

刊登於月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 67-101 頁。

稅捐規避及其相關聯概念之辨正

柯格鐘

成功大學法律系助理教授

摘要

稅捐規避乃是稅捐實務上最經常被使用的法律概念之一，描述納稅義務人一連串特定的法律行為，用以規避與之經濟上目的相當、本應成立之稅捐法律構成要件，進而獲得稅捐上利益，其所連結的稅捐法律效果乃是稅捐機關得依據經濟觀察法，亦即實質課稅原則據以調整納稅義務人相關之稅捐負擔。但稅捐實務上使用此一名詞時，對於概念所掌握之內容與應適用的範圍，其與相關聯概念間之差異，例如與民事脫法行為、通謀虛偽意思表示、契約解釋之探求當事人真意，以及稅捐法上之相關聯概念，例如節稅、逃漏稅、非常規交易行為之調整，常有混淆或混用之情形。本文即欲針對上開概念間之細微差異，進行釋義學上的辨正。其主要作用除特定稅捐規避行為所應適用之範圍以外，目的仍在於避免稅捐實務上過分擴大適用稅捐規避行為概念之現象，蓋尤其在台灣現行的稅捐實務上，稅捐規避行為不僅涉及補稅，有時更連帶有處罰的法律效果，此舉勢將放大不當適用稅捐規避的效應。

關鍵詞

稅捐規避、脫法、避稅、非常規交易、不合營業常規、實質課稅原則、經濟觀察法【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第67頁】

壹、前言

稅捐實務上在運用稅捐規避行為概念時，不論是制訂稅捐法律規範之立法者或據以描述個案中納稅義務人所為具體行為之稅捐機關，經常產生許多概念上的誤會與混淆使用。這種現象即連專業的會計師、法官或律師，有時也不能避免。從而使得稅捐規避行為之概念，在稅捐實務的運用上變得愈來愈多樣化，連帶也使得依據稅捐規避行為理論而適用之實質課稅原則，在稅法的應用範圍也隨之愈來愈廣。這並不是一個好現象，蓋不能精細區分稅捐規避所欲掌握行為與其相關聯行為概念間的差異，並據此而區別其在稅捐法上的效果者，將使得稅捐機關在實務上運用實質課稅原則的權力，現實上變得極端放大，因為即使就系爭之個案提起行政爭訟程序，司法機關面對內容空洞、適用範圍

變大的稅捐規避理論及其相關聯之實質課稅原則的適用，通常亦無法加以置喙，對此納稅義務人即顯得難以招架，並且有著有理說不清、求助無門之感¹。更甚者，稅捐實務上亦有不少案例，稅捐機關會對於納稅義務人所進行之稅捐規避行為，除補稅之外更對之處以罰鍰²，此舉更讓若有不當認定為稅捐規避行為之法律效果放大。反之，實務上也有本應對於納稅義務人適用稅捐規避理論及相關聯之實質課稅原則，予以調整課稅之案例，稅捐機關卻止步並未進行相關理論與原則之適用，結果即足以導致國家或自治團體之相關聯稅源的嚴重流失。從而在學說上釐清稅捐規避與其相關聯概念間之差異，並藉此得以精準確定稅捐實務上得運用實質課稅原則的範圍者，乃本文以為當務之急的重要實益所在。

以下本文即先就所稱之稅捐規避行為概念加以說明，之後針對數個在稅捐實【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 68 頁】務上經常與稅捐規避行為相提並論的法律概念作關聯性探討，希冀藉由此處之拋磚引玉，引發更多學說與實務上的討論，便吾人對於此一重要問題有更深入的理解與認識，也能督促稅捐實務界更謹慎小心地使用稅捐規避之概念，進行實質課稅原則的適用。

貳、稅捐規避行為的概念

無庸置疑的，稅捐規避運用在稅法實務上，以之作為描述納稅人之某種特定行為者，係屬法律概念（Rechtsbegriff）。所謂的概念，係以特定之語言或文字的運用，去描繪（begreifen）出某些特定的事物或觀念，以作為構成整體法規範之一部分。以稅捐規避行為作為法律概念而言，亦應當如此。然而稅捐規避行為並非如數字（例如 20 歲）、典型的法律概念（Klassenbegriff，例如成年）或描述性的概念（deskriptiver Rechtsbegriff，例如自然人），可以明確而清楚地選出構成要件的標誌（Merkmale），即可用以描繪所欲說明的特定事物或觀念，並藉此切割其與非數字、非典型概念或非描述性的概念所欲描繪事物或觀念間的差別。正如同類型概念（Typusbegriff，例如買賣、執行業務者）或價值概念（Wertbegriff，例如公序良俗、誠信原則）一般，當吾人在稅捐實務上使用「稅捐規避」（Steuerumgehung; Tax Avoidance）等規範性概念（normativer Begriff），據以描述納稅義務人之某種特定行為或觀念時，雖有時在規範上會由立法者（Gesetzgeber）根據其經驗，藉由標誌之選定與構成要件（Tatbestände）的制定，藉以協助法律適用者（Rechtsanwender）判斷具體個案中納稅義務人之何種行為該當、何種行為不該當於稅

1 （概念之）內容愈豐富者，適用之範圍即愈小，反之，適用範圍愈大者，其內容即愈空洞，這乃是法律邏輯上的鐵則。關於上開敘述與概念之意義，vgl. Schneider/Schnapp, Logik für Juristen, München 2006, § 3 S. 22.

2 實務案例甚多，例如大股東於公司發放股利前，以股作價成立投資公司，藉由股權移轉到投資公司名下之方式，收取原投資公司發放之股利所得，即可享有免去個人綜合所得稅累進稅負之利益。稅捐機關通常在此類案例中，均是對於上開稅捐規避行為採取連補帶罰之方式，可見經濟日報，2008 年 12 月 23 日，A13 版之報導。

捐規避的概念，並於必要時提供具可供事後的檢驗性（nachprüfbar），最明顯的例子即為德國稅捐通則（Abgabenordnung）第 42 條的規定³。但是這種標誌的選定與構成要件的制訂，並不代表該當與不該當系爭法律概念之行為，就具有固定、明確而清楚的界限存在。毋寧此種概念的內涵（Inhalt）與其適用範圍（Umfang）仍然是浮動的，且經常會隨著時代與價【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 69 頁】值之變遷而持續不斷地改變⁴。因此，為了進行本文所欲討論之稅捐規避與其相關聯概念行為，作彼此間行為概念與其法律效果的區別辨正，即有必要先對於本文所指稱之稅捐規避行為加以描述，甚至可能的話進行定義，以避免產生與本文之對話，或作進一步之討論卻無法產生交集的情況發生。

在台灣，儘管對於稅捐規避行為尚未有一般性的法律規定，不過學說上關於稅捐規避行為之構成要件，多引述前開德國法之規定而論述，倒也產生相當一致的共識，係指納稅人基於規避之意圖（Abischt der Umgehung），濫用一連串的法律形成手段（Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts），以形成與其不相當之經濟實質，藉此規避或減免相關的稅捐負擔⁵。此一定義與看法，即使徵諸於外國稅法學界一般的定義與看法，亦大抵上並無疑義⁶。【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 70 頁】

參、稅捐規避與民事法之脫法行為

一般認為，稅捐規避行為係屬法律規避的特別或下位類型（Steuerumgehung ist ein Sonderfall oder Unterfall der Gesetzesumgehung）⁷。然而值得注意的是，民事法上之規避行為，無論是在台灣或在德國，均屬於違反法律強行或禁止規定而屬無效之法律行為⁸，

3 德國稅捐通則規定，請見網址：http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/index.html（瀏覽日期：2009 年 3 月 18 日）。

4 關於法律概念之創造與運用，vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin u.a. 1991, S. 437 ff.; Bydlinski Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Wien/New York 1982, S. 299 ff.; Wank, Die juristische Begriffsbildung, München 1985, S. 5 ff.

5 在台灣討論稅捐規避之稅法文獻，主要可參黃茂榮，實質課稅原則，稅法總論，2005 年，365 頁（尤其 482 頁）以下；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，26 期，1982 年 12 月，1 頁（尤其 18 頁）以下；葛克昌，租稅規避之研究，台灣大學碩士論文，1978 年；葛克昌，信託行為與實質課稅原則，收錄於：行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2005 年 9 月，323 頁以下；葛克昌，脫法行為與納稅人財產權保障，收錄於：行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2005 年 9 月，433 頁以下；陳清秀，論稅捐規避，收錄於：稅法之基本原理，元照，1997 年 9 月，245 頁以下；黃俊杰，稅捐規劃之立論基礎，收錄於：行政訴訟制度相關論文彙編（第 5 輯），司法院，2007 年 12 月，267 頁（尤其 274 頁）以下；黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，收錄於：掌握稅務官司的關鍵，元照，2005 年 1 月，349 頁以下。

6 德國文獻可參 Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band III, Köln 1993, S. 1308, 1323 ff.; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Köln 2008, § 5 Rz. 95 ff.; Fischer, in: H. B. Schmidt/H. Hepp/Spitaler AO/FGO, Köln Lfg. Jun. 2007, § 42 Rz. 1 ff.; Kruse, in: Tipke/Kruse AO, Köln Lfg. Okt. 1996, § 42 Rz. 1 ff. 日本文獻可參，金子宏，租稅法，東京弘文堂 2005 年，127 頁以下；田中二郎，租稅法，東京有斐閣 1990 年，89、178 頁；增田英敏，租稅回避行為之否認をめぐる租稅公平主義と租稅法律主義の相克，收錄於：租稅憲法學，東京成文堂 2006 年，312 頁以下；水野勝，租稅法，東京有斐閣 2006 年，104 頁以下；佐藤義行，租稅回避行為と租稅通脫行為，收錄於：北野弘久編，日本稅法體系 I 稅法的基本原理，東京學陽書房 1978 年，111 頁以下。

7 陳清秀，同註 5，247 頁；Tipke, a.a.O., S. 1325; Lang, a.a.O., § 5 Rz. 95; Kruse, a.a.O., § 42 Rz. 1.

