

## 論依法課稅原則之解釋方法 ——對歷年來司法院大法官解釋 的觀察（下）\*

柯 格 鐘\*\*

### 要 目

- |                     |                    |
|---------------------|--------------------|
| 壹、前言：憲法規範與人民納稅義務    | 三、依法課稅原則與其他平行原則的關係 |
| 貳、依法課稅原則之意義與內涵      | (一)依法課稅原則與平等原則     |
| 一、概說：依法課稅原則之意義      | (二)依法課稅原則與比例原則     |
| 二、釋憲實務上所呈現的依法課稅原則內涵 | (三)依法課稅原則與處罰法定原則   |
| (一)依法課稅原則與法律保留原則    | (四)依法課稅原則與實用性原則    |
| (二)依法課稅原則與法律優位原則    | 四、小結：對於主張國會保留原則之反思 |
| (三)依法課稅原則與法律明確性原則   | 參、依法課稅原則所涉及人民基本權   |
| (四)依法課稅原則與法安定性原則    | 一、概 說              |
|                     | 二、釋憲實務上所涉及的人民基本權   |
|                     | (一)財產權             |

DOI: 10.3966/199516202015110018001

\* 本文要特別感謝兩位審查委員所提供的寶貴審查意見，讓作者知道本文不足之處，文章雖經作者依意見進行修改後刊登，如仍有錯誤遺漏，當應由作者負責。

\*\* 成功大學法律系副教授，德國科隆大學法學博士。

投稿日期：一〇四年一月十七日；接受刊登日期：一〇四年一月二十六日

- (二)平等權
- (三)生存權
- (四)營業自由權
- (五)居住遷徙權
- (六)訴願訴訟權
- (以上見本法學第十七期)

三、小 結

肆、依法課稅原則之解釋方法

- 一、概說：依法課稅原則與法律解釋方法
- 二、釋憲實務上所呈現的解釋方法
  - (一)文義解釋法
  - (二)體系解釋法
  - (三)歷史解釋法
  - (四)目的解釋法

- (五)經濟觀察法

三、小 結

伍、依法課稅原則之界限

- 一、概說：法治國之權力分立與功能最適理論
- 二、釋憲實務上所呈現的功能分工
  - (一)依法課稅原則與解釋性行政規則
  - (二)依法課稅原則與事實認定行政規則
  - (三)依法課稅原則與裁量性基準

三、小 結

陸、結論：依法課稅原則之回顧與展望

## 摘 要

依實務看法，依法課稅原則之「法」，指制定法與法規命令。然此與國際及我國釋憲實務並不一，應斟酌採用國會保留原則。依法課稅與平等原則有關，實務已發展出「不當歧視禁止」，但量能課稅與競爭中立原則仍未有解釋。依法課稅與比例原則亦相關，但目前僅見處罰相當性，扼死稅禁止與半數所得課稅，仍有欠缺。依法課稅涉基本權，為財產權、工作權、生存權、人身行動自由，居住遷徙自由、訴願與訴訟權。依法課稅原則係利用解釋方法，實質課稅原則亦屬目的解釋，但與核實課稅有別。在依法課稅下，稅基應由國會制訂，惟不排斥行政機關訂定事實認定行政規則，前者指劃定稅捐主客體範圍與稅額計算，後者則指如何用證據或納稅人未提證據時要如何認定事實。

**關鍵詞：**依法課稅、租稅法律、國會保留、嚴格法律保留、量能課稅、平等原則、扼死稅、半數原則、實質課稅、核實課稅

（以上見本刊第十七期）

### 三、小 結

依據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定：「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者」，得聲請解釋憲法，從而，在所提起的釋憲聲請案件中，當事人必須主張其受憲法保護的基本權受到不法侵害，經依照法定程序提起訴訟，在確定終局判決中無法獲得救濟，而系爭之個案判決中所引為適用判斷依據的法律或命令有牴觸憲法疑慮者，方才可以向司法院大法官聲請釋憲，如不符合前述要件者，依據前開法條第三項之規定，即應對其釋憲案的聲請不予以受理。

作為具體個案中所涉及的基本權，固然是受到系爭稅捐法律規範所侵害的對象，但由於基本權除了作為主觀權利以外，同時亦具有客觀法秩序價值的功能，固然在此處檢驗系爭稅捐法律規範時，經常需配合憲法第七條規定之平等原則、憲法第十九條之依法課稅原則、憲法第二十三條之法治國原則與比例原則，進行合併檢驗的審查程序，但基本權得以作為衡量系爭法律規範的基準者，殆無疑義。即以國家課稅權行使所涉及的主要基本權即財產權為例，我國憲法第十五條規定，人民之財產權應予保障，受保護者不僅及於私人的財產權，也包括作為其前提要件之財產私有制的財產制度性保障（*Institutsgarantie des Eigentums*）在內<sup>51</sup>，換言之，國家對於人民課稅權限的行使，正是只有在承認人民之私有財產制，承認私人之經濟活動的成果應歸屬於私人，才能得出來的結果，蓋正由於國家在原則上並不擁有財產，

<sup>51</sup> 財產權制度性保障之探索，請參閱翁岳生，憲法解釋與人民自由權利之保障，載憲法解釋之理論與實務第二輯，2000年8月，頁16；陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，載憲法解釋之理論與實務第二輯，2000年8月，頁287；程明修，憲法保障之制度與基本權之制度性保障——兼論基本權客觀內含之主觀化，載憲法解釋之理論與實務第六輯（上），2009年7月，頁334以下。

原則上也避免參與市場中之經濟活動，更不掠奪私人從事私經濟活動成果的前提下，於國家仍需存在且必須維持其能夠發揮功能運轉的前提下，國家維持運轉所需的財政收入，即由組成國家之全體國民，依據人民之代表所制定的制定法規範，由所有具稅捐負擔能力之人共同承擔，將私人原本用於提供生活使用或生活享受的經濟成果，以稅捐之名繳納給國家，此即國家對於人民的徵稅行為，國家也是以對於向人民徵收稅捐作為其主要的財政收入來源，此即稅捐國家（Steuerstaat）的概念<sup>52</sup>。徵稅正是因為憲法上承認私有財產制與私經濟活動成果歸私人所有的結果，如果是國家自己經營事業、擁有財產，已經能夠自給自足者，或是國家擁有全國境內所有之一切財產，擁有全體人民經濟活動的成果者，則國家在理論上即無須再透過徵稅活動，以滿足維持運轉的財政需要。從而，在我國釋憲實務上，作為審查系爭具體之稅捐法律規範是否違憲的依據，也應該引用財產權應受保障之憲法規定作為審查基準，或至少應同時併列為審查基準，方屬妥當。

## 肆、依法課稅原則之解釋方法

### 一、概說：依法課稅原則與法律解釋方法

在依法課稅原則下，納稅義務人是否以及應負擔多少額度的稅捐，均係依照稅捐法律規範中之構成要件與法律效果而決定。從而，解釋稅捐法律規範之構成要件的各個要素，與理解法律效果中有關納稅義務人應如何清償稅捐債務、稅捐稽徵機關應如何確定、徵收乃至於執行與保全稅捐債權的規定，具有關鍵之重要性。

稅捐法律規範當然也是整體之法律規範的一環，從而，稅捐法律規範有關解釋法律構成要件與法律效果的理解，自然也需要在法律規

<sup>52</sup> Vgl. Roman Seer, Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 2013, § 1 Rz. 5.

範一體性，乃至於追求法秩序價值的一致性之架構下進行瞭解。稅捐法律規範之解釋方法，其實與其他法律解釋的方法，並無不同<sup>53</sup>。

首先，第一種解釋之方法為文義解釋法，亦即在依法課稅原則下，解釋稅捐法律規範之意義，先從法條規範時所使用的文字，從其語言、文法的意義脈絡底下進行規範文義的理解（sprachliche und grammatische Wortlautauslegung）。這種對於規範之文義或文字的理解，有時候文義所涵攝之範圍是非常清楚的，特別是那些具有定義性質的傳統型概念（Klassenbegriff），例如成年、未成年的意義，完全以個別之自然人是否滿足二十歲作為判斷標準，意義非常清楚。但是，多數時候法律規範所使用之概念，涵攝範圍並不是特別清楚，尤其是立法者為在法律構成要件中描述實務上所可能出現的具體事實類型，因而使用所謂「類型化概念」（Typusbegriff），為說明這些抽象化後事實類型，立法者有時候會在法條本身之規定中，使用一些具體、特定的特徵（bestimmte Merkmale）或者是舉例之方式，希冀能夠向將來的法律適用者，傳遞並描述立法者原本在心中想要表達的概念內涵，但這些概念內涵由於本質上的性質使然，本來就無法讓立法者完全以其在構成要件中所使用的概念與其類型特徵加以窮盡，也就需要由法律之適用者，依照立法後社會時代之變遷與法學觀念的發展，在個案所發生爭議之類型中，對於原有法律規範之內容作出進一步的解釋，以補充立法者原先在法律規範中，無法窮盡其類型概念之特徵的功能缺陷。以稅捐法律規範為例，使用類型化之法律概念者所

<sup>53</sup> Vgl. Joachim Englisch, Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 2013, § 5 Rz. 55. 有關法律解釋之方法，德國最著名的方法論書籍，當推Karl Larenz所著法學方法論，有關法律解釋之方法，vgl. Karl Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, S. 312 ff.; Karlo Larenz/Carl-Wilhelm Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1995, S. 133 ff.; 前者Larenz所著之書籍在國內有中文翻譯本，請參閱陳愛娥，法學方法論，1996年12月，頁217以下；國內法學文獻，主要請參閱李惠宗，案例式法學方法論，2009年10月，頁231以下；黃茂榮，法學方法與現代民法，2011年9月，頁361以下。

在多有，例如所得稅法上的「納稅義務人」、「所得」、營業稅法上的「營業人」與「營業」或「銷售」、遺產及贈與稅法上所稱的「贈與」，幾乎全屬於此處所稱的類型化概念。有些類型化之概念，立法者會在稅捐法律的規範中自己作出定義，例如所得稅法第十條第一項所稱的「固定營業場所」、第二項所稱的「營業代理人」、第十一條第一項所稱之「執行業務者」、第二項所稱之「營利事業」，立法者有時候會在規範中指出類型特徵，例如執行業務者係「以技藝自力營生」，或者是舉例說明，例如執行業務者包括「律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人」，但這些均無法窮盡執行業務者的類型特徵，具體個案中仍會發生爭議，例如節目製作人、命理卜卦師、引水人、仲裁人、商標代理人、專利代理人、營養師、物理治療師、記帳士、記帳及報稅代理業務人或未具會計師資格而辦理工商登記等業務或代為記帳者等等，均屬稅捐實務上所承認屬於執行業務者的類型，但是大學教授受邀到學校、機關或團體中進行非屬專題演講性質的授課<sup>54</sup>、受僱律師受僱用人之律師的指示而出庭，均不屬稅捐實務上所認定的執行業務者所為的執行業務行為。

第二種解釋方法為體系解釋法，或稱外在體系的解釋法（Auslegungsmethode anhand des äußeren Systems），係根據法律規範文字之本身的前後文關聯性、法條規範所處的章節位置、在同一部法典中法條規範彼此之間的關聯性，乃至於不同之法律規範文字彼此間的關聯性等，由法律適用者在進行系爭法律規範之解釋時列為應考察的對象。例如，所得稅法第二條第一項規定：「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」，何謂此處所稱之「個人」，必須同時觀照所得稅法第七條第一項之規定；「本法稱人，係指自然人及法人。本法稱個人，係指自然人」，而何謂自然人，則須跨越稅捐法律之規範來到民法，依照民法

