

刊登於興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 27-100 頁。

論稅捐規避行為之立法與行為的類型化

柯格鐘*

成功大學法律系副教授

要目

壹、前言

一、立法背景

二、問題意識

貳、稅捐規避的規範理論：實質課稅原則（經濟觀察法）的定位

一、學說爭議

（一）德國學說爭議

（二）奧國學說意見

（三）我國學說看法

二、本文見解

（一）實質課稅原則應作為法律解釋方法

（二）核實課稅原則應作為事實認定基準

（三）核實課稅與實質課稅概念區分的實益

（四）稅法與民法概念解釋的關係

參、一般稅捐規避行為的規範與行為的類型化

一、稅捐規避與関連概念之區分

（一）稅捐規避與通謀虛偽行為

（二）稅捐規避與借名行為

二、稅捐規避行為規範之構成要件

（一）客觀構成要件

（二）主觀構成要件

三、稅捐規避行為實務案例的類型化

（一）反覆來回型

（二）逐步移轉型

四、稅捐規避行為規範之法律效果【興大法學第15期，2014年5月，第27頁】

* 成功大學法律系副教授，德國科隆大學法學博士。

- (一) 補繳稅款
- (二) 有關對納稅義務人有利結果適用的爭議
- (三) 裁處罰鍰

肆、特別稅捐規避行為之立法

一、營利事業間基於控制關係之規避行為

- (一) 現行立法與修正草案
- (二) 關係企業之移轉訂價規範
- (三) 反資本弱化規範

二、自然人股東與受控制法人間之規避行為

- (一) 隱藏性盈餘分配之概念
- (二) 所得稅法第66條之8的規範
- (三) 所得稅法第14條之3的規範

伍、法律規範競合關係

一、一般規範與特別規範間的競合

- (一) 規範區分之實益
- (二) 規範競合之適用

二、特別規範彼此間的競合

- (一) 移轉訂價與反資本弱化規範之競合
- (二) 移轉訂價與隱藏性盈餘分配規範之競合

陸、結論與建議【**興大法學第15期，2014年5月，第28頁**】

摘要

稅捐規避行為之法律規範，可分成一般防杜條款與特別防杜條款。一般防杜條款，即為稅捐稽徵法第12條之1的規定，學說上稱此條文之規定為實質課稅原則。對於實質課稅原則之定性，應理解為稅捐法律解釋的方法，並在概念上與認定事實基準之核實課稅原則相互區分。在此一理解下，一般稅捐規避原則在實務適用上，必須找尋被納稅義務人所規避之具體法律規範，從目的解釋理解並確認其是否存在規範的漏洞，判斷納稅義務人有無濫用法律形成自由，以規避稅捐構成要件之該當，獲得稅捐利益，如此才能據以適用該條文規定，調整納稅義務人的稅負。實質課稅原則僅能調整納稅義務人之稅負並命其補稅，除非於例外情形下，否則不能作對於納稅義務人有利的適用，但實質課稅原則也不能用來作為處罰納稅義務人的法律依據。實務上，納稅義務人之一般規避行為，類型上可分為反覆來回型與逐步移轉型兩種。在稅捐規避行為之特別防杜條款中，最重要者，為關係企業間不合常規移轉訂價行為，與自然人之股東利用投資公司以進行隱藏性盈餘分配的情形。以上兩種型態均屬控制關係下的稅捐規避行為。然而，除了以

上條款及反資本弱化規定以外，在我國稅捐實務立法上尚欠缺，受控制外國公司之條款與實質營運地的防杜規範，亟需早日立法通過，以取得稅捐機關調整納稅義務人在涉外課稅事件中之稅負適用的依據。

關鍵詞：

實質課稅、核實課稅、稅捐規避、避稅、移轉訂價、常規交易、受控制外國公司、反資本弱化、實質營運地、隱藏性盈餘分配、租稅法律、依法課稅、經濟實質【**興大法學第15期，2014年5月，第29頁**】

壹、前言

一、立法背景

稅捐規避行為（Steuerungumgehung）一直是我國稅捐稽徵，乃至於爭訟實務上非常重要的議題，也是稅法學者經常研究的對象。為了防杜稅捐規避行為，實務上，立法者訂立了許多法律規範以為因應，這當中，最為重要的當屬民國（下同）及九十八年五月十三日所增訂之稅捐稽徵法第12條之1的規定。其中，第1項條文規定：「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」，係擷取自八十六年一月十七日公布之司法院大法官釋字第420號解釋文第一段文字，以及同條之第2項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」，為我國首次在稅捐實定法規範中，將稅捐稽徵實務上長期以來所操作的實質課稅原則（Substance over form Principle）予以明文化。

然而，光只有將長期以來稅捐實務所操作之實質課稅原則予以明文化，其實並不能解決紛爭，反而只是讓實務上與此有關的稅捐爭議事件之數量增多而已，蓋實質課稅原則在之前沒有明文的立法時，因為稅捐機關在運用實質課稅原則時仍有所顧慮，為避免納稅義務人指責其缺乏法律明文，卻仍以類推適用之方式增加納稅義務人的稅捐負擔，因而在實務運用上仍顯謹慎小心，但在實質課稅原則入法以後，反而讓稅捐機關在稽徵實務上找到法律依據的「尚方寶劍」，只要稅捐機關認定納稅義務人現實上作成的民法或商事行為，係屬違反交易常態行為，稅捐負擔亦少於稅捐機關主觀上所認定的應納稅額者，即有動輒遭稅捐機關以實質課稅原則為由，據以調整納稅義務人應納稅捐負擔的可能。實務上在這類型的許多爭議中，固然有不少案例係屬稅捐機關正確的適用，有效防止國家稅收不斷地從國庫之中流失，但自然也有不少案例應為錯誤適用，而在這些屬於錯誤適用案例之中，【**興大法學第15期，2014年5月，第30頁**】更有不少納稅義務人因此遭稅捐機關以實質課稅原則為由，除補稅以外另加以裁罰的案例，遂使得稅捐實務

上因為此種實質課稅原則所產生的爭議越趨擴大。

為了因應上述爭議擴大趨勢，立法者於一〇二年五月二十九日再次增修稅捐稽徵法第 12 條之 1，除保留原先條文之第 1 項與第 2 項，移動原條文之第 3 項與第 4 項為第 4 項與第 5 項的規定以外，同時增列第 3 項有關稅捐規避行為定義之規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避」，並同時增訂相關行為之法律效果，也就是第 6 項的法條規定：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」。在立法理由中提到：「稅捐規避行為之認定，除在各別稅法已有部分明文規定外，應作一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。爰增訂第三項」。

二、問題意識

上述條文之修正規定，儘管解決了部分實務問題，特別是在實務上有關稅捐規避行為之定義與法律效果的規定，因法律明定而更明確化，諸多先前即已存在，有關稅捐規避與實質課稅原則之根本問題，非常遺憾仍未能加以解決。這些根本之問題，包括稅捐稽徵法在法條規定體系上所產生的問題，亦即條文之第 1 項租稅法律解釋與第 2 項經濟實質的認定規定，與嗣後增修之第 3 項稅捐規避行為定義規定，彼此之間的關連性，因為這涉及到法律規範彼此間應如何調整、解釋適用的問題，也包括長期以來一直存在於學術界與實務界之間，針對稅捐規避行為與實質課稅原則的爭議，包括稅捐規避行為之法律規範的定性，究竟為法律解釋或事實認定的問題？稅捐規避行為之構成要件中，特別是濫用法律形成自由，所謂「濫用」的意義為何？與通謀虛偽意思表示的意義是否相同？實務上稅捐規避之行為可否以法律規定【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 31 頁**】方式一網打盡，或者進行分類？有哪些類型的稅捐規避行為？有關稅捐規避行為之法律效果，在調整補稅之後，是否亦該當裁罰，特別是適用漏稅罰的法律規定？均屬稅捐稽徵法第 12 條之 1 實質課稅原則修法後，仍在稅捐實務上繼續存在的法律問題。

此外，立法者在增修理由中提到，稅捐稽徵法第 12 條之 1 的規定屬於用以防杜稅捐規避行為的「一般性之法律規範」，從而，依立法者的認知，這同時也是本文所抱持的看法，顯然在個別以稅為名的稅捐法規範之中，仍然存在著防杜稅捐規避行為的「特別性之法律規範」。究竟有哪些稅捐法律規範，屬於此處所稱之防杜稅捐規避行為特別的法律規範？其與稅捐稽徵法此一條文之間的適用關係為何？各該稅法條文彼此之間，是否也有規範交集或重疊適用的可能性？有鑑於篇幅，將以一些特別防杜規避行為的規定作為適例加以檢討，俾便希望提供將來學術與實務界作進一步的探討時使用，乃分別說明如下所示。

貳、稅捐規避的規範理論：實質課稅原則（經濟觀察法）的定位

一、學說爭議

（一）德國學說爭議

1. 概說

對於稅捐規避行為之理論與實質課稅原則的定位，在德國學說上向來有所爭議，而我國學界也多引述德國學界之看法與見解的分歧而進行討論¹。為使問題能夠順利凸顯，本文以下乃先就德國學說上的【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 32 頁】討論進行說明。

2. 法律解釋論

依據德國稅法權威學者 Tipke 教授，對該國經濟觀察法之立法發展與適用理論的觀察，作為法律解釋論的經濟觀察法，總共經歷三個不同發展階段²：首先第一個階段，為一九一九年帝國稅捐通則（Reichsabgabenordnung, RAO 1919）的制定者 Becker。由於氏為法律人，在草擬帝國稅捐通則時，使用許多民事法的概念與名詞，其將帝國稅捐通則第 4 條規定：「解釋稅捐法律時，應當考量法條規範目的、經濟上之意義及其關係的發展」（Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen），解讀為一種通案調整（allgemeines Korrektiv）的法律規定，此即，後來學說中所稱之「經濟觀察法」，目的在於將稅捐法規範中借用自民商法的法律概念，全部轉換成稅捐法的概念。從而，倘若民商法與稅法使用同一法律概念，依據氏的意見，民商法僅給予稅捐法上該借用概念之概念核心（Begriffskern）而已，至於環繞這概念核心之概念範圍（Begriffsfeld），即須以其是否與核心事實（Kernsachverhalt）在經濟上屬於同一事實，作為判斷標準。換言之，稅捐法律構成要件之規定，若運用私法概念，只不過是用來描述、轉繪一個經濟形成或經濟狀態的輔助工具（Hilfsmittel）而已。這項看法，在二次大戰前的德國稅法學界，獲得不少學者例如 Emge、Ball、Höhn 以及 Gassner 的【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 33

1 國內學說實務之討論文獻，主要可參黃茂榮，實質課稅原則，載稅法總論——法學方法與現代稅法，第 1 冊增訂 2 版，2005 年 9 月，頁 365 以下；葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，載避稅案件與行政法院判決，2010 年 4 月，頁 23 以下；葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，載實質課稅與納稅人權利保護，2012 年 3 月，頁 3 以下；陳清秀，稅法總論，2012 年 10 月，頁 188 以下；黃俊杰，實質課稅類似案例之歧異判決，載實質課稅與納稅人權利保護，2012 年 3 月，頁 305 以下；蔡朝安，實質課稅原則內涵再探，載實質課稅與納稅人權利保護，2012 年 3 月，頁 203 以下；許棋昌，從台灣實質課稅原則案例看稅捐稽徵法第 12 條之 1 的未來修法方向，載實質課稅與納稅人權利保護，2012 年 3 月，頁 417 以下；黃士洲，實質課稅原則與租稅法律主義、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 以下；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 以下。

2 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 2012, S. 1632 ff.

頁】支持³。

然而，上述看法基本上從未在德國稅捐實務上實踐過⁴。蓋因為德國稅捐法上，如前所述，使用不少來自民法特別是家庭及婚姻法的概念，稅捐法上有關家庭及婚姻的意義，向來是與民法規定的理解相互一致，處在民法規定之下解釋，換言之，若非民法所承認的婚姻關係，例如在當時由同性戀人所組成之生活共同體，並不能適用所得稅法第 26 條、第 26b 條、第 32a 條第 5 項之規定，進行家庭所得稅合併申報（德國學說稱 Ehegattensplitting）。關於同性戀人組成之生活共同體，在德國係藉由二〇〇一年通過的生活伴侶法（Gesetz über die Eingetragene Partnerschaft, LPartG 2001）承認其法律地位，惟在此之前，甚至在二〇〇一年通過前揭立法後，直到二〇一三年之聯邦憲法法院作成最新判決為止⁵，同性戀人所組成之生活共同體，從來就沒有辦法在稅捐法上，與其經濟實質具同一性，由一夫一妻所組成的異性婚姻關係，適用同樣的稅捐法規定，僅能以額外負擔為由作有限額度（außergewöhnliche Belastung in einer begrenzten Höhe）的扶養扣除額。從而，大約自戰後一九五五年開始，德國稅法學界已有完全相反的思潮，主張稅法若使用借自私法之概念，或將其效果連結私法法律關係者，稅捐法律概念之解釋即應受私法概念解釋的拘束。此說以學者 Crezelius 為代表。在此處，應適用「私法優先」（Primat des Zivilrechts），稅捐法乃因此成為私法的結果法（Folgerecht des Zivilrechts），藉以維護法秩序之一體性（Einheit der Rechtsordnung）【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 34 頁】與法律安定性（Rechtssicherheit）⁶。

但自一九六五年起，德國稅法學界又產生另一種思維方式，認為所謂經濟觀察法並非稅捐法所獨有（kein Spezifikum des Steuerrechts）的解釋法，仍屬於一種法律的觀察法（rechtliche Betrachtungsweise），為法律之解釋法（rechtliche Auslegung），亦即屬於目的解釋法（teleologische Auslegungsmethode）。依據此說，稅捐法律應基於各別規範之目的，決定究竟是採取與私法相同，或者是有別於私法，作成合於稅捐法之經濟上的解釋，以及是否獨立於民法的法律關係之外，作各別不同的判斷。然而，在此一看法中，對於稅捐法律規範目的之探求，其與私法規範目的之間的關係，仍有不同的理解：有認為，若從稅捐法律條文中，無法辨識其具有別於私法規定之目的所在者，稅捐法即應與私法對於借用之概念作同一的解釋；但也有認為，只有自稅捐法規定中可以識別其欲與私法概念作同一解釋者，方使對於借自民法之概念作相一致的解釋，否則即無庸作相同解釋；

3 Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, Köln 1993, S. 1286 Fn. 220 m.w.N.

4 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1632.

5 聯邦憲法法院在 2013 年 5 月 7 日作出最新判決指出，對於依照生活伴侶法登記之同性戀人所組成的生活共同體，在稅捐法上不允許其與夫妻婚姻者相同，得依所得稅法第 26 條、第 26b 條、第 32a 條第 5 項之規定作所得合併申報者，係違反基本法第 3 條所規定的平等原則。判決內容檔案，BVerfG, 2 BvR 909/06 vom 7.5.2013，網路資料請參 http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rs20130507_2bvr090906.html，造訪日期：2013 年 11 月 22 日。

6 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1634.

中道之意見則認為，稅法並未預設上述兩者任何其一，而應依據個案分別判斷⁷。

Tipke 教授本人則認為，主張以經濟觀察法將所有取自私法之概念，藉以轉換成所謂稅捐法之經濟概念（Steuerrechtlich—Wirtschaftliche Begriffe）的說法，並不可採，蓋因這種說法忽略法律之解釋方法並逾越法律解釋的界線，使得稅法的解釋淪為任意擺盪式（freischwebend），以經濟之感情法學（wirtschaftliche Gefühlsjurisprudenz）作成解釋結果而已⁸。同樣的，訴求以法秩序一體性、法安定性為由，將稅法當作私法的結果法，完全不考慮稅法規範之意義，強求稅法與私法之間作同樣結果的解釋，亦不可採。蓋因法律本就依規範目的而作解釋，而稅法與民法之規範目的並不相同【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 35 頁**】（Steuerrecht und Zivilrecht bilden keine teleologische Einheit）⁹。每個法律規範包括稅法在內，都是依據法條規範之文義、上下文、規範歷史與規範目的而作探討。稅捐法規範之目的，固然有依財政目的（Fiskalzweck）者，從而本應依經濟上負擔能力而為課稅的原則（Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit）作出解釋，但稅法也有依社會目的（Sozialzweck）而制訂法律規範者¹⁰，更何況，有些依財政目的所制訂之稅捐規範，並未完全遵守量能課稅因而有牴觸平等原則之嫌，這些情形，均不可能擅自逾越文義解釋之可能界線，而逕自忽略原本之稅法規範目的，而僅僅依據平等原則就作出解釋¹¹。從而，縱然是取自私法之概念或名詞，稅法應該也不必作同樣內容的解釋，稅捐實務上，也從來不曾存在有所謂私法目的之優先性（teleologische Prävalenz des Zivilrechts）的問題，而應依據各該稅捐法之立法規範目的作成解釋。此一看法，後來也是德國稅法學界主流意見，稱為稅捐實定法之經濟解釋法（wirtschaftliche Interpretation der Steuergesetze），是所有以掌握經濟事件或經濟狀態（wirtschaftliche Vorgänge und Zustände）為對象之法律規範，共同適用的目的解釋法（teleologische Auslegungsmethode），非稅捐法律規範所獨有¹²。

3. 事實認識論

除作為法律解釋之方法以外，經濟觀察法是否亦可當作事實認定的方法，在德國學界亦有所討論，此因一九三四年之稅捐調整法（Steueranpassungsgesetz, StAnpG 1934）中，除接收前述帝國稅捐通則第 4 條的原先規定以外，在該法第 1 條第 3 項中又另增一段規範文字，【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 36 頁**】指出經濟觀察法「對於構成要件之判斷，亦有適用」（Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen）。此處所稱

7 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1634, 1635.

8 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1635.

9 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1635.

10 關於稅捐法律規範目的之一般性介紹，請參 Johanna Hey, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2013, § 3 Rdnr. 20 ff.

11 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1636.

