

# 一般反避税立法实践的比较研究

——以中国台湾地区、日本与德国  
税法相关规定与实例为主线

黄士洲\*

---

## 目次

- 一、一般避税防杜条款概说
- 二、我国台湾地区避税防杜一般条款的规定与运作
  - (一) 2009年5月增订“税捐稽征法”第12条之1(实质课税明文化)
  - (二) 2013年5月增订税捐规避一般性构成要件
  - (三) 经济观察法的实际运用
  - (四) 税捐规避的特别防杜条款
- 三、日本税捐规避防杜法制简介
  - (一) 实质课税原则于日本税捐法制与实务的操作
  - (二) 突破税捐规避行为的“伪装行为理论”
  - (三) 租税法律主义有逐步松懈的趋势——大和银行事件
  - (四) 租税规避行为之额外法律效果——加算税制度
- 四、德国税捐规避防杜法制简介
  - (一) 德国税捐通则第42条一般防杜条款
  - (二) 德国税法中的特别防杜规定
  - (三) 德国税捐规避与漏税裁罚的关联
  - (四) 德国一般反避税规定之实务操作:以连环移转资产案件为例
- 五、一般反避税立法的我国台湾地区司法反省

**摘要** 一般反避税条款的立法,应系用以补充税捐立法过程无意识的规范漏洞,而非作为稽征机关填补税法的结构性缺陷的借口,动辄援引一般反避税条款,进行大规模查税猎漏,很容易衍生架空税捐

---

\* 台北商业技术学院财税系专任副教授、法学博士。本文曾提交中国国际税收研究会与中华产业国际租税学会主办之“第一届海峡两岸国际税收交流研讨会”,2013年11月6日,福州市。【为了避免日文汉字与中文汉字的混乱,本文在全部注释中的日文部分添加了下划线。】

立法程序的结果。本文介绍台湾地区、日本及德国税捐规避防杜法制,其中台湾地区与德国设有一般反避税防杜条款,惟实际执行上前者较为积极,日本虽无一般反避税条款,然部分实务操作迂回透过民法通谋虚伪理论,否定税捐规避行为。本文认为,一般反避税立法的实践尺度,实寓有法律价值抉择的深刻意涵——“扩大实质课税来防堵刻意的规避安排,放宽税法规范密度,来维护稽征秩序”抑或“贯彻依法课税,保障对法律文字的合理信赖,遵循经验法则,不溢脱社会通常观念,同时敦促修正不合时宜的税法规定”。

**关键词** 所得税 税捐规避 一般防杜条款 特别防杜条款 违法逃税

## 一、一般避税防杜条款概说

在企业之经营中,租税成本乃是决定其企业活动走向的重要因素之一,就租税法领域之研究而言,国家对于投资人或企业所采取之租税政策为何,及其对于投资行为产生如何之冲击与影响,一直以来都是受到注目与讨论之议题,而国家对于某一投资或经济行为,课以如何之租税负担效果,连带影响纳税人(或业者)之行为抉择。虽然在应然面,租税法领域所应遵守的原则中,存在着所谓的租税中立性原则,然而,实际实践上,却往往不是这回事。

当我们在研究租税法与企业金融法制间之应然关系,在税法上如何看待经济行为与投资行为时,我们必须注意到税法所规范之生活事实,乃是民法与商法所规范对象。而税法之课税要件之界定,也往往借用民法或商法之法律概念(例如配偶、出租、增资、减资、合并等等),即若于税法中未对于某些已于其他法领域有所规范之概念,为不同之规定时(例如:“遗产及赠与税法”第6条第1至4款之视为赠与),其对于该等行为之解释,即须依据既有之规范?或是即便在税法未有特别规定之前提下,稽征机关甚至是法院都可以透过解释之方式,于税法上赋予不同的法律效果?这是传统上,有关于税法如何承接及调整私法,所须重视之议题。

只是,对于租税法与企业金融法制(甚至是扩张至整个私法领域)之承接及调整议题之处理,在我国台湾地区由于相关税法规范不足或不够明确之缘故,就某一经济行为之解读,因为征纳双方立场不同所引发之纷争时有所闻,其结果也会对于企业之投资行为造成困扰,导致其并无法直接将其投资计划付诸执行,例如,先前有关证券商于发行认购(受)权证时,其为避险操作时所产生的损失该如何认列?即在征纳双方形成相当多之争讼关系,最后是透过修法解决日后问题(2007年7月增订“所得税法”第24条之2)。只是,就租税法与企业金融法制间应然关系之探求上,我们有必要从征纳双方的不同立场出发,探寻其可能之内涵。

然而,对于租税规避行为之防堵与租税法律主义之遵守间,可能产生相互矛盾与冲突之处,台湾地区“财政部”虽然一直不断研拟、并增修避税防杜条款,例如“税捐稽征法”第12条之1实质课税明文化、“所得税法”第24条之3关系人借贷设算利息、第43条之1关联企业不合常规移转订价、第43条之2防杜资本弱化以及第66条之8藉由股权移转进行避税安排,惟部分关键的法定避税调整要件,其内容相当模糊、不确定(例如“所得税法”第43条之1的“不合常规之安排”,同法第66条之8“如有藉股权之移转或其他虚伪之安排,不当为他人或自己规避或减少纳税义务者”)。有关于反避税条款之增订,并非仅能着重于租税逃漏观点之解释,更宜兼顾经营者投资行为之经济上合理性,避免过度偏重国库收入的考虑,藉以于租税收入及企业经营自由二者之间取得平衡。

各国或地区财税法律运作实态,因各自税捐法制结构、征纳法律意识与文化有别,透过立法例的比较或许可以看出一些端倪,本文拟简介我国台湾地区、日本及德国一般避税防杜条款的规定解析与运作,或许可供未来研究与立法检讨参考。

## 二、我国台湾地区避税防杜一般条款的规定与运作

### (一) 2009年5月增订“税捐稽征法”第12条之1(实质课税明文化)

2009年5月台湾地区“立法院”修订“税捐稽征法”第12条之1(以下称“第12条之1”),将实质课税原则(principle of “substance over form”)予以明文化,其中该条第1、2、3项分别规定:“涉及租税事项之法律,其解释应本于租税法律主义之精神,依各该法律之立法目的,衡酌经济上之意义及实质课税之公平原则为之。税捐稽征机关认定课征租税之构成要件事实时,应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据。前项课征租税构成要件事实之认定,税捐稽征机关就其事实有举证之责任。”让稽征机关欲突破私法形式外观,按交易经济实质课税时,有了正式法源可资援引,无须迂回诉诸“司法院”释字420号或“行政法院”判决,<sup>[1]</sup>“行政法院”进一步指出该规定乃在重申既存法律原则,可适用于制订前已发生之案件。<sup>[2]</sup>参考该条规定“立法委员”的提案主旨,即在省思税务诉讼案件占现行政治诉讼最大讼源,考其部分缘由,乃纳税义务人对稽征机关实质课税之核定,多有不服,一方面希望就由法律化,赋予实质课税名正言顺的地位,另一方面也加强稽征机关所应负担之举证责任,避免稽征机关滥用实质课税原则,方符租税法律主义之要义。<sup>[3]</sup>

