

實質課稅原則在稅捐規避案例的適用 —借用德國實務經驗

邱晨*

目次

壹、前言

貳、實質課稅原則的定位—從德國經濟觀察法談起

參、實質課稅原則的明文適用案例—稅捐規避

肆、實質課稅原則作為稅捐規避防堵的解釋方法—德國實務案例解析

一、租賃關係存在於扶養義務人與扶養權利人間，扶養權利人並以扶養費用作為（部分或全部的）租金之給付來源，並不構成稅捐規避—BFH vom 17.12. 2002-IXR 58/00

（一）案例事實

（二）判決理由

（三）判決評析

二、夫妻間所訂定的租賃（房屋）契約在二重家計費用的範圍內，並不構成稅捐規避—BFH vom 11.03.2003-IX R 55/01

（一）案例事實

（二）判決理由

（三）判決評析

三、連環贈與案例，構成稅捐規避—BFH vom 13.10.1993-IIR 92/91

（一）案例事實

（二）判決理由

（三）判決評析

四、以親屬作為中間過渡取得者的不動產轉讓行為，構成稅【興大法學第20期，2016年11月，第1頁】捐規避—BFH vom 15.03. 2005-XR 39/03（兼論三個客體界限理論）

（一）案例事實

（二）判決理由

* 天主教輔仁大學學士後法律學系助理教授，德國敏斯特大學法學博士。

（三）判決評析

五、以企業分裂方式作為企業形式的選擇，構成稅捐規避－BFH vom 25.07.1963-IV 179/64 U u.s.w.

（一）典型案例

（二）法院見解

（三）判決評析

六、小結－從基本權利保障觀察稅捐規避

伍、實質課稅原則在我國稅捐規避實務適用的省思

一、先贈與後買賣與稅捐規避－最高行政法院一〇一年度判字第一〇四九號判決

（一）事實認定層面

（二）法律解釋層面

二、分年贈與財產與稅捐規避－台北高等行政法院九十五年度簡字第九六六號判決

陸、結論【興大法學第20期，2016年11月，第2頁】

摘要

實質課稅原則，或經濟觀察法，不論在我國或德國，均作為在稅捐規避案件中法律形成濫用認定之依據，然對於類似案例在適用結果上卻有極大之不同。探究其原因，首先就形式面，在於對於實質課稅原則的定位不清楚；而就實質面，忽略實質課稅原則作為稅捐法目的性解釋方法的本質。反觀德國稅捐審判實務，以多面向的思維方式將經濟觀察法適用於稅捐規避案例中，此外，亦從基本法保障基本權利之面向，在分析稅捐規避案例時添入基本權利之保障意旨。本文以探討德國稅捐審判實務有關經濟觀察法適用於稅捐規避之案件為主，並借用德國實務經驗反省我國實務類似案例之法院見解。

關鍵詞：

實質課稅原則、經濟觀察法、稅捐規避、稅捐規避防堵條款、法律形成的濫用、經濟上的目的、基本權利保障、法制度【興大法學第20期，2016年11月，第3頁】

壹、前言

實質課稅原則作為稅捐法的解釋方法，已明訂於我國稅捐稽徵法第十二條之一規定中。在實質課稅原則的適用下、一個經濟過程或是一段經濟上的關係是否滿足課稅要件，取決於這段過程的經濟成果以及實質利益的歸屬，是否實現此法律規定的經濟上的目的。在探討實質的同時，其實就是忽略形式上的法律形成。但是在稅捐法，基於憲法保障的契約自由權，同樣的也強調稅捐義務人的法律形成空間，並尊重稅捐義務人的稅捐

規劃。因此，一方面，稅捐義務人可為了減少稅賦之目的而去調整整體的生活、經濟型態；然另一方面，這個自由的法律形成空間，在量能課稅原則的建制體系下具有一定的界限。亦即，稅捐義務人的法律自由形成空間，在量能課稅原則的要求下可作限制；然在天平的另一端，作為對應量能課稅建置原則的稅捐法解釋方法—實質課稅原則，其之運用在憲法基本權的保障以及法治國原則的要求下，亦須具有適用上的依據。此依據即透過實質課稅原則適用的相關條款而呈現，其中，稅捐規避防堵概括條款的明文文化即為實質課稅原則的具體適用案例。因此，實質課稅原則如何適當地適用在稅捐規避案例中，顯得重要。

德國於一九一九年的帝國稅捐通則即有經濟觀察法以及稅捐規避防堵條款的相關明文規定。在學說上，對於經濟觀察法以及稅捐規避防堵條款的法理論基礎有深入之探討，實務上對於如何運用經濟觀察法來認定稅捐規避之案例亦累積相當豐富之見解。本文即以德國學說以及審判實務如何解讀經濟觀察法以及其在稅捐規避案例適用之探討為主，並期以將我國實質課稅原則為正確之定位，並從稅捐規避防堵的一般條款找到實質課稅原則的具體適用後，再就德國實務如何運用經濟觀察法防堵稅捐規避案例為分析，藉此，以作為我國稅捐法審判實務參考之標準。【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 4 頁】

貳、實質課稅原則的定位—從德國經濟觀察法談起

實質課稅原則依據我國學說見解，其與德國稅捐法法適用方法之經濟觀察法（wirtschaftliche Betrachtungsweise）相當¹。在德國稅捐法法律解釋的探討上，經濟觀察法的發展與量能課稅原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）以及價值法學的提倡者 K. Larenz 所發展的的目的性解釋（teleologische Auslegung）具有緊密的關係。

依循量能課稅原則而制定的稅捐法，其構成要件代表著特定的經濟過程與經濟關係，此等代表特定的經濟內容所使用的法律概念以及講成要件要素必須掌握所有達成同等經濟目的之案件。然法律構成要件所掌握的事實內容有時並無法涵蓋所有立法者所欲規制的經濟過程，且法律形成所相對應的事實內容並非經濟的給付能力的判斷標準。真正的經濟能力判斷標準來自於實質的經濟利益內容²。因此，在稅捐法的思維模式中，即需向著經濟上的規範目的作為法律的解釋方式，此即所謂的「經濟觀察法」。

稅捐法既為規範人類經濟活動之法典，最主要從人類之職業行為、消費行為以及財產現狀等客觀事實作為規範之對象。因此，稅捐法著重在對於人類經濟活動內容之掌握，

1 請參考黃茂榮，稅法總論（第一冊），增訂第 2 版，2005 年 9 月，頁 375 以下；柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用——兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂，台灣法學雜誌，第 199 期，2012 年 5 月，頁 124；柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，第 15 期，2014 年 5 月，頁 32 以下；陳清秀，經濟觀察法在稅法上之應用（上），植根雜誌，第 9 卷第 1 期，1993 年 1 月，頁 30。

2 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl., 2012, S. 1630 ff.; 葛克昌，租稅法發展專題回顧：近年來行政法院判決之分析，臺大法學論叢，第 40 卷特刊，2011 年 10 月，頁 1915。

這其中又關注在經濟利益的歸屬流向上。稅捐法作為了一部獨立的法律學科，然尚未發展到其所使用的法律概念能完全掌握構成要件所指涉的經濟過程³。其所借用【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 5 頁**】的私法上的法律概念，著重在法律的形式上。一個法律概念會有一個相對應的法律形成（Rechtsgestaltung），然以稅捐法而論，其並不受到特定私法法律形成的拘束，其所在意的為特定私法法律形成下所掌握的經濟內容。因此，在德國早期，德國帝國財務法院審判長 E. Becker 即以經濟觀察法發展有別於民法的經濟上的法律概念⁴。而後，德國稅捐法學者 K. Tipke 將經濟觀察法與量能課稅原則搭起一座橋樑，認為，稅捐法依循著由經濟上的量能給付原則所衍生的課稅原則，其所使用的概念—從目的性的面向而來—必須要有助於這些原則的實現⁵。前者作為了正義原則（Gerechtigkeitsgebot）的要求，是立法者在立法時就必須遵循的準則；而後者作為解釋的方法，在法適用的層面下被建構⁶。因此，經濟觀察法，依據氏之見解，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⁷。德國稅捐法學者 B. Hartmann/N. Walter 再進一步闡述：「經濟觀察法在稅捐法上的開展最主要呈現於規範解釋（Normauslegung）與事實評價（Sachverhaltsbeurteilung）間⁸。」

經濟觀察法作為解釋的原則最早源自於一九一九年的德國帝國稅捐通則（Reichsabgabenordnung, RAO）第四條、一九三一年版本的第九條（§9 RAO）以及 1934 年稅捐調節法（Steueranpassungsgesetz,【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 6 頁**】StAnpG）第一條第二項的規定。一九一九年的德國帝國稅捐通則第四條規定：「稅捐法的解釋應該要考量稅捐法的目的、稅捐法的經濟概念以及（經濟）關係的發展。」一九三四年稅捐調節法第一條第二項規定繼受上開法條，並加以補充如下：「同樣的亦適用在構成要件⁹的評價下。」這代表著，事實必須要從經濟的觀點去評價，這也將經濟觀察法的另一個面向予以法典化¹⁰。一九七七年的德國稅捐通則（Abgabenordnung, AO）把有關經濟觀察法的條文刪除，一方面是，經濟觀察法受到 K. Tipke 學說的影響，已作為一般之法律解釋方法；另一方面，經由四個法條的制訂將經濟觀察法予以明文化¹¹，亦即德國稅捐通

3 Tipke, aaO., S. 1631.

4 E. Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW (1924), S. 147 ff.; 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，前揭註 1，頁 125。

5 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1589.

