

國立台灣大學法學叢書 92

# 稅法基本問題

財政憲法篇



葛克昌 著

國立台灣大學法學叢書編輯委員會 編輯

元照出版公司



# 增訂版序

稅法基本問題（財政憲法篇）增訂版，除了原本篇章之內容部分更新外，增列了「公法對私法關係之承接與調整」、「規費地方稅與自治立法」、「租稅優惠、平等原則與違憲審查—釋字第565號評析」、「一事不再罰之公然漏洞—最高行政法院九十一年度六月決議評釋」、「量能原則為稅法結構性原則—與熊偉台北對話」等幾篇最新著作；大抵以初版及重刷版為藍本，加以增修，並附加案例與問題研析，便於讀者自我練習與思考，及方便教學。

本增訂版由黃士洲律師將1995年原書修訂，親自全文植入電腦，再由台灣大學法律學研究所林子傑領導財稅組研究生重新修訂，從基本權保障、中央與地方權限劃分、基本國策三方面探討財政憲法主要問題。增訂版出版主要基於兩岸讀者多方敦促，台大法律研究所財稅組師生及元照出版公司大力協助，謹此致謝；本書雖經增訂，仍有缺失，尚祈不吝指教，以便改進。

葛克昌

2005年8月



# 自序

本書所蒐集者，大抵為作者近年參加學術研討會所發表之論文以及在台大法學論叢、中原財經法學、財稅研究等刊物發表者，部分亦曾作為台大法律學系、財稅訓練所、外資人才訓練班教材。編印成冊除方便教學外，主要便於向先進討教。

本書所探討之稅法基本問題，實際上均與財政憲法有關，「租稅規避與法學方法」主要探討稅法與民法關係，結論在於二者須統一在憲法指導理念之下；「人民有依法律納稅義務」，討論稅法與基本權關係；「地方財政法基本課題」檢討中央與地方財政權限劃分；「量能原則與所得稅法」則認為所得稅法應以憲法之價值觀為基本理念；「遺產稅規劃與法治國理念」在闡明個人對財產法律規劃之自由及其憲法上界限。由於我國現行憲法獨缺財政乙章，以上討論有其迫切性，同時也面臨很大困境。因此，各論文無不以大法官會亦有關解釋為中心。這些解釋不管有意、無意，均已逐漸形成實質意義的財政憲法。

各種租稅改革法案，是否為立法者所接受或擱置，甚至優先採行其他方案，均係憲法賦予立法者之裁量權，屬於立法政策問題，而非法學上衡量標準。在現代憲政國家，法學上衡量標準在憲法；憲法用以明確規定租稅立法者之裁量自由及界限。現代憲政國家積極保障人權，稅法成為以分配正義為名，對個人自由實行國家干預之主要工具。尤以福利國家，國家任務不斷擴展，課稅權逐漸長成巨靈怪獸，如何將此怪獸馴服在憲法秩序下，是今日憲政國家之宿命課題。

由於稅法發展較晚，稅法傳統理念多由民刑法移植而來，而忽略了稅法特性。稅法本質上具有兩面性，一為對人民自由財產加以國家干預之法律；一為對公共財政負擔予以分配之法律。後者以租稅規避防杜及量能原則最為重要，前者則以財產自由權保障及比例原則遵守為重心。本書對此面面性予以探索，並對稅法與民刑法不能等量齊觀，但亦非不相干的辯證關係予以分析，以助稅法的解釋與適用。

本書自編印以來，四五友人或提供建議，或助為校勘，雅意勤勤，數月如一，謹此謝之。

葛克昌

作者謹識于1995春雨之夜

# 目 錄

---

增訂版序

自 序

## 第一章 租稅規避與法學方法 ——稅法、民法與憲法

壹、憲法之回應.....	3
貳、租稅規劃為納稅人權利.....	4
參、稅法與民法分合史.....	7
一、稅法從民法桎梏中解放.....	8
二、稅法向民法靠攏.....	10
三、稅法與民法統一在憲法秩序之下.....	10
肆、租稅規避之防杜規定.....	12
一、個別防杜規定及其流弊.....	12
二、一般防杜規定及其要件.....	14
伍、民法與稅法在憲法上協調.....	24
一、財產權保障作為協調規範.....	24
二、財產權自由之界限即為租稅規劃之界限.....	26
陸、結 論.....	32

## 第二章 人民有依法律納稅之義務 ——以大法官解釋為中心

壹、導 論 .....	37
一、從法律保留到憲法保障 .....	37
二、稅法與大法官解釋 .....	39
貳、人民之義務 .....	47
一、問題概說 .....	47
二、法治國家憲法上義務之條件 .....	49
三、憲法上義務規定式微 .....	53
四、社會主義國家憲法之基本義務 .....	59
參、納稅義務 .....	63
一、稅與非稅——國家收入體系 .....	64
二、憲法上稅之概念 .....	96
肆、依法律納稅 .....	108
一、所謂「租稅法律主義」 .....	109
二、形式意義之法律 .....	142
三、實質意義之法律 .....	147
四、其他非憲法第十九條意義之法律 .....	148
伍、負納稅義務之人民 .....	149
一、納稅義務 .....	149
二、負納稅義務之人民 .....	151
陸、結 論 .....	153

## 第三章 量能課稅原則與所得稅法

壹、問題概說 .....	157
貳、對所得課稅之憲法要求 .....	158
一、租稅之合法正當性為憲法課題 .....	159
二、對所得課稅之憲法要求 .....	160



參、量能課稅原則之功能與內涵	161
一、量能課稅原則之功能	161
二、量能課稅原則之適用效力	166
肆、量能課稅原則與所得稅法改革	170
一、屬人稅	171
二、所得實現問題	172
三、市場交易所得	173
四、營業支出扣除	173
五、生存保障支出之扣除	174
伍、結 論	174

#### 第四章 遺產稅規劃與法治國理念

壹、前 言	179
貳、租稅規劃與法治國理念	180
一、違法逃稅非合法規劃	181
二、脫法避稅非合法規劃	182
三、租稅規劃之法律界限	183
參、遺產稅與法治國原理	186
一、遺產稅特性	186
二、遺產稅之憲法依據	187
三、遺產稅與法治國理念	191
肆、遺產稅規劃與法治國理念	192

