

東海大學法律學系研究所

博士論文

指導教授：溫豐文教授

稅捐歸屬之研究

The Study on Taxes Attribution



研究生：宋政佳撰

中華民國一〇三年一月八日



考試委員審定書

博士學位考試委員會審定書

東海大學法律學研究所

博士班研究生 宋政佐 君所提之論文：

說辯歸屬之研究

經本委員會審查並舉行口試，認為符合
博士學位標準。

考試委員簽名處

黃俊杰

溫崇文

蕭淑芬

陳貴誌

黃啟禎

103年 1 月 8 日



摘要

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 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負納稅之義務」之內涵，自司法院釋字 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。

納稅者對於經濟生活之主體，依循個人意志為調整、規劃，於另一層次可能該當稅捐規範而負擔稅捐債務。如此，經濟生活是否該當稅捐客體，稅捐客體是否歸屬於特定之主體，臺北高等行政法院 96 年度簡字第 315 號判決認為稅捐客體與主體間應有一定之結合關係存在。是故，探究所得、財產、行為稅之客體與主體之結合關係，歸納大法官解釋對於歸屬所蘊含之原理原則，作為判斷納稅義務人之依據。

此外，於信託稅制，除有一般稅制歸屬關係，尚須考量信託制度特殊之三面關係。如此，信託稅制於委託人、受託人、受益人間，稅捐客體之歸屬是否應作調整，在形式、實質間，立法者對於歸屬之認定，究應採形式歸屬或實質歸屬說，是否修正一般稅制所建立原理原則。依此，以司法院釋字 635 號解釋為例，就早期非自耕農借名或信託登記取得農地，受託人間土地之移轉是否為形式、實質移轉，分析實務對於脫法避稅行為之見解。

稅法領域與其他法領域為交錯，稅捐法律關係究為權力關係或債務關係本有論爭，甚而，稅疑利於國庫或稅疑利於納稅者之思考搖擺不定。既然納稅者有自主意志規劃空間，當形式與實質不符時，實質課稅原則成為實務之尚方寶劍，而以經濟觀察作為達成稅疑為國庫之重要方法，忽略實質課稅不外是實踐稅捐歸屬之手段、方法，是為實質歸屬原則；如此，對於實質課稅原則之濫用應加以抑制。

於稅捐公平與稅捐法定主義之衝突，應優先考量納稅者預見可能性。稅捐徵收既為侵害行政，本應健全法規並嚴格解釋，非以擴張解釋補充法之闕漏。於納稅者權利保護下，實質課稅僅為解釋、適用法律之方法，並非法律之原理原則。憲法第 19 條：「人民有依法納稅之義務」，非強調納稅者稅捐債務之義務面向，更應該強調納稅者權利保護之面向，以符合稅捐正義。

關鍵字：稅捐、歸屬、實質課稅、信託、稅捐規避

Abstract

Justice of Constitutional Court of Judicial Yuan stayed with: “Citizens are obliged to pay tax only as per the tax subject, the tax denomination, tax rate, manner of paying tax and period for paying tax as prescribed under law” in the interpretation of Principle of Taxation under Law, since JY Interpretation No. 217, No. 367 and No. 385. Since JY Interpretation No. 674 and 685, it increased the constitutional conditions of “Attribution of Tax Object to Tax Subject”, i.e. Attribution of Tax Object to Tax Subject is becoming the focus of tax law.

Tax payer as the subject of economic life plan and adjust per individual will. On the other hand, a tax payer shall bear tax liability under tax law, so whether the economic life is of the tax object and if the tax object is belonging to the specific tax subject, there shall be certain joint, as determined under judgment of Taipei High Administrative Court under 96th Year Jan-00315. So, the study is in the joint between the tax subject and tax object in income, property and behavioral tax and concluding the theory and principle contained in the interpretation of Justice of Constitutional Court

Also, in trust tax system, in addition to the attribution relationship in ordinary tax system, special triangle relationship in trust system shall be taken into account, such as among the assignor, trustee and beneficiary, whether the attribution of tax object shall be adjusted in the tax system; in form and in substance, legislators’ determination of attribution shall take formal or substantial attribution, or shall the theory and principle established in ordinary tax system shall be modified or not. In this connection, with the Interpretation 635 of Justice of Constitutional Court as an example, the acquisition of farming land of not operating farmer under other’s name or registered under trust, is the transfer of land between the trustee and the trusted is in form or substantial to analyze the tax evasion behavior in practices.

Since the fields of tax law and other law are intertwined, whether tax law relationship is a relationship of power or relationship of liabilities has long being in argument, and even it is in favor of treasury or taxpayer are swinging back and forth. Since tax payers have the space of planning freely, when there is inconsistency between form and substance, the substance taxing principle is becoming the trump in substance taxing, that economic observation is becoming an important method of treasury in attaining the

tax suspicion, and neglecting substance taxing is only the means and method to realize tax object attributing to tax subject, which is actual attribution principle, so, the abuse of substance tax principle shall be curbed.

So, when there is conflict between tax fairness and taxation under law, the foreseeing possibility of tax payer shall first be considered, thus, since tax imposition is an intruding administration, it shall have complete legislation and shall be interpreted strictly, and shall not be expansive and complementary interpretation. Further, in protection of rights of tax payers, substance taxing is only a method of interpretation and application of law and is therefore is not a theory / principle of law. The provision under Clause 19 of Constitution of Republic of China, “Citizens have the obligation of paying tax” is not emphasizing the obligation aspect of tax liability, but shall emphasize more on the protection of rights of tax payer to conform to tax justice.

Key words: Tax, attribution, substance taxing, trust, tax evasion.



致謝

因為正義，學習法律。納稅者權之理念化成一盞明燈，指引自己往學術路線前進。人生，總是那麼多的叉路在前，面對抉擇就是決定！從基隆商工到稻江就是選擇，稻江財法任教第十年，終於完成小小目標。回首，就讀嘉義農專森林利用科時，宿舍慣竊失風被逮，被同學痛毆，時任男三舍長，面對系主任管理詢問，正義凜然的答：「主任，亂臣賊子，人人得而誅之」，主任：「還好，他沒被誅了」。

愛山水，保有呆呆勇氣、毅力，勇於嘗試、創新及挑戰自己的潛能。面對挑戰，要有足夠堅持之毅力，經常騎鐵馬於山海間的鍛練，大自然給予不少的領略。於結冰武嶺，嚴寒讓手指冰刺感，靠著是意志力撐下去，用牽的也要到終點。單騎環島，騎著捷安特 27 段登山鐵馬車，炎熱酷暑，10 天體會大地的一草一木，而留下環島感言：

「每時每刻都希望自己再成長。成長！是入境隨俗？是憑感覺？是在不同價值中去認知正確的價值取捨麼？我知道麼？山與海，或許能提供我一些線索！

生命不會因宗教禮俗，而受束縛，而失去它的方向。因為生命總會找出自己的方向，只是受到社會法則影響之多寡，但相信它的純真與善良，一切切緊握在自己的手中，拋開價值，去自然中體驗。

從父親帶小孩環島，發現了傳承、延續、任務，這是自然還是社會法則？在漆黑無助的深山裡，當部落曙光出現時，車友出現時，知幻滅、無助往往由自己心生，其實無限的希望總是在後頭，最可怕的是自己的顛倒幻想，鬥志總因此而失去。進蘇花隧道，緊張、恐懼、害怕！生死決定在於卡、汽車對腳踏車的注意力，是可以選擇躲避或面對，當生命作決定後，不管是理智、不理智，就必須面對自己的決定負責。

人可以改變環境，並可以遠離緊張、惶恐，但就是要面對理想與現實的衝突。環島，無非想是要瞭解自己、發現自己所思、所欲，並實現自己小小的夢想。不管是上山下海，踏尋自然法則，如花蓮石梯坪附近石碑所示「一人定勝天」。

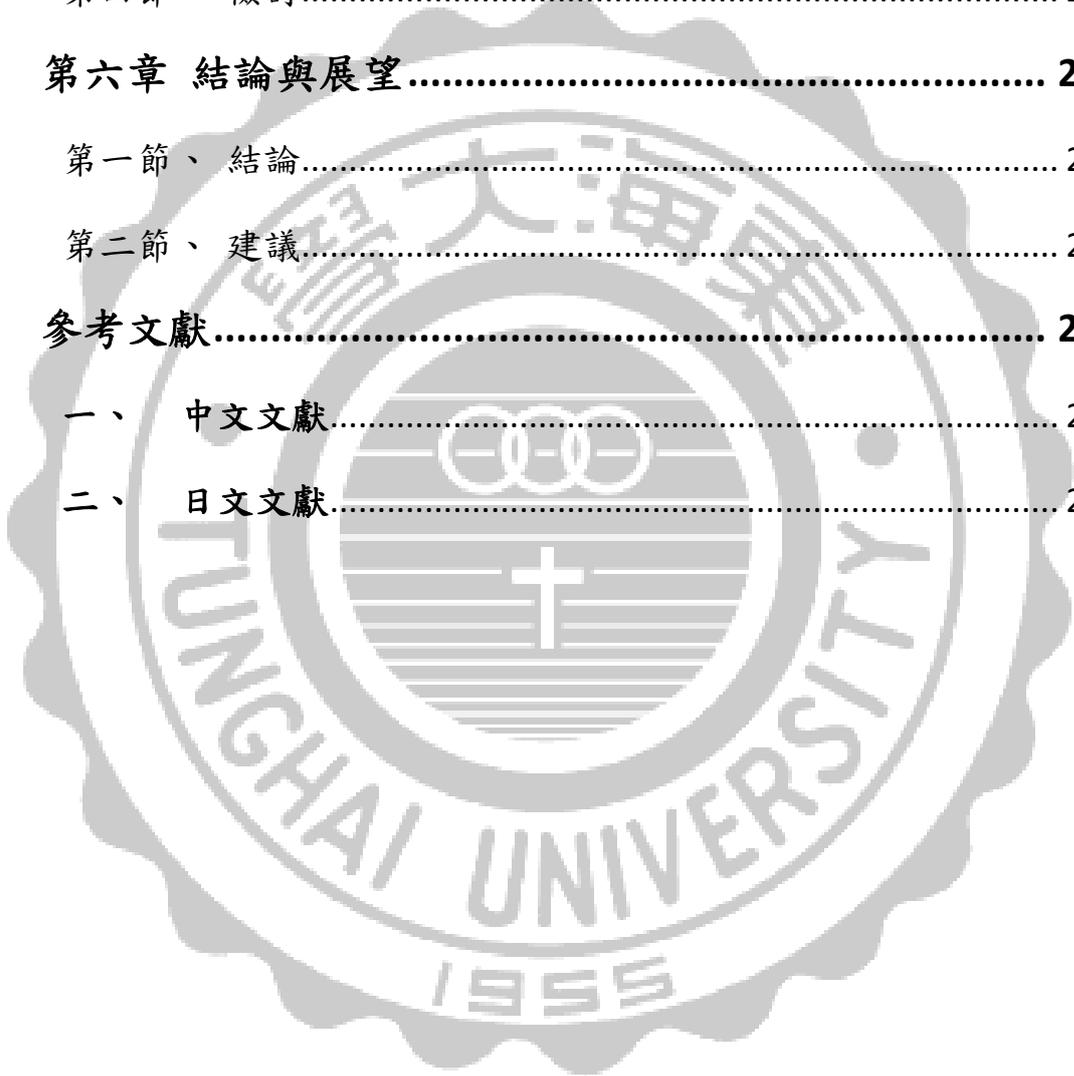
完成學位，一路許許多多師長、同學、伙伴之幫忙。感謝，指導教授溫豐文老師辛苦的指導並給予自主的創作空間，黃俊杰老師於報告與口試提供思考、改進意見，陳貴端、黃啟禎、蕭淑芬老師提供寶貴意見讓論文更加完整。於東海研究所學習期間，感謝陳運財院長等所有系上老師，於各領域給予之指導，欽福提供家中圖書館基地與書籍，丞裕、曉寬、威紹、嘉倫、志偉、雅婷、玉珍、璋祿、慧倫等協助校稿、排版等等協助，車友葉老師、吳老師、王老師、Wonderful、蔡教官、鍾哥等，給予野地生活傳習與加油、鼓勵。最後，感謝稻江財法孕育十年，課餘於自修教室潛心研究，與參加各種考試的伙伴相互鼓勵、打氣。論文的完成，僅是一個開始，人生有更多的挑戰在未來。



簡目

第一章 緒論	1
第一節、研究動機.....	1
第二節、研究方法、範圍.....	4
第三節、文獻回顧、研究實用性.....	8
第四節、研究架構、各章摘要.....	13
第二章 稅捐歸屬之憲法內涵	17
第一節、稅捐歸屬之法哲學思考.....	18
第二節、稅捐歸屬之憲法內涵.....	29
第三節、稅捐歸屬解釋之分析.....	39
第四節、稅捐歸屬之法律原則.....	50
第三章 稅捐歸屬結合關係之分析與建構	58
第一節、稅捐歸屬結合關係之分析.....	59
第二節、稅捐歸屬立法裁量之分析.....	89
第三節、歸屬結合關係之類型.....	101
第四節、檢討.....	102
第四章 稅捐歸屬之實證與評析	104
第一節、法秩序之交錯.....	105
第二節、信託歸屬之立法、實務分析.....	114
第三節、借名登記稅捐歸屬之分析.....	147
第四節、檢討.....	166

第五章 稅捐歸屬與經濟觀察法交錯與適用	170
第一節、法文化之稅捐法秩序.....	171
第二節、實質課稅之歷史演進與定位.....	176
第三節、經濟歸屬與經濟觀察之交錯.....	193
第四節、檢討.....	210
第六章 結論與展望.....	211
第一節、結論.....	211
第二節、建議.....	215
參考文獻.....	222
一、中文文獻.....	222
二、日文文獻.....	228



詳目

第一章 緒論	1
第一節、研究動機	1
第一項、稅捐歸屬體系之定位	1
第二項、稅捐歸屬內涵之探究	2
第三項、實質課稅替代之繆誤	3
第二節、研究方法、範圍	4
第一項、研究方法	4
壹、法釋義學之方法	4
貳、比較法學方法	5
參、法制沿革與立法分析方法	5
肆、實務見解分析方法	6
第二項、研究範圍	7
第三節、文獻回顧、研究實用性	8
第一項、文獻回顧	8
壹、國內專書、期刊、論文	8
貳、國外專書、期刊	10
第二項、研究實用性	11
壹、委託代製之歸屬	11
貳、夫妻所得合併計徵之歸屬	11
參、債券前手息之歸屬	12
肆、信託課稅之歸屬	12
伍、借名開業之歸屬	12
陸、土地借名登記之歸屬	12
第四節、研究架構、各章摘要	13

第一項、研究架構.....	13
第二項、各章摘要.....	15
壹、緒論.....	15
貳、稅捐歸屬之憲法內涵、界限.....	15
參、稅捐歸屬之結合關係分析與建構.....	15
肆、稅捐歸屬之實證與評析-股票信託、借名登記為例.....	15
伍、稅捐歸屬與經濟觀察法之交錯與適用.....	16
陸、結論與建議.....	16
第二章 稅捐歸屬之憲法內涵.....	17
第一節、稅捐歸屬之法哲學思考.....	18
第一項、主客體之法哲學思考.....	18
壹、主體之社會化、客體化.....	18
一、個人之主體性.....	18
二、主體之社會化.....	19
三、主體行為之客體化.....	20
貳、客體之歸屬及主體之歸責.....	21
一、客觀要素與歸屬、歸責.....	21
二、主觀要素與歸屬及歸責.....	23
第二項、法哲學理論於歸屬之實踐.....	23
壹、概念法學.....	24
貳、利益法學.....	24
參、價值法學.....	25
第三項、財政與經濟領域之交錯.....	26
壹、財政與經濟憲法.....	26
貳、財政與經濟法.....	26
參、經濟變動與狀態.....	27
一、經濟財之持有.....	28

二、 經濟財產之使用	29
三、 經濟財產之取得	29
第二節、 稅捐歸屬之憲法內涵	29
第一項、 稅捐法定之內涵	30
壹、 大法官解釋	30
貳、 學說	32
第二項、 實質歸屬與法律適用	33
壹、 稅捐正義與量能課稅	33
貳、 原理原則間之衝突	34
參、 判斷順序與法律適用	34
一、 判斷順序	34
二、 法律適用	35
第三項、 稅捐歸屬之規範內涵	36
壹、 不成文構成要件	36
貳、 稅捐客體之負擔性	36
參、 稅捐主體之雙面性	37
肆、 主體與客體之結合關係	38
第三節、 稅捐歸屬解釋之分析	39
第一項、 司法院釋字第 493 號解釋	39
壹、 案例事實	39
貳、 本案爭點	40
參、 本文評析	40
第二項、 司法院釋字第 597 號解釋	40
壹、 案例事實	40
貳、 本案爭點	41
參、 本文評析	41
第三項、 司法院釋字第 685 號解釋	41

壹、 案例事實.....	41
貳、 本案爭點.....	42
參、 本文評析.....	42
一、 金流作為多階段歸屬之認定.....	42
二、 主體歸屬不可變換.....	42
三、 法律行為輔助歸屬之認定.....	43
第四項、 司法院釋字第 696 號解釋.....	44
壹、 案例事實.....	44
貳、 本案爭點.....	44
參、 本文評析.....	44
一、 個人為財產權利之歸屬.....	44
二、 個人為稅捐歸屬之單位.....	45
三、 主體、客體歸屬不可變更性.....	46
第五項、 釋字第 697 號解釋.....	47
壹、 案例事實.....	47
貳、 本案爭點.....	47
參、 本文評析.....	47
一、 單階段多行為歸屬明確性.....	47
二、 歸屬負擔轉嫁之可能性.....	48
三、 產製階段稅基之認定.....	48
第六項、 司法院釋字第 703 號解釋.....	49
壹、 案例事實.....	49
貳、 本案爭點.....	49
參、 本文評析.....	49
一、 減免項目與收入發生之歸屬.....	49
二、 以用途核實認定歸屬.....	50
第四節、 稅捐歸屬之法律原則.....	50

第一項、個人歸屬原則	52
第二項、實質歸屬認定原則	53
第三項、連結因素法定原則	54
第四項、合理明確歸屬原則	54
第五項、歸屬主體法定原則	55
第六項、歸屬負擔轉嫁原則	56
第三章 稅捐歸屬結合關係之分析與建構	58
第一節、稅捐歸屬結合關係之分析	59
第一項、德國租稅通則之歸屬判斷	60
壹、基本歸屬因素	61
貳、例外歸屬因素	62
一、非所有權人-事實管領及排除支配	62
二、形式所有權人-信託契約支配歸屬	62
三、非所有權人-實質管理及支配所有物	62
四、共同共有所有權-共同管理及支配	63
第二項、日本所建立之歸屬判斷	63
壹、日本稅法規定	63
貳、日本學說	64
第三項、各稅連結因素歸納	64
壹、所得類型	65
一、所得稅	65
二、土地增值稅	67
貳、財產類型	69
一、遺產及贈與稅	69
二、地價稅	71
三、房屋稅	73
四、使用牌照稅	74

參、行為類型.....	75
一、證券交易稅.....	75
二、貨物稅.....	77
三、娛樂稅.....	79
四、營業稅.....	80
五、契稅.....	83
肆、特殊類型.....	85
一、特種貨物及勞務稅條例.....	85
二、印花稅.....	87
第二節、稅捐歸屬立法裁量之分析.....	89
第一項、客體類型之定位.....	89
壹、客體類型化.....	89
貳、客體之負擔性.....	90
參、客體重複性.....	91
肆、客體簡化之轉換.....	92
第二項、稅捐歸屬之裁量.....	92
壹、稅捐客體選擇.....	93
一、國際競爭之影響.....	93
二、整體稅收之關連性.....	93
三、管制、成本之因素.....	94
貳、稅捐主體之決定.....	94
參、連結因素之判斷.....	95
第三項、現行立法之檢討.....	95
壹、客體內涵之重複性.....	95
一、重複之型態.....	95
二、重複之限度.....	96
三、立法體系規制.....	97

四、 司法解釋之檢證	98
貳、 歸屬主體之負擔能力	99
參、 客體類型之定位	99
肆、 聯繫因素之欠缺	100
第三節、 歸屬結合關係之類型	101
第一項、 所得稅制之連結因素	101
第二項、 財產稅制之連結因素	101
第三項、 消費稅制之連結因素	102
第四節、 檢討	102
第四章 稅捐歸屬之實證與評析	104
第一節、 法秩序之交錯	105
第一項、 稅法與憲法之交錯	105
第二項、 稅法與行政法學之交錯	107
第三項、 稅法與民法之交錯	108
第四項、 稅法與信託法之交錯	109
第五項、 稅法與其他法領域衝突與調整	110
壹、 稅法與其他法領域之衝突	110
一、 法解釋之衝突：	110
二、 舉證責任之衝突	111
三、 事實認定之衝突	111
貳、 稅法與其他法領域之調整	112
一、 形式與實質之調整	112
二、 不合常規之調整	113
第二節、 信託歸屬之立法、實務分析	114
第一項、 信託法制之歸屬意旨	115
壹、 形式歸屬不課徵原則	115
一、 委託人與受託人間	116

二、 受託人與受益人間.....	116
三、 委託人新舊變更.....	116
貳、 所得發生、實現原則.....	117
參、 信託財產獨立性原則.....	117
肆、 信託客體歸屬原則.....	118
一、 信託導管歸屬理論.....	118
二、 信託課稅主體.....	119
三、 信託利益之客體.....	121
四、 客體歸屬於主體之原則.....	122
第二項、 信託歸屬實務分析-股票信託案.....	123
壹、 案例事實.....	124
貳、 股票信託與稅捐歸屬.....	124
參、 稅捐函令、法院判決.....	125
一、 稅捐函令之歸屬變更因素.....	125
二、 法院判決.....	127
肆、 本文分析.....	129
一、 財政部函令之思考邏輯.....	129
二、 信託利益之歸屬認定.....	130
三、 課稅分析.....	138
第三項、 商事信託歸屬檢討-兼評不動產證券化之稅捐歸屬.....	140
壹、 不動產資產信託之經濟變動.....	141
一、 委託人與受託機構間.....	141
二、 受託機構與投資人間.....	142
貳、 土地價值與歸屬關係.....	142
一、 土地課稅移轉基準時點.....	142
二、 形式與實質歸屬.....	142
參、 不動產資產信託地價稅之核課.....	143

一、 不動證券化條例第 51 條規範	143
二、 歸戶課徵之納稅義務人	143
肆、 不動產資產信託土地增值稅之核課	146
一、 不動證券化條例第 52 條	146
二、 毋須返還約定之性質	146
三、 形式移轉變為實質移轉	147
第三節、 借名登記稅捐歸屬之分析	147
第一項、 司法院釋字 635 號解釋爭訟過程	148
壹、 事實、規範與爭點	148
一、 本案事實	148
二、 本案所涉法規、函令	149
三、 本案爭點	149
貳、 司法院釋字 635 號解釋爭訟過程	151
一、 程序面	151
二、 實體面	151
第二項、 司法院釋字第 635 號解釋評析	155
壹、 借名登記與信託	155
一、 借名登記之意義及性質	155
二、 信託行為之性質	156
三、 兩者之差異	158
貳、 農地借名登記之效力	159
一、 自耕能力之必要性	159
二、 欠缺自耕能力之效力	159
三、 有效與無效之判斷基準	160
參、 評析	163
一、 脫法行為於公私法之目的	163
二、 實質利益實現課稅原則	164

三、 實質支配關係之檢證.....	165
四、 解釋函令違反租稅法律主義.....	165
第四節、 檢討.....	166
第一項、 稅法與其他法制交錯部分.....	166
第二項、 股票信託部分.....	167
第三項、 商事信託部分.....	167
第四項、 農地借名登記部分.....	168
第五章 稅捐歸屬與經濟觀察法交錯與適用	170
第一節、 法文化之稅捐法秩序.....	171
第一項、 法文化內涵與接軌.....	171
壹、 法文化.....	171
貳、 法文化之功能.....	172
參、 法文化之接枝與移植.....	173
第二項、 形式、實質於法文化之展現.....	173
壹、 從正義論之視野.....	174
貳、 民事法之視野.....	175
參、 稅捐法之視野.....	175
第二節、 實質課稅之歷史演進與定位.....	176
第一項、 實質課稅之歷史演進.....	176
壹、 大法官所揭開之序曲：司法院釋字第 420 號.....	176
一、 闡釋構成要件.....	177
二、 客體歸屬之操作.....	177
三、 客體轉嫁之操作.....	177
貳、 補足缺漏或建立行政操作基礎.....	178
一、 從釋憲解釋到法治化.....	178
二、 釐清與稅捐規避之界限.....	178
三、 稅捐諮詢之建立.....	180

參、 行政法院對對實質課稅之見解	181
一、 規避意圖判斷	181
二、 稅捐規避要素	181
三、 稅法獨立性原則	182
四、 不同之規範價值取捨	183
肆、 學者之思辨與批判	184
一、 實質課稅非屬原則	184
二、 不可作為填補法律漏洞	185
三、 棄實從虛與棄虛從實之思考	187
伍、 失控及脫韁實質課稅之限制	187
一、 事務本質之限制	188
二、 稅疑有利於人民之限制	188
三、 經濟實質之限制	189
四、 稅捐法定之限制	189
陸、 實質課稅原則之再定位	191
一、 實質歸屬原則	191
二、 有利與不利皆適用	192
三、 三段論證之位置—法解釋或事實認定	193
第三節、 經濟歸屬與經濟觀察之交錯	193
第一項、 經濟自由與經濟歸屬	194
壹、 經濟形成自由	194
貳、 經濟歸屬之態樣	194
一、 稅基之認定	194
二、 客體歸屬於主體	195
三、 主體與客體之分擔	196
參、 經濟選擇與租稅負擔	197
第二項、 經濟歸屬與經濟觀察之區別	197

壹、 密度關係之區別.....	198
貳、 可變性之區別.....	198
參、 法律保留之區別.....	198
第三項、 稅捐歸屬作為實質課稅之抑制.....	199
壹、 稅法對民商法之尊重.....	199
貳、 稅捐歸屬之抑制.....	199
參、 舉證責任之抑制.....	200
一、 主觀舉證責任.....	200
二、 客觀證明責任.....	201
三、 利與不利之舉證與認定.....	204
第四項、 實質歸屬操作論.....	205
第四節、 檢討.....	210
第六章 結論與展望.....	211
第一節、 結論.....	211
第一項、 就稅捐法定而言.....	211
第二項、 就實質課稅而言.....	213
第三項、 就信託課稅而言.....	214
第二節、 建議.....	215
第一項、 解釋論方面.....	215
第二項、 立法論方面.....	215
壹、 經濟財歸屬於實質支配力之人.....	215
貳、 稅捐通則、信託課稅之法制.....	217
參、 實質歸屬原則替代實質課稅.....	218
第三項、 研究展望.....	219
壹、 納稅者權利之憲法定位.....	219
貳、 利益說與義務說之檢證.....	220

參考文獻.....	222
一、 中文文獻.....	222
(一) 書籍.....	222
(二) 專書論文.....	223
(三) 期刊.....	224
(四) 研討會.....	227
(五) 學位論文.....	227
(六) 政府出版品.....	228
二、 日文文獻.....	228
(一) 書籍.....	228
(二) 期刊.....	230





第一章 緒論

第一節、研究動機

第一項、稅捐歸屬體系之定位

稅捐法律之研究，於稅捐實體法上，誰最後負擔租稅，係不容易判斷之問題。亦即，稅捐歸屬是稅法重要課題。歸屬（Zurechnung）具有多元性，依其態樣可分為客體、時間、空間等歸屬，分別規範於稅捐實體法、稅捐程序法、稅捐處罰法、稅捐執行法體系。本文所稱稅捐歸屬，係指稅捐客體歸屬於稅捐主體，亦即將特定之租稅客體分配於特定之租稅主體，使該租稅主體成立基於該租稅客體之租稅債務。本研究欲探究客體之歸屬乃指稅捐客體與稅捐主體間之結合關係，稅捐主體與稅捐客體是透過何種因素而連結。

稅捐實體法中，稅捐客體之歸屬乃稅捐構成要件之一。客體之歸屬主要探求連結稅捐客體與稅捐主體之要素，稅捐客體所歸屬之主體即為納稅義務人，個人服從於國家領域主權，法主體服從於領域之主權，租稅高權之發生乃因法主體因人與特殊之經濟事實，公共團體依此連結而為租稅請求¹。於稅捐程序法，如稅捐管轄權之歸屬問題，即稅捐高權之歸屬，包括內外國對於稅捐課徵之管轄權及國內對於稅捐課稅權之劃分，前者是國際租稅之問題，牽涉本國所採屬人與屬地主義所生之競合關係；後者乃國內課稅權劃分之問題，此部分端視各國憲法或財政相關法令規定，以決定稅捐之立法、行政、收益權之歸屬²。

至於期間歸屬，基於稅捐課徵之一次性或週期性，故有基準時點之規定。稅捐財之發生於基準時點前後，則客體應歸屬哪時期計算之問題。稅捐處罰法，則涉及稅捐行政罰與行政刑罰歸屬（責）之問題。至於，稅捐執行法部分，則對於金錢、動產、不動產執行權歸屬。

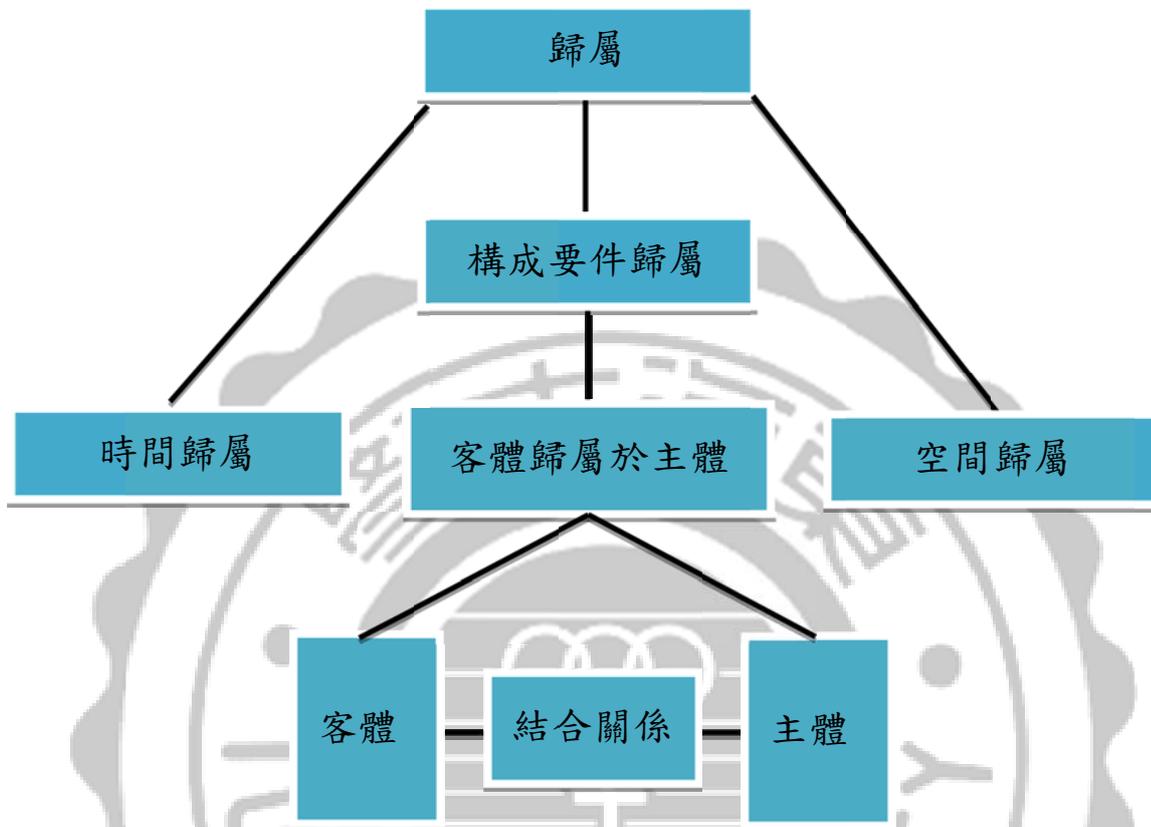
基此，本文試從憲法第19條規定稅捐法定主義出發，探究稅捐法定主義之內涵。藉此，知悉實務、學說對於稅捐客體之歸屬定位，是否為稅法之不成文構成要件。亦即，立法者似已將稅捐客體歸屬於主體之連結關係因素內化³，所呈現的不外是納稅義務人，於納稅義務人判斷時，即已經對稅捐歸屬為判斷。惟立法者判斷時，是否衡諸經濟狀態、變動，稅捐客體所表彰的是納稅義務人負擔租稅之能力。是故，如稅捐客體欲歸屬於特定人，則稅捐客體與納稅義務人間應具有特別之連結因素，此連結因素因各個法律關係與稅目而不同。因此，既無一般性歸屬原則規定，欲探究立法者對於歸屬於各稅之立法形成軌跡，則歸納各稅捐類型之歸屬關係中，各個

¹參木村弘之亮，國際稅法，成文堂，初版，2000年，頁541。

²如我國財政收支劃分法第4條及第8及第12條就中央或地方稅收益分成規定；憲法第107條、第109條、第110條為課稅立法權之規定，至於稅捐行政權，依稅捐稽徵法第2、3條規定則歸於各級政府之稅捐稽徵機關。

³參陳清秀，稅法總論，元照，7版，2012年，頁311，稅捐歸屬稅捐客體與特定之納稅人間有一定之結合關係存在。

歸屬之連結因素究為何。基此，本文從各別稅法規分析出一般性歸屬之規定，或可探知立法者對於各類型稅捐歸屬之判斷依據。



(圖一)歸屬之類別、內涵

第二項、稅捐歸屬內涵之探究

司法院釋字第 217 號解釋文揭示租稅法定主義內涵：「…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證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」至司法院釋字第 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。」其中，對於稅捐法定主義之內涵，「租稅客體對租稅主體之歸屬」之要件於大法官解釋明顯呈現，揭示稅捐客體對租稅主體之歸屬之重要性。

台北高等行政法院 96 年度簡字第 315 號判決：「…稅捐客體（課稅對象）係發生稅捐債務之物的要素前提要件之總括概念，亦即稅捐構成要件中表彰納稅義務人負擔稅捐能力之要素，此須和表彰經濟上給付能力的標的、狀態或事實經過相連結，

上揭已取得之所得（學說上稱為稅捐財或課稅財），如經立法者選為稅捐構成要件要素，即為稅捐客體。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）。」

再者，參考諸外國立法例，德國租稅通則第 39 條就稅捐客體歸屬規定如下：第 1 項：「經濟財產歸屬於財產所有人。」第 2 項：「對於第 1 項之規定，適用下列之例外，第 1 款：非財產所有人之第三人，於事實上管理經濟財產，且於一般狀況，在通常之耐用年限內，得排除所有人對該財產之影響者，則該經濟財產歸屬於第三人。信託關係之經濟財產歸屬委託人，讓與其所有權以擔保債權之經濟財產歸屬於保證人，自主占有之財產歸屬於自主占有人。第 2 款：經濟財產為數人所共有者，於租稅課徵上有分別歸屬之必要時，依應有分歸屬各共有人」。我國法規既對客體歸屬並無一般性規定，個別稅法多以財產所有人為納稅義務人，少有例外規定。如此，本文將參酌外國立法例由各稅分析、歸納而訂立一般性歸屬之規定。

是者，本文所謂稅捐歸屬，即為稅捐客體歸屬於稅捐主體，稅捐歸屬之內涵，應為稅捐客體歸屬於某人之判斷，而對於被歸屬之人即為納稅義務人，稅捐客體連結於納稅義務人即為稅捐歸屬⁴，客體與主體間具有一定之結合關係。對於歸屬應可分為客體層面之稅基之核實認定，稅捐主體有無負擔能力之認定，以及客體、主體歸屬連結之認定。其中，結合關係之判斷，應作為稅捐歸屬之納稅義務重要依據，現行各稅立法對於納稅義務人明文規定，顯已隱含對於稅捐歸屬之判斷，分析連結因素、檢證立法之判斷正確與否，則有其必要性。

第三項、實質課稅替代之繆誤

對於歸屬有所爭議時，學說上有形式歸屬（法律歸屬）說與實質歸屬（經濟歸屬）說之爭⁵，稅捐客體是否可歸屬於納稅義務人，稅法忽略連結因素、一般原則之訂定，而常以實質課稅原則、經濟觀察法來判定經濟利益、結合關係之歸屬人。然而，經濟利益之變動，是否由法規訂定之納稅義務人所獲取，利益與利益獲得人、稅捐負擔者間之結合關係，是否有其他因素可影響或替代結合關係。

司法院釋字第 420、620 號解釋明確闡釋實質課稅原則之稅法原則後，98 年 5 月 13 日所公布之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項明定解釋稅捐法律之方法；第 2 項就認定事實採取經濟觀察法，認定構成要件事實須以實質經濟事實關係以及所生之實質經濟利益之歸屬與享有為據；第 3 項就事實認定之舉證責任為規定⁶。就此，稅

⁴參金子宏，租稅法，弘文堂，17 版，2012 年，頁 161。

⁵參陳清秀，同註 3，頁 188-191。

⁶稅捐稽徵法第 12 條第 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」。

捐稽徵法第 12 條之 1 規定，僅抽象的將經濟觀察法運用法規化，對於稅法構成要件之解釋方法，以及構成要件事實以經濟利益之歸屬與享有為判斷依據，明確規定使用經濟觀察法由行政機關負舉證責任。

觀察德國法制，我國採取抽象歸屬之認定，與德國租稅通則類型化顯然有所差異。抽象歸屬以經濟觀察法為認定之方法，不外要解決法律形式與經濟形式之不同。德國以經濟財產之所有、管理、占有、信託、共有關係而生不同歸屬型態，是否已經窮盡一切類型？

再者，經濟利益與租稅負擔，是否應具結合因素之判斷，此種結合因素是否為稅捐法定主義之內容之一。如透過稅法解釋之制度與舉證責任之方法可否替代，則稅捐歸屬與經濟觀察法之關係為何；經濟觀察法是否可取代歸屬要素之明文化功能，而以經濟上之觀點加以判斷，經濟上享有所得、財產之人為歸屬人，則於經濟觀察法下，是否應建立經濟歸屬原則，或應該個案判斷，現行法規如何⁷。客體之歸屬是構成要件之一，則其舉證責任之分配應如何，本文將併同歸納行政法院之判決加以分析。

第二節、研究方法、範圍

第一項、研究方法

於稅法學之研究方法，有分為法認識論之研究與法實踐論之研究⁸，而法實踐論之研究建基於法認識論之基礎上。於人權之規範，乃為憲法秩序之重要部分。如此，於法實踐論上，將檢證稅法有無符合憲法納稅者權利保護，即憲法之價值須實踐於租稅法領域。亦有將問題層次分為法本質論、立法論、法解釋論、法適用論⁹。本文研究方法擬採法釋義學之方法、比較法學方法、法制沿革與立法分析方法、實務見解分析方法，茲分析如下：

壹、法釋義學之方法

稅捐客體之歸屬，由法釋義學觀點觀察，檢證法釋義學下列三種主要任務：(1) 法律概念的邏輯分析；(2) 將此一分析綜合而成一體系；(3) 運用此一分析結果於司法裁判之論證。基此，對於對稅捐客體之歸屬定義內涵加以確認，其中，各稅法體

第 3 項：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」第 4 項：「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

⁷我國各稅歸屬原則以民法所有權等概念判斷，非以所有權人對該財產權利狀態，似並無適用經濟歸屬，僅偶爾以特殊之補充規定，如土地稅法第 4 條，房屋稅法第 4 條，該補充規定，如非以民法概念，而表現經濟歸屬時，或有可能。

⁸參北野弘久，固定資產稅に対する憲法論的検討，收錄於資產稅の諸問題，租稅法研究第 12 號，有斐閣，1984 年 10 月，頁 94。

⁹參李惠宗，案例式法學方法論，新學林，1 版，2009 年，頁 13-19。

系之歸屬原則（要素）是否相同。尤其，財產稅、行為稅、所得稅所建立之稅捐歸屬連結因素，有待加以類型化後，確認歸屬之關係要素。再者，分析行政法院裁判，就個案稅捐客體歸屬關係，歸納實務見解。

尤其，思考租稅法律關係時，究為權力關係，或債權債務關係，依法體系之觀點，則需釐清稅法與行政法之關係，由憲法第十九條：「人民有依法律納稅之義務」，從義務兩個字，則對於租稅課徵之依據採取義務說。然而，義務說之前提建立在以權力關係為基礎之下所為之決定，然而，在代議制度下，租稅法律不外是人民意志之實現，則租稅法律關係應如何定位。

此將影響法解釋。往昔，基於權力關係下所為「稅疑為國庫」之闡釋，乃基於權力說國家財政收入為主要目的之思考，此基於財政學角度之思維，忽略從憲法層次之思考，而默視「稅疑為人民」之解釋，造成納稅者權利之侵蝕，間接造成大量之稅務訴訟。

貳、比較法學方法

稅法學，德國發展體系顯較完整，德國租稅通則規定即類似我國民法總則之體系地位，為通則性之規定，德國租稅通則第 39 條就稅捐客體歸屬問題具個別原則性之規定。日本國稅通則法第 1 條規定國稅通則法是對於國稅基本事項與共通事項之規定，雖無對於歸屬具明確性規範，惟兩法皆可作為我國立法上之遵循依據。

我國稅捐稽徵法之規定，並未如德國租稅通則細膩之規範，致在法規適用上，常以借用其他法規之概念、制度，甚於大法官解釋補充後，才為修法之決定。此時，外國立法例已另為修正。以實質課稅而言，德國對於經濟觀察法有帝國租稅通則、租稅調整法、租稅通則等三法規之調整階段¹⁰。從早期有帝國租稅通則認為是稅法之解釋方法，而租稅調整法則認為事實認定亦有適用，然租稅通則並無納入有關經濟觀察法之規定。如此，對於經濟觀察法或實質課稅原則從大法官解釋到稅捐稽徵法第 12 之 1 之立法，從德國立法例之轉變，則須思考國內立法背後之價值。

參、法制沿革與立法分析方法

我國稅制係採分稅立法¹¹，各稅規範因而產生分歧、矛盾、重複現象，遂參照德國係採取租稅通則，日本國稅通則法、國稅稽徵法等外國立法例，依此訂定稅捐稽徵法¹²。

¹⁰參柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 之 1 的增訂，台灣本土法學 199 期，2012 年 5 月，頁 125-128。

¹¹稅法之立法體制通常有三種立法方式，一種為分稅立法，綜合立法、混合立法。

¹²立法院公報，64 卷，91 期，委員會記錄，64 年 10 月 13 日，頁 10，當時李國鼎部長即說明，參考各國就稽徵事項為統一規定。

就稅捐客體之歸屬而言，稅捐法定主義既為大法官所承認為稅法構成要件之一，而我國並無如德國租稅通則具有稅捐客體歸屬之規定，則行為稅、財產稅、所得稅法之歸屬原則是否相同。就此，應依各稅法之規定，歸納出各稅歸屬之規定，再依行為稅、財產稅、所得稅類型區別，是否具差別實益。亦即，各稅法是否如德國租稅通則應建立一般性歸屬之規定。

稅法，通常被定位於行政法之各論，稅法不僅涉及行政法領域，課稅尚須憲法依據；且稅法之概念常借用民商領域，基此，稅法制度之建立，首先應從憲法領域尋求課稅依據，深究憲法第 19 條稅捐法定主義內涵，將憲法價值落實於稅法，各個稅法皆有其特性。稅法是立法者選取各經濟狀態、過程所為之稅捐財。是故，各經濟狀態、過程常依附於民商法秩序之法律概念，各法間形式上為獨立法體系，但實質上，各法體系相互之交錯、溢流。

因此，分析各稅法對於納稅義務人之決定，藉此瞭解立法者於制定各稅法時對於歸屬所為之立法決定，以及抽離各稅法規對於信託稅制之規定，觀察信託稅制歸屬特徵，依此脈絡，期建立稅捐歸屬之原理原則與連結因素。

肆、實務見解分析方法

從大法官會議解釋之演進觀察，大法官對於稅捐法定主義之內涵。早期，從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租稅構成要件，到近期解釋，認為為租稅主體、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，皆以法律明文規定¹³。亦即，租稅客體對租稅

¹³ 大法官對於租稅爭議案件之解釋，最先，出現租稅法律主義用語，乃司法院釋字 151 號解釋陳世榮大法官不同意見書，將租稅法律主義定位為立法上之原則。司法院釋字 167 號解釋文始使用租稅法定主義一語，但是並無清楚對其何謂租稅法律主義內涵作定位。至於，租稅法律主義之內涵，於司法院釋字 173 號姚瑞光不同意見書一，認為課稅之行為、納稅義務人、課稅標準、稅率等應以法律明確規定，此為租稅法律主義之引用開啟序幕。司法院釋字 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租稅法律主義原則。司法院釋字 217 解釋文則清楚指出租稅法定主義內涵，「…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，不屬於租稅法律主義之範圍。」司法院釋字 210、267、369、460 號解釋理由書，則指出憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍。釋字 218 號解釋文似又引用憲法第 19 條而賦予納稅義務人申報、提示各種證明文件義務。司法院釋字 252 解釋理由書則又賦予、取得憑證之義務。司法院釋字 257 不同意見書就租稅法律之兩種內涵，一為租稅法定之原則，一為稅務行政合法性之原則，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。司法院釋字 367 理由書除重申釋字 217 號解釋外，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，否則即屬違反租稅法律主義。司法院釋字 385 號解釋，增列了納稅方法是租稅法定主義之內涵，並強調法律適用不可割裂。司法院釋字 413 號解釋則整理了第司法院釋字第 271 號、第 367 號及第 385 等 3 號解釋，就租稅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租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，…」。司法院釋字 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

主體之歸屬係大法官認定係法定要件之一，此明文揭示，稅法應重視該稅捐客體歸屬於稅捐主體之要素。

是故，對於稅捐法定之內涵，大法官援引憲法第 19 條，無非強調稅捐法定具有憲法位階，然稅捐法定之內涵，值得推敲的是大法官早期對於租稅構成要件，從納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間、免稅等，演進至司法院釋字第 674、685 號解釋，出現「租稅客體歸屬租稅主體」之要素，亦即客體歸屬之問題已經隱然浮現。

此外，臺北高等行政法院判決 96 年度簡字第 315 號：「…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…。」稅捐客體之歸屬與實質課稅原則兩者在稅捐法上之操作是否不同面向，還是有連結、重複處，由該判決觀之，於法無明文時，實質課稅原則應作為納稅義務人認定之解釋方式。惟實質課稅原則卻超過文義解釋可能性，透過此原則卻可以取得課稅之正當性。如此，稅捐客體之歸屬與實質課稅原則是否不同層次之問題，則須詳加探討。

第二項、研究範圍

稅捐歸屬之態樣有主體之歸屬、時間、空間之歸屬，或構成要件歸屬，本文所稱稅捐歸屬，主要以稅捐客體歸屬於主體為主軸。於此，就歸屬之主體自然人與法人部分，聚焦於自然人部分。本文並無法窮盡所有之歸屬問題，以日本學者北野弘久、村井正、金子宏等學者之研究，德國學者 Tipke 等學者之見解，加上德國稅捐通則規定，期能對於歸屬之問題於一般稅捐與信託稅捐法治能夠建立制度，以抑制行政機關以實質課稅原則、經濟觀察法對於納稅者權利之侵蝕。

對於稅捐歸屬之研究，以稅捐客體歸屬於稅捐主體之概念加以分析，可分為三部分，一則為稅捐客體；二則為稅捐主體；三則為稅捐主體歸屬於稅捐客體。對於稅捐客體部分，司法院釋字第 597 號解釋針對利息基本權與利息基本權生之利息在客體之認定上，遺產或所得間認定之問題。該號解釋謂：「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。」所謂實質歸屬關係，釋憲者認為稅款與稅捐客體間具有實質歸屬關係。就此，基於稅捐客體之具體化、數量化為

稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之，司法院釋字第 607、620、635、651、660 號解釋增加繳納、減免優惠時，上述要件都要依法律明定。司法院釋字第 651、657 號解釋理由書就稅法之授權明確性亦加以闡釋。至司法院釋字第 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。」其中，令人矚目的，是對於「租稅客體對租稅主體之歸屬規定」，以及對於解釋函令界線之思考。

稅基，稅基與稅率之計算始得稅額。如以稅捐金錢債務而言，稅款本應是中性，難以與稅捐客體具有實質歸屬關係。於此，釋憲者所謂實質歸屬似指因稅捐客體之選定當影響稅率、稅額，因此，稅捐客體與稅款具有實質歸屬關係。

而主體方面，所牽涉主體之單一性或可為複數性，於司法院釋字第 696 號解釋針立法者為避免夫妻分散所得，而對於夫妻非薪資所得強制合併計算，顯然將夫妻視為一稅捐歸屬主體，此與憲法上或稅法上個人做為歸屬之主體恐有隔閡；且司法院釋字第 697 號解釋，針對數委製之廠製廠商，究竟何委製廠商始為歸屬之主體，此為立法應明示或可授權立法者明確規定。稅捐客體歸屬於稅捐主體方面，對於稅捐主體與稅捐客體之關係，除臺北高等行政法院判決 96 年度簡字第 315 號判決明確提及結合關係，學者亦有論及，但對於結合關係並無具體明確之論述。由司法院釋字第 685 號解釋黃茂榮大法官部分不同意見書認為：「以脫離一定債務之履行，而單憑物流或金流（物權行為）為證據方法，以物權行為之當事人為依據，認定營業稅之稅捐客體的歸屬，並不符合營業稅法之建置原則…。」可知歸屬之重要。如此，本文則以各稅之立法作為探究連結因素之分析。

歸屬之問題，稅捐與其他財政工具皆具探討之空間，基於大法官解釋對於稅捐歸屬明訂為稅捐法定之要素，故本研究以稅捐客體歸屬於稅捐主體為研究之主軸。藉此審視稅捐歸屬所謂之實質歸屬與經濟觀察之差異。透過實務見解與案例之實證分析，探討稅捐稽徵之法文化背後價值。現行稽徵之制度，如建立在稅疑為國庫之思考方向，經濟觀察易遭誤用而作為國家課稅之手段。如此，應如何回歸正軌，以建構實質歸屬之適用，對於實質課稅原則應如何加以抑制、限縮適用範圍，而回歸稅疑為人民，重視納稅者之主體地位，而強化納稅者權利保護。

第三節、文獻回顧、研究實用性

第一項、文獻回顧

壹、國內專書、期刊、論文

葛克昌教授¹⁴，於該行政程序與納稅人基本權一書信託行為之難題與突破，論及經濟上之所有權及法律上之所有權，並論及稅捐客體之歸屬，其定義「歸屬」即規定稅捐客體應屬於何稅捐主體，經濟財之歸屬應由何人或團體予以掌握。惟經濟上之所有權與法律上之所有權不一致時，則以法律上之所有權定其稅捐債務人，依此來判斷信託關係經濟財之歸屬。葛克昌教授所援引德國租稅通則第 39 條之規定作為判斷歸屬之依據。德國租稅通則具有明文之信託歸屬規定，然我國並無規定，則依解釋或實質課稅原則，仍須建置明文化之判斷基準。

¹⁴參葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰盧，第 3 版，2012 年，頁 503。

黃茂榮教授¹⁵，在稅法總論詳細論述稅法之構成要件，並對於稅捐客體歸屬與納稅義務人地位加以說明。其認為我國稅捐法將歸屬之結果規定於各稅法之納稅義務人外，並未對於客體之歸屬給予原則性之規定。其並提出西德稅捐通則對於歸屬之規定。且在其專題研究一書，論及營業稅問題時，談到客體之歸屬，並指出歸屬具有主體之歸屬、時間及空間上歸屬之問題，引導出歸屬範圍，對於稅捐歸屬有深入之研究，本文亦依循著其所建立之基礎，即對於稅捐歸屬歸納各稅之規定，嘗試捕捉歸屬原則性之一般規定，依此期能提出一般性之建言。

陳敏教授¹⁶，從經濟考察法著手，探究經濟考察方法與稅法解釋，認為所謂歸屬即租稅客體在稅法上應屬於何人所有，通常條文規定租稅債務人時，即對於租稅客體應屬何人有所說明。其並指出我國財產所有人之所有權人為納稅義務人，至於立法上仍有例外情形。其指出德國租稅通則第 39 條之規定，且認為本條亦為經濟考察方法之表現。然我國可否援用此原則實有疑問，各稅法藉由例外之規定來補充形式與實質不一致之情形。98 年 4 月 28 日，立法院增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，將實質課稅原則具體化，實質課稅原則與稅捐客體之歸屬兩者可否相互應用，即實質課稅原則是否為稅捐客體歸屬之補充規定，此應進一步探究。

黃秀蘭¹⁷，論文將稅捐分為所得型、財產型、行為型、其他個稅等類型，所得型之稅捐客體為所得，可分為所得稅、土地增值稅。財產型之稅捐客體為財產，地價稅之稅捐客體為土地，田賦之稅捐客體為農地，房屋稅之稅捐客體為房屋，使用牌照稅之稅捐客體為交通工具。行為型之稅捐客體為交易與消費行為，交易稅之稅捐客體，營業稅之營業行為，證券交易稅之稅捐客體為買賣證券之行為，契稅之稅捐客體為不動產交易行為，貨物稅之稅捐客體為貨物，關稅之稅捐客體為進口貨物，屠宰稅之稅捐客體為屠宰行為，娛樂稅之稅捐客體為娛樂行為。其他各稅之客體，印花稅之稅捐客體為憑證，遺產稅之稅捐客體為遺產，贈與稅之稅捐客體為贈與行為。其提供稅捐種類之類型化基準，更說明了各個稅法之稅捐客體。其中，其類型化似乎與一般類型並不一致，且財產型之稅捐客體究為土地或土地之價值則應深究。

翁建祥¹⁸，論文探討信託制度與課稅之相衝突與結合，就信託財產公示制度的現況與稅捐歸屬的關聯、效力加以探討，以瞭解信託稅捐歸屬關係，其並提出最高行政法院 91 年判字第 1633 號判決衍生之稅捐歸屬爭議，並舉出行政法院對於信託課稅採取法律歸屬與經濟歸屬之歧異見解，德國租稅通則第 39 條對於信託歸屬之規定。對於信託課稅歸屬提出內外國法治之比較，並建議如德國租稅通則建立信託課稅歸屬之一般原則。惟其如果再能以所有分稅立法之信託法規，加以類型化處理，以建制信託課稅之原理原則或基準，對於信託課稅將有指標性之發展。

¹⁵參黃茂榮，稅法總論-稅捐法律關係(第三冊)，自版，2版，2008年，稅法總論-法學方法與現代稅法(第一冊)，增訂3版，2012年，稅法總論-法學方法與現代稅法(第二冊)，2005。

¹⁶參陳敏，稅捐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。

¹⁷參黃秀蘭，稅捐客體之研究，台灣大學法律學研究所碩士論文，1985年7月。

¹⁸參翁建祥，信託課稅法治之研究-以信託稅捐歸屬為中心，中正大學財經法律研究所碩士論文，2004年1月。

貳、國外專書、期刊

北野弘久教授¹⁹從租稅法律主義基本概念分析出稅捐法律之法理，甚而建構出納稅者基本權之概念，此為對於納稅者權利保障之範圍甚包括財政之收支面。而對於稅法之解釋認為應稅疑為不利國庫之解釋，此對於實質課稅為法解釋時，應建立解釋之輔助原則，解釋稅法之出發點應非財政目的，而應嚴守稅捐法定主義。北野對於稅捐法律之定位，提供一先端之看法，嚴格對於稅捐法定主義之詮釋，才不致讓行政機關造成稅捐法定之形骸化，且配合日本憲法第 30 條規定：「國民依法律之規定有納稅之義務。」與第 84 條規定：「對於課以租稅與租稅之變更，需依法律以及法律規定之條件為必要」，定位稅捐法定主義新內涵。依此，在解釋論上，不可逾越稅捐法定之界限。

金子宏教授²⁰租稅法律主義與租稅公平主義支配整體之租稅法，前者為課稅權行使之原則，後者為關於租稅負擔分配之原則，稱之租稅公平原則與公平負擔原則。租稅法定主義歷史之沿革、乃從禁止行政權執行者國王恣意，保護國民財產權。以自由權之機能，現重要性並無減低，於現在交易社會，國民之經濟生活之法安定性與預測可能性極為重要，故實質課稅之基本上則在實現量能。如此，實質課稅之操作致稅捐公平與稅捐法定主義之衝突。因此，在衡量兩者價值衝突之取捨時，則應優先保障納稅者之預測可能性以及法安定性。

增田英敏教授²¹，從租稅迴避之定義導出稅迴避否認判定之要件：1、利用私法上法形式選擇之可能性，並無通常性之法選擇（選擇形式之異常性）。2、選擇之法形式，並不具備租稅負擔減免以外之合理理由。（欠缺法形式選擇之合理理由）。3、通常法形式選擇之情形會有同樣經濟成果之達成（經濟成果之達成）。4、避免課稅要件之充足達成減輕迴避租稅負擔。我國於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項亦將稅捐規避之定義明文化：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」則採實質主義認定下，實質課稅既以稅捐規避之處理為大宗，論者對於稅捐規避之見解，無非可作為比較法之研究，亦對於租稅法定與租稅公平間之衝突，應尋找出合理界限。

水野忠恒教授²²實質所得課稅原則之判定，資產或事業所生之收益歸屬於法律上名義人，名義人以外享受利益，歸屬於享受利益之人。此種規定之解釋，以往兩種說法，第一種法律歸屬說。收益之法律歸屬者與真實法律上歸屬者不同時，實際收益之歸屬，認定為收益法律上之歸屬。第二種經濟歸屬說，法律上之歸屬者與實際上經濟收益之歸屬者不同時，以收益之歸屬為之認定。其提出租稅迴避與假裝行為兩不同概念，後面之偽裝行為乃民法通謀虛偽意思表示。對於形式與實質之認定，

¹⁹參北野弘久，新財政法學・自治體財政權，勁草書房，第 4 刷，1983 年。

²⁰參金子宏，同註 4。

²¹參增田英敏，租稅憲法學，成文堂，第 3 版，2006 年。

²²參水野忠恒，租稅法，有斐閣，第 5 版，2011 年。

日本所稱實質所得課稅原則，屬於實質課稅原則之內涵，對於形式與實質之選擇，如前述乃為租稅法定與租稅公平之衝突。對於租稅之規避行為，乃意圖減免稅捐負擔而為不當調整法形式，則需對濫用之法形式予以調整。至於，偽裝行為僅對於私法形式，外表與實質真意不一致，兩者並不一樣。

村井正教授²³對於稅法與其他領域交錯，存在有悖離之情形，與民法間於法令、通告、事實認定、解釋之基準，法令解釋及有權解釋行政機關與交易慣行產生微妙之差異。對於租稅法規行政為事實認定、解釋、適用第一次之判斷，行政解釋結果具有重要性，並無法避免與私法理論、交易慣行間之悖離。某程度之悖離是被容認的，而行政判斷如強化行政行為準則方面，將犧牲個別之妥當性。而其他法領域形成之法理於租稅法領域之適用有何作用，誠信原則、禁反言、法人格否認法理，與租稅法領域之實質課稅原則、質問檢查權、租稅法定主義等將生適用上之制約問題。對於稅法與私法等各法域交錯之問題，應從法體系來思考整個法秩序適用、解釋上之衝突。這也是稅法要與其他法領域區隔，而獨立出自己之解釋方法。然而，此種解釋方法或原則，是否可以逸脫出傳統文義解釋，於解釋及方法上值得深入論證。

第二項、研究實用性

由於國內實務上對於稅捐歸屬之執著於形式與實質歸屬，致實質課稅原則之濫用，不能建立妥適之制度，而舉出下列簡例作為分析，於以下章節論述：

壹、委託代製之歸屬

貨物稅條例第2條第1項第1款、第2款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，自無疑問。如係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須，則應認定何主體為納稅義務人。

貳、夫妻所得合併計徵之歸屬

財政部76年3月4日台財稅第7519463號函：「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應繳納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」該函依財政部98年9月14日台財稅字第09804558680號令不再援用，

²³參村井正，租稅法-理論與政策，青林書院，第3版，1999年。

該函令係主管機關為顧及分居中夫妻合併報繳之實際困難，而在申報程序上給予若干彈性，並以分別發單補徵之方式處理。

參、債券前手息之歸屬

投資人向票券業者購買一張面額 1 百萬元、為期 2 年、利率百分之 6 的公債，2 年全額的利息共計 12 萬元。根據財政部的規定，債券無論轉讓與否，均由到期的持票人為利息兌領人及納稅義務人。基於這項規定，債券投資人多在到期日之前，將債券連同利息，一起賣回給債券交易商，此時，如在第 23 個月底，將債券賣回予票券業者，票券業者除了需支付 1 百萬元本金外，也需一併給予 1 年 11 個月的利息共計 11 萬 5 千元，1 個月後，票券業者以此公債出面領息，共領回 12 萬元的利息，同時依據現行百分之 10 的稅率，繳交 1 萬 2 千元的稅負，並取得 1 萬 2 千元的扣繳憑單，則這 1 萬 2 千元稅捐應由誰負擔？

肆、信託課稅之歸屬

鴻海集團董事長郭台銘將 5 萬張鴻海股票交付信託，其僅表示將信託孳息給表現優秀之員工，是則，這優秀之員工，於信託時並未確定，然而，對於信託時，信託之受益人尚未確定，因而，以五年的信託期間來看，郭台銘如果決定孳息受益人，今年只要繳交 5 億元贈與稅；但如果受益人不特定，贈與稅可能高達 28 億元，兩者贈與稅相差 5 倍。

伍、借名開業之歸屬

乙向台北縣政府衛生局申請核准登記，發給開業執照，並自 90 年 12 月 1 日起開設中正實和聯合診所，執行醫師業務，而實健公司及其相關人員於中正實和聯合診所僅處理行政管理事務未執行醫療業務，醫療業務係由原告執行一節，並有原告所提示其與實健公司於協議書約定：「…甲乙雙方為實和聯合診所『管理』事宜，訂立協議書，並同意遵守以下條款：一、甲方負責診所財務管理…二、乙方為診所負責人，應依醫療法及相關法規之規定執行業務…」，則乙為中正實和診所之名義負責人，且為該院依醫師法及醫療法規定實際執行醫療業務之人，則若有借名經營，則應以何者為歸屬人。

陸、土地借名登記之歸屬

甲股份有限公司 76 年 5 月 29 日向乙、丙購買 A 號 B 號土地，利用農民名義，以買賣名義登記於訴外人丁名下，於 78 年 6 月間信託登記於訴外人丁名下，嗣甲公

司終止與丁上開信託關係，要求其將系爭土地移轉登記予其所指定之戊名下未果，其遂起訴請求，經臺灣高等法院以 88 年度重上字第 279 號民事判決，命丁將系爭土地全部所有權移轉登記予甲公司所指定之戊名下，戊於 89 年 1 月 7 日持憑上開判決確定證明書依土地稅法第 49 條規定，單獨申報土地移轉現值並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅。經被告專案向財政部請示，依財政部函示仍應依土地稅法第 18 條規定於土地所有權移轉時課徵土地增值稅，稅捐稽徵處遂以函否准原告免徵土地增值稅之申請，並發單課徵上揭 A 及 B 地號土地之增值稅。

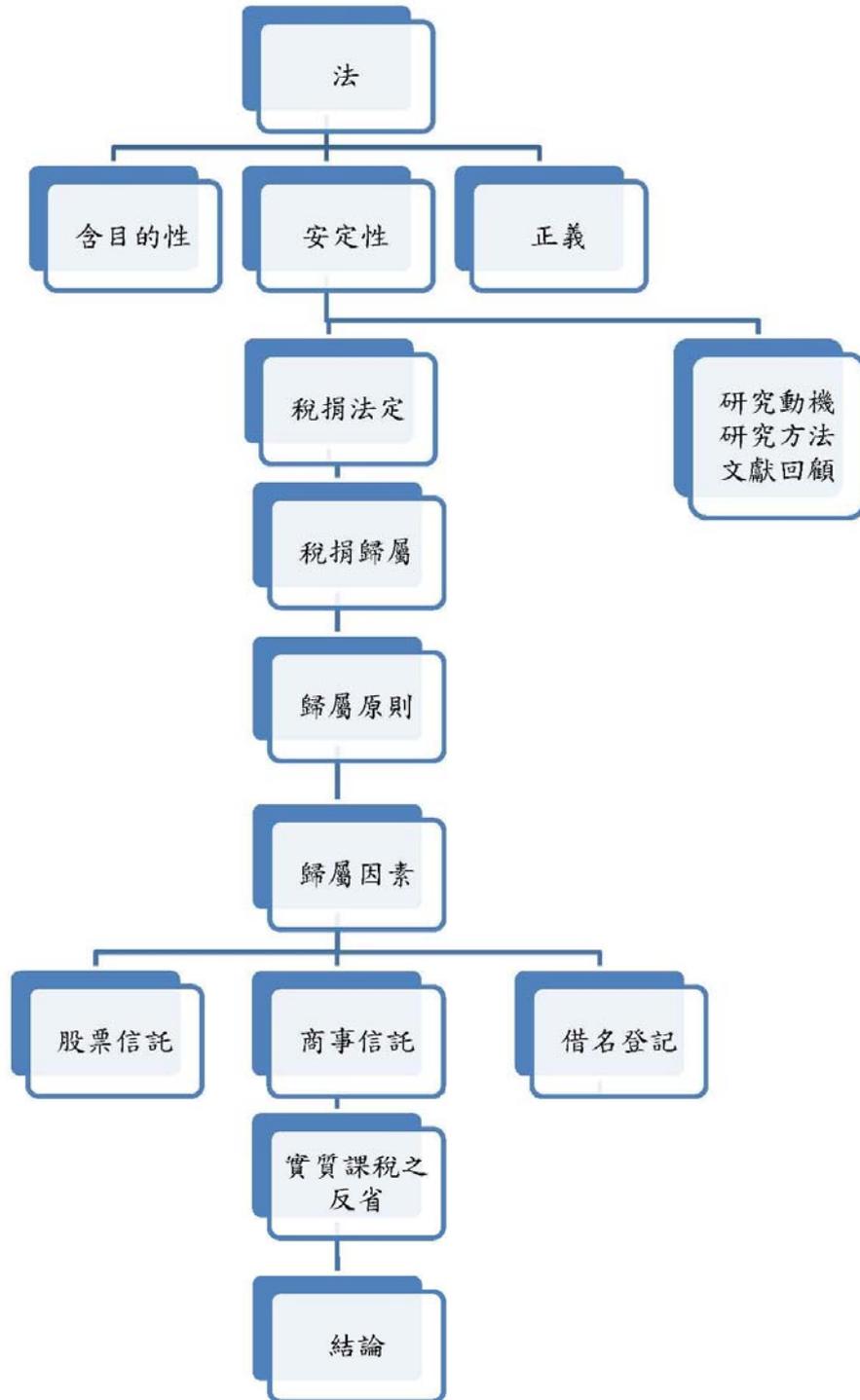
以上所舉出六案例，所涉及之問題不外係稅捐客體歸屬於稅捐主體之問題，希望能透過本研究，釐清稅捐歸屬。

第四節、研究架構、各章摘要

第一項、研究架構

本研究以稅捐客體歸屬於稅捐主體為主軸，就客體歸屬之概念與爭議之問題為研究。研究第一章以論文之緒論與文獻回顧為基礎，並就稅捐歸屬為定位，以稅捐客體歸屬於稅捐主體為研究中心，作為論文之開展。依此，本文第二章由法哲學角度出發，探討歸屬之價值，主體與客體間之連結性，建構稅捐歸屬之憲法、法律層次之基本原理原則，以作為合憲性審查之依據。於後，第三章再分析一般各稅歸屬之連結因素，檢證立法者於連結關係之決定，在第二、三章之基礎架構下，第四章則針對信託課稅之歸屬原則與連結因素為立法論上之分析與探討，且以釋字第 635 號解釋為例，分析不具自耕能力購買農地之農地借名登記，形式與實質之歸屬關係，行政法院與大法官之見解。第五章就研究所得稅捐客體歸屬於主體，反思、論證稅捐歸屬之問題，乃形式上係稅捐法定適用論，與事實認定之法解釋論上之衝突。依前所研究之理論基礎，檢證實質課稅原則，適用上之繆誤，而應回歸實質歸屬原則，以回應稅捐法定主義，而對於實質課稅應重新定位。第六章再為結論，並提出研究展望。

以下，就本研究架構繪製解析流程圖，並就開展之各章重要論述摘要如後：



(圖二)研究架構剖析

第二項、各章摘要

壹、緒論

本章，首先說明研究動機，歸屬之判斷是否仍應具結合因素之介入，此種結合因素是否為稅捐法定主義之內容之一，如透過稅法解釋之制度與舉證責任之方法可否替代，則稅捐歸屬與經濟觀察法之關係為何，經濟觀察法是否可取代歸屬要素之明文化功能，而以經濟上觀點加以判斷，作為研究之焦點，再輔以法釋義學、比較法學、法制沿革與立法分析、實務見解分析等研究方法，為整體架構之開展。

貳、稅捐歸屬之憲法內涵、界限

本章從法哲學之角度出發，第二節以概念法學、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，對於稅捐客體之選取本就是對經濟變動與狀態之評價，是否適於經濟法或財政法領域規範，再者，論述憲法第 19 條所謂稅捐法定主義，是否可以導出稅捐客體歸屬之要件，或此要件根本不需存在，而藉由實質課稅原則加以界定即已足夠，最後，以大法官對於歸屬之解釋，推導歸屬之原則。

參、稅捐歸屬之結合關係分析與建構

本章以臺北高等行政法院判決 96 年度簡字第 315 號判決認為課稅客體與特定的納稅義務人間具有一定之結合關係，學者亦論述具有結合關係之存在。如此，從外國立法例德國租稅通則第 39 條就歸屬之規定，再以我國稅捐法制一般各稅立法對於納稅義務人之決定，分析立法裁量之考量，以釐清稅捐法與民事法律關係之差異性，有助於歸屬結合關係之判斷。

肆、稅捐歸屬之實證與評析—股票信託、借名登記為例

對於一般稅制之歸屬提出立法原則與連結因素之判斷，前已所論述，本章針對信託稅制之信託歸屬加以探討。首先，釐清信託稅制與各法領域之交錯，探討信託法律關係而發生之稅制，與一般民事法律關係所生稅制間之歸屬關係有何不同。以信託立法之分析，瞭解信託課稅之原則與要素，進而對於商事信託下，土地稅制所呈現之歸屬關係作說明。尚且，針對無自耕能力之借名登記或消極信託購買農地，產生稅捐歸屬問題。於農地農有農用之政策，反而造成農地交易之困難度增加，致非自耕農亦透過與自耕農借名登記或透過信託關係購買農地，以自耕農為登記名義人。此時，如何核實認定課徵，透過消極信託、借名登記之分析，對於合法與違法釐清界線，再為稅捐課徵之認定。

伍、稅捐歸屬與經濟觀察法之交錯與適用

歸屬，學說上有形式歸屬（法律歸屬）說與實質歸屬（經濟歸屬）說之爭。稅捐客體是否可歸屬於納稅義務人，稅法忽略連結因素及一般原則之訂定，而常以實質課稅原則（經濟觀察法）來判定經濟利益、結合關係之歸屬人。本章以法文化之背後價值出發，從經濟觀察法之歷史、現今之展現，探究實務以經濟觀察法替代歸屬關係，忽略主體、客體之本質結合關係之判斷，故應對於實質課稅應加以抑制，並建立稅捐歸屬之操作方式。

陸、結論與建議

最後，就前幾章之研究，以稅捐法定、實質課稅、信託課稅提出解釋論與立法論之結論與建言，就稅捐法定主義與實質課稅應為新思維，建立在納稅者權利保障下，對於稅捐歸屬與稅捐立法提供未來之研究課題。



第二章 稅捐歸屬之憲法內涵

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，然客體歸屬與客觀歸責乃類似之概念，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，由客觀歸責理論之思維，可作為思考及建立稅捐客體歸屬之脈絡。

我國於財政憲法無如德國威瑪憲法具明確財政專章之規定，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，憲法上之稅條款即被歸類為財政憲法。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²⁴。亦即，稅捐客體之選取，是對於經濟變動與狀態之評價，既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，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射程、內涵為明確之規定²⁵，稅法僅明確對於稅捐主體、稅捐客體為規定，未明文規範稅捐歸屬之概念。於此，是否可以導出稅捐客體歸屬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。本章從租稅法定主義之法解釋出發，探究實務與學說見解，再輔以法哲學之思考，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，早期從司法院釋字第 217 號解釋至近期司法院釋字第 674 號解釋理由書起，大法官對於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，大法官已認知是稅捐法定之重要內涵。

最後，由司法院釋字第 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，稅捐歸屬應建立稅捐歸屬之原理原則，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，以作為稅捐歸屬司法審查之法律界限，成為立法論、解釋論之依歸。

²⁴參黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代稅法(第一冊)，自版，增訂3版，2012年，頁187。

²⁵觀察日本憲法之規定，其於第30條之規定：「國民依法律規定負納稅之義務」，甚於第84條：「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。」

第一節、稅捐歸屬之法哲學思考

人皆有經濟生活，然而此經濟生活之規劃，每個經濟主體皆有不同之構想，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²⁶。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，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²⁷。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²⁸，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財，成為具可稅性之財稅捐客體²⁹，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。

第一項、主客體之法哲學思考

壹、主體之社會化、客體化

一、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³⁰，一則為生命尊重，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，人是權利或義務之主體，憲法保障人可自由意志之決定³¹，

²⁶參蔡敦銘，經濟與法律，翰蘆，2002年，頁47-48，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1月，頁59。

²⁷參吳老德，正義與福利國家概論，五南，2版，2004年，頁48、67-71，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。

²⁸參Edgar Bodenheimer著，范建得、吳博文譯，法理學-法哲學與法學方法，漢興，1997年，頁312，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。

²⁹參陳敏，溯及影響租稅債務之事項，政大法學論叢，第41期，1990年6月，頁61，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。

³⁰參李惠宗，憲法要義，元照，6版，2012年，頁239。

³¹參小山剛，基本權的內容形成-立法による憲法価値の實現，尚學社，2004年，頁149。許育典，文化憲法與文化國，元照，2版，2013年，頁198。黃忠正，人性尊嚴之概念與界限，月旦法學，第221期，2013年10月，頁171。

國家之各種制度應建立在此基石上。亦即，國家之正當權力來自國民³²。而憲法條文所使用之「人民」之概念，是應建立在以「個人」為主，個人為基本權之主體³³，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³⁴，此決定之範圍包括經濟、社會、文化之發展³⁵，然自由法治國下，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³⁶。

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，日本也採取個人課稅單位原則，而採夫妻課稅單位原則有美國、德國，家族為課稅單位則有法國。夫妻或家族為一個消費單位，其所重視乃在於共同享受或消費所得³⁷。綜合所得係以個人為課徵對象，而營利事業所得則以法人為課徵對象，而財產稅、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³⁸，呈現在稅捐法上乃是「納稅者」³⁹。北野弘久教授從納稅者主權與國民主權之觀點，提出納稅者基本權之依據，而以每個具體之國民作為納稅者⁴⁰。

二、主體之社會化

於個人主義下，個人並非孤立於他人之外之個人，而是社會共同生活所受拘束之人⁴¹。如此，對於個人所涉及之社會與經濟生活，於自由市場放任自我形成發展，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⁴²，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

³²參浦部法穂，憲法學教室，日本評論社，第 2 版，2006 年，頁 480、481。

³³參吳庚，憲法之解釋與適用，自版，修訂版，2003 年，頁 150。

³⁴參賴恆盈，行政法律關係論之研究，行政法學方法論評析，元照，初版，2003 年，頁 167。

³⁵法務部編印，公民與政治權利國際公約-一般性意見，法務部，102 年 5 月，頁 344，公民與政治權利國際公約第一條第一項，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。」