12 Joachim Englisch, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2013, § 5 Rdnr. 70.

構成要件之意思，指的就是構成要件所應適用之客觀事實（Sachverhalten）的判斷¹³。換言之，經濟觀察法對於被規範面之課稅客觀事實的認定，亦有適用。從而，自一九三四年開始，稅捐調整法中所規範的經濟觀察法，即具雙重意義，不僅影響稅捐法律概念之解釋，亦影響構成要件之客觀事實的判斷（Tatbestandsbeurteilung）¹⁴，成為認識客觀事實的手段。Isensee 認為，以經濟觀察法作為確認事實（Sachverhaltsfeststellung）的方法，係屬一項贅文的規定¹⁵。德國在一九七四年討論現行之稅捐通則（Abgabenordnung）的立法草案時，亦採同樣看法，認為：「租稅調整法第 1 條第 3 項，關於解釋之規定亦適用於構成要件（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統攝，而法律統攝之可能性，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考察方法之顧慮，因此無須租稅調整法第 1 條第 3 項之規定」¹⁶，從而自一九七七年德國稅捐通則（Abgabenordnung，AO 1977）制定之後，即未設置有任何以經濟觀察法判斷事實之規定¹⁷。

4. 稅捐規避行為立法之法律性質

經過數次之修法，現今德國稅捐通則第 42 條第 1 項規定：「稅法不因濫用法律形成之可能性而得規避。各別稅法若涉有防堵租稅規避之規定者，於其構成要件實現時，依據各該規定定其法律效果。在其【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 37 頁】他情形，若有第 2 項規定所稱之濫用時，依與經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權」（Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht）¹⁸；第 2 項規定：「若選擇不相當之法律形成，以致於納稅義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲得法律所未預見之稅捐利益者，係屬濫用。納稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關連除前述情形外，若有第 2 項所稱之濫用情事者，依據與其經濟事件相當之法律形成，成立稅捐請求權」（Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim

13 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1632.

14 參 Klaus Tipke, Steuerrecht und bürgerliches Recht, JuS 1970, S. 149, 151 ff. zit. nach Dagmar Felix, Einheit der Rechtsordnung- Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Tübingen 1998, S. 117 Fn. 719.

15 Josef Isensee, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976, S. 85 f.轉引自陳敏，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 6 所引註 22。

16 BT-Drucksache VI/1982, S. 100.轉引自陳敏，同前註，頁 7 所引註 23。

17 陳敏，前揭註 15，頁 7。

18 此處之中文翻譯，係參考陳敏譯，德國租稅通則，2013 年 5 月，頁 65。

Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind)¹⁹。此條規定，對於稅捐規避行為所適用之經濟觀察法，係採取擬制納稅義務人在現實上採取與經濟實質相當之法律形式，以此作為基準而予以課稅效果的立法，學說上稱此為「與經濟事件相當之事實的擬制」(Fiktivm eines den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Sachverhaltes)²⁰。

對於前述為防杜稅捐規避行為所制訂之稅捐通則第 42 條規定的法【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 38 頁**】律性質，德國學界至今仍有諸多爭議。依 Tipke 教授之觀察，德國學界少數意見認為，法律解釋不以文義為限，故經濟觀察法仍屬法律解釋方法，但多數意見則認為，稅捐通則第 42 條規定，係以類推適用之方法，在作法律所許可之法律規範漏洞的填補 (gesetzlich zugelassener Analogie zum Zwecke der Lückenausfüllung)²¹。蓋多數學者之意見係認為，法律解釋 (Auslegung) 僅及法條文義可及的範圍 (Grenze des möglichen Wortsinns)，若在文義範圍以外者，即屬於法律補充。對於法律規範之漏洞是否存在，並容許法律適用者進行規範漏洞的填補，必須區分此一漏洞為真正之法規範漏洞 (Gesetzeslücke)，或者屬於法外空間 (rechtsfreier Raum)，此時即非規範漏洞：真正之法規範漏洞，是立法者在無意間，違反立法計畫所產生的規範上缺漏，而後者之法外空間則是立法者在立法時刻意留下的空間，讓納稅義務人可依自由意志而形成法律關係。由於稅捐規避之行為，係屬納稅義務人利用稅捐立法者在制訂規範時，違反計畫的不完全性 (planwidrige Unvollständigkeit) 而作成之行為，故法律適用者在此仍係基於稅法規範之目的，將立法者無意間製造的規範漏洞，予以填補。在此，採取類推適用說的多數意見中，對於稅捐法是否有類推適用之可能，又分成兩派不同的見解；一說認為稅法之規範並不具有類推適用的能力 (Analogiefähig)，至少，對於加重稅捐負擔的法律規定，存在所謂類推適用禁止 (Analogieverbot) 的原則，故此一規定乃法律明文，打破上述類推適用禁止原則的特例規定，係具有創設性 (konstitutiv) 意義之規範。另一看法則認為，稅捐法規範與其他干預行政法一樣，均具有類推適用的能力，故此處只不過是宣示性 (deklatorisch) 意義之規定而已。學說上認同稅捐通則第 42 條之規定僅屬宣示性，依據各個被規避之稅法規範，亦可作出同樣的目的性解釋者，稱為「內在理論」(Innentheorie)；反之，將稅捐通則第 42 條之規定視為一種外在的，對於各個被規避之稅法規範的補充規定，係屬不可或缺的規定【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 39 頁**】

19 此處之中文翻譯，係參考同前註，頁 65。

20 Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, München 1991, S. 143; Klaus-Dieter Driën, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), AO, Köln Lfg. Okt. 2007, § 42 Rz. 11 m.w.N.

21 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1665.

者，稱為「外在理論」(Außentheorie)²²。

從以上之說明可知，德國稅捐法學界對於經濟觀察法的討論，一般仍將其作為法律規範的解釋問題，用意在解釋各別稅捐法律構成要件中所規定之抽象行為，其差別僅在於這種觀察法是否屬於稅捐法之目的解釋法，是法律解釋或屬法條規範之文義範圍外的法律補充方法，又稅捐法中如何承認這種法律解釋或補充的意義，彼此間在概念上有所區別而已。

(二) 奧國學說意見

在同屬於德語法律圈 (Rechtskreis) 的奧地利，該國一九六一年制訂之聯邦稅捐通則 (Bundesabgabenordnung, BAO 1961) 第 21 條第 1 項亦針對經濟觀察法，設有如下之規定：「就稅捐通則法有關的問題，應依經濟觀察法所得之真正經濟上的實質內涵為基準而判斷，不拘泥於事實的外觀形式」(Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend)。該國之稅捐行政與行政法院的判決實務，至今仍認為：聯邦稅捐通則第 21 條有關經濟觀察法之規定，作用並非在於法律問題的釐清 (Klärung von Rechtsfrage)，僅為事實問題的判斷 (Beurteilung von Tatfrage) 而已²³。從而，同樣是經濟觀察法，在奧地利之稅法學說與稅捐實務，即有與德國法產生不同的認識。

(三) 我國學說看法

依照我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定：「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【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 40 頁**】酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之」，從法條規定之文義上作觀察，第 1 項之規定係以如同前述德國法學界普遍所抱持之見解，將實質課稅原則理解為一種稅捐法律解釋的基本原則而為規定，換言之，實質課稅原則在此屬於法律規範解釋的問題；然而，同條文之第 2 項卻又同時規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」，此一法條規定，顯然又是以事實與證據之認定，亦有實質課稅原則的適用為其前提。從而，在我國目前稅捐實定法之規範中，實質課稅原則一方面既作為租稅法律解釋之基準，另一方面似乎也是客觀事實認定的基準，兼具有法律解釋與事實認定的雙重意義。

一〇二年五月二十九日增修稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項，有關稅捐規避行為定義

22 關於內在理論與外在理論，vgl. Englisch, aaO. (Fn. 12), § 5 Rdnr. 118; Eckart Ratschow, in: Franz Klein (Hrsg.), AO, München 2009, § 5 Rdnr. 10.

23 VwGH 17.3.1983, 83/16/0013; VwGH 11.5. 1983, 82/13/0239 zit. nach Josef Wendl, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Heinz Schäffer/Walter Berka/Harald Stolzlechner/Josef Wendl (Hrsg.), FS für Kojan, Friedrich, Staat-Verfassung-Verwaltung, Wien/New York 1998, S. 653, 644.

的規定，並未解決稅捐規避之行為，究竟在性質上屬於法律規範解釋的問題，抑或是事實認定的問題。蓋若立法者有意將稅捐規避認知為法律規範解釋方法的問題，則規範體系上的位置即應放在本條文規定之第 2 項，緊接在條文第 1 項法律解釋方法之後。吾人亦無從得知，立法者是否將稅捐規避行為之定義當作一種事實認定的方法，蓋因為修法之立法理由中，並沒有進一步的說明。足見立法者無意解決稅捐規避行為，究竟屬於法律解釋或事實認定的問題，甚至也未必認識到此等法律問題的存在。有關稅捐規避行為之規範作為法律解釋論與事實認識論之區分所產生的實益，將進一步在下文中說明。

二、本文見解

（一）實質課稅原則應作為法律解釋方法

依照法律適用之三段論（Syllogismus）邏輯，大前提為法律規範之尋找與針對法律規範作出解釋，小前提為依據證據資料以認定客觀事實，同時在法律之抽象規定與具體發生的事實之間作出涵攝，結論即為法律效果應適用於具體的事實。經濟觀察法或實質課稅原則，無論是當作前述之大前提的法律解釋方法，或者是當作小前提的事實認【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 41 頁**】定手段，實際上，均可達到稽徵實務上稅捐機關欲藉以調整納稅義務人之稅捐負擔的規範目的，從而，在結果上本屬一致，誠如德國稅法學界在戰後於一九七四年針對該國在戰前一九三四年之稅捐調整法第 1 條第 3 項規定所作過的討論一般，經濟觀察法或實質課稅原則因此不必要同時作為法律解釋又為事實認定的方法，這兩者同時之存在係屬不必要、甚至是多餘的。

本文在結論上，贊同前述德國稅法學界通說所採取之看法，應將該國之經濟觀察法，亦即我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 有關實質課稅原則的規定，定性為一種法律解釋方法，目的係在用以填補各別之稅法規範，因違反稅捐立法者之原先計畫中所產生的規範缺漏。此從稅捐規避行為之構成要件，亦即我國條文第 3 項定義規定，無論是違背「立法目的」、「濫用」法律形成、藉以「規避」構成要件該當，達成與「交易常規相當」之經濟效果等，均需法律適用者在具體發生個案，找尋具體適用的稅捐法律規範，並進行法律解釋，屬於規範之法律解釋的問題。換言之，納稅義務人在客觀上所作成的安排（僅此部分屬客觀事實的認定），究竟是利用哪個稅法、哪個規範所產生的漏洞，而此種利用是否違反立法者（Gesetzgeber）訂立稅法規範時預定的計畫，因此形成規範上漏洞，容許法律適用者（Rechtsanwender）在事後，以一種先前被理解為類推適用，現今則被認為屬於填補漏洞之解釋方法加以填補，此即為稅捐規避行為規範之理論，亦即實質課稅原則。無論是規範之尋找，立法者目的或預定計畫的認識，與漏洞存在的確認，均屬於法律解釋問題。從而，在此等認知下，我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項的規定：「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」，即說明實質課稅原則作為稅捐法律之解釋方

法，並指出法律適用者在解釋稅捐法律規範時，所應考慮的各項因素：包括「應本於租稅法律主義之精神」，係指應參考租稅立法者在制定法律規範時所使用之文義，此即為文義解釋法，與其上下文之關連性意義，此即為關連性解釋法或稱體系解釋法；「依各該法律【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 42 頁**】之立法目的」，係指斟酌法律規範在立法時，立法者主觀之立法目的，此即為歷史解釋法；「衡酌經濟上之意義」，指的是法條文義一般在經濟上的理解，具有追求客觀規範目的之意涵，即為客觀目的解釋法；最後斟酌「實質課稅之公平原則」，則是追求稅捐立法者最終也是最重要的基本價值，亦即量能課稅的平等原則，以符合憲法規定平等原則之要求，故在此可以被理解為合憲性解釋法，即已經包含了所有稅捐法作為法律解釋方法的各種要素。

本文反對，將實質課稅原則當作一種事實認定的方法，蓋因此舉將使得稅捐稽徵程序，特別是在我國稅捐實務上，稅捐機關應依職權調查證據以認定事實的程序法相關規定，包括行政程序法第 36 條規定，稅捐機關應依職權調查證據；第 7 條、第 36 條規定，不論有利不利納稅義務人之事實，應一律加以注意；第 43 條規定，對於客觀事實應依經驗法則與論理法則判斷真偽，均將被淘空而因此形成具文。蓋實質課稅原則倘若作為事實認定的方法，會讓稅捐機關非常容易在個案之稽徵程序中，傾向逕以本條之規定為依據，排除上開行政程序法相關規定的適用，用對於稅捐機關而言係屬最簡單也最容易主張，概念之內容卻屬極為模糊且抽象的實質課稅原則為理由，否定納稅義務人在客觀現實上所作一切法律形式的安排，讓稅捐機關既無庸進一步論述納稅義務人之行為，是否涉及違背具體哪個規範之「立法目的」、是否「濫用」法律形成、藉以「規避」稅捐構成要件，亦無庸討論系爭之規範是否存在漏洞等法律問題，讓納稅義務人無從爭執其究竟是否涉及稅捐規避，讓實質課稅原則的運用，淪為一種交由稅捐機關自由、幾近於恣意而為事實認定的感情法學。實質課稅原則倘若作為一種事實認定的方法，即讓稅捐機關得以依法直接擬制，納稅義務人係採取一個客觀上，根本就不存在的行為或事實，容許稅捐機關得以此等虛擬之事實為基礎，直接調整納稅義務人的稅負，使稅捐規避行為與本質上屬於逃漏稅捐之通謀虛偽行為，完全無法區分。從而，稅捐規避行為之規範理論，實質課稅原則的適用，應該只是種法律解釋之方法，而不是事實認定的方法。在此前提下，稅捐稽徵法第【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 43 頁**】12 條之 1 第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」，此條規定從文義即可得知，涉及經濟事實之認定與實質經濟利益歸屬的判斷，均屬客觀事實認定的問題，即不應在此處規定，成為實質課稅原則條文規定的內容。為避免產生誤解，本文以為，上開第 2 項有關經濟事實與歸屬判斷的規定，應從本條文之規定中加以移除。

（二）核實課稅原則應作為事實認定基準

倘論者欲保留上開稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項，有關經濟事實與歸屬判斷的規

定，為解決上述概念可能產生混淆的問題，本文認為，應維持實質課稅原則作為法律解釋之方法，至於，認定課稅事實所應遵循之原理原則，即宜改稱為「核實認定原則」或稱「核實課稅原則」加以取代。實際上，稅捐實務上對於核實課稅原則的名詞與其概念並不完全陌生，例如在改制前之行政法院 74 年度判字第 1792 號判決、75 年度判字第 370 號、第 2443 號判決，以及改制後之最高行政法院 91 年度判字第 1633 號判決，均在判決理由中出現「核實課稅」原則的說明。再者，在台灣大學法學院一〇二年九月二十三日舉辦第十九屆兩岸稅法研討會，研討會之主題正是「核實課徵、實價課稅與推計課稅」，其中「核實課徵」就是「核實課稅」，查核納稅義務人之「經濟實質」而課稅的意思，足見「核實課稅」與「實質課稅」原則兩用語，在稅捐實務上均為存在，若能從本文之建議，在法學概念上將這兩者區分開來：實質課稅原則屬於法律解釋方法，核實課稅原則屬於事實認定原則，本文相信，這對於解決我國稅捐稽徵實務上，有關實質課稅原則概念之混淆與定性困難的問題，相信將會有相當的助益。

實質課稅原則因此仍作為法律解釋方法，適用上而需受到各種法律解釋方法的限制，並應在此範圍內，盡力追求維護稅法基本原則之量能課稅原則，乃至於憲法規定之平等原則的實現；反之，本文在此【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 44 頁】所提出之「核實課稅原則」，其核心概念即為前述在行政程序法中，有關證據程序的相關規範，包括依據行政程序法第 36 條規定，稅捐機關應依職權調查證據，所謂**職權調查原則**；第 7 條、第 36 條規定，不論有利不利當事人之事實，應一律加以注意，所謂**全面探知原則**；依第 43 條規定，對於客觀事實依經驗法則與論理法則判斷真偽，亦即**自由心證原則**；稅捐機關應就納稅義務人之整體計畫進行觀察，可稱為**整體觀察原則**；以及稅捐機關應對納稅義務人之客觀事實作出綜合評價，可稱為**綜合評價原則**等內容。這些事實認定之原則，本即屬行政程序法所規範的內容，本文只是將行政程序法規範上之要求，配合稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項的規定，依稅捐事件又特別重視經濟實質關係的特性作出調整，便利稅捐稽徵機關在稽徵實務上進行操作而已。申言之，核實課稅原則所包含之五個重要子原則，分別為職權調查原則、全面探知原則、自由心證原則、整體觀察原則、綜合評價原則。從而，將認定事實之核實課稅原則，自作為法律規範解釋方法的實質課稅原則概念中抽離，將有助於我國稅捐稽徵實務，在稅捐法律適用過程中的明確性，並同時使其可作事後的檢驗，特別是司法機關對於此類稅捐爭議事件，進行事後的司法檢驗。

實務上，最高行政法院 101 年度判字第 1049 號判決，亦隱約指出實質課稅原則應作為法律解釋方法之特性：按「實質課稅原則就稅務事件得與私法契約自由原則脫勾，確係稅捐稽徵機關課稅利器，但若實質課稅原則毫無限制，則任何經濟活動均將溢出納稅義務人之私法行為當事人意思，而率由稅捐稽徵機關以實質課稅原則對人民課稅並正當化，則稅捐法律主義精神將盪然無存。其實，實質課稅原則乃量能課稅原則或是負擔公

平原則之表現，只為實現稅捐正義不得不之手段。從量能課稅原則所導出之實質課稅原則須不致於妨害法的安定性或造成課稅權的濫用，故其適用仍有其一定界限，即在稅捐法律之解釋，仍應遵守其基於稅捐法定主義或一般法律原則及就各該稅捐法律規範所導出之限制。另外，實質課稅原則就其經濟事實之觀察，亦應就其認定符合一般經驗法則」，除判決後半段的文字敘述，容易讓人【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 45 頁**】誤解實質課稅原則仍屬事實認定的基本原則以外，其正確指出實質課稅原則與量能課稅原則乃至於平等原則之間的關連性，實質課稅原則之適用應有界限，同時指出事實之認定不能背離於一般之經驗法則，應遵守證據認定法則，本文認為，仍具有高度參考的價值。

（三）核實課稅與實質課稅概念區分的實益

在核實課稅原則下，由於稅捐稽徵機關，應依行政程序法規定，依據職權調查證據、對納稅義務人有利不利的事實一律注意、依經驗法則與論理法則判斷事實真偽、就納稅義務人之整體計畫觀察、對其整體事實作綜合評價，從而，稅捐稽徵機關在稅捐稽徵程序中所查得，任何對納稅義務人有利或不利的事實或證據資料，只要是認定其符合於客觀真實者，特別是那些對納稅義務人有利的部分，雖為納稅義務人本人所不自知，或可能為其所知但因現實上因素而未能提出，或雖然現實上已經提出但卻屬於未能及時提出者，只要是稅捐稽徵機關在作成稅捐核課處分之前所未能及時知悉者，即應納入其作成稅捐核課處分的事實考量範圍。換言之，在核實課稅原則下，稅捐稽徵機關可能也應該調查客觀證據資料，作出對於納稅義務人有利結果的認定；反之，本文將於以下參、四、（二）作進一步的說明，在實質課稅原則下，法律適用者無論是稅捐稽徵機關或者是法院，依據實質課稅原則所作成的法律解釋結果，多數情形應屬於對納稅義務人不利益結果的認定者，兩者有所不同並有區分實益，應予辨明。