<sup>54</sup> 財政部74年4月23日台財稅第14917號函。

第六條規定：「人之權利能力，始於出生，終於死亡」以進行判斷；何謂「中華民國來源」，則須依照所得稅法第八條規定判斷；何謂「所得」，必須依照所得稅法第十四條之規定判斷；何謂「依本法之規定」，則法律適用者必須考察所得稅法第十五條至第十七條、第十七條之二，乃至於第七十一條以下有關稅捐稽徵程序之全部規定，吾人方才足以得知實務上，究竟要如何課徵中華民國的綜合所得稅。論其實際，這種屬於外在體系的解釋法，其實也只是前述本文所稱之文義解釋法的外在延伸而已，蓋法律規範文義之本身，雖然一般都是先從其語言或文法上之意義作出認識與理解，但法律規範之文義正如同一般人在說話與文章的寫作一樣，不能夠將文字從整個文句中進行抽離，僅從語言或文法上作片段式的理解，亦即不能將文字作斷章取義，只因爲這種片段式理解下的文義，都是被適用者在有意無意之間加以扭曲後的意思，根本不足以代表語言使用者，無論是一般之說話者、文章的寫作者，或是立法者在原本之法律規範中使用該語言文義所想要表達或傳遞出來的想法。從而，若要正確理解立法者當初在制定法律規範時，透過構成要件之規定所想要涵攝的事實範圍，法律適用者即必須透過對於其所使用之文字，從其上下文關聯性、所在的體系位置，才能更具體精細地判斷，語言使用者在此時此地所使用之作爲法律規範文字的真意。

第三種解釋方法稱爲歷史解釋法（*historische Methode*），或稱爲主觀目的解釋法（*subjektiv-teleologische Methode*），亦即法律適用者透過對於立法者在制定立法之過程中，公開表示而成爲立法考量基礎的材料，包括立法者提出立法以解決何種問題的動機，立法理由說明，主管機關所提出法律建議案與各種依法提出的對案，各種在立法時一併成爲參考文件之資料內容的附件、備忘錄等，亦即，考察立法者在立法時的整個成立歷史（*gesamte Entstehungsgeschichte*），俾便得以在事後能夠正確地理解法律規範的真義。歷史解釋法對於法律制定乃至於法律修改時的規範意義與理解，均具有相當重要性，蓋法律規範從來都是規範之立法者，爲了回應實務上有關規範的需求（能否



真正切合與回應實際之規範需求，則屬另一回事），因此才制定出來的行為規範基準，並成為將來在爭議發生時法院進行裁判的基準。從而，對於法律規範的規範需求，吾人有必要藉助於歷史上所呈現出來的立法資料，才能夠適足地加以回應。如果立法者在法律規範中使用不確定的法律概念（*unbestimmte Rechtsbegriff*）作為其構成要件者，吾人也可以同樣從文義或歷史解釋法中瞭解，立法者希望法律適用者依據個案之情形以進行判斷。例如，遺產及贈與稅法第五條第二款、第五款所稱「顯著不相當之代價」。這也是本文所以在前文中，批評我國稅捐立法實務上所出現，在法律規範之立法理由中，竟記載著係依政黨協商之結論通過，或甚至記載者依某黨團修正動議的條文通過，此種作法不僅掏空依法課稅原則之內涵，縱使如本文所主張之稅捐法律應適用國會保留原則，其實也變得毫無意義，蓋在密室協商與黨團內部協商的政治之中，所有伴隨著國會保留原則而來由人民自主決定稅捐負擔、對於稅捐法律規範作公開討論、政策辯論的意義全失，既讓人民無從預測國會之所以作成稅捐立法決定的理由，也會讓法律適用者在嗣後徵納雙方發生爭議，對於如何探求與解釋系爭法律之規範產生嚴重的困擾，蓋在該等立法理由底下，吾人根本無法去考察一個被密室協商通過結論的法律條文文義。

第四種解釋法係與上述之主觀目的解釋法相對，故被稱為客觀目的解釋法（*objektiv-teleologische Auslegungsmethode*），又與上述外在體系之解釋法相對，故也被稱為內在體系之解釋法（*Methode anhand des inneren Systems*），或將兩者合稱為依內在體系之客觀目的解釋法（*systematisch-teleologische Auslegung anhand des inneren Systems*），係指依照規範之客觀目的或者依據內在之價值體系，追求存在於各別法律規範之文義中的真意，避免解釋結果帶來價值互相矛盾的情況。客觀目的之解釋法，應該是所有法律解釋中最為重要的解釋方法，蓋所有的法律規範均須從規範整體架構下，作價值一致性的理解，規範體系的價值最重要的是包括憲法作為所有規範之基本法所欲追求的基本價值，只要是在同一法秩序下，所有的法律規範在解釋上均應盡可

能在文義範圍內，符合憲法的基本價值。在文義可能之範圍內，法律適用者不能僅從文義本身作狹義範圍的理解，有時候，從上下文之關聯性或者是探究立法規範究竟是基於何種動機而立法，也未必能得到規範真意，蓋因這種作法有時會產生片面理解乃至於扭曲規範真意之情況。以所得稅法第四條第十六款有關「個人及營利事業出售土地」，免徵所得稅之規定為例，不少人常固著於法條規範文義，認為土地交易所得在我國所得稅法上，之所以規定免納所得稅，是因為國家要提供租稅優惠誘因，鼓勵人民儲蓄，達到藏富於民之目的云云。如果真是要提供「稅捐優惠」、「藏富於民」者，則何以又在二〇一一年五月四日制定公布特種貨物及勞務稅條例，將不動產短期交易行為列入法條規定應適用課徵俗稱奢侈稅的範圍，立法價值豈不產生矛盾？實際上，吾人只要將該款之規定與土地稅法第二十八條以下課徵土地增值稅的規定併列，放在憲法第一四三條第三項規定的憲法架構下，即可得知所得稅法上開之免納所得稅的規定，係為避免實務上對於個人或營利事業出售土地之同一筆所得，既徵土地增值稅又課所得稅，造成重複課稅現象的問題。故而，在避免重複課稅之前提下，現行所得稅法規定「免納所得稅」者，其用意係交給土地增值稅，課徵土地轉售價差的交易所得，換言之，土地增值稅應具有交易所得稅的性質，在一般所得稅之外課徵即具有分離課稅之意義，蓋因土地交易之所得，通常具有累積多年之所得，在單一年度中一次大量實現的特性，若併入一般之所得稅課徵者，勢必將因所得稅適用累進稅率的緣故，提高其他非屬土地交易所得之市場所得稅捐負擔的作用，對於納稅義務人而言並不公平。從而，所得稅法之規定，意在作分離課稅，毫無免除該等稅負義務的意思，若竟率爾誤解其為稅捐優惠者，是為「藏富於民」即誤會大矣。同樣之道理也適用在所得稅法第四條第十七款規定：「因繼承、遺贈或贈與而取得之財產」免納所得稅的意義，蓋因為被繼承人或贈與人之財產移動到繼承人或受贈人身上，我國已經依遺產及贈與稅法規定另徵遺產稅與贈與稅，故免納所得稅係為避免重複課稅的問題。同樣之道理，遺產及贈與稅法第十一條第二

項規定，被繼承人死亡前二年內贈與之財產，因該法第十五條之規定而併入遺產範圍課徵遺產稅者，所繳納贈與稅得與應納的遺產稅額作相互扣抵，同樣係因同筆財產之移動，不應作遺產稅與贈與稅的重複課徵。以上都是透過客觀目的，對於存在於稅捐法律規範體系的內在價值，據以解釋稅捐法律規範所得出的結論。

以客觀目的解釋法作為依法課稅原則的解釋方法之一，必須考察稅捐法律規範之目的，才能探詢稅捐法律規範在發生爭議時的解釋方向。學說上對於稅捐法律規範之規範目的，主要分成以下三類：分別為財政目的（Fiskalzweck）、社會目的（Sozialzweck）與簡化目的（Vereinfachungszweck）的稅捐法律規範<sup>55</sup>。其中，大多數的稅捐法律規範，性質上都屬於財政目的之法律規範，亦即該等規範存在之目的，就是要讓國家或地方自治團體，因為此一規定，取得據以維持運轉所需要的財政收入。惟此類規範，目的在供給國家與地方自治團體所需要財政收入之同時，也涉及到對於國家與地方自治團體內部之構成員或人民群體彼此間稅捐負擔的合理分配，故而必須具有合於事物法則之標準，作為人民稅捐負擔分配的標準，此即為本文前述，由憲法第七條之規定所衍生而來的量能課稅原則。換言之，財政目的之稅捐法律規範，依照客觀目的解釋法或欲追求由內在價值體系所導出的規範解釋之結論者，即應在法條規範文義的可能範圍內，盡可能的追求屬於內在價值體系所要求之量能課稅原則的解釋結論。其他稅捐法律規範，屬於社會目的之稅捐法律規範，各自係依公益原則（Gemeinwohlprinzip），例如追求財富重分配的社會國原則，依照需要原則（Bedürfnisprinzip）或獎勵原則（Verdienstprinzip）而追求特定的社會、經濟、文化、環保或國民健康等政策目的，簡化目的之法律規範則依據實用性原則（Praktikabilitätsprinzip），追求稅捐稽徵程序之效率與徵納雙方費用的節約性。

在稅捐法律規範之文義於一般理解下所不能到達的範圍內，法律

<sup>55</sup> 參閱陳清秀，前揭註10，頁21以下。

適用者是否能夠繼續透過法規範解釋之方法，追求量能課稅原則的實現，特別是稅捐稽徵機關，透過對於系爭法規範文義以所謂漏洞填補之方式，擴張法律構成要件事實的涵攝範圍，造成在結論上對於納稅義務人之稅捐負擔不利益的結果，即會產生爭議，此即學說上普遍討論且具有高度爭議性的實質課稅原則（Substance over form principle），德國稅法上稱為經濟觀察法（die wirtschaftliche Betrachtungsweise）的問題。實質課稅原則乃稅捐稽徵機關追求稅捐法規範之內在價值體系，以客觀目的之解釋法作為手段，藉由擴張法律法規範文義的方式，追求在個案中能夠具體實現量能課稅原則，讓有稅捐負擔能力之納稅義務人負擔與其能力相當的稅捐，故實質課稅原則在本質上就是依法課稅原則與量能課稅原則相互衝突的情況。強調依法課稅原則的學者或學說，多半認為實質課稅原則給予稅捐稽徵機關過大的解釋法律權限，因而加以反對；反之，強調量能課稅原則的學者或學說，認為實質課稅原則所欲追求之量能課稅原則的稅捐負擔分配正義之重要性，遠大過於依法課稅原則所追求之形式法治國原則的價值。究竟形式正義重要或實質正義重要，或者兩者應有兼顧，各人均有不同的想法或意見，從而對於此類問題爭議之討論，可見的將來仍難休止<sup>56</sup>。司法院大法官釋字第五六六號解釋指出：「農業發展條例關於農業用地之認定，除該條例所作之定義性規定外，雖亦應與土地法等相關法律規定為整體性闡釋，以定其具體適用範圍。惟若逾