#### 第五章 公法對私法關係之承接與調整

壹、問題概說	197
貳、公私法二元化與行政任務一體性	198
一、公法私法之連結關係	198

二、公私法間之互補關係	200
三、相同任務不同分工	201
參、公法對私法關係之承接	209
一、問題概說	209
二、經濟觀察法（釋字第四二〇號解釋）	210
三、公司合併虧損扣除（釋字第四二七號解釋）	211
四、扶養親屬免稅額（釋字第四一五號解釋）	214
肆、公法對私法關係之調整	217
一、問題概說	217
二、公法對私法關係之調整	218
伍、結 論	220

## 第六章 地方課稅權與納稅人基本權

壹、問題概說	223
貳、租稅立法權、行政權與收益權	223
參、人性尊嚴為地方稅立法權基礎	224
一、釋字第二七七號解釋	224
二、人性尊嚴與地方自治	226
三、人格發展與財政責任	228
肆、財產權、平等權作為租稅立法權界限	230
一、財產權作為租稅立法權界限	230
二、量能原則為平等原則之具體化	239
伍、遷徙自由與租稅收益分配	241
一、釋字第二三四號解釋	241
二、平等權與統籌分配稅	243
三、遷徙自由與統籌分配稅	243
陸、結論——憲法之人性觀	244

## 第七章 規費、地方稅與自治立法

壹、租稅國家危機與地方困境	249
一、地方財政困境	249
二、租稅國家危機	250
貳、地方自治與財政自主之憲法保障	251
一、地方自治之憲法保障	251
二、財政自主之憲法保障	252
參、規費法與地方財政	253
一、規費與稅捐之替代選擇	253
二、規費法之功能	256
三、規費法面臨之課題	257
肆、地方稅法通則與地方財政	259
一、地方稅自治立法權	260
二、地方財政自主彈性	262
伍、結 論	264

## 第八章 租稅優惠、平等原則與違憲審查

### ——大法官釋字第五六五號解釋評析

壹、問題概說	269
貳、大法官釋字第五六五號解釋	271
一、解釋要旨	271
二、聲請人聲請釋憲意旨	272
參、大法官釋字第五六五號解釋之四層憲法意義	274
一、量能負擔原則之肯認	274
二、明示租稅優惠為量能原則之例外	277
三、授權明確性之違憲審查	280
四、開啓租稅平等原則之審查基準	284

肆、租稅優惠與平等原則.....	286
一、租稅優惠作為國家任務工具之檢討.....	286
二、租稅優惠與負擔平等原則.....	288
三、租稅優惠與形成平等原則.....	291
伍、租稅優惠與違憲審查.....	292
一、租稅優惠類型與違憲審查.....	293
二、財政憲法審查.....	296
三、明確性審查——誘導目的之指明.....	297
四、基本權審查.....	299
陸、結 論.....	303

## 第九章 一事不再罰之公然漏洞

### ——最高行政法院九十一年度六月決議評釋

壹、問題概說.....	307
貳、最高行政法院九十一年度六月決議.....	308
一、決議內容.....	308
二、決議所涉及法律問題.....	309
三、行政法院決議與納稅人基本權.....	312
參、釋字第五〇三號未釐清之問題.....	315
一、稅法營業登記非經濟管制.....	315
二、行為罰非基於稅務管理需要.....	316
三、行為罰僅為漏稅罰之補充規定.....	318
肆、結 論.....	319

## 第十章 量能原則為稅法結構性原則

### ——與熊偉台北對話

壹、緣起	323
貳、熊偉觀點：量能原則僅為財稅思想	323
一、量能原則無法適用全部稅目	323
二、量能原則在法律解釋補充之限制	325
參、租稅特別措施與量能原則	326
一、租稅特別措施不適用量能原則	327
二、租稅特別措施規範非稅法	327
三、稅法須以量能原則為內涵	328
肆、間接稅、特定目的稅與量能原則	328
一、間接稅與量能原則	328
二、特定目的稅與量能原則	329
伍、量能原則與法律解釋補充	330
一、量能原則與法律解釋	330
二、量能原則與法律補充	331
陸、量能原則與類型化行政	332
一、稅法上類型化	332
二、稅法類型與量能原則	333
柒、結論	334

## 附錄一 案例與思考

第一講 脫法避稅與人壽保險規劃	337
第二講 所得歸類與結算申報	343
第三講 扶養親屬免稅額與統一法律秩序	347
第四講 公司合併虧損扣除與大法官解釋	353

第五講 限定繼承與遺產稅——公法應否受私法關係 拘束？ .....	359
第六講 國家公私法收入 .....	363

## 附錄二 相關索引

重要釋字索引 .....	369
法條索引 .....	377
關鍵字索引 .....	381

# 第一章



## 租稅規避與法學方法 ——稅法、民法與憲法

- 壹、憲法之回應
- 貳、租稅規劃為納稅人權利
- 參、稅法與民法分合史
- 肆、租稅規避之防杜規定
- 伍、民法與稅法在憲法上協調
- 陸、結 論





## 壹、憲法之回應

憲法者，乃面對時代的挑戰，所為之回應。

各國憲法中有關基本權規定，無非是對其不公不義之歷史經驗所為回應。以德國基本法為例，其基本權之規定乃基於納粹時代經驗所作之反應。德國基本法中其他規定，大多源於威瑪時代慘痛之民主經驗。<sup>1</sup>

至於各國憲法法院之判決，則不外對該時代之各種具體挑戰，一步一步地作出適當回應。是以吾人對憲法法院之判決，不宜單獨觀察，惟有按時間之前後，置之於歷史間架中，透過時代精神處境與社會文化背景之體會，<sup>2</sup>始能對其承繼與開拓，得到更具體而真切的歷史性理解。也只有從這個視角，我國大法官近年來的解釋，才可看出從威權到民主的過渡時期，所面臨的種種難題困境，逐步作出回應與開展，逐漸形成「凡人民受公權力不法侵害者均應有法律救濟途徑原則」<sup>3</sup>、「公務員之基本權利保障原則」，<sup>4</sup>以及建立合於憲法體制的國會制度，<sup>5</sup>凡此亦僅例示其一二而已。

新的時代面對著嶄新的問題，嶄新的挑戰。舊的挑戰，未必能完全渡過，但一個實質意義的憲政國家必須有能力回應新的挑

---

<sup>1</sup> Vogel, Die Verlust des Rechtsgedankens im Steuerrecht als Herausforderung an das Verfassungsrecht, in: Friauf (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassung, 1989, S. 123.