6 M. Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, in: FS für Klaus Tipke, 1995, S. 238.

7 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1630 ff.; K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §5 Rn. 70.

8 B. Hartmann/N. Walter, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen? 1984, S. 196; vgl. H. Beisse, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW (1981), S. 1.

9 其當時所指的是「事實」(Sachverhalt)的評價。A. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb (1962/63), S. 407; Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1589 f.

10 G. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 195.

11 請參考柯格鐘，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，前揭註 1，頁

則第三十九條：（經濟財）稅捐主體之認定；同法第四十條：不法行為之課稅；同法第四十一條：瑕疵法律行為之課稅以及同法第四十二條：法律形成可能性之濫用，我國於二〇一三年於稅捐稽徵法第十二條之一第三項以及第六項亦有類似規定之稅捐規避防堵（Verhinderung der Steuerumgehung）之概括條款（Generalklausel）。

其中上開法條第三十九條以及第四十二條，亦將經濟觀察法於事實評價的適用層面予以明文規定，亦即，在此兩法條規定下，能以經濟觀察法所評價的事實作為課稅的依據。前者為經濟財所有人之認定，應以實際上具有使用、收益權之人為主；後者為當稅捐義務人濫用法律形成的可能性時，應以相當的法律形成成立稅捐請求權。

若從德國實務觀察，最近期的判決見解是有關「連環贈與」（Kettenschenkung）作為經濟觀察法思維下的稅捐規避防堵案例。典型案例是，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，以為了利用不同的稅捐級距以及德國遺【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 7 頁】產及贈與稅法第十五條、第十六條的免稅額規定，達到贈與稅課徵減少之目的。德國聯邦財務法院（Bundesfinanzhof, BFH）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¹²。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¹³。因此，此判決透過經濟觀察法認定，父之行為合於德國稅捐通則第四十二條稅捐規避之構成要件。此案例之評析亦會在文後再作說明。

因此，經濟觀察法於德國法之發展上，不論是 E. Becker 時代，或者在 K. Tipke 的思想轉折期，甚或實務上之運作，其適用面向均著重為法律解釋以及事實評價層面。首先民法概念於稅法規範中的轉置，例如：租賃概念延伸至所有具有對價性並附有期限的使用轉讓行為（Nutzungsüberlassung）¹⁴；所有人亦發展為經濟上的所有人概念，亦即包含得排除所有人對該財產之影響者¹⁵。此等稅捐法概念或是構成要件要素的解釋，無非將稅捐法的經濟目的作為法律概念解釋的指引，而此經濟目的即以實質經濟利益歸屬為導向；在事實評價層面，即在於從經濟面向評價建構事實的個別要素，此相當於評價在法條構成要件所提及的特徵（Merkmale），以讓現實所發生的經濟過程找到可適用的法規範。【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 8 頁】

136-145。

12 BFH vom 13.10.1993-II R 92/91, BStBl. II 1994, 128; BFH vom 10.03.2005-II R 55/03, BFH/NV 2005, 1309; BFH vom 30.11.2011-II B 60/11, BFH/NV 2012, 580 (NV)。

13 亦請參考黃士洲，遺贈稅與脫法避稅—以連環契約安排為例，載兩岸遺產及贈與稅之建制與改革，2015 年 4 月，頁 293-294。

14 Tipke/Lang, aaO. (Fn. 7), §8 Rn. 509.

15 請參考柯格鐘，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，前揭註 1，頁 137-138。

參、實質課稅原則的明文適用案例—稅捐規避

稅捐規避（Steuerumgehung）形成的原因在於，稅捐法在經濟的量能課稅原則掌握下與若干經濟過程或是經濟關係聯繫，例如所得、財產、營業、消費等，然而，在稅捐法的構成要件中並沒有直接的去描述這些經濟過程以及關係，而是以它們作為基礎，並以其相應的（私法）法律形成可能性（Gestaltungsmöglichkeit des Rechts）作為構成要件要素。因此，特定的經濟過程以及經濟關係會有相對應的特定的法律形式¹⁶。稅捐法的構成要件即描寫了在這些可稅的經濟事實下的典型的法律形成¹⁷。因此，稅捐法的構成要件為經濟內容的具體化，然而此構成要件侷限在私法的法律形成中，實則，稅捐法並非如同私法般，欲掌握特定的法律形成，相反的，其並不在意法律的形成形式，重要的在於，實質經濟事實關係以及實質經濟利益的歸屬。故此，同一個經濟過程可能由不同的法律形成呈現，而當稅捐義務人所使用的法律形成不合乎稅捐法的構成要件時，即產生稅捐義務人獲取了可稅的經濟利益，然而卻毋須繳稅的矛盾性。因此，稅捐規避係稅捐義務人經濟上的事實過程與構成要件所規制的並不一致，然稅捐義務人已實現立法者欲規範的經濟內容，而為了實現量能課稅原則，此等經濟上的事實亦需賦予同等的稅捐負擔。依此，經濟觀察法在稅捐規避案例的運用下，是法律適用者在解釋稅捐法律規範之目的時，利用經濟觀察法確認了稅捐法律規範出現漏洞，並以相應的法續造方式填補漏洞。

德國稅捐通則第四十二條作為經濟觀察法的明文規定，其規範內【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 9 頁**】容為稅捐規避防堵的概括條款¹⁸，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。如前所述，在依循經濟上的量能課稅原則所要求的平等課稅考量下，稅捐法的法律形成自由必須要有一個界限。德國稅捐通則第四十二條給予一個標準，也就是，稅捐義務人僅能使用與經濟過程相當的法律形成（angemessene rechtliche Gestaltung）。因此，重點在於事實以及其法律形成的相對應，亦即，何種經濟過程合乎相當的法律形成而滿足課稅要件，反面論之，何種經濟過程不合乎相當的法律形成，並應適用合乎相當法律形成的稅捐法規定課稅，這涉及到稅捐法的目的解釋。當稅捐義務人使用非屬相當的法律形成時，國家公權力就能去干預其所選

16 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1670 f.

17 稅法的構成要件所描寫的法律形成通常追求著某一特定的經濟目標，然而此經濟效力或是目標有可能透過不同的方式達成，特別是透過不相當且非典型的法律形成，此即構成德國稅捐通則第 42 條意義下的稅捐規避。Vgl. A. Hensel, Steuerrecht, 1986, S. 95.

18 德國稅捐通則第 42 條規定：「(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。」需說明的是，「稅捐考量以外之重大理由」並非法律形成濫用的構成要件要素，而為阻卻法律構成濫用的正當化理由，亦即為阻卻稅捐規避成立之事由。W. Spindler, §42 AO n. F., StbJb (2008/2009), S. 60.

擇的私法形成。在德國稅捐通則第四十二條意義下的稅捐規避的法律效果，依據同法第一項第三句規定，稅捐之核課依其相當之法律形成，並藉此取代稅捐義務人實際上所選擇的法律形式。因此，德國稅捐通則第四十二條藉由將不相當的法律形成擬制成與經濟過程相當的事實¹⁹，亦即事實擬制（Sachverhaltsfiktion），作為漏洞填補的方式。因此，德國稅捐通則第四十二條透過一般條款之規定，涵蓋了所有與立法者欲掌握的經濟事實直接或間接聯繫的一亦包含不相當的一法律形成²⁰。此法條即呈現出，當在經濟觀察法的適用下確認了稅捐法法律規範出現漏洞【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 10 頁】時，以「事實擬制」作為法律漏洞填補方式。

相較於我國在二〇一三年所增訂的稅捐稽徵法第十二條之一第三項以及第六項規定：「III 納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅捐法之立法目的，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。VI 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。」第三項為稅捐規避講成要件之規定；第六項則為稅捐規避之法律效果。在我國之規定中，並未如同德國稅捐通則第四十二條第一項後段規定：「……有第二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。」因此，在我國的稅捐規避案例下，是以類推適用（Analogie）的方式課予稅捐義務人相同的法律效果。亦即，稅捐義務人是在實現與構成要件所規制的事實「類似」的狀況下，而負有稅捐義務，並非其所實現的事實亦評價為與所規制的事實相同，並以擬制的事實作為課稅的依據。兩者之差別在，類推適用是將事實涵攝在一個類似，然而卻未實現的構成要件下；事實擬制則是將稅捐義務人所實現的事實，擬制成法律構成要件所掌握的事實，並涵攝在此法律構成要件下。因此，在類推適用下是法律構成要件被擬制；在事實擬制下則是事實被擬制²¹。

綜上而論，稅捐規避發生的原因在於，稅捐義務人利用法律漏洞而使用不相當的法律形成規避稅捐法之構成要件，法律是否存有漏洞，必須依照經濟觀察法之解釋方式為確認。在法律效果上，德國法是以特殊的法律續造方式—「事實擬制」，作為漏洞的填補方法，並將不相當的法律形式擬制成與經濟過程相當的法律形成所掌握的事實，以作為防禦稅捐規避的手段。在我國則係使用法律漏洞的一般填補方式—「類推適用」。前者，依據德國稅捐通則第四十二條，在法律形成濫用所構成的稅捐規避下，所規避的稅捐法構成要件亦掌握【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 11 頁】了與法律形成不相當的事實，其雖與類推適用的法適用方式不同，然其效力卻是一樣的。

19 K. Tipke/W. C. Kruse, AO/FGO, Kommentar, 2013, §42 AO Tz. 11; M. Jachmann, Die Fiktion im öffentlichen Recht, 1998, S. 1049; K. Tipke/J. Lang, aaO. (Fn. 7), §5 Rn. 134.