上开“立法委员”将实质课税明文化的立法提案,虽为“财政部”所赞同,惟提案增加第4项,明订纳税人协力义务,渠等认为“有关举证责任之分配,建议衡酌征纳双方间之均衡,……税捐稽征机关虽就课征租税构成要件事实有举证责任,惟有关课税要件事实及相关资料,多发生于纳税义务人得支配之范围,税捐稽征机关掌握困难,为避免纳税义务人……据以主张而免除其依税捐稽征法或各税法规定所负之协力义务,妨碍税捐调查及稽征”,经其建议而增列第4项:“纳税义务人依本法及税法规定所负之协力义务,不因前项规定而免除。”<sup>[4]</sup>

### (二) 2013年5月增订税捐规避一般性构成要件

按“税捐稽征法”第12条之1第1、2项要求税捐法律的解释与课税事实认定,应依实质课税、经济观察法为之,射程范围亦涵括税捐规避的认定与调整,然经过三、四年实际操作,依旧如同立法前,遭诟病稽征机关认定个案漫无标准,令纳税人无所适从。2013年5月14日增订第12条之1第3、4、6、7项修正条文,将脱法避税的构成要件、法律效果、举证责任归属及事前核释,做了如下更

[1] “税捐稽征法”第12条之1第1项规定的用语及字句源自“司法院”释字420号(1997/1/17)以及改制前“行政法院”1992年度判字第2124号、1993年度判字第2410号判决。

[2] 例如“最高行政法院”2012年度判字第909号判决理由即以“按‘税捐规避’乃是指在不隐藏事实之前提下,取向于减免税负之目标,滥用民商法上法律形式之选择自由,刻意选择一个不具经济实质功能之交易形式,使得在正常情况下之应纳税负得以避免。其在税捐法制下之法律效果则为‘排除该规避行为在税捐上之扭曲效应,改从经济观点,回复税捐在常态下之应有状态’。而税捐规避之意涵及效果,向为司法实务所承认,且于2009年5月13日新修正之税捐稽征法第12条之1予以明文化。且该实证法规定乃是既存法律原则之重申,当然对制定以前之案件亦有适用,并无‘溯及既往禁止原则’之适用”。

[3] 参见“提案委员”赖士葆于提案要旨:“立法院”公报,第98卷,第23期,委员会记录,第60页。

[4] 参见“立法院”公报,第98卷,第24期,院会记录,51页。

为明确的规定,缓和实质课税原则与租税法律主义的冲突,以纾减讼源(小标题为本文所自加):〔5〕

• **第3项税捐规避的构成要件:**“纳税义务人基于获得租税利益,违背税法之立法目的,滥用法律形式,规避租税构成要件之该当,以达成与交易常规相当之经济效果,为租税规避。”

• **第4项实质课税、税捐规避调整的举证责任:**“前项租税规避及第2项课征租税构成要件事实之认定,税捐稽征机关就其事实有举证之责任。”

• **第6项税捐规避依常规交易调整原则:**“税捐稽征机关查明纳税义务人及交易之相对人或关系人有第2项或第3项情事者,为正确计算应纳税额,得按交易常规或依查得资料依各税法规定予以调整。”

• **第7项事前核释:**“纳税义务人得在从事特定交易行为前,提供相关证明文件,向税捐稽征机关申请咨询,税捐稽征机关应于6个月内答复。”

按前开2013年修正条文,第3项税捐规避的构成要件以及第6项依常规交易调整的规定参考自德国税捐通则第42条第1项之规定,“税法不因法律形式之滥用,而被规避,当有滥用法律形成之情事,应按与经济历程相当之法律形式,成立税捐请求权”。至于第7项事前核释则是参考法国租税程序法典的“税法权利滥用咨询及防制委员会”与韩国国税通则法的“纳税人权利保护委员会”等制度设计。惟第4项关于实质课税、税捐规避调整,在个案认定上的举证责任归属,直接设定归属予稽征机关,如果没有厘清与第5项“纳税义务人依本法及税法规定所负之协力义务,不因前项规定而免除”,即纳税人协力义务原则之间的关联性,不管是对法安定性或纳税人权利保护来说,很难产生立竿见影的正面影响。〔6〕

### (三) 经济观察法的实际运用

“税捐稽征法”第12条之1第2项:“税捐稽征机关认定课征租税之构成要件事实时,应以实质经济事实关系及其所生实质经济利益之归属与享有为依据。”与第3、6项避税行为调整中的“达成与交易常规相当之经济效果”,“按交易常规或依查得资料依各税法规定予以调整”,落实于具体个案操作,即是对课税事实进行“经济观察法”。

据本文观察稽征、司法实务援引经济观察法认定课税事实,针对具体个案,抑或透过抽象的法令、函释,对特定类型课税事实做一致性的认定,略有几种面向:1. 取向法条文字理解,即从经济效益观点,评价当事人的税捐负担能力、〔7〕费用支出合理;〔8〕2. 援引财经领域的概念内涵或指导原

〔5〕 参见“提案委员”赖士葆于提案要旨:“立法院”公报,第102卷,第29期,院会记录,第112页以下。

〔6〕 针对个案是否构成不合常规之滥用法律行为,其举证模式,本文建议,或许可参考德国税捐通则第42条于2008年1月增订之第2项规定:“当纳税义务人选择一项不相当的法律形成(按:即财产的规划与安排行为),而该项不相当的法律形成相对于纳税义务人或第三人选择相当的法律形成,却可获得原先法律规定预期以外的税捐利益,即构成法律形成之滥用。但纳税义务人就所选择的法律形成,能够证明具有其他非税法之原因,且该目的对于整个安排的法律关系而言,具有重要性的话,则不在此限。”

〔7〕 例如旧“所得税法施行细则”第82条第3项(遭释字第657号宣告违反租税法律主义而删除,后来增订于“所得税法”第24条第2项),将营利事业应付未付之债务,逾消灭时效之际,拟制为其他收入课税,俟实际给付时,另做营业外支出减除,即是以债务罹消灭时效且未支付,此客观事实让营利事业获得相当于暂时(可能也是永久)免支出现金的经济效益,据以评价有负担营所税负的经济能力。然而,无论是从经济负担能力或脱法避税防杜观点,本文认为,以抽象性规则一致认定,未必能够顾及个案正义,特别是对于负债累累债权人求偿无效的营利事业而言。