³⁶參許育典，社會國，月旦法學教室，第 12 期，2003 年 10 月，頁 38，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。

³⁷參山田二郎，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。田中治，稅法の解釈における規定の趣旨目的の意義，稅法學，563 期，2010 年 6 月，頁 217。

³⁸參金子宏，所得稅の理論と課題，稅務經理協會，2 訂版，2001 年 4 月，頁 75-82，日本原則亦以個人為課稅之單位，於分析課稅之單位時，可從公平的觀點、效率之觀點、婚姻中立性之觀點、服從性的觀點。

³⁹參岡子善信，國稅通則法 2 條 5 號の「納稅者」の意義，稅法學，549 期，2003 年 5 月，頁 83 以下，納稅者，國稅通則法第 2 條 5 號納稅者的定義：「納稅者，依照國稅法律之規定，繳納國稅之義務者」

⁴⁰參奧谷健，「納稅者」の意義についての一考察，收錄於納稅者權利論の課題，北野弘久先生追悼論集刊行委員會編，勁草書房，2012 年 5 月，頁 377 以下。

⁴¹參葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，3 版，2009 年，頁 330。

⁴²參詹震榮，社會國原則，月旦法學教室，第 41 期，2006 年 3 月，頁 32。

突，建立符合社會正義之秩序與經濟生活。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⁴³。

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⁴⁴。然而，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」。所謂社會化，代表社會國著重扶助弱者、致力於人性尊嚴生存保障，依循社會正義、分配經濟資源⁴⁵，且基於社會正義，國家必須建立社會平等。如此，對於弱勢給付與累進稅率乃國家分配正義之實踐，主體因社會化而成為具有社會負擔能力之稅捐主體⁴⁶。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⁴⁷。

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⁴⁸。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條公共利益為依據，但應尋求私有經濟自由與保障私有經濟財產之平衡⁴⁹，除符合無代表無納稅之精神外⁵⁰，更應該遵循比例原則。

三、主體行為之客體化

於社會之法治國，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，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

⁴³參林子傑，人之圖像與憲法解釋，台大法研所碩士論文，2006年1月，頁87。

⁴⁴參樋口陽一，憲法入門，勁草書房，5版，2013年，頁111，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」，個人之生命、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。

⁴⁵參許育典，同註36，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，社會國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。

⁴⁶參木村琢磨，財政法理論のその展開環境，有斐閣，初版，2004年，頁310，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。

⁴⁷參北野弘久，平和・福祉憲法と行財政-地方分権的租稅國家の提倡，收錄於現代行財政と憲法，憲法理論研究会，敬文堂，初版，1999年10月，頁68。

⁴⁸參葛克昌，國家學與國家法-社會國、租稅國與法治國理念，元照，1版，1997年，頁36，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。

⁴⁹參葛克昌，同註41，頁46。

⁵⁰參甲斐素直，財政法規と憲法原理，八千代，1版，1996年，頁226。

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。故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，主體所評估的為調整具有可稅性之經濟行為，此種調整常造成納稅者與稅捐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。

貳、客體之歸屬及主體之歸責

一、客觀要素與歸屬、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，然兩者間須具某種結合關係，才可作為歸屬之認定。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，近來，客觀歸責理論為多數學者所採。

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：「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，換言之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…」⁵¹。Larenz 則認為：「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之事實，確定始作俑者是誰，而預見可能性是歸責之原則…」⁵²。如此，Roxin 提出其三個判斷標準，行為人製造風險、風現實現、結果存在於構成要件之效力範圍內⁵³，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，稅捐法律主義與罪刑法定主義具有相似、區別性⁵⁴，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

⁵¹ 參許玉秀，主觀與客觀之間，自版，初版，1997年，頁237-238。

⁵² 參許玉秀，同註51，頁239-241。

⁵³ 參許玉秀，同註51，頁254

⁵⁴ 參小林敬和，租稅法律主義の實質化について-罪刑法定主義と關係して，稅法學，565期，2011年6月，頁82-83，於命令規範、判例之法源性、法律解釋、要件明確性、溯及既往、手續保障等方面有所差異與對應。

於稅捐主體，稅捐主體對於稅捐客體之經濟上之過程或狀態，是否具一定之影響力，或稱一定之結合關係。從另一個面向觀察，因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⁵⁵。於此，似僅說明稅捐客體之負擔能力，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。

是故，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的，其所為之任何決定或措施所致租稅負擔。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，已經納稅主體之衡量，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⁵⁶。本文以為，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，與刑罰不同的，兩者間是否具有「行為」要素存在，或其實非以行為作為要素，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，可能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。此時，所謂影響力有無程度上之關係，或是以實質獲得利益判斷應歸屬於何稅捐主體，基此，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⁵⁷，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⁵⁸，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⁵⁹，由法官就個別案件，依其特性，所有連繫因素尋找最重要牽連因素之法律，而由該案件之準據法。基此，於稅捐法領域，對於主體與客體間之關係，如果不具客觀之行為因素，是否仍具其他關連性因素，作為歸屬之結合關係，則應探究歸屬之結合關係，以建立歸屬之判斷標準。

⁵⁵參黃茂榮，稅法總論-稅捐法律關係（第三冊），自版，2版，2008年，頁95，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。

⁵⁶參李建良，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，2008年11月，頁46，責任與義務於不同法律體系與規範下富有不同之旨趣。

⁵⁷參山本高子，因果關係論における重要説に關する一考察，比較法雜誌，第43卷第4號，2010年，頁168、174，客觀之歸屬論於德國是有力説，乃依照細密詳盡之類型化檢討構成要件之歸屬，客觀歸屬論有於多方面之適用領域。值得關注的，該學者刑法之用語稱歸屬而不用歸責。

⁵⁸參許玉秀，同註51，頁254。

⁵⁹參林益山，「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1期，2012年2月，頁23，最重要牽連關係原則，乃萌芽自十九世紀薩維尼法律關係本據説，其與法則區別説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説。

二、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，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。是故，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⁶⁰，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⁶¹，於社會化下，似走向無庸追究主體客觀之行為與主觀之故意或過失⁶²。顯然，於法治國以個人主體為主之義務、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。

對於稅捐債務法之稅捐客體歸屬於主體，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⁶³。亦即，納稅者不須認識外在於經濟上之狀態或過程之存在，或其表彰出負擔稅捐之能力，或主體與客體之關連性要素。於立法過程中，立法者於客體所選取，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。主體對於經濟狀態或過程本身應認知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或預見可能性為要件，此為社會化主體義務條件限縮現象所使然。

第二項、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，於司法院釋字第 688 號解釋黃茂榮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，從概念、利益到價值法學之發展，其各自指射出當時法學之不同面向，各階段非相互之排斥⁶⁴。本文以三個哲學發展階段之重點來分析稅捐歸屬之定位，此亦提供對於稅捐歸屬研究、分析、建構之方向。

⁶⁰ 參李建良，同註 56，頁 56。

⁶¹ 參蔡宗珍，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 9 月，頁 916。

⁶² 參蔡宗珍，同註 61，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。

⁶³ 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，1993 年 12 月，頁 37- 38。

⁶⁴ 釋字 688 號解釋黃茂榮協同意見書。

壹、概念法學

對於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⁶⁵。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，而變成無靈魂之稅法⁶⁶。是故，於司法院釋字第 247 號解釋楊建華不同意見書即認為：「…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…」。

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，則於形式不成文之之要件，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。

貳、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⁶⁷，法律則成為利益衝突之規範。法規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⁶⁸。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⁶⁹。

稅捐法規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而增進國庫收入，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，納稅者多數人間有誰應當負擔納稅義務之衝突，納稅者與代繳、代徵、扣繳義務人等之利益衝突。是故，法規決定由何納稅義務人來負擔稅捐債務，甚而，第一次納稅義務與第二次納稅義務間，亦涉及整體義務人之利益衡量。

⁶⁵參楊仁壽，法學方法論，自版，2版，2010年，頁145。

⁶⁶參陳清秀，稅法學研究方法初探，台灣本土法學，第199期，2012年，頁98。

⁶⁷參Karl Larenz著，陳愛娥譯，法學方法論，五南，初版，2006年，頁1。

⁶⁸參陳清秀，同註66，頁99。

⁶⁹參陳妙芬，形式理性與利益法學-法律史學上認識與評價之問題，台灣大學法學論叢，第30卷2期，2001年3月，頁9。

司法院釋字第 692 號解釋陳新民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日後必須支付的社會救濟之成本。…」此即認為國家因培養人民提昇教育文化素養，所支出而短收之租稅利益，與日後人才獲得技能與知識，則創造更多經濟利益，亦使稅收增加。

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，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。

參、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⁷⁰，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。稅法之價值取向，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，其背後之價值乃為負擔能力相同者之負擔公平。

如審視司法院釋字第 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，須服膺在憲法之價值秩序下，此為自由法治國所使然。然稅法之內部體系之構成要件所達成之立法目的，憲法仍賦予其許多強制之功能⁷¹，如保障人民之納稅基本權，保障稅賦之平等分配，保障法安定性及公共福祉。此些功能具有相等之價值。基本上，皆為達成納稅者權利保護，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，除探求具客觀法目的，仍應注重其背後之內在價值以建立法律原理原則之體系⁷²。

⁷⁰參黃茂榮，法學方法與現代民法，自版，增訂 6 版，2011 年，676 頁。

⁷¹參葛克昌，稅法之目的與法律解釋，月旦法學教室，第 71 期，2008 年 9 月，頁 82。

⁷²參黃茂榮，同註 70，頁 676-678。

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，就歸屬主體與客體間結合關係為判斷。主體與客體之歸屬結合關係，未行諸於法構成要件，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，以作為稅捐立法與行政機關認事用法時之權衡。如此，本文於後，分析大法官解釋，以嘗試建立歸屬之價值體系。

第三項、財政與經濟領域之交錯

壹、財政與經濟憲法

憲法欲規範經濟行為而制訂條款，乃對於經濟事項所為原則上之規制，憲法與經濟事項實已具相當程度之連結。然而，國家之經濟事項如以憲法條款作為框架性之規範，對於經濟憲法之內容、範疇或有爭議⁷³。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之特定走向。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，與其他憲法條款合併觀察，乃係經濟基本體制規定⁷⁴，或可得到採取自由市場經濟制度⁷⁵。

因而，憲法19條、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，土地政策規範於憲法第143條，同條第2項及第3項分別規定特定憲法稅概念之地價稅、土地增值稅，應屬於財政憲法之一環，則憲法體系對於經濟範疇之事務，仍具有財政規範功能。尚且，我國雖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。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而重視財政民主主義。租稅之徵收有租稅法律主義之支配，然而，公共經費之支出卻無法律原則性之規制存在⁷⁶。

貳、財政與經濟法

稅捐歸屬究竟為財政法或經濟法領域。就稅捐之收入以增加國家財政收入為主，

⁷³參詹鎮榮，經濟憲法，月旦法學教室，第80期，2009年6月，65-66頁，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。

⁷⁴參廖義男，企業與經濟法，自版，初版，1980年，頁41-43。

⁷⁵參李惠宗，同註30，頁710。

⁷⁶參北野弘久，稅法問題事例研究，勁草書房，1版，2005年，頁17。

於財政法之體系觀之，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⁷⁷，而財政法之指導原則，如財政民主主義、財政健全主義、適正管理營運主義⁷⁸。以經濟法體系觀之，經濟法則在於國家介入、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，而另有認為國家經濟整體法秩序之一部分，對特定事務領域所為規制之公行政行為之特別領域稱公經濟法⁷⁹。

如此，就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⁸⁰。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⁸¹，或以稅制減免之優惠措施作為減輕重複課稅⁸²、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⁸³。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。

參、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，其所表現出經濟之過程或狀態，此種經濟狀態或變動稱為稅捐財⁸⁴，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⁸⁵。從量能課稅觀點，國家介入時，需考量整體法律秩序⁸⁶，不可基於存在之形式意義之稅捐法，

⁷⁷參蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第70期，2008年8月，頁67-70。

⁷⁸參金子宏，租稅法理論の形成と解明(上卷)，有斐閣，初版，2011年，頁351-359。

⁷⁹參詹鎮榮，同註26，頁62。

⁸⁰參福家俊朗，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，信山社，初版，2001年19頁。

⁸¹大法官釋字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。

⁸²參葛克昌，同註41，170頁。

⁸³參黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代民法(第二冊)，自版，1版，2005年，頁257，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。

⁸⁴參黃茂榮，同註55，頁93。

⁸⁵參黃茂榮，同註24，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。

⁸⁶參葛克昌，稅法之基本問題，元照，2版，2005年，頁164。

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⁸⁷，而為納稅者無法預期之課稅。

一、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，立法者於選取時，透過稅捐負擔讓納稅者實現財產權之社會義務。於司法院釋字第 652 號解釋葉百修部分協同意見書：「…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，則需探討的是，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，是否可採累進稅率為之。前者，以地價稅為例，地價稅為特有之憲法稅之種類⁸⁸，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 項規定亦採取累進稅率。

如此，土地課徵地價稅，土地之用途可能生存住宅用、工業、福利事業用、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，或認為以應有孳息能負擔者為限⁸⁹，或認為係應有收益稅⁹⁰，此乃對於經濟財產之生產利用國家之期待性，其應屬所得稅之範疇。依此，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歸，恐與稅法原理原則相抵觸。

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，究以所有人或持有人為歸屬之主體，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，則歸屬應有所轉變。

⁸⁷ 釋字 688 號解釋黃茂榮協同意見書。

⁸⁸ 參黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳文文化，1 版，1997 年，頁 99。

⁸⁹ 參黃茂榮，同註 24，頁 219。陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，183 期，2010 年 8 月，頁 75，一般認為稅捐應對於足以表明其給付能力的國民的財產關係加以課稅，而所得、財產以及消費可作為給付能力之指標。

⁹⁰ 參葛克昌，同註 48，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。

二、經濟財產之使用

對於經濟財產之使用，乃以經濟財產各種行為作為客體之稅捐，如對於此經濟財產之消費行為，其行為之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，對於此種消費支出之主體人數複雜、眾多，相對的，於稽徵行政人力、成本將提高。故降低申報單位、稽徵成本、稽徵效率，將於整個稽徵程序被考量，轉換、轉嫁制度即應然而生。

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，而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⁹¹。此時，客體之轉換，銷售人成為納稅義務人，或實際僅為所謂代徵或代繳義務人。

就稅捐客體於消費與銷售兩者間之變動，轉嫁為兩者變動之重點考量因素。然轉嫁是否具有合憲性之基礎，或是僅為立法裁量或僅為消費者與銷售者間私下交易習慣之協議。於此，立法者於對於各種稅法之立法時，考量事實面上，交易過程雙方當事人，已習慣將稅捐轉嫁於交易金額，而以形式轉嫁可能為稅捐主體轉換之決定，或是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考量。

三、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所得致財之增加。對於經濟上具有負擔能力之經濟財產財增加，基於純資產增加說之精神，必須於所得實現時始能課徵。故對於何種經濟財產增益具有可稅性，而所謂課稅所得，基本建制在純資產增加說之思考上⁹²。

對於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，惟其必須於利得實現始能歸屬。至於，從事經濟活動之人，獲得經濟財產所增益之收益，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⁹³，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。

第二節、稅捐歸屬之憲法內涵

⁹¹參黃茂榮，同註 55，頁 241。

⁹²參陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，元照，初版，2008 年，頁 55。

⁹³參陳清秀，同註 92，頁 84。

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⁹⁴。日本憲法第 30 條：「國民有依法律規定負納稅之義務」，第 84 條又規定：「租稅課徵或變更現行之租稅，必要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；但是各種捐稅、關稅和其它賦稅，在合眾國內應劃一徵收」。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，或第 72 條第 2 項規定之要件存在之情形，對於這方面之租稅，有競合之立法」。法國第五共和國憲法第 34 條第 2 款：「以下事項依法律規定，一切性質的租稅之基礎、稅率及徵收之態樣。」

如此，由各國憲法對於租稅法定主義之立法，可知，憲法形成對於課稅權利侵害之框架規範。亦即，形成納稅者應該支付稅捐之界限，對於人民自己生活與福祉彰顯示應負擔租稅之多寡。

第一項、稅捐法定之內涵

壹、大法官解釋

大法官對於租稅爭議案件之解釋，最先，出現租稅法律主義用語，乃司法院釋字第 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 項提出租稅法律主義之意涵，並將租稅法律主義定位為立法上之原則⁹⁵。司法院釋字第 167 號解釋文始用租稅法定主義一語，但並無對租稅法律主義內涵作定位，亦並無描述租稅法定之歷史背景⁹⁶。

至於，租稅法律主義之內涵，於司法院釋字第 173 號解釋姚瑞光不同意見書⁹⁷，認為課稅要件法定為租稅法律主義之重心，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，此為租稅法律主義敘述內容之初現，亦租稅法律主義之引用開啟序幕。司法院釋字第 198 號解釋理由書，對於憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，明確指出即是租稅法律主義原則。

⁹⁴參山本守之，租稅法の基本理論，稅務經理協會，增補版，2005 年，頁 421-422。

⁹⁵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。……。

⁹⁶參齊藤稔，租稅法律主義入門，中央經濟社，第 2 刷，1992 年，頁 11-12，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。

⁹⁷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。

而後，司法院釋字第 217 號解釋文則清楚指出租稅法定主義內涵：「…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，不屬於租稅法律主義之範圍。」其中，司法院釋字第 210、267、369、460 號解釋理由書，則指出憲法第 19 條所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍。

司法院釋字第 218 號解釋文引用憲法第 19 條規定而賦予納稅義務人申報、提示各種證明文件義務。司法院釋字第 252 號解釋理由書則賦予給予、取得憑證之義務。司法院釋字第 257 號解釋不同意見書就租稅法律之兩種內涵，一為租稅法定之原則，一為稅務行政合法性之原則⁹⁸。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。司法院釋字第 367 理由書除重申司法院釋字第 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，否則即屬違反租稅法律主義。司法院釋字第 385 號解釋，增列了納稅方法是租稅法定主義之內涵，並強調法律適用不可割裂。

司法院釋字第 413 號解釋彙整司法院釋字第 217 號、367 號、385 號等三號解釋，就租稅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租稅項目，自不得以命令取代法律或作違背法律之規定，…」

司法院釋字第 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」。司法院釋字第 607 號解釋增加繳納、減免優惠時，上述要件都要依法律明定。司法院釋字第 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，其中司法院釋字第 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。

重要的，司法院釋字第 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。」其中，令人矚目的，從司法院釋字第 674 號解釋起，增加租稅客體對租稅主體之歸屬規定。

司法院釋字第 692、693、700、703、705 號解釋則謂：「對於憲法第 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

⁹⁸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。一為稅務行政合法情之原則；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。

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 條規定，無非強調稅捐法定具有憲法位階，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，至司法院釋字第 674、685 號解釋，已出現租稅客體對租稅主體之歸屬。可知，稅捐歸屬之問題已經隱然浮現，將成為稅法之問題重心。

貳、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⁹⁹。亦有認為租稅法定主義可分為兩原則¹⁰⁰，其一，租稅要件法定主義原則，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，稅務行政廳應遵守法律規定嚴格之稅賦課徵，稅務行政廳不可恣意之判斷，此為稅法之解釋適用之原則。亦有認為稅捐為法定主義，乃稅捐課徵需經過人民同意，而在法規面與執行面有所要求，前者稅捐債務規範除法律外，是否含法規命令與職權命令，以及施行細則適合規定之事項，以及規定明確性、禁止溯及既往，是否禁止類推、漏洞補充；執行面則應適用依法課徵原則¹⁰¹。

亦有從民主國、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，或加上不溯及既往、納稅者權利保護而為五部分¹⁰²。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¹⁰³。亦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¹⁰⁴。亦有稱租稅法律主義原則，而認為租稅法律主義原則，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三情形¹⁰⁵。

學說基本上，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

⁹⁹參黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳聞文化，1 版，1997 年，頁 15。高見勝利、野中俊彥、高橋和之、中村睦男等四人，憲法Ⅱ，有斐閣，新版，2012 年，頁 335-336。

¹⁰⁰參北野弘久，憲法と稅財政，三省堂，第 1 刷，1983 年，頁 107。

¹⁰¹參黃茂榮，法學方法與現代稅法，自版，增訂 3 版，2012 年，頁 299-302。

¹⁰²參金子宏，同註 78，頁 49。

¹⁰³參陳清秀，同註 3，頁 44、45。

¹⁰⁴參陳敏，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，1982 年 12 月，頁 25，所謂歸屬規定即為稅捐客體於稅法上應屬何人所有。

¹⁰⁵參李憲佐，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，收錄於李憲佐財經法律論文集(一)，元照，初版，2007 年 4 月，頁 294。

件觀之，稅捐客體之歸屬，學者認定為稅法之構成要件要素之一，而對於稅捐之構成要件大都認為係屬於國會保留¹⁰⁶。是者，憲法所明文規定之「納稅義務」，義務乃國家對於國民財產支配之限制。課予義務需以法為支配原則，以國會立法之必要，而憲法上義務之規定非具體之義務，僅為倫理之指針¹⁰⁷。是故，對於稅捐法定主義，可以從國庫主義之租稅觀、人民主義之租稅觀、國民主義之租稅觀來思考¹⁰⁸。

第二項、實質歸屬與法律適用

壹、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。然而，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¹⁰⁹。稅捐肩負社會正義之任務與誘導經濟走向，此乃經濟國之導向，即國家以發展經濟為依歸，稅捐亦為發展經濟之手段。

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，則需實現量能課稅之精神，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¹¹⁰。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¹¹¹，實而量能課稅原則與實質課稅原則是否可相提並論，則尚有置酌空間。

如此，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¹¹²，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，而各個客體所呈現之負擔能力不盡相同。是故，對於納稅者經濟負擔能力之有無，則存在於客體之存在與否，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。

¹⁰⁶參陳敏，行政法總論，自版，第4版，2004年11月，頁163-164，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，台灣大學法律學研究所碩士論文，1985年7月，頁66，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，2008年3月，頁143，稅捐主體、客體、稅基、稅率、稅捐減免屬於絕對法律保留事項。

¹⁰⁷參高見勝利等四人，憲法I，有斐閣，第5版，2012年，頁502。

¹⁰⁸參山下学，租稅法律主義の歴史的意義と現代的意義，稅法學，563期，2010年6月，頁393-394

¹⁰⁹參葛克昌，同註41，頁295。

¹¹⁰參黃茂榮，同註24，頁435。

¹¹¹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。」

¹¹²參增田英敏，リ-ガルマインド租稅法，成文堂，初版，2008年，頁3。

貳、原理原則間之衝突

於稅法之建制，於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，這些價值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¹¹³。

在各個基本原則後面，有其所欲呈現之價值，故各個基本原則具體化為各個子原則¹¹⁴，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、程序合法性原則；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；實用性原則基於稽徵便利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¹¹⁵。

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。本文以為兩原則，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。

其中，租稅公平主義可分為立法層面與執行層面之公平¹¹⁶。於立法之層面，租稅公平基於負擔公平，乃因應擔稅力所租稅分配之負擔之原則，因應擔稅力實現課稅，乃立法過程，立法原理之統制。而執行層面，乃基於機會均等之平等處理之要求，實現因應擔稅力負擔公平，全體國民平等適用之原則。與租稅法定主義相抗衡時，則需取得其平衡點與調整，甚而需建立基於何法理，何利益應優先保護之必要。

參、判斷順序與法律適用

一、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

¹¹³參黃茂榮，同註 24，頁 218，量能課稅原則可具體化於稅捐客體之選擇及其對於主體之歸屬原則。

¹¹⁴參陳清秀，同註 3，頁 33、45-47

¹¹⁵參陳清秀，同註 3，頁 40。

¹¹⁶參增田英敏，租稅法律主義と租稅公平主義の衝突-租稅法解釈の在り方，税法学，566 期，2011 年 12 月，頁 348。

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，還是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，即實務並無為客體如何歸屬於稅捐主體之判斷，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，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，即已確認何者為稅捐主體，造成實質歸屬之主體並無負擔能力之繆誤。

二、法律適用

最高行政法院 101 年度判字第 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（甚或相互抵觸）、但卻使獲利管道具有『免稅證券交易所所得』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，而稅法與民法為同為法領域，對於相同概念之詮釋，葛克昌教授認為基於不同之價值觀而經濟解釋或事實經濟認定¹¹⁷，實務則以優先遵從納稅者於民事法規範所建立之外觀，而稽徵機關認定有濫用私法自治之形成自由時，再為認定事實適用法律而作調整。

¹¹⁷參葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，第 3 版，2012 年，頁 480。

第三項、稅捐歸屬之規範內涵

壹、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之歸屬。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，於司法院釋字第 597 號解釋以後展開變化，稅目或改稱租稅客體，新增稅基、以及稅捐客體對於稅捐主體之歸屬，為以往所用不同或新概念之展現，本文著重在稅捐客體歸屬於稅捐主體之要素。

就此，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，由稅目規定納稅義務人，僅可藉此推斷連結因素，如地價稅之納稅義務人為所有權人、典權人、承領人、耕作權人，使用牌照稅之納稅義務人為所有權人、使用人。依此，立法者之義務，是否僅訂定納稅義務人即已足，或對於連結因素為所有權或占有等實質支配關係加以規範。

本文以為，既然稅捐歸屬為稅捐法定之要素之一，立法應予以明文化。如經由推論無非是不成文構成要件要素，由條文僅可知稅捐主體、稅捐客體等，然稅捐客體如何歸屬於主體，其中歸屬之因素為何，於稅制立法架構如何定位，稅法總論或稅捐稽徵法應為明確規範。

貳、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。稅捐客體係屬稅捐立法之裁量權限，而裁量仍有本質上之界限。立法者選取各種經濟狀態、變動，應受量能課稅原則之限制，不僅是納稅者具有給付能力，且租稅客體即應表彰出負擔能力。然而，具負擔能力並非即是需要課徵、繳納，僅表示具有可稅性。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，課徵時點則以主體對於客體所呈現經濟價值之支配程度。

如此，於稅捐客體所欲探討之問題，對於客體之有無、範圍、及歸屬，立法者訂立任一稅捐法律，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，然有無負擔能力之指標，通常以選取兩人孤立觀察，其中一人具有該客體者，比無具備該客體者有較高之負擔能力¹¹⁸。

¹¹⁸參黃茂榮，同註 55，頁 179-180。

參、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，人民為納稅權利主體，皆可稱為稅捐主體。兩者，一為課稅主體，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。一則為納稅主體，非單指納稅義務人¹¹⁹。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¹²⁰。

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¹²¹，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條規定，一般認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，國家具課稅正當之憲法依據。對於稅捐之法律關係，金子宏教授認為有利益說或對價說與義務說或犧牲說兩說¹²²，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要有課稅權，國民則有納稅之義務。然而，利益說乃採財政學觀點之主張，從法之觀點，國家義務與個人納稅並無交換關係。如此，日本憲法第30條即採義務說，此義務對應著課稅權，國家當然有課稅財政權力¹²³，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¹²⁴。

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

¹¹⁹參陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第37期，1988年6月，頁41。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。

¹²⁰司法院釋字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，…」

¹²¹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。

¹²²參金子宏，同註4，頁19-20。

¹²³參小山廣和，稅法における公共性・権力性・技術性-所得税を素材にして，税法学，第551期，2004年6月，頁74-75。

¹²⁴參園子善信，租稅法律關係論-稅法の構造，成文堂，1版，2004年，頁23。

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¹²⁵。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。アルバート・ヘンゼル 的德國租稅法論，則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為對等關係¹²⁶，而戰後日本學者也有不同之論述¹²⁷。

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¹²⁸。因此，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¹²⁹。思考稅捐稽徵之問題，亦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作為課稅權之界限。

肆、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

¹²⁵參陳敏，憲法之租稅概念及課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年 10 月，頁 57，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。

¹²⁶參岡子善信，同註 124，頁 58-61。

¹²⁷參岡子善信，同註 124，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。

¹²⁸參水野勝，租稅法，有斐閣，初版，1993，頁 89，租稅法律主義思想最初闡明於一二一五年英國之大憲章，楯金或援助金，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。至十七世紀，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。至十八世紀，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。

¹²⁹參盛子龍，稅捐債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，收錄於民主、人權、正義-蘇雄雄教授七秩華誕祝壽論文集，元照，初版，2005 年 9 月，頁 793，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，更應為給予納稅者之公權利。

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，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是適當之稅捐歸屬人，於法未明文規定歸屬關係時，始可以實質課稅、經濟觀察為輔助判斷。

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共同共有者，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客體歸屬之主體，基於管理機關或管理人不具有所有權，僅是因契約而受委任管理該公司土地，則其應非具有該土地之實質所有權或形式所有權人，亦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。

第三節、稅捐歸屬解釋之分析

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要件須法定之內涵之一。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¹³⁰以及手續保障原則¹³¹。對於稅捐構成要件要素中之租稅客體對租稅主體之歸屬，以下，本文以司法院釋字第 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：

第一項、司法院釋字第 493 號解釋

壹、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台幣 X 元，營業費用 Y 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應分

¹³⁰參陳清秀，同註 3，頁 45。

¹³¹參金子宏，同註 4，頁 70-79。

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。

貳、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？

參、本文評析

司法院釋字第 493 號解釋理由書：「…證券交易所停止課徵所得稅，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¹³²…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，與憲法尚無抵觸…。」

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所得，雖稅捐客體皆為所得，但其營業費用及利息支出，即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，如可由形式判斷即可得各別歸屬者，本應個別之歸屬，如稽徵技術不能判斷個別歸屬時，則採取比例歸屬。此時，納稅者是否可主張採取其最有利之歸屬，則是舉證之問題。

第二項、司法院釋字第 597 號解釋

壹、案例事實

聲請人於 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，並具文向財政部台灣省中區國稅局台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

¹³²財政部 83 年 2 月 8 日台財稅第 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」。

所得稅；（三）死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得……。」即認為聲請人之申請更正與該函釋不符，而拒絕更正。

貳、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。是否屬於被繼承人遺留之財產，而認定為繼承人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。

參、本文評析

司法院釋字第 597 號解釋理由書：「…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應歸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，則應為繼承人於共有財產所獲得之利息，稅捐客體應為利息所得而非繼承之財產。

第三項、司法院釋字第 685 號解釋

壹、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 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 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 X 元，及銷售貨物予消費者 Y 元，均怠於自各合作店取具租金發票與開立發票予消費者。

貳、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，並是否因而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。

參、本文評析

一、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¹³³，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。亦即，其認定銷售主體乃以金流之變動為據，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，司法院釋字 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…。」

亦即，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，並非以具有銷售主體存在，且銷售行為存在，即認定有銷售行為所負擔之稅捐應歸屬於銷售主體。換言之，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，則在歸屬之結合關係之判斷時，更須就實質層面之物權或債權關係輔以論斷。

二、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，故司法院釋字第 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

¹³³財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 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。」

明定之納稅義務人之地位，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¹³⁴，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。依此，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，此並不會改變法定稅捐主體。

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 次庭長評事聯席會會議決議¹³⁵，即認為各階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。而財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函¹³⁶，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¹³⁷，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。是者，對於何者為營業稅之稅捐主體，依經營之型態將有所不同，此時，是否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。

三、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。

¹³⁴參黃茂榮，同註 55，頁 137。

¹³⁵行政法院 87 年 7 月 7 日第 1 次庭長聯席會議決議：「…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。」

¹³⁶財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 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。

¹³⁷財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 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，實則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，而與司法院釋字 420 號解釋為相反之論證¹³⁸。此涉及稅法應尊重銷售人對於民事法律關係之選擇，而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，而主體則須具兩種法律行為，始可成為客體所歸屬之主體。

第四項、司法院釋字第 696 號解釋

壹、案例事實

原告民國（下同）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（下同）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 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。

貳、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。

參、本文評析

一、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，此於司法院釋字 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

¹³⁸ 司法院釋字 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。

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…人權利能力的歸屬主體，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，於婚姻制度下，立法者所設計之夫妻財產制度，早期之法定財產制，由聯合財產制走向分別財產制¹³⁹。亦即，婚後之個人仍為財產權利歸屬之主體，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。如此，基於夫妻對於財產各自所有或共有，於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，而為夫妻所得合併計徵，則非正當理由。

二、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，以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採以夫妻為申報單位，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

¹³⁹從民法 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。」婚姻財產制由聯合財產制走向分別財產制。

318 號解釋即認為係增進公益所必要，而認定不違憲¹⁴⁰。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，此時，更應受到嚴格之檢驗。

三、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。是故，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，而歸屬之範圍，則為稅基之問題。是故，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變更可能違反實質課稅原則與量能課稅原則。

實則，所得稅著重量能課稅，有所得始有稅捐義務，惟所得應歸屬於誰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，縱其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。

第五項、釋字第 697 號解釋

壹、案例事實

臺鹽公司為銷售台鞏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，將該工作轉委託台芳公司，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

¹⁴⁰ 司法院釋字 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，與憲法尚無抵觸…。」

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 4 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 Y 元。並以每瓶 Y 元為稅基，按稅率 15% 計算丙之應納貨物稅稅額，每瓶為 Z 元。

丙為依貨物稅條例第 19 條規定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 Q 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

貳、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。

參、本文評析

一、單階段多行為歸屬明確性

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。是故，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。

二、歸屬負擔轉嫁之可能性

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，受託廠商如為納稅義務人，其所負擔之租稅是否具有轉嫁可能性。

對此，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稅捐，藉由附加銷售價格轉嫁回歸消費者負擔，如不能轉嫁回歸由原應規範之消費主體負擔，稅捐立法是否可以受託或廠製廠商為稅捐主體。就此，間接稅藉由轉嫁將稅捐客體、歸屬之主體有所改變，如不能轉嫁，立法就主體所為轉換將有違量能課稅原則。

三、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…。」

第六項、司法院釋字第 703 號解釋

壹、案例事實

聲請人 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，列報收入新臺幣（下同）X 元、支出 Y 元及餘絀數 Z 元。而支出中 R 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 956,418 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。

貳、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。

參、本文評析

一、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 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函 1 (5) 決議 1 與 3¹⁴¹，認為具有成本歸屬意義下之重要關連性。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同，所謂之歸屬乃指成本費用歸屬於取得所發生

¹⁴¹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：「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二條之一（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。」

之收入，而得減除。於客體部分，稅捐減免之成本費用、損失及稅捐所減免之歸屬，須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。

二、以用途核實認定歸屬

黃茂榮協同意見書認為：「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，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，因果關係之理論似可作為輔助、判斷歸屬。

第四節、稅捐歸屬之法律原則

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，亦可說明稅捐歸屬法定原則為釋憲者已成文認定之原則，以強調對於歸屬法律支配與議會支配¹⁴²。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，以及實質合法性之審查¹⁴³。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是量能課稅原則具體化之原則¹⁴⁴，納稅義務人乃為各該稅種之法律所定之稅捐客體依實質課稅原則所

¹⁴²參黃舒芃，民主國家的憲法及其守護者，元照，初版，2009年，頁38、39，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。程明修，憲法基礎理論與國家組織，新學林，1版，2006年，頁186-187，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。

¹⁴³參李建良、陳愛娥、黃啟禎、林合民、林三欽、陳春生等六人，行政法入門，元照，第2版，2004年，頁117-118。

¹⁴⁴參黃茂榮，同註55，頁218，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於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…。

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¹⁴⁵，惟歸屬原則內涵為何並未說明。

如此，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¹⁴⁶，對於稽徵機關之稅捐法解釋與個案認定可形成框架秩序。原則原則之建構，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。是故，除基本權之保障作為憲法之界限外¹⁴⁷，法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¹⁴⁸。

如此，租稅國家所建立之依法課稅之體系，則行政機關是否逾越租稅國家之經濟界限¹⁴⁹，原理原則或有欠缺法律所必要內容之明確性，而無法直接與事實涵攝適用，僅具有補充性¹⁵⁰。然而，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。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¹⁵¹。如此，稅捐客體歸屬於稅捐主體既為稅捐法定

¹⁴⁵參黃茂榮，稅務關係與稅捐債務，植根雜誌，第 22 卷第 12 期，2006 年 12 月，頁 993。

¹⁴⁶參張永明，國家租稅權之界限，翰蘆，初版，2010 年，頁 17。

¹⁴⁷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，如葛克昌，奢侈稅及憲法界限，月旦法學雜誌，169 期，2009 年 6 月，頁 00，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；蔡維音，國家課稅之憲法界限—釋字第 692 號評釋，月旦法學教室，113 期，2012 年 3 月，頁 11，則以生存權出發探討國家課稅不可侵犯之領域。陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，政大法學論叢，第 24 期，1981 年 12 月，頁 45。廖欽福，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，收錄於 21 世紀環境國家新挑戰，臺灣環境法學會主編，元照，初版，2013 年 8 月，頁 380-381，以租稅法律主義與量能課稅等稅法及憲法原則作為環境稅與運用之憲法上之界限。黃俊杰，稅捐民主原則，收錄於現代憲法的理論與現實，元照，初版，2007 年 9 月，頁 1137-1138，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。增田英敏，納稅者の權利保護の法理，成文堂，初版，1997 年，頁 162，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。

¹⁴⁸參秦季芳，法規競合關係之再思考，收錄於法律之分析與解釋—楊日然教授紀念論文集，元照，初版，2006 年 7 月，頁 115、116，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。

¹⁴⁹參藍元駿，熊彼得租稅國思想與現代憲政國家，台灣大學法律學碩士論文，2005 年 7 月，頁 66、79，租稅國家之界限在於國民經濟總體負荷之多寡，課稅結果如導致人民經濟活動誘因不再，則因營成果之減少，而所縮小政府原本能夠分享之總量。

¹⁵⁰參翁岳生編，行政法(上)，元照，3 版，2006 年 10 月，頁 122、123，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，大透過裁判加以承認。

¹⁵¹參黃茂榮，同註 55，頁 217。

主義內涵之一，歸屬所蘊藏之法律原則，不外作為稅捐構成要件法定原則之子原則，與稅捐法定主義具有上下原則間之關係。

此外，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，於稅捐行政、立法則應受此原則之拘束¹⁵²。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，客體具有量的問題，即是負擔能力之問題，主體與客體本會有稅捐法定與量能課稅原則之交錯。此外，尚有客體與主體之歸屬關係。以下，依上述大法官解釋，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。

第一項、個人歸屬原則

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，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，所建立之稅捐負擔原則，仍以個人為主，亦即，稅捐所歸屬之納稅義務人乃以個人為主。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，應就其中中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅」之規定，及採個人所得課稅原則，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，司法院釋字第 696 號解釋黃茂榮大法官協同意見書即認為應以「個人」為綜合所得稅之繳納義務之歸屬對象。如此，婚姻與家庭關係下，個人並不會轉變成夫妻。而於司法院釋字第 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，可稅之單位是個人、夫妻或家庭，於立法例上本有所差別¹⁵³。

¹⁵² 參李建良，行政法基本十講，元照，初版，2011 年，頁 141。

¹⁵³ 參林明誼，租稅公平原則對租稅立法之限制，國立台北大學法律學研究所碩士論文，2001 年 7 月，頁 136-143，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，再以稅額成以前除數，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。

第二項、實質歸屬認定原則

司法院釋字第 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」，且稅捐稽徵法第 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」。

依此，陳清秀教授有對於稅捐客體經濟上歸屬，屬於經濟觀察法之個別適用類型之一¹⁵⁴，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，涉及客體與事實之解釋與認定，以及客體歸屬於主體結合關係之判斷。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¹⁵⁵，就此，似未區隔經濟歸屬與經濟觀察。本文以為，實質課稅為實踐稅捐歸屬之輔助方法，換言之，藉由實質課稅輔助認定課稅之事實與要件，乃實現稅捐法定之稅捐實質歸屬之內涵。

至於司法院釋字第 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，稅法具有一定之法形式，稅法與民法間之交錯，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。

第三項、連結因素法定原則

客體歸屬於主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。此將與稅捐法定主義有所違背。故對於主體與客體間之結合因素之探究、確認是重要的，實質課稅原則應於結合因素法定無法認定後，基於實質歸屬原則有調整之必要，始有實質歸屬原則輔助之適用。

對於稅捐歸屬之連結因素，我國稅捐稽徵法並無對應之規定，於德國租稅通則第 39 條有具體指向規定，外國立法例不外對於歸屬提出判斷、指引之路。就客體之歸屬而言，受歸屬者即為納稅義務人，納稅義務人本應於各稅捐法律明確規定。然而，客體與主體間是否還有關鍵之連結因素，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

¹⁵⁴參陳清秀，同註 3，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。

¹⁵⁵參陳敏，同註 104，頁 18。

土地管理、使用權，此時，應以何者為歸屬之納稅義務人，此間之連結因素究為所有關係、占有關係、管理關係、物權、債權則應予以法定，以作為歸屬之判斷。

稅捐客體歸屬於稅捐主體，主體當會影響歸屬之判斷，且影響歸屬判斷尚有期間、空間因素。故租稅客體確認後，再判斷與主體歸屬關係時，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¹⁵⁶，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。

第四項、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，於司法院釋字 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為相應之規定」。司法院釋字 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」。是故，對於一般法律構成要件，可使用不確定之概念，僅規範具可理解性與司法審查性，即符合明確性原原則，惟釋字 697 號解釋協同意見書所引述明確性原則¹⁵⁷，除明確外尚須要具體。

對於明確性原則於稅法是否有所修正，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，對於納稅義務人部分，必須受規範者應可認知與預見規範法律內容。是否因為係稅捐案件會有質或量之不同，就此，如果以基本權限制之角度思考此問題，刑法、稅法之明確性原則應為一致。若由稽徵方式來思考，各稅課徵之方式有申報納稅、賦課徵收及申報賦課三種，不同類型予以主體、稅率、納稅方法等不同規範密度¹⁵⁸，應使納稅義務人具有足夠之預見可能性。

¹⁵⁶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。」

¹⁵⁷參司法院釋字第 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…」

¹⁵⁸司法院釋字第 697 號解釋蘇永欽、陳春生協同意見書：「…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

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，由司法院釋字第 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，如直接合理明確歸屬者得個別歸屬而減除，故對於成本費用應歸屬何筆所得本應合理明確認定，且司法院釋字第 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，司法院釋字第 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，法應為明定。

第五項、歸屬主體法定原則

由司法院釋字第 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」，僅生該筆「稅款」是否應依法退還之問題，…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…」

再者，司法院釋字第 696 號解釋黃茂榮協同意見書：「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，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。」

對於稅捐債務，構成要件該當稅捐債務即已發生，此時，稅捐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，破壞稅法建立稅捐主體法定與實質負擔原則。

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..」

第六項、歸屬負擔轉嫁原則

稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體歸屬於稅捐主體之要素為稅捐法定之內容，稅捐徵收除考慮稅捐法定外，尚須斟酌量能課稅與稽徵經濟之原則。基於稽徵成本考量，如以大量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之考量，而將稅捐主體由消費者轉換為銷售者或產製廠商等¹⁵⁹。

於量能課稅思維下，具有負擔能力之客體歸屬於稅捐主體，稅捐主體於扣除成本、費用後，如尚有經濟利益則應具給付能力。此時，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，似非考量重點¹⁶⁰，對於有無轉嫁可能，則為關鍵所在。對此，司法院釋字第 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。」

轉嫁有三問題，一、取決於市場力之關係，二、是法之權利而非義務，三、課稅計算時，並不問有無轉嫁或完全轉嫁與否¹⁶¹。是故，營業稅為法定之間接稅，將稅捐客體由消費改為銷售，此僅基於稽徵技術所為之變更¹⁶²，稅捐主體之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¹⁶³。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¹⁶⁴。

¹⁵⁹參重森曉・賀田廣己・植田和弘，Basic 現代財政学，有斐閣，初版，2005 年，頁 190，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。

¹⁶⁰參許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008 年 8 月，頁 193，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。

¹⁶¹參田中治，消費稅をめぐる判例動向とその問題点，税法学，557 期，2007 年 6 月，頁 250。

¹⁶²參黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 436。

¹⁶³參黃茂榮，同註，頁 90。

¹⁶⁴參阿部泰隆，消費稅の合憲性，收錄於租稅判例百選（第三版）別冊，ジュリスト，120 号，有斐閣，1992 年 12 月，頁 127。

第三章 稅捐歸屬結合關係之分析與建構

憲法第 19 條：「人民依法有納稅之義務」，乃揭示稅捐法定主義，稅捐法定主義之內涵，觀察大法官歷次解釋，從最早司法院釋字第 217 號解釋：「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」。至近期釋字第 674 號解釋起則以：「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。」大法官解釋之詮釋內容顯然有所轉變，突顯出租稅客體對租稅主體歸屬要件之重要。

亦即，大法官解釋肯認稅捐客體對稅捐主體之歸屬，為稅捐法定主義內涵之一，惟觀察稅捐法律與實務判決，僅於各稅對於稅捐客體與納稅義務人皆有明確規定。如此，稅捐客體之歸屬，立法者似已將稅捐客體歸屬之連結因素內化，稅捐法律所呈現的不外是稅捐客體與納稅義務人，從而臺北高等行政法院 96 年度簡字第 315 號判決：「…又因稅捐債務之成立，須稅捐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…。」可知，該判決認為稅捐主體與稅捐客體間有一定之連結因素存在，作為客體歸屬於主體之判斷依據。

依此，稅捐客體歸屬於稅捐主體，將特定利益或不利益歸屬於特定主體，所涉及之問題是如何歸屬判斷。亦即，涉及稅捐主體需符合何種資格或條件始能作為法秩序之歸屬主體¹⁶⁵，客體所表彰的是負擔租稅之能力，稅捐客體如欲歸屬於特定人，則客體與納稅義務人間應有特定之連結因素，此連結因素因各個法律關係與稅目而不同¹⁶⁶。故欲探求立法形成之判斷軌跡，則須歸納各稅捐類型之歸屬結合關係，分析各個歸屬之連繫因素究為何。基此，本文從個別法規分析出一般性歸屬之規定，歸納立法者對於歸屬之判斷，以反思立法裁量之合法性。

揆諸外國立法例，德國租稅通則第 39 條就歸屬問題規定如下，第 1 項：「經濟財產歸屬於財產所有人」，第 2 項：「對於第 1 項之規定適用具下列之例外：第 1 款：非財產所有人之第三人，於事實上管理經濟財產，且於一般狀況，在通常之使用期間內，得排除所有人對該財產之影響者，則該經濟歸屬於第三人。信託關係之經濟財產歸屬委託人，讓與其所有權以擔保債權之經濟財產歸屬於保證人，自主占有之財產歸屬於自主占有人。第 2 款：經濟財產為數人所共有者，於租稅課徵上有

¹⁶⁵參賴恆盈，同註 34，頁 163。

¹⁶⁶參清永敬次，稅法，ミネルヴァ書房，7 版，2007 年，頁 73-74，課稅要件之納稅義務人與課稅物件之結合即是所謂稱之歸屬，歸屬之關係因應各個租稅種種的形成方式而存在，例如：所得稅、法人稅，納稅義務與課稅物件依取得所得，於相繼與贈與稅依照取得相繼財產，印紙稅為做成課稅文書，形成種種的納稅義務與課稅物件之關係。

分別歸屬之必要時，依應有分歸屬各共有人。」我國稅捐稽徵法對於稅捐客體歸屬並無一般性規定，各別稅法少有規定，僅立法例上明定稅捐客體與納稅義務人。如此，參酌外國立法例而以比較法方式或由個案分析，探尋訂立一般性歸屬之規定。

觀察德國法治，我國並無類似德國稅捐通則第 39 條之規定，似採取抽象歸屬之認定，與德國將歸屬之型態予以類型化分為基本與例外顯有差異。抽象歸屬乃未對於歸屬連結因素建立判斷標準，而以經濟觀察法作為認定之方法，不外要解決法律形式與經濟形式之不同，而類似於日本所得稅法實質所得歸屬之規定。德國以經濟財產之所有、管理、占有、信託、共有之型態，而歸屬不同主體。依此，德國稅捐通則第 39 條之歸屬態樣，是否已經窮盡一切經濟財產之型態。是故，本文於探尋稅捐歸屬之連結因素之際，擬分析德國稅捐通則第 39 條例示之歸屬態樣，進而探討經濟財產與歸屬人間連結因素，以建立歸屬之判斷基準。

此外，陳敏教授認為¹⁶⁷：「各稅法關於經濟財與稅捐主體之結合關係，多以民法之規定決定之，依其規定之形式並無適用經濟歸屬之餘地，…如稅法之規定並非適用民法之概念或適用民法之概念，可認定係以表示其經濟內容時，依各別情形，亦非無適用經濟歸屬之可能。」是故，民事或其他基礎法律關係乃歸屬之先行判斷依據，而排除經濟歸屬之判斷。然而，稅法與民法之規範功能並非一致，此於司法院釋字第 685 號解釋黃茂榮大法官部分不同意見書亦提出此見解：「…我國學說與實務上，因為沒有關於應以給付（履行行為），而非物權行為為營業稅之稅捐客體的共識，所以一時難以取得共識，認為不應以物流或金流為認定銷售關係之當事人的基礎…將使營業稅法上關於營業稅之稅捐客體的界定及其稅捐主體之歸屬，產生與工商實務格格不入的困境，……」。

如此，本章第一節分析德國租稅通則所建立歸屬之結合關係，探討蘊藏之歸屬因素，進而就我國各稅規定逐一探討，以稅捐客體之類型與法定之納稅義務人間之關係，開展出立法者對於歸屬之決定。而於第二節以立法者對於稅捐法律之立法裁量提出分析，針對稅捐客體、稅捐主體之決定，以發現立法者思考之脈絡與缺失。其中，對於稅捐客體之判斷與稅捐客體與主體之連結因素，則加以分析判別，以釐清與民事法律關係之差異性。判斷歸屬時，經濟財產概念之詮釋，如使用私法概念與經濟歸屬背後之重要規範價值，最後，於第三、四節則提出稅捐歸屬結合關係立法例之思考與檢討。

第一節、稅捐歸屬結合關係之分析

稅法上之關連性，有兩種型態：一種是以法主體人存在之關聯性，一則是法主體特定利害關係之關聯性；前者為人的關聯性，後者為經濟之關聯性。人的關聯性乃對於法主體所生之債權，而以國籍為判斷因素，而經濟上之關聯性，在租法上之

¹⁶⁷參陳敏，同註 104，頁 18。

關聯性依據，在於經濟之利害關係，由木村弘之亮所認為之關聯性¹⁶⁸，亦可作為經濟之利害關係判斷歸屬依據。

稅捐主體與稅捐客體關係於前已敘明，惟進一步值得探究稅捐客體歸屬於主體，歸屬之連結，依據何種因素判斷。如稅捐客體乃具負擔能力，主體對於客體究應該具有何種之支配能力或程度，始可認定客體歸屬於此主體，經濟變動的觀察，是唯一指標，或尚有其他因素。且，最高行政法院 97 年度判字第 97 號判決，認為稅捐客體之歸屬乃實體法之問題，即稅捐客體對稅捐主體之歸屬爭議，須在「事實認定」之領域討論，似將歸屬定位為認識之問題，而非屬價值判斷¹⁶⁹。

第一項、德國租稅通則之歸屬判斷

德國從租稅調整法一號至四號規定之原則，作為經濟觀察法之適用事例¹⁷⁰，似認為歸屬問題乃經濟觀察法之案例類型。然而，德國租稅調整法廢止後，並未於租稅通則規範類似經濟觀察法之法規範。對於歸屬之規定，於德國租稅通則第 39 條¹⁷¹，歸屬 (Zurechnung) (一) 經濟財產 (Wirtschaftsgüter) 歸屬於財產所有人 (二) 第一項規定適用下列之例外：1、非財產所有之第三人，於事實上管領經濟財產，且於一般狀況，在通常耐用年限內，得排除所有權人對該財產之影響，則該經濟財產歸屬於該第三人。信託關係 (Treuhandverhältnisse) 之經濟財歸屬於委託人 (Treugeber)，讓與所有權以擔保債權之擔保財產 (Sicherungseigentum) 歸屬保證人 (Sicherungsgeber)，自主占有 (Eigenbesitz) 之財產歸屬自主占有人。2、經濟財為數人所共同共有者，於租稅課徵上有分別歸屬之必要時，依應有分別歸屬各共有人。

觀察德國租稅通則第 39 條之規定，其所建立經濟財產一般性與例外之歸屬原則，基於，經濟財產之態樣具多元性¹⁷²。是故，當稅法借用民法之概念時，其立法目的本有不同。當立法者欲連結稅捐主體與稅捐客體時，其所用概念應能夠實現規範之價值，對於結合因素，立法者如使用不成文之構成要件，此要素也須能符合歸屬者之經濟能力。如此，本文分析如下：

¹⁶⁸參木村弘之亮，同住 1，頁 541。

¹⁶⁹參楊志文，論稅法施行細則之司法審查-以稅捐法定主義為核心，台大法律學研究所碩士論文，2003 年 6 月，頁 120。

¹⁷⁰參清永敬次，租稅回避の研究，ミネルヴァ書房，初版，1995 年，頁 66-67

¹⁷¹(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen (2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften: 1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen. 2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist。

¹⁷²所謂經濟財產並非僅限於民法上之物或權利，尚包含商業上支付代價而取得之事實狀態、具體之機會及利益。

壹、基本歸屬因素

德國租稅通則第 39 條第 1 項所欲建立一般性歸屬之規範，觀察該條第 1 項經濟財產歸屬於財產所有人之規定，即以所有權評價之經濟財產為客體，以所有權人為歸屬之納稅義務人，然經濟所有權與法律所有權非同一人時，稅法上以經濟有權定其納稅義務人¹⁷³。於客體歸屬時，以具有所有權之所有權人為歸屬之主體，究以所有權為歸屬之判斷因素，或基於所有權人對於所有物自由占有、使用、收益、處分之權能¹⁷⁴。稅法之所有權概念雖與民法未必齊一，然此種權能應具經濟財產掌控及全面支配性，故所有權人具有負擔能力，應探究基於所有權所對經濟財產掌控及全面支配性之權能程度，而致應歸屬負擔稅捐。

此外，以所有權為中心思考的歸屬關係，所有權建立在形式與實質一致下，所為之歸屬關係。然經濟上之所有權人與法律上之所有權人有時並不相同，此時，歸屬之判斷，究應以形式或實質所有權為判斷依歸。對於形式之出名登記者，與實質所有權人間可能具有特定之法律關係，在法律關係複雜化下，對於以一般所有權定義概念，於法體系構想之思考應該改變，不能欠缺包含租稅之領域¹⁷⁵。亦即，單由民事所有權之關係判斷，恐難以確定稅捐歸屬連結關係，因稅法重視實質之經濟變動與狀態，所呈現之經濟負擔能力，故應由實質對於經濟財產之支配關係來加以確認。

德國租稅通則對於歸屬所建立之一般性之原則，以所有權而言，雖然民事法之所有權概念與稅法之所有權概念並非不同。然探究以所有權為概念時，最主要是著重在其權能中之支配性。於所有權之支配權能內包括使用、收益、處分等，是否具有不同支配權能即需負擔不同租稅。就此，如以權利之內容為類型來分析¹⁷⁶，財產權與非財產權之類型，此種類型在財產權之物權、債權、準物權、無體財產權，或非財產權之人格、身分權。財產權可以所有權人定其歸屬。然而，非財產權部分，並非具有所有權之概念，如以商譽此種無形之資產，則無所有權之概念。此時，應建立支配關係之概念，主體可支配性之經濟變動或狀態，主體對於客體具有特定之支配內容而產生支配關係，則可替代所有權之概念。故租稅通則第 39 條第 1 項並無清楚說明歸屬之結合因素，所有權是否是經濟財產歸屬之判斷，或有其他因素之輔助，本文嘗試由第 2 項之例外規定，反推基本規定之內涵。

貳、例外歸屬因素

由德國租稅通則第 39 條第 2 項規範之兩項例外：

¹⁷³參葛克昌，行政程序與納稅人基本權-稅捐稽徵法之新思維，翰蘆，3 版，2012 年，504 頁。

¹⁷⁴民法第 765 條之規定：「所有人，於法令限制內得自由使用、收益、處分其所有物，並排除他人干涉。」由民法觀之，所有權人之權能，有使用收益、處分，亦即對於標的可占有而為完全之利用。

¹⁷⁵參 L·マーフィー/T·ネーゲル著，伊藤恭彥譯，「稅と正義」，名古屋大學，初版，2006 年，40。

¹⁷⁶參王澤鑑，民法總則，自版，增訂版，2011 年，頁 92-93。

一、非所有權人-事實管領及排除支配

第2項第1款規定：「非財產所有之第三人，於事實上管領經濟財產，且於一般狀況，在通常使用時間內，得排除所有權人對該財產之影響，則該經濟財產歸屬於該第三人。」對於非財產所有權人，事實上管領該經濟財產，能排除所有權人之影響。如於所有權上設定用役物權，由用役物權人占有、管理、使用、收益所有物，所有權人之權能受到抑制，用役物權人雖無所有物之處分權；此時，所有權之權能部分受限制，然用役權人具經濟財產之管理權、收益權、使用權，則所有權人雖擁有所有權，用役權人可排除所有權人對於經濟財產之支配。然實質經濟財產所生之經濟利益皆由用役物權人取得，則稅捐應歸屬於用役物權人負擔，實則應然。

亦即，對於經濟財產之經濟利益具管理、收益、使用之權能，並排除所有權人之支配，則此第三人應負擔歸屬之利益，而為納稅義務人。是故，非所有權人對於經濟財產之支配、收益兩要素，則是歸屬之判斷因素。

二、形式所有權人-信託契約支配歸屬

於信託關係中，依照信託之特質，形式所有權人與實質所有權人不一致，乃信託制度使然。受託人為經濟財產登記之登記名義人，委託人並非名義上之所有權人，然實質上受託人仍受信託契約之拘束。是故，雖經濟財產形式上由受託人管理、收益、使用，實質上，受託人仍受信託契約拘束。換言之，委託人透過信託契約達成實質支配，縱受託人對外有超過信託契約之權能，仍應受信託契約所限制。基此，實質所有人實際上為經濟利益支配、獲得者，亦應為經濟利益歸屬人，而為納稅義務人。

至於，讓與所有權以擔保債權，該所有物之所有權雖屬於債權人，但僅為擔保債權。亦即，讓與擔保僅為擔保債權為目的，卻以移轉經濟財產為手段，如雙方約定一定範圍內行使權利之約款，此屬於擔保信託；如雙方無約定由擔保人占有經濟財產，擔保權人仍受信託契約內容限制，擔保物所生之經濟利益由保證人支配，經濟歸屬於保證人。

三、非所有權人-實質管理及支配所有物

自主占有，係以取得經濟財產為所有之意思而為占有。故自主占有應不分是善意、或惡意，占有人主觀以所有人之意思占有，客觀上實質支配、使用、收益經濟財產，則自主占有人雖非實質所有權人，因支配、使用、收益經濟財產，故應為經濟財產歸屬者。

四、公司共有所有權-共同管理及支配

公司共有，在共有關係存續期間，與分別共有不同，並無應有部分。是故，如無可判別經濟財產之所有權歸屬，而共有人共同管理、處分、收益，則稅捐之歸屬原應歸屬於共有人；惟有必要時，於稅捐稽徵上將公司共有分劃為部分，分別歸屬於各共有人¹⁷⁷，其分劃之基準，是以公司關係消滅後之持分為負擔依據。

然而，我國稅捐稽徵法第 12 條規定：「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。」對於公司共有經濟財產所建立之共同納稅義務人，所有納稅義務人皆為核課，實務以數登記名義人之首位選取為寄送繳納單，而核定稅額通知書，則所有共有人皆為寄送，並告知繳納單寄送何人¹⁷⁸。實質上，數人則為稅捐債務之連帶債務人。

第二項、日本所建立之歸屬判斷

日本對於歸屬結合關係之規範，並無如德國具有明確之歸屬之規定。然而，較值得關注的日本所得稅法第 12 條所揭示實質所得課稅原則與學說的看法如下：

壹、日本稅法規定

日本稅法對於所得歸屬皆訂定通則專章，對於實質所得者課稅原則於下列法規有明文規定，如所得稅法第 12 條規定：「資產或事業所生收益法律上歸屬於單純之名義人，而由名義人以外之第三人享受收益者，歸屬於收益享受者。」消費稅法第 13 條：「法律上資產之讓渡，視為名義人之讓與，而名義人對於資產讓與無享受對價時，而由名義人以外之第三人享受對價，該資產之讓渡，以享受對價者所為。」法人稅法第 11 條規定：「資產或事業所生收益法律上歸屬於單純之名義人，而由名義人以外之法人享受收益者，歸屬於收益享受之法人。」

對於日本法制所得稅法第 12 條規定之標題為實質所得課稅原則，而舊法時期，同一內容卻被標示為實質課稅原則。而日本稅務當局之看法並不止於所得歸屬之實質主義，甚而採取課稅關係實質主義，故日本稅務當局與判例將實質課稅原則與德國經濟觀察法作相同旨趣之解釋¹⁷⁹。如此，日本法規並無如德國具有歸屬之各別規定，實務反而擴大解釋法規實質所得課稅原則。亦即，以德國經濟觀察法為本，操作實質課稅原則。

¹⁷⁷參陳敏譯，德國租稅通則，司法院，1 版，2013 年，頁 60 至 61。

¹⁷⁸稅捐稽徵法第 19 條：「納稅義務人為全體公司共有人者，繳款書得僅向其中一人送達；稅捐稽徵機關應另繕發核定稅額通知書並載明繳款書受送達者及繳納期間，於開始繳納稅捐日期前送達全體公司共有人。…」。

¹⁷⁹參北野弘久，同註 100，頁 142。

貳、日本學說

對於課稅要件歸屬之判定，法之實質主義、經濟實質主義而稱呼為法律歸屬說與經濟歸屬說，稅法規定所得歸屬判定之原則作為實質所得課稅原則¹⁸⁰。北野弘久教授認為日本於舊法下之實質課稅原則，乃是所得歸屬之實質主義¹⁸¹，水野忠恒教授認為實質所得歸屬原則，乃所得之歸屬之規定，收益與享受者不同時，而有法律歸屬說與經濟歸屬說¹⁸²。

既然，稅捐歸屬於稅捐稽徵法並無如德國法制有歸屬法則規定，造成實務如同日本以實質課稅原則操作稅捐歸屬問題。然稅捐歸屬問題非可使用實質課稅原則為替代判斷，實質課稅僅是操作稅捐歸屬之其中一步驟。觀察各稅之歸屬問題，立法者於各稅明訂稅捐客體與納稅義務人，對於立法者於各稅所為之決定，可從各稅規定加以分析、歸納。

第三項、各稅連結因素歸納

我國稅捐稽徵法並無類似德國租稅通則第 39 條之規定，僅於各稅法直接為納稅義務人之訂定，即同時為歸屬之決定¹⁸³。故要瞭解立法者建立之歸屬原則，需從立法者於體系概念之形成時，已蘊藏若干價值加以判斷。依此，可作為推導符合事務法則或價值判斷之論斷¹⁸⁴。故本文嘗試由各稅之稅捐客體與主體間所建立之關係，來分析客體歸屬之連結因素。各稅常以所得稅、財產稅、行為稅為客體之類型化，本文以各稅稅捐客體、稅捐主體、結合關係作觀察，除觀察各稅捐客體是否具負擔能力，尚就各稅所規範歸屬之納稅義務人是否適當，及歸屬之連結因素為分析。

壹、所得類型

一、所得稅

(一) 稅捐客體

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，……。」第 3 條第 2 項：「營利事業之總機構，在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅……。」所得稅之稅捐客體為所得，至於所得稅之稅捐客體是來源所得，營利事業所得之稅捐客體是營利所得。所謂之所得應為經濟財產有所增加，且為扣除成本費用之淨所得，基

¹⁸⁰ 參谷口勢津夫，稅法の基礎理論-租稅憲法論序說，稅法學，555 期，2006 年 6 月，頁 317-319。

¹⁸¹ 參北野弘久，同註 100，頁 142。

¹⁸² 參水野忠恒，同註 22，296-297。

¹⁸³ 參陳敏，稅捐債務關係之成立，政大法學論叢第 39 期，1989 年 6 月，頁 383。

¹⁸⁴ 參黃茂榮，同註 55，頁 217-218。

於經濟財產有所增加¹⁸⁵，日本所得稅法第5條：「居住者依本法負繳納所得稅之義務」，第7條第1款：「所得稅應於以下各款所揭示該當各款之所得課徵，第1款、非永久居住者以外居住者之全部所得」。山本守之教授則將所得概念類型分為消費型所得概念與取得型所得概念，取得型所得概念又分為限制的所得概念與包括所得概念¹⁸⁶。

就此，所得之類型具多元性¹⁸⁷，欲判斷所得泉源之所有人，並非直接以實質所得課稅原則介入觀察，而應就所得獲得主體與所得泉源主體間之法律關係加以分析。從所得之理論，由泉源說到純資產增加說¹⁸⁸，如所得以金錢價值所呈現之情形，可分為消費型（支出）所得概念與取得型（發生）所得概念，後又有包括所得之概念¹⁸⁹，以人之擔稅力增加及經濟利得所構成。對於取得型之所得概念，由個人收入等為取得之經濟價值，即經濟利得作為所得之概念，而以擔稅力之提升作為判斷之要素。如此，對於所得之概念，學界以多方面加以陳述。其實，實質所得乃納稅者之擔稅力提高，此種租稅負擔能力提高，才是所得所需要掌握的。

對於所得之概念，如果從各個領域觀之，經濟學者重視泉源、分離性、恆久性及發生主義；經濟學者重視現金主義或實現主義；租稅法學者則附加應能負擔原則¹⁹⁰。我國與日本都對無對所得概念明確定義，美國憲法修正第16條及內國歲入61條(a)「不管從任何來源所產生」，就此，亦無對所得給予明確內涵¹⁹¹。

(二) 稅捐主體

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。」第2條第2項：「非中華民國境內居住之個人，而有中華民國來源所得者，除本法另有規定外，其應納稅額，分別就源扣繳」，同法第3條：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營

¹⁸⁵ 立法院公報，第16會期，第8期，44年12月13日，頁148頁，所得稅法修正審查報告，甲、所得稅法修正草案部分，1、基本原則：本草案旨在健全綜合所得稅，實現量能課稅，改進營業所得稅，以鼓勵投資，採現實徵繳制，以謀課稅與所得課稅時間密切配合，…良以稅賦分配公平…必於納稅人財務調度，均有助於目前經濟安全。乙、稅率部分：…（1）查營利事業大多為集合多人投資之組織，其年終結算之盈餘，殊不足代表各個投資者之負擔能力。如應用累進稅率課徵，不僅缺乏意義，而強使資力差異甚大之投資者，負擔同一高度稅率，反有不平。

¹⁸⁶ 參山本守之，同註94，頁282。

¹⁸⁷ 所得目前分為綜合所得、營利事業所得，以綜合所得其來源類型化為營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得、其他所得等十類型。

¹⁸⁸ 參葛克昌，同註41，頁5，1981年普魯士所得稅法之基本理論採泉源說，認為所得來自某固定泉源，具有一定之規律性，能反覆產生收益，而1920年德國帝國所得稅法則採取淨資產增加說，此時，所得走向以個人利用性來定義，以個人對於經濟財是否具有處支配能力，作為所得稅負擔衡量標準，對於特定期間淨資產增加皆為所得。

¹⁸⁹ 參金子宏，同註4，頁172-173。

¹⁹⁰ 參木村弘之亮，所得稅法における包括的所得説と發生主義の接点—包括的所得説は實現主義を排斥するか，稅法學，562期，2009年12月，頁34。

¹⁹¹ 參谷口智紀，アメリカ合衆國における所得の實現要件，稅法學，565期，2011年6月，頁565。

利事業所得稅。」同法第 89 條：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……。」由第 89 條納稅義務人之規定，所得稅之納稅義務人，其類型可分為取得所得者、出售證券者、非中華民國境內居住之個人股東、總機構在中華民國境外之營利事業股東、非中華民國境內居住之社員、合夥組織合夥人或獨資資本主、總機構在中華民國境外之營利事業，而日本所得稅法第 5 條第 1 項，居住者依本法有繳納所得稅之義務。

（三）結合關係

所得如採泉源說 (Quellentheorie) 為產生財貨繼續性泉源之收益，而具有繼續及反覆性；而純資產增加說 (Reinvermögenszugangstheorie)，乃強調淨資產有所增益；而交易所得說¹⁹² (Markteinkommenstheorie) 則強調市場交易獲得並已實現。基此，對於所得與主體間之結合關係，所得來源主體與所得之收益者，其主體可能為同一或不同一。同一時，則收益泉源歸屬人即為納稅義務人；不同一時，收益之泉源財產主體與收益主體非屬同一人，則應以收益所有人對於收益泉源具有支配力為判斷基準。尚且，陳清秀教授提出所得乃由親自實現構成要件人所獲得，並提出兩界定標準¹⁹³，而認定判斷所得之歸屬，並不單純以財產標的之歸屬為主，而應以何人本身可視為所得泉源所有人為準。

對於所得之歸屬，所得之類型具多元化，而於法學領域觀察所得，應重視市場交易之經濟結果¹⁹⁴。本文認為可以勞力、技術交換之所得，或是基於資本所產生之所得及非勞力、資本所產生之所得等三類型。對於第三類型，現被歸類為贈與稅、土地增值稅，此容後說明。第一類型：所得乃因勞力、技術支出而所獲得之給付對價，勞力、技術本具有人格性、支配性，支出之人乃為所得之所有人。第二類型：有形資本所產生之所得，如土地租賃所得為以土地使用利益為交換所獲得之所得，利息所得乃基於原資本所生之所得。一般而言，土地所有權人可支配性的管理、收益、或處分自己資本，對於支配使用權所獲得之對價，此種對價性之所得，應歸屬於支配對價性給付之人。

陳清秀教授所認為所得歸屬之主體之判斷，其認為並非以是否可處分所產生所得的基礎要素為準。所以，並非以財產標的歸屬為判斷，而以何人可視為所得泉源之所有人為主。於此，僅欲跳脫出民法所有之概念。然而，泉源所有，此似從稅法

¹⁹² 參吳志中，所得稅法上所得概念之研究—以大法官釋字第 508 號解釋為中心，台灣大學法律學研究所碩士論文，2002 年 7 月，頁 54，以市場交易所得來說，所得之構成要件要素，一、營利研究，二、實現，三、納稅義務人之主觀意志。

¹⁹³ 參陳清秀，同註 92，頁 84-85，所得由親自實現所得構成要件之人所獲得，由此可導出界定標準，其一，某人雖事實上財產增加，但其乃是根據上述定義，歸屬於另一個人所得產生者，則在此情形，所得產生並無意義，其二，系爭獲得所得而投入之財產並不重要，所得構成要件並不是與所得取得基礎的民事上概念相連結，所以並不能以人們是否處分產生所得的基礎要素為準。

¹⁹⁴ 參張哲瑋，稅法上所得概念之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2003 年 1 月，頁 133-135，採市場所得概念下，市場所得之認定是指價值之形成，及其獲得，在兩個過程予以實行完成，亦即，市場所得是指社會的價值形成之過程中所發生給付交換。

出發思考所有之概念，所得究竟應歸屬於何主體，應從主體對於所得之發生具有何種程度之連結性作觀察，此種連結性乃以對於所得具有何種支配關係作為判斷。亦即，對於財產具支配性或支配勞力所產生之對價，則應歸屬於具支配力之主體。

二、土地增值稅

(一) 稅捐客體

憲法第 143 條第 3 項：「土地價值非因施以勞力、資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」土地增值稅之稅捐客體為土地增值之價值(所得)¹⁹⁵，對於財產課稅，其憲法之界限，應以財產之收益或收益可能性為之¹⁹⁶。至於稅基之具體化，最高行政法院 101 年度判字第 598 號判決認為財產之市場價值，本來應該是財產稅稅基量化之重要參考指標，卻以使用類別為基準¹⁹⁷。

至於，土地增值與所得兩客體之重複性，依最高行政法院 101 年度判字第 743 號判決：「如果土地實質上為數人所共有…，如該土地登記名義人依其內部法律關係，而將土地交易獲利分配予其他第三人時，又認該獲利私法上移轉予第三人而稅法上歸屬為該第三人時，其獲利在稅上之類別屬性已改變，不再是『土地交易所得』，而轉換為『其他所得』，而應另外課徵所得稅。」此於 101 年 4 月 24 日最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議作成決議再為確認¹⁹⁸。

(二) 稅捐主體

土地稅法第 5 條土地增值稅之納稅義務人如左：「一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。三、土地設定典權者，為出典人。」土地增值稅之稅捐主體，如土地有償移轉，能支配並獲得增值移轉利益者為土地之原所有人。如為無償時，增值利益隨著土地移轉而由取得所有權人獲

¹⁹⁵參黃俊杰，同註 99，頁 101、102。

¹⁹⁶參黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學，第 160 期，2008 年 9 月，頁 68。

¹⁹⁷最高行政法院 101 年度判字第 598 號判決判決認為：「…(3)又當財產稅是以財產潛在收益能力為其量能指標時，鑑於實證上潛在收益能力往往與其財產之使用有關連，並反應在財產市場價值上(在財務觀點上，財產之市場現值即為其未來多期收益在估量時點之折現加總)。因此財產之市場價值本來應該是財產稅稅基量化之重要參考指標，但在我國現行不動產法制上，由於不以不動產市價為稅基量化指標，為尋求有效表徵稅負能力之量能指標，改以不動產之使用類別為基礎，制定不同之稅率標準，來表彰不同土地之稅負能力，進而決定其對應之稅額。…」

¹⁹⁸最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議，決議：所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。

得，惟繼承之所有權人有支出土地價金，原所有權人於增值時即獲取增值利益，因尚未移轉故未課徵。

然因所有權人將增值利益隨同所有權無償贈與，此移轉時點本應為增值利益實現之時點，惟因為無償，所以就改變歸屬關係於所有權取得人，則移轉與利益之獲得可能皆為重要之關連因素。而設定典權並非一定會回贖，典權人雖實際支配土地之使用收益，但非取得所有權，故顯然係預設不回贖而先為預徵，事後回贖再為退稅，惟不回贖時點與設典時點之增值利益又有所不同，將致短徵。

對於納稅義務人之認定，依最高行政法院 101 年度判字第 743 號判決指出：「最高行政法院向來見解，如果土地實質上為數人所共有，但登記在其中一人名下，或者土地實質所有權人與土地登記名義人不一致，其後該土地出售，並由土地登記名義人移轉物權予買受人者，不論該土地買賣之債權契約所定出賣人為何人，一律認定該土地出售所生之土地增值稅，其納稅義務人為土地登記名義人。」由此可知，即採形式認定原則。

(三) 結合關係

土地增值稅課稅之客體為土地非施以勞力所增值之部分。就此，土地增值之利益，原屬於土地所有權人，則本應對土地所有權人課徵，因考慮增值利益尚未實現，而於移轉時課徵，而移轉時點亦常生利益歸屬之爭訟¹⁹⁹。如此，歸屬之連結重要因素，是對於增值利益具有之支配關係，且需加上增值利益移轉實現之因素。土地所有權人於土地有償移轉時，增值利益由其所獲得，其對增值利益具有支配性，當然為納稅義務人。如為無償移轉時，雖具有移轉行為，對於增值利益，是所有權人以贈與之方式將土地受讓於受贈人，原所有權人對於增值利益具有支配性，支配方法即為贈與。然而，是否因為無償，將會改變增值利益之歸屬。亦即，增值利益早已發生，構成要件如已該當，而移轉時之課徵乃量能課稅之實現，並不會因移轉而改變稅捐歸屬，則移轉之有無償，致稅捐主體之改變，則須進一步思考。

