

經濟觀察法與實質課稅原則——兩個概念的再考*

陳榮哲**、陳建宏***

壹、前言

貳、德國法制上之經濟觀察法

一、概念源起

二、經濟觀察法與稅法解釋

(一)借用概念統一說(亦稱租稅法依附私法說或民事法優位說)

(二)借用概念獨立說(亦稱借用概念轉換說或稅法獨立說)

(三)借用概念統一說(亦稱租稅法依附私法說或民事法優位說)

(四)借用概念目的適合說(或簡稱目的適合說)

三、經濟觀察法與事實認定

四、經濟觀察法之時代意義

五、經濟觀察法之功能

(一)經濟觀察法在「構成要件面」之功能

(二)經濟觀察法在「構成要件事實面」之功能

參、日本法制上之實質課稅原則

一、概念源起

二、概念內涵

(一)狹義的實質課稅原則

(二)廣義的實質課稅原則

三、學界對於廣義之實質課稅原則之批評

(一)學者中川一郎氏

(二)學者清永敬次氏

(三)學者北野弘久氏

(四)學者松沢智氏

四、實質課稅原則之功能

肆、我國法制上之經濟觀察法與實質課稅原則

一、學界方面

二、實務方面

伍、結論

一、德國之經濟觀察法與日本之實質課稅原則，現階段不宜視為相同概念

二、建議我國跳脫日本實質課稅原則之思考模式，而改採德國經濟觀察法之概念

三、引進德國經濟觀察法之概念時，應注意其所具有之功能

關鍵字：經濟觀察法、實質課稅原則、租稅規避

Keywords：Substance versus Form Doctrine, Method of Economic Observation, **tax avoidance**（粗體）。

* 本文之完成感謝匿名審查委員及國防部軍法司王博恒先生與詹前校先生惠賜寶貴意見，惟疏漏錯誤之處，仍由作者自負文責。

** 陳榮哲，國立臺北大學法律研究所碩士，中華民國律師考試及格。

*** 陳建宏，國立政治大學法律系學士，國防部軍法司軍法官兼本刊執行編輯。

摘要

我國稽徵及審判實務業將「經濟觀察法」及「實質課稅原則」此兩概念作為審查稅務案件之標準，惟其等內涵與適用範圍仍有待澄清。因此，本文試圖追溯此兩概念之起源地——「德國」與「日本」，再次考察此兩概念在各該源起國之概念內涵及適用範圍，並從功能論之觀點，探究此兩概念在稅務案件上所能發揮之功能，祈能有助於我國稽徵及審判實務釐清若干問題。

“Substance versus Form Doctrine” (Japanese：実質課税の原則) and
“Method of Economic Observation” (German：Wirtschaftliche Betrachtungsweise) — Review These Two Concepts

Chen, Jung-Che

Chen,Chine-Hung

Abstract

In Taiwan, tax collection authorities and courts have used the concepts of “Substance versus Form Doctrine” (Japanese：実質課税の原則) and “Method of Economic Observation” (German：Wirtschaftliche Betrachtungsweise) to be the standard for examining tax cases. However, the content and efficacy of these two concepts are tenuous and vague. Consequently, the study wants to trace the source of them, and clarifies them. Besides, in order to help tax collection authorities and courts to solve some perplexing questions about tax, this study also tries to discuss them from the functional viewpoint in law.

壹、前言

按租稅¹者，係中央或地方政府，為支應國家事務之財政需要，及達成其他~~刪之~~行政目的，依據法律，向人民強制課徵~~刪之~~金錢或其他有金錢價值~~刪之~~實物之給付義務，而不予以直接報償者²。由於無論以金錢或實物繳納租稅，皆直接導致人民財產~~刪之~~減少，且人民繳納租稅並不因此而獲得個別之對價³，從而導致被徵收租稅之人民不免產生或多或少之損失感，自不樂於繳納。因此，實務上常常可見人民為減免自己或他人之租稅負擔，或延期繳稅，而就其交易行為另做若干安排及規劃(本文稱此為「租稅安排」⁴)。然而，在稽徵實務上普遍可見稽徵機關以「納稅義務人之行為實質上係以迂迴、不正當的方式避免滿足稅捐構成要件，以規避稅捐之脫法行為……衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公平原則……」⁵或「租稅法所重視者為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，稽徵機關應就納稅義務人實質上受有之經濟利益予以課稅

¹ 應說明者有二。首先，我國憲法第十九條明文規定：「人民有依法律納稅之義務」。惟憲法該條及其他有關租稅之規定，皆僅稱「稅」，而未明文規定其內涵。憲法所稱之「稅」，與吾人習見之「租稅」、「稅捐」或「賦稅」，當僅係用語行文之不同，而無實質之差異。其次，今日「租」、「稅」與「賦」之用語互通。古代「租」原係對田畝之課徵，現行法律規定已無「租」之用語，而土地稅法對農地之課徵亦稱「田賦」，而不稱「田租」。現行法有稱「捐」者，如稅捐稽徵法之並稱稅捐，財政收支劃分法第十八條之稱「地方教育捐」。凡稱「捐」之稅目，多係臨時性者。時至今日，各用語已無實質內容之不同，一般為口語或行文之方便，多併稱「租稅」或「賦稅」，尤以前者日漸普遍。參見陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第24期，1981年12月，頁34。

² 陳敏，前揭(註1)文，頁39。應說明者，今日以實物繳納之租稅並不多見，在我國亦僅土地稅法、遺產及贈與稅法內，分別有田賦徵實、以實物抵繳遺產及贈與稅之規定(土地稅法第23條、遺產及贈與稅法第30條)，而田賦自民國76年起已全面停徵，詳細說明參見陳敏，前揭(註1)文，頁35；陳銘福，《土地稅之理論與實務》，五南，1997年3月初版，頁78；楊松齡，《實用土地法精義》，五南，2005年10月4版1刷，頁466。

³ 人民納稅後，雖可由政府所提供之公共服務而獲得利益，但此種利益並未與其所繳納之租稅有個別之對價關係，詳細說明參見王建煊，〈租稅法〉，華泰文化，2006年8月第30版，頁9。應說明者，學者葛克昌氏則認為，租稅國體之下，國家放棄參與市場經濟活動，代以對私經濟活動之過程與結果課徵稅捐，以維財政收入，同時人民亦以履行納稅義務，作為享有經濟自由與財產權保障之對價。葛氏此處所指之對價，應係指全體人民所獲得之財產權保障及經濟交易自由權而言，而非個別之對價。參見葛克昌，〈私法對稅法的規範影響〉，《行政院國家科學委員會專題研究計畫》，2006年3月29日，頁5。

⁴ 本文所說之「租稅安排」，係指人民為自己或他人~~刪之~~利益，以合法或非法~~刪之~~方式使租稅負擔減輕或免除、或延期繳稅所為之一切行為。其下包含租稅逃漏(俗稱違法逃漏稅)、租稅規避(俗稱脫法避稅)及租稅節省(俗稱合法節稅)三種類型。

⁵ 參見財政部92年7月2日台財稅字第0920453519號函。

」⁶等如同「公式」般之語句即對人民所做之租稅安排加以否認，並基此發單補稅甚或予以處罰等案例。

此外，我國司法裁判機關肯認稽徵機關之上開作法已行之有年，惟對於何謂「實質課稅之公平原則」？何謂「實質上受有經濟利益者應予課徵租稅」？向來都未有清楚~~刪之~~說明⁷。至於在釋憲實務上，司法院大法官直到釋字第420號解釋(民國86年1月17日公布)，方對「實質課稅之公平原則」有所闡述，該解釋意旨略以：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義~~刪之~~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」(詳見解釋文)，爾後並以此一論述作為審查稅法案件之重要基準⁸。其中所謂「經濟上之意義」，依前大法官孫森焱先生於該號解釋不同意見書~~刪之~~見解，乃指「經濟觀察法」而言，而所謂「實質課稅之公平原則」，則指「實質課稅原則」，兩者間之關係可解析為：「所謂經濟觀察法，係指有關租稅法律之解釋不得拘泥於所用之辭句，應就租稅法律之實質意義及經濟上意義為必要之考察之意⁹，因而演繹為實質課稅原則」，似認為兩者係相同概念¹⁰。但是，所謂「經濟觀察

⁶ 參見財政部 95 年 6 月 5 日台財訴字第 09500110190 號訴願決定書。

⁷ 關於「實質課稅之公平原則」及「實質上受有經濟利益者應予課徵租稅」，實務上最常見之論述參見行政法院81年~~度~~判字第2124號判決：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享有者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則」以及82年~~度~~判字第2410號判決：「有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求」。此兩判決在實務上被廣泛的運用。

⁸ 在釋字第 420 號解釋後，大法官在解釋文、解釋理由書或意見書中有提及「實質課稅之公平原則」之釋字，計有釋字第 438、460、496、500、508、597、625 號等解釋，參見《法務部全國法規資訊網》，〈<http://law.moj.gov.tw/fc.asp>〉(2009 年 2 月 11 日查詢)。

⁹ 關於經濟觀察法之概念內涵，詳見下述「貳、四、經濟觀察法之時代意義」。

¹⁰ 國內文獻多認為，德國法上之「經濟觀察法」，與日本法上之「實質課稅原則」，兩者係屬相同之概念。參見黃茂榮，〈實質課稅原則〉，~~收錄於氏著~~《稅法總論》，第一冊，植根，2005 年 9 月增訂 2 版，頁 392；葛克昌，〈租稅規避與法學方法 — 稅法、民法與憲法〉，~~收錄於氏著~~《稅法基本問題》，元照，2005 年 9 月 2 版 1 刷，頁 9；陳清秀，《稅法總論》，翰蘆，2004 年 9 月第 3 版，頁 205；李平雄，《租稅迴避論》，文笙書局，1985 年 12 月初版，頁 12；簡松棋，〈遺產稅及贈與稅節稅規劃 — 理論與實務〉，三民書局，2006 年修訂初版，頁 34；黃宗正，〈「租稅債務」法律關係之研究〉，《國立政治大學法律學研究所碩士論文》，1980 年 6 月，頁 126；施朝明，〈經濟觀察法在稅法上的應用〉，《私立東吳大學法律學研究所碩士論文》，1995 年 7 月，頁 3；成介之，〈稅法上之類推適用〉，《國立臺灣大學法律學研究所碩士論文》，1999 年 6 月，頁 147；邱天一，〈實質課稅原則之研究 — 以釋字第 420 號解釋為中心〉，《私立中原大學法律研究所碩士論文》，2001 年 1 月，頁 23；林自強，〈論租稅法律主義與實質課稅原則之衡平〉，《國立中正大學法律研究所碩士論文》，2005 年 6 月，頁 78；黃士洲，〈稅法對私法的承接與調整〉，《國立臺灣大學法律研究所博士論文》，2007 年 1 月，

法」係德國稅法學概念¹¹，其意義、內涵及適用類型等等皆已有固定論述；反之，所謂「實質課稅原則」係日本稅法學之概念，其意義及內涵迄今仍有爭論，甚至有反對實質課稅原則之倡議，相關法律~~刪之~~規定，亦不若德國租稅通則詳確¹²。

綜上所述，可知我國現行實務對何謂「實質課稅之公平原則」？何謂「實質上受有經濟利益者應予課徵租稅」？其適用要件為何？尚未有一清楚且令人滿意之說明。至於我國學界，由於我國多數租稅法理論繼受日本，以至有日本「實質課稅原則」之意義及內涵等爭論，或將「實質課稅原則」與德國「經濟觀察法」視為同義情形(此與國內實務界相同)¹³。以下為釐清問題，主要參考日本與德國學說，對上述「經濟觀察法」及「實質課稅原則」再次考察，祈能幫助國內跳脫渾沌不明之境。

貳、德國法制上之經濟觀察法

在租稅法~~刪之~~相關理論問題中，最為重要者乃「租稅法定原則」¹⁴與「租稅負擔公平原則」如何調和之問題¹⁵。簡言之，租稅實體法在租稅法定原則之要求下，為了保障納稅義務人~~刪之~~財產權，遂要求課稅要件須以法律直接規定。然而，作為租稅實體法規範對象之經濟交易行為多半極為複雜，且因社會變遷快

頁 115；黃俊杰，〈實質課稅原則對納稅者之影響(下)〉，《稅務旬刊》，第 1979 期，2006 年 9 月，頁 28。

¹¹ 學者陳敏氏則譯為「經濟考察方法」，參見陳敏，〈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 1。

¹² 學者陳敏氏即因此認為，德國法上之「經濟觀察法」與日本法上之「實質課稅原則」並非完全相同之概念，參見陳敏，前揭(註 11)文，頁 3。相同見解，參見陳昭華，〈實質課稅原則與租稅規避〉，《臺灣法學會、律師公會全國聯合會主辦之研討會論文》，1998 年 5 月，頁 16；林明誼，〈租稅公平原則對租稅立法的限制〉，《國立臺北大學法學系碩士班碩士論文》，2001 年 7 月，頁 21。

¹³ 日本稅務當局及若干判例亦將實質課稅原則的內涵做德國經濟觀察法之理解，詳見北野弘久，〈實質課稅的原則〉，~~收錄於氏編~~《稅法の基本原理判例研究日本稅法体系 1》，學陽書房，1982 年 3 月再版，頁 69。

¹⁴ 學者陳敏氏認為，我國歷來大法官會議解釋及多數之租稅法論著，皆採用「租稅法律主義」之用語，此用語係承襲日文文獻，以國人之文字理解，較難正確認識其內涵。詳言之，今日法制之發達，社會之共同生活事項，殆無不以制定法予以規範者，如謂租稅課徵有法律之規定，故曰「租稅法律主義」，則各法域亦皆有其「法律主義」矣。其實，租稅之課徵應以法律為依據，「無法律即無租稅」，正相當於刑法「無法律即無犯罪」之罪刑法定主義。因此，國內多數用語之「租稅法律主義」，宜正名為「租稅法定原則」或「租稅法定主義」。參見陳敏，前揭(註 11)文，頁 2。~~刪除本文以下皆以一稱之~~

¹⁵ 松沢智，《租稅實體法——法人稅法解釋の基本原則》，中央經濟社，1980 年 7 月增補版，頁 3。

速，租稅實體法往往有立法牛步現象，於是對某些經濟交易無法用既有之稅賦要件加以涵攝課稅，然不予課稅，又將有害租稅負擔公平原則及國家財政收入，有鑑於此「經濟觀察法」油然而生¹⁶。倘考察德國經濟觀察法理論之操作，會發現其係隨國家財政收入需求而擺盪於「國庫主義」（有利國庫）及「納稅者主權主義」（有利人民）之間¹⁷，茲簡要介紹如下：