20 Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1672.

21 K. Tipke/W. C. Kruse, aaO. (Fn. 19), §42 AO Tz. 11; Tipke, aaO. (Fn. 2), S. 1672.

肆、實質課稅原則作為稅捐規避防堵的解釋方法—德國實務案例解析

近年來在台灣所發生的稅捐規避案例的探討，多集中在被繼承人以躉繳保費之方式規避遺產稅²²、父母以連環贈與之方式將財產贈與其共同子女，以合於贈與免稅額之範圍²³、或是父母先將財產贈與或以極低價賣售予其子女，子女隨即以高額之價金售出，藉此規避贈與稅或是較高額之贈與稅²⁴、或是父母以其子女為受益人成立之孳息他益之信託方式，藉以規避較高額之所得稅或是贈與稅²⁵。不論為何種類型，多是存在於稅捐義務人與其親屬間之交易行為而產生之稅捐規避案例。在德國，許多具有稅捐規避嫌疑（Steuerungsumgehungsverdacht）之案例，亦是來自於稅捐義務人與其親屬或其所控股公司間之法律關係。此等人或作為交易相對人，或僅僅是中間過渡的取得者（Zwischenerwerber）。前者近年來所探討之案例集中在扶養義務人與扶養權利人或是夫妻間之租賃關係；而後者則集中在稅捐義務人將不動產贈與其親屬或其所控股之公司，此等人在短時間內隨即以高額【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 12 頁】之價款將所取得的不動產轉讓與第三人。

對於此等案例是否構成稅捐規避，德國實務最主要以經濟觀察法的明文條款，亦即德國稅捐通則第四十二條「以法律形成的濫用可能性規避稅捐」，並以其構成要件：「法律形成的不相當」（Unangemessenheit der rechtlichen Gestaltung）、「獲取立法者非預期的稅捐利益」（gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil），此外，「缺少稅捐考量以外之重大理由」（Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Gründe）²⁶來檢視。然而此等構成要件過於抽象，有時在個案中可能不易判斷。因此，德國實務在有些判決，尤其涉及到親屬間的法律關係，以「法律的形成是否能達成一定經濟上的目的」、「法律關係所涉及的權利義務是否在與一般第三人訂定的狀況下一致」，以及「法律關係的主體以及契約形成的內容是否涉及基本法所要保障的基本權利」等作為替代的特徵來判斷。前者需藉由經濟觀察法而為整體交易的評價；後者則須借助憲法相關的基礎理論。此外，實務亦在法律續造的容許範圍內以類型化方式（Typisierung），迴避抽象的構成要件解釋。以下，即以相關稅捐案例說明德國實務認定稅捐規避之方法。

一、租賃關係存在於扶養義務人與扶養權利人間，扶養權利人並以扶養費用作為（部分或全部的）租金之給付來源，並不構成稅捐規避—BFH vom 17.12.2002-IX R 58/00

22 請參考最高行政法院 100 年度判字第 667 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 1236 號判決、台北高等行政法院 100 年度訴字第 1853 號判決、台北高等行政法院 99 年度訴字第 2101 號判決、台中高等行政法院 98 年度訴字第 237 號判決、台北高等行政法院 97 年度訴字第 2275 號判決、高雄高等行政法院 97 年度訴字第 771 號判決、台中高等行政法院 96 年度訴字第 304 號判決、高雄高等行政法院 96 年度訴字第 470 號判決。

23 請參考台北高等行政法院 95 年度簡字第 966 號判決。

24 請參考最高行政法院 104 年度判字第 583 號判決、最高行政法院 101 年度判字第 1049 號判決等。

25 請參考最高行政法院 104 年度判字第 530 號判決、最高行政法院 104 年度判字第 506 號判決、最高行政法院 103 年度判字第 604 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 46 號判決等。

26 請參考註 18。

（一）案例事實

此案例涉及到，父親有一棟房子，而此房屋位於其女兒所唸書之地點，因此將此房屋以每個月約 666 元馬克租予尚對其負有扶養義務之女兒。父親因此在稅捐申報書中提出與租賃收入相關費用（Werbungskostenüberschüsse）之扣除額。此遭財務局（Finanzamt, **【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 13 頁】**FA）認定為稅捐規避而拒絕。在向財務局提出異議（Einspruch）以及向地方財務法院（Finanzgericht, FG）提起訴訟未果後，本案之父親向聯邦財務法院（Bundesfinanzhof, BFH）提起上訴，並經上訴法院發回地方財務法院重審。

（二）判決理由

法院認為，本案父親與其女兒所訂定之租賃契約，只要雙方均非基於虛偽之意思表示，並依法履行契約上之義務，原則上，其與一般之租賃契約並無不同。至於女兒是否以父親所給予之扶養費用作為租金給付之來源，則非所問，因為扶養費之給付以及租金之給付，無論從民法上或是經濟上的觀點，均分別為兩個不同的過程，同樣的，在稅捐法上也必須分開來看。因此，本案父親給予其女兒之扶養費用，為其履行民法扶養之義務；女兒所支付之租金，為女兒所履行民法契約之義務，是以，兩者之給付各為達到不同之經濟目的，不得為相同評價。因此，本件存在於父親與女兒間之租賃契約即非法律形成之濫用，並與德國稅捐通則第四十二條稅捐規避之構成要件不合致。是以，父親既有租金之收入，即得依照租賃收入之相關規定為所得稅之費用扣除。

（三）判決評析

本案特殊之處在於，與此相類似之案例，在一九九九年前均遭聯邦財務法院認定為稅捐規避，而在一九九九年後實務變更以往之見解。在一九九九年前的判決，認定此類案例構成稅捐規避之理由在於，扶養義務人依據德國民法（Bürgerliches Gesetzbuch, BGB）第一六一二條的規定，有權利選擇履行扶養給付之方式，亦即除現金之給付外，倘若有其他正當之事由，亦可選擇以提供住所之方式為履行。因此，住所之提供既為履行法律上扶養義務之其中一種方式，扶養義務人與扶養權利人間即無訂定租賃契約之必要。這也反映在夫妻間之工作契約（Arbeitsvertrag）上，實務也認為，夫妻之一方到另一方公司上班，在有償的狀況下，亦為一種一方提供他方金錢以履行扶養義務之方式，因此並無需訂定工作契約²⁷。依此，在互負扶養義務之親屬或夫妻間所訂定之契約，通常會被認定為「顯屬多餘之法律形成」，其相互間之契約只不過為達成稅捐節約之目的，而此目的並無法作為稅捐法上承認此法律形成之理由，因此構成稅捐規避。除此之外，女兒以父親所給付之扶養費用作為租金之

27 BFH, Urteil vom 25.09.1956-I 256/55 U.

給付，實務上亦認為這兩個給付關係實屬同一之經濟過程，因為父親一手把錢給出去，另一手又把錢給收回來，此被稱之為預先計畫的（費用）回取程序（vorprogrammieretes Rückholverfahren），差別在於，穿上租賃契約的外衣，可以使得本無法作為費用扣除的扶養費用，現套上「與租賃收入相關的費用」名義作為所得稅之扣除項目，即迴避所得稅法（Einkommensteuergesetz, EStG）第十二條扶養費用不得作為費用扣除之規定²⁸，並企圖取得同法第二十一條與租賃所得相關之費用扣除名義，而在稅捐法上不予承認此法律之形成。

本案之所以會被重新檢視，有一部分是來自於基本法（Grundgesetz, GG）第三條對於平等權以及同法第六條對於婚姻以及家庭之保障。基本法保障婚姻以及家庭之組成，然在親屬間所訂定之契約卻因此特殊之關係而遭到歧視，所有與此具有緊密關係之親屬所訂定之契約，在稅捐法上極容易被認定為具有謀取稅捐利益之意圖，此反而壓縮了親屬間契約形成的空間²⁹。然若親屬間之契約與一般陌【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 15 頁】生之第三人所訂定之契約內容並無差別，則亦應承認此契約之內容，同時並保障此等人相互訂定契約的權利，而不應給予差別之對待。這也是目前德國聯邦財務法院之見解。其對於此等案例並進而說明，扶養義務人既然對於扶養權利人扶養內容之履行具有選擇權，則應尊重其所選用的法律形式。亦即，扶養費用的給予，就是單純的扶養給付，不會因扶養權利人再以此資金作為租金之給付，而變質成扶養費用之回取。扶養費給出去後代表著一次性的法律上扶養義務的履行已經結束，而後，扶養義務人所取得的是基於另一法律關係，亦即租賃關係所成立之租金請求權，已與扶養義務之法律關係無涉。

除了落實基本法所保障的婚姻以及家庭之組合外，本案之重點還在於，這兩個履行民法義務的給付是否為不同之經濟過程，亦即，是否為各自達成不同之經濟目的，也就是說，若扶養義務人提供房屋予扶養權利人，目的在於為履行扶養義務者，則租賃關係的訂定即顯屬多餘而構成法律形成的濫用。

此外，德國稅法學者 H.-J. Pezzer³⁰在此案例，並以經濟利益的實質歸屬流向之觀察作為主軸，提出三個比較案例為探討：

28 在德國法上，對於未成年子女之扶養費原則上不得作為所得稅之扣除額，除非該等子女並不具領有國家子女津貼（Kindergeld）之資格，例如：在國外生活之未成年子女，或是在服兵役或社會役（Wehr- oder Zivildienst）者。對於該等子女之扶養費即可作為所得稅之費用扣除額。

29 有關國家稅捐高權不得侵犯人民的婚姻、家庭領域，最早源自於德國憲法院於 1957 年 1 月 17 日所作出之見解（BVerfG, Beschluß vom 17.01.1957-1 BvL 4/54），其認為基本法第 6 條有關婚姻以及家庭的保障規定，不僅代表著「與型的基本權利」（klassisches Grundrecht）以及制度性保障（Institutsgarantie），同時，其應作為立法者立法時價值判斷（Wertentscheidung）的基本規範（Grundnorm），並禁止任何國家公權力對於婚姻以及家庭的侵害。因此當時所得稅法第 26 條有關夫妻合併申報（Zusammenveranlagung）之規定，即因與夫妻個人之單獨申報反而產生更不利之結果，而被宣告違憲。

30 H.-J. Pezzer, Steuerliche Gestaltungen und ihren Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen (Teil II), DStR (1995), S. 1898.