¹⁹⁹ 司法院釋字第 180 號解釋，聲請人將共有土地與人合建房屋，約定各分百分之 50，於 62 年 4 月 25 日出售 27 筆持分土地立約讓售泰豐建設股份有限公司，該公司讓售陳寬象等人，泰豐公司怠於行使權利，買受人代位行使，其持代位訴訟 67 年 12 月 16 日確定判決書，於 68 年 1 月 19 日向稅捐稽徵處士林分處申報，該分處以 68 年 1 月 19 日之公告現值來核定土地增值稅，聲請人認為如此則免除了泰豐公司與陳寬象等應負擔 62 年 4 月 25 日至 68 年 1 月 19 日自然漲價之利益。釋字第 190 號，聲請人於 62 年 4 月 25 日出售 12 筆持分土地立約讓售泰豐建設股份有限公司，泰豐公司卻怠於行使權利，而無法會同權利人共同申請，僅能向稅捐機關申請准於單獨申請繳納，經函覆不准，乃申請地政及稅捐機關逕行核定土地增值稅，亦為拒絕受理，於提起訴願決定認為地政機關應受理時，公告地價由每平方公尺 4480 元調整為 6900 元，而立約當時僅 907 元，907 元至 6900 元之漲價由聲請人負擔，因而免除增值利益享有人之稅捐負擔。

貳、財產類型

一、遺產及贈與稅

(一) 稅捐客體

遺產及贈與稅為兩種不同稅制。就遺產稅而言，課稅之依據有：一、遺產之取得具擔稅力；二、財富之再分配；三、被繼承人生存所得之清算課稅；四、資產繼承之社會化²⁰⁰。遺產稅之稅捐客體為遺產，而稅捐之主體究為繼承人或被繼承人，或由其歸屬之情形加以判斷。我國所稱遺產稅與繼承稅並不相同，一般有認為遺產稅之性質是財產稅或所得稅或是兩者之補充稅²⁰¹，遺產稅其特性有遏止大家族歷代財產之無限累積，與重課不勞而獲，以平均社會分配²⁰²。故遺產為經濟財產，究應歸屬於被繼承人或繼承人。就贈與稅而言，贈與稅之客體究為贈與行為或贈與之財產之價額，就此學者間之見解亦有不同。

一般以為，繼承是以繼承遺產為課徵之對象²⁰³，是對於財產課稅，為財產稅之一種。惟德國採繼承稅制，認為繼承與贈與均屬所得發生原因之一，具有廣義之所得²⁰⁴（Einkommenimweiteren Sinn），而屬一種遺產取得稅。然而，繼承開始時，被繼承人之人格因死亡而消滅，此時財產發生繼承，繼承行為則為稅捐客體。遺產稅主要為財富之再分配，對於遺產課稅具有財產稅之性質，如以繼承人觀之，繼承之財產當以所得視之，又類似繼承行為之行為稅性質。然而，遺產及贈與稅法第1條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」且最高行政法院100年度判字第726號判決認為「金錢」實質上被認定為「遺產」，而成為遺產稅之稅捐客體。

而贈與稅之客體，一般認為是贈與之財產²⁰⁵，而將之定位為贈與稅。如以贈與本質觀之，有贈與契約與交付贈與物之贈與行為存在，故贈與之標的物為贈與之財產，贈與之財產是否即成為稅捐客體或是贈與行為。就此，觀乎遺產及贈與稅法第3條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」及最高行政法院100年度判字第562號判決：「贈與稅是以無償移轉之財富為其稅捐客體，因此特定財富，在沒有對價，亦非履行既有債務之情況下，由某一自然人移轉到另一自然人之事實，即為贈

²⁰⁰ 參奧古健，相續稅の課稅根拠と課稅方式，稅法學，561期，2009年6月，頁256-257。

²⁰¹ 參黃茂榮，同註15，頁188。

²⁰² 參葛克昌，稅法基本問題，元照，2版，2009年，頁186。

²⁰³ 參清永敬次，同註166，頁27。

²⁰⁴ 參奧古健，同註200，頁258、268，稅捐客體可能是財產取得之所得、繼承、贈與，德國以遺產取得稅作為相繼稅，乃基於包括所得之概念，然相繼稅與所得稅所重視之所得是不同。黃士洲，同註196，頁63。

²⁰⁵ 參清永敬次，同註166，頁27。

與稅成立生效所需具備之稅捐構成要件事實，此等「贈與」事實自應由稅捐機關負擔舉證責任」²⁰⁶。可知，實務以贈與之財產為稅捐客體，而將贈與稅定位為財產稅。

（二）稅捐主體

按遺產與贈與稅法第 6 條第 1 項之規定，遺產之納稅義務人如下：「一、有遺囑執行人者為遺囑執行人，二、無遺囑執行人者，為繼承人與受遺贈人，三、無遺囑執行人及繼承人者，為依法選定之遺產管理人。」由立法形成之規範意旨觀之，如係課徵遺產稅，針對遺產之遺囑執行人非納稅義務人，而為代繳義務人，乃代被繼承人為繳納，或因遺產尚未分割，而代繼承人繳納。惟被繼承人死亡時，人格主體消滅，始發生遺產稅課徵之問題，此時遺產稅之稅捐債務，應歸屬於被繼承人或繼承人。因被繼承人之人格已不存在，是否還可成為課稅之主體，究應該課徵遺產稅或繼承稅。

由民法第 1215 條第 1 項規定：「遺囑執行人有管理遺產，並為執行上必要行為之職務。」第 2 項：「遺囑執行人因前項所為之行為視為繼承人之代理。」依民法繼承法理觀之，繼承發生時，遺產之所有權即移轉於繼承人概括承受，且依遺產及贈與稅法第 8 條第 1 項規定，遺產稅未繳清前不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。如此，遺產執行如是代繼承人為繳納，則應為代繳義務人，而非納稅義務人。是故，遺產管理人並無負擔能力，其應為代繳義務人。

再者，由立法者對於稅捐主體之決定，由遺產管理人為納稅義務人，其為遺產管理之代理人，似認定對於遺產課稅，而因納稅義務人已死亡，人格主體不存在，而以遺產執行人為納稅義務人，如此間接認定遺產是稅捐客體。

贈與稅之稅捐主體依遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行。三、死亡時贈與稅尚未核課。」即原則以贈與人為稅捐主體，例外時，才以受贈人為納稅義務人。

（三）結合關係

對於遺產稅，遺產管理人對於遺產並無所有關係，僅有遺產之管理關係，是法定之遺產管理人。基此，如強調繼承遺產是社會財富之再分配，遺產如為稅捐客體，則遺產歸屬於繼承人。相對的，如客體是廣義之所得，則歸屬於繼承人，如客體是繼承行為，應對繼承人課徵。如此，以民法法理觀之，民法第 1148 條第 1 項之規定：

²⁰⁶最高行政法院 100 年度判字第 562 號判決：「贈與稅稅捐客體本為從特定主體移轉出去之「財富」，而「財富」則是存量之概念，相對於「所得」之流量概念而言，「存量」概念中內含「累積」之意涵，因此每期之流量「所得」，扣除其消費或損失後，其餘額即進入至存量之「財富」中。」

「繼承人自繼承開始時，除本法另有規定外，承受被繼承人財產上之一切權利、義務。但權利、義務專屬於被繼承人本身者，不在此限。」，繼承發生時，財產所有權即移轉至繼承人，繼承人未繳交稅捐不得辦理繼承登記。此時，立法上之選取並無負擔能力之遺囑執行人為納稅義務人，實應為代繳義務人，故立法上應具思考辨證之空間。

立法者所選取稅捐客體應具負擔能力，贈與人之贈與行為或贈與之財產表彰其負擔能力。遺產及贈與稅法第 3 條規範國民就財產為贈與者，需課徵贈與稅，課稅客體究為贈與行為或贈與財產並無法得知，但這兩個項目是否都可彰顯出負擔稅賦之能力。就贈與人而言，是經濟財產之減少，對於受贈人而言其經濟財產增加，贈與行為既為無償，則受贈人經濟負擔能力增加，納稅義務應歸屬於受贈人。如此，是否偏向所得稅制，是否應課徵贈與稅，最高行政法院 100 年度判字第 562 號判決提出一套大水庫歸屬標準，對於歸屬之判斷金流動向，輔以舉證責任之轉換²⁰⁷，此將加重納稅者負擔，有違租稅法定主義。

二、地價稅

(一) 稅捐客體

土地稅有地價稅、田賦、土地增值稅，田賦停徵。地價稅與土增值稅為特有之憲法稅²⁰⁸，依憲法第 143 條第 1 項規定：「…私有土地應照價納稅，…」稅捐客體部分，地價稅之稅捐客體為土地價值，而最高行政法院 100 年度判字第 648 號：「先從稅捐實體法律關係立論，地價稅為財產稅之一種，而財產稅名目上是以財產本身為稅捐客體，但論之實質，其是以財產之潛在利用價值為其稅捐財。而土地之利用價值會由該土地在公法上使用目的之管制來決定，因此（廣義）地價稅（包括田賦在內）之課徵會按商業用、工業用及農業用三大標準定其稅負高低。」有此觀之，判決以財產之潛在利用價值為客體價值之計算。

最高行政法院 101 年度判字第 598 號：「(1)按廣義之地價稅（包含田賦在內）為財產稅之一種，從「量能課稅」觀點言之，在經濟上是以土地財產以稅負能力之指標，並規範上以之為稅捐客體，而對該土地財產之歸屬主體課徵稅負。(2)固然在表面看來，財產稅似乎是以財產本身為課稅依據，但深入思考即可明瞭，財產稅之課徵實際上是以該財產之『潛在收益可能性』為其課稅基礎」。就此，地價稅與所得稅之重複性，最高行政法院 101 年度判字第 598 號：「…在「財產之現實收益發生並課徵所得稅」以後，再重複對財產之『潛在收益可能』課徵財產稅，其理由一則是「促進社會中既存資產之充份、有效利用，以促使社會福利最大化」，另外之理由亦係鑑於財產存在本身會對社會（特別是其週邊環境）帶來負外部性（例如污

²⁰⁷最高行政法院 100 年判字 562 號判決。

²⁰⁸立法院公報，第 79 卷，第 44 期，委員會紀錄，78 年 12 月 13 日，頁 321，郭婉容部長答覆陳昭男詢問時，認為土地增值稅因國父思想而有此名詞，其他國家稱所得稅，其他國家財產交易歸在所得稅，我們的功能是一樣的，僅有名稱不同。

染或噪音等生態衝擊），可藉課徵財產稅來平衡（這也是為何財產稅被劃入地方稅之重要原因，因為財產之負外部性主要是由週邊地理區域承擔）」。

土地稅法之稅捐客體是土地，土地之涵義本有廣狹，由土地法第1條規定：「本法所稱土地，謂水陸及天然富源。」可知顯採取最廣義²⁰⁹。然而，土地稅法所稱之土地當指狹義之土地，而此土地應指土地之價值，而價值之評估應包括土地所能支配之地表及其上下，由最高行政法院對於課徵地價稅之立論依據乃潛在之收益可能性，然而潛在收益可能性是否可作為課稅正當性之依據，本文認為有進一步思考空間。

（二）稅捐主體

土地稅法第3條第1項規定：「地價稅或田賦之納稅義務人如左：一、土地所有權人。二、設有典權土地，為典權人。三、承領土地，為承領人。四、承墾土地，為耕作權人。」第2項：「前項第一款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人；其為分別共有者，地價稅以共有人各按其應有部分為納稅義務人；……」。而日本地價稅法第4、5條規定有土地之個人及法人有繳納地價稅之義務。個人或法人於課稅期間有土地，依法課徵地價稅²¹⁰。

土地稅之主體，以地價稅觀之，是以土地之使用狀況為區分。對於土地具有完全之支配權限，則為納稅義務人，如支配權限受到限制，則視其受到限制之情狀判斷，如典權人幾乎完全掌控支配土地之權能，則以典權人為納稅義務人。承領土地尚未繳清地價取得所有權前，亦已實際支配土地權能，承墾人耕作一定時間可以取得耕作權、所有權²¹¹，也皆為納稅義務人。然而，公有或共同共有，以管理機關為納稅義務人，乃因共同關係中難以確認何者為歸屬人，管理人或管理機關究應為納稅義務人或為代繳義務人，則需作歸屬之判斷。

（三）結合關係

綜上，觀察土地稅之稅捐主體與客體之歸屬，有無重要之連結因素，以地價稅觀之，土地價值所歸屬之主體，通常該主體對於該土地具有支配力，而支配力之程度是否一定需具所有權，由立法例可知，只要能夠使用、收益權，雖未具所有權，但將來可能取得所有權，皆為歸屬之納稅義務人。是故，地價稅如是對於土地課徵，應以所有權人為歸屬之主體，惟如以土地所生之收益為課徵，則使用、收益權人當可為納稅義務人，如立法例以類似或預為所有權人地位而先為課徵，不外基於國庫

²⁰⁹參溫豐文，土地法，自版，修訂版，2012年，頁27-28。

²¹⁰日本地價稅法第4條：「有土地之個人或法人，依本法有繳納地價稅之義務」。第5條：「於課稅時期有土地之個人或法人，依本法課徵地價稅。」

²¹¹土地法第133條第1項：「承墾人自墾竣之日起，無償取得所領墾地之耕作權，應即依法向該管直轄市或縣（市）地政機關聲請為耕作權之登記。但繼續耕作滿10年者，無償取得土地所有權。」。

主義之課稅思想。如此，政策稅制，犧牲稅捐公平，然而，政策目的實現不可能，增大稽徵之不公平，更遠離土地問題之解決²¹²。

三、房屋稅

(一) 稅捐客體

房屋稅之課徵對象於房屋稅條例第 3 條規定：「房屋稅，以附著於土地之各種房屋，及有關增加該房屋使用價值之建築物，為課徵對象。」房屋稅係標準之財產稅，其稅捐客體為房屋之價值。房屋稅為標準型之財產稅，財產稅主要以財產為客體，故房屋稅之客體為房屋，實質則是房屋之價值，然房屋之價值依同法第 9 條前段之規定：「各直轄市、縣（市）（局）應選派有關主管人員及建築技術專門人員組織不動產評價委員會。…」由不動產評價委員會評定之價值為定。

最高行政法院 102 年度判字第 83 號：「…房屋稅性質上屬財產稅，規範形式上是以財產為稅捐客體，並進行稅基量化，再以量化結果乘以法定稅率，而得出稅額…」更者，最高行政法院 100 年度判字第 948 號：「按房屋稅為財產稅之一種，而財產稅是以財產為其稅捐客體，即以稅捐主對財產之所有或持有，來表徵其在「量能課稅原則」下之稅負能力。2. 但為何財產之擁有（包括所有或持有）足以表彰稅負能力，則在財稅理論上有所變遷，作特別說明。」該判決特別從財稅理論說明，財產稅客體之負擔能力。

(二) 稅捐主體

房屋稅條例第 4 條第 1 項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」第 3 項規定：「第 1 項所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。」第 4 項：「未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。」

房屋稅之稅捐主體，原則以所有權人為之，乃因所有權人具有支配之權能，然而，如為設典時，以典權人為納稅義務人則為預先課徵，惟典權人掌握使用、收益之權能，但所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者時，管理與現住人、甚至承租人，如並未具使用收益之權能，又非所有權人，則立法例以之為納稅義務人則待斟酌。然而，無法從登記簿上判斷所有權人時，原始起造人應視為所有權人

²¹²參和田八束，日本財政論，日本評論社，1 版，1981 年 4 月，頁 292。

而為納稅義務人，無建造執照時，則需斟酌現住人或管理人僅有占有權限或代為使用、受益權限，是否成為納稅義務人。

（三）結合關係

房屋稅為財產稅，對於財產稅之課徵多有正反論爭，或以他法學正當模式補充說明，但都不能完正得到正當性²¹³。故對於房屋稅之主體與客體之結合因素主要為對於財產之支配力（使用、收益、處分），立法例顯認為對於房屋之支配係所有權人本有之權能，是故，所有權人當為歸屬之納稅義務人。典權人亦具使用、收益關係。對於共有房屋，所有人非納稅義務人時，則以現住人或使用人為代繳義務人。如此，由立法例顯然可判斷，現住人或使用人其非所有權人，其對房屋經濟利益之支配力，尚未達到實質收益之程度，單純之占有，雖占有亦為一種利益，尚未達到可歸屬而作納稅義務人之程度，則應為代繳義務人，而非代徵義務人。

四、使用牌照稅

（一）稅捐客體

使用牌照稅，依照使用牌照稅法第 3 條第 1 項之規定：「使用公共水陸道路之交通工具，無論公用、私用或軍用，除依照其他有關法律，領用證照，並繳納規費外，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。」依條文意旨觀之，使用牌照稅之稅捐客體為交通工具，故如認為納稅者持有或所有交通工具之事實而表徵納稅能力，由此，可認定使用牌照稅為財產稅。

而司法院釋字第 593 號解釋理由書，認為使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅。該解釋對領取牌照取得交通工具上路權限，因而交通工具可行駛公共水路道路，或是僅是持有或所有交通工具而具有可稅性，並無加以說明。使用交通工具或使用牌照之性質是否相同，而是否較接近規費之性質或行為稅之性質，應進一步加以確認。

（二）稅捐主體

使用牌照稅法第 3 條第 1 項之規定，使用公共水陸道路之交通工具，交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅。由立法意旨觀之，使用牌照稅之納稅義務人有兩種人，一則為使用人，一則為所有權人。然而，究竟應於種情狀下，納稅義務人分別為使用人或所有人。因使用人僅占有交

²¹³ 參葉憲卿，儲槽課徵房屋稅之研究，中正大學法研所碩士論文，2011 年 6 月，頁 53 以下。

通工具，所有人卻是對於交通工具有使用、收益、處分權限。如以使用交通工具而言，當是所有人為納稅義務人，而使用人僅有可能為代繳義務人。但如以使用牌照而言，牌照為政府所租借，故使用人並無所有權，使用人可為使用牌照之納稅義務人。

(三) 結合關係

如以使用牌照稅之稅捐客體為交通工具，稅捐主體所有人，對於交通工具皆具有支配關係以為結合，是故，藉由支配關係連結交通工具與所有人。如以使用牌照與使用人而言，連結關係則是使用關係。

參、行為類型

一、證券交易稅

(一) 稅捐客體

依證券交易稅法第 1 條第 1 項規定：「凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅」，證券交易稅之稅捐客體為法定證券之買賣行為。立法者對於證券之買賣者，認為其具有負擔能力，始選取作為稅捐客體。而有價證券依同條第 2 項規定：「前項所稱有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券。」

對於有價證券之「買賣行為」課稅，稅捐客體究為買進之行為或是賣出之行為，或是買進加上賣出之行為。最高行政法院 98 年度判字第 270 號判決認為證券交易稅性質上為「資本移轉稅」，而為「交易稅」之一種²¹⁴，而學者間對於交易稅、支出稅、移轉稅所使用之名稱則有不同²¹⁵。如以交易稅性質觀之，由證券買受之行為可反應其負擔能力。是故，買賣行為出賣人獲得證券價值之給付，買受人支付價金，取得有價證券。其中，有買賣證券之債權行為與支付價金與交付證券之物權行為，所謂之交易、支出、移轉行為，究指買賣有價證券之交易債權行為，支出、收受價金之行為或移轉、收受證券之行為。

針對立法者所稱買賣證券之概念，如給付證券、交易價金之交付行為，本為事實行為，但將價金或證券所有權移轉予他方則為物權行為，而買賣契約則為債權行為。如此，立法者所謂買賣證券之行為，實務認定資本移轉或交易稅，則應以資本之移轉行為為客體；其中，資本移轉行為究指證券或價金之移轉行為，則應輔以其

²¹⁴最高行政法院 98 年度判字第 270 號判決：「按證券交易稅性質上為「資本移轉稅」，而為「交易稅」之一種，…」於此，該判決認為證券交易稅性質為交易稅。

²¹⁵證券交易稅性質認為是交易稅有陳清秀，同註 3，頁 310。然而有認為是支出稅，黃秀蘭，同註 17，頁 122，或認為是移轉稅，黃茂榮，同註 15，頁 191。

他因素判斷。而學說所採交易、移轉、支出稅，支出性質較為清楚之定位金錢給付為稅捐客體。

如此，稅捐客體究為支出、移轉價金或給付證券之行為客體，應以何種行為較具有負擔能力。黃茂榮教授則假設兩狀況相同下之兩人，有為移轉行為者有較高之負擔能力²¹⁶。如此，有支出價金者當然比無支出者，較有負擔能力，而認為應以支出行為為客體。然而，如以出賣人之角度觀之，有出賣證券之人較無出賣證券之人較有負擔能力，亦可以移轉證券之行為為客體。尚且，證券交易以交易成交價格作為數量化具體化之依據，亦即抽象行為轉化為稅基時，仍以證券之交易價格為稅基計算稅額。

(二) 稅捐主體

證券交易稅法第 2 條之規定：「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交价格依左列稅率課徵之…。」亦即，買賣有價證券之支出行為如是稅捐客體，則歸屬主體應為買受人，然客體如為出賣行為則歸屬可能為出賣人。是故，本條規定以出賣人為納稅義務人，雖買受人為日後之出賣人而為同一人，但是時間點是確有差異。

尤其，出賣時點，因可能買賣之價格有所價差，證券交易稅以證券價格為計，且證券有漲跌，則可能影響證券交易稅與證券交易所得稅之問題。尚且，最高行政法院 98 年度判字第 270 號判決亦認為：「…基於稽徵便利性之考量，常向交易之一方徵納或代徵，此時為降低稅捐機關之認定成本，提升稽徵效率，其實質稅捐主體之認定，自然會傾向於以民事買賣契約之外部當事人為其判準，至於該當事人與他人之內部法律關係，原則上與實質稅捐主體之認定無涉（除非該內部法律關係之安排為特定人有規避稅負之意圖存在，此時方有必要討論是否有必要將稅負義務移轉予該內部受益人）。」該判決則指出以外部當事人為稅捐主體，外部當事人不外買受人與出賣人，而券商則為代徵人。

亦即，如客體定位為移轉或支出之行為，則稅捐主體應為支出價金而買受證券者，始符合歸屬之法則。然而，衡諸證券交易法第 2 條之規定，卻以出賣人為納稅義務人，如此，立法者以移轉證券行為為稅捐客體，或欲符合轉嫁法理，而以稽徵經濟為理由。然而，從證券交易稅法第 4 條代徵之規定，顯然，並非稽徵經濟之問題。

²¹⁶參黃茂榮，同註 15，頁 179，探討消費或移轉行為之負擔能力，可選取兩人，同樣假設除觀察某一消費或移轉行為，其他負擔稅捐能力有關之因素皆相同，孤立觀察，以有償行為為例，於兩人中從事該有償行為，以獲取商品或勞務供為使用或消費者，較不從事該有償行為者有較高之負擔能力，該從事該有償行為者已錢財露白，可判斷其在此限度內具有負擔能力。

(三) 結合關係

證券交易行為是種經濟變動之行為，此種經濟行為由買受行為之證券價值顯示負擔能力。事實上，對於證券交易，有價證券出賣人為所有權人，即具處分、收益之權能。證券之買或賣皆代表出賣人與買受人具有負擔能力，對於出賣人部分，如有所得尚有證券交易所稅之問題，而買受人之支出顯現出負擔能力，惟立法者對於課徵對象決定於立法之裁量，需符合量能課稅原則。

如此，證券交易稅之納稅義務人為買受人，稅捐客體為移轉或支付價金之行為，稅基則是實際上之買賣證券之交易價額，惟買賣有價證券之行為與出賣人或買受人間基於何種關係因素而連結。就賣賣標的而言，具有價金、證券之移轉，買受人於交易時點，經濟財產產生變化，由金錢變成有價證券，買受人與金錢支出具有連結性。出賣人出賣證券可能經濟財產有虧損或有增益。是故，稅捐之客體是為買賣證券之交易移轉行為，交易行為中價金之支出則為連結因素，亦徵顯支出者具有負擔能力，而為納稅義務人。

二、貨物稅

(一) 稅捐客體

由貨物稅條例第 1 條規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」貨物稅乃係針對應稅貨物出廠或進口時課徵，其稅捐客體為出廠、進口之貨物或是製造或進口貨物之行為。於此，觀察同條例第 2 條第 1 項前段：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。…」可知，貨物稅之徵收時點為出廠或進口時。

然而，貨物稅為消費稅之一種，產製貨物不外是因應消費，貨物稅之稅捐客體，係貨物或產製貨物之行為。如此，消費稅主要之稅捐客體亦可能為是財產。換言之，行為稅之客體非行為而是財產，行為稅與財產稅又如何區分，則需加以探討。

(二) 稅捐主體

貨物稅之納稅義務人，依貨物稅條例第 2 條規定：「貨物稅..其納稅義務人如左：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。三、國外進口之貨物，為收貨人、提貨單或貨物持有人。前項第二款委託代製之貨物，委託廠商為產製應稅貨物之廠商者，得向主管稽徵機關申請以委託廠商為納稅義務人。」就國內產製與委託代製之納稅義務人分別為產製廠商、受託之產製廠商，至於國外進口貨物則為收貨人、提單人或貨物持有人。

貨物稅為銷售稅，採取從價課稅，兼採從量課稅，惟對於特種貨物課徵，被定位係特種貨物稅，非主要為財政目的或以奢侈抑制、防止污染、節省能源為目的。

基此，對於課徵客體是否具有經濟價值，立法者於選取課稅種類已為裁量。此時，如以財政為目的，產製廠商、受託之產製廠商、收貨人、提單人或貨物持有人是否具負擔能力或僅為暫繳而轉嫁於消費者；如以政策為目的，應該負擔、承受者為消費者或是產製廠商、受託之產製廠商、收貨人、提單人或貨物持有人。

貨物稅之稅捐客體為貨物，此種消費行為課徵之稅捐，所課徵的是購買貨物所表現之納稅能力²¹⁷，本應以消費者為納稅義務人，貨物稅條例第 2 條卻規定納稅義務人為產製廠商、受託產製廠商、收貨人、提貨單或貨物持有人等；反而以販賣或製造銷售者課徵，且以貨物價格徵稅，則貨物稅條例第 2 條所稱納稅義務人，則為代繳或預繳性質之義務人，於市場行銷販售時，再為轉嫁於消費者。

是故，釋字第 697 號解釋陳碧玉部份協同意見書即謂：「貨物稅為含於銷售價格內之由法定納稅義務人先行繳納，而後經由買賣關係轉嫁予消費者負擔之一階段消費稅。納稅義務人於產品出廠時，以該稅賦為成本，含於銷售金額中，轉由買受人負擔，為間接稅。而貨物稅之稅額係依據銷售價額及該貨物稅之稅率決定之。」更是確認貨物稅之實際納稅義務人應為消費者。

（三）結合關係

貨物稅之稅捐客體如為貨物，則產製貨物之人與貨物或產製貨物行為間之連結關係，司法院釋字第 698 號解釋黃茂榮協同意見書：「…在貨物稅稅制之規劃上，立法機關應慎選其應稅貨物之完成產製的階段，並以在該階段完成產製之貨物為應稅貨物，同時以在該階段完成產製之廠商為納稅義務人。…」如有數產製廠商，則難依法律概念予以認定，故司法院釋字第 697 號解釋羅昌發不同意見書：「…所稱之「產製廠商」，抑或僅有最後階段之參與者為「產製廠商」，抑或將產品最終實質轉型成為出售之產品者為「產製廠商」，甚至或係將產品附上其商標者為「產製廠商」，以今日經濟活動型態觀之，已完全無法由法條字面文義或其通常含義，以及由體系解釋及目的解釋，而獲得單一的合理結論。」

如此，貨物稅之稅捐客體，如為貨物，此貨物為應稅貨物，貨物從原料至成型，則以產製貨物人為貨物之所有權人，故歸屬於產製廠商。惟稅捐客體為產製行為時，乃是對於貨物消費者之消費行為轉換。基於稽徵經濟考量，而轉換為產製廠商之產製行為為稅捐客體。於多階段完成產製之貨物，從文義上各階段皆產製廠商，此時，本以為應以重要行為階段或增加產製產品價值最多為納稅義務人，立法應為適當之裁量。

²¹⁷參黃秀蘭，同註 17，頁 164。

三、娛樂稅

(一) 稅捐客體

娛樂稅之稅捐客體為特定娛樂行為，娛樂稅法第 2 條規定之課徵對象：「娛樂稅，就下列娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：一、電影。二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演。三、戲劇、音樂演奏及非職業性歌唱、舞蹈等表演。四、各種競技比賽。五、舞廳或舞場。六、高爾夫球場及其他提供娛樂設施供人娛樂者。」

依該條規範行為可知，娛樂行為收有票價或收費額。此時，娛樂行為本身具有對價性，娛樂行為本質為消費行為之一種，娛樂行為也直接顯示出，該於娛樂場所之消費行為是具有負擔能力。而娛樂行為已被限縮為電影、特定表演、特定比賽、舞廳或舞場或高爾夫球場及其他提供娛樂設施。其中，其他娛樂措施，應限於球場類或可擴張至其他設施，此涉及稅捐客體法定原則，此提供娛樂應限於第 6 款之運動性質或前幾款之補充。

(二) 稅捐主體

娛樂稅法第 3 條：「娛樂稅之納稅義務人，為出價娛樂之人。」娛樂稅之納稅義務人必須為有償性之行為，此有償性只具有對價性，藉由金錢給付而取得娛樂場所使用及娛樂之對價，是故，對於納稅義務人，乃出價之人。

(三) 結合關係

娛樂稅法第 3 條第 1 項規定：「娛樂稅之納稅義務人，為出價娛樂之人。」是故，娛樂稅本質為消費稅、支出稅性質，對於此種消費行為之結合關係，出價與娛樂之人，未必出價之人即享有娛樂行為，娛樂行為之受益可為讓與。惟稅法關注的是出價時，及取得娛樂行為之對價。此時，出價人與娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動與之提供者，藉由對價之給付，雙方有一債權契約，娛樂提供者需有娛樂提供之行為，則連結關係應為兩者之債權行為。

四、營業稅

(一) 稅捐客體

營業稅本以其消費之負擔能力為課稅之基礎，然營業稅被定位為消費稅，課徵經濟上，基於稽徵便宜，稅捐客體而以銷售替代消費或有認為是消費或移轉行為²¹⁸，而以營業人替代消費者為納稅義務人。營業稅之制度精神，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，但經由後續交易轉嫁於最終之買受人，即由消費者負擔²¹⁹。

營業稅法第 1 條：「在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。」營業稅之稅捐客體，由法規範來觀察，似乎為銷售。然而，如以營業稅本質為支出稅或消費稅之性質，則其稅捐客體應為支出或消費，納稅義務人本應為支出者。因而，基於稽徵經濟簡化而為營業人²²⁰，此涉及稅捐稽徵經濟之轉換問題。以日本消費稅法觀之，第 4 條第 1 項即規定：「國內企業資產所為之移轉，依本法課消費稅」，故日本強調移轉行為。德國加值營業稅法第 1 條第 1 項之規定：「下列銷售應課徵營業稅：1. 有體物之給付及其他給付，其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。該銷售不因基於法律或行政命令而完成，或依法律規定視為已完成，而喪失其可稅性。…。4. 進口貨物至境內…」。

如此，營業稅之稅捐客體，究竟是銷售、移轉、給付，於司法院釋字第 688 號解釋黃茂榮大法官協同意見書即認為「二者皆指以履行債務為目的之意義下的給付（die Leistungen），是一個履行行為，係為特定債務之履行而為之，從而與無因之單純的物權行為有根本的不同。在以有體物之給付為內容之債務的履行，以該有體物之物權的移轉或設定為內容之物權行為固為其必要之手段，但一個物權行為只有在以履行特定債務為目的時，始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。在勞務之提供的情形，亦同。必須是以履行特定債務為目的而為特定勞務之提供時，該勞務之提供始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。」

就此，臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2155 號判決指出：「…營業稅法就稅捐客體乃履行行為，並以「銷售」稱之，雖易使人將稅捐客體移置於債權行為，並忽略其如娛樂稅般之代徵性質。惟依營業稅法第 1 條規定可知，營業稅之稅捐客體的界定包含下列二要素：(1)在中華民國境內為之；(2)銷售貨物或勞務及進口貨物，至於銷售行為之主體，其資格則無明文限制。況基於營業稅為消費稅之觀點而言，其稅捐客體應儘可能涵蓋最後供消費之銷售，課徵營業稅，銷售主體為何，實不在考慮之列。…」臺北高等行政法院 95 年度訴字第 3360 號判決「…又營業稅法規範

²¹⁸參黃茂榮，同註 15，頁 182、189。

²¹⁹釋字 688 理由書。

²²⁰參黃茂榮，稅捐法專題研究（各論部分），自版，初版，2001 年 12 月，頁 249。

之稅捐主體「營業人」及稅捐客體「銷售行為」，應具備持續及營利之特徵，如特定人所為之一次性偶發交易，即不屬營業稅法規範之對象至明」。

則銷售或給付並非僅可著重於物權之變動，更應重視該變動有無基礎法律關係之依據。依此，稅捐客體銷售行為，解釋銷售行為並非僅於買賣契約之債權行為，尚有讓與合意之物權行為與交付之事實行為。如果，消費稅為間接稅，本來課徵之客體為支出行為而轉換為銷售行為，於消費行為所負擔為支付對價而取得銷售物，此支出乃透過金錢之移轉給付而取得銷售貨物，金錢支出與銷售貨物給付具有對價性，透過轉嫁使營業人稅捐負擔又轉歸消費者。此種轉嫁究為權利或為義務，日本裁判所認為轉嫁是義務而非權利，學者則認為是權利非義務²²¹，從而使支出之歸屬對象相同，而符合量能課稅原則²²²。

(二) 稅捐主體

營業稅法第 2 條「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。二、進口貨物之收貨人或持有人。三、外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，其所銷售勞務之買受人。但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。四、第 8 條第 1 項第 27 款、第 28 款規定之農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。」

如進口貨物時，其包括關稅、貨物稅，則營業稅之計算應完稅價格加上貨物稅、關稅為稅基算計，而納稅義務人則為提單收貨人或持有人；而外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所者，以其所銷售勞務之買受人。此時，即回歸由消費者負擔之原理，但外國國際運輸事業，在中華民國境內無固定營業場所而有代理人者，為其代理人。如轉讓是農業用油、漁業用油有轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人。但轉讓或移作他用之人不明者，為貨物持有人。

是故，營業稅之稅捐主體乃為營業人，包括非營利組織²²³，而是否具有營利事業之資格，依照營利事業登記規則第 4 條之規定，股份有限、無限、兩合公司、合夥、獨資、其他組織等，而必須為營業登記始得開始營業，同法第 5 條第 5 款營業種類則為應登記之事項。然最高行政法院 58 年判字第 417 號判例，對於是否以營利為目的，係依客觀之認定，有營利之目的者而言²²⁴；而由司法院釋字第 420 號解釋，對於

²²¹ 參田中治，同註 161，頁 225、250，大阪地裁平成 2 年 8 月 3 日判決，則認為事業體沒有私法上轉嫁請求權。

²²² 參黃茂榮，同註 24，頁 440。

²²³ 參陳清秀，營業稅之稅捐主體與客體之探討，當代財政，第 25 期，2013 年 1 月，頁 22。

²²⁴ 行政法院 58 年判字第 417 號判決理由營業稅法第 1 條所謂「以營利為目的」之事業，係指有特定營業，就該營業依客觀之認定，有營利之目的者而言。如係團體所經營者，縱使該團體尚有其他主要事業原與營利無關，然其營利事業之部份，除依法特許免稅者外，要不能藉口其他主要事業非以營利為目的，而免除納稅之義務。

主要營業項目之認定，非採以登記為認定依據，而係依據營業收入與非營業收入量之衡量。臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2155 號判決：「…是就銷售行為報繳營業稅者，應為執行銷售者，而非必即為買賣契約之出賣人。而營業稅法第 3 條第 3 項第 4 款、第 5 款將委託人與代銷者（受託人）間委託代銷貨物及勞務行為擬制為銷售；另代銷者如以自己名義與買受人締結銷售契約，代銷者與買受人間亦視為存有銷售關係，依營業稅法規定自應課徵營業稅。」

（三）結合關係

營業稅之稅捐主體與稅捐客體之結合關係，對於銷售或移轉有物權關係之作用，此交付應在履行基礎之債權關係。是故，物權之移轉乃基於特定之基礎法律關係，消費者之支出與銷售者之銷售，兩者是意思表示具有相對性。然而，其目的具有共通性，藉由特定債權契約得到彼此之給付。

司法院釋字第 688 號解釋黃茂榮協同意見書即觀察德國加值型營業稅法第 1 條規定為論述²²⁵：「下列銷售(die folgenden Umsätze)應課徵營業稅(die Umsatzsteuer)：1. 有體物之給付(die Lieferungen)及其他給付(sonstigen Leistungen)，其由一個企業在境內為取得代價而在其營業範圍內完成者。該銷售不因基於法律或行政命令而完成，或依法律規定視為已完成，而喪失其可稅性…。」

然而，德國加值營業稅所謂之營業稅之客體一般認為為銷售。銷售，就民事之法律關係究指物權給付或債權法律關係或物權給付加上債權之法律關係，通常給付為一單純之事實上之交付行為，以有體物之給付為內容之債務的履行，但一個物權行為只有在以履行特定債務為目的時，始相對於該債務之履行，而為其履行行為，並在此關係下具有給付之性質。則德國所謂之給付，包括基於履行債務關係下，而為物之給付，於勞務亦同。是故，德國對於無履行特定債務為其目的之物權行為或勞務之提供皆不是履行行為，亦不成為德國營業稅法第 1 條第 1 項第 1 款規定意義下之給付。從而不能構成該條第 1 項規定所定之銷售，成為該法所定營業稅之稅捐客體²²⁶。

如此，判斷歸屬，在民事法上及營業稅法上關於債權行為、履行行為及移轉物權之物權行為制度功能的區分。最高行政法院 101 年 12 月 25 日 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，對於國內之營業人乙以新臺幣（下同）1,200 萬元之價格，向在國內之營業人甲訂購位於日本之丙公司所生產的機器設備一批，則應視其

²²⁵die Lieferungen 指稱有體物之給付，sonstigen Leistungen 指稱無體之勞務的給付。共通的是：二者皆指以履行債務為目的之意義下的給付(die Leistungen)，是一個履行行為，係為特定債務之履行而為之，從而與無因之單純的物權行為有根本的不同。

²²⁶釋字 685 號黃茂榮部分不同意見書：「所謂語法指德國營業稅法第 1 條第 1 項第 1 款規定：「…是該條所定之「銷售」(die Umsätze)要之，構成該條所定之銷售者，在行為方面為：有體物之給付(die Lieferungen)及其他給付(sonstigen Leistungen)。與之相當者，」…」

法律關係為買賣或居間作為歸屬判斷²²⁷。行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議，其中所稱：「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。

對於歸屬之認定，如依實務見解，純以物之移轉軌跡作為銷售之依據，並未對於給付歸屬作一釐清。換言之，所謂之歸屬除判斷客體外，仍須對於認定歸屬之要素為判斷，始能結合客體與主體之關係。依此，營業稅之稅捐客體為物之交付外，尚須有一重要因素，即債權行為關係。亦即，單純之物權交付，可能存在數主體間，然而衡諸主體間之物權之移轉，以目的是履行何種債務作為判斷，就此，黃茂榮教授提出認定標準²²⁸，亦為最高行政法院 101 年度判字第 551 號所採²²⁹。

五、契稅

(一) 稅捐客體

契稅條例第 2 條「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」契稅乃針對特定之不動產權利移轉行為時，以公定契紙所訂之價格，向取得權利人課徵之。契稅之稅捐客體為不動產之交易行為²³⁰，而實際上乃以契約所載不動產之價值為

²²⁷ 行政法院 101 年 12 月 25 日 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議作成以下之決議：1、甲乙間訂立買賣契約，由甲將自國外進口之貨物出售予乙，甲並指示丙代為交付貨物由乙在港口通關取貨，同時向乙收取價金。甲、乙間之單一交易行為，成立二個營業稅之稅捐債務，其納稅義務人分別為銷售貨物之營業人甲及進口貨物之收貨人乙。2 國內營業人甲雖係為國外之丙居間，然提供之居間勞務，因係使國內買受人乙向丙購買貨物，進口至國內，而實質上非取得外匯，應認其提供之勞務非在國外使用，又因丙在中華民國境內無固定營業場所，依營業稅法第 6 條第 3 款之反面解釋及統一發票使用辦法第 7 條第 1 項第 2 款規定，甲應開立二聯式統一發票予丙。

²²⁸ 參黃茂榮，銷售當事人之認定，植根雜誌，28 卷，第 3 期，頁 27 頁以下，(1)除進口貨物外，營業稅以貨物或勞務之「銷售」為其稅捐客體。該客體歸屬於從事「銷售」之營業人。因此，自然以銷售營業人為其納稅義務人。(2)又銷售行為必須建立在有償基礎下，故判斷是否有償則必須以債權行為為其判準。(3)而在上開法理基礎下，銷售營業人之認定應以其債權行為之當事人為準。(4)而債權行為當事人之認定，原則上應循民商契約當事人之認定原則。而民商法制為配合代理制度，其契約當事人之認定，民法所定之認定原則是：依意思表示之名義人定其當事人，不以事實上為表示之人，而以該表示之名義人，為該意思表示之表意人。因此民商法對契約當事人之認定，是採取形式外觀原則，以名義人為準。

²²⁹ 營業稅法之稅捐客體為「貨物或勞務之銷售行為」（「貨物進口」亦屬現行營業稅實證法所定之稅捐客體，但因與本案爭點無涉，在此不予論述），而此處所稱之銷售行為，是指債權行為，而非物權行為。至於該稅捐客體對稅捐主體之歸屬（即特定銷售行為，其銷貨人之認定），亦是以債權行為之當事人為其判準。

²³⁰ 參陳清秀，同註 3，頁 310。

課徵對象²³¹，對於不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而所有權變動行為為所課徵之稅。

而對於不動產交易行為，買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有等行為，並非須物權行為完備始可課徵。如此，以契稅條例之體系解釋觀之，契稅條例第 2 條規定文義僅提及不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，應申報繳納契稅，難以得知不動產之特定移轉行為是指債權行為，還是物權行為。是故，另依同法第 16 條第 1 項申報期間及第 18 條之契稅繳納時間，並未以所有權已經移轉為要件。如此，契稅乃以不動產權利移轉之債權行為為稅捐客體²³²。

實務最高行政法院 100 年度判字第 931 號之判決理由，對於契稅之課徵客體亦認為：「依本院 48 年判字第 87 號、58 年判字第 371 號及 61 年判字第 408 號判例，現行契稅之課徵，係以不動產權利移轉所締結之債權契約為對象，並非直接以財產為對象，具有流通稅之性質。」財政部之函示亦同²³³。然而，司法實務上已有民事先例如最高法院 84 年度台上字第 114 號民事判決、臺灣高等法院 97 年度重上字第 250 號則定性為「非屬債權契約，而為物權移轉契約」。

(二) 稅捐主體

契稅之納稅義人，契稅條例第 4 條：「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」第 5 條：「典權契稅，應由典權人申報納稅。」第 6 條：「交換契稅，應由交換人估價立契，各就承受部分申報納稅。」第 7 條：「贈與契稅，應由受贈人估價立契，申報納稅。」第 8 條「分割契稅，應由分割人估價立契，申報納稅。」第 9 條：「占有契稅，

²³¹契稅之性質一般被定為交易稅，惟從財政部財政史料陳列室

<http://www.mof.gov.tw/museum/ct.asp?xItem=15587&ctNode=35> 可知契稅與不動產登記費之分合史。契稅之課徵觀念早在 1500 餘年前東晉時代已形成，東晉時代課徵之文券稅，按財產價值 4% 課稅，向買賣雙方徵收，賣方負擔 3%，買方負擔 1%。宋朝沿晉舊規課徵之牙契稅，成為當時朝廷收入之大宗，依其規定，凡有典賣，必須向官購買契紙，立契蓋官印，進而創行官印契紙之制。元明之季，有契本稅，凡買賣田房，照其價銀，每兩稅以 3 分。清代順治 4 年規定，由買主依買賣價格，每兩納稅銀 3 分，官於其契尾蓋官印以為證，從此契稅之完納，即具有不動產憑證稅性質；雍正 7 年，於每兩稅 3 分外加徵 1 分，以充科場年費；宣統 2 年規定買契收 9%，典契收 6%。清代以前課稅目的偏重於保障民間之產權，至清末已漸加重財政之目的。此後，民國成立後，於民國(下同)3 年頒布契稅條例，其稅率仍襲清代賣 9 典 6 之比例，惟另收契紙費每張 5 角…司法部於 11 年 5 月頒行不動產登記條例，規定不動產辦理登記時，應徵收不動產登記費，致人民有不動產者，既要向行政機關繳納契稅，又要向司法機關納不動產登記費。遂於 17 年將契稅劃為省地方稅，由各縣(市)稅捐徵收處徵收，另代徵附加稅，不動產登記由司法機關辦理，稅務機關乃停止辦理登記。土地法於 19 年 6 月公布，規定土地登記由地政機關辦理並收取登記費，經契據專員審查，第 1 次土地所有權登記者登記費為價值之 2%，土地權利取得設定移轉、變更或消滅登記，登記費 1%，此登記費乃一種行政規費，而契稅則屬租稅性質，參訪日期：2013. 6. 20。

²³²參黃秀蘭，同註 17，頁 134。

²³³財政部 85 年 10 月 2 日台財稅第 850570671 號函釋：「二、查納稅人所申報之房屋契稅，倘符合契稅條例之規定，稽徵機關自不得拒絕受理，前經本部 68 年 9 月 26 日台財稅第 36794 號函示在案。本案劉女士既已依契稅條例第 16 條規定提出契稅申報，自應依本部上開函示辦理。至劉女士有無依法院判決書之判決主文完成對待給付，因與契稅之核課無關，應不影響契稅申報之受理。」

應由占有不動產依法取得所有權之人估價立契，申報納稅」第 10 條：「先典後賣者，得以原納典權契稅額，抵繳買賣契稅。但以典權人與買主同屬一人者為限。」

契稅之納稅義務人依其法律關係而定，買賣-買受人、設典-典權人、交換-交換人各自、贈與-受贈人、分割-分割人、占有-占有人。由此，可知立法者以契稅為行為稅，對於不動產權利取得人課稅。

(三) 結合關係

契稅條例如以移轉不動產所為之債權契約之交易行為為客體，於債權契約成立時，則稅捐之構成要件即該當，此時，稅捐債務即發生，則進一步觀察交易不動產所訂立契約之行為與納稅義務人間有何結合因素。

買賣是契稅標準型態，設典有設典契約，互易之契約、分割之契約。是故，如果契稅之稅捐客體為債權契約之行為，既然不包括物權行為，則非以給付為標的。然而，債權契約既由雙方之意思表示形成，該契約有償或無償並非重要，僅是契約內容約定不動產之價格，以及雙方買賣、設典、互易、贈與、分割之意思表示。

立法者，對於歸屬之決定，如以債權契約存在為前提，則對於歸屬於出賣人或不動產之買受人，以債權契約成立後之物權移轉或支付為考量，認為出賣人可能具有所得稅、土地增值稅等稅捐負擔，此些負擔皆是物權交易移轉所負擔之稅捐，而移轉前之債權契約，反而以不動產之收受人為歸屬。如此，債權契約與買受人間之關係，不外是買受意思表示之行為，或是物權之移轉，應衡量何者較具負擔能力。

為歸屬判斷時，立法者即應為適當之立法裁量，由契稅條例第 9 條：「占有契稅，應由占有不動產依法取得所有權之人估價立契，申報納稅」觀之，占有依法取得權限如無債權契約存在，則是否可放進此契稅類型或是應該準用，立法應加以辨證或為說明。

肆、特殊類型

一、特種貨物及勞務稅條例

(一) 稅捐客體

就特種貨物及勞務稅條例第 1 條雖稱課徵範圍，實則為稅捐客體，於該條例第 1 條：「在中華民國境內銷售、產製及進口特種貨物或銷售特種勞務，均應依本條例規定課徵特種貨物及勞務稅。」其所規範稅捐客體為銷售、進口、產製特種貨物或勞務行為，此種稅捐以政策目的為主，財政收入為輔，且專款專用於社會福利支出。

立法目的顯欲達有抑制投機、奢侈功能，針對奢侈品之使用或奢侈行為，予以稅捐之不利負擔且有違量能課稅，此種稅捐不得侵害量能平等課稅之核心²³⁴。

如此，觀之特種貨物及勞務稅之稅捐客體應為銷售特種貨物或勞務之行為，產製特種貨物之行為與進口特種貨物，其稅捐客體有銷售性質與貨物性質之稅捐，如此，近似特種之銷售稅²³⁵，乃以人民購買及消費物或勞務之行為課稅。然其所規範之銷售客體將房屋、土地限定在非短期持有交易且非有同法第 5 條情形始被認定為特種貨物。而此特種行為稅，對於不動產特種貨物於銷售時即應課徵，而高價特種貨物則視其貨物製造、移轉之類型，分別於出廠時、進口時、拍賣或變賣時、移轉或移轉他用、銷售時。如此，銷售似僅為訂立債權契約，而未為物權移轉即應為繳交本稅。

(二) 稅捐主體

特種貨物及勞務稅條例第 4 條第 1 項：「銷售第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，納稅義務人為原所有權人，於銷售時課徵特種貨物及勞務稅。」第 2 項：「第 2 條第 1 項第 2 款至第 6 款規定之特種貨物及特種勞務，其特種貨物及勞務稅之納稅義務人及課徵時點如下：一、產製特種貨物者，為產製廠商，於出廠時課徵。二、進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。三、法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之特種貨物者，為拍定人、買受人或承受人，於拍賣或變賣時課徵。四、免稅特種貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人或貨物持有人，於轉讓或移作他用時課徵。五、銷售特種勞務者，為銷售之營業人，於銷售時課徵。」

(三) 結合關係

就銷售房屋、土地而言，納稅義務人為原所有權人；其他特種貨品、勞務乃在於抑制奢侈，產製特種貨物者，為產製廠商；進口特種貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人；法院及其他機關（構）拍賣或變賣尚未完稅之特種貨物者，為拍定人、買受人或承受人；免稅特種貨物因轉讓或移作他用而不符免稅規定者，為轉讓或移作他用之人或貨物持有人，銷售特種勞務者，為銷售之營業人。就稅捐主體與特種貨物之結合關係乃為特定期間或購買特定商品之行為，基於矯正奢侈、抑制炒房，於物權移轉前即要繳納稅捐，似以特定標的之債權關係為結合關係。

²³⁴ 參葛克昌，同註 173，頁 335。

²³⁵ 參黃俊杰，台灣房地產稅制最新動態，月旦財經法雜誌，第 26 期，2011 年 9 月，頁 5。

二、印花稅

(一) 稅捐客體

由契稅條例第 1 條規定：「本法規定之各種憑證，在中華民國領域內書立者，均應依法納印花稅」。由條文意旨觀之，而銀錢收據、買賣動產契約書、承攬契約書、典賣、讓售及分割不動產物權契約書之書立行為，書立憑證之事實行為成為課稅客體²³⁶。其中，於第五條設定以銀錢收據、買賣動產契據、承攬契據、典賣、讓受及分割不動產契據為應稅憑證範圍。印花稅是以憑證為課徵範圍，憑證為證明一定法律關係之文件，書立憑證者為印花稅之納稅義務人。

最高行政法院 96 年判字第 1527 號認為：「…實則印花稅為交易稅之一種，而交易稅之課徵與否，最直接之影響即交易成本，而交易成本之差異，會造成市場自由競爭之壓抑，形成不公平競爭之結果。…」是故，憑證之內涵乃內部需書立特定法律關係，由權利義務主體於該文書上加以簽章，以確認該特定交易所成立之法律關係²³⁷，且對於應稅憑證種類於印花稅法第 7 條有明確規定²³⁸。而 85 年 2 月 7 日台財稅第 851894586 號函所示，持契據向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報之手續，仍屬辦理房地過戶物權登記之一環²³⁹。依此，書立憑證之行為，則成為印花稅之稅捐客體。

²³⁶ 參陳清秀，同註 3，頁 310，認為是書立憑證之事實行為為稅捐客體，如此為似定位為行為稅，但亦有認為是憑證稅。黃秀蘭，同註 17，頁 195，書立之憑證為稅捐客體。黃茂榮，稅法總論第三冊，2008 年第 2 版，頁 97，註解處認為雖是憑證稅，但由印花稅第五條觀之，實為交物稅之補充。

²³⁷ 參黃秀蘭，同註 17，頁 196。

²³⁸ 印花稅以左列憑證為課徵範圍：一、（刪除）二、銀錢收據：指收到銀錢所立之單據、簿、摺。凡收受或代收銀錢收據、收款回執、解款條、取租簿、取租摺及付款簿等屬之。但兼具營業發票性質之銀錢收據及兼具銀錢收據性質之營業發票不包括在內。三、買賣動產契據：指買賣動產所立之契據。四、承攬契據：指一方為他方完成一定工作之契據；如承包各種工程契約、承印印刷品契約及代理加工契據等屬之。五、典賣、讓受及分割不動產契據：指設定典權及買賣、交換、贈與、分割不動產所立向主管機關申請物權登記之契據。

²³⁹ 財政部 80 年 10 月 18 日台財稅第 800397308 號函：「貴轄納稅義務人 xxx 君購買土地所書立之土地買賣所有權移轉契約書，因土地無法移轉，申請退還已納之印花稅款乙案；其已繳納之印花稅款，既非適用法令或計算錯誤，不得申請退還。」財政部 80/10/30 台財稅第 800388491 號函，「二、印花稅之課徵，分為購用印花稅票實貼與以繳款書總繳二種。其未申請核准總繳者，如應稅憑證之應納稅額鉅大，不便貼用印花稅票者，得依印花稅法第 8 條第 1 項規定，請由稽徵機關開給繳款書繳納之，惟應於限繳期限前繳納後，黏貼於應納印花稅之憑證上代替印花稅票方得交付或使用。」財政部 85 年 2 月 7 日台財稅第 851894586 號函：「主旨：納稅義務人將所書立申請物權登記之典賣、讓受及分割不動產契據，持向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報時，應依印花稅法第 8 條第 1 項規定貼足印花稅票。說明：二、印花稅法第 8 條第 1 項規定，「應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票」，本案納稅義務人將所書立申請物權登記之典賣、讓受及分割不動產契據，持向稅捐稽徵機關辦理土地增值稅或契稅申報之手續，仍屬辦理房地過戶物權登記之一環，該項契據既經使用，自應依上開規定貼用印花稅票。」

(二) 稅捐主體

印花稅法第 7 條：「印花稅稅率或稅額如左：一、（刪除）二、銀錢收據：每件按金額千分之四，由立據人貼印花稅票。招標人收受押標金收據：每件按金額千分之一，由立據人貼印花稅票。三、承攬契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。四、典賣、讓售及分割不動產契據：每件按金額千分之一，由立約或立據人貼印花稅票。五、買賣動產契據：每件稅額四元，由立約或立據人貼印花稅票。」則印花稅第 7 條已明文規範納稅義務人，銀錢收據-立據人，招標人收受押標金-立據人，承攬契據-立約或立據人，典賣、讓售及分割不動產契據-立約或立據人，買賣動產契據。如此，立法例上，對於印花稅之納稅義務人是應以立約人或立據人，對此，書立契約或契據之人即為納稅義務人。

(三) 結合關係

書立憑證之事實行為為稅捐客體，以立約人或立據人為納稅義務人。如此，書立憑證之行為，主要作為履行該法律關係，書立憑證人是否需要法律關係之當事人或代理人也足當之，應從書立憑證所表徵特定經濟上之交易活動，此經濟活動應由誰來負擔稅捐。然而，交易行為與憑證間之關係是否可作為聯繫因素之判斷，因交易行為有簽訂憑證之必要，憑證則為交易行為之必要，如交易行為因有瑕疵而無效、得撤銷時，該憑證是否因而隨之生無效得撤銷之效果，對於此，須為最先前之判斷，才可論及兩者之關連性。

如此，似乎要確認印花稅之客體究為憑證或為書立憑證之行為，如是印花稅於交付或使用憑證時即成立，而書立憑證可顯示納稅人經濟活動之負擔能力；依此，如認定為交易稅，則以交易之債權行為為結合因素。

第二節、稅捐歸屬立法裁量之分析

稅捐客體之歸屬，立法者對於客體之類型本有多種不同，或可歸納為所得、消費或移轉行為、財產、憑證、進口²⁴⁰，經濟上之稅捐財變成法律上之稅捐客體，對此，立法者對於各種具有負擔能力之事實、行為、物等等因素之考量下而有所決定，如此，論者稅捐客體有認為是三類型所得、財產、消費類型，而這三種類型之客體，分別以所得、財產之持有、消費為客體²⁴¹，或有認為可分為收益稅、財產稅、消費稅、交易稅四種類型。

對於立法裁量，立法者本有其形成空間²⁴²，而所必須思考的，立法者於其形成空間所欲追求之公益，基於不同之目的，可導引不同個人、團體之行為。立法擁有優越地位積極實現憲法賦予之任務，除非有憲法位階規範加以排除外，不得加以剝奪²⁴³。亦即，立法之形成自由仍有憲法界限²⁴⁴。立法者所採取之手段有要求、禁止、或以間接之行為作為導引，此種引導人民對於不欲發生之事予以特別負擔，或對於欲發生之事給予租稅減免，基此，人民會對於國家之稅捐負擔，而決定自己採取之行為模式²⁴⁵。

如此，立法者對於稅捐歸屬所為之裁量，會考量背後之價值取向。因此，對於經濟財支配之自由下，基於稽徵經濟原則、量能課稅原則、稅捐法定主義、與稅捐債權實現可能性等原則下，對於立法裁量之決定，本文說明如下：

第一項、客體類型之定位

壹、客體類型化

一般將各稅類型化為所得稅、財產稅、行為稅或消費稅，依此劃分之標準，不外是以稅捐客體為依歸，然稅捐客體乃立法者從經濟狀態與過程選取之稅捐財，此種經濟過程或狀態通常可整理為所得、財產、憑證、進口、移轉或消費行為。即所得型租稅是財產權有所增益，此種類型最符合量能課稅之原則。其次，財產型租稅之客體為財產之持有課稅，惟持有財產並無收益，則課稅毋寧是對於財產本體課徵稅賦，此種稅賦易生合憲性之問題。再者，對於行為稅，支出、消費等行為雖稱行為稅，然乃以實際消費之商品價值為課稅基礎，行為本身無任何價值評價，如何以行為作為課稅基礎，恐需更進一步論理。

²⁴⁰參黃茂榮，同註 15，頁 179。

²⁴¹參黃茂榮，同註 24，2012 年，頁 230 至 231，其認為所得型之稅捐客體，其重點在所得之計算方法及其實現，第二種類型因以財產之持有為稅捐客體，所以其財產之評價及週期稅之歸屬。第三種類型以消費為稅捐客體，其規範重點在於如何降低稽徵成本。

²⁴²參蔡維音，同註 147，頁 10，不同規範基礎所引導之租稅減免措施，由於其保護依據不同，留給立法者之形成空間亦有區別。

²⁴³參陳新民，法治國家原則之檢驗，元照，初版，2007 年 7 月，頁 70。

²⁴⁴參張永明，同註 146，頁 218 以下。

²⁴⁵參范文清，特種貨物稅及勞務稅條例（奢侈稅）之立法及其問題，月旦法學教室，第 104 期，2011 年 6 月，頁 108。

立法者在為類型分析時，僅為各稅之立法。然而，於各稅立法時，就稅捐客體已為決定，客體本質上具有負擔性，而具有負擔性之經濟狀態或過程，立法者再為評價時，不管類型之型態為何，皆以物之價值作為最後之計徵稅額之基準。換言之，如果以基礎法律關係觀之，以權利之主客體觀之，於權利客體之本來即為具有經濟性、排他支配性，為物之型態亦可分為動產、不動產。其中，權利之主體與權利客體間之關係可能為物權關係或債權關係，而稅捐之法律關係，不外是以此些關係為基礎，以建立稅捐法律關係。

如此，債權之客體為給付，物權之客體為物或權利，則稅捐客體與權利之客體間具有牽連關係。因稅捐乃公權力機關為獲取收入，對於符合構成要件所課無對待給付之金錢給付義務，稅捐債權是國家債權，人民有給付之義務；如此，稅捐債權之客體應為人民之給付，而稅捐客體則為具有負擔能力之稅捐財，而此種稅捐財乃自經濟過程、狀態所選取。而此經濟過程，不外取決權利主體對於權利客體之靜態、動態關係。是故，於類型化之標準，在於物與主體間得、喪、變更之狀態與過程。

故學理所劃分之類型所得、財產（持有）、行為（支出、消費），對於立法者所選取之客體，是否可以依此三類型予以涵蓋。對此，如果學者於類型化時，所欲建立乃類型之共同特徵。如以所得觀之，所得之類型依所得稅法可分為綜合所得、營利事業所得，然而綜合所得有加以類型化為營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及機會中獎之獎金或給與、退職所得、其他所得，各細膩化之所得，顯然與上位之所得有所差異；此外，土地增值也為所得之一種。

財產、所得，皆牽涉財產權之問題，財產權需負擔社會之義務。然而，行為稅之行為是否也需要負擔社會之義務，或是行為稅本質非稅捐之一種。行為稅之類型，如消費稅，對於人民購買及消費貨物或勞務之事實課稅，支出稅(Die Aufwandsteuern)是針對人民投入花費維持事實上或法律上狀態進行課稅，交易稅(Die Verkehrsteuern)未與事實上之事件相連結，而與法律上之交易行為連結，並把握在法律上之交易行為發生時所要滿足之支出花費²⁴⁶。如此，對於行為稅之客體，立法者並無刻意予以類型化，學者間對於類型也並不一致。

貳、客體之負擔性

立法者所選取之稅捐財，即可成為稅捐客體，而成為連結納稅者之重要因素。立法者所選取之具有負擔能力之經濟狀態或過程²⁴⁷，應重視彰顯稅捐財之負擔能力，其彰顯之負擔能力究指向何主體，該主體當為納稅義務人。尤其，經濟狀態、過程所涉及之私法關係，並非單一主體，故如以所得觀察之，所得乃係一抽象概念，概念內涵本質上指射財產有所增益，故所得具有負擔稅捐能力無疑義。如再以財產觀

²⁴⁶參陳清秀，同註 223，頁 19。

²⁴⁷參清永敬次，同註 166，頁 72。

之，財產持有如也是。然所謂稅捐客體具有負擔能力，應指稅捐客體或客體所指射之主體。

至於，立法者將稅種類之性質定位後，依稅賦性質、目的並衡量負擔能力高低，而為稅率之決定。例如，土地增值稅究為所得類型或財產類型或有爭議，然土地增值稅從早期為平均地權、漲價歸公理念，累進稅率曾有百分之百，而修正至目前最高累進稅率為百分之四十，則由財產不勞而獲之歸公，轉變成資產增值課徵，而類似所得性質²⁴⁸。贈與稅亦同，究對於贈與行為或贈與財產或財產增益所得課稅，所涉及是客體性質定位之問題。

於此，各種稅捐客體之類型外，各類型具體化其所有負擔能力之事務，其中，對於所欲課徵之實際稅基之具體數量化，其判斷依據各類型皆為相同，皆以物之價值為數量化或具體化之依據。如此，客體僅顯現具負擔性，負擔之大小皆同，不因是行為、所得、財產有所差別，皆以具有實物之價值而具體化為稅基之數額。

參、客體重複性

對於立法者所使用之財政收入手段，稅、規費、特別公課、受益費等都是財政工具之一，立法者使用稅或費如對於客體之內容實相同，手段上會被質疑係重複課稅。然而，同樣是以稅為名義，課徵之客體卻具重疊性，則會有重複課稅之疑慮。如以貨物課稅而言，進口有關稅、貨物稅，銷售有營業稅、特種貨物稅，則易生重複課稅之問題。而對於重複課稅所違反的，究竟為稅法之何種之原則。換言之，既然財產權賦有社會義務，課稅為人民能力內所應負擔之社會義務。然而，立法者所選取之稅捐財，因立法裁量而發生重複課稅時，則可能與量能課稅有違。稅法為正義之法，稅捐之課徵須符合各種原理原則，其中，量能原則係是最能體現分配正義之原則。亦即，納稅，以納稅義務人其負擔能力平等分配²⁴⁹，如立法形成對於相同事物本質之稅捐財，卻為兩種稅目加以稽徵，則必須加以瞭解的是，重複課稅破壞平等負擔原則與明確合理歸屬原則。然而，值得進一步思考的，究竟立法者選取之稅捐財，人民義務之限度為何，亦即，人民最大容忍課稅之限度為何。

此由立法例觀之，契稅條例第 2 條：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」，所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款：「…十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。」平均地權條例第 36 條第 2 項：「土地所有權人辦理土地移轉繳納土地增值稅時，在其持有土地期間內，因重新規定地價增繳之地價稅，就其移轉土地部分，准予抵繳其應納之土地增值稅。但准予抵繳之總額，以不超過土地移轉時應繳增值稅總額百分之五為限。」

²⁴⁸最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決，則明確揭示土地增值稅是針對土地自然漲價利益課稅，係屬對於所得之課稅。

²⁴⁹參增田英敏，納稅者の權利保護の法理，成文堂，初版，1997 年，頁 3。

立法裁量對於相同事情本應為相同處理，故對於客體之類型、納稅義務人本應同一始可為避免重複課稅之裁量。然而，觀之契稅條例第 2 條：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」從後段可知立法時，亦有為重複課稅之避免。而有無重複性之判斷，是否應以上位類型重疊為基準，或以財產權侵害之程度來做判斷，立法者應為說明。

肆、客體簡化之轉換

立法在裁量時，因考慮稽徵成本之問題，稅捐客體轉化，歸屬之納稅義務人亦轉化。受到立法簡化之影響，稅捐客體與納稅義務人皆產生變更，此時需透過商品價格自由訂定轉嫁來調整權利義務關係。例如營業稅，其稅捐客體本為消費或支出，惟基於課徵課徵之便利性，轉化以銷售為客體。此時，納稅義務人就由消費者轉化為營業人，藉由消費價額轉嫁而回歸消費者負擔。

就此，立法者於考量客體轉化時，所需考量實際上之歸屬具有負擔能力之納稅義務人與法定之納稅義務人間，其必需具有一定之關連性。基於這關連性，法定之義務人可將其所負擔之稅捐，透過關連性之轉嫁，如營業稅之營業人與消費者具有債權與物權關係存在，貨物稅也可透過幾次轉嫁而由消費者負擔，但並非具有此關係即具轉嫁必要，因納稅者透過商品之價格可能與追求利潤互相衝突，致提高售價而減少銷售，而影響利潤。

然而，是否決定要轉嫁涉及法定納稅義務人之成本考量，立法者僅要嚴控轉嫁之可能性即可。是故，司法院釋字第 697 號解釋陳碧玉大法官部分協同意見書：「…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…。」

第二項、稅捐歸屬之裁量

立法者決定以稅捐手段來徵收，於這些經濟利益之變動與過程中，主體是否獲得經濟利益或主體具有負擔能力，如立法者應為裁量，則有下列層次：

壹、稅捐客體選擇

一、國際競爭之影響

立法者對於經濟之變動與狀態，最後成為稅捐客體，其具有慎密之選擇與決定過程，如歐盟對於銀行稅之課徵，如果課徵並無國際之統一性，是否因此課徵國於

金融業之競爭將產生不利²⁵⁰。是故，開徵國於 G20 要求全球統一開徵銀行稅。銀行稅在各國所產生之迴響並不相同，但同樣的課徵乃為防止銀行發生金融危機所需要之措施或責任負擔之費用。如此，在決定稅捐課徵時，各國所面臨的是銀行經常具有跨國性，各國課徵所牽涉各國之財政主權外，是不是要以稅捐之方式或費、公課作為手段，以及競爭力之影響則為開徵之關鍵。

二、整體稅收之關連性

國內課徵證券交易所稅，對於證券交易稅是否產生影響，此會涉及兩層面之問題，一則為證券交易所稅與證券交易稅之性質，二則為課徵證所稅是否造成證交稅大幅之減收，致整體之稅收減少。依此，證所稅是證券交易所稅，被歸類為所得稅之一種，對出賣人賣出證券而有所得者課徵，而證交稅亦是對於出賣人課徵，因此，出賣人於出賣時要負擔兩類型之稅捐。

以量能課稅來作觀察，證券交易所稅基於資本有所增益，本來即需課徵，惟證券交易所稅與證券交易稅，雖以稅捐類型區分，但係兩不同類型之稅捐，但立法者以往於不課徵證券交易所稅時，而對證券交易稅之稅率有所提昇。如此，現有以證券交易稅替代證券交易所稅²⁵¹，此於行政院 78 年 12 月 1 日台財字第 30183 號函送立法院之所得稅法及證券交易稅條例部分修正草案，其中所得稅法部分條文修正草案總說明，即認為²⁵²：「現行所得稅法，證券交易所稅應併入個人綜合所得稅，為簡化稽徵手續並合理課徵，爰另修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率，而免除證券交易所稅之課徵。」依此，於證券交易所稅免徵後，遂將證券交易稅提高至千分之六²⁵³，當時財政部所提之立法理由乃為簡化手續、便利稽徵作業，以符合簡政便民，而免徵證券交易所稅而將股票證券交易稅率由千分之三提高至千分之六。

如此，可知從立法史觀察證券交易所稅與證券交易稅兩稅目，其雖然客體有所不同，而立法者於兩稅目之課徵明顯具有牽連性。證所稅為實現有所得即有負擔之量能課稅精神，人頭戶設立反而致難以達成實收，反而使證交稅因交易減少而短收。如此，立法者後來所為之妥協，以證交稅率提高來替代證所稅之課徵，似乎以比例稅制達到有交易就有課稅之平等。然而，對於於市場上獲得之資本利得卻未課徵，立法顯受稅收實徵之影響。

²⁵⁰<http://article.denniswave.com/7501>，英、德、法的三國聯合聲明說：「基於 G20 已經同意金融產業應該承受公平、顯著的費用，分擔政府挽救銀行體系所需的成本，法國、英國與德國政府提議根據銀行的資產負債表徵收銀行稅。」聲明表示，三國將依各國情況制訂不同的徵稅辦法，但會確保各國銀行能在公平的環境競爭。美國總統歐巴馬曾提議對美國課徵類似的銀行稅，但遭財政部反對，加拿大與日本政府更帶頭反對。探訪時間：2013.12.20.

