

## 德國法上稅捐規避防堵的概括條款 ——以探討稅捐規避之構成要件及法適用為中心

邱 晨\*

### 目 次

- 壹、前言
- 貳、稅捐規避防堵概括條款之法適用爭議
  - 一、內部理論
  - 二、外部理論
  - 三、小結
- 參、稅捐規避防堵概括條款之構成要件——以探討稅捐規避行為為主
  - 一、法律的形成可能性
  - 二、稅捐法規的規避
  - 三、濫用的法律定義
    - (一)法律形成的不相當
    - (二)法律所未預見的稅捐利益
  - 四、其它涉及稅捐規避之概念
    - (一)稅捐考量以外之重大理由
    - (二)濫用之意圖
  - 五、小結
- 肆、稅捐規避防堵概括條款之實務適用現況
  - 一、稅捐法規取代稅捐規避防堵概括條款之適用
    - (一)案例背景
    - (二)案例評析
  - 二、稅捐義務人的濫用意圖作為濫用的主觀構成要件要素
    - (一)案例背景

\* 天主教輔仁大學學士後法律學系專任助理教授；德國敏斯特大學法學博士。本文係受輔仁大學105學年度學術研究計畫補助。

(二)案例評析  
三、目的性解釋取代稅捐規避防堵概括條款的適用  
(一)案例背景  
(二)案例評析  
伍、結論

投稿日：105 年 9 月 29 日

接受刊登日：106 年 4 月 20 日

校對：陳奕安

## 摘 要

德國稅捐規避防堵的概括條款自 2008 年修法以來，除了再次奠定該概括條款的重要性外，有關稅捐規避構成要件的法釋義更是在德國學說上有豐富之探討。有鑒於我國於民國 102 年在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項增訂稅捐規避之構成要件，以及即將於民國 106 年年底施行之納稅者權利保護法，於該法第 7 條第 3 項規定中，以更貼近於德國法之立法模式規範我國稅捐規避之概念及其法律效果，且在適用上，納稅者權利保護法有優先於稅捐稽徵法之適用，因此，有關德國法上稅捐規避之法釋義，對於我國稅捐審判實務上，自具有重要之地位。故此，本文除了介紹修法後該概括條款中有關稅捐規避構成要件之相關概念外，更檢視在修法後德國實務對於該條文之適用情況，期有助於我國新增訂之稅捐規避規定之法釋義外，並對於我國稅捐規避審判實務帶來更開拓之視野。

**關鍵字：**稅捐規避防堵的概括條款、納稅者權利保護法、內部理論、外部理論、濫用、法律形成的不相當、法律所未預見的稅捐利益、稅捐考量以外之重大理由、濫用意圖

## 壹、前言

2008 年德國稅捐通則(Abgabenordnung, AO)所新修正的第 42 條規定，一般將其稱之為「稅捐規避防堵的概括條款(Generalklausel der Verhinderung von Steuerumgehung)」。

相較於舊法之規定，亦即 1977 年的版本，新法將稅捐規避防堵的概括條款更為細緻化。除了保留原有的稅捐規避所產生的法律效果外，對於稅捐規避行為的構成要件，有更進一步具體的規定，除此之外，新增了一項有關阻卻稅捐規避成立之事由<sup>1</sup>，此雖對實務上有關稅捐規避案例的認定，帶來更具體的適用依據，然就修法後的德國稅捐規避實務觀察，新修正的稅捐規避防堵之概括條款，如同以往，其僅為稅捐規避案例認定的方法之一，法院亦時常以其它替代特徵或要件作為稅捐規避之判斷依據，以迴避概括條款中不確定法律概念之適用，甚或在處理相關議題上，仍有視為該條款為多餘的，並利用法律的目的性解釋、經濟觀察法，或是使用法律續造中的不利類推，直接推論出稅捐義務人應有的稅捐效果，而在這之下常帶給稅捐義務人一個未預見的「驚喜(überraschend)」效果。

吾人認為，為了在稅捐法上真正落實法律保留原則以及法明確性原則，稅捐規避行為的構成要件必須再一次被重視。同時亦有鑒於我國在民國 102 年新增訂的稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定，為我國稅捐法上第一次將稅捐規避防堵的概括條款為明文之規定<sup>2</sup>，相關稅捐規避之構成要件亦涉及不確定之法律概念，然國內仍為數不多的文章以專題方式更深入地探討該條項之法釋義及進行比較法之研究<sup>3</sup>，所造成之影響是，我國稅捐規避審判實務亦時而跳脫該法條之適用，逕以無限制之實質課稅原則作為認定稅捐規避之依據<sup>4</sup>，此對於稅捐義務人亦帶來未預見之「驚喜」效果。

- 
- 1 1977 年版的德國稅捐通則第 42 條規定之內容為：「(1)稅法不因法律形成可能之濫用而得規避。有濫用存在時，依與經濟過程相當之法律形成成立稅捐請求權。(2)第 1 項的適用前提在，當其之適用未有法律明文排除時。」；2008 年版本則為：「(1)稅法不因法律形成可能之濫用而得規避。各別稅法設有稅捐規避防堵之規定者，於其構成要件實現時，依該規定之法律效果。在其他情形，有第 2 項規定所稱之濫用時，依與經濟過程相當之法律形成成立稅捐請求權。(2)選擇不相當之法律形成，致稅捐義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之稅捐利益時，即存有濫用。當稅捐義務人能證明所選擇之形成，在總體關係的整體圖像上具有稅捐考量以外之重大理由時，不適用之。」
  - 2 我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」
  - 3 在探討稅捐規避之相關議題並同時提及我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項或德國稅捐通則第 42 條第 2 項稅捐規避構成要件之文章，請參見柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，15 期，2014 年，頁 54-60；柯格鐘，稅捐規避行為啟動實質課稅原則判斷之時機—以實務躉繳保險費為例，當代財政，22 期，2012 年，頁 9-13；柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂，台灣本土法學雜誌，199 期，2012 年，頁 143-145；葛克昌，租稅規避之研究，台大法學論叢，6 卷 2 期，1977 年，頁 185-186。
  - 4 例如最高行政法院 103 年判字第 723 號判決理由略謂：「又按本院前揭決議意旨，本件僅依『實質課稅原則』，不需進而考量『有無稅捐規避行為』，即可認定係屬財產『直接贈與』，且贈與時點為『受託人交付股利時』，故不生上訴人是否合於租稅規避之問題。」

為了落實納稅者權利之保障，我國於今年年底（即 106 年）即將施行的納稅者權利保護法，於該法第 7 條第 3 項更是參考德國稅捐通則第 42 條有關稅捐規避之規定，以更貼近於德國法之立法模式規範我國稅捐規避之概念及其法律效果<sup>5</sup>，足稽，德國法上有關稅捐規避法釋義學之探討，對於我國未來在稅捐規避審判實務上，具有重要之影響。因此，本文除了介紹新修正的德國稅捐通則第 42 條有關稅捐規避行為之構成要件，期有助於我國稅捐規避防堵概括條款之法釋義外，亦觀察從 2008 年修法後，德國稅捐規避實務對於該概括條款之適用發展，以作為我國稅捐審判實務之省思。

## 貳、稅捐規避防堵概括條款之法適用爭議

德國稅捐通則第 42 條規定是稅捐規避防堵的概括條款，其掌握了以法律形成的濫用手段來規避稅捐法構成要件實現的案例。然作為法律形成濫用下稅捐規避防堵的一般條款，其對於稅捐規避案例具有特殊的適用上意義，抑或是，其只是宣示性的存在而已，因為每個法律透過法律的目的性解釋(*teleologische Gesetzesauslegung*)以及類推適用(*Analogie*)均具備稅捐規避防堵的功能。這涉及到德國長久以來稅捐規避防堵概括條款的法適用理論之爭，亦即內部理論(*Innentheorie*)以及外部理論(*Außentheorie*)<sup>6</sup>。

從 2008 年德國稅捐通則第 42 條修法以來，大部分學者均認同立法者對於濫用之構成要件為更詳細、更精緻化的修法意旨，並認為該法條具有適用上的獨特意義。然於 2014 年德國聯邦憲法法院(*Bundesverfassungsgericht*, *BVerfG*)<sup>7</sup>在一則有關遺產及贈與稅法的判決中提到：「倘若稅捐法規允許形塑一個有關稅捐負擔減輕的法律形成，然該法律形成違反該法規的規範目的時，則該法規自始即是違憲的。也就是說，稅捐法規允許了稅捐義務人某個減輕稅捐負擔的法律形成，但是該法律形成並不合於該稅捐法規之規範目的，並且亦有悖於平等原則的要求，則該法規自始即違反憲法規定。」<sup>8</sup>足見，聯邦憲法法院明白指出，稅捐法規構成要件所掌握的事實必須是典型的案例，亦即與規範目的相當的法律形

5 納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」其構成要件與德國稅捐通則第 42 條有相類似之處。

6 Rainer Hüttemann, *Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung*, DStR 2015, S. 1147.

7 BVerfG vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50.

8 該判決是涉及到，德國遺產及贈與稅法第 13a 以及第 13b 條有關家庭企業的企業財產繼承可享有免課遺產稅之規定，德國聯邦憲法法院認為，該法條規定無非形成家庭企業的稅捐特權，違反憲法上的平等原則，且造成規避遺產稅之結果，違反遺產稅之立法意旨以及憲法規定，因而宣告違憲。



成，除此之外，其也提醒稅務法院(Finanzgerichte)別忘了對抗稅捐規避的任務<sup>9</sup>。因此，聯邦憲法法院的見解顯然認為，稅捐規避的防堵除了概括條款之外，應該也要藉由稅捐法規的解釋而直接過濾出，哪一個法規導致了稅捐規避的發生而違反憲法上的稅捐正義原則，以此防堵稅捐規避，而這是稅務法院的任務。聯邦憲法法院的見解其實在某種程度上又回到了內部理論之說。這也觸動了稅捐法學者敏感的神經。有學者揣測，聯邦憲法法院為此見解，是否認為，光靠稅捐規避防堵的概括條款是不夠的，除此之外各個稅捐法規的過濾也是重要的，尤其是聯邦憲法法院也特別指出，目前稅務法院對於稅捐規避防堵的任務執行顯然不夠，探其意旨，其是認為，稅務法院應更多的適用德國稅捐通則第 42 條作為稅捐案例的認定依據，抑或是，不應只侷限在該條的構成要件，而應尋求更多的解釋方式，如同系爭判決，若稅捐法規顯然違反規範目的及平等原則，並促成了稅捐規避的效果時，應直接挑戰該法條的合憲性<sup>10</sup>。

因此，聯邦憲法法院的見解也促使再次重新檢討稅捐規避案件的法適用問題，尤其觀察從 2008 年德國稅捐通則第 42 條修法後，德國稅捐規避實務在案件之認定上，並非完全以該法條為依據。

有關內部理論以及外部理論之爭，在歷史的形成原因必須回溯至 1919 年的德國帝國稅捐通則(Reichabgabenordnung, RAO)第 4 條<sup>11</sup>：經濟觀察法(wirtschaftliche Betrachtungsweise)，以及第 5 條<sup>12</sup>：稅捐規避防堵概括條款的規定。當時德國帝國財務法院的審判長 E. Becker 提出了德國帝國稅捐通則的草案，並且推動第 5 條有關稅捐規避防堵概括條款的制定。然而他並不認為稅捐規避具有獨特的法律構造，充其量僅為德國帝國稅捐通則第 4 條經濟觀察法的適用案例，因此，藉由該條文即可成功的防禦稅捐規避。這也代表著，同法第 5 條稅捐規避防堵的概括條款是可有可無的規定，因為就算不透過它，藉由經濟觀察法也能認識到稅捐規避的存在<sup>13</sup>。此外，德國帝國稅捐通則第 4 條包含了一個更廣的法律思維，不論是稅捐規避或是其他稅捐法的案件均為其適用案例，相較於該條規定，同法第 5 條存在的意義僅在於，其支持了德國帝國財務法院的見解：民法的概念作為了稅捐法的制

9 Rainer Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 1147.

10 Rainer Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 1147.

11 1919 年的德國帝國稅捐通則第 4 條規定：「稅法的解釋應該要考量稅法的目的、稅法的經濟概念以及（經濟）關係的發展。」

12 1919 年的德國帝國稅捐通則第 5 條為德國稅捐通則第 42 條規定的前身。其第 1 項規定：「稅捐義務不能藉由民法的形成可能以及形式的濫用而得規避或是減少。」並緊接著在第 2 項定義濫用的概念。

13 Enno Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, S.151, 154; ders, Die Entwicklung des Steuerrechts, StuW 1928, S. 883 ff.

