

# 納稅者權利保護法施行後之稅捐規避\*

黃源浩\*\*

## 要 目

壹、緒論	肆、我國租稅規避制度在司法制度中之展望
貳、租稅規避概念及在法制中之發展	中之展望
參、我國租稅規避制度在實體法中之展望	伍、結論

## 提 要

甫於 2017 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法，可謂近年來我國稅法制度變革過程中，最重要議題之一。一方面此法確立納稅義務人作為權利者之地位，總結我國過去稅法制度發展基本理路。二方面引入一般性稅捐規避條款，不僅釐清我國稅捐稽徵實務中長年存在之爭議問題，同時也呼應世界主要法制國家自 1990 年代以來展開之租稅規避一般性防杜條款文化趨勢，意義至為重大。本文擬針對其中租稅規避概念在納稅者權利保護法中立法，探究此一制度在我國實務及學理上未來可能之發展，預先為相關制度運作，提供若干學理論述及比較法制上之基礎。

## 壹、緒論

2017 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法(以下稱納保法)<sup>1</sup>第 7 條第 3 項、第 4 項規定：「(第 3 項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之

\* 本文初稿曾於 2017 年 6 月 17 日於東吳大學法學院財稅法中心及勤業眾信聯合會計師事務所聯合主辦「迎接納稅人權利保障法新時代」研討會中提出報告，會後經多方增補後撰成。在此特別感謝東吳大學法學院陳清秀教授、輔仁大學法律學院邱晨教授點評與談所提供意見。

\*\*本文作者為法國 Aix-Marseille 大學法學博士、天主教輔仁大學財經法律系專任教授。

<sup>1</sup> 該法於 2016 年 12 月 28 日公布，公布後一年施行。

經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。(第4項)前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」。同條第8項復規定：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限」，乃在我國稅法制度中，構成稅捐規避防杜措施之一般性規定(General Anti-Avoidance Rule; GAAR)。按稅捐規避作為稅法上常見現象與法律概念，本即為稅法學說及實務所重視<sup>2</sup>。特別是在我國稅法制度之中，因為繼受大陸法系國家民法基礎制度<sup>3</sup>，因此對於脫法行為或規避措施，向來即在法體系中存在著相類概念<sup>4</sup>。在稅法學說上，甚早即存在有關稅捐規避之討論。所謂稅捐規避，乃指負擔納稅義務之人，利用私法上形成自由及選擇空間，以迂迴婉轉之安排規避稅捐構成要件之合致。即我國前述納保法「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果」之規範內容。稅捐規避作為稅法上投機行為(l'optimisation fiscale)重要事例之一<sup>5</sup>，

<sup>2</sup> 參見黃源浩，實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任，法學叢刊 59 卷 4 期，頁 101 以下。

<sup>3</sup> 相對而言，英美法系相關制度中，特別是英國稅法制度，對於脫法行為或者稅捐規避概念，向來在法論理上就採取比較嚴格之禁絕態度。可參見英國樞密院(Privy Council)法官 Thomas Tomlin 勳爵在 1936 年一項影響深遠判決中所指出：「任何人均有權採取措施，使其相對應當負擔稅捐降低。倘若其成功地採取措施導致如此結果，無論如何不適當，稅捐稽徵機關或者其他納稅人對於其機巧智能(ingenuity)只能加以承認，不得對其課徵稅捐」。Lord Tomlin, IRC vs Duke of Westminster 1936 AC 1。總體英國法制歷程對於稅捐規避制度態度，參見 N. Frommel Stefan, L'abus de droit en droit fiscal britannique. RIDC. Vol. 43 N°3. Juillet-septembre, p. 585-625。不過，雖然在傳統上採取抗拒立場，英國稅法仍在 2013 年引入租稅規避一般性規定，可謂租稅規避一般性規定成文化過程中最受矚目發展之一。

<sup>4</sup> 英美法制基本上對於權利濫用及法外行為態度與歐洲大陸之傳統不同。也因此租稅規避概念發展上會採取與歐陸國家不同途徑，早為英美學者所指出。參見 N. Frommel Stefan, L'abus de droit en droit fiscal britannique. RIDC. Vol. 43 N°3. Juillet-septembre, p. 622。

<sup>5</sup> 這類投機行為在稅法領域中不會只有稅捐規避一種類型。例如納稅人在總額主義(forfeit)制度下，故意不履行或不足履行其協力義務，使機關對其應稅事實採取推計方法計算應納稅額；而該等推計標準所得數額又較實際交易所獲者低，即有可能構成。又或如單純透過選址措施將企業移至境外，以享受其他國家相對較低之稅捐負擔，亦為這類投機措施重要類型之一。進一步討論，參見法國國民議會 2013 年所提出專案報告，ASSEMBLÉE NATIONALE, RAPPORT D'INFORMATION, DÉPOSÉ en application de l'article 145 du Règlement PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE, N° 1243, 2013, p.17 et suivantes。

亦經常被當作權利濫用行為之一種特殊類型。此等與稅法目的不合之投機措施，乃因其對於量能課稅、平等負擔之憲法誠命有所抵觸<sup>6</sup>，從而在稅法領域中應當受到杜絕。租稅規避行為屬「法外行為」(*extra legem*)類型，意圖從事規避之納稅義務人採取之迂迴措施，雖經常看來怪異，但未必直接、具體地抵觸何等既存稅法規範<sup>7</sup>。稅捐稽徵機關在稅法領域中，又經常被認為受到法律保留原則較高密度之拘束，致涉及租稅構成要件之法律事實，並不存在太多權宜空間<sup>8</sup>。因此，納保法第 7 條第 3、4 項規定，將在實務上造成何種實際效果，仍待觀察<sup>9</sup>。面對已經施行之納保法，我國稅法制度中租稅規避防杜之相關制度演進，後續發展如何？特別是在我國稅法領域中，納保法立法究竟有何已確定之基本原則及未來可能發展方向？未來實務運作中，應如何看待稅捐規避此法外行為帶來之法體系疑難？新近完成立法之規定，在解釋上及適用上有無可能出現漏洞？有進一步討論之必要。

## 貳、租稅規避概念及在法制中之發展

### 一、概說：租稅規避概念

納稅義務人想像力無窮，利之所趨，只要有租稅課徵，則不可避免有逃漏、規避等與稅法規範目的不合之情形，以圖謀其個人私益，破壞量能課徵、平等負擔之稅法制度基本誠命<sup>10</sup>。尤其納稅義務人實施詐術，以虛偽或故意登載不實、變造之資料避免合致於租稅構成要件或試圖降低稅捐負擔之情形，在法國

<sup>6</sup> 關於量能課稅與稅捐規避關係之一般性討論，參見黃源浩，論量能課稅，收錄於「租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集」，新學林，2015，頁 619。

<sup>7</sup> M. Cozian, *Propos désobligeants sur une «Tarte à la crème»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in: *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, p. 8。因此在租稅規避相關論述中，吾人所不可否認者，乃稅法規範雖經常被期待成為規範密度較高之法領域，但事實上有其難以完全照顧部分。是以「法律所未禁止者，即屬許可(*non omne quod licet honestum est, licet tamen*)」經常被學者援用，亦使得稅捐規避行為之防杜調整造成一定程度之推理困難。C. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, Paris 1990, p. 127。