²⁵¹參黃士洲，稅法證券交易概念需釐清，稅務旬刊，第 2037 期，2008 年 4 月，頁 8。

²⁵²立法院公報，第 78 卷，104 期，院會記錄，頁 130 至 131。

²⁵³立法院公報，同註 252，頁 26，吳勇雄委員於二讀會審查時亦認為去年宣布恢復課徵證券交易所稅，造成股市崩盤，且證券交易稅千分之降為千分之一點五，國庫損失 350 億支稅收，頁 31。

三、管制、成本之因素

對於客體之選擇，亦需考量稽徵成本之問題。是故，立法者決定一稅捐客體後，亦應考量稽徵之成本問題，如對於營業稅之課徵，若對於具有負擔能力之消費者稽徵，恐需費較高之稽徵成本，如此，客體始由消費行為轉為銷售行為。

甚而，在德國養狗人需課徵蓄犬稅，此屬於支出稅之性質，既藉由登記、課稅、保險來管制持有狗者所造成之風險。而國內使用牌照稅與燃料稅之區別，司法院釋字第 593 號解釋理由書認為：「…使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅，汽車燃料使用費則為公路養護、修建及安全管理所徵收之費用，二者之性質及徵收目的迥然不同」亦即，使用牌照稅基於一車一牌照，管理水陸道路交通工具需要，對於持有可用於水陸道路交通行動之交通工具所負擔之稅捐。依此，本文以為燃料費應隨油徵收，如以排氣量推算與立法目的將有所隔閡。

貳、稅捐主體之決定

立法者對於稅捐主體之決定，除考量納稅義務人是否具有權利能力外，尚且對於歸屬之主體，於法概念上必須具明確性，此於司法院釋字第 697 號解釋即認為：「貨物稅條例（下稱本條例）第 2 條第 1 項第 2 款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如左：…二、委託代製之貨物，為受託之產製廠商。」與法律明確性原則尚無違背。惟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」

此亦牽涉稅捐法定主義，對於稅捐主體之概念，可否使用不明確概念，而授權行政機關就具體個案而為判斷，此涉及對於稅捐主體之規範，是否採絕對之法律保留。就此，本文以為，對於稅捐法定主義所揭示之：「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。」此於大法官有明確之闡釋，是故應採絕對之法律保留²⁵⁴。

參、連結因素之判斷

對於客體與主體之關連性，立法者必須藉由連結關係之判斷，而對於歸屬作出正確之判斷。是故，立法者於稅捐法律之立法時，除評估客體、主體之法定限制外，

²⁵⁴參葛克昌，同註 41，頁 255。李惠宗，稅法規範形式合法及實質正當性-釋字第 660 號及第 657 號解釋及相關稅法評析，法令月刊，60 卷 7 期，2009 年 7 月，頁 16-17。

對於客體歸屬於主體，於立法形成時，應有一些重要之因素作為判斷依據，此因素應為法定，始符合連結因素法定原則。歷年來之稅捐法規之立法理由，並無法得知立法者對於歸屬問題之判斷²⁵⁵；是故，本文以上分析各稅之歸屬，試圖尋找出各稅之結合因素，歸納出稅捐結合因素之類型，乃可作為立法裁量之依據。

第三項、現行立法之檢討

壹、客體內涵之重複性

一、重複之型態

於財政收支劃分法為第一次對於財政工具之劃分後，立法者在於有價值之經濟變動與狀態下，選取具有負擔能力經濟變動、狀態作為稅捐財。惟立法形成時，如依照財政收支劃分法第 8 條與第 12 條第 1 項之規定，將各種稅目區分為國稅與地方稅，財政收支劃分法第 12 條第 1 項之地方稅，乃是國訂之地方稅。如此，目前財政收支劃分法規範之國稅與地方稅皆由中央立法，則立法者對於地方與國稅之稅捐客體有無重複課稅，立法於稅捐法律形成時應加以管控。

在財政工具中之稅課、受益費、規費是否有無重複課稅之可能，通常稅課與受益費、規費等之區分，常以有無對價來區別。然而，稅課與受益費部分，如就工程受益費與土地增值稅之性質觀察，工程受益費乃係土地增值稅所謂施以之勞力、資本部分，於財政收入獲取具重疊性，此部份本應以扣除。

對於稅捐客體立法者於訂立各稅之時，對於形成客體之稅捐財，乃係經濟之變動或狀態，此種稅捐財，因具有負擔性，立法者可能從各種面向而以稅捐財為客體加以課徵，立法者於設定各種客體面向時，而以各類型之稅捐客體出現。如此，所得、土地、憑證、遺產、財產、銷售、交易..等等客體，學者間或將其型類化為所得、財產、行為或交易等型態。

尚且，各稅客體之價值，皆以物之價值為具體化、數量化，財政收支劃分法第 8 條第 1 項規定，一、所得稅，二、遺產及贈與稅，三、關稅，四、營業稅，五、貨物稅，六、菸酒稅，七、證券交易稅，八、期貨交易稅，九、礦區稅等為國稅。其中，所得稅與遺產及贈與稅之性質，可能構成重複課稅，遺產及贈與稅就被繼承人死亡後，遺產由繼承人繼承而財產有所增益，贈與人贈與受贈人後，財產亦有所增益。是故，遺產繼承與贈與時，繼承人與受贈人都有所得，此部份之所得亦為所得稅之稅捐客體，如此即有可能構成重複課稅，於股票信託孳息課徵時亦同²⁵⁶。

²⁵⁵ 近年來租稅之立法皆直接對於納稅義務人所立法之決定，並無如德國稅捐通則有對於歸屬判斷為揭示性之規定，如此，藉由各稅之規範，不外可分析立法者對於歸屬之一般性之規定，或由此藉由立法之決定予以法治化。

²⁵⁶ 參封昌宏，股票信託課稅之爭議問題研究，中正財經法學，第 4 期，2012 年 1 月，頁 194-197。

此部份在土地增值稅與財產交易所得稅、土地增值稅與遺產及贈與稅將產生雙重課稅之疑義。首先，土地增值稅係憲法第 143 條第 3 項所規範之憲法稅條款，土地增值稅乃係國訂之地方稅，針對於土地非施以勞力資本增值部分來課稅，其與財產交易所得稅之性質相近，雖具憲法位階之土地增值稅，於立法體系架構上應思考如何定位，本質應避免造成雙重課稅之問題。

至於遺產贈與稅法與土地增值稅之關係，遺產贈與稅具有所得之性質，土地增值稅本質為所得一種，如此遺產贈與稅與土地增值稅則具重複課稅之可能。土地增值稅與契稅、土地增值稅與地價稅，土地增值稅一般認為性質為財產交易所得。然而，契稅則為不動產交易取得權利所應繳交之稅賦，一為所得稅，一為行為稅，如此似無重複課稅之餘地。然而，買賣經常於交易價格中，即間接稅具轉嫁功能，如此則造成重複課稅之可能²⁵⁷。至於地價稅與土地增值稅之間，地價稅具三年重新規定地價之規定，依此，三年一次調高公告地價，則重新規定地價之增值部分，與土地增值稅之增值部分似有重疊。

二、重複之限度

對於租稅之課徵是否為財產權之限制，如從憲法第 19 條人民依法有納稅義務之規定來觀察，租稅之給付無非由金錢給付致財產總額之減少。從大法官對於稅捐案件爭議之解釋，亦非承認租稅義務為財產權之限制，無非認同財產利益亦為財產權之保護客體²⁵⁸。此財產權保障不及稅課，是早期德國傳統之見解²⁵⁹。事實上，對憲法財產權之侵害，苛捐雜稅是最可能之措施²⁶⁰。如此，對於以各種財政工具或稅課為財產權之限制，財產權之保障與拘束，則須符合憲法之價值。

財產權對於重複課稅所違反的，究竟違反稅法何種原則。換言之，既然財產權負有社會義務，課稅為人民能力內所應負擔之社會義務。然而，立法者所選取之稅捐財，亦因立法裁量而發生重複課稅時，則可能與量能課稅有違²⁶¹；稅法為正義之法，稅捐之課徵須符合各種原理原則，其中，量能原則係是最能體現分配正義之原則。亦即，納稅，以納稅義務人之負擔能力平等分配²⁶²，如立法形成對於相同事物本質之稅捐財，卻為兩種稅目加以稽徵，則必須加以檢證，重複課稅是否破壞平等負擔原則或比例原則。然而，值得進一步思考的，究竟立法者選取之稅捐財，人民義務之限度為何。亦即，人民最大容忍課稅之限度為何，財產半數之課徵是否為一界限²⁶³。

²⁵⁷ 參黃茂榮，同註 15，頁 322-323。

²⁵⁸ 參陳愛娥，由司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，收錄於憲法解釋之理論與實務，中研院，初版，1997 年 6 月，頁 415。

²⁵⁹ 參葛克昌，同註 14，頁 454-464，為日後德國發展出最適財產權稅課理論。

²⁶⁰ 參吳庚，同註 33，頁 258。

²⁶¹ 參湯德宗，權力分立新論，元照，初版，2005 年 4 月，頁 6-7，立法裁量有形式與實質，形式指立法之形成自由，實質指立法形成自由是否合憲。

²⁶² 參增田英敏，同註 249，頁 3。

²⁶³ 參葛克昌，所得稅與憲法，翰盧，3 版，2009 年，頁 284-285，德國實務發展出最適財產權之課稅理論，私有財產以私用為主，財產權負有之社會義務，不能反客為主，超過應有及實有收益之半數。

事實上，在不動產稅，我國地價稅、土地增值稅、契稅等稅賦，剛好為一般類型化標準之財產、所得、行為課稅，揆諸其稅基之計算皆以財產價值為準，如此似與量能課稅原則有違。德國聯邦法院發展出半數理論，依此理論，財產稅加上收益稅之租稅總負擔，應就收入減除成本費用不得超過應有與實有收益之半數²⁶⁴。

三、立法體系規制

各個稅課之形成，如依照財政收支劃分法與地方稅法通則之規定，各稅立法體系內，不難發現立法者於立法形成時，即對於事物相同稅基所為之雙重課稅有所意識。故從下述稅法免徵、扣除之規範，可瞭解財政工具、國稅、國訂地方稅、地方自訂之地方稅間可能發生雙重課稅：

1. 工程受益費扣除：土地稅法第 31 條第 1 項規定計算漲價總數額，可減除土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費。
2. 土地交易契稅免徵：契稅條例第 2 條規定不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。
3. 附加稅課客體限制：地方稅法通則第 5 條第 2 項前項附加徵收之國稅，如其稅基已同時為特別稅課或臨時稅課之稅基者，不得另行徵收。
4. 土地財產交易所得免徵：所得稅法第 4 條，對於免納所得稅之規定，第 1 項第 17 類因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。第 16 類個人及營利事業出售土地。
5. 土地繼承、贈與免徵土地增值稅：土地稅法第 28 條但書，因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅。

黃源浩，從絞殺禁止到半數原則—比例原則於稅法領域之適用，財稅研究，第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 153。

²⁶⁴參葛克昌，同註 14，頁 455-456。

6. 繼承、遺贈、或贈與之財產，免納所得稅：所得稅法第4條第1項第17款規定，因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。顯然對於贈與稅、遺產稅與所得稅之關係，彼此間有替代或互斥之規範關係²⁶⁵。

四、司法解釋之檢證

目前大法官解釋涉及重複課稅有司法院釋字311、508、593號等解釋，此於釋字593號解釋，聲請人主張就燃料費與使用牌照稅是否有雙重課稅之疑義。就規費、稅兩者就有無重複課稅之可能。司法院釋字593解釋理由書則認為，使用牌照稅係為支應國家一般性財政需求，而對領有使用牌照之使用公共水陸道路交通工具所有人或使用人課徵之租稅，汽車燃料使用費則為公路養護、修建及安全管理所徵收之費用，二者之性質及徵收目的迥然不同，不生雙重課稅問題。

司法院釋字508號解釋，聲請人主張，徵收補償金課徵所得稅與年繳納其全年度自力耕作所得發生雙重課稅，解釋文以後者係其他收益所得，前者係損失補償，二者之性質互異，自難相提並論，與憲法第7條平等原則並無違背。

司法院釋字311號解釋，聲請人主張，被繼承人所遺留之土地，除按逾期申報日之土地公告現值從高核課遺產稅外，繼承人因無力繳納而以該遺留土地抵繳遺產稅，另由稽徵機關再行核課土地增值稅，則同一土地價款被併課遺產稅及土地增值稅。不同意見書以此項「從高估價」亦寓有處罰之性質，係對同一事實予以重複處罰，遺產如係土地者更有被雙重課稅之虞，有違課稅公平原則，侵害繼承人之財產權。

禁止重複課稅，憲法、稅法並無明文法規定。於財政收支劃分法第18條第1項規定，各級政府對他級或同級政府之稅課，不得重徵或附加，不外針對具有課稅權權力行使之限制。然而，從立法體系中免徵之規定，揆諸立法理由，不外避免雙重課稅。再者，從法治國家所要求一法安定原則、信賴保護原則以及比例原則，似可導出禁止雙重課稅之要求，於法治國家，租稅之立法必須具正當性。財政收入之稅法，其具體衡量標準即為量能原則，非財政收入為目的之稅法其衡量標準則為比例原則²⁶⁶，則課稅必須符合公益所必要，平均財政分擔而禁止過當，而不得為違反量能原則及租稅中立性原則而逾越立法裁量²⁶⁷。

貳、歸屬主體之負擔能力

對於客體有無負擔能力，應屬於歸屬後之結果。換言之，對於客體是否有負擔能力，認為以兩個具有負擔能力相同者，兩人其中一人具有該經濟狀態或過程，比

²⁶⁵ 參黃士洲，華息他益信託爭議的規範分析，稅務旬刊，2202期，2012年11月，頁25。

²⁶⁶ 參葛克昌，同註41，頁167。

²⁶⁷ 參林明誼，同註153，頁104。

無該經濟狀態或過程者有較高之稅捐負擔能力²⁶⁸。如此，對於歸屬者，是否有負擔能力並非在於對於主體之本身，而是主體對於外界之變化是否具有某程度之意義，此意義應為對於經濟財或狀態，具有某程度之支配力。是故，較具一般無經濟狀態或變動者較具有負擔能力，則需探討支配力之支配程度應至何種程度，始得為納稅義務人。

依此，判斷各稅之歸屬之納稅義務人，對於否為具有客體之支配力，再者，是否為客體之歸屬者。於檢視各稅則會發現於土地稅法第3條第2項規定：「前項第1款土地所有權屬於公有或共同共有者，以管理機關或管理人為納稅義務人…。」以及遺產及贈與稅法第6條規定：「遺產稅之納稅義務人如左：一、有遺囑執行人者，為遺囑執行人。…」對於納稅義務人皆非為實質歸屬之人，雖兩者於形式上為管理人或執行人，實應非可作為納稅義務人。

尚且，證券交易稅條例第2條：「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交價格依左列稅率課徵之：…」，於67年11月9日財政、經濟兩委員會第4次聯席會會議記錄財政部長張繼正認為證券交易稅為銷售稅之一種²⁶⁹，或有其他委員認為是流通稅²⁷⁰。如此，就銷售稅、流通稅觀之，具有負擔能力的買受人或出賣人，以交易型態觀之，此種交易稅表現納稅人之特殊之經濟能力，應向徵顯能力人課徵，故於契稅條例第4條：「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」可推知證券交易稅應向買受人徵收，立法規定以出賣人為納稅義務人，似有再為辨證之必要。

參、客體類型之定位

於定位客體之類型前，對於是否應該定位為稅，或其根本僅是財政工具受益費、規費、特別公課之範疇，而非可以稅定之。就此，如憑證稅而言，如以印花稅票觀察，印花稅於立法時即具有特殊點²⁷¹。是故，印花稅究竟是對於憑證課稅或對於行為課稅，若是對於行為課稅，此種客體憑證與消費、移轉行為通常認為是重複課稅²⁷²，而對於稅基之計算方法於印花稅條例第7條規定，銀錢收據、承攬契據、典賣、讓售及分割不動產契據按件以金額計算，但買賣動產契據卻按件收取稅額，有如行為稅，又如規費。

²⁶⁸ 參黃茂榮，同註15，頁179至181，在所得表徵負擔能力之適當指標，歸屬人為取得所得者。消費或移轉行為，亦以兩人觀察，有從事該有償行為已獲取商品或勞務供為使用或消費者，較不從事該行為者，較高之稅捐負擔能力，歸屬於從事消費或移轉行為，取得商品、權利、勞務者。由財產之角度，有該財產者比無該財產者更有負擔能力，歸屬於持有財產者。憑證而言，有立憑證者角無書立憑證者有較高之負擔能力與從事消費與移轉行為同。有進口或著者較沒進口貨物者具有較高之負擔能力。繼承或贈與，繼承人或贈與人因繼承或贈與而獲利，提高其負擔稅捐之能力。

²⁶⁹ 立法院公報，第68卷，第7期，委員會記錄，頁43。

²⁷⁰ 立法院公報，第82卷，第4期，院會記錄，頁288。

²⁷¹ 立法院公報，第42卷，第11期，院會記錄頁156。高廷梓委員對於印花稅法之特性有所有經濟行為為課徵範圍、人民自動繳納、納稅時間很短，再者，印花稅為憑證稅亦是行為稅，本法與原草案放棄了對行為課稅，而對於憑證課稅，…。

²⁷² 參黃茂榮，同註15，頁180。

對於各種稅，於立法過程，可見委員偶爾對於是何種類型之稅捐有所提及，但並無明確對於各稅屬於何種類型為明確之界定。如此，對於各稅客體本文加以釐清後，其稅捐客體類型可分為，一、所得類型：所得稅、土地增值稅。二、財產類型：地價稅、房屋稅。遺產及贈與兩稅目介於財產與所得之客體，究歸類為所得或遺產，如以遺產稅觀之，以遺產執行人為納稅義務人觀之，似為代納稅義務人繳納，則為被繼承人對於繼承發生財產再分配所繳納之財產稅，但如以繼承人為納稅主體，則為所得性質，即為繼承稅。而贈與稅對於贈與行為課稅或是對於贈與財產課稅，如以行為稅觀點，則稅率應為偏低，但贈與稅之稅率雖由最高百分之五十修正為百分之十，且由贈與人負擔。國家要介入這財產自由意志之處分，可向原所有人與受贈人課徵，持有人本對於不動產可能有地價稅，移轉有土地增值稅，對於動產則未有稅捐，是故對於動產以贈與人課稅較為合理，否則應向受贈人課徵所得稅。

在行為稅類型，其實可分為多種面向，一、消費行為，二、支出行為，三、交易行為。對於消費稅部分，極具代表即為營業稅、貨物稅，雖對於營業人或出場人課徵，實質上卻是轉嫁給消費者，即實質之納稅義務人為消費者；再者，支出稅部分，使用牌照稅對持有牌照進而可使用機動交通工具支出之課稅²⁷³，亦有列為財產稅；而交易稅則以契稅為代表。

肆、聯繫因素之欠缺

從司法院釋字第 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。」租稅客體對租稅主體之歸屬顯然為稅捐法定之重要構成要件。

欲判斷主體與客體間之歸屬關係，主體是中性，客體是經由經濟財與經濟變動所為選取。是故，主體與客體間之關係，應取決於主體對於客體之支配力，此就與財產稅能以民法之觀點加以解釋，為對於行為稅時，欲解釋彼此之連結關係則較為困難。

第三節、歸屬結合關係之類型

從德、日之立法體系，思考我國之立法，可見，德國於租稅通則所建立之歸屬原則，乃於稅捐通則第 39 條對於歸屬為原則性之訂定，日本則於各稅法條文規定對於實質歸屬有特別條文作為補充規定，而我國則於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項：

²⁷³立法院公報，第 45 卷，第 16 期，院會紀錄，第 116 頁，由早期使用牌照稅法第 2 條第 2 項之規定，未依經本法納稅領得使用牌照之交通工具不得行駛。

「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。」我國之立法例似兼採德日兩國之立法模式，惟卻反而失其精髓。

德國租稅通則所建立之歸屬原則，不外乎欲尋求歸屬之要素，藉由歸屬要素法定，可以於各種狀況清楚之判斷，日本無個別歸屬要素之訂定，而於各稅增訂實質歸屬之認定條文，以杜絕主體歸屬之規避行為。然而，稅捐稽徵法之體系地位並非可與租稅通則相比，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定實體事項，並無法提昇稅捐稽徵法成為稅法總則之地位，實仍以程序規定為主、參雜實體規範之法規。

是故，於立法建議上，對於歸屬有結合因素之規範外，例外才由實質歸屬原則介入。如此，在未建立稅法通則前，稅捐稽徵法仍可為歸屬要素之建立，而非僅以司法院釋字 420 號解釋為法規化，忽視租稅法定主義之實質要求。是故，本文以為，歸屬需建立判斷標準，一、主體具有支配關係（製造風險），二、經濟利益之獲取（風險實現），三、其他反於一般情況。

第一項、所得稅制之連結因素

對於所得稅制，客體即為所得，主體與所得客體間之結合關係，必須考量所得之泉源所在與所得之關係，對於所得之歸屬，所得之類型具多元化。本文認為可以勞力、技術交換之所得，或是基於資本所產生之所得及非勞力、資本所產生之所得等三類型。對於第三類型，現被歸類為贈與稅、土地增值稅，此容於後說明。然而，第一類型以勞力、技術交換之所得，或是第二類型以有形資本所產生之所得，前者所得乃因勞力、技術支出而所獲得之給付對價，勞力、技術本具有人格性、支配性，支出之人乃為所得之所有人；後者有形資本所產生之所得，如土地租賃所得為以土地使用利益為交換所獲得之所得，利息所得乃基於原資本所生之所得。一般而言，土地所有權人可支配性的管理、收益、或處分自己資本，對於支配權權所獲得之對價，此種對價性之所得，當然歸屬於支配對價之人。

第二項、財產稅制之連結因素

觀察土地稅之稅捐主體與客體之歸屬，有無重要之連結因素，以地價稅觀之，土地價值所歸屬之主體，通常該主體對於該土地具有支配力，而支配力之程度是否一定以具有所有權為判斷。由立法例可知，只要能夠使用、收益權，雖未具所有權，但將來可能取得所有權，皆為歸屬之納稅義務人。是故，地價稅如是對於土地課徵，應以所有權人為歸屬之主體，惟如以土地所生之收益為課徵，則使用、收益權人亦可為納稅義務人。

第三項、消費稅制之連結因素

對於消費稅部分，營業稅之稅捐主體於稅捐客體之結合關係，對於銷售或移轉有物權關係之作用，此交付應在履行基礎之債權關係。是故，物權之移轉乃基於特定之基礎法律關係，消費者之支出與銷售者之銷售，兩者是意思表示具有相對性，然而，其目的是共通的目的，藉由特定債權契約而得到彼此的給付。

對於歸屬之認定，如依實務見解，純以物之移轉軌跡作為銷售之依據，而未對於給付歸屬作一釐清；換言之，所謂之歸屬除判斷客體外仍須對於認定歸屬之要素，始能結合客體與主體之關係。就此，營業稅之稅捐客體為物之交付外，尚須有一重要因素，即債權行為關係。亦即，單純之物權交付，可能存在數主體間，然而揆諸主體間之物權之移轉，以目的是履行何種債務作為判斷。

至於，交易稅方面，立法者對於歸屬之決定，如以債權契約存在為前提，則對於歸屬於出賣人或不動產之買受人，以債權契約成立後之物權移轉或支付為考量，認為出賣人可能具有所得稅、土地增值稅等稅捐負擔，此些負擔皆是物權交易移轉所負擔之稅捐，而移轉前之債權契約，反而以不動產之收受人為歸屬，如此，債權契約與買受人間之關係，不外是買受意思表示之行為，或由物權移轉其較具支付能力。

再者，支出稅部分，如對於使用牌照稅，其客體究是交通工具或是使用交通工具，主體對於交通工具本具有所有權。是故，本文以為，交通工具應非稅捐客體，否則將定位係財產稅，其客體應為交通工具於道路之使用關係或狀態，連結交通工具與牌照稅間之結合因素應為牌照。

第四節、檢討

德國租稅通則第 39 條所提出歸屬之基本規定，乃對於經濟財產究竟歸屬於何主體，提供一判別基準。經濟財產，原則上歸屬於所有權人，乃因所有權人具有支配經濟財產之使用、收益、處分權。當形式與實質所有權人不同時，則以實質所有權人為歸屬對象，受託人雖占有信託物，惟其使用、收益、處分仍受信託契約拘束，信託制度不外是一導管工具。當所有權移轉屬於客觀不明確變動時，主觀不外是一輔助判斷標準，如取得所有之意思占有，雖無所有權，實際占有使用、收益、支配經濟財產，雖尚未取得經濟財產之所有權，仍應該為歸屬之主體。

從德國租稅通則分析，可得知經濟財產之歸屬，以所有權為重要判斷依據，當所有權之部分權能非所有權人能掌控時，經濟財產可能歸屬於第三人。如此，要判斷經濟財產之歸屬，除由客觀支配經濟利益歸屬判斷外，仍應以主觀支配程度加以判斷。尚且，租稅通則第 39 條之規定所謂之經濟財產、所有權人等概念，經濟財產似僅指物或權利。然而，對於經濟財產因稅捐之類型而不同，對於投入花費維持事實上或法律上狀態，或購買及消費貨物或勞務之事實或法律上之交易行為亦得為課稅。如此，不具所有權概念特徵之客體，其歸屬之連結關係則應另為探討。

對於所得之歸屬，所得泉源所有人與支配人有時並非是同一人，如出租他人之土地，雖土地非屬出租人所有，惟出租人係以他人之財產為租金之對價。亦即，以他人財產來參加經濟活動，此時，財產有所增益之人，並非是對於財產有所支配(處分、管理、收益)之人。是故，依照基礎民事關係，一般正常之狀況，所得應歸屬於對於具有支配權之人，然而，依此判斷，乃非必然之歸屬結果。是則，支配權人並非親自為支配行為，而其他不具支配權之人，經支配權人同意或未經同意為支配利用之行為，以致所得利益之獲得為第三人，是否即是稅捐之歸屬人。

於此，所得歸屬，實質所得課稅之理念應為所得稅背後歸屬之指導原則，即對於投入勞力、財產，於經濟交易市場內將會獲得收益，由投入工作、財產產生經濟利益之人，為該項收益之歸屬人²⁷⁴，對於營業稅，於現行稅捐稽徵實務上，有關貨營業人之主體歸屬認定，稅捐機關或法院有時也會引用「量能課稅原則」，而為與契約名義人不同之認定，但此等例外情形，必須有正當理由（例如當事人有避稅意圖等情形）。

如以所得之構成要件觀之，究竟係支配權人或第三人實現所得之構成要件，以所得稅而言，客體所得，必是資產有所增加。如此，此資產增加應歸屬於何主體，歸屬之主體與資產之增益間，應先以基礎之法關係作為判斷，基礎之法律關係有支配利益之權限或有對價性，應歸屬於有取得權限之人與支配權人。至於具取得權限之人與支配權人將之讓與第三人，稅捐歸屬並不因而改變。甚至，可能有其他租稅負擔產生之問題。惟不具基礎法律關係，不合常規、違法所取得、調整資產增益，此時，於判斷歸屬時，始得以實質課稅原則作為輔助。

²⁷⁴參陳清秀，同註 92，頁 84。

第四章 稅捐歸屬之實證與評析—股票及商事信託、借名登記為例

信託制度於信託法未立法時，實際已有信託類型運作，85年1月26日總統公布信託法，依信託法第1條所闡述之信託關係：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」則分為管理與處分信託。然而，信託制度之信託種類並不止於此，尚有契約信託、遺囑信託、宣言信託、自益信託及他益信託等等²⁷⁵。

信託法律制度與傳統民事法律制度最大之區別，所呈現是三面關係，即有委託人、受託人及受益人等不同面向。尚且，法律信託法治可能顛覆傳統民法之人或法人為主體之概念，信託財產是否可為主體，皆為信託歸屬所欲解決之問題。此牽涉歸屬之主體問題，主體是否需有權利能力存在為前提，始可成為歸屬之主體。於信託法治之經濟關係下，所創造之歸屬關係應與一般法制如何調和，即信託法律關係發生之稅制與一般民事法律關係所生之稅制間之歸屬關係有何不同，此涉及信託課稅與各法領域之交錯。

本文除探究信託稅制與各法領域之交錯外，並分析信託法治之歸屬及探究實務之案例。對於股票信託及不動產證券化之新興金融政策，將投資者與標的物—不動產，由直接的「物權」關係，轉變為「持有債權」性質之有價證券，成為流動性較佳之資本性證券。不動產透過信託機構發行受益證券而單位化、小額化、流動化，藉由證券將不動產與資本市場相連結。亦即不動產證券化型態以信託制度為基礎架構，將不動產的固定資本、投資轉化為證券持分型態，把不動產的所有權價值化、細分化成有價證券。如此，將龐大而不易變現的不動產分割成細小單位，再轉化為具備流動性的有價證券，對於此類信託課稅之歸屬制度，提出立法上之分析與建言。

再者，89年1月6日修正土地稅法第39條之2第1、4項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅」，「作農業使用之農業用地，於本法中華民國89年1月6日修正施行後第1次移轉，或依第1項規定取得不課徵土地增值稅之土地後再移轉，依法應課徵土地增值稅時，以該修正施行日當期之公告土地現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」對於農地承受之主體、前次移轉價額之計算、減免方法都為變更。

如此，欲利用土地稅制之不課徵、免徵來推動經濟、管制土地，此誘導特殊行為，實已進入稅捐經濟法上之問題。稅捐與經濟法之結合，此種法律具稅法之外觀，實則具經濟法之內涵，以此稅捐作為經濟推動與管制之工具，稅捐法上稅捐中立性、稅捐公平將受到挑戰，如何建構合理化之經濟政策基礎，避免從經濟政策、土地政

²⁷⁵參王志誠，信託法，五南，4版，2011年，頁56-73。謝哲勝，信託法，2版，元照，2007年，頁48-50。

策、稅制政策結合下，造成稅捐公平之侵害。於納稅者權利保護下，納稅者應可依法來規劃其稅捐負擔，則稅捐公平與實質課稅間如何調和，本文擬以司法院釋字 635 號為例，加以評析說明。

第一節、法秩序之交錯

整體法秩序以實現正義為理念，以落實憲法之價值為依歸，而各別之法律不外具體化憲法之價值。稅法，較其他法規一般皆較晚生成，是故，整體稅捐之法律關係及稅法之法概念，尚需借用其他法概念。如此，稅法與其他法概念或有相對性。尚且，稅法之研究目的、方法、內容各有不同，租稅法學乃以財政法學、經濟學、財政學基礎建構租稅理論，以財政學作為基礎建構租稅政策論，以企業關係作為對象之營利事業所得稅，各學科有不同領域之交錯。

此外，經濟法學、社會法學等之法學，以及政治學、行政學、社會學、心理學等，對於租稅乃至於租稅研究，為必要研究之對象²⁷⁶。如此，基於法之面向，於租稅法律關係，如果以稽徵層面觀之，具有公權力介入，則與行政作用相互連結性，但如以租稅實體面觀之，稅捐法律構成要件牽涉民事各法領域。是故，稅法與各法領域間具有相當之交錯。然而，法層次上，稅捐法與憲法、民事法、行政法、其他法領域皆為整體法秩序之一部份，基於法秩序具有統一性²⁷⁷，個別法領域雖各有其規範目的，但各領域之價值與內容需互相調和以避免矛盾²⁷⁸，則法領域間有該如何調和之問題。依此，本文以稅捐法與憲法、民事法、行政法、信託法為主軸開展以下說明：

第一項、稅法與憲法之交錯

憲法本為所有法學之基礎，作為實現民主主義根基之現代憲法，對於租稅法學本擔負導引之功能，是故，憲法應擔保租稅正義之實踐。所謂正義，乃憲法價值之具體化，租稅正義之本質乃是租稅平等主義、租稅法律主義之實現。亦即，透過租稅立法，法之目的不外是要實現正義，故所建立法之原理原則亦同。如此，從立法原則所欲實現之正義，即要確保租稅之負擔公平。

以日本憲法觀之，其所導出民主主義之基礎，乃實現人人幸福之價值秩序體系，而租稅正義之重要，就是導入人人幸福之價值概念²⁷⁹。而支配租稅法全體之原則乃是

²⁷⁶ 參新井隆一，稅法法学と関連学問領域・序論，收錄於稅法法学と関連学問領域，租稅法学会編，有斐閣，1992年10月，頁43。

²⁷⁷ 參木村弘之亮，租稅法学，稅務經理協會，初版，1999年，頁14-15，租稅法和法秩序之統一性，租稅法本質為法秩序之一部份，秩序本質之要素，法之基本價值判斷與正義無矛盾性，立法者於法秩序之一部份作基本之價值判斷時，應尊重該當法秩序他部分之基本價值之判斷，以連結法秩序要素之法秩序，符合價值判斷需無矛盾性。

²⁷⁸ 參黃茂榮，稅捐法與民事法（4），植根法學雜誌，27卷第2期，2011年2月，頁59。

²⁷⁹ 參增田英敏著，リーガルマインド租稅法，成文堂，初版，2008年，頁1-2。

租稅公平與租稅法律主義，而租稅公平原則依據自日本憲法第 14 條之規定：「全體國民在法下是平等，依人種、信仰、性別、社會之身分或門第，於政治、經濟、社會關係沒有差別」，而租稅法律主義則以日本憲法第 84 條為依據：「課徵租稅或變更租稅之課徵，必依法律或法律規定之條件。」且違反兩原則為違憲無效²⁸⁰。上述規範外，日本憲法第 30 條與我國憲法第 19 條規範相同，皆為「人民有依法納稅之義務。」

對於法解釋與法律修正須符合憲法之原理原則，建立適當公正之判別標準，對於變動大之經濟社會中，認識個人與法人之經濟交易之課稅。經濟交易變動隨時代之快速變革，各別稅法規定之中之課稅要件常導致無法對應現實經濟交易之狀況。此種背離有兩種方法被考量，一為迅速之修法以彌補悖離，二為現行適當之解釋，以補充法之欠缺。對於第一種方法，要面對於經濟交易急速之變動，是緩不濟急的，由第二種方法較為實用，然而為立法解釋時，則需與租稅公平與租稅法律主義之要求相符合。

於法修正或法解釋時，應尊重以落實憲法規定之租稅法基本原則之最大限度之要求，於要求之容許範圍內，兩原則如能夠密接而發揮功能，租稅正義因此而實踐。法之目的，乃以實現正義為前提，如此，租稅法乃以租稅負擔公平作為目的。正義乃確認以國民當然為納稅者之主權，而租稅公平、租稅法定主義、租稅法律關係，國民主權乃是以納稅者為主軸，這三者之關係對於正義之實現，是有機之結合，皆須實踐納稅者權利保護。

以課稅要件明確主義作為租稅法律主義之內容，應排除國家行政機關恣意之課稅，而導致違反租稅正義。是故，各個原理原則於租稅法之立法、解釋、適用應受到尊重，以擔保租稅正義之實現。如稅捐法律違反憲法則將會被宣告違憲，為對於宣告違憲之法律，大法官審查之依據，租稅事項法律保留之審查，大法官原則僅援引憲法第 19 條，如司法院釋字第 619 號、第 685 號、第 700 號解釋；有時同時引用憲法第 19 條與 23 條，如司法院釋字第 615 號解釋；法律保留之審查又涉及財產權審查時，援引憲法第 15 條、第 19 條與第 23 條，如司法院釋字第 438 號解釋；有時卻僅援引憲法第 15 條、23 條，如司法院釋字第 606 號解釋；涉及協力義務之違反處罰，則引用憲法第 15 條、第 23 條，如司法院釋字第 642 號、第 685 號、第 688 號解釋。

如此，稅法之解釋與立法，其實應於憲法之框架秩序下，對於稅捐法律之許多問題，尚待探討合憲性。是故，於法解釋與立法論上，可由下列幾點加以說明²⁸¹，一、稅法學乃需以租稅實體法之研究作為中心。二、租稅手續法之研究應以租稅實體法之觀點出發。三、稅法學之出發，應從憲法論與人權論之觀點論述，應建立稅法理論。四、稅法學應盡力於納稅者基本權之具體化。從北野弘久對於稅法學建構之思考，乃是從人權論出發，其實，稅制應建構在憲法框架秩序下，符合應能負擔原則。

²⁸⁰參增田英敏，同註 21，頁 4。

²⁸¹參北野弘久，企業·土地稅法論，勁草書房，初版，1978 年，頁 310。

第二項、稅法與行政法學之交錯

稅法學乃是以稅法作為對象而以法律觀點作研究之學術領域，但是早期稅法學並非被作為一獨立之法學研究領域，通常被視為行政法各論之財務行政法部分²⁸²，後才被獨立於行政法學作研究。於租稅程序法方面與包含於固有行政法學之研究領域，然而在稅法之特殊性下，行政法之理論將被檢討修正²⁸³。

於租稅法學初期，對於租稅法律關係有債務關係與權力關係之論爭，於德國租稅基本法時期，權力關係構成租稅法之法律關係，租稅法學與行政法學並無區隔，對於以往德國行政法學之通說權力關係說與債務關係說係明確的對立關係。公法概念之構成與租稅法學是否具有關連性，以行政法學而言，法治國之概念乃是行政法學構造之支柱，而租稅法律關係構成最重要之概念乃是財政權力，而財政權力乃是租稅法律關係之構成。如此，課稅決定就作為稅法律關係之中心，也是行政行為之中心，乃是法治國性質之貫徹²⁸⁴。

而德國租稅通則制訂後，債務關係說之構成，此種新的租稅法之法之特性，乃法治國介入法之構成。亦即，對於抽象之要件事實由立法者訂定，而要件事實之具體化而成立之基本義務關係，而基本義務之變更與負擔應受到限制，不得為裁量，此種關係即為公法上之債權債務關係。於此，則重視租稅基本關係及構成要件之實現，亦即，立法者規範抽象之法規，構成要件充足即應負納稅義務，即非以行政決定為主。

對於租稅法律關係之法構成，日本學者間有不同見解²⁸⁵，中川教授認為依實定稅法所成之法律關係，是權利義務關係，也是對等關係；田中二郎教授則以二元說認為，租稅實體法是債務關係之構成，租稅手續法，是租稅權力關係之構成；金子宏教授認為實定法構成與原理之區別，前者是性質不同種種法律關係之結合，後者，則是以租稅法租稅債務觀念為中心適當的體系化。而新井隆一教授則先從認識論出發，導引出租稅法律關係權力之性格，其原因乃租稅徵納之現象，乃以交換經濟作為基礎之資本主義一般經濟關係之例外，依照國家個別對應於個人不能反對給付，國民資產給付作為內容強制共同經濟之特殊經濟關係，這樣的觀念與行政法理論是相關的，給予課稅者權力，削減納稅者之權力。北野弘久教授則指出獨特之法構成要件，新財政法的構成，關於租稅概念，以往是財政權力的構成，一直強調徵收面，而現今法之構成應包括用途面，作為行政法作用法中之財政管理作用法之論述並無關連性，以租稅法體系之關連性來論述方法，並不合目的。亦即，對於財政管理作用法乃至於財政會計法，應與行政法領域分離，租稅法乃至於財政法之領域之處理應更有精緻深入之理論。

²⁸²參木村弘之亮，同註 277，頁 8，租稅法是行政法之一部份，租稅法之基本問題有行政法之性質，需利基於憲法來解決。

²⁸³參清永敬次，同註 166，頁 27。

²⁸⁴參村井正，租稅法律關係の構成，收錄於租稅手續法の諸問題，租稅法研究第五號，有斐閣，1977年，頁 3-4。

²⁸⁵參村井正，同註 234，頁 16-19。

而財政作為行政統治之手段，而財政某層次上具有行政統制之機能，現代國家財政之外部法構造型態，常可看見財政與行政相互之浸透性與規定性²⁸⁶。從而，對於對於租稅法律關係之論斷，於日本國稅通則法之主要條文，乃明確以租稅債務關係之立場作為立法之思考，如日本國稅法第 15 條第 2 項，對於納稅義務時點之揭示，並非採行政處分時之時點²⁸⁷，而德國租稅通則第 38 條：「基於稅捐債務之請求權，於該法律對於給付義務所連結之構成要件實現時，即成立。」乃採稅捐債務說。

第三項、稅法與民法之交錯

稅法與民法之交錯，首先，於公私法區別，稅法屬於公法，而民法屬於私法，民法屬於法律交易組織架構之工具，而稅法則連結法律交易經濟成果，租稅法規特意圖掌握事實關係之特別擔稅力，因此租稅法規所呈現所得、財產、消費、支出等等乃結合經濟現象或經濟態樣，租稅法於概念上亦有所區別，即事實之認定於稅法與私法於特定之情形常立於緊張關係²⁸⁸。

租稅負擔義務乃所有、收益、消費、交換經濟現象之經濟結果累積²⁸⁹。稅法既結合私經濟活動或狀態，在民法層次，對於此類私經濟活動與狀態，在法概念上有一定之對應與評價。而稅法與私法概念交錯，稅法規範國民經濟生活並不能離開民事法之諸規定，除涉及稅法本身概念之解釋，對於如何與私法概念之承接、調整之問題。於此，概念之詮釋，行政機關對於私法與稅法間之衝突所產生之價值取得、衡量，稅捐機關常以稅疑為國庫之國庫主義立場出發，而忽略私法秩序須應遵守之原則²⁹⁰。

至於，稅法課稅關係之形成，如課稅要件之歸屬關係，往往以民事法律關係所形成之私法關係為前提²⁹¹，兩者具有連結密接性，較晚生成之稅法與民法之相對概念解釋間，是否會有會互相影響，學者就其歷程可分為三階段²⁹²，一、獨立說、二、

²⁸⁶ 參福家俊朗，同註 80，頁 282。

²⁸⁷ 參村上義弘，租稅法理論と行政法理論の相違についての一考察，收錄於租稅法学と関連領域，1992 年 10 月，頁 105-106。

²⁸⁸ 參村井正，同註 23，頁 53。

²⁸⁹ 參新井隆一，租稅法学と関連学問領域，收錄於租稅法学と関連領域，有斐閣，1992 年 10 月，頁 117。

²⁹⁰ 參黃士洲，稅法對私法的承接與調整（上）-以消極信託於擬制贈與上的評價為例，台灣本土法學，第 88 期，2006 年 11 月，頁 2。

²⁹¹ 參清永敬次，同註 166，頁 27。

²⁹² 參葛克昌，同註 41，頁 405-409，認為民法與稅法優先性之問題有三個角度，一、民法如具優先性，適用稅法時民法之基本價值觀與原理原則予以接收移植。二、法安定要求，稅法借用民法概念用語，是否應受民法概念定義拘束。三，稅法解用民法概念時，解釋是偶基於法安定性，而受民法拘束。尚且，從德國租稅史。認為有三階段，第一階段獨立說，認為稅法至民法之桎梏中解放。第二階段依附說，稅法解釋應受民法之限制，第三階段，經濟觀察法是法律之觀察法，亦是目的論之解釋方法，故繫於稅法究竟掌握斯關係或非私法關係而定。加藤義幸，借用概念について-最近判例を通して，租稅法学，560 期，2008 年 12 月，頁 20，分為獨立說、統一說、目的適合說。

依附說、三、目的適合說。民法上之法概念於稅法上，亦可能受到調整²⁹³。如以贈與而言，民法第 406 條：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」則將贈與定位為契約類型之一，而稅法上重視經濟之變動，故遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」故所著重是生效問題，所觀察的是贈與物之價值已實現之問題²⁹⁴。如此，稅法之解釋與立法應遵循需依循一定之原則²⁹⁵，如以住所為例，民事則依意思主義加上客觀合併判斷，稅法則以客觀主義為判斷²⁹⁶，於借用概念之情形，金子宏教授則認為基於法之安定性應作同樣意義之解釋²⁹⁷。

第四項、稅法與信託法之交錯

信託法是民事實體法之一部份，可定位為民事之特別法，是故，信託法應用信託法理，而信託是基於信託行為或法律推定或法律擬制所創設之法律關係，此法律關係是以信託財產為中心²⁹⁸，信託法第 1 條之規定所闡述之信託關係：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係」，信託制度於信託立法前即有效、合法之運作，而信託法治之確定，不外將民事信託法律關係確立，而信託之發展亦往具營業性、商品性及集團性之商業信託²⁹⁹，是故，稅法為信託法與商法之特別法³⁰⁰。

而與信託制度接軌之信託相關稅法則於 90 年 5 月 29 日總統公布，基於信託法、信託業法訂立，皆下來所因應為信託此種經濟狀態，所產生之課稅問題應如何處理。就此，最高行政法院 97 年度判字第 901 號判決：「鑑於稅捐是對人民之經濟活動成果『抽成』，人民之經濟活動成果又是由民商法來加以界定、維持與鞏固。因此稅捐法之法律定性活動原則上具有雙重結構之特徵，法律事實須先依民商法來定性，再以民商法之定性結果為基礎，進行第 2 次之稅捐法上之法律涵攝。」然而，有時會產生相當歧異，如對於「明確或可得確定」概念之認定，於財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函，認為委託人經由股東會、董事會會議資料知悉被

²⁹³最高行政法院 101 年判字第 551 號理由中所述：「即使房屋契約書上之交易名義人為大豐公司，如係被上訴人以受託人地位而以大豐公司名義為交易行為，亦難認非屬被上訴人之營業行為」等法律意見，亦係是基於稅捐獨立性之考量，要求查明本案例中上訴人與大日公司及大豐公司之信託契約締結，有無涉及稅捐規避，致需考量「量能課稅原則」，而對銷售當事人之歸屬認定，採取與民事債權契約名義人不同之認定標準。

²⁹⁴參李惠宗，富者的原罪？—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇法令月刊，63 卷，第 5 期，2012 年 5 月，頁 668。

²⁹⁵參陳清秀，論課稅要件事實之認定（上），植根雜誌，第 29 卷第 4 期，2013 年 4 月，頁 141，稅法之解釋與立法應遵守下列原則：1、除非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、稅法應可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於契約組織、融資方式、各種法律行為予以影響。3、稅法在追求自己的目的及正義時不要妨礙民法所建立之基本原則。

²⁹⁶參竹內進，租稅法における「住所」に関する考察，稅法學，560 期，2008 年 12 月，頁 147。

²⁹⁷參金子宏，租稅法，弘文堂，17 版，2012 年，頁 113。

²⁹⁸參謝哲勝，同註 275，頁 39 至 44。信託之性質有財產說、契約說、受託人債務說、法人說。其中法人說承認信託是法律實體，其構成份子為信託財產。

²⁹⁹參王志誠，信託之基本法理，元照，初版，2005 年，頁 239。

³⁰⁰參北野弘久，現代企業稅法論，岩波書店，第 9 刷，2004 年，頁 34。

投資公司之盈餘政策者，或委託人對被投資公司盈餘政策，於此，與公司法制尚須股東會決議確認等制度有所出入³⁰¹。

信託法所謂移轉或其他處分之概念，此乃信託行為中，主要之經濟變動手段，具有超過經目的之特徵，信託制度最大特徵為法律之所有權與經濟上之所有權並非同一³⁰²。如此，對於信託行為經濟變動之模式與一般民事變動並非一致，基於信託制度所建制之自益或他益信託使然，委託人與受託人、受益人間，稅法應如何評價此三主體之納稅能力。尚且，經濟財產在三主體間之變動對於稅捐歸屬有何影響，甚而對於信託財產如何定位，必須思考信託立法精神，信託財產自委託人分割出來，獨立由受託人管理，信託財產之獨立權利主體性，來思考信託之法律關係³⁰³。尤其，參考英美法治所為之信託立法，本即有脫產與避稅之功能，此與大陸法系認為脫產與規避稅捐之行為係脫法行為，顯然產生衝突³⁰⁴。

第五項、稅法與其他法領域衝突與調整

壹、稅法與其他法領域之衝突

稅法與各領域之關係十分密切，課稅要件常與各領域之事實相結合，如此，稅捐法律與各領域交錯衝突時，如何尋求最適之解釋與適用。尤其，稅法與各其他領域之主管機關並不相同，對於前提問題之其他法領域之解釋，究應尊重稅法主管或裁判機關應執著於稅法所建構之解釋原則。如此，對於各法領域有可能產生之衝突，本文為以下面向之觀察：

一、法解釋之衝突：

於司法院釋字第 420 號解釋，對於行政院 81 年 10 月 14 日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第 27 條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」

對於主管機關行政院所訂立之獎勵投資條例施行細則第 32 條之規定：「本條例第 20 條所稱『以有價證券買賣為專業者』，係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業。」惟此解釋與稅捐機關

³⁰¹參黃俊杰、林健生，孳息他益股票信託之稅捐課徵，月旦財經法學，30 期，2012 年 9 月，頁 55，稅捐機關就信託契約簽訂日於董事會決議日之後，視為構成委託人已知悉盈餘政策，與公司法規有所不合。

³⁰²參葛克昌，信託行為與實質課稅原則，月旦法學雜誌，第 80 期，2002 年 1 月，頁 26。

³⁰³參王文字，信託財產之獨立性與主體性，法令月刊，54 卷 6 期，2002 年 6 月，頁 52-53。

³⁰⁴參柯格鐘，股票孳息他益信託之課稅—從信託法理談起，當代財政，第 28 期，2013 年 4 月，頁 22-23。

依實質課稅原則所作之認定，而以實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入作為是否以有價證券買賣為斷，則機關依法授權所為之立法解釋與操作稅法之實質課稅原則，顯與納稅者產生解釋文義範圍之衝突。

二、舉證責任之衝突

對於舉證責任部分，行政機關與稅務機關或司法機關之認定並不齊一，如對於公司併購之商譽價值，究應該由誰負舉證責任，於最高行政法院 100 年 12 月第 1 次庭長法官聯席會議認為：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」如此，決議要求納稅納稅義務人需舉證收購成本真實、必要、合理。

此外，對於公司併購之認定，對於併購主體之認定，對於企業、事業、業務之概念，如以會計領域對於概念之認定，依照我財務會計準則第 25 號公報「企業合併-購買法之會計處理」，所謂企業合併係指一個公司或取得一個以上公司之控制能力而合併成為一個經濟個體，如此，亦應包括一個公司之事業³⁰⁵。企業無法認列鉅額商譽攤銷及商譽減損，而無法符合稽徵實務所認應企業評價評估正當、合理、必要，故企業應先列入評價，再依正當程序執行併購³⁰⁶。

三、事實認定之衝突

對於商譽可否扣除之問題，非有無之問題，而是多寡問題。尚且，如債券前手息之問題，如對票券公司以附買回交易的方式買公債，而在公債領息日前一天，再將手上持有的債券賣回給票券公司，以規避「利息所得」課稅。如此，可從票券公司手中收取領息日之前持有期間的利息所得，而無須課稅。而票券公司拿公債去領息時，銀行會先預扣一筆 10% 的稅款，並開立所得稅扣繳憑單，供票券公司在申報年度營利事業所得稅時可作抵繳³⁰⁷。尚且，如以土地稅制就土地有公告現值與公告地價觀之，依照平均地權條例第 16 條規定有公告地價與申報地價，同法第 46 條規定有公告現值。如此，對於土地制度，牽涉農業、經濟、地政、財政等諸多領域，對於

³⁰⁵參陳明進，併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議研討，商譽攤銷爭稅務爭訟研討會，台大法律學院，2013 年 5 月 27 日，頁 22。

³⁰⁶參陳貴端，En Wise，建智，企業併購商譽認列與攤銷問題研析，2013 年 9 月，頁 9。

³⁰⁷舉例而言，某票券公司的債券利息所得為 3650 萬元，領息時已預扣 10% 的稅(即 365 萬元)，假設該公司在領息前一天才買回債券，由於持有債券的時間只有 1 日，因此在會計上僅認列十萬元的利息所得(3650 萬/365 天=10 萬)。以營利事業所得稅率 25% 計算，應繳納的稅額僅 2.5 萬元，但可抵繳的利息所得稅有 365 萬元，因此可退回 362.5 萬元，對票券公司來說的確是賺了兩手，不但賺了稅差還有利差。

土地課稅為平均地權，兼具財政收入，土地卻一地有多價，課稅應以何種價值為量能計徵。

欲解決稅法與其他領域之衝突，對於構成要件之解釋部分，如對於法概念之解釋為行政處分，對於其他機關將產生拘束效果。亦即，先前行政機關確認或據以成立之事實，應既以承認或接受，為其他機關裁決之前提構成要件時，則又稱為構成要件效力³⁰⁸。是故，對於公法領域之理論，稅捐機關不管是行政法領域之一部或為獨立之領域，當法領域間產生認定上之衝突時，基於行政一體而生自我拘束性，稅捐機關對於先前之認定應予以尊重。再者，司法機關於個案審查時，對於行政機關所做之認定，究有無審查權限，則需依憲法或法律規定，法院有無審查權限，如無審查權限則產生構成要件效力³⁰⁹。

貳、稅法與其他法領域之調整

一、形式與實質之調整

法之實質主義，法律之適用上，假裝之表現事實（形式）與法律適用上背後所隱藏之事實（實質）不一致，應對於後者進行解釋適用。經濟實質主義，滿足私法上法律要件之事實（法形式事實），與現實所產生之經濟成果之事實（經濟實質）不一致時，對於後者進行解釋適用³¹⁰。如以三段論證來觀察，大前提構成要件，小前提為事實，法形式、實質之差異時，所要調整為實質之法形式為主，即在構成要件層次之調整。而實質歸屬則強調在小前提事實之差異，形式之經濟事實與實質之經濟事實之差異，則以經濟實質為調整依歸。

如此，在同一法領域有形式與實質之關係，如通謀虛偽為意思表示，依民法第87條第2項：「虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定。」顯然採取同法第98條：「解釋意思表示，應探求當事人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」之規定，而以主觀之意思為主。

稅捐法領域以贈與而言，贈與本為無償、不具對價性，稅法對於贈與經濟之變動之課稅，代表贈與者之贈與具有負擔能力。觀察遺產及贈與稅法對於調整之規定，遺產及贈與稅法第5條規定以贈與論之規定，乃擬制贈與之立法³¹¹。於此，或可觀察

³⁰⁸ 參吳庚，行政法之理論與實務，三民，12版，2012年9月，頁364-365。

³⁰⁹ 參吳庚，同註308，頁364-366。

³¹⁰ 參陳清秀，同註3，頁188-189。

³¹¹ 遺產及贈與稅法第5條：「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。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。」

對於納稅者以私法自治契約自由之型態來規避稅法規定時，立法者很明顯的即以法律為杜絕之規定，由立法者對於訂定杜絕規定之內涵，可分析出私法自治與稅捐課徵立法者之決定。遺產及贈與稅法第 5 條第 1、2 款，對於積極的贈與與消極之免除，立法者顯作成相同之評價，私法自治所重視之對價性，如不具對價性之讓與財產，或免除或承擔債務者，甚而無償、顯不相當代價出資代為購買財產，顯然都是消極的減少對方給付，亦等同為積極的贈與。

然而，同條第 5 款創設擬制中的擬制，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。首先，視為，應無法舉反證，如此，此規定應為推定。再者，以限制行為能力人或無行為能力人無給付能力，而推定為法定代理人或監護人之贈與，此種推定，乃加諸法定代理人或監護人須舉證限制行為能力人或無行為能力人為自行出資購置財產，如非自行出資或無法舉證，則必須負擔贈與稅，此立法顯為減輕稅務機關之舉證責任。遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款，對於二親等以內親屬間財產之買賣，亦被推定為贈與，而能提出支付證明且非由出賣人貸予或提供擔保借得則可排除。

由上可知，私法自治契約自由，對於贈與之特性，民事規範本以無對待給付為要素，基此，納稅者創造具有完全或部分之對待給付，而規避稅贈與稅之課徵。亦即，納稅者為經濟狀況、變動之調整，此種調整在私法上雖屬於私法自治、契約自由。然而稅法上對於規避稅法之經濟調整，稅法基於尊重民商法律關係，則對於稅捐調整應以法律規定，如以實質課稅原則做作為稅法目的之解釋方法，則以法解釋替代立法調整，仍須嚴守稅捐法定實質歸屬原則之界限。

二、不合常規之調整

對於稅法所重視經濟變動之觀察，而民事法律重視私法自治。如此，各法領域有所著重之原則，即會造成法領域間之衝突，對此，何時應介入調整，以及對於衝突間如何調整，一般而言，稅法常以不符合常規做為調整之依據³¹²。

是故，有營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則與營利事業所得稅查核準則之訂定。其中，對於是否合常規營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 4 條第 1 項第 7 款：「不合營業常規或不合交易常規：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」第 7 條第 1 款規定即有提出可比較原則：「以非關係人於可比較情況下從事可比較未受控交易之結果為常規交易結果，以評定受控交易之結果是否符合常規。」事實上，所得稅法之調整，乃對於應歸屬而未歸屬即需要加以調整，甚而

³¹²所得稅法第 43 條之 1：「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。」83 條之 1 第一項：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。」

對於移轉訂價查核，而以推計為調整³¹³，如以稅捐規避為理由之調整，常造成主張私法自治之個人產生突襲。

第二節、信託歸屬之立法、實務分析

對於信託法制，包括信託法、信託稅法及信託業法等相關法規本應具有相互之連結性，且信託法法制起源於英美之用益制度³¹⁴，而與大陸法制度之繼受將產生扞格。如此，先於 85 年 1 月 26 日公布信託法，89 年 7 月 19 日再公布信託業法，最後於 90 年 5 月 29 日立法院針對所得稅法等修訂通過各稅所增訂之信託課稅法規，至此，信託規範體系較為完整。

於信託立法體系有採大陸法系與英美的法系，由法務部當初所提出之草案³¹⁵，法務部認為其基本法理為英美信託法之理論，如所有權與利益分立、信託財產獨立性、信託財產存續性，且參酌大陸法系兼修正英美制度，如以契約或遺囑為之、賦以委託人監督權限、信託財產保護不採英美追及效力、收益權之有價證券化、有限度採認宣言信託。如此，信託法治本來就建立在英美與大陸法系之混合體下，邱雅雯對於信託制度本質既在規避法律對於財產所有人之諸多限制或減輕其負擔，達到法律原本無法達到之目的而有的一種脫法行為³¹⁶。

對於信託課稅之部分，楊崇森教授則認為國家如欲推動信託制度，必須對於稅之問題有一前瞻、開明之處理，如美、日對於稅捐就有需多優惠措施，否則難以使信託制度發揮其經濟與社會各方面之功能³¹⁷。然而，信託制度於英美之盛行，租稅制度不外是誘因，可以利用信託制度達成避稅之目的，所為信託之功能除可以受託人管理經營信託財產，保障受益人財產利益，並非信託目的係以避稅為為主³¹⁸，如此，對於信託稅制之規劃，涉信託法與信託稅制之立法衝突，故須審慎避免造成信託制度之扭曲。

³¹³參鄺治斌，價格在稅法上之定位及法制建構，中正大學法研所碩士論文，2011 年 6 月，頁 16-17。

³¹⁴參新井誠，信託法，有斐閣，第 2 版，2005 年，頁 34。

³¹⁵立法院公報，83 卷，83 期，委員會記錄，頁 315 以下。

³¹⁶立法院公報，84 卷，18 期，委員會記錄，頁 47 以下，邱雅雯律師於委員會發言即提出，英國學者對於信託有一句話，信託之父親是要以脫逃行為逃避法律之規範，或對於太嚴峻之法律規範取得迴避作用，才會產生信託。

³¹⁷立法院公報，同註 316，頁 56 以下。

³¹⁸參鄭俊仁，信託法概念與稅務處理，財稅研究，第 33 期第 1 卷，2001 年 1 月，頁 120。

對於信託課稅置於各稅相關部分，信託課稅所採取之立法例乃分稅立法。故稅法之體系信託置於各稅部分，並未將信託課稅部分獨立出來。如此，並無法窺視信託課稅之原理原則，此時，僅能由立法探知信託稅制歸屬之原理原則³¹⁹。

第一項、信託法制之歸屬意旨

對於各稅信託課稅法制，在立法體例上，似乎如一般稅制之基本理念加以建構。本文以為，信託稅制仍應架構在信託法之基本理念下³²⁰。是故，信託稅制關注在以信託行為所產生之經濟行為，於經濟行為之變動或狀態應瞭解信託法下三面關係下，各主體可能應負擔何種稅捐。尤其，信託行為需是否需以需以信託財產之移轉為要件³²¹，而受益權是一種物權或債權或期待權，對於受益之認定是否以受益人具有實際收益，以委託人而言，乃是於信託財產有收益後再將收益移轉給受益人之經濟關係，稅法對於信託經濟關係之變動，信託制度既有之理念下。以下針對信託課稅立法之決定加以觀察、統整、歸納法規範立法者對於信託稅制之決定，並抽離出稅捐歸屬於信託稅制之重要原則：

壹、形式歸屬不課徵原則

所得稅法第 3 條之 3 規定：「信託財產於左列各款信託關係人間，基於信託關係移轉或為其他處分者，不課徵所得稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託關係存續中，受託人依信託本旨交付信託財產，受託人與受益人間。四、因信託關係消滅，委託人與受託人間或受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。前項信託財產在移轉或處分前，因受託人管理或處分信託財產發生之所得，應依第三條之四規定課稅。」其他各稅如遺產贈及稅法第 5 條之 2、土地稅法第 28 條之 3、營業稅法第 3 條之 1、契稅條例第 14 條之 1 亦有相類似之規定。

對於一定信託關係人間信託財產移轉或處分不課所得稅，如信託成立委託人與受託人間之之移轉，受託人之變更，受託人本為形式所有權人。受託人之更換僅為形式所有權人之變動，所有權歸屬應以實質所有權為判定。甚而，信託契約因信託目的不能完成而消滅，或因解除、中止、撤銷，信託物由受託人回歸委託人身上，

³¹⁹參葛克昌，論納稅人權保障法的憲法基礎，收錄於論權利保護之理論與實踐，元照，初版，2006 年 6 月，頁 7，憲法規範係由體系性原則所具體化，大體稅法原則可區分兩大基本原則：一、實體基本原則，量能課稅平等負擔原則。二、形式之基本原則，法治國原則(稅捐法定主義)。

³²⁰參鄭俊仁，同註 318，頁 127 以下，信託法重要之原則與立法要點如所有權與利益分立原則、信託財產獨立性原則、信託公示原則、尊重信託行為原則、信託目的之適法性原則等等。

³²¹參葉賽鶯，最高法院有關信託成立要件裁判四則之研討，法學叢刊，第 228 期，2012 年 10 月，頁 5-6，多數學者認為信託財產之移轉為信託契約之成立要件之一，實務亦多採此見解，然日本修正後信託法第 4 條第 1 項已改諾成契約。

此乃信託財產之回復原狀之移轉；再者，依信託宗旨將信託利益移轉於受益人，因稅課於信託成立時已課徵，移轉時，不再課徵。

所謂形式移轉³²²，乃因信託制度所使然，委託人與受託人於外部關係乃實質與形式所有權人，而雙方則仍受內部關係之信託契約所拘束，是故，一定信託財產之移轉不外係為達成信託任務。對此，於當時之修法行政院所提出來修法之對照表，即認為新舊信託財產發生移轉或其他處分之情形，依信託之觀念乃屬於形式上之移轉，於各個關係人間並無所得發生。亦即，所謂形式移轉，僅是形式上登記名義之移轉，並非實質將財產移轉給第三人，實質經濟負擔並無移轉。是故，此種形式移轉乃不課稅。查察上述立法上所指摘之狀態，信託財產於委託人、受託人、受益人間之移轉，對於經濟財產之變動其因素有：

一、委託人與受託人間

因信託之成立信託物之移轉受託人，與信託行為不成立、無效、解除、撤銷，信託關係消滅，則信託物返還委託人，就移轉受託人與返還委託人間，信託財產之變動，形式上有經濟財產之轉移，實質上，此經濟財產之移轉，乃信託制度使然，且內部行為受信託契約所拘束，非實質意義之變動。

二、受託人與受益人間

受託人為形式之所有權人，其所依信託契約所為之管理、處分等行為，基於信託制度如採導管理論，乃藉由此制度將信託利益傳送至受益人，如此，對於經濟利益之變動，如為自益信託，信託關係終了，委託人與受益人為同一人，則受託人於信託終了，信託利益移轉於受益人，基於，受益人信託利益之享有於信託成立時即已課徵，故信託終了不再課徵。至於，遺囑信託則如同遺贈處置，則受託人依照遺囑為移轉時，或委託人之遺囑生效時，對於是否要課徵，將產生影響。

三、委託人新舊變更

對於受託人與受託人間新舊更換，僅是受託人間之移轉信託財產，僅為事務性形式之移轉，不影響實質之權利。

³²²立法院公報，90卷，第26期，頁274，立法院土地稅法第28條之3修法理由說明，即明示如屬於形式移轉則不課稅。

貳、所得發生、實現原則

對於信託利益課稅，基於對所得之計徵採所得發生原則，與一般稅法所採所得實現原則有所差別³²³，此乃避免藉由信託制度以規避累進稅率。就此，所得稅法第3條之2第1項規定：「委託人為營利事業之信託契約，信託成立時，明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，該受益人應將享有信託利益之權利價值，併入成立年度之所得額，依本法規定課徵所得稅。」信託之權利價值乃併入成立年度計算。所得稅法第3條之4第1項之規定：「信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。」

惟例外時，回歸一般稅制採取所得實現原則，如所得稅法第3條之4第5項、第6項規定：「符合第四條之三各款規定之公益信託，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依本法規定課稅。」「依法經行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信託基金、期貨信託基金或其他信託基金，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額，依本法規定課稅。」對於公益信託與行政院金融監督管理委員會核准之共同信託基金、證券投資信託基金、期貨信託基金或其他信託基金信託之受益分配時，其信託利益於實際分配時，由受益人併入分配年度之所得額。

對於信託利益之發生、實現之時點，與一般時點有所不同，受託人於信託利益發生時，依信託契約之規定為信託利益之交付，信託利益並非即時由受託人享有，甚而，可透過受益時間之管控來規避累進稅率，對於歸屬課稅時點，則採取發生原則。

參、信託財產獨立性原則

對於信託財產需與委託人之固有財產，以及受託人之股財產有所分隔，而對於信託財產給予獨立之法人格性，而顛覆傳統人格性之種類除自然人、法人以外，特殊承認信託財產具有人格性。就此，於信託立法過程中，立法者顯參考英國信託衡平法理，對於信託財產之所有權之特殊性，亦即，受託人為形式所有權人，但非利益之歸屬權人，僅依照信託契約為受益人利益或特定目的之歸屬分配，信託財產之管理、處分、滅失、毀損所取得之財產權，仍歸屬於信託財產³²⁴。

而信託財產獨立性原則之配套，尚有信託法第10條遺產之排除、第11條破產財團之排除、第12條強制執行之排除、第13條抵銷之排除、第14條混同之排除。其中，對於信託財產之獨立性，是否可提昇信託財產是獨立之法人，傳統幾乎不可能被認定為法人，然而，在稅法領域典型之信託關係，早被認為是受任人外之獨立法人³²⁵。

³²³參谷口智紀，同註191，頁565。

³²⁴立法院公報，同註315，頁315-316。

³²⁵參王文字，同註303，頁52。

肆、信託客體歸屬原則

一、信託導管歸屬理論

對於信託導管理論，乃以信託作為受益者分配所得之導管體，信託財產所生之損益歸屬於委託人或受益人之稅捐關係來做思考。而信託實體理論，則將信託財產作為一獨立實體，該當資產所生之損益，當然屬於信託財產來思考稅捐關係，此時未能顧及經濟實質歸屬³²⁶，如此，從立法例上可知，對於信託財產所為之歸屬，當具有特定受益人時則為特定之受益人，不具有特定之受益人則為委託人。於採取信託導管理論，日本所得稅法第12條則有實質所得課稅原則，對於資產、事業所生之之收益歸屬於單純之名義人，而無享受收益者，由名義人以外之第三人享受收益，歸屬於享受收益者，信託基於導管理論，對於信託實質所得者課稅，而避免對於形式所有者與受託者的二重課稅³²⁷。

對於信託導管理論，最高行政法院100年度判字第2032號：「…其實現行所得稅法對信託法律關係下之「稅捐客體歸屬」，依所得稅法第3條之4第1項規定，是採取「導管理論」，以「信託人取得所得，即『視為』該所得『歸屬』於受託人，且其所得之時、空及類別歸屬亦均維持原來之歸屬狀態」，因此所得稅法第3條之3才會規定，受託人與信託人間有關因受託而新取得經濟資源之現實移轉，不需另課所得稅，而上訴人居然將該條規定，解為「信託利益之移轉非屬所得」云云，實存在重大之謬誤」。顯然認定信託法制係採信託導管理論而非信託實體論，以避免累積信託利益於信託本體不分配，以規避高累進稅率³²⁸。

是故，對於信託導管之關係之變動，該判決認為：「至於所得稅法第3條之4之規範意旨（即一筆收入流入特定單一稅捐主體，但依早於該收入發生原因事實以前之民事法律關係，前開取得收入之稅捐主體，在民事法上有義務將該收入之全部或一部轉交另一稅捐主體，並由在後之稅捐主體終局保有者。在前之稅捐主體被視為收入流動過程之中繼「導管」，因此該收入不計入前手稅捐主體之當期所得中，其收入之種類屬性也不會因進出導管而發生變化，而在所得稅法制，將該筆收入直接歸屬至可終局保有該收入之後稅捐主體），是否可以基於實質（或量能）課稅原則，而類推適用類似之民事法律關係中，固不無討論空間。」

對於信託贈與稅制之課徵，乃基於三面關係間所呈現贈與之態樣，信託稅制所要掌握之經濟變動狀態，並非是委託人與受託人間之經濟變動，而是受託人管理、處分信託財產，信託利益從受託人移轉給受益人間之經濟變動。如委託人與受益人是同一人，則無贈與之問題，若受益人是第三人時，則依遺產及贈與稅法第5條之1第1項規定視為委託人贈與受益人。則立法用語為「視為」，亦即，贈與之經濟變

³²⁶ 參蔡東良，土地信託相關課稅問題之研究，東海大學管理研究所碩士論文，1997年6月，頁69-70。

³²⁷ 參久禮義繼，流動化・証券化の會計と稅務，中央經濟社，2版，2003年，頁106-107。

³²⁸ 參吳祥豪，信託稅制暨其相關稅法問題之研究-以民事信託為中心，台北大學法學系碩士論文，2003年7月，頁29。

動本在受託人與受益人間，基於信託制度之使然，等同委託人藉由信託導管輸送利益給受益人，故擬制為委託人之贈與。

二、信託課稅主體

於信託關係中較為特殊的是三面關係，此三面關係之主體，委託人、受益人、與受託人，對於三面關係下，究竟何者為信託課稅之稅捐主體，與一般課稅之判斷最具差異點為信託制度為一導管，利用導管將利益輸送至受益人之手段，是者，於利益之輸送手段，此對於信託利益之分配於信託契約應已有所約定，依其約定之利益歸屬之主體即為納稅義務人。

然而，比較有所爭議的是信託財產是否可成為稅捐主體，此將顛覆傳統稅捐主體之權利能力之概念。換言之，稅法上稅捐主體之權利能力，與民商法是否將有所區隔。基於稅法所重視乃為量能課稅之觀點，在私法上無權利能力者，在稅法上仍得認為有權利能力³²⁹。如此，於信託稅制所有探討的，則信託財產是否可成為稅捐主體，既然，信託財產具有獨立性，具有防火牆之功能，如此，信託財產是否能夠成為獨立之主體，在稅制上有進一步思考空間。

於立法例上，我國採取信託導管理論，是在各稅稅捐主體皆以具有人格之自然人或法人為歸屬之主體，非採信託實體理論將信託財產擬制為獨立之課稅主體。對於信託財產本具有有相當之主體性³³⁰。如此，信託財產作為歸屬之主體，還是以受益人、委託人、受託人為歸屬之主體，除確認信託財產可作為歸屬主體之資格後，何者較為適當之歸屬主體，則需以主體與客體間之連結因素為判斷。

尚且，由信託法第 39 條第 1 項之規定：「受託人就信託財產或處理信託事務所支出之稅捐、費用或負擔之債務，得以信託財產充之。」可知，信託法將受託人定位為依信託契約履行事物之人員，是故，對於因管理或處分信託財產所支出之稅捐負擔得以信託財產充之，甚而，信託法第 40 條第 1 項規定：「信託財產不足清償前條第一項之費用或債務，或受託人有前條第 3 項之情形時，受託人得向受益人請求補償或清償債務或提供相當之擔保。但信託行為另有訂定者，不在此限。」可知，受託人非經濟利益之歸屬者，而是受契約內容之履行者，應為代繳義務人，而非納稅義務人。以下，以信託課稅之規定觀之：

1、所得稅

所得稅法第 3 條之 2 第 1 項之規定：「對於委託人為營利事業之信託契約，信託成立時，明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，該受益人應將享有信託利益之權利價值，併入信託成立年度該受益人之年度所得課稅。」例外，對於信託利益之歸屬主體，如於歸屬主體不存在或不特定時，所得稅法第 3 條之 2 第 4 項規定：「前 3 項受益人不特定或尚未存在者，應以受託人為納稅義務人，…」。

³²⁹ 參黃茂榮，同註 15，頁 89，各稅法於其規範目的範圍內，都可有其範圍內關於權利能力之規定。

³³⁰ 參翁建祥，同註 18，頁 54。

受益人不確定時，則歸屬於受託人，對於受益人不特定或尚未存在者，以受託人為歸屬人是否妥適。亦即，對於受託人而言，僅是形式所有權人，依照信託契約所為之管理處分信財產，是否具有稅捐之負擔能力。本文以為，受託人僅是形式所有權人，並非信託利益之獲得者，當受益人不確定時，其僅為代繳義務人或應以實質所有權人或信託財產為納稅義務人。

2、遺產及贈與稅

對於信託關係之贈與，遺產及贈與稅法第5條之1第1項規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。」第2項：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，於變更時，適用前項規定課徵贈與稅。」第3項：「信託關係存續中，委託人追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，於追加時，就增加部分，適用第一項規定課徵贈與稅。」第4項：「前3項之納稅義務人為委託人。但委託人有第7條第1項但書各款情形之一者，以受託人為納稅義務人。」

至於，遺產贈與稅之受益人由委託人變更為第三人乃受益主體之變更，追加信託財產歸屬於委託人以外之受益人乃為信託客體之量增加，於此，對於委託人有：一、行蹤不明，二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行，三、死亡時贈與稅尚未核課之情況時，此時，立法上以受託人為納稅義務人。就此，受託人並非實質所有權人，僅是基於信託制度導管下之形式所有權人，如此，受託人應僅是代繳義務人，或以受益人為納稅義務人，或基於信託財產可作為納稅主體下，亦可以信託財產作為納稅義務人。

3、土地稅

土地稅法第3條之1第2項之規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。」第5條之2之第1項規定：「受託人就受託土地，於信託關係存續中，有償移轉所有權、設定典權或依信託法第35條第1項規定轉為其自有土地時，以受託人為納稅義務人，課徵土地增值稅。」第2項：「以土地為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地與委託人以外之歸屬權利人時，以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅。」

對於土地稅之納稅義務人，於信託制度下之地價稅與土地增值稅之稅捐主體有何變化。以地價稅而言，受託人為納稅義務人，然受託人為形式所有權人，委託人為實質所有權人，受託人受信託契約所拘束，則實質支配者應為委託人，受託人應為代繳義務人。

至於，土地增值稅之部分，受託人如欲轉為自有土地，則受託人具有雙重身份，一則為受託人，一則為買受人，土地增值稅原則由出賣人負擔，則出賣人究竟為委託人或是受託人，本文以為，受託人為形式所有權人，則應以實質所有權人為出賣人，亦即，以委託人為納稅義務人。而受託人一信託契約指示移轉給第三人時，則

以歸屬權利人為納稅義務人。就此，此歸屬權利人應為受益人，立法用語不使用受益人卻使用權利歸屬人概念，然而，本文認為，土地增值稅本是所得稅之一種類型，所有權人移轉土地而有所資本增益而課徵，是故，應以實質所有權人委託人納稅義務人，而受託人僅為代繳義務人，僅於無償贈與給權利歸屬人時，則由權利歸屬人負擔土地增值稅。

4、房屋稅

房屋稅條例第 4 條第 5 項：「房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。」對於房屋以房屋為信託財產之稅制課徵，與其他財產稅一樣，立法者仍認為房屋如成為信託財產，房屋稅之納稅義務人乃為受託人，如此乃以形式所有權人為納稅義務人，本文仍認為應以實質所有權為納稅義務人，而形式所有權人僅為代繳義務人。

5、契稅

契稅條例第 7 條之 1：「以不動產為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託財產與委託人以外之歸屬權利人時，應由歸屬權利人估價立契，依第 16 條規定之期限申報繳納贈與契稅。」對於信託契稅之納稅義務人，如以不動產為信託財產時，受託人將信託財產移轉給委託人以外之歸屬權利人時，對於此種他益信託，等同權利歸屬人自委託人受贈不動產，應向權利歸屬人課稅。

三、信託利益之客體

至於信託利益之客體，也是對於稅捐客體之種類，則需信託制度下，經濟變動之狀態與一般經濟變動之狀態有何差異。亦即，經濟利益之變動亦有所得、財產、行為等客體之類型，惟此客體乃由信託財產所產生，故對於稅捐客體部分與一般稅制並無不同。

1、推計課徵

遺產贈及稅法第 10 條之 1 之規定乃係對於同法第 3 條之 2 第 2 項規定應課徵遺產稅之權利，其價值之計算之估定方法為：「…二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按受益人死亡時起至受益時止之期間，依受益人死亡時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之…。」至於信託稅制贈與之規定，遺產贈及稅法第 10 條之 2 依第 5 條之 1 規定應課徵贈與稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定：「…二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之；…。」對於客體之數量化及採立法推計方式。

2、稅基總歸戶

土地稅法第 3 條之 1 第 2 項之規定：「前項土地應與委託人在同一直轄市或縣市轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第 16 條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人為非委託人且符合左列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣市轄區內所有之土地合併計算地價總額：一、受益人已確定並享有全部信託利益者。二、委託人未保留變更受益人之權利者。」

對於稅基合併計算之部分，此乃基於對於委託人利用信託制度規避累進稅率，如此，應就委託人在於於同一直轄市或縣市內之土地合併計算，既然以委託人之土地為總歸戶計算地價稅，如又要以受託人為納稅義務人，這更彰顯立法者對於納稅義務之決定，並未考量委託人始為實際經濟利益之歸屬者，而非受託人。是故，於立法裁量上，顯已忽略委託人才是真正具有實質支配力之人。

3 寄存課稅

土地稅法第 31 條之 1 第 1 項之規定：「依第 28 條之 3 規定不課徵土地增值稅之土地，於所有權移轉、設定典權或依信託法第 35 條第 1 項規定轉為受託人自有土地時，以該土地不課徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次經核定之移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。但屬第 39 條第 2 項但書規定情形者，其原地價之認定，依其規定。」該條規定所謂不課徵乃是實務用語所謂之寄稅。故如土地再次移轉時，則應不課徵時之前手之公告現值為前次移轉現值。

四、客體歸屬於主體之原則

(一) 法律歸屬與經濟歸屬

信託制度於三面關係下，委託人與受託人處於形式所有權與實質所有權人之關係。委託人為經濟上之所有權人，受託人為法律上之所有權人，傳統對於稅捐應歸屬於法律上之所有權人或經濟上之所有權人本有論爭，對於經濟上之所有權人與法律上之有權人不同時，日本所得稅法第 12 條規定，即對於收益原則歸屬於法律上之名義人，但法律上之名義人如無享受收益時，歸屬於名義人以外享受收益者。

實質所得課稅原則，有兩方面之見解³³¹，第一，法律上之歸屬說，對於課稅客體法律上之歸屬，形式與實質不同之情形，應判定依實質歸屬。第二，經濟上之歸屬說，稅捐客體法律上之歸屬與經濟上之歸屬不同時，判定稅捐客體之歸屬依經濟上之歸屬。經濟歸屬說對納稅者而言，常有害於法之安定性，而於稅務行政上，經濟歸屬伴隨著許多困難，法律歸屬說被理解為較為妥當。

信託所得利益之歸屬，本於信託契約有所規定，如以自益信託應以委託人為受益人，但如有特殊情形而由第三人享有利益時，則以第三人為受益人，歸屬於第三

³³¹參金子宏，同註 4，頁 163。

人。亦即，對於信託所得稅制之歸屬，應先判斷是自益信託或他益信託，自益信託歸屬委託人，他益信託歸屬受益人。再者，信託受益人不特定時或尚未存在時，以受託人為歸屬人。如此，信託所得稅制歸屬於受益人，受益人即為歸屬之納稅義務人，此乃符合實質所得課稅原則。

(二) 信託財產之歸屬

信託財產可否成為歸屬之對象，如以信託財產具有獨立性而言，信託財產是否為歸屬對象，或僅為不能正確判定歸屬時之歸屬對象³³²。就此，前已論述信託財產可作為歸屬之主體，至於稅捐客體究應歸屬於信託財產或是委託人、受託人、受益人，就此，應端視對於稅捐客體具有何種結合關係，而以結合關係作為判斷歸屬之主體。

信託財產所生之收益，因採所得發生時課稅理論，於信託契約成立時即為課稅，亦即，對於信託契約訂定時，收益人即取得收益權，此收益權為期待權之性質，基於信託契約之內容，收益人將獲得一定之利益，此利益是源自信託財產還是委託人，本文以為，信託財產具有獨立性，受託人依照信託契約來執行信託之任務，信託財產於信託契約成立後具有獨立性，與委託人與受託人之財產為隔離，如此，對於信託財產產生之利益，稅捐歸屬應呈現何種態樣，尚有進一步研究空間。