〔8〕 例如“营利事业所得税查核准则”第97条第11款(“最高行政法院”99年度6月份决议亦支持)规定,营利事业一方面借入款项支付利息,一方面贷出款项不收利息,对“相当于”该贷出款项所支付利息支出,非属合理、必要支出,不得减除云云,该规定亦有类似前注之疑义,即以纯粹经济效益观点,转化为欠缺个案弹性的抽象性规则,一致性地放射至错综复杂五花八门的课税事实,代价之一即是剥夺企业运用资金的回旋空间。

则,作为税法借用财经名词(如“并购商誉”)的解释基准;<sup>[9]</sup>3.以最终的经济效益归属,反推当事人从事财产规划安排时,主观上有特意规避税负的意图。<sup>[10]</sup>

所谓“经济观察法”,不宜看为纯粹地从经济学观点,解读课税事实、税法概念,就算是“经济观点”本身,判断标准也十分多元(例如长期投资即有成本法与权益法两种评价方式,会计、税法准许的折旧方式亦不下五、六种),何况每个法领域亦有自身关注的规范重点,成为该法领域适用经济观察法的指导原则。所以学者乃提出警语,认为经济观察法如果欠缺目的性思考,税法适用、课税事实认定很容易导向所谓“自由游荡的经济感情法学”(freischwebende “wirtschaftliche Gefühlsjurisprudenz”),<sup>[11]</sup>成为恣意课税的借口,甚至悲观地认为,在与日俱增的财政压力之下,税法将不断地干涉私法领域,私法反倒丧失了自身空间。实则,税法运用经济观察法正是为了反映/实现量能课税原则与目的性解释,并不在追求税收的增加,德国联邦宪法法院1991年12月27日判决对经济观察法亦做有清楚的阐释:<sup>[12]</sup>“经济观察法绝非是对税法上的事实形成,进行一个法外的经济判断(außerrechtliche wirtschaftliche Beurteilung);毋宁是要求基于特定的税法规制目的以及自身设定的用语,来进行税法上的判断,或经济上的结果是否符合税捐构成要件。”

以下对照两则地区外股权变动与营所税课的实际案例,说明经济观察法与目的性解释的密切关联:

- 灿坤公司对大陆投资控股架构变动(“最高行政法院”2003年度判字第1099号判决及2007年度判字第1369号判决):

灿坤公司原透过自然人持有三家香港控股公司,间接投资大陆子公司,1996年将香港控股公司以每股一元港币出售予灿坤公司设立于英属维尔京群岛(BVI)的子公司。稽征机关认为交易价格过低,构成关系企业不合常规交易,且间接投资大陆子公司潜在获利约8亿余元,也因此笔股权移转而实现。灿坤公司不服,主张系因应香港回归政治风险,乃调整地区外控股架构,并无所得实现。“最高行政法院”两度判决,先后从经济观察法的不同角度,认定财产交易所得随控股架构变动而实现,一认为BVI子公司系独立法律主体,对香港控股公司从直接持有转为间接持有,财产交易所得即已实现(2003年度判字第1099号判决);另一认为当投资公司对被投资公司具有控制能力时,应采用权益法评价,<sup>[13]</sup>较能允当表达投

[9] 参见“台北高等行政法院”2012年诉字第49号判决,判决理由援引美国文献关于商誉上定义及考虑要素,作为主张商誉摊销的纳税人,应负担举证责任的基础与证明义务内涵。惟查商业会计关于商誉概念,是采取准则性、叙述性的规范模式,相当程度赋予财报编制者、审核者主观判断的裁量空间,例如“获取超额利润的能力”“良好的顾客关系”“有效率的人力资源”“财务信誉”等等,并非闭锁性的清楚法学定义,极易因判断者价值取向,而有不同认定,本文认为并不适当作为左右。

[10] 例如“台湾财政部”2009年7月3日台财税字第09800237380号函及2011年11月10日台财税字第10004533940号函分别针对移转公设地获取容积再合建以及公司增资原始股东放弃认购新股权,“财政部”认为此类安排的当事人,主观意图系藉“迂回赠与”来规避赠与税。两号函释所针对之事实经过虽均涉及财产利益移转,惟子女财产最终增益的因素并非来自父母无偿移转,毋宁各自涉及合建财产交易所得课税,以及新股认购价格偏低,尚无法涵摄入“遗产及赠与税法”第4条第2项之一般赠与的文义可能范围。

[11] Tipke, StRO III, Köln, (1993), S. 1291. Auch: Lang, in Tipke, Steuerrecht, (2010), Köln, § 4, 27, S. 77-78.

[12] 原文参见 BVerfG, Stuw 1992, 186ff.

[13] 本件按行为时与今日“所得税法”关于长期投资评价,系规定至少需握有半数以上资本,才按投资净值评价(第63条),“最高行政法院”2007年度判字第1369号判决却舍所得税法之明文,适用财务会计对权益法设定的较低门坎,严格来说,容有经济观察法逾越租税法法律主义的疑义。

资实况(2007年度判字第1369号判决)。

- **硅魁公司地区外股权变动**(“台北高等行政法院”2010年度诉字第1757号判决,“最高行政法院”2011年度裁字第1360号裁定):

硅魁公司2006年将其采权益法评价之英属盖曼群岛STI公司全部股权,出售予硅魁公司的香港母公司,当年度依照一般公认会计准则(权益法),列报出售资产损失4288万余元。稽征机关则认为此举系为调整集团投资架构而为系争股权移转交易,核与买卖行为有别,并未产生实质财产出售损失,援引实质课税原则,将该笔出售资产损失全数剔除。硅魁公司不服提起诉讼,“行政法院”判决仍是认同稽征机关课税主张。

对照上述两则地区外股权结构变动案例,吾人可发现,两者背景事实相当雷同——“在企业集团之内,去变动控股架构”,灿坤案里稽征机关与“行政法院”是认为对大陆公司投资利益8亿余元,因控股架构变动,成为财产交易所得而实现,即便股权交易价格极度异常之下,还是构成买卖;但硅魁案却是认为调整投资架构所为股权移转,既非买卖行为,自不产生任何财产交易损失。两者差别待遇如此明显,自易启人疑窦,误以为有权诠释经济观察法的稽征机关与“行政法院”,仅仅会在有利国库的场合,才会去适用这套“特殊规则”。实则,从目的性解释观点,营所税掌握营利事业藉由市场活动所增益的负担能力,交易前后营利事业的支配财务资源是否增加,即为负担能力的判断指标之一,企业集团内股权变动从经济实质观点来看,大多欠缺从集团外流入财务资源的常态特征,诚如硅魁案判决见解,难以将股权架构变动,评价为交易所得或损失。