<sup>8</sup> 參見黃源浩，同註 6。

<sup>9</sup> 特別是該條項規定，嚴格言之並非我國法制中首度引入，早在 2013 年我國稅捐稽徵法即已增設「納稅人權利保護」專章，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項以下設有相同之規定。

<sup>10</sup> C. Cutajar, *La lutte contre la fraude fiscale à l'épreuve des droits fondamentaux*, JCP G, n° 29, 15 Juillet 2013, 824。

稅法實務中亦屬普遍，即所謂租稅詐欺(*la fraude fiscale*)<sup>11</sup>。此等稅法上不法行為之處理，法國憲法委員會明確指出國家權力具有防杜義務，俾維持人權宣言第 13 條所揭示之平等課稅要求<sup>12</sup>。然則，相對應於刑事法上具可罰性之租稅詐欺行為而言，稅法制度中尚存在諸多形式上合法，卻與租稅規範目的不合之情形，即所謂「租稅規避」<sup>13</sup>。於一般稅法領域中，稅捐稽徵之權利義務關係所側重者乃納稅義務人應稅經濟活動實質經濟上意義，當租稅債務人從事之交易活動於法律形式上外觀與經濟上實質不一致時，稅捐稽徵機關甚或司法機關所採認者，通常為該等應稅行為經濟上實質意義，而非形式上意義，是為「實質課稅原則」。進一步來說，當納稅義務人透過私法契約約定等手段，以迂迴婉轉之刻意安排規避稅捐構成要件之合致，此等形式上之手段即構成租稅規避行為<sup>14</sup>。不過在法國稅法領域中，雖在實際稅捐稽徵案件中亦存在相類行為，但法國稅法學說與實務長年以來一直未直接使用類似德語「規避」(*Umgehung* ; *Éluder*)一類用語，至 2008 年方在稅法領域中透過成文立法設置一般性條文規制此等活動<sup>15</sup>。在此一理

<sup>11</sup> J.Grosclaude / P.Marchessou, *Procédures Fiscales*, 2 édition, Dalloz, Paris 2001, p.237。此等詐害行為在我國法上，則可能構成稅捐稽徵法第 41 條規定之詐術逃漏稅捐罪：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處 5 年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣 6 萬元以下罰金」。

<sup>12</sup> *Cons. const.* DC 29 déc. 1983.n° 83-164。憲法委員會並於本案中明確指出，此等不法行為應予壓制，不容納稅義務人以個人自由及基本權利作為實施詐術之藉口。

<sup>13</sup> C.Robbez-Masson, *Fraude et Evasion Fiscales*, *Dictionnaire Encyclopédique de Finances Publiques*, p.855。

<sup>14</sup> 以具體案例言之，如公司將名下屬於固定資產之不動產出售後取得之溢價收入，本應累積為公司之資本公積，其先行轉增資後再行減資程序，因發放減資款項給予股東，性質上係屬股東之投資取回並非財產增益之所得，藉此規避本應課徵股東個人應繳納綜合所得稅之營利所得。或如納稅義務人在被投資公司發放股利之前，先將所持公司股份，高價轉售於其另外成立、完全控制股份之新投資公司，先行取回其投資收益後，再由該新投資公司參與原投資公司分配股利，藉此規避個人本應繳納綜合所得稅之營利所得，轉變為免稅之證券交易所得等等。案例取材自柯格鐘教授主持、司法院委託研究計畫「稅務行政訴訟事件專題研究計畫—稅捐規避案件中補稅與裁罰問題之研究」，2008 年，頁 106 以下。

<sup>15</sup> 相對於法國稅法，受法國法制影響甚為深遠之比利時，則早於 1992 年即設有租稅規避之一般性防杜規定。可參見比利時 1992 年所得稅法典(*CODE DES IMPOTS SUR LES REVENUS* ; *CIR*)第 344 條第一項規定：「納稅義務人所為之法律行為或者連串之法律行為，其客觀上具體用途係用以實現稅法上之濫用目的者，得由稅捐稽徵機關透過證明或者推定、或者透過本法第 340 條所規定之其他方法證明其濫用後，對稅捐稽徵機關不發生效力(§ 1er. N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.)」。該條第 2 項

解下，避稅概念在法國稅法領域之形成，即有進一步論述必要。直言之，2008 年以前，法國稅法制度中存在著稅捐規避現象，但是並未有一般性租稅規避防杜規定。這當中，最主要制度發展乃為透過判例承認、在企業課稅領域中存在之「不合常規交易(l'acte anormal de gestion)」規避類型。所謂「不合常規交易」，指從事營業活動之納稅義務人就其申報之應納租稅(尤其所得稅)，被發現其交易活動有異於市場「正常」交易情形<sup>16</sup>，出於租稅公平考量，稅捐稽徵機關得依據市場正常交易狀況剔除重核該申報稅額，因此在基本功能上，可謂「權利濫用」概念法國在企業稅制中之具體展現。換言之，法國法制於 2008 年以前，主要存在者為個別性稅捐規避現象，並未嘗試將租稅規避概念體系化或一般化，而「個別」由判例發展出來之租稅規避防杜措施，至多僅借用民法相關規範作為調整納稅義務人此類法律行為之主要依據，此向來為法國法制中理解租稅規避制度之重要路徑。相對於此，我國稅法制度中有關租稅規避防杜措施，亦採取相當類似之發展途徑，雖然稅捐規避現象亦於實務中存在多年，但透過類似德國租稅通則第 42 條之一般性、抽象性規範賦予稅捐稽徵機關相對應之調整權力，亦屬晚近，似可當作法國和我國相對應制度發展之對照基礎認識。

## 二、「一般性稅捐規避防杜條款」之普遍設置

討論租稅防杜之一般性規定，不可避免地應以德國稅法制度作為各主要國家法制中，最早成文化之法體系。就租稅規避明文規定，德國租稅通則第 42 條

---

規定：「稱稅法上濫用行為者，係指納稅義務人以單一或連串之法律行為，實施下列行為者：1. 特定行為，違反本法典所設置規定之目的，或者違反基於本法典所授權執行命令規定之目的，使得該行為脫逸於該等規定之適用範圍外。2. 特定行為，得以享受本法典或者基於本法典授權執行命令所規定之租稅優惠(un avantage fiscal)，該行為之目的與此等優惠措施相抵觸，而該行為之目的又主要為取得該等優惠。應當由納稅義務人證明，此等法律行為或者連串法律行為之選擇，除了避免所得稅之意圖以外，仍然具有其他正當目的。納稅義務人倘若無法提出反證，應稅行為之稅基及應納稅額之計算，應當依照合乎法律立法目的方式計算，將該等濫用行為當作未曾發生。」。