8 參照台灣民法第 71 條、德國民法第 134 條之規定：法律行為，除別有規定外，違反法律禁止規定者，係屬無效。民法文獻，主要參王澤鑑，民法總則，修訂版，2008 年，306 頁；施啟揚，民法總則，七版，2007 年，256 頁。

但為何稅捐法上之稅捐規避行為，稅捐法上不僅非為無效之效果⁹，卻還依據一定之「通常」(üblich)法律行為而產生相關的稅捐效果？稅捐規避與民事規避亦即脫法行為，二者之間的效力為何有此差異？

毫無疑問的，民事法之脫法行為與稅捐規避行為，均屬行為人運用立法者在制訂各該法律規範(Rechtsnormen, Rechtssätze)時所未設想到之方法，亦即以現實上看來係屬較迂迴而曲折的手段，避免滿足立法者為了規範某一特定行為而利用概念之一般化或抽象化(Begriffsverallgemeinerung oder Abstraktion)的方法，所選定之標誌以及所制訂的法律構成要件，也連帶一同避免發生主要聯繫於該構成要件本應發生之特定的法律效果(Rechtsfolge)，而後者正是行為人行為時的主要目的。換言之，兩種行為均涉及行為人在現實上所利用之行為，與立法者所制訂之法條規範的構成要件並不該當，但這項行為卻是立法者依據其文字之規範目的，可見到係屬立法者或法律適用者認為係屬法律規範本欲規範之行為，只不過民事法之脫法行為規避的對象是民事法上之強行規定，稅捐規避行為規避的則【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第71頁】是稅捐負擔構成要件或滿足稅捐優惠、構成要件而已。從此一角度言之，民事法之脫法行為與稅捐規避行為，不論是其行為之本質或者系爭法規範之文字與規範目的之間的不協調，二者之間並無不同。

然而二者之間的差異程度也不小，誠如19世紀末、20世紀初之德國現代稅法學先驅 A. Hensel 教授所言：二者間的差異比你當初所想像的還要遠(diese Verwandtschaft entfernter als man zunächst annehmen möchte)¹⁰。關於二者的差距，氏列舉主要兩點：首先，民事法之脫法行為涉及違反禁止法律(Verbotsgesetze)之規範¹¹，然而稅法既非禁止、也非誡命(Gebot)之法律規範，從未有任何稅捐法規範會規定，人民只能形成某些特定之多繳稅捐的法律形式或經濟行為，蓋人民有完全的經濟上自由(Wirtschaftsfreiheit)¹²。因此在多數之稅捐案例中，稅捐法律效果之發生，僅係單純地依據行為人自由的意

德國民法文獻，vgl. Brox/Walker, Allgemeiner Teil des BGB, Köln/München 2007, Rz. 328；德國民法條文，請參見網址：<http://bundesrecht.juris.de/bgb/index.html>（瀏覽日期：2009年3月17日）。

9 理論上，若稅捐規避行為亦套用民事法之規避行為無效的概念，則國家對於納稅人所徵收的稅捐，也將因為「無效」而必須退還後者已繳納之稅款。但無論是在台灣或德國，稅捐實務的操作上，結果顯然並非如此。

10 Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", in: Festgabe für Zitelmann, München/Leipzig 1923, S. 227 ff., 現收錄於 System des Familiensteuerrechts und andere Schriften, Reimer/Waldhoff (Hrsg.), Köln 2000, S. 308 ff.

11 或有認為，所謂之禁止規範同時也是一種誡命規範，蓋法條明文規定雖然僅言及禁止某一特定的行為（例如禁止販賣器官、人口、槍械或毒品），但同時也是一種誡命，要求可能適用規範之對象，必須為法律所許可之行為。本文以為，這是法律邏輯的錯誤運作，蓋禁止要求為一定之作為者，不一定導出行為人必須積極為誡命規範所指行為之結果，亦即禁止就是禁止，其反面只是不得為法律所禁止之行為而已，若宣稱這種不為法律所禁止之行為亦屬誡命者，似已混淆二者語彙間的差異。

12 惟在台灣之私法實務上似乎將稅捐法論為強行法，並認為「稅捐債務具有不容規避性」從而稅捐規避行為據此邏輯即為違反強行法之脫法行為。實務判決例如高雄高等行政法院93年度訴字第975號判決。本文以為，稅捐債務也是債務的一種，只是其係依據公法規定發生而已。既然與私法債務同為債務，為何公法所產生的稅捐債務即強調具有不容規避性，難道私法債務就具有可容許之規避性？顯非如此。因此前述強調稅捐債務具不容許規避性之說法，似值得再予商榷。

願而出現，而稅捐立法者的主要任務則在於，如何將基於上開依據自由意願所形成的經濟上成果，透過法定構成要件之規定予以包攝，並賦予特定之法律效果而已，並無對於涉及之人民有何誡命或禁止的意涵在內；其次，何人將因為稅捐規避行為而受害？吾人皆知誡命規範涉及應適用規範之雙方或一般公眾的利益，但因稅捐【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第72頁】規避行為而受到損害者，乃是作為第三人法律主體之國家。就此而言，稅捐規避行為係涉及損害第三人利益（Drittbenachteiligung）之情況。如同任何私人之利益若受到他人損害時，會基於自主的意願而採取法律行動一般，稅捐規避行為就是國家之利益受到損害時所採取的法律行動。只是民事法上之脫法行為，雖也涉及立法者制訂法律規範之目的與其使用之法律規範文字不協調的問題，但任何民事法官都不會允許，因民事脫法行為而受損害之第三人（私人），可向立法者主張因其所犯錯誤而得請求損害賠償，這僅能由立法者以事後修改相關不完美的法律規範加以防杜，並由受害之第三者依據個案情況，利用司法途徑向加害之行為人求償。而稅捐規避行為則允許國家除一方面修改自己所制定之有缺陷的法律，用以防杜將來繼續發生之稅捐規避案例以外，也允許國家作為受損害之第三人，得同時向行為人請求其本應繳納之稅捐¹³。

在台灣民事實務上最常見到的脫法行為，厥屬巧取利益之行為¹⁴、賭債之更改¹⁵、借名登記與消極信託等案例。前二者之案例類型，依據學說意見認為並無【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第73頁】依照「脫法行為」理論處理的必要，蓋巧取利益本為民法第206條所禁止，適用該條規定即可，尚無引用脫法行為理論之必要性；又賭債則係依據民法第71與72條之規定係屬無效，亦即賭債並無債權債務關係，既無「債」即無債之更改可言¹⁶，故亦無引用脫法行為理論之必要。至於後二者之案例類型，實務上是否依據脫法行為之理論，進而否定其法律上效力，存有重大之爭議：有對於借名登記¹⁷、消極信託行為¹⁸採取否定為脫法行為之見解，亦即承認該當行為之法律上效力者；

13 從此一觀點延伸，在台灣之稅捐實務上允許稅捐機關，在主張納稅義務人之系爭行為該當於稅捐規避之要件時，除得要求後者為補稅行為以外還可以加上處罰，係將本為自己立法的疏誤完全歸咎於行為人之納稅義務人，似無充分之正當理由，蓋國家至少就其立法上之缺漏，亦屬與有責任。Hensel 在其文章中即指出，在許多極具價值之案例中，法官指出立法者應優先修改其有缺陷之法律，比藉此去強化法律之不安定性及懲罰錯誤來得更為重要，vgl. Hensel, a.a.O. (Fn. 10), S. 312. 惟學者葛克昌則認為，將立法缺失完全歸咎於國家並不妥當，法律體系中存在有法律漏洞有時是不可避免的。參氏著，租稅規避之研究，同註5，51頁。

14 最高法院91年台簡抗字第49號民事判例：「民法第二百零五條既已立法限制最高利率，明定債權人對於超過週年百分之二十部分之利息無請求權，則當事人將包含超過週年百分之二十部分之延欠利息滾入原本，約定期限清償，其滾入之利息數額，仍應受法定最高利率之限制。故債權人對於滾入原本之超過限額利息部分，應認仍無請求權，以貫徹『防止重利盤剝，保護經濟弱者』之立法目的。又債之更改，固在消滅舊債務，以成立新債務，惟超過限額部分之利息，法律既特別規定債權人對之無請求權，債權人自不能以債之更改方式，使之成為有請求權，否則無異助長脫法行為，難以保護經濟上之弱者。」

15 最高法院44年台上字第421號民事判例：「賭博為法令禁止之行為，其因該行為所生債之關係原無請求權之可言，除有特別情形外，縱使經雙方同意以清償此項債務之方法而變更為負擔其他新債務時，亦屬脫法行為，仍不能因之而取得請求權。」

16 王澤鑑，同註8，308頁以下。

17 最高法院94年度台上字第362號民事判決：「所謂脫法行為係指當事人為迴避強行法規之適用，以迂迴方法達成該強行法規所禁止之相同效果之行為而言。法律並無禁止父母將其不動產借用子女名義之強制規定，即難認此借

但亦有對於借名登記¹⁹、消極信託行為²⁰採取依據該理論，否定系爭【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第74頁】行為具有法律效力者²¹。民事法學者亦對於脫法行為理論之存否，抱持意見紛歧的態度：有認為脫法行為乃屬法律解釋之問題，就民法而言，一個獨立脫法行為的理論根本不存在²²，民法第71條之規定尚非承認脫法行為之依據²³；但亦有認為脫法行為因係違反強行規定，故屬無效之法律行為，至於是全部無效或一部無效，乃繫於其嚴重性，是否嚴重則為解釋與認定的問題²⁴。無論如何，脫法行為理論在台灣民事法學界與實務界中是否予以承認，是否據以否定其私法上效力，仍然是一項極具爭議的重大課題。

本文以為，民事法上承認脫法行為理論，藉以否定脫法行為在私法上之效力有其必要性，蓋對於行為人所進行之脫法行為而言，因其早已脫離立法者所使用之法律概念及制訂構成要件所使用文句所能涵攝的範圍，若繼續以法律解釋的觀點論之，強將其納入法條構成要件可能適用的範圍，不僅逾越文字解釋或法律概念所能負載的程度，亦已混淆法律解釋（Auslegung）與法律漏洞補充（Ausfüllung von Gesetzeslücken）的界限²⁵。尤其在民事法中，發現法律漏洞之存在、由法律適用者進行法律漏洞之填補並進行法律續造（Rechtsfortbildung），毫無理論建構上的困難，並無必要強將法律解釋之範圍，擴

名登記係脫法行為。」最高法院86年度台上字第332號民事判決，亦係採取借名為有效行為之看法。

- 18 最高法院96年度台上字第1958號民事判決：「一、信託法公布前，實務上認為信託行為，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，通稱為積極信託。倘信託人僅將其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之權責，凡財產之管理、使用或處分悉仍由委託人自行為之時，是為消極信託私法行為。二、消極信託既未迴避任何強行規定之適用，非屬脫法行為，與公序良俗無違，應認為效力相當於借名登記之無名契約，仍屬有效之契約。惟信託與借名登記之無名契約，性質迥然不同，本件消極信託得否逕認其效力相當於借名登記之無名契約，仍非無疑。三、該調解僅確認王○○就系爭土地對上訴人有所有權移轉登記請求權存在，縱約定雙方因土地所發生之增值稅、贈與稅及相關一切費用，均由聲請人王○○負擔，是否得認上訴人與王○○於調解成立當時已終止系爭土地之借名契約，亦非無疑，尤待查明。原審遽謂兩造之契約既已合法終止，殊屬遽斷。」
- 19 最高法院87年度台上字第2359號民事判決：「土地法第三十條第一項前段規定：『私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限』其立法意旨在於貫徹耕者有其田之基本國策（參照憲法第一百四十三條第四項），防止農地由無自耕能力之人承受以供耕作以外之用途，藉以發揮農地之效用。是若非以耕作為目的，僅係以具有自耕能力之第三人為登記名義人，而規避土地法第三十條之規定，自難認該脫法行為為有效。」類似意旨，可見於最高法院87年度台上字第184號、85年度台上字第922號、85年度台上字第313號、84年度台上字第54號民事判決。
- 20 最高法院88年度台上字第3041號民事判決：「消極信託，除有確實之正當原因外，通常多屬通謀而為之虛偽意思表示，極易助長脫法行為之形成，難認其行為之合法性，此固不因信託法未公布施行而有不同，原審謂信託法未公布即無其適用，固屬可議。惟所謂消極信託，係指委託人僅以其財產在名義上移轉於受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理、使用、或處分悉由委託人自行辦理時，是為消極信託。本件兩造之被繼承人王萬傳所信託之系爭土地，係交由上訴人等使用、居住，為原審合法認定之事實，自與消極信託不相同，仍難以係消極信託而指為無效。」
- 21 最高法院87年度台上字第2834號民事判決：「當事人為迴避強行法規之適用，以迂迴方法達成該強行法規所禁止之相同效果之行為，乃學說上所稱之脫法行為，倘其所迴避之強行法規，係禁止當事人企圖實現一定事實上之效果者，而其行為實質達成該效果，違反法律規定之意旨，即非法之所許，自屬無效。」
- 22 王澤鑑，同註8，310頁。
- 23 同前註，308頁。
- 24 施教揚，同註8，256頁。
- 25 關於法律解釋與法律漏洞補充（係屬法律續造）的說明，請參Larenz, a.a.O. (Fn. 4), Kapiteln 4 u. 5; Lang, a.a.O. (Fn. 6), § 5 Rz. 53 ff.