定基礎<sup>14</sup>。而這樣的思維模式卻引發日後德國稅捐法學者，將稅捐規避防堵概括條款的適用區分為內部理論以及外部理論：

## 一、內部理論

內部理論，其涉及到存在於規範內部的固有效力。依此，稅捐規避以及脫法行為並沒有特殊的法律構造(Rechtsfigur)，德國稅捐通則第 42 條規定僅僅再次確認，被規避的法條可源自於其內部的效力而自主防禦，並貫徹其法律形成。因此，稅捐規避只是一個法律解釋的問題，其透過法律的目的性解釋或是類推適用就可成功的防禦。依照這樣的見解，稅捐規避的認定是從被規避的稅捐規範出發，並不用特別額外去審查稅捐義務人是否藉由濫用行為或意圖所為<sup>15</sup>。

## 二、外部理論

外部理論將德國稅捐通則第 42 條當作獨立的課稅構成要件，因為它有自己的規範內容以及適用前提<sup>16</sup>。在此，案件事實將藉由具體構成要件要素的涵攝而被認定是否構成稅捐

---

14 Ebd., S.881 ff.

15 採取此見解的有：Heinz-Jürgen Pezzer, Neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zu §42 AO, StbJb 2000/2001, S.64; Enno Becker, a.a.O. (Fn. 13), S.147 ff; Peter Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 1. Aufl., 2013, §42 Rz. 72; ders., Die Umgehung des Steuergesetzes, DB 1996, S.644 f; Heinz Paulick, Steuereinsparung und Steuerumgehung, StbJb 1963/1964, S.371 ff; Jürgen Danzer, Die Steuerumgehung, 1. Aufl., 1981, S. 83 ff; W. Rainer Walz, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1. Aufl., 1980, S.224 ff; Guid Förster, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht, StuW 2003, S.114 ff.

16 採取此見解的有：Joachim Englisch, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §5 Rz. 119; Klaus-Dieter Drüen, in Tipke/Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 16. Aufl., 2013, §42 AO Tz. 8 ff; Uwe Clausen, Struktur und Rechtsfolgen des §42 AO, DB 2003, S.1589 ff; Bernd Heuermann, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, StuW 2004, S.124 f; Gerd Rose, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, FR 2003, S. 1275 ff; Heinrich Wilhelm Kruse, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in Tipke (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Bd.5, 1. Aufl., 1982, S.71 ff; Frank Roser, Die Auslegung sog. " alternativer Missbrauchsbestimmungen ", FR 2005, S.180 ff; Michael Wendt, §42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Bd.33, 1. Aufl., 2010, S.117 ff; Georg Crezelius, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, S.313 ff; Hartmut Hahn, §42 AO und Steuereultur – zu einem unbekannten

規避，並開啟法律效果的適用<sup>17</sup>。稅捐通則第 42 條作為稅捐規避防堵的概括條款，其以法律形成的濫用作為規避的手段。涉及稅捐規避的概念包含「不相當性(Unangemessenheit)」、「法律所未預期的稅捐利益(nicht vorgesehener Steuervorteil)」以及「缺少稅捐考量以外之重大理由(das Fehlen außersteuerlicher beachtlicher Gründe)」。

除了稅捐規避的構成要件外，還有法律效果的適用問題。外部理論的基本構想在於，稅捐規避存在於法律漏洞(Gesetzeslücken)的領域中，然而在稅捐法禁止不利類推之下，稅捐通則第 42 條給予稅捐規避案件一個明確的法律效果<sup>18</sup>，以防杜稅捐義務人利用法律漏洞規避稅捐，並實現稅捐正義。然有另一派見解認為，稅捐法是完全禁止類推適用的，透過稅捐通則第 42 條僅僅允許了一個例外的類推適用，其以「事實擬制(Sachverhaltsfiktion)」的方式呈現，也就是說，當規避者利用了法律字義與立法理由之間的分歧來規避稅捐時，在不允許藉由類推的方式擴展法律字義下，僅能經由擬制成為一個合於法律字義並與經濟過程相當的法律形成來防堵<sup>19</sup>。

此外，德國稅捐法學者 J. Englisch 雖然支持不利類推在稅捐法上的適用，然而他還是支持外部理論，因為，在稅捐通則第 42 條的稅捐規避案例下，透過法律解釋以及法律續造並不足以能將稅捐義務人導引至一個切合於法律目的的稅捐負擔。稅捐通則第 42 條第 1 項第 3 句規定<sup>20</sup>，首先將案例轉置成與經濟過程具有相當性的事實，然後再被歸屬於合於此構成要件。此法律效果透過法適用理論，亦即法律解釋以及類推適用，是不能取得的<sup>21</sup>。

### 三、小結

若去比較內部理論以及外部理論的差異，首先存在於，是否法律可能的文字意義作為

---

Standortfaktor, DStZ 2005, S.186; Paul Kirchhof, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983, S.173 ff; Eckart Ratschow, in Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 11. Aufl., 2012, §42 Rn. 12; Günter Söffing, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, S.2784 ff; Hans Flick, Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in: Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hrsg.), Steuerrecht/Verfassungsrecht/Finanzpolitik: FS. für Franz Klein, 1. Aufl., 1994, S.329 ff; Wolfgang Gassner, Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht, in: Dreseck/Seer (Hrsg.), FS für Heinrich Wilhelm Kruse, 1. Aufl., 2001, S.186.

17 Eckart Ratschow, a.a.O. (Fn. 16), §42 Rn.10; Hartmut Hahn, a.a.O. (Fn. 16), S. 185 ff.

18 Bernd Heuermann, a.a.O. (Fn. 16), S.125.

19 Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), §42 AO Tz. 11; 亦請參考陳榮哲、陳建宏，經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考，軍法專刊，55 卷 2 期，2009 年，頁 138。

20 請參考前揭註 1。

21 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), §5 Rz. 119.

法律解釋的界限。大部分的內部理論的倡導者，尤其是E. Becker，均認為法律解釋並沒有存在一個界限範圍。但這個見解是不適切的。若法律解釋未存有一個界限的話，法適用者將可恣意的將其規範想像融入於法律內容中，此即危害了法安定性。因此，在法律解釋存有一個界限下，再加上稅捐規避存在於法律字義與立法理由分歧的法律漏洞中，內部理論在稅捐規避的案件下是束手無策的。因為，稅捐規避存在於法律解釋的範圍未能觸即的部分。縱然有些支持內部理論的學者認為，稅捐規避應該透過類推適用來防禦，然而，這會面臨著不利類推在稅捐法適用上的容許性問題。因此，未於法律字義所掌握的案件，並不能透過擴張字義的解釋來增加稅捐義務人的負擔，同樣的，亦無法有效的防堵稅捐規避。

此外，若檢視德國稅捐通則第42條規定的構成要件，亦可得出，稅捐規避案件已經超越了法律解釋的範圍。這必須從德國稅捐通則第38條規定之體系脈絡觀察與同法第42條規定之比較。稅捐通則第42條第1項第2句規定：「各別稅法設有稅捐規避防堵之規定者，於其構成要件實現時，依該規定之法律效果。」；同法第38條規定：「稅捐債務關係之請求權，於法律據以課賦給付義務之構成要件實現時，即行成立。」，由此可知，前者為後者之特別規定，因為，前者將稅捐請求權的成立侷限在實現規避防堵之各別規定時。亦即，此等規定在稅捐法的構成要件中已經包含了濫用防堵的效力。相對於此，稅捐通則第42條第1項第3句規定：「在其他情形，有第2項規定所稱之濫用時，依與經濟過程相當之法律形成成立稅捐請求權。」。此規定涉及到，稅捐義務人雖然並未實現規避防堵之各別規定，然而由於涉及法律形成之濫用，因此也成立稅捐請求權。依此脈絡下可得出一個結論：稅捐債務請求權之成立有兩種可能性：第一個是，各別法條構成要件的實現；第二個是，稅捐義務人並未實現各別規定之構成要件，然而其法律形成構成了濫用。因此，在前者的案例下，稅捐義務人所選擇的法律形成仍然在法條可能的文字意義範圍內；而後者，稅捐義務人所選擇與經濟過程不相當的法律形成已不在法條可能的文字意義範圍內，所以它並不被任何法條的構成要件所掌握，然而仍在立法者的計畫範圍中。依此，前者是涉及法律解釋的問題，亦即，是否案件能夠涵攝於構成要件之中；而後者是法律續造的適用範圍，亦即，所存有的法律漏洞如何填補。在後者的情況下，雖然稅捐義務人的法律形成並沒有實現各別稅法規定的構成要件，然而稅捐通則第42條第1項第3句規定透過事實的擬制，將該不相當的法律形成擬制成實現被規避法條的構成要件。因此，稅捐通則第42條意義下的濫用法律形成的稅捐規避案例，顯然的，已超越各別規定的構成要件，並以特別的漏洞填補方式來防堵規避案件。可見，其具有獨特之重要地位<sup>22</sup>。

因此，相對於內部理論，外部理論提供了一個有效的法適用方式來防堵稅捐規避。因

---

22 請參考邱晨，德國法上稅捐規避防堵的法理論基礎，輔仁法學，51期，2016年，頁209-210。



為，稅捐通則第 42 條用一個特殊的方式—事實擬制，來作為法律漏洞的填補方式。如同 J. Englisch 所言，稅捐規避已經超越了法律解釋以及類推適用的法適用可能性範圍，因為，透過法律解釋以及類推適用均無法達到如同稅捐通則第 42 條的法律效果。然若更進一步觀察，稅捐通則第 42 條規定透過相當的法律形成以及事實擬制來防禦稅捐規避之案例，與其說稅捐通則第 42 條之適用是採取外部理論之結果，倒不如說，稅捐通則第 42 條其實是將外部理論與內部理論聯繫在一起。因為，在事實擬制下，首先要確認的是，稅捐義務人所選擇的法律形成是否與經濟過程具有相當性。這必須要直接的與被規避的規範連結並且透過目的性的法律解釋方法審查。在這之下即為內部理論的應用<sup>23</sup>。因此，亦有愈來愈多的學者認為，其實不用刻意區分內部理論以及外部理論，因為，在稅捐通則第 42 條的適用下，亦無法脫離法律的目的性解釋，因此，在大部分的案例下，無論透過內部理論或外部理論，所得出的結果都是一樣的<sup>24</sup>。

我國於民國 102 年始於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項增修有關稅捐規避的構成要件以及同法第 6 項稅捐規避的法律效果。然在該法增修以前，我國稅捐法學說最主要係從法律續造中法律漏洞的確認以及填補，或是憲法上的平等原則<sup>25</sup>，導出稅捐規避調整課稅的正當性<sup>26</sup>；而稅捐實務最主要係以在量能課稅原則建制下的稅捐法解釋原則—「實質課稅原則」作為立論基礎<sup>27</sup>。無論是藉由法律續造或是法律解釋防堵稅捐規避，均為內部理論之

23 請參考邱晨，前揭註 22，頁 210-211。

24 Eckart Ratschow, a.a.O. (Fn. 16), § 42 Rn. 12; Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 8; Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 15), § 42 Rz. 71 ff.

25 請參考黃士洲，兩稅合一與稅捐規避—以行政法院判決為核心，東海大學法學研究，34 期，2011 年，頁 146-147。

26 請參考葛克昌，前揭註 3，頁 177-183。

27 請參考最高行政法院 98 年度判字第 1320 號判決：「租稅正義為現代憲政國家負擔正義之基石，實質法治國家稅法之基本原則為量能課稅原則，租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量，而定其適當的納稅義務。由於稅法係強行法，自身具有不容規避性；又納稅義務為無對待給付之法定債務，其平等要求不在主觀面，而在客觀面；根據憲法第 7 條之平等原則，凡負有相同之負擔能力，即應負擔相同之租稅，如有濫用私法自治以規避租稅時，依平等負擔原則，得依合憲解釋或類推適用，予以未規避時相同之租稅負擔法律效果。準此，利用租稅規避以取得租稅利益，其私法上效果依契約自由原則固應予尊重，公權力原則不予干預；但在稅法上則應依實質負擔能力予以規範。脫法避稅行為實不能稱之為租稅規劃，因租稅規劃者不能僅顧及租稅設計技巧之靈活，而須審酌此種安排，是否違反憲政國家租稅負擔之平等要求。是以「實質課稅原則」乃依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關應本於「量能課稅」之精神，於解釋及適用稅法規定時，亦應考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益，而為此等原則之運用，而非僅依照事實外觀為形式上之判斷，司法院釋字第 420 號解釋：『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。』，即係此一原則之援引。」

運用。然如上述所言，直至不久前，稅捐規避防堵之概括條款始在內部理論適用之諸多爭議下而增訂，其最大之目的在於解決稅捐法上不利類推適用禁止的問題，亦即，在內部理論的運用下，稅捐義務人的法律形成並不合致稅捐法的構成要件事實，然卻直接賦予該稅捐法的法律效果，此即如同「創設」稅捐義務人一個額外的稅捐負擔，有違稅捐法律主義。因此，稅捐規避的明文規定，可說是在外部理論的核心價值下所制定。然觀看修法後這幾年我國稅捐規避審判實務的發展，並非即嚴守該條之規定作為稅捐規避案件認定之依據，亦有視該概括條款為多餘，直接藉由實質課稅原則並從被規避法條的內部效力而推導稅捐規避之成立<sup>28</sup>，此均有賴稅捐規避構成要件法釋義之發展而導正。