<sup>16</sup> 如以顯然不相當或偏離市場行情之價格故意貴買賤賣、提供不正常之無息貸款(les avances sans interest)或其他利益，以達到將應稅利益移轉於其他納稅主體或降低應納稅額之目的。CE 7 juill. 1958, n° 35977, DF 1958, comm. 938; M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, p.91 et s. Concl. Poussière sur CE 5 janv. 1965, n° 62099, DF 1970, p.23 ; cité par P. Serlooten, Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté, DF 2007, n° 12, p.10。

第 1 項指出：「稅捐法不能以濫用法律形成可能性之方式加以規避。若為防止稅捐規避行為之個別法律規定，其構成要件已被滿足，則法律效果依各該規定定之。倘無個別規定，於存在第 2 項所規定之濫用情形時，依據其與經濟事件相當之法律形式而形成稅捐請求權」。第 2 項規定：「當一個不相當之法律形式被選擇，使稅捐義務人或第三人相較於相當之法律形式的選擇，導致取得一個法律所未規定稅捐利益時，即存在濫用之情形。當稅捐義務人可以證明其選擇該形式，依據關係之整體圖像，具有稅法以外之原因者，上述規定不適用之<sup>17</sup>」。租稅規避雖是人類社會稅收制度不可避免之共通問題，但在不同國家法秩序中，對於是否設置類似德國租稅通則之通則性、一般性防杜措施，制度發展史上卻非如同德國法制一般順利<sup>18</sup>。以法國稅法制度為例，對於租稅規避之一般性防杜規定曾經存在相當複雜之法政策及體系考量。直到 1970 年代以前，租稅規避之防杜僅侷限於有限稅目<sup>19</sup>。如此制度狀況有其原因。除一般性理解上，法國法對於抽象性、一般性法律制度理解操作較不擅長外，主要原因與稅捐規避相關理論建構有賴法院程序有關<sup>20</sup>。進一步而言，即使法國法上首度試圖建立「租稅規避」成文法依據，也在相當程度上受到判例所建立之論理體系左右，但此體系狀況近年發生天翻地覆之變化，隨全球化現象造成稅收正義危機<sup>21</sup>，不僅造

<sup>17</sup> 在此援用柯格鐘教授之譯文：<http://www.judicial.gov.tw/work/work03/%E5%BE%B7%E5%9C%8B%E7%A7%9F%E7%A8%85%E9%80%9A%E5%89%87%E7%AC%AC39%E6%A2%9D%E8%87%B3%E7%AC%AC42%E6%A2%9D%E6%A2%9D%E6%96%87%E4%B8%AD%E8%AD%AF.pdf>。

<sup>18</sup> 例如加拿大稅法直到 1988 年才以 General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the I.T 之規定，將一般性稅捐規避原則規範化。其前係透過長期私法裁判補充此一概念之內涵，其要素也在實務中歷經長年討論。

<sup>19</sup> 參見黃源浩，稅捐規避行為與處罰，收錄於「稅法學說與判例研究(一)」，翰蘆出版，2012 年，頁 241。例如，其中涉及到薪資稅這類就源扣繳之稅捐，至今仍在法國法中被認為不易發生租稅規避現象。又例如加值型營業稅，因依比例課徵，並強調此一稅目適用者乃「形式課稅原則」，也被認為甚難進行規避行為。

<sup>20</sup> 此特別也和法國稅法領域中幾個主要理論提供者有關，其中最重要者莫過於 F.Gény 教授學說。F.Gény 學說被稱作「稅法特殊性(la spécificité du droit fiscal)」。原則上 F.Gény 教授認為，發生稅捐規避情形時，只要本於民法上權利濫用否認之法理就足以解決這類迂迴婉轉刻意安排導致之稅收流失問題，沒必要特別制訂類似德國租稅通則之一般性防杜規定。關於法國法上不同學派相關討論，參見黃源浩，實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任，法學叢刊 59 卷 4 期，頁 107-110。

<sup>21</sup> 參見黃源浩，危機中的租稅正義，收錄於台灣法學會主編「台灣法學新課題(十)」，元照出版，2014 年，頁 45 以下。

成各國財政稅收上危機感高漲，也使防杜稅法上各種投機行為以維護稅收制度基本價值，變得迫切且重要。因此，除若干重要經貿強權國家開始引入防杜租稅規避之一般性規定外，法國租稅程序法典 L64 條也在 2008 年新修正，增訂一般性稅捐規避防杜規定如次：(第一項)「為探知交易關係之真實屬性，稅捐稽徵機關得在未有其他對抗事由之情形下，剔除或排斥構成法律上權利濫用之行為。此等行為，或具備虛構之特徵；或雖適用法律條文或行政決定，但跟此等法律或決定所追求之目的剛好相反；而此等行為所具備之目的，僅在於規避或者延緩相關租稅負擔。亦即這些規避行為如不作成的話，納稅義務人從事這些行為可能正常負擔之稅捐<sup>22</sup>」。在此制度變遷趨勢下，事實上不僅是法國稅法制度引入一般性租稅規避防杜條款，更在於其他重要經貿國家在內國稅法中，設置一般性稅捐規避調整規定，亦可謂現代稅法之重要發展趨勢<sup>23</sup>。因此，我國納稅保法及之前稅捐稽徵法納稅人保護專章有關稅捐規避之一般性規定，也可當作這波經貿主要國家設置一般性防杜租稅規避規定之部分結果。畢竟在我國法制中，租稅規避現象存在已久<sup>24</sup>。實際法制發展過程中，我國稅法制度也是先存在實務現象，進而出現特定類型之個別性防杜稅法規定，如所得稅法第 43 條之 1 規定之「不合營業常規」，及遺產贈與稅法上「視同贈與<sup>25</sup>」等制度。此發展歷

<sup>22</sup> 應該特別留意法國國會雖在此行使立法權力，試圖對權利濫用下一完整定義，不過此項次文字，很明顯將中央行政法院 CE plén. 10 juin 1981, n° 19079 一案中，政府委員 Lobry 審查意見書中所提出定義照章抄入而已。關於原文說明，參見 J.Grosclaude / P.Marchessou, Procédures fiscales, 2e, Dalloz, Paris 2001, p.178。另外在我國實務中，租稅規避之定義亦可參酌最高行政法院 104 年判字第 703 號判決所指出：「租稅規避係納稅義務人意圖減少或免除稅捐負擔，濫用法律上形成自由，以異常之法律形式行為(通常是多數行為)，實質上達成與使用通常法律形式行為相同之經濟效果，卻同時減輕或排除該通常法律形式行為應有之稅捐負擔」。可見稅捐規避概念形成過程中，法院見解事實上也主導不少國家規範實質內容。

<sup>23</sup> 例如印度稅法，自 2016 年 4 月起，通過一般性租稅規避防杜規定且生效。英國 2013 年、中國大陸 2008 年，亦分別制頒通過一般性租稅規避防杜規定。參見 IMF TECHNICAL NOTE/01/2016, p.3 et suivantes。顯見租稅規避之防杜，已經漸漸在各國稅制中形成趨勢，擬以一般性防杜條款作為主要防杜手段。

<sup>24</sup> 黃茂榮，稅法總論：法學方法與現代稅法，植根出版，2012 年，頁 561 以下。

<sup>25</sup> 此可參見遺產及贈與稅法第 5 條：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，