一、概念源起

經濟觀察法，最初乃稅法借用自民商法~~刪之~~概念，主張稅法應有獨自之解釋方法，及稅捐客體歸屬之獨立決定方式，幾經理論遞~~嬗~~，現今成為對於私法上違法或無效行為、虛偽之法律行為、租稅規避等行為課稅之根據¹⁸。

在制定法上，經濟觀察法首見於西元（以下同）1919 年德國之帝國租稅通則第 4 條，該條規定：「稅法之解釋，應考慮稅法之目的與經濟意義，以及各關係之發展」。其後，該通則於 1931 年修正，並將原條文挪至第 9 條¹⁹。到了 1934 年，德國制定租稅調整法，將經濟觀察法自帝國租稅通則中刪除，另行納入租稅調整法，成為該法之第 1 條第 2 項，其規定為：「稅法之解釋應考慮國民通念、稅法之目的與經濟意義及各關係之發展」²⁰，此外，另增設同條第 3 項「對構成要件之判斷同其適用」²¹，此時，經濟觀察法兼及「法律解釋」與「事實判斷」等功能²²。嗣後，德國於 1977 年制定現行之「租稅通則」，廢止其他單行法規，統一併入其重要規定中，而過程均未保留租稅調整法第 1 條第 2 項

¹⁶ 松沢智，前揭(註 15)書，頁 16-17。

¹⁷ 有關納稅者主權主義，詳細說明參見松沢智，《租稅法の基本原理 — 租稅法は誰のためにあるか》，中央經濟社，1999 年 3 月初版，頁 47。

¹⁸ 沈克儉，〈法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響〉，《國立臺灣大學法律學研究所碩士論文》，1991 年 6 月，頁 39。

¹⁹ 沈克儉，前揭(註 18)論文，頁 39。

²⁰ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 4。此外，學者郭介恆氏則譯為：「稅法之解釋，應顧及國民觀~~感~~、稅法之目的及經濟的意義與情事之變更」，參見郭介恆，〈論稅法之解釋〉，《國立中興大學法律研究碩士論文》，1978 年 5 月，頁 87；另有譯為：「稅法之解釋，應考慮國民觀、稅法之目的、經濟意義及謀事實之轉變」，參見林喬讚，〈賦稅行政解釋之理論及動向〉，《財稅研究》，第 17 卷第 3 期，1985 年 5 月，頁 133。

²¹ 此之「構成要件」，實為「生活事實」之誤，詳見下述。

²² 陳清秀，〈經濟觀察法在稅法上之應用〉，《財稅研究》，第 25 卷第 3 期，1992 年 11 月，頁 83；陳櫻琴，〈實質課稅原則 — 以土地稅為例〉，《財稅研究》，第 31 卷第 1 期，1999 年 1 月，頁 53。

及第 3 項等規定。是以，現行之租稅通則並未否認經濟觀察法，而是在租稅調整法內，對適用經濟觀察法之特殊事項²³等特別規定，制訂專文，予以承襲²⁴。

二、經濟觀察法與稅法之解釋

稅法為掌握表彰人民納稅能力之經濟事實，須於法律~~刪之~~構成要件內，以文字敘述所欲課徵之經濟事實或經濟活動。稅法構成要件因此採用之概念，有為稅法所固有者，有援自其他法域者(尤以私法居多)。當中，稅法固有概念，可稱為稅法之經濟概念，應依稅法內~~刪之~~意義而為解釋，其採用私法~~刪之~~概念者，可稱為「借用概念」，此種「借用概念」，究應恪守其所從出之私法原義，抑或應依稅法之特殊目的而探求其在稅法內之經濟意義²⁵？此一問題，早年在德國迭有爭議，相關見解常因國家財政需要之緩急，與時推移，數經變遷。觀其變遷歷程，見解有四²⁶：

(一)借用概念統一說(亦稱租稅法依附私法說或民事法優位說)

按私人在私法自治、契約自由下規劃、從事其社會的、經濟的活動，這些活動在私法上~~刪之~~效力自然以民事法為其依據。基於國家之課稅權，為獲取財政收入固得向表徵納稅能力之稅捐客體所歸屬之人課徵租稅，但租稅之課徵應符合比例原則，不應扭曲私法之社會的、經濟的活動。是故，早期學說為了法安定性，主張租稅法應繼受民事法~~刪之~~基本價值與原則，應利用民事法~~刪之~~術語，並按民事法~~刪之~~觀點解釋繼受自民事法之概念。在該見解下，租稅法只是民事法~~刪之~~附屬的或延續的法律²⁷。

在制定帝國租稅通則前，尤其是 1918 年設置帝國財政法院以前，稅法學尚未獨立成為一個學門，稅法之獨立~~概念~~尚未構成，民事法上法律概念、法律制

²³ 對於這些特殊事項，學者陳敏氏稱之為「特殊適用態樣」，參見陳敏，前揭(註 11)文，頁 8；學者陳昭華氏稱之為「特殊適用案性」，參見陳昭華，前揭(註 12)文，頁 4；學者陳清秀氏稱為「個別適用類型」，參見陳清秀，前揭(註 10)書，頁 224。

²⁴ 詳見德國租稅通則第 39 條至第 42 條，參見陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，1985 年初版，頁 49-56。

²⁵ 此即稅捐法與民事法之連結問題(Anknüpfungsproblem)，參見黃茂榮，〈稅捐法與民事法〉，~~收錄於~~前揭(註 10)書，頁 579。

²⁶ 以下參見葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 13-14；葛克昌，前揭(註 10)書，頁 7-11；陳敏，前揭(註 11)文，頁 4-5；黃茂榮，前揭(註 25)文，頁 598-606；水野忠恒，《所得稅の制度と理論》，有斐閣，2006 年 3 月初版 1 刷，頁 6-40。

²⁷ 黃茂榮，前揭(註 25)文，頁 599。

度、法律思想一切都支配著稅法，此際，租稅法被認為附屬於民事法之下，稅法借用自民事法之概念，其概念內涵及法律效果當然應按民事法而為解釋²⁸。

(二)借用概念獨立說(亦稱借用概念轉換說或稅法獨立說)

認為稅法援用私法~~刪之~~概念用語時，私法概念僅給與稅法以概念之核心，在此概念核心~~刪之~~外圍，尚包容各種在經濟上與概念核心相當之事實(例如遺產及贈與稅法中所規定之「贈與」，雖然係援用自私法~~刪之~~概念用語，然遺產及贈與稅法對於「贈與」之概念，未必與私法相同，此觀該法第 5 條即可知悉)。稅法之援用私法概念，乃權宜之計，用以輔助說明某種經濟事件或狀態之典型態樣。因此經濟觀察法為一種「普遍」之矯正措施，將稅法構成要件內之私法概念，普遍轉換為適合量能課徵之稅法特別概念²⁹。

本說之產生，源於第一次世界大戰後之德國，此時由於百業待興，一些藉機發國難財之不肖商人，雖暴得巨利，但其行為多因違反強制禁止規定，民法上效力係屬無效，依當時法律見解，認為稅法乃「民法附隨法」，因此亦無須課稅，此舉引起廣大納稅義務人氣憤，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氏、Ball氏等人，高唱稅法應從民法束縛中解脫出來，全面分離³⁰。Becker氏與Ball氏主張：稅法借用私法概念描述課稅要件者，只適用於概念之核心文義部分，私法之解釋與理解並不拘束稅法之適用，充其量不過是稅法尚未建構自身概念前的「應急措施」而已，至於民事法之概念內容也僅僅在協助描述經濟形成或狀態之類型而已³¹。1919 年Becker氏起草帝國租稅通則時引入第 4 條，明定稅法之解釋應考慮

²⁸ 水野忠恒，前揭(註 26)書，頁 7。黃宗正，前揭(註 10)論文，頁 120-121。

²⁹ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 4。

³⁰ Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung," FS. Zitelmann, 1923, S. 217, 242. 轉引自葛克昌，前揭(註 10)書，頁 9。就此議題，國內早期資料參見鄭邦琨，〈建立租稅法獨立體系之擬議〉，~~收錄於氏著~~《稅法與稅政》，中國租稅研究會，1970 年 10 月初版，頁 3-4。應附言者，學者Ball氏在 1924 年之「稅法與私法」名著中，指出經濟觀察法之歷史背景為第一次世界大戰，德國陷入財政危機中，「稅法獨立性趨勢與國家須增加財政收入與強化國家權力趨勢是相一致的」。另學者Koch氏更明確的指出，經濟觀察法明顯地與財政收入目的有關。參見葛克昌，〈經濟觀察法與量能課稅〉，~~刪載於~~《月旦法學教室》，第 73 期，2008 年 11 月，頁 71。

³¹ K.Ball, Steuerrecht und Privatrecht, Theorie des selbständigen Steuerrechtssystem, Mannheim, 1924, S.111. 轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 13。

其經濟意義，從此，經濟觀察法成為稅法學上之「關鍵概念」，同時亦成聚訟之處³²。

(三)借用概念統一說(亦稱租稅法依附私法說或民事法優位說)

此說係二次世界大戰結束後的 1955 年起至 1965 年之間，受法秩序統一性觀點~~刪之~~影響，認為稅法援用私法~~刪之~~用語時，其概念內涵即為相同，應與私法為一致~~刪之~~解釋，因此並無經濟觀察法~~刪之~~適用。是為私法優先之態度³³。

本說之產生，源於第二次世界大戰結束後，德國人民對於納粹黨在戰爭時濫用經濟觀察法，普遍反感。詳言之，納粹黨利用經濟觀察法，堅持稅法獨立自主，不依傍他法，從此稅法成為與其他法律隔絕孤立之王國，後來侵擾到其他法律關係形成之秩序，每與私法自治原則相牴觸，到最後甚至使「租稅法定原則」徒具軀殼³⁴。因此，自戰後 50 年代起，稅法之發展趨向另一極端，統一的法律秩序觀念再興起，稅法向私法靠攏，稅法上之經濟觀察法，遭到根本的質疑³⁵。此階段之學者以Flume氏及Crezelius氏為代表，尤其是Crezelius氏於 1983 年出版的「稅法適用與一般法律秩序」乙書中，表示稅法應掌握私法形成之結果，而非經濟事實，蓋德國基本法第 2 條第 1 項規定保障自由之私法社會體制，對於稅法亦有相當之拘束力，私法自治之保障具有優先於平等課稅之價值³⁶。又~~刪~~稅法雖可自行創設課稅要件及概念，然若民事法與稅法適用上發生衝突者，應承認民法對於稅法具有「優先性」，稅法應作為民法的「附隨法」，以維持法律秩序之統一性³⁷。

³² 葛克昌，前揭(註 10)書，頁 9。應附言者，學者Becker氏在帝國租稅通則第 4 條之註釋中，明確的指出「為貫徹稅普遍性首要要求，即不考慮當事人…所選擇之法律形式及一切案件之法律包裝，應依稅捐之經濟意義予以掌握。…事實認定依其經濟意義，稅法解釋依其經濟目的」。參見葛克昌，前揭(註 30)文，頁 71。

³³ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 4。

³⁴ 將經濟觀察法之概念引進帝國租稅通則之學者Becker氏，擔任過納粹政府之官員，而Becker之學說主張，在當時納粹政府之強權統治下，無容異議的堅持許多年，只為藉此飾詞達到增加國庫收入之目的。Becker曾說：「租稅法之第一目的，在乎金錢，而且於可能範圍內，大量金錢之籌措(Erster Zweck der Steuergesetze ist, Geld und zwar möglichst viel Geld zu schaffen)」。參見鄭玉波，稅法之最高理念與稅法之解釋及適用，~~收錄於氏著~~《民商法問題研究(一)》，三民書局，1976 年 2 月初版，頁 557；林喬讚，《賦稅稽徵權與司法權》，自刊，1985 年 2 月初版，頁 33-34。

³⁵ 葛克昌，前揭(註 10)書，頁 10。

³⁶ Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 178 ff. 轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 13。

³⁷ W.Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, 1952, S.24. 轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 13-

(四)借用概念目的適合說(或簡稱目的適合說)

此說自 1965 年開始發展，認為經濟觀察法為經濟解釋法，要求為論理之解釋，應對「個案」逐案探討，私法概念在稅法內，具有如何之內涵。僅於依稅法規定~~刪之~~目的，有與私法作不一致解釋之必要時，始得依其經濟意義解釋~~刪之~~³⁸。

採此說之學者以Tipke氏為代表，其主張：私法自治所形成之事實關係，原則上雖應被尊重並承接為課稅要件之前提，然而稅法尚承擔平等原則之憲法誠命，對當事人利用不同私法形式卻具備相同之經濟效果，即應賦予同等之稅法效果，以維稅捐負擔~~刪之~~平等³⁹。又~~刪一~~為避免稅法與私法彼此價值、規範之衝突，除非在稅法上有「迫切之正當理由」，否則不應任意主張稅法借用自私法之概念(諸如買賣、贈與等)，應作異於私法之理解。此外，主張稅法上之借用概念須相異於私法理解者，尚應提出足以正當化借用概念，俾以解釋在稅法上歧異於私法理解之理由，同時須負擔證明與說理義務，倘若只是單純援引經濟觀察法即作借用概念相異於私法之理解，論理有欠充分⁴⁰。另外，學者Wolfgang Schön氏認為，從歷史與文義解釋之角度而言，由於私法概念通常含有對該用語之一般性意涵，以及概念理解之預設判斷在內，此為作稅法解釋時不可忽視之要素，因此，宜先將借用概念作與私法同一理解之「推定」，除非有較明確之體系或目的性理由，否則不應任意擴張該概念範圍。亦即，稅法借用私法~~刪之~~概念時，應採取「原則 — 例外」之評價模式，原則上借用概念在稅法上應予私法做同一~~刪之~~理解，在例外之情形下方作相異~~刪之~~理解⁴¹。

在上開四說中，借用概念統一說之主張固有其時代背景，然矯枉過正之結果，在完成該時代使命之後，今日已少有人全盤接受。現今德國通說咸認，上開借用概念獨立說與統一說均過於偏執一端。詳言之，獨立說過於強調稅法之特殊性，似有過分忽略法安定性之虞，易流於感情法學；統一說過於重視法律

14。

³⁸ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 4-5。

³⁹ K.Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, Köln, 2000, S.52. 轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 14。

⁴⁰ K.Tipke, Steuerrechtsordnung, Band I, Köln, 2000, S.57. 轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 20。