<sup>56</sup> 國內對實質課稅原則討論不少，舉其要者例如黃茂榮，實質課稅原則，載稅法總論——法學方法與現代稅法，2012年3月，頁417-588；葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，載行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，2012年4月，頁465-497；柯格鐘，論實質課稅原則，載訴願專論選輯——訴願新制專論系列之十，2009年12月，頁209-340；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條之1的增訂，台灣法學雜誌，第199期，2012年5月，頁121-163；柯格鐘，稅捐規避行為啟動實質課稅原則判斷之時機——以實務上躉繳保險費為例，當代財政，第22期，2012年10月，頁9-22；黃士洲，實質課稅與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係——以稅捐稽徵法第12條之1及稅務爭訟實例為中心，載實質課稅與納稅人權利保障，2011年9月，頁73-130。

越此一範圍，任意擴張、縮減法律所定租稅義務或減免之要件，即非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許，縱財政部認該條例第三十一條關於免稅要件及範圍規定過寬，影響財稅政策或有不合獎勵農業發展之原意，有修正必要，亦應循母法修正為之，殊不得任意以施行細則或解釋性之行政規則逕加限縮其適用範圍」，採取學說上較偏向於依法課稅原則的作法，故宣告系爭施行細則與財政部函令牴觸租稅法律主義，違反憲法第十九條之規定而違憲。本文則認為，實質課稅原則操作之結果，當然會造成對納稅義務人稅捐負擔不利益的結果，也同時損害納稅義務人在依法課稅原則底下，對於法律構成要件，依一般文義的理解所能涵攝事實範圍的信賴，只是納稅義務人這種對於法律規範法定構成要件之規定的信賴，在個案中究竟是否應給予保護，必須斟酌個案情形而加以斷定。如果系爭之稅捐法律規範在其規範文義上，係屬於立法者在無意間所製造產生出來的規範漏洞，不論是因立法者之法律規範技術不佳、有所偏袒，或對於立法時之客觀事實的認識不清，或事實類型特徵本即不清等原因所導致，只要非立法者刻意給予的法外空間，而納稅義務人方對於稅捐規範漏洞之存在亦有所認知，並有意透過可掌握之私法自治形成自由而加以利用者，此即納稅義務人稅捐規避之意圖與其現實上所作成的規避行為，在此種情形下之納稅義務人，對稅捐法律規範之構成要件在一般理解下所能涵攝事實範圍的信賴，本文認為並不值得加以保護，應准許稅捐稽徵機關適用實質課稅原則據以調整補稅。至於徵納雙方若發生爭議，在法治國之權力分立原則下，是交由司法機關之法院，進行個案中事實認定與法律解釋的判斷，確認納稅義務人是否存在濫用法律形成自由之行為，稅捐稽徵機關對系爭法律規範存在漏洞的理解是否正確，從而理論上應不存在稅捐稽徵機關擁有所謂過大權限的問題<sup>57</sup>。通說認為，實質課稅原則或經濟觀察法，應屬於法律規範的目的解釋法之一種，

<sup>57</sup> 詳請參閱柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，第15期，2014年5月，頁27以下。

適用於所有欲正確掌握經濟實質的法律規範包括稅捐法律規範在內<sup>58</sup>。

## 二、釋憲實務上所呈現的解釋方法

### (一)文義解釋法

在司法院大法官歷年之解釋中，採用文義解釋法，包括規範文義從其語言與文法上所作的當然理解，也就是所謂文義之當然解釋法，也包括對於規範文義的反面理解，亦即不在法條規範文義之可能範圍內者，不適用規範所定的法律效果，此即文義的反面解釋法，作為在依法課稅之原則或租稅法律主義下，審查系爭稅捐法律規範是否違憲標準者，計有釋字第一五一號解釋：「依租稅法律主義，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規定補徵稅款」，屬於文義的當然解釋；釋字第二一〇號解釋，財政部系爭函縱認其「符獎勵投資之目的，惟逕以命令訂定，仍與當時有效之首述法條『各種利息』之明文規定不合，有違憲法第十九條租稅法律主義之本旨」，屬於文義的反面解釋；釋字第二九六號解釋：「法院依強制執行法所為之拍賣，其賣得之價金應依所得稅法第十四條第一項第七類規定，減除成本費用後計算財產交易所得，併同其他各項所得課稅」，財政部系爭函釋：「尚未逾越所得稅法之規定，與憲法第十九條並不牴觸」，屬文義當然解釋；釋字第三一五號解釋，獎勵投資條例第二十五條僅規定：「生產事業依公司法規定，將發行股票超過票面金額之溢價作為公積時，免予計入所得額」，而行政院之系爭令及財政部系爭令乃釋示：「非生產事業之上述溢額所得無免稅規定，不在免稅之列，與憲法所定之租稅法律主義尚無牴觸」，係屬文義反面解釋；釋字第四二〇號解釋：「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，不在停

<sup>58</sup> Vgl. Englisch, aaO. (Fn. 53), § 5 Rz. 70.

徵證券交易所稅之範圍之決議，符合首開原則，與獎勵投資條例第二十七條之規定並無不符，尙難謂與憲法第十九條租稅法律主義有何牴觸」，屬文義當然解釋；釋字第五一九號解釋：「主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第五條第二款所稱進口及第四十一條第二項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅均屬有間，符合營業稅法之意旨，尙未違背租稅法定主義」，屬文義當然解釋；釋字第五九七號解釋，財政部系爭函釋示：「關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合前開遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，與憲法所定租稅法律主義並無牴觸」，應屬文義當然解釋；釋字第六〇八號解釋，財政部系爭函：「係主管機關基於法定職權，為釐清繼承人於繼承事實發生後所領取之股利，究屬遺產稅或綜合所得稅之課徵範圍而為之釋示，符合前述遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，不生重複課稅問題，與憲法第十九條之租稅法律主義及第十五條保障人民財產權之規定，均無牴觸」，為文義當然解釋，均屬之。

### （二）體系解釋法

在司法院大法官歷年之解釋中，採用屬於文義之外，藉由上下文規範的關聯性乃至於整體規範之外在體系，以瞭解系爭法律規範意義者，計有釋字第一九五號解釋：「中華民國六十七年之獎勵投資條例施行細則第二十五條第二項之規定，有欠明晰，易滋所得稅法第十五條之誤用，致與獎勵投資條例之立法精神有所不符，惟尙不發生牴觸憲法第十九條之問題」，採用兩個法規比較之體系解釋法；釋字第一九八號解釋，所得稅法第七條第二項規定，係明定同法所稱「中華民國境內居住之個人」之意義，「以便利納稅義務人依法自行辦理結算申報，符合租稅法律主義，與憲法第十九條並無牴觸」，採用同一法規比較之體系解釋法；釋字第三六九號解釋，土地法第一八七條

規定與房屋稅條例第一條規定：「二者互有出入，適用時易滋誤解，應由相關主管機關檢討房屋租稅之」，採用兩個法規範比較之體系解釋法；釋字第三八五號解釋：「獎勵投資條例施行期間內，經依該條例第三條核准受獎勵之外國公司，於該條例施行期間屆滿後，既仍得繼續適用該條例享受租稅優惠，自應一併依同條例第十六條第三項之規定，於其稅後盈餘給付總公司時，扣繳百分之二十所得稅，方符立法原意」，採用同一法規範比較的體系解釋法；釋字第四一一號解釋，財政部系爭函釋：「指經政府核准登記有案之財團法人所屬之研究機構而言，僅就私法人而為說明，固欠周延。惟上開辦法第二條抵減事由共有十款，經政府核准登記有案之財團法人所屬研究機構以外之研究機構，仍得依該辦法同條第十款規定申請專案認定獲致減免，未影響生產事業租稅優惠之權益，是財政部該號函釋與上開辦法並未牴觸，於憲法第十九條亦無違背」，係就同一法規範比較的體系解釋法；釋字第四八〇號解釋：「上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸」，係兼用同一法規範與不同法規範比較的體系解釋法；釋字第五〇八號解釋，兩個財政部之系爭函令，前者「係對耕地承租人因政府徵收出租耕地自出租人取得之補償，如何計算當年度所得，作成之釋示」；後者「係就土地買賣時，佃農取得之耕作地上物補償費免納所得稅所為之詮釋，前者係其他收益所得，後者為損失補償，二者之性質互異，自難相提並論」，採用同一法規範比較的體系解釋法；釋字第六一九號解釋：「依土地稅法第六條減免地價稅與依同法第十八條第一項適用特別稅率之地價稅，雖均有減輕稅負之效果，但二者之目的未盡相同，減輕



稅負之標準與程序亦顯然有異，況適用特別稅率之用地，於法律有特別規定時，亦可再視其是否有減免事由而獲得進一步之租稅減免，故二者尚難等同視之」，係採用同一法規範比較的體系解釋法。

### （三）歷史解釋法

在司法院大法官歷年之解釋中，採用屬於歷史解釋法者，多半會探究國會在立法當時的用意，有時亦會指出立法當時的文獻資料作為佐證，雖然會稱依據立法規範意旨，但與後述之目的解釋法的解釋，同樣會以探求規範之意旨為名，實際上係從稅捐負擔公平原則之觀點，如何從內在價值體系去解釋稅捐法律規範之規定，以探求真正有稅捐負擔能力者之稅捐負擔能力數額，兩者自不相同。屬於此類之解釋，例如司法院大法官釋字第六六三號解釋，針對稅捐稽徵法第十九條第三項規定指出：「考其立法意旨，乃係認為公共共有財產如祭祀公業等，其共有人為數甚夥且常分散各地，個別送達或有困難，其未設管理人者，更難為送達（立法院公報第六十五卷第七十九期第四十八、四十九頁參照），足見該項立法之目的旨在減少稽徵成本、提升行政效率等公共利益」，其係指出規範當時立法之用意，作為解釋系爭法律規範的方法；又如釋字第703號解釋提及：「本件違憲爭議實源於所得稅法對公益團體所得免徵所得稅之規定。為落實立法意旨、兼顧鼓勵從事公益及租稅公平之考量，被授權訂定免稅適用標準之行政院，先開放公益團體同時從事收益活動，再明確排除其營利所得之免稅；且為促使公益團體集中其資源投入於符合創設目的之活動，並儘量降低營利所得於一定比率範圍內，而設有收支比之管制。此一管制對於主要活動為單純公益之團體，在免稅上已造成諸多困擾。而對本件解釋涉及之醫院而言，一則對於其投入公益原已處於目的事業主管機關之高度管制下，二則均以銷售貨物或勞務為主，公益與非公益團體之醫院間存有直接競爭關係，使得此一管制之操作極易影響租稅公平與競爭中立。主管機關允宜就此一併檢討，併此指明」，在解釋方法中，兼具有探求當初設立規範之立法目的，與依照

內在價值之法律規範體系，追求客觀的規範目的，以正確理解系爭之法律規範真意的意義，應屬兼採主觀目的與客觀目的之解釋方法；實務上亦有解釋，例如釋字第六二〇號解釋，除承認歷史解釋作為眾多法律解釋方法之一，並不認為歷史解釋為唯一參考的標準，也指出歷史解釋法的重要性，並不高於客觀目的之解釋法。依該號解釋指出，立法者「增訂民法第一千零三十條之一第一項規定：『聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限』」。其立法理由為：『聯合財產關係消滅時，以夫妻雙方剩餘財產之差額，平均分配，方為公平，亦所以貫徹男女平等之原則。例如夫在外工作，或經營企業，妻在家操持家務，教養子女，備極辛勞，使夫得無內顧之憂，專心發展事業，其因此所增加之財產，不能不歸功於妻子之協力，則其剩餘財產，除因繼承或其他無償取得者外，妻自應有平均分配之權利，反之夫妻易地而處，亦然」（見立法院公報第七十四卷第三十八期院會紀錄第五十八頁及第五十九頁）。由此可知，聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價，性質上為債權請求權。因此聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅，生存配偶依法行使其剩餘財產差額分配請求權時，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非遺產稅之課徵範圍」，即以民法立法當時之主觀目的作為稅捐法律解釋探求的對象。而在同一解釋理由書之後段中又指出：立法者「增訂民法第一千零三十條之一第一項規定之歷史事實（見立法院公報第七十四卷第三十九期第七至十頁），縱有解釋為『夫或妻於七十四年六月五日後所取得而現存之原有財產』，始得列入剩餘財產差額分配請求權計算範圍之可能，惟探求立法意旨，主要仍應取決於表現於法條文字之客觀化之立法者意思，而非立法者參與立法程序當時之主觀見解。增訂民法第一千零三十條之一就夫妻剩餘財產差額分配請求權之計算，既明確規定以

