲法未如德國威瑪憲法具有明確之財政專章規定，乃透過憲法解釋，對於具有規範財政意義之條款歸類為財政憲法，憲法上之稅條款，因而被歸類為財政憲法。然而，稅捐如作為誘導產業之手段時，亦屬經濟法領域之範疇¹，即稅捐客體之選取，是對於經濟變動與狀態之評價，然稅捐客體之概念涉及經濟意涵，如以稅捐收益為財政收入之大宗，將稅捐歸納為財政法範疇，單以收益作為判別標準，實難以釐清財政法、經濟法之範疇與界限。

憲法第19條：「人民有依法律納稅之義務」，乃揭示稅捐法定主義。立憲者並無對於稅捐法定之內涵為明確之規定²，稅法僅對於稅捐主體、稅捐客體為明確規定，未明文規範稅捐歸屬之概念。於此，是否可由法規範導出稅捐客體歸屬與稅捐主體之關係要件，或此要件根本不需存在，僅藉由實質課稅原則加以界定即已足夠。本文從租稅法定主義之法解釋出發，探究實務與學說見解，再輔以法哲學思考，建構稅捐歸屬之憲法內容。

由觀察大法官對於稅捐法定主義之闡釋，早期從司法院釋字（以下簡稱釋字）第217號解釋，至近期釋字第674號解釋理由書起，大法官對於【科技法律評析第6期，2013年12月，第54頁】稅捐法定主義之闡釋，新增「租稅客體對租稅主體之歸屬」之要素，此要素被列為是稅捐構成要件之一，則租稅客體對租稅主體之歸屬內涵，大法官已認知為稅捐法定之重要內涵。

最後，釋字第685號解釋理由書：「…租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法

1 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第一冊），頁187，自版，2012年增訂3版。

2 觀察日本憲法之規定，第30條規定：「國民依法律規定負納稅之義務。」第84條規定：「所有課徵租稅或現行租稅之變更，必須依法律或法律規定之條件。」

漏稅…。」可知，稅捐歸屬作為判斷納稅義務人之重要性，尚且，稅捐歸屬既是稅捐法定之要素，稅捐歸屬應建立歸屬之原理原則，故本文以大法官解釋對於稅捐歸屬個案解釋之見解，分析、歸納釋字第 493、597、685、696、697、703 號解釋，推導出歸屬之原理原則，以作為司法審查之界限，成為立法論、解釋論之依歸。

貳、稅捐歸屬之法哲學思考

人皆有經濟生活，然經濟生活之規劃，每個經濟主體皆有不同之構想，從簡單的食、衣、住、行，甚而比較複雜的金錢理財之投資及公司之營運等經濟行為³。生活運行於現代福利國家下，個人都有自我實現之各種能力、條件與機會，每個人所境遇不同及條件上之各種差異。是故，需透過再分配之方式，由政府以實物、現金移轉之供給，提供各種社會福利，保障個人在自由經濟市場之安全，以達最適社會⁴。因此，以人為主體所建構之社會體系，在維護人性尊嚴之價值下，面對資源不平等，以及經濟、財產、能力產生之差異，對於國家財政需求，稅捐將被作為平衡個人差異之手段，而介入私人之經濟收益。

基於實現資源、財富、義務之分配正義⁵，所實施規範經濟生活之各層面之制度、措施，對於經濟行為所產生之經濟財，立法者將之轉化為稅捐【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 55 頁】財，成為具可稅性之稅捐客體⁶，以增加國家財政收入，成為各種國家行政行為運行資源。此具有經濟意義之客體，如何歸屬於主體，主體經濟行為之內容，本文為以下之分析探討。

一、主客體之法哲學思考

（一）主體之社會化、客體化

1. 個人之主體性

個人為經濟行為之單位主體，國家為經濟之干涉，必須符合憲法基本秩序，對於經濟措施之形成及人民經濟生活之干涉，皆須符合憲法原理原則之規定。是故，基於人性尊嚴之維護，國家須提供生存必要之環境與條件，其中，須解決兩大問題⁷，一則為生命尊重，一則為生活之存續。國家所為之各種行政行為消極不得侵害生存權，積極則應建立制度照顧人民生活或與尊重生命，維持最低度人性尊嚴之生活。

如此，從自由法治國觀點出發，就我國憲法規範體系觀之，以人性尊嚴所建立之憲法基本權之體系中，人是權利、義務之主體，憲法保障人可基於自由意志為決定⁸，國家

3 參蔡敦銘編著，經濟與法律，頁 47-48，翰蘆，2002 年。參詹鎮榮，公經濟法之概念、體系與新趨勢，月旦法學教室，第 75 期，頁 59，2009 年。

4 參吳老德，正義與福利國家概論，頁 48、67-71，五南，2004 年 2 版。最適社會是一個調和經濟利益與社會正義之社會，政府應重視福利資源有效配置、租稅公平負擔、最適生活保障。

5 參 Edgar Bodenheimer 著，范建得、吳博文譯，法理學—法哲學與法學方法，頁 312，漢興出版社，1997 年，分配正義所要關注的是如何將權利、權力，義務與責任分配給一個社會或群體之成員。

6 參陳 敏，溯及影響租稅債務之事項，政大法學論叢，第 41 期，頁 61，1990 年，租稅構成要件中租稅客體之規定，有為單純之生活事實，有為法律事件。

7 參李惠宗，憲法要義，頁 239，元照，2012 年 6 版。

8 參小山 剛，基本權的內容形成—立法による憲法価値の實現，頁 149，尚學社，2004 年。許育典，文化憲法與文化國，頁 198，元照，2013 年 2 版。

之各種制度應建立在此基石上。國家之正當權力來自國民⁹，而憲法條文所使用之「人民」之概念，是應建立在以「個人」為主，以個人為基本權之主體¹⁰，個人亦為基本義務之主體。故憲法所採個人責任原則，個人為法之結構要素，對於利益之享有或處分，可自律行使其意思決定¹¹，此決定之範圍包括經濟、社會、文化之發展¹²。然而，自【科技法律評析第6期，2013年12月，第56頁】由法治國下，國家對於保護弱勢，維護最低限度之實質平等，卻仍有所不足¹³。

如此，憲法第19條：「人民有依法納稅之義務」，作為稅法上納稅義務之納稅主體，如以屬人性高之所得稅而言，日本也採取個人為課稅單位原則，採夫妻單位原則有美國、德國，家族為單位則有法國，以夫妻、家族為一個課稅單位，則重視共同享受或消費所得¹⁴。綜合所得係以個人為課徵對象，營利事業所得則以法人為課徵對象，財產稅、行為稅之主體也以個人為原則。是故，所謂稅捐主體應重視以個人為主之經濟變動、狀態，以個人為負擔稅捐債務之主體，呈現於稅捐法上乃是「納稅者」，北野弘久也從納稅者主權與國民主權之觀點，建構納稅者基本權之理論依據，而以各個具體之國民作為納稅者¹⁵。

2. 主體之社會化

於個人主義下，個人並非孤立於他人之外，而是社會共同生活所受拘束之人¹⁶。如此，對於個人所涉及之社會與經濟生活，於自由市場任由自我形成發展，將生層出不窮之社會問題。此時，國家任務則應轉成達成社會正義與增進人民福祉為目的¹⁷，為實現社會正義，須端視公平社會政策之制訂與實現，以解決各種社會衝突，建立符合社會正義之秩序與經【科技法律評析第6期，2013年12月，第57頁】濟生活，人民對於自己與自己形成之社會負責，則應公平分配公共支出，主動參與稅捐程序¹⁸。

此時，主體從自由之法治國，而走向社會之法治國，以個人為主軸之主體，究應面臨何種程度之社會化¹⁹，所謂社會國之社會究何所指。如以德國基本法第20條第1項規定：「德意志聯邦共和國為民主與社會的聯邦國」，社會化代表社會國著重扶助弱者、致

9 參浦部法穂，憲法學教室，頁480、481，日本評論社，2006年2版。

10 參吳庚，憲法之解釋與適用，頁150，自版，2003年修訂版。

11 參賴恆盈，行政法律關係論之研究，行政法學方法論評析，頁167，元照出版社，2003年。

12 法務部，公民與政治權利國際公約——一般性意見，頁344，法務部，2013年。公民與政治權利國際公約第1條第1項，所有民族均享有自決權，根據此種權利，自由決定其政治地位並自由從事其經濟、社會與文化發展。而於第21屆會議第12號一般意見：對於自決權具有重要之意義，因自決權之實現是有效保障及遵守個人人權及促進與鞏固這些權利之基本條件。

13 參許育典，社會國，月旦法學教室，第12期，頁38，2003年，自由法治國下，國家之作用十分有限，…在行使自由權之實質要件不受保障下，自由根本不具實質之內容，法律保障之自由，也是弱者實質之不自由。

14 參山田二郎，稅法講義——稅法と納稅者の權利義務，信社山，第2版，2001年，頁59。參田中治，稅法の解釈における規定の趣旨的意義，稅法學，563期，頁217，2010年。

15 奧谷健著，北野弘久先生追悼論集刊行委員會編，「納稅者」の意義についての一考察，納稅者權利論の課題，頁377以下，勁草書房，2012年。

16 葛克昌，所得稅與憲法，頁330，翰蘆，2009年3版。

17 參詹震榮，社會國原則，月旦法學教室，第41期，頁32，2006年。

18 參林子傑，人之圖像與憲法解釋，臺大法研所碩士論文，頁87，2006年。

19 參樋口陽一，憲法入門，頁111，勁草書房，2013年第5版。古典之人權體系乃建立在所有權不可侵犯，於1789年法國大革命國民議會所通過之人權宣言，第17條所稱：「財產是神聖不可侵犯之權利」，各人之生命、自由、所有是一體的，這三種是密接不可分之連結，財產權之行使與自由、生命立於緊張關係，所有權伴隨著義務之方式被援用，確保人間生存之價值，出現要求國家積極措施之權利。

力於人性尊嚴生存保障，依循社會正義、分配經濟資源²⁰。且基於社會正義，國家必須建立社會平等，對於弱勢給付與累進稅率乃國家分配正義之實踐，主體因社會化成為具有社會負擔能力之稅捐主體²¹。於此，展現於稅制上，應能負擔原則、累進稅率之思想，具體落實人權與社會權之理念²²。

於主體社會化時，國家與社會之關係，因兩者存在不少重疊之關係，故有國家社會化與社會國家化²³。其中，作為經濟政策與社會政策工具之稅捐，乃成為國家介入或干涉經濟關係之手段，稅捐如擔綱社會正義之工具，除對於個人負擔面需符合稅捐正義，在支出面是否符合整體財政之需【科技法律評析第6期，2013年12月，第58頁】求，或對於某族群已照顧過度而違反社會正義，則是社會化應探討之問題。亦即，社會化雖以憲法第23條公共利益之依據，但應尋求私有經濟自由與保障私有經濟財產之衡平²⁴，除符合無代表無納稅之精神外²⁵，更應該遵循比例原則。

3. 主體行為之客體化

社會之法治國，從以個人為主體轉而強調個人之社會義務，係對於個人之社會經濟財產之限制。既然，現代租稅國家稅捐之徵收為社會化之手段，稅捐之立法乃選取具有經濟利益之狀態或過程而為稅捐客體，存在於以個人為主體之私經濟運作。如此，主體之經濟行為、狀態被客體化為稅捐財，於自由法治國、社會法治國或文化法治國，基於財政收入之需求，皆建立在此種體制上。

於此，個人為經濟主體，具有經濟之基本權，可自由決定經濟行為之態樣，以支配各種經濟行為與狀態。稅法所重視乃為實際上之經濟事實，具有可稅性之經濟事實，此經濟事實與主體具有特定之關連性。於經濟行為、狀態客體化後，主體評估、調整具有可稅性之經濟行為，此種調整常造成納稅者與稽徵機關對於課稅事實認定之衝突。尚且，當具有經濟意義之稅捐財轉化為具有負擔能力稅捐客體，具可稅性之稅捐客體並不代稅捐主體即具有給付能力，仍須就主體情狀加以判斷。以所得稅而言，尚需審視主、客觀情狀，如對於個人、扶養家屬最低生存所需之經濟財產與因所得所支出之費用應為扣除。

（二）客體之歸屬及主體之歸責

1. 客觀要素與歸屬及歸責

稅捐歸屬與客觀歸責，是否具有相同或相似之法理。本文以為，稅捐歸屬主要探究經濟財究竟歸屬於何主體，如果以主體作觀察，主體對於客體本具有多元之開展性，然兩者須具某種結合關係，才可作為歸屬之認定。【科技法律評析第6期，2013年12月，

20 參許育典，同註13，頁40，社會有三種看法，第一種為市民社會的或與市民社會相關的，第二種為以社會之共同體關聯出發，社會關係對於共同體與他人所負義務，第三種則是從傳統之政治社會運動者著眼，社會國意味著扶助弱者，致力於每一個人尊嚴之生存保障，並依據正義原則，分配經濟資源。

21 參木村琢磨，財政法理論のその展開環境，頁310，有斐閣，2004年，負擔稅捐但並無對價，顯示稅捐是一種無對待性之給付，有別於負擔金、料金。

22 參北野弘久著，憲法理論研究会編，平和・福祉憲法と行財政—地方分権的租稅國家の提倡，現代行財政と憲法，頁68，敬文堂，1999年。

23 參葛克昌，國家學與國家法—社會國、租稅國與法治國理念，頁36，元照出版社，1997年。國家與社會關係如以功能加以辨別，葛氏認為可從兩種類型結構出發，第一種為國家與個人、及社會基於統治權所生之法律關係，第二種為私人間水平之法律關係，至於，國家與社會就為二元論或一元論之問題，則非本文所關注。

24 參葛克昌，同註16，頁46。

25 參甲斐素直，財政法規と憲法原理，頁226，八千代，1996年。

第 59 頁】於民、刑事體系所重視的為主體之行為，且行為是主體意志控制，並有故意過失。其中，行為與責任間，以因果關係作為連結判斷之基準，而近來客觀歸責理論漸為多數學者所採。

客觀歸責之概念乃由 Larenz 提出，其視客觀歸責為一般之歸責原則，於民法、行政法、刑法領域都適用。Larenz 之客觀歸責理論演繹自黑格爾之歸責思想，而黑格爾認為²⁶：「意志之中個人才會被認為是主體，行為是主觀意志之外在表現，是主觀在客觀之轉換，亦即，主體與客體在此已結合在一起。…屬於自己的被歸責，縱不是自己行為而自己東西發生外在作用，造成他人損害，亦因東西在自己支配與注意下，或多或少被歸責」。Larenz 則認為²⁷：「歸責與個人之特性無關，僅決定一個客觀關係之判斷，此判斷即稱客觀歸責，對於某已發生之事實，是不是屬於某主體之行為。…歸責理論是想排除屬於意外之事實，確定始作俑者是誰，而預見可能性是歸責之原則」。如此，Roxin 提出其三個判斷標準²⁸，乃行為人製造風險、風實現現、結果存在於構成要件之效力範圍內，乃由著重行為與結果是否有因果關係，進而重視主體之行為是否具有創造風險。

本文以為，由刑法之歸責理論，探求絲毫之歸屬脈絡，以作為稅捐歸屬之建構。稅捐歸屬，所稱稅捐客體歸屬於稅捐主體，則稅捐主體對於稅捐客體經濟上之過程或狀態，是否需具一定之影響力，或稱一定之結合關係。如從另一個面向觀察，因主體任何行為或因素而提昇稅捐主體之負擔能力，或有認為稅捐客體是經濟上之過程或狀態，而非納稅義務人之行為。這些經濟過程表彰個人之負擔能力，個人非因任何行為，而係因可歸屬於個人之經濟關係或狀態而負稅²⁹。於此，似僅說明稅捐客體之負擔能力，**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 60 頁】**並未能妥適闡明客體為何會歸屬於主體，主體與客體間究竟存在何種關係，兩者間之結合關係究為何。