基於採取所得發生原則，信託之利益於信託契約成立時，即已移轉於受益人，依此，信託之利益於信託成立時是否即為由受益人支配或是由委託人或信託財產來支配，基於信託財產獨立性原則，信託財產所生孳息如尚未確定或受益人尚未確定，則將影響歸屬。

第二項、信託歸屬實務分析-股票信託案

對於股票之信託，常被納稅者作為稅捐規劃之手段，亦即，大股東常以本金自益、孳息他益之方式，來規避贈與稅之實價課稅，僅以郵政儲金利率計徵贈與稅，而節省委託人原應負擔之股利所得及孳息贈與之贈與稅。就此，可能造成納稅者稅捐規劃或規避，是故，財政部後函令對於前規範加以限縮，惟並不可溯及既往³³³。如此，股票信託是否是納稅者之自由意思所得決定之領域，而為合法節稅或為租稅規避³³⁴。

³³²參翁建祥，同註18，頁55。

³³³參吳怡諒，查股票信託避稅不該追溯既往，稅務旬刊，2149期，2011年6月，頁18。

³³⁴參葛克昌，稅捐規避之研究，台灣大學法律學碩士論文，1978年6月，頁173以下，法律對於某一生活事實之沉默有幾種可能，一、該生活事實在法律上無意義或不相干，二、法律不擬規範，三、超越立法計畫之立法疏忽，四、法律漏洞，在稅法上自由領域而減少稅捐，是合法之節稅，前一、二屬法律自由領域，第三種在稅法仍屬自由領域。而下列情形，則不屬於租稅節省，一、減省生活慾望、二、改變經濟效果、三、違反法律文義或立法意旨及目的。而規避行為已違法立法之規範意旨或當事人經濟上之真實意願之法律形式不同。

對此，股息一方為所得，一方經具體化則為稅基，對於作為稅基之孳息，並非如一般之公司債、公債等有明確記載之固定利率，而取決於公司經營績效、股利政策³³⁵。而一般而言，如以每年股票之 ESP 或發放之股息計算股票孳息之殖利率，往往甚大於郵政儲金一年期定期儲金固定利率。如此，對於以郵政儲金替代核實課稅之立法決定，尚且，對於股票他益信託，對於受益人之孳息之贈與與一般贈與之類型是否相同。

然而，對於贈與稅時點之課徵，應以信託利益交付時或信託契約成立時，如採後者，僅能以推計之方式來計徵贈與價額，如採取前者，則有委託人藉由信託來分散、規避累進稅率之疑慮，如此，針對稽徵經濟與核實課稅之選擇，對於股票信託制度提出兩案例作為研析標的。

壹、案例事實

鴻海集團董事長郭台銘將 5 萬張鴻海股票交付信託，而由每年這些股利供員工分紅配股，然而，對於以大股東之股利為員工分紅之替代方案，減少了員工分紅稀釋股權，惟此信託股票的孳息歸屬人有無確定，將影響課稅之性質與多寡，因而，以 5 年的信託期間來看，如信託時決定孳息受益人，贈與稅僅為伍萬元；如受益人不特定，贈與稅可能高達 28 億元。

甲於民國 95 年 5 月 10 日與華南商業銀行股份有限公司訂立信託期間 2 年 6 個月之股票孳息他益信託契約，將名下競國實業股份有限公司股票，500,000 股作為信託財產，以其子賴人禾及賴昱甫為信託孳息受益人，並依信託關係申報贈與稅，乙查得甲涉將訂約時可得確定盈餘，藉信託形式贈與其子，後按受益人實際取得股利價值，核定本次贈與金額為 X 元，加計前次贈與 Y 元，核定贈與總額 Z 元及應納稅額 R 元，甲不服。

貳、股票信託與稅捐歸屬

股票信託，通常指於信託制度中，委託人所移轉之財產為股票，換言之，受託人所管理、運用、處分者為股票，股票信託通常會涉及股東、利害關係人、公司經營績效，是故，亦涉及公司治理之問題³³⁶，而受託人除依信託契約管理股票，將收取之股利交付受益人，甚而還有股東權之行使，本文著重在於受託人之對於信託財產收益分配之課稅。

³³⁵參黃鴻隆，論他益股票信託贈與稅爭議，稅務旬刊，2169 期，2011 年 12 月，頁 12。

³³⁶參范瑞華、陳一銘，股票信託與公司治理，萬國法律，第 173 期，2010 年 10 月，頁 17-18，OCED 公司治理準則指出公司治理六大原則，1、優質之公司治理架構奠定適當之監督機制；2、確保股東權益；3、平等對待全體股東；4、利害關係人之權利及其在公司治理之功能；5、提供資訊公開之時效性與正確性；6、董事會與監察人應善盡責任對其公司與股東負責任，並兼顧利害關係人之利益。

至於，在公司治理層面上，商業會計法第 64 條之修正後，員工分紅不在認為是盈餘分配，而轉為員工分紅費用化，而需為會計處理，如此，於財務會計準則委員會亦參酌國際財務會計準則第 2 號公報規定，制訂了財務會計公報第 39 號，對於「股份基礎給付之會計處理準則」，於 97 年 1 月 1 日開始實施，該準則主要處理企業取得商品或勞務係以企業權益商品支付或以權益商品之價值作為支付對價計算基礎之相關會計處理。

在稅務稽徵之思考上，如以私人名義之信託，其所為之功能，可否達到節稅之目的，其所牽涉為贈與稅與所得稅之問題點。其中，既然是以股本自益、股利他益方式為信託，他益部分作為員工分紅，大股東自為支出，在公司法上可減少公司盈餘支出，如此，稅法上如何認定於委託人與受益人間之經濟變動。首先，股票信託所涉及是委託人孳息所為之贈與本有贈與稅之問題，但股票孳息與一般之孳息並不同，股票之孳息並非如動產、不動產可精確估價，而孳息隨公司營運或有或無；再者，對於贈與成立之始點，採取信託契約成立時，此時點孳息尚未確定，以難以算計。對於受益人課徵所得稅則計徵之時點，受益人與委託人課徵所得稅、贈與稅，究竟為不同面向之稅捐客體，或是為重複課稅。

在股票信託上，涉及稅捐歸屬問題，一則為客體種類之問題。即對於孳息由委託人移轉至受益人部分，與孳息是否為委託人之所得，如此，股票孳息將有被不同主體課徵不同稅種之問題；次則，為稅捐客體具體化後，究竟孳息之價額為多少，此牽涉竟應以實際孳息為計算或立法者可以推估方式來決定，再則，對於贈與課稅時點之採取，將會影響稅基之計算。

參、稅捐函令、法院判決

一、稅捐函令之歸屬變更因素

(一) 受益人未定、或保留變更受益權益

財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函，稽徵機關就信託案件依下列原則核課稅捐，主要以信託契約是否明特定之受益人，以及是否保留變更受益人或處分信託利益之權利，對於稅捐客體認定之影響，類型如下：

1. 信託契約未明定特定之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件者-委託人所得

信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第 4 條規定課徵贈與稅。

2. 契約明定有特定之受益人者：

(1) 受益人特定，且委託人無保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第 3 條之 4 規定課徵受益人所得稅。

(2) 受益人特定，且委託人僅保留特定受益人間分配他益信託利益之權利，或變更信託財產營運範圍、方法之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第 3 條之 4 規定課徵受益人所得稅。

(3) 受益人特定，但委託人保留變更受益人或處分信託利益之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第 4 條規定課徵贈與稅。

3. 信託契約雖未明定特定之受益人，惟明定有受益人之範圍及條件者：

(1) 受益人不特定，但委託人保留指定受益人或分配、處分信託利益之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第 4 條規定課徵贈與稅。

(2) 受益人不特定，且委託人無保留指定受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第 3 條之 4 第 3 項規定課徵受託人所得稅。

(二) 訂約時是否知悉分配盈餘

100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號此函，主要核釋個人簽訂孳息他益之股票信託，委託人於簽訂時是否知悉被投資公司將分配盈餘或對被投資公司之盈餘分配具有控制權之課稅處理：

1. 委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅

2. 上開信託契約相關課稅處理原則如下：(1)綜合所得稅部分：委託人未申報或短漏報前開孳息者，稽徵機關計算委託人應補稅額及漏稅額時，除該所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額應自受益人轉正歸戶委託人外，尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額，再據以發單補徵並依所得稅法第 110 條規定辦理；各受益人申報地稽徵機關不另就該筆所得之溢繳稅款或溢退稅款作處理。(2)贈與稅部分：除補徵短漏稅額外，並應依遺產及贈與稅法第 45 條規定辦理。(3)上開信託契約訂定日在本令發布日以前者，准予補稅免罰。(4)上開信託契約訂約時已明確或可得確定之盈餘，於受託人交付與受益人前，如委託人主張撤回該部分贈與，參照本部 78 年 5 月 29 日台財稅第 80139722 號函及 80 年 1 月 31 日台財稅第 790316851 號函釋意旨，應予照准。

二、法院判決

(一) 高雄高等行政法院 101 年 470 號判決

指謫財政部 100 年 5 月 6 日函釋顯已誤解遺贈稅法對一般贈與行為及信託行為之租稅法律構成要件之規範意旨，僅側重贈與標的價值之估算事項，卻疏未細究租稅規避行為應具備之要件之一之「法律事實形成之濫用」，而限縮租稅法律之適用範圍，自難予以援用。其理由如下：

1. 依事物本質推估權利價值

高雄高等行政法院 101 年 470 號判決認為，遺贈稅法第 10 條之 2 第 3 款之但書之法律文義、意義關聯及立法目的，顯見其法律規範意旨，係將享有孳息部分信託利益之權利，劃分為不固定孳息及固定孳息兩種類型，並依其事物之本質而異其權利價值之推計估算方式，以符合量能課稅原則，委託人於簽訂孳息他益信託契約當時，孳息權利價值是否已明確、可得確定或不固定，或委託人是否知悉上情，均不應作為委託人之信託行為是否成立租稅規避之判斷標準，而應回歸其實質經濟事實關係及所生實質經濟利益之歸屬與享有，是否與信託法律形式一致之觀察。

2. 信託選擇是規劃或規避

在稅制設計規範上，亦得相應規定選擇利用贈與契約以贈與財產，或選擇利用他益信託契約以移轉信託利益，均以相同之估價標準及基準日（如所得實現時課稅原則）作為贈與標的價值之計算方法而課徵贈與稅。惟若立法者基於各項可認識之稅法價值（如量能課稅原則、稽徵經濟原則）已為立法裁量，並選擇偏重某項特定價值形成立法決定時（如著重稽徵經濟原則，選擇所得發生時課稅原則，並就未來孳息收益之權利價值，明定估價標準及基準日作為財產價值之估算方法），自不應於納稅義務人基於可達相同經濟目的卻有不同租稅負擔之考量，而選擇對其比較有利之法律行為態樣後，即遽予評斷納稅義務人所為之租稅規劃行為，係屬租稅規避之脫法行為。

3. 行為之定性與贈與標的價值之計算，應屬不同層次之判斷

當事人為使第三人無償取得財產，在民事法上既容許其得經由合乎法規範之贈與契約或他益信託契約以達到相同之目的，且此係屬法規範所允許之法律形式之選擇，自不應於納稅義務人基於可達相同經濟目的卻有不同租稅負擔之考量，而選擇對其比較有利之法律行為態樣後，即得遽予認定納稅義務人所選擇之法律形式，係屬租稅規避行為。申言之，行為之定性與贈與標的價值之計算，應屬不同層次之判斷問題，自不容混淆而倒果為因。倘若於享有孳息部分信託利益採用郵政儲金匯業局 1 年期定期儲金固定利率按年複利折算現值與實際孳息利率有所差異時，雖將發生未來孳息收益之權利價值與實際產生之收益之實質落差而造成贈與課稅價值之不同，惟此由規範信託行為之相關稅法政策，縱使納稅義務人享有減免租稅利益之效果，亦係立法裁量造成稅捐負擔之差異，以及自由經濟市場機制自然運作之客觀結果，徵納雙方理應同受其拘束。

（二）最高行政法院 102 年度判字第 281 號

本號判決則以財政部 99 年 9 月 27 日函釋與 100 年 5 月 6 日函釋並無變更法律見解問題，及本質非信託問題而為一造敗訴判決，其理由如下：

1. 信託本旨管理、處分所生利益

受益人雖於信託契約訂立後，形式上有取自受託人之利益，然該利益若實質上非屬信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分信託財產所生之利益，則受益人此利益之取得，即與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 之規定無涉。訴外人賴人禾及賴昱甫於 95 年 9 月 27 日及同年 10 月 3 日自華南銀行信託專戶獲配之系爭現金股利 4,504,080 元及股票股利 7,576,296 元，實質上係在系爭信託契約成立時即已附隨於自益信託財產即競國公司股票之利益，是此利益自非受託人於信託

契約訂立後，本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生。又是否屬受託人本於信託本旨，管理或處分信託財產所生之利益，應依整體信託事實判定之，尚與公司法關於股息股利之分派流程規定，無必然關涉。故系爭股利之分派縱應經股東會決議之程序為之，亦難因系爭信託契約之訂立係在股利分派案經股東會決議通過前，即應認系爭股利屬受託人本於信託本旨，管理或處分信託財產所孳生。

2. 函釋之內容不同

財政部 99 年 9 月 27 日函釋係針對「委託人於被投資公司股東常會決議分配盈餘後簽訂孳息他益之信託契約」之事實，認該決議分配之盈餘，並非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，故應依行為之實質為相關法律事實之認定。至財政部 100 年 5 月 6 日令釋，則係闡述關於股票孳息他益信託之類型，應自該盈餘分配之整體事實，依行為之實質，為股票孳息是否屬信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生收益之認定，進而為相關稅捐核課之意旨。即此 2 解釋函令雖均係關於股票孳息他益信託應如何課徵稅捐之釋示，然財政部 99 年 9 月 27 日函釋僅係針對請釋之特定事實為之，至財政部 100 年 5 月 6 日令釋則係再就相關可能發生之事實予以釋示，然其等所表示應「依行為之實質，為股票孳息是否屬信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票所產生收益之認定」之見解，則無二致，自不生所謂變更法律見解之情。

肆、本文分析

一、財政部函令之思考邏輯

財政部對於受益人特定或不特定採取不同之認定標準，對於不特定之情形，最主要避免規避所得稅累進稅率。對於受益人不特定時，視為自益信託課稅，如此，經濟利益之變動回到委託人與受託人之間，如受託人再為贈與時，則依一般贈與之規定來處理，此後對於受益人所得計算之差異，稅基將產生差異。

尚且，函令之發佈其並無溯及既往之效力，從英美法來觀察溯及既往之立法一般認為不當之原因有四點³³⁷，一、與法安定性確保之要求違背，對於法治序信賴之違背，二、於近代國家法必須告知於市民之違反，三、規制之對象必須明確之認識而溯及之立法，導致立法者之偏頗與腐敗，四、普通法傳統立場，立法機能是對於將來立法訂立後，過去事件法律之適用，只有司法之機能。亦即，溯及既往是否被允許則涉及利益衡量，在美國法之判斷是否是正當程序保障，其審查之基準仍以利益衡量作為指標，其審查指標有³³⁸，一、依法律受保護之公益性質與強度，二、主張既存權利之變更乃至於廢止之程度，三、立法所受變更權利之性質。

³³⁷ 參山田二郎，「不利益溯及立法と租稅法律主義」再論，稅法學，563 期，2010 年 6 月，頁 409。

³³⁸ 參山田二郎，同註 337，頁 409-410。

對溯及既往德國聯邦法院之裁判，對於鞏固具體財產權之地位作法之表現³³⁹，溯及既往顯侵害人民之預測可能性與信賴利益。是故，如解釋函令達到溯及既往之效果增加人民之負擔，該函令應為違法，故稅捐稽徵法始有第 1 條之 1 規定函令不利禁止溯及之適用之規定。

二、信託利益之歸屬認定

對於信託利益之歸屬，受託人依照信託契約之指示為信託利益之分配，然而，委託人對於信託利益之指定，有時具有明確受益人，有時無受益人或受益人尚不存在，將有如何認定受益歸屬之問題。尤其，信託法 3 章第 17 條至 20 條對於受益人之規定，於第 17 條第 1 項既簡單規定：「受益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另有訂定者，從其所定。」如此，僅可知受益人為信託利益之收益人，惟受益人為委託人或第三人，尚需透過信託契約加以確認。

對於大股東自掏腰包作為獎勵優秀員工或股票信託他益子女，而以股票信託，通常委託人於信託成立時即已明定，常以本金自益、孳息他益，如是自益部分則有所得之問題，他益部分依導管理論則是贈與，於客體之認定上並無爭議，然對於稅基之計徵與歸屬之時點則有所疑義：

（一）股利價值認定之歷史因素

遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款、第 4 款之規定，以贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之，對此，是否因為歷史之背景，以往股票之價值，與當時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率 4.05%，而與股票投資之報酬相當³⁴⁰。如此，日後固定利率下降，仍依此計算，致所贈與股利的課稅價值將低於實際價值，易被評價為稅捐規劃。於制度上，如對於孳息計算本應以法律為稅基作明確之訂定，則需克服股票之孳息取決於公司營運損益之不確定性。

（二）價值推估之正當性

本應為孳息之核實課稅，立法上卻對於孳息之計算，以當時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率為計算基準，乃因設定信託一年以上之股利，因應公司每年之盈虧並不相同，如信託契約訂定之當年以明定、或可得確定，往後之年份當難以

³³⁹ 參木村弘之亮，ドイツ連邦憲法裁判所 2010 年 7 月 7 日 3 決定は遡及租稅立法を一部違憲一予測可能性ではなく法律公布日を基準時に一，稅法學，565 期，2011 年 6 月，頁 28。

³⁴⁰ 參許祺昌，從法律保留原則及稅捐稽徵法第 1 條之 1 談信託課稅解釋函令的適法性，會計研究月刊，第 323 期，2012 年 10 月，頁 62。

確認。如此，顯然對於稅基之計算，採取推估之方式，此乃核實課稅之例外，應具例外、補充、限制性，而近於實質額。推估乃立法上之決定，立法上之裁量仍須受到憲法上之限制³⁴¹，是故，推估本應主觀、客觀不能查明課稅事實時始有必要³⁴²，如不符合必要性要件，則是推計手續上之適用要件不具備，則是違法³⁴³。吉良實教授則對於推計提出，需檢證推計課稅之（1）推計課稅之容許要件（2）推計課稅之適法性要件，其中適法性要件包括 A、推計方法本身之合理性，B、推計方法選擇之合理性³⁴⁴。依此，可分析立法裁量之合法與妥當性。

1. 推估之容許要件

對於課稅事實，本來稽徵機關基於職權調查主義，應調查課稅基礎事實，於進行推計課稅之前提為客觀上須存在一定數額，對於存在之課稅事實無法調查或調查有困難時始可為推計。且不為調查將減輕稽徵成本，而推計之方法也有個案式與通案式³⁴⁵，對於贈與股票孳息之計算，如欲推估，其前提必孳息額度年年須存在而難以計徵。公司經營是否有盈餘而每年可分發股利，此乃不確定性。尚且，是否難以課徵，基於稽徵成本考量而以郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率替代，就此，稽徵困難乃源於對於未來幾年之孳息本難以預測。

對於課稅時點，依遺產及贈與稅法第 24 條之 1 規定：「除第 20 條之 1 所規定之公益信託外，委託人有第 5 條之 1 應課徵贈與稅情形者，應以訂定、變更信託契約之日為贈與行為發生日，依前條第 1 項規定辦理。」即採契約成立說，似有避免規避立法當時贈與稅採取累進稅率，惟 98 年 1 月 12 日以後則修正為百分之 10 之比例稅率，因而，對於未來幾年之股利稽徵困難，如此，如採孳息實現說則可迎刃而解。

2. 推估之適法性要件

(1) 推估之合理性

既然不得不捨棄核實課稅，而以推估替代核實稽徵，於此，推估額需與實際額度相近而非僅是平均值，此乃量能課稅與稅捐法定之協調，對於推計課稅本應由法

³⁴¹釋字 218 號解釋：「此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」。

³⁴²參黃福隆，稅務訴訟舉證責任之探討-以營利事業所得稅為中心，中正大學法律學研究所碩士論文，2007 年 1 月，頁 96。杉本正樹，租稅判例的回顧(昭和六一年)，收錄於租稅徵收法の諸問題，租稅法研究第十五號，有斐閣，1987 年 10 月，頁 162，於日本實務亦承認需具必要性，如東京地裁昭和六十一年五月二十六日判決。

³⁴³參山本薰，判例にみる推計課稅の諸問題，稅法學，2006 年 6 月，555 期，頁 280。

³⁴⁴參吉良實，推計課稅の法理-裁判例を中心として，中央經濟社，初版，1987 年，頁 31 以下。

³⁴⁵參劉士昇，推計課稅規範基礎之研究-以釋字 218 號解釋為中心，中原大學財經法律學系研究所碩士論文，89 年 7 月，頁 201-207，推計方法依據或考量個案之情形而設，於他案件並不適用；而通案式之標準則設定某項推計方法，以供具體案件有推計必要時採用。遺產及贈與稅法第 12 條之 2 第 3、4 款之規定則類似通案式。

律明文規定，但另一層面，核實課稅所展現之量能課稅原則，是故，於郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率計算下，因經濟因素利率之下調，從早期相近似，今而呈現與股利有所差距。而如果所訂定之標準高於實際孳息，則易產生懲罰信託制度之效果。

相反的，如所訂之標準計算卻低於應課孳息，則將產生節稅、避稅之主張，此時，實務上即經常使用實質課稅原則介入。然而，推估之合理性需有類似性或酷似性，³⁴⁶而一般之合理性有下列三個要件³⁴⁷，(1)推計之基礎事實確實之把握(2)推計所得最適之方法(3)算出與真實所得近似之數值作為客觀推計之方法，亦即，推計課稅必須算出與實額課稅最接近。

(2) 推估方法選擇之合理性

對於立法裁量之推估方式，如實際上有數種選擇可選取時，立法者所選取之方式究為其裁量自由，或有認為此以指標利率所為之抉擇，容屬立法形成之稅捐法外空間，無從藉由實質課稅為調整³⁴⁸。或其裁量應受近似於真實之限制，如此，立法裁量縱有多種方法，其僅能選擇最接近實際額度之方法，尚且，對於所選擇之制度，因故而與近似值產生一定之差距時，當無法作法解釋以解決時，則應為修法。

(3) 立法推估裁量之檢視

立法者對於租稅事項之規定為達租稅簡化之目的，對於類型化可分為形式之類型化與實質類型化，實質總額化或形式總額化³⁴⁹。則遺產及贈與稅法第10條第3、4款規定對於孳息稅基之計算採取「贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和」計算，就此判斷，則屬於實質類型化，此種實質類型化立法，或可因應稅捐大量行政之便宜性，並解決稽徵技術層面之問題。

然而，稅基本是租稅法定主義之內涵之一，對於財產之估價如採時價主義，實價未必等於市價，或可同值，但未必一定相等。如此，對於時價難以確定，而由立法者立法訂定其確實價格，亦屬推計課稅之範圍³⁵⁰。就此，亦有認為以間接資料代替直接資料，非屬推計課稅之範圍³⁵¹，對於稅捐客體本應以法定為之，立法者以彈性化

³⁴⁶參杉本正樹，同註342，頁163，大阪高裁昭和六十一年三月二十六日判決，京都地裁昭和六十一年三月二十七號判決，大阪高昭六十一年四月三日判決，名古屋地裁昭和六十一年十一月十七日判決。

³⁴⁷參山本薰，判例にみる推計課稅の諸問題，稅法學，555期，2006年6月，頁281。

³⁴⁸參黃士洲，孳息他益信託之司法裁判簡介（一），稅務旬刊，2203期，2012年12月，頁33。

³⁴⁹參盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第3期，2011年7月，頁153-156，實質類型化又可稱為不可推翻之類型化，即將稅法取決於一個典型、常態、或平均的事實，納稅義務人無法就此提出證據予以推翻。形式類型化為可拖翻之類型化，將稅法之適用取決一種典型、常態或平均之事實，但納稅義務人仍可針對個案有不同典型事實的非典型情況存在提出證據予以推翻。總額化是將租稅之構成要件之計算基礎予以類型化，不可推翻之總額化，為實質總額化，反之，可以推翻之總額化則為形式總額化。

³⁵⁰參柯格鐘，租稅課徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律研究所碩士論文，1998年6月，頁131。

³⁵¹參黃明慧，遺產及贈與稅法財產估價實務與檢討，中原財經法律學系碩士論文，2007年7月，頁114。

之方式來計徵，而以此種實質類型之方式，致稽徵機關或納稅者對於實質額度不能舉證以變更下。此種以複利現值作為信託利益支計算，乃僵化之法律制度下所為之推計，應保有司法審查矯正之機會³⁵²。

尤其，對於推計課稅前提為課稅事實存在，始有推計之問題。如懷疑基礎之課稅事實都可能不存在或未被實現，則不可僅憑預測或懷疑而為課稅³⁵³，是故，如果以公司股票孳息為推計之客體，然而，對於公司是否每年度皆具有盈餘乃屬於不確定，如此，如果對於先為預測公司必有盈餘，而為預測性之推計，顯然為贈與時點採取信託成立時說而紊亂推計課稅之本質。如此，對於信託課稅之稅捐客體之歸屬時點，採取信託成立時乃立法之裁量，以推計計徵客體之數額，此欠缺實質合理之歸屬，有違歸屬之原則。

(4) 推估立法之評析

對於股票信託課稅，立法者所為之裁量，以郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和來計算，此乃與實額課稅相反。此種犧牲掉實質課稅而以推計課稅之方式來取代實質課稅，如果立法裁量設定之標準過高，則變成為一種制裁之課稅。推計課稅仍應不能違反租稅公平下來為推計課徵，如立法論上認可實質課稅，卻應立法裁量之違誤，致以郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率來計徵。亦即，於信託成立時既無法確實得知稅捐客體之實質價額，則立法上對於信託課稅於無規避累進稅率下，應採取所得實現時說。

立法上不採取所得實現時來課稅，反而採取郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率來推計，則從推計必要性之之檢視轉而去檢視郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，所涉及立法裁量之違憲性問題，對於立法裁量判斷之評價，則需要考量下列三點³⁵⁴，一、租稅立法目的作為稅收確保及租稅公平之實現，二、租稅立法目的之正當性與目的手段合理關聯性之檢討，立法事實之把握與檢證之必要。三、納稅義務內容本身規定比起課稅要件法領域，立於目的從屬關係之租稅受續法之法領域，嚴格要求手段之必要最小限度性。

(三) 信託利益歸屬之判斷

1. 受益主體之確認

對於歸屬主體，必須依其委託人於信託契約對於受益人於信託契約成立時是否確定，如甲將名下股票 500,000 股作為信託財產，以其子賴人禾及賴昱甫為信託孳息受益人，則歸屬主體受益人於訂立信託契約時即已確定，至於，委託人是否保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利則為另一回事。再者，如郭台銘案，將 5

³⁵² 參黃茂榮，同註 162，頁 434。

³⁵³ 參陳清秀，同註 295，頁 130-131。

³⁵⁴ 參谷口勢津夫，同註 180，頁 305-306。

萬張鴻海股票交付信託，而由每年這些股利供員工分紅配股，則需端視委託人是否控制受益人、孳息，依此，信託開始時受益人並不確定，而當委託人指定或優秀員工確定時，則受益人才確定。

2. 主體確認與客體之轉換

當受益主體於信託契約訂定時確定與未確定，是否會影響到稅捐客體之認定，就此，參酌 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函所提出「研商信託契約形式態樣及其稅捐審查、核課原則」及 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函。

該函令認為：「信託契約未明定特定之受益人，亦未明定受益人之範圍及條件者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅」如「受益人特定，且委託人無保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理」，委託人對於受益人如是信託契約訂定時已確定，則信託孳息利益以推估方式確定，則被認定為贈與。惟如果受益人不特定或可得特定，由委託人選定時，於信託契約成立時，並無法確認信託孳息利益歸屬歸屬何人，此時，經濟變動在於信託財產之增益，而被認定為委託人之所得，於受益人確定且實際交互才轉為贈與。此時之贈與，值得探討的，將原本為信託贈與，轉換一般之贈與，則課稅時點之孳息反而不應以推估方式來決定，而應以贈與交付之時點作認定孳息價值。

100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號比較值得探討的為，可否以解釋函令變更遺產贈與稅法之規定，甚而，以解釋函令變更稅捐客體，進而變更稅捐歸屬，而產生違憲之爭議³⁵⁵。然其，對於贈與稅基之認定，既然立法裁量，為因應採取課稅之時點，稅基卻無法於課稅時點確定實質之數量，而以由郵政儲金一年固定利率計徵。於此，立法之裁量卻造成人民稅捐安排之空間，立法者如明知此部分為立法以外之空間，則無反違反立法目的，而應屬於稅捐規劃。此時，立法裁量與實質課稅有所扞格，稽徵機關卻認為此為立法之闕漏，致人民可以為稅捐規避，故以解釋函令對於未發佈以前之案件補稅免罰，而涉及溯及既往，並增加法律所無之限制，該函令之效力應受質疑³⁵⁶。

3. 控制權與稅捐歸屬

認定信託利益之歸屬，是否會與信託契約不一致之情形，論者有謂，信託利益之歸屬並不拘泥於信託契約之外觀，而以經濟實質作認定，以委託人對於信託利益之支配具有高度控制權，則實質可認定委託人享有信託利益，甚而委託人之整體財

³⁵⁵ 參許祺昌，李益甄，談信託課稅解釋函令之適法性，會計研究月刊，323 期，2012 年 10 月，頁 62。

³⁵⁶ 參黃俊杰、林建生，他益信託稅捐函令變更之爭議，當代財政，第 16 期，2012 年 4 月，頁 24。

產並未減損，則應屬於自益信託，不符合遺產及贈與稅法第 5 條之 1 規定所稱「信託契約明定信託利益之受益人為非委託人者」的要件³⁵⁷，故不得課徵贈與稅。

如此，對於財政部以實質課稅原則，對於以信託之名而行贈與之實，以知悉與實際之控制權需負擔舉證責任而推翻信託契約形式法規定³⁵⁸。尚且，於最高法院 101 年度判字第 551 號判決提出，對於當受託人處理信託事務而處分信託財產，其因而所生銷售行為之營業稅納稅義務有無及負擔稅捐之主體，仍應以信託關係之受託人為歸屬對象時，信託歸屬應注意「...「受託人到底有無實際處理信託事務」，而此處所稱之「實際處理信託事務」，配合上開法理，自應以有無就信託財產之管理事務，出面締結債權契約為準。」³⁵⁹，故如受信託登記為房屋所有人，遵從出賣人之指示，而與買受人訂立物權契約並完成所有權之移轉，惟賣賣契約之出賣人非受託人而為委託人時，則受託人亦非此稅捐客體所歸屬之主體。

委託人是否有可控制權，財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令所提出兩類型：1、委託人知悉被投資公司將分配盈餘後，而簽訂孳息他益之信託契約。2、委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益。如此，則該函令認為委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，而以實質課稅原則作為認定。於此，對於經濟變動之過程，孳息為由受託人先領取，在支付給受益人。

對於該號解釋函令，顯然欲避免委託人藉由贈與而規避所得稅，而對於經濟變動之過程，信託制度本來就以受託人為管理、處分信託財產，如受託人無『實際』處理信託事務，亦即，最高法院 101 年度判字第 551 號判決認為，如有以信託為規避稅捐，則仍應歸屬於委託人而非受託人，此顯然否認信託制度，而回歸一般法制。則函令所操作實質課稅原則，即認為有上述兩種情形，則委託人即有稅捐規

³⁵⁷ 參王志誠，同註 275，頁 59。

³⁵⁸ 財政部中華民國 100 年 8 月 23 日以台財稅字第 10004525991 號發文中華民國信託同業公會就所詢有關財政部民國 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令頒布之個人簽訂孳息他益之股票信託課稅規定相關適用疑義問題為答覆。說明：一、復 貴會 100 年 7 月 19 日中託業字第 1000000565 號函。二、各地區國稅局適用旨揭部令核課贈與稅時，對於具體個案情形是否符合「知悉」或「具有控制權」等要件，應負舉證之責任，本部業以 100 年 8 月 23 日台財稅字第 10004525990 號函請各地區國稅局應確實依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定辦理，合先敘明。三、茲就 貴會來函所陳事項，說明如次：（一）旨揭部令係針對「藉信託之名、行贈與之實」之信託案件，並非全面性按實質課稅原則處理，不致影響正常信託業務之運作旨揭部令係就委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式為贈與者，明釋應依實質課稅原則課稅，其係針對名實不符情形，與信託存續期間長短無涉。至一般正常股票信託案件，係就未來信託存續期間所生之孳息為贈與者，其贈與價值自應依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款規定折算現值課稅，無旨揭部令之適用，旨揭部令之發布，應不致影響正常信託業務之運作。

³⁵⁹ 最高法院 101 年度判字第 551 號判決：在信託法律關係上，有關信託財產管理、處分事務之處理，其契約當事人之認定，確如本院 97 年度判字第 901 號判決、99 年度判字第 878 號判決意旨所稱：「當受託人處理信託事務而處分信託財產，其因而所生銷售行為之營業稅納稅義務有無及負擔稅捐之主體，仍應以信託關係之受託人為歸屬對象」。不過引用此項法律見解時，應特別注意到「受託人到底有無『實際』處理信託事務」，而此處所稱之「『實際』處理信託事務」，配合上開法理，自應以「有無就信託財產之管理事務，出面締結債權契約」為準。

避之疑義。此時，依函令所示，認為與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同。如此，委任受託人領取孳息再為贈與，究竟是指委託人係以自益信託所獲得之利益為贈與或為一般利益之贈與，應再進一步釐清。

4. 信託贈與課徵之時點

對於歸屬，除客體之歸屬外，尚有時間與空間之歸屬等。贈與稅之客體如是財產稅則以財產之價值為客體，如是行為稅或流轉稅，則以贈與行為為客體。信託贈與依照遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。」觀察立法決定將法效視為贈與，亦即，此為法律擬制與贈與生一樣之效果，乃是非典型的事實，賦予典型效果之利法定³⁶⁰，如受擬制並無法舉反證推翻。

如此，信託贈與及一般贈與在有所不同，一般民事贈與為諾成契約，民法第 406 條規定：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」而遺產及贈與稅法第 4 條規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」與民事法之贈與所著重點又不同，稅法上贈與之概念重視贈與效力之發生，應指贈與生效後所發生之經濟變動之效力，則應非僅指贈與契約訂定，更應指贈與物之交付。

如此，在觀察他益信託制度，如以信託行為來達成贈與，對於贈與稅課徵時點則可能有信託契約成立時或信託財產移轉時。美國採財產移轉行為完成始能課稅³⁶¹，而日本繼承法對於他益信託則以信託契約成立時為原則。反觀我國對於信託贈與對於贈與課徵時點依遺產及贈與稅法第 24 之 1 規定：「除第 20 條之 1 所規定之公益信託外，委託人有第 5 條之 1 應課徵贈與稅情形者，應以訂定、變更信託契約之日為贈與行為發生日，依前條第 1 項規定辦理。」則顯然我國係採訂約時之見解。

對於他益信託贈與課稅對於課徵之時點，所採取契約成立時，則反而較接近民事贈與之規定，然而，如受益人不特定或尚未存在時，財政部則以 94 年台財稅字 09404509000 號函令對於信託契約型態類型、審查、核課原則為規定，而將某類型之信託可能規避所得稅而不適用遺產贈與稅法，而轉變為所得稅，對於此種以函令為稅捐客體之變更，則有違稅捐法定主義之合理明確歸屬原則。

³⁶⁰ 參李惠宗，同註 9，頁 177。

³⁶¹ 參封昌宏，他益信託課徵贈與稅時點之探討，東海大學法學研究第 37 期，2012 年 8 月，頁 186，美國認為贈與稅為移轉稅，信託行為移轉財產應課徵贈稅者，前提為該移轉行為已完成，該授予利益之移轉行未完成或未生效，即不得課徵贈與稅。

是故，對於他益信託之課徵時點，基於課稅要件充足租稅債務就產生³⁶²，為避免稅捐規避而提前以訂定契約時為課徵。對於課徵時間點之提前，所影響為稅捐客體所涉之量之多寡，而計算量時，因採推計而違反核實課稅，甚而，欲防範稅捐規避，而本為贈與之客體轉換為所得。如此，信託課稅解釋函令不外為防稅捐規避，以各種解釋函令改變稅捐客體之認定，本應以修法或以防杜法律為之，卻以解釋函令為之，顯違稅捐法定主義。尚且，在稅捐規避於稅捐稽徵法已明文規定後，對於稅捐規避之判斷雖不甚明確，但仍為判斷依據之一，解釋函令不可替代法律之判斷或預防性之判斷，而逕為調整之函釋，而取代稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定調整之規範功能。

更而，基本之贈與概念並非單方行為，而是契約行為，然信託成立時，如受益權人已確定或未確定，受益權人享有之受益權，是否仍須為允受之表示，有認為享有受益權及不須為允受之意思表示³⁶³。本文以為，受益權為信託制度三面關係中，受益人所有之權能，此權能僅是法律賦於予之資格或地位，為期待權性質。如果贈與之客體為贈與行為或是贈與財產，則信託贈與尚需要受贈人為允諾之行為。如此，信託贈與課稅採契約成立說之認定，顯然未考慮受益人是否同意收受孳息。採此說之見解，擬制贈與契約一定成立生效，亦剝奪了委託人撤銷、調整贈與之權利，實則受益權未必實現。亦即，委託人對於信託財產尚有控制權，則不應課徵贈與稅³⁶⁴，如以擬制時價課稅來替代實際孳息價額，亦同擬制贈與之贈與論類似，此可視為係避免所得與贈與之重複課稅之特別規定³⁶⁵，不然則是立法裁量不當。

5. 客體重複歸屬

對於委託人課徵所得稅後，再為對受益人課徵贈與稅，是否為重複課稅，換言之，是一個客體重複歸屬於兩個主體委託人與受益人，或是根本是兩不同客體之問題。一般認為所謂重複課稅應建立有無違反比例原則³⁶⁶。對此，本文以為應以同一經濟變動與狀態，如客體被規劃為所得，是否因主體不同，而可另認定為另一客體，而課以其他種類之稅捐。

亦即，贈與部分所課之贈與稅，與贈與部分之財產，再為課徵所得稅，所得之概念是否包含贈與，而與傳統之所得之概念不同，贈與並無交換型態之移轉，贈與則包含於所得³⁶⁷，且對於所得之課徵採契約成立時，應否改採所得實現時，較符合量能課稅，因所得實現原則包含下列兩原則³⁶⁸，一、所得納稅者管理可能的經濟地位下具客觀的預測可能，限定價值的提高，二、依納稅者積極的方法預期。所得與實現

³⁶² 參水野武夫，誤つた課税のは正方法のあり方，税法学，566期，2011年12月，頁383。

³⁶³ 參陳培賞，我國信託課稅之探討，高雄大學法律暨管理在職專班碩士論文，2010年7月，頁116。

³⁶⁴ 參曾美智、陳貴端，他益信託視同贈與課稅之探討，財稅研究，39卷第3期，2007年5月，頁88。

³⁶⁵ 參黃士洲，孳息他益信託的司法裁判簡析（一），稅務旬刊，2203期，2012年12月，頁35。

³⁶⁶ 行政程序法第七條揭示適當性、必要性、狹義比例原則，德國提出半數原則，作為財產稅之限制。

³⁶⁷ 參宮本憲一、賀田廣己，所得稅の理論と思想，稅務經理協會，2001年9月，頁148-149。

³⁶⁸ 參谷口智紀，アメリカ合衆國における所得の實現要件，税法学，565期，2011年6月，頁565。

具不可分性，故要採取發生時說則需採嚴格解釋稅法，甚而，對可採取權利發生或確定時主義以替代信託契約成立說³⁶⁹。

三、課稅分析

依上述之說明，對於信託課稅之受益人，並無法左右委託人以信託契約所為之管理或處分之決定，受益人之受益權為信託法所創設特殊之債權，包括債權及物權之要素，乃自益權與共益權複合之權利³⁷⁰。員工分紅為避免會計處理之問題，已與國際接軌，然以信託方式是否造成避稅或為納稅義務人合法之規劃。依此，本案對於受益人已確定否，將會影響經濟變動之軌跡，分別為以下之說明：

(一) 對於鴻海案部分

當為受益人確定之信託，此時，如約定股票孳息贈給優秀之員工，則為他益信託，依遺產及贈與稅法第 1 條之規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。」則由委託人應負擔贈與稅。然而，對於難以確定的是，股票孳息之計算，是故，遺產及贈與稅法第 10 條第 3 款、第 4 款之規定：「三、享有孳息部分信託利益之權利者，以信託金額或贈與時信託財產之時價，減除依前款規定所計算之價值後之餘額為準。但該孳息係給付公債、公司債、金融債券或其他約載之固定利息者，其價值之計算，以每年享有之利息，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之。」「四、享有信託利益之權利為按期定額給付者，其價值之計算，以每年享有信託利益之數額，依贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和計算之；享有信託利益之權利為全部信託利益扣除按期定額給付後之餘額者，其價值之計算，以贈與時信託財產之時價減除依前段規定計算之價值後之餘額計算之。」如此計算，比不作股權信託，而以每年孳息贈與員工，可節省甚多之稅捐費用³⁷¹。

是故，財政部之函令，對於受益人於信託時確定或不確定分別處理，財政部對於受益人確定時，93 年 4 月 30 日以台財稅字第 0930451437 號令，採取信託導管理論及實質受益者課稅原則，對於孳息之信託利益，依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項之規定：「信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。」如此，再按所得稅法施行細則第 83 之 1 第 2 項之規

³⁶⁹參谷口勢津夫，税法における所得の年度帰属-税法上の實現主義の意義と判断枠組み-，税法学，566 期，2011 年 12 月，頁 287。

³⁷⁰參新井誠，同註 314，頁 57。

³⁷¹參柯俊榮，談大股東股票信託供員工分紅配股，稅務旬刊，第 2033 期，2008 年 3 月，頁 42。

定，仍可計算可扣抵之稅額，則於信託制度下，受益人所得之部分除以面額計算稅基，可扣抵稅額部分仍可自應納稅額扣抵。

如受益人不確定或尚未確定時，依照財政部 94 年 3 月 30 日台財稅字第 09404519610 號令認為，依照所得稅法第 3 條之 4 第 3 項之規定：「受益人不特定或尚未存在者，其於所得發生年度依前二項規定計算之所得，應以受託人為納稅義務人，於第 71 條規定期限內，按規定之扣繳率申報納稅，其依第 89 條之 1 第 2 項規定計算之已扣繳稅款，得自其應納稅額中減除；其扣繳率，由財政部擬訂，報請行政院核定。」依此，計算稅基所謂獲配現金或股票股利或盈餘收入應以股票淨額獲盈餘淨額為據。由財政部對於信託契約對於受益人確定或不確定之稅課，顯然採取不同標準，未定受益人之下，課稅之客體，從委託人股利所得變成受益人之其他所得，稅基之計算也從面額計算改採市價計徵³⁷²。

就此，本文於前提出推估立法之疑義，顯為杜絕藉股票信託達成稅捐規避。然而，對於股票信託究為規劃或規避本即具疑義，尚且，推估課稅立法裁量之合法性本受質疑，顯然與合理、明確歸屬原則與實質歸屬原則有違。

（二）對於信託贈與子女案部分

如以子女作為受益人而為股票信託，最高行政法院 102 年度判字第 281 號判決有以下幾點揭示：1、如信託利益之取得如形式與實質不一致，非於信託契約訂定後管理處分取得，則無遺產與稅法第 5 條之 1 與第 10 條之 2 規定之適用。2、是否管理或處分信託財產所生利益之判斷依照信託事實判定，與公司整體分派股息分派流程無必然關涉。3、財政部 99 年 9 月 27 日與 100 年 5 月 6 日函釋皆認為依行為之實質判斷是否屬於受託人管理期間所生收益，無函令變更之問題。

是則，是否甲借信託而將信託利益形式贈與其子賴人禾及賴昱甫，其判斷依據如依財政部之函令係納稅者知悉分配盈餘時點，甲認為其於 95 年 5 月 10 日與華南銀行簽定信託契約時，雖在競國公司 95 年 4 月 28 日董事會開會決議分派現金股利及盈餘配股之後，但早於同年 6 月 14 日召開股東常會甚久。財政部 99 年 9 月 27 日台財稅字第 09900203690 號函：「若於股東常會決議分配盈餘「前」訂定他益信託契約」至財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函：「只要信託契約之委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後所簽訂孳息他益之信託契約」，就此，乃屬於法律變更，且溯及既往對已終結案件追徵。

就財政部以甲對於公司之營業、投資、理財決策顯有絕對之控制權，顯係經事前規劃安排，雖訂立信託契約在公司股東會召開前，尚不影響上訴人已知悉分配盈餘之訊息，認定應依實質課稅原則予以課徵，而非函令適用之變更問題。

³⁷²參柯俊榮，同註 371，頁 43。

就此，本文以為，財政部顯然係以實質課稅原則來抑制透過股票信託所為之稅捐規避，而認定利用信託為形式規劃避稅即是稅捐規避，應予以調整。最高行政法院亦否認股票信託，而認為股利於信託契約成立前即已附隨於競國公司股票之利益，藉由信託契約之外形，股利轉入賴人禾及賴昱甫名下，而認為是一般之贈與而非股票信託之贈與。於此，顯然是立論在甲具有控制力，其可選擇一般贈與或股票贈與，其選擇是對於國庫不利之結果，及可以實質課稅原則加以調整。財政部 99 年 9 月 27 日與 100 年 5 月 6 日函釋不外是擔憂實質課稅原則操作過度，避免架空租稅法定主義所為之闡釋，此種邏輯推理，將致任何公司管理階層皆不能操作股票信託。

基此，於信託制度如具避稅之功能，對於以信託制度來規避稅捐之認定，更應該嚴守稅捐法定主義。至於，是否假借信託之名而行贈與之實而規避稅捐，當信託稅制亦有課贈與稅規範時，納稅者之選擇，除非事實與信託要件不符合，否則似應認為係信託稅捐規劃，故實務此種操作顯與實質歸屬原則有所違背。

第三項、商事信託歸屬檢討—兼評不動產證券化之稅捐歸屬

針對商事信託客體之歸屬，不動產證券化立法例採取不動產資產信託與不動產投資信託兩種制度，既以信託為基本架構，不動產證券化之信託與一般信託是有所差異。³⁷³於商事信託關係中，證券化可分為傳統之證券化與資產證券化，傳統之證券化以有價證券自市場募集資金，不必透過金融機構，屬於企業金融證券化，而利用金融機構將流動性之資產轉為證券形式轉賣給投資人，則為資產證券化³⁷⁴，不動產證券化乃對於不動產之投資轉變成證券型態，將投資者與標的物之間之關係由傳統物權關係轉變成債權關係之持有。不動產之價值由固定資產轉化為流動性之證券³⁷⁵，有三個重點³⁷⁶，一、是多數投資者之投資，投資單位小口化。二、破產的隔離。三、二重課稅之迴避。而證券化之對象有不動產之所有權與不動產擔保之金錢債權。

不動產證券化立法例採取不動產資產信託與不動產投資信託兩種制度，既以信託為基本架構，不動產證券化之信託與一般信託是有所差異³⁷⁷，經濟變動之稅課應如何歸屬，法治無規範，德國租稅通則第 39 條則作明確規定³⁷⁸。如此，在以土地為標的之不動產證券化，不動產證券化條例第 51 條、第 52 條對於土地稅課規範，於商

³⁷³ 參謝哲勝，信託法總論，元照，初版，2003 年，頁 62。

³⁷⁴ 參藍孟真，從美日經驗論我國不動產證券化法制之發展方向，東海大學法律研究所碩士論文，2005 年 6 月，頁 17。

³⁷⁵ 參林秋玫，不動產投資信託法制化之研究，中國文化大學法律研究所碩士論文，2001 年 6 月，頁 7。

³⁷⁶ 參參開發型不動產證券化研究会編，開發型不動產證券化之知識と實際，ぎょうせい，4 版，2005 年，頁 2。

³⁷⁷ 參謝哲勝，同註 373，頁 62。

³⁷⁸ 參陳敏譯，同註 177，頁 60，經濟財產原則歸屬於所有權人，非所有權以外之第三人於事實上管理經濟財產，且於一般狀況，再通常使用期間內，得排除所有人對該財產之影響者，該經濟財歸屬於第三人，信託關係之經濟財歸屬於信託人。

事信託課稅之分稅立法歸屬規範妥當性，本文以不動產(土地)資產信託為例，為進一步探究。

壹、不動產資產信託之經濟變動

不動產資產信託制度以信託作為基本架構，包含兩信託行為，一則為委託人將不動產或其相關權利信託於受託機構之不動產信託行為³⁷⁹，一則為投資人認購證券之金錢信託行為。如此，土地證券化於委託人與受託機構及投資人間究有何經濟變動。

信託法律關係中，委託人、受託人、受益人呈現三面關係，依據信託導管理論，認為信託乃受託人基於信託契約為受益人之利益而代為處理信託財產，並將利得分配予受益人，則信託制度不外為一導管。不動產證券化亦藉由此種導管理論，將投資或管理處分所得利益歸屬於投資人。如此，信託關係成立到消滅—信託財產之移轉；信託機構之發行證券與證券市場證券之買賣；以及信託機構投資或管理處分所得利益與分配，皆涉及經濟利益之變動。

一、委託人與受託機構間

依不動產證券化條例第 30 條第 1 項之規定，證券化之資產限於同法第 17 條第 1 項第 1、2 款規定之穩定收入之不動產或相關權利，委託人本為不動產或相關權利之所有人，將土地財產移轉於受託機構，由受託機構為管理處分。然於不動產資產信託成立前，尚須請專業估價者就不動產資產信託財產就信託財產價值出具估價報告書。

則委託人將土地信託於受託機構時，受託機關為登記名義人，即取得土地形式之所有權。受託機構則利用證券發行而來募集資金，將取得資金部份或全部交給委託人，並管理處分或發展信託土地。如此，基本上，委託人與受託機構間有土地所有權之移轉與資金交付之經濟變動。

二、受託機構與投資人間

由不動產證券化條例第 4 條第 1 項第 2 款之規定：「所謂證券化指受託機構依本條例之規定成立動產投資信託或不動產資產信託，向不特定人募集發行或向特定人私募交付受益證券，以獲取資金之行為。」受託機構就將龐大而不易變現之信託之財產，將其小口化、證券化。以檢具不動產投資信託計劃等書件，經核准後，由公開或私募之程序來發行或交付受益證券，轉化為具流動性之有價證券。藉由發行證

³⁷⁹參辜文鶴，不動產證券化之運用：資產信託開發老人住宅之運用，銘傳大學碩士論文，94 年 5 月，頁 129。

券之方式，取得資金原則上交給委託人³⁸⁰。受益證券持有人，則具有收益分配之請求權。投資人與受託機構間，則有資金移動之經濟變動，此種資金信託，投資人亦經由受益證券獲得利益。

貳、土地價值與歸屬關係

一、土地課稅移轉基準時點

土地所有權之價值為稅捐客體，客體如何判斷歸屬於所有權人。於地價稅，土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，原以土地所有權人為納稅義務人，輔以法定之納稅義務基準日之土地登記所有權人表彰即為納稅義務人。土地增值稅依照土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款規定，有償移轉則以移轉時之所有權人為納稅義務人。地價稅之稅捐客體為土地價值，就基準時點之土地所有權人為客體之歸屬，應負擔稅捐債務，而不考慮整年實質佔有土地收益多寡。對於土地增值稅則於土地移轉時之所有權人為納稅義務人，乃以形式外觀為認定標準。

二、形式與實質歸屬

對於土地課徵地價稅與土地增值稅，以登記簿上土地所有權人作歸屬之認定。土地增值稅之負擔，雙方如為繳納之約定，並不會改變法定納稅主體，而僅是承擔債務。以所有權登記來判斷，早期夫妻財產制下登記所有權為妻所有，實質所有權屬於夫，而具名實不符之狀況。且信託制度下委託人與受託人間所有權之移轉，為形式移轉。則所有權之移轉分為形式與實質移轉，對於形式移轉，所有權移轉於相對人，然而，實質上仍由實質所有權人或第三人享有該利益歸屬。此時，判斷歸屬，除登記名義外，尚應輔以實質經濟變動狀態為判斷。以下，本文以不動產證券化之土地課稅規範為例，加以說明。

參、不動產資產信託地價稅之核課

一、不動證券化條例第 51 條規範

不動證券化條例第 51 條規定：「不動產投資信託或不動產資產信託以土地為信託財產，並以其為標的募集或私募受益證券者，該土地之地價稅，於信託關係存續中，以受託機構為納稅義務人。其應納稅額之計算，就該信託計畫在同一直轄市或縣（市）轄區內之所有信託土地合併計算地價總額，依土地稅法第 16 條規定稅率課徵地價稅。」不動證券化條例對於以土地為信託財產之地價稅課徵，獨立規定於土地稅之外，揆其規範意旨，主要為確定此種商事信託之納稅義務人，及避免稅捐規

³⁸⁰參張金鶚、白金安，不動產證券化理論與實務，新陸，初版，2005 年，頁 279。

避之總歸戶。惟分稅立法之建制，該法規本應符合土地稅之基本價值理念，惟因商式信託之特質而或有差異。基此，以下本文針對土地證券化之地價稅納稅義務人、歸戶、優惠稅率加以分析。

二、歸戶課徵之納稅義務人

(一) 地價稅之稅捐歸屬

1. 一般土地

一般而言，地價稅之稅捐客體原則歸屬於所有權人。依照土地稅法施行細則第 20 條規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；每年分 2 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。」亦即，以納稅基準日為時點，土地登記簿上之登記名義人，即為地價稅之納稅義務人。

2. 信託土地

土地稅法第 3 條之 1 規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅納稅義務人。」依此，一般土地信託之納稅義務人為形式所有權人。然而，基於信託制度，委託人將所有權形式移轉於受託人，受託人僅為形式所有權人，依信託本旨為管理或處分土地，並非實質經濟利益之歸屬人。如此，經濟上之所有人與法律上之所有人不同一時，稅捐債務應歸屬於經濟所有權人，受託人僅是便宜稽徵之納稅義務人。³⁸¹則受託人應非為稅法上之納稅義務人，而應為代繳義務人，代委託人或受益人為繳納，而依信託法第 39 條第 1 項之規定，受託人所負擔之稅捐債務得以信託財產充之，得為法律上所有權人非納稅義務人之佐證，經濟上之所有權人才是納稅義務人。

3. 不動產證券化之土地

不動證券化條例第 51 條規定：「不動產投資信託或不動產資產信託以土地為信託財產，並以其為標的募集或私募受益證券者，該土地之地價稅，於信託關係存續中，以受託機構為納稅義務人。」則於商事信託中，不動產資產信託以土地為標的者，該土地之地價稅，於信託關係存續中，以受託機構為納稅義務人。

土地信託具有國土開發功能。信託業者可根據委託人需求，或委託專業就資金、規劃、工程、租售，設計出多樣化土地利用型態以活用資產，而創造高度經濟利益。

³⁸¹參葛克昌，同註 302，頁 27-28。

此種商事信託，受託人企業化而較具經營能力，然而，是否因此而改變稅捐歸屬法則。換言之，商事信託是否會變更民事信託課稅之歸屬關係。

稅捐客體之歸屬，重在實質經濟變動之歸屬與納稅義務人之支配及負擔能力之連結。如此，以營業性、集團性、商品性之商事信託之連結關係，重在受託機構之管理或委託專業管理，此是否有所調整一般信託之權利義務關係，而產生歸屬之改變。本文以為，商事信託架構亦適用民事法理，亦有保護投資人之各種機制³⁸²，且受託人以自己名義處理事務，並得以信託財產負擔稅捐債務。如此，似不因一般信託與商事信託之受託機構主體之差異性而影響歸屬關係，則受託機構雖為形式所有權人，並非管理處分之受益人，現行之歸屬關係僅建立在稽徵便宜上，受託機構應為代繳義務人而非納稅義務人。

(二) 稅基之歸戶範圍

1. 個人土地總歸戶

土地稅第 15 條第 1 項規定：「地價稅按每一土地所有權人在每一直轄市或縣轄區內地價總額計徵之。」第 2 項規定：「前項所謂地價總額，指每一土地所有權人依法定程序辦理規定地價或重新規定地價，經核列歸戶冊之地價總額。」本條規定個人土地之總歸戶，不分何種性質之土地，以在每一直轄市或縣轄區內之土地價值合計徵之，如超過累進起點地價部分，則應適用累進稅率。

2. 信託土地之總歸戶

土地稅法第 3 條之 1 第 2 項規定：「前項土地應與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第 16 條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人為非委託人且符合左列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額：一、受益人已確定並享有全部信託利益者。二、委託人未保留變更受益人之權利者。」

本條之立法意旨乃預防委託人藉由信託制度來規避地價稅之累進稅率，基此，以信託利益之歸屬於委託人或受益人來判斷地價總歸戶之對象。亦即，如是自益信託，避免委託人透過信託制度規避累進稅率，信託土地須與委託人之同一直轄市或同縣轄市之土地合併計算地價總額。如是他益信託，依同樣理由，信託成立時，利益應歸屬於受益人。則信託土地應與受益人之同一直轄市或同縣轄市之土地合併計算地價總額。惟合併計徵後，仍應依照各該持有土地占地價總額之比例，分別納稅。

³⁸²參王志誠，同註 299，頁 276-279。

3. 不動產證券化土地總歸戶

不動證券化條例第 51 條後段規定：「…其應納稅額之計算，就該信託計畫在同一直轄市或縣（市）轄區內之所有信託土地合併計算地價總額，依土地稅法第 16 條規定稅率課徵地價稅。」

於不動產證券化之土地信託時，地價稅之課徵與土地稅法第 3 條之 2 規定之總歸戶有所不同。其將信託計畫在同一直轄市或縣（市）轄區內所有信託土地合併計價課徵。亦即，營業性、集團性、商品性下之商業信託，與一般信託不同的是將不動產價值證券化，透過受益證券將不動產價值單位化、小額化、流動化。此時，可否與受益人或委託人之土地為總歸戶。

與受益人土地總歸戶方面，受益人為受益證券之持有者，亦為信託利益之歸屬者，實質上應為納稅義務之負擔者。惟形式上擁有所有權之受託機構，將土地所有權價值小口化、證券化後於市場流通，則受益人易變動而不確定，將產生稽徵上之困難³⁸³。且細分化後，如受益證券持有人所持有的是土地單位化後之價值，則與自有同一縣市之非信託土地一同歸戶，避免累進稅率之規避。然細分化後，受益人持有部分之價值相當小，歸戶並不易改變原稅率之適用。

再者，可否以委託人未信託之同一縣市土地為歸戶對象，則須考慮證券化後，委託人信託予受託人之不動產之價值，經由證券化已轉化為流動性之資本證券，信託計畫之土地與原委託人其他土地應無規避地價稅累進稅率之問題。是故，與土地稅法規範有所不同。

不動產證券化受託機構僅為形式所有權人，則以信託計畫在同一直轄市或縣（市）轄區內之所有信託土地歸戶合併計算，乃採取同一信託計畫、同一縣市土地、不同或相同委託人之土地一併歸戶計算。此時，如歸戶之立法目的係避免規避累進稅率，則不動產證券化之總歸戶，似認為受託人為實質所有權人，所為之總歸戶始具意義。然土地價值證券化後，價值規格化、小額化後，土地收益屬於購買受益證券之投資人，地價稅實質則應以土地之收益多寡為客體，現以土地價值為稅捐客體，而向土地登記所有權人課徵。實務上，以土地之價值課徵地價稅，則證券化後，土地之價值已經規格化、小額化，而以受益證券呈現。且，土地之收益亦歸受益人所有，因無規避累進稅率之疑慮，似不宜與所有信託計畫之同一縣市土地總歸戶來計徵地價稅。則歸戶而適用累進稅率，反而造成土地證券化推行之阻礙。

（三）優惠稅率之主張

對於地價稅之課徵，於土地稅法第 17 條第 1 項之規定：「合於左列規定之自用住宅用地，其稅率按千分之二稽徵，…。」第 18 條規定：「供左列事業直接使用之

³⁸³參李岳洋，論不動產證券化制度在我國之建立，國防管理學院研究所碩士論文，2003 年 6 月，頁 171。

土地，按千分之十計徵地價稅。…」，乃對地價稅之稅捐優惠規定。然於土地證券化後，可否再主張此些稅捐優惠，此涉及稅捐優惠之立法目的，如自用住宅用地乃生存用土地，以該土地為證券化標的後，是否意味著該土地非僅生存用，而商業化，如此，則應無優惠稅捐之適用。

肆、不動產資產信託土地增值稅之核課

一、不動證券化條例第 52 條

不動證券化條例第 52 條規定：「依不動產資產信託契約約定，信託土地於信託終止後毋須返還委託人者，於信託行為成立移轉土地所有權時，以委託人為納稅義務人，課徵土地增值稅，不適用土地稅法第 28 條之 3 規定。」故委託人與受託機構可於信託契約為信託終止毋用返還信託財產之約定。此時，與一般信託契約內容有所差異，一般信託成立時為所有權之形式移轉，但若有毋須返還約定，是否信託契約成立時，即變更為實質移轉，或信託終了時，才為實質移轉。

二、毋須返還約定之性質

信託契約毋用返還之約定，基於信託契約為私法契約，私法上之約定原則受到私法自治、契約自由之約束。然而，如基於私法自治、契約自由來規避稅法上之規定，則仍應受到調整³⁸⁴。且商事信託亦有民事信託法理適用，信託法第 39 條亦可作為防杜規定³⁸⁵。如此，私法上之約定仍須探究其約定之內容，信託契約一開始就是以移轉所有權為目的所為之移轉行為，與約定信託關係終了毋須返還，兩者在所有權之變動時點或有差別。

三、形式移轉變為實質移轉

無庸返還之約定，乃為私法上之約定，仍須探究其約定之內容所造成經濟變動狀態。當事人一開始即以移轉所有權為目的，所為實質移轉所有權之信託行為，與約定信託關係終了毋須返還，兩者是否須受相同之評價。換言之，依前者，信託契約成立時，整個經濟變動皆為實質之變動。依後者，信託契約存續中仍為形式移轉，當信託約終了時，始為實質移轉。

如以土地設典來觀察，土地設定典權，依土地稅法第 5 條第 1 項第 3 款規定，設典時，則以出典人為納稅義務人。此時，出典人為土地所有權人，典價與土地之價格通常相近，則以出典時點為稅捐債務成立時點，則係土地增值稅所建立所有權移轉課徵原則之例外。惟土地出典可回贖，立法者於立法形成時，決定設典需課徵

³⁸⁴參葛克昌，同註 302，頁 30。

³⁸⁵參黃俊杰，財政憲法，翰蘆，2 版，2005 年，頁 250-255。

土地增值稅，回贖始退稅。此提前課徵，似以無回贖之可能為前提，而認定設典時點即為實質移轉，故應預收土地增值稅。如此，與民法第 923 條、第 924 條之法定實質移轉時點有違，揆其意旨，應為避免藉設典來規避土地增值稅之徵收。

於信託契約內為信託契約終了毋須返還之約定，依當事人之約定，應於信託終了時，才產生實體法所有權之變動。稅法在評價上，信託契約成立時，形式移轉不課稅。是故，信託契約成立時，無實質經濟變動，課徵土地增值稅，則將悖離信託課稅制度。毋須返還之約定，是否成為是委託人規避稅捐之方式？本文以為，土地設典與土地為標的之證券化仍有差異，以信託契約訂定時點來提前徵收土地增值稅，不外將訂約終了才毋須返還之時點往前挪移至訂約時，而認定訂約時即為實質移轉。然而，提前徵收，本應思考委託人是否即具實質收益。且提前徵收將訂約至契約終了期間之土地增值稅稅額，轉嫁給受託人是否妥當，有可能違反合理明確與實質歸屬原則。基此，應以信託終了時點為當事人移轉所有權之時點，始得為土地增值稅之課徵。

第三節、借名登記稅捐歸屬之分析—兼 評司法院釋字第 635 號

一般財政有三項機能：資源配分之機能、所得再分配之機能、景氣調整安定化之機能，租稅政策、公債發行、財政支出、財政投融资皆為財政具體之手段³⁸⁶。租稅政策為國家財政政策之一環，財政政策亦係整體經濟政策之一，故租稅本質為追求財政之收入，促進國家整體經濟發展，亦具經濟政策目的。憲法第 143 條第 4 項定：「國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，並規定其適當經營之面積」。是故，早期農地農有農用為農地政策³⁸⁷，基於造成農地交易之窒礙，遂改以農地農用，輔以土地稅捐稅制優惠之手段。

土地稅制係政策稅制之一。稅捐，徵收以財政為目的，並不排除財政以外之附隨目的。如此，依照平均地權之理論，所欲實現公平與均權，藉著漲價歸公等手段來達到均權之目的，則漲價歸公為一方法手段³⁸⁸，欲藉土地增值稅制達到平均地權之目的。是故，土地稅制具有地價安定、土地有效利用、土地所有者的不當得利之社會公共還元等目的³⁸⁹。以土地為稅源所規範之稅制，所為之課徵與減免，則需為多層次之考慮，以符合租稅正義。

土地稅法第 39 條之 2 之第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」，最主要是達成農地農有農用之

³⁸⁶ 參矢野浩一郎，地方稅財政制度，學陽書房，初版，1995 年，頁 10-12。

³⁸⁷ 參陳明燦，農地政策與法律，翰蘆，2005 年，頁 124 至 125，農地之移轉與利用是措施之一種。

³⁸⁸ 參蘇志超，地價與地稅與土地政策，一文，初版，1974 年，頁 13。

³⁸⁹ 參北野弘久，現代稅法の構造，勁草書房，修訂版，1979 年，頁 235。

政策，惟反而造成農地交易之困難度增加，致非自耕農亦透過與自耕農簽訂委任或透過信託關係購買農地，以自耕農為登記名義人。此時，是否可主張仍有 39 條之 2 第 1 項免徵之優惠。如此，納稅義務人藉由調整外部經濟事實之狀況，以達可享受租稅優惠或減免，來規避或節省稅捐，此種調整經濟事實是構成法律上形成自由之濫用，如何調整。

第一項、司法院釋字 635 號解釋爭訟過程

壹、事實、規範與爭點

一、本案事實

甲股份有限公司 76 年 5 月 29 日向乙、丙購買 X 號 Y 號土地，於 78 年 6 月間信託登記於丁名下，嗣甲公司終止與丁信託關係，要求其將土地移轉登記予所指定之戊名下未果，其遂起訴請求，經臺灣高等法院以 88 年度重上字第 279 號民事判決，命丁將系爭土地全部所有權移轉登記予甲公司所指定之戊名下，戊於 89 年 1 月 7 日持憑上開判決確定證明書依土地稅法第 49 條規定，單獨申報土地移轉現值並申請依土地稅法第 39 條之 2 規定免徵土地增值稅。

經被告專案向財政部請示，依財政部函示主旨所載：「戊持憑法院確定判決書，以信託返還為原因申報土地移轉現值乙案，仍請依本部 82 年 8 月 20 日台財稅第 820358228 號函規定，依法核課土地增值稅。」，仍應依土地稅法第 28 條規定於土地所有權移轉時課徵土地增值稅，稅捐稽徵處遂以該函否准戊免徵土地增值稅之申請，並發單課徵上揭 X 及 Y 地號土地增值稅，分別為 T 元及 Q 元。

二、本案所涉法規、函令

本案所涉之法規範，憲法第 143 條第 3 項、憲法第 143 條第 4 項、土地稅法第 28 條前段、農業發展條例第 27 條、土地稅法 39 條之 2、土地法第 30 條第 1 項、土地稅法第 28 條之 3 等規定³⁹⁰。

³⁹⁰ 憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」憲法第 143 條第 4 項定：「國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，並規定其適當經營之面積。」土地稅法第 28 條前段規定「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」農業發展條例第 27 條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」土地稅法 39 條之 2 規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」土地法第 30 條第 1 項規定：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有，但因繼承而移轉者，得為共有。第二項違反前項規定，其所有權之移轉無效。土地稅法第 28 條之 3 規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間，二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間，三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間，五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間」。

本案所涉函令，1、80 年 6 月 18 日台財稅第 800146917 號函釋，2、81 年 6 月 23 日台財稅第 811669148 號函，3、82 年 8 月 20 日台財稅第 820358228 號函，4、82 年 10 月 7 日台財稅第 82198791 號函，5、86 年 8 月 27 日台財稅第 861913163 號函釋，6、87 年 4 月 14 日台財稅第 871938970 號等函³⁹¹。

三、本案爭點

(一) 民事與行政法院認定事實之不同

本案之土地移轉登記，最高行政法院與台灣高等法院認定之事實並不相同。最高行政法院判決書：「…本件並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉予第三人。本件情形與行為時土地稅法第 28 條之 3 規定之各款不應課徵土地增值稅之要件似尚有未合。」

台灣高等法院 88 年度重上字第 279 號判決則認定為信託關係，由丁名義移轉為甲公司指定之戊，而於高院判決確定時真正所有權人仍為甲公司，本件登記名義人由丁移轉為甲公司指定之戊應可認定屬受託人變更，即原受託人丁變更為新受託人戊；亦可認定為甲公司與丁間信託關係消滅後，土地所有權應由甲公司登記，但因受土地法令限制，由甲公司（委託人）以戊名義登記，而成立新的信託行為。最高行政法院與高等法院似都認為法律關係為信託關係，但對於受託人之變更或是信託物移轉第三人則有不同見解。

(二) 丁戊間變更登記是否應負擔租稅

甲公司認為其與丁終止信託關係，並本於信託物返還請求權，請求丁應將系爭土地全部所有權移轉登記予甲電子公司所指定之戊，則究屬土地稅法第 28 條第 1 項規定之「土地所有權移轉」之情形或是信託關係中形式所有權移轉，有無大司法院釋字 180、420 號解釋之適用。

³⁹¹ 80 年 6 月 18 日台財稅第 800146917 號函釋：「免徵土地增值稅之農業用地如經查明係第三者利用農民名義購買田、農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」81 年 6 月 23 日台財稅第 811669148 號函：「為防止農地投機，對申請免徵土地增值稅之農業用地，其移轉現值在 2 千萬元以上案件，應於核准免稅後，追查購買農地者之資金來源，如經查明係第三者利用農民名義購買，依財政部（80）台財稅第 800146917 號函釋，應予補徵原免徵稅額。」82 年 8 月 20 日台財稅第 820358228 號函：「信託法公布以前之案件，持憑法院確定判決書，以信託返還為原因申報土地移轉現值仍應核課土地增值稅」，4、82 年 10 月 7 日台財稅第 82198791 號函略謂：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」5、86 年 8 月 27 日台財稅第 861913163 號函釋：「有關土地因信託行為成立而委由委託人移轉與受託人，於土地稅法相關條文配合修正前，其土地增值稅及地價稅之核課，可依說明一、二規定辦理。說明：一、土地增值稅部份…應不課徵土地增值稅…」。6、87 年 4 月 14 日台財稅第 871938970 號函釋「以買賣登記取得土地終止信託時依判決移轉予受託人仍屬土地所有權移轉方式之一，爰仍應依土地稅法第 18 條規定課徵土地增值稅」。

(三) 解釋函令違反租稅法定原則

財政部 80 年 6 月 18 日台財稅字第 800146917 號函釋：「免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三人利用農民名義購買，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」且財政部 82 年 10 月 7 日台財稅字第 821498791 號函釋：「凡農地移轉免稅後始發現承受人非名實相符之農民，應依法補繳稅款。」在信託法立法前，財政部解釋函利用農民購買農地，無免稅之優惠。

信託法制訂後，信託課稅尚未立法前之配套措施，財政部 86 年 8 月 27 日台財稅第 86193613 號函釋：「有關土地因信託行為成立而委由委託人移轉與受託人，於土地稅法相關條文配合修正前，其土地增值稅及地價稅之核課，可依說明一、二規定辦理。說明：一、土地增值稅部份…應不課徵土地增值稅…」。

該函釋是否逾越土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定目的，恣意增加法律所無之租稅減免適用要件，創設聲請人無法律規定之納稅義務，而與憲法第 19 條「人民有依法律納稅之義務」之規定有違。且該「第三者」、「利用」等不確定法律概念，有違租稅法律明確性原則。

(四) 免徵、不課徵之立法歧異

78 年土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」89 年 1 月 6 日修正同條第 1 項「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅」，如此，因農地農有農用之政策轉換為農地農用，政策上亦由非自耕農亦可承受農地，且由免徵之優惠修正為不課徵。

貳、司法院釋字 635 號解釋爭訟過程

一、程序面

聲請人戊因土地增值稅事件，前受臺北高等行政法院 93 年度訴更 1 字第 218 號判決及最高行政法院 96 年度判字第 88 號判決所適用財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋之結果，牴觸憲法第 7 條平等原則、19 條租稅法律主義及第 23 條規定，並違反鈞院釋字第 180 號解釋意旨，侵害聲請人受憲法保障之平等權及財產權，為前揭最高行政法院確定終局判決適用法令有牴觸憲法之疑義，茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定聲請鈞院大法官解釋行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，以及宣告財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋違憲。

二、實體面

(一) 聲請書

1. 函令違反租稅法定主義

土地稅法對於農業土地免徵土地增值稅，並未明文規定應限於自行耕作農民所出資或農地買賣未利用農民名義購買。惟財政部以其作為國家財政之主管機關，以 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，認定本件系爭農地所有權人為第三人甲公司，並非自行耕作之農民，其係利用農民即聲請人戊名義購買登記，非自行耕作之農民實際購入農業用地，應無免徵土地增值稅之適用。

按行為時土地稅法第 39 條之 2 關於農地農用免徵土地增值稅規定之適用，係以所有權承受人是否為農民以及有無繼續作農業使用為必要，亦即該規定僅要求農地「移轉」之對象，未明文規定農地應限於「自行耕作農民所出資」，故農地所有權之移轉之「原因」並非所問。換言之，「承受之農民有無出資」或「是否為第三人利用農民名義購買」均非該條免徵土地增值稅規定之審酌範圍。然查前揭財政部解釋函令顯然超越行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定立法目的，限制法律明定減免租稅適用範圍，已明顯違反憲法第 19 條規定之租稅法律主義。此外，系爭解釋意旨更運用「第三者利用農民名義購買」之不確定法律概念之用語，該「第三者」、「利用」不僅難以理解，更無法為一般人民得為預見，而能於買賣農地時予以理解並確切適用，以為經濟活動遵循之依據，系爭解釋意旨，同有違租稅法律明確性原則，自不待言。

2. 無實質增值利益應不課徵

釋字第 180 號解釋，土地應向獲得漲價差額利益者徵收，始符租稅公平之原則。而土地於其所有權已實質、終局地移轉予第三人時，始有「獲得土地自然漲價利益」可言。在因信託移轉土地所有權予受託人之情形，土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，並無「獲得土地自然漲價利益者」之情事，自不得課徵土地增值稅。土地稅法修正公布前發生之因信託關係而移轉土地所有權之情形，應本上開解釋闡明法律原則，解釋土地稅法第 28 條第 1 項所稱之「土地所有權移轉」之意義。

行政機關適用租稅法，解釋租稅法律，應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。亦即行政機關適用法律而解釋所定納稅義務之範圍，不得超越立法目的或實質課稅之公平原則；就法律明定之享減免納稅之優惠，不得以解釋任意限縮母法之適用，增加法律所無規定之限制，否則有違憲法第 19 條租稅法律主義。原確定判決所適用之財政部 82 年 10

月 7 日臺財稅第 821498791 號函釋，增加原法律未規定之免稅要件，而屬行政機關超越法律文義或授權致增加人民之納稅義務或負擔，顯已牴觸憲法第 19 條之規定。