1. 案例一（典型案例）：父親在兒子就讀學校的地點擁有一棟房子，他將此房子以每個月 400 馬克租給別人，其兒子在此房子的附近亦租了一間相同大小、規格的房子，房租亦為每個月 400 馬克。其父親每個月給予兒子的生活費為 1,000 馬克。因此，其兒子每個月尚剩餘 600 馬克。如果以此部分收支製作一資產負債表的話，父親每個月的花費為 600 馬克，而且其與第三人所訂定的租賃契約可獲得所得稅法上的費用扣除。

2. 案例二：父親在兒子就讀學校的地點擁有一棟房子，他將此房子以每個月 400 馬克租給其兒子。他每個月給予其兒子生活費 1,000 馬克【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 16 頁】，其兒子並以其中之 400 馬克支付每個月的房租，因此，其兒子每個月剩餘 600 馬克；父親每個月的花費亦為 600 馬克。

3. 案例三：父親每個月給付兒子生活費 1,000 馬克，其兒子在外租賃，每個月房租為 400 馬克。之後，父親買下了兒子所承租的房子，基於買賣不破租賃原則，此租賃關係亦繼續存在於父親與兒子間。

H.-J. Pezzer 認為上述三個案例若從經濟上的觀點出發，三者事實關係並無不同。在資產負債表上，從父親而言，均為負數 600 馬克；從兒子而言均為正數 600 馬克。換言之，不論父親與第三人或其兒子訂定租賃契約，其經濟利益之歸屬流向均為相同，因此，此三個相同的經濟過程在稅捐法上亦應為同一之處理。

總結而論，有閩親子間之租賃契約，在父母親將非與其子女共同居住之房屋租予其子女之情況下，並不構成稅捐規避，縱係子女之租金來源為從父母所取得之扶養費用。因為租金與扶養費用之給付係基於不同之法律關係，所達成者亦為不同之經濟目的，因此在稅捐法上亦予以承認。

二、夫妻間所訂定的租賃（房屋）契約在二重家計費用的範圍內，並不構成稅捐規避—BFH vom 11.03.2003-IX R 55/01

（一）案例事實

此案例涉及到，一對夫妻在 A 地共有兩棟兩層樓平房（Zweifamilienhaus），其平日居住在其中一棟的一樓，二樓及另一棟兩層樓平房則租給他人。妻為家庭主婦，平日收入以與夫共有的房屋租賃所得為主；夫為位於 B 地某股份有限公司的經營管理者，因此，其平日住在 B 地由此股份有限公司所擁有的房子，每個週末則會回到 A 地居住。之後，妻在 B 地講買一棟房子，其買賣資金來自於兩個銀行的貸款，夫並為保證人。妻並把此房子租予其夫，因此，夫每個月即匯租金至妻之帳戶，此租金並作為償還貸款之款項。而此租金之來源為夫作為股份有限公司經營管理者的工作所得，其每個月會匯【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 17 頁】至夫妻所共有的帳戶。

夫在與其妻合併申報之所得稅稅捐申報書中，即提出此租金作為二重家計費用（doppelte Haushaltsführung）³¹的扣除項目，然遭財務局拒絕，在向財務法院提出訴訟未果後，並向聯邦財務法院提起上訴，聯邦財務法院因而撤銷原審判決。

（二）判決理由

法院認為，所謂「法律形成的不相當」指的是，稅捐義務人並沒有選擇立法者為了達成特定的經濟目的所預先規劃的法律形式，而是採取了一個不尋常（ungewöhnlich）³²的方式，而依照立法者的想像，這個特定的經濟目的不應透過此方式被達成。

關於這個案例，法院認為妻應無償提供房屋予其夫使用，或是從資金的來源上，應由夫取得在 B 地住屋的所有權，然後以自住作為使用目的，並非唯一構成所謂「相當的法律形成」的方式。夫妻對於非作為家庭住所之房屋，可自由選擇是有償或無償轉讓予他方使用。此外，在這個案例當中，B 地之住所由夫或妻取得，在稅捐法上旅不必然地導致不一樣的結果。因為夫在取得此屋後，還是可以將其租給他人，自己再另租房屋。另外，從婚姻的經濟共同體出發，經由夫妻共同的帳戶去償還妻的債務，這是合理的；縱係這個共同帳戶的資金最主要由夫的薪資所組成，這也代表著夫妻共同投資一個項目，並從此獲取利益。這均讓婚姻法上夫妻互負扶養義務的請求權更為堅固。因此，本案之法律形成從婚姻法、基本法之觀點，均為須受到保障之法【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 18 頁】律形成，且從經濟上之觀點，亦與二重家計費用的立法目的無違，是不構成法律形成之濫用。

（三）判決評析

在本案例中，依照法院的見解，若夫妻在 A 地的住所有貸款，或是亦為租賃，則此貸款費用或是租賃費用可從所得額中扣除，而夫在 B 地向其妻所租賃之房屋，其向其妻所支付之租賃費用，在二重家計費用的範圍內，亦可扣除，此外，妻自夫所取得之租賃所得，與此相關之費用亦可自所得額中扣除。此判決可謂打破舊有夫妻間所訂定之契約視為不必要之思維模式，並在稅捐法上承認此等法律形成所帶來稅捐減免之連鎖效應。

本案可以與另外一個案例作比較。此案例涉及³³，牙醫師的妻子購買一棟房屋，此房屋並租給其夫作為開業之用，然此房屋之購買資金大部分由夫支付。聯邦財務法院認為，從房屋買賣資金由夫所負擔來看，妻在此買賣交易關係中，所扮演之角色僅為法律

31 所謂的「二重家計費用」規定在德國所得稅法第 9 條第 1 項第 5 款中。其指的是，稅捐義務人與其家庭在工作地點以外之城市或是鄉鎮居住，且其住宅為其所有並有例如房貸上的支出。今為了工作之考量，而必須在工作場所之地點居住。有關因此所生的房屋租賃或是旅館費用以及從家庭住所開往工作場所的交通費用，均得以概括的扣除方式從所得中減除。

32 舊法的德國稅捐通則第 42 條規定濫用的構成要件為「法律形成的不尋常」（ungewöhnlich），但在新法，亦即 2008 年所修正的稅捐通則第 42 條，已將濫用的構成要件修改為「法律形成的不相當」（unangemessen）。

33 BFH vom 01.09.1992-V R 104/91, BStBl. II 1993, 342; BFH vom 16.01.1992-V R 1/91, BStBl. II 1992, 541.

前階段之形式取得者（Vorschaltungserwerber），其之存在並無任何經濟上之意義，亦無法達成任何經濟上之目的，僅為取得租賃收入之相關費用扣除項目，因此，亦無稅捐考量以外之重大理由，妻與夫之間之租賃契約構成法律形成之濫用，而在稅捐法上不予承認。

若以上述判決理由對照本案，關鍵點在於，位於工作住所之房屋實際上之資金來源是否出於夫。因為若出於夫，代表房屋實際的買受人與承租人均為同一人，既為同一人，則此租賃契約之訂定，即顯屬多餘且無必要，目的只在於獲取租賃收入之相關費用扣除額，而無法作為該法律形成濫用的合法化基礎³⁴。在本案當中，購買工作地之住所雖名義上係由夫妻所典有，然實際帳戶資金來源僅為夫之薪資所得，顯然此住所之實際購買者為夫，而妻僅為形式上的所有權人，本【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 19 頁】案若依照另一對比之案例，可能被認定為房屋所有權人與承租人為同一人之稅捐規避案例。然此兩判決法院竟為不同見解之表態，探其本源，在一九九九年後之判決，實務更提高婚姻以及家庭制度的保障，並從經濟上的角度觀察，只要夫妻間所訂定之契約，非顯特別，亦即跟一般交易之對象所締結之契約內容相當，雙方所擔負的權利義務亦合於契約法之內容；此外，在稅捐法的效果上亦非為獨特，亦即稅捐義務人亦可經由其他合乎立法者預想的法律方式，而達到相同的稅賦效果，即非構成法律形成之濫用³⁵。