於稅捐法領域，稅捐構成要件著重在客體與主體之關係，基於經濟狀態、變動多元性，稅法所要掌握的是經濟財，而表彰納稅者之負擔能力。然而，一般市井小民所關注為，其所為之任何決定或措施所致租稅負擔。因此，稅捐主體可透過個人意志規劃經濟狀態與變動，為個人最適稅課之規劃。此時，稅捐負擔，已經納稅主體衡量，納稅主體本應具預見可能性，其經濟狀態、變動具有可稅性，且為稅法構成要件效力範圍，至於個人有無規劃能力則非重點。

依此，思考刑罰之可罰性之行為，與稅捐可稅性之稅捐財，本質都有歸責、歸屬之責任、義務關係³⁰。刑罰所稱歸責，因刑罰所追究是不法行為，著重由其行為主體來負擔刑事責任。然而，稅捐所重視乃經濟財所呈現之負擔能力，經濟財與負擔稅捐義務之主體間之關係，與刑罰行為結果不同的，兩者間是否具有「行為」要素存在，或其實非

26 參許玉秀，主觀與客觀之間，頁 237-238，自版，1997 年。

27 參同前註，頁 239-241。

28 參許玉秀，同註 26，頁 254。

29 參黃茂榮，稅法總論－稅捐法律關係（第三冊），頁 95，自版，2008 年 2 版，Tipke 認為稅捐客體為經濟上之過程或狀態，非稅捐義務人之行為，此狀態可能以行為為基礎，但非必皆以行為為基礎，稅法上如採行為主義則必須貫徹到底，但這是不可能的，蓋不但許多行為是不課稅的，而且也有應稅之收入及應稅之財產並不以業主之行為為基礎。

30 參李建良，論行政法上「責任」概念及責任人的選擇問題－兼評最高行政法院 93 年度判字第 628 號、95 年度判字第 1421 號判決及其相關判決，行政管制與行政爭訟，頁 46，中研院法律所，2008 年，責任與義務於不同法律體系與規範下富有不同之旨趣。

以行為為要素，而有其他要素存在關連性。亦即，對於具有負擔能力之經濟財，有數主體可能與之具有關連性，此關連性於刑事歸責乃所謂製造風險，相對於歸屬則為支配影響力。所謂支配影響力有無程度上之關係，或以實質獲得利益判斷，而應歸屬於何稅捐主體，於此，則應建立歸屬之判斷標準。

從法體系架構下，刑法體系之客觀歸責理論，其歸責之根本決定要素是「客觀之目的性」，而規範目的與客觀風險製造能力為彼此互相決定之要素³¹，而開展出三個判斷標準。再者，國際私法於管轄具有爭議時，亦採取最密切牽連關係理論³²，由法官就個別案件，依其特性，所有連繫因【科技法律評析第6期，2013年12月，第61頁】素尋找最重要牽連因素之法律，而為該案件之準據法。基此，於稅捐法領域，對於稅捐主體與稅捐客體間之關係，如不具客觀之行為因素，是否具有其他關連性作為歸屬之結合關係，則應探究並建立歸屬之結合關係，以建立歸屬之判別基準。

2. 主觀要素與歸屬及歸責

稅捐債務是公法上之債，稅捐構成要件該當稅捐債務即發生，如以稅捐法體系觀之，其類型分為稅捐債務法、稅捐程序法、稅捐處罰法、稅捐執行法、稅捐救濟法。以稅捐處罰法而言，可分為行為罰與漏稅罰，兩種處罰基本上皆為行政罰。依行政罰法第7條第1項之規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」由此可知，稅捐處罰法所建立之個人責任主觀要件，是以故意或過失為前提。

然而，行政法上之義務之連結點或連結基準，除人之行為，尚有物之法律上支配力作為責任之連結因素³³，基此，產生兩種義務形成與課予依據不同之行為責任與狀態責任³⁴。於社會化下，似走向無須追究主體客觀之行為與主觀之故意或過失³⁵，顯然，於法治國以個人為主體之義務、狀態，因社會化而有所退讓，然於社會化下，主體性應為何種程度之退讓，其適當之界限何在。

依此，對於稅捐債務法之稅捐客體歸屬於稅捐主體，稅捐主體對於歸屬是否須有主觀之認識，或者，基於國家稽徵機關與租稅義務人間之權力服從關係，租稅法內之意思表示或其他行為，原則上並不影響租稅法律關係³⁶。亦即，納稅者不須認識外在於經濟上之狀態或過程之存在，或其表【科技法律評析第6期，2013年12月，第62頁】彰出負擔稅捐之能力，或稅捐主體與稅捐客體之關連性要素。是故，於立法過程中，立法者於稅捐客體所選取，成為稅捐構成要件事實，稅捐法律對於具負擔能力之狀態或過程選取為稅捐財，此部分純屬構成要件事實認定之問題。如稅捐主體所為之經濟行為、狀態該當於立法者選取規範之事實，稅捐債務即為發生。稅捐主體認知經濟狀態或過程本身存在或具有支配之可能性，並不影響國家課稅構成要件之該當，故並不以主體具有認知

31 參許玉秀，同註26，頁254。

32 參林益山，「最重要牽連關係原則」在國際私法上之適用，軍法專刊，第58卷第1期，頁23，2012年，最重要牽連關係原則，乃萌芽自19世紀薩維尼法律關係本據說，其與法則區別說以法律規則本身之方法作為法律選擇，而薩維尼則以法律關係之性質進行法律選擇即為法律本據說。

33 參李建良，同註30，頁56。

34 參蔡宗珍，建築法上義務人之類型與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析，台大法學論叢，第40卷第3期，頁916，2011年。

35 參同前註，頁918、926，狀態責任旨在排除危險義務，非處罰而是一種危險責任（無過失責任），與故意過失之處罰無關，狀態責任行政法上義務之課予，並無特定之行為要素，亦非屬於不作為之義務。

36 參陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第49期，頁37-38，1993年。

或預見可能性為要件，此似為社會化下，主體之義務條件限縮所使然。

二、法哲學理論於歸屬之實踐

從哲學角度來思考歸屬之問題，對於稅捐法學之研究十分重要，釋字第 688 號解釋黃茂榮教授協同意見書從三個法哲學發展階段來探究營業稅開立憑證時限之問題，以概念、利益到價值法學之發展，指射出當時法學之不同面相，各階段非相互之排斥³⁷。本文以三個哲學發展階段之重點來分析稅捐歸屬之定位，以提供稅捐歸屬分析、建構之方向。

（一）概念法學

概念法學乃強調法律邏輯之完整性，以及法律解釋邏輯之操作，是一門純粹理性之認識活動³⁸。由法概念所構成之稅法完整體系，以稅捐法體系觀之，稅捐法體系一般分為稅捐債務法、稅捐稽徵法、稅捐處罰法、稅捐執行法、稅捐救濟法，稅捐歸屬應屬於稅捐債務法構成要件之部分。

概念法學之運用，容易忽略稅法內在價值體系，將變成無靈魂之稅法³⁹，故於釋字第 247 號解釋楊建華大法官不同意見書即認為：「…解釋法律，應參以論理解釋，賦與法律生命，俾得適應變遷之社會，不應拘泥於法條文義，忽視法律之原來目的，而被譏為形式的概念法學，惟在成文法律仍應以文理解釋為先，如無視法律條文之文字，逕作顯然違背文義之解釋，非僅『成文』法失其存在之價值，且侵及通過該法律之民意機關權，更使法律失去安定性…」。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 63 頁】**

稅捐歸屬之要件並非由稅捐構成要件形式可明確得知，以概念法學重視法律概念之邏輯操作，不作目的考量與利益衡量，則對於不成文之要件，將影響邏輯之推演、體系之完備與法安定性。如堅守稅捐法定主義實質內涵，則無法律即無納稅，稅捐歸屬並非形式法構成要件可明確知悉之要件，對於概念之內涵與要素須為釐清，以建構稅捐歸屬之要件，避免以實質課稅原則過度修正或完全替代法律之解釋適用，致使稅捐法定主義形骸化。

（二）利益法學

法律所規範，不僅是形式上之概念，更涉及其背後所保護之利益與所犧牲之他人利益所為之衡量。是故，因利益之見解不同而立法⁴⁰，法律則成為利益衝突之規範。法規範應並非僅侷限於表面文義，更應探究其背後之價值判斷、利益評價與價值理念⁴¹。利益法學所重視法律規範面所強調社會強制性與抽象普遍性，且包含具體、個別之利益⁴²。

稅捐法規範係由外部形式與內部之經濟內涵構成法律結構，稅捐法律主要目的係基於公益增進國庫收入，卻是對於人民財產權之限制。如此，國家與納稅者間，即具有稅捐債權成立與否之利益衝突，且納稅者多數人間有誰應當負擔納稅義務之衝突，納稅者

37 司法院釋字第 688 號解釋黃茂榮協同意見書。

38 參楊仁壽，法學方法論，頁 145，自版，2010 年第 2 版。

39 參陳清秀，稅法學研究方法初探，臺灣本土法學，第 199 期，頁 98，2012 年。

40 參 Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，頁 1，五南，2006 年。

41 參陳清秀，同註 39，頁 99。

42 參陳妙芬，形式理性與利益法學—法律史學上認識與評價之問題，臺灣大學法學論叢，第 30 卷第 2 期，頁 9，2001 年。

與代繳、代徵、扣繳義務人等之利益衝突。是故，法規範決定由何納稅義務人來負擔稅捐債務，甚而，第1次納稅義務與第2次納稅義務間，亦涉及整體義務人之利益衡量。

釋字第692號解釋陳新民大法官協同意見書對於國家人倫與文化價值與國家租稅利益之衡量認為：「…國民唯有多經過就學，以及透過一般正常教育體制的學習管道（非體制內的教育管道）獲取了謀生的專門技術，或繼續吸收新知與就讀的機會，方有使國家的下一代具備更多的發展潛能：當這些青年獲得較高的知識與技能後，終其一生能夠創造的經濟利益（也是國家稅源基礎）；甚至因個人謀生能力增強，也同時可以省卻國家【科技法律評析第6期，2013年12月，第64頁】日後必須支付的社會救濟之成本。…」即認為國家因培養人民提昇教育文化素養，所優惠短收之租稅利益，與日後人才獲得技能與知識，則創造更多經濟利益及節省社會成本之利益衡量，使整體經濟利益增加。

基此，對於稅捐歸屬，稅捐客體本身即呈現經濟狀態或變動，對於客體究竟歸屬何主體，是否僅以主體是否受有經濟利益為斷，或基於稽徵經濟利益之考量，可為主、客體之轉換。就此，表現於間接稅，以營業稅來觀察，因稽徵經濟考量對於稅捐客體由消費轉為銷售，且稅捐主體從消費者轉換為銷售者，此時，藉由銷售之轉嫁，而由消費者負擔租稅，稽徵經濟之考量即是一種利益衡量，而立法上客體之轉換，藉由轉嫁才可為利益之衡平。

（三）價值法學

價值法學主要指出法律概念所蘊藏之功能，發現法概念背後之價值⁴³，藉由概念探討與價值之分析，建構法律之原理原則。稅捐立法，概念內涵涉及各式各樣之生活經濟型態，立法於規範體系連結所建立之價值秩序，其價值取向，如稅法採取競爭中立原則，不介入產業之競爭，此些價值仍須服膺在憲法價值秩序下，基此，量能課稅原則背後之價值乃為負擔能力相同者之負擔公平。

如審視釋字第696號解釋理由書：「…系爭規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，因與上述立法目的之達成欠缺實質關聯，而與憲法第七條平等原則有違。」可知，對於夫妻非薪資所得強制合併計算課稅之立法，乃基於財政收入、稽徵技術觀點下所為之決定，卻違反了稅捐法律背後之稅捐公平之價值體系，甚而創造出懲罰婚姻之法律效果。

稅捐法律主要係為達成財政收入之公共利益，然實質上，需服膺在憲法之價值秩序下，此為自由法治國所使然。然而，稅法之內部體系之構成【科技法律評析第6期，2013年12月，第65頁】要件所達成之立法目的，憲法仍賦予其許多強制之功能⁴⁴，如保障人民之納稅基本權、稅賦之平等分配，以及保障法安定性及公共福祉，此些功能具有相等之價值，皆為達成納稅者權利保護。如此，對於利益之衡量，需要有一定之價值來引導，以除去利益法學流於實證之缺點。故建構整體法秩序，探求具客觀法目的外，仍應注重其背後之內在價值建立法律原理原則之體系⁴⁵。

由價值法學可知原理原則之建構，可作為稅捐法律立法、解釋之指導脈絡，經由立

43 參黃茂榮，法學方法與現代民法，頁676，自版，2011年增訂6版。

44 參葛克昌，稅法之目的與法律解釋，月旦法學教室，第71期，頁82，2008年。

45 參黃茂榮，同註43，頁676-678。

法之裁量，稅捐財被選取為稅捐客體，稅捐客體歸屬於何主體，須就歸屬主體與稅捐客體間之結合關係為判斷。主體與客體之歸屬結合關係，未形諸於法構成要件，故應建立結合關係之要素，並明文化於稅捐法律。既然，稅捐歸屬構成要件要素價值之建立，對於稅捐歸屬亟需的，甚而，建立稅捐歸屬之原理原則，以作為行政機關適用法律時之權衡。

三、財政與經濟領域之交錯

（一）財政與經濟憲法

憲法規範經濟行為所制訂之條款，乃對於經濟事項所為原則上規制，憲法與經濟事項實已具相當程度之連結，外國立憲如德國對於經濟憲法之內容、範疇或有爭議⁴⁶。國家之經濟事項如以憲法條款作為框架性之規範，我國憲法第13章基本國策第3節國民經濟第142條以下共有10條規範，尤其，憲法第142條揭示以民生主義為基本原則，是否蘊含特定經濟體制，引導國家經濟法及經濟行為特定走向。就此，基於經濟中立性原則，且憲法第13章僅是揭示性之規定，與其他條款合併觀察，乃係經濟基本體制法⁴⁷或可得到採自由市場經濟制度⁴⁸。【科技法律評析第6期，2013年12月，第66頁】

其中，憲法第19條、第107至110條所規範之財政事項，亦有認為係財政憲法之規定。然而，憲法第143條第1項及第3項分別為特定憲法稅概念之地價稅、土地增值稅，亦是土地政策規範具體展現，應屬於財政憲法之一環，由此可知，憲法體系對於經濟範疇之事務，仍具有財政規範功能。尚且，我國未具財政專章之規定，如參酌日本國憲法第7章財政專章第83條至91條之規定，可知財政憲法包括租稅、預算、審議等範疇。

從日本國憲法財政專章之規定，可知是建立在租稅國家體制下，如此，日本國憲法第83條之規定：「處理國家財政的權限，必須根據國會的決議行使之。」不外揭示日本國憲法之財政，乃強化以國會中心主義，重視財政民主主義，租稅之徵收有稅捐法律主義之支配，然而，公共經費之支出卻無法律原則性之規制存在⁴⁹。

（二）財政與經濟法

稅捐歸屬究竟為財政法或經濟法領域，就稅捐之收入本即以增進國家財政收入為主，以財政法之體系觀之，一般認為包括財政計畫法、財政收入法、財政管理、營運法、財政支出法⁵⁰。而財政法亦具指導原則，如財政民主主義、財政健全主義、適正管理營運主義⁵¹。以經濟法體系觀之，經濟法在於國家介入、調控、引導，以及規制人民經濟生活領域，其體系內容，可分為經濟基本體制法、企業法、營業競爭法、經濟監督、經濟之指導與管理、經濟自治與經濟團體、各別經濟行業法規。

稅捐歸屬不僅在判斷由何主體負擔稅捐債務，甚而，對於稅捐客體之認定，稅捐客

46 參詹鎮榮，經濟憲法，月旦法學教室，第80期，頁65-66，2009年，經濟憲法所亦有廣狹義，狹義則是認為憲法對於經濟秩序所作之政治之總決定、特定原則性之決定，廣義則認為是憲法中具經濟基本秩序重要性之規範總稱。