3. 基本權之保障為租稅課徵界限

依我國憲法要求，各種國家行為須受憲法支配，特別應該受基本權之拘束。納稅為人民最主要之義務，故國家對於租稅徵收，一方面須受國會保留之限制，另一方面須受基本權保障之限制。顯見憲法關於人民基本權利之保障，不僅具有拘束國家公權力行使之效力，並且消極上具有避免公權力不當之干預與侵害，而構成國家公權力行使之界限。

4. 移轉概念？

行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定，並未就所稱「移轉」加以定義。而揆諸土地稅法第 39 條之 2 之立法理由，私有農地購買者之資金來源如何？是否第三者利用農民名義購買？與土地稅法第 39 條之 2，配合農業發展條例第 29 條規定，以便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模之立法理由並無必然關連性。

5. 實質課稅原則之限制

又所謂「實質課稅原則」乃自「經濟觀察法」演繹而來，其適用並非毫無限制，不得逾越法律規定之可能的文義範圍，蓋如允許行政機關及司法機關，如可任意援用實質課稅原則，據以課稅之依據時，則勢將任意侵犯人民自由權利，則將使憲法第 19 條租稅法律主義下之法律安定性及法律預測可能性將遭到極度破壞。

(二) 解釋理由書

1. 稅捐法定允許授權、行政規則

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、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義及租稅公平原則無違。

又納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許。

2. 稅捐優惠符合平等原則

土地稅法第 28 條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」憲法第 143 條第四項定有明文國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則。72 年 8 月 1 日修正公布之農業發展條例第 27 條規定：「農業用地在依法作農業使用期間，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」為資配合。且 78 年 10 月 30 日修正公布之土地稅法第 39 條之 2 第 1 項爰明定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」

立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，有助於實現憲法第 143 條第 4 項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。

3. 解釋函令無逾越母法

農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法第 39 條之 2 第 1 項之上開立法意旨，自應依憲法第 143 條第 3 項及土地稅法第 28 條前段規定，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。財政部 82 年 10 月 7 日臺財稅第 821498791 號函略謂：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合前述農業發展條例第 27 條、土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第 7 條、第 19 條之規定，均無抵觸，亦未侵害人民受憲法第 15 條規定保障之財產權。

第二項、司法院釋字第 635 號解釋評析

對於借名登記與信託之性質，本有所差異，此在民事法秩序之論證，亦將影響稅捐法秩序對於課徵之認定，故本文為以下之分析說明：

壹、借名登記與信託

對於土地政策由當年農地、農有、農用之限制轉為農地、農用，如此，對於未具自耕能力身份者常委以自耕農人頭而為農地之購買，而事實上，掌控者則為背後之財團或個體。如此，委託者與受委託者之間所為之法律關係，究竟為借名登記或為信託，當應由法律關係具體判斷。

一、借名登記之意義及性質

(一) 學說

所謂借名登記，有謂是借名約定契約則當事人約定一方（借名人）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人³⁹²，其契約之性質乃為無名契約；或有認為是當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約，重視信任關係，與委任關係同視³⁹³，亦即為無名契約，類推委任規定。

(二) 實務

最高法院 97 年度台上第 2445 號判決：「所謂借名登記契約，係在目的無違強制、禁止規定或悖於公序良俗，且原因正當之前提下，當事人約定一方所有應經登記之財產，以他方為登記名義人，惟自己仍保留管理、使用處分之權之契約。」最高法院 100 年台上字第 1662 判決：「所謂借名登記契約，乃當事人約定，一方（借名者）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人」；最高行政法院 102 年度判字第 19 號判決：「借名登記」，指當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而「仍由自己管理、使用、處分」，他方允就該財產為出名登記之契約。」最高行政法院 102 年度判字第 19 號判決：「所謂借名登記契約，係指當事人約定一方經他方同意，就屬於一方現在或將來之財產，無使他方取得實質所有權或其他權利之意思，但以他方名義為所有人或權利人登記而成立之契約。」

³⁹²參詹森林，借名登記契約之法律關係，台灣本土法學，43 期，2003 年 2 月，頁 129。

³⁹³參謝哲勝，借名登記之名行消極信託之實—評最高法院 98 年度台上字 76 號判決，月旦裁判時報，創刊號，2010 年 2 月，頁 58。

對於借名登記，學說與實務都認為借名契約中，所共通者為他人出名為本人財產為登記，至於對於自己仍為管理、使用、處分，則並未完全顯現於定義上。然而，在最高行政法院甚少如最高法院使用「在目的無違強制、禁止規定或悖於公序良俗，且原因正當之前提下」之概念，如此，應探究該概念是否為實務借名登記之限制。

(三) 效力

如果從學說觀點來看，既然是無名契約，此種無名契約重視兩造之信用關係，出名人有為真正所有權人處理事務之本旨，為一種勞務契約，是故，法律效果應類推適用委任契約之規定，終止、消滅亦同³⁹⁴。然而，學者認為如契約內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，應賦予法律效力³⁹⁵。

上述實務之見解，除對於借名登記為定義外，最高法院 97 年度台上字第 2445 號判決尚對於借名登記為限制：1、無違強制、禁止規定或悖於公序良俗，2、原因正當等兩要件之前提下。依此，如違第 1 要件，依民法第 71 條：「法律行為違背強制或禁止之規定者，無效」、第 73 條：「法律行為有背於公共秩序或善良風俗者，無效」，如違背第 2 要件時，如是脫法行為，則無效；但最高法院 99 年 951 號判決認為「…借用上訴人名義登記為所有權人，惟同時約定俟乙取得自耕能力證明時，即移轉予乙，足認僅係暫時借用上訴人之名義，此與借用第三人名義辦理所有權移轉登記，間接取得農地所有權，規避上開法律限制之脫法行為有間。」

如此，民事實務操作借名登記，基於私法自治、契約自由，認為借名登記契約為一種無名契約，其效力類推民法委任之規定。此外，該契約不得違反公序良俗與強制、禁止規定，且需為正當，如有違反時，則須檢視民法第 246 條規定最終判斷契約有無效。

二、信託行為之性質

(一) 信託內涵：

信託法於 85 年立法前，信託行為內涵經常引用最高法院 66 年度台再字第 42 號判例：「所謂信託行為，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。」而最高法院 98 年度台上字第 661 號判決：「所謂信託係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為。是信託法律關係之存在，必有其經濟上之目的及為受益人之利益。」

³⁹⁴參吳從週，台灣民法解釋學之發展現況-著重在本土判決實踐的印證，月旦民商法，第 30 期，2010 年 12 月，頁 35。

³⁹⁵參謝哲勝，同註 393，頁 59。

最高行政法院 102 年度判字 19 號：「『所謂信託行為』，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係而言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係而言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。」85 年信託法立法，第 1 條規定：「稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」而此立法解釋，學者認為重點有兩成立要素，1、信託財產之移轉，2、信託財產之管理³⁹⁶。

（二）消極信託

最高法院 93 年度台上字第 2377 號判決對於消極信託定義認為「委託人僅以其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理、使用、或處分悉由委託人自行辦理者，是為消極信託，…」此與學者對於消極信託之定義並無歧異³⁹⁷，最高行政法院 95 年度判字第 275 號判決：「其成為權利人，以達到當事人間一定目的之法律行為而言。至所謂消極信託行為，固係指委託人僅以其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理、使用或處分悉由委託人自行辦理；…」。

（三）效力

對於消極信託之效力，於最高法院 96 台上字第 490 號判決：「所謂消極信託，係指委託人僅將其財產之名義人移轉與受託人。至於財產之使用、管理、收益及處分等權利義務仍由委託人自行行使及負擔，受託人並無上開權利及義務而言。」最高法院 99 年度台上字第 2377 號判決及最高法院 95 年判字第 275 號判決認為：「然此類消極信託行為，除確有正當原因外，其助長脫法行為，難認為合法」，或有認為通謀虛偽而無效，最高法院 94 年度台上 130 號判決：「所謂消極信託無效，僅是不欲其發生對世之效力，並不當然解釋亦不發生對人的效力，信託法公布實施前，信託行為既然僅具債權效力，並不影響受託人的交易相對人之交易安全。委託人既非財產的登記名義人，委託人之交易相對人亦無期待登記在受託人名下之財產可以作為其債權之擔保，復不影響委託人之交易相對人之交易安全；基於契約自由原則，除非有其他無效之事由（如通謀之虛偽意思表示），無妨承認其約定之效力。」

³⁹⁶參王志誠，同註 275，頁 36。

³⁹⁷參陳聰富，脫法行為、消極信託及借名登記契約—最高法院 94 年度台上字第 362 號民事判決評釋，月旦法學雜誌，123 期，2005 年 8 月，頁 223。

學者則認為消極信託依信託法為無效³⁹⁸，或有認為消極信託是否有效，應依當事人意思表示之真意，探討其是否具有正當原因而認定其效力³⁹⁹。換言之，如雙方無正當原因則係通謀虛偽意思表示而無效，當事人間確有一定之法律關係之意思，依隱藏之他項法律行為處理，通常多屬通謀虛偽表示無效，乃係助長託法行為之形成，而不具合法性⁴⁰⁰。或有認為消極信託乃私法上真意行為，並非民法上通謀虛偽意思表示，然仍評價為無效之法律行為⁴⁰¹。

三、兩者之差異

(一) 本質要件之差異

最高法院 99 年度台上字第 2377 號判決之觀點認為「委託人僅以其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理、使用、或處分悉由委託人自行辦理者，是為消極信託，除有確實之正當原因外，通常多屬通謀而為之虛偽意思表示，極易助長脫法行為之形成，應難認為合法」，換言之，如受託登記之一造無管理或處分之義務，實務認為消極信託，需有正常原因否則屬通謀虛偽，而易受認定為違法。

最高法院 93 年度台上字 1427 號判決：「所謂消極信託，係指委託人僅以其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理、使用、或處分悉由委託人自行辦理時，始為消極信託，若委託人將財產於名義上移轉於受託人，且具一定之經濟目的者，自非消極信託。」最高行政法院 100 年度判字 19 號：「…所謂『信託』與『借名登記』，其區別在於，信託財產由受託人依信託本旨管理、處分；『借名登記』之財產則仍由借名人自己管理、使用及處分。」

最高法院對於消極信託認為僅移轉財產名義予受託人，但管理、處分權自始並無移轉，如具一定經濟目的即非消極信託，然於借名登記時則又認為，借名登記是借名人自己管理。被借名人與消極信託受託人，相同之要件，兩者皆為形式上之登記名義人，但皆非實質之支配人。

(二) 互為溢流

對於是否為信託或為借名登記，並非絕然由要件可為清楚區分，仍須探求當事人意思。亦即，如以不動產之登記來看，雙方交易卻以第三人名義為登記。此時，或有可能為一般信託或消極信託，如係一般信託關係，則受託人實際上依信託契約

³⁹⁸ 參謝哲勝，同註 275，頁 50。

³⁹⁹ 參王志誠，同註 299，頁 59。

⁴⁰⁰ 參陳聰富，同註 397，頁 223。黃士洲，孳息他益信託的司法裁判簡析（二），稅務旬刊，2204 期，2012 年 12 月，頁 26。

⁴⁰¹ 參柯格鐘，股票孳息他益信之課稅-從信託法理談起，當代財政，第 28 期，2013 年 4 月，頁 20。

來管理、處分，如受託人並未實際具有管理處分權，則為消極信託。此時，消極信託如具體判斷為有正當理由，則需再論當事人間有何種法律關係，以其所隱藏之他法律關係，依當事人之意思而定。如係針對不動產之消極信託，於雙方具正當理由時，則應解釋為借名登記契約⁴⁰²，不具正當理由，則為通謀虛偽意思表示而無效。

貳、農地借名登記之效力

一、自耕能力之必要性

土地法第 30 條廢除前規定：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有。但因繼承而移轉者，得為共有。」「違反前項規定者，其所有權之移轉無效。」惟土地法第 30 條已廢止刪除，現行非自耕農亦可承受農地。然而，當時之時空背景，當事人交易當時如因不具自耕能力身份，而欲規避者，其使用之方法不外為借名登記與信託，然欠缺自耕農能力所為之私法行為之效力則須進一步觀察。

二、欠缺自耕能力之效力

如非具有自耕能力之人，買賣農地則其所有權移轉無效，然而，其買賣契約是否有效，最高法院 66 年台上字第 2655 號判例：「…約定出賣私有農地與無自耕能力人之買賣契約，除有民法第 246 條第 1 項但書及第 2 項之情形外，依同條第 1 項前段規定，其契約應屬無效…」，此判例隨土地法 30 條廢止而不再援用⁴⁰³。惟林更盛教授認為所謂無效之法依據為民法第 246 條，故如約定受移轉人取得自耕能力才移轉則有效或暫約定移轉於有自耕能力之第三人，買方取得自耕能力證明再移轉於買受人，契約為有效⁴⁰⁴，而實務亦具見解⁴⁰⁵。

⁴⁰²參王志誠，同註 299，頁 59。

⁴⁰³最高法院 65 年度第 9 次民庭庭推總會決議（2）：「土地法第 30 條係就私有農地所有權移轉之物權行為所作之強制規定，關於約定負擔移轉該項土地所有權之債務之債權行為（如買賣、互易、贈與等契約），並不在限制之列，故約定出售私有農地於無自耕能力之人者，其所定之農地買賣契約（債權契約），尚不能認係違反強制規定，依民法第 71 條前段應屬無效。惟此項買賣契約所約定之給付，既為移轉私有農地之所有權於無自耕能力之人，屬於違反強制規定之行為，即屬法律上之給付不能，亦即客觀的給付不能（自始不能），依民法第 246 條第 1 項規定以不能給付為契約標的者，其契約為無效。因之此項約定出售私有農地於無自耕能力之人之買賣契約，除有民法第二百四十六條第 1 項但書及第 2 項之情形外，其契約應屬無效」此決議於最高法院 92 年度第 8 次民事庭會議不再援用。

⁴⁰⁴參林更盛，法律行為之限制—「強制或禁止規定」—最高法院 74 年台上字第 703 號民事判例，月旦裁判時報，2011 年 4 月，頁 132。

⁴⁰⁵最高法院 73 年度第 5 次民事庭會議決定：「關於耕地之買賣，承買人雖係無自耕能力之人，惟如約定由承買人指定登記與任何有自耕能力之第三人，或具體約定登記與有自耕能力之特定第三人，即非民法第 246 條第 1 項以不能之給付為契約之標的，難認其契約為無效。又在立約當時承買人雖無自耕能力，而約定待承買人自己有自耕能力時方為移轉登記，或約定該項耕地之所有權移轉與無自

然而，陳聰富教授則以實務 94 年度台上字 907 號判決：「兩造間對於系爭土地應如何積極管理、使用或處分，並無約定，殊與信託之要件不合，究僅有消極信託關係存在…兩造間之消極信託乃為脫法行為而無效。再者本件兩造間既有以被上訴人名義辦理系爭土地所有權移轉登記之合意，是兩造間所成立者，應僅係單純借名登記之無名契約，惟亦在規避修正前土地法第 30 條第 1 項之規定，仍屬脫法行為，自無加以保護之必要…。」依此，認為實務見解又再轉變⁴⁰⁶。

三、有效與無效之判斷基準

對於農地移轉而以第三人登記，法律上之效力究為有效或無效，則需視該法律行為究係物權行為無效或債權行為無效。如由廢止前土地法第 30 條規定觀之：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限…」如此，廢止前土地法第 30 條所注意的，應為買受人與出賣人間之物權行為，移轉承受人需有自耕農身份。是故，買受人與出賣人間，承受主體必須具有特定之自耕能力之身份。此時，須觀察出賣人、買受人、第三人間之法律關係究為何？

是者，對於農地移轉而以第三人登記，應先釐清其民事基礎關係究竟借名登記或為信託。如果是信託，依信託法第 5 條第 1 款之規定：「信託行為有左列情形之一者無效，一、其目的違反強制或禁止規定」，第 5 款規定：「依法不得受讓財產權之人」。如此，則未具自耕能力之委託人以具自耕能力之受託人來承受農地，此時，有謂委託人為受益人時，違反信託法第 5 條第 4 款而無效⁴⁰⁷。

(一) 脫法行為

所謂之脫法行為係指以迂迴手段之行為規避禁止、租稅法規等強行規定⁴⁰⁸，或藉由法律行為自由為包裝，利用間接迂迴手段而規避強行規定，以達到法律所不容許之效果⁴⁰⁹，脫法行為目的如為規避法律，依實務 94 年度台上字 907 號判決、99 台上 2377 號判決、95 年判 275 號判決消極信託乃為脫法行為，難為合法而無效。如此，實務似認為係脫法行為無效，然 94 年台上 130 號判決：「所謂消極信託無效，僅是不欲其發生對世之效力，並不當然解釋亦不發生對人的效力，…基於契約自由原則，除非有其他無效之事由（如通謀之虛偽意思表示），無妨承認其約定之效力」則認為不當然無效，除非有通謀虛偽情狀。

耕能力之特定第三人，待該第三人有自耕能力時再為移轉登記者，依同條項但書規定，其契約仍為有效。」此決議於最高法院 92 年度第 8 次民事庭會議不再援用。

⁴⁰⁶參陳聰富，同註 397，頁 225。

⁴⁰⁷參葉張基，信託法與民法之調和，中興大學法律學系碩士論文，1998 年 7 月，頁 37。

⁴⁰⁸參王澤鑑，同註 176，306 頁。林誠二，民法總則（下），瑞興，3 版，2008 年，頁 48。

⁴⁰⁹參邱聰智，民法總則（上），三民，初版，2005 年，頁 584。

學者對於脫法行為之效力，有認為應取決強行法所禁止之事項，其立法目的是否維護社會經濟交易安全之唯一目的。如是，基於維護社會公益下應為無效，反之，為有效⁴¹⁰；亦有認為實務之說理欠缺說明違反強行規定無效⁴¹¹；或有認為，當事人之脫法行為，乃企圖發生一定經濟目的，具有法律上效果意思，非屬虛偽意思表示，且以民法 71 條作為脫法行為無效之依據非妥當，應檢討得是法律行為是否違反該法條所稱強制或禁止規定，對於脫法行為乃法律解釋之問題⁴¹²。

（二）通謀虛偽

通謀虛偽意思表示與脫法行為不同的是，通謀虛偽意思表示於民法第 87 條明文之規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。」⁴¹³「虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定。」而對於通謀意思表示最高法院 102 年台上字第 505 號判決認為：「乃指表意人與相對人互相故意為非真意之表示而言，故相對人不僅須知表意人非真意，並須就表意人非真意之表示相與為非真意之合意，始為相當。」

如此，最高法院 99 年度台上字第 2377 號判決：「是為消極信託，除有確實之正當原因外，通常多屬通謀而為之虛偽意思表示，極易助長脫法行為之形成，應難認為合法」，實務將通謀虛偽與消極信託混雜，而實際上虛偽意思表示並非屬脫法行為，脫法行為亦不可依民法虛偽意思表示規定解決之。

（三）正當原因之詮釋

對於實務最高法院 99 年度台上字第 2377 號判決、95 年度台上字第 275 號判決及 97 年度台上字 2445 號判決，不管以消極信託或借名登記類型依據時，正當原因常作為阻卻無效之原因。換言之，不管是消極信託或借名登記意思表示，如果是具有正當原因，則非屬消極信託。如此，何謂正當原因？所謂正當原因或原因不正當，應指係法律行為之原因，判斷法律行為是否生效，亦即，基於債權行為之要因性，以原因之存在、合法、妥當、可能作為判斷⁴¹³。故如是逃稅而為消極信託或借名登記則為無效，反之，如為節稅而為則為有效，於此，則回歸須判斷是避稅或規劃之論爭，始可決定有無效。

⁴¹⁰參林誠二，同註 408，頁 48。

⁴¹¹參邱聰智，同註 409，頁 586。

⁴¹²參王澤鑑，同註 176，307-310 頁，脫法行為無效，或基於其違反規定之明示規定，或基於其違法法規意旨之解釋，或基於禁止規定連結民法 71 條規定之類推適用。

⁴¹³參陳聰富，同註 397，頁 229。

(四) 稅捐歸屬之判斷

最高行政法院 102 年度判字第 19 號判決：「『所謂信託行為』，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。…又私法上法律行為有所謂「借名登記」者，所稱「借名登記」，指當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而「仍由自己管理、使用、處分」，…亦即該「借名登記『內部間』」仍應承認借名人為真正所有權人，該「借名人」對「被借名人（登記名義人）」得行使所有物返還登記請求權。」然而，對於這形式與實質不同下，稅法上之評價亦有所不同：

1. 經濟活動之實質利益歸屬

對於登記上之所有權人與實質上之所有權人不一致時，對於歸屬主體之認定，最高法院 99 年度判字第 801 號判決：「…是於營業行為之認定，即不得逕以法律外觀之所有權歸屬認定銷售行為之主體，否則於營業稅課稅主體之認定，如僅以所有權之形式歸屬為據，則不啻否定各分行作為營業人之可能性，而與營業稅法第 28 條、第 38 條第 1 項規定營業人之總機構與其他固定營業場所得分屬不同納稅主體之規定相左…。」本判決認為房屋之銷售行為，其實質銷售關係所生經濟利益之歸屬及享有均為原從事放款之各分行，則應依實質歸屬為認定，否則違反稅捐稽徵法第 12 條之 1。

由此，對於經濟變動歸屬之判斷，對於總公司與分公司，於公司法上法人格之不可分性，總公司與分公司不可分。故分公司之不動產之產權登記上為總公司所有，惟民事上之所有權之認定，是否由稅法上納稅主體為所有權人為判斷。依營業稅法第 38 條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，設於中華民國境內各地區者，應分別向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。」則總公司與分公司就其銷售額、應納或溢付營業稅額應分別申報。

如此，對於總公司與分公司對於財產之登記，本為內部事務分配，故不動產之所有權登記於總公司名下，非可由不動產之形式登記來認定營業稅之稅捐歸屬，而應由實際之稅籍登記以為判斷。

2. 經濟活動之形式利益歸屬

最高法院 95 年判字第 2205 號判決「就『歸屬』之爭點而言，固然客觀證明責任應由被上訴人負擔。但從證據法則言之，財產之登記外觀乃是認定其權利實質歸屬的最適證據，足以形成法院強烈之確信。任何主張登記名義與實質歸屬不一致者，

不論其舉證是本證（負客觀證明責任之一方）或反證（不負客觀證明責任之一方），均須有極具說服力之事證，方能推翻法院已獲致之確信。」此判決乃先以形式判斷歸屬，至於主張實質歸屬者，乃須說明借名登記之社會、經濟目標。

台北高等行政法院 96 年院簡字第 315 號判決：「又私法債權契約僅具相對性，不具排他性，是原告於開設中正實和聯合診所任該診所之負責醫師之情形下，另與實健公司成立僱傭（債權債務）契約，並以僱傭契約約定之報酬以為其與他人（實健公司）分配利益協議（原告處分財產權）之受配標準，於法自無不可，惟此無礙於本件系爭執行業務所得公法上稅捐義務之認定。是證人乙、丙、潘賢忠證稱原告受僱於實健公司云云，縱屬實情，亦係就私法契約關係之觀點而為陳述，與本件公法上納稅義務之認定無直接之關係。」本案採取以形式外觀作為認定。

3. 小結

論者對於利用他人名義購置取得財產，對於該財產經濟上之歸屬，應歸屬於委託人⁴¹⁴，惟從實務之判決或可知悉，財產之登記外觀乃是認定其權利實質歸屬的最適證據，採取形式認定原則，而由納稅者舉反證推翻。此外，對於形式或實質歸屬之問題應側重在應能負擔原則之要求，歸屬者需具負擔能力。

參、評析

一、脫法行為於公私法之目的

臺灣高等法院 88 年度重上字第 279 號民事確定判決，認定本件之法律關係為信託關係。換言之，雖然甲非自耕農、亦無自耕能力證明，依當時之法規範是無法成為農地之登記主體，惟卻與丁達成協議，由具自耕農身份之丁來承受，成為登記之主體，就此，於民事關係上，是合法信託或脫法行為。

本件是否為民事法律關係所允許之信託關係，則須端視其有無違反民法強行或禁止規定，或與公序良俗有違。則需進一步探討行為時土地法第 30 條規定是否為強行規定。廢止前土地法第 30 條之規定第 1 項規定：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，…。」該規定之立法目的乃系欲達成農地、農有、農用，似為強行規定。如此，甲借用丁名義所為之承受土地之行為，即基於規避當時土地法第 30 條第 1 項之限制，契約本屬無效⁴¹⁵，惟如以訂約時，如知給付不能而具民法 246

⁴¹⁴參陳清秀，同註 92，頁 86-87

⁴¹⁵最高法院判決認定無效有：97 年台上 289 號判決，96 年度台上第 2208 號判決，96 年台上字第 69 號判決。

條第 1 項之規定，則契約仍應為有效⁴¹⁶。則依實務判決觀之，似並非認定土地法第 30 條之規定為強制規定，如此，台灣高等法院才會認定信託關係。

再者，本案規避舊土地法 30 條第 1 項規定之行為，是否屬於信託行為。信託關係依信託法第 1 條所為之定義，係委託人為財產權移轉或為其他處分，然甲並不能取得該土地所有權，故契約簽訂與移轉登記皆為乙丙與丁間之關係，甲有無為財產權移轉或為其他處分之行為？其僅有與丁間之內部協議，與價金交付於丁。故此是否為信託之型態，仍有進一步思考之空間。

且行政法院與民事法院作相同之認定，皆認為是信託關係，惟是否認定為脫法行為則有歧異，行政法院所欲規範之脫法行為，係規避行為時土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」亦即，形式上以自行耕作之農民間農地之移轉，是免徵土地增值稅。農地於甲與乙丙丁戊間之移轉，除欲取得農地外，是否更進一步的係以規避土地增值稅為目的，則應進一步個案認定⁴¹⁷。尚且，如欲以託法行為來避稅，稅法上會依常規調整而課稅，然而，私法上之效果並不須受調整影響⁴¹⁸。即基礎法律關係與稅捐法律關係分別觀察，信託制度經常被作為稅捐規避之方法。信託制度有脫法行為，當依照信託法判斷其效力，其脫法如僅為了避稅，並不影響私法關係之判斷，反而，須依常規而調整其稅捐負擔。

二、實質利益實現課稅原則

憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」土地稅法第 28 條前段規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」，就法規範形式觀之，土地所有權移轉即要課徵，惟土地增值稅亦為所得稅之一種，非土地漲價或移轉即要課稅，其仍須所有權人因移轉而獲得增值利益，且利益已實現⁴¹⁹。如此，土地增值稅之徵收非土地有增值即要徵收。

本案之聲請人亦援引司法院釋字第 180 號解釋，即認為該項稅款應向獲得土地增值實際利益者徵收，納稅義務人係因土地移轉而獲得增值之利益者，非所有權人即是納稅義務人。本案，既各法院一同見解是信託關係，亦無主張係信託法第 5 條規定信託行為⁴²⁰。如此，在課稅關係上應以經濟之變動來做觀察，則無論認為是受託

⁴¹⁶最高法院判決認定有效有：95 年台上字第 1037 號判決，95 年台上字第 1682 號判決。

⁴¹⁷參葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，初版，2002 年。葛克昌認為信託行為通常作為避稅之工具，在信託法不影響其效力，僅在稅法上加以調整。最高法院判決認定個案判斷：93 年台上字第 852 判決，第三人就受託登記之農地，是否得為耕作、管理或處分，作為判斷標準。

⁴¹⁸參葛克昌，同註 302，頁 30。

⁴¹⁹參葛克昌，同註 41，頁 116，實質課稅原則或稱經濟觀察法，為一種解釋方法或法原則本具爭議。

⁴²⁰信託法第 5 條：「信託行為，有左列各款情形之一者，無效：一、其目的違反強制或禁止規定者。二、其目的違反公共秩序或善良風俗者。…」

人之變動，或是信託關係之終止之再次移轉登記信託於戊，皆無經濟變動，故應不課徵。

三、實質支配關係之檢證

本案就甲丁戊間就有無藉由創造出土地稅法第 39 條之 2 第 1 項：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」之法形式，而規避土地稅法第 28 條前段之規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」就此，甲如是土地所有權人其將土地信託給丁後變更受託人戊，是不課徵土地增值稅，惟今該地為農地，依當時法令，甲非自耕農無法取得所有權，故丁名義購買，日後欲變更受託人，本質上因無故意規避稅捐之意圖，故應無實質課稅原則之適用⁴²¹。尚且，以實質支配關係來觀察，不管借名登記或消極信託，實質支配者都是借名人或委託人，受託人或被借名人之更替，並不會改變實質支配關係，是無實質移轉而無庸課稅。

納稅者是否以私法關係作為調整稅捐負擔之手段，納稅者以私法關係所為之規劃，顯然與稅法之規範目地違背，私法上之效果與稅法上之效果之關係之競合⁴²²，私法上之調整，如為了達成規避公法上之稅捐，雖然稅法建基在私法之法律關係。惟稅捐規避行為仍依常規予以調整，基本私法關係並不受影響。然而，基於法治國家基本權作為信賴保護之對象下，基於信賴而為活動或租稅法之計畫或為交易行為，此亦為聯邦憲法裁判所肯定⁴²³。

四、解釋函令違反租稅法律主義

土地增值稅查核實務手冊第 3 章第 2 節、貳、1(12)規定：「農業用地移轉申請免徵土地增值稅案，如非屬課徵田賦，應不准其免徵土地增值稅。」其將准否免徵之要件增加，增設法律所無之要件。對於租稅法領域較其他行政法領域接受審查之範圍較大，其理由有三⁴²⁴：一、課稅處分為侵害行為，二、另一方以外之第三者的關係沒有受益之要素，僅有另一方權利保護完全之考量，三、行政聽課稅處分認定判斷之際，並無高度專業技術性之判斷，裁判所並非尊重而已自己判斷代替。

⁴²¹參邱天一，實質課稅原則之研究-以釋 420 號解釋為中心，中原大學財經法律所碩士論文，90 年 1 月，頁 65。

⁴²²參潘英芳，納稅人權利保障建構與評析-從司法保障到立法保障，台灣大學法律學研究所碩士論文，2007 年 1 月，頁 124。

⁴²³參ヨアヒム・ラング著，木村弘之亮訳，租稅法規溯及立法の禁止法理と新開展-信賴保護による法之安定性，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 196。

⁴²⁴參兼平裕子，租稅行政分野における判断余地の法理-不確定概念に対する司法審査，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 185。

對於稅務機關基於解釋函令對於不確定法律概念之裁量或是判斷，對於課稅具有大量性行政之判斷或解釋，是否有違背租稅法定主義。就此，對於不確定法律概念藉由具有課稅權機關之闡釋，此解釋具有專業、政策之判斷，但是否應該優於法院之判斷，則端視對於稅務大量反覆性之行政，稅務機關於是否基於中立性為解釋。尚且，是屬於科學專門計數之裁量、法院判斷能力之限制，則為司法權之界限⁴²⁵。所以，稅務行政並不應被認為是專門、高度技術性，而應該接受司法檢證之必要性。

對於稅捐機關之解釋、判斷仍應該具有預測可能性，對於解釋函令究竟是法規命令或是行政規則，須承認的具有間接對外之效力。亦即，將影響到納稅者之權利義務。如此，對於稽徵機關超過法之目的之解釋，則應重視司法對於法意旨與目的之審查。

第四節、檢討

第一項、稅法與其他法制交錯部分

最高行政法院 97 年度判字第 901 號判決曾經對於民商法與稅法之關係交錯有深切之說明：「鑑於稅捐是對人民之經濟活動成果「抽成」，人民之經濟活動成果又是由民商法來加以界定、維持與鞏固。因此稅捐法之法律定性活動原則上具有雙重結構之特徵，法律事實須先依民商法來定性，再以民商法之定性結果為基礎，進行第 2 次之稅捐法上之法律涵攝。…且目前民事法院對此議題提出之法律論斷，或許在學理上容有討論之空間，但對行政法院而言，基於對民事法院職權之尊重，必須被視為給定之「外生」條件限制，不得再加以挑戰。…」

亦即，稅法與信託法間之交錯，稅法對於民事法律關係本應尊重，納稅者如有欲為調整，納稅者主觀意志所認知與稅法藉由解釋所欲規範之射程範圍常產生扞格。尤其，形式所有權與實質所有權之分離，此為信託之特殊性，而於信託稅制所必須重視形式法律所有權人或實質經濟所有權人之問題。

比較民法學、刑法學、憲法學等學科，稅法學於立法上顯為生成較晚之學科，是故，稅法常有借用其他法領域之概念或有自己獨立之特有概念。由此，基於稅捐法定主義之傳統解釋之變化，從釋字 674 號解釋起，大法官更重視租稅客體對租稅主體之歸屬之租稅構成要件，稅法既然建基在稅捐法定主義下，在事實認定、法律解釋、證據之取捨，縱有自己之解釋方法，但仍非可逾越稅捐文義解釋之界限，始符合正義之法，亦能充足納稅者權利保護。

⁴²⁵參兼平裕子，同註 424，頁 185-186。

第二項、股票信託部分

由所得稅法第 3 條之 3、遺產及贈與稅法 5 條之 2、土地稅法第 28 條之 3，營業稅法第 3 條之及契稅條例第 14 條之 1 等規定觀之，發現對於同一事項所採用之規範用語並不相同，於土地稅、契約使用之用語為因遺囑成立之信託，而所得稅與營業稅則不相同。

所得稅法第 3 條之 4 第 3 項規定，受益人不特定或尚未存在者，其於所得發生年度依前 2 項規定計算之所得，應以受託人為納稅義務人。如此，值的探討的，對於受益人不特定或尚未存在時，此時本應歸屬於受益人則轉變成歸屬於委託人。依此，本文以為，稅捐歸屬仍須歸屬於有負擔能力之人，受託人雖為形式所有權人，但為依信託契約所為之管理人，非利益歸屬人，似宜為代繳義務人。同樣意旨，於遺產及贈與稅法、土地稅法、房屋稅條例、契稅條例之信託稅制之受託人，應為代繳義務人。

至於，股票信託有兩問題，一則是稅捐規避之問題，對於信託規避，雖稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項對於稅捐規避之規定，但此規定為一般之防杜規定，此規定之立法後，應避免行政機關恣意使用實質課稅原則，該立法時之賴士葆提案說明：「…稅捐規避之行為不宜由稅捐機關各自為政，由財政部統一見解等，透過一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突…」

如此，稅捐規避藉由稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項之立法，已經將稅捐規避定義法制化，作為稅捐規避一般性之防杜規定判別基準，此外，加上各稅防杜租稅規避之規定，建構成租稅規避之法律防杜體系，此一體系為法律層次，必且符合租稅法定主義之要求。如此，檢證財政部為防杜租稅規避所發布之函令，恐將有違背稅捐法定實質歸屬原則之疑義。

信託制度本質如有避稅之性質，則於認定利用股票來規避稅捐時，則於稅捐公平與稅捐法定之衡量時，更應該趨向嚴守稅捐法定為認定。如認為納稅義務人具脫法行為，則逕依實質課稅原則來核實課稅。然而，實質課稅是否具有法之支配性或僅是行政解釋，日本芦部教授認為法支配之內容有四，一、憲法最高性。二、權力不可侵害個人人權。三、要求法之內容、手續公正、正當。四、行使權力恣意控制，對於法院功能之尊重。是故，操作實質課稅原則須為慎重。

第三項、商事信託部分

土地稅以往基於平均地權之理念，賦以政策之功能。亦即，作為抑制投機、開發還原之任務，本質上具稅之性質。惟隨著納稅者權利保障之開展，土地增值稅應褪去政策之性質，改由其他土地政策去執行，進而回歸稅制之本質，不再以土地稅作為稅捐優惠之鼓勵稅制，而紊亂稅捐歸屬。

隨著土地利用方法之多元化，從一般信託到不動產證券化，利用型態不同產生之經濟變動型態亦有變化，則稅捐法律隨即需要調整。對於土地之信託，有信託法之規範，對於信託所產生之經濟變動之課稅，各稅具信託課稅規定。目前信託課稅採取分稅立法，土地稅法等各稅具獨特信託課稅之規定。

對於以土地為標的之證券化，則有不動產證券化條例規定，該條例就土地稅之課徵，於不動產證券化條例第 51 條、52 條另作規範，此不排斥土地稅法之補充適用，惟其歸屬仍應以具負擔能力人為納稅義務人，稽徵便宜下之義務人，僅是代繳義務人。至於，以信託導管理論所建制之課稅原則，是否有往信託實體理論作修正之必要，則值進一步思考。對於無庸返還之約定，是否造成提前課徵，而與合理、明確歸屬原則、實質歸屬原則有違。

第四項、農地借名登記部分

正義，是每個人所欲追求之最高理想，在公私法上所欲追求之正義，應落實在憲法價值體系上，於私法契約上應有平等權之適用，在稅法上則需能公平之課稅。土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」最主要是達成農地農有農用之政策，而為差別待遇，此差別待遇不外係實現憲法第 143 條第 4 項扶植自耕農所為之必要手段，其必要性須接受違憲審查⁴²⁶。

然利用具自耕農身份之農民來買賣、持有農地，如以規避稅捐為目的，而以脫法行為創造私法上之法形式，在私法、稅法領域對於此種脫法行為應如何認定與調整。政策之目的係租稅課徵之附隨目的之一，納稅義務人若藉由私法自治不當調整形式法律關係，而達到租稅規避之目的。此時，實質課稅原則將是解釋稅捐稅法律關係之方法，而以實質歸屬原則作調整。如因為違反強制規定，是否該法律關係即無效或是得撤銷或其他法律效果。⁴²⁷如此，買賣農地而約定以自耕農名義為登記，是否借名登記或消極信託，似應個案認定，以避免信託成為脫法行為之手段。

免徵、不課徵乃屬於稅捐優惠，立法者以信託稅制作為達成經濟政策之手段，或以稅捐優惠作為誘導公益信託行為方法，稅捐政策將作為經濟推動與管制之輔助工具，稅捐法上所建立之原則將受挑戰。如何建構合理化之稅制政策基礎，以維護實稅捐正義。既然，不同之稅捐優惠將有不同之違憲審查重點，則應探討框架稅制政策規範之界限，稅捐減免之優惠制度之形式、外觀，而應由立法加以規範。是故，稅捐稽徵法增訂第 11 條之 4 第 1 項規定，已就稅捐優惠政策立法訂立三限制：一、實施年限，二、符合比例原則，三、稅式支出評估。農地農用農有之政策現已走向農地農用，而開放給自然人可擁有農地，稅捐優惠也由免徵改為不課徵。如此，在此變革中，政策稅制具有補助金之性質，而補助金則需有一定之政策目的，支出必須設定嚴格之用途限制，基此，農地稅制著重於稅捐正義之維護則更顯重要。

⁴²⁶參葛克昌，同註 41，頁 167。

⁴²⁷參王志誠，信託法之基本法理，元照，初版，2005 年，頁 76。



第五章 稅捐歸屬與經濟觀察法交錯與適用

歸屬，學說上有形式歸屬（法律歸屬）說與實質歸屬（經濟歸屬）說之爭。稅捐客體是否可歸屬於納稅義務人，稅法忽略連結因素及一般原則之訂定，而常以實質課稅原則（經濟觀察法）來判定經濟利益、結合關係之歸屬人。然而，經濟利益之變動是否由法規訂定之納稅義務人所獲取，經濟利益與利益獲得人、稅捐負擔者間之結合關係，是否有其他因素可影響或替代結合關係。經濟觀察結果與納稅者主觀預測之詫異，應如何調整。本章擬對於實務將實質課稅原則視為尚方寶劍般，當形式與實質歸屬不明時，基於國庫主義之思考，而採用實質課稅原則作成課稅之認定。因而，補稅、裁罰徵納雙方爭訟案件不斷⁴²⁸，造成稅捐主義之破壞⁴²⁹，而違反法之安定性與可預測性⁴³⁰。惟實質課稅原則卻僅對國庫有利時為使用，不見或甚少以實質課稅原則作對納稅者有利之詮釋。

司法院釋字第 420、620 號明確闡釋實質課稅之稅法解釋原則後，98 年 5 月 13 日所公布之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項明定解釋稅捐法律之方法乃須依經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之；第 2 項就認定事實採取經濟觀察法，認定構成要件事實需以實質經濟事實關係，以及所生之實質經濟利益之歸屬與享有為據，第 3 項規定事實認定之舉證責任⁴³¹。稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，僅抽象的將經濟觀察法運用法規化，對於稅法構成要件之解釋方法，以及構成要件事實認定，以經濟利益之歸屬與享有為判斷之依據，且將經濟觀察法使用之舉證責任明訂由行政機關負責。如此之規範是否可抑制實質課稅原則幾近濫用之情形，或僅是讓實質課稅原則擁有確定之法定地位。

然而，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…。」該判決導出稅捐歸屬之判斷階段性，歸屬之判斷，須先確立主體與客體間之結合關係，此結合關係或許為事實關係或為

⁴²⁸ 立法院公報，第 102 卷，第 29 期，院會記錄，頁 112，賴士葆委員說明，目前我國租稅案件，有九成以上是因「實質課稅原則」徵納雙方沒有共識。從 90 至 99 年平均 1 年高達 5 千多件，98 至 99 年財政部撤銷案件 989 件，占辦結案件 12.7%，行政法院撤銷共 425 件，占收到裁判書案件 10.8%，該兩年來申請稅捐復查至有 8600 件，被撤銷者逾 1000 件，財稅機關違法或不當，比例甚高。

⁴²⁹ 參山本守之，同註 94，頁 508。

⁴³⁰ 參李宥叡，所得類型與所得類型換之研究-以綜合所得稅為中心探討，中正大學法律學研究所碩士論文，2006 年 6 月，頁 200。

⁴³¹ 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。」第 3 項：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。第 4 項：納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

法律關係，且各稅之關係皆為不同。如此，在操作實質課稅原則前，應作稅捐歸屬之認定，則稅捐歸屬將可作為抑制實質課稅之先前理論，將經濟觀察應融入經濟歸屬，作為實質歸屬之輔助。

本章思考行政機關依法行政下，所涉法律之解釋與適用，本是國家行為之一種，國家行為本應具有計畫性、有效率，能夠結合法文化與社會之價值。基此，對於歸屬之理論上為完整建構前，稽徵機關對於實質課稅原則之誤解；甚而，立法者以稅捐規避之明文化，作為防杜實質課稅原則之濫用，此不外破壞以基本權為架構所建立之國家、社會、文化與法之整合體之框架⁴³²，而剝奪了自主決定權。

實務常以經濟觀察法替代歸屬關係，忽略主體、客體之本質結合論。然客體與主體稅捐負擔，是否仍應加入連結因素之介入。此種判斷因素是否為稅捐法定主義之內容之一，或是透過法解釋與舉證責任之方法可否替代，則稅捐歸屬與經濟觀察法之關係為何，經濟觀察法是否可取代歸屬要素之明文化，而全以經濟上之觀點加以判斷，經濟上享有所得、財產等經濟利益之人為歸屬人⁴³³。如此，建立此種操作模式，其背後法文化價值，將忽視納稅者之保障。於經濟觀察法下，應建立實質歸屬原則，作為操作實質課稅之抑制、判斷。且客體之歸屬既是稅捐構成要件之一，則對於此構成要件事實之舉證責任之分配應如何，則於本章進一步分析。

第一節、法文化之稅捐法秩序

第一項、法文化內涵與接軌

壹、法文化

對於法文化內涵有稱：「存在於社會中與法相關的價值觀、規範、制度、程序規則及行為方式之總稱」⁴³⁴，法文化與憲政秩序是否為相同之概念或是包含關係，國內司法實務於司法院釋字 691 號解釋部分協同、部分不同意見書：「…基於裁判專業所建置之審判二元訴訟制度，長年行使後根基漸穩並融入我國法文化，且在今日制度趨於健全後，成為訴訟權發揮保障功能之基本程序架構，已屬合於憲政秩序重要的一環…」。如由上述概念詮釋，文化，是相當抽象之概念，代表群體生活共同之模式或象徵。如此，法文化非單純指射憲法規範體下之法層次問題，法為法文化之一部份，本文所著重法文化背後之價值，究竟要引導我們怎樣之生活。

⁴³²參 Peter Baduar，蔡宗珍譯，憲法作為立法委託、立法指針與立法界限，150 期，2010 年 4 月，頁 21-22。依循憲法價值秩序所為之解釋的思想，並不會導向一種僅由法律與法官判決予以演繹性實現之的社會秩序，也不會直接導向左右司法交易關係的直接憲法拘束力，…憲法為決定國家形式、國家機制之組成，以及為規定與界定公權力之法則，憲法應該作為國家基本法而促成自由平等博愛，但並不是剝奪了人們對於自由、平等與博愛的自主決定權。

⁴³³參陳清秀，同註 3，頁 200。

⁴³⁴參 Christian Strack，李建良譯，台灣本土法學，191 期，2012 年 1 月，頁 26。

貳、法文化之功能

對於紛爭之解決，法文化究竟扮演何種功能，如果是法規範之衝突，就由法體系規範價值去解決即可，惟如果是法規範以外之法律解釋或法律之執行產生偏離時，可藉由權力分立與人權保障，確保權利不被侵害，此兩者乃法文化之重要要素。

尚且，如以行政、立法、司法所建制三權具有互相補充性⁴³⁵，立法為人民總意志之實現，以行政為第一次適用法律，司法為第二次適用法律之觀點來看，往往在第一階段適用法律時即產生問題，而往往行政於認定事實適用法律時，與法院審查有相當距離。亦即，行政於 1、調查證據，2 認定事實，3 適用法律，三部分顯與人民或法院之認知有所落差。

本文以調查證據為例，於稅捐行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利之事項一律注意。」德國租稅通則 88 條規定⁴³⁶：「稅捐機關依職權調查事件。稅捐機關決定調查之方法及範圍，稽徵之機關不受當事人陳述及聲明調查證據之拘束，此等義務之範圍依個別案件之情形訂定。稽徵機關應考慮一切對個別案件具有重要性，包括對當事人有利之情形。」稅捐稽徵法第 30 條第 1 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」此乃行政機關調查之義務。

行政機關或因人力不足或稽徵成本考量常賦以納稅者協力義務，如納稅者不盡其稅法上之協力義務時，可推計課稅，亦有稅捐行為罰之問題。惟於推計課稅前，稽徵機關本應先為調查，調查所得資料仍無法勾稽時，始得推計⁴³⁷。亦即，稅捐機關之調查義務，並不因為納稅者協力義務違反而免除，且協力調查義務並非僅止於納稅義務人，相關機關亦有協力義務，行政機關不得以納稅者未盡協力義務而免除職權調查義務。

然而，雖行政程序法第 19 條第 1 項：「行政機關為發揮共同一體之行政機能，應於其權限範圍內互相協助。」事實上，稅捐行政僅落實上下關係之納稅者協力義務，對於機關間之協力義務卻少有踐行⁴³⁸。如此，行政易尋求其他減少稽徵成本之方式，因而忽略行政積極主動之本質，造成納稅者權利之侵害。

⁴³⁵ 參 Christian Strack，蔡宗珍譯，基本權與法律的一段發展史，台灣本土法學，191 期，2012 年 1 月，頁 14，三大權力互補成就國家憲法之完整性。

⁴³⁶ 參陳敏譯著，同註 177，頁 151-153。

⁴³⁷ 參陳敏，同註 119，頁 65，對於被調查者之協力要求，不得違反法律規定，協力事項需主客觀可能。柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律學研究所碩士論文，1998 年 5 月，頁 79。

⁴³⁸ 參宋政佳，論稅法上之申請與申報義務-兼評最高行政法院 100 年判字 506 號判決，雲科大法學論叢，第 8 期，2012 年 12 月，頁 317，土地稅減免規則第 22 條第 3 款：「…三、經都市計畫編為公共設施保留地（應根據主管地政機關通報資料辦理）。」由此可知，地政機關與稅務機關應為橫向職務協力，查察與監管土地利用狀態，以確定該土地是否為都市計畫公共設施保留地，及使用狀況，以判別是否適用優惠稅率。

參、法文化之接枝與移植

事實上，近幾年稅捐法制不斷再為修正與增訂，其修正一方面不外是防治納稅者逃漏稅，另一方面則是納稅者權利保護之興起。以前者而言，信託法通過之後，信託課稅之立法即是。後者稅捐稽徵法於 65 年 10 月 12 日制訂，而於 68 年 8 月 6 日增訂 48 條之 1 規定補稅免罰。79 年 1 月 16 日則配合大法官 224 號意旨修正第 35 條規定等，至近期 98 年 1 月 6 日因司法院釋字 625 號解釋而修正第 28 條規定。98 年 4 月 28 日更針對司法院釋字 420 號實質課稅原則之濫用增訂 12 條之 1 規定。98 年 12 月 15 日又增訂第 1 章之 1 規定納稅義務人權利之保護第 11 條之 3 至之 7 規定對於納稅者權利建立保護機制。100 年 11 月 8 日修訂 1 條之 1 規定對於解釋函令不利於納稅義務人應向未來生效。102 年 5 月 14 日又修訂第 12 條之 1 規定，定義稅捐規避以釐清實質課稅與稅捐規避之界限。

由上可知，我國基於納稅者權利保護下，稅捐稽徵法之修正，大幅度的補足對於人權保障規範不周情形。此乃由國庫主義轉往納稅者主義思考面向之大轉變，亦符合民主憲政主義下法文化之思潮。然而，對於立法修正，觀察稅捐稽徵法體系之不足，相較於歐陸德國法體系租稅通則，顯然在本土之潮流下，稅捐稽徵法將面臨變革⁴³⁹，租稅通則之立法將是稅法獨立性下之趨勢與潮流。

於修法或引進法理論、規範之際，所需面臨為行政機關對於法之認知與解釋。經濟觀察法於德國之立法背景，乃以財政收入之法解釋為目的⁴⁴⁰，於今，則作為正確核定稅賦之工具。以實質課稅被法制化而言，實質課稅原則被稽徵行政視之如尚方寶劍，惟理論實際上之運作則符合社會需求。如此，對於實質課稅原則解釋適用上，非僅對於國庫有利時使用，更應以實質課稅原則為於納稅者有利之闡釋。

第二項、形式、實質於法文化之展現

柏拉圖曾提出唯有形式才是最高及最根本之普世價值。實質太過於飄忽與主觀致無法用來複雜現實之溝通工具⁴⁴¹，對於課稅事實之認定，事實與法律關係常有外在形式、經濟內容及外觀、實體與形式與實質之不同情形，仍須透視形式背後之實質⁴⁴²，對於形式、實質之取捨，避免侵害法之核心與明確。本文以下就形式、實質以不同視野說明之。

⁴³⁹參 Heinrich Scholler，李震山譯，法圖學說之意涵與法文化，中正大學法學叢刊，第 3 期，2000 年 7 月，頁 234，法律之變革應注意下列幾點，1、法系之基本方向必須在內容上相互關聯，在體系上互相依存，2、傳統的、本土的法必須被正視為特有之法文化，3、任何改革社會因素都應是改革程序之一部份，4、供給國之國家或經濟利益不應在改革中扮演角色。

⁴⁴⁰參葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，第 14 屆兩岸財稅法研討會-實質課稅與納稅人權利保護，台大法律學院，2011 年 4 月 18 日，頁 132-133。

⁴⁴¹參 Yuri Grbich，藍元駿、鄭皓文譯，形式與實質的區別與超越-致華人稅法界關於重視法治原則的指引，收錄於實質課稅與納稅人權利保護，元照，初版，2012 年 3 月，頁 136。

⁴⁴²參村井正，同註 23，頁 52。

壹、從正義論之視野

羅爾斯對於社會生活之基本條件建構合理之規範，曾對於正義提出兩項正義原則，第一、每一個人都有平等權利，享有一個體系下之各項平等自由權，且其享有之自由與其每個人所擁有同體系下各項自由權相容。第二、社會經濟之不平等必須滿足下列兩條件(A)各項職位、地位必須在公平機會平等下，對所有人開放。(B)使社會中處境最不利之成員獲得最大利益⁴⁴³。

觀察羅爾斯所欲建立之正義原則，可見其建立在形式與實質之公平理念，於形式上確保每個人之公平機會，實質上對於社會之權利義務之負擔，其差別應為合理。亦即，對於追求功利最大化之效益所犧牲之人，可以調整、彌補造成社會資源分配不均⁴⁴⁴，以實現分配正義⁴⁴⁵。兩個原則運用於社會制度，政府須將社會與經濟過程限制在適當之政治、立法制度範圍，透過稅收與財產權之調整，來維持分配適當之正義，建立財政稅收之體系，以保證民主之財產所有制度中平等自由制度以及確立權利之公平價值⁴⁴⁶。

正義是法律秩序之核心價值，正義女神從睜眼到矇眼的呈現，象徵著司法不要受到當事人外在貧賤之影響，更應透過內省方式，以共通法理念為裁判之依據⁴⁴⁷，如此，正義在稅捐領域，則需符合憲法價值秩序，於不同之稅法規範，具有不同之稅捐正義內涵⁴⁴⁸，亦顯示正義之多樣性。其中，對於民主憲政之核心價值，乃是維持人性尊嚴與尊重人格自由發展，於司法院釋字 603 號解釋文即明確揭示。依此，人性尊嚴之理念呈現在家庭，量能非指夫妻合併之能，而是個人之負擔能力，然稅捐規劃權為契約自由之重要部分，此與稅捐形成基本權有別⁴⁴⁹。如從國家權力之行使而言，則形式須具合法性，實質須有正當性⁴⁵⁰，且稅法追求實質正義，更需要形式正義之法安定性要求。

⁴⁴³參張福建，羅爾斯的差異原則及其容許不平等的可能程度，收錄於正義及其相關問題，中研院，1991年10月，頁282-284。

⁴⁴⁴參林麗珊，羅爾斯的正義理論與倫理教育，執法新知論衡，1卷1期，2005年9月，頁50。

⁴⁴⁵參L·マーフィー/T·ネーゲル著，同註175，頁86-87。

⁴⁴⁶參約翰·羅爾斯，黃丘隆譯，正義論，結構群，1990年10月，頁268-273。

⁴⁴⁷參江玉林，正義的圖像學反思-從Pieter Bruegel「正義」版畫談起，法學新論，第39期，2012年12月，頁1。

⁴⁴⁸參黃俊杰，稅捐正義，翰蘆，初版，2002年，頁2-5。

⁴⁴⁹參葛克昌，人性尊嚴、人格發展-賦稅人權之底線，月旦，206期，2012年7月，頁11-12，稅捐內容決定之基本權或稅捐形成基本權，一般仍加以否認，基本權拘束立法，而稅捐債務是立法者之命令，吾人所稱稅捐形成自由，並無獨立之法律地位。

⁴⁵⁰參李惠宗，同註30，頁19，國家權力形式合法性指透民意機關以合乎法定程序方式，制訂法規形成制度而取得，而實質正當則是需符合憲法所創造之各種價值秩序之決定。

貳、民事法之視野

對於民事法關於形式與實質之問題，於通常探討意思表示不一致時，其中，內心之實質意思與外在之表示關係不一致；故意不一致之類型有單獨、通謀虛偽表示，解決之方式，學說上有意思說、表示說、折衷說⁴⁵¹。

對於民事形式與實質不一致時，值得思考的是立法上應保護表意人之意思自主或要保護交易安全，立法者需為價值判斷與利益衡量，顯然從表意人之意思自主與相對人之信賴保護間作決定⁴⁵²。依此原則可觀察單獨虛偽與通謀虛偽意思表示。民法第 86 條：「表意人無欲為其意思表示所拘束之意，而為意思表示者，其意思表示，不因之無效。但其情形為相對人所明知者，不在此限。」對於真意保留優先保障交易安全，但對方明知時，則優先保護意思表思。

民法第 87 條第 1 項規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。」第 2 項：「虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定。」此時，雙方形式之債權契約與物權契約皆無效，如隱藏他實質欲達成之法律行為應為有效。與此概念類似之信託行為或通謀虛偽意思表示，則端視意思表示有無一致或與公序良俗、強制規定有無違背，而論斷其效力。於德國民法第 133 條探究當事人之真實意思而不拘泥於文義，而經濟觀察法則著重於交易真實性質為何，真實之法律關係為何，而以真實之法形式為課稅基礎⁴⁵³。

參、稅捐法之視野

稅法對於形式與實質之問題，所涉及法形式與經濟實質之問題，而實質課稅或經濟觀察法則為首當其衝。憲法第 19 條規定：「人民有依法納稅之義務」，稅捐法定主義乃藉由法形式，限制稽徵機關對人民財產權侵奪。惟另一層面，納稅者對財產、所得、行為等稅捐經濟財，可否利用私法自治、契約自由而為法律事實之調整，以減少稅捐之負擔。對於納稅者之調整，稽徵機關基於稅捐公平，以實質經濟變動為依歸，而為形式與實質互相之調合⁴⁵⁴。

就此，各稅法規如遺產及贈與稅法第 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，…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。」如納稅者欲藉由法形式買賣來逃避經濟實質贈與，各稅則有防杜之規定。此即會產生納稅者與稽徵機關對於課稅要件

⁴⁵¹ 參林誠二，同註 408，頁 86。王澤鑑，同註 176，頁 379。意思說以表意人內心意思為準，表示說，以外部的表示為準，折衷說，以意思說為原則，表示說為例外。

⁴⁵² 參王澤鑑，同註 176，頁 382。

⁴⁵³ 參清永敬次，同註 170，頁 66。

⁴⁵⁴ 參黃俊杰，納稅者權利保護，元照，2 版，2008 年，頁 74。

之法解釋有所歧異，則基於量能課稅之價值觀所為事實經濟意義之認定，與納稅人所享有之節稅空間，恐須有清楚之界線⁴⁵⁵。

尚且，立法者對於租稅事項之規定為達租稅簡化之目的，對於類型化可分為形式之類型化與實質類型化，實質總額化或形式總額化⁴⁵⁶。則遺產及贈與稅法第 10 條第 3、4 款規定對於孳息稅基之計算採取「贈與時郵政儲金匯業局一年期定期儲金固定利率，按年複利折算現值之總和」計算。此乃屬於實質類型化，此種實質類型化立法，或可因應稅捐大量行政之便宜性，並解決稽徵技術層面之問題，然而，卻有違量能課稅。

第二節、實質課稅之歷史演進與定位

第一項、實質課稅之歷史演進

壹、大法官所揭開之序曲：司法院釋字第 420 號⁴⁵⁷

實質課稅原則或稱經濟觀察法之個別適用類型有四種，其中為稅捐客體之經濟上歸屬與稅捐客體核實認定，皆屬之⁴⁵⁸。審視大法官解釋曾於解釋文或解釋理由曾敘明實質課稅之解釋，其所用語多以「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…」，然其爭執點與適用之範圍，有下列不同⁴⁵⁹：

⁴⁵⁵ 參葛克昌，同註 41，頁 23-24，葛克昌採取先以事實是否合乎經濟判斷或課稅要件合於經濟解釋，則產生相當之稅捐債務。反之，如不合乎經濟觀察法，納稅人即有節稅空間，取得稅捐利益之動機，是納稅義務人之基本權…。

⁴⁵⁶ 參盛子龍，同註 349，頁 153-156，實質類型化又可稱為不可推翻之類型化，即將稅法取決於一個典型、常態、或平均的事實，納稅義務人無法就此提出證據予以推翻。形式類型化為可推翻之類型化，將稅法之適用取決一種典型、常態或平均之事實，但納稅義務人仍可針對個案有不同典型事實的非典型情況存在提出證據予以推翻。總額化是將租稅之構成要件之計算基礎予以類型化，不可推翻之總額化，為實質總額化，反之，可以推翻之總額化則為形式總額化。

⁴⁵⁷ 司法院釋字第 420 號：緣起乃聲請人係以經營一般進出口貿易及經銷代理國內外廠商產品投標報價業務為主要業務，自設立至今經營業務已有數年之久，而民國 75 年至民國 80 年 6 月間僅於民國 77 年間偶然買賣一筆證券交易（77 年度本業交易筆數高達 54 筆），因聲請人並非證券自營商，亦非類似證券自營商之以投資股票買賣為專業，故依行為時獎勵投資條例第 27 條及施行細則第 32 條規定，依法應免徵證券交易所稅，乃於結算申報 77 年度營利事業所得稅時申報該筆免稅之證券交易所所得財政部台北市國稅局則引用行政法院 69 年度判字第 539 號判決，認為實際上有經營有價證券買賣業務，即應不得免稅，而將該證券交易所所得併課營利事業所得稅。

⁴⁵⁸ 參陳清秀，同註 3，頁 199。經濟觀察法個別適用類型，有（一）稅捐客體的經濟上歸屬（二）稅捐客體之核實認定（三）無效法律行為滿足課稅要件課稅（四）違法或違反善良風俗行為滿足課稅要件的課稅。

⁴⁵⁹ 司法院釋字第 700 號蘇永欽協同意見書，綜合各解釋例，將大法官曾作過之解釋分成兩類型，第一種是打破租稅法規定之文義形式，強化租稅目地之主導性，..，在一定情形甚至使本來堅守傳統解釋方法的租稅法律主義例外容許已經超越「目的解釋」的「目的性擴張」、「目的性限縮」或「類推適用」。第二種則涉及租稅正確和稽徵便宜間的調和，在徵稅程序中必然涉及應稅資訊的蒐集，或由納稅義務人提供，或由稽徵機關調查，都可能產生一定的成本，為簡政便民、提高稽徵效率，在

一、闡釋構成要件

首先，於操作實質課稅原大部分在構成要件層面之稅捐客體部分，司法院釋字第 420 號解釋在於針對獎勵投資條例第 27 條所指『非以有價證券買賣為專業者』概念之認定，以量之多寡來作為實質認定之依據⁴⁶⁰；司法院釋字第 438 號解釋理由書主要針對營利事業所得稅查核準則第 92 條第 5 款第 5 目規定「佣金」之認定方法與範圍規定，而以收據為憑且不超過出口貨物價款百分之三範圍內；司法院釋字第 460 號解釋針對於土地稅法第 9 條之「自用住宅」之認定，採事物本質之內在限制，且輔以功能性詮釋，認為住宅係指供人日常住居生活作息之用，固定於土地上之建築物；外觀上具備基本生活功能設施，屬於居住者支配管理之空間，具有高度的私密性。

司法院釋字第 496 號解釋理由書，對於財政部 77 年 5 月 18 日台財稅第 770656151 號函令闡釋「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，而非營業損失應直接合理明確認定其歸屬，免稅與應稅之收入難以判斷，例外允許比例推估課稅。釋字第 500 號針對台財稅字第 790661303 號函釋示，對於高爾夫球場收取之保證金或入會費，以約定退還有無作為判定是否屬於銷售代價，非銷售代價所含營業稅應予退還。

二、客體歸屬之操作

司法院釋字第 597 號解釋針對「利息基本權」與基於「利息基本權」而發生之利息究竟如何定性，此號解釋實質操作稅捐客體之歸屬。換言之，對於客體之性質必須先為判斷，始可確定歸屬於何人。而司法院釋字第 620 號解釋針對夫死亡之遺產，妻可行使「夫妻剩餘財產分配請求部分」法律上評價，性質上為債權請求權，非屬遺產稅課徵之範圍。換言之，該部分非屬遺產稅之客體，然究應否課稅尚有需進一步論述。

三、客體轉嫁之操作

司法院釋字第 625 號解釋針對稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，土地重測後面積減少者，依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦該當該規定，非可將行政機關之錯誤轉嫁人民承受。司法院釋字第 700 號解釋，對於函令

一定情形必須以簡化的推計或設算方法來計算核定，或必須以一定時間截止所得資訊為基礎而核定稅額。

⁴⁶⁰司法院釋字第 420 號解釋文：「..公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，或非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業…」。

規定，限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則。

貳、補足缺漏或建立行政操作基礎

一、從釋憲解釋到法治化

實質課稅原則之定位本有爭執。故從司法院釋字第 420 號解釋開始，大法官解釋強調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，顯將實質課稅原則定位為是原理原則，此於學者間有不同之認知。惟在操作上，稽徵行政將實質課稅則當成行政機關課徵之原則、手段，誤解了德國租稅調整法第 1 條第 2 項：「租稅法之解釋需考慮國民思想、租稅法律目的、經濟意義及各種事情之轉變」廢止後，租稅通則並無承繼該規定，且稅法解釋從租稅調整法所採取之經濟觀察法（實質課稅原則），遠離稅法之文義而被批判，故而採取嚴格之文義解釋，以重視法之預測可能性與安定性⁴⁶¹。

如此，第一階段之修法，於 98 年 4 月 28 日增訂稅捐稽徵法 12 條之 1 共 4 項；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。」第 3 項：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」第 4 項：「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

此一增訂，除將大法官解釋文法治化，對於認定稅捐構成要件事實之依據有二，一為實質經濟事實關係，另一為實質經濟利益歸屬與享有。前者主要對於經濟形式與實質關係，並以實質經濟關係作為判斷；後者則是輔助判斷時必須配合經濟利益之歸屬與享有為據。如此，經濟利益之歸屬與享有與實質經濟關係間之連結，立法並無加以說明，而留給行政無限之運作空間。

二、釐清與稅捐規避之界限

102 年 5 月 14 日稅捐稽徵法 12 條之 1 規定再為修正，主要針對稽徵行政稅捐規避為法治化增訂 12 條之 1 第 3 項：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟

⁴⁶¹ 參山田二郎，同註 37，頁 35-36。

效果，為租稅規避。」衡諸立法理由⁴⁶²，對於納稅者所為之稅捐規畫，稽徵機關常認定為稅捐規避，以實質課稅原則為調整，易與私法自治、稅捐法定主義衝突，故稅捐規畫與稅捐規避難以區分，而將稅捐規避之定義明定。

然而，關於稅捐規避之規定，於德國租稅通則第 42 條規定就針對法律形成可能性之濫用所為之防杜。其中第 1 項：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避。各稅法設有防堵稅規避之規定者，於其構成要件實現時，依該規定訂法律效果。在其他情形有第 2 項所稱之濫用時，依與經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權」；第 2 項：「選擇不相當之法律形成，致租稅之義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之租稅利益時，存在濫用。租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之」。

德國租稅通則第 42 條第 2 項對於法律形式可能性之濫用，乃以選擇不相當之形式致義務人或第三人獲有法律上未預見之利益，但如義務人能舉證具有整體關聯性之租稅外重大理由，則非濫用。如此，德國對於租稅規避則強調法形式之濫用，此濫用於我國則為規避，其要件本文分析有：1、選擇不相當之法律形式，2、義務人或第三人獲有法律上未預見之租稅利益，3、不當法律形式與獲得之利益具有因果關係，4、不具有租稅外之重大理由。

表一：稅捐稽徵法（避稅）與租稅通則之（法律形式濫用）區分

	稅捐稽徵法 12 條之 1	德租稅通則 42 條
1、濫用法律形式	濫用法律形式	形式可能性濫用
2、獲得利益	有意圖	獲有法律尚未見之利益
3、獲利者	無	義務人或第三人
4、交易常規	達成相當	不相當
5、可否舉證推翻	無	可
6、立法目的	違反	選擇不相當法形式

日本金子宏教授則認為⁴⁶³，利用私法上選擇之可能性，從一般法私法上經濟交易之觀點，並無合理之理由，意圖經濟目的與經濟成果之實現，免於充足課稅要件對

⁴⁶²立法院公報，同註 428，頁 112-115，賴士葆委員說明提案意旨（二）現行法實質課稅原則缺乏一般規範，形成單以稅捐機關之解釋為主，難以保障納稅人之權益，我國實證法除將實質課稅原則之內涵，具體落實在稅法條文…實質課稅原則為稅捐機關向人民課稅之秘密武器，在一般規範未有規定前，均由稅捐機關解釋稅法之適用時被引用，甚至濫用，不但違反租稅法定主義，更讓人民往往無法適從。（四）97 年對於實質課稅原則之明定…惟本法第 12 條之 1 之文義似於抽象，難以有效處理徵納雙方對於實質課稅原則認定與見解落差甚大之問題。實務上援引實質課稅原則時，應依其實際之經濟活動為考量，並符合租稅法定主義之比例原則，才不會偏離實際之情況，此舉亦凸顯，以法條明文規定實質課稅之一般性規範之必要性。

⁴⁶³參金子宏，同註 4，頁 119。

應所通常使用之法形式要件，而排除或減少稅負擔；清永敬次教授則認為避免租稅課稅要件充足，不當的減輕或排除租稅負擔之行為⁴⁶⁴；北野弘久教授則認為廣義之租稅迴避行為，乃指於立法過程、行政過程、裁判過程、經濟過程一切迴避減輕租稅負擔之行為，狹義之租稅迴避行為乃稅法解釋特殊意義之迴避行為⁴⁶⁵；而韓國大法院則以經濟合理性作為特定行為異常性之判斷標準⁴⁶⁶。

立法者似欲藉採刪去法，如不被定位為稅捐規避，則為稅捐規劃，則必須對於稅捐規避具明確之規範。如立法者將實質課稅原則定位在處理稅捐規避，而認實質課稅在解決稅捐規避之問題，易與稅捐法定主義有所衝突。此次修正乃藉由稅捐規避之定義，限制稅捐機關恣意認定構成要件事實為稅捐規避而以實質課稅原則作調整。則修法不外藉由稅捐規避之訂定，限縮稅捐機關認定稅捐規避須符合法之構成要件，減縮實質課稅原則被適用之可能性，此不失為防杜實質課稅原則濫用之方式。

三、稅捐諮詢之建立

於稅捐規避之防杜，美國有實質主義、事業目的之測試、階段交易法理、虛偽交易之法理⁴⁶⁷，而我國稅捐稽徵法增訂12條之1第7項規定：「納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於6個月內答覆。」本條似賦予納稅者稅捐諮詢之權利，然而何謂特定行為，所謂特定行為是否指不合常規之行為或指稅捐規劃之行為，如以當初提案者之說明認為⁴⁶⁸：「納稅義務人在從事特定之租稅規劃，往往需耗費相當時間、金錢之成本…，如因稅捐機關認知不同，而被認定為稅捐規避之行為，將欠缺預設可能性而影響其交易活動，…」。

立法時，該提案說明甚認為：「得預先向財政部提出諮詢之機制，財政部未能在期間內回答者，不得再認定該行為為稅捐規避行為…」，然而立法院審查會並無將該理由說明列入，而立法規範亦無對於稽徵機關逾期不為回復所應當承受之不利利益予以明確規定。如此，納稅者縱有請求諮詢之權利，稽徵機關有回覆之行為義務。是故，稅捐機關回覆之性質，是行政指導或是行政處分，稽徵機關可否變更其認定，逾期回覆時，是否可作對於納稅者有利之認定，並未說明。

立法者努力防杜稽徵機關藉實質課稅之名行擴大稅基之實，由兩次之立法防治，第一次僅將實質課稅原則大法官之解釋法治化，對構成要件之判斷要輔以經濟歸屬與享有，稽徵機關要負舉證責任。然而，並無抑制稽徵機關操作實質課稅效果，是

⁴⁶⁴參清永敬次，稅法，ミネルヴァ書房，5版，1999年，頁43。

⁴⁶⁵參北野弘久，現代稅法講義，法律文化社，2版，1994年，頁21。

⁴⁶⁶參高正臣，韓國における租稅回避否定規定，稅法學，557期，2007年6月，頁118。

⁴⁶⁷參岡村忠生，稅負擔回避の意図二分肢テスト，稅法學，543期，2000年5月，頁13。

⁴⁶⁸立法院公報，同註428，頁124。

故，才有第 2 次修正。此次修正建立稅捐規避之判斷基準，如非規避則似被認定為規畫之行為，規畫之概念一般認為⁴⁶⁹：一、欲為出稅負擔減輕之行為，選擇稅法特別明文化之規定與制度，二、即使超過稅法限制之解釋，依照社會通念作判斷，三、採用非通常之法形式減輕租稅負擔，不是租稅迴避而具有經濟之合理性，四、合法的租稅負擔減輕，特定的法、經濟的行為之情形。然而，規避與規畫難以明確，而在於社會通念⁴⁷⁰，納稅者可以預先提出稅捐諮詢，作為規畫或規避之判斷。

參、行政法院對對實質課稅之見解

一、規避意圖判斷

最高行政法院 101 年度判字第 551 號判決，認為是否有避稅之意圖：「本諸稅法獨立性之觀點，從「量能課稅原則」出發，而仍將上訴人認定為本案之「房屋銷貨營業人」，即需查明「上訴人與大日公司及大璽公司間成立信託契約之經濟上原因」（依上訴人所述，是因該二家公司積欠上訴人債務，而為信託登記。但為何信託登記可以確保債權，以及事後債權如何清償等情，均有待進一步之查證），以及「由上訴人為物權移轉行為是否有規避或隱匿營業稅負之企圖」，此等事實亦有待於原審法院進行事實調查，方能決定。」

租稅法之課稅要件不外是各種私經濟活動現象之定型，私法自治與契約自由之基本原則支配著私法之領域。納稅義務人對於一定之私領域本有選擇法形式之空間，然意圖實現經濟目的與經濟成果，而對應免除充足課稅要件之法形式，排除減少稅負擔被稱為租稅迴避⁴⁷¹。日本最高裁判所對於稅捐規避立法上規範之欠缺下，採取積極主義而為認定，此種法創造展現在兩方面，一則建立課稅減免制度濫用法理，以解釋之方法認定違反規範之效果、目的之行為，則該當課稅減免制度之濫用；再則，就課稅減免制度濫用法理，則建立交易全體或部分之觀察法，於稅法適用範圍內，以作為課稅制度減免濫用容許或否認之規範⁴⁷²。

二、稅捐規避要素

最高行政法院 96 年度判字第 410 號建立判斷體系：「一、先檢討上訴人提出之證據資料能否形成「費用支出」待證事實為真正之確信，以為事實認定。二、如果能證明費用支出之真實性以後，再檢討本案有無構成稅捐規避之可能，此時即應檢討「稅捐規避」構成要件在本案中是否具備，…司法實務上已發展出不成文之判斷

⁴⁶⁹ 參畑野洋一郎，節稅と租税回避の区分再考，税法学，562 期，2009 年 12 月，頁 125。

⁴⁷⁰ 參金子宏，同註 297，頁 120。

⁴⁷¹ 參金子宏，同註 297，頁 119。

⁴⁷² 參谷口勢津夫，税法における裁判による法創造論序説-ドイツにおける最近の議論の紹介，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 234-235。

標準，歸納言之，其構成要件可分析為以下四項要件要素：行使法律之形成可能；濫用法律的形成可能；使法律形式與經濟實質顯不相符；稅捐負擔之減輕；稅捐主體的規避意圖），接著要檢討其法律效果。依學理上之通說，稅捐規避在稅捐法制上之法律效果為「私法外衣之否認」。換言之，即係否認私法刻意安排下之經濟資源形式歸屬，……。」

而日本學者增田英敏教授則以租稅規避需要三要件⁴⁷³：一、選擇與社會上異常通念之法形式，二、得到與選擇通常法形式同樣之經濟效果，三、造成排除或減輕租稅負擔。而對於租稅迴避則是以經濟上不合理、不自然之目的，作為當事者選擇之法形式。其實如依經驗法則來看，除非有交易異常之情況，才可為異常法形式之選取，是故，納稅者具有意圖與目的，而形成法形式與真實法律關係相異。如此，納稅者顯然對於租稅具有規避之動機，此乃基於欲減少稅負擔之目的，不符合經濟實質之法形式。

惟租稅之規避，是否仍應端視其是否基於合理之經濟目的，如品川芳宜教授則認為「於契約自由之世界中，如果具有合理之意義，經紀人締結契約當然減少稅捐成本」⁴⁷⁴；葛克昌則認為：「脫法避稅有避稅之故意，但無以不正當方法逃漏稅之故意或過失」⁴⁷⁵。除上開之要件外，仍應考慮對於租稅迴避之經濟合理性與異常性作為判斷之依據。稅捐稽徵法第12條之1第3項規定將租稅迴避之定義明文化，然而，並無對於稅捐規避行為明文之禁止或為其法律效果調整之規定，則無非欲藉由稅法解釋為調整、否定租稅負擔減輕、迴避之效果之發生。然而，基於稅捐法定主義之要求，則稅捐迴避之否認應有法律明文規定⁴⁷⁶，而非僅是規定稅捐規避之規定，基於經濟實質主義而「否認」租稅迴避之行為，否認納稅者所使用之法形式，否認契約形式真實性之間接事實，如違反經驗法則，契約解釋之規則仍不被承認⁴⁷⁷。