<sup>2</sup> Vgl. Jaspers, Die geistige Situation unserer Zeit, 1931 (本書有黃藿之中譯本，「當代的精神處境」，聯經出版社，1985年)；Würtenberger, Zeitgeist und Recht, 1987, S. 138.

<sup>3</sup> 大法官釋字第224、273、288號解釋，翁岳生，近年來司法院大法官會議解釋之研討，憲政時代第13卷3期，頁12以下。

<sup>4</sup> 大法官釋字第187、201、243、266、280、298號解釋。

<sup>5</sup> 大法官釋字第261、282號解釋。

#### 4 稅法基本問題

戰。今天我們所站在歷史的轉捩點有二：其一為由歷年穩健政策下財政盈餘，累積世界最多外匯存底的債權國，在最近幾年內，即將急遽轉換為債務纏身的債務國；<sup>6</sup>其二為從全國一心一德追求經濟成長的現代化過程，過渡到社會分配不均，亟需透過多元化重建再塑社會正義的艱苦歷程。本文限於篇幅，無法對此一一論述；但憲法須對這些挑戰作出適當回應，由於憲法功能不同於位階在憲法之下各種法律，憲法不但明定立法者之裁量範圍及限界，同時對不同法律期間因不同之評價標準所造成之漏洞與差異，負有整合及統一之功能，本文即以租稅規避現象，用以闡明此種功能，並期待大法官改制後，能面對時代新挑戰，逐步作出具體回應。

### 貳、租稅規劃為納稅人權利

現代租稅國家，以國家社會二元化為前提。在法律性質上，國家雖與社團、公司、政黨等同為法人組織，但卻有別於其他團體者，在於國家賦予其自身對「徵稅」與「立法」的壟斷權。

國家的主要任務在於提供安全與公正，故首須建立起無對價之租稅體系，<sup>7</sup>以取得財源；然後再建立起法律體系，以規範及保障人民的資源分配及權利義務關係。國家擁有以公權力行使作為後盾的課稅權；但課稅的對象（所得、財產、營業、消費等），其處分權則歸諸民間社會，使個人或團體得以自尋目標、自我決

<sup>6</sup> 葛克昌，租稅國危機及其憲法課題，台大法學論叢第20卷2期，頁115，1990年。收入「國家學與國家法」，頁93以下，元照，1997年。

<sup>7</sup> Vgl. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung and zur Vereinfachung neu zu ordnen? In Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, Bd1, Teil F, S. 14-15.

定、自由發展、自我負責。<sup>8</sup>

國家者，雖論者觀點各異，縱有承認其具有目的理性者，但對其目的之達成，國民並不當然負有法律上義務，不論文化傳承、經濟成長、社會責任或忠恕愛人等等，均僅屬道德倫理領域之要求。因此納稅義務人或企業所為之租稅規劃，完全無須顧及整體財政需求或國家當前政策，而有權針對如何減少租稅負擔而設計規劃。<sup>9</sup>

蓋個人對私經濟的自由性與積極性，係作為租稅國家之前提要件，國家一面對此加以保障，一面藉此取得稅收以推展國家任務。因此，國民不但在私法上有權安排其所得與財產，在稅法上亦有權藉此法律上規劃，以減少納稅負擔，<sup>10、11</sup>一般認為此屬「合法節稅」之行爲。

國家須先「取之於民」，而後才能「用之於民」。<sup>12</sup>因此憲法首先須對經濟基本體制，決斷是否生產工具要收歸國有，由國家自己經營（此即「所有權國家」），或僅分享其私經濟收益（此即「租稅國家」）；此為私有經濟體制與國家經濟體制之

---

<sup>8</sup> 葛克昌，租稅國——憲法之國體，經社法制論叢第3期，頁141、144，1989年。收入「國家學與國家法」，頁139、142、145，元照，1997年。

<sup>9</sup> Schumpeter, Die Krise des Steuerstaats, 1918, Neudruck in Goldscheid-Schumpeter, Die Finanzkrise des Steuerstaats, 1976, S. 345-352.

<sup>10</sup> 黃茂榮，稅捐的構成要件，經社法制論叢第6期，頁22，1990年；陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方式，政大法學評論第26期，頁21，1982年；陳清秀，論稅捐規避，財稅研究第23卷2期，頁63以下，1992年。

<sup>11</sup> Vgl. Schneider, Rechtsicherheit, Gesetzesanwendung und Steuerplanung, in Tipke (Hrsg.) Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften in Steuerrecht, S. 85 ff.

<sup>12</sup> 葛克昌，租稅正義與社會福利，社區發展季刊第12卷1期，頁80以下，1989年。

## 6 稅法基本問題

抉擇。<sup>13</sup>

憲政國家，尤其是實質法治國家，本質上必須同時為租稅國家。<sup>14</sup>憲法藉由基本權及法治國原理所保障之私有經濟體制，其存在有賴國家財政需求由稅收供應，不必犧牲經濟自由，故納稅義務為私有財產及自由經濟體制之代價。<sup>15</sup>可是另一方面，租稅之徵收，其本身即隱含扼殺個人自由之危險，二十世紀末各國租稅負擔急遽上升。私人或企業的任何經濟決策，稅賦之考量均扮演著舉足輕重角色。憲法所保障之一切經濟自由，如將租稅效果納入計算後，則均不免遜色，蓋公權力藉由稅課行為而無孔不入，成為法治國家不設防之側翼。<sup>16</sup>如不即時加以防阻，則憲法所保障之自由與權利，亦終將失其意義。此種情形，對不以收入為目的之公課最為顯著。蓋公權力藉由管制誘導性公課為工具，往往得以間接達到限制經濟自由的目的。

反之，納稅人濫用經濟自由以減免租稅負擔，在私法當事人間並無顯失均衡之虞，公權力自不宜輕言介入干涉當事人的私法關係。但在稅法，由於租稅係無對待給付的法定債之關係，租稅負擔之正當性，只能從負擔的平等性得之。<sup>17</sup>由於稅法對法律事實之評價，多由可稅性——亦即由負擔能力加以考量，故對租稅規避行為應不容其得逞，否則「量能課稅」的要求即流於空談，

---

<sup>13</sup> 葛克昌，人民依法律納稅之義務（下），台大法學論叢第19卷2期，頁131，1989年。該文收入本書第二章。

<sup>14</sup> Friauf, Unser Steuerstaat als Rechtsstaat, in StbJb 1977/78, S. 39 ff.

<sup>15</sup> Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung and zur Vereinfachung neu zu ordnen? In Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, Bd1, Teil F, S. 14.