⁴¹ Wolfgang Schön, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW, 2005, S.254, 255.轉引自葛克昌，前揭(註 3)研究計畫，頁 19-20。

秩序之統一性，忽略稅法之立法目的與規範意旨，對於稅法之特殊疏未考慮，亦有未妥；而目的適合說同時兼顧法安定性與稅法之特殊性，故值得贊同⁴²。因此，在解釋稅法借用自私法之概念時，應就「具體個案」，探究該稅法之立法目的，是否應與私法作相同或相異之理解，此為論理解釋之當然結果，殊無要求稅法與私法概念內容完全一致之理。

三、經濟觀察法與事實判斷

依德國之帝國租稅通則起草人Becker氏之見解，徒為稅法之經濟解釋，猶有不足，尚須輔以經濟事實之判斷，且認為後者之重要性大於前者。德國 1934 年之租稅調整法第 1 條第 3 項，即規定對構成要件判斷應適用經濟觀察法⁴³。此之「構成要件」，實為「生活事實」之誤，蓋稅法之構成要件為法學三段論法中之大前提，屬於應依租稅調整法第 1 條第 2 項處理之對象，並非應依該條第 3 項判斷者⁴⁴。自 1933 年以還，關於事實判斷之經濟觀察法，流於空泛，成為政治或財政操縱法律之工具，納粹執行者遂得依國家社會主義世界觀之精神，或依所謂健全之國民體認，而為法之自由發現⁴⁵。

第二次世界大戰後，德國於 1974 年租稅通則草案~~刪之~~立法過程中，排除關於事實判斷之經濟觀察法規定，考其草案第 3 條末項之立法理由，略謂：「租稅調整法第 1 條第 3 項，關於經濟觀察法亦適用於構成要件(正確言之，應為事實)之判斷一項，不予採納。蓋事實之法律判斷，在法學方法上為法律之涵攝，而法律涵攝之可能性，係依法律解釋定之。有關法律解釋之規定，即足以確保所謂經濟觀察法之顧慮，因此無須租稅調整法第 1 條第 3 項之規定」，德國 1977 年~~刪之~~租稅通則即承此精神，未設置有關以經濟觀察法判斷事實之規定⁴⁶。

四、經濟觀察法之現代意義

⁴² 陳敏，前揭(註 11)文，頁 5；陳清秀，前揭(註 22)文，頁 89。

⁴³ 租稅調整法第 1 條第 3 項~~刪之~~原文為：Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen. 參見中川一郎，〈經濟的觀察法 — 稅法と民事法との關係〉，~~收錄於氏著~~《稅法の解釋及び適用》，三晃社，1965 年 5 月初版 3 刷，頁 302。

⁴⁴ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 6。更詳細之說明，參見中川一郎，〈課稅要件と事實認定〉，《稅法學》第 276 號，1973 年 12 月，頁 1-15。

⁴⁵ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 6。更詳細~~刪之~~說明參見林喬讚，前揭(註 34)書，頁 33-35。

⁴⁶ Vgl. BT-Drucksache VI/1982 S.100. 轉引自沈克儉，前揭(註 18)論文，頁 78-79；陳敏，前揭(註 11)文，頁 6-7。應附言者，國內有不少學者似未注意這一點，而主張經濟觀察法在事實判斷亦有適用。關於此一問題點，詳見後述。

承上，經濟觀察法自 1919 年之帝國租稅通則以來，在德國實務界與學術界，爭議數十年之久。其中，關於「事實判斷」之經濟觀察法，於 1974 年之租稅通則草案中，已告刪除；至於「稅法解釋」之經濟觀察法，曾為 1974 年之租稅通則草案所保留，惟其後於聯邦眾議院之財政委員會審查該草案時，認為經濟觀察法為解釋法律之原則，無須特別規定，而予以刪除。因此，雖然德國現行之租稅通則並無關於經濟觀察法之規定，但是依德國通說~~刪之~~見解，經濟觀察法於「稅法解釋」上仍有適用空間⁴⁷。

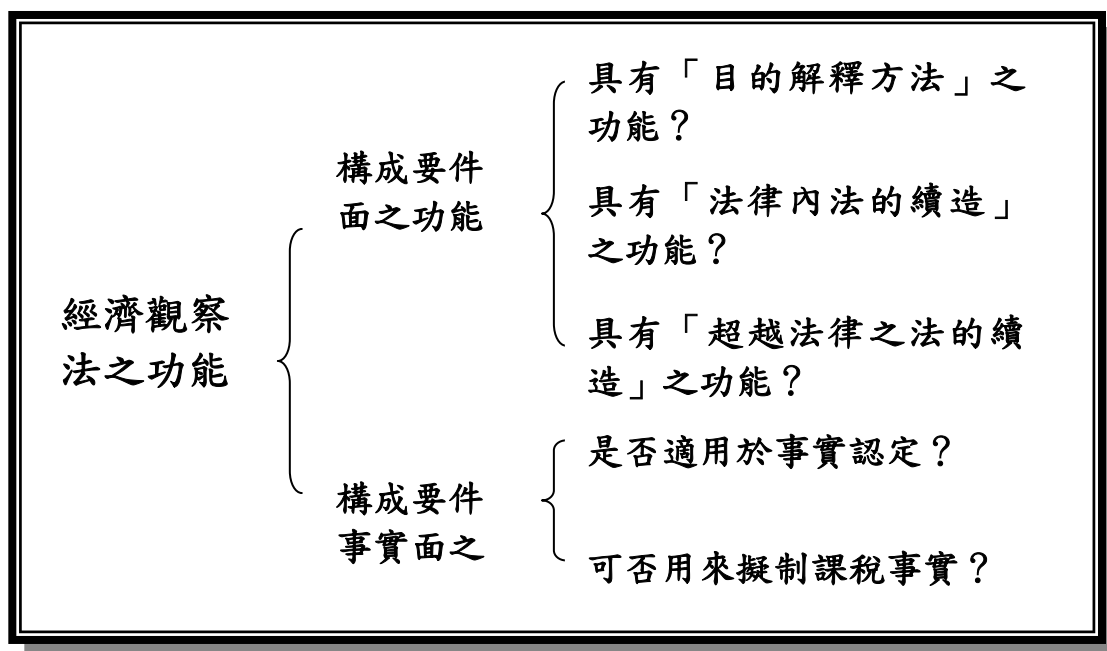
總而言之，現今關於經濟觀察法之概念，應做如下理解：「稅法為掌握人民之納稅能力，遂就其所得、財產、使用及消費等經濟事實而為規定。稅法所欲規範之經濟事實，常以私法之形式出之，稅法亦常援用私法之用語，故稅法與私法之關係極為密切。惟稅法為公法，本質上與私法究有不同，因此同一之用語或事實，雖為稅法與私法所共通，解釋上容或有差異。他方面，私法自治雖不為稅法所排斥，惟其效果在稅法上則有所限制。要之，稅法之規定，在掌握人民之納稅能力，所重視者為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非外觀之法律行為形式。因此，在解釋稅法時，所應根據者為經濟實質，而非其在私法上形式之法律外觀，此一原則即稱『經濟觀察法』」⁴⁸。

五、經濟觀察法之功能

綜整國內文獻對德國法制上經濟觀察法之論述後，本文認為仍有若干問題點應予釐清，現今國內文獻對經濟觀察法之功能存有不同見解，本文就既有之國內文獻加以整理比較並作成簡圖，~~刪繼而~~析述如下：

⁴⁷ Vgl. Tipke/Kruse, § 4 AO, Rdnr. 106; Tipke, Steuerrecht, S. 97; Paulick, a.a.O., S.146. 轉引自陳敏，前揭(註 11)文，頁 7；黃俊杰，〈實質課稅原則對納稅者之影響〉，~~收錄於氏著~~《納稅者權利保護》，元照，2008 年 1 月 2 版 1 刷，頁 71。應附言者，德國亦有少數見解反對經濟觀察法運用於稅法解釋上，參見沈克儉，前揭(註 18)論文，頁 79。

⁴⁸ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 2；吳金柱，《租稅法要論》，三民書局，2000 年 2 月修訂第 13 版，頁 24。



(一)經濟觀察法在「構成要件面」之功能

按經濟觀察法在「構成要件面」之功能為何？目前學界迭有爭議，此涉及經濟觀察法適用界限刪之問題，本文認有釐清刪之必要。關於此問題在思考上，擬從經濟觀察法發展之時代背景出發探討，蓋時代背景不同，經濟觀察法在「構成要件面」之功能亦生差異，茲說明如下：

1、借用概念統一說之時代

學者認為稅法借用自私法之概念時，其概念內涵及法律效果應與私法作相同理解，此時期並無經濟觀察法之存在。

借用概念統一說時代之經濟觀察法 (構成要件面之功能)	目的解釋方法	×
	法律內法的續造	×
	超越法律之法的續造	×

2、借用概念獨立說之時代

承前所述，在借用概念獨立說之時代，經濟觀察法在「稅法解釋」及「事實認定」之領域皆有適用(構成要件事實面之爭議，詳見下述(二)之說明)。首先，就「稅法解釋」而言，租稅法為掌握人民之納稅能力以課徵稅捐，遂就表彰人民納稅能力之經濟事實加以規範，因此，租稅法中~~刪之~~課稅條文普遍之立法目的，可說是「就表彰人民納稅能力之某種經濟事實加以掌握，按個人的真實負擔租稅能力，而為迅速、確實公平的課徵租稅」⁴⁹。惟社會上~~刪之~~經濟活動五花八門，變遷快速，而租稅法之立法、修法速度不及應付上開變遷，從而，在解釋租稅法規時，尤其是借用~~刪自~~私法~~刪之~~概念時，不能拘泥於法條文義之表面，應考察立法者之立法目的而就構成要件要素為經濟之解釋，藉以將若干新發展出來之經濟事實加以涵攝、規範。簡單來說，經濟觀察法可謂取向於經濟目的之「目的解釋方法」⁵⁰。

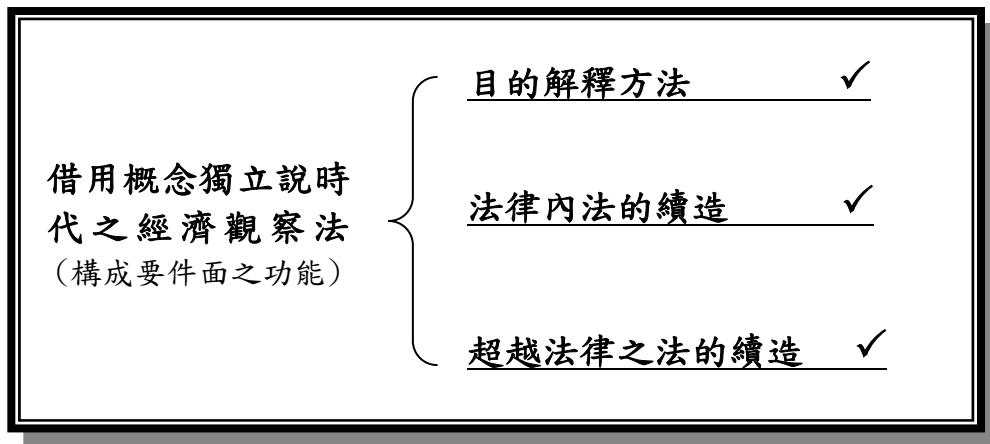
其次，當時納粹政府在既訂稅法條文~~刪之~~下，為增加國庫~~刪之~~收入，操作經濟觀察法至極致，美其名使稅法由法律之形式概念予以解放，實際上為法之自由發現，恣意對人民課稅，最後甚至掏空租稅法定原則。在此時期，經濟觀察法不僅具有上開「目的解釋方法」之功能，甚兼具「法律內法的續造」⁵¹(包括「類推適用」、「目的性擴張」及「目的性限縮」等)及「超越法律的法的續造」⁵²等功能。

⁴⁹ 莊義雄，《我國租稅處罰法規析論》，凱倫出版社，1986年1月初版，頁42。當然，個別條文可能都尚有其他立法目的。例如加值型及非加值型營業稅法第12條規定，酒家及有女性陪侍之茶室、咖啡廳、酒吧等之營業稅稅率為百分之25。該條文之立法目的尚有寓禁於徵之意。

⁵⁰ 陳敏，〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響——租稅法定與實質課稅〉，《司法院大法官94年度學術研討會論文集》，頁260。相同見解，參見葛克昌，前揭(註3)研究計畫，頁14；黃茂榮，〈實質課稅原則〉，~~收錄於氏著，~~前揭(註10)書，頁398；陳清秀，前揭(註10)書，頁161；林喬讚，前揭(註34)書，頁35；黃俊杰，前揭(註47)書，頁72。

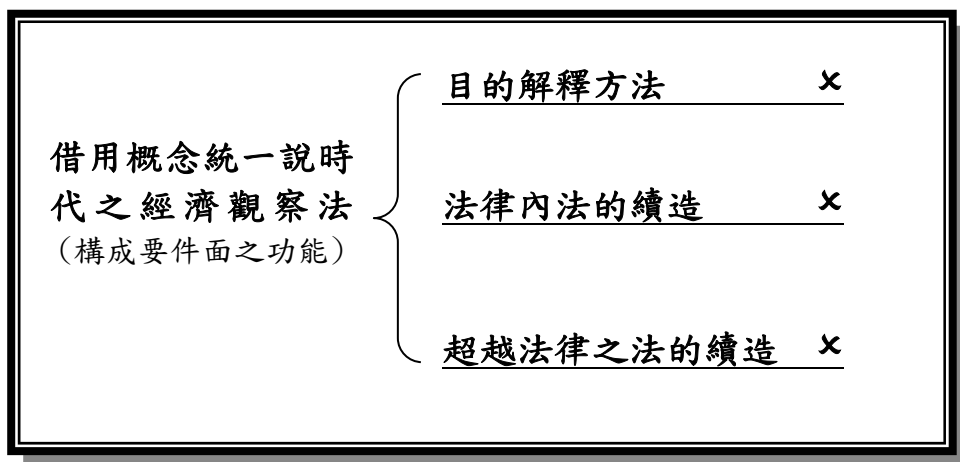
⁵¹ 所謂「法律內法的續造」，係指在法律有漏洞之情形下，司法裁判超越可能之文義範圍，在立法者原本的計畫~~畫~~、目的範圍內從事法的續造。而「法律內法的續造」之方法，一般以類推適用或目的性限縮或目的性擴張為之。詳細說明參見Karl Larenz著、陳愛娥譯，《法學方法論》，五南，2006年4月初版6刷，頁281-312。