三、連環贈與案例，構成稅捐規避—BFH vom 13.10.1993-II R 92/91

（一）案例事實

從事營業行為的 A 將其營業用的土地持分二分之一，在其尚保留用益權（Nießbrauch）的法律關係下轉讓與其妻 B。隨後，兩者即各別將其土地持分二分之一轉讓其共同子女。透過這樣的方式，在適用德國遺產及贈與稅法第十六條第一項第二款的規定下，A 即利用扶養子女免稅額（Kinderfreibetrag）的累積計算來規避較高額度的贈與稅。

（二）判決理由

法院認為，由於父只是形式上將財產的部分轉讓母，以讓母能繼續完成轉讓土地與其共同子女的任務，母實際上並無獲取任何之經濟實益，依據經濟觀察法，此法律形成構成稅捐規避，整個法律關係應以一開始即由父直接將土地之全部轉讓其子女為看待。

【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 20 頁】

34 Spindler, aaO. (Fn. 18), S. 60.

35 吾人認為，此見解仍有待商榷。因為本案之重點在於 B 地住所之買賣資金，是否來源於夫。若為如此，則妻僅為形式上之取得者，其之存在並無任何之經濟實益，其僅為單純的為獲取租賃所得相關之費用扣除項目或是提高二重家計費用的扣除額，均非可正當化此法律形成所帶來的稅賦效果，因而具有高度之稅捐規避嫌疑。此案也更一步的涉及到，「基本權婚姻、家庭制度之保障」與「親屬間法律形成濫用」之界限。

（三）判決評析

本案法院從母所獲得的實質經濟利益著手認為，父轉讓母土地之目的，不在於由母獲得贈與物的利益，並讓其能自由地使用、處分該贈與物，而在於達成另一個與贈與的立法目的背道而馳的目標，就是繼續將此贈與物轉讓其共同子女，以讓其子女獲取經濟利益，並因此規避較高額度的贈與稅。由於父無償轉讓母土地之部分，與贈與稅法所欲達成的經濟目的不同，因此，雙方所實現的贈與的經濟過程，在稅捐法上不被承認。由此判決可知，德國稅捐實務對於經濟過程所達成的經濟目的向來重視，並以此作為稅捐規避認定之依據。亦即，某經濟過程若應實現某經濟目的，然卻未實現，則稅捐義務人所使用的法律形成在稅捐法上即不被承認。此亦更加突顯經濟觀察法為目的性解釋下之一種解釋標準之本質。

有關連環贈與，以我國目前實務的見解，似乎不認為構成稅捐規避³⁶，然德國實務的見解是值得贊同的，而本案若從基本權利保障婚姻以及家庭的觀點出發，並不會導致不一樣的結果。因為有關夫妻互贈免徵贈與稅的規定，即係基於保障夫妻在婚姻存續中採取同財共居的生活模式，因此，夫妻既然被視為一個經濟共同體，彼此間之贈與也在共同掌握的財產範圍內，在這當中，或許有經濟利益的流動，然此經濟利益的流動終究會回歸於同一個本源，最終也是混合於夫妻共同生活的費用分攤中，因此，給予免稅之規定。然若夫妻互贈之免稅卻被拿來作為提早將財產逐年贈與其子女，並規避遺產稅的方式，則就非基本權利保障家庭、婚姻制度的當然結果。【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 21 頁**】

四、以親屬作為中間過渡取得者的不動產轉讓行為，構成 稅捐規避—BFH vom 15.03.2005-X R 39/03（兼論三個客體界限理論）

（一）案例事實

此案例涉及到，稅捐義務人甲平日以買賣不動產為業。在一九九〇年六月，其購買三塊農地，並在此農地上打算建造房屋。一個月之後，其將此三塊不動產土地持份轉讓予其三子共有，各持有三分之一之土地持份，在同一天，三個兒子將部分土地面積轉讓予某 M 股份有限公司；緊接著，再將其餘土地面積轉讓予某市政府。本題之爭議在於，甲與其子之間之贈與以及其子隨即將從甲獲得之不動產轉賣之行為，在稅捐法上是否被承認。

（二）判決理由

法院認為，存在於親屬間之不動產交易行為，不一定構成稅捐規避，關鍵在於親屬是否僅作為中間的過渡取得者，亦即，買賣資金實際上由稅捐義務人所出資，或是買賣

36 請參考台北高等行政法院 95 年度簡字第 96 號判決。

資金需待親屬再次轉讓後才被支付，且稅捐義務人可決定再次轉讓的時間、再次轉讓的售價，並可支配再次轉讓所獲取之利益³⁷，則此時親屬作為中間過渡取得者的實益僅在於將從稅捐義務人所取得之不動產繼續轉讓予稅捐義務人所指定之第三人，並以此透過親屬獲取高額利益。本件法院在以經濟上之角度作為整體買賣交易之觀察後，認定甲為最終不動產轉賣行為之獲利者，其子僅為中間的過渡取得者，其與子間之贈與以及其子隨即將不動產轉賣之行為在稅捐法上不被承認，亦即，此買賣交易以一開始即由甲將此土地轉讓予某 M 股份有限公司以及某市政府視之。

（三）判決評析

本件所探討之實益在於，在德國法上區分為私有的不動產轉讓行【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 22 頁**】為（private Veräußerung der Grundstücke）以及營業行為意義下的不動產轉讓行為（gewerbliche Veräußerung der Grundstücke）。在稅賦之差異上，若認定為私有的不動產轉讓行為，則依據德國所得稅法第二十三條第一項規定，以私有財產所得方式計算稅額；若認定為營業行為，則依據同法第十五條規定，以營業行為作為所得稅核課之認定標準。後者將帶來稅捐上之不利，因為營業所得之徵稅程序遠比私有財產管理所得繁瑣，且營業所得之稅捐義務人除了要繳營業所得稅外，在地方稅的層級，尚需繳納營業（所得）稅（Gewerbesteuer），因此，德國之不動產交易行為人，均極力以各式各樣之方式來避免被認定為營業人，是以，界於此兩行為界限之爭議亦愈演愈烈³⁸。實務基於證據簡化的便利性，在不動產買賣交易案件中發展所謂的「三個客體界限理論」（Drei-Objekt-Theorie）³⁹，亦即，倘若稅捐義務人在購置與銷售不動產間隔不到的五年內賣售出三個以上的客體，此即實現了營業行為中行為的持續性（nachhaltig）⁴⁰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（private Vermögensverwaltung）。此即透過時間以及數量的公式化方式判斷，稅捐義務人是否滿足營業行為特徵要件中行為的持續性以及獲取利潤的意圖。因此，「三個客體界限理論」作為稅捐義務人是否實現營業行為的構成要件要素之依據。【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 23 頁**】

在三個客體界限理論之下，稅捐義務人時常以親屬作為中間的過渡取得者，亦即，

37 BFH vom 06.08.1998 - III R 227/94, BFH/NV 1999, 302; BFH vom 20.05.1998 - III B 9/98, BStBl. II 1998, 721.

38 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，第 37 期，2015 年 11 月，頁 162-163。

39 BFH vom 10.12.2001-GTS 1/98, BStBl. II 2002, 291, unter C III 2; BFH vom 05.12.2002-IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291, unter 2 a; BFH vom 17.03.2010-V R 25/08, BStBl. II 2010, 622, unter II 3 baa; BFH vom 18.09.2002-X R 183/96, BStBl. H 2003, 238; BFH vom 28.07.2005-X B 21/05, BFH/NV 2005, 1806, unter 2 a; BFH vom 27.09.2006-IV R 39 40/05, BFH/NV 2007, 221, unter II 3 a bb.

40 依據德國所得稅法（EStG）第 15 條第 2 項第 1 句規定，營業行為的特徵在於「獨立性」以及「持續性」，其係以獲取利潤意圖為主而參與一般的經濟交易。請參考邱晨，前揭法 38，頁 169 以下。

將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方式，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。但是，實務上也認為，若從整體經濟之交易過程觀察，稅捐義務人扮演著自導自演的角色時，亦即，整體交易之買賣資金及實際獲利者均為稅捐義務人，親屬僅作為中間之過渡取得者，其存在之意義僅在於將從稅捐義務人手中所轉讓之不動產繼續轉讓予第三人，其並無獲取任何之實質經濟利益，則整筆買賣交易僅存在於稅捐義務人與再次轉讓之第三人間，亦即，親屬所為之不動產買賣交易行為亦歸屬於稅捐義務人；買賣客體之數量均歸屬於稅捐義務人。而此買賣客體之數量以三個客體界限理論作為將稅捐義務人定義為營業人或是私有財產轉讓者之依據。

三個客體界限理論，若從基本權保障婚姻、家庭的觀點出發，其亦構成保障親屬間財產規劃的界限。蓋一方面為保障家庭同財共居的生活模式，應容許夫妻或親子間有適宜之契約關係，以謀求家庭經濟利益之最佳化；然另一方面，家庭的經濟規劃亦須有一定的界限，三個客體界限理論即提供一個標準，亦即，稅捐義務人在三個客體界限範圍內可自由的為私有性的財產轉讓，然此三個客體數量不能分配予其親屬為共同承擔，否則構成稅捐法不予承認之法律關係。

五、以企業分裂方式作為企業形式的選擇，構成稅捐規避—BFH vom 25.07.1963-IV 179/64 U u.s.w.