三、稅法獨立性原則

最高行政法院於操作實質課稅原則時，常援引稅法獨立性原則，如最高行政法院97年度判字第1012號：「基於稅捐法制對民商法制之附從性，原則上只要人民有實質之經濟理由，稅法上都會儘量尊重人民在民商法上對經濟成果之回溯調整。

⁴⁷³參增田英敏，同註147，頁251。

⁴⁷⁴參酒井克彥，二層的構造認識論と事實認定，收錄於納稅者保護と法の支配-山田二郎先生喜壽記念，石島弘、木村弘之亮編，信山社，初版，2007年，頁270。

⁴⁷⁵參葛克昌，同註117，頁481。

⁴⁷⁶參清永敬次，同族会社の課税問題-行為計算否認規定を中心として，收錄於中小法人課税の諸問題，租税法研第十三號，有斐閣，1985年10月，頁48。

⁴⁷⁷參末崎衛，「租税回避目的」と契約解釈-「私法上の法律構成による」論の批評的検討，税法学，560期，頁94-95、111，今村教授認為否認法形式是指契約之形式，中里實教授則指基於當事人間真實的合意內容課稅。

但當客觀事實顯示，人民在民商法上對經濟成果回溯性調整，與避免已生稅捐之繳納具有密切關連性者，法院則會例外基於「稅法獨立性原則」…。

在民商事法關係與稅捐法關係之法形式上，最高行政法院認為納稅者如濫用民商法上法律形式之選擇自由，或造成與經濟實質不符之客觀事實，則可單獨強調稅法特殊實質性之問題，而可忽視民商法之外觀形式，或亦可以民法上之原則解決相關問題。惟 F. Geny 與 L. Trotabas 教授存有不同論述⁴⁷⁸，F. Geny 教授認為稅法可認為是一從屬學科或具有一定從屬性，否認相較於民法具有獨立空間，亦可依民法規定解決形式與實質不一致情形，無需要另發展實質課稅；而 L. Trotabas 教授則認為民事法追求交換正義，稅法追求分配正義，基本制度設計、邏輯與民法具有根本性差異，因此不免做出不同解釋。

對於稅法學顯然要成為獨立之法學領域，稅法學以往從民事法學、財政法學、經濟法學觀點之探究。其實，更必須逸脫出傳統之思維，而以納稅者人權之保護角度來思考。亦即，以憲法人權論之觀點為思考⁴⁷⁹，主張稅法獨立性之說法，不外是稅捐實務上操作事實認定與法律解釋，在稅捐法定主義下，涉及租稅立法權之問題，於執行階段並無法以實質課稅為理由而正當化⁴⁸⁰，而應回歸稅捐法律有無特別規定為判斷。亦即，對於稅法規範之解釋，除非議會具有特別之意思表示，否則不可主張法獨立性⁴⁸¹。

四、不同之規範價值取捨

最高行政法院 96 年度判字第 903 號：「按「法律事實」之「定性」，必須取向於規範功能。在不同之法規範體系中，不僅會對類似之事實以不同之法律名詞說明（例如民法上之「占有」概念與刑法上之「持有」概念），甚至同一用語，也會因所處規範體系架構之不同，而異其內涵…。」是故，於稅捐法領域借用民法或其他領域之概念，概念究竟應該同一性或不同一性，應取決於規範價值，不同之價值規範，使用相同概念，亦有不同法內涵。

該判決又述：「法律事實之解釋不應拘泥於所用之文字，而應本諸雙方在交換過程中之經濟實質利害，定其性質，進而決定其所應適用之補充法規範。」則雙方所簽定之行政契約，所使用文義為無償贈與，可以換取在捷運設施用地上聯合興建建築物並取得該建築物所有權之利益為獎勵。其在土地捐贈土地應有部分，具取得上

⁴⁷⁸參黃源浩，法國稅法上實質課稅原則及其憲法界限，第 14 屆兩岸財稅法研討會-實質課稅與納稅人權保護，台大法律學院，2011 年 4 月 18 日，頁 234-236。

⁴⁷⁹參北野弘久，同註 231，頁 310。

⁴⁸⁰參北野弘久，稅法問題事例研究，勁草書房，1 版，2005 年 9 月，頁 76。

⁴⁸¹參北野弘久，同註 300，頁 35。

述獎勵之資格。就稅法而言，判決以「經濟觀察法」為手段，而被認為是互易，此移轉顯然具有對價性。

就此，大眾捷運系統土地聯合開發辦法第 29 條：「依本辦法申請投資土地開發且無償提供捷運設施所需空間及其應持分土地所有權者，其建築物樓地板面積與高度得依下列規定放寬…。」亦即，其取得之權利得由主管機關裁量後始能決定之權益，此是否為對價，於稅捐法領域為價值判斷時，尚應考量之。該裁量准否決定於行政機關，該判決既然承認「不能期待人民有比主管權責機關更高法律水準」之法理，納稅者取得是對價或不確定會實現之期待利益，在稅捐法領域更是應加以區辨。

肆、學者之思辨與批判

一、實質課稅非屬原則

所謂實質課稅原則，所謂「實質」，當指納稅義務人之經濟能力有關「指標事實」的「有無」、「範圍」及「歸屬」⁴⁸²；如實質課稅即是實踐量能課稅原則，如何在稅捐法定主義下實現量能課稅，則需考量核實課徵之方式，如何選擇核實課稅之方式，國內引進經濟觀察法，乃為實踐實質課稅之方法。

實質課稅原則與經濟觀察法，是不是指同一件事。論者有謂經濟觀察法亦稱為實質課稅原則，乃是稅法上特殊之原則或觀察方法⁴⁸³。陳敏教授認為在德國稱為經濟考察方法，兼具事實認定與法律解釋，於我國稱為實質課稅原則⁴⁸⁴；黃茂榮教授認為經濟觀察法為實質課稅原則在方法論上之表現，為應稅、免稅、向誰課稅論據時，兩者皆應以符合經濟利益之實質及實際之依歸，認識負擔稅捐能力之有無及其歸屬，符合實質課稅而不限於形式⁴⁸⁵；木村弘之亮教授認為經濟觀察法（實質課稅原則）其為對於稅法課稅要件之法律解釋方法⁴⁸⁶；葛克昌教授指依 Tipke 教授認為所依據為平等原則，專為稅法解釋基準設立，量能課稅原則針對立法者⁴⁸⁷；黃俊杰教授認為兩者得作為稅法解釋之指導原則⁴⁸⁸。黃士洲教授認為經濟觀察法非法學技術問題，更非法律當然解釋，據反映政策目的意涵，與實質課稅兩者用語不同本身含有意識型態與法律功能之雙重性格⁴⁸⁹。

⁴⁸² 參黃茂榮，同註 24，頁 424-425。

⁴⁸³ 參陳清秀，同註 3，頁 188。

⁴⁸⁴ 參陳敏，同註 104，頁 4、7。

⁴⁸⁵ 參黃茂榮，同註 24，頁 429。量能課稅原則、實質課稅原則或經濟觀察法，其訴求理念幾乎是同一個，惟須注意量能課稅原則及實質課稅原則含有價值判斷，而經濟觀察法則屬從經濟之觀點，客觀觀察、認定經濟理性在方法論上之表現。

⁴⁸⁶ 參木村弘之亮，同註 277，頁 8，租稅法所謂經濟觀察法或經濟之解釋，把握經濟事項或狀態以實現法律目的，是一種目的論之方法。

⁴⁸⁷ 參葛克昌，實質課稅與納稅者權利保護，收錄於實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，頁 11。

⁴⁸⁸ 參黃俊杰，同註 454，頁 63。

⁴⁸⁹ 參黃士洲，實質課稅與納稅者權利保障，翰蘆，初版，2011 年，頁 86。

如此，實質課稅原則與經濟觀察法是否為兩絕然不同之內涵，多數學說認為兩者無區分或為目的與方法之問題；李惠宗教授認為經濟觀察法為一種「課稅要件事實」認定之方法，不宜實質課稅「原則」稱之，僅是一種事實涵攝問題，立法論上涵攝之方法⁴⁹⁰或認為是一種事實認定及法律解釋之方法⁴⁹¹；黃茂榮、李振山大法官認為是一種實質性原則⁴⁹²。就此，本文以為，實質課稅究竟是一種原則或是一種方法，如是原理原則所牽涉具指標、價值之問題，且所涉法律價值，則有上下位階違反或抵觸之問題。如僅是解釋方法⁴⁹³，則是詮釋構成要件要素之方法，法律解釋或認定事實之方法，學者大都以方法、要素稱之⁴⁹⁴，稱為原理原則似並不妥適。

如從經濟考察法於德國之發展，本係稅法經濟目的與論理之解釋方法，乃為解決逸脫文義解釋，以類推適用掌握不適當法律形式之事實⁴⁹⁵，類似特殊目的之解釋方法。實質課稅乃實踐量能課稅之目的，量能原則是揭示依照負擔能力來課稅之原則，該原則不外指示負擔能力從無到有，甚至多或少，依其實質能力課稅。然而，實質課稅或經濟觀察法，或應限於量之多寡問題。然而，實質課稅是否是一種憲法或稅法原則，如果作為行政機關之尚方寶劍，而不能為納稅者有利或不利一體適用，當為一工具而非原則。尚且，稅法不得違反憲法之框架秩序，即不得違反稅捐法定主義所建立之基本原理，而稅法解釋、適用之基本原則乃以稅捐法定主義為限制⁴⁹⁶。

二、不可作為填補法律漏洞

實務使用實質課稅原則最被垢病的，係對於法概念事實進行漏洞補充，此應分為兩部份來說明。首先，對於漏洞補充部分，當稅法規範違反體系之不圓滿性時，須藉由漏洞補充消除法秩序之違反，實現法律所追求之價值時⁴⁹⁷。此時，稽徵機關可否利用經濟觀察法對於具以課稅價值而法所規範不及之處，以類推適用來加以課稅，將違背稅捐法定原則⁴⁹⁸。

⁴⁹⁰ 參李惠宗，實質課稅可以作為逃漏稅之證據嗎？—兼論實質課稅適用上之界線，台灣本土法學，199期，2012年5月，頁91、94頁。

⁴⁹¹ 參陳明燦，論實質課稅原則以及地價稅稽徵—以土地稅法第22條第1項為中心，環境與土地法學雜誌，第5期，2013年3月，頁167。

⁴⁹² 釋字700號黃茂榮、李震山多數意見認為：「實質課稅原則或量能課稅原則尚非憲法層次之原則或質疑實質課稅原則尚未足夠具體化到可以引用來論斷稅捐法令，是否違反實質課稅原則或量能課稅原則的程度。實質課稅原則或量能課稅原則固然因屬於實質性的原則，而相對於「租稅法律主義」這種形式性的原則，有比較大之不確定性，但並非沒有典型的類型係無疑問的違反實質課稅原則或量能課稅原則。」另黃茂榮，同註70，頁437-448，則認為則認為是稅法特殊之解釋方法或因素。

⁴⁹³ 參葛克昌，同註487，頁12，K. Tipke，不將經濟觀察法當成是稅法之特殊解釋方法，而是取向於經濟目的之解釋方法。

⁴⁹⁴ 參楊仁壽，同註65，頁191以下。黃茂榮，同註70，頁401以下。

⁴⁹⁵ 參陳敏，同註104，頁7。

⁴⁹⁶ 參北野弘久，稅法学的實踐論的展開，勁草書房，初版，1993年，頁103。

⁴⁹⁷ 參楊仁壽，同註65，頁261。

⁴⁹⁸ 參陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（下），月旦法學，184期，2010年9月，頁98。

對此，基於某類生活事實，非法律文義規範範疇，且非為法外空間，而超過在法律解釋之可能文義之界線。惟填補時究是法律解釋還是補充⁴⁹⁹，如定位填補為解釋或補充，當會引起有無逾越稅捐法定主義之爭議。就此，既然規範存在之不完整性，如非可於法文義明確闡釋，即為漏洞。至於，有無授權補充漏洞應非關鍵。然而，如定位為法律補充本質當已逾越稅捐法定主義之範疇，如此，所為之法律補充之方法有，類推適用、目的性限縮與擴張以及創制性補充等方法是否可用，尚待斟酌。

尚且，於日本採取實質所得歸屬原則，亦即對於所得之歸屬採取實質主義，其立法例乃於1965年所得稅法第3條之2規定修正為所得稅法第12條：「資產或事業所生之利益歸屬於名義人，並無享受利益，而名義人以外之人享受收益者，歸屬於享受收益者」，舊法的標題是所得之歸屬實質主義，而新法則是實質所得課稅原則。就此，此本應為被限定所得之歸屬採取實質主義，課稅機關卻不限於此，解釋為課稅關係實質主義⁵⁰⁰，然日本稅務當局與判例則將實質課稅原則理解與德國經濟觀察法同旨趣。

我國採取實質課稅原則則需有兩層次之思考，一則日本舊所得稅法採取形式與實質相異時之歸屬，乃因應信託制度使然，以解決信託制度形式與實質不同時，所得稅之歸屬問題。所得稅法第12條規定之實質所得課稅原則，其不外仍在闡釋所得稅之歸屬問題，乃以實質獲得所得者為歸屬，並非此法之規定可作為各稅可以實質課稅原則為課徵之操作依據。所得之歸屬問題與其他稅種之歸屬問題並不同，因此，日本實務界之擴張為課稅關係實質主義之適用，本可受批判。

再則實質課稅原則、經濟觀察法此兩概念是否相同。日本稅務當局與判例將之理解為同旨趣，繼受日本法治下，稅制採取實質課稅原則顯然更是加大實質課稅之範圍，將之視為是稅法之原理原則，而當作尚方寶劍般的使用，致無窮盡的擴張解釋，甚少基於實質課稅為納稅者有利之闡釋。實質課稅、與經濟觀察法皆為認定事實與適用法律之方法，是解釋論層次之問題。而法律解釋於法律所為之用語是否明確需加以檢討必要，從法律文義用語不明確之解釋時，立法目的及情狀、適用法律之公平性、相當性等實質之情事加以考量⁵⁰¹。

⁴⁹⁹參黃茂榮，同註70，頁463-468，大部分之法律概念係不確定需加評價加以補充，開放性之概念，可能性之文義不足以清楚界定其外延，從而在法律解釋與補充之界線劃分上，其適用也成特別問題。可能文義是否仍為適當之界線，超過可能文義部分到底是法律解釋，還是補充。

⁵⁰⁰參北野弘久，同註100，頁142-143。

⁵⁰¹參占部裕典，租税法における文理解釋の意義と内容，税法学，563期，2010年6月，頁77，東京高裁平成十四年2月28日判決（頃月48卷12號3016頁，判時1782號19頁）所主張。

三、棄實從虛與棄虛從實之思考

對於稅捐法律經常採取類型來替代個案經濟實質之判斷，此乃是以標準化之判斷取代對於個案之評價，而排除個案之特徵⁵⁰²。如此，以簡化而替代經濟事實之真相，將分散於大量或多數，集中至一稅捐主體⁵⁰³。稅捐客體所用方法不外代徵、法定間接稅、客體歸數之基準日。如以地價稅觀之，地價稅之納稅基準日之規定，即有研究探討價值。

依土地稅法施行細則第 20 條之規定：「地價稅依本法第 40 條之規定，每年 1 次徵收者，以 8 月 31 日為納稅義務基準日；每年分 2 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。」如 1 年徵收 1 次，卻以 8 月 31 日為納稅基準日分割稅捐客體，此即是以形式代替實質，對於簡化課徵反省，有違實質精神⁵⁰⁴。

再者，本文所探討實質課稅之精神，與上述簡化目的反而相反，由類型化轉化為解釋方法，則造成法形式主義與經濟實質主義之論戰。何以能選擇法律或經濟實質較為妥當，實質課稅原則何種形式具有何種意義之基準，實質並不明確，成為稅務行政恣意的、專斷的課稅。將事實合法化、正當化之功能，稅捐法律主義容許個別之實質課稅原則時，納稅者之法律關係將不安定，將破壞僅有議會有課稅權之租稅法律原則⁵⁰⁵。

伍、失控及脫韁實質課稅之限制

對於實質課稅原則過度之濫用，故學者有謂適用上之限制⁵⁰⁶，或認為憲法上之限制⁵⁰⁷，本文則提出：一、事務本質之限制，二、稅疑有利於國庫之限制，三、經濟實質之限制，四、稅捐法定之限制，為以下之說明：

⁵⁰²參盛子龍，同註 349，頁 157。

⁵⁰³參黃茂榮，同註 162，頁 435，棄實從虛，指鹿為馬，實務之利用一旦失控，將攤壞法律對於行政、司法機關之約束。

⁵⁰⁴參黃茂榮，同註 162，頁 435。

⁵⁰⁵參北野弘久，現代稅法事典，中央經濟社，2 版，1993 年，頁 19。

⁵⁰⁶參陳清秀，同註 3，頁 206-210，1 稅法法定主義之限制，2 基於稽徵經濟原則法律特別採去形式課稅，3 基於整體法治合法性要求法律特別規定排除實質課稅原則，4 納稅義務人違反稅法上協力義務，無法進行實質課稅，5 為防止稅捐規避，稅法特別規定排除實質課稅原則。李惠宗，實質課稅可以作為逃漏稅上之證據嗎？—兼論實質課稅適用上之界限，台灣法學雜誌，2012 年 5 月，頁 93-94，1、經濟觀察法不可作為稅法解釋原則，2、經濟觀察法不可作為課稅法定要件之補充，3、經濟觀察法不得做為證據方法。

⁵⁰⁷參黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台大法律研究所博士論文，2007 年 1 月，頁 116 以下。

一、事務本質之限制

對於以實質課稅原則來認定構成要件，於釋字第 420 號解釋於操作實質課稅原則時，以其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，來認定法概念是以買賣有價證券為主要營業，此與依登記營業項目或實際營運有所不同。就此，難以符合一般之經驗法則，或可謂對於納稅者乃為突襲性之決定。

此後，釋字第 460 號解釋對於「住宅」之認定：「…財政部七十二年三月十四日台財稅字第三一六二七號函謂：建物係供神壇使用，已非土地稅法第九條所稱之自用「住宅」用地，不得依同法第三十四條規定按優惠稅率計課土地增值稅，乃主管機關適用土地稅法第九條，就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之本質，…」其援引司法院釋字第 420 號解釋外，認為法規之解釋除須依法條之明文外，尚應受事物本質之內在限制之限制。換言之，司法院釋字第 460 號建立稅捐構成要件解釋時，尚必須注意該概念之內在限制。

二、稅疑有利於人民之限制

如果經濟觀察法是一種稅法之事實認定方法，而認定之依據以量能課稅為據⁵⁰⁸。如此，對於認定事實與適用法律，如有疑慮時，除例外以推計課稅之方式來計徵外；經濟觀察法乃基於國庫主義出發之歷史產物，於有利國庫之解釋原則下，確保徵稅目地之達成而應被主張，故有疑時應遵照稅法之目的解釋。然而，此種解釋實有疑義，於稅捐法定主義下，稅法之目的並非徵稅，乃是指示納稅義務之界限、徵稅權行使之界限，維護納稅者之人權⁵⁰⁹。如此，對於稅法事實之認定，如果有疑者，應為不利國庫之認定，而為有利人民之認定，應禁止使用實質課稅原則，曲解認事、用法之原則。

解釋、適用稅法應嚴格，基於合法性原則，具體事實關係乃至於事實關係之確認應符合租稅法規。對於租稅法規之選擇、意義內容之解釋及法規與具體事實之涵攝有誤，稅法解釋適用將侵害人民之基本權。法規之內容應納稅者共通瞭解，而應確保解釋之客觀性、預測可能性與法安定性⁵¹⁰。如文義解釋具有數可能性時，依目的解釋且參酌稅法之價值判斷，而確定一種正確內涵。如此，目的解釋乃作為文義解釋、補充，對於稅法解釋應僅遵守立法者對於該文義之價值判斷。是故，在租稅公平與租稅收入之目的考量時，則應以納稅者權利保護為優先考量，而不是以國庫行政為出發點，操作稅疑有利國庫。

⁵⁰⁸ 參葛克昌，同註 487，頁 11-13。

⁵⁰⁹ 參北野弘久，同註 19，頁 23-24。

⁵¹⁰ 參谷口勢津夫，同註 180，頁 313-314。

三、經濟實質之限制

從美國聯邦稅法第 7701 (0) (1) 規定之立法例⁵¹¹，認為需符合下列兩要件同時存在，才符合經濟實質原則，該規定將經濟實質原則定義為：「在與經濟實質原則相關交易案件中，只有符合下列之條件時，該交易才會被為有經濟實質，(A) 該交易以一種有意義之方式（除了以改變聯邦所得稅法效果以外之方式）改變納稅人之經濟狀況。(B) 納稅人是基於一個實質之目的（除了追求改變聯邦所得稅法之效果以外之實質目的）決定採取系爭之交易行為。」

於此，美國 Doggett 對於經濟實質提出 H. R. 2520 法案，於內國歲入法典第 7701 條對於經濟實質作定義⁵¹²，於§7701(m)(1)(B)，一般之交易以下之規定之情形，有經濟之實質，(1) 依照交易，納稅者的經濟的狀態有意志的變化 (2) 當於為該當交易時，納稅者有相當程度之課稅以外之目的，且該當交易為達成該當目的之合理手段。法案續有下規定：納稅者利益獲得潛在可能性之特別規定-交易，利益獲得有潛在之可能性，則沒有經濟之實質，但以下情形除外：(1) 從交易得被合理的預測，課稅前利益的現在價值比較，於交易預測可被認可情形，與租稅利益的現在價值相當，(2) 從交易得被合理的預測課稅前利益，無超過風險的利潤。

至於何謂經濟實質，對於經濟實質之認定，釋字 709 號解釋黃茂榮大法官協同意見書曾提「經濟實質保障」。於稅法上之經濟實質，本文以為應指基於實現量能課稅下，人民所負擔租稅之經濟能力，此經濟能力常與經濟狀態或過程等經濟事實結合，故經濟實質乃蘊藏人民納稅能力之經濟事實。

四、稅捐法定之限制

稅捐法定為形式正義，量能課稅為實質正義，分別代表不同層次之考量，惟實質正義仍應建立在形式正義之下。如此，於適用上如何求得兩者之平衡點，釋字第 700 號解釋湯德宗不同意見書提出：「憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，…租稅構成要件，以法律定之，且其內容更須實質正當，俾符合憲法第 23 條之精神」。如此釋示可以矯正「實質課稅之公平原則」近來輒向憲法第七條平等原則傾斜的傾向，並解決憲法第 23 條因其「文義」及「傳統比例原則式操作方式」造成侷限，不易直接適用審查租稅法令實質合憲性的困擾」。

而實質課稅最代表性之司法院釋字第 420 號解釋，主要涉及免稅構成要件之認定，76 年當時之獎勵投資條例第 27 條規定授權行政院暫停徵全部或部分非以有價證

⁵¹¹ 立法院公報，同註 462，頁 113，賴士葆委員說明提案意旨 (三) 先進國家對於實質課稅之規定。

⁵¹² 參岡村忠生，租稅回避行為の規制について，税法学，553 期，2005 年 6 月，頁 206-207。

券買賣為專業之證券交易所所得稅⁵¹³。至於何謂非以有價證券買賣為專業，於行政院81年10月14日庭長、評事聯席會議則以交易之量為判斷依據⁵¹⁴，以實質課稅原則作為立論依據。然基於市民社會原則下，實質課稅原則需明文規定，亦即需符合近代無法律無課稅之思考，則當事人選擇之法形式，稽徵機關如不採而為課徵，應有法律明文規定⁵¹⁵，非於稅捐法定原則與稅捐平等原則於緊張之關係下，既以超過制度目的之濫用為依據，而為課稅正當化之理由⁵¹⁶。

稅捐法定作為納稅義務之界限與徵稅權之界限，本案所決定為證券交易所所得之能否免稅，稅捐客體為證券交易所所得，免稅之前提以具有證券交易所所得符合免稅要件而免除租稅所得債務，故本案是否可免稅已為客體與主體歸屬之判斷，與此，所異判斷基礎，是免稅構成要件之解釋。然而，對於應稅構成要件之解釋應以文義可能性為最大極限，讓人民不具預測可能性，對於構成要件事實之認定，是否存在於形式之事實與實質之事實不同，而主觀上存在破壞稅法之價值功能，再以實質課稅原則介入。稽徵行政權之濫用，不合理之法解釋，造成擴張解釋，將違反稅捐法定主義。且課稅要件之不明確，課稅要件射程範圍擴張導致行政恣意課稅，亦導致法概念之不確定，而行政恣意課稅之結果，遠離租稅憲法學所指射之明確範圍。

如以稅法之解釋原理觀之，中川一郎教授與田中二郎教授分別提出之解釋論觀之⁵¹⁷，中川一郎教授以租稅法定主義之嚴格解釋出發指出租稅法之特殊性，基於租稅法律主義與租稅平等主義導出嚴格主義作為前提，擴張解釋與縮小解釋之禁止，補充解釋之禁止，立法欠缺、不完備、錯誤則由立法機關來解決。而田中二郎教授則以稅務行政、納稅優先主義為主軸，租稅法律做為租稅債權成立之依據，乃實現具體債權之行為規範，也是解決紛爭之裁判規範，解釋方法具體表現乃為函釋。兩者顯然基於不同立場出發。

⁵¹³76年1月26日修正公布之獎勵投資條例第27條規定：「為促進資本市場之發展，行政院得視經濟發展及資本形成之需要及證券市場之狀況，決定暫停徵全部或部分有價證券之證券交易稅，及暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業之證券交易所所得稅。」

⁵¹⁴行政院81年10月14日庭長、評事聯席會議所為：「獎勵投資條例第27條所指『非以有價證券買賣為專業者』，應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業」

⁵¹⁵參川井和子，近代稅法学における法的思考-土地讓渡の契約形態と讓渡代金の算定方法を素材として，税法学，549期，2003年5月，頁45。

⁵¹⁶參田中治，租稅法律主義の現代意義，税法学，566期，2011年12月，頁245。

⁵¹⁷參加藤義幸，同註292，頁17-19。

陸、實質課稅原則之再定位

一、實質歸屬原則

對於實質課稅原則究為稅法解釋之方法或為憲法原則，或應另為定位，如李惠宗教授認為實質課稅非原則。事實上，實質課稅如僅是對於構成要件之認定，而被定位為是解釋之方法，如認為是對於溢出文義可能性範圍所為之解釋，稅法特殊目的之解釋，釋字第 700 號解釋蘇永欽協同意見書：「實質課稅爭論就和量能課稅一樣，實質課稅究竟只是稅法租稅理論或財稅政策的原則，從而尚不得作為審查稅法有無違憲的基礎，或已經提升為稅法必須遵從的憲法原則，從而可以作為審查稅法的基礎，在憲法並無明文的情形下，稅法或憲法學者迄今並沒有很一致的看法。…」最高行政法院 101 年度判字第 956 判決認為：「法上之「實質課稅原則」乃依憲法平等原則及稅捐正義之法理，本於「量能課稅」之精神，於解釋及適用稅法規定時，亦應考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益，為此等原則之運用」。

實質課稅如定位為量能課稅原則之下位原則或為解釋方法，於學理上容有爭議。的確，從憲法第 19 條稅捐法定主義之內涵，並無法導出量能課稅原則，量能課稅乃憲法平等原則所導出⁵¹⁸。如實質課稅原則僅是認定構成要件事實之方法，或可稱為解釋要素或方法，是否可稱為原理原則。所謂原理原則，本身並不是具有連結構成要件、法律效果兩部份可適用於一般之具體事實，而透過法適用者建立規律，從法律原則導出法規，以適用於典型事實關係⁵¹⁹。

葛克昌教授所認為實質課稅宜正名為「實質負擔原則」⁵²⁰，而日本吉良實教授則將實質課稅原則區分為實質把握課稅原則與實質歸屬課稅原則⁵²¹。本文認為此稱呼，無非將實質課稅回歸量能課稅之本質，並無釐清量能課稅與實質課稅之功能區分，甚而亦無釐清實質課稅與稅捐歸屬之關係。如此，本文稱「實質歸屬原則」，因實質課稅本應於文義解釋之界限，故實質課稅主要在解決事實認定之問題。如此，稅捐歸屬之前提本來即應判斷稅捐客體，再為稅捐客體與主體間之歸屬關係之判斷。對於稅捐客體範圍之認定，釋字 493 號解釋理由書即提出合理、明確歸屬原，客體之範圍確定後，與主體間之連結因素作為歸屬之認定，實質課稅原則實際上乃是實質歸屬之操作，故稱實質歸屬原則。

故於方法論上，將實質課稅原則視為稅法之原理原則，於方法論上實已紊亂法本質論與法解釋論之問題，而生對於納稅者不利之法創造。基此，於目的論之方法與價值論之方法與信賴保護之間，法律文義將作為基準，應重視信賴保護與實證主義之對立⁵²²。

⁵¹⁸ 參陳清秀，同註 3，頁 28，是平等原則具體化下之稅捐正義化下之稅捐正義原則。

⁵¹⁹ 參翁岳生編，同註 150，頁 122。

⁵²⁰ 參葛克昌，同註 173，頁 485。

⁵²¹ 參吉良實，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究，19 卷 3 期，1987 年 5 月，頁 120。

⁵²² 參谷口勢津夫，同註 472，頁 244。

二、有利與不利皆適用

實質課稅之適用，稅捐機關幾乎單面性為國庫收入之操作。然而，行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」稽徵機關於認定事實適用法律本應為有利或不利納稅者之情狀皆為考量始符合「實質」，至於「課稅」僅係稅捐程序上之表徵。

觀察釋字第 180 號解釋：「納稅義務人及權利人未於規定期間內申請登記繳納土地增值稅，嗣後再申請登記繳納時，除依法處罰或加計利息外，如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之部分土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始屬公平」土地總有漲價，並非即是歸屬於土地所有權人，如因其他因素，對於差額利益之歸屬，應為實質認定。

釋字第 607 號解釋理由書：「地上物拆遷補償費既為非營業性之增益，如於扣減非營業性之損失及費用仍有餘額，即有稅負能力，對該營利事業之純益額課徵營利事業所得稅，符合租稅公平原則」，此乃實質課稅下為核實課稅之實踐，對於實質課稅之運作，往昔建基於稅疑有利於國庫，於今對於稅疑是否應有利人民，亦即，基於「實質」之精神，實質課稅原則可否作對於人民有利之解釋，由兩者背後財政目的與納稅者權利保護之價值衡量⁵²³，行政機關於認事用法時，應符合憲法價值作適當之取捨。

此外，釋字第 625 號解釋文：「同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，方與實質課稅之公平原則無違。」本號解釋認為，當時既應核實課稅，為納稅者為有利之認定，但因地政機關之錯誤，而無法核實課徵。

大法官雖無明確的說明實質課稅有利不利一律適用，從最高行政法院 96 年度判字 410 號判決：「稅捐規避…其調整方式，立法決策上，可能是對「形式」歸屬稅捐主體多付稅款之「退回」，也可能是「實質」稅捐主體「扣除」前開多付之稅款。」最高行政法院 94 年度判字第 702 號：「就進項金額部分又採形式認定依憑證之形式認定變更起造人名義後華嚴公司繼續興建工程之進項非上訴人之進項，似此情形不僅與前述實質課稅原則應有利不利一體適用之原則不符，且與釋字 385 號所示有關租稅之權利義務不得割裂適用有違…。」可知，利與不利應一體適用。

⁵²³參葛克昌，稅法目的與法律解釋，月旦教室，第 71 期，2008 年 9 月，頁 74。

三、三段論證之位置—法解釋或事實認定

對於實質課稅原則之闡釋，衡諸大法官解釋使用之用語：「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。」並無確認實質課稅原則之定位，而釋字 620 號唯一將「實質課稅原則」用語呈現於解釋文，實質課稅究竟在方法論上，是稅法之原理原則或處理三段論證之解釋方法，由解釋文僅可知以實質課稅達到稅捐公平，其他則難以定論。

然而，由稅捐稽徵法第 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。」規定，第 1 項顯然是對於構成要件之解釋，第 2 項則是針對事實之認定，都採實質之認定，陳愛娥教授認為在此認定事實、適用法律之涵攝，此不外為經驗法則所要求⁵²⁴。

針對構成要件之部分，釋字 706 號解釋理由書：「主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許」，法解釋不可逾越解釋之範圍，帥嘉寶法官認為實質課稅只不過是法律涵攝過程中，法律規範意旨與真實世界當中，來回反覆過程之描述⁵²⁵，本文則認為實質課稅主要為事實認定之問題。

對於事實之認定與法律之適用，本為稅捐法定主義之範疇，基於稅捐法定主義之法理，則稅法之解釋應「稅疑反於國庫之利益」⁵²⁶。依此法理，不僅於法律之適用，於構成要件事實之認定亦同，僅於該當事實關係時確實課稅。事實上，租稅法定主義可以作為納稅者納稅義務之界限，亦為徵稅權行使之界限，此亦可作為抑制課稅權力濫用。

第三節、經濟歸屬與經濟觀察之交錯

經濟歸屬與經濟觀察實則皆須重視納稅者之給付能力，辨別其真實與潛在之給付能力⁵²⁷，日本所得稅法第 12 條規定實質所得歸屬原則，使用經濟觀察法不外決定決定「量能」基礎（即稅基）之大小與其實質歸屬主體。經濟觀察如對於構成要

⁵²⁴ 參陳愛娥，法學方法與實質課稅原則—評最高行政法院 99 年度判字第 1122 號判決、100 年度判字第 1803 號判決，台灣本土法學，199 期，2012 年 5 月，頁 116。

⁵²⁵ 課稅正義與法律解釋系列研討會，會議記錄，台灣本土法學，199 期，2012 年 5 月 1 日，頁 172。

⁵²⁶ 參北野弘久，同註 100，頁 109。

⁵²⁷ 參陳清秀，同註 89，頁 75。

件事實作判斷，然而法規對於構成要件常以抽象不確定之法律概念為之，如此對於客體之解釋任由經濟觀察法為無限制之曲解，則歸屬不外是一限縮或管制之方法。

第一項、經濟自由與經濟歸屬

壹、經濟形成自由

憲法基本權並無明確規定經濟形成自由，此種基本權應為概括之基本權，亦受到國家行為之尊重。對於人民從食、衣、住、行各種經濟生活，充滿選擇。當舉手投足間之意思以表示決定何種經濟生活，藉由與誰訂約，契約之內容、方式、與類型都可自為決定，此契約自由之內涵應受到保障。

在私法自治、契約自由，私法體系仍與民事法秩序下設有管制措施，如果違反強行、禁止規定為無效。故民法第 148 條第 1、2 項：「權利之行使，不得違反公共利益，或以損害他人為主要目的。」「行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法。」而是否以損害他人為目的，是以公私利益衡量判斷⁵²⁸。解釋上，必須法律所構成法律邏輯體系發生欠缺，仍有不公平時，始得適用⁵²⁹。

是故，有無權利濫用，應由個案判斷。其判斷之方式，如以公私利益衡量為依據，亦十分之抽象。如此，民事上之標準可否以違反實質課稅原則，作濫用之判斷標準，或納稅以反面之思考，契約類型之選擇，只要不引起國家稅捐損失結果，在稅捐法上不構成權利濫用⁵³⁰。且 1997 年 12 月 3 日德國聯邦決定，基於納稅者為權利之主體，基於自由權，對於依法之重要行動應受到信賴保護，而應增加產生租稅收入安定之制度，以及處分權行使作為目的之制度⁵³¹。

貳、經濟歸屬之態樣

一、稅基之認定

對於稅基之認定，涉及法律事實之定性，基於概念之相對性下，不同或相同之概念在不法體系，有不同之規範價值⁵³²，其內容將生歧異。在於民商法下，基於意思

⁵²⁸最高法院 71 年台上字第 737 號判例：「查權利之行使，是否以損害他人為主要目的，應就權利人因權利行使所能得之利益，與他人及國家社會因其權利行使所受之損失，比較衡量以定之。倘其權利之行使，自己所得利益極少而他人及國家社會所受之損失甚大者，非不得視為以損害他人為主要目的，此乃權利社會化之基本內涵所必然之解釋。」

⁵²⁹參林誠二，同註 408，頁 341。

⁵³⁰參黃茂榮，契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定，植根雜誌第 27 卷第 3 期，100 年 3 月，頁 82。

⁵³¹參ヨアヒム・ラング著，同註 423，2010 年 6 月，頁 196。

⁵³²最高行政法院 96 年判字第 903 號判決：「私人間之意思表示、法律關係與取得財產性質之定性，在私法上與稅法上亦有不同之規範價值。就民商法中之契約法（即債法）而言，有關法律關係及由

自主，可選擇契約類型，依此，衍生各種經濟變動。稅法顯然所顧及的為量能之基礎，然而量能課稅所要主張的即是個人之負擔能力，經濟觀察法不外是捕捉個人量能課稅之一種方法。

如本文前所述，民事法秩序與稅捐法秩序，皆有形式與實質之問題，而民事法秩序著重在交易安全與當事人意思自主之衡量，亦重視主體實質意思所欲產生之經濟效果。如此，稅法如採取與民事法秩序不同之認定，顯然在「量能」部分，於稅法會作調整乃因納稅者具有選擇特殊經濟歷程，導致應有之量能產生改變，此時稅捐法秩序才會顯現認定標準，以替代民事法秩序。

最高行政法院 96 年度判字第 903 號判決：「上開土地應有部分之移轉，在行政契約法須被定性為「有償行為」，在稅法當然不屬於「對政府之捐贈」行為。雖甲主張系爭土地上開應有部分之移轉係單純贈與，而臺北市政府依聯合開發契約對甲所負擔之給付，則屬公法上之獎勵云云，但此兩部分不能分開看待，任何一方所謂「無償移轉」或「獎勵」，正是以對方之「獎勵」或「無償移轉」作為對價。法律事實之解釋不應拘泥於所用之文字，而應本諸雙方在交換過程中之經濟實質利害，定其性質，進而決定其所應適用之補充法規範。…」針對稅捐客體贈與或所得之認定，依經濟實質利害判斷，獎勵是否是一種對待給付，相對應之稅捐客體則是所得。

再者，最高行政法院 100 年度判字第 726 號判決：「脫法行為之認定始終是法律涵攝過程中之個案法律解釋議題。當在解釋層次上，外觀上丙繳納之保險費與上訴人取得之保險金，基於其締結保險契約之私法安排實證特徵，從稅法之規範意旨言之，被歸類為一個對遺產稅之稅捐規避脫法行為時，該等金錢實質上被認定為「遺產」，而成為遺產稅之稅捐客體…」。本判決將私法上保險契約締結以個案「個案事實對法律涵攝過程中之稅法正確解釋」，而該保險金被認為是遺產。是故，對於稅法構成要件所與把握之經濟狀態與作用，納稅者所創造出之事實之外部法律與內容，則須經過檢驗是否一致⁵³³。

二、客體歸屬於主體

客體歸屬於主體，應涉及將特定利益或不利益歸屬於特定主體，所涉及之問題既是如何歸屬之判斷，涉及主體需符合何種資格或條件始能作法秩序之歸屬主體⁵³⁴，於貨物稅條例第 2 條第 1 項第 1 款、第 2 款規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。其納稅義務人如下：一、國內產製之貨物，為產製廠商。二、委託代製

此延伸出之財產變動之「契約類型」定性，其目標著重於補充規範之尋找，以便在發生「始料未及」或「情事變更」之情況時，能找到最恰當之補充規範，以決定雙方之利益應如何加以調整，以上理論也可類推適用於公法契約。就稅法而言，如何能在租稅法定原則下，本諸量能課稅之理想，以「經濟觀察法」為手段，決定「量能」基礎（即稅基）之大小與其實質歸屬主體，…。」

⁵³³參陳清秀，論課稅要件事實之認定（下），植根雜誌 29 卷 5 期，2013 年 5 月，頁 164。

⁵³⁴參賴恆盈，同註 34，頁 163。

之貨物，為受託之產製廠商。」如僅係單一產製廠商獨立完成產製，由其承擔納稅義務，自無疑問。如係多家廠商分工，各自先後所為部分之產製行為，均為完成應稅貨物所必須，則生應認定以何者為納稅義務人之問題。

符合法規歸屬之主體可能有多個，而客體僅有一個，有兩種可能，一則為將客體範圍分割給各主體分擔，另一則為選擇最適當之主體為歸屬者。如以前者而言，於土地稅法第 3 條第 2 項規定為解決土地共有時地價稅之負擔，分別共有以持分為計，而共同共有則以全部共有人為連帶債務人而對一人發單課徵。如此，個人為歸屬之主體為原則，對於此種共有之情形乃為例外，或實質上僅有一人可為貨物稅之稅捐主體。

於此，司法院釋字第 697 號解釋文：「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。…」本號解釋雖無違憲宣告，但所為之警告性裁判已指摘應明定產製階段作為稅捐主體之認定，似已認為僅一階段之主體為納稅義務人。

三、主體與客體之分擔

對稅捐主體可否利用客體範圍之分擔或承受來調整稅捐負擔，財政部 62 年 3 月 21 日台財稅字第 32131 號函釋針對分散所得案件，該函示之說明：「基於同一筆所得不應重覆課徵之原則，關於分散所得案件，於補徵分散人稅款時，仍應扣除受利用分散人溢繳稅款後，就其差額補徵之」。此函示主要針對「一對多」之情形為規範，乃單一稅捐主體將實質上歸屬於其本人之稅捐客體之範圍，分散於其他多個名目主體身上。

如非稅捐主體或僅應負擔部分稅捐客體之範圍，卻承擔所有稅捐主體之稅捐負擔，最高行政法院 100 年度判字第 1569 號判決認為：「甲因上開合資貸款而分得之對價報酬，在所得稅法上應定性為「利息所得」，而非「營利所得」。…本案之情形則是「多對一」，乃是甲之單一名目歸屬主體，負擔其餘 9 名實質歸屬主體之應負擔稅負。」，則如該判決所示，實為客體對主體之錯誤歸屬。

前述函令所針對主體「一對多」之調整，與判決則針對主體「多對一」之調整，針對將實質所得分散給非實質之歸屬人以減少稅捐負擔，或非實質歸屬人承擔實質歸屬人之稅捐負擔。前者減少實質人之客體範圍，增加非實質歸屬人之負擔，後者則造成非實質歸屬人負擔稅捐，實質歸屬人之客體範圍減少或消失，致負擔減少，以上皆為歸屬之錯誤，應為調整。

然而，稅務行政上，基於稽徵技術與經濟之考量，利用基準日以改變、分擔稅捐客體之範圍，對於此種實質之落差，應為尊重而不得妨礙交易雙方價格調整，以

保障納稅義務人轉嫁之可能性⁵³⁵。此外，對於前手息之問題，實質之歸屬關係不可割裂⁵³⁶，而應依各自持有期間之利息為歸屬，始符合實質歸屬原則。

參、經濟選擇與租稅負擔

納稅者對於生活經濟之變動與應負擔之稅捐，究有無管控能力，或在合理之範圍內，是納稅者之形成空間。於此，就經濟之變動與狀態部分，納稅者本具有控制能力，例如土地出租具租賃所得，不出租則無所得，但土地不使用，則可能有空地稅問題。對於法律未規定之部分，納稅者本具規劃空間，且法規範常賦予人民選擇權，可依生活事實狀態連結，而為最低稅捐負擔與最適規劃之選擇決定。

如以平均地權條例第 47 條之 1 第 2 項之規定觀之⁵³⁷，當土地所有權移轉或設定典權，所申報之移轉現值高於公告現值，則以自行申報之移轉現值為稅基課徵；如低於公告現值，則以公告現值為稅基計算標準。一般而言，對於公告現值或申報之交易價格，何者對於納稅者最有利，或藉由交易價格將稅捐負擔轉嫁於買受者，納稅者具規劃選擇性。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款規定，納稅義務人於結算申報綜合所得稅，就個人綜合所得總額減除扣除額以計算所得淨額時，得就標準扣除額或列舉扣除額擇一申報減除，亦為納稅者於稅捐程序之選擇權，此為稅捐規劃之權利，屬於一種行為自由，或有認為此權利是以基本權作為權利屬性⁵³⁸。亦顧及生存、自由權及個人人性尊嚴之考量，實踐應能負擔原則，生存部分之所得如無擔稅力，不得課稅⁵³⁹。

第二項、經濟歸屬與經濟觀察之區別

納稅義務人為依各該稅種之法律所定之稅捐客體，依實質課稅原則所當歸屬之人⁵⁴⁰。如此，黃茂榮教授所認為歸屬之判斷方法似為實質課稅原則，然其又舉出取得所得者為課稅所得，從事銷售者為應稅銷售，持有財產者為應稅財產所當歸屬之人，依該「歸屬原則」決定所得稅、營業稅財產稅之納稅義務人。其後，又認為從「實質課稅原則」立論，具有稽徵經濟之考量，從其之立場並無清楚釐清經濟歸屬與經濟觀察之相同關係或有所差別。然而，兩者亦有相同之處，所考量的皆以負擔能力之判斷為出發。以下，本文舉出歸屬下列特徵，作為分析兩者之差別。

⁵³⁵參黃茂榮，同註 24，頁 429。

⁵³⁶參黃茂榮，同註 24，頁 489。

⁵³⁷平均地權條例第 47 條之 1 第 2 項：「前項第 1 款至第 4 款申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值徵收土地增值稅。前項第 1 款至第 3 款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。」

⁵³⁸參黃俊杰、郭德厚，稅捐規劃之憲法基礎，興國學報，第 3 期，2004 年 7 月，頁 25。

⁵³⁹參奧古健，所得稅における基礎控除と担税力，稅法學，551 期，2004 年 6 月，頁 45。

⁵⁴⁰參黃茂榮，同註 145，頁 993。

壹、密度關係之區別

如從歸屬之結果與負擔稅捐債務之範圍來作觀察，稅捐本為法定之債，對於稅捐債務之負擔，稅法上有諸多之債務人，稅法上扣繳義務人、代徵義務人、代繳義務人、承擔義務人等，立法者對於稅捐債務作了上述層次義務人之分配，然而，最終之負責人則是納稅義務人。故如以債務之歸屬疏密關係來判別⁵⁴¹，納稅義務人對於稅捐債務之密度最高。其他則是法定之繳納義務人，而經濟觀察則無疏密之問題。

貳、可變性之區別

歸屬之問題如涉及時間、空間、構成要件等問題，上述問題亦會影響經濟歸屬之範圍。例如遺產及贈與稅法第3條第1項：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵贈與稅。」如以居住之長短當影響稅捐客體之歸屬，而主體之資格也會影響其應負責之客體範圍⁵⁴²，而基準時點之認定亦會影響主體與稅捐客體。是故，歸屬會因外在之因素而產生改變，而經濟觀察乃認定事實適用法律之方法，並無可變性。

參、法律保留之區別

經濟歸屬是稅捐法定主義下，構成要件之問題。甚且，稅捐客體歸屬於稅捐主體乃是國會保留，應保留給立法者決定。然而，經濟觀察則為解釋構成要件或認定事實之方法，兩者顯然是不同層次之問題。如果以法學方法來思考此問題，歸屬是立法論之問題，經濟觀察則為解釋論之問題。如此，經濟觀察乃為協助達成實質歸屬之工具或方法。

⁵⁴¹參黃茂榮，同註145，頁995

⁵⁴²參黃茂榮，同註145，稅捐客體是各該法規定對於其課予稅捐標的，它是構成要件中表彰一個人或組織負擔稅捐之能力之要素，至於稅捐客體對於稅捐主體之歸屬規定，則再決定各該稅目之納稅義務人，因為歸屬同時與稅捐主體與稅捐客體有關，容易將納稅義務人之規定誤會為關於稅捐主體之規定。

第三項、稅捐歸屬作為實質課稅之抑制

壹、稅法對民商法之尊重

民事法秩序與稅捐法秩序如何尋求平衡點，最高行政法院 97 年度判字第 1012 號判決：「基於稅捐法制對民商法制之附從性⁵⁴³，原則上只要人民有實質之經濟理由，稅法上都會儘量尊重人民在民商法上對經濟成果之回溯調整，…。」故要用經濟觀察法來界定歸屬之結果時，必須對於民事法律關係作判定。其實，即為納稅者有無不合常規之調整實質經濟關係，而欲造成減免稅捐之負擔。於調整前，則應先尊重納稅者依民事法秩序所建立之決定。

實務之見解採附屬說，則認為稅法應先尊重民事法所建立之歸屬關係。葛克昌教授認為雖於同一法秩序下，稅法在適用民事法概念時，法律解釋應就立法目的予以考量，而其立法目的並無統一性，故應由不同目的加以理解⁵⁴⁴。亦即，葛克昌教授乃採目的適合說。

本文以為，法秩序統一思考點，若從公私法一元論或二元論開展，法規範之目的無非實現規範目的。各法規有其規範目的，且應為交錯而非完全之區隔，藉由概念無非以實現法目的，概念僅為實現法目的之標記或符號，或可稱為手段。當使用一符號時，重點不是該符號如何實現規範目的，而應該為該符號為使用者所理解是否會遭遇到突襲，超越其對符號之預見可能性，法合目的性與法安定性之衝突時，則應以法安定性優先考量。

貳、稅捐歸屬之抑制

如果從比較法學觀點探究實質課稅原則，引進德國之經濟觀察法，卻沒建立如德國租稅通則第 39 條規定歸屬之判斷原則，實質課稅毋寧是一解決形式與實質歸屬認定之問題。惟在稅基判斷部分，從大法官解釋所建立合理歸屬原則，亦可作為輔助判斷，對於實質經濟之調整不外是合理化客體範圍歸屬數額之一種方法。對於客體歸屬於主體之問題，本文以為或可另以其他法領域之觀點來輔助分析歸屬問題，操作實質歸屬之判斷，本文以為，1、結合關係之判斷：主體具有支配關係（製造風險）；2、經濟變動之判斷：經濟利益之獲取（風險實現）；3、其他反於一般情況之調整（獲得租稅之利益與私法自治自我決定之利益之衡平）。

實質課稅應為實現稅捐歸屬之方法，此種解釋、觀察經濟變動的方法，必須符合合理性，且有助於稅捐歸屬之判斷。是故，如黃茂榮於釋字 688 號解釋協同意見書：「即便是行政技術層面的規定，也有實用理性的要求：採取之方法應有助於目的之

⁵⁴³最高行政法院 97 判字第 1012 號判決：認為所謂附從性，稅捐是就人民之經濟活動成果抽成，而人民之經濟活動成果是藉由民商法來加以界定、鞏固與維持，因此在運用稅捐實證法來界定人民經濟活動之歸屬及範圍時，應儘量與民商法協調一致，尊重民商法對經濟成果歸屬之決定結果

⁵⁴⁴參葛克昌，同註 41，頁 408。

達成、對人民權益損害最少及與欲達成目的之利益不得顯失均衡…。」亦即，實質課稅僅是稅法之輔助解釋方法，最終目的不外於實現稅捐法定主義之稅捐歸屬，是故，除不能逾越稅捐法定之大範圍，亦不可與歸屬之原則有所抵觸。

參、舉證責任之抑制

行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利之事項一律注意。」德國租稅通則 88 條規定⁵⁴⁵：「稅捐機關依職權調查事件。稅捐機關決定調查之方法及範圍，稽徵之機關不受當事人陳述及聲明調查證據之拘束，此等義務之範圍依個別案件之情形訂定。稽徵機關應考慮一切對個別案件具有重要性，包括對當事人有利之情形。」

稅捐稽徵法僅對適用實質課稅原則，舉證責任之分配明確規定於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」第 5 項：「納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」此乃對於適用實質課稅事件，明確規定稅捐機關就構成要件事實具舉證責任。

特別的，對於實質課稅之舉證，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項：「前項租稅規避及第 2 項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」此乃採取法定說，對於舉證責任之轉換，以法律明文為規定⁵⁴⁶，稅捐機關如欲以實質課稅為徵收依據，應善盡舉證責任。

一、主觀舉證責任

在一般稅捐稽徵程序，基於職權調查主義下，納稅義務人原則不負有主觀舉證責任或證據提出責任，但仍與行政訴訟同有客觀舉證責任之適用⁵⁴⁷。於行政訴訟與稅務訴訟程序，在適用職權調查主義之訴訟程序，亦無主觀舉證責任之適用⁵⁴⁸，此不因有無協力義務而改變，且依行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定，該規定被認為是客觀舉證之規定。基此，實務則採規範理論，對於稅捐減免、優惠、撤銷、限制事實，由納稅者負客觀舉證責任。

⁵⁴⁵ 參陳敏譯著，同註 177，頁 151-152。

⁵⁴⁶ 參羅子武，稅捐稽徵程序舉證責任之研究，中興大學法律學研究所碩士論文，1998 年 1 月，頁 83。

⁵⁴⁷ 參羅子武，同註 546，頁 34-35。

⁵⁴⁸ 參張文郁，權利與救濟—以行政訴訟為中心，元照，初版，2005 年，頁 21-22。黃士洲，稅務訴訟之舉證責任論—以舉證責任倒置與證明程度減輕為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，2002 年 6 月，頁 38-39、73。

此種形式之舉證責任，乃依程序法來分配，故於個別之程序之證據提出之負擔或事實主張負擔⁵⁴⁹，於稅捐稽徵、爭訟程序，行政機關採職權調查原則。亦即，於稽徵程序中，稽徵機關本應依職權進行調查課稅事實⁵⁵⁰，運用一切發現事實所必要方法以獲致資料，並不受納稅義務人事實陳述主張之拘束，以認定實體之真實。如此，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」之規定，不外在於對於個案對於實質課稅之適用，強化稅捐機關主觀舉證責任。

基此，要先證明濫用民商法上法律形式之選擇自由，或造成與經濟實質不符之客觀事實，或用以免除「原來打算逃漏、規避或隱瞞，但被發覺之既存稅捐債務」等事實。此些事實應實證化，此時，才可透過實質課稅原則為調整⁵⁵¹，而非事實有疑義，即以稅疑為國庫之立場介入調整，當造成稅捐法定之形骸化。

二、客觀證明責任

客觀舉證責任乃將實體法上規範系爭法律事實構成要件之規劃狀態，客觀之分配於雙方，故稱為客觀舉證責任⁵⁵²。此涉及對於證據不足時，結果不利益之歸屬，此時，客觀舉證責任，僅為一種讓法院存在確信之義務。納稅義務人是否應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理之程度，實務上，卻將不利益證明程度歸屬於納稅者⁵⁵³，甚而侵害納稅者之基本權⁵⁵⁴。

然而，最高行政法院 97 年判字 97 號：「稅捐客體對主體之歸屬之客觀證明責任，應由上訴人負擔，事證不明之不利益，應由上訴人承擔，而其所舉之證據方法

⁵⁴⁹參黃茂榮，稅務證據方法之提出時限及其規範基礎，第十七屆兩岸稅法研討會-稅捐證據法制探討，台大法學院，2012 年 9 月 24 日，頁 44。

⁵⁵⁰參羅子武，同註 546，頁 28-31，待證事實即是課稅事實，包括租稅主體、租稅客體、歸屬、計稅標準、稅率等。

⁵⁵¹最高行政法院 101 年度判字第 551 號判決：「又如果不能證明「上訴人為房屋買賣債權契約之出賣人」待證事實，以致不能將上訴人直接定性為「系爭房屋之銷貨營業人」後，是否還可以認上訴人之與大日公司及大壘公司間信託契約之締結與信託財產之移轉登記，另有避稅意圖，本諸稅法獨立性之觀點，從「量能課稅原則」出發，而仍將上訴人認定為本案之「房屋銷貨營業人」，即需查明「上訴人與大日公司及大壘公司間成立信託契約之經濟上原因」（依上訴人所述，是因該二家公司積欠上訴人債務，而為信託登記。但為何信託登記可以確保債權，以及事後債權如何清償等情，均有待進一步之查證），以及「由上訴人為物權移轉行為是否有規避或隱匿營業稅負之企圖」，此等事實亦有待於原審法院進行事實調查，方能決定。」。

⁵⁵²參黃茂榮，同註 549，頁 44。

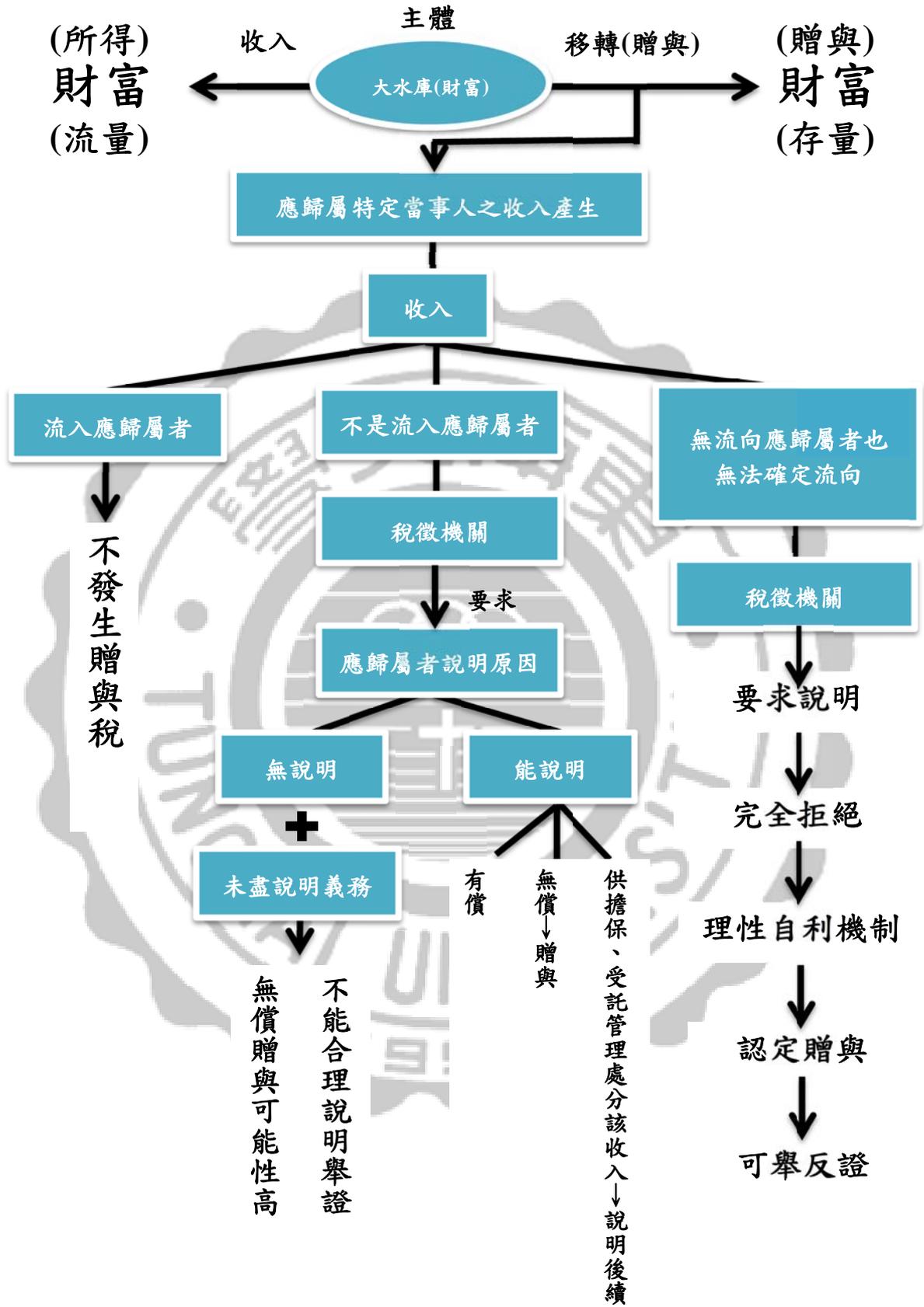
⁵⁵³最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議：「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」

⁵⁵⁴參黃士洲，納稅義務人對於商譽攤銷是否舉證責任，商譽攤銷稅務爭議研討會，台大法學院，2013 年 5 月 27 日，頁 111，客觀具證責任之分配法則對於稅捐事務，不僅是單純裁判規則，兼具干預保留與基本權保障之憲法任務。

則被視為「本證」。不過因為其涉及之稅捐客體均屬不動產，可藉由土地登記制度來公示其權利在私法上之歸屬，因此該等不動產之登記名義人，應視為證明稅捐客體歸屬「待證事實」之最強烈跡證。因此在本案中，被上訴人雖係舉反證之一方，但其應提出堅強之反證，才足以解消法院透過土地登記公示功能，對待證事實為真正所形成之初步確信。…而上訴意旨，也只是一種推論方式，並沒有對原判決心證形成違反具體經驗法則一事，提出針鋒相對，而具說服力之指駁，無從據為指摘原判決事實認定違法之依據。」

該判決顯然認為對於客觀歸屬之客觀舉證應屬於國稅局，國稅局徒依登記之事實，而認定是贈與關係為內部原因關係。原判決已依證據調查之結果認定為借名登記，而上訴意旨認定為贈與，則國稅局如認為於法形式不合，單純用推測方式，而不能證明實質借名登記契約或信託契約之不存在或虛偽，而濫用法形式，則應承擔未盡客觀舉證責任結果。

惟最高行政法院 100 年判字 562 號判決，針對贈與稅採取大水庫理論，針對一筆應歸屬特定當事人（即潛在之贈與稅納稅義務人）之收入產生後，該筆收入在主體中之流動類型上可以以下三種情況，一、該收入從給付者手中流向應歸屬當事人之財富「水庫」中，此時不發生課徵贈與稅問題。二、該收入不是流入應歸屬當事人之財富「水庫」中，而是流向第三人時，且其流入之主體明確時，稅捐機關馬上會要求該收入應歸屬之當事人（即潛在之贈與稅納稅義務人）說明收入流向之原因關係：1、如果該潛在之納稅義務人無法清楚說明收入流向第三自然人之私法上原因事實，即會因其未盡協力義務，使該收入流向之原因關係為「無償贈與」之可能性大幅度升高，而被認為有贈與稅之稅捐客體存在。2、如果該潛在之納稅義務人能清楚說明收入流向第三自然人之私法上原因事實，此等原因事實不外三大類，其一為有償終局移轉，其二為無償終局移轉，其三則為供擔保或受託管理或處分該收入。三、該收入既沒有流向應歸屬當事人之財富水庫中，也無法確定流向主體時（包括以現金形式流向應歸屬當事人手中之情形），稅捐機關一樣會要求收入應歸屬當事人履行協力義務，說明流出收入之確切去向。



(圖三) 大水庫理論

三、利與不利之舉證與認定

司法院釋字第 700 號解釋黃茂榮、李震山不同意見書：「依規範稅，稅捐稽徵機關雖然僅就稅捐債務之積極要件，例如銷項稅額，負舉證責任；其消極要件，例如進項稅額，應由納稅義務人負舉證責任，但這不表示，稅捐稽徵機關在稽徵程序中，受理訴願機關在訴願程序中，行政法院在行政訴訟程序中，可以不對當事人有利及不利事項一律注意…。但只要已有證據之提出，稅捐稽徵機關在稽徵程序，受理訴願機關在訴願程序，行政法院在行政訴訟程序即有義務，依據證據認定事實。不得拒絕已提出之證據，認定事實，以致發生脫離「實質之真實」，產生「以無為有」、「以有為無」或「指鹿為馬」的情事」…。

同號解釋黃茂榮、李震山不同意見書可知，於舉證程序中，行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」，並非僅為拘束行政機關，而稅捐稽徵機關在稽徵程序中，受理訴願機關在訴願程序中，行政法院在行政訴訟程序皆應一體適用。如此，納稅者如無法提出證據，依舉證責任或可能承受不利之結果，但納稅者如提出有利證據資料，稅捐稽徵機關、訴願機關、行政法院不可視證據為不存在，而片面以不利資料為實質課稅，而違反經驗法則與論理法則⁵⁵⁵，甚而以行政函釋將舉證責任歸屬於納稅義務人⁵⁵⁶。

對於當事人提出證據，需讓法院達到確認之程度⁵⁵⁷，如當事人提出之證據於法院自由心證判斷下，尚處於真偽不明時，顯然稽徵機關需承擔不利益，不可因此於證明力不足而採取推論之方式，以納稅義務人不能提出反證證明，即推論課稅事實存在。是故，最高行政法院 100 年判字 562 號判決所提出：「…仍需強調：有關遺產稅之調查過程中，收入應歸屬當事人不能以為「因為贈與事實之舉證責任由稅捐機關負擔，所以其對資源移轉之原因事實即可以完全保持沈默，使稅捐機關對其束手無策」，如果實證上容許這樣的結果發生，顯然是在鼓勵人民利用私法行為安排來逃漏贈與稅，增加稽徵成本，而在公、私利之權衡上明顯失衡（對人民保護太過，而對公益造成重大犧牲）。…對稅捐機關而言，常常難以查覺，因此其會在大筆現金「事前」流入該當事人之際，即會對流入事實存在一事，要求有充份可靠之證據方法為憑（現金之現實交付，因為沒有留下軌跡，證明上本有一定之難度），並以要求當事人履行「說明現金事後去向」之協力義務，做為採信「事前確有現金現實交付」待證事實之前提。」之見解則有商榷之處。

⁵⁵⁵參久井克彥，二層構造認識論と事實認定，收錄於納稅者保護と法の支配-山田二郎先生喜壽記念，信山社，初版，2007 年，頁 270-271。

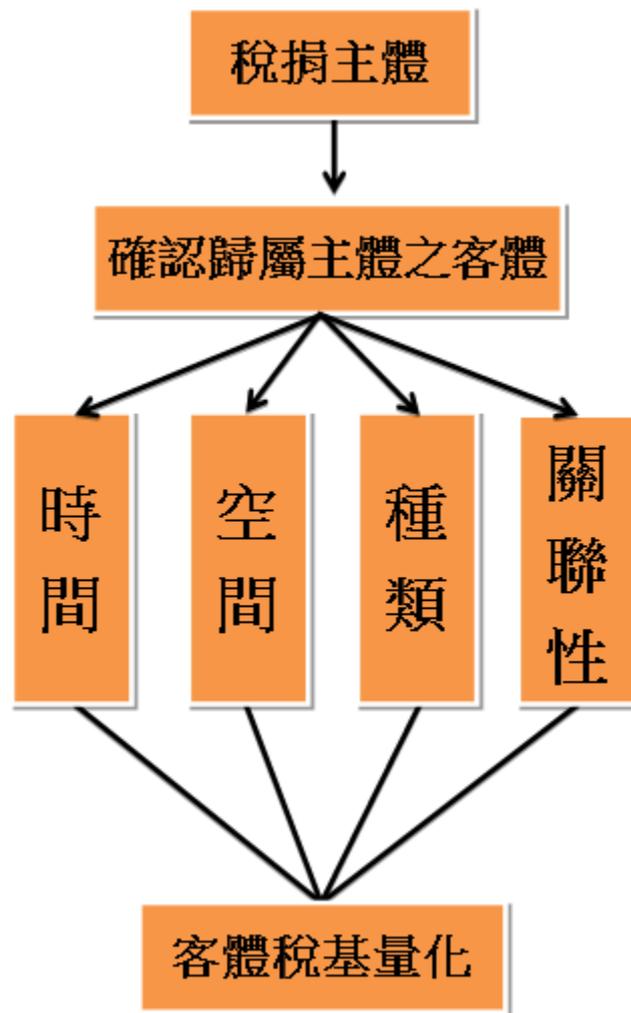
⁵⁵⁶參李佳冠，論行政函釋與稅務訴訟之舉證責任，台北大學法學系碩士論文，2003 年 5 月，頁 156-158。

⁵⁵⁷最高行政法院 100 年度判字第 993 號判決：「課稅事實之存在自應依證據認定之，無證據自不得以推測之方法，推定課稅事實之存在。又認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或對於類似證據作不同事實之認定…在上述客觀之舉證責任下，其所提本證必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該事實為不存在，而將其不利益歸於應舉本證之稽徵機關…」

第四項、實質歸屬操作論

從 102 年 5 月 29 日公布修正稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，顯然即是擴大對於實質課稅原則之適用，造成稅捐法定主義與實質課稅原則之衝突，因而欲限縮之立法。其操作之模式乃先藉由 12 條之 1 第 3 項規定將稅捐規避為定義：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」如非稅捐規避則認定為逃漏稅或稅捐規畫範疇，此時將會遭遇規避與逃漏稅，規畫之區隔。立法者以立法明訂規避定義以解決實質課稅原則濫用之問題，實務濫用之方法，即將納稅者私法行為於稅法上認定為規避稅捐。如此，將稅捐規避明文化，或可解決問題，惟前題必須規避內涵具有明確性。

最高行政法院 100 年判字 726 號判決認為稅捐機關及稅務法院認識稅捐法規範之基準參考座標：「…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。因此判斷納稅義務人特定行為是否符合「稅捐規避」之定義，基本上屬法律解釋論之議題，涉及法律涵攝過程中，取向於個案實證特徵，針對稅捐法規範之規範意旨，予以正確詮釋之議題」。又最高行政法院 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。如此，實務之操作方法如下：



(圖四) 實務歸屬操作

實則，如此修法於稅捐實務之操作，所面臨第一層問題，即為不確定法律概念之解釋，何謂「濫用法律形式」。如果於解釋層次時即搬出實質課稅原則認定法形式之濫用，以金流解決一切問題，則會發現所有問題之皆為實質課稅之問題，而非另層面之規避定義或第二層面規避、規劃、逃漏稅之區別，亦非如實務確定主體再找客體。

基此，本文以為，回到問題之根本，即要解決實質歸屬原則適用之問題，本文提出適用之方法論：

1. 主體具有支配關係（製造風險）：對於經濟狀態或過程，主體之支配性，此支配性究竟是以行為或非以行為為要素，尚有探討空間，因具有支配關係，而可為經濟利益之控制、分配。

對於支配關係，如前所述，可能基於民法之規定，民法上所有權之權能概念既然有使用、收益、處分，其主要是對於經濟之狀態、或變動具有支配關係，此支配關係於各法理領域可能呈現不同之狀態，如民法是所有權之管理、使用、收益。至於，證券交易法對於發行股票公司之董事、監察人、經理人或持有公司股份超過股份總額百分之十之股東，其股票之轉讓方式有所限制，第 22 條之 2 第 3 項則針對持有股票人之限制：「第一項之人持有之股票，包括其配偶、未成年子女及利用他人名義持有者。」對於利用他人名義持有，則於證券交易法施行細則第 2 條為規範。

證券交易法施行細則第 2 條規定對於持有股票之人之態樣有下述之說明：本法第 22 條之 2 第 3 項規定所定利用他人名義持有股票，指具備下列要件：一、直接或間接提供股票與他人或提供資金與他人購買股票。二、對該他人所持有之股票，具有管理、使用或處分之權益。三、該他人所持有股票之利益或損失全部或一部歸屬於本人。顯然，於證券交易法領域，對於除了以掌握證券權利管理、使用或處分權能外，尚有利用他人名義取得股票權利以及股票之權益與損失歸屬於本人。如此，可對於支配關係與一般之民事法律關係有所不同。是故，學者有提出受益所有人，乃係對於證券有實質控制力之人⁵⁵⁸，此受益所有人與民法上所有權之內涵之一，故似難以作為區隔民事上所有權人。基此，本文研究為所使用之支配關係，非框限於民事上所有權之概念，尚包含經濟上之所有權。

如此，此種支配關係常有形式與實質不符之情形，而一般對於形式與實質歸屬關係之調整。如農地借名登記，形式名義人並無直接支配土地之經濟利用，故應歸屬於實質之支配力之實質所有權人；而被借名醫生資格開設診所卻實質加入經營或分配經營事務之一部分。對此，需要考慮到有支配關係，是否有程度上問題，換言之，對於借用名義人實質所為之支配與形式名義人間可對於產生經濟狀態與變動間有合作或分擔之關係，此時是否仍需依其所分工之內容為經濟歸屬之判斷，或僅需其參與分工即應可為全部之歸屬。

於此，這些支配關係，是否需基於特定之行為，亦即是否需要物權行為或債權行為等加以輔助之判斷，就合作店營業稅如以單純金錢、物之交付，尚須判斷基於契約關係所產生之物流與金流之狀態⁵⁵⁹。

⁵⁵⁸ 參黃源浩，論國際稅法中的「受益所有人」概念，東海法學，第 39 期，2013 年 4 月，頁 53。

⁵⁵⁹ 參柯格鐘，合作營業稅之爭議（上）-評大法官釋字第六八五號解釋，月旦法學雜誌，2011 年 6 月，頁 129。

2. 經濟利益之獲取（風險實現）：具有支配關係獲得經濟利益，或非具有支配關係但為實際經濟利益之獲得者，因而具有負擔能力。

對於稅捐歸屬首重對於經濟變動與狀態有無具有支配關係，對於具有支配關係之主體，基於可控制經濟變動而獲得利益，或藉由具有實質支配力，而將應得之收益指定或贈與第三人，使得形式上並非受益人而實質上則是受益人。如此，稅法於經濟利益之獲得，應該重視實質上之受益地位，而非僅是以形式上之經濟上受益人作為認定標準。

所謂之形式與實質不同，如所謂法律之形式與經濟之實質差異，對於經濟變動與狀態如無支配能力，卻能享受經濟利益，此顛覆了具有支配權之人，卻不能享有收益權，此種收益與支配分離之狀況。換言之，如果收益、支配、處分本為支配權之權能之一，則主體能支配卻無收益，於此受益之主體顯然與支配之主體不同，支配關係顯然減弱，而受益關係是否因此成為歸屬之主體。

此時，應分析受益關係與支配關係分離之原因，依一般合法之原因，有兩面與三面關係，兩面關係為單純之贈與；三面關係如信託，信託制度本來即可作為節稅之方式。亦即，基本之兩面關係，或透過三面關係之操作，基於信託財產具有獨立性，信託財產與委託人間本有防火牆，信託稅制對於形式與實質所有權人間之稅捐負擔，信託稅制本有明文規定。如委託人利用信託稅制所未規範為調整，則與一般為形式與實質之變異有所不同。此時，基於委託人保留對於信託財產之支配力，縱信託財產已為完成形式移轉，應以受益人實收受信託利益始為贈與。