⁵² 所謂「超越法律之法的續造」，係指在法律有漏洞之情形下，鑑於無可反駁的法律交易上需要，或者在考慮一些(意義嗣後始被認識的)法律原則或憲法原則下，司法裁判創構出一些法律計畫~~畫~~原本並未包含，有時甚至與之背道而馳的法律制度出來。一般而言，法律固然也會為此等「超越法律的法的續造」提供一些線索，但後者畢竟已經逾越了單純的漏洞填補的界限。它不再只是取向於法律理由、法律內存的目的本身，毋寧更以超越這些法律思想為根據。更詳細之說明，參見Karl Larenz著、陳愛娥譯，前揭(註51)書，頁321-335。



3、借用概念統一說之復興

二次世界大戰後，借用概念統一說復興，學者認為稅法上借用私法~~刪之~~概念時，應與私法作相同~~刪之~~理解，因此，欲利用經濟觀察法~~刪之~~「目的解釋」之功能而賦予借用概念不同於私法之意義，則不可得，更遑論利用經濟觀察法而為法的續造。在此時期，經濟觀察法被揚棄，亦被認為無探討~~刪之~~必要。



4、借用概念目的適合說之時代

在借用概念目的適合說之時代，學者認為稅法借用私法之概念時，應作「原則 — 例外」之理解。詳言之，原則應與私法做相同~~刪之~~解釋，只有在例外情形，才探求立法~~者之~~目的，而對於借用概念作相異於私法之理解。在此時期，經濟觀察法取向於掌握表彰人民納稅能力之經濟事實之「目的解釋」功

能，當有發揮~~刪之~~空間⁵³，惟經濟觀察法之「法律內法的續造」以及「超越法律之法的續造」之功能是否存續，則有疑問。

就「超越法律之法的續造」而言，學界雖未有明白~~刪之~~表示，然觀察相關文獻~~刪之~~說明，從上下脈絡中可獲知該功能已不存續，蓋因「超越法律之法的續造」逾越立法者原本之課稅計畫，甚至有可能與立法者原本之課稅計畫背道而馳，而顯然違反租稅法定原則⁵⁴。然而，就「法律內法的續造」而言，該功能是否存續則有爭議，我國文獻對此有兩派立場。

(1)認為經濟觀察法具有「法律內法的續造」之功能

A、葛克昌氏

學者葛克昌氏認為，依釋字第 420 號解釋所揭櫫~~刪之~~實質課稅原則(經濟觀察法)之解釋，並非特殊之法律解釋方法，毋寧說在作「目的解釋」時，應針對經濟(或實質)規範目的，而不拘泥於形式。稅法上構成要件所適用之法律概念，須同時斟酌其經濟過程與意義。然而，實質課稅原則(經濟觀察法)不僅表現在稅法解釋上，在稅法適用，對於相同經濟上負擔能力，應賦與相同之租稅效果，以符合平等課稅要求。是以私法上無效行為或虛偽表示並不影響原有負擔能力之租稅債務；所得稅負擔歸屬經濟上實際享有人，而非法律形式上之所有人，均為實質課稅原則(經濟觀察法)在稅法上之適用，其中又以規避租稅之脫法行為否認其稅法上效果最為重要，故在稅法適用上承認實質課稅原則(經濟觀察法)，則稅法上並無漏洞可言，蓋因此種漏洞如衡酌「經濟上意義及實質公平原則」，在稅法適用上自當予以填補⁵⁵。

B、陳清秀氏

經濟觀察法乃是量能課稅原則或負擔公平原則之表現，為實現稅捐正義所必要之手段。從量能課稅原則導出經濟觀察法，並不致於妨害法安定性或造成

⁵³ 黃俊杰，前揭(註 47)書，頁 72。應附言者，此目的解釋方法之「目的」，應作何解？德國早期學說解為係為獲得租稅收入之所謂一般財政目的，但被批判為恣意的、國庫主義的解釋；現今學說則認為是與各稅法或各個課稅要件有關之目的。詳細說明參見沈克儉，前揭(註 18)論文，頁 57-58。

⁵⁴ 公法上干預法領域的法律補充，不可以法律之外(extre legem)進行，而且不可以脫離立法者的規範領域。稅法…基於法治國原則的考量，唯有在立法者預設的範圍內才可以從事稅法上的法律補充，法律外的空間依然是個禁忌。參見Heinrich Weber-Grellet著、李庭熙譯，〈民主法治國稅法上的法律適用與法律補充〉，《植根雜誌》，第 8 卷第 4 期，1992 年 4 月，頁 27 及 30。

⁵⁵ 葛克昌，〈租金管制與所得調整〉，~~收錄於氏著~~《所得稅與憲法》，翰蘆，2003 年 2 月增訂版，頁 264-269。

課稅權之濫用，蓋經濟觀察法之適用，仍有一定界限，亦即在稅捐法律之解釋及法律漏洞~~刪之~~補充之際，仍應遵守其基於租稅法定原則所導出之限制，包括法律之目的解釋以其文義可能性~~刪之~~範圍為限，而法律漏洞之補充不得對於創設或加重稅捐負擔之構成要件為之等⁵⁶。至於經濟觀察法於填補稅法法律漏洞之情形，大致可分成下列兩種⁵⁷。

(A)明顯的法律漏洞之補充

依據課稅之構成要件法定主義，就侵害構成要件並不得為不利於納稅義務人之漏洞補充，在此範圍內，可謂在概念上已無漏洞存在，而毋寧僅是有「法律政策上」之漏洞存在，對此種漏洞之填補專屬於立法者的事務。因此，利用經濟~~刪之~~觀察法，對於~~法律所未加以把握而具有課稅價值的事實關係~~，透過法官~~刪之~~進行類推適用~~刪之~~方式，創設或擴張稅捐構成要件，乃為法所不許。法律的稅捐構成要件在法~~安定性刪之~~利益下，扮演擔保之~~角色~~。然而，利用經濟觀察認識法律漏洞並加以填補，如為~~有利於亦即~~具有減輕~~稅捐義務人~~稅捐負擔效果時，則與法安定性~~刪之~~要求相符。又在明顯的法律漏洞之填補，如同時可能發生有利及不利於稅捐義務人~~刪之~~作用時，則利用經濟觀察法，進行此種「雙刃的漏洞填充」，亦為法之所許。

(B)隱藏的法律漏洞之補充

倘若法律文義陳述範圍超過該項法律依其意旨及目的所欲規定的範圍時，則意指該項法律欠缺限制，而存在所謂「隱藏之法律漏洞」。於此情形，法律之把握應限制於依其體系及法律目的所涵蓋的意旨~~刪之~~範圍內。此種操作，稱為「目的性限縮」。利用經濟觀察法，~~目的性限縮創設或加重稅捐負擔的構成要件~~，因其作用有利於納稅義務人，故原則上為法之所許。

(2)、經濟觀察法不具有「法律內法的續造」之功能

A、陳敏氏

既然經濟考察方法(即經濟觀察法)，依向來之見解，認係一種注重稅法經濟目的與意義之論理解釋方法，在此意義下，原不須有明文規定。惟法律~~刪之~~

⁵⁶ 陳清秀，前揭(註 10)書，頁 209。

⁵⁷ Beisse, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StW 1981, S.9. 轉引自陳清秀，前揭(註 10)書，頁 218-219。

解釋，不得逾越法律規定之可能文義。因此無法律明文規定時，自不得逕以經濟考察方法，填補欠缺之法律構成要件⁵⁸。

B、黃茂榮氏

稅捐法為設計其規定，在構成要件中不能不引用民商法上的用語，特別是跟法律關係~~刪之~~類型有關之概念，以指稱其規範對象，以便納稅義務人在遵守稅法規定時，~~關於其民事關係之形成通常~~自然~~的~~使用民事法上的類型或概念，減少~~對於扭曲民事關係~~。但由於稅法為法律體系中自有其規範使命的法律領域，稅法仍非不得有自己的類型(概念)。所以在必要時稅法仍可以創設~~其~~有別於民事法之類型(概念)。惟必須注意，為求法律體系在用語上之統一，獨特類型(概念)之創設，~~還是~~能免則免。此外，其創設原則應以制定法的方式為之，否則，其創設難免涉及「法律補充」之問題，而稅法~~之~~「法律補充」於~~租稅~~法定主義還在建制、貫徹的階段亟宜避免⁵⁹。

~~由於能夠被舉出來說明~~依循民事法~~之~~法律關係的形式與稅捐法所重視~~之~~經濟實質~~之~~落差之案例，其實都不難利用立法明文規定~~的~~方式~~加以~~解決，例如遺產及贈與稅法第 5 條關於贈與之擬制、契稅條例第十二條關於以變相方式取得所有權或使用權之規定以及各種稅法中關於信託之規定等。由此可見，在法無明文~~之~~規定下，~~試圖~~基於經濟觀察法，利用法律~~的~~補充或法律事實的擬制(此部分詳下述)對~~於~~人民課以納稅義務~~之嘗試~~，並無必要性。然這非謂在事實的認定或法律的解釋上不得斟酌經濟因素⁶⁰。

C、黃俊杰氏

關於租稅法定原則與實質課稅原則(經濟觀察法)，學說上有「租稅法定原則優先說」、「實質課稅原則(經濟觀察法)優先說」，以及折衷說等爭議。稅法~~之~~基本理念，應從形式面與實質面兩方面~~加以~~考量，例如，租稅法定原則強調~~保障國民財產權~~，即是前者(形式面)~~之~~典型；而~~對於~~稅捐~~之~~公共性、租稅負擔公平原則之重視，則是後者(實質面)之代表適例。稅法之基本理念，一方面是形式面與實質面之相互調合，另方面則是綜合理解其全體，但實質課稅原則

⁵⁸ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 7。

⁵⁹ 黃茂榮，〈法律事實的形成與租稅規劃〉，《臺大法學基金會財經法制系列研討會論文》，1995 年 7 月，頁 1-2。

⁶⁰ 黃茂榮，〈稅捐法之解釋〉，~~收錄於氏著~~《稅法總論第二冊》，植根，2005 年 10 月，頁 92-93。

(經濟觀察法)作為實現稅捐正義之實質手段，並不能補正課稅構成要件之欠缺，而法律所容許經濟意義之解釋，亦不得超過其可能之文義範圍，否則即違背法安定性之要求。因此，租稅法定原則之要求，並不許透過實質課稅原則(經濟觀察法)而規避其適用⁶¹。

D、林喬讚氏

Becker氏所提倡之經濟觀察法，曾為納粹獨裁政府所樂於援用，惟此原則為非常時期之實踐技術理論，雖對德國因戰敗而謀財政之復元，提供暫時之功能，但畢竟非民主主義法治國家之平時理論。德國晚近學者Spitaler氏大加修正Becker之論調，氏於「經濟觀察法之限制」一論文，倡新說並限制其適用範圍，認為「經濟觀察法，僅於法律目的論之解釋，而對於考慮法律精神與目的時，始得參酌適用。並非藉由變更原法律之意義及目的，或者排除一般之解釋法則而不用」⁶²。德國於近年來之判例多傾向於稅法解釋之「民事法接近化」，而限制使用經濟觀察法，使稅法上之法律概念，不致於干擾民法之法律概念，並儘量使其接近。

因此，經濟觀察法、課稅從實質原則及實質主義之解釋等諸理論，淵源顯於納粹德國時期之理論，吾人不宜採用。宜僅限於合法律目的之解釋上，審慎擇用，實不宜奉為金科玉律或成為一般之解釋通則⁶³。

(3)本文見解

按經濟觀察法是否有「法律內法的續造」之功能？本文認為，可從下列幾個面向討論之：

A、從經濟觀察法之存在是否有意義之觀點言之

或有認為，若經濟觀察法僅具有「目的解釋」之功能，則無經濟觀察法此概念存在之必要，蓋因逕以「目的解釋」代之即可。為了使經濟觀察法之存在有實質意義，則應賦予經濟觀察法「目的解釋」以及「法律內法的續造」之功能。簡言之，在此種情形下，經濟觀察法乃兼具稅法解釋及填補稅法漏洞之一種方法，而有其特殊之意義。

⁶¹ 黃俊杰，前揭(註 47)書，頁 74。

⁶² 關於Spitaler氏之學說，更詳細之說明參見中川一郎，《稅法學體系總論》，三晃社，1970 年 4 月初版，頁 104-107。

⁶³ 林喬讚，前揭(註 34)書，頁 35。

惟本文認為，縱使經濟觀察法僅有「目的解釋」之功能，其存在仍有意義。詳言之，在作目的解釋、探求立法者之立法目的時，經濟觀察法提供了一個指標——取向於經濟面之指標，~~其意義乃在於此~~。此外，經濟觀察法之「擬制課稅事實」之功能(詳後述)，極為特殊，此亦為經濟觀察法存在之重大意義。故前開說法洵非的論。

B、從稅法領域~~可否准許為~~「法律內法的續造」之觀點言之

~~從另一個角度來看~~經濟觀察法究竟可否兼有「法律內法的續造」之功能？首先要解決的是，租稅實體法領域可否准許為「法律內法的續造」⁶⁴？若答案為否定，則經濟觀察法就不應被賦予有「法律內法的續造」之功能；~~反之~~，若答案為肯定，則應進一步探討~~者~~，~~乃~~經濟觀察法被賦予該功能適當與否之問題。

~~就~~租稅實體法領域可否准許為「法律內法的續造」之問題，其實就是租稅實體法領域可否准許類推適用、目的性限縮及目的性擴張等問題。此部分無論在德國或是我國皆是爭執不休，~~正反見解各有其合理之處~~⁶⁵。本文認為：~~按~~租稅實體法受租稅法定原則之拘束，若欲在租稅實體法領域普遍承認法律內法的續造，恐有掏空租稅法定原則之疑慮，但若完全不准許為法律內法的續造，則租稅實體法之完善僅能完全仰賴立法者，亦非所宜。折衷之道，乃就稅法上之各別議題作思考，亦即，若某個稅法上議題涉及法的續造，該議題有其他憲法條文作為依據，且可與租稅法定原則相抗衡時(例如對於法無明文規範之租稅規避行為予以否認並課徵租稅，有憲法上之平等原則為依據)，經法益衡量後，當租

⁶⁴ ~~之所以要~~將此問題限制在「租稅實體法」領域，蓋因在「租稅程序法領域」這個問題較不大，學者多不否認在「租稅程序法」領域可以為法律漏洞之填補，尤其是類推適用。更詳細之說明參見陳昭華，〈稅法法律補充之理論與實證之研究〉，《輔仁學誌》，第33期——法/管理學院之部，2001年，頁146。