『婚姻關係存續中』界定取得原有財產之時間範圍，客觀文義上顯然已無就財產之取得時點再予分段或部分排除之可能，則司法機關適用上開規定，探究立法意旨，自無捨法條明文，而就立法者個人主觀見解之理。況本院尚應評價將立法者之決定作上開解釋，是否符合憲法保障男女平等及婚姻與家庭之意旨」，即將客觀規範目的置放在歷史主觀目的解釋方法之前，屬於更為重要的解釋方法。

#### （四）目的解釋法

在司法院大法官歷年之解釋中，探求規範之客觀目的，藉以審查系爭稅捐法律規範是否牴觸，憲法第十九條所規定之依法課稅原則的事例，數量屬於最多，計包括釋字第一九〇號解釋：「平均地權條例第四十八條第二款之規定，旨在促使納稅義務人按期納稅，防止不實之申報，以達漲價歸公之目的，與憲法第十五條、第十九條及第一百四十三條第三項各規定，均無牴觸」；釋字第一九五號解釋：「獎勵投資條例施行細則第二十五條第二項之規定，有欠明晰，易滋所得稅法第十五條之誤用，致與獎勵投資條例之立法精神有所不符」；釋字第一九六號解釋：「土地稅法施行細則第三十四條規定……旨在使土地漲價總數額之計算，臻於公平合理，與憲法第十九條並無牴觸」；釋字第一九八號解釋：「所得稅法第七條第二項，係明定同法……所稱之意義，以便利納稅義務人依法自行辦理結算申報，符合租稅法律主義，與憲法第十九條並無牴觸」；釋字第二一六號解釋：「就關稅未繳清之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上，此觀關稅法第三十一條第二項、第三項規定甚明……函提示執行法院，於拍賣關稅記帳之進口貨物時，應將該貨物未繳關稅情形，於拍賣公告內載明，並敘明應由買受人繳清關稅，始予點交，此項函示，核與上開法條意旨相符，不屬同法第五十五條第三項規定之範圍，既未侵害動產抵押權人之權益，亦為確保關稅之稽徵所必要，與憲法保障人民財產權之本旨，並無牴觸」；釋字第二四一號解釋，財政部系爭函稱：「係基於都市計畫法修正公布後，已有因繼承

而移轉之事實，於該土地被徵收時，既以繼承開始時之公告土地現值為計算土地漲價總數額之基礎，則其土地增值稅負在一般情形已獲減輕，故應依上開條例第四十二條第一項前段規定減徵土地增值稅百分之四十，不適用同條但書減徵土地增值稅百分之七十之規定」，探究規範意旨（目的），以確定法規範適用的範圍；釋字第二五七號解釋，貨物稅條例修正前之系爭規定：「對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，按冷暖氣機類徵收貨物稅，固與貨物稅條例首開條文之用語未盡相符。惟該規則係以此種壓縮機不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例所規定之電器類範圍，而於冷暖氣機裝配完成後，並不再課徵貨物稅，無加重人民納稅義務之虞。上述規則將汽車冷暖氣機用之壓縮機，依冷暖氣機類課徵貨物稅，亦為簡化稽徵手續，防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第十九條尚無抵觸」；釋字第三三〇號解釋：「同法施行細則第二十一條就被繼承人為受死亡之宣告者，規定其遺產稅申報期間應自判決宣告之日起算，符合立法目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質，與憲法第十九條意旨，並無抵觸」；釋字第四二四號解釋，財政部系爭函釋：「係主管機關針對全部農業用地作分次贈與、如何適用上開法律規定，課徵贈與稅所為之必要釋示，以供所屬機關執行之依據，符合各該法條規定免徵贈與稅之要件，與農業發展條例禁止耕地分割及移轉為共有之立法意旨亦屬相符，於憲法第十九條之規定尚無抵觸」；釋字第四五八號解釋，財政部之系爭函釋：「對受獎勵之生產事業營業及其他收入計算全年課稅所得額所為之釋示，與該條例對稅捐減免優惠以受獎勵生產事業自行生產獎勵類目產品所發生之所得為限之意旨相符，並未變更法律所定稅賦優惠規定，亦未增加生產事業之租稅負擔，與憲法租稅法定主義並無抵觸」；釋字第四六〇號解釋，財政部系爭函釋：「乃主管機關適用前開規定時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範疇，與憲法所定租稅法定主義尚無抵觸」；釋字第四九六號解釋，財政部系爭函令：「核發修正獎勵減免營利事業所得稅計算公

式，乃主管機關為便利徵納雙方徵繳作業，彙整獎勵投資條例及所得稅法相關規定所為之釋示，其中規定『非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理』，係為避免產生非免稅產品所得亦不必繳稅之結果，以期符合該條例獎勵項目之產品其所得始可享受稅捐優惠之立法意旨；釋字第五〇六號解釋，所得稅法施行細則系爭規定：「尚未逾越六十六年元月三十日修正公布之所得稅法第七十六條之一第二項及同法相關規定授權之目的及範圍，與憲法並無違背」，又財政部系爭函釋將：「該項所得仍應計入該公司全年所得額內，計算未分配盈餘等語，係主管機關本於職權為執行有關稅法規定所為必要之釋示，符合上開法規之意旨，與促進產業升級條例之規範目的無違，於憲法第十九條之租稅法律主義亦無抵觸」；釋字第五〇八號解釋，財政部系爭函釋：「係基於課稅公平原則及減輕耕地承租人稅負而為之函釋，符合所得稅法上開各規定之意旨，與憲法第十五條、第十九條、第二十三條規定並無抵觸」；釋字第五一九號解釋，財政部系爭函釋：「係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，此與營業稅法第五條第二款所稱進口及第四十一條第二項前段對於進口供營業用之貨物，於進口時免徵營業稅均屬有間，符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義」；釋字第五三六號解釋：「稽徵機關於核算該法條所稱之資產淨值時，對於公司轉投資持有之上市公司股票價值，應依遺產及贈與稅法施行細則第二十八條規定計算，乃在闡明遺產及贈與稅法施行細則第二十九條規定，符合遺產及贈與稅法第十條第一項之立法意旨，與憲法第十九條所定租稅法律主義及第十五條所保障人民財產權，尚無抵觸」；釋字第六〇六號解釋，財政部系爭函釋：「就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第

四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸」；釋字第六一五號解釋：「所得稅法施行細則第二十五條第二項規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額，並未逾越九十年一月三日修正公布之所得稅法第十七條第一項第二款之規範目的」，與憲法第十九條租稅法律原則無違；釋字第六八八號解釋，系爭營業人開立銷售憑證時限表，若「營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進」；釋字第六九二號解釋：「查上開所得稅法之立法意旨在於維護我國重視子女教育之固有美德，考量納稅義務人因之增加扶養支出，而減少負擔所得稅之經濟能力；再參酌前述於台灣地區在校就學之認定標準，對前往大陸地區求學，是否符合上開所得稅法在校就學之要件，應以確有就學之事實，且該子女所就讀者為當地政府權責機關所認可之正式學校，具有正式學籍，如其學籍在學年度內為有效之在校肄業學生，即堪認為在校就學，而符合上開所得稅法之要件。對在校就學之認定，縱因考量兩地區差異而有其他標準，仍應以符合在校就學之事實，且與上開所得稅法規定之意旨確實相關者為限，始不逾越租稅法律主義之界限」等均屬之。包括稅捐制裁法的規範，於對於納稅義務人進行制裁時探究規範之目的，如釋字第六四二號解釋：「營利事業如確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列」。

釋字第六五一號解釋則指出，在解釋命令時，應將各種解釋方法作綜合判斷，「命令是否符合法律授權之意旨，則不應拘泥於法條所用之文字，而應以法律本身之立法目的及其整體規定之關聯意義為綜

合判斷」，可謂集其大成也。

### （五）經濟觀察法

在司法院大法官釋憲的實務上，亦有少數提及「經濟觀察法」亦即「實質課稅原則」的解釋。首先，釋字第四二〇號解釋首次提及「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」，指出實質課稅之公平原則，而此一解釋文也成為後來我國增修稅捐稽徵法第十二條之一第一項規定的文義基礎，並認為此條規定即為我國稅捐實務上操作實質課稅原則的法律基礎；釋字第六二〇號解釋：「生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅」，以及釋字第六二五號解釋：「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二十八條所規定之『因計算錯誤溢繳之稅款』，方與實質課稅之公平原則無違」，在兩號解釋中均引用「實質課稅原則」作為理由，然而大法官是否正確理解，究竟何為實質課稅原則？實質課稅原則與解釋民法規定夫妻之間存在剩餘財產的請求權，不應課徵遺產稅者，究竟有何關聯性？又實質課稅原則與不當得利之稅款返還請求權，又有何關聯性？實質課稅原則在上述解釋中的用法，是否符合學理的說法？頗值得思考。

### 三、小 結

從依法課稅原則在我國釋憲實務的操作來看，可知早期司法院大法官的釋憲解釋方法，對於稅捐法律規範的理解，多採用偏向於文義的語言或文法的理解，亦即採取文義解釋法所衍生的當然解釋或反面解釋法，或者採用規範的外部體系比較之解釋法，近期的司法院大法官釋憲實務，則已經大量地採用探究規範意旨，亦即從內在的價值體

系嘗試找尋規範之客觀目的，以避免在不同法律規範之間作出價值相互矛盾的法律解釋結果，並儘量以憲法上基本原則貫徹到系爭規範意旨的探求上，這是我國釋憲實務上一個值得讓人雀躍的大進步，這當然也是我國法學界多年來繼受法學先進國家有關釋義學的法學方法論，逐漸在釋憲實務上產出生根茁壯的結果，值得大力予以讚揚。

需要在未來司法院之解釋中進一步予以發展者，乃釐清稅捐法中實質課稅原則之意義與性質，探究實質課稅原則與依法課稅原則及量能課稅原則彼此之間的關係。如本文所言，實質課稅原則本是一種客觀目的之解釋法，乃法律適用者對於所有掌握經濟實質的法律規範包括稅捐法在內之一種解釋方法，允許法律適用對於存在稅捐法律規範之中的漏洞，以擴張規範文義的方法，掌握立法者原本在規範文義中所想要掌握的具有稅捐負擔能力之事實，故而，雖是依據客觀目的而為之解釋，卻是逾越法律規範文義的解釋，既然逾越規範文義，就會形成與依法課稅原則的衝突，蓋納稅義務人對於既存之稅捐法律規範的文義，經過閱讀理解後已產生對法規範之信賴基礎，並據以形成其私法上的行為，一旦在稅捐實務上承認實質課稅原則，即容許法律適用者以填補漏洞的方式，擴張法律規範之文義，形成對於納稅義務人不利負擔的結果，在此種情形下，自然應該戒慎恐懼地使用實質課稅原則，不使依法課稅原則因此而空洞化。