張及於法條文義所無法承載【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 75 頁】或法律概念所不能描繪之對象上。是故，民事法上脫法行為理論之出現即在於肯認，當吾人亦以為行為人不能藉由形式上合法之手段，以掩護其本為民事法律規範所禁止之行為，而獲得其本不應取得之法律效果時，即有必要以此理論據以否定行為人採用之形式合法行為，其在法律上本應具備的效力。例如在 2000 年 1 月 26 日以前，土地法第 30 條第 1 項本規定，私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限；第 2 項復規定，違反前項規定者，其所有權之移轉無效。若行為人在當時利用具有自耕農身分之他人（通常是以間接代理之方式為之），以取得農地所有權之後，再轉讓與其他具有自耕農身分之人，藉此牟取其間農地轉讓差價之利益者，若吾人認為不應容許該不具有自耕農身分之人，得藉由上述借名登記之行為方式以獲取不當利益者，此時唯有藉用脫法行為理論，方能否定間接代理人與原農地所有人亦即出賣人間，關於移轉農地所有權之法律行為的效力²⁶。若吾人以法律解釋視之，必將超越當時土地法第 30 條規範文字的範圍，蓋間接代理人在現實上必然具有自耕農之身分，其能夠依據該條規定而承受農地之所有權，法律上並無疑問。只有在承認脫法行為理論存在之前提下，方能否定其物權移轉登記行為之效力。

上開民事法上的脫法行為，其在稅捐法上亦會產生與稅捐規避行為相同的法律效果，亦即當行為人雙方，無論其行為在民事法上是否因違反強行規定而被認定為無效，若仍欲保留其無效法律行為所攫取之經濟成果時，稅捐法上仍得依據經濟觀察法亦即實質課稅原則，據以調整其相關義務人之稅捐負擔，只是此種調整課稅並非因為稅捐規避行為之理論而適用實質課稅原則而已，二者之間實應有所區辨。仍舉前述之農地借名登記為例，若在 2000 年 1 月 26 日以前，無自耕農身分之人委託具有自耕農身分之人，出面進行交易以取得農地之所有權者，稅捐機關在查明之後仍得對於該農地之真正所有權人，亦即前述不具自耕農身分之委託人，依據實質課稅原則課徵土地稅，相對人並不得據以主張享有農地農有、免徵土地稅之優惠。稅捐機關亦得於該農地再次移轉時，對於前述不具有自耕農身分【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 76 頁】之委託人課徵相關的土地增值稅²⁷。蓋因縱使為無效之法律行為，雙方仍願意據此而保留其經濟成果，稅捐法上即得據此而給予一定之稅捐法律效果。德國稅捐通則第 40 條即規定：「一個全部或部分滿足稅捐構成要件之行為，無論其是否違反法律上之誡命或禁止或違反公序良俗，對課稅結果不生影響（Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt gegen ein gesetzliches Gebot

26 同此見解，詹森林，私有農地之買賣—最高法院相關判決之分析，收錄於：民事法理與判決研究（二），元照，2003 年 4 月，310 頁。

27 惟此時應注意，稅捐機關不得同時對於農地之名義所有權人既課徵土地增值稅，又依據實質課稅原則再對於農地之實質所有權人課徵另一次之土地增值稅。換言之，是否適用實質課稅原則據以調整課稅，稅捐機關必須作一次確定性之決定。

oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt)。」稅捐通則第 41 條第 1 項第 1 句又規定：「法律行為雖屬無效或即將無效，若行為人仍願保有或使該項法律行為所具有之經濟上成果繼續存在者，對課稅結果不生影響 (Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen)。」兩條規定均係適用經濟觀察法決定稅捐上負擔，卻不涉及前述稅捐通則第 42 條所規定之稅捐規避行為概念。從而民事脫法行為在稅捐法上應適用經濟觀察法，亦即實質課稅原則加以調整課稅者，不宜與稅捐規避行為適用經濟觀察法，亦即實質課稅原則加以調整課稅之概念互相混淆。將上述有關脫法行為之理論應用於稅捐法領域時，會產生一項理論上的質疑必須先予處理，亦即基於稅捐法定主義（或稱依法課稅原則），稅捐法似應禁止為納稅義務人不利益或為加重其稅捐負擔之法律補充與法律續造。換言之，由於稅捐法所具有特殊性的課稅原則，使得類推適用（Analogie）等法律補充方法是否能夠在稅捐法之領域中完全適用，變得非常可疑，也導致於若採取脫法規避理論係屬法律補充方法者，其在稅捐法上的適用將恐遭受限制之疑慮，反之若將其視為法律解釋方法者，即無此等顧慮。多數引為禁止對於稅捐規範為不利益或加重負擔之類推適用的說法，皆是出自與稅捐法定主義有相類似概念之「罪刑法定主義」（Nulla poena sine lege, keine Strafe ohne Gesetz）的說明，蓋在刑事法領域【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 77 頁】中完全禁止國家對於行為人科予行為時法律所未規定之罪與刑。

上述看法有些部分係屬正確，但有些部分則是有待商榷。在稅捐處罰與稅捐刑罰法領域，因其雖為稅捐法規範，但本質上仍屬行政罰或刑罰之領域，故應適用該處基本原則之「處罰法定原則」（Gesetzlichkeitsprinzip）與「罪刑法定主義」，而非適用稅捐法之稅捐法定主義²⁸，換言之，「類推適用禁止」（Analogieverbot）係基於上述兩項之基本原則，在稅捐行政罰與稅捐刑罰法領域中有完全的適用。但是稅捐實體法〔亦即「稅捐債務法」（Steuerschuldrecht）〕領域中是否完全適用上開類推適用禁止？頗有疑義。常有意見認為：如果對於納稅義務人有利者，不妨可以類推適用，但若為不利益或加重其稅捐負擔者，則禁止為類推適用。此說看似成理，但若成立，則此處所討論之稅捐規避理論，顯然就是對於納稅義務人為不利益或加重其稅捐負擔的法律補充方法，豈能繼續使用該理論而為不利益於納稅義務人之類推適用？

實際上，稅捐實體法領域中雖毫無疑問地應適用稅捐法定主義，亦即依法課稅原則（Prinzip gesetzmäßiger Besteuerung），但在該法領域中，更為重要且具有倫理性價值者，厥為量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）²⁹。正因為吾人不能坐視部分納稅義務人

28 陳清秀，稅捐法定主義，收錄於：稅法之基本原理，元照，1997 年 9 月，93 頁；另關於處罰法定原則，文獻可參洪家殷，行政罰，收錄於：翁岳生編，行政法（上），元照，三版，2006 年 10 月，632 頁。

29 關於量能課稅原則作為稅法之基本原則，可參柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年 12 月，58

藉由合法法律形式之安排，藉以規避稅捐負擔構成要件之規定或藉此滿足稅捐優惠的構成要件，因此基於由憲法平等原則所衍生出來，在稅捐實體法領域中具體實現平等課稅之量能課稅原則，否定上述納稅義務人所做法律形式之安排，觀察其經濟實質〔因此在德國被稱為「經濟觀察法」(die wirtschaftliche Betrachtungsweise)，在日本或台灣則稱之為「實質課稅原則」〕並據以課之稅捐負擔，形成對於納稅義務人不利益或加重其稅捐負擔的結【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 78 頁】果。換言之，稅捐規避理論正是量能課稅原則與依法課稅原則在稅捐實體法領域中之互相衝突，並因前者具有之倫理性價值而超越後者的重要性，基於此一基本思維邏輯所提出的理論。從而只要承認量能課稅原則之價值重於依法課稅原則（但非因此否定依法課稅原則之重要性），稅捐規避行為不應容許其存在，則不論是將前述之稅捐規避理論視為一種目的解釋法（teleologische Auslegung），或者將其認為係屬法律漏洞補充之類推適用法，即使是適用結果上對於納稅義務人係屬不利益或加重其稅捐負擔（蓋若非對其不利益，即無提出該項理論之必要性），均屬可被容許的結論。基於本文前述，法律解釋（intra legem, Auslegung）應與法律補充（praeter legem, Ergänzung）有所區別之前提³⁰，稅捐規避理論當認為係屬對於納稅義務人不利益或加重其稅捐負擔的法律補充方法。換言之，稅捐規避理論乃是將個案中發生的事實（亦即納稅義務人現實上所作成之行為），依據法律適用者考察得知之稅捐規範目的，認為本應加以適用，但因其現實上已經超出法條構成要件文義解釋所能涵攝的範圍，故只能運用比附援引之方法方得加以適用的理論³¹。從而只要吾人肯認稅捐規避理論存在之必要性，稅捐實體法領域中即無所謂（尤其是不利益）類推適用禁止的問題³²。在此，理【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 79 頁】論上必須一同處理的問題為，本文所稱允許為類推適用者，僅及於法條規範出現法律漏洞（Gesetzeslücken）而須予以補充，並不及於立法者有意的不予立法之法外空間（Rechtsfreier Raum）之情形。換言之，進行漏洞之補充必須先確定漏洞的存在，方得以類推適用之法填補漏洞。所謂法律漏洞乃是與立法者（不論是基於立法當時所未能預見，或者是基於立法技術的拙劣，或者僅是單純的基於現實上之困難）之計畫相違背

頁註 4 所引國內外文獻、65 頁註 14 所引各國憲法規定、67 頁註 19 之司法院大法官解釋。

30 在德國稅法學界，Tipke 教授即認為稅法之解釋（Auslegung）僅及於「可能文義」（möglicher Wortsinn）之範圍，超出此一範圍即為法律補充（Gesetzesergänzung），vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 6), S. 1271 Fn. 177 m.w.N.; 反之，Kichhof 教授則認為稅法之文義解釋固然以可能的文義為限，但基於稅法整體規範而作之體系解釋與目的解釋（die auf die Gesamtheit des Gesetzes bezogene systematische und teleologische Auslegung），並不以此為限。換言之，稅捐規避行為為係屬於體系與目的解釋法之一環，vgl. Kirchhof Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, StuW 1983, S. 173, 174.