程顯示租稅規避問題在我國稅制中並非單純之抽象法體系問題，而係稅法制度因應量能課稅、平等負擔之憲法誡命下，長期賡續發展之各種措施反應<sup>26</sup>。如此體制發展歷程，帶來之問題經常是法體系過度負荷，及法規範解釋適用上彼此牽扯。在一般性防杜租稅規避規定引入我國稅法體系之際，正視並確認此一發展歷程，無疑係展望將來制度發展之前提工作，對整體稅法體系有不可忽視之意義。

### 三、「先個別後一般」發展歷程遺留之問題

#### (一)「租稅規避」法律概念進一步明確化

租稅規避制度個別化立法規範中，大多數國家法制發展與我國實務發展過程相類，均以實務中出現租稅規避現象，在司法案例中發現若干法律條文解釋適用上之困難，進而設置個別性防杜規定(如不合營業常規之否認等)，最終透過抽象性、一般性立法規範，攝取該等個別規避措施之特徵，將之規範於成文稅法中。故一般化租稅規避防杜規定確實在我國稅法制度發展現況中，有其必要。特別是透過明確租稅規避構成要件，便利租稅規避與其他相類概念之區分，如租稅規避與稅法上通謀虛偽意思表示，即屬於有待進一步釐清之不同概念。按稅法上通謀虛偽(*la simulation fiscale*)意思表示被定義為：「稅法上納稅義務人為減輕其稅捐負擔所從事之秘密約定<sup>27</sup>」。就此，法國民法第 1321 條有關通謀虛偽意思表示之規定：「通謀虛偽之密約僅能在締約雙方當事人間生效，對於第三人不生效力(*Les contre-lettres ne peuvent avoir d'effet qu'entre les parties contractantes ; elles n'ont point d'effet contre les tiers.*)<sup>28</sup>」亦可謂法國稅法中得以適

---

不在此限。六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限」。

<sup>26</sup> 法制發展歷程中，有原則必有例外。如中國大陸稅法制度發展歷程，可謂係在 2008 年中國企業所得稅法立法之際，即針對企業課稅可能發生之規避現象，同時在該法典中實現了一般性與個別性規避措施。參見黃源浩，論經營管理不干涉原則：中國企業所得稅法第 47 條規範意旨之再思考，收於「稅法學說與判例研究(一)」，翰蘆出版，2012 年，頁 230 以下。

<sup>27</sup> F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, Paris 1997, p.4。

<sup>28</sup> 相形之下，我國民法第 87 條規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。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」，與法國民法之規定該意思表示仍於締約雙方當事人間有效，並不相同。

用之定義性規定。就此而言，租稅規避或稅法上權利濫用行為，與納稅義務人所從事、稅法上可能獲取利益而刻意採取之私法上通謀虛偽意思表示，不僅要件上有所出入，就法律效果而言亦迥然有別<sup>29</sup>。一方面，納稅義務人濫用稅法上權利行為之際，所欲發生者乃該等行為之真實效果，並無虛偽可言。就此，最高行政法院 106 年判字第 245 號判決指出：「租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同。租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；因此，如涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。」明確區別稅捐規避與通謀虛偽意思表示，似可認為納保法(及其前身稅捐稽徵法專章規定)發揮釐清法律概念功能之展現。此外，區別稅捐規避與逃漏效果上，在我國稅法制度引入一般性稅捐規避防杜規定後，似亦應當在司法及行政層面上，進行一定程度之概念具體化與細緻化填補，特別是稅捐稽徵機關得否本於第三人地位，否認該等通謀虛偽交易活動可能發生之權利義務關係。「租稅規避」概念進一步明確化，亦經常和核實課徵程序要求相混淆，此亦為我國租稅規避制度發展之際應當特別注意者。

## (二) 出於防杜稅捐規避而出現之過苛立法：例如關係企業間融資設算利息

在我國稅法制度發展過程中，除因防杜租稅規避設置若干個別性防杜措施，直至近日方出現一般性防杜租稅規避規範。此法制發展進程，個別性防杜措施，雖有其解決問題之實務意義，但不可否認，在制度發展過程中，出於防杜租稅規避而被引入法制中各種個別性租稅規避類型，可能會被視為(法概念發展初期不可避免)個別性、過苛之立法。其中最值得考慮事例之一，當屬關係企業間無息借款強制設算利息之制度。就法國法而言，關係企業間出現無息借款，稅法上評價主要放置在前述之「不合常規」概念下理解。就此，M.Cozian 即曾經指出：「基督教傳統道德觀傾向反對收取利息。但與此相反，現代稅法反而傾向反對沒有利息之借貸，稅捐稽徵機關並且因此對於出借款項之納稅義務人，毫不猶豫地就『原本有可能收到卻未收取之利息』課取所得稅<sup>30</sup>」，一語道破對於納稅義務人作為消費借貸之出借人未收取利息之稅法上效果。誠然，在

<sup>29</sup> F.Deboissy, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, Paris 1997, p.46。

<sup>30</sup> M.Cozian, *Les avances sans intérêt*, *La Semaine Juridique E/A*, n°48, 30 Nov. 1995, 508, n° 1。

經濟活動中從事款項消費借貸，當事人雙方原以約定有利息為常態，倘若未有明確約定者，在我國民法第 447 條尚且明定：「利息或其他報償，應於契約所定期限支付之；未定期限者，應於借貸關係終止時支付之。但其借貸期限逾 1 年者，應於每年終支付之」。不過，在私法自治、當事人意思自主及契約自由前提下，資金借用之借貸契約亦可能約定無需支付利息。透過故意不約定利息之資金借貸契約，確實可能不合乎交易常情地達到將應稅利益挪與他人、降低企業本身給付能力之效果。此等資金操作在法國法制中被當作「不合常規」之典型，而在我國稅法中，原本在營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 第 2 項規定，即要求應當就此一資金借貸設算利息收入，計入企業所得課稅。前述查核準則規定嗣後遭司法院大法官以違反法律保留宣告違憲<sup>31</sup>。嗣後稅捐稽徵機關為維持無息借貸資金支出設算利息所得課稅之制度，乃提案增訂所得稅法第 24 條之 3 第 2 項規定：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度 1 月 1 日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅」，將此一制度明文規定在所得稅法。然無息貸款設算利息課稅制度，其目的本旨明顯在於避免發生稅捐規避風險。在手段採取中，仍應考慮比例原則之適用，如，企業間出現資金無息借貸情形，倘若有維持企業集團商譽、維持既存供應鍊等商業經營上正當合理理由，過度要求企業所有資金借貸均應當收取或設算利息收入，未免過苛<sup>32</sup>，且與經營管理不干涉(*le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprise*)之原則有所扞格

<sup>31</sup> 司法院大法官釋字第 650 號解釋：「財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年 1 月 1 日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力」。