儘管如此，本文還是必須承認，將認定事實之核實課稅原則與解釋法律的實質課稅原則作出概念上的區分，實務上也有可能存在無法完全確定，系爭稅捐爭議問題究竟是事實認定問題或者是法律解釋問題的困難。例如，實務上曾經發生之債券前手息案的爭議中，關於債券附買回（Re-Purchase, RP）與附賣回（Re-Sale, RS）之交易行為，在兩次交易中間的差價，究竟是要認定為買賣之交易所得，或是認定為債券融資的利息所得，即有歧異，換言之，究竟是要歸類為依核實課稅原則之適用範圍，還是要列入實質課稅原則的適用，有時也只是【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 46 頁**】法律適用者在方法論之觀察角度的不同而已。此一問題的解決，有賴於司法機關作出判決採取前後一致性的見解，或者是逕自透過稅捐立法明訂的方式，才能夠解決問題。上述有關債權前手息案的爭議，立法者在二〇〇九年四月公布之所得稅法第 14 條之 1 規定，在該條第 2 項第 3 款規定中，列入為利息所得並作 10% 的比例分離課稅，即在一定程度上解決了問題爭議，也減少了問題存在所可能引發的不確定性。

（四）稅法與民法概念解釋的關係

在作為法律解釋方法之前提下，經濟觀察法應屬依稅捐法規範之目的，為超過法律規範文義之補充方法，而關於稅法與私法之借用概念間的關係，本文以為，在我國其實無庸特別強調，稅法應與私法概念作不同之解釋，因為在我國稅捐實務立法上，倘若稅法有意採用與私法不同概念的理解，稅法就經常是使用與私法不同意義的規範文字，所以概念上本來就會有不同意義內容的理解，此為本文作者對於我國稅捐實務立法的觀察。

在德國，帝國稅捐通則之起草者 Becker 係完全的法律人，故其在受命起草一九一九年之帝國稅捐通則中，借用許多出自私法之概念或名詞，讓嗣後德國之稅法學界因此經常討論經濟觀察法，用以解釋稅法與私法概念之意義是否相同，結果並不讓人意外。可是，在德國這種情形，在我國並非如此。蓋因我國稅捐立法者在制訂稅法時，立法過程中鮮少有法律人的參與，無論是主導我國財稅法案起草之財政部，或者是立法院中的立法委員或助理，多數可能是財經專家、會計專家（或甚至根本兩個都不是）並非個個都對私法之法律有足夠認識，遑論對行政法概念的掌握。因此，我國稅捐立法者自始即不常使用私法乃至於行政法中通用的法律概念，此從我國許多稅捐成文法之規定，經常使用非屬典型的法律名詞或概念，即可得知。例如，所得稅法有關所得類型之第 14 條第 1 項的規定中，第 3 類之薪資所得，邏輯上本應以受僱人基於民法之僱傭契約所獲得的報酬，但前開稅法法條規定之文字中，完全並未提到「僱傭契約」關係的字眼，而是以「公
【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 47 頁】司事業職工薪資及提供勞務者之所得」為內容，解釋上自然是稅法所稱之「薪資」不以民法上的僱傭關係為前提；又如同條項第 4 類所稱之利息所得，包括「公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得」，所涉之稅捐法規定，均與財務金融學上對於債券與短期票券的區分或定義相同，卻與我國私法中使用「有價證券」的概念，並不相同，蓋因為債券與短期票券均屬私法上的有價證券，短期票券在財務金融之市場上係被歸類為貨幣市場之交易客體，在會計上則被認定為約當現金，但對於法律人而言，「約當」現金永遠不是現金，所謂的現金指的僅是國家依法發行之通用貨幣（通貨）作為支付工具而已；再者，同條項第 7 類所規定之財產交易所得，法條規定之用語為「交易」，但私法上與之相當的概念，則是「買賣」或「互易」契約，所得稅法上之財產「交易」概念，從而，並不以民事法上的「買賣」或「互易」契約關係而發生者為限。

基於以上之說明，在我國稅捐法上，討論稅法是否應作有別於私法概念意義的解釋，其實並不太重要，必須擔心的問題反倒是，稅捐法規範中經常使用非典型之法律概念，是否會在實質課稅原則作為解釋方法之推波助瀾下，完全扼殺納稅義務人在稅法上藉由私法形成自由以進行個人或企業節稅規劃行為空間的可能性。從而，稅捐法之規定，若在規範文字上，完全採用私法名詞或概念，解釋上亦需遵從民法或私法之概念而為解釋之事例，更值得吾人加以注意。

稅法遵從民法規定或私法概念而作成解釋者，不乏其例，但主要還是出現在私法中屬於強行法規範，特別是身分法規範之中，例如家庭或是夫妻配偶或是受扶養親屬的概念。前者「家」之概念，稅法應與民法作相同之解釋，如大法官釋字第 415 號解釋指出：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務。同法第十七條第一項第一款第四目規定：『納稅義務人其他親屬或家屬，合於民法第一千一百一十四條第四款及第一千一百二十三條第三項之規定，未滿二十歲或滿六十歲以上無謀生能力，確係受納稅義務人扶養者』，得於申報【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 48 頁**】所得稅時接受扶養之人數減除免稅額，固須以納稅義務人與受扶養人同居一家為要件，惟家者，以永久共同生活之目的而同居為要件，納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準」。在該號解釋理由書中更進一步指出：「所謂家，民法上係採實質要件主義，以永久共同生活為目的而同居一家為其認定標準，非必以登記同一戶籍者為限」，從而，將所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款免稅額規定中所稱之「家長」、「家屬」關係，作與民法第 1112 條之規定相同意義的理解；後者，稅法有關婚姻或配偶之規定，例如大法官釋字第 647 號解釋指出：「遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定。至因欠缺婚姻之法定要件，而未成立法律上婚姻關係之異性伴侶未能享有相同之待遇，係因首揭規定為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第七條之平等原則有違」，解釋理由書中提到：「有配偶之人於婚姻關係外與第三人之結合，即使主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有長期共同生活與共同家計之事實，但既已違背一夫一妻之婚姻制度，甚或影響配偶之經濟利益，則系爭規定之差別待遇，自非立法者之恣意，因與維護婚姻制度目的之達成有合理關聯，故與憲法第七條之平等權保障並無牴觸」。換言之，遺產及贈與稅法中有關婚姻、配偶贈與免稅之規定，依然是以民法第 972 條、第 973 條、第 980 條所規定之一男一女作為婚姻伴侶所組成的婚姻為其適用前提要件，並不容許稅法之法律適用者逕以實質課稅原則或經濟觀察法為由，逕自解釋稅法上所謂家或婚姻配偶的概念。

本文見解認為，稅法若採用與私法之規定或概念相同的文字，由於稅法規範與私法規範之目的並不相同，從而，稅法概念無須強求與私法概念作相同意義的理解。但基於我國稅捐立法的實際環境與背景，若稅法規定（一反常態地）選擇使用私法規範的概念時，私法規範之意義與解釋，應是稅捐法律之適用者，無論是稅捐機關或者是法【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 49 頁**】院，在進行稅捐法律規範解釋時，重要的參考依據，至少，司法院大法官在前開兩號之解釋中，即以上述思考作為解釋立論基礎的基本立場，可為參照。

參、一般稅捐規避行為的規範與行為的類型化

一、稅捐規避與関連概念之區分

（一）稅捐規避與通謀虛偽行為

在我國稅捐實務上，所謂稅捐規避行為（Steuerungsumgehungen），與通謀虛偽行為（Scheingeschäfte）相互之間概念經常混淆，在實務上某些個案中，確實也不易進行事實的判斷與區分。實務上雖有少數判決，法官仔細區別稅捐規避（或脫法行為）與通謀虛偽意思表示之差異²⁴，但在民國八十七年以前之行政法院或八十八年以後的最高行政法院²⁵及各地行政法院²⁶，還是有不少的判決，將兩者混淆使用。【興大法學第15期，2014年5月，第50頁】即連我國之稅捐立法者，亦將稅捐規避與通謀虛偽行為，放在同一條文中規定。典型的例子，即為所得稅法第66條之8規定：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整」，法條中同時將股權移轉之「規避行為」與屬於通謀虛偽之其他「虛偽」行為安排併列，且在該條規定之立法理由中還提及，本條係為「防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度」，乃參酌外國立法例而制定之規定²⁷。此一條文甚至在嗣後一〇一年八月八日增訂所得稅法第14條之3規定時，依然使用幾乎與前條文義相同的字眼，「個人與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，

24 例如最高行政法院91年度判字第2287號判決：「○○公司增資、減資，雖屬兩階段之行為，形式上符合財政部六十九年五月八日台財稅第三三六九四號函及八十一年五月二十九日台財稅第八一〇一四〇〇一一號函釋，惟其增資、減資，並非以公司正常經營為目的，乃純粹惡意以無實質增減資方式，分派股東剩餘財產，係權利濫用行為，業經被上訴人詳述其理由，並非無據。原審判決認為○○公司之減資行為顯係虛偽，用語雖有未當，惟認為○○公司形式上之增資、減資行為，實質上則係藉由現金收回資本公積轉增資配發股票，將出售土地增益分配予各股東之結論，並無不合。此號判決，將稅捐規避行為正確地形容為『權利濫用』，並區別其與虛偽行為概念之差異，應值注意。」

25 例如改制前行政法院86年度判字第484號判決：「原告顯係透過第三人以虛偽買賣為原因，輾轉將該土地所有權移轉為其長子媳夫妻所有，以達到規避贈與稅之目的，故原告所謂土地所有權係依法定程序以買賣行為移轉所有權云云，乃屬表面虛偽買賣行為而已，其實際上，係隱藏贈與行為。行政法院八十四年判字第三六六號判決本件原告之父王炮死亡前以買賣之原因將系爭土地分別移轉登記與原告王清元之妻兄楊炳煌，原告王清泰之妻兄楊文騫。旋於二、三個月後，即再由該楊炳煌、楊文騫復以買賣原因移轉登記與原告二人。其親屬間如此短期內之賣出買進，顯悖一般常情，且均不能提出資金來源及付款之證明，其係以迂迴方式之虛偽買賣行為，隱藏實際之贈與行為，藉達逃漏贈與稅之目的，甚為明顯。被告將之認定為贈與而依法課徵贈與稅，洵非無據。」另行政法院84年度判字第2427號判決、最高行政法院90年度判字第1441號判決亦同。

26 例如高雄高等行政法院93年度訴字第975號判決，判決內容在此基於節省篇幅加以省略，敬請另行參照。

27 立法理由，參立法院國會圖書館之法律系統資料，網路資料請參 [http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lglaw?@4:1804289383:f: NO%3DEO1513*%200R%20NO%3DBO1513\\$\\$\\$10\\$\\$\\$NO-PD](http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lglaw?@4:1804289383:f: NO%3DEO1513*%200R%20NO%3DBO1513$$$10$$$NO-PD)，造訪日期：2014年2月12日。

按實際交易事實依法予以調整」，在立法理由中仍聲稱：「為防杜納稅義務人藉前開規定或利用課稅身分轉換，以資金或股權移轉等方式不當為他人或自己規避或減少納稅義務，爰參酌第六十六條之八，規定稽徵機關得報經財政部核准，按實際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其構成短漏報所得額或稅額者，並依第一百十條規定處罰，以維租稅公平」。足見我國稅捐立法者，絲毫不認為兩者之概念應該有所區別。

從行為之外觀形式上即可辨別，稅捐規避行為與通謀虛偽意思表示【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 51 頁**】示並非同一。蓋典型的稅捐規避行為，通常是由納稅義務人以一連串的數個行為，包括法律行為或事實行為所組成，其整體行為再被稅捐機關依據稅捐法律規範之目的，評價為係屬於濫用法律形成，因此而判斷為一個稅捐規避行為，但是通謀虛偽行為通常是物理上單一的法律行為；從法律效果加以觀察，行為人所作之稅捐規避行為，都是出於「真意」而發生法律效果的意思，蓋只有「真意」才會讓納稅義務人，能夠經由一連串複雜迂迴行為安排的經濟成果，依照計畫實現在其所欲實現對象主體身上。反之，若為「通謀虛偽」意思表示，基於民法第 87 條規定通謀虛偽行為，係屬自始、當然、確定無效，在隨時可由第三人（包含當事人自己在內）可主張法律效果無效的前提下，根本無法讓納稅義務人所欲發生之經濟成果，依照計畫實現在其主觀上所欲實現的對象主體身上；此外，稅捐規避行為，無論依我國學者通說²⁸，或依德國學說的看法，均認其非屬違法行為，也不屬具有可罰性之行為（Steuerumgehung ist weder rechtswidrig noch strafbar）²⁹，這在下文中將有進一步討論，但通謀虛偽意思表示，由於屬「虛偽不實」行為，故而在稅捐實務上，應構成稅捐稽徵法第 41 條「以詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐罪，同時也依照個案之情形，該當於商業會計法第 71 條偽造變造會計憑證、帳簿報表的犯罪行為，或是刑法第 215 條之業務文書登載不實罪。從以上說明即可知，稅捐規避與通謀虛偽的行為外觀與法律效果，根本完全不同。

（二）稅捐規避與借名行為

實務上，另外一個極易與稅捐規避及通謀虛偽行為相互混淆者，【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 52 頁**】乃是借用他人名義的行為。借用者借用被借用者的個人名義，對外為法律行為，並因此而形成稅捐法效果，被借用者猶如一個假人般，故德國學說上稱其為「稻草人」（Strohmann）。稅捐實務之此例，如借用他人名義，將自己之所得轉變成他人的所得，或者，借用他人名義登記為土地所有權人。以上之行為，均係為了避免所得或財產在同一時期集中實現在同一人身上，避免因為高所得額或高額財產價值，在

28 黃茂榮，前揭註 1，頁 502；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，第 3 版，2012 年 5 月，頁 465 以下；陳清秀，前揭註 1，頁 228；李惠宗，使用稅務人頭的罪與罰，法令月刊，第 61 卷第 7 期，2010 年 7 月，頁 13；柯格鐘，稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，載避稅案件與行政法院判決，2010 年 4 月，頁 89。

29 德國學說看法，參 Englisch, aaO. (Fn.12), § 5 Rdnr. 134; Ratschow, aaO. (Fn.22), § 42 Rdnr. 15, 71.

綜合所得稅或地價稅採用累進稅率下所產生的高額稅負。上述借用名義之行為，因為出借名義與借用他人名義者彼此之間，會達成借用名義契約之私法上合意，且雙方均有履行前述契約的真意，故借用者與出借者彼此之間，並非通謀虛偽意思表示。從而，在稅捐實務上，因此即有主張借用者借用他人名義以分散個人所得或財產，避免被課高額累進稅負的行為，並不涉及逃漏稅捐，甚至也有主張並不是稅捐規避，因為法律並未明文禁止借用他人名義的行為，所以根本就不應要求納稅義務人補稅，或對其裁罰，遑論對其課處人身自由之徒刑云云。

實際上，稅捐規避行為確實與借用他人之名義以避免稅負的行為不太相同，蓋因稅捐規避行為係行為人利用稅捐法規範之漏洞，以一連串的私法法律形成，規避稅捐構成要件的該當，從而獲致稅捐上的利益，故行為人所規避的對象為稅捐實定法之規範，這其實也是因稅捐立法者所制訂的法律規範，本身不完整、違反預定計畫，有漏洞存在即有可能產生的結果；但借用他人名義之行為，並未利用任何稅捐法律規範之漏洞，甚至，客觀上也不存在所謂規範漏洞，行為人是利用他人名義以形成法律行為及法律效果，並因此而希冀將法律效果所連結的經濟成果，因此所形成的稅捐負擔可以藉此分散到他人身上，縱然他人亦如實申報稅負，但顯然借用名義者即可免除掉高額的累進稅負。依據本文之見，這種借用他人之名義以避免高額所得稅或財產稅之累進稅負者，乃不折不扣的「以詐術或其他不正當方法」，企圖讓主管之稅捐機關對於納稅義務人本來存在的課稅事實與應稅所得額（或財產額），存在客觀事實錯誤上的認識，換言之，系爭借用行為【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 53 頁**】是讓稅捐機關對於課稅之重要事實陷入錯誤的行為，應屬於逃漏稅捐行為，即應具有可罰性，並非稅捐規避行為可以比擬。

二、稅捐規避行為規範之構成要件

依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項的規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避」，此條規定如前所述，不僅為稅捐規避行為之定義條文，同時在這條文中，也提到稅捐規避行為之構成要件，以下即為分析說明：

（一）客觀構成要件

1. 確認稅法規範漏洞的客觀存在

一般而言，稅捐法律規範所掌握的經濟行為，通常是透過稅捐構成要件之規定，將最典型的，直接的、離一定之經濟成果距離最近的法律形式，抽象化以後納入稅法規範之中，立法者並未想過將遠距離的、繞路的，屬於人為刻意安排的法律形式，納入規範的範圍內，從而，讓納稅義務人有機會利用規範上的漏洞，藉以形成其法律關係。此種規範漏洞之存在，或因為在立法當時，因立法者思慮不周，立法之技術不佳，對客觀事實的認識不夠，或者，在立法當時雖無上述因素存在，但隨著社會中被規範適用之人與

時空因素的變遷，立法者未隨著社會變遷而調整立法規範，乃逐漸產生規範的漏洞。

在此，應與上述立法者無意間產生之規範漏洞區分者，為立法者有意識不予規範的法外空間。至於，稅法規範在客觀上是否存在漏洞，即屬法律適用者在具體個案中，應依照稅法規範之目的而進行法律解釋的問題。

2. 納稅義務人利用法律形成而作成非常規行為

當納稅義務人為其最終所欲達成之經濟上成果，在現實上所選取出來的法律形式係屬「繁瑣的、笨拙的、複雜的、非理性的、多餘【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 54 頁**】的、不透明的或非效率」³⁰，我國法條規定其為「非常規交易」行為，實際應是描述其與常規之行為相比，係屬「不相當」(unangemessen)之行為，即具備稅捐規避行為的外表徵憑 (Indiz)。特別是當特定的經濟上成果，係透過納稅義務人所費不貲的繞路而行之法律形式，取代由直接路徑之法律形式所達成者，尤應認定屬於此類。

3. 該等非常規行為應評價為濫用

前開稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項有關「濫用」(Missbrauch)之概念，實際上，「濫用」是帶有評價意義的法律概念，納稅義務人採取不相當之法律形式，僅能推測 (vermuten) 其可能具有濫用的情形，稅捐機關仍須調查客觀證據資料，認識納稅義務人之整體計畫 (Gesamtplan)，瞭解納稅義務人在背後是否具備稅捐以外之理由，例如出於商業上具有正當性的理由 (good business reason)³¹，進行綜合評價之後，才能認為納稅義務人迴避系爭稅捐法律規範的行為有所不當，係屬「濫用」法律形成，而只有被評價為「濫用」法律形成自由之行為，才能在此時被稱為「稅捐規避行為」。

舉例而言，納稅義務人欲對其子在同一年度內贈與新台幣 440 萬元，乃利用遺產及贈與稅法第 22 條規定每人贈與有 220 萬元免稅額之規定，由自己首先贈與子新台幣 220 萬元，再利用遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款夫妻配偶相互贈與之財產不計入贈與總額的規定，以附負擔之贈與，贈與其妻 220 萬元，隨後再由妻，也是受贈人之母將受贈之 220 萬元轉贈與同一子，由於同樣適用前述第 22 條 220 萬元免稅額之規定，故由此而達到同一年度贈與免稅額可達 440 萬元之目的。此種行為，係由贈與人利用遺產及贈與稅法之規範漏洞，即免稅額係以每個人為單位計算，夫妻間之財產移轉則不計入贈與的規範漏洞，【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 55 頁**】以連續完成之三個贈與行為，構成一個評價上被認為係屬「濫用」法律形成自由之稅捐規避行為，德國學說上稱其為連環贈與 (Kettenschenkung) 行為³²。

在上述連環贈與之例子中，納稅義務人顯然是利用遺產及贈與稅法第 20 條夫妻贈與

30 參陳清秀，前揭註 1，頁 223。

31 Roman Seer, Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht- Einführung und Rechtfertigung des Themas, in: Rainer Huttemann (Hrsg.), Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, Köln 2010, DSJG 33, S. 7.