实则,无论是经济观察法,抑或实质课税原则,乃中立性之法律原则,理应平衡适用于征纳双方,亦有“行政法院”判决持相同见解,将实质课税原则直接内化为台湾地区“行政程序法”第9、36条及“行政诉讼法”第133条关于行政机关、“行政法院”职权调查义务之内涵,例如“最高行政法院”2009年度判字第825号判决:“依‘行政程序法’第9条、第36条规定及基于实质课税原则,稽征机关关于调查课税事实时,自应依职权调查证据,并就有利及不利纳税义务人之事证,一律注意,不得仅采不利事证而舍有利事证于不顾。又依‘行政诉讼法’第133条前段规定,行政法院于撤销诉讼,固应依职权调查证据,以期发现真实,然职权调查证据有其限度,仍不免有课税要件事实不明之情形,而应由稽征机关承担客观之举证责任。”(相同见解参见同年度第211号判决、2006年度判字第1519、1389号判决)另也有执实质课税原则,推导出“所得税法”第14条所列个人各类所得,不应拘泥于其形式名义(即归属于何类典型的民事契约),而应视经济活动的实质内容,决定其所得来源及性质(“最高行政法院”2009年度判字第878号判决参照)。

#### (四) 税捐规避的特别防杜条款

按台湾地区历年来税法修正的重点之一,正是引入税捐规避的特别防杜条款。最早是参考美国税法,制定“所得税法”第43条之1关联企业间不合常规移转订价(1971年11月):“营利事业与国内外其他营利事业具有从属关系,或直接间接为另一事业所有或控制,其相互间有关收益、成本、费用与损益之摊计,如有以不合营业常规之安排,规避或减少纳税义务者,稽征机关为正确计算该事业之所得额,得报经财政部核准按营业常规予以调整。”<sup>[14]</sup>之后于1998年导入两税合一制时,增订66条之8股权安排避税防杜:“个人或营利事业与国内外其他个人或营利事业、教育、文化、公益、慈善机关或团体相互间,如有藉股权之移转或其他虚伪之安排,不当为他人或自己规避或减少纳税义务者,稽征机关为正确计算相关纳税义务人之应纳税额,得报经财政部核准,依查得

[14] 台湾地区“财政部”于2005年12月颁布“营利事业不合常规安排移转订价查核准则”作为具体规范。

资料,按实际应分配或应获配之股利、盈余或可扣抵税额予以调整。”该条立法原意虽在“防杜纳税义务人藉投资所得适用税率高低之不同,不当规避或减少纳税义务”,实务操作上扩张至利用投资公司转换所得类型与递延股利所得实现的税捐规避行为。

另“所得税法”于2009年5月增订第24条之3关系人借贷设算利息:“(第1项)公司组织之股东、董事、监察人代收公司款项不于相当期间照缴,或挪用公司款项,应按该等期间所属年度一月一日台湾银行之基准利率计算公司利息收入课税。但公司如系遭侵占、背信或诈欺,已依法提起诉讼或经检察官提起公诉者,不予计算。(第2项)公司之资金贷与股东或任何他人未收取利息,或约定之利息偏低者,除属预支职工薪资者外,应按资金贷与期间所属年度一月一日台湾银行之基准利率计算公司利息收入课税。”立法意旨在为正确计算营利事业损益及防杜公司违反营利本旨,避免其股东、董事、监察人无偿使用公司款项,从事不正当损益安排。又2011年1月仿效美国制定增订第43条之2防杜资本弱化安排:“(第1项)自一百年度起,营利事业对关系人之负债占业主权益超过一定比率者,超过部分之利息支出不得列为费用或损失。”立法意旨为避免跨国企业及国内企业利用关系人债权融通规避租税,侵蚀税基,并让企业回归正常资本结构及经营。

由以上所得税法关于避税防杜特别条款来看,吾人可以发现所得税法关于避税防杜关注的重点系利用关系人交易,藉以进行税捐规避的安排。惟需特别指出者,关系人受控交易行为较易被认为欠缺经济实质,但常见避税安排所要求之税捐规避、减免效果,大多源自明显的税制漏洞,例如证券、土地交易所得免课征所得税,两税合一下投资公司所获股利所得亦属免营所税,仅需加征百分之十的未分配盈余,则适用上开特别防杜条款之案件,予以调整补税的理由,究竟是因受控交易产生应税所得?抑或受控交易系为规避税负为主要目的,不符税法赋予减免优惠的立法目的?此问题的判别另外涉及补税后,可否再进而比照漏报所得额,裁处漏税罚款之问题。

### 三、日本税捐规避防杜法制简介<sup>[15]</sup>

#### (一) 实质课税原则于日本税捐法制与实务的操作

##### 1. 现行日本并无一般性之租税规避防杜条款

在日本,对于租税规避行为于租税法上效果之赋予为何,有所谓的租税规避否认(亦即将租税规避行为调整为正常行为而对之赋予应有之租税效果)之见解,其乃是以租税公平原则为依据之论者,支持否认租税规避行为之见解,亦即在租税法律效果之界定上,不应仅受限于其外在之形式,即便其外型乃该当于民商法之法律概念,但在租税法上亦可做成不同之评价;然而,认为租税法律主义应主导租税法领域之论者,则是认为除非在有明确且个别性之法律依据(防杜条款)存在时,否则应尊重当事人所选择之法律形式,即便是于租税法上亦应容认该等法律形式,应默许其租税负担之减轻。前述见解之对立,不仅见之于学界,即便是于日本的实务界中亦有所分歧。<sup>[16]</sup>只是,诚如前述所提及,现今之日本,仍旧支持租税法律主义者较占多数。

在日本,之所以产生此等论争之原因,乃是因为在日本法上,并未存在相当于德国税法通则第

[15] 本文以下有关日本法的介绍,系摘录自:黄士洲、蔡孟彦:《台湾、日本防杜租税规避制度之比较》,载《税务研究月刊(台湾)》第219期,第1~28页。

[16] 增田英敏『リーガルマインド租税法』[成文堂・2008年]頁79。

42条与台湾“税捐稽征法”第12条之1的一般性租税规避防杜条款。<sup>[17]</sup>一般说来,较具通则性之否认规定,仅存在于有关家族公司(日文:同族会社)行为或计算之否认规定、法人组织再编成相关行为或计算之否认<sup>[18]</sup>或连结法人行为或计算之否认<sup>[19]</sup>而已。<sup>[20]</sup>至于个别性之否认规定,则是散见于多数之税法中。在日本税法学界,税捐规避行为在税法欠缺一般性、特别防杜条款之下,可否径以法律解释、事实认定之方式,进行纳税调整?虽然一直以来都有争论,无论是否定说或是肯定说,皆有学者采取。不过,在最近所出版的税法教科书或文章中,否定说,亦即尊重租税法律主义,依然是呈现较为多数之局面。<sup>[21]</sup>