⁶⁵ 國內認為租稅實體法領域得為法律內法的續造之見解，參見葛克昌，〈私法規定在行政法上適用——釋字第四七四號解釋評釋〉，~~收錄於氏著~~《行政程序與納稅人基本權》，翰蘆，2005年9月增訂版，頁189；陳清秀，前揭(註10)書，頁175-176；成介之，前揭(註10)論文，頁207；陳昭華，前揭(註64)文，頁136-145。反對見解，參見黃茂榮，前揭(註10)書，頁352-353以及360、488-490；陳敏，前揭(註11)文，頁19-20。另學者黃俊杰氏主張，縱然肯認稅法上法律漏洞得以補充，但是其補充應受限制，蓋在稅法上以類推適用之方式創設納稅義務或不利於納稅者之漏洞補充，係違反憲法保障納稅者權利之本旨；相反地，有利於納稅者之漏洞補充，似非得一律容許，而係應衡量租稅公平原則，以避免造成其他納稅者處於不公平之不利地位，並須注意財政收入之完整性，而正確有效(無遺漏)地行使合憲之課稅權，係屬國家權力存在之重要目的。參見黃俊杰，〈稅捐基本權作為稅捐規劃之立論基礎〉，《論權利保護之理論與實踐——曾華松大法官古稀祝壽論文集》，2006年6月初版1刷，頁142。

稅法定原則必須退讓時，則在該議題上，即可准許在租稅實體法領域為法的續造。

又~~→~~經濟觀察法是否具有「法律內法的續造」之功能？觀諸德國法制對於經濟觀察法之操作，在絕大多數議題上係賦予經濟觀察法「目的解釋方法」之功能，~~只有但~~在租稅規避部分，究竟係賦予經濟觀察法「法律內法的續造」之功能，抑或「擬制課稅事實」之功能？學說上迭有爭論。~~然如下所述→~~惟德國租稅通則第 42 條係賦予經濟觀察法「擬制課稅事實」之功能，而非賦予經濟觀察法「法律內法的續造」之功能(詳見後述)。

借用概念目的適合說時代之經濟觀察法 (在法律面之功能)	目的解釋方法	✓
	法律內法的續造 (有爭議) ?	
	超越法律之法的續造	×

(二)經濟觀察法在「構成要件事實面」之功能

1、經濟觀察法於「事實認定」有無適用？

國內文獻多認為，經濟觀察法不僅是一種稅法~~之~~解釋方法，在「事實認定」上~~→~~亦有適用。如學者黃茂榮氏即謂：「從主要導入經濟觀察法的德國立法例與學說觀之，其有意兼以稅捐法及課稅事實為其觀察對象。當其以『稅捐法』為觀察對象，所涉者主要為：稅捐法之解釋，特別是稅捐法自己之用語的建立及借用自民事法之用語在稅捐法上之解釋的問題。當其以『課稅事實』為其觀察對象，所涉者主要為：就事實之存在內容與其法律之形式外觀間的落

差，在稅捐法上究竟應以何者為準，論斷其稅捐客體之有無、數額及歸屬」⁶⁶；另學者陳清秀氏亦曰：「經濟觀察法乃是稅法上特殊的原則或觀察方法。在解釋適用法律時，應取向於稅法規定所欲把握的經濟上給付能力，因此，在稅法之解釋適用上，應取向於其規範之目的及其規定之經濟上意義；又在課稅要件事實之認定方面，也應把握其表彰經濟上給付能力之實際上、經濟上事實關係，而非以其單純外觀之法律形式(交易形式)為準」⁶⁷。

惟德國於 1974 年之租稅通則草案立法過程中，排除關於「事實判斷」之經濟觀察法之規定。因此，經濟觀察法於「事實判斷」究竟有無適用？即生疑問。本文認為，此問題與租稅法律之解釋與適用息息相關。首先，何時會有解釋法律之必要呢？一般而言，乃為將法條適用在實際事件上，而法條要適用在實際事件——即事實上發生之案件事實上，必須是在已發生之案件事實被陳述~~子~~之後，才有可能。為了對~~實際發生之~~案件事實作法律上判斷，判斷者必須把它陳述出來，陳述中又只採擇與其法律判斷有關者，對法律判斷是否具有意義，取決於可能適用於案件事實之法條，以其描述之案件事實為起點，判斷者進一步審查，可以適用在案件事實之法條有哪些，根據這些法條的構成要件再進一步補充案件事實。因此，法律之解釋適用之過程，可說是在大前提與生活事實間之眼光往返流轉⁶⁸。

一事件於適用租稅法之過程中，必須將在稅法判斷上有意義之事實(對稅法而言，即為經濟事實)要素抽出，以適用稅法。然而，如上所述，於稅法判斷上是否有意義，取決於可能適用於該事實之稅法條文。因此，將經濟觀察法用於稅法條文構成要件要素之解釋~~上~~，即足以確保事實要素之採擇取向於經濟面之要求，故租稅通則草案第 3 條末項之立法理由云「蓋事實之法律判斷，在法學方法上為法律之涵攝，而法律涵攝之可能性，係依法律解釋定之。有關法律解釋之規定，即足以確保所謂經濟觀察法之顧慮，因此無須租稅調整法第 1 條第 3 項之規定」⁶⁹，實屬的論，是以，上開文獻之見解，並不足採。

2、經濟觀察法可否用來「擬制課稅事實」？

⁶⁶ 黃茂榮，前揭(註 10)文，頁 398。

⁶⁷ 陳清秀，前揭(註 10)書，頁 205。

⁶⁸ Karl Larenz 著、陳愛娥譯，前揭(註 51)書，頁 183-184。

⁶⁹ 陳敏，前揭(註 11)文，頁 6-7。

關於此問題，直接涉及租稅規避防制之問題，茲簡述如下。

按租稅規避，係指一切不違反稅法之文義，但有悖於稅法~~之~~立法目的，而使自己或第三人產生原所不應有~~之~~租稅上利益之行爲⁷⁰。租稅規避與合法節稅之區別，在於：租稅規避，納稅義務人所爲之租稅安排，係利用租稅實體法規範之漏洞，使自己不該當課稅構成要件或該當租稅減免之構成要件，但是該租稅安排違反立法者之課稅計畫；反之，合法節稅，納稅義務人所爲之租稅安排，不違反立法者之課稅計畫，有時甚至是立法者所鼓勵之行爲⁷¹。

租稅規避既然是納稅義務人濫用租稅實體法規範漏洞之行爲，因此，爲防制租稅規避，在方法論上有兩條路徑。第一種方法，係從「構成要件面」著手，亦即利用「法律內法的續造」，來填補租稅實體法之規範漏洞；第二種方法，係從「構成要件事實面」著手，亦即利用「擬制課稅事實」，以防堵租稅規避行爲⁷²。吾人觀乎德國租稅通則第 42 條之規定：「稅法不因濫用法律形成之可能性而得規避其適用。個別稅法設有防堵法律規避之規定者，其法律效果從之。其他於有第 2 項規定之濫用情事存在者，依據與其經濟事件相當之法律形式，成立租稅請求權(第 1 項)。納稅義務人選擇不相當之法律形式，使其本人或第三人獲得，相較於選擇相當之法律形式時，依據法律規定所未提供之稅捐上利益，即屬濫用。納稅義務人能證明，依其整體計畫可得知其選擇法律形式存在稅捐以外之正當原因者，不適用之(第 2 項)」⁷³，可知其係採用第二種方法⁷⁴。詳言之，係賦予經濟觀察法「擬制課稅事實」之功能，將原本不該當課稅

⁷⁰ H. Paulick, *Steuereinsparung und Steuerumgehung*, StbJb 1963/1964, S.371. K.Tipke, *Steuerrecht*, 5 Aufl., 1978. 轉引自清永敬次，《租稅回避の研究》，ミネルヴァ書房，1995 年 3 月初版 1 刷，頁 131。

⁷¹ 例如遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 1 款，立法者鼓勵人民對各級政府及公立教育、文化、公益、慈善機關捐贈。

⁷² 更詳細之說明參見陳榮哲，〈租稅規避法律問題之研究〉，《國立臺北大學法律學系碩士論文》，2009 年 1 月，頁 66-69。

⁷³ 參見司法院委託、柯格鐘主持，《稅務行政訴訟事件專題研究計畫——稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究報告書(上)》，2008 年 4 月，頁 123。應說明者，該條文於 1977 年制定時，當時並無第 2 項之規定，歷來經過多次修正，2001 年以後始增加第 2 項之規定而爲今日之條文。1977 年之原始條文爲：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當之法律形式，成立租稅請求權」。參見陳敏譯，前揭(註 24)書，頁 54。

⁷⁴ 其實，關於德國租稅通則第 42 條之本質爲何？在德國學界頗有爭論，計有「法律補充說」、「法律解釋說」、「擬制課稅事實說」。其中「法律補充說」，又可分成「創設性規範說」、「宣示性說」。更詳細之說明參見陳榮哲，前揭(註 72)論文，頁 53-54。

構成要件或該當於租稅減免構成要件之事實，擬制成該當課稅構成要件或不該當於租稅減免構成要件之事實⁷⁵。

經濟觀察法 (在構成要件事實面之功能)	{ 是否適用於事實認定 ✕ 可否用來擬制課稅事實 ✓
-------------------------------	---

參、日本法制上之實質課稅原則

日本關於實質課稅原則之理論，甚受外國法制影響，~~尤~~德國之相關立法例、實務見解以及學者論述，~~作~~尤為引述論據。惟日本於參仿之外，時能深入探討細研並另闢蹊徑，殆屬不爭之事實⁷⁶，茲將日本之實質課稅原則之相關爭議整理如下，以供我國反思。

一、概念源起

在日本，所謂「實質課稅」之觀念，早自明治時代，似已由判例所承認。但成文法上使用「實質課稅原則」此一用語，乃係昭和 28 年(西元 1953 年)法律 173 號及 174 號，舊所得稅法第 3 條之 2 及舊法人稅法第 7 條之 3 新增部分，立法者於該二修正條文旁，附上「實質課稅原則」~~之~~標題之後⁷⁷。

應說明者，現行日本所得稅法第 12 條規定：「資產或事業所生之收益，其法律上之歸屬者僅為名義人，並未享受收益，而該收益係由第三人享受時，該收益應歸屬享受者，適用本法之規定」；完全相同之規定，見法人稅法第 11 條。此外，消費稅法第 13 條及地方稅法第 24 條之 2、72 條之 2、294 條之 2 等亦有同旨趣之規定⁷⁸。現行所得稅法第 12 條及法人稅法第 11 條所附之標題為

⁷⁵ 黃茂榮，前揭(註 10)書，頁 489。應附言者，目前德國學界對於租稅通則第 42 條賦予經濟觀察法「擬制課稅事實」之功能，其合憲性及必要性仍有所爭論。我國學者黃茂榮氏即指出，利用事實擬制之方法達到擴大法律之適用範圍之目的，對於法律保留原則及租稅法定原則之壓制，可能更超過利用「法律內法的續造」所作的法律補充。參見黃茂榮，前揭(註 10)書，頁 587。

⁷⁶ 李平雄，前揭(註 10)書，頁 73。

⁷⁷ 吉良実著、鄭俊仁譯，〈實質課稅主義(上)〉，《財稅研究》，第 19 卷第 3 期，1987 年 5 月，頁 121。

⁷⁸ 金子宏，《ケースブック租税法》，弘文堂，2007 年 3 月 2 版 1 刷，頁 221。

「實質所得者課稅之原則」，而該二條文皆係昭和 40 年(1965 年)修正而來，修正前之舊所得稅法第 3 條之 2 及舊法人稅法第 7 條之 3，其規定之內容與現行法相同，惟其所附標題與現行法有異，如前所述，其所附標題乃「實質課稅原則」，至於該「實質課稅原則」應作何種意義之理解，見解分歧⁷⁹。又~~→~~渠等見解影響實質課稅原則之概念內涵，因此，茲將相關見解整理如下，以供深入探討。

二、概念內涵

(一)狹義的實質課稅原則

學理認為，使用「實質課稅原則」一語時，應將意義限定於「所得歸屬上之實質主義」⁸⁰。採此說者並主張，修法後法條標題從「實質課稅原則」修正為「實質所得者課稅原則」，可知廣義的實質課稅原則(或稱實質主義，詳見下述)沒有被立法者承認⁸¹，至於應如何判斷所得之實質歸屬？則有兩種說法。

1、法律的歸屬說

關於所得在法律上~~之~~歸屬，其形式與實質~~有~~不一致~~時之場合~~，應按照法律實質來判定所得歸屬，並據此課稅⁸²。

2、經濟的歸屬說

當所得在法律上~~之~~歸屬與經濟上之歸屬不一致~~時之場合~~，應按~~的~~照經濟上~~之~~歸屬來判定所得之歸屬，並據此而課稅⁸³。

⁷⁹ 北野弘久，前揭(註 13)書，頁 67。

⁸⁰ 北野弘久，前揭(註 13)書，頁 67；新井隆一，《租稅法の基礎理論》，日本評論社，2001 年 4 月，頁 87；水野忠恒，《租稅法》，有斐閣，2007 年 4 月~~第~~3 版 1 刷，頁 272。

⁸¹ 新井隆一，前揭(註 80)書，頁 87-88。

⁸² 北野弘久氏在其文章中稱為「法律的實質主義」，然而較精確之用語，應稱為「法律的歸屬說」，蓋因其前提乃實質課稅原則僅係判斷所得之實質歸屬之用也，故本文在此~~將修正~~其用語~~做~~。日本學界亦有採「法律的歸屬說」之用語者，參見金子宏，《租稅法》，弘文堂，2007 年 5 月~~第~~12 版 2 刷，頁 221；水野忠恒，前揭(註 80)書，頁 272；ハッ尾順一，《租稅回避の事例研究 — 具体的事例から否認の限界を考える》，清文社，2007 年 5 月 3 訂版，頁 23。此外，學者松沢智氏則稱為「法的基準說」，參見松沢智，前揭(註 17)書，頁 136。

⁸³ 北野弘久氏在其文章中稱為「經濟的實質主義」，然而較精確之用語，應稱為「經濟的歸屬說」，蓋因其前提乃實質課稅原則僅係判斷所得之實質歸屬之用也，故作者在此~~將修正~~其用語~~做~~。日本學界亦有採「經濟的歸屬說」之用語者，參見金子宏，前揭(註 82)書，頁 221；水野忠恒，前揭(註 80)書，頁 272；ハッ尾順一，前揭(註 82)書，頁 23。此外，學者松沢智氏則稱為「經濟的基準說」，參見松沢智，前揭(註 17)書，頁 136。