<sup>16</sup> Papier, Steuern und Abgaben- Die Offene Flanke des Rechtsstaats, Krit. Vjschr. F. Gesetzgebung, 1987, S. 140 ff.

<sup>17</sup> Tipke, Über richtiges Steuerrecht, StuW, 1988, S. 269 f.

甚至自由競爭市場秩序亦將因此受到扭曲。鑑於企業規模日益擴展，跨國公司、國際交易盛行，脫法避稅之安排層出不窮，面對此種時代之挑戰，憲法理應作出回應。因為租稅負擔應如何分配之事，不僅是立法多數抉擇之問題，而是由憲法所描繪整個稅制之價值體系問題。<sup>18</sup>稅法不能單單視為憲法之具體化與適用，解決稅法學上所有重要問題之鑰匙是無法從憲法學者手中取走。<sup>19</sup>但在我們回到憲法討論之前，先回顧稅法與民法之分分合合之歷史，以有助於我們對問題之理解。

### 參、稅法與民法分合史

稅法係公法之一支。稅法與警察法向來同被視為干預行政法之典型，雖然二者有時也被認為對國民生活所需事前防患的工具，不過稅法此種干預規範，近來亦常伴隨社會政策目的與經濟政策目的之促進誘導功能。<sup>20</sup>

稅法在今日均歸類為行政法外獨立之一門。此種獨立性，德國早在一九一八年夏，即設置獨立的帝國財務法院（Reichfinanzgerichtshof），單獨作為稅務爭訟的最高司法機關。惟在我國，早年於地方法院，曾指定專庭處理財務案件（財務案件處理辦法第九條），但限於：一、依財務法規移送由法院裁定，科以

---

<sup>18</sup> Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung and zur Vereinfachung neu zu ordnen? In Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, 1988, Bd1, Teil F, S. 11.

<sup>19</sup> Meincke, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? DBVL, 1988, S. 1869.

<sup>20</sup> 葛克昌，人民依法律納稅之義務（下），台大法學論叢第19卷2期，頁130、144，1989年。該文收入本書第二章。

罰鍰或為沒入處分之案件；二、依財務法規移送由法院限令繳納稅款並加徵滯納金之案件（財務案件處理辦法第二條參照）。此種將行政處分性質之行政罰，早年實務歸之於刑事訴訟程序處理，並以未經立法程序之財務案件處理辦法為法令依據，經大法官釋字第二八九號解釋為：「實為法制未完備前之不得已措施」、「均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。」雖如此，但實體之稅務爭訟仍屬行政法院管轄，而無獨立之法庭，鑑於財稅案件之專門性與複雜性，實非一般行政法院法官所能勝任，設置財稅專庭為財稅法改革當務之急，但似乎未獲應有之重視。蓋獨立之財稅法庭乃為稅法獨立性之表徵。先有獨立之財稅法庭，財稅法之研究，始能得到應有之重視。自二〇〇二年起，最高行政法院已設一財稅專庭，作為改革始點。

稅法學之發展，乃伴隨德國稅法之獨立而生。如Otto Mayer及Fritz Fleiner當時富代表性之行政法著作，均將稅法緊接著警察法討論，直到二〇年代後之新版發行，始將稅法從其行政法教科書中抽離。首次將稅法獨立介紹予世人，係學者Theoder v. Pistorius於一九一九年春，召集司圖加地區律師團體及法官團體，舉辦一系列稅法演講，以改變從前法律專業人員排斥稅法之心態。隨後，Ball、Hensel、Bunler等稅法名著陸續問世。<sup>21</sup>

### 一、稅法從民法桎梏中解放

但稅法之解放運動，其掙脫之對象並非行政法，因自始稅法即被視為特別行政法，而稅法所欲擺脫之附庸地位之對象為私法。<sup>22</sup>稅法脫離民法而獨立自主，以Ball之專論「稅法與私法」最具權威，影響幾近半世紀之久，其理論則有其社會背景。

<sup>21</sup> Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I. 1991, S. 19.

<sup>22</sup> Felix, Steuerrecht und Verwaltungsrecht, FS. Spitaler, 1958, S. 141.

稅法獨立於民法之呼聲，源於第一次戰後之德國，此時由於百業待興，一些藉機發國難財之不肖商人，雖暴得鉅利，但其行為多因違反強制禁止規定，民法上效力係無效，依當時法律見解，認為稅法係「民法附隨法」（Folgerrecht），亦無須課稅，致引起廣大納稅義務人義憤。此時正值戰後經濟不景氣，無效行為之稅收又無法掌握，從而引發財政危機，於是稅法學者Becker、Ball等人，高唱稅法應從民法束縛中解脫出來，全面分離。<sup>23</sup>一九一九年Becker起草帝國租稅通則（Reichsabgabenordnung, RAO）時引入第四條，明定稅法的解釋，應考慮其經濟意義；第五條則明定租稅規避之定義。從此，經濟觀察法（即實質課稅原則）與租稅規避行為之否認，成為稅法學上的「關鍵概念」，稅法實務者的尚方寶劍，同時亦成為聚訟之處。<sup>24</sup>

稅法實務工作者每藉由實質課稅原則，強調稅法與民法係不同類型、不同結構、不同的思考模式。例如稅法規定含有經濟效果的課稅要件時，往往藉由民法上法律概念，稅法自己縱未另有定義性規定，但稅法實務者認為不能與民法作相同解釋，而應依實質經濟內容解釋，民法上概念只有在經濟上相同時，始在稅課上予以相同待遇。

由於適用經濟觀察法及租稅規避行為之否認，以及租稅理性化與租稅正義考量，均有獨特的稅法要求。稅法上平等與不平等的衡量基準，應在於經濟意義而非法律形式。<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung," FS. Zitelmann, 1923, S. 217, 242.

<sup>24</sup> Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 211.

<sup>25</sup> Walz, a.a.O. (Fn. 24), S. 213.