31 德國稅法學者 Höhn 在其文章中認為，多數人將法律補充（Gesetzesergänzung）指為法律續造（Rechtsfortbildung）或類推適用（Analogie）者並不妥當，其係忽略稅法解釋也可以作某程度之法律續造且法律解釋中也可以運用類推適用之方法，vgl. Höhn, Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung, in: FS f r Tipke, Köln 1995, S. 216 Fn. 10.

32 反之，在刑事實體法領域中並無類似稅法之「量能」等基於正義或倫理價值所提出的基本性指導原則，從而在刑事實體法領域中，透過法律保留原則，亦即非依法律不得對於人民施以刑罰（罪刑法定主義），據以規制國家對於人民刑罰權之行使，即成為透過形式而達成最合乎現代社會所能認同的實質正義價值。換言之，罪刑法定主義與稅捐法定主義係在各自法領域中展現不同方式的正義價值。

(Planwidrigkeit) 的規範不完整性 (Unvollständigkeit)，而法外空間卻是立法者有意的不予規範，二者在概念與適用上宜予區別³³。對於納稅義務人所進行之法外空間的行為，稅捐機關不得逕以稅捐規避之理論加以否定，運用類型觀察法對之課以相關的稅捐。例如立法者對於香菸或含酒精飲料課以菸酒稅，乃是對於非香菸或無酒精飲料有意識地不予課稅，若消費者不喝啤酒而改喝果汁或蘇打水的行為，不能論以稅捐規避行為，而以實質課稅原則對其進行課稅。至於同屬於法所未規範之範圍，究竟何者屬於法律漏洞，何者屬於法外空間，仍有賴於法律適用者以解釋之方法加以測定。

稅捐實務上與上述借名登記行為相類似者，厥為借牌營業與借牌承攬招標工程等案例類型。上述借牌營業行為，主要是為了規避相關之執業或營業資格限制的規定，例如無醫師或藥師之資格而借他人執照之名義而開設診所或藥局。借牌承攬招標工程，則是為了規避政府採購法之相關招標資格的限制規定，例如不具有特定投標資格之公司或廠商，借用其他具有投標資格之公司或廠商的名義用以投標公共工程。該等行為在私法上若不借用脫法行為之理論，將屬有效的法律行為，稅捐實務上即應依據其為有效的法律行為，據以課徵相關的營業稅或所得稅捐，並無疑義。反之，該等行為若在私法上，依據脫法行為理論宣告其為無效，因行為人雙方仍願保有該無效法律行為所攫取之經濟上成果，故稅捐法上仍應依據其經濟實質，對其課徵相關的營業稅或所得稅捐，故稅捐法上結論並無不同。只是根據後者適用實質課稅原則之結果，概念上非因稅捐規避行為而適用，二者之間不宜予以混淆。【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 80 頁】

肆、稅捐規避與通謀虛偽意思表示

不論是民事或稅捐實務，最易與民事法之脫法行為或稅捐規避行為引起混淆的觀念，厥為通謀虛偽行為 (Scheingeschäfte)。這項混淆不僅發生於稅捐機關或專業之會計師與稅捐顧問之間，也發生在司法機關所為判決中，雖有少數案例，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³⁴，但最高法院³⁵或最高行政法院³⁶或各

33 Vgl. Lang, a.a.O. (Fn. 6), § 5 Rz. 55.

34 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于各股東之結論，並無不合。」此號判決將稅捐規避行為形容為權利濫用，並區別其與虛偽行為概念之差異，應值注意。

35 民事判決，例如最高法院 88 年度台上字第 3041 號：「消極信託，除有確實之正當原因外，通常多屬通謀而為之虛偽意思表示，極易助長脫法行為之形成，難認其行為之合法性，此固不因信託法未公布施行而有不同。」另外，最高法院 87 年度台上字第 2697 號、80 年度台上字第 1412 號民事判決亦同此意旨。另可參考，王澤鑑，同註 8，306 頁以下。

36 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○○死亡前以買賣之原因將系爭土地分別移轉登記與原告王○○之妻兄楊○○，原告王○○之妻兄楊○○。旋於

地之行政法院³⁷還是有不少判決，將二者概念彼此混淆使用。即連稅捐立法者亦將規避與通謀虛偽同樣使用於同一條文規定。例如所得稅法第 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、【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 81 頁】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「虛偽」安排與「規避」行為並列，且在該條規定之立法理由中，已提及，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」而參酌外國立法例制定之規定³⁸，性質上即為稅捐規避之明文規定，足見立法者亦將兩種行為視為相同³⁹。

然而如果納稅人果真「藉股權之移轉或其他虛偽之安排」，其虛偽安排即同時構成民法中所謂「通謀虛偽」意思表示者⁴⁰，理論上稅捐機關豈不是首先應依據民法第 87 條之規定，認定該等納稅人彼此間之私法行為應屬無效，不應對之課徵相關的稅捐？或主張：稅捐機關不應受私法上當事人通謀虛偽意思表示效力之拘束，亦即只要認定納稅人雙方在經濟實質上仍欲保有其「通謀虛偽」所欲形成的法律效果者，即仍可對之課徵相關稅捐。此說固然無誤，惟此一主張無法迴避納稅人若聲稱：既然稅捐機關認定納稅人雙方係屬「通謀虛偽」行為，由於民法上規定通謀虛偽係屬無效的法律行為，而民法上無效為自始、當然、確定的無效，故在稅捐機關「發覺」納稅人雙方為「通謀虛偽」行為的同時，主張依上開自始、當然、確定無效之概念，即可依民事法之相關規定，進行所有物的返還或回復原狀，一旦回復後稅捐機關再不得對於納稅人主張課稅，或甚至應退回已【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 82 頁】對納稅人課徵的相關稅捐？此時，稅捐機關雖然是發現納稅人為「通謀虛偽」（實則為稅捐規避）行為，但卻無法對之做有效的課徵，或保有該項稅捐課徵之成果。換言之，當稅捐實務上將「稅捐規避」行為與「虛偽」意思表示劃上等號之同時，反而讓納稅人取得立於不敗的法律邏輯：當稅捐規避行為成功進行時，納稅人現實上本即未被課予相關稅捐，即使真被稅捐機關「發

二、三個月後，即再由該楊○○、楊○○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，其餘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。

37 例如高雄高等行政法院 93 年度訴字第 975 號判決。

38 立法理由，參見立法院國會圖書館之法律系統資料，請參見網址：[http://lis.ly.gov.tw/lcggi/l9law?@4:1804289383:f:NO%3DE01513*%20OR%20NO%3DB01513\\$\\$10\\$\\$\\$NO-PD](http://lis.ly.gov.tw/lcggi/l9law?@4:1804289383:f:NO%3DE01513*%20OR%20NO%3DB01513$$10$$$NO-PD)（瀏覽日期：2009 年 3 月 20 日）。

39 根據此一條文規定，在台灣後來之稅捐實務上，無論是稅捐機關之處分書或法院判決書幾乎都將稅捐規避與通謀虛偽行為並列，而為實質課稅原則之適用。

40 在此處，理論上雖可討論構成單獨虛偽意思表示（依據民法第 86 條之規定仍屬有效）之情形，不過現實上當不會出現此種情形，稅捐實務上以虛偽意思表示描述納稅人雙方行為時，亦非主張其為單獨虛偽意思表示。換言之，所謂假藉股權之移轉與虛偽之安排，均屬於雙方「通謀合意」、「通謀虛偽」意思表示之結果。

覺」時，也可以順水推舟主張，稅捐機關既然認為該等行為係屬「通謀虛偽」，故依據民法通謀虛偽意思表示為無效之規定，依據當然、自始、確定無效的概念而請求返還，從而使稅捐機關根本無法對之進行有效的課稅或保有稅捐課徵之成果。此一結論，顯係不當之結果。

從行為之形式外觀上即可得知，通謀虛偽與典型之稅捐規避行為並非同一。蓋通謀虛偽行為原則上為物理上的單一法律行為，而典型的稅捐規避行為通常是由一連串的數個法律行為所組成（再被綜合評價為一個稅捐規避行為）。再從實際意義而言，行為人所做之稅捐規避行為，並非「通謀虛偽」意思表示，應都是出於「真意」，蓋只有「真意」才會讓行為人其一連串複雜而多重的法律安排，能夠發生其所欲發生的法律效果，並進而產生其所欲的經濟上成果。反之，若為「通謀虛偽」之意思表示者，在隨時可由第三人（包含稅捐機關）主張其係屬無效法律行為的風險存在前提下，根本無法讓納稅人所意欲獲得之經濟成果得以穩定地發生。亦即，若將稅捐規避行為解釋為行為人之「通謀虛偽」意思表示，實係誤會行為人原來意思的看法；再從另一方面來看，當納稅義務人不選擇依據「通常」之法律形式，而選擇以一連串迂迴而多重之複雜法律行為以達成其經濟上目的時，稅捐機關方面普遍存在一種看法，認為行為人現實上所做法律形式之選擇，係屬行為人與相對人間「通謀虛偽」之意思表示，其真意乃是前述行為人現實上未選擇而應選擇之「通常」法律行為。殊不知，稅捐機關以為之「通常」法律行為，在現實上才是被擬制出來的法律行為，並非行為人真正實現的法律行為，而這正是稅捐規避或者脫法行為的特徵：行為人選擇迴避法律構成要件本來設定其應為的法律行為。由於無論是通謀虛偽行為，或是典型的稅捐規避行為，在德國稅法中均係適用經濟觀察法加以調整課稅，亦即通謀虛偽行為依據前述德【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 83 頁】國稅捐通則第 41 條第 2 項第 1 句之規定：「通謀虛偽行為於稅捐之課徵不生影響（Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich）。」另稅捐規避行為依據同法第 42 條第 1 項第 3 句規定：「除前述情形外，若有第 2 項所稱之濫用情事，依據與其經濟事件相當之法律形成，成立稅捐請求權（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）。」因此無論行為人是為通謀虛偽意思表示或為典型之稅捐規避行為，均同樣可以適用經濟觀察法，亦即以實質課稅原則據以調整課稅，概念上根本沒有必要將二者混淆使用之必要，其混用也只是徒然增加吾人在行為類型上不分的困擾而已。此外，兩類行為之類型不分，也會增加行為人之法律上風險，亦即由於稅捐規避行為在實務上一旦被混淆認定為「通謀虛偽」行為，而「通謀虛偽」很容易又被混淆認定為納稅義務人係以「虛偽不實」的稅捐資料，妨礙國家稅捐債權之行使，一下子即可能落入所得稅法第 110 條（稅捐處罰法）與稅捐稽徵法第 41 條（稅捐刑罰法）可能適用之範圍（亦即短漏稅及逃漏稅捐行為）。