上開兩說之產生，係因學者間對所得稅法第 12 條之關注重點不同所致。若重視條文中「僅為名義人」之用語一點，則解釋上只是規定對真正法律上歸屬者課稅，此即日本學說上「法律的歸屬說」之由來；反之，若重視條文中「享受收益」之用語，則當法律上之歸屬者與經濟上之歸屬者互異時，亦可認為該規定容許對後者課稅，此即日本學說上「經濟的歸屬說」之由來⁸⁴。

採法律的歸屬說之學者，計有北野弘久氏、ハッ尾順一氏及金子宏氏。北野弘久氏認為：「基於重視租稅負擔公平之觀點，主張第二種見解不無人在。但從強調法律安定性及法律預測可能性之立場著眼，第二種見解不能採行」⁸⁵；金子宏氏及ハッ尾順一氏認為：「從納稅者之立場，經濟的歸屬說可能有害法的安定性；從稅務行政之立場，決定經濟之歸屬，實際上伴隨著許多困難」⁸⁶。在此應澄清者乃學者北野弘久氏、ハッ尾順一氏傾向將實質課稅原則限用於判斷所得之實質歸屬；反之，金子宏氏只針對所得歸屬之判斷表達，採法律的歸屬說立場而已，其似認為實質課稅原則並無侷限於所得歸屬之問題⁸⁷。

採經濟的歸屬說之學者，計有田中二郎氏、吉良実氏、齋藤明氏等，渠等幾乎均認為所得歸屬之判斷僅為實質課稅原則之一環，並未將實質課稅原則做狹義理解。再者，學者水野忠恒氏雖認為，實質課稅原則本來就應限定為判定所得歸屬之原則，但在判定所得歸屬時應採上開何說，氏認為應按所得種類不同而異其考量。舉例而言，在薪資暨利息所得部分，關於勞動契約及存款契約之存否，法律關係及歸屬甚為明確，故採法律的歸屬說即足。然收益的法律歸屬即未必明確，當其歸屬不能判定時之情形，應如何認定即有問題。舉例來說，農地所有權人為雙親，而經理農事之人為子女之場合，或飲食店以夫之名義取得食品衛生法之許可，而實際經營該飲食店之人為妻之場合，此類事例，若從法律上之歸屬者來考量即不適當。氏以為，此類事例之事業所得，應從經濟活動之實態來判定收益之歸屬者，而只能採用經濟的歸屬說⁸⁸。

(二)廣義的實質課稅原則(或稱實質主義)

⁸⁴ 北野弘久，前揭(註 13)書，頁 75-76。

⁸⁵ 北野弘久，前揭(註 13)書，頁 75。

⁸⁶ 金子宏，前揭(註 82)書，頁 221-222。ハッ尾順一，前揭(註 82)書，頁 24。

⁸⁷ 金子宏，前揭(註 82)書，頁 100。

⁸⁸ 水野忠恒，前揭(註 80)書，頁 273-274。

日本稅務當局以及若干判例對於「實質課稅原則」之理解，並未侷限於「所得歸屬之實質主義」，而係採取廣泛的「課稅關係上之實質主義」，至於現行所得稅法第 12 條之標題為「實質所得者課稅原則」，稅務當局則認為，該條~~僅係專~~從所得之歸屬面，宣示「課稅關係上之實質主義」，只是將稅法內在當然之基本原理加以確認而已，立法者並非不承認廣義的實質課稅原則(實質主義)⁸⁹。要言之，日本稅務當局以及若干審判實務係將「實質課稅原則」作德國法制上「經濟觀察法」相同之理解⁹⁰。例如：「實質課稅原則在我國稅法，早經視為內在法理，與基本的指導理念相當」⁹¹；「當事人選擇之法律形式異乎尋常，除非具有特別正當情事，否則基於租稅負擔公平之立場，應就其經濟性質一併檢討、判斷，不應拘泥於當事人選擇之法律形式」⁹²；「稅法上既然以實質主義為基本原則，按照現實發生之經濟成果、經濟利益測定租稅負擔能力，據以課稅，則在解釋適用稅法時，與其重視課稅原因之行爲的法律形式及法律評價，毋寧更應對該行爲實現之實質經濟成果為稅法上之評價」⁹³；「依據昭和 28 年 8 月 7 日法第 173 號所得稅法部分修正法，增列所得稅法第 3 條之 2，揭櫫所謂對實質所得者課稅之原則。該規定具有『確認』之性質，將過去業經承認為所得稅法內在條理之實質課稅原則，原封不動加以成文化。換言之，該規定不含創設性質，所得稅法非因該規定始採用上述原則。如此解釋，應屬適當」⁹⁴。

亦有若干學者與實務採取同一立場者⁹⁵，例如學者田中二郎氏即認為：「租稅法之基礎原則之一，乃租稅負擔公平原則，前已述及。此原則除在實定法上以明文規定者(如所得稅法第 12 條、法人稅法第 11 條之實質課稅原則)外，同旨趣之規定亦有不少。然而，若認為實質課稅原則僅在法有明文規定之場合方存

⁸⁹ 新井隆一，前揭(註 80)書，頁 88。

⁹⁰ 岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介合著，《ベーシック税法》，有斐閣，2007 年 4 月 2 版 1 刷，頁 38-39。另有文獻稱德國稅法上之經濟觀察法為日本實質課稅原則之「原型」，參見山崎廣道，〈實質課稅の原則と經濟的觀察法〉，《税法学》，第 395 号，1983 年 11 月，頁 3。

⁹¹ 最高裁判所昭 37.6.29 判決。參見顏慶章、鄭俊仁、王淑美、姚肇昌、李昭融、徐正筠合著，《租稅法解釋適用之探討》，財政部稅制委員會編印，1992 年 6 月，頁 24-25。

⁹² 千葉地判昭 37.12.25 行集 13 卷 13 號 2277 頁。轉引自北野弘久，前揭(註 13)書，頁 68。

⁹³ 大阪高判昭 45.1.26 行集 21 卷 1 號 80 頁。轉引自北野弘久，前揭(註 13)書，頁 68。

⁹⁴ 福岡高判昭 34.3.31 高刑集 12 卷 4 號 370 頁。轉引自北野弘久，前揭(註 13)書，頁 68-69。

⁹⁵ 參見齋藤明，租稅法の論点，中央經濟社，1997 年 4 月，頁 51；水野勝，《租稅法》，有斐閣，1993 年 10 月初版 1 刷，頁 105；松宮隆、加藤宏合著，《稅務争訟の実務》，酒井書店，1969 年 11 月再版，頁 206。

在，這樣的看法是不當的。應認為法律對於實質課稅原則之明文僅是宣言的、確認的規定，該原則之存在與否與有無明文無關」⁹⁶。學者林大造氏亦認為，所謂「實質課稅原則」，狹義上雖可解釋為「對真實~~的~~所得歸屬者課稅的原則」，惟其並非僅判定所得歸屬之實質而已，所得的發生，乃至發生所得額之計算等實質，亦包括於此原則內。此外，不僅限於所得課稅之類，即使繼承稅、贈與稅、資產課稅等也有適用餘地⁹⁷。

另學者吉良実氏亦認為，當時所附標題為「實質課稅原則」，宜解為含有當今判定所得歸屬之「實質所得者課稅原則」之意義。~~然而一應認為在今日~~「實質所得者課稅原則」係「實質所得課稅主義」之態樣之一，~~而~~且不限於所得課稅之場合，尚廣泛地包括「實質把握課稅主義」或「實質歸屬課稅主義」⁹⁸，並將其認為係所謂稅法之解釋與適用上~~之~~原則。

此外，吉良実氏並進一步認為，如予實質課稅原則最抽象之瞭解，大致得為：在解釋稅法及認定課稅要件事實之際，~~在~~有所謂「法形式或名義、外觀」與「真實、實況、經濟性之實質等」差異時，~~著~~重實質甚於形式，以此作為課稅基礎之原則。只是，此處之「形式」或「實質」意義為何？在學說上有兩種說法⁹⁹。

1、法律的實質主義

所謂「形式」對「實質」~~之~~問題，應以「法對法」~~之~~問題，即法形式(法適用上虛偽之表見事實)對法實質(法適用上真實之法律事實)~~之~~問題~~而予以~~瞭解。

2、經濟的實質主義

所謂「形式」對「實質」~~之~~問題，應以「法對經濟」~~之~~問題，即法形式(滿足私法上法律要件之法律事實)對經濟性之實質(具有經濟上成果之事實)~~之~~問題~~而予以~~瞭解。

吉良實氏認為，雖然法律的實質主義與經濟的實質主義各有支持者，惟~~法律的實質主義之立場與經濟的實質二~~主義之立場，有無必要使其特意對立？令

⁹⁶ 田中二郎，《租稅法》，有斐閣，1990年1月3版1刷，頁128。

⁹⁷ 林大造著，簡錦川譯，《所得稅之基本問題》，財政部財稅人員訓練所，1984年2月，頁61。

⁹⁸ 吉良実，前揭(註77)文，頁121。應說明者，吉良実氏將「實質把握課稅主義」與「實質歸屬課稅主義」合稱為「實質課稅原則」，而這一段話簡單來說，其係贊同稅務當局及某些判例將「實質課稅原則」廣泛地做為稅法之解釋與適用~~之~~原則。

⁹⁹ 以下參考吉良実，前揭(註77)文，頁121-122。

人懷疑。蓋此處所謂「形式」對「實質」者，本來在具體地對照比較某些情況時，不過得以相對地認識比較概念而已。故如以逐案研究而具體地產生疑問時，在「法對法」之問題時，則從法律的實質主義之立場；而在「法對經濟」之問題時，從經濟性的實質主義立場，以理解並發揮實質課稅主義之功能，豈非更適合於此原則之旨趣與目的乎¹⁰⁰？

三、學界對於廣義的實質課稅原則之批判

日本稅法學界受德國法制影響甚深，早在第二次世界大戰後，學者田中勝次郎氏及中川一郎氏即將德國之稅法理論引入日本，其中又以當時德國探討頗烈之經濟觀察法為然¹⁰¹。之後，日本於昭和 28 年(1953 年)修訂所得稅法及法人稅法時，於所得稅法第 3 條之 2 及法人稅法第 7 條之 3 旁附加標題「實質課稅原則」，加上昭和 36 年(1961 年)國稅通則法於研擬制定時，負責調查審議之稅制調查會¹⁰²於向當時內閣總理大臣池田勇人之第二次答覆報告中，以「實質課稅原則」為題，為如下之說明：

「……第二 實質課稅原則等關於稅法的解釋、適用，即便現行法向來有所謂實質課稅原則之適用，然而基於此原則之具體規定散見於各部稅法，藉由此此次國稅通則法制定之機會，將貫通各部稅法之基本課稅原則明白說明如下。

一、實質課稅原則：

關於『稅法之解釋』及『課稅要件事實』之判斷，應按照各稅法之目的，以求租稅負擔之公平。亦即，『稅法之解釋』及『課稅事實之判斷』應依『經濟的意義』及『實質』，而於國稅通則法中設立此種旨趣之原則規定…」¹⁰³。

¹⁰⁰ 稱吉良實氏之見解為「綜合主義」，蓋因其兼容並蓄的包含「法律的實質主義」及「經濟的實質主義」也。

¹⁰¹ 水野忠恒，前揭(註 80)書，頁 3-4 及其頁 6 之註 5。應附言者，關於前述「借用概念」在稅法上應如何解釋之問題，田中勝次郎氏係採借用概念獨立說，而中川一郎氏係採借用概念統一說，此問題在日本稅法學界亦曾引起相當熱烈的討論，參見金子宏，〈租稅法と私法〉，《租稅法と私法——租稅法研究第 6 號》，有斐閣，1978 年，頁 12。

¹⁰² 稅制調查會設置於昭和 34 年 4 月，為總理府下之附屬機關，其任務乃在提供內閣總理大臣國稅及地方稅制體系改善之建議，並接受當時之內閣總理大臣諮詢。更詳細之說明參見杉村章三郎、須貝脩一、中川一郎及清永敬次共編，《コンメンタール國稅通則法》，三晃社，1963 年 11 月，頁 A5。

¹⁰³ 杉村章三郎、須貝脩一、中川一郎及清永敬次共編，前揭(註 102)書，頁 O5。應附言者，當時國稅通則法之制定者，原本欲於國稅通則法第二章中設置實質課稅原則以及租稅規避之一般防制規定，惟因反對之看法不少而作罷。參見吉良實，前揭(註 77)文，頁 121 之註 4；山崎廣道，前揭(註 90)文，頁 3；岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介合著，前揭(註 90)書，頁 38；須貝脩一，《稅法の基本知識》，嵯峨野書院，1987 年 4 月初版 7 刷，頁 56-57 及 83-84。

由於該答覆報告中，「經濟的意義」與「實質」幾乎等同於同義語而被反覆使用，因此，稅務當局及法院審判實務，遂將實質課稅原則與德國之經濟觀察法做連結¹⁰⁴，並認為舊所得稅法第 3 條之 2 與法人稅法第 7 條之 3 乃德國稅法上經濟觀察法之明文化，此種看法延續至今，學界亦有採行者，已如前述。對此情形，部分學者提出反思或批判，茲將相關看法整理如下：

(一)學者中川一郎氏

採用經濟觀察法，將因官廳之恣意，使得依據稅法應予保護之個人利益，而沒有保障，蓋因經濟觀察法承認國庫利益之優位性而採取徹底的國庫主義。將國庫主義予以正當化，即是最原本之經濟觀察法，其提倡稅法的獨立性乃進步之思想，藉以粉飾極端的國庫主義¹⁰⁵。

(二)學者清永敬次氏

實質主義(或稱實質課稅原則，或稱德意志流之經濟觀察法)，現今已不再限於判斷所得歸屬之問題，而成為適用於租稅法全體之大原則，但是實質主義從僅僅是判斷所得歸屬之原則脫離，發展成稅法全體通用之原則，其內容膨脹、變得曖昧，因此有時會變得危險¹⁰⁶。

(三)學者北野弘久氏

實質課稅原則乃以不明確之法理而被普遍的、抽象的強調，在法的執行過程中有將亂用課稅權力之事實正當化、合理化之危險。

此外，若將~~國內(指日本)~~歷來所論該原則之適用情形類型化(嚴格言之，不無重疊之處)，大體可區分成七種情形，而此七種情形是否有必要提出實質課稅原則解決，頗有疑問，檢討如下。