## 二、稅法向民法靠攏

由於先前堅持稅法應獨立自主，不依附他法，以致於自此稅法成爲與其他法律隔絕孤立的獨立王國，不免侵擾其他法律關係所形成之秩序，<sup>26</sup>每與私法自治原則相牴觸，終將危及租稅國家賴以存在之基礎；進一步，則傷及法治國家所要求之法安定性原則，逐漸而使「租稅法律主義」，徒具軀殼。前述理論發展固有其時代背景，但其流弊亦隨時代而顯現。

尤其是二次世界大戰結束後，對納粹德國濫用經濟觀察法，普遍引起反感，稅法乃又趨向另一極端，自五〇年代起，統一的法律秩序觀念興起，稅法又向民法靠攏，以致於稅法所獨有的實質課稅原則，遭到根本質疑。學者甚至要求，稅法上所使用的概念，除非稅法別有明文，不得與私法作不同的解釋，以維持法律秩序之統一性。

## 三、稅法與民法統一在憲法秩序之下

惟該一主張，自然有其時代任務，矯枉不得不過正，在完成該時代使命之後，今日已少有人全盤接受。現行通說觀點認爲：經濟觀察法（或稱實質課稅原則），原爲一般法律解釋方法，非稅法所獨有。例如解釋意思表示，應探求當事人真意，不得拘泥於所用文字即是（我國民法第九十八條）。在稅法解釋時，應就具體個案，探究該稅法目的，是否應就稅法概念作相同或相異的解釋，此爲論理解釋的當然結果，殊無要求稅法與私法概念內容

---

<sup>26</sup> 關於經濟觀察法在德國之濫用與反省，終至導致50年代「稅法向民法靠攏」的呼聲，林喬讚，賦稅行政解釋理論與動向，財稅研究第17卷3期，1986年，乙文論述生動，頗值參考。



完全一致。<sup>27</sup>即使在同一民法之內，基於「法律概念相對說」，不同法條所使用之概念，亦無強求應作同一解釋之理。<sup>28</sup>而私法自治在今日亦應受公法法規之限制。<sup>29</sup>是以稅法與民法關係，既非獨立，亦非依存，而同為國家統一法秩序的部分法域，應統一在憲法的指導理念之下。兩者關係的交錯，又以租稅規避現象最值得注意。蓋稅法與私法均以保障私有財產權之歸屬及其移轉為中心（詳如後述），在稅法實務運作上，透過解釋函令或個案處理，固有時直接、間接引用實質課稅原則（如無照行醫所得<sup>30</sup>、違章建築之房屋稅<sup>31</sup>、製銷賭具所得稅<sup>32</sup>），有時則否認不予課稅（如娼妓所得<sup>33</sup>）；但在學者之間，對無效、虛偽的法律行為並不影響課稅，租稅負擔客觀上應歸屬於實質享有之人的基本立場，要無異議。<sup>34</sup>惟對於租稅規避行為，雖均認為應予防杜，但其法律性質與法律效果均有爭議，在未有租稅規避否認之立法以前，是否能逕以否認，眾說紛紜，<sup>35</sup>亟待釐清，其立法之障礙亦待克服。

27 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方式，政大法學評論第26期，頁5，1982年。

28 Croh, StuW, 1989, S. 230.

29 Crezeliuss, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 196.

30 直接稅處(26)處字203號訓令。

31 財政部(69)台財稅字37758號函。

32 財政部(61)台財稅字31185號函。

33 財政部(49)台財稅字2212號函。

34 沈克儉，不合營業常規安排之課稅研究，財稅研究第24卷2期，頁89，1992年3月。

35 黃茂榮，「稅捐法論衡」，頁23、73以下，植根，1991年8月初版；陳清秀，經濟觀察法在稅法上之運用，財稅研究第24卷6期，頁100以下，1992年11月。

## 肆、租稅規避之防杜規定

### 一、個別防杜規定及其流弊

租稅規避行為係脫法行為中最常見之類型，此源於稅法所要求之給付，係不以具體對待給付為對價，缺乏給付之經濟上誘因，然卻具有法律上之強制力，其抗拒力不可謂之不大。因此，稅法上之重要任務，即在防杜租稅規避行為。<sup>36</sup>在立法政策上，防杜租稅規避有採個別防杜規定與一般防杜規定之別，前者以日本為代表，後者以德國租稅通則第四十二條（§ 42, AO）最為馳名於世。

我國現行稅法，只就一部分類型作零星式規定，如所得稅法第十四條第一項第五類押金按一年期存款利率計算租金；第四十三條之一關於營業不合常規安排，而按常規予以調整；第七十六條之一公司超額盈餘之強制分配（該條已於一九九七年底通過兩稅合一修正案後刪除，改就保留盈餘加徵百分之十）；遺產及贈與稅法第五條第六款親屬間買賣推定為贈與；契稅條例第十二條以變相方式支付產價取得產權、代替設典之擬制等，可謂近乎日本之個別防杜規定，但未如日本規定之周詳，適用之際疑義叢生，甚至個案上對真正規避者反而束手無策。個別防杜規定不但侵擾到當事人之私法自治經濟自由，且亦滋生誤會：在個別防杜規定未規範到的案例類型，對顯然濫用權利而不值得保護之納稅人，多以法無明文，在稅法未修訂之前，須承認按其所欲規避的稅法效果，決定其稅捐負擔。其中又以利用遺產及贈與稅法第十

---

<sup>36</sup> BverfGE 13, 290 (316); 29, 104 (108). Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, 1991, S. 143.

七條第一項第二款之扣除規定最為明顯。<sup>37</sup>

依該款之規定，被繼承人死亡後，按未成年子女距屆滿二十歲之年數，每年加扣二十五萬元（現行法為四十萬元），其立法用意，在於父母生前對其子女負有教養之義務，死後如遺有受其扶養之未成年子女，依其需受扶養之年數以保障其教養費用。社會上被繼承人如遺有遺產須納鉅額遺產稅者，在繼承發生前多已先為租稅規劃，為充分利用該條規定，依民法所賦予之繼承拋棄權（民法第一千一百七十四條）：法定繼承人中已成年之子女均全部拋棄繼承權；按民法規定直系血親卑親屬（第一順序之繼承人），親等近者（子輩）均拋棄繼承權者，由次順序之繼承人（孫輩）繼承（民法第一千一百七十六條第四項）。由於孫子女通常為數較子女為眾，且距屆滿二十歲之年數甚長，往往得以扣除數以百萬計之遺產稅。財政部雖有鑑於此，作出如下解釋令函：「被繼承人之子女全部拋棄繼承權，而由孫子女繼承時，不得適用遺產及贈與稅法第十七條第一項第二款之扣除規定。」<sup>38</sup>可惜該函對法律解釋之過程未作妥適交代，結論部分雖無大誤，惟行政院則囿於法無明文，提出下列見解：「本件被繼承人之子女……均拋棄繼承權，由被繼承人孫子女繼承時，其孫子女仍屬被繼承人之第一順序繼承人，與被繼承人之子女繼承時之地位，並無二致。而遺產及贈與稅法第十七條第一項第二款之規定……其中對於得享扣除權利之第一順位繼承，並未涉有親等遠近或有扶養義務之限制，其凡屬於第一順序繼承人，應享有同樣扣除權，核其法條文義，甚為明顯。……況依行為時遺產及贈與稅法第十七條第一項第二款規定，能否享有扣除之權利，以免徵遺產稅，乃有關人民權利之事項，是被告機關認為繼承人之孫子