47 參廖義男，企業與經濟法，頁41-43，自版，1980年。

48 參李惠宗，同註7，頁710。

49 參北野弘久，稅法問題事例研究，頁17，勁草書房，2005年。

50 參蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第70期，頁67-70，2008年。

51 參金子 宏，租稅法理論の形成と解明，頁351-359，有斐閣，2011年。

體歸屬於主體之判斷，涉及財政收入及整體經濟變動與狀態之分析，非僅是財政作用，尚包括經濟作用⁵²。本文以為，稅法包含財政、經濟、等諸多法律之綜合，其已成立一獨立之法領域學門，且稅捐常作為【科技法律評析第6期，2013年12月，第67頁】管制經濟之手段，其方法不外以稅捐優惠之方式為之，例如，稅制政策以漲價歸公來管制土地及誘導特殊行為⁵³，或以稅制減免之優惠措施作為減輕重複課稅⁵⁴、誘導產業行為，從政策目的轉入經濟目的，稅捐與經濟法之結合，稅捐法律具稅法之外觀，實則進入稅捐經濟法之領域⁵⁵。此時，稅捐作為經濟推動與管制之工具，應建構合理化之稅制政策，避免稅制因經濟政策因素推移下，而逾越稅制政策之界限。

（三）經濟變動與狀態

對於各種之經濟行為活動，無論是物品或勞務之生產、投資、分配以及消費等諸行為，其所表現出經濟之變動過程或狀態，此種經濟狀態或變動稱為稅捐財⁵⁶，並經立法者選取後成為稅捐客體。然而，如將經濟狀態與變動類型化，國家介入納稅者對於經濟利用之方式，可稅性之經濟行為可分為經濟財之持有、取得與使用⁵⁷。從量能課稅觀點，國家介入時，需考量整體法律秩序⁵⁸，不可基於存在之形式意義之稅捐法，引用為課徵依據，把國家的課稅權導入稅捐客體顯然不存在的對象⁵⁹，而為納稅者無法預期之課稅。

1. 經濟財之持有

經濟財於持有之狀態，基於對於經濟財之管理，如果以財產權之類型可分為債權、物權、準物權、無體財產權，而持有之外觀形式，動產則為【科技法律評析第6期，2013年12月，第68頁】占有，不動產則為登記制度。經濟財之持有是否具有可稅性，立法者於選取可稅性之稅捐財時，納稅者之稅捐負擔亦實現財產權之社會義務。於釋字第652號解釋葉百修大法官部分協同意見書：「…憲法第15條關於財產權之保障具有雙重功能，除具制度保障與個人保障外，並具存續保障與價值保障之功能。」是故，基於社會公益考量，依法始可對於財產權為合理之限制。

惟對於靜態狀態之財產，國家可否以財產之價值作為參與分配之標的，並以比例或累進稅率為方法。於此需探討的，其一、靜態經濟財產是否可以成為課稅之客體，其二、如果可成為課稅之客體，是否可採累進稅率。於前者，以地價稅為例，地價稅為特有之憲法稅之種類⁶⁰，於憲法第143條第1項後段：「私有土地應照價納稅，政府並得照價收買」，而土地稅法第14條：「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課徵地價稅。」且同法第16條第1項規定亦揭示採累進稅率。

52 參福家俊朗，現代財政の公共性と法—財政と行政の相互規定性の法的位相，頁19，信山社，2001年。

53 司法院釋字第415號解釋，解釋文即認為所得稅有關綜合所得稅免稅額之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對於特定之親屬或家屬盡其法定撫養義務。

54 參葛克昌，同註16，頁170。

55 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代民法，頁257，自版，2005年，區分經濟稅法與財政稅法在於滿足憲法之需求不同，後者僅需滿足是捐主義與量能課稅之要求，而制訂經濟稅法規制人民之經濟活動尚須進一步符合憲法第23條之要件，維持社會秩序或增加公共利益所必要。

56 參黃茂榮，同註29，頁93。

57 參黃茂榮，同註1，頁231，類型不但經由觸類旁通降低認識上勞動強度之意義，且可利用來檢查同一上位類型或下位類型規定，有無應規定而未規定之漏洞或有應一致而不一致之矛盾情形。

58 參葛克昌，稅法之基本問題，頁164，元照，2005年2版。

59 司法院釋字第688號解釋黃茂榮協同意見書。

60 參黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，頁99，傳文文化，1997年。

如此，土地課徵地價稅，土地多元用途可能生存住宅、工業、福利事業、農業用等等。靜態之經濟財產所呈現是土地、土地之價值，如以單純之持有而言，經濟所有權人於土地上可能使用之利益，認為應以有孳息能負擔者為限⁶¹，或認為係應有收益稅⁶²，乃對於經濟財產生產利用國家之期待性，其應屬所得稅之範疇。對於經濟財產本體課稅，則經濟財產具社會化之義務，實質上終將影響經濟財產之存續。故若以累進稅率將靜態經濟財產作為重分配之客體，而非以稅捐具有之負擔能力為重分配之依據，恐將與稅法原理原則相牴觸。

此時，對於靜態經濟財產之持有為課稅，其稅捐客體乃是財產之持有或財產之所有，以經濟財產之價值為稅捐客體。然而，究應以所有人或持【科技法律評析第6期，2013年12月，第69頁】有人為歸屬之主體，所有權人本有使用、收益、處分之權限，所有權人非必一定是占有該經濟財產之持有人，占有與所有本為不同概念，是故，所有權人於形式上本應為歸屬人，然第三人占有已排除支配，則歸屬狀態應有所轉變。

2. 經濟財產之使用

對於經濟財產之使用，乃以對經濟財產各種行為作為客體之類型，如經濟財產之消費行為，其行為主要以支出作為態樣。如此，對於經濟財產使用之歸屬，應歸屬於具有支出負擔能力之支出人。然而，於稽徵程序下所欲尋求之稽徵經濟原則，對於消費支出之主體人數複雜、眾多，稽徵行政人力、成本將提高，故降低申報單位、稽徵成本，提高稽徵效率，將於整個稽徵程序被考量，稅捐客體轉換、稅捐負擔轉嫁制度即應然而生。

此時，基於稽徵經濟之考量，將顛覆稅捐客體歸屬於主體所建立之歸屬法則，稅捐法定主義下之歸屬原則與量能課稅原則，將與稅捐經濟原則產生衝突。以營業稅為例，在消費者與銷售者之衡量下，以銷售者為納稅義務人，將減少申報單位以達節約費用之效果⁶³，此時，因客體之轉換，銷售人於現行法即成為納稅義務人，或實際僅應為代徵或代繳義務人。

就稅捐客體於消費與銷售兩者間之變動，其中，轉嫁為兩者變動之重點考量因素。然而，轉嫁是否具有合憲性之基礎，或僅為立法裁量權限，或僅為消費者與銷售者間私下交易習慣之協議。於此，立法者於各稅之立法時，考量交易過程雙方當事人，已習慣將稅捐藉由交易金額轉嫁，而以形式轉嫁可能為稅捐主體轉換之決定，或立法者基於稽徵成本考量，藉由立法引導交易雙方，以交易價金為稅捐之轉嫁，則立法裁量必須受到有無違反憲法價值秩序之審查。

3. 經濟財產之取得

經濟財產之增益，應可分為經濟財產本體價值之增益與其他來源之所得致財產之增加，對於經濟上具有負擔能力之經濟財產增加。亦即，基於【科技法律評析第6期，2013年12月，第70頁】純資產增加說之精神，必須於所得實現時始能課徵。是故，對於何

61 參黃茂榮，同註1，頁219。陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第183期，頁75，2010年，一般認為稅捐應對於足以表明其給付能力國民之財產關係加以課稅，而所得、財產以及消費可作為給付能力之指標。

62 參葛克昌，同註23，頁125，憲法規定地價稅應予以課徵，或其他財產稅得以課徵，由制憲史及憲法上財政經濟基本國策來看，其課稅僅能歸之於應有收益稅。

63 參黃茂榮，同註29，頁241。

種經濟財產增益具有可稅性，所謂課稅所得，基本建制在純資產增加說之思考上⁶⁴。

而經濟財產增值乃屬於資產利得，此種利得本應歸屬於資產之所有權人，惟其歸屬必須於利得實現始能課徵。至於，從事經濟活動之人，獲得經濟財產所增加之收益，如何定其所應歸屬之人，其決定性標準乃以投入財產、從事工作，參與經濟上活動而產生收益之人為歸屬人⁶⁵，縱歸屬人將應獲得之利益，讓與或指定第三人為收受，並不會改變歸屬之狀態。

參、稅捐歸屬之憲法內涵

我國憲法第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」再參酌外國立法例對於稅捐法定主義各國之規定⁶⁶，日本憲法第 30 條：「國民有依法律規定負納稅之義務。」第 84 條：「租稅課徵或變更現行之租稅，須依法律或法律規定之條件。」美國憲法第 1 條第 8 款：「國會有權規定並徵收稅金、捐稅、關稅和其它賦稅，用以償付國債並為合眾國的共同防禦和全民福利提供經費；但徵收各種捐稅、關稅和其它賦稅，在國內應劃一徵收」。德國基本法第 105 條第 1 款：「聯邦，對於關稅與財政專賣有專屬之立法權。」第 2 款：「聯邦，其他之租稅收入的全部或一部歸屬於聯邦情形，或符合第 72 條第 2 項要件存在之情形，對於這方面之租稅，聯邦有競合之立法權。」法國第五共和國憲法第 34 條第 2 款：「以下事項依法律規定：一切租稅徵收之基礎、稅率及徵收之方式。」

如此，由各國憲法對於租稅法定主義之立法，可知，憲法形成對於稅法為權利侵害之框架規範，納稅者應該支付稅捐之界限，而對於人民自己生活與福祉彰顯應負擔租稅之多寡。以下，本文對於國內租稅法定內涵之變遷以實務與學說分析之。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 71 頁】

一、稅捐法定之內涵

（一）大法官解釋

大法官對於稅捐爭議案件之解釋，首先，出現稅捐法律主義用語，乃釋字第 151 號解釋陳世榮大法官不同意見書，其參照德國租稅調整法第 1 條第 2 項提出稅捐法律主義之意涵，並將稅捐法律主義定位為立法上之原則⁶⁷；釋字第 167 號解釋文始用稅捐法定主義一語，但並無對租稅法律主義內涵作定位，亦無描述稅捐法定之歷史背景⁶⁸。

至於，稅捐法律主義之內涵，於釋字第 173 號解釋姚瑞光不同意見書⁶⁹，認為課稅

64 參陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，頁 55，元照，2008 年。

65 參同前註，頁 84。

66 參山本守之，租稅法の基本理論，頁 421-422，稅務經理協會，2005 年增補版。

67 按租稅法律主義之原則，僅止於立法上之原則，不似罪刑法定主義當然含有法條之嚴格解釋，法條之類推解釋之禁止等效果，其所表現為現行租稅法之基本理念之形式面，旨在俾得將來之預測可能，以確保法之安定，至於現行租稅法之基本理念之實質面，則為租稅法解釋之準據問題，租稅法之解釋，於不超過其預測將來可能性之界限內，並應斟酌國民觀，租稅法之目的及經濟的意義以及諸情事之發展。...

68 參齊藤 稔，租稅法律主義入門，頁 11-12，中央經濟社，1992 年，租稅法律主義之思潮，乃抑制國王侵害人民財產權及無視人權之專制政治、恣意的課稅。

69 憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」，是為租稅法律主義之明示，何謂法律，憲法第 170 條有明確之解釋。租稅法律主義又以課稅要件法定主義為重心，故凡屬課稅要件之事項，如應課稅之行為、納稅義務人、課稅標準、稅率等，均應以法律為明確之規定，始與課稅要件法定主義之意旨相符。

要件法定為稅捐法律主義之重心，對於應課稅之行為、納稅義務人、課稅標準、稅率等應以法律明確規定，此為稅捐法律主義敘述內容之初現，對於稅捐法律主義之引用開啟序幕；釋字第 198 號解釋理由書，則對於憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，明確指出即是稅捐法律主義原則。

而後，釋字第 217 號解釋文則清楚指出稅捐法定主義內涵：「…憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於稅捐法律主義之範圍。」其中，釋字第 210、267、369、460 號解釋理由書，則指出憲法第 19 條明定所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 72 頁】**

釋字第 218 號解釋文引用憲法第 19 條而賦予納稅義務人申報、提示各種證明文件義務；釋字第 252 號解釋理由書則賦予給予、取得憑證之義務；釋字第 257 號解釋不同意見書就稅捐法律之兩種內涵，一為稅捐法定之原則，一為稅務行政合法性之原則⁷⁰，其中，對於稅捐法定原則內涵，則明定納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之退減免、行政救濟、罰則等均須依立法機關所制定之法律詳予規定；釋字第 367 理由書除重申釋字第 217 號解釋意旨外，強調應以法律明定之租稅項目，自不得以命令作不同之規定，否則即屬違反稅捐法律主義；釋字第 385 號解釋，增列了納稅方法是稅捐法定主義之內涵，並強調法律適用不可割裂。

釋字第 413 號解釋彙整釋字第 217 號、367 號及 385 號等三號解釋，就稅捐法律主義有較清楚完整的闡釋：「…憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民祇有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐減免等項目而負繳納義務或享受優惠，舉凡應以法律明定之稅捐項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，…」。

釋字第 597 號解釋文，則針對憲法第 19 條稅捐法定主義，所謂「依法納稅」，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之；釋字第 607 號解釋增加繳納、減免優惠時，上述要件都要依法律明定；釋字第 620、635、651、660 號解釋亦同；釋字第 651、657 號解釋理由書，就稅法之授權明確性亦加以闡釋，其中釋字第 657 號解釋提出判斷費用轉列收入涉及所得稅稅基之構成要件，應有租稅法律主義之適用。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 73 頁】**

觀察釋字第 674、685 號解釋理由書：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。」令人矚目的，是從釋字第 674 號解釋起，增加租稅客體對租稅主體之

70 憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」明示無法律明文，人民即無納稅之義務，此即所謂「租稅法律主義」。租稅法律主義之內涵，有如下二種概念。一為租稅法定之原則，即納稅義務人、課稅標的、課稅標準、稅率、稽徵程序、繳納期間及其延緩、租稅之退減免、行政救濟、罰則等均須依立法機關所制定之法律詳予規定。一為稅務行政合法性之原則，即稅務行政機關應嚴格遵守稅法之規定而為稅捐之課徵，如無法律依據，不得依行政命令或函釋恣意為逾越母法之規定或釋示。

歸屬規定，以及設定解釋函令立法意旨與解釋方法之界限⁷¹。

釋字第 692、693、700、703、705 號解釋則謂：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。」

綜上，對於稅捐法定之內涵，大法官援引憲法第 19 條，無非強調稅捐法定主義之憲法位階。然稅捐法定之內涵，值的推敲的，大法官對於稅捐構成要件，早期從納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間、免稅等，至釋字第 674、685 號解釋，已出現稅捐客體對稅捐主體之歸屬，稅捐歸屬之問題已經隱然浮現，歸屬判斷將成為稅法之問題核心。

（二）學說

學說對於稅捐法定主義，有援引大法官解釋，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務⁷²。亦有認為稅捐法定主義可分為兩原則⁷³，其一，稅捐要件法定原則乃對於課稅團體、納稅義務者、課稅客體、課稅標準、課稅客體之歸屬、稅率等租稅要件之納稅、徵收手續，由國民代表機關之議會詳細制訂規定之原則。其二，稅務行政合法性原則，稅務行政應遵守法律規定嚴格之稅賦課徵，不可恣意判斷作為稅法解釋適用之原則。有認為稅捐法定主義，係稅捐課【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 74 頁】徵需經過人民同意，而在法規面與執行面有所要求，前者乃稅捐債務規範除依法律外，包含法規命令與職權命令，以及施行細則適合規定之事項，以及規範明確性、禁止溯及既往、禁止類推原則；執行面則應適用依法課徵原則⁷⁴。

有從民主國、法治國觀點，認為稅捐法定主義可分為課稅要件法定主義、課稅要件明確性原則、程序法之合法性原則三部分，於論及課稅之重要事項，構成要件之稅捐主體、稅捐客體、課稅標準、稅率等，應以法律訂之，其中構成要件要素有稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體之歸屬、課稅基礎、稅率、稅捐之減免、加重⁷⁵。有認為廣義稅法之構成要件，除租稅主體、租稅客體、計稅標準及稅率外，尚包括所謂歸屬之規定⁷⁶。有稱租稅法律主義原則，認為此原則蘊藏課徵租稅之法律依據、租稅法律何人訂定、法律之具體內容與如何訂定與執行等⁷⁷。