一旦如此，則納稅義務人進行主觀上所認定之稅捐規劃（節稅行為）或稅捐規避行為，其失敗之風險與代價將極為高昂，現實上恐須謹慎小心面對。關於節稅、避稅與逃漏稅行為之區辨，將於本文後述之。

此外，日文文獻上有將「經濟實質」與「法律實質」等同使用者，亦即將德國學說上所稱之經濟觀察法，轉換為日文之實質課稅原則的過程中，將本來德國法之經濟實質指其係依據「法的實質」而作課稅的認定，並舉法人在帳簿上將實際上應屬於員工之借貸款項，若轉列為對員工支付之薪資費用時，應從法之實質認為貸款金，不得認定為薪資費用，所謂實質課稅原則應從上述意義加以理解云云⁴¹。實際上，上述所指應依據法律實質而認定之案例，係屬行為人與相對人隱藏真意之通謀虛偽意思表示，亦即通謀虛偽之名目為薪資，被隱藏之真意則為借貸。此種案例，依據德國民法第 117 條第 2 項規定、台灣民法第 87 條第 2 項規【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 84 頁】定「虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定」。換言之，在民法上本來就以被隱藏之真意行為，決定行為人與相對人間私法法律關係的適用。基於私法之先行性（Vorherigkeit des Zivilrechts）⁴²，對於課稅具有重要意義者，厥為被行為人與相對人隱藏之真意行為，而非通謀虛偽之行為，本無特別強調其適用經濟觀察法或實質課稅原則之必要性。縱然加以規範，此種實質課稅原則之適用，也與通謀虛偽意思表示之適用實質課稅原則有關，卻與稅捐規避行為無關，概念上應予以區辨為宜。德國稅捐通則第 41 條第 2 項第 2 句即依據前述德國民法之規定，指出「透過通謀虛偽行為而隱藏真意者，課稅係以被隱藏之法律行為為基準」（Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend），將依據法律實質而認定之法律關係，作為依據經濟觀察法認定課稅基準之一部分。換言之，所謂「法律實質」非經濟觀察法之全部，僅適用於其中一部分之案例類型而已。

伍、稅捐規避與契約解釋之探求當事人真意

不論將稅捐規避理論理解為目的解釋法，或作為一種法律漏洞之補充方式，均與契約解釋之探求當事人真意，並非同一概念。蓋契約解釋之探求當事人真意，乃是事實認定之方法，縱涉及法律適用者對於客觀證據之綜合評價，亦屬於法律適用結構之三段論法（Syllogismus）中的小前提（Untersatz），與前述法律之解釋適用或類推適用之比附援引屬於大前提（Obersatz）者，顯然有所不同。然而若將稅捐規避理論理解為事實認定之方法，亦即否定納稅義務人在現實上所選擇之一連串的法律行為，而以「通常」之法

41 金子宏，租稅法，東京弘文堂 1988 年，119 頁以下，轉引自陳清秀，稅法總論，元照，五版，2008 年 11 月，205 頁註 2。

42 Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Band I, Köln 2000, S. 44 f.; Kirchhof, a.a.O. (Fn.30), S. 180 f.

律形式取而代之，並涵攝於稅捐構成要件中，概念上即有與德國民法第 133 條規定：「意思表示解釋，應探求當事人真意，不得拘泥於其所用之辭句。」同法第 157 條規定：「契約解釋，應依慮及交易習慣之誠信原則為之。」台灣民法第 98 條規定：「解釋意思表示，應探求當事人【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 85 頁】人之真意，不得拘泥於所用之辭句。」等相互混淆之可能，蓋上述應認定為「通常」之法律行為，縱使不該當於本文前段所述之「通謀虛偽」行為，似也可認定為當事人間基於「真意」之行為，而契約之解釋依據上述各該規定，本即應探求當事人於行為時之「真意」，不拘泥於其文字而為解釋與適用。據此推理，稅捐規避理論可認為上開民法條文規定在稅法中的延伸，尚非特殊之理論或解釋方法。

實際上，稅捐規避理論與契約解釋之探求真意，並非同屬一事，更非上述民法規定之概念延伸，蓋民法規定契約解釋探求當事人真意者，固在民事程序法上亦有涉及，法律適用者對於客觀證據評價是否足以認定事實的問題，但當事人所定契約內容的認識，主要仍係依據程序上所呈現之客觀證據加以判斷，不涉及法律適用者據此進一步的評價判斷，故民事實務上同樣出現的契約名稱，不同的契約內容，即可能有不同的法律效果，也會因此延伸出不同之稅捐負擔。但稅捐規避行為，除上開法律適用者對於客觀證據進行法律事實之認定以外，更重要的是對於上開行為人現實上選擇一連串多重、複雜而迂迴法律行為的事實，是否可以被評價為係屬「濫用」其法律形成自由，因此稅捐規避行為之成立，判斷重點係置於認定事實之後的行為被評價為「濫用」，而非契約解釋探求當事人真意之重點在前端的事實認定上，二者應有所區別。藉由探求當事人真意之契約解釋所得出的客觀事實，據此而依據稅法規定核課行為人及其相對人之稅捐負擔者，乃量能課稅原則依據客觀事實而課稅（核實課稅）的基本原則體現，尚無適用經濟觀察法或實質課稅原則加以調整之必要，更無據此而對於納稅義務人施以行政處罰之理由。

茲舉一實務案例，台北高等行政法院 95 年度訴字第 332 號判決之合作店契約，藉以說明契約解釋當事人真意與稅捐規避行為之區別。該等案件涉及納稅義務人與其合作店簽立所謂之合作店契約，約定由納稅義務人提供 GIORDANO 佐丹奴品牌之服飾給予上述合作店，由後者提供店面並備妥發票供其使用，關於店面之貨品、人員與店內之經營管理均由納稅義務人負責，待其取得銷售金額之後，每月再按照約定之比例計算所得金額給付合作店，為合作店之報酬。此一報酬之計算，係約定於合約期間內，每月依包底營業額抽一定成數，超過包底營業【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 86 頁】額的部分再另訂抽成成數作為給合作店的利潤。由於在上述模式中，消費者購買合作店中賣出之 GIORDANO 服飾商品，係由納稅義務人使用合作店提供，上面有合作店名義之發票開立給消費者，故台北高等行政法院在該號判決中認為，在合作契約中並未約定由納稅義務人將服飾銷售給合作店，再由合作店銷售給消費者，而合作店依照合約內容亦無銷售商品之權責，僅係提供店面供納稅義務人使用而已，故納稅義務人每月按其實

際銷售營業額之比例計算報酬支付予合作店者，應為使用系爭店面之對價，屬於租金報酬之性質，並非納稅義務人與合作店之間關於 GIORDANO 品牌服飾的買賣契約，亦非經營服飾店之合夥契約。納稅義務人未以自己名義之發票直接開立給消費者，國稅局即應命其補繳相關之營業稅捐並對之加以處罰。同屬合作店契約，台中高等行政法院 96 年度訴字第 141 號判決、94 年度訴字第 445 號判決、94 年度簡字第 201 號判決、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 119 號判決均同此意旨。

在此類實務案例中，厥為重要的關鍵問題為系爭之合作店契約，究竟應解釋定性為（國稅局方面所認定之）租賃契約，或應定性為（納稅義務人方面所認定之）合夥契約或銷售貨物契約關係的問題。在此一案件中，法院本應綜合評價雙方所提出之客觀證據所呈現事實的結果，再將其評價之後的事實涵攝入相對應的契約關係中。依據雙方約定之合作店契約內容，提供服飾、人員與店面經營管理之納稅義務人方，與提供店面及開立發票服務之合作店方，應具有租賃契約的性質。蓋租賃契約係出租人將租賃物，亦即物之勞務提供予承租人使用藉此收取報酬的民法契約關係，由於系爭個案中合作店方不論納稅義務人方經營事業之成果如何，一定會獲取至少最低限度使用店面之報酬，這項報酬若被評價為前述店面之租金並無疑問，這也是在上述判決中行政法院認定系爭關係屬租賃契約的主要理由。然而法院在上開判決中，將雙方約定若超過包底營業額時，由納稅義務人方另外支付合作店之利潤，亦將其性質歸類為租金者，恐怕違背租賃關係中出租人方不分擔承租人方經營成果的契約特性。蓋若系爭個案中，納稅義務人方經營事業之成果，依照契約約定內容必須與合作店一起共享固定比例者，此屬典型的合夥經營事業利潤共享之特徵。換言之，系爭契約具有合夥性質而不再只是單純【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 87 頁】的租賃契約。行政法院在上開判決中，認定「至於租金之比例多寡，是否為固定或係採浮動方式計算，在所不問」，此言固然不虛，但在本案中卻屬類型之誤用（涵攝錯誤），蓋租賃契約之租金固然可以約定成固定或浮動方式計算，但仍不脫租金的計算原則上係以物之種類及物之勞務提供時間的長短作為基準的本質。例如在實務上，當事人雙方約定超過一定年限之租期（例如長達 10 年的租賃契約，預慮此一期間經過一定之景氣循環，故約定其間之租金將以一定之基準額，依據郵局牌告之存款浮動利率而變動者，或單純只是因為訂立長期之租賃契約，給予後期之租賃期間（例如在第 3、5、7、9 年以後）一定比例的租金折扣，使租金價格的計算在外觀上較具彈性，均不改變前述在租賃契約中係依據物之種類及物之勞務提供時間的長短，用以計算租金價格的本質。然而在上述系爭個案中顯非如此，合作店取得納稅義務人方所給予超過包底營業額後之利潤，顯非以物之種類或物之勞務提供時間的長短加以決定，乃是典型的企業分紅行為。只是這樣的分紅行為，合作店並不分擔萬一納稅義務人經營事業所產生的虧損，也就是說合作店僅參與納稅義務人經營事業之成果，卻不參與後者經營事業之虧損，前者所獲報酬仍有最低限度的店面勞務使用對價之保障，而此部分依照

前述說明係屬租金的範疇，故若整體觀察納稅義務人與合作店所約定的系爭契約，性質上雖混合租賃與合夥之雙重性質，但綜合評價上仍應認定較偏向於租賃之關係，此應屬解釋當事人契約內容真意後所得出較為妥當的結論。