另外一個需要釐清概念者，為實質課稅原則與核實課稅原則之間的關係。本文認為，在我國稅捐實務上，經常將上述兩個原則混淆使用。實際上，實質課稅原則係稅捐法律規範之解釋方法，屬法律適用之三段論邏輯中大前提的法律問題，反之，核實課稅原則是小前提之有關事實認定的問題，亦即稅捐法律之適用者無論是稅捐稽徵機關或者是法院，均應在稽徵行政或訴訟程序中，依職權調查證據（職權探知原則）、對納稅義務人有利不利之事實一律加以注意（全面探知原則）、按客觀之證據資料依自由心證以認定事實，不得背離經驗法則與論理法則（自由心證原則）、對於事實應作整體觀察（整體觀察原則）、對於事實應作綜合性評價（綜合評價原則），核實課稅原則因



此在於強調認定事實的真偽，對於客觀事實作正確的法律評價，與實質課稅原則屬於對於稅捐法律規範之客觀目的的掌握者，自有所不同<sup>59</sup>。在我國釋憲實務上，不乏屬於核實課稅原則之事例，例如釋字第二一七號解釋，正確指出：「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。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」兩者之間的差別，系爭函釋指示財稅機關「對設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尚難謂已侵害人民權利，自不抵觸憲法第十五條、第十九條規定」；釋字第三三七號解釋，則指出財政部的系爭函釋：「對於有進貨事實之營業人，不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用」，不准許稅捐機關在事實不明的情況下，恣意對於納稅義務人處罰；釋字第三三九號解釋，對於裁罰同樣須以漏稅事實為前提，「修正公布之貨物稅條例第十八條第一項，關於同條項第十二款，應貼於包件上或容器上之完稅或免稅照證，不遵規定實貼者，不問有無漏稅事實，概處比照所漏稅額二倍至十倍之罰鍰之規定（現已修正），顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨」；釋字第四二〇號解釋：「獎勵投資條例第二十七條所指『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

<sup>59</sup> 詳參閱柯格鐘，前揭註57，頁44以下。

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」；以及釋字第六三五號解釋，如經查明第三者利用農民民意購地者，「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，不符土地稅法第三十九條之二第一項之上開立法意旨，自應依憲法第一百四十三條第三項及土地稅法第二十八條前段規定，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」，均以系爭個案事實作為核課稅捐或免徵稅捐的基礎，故應屬於核實課稅原則適用的範圍。

## 伍、依法課稅原則之界限

### 一、概說：法治國之權力分立與功能最適理論

在依法課稅原則下，無論是稅捐法律規範之構成要件或者是法律效果，均應由法律，或者依我國司法院釋憲實務上的看法，也包括法律授權行政機關所制定的法規命令，事先加以規範。然而，無論是在國會保留或是一般法律保留之下，仍不排斥行政機關擁有職權，在具體執行稅捐法律規範的時候，公布對於稅捐法律規範之構成要件有關的解釋性行政規則、對於稅捐法律效果有關特別是裁罰部分的裁量性行政規則、對於小前提的事實認定性行政規則。換言之，在法治國的權力分立（Gewaltenteilung）原則下，行政機關係被賦予執行立法者所制定之法律規範的行政權限。

權力分立應為現代民主國家憲法的基本原則之一，只是在我國，由於未設有像德國基本法第二十條第二項第二段明文設有三權分立之條文規定，故學說與實務均係透過以下數個憲法規定作體系性之解釋，得到前述權力分立的基本原則。這些條文包括：憲法第三十五條規定總統為國家元首、憲法第五十三條規定行政院擁有最高行政權、憲法第六十二條規定立法院擁有最高立法權、憲法第七十八條規定司法院擁有解釋憲法與統一解釋法律權、憲法第八十條規定法官依法獨

立審判並依憲法第八十一條規定受身分終生保障、憲法第八十六條規定考試院擁有考選銓定權、憲法第九十二條規定監察院擁有彈劾糾舉權等組成。除了前述屬於中央層級之水平層次的權力劃分以外，憲法第一〇七條以下規定中央與地方權限之劃分，係屬垂直層面的權力劃分。若以稅捐為例，中央之稅捐法律規範應交由國會，也就是全體國民之民意代表制定，如果是地方之自治稅捐則交由地方議會，同樣是自治團體住民之民意代表，決定包括稅捐構成要件之稅捐主體、稅捐客體、稅基與稅率，也決定包括法律效果之應納稅款數額計算與應納時期、稅捐稽徵機關如何確定與徵收稅捐，乃至於保全與執行稅捐的方法；反之，應如何執行上述由立法者所制定之稅捐法律規範者，即應交由稅捐行政機關，亦即國稅應交由財政部及其所屬稅捐稽徵機關、地方自治稅捐則交由地方稅務局或稅捐稽徵處及其所屬稽徵機關據以執行。

前述權力之劃分，除強調屬於機關組織權限上的劃分以外，重要的是在於讓機關擁有不同的權限、使其具有不同的功能並據以發揮，在「功能最適」<sup>60</sup>之目標前提下，也達到國家權力彼此之間的相互制約、相互制衡，保護人民基本權之目的：國會作為立法機關，負責制定稅捐法律規範，意味人民透過自己所選出的民意代表，自己決定應為國家負擔稅捐之項目與數額的多寡，且透過國會公開制定稅捐法律

<sup>60</sup> 功能最適理論最早出現於我國，係由許宗力大法官在司法院大法官釋字第578號解釋協同意見書所介紹，指出對於「立法因涉及國家整體資源的配置與運用、社會環境、經濟結構及勞雇關係等複雜政策性問題，基於功能最適之考量，不可能採嚴格審查標準，而應留給政治部門較廣泛之政策形成空間」，換言之，每個機關有其最適合擔任的角色地位，才足以發揮其功能，特別是基於對國家政策整體考量之需要，應留給立法與行政部門以適當形成政策的空間，此不宜由司法審查權作過度介入的干預，因此而採取較為寬鬆之審查標準。學說上的說明，請參許宗力，法與國家權力(二)，2007年1月，頁315；許宗力大法官之發言，評「環境衛生行政法規上權限劃分之現狀與問題點」，載地方自治法學論輯（下），1999年6月，頁332；黃錦堂，地方制度法論，2012年3月，頁45、233；陳清秀，地方立法權，載行政法爭議問題研究（下），2000年12月，頁1431、1433。

規範之過程，也可以讓人民得以預測負擔決定的理由與其依據，進而決定支持國會所作之稅捐法律規範的決定，換言之，由國會制定稅捐法律規範，代表國家向人民徵收稅捐，係建立在人民自主同意的基礎上；反之，具體執行稅捐法律之規範者，即交由具有專業之稅捐行政機關去執行，蓋稅捐行政機關與其所屬之公務員，不僅擁有專門知識的專業，在通常正常上軌道的法治國家中，公務員也同時具有法律專業，知道應如何在法治國之各項基本原則的要求下，尤其是在依法行政、平等原則與比例原則的制約下，專業且有效率地執行前述由稅捐立法者所制定出來的稅捐法律規範。這種依據機關構成員本身所具備之特性，讓合適的人在合適的位置上，發揮最適與最佳的職務功能，無寧是在全世界所有上軌道之民主國家，在保護人民基本權以外，兼顧民主與專業、民意與效率的最佳工具手段。

在行政權與司法權的分工方面，同樣適用前述有關權力分立之原則與功能最適理論的說明。蓋儘管如前所述，憲法規定司法院擁有解釋憲法與統一解釋法律的權限，且法院之法官係依法獨立審判，對於稅捐爭訟事件中的具體事實，也可以依據職權調查證據而認定，不受兩造當事人所提出之證據資料或事實主張的拘束，換言之，司法機關無論是對於稅捐法律規範之解釋權或者對於稅捐爭訟事件中事實的認定權，均具有屬於法治國家之中，最終體制決定者的意義。只是，行政機關不可能每次在與稅捐稽徵有關之行政事件中，在相對人尚未正式提出訴訟質疑稅捐機關所提出之法律解釋或事實認定以前，就大量之稅捐行政事件即向法院請求告知系爭個案中的事實將如何評價、系爭應適用之稅捐法律規範要如何解釋，尤其司法機關之人員資源有限，只能被動性接受人民於有爭議提出時才能介入個案的訴訟審理中。從而，在未發生個案爭議以前，稅捐主管行政機關（亦即中央財政部）為達到前述在法治國原則下，依法且平等適用立法者所制定出來之稅捐法律規範的目的，事先依照行政程序法第一五九條以下規定，對於稅捐法律規範之構成要件，制定有關應如何理解法律規範構成要件內容之解釋性行政規則，對於法律效果中所可能存在的裁量

權，尤其是與裁罰有關的法律效果，制定有關裁罰權應如何行使的裁量性行政規則，對於小前提的事實認定，制定在認定事實時所應遵行之標準的行政規則，俾便讓所有下級稅捐稽徵機關與其所屬公務員，在具體執行稅捐法律規範的三段論之邏輯過程中，各有其得據以遵循的依據，這樣最能讓前述與司法權有所分工下之行政權的功能，作最有效率的發揮，並在此一脈絡之意義下，具有補充、乃至於平衡稅捐立法權的功能，蓋稅捐立法者無論其制定之稅捐法律規範，事先曾經過多細密或周到的立法事實之考量，立法時所使用的技術多麼卓越，使用的法律專業語言多麼精確或抽象（姑且不論，以上所述之命題從來就不是真正存在的「事實」），由於是事先制定好的行為規範，總有跟不上時代腳步發展的問題，總有需要讓法律適用者自己在作法律規範的解釋適用以前，先確認客觀存在之事實是否符合於法律規範所要涵攝的抽象事實，從而，在功能最適理論的前提下，任何國家包括我國在內，實務上均有需要，在立法者制定稅捐法律規範之後，在法院受理納稅人之爭執請求而開啓稅捐救濟程序以前，即由稅捐行政主管機關制定，有關於稅捐法律之解釋性的、稅捐事實認定性的，與稅捐尤其是裁罰法律效果有關之裁量性的行政規則。制定這樣的行政規則，亦同時有助於相對人民，事先預測稅捐稽徵機關在面對具體個案時，將會如何地解釋系爭法律規範、如何認定事實，以及如何行使對稅捐法中所規定之法律效果尤其是與裁罰有關的裁量，有助於納稅義務人據以從事其財產權或與私法經濟活動有關的契約規劃與安排，學說上稱為稅捐規劃的安定性（Steuerplanungssicherheit）<sup>61</sup>。

## 二、釋憲實務上所呈現的功能分工

### （一）依法課稅原則與解釋性行政規則

首先應注意者為在釋憲實務上，作為應受違憲審查之標的者，並

<sup>61</sup> Vgl. Hey, aaO. (Fn. 5), § 3 Rz. 264 ff.; Johanna Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 1 ff.