（一）典型案例

此案例群體的形成原因在於，在企業組成方式自由選擇（Unternehmensformwahl）的背景所產生的法律形成濫用的可能性。最主要涉及由實務透過法律續造方式所發展的企業分裂制度（Betriebsaufspaltung）。亦即，一個只將其行為侷限在私有財產管理行為的產業公司（Besitzunternehmen，可能是以獨資【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 24 頁】《Einzelunternehmen》或是人合公司《Personengesellschaft》⁴¹的形態呈現），其持股半數以上或是具有經營管理權的股東再另外創立一個以營業行為為主的營業公司（Betriebsunternehmen，通常會是股份有限公司《GmbH》的形態）。此產業公司將對於營業公司營業上所需要的重要基本資產，例如土地，出租予此營業公司，以透過營業公司從事營業行為。典型案例為：M1 及 M2 為 A 兩合公司（Kommanditgesellschaft）的股東，兩人同時亦為 B 股份有限公司僅有的股東，A 兩合公司從創立以來即將其經濟行為限縮在將其所有之已蓋建築物之土地出租予從事營業行為之 B 股份有限公司⁴²。

41 在德國稅法上，所謂的人合公司（Personengesellschaft），指的是由一群自然人或法人所組成不具法人資格的團體，其從事之行為包含私有財產管理行為以及營業行為。其股東原則上對公司負無限清償責任，例外在人合公司類型下的兩合公司（Kommanditgesellschaft），其由無限責任以及有限責任股東組成。

42 FG Schleswig-Holstein vom 30.09.2002 - IV 789/95, EFG 2003, 163；K. Kottke, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Aufl., 1994, S. 387.

（二）法院見解

實務上基於兩個公司間人(事)以及(財)物上的(緊密)聯繫(personelle-und sachliche Verflechtung)，將此兩公司視為一個具有共同營業意志(einheitliche geschäftliche Betätigungswillen)的整體，直接影響的是，產業公司出租對於營業公司營業上重要資產的租賃行為，被認定為營業行為，此產業公司從營業公司所獲取的股利亦依據德國所得稅法第十五條第一項第二款規定為營業所得(Gewinnanteil)，而非依據同法第二十條第一項第一款之股東從資本公司(Kapitalgesellschaft)所獲取股利之資本利得。企業分裂制度因此被認為是實務在此種企業組成方式的濫用下，直接將產業公司的行為予以資格化，以避免產業公司規避其營業行為並伴隨之應繳納營業所得等相關稅捐而設計的制度。因此，在企業分裂制度下，實務所採用的方式是將產業公司的私有財產管理行為類推適用於所得稅法第十五條第二項營業行為的規定。【興大法學第20期，2016年11月，第25頁】

（三）判決評析

公司組織上的形成方式，原則上為稅捐義務人自由形成的空間，然從帝國財務法院開始，即針對企業分裂制度所帶來稅賦上的爭議，而有一系列的探討。早期帝國財務法院⁴³即認為，這樣的組織形成方式依據當時的稅捐規避防堵條款，認定為稅捐規避。而後，德國聯邦財務法院亦接受這樣的觀點。此種企業分裂的方式，在實務一貫的見解下，即直接認定為構成稅捐規避，產業公司之行為亦直接依據所規避的法條，亦即德國所得稅法第十五條規定，而直接適用該條應有的稅賦效果。企業分裂的形成方式，因此成為「企業分裂制度」，而在此種法制度下，不用再以經濟觀察法以及稅捐規避防堵條款逐一檢視是否構成稅捐規避，而直接認定為稅捐規避並賦予其稅捐調整之法律效果。此種法制度的形成，無異對於稅捐義務人構成契約自由保障的界限，可使稅捐義務人在選擇企業的法律形式上有一明確之標準外，在稅捐規避審判實務上也可帶來程序經濟之效果。

六、小結—從基本權利保障觀察稅捐規避

法院以經濟觀察法作為稅捐義務人的法律形成是否構成濫用的依據時，通常重點擺在與此相關的法律形成是否能達到特定的經濟目的，例如是否有資金的流動。在上述第一至第四個案例為親屬或夫妻間的法律交易，其可能因資金的籌措或來源實屬於買受人或不動產的歸屬應實屬於承租人，導致親屬間實無有任何契約存在之必要，而認定該等法律形成實屬多餘，因而認定為濫用。然亦有基於家庭以及婚姻之保障，因而認定縱係資金全由夫妻之一方所有，然基於夫妻之財產本難以區隔，並保障夫妻有權利將其財產為最大效益之利用下，其彼此間之法律形成亦為稅捐法所承認。在此思維下，經濟觀察

43 F. Eikmeier, Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung unter dem Blickwinkel des §42 AO 1977, 1995, S. 72.

法在稅捐規避案例的適用中，已非單純的從實質的利益歸屬作為認定是否構成稅捐規避之依據，其亦從基本法保障基本權利之客觀面向，並以國【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 26 頁】家必須建立一套制度來保障基本權利著手，從稅捐法的領域將基本權利保障添入經濟觀察法的目的性解釋中，亦即，法律的解釋不僅朝向法律經濟上的目的，而亦朝向基本法的基本權利保障目的。此時，若法律的形成有助於基本權利的保障，則就不會被認定為法律形成的濫用⁴⁴。

此外，在經濟觀察法之認定下，將某種特殊的法律形成作為稅捐規避的案例，並藉由實務之法律續造手段所形成之法制度，不僅將經濟觀察法予以具體化，並將稅捐規避案例予以類型化，例如德國實務所發展之「企業分裂制度」。此取代抽象之經濟觀察法之適用，並帶來稅捐規避審判實務之便利。

相當於德國經濟觀察法之實質課稅原則，就以法律解釋以及事實評價層面的適用而言，兩者具有同質性。上述所提及有關德國稅捐規避審判實務的案例，我國亦有類似案例，然在實質課稅原則的適用下，卻產生與德國稅捐審判實務完全不同的見解，探究其原因，首先【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 27 頁】就形式面，在於對於實質課稅原則的定位不清楚；而就實質面，忽略實質課稅原則作為稅捐法目的性解釋方法的本質。以下就我國稅捐規避審判實務涉及親屬間法律關係的案例作為探討標的，並借用德國實務經驗反省該等案例之法院見解。

伍、實質課稅原則在我國稅捐規避實務適用的省思

實質課稅原則在我國尚未立法前，即作為實務上認定稅捐規避及其稅賦調整的依據。但是在立法後，還是產生諸多問題。首先是實質課稅原則的適用層面，再來是稅捐規避的構成要件如何認定，以及實務在運用實質課稅原則探討稅捐規避案件時，所思考的層面應更加廣泛。以下就以我國行政法院有關稅捐規避之判決，作為探討之依據，並同時藉由德國實務判決經驗作為參考之標準。

44 這樣的思維方式可與「混合因果關係」(gemischte Veranlassung)的費用相呼應。蓋在客觀淨額所得原則(objektives Nettoprinzip)中，原則上僅有與收入取得相關的費用才能在所得額中扣除，因此，與私人有關之費用並不允許扣除。然若費用的產生不僅源自於商務活動，亦源自於私人因素，亦即此時費用的引發來源於「商務」以及「私人」之混合的因果關係，是否可作為費用之扣除項目，德國稅法教授 Joachim Englisch 認為，倘若該私人之因素對於基本權的防禦具有實現的必要性時，就允許扣除。例如本文所提及的二重家計費用，夫妻一方因著工作關係而須居住在工作之地點，而此租屋或往返共同居住地之費用為混合因果關係的費用。因為雖然夫妻之一方是因著工作才須至工作地點居住，然而夫妻本可自由選擇其住所，其不選擇工作地點作為共同居住地為基於私人之考量，因此與此相關之費用一半為出於夫妻個人而生，一半為因職業行為而生。該等費用如何扣除，是不允許扣除、按比例扣除還是可全額扣除？德國實務鑑於基本法對於家庭以及婚姻的保障，其中包含應保障夫妻居住於同一個住所的權利，因此認定夫妻之一方往返共同居住地之車馬費以及在共同居住地以外所承租房屋之租賃費，均可從所得額中為概括之扣除。此外，涉及混合因果關係的費用尚有，父母為了工作，而將子女送往幼稚園、聘請保姆或家庭教師，或是在寄宿家庭所生之照顧費用(erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten)。J. Englisch, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzijs, Beihelfer zu DStR 34 (2009), S. 98.