1、關於「借用概念」之問題，討論本原則之適用

論者或主張，其他法律領域使用之概念，例如「法人」、「所得」、「繼承」、「利息」及「配偶」等概念，為稅法借用時，即使稅法對這些概念並無特別規定，亦應賦與獨立之法律意義，其主張~~之~~論據，在於實質課稅原則。

¹⁰⁴ 岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介合著，前揭(註 90)書，頁 38；須貝脩一，前揭(註 103)書，頁 56-57；清永敬次，前揭(註 70)書，頁 363。

¹⁰⁵ 中川一郎，前揭(註 62)書，頁 102。另學者阿南主稅氏亦同此見解，參見阿南主稅，《所得稅法體系》，ビジネス教育出版社，1969 年 11 月初版，頁 431。

¹⁰⁶ 清永敬次，前揭(註 70)書，頁 363。

當然，對於借用概念之涵義，雖然稅法~~未有無~~明文規定，~~致~~有時從其他稅法規定推論，亦應與其他法律領域作若干不同之解釋。但是，其為法律解釋之通常規則，非此處之問題。不屬於上開情形，卻以實質課稅原則為由，依解釋賦與借用概念獨立之法律意義者，實違反法律安定性及法律預測可能性之要求——~~源自於憲法上之租稅法律主義~~。如果租稅負擔公平上，必須賦與這些概念獨立的法律意義，則宜採取立法措施。稅法之修正，乃年中例行作業，有關借用概念在稅法上之獨立性，應於「立法論」之層次，而非法律解釋論之層次主張。~~要之，故~~稅法獨立性之問題，係立法機關之課題，非行政機關或法院之課題。

2、關於行為及事實，所用外觀，如異於真正之法律性質，而該行為及事實~~在課稅方面具有意義時~~，應依真正之法律性質課稅，不受外觀拘束

然而，上開想法普遍見於私法領域，邏輯上係先於稅法存在之問題，因此難謂~~係~~稅法固有~~之~~實質課稅原則之問題。具體檢討過去被視為實質課稅原則問題之例子，發現多數情形係因當事人設定法律關係不明確~~一有以致之~~。此類情形，只要確定當事人設定之法律關係，即為已足，毋庸提出實質課稅原則。蓋稅法尊重私法自治原則，除稅法另有規定外，宜按照當事人設定之法律關係課稅。

3、關於「虛偽行為」，提出實質課稅原則

虛偽表示非真意行為，其為法律行為時，在民法上無效。虛偽表示本身不含任何實體，當無課稅上之意義。若以虛偽表示隱藏真實行為，則不問虛偽表示如何，逕以真實行為作課稅基礎，亦屬理所當然。由此可見，所謂虛偽表示之否認，並非真正否認有效存在之行為及事實關係；反之，後述租稅規避行為之否認，屬於不折不扣之「否認」。

4、關於「所得之歸屬」，提出實質課稅原則

關於所得歸屬之問題，~~本人應~~採取法律~~的~~實質主義(即法律的歸屬說)。而法律實質主義，~~要~~非稅法~~之~~固有問題。至於若採經濟的實質主義(即經濟的歸屬說)者，具體上究指何種情形？即使乍見似為經濟歸屬之情形，其背後通常亦有某種法律關係存在，只要探求該法律關係據以課稅，不必特別提出稅法固有之實質課稅原則。縱令例外情形，非依經濟上歸屬不可時，容許以所得稅法第 12

條等一般概括規定，否定法律上之歸屬，亦非妥適。此時，宜以個別之明文規定，確立具體之否定要件，予以處理。

5、關於「狹義之租稅規避」，提出實質課稅原則

關於狹義之租稅規避¹⁰⁷，論者常謂，否定這種租稅規避行為時，毋需稅法另有個別規定。其主張之論據，乃稅法固有之實質課稅原則。然而，上述論點並不正確。租稅規避行為之否定，係立法機關之課題，非行政機關或法院之課題。蓋理論上租稅規避行為雖可判別，但在現代發達之社會中，現實上極難判別；如果法律無個別之否定規定，仍允許用實質課稅原則加以否定，則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。如此，某行為即使理論上該當於租稅規避行為，除非法律明文規定加以否定，否則實定稅法上仍應解為節稅行為(適法行為)。本乎這種意義此，稅法學上論述租稅規避行為似無實益。

此外，從租稅法律主義之要求以觀，藉立法措施否定租稅規避行為時，宜設立個別、具體之規定，指出符合何種要件之行為係否定的對象，否定後如何課稅，而不應採取一般概括之否定規定。故日本法人稅法第 132 條等否定家族公司的行為或計算之規定，過於籠統概括，違反租稅法律主義，應屬違憲。

6、關於「無效或得撤銷之法律行為」，提出實質課稅原則

當事人設定之法律行為無效或得撤銷者，如果經濟成果仍然存在，仍不妨加以課稅。這種情形，論者主張亦有實質課稅原則之適用。惟本問題不過指出，經濟成果存在時，仍予課稅；該成果之原因行為在法律上的評價如何，就課稅而言，無關緊要。依其性質，不提起實質課稅原則，亦非不能說明。本問題似與違法所得或違法利得(見後述)之情形相同，可以藉實定稅法預設之所得概念論解決。

7、關於「違法所得或違法利得」，提出實質課稅原則

「所得」概念規定於稅法中，固屬法律概念，惟其本來性質係經濟概念。而且，日本實定稅法以概括方式，規定「所得」。解釋上，除法律另有規定外，只要經濟成果存在，不論該成果係以適法行為或違法行為取得，概為課稅

¹⁰⁷ 學者北野弘久氏所稱之「狹義之租稅規避」，係指濫用法律上之形式而使租稅負擔不當減輕之行為。在此，所謂法律上形式之濫用，係指為了達成某種經濟目的所為之行為，本來應採用之法律形式卻不採用，為了使租稅負擔減輕，而採用其他異常之形式。參見北野弘久，《現代稅法の構造》，勁草書房，1979 年 12 月，頁 93-94。

對象之「所得」，此乃稅法所採行之原則。由此可見，本問題依其性質，應在實定稅法預設之所得概念上探究，不另提出實質課稅原則，亦非不能說明¹⁰⁸。

(四)學者松沢智氏

考察我國(指日本)對於「經濟觀察方法」之使用，發現此概念於下列場合會被提及。

1、租稅法與私法

(1)借用概念

(2)虛偽行為、私法上無效或得撤銷之法律行為、違法的交易

2、課稅物件之歸屬

3、實質主義

然而，上開問題，全部都是皆因以私法上之經濟交易為規範對象之租稅法規，因系爭法規不完備，致使對於某些交易所生之利得是否能夠對其課稅產生爭論，而以裁判例為中心所發展出來之結果理論。亦即，經濟觀察法乃為了填補租稅法規不備之法理，而且專從課稅行政廳(即稅捐稽徵機關)之面向、從國庫收入確保之觀點予以強調。此外，在以經濟觀察法為根據，由稽徵機關認定課稅事實之名義下，往往不當地干涉私人間之法律行為，以「純經濟人」或「經濟的合理人」作為虛像而壓迫國民，無論如何也不能苟同。

又如如不採用經濟觀察法之概念，而以「目的論的解釋」來代替之，應屬可行。然而即使是作為法律解釋方法的「目的論解釋」，如何理解租稅法的目的？若操作不慎仍有如同過去採用經濟觀察法之危險性。但如果以「可能的文義」範圍作為「目的論解釋」的界限，則不會有如同「經濟的意義」或「實質的經濟意義」這樣不明確之問題¹⁰⁹。

四、實質課稅原則之功能

如前所述，目前日本之多數實務以及若干學者，將實質課稅原則作早期德國經濟觀察法相同之理解。因此，實質課稅原則於「構成要件面」(即稅法解釋面)以及「構成要件事實面」(即事實認定面)皆有作用¹¹⁰。至於實質課稅原則具

¹⁰⁸ 以上整理自李平雄，前揭(註 10)書，頁 86-89；北野弘久，前揭(註 13)書，頁 72-78；北野弘久著、許志雄譯，〈實質課稅原則〉，《財稅研究》，第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月，頁 127-130。

¹⁰⁹ 松沢智，前揭(註 17)書，頁 127-134。

¹¹⁰ 吉良實，前揭(註 77)文，頁 121。山崎廣道，前揭(註 90)文，頁 9。

有何種功能？~~依之觀察~~日本文獻對此多未有明白之說明，僅有部分文獻指出，在解釋租稅法之構成要件時，不應拘泥於構成要件之「文言」，而為「經濟的解釋」；在~~作認定課稅事實~~時，應從事為實質的、經濟的認定，不拘泥於事實之法律外觀(或法形式)¹¹¹。此外，在租稅規避此一議題上，部分學者及多數實務係參考德國之操作模式，以實質課稅原則為說明後，接著以「擬制課稅事實」之方式，來防堵法無明文規範之租稅規避行為¹¹²。

肆、我國法制上之經濟觀察法與實質課稅原則

一、學界方面

觀諸我國學界對~~於~~德國法制上之經濟觀察法及日本法制上之實質課稅原則皆有許多文獻論述，雖有少數文獻指出此兩概念有異，但如前言所述，絕大部分之文獻均將此二概念視為相同，而其中多數說之代表者乃學者陳清秀氏，茲將其書中論述簡單摘述意旨如下¹¹³：

「經濟觀察法，亦稱實質課稅原則，乃是稅法上特殊的原則或觀察方法，由於稅法領域受量能課稅原則(稅捐負擔公平原則)的支配，在解釋適用法律時，應取向於稅法規定所欲把握的經濟上給付能力，因此，在稅法的解釋適用上，應取向於其規範目的及其規定的經濟上意義，即使稅法上的用語，是借用民法的概念，也非當然與民法規定採取相同的解釋，而應斟酌稅法規定的特殊目的，尤其量能課稅的精神。又在課稅要件事實的認定方面，也應把握其表彰經濟上給付能力的實際上的經濟上事實關係，而非以其單純外觀的法律形式(交易形式)為準。故不論是『事實的認定』或是『法律的解釋適用』，均採取經濟上的觀點加以觀察，此即所謂稅法上的經濟觀察法」。

「德國稅法上『經濟觀察法』與日本及我國學說實務上所稱『實質課稅原則』相當。德國稅法上經濟觀察法，概可謂採取『經濟的實質課稅原則』；反之，在日本，學說上對於實質課稅原則的理解方式並不一致，大別之，可分二種不同見解，一為『法的實質主義』，另一為『經濟的實質主義』」。

¹¹¹ 松沢智，前揭(註 17)書，頁 131-133；中里實，《タックスシエルター》，有斐閣，2002 年 6 月初版 1 刷，頁 224-225。

¹¹² 佐藤義行，〈租稅回避と租稅遁脱行為〉，~~北野弘久編~~，前揭(註 13)書，頁 119；岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介合著，前揭(註 90)書，頁 51。

¹¹³ ~~陳清秀~~，前揭(註 10)書，頁 205。

二、實務方面

考察我國稽徵實務及審判實務關於實質課稅原則及經濟觀察法兩項概念之使用，可發現兩個特色。首先，大抵皆認為此兩個概念乃相同之概念；其次，在用語上明顯比較偏愛前者¹¹⁴，對照我國釋憲實務，相關大法官解釋文及解釋理由書從未出現「經濟觀察法」用語，僅有孫大法官森焱先生於釋字第 420 號解釋之不同意見書中提及，且孫大法官亦認為此兩概念乃互通，是以，就我國實務而言，德國法制上之經濟觀察法似乎是較不「親切」的用語，而不為實務工作者所好。

此外，我國學界及實務界，於引進日本法制上實質課稅原則之概念時，僅就日本稅務官廳及部分審判實務之看法加以採擇，亦即，將實質課稅原則做德國之經濟觀察法相同之理解，忽視了日本學界對此之批判。甚至，從我國實務操作之模式深入觀之，稽徵與審判機關係將廣泛適用實質課稅原則，舉凡實體課稅事實之有無¹¹⁵及經濟利益之歸屬¹¹⁶，乃至脫法避稅之防杜¹¹⁷與目的性擴張解釋¹¹⁸，甚或是稽徵程序上之職權調查¹¹⁹及證據法則¹²⁰等，均可見其蹤跡。此一作

¹¹⁴ 依黃士洲氏之觀察，經濟觀察法之用語，在稅務訴訟上亦僅侷限於被告機關的抗辯主張，除臺北高等行政法院第 5 庭外，至今尚乏法官持之為判決依據或參考。參見黃士洲，前揭(註 10)論文，頁 107。

¹¹⁵ 例如財政部 82 年 7 月 14 日台財稅字第 821489432 號函：「圓山大飯店提供餐飲及場地予臺灣山葉機車工業公司舉辦未收費聯誼晚會，以及豐隆大飯店提供餐飲及場地予高視傳播公司舉辦對外售票並提供娛樂節目之餐飲，有關營業稅及娛樂稅之課徵，應本於實質課稅原則，查明事實分別依法辦理」。參見黃士洲，前揭(註 10)論文，頁 111-112。

¹¹⁶ 例如最高行政法院 95 年度判字第 1527 號判決：「本件之判斷，係基於實質課稅原則，依稅法角度來決定本案建築物所有權經濟利益之實質歸屬。如上訴人無法證明本案建築物僅在租約有效期間存在，超過期即遭拆除而滅失。則其所有權之經濟利益仍歸屬上訴人」。

¹¹⁷ 例如臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1940 號判決：「綜觀本件原告刻意安排土地共有再辦理共有物分割，無非意在將土地無償移轉予子並規避贈與稅，已如前述，則其利用私法關係轉換以達規避公法上義務之行為，實已違反實質課稅及租稅公平原則，顯非合法之節稅。原告以節稅之名主張原處分違法，自不可採」。最高行政法院 98 年判字第 82 號判決：「本案新陸公司連續增減資行為，係濫用私法行為自由，透過私法行為之安排，形式上是依公司法之增減資行為，實質上達到規避股東受分配出售土地增益應負擔之稅負，此乃租稅規避行為，為符實質課稅原則，應將該規避事實與其所欲規避之行為同視，而發生相同之法律效果，即應依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，將該所得歸屬營利所得，併入股東之所得課徵所得稅」。

¹¹⁸ 例如財政部 84 年 3 月 1 日台財稅字第 841609646 號函：「合建分屋案件，依照契約內容，如係由建築商請領建造執照，而於房屋完成後移轉於地主，以換取地主之土地，係屬建主以房屋與地主交換土地。按實質課稅原則課徵規定之適用，並應依契約條例第 6 條有關交換契稅之規定核課契稅」。參見黃士洲，前揭(註 10)論文，頁 110-111。