<sup>32</sup> 這並非意味所有無息貸款都應在稅法上得到相同評價。例如最高行政法院 99 年度 6 月份庭長法官聯席會議(三)指出：「(一)按所得稅法第 24 條規定得減除之各項成本費用，揆其立法意旨，自以營業上合理及必要者為限。營利事業倘一方面借入款項支付利息，一方面貸出款項不收利息，對相當於該貸出款項所支付之利息支出，當然係不合理及不必要之費用，是查核準則第 97 條第 11 款規定，類此情形，不予認定，尚無違反租稅法律主義，本院 71 年判字第 1242 號判例意旨亦同」，乃以考量整體財務狀況作為判斷準則，相對完全禁絕企業集團間無息借貸更具說服力。進一步來說，對於關係企業借貸反而與第三人(銀行)支付利息相同，反而抵觸企業集團設置之原始目的，更像是「不合常規」交易活動。

<sup>33</sup>。換言之，在一般性防杜租稅規避條款引入我國法制之際，整理、檢討過去長年以來設置之個別性租稅防杜規範之必要性及合體系性、檢討不合乎商業邏輯之稅法制度，當為納保法施行後，整體稅法制度可考慮發展方向之一。

#### 四、小結

納保法及其前身稅捐稽徵法納稅人權利保護專章之制定，就防杜租稅規避相關制度發展而言，意義重大。一方面確立我國憲法制度本於量能課稅、平等負擔之憲法誠命，對於採取規避措施之稅法上投機行為者有所抗制，寓有其制度背後維持憲法價值之功能<sup>34</sup>。二方面透過相關制度成文化，將我國法制發展至今面對之既存問題進行一次重要盤整，並確保憲政制度中納稅人被確認享有之權利<sup>35</sup>。納稅人面對稅捐稽徵機關得以享有之權利，其中有若干問題已被立法機關特別留意，如納保法第 7 條第 8 項規定「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」，可謂一定程度回應我國稅法學者長年研究之結論。特別是區分租稅規避與漏稅之不同，關鍵在於納稅義務人在規避案件中並未有隱匿所得或交易關係事實，而係透過迂迴婉轉之安排，使其規避掉原本可能發生之稅捐負擔。反之，稅捐逃漏，其中隱藏交易事實(例如有交易行為，帳冊故意漏未登載)者可能構成漏稅、使用詐術者(特別指偽造或變造交易憑證等)可能構成逃稅。引入一般性防杜租稅規避規定，對於我國稅法制度進一步細緻發展，有其里程碑意義。此意義不僅在我國稅法制度中可透過納保法規定觀察出，同時在眾多國家稅法制度中亦有所謂此里程碑意義及相同趨勢如，歐洲聯盟理事會(Conseil de l'Union européenne)2016 年 7 月 12 日，制頒第 2016/1164 號指令(DIRECTIVE UE 2016/1164 DU CONSEIL)<sup>36</sup>。此舉除意圖透過指令協調效果，在

<sup>33</sup> CE 10 janv. 1973, n° 79312; DF 1974, n° 8, p.223, concl. Delmas-Marsalet; J.-J. Biennu / T. Lambert, Droit fiscal, 3e, PUF, Paris 2003, p.197; M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, «Les grands principes de la fiscalité des entreprise», p.91。黃源浩，同註 26，頁 221 以下。

<sup>34</sup> 黃源浩，同註 6。

<sup>35</sup> 法國法制中相當重視將納稅義務人當作基本權主體之立法活動，特別是在行政程序中謀圖改善機關與納稅人間緊張關係。參見 C.Wrazen, Fiscalité et réciprocité vers une mutation des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Thèse à l'université de Lyon III, 2011, p. 19 et suivantes。

<sup>36</sup> 全名為「2016 年 7 月 12 日歐盟理事會 2016/1164 號有關建立對抗實務運作中租稅逃漏等足以對內部市場產生直接影響之行為規制指令(DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12

歐盟內部各會員國間建立一體適用、足以判斷稅捐規避及逃漏之法律標準。其中第 6 條更被當作一般性防杜稅捐規避條款：「1.為計算公司稅捐負擔之目的，會員國稅法不得將特定之單一或連串刻意安排之行為(un montage ou une série de montages)列入考慮。此等刻意安排行為之唯一或主要目的之一，在於獲取違反可適用稅法目的之稅捐優惠，而並非考量到事實條件之真正關聯性。此等刻意安排，得以包含數個行為人方面，亦得以包含數個行為階段。2.為施行第一項規定之目的，非出於反映出經濟實況之有效商業目的(des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique)所為之單一或連串刻意安排之行為，將被當作不真實(non authentique)。3.特定之單一或連串刻意安排不符合本條第一項之要件者，其稅捐負擔之計算仍依各國稅法為之<sup>37</sup>」。換言之，在一般性防杜租稅規避規定陸續為各不同國家或地區甚至超國家組織接受，或採取作為面對此等稅法上投機行為之手段，我國納保法中有關稅捐規避之相關制度，可謂具有「站在既有基礎，向前發展」之特殊意義。

### 叁、我國租稅規避制度在實體法中之展望

#### 一、一般性及個別性防杜租稅規避規定之適用關係與合理化

我國納保法確立一般性防杜租稅規避措施之法律地位後，相關制度在我國法當中之展望，可區別成幾個問題進一步思考。問題之一，在於應否承認「租稅規避」制度在適用上之從屬性。所謂從屬性(le caractère subsidiaire)係借用法國行政法院法官 O.Fouquet 之見解<sup>38</sup>，其認為租稅規避相對於其他稅法上措施，屬不確定性較為濃厚之法律規範，因此僅有在例外情況、特別是國庫受有實際稅收損失情形下，方得動用租稅規避規定調整當事人租稅申報。在其他個別性防杜規定存在

---

juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur)」。Journal officiel de l'Union européenne, 19.07.2016., L139/1。

<sup>37</sup> 進一步討論，參見 C.Docclo, L'ambition de l'Union Européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses états membres, Mélanges Pascal Minne, Bruylant, Bruxelles 2017, p.265 et suivantes。

<sup>38</sup> CE, 8e et 3e ss-sect., 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonge。該案相關事實摘要國內中文翻譯，參見黃源浩，稅捐規避行為與處罰，收錄於「稅法學說與判例研究(一)」，翰蘆出版，頁 243，註 17。