32 Englisch, aaO. (Fn. 12), § 5 Rdnr. 121.

免計入贈與（免稅），以及第 22 條每人每年贈與有免稅額 220 萬元之規定，達到在同一年度中，對於同一受贈人贈與 440 萬元，享受兩個免稅額額度免稅的利益，蓋立法者從未希望藉由上述兩個規定，讓同一人可以獲得兩次贈與免稅額規定適用之機會，從而，應評價納稅義務人以三個連續之連環贈與行為，係屬「濫用」法律的形成，應屬稅捐規避行為。

值得說明者，納稅義務人採取行為之動機，有可能是出於稅捐以及稅捐以外（例如商業理由、熱心公益、出於對文化或藝術之愛好、出於對投資地區之政治風險的考量等），因而同時具備兩或三種以上之行為動機，此時稅捐機關即應衡量納稅義務人在稅捐上之動機，是否對於採取系爭之「非常規行為」具有關鍵性與重要性，作為判斷準據，此時，後述之「納稅義務人或與其親近之第三人」因此獲得的「稅捐上利益」將會是一個重要的判斷標準，蓋具體能獲得之稅捐利益越大越多者，出於稅捐理由之動機，即越為強烈，越有該當評價為「濫用」，因而構成稅捐規避行為的可能。反之，當納稅義務人提出證據資料，足以讓稅捐機關認定，納稅義務人現實上所選擇採取之不相當的法律形式，僅能獲得不高的稅捐利益，其採取行動之稅捐以外動機更為強烈者，即可被綜合評價後，認定非屬「濫用」法律形成。納稅義務人必須證明，其非單純僅為了獲取稅捐上利益的理由，或非僅僅只是為了該等理由，至少同時也是為了其他稅捐以外之「可見的」（beachtlich）理由而為之。

此外，納稅義務人縱使是純粹出於稅捐上動機，亦不能夠直接認定其該當於「濫用」法律形式，而屬稅捐規避行為，蓋判斷納稅義務【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 56 頁**】人終究出於純粹之稅捐上動機，仍應繼續瞭解此種稅捐上動機，是否為稅捐立法者刻意給予稅捐利益的法外空間（與前述第 1 個有關規範漏洞於客觀上存在之要件相互結合判斷）。當立法者係以恣意且無法正當化的理由，透過稅捐法規範的制訂，加諸於部分之納稅義務人身上的稅捐負擔，如果納稅義務人能夠簡單地透過調整其行為方式即能加以避免者，此種獲致稅捐上利益之行為，並不該當於濫用的情形。例如在台灣，菸（含有煙草之商品）與酒（含有酒精之飲料）的消費行為，必須依法課徵菸酒稅，理由在於，此等消費行為有害於國民健康，增加全民健保費用之負擔，故立法以抑制消費行為，同時可以增加國庫收入，挹注全民健保制度。但是，立法者並未同時對於也是影響國民身體健康之檳榔與可樂等含糖精飲料的消費行為，課徵檳榔或可樂健康捐。因此，若任何人因此不抽菸，改吃檳榔，不喝酒改喝可樂者，因此獲得節省稅捐之利益，不能將此舉論為「濫用」法律的形成，也不能將其視為不相當，蓋因為此種基於恣意而選擇課稅標的之規定，立法之目的本身就在告訴納稅義務人不要進行此類的消費行為，就不會被課以稅捐負擔，此種法律固然存在憲法上的疑慮，但納稅義務人遵守此一規範目的而故意不作消費行為之舉，不能反過來被論以為「濫用」而成為稅捐規避行為。

同樣道理，一個納稅義務人將其財產贈與其子，以分年逐次贈與，每次之贈與均維

持在新台幣 220 萬元範圍以內，藉以進行「螞蟻搬家」式的逐年贈與者，並不構成所謂濫用法律的形成，蓋解釋遺產及贈與稅法第 22 條規定之意思，立法者從未曾禁止納稅義務人進行高額的贈與，規定每年免稅額度 220 萬元之用意，即在希望納稅義務人可以逐年分次逐次贈與之方式，以達成增益後代子孫財產的目的。故納稅義務人若配合上述稅捐立法者之用意，因此節省贈與稅而獲得稅捐上利益者，絕不能因此反而被論為「濫用」法律之形成，該當於所謂之稅捐規避行為。

實務上，稅捐規避之行為類型，本文將於後段中作進一步的分類說明。**【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 57 頁】**

4. 使納稅義務人或與其親近之第三人獲得稅捐上利益

納稅義務人須因為採取前述不相當的法律形式，因而在結果上使納稅義務人或與其親近之第三人，獲致法律所未規定的「稅捐上利益」。以下分就受益主體、受益之內容與因果關係作說明。

首先，稅捐規避行為之受益人，並不限於必須是納稅義務人本人，與納稅義務人有所「親近之第三人」(Nahestehende Personen)，包括其配偶、受扶養親屬或家屬，或納稅義務人個人或其家庭成員或與其家族所共同控制的公司，概念上均可被涵攝在此處所稱之「親近第三人」的適用範圍內。

其次，所謂法律上所未規定的稅捐上利益，係指納稅義務人以違反被規避之稅捐法規範意義與目的的方式，獲致法律本來未擬給予的稅捐上利益。在此，又回到前述對於稅捐法律規範解釋之要件中，必須對於稅捐法規範之目的經過解釋後，認為稅捐立法者本來並不打算給予該等稅捐上利益，而納稅義務人係透過其稅捐規避行為而取得者。換言之，吾人必須將全部在稅捐規避之形成階段中的各別構成要件之因素，透過整體觀察的方式，考察該等不相當之法律形式的經濟上實質，據以比較其是否與該等稅捐法規範之目的是否吻合。至於，所謂稅捐上利益之內容，並不僅限於免繳納稅款，包括少繳納稅款，遞延繳納稅款的時間、稅額記帳，符合稅捐優惠之規定而取得將來可適用優惠的地位者，均應屬之。

接著，納稅義務人之稅捐規避行為必須與前開納稅義務人或與其親近之第三人的受益之間，具有因果關係。關於行為與受益間因果關係之判斷，有時候並不容易，特別是由稅捐規避行為都是繞遠路，不採取稅捐法律規範中較直接之法律形成，故而在判斷因果關係時，必須依據客觀所查悉納稅義務人整體計畫而進行因果關係的判斷，屬於相當因果關係的判斷，除非納稅義務人之規劃行為原屬失敗，通常並不會導致該等節省稅捐之法律效果，此時，稅捐機關即不應以稅捐規避行為之存在，調整納稅義務人的稅捐負擔，而是應該遵從納稅義務人在法律形式上的安排，依照此等安排而形成稅捐法律關係。

【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 58 頁】

（二）主觀構成要件

2.學說爭議

部分學者質疑在稅捐規避行為之判斷中，納稅義務人是否應該具備稅捐規避行為之主觀意圖，認為無論納稅義務人是否基於稅捐規避行為之意圖或動機，對於稅捐規避行為的判斷，均屬無關重要的事情³³。換言之，無論納稅義務人是基於何種主觀上動機，只要是相同的經濟上事實，依據稅捐法建制之量能課稅原則，衡酌稅法規範之意義，認為其採取屬於不相當之法律形成，構成濫用法律形成而為稅捐規避行為者，即應在稅捐法上以實質課稅原則或經濟觀察法為依據，課予相同的稅捐負擔。此一看法是基於防杜稅捐規避行為規定的法律效果，並不包含有制裁的意義在內，它只是基於公平與平等課稅原則的要求而已。從而，基於納稅義務人個人之可歸責因素或是規避意圖或動機者，均與上開要求無關。

2.本文見解

本文雖然贊同前述，稅捐規避行為規範理論之存在，只是為了符合量能而平等課稅之基本原則，對於有缺漏的稅捐法律規範進行法律漏洞補充的看法，也贊同稅捐機關據以調整納稅義務人之稅捐負擔（補稅），只是使其合於前述課稅之基本原則而已，毫無制裁的意義在內，或是譴責納稅義務人，認定其具備主觀可歸責因素，但是，本文依然認為，稅捐規避行為必須存在此屬主觀構成要件之「稅捐規避行為的意圖」，蓋此一主觀要件應予要求的理由，主要是顯示稅捐規避行為並無過失行為而成立的可能，另一方面，稅捐規避行為亦必須透過這種規避行為意圖的存在，藉此否定納稅義務人通常在稅捐規避行為之爭訟事件中所作主張，其所為之「節稅規劃」（實際上為規避【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 59 頁**】行為）應受法治國原則或依法課稅原則所衍生之信賴保護（Vertrauensschutz）原則的適用主張，蓋只有在稅捐規避行為之意圖存在的客觀情況下，納稅義務人並無主張應受信賴保護要件（行政程序法第 119 條參照）適用的餘地。

只是本文此處關於主觀意圖的討論，僅具有學理論述的價值而已，實務上並不特別重要，蓋縱使是在學理上要求稅捐機關，必須證明納稅義務人係基於稅捐規避之行為意圖，稅捐機關只要提出前述符合各種客觀構成要件之證據資料後，亦足以證明納稅義務人主觀的稅捐規避行為意圖，蓋因為行為人行為主觀上之意圖，必然是透過外在客觀可明確認知的證據資料進行瞭解，只要納稅義務人確係利用法律規範既存的漏洞，以非常規行為，不存在稅捐以外之重要理由，迴避稅捐構成要件之該當，滿足稅捐優惠的條件，使其本人或與其親近之第三人因此而獲得稅捐上利益，因而構成濫用法律形成，該當稅

33 Vgl. Englisch, Die Steuerumgehung und die wirtschaftliche Betrachtungsweise im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 8.係發表於2010年10月訪台於司法院暨台大法律學院發表的演講稿，譯者柯格鐘，稅捐規避與德國稅法中之經濟觀察法，頁7。網路資料請參<http://www.judicial.gov.tw/work/work03-5.asp>，造訪日期：2014年2月12日。

捐規避行為之客觀構成要件者，主觀構成要件也會同時被推測其應為存在，除非納稅義務人尚能夠證明其完全欠缺意思能力，不存在稅捐規避行為之意圖的可能性。

三、稅捐規避行為實務案例的類型化

依據德國稅法學者 Englisch 的研究，稅捐規避行為主要可分成以下兩種類型³⁴，分別說明如下：

（一）反覆來回型

此為納稅義務人透過多個之契約、法律行為或事實行為，利用彼此間的相互組合，依據預定之整體計畫，達成若依據各別觀察方式，無法辨識其最終目的之經濟上成果的行為類型，換言之，納稅義務人將前一個別行為的影響，依照預定之計畫，透過另外一個別行為加以修正。若是藉由兩個以上之各別行為，使其彼此之間產生相反的法律效果，而使該等行為在經濟上的影響完全抵銷者，即屬「反覆來回【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 60 頁**】型」，亦可稱之為「自我抵銷型」(selfcancelling model)。一般而言，這種模式下的稅捐規避行為，均會在一個短時間內密集或連續的發生。

我國稅捐實務上，此類典型的事例，例如營利事業利用資本公積轉增資再減資，此處可參最高行政法院 91 年度判字第 1967 號判決；95 年度判字第 1249 號、第 1825 號、第 1862 號、第 1853 號、第 1854 號、第 1915 號、第 1905 號、第 1949 號、第 1950 號、第 1951 號、第 1953 號判決；96 年度判字第 36 號、第 59 號、第 60 號、第 81 號判決；97 年度判字第 679 號判決；98 年度判字第 123 號等判決。

此種反覆來回型、自我抵銷型之稅捐規避行為，實務上，有時不易與前述借用他人名義之行為相互區分。借用他人名義之行為，如利用第三人帳戶以分配盈餘，高雄高等行政法院 96 年度訴字第 548 號判決、96 年度簡字第 248 號判決，以及利用自耕農身分以規避土地增值稅案例，高雄高等行政法院 96 年度訴更一字第 8 號判決，不僅可能該當於民法上之規避行為，依民法第 71 條規定，係屬無效的法律關係，納稅義務人又主張以此等無效法律關係，規避稅捐法律構成要件之該當，稅捐機關即有依實質課稅原則或經濟觀察法（德國稅捐通則第 41 條第 1 項規定參照），對於納稅義務人可能主張其為無效之法律行為所形成的經濟成果，進行課稅之必要性。

（二）逐步移轉型

此種情形之稅捐規避行為，為在移轉過程中加入另外一個稅捐主體，用以掩護原先之納稅義務人本來應該承擔的稅捐負擔，此即為逐步移轉型 (step transaction)，亦可稱之為墊腳石模式 (stepping stone transaction model)。此種中介者角色的人，通常是與納稅義務人具親近關係的配偶、家屬，或能由其個人、家庭成員或家族所完全掌控的公司，

34 Vgl. Englisch, aaO., S. 5.

惟在實務上也有可能透過願意與之相互配合合作的第三人或公司。透過此種方法，通常就能避免將所得、財產或其他與課稅有關的事實，歸屬於本應該當的納稅義務人身上，或者是可以讓納稅義務人【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 61 頁**】本人或與之親近的第三人，在達成經濟上成果之同時，因此獲得減免、少繳稅捐、遞延稅款、稅款記帳或獲得稅捐優惠適用之地位等稅捐上利益。

最為典型的事例，即為前述本文所舉之連環贈與。實務上，生前躉繳保險費類型的事例，例如最高行政法院 95 年度判字第 943 號判決、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 470 號判決、96 年度訴字第 466 號判決；利用公設保留地或農業用地逐步墊高應稅土地之公告現值，例如最高行政法院 96 年度判字第 1971 號判決、95 年度訴字第 81 號判決；藉由三角移轉之贈與行為以規避贈與稅，例如高雄高等行政法院 93 年度訴字第 761 號判決；設立公司行號以移轉個人之租賃所得為營利事業所得，例如高雄高等行政法院 94 年度訴字第 757 號判決。

四、稅捐規避行為規範之法律效果

（一）補繳稅款

依據我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項之規定：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第二項或第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」。法條文義看似中立「為正確計算應納稅額，得按……予以調整」，實際上，如果認定納稅義務人涉及稅捐規避之行為者，稅捐機關按所謂交易常規或依查得資料調整課稅之結果，必然是對於納稅義務人不利益之結果，換言之，稅捐機關即命納稅義務人補繳稅款。

（二）有關對納稅義務人有利結果適用的爭議

1. 學說與實務見解

究竟納稅義務人採取稅捐規避行為，依照實質課稅原則，有無可能調整成對於納稅義務人反而有利的結果，甚至竟可以使其主張退還稅款？或認為：稅捐實務上既容許稅捐機關，對於納稅義務人以實質課稅原則為由，作不利益其稅捐負擔結果的適用，基於公平性原則，當然也應允許納稅義務人主張對其有利益結果的實質課稅原則之適用。此種結果，從實質課稅原則亦即經濟觀察法，作為一種目的性解【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 62 頁**】釋法而言，更應如此。蓋法學方法論上之目的性解釋法，並沒有僅為一造當事人有利結果的解釋方向而已。目的性解釋所要探求的真意，應為法條規範目的，非為僅對於其中之一造當事人，尤其是對於國庫為有利益的解釋結果而已，蓋如此一來即非為「目的性」解釋，而是基於「國庫自私」(fiskalischer Egoismus) 的解釋，顯非合於一般法律規範之目的。縱使將實質課稅原則亦即經濟觀察法，作為一種認定事實的方法，則基於稅捐機關應依職權調查事實的原則，其對於納稅義務人有利或不利之事實，

均應一併加以注意，一旦納稅義務人主張對其有利的實質課稅原則，稅捐機關是否可以受法律形式事實的拘束為由，拒絕進行相關事實與證據的調查，亦頗有疑問。

Tipke 教授亦採取相類似的看法，氏認為：從稅捐通則第 41 條第 1 項第 1 句之規定，可反面推論（Umkehrschluß）出，若法律行為無效或即將無效，只要參與者不繼續保有法律行為的經濟成果或使其繼續存在者，則其對於課稅產生影響。換言之，不得對於無效或即將無效之行為加以課稅，蓋因為課稅係連結於「經濟上的現實」（das wirtschaftliche Ist）³⁵。在此基礎上，氏引述帝國財政法院（Reichsfinanzhof, RFH）及聯邦財政法院（Bundesfinanzhof, BFH）見解的看法³⁶，認為由上述之規定可導出以下補充性的「延伸性敘述」（ergänzende Ableitung）：法律行為雖然有效，但當參與者在現實上並未予以實行時，對於稅捐不生影響（Ist ein Rechtsgeschäft zwar wirksam, wird es aber nicht tatsächlich durchgeführt, so ist es steuerrechtlich irrelevant），也就是當法律約定與經濟現實有所分離時，應以現實上已實現者為基準³⁷。所舉案例，如契約中倒填日期（Rückdatierung von Verträgen）與使契約回溯生效（Rückbeziehung von Verträgen, Inkraftsetzen mit Rückwirkung）之情況。所持理由係認【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 63 頁】為，契約雙方在現實上均不可能回到過去，實際上實行契約所約定之內容，法律行為不可能溯及既往地實現（Rechtsgeschäfte können nicht rückwirkend durchgeführt werden）³⁸。此一看法，在德國稅法學界亦獲有許多支持³⁹，從而，認為上開稅捐通則的規定，包括第 39 條第 2 項第 1 款、第 41 條及第 42 條之規定在內，均有規范文義未能完全地實現稅法之量能課稅原則的實行漏洞（lückenhafte Durchführung des Prinzips）的問題⁴⁰。

在我國，最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決亦認為：「按『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』。業經大法官會議釋字第 420 號解釋在案。良以由資產或事業所生之收益，原則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質上享受課稅物件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用」，是亦採取納稅義務人得主張對其有利之實質課稅原則適用的見解。

2. 本文見解

本文在結論上，並不採取上述德國學者或我國實務判決所持的觀點，認為納稅義務

35 Tipke, aaO. (Fn. 3), S. 1314.

36 RFH RStBl. 1930, 195; 1937, 925; BFH BStBl. 1960 III, 157 f.; 1961 III, 94 f.; 1973 II, 389; 1976 II, 324; 1980 II, 723 zit. nach Tipke, aaO. (Fn. 3), S. 1319.