從上述合作店契約之案例討論中即可得知，在民事法上即便是雙方對於客觀證據均無爭議，但對於契約內容、當事人真意的解釋、相關事實的評價，其困難性有多高。從而就稅法的觀點而言，不論將系爭契約定性為租賃、合夥或貨物之買賣銷售契約，僅是契約解釋與事實認定之問題，稅法上之效果也僅止於據此而為課稅或命其補稅而已，既不應將相關行為認定為稅捐規避行為（或與之混淆），也無須適用經濟觀察法或實質課稅原則加以調整，更不應認定納稅義務人之行為，係涉及短漏稅或逃漏稅捐之罪行。在上開案例中，國稅局或法院本身都有契約類型涵攝錯誤的問題（或可能性），卻允許國稅局對於納稅義務人方錯誤之類型涵攝行為加以處罰，本文以為係屬相當不妥的結果，應予改正。【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 88 頁】

陸、稅捐規避與節稅、逃漏稅

稅捐實務上，另外極易與稅捐規避行為相互混淆的觀念，厥為稅捐規劃之節稅行為（Steuervermeidung, Steuerverminderung; Tax Savings）與違法之逃漏稅行為（Steuerhinterziehung; 以下即分別論述節稅與稅捐規避行為，以及稅捐規避與逃漏稅行為之差異。

一般以為，節稅行為雖亦使行為人取得相關之稅捐上利益，但因其行為係屬於合於法秩序或稅捐法律規範目的之作為或不作為：例如納稅義務人考量到所得稅中關於夫妻合併申報所得稅之規定，故延遲其作成結婚之決定或僅願意與對方形成同居關係，不願意進一步發展成夫妻婚姻關係者；又如父母決定對於子女為贈與，乃由父母各自分年逐次在免稅額度內贈與同一子女財產者，或者利用子女婚嫁之時為贈與（遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 7 款規定）者，上述之決定或作為雖使納稅義務人亦獲得稅捐上利益，因此節省不少之所得稅或贈與稅的稅捐負擔，但由於此種決定或為個人人格權（Persönlichkeitsrecht）之自我決定與自我展開的一環，或屬合於相關稅法規範目的之行為，故不得任意以稅捐規避之理論予以否定。所謂之稅捐規避行為，係綜合一連串納稅義務人合於法律形式要件安排之行為，與其主觀上所欲達成之經濟目的，客觀上若被評價為具有「濫用」法律形成之情形，主觀上被認定為具有濫用或稅捐規避之意圖，因此而取得任何稅捐上之利益者。例如納稅義務人基於贈與其子女超過免稅額度財產之意，除由其個人對於其子女進行合於贈與免稅額度範圍內之贈與行為以外，尚對於其配偶，利用夫妻配偶間贈與免稅之規定（遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款），交付以一定

之金額並加上負擔，其配偶依照上述負擔之約定，必須將所受交付之財產再移轉給贈與人之子女，此種連環贈與行為（Kettenschenkung）係屬典型的稅捐規避行為⁴³，蓋納稅義務人利用一連串法律行為之安排，達成在同一年度中贈與其子女超過免稅額度贈與額的目的，此種行為在評價上可被認為係屬於「濫用」法【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 89 頁】律形成之自由，行為人在主觀上亦有該項濫用或稅捐規避行為之意圖，並因此而獲得稅捐法上之利益，故應依據上述稅捐規避行為之理論，否定其所做法律形式之安排，運用經濟觀察法或實質課稅原則之手段，命行為人補稅。在上述說明中，實務上比較容易發生爭議或認定困難者，厥為如何判斷贈與人之配偶，其交付與贈與人之子女的財物，係屬於贈與人所交付的財物？這的確是非常困難的判斷，有賴於稅捐機關發現真實的能力與是否確切掌握行為人等相關的證據資料。然而若真要查核其間財物交付之關係，也不乏相關軌跡可尋，例如贈與人之配偶平日除操持家務以外，並無工作亦無資力，如何能再贈與財物予贈與人之子女？當然，在實務上若更能查到贈與人先前亦移轉贈與其配偶一筆數目與之相當的財物，綜合評價上將會使吾人得到較為確信的事實認定結果。只是若吾人在具體個案中無法搜尋到相關證據，足資證明系爭財物係由贈與人所提供者，例如贈與人配偶本身亦有工作或資力，足堪負擔該交付贈與其子女的財物金額，或者贈與人與其配偶間之金錢財物往來相當頻繁，無法勾稽其間財物的交付關係者，基於每個個人均享有贈與他人財物之權利，此亦包括贈與人之配偶在內，若其交付贈與人之子女的財物仍在法定免稅額範圍內者，只能認定為係屬夫妻雙方均各自贈與財物予其子女之行為，核其性質係屬於稅捐規劃之節稅行為，不能逕自以稅捐規避之理論予以否定。

關於稅捐規避與逃漏稅行為之區別，涉及到此處所稱逃漏稅行為概念涵攝之範圍。一般所稱之逃漏稅行為（Steuerhinterziehung）係指行為人具有違反稅捐刑事法（Steuerstrafrecht）規定，應論以刑事犯罪之行為（Straftaten）⁴⁴。例如德國稅捐通則第 370 條第 1 項規定：「以下之行為，處 5 年以下有期徒刑或罰金（Geldstrafe），該當之行為包括：「對稅捐機關或其他官署就課稅上重要的事實給予不正確或不完全之資訊」（第 1 款）、「違反義務而令稅捐機關就有關課稅上重要的事實不知」（第 2 款）與「違反義務而不使用稅捐印花或印戳者」【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 90 頁】（第 3 款）⁴⁵，以及台灣稅捐稽徵法第 41 條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金。」即為所稱之逃漏稅捐罪。換言之，逃漏稅捐之行為不僅為不道德（unmoral），更屬違法（illegal），

43 Lang, a.a.O. (Fn. 6), § 5 Rz. 102.

44 此處本文以下所作之專有名詞翻譯，均係參考國內由陳敏教授所作的名詞翻譯。參陳敏（譯），德國稅捐通則，財政部，1985 年 3 月，391 頁以下。

45 關於德國稅捐通則之規定，網路資料請參見註 3。

乃稅捐法秩序應予以制裁之行為。

進一步應予區辨者，為上述之逃漏稅捐罪與稅捐秩序罰法（Steuerordnungswidrigkeitenrecht）之行為罰與漏稅罰。所謂行為罰，係指納稅義務人或稅法上賦予特定義務人（例如扣繳義務人）之行為，有害於將來之稅捐債權及時行使的正確性與可能性，因此由稅捐機關對於行為人課予罰鍰（Gelduße）之行政罰⁴⁶。由於該等行為具有危害稅捐債權行使之可能，故德國學說上稱其為稅捐危害或稅捐危險行為（Steuergefährdung），對之所為的處罰即為危險行為罰，主要為德國稅捐通則第 379 至 382 條之規定。該當行為，例如第 379 條第 1 項各款規定之行為，包括作成與事實不符之憑證（第 1 款）、使用不實憑證與他人進行交易（第 2 款）、依法應將交易事項或營業過程登載於帳簿或應作成之會計紀錄上而未為之，或為不實之登載或使之為不實之登載（第 3 款），及同條第 2 項各款規定之行為，包括未完全與未及時地遵守第 138 條第 2 項所規定之通知義務（第 1 款）、違反第 154 條第 1 項之帳戶真實義務（第 2 款），及第 380 條所規定之危害扣繳稅行為與第 381 條所規定之危害消費稅等行為。若以台灣稅法之規定為例，稅捐稽徵法第 44、45、46 條及所得稅法第 106、107、114、114 之 1 條，概均屬此類稅捐危害行為之處罰規定。由於此等行為，在現實上尚未造成稅捐債權無法正確與及時行使的結果，但國家為保護稅捐債權，已經提前將該等預備行為列入稅捐秩序罰法所適用的對象。此等稅捐危險行為，可說是行為人用以使短繳稅捐之結果將來可能發生的預備行為（Vorbereitungshandlungen, die es ermöglichen, eine【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 91 頁】Steuerverkürzung zu bewirken）⁴⁷，而短繳稅捐之結果正是在稅捐秩序罰法中漏稅罰所欲適用的對象。在德國，漏稅罰之適用對象係指因重大過失（leichtfertig）而進行稅捐通則第 370 條第 1 項所規定的行為（稅捐通則第 378 條第 1 項第 1 句）文字上為與逃漏稅捐（Steuerhinterziehung）之概念相區隔，故稱之為短漏稅捐（Steuerverkürzung）。蓋因逃漏稅捐罪之行為，稅捐通則將其列入稅捐刑事犯罪行為中，其應適用刑法總則規定之結果，所謂逃漏稅之行為係指行為人基於故意而進行稅捐通則第 370 條第 1 項所規定之行為，其中也包括未遂行為之處罰（第 370 條第 2 項規定），而短漏稅捐行為則係行為人以重大過失而進行稅捐通則第 370 條第 1 項所規定之行為，依據同法第 378 條第 2 項之規定，僅處以最高為 50,000 歐元之行政罰鍰⁴⁸。從而短漏稅捐行政罰之行為雖與逃漏稅捐刑事罰之行為分開條文而設規定，但實際上係指行為人之

46 在台灣稅法上，行為罰之態樣與種類繁多，是否妥當仍有值得進一步為文討論之空間。關於稅法上行為罰之說明，文獻可參陳清秀，同註 41，639 頁以下，關於一般行政法上對於行政罰之討論，文獻可參洪家殷，同註 28，615 頁以下。

47 Seer in: Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 6), § 23 Rz. 100, 103.

48 此類預備行為在理論上也可能列入稅捐刑事犯罪行為當中，若然即成為學說上所謂之實質預備犯。在普通刑法中亦有實質預備犯，單獨列為構成要件加以處罰者，例如刑法第 199 條預備偽造變造幣券或減損貨幣罪。

同一行為，而與前述之稅捐危險行為係屬此一行為之（前行）預備行為有所區隔⁴⁹。但在台灣或中文文獻之討論中，多因逃漏稅行為之概念內容過於抽象，故其適用範圍顯得極為寬大與廣泛，甚至是過於放大，有時指的固然是典型的逃漏稅行為（該當態樣如前所述，應為稅捐稽徵法第 41 條之規定），有時指的卻是漏稅罰之短漏稅行為，甚至也有將稅捐危害行為或稅捐規避行為進一步納入適用範圍者。此一議題所引發的法律問題，還將涉及到對於納稅義務人之行為，是否一併適用上述之刑事罰、漏稅罰及行為罰的問題⁵⁰。在此，基於本文討論議題主要為稅捐規避與逃漏稅行為之區辨，容於日後【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 92 頁】將另為文加以檢討。