## 2. 租税法律主义优先实质课税原则的理论实务见解

在日本,在法律没有明文规定之情形下,税捐稽征机关是否得依据实质课税原则调整租税规避行为,在日本法制上是有演变过程的。尤其是在昭和40年(1965年)税制改正之前,当时的所得税法第3条之2之规范内容,即便仅是在规定所得之实际归属者为何(日文:實質所得者課税の原則),与真正的实质课税原则之内涵并未相符,但由于在该条的标题上标示着“实质课税之原则”,也因此在当时,是有相当多的主张认为此为对于实质课税原则之承认,而该条文除可适用于实质所得者之认定外,亦可作为实质课税原则承认之依据。战后的日本,受到德国经济观察法之影响,认为实质课税原则乃是包括经济性实质主义之见解属于有力之主张。<sup>[22]</sup>而当时用以说明实质课税原则之内容,乃是当时德国“税捐调整法”(Steueranpassungsgesetz)第1条第2项所揭示“租税法之解释应考虑国民之通念、租税法之目的及其经济性之意义与多方发展”。虽然,在当时还是曾出现有关于实质课税原则立法化之讨论,而此等主张亦曾于昭和36年时出现于“税调答申”中,不过,最后依然未能加以明文规定,当时的学界认为若是将实质课税原则明文化,将有可能导致税捐稽征机关恣意妄为滥用其公权力之情事。

之后,由于强调租税法律主义之见解逐渐居于支配性之地位,先前建议将实质课税原则明文化之主张即逐渐失去其影响力。于昭和37年国税通则法制定后,法院虽然曾做过几则以实质课税原则为法理基础而对于租税规避行为为调整之判决,然而,之后由于租税法律主义之优位性提高,法院于判决时也就逐渐不从实质课税原则之立场,对于租税规避行为为调整。也因此,对于常

[17] 在日本之租税法制史上,也曾出现过引进如同德国税法通则第42条一般性租税规避防杜条款之尝试。昭和36年(1961年)时,日本原拟于修正国税通则法时,制定一般性之租税规避防杜条款(GAAR),然而,却因顾忌在此等规定制定后,将导致稽征机关之恣意滥用权力行为之疑虑,此一提案最后并未受到采纳。本庄資、藤井保憲『法人税法 実務と理論』(弘文堂・2008年)頁253。相关讨论之内容,则可参阅川田剛『節税と租税回避一判例にみる境界線』(税務経理協会・2009年)頁18以下之介绍。

另日本学者认为,于租税法律主义之架构下谈一般性之租税规避否认规定时,由于该等一般性否认规定之要件势必抽象与不明确,若考虑到租税法乃是对于国民·纳税人之财产权所为之侵害规范,此等一般性否认规定之存在,对于法安定性与经济生活之预测可能性,将产生相当之影响。山田二郎編『実務 租税法講義—憲法と租税法』(民事法研究会・2005年)頁207。

[18] 参见日本法人税法第132条之2等。

[19] 参见日本法人税法第132条之3。

[20] 例如,日本所得税法第157条、日本法人税法第132条、日本继承税法第64条。详细规定之说明,参见川田剛『節税と租税回避一判例にみる境界線』(税務経理協会・2009年)頁344以下。

[21] 例如谷口勢津夫『税法基本講義』(2010年)頁33、水野忠恆『租税法』(2009年第4版)頁292、駒宮史博『外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか——大和銀行事件』『最新租税判例60』(2009年)頁127、増田英敏『リーガルマインド租税法』(2008年)頁54等等。

[22] 松田直樹『租税回避行為の解明』(ぎょうせい・2010年)頁18。

见之租税规避行为,日本法上是有所谓的个别性防杜条款之存在,此亦为租税法律主义优位之实践。学者认为在新型态的租税规避行为出现后,立法者即负有积极立法因应之义务。<sup>[23]</sup>

### (二) 突破税捐规避行为的“伪装行为理论”

日本法制于讨论租税规避行为之租税效果应如何处理时,除提出租税规避之否认外,亦有另一个与此极为相似之概念,此即为“伪装行为(日文:伪装行為)”。伪装概念之提出亦为租税规避否认之一种,只是一般所提之租税规避之否认,所否定的仅局限于租税效果,并未否定该等行为之私法效果。然而,若是此处所称之假装行为,则是认定该等(交易)行为系出自于伪装,并未具有真实性。<sup>[24]</sup> 此处所称之伪装行为,系为该当于民法所称之通谋虚伪意思表示之行为。其既然被认定为不具真实性,所以即无法产生法律效果,因此,也就无法产生减轻或规避租税负担之效果。<sup>[25]</sup> 然而,即便如此,在租税规避行为租税效果之决定上亦有相当之影响力,这是因为在日本,多数见解认为若欲为租税规避行为之否认时,须具有个别之防杜条款存在为前提,所以即便仅是意图不当减免租税负担之租税规避行为,必须透过伪装行为否认之解释法以求解决之案例,亦属不少。<sup>[26]</sup> 实此种说法之运用亦可称之为租税法律主义抬头之产物,学者于讨论伪装行为时,即认为此等认定方法无须有特别规定存在之必要,课税要件之事实并非是从外观或形式加以判断,而必须根据实体或实质加以认定,乃是至明之理。<sup>[27]</sup> 只是,即便如此,学者对此还是提出警告,契约行为是否系属伪装,真实的法律关系为何,应如何加以认定,在许多面向系属极为微妙之认定必须谨慎为之。

### (三) 租税法律主义有逐步松懈的趋势——大和银行事件

有学者提及在未有个别性否认规定存在之情形下,从租税减免规定之目的所为之解释,亦可达成实质否认之效果,且亦可避免稽征机关产生滥用权力之情事。<sup>[28]</sup> 而这种主张最近亦可见诸于日本法院之判决上,最近受注目之争议案例,即为大和银行事件。<sup>[29]</sup>

本事件之发生,乃是因为大和银行依据日本法人税法第 69 条之规定,主张其已于国外所缴纳之税额,得用以扣除国内所应缴纳之法人税,并为如此之申报。但此一申报之内容却遭到税务署长之更正,经过地院、高院审理,大和银行均胜诉,但最高法院判决逆转,之所以为改判的理由,乃是因为其认为原告银行滥用外国税额之扣除制度,因而形成有害租税公平负担之结果。

[23] 金子宏『租税法』〔有斐閣・2010年15版〕頁118。

[24] 例如,在平成14年10月10日大阪高等法院所做成之判决中,即认定该事件中,有关于不动产买卖与股份买卖系为虚伪之交易行为。因为在系争事件中,不动产之部分价金为18亿日圆,至于股份买卖部份之价金则为42亿日圆,即便如此,法院依旧认定各该契约所记载之价金,显然欠缺对价之均衡,进而以此为理由,认定系争交易行为系属伪装行为。

[25] 同注[23],金子宏文。

[26] 水野忠恒『租税法』〔有斐閣・2007年〕頁25。

相较于学者对于租税规避之否认与伪装行为之区别,实务界出身者,对于二者之区别似乎就不若学者之重视,甚至有认为此时所存在者,乃是事实认定之问题,而非解释之问题。例如,长期于大藏省主税局服务,亦曾担任过主税局长、国税厅长官之水野胜即认为“为规避租税而实行虚伪行为之纳税人,若其主张‘课税要件未该当’时,首先作为关于事实认定之问题,依据事实认定课税要件是否该当即有所必要……此并非为解释上之问题,而是事实认定之问题”。氏著『租税法』〔有斐閣・1993年〕頁105注1。