37 Tipke, aaO. (Fn. 3), S. 1318; Englisch, aaO. (Fn. 12), § 5 Rdnr. 102 ff.

38 Tipke, aaO. (Fn. 3), S. 1318.

39 Englisch, a.a.O. (Fn. 12), § 5 Rdnr. 102 f.; Peter Fischer, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. Nov. 2005, § 41 Rdnr. 69.

40 Tipke, aaO. (Fn.3), S. 1318.

人得主張對其有利的經濟觀察法或實質課稅原則的適用。至少，可否作有利於納稅義務人之適用，應區分以下各種不同之類型而作不同的處理：

首先，在稅捐通則第 42 條所規定之稅捐規避案例類型中，應無納稅義務人主動提起適用實質課稅原則，主張對其為有利適用結果的可能。蓋在理論上納稅義務人從事稅捐規避行為的目的，是為了使其個人或與其親近之第三人，因此獲得法律所未規定之稅捐上利益，否則【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 64 頁】其從事稅捐規避行為即無實益。現實上，只有當納稅義務人之稅捐規避行為「失敗」，反而更增加其個人或與其親近之第三人的稅捐上負擔時，才有回頭尋找、要求稅捐機關，以對其較為有利結果適用於其個案的可能。稅捐規避行為雖非屬違法行為（畢竟只有逃漏稅才是違法行為），但法理上亦無容許納稅義務人得主張其脫法行為，竟而以此獲取實質經濟利益的可能，故實務上經濟觀察法或實質課稅原則的適用，不可能在此種情形下，仍然容許納稅義務人作此主張。

或有見解認為，僅允許稅捐機關對於納稅義務人為不利益結果的適用，卻不允許納稅義務人對於稅捐機關主張有利之結果，係屬不公平。實際上，納稅義務人在稅捐規避行為之案例中，基於規避稅捐之意圖，濫用法律形成之可能性，而採取與經濟實質不相當之法律行為，希冀使其本人或與其親近之第三人，取得法律所未規定之稅捐上利益，若允許其得逞者，才是對於其他奉公守法、依法誠實納稅之納稅義務人的不公平。換言之，依據經濟觀察法而對於系爭個案中之納稅義務人為不利益結果的適用，不是基於對相對人亦即稅捐機關所代表之國庫，完全為其利益或出於國庫自私的考量，而是法律適用者基於平等適用法律的原則，作為公益代表者（Vertreter des Gemeinwohls）之稅捐機關，對於企圖規避稅捐法律規定之納稅義務人（相對於其他未採取稅捐規避行為之納稅義務人），為達成上述目的所採取之必要手段，藉以將個案中納稅義務人，涵攝入稅捐法規範的適用範圍內。從而，其在結果上雖係對於系爭個案之納稅義務人有所不利，對於其他未以稅捐規避行為以迴避稅負的納稅義務人而言，這樣才是合理的結果。

其次，稅捐通則第 40 條與第 41 條所規定之違反法律強行規定、違反公序良俗行為、無效或即將無效之行為，以及通謀虛偽意思表示行為的課稅，法條的規定均在強調：雖屬無效之法律行為，但若當事人仍願保留其經濟成果時，仍應依各該稅法之規定而「成立稅捐請求權」，並無反面導出前述「延伸性敘述」餘地，竟主張原先法條規定之內容有所缺漏，認為雖為有效之法律行為，但只要行為人現實上不【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 65 頁】予實行者，即可免去稅捐負擔結果的意思在內。本文雖然也贊同，經濟上的實質（das wirtschaftliche Ist），是稅捐法用以建構其法定構成要件，據以對納稅義務人進行課稅的正當性依據，惟在稅捐實務上，若當事人雙方均未將其現實仍屬有效的法律效果，以解除、撤銷或終止之方式予以除去前，任何人包括稅捐機關在內，如何能夠逕自去否定當事人間，基於私法自治原則所締結屬有效法律行為的效力？雙方若願意

繼續保持法律行為的有效性，難道不是一種當事人仍願在現在或可見之將來，繼續以其行為保有可能之經濟成果的徵憑（Indiz）？至少，當事人可在請求權時效期間內，隨時向債務人請求為履行契約或給付義務的內容，據以實現法律行為的效果。倘若肯定上開所謂「延伸性敘述」，則稅捐機關的課稅與否，是否將繫於得由當事人任意操控、隨時得令其實現或予撤銷，處在極不確定的狀態？相信這種情形，亦非前開學者見解或我國前述判決看法的本意。

實際上，稅法之規範中若使用民法概念且以民法之理解為解釋前提者（如前所述，稅法使用身分法中涉及婚姻配偶、受扶養親屬或家的概念），稅捐法律之適用者不僅須以法律行為之有效性，作為經濟事實認定的基礎以外，在交易稅（Verkehrssteuer）的課徵，例如證券交易稅、契稅等稅捐法定構成要件，仍是以有效之法律行為作為前提要件，據以掌握潛藏在法律行為底下的經濟實質。倘若不以有效的法律行為，作為解釋或認定經濟實質的依據者，交易稅之課徵顯然亦將處於極度不安定的狀態，蓋倘若不能以法律行為之有效性證明經濟實質者，稅捐機關據此要求納稅義務人提出，更多足以幫助稅捐機關調查經濟實質的證據資料者，對於徵納雙方而言，此種要求勢將造成困擾。同理，在雙方當事人仍保有法律行為之有效性時，依據上述「延伸性敘述」，使納稅義務人得以經濟觀察法或實質課稅原則為由，要求稅捐機關繼續調查，納稅義務人實際上並未履行，此種消極事實又要從何處調查起？縱使稅捐機關勉力為之，也勢必將耗費大量行政成本，不合於實用性原則。從而，本文以為，經濟觀察法在此處的適用，仍以不利於納稅義務人，加重其稅捐負擔之結果，係屬正當。【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 66 頁】

只有依據稅捐通則第 39 條經濟財之歸屬與其課稅的規定，才有可能在稅捐實務上作出對於納稅義務人有利結果的適用。蓋經濟財之法律所有權人，得據以對稅捐機關主張，依照上開規定，對於經濟財之實質歸屬者為課稅，其在結果上對於法律形式名義上的所有人，即屬對其為有利結果的適用。例如在他人土地上建築房屋，以德國民法規定為基礎，土地所有權人取得房屋之所有權，但在基地約定使用期間中，稅捐機關仍得依據上開規定，以房屋之使用權人為對象課徵稅捐，所有權人即得據此主張而適用對其有利之結果。又如在信託關係中，登記為財產所有人之受託人可向稅捐機關主張，應向信託財產之實質所有權人也就是委託人（Treugeber）徵收因信託財產而產生的相關稅捐。此種情形，在我國法上亦同樣可以適用。

然而，前述依據經濟觀察法或實質課稅原則，對於納稅義務人有利結果的適用，依據本文見解，仍須以稅捐法有明文規定者為限，蓋因打破以有效之法律形式所建構的「經濟實質」，仍須以稅捐法律明文規定，才能使稅捐機關以與之相反的「經濟實質」作為課稅的基準。這可能違反一般人對於稅捐法作為干涉法律（Eingriffsrecht）規範的認知，蓋一般人均認知到稅捐法作為干涉人民財產權與自由權的規範，須有法律之明文規定為

基礎始得為之，因此而衍生出依法課稅原則或租稅法律主義。實際上，這是兩個不同層次的問題，作為干預人民基本權利之規範，稅捐之課徵必須有法律明文規定為基礎，固不待言。在此前提下，立法者在制定稅法時，理應有效掌握課稅對象的經濟實質，但其建構稅捐法律構成要件時，除使用稅捐或經濟之固有概念（例如營利事業、營業人、所得、銷售等）以外，也無可避免的會使用民商法之法律概念（例如自然人、法人、住所、家、婚姻、繼承、贈與等）。稅捐法上對於這些民商法律概念的掌握，雖應依據稅法規範之目的，未必要與後者的解釋內容相同，但一定是以其有效性作為前提，才能據以掌握在該有效性的法律行為背後所帶來的經濟成果。換言之，稅捐立法者在稅捐法律構成要件之建構中使用民商法律概念，是透過民商法律形式之有效性或作為有效【**興大法學第15期，2014年5月，第67頁**】的法律行為，去掌握潛藏在經濟事件或狀態背後的稅捐負擔能力，也就是說，**有效的法律形式通常即表徵其經濟實質**。當事人雙方儘管作出無效的法律形式，但仍願保有其經濟實質者，乃是其中一種例外的情況。故不論是透過稅捐法律規範之目的性解釋，或者依據稅捐通則第40條、第41條之規定，也就是依據經濟觀察法的運作，均使稅捐機關得對於納稅義務人採取課稅措施，或產生加重其稅捐負擔之結果。反之，當事人雙方雖保有有效的法律形式，但經濟現實上卻不予實現者，則又是另外一種完全反面的例外情形。這種例外，雖然依據經濟實質而觀，本也不應該當課稅之構成要件，但是當事人間現實上仍屬有效的私法法律行為，對於他人而言，縱使是稅捐機關也不得任意加以否定，因此斷無僅因其中一造之當事人，單方在面對稅捐機關作成課稅處分時，主張：其與相對人所作成之法律行為雖屬有效，但實際上並未履行，因此請求稅捐機關依據實質課稅原則，不得予以課稅，或者要求稅捐機關先暫停課稅行為，待其經濟實質已經履行時，才據以為課稅基礎云云，此種要求與結果，顯非妥當。

一九三四年德國的稅捐調整法第5條第3項亦有規定：「法律行為雖具可撤銷性，但在完成撤銷前，於課稅效果不生影響」，也就是說在「完成撤銷」(Anfechtung mit Erfolg)之前，法律行為之有效性仍為課稅基準（經濟事實）的表徵。因此，在此種例外情形，除非當事人已經將其現實上有效的法律行為，透過撤銷行為予以消滅，或以另一行為（例如依照合意）使其溯及既往的失其效力，否則法律行為的有效性即表徵著通常的經濟實質，並無任憑當事人在法律形式仍屬有效的前提下，空言主張實質課稅原則，要求稅捐機關調查對其有利的經濟實質，而對其作有利結果適用的可能。從而，本文以為，除非有如稅捐通則第39條之明文規定（尤其是其中對於信託關係、擔保財產與自主占有財產之歸屬與課稅的明示），或者例如德國營業稅法（Umsatzsteuergesetz, UStG 1980）第17條第2項第1款之規定⁴¹，私法【**興大法學第15期，2014年5月，第68頁**】上的買賣

41 德國營業稅法(Umsatzsteuergesetz, UStG)條文全文，網路資料請參 <http://bundesrecht.juris.de/ustg1980/index.html>，造訪日期：2014年2月12日。

契約雖仍有效，但買受之一方當事人在現實上已給付不能者，例如已經陷於破產時，其出賣之相對人縱尚未撤銷其買賣契約，或使其買賣契約溯及既往地失其效力，仍得依據上開規定請求稅捐機關為營業稅款之退還，否則一般而言，經濟觀察法在結果上，不可能由納稅義務人主張對其為有利結果的適用。

前述 Tipke 教授曾提到之契約雙方倒填日期與使契約溯及生效的案例，認為契約雙方在現實上均不可能回到過去，法律行為不可能溯及既往地實現。本文則認為實際上現實上的行為雖不能回到過去，但法律行為之效力卻可以（至少在概念上）依照當事人之意願，溯及既往的發生效力，換言之，契約雙方均得在契約自由原則之基礎上，要求相對人履行契約於回溯時所能主張的法律效果，此一法律上效果即成為雙方彼此間之經濟實質，而為稅捐機關據以適用稅捐法律規範，課徵稅捐負擔的正當化理由。以契約或票據倒填日期為例，如果雙方均有意願溯及既往地適用法律契約，或使票據發生效力，並因此主張該等法律效果者，實際登載之日期為何日又有何種差別？在有效法律行為之前提下，對於稅捐法律效果，為何不能發生影響呢？

從而，我國法院判決所持的見解，支持納稅義務人得主張對其有利結果的適用者，係將經濟觀察法或實質課稅原則的問題過於簡化，忽略其在稅捐法上稱為經濟觀察法的特殊性。吾人考察德國經濟觀察法的歷史演進過程，即可得知經濟觀察法的問題與適用範圍，與現實上所訂立之條文有密切的關連性。稅捐通則第 39 條規定為事實之評價，乃是最接近於事實認定的經濟觀察法，也是本文認為應該以所稱之核實課稅原則加以取代的部分，在此種情形下，即有可能作出對於當事人有利結果的適用；稅捐通則第 40 條、第 41 條之規定，性質上屬於法律解釋或法律補充（又可分為目的性擴張或類推適用）之範圍，端視個別稅法規定之文義範圍而定，依據該處法條規定以觀，解釋上應僅對於納稅義務人作出不利益結果的適用。至於，稅捐通則第 42 條【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 69 頁**】則屬於典型的法律補充，為對於個別稅捐法規定之類推適用，且結果上必然對於納稅義務人為不利益結果的適用。對於我國稅捐實務運作而言，若欠缺此處類似德國稅捐通則之明文規定，將會使得我國在稅捐實務上，處理對於稅捐規避行為的調整，陷入可否超越稅法規範之文義，可否作不利益於納稅義務人結果之類推適用的爭議。從而，為了避免爭議發生，即應在成文法之基礎上，予以明確規定，增訂實質課稅原則與稅捐規避行為條款的各別規定為宜。我國自九十八年五月十三日增訂公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項有關實質課稅原則之規定（第 2 項規定，依照本文前述之意見，則應予刪除），繼之，於一〇二年五月二十九日增修同條之第 3 項稅捐規避的定義條款，與同條第 6 項稅捐規避行為法律效果的規定，修法之過程雖有波折，但最終的立法結果，與本文前述的看法結論相當，故而堪稱妥當。其實，世界各國中亦有與我國類似之立法例，例如奧地利的聯邦稅捐通則（Bundesabgabenordnung, BAO 1961），在該法第 21 條規定之經濟觀察法以外，另於第 22 條規定稅捐規避行為條款，可為參照。

學說上或許仍然存在質疑，認為實質課稅原則在適用結果上，僅對於國庫有利的適用，對於納稅義務人卻為不利，此舉未能公平地對待徵納雙方，有顯失事理公平之處。本文則認為，不能僅以實質課稅原則對稅捐規避行為適用之結果，進而作單純的觀察與論述，而應該就稅捐規範適用之整體也就是全部過程，特別是稅捐規避行為與其適用結果的整個過程進行觀察論述。就稅捐規避行為之本質而言，這是納稅義務人利用其對於稅捐法律規範，作出純粹屬於文義上之理解，卻洞知隱藏在稅捐法律規範背後的漏洞，藉由私法自治原則下之契約形成自由，以迴避稅捐構成要件的該當，並進而因此獲得稅捐法所未規定的稅捐上利益，故實務上一旦出現此種情形，並被認為屬於濫用法律形成時，稅捐機關唯一的武器，就是透過實質課稅原則，解釋稅捐法律規範並填補該漏洞，調整納稅義務人在現實上所採取行為的認定，據以命納稅義務人補繳稅款。換言之，在實質課稅原則所應適用之稅捐規避行為的案件類型中，納稅義務人所持有的武器是「依法【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 70 頁**】課稅」與「私法自治」原則，納稅義務人是透過對於稅捐法律規範文義之理解，利用私法自治原則下之私法契約形成的自由，藉以迴避稅捐法律規範中的構成要件；反之，稅捐稽徵機關所持有的武器僅有自量能課稅原則所衍生而來的「實質課稅」原則，亦即對於稅捐法律規範所存在於文義之外，經由對於稅法規範目的作合於量能課稅原則之目的性的解釋，除確認既存之稅捐法律規範存在規範的漏洞以外，還需藉由實質課稅原則據以調整納稅義務人在現實上所採取之行為，並命其進行補繳稅款。從而，實質課稅原則在適用結果上，尤其是在稅捐規避事件之類型中，必然會產生如本文前述所稱，對於納稅義務人不利益，卻對於國庫有利益的適用結果。實務上，根本就不應該存在，納稅義務人利用私法自治原則之契約形成自由，由於契約在形成時未能充分考量到相關契約的稅捐負擔，反倒增加納稅義務人與其相對人更多的稅負時，納稅義務人竟可以主張或聲稱依據實質課稅原則，要求稅捐機關對其作出有利結果的適用。同樣的道理，納稅義務人與相對人在雙方契約已成立生效之後，若刻意不去實現契約約定的法律效果，並不能因此而據以迴避稅捐法律規範之構成要件的該當，不產生稅捐規範的法律效果，蓋在此時，稅捐機關只要依據契約雙方之當事人間有效締結的法律形式，據以適用應適用的稅捐法律規範進行課稅即可，併予敘明。

（三）裁處罰鍰

1. 稅捐規避行為本身不具有可罰性

對於稅捐規避行為可否或應否加以裁罰，我國實務界的看法向來不太一致，有些案例裁罰，有些則否。相對於此，我國稅法學界則向來認為，稅捐規避行為並不具有可罰性，稅捐機關僅需調整補稅即可，無庸裁罰⁴²。本文亦支持學界意見，認為納稅義務人

42 黃茂榮，前揭註 1，頁 502；葛克昌，前揭註 1，頁 333；陳清秀，前揭註 1，頁 228；李惠宗，前揭註 28，頁 13；柯格鐘，前揭註 28，頁 89。

