

資誠國際租稅系列叢書

臺大兩岸稅法年報 (2012)



資誠 財團法人資誠教育基金會



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心

實質課稅與納稅人 權利保護

葛克昌、賈紹華、吳德豐 主編

Tax Strategies in Economic Substance
and Protection of Taxpayers' Rights

 元照

實質課稅與納稅人 權利保護

葛克昌、賈紹華、吳德豐
主 編

財團法人資誠教育基金會

實質課稅與納稅人權利保護 / 葛克昌等作；葛克昌，
賈紹華，吳德豐主編。-- 初版。-- 臺北市：資誠教育
基金會，2012. 03

面；公分

ISBN 978-986-87106-3-4 (精裝)

1. 稅法 2. 稅制 3. 國際租稅 4. 文集

567.023

101002557

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

實質課稅與納稅人權利保護

5H030GA

2012 年 3 月 初版第 1 刷

發行人 薛明玲

主編 葛克昌、賈紹華、吳德豐

作者 葛克昌、賈紹華、Yuri Grbich、閔海、席曉娟
蔡朝安、劉映春、黃樺、梁文永、黃俊杰、楊萍
黃茂榮、許祺昌、史正保、劉天永、廖欽福、邱祥榮
李俊明、韓相國、Nolan Cormac Sarkey、黃源浩
黃士洲、鍾騏、蔡孟彥、謝如蘭

出版者 財團法人資誠教育基金會

責任編輯 蕭貴珠

地址 台北市信義區基隆路一段 333 號 27 樓

電話 (02)2758-5889

傳真 (02)2758-5883

總經銷 元照出版有限公司

100 臺北市館前路 18 號 5 樓

網址 www.angle.com.tw

定價 新臺幣 800 元

專線 (02)2375-6688

傳真 (02)2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-87106-3-4

序

契約自由為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治與市場經濟之基礎。除契約經濟內容受財產與工作經濟基本權保障外，亦屬概括行為自由權之一種。為實現個人自由、發展人格及維護自由，除消極排除免受公權力或第三人侵害；國家仍須積極盡保護義務，建制使契約自由發揮功能之客觀法律制度，使其得以在實現社會中充分發展。

同時，國家須依法律課稅，從而承擔依現實經濟能力，平等負擔稅負（量能負擔原則）之任務。將量能原則貫徹在稅法之解釋、事實認定方面，即為實質課稅原則。廣義之實質課稅原則，還包括利用稅法漏洞以規避稅法之強制規定（脫法避稅行為），依稅法立法意旨（量能平等負擔）予以調整，是為契約自由濫用之規制。由於稅法係以量能原則為其結構性原則而與民法以契約自由為基本原則尚有差異。稅法民法同樣規範人民之經濟生活，後因民法發展在先，二者使用相同之法律術語，但由於基本原理與立法意旨有異，是以稅法一直致力於脫離民法之羈束，重塑其獨立自主性，構成以量能原則為主之法律體系。稅法所規範之對象，雖具有民法上法律形式與契約類型，但僅為其外表，稅法所須掌握者為私法形式外衣下，依量能原則觀點下之實質負擔能力。

惟量能原則使稅法固然在事實認定與法律解釋上與民法不必一致，但稽徵機關在個案適用，則須將量能原則具體化，依論理及經驗法則判斷事實、解釋法律，並將理由告知納稅人。

由於兩岸稽徵機關，法律訓練仍未充分，重大實質課稅案件宜踐行正當法律程序，並由外部專業人士參與、立場公正之委員會經充分討論後，作成具有說服力論證說理之決定。實質課稅原則在稅法上誠不可免，惟不能逾越憲法界限，尤其不得侵犯契約自由之核心領域，例如對當事人民事法律關係予以侵擾，或依實質課稅或避稅行為在補稅之外，另予處罰。

兩岸稅法學界及實務界二百餘人，鑑於實質課稅對納稅人權利影響甚大，有必要形成共識以建制正當法律程序。於2011年4月臺北春暖之時，中國財稅法學研究會在賈紹華副會長率領下渡海匯集臺大法律學院熱烈討論，成果豐碩集為一冊。承資誠聯合會計師事務所，基於企業社會責任，在薛明玲所長、吳德豐營運長領導下出力出資，其中尤以林東翹會計師、蔡朝安律師、劉力文先生、蕭貴珠女士，世新大學蔡孟彥講師及臺大法律學研究所財稅法組吳怡鳳、林柏霖、陳孟嬋、柯宗佑、曾玠智、鄭皓文同學等出力特多，使兩岸稅法智慧得以廣傳於世，功不可沒。開幕時臺大法律學院財稅法學研究中心同日成立，尤值紀念。斯書既成，綜覽各章，每年兩次兩岸稅法界聚首，場內熾熱之辯駁切磋，場外舊遊之蹤跡，當年之風雨，均點染於筆墨之間。是為序。

臺灣大學法律學院教授
暨財稅法學研究中心主任



2012.2.1

前 言

2011年4月18日第14屆海峽兩岸財稅法研討會，假臺灣大學法律學院國際廳舉行，以「實質課稅原則與納稅人權利保護」為主題，邀請兩岸法學者與稅法實務界進行交流。表面上，實質課稅原則似乎為稅捐機關之法寶，與租稅法律主義交叉運用，納稅人無不屈服於查稅之威力，與納稅人權利保護背道而馳。實質上，實質課稅原則與納稅人權利保護不但不衝突，反而相輔相成，相得益彰，更加彰顯政府保護納稅人權益之決心，且與稅務人員之權利保護息息相關，值得重視。