非財政部所有對外作成的函令，均屬此處所稱之解釋性行政規則的解釋函令，蓋在稅捐稽徵實務上，納稅義務人對於系爭之稅捐法律規範解釋產生解釋疑義時，為確認稅捐稽徵機關所可能採取的法律見解，可能會以口頭或發函之方式向該管稅捐稽徵機關，或者是逕向其上級的主管機關財政部，詢問有關稅捐法律規範將如何解釋的內容，對於此種由納稅義務人以信件形式而作成之函詢（或者在我國實務上，有可能透過民意代表而發函詢查），受理函詢之稅捐稽徵機關，也有可能在有疑問時，轉向中央主管機關之財政部詢問，相關法律將作如何內容的解釋。從而，財政部對此發出回函，無論是對於下級之稅捐稽徵機關，或對於請求解釋的納稅義務人而言，此種告知相關之稅捐法律規範將如何解釋內容的信函，倘若現實上未依照行政程序法第一六〇條規定，經由首長簽署、下達給下級機關，並依規定刊載於政府公告內發布者，即非屬跨越個案、具有一般性質之行政命令效力的解釋函令，僅屬於具有個案中對於納稅義務人請求告知法律解釋之「觀念通知」或性質上屬於行政指導而已，也就是這些函令只是在告訴相對人，稅捐機關將來會如何地解釋適用系爭法律規範而已，從而，不可以聲請作為違憲審查之標的。大法官釋字第七〇〇號解釋指出：「本件聲請人中一人指稱，營業稅法第三十三條就營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，不論營業人已、未辦妥登記，均要求應具有載明其名稱、地址、及統一編號之憑證始得為之，有違憲法第七條之平等原則、第二十三條之比例原則；財政部九十年六月六日台財稅字第〇九〇〇四五三五一號函亦屬違憲，聲請解釋憲法。查其所陳，並未具體指摘營業稅法第三十三條規定究有何牴觸憲法之疑義；而上開財政部函文係個案之函復，非屬法令，不得據以聲請釋憲。依司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款及第三項之規定，此等部分之聲請，均應不受理」，可為說明。

此外，由於解釋函令屬於行政主管機關為統一下級之行政機關在解釋法律規範時的見解，依行政程序法之規定而發布具有規範效力的行政規則，具有法律規範拘束效力之範圍，因此僅限於發布行政規則

之稅捐主管機關本身，與所屬之下級行政機關及其所屬公務員以外，在上述範圍以外之人，不論是對於規範適用對象之納稅義務人，或者是對於國家其他權力分立下的機關，尤其是行政機關以外的法院而言，均不具有規範上、法律上的拘束力可言，並非法院在依法裁判下所需遵循的法律規範依據，從而，納稅義務人依據功能最適原則，應該先向法院提起行政救濟程序，請求其公法上權利受損害的救濟。只有納稅義務人在向法院提起行政救濟程序，法院卻引用上開之解釋函令作為其對於系爭稅捐法律規範認識的基礎，並據以駁回納稅義務人所提起的訴訟上請求時，才可以對其主張有違憲疑慮之解釋性行政規則，向司法院大法官聲請為釋憲。誠如司法院大法官在釋字第二一六號解釋文中所指出：「法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋」，後段雖係針對司法行政之命令而為解釋，但同樣亦可以適用於稅捐行政的命令，自不遑言。

實務上，屬於合憲的解釋函令，例如釋字第二四一號解釋之有關都市計畫法修正後繼承移轉適用土增稅減徵40%的解釋函令、釋字第二六七號解釋有關就財政部有關平民住宅定義之函釋、釋字第四四一號解釋就有關應適用獎勵投資條例之研究機構的函釋、釋字第五〇〇號解釋就有關高爾夫球場入會費保證金屬課徵營業稅與娛樂稅範圍之勞務的函釋、釋字第五三七號解釋就財政部有關減免房屋稅申報時應具備的要件所為函釋、釋字第六三五號解釋就財政部有關非自行耕作之人以農民名義購買農業用地應補徵土地增值稅的函釋，均作出系爭解釋函令仍在依法課稅原則範圍內，不牴觸憲法第十九條規定意旨的解釋；反之，例如釋字第四七八號解釋就財政部有關申請退還土地增

值稅要件之函釋、釋字第四八四號解釋就財政部有關數人申報契稅應緩發稅單之函釋、釋字第五〇五號解釋就財政部有關增資擴展設備申請獎勵應先辦理登記之函釋、釋字第五六六號解釋就財政部有關依法非編作農業使用而實際上仍作農用之土地課徵遺產稅的函釋，均認為系爭函釋內容增加稅捐法律規範所無之限制，因此影響到納稅義務人應受憲法保護的基本權，牴觸憲法第十九條所規定之依法課稅原則，故應宣告為違憲。

### (二) 依法課稅原則與事實認定行政規則

在這一領域，屬於在我國釋憲實務上，爭議最大的一環，且經常在結論上導出完全相反的結果。蓋在依法課稅原則之下，基於我國釋憲實務係採取一般法律保留原則的見解，稅捐構成要件中有關於稅捐主體、稅捐客體、稅基與稅率的規定，均應由立法者或授權行政機關以法規命令訂定之，不得由稅捐主管機關或下級之稽徵機關，自行依職權發布行政規則，藉以修正或擴充稅捐法律規範或法規命令所劃定的構成要件之範圍。然而，對於實務上應認定何人為稅捐主體，例如取得經濟成果之所得者為何人、實際經營貨物或勞務銷售之營業人為何者、稅捐客體是否實際已經發生、所得之種類為何、營業或銷售之內容為何，特別是關於稅基方面的所得數額、營業稅額與其計算基礎，包括收入應如何認定、收入額為多少，成本與費用之認定，成本與費用額為多少，稅捐主管機關因此在權力分立原則下，經常依據職權而發布有關事實認定性的行政規則，這兩者在適用範圍上彼此互有重疊，或者說，其間的劃分界線並不非常清楚，但同樣影響納稅義務人之稅捐負擔是否成立以及數額多寡甚劇，從而，產生實務與學說上極大的爭議，即連司法院大法官在前後年代不同之解釋中，也得出完全相反的結論，或至少引來許多大法官在多數意見以外寫出不同的意見書，足見其爭議性甚高。

最顯著的例子，當屬司法院大法官在釋字第七〇五號解釋中，將眾多在稅捐實務上，稅捐稽徵機關依財政部認定之捐地價格成本的函



令，內容係涉及到納稅義務人若在申報個人綜合所得稅時，未能提具實際捐贈土地此前取得之成本價格的證據資料者，或其土地係受他人之贈與而取得者，有關個人之捐贈列舉扣除額的計算，稽徵機關除其情形特殊得專案報經財政部核定以外，一律依土地公告現值16%計算，大法官多數在此號見解中認為：「其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。是系爭令上開釋示部分與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用」。實際上，司法院大法官在前此兩號，與之類似內容的解釋中，不僅未以其屬於應由立法者自行制定的稅基規定為由，宣告系爭函令為違憲而即時失效，反而其中一例，係宣告其屬於合憲的行政規則。前者，在釋字第二一八號解釋中，指出：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發<sup>(67)</sup>臺財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發<sup>(69)</sup>臺財稅字第三三五二三號等函釋示：『一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得』，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用」，在該號解釋中係僅係以

上開之所得計算基準的函令，因「難切近實際，有失公平合理」，且「與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符」而為定期失效的違憲宣告，並未如釋字第七〇五號解釋以其屬於稅基的重大事項為由而宣告違憲。在釋字第三六一號解釋之中更指明：「嗣財政部依據臺北市國稅局就七十六年度臺北市個人出售房屋所得額多數個案取樣調查結果擬訂之標準，於七十七年六月二十七日以臺財稅字第七七〇五五三一〇五號函，核定七十六年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分比訂定，符合本院釋字第二一八號解釋之意旨，與憲法並無牴觸」，宣示系爭財政部之函令係屬合憲，與釋字第七〇五號解釋兩者在結論上顯然即相互矛盾。

本文對於釋字第七〇五號解釋所採取的違憲宣告之理由感到困惑，其中與依法課稅原則有關的敘述，即「憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範」，然則，究竟何為立法者應自行規定或授權制定之「重要事項」？又何者屬於行政機關得依職權自行發布行政規則加以規範的「執行法律之細節性、技術性次要事項」？其間的區分標準為何？實際上，就算是「執行法律之細節性、技術性次要事項」，容許稅捐行政機關得以發布解釋函令或是認定事實的行政規則，難道就不會影響到個案之納稅義務人稅捐負擔的存否與數額大小？大法官如何能以形式之邏輯，認定何者為細節性、技術性的次要事項？本件大法官解釋之多數見解，其實忽略存在於上開之釋憲標的中，這數個財政部函令中所存在的一個前提事實的敘述，亦即個人以購入之土地（公共設施保留地）進行捐贈，倘若「未能提具土地取得成本確實證據」或「系爭土地係受贈而取得」者，有關個人之捐贈列舉扣除金額的計算，稅捐稽徵機關

「始得」依財政部所核定以公告現值16%的標準加以計算。換言之，這是一個容許納稅義務人得提出證據資料，亦即，提出原始購入其捐贈土地的成本證明之文件，或者指出其證明方法，作為推翻財政部所核定之事實認定標準的依據，所以雖然在結果上係涉及到捐贈列舉扣除金額之認定，從而也涉及到個人綜所稅中之應稅所得額也就是稅基金額的計算，但仍然在性質上屬於稅捐稽徵機關為執行稅捐法律規範，需要作為規範適用前提之有關事實的認定基準。依據本文之見解，大法官其實大可如先前在釋字第二一八號解釋之中，認為系爭認定事實之基準，其一律以捐贈土地公告現值16%作為認定標準者，係「不問年度、地區、經濟情況如何不同」，概按土地公告現值，「以固定不變之百分比，推計納稅義務人的購屋成本」，「自難切近實際，有失公平合理」，並因此而如釋字第二一八號解釋之結果宣告其為違憲，或者如釋字第三六一號解釋，該釋憲標的之函釋，係按土地之公告現值16%計算，已經屬於「斟酌年度、地區、經濟情況所核定」，符合規範之意旨，從而宣告與憲法依法課稅原則並無牴觸，兩號先前大法官所作之解釋，均以前述計算所得額之標準作為事實認定的基準，並在此前提下，宣告其為違憲或與憲法並無牴觸，但也不會產生如釋字第七〇五號解釋，竟認定其屬於稅基規範，欠缺立法者之明文規定或授權規定為由，率爾宣告其屬違憲的結果，此舉反而導致在違憲宣告後，造成稅捐實務上極大的困擾<sup>62</sup>。

本文認為，屬於應由立法者自己制定的稅基規定，應該是涉及到稅基作為應稅客體之數量化的概念規定，亦即有關稅捐客體範圍之劃定與稅基計算方法的規定。如以所得稅之應稅所得額而言，劃定屬於應稅所得額之計算範圍的規定，例如收入、成本與必要費用之概念、範圍為何，以何種方式計算收入、成本或費用；如以加值型營業稅的

<sup>62</sup> 引起的問題，詳請參閱柯格鐘，不必要的違憲宣告——談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（上），稅務旬刊，第2233期，2013年10月，頁25-29；柯格鐘，不必要的違憲宣告——談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（下），稅務旬刊，第2236期，2013年11月，頁24-31。