從事稅捐規避行為並不具備可罰性，此從稅捐規避行為之規範，性質上屬法律解【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 71 頁**】釋的問題，即可得知。

首先，稅捐規避行為之構成要件，如前所述，是納稅義務人基於稅捐規避之意圖，利用稅捐立法者違反計畫所產生之規範漏洞，濫用法律形成的自由，避免稅捐構成要件之該當，以獲得租稅利益的行為，以上各點，均涉及適用法律之人對於法律的解釋與評價，其判斷的歧異，勢將影響系爭行為是否該當於稅捐規避行為的評價。基於法律解釋與見解的歧異，縱使爭訟結果，最後經由訴願或法院之判決，認為稅捐機關所抱持的法律見解是正確的，亦無理由讓稅捐機關取得以此為由，對納稅義務人施行裁罰的權限。換言之，稅捐機關無權僅因納稅義務人利用稅捐規範之漏洞，即指摘其係「故意」規避稅負而對其施以裁罰，再者，稅捐機關也不一定每次在個案中，均採取正確的法律解釋或見解，稅捐機關也有誤將非屬稅捐規避行為當作規避行為之可能，難道此時當稅捐機關採取錯誤之見解時，即得容許納稅義務人申請加倍返還繳納的稅款以為補償？此外，納稅義務人利用稅捐立法者因立法不完備所產生之規範漏洞者，其實亦無所謂「過失」可言。蓋在稅捐立法上，基於諸多客觀之因素，可能因立法者之考慮不周、立法技術不佳、受利益團體的影響，或者是時代變遷未能與時俱進檢討修法，稅捐實定法必然會在客觀上存在許多規範上的漏洞。吾人對於藉由法律形成之自由，利用此一稅捐規範漏洞而避稅的納稅義務人，雖然認其行為在道德上並不可取，惟在法律上並不能就此認為有所過失可言。實際上，稅捐規範漏洞的存在，最應檢討的是國家自己，正因國家在稅捐立法時，並未盡責也未與時俱進檢討，才會產生諸多規範的漏洞，讓納稅義務人藉機加以利用。從而，對納稅義務人利用既存之規範漏洞，稅捐立法者或主管機關正應趁此機會檢討修法加以填補。倘若贊同稅捐機關得因稅捐規避行為而對納稅義務人進行責罰者，是無視於國家本應修法以填補漏洞的行為義務，只知將責任歸咎於納稅義務人。從而，本文以為，納稅義務人的稅捐規避行為，因欠缺故意與過失之主觀構成要件，因而不具備可罰性，國家即不應逕行對其裁罰。【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 72 頁**】

2. 稅捐規避行為仍可能該當處罰規範的情形

應補充說明的是，如果納稅義務人面對稅捐機關懷疑其可能涉及稅捐規避行為之調查，並未及時向稅捐機關說明其作成之整體稅捐規避行為的全貌，而是企圖以不實在或不完整的稅捐稽徵資料，使稅捐機關不知或誤導稅捐機關對其稅捐規避行為之各階段事實的調查認定者，在此等情形下，仍有可能在單純之稅捐規避行為（在此限度內只需要調整補稅即可）之外，該當於稅捐法所定之各種裁罰規定，甚至，依據個案情形也可能該當，稅捐稽徵法第 41 條規定以下之逃漏稅捐罪（屬於刑事罰）。換言之，納稅義務人在進行稅捐規避行為以外，對於稅捐機關進行稅捐規避行為之調查，有可能另以積極或消極行為進行掩飾、誤導，或者是拒絕配合調查，因此在單純之稅捐規避行為以外，納

稅義務人仍有可能該當於稅捐行政罰乃至於刑事罰的構成要件，必須因此而受罰或受刑事追訴。從而，單純之稅捐規避行為，本身雖不具備可罰性，但稅捐機關或納稅義務人卻不宜因此認為，調查稅捐規避行為之過程，完全排除行政罰或刑事罰的適用，蓋在稅捐實務上，仍須依據個案發生之事實與納稅義務人的行為而作認定，在此應予敘明。

肆、特別稅捐規避行為之立法

依據一〇二年五月二十九日增修稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定之立法理由中的說明，本條文係屬防杜稅捐規避行為之一般條款（Generalklausel），從而可據以推論，實務上尚有其他防杜納稅義務人進行稅捐規避行為之特別條款（Spezialklausel）。

屬於此類防杜稅捐規避行為之特別條款者，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 於民國九十八年立法以前，早就存在於我國所得稅法或其他相關稅法的法律規範。在所得稅法之特別防杜規範中，可分成主要適用於法人與法人彼此之間，亦即營利事業彼此間基於控制關係所作成之稅捐規避行為，與自然人股東利用受控制之法人所作成的隱藏式盈餘分【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 73 頁**】配等兩種情形，分別說明如下。

一、營利事業間基於控制關係之規避行為

（一）現行立法與修正草案

在現行之所得稅法中，為防杜營利事業特別是構成關係企業組織之法人彼此間所作成的稅捐規避行為，包括目前仍在立法院進行審查之增修條文草案在內者，共計以下四個的條款，分別為：移轉訂價（Transfer Pricing, TP, Verrechnungspreise）條款⁴³，所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」；反資本弱化（Anti Capital Thin, Anti-Thin Capitalization）條款，所得稅法第 43 條之 2 規定：「自一百年度起，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，超過部分之利息支出不得列為費用或損失（第 1 項）。前項營利事業辦理結算申報時，應將對關係人之負債占業主權益比率及相關資訊，於結算申報書揭露（第 2 項）。第一項所定關係人、負債、業主權益之範圍、負債占業主權益一定比率及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之（第 3 項）。銀行、信用合作社、金融控股公司、票券金融公司、保險公司及證券商，不適用前三項規定（第 4 項）」；受控制外國公司

43 移轉訂價條款，在德國係由 1972 年制訂的涉外稅法（Außensteuergesetz, Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, AStG）第 1 條規範。關於涉外稅法條文之全文，網路資料請參 <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesreclit/astg/gesamtpdf>，造訪日期：2014 年 2 月 12 日。

(Controlled Foreign Corporation, CFC, Hinzurechnungsbesteuerung) 條款⁴⁴，所得稅法第 43 條之 3 修正草案：「自一百零四年度起，營利事業直接或間接持有符合【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 74 頁】一定條件之總機構在中華民國境外關係企業半數以上資本或對該關係企業具有重大影響力者，應依該關係企業當年度盈餘，按其持有該關係企業資本之比率，認列投資收益，計入當年度所得額課稅；營利事業實際獲配該關係企業股利或盈餘時，於已認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅，超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅（第 1 項）。前項之一定條件、總機構在中華民國境外關係企業、資本、具有重大影響力之範圍、認列投資收益，不計入所得額課稅、國外稅額扣抵範圍與計算方法及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之（第 2 項）」；與實質營運地（Place of Effective Management, PEM）條款，所得稅法第 43 條之 4 修正草案：「自一百零四年度起，依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法規定課徵營利事業所得稅（第 1 項）。前項所稱實際管理處所，指營利事業實際做成其整體營業所必須之主要管理及商業決策之處所；其認定要件及其他相關事項之辦法，由財政部定之（第 2 項）」等。

上述特別防杜條款，依據各該條文之規定，各自有其應適用的法定構成要件，與稅捐機關若調整納稅義務人之稅捐負擔時所應遵循的法定程序，例如所得稅法第 43 條之 1 移轉訂價條款的適用，主管之稅捐機關須先報經上級的財政部獲得核准後，才能按照營業常規進行稅負調整；反之，關於反資本弱化條款，公司與股東之間借貸往來超過一定比例所支付的利息，則由主管稅捐機關在實地查核時逕行予以剔除，即無須報經財政部核准的法定程序。為避免過於零散討論，本文在此僅以目前實定法上之兩個條文為基礎，說明此類稅捐規避行為的特徵。

（二）關係企業之移轉訂價規範

1. 適用主體

在適用主體方面，此處規範之稅捐規避行為特別防杜條款，主要係適用在數個彼此之間，具有關係企業關係的營利事業。換言之，特【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 75 頁】別防杜條款所應適用之對象主體，必須是營利事業，且以彼此間具有關係企業者為主。而此處所稱之營利事業，至少其中之一，必須是依我國法律所設立之營利事業，且該營利事業的組織型態，所得稅法第 11 條第 2 項之規定本身，雖未設有限制，惟依公司法第 369 條之 1 的規定，關係企業必須為公司法人組織型態的營利事業，才可能該當。

2. 控制關係（Herrschaft）

44 受控制外國公司條款，在德國係依據涉外稅法第 7 條至第 14 條之規定，學說上稱為「額外增加計算課稅」程序（Hinzurechnungsbesteuerung）。Vgl. Peer Daniel G. Protzen, in: Gerhard Kraft (Hrsg.), AstG, München 2009, § 7 Rdnr. 1.

一般而言，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項之稅捐規避行為，實務上最常發生於自然人，尤其是關係親近之數個自然人，彼此之間或是基於血緣關係，例如父母子女或兄弟姊妹間，或是基於婚姻關係，亦即夫妻婚姻配偶彼此間，透過一連串之法律行為或事實行為的安排，迴避本應出現的稅捐負擔，通常為納稅義務人或與其親近之個人的綜合所得稅、遺產稅、贈與稅等，而將經濟利益依照預定之計畫與時間，實現在所欲實現的主體對象身上。

同樣地，關係企業彼此之間亦屬於關係親近的法人，由於彼此之間具有控制從屬關係，或彼此之間為相互投資的關係，故透過彼此之間收益、成本、費用與損益的攤計，迴避本應出現的稅捐負擔，將經濟利益依照預定之計畫與時間，實現在所欲實現的對象身上，讓關係企業之整體因此而獲得最大的稅捐利益。這特別是存在於跨國際經營的公司法人彼此之間，蓋因為關係企業存在著控制關係（Herrschaft）的緣故，會儘量選擇將盈餘實現在稅率較低或提供較多稅捐優惠條件的國家，反之，若為成本或費用則儘量實現在稅率較高或不提供稅捐優惠條件之國家，藉此以降低關係企業總體者稅捐負擔，提高關係企業整體在稅後之淨利。這是關係企業之控制者，利用國際間稅法規範的不一致，操縱著稅捐負擔之總額，讓稅負實現之時間與稅負實現的地點接受其任意的操控，是為稅捐規避行為。

上述關係企業之控制者，藉由交易、成本費用與損益的安排，操控稅負之行為，也不乏可能發生在同一國境內之關係企業彼此間，蓋一國境內之關係企業彼此間，有些關係企業可能營業會產生盈餘，有些關係企業之經營則會產生虧損，有些關係企業在特定產業或地區【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 76 頁】中，得適用特定稅捐優惠之規定，有些關係企業則否，故縱使處在同一國境內，透過關係企業彼此間有關收益、成本費用與損益之攤計，亦可將關係企業中部分企業所產生之盈餘，移往已經產生大量虧損或可享受稅捐優惠的關係企業之中，即可降低關係企業總體的稅捐負擔。換言之，一國以內之稅捐法律規定越不公平，立法者越喜歡因人因地因事而設置不同稅負之規定者，即越有同樣應適用前開屬於國籍間防杜操控稅負，避免稅捐規避行為之特別條款的必要性。

從本質上而言，具有控制從屬或相互投資關係之關係企業彼此間，不論是直接或間接控制關係，直接控制例如母子公司，間接控制例如姊妹公司或祖孫公司，或者是透過同一批之自然人股東，進行關係企業間的業務經營、財務、人事控制者，只要有控制關係存在，控制本身即存在著高度「濫用」法律形成自由，以規避稅捐負擔的可能性。從而，在各國之稅捐成文法上，對於關係企業彼此間所作成的交易行為或費用分攤，訂定特別之防杜稅捐規避行為條款加以規範。

應注意者，在我國稅捐稽徵實務上，所謂控制關係之存在，並不以公司法第 369 條之 1 以下之規定所稱，營利事業持有他方之表決權股份，或已發行股份總數或資本總額

50%以上者為限，在此處，依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核准則第3條之規定，只要營利事業相互間有該處所規定情形之一者，例如持有股份或資本總額超過20%以上，或者是持有百分比為最高且單一持股達10%以上者，或兩家營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同，營利事業對於他營利事業之人事、財務或業務經營堪稱具有重大影響力者，均包含在此處所稱之具控制關係的情形中。

3. 常規交易原則

光存在關係企業間之控制關係，並不能逕自以此論斷，所有關係企業之間所為交易行為與成本費用及損益的分攤，均涉及稅捐規避行為，蓋若以此種方式認定，勢必過份地干涉私人彼此之間商業與經營決定的自由。從而，移轉訂價規範中亦設置，關係企業利用控制關【興大法學第15期，2014年5月，第77頁】係，「如有以不合營業常規之安排」者，才會該當於此處之稅捐規避行為的構成要件。換言之，係以「常規交易原則」判斷關係企業間之行為是否具備稅捐法效果。所謂「營業常規原則」(dealing-at-arm's-length-Grundsatz)⁴⁵，係將關係企業所作成之交易行為，進行「與第三人交易行為之比較」(Fremdvergleich, Drittvergleich)，換言之，虛擬(fiktiv)出營利事業在無任何控制從屬關係下，與無關係之第三人間的交易行為，將會如何進行，以決定關係企業彼此間在現實上所作成的交易或分攤成本費用之行為，是否涉及稅捐規避的行為。此處作為第三人交易之比較標準，通常即以同一或同類情形之下交易行為，作為衡量的基準⁴⁶。

4. 法律效果

營利事業涉及不合常規之移轉訂價行為者，依據所得稅法第43條之1的規定，係由主管機關「按營業常規予以調整」，亦即依照「常規交易方法」據以調整納稅義務人應負擔的所得稅額。在我國實務上，作為有形資產之「常規交易方法」，係採取可比較未受控價格法、再售價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法，及其他經財政部核定之常規交易方法衡量；無形資產之「常規交易方法」，係採取可比較未受控交易法、可比較利潤法、利潤分割法，及其他經財政部核定之常規交易方法；服務提供之「常規交易方法」，係採取可比較未受控價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法，以及其他經財政部核定之常規交易方法；資金使用之「常規交易方法」，係採取可比較未受控價格法、成本加價法，及其他經財政部核定之常規交易方法。如同前述一般稅捐規避行為之法律效果，這種調整應只適用於對納稅義務人為不利益結果的調整，亦即調高納稅義務人本應負擔之稅款，命納稅義務人補繳稅款，卻不能反向地調低納稅【興大法學第15

45 Gerhard Kraft, in: Gerhard Kraft (Hrsg.), AStG, München 2009, § 1 Rdnr. 10.

46 AaO., § 1 Rdnr. 292 ff.

期，2014 年 5 月，第 78 頁】義務人本應負擔的稅款⁴⁷，蓋此種調整將背離移轉訂價行為之規範用以確保國家稅捐債權目的的本旨。

（三）反資本弱化規範

1. 適用主體

如同前述在關係企業之移轉訂價規範中，此處適用主體主要仍在數個彼此之間，具有關係企業關係的營利事業間。亦即，係依我國法律所設立之營利事業，且該營利事業的組織型態，所得稅法第 11 條第 2 項之規定本身，雖未設有限制，惟依公司法第 369 條之 1 的規定，關係企業必須為公司法人組織型態的營利事業，才可能該當。

2. 控制關係

所謂控制關係之存在，如同前述，對於關係企業之移轉訂價規範的討論。亦即，關係企業之判斷，並不以公司法第 369 條之 1 的規定為限，依營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法第 3 條的規定，只要營利事業相互間有該處所規定情形之一者，例如持有股份或資本總額超過 20% 以上，或者是持有百分比為最高且單一持股達 10% 以上者，或兩家營利事業之執行業務股東或董事有半數以上相同，營利事業對於他營利事業之人事、財務或業務經營堪稱具有重大影響力者，均包含在此處所稱之具有控制關係的情形中。

3. 相當性原則

與移轉訂價規範有所不同者，乃所得稅法第 43 條之 2 反資本弱化條款的規定，並不虛擬一個客觀上並不存在之常規交易行為作比較的前提，而是以營利事業與關係人（股東）總體之間的負債，占據業主權益之比例，作為判斷基準，此稱為相當性原則（Angemessenheit）。亦即，一旦營利事業對於關係人之負債，占業主權益超過一定比例，利息的支付即欠缺相當性。關於比例的計算標準，營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法第 5 條第 1 項訂有計算公【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 79 頁】式，可為參照。

4. 法律效果

超過相當性的利息支出，依據所得稅法第 43 條之 2 第 1 項規定，不得認列為營利事業之費用或損失，即不得據以降低公司營利事業之所得額與所得稅額。

二、自然人股東與受控制法人間之規避行為

（一）隱藏性盈餘分配之概念

在現行之所得稅法中，主要為防杜自然人之股東利用受控制的公司法人（投資公

47 AaO., § 1 Rdnr. 11.

司)，後者通常為該自然人股東之個人、家庭或其家族，所設立或共同持有的有限公司或不公開發行股份之股份有限公司，藉由彼此之間的買賣證券、互易或其他移轉證券的行為，例如以股作價方式進行投資，將被投資公司（通常為上市櫃公司）本預計要分配給自然人股東之營利所得，利用新設立之投資公司，接受被投資公司之盈餘分配，因而隱藏同時規避自然人之股東個人本應負擔高額的綜所稅負者，稱其為「**隱藏性之盈餘分配**」（verdeckte Gewinnausschüttung, vGA）⁴⁸。

在我國實定法中，屬於前述所謂隱藏性盈餘分配之概念者，當為所得稅法第 66 條之 8 的規定：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 80 頁**】核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整」。

針對隱藏性盈餘分配之概念，學說上有認為，自然人股東基於控制關係，利用受控制公司股權移轉而進行隱藏性盈餘分配的行為，係基於「企業組織上的需要而為移轉，首先應按其企業組織之建構結果及建構方法是否與交易習慣相符論斷。至於其對於稅負之影響，不應做為論其真假的依據」，從而，「在實施兩稅合一後，自直接投資調整為間接投資的稅捐效應，終極而論只就系爭營利所得 5% 或 15% 之部分，有一年期的緩課，而不是永遠的不計入投資人之營利所得」，似乎在結論上認為，不應將系爭稱為組織重整之行為，論斷為稅捐規避行為，並以上開規定為據，調整納稅義務人的稅捐負擔⁴⁹。對於上述之看法，本文採取反對的意見，係基於以下幾點的理由；首先，組織重整係屬於法人之營利事業。對所屬關係企業彼此間或原先屬於內部單位者，利用合併或分割之法律形式以進行外部組織的調整行為，其彼此間之財產或營業的移轉是否享有免徵稅捐之優惠，要由稅捐立法者作規範上的決定，並非在邏輯上必然即應給予稅捐優惠的規定適用；其次，不論在外觀形式上是否另成立法人，所謂組織重整之概念也僅適用於法人彼此間，並不適用於自然人股東對受控制公司股權移轉的情形；再者，縱然將上開自然人股東，從直接控制轉為間接控制之情形同樣比擬為「組織重整」，此種說法只是更證實了自然人股東，尤其是上市櫃公司之大股東，對於受控制公司的「控制關係」實際並未改變，並未因將股權交易而失去控制權，只是將原本以自己名義所持有的股權，轉為由自