情形下，應優先檢查特定交易活動是否合乎此等個別規定，再討論稅法上權利濫用是否存在。本文所稱之從屬性，則進一步指涉各種不同地位之租稅規避防杜措施。蓋前已言及，我國稅捐規避相關制度可區分為一般性及個別性規定，一般性規定指由納保法引入之抽象性規範；個別性規定則指類似所得稅法第 43 條之 1「不合營業常規之調整」或遺產及贈與稅法第 5 條「視同贈與」規定。特定納稅義務人從事可能被評價為租稅規避之私法上行為之際，其行為有相當可能同時合致於一般性與個別性之防杜租稅規避規定，此即面對稅捐稽徵機關究竟應當適用何一條文調整問題。就此，本文傾向認為應當優先適用個案性防杜租稅規避規定，一般性租稅規避防杜規定應位處於從屬性地位。主要原因有二，首先在法適用上，一般性規定及個別性規定之間具有法律總則與分則之關係，邏輯上本來就應當以適用分則規定為正常之適用方法。其次在於，我國稅法制度經歷長年「個別性規定優先於一般性規定」之發展歷程，在個別性規定當中設置有不少特別程序。例如所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」。其中不僅在於「不合營業常規之安排」實體要件，更在於「報經財政部核准」之程序要件。按特定交易是否構成不合常規營業，在實務上判斷困難且容易引起爭執，又為稅法領域中經常可見之重大爭執，因此，所得稅法第 43 條之 1 所定之報經財政部核准程序，乃係為使財政部以公正機關之地位，認定下級稅捐稽徵機關有無濫行認定之情事，推理上應認為此時財政部之地位已非單純之行政上級機關，而足以構成大法官釋字第 491 號解釋所稱之「機關內部組成立場公正之委員會決議」<sup>39</sup>，其目的在於降低因稅捐稽徵機關適用所得稅法第 43 條之 1 所稱「不合常規營業」稽徵實務上可能造成之重大爭議，並緩和在租稅法律主義下，稅法規範未能謹守構成要件嚴格法律保留要求所可能發生之合憲性爭議。出於當事人程序利益保障之考

<sup>39</sup> 參見大法官釋字第 491 號解釋所揭示之正當程序基本要求：「……作成處分應經機關內部組成立場公正之委員會決議，處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會，處分書應附記理由，並表明救濟方法、期間及受理機關等，設立相關制度予以保障。……」。進一步討論，參見黃源浩，租稅天堂、不合常規交易與行政程序之瑕疵補正，收錄於「稅法學說與判例研究(一)」，翰蘆出版，頁 198 以下。

量，當特定納稅義務人從事可能被評價為租稅規避之私法行為之際，其行為有相當可能同時合致於一般性與個別性防杜租稅規避之要件，理論上應當優先適用個別性防杜租稅規避規定。不過，此於法律適用僅能作為學說見解，實務上能否貫徹對當事人程序正當之保障，仍有待納保法施行後各稅捐稽徵機關及法院見解加以填補。

## 二、規避措施與行政處罰之關係：區分善意及惡意當事人之必要

前述我國納保法有關一般性租稅規避規定之說明中，特別指出此次納保法立法所確立租稅規避行為不處罰之原則。主要規定在該法第 7 條第 8 項前段：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰」，亦即在原則上，稅捐稽徵機關動用該法第 7 條第 3 項調整納稅人從事稅捐申報之際，原則上不得單純因規避措施而課予行政處罰<sup>40</sup>。然這一規定並非不存在例外，該項後段規定：「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限」。就此而言，此一「原則不處罰、例外處罰」之態度，與法國稅法制度相當接近。蓋法國法制中涉及租稅規避之相關事項，除由稅捐稽徵機關進行調整外，亦有可能針對規避行為加以處罰。其區分標準在於行為人之善意與惡意。所謂善意，指納稅人不知特定行為為稅法所禁止，此在租稅規避領域中特別重要，一來規避行為「沒有明確違反既存之稅法規定」，二來「法律所未禁止者，即屬許可」。法國稅捐稽徵實務上，倘若特定行為已由稅捐稽徵機關透過稅法上解釋函令明確宣示其構成稅法上權利濫用行為，通常即可推定納稅義務人非屬善意<sup>41</sup>，納稅義務人申報稅捐之際，倘若對於所從事之交易活動構成該國租稅程序法典第 L64 條所稱之權利濫用行為有所知悉，亦即構成惡意申報，則設有裁罰規定。所謂惡意，指納稅義務人對特定行為係稅法所不許，係事先知悉之謂<sup>42</sup>。就此而言，我國納保法針對不同責任條件，似乎仍有進一步釐清其是否可能受罰之空間，特別是針

<sup>40</sup> 另參見同法第 7 條第 6 項：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，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」。

<sup>41</sup> CE 8 avril 1998, n° 192539, Sté. De distribution de chaleur de Meudon et d'Orléon。

<sup>42</sup> 最常見情形，莫過於針對特定類型之權利濫用，已為稅捐稽徵機關明列於解釋函令中，納稅義務人仍執意(le caractère volontaire)從事該等行為。CE mai 1993, n° 116269, Cohen。

對當事人從事特定行為前，是否知悉該等行為在稅捐稽徵實務中之評價，恐將成為租稅規避案型在裁罰領域中能否有效運作之重要指標。

### 三、內國稅法與國際稅法間之租稅規避

除前述有關一般性與個別性防杜租稅規避規定之適用關係及處罰規定適用外，防杜一般性租稅規避措施，近年尚存在相當重要之範圍問題，即能不能將「租稅規避」法律概念，適用在跨國境之國際租稅法律關係中。此問題之所以存在，當然和「國際稅法」概念形成有關。所謂國際稅法，並非意味著在國家之上另外存在著得以行使稅收權力之主權者，而是針對涉及外國人、事、地等交易要素，在內國法制中由內國稅捐稽徵機關及法院處理判斷特定跨國交易活動中稅收權力之歸屬<sup>43</sup>。國際稅法作為課徵涉外交易活動稅收之法律規範，主要依據內國稅收相關法律。但因各國稅法規定之落差，使得重複課稅現象經常為涉外交易活動中難以避免<sup>44</sup>。也因此，國家與國家間簽訂雙邊或多邊性質避免雙重課稅條約或協定，便成為現代國家稅法適用關係上重要議題。避免雙重課稅條約或協定與內國法之關係，一般均認為具有相當補充性，亦即原則上條約或協定有規定之事項，適用條約或協定之規定；條約或協定未有規定之情形下，仍應以內國法填補適用上不足情形<sup>45</sup>。在此前提下，可將問題具體化成為：規定在內國稅法上之一般防杜租稅規避規定，得否擴張適用至原本在締約時並未被明文指出之涉外課稅範圍？就此而言，若干國家法制已存有肯定見解<sup>46</sup>。蓋國際稅法之基本制度假設，在於從事交易活動之跨國境納稅義務人，服膺於各國稅收主權，在具有當地居民身分情形下，原則上被視為法上公民。對於該納稅義務人而言，該國稅法規範當然屬於可即刻適用(*immédiatement applicable*)之強行性法律規範，解釋上不存在任意割裂、選擇適用之空間<sup>47</sup>。問題在於一般性防杜租稅規避規定雖然已在諸多國家設有規定，但畢竟未若契約自由般享有普遍性

<sup>43</sup> M.Bauen / R.Gani, *La fiscalité internationale des Etats-Unis*, LGDJ, Paris 2008, p.61。

<sup>44</sup> N.Melot, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Dalloz, Paris 2004, p. 32 et suivantes。

<sup>45</sup> Voir L.Hinneken, *La prévention de la double non-imposition dans les convention bilatérales suivant le modele de l'OCDE*, Mélanges John Kirkpatrick, Bruylant, Bruxelles 2004, p.385 et suivantes。