[27] 同注[23],金子宏文,第129页。

[28] 中里實『タックスシェルター』〔有斐閣・2002年〕頁223。

[29] 最高法院平成15年(行ヒ)第215號判決。详细内容参见判例タイムズ第1206號,頁172以下。

本案发生之经过，乃是由于新西兰所设立之 A 公司于开曼群岛设立子公司 B，虽然 A 公司于资金调度之时曾考虑向 B 公司为之，不过，依据新西兰的相关税制规定，若 B 公司直接贷款于 A 公司，当 A 公司向 B 公司支付利息时，其必须从所支付的利息中扣缴 15% 的税额。也因此 A 与 B 公司在减轻租税成本的考虑下，找到了日本的大和银行，利用日本法人税法中所规定之外国税额扣除制度之制度，而发展出一系列关系企业之存放款行为。

最高法院于本判决中之所以认为，该银行并无法主张法人税法第 69 条所规定之外国税额扣除的理由，乃是基于该等规定之存在系基于防止国际性之双重课税情事发生而排除国际间经济活动之障碍，同时也就投资与经济活动维持税制之中立性。最高法院从整体之交易行为观察，对于本来不应该由本国银行所负担之外国法人税，在本国银行取得对价后而加以运用该等制度，其实乃是逸脱该等制度设计之目的，而经由此等行为之安排将会导致纳税义务之减免，系属该等制度之滥用。由于日本从事此类型交易之银行为数不少，而最高法院于此类型之案件中，也采取相同于此判决之见解，<sup>[30]</sup>学者认为，在未有明文规定之情形下，援引权利滥用之法理以限缩租税减免规定之适用，无异是租税法律主义的自我否定。<sup>[31]</sup>另有学者指出，此一判决所具有的另一种意义在于，就有关于交易行为是否为基于正当之事业目的而为之的判断上，最高法院所提示的判断标准，并非是从单一之交易行为为之，而是应从具有关联性的复数行为中加以综合性之判定。<sup>[32]</sup>

#### (四) 租税规避行为之额外法律效果——加算税制度

在日本对于遭否认之租税规避行为的法律效果之决定，除了有应加以补税之外，尚会被课以加算税。<sup>[33]</sup>一般而言，遭否认之租税规避行为稽征机关对其做成更正处分时，其行为人将被科以过少(税额)申报加算税，而根据国税通则法第 65 条第 1 项之规定，其纳税人将被处以更正处分所定应纳税额 10% 之加算税，<sup>[34]</sup>但如果此等租税规避行为中又具有隐蔽或虚伪之行为时，则其行为人将被课以重加算税，其比例为 35%。此外，由于被课以加算税之租税规避行为中，若具有虚伪或其他不正当之行为时，<sup>[35]</sup>在概念上亦有该当于刑事犯罪之构成要件的可能，亦即该等行为亦有构成刑事犯罪之可能性(脱税犯)，<sup>[36]</sup>此即为遭否认之租税规避行为，在现行的日本法制下所可能发

[30] 例如，发生于 りそな銀行 之最高法院平成 17 年 12 月 19 日所做成之判决。

[31] 谷口勢津夫『税法基本講義』〔有斐閣・2010 年〕頁 37。

[32] 駒宮史博「外国税額控除余裕枠の利用取引は制度の濫用にあたるか——大和銀行事件」，收於『最新租税判例 60』〔日本税務研究センター・2009 年〕頁 128。

[33] 加算税乃是为确保纳税人得以适正缴纳国税之附加性负担，而日本国税通则法第 60 条则是将加算税称之为附带税(此外，延滞税与利子税亦为附带税之类型)，加算税中包括过少申告加算税、无申告加算税、不纳付加算税与重加算税。

加算税存在之目的，乃是在于申告纳税制度下用以担保纳税行为之适法性、正确性以及遵期申报。此一制度虽可上溯于昭和 22 年开始之“追征税”，但真正影响现行制度者乃是 シャープ使節團 之建议：“对于故意怠于申报之纳税人，法律必须将之明定为刑事犯而为修正，除此之外，亦应有关于民事罚之规定。若超过一个月始为申告之延误，必须对于税额科加 10% 加算税之民事罚，每逾一个月即增加 10%，直至其税额的 30% 为止。若其申告之延误非基于故意，且有正当之事由时，即不应该适用此等之罚则。”酒井克彦『附带税の理論と実務』〔ぎょうせい・2010 年〕頁 6-7。

[34] 如果更正处分所定之应纳税额与纳税人先前所申报之税额相较后之差额过大(高于 50 万日圆)或其差额高于先前所申报之税额，则超过 50 万日圆或超过先前所申报税额之部分，将再加征 5% 之加算税(国税通则法第 65 条第 2 项)。

[35] 例如，日本所得税法第 238 条第 1 项所规定之行为态样即为“虚伪或其他不正之行为”。

[36] 账簿书类之虚伪记载、双重账册之做成等，但单纯之不作为则不会构成脱税犯。同注〔23〕，金子宏文，第 846 页。

生之法律效果。<sup>[37]</sup>

于日本,某一遭否认之租税规避行为将会被课以加算税之法律效果,乃是来自于法律之规定,由于加算税之规定乃是用以担保纳税行为之适法性、正确性以及遵期申报,因此,即便纳税人之所以过少申报之原因,乃是基于对于税法之无知或误解<sup>[38]</sup>或只是单纯的计算错误,都还是会被课以加算税。虽然在国税通则法第65条第4项规定,具有正当事由者得以免除加算税,然而,其法院实务则是认为此一事由之存在,应由主张者负举证责任。<sup>[39]</sup>

## 四、德国税捐规避防杜法制简介

### (一) 德国税捐通则第42条一般防杜条款

如前所述,台湾地区2013年5月修正“税捐稽征法”第12条之1实质课税明文规定,增订第3项税捐规避的构成要件以及第6项依常规交易调整的规定,系参考自德国1976年税捐通则(Abgabenordnung, AO)第42条第1项之规定(当时并没有分项):“税法不因法律形式之滥用,而被规避,当有滥用法律形成之情事,应与与经济历程相当之法律形式,成立税捐请求权。”<sup>[40]</sup>

德国1976年税捐通则第42条税捐一般防杜条款系沿袭自该国1919年制订的帝国税捐通则第4条(§4, RAO 1919)之规定,其规定略为“税法之解释,应斟酌其立法目的、经济意义与客观事态之发展”。<sup>[41]</sup>其后为1934年“税捐调整法”(Steueranpassungsgesetz)第1条第2项所承接,并将之扩张至课税事实的认定,<sup>[42]</sup>嗣后于1977年为今日的德国税捐通则法第39条以下,尤其是第42条(§42, AO),即所谓脱法避税一般防杜条款所取代。