對於稅捐法定主義，學說非如大法官解釋聚焦於稅捐構成要件，故除要求構成要件法定、明確性原則外，亦強調稽徵機關依法稽徵核課之稽徵合法性原則。然而，從構成要件觀之，稅捐客體之歸屬，學者認為為稅法之構成要件要素之一，對於稅捐之構成要

71 司法院釋字第 685 號解釋理由書：「…主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。」

72 參黃俊杰，同註 60，頁 15。高見勝利等，憲法 II，頁 335-336，有斐閣，2012 年新版。

73 參北野弘久，憲法と稅財政，頁 107，三省堂，1983 年。

74 參黃茂榮，同註 1，頁 299-302。

75 參陳清秀，稅法總論，頁 44、45，元照，2012 年 7 版。

76 參陳 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，第 26 期，頁 25，1982 年，所謂歸屬規定即為稅捐客體於稅法上應屬何人所有。

77 參李憲佐，我國憲法第十九條規定為租稅法律主義原則之探討—兼論我國司法院大法官歷來之解釋，李憲佐財經法律論文集（一），頁 294，元照，2007 年。

件大都認為係屬於國會保留⁷⁸。是者，憲法所明文規定之「納稅義務」，義務存在於國家對於國民財產之【科技法律評析第6期，2013年12月，第75頁】支配有所限制，課予義務需以法為支配原則，以國會立法之必要，然憲法上義務之規定非具體之義務，僅具有倫理之指針⁷⁹。

二、實質歸屬與法律適用

（一）稅捐正義與量能課稅

社會國家所欲解決財富不均，而以累進稅率所為之重分配，乃屬於社會正義問題，國家為行政、給付之財政來源，稅捐成為任何體制國家之財政工具以滿足公共需求，以稅捐為財政收入及支應財政支出，可稱為租稅國⁸⁰。稅捐肩負社會正義之任務與誘導經濟走向，以作為經濟國之導向，國家以發展經濟為依歸，稅捐亦成為經濟發展之手段。

是故，以稅捐正義所建立之憲法價值，對於稅捐之負擔需符合分配正義。欲落實分配正義，則需實現量能課稅，量能課稅於稅法具有特定之意涵，其規範國家應依照人民之負擔能力課徵稅捐，且禁止國家超出人民負擔能力課徵稅捐⁸¹。實務上，認為量能課稅原則可推導出實質課稅原則，兩者為上下位原則之關係，利用法律解釋，以解決稅捐規避之問題⁸²。實則，量能課稅原則與實質課稅原則是否可相提並論，則尚有斟酌空間。

法之目的乃以稅捐正義之實踐作為前提，稅捐正義乃在於稅捐公平之實現⁸³，而稅捐公平應建立在負擔能力之公平上，如此，最能表現出負擔能力則是稅捐客體。然各個客體所呈現之負擔能力不盡相同，故對於納稅【科技法律評析第6期，2013年12月，第76頁】者經濟負擔能力之有無，則存於客體之存在與否，至於經濟能力之高低，則須端視所支配之客體範圍稅基之多寡。

（二）原理原則間之衝突

於稅法之建制，法體系蘊含特定之價值，故於不違反憲法價值秩序下，稅法發展出自己之價值，而呈現於上下位階之原理原則。以稅法而言，憲法第19條可導出之稅捐法定原則，尚有稅捐稽徵成本考量之稽徵經濟原則，與最能實踐負擔能力之量能課稅等基本原則⁸⁴。

在各個基本原則背後，有其所欲呈現之價值，故各個基本原則具體化呈現各個子原則，如稅捐法定主義可細分為構成要件明確性原則、構成要件法定原則、程序合法性原

78 參陳 敏，行政法總論，頁163-164，自版，2004年第4版，稅捐構成要件與租稅維章裁罰程序，皆屬於國會保留。林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁66，1985年，稅捐主體、客體、稅基、稅率、稅捐減免應以法律規定之。葉名軒，稅捐層級化法律保留體系之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，頁143，2008年，稅捐主體、客體、稅基、稅率、稅捐減免屬於絕對法律保留事項。

79 參高見勝利等，同註72，頁502。

80 參葛克昌，同註16，頁295。

81 參黃茂榮，同註1，頁435。

82 最高行政法院100年度判字第726號判決：「『實質課稅原則』則屬『量能課稅原則』之下位原則，認為抽象之『量能課稅』，理想必須在稅捐之個案核課過程中予以實現，因此在認識事實本質及將事實與稅法構成要件為法律涵攝時，必須超出事務外觀形式上之表象，實質發現事實真相，並將於藏於稅法文字背後之實質規範意旨，予以『挖掘』出來，因此在稽徵實務上產生出『實質課稅原則』來，再由此下位原則進一步導出『稅捐規避』理論，在個案中經由法律解釋之手段，將不合常情之稅捐扭曲安排予以導正。」

83 參增田英敏，リ-ガルマインド租稅法，頁3，成文堂，2008年。

84 參黃茂榮，同註1，頁218。

則⁸⁵；而量能課稅原則把握給付能力之原則，則可細分化為實值原則、實現原則、主觀及客觀淨所得原則、實質課稅原則⁸⁶；實用性原則基於稽徵應符合效率與簡易性，實用性原則具體化則有簡化原則、推計課稅原則。於原則間具衝突時，及公平與效率無法兼顧時，則應以公平為優先考量。

值得進一步思考的，最高行政法院 100 年度判字第 726 號判決：「在稅捐法制上，『稅捐法定原則』之上位原為『法律保留原則』，處理法規範之形式適格議題。而『量能課稅原則』之上位原則為『法律優先原則』，處理上、下位階法規範之效力衝突議題，二者在理論上尚無對立衝擊可言」。該判決認為兩原則是相輔相承，本文以為，稅捐法定與量能課稅，一則在強調法安定性，一則是稅捐公平，兩者雖為相輔，但仍為相抗衡而尋求平衡點，藉由兩者尋求徵納雙方之實質正義。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 77 頁】

（三）判斷順序與法律適用

1. 判斷順序

最高行政法院 102 年度判字第 12 號判決，建立構成要件之判斷順序：「…對於稅捐構成要件又可解析為『稅捐主體』、『稅捐客體』、『稅捐客體之歸屬』、『稅基量化』以及『稅率』數項構成要件要素。但在判斷過程中，有其一定之順序。即是：A. 先確認稅捐主體。B. 再確認應歸屬於該主體之稅捐客體。C. 然後開始對每一個稅捐客體進行『時間』、『空間』及『種類』與『關連性』之歸屬判斷，進而為單一稅捐客體之稅基量化，其中所得稅法上之『收入成本費用配合原則』即是『關連性歸屬』之具體判準。D. 又當稅捐客體為複數時，各別客觀之量化結果即需加總，形成稅基總量。…」。

對於最高行政法院 102 年度判字第 12 號判決所建立之判斷順序，實際上，即為歸屬之操作，實務所為之操作亦圍繞在本文所述三大部分，一則為客體部分，二則為主體部分，三則為客體歸屬於主體部分。客體部分本會因歸屬之「時間」、「空間」及「種類」與「關連性」而產生量或質之改變。然而，實務於操作時，卻先為主體之認定，如此，未經過客體歸屬於主體之連結因素判斷，如何決定何者為主體。亦即，實務並無為客體如何歸屬於稅捐主體之判斷，或僅為形式歸屬之判斷。

如此，本文以為，應先為稅捐客體之決定，此涉及質或量之確定，亦即，稅捐種類與稅基數額之確認，再依各連結因素判斷何主體之負擔能力較高，最後，確認主體並審視主體之給付能力。實務先確認稅捐主體，猶如稅捐立法無視稅客體歸屬於稅捐主體之判斷要件，即確認並以之為稅捐主體，造成實質歸屬之主體並無負擔能力之繆誤。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 78 頁】

2. 法律適用

最高行政法院 101 年度判 740 號判決：「認定客體是證券交易所所得，還是營利所得時，當然首應按其取得獲利管道之私法形式來決定，這是最重要之參考基準點，原則上也可以視為惟一基準點。其間之道理在於：『稅捐是對人民之經濟活動或其活動成果抽成，而人民之經濟活動既然是透過民商法來加以確認、維持及鞏固，其經濟活動成果在稅法上

85 參陳清秀，同註 75，頁 45-47

86 參陳清秀，同註 75，頁 33。

之定性，首應重視民商法制之安排』。」

該判決亦提出例外之情形：「即當公司股東主觀上取向於稅捐規避目的，濫用私法形成自由，選擇一種『與經濟實質作用完全不相干（甚或相互牴觸）、但卻使獲利管道具有「免稅證券交易所得」形式外觀』之民商法形式，此時應認基於實質課稅原則，該私法形式管道在所得稅法上，不應再被評價定性為證券交易管道，其獲致之所得也不應被定性為免稅之證券交易所得。」

由此可知，稅法於適用法律時，基本上是遵循民事法律秩序，亦即，稅法常借用民法之概念，而稅法與民法同為法領域，對於相同概念是否應為相同之詮釋。葛克昌教授認為基於不同之價值觀之經濟解釋或事實經濟認定⁸⁷，實務則以優先遵從納稅者於民事法規範所建立之外觀，而被稽徵機關認定有濫用私法自治之形成自由時，稅捐機關再為認定事實後而作適用法律之調整。

三、稅捐歸屬之法規範內涵

（一）不成文構成要件

對於稅捐法定主義，非本文所探究重點，本文所強調的是稅捐構成要件要素中，從學說、實務見解，稅捐構成要件以納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間為基本要素，漸次加入稅捐減免、稅捐客體及稅捐客體歸屬稅捐主體。就稅捐構成要件之內涵，由稅捐主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間等要素，於釋字第 597 號解釋以後展開變化，稅目改稱【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 79 頁】租稅客體，新增稅基，至釋字 674 則增加稅捐客體對於稅捐主體之歸屬，此為以往所用不同或新概念之展現。

觀察各稅之構成要件，可發現稅捐主體、稅捐客體、稅基、稅率、納稅期間等，皆於各稅之構成要件有清楚之明文規定，惟對於稅捐客體歸屬稅捐主體，各稅法條文並無法明確觀察如何歸屬。此與刑法因果關係皆為不成文之構成要件要素，由條文可知稅捐主體、客體，然無法知悉稅捐客體如何歸屬於主體，其歸屬之因素為何，就此，則應為稅法發展之重點。

（二）稅捐客體之負擔性

稅捐客體為抽象之概念，稅捐客體本質上即為一種經濟狀態、變動，惟各種之經濟變動、狀態，僅被選取為稅捐財始得成為稅捐客體，並非任何經濟變動即可成為稅捐客體。稅捐客體，係屬立法者於稅捐立法之裁量權限，裁量仍有本質上之界限，立法者除選取各種經濟狀況、變動，各個經濟狀態或變動，應該受量能課稅原則之限制。即不僅納稅者須具有給付能力，且租稅客體即應表彰出負擔能力，但具負擔能力並非即是需要課徵、繳納，僅表示具有可稅性。換言之，基於經濟變動、狀況之多元性，客體具有負擔能力，主體具有給付能力，納稅者則以主體對於客體所呈現經濟價值之支配程度為斷。

如此，稅捐客體所欲探討之問題，乃客體之有無、範圍、及歸屬。立法者訂立任一租稅法律，除對於立法目的係以稅捐作為財政工具或管制工具外，對於選取租稅客體應以具有負擔能力為限。依此，對於目前稅捐客體被類型化為財產、所得、行為等三類型，則需加以探討是否具有負擔性之問題，而有無負擔能力之指標通常以選取孤立之兩人，

87 參葛克昌，行政程序與納稅人基本權，頁 480，翰蘆，2012 年 3 版。

其中一人具有該客體者，較無具備者有較高之負擔能力⁸⁸。

（三）稅捐主體之雙面性

稅捐主體，究應指課稅權力主體或是納稅義務主體。按稅捐法律關係，國家為課稅權力之主體，納稅者為納稅權利主體，皆可稱為稅捐主體。兩【科技法律評析第6期，2013年12月，第80頁】者，一為課稅主體，或可稱為稅捐之債權人，依憲法中央與地方分權之規定，國家、地方依稅捐法律具有課稅稽徵權、收益權、立法權，一為納稅主體，非單指納稅義務人⁸⁹。若以歸屬來看，稅捐客體所歸屬者乃係稅捐納稅義務人，歸屬之主體不因契約轉嫁或其他因素而改變⁹⁰。

稅捐歸屬主體之納稅義務人，其權利能力，與民法權利能力並不相同，依照民法總則第6條規定：「人之權利能力始於出生，終於死亡。」同法第26條之規定：「法人於法令限制內，有享受權利、負擔義務之能力。」權利能力為行使權利履行義務之地位與資格，有權利能力即成為權利義務歸屬之主體。然稅法各經濟變動、狀態並不同，各稅法課稅之主體類型並不相同⁹¹，故並非以具人格性始可成為稅捐負擔主體。

納稅，依憲法第19條之規定，一般以為係國家高權行政下，依法課予人民金錢或財物之給付義務，於此，國家課稅之正當依據，金子宏認為⁹²，有利益說或對價說與義務說或犧牲說兩說，利益說乃以契約說之基礎，國家之目的在於保護人民之身體財產；義務說認為國家要達成任務當然要有課稅權，國民當然有納稅之義務。然而，利益說乃採財政學觀點之主張，但從法之觀點與個人繳納稅捐並無交換關係。日本憲法第30條即採義務【科技法律評析第6期，2013年12月，第81頁】說，此義務對應著課稅權，國家當然有課稅權力，課稅權即是國家或地方自治團體為收入為目的，所發動之統治權⁹³。

惟此，忽略了納稅者之主體性，國家為課稅主體，人民為納稅主體，基於納稅者主體之保障，對於納稅者實體財產權之限制，及其他行為義務，行政行為之形式與實質皆須合法、正當。依此，國家之課稅權力與人民納稅權利之保障，實為一體兩面，國家課稅需受到基本權之限制，人民納稅需受到基本權之保障⁹⁴。是故，租稅法之法律關係，戰前Otto Mayer於德國行政法之論述，即將租稅法律系闡述為權力關係，而是一種特別之權力關係。另有認為債權債務關係與權力關係並非全然之對立，債權債務關係應理解

88 參黃茂榮，同註29，頁179-180。

89 參陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第37期，頁41，1988年，租稅義務人有廣義之租稅義務人與狹義之租稅義務人，租稅債務關係中，義務人負有繳納租稅及附帶給付義務，狹義租稅義務關係，義務人負有闡明課稅事實之各種協力義務，則稅捐義務人為廣義之概念包括租稅債務人、賠繳義務人、扣繳義務人、申報義務人、擔保義務人、記帳義務人、及其他應履行稅法法定義務之人。

90 司法院釋字第685號解釋：「…公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，…」。

91 綜合所得稅—個人，營利事業所得—營利事業，遺產及贈與稅法—國民，貨物稅—製造商、收貨人或貨物持有人，營業稅—營業人、貨物收貨人或持有人、買受人，印花稅—憑證，菸酒稅—產製廠商、收貨人、提貨單、貨物持有人、拍定人、轉讓或移作他用之人、委託廠商，使用牌照稅—交通工具所有人或使用人，地價稅或田賦—土地所有權、典權人、承領人、耕作權人，土地增值稅—原所有權人、取得所有權人、出典人，房屋稅—房屋所有人、典權人，娛樂稅法—出價娛樂之人，關稅—收貨人、提貨單、貨物持有人。

92 參金子宏，租稅法，頁19-20，弘文堂，2012年第17版。

93 參岡子善信，租稅法律關係論—稅法之構造，頁23，成文堂，2004年。

94 參陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第24期，頁57，1981年。憲法第19條，一則明示國家有課徵租稅之權利，人民有納稅之義務。二則限制國家課稅權，保障人民權利。