<sup>37</sup> 顏慶章，「租稅法」，頁412，稅旬文化，1998年10月修正二版。

<sup>38</sup> 財政部(74)台財稅字11571號函。

女繼承，亦享有此項扣除額，有失公平或將影響遺產稅之稽徵，自可積極建議迅為修正該法條，以為因應。」<sup>39</sup>前述見解不無將權利行使與權利濫用混為一談，解釋法條拘泥於法條文義，未能受合憲解釋之管制（詳如下文），部分原因亦在於採租稅規避個別防杜之立法模式有以致之。是以此種個別防杜立法早在本世紀初，德國即認為不妥，<sup>40</sup>而在一九一九年帝國租稅通則立法即改採一般防杜規定。

## 二、一般防杜規定及其要件

財政部賦稅改革會亦意識到租稅規避個別防杜規定之流弊，在稅捐稽徵法修正草案中原規定：「納稅義務人以顯不合常規的安排，規避或減少納稅義務者，依與常規相當的事實課稅。」該規定一直未能得立法機關支持，成為正式法律，其理由雖多，但草案規定仍有不少待斟酌之處，無法讓人釋疑。吾人不妨以之與著名之德國租稅通則第四十二條之一般防杜條款，比較分析之，用以究明其法律性質，並為其立法催生。

德國租稅通則第四十二條第一句規定：「稅法不得因濫用法律事實之形成自由（*Getaltungsmöglichkeiten*）而規避其適用。」首先表明稅法之強制性與不容規避性，並定義「租稅規避」係對法律事實（法律行為、事實行為、準法律行為）形成自由之濫用，此種規定在我國修正草案中未予明定，其間差異，殊值探究。德國租稅通則第四十二條第二句規定：「濫用者依與經濟事件相當之法律事實，成立租稅請求權。」其間從法學方法論上探討，可得而言者如下：

<sup>39</sup> 行政法院77年判字第340號判決；現行遺產及贈與稅法已依其建議修正第17條第1項第2款。

<sup>40</sup> Becker, RAO, 7 Aufl., 5 Anm. § 5.

首先，該規定明示稅法不容許脫法規避的性質，同時即確認納稅義務人有權對負擔租稅之構成要件加以迴避。<sup>41</sup>換言之，稅法重視者在於租稅之負擔及分配問題，所禁止者，是法律之規避。此外該條所規範者，非對稅法之濫用，而是針對稅法以外之法律所賦予之法律事實之形成自由之濫用行為。<sup>42</sup>亦即納稅義務人係濫用稅法以外法律所賦予之權利，而導致選擇採用與經濟實質不相當之法律事實，並非對課稅要件有所迴避。租稅規避乃為脫法行為中的一種特殊態樣。

### (一)脫法行為

正由於租稅規避行為，所規避者係稅法，而非稅法上個別課稅構成要件；因此德國租稅通則第四十二條所揭示之稅法不是個別之稅法條文，毋寧說是由稅捐實定法所建構出的稅法整體規範。在法律適用者來講，有義務應斟酌法律全體之基本構想。通說均認為租稅規避行為，係利用法律漏洞的行為，而法律漏洞發生於法律解釋窮盡之處，故無法以解釋方法解決。<sup>43</sup>但亦有反對者，據德國Tipke教授之分析，對租稅通則第四十二條之一般防杜規定之法律性質，究竟係法律漏洞之填補或法律解釋，可區分為通說及少數說，通說認為係法律補充，又因對稅法可否類推見解

<sup>41</sup> 黃茂榮，稅捐的構成要件，經社法制論叢第6期，頁19以下，1990年7月；大法官釋字第217號。

<sup>42</sup> Kirchhof, *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, *StuW*, 1983, S. 174.

<sup>43</sup> 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方式，政大法學評論第26期，頁19，1982年；陳清秀，論稅捐規避，財稅研究第23卷2期，頁64，1992年；李平雄，「租稅迴避論」，頁160，1985年；沈克儉，不合營業常規安排之課稅研究，財稅研究第24卷2期，頁93，1992年3月；Tipke/Kruse, *AO § 42, Tz. 5; Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalt und grundgesetzliche Demokratieprinzip*, 1973, S. 187 f.; Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Band I. 1991, S. 144; Danzer, *Die Steuerumgehung*, 1981, S. 87.

不同，對該條或認為係宣示性質，或認為係類推禁止之例外規定，少數說則認為法律解釋。其區分如下：<sup>44</sup>

1. 通說見解認為第四十二條係對法律漏洞之法定類推適用。此說嚴格區分法律解釋與類推適用，其楚河漢界即在「可能文義」。第四十二條規定將法律構成要件延伸至法律漏洞部分。其中又可區分為二說：

(1) 甲說：此說認為稅法不得類推或至少稅法禁止不利納稅義務人之類推，故第四十二條規定為「創設性規範」，藉此規定對類推禁止原則允許在特定條件下予以例外不禁止。也正因為稅法不容類推，第四十二條之規定才有意義。此說以Friauf、Kruse、Felix等人為代表。事實上早期Tipke之見解亦與此說類似。<sup>45</sup>

(2) 乙說：此說認為稅法亦得類推適用；蓋一般行政法中所有干預行政均不禁止類推，稅法亦無例外之理。因此第四十二條規定僅具「宣示性」，宣示稅法在可能文義之外，得因立法意旨予以類推適用，租稅規避僅其例示而已。此說以晚期Tipke、Herzog、Tanzer等人為代表。

2. 少數說則認為第四十二條係不必要之贅文規定，因法律解釋並不止於可能文義；立法意旨應藉法律解釋予以貫徹。欲規避租稅者，試圖藉由玩弄法律文字以掙脫法律意旨束縛，吾人則透過法律解釋使其徒勞無功。故第四十二條徒為具文，而實務上法院判決鮮少運用該規定。此說以Becker、Spitaler、Thiel、Paulick、Kirchhof等人為代表。

Tipke雖作此分類，但也承認少數說與通說在結果上並無多大

<sup>44</sup> Tipke/Kruse, AO, § 42, Tz. 23.