關於稅捐規避行為與逃漏稅行為之區別，實務上最高行政法院 97 年度判字第 191 號判決有非常特殊之描述，提及：「（本件係）在自動報繳稅制下，有關違反誠實義務之漏稅違章行為，到底要如何來認定之議題。而此項議題特別值得討論之處，其道理在於：誠實義務之內涵，最初是指：乃是不以積極之作為，來隱瞞或扭曲與課稅有關之經濟活動事實。但這種情形很難想像。因為稅基之形成，除了財產稅以外，主要是透過私經濟活動。而從事私經濟活動之同時，又為了逃稅之目標，而同時安排虛偽、而與內心法效意思不符之外觀法律形式，因為風險高（若相對人背叛，其在私法上毫無保障），若與『稅捐規避』（即為了避稅目標，濫用選擇交易類型之私法形成自由，呈現出不符合經濟目的之法律安排，用以規避稅負）相比較，顯然不會是最佳的選擇。因此一般都會採取稅捐規避之手段，為規避稅負。因此在這個層次，在稅捐客體形成過程中的違法漏稅行為，是一種例外情形（目前實務上能想像者為，承攬人偽造工資領取收據，以僱傭之虛偽外觀，掩飾真實之承包工程事實）。不遮掩事實的『稅捐規避』行為，反而比較常見。然而當特定種類之稅捐，其繳納方式是採自動報繳稅制時，通常其稅捐客體之類別或數量眾多，具有複雜性，且納稅義務人人數極高，稅捐機關面對多量而複雜之案件，無法逐一實質審核，只能採取通案式的外觀審查方式來核課稅捐。此時納稅義務人在申報時，若沒有據實陳報，是否違反誠實義務，即會變成一個難以處理的議題。從此也可以知悉，誠實義務之違反，也包括『有據實陳報義務，卻違反義務，消極未予陳報，而使稅捐機關無法查知其事，而在審核過程中，未將之列入稅基範圍，而生漏稅結果』之『不純正不作為』違章類型。」

49 在德國，區隔二行為之時間點係以稅捐申報時點為基準（Abgabe der Steuererklärung），因此在遞出稅捐申報書之前，單純的記帳錯誤並不構成逃漏稅行為，即使是在交出稅捐申報書之後，納稅義務人仍有機會更正其錯誤之登載與申報，從而仍在納稅義務人可能控制範圍內之稅捐危險行為，只屬於無可罰性之預備行為（straflose Vorbereitungshandlung），vgl. Kummer, Steuerstrafrecht, in: Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts München 2007, § 18 Rz. 40.

50 此部分重要的實務意見，厥為釋字第 503 號解釋，重要文獻另可參葛克昌，解釋函令與財稅行政，收錄於：所得稅與憲法，翰蘆，2003 年 2 月，235 頁以下；陳清秀，稅捐行為罰與漏稅罰應否併罰，收錄於：稅法之基本原理，元照，1997 年 9 月，605 頁以下；黃俊杰，稅捐之逃漏，收錄於：納稅者權利保護，翰蘆，2004 年 2 月，229 頁以下。

若本文正確理解上述判決所要表達的邏輯，法官應係嘗試要區別稅捐規避與逃漏稅行為之差異：稅捐規避係屬於不隱瞞課稅事實之行為，它只是濫用法律形成自由而已，逃漏稅行為則係屬以積極作為或消極不作為之方式（亦即不申報相【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第93頁】關稅捐）而隱瞞課稅事實。本文贊同這樣的區分，這大抵上也是德國稅法學界目前對於稅捐規避與逃漏稅行為之區別標準⁵¹。但是在上述判決中，法官將行為人與相對人之通謀虛偽、與內心法效意思不符的行為一概論為逃漏稅行為者，本文則以為有進一步檢討之必要。蓋若雙方皆以通謀虛偽之意思進行交易，儘管其在民法上之規定係屬無效的法律效果，但若雙方仍欲保有其經濟上成果者，此種類型屬於本文前述應、依經濟觀察法或實質課稅原則，予以調整補稅之行為，性質上尚非稅捐規避或逃漏稅行為；反之，若雙方均未保有該經濟成果之實，卻仍由相對人協助行為人假造有該項交易行為存在之憑證者，此時即可能存在相關行為人之逃漏稅行為，或協助者之幫助逃漏稅行為，即應分別依據稅捐稽徵法第41、43條之規定科予稅捐刑罰。

柒、稅捐規避與非常規交易行為

在稅捐實務上，一般不太注意到的區別為稅捐規避行為與集團企業（Konzern）或關係企業間的非常規交易行為，尤其在關係企業之母公司（Muttergesellschaften）與子公司（Tochtergesellschaften）間，若雙方有關於收益、成本、費用與損益之攤計，有不合於稅捐機關所認定為一般之營業常規的安排者，常常在實務上即被論以稅捐規避行為，容由稅捐機關進行依據「正常」之營業常規安排進行調整。台灣所得稅法第43條之1的規定即屬最為明顯的例子，將關係企業間不合營業常規之移轉訂價行為（Transfer Pricing，此種行為在現實上均係以交易的型態出現），在法條中逕行論為稅捐規避行為。

實際上，稅捐規避行為與不合營業常規之移轉訂價行為，均屬受到操縱與控制的交易行為。所不同的是，前者之稅捐規避行為通常發生在具有獨立性的兩個主體間，所謂受控制與操縱之交易行為，乃是雙方基於私法自治的真意所欲達成的法律效果，只是這項效果相對於其經濟上目的，在評價上被認為係屬「濫用」私法自治之契約自由而已；而後者不合營業常規之移轉訂價行為，發生在交易未【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第94頁】發生前即具有控制與從屬關係之關係企業間，雖然其在法律人格上係屬獨立的兩個主體，但由於受控制企業之意思形成可由控制企業加以決定，因此其在現實上並非有完全的意思形成自由。不合營業常規之移轉訂價的交易行為，尤其容易發生在跨國際的母公司與子公司之間，集團企業之控制者，會儘量將盈餘實現在稅率較低或可提供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之國家，以降低整體關係企業之稅捐負擔，提高整體關係企業之稅後淨利益。實

51 Lang, a.a.O. (Fn. 6), § 7 Rz. 20.

際上，此類案例也不乏發生在同一國境內，尤其是當該國之營利事業所得稅或法人（Körperschaftsteuer），亦比照個人綜合所得稅採取所謂之累進稅率制（Progression）時，集團企業為降低其中某一企業本應適用累進稅率之邊際稅率，或將其他企業所產生之盈餘，移往已經產生大量虧損或可享受稅捐優惠的控制或另一受控制企業，均屬於此種類型。從而就本質上而言，具有控制與從屬關係之集團企業，本身即具有「濫用」法律形成自由的高度可能，世界各國對於此類企業彼此間之交易行為，另外訂定特別之規定加以規範，不論是就保護投資人（小股東或債權人）或保護本國對於相關企業之稅捐債權的角度而言，係屬常態⁵²。

然而針對在台灣或華人社會地區比較容易發生的另外一項實際問題為，家族企業與其個人股東間的交易行為，也可能是受到操縱與控制的交易行為。在上述情形中，若不比照上述之控制與從屬企業間的不合營業常規交易行為加以規範者，就只能適用前述關於稅捐規避行為之理論予以調整課稅。從而在判斷雙方是否構成「濫用」法律形成自由上，會比較具有實質上的困難而難以認定，蓋因為家族企業與其股東間的交易行為，並不會使用複雜而迂迴之一連串法律形式，他們會使用「通常」之法律形式，只是其價格若與一般市場行情比較，顯然有別於與第三人之交易行為的價格而已。故在台灣關於上述情形，依據主管機關另行以函令方式頒布之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」，係將其列在關【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 95 頁】係人之列，比照關係企業間受控制的交易行為⁵³。所稱關係人之範圍，係依據該查核準則第 4 條第 1 項第 2 款規定之人及一定親屬，而所謂之受控交易，依據該條項第 4 款之規定，係指「關係人相互間所從事之交易，且屬第 2 條第 1 項或第 3 項規定之範圍」者。值得注意者為，在該查核準則第 2 條第 3 項規定，金融控股公司法或企業併購法規定之公司與其子公司相互間，及該等公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益攤計之交易，應符合交易常規。」業已將企業與個人間之交易，亦同樣列入關係企業間應合於常規交易的判斷範圍。該條項之規定，雖係條文照抄自金融控股公司法第 50 條第 1 項、企業併購法第 42 條第 1 項之規定，但由於係放置在該查核準則之規定中，且其法規文字之用語為「個人」，非使用同準則中之「關係人」一語，故從上下文之關聯性理解而言，所謂之個人應包括企業與「關係人」及「非關係人」間之交易，二者均應一概列入所稱「受控交易」之範圍。此證諸同準則第 4 條第 2 項之規定：「金融控股公司法或企業併購法規定之公司或其子公司與非關係人相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，不符合交易常規者，於稽徵

52 各國間針對集團企業之所得課稅制度的比較，vgl. Prischenk, Ertragsbesteuerung von Konzern, Eine ökonomische Analyse alternativer Formen der Konzernbesteuerung, Aachen 2003, S. 174 ff.

53 依據本準則第 1 條之規定，係將授權依據指向所得稅法第 80 條第 5 項規定。惟依據該處規定是否可以導出，比照適用關係企業間不合營業常規交易之調整，有值得再進一步為文討論之必要。

機關進行調查時，視為關係人，其相互間所從事之交易，視為受控交易」，亦可得到相同之結論。從防弊之觀點而論，上述查核準則第2條第3項與第4條第2項之規定，或許在實務上有其道理存在，但過度地將企業與所有非關係人間的行為一概論為受控交易行為者，只要有不合所謂交易常規者，稅捐機關即得據以調整相關企業與個人間的稅捐負擔，是否逾越必要程度，已然侵犯人民之契約自由與財產權，恐怕值得再予斟酌⁵⁴。

此外，在關係企業間不合營業常規交易行為，前述查核準則第22條第3項規【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第96頁】定，若受控交易之金額在財政部規定之標準以下者，得以其他足資證明其訂價結果符合常規交易結果之文據，取代第1項第4款規定之移轉訂價報告。財政部遂據此頒布台財稅字第09704555160號令，規定三種情形下，適用上開規定：第一，全年營業收入淨額及非營業收入合計數（下稱「收入總額」）未達新台幣3億元；第二，全年收入總額在新台幣3億元以上，但未達新台幣5億元，且同時符合下列規定者：一、未享有租稅減免優惠，且未依法申報扣除前5年虧損。但營利事業依法申報實際抵減當年度營利事業所得稅結算申報應納稅額及前1年度未分配盈餘申報應加徵稅額之金額合計在新台幣200萬元以下，或依法實際申報扣除之前5年虧損金額在新台幣800萬元以下者，不在此限。二、金融控股公司或企業併購法規規定之公司或其子公司，未與境外之關係人（包括總機構及分支機構）交易者；其他營利事業，未與境外之關係企業（包括總機構及分支機構）交易者；第三，不符合前述規定，但全年受控交易總額未達新台幣2億元者。上述三種情形，一般俗稱為「避風港條款」，使企業在決定是否申報移轉訂價相關資料時，具有一定程度的轉圜空間。另外，為使企業可以預先確定主管機關對於個案中關係企業的交易行為，是否認定為涉及不合營業常規之交易，也可以由企業主動申請辦理「預先訂價協議」，亦即藉此程序可以預先確定，主管機關對於即將發生之關係企業的交易與其價格的法律態度，而可作預先之安排，以減少稅捐負擔變動對於企業的衝擊性。惟此種預先訂價協議程序，在實務上基於成本考量，必須交易總額達新台幣10億元以上，或年度交易金額達新台幣5億元以上，且前3年度無重大逃漏稅情事發生的企業才可申請⁵⁵。此一避風港條款，在稅捐規避行為當中並無相類似的概念可予比較，原則上納稅義務人之行為，只要一旦被評價為「濫用」法律形成自由，藉以獲得稅捐上之利益，無論其實際所獲稅捐利益之大小，即可認定為稅捐規避行為，得以經濟觀察法或實質課稅原則加以調整。【月旦財經法雜誌第19期，2009年12月，第97頁】