此外，值得關注的是，我國於民國 105 年所立法通過並即將於今年年底施行的納稅者權利保護法，於該法第 7 條第 3 項對於稅捐規避之規定更貼近於德國法稅捐規避之規範內容，尤其是，其增加了一段為原稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項所無之規定，即：「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權。」這可說是將德國法上的「事實擬制」注入在我國法之中，追本溯源，其實就是「外部理論」的實際運用。雖然在上文中已提及，內部理論與外部理論在德國法上實已無區分之必要，因為德國稅捐通則第 42 條規定已結合內部理論以及外部理論之適用，然對於我國法而言，重要性仍在於，稅捐規避案件再也無法僅藉由實質課稅原則而作為調整稅負的依據。因為，若觀看稅捐規避審判實務之發展，不論在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定增訂前或後，均時常直接以實質課稅原則作為調整補稅之立論基礎，而立法者似乎亦默許這種情況發生，這可從

28 例如最高行政法院 105 年度判字第 644 號判決：「次按『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。』亦有司法院釋字第 420 號解釋可按。是以，納稅義務人基於獲得租稅利益或意圖減少、免除稅捐負擔，濫用法律形式自由，以異常之法律形式行為，實質上達成與使用通常法律形式行為相同之經濟效果，卻同時減輕或排除該通常法律形式行為應有之稅捐負擔，規避租稅構成要件之該當之情形，依上開司法院釋字第 420 號解釋意旨，納稅義務人選擇之法律形式行為，雖屬係合法行為，但其行為之安排異於常情，即為合法行為之濫用，為貫徹憲法第 7 條平等原則規定，在租稅法領域所表現之租稅課徵平等原則，應調整其租稅上之法律效果，即賦予其所欲規避之租稅負擔，以防杜租稅規避。」即以實質課稅原則作為稅捐規避調整補稅之依據。此外，在稅捐規避審判實務上除了無視於一般防堵條款之規定外，在特別防堵條款之適用上亦有該情形之發生，例如：最高行政法院 104 年度 12 月份庭長法官聯席會議：「……本題乙公司之設立目的僅在持有丙公司股權，別無其他營運活動，實際上運用甲公司投資款產生營運虧損者為丙公司，而非乙公司。則乙公司即使外觀上辦理減資彌補虧損，甲公司並依上開規定提出乙公司之減資或清算證明文件，因丙公司並未辦理減資彌補虧損，對甲公司而言，其投資乙公司之資本額，未因此而折減；至於乙公司雖形式上辦理減資，折減甲公司之出資額，實質經濟上難認甲公司投資損失確已實現，並不符合上開規定之投資損失認列要件。」亦逕以實質課稅原則代替所得稅法第 43 條之 1 有關不合營業常規而調整稅負規定之適用。

納稅者權利保護法第 7 條第 3 項之立法理由得出：「二、納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。現行稅捐稽徵法第十二條之一已對上開稅捐規避與實質課稅之定義加以定明。」立法者緊接著說：「維持課稅公平原則，爰參考德國稅捐通則第四十二條規定：『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的法律形式，成立租稅請求權。』於本條第三項明定之。」從法條文義以及立法理由整體脈絡觀察，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項更重要之意義在於，其劃定了實質課稅原則一個適用上的界限，也就是說，實質課稅原則僅適用在對於稅捐規避構成要件的解釋，而不可逕而作為調整補稅的依據，有關稅捐規避的法律效果，必須再經過一道「事實擬制」的程序而推導出。因此，可以預見的是，該法於今年年底施行後，稅捐規避審判實務再也不能無視於稅捐規避防堵條款之存在，除此之外，亦將實質課稅原則為正確之定位，亦即，其為稅捐法律之解釋原則，並且在稅捐規避案件下，不可將其作為對於法律漏洞填補之方式<sup>29</sup>。

### 參、稅捐規避防堵概括條款之構成要件 ——以探討稅捐規避行為為主

新版德國稅捐通則第 42 條第 1 項前段及第 2 項規定：「(1)稅法不因法律形成可能之濫用而得規避。……(2)選擇不相當之法律形成，致稅捐義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之稅捐利益時，即存有濫用。當稅捐義務人能證明所選擇之形成，在總體關係的整體圖像上具有稅捐考量以外之重大理由時，不適用之。」無論是舊法或是新法，均將稅捐規避之行為定義為「濫用法律形成之可能(Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts)」，而新法對於「濫用(Missbrauch)」行為之構成要件有更進一步的規定。以往在舊法之下，實務對於濫用之定義，係以「法律形成的不尋常(Ungewöhnlichkeit)」作為構成要件要素，而新法則以「法律形成的不相當(Unangemessenheit)」定義之。這不僅涉及到文字上的改變，以一般的用語來看，「不尋常」是一個經驗性的概念(empirischer Begriff)，而「不相當」則是一個評價性的概念(wertender Begriff)<sup>30</sup>。此外，立法者給予「濫用」一個直接的法律定義，並強調在稅捐侵權法(steuerliches

29 有關實質課稅原則的內涵以及在稅捐規避案例的適用，請參考邱晨，實質課稅原則在稅捐規避案例的適用——借用德國實務經驗，興大法學，20 期，2016 年，頁 5-12。

Eingriffsrecht)之下，實現構成要件明確性的憲法要求<sup>31</sup>。此次修法為自 1977 年以來對於稅捐規避防堵概括條款的第二次修法<sup>32</sup>，短短 20 年間的兩次修法，亦反映出在舊法時代下，由於濫用的構成要件不夠明確，導致在實務上稅捐規避案件未能有效防堵的困境<sup>33</sup>。

為了解決在稅捐規避實務上，法律構成要件不夠明確的狀況，2008 年修法的重點即在於明訂濫用概念的構成要件要素。依據新法觀察，構成濫用的核心要素有二：一、「不相當的法律形成(unangemessene rechtliche Gestaltung)」；二、因不相當的法律形成而「獲得法律所未預見之稅捐利益(gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil)」<sup>34</sup>，這也是從目的性解釋而來的結果。因此，從理論上，稅捐規避的認定必須歷經具體的法適用程序，而上開兩個構成要件為其完整的組成要素<sup>35</sup>。若參照我國納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。」足稽，我國亦以法律形成的濫用作為稅捐規避的構成要件，而從稅捐規避之內涵而言，本條文應解釋為，稅捐義務人利用法律形成的可能性作成非常規之交易，以達成與交易常規相當之經濟目的，並因此與常規交易相比，獲有法律所未預見之稅捐利益（亦即規避常規交易下所應繳納之稅捐）。因此，客觀之構成要件為「非常規的法律形成」以及「法律所未預見的稅捐利益」，而所謂非常規之交易，即指與常規交易相比，為「不相當」之法律形成<sup>36</sup>。

除了濫用的概念外，在德國稅捐通則第 42 條的論述稅捐規避的組成要素中，仍有提及兩個不確定的法律概念，亦即「法律的形成可能性(Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts)」以及「稅捐法規的規避(Umgehung des Steuergesetzes)」。<sup>37</sup>以下即就前揭概念為說明。

## 一、法律的形成可能性

德國稅捐通則第 42 條第 1 項前段規定：「稅法不因法律形成可能之濫用而得規避。」因此，在此法條之預設立場下，濫用是在法律形成可能的背景下為探討。也就是說，在德

30 Peter Fischer, Überlegungen zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008, FR 2008, S. 308.

31 Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 15.

32 1977 版本的德國稅捐通則第 42 條規定，在 2001 年的稅捐變更法(Steueränderungsgesetz)中即有修正。

33 Johanna Hey, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, BB 2009, S. 1044.

34 Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 15.

35 Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 30), S. 309.

36 請參考柯格鐘，前揭註 3，頁 55。



國稅捐通則第 42 條所規範的稅捐規避類型以「濫用法律的形成」為主。

作為課稅基礎的事實關係不僅包含私法，亦有公法或是純粹稅捐法的法律關係，藉由德國基本法第 2 條人格自由開展的保障，每個人均可透過契約或是法律規定，自由的形塑一個特定的法律關係。同樣的，在稅捐法上也強調稅捐義務人的法律形成自由，正如同德國聯邦憲法法院在 1950 年代所確認的，稅捐義務人有權利規劃自己的生活，以盡可能的繳納較低的稅捐<sup>37</sup>。因此，稅捐義務人可先去構想想獲得的稅捐結果，然後去安排法律的形成<sup>38</sup>。

從稅捐法的觀點來看，稅捐義務人所形塑的法律關係若實現稅捐法的構成要件，稅捐債務即成立。每個稅捐法的構成要件均代表了一個特定的經濟上的過程(wirtschaftlicher Vorgang)，而立法者對於該等經濟過程預先規劃了一個特定的法律形成方式，以為了實現稅捐法的建制原則—量能課稅原則(Leistungsfähigkeitsprinzip)。因此，相較於私法，稅捐義務人雖然有法律形成的自由，然為了實現稅捐正義的要求，稅捐立法者對於稅捐義務人的法律形成自由劃了一個界限，而稅捐通則第 42 條即為這個界限的明文規定，亦即，稅捐義務人在法律形成的可能性之下，其經濟過程其實已在稅捐法所欲掌握的事實範圍內，然僅因為法律的形成外觀，導致該經濟過程，依照稅捐法的文義解釋，無法合致於稅捐法的構成要件，也就是說，該經濟過程亦為立法者所欲規制的，只是稅捐義務人並未選擇立法者所預先設立的法律形成方式<sup>39</sup>，這即構成稅捐通則第 42 條所稱之法律形成之濫用<sup>40</sup>，在此之下的稅捐效果即非稅捐義務人所預先規劃之結果<sup>41</sup>。

## 二、稅捐法規的規避

接著上述德國稅捐通則第 42 條第 1 項前段所規定的：「稅法不因法律形成可能之濫用而得規避。」這代表著，在稅捐義務人對於法律形成具有選擇性之下，稅捐義務人不會因此而得規避該有的稅捐負擔；另一方面來說，不屬於稅捐義務人可得享有的稅捐優惠，也不會因此而得實現<sup>42</sup>。這是為了達成課稅的合法性以及平等性的憲法要求而來。產生的結

---

37 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 33), S. 1045.

38 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 123 f.; 德國聯邦財務法院也認為，稅捐義務人基於稅捐節約(Steuern zu sparen)的動機所形塑的法律形成，仍非可視為濫用。請參考 BFH v. 18.12.2013 - I R 25/12, BStBl II 2013, 16.

39 亦請參考陳清秀，稅捐規避與處罰，法學新論，29 期，2011 年，頁 2。

40 Dieter Birk/Marc Desens/Henning Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl., 2015, § 3 Rn. 343.

41 Hans Blencke, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 4. Aufl., 1979, S. 144 ff.

42 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 125.

果是，稅捐義務人所欲規避的稅捐負擔效果，仍然會實現；而稅捐義務人所欲實現的稅捐優惠效果，仍然不會實現<sup>43</sup>。因此，更進一步來說，所謂「稅捐法規的規避」，指的是稅捐義務人規避稅捐的法律效果，然其已達成所規避法條的經濟上的目的，在這樣的情況之下，基於課稅的平等考量，稅捐立法者仍然強迫開啟該稅捐效果。

### 三、濫用的法律定義

#### (一)法律形成的不相當

德國稅捐通則第 42 條第 2 項前段規定：「選擇不相當之法律形成，致稅捐義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之稅捐利益時，即存有濫用。」稅捐立法者以明確的定義表示，法律形成的不相當構成濫用行為。然何謂「不相當」，這是一個不確定的法律概念，當初提出修正草案的德國國會的財政委員會，並沒有想從法條進一步定義「不相當」的概念，他們認為這應該從實務上發展<sup>44</sup>。

根據近期的德國聯邦財務法院的見解，所謂的「不相當」指的是，稅捐義務人並沒有使用立法者為了達成特定的經濟目的而預先設立的法律形成，反而選擇一個不尋常的方式，而依據立法者的評價，這個特定的經濟目的不應該藉由這個方式而實現<sup>45</sup>；或是，當法律形成，以一個理性的第三人在考量經濟事實及經濟目的下，若缺乏稅捐利益即不會被選擇時<sup>46</sup>。亦有以特徵性的描述定義「不相當」，例如：法律形成與最終達成的經濟成果，顯得「繁瑣」、「笨拙」、「複雜」、「多餘」、「不透明」或是「無效率」<sup>47</sup>；或是，相當性的法律形成通常較為「簡易」、「合於目的」、「必要」、「概括」、「合於效率及經濟性」<sup>48</sup>。此外，德國國會的財政委員會認為，所謂「法律形成的不相當」其實與「法律所未預見的稅捐利益」為同等概念，因此必須要先去比較稅捐義務人所選用的法律形成與所謂相當的法律形成在稅賦上的差異，以為了確認是否有稅捐利益的存在，然後再去審查，這個稅捐利益是否為法律所未預見的。然此說遭到學者的反對，認為應該要從實質內容上定義「不相當」的法律概念<sup>49</sup>。

43 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 125.

44 Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 15), § 42 Rz. 61; Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 18.

45 BFH vom 7.12.2010 - IX R 40/09, BStBl II 2011, 427; BFH 29.05.2008 - IX R 77/06, BStBl II 2008, 789.

46 BT-Drucks. 16/7036, S. 6.

47 例如：BFH vom 19.8.1999 - I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; BFH vom 27.7.1999 - VIII R 36/98, BStBl. II 1999, 769; BFH vom 1.2.2001 - IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520.