為對等關係⁹⁵，而戰後日本學者也有不同之論述⁹⁶。

稅捐，一般認為是國家所課徵強制、無對價性之金錢給付。往昔，因「納稅」被界定為「義務」之性質，國家以充實財政為由，而無限度的擷取人民之財產，造成納稅者革命。因而，無代表無納稅之吶喊，形成租稅法律主義法治化，進而各國多以憲法揭示人民有依法律納稅之義務⁹⁷。因【科技法律評析第6期，2013年12月，第82頁】此，納稅，不應僅著重形式法概念之義務層面，更應從歷史之演進觀察稅捐法定主義之精神，而著重在實質納稅者權利之保護⁹⁸。對於思考稅捐稽徵之問題，即可從納稅者權利保護之觀點，或從國家公權力課徵之觀點。對此，基於國民主權之原理，稅法乃是代議制度下，人民所為之共同之決定。如此，國家之課稅權與納稅者權之保護，將產生衝突，而憲法之框架秩序則將成為課稅權之界限。

（四）主體與客體之結合關係

臺北高等行政法院 96 年度簡字第 315 號判決：「…又因稅捐債務之成立，須課稅客體與特定的納稅義務人間具有一定之結合關係，是稅捐客體歸屬之認定，實際上，即在確認稅捐客體應歸屬於何稅捐債務人（稅捐主體）。就此，如稅法對之有特別規定時，固應適用（例如房屋稅條例第4條規定），如未加規定，則應基於量能課稅原則與負擔公平原則之要求，衡量表彰經濟上給付能力的實質的事實以及稅法規定之經濟上意義及目的以為判斷…」。

由臺北高等行政法院 96 年度簡字第 315 號判決可知，主體與客體間具有一定之結合關係，然而，該判決認為稅法如有特別規定歸屬之納稅義務人時，就歸屬於特別之納稅義務人。亦即，立法者如明文決定納稅義務人，該納稅義務人即是稅捐客體之歸屬人。於此，本文以為，尚須探究分析各種類型之稅捐之結合關係之因素，始可決定特別法定之納稅義務人是否為適當之稅捐歸屬人，於法未明文規定時，始可以實質課稅、經濟觀察作為輔助判斷方法。

如以土地稅法第3條第2項規定觀之：「前項第1款土地所有權屬於公有或公司共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人」，如此，管理機關或管理人則為明文規定之納稅義務人。然而，管理機關或管理人是否為【科技法律評析第6期，2013年12月，第83頁】客體歸屬之主體，基於管理機關或管理人非具所有權，僅是因契約而受委任管理該

95 參國子善信，同註93，頁58-61。

96 參國子善信，同註93，頁62-66。須貝脩一認為租稅法律關係應是融合權力說與租稅債務關係說；金子宏則認為租稅債務與權力關係難以切割，一元論並不適當，租稅法律關係存在各種不同之法律關係：清永敬次則以權力說重視國家優越性，債務關係說重視實體法，租稅法律關係與私法上之債務關係並不同；新井隆一則認為租稅債務關係說乃國家對於納稅者對應納稅義務之內容保有之債權，此強調國家之權利者性，而否定權力者性；北野弘久從法實踐論認為租稅法律關係具有實體法關係之債務關係與手續法之權力關係；三木義一，則以北野弘久指出於實體法重視國家與私人之對等性，通常於解釋論與立法論上，手續法之關係與實體法則應具有平等性之要求。則租稅法律關係與私法上之債權關係具有對等之關係。

97 參水野勝，租稅法，頁89，有斐閣，1993年。租稅法律主義思想最初闡明於1215年英國之大憲章，楮金或援助金，非經評議會之同意，於我王國不得課稅之規定，課予負擔需議會同意之思想表現出來。至17世紀，於權利請願書：今後何人，非經國會一般之同意，不可有贈與、出租、金錢上繳、稅金、其他種類之負擔，至18世紀，受到美國獨立革命之影響，無代表無稅係美國獨立運動之一部份。

98 參盛子龍，稅捐債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，民主、人權、正義－蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，頁793，元照，2005年，稅法捐稽徵法第10條：「因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得視實際情形，延長其繳納期間，並公告之。」就此，並非僅是行政機關之裁量空間，更應為納稅者之公權利。

公司土地，則其應非具有該土地之實質所有權或形式所有權人，且非該土地之實質受益人，僅為代為管理土地，則非稅捐客體所歸屬之主體，而應為代繳義務人。

肆、稅捐歸屬個案解釋之分析

從大法官對於有關稅捐法定主義之詮釋，可確認租稅客體對租稅主體之歸屬為稅捐法定之內涵之一。稅捐法定主義所強調的為課稅要件法定原則、課稅要件明確性原則、程序法之合法性原則⁹⁹以及手續保障原則¹⁰⁰。稅捐構成要件要素中之租稅客體對租稅主體之歸屬，以下，本文以釋字第 493、597、685、696、697、703 號解釋為例，分析釋憲者對於稅捐主體、稅捐客體、主體對於客體歸屬等三部分所欲建立之歸屬脈絡：

一、釋字第 493 號解釋

（一）案例事實

原告 79 年度營利事業所得稅結算申報，列報出售有價證券收入為新臺幣 T 元，營業費用 U 元，全年所得額及課稅所得額為虧損。被告初查，以原告係以買賣有價證券為專業之營利事業，於證券交易所得停止課徵所得稅期間，其營業費用及借款利息支出，依財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函釋，按其有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例計算免稅之證券交易所得應分攤之營業費用 Z 元，利息支出 R 元，核定出售有價證券損失為 S 元，課稅所得額為 H 元。

（二）本案爭點

財政部就免稅與應稅所得應分攤之成本及費用，採以收入比例為計算基準之函釋，是否違憲？【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 84 頁】

（三）本文評析

釋字第 493 號解釋理由書：「…證券交易所得停止課徵所得稅，其相關營業費用及利息支出，應配合自證券交易收入項下減除。從而以買賣有價證券為專業之公司，其營業費用及利息支出，即需分別攤歸投資收益及證券交易收入負擔。至分攤方式，除可直接合理明確歸屬者得個別歸屬，應自有價證券出售收入項下減除外，因投資收益及證券交易收入源自同一投入成本，難以投入成本比例作為分攤基準。財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 831582472 號函¹⁰¹…係採以收入比例作為分攤基準之計算方式，符合上開立法意旨，與憲法尚無牴觸…」。

本號解釋乃針對稅捐客體部分，對於營利事業所得與證券交易所得，雖稅捐客體皆為所得，但其營業費用及利息支出，需攤歸投資收益或證券交易收入負擔，則需具體認定。於此，本號解釋理由書提出直接合理明確歸屬原則，亦即，可由形式判斷即可個別歸屬者，本應為個別之歸屬。如稽徵技術不能判斷個別歸屬時，則採取比例歸屬，此時，納稅者是否採取其最有利之歸屬，則是舉證之問題。

99 參陳清秀，同註 75，頁 45。

100 參金子 宏，同註 92，頁 70-79。

101 財政部（83）年台財稅第 831582472 號函：「三、以有價證券買賣為專業之營利事業，其營業費用及借款利息，除可合理明確歸屬者得個別歸屬認列外，應按核定有價證券出售收入、投資收益、債券利息收入及其他營業收入比例，計算有價證券出售部分應分攤之費用及利息，自有價證券出售收入項下減除」。

二、釋字第 597 號解釋

（一）案例事實

聲請人於民國 87 年 5 月間辦理遺產稅申報時，發現配偶於生前有筆軍公教人員退休優惠儲蓄定期存款之該部分利息，係屬被繼承人遺留之財產範圍，並且屬於繼承人因繼承而取得之財產，依所得稅法規定免納所得稅，乃改列入遺產稅遺產總額內申報，並具文向財政部臺灣省中區國稅局臺中縣分局申請更正前綜合所得稅申報書之錯誤。惟該分局於 87 年 5 月 22 日以中區國稅中縣徵第 87001592 號函，引據財政部 86 年 4 月 23 日台財稅第 861893588 號函釋內容：「（二）死亡日前之孳息於生前尚未給付者，係【**科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 85 頁**】屬死亡人遺留之權利，應併入死亡人遺產總額課徵遺產稅，免予課徵所得稅；（三）死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得…」之內容，謂聲請人之申請更正與該函釋不符，而拒絕更正。

（二）本案爭點

在於系爭定期存款自存款人死亡日後至該存款屆滿日止所孳生之利息，其定位屬性為何，係屬於被繼承人遺留之財產，或認定為因繼承而取得之財產，該部分利息，究應課遺產稅或所得稅之問題。

（三）本文評析

釋字第 597 號理由書：「…定期存款自存款人死亡之翌日起，至該存款屆滿日止所生之利息，係繼承開始後，由繼承人所繼承之定期存款本金及所從屬之抽象利息基本權，隨時間經過而具體發生，故該利息並非被繼承人死亡時遺有之財產，自非屬應依遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定課徵遺產稅者，亦非依 87 年 6 月 20 日修正公布前所得稅法第 4 條第 17 款前段規定，繼承人因繼承、遺贈或贈與取得之財產而免納所得稅者，乃繼承人本人之利息所得，而應依所得稅法第 13 條及 86 年 12 月 30 日修正公布前同法第 14 條第 1 項第 4 類規定，課徵繼承人個人綜合所得稅，以符扣繳稅款與租稅客體之實質歸屬關係。」

本案所涉繼承開始後利息基本權，屬於遺產或應屬於繼承人財產之所得，即對於稅捐客體部分，究竟為財產或為所得。如以繼承法理觀之，對於繼承開始時，繼承人繼承被繼承人一切之權利與義務，則遺產分割前應為繼承人所共同共有。此時，對於本金利息債權之共有，則該債權所生之利息，應為繼承人於共有財產所獲得之利息，稅捐客體為利息所得而非繼承之財產。

三、釋字第 685 號解釋

（一）案例事實

聲請人係成衣經銷商，與各合作店所簽訂合約書及銷售模式，係由聲請人進口成衣，銷售予合作店，再由合作店各自銷售予消費者，聲請人亦按此交易模式，依法開立銷項發票予合作店，合作店銷售予消費者亦無漏【**科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 86 頁**】開發票。惟原處分機關認定聲請人與合作店係民事租賃關係，不符財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號、91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號、92 年 1 月 28 日台稅 2 發字第 0920450761 號等三紙關於百貨專櫃開立發票流程之函釋，主張聲

請人應直接向消費者銷售並開立發票，且應另向各合作店取具租金發票云云。逕行認定聲請人於民國 88 年至 91 年間漏報銷售貨物金額，並漏開統一發票，逃漏營業稅，又認定聲請人給付租金與各合作店 Q 元，及銷售貨物予消費者 J 元，均怠於自各合作店取具租金發票與開立發票予消費者。

（二）本案爭點

本案爭訟的爭點在於財政部關於「營業人」的認定，是否符合營業稅法的規定，且導致聲請人不可採合作店方式銷售貨物，以致過度限制人民營業模式的選擇自由。

（三）本文評析

1. 金流作為多階段歸屬之認定

財政部之 91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函示¹⁰²，對於稅捐主體之認定，就公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應屬該公司之銷貨。即認定銷售主體乃以金流之變動為據，於此，由營業稅法第 2 條第 1 款規定：「營業稅之納稅義務人如左：一、銷售貨物或勞務之營業人。」同法第 3 條第 1 項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。」以立法形式觀之，函令重點在於貨物移轉與取得代價，惟實質面是否銷售貨物即為稅捐主體，則應釐清貨物移轉與金流間之法律關係。

是以，釋字第 685 號解釋黃茂榮大法官部分不同意見書即認為：「該函釋以銷售貨物所得之貨款的授受者，亦即以金流為唯一之證據方法，認【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 87 頁】定系爭貨物之銷售的當事人，而後以之為基礎，認為應以收款之公司為開立統一發票之義務人，當以外表之物流及金流為銷售關係之主體歸屬的唯一證據方法，將使利用代理人輔助履行債務或行使債權成為營業稅法上之不能」。

解釋理由書既認為稅捐義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。就稅捐客體歸屬於稅捐主體，歸屬之判斷，並非具有銷售主體存在且也銷售行為存在，及認定有銷售行為應所負擔之稅捐即應歸屬於銷售主體。亦即，主體與客體間之銷售主體有多人或銷售之法律關係有多階段關係，此時，在於歸屬之結合關係之判斷時，更須就實質層面之物權、債權關係加以論斷。

2. 主體歸屬不可變換

對於稅捐歸屬之主體，乃經歸屬判斷所認定之主體，當事人不可以契約作任何歸屬之變更，故釋字第 685 號解釋理由書：「…第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人地位，而自為納稅義務人。…公庫財政上之收支情形，或加值型營業稅事實上可能發生之追補效果，均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬…」。

解釋理由書提供之思考脈絡，即認為租稅債務之履行，其實有各種履行義務人¹⁰³。

102 財政部(91)年台財稅字第 910453902 號函稱：「A 公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」

103 參黃茂榮，同註 29，頁 137。

稅捐債務人乃係履行自己之稅捐債務，而其他履行義務人則是履行他人之義務，如以契約為轉嫁稅捐負擔，或由其他繳納義務人代為履行稅捐義務，此並不會變更法定稅捐主體。

於多階段之銷售稅，營業稅之納稅義務人究如何認定，行政法院 87 年 7 月 7 日第 1 次庭長評事會議決議¹⁰⁴，即認為各階段之營業人皆為營業稅【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 88 頁】之納稅義務人，而財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函¹⁰⁵，該函主要解決百貨公司設專櫃銷售貨物，係以百貨公司名義開立銷售發票，尚未取得進貨憑據已開立銷貨發票，此乃先銷後進，故於特別要件情形下，可為此先銷後進。91 年 6 月 21 日台財稅字第 910453902 號函¹⁰⁶，對於公司與其合作店簽訂合作契約書，銷貨方式類似百貨公司專櫃銷售型態，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，由該公司開立發票予買受人。是則，對於何者為營業稅之稅捐主體，依經營之型態將有所不同，是否以形式上開立發票人即為稅捐主體，則應依法律關係加以認定。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 89 頁】

3. 法律行為輔助歸屬之認定

本案係國內成衣經銷商，與各合作店所簽訂合約書及銷售模式，係由經銷商進口成衣，銷售予合作店，再由合作店各自銷售予消費者。按此交易模式，經銷商依法開立銷項發票予合作店，合作店銷售予消費者亦開具發票。端視該貨物之流程，由經銷商至合作店再至消費者，則需探究經銷商與合作店、合作店與消費者間之法律關係，該法律關係是否會影響稅捐歸屬。

104 行政法院 87 年度第 1 次庭長聯席會議決議：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款及第 33 條第 1 款定有明文。營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。

105 財政部（77）年台財稅字第 761126555 號函：規定百貨公司採用專櫃銷售營業，適用結帳時取具進貨憑證之條件及應辦理之事項。

說明：三、茲將百貨公司及專櫃廠商應辦理事項規定如次：（一）百貨公司應與專櫃貨物供應商就有關專櫃貨物之交易，明定結帳期間及抽成百分比，訂立書面契約，其結帳期間以不超過 1 個月為限。（二）百貨公司對於採專櫃銷售之貨物，應於銷售時依法開立統一發票，並於每次結帳（算）日開立填列銷貨日期、品名、數量、規格、單價、稅額、總額金及結帳（算）日期之銷貨清單（一式兩聯）交付供應商，據以彙總開立統一發票。（三）專櫃貨物供應商收受前項清單後，應即時開立統一發票，將該項清單（兩聯）分別粘貼於所開立之統一發票收執聯及存根聯背面、於騎縫處加蓋統一發票專用章，將收執聯交付百貨公司作為進項憑證列帳，存根聯依照規定妥慎保管備查。

106 財政部（91）年台財稅字第 910453902 號函：關於 A 股份有限公司與其合作店簽訂合作契約書，銷貨方式類似百貨公司專櫃銷售型態，其開立統一發票方式，可否比照本部 77 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函暨 86 年 2 月 20 日台財稅第 861885178 號函辦理乙案。

說明：二、本案 A 股份有限公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，依加值型及非加值型營業稅法第 32 條第 1 項規定，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人，故尚無法比照適用本部 77 年 4 月 2 日台財稅第 761126555 號函暨 86 年 2 月 20 日台財稅第 861885178 號函。