48 隱藏性盈餘分配，在德國具有兩個層次的規範意義，首先是用於計算營利法人（營利事業）之所得稅，之後，再計算股東個人之股利盈餘的綜合所得稅，此因為在德國採法人所得稅與個人綜合所得稅兩稅分立的稅制，故學說上討論有關隱藏性盈餘分配之文獻，多集中在德國的法人稅法中，vgl. Welf Müller, verdeckte Gewinnausschüttungen im Zivil- und Steuerrecht, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Grundfrage der Unternehmensbesteuerung, Köln 1994, DStG 17, S. 290 ff; Hey aaO. (Fn.10), § 11 Rdnr. 70 ff.我國介紹隱藏性盈餘分配概念的文獻，可參黃茂榮，前揭註 1，頁 401；陳清秀，過少資本稅制，載現代稅法原理與國際稅法，2010 年 10 月，頁 578 以下。

49 參黃茂榮，企業組織與稅捐規劃，載兩岸避稅防杜法制之研析，2010 年 4 月，頁 82 以下。

己所控制之投資公司股權而作間接持有而已，沒有資格享受依所得稅法第 4 條之 1，證券交易所免稅的稅捐優惠規定。換言之，小股東在所投資之上市櫃公司發放股利盈餘前夕，將其所擁有之股權進行交易，係由應稅營利所得轉換成免稅的證券交易所得【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 81 頁**】，其在交易之同時，也喪失對於原本持有之上市櫃公司股權的擁有，才能享受免徵所得稅的優惠利益，但大股東利用投資公司之形式，將直接持有股權轉成為間接持有，除繼續享有對於上市櫃公司股權的控制以外，亦可將本應課稅之營利所得轉成為免稅的證券交易所所得，此即非上開所得稅法第 4 條之 1 規範目的所在；最後，前說主張所謂將直接投資轉為間接投資，僅「有一年期的緩課，而不是永遠的不計入投資人之營利所得」，係忽略現實操作的實務狀態，蓋實務上自然人之大股東，可以透過年年的股東會決議，投資公司並不分配公司所獲分配盈餘，故其所享有的稅捐利益，並非僅止於一年的緩課利益而已，而是「終身」免於適用較高的綜所稅率，以較低之營所稅率，加徵未分配盈餘的稅捐利益。以目前我國綜所稅最高邊際稅率為 40%，營所稅率僅 17%，加徵未分配盈餘 10%，此種手法產生之稅捐負擔率，應僅為 25.3%（17%+8.3%），亦即，大股東所享受之利益，為每年應分配盈餘乘 14.7% 的總額，這還不論大股東因為設立投資公司所帶來的證券交易法、公司法與稅捐效應之利益（例如利用控制公司之費用以掩護個人或家庭生活的費用）。從而，前述所謂組織重整分配並否定其屬稅捐規避之說法，並不可採。

（二）所得稅法第 66 條之 8 的規範

1. 適用主體

只有**自然人股東**才可能適用此處「隱藏性之盈餘分配」的概念，蓋這不僅可以從所得稅法第 66 條之 8 規定之立法理由：「由於不同身分納稅義務人間，有關稅額扣抵與退還之規定各不相同，為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度，爰參酌紐西蘭及新加坡立法例，規定稽徵機關得按納稅義務實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調整」，即可得知此為防杜規避自然人股東「實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可供扣抵稅額」而設置，亦可從所得稅法第 42 條第 1 項規定，法人股東獲得被投資公司分配股利者係屬免稅，【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 82 頁**】本質上亦無可供扣抵稅額的適用，即可得知。

所得稅法第 66 條之 8 規定，是為防杜股東利用受控制公司作為投資公司，享有被投資公司所分配之股利盈餘，卻無庸負擔個人本應負擔的綜合所得稅負，為此目的而制訂的稅捐規避條款。此一條款出現的原因，是因為我國所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，個人取得屬於公司分配之股利盈餘的營利所得，應合併其他各種類型之所得計算個人的綜合所得額課稅，但個人若從事證券交易因此所獲之所得，卻可依照同法第 4 條之 1 的

規定免徵稅款（在此暫不考慮所得基本稅額條例第 12 條，與一〇一年才增修、一〇二年修訂的所得稅法第 14 條之 2 的規定，蓋因後者規定在現實上完全無法發揮本來應徵收之證券交易所稅的功能），從而，在我國稅捐實務上才一直大量出現此處本文所稱之「隱藏性盈餘分配」的案例⁵⁰。換言之，此處乃納稅義務人利用所得稅法第 4 條之 1 與第 14 條第 1 項第 1 類的體系不協調，因此所產生的規範漏洞，進行稅捐規避的行為。

在此，自然人股東之範圍，理論上不應僅限於股東個人自己，而應該包括由其家庭中之親屬，特別是配偶、未成年子女（或甚至包括已成年子女而符合一定條件例如就學中），或與其家族中之其他成員共同擔任股東，所共同組成之控制公司，均可該當。只要這些具有親近關係之人在加總之後，具備受控制公司之已發行股份數或資本額超過半數以上之股權，即應認為其屬個人或家族公司所持有的投資公司，係藉由此一主體的存在，隱藏被投資公司（通常為上市櫃公司）所分配的股利盈餘。此類投資公司亦屬公司組織之營利事業法人。從而，相較於稅捐稽徵法第 12 條之 1 為一般規範，對於主體範圍並不作【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 83 頁】特別限制，所得稅法第 43 條之 1 適用於關係企業之法人組織間所從事的稅捐規避行為，此處係為自然人利用法人以從事稅捐規避之行為。惟概念上，作為能被自然人股東所利用之中介者，仍應包括其他之個人（出借名義而為股東）或非屬公司組織之營利事業，或甚至是非營利之教育、文化、公益、慈善機關或團體均可能成為被利用為隱藏性盈餘分配的對象。

2. 控制關係

如同前述在關係企業之移轉訂價行為規範中，判斷是否構成應予調整稅捐負擔的標準一樣，此處判斷是否存在自然人股東利用投資公司以進行隱藏性之盈餘分配者，亦以股東與受控制法人之間存在的控制關係（Herrschaft）作為判斷基準。換言之，此為控制公司之股東或與該股東親近之人（der beherrschende Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person）⁵¹，利用控制關係，利用其與受控制公司之間的交易契約（Austauschverträge）⁵²而作成的稅捐規避行為。

3. 除外情形

關於受控制公司營利事業之活動，必須從整體圖像觀察，若不存在其他「具有實質意義的營業活動」，大致上即可推定並認定該等受控制之營利事業法人，其實只是應繳綜合所得稅之納稅義務人，包括自然人股東、家庭親屬、家族中其他成員而為股東者在內，利用成為工具、中介者、掩護者，藉以進行隱藏性的盈餘分配，屏障稅捐機關對於個人

50 實務上此類規避行為之具體事例，可參最高行政法院 101 年度判字第 276 號；100 年度判字第 666 號、第 200 號判決；99 年度判字第 1295 號、第 1061 號、第 1171 號、第 1143 號、第 879 號、第 389 號判決；98 年度判字第 1320 號、第 1110 號、第 388 號判決；96 年度判字第 81 號、第 36 號判決，以及頗為著名的黃任中出售遠航公司股票與中華開發之稅捐規避行為事件，最高行政法院 94 年度判字第 71 號判決等。

51 Hey, aaO. (Fn. 10), § 11 Rdnr. 78.

52 Hey, aaO. (Fn. 10), § 11 Rdnr. 79.

股東之納稅義務人，行使其課稅請求權而已。例外之情形，則在受控制公司本身另有「具備實質意義的營業活動」，此時，股東所控制之投資公司，本身亦具有投資以外的營業活動，在法律意義上，即屬於真正存在具備經營實質的營利事業，其因獲得以長期投資方式轉投資被投資公司，因此獲得後者分配的股利盈餘，依所得稅法第 42 條第 1 項之規定，仍應認為免稅所得，即不應在此處被認定為屬【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 84 頁】於自然人股東利用受控制公司而為隱藏性盈餘分配的範圍。

關於前述受控制公司的「具有實質意義之營業活動」，主要依據客觀之證據資料進行事實整體與事實認定之綜合評價的判斷。為使實務上的判斷標準能夠明確化，法律的適用具有明確性與可預測性，稅捐法規範應該增訂規定，明訂在單一或跨年度之單位以內，須有多少以上之收入比例，至少來自於受控制營利事業的非投資以外之營業活動。若受控制公司為完全之投資公司，則立法者亦有必要明訂規範，在滿足一定之條件下（例如預先向主管機關辦理專業投資公司的登記），將其認定為專業的投資公司後，使該等投資公司得以脫離成為自然人之股東利用為進行隱藏性盈餘分配的工具性角色，並在實質上真正符合作為專業投資公司的要件，才能夠免除本處防杜稅捐規避行為條款的適用。

4. 法律效果

自然人股東利用受控制公司而為股權交易行為或隱藏實質上為盈餘分配的行為者，依據所得稅法第 66 條之 8 的規定：「稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整」。如同一般稅捐規避行為之法律效果，這種調整應只適用對納稅義務人為不利益結果的調整，調高納稅義務人本應負擔之稅款，命納稅義務人補稅，不能反向調低納稅義務人本應負擔的稅款。

（三）所得稅法第 14 條之 3 的規範

與隱藏性盈餘分配規範之概念相類似者，乃所得稅法第 14 條之 3 的規定：「個人與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整」。

本條規定係由立法者，在一〇一年八月八日增訂公布。由於本條【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 85 頁】規定之文字，一眼觀之，與前述所得稅法第 66 條之 8 規定的文義相當接近，故而，理論上即應與股東之隱藏性盈餘分配的規範有關。此一理解，亦可從該條之立法理由的說明：「鑑於個人課稅所得及應納稅額之計算，與歸屬之所得人、所得類別、申報門檻、盈虧互抵、扣除金額及其他減除項目與稅率等規定相關。為防杜納稅義務人藉前開規定或利用課稅身分轉換，以資金或股權移轉等方式不當為他人

或自己規避或減少納稅義務，爰參酌第六十六條之八，規定稽徵機關得報經財政部核准，按實際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其構成短漏報所得額或稅額者，並依第一百十條規定處罰，以維租稅公平」中而可得知。然而，本條之規定既與所得稅法第 66 條之 8 的規範意旨相同，均在防杜自然人之股東利用受控制的法人而為稅捐規避行為，則兩個條文重複又重疊規定的意義何在？吾人不甚理解。

另一方面，依據本條立法理由之後半段的敘述，本條規定係以自然人為中心，將一切利用身分的變換、資金移轉或股權移轉等各種方式而進行之規避行為，全部作為本規範的適用對象範圍，就此而言，第 14 條之 3 的增訂規定，相較於所得稅法第 66 條之 8 的規範，似乎有意更傾向於將其當作防杜稅捐規避行為的一般性條款。只是，作為一般性防杜條款，立法者並未在立法理由中提及，本條規定與當時已存在之稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定間的關係，特別是所得稅法第 14 條之 3 的規定，存在著稅捐機關「得報經財政部核准」的程序要求，反之，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定中即無此程序要求，既然有區分實益，則本條規範之意義與目的何在？同樣不甚清楚。

本條規定唯一可能存在之理由，或許是基於法律規範體系（體例）的緣故。亦即，自然人股東利用受控制公司而作隱藏性之盈餘分配行為，屬於自然人股東隱藏自己本人應課徵之個人綜合所得稅的問題，故而，依照所得稅法之規範體系，隱藏性之盈餘分配，應歸屬於股東個人所獲之營利所得，屬於所得稅法第 14 條第 1 類之營利所得，故體例上即應放在所得稅法第 14 條的規定之後，正是因此一理由才增訂為所得稅法第 14 條之 3。但假若作此解釋者，立法者似應在增訂所【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 86 頁**】得稅法第 14 條之 3 規定的同時，刪除體系上放錯位置的所得稅法第 66 條之 8 的規定，蓋後者之規定當初應僅係基於立法便宜的理由，將隱藏性盈餘分配之規定，體系上放置在營所稅與綜所稅兩稅合一之後才產生的「股東可扣抵稅額帳戶」的規定中。

綜合以上說明，依本文意見，所得稅法第 14 條之 3 規定，可說是個定位不明、規範意旨不清的稅捐法律規範。

伍、法律規範競合關係

在國內，一般將稅捐稽徵法第 12 條之 1 的規定，稱為一般稅捐規避行為防杜條款，對於前述主要是適用於關係企業之間的不合常規移轉訂價行為、反資本弱化規定、受控制外國公司與實質營運地的條款，以及前述之自然人股東對於受控制公司的隱藏性盈餘分配行為，均稱為特別的稅捐規避防杜行為，同樣也納入反避稅規範概念的範圍內進行討論⁵³。本文在此亦從之，並以此為前提，討論稅捐規避防杜之各規範彼此間的競合適

53 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載所得稅與憲法，2009 年 2 月，頁 242；陳清秀，前揭註 1，頁 231；黃士洲，兩稅合一與稅捐規避，載實質課稅與納稅人權利保障，2011 年 9 月，頁 40；何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與

用關係。

一、一般規範與特別規範間的競合

（一）規範區分之實益

1.適用主體

一般稅捐規避行為規範（稅捐稽徵法第 12 條之 1）之適用主體，無論是在適用邏輯或是法理上，不僅包括**自然人與自然人**彼此間，也包括**營利事業與營利事業**彼此間，主要為**法人與法人**，與**自然人與營利事業**，主要為**自然人與法人**彼此間。反之，特別稅捐規避行為規範之適用主體，原則上係各有限制，以各該法條之具體規定為基準。若以所得稅法第 43 條之 1 以下之規定為例，主要應係適用在具有關係企【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 87 頁**】業組織之營利事業彼此間，亦即屬於控制從屬關係或相互投資關係之營利事業，或對於其他事業具有重大影響力的營利事業彼此之間，但如果是所得稅法第 66 條之 8 有關股東之隱藏性盈餘分配者，適用主體主要應在自然人股東與受控制之營利事業間，亦即主要為**自然人與法人**之間的控制關係為主。

2.適用方式

在適用方式上，兩者亦有所區別。稅捐稽徵法第 12 條之 1 為一般防杜稅捐規避行為的條款（General Anti-Avoidance Rule, Generalklausel zur Steuerumgehung），法律適用者必須在個案中，找尋被納稅義務人規避的稅法規範，加上本條文之規定以共同適用，這是此條規定作為法律解釋方法的重要特徵，換言之，稅捐稽徵法第 12 條之 1 並不能夠被稅捐機關單獨在稽徵程序中適用，蓋因為此條規定只是指出防杜稅捐規避行為之法律解釋方法而已，稅捐機關仍需與指出被規避之其他各稅法的法條規定，並於判斷中指出其構成要件，包括系爭規範存在漏洞，納稅義務人濫用法律形成，規避構成要件之該當、獲得稅捐利益、具備規避意圖，兩方面作共同的適用才可。反之，特別防杜稅捐規避行為之條款，係屬於個別法條規定之單獨適用，理論上即無庸配合其他稅捐法律的規範，即可認定是否該當於系爭稅捐規避行為的要件。

3.判斷標準

稅捐稽徵法第 12 條之 1 一般稅捐規避行為之構成要件判斷，除解釋稅捐法律規範之目的以外，在客觀構成要件特別是稅捐規避行為之判斷上，主要係認定納稅義務人涉及「濫用」法律形成自由為其關鍵。但在涉及關係企業間之稅捐規避行為，例如移轉訂價行為時，即應以控制關係的存在與非常規交易行為作為判斷標準，若涉及股東之隱藏性盈餘分配者，則以控制關係存在與受控制公司並不存在其他具有實質意義的經營活動，作為判斷標準。至於，在一般稅捐規避行為中的構成要件「稅捐上利益」與「規避意圖」，

改革芻議，載兩岸避稅防杜法制之研析，2010 年 4 月，頁 168。

在特別之稅捐規避行為【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 88 頁**】為條款中，解釋上似仍應認為繼續存在該等兩個構成要件為妥，特別是「規避意圖」，功能係為了阻止納稅義務人主張其行為應受善意信賴保護，屬於不可或缺的主觀要件，即應列入所有稅捐規避行為不可或缺的要件之一。

從而，司法機關在判斷關係企業間之稅捐規避行為時，判斷標準與判決理由之說理上，以關係企業之移轉訂價行為為例，應將判決理由重點放在，企業彼此間所具備之「控制關係」或「具有重大影響力」，以及，關係企業間客觀所形成之交易或分攤成本費用行為，「與第三人相較」之下為不尋常，並使得控制關係企業之整體，因此而獲致稅捐上利益者，系爭行為即可被認定為具有稅捐規避行為之主觀意圖，並因而該當於此處之特別稅捐規避行為的構成要件，由稅捐機關對其稅捐負擔進行調整。判斷之重點，因此不像在一般稅捐規避行為中，係討論系爭法律規範是否存在規範漏洞，納稅義務人有無濫用法律形成自由，規避稅捐構成要件，藉此而獲得租稅利益的問題。

（二）規範競合之適用

在法律適用「特別法優先一般法」之原則下，稅捐機關在個案中，只要特別稅捐規避行為之構成要件該當者，稅捐機關即應優先適用該處的法律規範，並依照各該特別條款所規定之法定程序，報請上級機關財政部核准。實務上，若未經過報部核准程序，即由該管機關逕自以程序核定課稅處分者，係屬違法之行政處分。

只有在特別防杜稅捐規避條款之構成要件事實未能該當時，稅捐機關才能回到一般防杜規避條款所應適用之法律規範，判斷是否有該當於一般性之稅捐規避行為，找尋系爭個案中的稅捐法律規範是否被規避，並作各個法定構成要件之判斷，以決定是否進行稅捐負擔的調整。一般稅捐規避行為條款，性質上應屬網羅性、兜底式的構成要件（Auffangtatbestand），換言之，在特別稅捐規避條款未能適用之情形下，仍有檢討適用的可能。【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 89 頁**】