48 BFH, I R 77/96, BStBl II 2001, 43 (44).

大部分的學者認為，「不相當」是一個評價性的概念，異於經驗性概念之「不尋常」，因此，這個概念應該與稅捐法規聯繫。依據德國稅捐法學者 W. Schön 的見解，所謂的「不相當」指的是具有「內部的矛盾性(innere Widersprüchlichkeit)」，亦即，這個法律形成違反被規避法條的規範目的<sup>50</sup>。此外，其亦認為，從德國稅捐通則第 42 條的文義來看，「法律所未預見的稅捐利益」即為法律形成不相當的核心概念<sup>51</sup>。M. Wendt 認為，稅捐義務人的法律形成必須通過相當性的審查，而所謂的相當性指的是，稅捐義務人的法律形成有助於經濟目的的達成<sup>52</sup>。由於這涉及到被規避法條的評價，M. Wendt 再進一步表示，對於相當性概念的評價並不能由法適用者的主觀恣意來判斷，必須由客觀要素來決定法律形成是否具有相當性，而這個客觀要素即為，稅捐義務人是否因為這個法律形成而獲得法律所未預見的稅捐利益。因此，依據 M. Wendt 的見解，法律所未預見的稅捐利益的取得會自動產生法律形成不相當的結果<sup>53</sup>。

相較於 W. Schön 以及 M. Wendt 將「法律所未預見的利益」作為法律形成不相當的客觀要件，K. -D. Drüen 則認為，在探討法律形成是否具有相當性時，仍應以被規避的法條為中心。其認為「相當性」的概念具有兩個觀察層面。首先是從客觀層面觀察，稅捐義務人的法律形成必須與經濟過程有所關聯，從經濟過程判斷法律形成是否具有相當性；另外是從主觀層面，對於所規避的法條為法律上的評價，因為，對於相當性的評價標準僅能從被規避的法條而來<sup>54</sup>。而 J. Hey 也認為，「相當性」這個概念無法被定義，僅能藉由稅捐義務人所選擇的法律形成與所依據的經濟過程、被規避或者有可能被規避法條的規範目的作比較，然後從個案中確認<sup>55</sup>。

J. Englisch 則認為，是否一個法律形成為不相當，重點在於，藉由這個法律形成所導致的經濟狀態(wirtschaftlicher Zustand)是否實現了被規避的法條的規範目的，也就是說這個經濟狀態，作為了核課稅捐或是減經稅捐的重要基礎。這是從德國稅捐通則第 42 條第 1

---

49 Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 15), § 42 Rz. 63.

50 Wolfgang Schön, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: Hüttemann, Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG (33) 2010, S. 60 f.

51 Ebd., S. 61.

52 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 126 f; 另外亦請參考 BFH vom 17.1.1991 – IV R 132/85, BStBl. II 1991, 607。

53 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 129.

54 Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 17; ders. Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, S. 162.

55 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 33), S. 1046.

項第3句：「在其他情形，有第2項規定所稱之濫用時，依與經濟過程相當之法律形成成立稅捐請求權。」而得出。因此，稅捐義務人在總體計畫中所為的每一個經濟行為的影響效力，必須聚積觀察，以調查其最終達成的經濟狀態為何<sup>56</sup>。而對於特定經濟成果的達成，稅捐立法者在法條的構成要件上，僅接受典型的或是容易想像的法律形成，並拒絕難以理解或是迂迴的形塑方式。其再進一步表示，倘若稅捐義務人在總體計畫下所為個別經濟行為所引發的經濟效力，完全無法達成任何之經濟成果，則該法律形成即為不相當<sup>57</sup>。除此之外，稅捐義務人是否取得「法律所未預見的稅捐利益」，亦為法律形成不相當之重要的客觀要件，而這必須更深入的對於被規避的法條進行主觀以及客觀的目的性解釋(subjektiv- und objective teleologische Auslegung)<sup>58</sup>而分析<sup>59</sup>。

典型的案例是從德國實務在不動產買賣所發展的三個客體界限理論(Drei-Objekt-Grenze)。該理論最主要係針對個人買賣不動產之行為應認定為營業行為，抑或是私有轉讓行為，藉由稅捐義務人買受以及賣售不動產的間隔時間以及數量的特製化公式<sup>60</sup>而發展。然

56 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 126.

57 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 127.

58 目的性解釋最主要區分為主觀目的以及客觀目的標準。主觀目的標準在法律目的的尋找上主要針對立法者的規範意圖以及規範想像，並且回溯至法律形成的歷史背景下。因此，立法形成的文件資料顯得重要，因為它代表著立法者的意志以及起草者的規範想像。在主觀目的標準下，法律目的的尋找因此同等於立法者意志的探求。立法者的意志並非僅侷限在法律字句或是歷史資料中，同時也需重視立法理由。它雖然不是成文法，但它立基了法律的形。因此在法律的解釋下，也必須考慮到。而相對此的為客觀目的標準，其著眼於探尋固有於法律本身內部的意義，並獨立於立法者的意圖。K. Larenz 之所以把它稱為客觀目的標準，是因為，它完全忽略了立法者在制定法律之時所賦予的概念以及目的。因此，在客觀目的標準下，所追尋的是法律的意義(Sinn des Gesetzes)，而非法律的意志(Wille des Gesetzes)。此外，在客觀目的標準解釋下亦要求著，每個規範必須合乎事物的本質。合乎事物本質的目的是為達成與直接的利害關係人期待相符合的法安定性要求。因此，法律的功能是為了達成特定生活關係的目的，法適用者必須在符合事物本質的方式下找到與此相應的法規範。K. Larenz 因此把客觀目的標準區分為兩個群體：第一個涉及到被規整之事物領域的結構，立法者對於事物實際的既存狀態並無法改變，他必須在法律規範的制定中將此一併考慮進去；另外一個群體涉及到法倫理性的原則(rechtsethisches Prinzip)，其隱含於每個法律之中，只有藉助這些原則才能掌握法律的意義。請參考邱晨，前揭註22，頁144-146。

59 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 129.

60 亦即，倘若稅捐義務人在購置與銷售不動產間隔不到的5年內賣售出3個以上的客體，此即實現了營業行為中行為的持續性特徵，構成了營業行為意義下的土地轉讓；反之，若沒有超過三個客體的界限，則行為為人的土地轉讓僅具有私有性，而被歸類為私有財產管理行為。在德國所得稅法上，前者會被認定為營業行為所得；後者則為私有財產管理所得，這在稅負上會有極大的差別。若被認定為營業行為，則所得調查以及帳簿製作程序相較於私有財產管理所得而言更為複雜以及嚴謹。此外，從事營業行為之稅捐義務人尚須在鄉鎮市(Gemeinde)的地方行政層級區劃下另外負擔營業(所得)稅(Gewerbesteuer)的義務，因此，稅捐義務人通常會利用不相當的法律形成來規避其營業行為。而該理論，我國學者亦將其運用在有



在該理論之下，稅捐義務人時常以其親屬作為中間的過渡取得者(Zwischenerwerbern)，以避免將不動產轉讓客體歸屬於自己。亦即，稅捐義務人將其所有之不動產贈與其親屬或是以低價賣售予其親屬，再透過親屬隨即以高價轉讓予第三人之方式，從中賺取價差，並讓親屬一同分擔其不動產之買賣交易行為，以避免自己不動產之轉讓次數超過三個客體的界限。這樣的法律形成明顯的就屬複雜、迂迴，而親屬作為中間的轉讓者更顯屬多餘、不必要，亦無法達成任何之經濟成果<sup>61</sup>。

### (二)法律所未預見的稅捐利益

作為濫用的第二個構成要件：「法律所未預見的稅捐利益」，此稅捐利益可能是規避稅捐負擔，或是獲得稅捐優惠<sup>62</sup>。

學說有爭議的在於，是否這個要件有個別獨立的概念。有認為，法律所未預見的稅捐利益亦作為法律形成是否相當的審查要件，應該有其獨立的概念；亦有認為，倘若法律形成是否相當完全僅藉由被規避法條的目的性解釋而得出，則在不相當的構成要件要素外，法律所未預見的稅捐利益並無獨立的概念<sup>63</sup>。

M. Wendt 認為，任何有利於稅捐義務人的稅捐結果，均為稅捐利益的概念，這包含稅捐義務人規避或是繳納較低、遲延繳納稅捐，或是獲得較高額度的稅捐償還請求權(Steuervergütungsanspruch)。而這個稅捐利益是否為法律所預見，這必須以歷史資料作為法律目的性解釋(historisch-teleologische Gesetzesauslegung)的標準而得出。因此，M. Wendt 認為，稅捐的補貼(steuerliche Subvention)不會是這裡所指涉需判斷的稅捐利益，因為該等利益為稅捐立法者所預先規劃，當然為其所預見，所以 M. Wendt 進一步認為——與通說見解相左——只有在以財政目的為建制的稅捐法下，才有去探討是否產生法律所未預見的稅捐利益的必要<sup>64</sup>。而在以財政目的為建制的稅捐法下，稅捐義務人取得該等稅捐利益，通常源自於實體稅捐法的不明確或是體系的不完整，或是稅捐義務人因著課稅體系的差異，而利用該差異間的課稅界限(Besteuerungsgrenzen)<sup>65</sup>。

---

關個人建屋出售或銷售土地，或與建設公司合建分屋及銷售房屋之行為，是否屬於營利事業主體之參考標準。更詳細的論述請參考邱晨，德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限，月旦財經法雜誌，37期，2015年，頁162以下；陳清秀，個人買賣不動產課稅問題探討，稅務旬刊，2291期，2015年，頁4以下。

61 有關在「三個客體界限理論」之下所產生的稅捐規避案例，可參考邱晨，前揭註29，頁21-24。

62 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 128.

63 Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 20.

64 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 129 f.

65 Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 130.

J. Englisch 則認為，法律所未預見的利益指的是，該利益違反法律的目的，無論涉及稅捐負擔或是稅捐優惠的法條，均應對於該規範為目的性之解釋，而這同時也涉及到，稅捐義務人所選擇的法律形成是否有助於規範目的的達成。因此，綜合 J. Englisch 的見解，其認為，「法律形成的不相當」與「法律所未預見的稅捐利益」，有同樣的審查方式，就是對於被規避的法條為目的性解釋而確認。因此其亦認為，「法律所未預見的稅捐利益」並沒有個別獨立的概念<sup>66</sup>。

德國實務上曾發生過一個案例，該案件涉及到，股份有限公司的股東在股份交易帶有損失的情況下，將其持股賣給同公司的其他股東，然後立即再以較低的價額再向同公司的其他股東買回原有股份。德國聯邦財務法院<sup>67</sup>認為，股份的轉讓在有損失(Verlust)的情況下，該交易損失並不會構成法律所未預見的稅捐利益，因為該交易損失合乎上開有關股份轉讓的稅捐法規定<sup>68</sup>，且交易損失所帶來稅基減少的稅捐利益，係基於憲法量能課稅的要求，因此該利益為稅捐立法者早有預見<sup>69</sup>。

若參照我國納稅者權利保護法第 7 條第 3 項之規定：納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。法條明訂為「規避」租稅構成要件之該當，其所指涉之稅捐利益自應僅指規避常規交易下所應負擔之稅捐，而不包含常規交易下可獲得之稅捐優惠。

## 四、其它涉及稅捐規避之概念

### (一)稅捐考量以外之重大理由

相較於我國納稅者權利保護法第 7 條第 3 項之規定，德國稅捐通則第 42 條第 2 項增加了一項阻却濫用事由之規定，該全文內容為：「選擇不相當之法律形成，致稅捐義務人或

66 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 129。同樣見解仍請參考 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 33), S. 1046; Wolfgang Spindler, § 42 AO n. F. – was hat sich geändert?, StbJb 2008/2009, S. 57.