<sup>45</sup> Tipke, An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, StbJb 1972/73, S. 509 ff; 葛克昌, 租稅規避之研究, 國立台灣大學法律學研究所碩士論文, 頁176, 1978年; Danzer, Die Steuerumgehung, 1981, S. 76 ff., 88.

差異，其主要區別只在可能文義可否作為法律解釋界限。要之，認定租稅規避一般防杜規定為宣示也好，創設也好，具文也好，其共識即在於租稅規避行為應予否認。德國學者無人認為租稅規避僅特殊類型應予否認，其餘則予容認。正由於德國法有一般防杜規定，故結果可能無任何差異，但在我國缺乏此一般防杜之規定，則依通說之甲說，個別租稅規避行為若稅法並未個別禁止者，因原則上稅法屬於類推禁止法域，則不能否認其規避行為的效力。如採乙說，Tipke自己即認為納稅義務人實際上所信賴者不在個別法律之「可能文義」，而係法律狀態，稅法類推禁止原則既已動搖，而「可能文義」之堅持，可能為時亦不遠。<sup>46</sup>反之，少數說反漸得支持，其中尤以Kirchhof教授見解最值得重視。Kirchhof認為問題並非如是簡單，吾人認為法律解釋之際，須將個別課稅要件有關之文義解釋，與體系及目的解釋相區別。<sup>47</sup>稅法行為問題始於與個別法定構成要件相關文義解釋窮盡之處，吾人所要從事者，即涉及整體法律之體系與目的解釋。從德國聯邦財務法庭之判決中，亦可看出其就德國租稅通則第四十二條之觀點，在於斟酌法秩序之意旨、目的所為之法律解釋，對不合常規之法律事實形成，否認當事人所欲達成之租稅效果。<sup>48</sup>簡言之，吾人不能拘泥於課稅要件的文義，而須從法律意旨中尋得更寬廣的法律思維。

---

<sup>46</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅之義務（下），台大法學論叢第19卷2期，頁149，1989年，該文收入本書第二章。以「可能文義」作為法律解釋與補充之界限，近年來在德國遭受強烈質疑，蓋孤立於上文及體系之外，而具有客觀之可能文義，此種界限只有一種假象（Scheingrenze），事實上並無存在之可能。Hegenbarth, Juristische Hermeneutik und Linguistische Pragmatik, 1982, S. 101.

<sup>47</sup> Tipke/Kruse, AO, § 42, Tz. 3.

<sup>48</sup> BFH BStBl. 1985, 97 (99); 1964, 667 (669), 1965, 697; 1966, 148 (150); 1970, 675, 971, 721 f.; 1972, 322 (324).

根據立法文獻，在一九一九年德國引入租稅規避防杜之概括條款，目的在於維護租稅之負擔平等，亦即在一次世界大戰後，德國整個民族的「命運共同體」感，需要在稅法上貫徹：「每一人納稅之時，相信相同地位之鄰人亦納相同之稅。」<sup>49</sup>此種歷史要求，在現行法基於基本法之平等權要求（基本法第三條），稅捐機關在適用稅法之際，應受負擔平等之拘束，於一些邊際案例，對稅法解釋時應受合憲解釋（*verfassungskonforme Auslegung*）之拘束。租稅係法定之債，故應受法定負擔事由之拘束，但非受法律表面條文形式之拘束。法定負擔事由中所謂「法定」的意思，非就法律條文或課稅要件一眼即能斷定，而須根據經充分解釋之後的法律，此種解釋當然須經體系解釋及目的解釋，特別應受合憲解釋之拘束。稅法與刑法本不能等量齊觀，刑法之目的在於抑制人民犯罪；然以財政收入為目的之稅法，則在於如何發掘負擔能力之衡量標準與表徵，達成負擔平等之目標。<sup>50</sup>刑法在適用法定犯罪構成要件時，雖亦須經解釋，但對邊際案件憲法上平等處遇要求強度不同。刑罰規定與象棋（或圍棋）競技規則相類似，棋士在現行之競技規則允許範圍內，斟酌其最佳之下一步棋。此種規劃吾人可以僅就形式或技術面考量，棋士亦可充分利用規則不完備處。但租稅規劃者不能只顧對租稅設計技巧之靈活，而須顧及此種安排，是否違反憲政國家租稅負擔之平等要求。

---

<sup>49</sup> Kirchhof, *Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden*, *StuW* 1983, S. 175.

<sup>50</sup> 葛克昌，人民有依法律納稅之義務（下），*台大法學論叢*第19卷2期，1989年，該文收入本書第二章；Tipke, *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*, S. 124-127.



對法律之構成要件進行合憲解釋，目的並非用以解決脫法行為，而係用以防阻規避之無益嘗試。<sup>51</sup>租稅規避者所形成的法律事實，從經濟上的觀點，與稅法上應負擔事由要件均無不符合之處，惟僅係對該要件所指稱之課稅表徵（例如買賣或贈與的法律外衣）予以規避而已，此時應利用合憲解釋<sup>52</sup>方式，予以防杜。租稅規避者，與類推適用有所不同：類推適用者，係某案件事實<sup>4</sup>在現行法律條文未予規定，乃由類似之單一或複數法律條文中形成新的法律規定，而比附援引適用之，以達成法秩序之一致性與圓滿性；合憲解釋則將案件事實直接歸攝納入現行實定法予以適用。現代憲法發展，認為憲法上基本人權規定得直接拘束立法、行政、私法。憲法上法律之前人人平等規定，不再是須透過立法過程予以具體化，或成為法階層構造中上位且普遍適用之規範。<sup>53</sup>換言之，平等原則其本身即為立法及法律適用之準則。

誠然，平等原則之效力仍不足以透過普遍化平等適用法律要件的原則，而在課稅要件有所闕漏時，即生填補功能，鑑於租稅負擔在現實中常引起爭議，須在法律上予以明定；而在民主抗爭史上，租稅同意權，保留在議會手中之奮鬥，占有重要一頁。故增加人民負擔的行政行為，應受法律保留之拘束，該原則在稅法中更提升要求為課稅要件法定原則。<sup>54</sup>平等原則在課稅要件上之釋明上雖得予限縮或擴張，但對人民加以新的負擔，僅能由立法

51 Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung," FS. Zitelmann, 1923, S. 239.