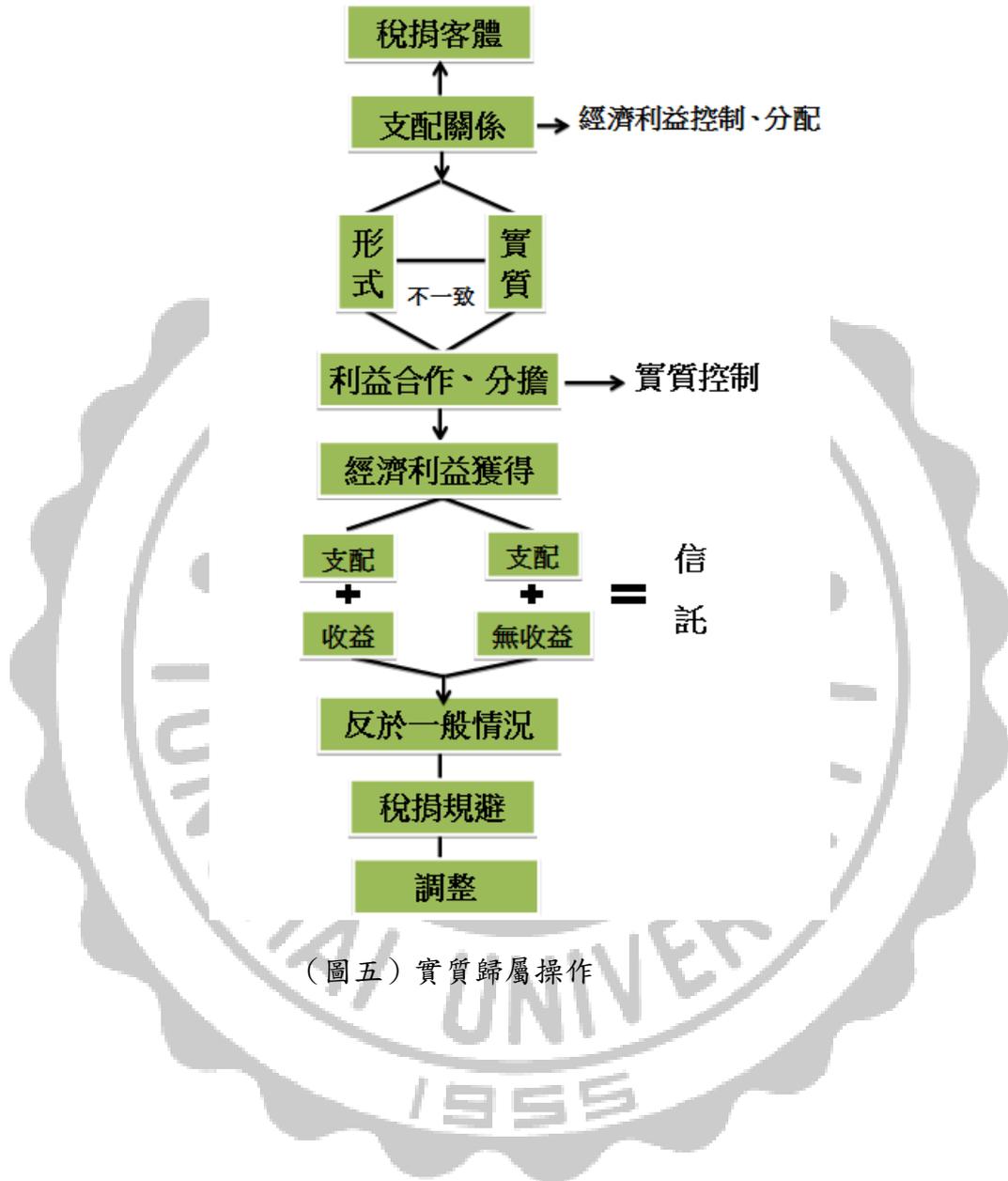
3. 其他反於一般情況

對於納稅者如為規避稅捐而以反於一般情況作操作，而以形式與實質不符方式，創造或改變應有之歸屬關係。其改變歸屬方法乃以各種脫法行為為之，稅捐規避不外是其中之一⁵⁶⁰。如此，不能判斷誰具有支配力（收支與計算）或誰為實際資金交易行為，誰為利益收受者或為損失之負擔者為之判斷時，此時即應進行調整，應就獲得租稅之利益與私法自治自我決定之利益作衡量。

然而，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，租稅規避」，對於如何調整，法並無明文規定。如此，對於立法否認納稅者之主觀意志之規劃應以明文規定，藉由否認納稅者之特殊避稅安排，以經濟變動軌跡而為課稅，甚而轉由納稅者負擔舉證責任。

⁵⁶⁰參葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，收錄於避稅案件與行政法院判決，翰蘆，初版，2010 年 4 月，頁 9。

亦即，以所得稅而言，借名登記營業是為無醫師執照所致或為規避稅捐，而前手息以債券到期時之持有人作為納稅義務人，而造成期前賣回之規避，而違背應建立在對於有擔稅力的人課稅之實質所得原則⁵⁶¹，而應進行調整。



(圖五) 實質歸屬操作

⁵⁶¹參松沢智，課稅物件の歸屬-株式讓渡益の歸屬の判定，收錄於租稅判例百選（第3版）別冊，ジュリスト，120号，有斐閣，1992年12月，頁38。

第四節、檢討

賴特布魯認為：「法有三要素，『正義』、『合目的性』、『法安定性』」。經由法安定性使任何人可依其應有之計畫展開各種經濟活動，而人民對於法安定性應有一定之遵循與信賴。現在之憲政國家並非僅追求多數決之形式意義之憲政國家。而是，更進一步要求以人性尊嚴與個人基本價值為中心之實質憲政國家，即正義國家⁵⁶²。如此，應盡可能讓人民可自我決定、自我實現，以決定其各領域、方向之人格發展。

租稅公平與稅捐法定支配著租稅法⁵⁶³，租稅法定主義是關於課稅權行使方法之原則，而租稅公平則是關於租稅分配之原則。從租稅法定主義歷史之機能來看，既在保護國王恣意對於人民之課稅，於現代交易社會則仍有此功能。即是，給予人民經濟生活之法安定性與預測可能性⁵⁶⁴。法之目的則應為實現正義，如此稅捐法律之目的亦同。而租稅法之立法、解釋、適用的過程，必須在符合租稅法律之各原則下，如課稅要件明確性主義下，稅捐機關為恣意的課稅，當違反租稅法定主義⁵⁶⁵。

對於實質課稅原則之使用，顯然對於納稅者憲法上之私法契約之形成自由與選擇產生一定之衝突，最高行政法院不外以濫用民商法上法律形式之選擇自由，或造成與經濟實質不符之客觀事實來作為調整之依據。不過，此兩種狀況，何謂濫用、經濟與實質不符，牽涉到價值判斷，此判斷將限制、侵害納稅者憲法上所保障之基本權。

經濟觀察法，是滿足國庫主義造成之事實。依據實質課稅原則所解釋、掌握之事實與概念，將造成稅法執行過程，將課稅權力濫用正當化之危險性，此乃是未經國會承認而以租稅剝奪之正當化，此種法原則之存在，造成稅捐法定原則之形骸化⁵⁶⁶。故在稅捐立法上，將稅捐規避之定義明確立法，雖不失為解決實務濫用實質課稅之問題，而租稅規避則應由租稅負擔應能原則，與公平負擔原則來檢視⁵⁶⁷，應建立一套制度來抑制實質課稅原則之濫用。如此，本文提出實質歸屬理論，期能對於實質課稅之濫用達到抑制之效果。

⁵⁶² 參葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學，35期，2002年6月，頁49。

⁵⁶³ 參小山廣和，租稅法律主義-通達課稅・稅務調査を素材に「租稅」概念の再検討の問題關心カウ，財政法講座，財政法の基本課題，勁草書房，2005年，頁162，金子宏指出租稅法律主義與租稅公平主義支配整體之租稅法，前者為課稅權行使之原則後者為關於租稅負擔分配之原則，稱之租稅公平原則與公平負擔原則。租稅法定主義歷史之沿革、意義乃從行政權執行者國王任意支課稅，保護國民財產權。此自由權之機能，現重要性並無減低，於現在交易社會，國民之經濟生活之法安定性與預測可能性極為重要。

⁵⁶⁴ 參金子宏，同註4，頁70。

⁵⁶⁵ 參增田英敏，同註112，頁4-5。

⁵⁶⁶ 參北野弘久，同註19，頁25。

⁵⁶⁷ 參小山廣和，稅財政と憲法-イギリス近・現代の点描，有信堂，初版，2003年，頁338。

第六章 結論與展望

稅法學，比較民法學、刑法學、憲法學等學科，乃立法上顯然是生成較晚之學科，稅法常有借用其他法領域之概念或有自己獨立之特有概念。由此，探討稅捐法定主義之傳統解釋之變化，從釋字 674 號解釋，對於依法納稅之義務係指稅捐主體、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。

由釋憲者對於稅捐法定主義之理解及演進，可知悉租稅客體對租稅主體之歸屬之概念，以往僅止於學理之討論，歸屬之概念於大法官肯認後，本研究所以探討稅捐歸屬，突顯出稅法上忽視歸屬之問題，因欠缺對於歸屬之理解，而紊亂以歸屬為主軸之實質課稅。因為稅捐客體歸屬於稅捐主體之判斷時，稅捐客體、稅捐主體本來即為先前之判斷要素，前提要素先為確認後，再為確認主體與客體之歸屬關係，此歸屬關係則以結合關係為據。

依本研究所建立之歸屬原則與歸屬之理論，去探討實務目前處理歸屬之問題，就委託代製，債券前手息，夫妻所得合併申報課稅、股票信託課稅、農地借名登記、借名經營所得等問題，本研究之理論觀之，而於各章結論述。如此，對於股票信託歸屬與釋字 635 號解釋，分別應證歸屬問題所在，最後再提出實質課稅與稅捐歸屬認知上之繆誤，以作為歸屬之功效，以及對於實質課稅產生實質之抑制，提出稅捐歸屬之操作論。實務基於稅疑為國庫之思考，故由釋字 420 號與 685 號，一則採形式主義，一則採實質主義，實務之立場並不齊一，應建立以稅疑則有利於納稅者之標準。基此，本研究最後為下述之結論，並提出未來之展望。

第一節、結論

第一項、就稅捐法定而言

北野弘久教授認為從租稅法律主義基本概念可分析出以下法理⁵⁶⁸，1、納稅義務之消長，關於國民權利義務，必須法律明確規定。2、在日本憲法規範下，命令所規範之法規，僅限於委任命令，3、稅務通告（函令）於稅務具有實際重要意義，與現實之法一樣，不過是行政之內規，納稅者與裁判者並不受拘束，現依照函令行政，事實範圍侵害國民之基本權，函令乃致議會民主主義之形骸化。4、稅法規嚴格解釋適用之要求。5、無一般行政先例法與習慣法之空間。6、不溯及既往原則⁵⁶⁹。7、關

⁵⁶⁸參北野弘久，同註 19，頁 21-22。

⁵⁶⁹參山田二郎，税法の不利益遡及立法と租稅法律主義，税法学，559 期，2008 年 6 月，頁 68，不溯及既往原則立法之禁止，乃納稅者預測可能性與法安定性之重要內容。浦東久男，租稅法規の遡及適

於稅法規之解釋，有疑義者不利於國庫之解釋。北野對於納稅者權利保護也不遺餘力提出稅捐法定之新思維，納稅者應可對於對國家財政支出、收入之管控，而金子宏教授則認為尚包括納稅者權利保護⁵⁷⁰。

近來，大法官之解釋，明確對於稅捐客體歸屬主體為稅捐法定主義之內涵，然而，對於稅捐客體歸屬稅捐主體之內涵並無明確之說明，第二章所提出歸屬之法律原則個人歸屬原則、實質歸屬原則、連結因素法定原則、合理明確歸屬原則、歸屬主體法定原則、歸屬負擔轉嫁原則將可作為立法與行政之框架。第三章以德國稅捐通則與我國實證法之歸納下，探求連結稅法構成要件中人與物之要素，以輔助操作稅捐法定主義更能作嚴格之解釋，而避免稅捐法定主義形骸化。

對於稅捐法定主義，目前所開展出來的解釋內容皆以「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」，而學者大多以構成要件法定主義、構成要件明確性原則、程序上合法性原則為論述⁵⁷¹。如此，以課稅要件法定主義為核心原則之研究，則強調議會保留之堅持⁵⁷²，惟從大法官對於稅捐法定主義解釋之內涵出現「租稅客體對租稅主體之歸屬」，可見歸屬問題已漸成稅法論述重要爭點所在，需建立歸屬之理論架構，非僅由形式或實質歸屬之見解，釐清籠統含糊之定義，須更細膩的建立論述依據。

基此，本文所建立之歸屬原則與結合因素之探究，不外作為前導之架構，期待依此能對納稅者保護投射出另一道曙光。在稅捐法定主義下，歸屬應屬於國會保留事項，此範圍應包括時間、空間、與客體之歸屬⁵⁷³。此外，從形式之法治主義到實質之法治主義，形式之租稅法定主義亦走向實質之租稅法定主義，則從無法律無納稅，朝向牴觸基本權保障之立法禁止，法之安定性與預測可能性之保障功能則相當重要⁵⁷⁴。

從國庫主義之租稅觀走向人民主義之租稅觀，再至國民主義之租稅觀下。往昔，以滿足國庫為第一之思維，會計學者重視經濟主觀思維，至保障人民之財產權之國民民主主義崛起，國民對於國家榨取之抵抗，是反稅團體之思潮理論。於今，採用代議制度，則是國民自己營運費用，自己支付決定之自己賦稅之性質⁵⁷⁵。故租稅法律主義應重視法安定性與預測可能性，不可於租稅法定與租稅平等原則之衝突下，以

用について—平成20年税制改正法の施行期日規定をてがかりに、税法学 560期、2008年12月、頁13、日本憲法第84條蘊藏溯及立法禁止之旨趣。

⁵⁷⁰參金子宏，租同註297，頁73。

⁵⁷¹參陳清秀，同註3，頁45-47。

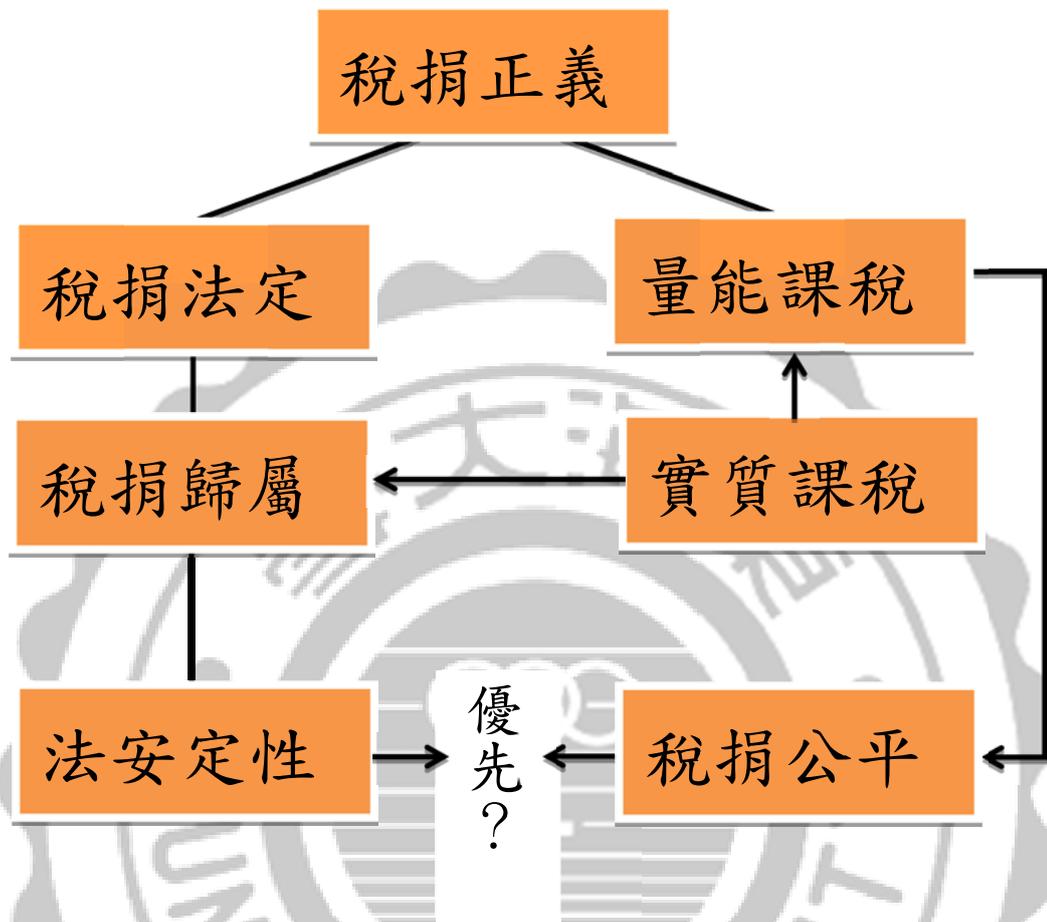
⁵⁷²參黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆，初版，2012年，頁126。

⁵⁷³對於歸屬如被定位為稅捐法定主義之內涵，甚而定位為國會保留，則如土地稅法施行細則第20條第1項規定：「地價稅依本法40條之規定，每年一次徵收者，以八月三十一日為納稅義務基準日；每年分二期徵收者，上期以二月二十八日（閏年為二月二十九日），下期以八月三十一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。」，應將逐一被檢討。

⁵⁷⁴參谷口勢津夫，同註180，頁303。

⁵⁷⁵參山下學，同註108，頁394-395。

超越立法意旨、目的而為濫用之方法加以課稅。故應為法之嚴格解釋，超過文義、論理、歷史、目的論之解釋方法，而為法之欠缺之補充將為不許⁵⁷⁶。



(圖六) 稅捐公平與稅捐法定衝突

第二項、就實質課稅而言

實質課稅原則有其歷史背景，早期德國經濟觀察法之立法目的，建基在財政稅收目的上。換言之，以財政收入為主要觀點之解釋，亦造成稅疑為國庫之立論，而造成納稅者權利之侵害。如立基於稅疑為人民之觀點，對於事實認定有疑義時，稽徵機關本應不得課徵，而非藉由實質課稅原則，逾越法文義，創造讓納稅者無法預測之結果，破壞租稅法定主義確保預測可能性之功能⁵⁷⁷，本文稱此乃突襲性之課稅。

從平均正義與分配正義建立思考點，一般民事法秩序所建立之平等債權債務關係，與稅捐法秩序所建立具有上下之債權債務關係本有差別。此差別是否可作為稅

⁵⁷⁶ 參田中治，同註 516，頁 258-259。

⁵⁷⁷ 參芦部信喜，憲法，岩波書店，5 版，2012 年 7 月，頁 351

法獨立性之依據，實質課稅作為稅法特殊目的之解釋，混淆稅捐法律解釋、事實認定與涵攝之三段論證，引起學界對於實質課稅原則非屬原則之批判，故有學者主張實質負擔原則。

本文第 2、6 章則提出實質歸屬原則，乃因實質課稅依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項固有其解釋構成要件、認定事實之功能，實際上係事實認定之問題。歸屬，一則是稅捐客體之問題，對於具體化、數量化、合理化之稅基之實質歸屬問題；一則是客體如何歸屬主體之問題。學界認為實質課稅所要解決之問題有稅捐客體之歸屬、稅捐客體之核實認定、無效法律行為、違反強行規定、虛偽之法律行為等，此等問題所牽涉不外是客體有無、量多寡之問題，亦即，是稅捐客體歸屬稅捐主體之問題。實質課稅，實際上是歸屬問題，從德國經濟觀察法制度面之修正、租稅通則第 39 條之規範，日本各稅使用歸屬之文義，即可得證。

在定位實質課稅原則，稽徵機關常作為尚方寶劍，以之為國庫行政之利器，卻忘卻行政程序法第 9 條：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」而將實質課稅僅為單面之適用，甚少實質而不課稅。亦即，行政機關於操作實質課稅，需有法之容許依據，此依據以稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項規定，僅為認定事實、解釋法律之方針，尚欠缺明確之歸屬依據作為認定事實、適用法律之基礎。甚而，實質歸屬原則與操作，不外作為納稅者保護之方針。

第三項、就信託課稅而言

信託制度本具特殊性，委託人、受託人、受益人三者間之關係，信託歸屬之原則，亦強調委託人與受託人間一為形式所有人一為實質所有人；對於信託歸屬之問題，從立法體系可知採取形式歸屬不課稅原則、所得發生原則。且對於股票信託遺產及贈與稅法或財政部所為之解釋函令，以類型化取代核實課稅，顯與量能課稅有所違背。

信託課稅以往執著於法解釋論之討論，致信託課稅隨著信託財產客體之不同，所產生各稅之課稅時點，在立法上應因應客體之不同，而異其歸屬時點。按歸屬時點之考量乃以實現量能原則依歸，尚且，對於稅捐立法之裁量，亦涉及合憲性之問題，雖然租稅立法需針對各種經濟狀況及政策為判斷，但如逾越憲法之界限，仍須受到合憲性之審查。

信託課稅與信託制度本為有非常之緊密關係，對於信託課稅當影響到信託制度之運行。尤其，信託制度之運行，如本以避稅為重要誘因，則信託制度運行所產生之經濟變動，稅捐法律欲為衡量信託制度所產生經濟變動與狀態，對於節稅與避稅之界限，所考量點並非僅於利用信託制度避稅，而是信託制度之立法目的即給予信託租稅減輕本質目的。如此，信託稅制是否有違反稅捐之立法目的，不應單從稅捐法治來思考，更應從信託制度思考此問題。此時，對於現行信託稅制採取分稅立法，反而難以瞭解信託稅制與信託制度本質之連結性。既然，信託制度之本質與一般法

律制度之本質不同，所強調為三面關係，以及具有信託財產獨立性之特性，則信託稅制應將由分稅立法而結合訂定單行之信託稅法。

第二節、建議

第一項、解釋論方面

對於歸屬原理原則之建構，本文分析大法官對於歸屬解釋，個人歸屬原則、實質歸屬認定原則、連結因素法定原則、合理明確歸屬原則、歸屬主體法定原則、歸屬主體負擔轉嫁原則。依此，當可作為稽徵機關於第一次適用法律時之判斷準則，再者，亦可作為司法機關審判時之審查基準。

實質課稅於法解釋上，除有稅捐法定之界限外，對於稅捐規避要件之認定，應採取嚴格之解釋，如不符合要件則為有利於納稅者認定。稅捐機關對於是否為法律形式之濫用為舉證，當無法為證明時，本應承擔不利之結果，而非任意之推定，或操作實質課稅作為尚方寶劍般之使用，造成納稅者權利之嚴重損失。

對於「納稅」，以往建立在權力關係下所為之論述，納稅則是人民當然之義務，以滿足國家財政。然而，債務關係說之說法，是基於國民主權之說法，租稅法律本為代議制度下之產物。納稅之本質，在民主國之下，租稅被解釋為自己負擔自己之費用，自己賦課之性質，申告納稅制度即是作為主權者國民決意之表現，此種對於國政參與之自我決定之表明，比較個人之權利地位，與納稅權並無差異⁵⁷⁸。

第二項、立法論方面

德國稅捐通則第 39 條之規定，與我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 之規定相較之下，本文為以下之立法建議⁵⁷⁹：

壹、經濟財歸屬於實質支配力之人

以「實質」兩字可理解法形式與經濟實質，以經濟實質為準。然而，民事法之所有權人與稅法之所有權人原則是相同，惟稅法所重視的為經濟財之支配與享有，往往由形式之所有權及登記來判斷，難以捕捉真實之經濟情狀。

⁵⁷⁸ 參松沢智，租稅手続法-租稅正義実現のために-，中央經濟社，初版，1997年，頁16

⁵⁷⁹ 參蔡秀卿，現代國家與行政法，學林，初版，2003年6月，頁14-15，於法解釋為中心之行政法學方法論，造成抽象之理論與實務運作之相差甚鉅，故非但依現行法展開解釋論，更應從實踐性之觀點檢討立法論。

是故，對於稅捐歸屬，目前於各稅立法體系，並無如德國租稅通則對於稅捐歸屬有一般性之規範。如此，稅捐稽徵法既無明文，而尚未建構獨立之稅捐通則之前，立法例上，立法者直接為歸屬之判斷，法規所呈現不外是客體與受歸屬主體。如此，在對於歸屬並未具有明確之結合關係判斷依據下，則究竟為納稅義務人或是代繳義務人或其他義務人，則產生立法上之繆誤。對於稅捐歸屬，在稅捐通則尚未立法前，基於歸屬法定原則，實宜於稅捐稽徵法訂立歸屬規定。

尚且，經濟財與稅捐主體之結合關係，學者與實務皆肯認結合關係之存在，但是否如陳敏所說是多以民事上之規定為之，此時經濟歸屬並無適用之餘地。就此，以地價稅觀之，對於結合關係如以民事上之規定為判斷，不外以所有權為結合關係判斷。所有權之權能有使用、收益、處分等，在於結合關係之判斷，經濟歸屬常以經濟之收益者為判斷。然而，在所有權之權能關係上，收益僅是所有權之權能之一，稅捐歸屬除重視收益外，更應重視使用、處分等權能，故如單純以形式所有權人為歸屬之結合判斷，所有權人並非一定是收益人，反而對於非所有權人但實質占有土地、支配土地利用者卻非為歸屬人，毋需負擔稅捐債務。

基此，本文以為，宜廢除 12 條之 1 經濟觀察之規定，訂定 12 條之 2 關於稅捐歸屬之規定，本文試擬歸屬之立法規範如後：

- I. 稅捐財歸屬於有實質支配關係之人。
- II. 形式無支配關係卻實質獲得利益者，歸屬於實質獲得利益者。

如此，對於稅捐歸屬之結合關係，是否以民法之概念規範之，或稅法必須有自己對於結合關係之概念。如此，本文認為財產稅、所得稅、行為稅應建立基本類型之結合關係。依此，也可判斷誰具有負擔能力而誰應為稅法上之納稅義務人，而在立法上由任意之不具負擔能力之第三人為歸屬之納稅義務人，將紊亂了以歸屬之原則判斷代繳義務人與納稅義務人，而誤以為具有權利能力即可為歸屬之主體。如此，所得稅、財產類型應以實質支配關係歸屬之判斷，而行為稅則輔以債權、物權關係作判斷。

本文以為，以實質歸屬原則判斷，稅捐立法對於代繳義務人與納稅義務人應予釐清：

於一般稅制：

- 1 土地稅法第 3 條第 2 項之管理人應為代繳義務人。
- 2 證券交易稅第 2 條之納稅義務人應為買受人。
- 3 遺產贈與稅法第 6 條第 1 項之遺產執行人為代繳義務人。
- 4 使用牌照稅法第 3 條第 1 項之使用人為代繳義務人。

於信託稅制

1 委託人為納稅義務人

2 受託人為信託契約所拘束，雖為形式所有權人，實質為代繳義務人

貳、稅捐通則、信託課稅之法制

參考德國法制稅捐通則之規定，實類似我國民法總則之規範體例。換言之，對於租稅事項，以往認為是行政法各論，惟稅法作為一獨立法領域已漸為重視。基此，於規範上首先需建構完整之稅捐通則，以取代稅捐稽徵法之不足。稅捐稽徵法雖兼具程序與實體法之功能。實則，稅捐稽徵法主要為程序上之規定。是故，對於實體法之規定相當欠缺，甚而需借用民事法規範或其他公法規範之規定。如此，稅法建構獨立之稅法總則法體系，才符合時代潮流⁵⁸⁰。

我國稅捐稽徵法之規定，並未如德國租稅通則具總則性之規範，致在法規適用上，常以借用其他法規之概念、制度。如以稅捐稽徵法第 1 條之規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」就此條規範觀之，似作為借用之依據。惟揆諸稅捐稽徵法規範有實體與程序事項，然實質上稅捐稽徵乃以規範稽徵程序為主。故借用其他法規實體規定，如要以稅捐稽徵法第 1 條為據，就此似乎錯亂程序、實體規定。故稅法實須具獨立總則性立法之必要。

對此，當初稅法顯然採分稅立法之方式，亦即針對各個稅目或性質相同之稅目，分別單獨制定一種稅法。如此，各稅之法規範，則分別需有實體部分、稽徵程序、救濟及處罰規定，將造成各稅法間有重複、分歧、矛盾⁵⁸¹。稅捐稽徵法原欲將稽徵、救濟、處罰程序，自各稅抽離立法，僅為將稽徵、救濟、處罰程序避免重複而抽離統一性為規定⁵⁸²。張昌邦認為稅捐稽徵法為各內地稅法之普通法⁵⁸³，並非對於稅法整體綜合、邏輯性之規畫，而為稅法通則之規範⁵⁸⁴。讓稅法建立類似民法總則之規範體系地位，稅法學逐漸抽離行政法，成為一獨立之法學領域。

此外，對於信託課稅亦散見於各稅，形式移轉不課徵之概念，需要於各稅為重複之規定，甚而於商事信託亦有稅捐課徵規定。本文以為，分稅立法實為不妥，針對信託法制因應所建立信託稅法，總論部分建立信託稅制之基本原則，其他為各稅

⁵⁸⁰ 參顏厥安，法體系之統一性與多元社會，收錄於規範、論證與行動-法認識論論文集，元照，初版，2004 年 12 月，頁 176-177，法規範所以得構成一法體系，正式因為他們有一個相同之效力基礎，法規範共同的效力基礎，構成該法體系之統一性。

⁵⁸¹ 參張昌邦，稅捐稽徵法，自版，修訂版，1991 年，頁 7。

⁵⁸² 立法院公報，委員會紀錄，第 90 卷，第 60 期，1975 年 10 月 6 日，頁 52，李國鼎部長報告中，局部稅法之規定皆為局部現行稅法之規定，因規定各異而予以統一。

⁵⁸³ 參張昌邦，同註 581，頁 1。

⁵⁸⁴ 改正草案起草委員會，木村弘之亮譯，ドイツ租稅通則法の改正に関する報告書，現代租稅法の諸問題，租稅法研究第一號，有斐閣，1973 年 10 月，頁 55 以下，從德國 1919 年租稅通則乃將各稅規定加以統合，於法治國下確保租稅完全之徵收，後有部分之修正，1974 年則提出修正草案，其改正之必要性，一、課稅手續法律統一之必要性，二、體系上與概念上欠缺之改正，三、實體正義原則與法安定原則適用矛盾，導入妥當範圍之界限，四、租稅經營檢查法體系之法典化。

之信託規定，或於稅捐通則就信託之一般原則為規定。其餘部分則可規範於各稅，此可解決分稅立法重複規範之問題。

整個稅制之立法，除了稅捐法定主義建立人們對法之安定信賴外，更要能實現量能課稅之基本精神。亦即，稅捐之稽徵與減免皆應符合公平，此公平已轉變為世代之公平，日本有提倡訂立世代間公平確保基本法⁵⁸⁵，以避免將來世代間之受益與負擔過度之不公平。我國可將納稅者保護之規定入憲，對於憲章之規定必須可適當反應作為租稅政策、稅法、執行實務與文化，並作為對於納稅者權利之尊重⁵⁸⁶。本文認為，在法規體系上，似可於憲法成立財政專章之規定，揭示著我國預算、決算、稅務制度之走向。對於土地制度方面，應有土地基本法之規範。土地稅制方面，租稅通則與信託稅法之建立，並於信託稅法為總則性之規定，對於信託原理原則與歸屬作相關之規定，完整建構整個土地課稅制度，以保障土地稅賦之納稅者。

參、實質歸屬原則替代實質課稅

對於實質課稅之誤認，致將實質課稅原則作為尚方寶劍，操作實踐稅疑有利於國庫之決定，因而致納稅者易遭意外突襲性之解釋或認定。如採實質歸屬原則，對於對於客體之量能部分，仍需實質合理之認定，法形式與經濟實質如產生衝突時，當以經濟實質為調整之依歸。於此，並不代表經濟實質之解釋可逸脫出法解釋文義可能性。

對於客體歸屬於主體之判斷，所涉及最終負擔稅捐之納稅義務人之判斷。於此，應重視主體與客體間之連結關係，透過連結關係之判斷，可精確分析何主體對於客體具有密度較深之連結。亦即，何主體之支配力較大，且支配力強弱，而能獲得經濟上之利益多寡也是必要之判斷因素之一。所謂實質課稅，不僅應從經濟利益之獲得來判斷，更應該著重於對於經濟利益之支配關係來作判斷。此判斷如具有民事基礎法律關係，則應優先依照基礎法律關係作為判斷，基於物權、債權或是事實關係能支配。

稅捐歸屬，從稅捐客體歸屬於稅捐主體之判斷，歸屬與刑法上之歸責，兩者，一為義務體系，一為責任體系。是否因責任與義務屬兩不同體系，而對於歸屬之理論並無一體適用之可能。就此，本研究認為，責任體系與義務體系都是人為設定，所為皆欲決定誰應負擔國家基於法律上所課予之負擔，雖負擔之內容有所不同，對於判斷之邏輯並不矛盾。Tipke 教授認為稅法並非一定以行為為要素，實則亦非可以行為作為判斷要素。而實質課稅與實質歸屬之法概念，本文以為，所呈現乃兩不同層次之問題，實質課稅所涉及不外為法解釋與法適用論之問題，是構成要件之解釋與事實之認定所為之涵攝問題，稅捐歸屬則除法本質論外，亦牽涉立法論之問題。

⁵⁸⁵ 參國枝繁樹，稅制改革的政治經濟學，收錄於日本財政改革-「国かたち」をどう変えるか，青木昌彦、鶴光太郎編著，東洋經濟，2004年12月，頁456。

⁵⁸⁶ 參平仁，租税法における遡及立法の意義，税法学，564期，2010年12月，頁81。

第三項、研究展望

壹、納稅者權利之憲法定位

對於稅法之研究，應定位租稅國家納稅者之憲法地位。對於稅捐法定之發展，北野弘久對於稅捐法定之研究發展，實為稅制發展之關鍵。北野弘久對於稅捐法定之再定位⁵⁸⁷，將稅、財政之關連性而為體系一貫之思考。如此，我國憲法第 19 條與日本憲法第 30 條與 84 條之規定，再參酌德國聯邦基本法第 10 章財政之規定，以比較憲法之角度，完整建構我國租稅體系。要知，憲法之規範本為抽象性、政治性，要能有效達到納稅者權利保護之規範效力，仍有待立法者與稽徵機關有所作為⁵⁸⁸。甚而，基於人權保障之思考，租稅制裁法是否應以行政制裁即可達成目的⁵⁸⁹，而避免刑事制裁之手段。

北野弘久稱為納稅基本權 (taxpayers fundamental rights) 以憲法第 84 條之法律，關於統合租稅徵收面與使用面之租稅概念之合憲性法律之意義，該條即是納稅基本權之規定⁵⁹⁰。如此，納稅者權利或納稅者基本權，如更進一步去定位是一種憲法上之集合權或是僅是一種適正課稅之權利⁵⁹¹。另有從日本之制憲史觀察，義務，僅係民主主權下國民決定租稅法律而自己負擔，故納稅並非於國民義務之地位，而是以程序法上權利為中心之納稅者權利開展⁵⁹²。

近期，於立法院有納稅者權利保護法立法之提案⁵⁹³，乃參酌外國之立法例⁵⁹⁴，學者間對於納稅人權利保障法之可行性為研究主題提供建言⁵⁹⁵。對於納稅者權利之保障，

⁵⁸⁷ 參北野弘久，憲法と財政法，三省堂，第 1 刷，1983 年，頁 90、116，北野弘久提出租稅法定主義之現代開展之三段論，第一階段係確認國民代表原理與權力分立下，課稅權之本質為立法權，租稅法律主義乃自由權之權利保障機能之現代意義，避免執行過程權利之濫用；第二階段則認為從形式之租稅法律主義走向實質之租稅法律主義，避免國會立法權濫用需符合實體憲法之法理；第三階段則從統合租稅之徵收與使用面之租稅概念，租稅概念從憲法論之立場擴充至納稅者之立場，租稅法律主義，以廣義之租稅概念為前提。

⁵⁸⁸ 參增田英敏，同註 147，頁 2-3，租稅法與納稅者權利保護關係研究之開展，於日本早期，北野弘久教授以憲法國民主權與基本權適用於納稅者的各個領域，而開展出納稅者基本權論。此外，松沢智教授立論於國民主權主義之租稅觀，來提倡稅法解釋、適用之必要性。而增田英敏教授則從租稅法律主義與租稅平等原則之兩稅法基本原則，於日本憲法第 14 條與第 30 條、第 84 條作為法之依據，對於憲法之具體要求，具有法之強制力之基本原則，此兩原則在法律上存在之意義，即是保護納稅者基本人權。

⁵⁸⁹ 參廣瀨正志、齋藤明，租稅刑事制裁の法理，中央經濟社，初版，1997 年 6 月，頁 261，租稅行政法乃對於義務違反者心裡壓迫，確保租稅義務之履行。

⁵⁹⁰ 參北野弘久，同註 480，頁 13。

⁵⁹¹ 參鳥飼貴司，納稅者の権利の憲法論之位置付け，收錄於納稅者權利論の課題，北野弘久先生追悼論集刊行委員會編，2012 年 5 月，頁 187。

⁵⁹² 參望月爾，納稅者權利憲章の意義と課題，稅法学，569 期，2013 年 6 月，頁 236-237。

⁵⁹³ 參葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討—稅捐稽徵法第一章之一評析，收錄於兩岸納稅人權利保護之立法潮流，財團法人資誠教育基金會，2011 年 2 月，頁 28，對於納稅人權利保護之立法，於立法院委員林淑芬提案以納稅者權利保護法專法規範，黃義交委員則以稅捐稽徵法中建立專章，最後則於稅捐稽徵法訂定納稅義務人權利之保護。

以憲法之基礎與各國立法之現狀為衡量。此不外在法治國、社會國、租稅國原則下，以憲法第 19 條作出發，而憲法基本權保障之權利，仍須服從內在之制約，而有一定之界限⁵⁹⁶。是故，稅法學之研究與周邊領域學科，在解釋論上應以一般之解釋方法為基礎，而以各學科之目的解釋為輔，文義可能性為界限。如此，法外之空間則應該透過修法抑制，在立法上應將稅捐規避之明確定義，以實質歸屬原則觀察作為行政機關調整之法依據。此外，對於個人之經濟活動如以法為之規制，則依其規制目的不同，而異其違憲審查基準⁵⁹⁷。

基於稅法獨立性之考量，稅法應建立完整之體系，始可符合稅捐法定主義之內涵。至於法解釋乃方法論之一環，稅法解釋當有其目的論之指標，但亦有稅捐法定之外在界限。是故，本研究認為實質課稅原則不外為稅捐歸屬之輔助解釋方法，並藉由大法官對於稅捐歸屬之正面之肯認，建構稅捐歸屬之內容，以釐清實質課稅以往受到稽徵機關誤解下，逸脫出法文義之射程範圍而為認定事實、適用法律之弊病。如此，實務應建立稅捐歸屬之操作方法，以作為判斷納稅義務人之依據。

貳、利益說與義務說之檢證

從國家之演進，君主國家、警察國家、法治國家、福利國家，租稅為支應國家財政重要之收入。藉由稅捐客體之選擇而將私經濟之變動與狀態轉化為稅捐財，此後，藉由稅捐滿足國家財政需求。財產與企業得歸屬私有，人民取得私有財產後之納稅，即屬營業自由與職業自由之對價⁵⁹⁸。本文以為，稅捐以往都被認定為義務之財政理論，非不可受到挑戰。

從 17 世紀中到 19 世紀初，於義大利與法國所倡導之租稅利益說，乃以社會契約的國家觀為前提。19 世紀末德國所倡導之租稅義務說，乃基於有機體之國家觀⁵⁹⁹，租稅利益說認為政府活動給予人民利益之對價作為租稅之正當化，即強調租稅作為政府之保護機能。而這種說法，則接近於夜警國家，租稅乃對於政府活動以保障人民生命財產之保險費。而義務說則並無限制於於保護機能，及設定多機能化之政府活動。然而，如由國民自我要支付政府活動對價，作為正當化民主主義之依據，國

⁵⁹⁴參石村耕治，あめり力聯邦稅財政法の構造，法律文化社，初版，1995 年，頁 119 以下，美國 1981 年 10 月聯邦議會通過稅制改正法包含強化納稅者權利與保護之條項，對於納稅者權利或保護的條項，係以稅之徵收為中心，納稅者申訴專員創設、稅務調查、損害賠償、租稅裁判所管轄。

⁵⁹⁵參葛克昌，納稅人權利保障法可行性之研究，財政部 94 年度委託研究計劃，94 年 10 月 11 日，頁 12 以下。

⁵⁹⁶參蕭淑芬，基本權基礎理論之繼受與展望-台日比較，元照，初版，2005 年，頁 82。

⁵⁹⁷參小山岡，經濟自由の限界，收錄於論點探究憲法，弘文堂，小山岡、駒村圭吾編，2013 年 6 月 2 版，頁 214，個人經濟活動法之規制消極目的為除去及緩和種種的弊害，積極作為社會經濟政策之實施目的，不同之立法裁量範圍，而應有不同之完現審查標準，一般而言，前者為嚴格合理性之基準，後者為明白原則。

⁵⁹⁸參葛克昌，所得重分配-國家任務與團結互助社群，台灣本土法學雜誌，173 期，2011 年 4 月，頁 79。

⁵⁹⁹參森恒夫編著，現代財政学-グローバル化のなかの財政-，ミネヴァ書房，初版，1997 年 10 月，頁 145-146。

民各種階層之利益強烈的被納入政府活動之傾向，租稅利益說是否有再被思考之空間，或有導向應益課稅之可能⁶⁰⁰。

最後，對於稅捐證據上，所提出稅捐稽徵程序與稅務訴訟程序之認定事實或證據法則，兩者之證據證明力是否相同，法院所要踐行之課稅事實與證據之採認，是否稽徵機關相同⁶⁰¹。亦即，一則為稅務行政調查程序，一則稅務訴訟程序，於認定事實與適用法律時之心證是否相同。以上，將是未來之稅法發展方向。



⁶⁰⁰參兼平裕子，地方分權時代における中立原則の再検討-人頭税の今日的役割と法定外税，税法学，556期，2006年12月，頁25-26。

⁶⁰¹參李建良，稅務行政訴訟若干舉證問題析論-以台北高等行政法院97年度訴字第1792號判決為例案，台灣本土法學，173期，2011年4月，頁74，李建良提出稅務行政訴訟之基本要則，再以撤銷訴訟為核心的稅務訴訟，行政法院主要之任務與職責為審查稽徵機關不採納稅義務人之帳簿或文據，以及稅捐機關是否善盡職權調查及核實課稅之義務，而不是自居於稽徵機關，取代稽徵機關而為課稅事實之調查及證據採認。

參考文獻

一、中文文獻

(一) 書籍

1. Karl Larenz 著，陳愛娥譯，法學方法論，五南，初版，2006 年。
2. Edgar Bodenheimer 著，范建得、吳博文譯，法理學-法哲學與法學方法，漢興，初版，1997 年。
3. 王澤鑑，民法總則，自版，增訂版，2011 年。
4. 王志誠，信託之基本法理，元照，初版，2005 年。
5. 王志誠，信託法，五南，4 版，2011 年。
6. 吳庚，憲法之解釋與適用，自版，修訂版，2003 年。
7. 吳庚，行政法之理論與實務，三民，增訂 12 版，2012 年。
8. 吳老德，正義與福利國家概論，五南，2004 年。
9. 吳金柱，所得稅之理論與實用，五南，1 版，2008 年。
10. 李惠宗，憲法要義，元照，6 版，2012 年。
11. 李惠宗，案例式法學方法論，新學林，2009 年。
12. 李建良、陳愛娥、黃啟禎、林合民、林三欽、陳春生等六人，行政法入門，元照，2 版，2004 年。
13. 李建良，行政法基本十講，元照，初版，2011 年。
14. 林誠二，民法總則（下），瑞興，3 版，2008 年。
15. 約翰·羅爾斯，黃丘陵譯，正義論，結構群，1 版，1990 年。
16. 邱聰智，民法總則（上）三民，初版，2005 年。
17. 翁岳生編，行政法(上)，元照，3 版，2006 年。
18. 許育典，文化憲法與文化國，元照，第 2 版，2013 年。
19. 陳新民，法治國家原則之檢驗，元照，初版，2007 年。
20. 陳明燦，農地政策與法律，翰蘆，1 版，2005 年。
21. 陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，元照，初版，2008 年。
22. 陳清秀，稅法總論，元照，7 版，2012 年。
23. 陳敏譯，德國租稅通則，司法院，1 版，2013 年。
24. 陳敏，行政法總論，自版，第 4 版，2004 年。
25. 許玉秀，主觀與客觀之間，自版，初版，1997 年。
26. 張昌邦，稅捐稽徵法，自版，修訂版，1991 年。
27. 張文郁，權利與救濟-以行政訴訟為中心，元照，初版，2005 年。
28. 張永明，國家租稅權之界限，翰蘆，初版，2010 年。
29. 張金鵠、白金安，不動產證券化理論與實務，新陸，初版，2005 年。
30. 湯德宗，權力分立新論，元照，初版，2005 年。
31. 黃士洲，實質課稅與納稅者權利保障，翰蘆，初版，2011 年。
32. 黃茂榮，稅捐法論衡，自版，初版，1991 年。
33. 黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代稅法(第 1 冊)，自版，增訂 3 版，2012 年。
34. 黃茂榮，稅法總論-法學方法與現代稅法(第 2 冊)，自版，初版，2005 年。
35. 黃茂榮，稅法總論-稅捐法律關係(第 3 冊)，自版，2 版，2008 年。
36. 黃茂榮，法學方法與現代民法，自版，增訂 6 版，2011 年。
37. 黃茂榮，稅捐法專題研究(各論部分)，自版，初版，2001 年。
38. 黃俊杰，憲法稅概念與稅條款，傳聞文化，1 版，1997 年。
39. 黃俊杰，稅捐正義，翰蘆，初版，2002 年。
40. 黃俊杰，財政憲法，翰蘆，2 版，2005 年。
41. 黃俊杰，納稅者權利保護，元照，初版，2008 年。

42. 黃俊杰，稅捐法定主義，翰蘆，2012年。
43. 黃舒芃，民主國家的憲法及其守護者，元照，初版，2009年。
44. 葛克昌，國家學與國家法-社會國、租稅國與法治國理念，元照，1版，1997年。
45. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，初版，2002年。
46. 葛克昌，稅法之基本問題，元照，2版，2005年。
47. 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，3版，2009年。
48. 葛克昌，稅法基本問題，元照出版，翰蘆，第2版，2009年。
49. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權-稅捐稽徵法之新思維，翰蘆，3版，2012年。
50. 楊仁壽，法學方法論，自版，第2版，2010年。
51. 溫豐文，土地法，自版，修訂版，2012年。
52. 廖義男，企業與經濟法，自版，初版，1980年。
53. 蔡秀卿，現代國家與行政法，學林，初版，2003年。
54. 蔡敦銘，經濟與法律，翰蘆，2002年。
55. 蕭淑芬，基本權基礎理論之繼受與展望-台日比較，元照，初版，2005年。
56. 賴恆盈，行政法律關係論之研究，行政法學方法論評析，元照，初版，2003年。
57. 謝哲勝，信託法總論，元照，初版，2003年。
58. 謝哲勝，信託法，元照，2版，2007年。
59. 蘇志超，地價與地稅與土地政策，一文，初版，1974年。

(二) 專書論文

1. Yuri Grbich，藍元駿、鄭皓文譯，形式與實質的區別與超越-致華人稅法界關於重視法治原則的指引，收錄於實質課稅與納稅人權利保護，元照，初版，2012年。
2. 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，初版，2008年。
3. 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，收錄於李憲佐財經法律論文集(一)，元照，初版，2007年。
4. 秦季芳，法規競合關係之再思考，收錄於法律之分析與解釋-楊日然教授紀念論文集，元照，初版，2006年。
5. 張福建，羅爾斯的差異原則及其容許不平等的可能程度，收錄於正義及其相關問題，中研院，1991年。
6. 盛子龍，稅捐債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，收錄於民主、人權、正義-蘇雄雄教授七秩華誕祝壽論文集，元照，初版，2005年。
7. 陳愛娥，由司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，收錄於憲法解釋之理論與實務，中研院，初版，1997年。
8. 黃俊杰，稅捐民主原則，收錄於現代憲法的理論與現實，元照，初版，2007年。
9. 黃俊杰，稅捐民主原則，收錄於現代憲法的理論與現實，元照，初版，2007年。
10. 葛克昌，論納稅人權利保障法的憲法基礎，收錄於論權利保護之理論與實踐，元照，初版，2006年。
11. 葛克昌，實質課稅與納稅者權利保護，收錄於實質課稅與納稅人權利保護，元照，初版，2012年。
12. 葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，收錄於避稅案件與行政法院判決，翰蘆，初版，2010年。
13. 廖欽福，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，元照，初版，2013年9月，頁380-381。
14. 顏厥安，法體系之統一性與多元社會，收錄於規範、論證與行動-法認識論論文集，元照，初版，2004年。

(三) 期刊

1. Christian Strack, 李建良譯, 本土法學雜誌, 第 191 期, 2012 年 1 月, 頁 26。
2. Christian Strack, 蔡宗珍譯, 基本權與法律的一段發展史, 台灣法學雜誌, 191 期, 2012 年 1 月, 頁 14。
3. Heinrich Scholler, 李震山譯, 法圖學說之意涵與法文化, 中正大學法學叢刊, 第 3 期, 2000 年 7 月, 頁 234。
4. Peter Baduar, 蔡宗珍譯, 憲法作為立法委託、立法指針與立法界限, 150 期, 2010 年 4 月, 頁 21-22。
5. 王文宇, 信託財產之獨立性與主體性, 法令月刊, 54 卷 6 期, 2002 年 6 月, 頁 52-53。
6. 江玉林, 正義的圖像學反思-從 Pieter Bruegel 「正義」版畫談起, 法學新論, 第 39 期, 2012 年 12 月, 頁 1。
7. 吉良實, 鄭俊仁譯, 實質課稅主義 (上), 財稅研究 19 卷 3 期, 1987 年 5 月, 頁 120。
8. 李建良, 地方自治與財政憲法, 台灣本土法學第 35 期, 2002 年 6 月, 頁 33-34。
9. 李惠宗, 富者的原罪?—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇, 法令月刊, 第 63 卷, 第 5 期, 2012 年 5 月, 頁 668。
10. 李惠宗, 實質課稅可以作為逃漏稅之證據嗎?—兼論實質課稅適用上之界線, 台灣本土法學, 199 期, 2012 年 5 月, 頁 91、94。
11. 李惠宗, 稅法規範形式合法及實質正當性—釋字第 660 號及第 657 號解釋及相關稅法評析, 法令月刊, 60 卷 7 期, 2009 年 7 月, 頁 16-17。
12. 李惠宗, 富者的原罪?—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇法令月刊, 63 卷, 第 5 期, 2012 年 5 月, 頁 668。
13. 吳從週, 台灣民法解釋學之發展現況—著重在本土判決實踐的印證, 月旦民商法, 第 30 期, 2010 年 12 月, 頁 35。
14. 吳怡諒, 查股票信託避稅不該追溯既往, 稅務旬刊, 2149 期, 2011 年 6 月, 頁 18。
15. 林麗珊, 羅爾斯的差異原則及其容許不平等的可能程度, 執法新知論衡, 第 1 卷 1 期, 2005 年 9 月, 頁 50。
16. 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 1 期, 2012 年 2 月, 頁 23。
17. 林更盛, 法律行為之限制—「強制或禁止規定」—最高法院 74 年台上字第 703 號民事判例, 月旦裁判時報, 2011 年 4 月, 頁 132。
18. 范文清, 特種貨物稅及勞務稅條例 (奢侈稅) 之立法及其問題, 月旦法學教室, 第 104 期, 2011 年 6 月, 頁 108。
19. 范瑞華、陳一銘, 股票信託與公司治理, 萬國法律, 第 173 期, 2010 年 10 月, 頁 17-18。
20. 柯格鐘, 股票孳息他益信之課稅—從信託法理談起, 當代財政, 第 28 期, 2013 年 4 月, 頁 20、22-23。
21. 柯格鐘, 實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 之 1 的增訂, 台灣本土法學 199 期, 2012 年 5 月, 頁 125-128。
22. 柯格鐘, 合作營業稅之爭議 (上)—評大法官釋字第 685 號解釋, 月旦法學雜誌, 2011 年 6 月, 頁 129。
23. 封昌宏, 股票信託課稅之爭議問題研究, 中正財經法學, 第 4 期, 2012 年 1 月, 頁 194-197。
24. 封昌宏, 他益信託課徵贈與稅時點之探討, 東海大學法學研究第 37 期, 2012 年 8 月, 頁 186。
25. 張金鶚、白金安, 不動產證券化理論與實務, 94 年 3 月, 頁 279。
26. 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, 台灣大學法學論叢, 第 30 卷第 2 期, 2001 年 3 月, 頁 9。

27. 陳敏，稅捐課徵與經濟事實之掌握-經濟考察方法，第 26 期，1982 年 12 月，頁 4、7。
28. 陳敏，憲法之租稅概念及課徵限制，政大法學評論，第 24 期，1981 年 10 月，頁 45、57。
29. 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 12 月，頁 15、18、25。
30. 陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，頁 41、65。
31. 陳敏，稅捐債務關係之成立，政大法學論叢第 39 期，1989 年 6 月，頁 383。
32. 陳敏，溯及影響租稅債務之事項，政大法學論叢，第 41 期，1990 年 6 月，頁 61。
33. 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 月，頁 37- 38。
34. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，183 期，2010 年 8 月，頁 75。
35. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（下），月旦法學雜誌，184 期，2010 年 9 月，頁 98。
36. 陳清秀，稅法學研究方法初探，台灣本土法學，第 199 期，2012 年 5 月，頁 98-99。
37. 陳清秀，營業稅之主體與客體之探討，當代財政第 25 期，2013 年 1 月，頁 19、22。
38. 陳清秀，論課稅要件事實之認定（上）植根雜誌第 29 卷第 4 期，102 年 4 月，頁 130-131、141。
39. 陳愛娥，法學方法與實質課稅原則-評最高行政法院 99 年度判字第 1122 號、100 年度判字第 1803 號判決，台灣本土法學，199 期，2012 年 5 月，頁 116。
40. 陳明燦，論實質課稅原則以及地價稅稽徵-以土地稅法第 22 條第 1 項為中心，環境與土地法學雜誌，第 5 期，2013 年 3 月，頁 167。
41. 陳聰富，脫法行為、消極信託及借名登記契約-最高法院 94 年度台上字第 362 號民事判決評釋，月旦法學雜誌，123 期，2005 年 8 月，頁 223、225、229。
42. 陳貴端，En Wise，建智，企業併購商譽認列與攤銷問題研析，2013 年 9 月，頁 9。
43. 許育典，社會國，月旦法學教室，第 12 期，2003 年 10 月，頁 38、40。
44. 許祺昌，李益甄，談信託課稅解釋函令之適法性，會計研究月刊，323 期，2012 年 10 月，頁 62。
45. 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第 3 期，2011 年 7 月，頁 153-156。
46. 黃士洲，稅法對私法的承接與調整（上）-以消極信託於擬制贈與上的評價為例，台灣本土法學，第 88 期，2006 年 11 月，頁 2。
47. 黃士洲，孳息他益信託的司法裁判簡析（一），稅務旬刊，2203 期，2012 年 12 月，頁 35。
48. 黃士洲，孳息他益信託的司法裁判簡析（二），稅務旬刊，2204 期，2012 年 12 月，頁 26。
49. 黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月，頁 68。
50. 黃士洲，孳息他益信託爭議的規範分析，稅務旬刊，2202 期，2012 年 11 月，頁 25。
51. 黃士洲，稅法證券交易概念需釐清，稅務旬刊，第 2037 期，2008 年 4 月，頁 8。
52. 黃士洲，孳息他益信託之司法裁判簡介（一），稅務旬刊，2203 期，2012 年 12 月，頁 33。
53. 黃茂榮，稅捐法專題研究（各論部分），植根法學叢書編輯室編輯，2001 年 12 月，頁 249。
54. 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 436。
55. 黃茂榮，稅務關係與稅捐債務，植根雜誌第 22 卷第 12 期，2006 年 12 月，頁 993。
56. 黃茂榮，稅捐法與民事法（四），植根法學雜誌，27 卷第 2 期，100 年 2 月，頁 59。

57. 黃茂榮，契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定，植根雜誌，第 27 卷第 3 期，100 年 3 月，頁 82。
58. 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，植根雜誌，第 20 卷第 10 期，2004 年 10 月，頁 434 頁。
59. 黃茂榮，稅務關係與稅捐債務，植根雜誌，第 22 卷第 12 期，2006 年 12 月，頁 993。
60. 黃茂榮，銷售當事人之認定，植根雜誌，28 卷 3 期，頁 27 以下。
61. 黃俊杰，台灣房地產稅制最新動態，月旦財經法雜誌，第 26 期，2011 年 9 月，頁 5。
62. 黃俊杰、郭德厚，稅捐規劃之憲法基礎，興國學報，第 3 期，2004 年 7 月，頁 25。
63. 黃俊杰、林建生，孳息他益股票信託之稅捐課徵，月旦財經法學，30 期，頁 55。
64. 黃俊杰，「稅捐優惠之憲法基礎與信賴保護」，台大法學論叢，第 31 卷第 6 期，2002 年 11 月，第 204 頁。
65. 黃俊杰、林建生，他益信託稅捐函令變更之爭議，當代財政，第 16 期，2012 年 4 月，頁 24。
66. 黃忠正，人性尊嚴之概念與界限，月旦法學，第 221 期，2013 年 10 月，頁 171。
67. 黃源浩，論國際稅法中的「受益所有人」概念，東海法學，第 39 期，2013 年 4 月，頁 53。
68. 曾美智、陳貴端，他益信託視同贈與課稅之探討，財稅研究 39 卷第 3 期，2007 年 5 月，頁 88。
69. 黃鴻隆，論他益股票信託贈與稅爭議，稅務旬刊，2169 期，2011 年 12 月，頁 12。
70. 黃源浩，從絞殺禁止到半數原則—比例原則於稅法領域之適用，財稅研究第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 153。
71. 葉賽鶯，最高法院有關信託成立要件裁判四則之研討，法學叢刊，第 228 期，2012 年 10 月，頁 5-6。
72. 葛克昌，信託行為與實質課稅原則，月旦法學雜誌，第 80 期，2002 年 1 月，頁 26-28、30。
73. 葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學，第 35 期，2002 年 6 月，頁 49。
74. 葛克昌，稅法之目的與法律解釋，月旦法學教室，第 71 期，2008 年 9 月，頁 82。
75. 葛克昌，月旦法學教室，第 71 期，2008 年 9 月，頁 74。
76. 葛克昌，人性尊嚴、人格發展—賦稅人權之底線，月旦法學雜誌，第 206 期，2012 年 7 月，頁 11-12。
77. 葛克昌，「稅法基本問題—財政憲法篇」，台北，月旦出版社，2 版，2005 年 9 月，頁 293。
78. 詹森林，借名登記契約之法律關係，台灣本土法學，第 43 期，2003 年 2 月，頁 129。
79. 詹震榮，社會國原則，月旦法學教室，第 41 期，2006 年 3 月，頁 32。
80. 詹鎮榮，經濟憲法，月旦法學教室，第 80 期，2009 年 6 月，頁 65-66。
81. 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 1 月，頁 62。
82. 蔡維音，國家課稅之憲法界限—釋字第 692 號評釋，月旦法學教室，113 期，2012 年 3 月，頁 10。
83. 蔡東良，土地信託相關課稅問題之研究，東海大學管理研究所，1997 年 6 月，頁 69-70。
84. 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 9 月，頁 916-926。
85. 蔡茂寅，財政法，月旦法學教室，第 70 期，2008 年 8 月，頁 61-70。
86. 鄭俊仁，信託法概念與稅務處理，財稅研究，第 33 期第 1 卷，2001 年 1 月，頁 120-127。

87. 謝哲勝，借名登記之名行消極信託之實-評最高法院 98 年度台上字 76 號判決，月旦裁判時報，創刊號，2010 年 2 月，頁 58-59。

(四) 研討會

1. 陳明進，併購交易商譽元素、衡量及攤銷之稅務爭議研討，商譽攤銷爭稅務爭訟研討會，台大法學院，2013 年 5 月 27 日，頁 22。
2. 黃士洲，納稅義務人對於商譽攤銷是否舉證責任，商譽攤銷稅務爭議研討會，台大法學院，2013 年 5 月 27 日，頁 111。
3. 黃源浩，法國稅法上實質課稅原則及其憲法界限，第 14 屆兩岸財稅法研討會-實質課稅與納稅人權利保護，台大法律學院，2011 年 4 月 18 日，頁 234-236。
4. 葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，第十四屆兩岸財稅法研討會-實質課稅與納稅人權利保護，台大法律學院，2011 年 4 月 18 日，頁 132-133。
5. 課稅正義與法律解釋系列研討會，會議記錄，台灣本土法學，199 期，2012 年 5 月 1 日，頁 172。

(五) 學位論文

1. 李岳洋，論不動產證券化制度在我國之建立，國防管理學院法律研究所碩士論文，2003 年 6 月。
2. 吳志中，所得稅法上所得概念之研究-以大法官釋字第 508 號解釋為中心，台灣大學法律研究所碩士論文，2002 年 7 月，頁 54。
3. 吳祥豪，信託稅制暨其相關稅法問題之研究-以民事信託為中心，台北大學法律研究所碩士論文，2003 年 7 月。
4. 李宥叡，所得類型與所得類型換之研究-以綜合所得稅為中心探討，中正大學法律學研究所碩士論文，2006 年 6 月。
5. 李佳冠，論行政函釋與稅務訴訟之舉證責任，台北大學法律研究所碩士論文，2003 年 5 月。
6. 林子傑，人之圖像與憲法解釋，台灣大學法律研究所碩士論文，2006 年 1 月。
7. 林鳳珠，稅捐法定主義在現行稅法之實踐，台灣大學法律研究所碩士論文，1985 年 7 月。
8. 林秋玫，不動產投資信託法制化之研究，中國文化大學法律研究所碩士論文，2001 年 6 月。
9. 林明誼，租稅公平原則對租稅立法之限制，國立台北大學法律學碩士論文，2001 年 7 月。
10. 邱天一，實質課稅原則之研究-以釋四二〇 號解釋為中心，中原大學財經法律研究所碩士論文，2001 年 1 月。
11. 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律學研究所碩士論文，1998 年 5 月。
12. 柯格鐘，租稅課徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月。
13. 秦秀蘭，稅捐客體之研究，台灣大學法律學研究所碩士論文，1985 年 7 月。
14. 翁建祥，信託課稅法治之研究-以信託稅捐歸屬為中心，中正大學財經法律研究所碩士論文，2004 年 1 月。
15. 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 8 月。
16. 張哲瑋，稅法上所得概念之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2003 年 1 月。
17. 陳培賞，我國信託課稅之探討，高雄大學法律暨管理在職專班研究所碩士論文，2010 年 7 月。
18. 黃秀蘭，稅捐客體之研究，台灣大學法律研究所碩士論文，1985 年 7 月。

19. 黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台大法律研究所博士論文，2007年1月。
20. 黃福隆，稅務訴訟舉證責任之探討-以營利事業所得稅為中心，中正大學法律研究所碩士論文，2007年1月。
21. 黃明慧，遺產及贈與稅法財產估價實務與檢討，中原大學財經法律研究所碩士論文，2007年7月。
22. 黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台灣大學法律研究所博士論文，2007年1月。
23. 辜文鶴，不動產證券化之運用：資產信託開發老人住宅之運用，銘傳大學財務金融研究所碩士論文，2005年5月，頁129。
24. 葉憲卿，儲槽課徵房屋稅之研究，中正大學法研所碩士論文，2011年6月，頁53以下。
25. 葛克昌，稅捐規避之研究，台灣大學法律研究所碩士論文，1978年6月。
26. 葉張基，信託法與民法之調和，中興大學法律研究所碩士論文，1998年7月，頁37。
27. 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3月。
28. 楊志文，論稅法施行細則之司法審查-以稅捐法定主義為核心，台灣大學法律學研究所碩士論文，2003年6月。
29. 潘英芳，納稅人權利保障建構與評析-從司法保障到立法保障，台灣大學法律學研究所碩士論文，2007年1月。
30. 劉士昇，推計課稅規範基礎之研究-以釋字218號解釋為中心，中原大學財經法律學系研究所碩士論文，2000年7月。
31. 藍孟真，從美日經驗論我國不動產證券化法制之發展方向，東海大學法律研究所碩士論文，2005年6月。
32. 藍元駿，熊彼得租稅國思想與現代憲政國家，台灣大學法律研究所碩士論文，2005年7月。
33. 羅子武，稅捐稽徵程序舉證責任之研究，中興大學法律學研究所碩士論文，1998年1月。
34. 鄺治斌，價格在稅法上之定位及法制建構，中正大學法研所碩士論文，2011年6月，頁16-17。

(六) 政府出版品

1. 立法院公報，第42卷，第8期，頁156。
2. 立法院公報，第45卷，第16期，頁22。
3. 立法院公報，第45卷，第16期，院會紀錄，第116頁
4. 立法院公報，第68卷，第7期，委員會記錄，頁43。
5. 立法院公報，第78卷，第104期，院會記錄，頁26、130-131。
6. 立法院公報，第79卷，第44期，委員會紀錄，頁321。
7. 立法院公報，第82卷，第4期，院會記錄，頁288。
8. 立法院公報，第83卷，第83期，委員會記錄，頁315-316。
9. 立法院公報，第84卷，第18期，委員會記錄，頁56以下。
10. 立法院公報，第90卷，第26期，頁274。
11. 立法院公報，第90卷，第26期，頁234。
12. 立法院公報，第102卷，第29期，院會記錄，頁112-113。
13. 法務部，公民與政治權利國際公約—一般性意見，法務部，2013年，頁344。

二、日文文獻

(一) 書籍

1. L・マーフィー／T・ネーゲル著，伊藤恭彦訳，「税と正義」，名古屋大學出版会，初版，2006年。
2. 小山廣和，租税法律主義-通達課税・税務調査を素材に「租税」概念の再検討の問題関心から，財政法講座，財政法の基本課題，勁草書房，2005年。
3. 小山廣和，税財政と憲法-イギリス近・現代の点描，有信堂高文社，初版，2003年。
4. 小山廣和，税財政と憲法-イギリス近・現代の点描，初版，2003年。
5. 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。
6. 山田二郎，税法講義-税法と納税者の権利義務，信社山，第2版，2001年。
7. 山本守之，租税法の基本理論，税務経理協会，2005年。
8. 久禮義繼，流動化・証券化の会計と税務，中央経済社，2版，2003年。
9. 山本守之，租税法の基本理論，税務経理協会，増補版，2005年。
10. 水野忠恒，租税法，有斐閣，第5版，2011年。
11. 水野勝，租税法，有斐閣，初版，1993年。
12. 木村碌磨，財政法理論のその展開環境，有斐閣，初版，2004年。
13. 木村弘之亮，租税法，税務経理協会，初版，1999年。
14. 木村弘之亮，国際税法，成文堂，2000年。
15. 矢野浩一郎，地方税財政制度，學陽書房，初版，1995年。
16. 石村耕治，アメリカ聯邦税財政法の構造，法律文化社，初版，1995年。
17. 北野弘久，現代税法事典，2版，1993年。
18. 北野弘久，新財政法学・自治体財政権，勁草書房，第4刷，1983年。
19. 北野弘久，納税者の権利，岩波書店，初版，1981年。
20. 北野弘久，憲法と税財政，三省堂，第1刷，1983年。
21. 北野弘久，税法原論，青林書院，4版，2000年。
22. 北野弘久，平和・福祉憲法と行財政-地方分権的租税國家の提唱，収録於現代行財政と憲法，憲法理論研究会，敬文堂，初版，1999年。
23. 北野弘久，固定資産税に対する憲法論的検討，収録於資産税の諸問題，租税法研究第12號，有斐閣，1版，1984年。
24. 北野弘久，現代税法講義，法律文化社，2版，1994年。
25. 北野弘久，税法問題事例研究，勁草書房，1版，2005年。
26. 北野弘久，企業・土地税法論，勁草書房，初版，1978年。
27. 北野弘久，現代企業税法論，岩波書店，増訂版，2004年。
28. 北野弘久，現代税法の構造，勁草書房，修訂版，1979年。
29. 甲斐素直，財政法規と憲法原理，八千代出版，1版，1996年。
30. 吉良實，推計課税の法理-裁判例を中心として，吉良實，中央経済社，初版，1987年。
31. 関子善信，租税法律關係論-税法の構造，成文堂，1版，2004年。
32. 村井正，租税法，-理論與政策，青林書院，第3版，1999年。
33. 村井正，租税法律關係の構成，収録於租税手續法の諸問題，租税法研究第五號，有斐閣，1版，1997年。
34. 芦部信喜，憲法，岩波書店，5版，2012年。
35. 阿部泰隆，消費税の合憲性，収録於租税判例百選（第三版）別冊，ジュリスト，120号，有斐閣，1版，1992年。
36. 金子宏，所得税の理論と課題，税務経理協会，2訂版，2001年。
37. 金子宏，租税法理論の形成と解明，有斐閣，初版，2011年。
38. 金子宏，租税法，弘文堂，第17版，2012年。
39. 金子宏，租税法理論の形成と解明（上巻），有斐閣，初版2刷，2011年。
40. 和田八東，日本財政論，日本評論社，1版，1981年。
41. 重森曉・賀田廣己・植田和弘，Basic現代財政学，有斐閣，初版，2005年。
42. 高見勝利等四人，憲法Ⅰ，有斐閣，5版，2012年。
43. 高見勝利等四人，憲法Ⅱ，有斐閣，新版，2012年。
44. 浦部法穂，憲法学教室，日本評論社，第2版，2006年。

45. 清永敬次，同族会社の課税問題-行為計算否認規定を中心として，収録於中小法人課税の諸問題，租税法研第十三號，有斐閣，新版，1985年。
46. 清永敬次，租税回避の研究，ミネルヴァ書房，初版，1995年。
47. 清永敬次，税法，ミネルヴァ書房，第7版，2007年。
48. 森恒夫編著，現代財政学-グローバル化のなかの財政-ミネヴァ書房，1版，1997年。
49. 開発型不動産証券化研究会編，開発型不動産証券化の知識と実際，ぎょうせい，4版，2005年。
50. 齊藤稔，租税法律主義入門，中央経済社，第2刷，1992年。
51. 新井誠，信託法，有斐閣，2版，2005年。
52. 新井隆一，税法法学と関連学問領域・序論，収録於税法法学と関連学問領域，租税法学会編，有斐閣，1版，1992年。
53. 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，初版，2001年。
54. 廣瀬正志、齊藤明，租税刑事制裁の法理，中央経済社，1997年。
55. 増田英敏，納税者の権利保護の法理，成文堂，初版，1997年。
56. 増田英敏著，リーガルマインド租税法，成文堂，初版，2008年。
57. 増田英敏著，租税憲法学，成文堂，第3版，2006年。
58. 樋口陽一，憲法入門，勁草書房，5版，2013年。

(二) 期刊

1. 小林敬和，租税法律主義の実質化について-罪刑法定主義と関係して，税法学，565期，2011年6月，頁82-83。
2. 小山廣和，税法における公共性・権力性・技術性-所得税を素材にして，税法学，第551期，2004年6月，頁74-75。
3. 川井和子，近代税法における法的思考-土地譲渡の契約形態と譲渡代金の算定方法を素材として，税法学，549期，2003年5月，頁45。
4. 久井克彦，二層構造認識論と事実認定，収録於納税者保護と法の支配-山田二郎先生喜寿記念，信山社，2007年。
5. 水野武夫，誤った課税の是正方法のあり方税法学，566期，2011年12月，頁383。
6. ヨアヒム・ラング著，木村弘之亮訳，租税法規溯及立法の禁止法理と新開展-信頼保護による法之安定性，税法学，2010年6月，563期，頁196。
7. 山田二郎，税法の不利益溯及立法と租税法律主義，税法学，2008年6月，559期，頁68。
8. 山田二郎，「不利益溯及立法と租税法律主義」再論，税法学，563期，2010年6月，頁409。
9. 山下学，租税法律主義の歴史的意義と現代的意義，税法学，563期，2010年6月，頁393-395。
10. 山下学，政策と税制-第二章，税法学，551期，2004年5月，頁111。
11. 山下学，政策税制の意義と検証---欧州における「トン数標準税制」を素材として，税法学，542期，1999年，頁175。
12. 山本高子，因果関係論における重要説に関する一考察，比較法雑誌，第43巻第4號，2010年，頁168、174。

13. 木村弘之亮，ドイツ連邦憲法裁判所 2010 年 7 月 7 日 3 決定は遡及租税立法を一部違憲-予測可能性では七区法律公布日を基準時に，税法学，565 期，2011 年 6 月，頁 28。
14. 木村弘之亮，所得税法における包括的所得説と発生主義の接点-包括的所得説は実現主義を排斥するか，税法学，562 期，2009 年 12 月，頁 34。
15. 占部裕典，租税法における文理解釋の意義と内容，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 77。
16. 加藤義幸，借用概念について-最近判例を通して，税法学，560 期，2008 年 12 月，頁 17-20。
17. 平仁，租税法における遡及立法の意義，税法学，564 期，2010 年 12 月，頁 81
18. 末崎衛，「租税回避目的」と契約解釈-「私法上の法律構成による否認」論の批判的検討-，税法学，560 期，2008 年 12 月，頁 94-95、111。
19. 田中治，租税法律主義の現代意義，税法学，566 期，2011 年 12 月，頁 245。
20. 田中治，税法の解釈における規定の趣旨目的の意義，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 217。
21. 田中治，消費税をめぐる判例動向とその問題点，税法学，557 期，2007 年 6 月，頁 225、250。
22. 竹内進，租税法における「住所」に関する考察，税法学，560 期，2008 年 12 月，頁 147。
23. 竹内進，租税法解釈における行政解釈の変更-過少申告加算税が課されない「正当な理由」について-，税法学，558 期，2007 年 11 月，頁 130。
24. 岡子善信，国税通則法 2 条 5 号の「納税者」の意義，税法学，549 期，2003 年 5 月，頁 83 以下。
25. 谷口勢津夫，税法の基礎理論-租税憲法論序説，税法学，555 期，2006 年 6 月，頁 317-319。
26. 谷口勢津夫，税法の基礎理論-租税憲法論序説，税法学，555 期，2006 年 6 月，頁 305-306。
27. 谷口勢津夫，税法における裁判による法創造論序説-ドイツにおける最近の議論の紹介，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 244。
28. 谷口勢津夫，税法における所得の年度帰属-税法上の実現主義の意義と判断枠組み-税法学 566 期，2011 年 12 月，頁 287。
29. 谷口勢津夫，税法における裁判による法創造論序説-ドイツにおける最近の議論の紹介，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 234-235。
30. 谷口智紀，アメリカ合衆国における所得の実現要件，税法学，565 期，2011 年 6 月，頁 565。
31. 松沢智，租税手続法-租税正義実現のために-，中央経済社，初版，1997 年 10 月，頁 16。
32. 松沢智，課税物件の帰属-株式譲渡益の帰属の判定，収録於租税判例百選（第三版）別冊，ジュリスト，120 号，有斐閣，1992 年 12 月。
33. 岡村忠生，税負担回避の意図と二分肢テスト，税法学，543 期，2000 年 5 月，頁 13。
34. 岡村忠生，租税回避行為の規制について，税法学，553 期，2005 年 6 月，頁 206-207。
35. 国枝繁樹，税制改革の政治経済学，収録於日本財政改革-「国のかたち」をどう変えるか，青木昌彦、鶴光太郎編著，東洋経済，2004 年 12 月，頁 456。
36. 畑野 洋一郎，節税と租税回避の区分再考，税法学，562 期，2009 年 12 月，頁 125。
37. 青木昌彦、鶴光太郎編著，東洋経済，2004 年 12 月，頁 456。
38. 兼平裕子，地方分権時代における中立原則の再検討-人頭税の今日的役割と法定外税，税法学，556 期，2006 年 12 月，頁 25-26。
39. 兼平裕子，租税行政分野における判断余地の法理-不確定概念に対する司法審査，税法学，563 期，2010 年 6 月，頁 185。

40. 酒井克彦，二層的構造認識論と事実認定，収録於納税者保護と法の支配-山田二郎先生喜寿記念，石島弘、木村弘之亮編，信山社，初版，2007年，頁270。
41. 望月爾，納税者権利憲章の意義と課題，税法学 569期，2013年6月，頁236-237。
42. 宮本憲一、賀田廣己，所得税の理論と思想，税務経理協会，2001年9月，頁148-149。
43. 高正臣，韓国における租税回避否定規定，税法学 557期，2007年6月，頁118。
44. 浦東久男，租税法規の遡及適用について—平成20年税制改正法の施行期日規定をてがかりに，税法学，560期，2008年12月，頁13。
45. 奥古健，相続税の課税根拠と課税方式，税法学 561期，2009年6月，頁256-268。
46. 奥谷健，「納税者」の意義についての一考察，収録於納税者権利論の課題，北野弘久先生追悼論集刊行委員会編，勁草書房，2012年5月，頁377以下。
47. 奥古健，所得税における基礎控除と担税力，税法学，551期，頁45。
48. 増田英敏，租税法律主義と租税公平主義の衝突—租税法解釈の在り方，税法学，566期，2011年12月，頁348。