67 BFH v. 7.12.2010 – IX R 40/09, BStBl II 2011, 427.

68 亦即德國所得稅法第 17 條第 1 項第 1 句規定，資本公司的股東在轉讓該公司股份的前五年，直接或間接持有該公司資本百分之一以上者，則轉讓所獲得的收益為營業所得。

69 Rainer Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 1148.; 類似的案例可參考 BFH vom 25.8.2009 – IX R 60/07, BStBl II 2009, 999。該案例是涉及到，稅捐義務人在交易損失的情況下將持有不超過一年的有價證券轉讓給第三人，並以較低的價額立即再買回該有價證券。德國聯邦財稅法院認為，該買賣交易合於所得稅法第 23 條第 1 項第 1 款有關私人轉讓權利的規定，且利用交易損失而形塑的法律形成，並非構成濫用，因為該損失所帶來的稅捐效果係基於量能課稅原則，因此該稅捐利益（亦即稅基的減少）為稅捐立法者早有預見。

第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之稅捐利益時，即存有濫用。當稅捐義務人能證明所選擇之形成，在總體關係的整體圖像上具有稅捐考量以外之重大理由時，不適用之。」因此，從法條觀之，除了上述濫用的構成要件外，德國稅捐通則第 42 條第 2 項後段增訂一個有關證明的規定，亦即，倘若稅捐義務人能證明其所遭到質疑的法律形成具有「稅捐考量以外之理由(außersteuerliche Gründe)」，且該理由具有「重大性(Beachtlichkeit)」時，則就不會被賦予濫用的稅捐效果<sup>70</sup>。因此，稅捐考量以外之重大理由並非濫用的構成要件，其為阻卻濫用之事由，亦即，當稅捐義務人所選用的法律形成構成濫用時，若其能證明，其所選用的法律形成具有「稅捐考量以外之重大理由」時，則其不相當的法律形成即具有正當性<sup>71</sup>。

然而此要件具有兩個需要解釋的構成要件要素，亦即，「稅捐考量以外之理由」以及「重大性」。在德國財政局所頒佈的稅捐通則適用說明中提到，稅捐義務人所證明稅捐考量以外的理由必須是，依照稅捐法律關係的總體圖像具有重大性，亦即，從稅捐法律關係的總體圖像觀之，倘若該稅捐考量以外的理由與法律形成的不相當以及非立法者所預見的稅捐利益的規模相比，並非具有主導性或甚至只是從屬於不相當概念之下，則就不具有重大性<sup>72</sup>。然這樣的解釋，遭到學者的批評，認為該局並非對於此兩概念為定義性之描述。

學者認為這兩個概念實屬高度之不明確，從法律制定的目的而言，這個法條是難以適用且失敗的，然若執意去定義的話，所謂稅捐考量以外之重大理由，較為貼切的說法指的是經濟或是經濟以外之其他重要的理由<sup>73</sup>。而大部分的學者也認為，這個要件其實是涉及稅捐義務人主觀意圖的調查，亦即，首先觀察稅捐義務人的經濟事由(wirtschaftliche Gründe, good business reasons)，也同時考量稅捐義務人私人或是其他動機，以探究為何稅捐義務人選擇該不相當的法律形成<sup>74</sup>。

實務上認為，稅捐義務人在一個法人稅(Körperschaftsteuer)稅率較低的國家成立資本公司(Kapitalgesellschaft)，而該公司並不從事任何之營業行為，僅管理國內公司資產，或是作為國內公司與其它公司間交易的中介者(Zwischenschaltung)<sup>75</sup>，亦即作為在德國法上

70 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 33), S. 1047.

71 Wolfgang Spindler, a.a.O. (Fn. 66), S. 60.

72 AEO zu § 42 AO Ziff. 2.6 S. 111.

73 Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 15), § 42 Rz. 277.

74 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 132; Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 34; Wolfgang Spindler, a.a.O. (Fn. 66), S. 59 f; Michael Wendt, a.a.O. (Fn. 16), S. 131.

75 例如國內公司將一批貨物以極低的價格賣售與該國外公司，該國外公司再以市場正常價格賣售與其它公司。

所稱的基地公司(Basisgesellschaft)，倘若其成立僅因稅捐節約之緣故，則即缺乏經濟或經濟以外之重大理由，而構成法律形成之濫用<sup>76</sup>；然倘若其成立係作為集團公司(Konzern)的總部(Spitze)<sup>77</sup>，或是該基地公司對於其股份持有公司(Beteiligungsgesellschaft)具有領導的功能，或是其係為了在財政上資助國內公司的子公司(Tochtergesellschaft)而設立，則就具有經濟上的理由<sup>78</sup>。

此外，J. Englisch 認為，稅捐以外的考量事由僅在例外的情況下具有重大性。也就是說，當經濟過程實現稅捐法規的目的時，依據經濟上的量能課稅原則或是平等原則，稅捐義務人即應擔負或享有相關稅捐效果的義務。在這之下，稅捐義務人的主觀意圖為何，並非重要的。因此，稅捐法律構成要件的實現，僅取決於客觀的經濟事件，稅捐義務人的主觀想像，並不會影響課稅的效果。而德國稅捐通則第 42 條第 2 項後段所規定的「稅捐考量以外之事由」，為法律形成不相當的「主觀」正當性理由，它的重大性應該要從嚴認定之<sup>79</sup>。

最後要說明的是，該規定並非導致一個舉證責任的轉換(Beweislastumkehr)。依據德國稅捐通則第 88 條的職權調查主義(Untersuchungsgrundsatz)，這個「稅捐考量以外的理由」是要由財務局依職權調查，其可認知的法律形成的稅捐以外考量事由，就稅捐義務人而言，其亦負有調查該事由的協力義務(Mitwirkungspflicht)。倘若稅捐考量以外的事由並非由財務局所認知，則稅捐義務人對於其所掌握的「稅捐考量以外的事由」即負有客觀的舉證責任<sup>80</sup>。

### (二)濫用之意圖

濫用之意圖(Missbrauchabsicht)是否作為濫用的主觀構成要件要素，在德國早期的實務以及學說見解是有爭議的。當時，大部分的學者以及實務見解均認為，稅捐規避意圖應作為稅捐規避的主觀構成要件<sup>81</sup>。

76 BFH vom 29. 1.1975 - I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; BFH vom 5.3.1986 - I R 201/82, BStBl. II 1986, 496; BFH vom 10.6.1992 - I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; BFH vom 23.10. 1992 - I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; BFH vom 19.1.2000 - I R 94/97, BStBl. II 2001, 222 und - I R 117/97, BFH/NV 2000, 824; BFH vom 29.7.1976 - VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; BFH vom 9.12.1980 - VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339.

77 BFH vom 20.3.2002 - I R 63/99, BStBl. II 2003, 50.

78 BFH vom 20.3.2002 - I R 63/99, BStBl. II 2003, 50; Peter Fischer, a.a.O. (Fn. 15), § 42 Rz. 283.

79 Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), § 5 Rz. 133.

80 Johanna Hey, a.a.O. (Fn. 33), S. 1047; Klaus-Dieter Drüen, a.a.O. (Fn. 16), Vor § 42 AO Tz. 30.

81 Heinz Paulick, a.a.O. (Fn. 15), S. 405；亦請參考陳清秀，稅捐規避行為之認定—以所得稅法第 66 條之 8 為例，東吳公法論叢，5 期，2012 年，頁 206。



爾後，有學者開始質疑在稅捐規避行為之判斷中，稅捐義務人是否應具備稅捐規避行為之主觀意圖<sup>82</sup>。學者認為，稅捐法的解釋方法「經濟觀察法」本身就是一個客觀理論。依據經濟觀察法，只要經濟過程滿足稅捐法之構成要件或是實現該稅捐法之規範目的，稅捐請求權即成立，而不論稅捐義務人的主觀意圖為何。同樣在德國稅捐通則第 42 條有關稅捐規避構成要件的規定，只要稅捐義務人的經濟過程，客觀上實現被規避法條的立法目的，無論稅捐義務人是否有主觀規避的意圖，稅捐請求權即成立<sup>83</sup>。

另外要清楚界分的是，在新法的規定下，如前所述，增訂了一項以稅捐義務人的主觀意圖作為法律形成不相當的正當性要件。然而這並非濫用的構成要件要素，在新法稅捐通則第 42 條規定下，亦無要求稅捐義務人需有濫用的主觀意圖。濫用的主觀意圖在新法之下，是用以判斷稅捐義務人所選用不相當的法律形成是否具有「稅捐考量以外的重大事由」而加以評價的。然以目前實務的發展，在綜合客觀要件而無法得出稅捐義務人是否構成濫用之行為時，即會以主觀濫用意圖作為是否構成稅捐規避之要件。這會在接下來的討論中更深入的說明。

## 五、小結

德國稅捐通則第 42 條將舊法下所謂法律形成的濫用，藉由三個概念更明白的表述稅捐規避的成立要件，亦即「法律形成的不相當」、「法律所未預見的稅捐利益」以及「缺少稅捐考量以外之重大理由」。德國實務在判斷是否構成稅捐規避時，首先會去看經濟利益的歸屬狀態，亦即稅捐義務人是否獲得稅捐利益，倘若稅捐義務人確實獲得稅捐利益，接著再去評價是否為法律所未預見的稅捐利益，這時必須從被規避法條的規範目的著手，亦即，稅捐義務人藉由這樣的法律形成所取得的稅捐利益是否為立法者所預想的方式，倘若是，則為法律所預見；倘若不是，則為法律所未預見。而這樣的解釋過程，其實就是在對法律形成是否與經濟過程相當為評價，因此，在德國法上才會認為，法律所未預見的稅捐利益其實並沒有獨立的概念，因為它是依附在法律形成不相當的構成要件解釋中，也就是說，在判斷法律形成是否相當時，其實就是對於稅捐義務人客觀上所獲取的稅捐利益為評價。而這樣的觀點是值得贊同的，因為，一個法律形成與常規交易相比是否為不相當，或是不合於常規交易，重點在於，藉由這個非典型的法律形成所導致的經濟狀態是否實現了被規避的法條的規範目的，而每個稅捐法的規範目的代表著國家經濟利益的實現，當稅捐義務人藉由該法律形成所導致的經濟狀態阻礙國家經濟利益的實現時，此即被評價為法律

---

<sup>82</sup> 請參考柯格鐘，前揭註 3，頁 59。

<sup>83</sup> Klaus Tipke, Die Steuerrechtordnung III, 2. Aufl., 2012, S. 1684；亦請參考陳清秀，前揭註 81，頁 207。

形成的濫用行為，因此，「法律所未預見的稅捐利益」實為法律形成不相當的客觀要件，就此，如同 J. Englisch 所言，這必須更深入的對於被規避的法條進行主觀以及客觀的目的性解釋而分析。

至於濫用的主觀意圖，如多數學者所言，並非稅捐規避成立之要件，因為，稅捐法所在意者，乃為稅捐義務人的法律形成客觀上是否實現稅捐法的規範目的，而不論稅捐義務人的主觀意圖為何。雖然在德國新法之下，其被賦予一個特殊的地位，亦即係用來判斷稅捐義務人所選用不相當的法律形成是否具有「稅捐考量以外的重大事由」，而稅捐考量以外的重大事由會因著各國立法背景的不同而有不同認定，但是無論如何，稅捐法律構成要件的實現，應僅取決於客觀的經濟事件，稅捐義務人的主觀想像，並不會影響課稅的效果，因而，德國稅捐通則第 42 條第 2 項後段所規定的法律形成不相當的「主觀」正當性理由—「稅捐考量以外之事由」，如同 J. Englisch 所言，它的重大性應該從嚴認定之<sup>84</sup>。

雖然學者多有支持立法者的修法結果，並給予正面的評價，認為在修法後，稅捐規避防堵之概括條款更具有不可取代的地位，然實務在適用上，仍認為該等要件過於抽象，並有尋求替代的解釋方法，或以類型化方式(Typisierung)取代構成要件的逐一檢視。

而比照我國稅捐規避之實務見解<sup>85</sup>：「『稅捐規避』，乃是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為，故效果上，應依實質課稅原則，就其事實上予以規避，然卻與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎。」、「所謂租稅規避，係納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式，卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式之情形基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅

84 另外要補充說明的是，上述所提及之稅捐規避之構成要件為一個概括通則性的規定，至於散見於各稅目之稅捐規避防堵條款，一般稱之為稅捐規避防堵之特別條款。有關稅捐規避防堵之特別條款與一般條款之適用關係為何，一般而言，倘若經濟上所發生的事實合致該特別條款之構成要件，則應適用該特別條款，並排除一般條款的適用。然有問題者在於，倘若經濟上所發生的事實並不合致於該特別條款，此時可否再就一般條款為審查。依照德國學說見解，倘若該特別條款之構成要件為一般條款之具體化，亦即，該特別條款之構成要件為法律形成濫用的類型化，則基於特別法優先原則(*lex specialis derogate legi generali*)，即僅適用該特別條款之規定。因此，此時並無法再回溯至一般條款之審查，因為，該特別條款已經否決了該經濟事實的不合常規性；倘若該特別條款並非一般條款的具體化，則在構成要件不合致該特別條款後，仍有回溯適用一般條款之可能。Johanna Hey, *Spezialgesetzgebung*, in Hüttemann (Hrsg.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Bd.33, 1. Aufl., 2010, S. 145 f.