54 實際上，不光是此處查核準則的規定有此疑問，所得稅法或遺產及贈與稅法中均有許多類似的條文規定，例如所得稅法第14條第1項第5類第5目關於「當地一般租金」之規定，基於防弊之觀點而將人民的經濟上決定，以違反交易常規之名而予以調整課稅。是否容許立法者有如此大的權限作這樣的立法決定與規定，本文以為可再討論與思考。

55 參見經濟日報，2004年12月30日之報導。

捌、稅捐規避與實質課稅原則之運用——代結論

從以上說明可知，實務上運用實質課稅原則以調整納稅義務人之稅捐負擔者，不僅限於由納稅義務人一連串之複雜而迂迴的行為所串連起來的稅捐規避行為而已，也包括雙方雖屬無效而仍欲保留其經濟成果的情形在內。事實上，在德國稅捐通則當中，總共規範以下幾種情形，可適用經濟觀察法加以調整課稅：第 39 條有關經濟財之經濟上歸屬、第 40 條違法與違反公序良俗行為之課稅、第 41 條通謀虛偽意思表示行為之課稅、第 42 條稅捐規避行為之課稅。此外，學者也指出外國公司設於德國境內之分公司或營業場所，得以稅捐主體或準稅捐主體（Quasi-Steuersubjekt）之地位予以課稅，此亦屬經濟觀察法之適用⁵⁶。台灣雖非德國，但只要在實務上承認量能課稅原則之地位以及實質課稅原則的存在，亦應有同樣觀念之適用，自不待言。

實務上多數有爭議並受到討論之案例，概均屬於稅捐機關運用實質課稅原則卻為納稅義務人所反對之情形。但實務上也有發生，本應屬於稅捐規避行為，稅捐機關也本應採取行動，依據實質課稅原則加以調整補稅，但現實上卻未行使該項原則的罕見案例。為進一步討論，本文以下述案例為例說明：某甲擁有 A 地，於 2001 年 1 月 15 日將 A 地所有權之萬分之一出賣給乙，另將所有權萬分之一出賣給丙，並辦理移轉登記，甲遂與乙及丙形成 A 地之共有關係。甲、乙、丙三人關後又共同於同年之 2 月 15 日購買 B 地，並移轉登記為甲持分 B 萬分之二、乙與丙則各持分 B 萬分之四九九九。同年 2 月 20 日，甲、乙、丙三人共同辦理分割共有物，甲取得 B 地所有權之全部、乙與丙則共同取得 A 地所有權之全部。在上述案例中，是否涉及稅捐規避行為？如為肯定，則實質課稅原則應如何適用？

此種行為乃典型的行為人利用共有物分割之方式，以達成實際上為交易之目的，亦即收取對價而移轉物之所有權於相對人，並用以規避本應繳納之稅捐，通常為所得稅或與所得稅同性質之遺產稅、贈與稅或土地增值稅。一般認為其係利【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 98 頁】用四個階段之行為：「移轉」、「取得」、「合併」與「分割」，以規避其應繳納之稅捐。本文也以為，系爭行為係構成稅捐規避行為，只是單靠上開四階段之描述並不足以充分說明，系爭行為構成稅捐規避要件之理由，應進一步予以檢討。

就行為人所採取的行為來看，2001 年 1 月 15 日以前，甲為 A 地之單獨所有權人，1 月 15 日以後，甲移轉少許之持分權利給乙與丙兩人而形成 A 地共有之關係。1 個月後，甲、乙、丙三人又就 B 地形成共有關係，在不到 5 日的光景，三人又協議進行 A 與 B 之共有地分割，由甲單獨取得 B 地之所有權，乙與丙則取得 A 地所有權。在上述情形中，

⁵⁶ Tipke, a.a.O. (Fn. 6), S. 1309.

甲一連串的行為：締約、移轉而創設共有、又共同與他人締約、共同創設另一地之共有、協議分割，最終於不到 2 個月之時間，甲從 A 地所有權人轉成 B 地所有權人，這當然是一連串複雜而迂迴之行為。問題在於是否構成「濫用」法律形成之手段？從以下幾點應可以看出，行為人係基於稅捐規避之意圖，從事該一連串複雜而迂迴之行為：首先，從甲之立場，由單獨所有轉成與他人共有，乃極不尋常的事。蓋若不考慮土地法第 34 條之 1 規定的存在，與他人共有物之關係，不僅不利於物之經濟上利用，也不利於所有人將來進行物之處分，這對於原所有權人甲而言，係屬不利益之狀態；其次，從乙與丙之立場而言，若欲與他人真正形成共有關係，為何只取得萬分之一，亦即極微小之持分權，蓋若欲真正對於物形成共有關係，所受移轉不應當只是如此少數的權利；再者，共有關係不利於共有人處分物已如前述，結果甲、乙、丙三人又再繼續共同購買 B 地而形成更多之共有關係，亦屬不尋常之事；又甲、乙、丙三人在不到 1 星期的時間內，「終於」發現共有物之關係不利於共有人的本質，想到要以協議分割方式來處理物之共有關係；最後，協議分割的成果竟是由甲取得在 2 月 15 日以前未曾擁有之 B 地所有權，乙與丙則取得 1 月 15 日前未曾擁有之 A 地所有權；上述總共 5 個不尋常之行為，發生在不到 2 個月之時間內，又是其另一不尋常之處；另外，若實務上可以更進一步查到，乙與丙根本沒有工作或資力，足以負擔購買上開 A 或 B 地之資金，則以上述一連串的行為，就足以證明行為人甲係基於稅捐規避之意圖，進行上開一連串複雜而迂迴之行為，評價其為「濫用」法律形成之稅捐規避行為，並不為過。至於甲所獲得之稅捐利益為何？應為 A 地移轉時本應【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 99 頁】繳納之土地增值稅，亦即甲應在 2001 年 1 月 15 日以前擁有 A 地一段時期，若甲依照通常之法律行為，將 A 地出賣於他人者，本應繳納不少之土地增值稅，藉由上述一連串之行為，若不考慮其他之交易稅，甲僅實際負擔 A 地所有權萬分之一移轉給乙、萬分之一移轉給丙之土地增值稅而已。

財政部基本上也贊同上述行為係屬稅捐規避行為之看法。依據財政部台財稅字第 09304539730 號函之意見：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，**依實質課稅原則**及土地稅法第二十八條、第三十一條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」在該函令中，財政部指示各地稅捐機關，應對行為人適用實質課稅原則，於土地分割後再次移轉時，以分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額用以課徵土地增值稅。若以上述案例之事實為例，當乙與丙在 2001 年稍後時間將 A 地所有權再轉賣於 T 時，計算 A 地之土地漲價總數額，必須以甲前次

取得 A 地時（可能是 20 年前）之公告現值為基準，計算乙與丙應負擔之土地增值稅。

財政部的函令雖然是要求各稅捐機關（各地方稅務局）應適用實質課稅原則，卻未要求在本件中應「及時」適用該原則，竟然是要求各稅捐機關要等到「下次移轉」時，亦即等到土地分割後再次移轉時才適用，這是何種道理？下次移轉自有下次應繳納增值稅的納稅人與其應繳納之增值稅額度，那本次分割移轉的納稅人與土地增值稅呢？如依財政部所述的方式「該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅」，不僅涉及對於錯誤的稅捐主體（本應對於甲，現卻對於乙與丙），適用錯誤的稅率（因為土地增值稅有超額累進稅率的適用），而課徵錯誤的稅額（亦即甲自 20 年前持有至 2001 年 2 月 15 日，及自該日到 2001 年稍後乙丙將該 A 地再轉賣給丁的兩段期間增值稅），更重要的是，本來應及時對甲徵收的土地增值【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 100 頁】稅一作為地方最主要的稅收來源——在這樣的解釋結果中就流失掉了。更奇怪的是，財政部作為中央國庫的代理人，對於這樣的解釋結果反而並沒有任何財政上的損失，損失的是地方自治團體的財政收入，這又是何等怪異的現象⁵⁷。或有認為，依據該號解釋函令，地方自治團體將來仍可對於乙與丙徵收總計兩段期間土地漲價之土地增值稅，如不考慮對於錯誤的稅捐主體課徵錯誤稅額的問題，對於地方自治團體的稅收總量來看似無短少之虞，實則不然。蓋乙與丙若於下次再次移轉時，依法炮製一番，則依據上開解釋函令之文義，是否又要繼續延宕土地增值稅之徵收直到再下一次移轉時？再者，乙與丙可能都是現實上無工作又無資力之自然人，即使在 2001 年稍後要對於乙與丙進行 A 地兩次土地增值期間之增值稅的課徵，恐怕在現實上也將處於無法執行之困境。實務上，甲通常是在找到 A 地之真正買主丁後，以乙與丙作為中介人而進行上開一連串稅捐規避行為的安排。如依據上開財政部解釋函令之內容予以貫徹，恐怕地方自治團體勢將損失為數不少之土地增值稅收入。

從而，依據稅捐規避行為理論而「及時」適用實質課稅原則的結果，應在甲藉由分割之方式將 A 地所有權萬分之九九九八移轉給乙與丙時，亦即在 2001 年 2 月 20 日時即對於甲徵收自 20 年前持有至 2001 年 2 月 20 日為止的 A 地漲價總額之土地增值稅。或有認為，土地稅法施行細則第 42 條第 1 項第 2 句已明文規定：「分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅。」故依據此一規定，不應再對於甲課徵土地增值稅。實際上，此一免徵土地增值稅之利益，正是甲與乙、丙三人進行這一連串自 2001 年 1 月 15 日以來行為之主要目的，此乃典型稅捐規

57 這涉及土地稅本應為地方稅，依據憲法規定應由地方自己立法、自己執行，卻被中央之立法院奪走土地稅法之立法高權，反使中央行政機關的財政部成為該法的主管機關，得以做出事不關己、毫不損傷中央國庫結果的稅捐解釋函令。該問題之詳細討論，可另參柯格鐘，地方財政困窘的成因與出路，地方治理與法制研討會，內政部與台南市政府合辦、成功大學法律系協辦，2008 年 9 月 26 日。

避行為之特徵，尚不得執此條文而據為免徵稅捐之依據。【月旦財經法雜誌第 19 期，2009 年 12 月，第 101 頁】