歸屬之判斷，如果以形式物權移轉與金流變動於兩主體間作為判斷，則係採形式主義之判斷方式，究竟此兩主體間之法律關係就為何，需就主體間實質之法律關係加以論究。如以稅法形式規範作為論證基礎，卻忽略民法實質交易之法律關係，將造成法秩序之衝突，而與釋字第 420 號解釋為相反之論證¹⁰⁷。此涉及稅法應尊重銷售人對於民事法律關係之選擇，僅能對於當事人有規避行為時，始可有所調整。

如此，於稅捐客體與主體間之歸屬關係，究應以何銷售行為認定為稅捐客體，應就經銷商、合作店何者為主體之判斷。因銷售行為，除外在有物權之移轉行為，更應審視內部之私法契約關係，所謂之物權之給付，其附隨於何種之債之關係，其物權之履行應界定在履行特定之債務關係，始可成為營業稅所欲規範之客體，而主體則需具備兩種行為關係，始可成為客體所歸屬之主體。

四、釋字第 696 號解釋

（一）案例事實

原告民國 89 年度綜合所得稅結算申報，未申報其配偶甲其他所得新臺幣 X 元，經法務部調查局臺南市調查站查獲，通報被告所屬大安分局審理，並查得漏報配偶利息所得 Y 元，乃併課核定原告綜合所得總額 Z 元，補徵應納稅額 R 元，處罰鍰 S 元。嗣原告主張分居事實，被告乃依財政部 77【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 90 頁】年 3 月 25 日台財稅第 653347 號函釋規定，改以原告配偶為違章主體，並依應納稅額之比例分別發單補徵原告應補稅額 N 元。

（二）本案爭點

本案所涉及之爭點為：1. 個人所得稅之歸屬對象，是否以個體為單位。2. 於夫妻間之所得應如何歸屬。3. 強制合併申報之合憲性。

（三）本文評析

1. 個人為財產權利之歸屬

憲法第 15 條規定：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」，而我國婚姻制度建立在一夫一妻制下，此於釋字 242、362、552 號解釋文所肯認。於婚姻關係存續中，夫妻之財產支配關係，是否隨家庭婚姻化而有所改變，就此，黃茂榮大法官協同意見書認為：「…無論是一般財產制或夫妻財產制，在現行法下均以個人作為財產權利之歸屬的主體…，依現行親屬法關於夫妻財產制的規定，夫妻之婚後財產，基本上已各有其自己單獨所有及按應有部分所有的部分，沒有全部屬於夫或妻的規範依據…人權能力的歸屬主體，且自然人之財產係以個人，而非以夫或夫妻全體為歸屬對象…」

尚且，葉百修大法官部分協同意見書：「…人民雖然選擇進入婚姻與家庭生活，並不表示其作為憲法權利保障之主體，將隨著婚姻關係而消逝…人民作為憲法權利保障之主體，自不因進入婚姻或家庭生活而有異…」可知，以個人為保障之主體性，並不因進入婚姻而有所改變，個人於婚姻與家庭制度下，其受憲法保障人格尊嚴亦不受影響。

如此，立法者所設計婚姻制度之夫妻財產制度，早期之法定財產制，由聯合財產制

107 司法院釋字第 420 號解釋以量來決定形式之法律關係，亦即重視實質面之變動，而忽略形式之法定性之問題，惟本案竟反而強調形式稅捐法律關係，而忽略實質層面民事法律關係之變動。

走向分別財產制¹⁰⁸。亦即，婚後之個人仍為財產權利歸屬之【科技法律評析第6期，2013年12月，第91頁】主體，夫妻間之財產關係，除非無法證明為夫或妻所有才會推定共有。基於夫妻對於財產各自所有或共有，夫妻財產建構在釐清容易之制度下，如以夫妻易藉由夫妻財產制不當分散所得而為合併計徵，則非正當理由。

2. 個人為稅捐歸屬之單位

既然個人為財產之歸屬者，於婚姻與家庭制度下，夫妻非薪資所得合併強制合併計算，黃茂榮大法官協同意見書：「…有所得，始有所得稅之納稅義務。有可歸屬於特定人之所得，始有以該特定人為納稅義務人之所得稅的繳納義務。…因此在稅捐法上，亦應以『個人』為綜合所得稅之繳納義務的歸屬對象。從而，所得稅之稅捐客體的歸屬亦當夫妻有別。即便在財產或所得為夫妻共有的情形，在經濟實質上，亦應按照夫妻對於該財產或所得之應有部分，分別歸屬之…。」

個人所得稅之歸屬，應歸屬於何納稅義務人，是否受到夫妻財產制之限制，由前述可知，婚姻與家庭縱為社會之單元，實質上，個人為財產與稅捐之歸屬單位。是故，所得稅法第15條第1項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」第2項：「納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳…。」乃基於避免夫妻分散所得規避累進稅率所為之立法。

惟此將改變稅捐歸屬之原則，因婚姻與家庭關係而以夫妻為申報單位，進而合併計算增加稅捐負擔，則產生懲罰婚姻之效果。其中，合併計算與報繳，應可分兩層次觀之，一則為程序性之申報、繳納部分，一則為實體部分之計徵部分。申報、繳納係程序行為，如基於稽徵經濟考量，合併報繳並不影響權利義務歸屬，於釋字第318號解釋即認為係增進公益所必要，而認定不違憲¹⁰⁹。惟合併計徵部分，則牽涉實體之歸屬問題，所涉主體間權利義務之變更，於此，應受到嚴格之審查。【科技法律評析第6期，2013年12月，第92頁】

3. 主體、客體歸屬不可變更性

稅基乃稅捐客體之具體化，如個人為稅捐之歸屬單位，個人所得額係固定，如將夫妻之所得額合併計算，所得稅採取累進稅率，則可能產生適用累進稅率之情狀。黃茂榮大法官協同意見書：「合併計算及報繳的規定，因將夫妻合併為一個申報單位，而使夫妻之薪資以外的所得，相對於夫或妻，不但在稅捐客體（即所得）之歸屬上發生變更，而且在稅捐債務之範圍上亦發生擴張。該變更使夫或妻為他方之所得負所得稅的繳納義務，該擴張使夫妻因適用較高所得級距之累進稅率，而共同負擔較單獨計算其所得稅時

108 從民法民國19年2月3日立法制訂夫妻聯合財產制第1017條第1項：「聯合財產中，妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中因繼承或其他無償取得之財產，為妻之原有財產，保有其所有權。」74年5月24日修正為：「聯合財產中，夫或妻於結婚時所有之財產，及婚姻關係存續中取得之財產，為夫或妻之原有財產，各保有其所有權。」而91年6月4日則又修正為：「夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有。不能證明為婚前或婚後財產者，推定為婚後財產；不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有。」對於婚姻財產制則走向分別財產制。

109 司法院釋字第318號解釋：「…綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸…。」

為高之所得稅的繳納義務。該歸屬的變更及稅捐債務範圍的擴張雖有所得稅法為其依據，但歸屬的變更顯然違反實質課稅原則，範圍的擴張顯然違反量能課稅原則。」

對於稅捐客體歸屬主體，應屬稅捐法定之內涵，客體歸屬之內涵包括客體歸屬於何主體以及歸屬之範圍。以所得為例，所得歸屬何人，該他人即為納稅義務人，所得之具體化所得額部分亦隨同歸屬於主體。將夫妻所得合併計算，所得歸屬於夫或妻，則夫或妻為納稅義務人，而歸屬之稅基範圍，將產生變更，故稅捐客體歸屬，包含客體範圍（稅基）歸屬。然而，歸屬係稅捐法定內涵之一，可否透過法律來改變歸屬，黃茂榮大法官則認為以法律變更可能違反實質課稅原則與量能課稅原則。

所得稅著重量能課稅，有所得始有稅捐義務，惟所得應歸屬於何主體則由歸屬者負擔稅捐義務，立法者不外欲藉由合併計徵以防避稅、分散所得，縱所使用之方法可達成防避之目的，其方法本質上即違反稅法原則，改變稅捐歸屬主體，破壞了稅捐法定，亦違反比例原則。【科技法律評析第6期，2013年12月，第93頁】

五、釋字第697號解釋

（一）案例事實

臺鹽公司為銷售臺鹽廣珍膠原蛋白燕窩飲料，委託惠智公司產製，約定膠原蛋白由甲提供，燕窩及其他副料由乙提供，貨物稅由乙負擔。乙因無產製設備，將該工作轉委託臺芳公司，約定由丙將該膠原蛋白、燕窩及其他副料等攪拌後充填於乙提供之玻璃瓶並予封蓋，貨物稅約定由乙負擔，丙應在應繳稅之期日3天前通知乙。約定之相關代工或銷售價格為：1. 依甲乙間之約定，含貨物稅、燕窩及副料，甲應給付乙每瓶X元，2. 依乙丙間之約定，乙應給付丙攪拌、充填封蓋之加工費每瓶H元，3. 另稅捐稽徵機關依甲將系爭燕窩飲料賣給案外人春天洋行之價金，推算其內容物（即飲料）部分甲之銷售價格為每瓶G元。並以每瓶G元為稅基，按稅率15%計算丙之應納貨物稅稅額，每瓶為K元。

丙為依貨物稅條例第19條向工廠所在地主管稽徵機關申請辦理貨物稅產品登記，而向乙索取銷售價格等相關資料時，乙以涉及成本及配方問題為由而未提供，並對丙表示報稅問題乙會處理。然事實上嗣後乙並未依貨物稅條例第2條第2項規定，向主管稽徵機關申請以委託廠商即自己為納稅義務人。後來於甲欲將丙充填封蓋之31,000瓶系爭燕窩飲料銷售於春天洋行，經國稅局查獲丙有未申報貨物稅即先行產製之系爭燕窩飲料之情時，乙始提供相關資料及完稅價格，要丙申報，以避免代工產品不能出貨。

（二）本案爭點

本案所涉爭點為貨物稅有數委製之廠製廠商究應以何者為納稅義務人，對於廠製廠商如何解釋，有無其他更經濟之稽徵方法。

（三）本文評析

1. 單階段多行為歸屬明確性

本案貨物稅為消費稅之類型之一，消費稅之歸屬主體本應為消費者，基於稽徵經濟，可藉由銷售時轉嫁給消費者，故貨物稅條例第2條第1項第1、2款之立法以產製廠商、受託之產製廠商為納稅義務人，惟受託之產製廠商有多家時，客體究竟歸屬於單一或多

數主體，解釋理由書：「…如【科技法律評析第6期，2013年12月，第94頁】係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須。本條例第2條第1項第2款之規定，雖未明定何階段之受託產製廠商為貨物稅繳納義務人，尚非不能根據貨物類型特徵及其產製過程認定之…。」解釋理由書似授權稽徵機關根據貨物類型特徵及其產製過程認定之。

然而，此種分工完成產製之情形，解釋理由書則更以：「…於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據…。」如此，對於單階段多行為之消費稅，以何階段行為作為歸屬之納稅義務人之認定，法律應為明文規定。湯德宗大法官之一部不同意見書認為：「主管機關須建立明確的認定標準，使得全體受託產製廠商『在事前』即能清楚地認知誰是有義務去申辦廠商登記及產品登記的納稅義務人，否則前揭系爭規定一便不合乎『為受規範者所得預見』的要求」，亦即，產製廠商，需為廠商、產品登記始可為產製應稅貨物，則主管機關需建立明確認定標準，事前，即知誰為應登記之納稅義務人，始可符合受規範者可預見之標準。

2. 歸屬主體轉嫁之可能性

既然，客體歸屬之主體有多元性，則貨物稅條例法定之歸屬主體為產製廠商、多數之受託廠商，如以產製行為為稅捐客體，稽徵實務以貨物價格作為稅基，則受託廠商所獲得通常代工利益，產製廠商可能簽有委託代工契約。如此，受託廠商如為納稅義務人，其所負擔之租稅應具有轉嫁可能性。

於此，陳碧玉大法官協同意見書認為：「…，受託產製廠商，不問為單一受託或有多家受託，應否為法定繳納貨物稅之義務人，『有無轉嫁該稅賦之可能』乃為區分要件之一。受託產製廠商若無轉嫁貨物稅予買受人之可能，縱使為獨立完成產製之受託廠商，亦不得以之為貨物稅之納稅主體。」黃茂榮大法官不同意見書則認為：「…稽徵實務上主張以其『委託廠商之委託廠商』的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基，是極為不妥的看法。蓋這當中不但涉及稅捐客體實質歸屬之錯置，且受託廠商在申報義務【科技法律評析第6期，2013年12月，第95頁】的遵守上，還會遭遇其『委託廠商之委託廠商』的銷售價格之信息的取得困難；在繳納義務的遵守上，亦會遭遇轉嫁的困難。」

本文以為，轉嫁與歸屬乃兩不同層次之問題，陳碧玉大法官協同意見書認為不能轉嫁則不能成為納稅義務人，黃茂榮大法官不同意見書僅提到轉嫁之困難。換言之，基於稽徵經濟稅捐主體而轉換，然而，轉嫁乃藉由銷售將本由消費者應負擔之稅捐，以附加於銷售價格而轉嫁回歸消費者負擔，如不能轉嫁回歸由消費主體負擔，稅捐立法上是否可以受託或廠製廠商為稅捐主體。就此，間接稅藉由可轉嫁將稅捐客體、歸屬之主體有所轉換，如不能轉嫁，立法就稅捐主體所為轉換將有違量能課稅原則。

3. 產製階段稅基之認定

受託產製廠商其所適用之稅基與產製廠商相同，在先後委託或受託有數廠商產製的情形，選擇以後階段之受託產製廠商為納稅義務人時，稽徵實務上主張以其「委託廠商之委託廠商」的銷售價格為受託廠商之貨物稅稅基，黃茂榮大法官不同意見書認為：「…系爭條例第15條規定：『產製廠商接受其他廠商提供原料，代製應稅貨物者，以委託廠

商之銷售價格依前 2 條之規定計算其完稅價格。』在稅捐客體及稅基之歸屬上，該條規定是否符合實質課稅原則關於『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』之要求…。』亦即，黃茂榮大法官認為將造成稅捐歸屬之錯置。

委託廠商之「銷售價額」高於受託代製者因代製行為所獲得之收入，受託廠商應先行繳納之貨物稅稅額，即有高於其因該產製行為所獲取之收入之情事。是故，黃茂榮大法官不同意見書：「…稅捐稽徵機關選擇丙為完成系爭應稅貨物之受託產製廠商，卻又認為依系爭條例第 15 條，得以丙之委託廠商（乙）的委託廠商（甲）之銷售價格為丙之貨物稅的稅基。這顯然背離稅捐客體對於稅捐主體之歸屬所應遵守的實質課稅原則。…」

【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 96 頁】

六、釋字第 703 號解釋

（一）案例事實

聲請人民國 95 年度教育文化公益慈善機關或團體及其作業組織結算申報，列報收入新臺 A 元、支出 B 元及餘絀數 C 元。而支出中 D 元係原告 82 至 85 年度結餘款經核准保留所購建醫療大樓、建物附屬設施、醫療儀器、運輸設備及辦公設備等資產按年提列之折舊費用及各項攤提。稽徵機關認該結餘款部分，係經專案保留至以後年度使用，其實現年度非結餘款發生年度，惟其係與創設目的有關之支出項目，且為專用性質，應於購建上述資產時沖轉該保留款，全額列為資本支出，以後年度不得再提列折舊設備，而不予認定，又申報處分資產損失 E 元，係屬保留款購置設備及自前揭未折減餘額轉列費用不予認定。

（二）本案爭點

固定資產之採購所發生之營業成本，究應歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或應歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入。

（三）本文評析

1. 減免項目與收入發生之歸屬

解釋理由書認為：「…依收入與成本費用配合原則，對於耐用年數 2 年以上之固定資產應以其逐年折舊數認列為成本，故得自收入減除之各項成本費用、損失及稅捐，但應以為取得該收入所發生者為限，以正確反映固定資產之採購使用在各年度之成本費用。如此，依所得稅法第 24 條第 1 項之規定，成本費用如可直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得，即應依其實際之歸屬核實認列…。」