一、先贈與後買賣與稅捐規避—最高行政法院一〇一一年度判字第一〇四九號判決

此案例為，父親某甲將其土地（下稱系爭土地）以新台幣（以下同）8,650 萬元賣售予其子某乙，經查，雙方確有支付事實。嗣後國稅局查得某乙向某甲購入系爭土地後，隨即立約出售予第三人某丙，價款約計 2 億 8,817 萬餘元，依某丙提示的土地買賣相關資料，查獲某甲早於系爭土地出賣予其子某乙前即以連帶保證人身分，會同某乙與某丙簽訂協議書，約定將其所有系爭土地出售予某丙。原審判決認為某甲係藉買賣移轉上開持分土地予某乙，再由某乙移轉予某丙之方式，使某乙享有買賣價差 2 億 167 萬餘元之利益，涉有遺產及贈與稅法第四條第二項規定之贈與情事，乃以土地買賣之價差，核定贈與稅額，除發單補徵應納贈與稅額外，並按同法第四十四條裁處漏稅罰鍰。某甲不服，上訴至最高行政法院。上訴法院認為：「按遺產及贈與稅法第十條規定：『遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準（第一項前段）』；『所稱時價，土地以公告土【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 28 頁】地現值或評定標準價格為準（第三項前段）』。顯然在現行的遺產及贈與稅法個別稅捐法律規範上，受贈與客體為土地者係以公告土地現值或評定標準價格為計算稅基之基準，贈與土地之納稅義務人所認知者，亦為此之個別法律規定，其所欲規避之稅捐，應僅止於土地贈與之稅捐，若再以實質課稅原則進一步延伸認處分土地之對價或預期、甚至明知處分土地之利益，係屬其贈與之客體，顯已超乎遺產及贈與稅法個別稅捐法律規範對土地贈與所導出之限制，應已逾實質課稅原則之界限。」因此發回重審。

本案原審法院以及上訴法院，在就以總體經濟圖像觀察後，認為父親某甲形式上以買賣土地之方式，實則實現贈與的規範目的，並無爭議。爭議點在於，贈與的客體為何，是土地的價值還是土地買賣的價差。然若從德國法的觀點出發，重點在於，存在於某甲、某乙與某丙的經濟活動應如何評價。

本案某甲所規避的稅捐為何，是否如同系爭判決或是原審判決所稱：獲得贈與該系爭土地或是該系爭土地買賣之價差所產生贈與稅之稅捐利益，尚需從系爭土地買賣價金之來源以及實質獲利者為分析，而不得直接否定某甲與某乙形式上所成立之買賣交易行為，逕認定為實現贈與之經濟活動。某甲與某乙之間雖有 8,650 萬元買賣價款之資金流動，然並不因此即認定雙方之買賣經濟活動在稅捐法上被承認。探討之重點在於，某乙這 8,650 萬元之買賣價金由何而來？以及實際上由誰享有轉售土地所帶來高額價差之利益。依此，本案可分為三種情況為探討：

（一）若買賣價金係由某乙自己所籌資，縱係一大部分或是全部來自於某甲先前一筆的贈與金額，則無爭議，某甲與某乙形式之買賣行為並不會變成贈與，因為某乙確實有支付本件買賣價金。至於某甲促成某乙與某丙之交易，並使某乙獲利近 2 億餘元部分，已屬另一段法律關係，某乙之獲利係來自與某丙之買賣交易，並非某甲之贈與，因此已與某甲無涉。再者，雖然某甲在土地轉讓予某乙前即知悉某乙會因此土地獲利近 2 億餘

元，然縱係某甲未促成某乙與某丙之交易，某乙【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 29 頁】將此土地轉賣予任何之第三人，還是有獲利 2 億餘元之可能，不因某甲是否介入而有差別。因此，本案某乙所獲取之利益均非可實質認定為來自 5 令某甲之贈與，而核課贈與稅。

（二）若此買賣資金係由某甲所籌資，或是買賣價款須待至再次轉讓予某丙並以中間價差支付時，由於從經濟實質觀之，某甲等同將土地贈與其子某乙，因此，應以系爭土地作為贈與客體，課徵贈與稅。

（三）就上述（二）的情狀繼續延伸，倘若轉售利益亦由甲享有，由於從整體經濟交易觀察，某甲支配著所有資金的流動，在交易時間點上，其掌控著親屬某乙以及第三人應該出現的時點，並可決定以及支配土地轉售的利益，因此，某乙在德國法上為所謂的中間過渡取得者，其存在目的只為轉讓所受贈之土地，其並無獲取任何之實質經濟利益可言，因此，整體買賣交易應只存在於某甲與某丙間，亦即，本案應認定為某甲以 2 億 8,817 萬餘元之價款賣售系爭土地予某丙。而某甲之所以用此法律形式，係為規避被認定為營業行為之營業所得稅。蓋在德國法上，如前所述，私人轉讓土地為所謂的私有轉讓行為，依照私有財產管理所得課徵所得稅，此比營業的轉讓土地行為所課徵之營業所得稅，不論課徵程序或是應納稅額，均來得簡單且優惠。然德國實務一直對於私有轉讓不動產以及營業轉讓不動產之區分界限感到困擾，因此才發展出三個客體界限理論，以證據簡化之方式杜絕爭議。而在三個客體界限理論之下，稅捐義務人時常先將土地贈與其親屬，再透過親屬轉售予其所指定之交易第三人，自己則獲取轉售之利益，由於此轉售土地歸屬於其親屬所買賣，自己則在不超越三個界限理論範圍內，形式上以非從事營業行為者之外觀，實則獲取營業所得之利益，而規避被認定為營業行為所應繳納之稅捐。我國依據所得稅法第四條第十六款規定，個人以及營利事業出售土地，其交易之所得不課徵所得稅，因此，雖不會產生如同德國實務上產生買賣土地而規避營業行為之可能，然若本案的交易客體改為房屋時，則就有此問題。蓋個人或是營利事業主體買賣房屋均需課徵所得稅，然如何區分個人以及營利事業主體，亦即，個人的買賣房屋交易行為，應認定為財產交易行【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 30 頁】為還是營業行為，在我國法上亦無一個明確標準。我國似可借用德國實務所發展的「三個客體界限理論」，以此作為判斷個人的經濟活動是否為營業行為，並認定為營利事業主體課徵營利事業所得稅的依據。

此外，系爭判決理由在法律解釋以及事實認定層面均提到實質課稅原則，然其對於實質課稅原則之描述容有討論之空間。謹說明如下：

（一）事實認定層面

系爭判決略謂：「按行政程序法第九條規定『行政機關就該管行政程序，應於當事人

有利及不利之情形，一律注意』及第三十六條規定：『行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意』，是以基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害法的安定性或造成課稅權的濫用。實質課稅原則僅係量能課稅之觀察方法，當適用此方法而有兩種以上課稅選擇，且其中一種更合於一般法律原則及經驗法則者，自應就人民有利之認定，不得藉實質課稅原則作更不利納稅義務人之課稅處分。」

此判決顯然將實質課稅原則與職權調查主義作不當之聯結。蓋職權調查主義作為帶有公益色彩之訴訟法上的證據調查方式，強調對於稅捐義務人不論有利或不利之事實應一律注意，並依經驗法則及論理法則判斷事實真偽，並以此事實作為是否實現構成要件要素的依據，為法適用三段論法中的小前提階段⁴⁵。然實質課稅原則作為法律之解釋方法，適用重點在於稅捐法律概念以及構成要件所掌握的事實的解釋，其解釋結果只有合致或不合致構成要件要素，合致後稅捐請求權即成立。其內涵在於向著法律的經濟上的目的，並以量能課稅原則的【興大法學第20期，2016年11月，第31頁】實現作為解釋標準，而非一般之經驗法則，自不在乎對於稅捐義務人是有利或不利。是以，系爭判決之論述容有誤解。

（二）法律解釋層面

系爭判決略謂：「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。」

實質課稅原則作為法律目的性的解釋方法，其解釋範圍自不得超過法律可能的字義範圍，因此，稅捐法定主義之精神作為實質課稅原則的適用界限。至於實質課稅原則是否如判決所言，理所當然地得與私法契約脫鉤，此似有誤解之處。原則上，立法者必須尊重稅捐義務人所選用的法律形式。蓋稅捐法的構成要件規制著不同的經濟過程，此經濟過程並會直接的套入由立法者所預先設想的法律形成，而立法者也認為實現同等經濟過程的稅捐義務人會以此法律形式作為經濟活動的安排。若稅捐義務人並未選擇此法

45 亦請參見柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，前揭註1，頁41以下。

律形成，原則上稅捐請求權即不成立。因此，在稅捐法上仍有稅捐義務人的法律形成空間。只有當稅捐義務人「濫用」法律形成的可能性，導致脫法避稅之結果時，國家才得介入稅捐義務人私法形成自由的領域並為稅賦的調整。稅捐義務人是否濫用法律形成的可能性，這必須回到稅捐法立法目的的解釋。亦即，只有當此不合乎立法者預想的法律形成亦實現稅捐法的立法目的時，才可藉由法律的明文規定，將此法律形成亦評價為與構成要件所規制的事實相當，並課予其同等稅賦之效果。此時，雖然是根據稅捐義務人非選用的法律形成作為課稅的依據，然稅捐義務人【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 32 頁**】所實現的經濟利益已經達成法律的立法目的，此還是立法者所欲掌握的事實，並無違稅捐法定主義；反面而論，若稅捐義務人所選用的法律形成並非構成要件所規制的，亦非立法目的所欲掌握的，則即應依據私法的形成方式作為課稅之依據。

最後，稅捐規避是在運用實質課稅原則的解釋下，發現稅捐法有漏洞，並以相應的法續造方式為填補。在德國法上，如前所述，依據德國稅捐通則第四十二條第一項第三句，係以事實擬制作為填補的方式；我國依據稅捐稽徵法第十二條之一第六項規定，則係以類推適用的方式。因此稅捐規避所帶來的法律效果，只是依與相當的法律形成成立稅捐請求權，且按稅捐規避的行為本質，其並無以任何積極或消極之行為隱匿應報之稅捐，是以，其並不具可罰性，因此在法律效果上，僅得依與相當之法律形成而為稅捐之補徵，並不得併處以罰鍰。系爭判決在理由書當中未指出原審判決此之違法缺失，容有檢討之處。