德国税捐通则第42条于2008年1月增订之第2项新规定:“当纳税义务人选择一项不相当的法律形成,而该项不相当的法律形成相对于纳税义务人或第三人选择相当的法律形成,却可获得原先法律规定预期以外的税捐利益,即构成法律形成之滥用。但纳税义务人就所选择的法律形成,能够证明具有其他非税法之原因,且该目的对于整个安排的法律关系而言,具有重要性的话,

---

[37] 不过,根据学者之观察,在日本即便是遭到否认之租税规避行为,其法律效果也大都只有课以过少申报加算税而已,有论者认为此等制裁效果过轻,而倡议应于加算税中增加新的类型而提高其制裁的比例。此外,对于日本独占禁止法中之“课征金”制度,亦应考虑引进作为租税法中之制裁手段。中村弘「租税負担の不当な回避行為に対抗する サンクション体系」,登於稅務大學校論叢56號,2007年7月,頁257以下。松田直樹「租税回避行為の解明」〔ぎょうせい・2010年〕頁465以下。

[38] 东京地方法院平成7年3月28日所做成之判決即采此种见解。

[39] 酒井克彦「附帯税の理論と実務」〔ぎょうせい・2010年〕頁60以下之說明。

[40] 德国税捐通则第42条第1项原文:“Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden... Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2, so wie es bei einer wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.”

[41] 原文为:“Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.”

[42] 德国税捐调整法当初立法背景也值得吾人了解,该法系希特勒于1933年掌权之后,扩大行政权,不受立法、司法监督、干涉的众多措施之一,此观该法第1条全文,即可明白其特意利用高度不确定的法律概念及政治观,实行政治目的凌驾法治主义之意图:“(1)税法之解释,应按国家社会(按:即纳粹党)之世界观为之。(2)税法之解释,应斟酌国民观感、税法之目的与经济意涵以及事态之发展。(3)事实之判断亦准用前两项之规定。”

则不在此限。”<sup>[43]</sup>

前述第 2 项规定主要解决税捐规避行为的概念解释模糊空间，并且明确归属脱法避税的举证责任归属。申言之，脱法避税判断上，当历经三个阶段：1. 财产规划与安排行为与经济实质并不相当；2. 不相当的安排行为，可以获得常规交易所没有，法律也未预期给予（gesetzlich nicht vorgesehenen）的税捐利益；3. 如个案具备 1、2 情形，稽征机关可先推定构成“法律形成的滥用”（Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts），至于规划、安排行为是否含有其他税法以外的重要意义，例如投资、理财、避免死后家族分产，对于此类“非税法之原因”（außersteuerliche Gründe），则应由纳税义务人负担举证责任。换言之，德国税捐通则透过修订法律之方式，藉由不相当规划安排及获取额外税捐利益之外观，将税捐规避意图的举证责任，例外地转换予纳税义务人负担，尤其证明此番异常的规划安排另含有其他经济上或非经济上的重要意义。<sup>[44]</sup>

### （二）德国税法中的特别防杜规定

除了税捐通则第 42 条的税捐防杜一般规定之外，各税目有对特定型态的税捐规避行为，设有“特别防杜条款”，此点与我国台湾地区现行法制类似。兹以下简介两款规定：

#### 1. 利息列报扣除的上限（所得税法第 4h 条）

德国所得税法（主要规范个人所得税）第 4h 条（§ 4h, EStG）规定营利活动所生的利息费用，其扣除上限仅限于依所得税法规定，所计算之扣除所得税、折旧、摊销之前的所得（即所谓“EBITDA”）。所谓的“EBITDA”系指营业收入减除按历史成本及成本与市价孰低法所核计的成本费用，并加回固定资产折旧数额，所剩余额的三成。

#### 2. 受控外国公司所得归入（涉外税法第 7 条）

为防杜德国营利事业利用外国租税天堂，设立纸上公司，间接控有其他外国公司，并将境外利润保留于租税天堂子公司，德国于 1972 年制订涉外税法（Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, AStG），建立所谓“受控外国公司所得归入”的法制，即一般国际税法上所谓的“Controlled Foreign Company”。

涉外税法第 7 条规定受控外国公司的要件与税负调整效果：当德国纳税人投资境外营利事业，该境外营利事业系设于法人税实质税率低于 25% 之国家，且无德国境内连结因素、无须负担德国法人税纳税义务者，该境外营利事业即构成所谓的“中间企业”（Zwischengesellschaft），则德国纳税人须对该“中间企业”所获之“静态收益”（passive Einkünfte），依持有权益的比例，负担德国境内的所得税纳税义务。

### （三）德国税捐规避与漏税裁罚的关联

德国税捐违章、违法行为的处罚体系采总则性规定，即各税原则上不设罚则规定，而是透过税捐通则的罚则章规范之，按税捐通则（Abgabenordnung, AO）对于税捐违章行为态样区分为三种类型：（一）故意逃漏税行为——刑事犯罪（Steuerhinterziehung, § 370 ff, AO），原则上 5 年以下有期徒刑，严重案件得裁处 6 个月以上 10 年以下有期徒刑；（二）重大过失短纳行为——税捐漏税罚

[43] 德国税捐通则第 42 条第 2 项原文：“(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.”

[44] Tipke, Steuerrecht, 20 Aufl., Köln, (2010), § 5, Rn. 101.

(leichtfertige Steuerverkürzung, § 378, AO), 裁处 5 万欧元(相当 40 万人民币)以下的行政罚款;  
(三)税捐危险行为(Steuergefährdung, § 379ff, AO), 至多裁处 5 000 欧元(相当 4 万人民币)以下的行政罚款。税捐通则第 379 条规定的税捐危险犯行为态样, 第 1、2 款就涵括了开立以及取得与事实不符、不正确的凭证(in tatsächlicher Hinsicht unrichtig), 其裁罚效果是如无短纳税额情况之下, 仅裁处至多 5 000 欧元(相当 4 万人民币)以下的行政罚款。

至于规避税捐行为, 是否该当上述的刑事故意逃漏税犯罪、重大过失短纳或税捐危险行为? 德国税捐理论与实务通说多采否定立场, 即认为纳税义务人透过财产规划安排, 希望少缴税的主观意图, 本来就是财产权受宪法保障的范畴, 并不能将之评价为具有“违法性”, 尤其是规避税法所为之财产规划安排, 通常都是合乎刑法、民法甚至税法等其他行政法规之合法行为, 既具备合法之行为外观, 自难在行政罚之评价上, 论以行为具有“违法性”(Rechtswidrigkeit)。德国税法学者 Lang 也特别强调“税捐规避行为不具有可罚性(Steuerumgehung ist nicht strafbar), 只有当纳税义务人对于税捐通则第 42 条相关事实, 有特意掩盖(verschleiert)或隐匿(verheimlicht)者, 始论以税捐逃漏行为(Steuerhinterziehung)”。<sup>[45]</sup>