應稅銷售額而言，何者為營業稅申報時應計入計算的銷項、進項銷售額的範圍，應如何計算銷項稅額與可供扣抵的進項稅額，均應由稅捐立法者自行以制定法的方式，或者依照我國釋憲實務之看法，也包括授權制定的法規命令進行規範。茲舉數例為之說明，例如釋字第二四八號解釋，涉及以「費用還原法」，亦即依照營業人之營業費用除以費用率的計算公式，推計出營業人之銷售額而據以課稅，此即屬於稅基範圍劃定之規定，即應由立法者或者依據我國釋憲實務上的一貫看法，得授權行政機關以法規命令規範之。在該號解釋中，大法官亦認定「財政部於中華民國七十三年五月一日核定發布之小規模營利事業營業稅查定作業要點、小規模營利事業查定課徵營業稅費用標準及小規模營利事業查定課徵營業稅專用費用率，係依據中華民國六十九年六月二十九日修正公布施行之營業稅法第十七條而訂定」應屬於法律授權制定的法規命令；又如，釋字第三九七號解釋：「兼營營業人營業稅額計算辦法」劃定營業人應課徵營業稅之銷售額的計算範圍，係「按當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算調整應納稅額，併同繳納，僅釋示兼營營業人股利所得如何適用上開辦法計算其依法不得扣抵之進項稅額，並未認股利收入係營業稅之課稅範圍，符合營業稅稅法意旨，與憲法尚無違背」，而「兼營營業人營業稅額計算辦法」依照此號大法官解釋之見解亦認為，財政部七十五年二月二十日台財稅字第七五二一四三五號令所發布之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，係「基於營業稅法第十九條第三項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍與租稅法律主義並無牴觸」，也同樣認定其屬於授權行政機關而制定之法規命令；釋字第七〇三號解釋有關財政部系爭函釋：「系爭決議<sup>1</sup>，有關上開資本支出如為適用上開免稅要件，而選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除部分，及同決議<sup>3</sup>所示以後年度不得再提列折舊，此否准法律所定得為扣除之成本費用，與上開所得稅法第二十四條第一項前段之規定不符，無異以命令變更法律所規定之稅基，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公

布之日起不再援用」，換言之，資本支出不得提列折舊屬於稅基事項之規定，即應由稅捐規範之立法者自己制定法律或授權行政機關以法規命令訂定之，不得逕以行政命令逾越法律規範之範圍而予以變更。除此之外，屬於稅基之規定而作為大法官釋憲之標的者，另可參考釋字第一二六號解釋，在貨物稅條例中所規定之貨物完稅價格；釋字第一九六號解釋，在土地稅法施行細則所規定的前次與本次移轉現值的規定；釋字第五三六號解釋提及：「未上市或上櫃公司之股票價值之估算方法涉及人民之租稅負擔，仍應由法律規定或依法律授權於施行細則訂定，以貫徹上揭憲法所規定之意旨」，換言之，以上所舉例子均屬於稅基之規定，即應由法律或授權命令加以訂定之。

反之，就系爭個案中有關具體事實之判斷，包括判斷事實之證據方法為何、證據應如何評價客觀之事實、客觀之事實是否該當法律構成要件所規定的抽象事實，此即涵攝，亦屬事實判斷的問題，若納稅義務人無法提出必要證據方法，稅捐稽徵機關應如何評價系爭客觀事實（推定事實）等，仍許納稅義務人提出證據資料推翻前述推定事實，均屬於財政部可依據職權，在其發布的事實認定性行政規則中加以規範的事項。誠如司法院大法官在釋字第二一七號解釋文中，開宗明義所指出者：「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。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」，事實認定問題即應交由行政機關在具體個案中認定，或由主管機關發布具有通案效力之事實認定性的行政規則，以統一所屬下級機關認定事實的基準。釋憲實務上，屬於此類之事實認定性的行政規則而為釋憲標的者，即前述釋字第二一七號解釋，財政部之系爭函釋指示所屬的財稅機關，「對設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許

當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尙難謂已侵害人民權利，自不牴觸憲法十五條第十九條規定」；釋字第二八一號解釋，對於未報稅而自保稅工廠將貨物內銷中華民國境內之其他非保稅區域者，關稅法第五十一條之一規定「以私運進口貨物論」本質上屬於擬制事實的規定，性質上亦可以由稅捐稽徵機關發布事實認定性的行政規則加以規範；釋字第三〇九號解釋標的，則係在納稅義務人涉嫌重大逃漏稅捐嫌疑之案件時，「以法律明定其調查方法，如依調查結果，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人提出反證，以維護其權益，與憲法尙無牴觸此項規定僅為發見真實而設，不生溯及既往問題，併此指明」；釋字第三四三號解釋提及「申請以實物抵繳，是否符合上開要件及其實物是否適於抵繳，自應由稅捐稽徵機關予以調查核定」，財政部系爭函釋：「謂已成道路使用之土地，非經都市計畫劃為道路預定地，而由私設置者，不得用以抵繳遺產稅，係因其變價不易，符合上開法律規定之意旨，均為貫徹稅法之執行，並培養誠實納稅之風氣所必要，與憲法尙無牴觸」，亦屬於事實認定性的行政規則；釋字第六八五號解釋，系爭財政部函令及行政院一九九八年七月份第一次庭長法官聯席會議決議，以營業人於合作店銷貨並自收貨款者，應該營業人為營業稅之納稅義務人的認定，係屬於事實認定性的行政規則，並認定其符合加值型營業稅法規定之意旨，「與憲法第十九條之租稅法律主義尙無牴觸」；釋字第六九三號解釋認定，認購（售）權證發行價款非屬證券交易行為所獲之收入，「無所得稅法第四條之一之適用，與憲法第十九條之租稅法律主義尙無違背」，亦係屬於事實認定性的行政規則；釋字第六九八號解釋，認定：「廠商產製（或進口）之彩色顯示器，本體不具有電視調諧器（TV Tuner）裝置，且產品名稱、功能型錄及外包裝未標示有電視字樣，亦未併同具有電視調諧器功能之機具出廠（或進口）者，因無法直接接收電視視頻訊號及播放電視節目，核非屬彩色電視機之範圍，免於出廠（或進口）時課徵貨物稅」，以及認定：「廠商產製（或進

口) 電視調諧器或具有電視調諧器功能之機具，本體不具有影像顯示功能，且未併同彩色顯示器出廠（或進口）者，亦免於出廠（或進口）時課徵貨物稅」，均屬於事實認定性行政規則，「與租稅法律主義及平等原則尚屬無違」，均為適例。

然而，實務上仍有許多解釋上可能發生疑義的案例，說明稅基規定與認定事實行政規則之間區分的困難。例如釋字第四三八號有關外國佣金之認定，解釋中提及營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。在該準則第九十二條第五款第五目規定：「在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃「對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸」，實際上，本文認為，劃定支付國外佣金之範圍「應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內」者，屬於稅基之規定，應由法律或授權命令訂定之，至於「取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」則屬於事實認定性之行政規則，無須法律授權，兩者所需要之規範基礎實際並不相同；釋字第四九三號解釋，為財政部系爭函釋說明認定：「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」，係採取以收入之比例作為分攤基準的計算方式，實際上屬於劃定應稅與免稅收入之所得計算範圍的稅基規定，不宜在依法課稅原則下，仍由財政部以發布函釋的方式加以決定；釋字第四九六號解釋，涉及財政部系爭函釋，其中規定「非營業收入小於非營業損失時，應視為零處理」，涉及稅基之規定，即不應以財政部依據職權發布之函釋進行規範，為避免牴觸依法課稅原則，上述內容均應改以法律規定，或依照我國釋憲實務的看法，以授權行

政機關的法規命令規定之。

### (三) 依法課稅原則與裁量性基準

在依法課稅原則下，由於法定性原則（*Legalitätsprinzip*）的適用，故除非稅捐法另外設有明文之規定，否則稅捐稽徵機關對於稅捐法律所規定之法律效果，並不享有是否與選擇何種方法執行的裁量權限。屬於稅捐法律有明文規定之例外者，在稅捐主體方面，例如土地稅法第四條第一項規定，在法定之情形下，稅捐稽徵機關得以行政處分指定代繳義務人，屬於稅捐主體的變更；在應繳納的金錢給付義務內容方面，例如遺產及贈與稅法第三十條第四項規定，在法定之情形下，稅捐稽徵機關得以行政處分，准許納稅義務人進行實物抵繳，屬於應納稅款之客體的變更；在繳納稅款期限方面，依據遺產及贈與稅法第三十條第四項規定，在法定之情形下，稅捐稽徵機關得以行政處分，准許納稅義務人進行分期繳納稅款，均屬適例。

然而，在稅捐制裁法體系中，只要納稅義務人或行為義務人因為違反義務而應受裁罰者，在法定之裁罰權限行使範圍以內，稅捐稽徵機關即享有一定程度的裁量權限，此即為何在我國與稅捐有關之釋憲實務上，裁量性的政規則均與裁罰之處分有關。例如釋字第337號解釋，係涉及財政部就有關逃漏營業稅款所為之函釋：「不論其是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分，有違憲法保障人民權利之本旨，應不再援用」；釋字第359號解釋，財政部系爭函釋，係「基於主管機關之職權對於土地稅法第五十五條之二罰鍰數額之計算所為之釋示，符合該法條規定之意旨，為遏阻違法使用農地，以增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸」；唯一之例外，應屬釋字第247號解釋，有關納稅義務人申報之所得額若在各該業所得額標準以上者，稅捐稽徵機關是否仍對於納稅義務人發動實地查核之裁量權限，與稅捐制裁的裁量權行使尚非直接相關。



### 三、小 結

從以上之說明可之，在權力分立原則與功能最適理論下，縱使憲法第十九條規定依法課稅之原則，吾人仍應該承認稅捐行政機關享有在具體執行稅捐法律規範的時候，公布對於稅捐法律規範之構成要件有關的解釋性行政規則、對於稅捐法律效果有關特別是裁罰部分的裁量性行政規則、對於小前提的事實認定性行政規則的權限。

在此當中，最容易令司法院大法官在釋憲實務上產生混淆者，當屬於立法者所制定之稅基規定，與行政機關依據職權而制定有關事實認定之行政規則，彼此之間在職務分工上的混淆。本文在此也舉出許多釋憲實務上的例子，說明即連司法院大法官，也可能在不同之時間中對於同樣類似性質的規定，以不同的標準審查，作出不同的判斷結論。本文認為，應由立法者自己制定的稅基規定，應該是涉及到稅基作為應稅客體之數量化的概念規定，亦即有關稅捐客體範圍之劃定與稅基計算方法的規定。如以所得稅之應稅所得額而言，劃定屬於應稅所得額之計算範圍的規定，例如收入、成本與必要費用之概念、範圍為何，以何種方式計算收入、成本或費用；如以加值型營業稅的應稅銷售額而言，何者為營業稅申報時應計入計算的銷項、進項銷售額的範圍，應如何計算銷項稅額與可供扣抵的進項稅額，均應由稅捐立法者自行以制定法的方式，或者依照我國釋憲實務之看法也包括授權制定的法規命令進行規範。

反之，就系爭個案中有關具體事實之判斷，包括判斷事實之證據方法為何、證據應如何評價客觀之事實、客觀之事實是否該當法律構成要件所規定的抽象事實，此即涵攝，亦屬事實判斷的問題，若納稅義務人無法提出必要證據方法，稅捐稽徵機關應如何評價系爭客觀事實（推定事實）等，仍許納稅義務人提出證據資料推翻前述推定事實，均屬於財政部可依據職權，在其發布的事實認定性行政規則中加以規範的事項。

## 陸、結論：依法課稅原則之回顧與展望

茲將本文觀察司法院大法官歷年解釋，有關依法課稅原則之回顧與展望的意見，整理條列說明如後：

一、依法課稅原則不應該如我國釋憲實務向來所採取之僅適用一般法律保留原則的看法，應該比照外國立法例，與我國釋憲實務上對於同樣屬於對人民財產權干預的公用徵收、全民健保費之徵收，依據重要性理論均係採用國會保留原則的一貫立法價值，同樣也應適用在侵犯人民之財產權更為嚴重且適用範圍又更為廣泛的稅捐法，換言之，稅捐法也應依照重要性理論，比照公用徵收與全民健保費之徵收，全面性地適用國會保留原則。