二、分年贈與財產與稅捐規避—台北高等行政法院九十五年度簡字第九六六號判決

此案例為，某甲之子某丙以 87、88 年某甲及其配偶某乙 2 人之分年贈與款計新台幣（以下同）400 萬元及其自有資金 250 萬元，合計 650 萬元，於 90 年 5 月 22 日購買某甲所有系爭土地，並於 90 年 5 月 22 日及 90 年 6 月 21 日，分別實際支付買賣價金 502 萬 4 千元及 147 萬 6 千元，合計 650 萬元。國稅局後來查獲，某甲及其配偶某乙 2 人分別於 90 年至 93 年間，利用贈與免稅額額度內以贈與方式，繼續贈與其子某丙合計 275 萬元；某乙於 90 年至 93 年間贈與某丙共計 400 萬元。是以，某甲及其配偶有資金回流予子丙 675 萬元之情事，核認某甲係利用夫妻贈與財產不計贈與總額及贈與稅免稅額方式，借由買賣名義將系爭土地實質贈與其子，為有目的之稅捐規避。某甲不服，提起訴訟。

法院認為，夫妻相互贈與財產不計贈與總額，在夫妻關係存續期間，均可為之，不宜在系爭土地買賣之前或之後，而有不同之評價；【**興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 33 頁**】本件某甲之子某丙以自有資金（原自有資金及依法受贈於父母而成為自有之資金）向某甲購買系爭土地（且其支付之價款非由某甲貸與或提供擔保向他人借得者），既經國稅局認係確實之買賣，而核發「非屬贈與財產同意移轉證明書」，除非短期間有資金

回流，可認係假買賣之名行贈與之實以外；其屬確實買賣之法律關係，應已確定；嗣父母繼續依每年度之贈與免稅額贈與子女財產，應屬另一事件，不宜合併推認；否則，依國稅局上開核認，即有限制父母往後依每年度贈與免稅額贈與子女財產之稅捐法上之權利，於法未合。是以某甲上開依稅法規定所為之理財行為，不應視為稅捐規避。因而撤銷國稅局之核課處分。

本案之認定與德國法上相同者在，扶養義務人與扶養權利人所締結之私法契約，例如買賣或租賃，不因扶養權利人所支付之對價亦係來源於扶養義務人而在稅法上不被承認。這些不同的經濟過程在私法上以不同的契約呈現，由於各自實現不同的經濟目的，因此在稅捐法上亦須分別評價。本案子某丙以其父母之贈與額向父親購買名下土地：前之贈與階段在於達成由某丙無償獲取贈與物之經濟利益；後之買賣階段則在使得父親獲取買賣價金、某丙獲取土地之經濟利益。至於父母再將資金回贈予某丙，則亦在於使得某丙獲取贈與物之經濟利益。各個階段均有不同經濟目的之達成，因此均為在稅捐法上予以承認之法律形成。

本案在判決結果上雖值得贊同，然有兩個部分仍有疑義。首先，法院在判決理由書提到：「……除非短期間有資金回流，可認係假買賣之名行贈與之實以外；其屬確實買賣之法律關係，應已確定……」然何謂「短期間有資金回流」？本案父某甲在 90 年獲得兒子某丙之買賣價金後，隨後於卯年至 93 年間即贈與某丙與買賣價金差不多數額之金錢，為何本案不合致此構成要件？此構成要件，亦即「短期間有資金回流」，仍屬模糊。本案在父親與兒子的買賣階段中是否構成稅捐規避，參考德國實務見解，重點在於買賣價金實際上由誰支付，亦即，倘若兒子之買賣價金係於與父親訂定買賣契約後，由父親所籌【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 34 頁】措，或是須待兒子再次將此買賣標的轉讓予一尤其是父親所指定的一第三人後始可取得，則此買賣契約，由於買賣價金實為出賣人，亦即父親所出資，或是兒子並不用支付任何價款，因此在稅捐法上應認為兒子實為無償取得該買賣標的，而以贈與論。另外一個部分則為母親在後續回贈之法律關係中所扮演的角色。本案某丙所獲取之贈與額，均由父母共同為之，而在父母分別贈與的情況下，才能達成短時間、高贈與額且均在贈與免稅額的範圍內為之。然若贈與資金實則全來自於父親，父親並透過夫妻相互贈與免稅之規定，先將部分資金贈與妻，隨即再各自贈與其子某丙，這樣的方式，如前所述，在德國法上稱之為「連環贈與」，為稅捐規避之案例之一，而在這樣的方式下，父贈與母之階段，在稅捐法上不被承認，整個贈與關係只存在於父與子之間。因此，本案若父先贈與母，雙方再隨即贈與某丙，則母由於只是形式上的中間過渡取得者，在本件交易中，毫無獲取任何之經濟實質利益，而在稅捐法上不被承認，因此，母轉與某丙之部分，依據德國實務見解，亦視為父轉讓者，若超過免稅額度，則應課徵贈與稅。

陸、結論

實質課稅原則，或經濟觀察法，不論在我國或德國，均作為在稅捐規避案件中法律形成濫用認定之依據，然在適用結果上卻有極大之不同。究其原因，首先在形式層面，我國對於實質課稅原則的定位不清；再來就實質層面而言，我國對於實質課稅原則之適用亦不夠細膩。反觀德國，經濟觀察法作為法律形成濫用之認定依據，其適用之重點在於「法律形成的經濟上目的」，以發揮經濟觀察法作為稅捐法目的性解釋方法的本質。此外，德國實務亦在經濟觀察法強調「向著稅捐法的經濟上目的為解釋」時，加入基本法保障特定基本權利的意旨，以基本權利保障的目的以及經濟上的立法目的作為法律形成總體圖像的評價依據，以此將稅捐法的解釋方法「經濟觀察法」，帶進法【興大法學第20期，2016年11月，第35頁】倫理性的色彩。經濟觀察法，不論在德國稅捐規避審判實務作為認定法律濫用的依據，或是在近期亦從基本權利保障的面向發展，均值得作為我國稅捐規避審判實務之借鏡。【興大法學第20期，2016年11月，第36頁】

參考文獻

一、中文

（一）專書

- 1.黃茂榮，稅法總論（第一冊），增訂第2版，植根，2005年9月。
- 2.黃士洲，遺贈稅與脫法避稅—以連環契約安排為例，載兩岸遺產及贈與稅之建制與改革，財_法人資誠教育基金會，2015年4月，頁282-313。

（二）期刊論文

- 1.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，第37期，2015年11月，頁159-185。
- 2.柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第12條之1的增訂，台灣法學雜誌，第199期，2012年5月，頁121-163。
- 3.柯格鐘，論稅捐規避行為之立法與行為的類型化，興大法學，第15期，2014年5月，頁27-99。
- 4.陳清秀，經濟觀察法在稅法上之應用（上），植根雜誌1第9卷第1期，1993年1月，頁30-40。
- 5.葛克昌，租稅法發展專題回顧：近年來行政法院判決之分析，臺大法學論叢，第40卷特刊，2011年10月，頁1909-1944。

二、德文

（一）專書

1. A. Hensel, Steuerrecht, 1986.

2. B. Hartmann/N. Walter, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, 1984.
3. F. Eikmeier, Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung unter dem Blickwinkel des §42 AO 1977, 1995.
4. G. Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Recht **【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 37 頁】** sordnung, 1983.
5. K. Kottke, Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, 10. Aufl., 1994.
6. K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl., 2012.
7. K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013.
8. K. Tipke/W. C. Kruse, AO/FGO Kommentar, 2013.
9. M. Jachmann, Die Fiktion im öffentlichen Recht, 1998.
10. M. Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, in: FS für Klaus Tipke, 1995, S. 237-249.

(二) 期刊論文

1. A. Spitaler, Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJb (1962/63), S. 406-436.
2. E. Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, StuW (1924), S. 146-179.
3. H. Beisse, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW (1981), S. 1-14.
4. H.-J. Pezzer, Steuerliche Gestaltungen und ihren Grenzen bei Vermietung und Verpachtung unter nahen Angehörigen (Teil II), DStR (1995), S. 1898-1902.
5. J. Englisch, Verfassungsrechtliche Grundlagen und Grenzen des objektiven Nettoprinzips, Beihelfer zu DStR 34 (2009), S. 92-100.
6. W. Spindler, §42 AO n. F., StbJb (2008/2009), S. 39-61. **【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 38 頁】**

The Substance over Form Principle in Application of the Tax Circumvention: Basis on the German Practical Experience

Chen Chiu^{*}

Abstract

The Substance over Form Principle, whether in Taiwan or Germany, is as a way of tax interpretation for the abuse of legal form by the cases which is about tax circumvention. But for similar cases there are great differences in the result of the application between Taiwan and Germany. Explore the reasons, the first, from the view of the form is not clear for the position of the Substance over Form Principle in Taiwan; the second, from view of the substance we ignore that the Substance over Form Principle is as the purposive interpretation by the tax law.

In contrast, Germany taxes trial practice used the Substance over Form Principle by the cases of the tax circumvention with a wide thought, in addition, in the analysis of the cases to the tax circumvention also put in the purpose of the fundamental rights of the Constitution law. The text tried to explore the German cases which are about **【興大法學第 20 期，2016 年 11 月，第 39 頁】** the Substance over Form Principle in application of the cases by the tax circumvention, and basis on the Germany practical experience review our tax judgment by the similar cases.

Keywords :

the Substance over Form Principle, Tax Circumvention, the General Clause for the Prevention of the Tax Circumvention, Abuse of Legal Form, the Purpose of the Economy, Protection of the Fundamental Right, Legal Institution **【興大法學第20期，2016年11月，第40頁】**

^{*} Assistant Professor, Graduate Department of Law, Fu Jen Catholic University ; jur., University of Muenster, Germany.