<sup>46</sup> 參見黃源浩。論納稅義務人國際租稅條約之濫用，輔仁法學 41 期，頁 269 以下。

<sup>47</sup> Cour de cassation, Chambre commerciale, 18 mai 1993, n° 91-12 137。

法律價值。因此，一般防杜租稅規避規定，得否擴張其適用於涉外課稅範圍，在我國法上似乎仍有待實務見解加以確認。按涉外課稅之法律關係中，納稅義務人跨越國境從事交易活動，並且因為各種經濟活動成果負擔各該國家或領域之納稅義務。就法律適用觀點而言，與租稅規避特別是一般性防杜條款之適用關係，似有相當距離。現代主要課稅權力主體國家或區域間，多半設有避免雙重課稅條約或協定，以作為限縮內國課稅權力之工具，俾避免戕害經濟秩序更鉅之雙重課徵現象出現。如此而言，適用條約之一般性防杜條款至涉外課稅案件中，恐亦發生法律適用安定性方面問題，有待更深入討論。

#### 四、一般性租稅規避免責規範

我國納保法尚於第 7 條第 4 項明文規定租稅規避事件之舉證：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」。此規定似乎在一定基礎上，給予納稅人相對而言證明程序上之便利。但就法國法制發展經驗而言，單純之舉證責任仍非問題真正核心，問題在於倘若納稅義務人雖從事不合常規之交易活動，也確實造成國庫一定程度稅收損失，但此不合常規活動有正當商業上目的或經營管理上正當考慮，納稅義務人能否以反證證明並無權利濫用之情事，進而推翻租稅規避證明？此一問題之討論，在立法政策上所直接涉及者，乃在一般性防杜稅捐規避規範外，要否承認一般性免責規範引入之問題。以經營管理上必要或者經濟上必要行為之理由，要求對於被稅捐稽徵機關認定為租稅規避之經濟活動，脫免原本稅法上可能發生、機關依職權調整稅捐申報內容結果，事實上並非近日方在法律制度中受到注意。法國稅捐稽徵實務中針對納稅義務人不合常規營業活動進行之調整，法國中央行政法院在 1960 年代即提出一廣受引用之說明：「應由企業承擔或足以減損其收入之費用或損失中，無法被證明該等損失或費用之發生係基於企業營業之商業上正當利益者(les intérêts de l'exploitation commerciale)<sup>48</sup>」就此，法國中央行政法院乃於長年以來判例中特別強調下列二者，以有效解釋說明此二原則

<sup>48</sup> Concl. Poussière sur CE 5 janv. 1965, n° 62099, DF 1970, p.23; cité par P. Serlooten, Liberté de gestion et droit fiscal: la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté, DF 2007, p.10。

間之對抗關係。首先，在不合常規交易被當作例外之情形下，非常規交易在稅法上之規制實際上成為舉證分配問題：稅捐稽徵機關以不合常規為由認定納稅義務人進行特定交易之際，有義務說明其「常規」之依據或來源<sup>49</sup>。另一方面，納稅義務人亦被容許於訴訟程序中，提出相當之證據證明其從事行為「雖在法律上看來怪異，但確實符合其經濟上利益(juridiquement étrangère correspond à son intérêt économique)<sup>50</sup>」。其次，乃放棄複雜之解釋原則，回歸租稅規避發生之基本原因：僅在結論上確認納稅義務人係透過「純然刻意之人為安排(le montage purement artificiel)」，而其行為效果僅有租稅利益、並無其他正當商業利益可言時，方可能動用「常規交易義務」就納稅義務人申報之稅捐事項加以調整<sup>51</sup>。總而言之，稅捐稽徵機關僅在證明納稅義務人從事之全然刻意迂迴安排僅具有稅法上目的(un but exclusivement fiscal)，其剔除方為法國中央行政法院接受<sup>52</sup>。此調整權力行使上之限制，與租稅規避行為本質有關：納稅義務人雖有依法納稅義務，但畢竟在憲法層面上，亦為受到基本權保障之國民。因此，面對稅捐稽徵機關針對其經濟上安排質疑為租稅規避並實施調整權力之際，納稅義務人享受之契約自由、營業自由及其他基本權利，僅係受到限制，並未完全遭到剝奪。是故，在憲政秩序中吾人除可確認常規交易義務在解釋適用上之侷限性外，更可確認者乃國家權力亦負有對商業領域不得過度干涉之義務。畢竟稅捐課徵經常被當作係自由之對價，過多足以扼殺交易生機、商業誘因，根本與租稅制度之本旨背道而馳。此考慮及整體價值判斷，似乎同樣為我國稅法制度發展上應當考慮方向之一。

---

<sup>49</sup> CE 18 mars 1994, n° 68799, SA « Sovemarco-Europe »。

<sup>50</sup> CE 7e, 9e, sous-sect., 3 déc. 1975, n° 89412.; M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: « Les grandes principes de la fiscalité des entreprises », p.101。

<sup>51</sup> 在前引歐盟 2016/1164 號指令第 6 條規定中，亦強調「反映出經濟實況之有效商業目的」得以作為排除稅捐規避之重要要素。進一步討論，參見 C.Docclo, L'ambition de l'Union Européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses états membres, Mélanges Pascal Minne, Bruylant, Bruxelles 2017, p.270。

<sup>52</sup> CE, 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie de Chalonges; CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal。

## 肆、我國租稅規避制度在司法制度中之展望

### 一、納保法與司法審判權力

就本次納保法制頒而言，涉及租稅程序法律制度整體(包括爭訟程序及行政程序)發展事項不可謂少，但直接涉及租稅規避制度者，並不多見。例如納保法第 18 條第 1 項規定：「最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟」，雖要求稅務訴訟案件應當以專業法庭進行審判，但並未言及租稅規避爭訟案件在審判組織上應當採取何等特別立場。又或同法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同」，此規定主要功能，在於透過專業法院確立整體納稅爭訟事件得以受到有效專業審查，並透過爭訟程序中理由不構成訴之變更追加理由追補，進一步鞏固納保法在爭訟制度中傾向採取之總額主義訴訟標的理論<sup>53</sup>。事實上與租稅規避相關制度並無直接關聯。當然，納保法對於司法審判權力之影響層面雖屬間接，並非意味涉及租稅規避事項之相關制度均未受到規範。其中納保法第 7 條第 4 項規定：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」，乃在判斷不易之租稅規避案件中明文規範。另外，同法第 10 條規定：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障」，亦對於本法施行後司法審判權力之行使，提出若干重要方向指引。

### 二、引入替代性爭議解決機制之必要性

納保法對於司法權力如何控制稅捐稽徵機關租稅規避調整權力之行使，雖

<sup>53</sup> 所謂總額主義(Saldierungstheorie)，係認為對於課稅處分之爭訟對象，乃是課稅處分所核定稅額適法與否之審查。反之，所謂爭點主義(Individualisierungstheorie)，則認為撤銷訴訟之原告對於課稅處分不服而提起訴訟，其爭訟對象乃是與處分理由有關之稅額存否；或認為法院審判對象乃撤銷訴訟原告所指摘之課稅處分理由(個別課稅基礎)之適法與否。黃源浩，再探稅務撤銷訴訟之訴訟標的，收錄於稅法學說與判例研究(一)，翰蘆出版，頁 6。