85 最高行政法院 104 年判字第 583 號判決。

捐負擔者，而非合法之節稅。」<sup>86</sup>足見，實務以客觀特徵：迂迴、多階段以及異常來描述非常規的法律形式；而所謂減輕或排除稅捐負擔之行為，即指稅捐利益可言。另外值得注意的是，判決提到「欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式」，該判決似乎認為，倘若有「合理之理由」，就算使用異常之法律形式，亦為稅捐法所接受。此要件如同上述所論及德國稅捐通則第 42 條第 2 項後段，法律形成不相當的正當化理由：「稅捐考量以外之重大理由」。此要件在德國稅捐規避實務上具有重要的意義，而在我國實務慣用實質課稅原則作為稅捐規避案件之認定下，更具有特殊的意涵，然此要件並非為我國納稅者權利保護法第 7 條第 3 項以及稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項所明訂，似乎可作為未來修法的方向<sup>87</sup>。

## 肆、稅捐規避防堵概括條款之實務適用現況

上述提及，修法後的德國稅捐通則第 42 條，雖然以更明確的構成要件來定義稅捐規避，然實務在適用上，有些法院見解仍覺得該等要件過於抽象，難以適用，因此只好尋求其他替代的解釋方法。以下即從 2008 年修法後，篩選出德國稅捐規避實務對於稅捐規避案件值得探討的三個判決並進行分析，並有鑒於該等判決涉及德國所得稅法之相關法制，因此在介紹前，先對於該等判決所涉及相關法制的背景為介紹。

首先第一個判決涉及德國稅捐實務爭議已久的夫妻間的租賃契約，亦即，夫或妻將其所有之房屋租予另一方，並以該租賃物作為共同居住之住所，該出租之一方，依照德國所得稅法之規定，在申報所得稅時，即可提出「與租賃所得相關的費用(Werbungskosten bei Vermietung)」，例如該屋之修繕費用、貸款利息均可作為所得稅的扣除項目。該法律形成是否構成濫用，以下所探討的 2013 年德國聯邦財務法院的判決見解有不同以往之認定標準。第二個判決亦是德國有關租賃所得的稅捐規避審判實務中相當具有爭議的「交互租賃(Überkreuzvermietung)」，也就是，出租人將其所有之房屋租與承租人，而承租人也同時將其所有之規模與所承租之房屋類似之物件租與出租人，而出租人與承租人彼此間的租賃契約是否構成濫用，德國敏斯特財務法院在 2010 年的判決見解值得探討。最後一則判決，則係涉及由德國法所發展，然對於我國稅捐審判實務亦不陌生的「連環贈與(Kettenschenkung)」案例，典型案例為丈夫首先贈與其妻一半的財產，然後兩者隨即將各自所擁有的一半贈與其共同之子女，以規避較高之贈與稅負，德國聯邦財務法院在 2013 年的一則判決

---

<sup>86</sup> 最高行政法院 101 年判字第 87 號判決。

<sup>87</sup> 亦請參考柯格鐘，前揭註 3，頁 56。

中，所涉及者雖為非典型的連環贈與案例，然其對於連環贈與是否構成法律形成之濫用，有別於以往審判實務之見解，值得作為我國之參考。

## 一、稅捐法規取代稅捐規避防堵概括條款之適用

### (一) 案例背景

上開所論及之濫用之構成要件，在德國學說上雖然有豐富之討論，但是實務在真正運用上，時常在適用該概括條款前，直接對於所涉及的稅捐法規，進行構成要件之逐一審查，以認定稅捐義務人之法律形成是否合於該稅捐法規之規定，並以此判斷是否給予該法規之稅捐效果。德國聯邦財務法院在近期有一個針對租賃契約是否合於德國所得稅法(Einkommensteuerrecht, EStG)上有關租賃所得(Einkünfte aus Vermietung)的規定而作出的判決<sup>88</sup>。該判決涉及到，人合公司的股東甲，對於該公司所有土地上的若干建築物具有支配權。股東甲將其所具有支配權之其中一間房屋租予其妻乙使用，並與其妻乙，以及共同之子女居住在該屋。此租賃契約經德國財務法院調查甲的主觀獲利意圖(Einkünfteerzielungsabsicht)後，認定該法律形成並不合乎所得稅法上租賃的概念，而在稅捐法上不予承認。

針對股東甲與其妻乙之租賃契約，涉及到親屬間的法律關係。有關親屬間之租賃契約，在稅捐審判實務上最大之爭議即在於，是否構成法律形成的濫用。德國稅捐實務在歷經數十年的探討後，終於認為並不當然構成法律形成之濫用。德國聯邦財務法院<sup>89</sup>在2003年時即表示，夫妻間應無償提供房屋予他方使用，並非唯一構成所謂「相當的法律形成」的方式，若親屬間之契約與契約之另一方為陌生之第三人所訂定之契約內容並無差別，則應承認此契約之內容，同時並保障親屬相互訂定契約的權利，而不應給予差別之對待<sup>90</sup>。這是目前德國聯邦財務法院之見解。系爭案例同樣為存在於夫妻之間的租賃契約，然法院並不直接就該法律形成是否構成濫用為認定，而是先就該法律形成是否合乎稅捐法上租賃的概念為探討。因為，若答案是否定的，則該法律形成即不會適用有關租賃所得的相關法律效果，夫甲即無法提出相關費用作為所得之扣除額，此即毋需再去探討該法律形成是否構成濫用，因為所得出的結果都是一樣的。該法律形成被法院認定為不合乎稅捐法上租賃概念的關鍵在於，以妻乙的所得根本無法支付與其夫之租賃契約所約定之租金，所以經法院調查後，事實上租金仍由夫甲支付，因此夫甲缺乏「取得租賃所得的意圖」。法院認

88 BFH vom 9.10.2013 - IX R 2/13, BStBl II 2014, 527.

89 BFH vom 11.3.2003 - IX R 55/01, BStBl II 2003, 627.

90 亦請參考 BFH vom 7.5.1996 - IX R 69/94, BStBl II 1997, 196.



為，德國所得稅法第 21 條所謂租賃所得，其必須滿足，稅捐義務人確實有長期並持續取得正數的租賃所得之意圖，亦即取得超過與租賃收入相關費用(Werbungskostenüberschüsse)的所得意圖，該租賃關係才為稅捐法上所承認，也才可因此提出相關之費用作為所得稅的扣除項目。然系爭案件，夫甲是出租人，同時亦為租金實際上之支付者，顯然夫甲並無取得租賃所得之意圖，因此並不該當所得稅法第 21 條租賃所得之要件，其法律形成自違反該法之規範目的，而被認定為不相當之法律形成。

此外，法院在針對稅捐通則第 42 條規定之適用時，特別提到之部分為，夫甲與其妻乙，以及共同所生之子女亦共同居住在這間房屋，亦即，夫甲將其所有之房屋租給妻乙，並與妻乙共同使用該房屋，是否構成法律形成之濫用。該判決亦認為，租賃契約，特別在以下的情況下，構成法律形成之濫用：稅捐義務人為了自己的使用目的，在自己所有的建築物置入其它的經濟支配權，以為了立即將此建築物再回租回來<sup>91</sup>。在德國實務上常常發生，出租人將租賃物租予其親屬後，並在此租賃物以設定用益權(Nießbrauch)的方式，以達成自己仍保有對該租賃物有使用權的目的，並同時獲得與租賃收入相關的費用扣除額。系爭案例也是於類此的情況下，出租人在租賃物出租後，仍保有對該租賃物的使用權，顯然違反所得稅法第 21 條租賃所得的規範目的，而構成法律形成之濫用。

### (二) 案例評析

德國稅捐通則第 42 條雖然為稅捐規避防堵的概括條款，但其之適用向有諸多爭議。首先如前所論及有關內部理論以及外部理論的法適用問題，以及修法後構成要件中不確定法律概念如何解釋與運用的問題。在德國稅捐規避實務上，為了避免前揭爭議，有關稅捐規避案件有諸多的處理方式，有時在適用稅捐通則第 42 條之前，即直接以被規避或被合致法條（指在稅捐優惠的情況下）的構成要件作為解釋的標的，以此確認稅捐義務人的法律形成是否該當此構成要件要素<sup>92</sup>。

在德國所得稅法的所得種類<sup>93</sup>中，不論為哪種所得均必須具有利潤收取意圖(Gewinne-

91 亦請參考 BFH vom 10.10.1990 – IV R 36/90, BStBl II 1990, 205.

92 因為倘若直接適用稅捐通則第 42 條，會直接的面臨到兩個問題：首先，稅捐義務人的法律形成是否為與經濟過程不相當，必須要回溯至被規避或是被合致法條的規範目的，然若該等法條的規範目的難以探求時，就會產生法律解釋上的問題；再來是必須面對概括條款中不確定法律概念的適用問題，這會使得案件在認定上更為抽象。因此，實務上時常在適用概括條款前，即直接以稅捐義務人的法律形成是否合於被規避或是被合致法條的構成要件作為案件認定的依據。

93 德國所得稅法最主要將個人所得區分兩大種類：利潤所得(Gewinneinkünfte)以及剩餘所得(Überschusseinkünfte)。依據德國所得稅法第 2 條第 2 項第 1 款規定，又將利潤所得區分為農林經濟所得(Einkünfte aus Land – und Forstwirtschaft)、營業所得(Einkünfte aus Gewerbebetrieb)以及獨立工作所得(Einkünfte aus selbständiger Arbeit)三個課稅範圍。相對於此，同法條的第 2 項第 2 款規定涉及以私有

rzielungsabsicht)，因為，所有的稅捐義務人都是在獲得利潤或是收益的前提下從事營業或職業行為，因此，這個要素是廣泛作為所得稅稅捐客體的前提，藉此並與非可稅的業餘愛好行為(Liebhaberei)<sup>94</sup>、公益以及不取報酬的行為(gemeinnützige und ehrenamtliche Tätigkeit)為區隔<sup>95</sup>。

本案法院即從租賃所得的構成要件出發，認定本案夫甲與妻乙間之租賃關係，由於妻乙根本無力支付夫甲該租金，實際上租金仍為夫甲所支付，由於夫甲缺乏取得租賃收益之意圖，因此認定該租賃所得並非可作為所得稅之稅捐客體，而其所提出與租賃收入之相關費用當然也就不可作為所得稅之扣除項目。除此之外，法院更進一步認為，夫甲與妻乙之租賃契約係為獲取與租賃收入相關之費用扣除額為目的，然其租賃契約卻未實現所得稅法租賃所得之經濟目的，因此認定為構成法律形成之濫用。

必須要說明的是，當法院直接以被規避或被合致法條的構成要件作為解釋的標的，以此確認稅捐義務人的法律形成是否該當此構成要件要素時，並非就稅捐義務人的法律形成是否構成濫用為探討，因為若當稅捐義務人的法律形成不該當此稅捐法規的構成要件要素時，僅能說，該法律形成不合乎該稅捐法規的規範目的，因此為不相當的法律形成，但並不能說該法律形成構成濫用，因為合乎濫用的要件仍有，稅捐義務人必須因此而獲有稅捐利益，而不相當的法律形成未必會為稅捐義務人帶來稅捐利益。

本案法院直接藉由稅捐法規來檢視稅捐義務人的經濟成果是否該當所得稅之稅捐客體，並以此判定稅捐義務人之稅捐效果，固可帶來審判程序上之便利，然若欲進一步探討稅捐義務人的法律形成是否構成濫用，仍應回歸概括條款之適用。

---

財產作為主要資本的剩餘所得。在剩餘所得之下，又區分為非有大型資本置入的非獨立工作所得(Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)，以及以私有財產管理行為(private Vermögensverwaltung)為主的資本利得(Einkünfte aus Kapitalvermögen)、租賃所得(Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)以及被歸類在所得稅法第 22 條意義下的其他所得(sonstige Einkünfte)。請參考邱晨，前揭註 60，頁 139。

94 在德國所得稅法上，個人的經濟成果可作為所得稅之稅捐客體，通常來自於個人的職業(beruflich)行為或是營業(betrieblich)行為，該等行為之共同特徵為具有持續性、反覆性以及獲取利潤的意圖。因此，倘若個人從事某種行為係一時性的，且非基於獲取利潤之意圖，例如：集郵愛好者，偶然性地將郵票賣售，或是衝浪好手，偶爾利用週末假日教學員衝浪，該等行為由於缺乏持續性以及獲利意圖，因此其經濟成果在所得稅法上並不具有任何意義，且為非可稅之稅捐客體，而該等人在德國所得稅法上稱為業餘愛好者。

95 請參考邱晨，前揭註 60，頁 145。

## 二、稅捐義務人的濫用意圖作為濫用的主觀構成要件要素

### (一) 案例背景

上述所提及有關濫用的構成要件，其中在法律形成的不相當性提到，所謂的不相當指的是，這個法律形成所導致的經濟狀態實現了被規避的法條的規範目的，而依據立法者的評價，法條的規範目的不應該藉由這個法律形成而實現。然若法條的規範目的是存有疑問的時候，應如何去判斷法律形成是否為立法者亦欲掌握者，並進而給予應有之稅捐效果。德國財務法院在一個近期的判決中，即以稅捐義務人是否具有濫用意圖而判斷之。

該判決所涉及的案例亦是德國實務上向來具有爭議的租賃契約。在一般狀況下，出租人與承租人所簽訂的租賃契約，在稅捐法上均為承認，就算是親屬間的租賃契約，如前所述，依據德國近期實務見解認為<sup>96</sup>，並不當然構成法律形成的不相當，必須進一步從契約內容、雙方權利義務以及契約實際執行狀況總體觀察之。然若租賃契約的形成方式是，例如：出租人將其所有之房屋租與承租人，而承租人也同時將其所有之規模與所承租之房屋類似之房屋租與出租人，這在德國實務上稱之為「交互租賃」，是否在稅捐法上亦予承認。有關交互租賃，從所得稅法第 21 條租賃所得的規定並無法得知，同種類客體同時間相互的出租與承租，是否違反該條之規範目的<sup>97</sup>，實務上之認定，通常從客觀事實探知出租人與承租人的主觀意圖而判斷是否有規避稅捐嫌疑。亦即，倘若這兩個客體距離遙遠、大小不同或是考量特殊的經濟效益，例如，離上班地點較近，此時主觀上即有非稅捐考量以外的事由，而在稅捐法上予以承認<sup>98</sup>，因此實務上傾向認定「交互租賃」構成法律形成之濫用，然從稅捐義務人之主觀意圖可阻卻稅捐規避之成立。

德國敏斯特財務法院<sup>99</sup>在近期有一個對於交互租賃所作出的判決，該案例是涉及到，父母與其子共同購買一塊土地，並在土地上興建一棟兩層樓平房，其中第一層坪數較大的樓房登記為父母所有；第二層坪數較小的樓房則登記為兒子所有。之後，父母將其所有之第一層樓租給兒子；而兒子同時將其所有之第二層樓租給父母。法院認為這樣的租賃契約構成法律形成的濫用，因為，雖然此兩樓層坪數大小不同，但本案中之兒子為職業軍人，其週末偶爾才會回家居住，雖然其提到，有退伍以及回家居住之打算，但這都只是一個尚未實現的計劃，因此，以簽訂租賃契約的時間點來看，本案中之兒子在客觀上根本很難真

<sup>96</sup> 例如：BFH vom 17.12.2002 – IX R 58/00, BFHNV 2003, 750 ; BFH vom 11.3.2003 – IX R 55/01, BStBl II 2003, 627; BFH vom 28.03.2012 – VI R 25/11, BStBl II 2012, 831.