本號解釋對於財政部賦稅署中華民國 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函 1（5）決議 1 與 3¹¹⁰，認為具有成本歸屬意義下之重要關【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 97 頁】連性。針對稅基計算部分之歸屬問題，與一般標準型之歸屬並不相

110 財政部賦稅署（84）年台稅一發第 841664043 號函 1（5）決議 1：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依免稅標準第 2 條之 1（現行第 3 條）計算課稅所得額時，其為醫療用途新購置之建物、設備等資產，應比照適用所得稅法相關規定按年提列折舊，列為銷售貨物或勞務之成本費用。上開資本支出如與其創設目的活動有關，得選擇按年提列折舊，自銷售貨物或勞務之收入中減除，或全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出，自銷售貨物或勞務以外之收入中減除；…。」決議 3：「財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院為醫療用途所購置之資產全額列為購置年度與其創設目的活動有關之資本支出者，以後年度不得再提列折舊。」

同，所謂之歸屬乃指成本費用歸屬於取得之收入而得減除。

亦即，於客體部分，稅捐減免之成本費用、損失及稅捐其所減免之歸屬，需為取得該收入所發生者為限，收入所產生之稅基與因收入支出成本費用、損失、稅捐間本具有發生之因果關係，始可歸屬於收入。

2. 以用途核實認定歸屬

黃茂榮大法官協同意見書認為：「因一筆固定資產之採購所發生之營業成本，究竟應歸屬於銷售貨物或勞務之收入，或應歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入，應核實認定。…支出對於收入之配屬關係，應按其究竟為取得那一筆收入而發生，換言之，應按其支出所為之用途而定。…即使認為是基於折舊之觀念，全額列支只能定性為加速折舊，而不得無視於其實際上之歸屬，變更其對於收入之歸屬，從本來歸屬於銷售貨物或勞務之收入，改變為歸屬於銷售貨物或勞務以外之收入。」

如以支出係為取得收入而發生，則支出與收入具有前因後果關係，而其判斷之依據，主要是以兩者間是否具有用途關係。對於用途與發生兩者間是否有廣義、狹義之判斷，換言之，如以發生說類似是採條件說，而用途關係則更進一步去認定有無相當因果關係來決定歸屬。如此，因果關係之法理似可輔助作為說明、判斷歸屬之依據。

伍、稅捐歸屬之法律原則一代結論

從釋字第 674 號解釋以後可知，稅捐歸屬為稅捐法定主義內涵之一，亦即，稅捐歸屬法定原則為釋憲者已解釋承認之原則，以強調對於歸屬法【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 98 頁】律支配與議會支配¹¹¹。至於，其他由稅捐歸屬法定原則所開展出之子原則，有助於稅捐歸屬之建構，以及歸屬實質合法性之審查¹¹²。以往，認為稅法上本有稅捐法定主義、量能課稅原則、稽徵經濟原則，其中，黃茂榮教授認為稅捐客體對於主體歸屬原則，乃為量能課稅原則具體化之原則¹¹³。納稅義務人乃各稅法律所定之稅捐客體，依實質課稅原則所當歸屬之人，並認為納稅義務人與代繳義務人具歸屬原則上之分野¹¹⁴，惟歸屬原則內涵為何並未說明。

稅捐歸屬原理原則之建構具有價值取向，一方面可作為立法者立法之指引，另一方面可作為國家課稅高權之界限¹¹⁵，對於稽徵機關之稅捐法解釋與個案認定可形成立法之框架秩序。原理原則之建構並非於憲法具有明文規定，但從憲法條文或大法官釋憲或可

111 參黃舒芃，民主國家的憲法及其守護者，頁 38、39，元照，2009 年，德國行政法秩序首重行政行為合法性控制，而非程序控制，以確保法治國與民主理想之基本落實。參程明修，憲法基礎理論與國家組織，頁 186-187，新學林，2006 年，形式意義之法治國家與實質意義之法治國家，前者以行政之實體上之拘束為重點，後者則重視行政程序之正當，國家行為不僅受到形式意義法律之拘束，也重視形式意義所衍生之成文規定，與實質意義之法之規制。

112 參李建良、陳愛娥、黃啟禎等，行政法入門，頁 117-118，元照出版社，2004 年第 2 版。

113 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代民法，頁 218，自版，2012 年增訂 3 版。黃茂榮認為各種不同法領域皆發展出其建制上抽象高低不等之原則，如憲法之民主原則、法治國原則…；民事法之私法自治原則與過失責任主義…；而稅法有稅捐法定主義、量能課稅原則、稽徵經濟原則，而上述之原則可進一步具體化，如稅捐法定可具體化為依法課徵原則、構成要件明確性原則、溯及效力禁止原則、類推禁止原則，量能課稅原則可具體化為稅捐可體之選擇及對於主體歸屬原則、平等課徵原則、恣意優惠禁止原則、禁止過份或竭澤課徵原則…。

114 參黃茂榮，稅務關係與稅捐債務，植根雜誌，第 22 卷第 12 期，頁 993，2006 年。

115 參張永明，國家租稅權之界限，頁 17，翰蘆出版社，2010 年。

得若干之脈絡，憲法第 19 條僅揭示稅捐法定主義，而延伸出稅捐構成要件法定等原則，故除基本權之保障作為憲法之界限外¹¹⁶，法律原則之建構亦可作為稽徵行政、稅捐立法、法院審判之指導方針，甚而成為實際運作之規則¹¹⁷。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 99 頁】

如此，租稅國家所建立之依法課稅之體系，如欠缺原理原則指引或法律所必要內容之明確性，行政機關易逾越租稅國家之經濟界限¹¹⁸。然而，原理原則而無法直接與事實涵攝適用，僅具有補充性¹¹⁹，建構稅捐歸屬原理原則之建構有其價值性，可避免稽徵機關一謂以形式之邏輯替代目的邏輯及稅捐規範倫理，而曲解了稅捐法定之實質內涵。是故，觀察稅捐法定所建立稅法之法體系與價值取向，可予以類型化或建立原理原則，而作為法概念與法價值連結之紐帶¹²⁰。稅捐客體歸屬於稅捐主體既為稅捐法定主義內涵之一，歸屬所蘊藏之原則，不外作為稅捐構成要件法定原則之子原則，而與稅捐法定主義具有上下原則間之關係。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 100 頁】

然而，稅捐歸屬與實質課稅並不相同，並無法以實質課稅原則或經濟觀察法加以替代，歸屬原則之建構，稅捐行政、立法則應受此原則之拘束¹²¹。稅捐客體歸屬於稅捐主體，實可分為三部分，稅捐主體、稅捐客體、客體與主體之結合關係。稅捐主體、稅捐客體本為稅捐法定之內涵，稅捐客體具有量的問題，即是負擔能力之問題，稅捐主體與稅捐客體本會有稅捐法定與量能課稅原則之交錯。此外，尚有稅捐客體與稅捐主體之歸屬關係。以下，本文以大法官於憲法解釋對於稅捐客體歸屬稅捐主體之闡明，分析稅捐客體歸屬實質之內涵、建構稅捐客體歸屬稅捐主體之原則。

一、個人歸屬原則

116 學者於論及界限之問題時，常以憲法界限作為論述，所探討的不外是憲法之原理原則或基本權作為界限，如參葛克昌，奢侈稅及憲法界限，月旦法學雜誌，第 169 期，頁 203-204，2009 年，即以國會保留、量能平等原則、職業自由、財產權保障為檢驗基準；參蔡維音，國家課稅之憲法界限一釋字第 692 號評釋，月旦法學教室，第 113 期，頁 11，2012 年，則以生存權出發探討國家課稅不可侵犯之領域。參陳敏，同註 94，頁 45。參廖欽福著，臺灣環境法學會主編，全球暖化、氣候變遷下環境公課概念、體系之解構與重建—「以高雄市開徵氣候變遷調適費」為例，21 世紀環境國家新挑戰，頁 378 以下，元照，2013 年。以租稅法律主義與量能課稅作為環境稅與運用之憲法上之界限。參黃俊杰，稅捐民主原則，現代憲法的理論與現實—李鴻禧教授七秩華誕祝壽論文集，元照，頁 1137-1138，2007 年。稅捐之民主立法有一定之憲法界限，如稅捐法定、稅捐公平、過度禁止原則。參增田英敏，納稅者的權利保護的法理，頁 162，成文堂，1997 年。對於稅務質問檢查權之法界限，一般界限仍以比例原則之必要性與合理性為判斷。

117 參秦季芳，法規競合關係之再思考，法律之分析與解釋—楊日然教授紀念論文集，頁 115、116，元照出版社，2006 年。法學家對於法律有三種任務：解釋、結構、體系，法規範如何透過存在之事實與應然之法律原則產生對應，進而形成各種規則。各不同效力之規範彼此其意義與價值相結合，在縱的方面其效力與隸屬關係形成序列，橫的方面，針對各種不同之社會事實所相應制定之各種規範，歸之不同體系。如以 Hans Kelsen 所建立之階層構造，如以憲法、法律、命令作觀察，上下具有位階、效力關係，而概念與概念間亦有位階關係，而依其所負載之價值亦有位階之關係，而建構成一定之關係結構，此三層關係結構，第一層為原理原則，第二層為法律規則，第三層為法律判決。

118 參藍元駿，熊彼得租稅國思想與現代憲政國家，臺灣大學法律學碩士論文，頁 66、79，2005 年，租稅國家之界限在於國民經濟總體負擔之多寡，課稅結果如導致人民經濟活動誘因不再，則因營收成果之減少，而所縮小政府原本能夠分享之總量。

119 參翁岳生編，行政法（上），頁 122、123，元照，2006 年 3 版，原理原則非獨立之法源，而以不同之依據作為其適用基礎，如行政法之一般原理原則可從憲法之規定與原則導出，屬於已經具體化之憲法，而行政法領域個法律之規定，經由體系化、抽象化、類型化觀察方法，也可獲得一般法律原則，或由法理導出而具法律上之基礎，此時，一般原理原則常以其他法源狀態出現，且除已明訂為成文法外，大都透過裁判加以承認。

120 參黃茂榮，同註 113，頁 217。

121 參李建良，行政法基本十講，頁 141，元照，2011 年。

稅捐客體歸屬所產生稅捐債務，稅捐債務本為公法上之債務，債務人係為自己責任而計算之人，亦是我國憲法建制係以個人責任為基礎，稅捐客體之歸屬者，依法為稅捐納稅義務人。至於，為他人計算則為代繳義務人、扣繳義務人、代徵義務人，皆須法有明文規定。

如此，具有財政憲法性質之憲法第 19 條，所建立之稅捐負擔之原則，仍以個人為主，亦即，稅捐所歸屬之納稅義務人以個人為主。此由各稅法之納稅義務人皆以個人為原則，如所得稅法第 2 條第 1 項：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」之規定，可知採個人所得課稅原則。然例外情形，未設管理人之公司共有，依稅捐稽徵法第 12 條之規定：「共有財產，由管理人負納稅義務；未設管理人者，共有人各按其應有部分負納稅義務，其為公司共有時，以全體公司共有人為納稅義務人。」則以全體共有人為納稅義務人。

再者，釋字第 696 號解釋黃茂榮大法官協同意見書即認為，應以「個人」為綜合所得稅繳納義務之歸屬對象。如此，婚姻與家庭關係下，個人之主體並不會轉變成以夫妻為主體，於釋字第 697 號解釋對於單一階段多行為之貨物稅，仍須確定以何階段行為之歸屬人為納稅義務人，湯德宗大【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 101 頁】法官一部不同意見書更提出應以登記作為判斷標準，如以課稅單位來計算，課稅之單位是個人、夫妻或家庭，於立法例上本有所差別¹²²。

二、實質歸屬認定原則

釋字第 420 號解釋闡釋實質課稅，解釋文認為：「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」，解釋內涵之明文化於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項：「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 2 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」。

陳清秀教授認為稅捐客體經濟上之歸屬，乃為經濟觀察法之個別適用類型之一¹²³，經濟觀察法又稱實質課稅原則，最主要在把握經濟上之給付能力，而非以形式外表之法律形式為判斷依據，對於事實認定與法律解釋皆有其適用。然而，稅捐歸屬所指乃稅捐客體歸屬於稅捐主體，涉及客體要件與事實之解釋與認定，以及客體歸屬於主體之結合關係之判斷。陳敏教授認為如法有規定並無適用經濟歸屬餘地，惟例外並非無經濟觀察法之適用¹²⁴，似未區隔客體歸屬與經濟觀察。本文以為，實質課稅為實踐稅捐歸屬之方法，

122 參林明誼，租稅公平原則對租稅立法之限制，臺北大學法律學研究所碩士論文，頁 136-143，2001 年，針對個人主義認為租稅負擔能力之標準應以家庭中成員各自負擔能力而定，而夫妻或家庭單位主義者，則採合併分割課稅或不合併分割課稅，前者可分為均等分割法與不均等分割法，均等分割法將夫妻所得總額除以二，適用累進稅率表，計算出稅額後，再以此稅額乘以二，即為應納稅額。不均等分割法，以整體家庭作為課稅單位，家庭總所得除以對應家庭成員之除數，計算稅額，再以稅額乘以除數，即為應納稅額。合併不分割課稅則以夫妻為課稅單位，將夫妻所得合併計稅，並且不予分割計稅。

123 參陳清秀，同註 75，頁 199。經濟觀察法個別適用類型有五：（一）稅捐客體之經濟歸屬，（二）稅捐可體之核實認定，（三）無效行為滿足課稅要件之課稅，（四）違反或違反善良風俗行為滿足課稅要件之課稅，（五）稅捐規避行為之否認。

124 參陳敏，同註 76，頁 18。

換言之，藉由實質課稅輔助認定課稅之事實與要件，實質課稅乃實現稅捐法定之稅捐實質歸屬之方法。【科技法律評析第6期，2013年12月，第102頁】

對於釋字第685號解釋乃針對認定何者為營業人，成衣經銷商與各合作店所簽訂合約書及銷售模式，係由聲請人進口成衣，銷售予合作店，再由合作店各自銷售予消費者，聲請人亦按此交易模式，依法開立銷項發票予合作店。成衣經銷商所選擇銷售之模式，所形成稅法之法形式與民法間之交錯，並非僅以稅法之法形式來決斷主體、客體、歸屬關係，更需輔以基礎之民事法律關係為判斷，始能實質認定。

三、連結因素法定原則

對於主體與客體間之結合因素，亦即，主體歸屬於客體具有一定之結合關係，此結合關係如果是跳躍的、不確定的，則實質課稅原則將滲透至全部歸屬關係之判斷，將與稅捐法定主義有所違背。換言之，實質課稅原則應於連結因素法定無法認定後，基於實質歸屬原則有調整之必要，而以實質課稅方法輔助法之解釋與適用。

對於稅捐歸屬之連結因素，我國稅捐稽徵法並無相對應之規定，於德國租稅通則第39條有較具體指向規定。就客體之歸屬而言，受歸屬者即為納稅義務人，而納稅義務人於各稅捐法律具明確規定。然而，稅捐客體與稅捐主體間尚有歸屬之關鍵結合因素，如所有權、支配控制關係…等等其他因素。例如，土地被竊佔，公用地役關係之土地，所有人雖具土地所有權，但不具土地管理、使用權，此時，應以何者為歸屬之納稅義務人。亦即，不同之經濟變動、狀態，則連結因素究為所有關係、占有關係、管理關係則應予以法定，以作為歸屬之判斷。

尚且，稅捐客體歸屬於稅捐主體，主體當會影響歸屬之判斷，至於，影響歸屬判斷尚有期間、空間因素。故於租稅客體確認後，再判斷與主體歸屬關係時，尚須特別考慮其他之要素，如歸屬期間因素、歸屬空間等因素。對於期間之歸屬，具週期性之稅捐，於各稅法都有期間之規定，如地價稅納稅基準日規定，於土地稅法施行細則第20條規定各年（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¹²⁵。【科技法律評析第6期，2013年12月，第103頁】基於歸屬期間之決定，將影響歸屬主體之認定，然而，歸屬因素對於權利義務之影響甚具，應以法律明文規定，而非僅以命令為之。至於，空間歸屬所涉及課稅高權，則採取屬地或屬人主義之原則，此部分亦應以法律明文規定。