#### (四) 德国一般反避税规定之实务操作: 以连环移转资产案件为例

鉴于德国各个税法已对常见税捐规避操作态样, 设有特别防杜规定, 已过滤掉大部分避税个案, 经笔者访问德国税务法庭法官与税务律师的意见, 渠均表示德国税务法院不常接受稽征机关援引税捐通则第 42 条, 随意地进行个案的课税调整。至于援引税捐通则第 42 条调整课税的个案, 都有明确事证, 当事人规划安排是以规避税负作为唯一目的, 才会被称之为法律滥用的税捐规避行为。

兹以近年两则亲属间连环、密接地移转资产藉以规避税负的税务判决, 也可发现德国论述重点也是探求移转资产过程, 当事人之间有无民法上债权债务关系, 以及是否以规避税负作为唯一目的。

##### 1. 慕尼黑财务法院 2013. 8. 28 判决

慕尼黑财务法院(FG München)2013 年 8 月 28 日判决, 该案姐姐要卖土地给弟弟, 想规避交易总额 3.5% 的地产取得税(Grunderwerbsteuer), 姐姐利用亲子间地产交易免征地产取得税, 所以先过户给父亲, 再由父亲过户给弟弟; 慕尼黑财务法院认为这两笔交易实际上只有一笔, 就是姐姐过户给弟弟而已, 因为父亲取得姐姐财产之后, 负有民法上债务, 必须马上移转给弟弟, 所以构成德国税捐通则第 42 条所称的滥用法律的避税行为(Gestaltungsmisbrauch)。

##### 2. 德国联邦财务法院 2013. 7. 18 判决

德国联邦财务法院(BFH)2013 年 7 月 18 日判决, 岳父要送女婿一块土地, 但想规避赠与税, 因为德国继承与赠与税法(ErbStG)规定, 岳父与女婿适用第三类税率级距(Steuerklasse III), 每年只有两万欧元(约合人民币 16 万元)的免税额, 且超过的部分, 在 600 万欧元内, 适用 30% 的赠与税率, 该案岳父如果直接赠与女婿, 应纳赠与税负即会超过 10 万欧元; 不过, 亲子间赠与的年免税额则是 40 万欧元, 夫妻间年免税额则为 50 万欧元。所以岳父先将土地赠与女儿, 再由女儿转赠给女婿, 由于都在亲子、夫妻的年度免税额范围之内, 均免征赠与税。联邦财务法院判决认定该案属典型的“连环赠与”(Kettenschenkungen)避税行为, 主要说理是女儿之所以自父受赠土地, 毋宁承担之后移转该土地予女婿的法律义务, 所以两笔土地移转行为, 说穿了, 实际上还是只有一笔, 不过是为了利用年度赠与免税额罢了!

[45] Lang in Tipke, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln, (2010), § 5, Rn 104, S. 167.

## 五、一般反避税立法的我国台湾地区司法反省

一般反避税条款的立法,应系用以补充税捐立法过程无意识的规范漏洞,而非作为稽征机关填补税法的结构性缺陷的借口,动辄援引一般反避税条款,进行大规模查税猎漏,很容易衍生架空税捐立法程序的结果。是故,本文认为,一般反避税立法的实践尺度,实寓有法律价值抉择的深刻意涵——“扩大实质课税来防堵刻意的规避安排,放宽税法规范密度,来维护稽征秩序”抑或“贯彻依法课税,保障对法律文字的合理信赖,遵循经验法则,不溢脱社会通常观念,同时敦促修正不合时宜的税法规定”。

近来部分台湾地区税务判决对稽征机关藉实质课税原则,回避税捐立法责任,提出质疑。<sup>[46]</sup>例如台湾“最高行政法院”2012年度判字第1049号判决即认为实质课税原则仍有界线,处分土地利益不应以实质课税原则,认作赠与土地之赠与税捐客体,<sup>[47]</sup>判决理由指出几项一般反避税条款执行时,值得审酌的重要观点:

“实质课税原则就税务事件得与私法契约自由原则脱勾,确系税捐稽征机关课税利器,但若实质课税原则毫无限制,则任何经济活动均将溢出纳税义务人之私法行为当事人意思,而率由税捐稽征机关以实质课税原则对人民课税并正当化,则税捐法律主义精神将荡然无存。其实,实质课税原则乃量能课税原则或是负担公平原则之表现,只为实现税捐正义不得不之手段。从量能课税原则所导出之实质课税原则须不至于妨害法的安定性或造成课税权的滥用,故其适用仍有其一定界限,即在税捐法律之解释,仍应遵守其基于税捐法定主义或一般法律原则及就各该税捐法律规范所导出之限制。另外,实质课税原则就其经济事实之观察,亦应就其认定符合一般经验法则。……按行政程序法第9条规定……及第36条规定:……,是以基于实质课税原则,稽征机关关于核认课税事实时,自应就有利及不利纳税义务人之事实,一律注意,不得仅采不利事实而舍有利事实于不顾,致妨害法的安定性或造成课税权的滥用。实质课税原则仅系量能课税之观察方法,当适用此方法而有两种以上课税选择,且其中一种更合于一般法律原则及经验法则者,自应就人民有利之认定,不得藉实质课税原则作更不利纳税义务人之课税处分。”

(责任编辑:许多奇)

[46] 台湾知名“最高行政法院”帅嘉宝法官于“税捐案件之举证责任、协力义务及判决效力之探讨”研讨会(2014-01-25,“台北律师公会”主办)上指出,“面对社会上最顶尖的人,有层出不穷的税捐规避与税捐规划安排,这也是一种政府与人民拉扯的地方,也是法官压力的来源,临渊羡鱼,不如退而结网,税务人员看到大鱼从眼前游过,与其生气,倒不如赶快回家结网子,改革目前漏洞百出的税法,才是捕到鱼的好方法”。发言参见 TaiwanNews 网站([http://www.taiwannews.com.tw/etn/news\\_content.php?id=2402023](http://www.taiwannews.com.tw/etn/news_content.php?id=2402023),最后访问时间 2014-03-02)。

[47] 台湾“最高行政法院”2012年度判字第1049号判决事实约略经过是父亲将土地以公告现值(约台币8650万元)出售予子,子支付价款取得土地,稽征机关也核发赠与税免征证明(亲子间买卖土地有实际支付价款且与公告现值相当者,免征赠与税),旋即以市价(28817万元)出售予第三人。稽征机关事后推翻先前免税证明,改认定父亲藉此契约安排,让子享受2亿余元的买卖差价(免征所得税),依实质课税原则补征赠与税额9643万余元,并裁处一倍罚款。