52 王澤鑑，「法律思維與民法實例」，頁235至237，1999年5月版；黃茂榮，「法學方法與現代民法」，頁381、382，2002年9月增訂四版；Birk, Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht, StuW, 4/1990, S. 200 ff.

53 Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983, S. 175.

54 Papier, Die Bestimmtheitgrundsatz, in: Friauf (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, S. 153 ff.

者爲之，要無疑義。大法官釋字第二一七號解釋所謂：「憲法第十九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。」即明斯旨。但稅法中部分要件用語，事實上不免具有不完整性與開放性，吾人就日常事物適用稅法時不得利用合憲解釋方式對課稅要件予以闡明，<sup>55</sup>例如所得稅法中所使用之用語。諸如「收入」、「財產」、「成本費用」、「損失」等其意義法律上或僅略示一二，或如「執行業務者」法律上僅列舉律師、會計師等職業，最後並殿以「其他以技藝自立營生者」（所得稅法第十一條第一項），亦有如「自力耕作、漁、牧、林、礦」（所得稅法第十四條第一項第六類），或者根本無法從法律上給予定義。類此，僅就要件之核心部分予以明確規定，至於邊際類型，則不予明確化，此時我們所得以作爲信賴基礎之法源，不能僅依行政法規表面條文，而須賴背面之憲法規定始能補足，使其完整充分。

## (二)法律事實形成自由之濫用

德國租稅通則第四十二條之租稅規避一般防杜規定第二個要件爲「法律事實形成自由之濫用」，箇中含有一開放性之法律概念，其內容須置於該規定以外的來源，始可理解。該條第二句則闡明其濫用形成自由，應依與經濟事項相當之法律事實，予以調

<sup>55</sup> 我國大法官解釋雖一向堅持形式意義之「租稅法律主義」，但近年亦有利用合憲解釋方式解決稅法難題，例如大法官釋字第257號解釋，即以「對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷氣機類徵收貨物稅」，與貨物稅條例用文「未盡相符」，但該壓縮機按冷暖氣機課徵貨物稅，為「簡化稽徵手續，防止逃漏租稅（作者按，此處實係規避稅法）及維持課稅公平所必要，與憲法第19條尚無牴觸」，此種不拘泥於所用文字，而從憲法課稅公平上尋求依據，可謂對形式主義之一項突破。

整後課稅。此之所謂「相當」或「不相當」，係以法律事實形成爲手段，目的則在對影響稅課之事實予以變動，以達到租稅效果之改變。從立法史來看，該規定本爲妥協之產物，在Hensel之稅法依附於民法說及Becker之稅法應予獨立之經濟觀察法予以折衷，所要解決之問題即民法與稅法之競合問題，尋求適用之法則。

由於利用私法上法律事實形成自由爲手段以達成減少稅捐負擔之目的，其手段與目的間應有何種關聯限制，並無實體法依據，致租稅通則第四十二條之「濫用」要件在法律上亦不明確，所謂「不相當之法律事實」或解釋爲繁冗、鈍拙、徒勞無功、非常規方式等等，但仍不足以概括其餘。例如以非常規方式，駕車行經高速公路，不直行而逕下交流道再從另一交流道上來，究竟係欣賞風景、享受駕駛樂趣或爲規避收費站，自不可一概而論。<sup>56</sup>故不能僅就不相當，即予斷定屬租稅規避行爲，蓋可能僅是當事人偏好或無知，而非「濫用」法律形成自由，是以稅捐稽徵法修正草案中規定：「納稅義務人以顯不合常規安排，規避或減少納稅義務者，依與常規相當之事實課稅。」則可能對性質上非脫法之行爲，因其顯不合常規即予調整，此際納稅義務人之信賴保護則難免受侵害矣。

對顯不合常規安排之法律事實，授權行政機關依與常規相當之事實課稅，但對於何謂常規，無法賦予法律上定義，則對法治國所要求之明確性原則，亦有所抵觸。<sup>57</sup>

56 嚴格而言，此時規避者係規費而非租稅。

57 許宗力，行政命令授權明確問題之研究，台大法學論叢第19卷2期，頁51以下，1989年。

不過租稅規避之一般防杜條款，如加入權利濫用之構成要件，鑑於濫用權利者無法安定性與信賴保護之必要，<sup>58</sup>而法律事實形成自由之濫用者，在相當程度上，對依相當法律事實而負擔租稅，本具有預見可能性與可計算性，<sup>59</sup>故德國租稅通則第四十二條，一般均不以爲有違反法治國之明確性與干預行政應有之憲法界限。

此種「濫用」之構成要件，顯示出納稅義務人利用法律事實的形成自由，選擇法律事實，以該當於對其有利之稅法構成要件之歸攝嘗試，因租稅規避防杜條款而流於失敗。權利濫用者，係某一權利主體在行使權利時，所選擇之事實，原本隱藏在法律規範要件之死角。故權利濫用者，不外乎是一種未能成功之歸攝嘗試。<sup>60</sup>經歸攝嘗試而未能如所願，顯爲一般法律發現過程中典型結果。納稅義務人尋找所應適用的稅法規範，按照其所形成之法律事實，向國家機關闡明該事實應適用某法條，納稅義務人此等歸攝稅法條文的行爲本身並無法律上的義務，即對法律之評斷主張，亦不因此受拘束。此間分際，亦可供吾人用以區分脫法避稅與違法逃稅之不同。逃稅者，納稅義務人對已具備課稅要件之事實，爲減免納稅義務，而爲違反真實義務之行爲。我國稅捐稽徵法第四十一條所謂「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐」即屬之，而爲行政刑罰之一種，自當有刑法總則之適用（刑法第十一條），除非法律另有明文則須以故意爲要件；單純之避稅行爲，並不構成此處之不正當方式逃漏稅捐，<sup>61</sup>蓋其未違反真實義務。

<sup>58</sup> Birk, Steuerrecht I. 1988, Rn. 25, Tipke/Lang, Steuerrecht, 12 Aufl., 1989, S. 122.

<sup>59</sup> Papier, Die Bestimmtheitgrundsatz, in: Friauf, (Hrsg.) Steuerrecht und Verfassungsrecht, S. 77.

<sup>60</sup> Pestalozza, Formen Mißbrauch des Staates, 1973, S. 62 f.

<sup>61</sup> 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方式，政大法學評論第26期，頁21，1982年。