四、合理明確歸屬原則

歸屬之明確性，大法官對於明確性之解釋，於釋字第659號解釋：「法律規定所使用之概念，其意義依法條文義及立法目的，如非受規範者難以理解，並可經由司法審查加以確認，即與法律明確性原則無違」，釋字第521號解釋理由書：「法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法定制時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而

125 於土地稅法施行細則第20條：「地價稅依本法第40條之規定，每年一次徵收者，以8月31日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以2月28日（閏年為2月29日），下期以8月31日為納稅義務基準日。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。」

為相應之規定」。是故，對於一般法律構成要件，使用不確定之概念，僅規範具可理解性與司法審查性，即符合明確性原則，惟釋字第 697 號解釋協同意見書所引述明確性原則¹²⁶，除明確外還須要具體。

而明確性原則於稅法是否要有所修正，因稅法是整體法秩序之一環，稅捐之法概念基於稅捐法定主義要求下，稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體歸屬於稅捐主體皆須依法律規定，且該規範概念應具可理解性與司法審查性，始符合明確性原則。是故，對於納稅義務人部分，必須納稅者應可認知與預見規範法律內容之要求，是否因屬稅捐案件致司法審查有密度之不同。就此，如果以基本權限制之角度思考此問題，刑法、稅法皆涉及財產權與自由權限制，故明確性原則審查應為一致。若由稽徵方式思考，各稅種依課徵之方式有申報納稅、賦課徵收及申報賦課三種，不同類型予以主【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 104 頁】客體、稅率、納稅方法等不同規範密度¹²⁷，然須讓納稅義務人具有稅課預見可能性。

如以稅捐客體範圍之歸屬關係與稅捐客體歸屬於稅捐主體之歸屬兩部分來觀察。前者由釋字第 493 號解釋理由書即提出營業費用及利息支出，需分別攤歸投資收益及證券交易收入負擔，如具直接合理明確歸屬者得個別歸屬而減除，且釋字第 703 號解釋理由書亦認為成本費用直接合理明確歸屬於應稅所得及免稅所得。後者，釋字第 697 號解釋理由書對於單階段多行為貨物稅，應以何行為認定為納稅義務人，法應為明文規定。

五、歸屬主體法定原則

釋字第 685 號解釋理由書：「…第三人固非不得依法以納稅義務人之名義，代為履行納稅義務，但除法律有特別規定外，不得以契約改變法律明定之納稅義務人之地位，而自為納稅義務人。因此，非法定納稅義務人以自己名義向公庫繳納所謂『稅款』，…均不能改變法律明定之租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬…」

再則，釋字第 696 號解釋黃茂榮大法官協同意見書：「合併計算及報繳的規定，因將夫妻合併為一個申報單位，而使夫妻之薪資以外的所得，【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 105 頁】相對於夫或妻，不但在稅捐客體（即所得）之歸屬上發生變更，而且在稅捐債務之範圍上亦發生擴張。…但歸屬的變更顯然違反實質課稅原則，範圍的擴張顯然違反量能課稅原則。」

126 司法院釋字第 697 號解釋蘇永欽、陳春生協同意見書：「…美國聯邦最高法院是從憲法第一修正案言論自由的保障發展出來有關明確（禁止內容含混：void for vagueness）和具體（禁止打擊面過廣：overbreadth）的兩項測試，德國聯邦憲法法院則認為可以直接從其基本法第 20 條的法治國原則引申出規範明確原則（Normenklarheit），其內容同樣包含明確（klar）與具體（bestimmt），適用於所有限制基本權的立法…」

127 司法院釋字第 697 號解釋蘇永欽、陳春生大法官協同意見書：「…一、公法債的特性，使得一般的立法明確性要求有必要與國家充分告知債務人的義務相結合，才能貫徹建立法治國的終局目的。債的告知，則又不能不考量不同稅種的特性，及據此特性建立的合理稽徵程序，而去分配立法、行政部門在告知上應承擔的功能，本院於審查稅法的明確性時，則可在此基礎上劃出立法者應為告知的下限。我國稅法對於租稅的稽徵，都是按其特性而建構符合公平及成本效率的程序，大體可分為申報納稅、賦課徵收及申報賦課三種，屬於銷售稅性質的加值型與非加值型營業稅和貨物稅（以完成第一筆出廠交易而非僅完成生產為其課稅基礎），因為納稅義務人範圍較廣，若採賦課方式，稽徵成本必然偏高，且稽徵可結合一般的營業管制，並倚賴商人較高的資訊能力，因此和多數國家一樣採申報納稅（加值型及非加值型營業稅法第 35 條、貨物稅條例第 19 條參照）。但相對的，這類通過稅法規定，於應稅事實成就時直接發生租稅債務的稅種，就有必要對於主客體、稅率、納稅方法等做密度較高的規定，再輔以行政命令的補充及釋示，乃至法院判例、決議統一其見解等，使納稅義務人對於租稅債務的履行有足夠的預見可能性。本件解釋爭執的是租稅債務的主體，to be or not to be，當然更有必要達到毫無疑義的程度…」

由此可知，對於稅捐債務，構成要件該當稅捐債務即已發生，然而，對於稅捐課客體歸屬於稅捐主體，受歸屬者即為納稅義務人。對於稅捐債務，納稅義務人基於稅捐規劃或其他因素可約定由第三人代履行納稅義務，惟歸屬之稅捐主體乃係法定地位，並不因雙方轉嫁之約定而改變，亦不可透過形式法規範，破壞稅法建立實質租稅負擔之原則。

六、歸屬負擔轉嫁原則

於稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體歸屬於稅捐主體為稅捐法定之內容，對於稅捐之稽徵，除考慮稅捐法定外，尚須考慮量能課稅與稽徵經濟之原則。故基於稽徵成本考量，如以大量之消費者為納稅義務人，將耗費大量之稽徵成本。基此，稅捐立法基於稽徵成本考量，將稅捐主體由消費者轉換為銷售者或產製廠商等¹²⁸。

於量能課稅思維下，具有負擔能力之客體歸屬於主體，主體於扣除成本、費用後，如有經濟利益則應具有給付能力。此時，於稅捐立法規定對於稅捐主體之轉換，轉換之稅捐主體有無負擔能力，似非應為考量¹²⁹，反而，對於有無轉嫁可能則為關鍵所在。對此，釋字第 697 號解釋陳碧玉大法官協同意見書即認為「…，受託產製廠商，不問為單一受託或有多家受託，應否為法定繳納貨物稅之義務人，『有無轉嫁該稅賦之可能』乃為區分要件之一。受託產製廠商若無轉嫁貨物稅予買受人之可能，縱使為獨立完成產製之受託廠商，亦不得以之為貨物稅之納稅主體。」【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 106 頁】

營業稅為法定之間接稅，將稅捐客體由消費改為銷售，此基於稽徵技術所為之變更¹³⁰，稅捐主體轉換原為歸屬之例外設計，須能透過轉嫁而將形式歸屬轉換為實質歸屬¹³¹。如此，制度之設計應保障形式納稅義務人轉嫁之可能性，如不能藉由轉嫁維持量能課稅原則，或對於消費者實質過度之轉嫁，則將破壞稅法所建立之基本制度，而有違憲之虞¹³²。【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 107 頁】

128 參重森 曉、賀田廣己、植田和弘，Basic 現代財政學，頁 190，有斐閣，2005 年。轉嫁之類型：一、前轉：稅負擔由賣手轉至買手，二、後轉：稅負擔從買受轉換至賣手，三、消轉：企業經營合理化並無轉入外部負擔，於企業內部吸收，此常轉嫁給勞動者，四、租稅償卻（後轉之一種）收益資產之交易過程中，資產成本價格下降所產生之租稅轉嫁。

129 參許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，頁 193，2008 年。間接稅透過轉嫁方式或許破壞量能課稅原則中之實質稅捐負擔原則，但這轉嫁之設計實質仍不脫離實質稅捐負擔原則之考量。

130 參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，頁 436，2004 年。

131 參黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊），頁 90，自版，2005 年。

132 參阿部泰隆，消費稅の合憲性，租稅判例百選（第三版）別冊，ジュリスト，120 号，頁 127，有斐閣，1992 年。

參考文獻

中文

一、專書

1. Edgar Bodenheimer 著，范建得、吳博文譯，法理學—法哲學與法學方法，漢興出版社，1997 年。
2. Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，五南，2006 年。
3. 吳庚，憲法之解釋與適用，自版，2003 年修訂版。
4. 吳老德，正義與福利國家概論，五南，2004 年 2 版。
5. 李建良、陳愛娥、黃啟禎等，行政法入門，元照，2004 年 2 版。
6. 李建良，論行政法上「責任」概念及責任人的選擇問題—兼評最高行政法院 93 年度判字第 628 號、95 年度判字第 1421 號判決及其相關判決，行政管制與行政爭訟，中研院法律所，2008 年。
7. 李建良，行政法基本十講，元照，2011 年。
8. 李惠宗，憲法要義，元照，2012 年 6 版。
9. 李憲佐，我國憲法第十九條規定為租稅法律主義原則之探討—兼論我國司法院大法官歷來之解釋，李憲佐財經法律論文集（一），元照，2007 年。
10. 秦季芳，法規競合關係之再思考，法律之分析與解釋—楊日然教授紀念論文集，元照，2006 年。
11. 翁岳生編，行政法（上），元照，2006 年 3 版。
12. 張永明，國家租稅權之界限，翰蘆，2010 年。
13. 盛子龍，稅捐債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，民主、人權、正義—蘇雄雄教授七秩華誕祝壽論文集，元照，2005 年。
14. 許玉秀，主觀與客觀之間，自版，1997 年。
15. 許育典，文化憲法與文化國，元照，2013 年第 2 版。
16. 陳敏，行政法總論，自版，2004 年第 4 版。
17. 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，元照，2008 年。
18. 陳清秀，稅法總論，元照，2012 年 7 版。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 108 頁】**
19. 程明修，憲法基礎理論與國家組織，新學林，2006 年。
20. 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳文文化，1997 年。
21. 黃俊杰，稅捐民主原則，現代憲法的理論與現實—李鴻禧教授七秩華誕祝壽論文集，元照，2007 年。
22. 黃茂榮，稅法總論—法學方法與現代稅法（第二冊），自版，2005 年。
23. 黃茂榮，稅法總論—稅捐法律關係（第三冊），自版，2008 年 2 版。
24. 黃茂榮，法學方法與現代民法，自版，2011 年增訂 6 版。
25. 黃茂榮，法學方法與現代稅法（第一冊），自版，2012 年增訂 3 版。

26. 黃舒芃，民主國家的憲法及其守護者，元照，2009 年。
27. 楊仁壽，法學方法論，自版，2010 年 2 版。
28. 葛克昌，國家學與國家法－社會國、租稅國與法治國理念，元照，1997 年。
29. 葛克昌，稅法之基本問題，元照，2005 年 2 版。
30. 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，2009 年 3 版。
31. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2012 年 3 版。
32. 廖欽福著，臺灣環境法學會主編，全球暖化、氣候變遷下環境公課概念、體系之解構與重建－「以高雄市開徵氣候變遷調適費」為例，21 世紀環境國家新挑戰，元照，2013 年。
33. 廖義男，企業與經濟法，自版，1980 年。
34. 法務部，公民與政治權利國際公約－一般性意見，法務部，2013 年。
35. 蔡敦銘編著，經濟與法律，翰蘆，2002 年。
36. 賴恆盈，行政法律關係論之研究，行政法學方法論評析，元照，2003 年。

二、期刊論文

1. 林子傑，人之圖像與憲法解釋，臺大法研所碩士論文，2006 年。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 109 頁】**
2. 林明誼，租稅公平原則對租稅立法之限制，臺北大學法律學研究所碩士論文，2001 年。
3. 林益山，「最重要牽連關係原則」在國際私法上之適用，軍法專刊，第 58 卷第 1 期，2012 年。
4. 林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，臺灣大學法律學研究所碩士論文，1985 年。
5. 許育典，社會國，月旦法學教室，第 12 期，2003 年。
6. 許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008 年。
7. 陳 敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年。
8. 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，第 26 期，1982 年。
9. 陳 敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，頁 41，1988 年。
10. 陳 敏，溯及影響租稅債務之事項，政大法學論叢，第 41 期，1990 年。
11. 陳 敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第 49 期，1993 年。
12. 陳妙芬，形式理性與利益法學－法律史學上認識與評價之問題，臺灣大學法學論叢，第 30 卷第 2 期，2001 年。
13. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第 183 期，2010 年。
14. 陳清秀，稅法學研究方法初探，臺灣本土法學，第 199 期，2012 年。
15. 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年。
16. 黃茂榮，稅務關係與稅捐債務，植根雜誌，第 22 卷第 12 期，2006 年。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 110 頁】**

17. 葉名軒，稅捐層級化法律保留體系之研究，中正大學財經法律研究所碩士論文，2008年。
18. 葛克昌，稅法之目的與法律解釋，月旦法學教室，第71期，2008年。
19. 葛克昌，奢侈稅及憲法界限，月旦法學雜誌，第169期，2009年。
20. 詹鎮榮，經濟憲法，月旦法學教室，第80期，2009年。
21. 詹鎮榮，公經濟法之概念、體系與新趨勢，月旦法學教室，第75期，2009年。
22. 詹震榮，社會國原則，月旦法學教室，第41期，2006年。
23. 蔡宗珍，建築法上義務人之類型與具體與具體義務人之判定：行政法上行為責任與狀態責任問題系絡的一個切面分析，台大法學論叢，第40卷第3期，2011年。
24. 蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第70期，2008年。
25. 蔡維音，國家課稅之憲法界限一釋字第692號評釋，月旦法學教室，第113期，2012年。
26. 藍元駿，熊彼得租稅國思想與現代憲政國家，臺灣大學法律學碩士論文，2005年。

【科技法律評析第6期，2013年12月，第111頁】

日文

一、專書

1. 小山 剛，基本権の内容形成—立法による憲法価値の実現，尚学社，2004年。
2. 山本守之，租税法の基本理論，税務経理協会，2005年増補版。
3. 山田二郎，税法講義—税法と納税者の権利義務，信社山，2001年。
4. 木村琢磨，財政法理論のその展開環境，有斐閣，2004年。
5. 水野 勝，租税法，有斐閣，1993年。
6. 北野弘久，憲法と税財政，三省堂，1983年。
7. 北野弘久著，憲法理論研究会編，平和・福祉憲法と行財政—地方分権的租税國家の提唱，現代行財政と憲法，敬文堂，1999年。
8. 北野弘久，税法問題事例研究，勁草書房，2005年。
9. 甲斐素直，財政法規と憲法原理，八千代，1996年。
10. 金子 宏，租税法理論の形成と解明，有斐閣，2011年。
11. 金子 宏，租税法，弘文堂，2012年第17版。
12. 阿部泰隆，消費税の合憲性，租税判例百選（第三版）別冊，ジュリスト，120号，有斐閣，1992年。
13. 重森 暁、賀田廣己、植田和弘，Basic 現代財政学，有斐閣，2005年。
14. 浦部法穂，憲法学教室，日本評論社，2006年第2版。
15. 高見勝利等，憲法Ⅱ，有斐閣，2012年。
16. 福家俊朗，現代財政の公共性と法—財政と行政の相互規定性の法的位相，信山社，2001年。
17. 齊藤 稔，租税法律主義入門，中央経済社，1992年。
18. 岡子善信，租税法律關係論—税法の構造，成文堂，2004年。

19. 増田英敏，納稅者の權利保護の法理，成文堂，1997 年。
20. 増田英敏，リ-ガルマインド租稅法，成文堂，2008 年。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 112 頁】**
21. 奥谷 健著，北野弘久先生追悼論集刊行委員会編，「納稅者」の意義についての考察，納稅者權利論の課題，勁草書房，2012 年。
22. 樋口陽一，憲法入門，勁草書房，2013 年第 5 版。

二、期刊論文

1. 田中 治，稅法の解釈における規定の趣旨目的の意義，稅法学，563 期，2010 年。**【科技法律評析第 6 期，2013 年 12 月，第 113 頁】**