¹¹⁹ 例如行政法院 83 年度判字第 1773 號判決：「本件原告既已陳明其 80 年度支付之技術報酬金已按所得稅法之規定取具收款人證明、合約，並依法扣繳申報且提出此等相關證據資料供核在案，乃被告未顧及營利事業所得稅查核準則第 87 條第 2 款後段規定『實質公平課稅原則』之法意精神，從實體上切實加以審核決定取捨，未准認列扣除，難謂允當」。參見黃士洲，前揭

法固彰顯出經濟觀察法(或實質課稅原則)作為稅法「帝王條款」之地位，惟若深析之，個別函釋、判決援引經濟觀察法(或實質課稅原則)，所附之說理空洞而不見其內涵，充其量不過藉詞掩蓋其說理能力~~之~~不足而已¹²¹！

伍、結論

在對德國法制上之經濟觀察法與日本法制上之實質課稅原則做一再考察後，本文提出以下淺見：

一、德國之經濟觀察法與日本之實質課稅原則，現階段不宜視為相同概念

本文主張，德國法制上之經濟觀察法與日本法制上之實質課稅原則，至少在現階段不應將之視為同義，理由有二：首先，在日本，部分學說及實務雖認為實質課稅原則乃脫胎自德國之經濟觀察法，實務界並廣泛採用為判決之依據，然迄今學界對於該原則有無存在必要仍有眾多質疑者，且質疑者並進一步提出替代該原則之方法；反之，德國之經濟觀察法學界及實務界已穩定操作多年，質疑者少。其次，日本關於實質課稅原則之定義及概念內涵，迄今仍有分歧；反之，德國之經濟觀察法，在借用概念目的適合說提出後，其定義及概念內涵則較為固定。因此，日本之實質課稅原則與經濟觀察法，現今仍不宜將之視為同義。

二、建議我國跳脫日本實質課稅原則之思考模式，而改採德國經濟觀察法之概念

承上，日本學說對於實質課稅原則應否承認及其概念內涵為何，迄今仍爭論不已¹²²，甚至有學者認為實質課稅原則僅係用於判斷所得稅之課稅歸屬之間

(註 10)論文，頁 111。

¹²⁰ 例如行政法院 75 年~~度~~判字第 1642 號判決：「查被告機關既認定原告所提出之證明書尚乏證據力，因而向各該當事人一一去函調查各訴訟當事人分別委任原告辦理訴訟案件究竟有無給付律師報酬，則對各該當事人復函所載內容有無與原證明書相符，所述是否真實，自應加以斟酌。如認上開復函仍不足採，則其理由為何，有無進一步查證必要，依實質課稅之原則及行政救濟之立法本意，亦均應於復查決定書內詳加說明，均棄置不論，僅就核課年度不符部分而為決定而不及其他，要難謂無違背一般證據法則之違法」。參見黃士洲，前揭(註 10)論文，頁 112。

¹²¹ 如行政法院 83 年~~度~~判字第 285 號判決：「按實質課稅原則仍應課徵契約，徵諸契稅條例第二條規定意旨乃為當然之解釋」。參見黃士洲，前揭(註 10)論文，頁 112-113。

¹²² 本文認為，這也可能是我國實務無法有充足說理的原因之一。

題¹²³，並對於今日日本實務將之擴張適用表示警告¹²⁴。反觀德國學界，其學說上對於經濟觀察法之概念已有一個比較穩定之見解，且對於適用經濟觀察法之事項亦有法律明文規定。從而，本文建議我國學界及實務，跳脫實質課稅原則這個迄今仍爭論不已之概念，再改採經濟觀察法之概念。當然，在立法上亦應對於經濟觀察法有相當之應對，方為上策。

三、引進德國經濟觀察法之概念時，應注意其所具有之功能

我國在引進德國法制上之經濟觀察法時，應注意德國法制上賦予經濟觀察法何種功能。在「構成要件面」上，經濟觀察法僅具有取向於經濟目的之「目的解釋方法」之功能而已，不得援用經濟觀察法來填補租稅實體法之法律漏洞；在「構成要件事實面」上，經濟觀察法在處理租稅規避此一議題上，具有「擬制課稅事實」之功能，至於其理由，已如前述，茲不再贅述。

¹²³ 詳見本文「參、二、(一)狹義的實質課稅原則」。

¹²⁴ 詳見本文「參、三」，學者清永敬次氏之批評。

參考文獻

壹、國內文獻

一、書籍

- (一)Karl Larenz 著，陳愛娥譯，《法學方法論》，五南，2006 年 4 月初版 6 刷。
- (二)王建煊，《租稅法》，華泰文化，2006 年 8 月，第 30 版。
- (三)司法院委託、柯格鐘主持，〈稅務行政訴訟事件專題研究計畫〉，《稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究報告書(上)》，2008 年 4 月。
- (四)李平雄，《租稅迴避論》，文笙書局，1985 年 12 月，初版。
- (五)林喬讚，《賦稅稽徵權與司法權》，自刊，1985 年 2 月，初版。
- (六)林大造著，簡錦川譯，《所得稅之基本問題》，財政部財稅人員訓練所，1984 年 2 月。
- (七)吳金柱，《租稅法要論》，三民書局，2000 年 2 月，修訂第 13 版。
- (八)莊義雄，《我國租稅處罰法規析論》，凱倫出版社，1986 年 1 月，初版。
- (九)葛克昌，〈租稅規避與法學方法——稅法、民法與憲法〉，《稅法基本問題》，元照，2005 年 9 月，2 版 1 刷。
- (十)葛克昌，〈租金管制與所得調整〉，《所得稅與憲法》，翰蘆，2003 年 2 月，增訂版。
- (十一)葛克昌，〈私法規定在行政法上適用——釋字第四七四號解釋評釋〉，《行政程序與納稅人基本權》，翰蘆，2005 年 9 月，增訂版。
- (十二)黃茂榮，〈實質課稅原則〉，《稅法總論第一冊》，植根，2005 年 9 月，增訂 2 版。
- (十三)黃茂榮，〈稅捐法與民事法〉，《稅法總論第一冊》，植根，2005 年 9 月，增訂 2 版。
- (十四)黃茂榮，〈稅捐法之解釋〉，《稅法總論第二冊》，植根，2005 年 10 月。
- (十五)黃茂榮，《法律事實的形成與租稅規劃》，《臺大法學基金會財經法制系列研討會論文》，1995 年 7 月。
- (十六)黃俊杰，〈實質課稅原則對納稅者之影響〉，《納稅者權利保護》，元照，2008 年 1 月，2 版 1 刷。
- (十七)黃俊杰，〈稅捐基本權作為稅捐規劃之立論基礎〉，《論權利保護之理論與實踐——曾華松大法官古稀祝壽論文集》，2006 年 6 月，初版 1 刷。
- (十八)陳敏譯，《德國租稅通則》，財政部財稅人員訓練所，1985 年初版。
- (十九)陳敏，〈憲法解釋對稅捐法制發展之影響——租稅法定與實質課稅〉，《司法院大法官 94 年度學術研討會論文集》，司法院編印。
- (二十)陳清秀，《稅法總論》，翰蘆，2004 年 9 月，第 3 版。
- (二十一)陳銘福，《土地稅之理論與實務》，五南，1997 年 3 月，初版。
- (二十二)楊松齡，《實用土地法精義》，五南，2005 年 10 月，4 版 1 刷。
- (二十三)鄭邦琨，〈建立租稅法獨立體系之擬議〉，《稅法與稅政》，中國租稅研究會，1970 年 10 月，初版。
- (二十四)鄭玉波，〈稅法之最高理念與稅法之解釋及適用〉，《民商法問題研究(一)》，三民書局，1976 年 2 月初版。
- (二十五)簡松棋，《遺產稅及贈與稅節稅規劃——理論與實務》，三民書局，2006 年，修訂初版。

二、論文

- (一)成介之，〈稅法上之類推適用〉，《國立臺灣大學法律學研究所碩士論文》，1999 年 6 月。
- (二)沈克儉，〈法律行為之無效、撤銷、解除或終止對於稅捐債務之影響〉，《國立臺灣大學法律學研究所碩士論文》，1991 年 6 月。
- (三)林明誼，〈租稅公平原則對租稅立法的限制〉，《國立臺北大學法學系碩士班碩士論文》，2001 年 7 月。
- (四)林自強，〈論租稅法律主義與實質課稅原則之衡平〉，《國立中正大學法律研究所碩士論文》，2005 年 6 月。
- (五)邱天一，〈實質課稅原則之研究 — 以釋字第 420 號解釋為中心〉，《私立中原大學法律研究所碩士論文》，2001 年 1 月。
- (六)黃宗正，〈「租稅債務」法律關係之研究〉，《國立政治大學法律學研究所碩士論文》，1980 年 6 月。
- (七)黃士洲，〈稅法對私法的承接與調整〉，《國立臺灣大學法律研究所博士論文》，2007 年 1 月。
- (八)施朝明，〈經濟觀察法在稅法上的應用〉，《私立東吳大學法律學研究所碩士論文》，1995 年 7 月。
- (九)陳昭華，〈實質課稅原則與租稅規避〉，《臺灣法學會、律師公會全國聯合會主辦之研討會論文》，1998 年 5 月。
- (十)陳榮哲，〈租稅規避法律問題之研究〉，《國立臺北大學法律學系碩士論文》，2009 年 1 月。
- (十一)郭介恆，〈論稅法之解釋〉，《國立中興大學法律研究碩士論文》，1978 年 5 月。
- (十二)顏慶章、鄭俊仁、王淑美、姚肇昌、李昭融、徐正筠合著，《租稅法解釋適用之探討》，財政部稅制委員會編印，1992 年 6 月。

三、研究計畫

- ➡葛克昌，〈私法對稅法的規範影響〉，《行政院國家科學委員會專題研究計畫》，2006 年 3 月 29 日。

四、文章

- (一)Heinrich Weber-Grellet 著、李庭熙譯，〈民主法治國稅法上的法律適用與法律補充〉，《植根雜誌》，第 8 卷第 4 期，1992 年 4 月。
- (二)北野弘久著、許志雄譯，〈實質課稅原則〉，《財稅研究》，第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月。
- (三)吉良実著、鄭俊仁譯，〈實質課稅主義(上)〉，《財稅研究》，第 19 卷第 3 期，1987 年 5 月。
- (四)林喬讚，〈賦稅行政解釋之理論及動向〉，《財稅研究》，第 17 卷第 3 期，1985 年 5 月。
- (五)葛克昌，〈經濟觀察法與量能課稅〉，《月旦法學教室》，第 73 期，2008 年 11 月。
- (六)陳敏，〈憲法之租稅概念及其課徵限制〉，《政大法學評論》，第 24 期，1981 年 12 月。
- (七)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。
- (八)陳清秀，〈經濟觀察法在稅法上之應用〉，《財稅研究》，第 25 卷第 3 期，1992 年 11 月。

- (九)陳櫻琴，〈實質課稅原則 — 以土地稅為例〉，《財稅研究》，第 31 卷第 1 期，1999 年 1 月。
- (十)陳昭華，〈稅法法律補充之理論與實證之研究〉，《輔仁學誌》，第 33 期 — ~~法管理學院之部~~，2001 年。

貳、外國文獻

一、書籍

- (一)ハッ尾順一，《租稅回避の事例研究 — 具体的事例から否認の限界を考える》，清文社，2007 年 5 月，3 訂版。
- (二)水野勝，《租税法》，有斐閣，1993 年 10 月，初版 1 刷。
- (三)水野忠恒，《所得税の制度と理論》，有斐閣，2006 年 3 月，初版 1 刷。
- (四)水野忠恒，《租税法》，有斐閣，2007 年 4 月，第 3 版 1 刷。
- (五)中川一郎，《税法学体系総論》，三晃社，1970 年 4 月，初版。
- (六)中川一郎，〈經濟的觀察法 — 税法と民事法との關係〉，《税法の解釋及び適用》，三晃社，1965 年 5 月，初版 3 刷。
- (七)中里實，《タックスシエルター》，有斐閣，2002 年 6 月，初版 1 刷。
- (八)北野弘久，〈實質課稅の原則〉，《税法の基本原理解例研究日本税法体系 1》，学陽書房，1982 年，3 月再版。
- (九)北野弘久，《現代税法の構造》，勁草書房，1979 年 12 月。
- (十)田中二郎，《租税法》，有斐閣，1990 年 1 月，3 版 1 刷。
- (十一)佐藤義行，〈租稅回避と租稅遁脱行為〉，《税法の基本原理解例研究日本税法体系 1》，学陽書房，1982 年，3 月再版。
- (十二)杉村章三郎、須貝脩一、中川一郎及清永敬次共編，《コンメンタール國稅通則法》，三晃社，1963 年 11 月。
- (十三)松宮隆、加藤宏合著，《稅務争訟の実務》，酒井書店，1969 年 11 月，再版。
- (十四)松沢智，《租稅実体法 — 法人税法解釋の基本原則》，中央經濟社，1980 年 7 月，增補版。
- (十五)松沢智，《租税法の基本原則 — 租税法は誰のためにあるか》，中央經濟社，1999 年 3 月，初版。
- (十六)金子宏，〈租税法と私法〉，《租税法と私法 — 租税法研究第 6 號》，有斐閣，1978 年。
- (十七)金子宏，《ケースブック租税法》，弘文堂，2007 年 3 月，2 版 1 刷。
- (十八)金子宏，《租税法》，弘文堂，2007 年 5 月第 12 版 2 刷。
- (十九)岡村忠生、渡辺徹也、高橋祐介合著，《ベーシック税法》，有斐閣，2007 年 4 月，2 版 1 刷。
- (二十)阿南主税，《所得税法体系》，ビジネス教育出版社，1969 年 11 月，初版。
- (二十一)清永敬次，《租稅回避の研究》，ミネルヴァ書房，1995 年 3 月，初版 1 刷。
- (二十二)斎藤明，《租税法の論点》，中央經濟社，1997 年 4 月。
- (二十三)須貝脩一，《税法の基本知識》，嵯峨野書院，1987 年 4 月，初版 7 刷。
- (二十四)新井隆一，《租税法の基礎理論》，日本評論社，2001 年 4 月。

二、文章

- (一)山崎廣道，＜実質課税の原則と経済的觀察法＞，《税法学》，第 395 号，1983 年 11 月。
- (二)中川一郎，＜課税要件と事実認定＞，《税法学》，第 276 號，1973 年 12 月。