<sup>97</sup> Rainer Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 1148.

<sup>98</sup> Sebastian Spiegelberger, Beck'sches Notar-Handbuch, 6. Aufl., 2015, Rn. 309.

<sup>99</sup> FG Münster vom 20.01.2010 – 10 K 5155/05 E.

正實際居住在該屋，況且，以一個理智的第三人出發，沒有人會將自己的房屋出租予他人，然後再承租該人的房屋，以為了自己以後「很少」使用該屋。法院因而認定，本案中之兒子雖然與其父母簽訂租賃契約，然其根本沒有想使用該屋之意圖，只是為了取得與租賃收入相關的費用扣除項目，因而認定該不相當之法律形成，缺乏經濟或是經濟以外之其他考量事由，而在稅捐法上不予承認。

### (二) 案例評析

稅捐義務人是否選擇與經濟過程不相當的法律形成，如上所述，原則上，稅捐義務人的主觀意圖並不重要，因為，無論是經濟事實的認定、法律形式選擇的評價以及經濟利益流動的歸屬狀態，均取決於客觀的事實。但是在德國法的探討上，更為深入的是，倘若法條的規範目的存有質疑時，此時即無法判定，該法律形成所達成的稅捐效果是否為立法者所預想的。通常法適用者，在解釋規範目的時，會從規範所呈現的客觀文字探求立法者的主觀意志，再考量現今的時代背景，並加入自己的主觀評價，綜合推論出立法目的。立法目的在認定稅捐規避案件上具有重大的意義，因為，法律形成是否與經濟過程相當，即必須從被規避的法條出發，並對於該法條的構成要件要素向著其規範目的為解釋，藉此判斷法律形成是否為立法者對於構成要件所掌握的經濟事實所預設的方式。一般而言，稅捐利益是一個客觀事實，是法律形成最終達成的結果，或是衍生的結果，例如本案中，稅捐義務人藉由租賃的法律形成獲取租賃收入，並因而取得與租賃收入相關的費用扣除額作為稅捐利益。該與租賃收入相關的費用在稅捐義務人提出後，即被當然地聯繫到租賃的法律形成，而該與租賃收入相關的費用允許從所得稅基中扣除的前提在於，租賃的法律形成必須在稅捐法上獲得承認。

德國所得稅法第 21 條是有關租賃所得的規定，而有關不動產租賃的法律形成在德國實務上可說是千變萬化，其中最有爭議的是，上述所提到的親屬間的租賃關係，包括父母與子女間以及夫妻間，而實務也從一概的否定到放寬標準認為，只要親屬間成立的租賃契約與一般人間無異，則在稅捐法上亦為承認，因為此時該契約的法律形成方式與租賃所得的經濟過程相當；然若親屬間的租賃關係與一般人有異，例如實際上支付租金者仍為出租人（通常為夫），則此時該租賃契約即有違所得稅法有關租賃所得的經濟目的，該租賃契約更會被視為多餘且異常而為不相當之法律形成。

然還有另一種狀況，亦即，租賃契約內容以及實際執行均合於民法或稅捐法上的目的，此時以德國實務見解，無論契約當事人是否有親屬關係，均為稅捐法所承認的租賃契約。但若是如同本案，稅捐義務人在同時間相互承租對方之房屋，是否構成法律形成之濫用，德國實務傾向從稅捐義務人的主觀意圖認定是否有稅捐考量以外的重大事由而判定之，因此，若租賃客體大小不一或是稅捐義務人承租他方之房屋有工作上之考量等，均會



構成正當化之理由。而本案雖然相互承租之房屋大小不一，然因為涉及較為敏感的親屬間的租賃且客觀上稅捐義務人根本毋須承租該較大坪數之樓層，該租賃契約因而引起爭議。本案法院認為，沒有人會將自己的房屋出租予他人，然後再承租該人的房屋，以為了以後「很少」使用該屋，因而認定該不相當之交互租賃之法律形成，缺乏經濟或是經濟以外之其他考量事由，而在稅捐法上不予承認。吾人雖贊成主觀濫用意圖可（僅）作為用以判斷稅捐義務人所選用不相當的法律形成是否具有「稅捐考量以外的重大事由」之評價要件，然本案為何該交互租賃契約為不相當的法律形成，法院卻未見說明，導致的結果是，將稅捐義務人的主觀意圖作雙重使用，亦即，若稅捐義務人所選用的法律形成，主觀上被認定有稅捐規避意圖時，則直接以該主觀濫用意圖作為濫用的構成要件，並亦作為缺乏稅捐考量以外事由之依據。

吾人認為，既然主觀濫用意圖並非濫用的構成要件要素，因此即不宜作為認定稅捐規避案件之依據。本案父母與兒子間交互租賃的法律形成是否構成濫用，應從客觀實際執行面判斷。本案父母與其兒子間的相互租賃契約從客觀契約內容以及實際執行層面而言均與一般人間的租賃契約無異，然若進一步調查，兒子其實並無與父母交換居住樓層的需求，此時該租賃契約是否違反所得稅法租賃所得的經濟目的，似乎並沒有，在此情況下，兩個獨立的租賃契約各自達成各自的經濟目的，因此應認定為與租賃所得經濟過程相當的法律形成，至於兒子是否實際上有居住在該較大坪數的樓層，並無礙該法律形成所達成之經濟目的。然若該交互租賃契約從客觀契約內容以及實際執行層面異於一般人間的租賃契約，例如：父母還是居住在較大的樓層，或是中間並無租金的來往給付，或是較大坪數的租金與較小坪數的租金一樣，則此時該租賃契約即顯屬多餘且有異於一般人間的租賃契約，而為與租賃所得經濟過程不相當的法律形成。因此，法院正確的推論應該是，從契約客觀執行面上認定該交互間的租賃契約是否實屬多餘且不必要而構成濫用，然後再從稅捐義務人之主觀意圖判斷該濫用是否具有正當化理由。

### 三、目的性解釋取代稅捐規避防堵概括條款的適用

#### (一) 案例背景

德國法院對於稅捐規避案例的判斷，一直以來，並非在第一時間都會想到德國稅捐通則第 42 條的構成要件，取而代之的是直接藉由稅捐法規的解釋，以此判定稅捐義務人的法律形成是否構成所涉及稅捐法規的構成要件要素。德國近期有一個關於連環贈與的判決<sup>100</sup>，而這個判決見解也不同以往實務對於連環贈與的認定方式。該案例是涉及到，母將

---

100 BFH vom 18.7.2013 – II R 37/11, BStBl II 2013, 934.

其不動產贈與其子，其子緊接著將該不動產之應有部分贈與其妻共有。法院認為，連環贈與構成稅捐規避的前提在於，倘若受贈人獲得了贈與物後，並在負有法律義務的前提下必須將贈與物繼續贈與第三人時，則贈與的法律行為僅存在於贈與人與第三人間。這樣的推論結果是來自於對於德國遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 1 款的解釋。該條規定，所謂贈與指的是，受贈人藉由贈與人的贈與而獲得利益，法院因此認為，合於該條贈與行為之要件為：首先，受贈人必須因此贈與而獲有財產上之利益；再者，受贈人對於該贈與物必須具有完全的支配權。因此，倘若贈與人在贈與受贈人的同時，無論以何種形式，要求受贈人必須再將該贈與物贈與第三人時，由於受贈人在獲得該贈與物時，並無法使用該贈與物，且亦無享有對於該贈與物完全的支配權，因此根本就不合乎上開法條對於贈與的概念，而在這樣的情況之下，贈與人對於受贈人的贈與，由於並不合乎稅捐法上贈與的概念，因此在稅捐法上並無任何意義，真正有意義的是在最終取得贈與物之人，而贈與行為亦僅存在於贈與人與該獲得贈與物之第三人間。因此，贈與人藉由受贈人將贈與物贈與第三人之法律形成，在稅捐法上應視為贈與人直接贈與該第三人。

### (二) 案例評析

在德國法上，連環贈與的典型案件是，丈夫首先贈與其妻一半的財產，然後兩者隨即將各自所擁有的一半贈與其共同之子女，以為了利用德國遺產及贈與稅法第 16 條免稅額 (Freibetrag) 的累積計算，達到贈與稅課徵減少的目的<sup>101</sup>。從 1963 年以來，德國實務均將連環贈與作為稅捐規避防堵概括條款的典型案例<sup>102</sup>。直到 1993 年，德國聯邦財務法院<sup>103</sup>在一則涉及上開連環贈與的案例中認為，母親贈與其子的行為並不具有法律上之任何意義，因為，母親所存在的目的只是在履行原始贈與者繼續轉讓財產的義務，其從贈與者的財產並沒有獲得任何之利益，因此，從整體上的經濟過程考量，轉讓行為自始自終只存在於丈夫與其子女間，母轉讓於其子女的也視同由父一開始即所轉讓的<sup>104</sup>。足見，法院係直

<sup>101</sup> 德國贈與稅的免稅額度係依贈與人與受贈人的關係，而有不同之規定。依據該法第 16 條規定，存在於夫妻間的贈與免稅額係 50 萬歐元；存在於父母與子女間的贈與免稅額則為 40 萬歐元。因此，倘若父欲贈與其子 100 萬歐元，在其直接贈與的情況下，免稅額為 40 萬歐元；倘若父先贈與其妻 50 萬歐元，雙方再各自將其 50 萬歐元贈與其共同之子，則父贈與其子之部分有 40 萬歐元的免稅額，而母贈與子之部分亦有 40 萬歐元之免稅額，因此，藉由連環贈與的方式，父則可享有 80 萬歐元較高的免稅額度，以繳交較低的贈與稅。德國典型的連環贈與案例，在我國法的適用下，父則係利用遺產及贈與稅法第 20 條配偶相互贈與免稅以及同法第 22 條每年 220 萬的免稅額度以規避較高的贈與稅負。有關我國連環贈與案例更詳細的探討，請參考邱晨，前揭註 29，頁 33-35。

<sup>102</sup> Rainer Hüttemann, a.a.O. (Fn. 6), S. 1149.

<sup>103</sup> BFH vom 13.10.1993 – II R 92/91, BStBl. II 1994, 128; BFH vom 10.3.2005 – II R 55/03, BFH/NV 2005, 1309; BFH vom 30.11.2011 – II B 60/11, BFH/NV 2012, 580 (NV).

接透過經濟觀察法而認定父之法律形成構成稅捐規避。而系爭 2013 年的德國聯邦財務法院，對於連環贈與既沒有提到德國稅捐通則第 42 條的構成要件以及經濟觀察法，取而代之的直接以德國遺產及贈與稅法第 7 條第 1 項第 1 款所謂贈與的意義出發，並以中間的過渡取得者將贈與物繼續贈與第三人是否基於義務性，而認定贈與人是否構成稅捐規避。

德國實務對於連環贈與可說是歷經三個不同時代的認定標準，結果是愈來愈抽離對於稅捐規避防堵概括條款的適用。吾人認為，法律的目的性解釋在稅捐規避案例中，雖為法適用者用以判定案件之必要方法，然目的性解釋並無法給予稅捐規避案例應有的法律效果。例如本案當中，贈與人與受贈人這段法律關係，經由目的性解釋雖然不合於遺產及贈與稅法有關贈與的概念，但並不能就直接將贈與人的法律形成視為贈與僅存在於贈與人與第三人間；而藉由經濟觀察法，或許可以從經濟上的歸屬流動狀態，認定唯有贈與人與第三人之間的法律行為才能達成贈與的目的，但還是無法將法律形成認定為贈與人直接將贈與物贈與第三人，因為經濟觀察法也只不過是目的性解釋的下位概念<sup>105</sup>，這必須要依據一個明文的法律規定，才能將贈與人的法律形成擬制成與經濟目的相當的法律形成，然後賦予與該經濟過程相當的稅捐效果，而這也是稅捐規避防堵概括條款存在的意義，唯有適用該條款，才能給予稅捐規避應有的法律效果<sup>106</sup>。除此之外，本案法院認為，倘若贈與人贈與受贈人時，要求受贈人須將贈與物再次轉讓與第三人，則即構成稅捐規避，然就濫用的定義中提及，稅捐義務人必須因該不相當的法律形成而獲有稅捐利益，才合致濫用的構成要件，而不相當的法律形成並不一定會使稅捐義務人獲有稅捐利益，如同本案，母將其不動產贈與其子，其子緊接著將該不動產之應有部分贈與其妻共有，母對其子之妻子無論在民法上或是稅捐法上似乎沒有什麼直接的利益關係，不若連環贈與的典型案列，丈夫首先贈與其妻一半的財產，然後兩者隨即將各自所擁有的一半贈與其共同之子女，以為了利用不同的稅捐級距以及免稅額規定，達到贈與稅課徵減少的目的。因此，本案縱係母贈與其子時，即要求子須將贈與物贈與其妻共有，雖然違反贈與稅法上贈與的概念，而與贈與的

104 亦請參考黃士洲，遺贈稅與脫法避稅—以連環契約安排為例，收錄於：兩岸遺產及贈與稅之建制與改革，2015 年，頁 293-294。

105 經濟觀察法，依據 K. Tipke 的見解，本身亦屬於法律解釋的方法之一，其並非專屬於稅捐法解釋的特殊理論，而是法律依循著經濟上的規範目的作為解釋標準的目的性解釋方法。因此，經濟觀察法是在法律發現(Rechtsfindung)的範圍內，目的性解釋在稅法領域中的一個適用模式。請參考 Klaus Tipke, a.a.O. (Fn. 83), S.1630 ff; Joachim Englisch, a.a.O. (Fn. 16), §5 Rz. 70.