二、國會保留原則的意義，不僅在於人民自主決定其稅捐負擔之項目與數額多寡，還在於藉由國會之公開討論與政策辯論的程序，讓人民預測應負擔稅捐之理由，透過理性去瞭解並願意支持國會所作成的稅捐負擔之決定。

三、依法課稅原則與不當歧視禁止的平等原則，經常被大法官使用在與稅捐法律規範有關的違憲審查中作為審查基準，但對於平等原則之另一個內涵，亦即量能而平等課稅的基本原則，似乎僅在少數的大法官解釋中曾經提及。實際上，這量能而平等課稅的基本原則，正是我國司法院大法官在釋憲實務上急需要發展，成為檢驗稅捐法律規範是否合憲的重要基準。至於，有關稅捐之維持競爭中立性的原則，性質上屬於稅捐立法政策上的重要原則，目前在釋憲實務上，似乎尚未意識到是否以之作為違憲審查的基準。

四、依法課稅原則之適用，應不及於稅捐制裁法的領域，依據司法院解釋歷來見解，後者屬憲法第二十三條法律保留原則規定適用範圍。由依法課稅原則與同樣由憲法第二十三條規定所導出的比例原則，主要體現在扼死稅（過度課稅）之立法禁止或違反半數所得課稅原則的稅捐立法，目前釋憲實務上尚未有審查的實例。若涉及稅捐制裁法之比例原則的適用，則主要為處罰相當性的原則。

五、依法課稅原則所涉及人民之基本權，主要仍為財產權，部分規範則涉及人民之工作權、生存權，但也涉及人身的行動自由權，亦即自由出入國境的居住遷徙自由，與拘提管收時的人身行動自由，乃至於人民之訴願與訴訟權。

六、在依法課稅原則之操作上，應該依照一般之法律解釋方法進行，亦即首先從文義解釋，繼之以體系解釋、歷史解釋，最後則用客觀目的之解釋法，以探求規範制定的真意。實質課稅原則論其性質，應為稅捐法律規範之目的解釋法，乃所有探求以經濟實質作為規範內容的法律規範，換言之，包括稅法在內，均應該具備的解釋方法。

七、司法院大法官應釐清依法課稅原則、量能課稅原則與實質課稅原則之間的關係，不宜將上述三個原則混淆混用。此外，實質課稅原則也與核實課稅原則有所不同。實質課稅原則性質上屬於大前提之法律規範的解釋方法；反之，核實課稅原則屬於小前提之事實認定的方法，前者屬於法律解釋的問題；後者則為事實認定的問題，法律與事實問題雖然有時不易區分，但這兩者概念實不宜混淆使用。

八、在權力分立原則下，相互區分之機關有不同的職務，發揮不同功能。在功能最適理論底下，行政機關擁有在具體執行稅捐法律規範之時，公布對於大前提之稅捐法律規範應如何解釋，小前提之課稅事實應如何認定，對於稅捐法律效果特別是在裁罰，應如何進行裁量之一般性行政規則的權限。

九、司法院大法官在往後釋憲之實務上，宜究明何者屬於稅基的規定，何者屬於事實認定性的行政規則。蓋前者屬於在依法課稅原則下，應由國會以制定法直接加以規範的事項，反之，後者則涉及在個案中，各級行政機關應如何判斷小前提之課稅事實，屬於行政機關依法行使行政調查權，並依據相關之證據資料以認定課稅事實的權責範圍。倘若人民認為其公法上權利，因為稅捐稽徵機關不當的事實認定而受到違法之侵害時，自得依照法律的規定提起行政救濟程序，以救濟其公法權利受損，自不怠言。

## 參考文獻

### 一、中文

#### (一)專書

1. 李惠宗，案例式法學方法論，新學林，2009年10月。
2. 李惠宗，憲法要義，元照，2012年9月。
3. 柯格鐘，憲法解釋與量能課稅及實質課稅原則，載司法院大法官98年度「憲法解釋與納稅義務人權利保障」學術研討會論文書面報告（上冊），司法院，2009年12月，頁1-87。
4. 柯格鐘，論實質課稅原則，載訴願專論選輯——訴願新制專論系列之十，臺北市政府訴願審議委員會，2009年12月，頁209-340。
5. 柯格鐘，論被繼承人生前贈與財產的課稅——大法官釋字第622號解釋評析兼論我國遺產及贈與稅的根本問題，載行政訴訟制度相關論文彙編第六輯，司法院，2009年12月，頁457-505。
6. 柯格鐘，租稅之立法界限與其憲法上的當為要求——以德國稅捐法之理論為基礎，載憲法解釋之理論與實務，中央研究院法律學研究所，2010年12月，頁193-257。
7. 柯格鐘，從納稅人權利保障談雙重稅捐負擔的防免——幾項台灣法實證面的觀察，載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1月，頁303-334。
8. 翁岳生，憲法解釋與人民自由權利之保障，載憲法解釋之理論與實務第二輯，中央研究院社會科學研究所，2000年8月，頁1-22。
9. 許宗力大法官之發言，評「環境衛生行政法規上權限劃分之現狀與問題點」，載地方自治法學論輯（下），臺北市政府法規委員會，1999年6月，頁330-333。
10. 許宗力，法與國家權力(二)，元照，2007年1月。
11. 陳春生，司法院大法官解釋中關於制度性保障概念意涵之探討，載憲法解釋之理論與實務第二輯，中央研究院社會科學研究所，2000年8月，頁273-324。
12. 陳清秀，地方立法權，載行政法爭議問題研究（下），五南，2000年12月，頁1431-1460。

13. 陳清秀，稅法總論，元照，2014年9月。
14. 陳愛娥，法學方法論，五南，1996年12月。
15. 陳愛娥，司法院大法官會議解釋中財產權概念之演變，載憲法解釋之理論與實務，中央研究院社會科學研究所，1998年6月，頁393-420。
16. 程明修，憲法保障之制度與基本權之制度性保障——兼論基本權客觀內含之主觀化，載憲法解釋之理論與實務第六輯（上），中央研究院法律學研究所，2009年7月，頁327-363。
17. 黃士洲，實質課稅與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係——以稅捐稽徵法第12條之1及稅務爭訟實例為中心，載實質課稅與納稅人權利保障，翰蘆，2011年9月，頁73-130。
18. 黃俊杰，納稅是人民基本權利之限制，載稅捐基本權，元照，2010年5月，頁23-43。
19. 黃茂榮，法學方法與現代民法，植根，2011年9月。
20. 黃茂榮，稅捐法定主義，載稅法總論——法學方法與現代稅法，植根，2012年3月，頁299-415。
21. 黃茂榮，稅捐法體系，載稅法總論——法學方法與現代稅法，植根，2012年3月，頁127-297。
22. 黃茂榮，實質課稅原則，載稅法總論——法學方法與現代稅法，植根，2012年3月，頁417-588。
23. 黃錦堂，地方制度法論，元照，2012年3月。
24. 葛克昌，所得稅法基本概念，載所得稅與憲法，翰蘆，2009年2月，頁1-25。
25. 葛克昌，法律原則與稅法裁判，載所得稅與憲法，翰蘆，2009年2月，頁547-618。
26. 葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，載行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，翰蘆，2012年4月，頁465-497。

## (二) 期刊論文

1. 柯格鐘，量能作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁88-101。
2. 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁

55-120。

3. 柯格鐘，子女列報扶養親屬免稅額的減除——評大法官釋字第692號解釋，台灣法學雜誌，第194期，2012年2月，頁179-186。
4. 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條之1的增訂，台灣法學雜誌，第199期，2012年5月，頁121-163。
5. 柯格鐘，稅捐規避行為啟動實質課稅原則判斷之時機——以實務上躉繳保險費為例，當代財政，第22期，2012年10月，頁9-22。
6. 柯格鐘，不必要的違憲宣告——談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（上），稅務旬刊，第2233期，2013年10月，頁25-29。
7. 柯格鐘，不必要的違憲宣告——談釋字第705號捐地節稅金額認定之違憲（下），稅務旬刊，第2236期，2013年11月，頁24-31。
8. 柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，第15期，2014年5月，頁27-100。

## 二、德 文

### ◎專 書

1. Birk, Dieter, Steuerrecht, 2008.
2. Englisch, Joachim, Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 2013, § 5 S. 195-209.
3. Erichsen, Hans-Uwe, in: Hans-Uwe Erichsen/Dirk Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2002, § 15 S. 311-328.
4. Faber, Heiko, Verwaltungsrecht, 1995.
5. Hahn, Hartmut, Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht, 1984.
6. Hey, Johanna, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.
7. Hey, Johanna, Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 2013, § 3 S. 59-129.
8. Hufen, Friedhelm, Staatsrecht II Grundrechte, 2009.
9. Kirchhof, Paul, Besteuerung und Eigentum, Veröffentlichungen der

- Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer, Sonderdruck aus Heft 39, 1981.
10. Kirchhof, Paul, Staatliche Einnahmen, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR IV, 1999, § 88 S. 87-233.
  11. Larenz, Karl, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991.
  12. Larenz, Karl/Canaris, Carl-Wilhelm, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1995.
  13. Ossenbühl, Fritz, in: Hans-Uwe Erichsen/Dirk Ehlers, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2002, § 9 S. 196-205
  14. Ossenbühl, Fritz, Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, in: Josef Isensee /Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR V, 2007, § 101 S. 183-221.
  15. Seer, Roman, Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Klaus Tipke/ Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 2013, § 1 S. 1-31.
  16. Tipke, Klaus, Prinzipien formaler Rechtsstaatlichkeit, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2000, S. 118-225.
  17. Vogel, Klaus, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), HStR IV, 1999, § 87 S. 3-86.
  18. Wendt, Rudolf, Eigentum, Erbrecht und Enteignung, in: Michael Sachs (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 2003, Art. 14 S. 607-666.

# The Method of Interpretation of the Principle of Taxation by Law: A Review of the Judicial Interpretations of the Judicial Yuan (2)

Ke-Chung Ko \*

## Abstract

According to the views expressed by the Judicial Yuan, the term “law” under the principle of taxation by law refers to the statutory laws enacted by the Legislative Yuan as well as the regulations promulgated by the administrative agencies under statutory authorization; however, such views are inconsistent to the fundamental value under the theory of significance in light of the international legislative trend and Taiwan’s long practice of constitutional interpretations. Therefore, it is necessary to look for a proper opportunity to shift to the principle of strict congressional reservation. The principle of taxation by law involves people’s fundamental rights, such as people’s property rights, right to work, right to live, and right of freedom in general and people’s right of free movement and right to institute administrative appeals and right to institute legal proceedings under individual tax laws in specific. The application of the principle of taxation by law re-

---

\* Associate Professor at Department of Law, National Cheng Kung University.  
Received: January 17, 2015; accepted: January 26, 2015



quires the utilization of various methods of interpretation. Among all, the substance-over-form doctrine belongs to the interpretation based on legislative purpose but in concept it shall be distinguished from the principle of taxation based on facts. Under the principle of taxation by law, how to distinguish the regulation of tax bases and regulation of ascertaining facts is widely controversial in constitutional interpretation practices. The former shall cover the scope of the subject and object of a specified taxpayer and the method of calculating amounts of tax. The latter shall cover what evidence rule shall be applied to ascertain facts and what facts shall be ascertained when a taxpayer fail to provide evidence in violation her cooperative duty.

**Keywords:** Principle of Taxation by Law, Congressional Reservation, Strict Congressional Reservation, Principle of Ability to Pay, Principle of Equity, Prohibitive Taxation, Principle of Half Taxation, Substance-over-Form Doctrine, Taxation Based on Facts, Economics of Tax Levy