未設具體規定，但並不表示我國法制在整體制度設計上，放棄對於司法機關作為租稅規避交易活動中稅捐稽徵機關調整權力之約制空間。事實上，在各國歷史經驗與法制體系中，授予稅捐稽徵機關得以調整納稅義務人刻意迂迴安排之交易活動權力，不可避免地意味有效又得以使徵納雙方均得以接受之救濟體制，應當被納入稅法體制中<sup>54</sup>。相對於德國法制將此一控制權力交賦予法院行使，我國法制發展似乎更傾向在嚴格意義之司法程序外，透過其他爭議解決機制處理爭納雙方對於特定交易活動是否構成規避之爭議問題。就此，納保法第 7 條第 9 項規定：「納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆」，乃賦予納稅義務人在從事特定規劃行為前，向稅捐稽徵機關請求諮詢之權利。此等權利之表面意義，在涉及租稅規避相關行政資訊之提供，真正意義仍在於承認稅捐稽徵機關並非終局之有權決定機關，對於租稅規避之判斷，並非以稅捐稽徵機關單方面理由為基準。如此一來，可觀察出整體諮詢及資訊提供制度，其特徵在於整體稅法領域，特別是涉及租稅規避存在與否之判斷，亟待公正而客觀之第三人介入其中<sup>55</sup>。因此納保法可謂為我國未來稅務爭訟及租稅規避爭議判斷制度之發展指出重要方向，也就是在立法政策上考慮稅法領域中替代性爭議解決機制 (Alternative Distribute Resolution; ADR) 之引入<sup>56</sup>。換言之，在稅法制度正式將租稅規避此一法外行為規範化或體系化後，未來稅法領域中爭訟事件，特別是涉及租稅規避調整這類法律條文規範密度有欠之領域中，得以透過事前諮詢預防紛爭、透過稅法上替代性爭議解決機制解決爭議於後，當為我國未來稅法制度整體發展值得注意之重要方向。

## 伍、結論

在稅捐稽徵領域中，納稅義務人出於降低應納稅額之考量，常以各種經濟

---

<sup>54</sup> Moubachir, *Impositions et régime fiscal*, LGDJ, Paris 2007, p.24.; J.M.Tirard, *L'abus de droit en droit comparé*, in : « *Écrits de fiscalité des entreprises: Mélanges à la mémoire du professeur Maurice Cozian* », Litec, Paris 2009, p.209。

<sup>55</sup> 黃源浩，納稅人多元救濟途徑之發軔：再探稅捐稽徵法第 11 條之 7 的規範意旨，*月旦財經法雜誌*，34 期，頁 5 以下。

<sup>56</sup> 參見黃源浩，論租稅和解制度在我國稅制中之建立，*財稅研究*，第 45 卷第 3 期，頁 129 以下。

上或法律上方法，試圖造成特定交易活動不至於合致租稅構成要件。無論是任何國家稅制，因此面臨有關納稅義務人各形各色之降低稅捐負擔行為。其中合乎稅法立法之本旨者，稱節稅(*habileté fiscale*)，乃納稅人在稅法上被賦予選擇權(*l'option fiscale*)展現之結果，為稅法秩序容許之合法行為。但在光譜另一極端，當納稅義務人出於惡意(*mauvais fois*)以積極之行為，特別是偽造變造稅捐申報內容或各種憑證及其他詐術之實施，使稅捐稽徵機關陷於錯誤者，稱為租稅詐欺(*la fraude fiscale*)或逃稅，則會因此使納稅義務人承擔該當之刑事責任。然則，在節稅與逃稅 2 種極端間，事實上存在更加複雜之 2 大類稅法上因納稅義務人試圖降低稅捐負擔採取之有意措施，稱做「漏稅」或「避稅」，在稅法領域中引起之困難更形顯著。當納稅義務人從事之私法上交易行為被認定為權利濫用之際，稅捐稽徵機關固有權剔除重核納稅義務人進行之租稅申報，為我國納保法制度設計之本旨，但在不同國家稅法制度中評價不同。早期在普通法體系論理下，曾經認為租稅規避係納稅義務人機巧智能之展現，只要沒有牴觸具體之強行規定，國家課稅權力並無介入空間。但自德國租稅通則第 42 條開始設置一般性防杜租稅規避規定以來，諸多法治國家一直存在要否設置相類規定之稅制爭議。隨著現代國家財稅制度日益複雜，加拿大、比利時、英國、印度乃至法國等國，均在 1990 年代以後開始朝向設置一般性防杜規定方向發展。特別是歐盟法制，為避免各國租稅規避之防杜規定形成流通障礙，近期更開始在歐盟體制範圍內針對各國一般性稅捐防杜規定加以協調一致<sup>57</sup>。此發展趨勢，意味著租稅規避在不同法制之中，均越來越受重視。

我法制中租稅規避概念之形成，歷程久遠。租稅規避與漏稅並不相同，關鍵在於納稅義務人在規避案件中並未有隱匿所得或交易關係事實，而係透過迂迴婉轉之安排，使其規避原本可能發生之稅捐負擔。反之，稅捐逃漏，其中隱藏交易事實(例如有交易行為，帳冊故意漏未登載)者可能構成漏稅、使用詐術者(特別指偽造或變造交易憑證等)可能構成逃稅。避稅乃法外行為，逃漏稅乃不法行為，彼此間容有相當差距，在這次立法當中獲得確認。因此，納保法可謂係

<sup>57</sup> C.Docclo, *L'ambition de l'Union Européenne d'introduire des règles anti-abus dans les lois disparates de ses états membres*, Mélanges Pascal Minne, Bruylant, Bruxelles 2017, p.265 et suivantes。

一部整理過去、面向未來之法典。其中在實體法層面上，透過納保法之立法不僅確立租稅規避概念，同時也明確規範此類法外行為之舉證責任、裁罰關係，可謂納保法之重要制度功能。然此法制成果是否意味在過去出於對規避行為之防杜採取之稅法上禁止或限制措施，有檢討必要性空間？實為我國法制在納保法施行後，重要觀察面向及政策討論基礎。畢竟整體租稅權力之行使以納稅義務人經濟活動結果為對象，過多不必要禁止及限制，對於稅收及財政長期發展絕對有不利影響。另外，在納保法施行之際，我國稅法制度針對一般性及個別性防杜租稅規避規定適用關係與合理化、規避措施與行政處罰之關係(區分善意及惡意當事人之必要)、內國稅法與國際稅法間稅捐規避以及一般性租稅規避免責規範之引入，均存在深入討論空間，有賴學術界與實務界共同努力填補完善。

最後，租稅規避概念法制化，在我國稅法體制中尚存在最後一個重要觀察方向，即稅務救濟制度乃至於整體司法訴訟制度在稅法領域重要發展方向問題。蓋以租稅規避案件在稅法制度中涉及面向廣泛，單純以法院救濟程序即期待謀求爭納雙方均能接受之爭議解決結果，誠屬困難。如何透過整體救濟制度之變革，使租稅規避相關問題之爭議得以透過事前諮詢預防於先、透過稅法上替代性爭議解決機制解決爭議於後，當屬我國納保法在未來制度發展過程中，值得實務與學術各界共同致力之重要方向。