106 如同 J. Englisch 認為，稅捐規避案例透過法律解釋以及法律續造並不足以能將稅捐義務人導引至一個切合於法律目的的稅捐負擔。稅捐通則第 42 條第 1 項第 3 句規定，首先將案例轉置成與經濟過程具有相當性的事實，然後再被歸屬於合於此構成要件。此法律效果透過法適用理論：法律解釋以及類推適用，是不能取得的。請見本文頁 5。

規範目的不符，然母並無法藉由該法律形成而獲得稅捐利益，因此亦不該當濫用之要件。

最後，有關連環贈與，以我國目前實務的見解，並未去論及是否構成稅捐規避<sup>107</sup>，而德國實務之探討，值得作為我國審判實務之參考依據。

## 伍、結論

稅捐規避由於涉及稅捐正義以及量能課稅原則的違反，其防堵之任務因此從憲法之要求而來，而一部完整的稅捐法規，除了法條本身之制訂內容必須合於憲法之規定外，亦必須有相關的防堵條款。德國從 1919 年制定帝國稅捐通則以來，均在其稅捐通則中明訂有稅捐規避防堵的概括條款，然其適用首先面臨與法律解釋方法—目的性解釋以及類推適用的法適用重疊問題，而從稅捐規避的法理論出發，無論是目的性解釋或是類推適用均無法有效的防堵稅捐規避。因此，從稅捐規避的法理論出發，證實了稅捐規避防堵的概括條款具有獨特且重要之地位，德國稅捐立法者亦不斷積極藉由實務發展修改概括條款的內容，直到 2008 年的修法版本，對於稅捐規避的構成要件有了更明確的規定，然卻因抽象的不確定法律概念適用問題，又使得該概括條款面臨適用上的挑戰。

對於實務造成的影響是，法院在處理稅捐規避案例上，在第一時間點並非即想到稅捐規避防堵概括條款的適用，有些是回歸目的性解釋或類推適用；有些則以其他的替代特徵作為濫用的認定依據，然這均抵觸稅捐規避的概念及法理論基礎，並使得稅捐規避案件的認定趨於模糊，更大幅限縮稅捐義務人的法律形成自由。因此，除了需強調稅捐規避防堵概括條款的重要性外，其法釋義學的發展益顯格外重要。

吾人認為，在處理稅捐規避案件上，由於重點在於法律形成的濫用，而是否濫用，取決於稅捐義務人因該法律形成所達成的經濟目的，是否為稅捐立法者所預想的方式，因此，無論如何均須從稅捐義務人所欲達成的稅捐效果出發，這也必須回溯至該稅捐效果的規範條文，並對於該條文為法律的目的性解釋。而當稅捐義務人達成該稅捐效果的法律形成非為立法者所預見時，稅捐義務人即構成濫用，並應藉由稅捐規避防堵概括條款而給予應有的稅捐效果。因此，一個稅捐規避案例認定的過程，包含被規避或被合致的稅捐法規的解釋，以及一個有關稅捐效果歸屬的明文規定，這同時為內部理論以及外部理論的內涵，亦同時具體應用在德國稅捐通則第 42 條稅捐規避防堵的概括條款的規範內容中，足徵，該概括條款在立法技術上具有獨特性以及在適用上具有重要的地位，因此一般稅捐規避案件的認定應回歸至該概括條款的認定，才具有正當性。

---

<sup>107</sup> 請參考台北高等行政法院 95 年度簡字第 96 號判決。



而對照我國於今年年底即將施行的納稅者權利保護法，該法第7條第3項為稅捐規避防堵之概括條款，其雖參照德國稅捐通則第42條而制訂，然有關我國稅捐規避構成要件之內容仍有值得探討之處。納稅者權利保護法第7條第3項前段規定為：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。」首先，納稅義務人「基於獲得租稅利益」，此立法方式似乎代表著，稅捐義務人的主觀意圖，為構成稅捐規避之主觀要件，然如本文所述，稅捐規避行為之認定重點在於稅捐義務人客觀上所達成的經濟狀態，主觀意圖並非重要。其次，稅捐規避行為之主要構成要件為法律形成的濫用，亦即如本文所述，「非常規的法律形成」以及獲取「法律未預見的稅捐利益」，而所謂非常規的法律形成，即指違反稅捐法的立法目的，因此「稅法之立法目的」似乎不需要再出現於構成要件之中。再者，所謂「以非常規交易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」，正確解讀應該是，以非常規交易達成交易常規之經濟目的，並因此獲有規避常規交易下所應繳納稅捐之稅捐利益。故而，我國稅捐規避構成要件之內容似乎可更貼近於德國法之規定而修改為：「納稅義務人濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，致納稅義務人或第三人，相較於常規之法律形成，獲有法律未預見之租稅利益時，為租稅規避。」最後，為避免我國稅捐實務無限制濫用實質課稅原則，亦可參照德國法之規定，在前揭條款後增加一項阻卻濫用事由，亦即：「當納稅義務人能證明所選擇之形成，在總體關係的整體圖像上具有稅捐考量以外之重大理由時，不適用之。」因此，全文內容可修改為：納稅義務人濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，致納稅義務人或第三人，相較於常規之法律形成，獲有法律未預見之租稅利益時，為租稅規避。當納稅義務人能證明所選擇之形成，在總體關係的整體圖像上具有稅捐考量以外之重大理由時，不適用之。有租稅規避之情事時，稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

## 參考文獻

### 一、中文文獻

- 邱晨，德國所得稅法個人營業所得以及私有財產管理所得的一般界限，月旦財經法雜誌，37期，2015年，頁159-186。
- 邱晨，德國法上稅捐規避防堵的法理論基礎，輔仁法學，51期，2016年，頁123-220。
- 邱晨，實質課稅原則在稅捐規避案例的適用—借用德國實務經驗，興大法學，20期，2016年，頁1-40。
- 柯格鐘，稅捐規避行為啟動實質課稅原則判斷之時機—以實務躉繳保險費為例，當代財政，22期，2012年，頁9-22。
- 柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第12條之1的增訂，台灣本土法學雜誌，199期，2012年，頁121-163。
- 柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，15期，2014年，頁27-99。
- 陳清秀，個人買賣不動產課稅問題探討，稅務旬刊，2291期，2015年，頁1-7。陳清秀，稅捐規避與處罰，法學新論，第29期，2011年，頁1-13。
- 陳清秀，稅捐規避行為之認定—以所得稅法第66條之8為例，東吳公法論叢，5期，2012年，頁191-233。
- 陳榮哲、陳建宏，經濟觀察法與實質課稅原則—兩個概念的再考，軍法專刊，55卷2期，2009年，頁121-152。
- 黃士洲，兩稅合一與稅捐規避—以行政法院判決為核心，東海大學法學研究，34期，2011年，頁137-203。
- 黃士洲，遺贈稅與脫法避稅—以連環契約安排為例，收錄於：兩岸遺產及贈與稅之建制與改革，2015年，頁281-313。
- 葛克昌，租稅規避之研究，台大法學論叢，6卷2期，1977年，頁167-187。

### 二、德文文獻

- Becker, Enno, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW 1924, S. 146-179.
- Becker, Enno, Die Entwicklung des Steuerrechts, StuW 1928, S. 857-908.
- Blencke, Hans, Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, 4. Aufl., 1979.
- Birk, Dieter/Desens Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 18. Aufl., 2015.
- Clausen, Uwe, Struktur und Rechtsfolgen des §42 AO, DB 2003, S. 1589-1596.
- Crezelius, Georg, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, StuW 1995, S. 313-325.
- Danzer, Jürgen, Die Steuerumgehung, 1. Aufl., 1981.

- Drüen, Klaus-Dieter, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, *StuW* 2008, S. 154-166.
- Drüen, Klaus-Dieter, in Tipke/Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar*, 16. Aufl., 2013.
- Fischer, Peter, Die Umgehung des Steuergesetzes, *DB* 1996, S. 644-653.
- Fischer, Peter, Überlegungen zu § 42 AO i.d.F. des JStG 2008, *FR* 2008, S. 306-312.
- Fischer, Peter, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar*, 1. Aufl., 2013.
- Flick, Hans, Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in: Kirchhof/Offerhaus/Schöberle (Hrsg.), *Steuerrecht/Verfassungsrecht/Finanzpolitik: FS. für Franz Klein*, 1. Aufl., 1994, S. 329-346.
- Förster, Guid, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht, *StuW* 2003, S. 114-124.
- Gassner, Wolfgang, Das allgemeine und das besondere Umgehungsproblem im Steuerrecht, in: Drenseck/Seer (Hrsg.), *FS für Heinrich Wilhelm Kruse*, 1. Aufl., 2001, S. 183-190.
- Heuermann, Bernd, Vermieten als unangemessenes Gestalten durch gegenläufige Rechtsgeschäfte auf der Nutzungsebene, *StuW* 2004, S. 124-130.
- Hahn, Hartmut, §42 AO und Steuerkultur – zu einem unbekannten Standortfaktor, *DStZ* 2005, S. 183-190.
- Hey, Johanna, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, *BB* 2009, S. 1044-1048.
- Hey, Johanna, Spezialgesetzgebung, in Hüttemann (Hrsg.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, Bd.33, 1. Aufl., 2010, S. 139-174.
- Hüttemann, Rainer, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, *DStR* 2015, S. 1146-1152.
- Kirchhof, Paul, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, *StuW* 1983, S. 173-183.
- Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung, in Tipke (Hrsg.), *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, Bd.5, 1. Aufl., 1982, S. 71-84.
- Paulick, Heinz, Steuereinsparung und Steuerumgehung, *StbJb* 1963/1964, S. 371-414.
- Pezzer, Heinz-Jürgen, Neuere Entwicklungen in der BFH-Rechtsprechung zu §42 AO, *StbJb* 2000/2001, S. 61-81.
- Ratschow, Eckart, in Klein (Hrsg.), *Abgabenordnung Kommentar*, 11. Aufl., 2012.
- Rose, Gerd, Missbrauchs-Innentheorie und Steuerplanungssicherheit, *FR* 2003, S. 1274-1277.
- Roser, Frank, Die Auslegung sog. " alternativer Missbrauchsbestimmungen ", *FR* 2005, S. 178-184.
- Schön, Wolfgang, Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsgleichheit als Grundlagen des Steuerrechts, in: Hüttemann, *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, *DStJG* (33) 2010, S. 29-56.

- Spiegelberger, Sebastian, Beck'sches Notar-Handbuch, 6. Aufl., 2015.
- Spindler, Wolfgang, § 42 AO n. F. – was hat sich geändert?, StbJb 2008/2009, S. 39-61.
- Söffing, Günter, Die Steuerumgehung und die Figur des Gesamtplans, BB 2004, S. 2777-2787.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtordnung III, 2. Aufl., 2012.
- Walz, W. Rainer, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1. Aufl., 1980.
- Wendt, Michael, §42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, in Hüttemann (Hrsg.),  
Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Bd.33, 1. Aufl.,  
2010, S. 117-136.





## **General clause for prevention of the tax circumvention in German law- in the Discussion of Component element of the tax circumvention and the application of law**

Chen Chiu\*

### **Abstract**

Since 2008, the German general clause of the prevention of tax circumvention is changed, there are plenty of discussion about the component element of tax circumvention. In view of the amendment of Article 7(3) of the Taxpayer Rights Protection Act in 2016 and Article 12-1(3) of Fiscal Code about the tax circumvention in 2013 in Taiwan, similar to the concept of tax circumvention in German law, therefore, this article discusses not only the concept of tax circumvention in German law, but also the application of the general clause of the prevention of tax circumvention in Germany. It will help Taiwan to clarify the new law of tax circumvention, and bring a more open vision for Taiwan's tax trial practice.

**Keywords:** general clause for prevention of the tax circumvention, The Taxpayer Rights Protection Act, internal theory, external theory, abuse, inadequacy of legal formation, legally not scheduled tax advantage, except tax considerable reasons, intention of abuse.

---

\* Assistant Professor, Graduate department of Law, Fu Jen Catholic University; jur., University of Muenster, Germany.