二、特別規範彼此間的競合

（一）移轉訂價與反資本弱化規範之競合

關係人間之移轉訂價行為亦有可能衍生出關係人間借貸款項的問題，在實務上依據營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦第 6 條之規定：「營利事業直接或間接自關係人取得資金，因約定免支付利息或其他具有利息性質之費用而未計入關係人之負債計算，經稽徵機關依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定，按常規交易結果調增該關係人之利息收入或其他具有利息性質之收入並相對調增該營利事業之利息支出或其他具有利息性質之費用者，該資金視為該營利事業對關係人之負債，計入前條第三項比率之分子計算；該利息支出並應依前條第一項規定計入當年度關係人之利息支出合計數，計算不得列為費用或損失之利息支出。營利事業及其關係人辦理營

利事業所得稅結算申報時，依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定按常規交易結果調整申報者，亦同（第1項）。營利事業對關係人之負債，其利息支出經稽徵機關依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定調整者，應以調整後金額依前條第一項規定計入當年度關係人之利息支出合計數，計算不得列為費用或損失之利息支出。營利事業及其關係人辦理營利事業所得稅結算申報時，依營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則規定按常規交易結果調整申報者，亦同（第2項）」，在適用順序上顯係先適用所得稅法第43條之1移轉訂價規範，再依第43條之2反資本弱化的規範，決定系爭利息之計算，是否排除在認為營利事業的費用或損失外，不得據以降低公司營利事業所得額與所得稅額。

（二）移轉訂價與隱藏性盈餘分配規範之競合

姑不論系爭行為是否違反競業禁止的規定，被投資公司之自然人股東，經由受其控制之投資公司，經營著與被投資公司（通常為上市櫃公司）相同或相類似的營業行為，在個案之情形中，投資公司與被投資公司因為經營事業之自然人股東為同一人，依據營利事業所得稅【**興大法學第15期，2014年5月，第90頁**】不合常規移轉訂價查核準則第3條第6款之規定，因此而構成關係企業之關係，透過投資公司與被投資公司之間的交易行為，有可能同時該當於所得稅法第43條之1，與所得稅法第66條之8之規定，應以哪條稅捐規避之行為規範為優先的適用？同樣地，姑不論系爭行為有無背信的問題，自然人股東利用自己身為公司之經營者的角色，與公司作成低於市場行情之交易行為，或從公司取得低於市場行情的資金，究竟應優先適用移轉訂價之規範，或者是股東隱藏性盈餘分配的規定？

實際上，自然人股東本身，與該股東所投資之投資公司，除了進行系爭交易行為以外，是否還進行著其他營業活動，應該是判斷兩個上述之法條規範，何者應優先適用的首要關鍵。換言之，所得稅法第43條之1應適用的對象主體，屬於經營事業之營利事業，自然人本身也必須有營業活動，才可能與其他營利事業構成稅捐法上關係企業的組織結構。反之，自然人股東本身並無其他營業活動，只是作為受股利盈餘的主體，故適用隱藏性盈餘分配之自然人股東，本身並未有經營或營業活動之行為，在邏輯上，兩者的適用主體依然可分。

如果真正遇上無法判斷其適用主體，是否仍在繼續經營營業活動之情形，例如曾經經營營利事業之自然人股東，目前已暫停營業活動，由於先前之投資活動而持有另一營利事業之股份，因此而有獲配股利所得之可能者，倘若利用交易行為而獲取利益者，本文見解認為，即應優先適用所得稅法第66條之8的規定，以自然人之股東獲得隱藏性盈餘分配，作為調整納稅義務人之稅捐負擔的準據，蓋自然人與自己所投資之營利事業，發生稅法上所稱之關係人間的交易行為，適用移轉訂價規範進行調整，在稅捐實務上並

無意義，此種交易行為或資金往來之最終目的，仍應為營利事業給予其投資人之股東（通常都是大股東），藉由交易或資金往來而給予獲得法外盈餘分配的機會，故而，稅捐機關應可針對實際售價與市場常規之交易價格中的差價，或者依據市場行情與實際約定利率之間的利息差，計算獲利之自然人股東個人應負擔之綜合所得額（屬於所得稅法第 14 條第 1 類規定之營利所得）計算課稅。**【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 91 頁】**

陸、結論與建議

有關稅捐規避行為，向來在我國稅捐實務上，僅有特別之稅捐規避行為的法律規範，發展至今，終於踏出重要步伐，陸續在實定法上以法律明文規定的方式，去定義一般性之稅捐規避行為與法律效果，此即稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項規定，對於法律適用的明確性而言，其重要性與貢獻自不怠言。惟對於立法以後，有關稅捐規避行為之各個構成要件，特別是解釋法律規範是否存在著漏洞、納稅義務人有無濫用法律形成之自由，與實質課稅原則的法律定性，稅捐實務顯然仍欠缺足夠的認識，特別是稅捐稽徵法第 12 條第 2 項，有關實質課稅原則於事實認定方面亦有適用的規定，依然繼續存在著。這種涉及事實認定之實質課稅原則，學理上應該稱其為核實課稅原則，若作無限制的擴張適用，恐怕會淘空行政程序法中，有關依職權調查證據認定事實的相關規定，是否應該儘快加以檢討後予以刪除，或者移動調整其規範之位置，俾便與行政程序法中之規範能夠相互配合，本文認為，此為我國稅捐立法實務上，接下來應該要嚴肅面對的根本問題。當然，稅捐機關之公務員，也應該在修法之前，在教育訓練上配合增強法治教育，嚴格約束應遵守行政程序法中有關證據法則的相關規定，包括遵守行政程序法第 36 條，依職權探知證據資料與事實（**職權調查證據原則**），行政程序法第 7 條、第 36 條規定，不論有利不利當事人之事實，應一律加以注意（**全面探知原則**），依第 43 條規定，對於客觀事實依經驗法則與論理法則判斷真偽（**自由心證原則**），就納稅義務人之整體計畫進行觀察（**整體觀察原則**），對於整體事實應作綜合評價（**綜合評價原則**）等基本原則，均應留意。

其次，在我國目前之稅捐稽徵與爭訟實務上，由於對於認定事實，徵納雙方經常存在嚴重的爭議，從而，法院在判決中應進一步分項討論，系爭之行為是否該當稅捐規避行為之構成要件，因為這涉及到判決之理由是否充分的問題。在目前之稅捐實務上，涉及稅捐規避之行為，雖然可以從學理上大致分成所謂反覆來回型、逐步移轉型的**【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 92 頁】**兩種規避模式，但仍需要就兩種類型之各種模式，具體整理出相關稅捐規避行為的重要特徵。以連環贈與為例，親子間在短期間內作出的連續贈與之行為，即為此類型稅捐規避行為之重要特徵；資本公積轉增資再減資之案例類型，亦屬於公司在短時間內為相互抵銷、亦即增資隨即減資的法律行為，為此類稅捐規避行為之重要特徵；至於，利用公設保留地以進行捐贈之規避行為類型較為複雜，除

需要找尋短期間內為相關法律行為之證據資料以外，尚須進一步解釋系爭規範之目的，才能掌握此類稅捐規避行為之重要特徵。本文希望，能經由學界與實務界持續對此之對話與討論，將來透過行政法院之判決予以實踐，俾便讓徵納雙方在將來有一個明確而可資遵循的判斷依據，當為我國目前在防杜稅捐規避行為之規範實務上，能否繼續發展的重要關鍵。

除了一般稅捐規避行為以外，目前在稅捐實務上案例數量最多、問題最為嚴重，但法律規範密度卻最為稀薄者，當屬特別之稅捐規避行為，尤其是營利事業藉由彼此之間的關係企業組織架構，以進行國際之間或國內不同區域或事業間的稅捐規避行為。這部分，因為在我國實務上，受控制外國公司條款，亦即所得稅法第 43 條之 3 修正草案，與實質營運地條款，亦即所得稅法第 43 條之 4 修正草案，目前兩草案仍躺在立法院中，已有一段時間未進行審議，將來能否及時地並以原規範內容的樣貌通過立法，仍屬未定之數。欠缺這兩個防杜規避條文規範的稽徵實務，國庫勢必存在著流失大量稅收的風險。從而，儘速通過上述之兩個修正草案條文的立法，應該是現行稅捐立法實務上所迫切需要的。在通過上開立法之後，關於受控制外國公司的設立地、控制關係與股東範圍之認定標準、實質營運地的所謂實質之認定標準，應由稅捐主管機關公布相關之法規命令以茲明確，則為後續應進一步採取的法制化行動。

除上開立法方面的法制化行動以外，目前在關係企業的移轉訂價規範架構上，過於倚重性質上屬法規命令之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」。由於稅捐實務上，認定為關係企業之標準，【**興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 93 頁**】並非依據公司法規定，而所得稅法本身亦未設有明文規定，係交給上開獲法律授權之查核準則第 3 條進行規範，是否應該仿效德國稅捐法律體系，另外訂立專門的涉外稅法（Außensteuergesetz），並加強由立法者本身制訂稅捐法規範的密度，應為值得考慮的方向。

最後，關於自然人股東利用投資公司以進行隱藏性盈餘分配的問題，在我國相當嚴重，案例數量亦非常多。此前，我國稅捐法學界對於此種類型稅捐規避行為的實質討論甚少，法律規範密度自然也有所不足。或有認為，股東利用受控制公司與自己進行股權交易的行為，屬於「組織調整」的概念，換言之，自然人之股東在被投資公司之股利分配前夕，利用股權之交易或以股作價方式進行投資者，其利用新設立之投資公司而獲得被投資公司所獲得的盈餘分配者，應理解為一種組織架構上的調整，不應對其課徵高額的綜所稅負。對於此見，本文並不贊同，蓋因自然人之股東利用投資公司以進行隱藏性盈餘分配的行為，與組織架構調整之行為，概念上完全不同，前者之行為，自然人之股東並非營利事業，即無所謂「組織架構」之調整可言；再者，小股東若欲免徵證券交易所稅，必須移轉股權，喪失將來繼續投資於被投資公司中因而獲利的可能性，但大股東只要設立投資公司，以獲得被投資公司之股利盈餘的分配，既可免除因為分配股利盈

餘所產生之高額綜所稅負，卻又同時不喪失個人對於被投資公司（通常為上市櫃公司）之控制權，非為事理之平也。依據上述手法所作稅捐規避行為，實際所享受的稅捐利益並非遞延一年課稅的利益而已，而是可以透過決議免分配公司盈餘，因此享受每年應分配盈餘數額高達 14.7% 的稅捐利益。從而，系爭行為仍應論斷為稅捐規避行為。然而，此一議題的提出顯現在我國之稅捐法學界，仍應持續針對稅捐規避行為與相類似行為的觀念進行區辨，也需要進行更多的研究與討論，這也是吾輩等人將來若有機會，希冀仍能繼續就此一議題進行研究的動力。特別重要的是，在稅捐規避行為之爭議中，應如何分配徵納雙方彼此在爭訟程序中的舉證責任，達致公平合理的目標，本文相信，也將會是吾人進行後續之研究發展時的主要方向。【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 94 頁】

參考文獻

一、中文

（一）專書

- 1.何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與改革芻議，載兩岸避稅防杜法制之研析，元照，2010 年 4 月，頁 155-182。
- 2.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。
- 3.柯格鐘，稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究，載避稅案件與行政法院判決，翰蘆，2010 年 4 月，頁 73-125。
- 4.許祺昌，從台灣實質課稅原則案例看稅捐稽徵法第 12 條之 1 的未來修法方向，載實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，頁 417-465。
- 5.陳敏譯，德國租稅通則，自版，2013 年 5 月。
- 6.陳清秀，過少資本稅制，載現代稅法原理與國際稅法，元照，2010 年 10 月，頁 575-595。
- 7.陳清秀，稅法總論，元照，2012 年 10 月。
- 8.黃士洲，兩稅合一與稅捐規避，載實質課稅與納稅人權利保障，翰蘆，2011 年 9 月，頁 3-71。
- 9.黃士洲，實質課稅原則與租稅法律主義、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。
- 10.黃俊杰，實質課稅類似案例之歧異判決，載實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012 年 3 月，頁 305-333。
- 11.黃茂榮，實質課稅原則，載稅法總論——法學方法與現代稅法，第 1 冊增訂 2 版，植根，2005 年 9 月，頁 365-508。

- 12.黃茂榮，企業組織與稅捐規劃，載兩岸避稅防杜法制之研析，元照，2010年4月，頁59-87。
- 13.葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，載所得稅與憲法，新學林，2009年2月，頁141-246。
- 14.葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，載避稅案件與行政法院判【**興大法學第15期，2014年5月，第95頁**】決，翰蘆，2010年4月，頁23-72。
- 15.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，第3版，翰蘆，2012年5月，頁465-497。
- 16.葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，載實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012年3月，頁3-32。
- 17.蔡朝安，實質課稅原則內涵再探，載實質課稅與納稅人權利保護，元照，2012年3月，頁203-234。

（二）期刊論文

- 1.李惠宗，使用稅務人頭的罪與罰，法令月刊，第61卷第7期，2010年7月，頁4-18。
- 2.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1-25。

（三）網頁文獻

- 1.BVerfG, 2 BvR 909/06 vom 7.5.2013，網路資料請參 http://www.bundesverfassungsgericht.de/entscheidungen/rs20130507_2bvr090906.html，造訪日期：2013年11月22日。
- 2.Vgl. Englisch, Die Steuerumgehung und die wirtschaftliche Betrachtungsweise im deutschen Steuerrecht, S. 8. 係發表於2010年10月訪台於司法院暨台大法律學院發表的演講稿，譯者柯格鐘，稅捐規避與德國稅法中之經濟觀察法，頁7。網路資料請參 <http://www.judicial.gov.tw/work/work03-5.asp>，造訪日期：2014年2月12日。
- 3.立法院國會圖書館之法律系統資料，網路資料請參 [http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lglaw?@4:1804289383:f:NO%3DEO1513*%20OR%20NO%3DB01513\\$\\$10\\$\\$\\$NO-PD](http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/lglaw?@4:1804289383:f:NO%3DEO1513*%20OR%20NO%3DB01513$$10$$$NO-PD)，造訪日期：2014年2月12日。
- 4.德國營業稅法（Umsatzsteuergesetz, UstG）條文全文，網路資料請參 http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/index.html，造訪日期：2014年2月12日。
- 5.關於涉外稅法條文之全文，網路資料請參 <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/astg/gesamt.pdf>，造訪日期：2014年2月12日。【**興大法學第15期，2014年5月，第96頁**】

二、德文

（一）專書

- 1.Drüen, Klaus-Dieter, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), AO, Köln Lfg. Okt.

- 2007, § 42, S. 135-198..
- 2.Englisch, Joachim, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2013, § 5, S. 171-210.
 - 3.Felix, Dagmar, Einheit der Rechtsordnung- Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Tübingen 1998.
 - 4.Fischer, Peter, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), AO/FGO, Köln Lfg. Nov. 2005, § 41, S. 1-104.
 - 5.Hey, Johanna, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, Köln 2013, § 3, S. 59-130.
 - 6.Isensee, Josef, Die typisierende Verwaltung, Berlin 1976,
 - 7.Kraft, Gerhard, in: Gerhard Kraft (Hrsg.), AStG, München 2009, § 1, S. 1-134.
 - 8.Kruse, Heinrich Wilhelm, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. I, München 1991.
 - 9.Müller, Welf, verdeckte Gewinnausschüttungen im Zivil- und Steuerrecht, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), Grundfrage der Unternehmensbesteuerung, Köln 1994, DStG 17, S. 289-319.
 - 10.Protzen, Peer Daniel G., in: Gerhard Kraft (Hrsg.), AStG, München 2009, § 7, S. 297-424.
 - 11.Ratschow, Eckart, in: Franz Klein (Hrsg.), AO, München 2009, § 5, S. 33-41.
 - 12.Seer, Roman, Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht-Einführung und Rechtfertigung des Themas, in: Rainer Huttemann (Hrsg.), Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht, Köln 2010, DStJG 33, S. 1-8.
 - 13.Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, Köln 1993.
 - 14.Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd. III, Köln 2012.【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 97 頁】
 - 15.Wendl, Josef, Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Heinz Schäffer/Walter Berka/Harald Stolzlechner/Josef Wendl (Hrsg.), FS für Koja, Friedrich, Staat-Verfassung-Verwaltung, Wien/New York 1998, S. 635-652.

(二) 期刊論文

- ◎Tipke, Klaus, Steuerrecht und bürgerliches Recht, JuS 1970, S. 149-154.【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 98 頁】

The Enactment of Regulating Tax Avoidance Conducts and Their Categorization

Ke-Chung Ko*

Abstract

The legal framework which regulating tax avoidance conducts can be divided into two categories, the general preventive provision and the special preventive provision. The general preventive provision as stipulated under Article 12-1 of the Tax Collection Act of 2009 is deemed by legal academia as the principle of substance-over-form. The nature of the principle of substance-over-form shall be analyzed as an interpretative method of tax law and shall conceptually be distinguished from the principle of substantive taxation which collects tax basing on the fact of reality. From this perspective, the practical application of the general preventive provision shall begin at looking for the substantive provision which is avoided by the tax payer, interpreting it from its legislative goal, ascertaining whether there is any loophole exists, and determining whether the tax payer abuses the his freedom of compliance to avoid falling into the statutory elements of tax avoidance in order to gain his tax benefits. Only after fulfilling those inquiries can the tax authority adjust the tax burden of the tax payer in accordance with the specific tax provision. Unless under its【興大法學第 15 期，2014 年 5 月，第 99 頁】exceptions, the principle of substance-over-form shall only be utilized as adjusting the tax burden of the tax payer to ask him to pay additional tax and shall not be utilized to reduce his tax burden. And, the principle of substance-over-form shall not be utilized as the legal basis to punish tax payers. In practice, the general tax avoidance conducts can be divided into two categories, the repeated back-and-forth category and the step-by-step transfer category. Under the special preventive provision which regulating tax avoidance conducts, the most important things are the non-arm's length transfer pricing among affiliated enterprises and the utilization of investment companies by individual shareholders to hide the distribution of profits. The foregoing two categories are tax avoidance conducts under controlling relationships. However, in addition to the above mentioned provisions and those anti-thin capitalization provisions, In Taiwan there is practically no preventive provision to prevent foreign companies who are controlled by domestic tax payers from substantive

* Associate Professor at Department of Law, National Cheng Kung University.
Received: February 16, 2014; accepted: May 28, 2014

operations and shall enact those provisions as soon as possible to acquire the legal basis of adjusting the tax burden on the taxation of foreign source incomes.

Keywords:

The Principle of Substance-over-form, The Principle of Substantive Taxation, Tax Avoidance, Transfer Pricing, Arm's Length Transaction, Controlled Foreign Corporations, Anti- thin Capitalization, Substantive Operation, Hidden Earning Distribution, Tax Law, Place of Effective Management, Hidden Profit Distribution, Taxation According to Law, Economical Substance 【興大法學第15期，2014年5月，第100頁】