實質課稅原則，指稅法之適用，表見事實（形式）與法律事實（實質）不同時，應以後者為稅法之解釋及適用，不應拘泥於法律外在形式，而須探究其實質經濟意義。經濟實質，為長期以來存在之課稅原則。在此原則下，交易必須具有經濟或商業目的，納稅人不能僅為減輕稅負，而進行非實質性之交易。此一意旨通常用以檢驗納稅人是否意圖規避或減輕稅負之準繩。

稅捐機關判定特定交易有無經濟實質時，必須分析納稅人之主、客觀要件。主觀要件，指納稅人進行交易之主觀意圖。自特定交易獲取利潤之機會，至少具有進行交易之有效商業理由，即所謂之商業目的。主觀之商業目的，旨在檢驗納稅人是否僅為節稅動機而投入資本，或具有其他非租稅或合法之利潤動機。為確認納稅人之主觀意圖，針對特定交易必須考量：有

無獲利可能、市場風險高低、實質投入資本、合法商務活動、是否常規交易、租稅利益有無超越實際投資等因素。

客觀要件，指經濟交易本身之客觀實質。因交易而足以導致經濟價值之提升，亦可藉不同方法證明該交易滿足經濟交易本身之客觀實質要件，例如：衡量合法潛在或可能之利潤。當然，精明的投資人，對於某些投資難免有財務上之失利，因此，為使納稅人之交易必須具有客觀之經濟基礎，不能要求每一項投資都應有真正之獲利。納稅人建立一項交易，產生有意義之經濟價值提升，稅務機關不能忽視因該項交易而提升淨經濟價值，而不僅是稅負降低。

稅捐稽徵法第12條之1第2至4項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。前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。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」準此，稅務機關既負有舉證責任，自應蒐集構成交易之主、客觀要件之證據，不能以抽象之原則認定事實，而應依論理與經驗法則判斷事實。納稅人雖負協力義務，但不能因納稅人提不出證據而負擔舉證責任，因協力義務僅為取得證據手段之一，最終之舉證責任仍應歸屬稅捐機關。

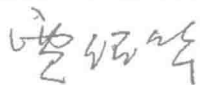
交易缺乏客觀之經濟實質而規避稅負，當然要接受稅務機關量能原則挑戰。雖然實質課稅原則以租稅法定主義為前提，但稅捐機關不能僅就稅法之字面意義予以解釋。此外，經濟實質必須依賴稅法適用之安定性及可合理預測性，其不僅為保護納稅人權益之憑藉，更是企業交易模式創新及提升經營績效之

保障。經濟實質與外觀形式縱然不同，而不論就實質或形式報繳稅款，其租稅負擔若無差異，亦無減輕稅負之意圖，應無補稅或處罰之問題存在。畢竟，實質課稅原則所追求者，無非是稅法之公平正義、經濟實質與保護納稅人權益。實務上，稅務機關運用實質課稅原則查核，滿足主、客觀要件，並負舉證責任，執行公權力之稅務人員，不因為保護納稅人權利而招致圖利他人之懷疑，或因執法過當而招來圖利國庫之非議，其權利亦可獲合法保障，達到徵納和諧目的。

臺灣大學法律學院教授
暨財稅法學研究中心主任

A stylized handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes.

中國法學會財稅法學研究會副會長
中國稅務出版社總編輯

A stylized handwritten signature in black ink, similar to the one above but with a different arrangement of strokes.

資誠聯合會計師事務所
稅務法律服務營運長

A stylized handwritten signature in black ink, featuring a prominent vertical stroke and a horizontal base.

作者簡介



- 第一章 葛克昌 臺灣大學法律學院教授
暨財稅法學研究中心主任
- 第二章 賈紹華 中國法學會財稅法學研究會副會長
中國稅務出版社總編輯
- 第三章 Yuri Grbich 澳洲新南威爾斯大學稅法及
商事法中心教授（該中心創設主任）
- 第四章 閔海 遼寧大學法學院副教授
- 第五章 席曉娟 西北政法大學經濟法學院副教授
- 第六章 蔡朝安 普華商務法律事務所主持律師
- 第七章 劉映春 中國青年政治學院法律系教授
- 第八章 黃樺 中央財經大學稅務學院教授
- 第九章 梁文永 中國政法大學法學教育研究與評估中心副主任
兼副教授
- 第十章 黃俊杰 中正大學財經法律學系教授
- 第十一章 楊萍 中國政法大學民商經濟法學院副教授
- 第十二章 黃茂榮 司法院大法官、臺灣大學法律學院兼任教授
- 第十三章 許祺昌 資誠聯合會計師事務所合夥會計師
- 第十四章 史正保 蘭州商學院法學院副院長兼教授
- 第十五章 劉天永 北京市華稅律師事務所高級合夥人、律師
- 第十六章 廖欽福 高雄第一科技大學科技法律研究所助理教授
臺灣大學法學博士
- 第十七章 邱祥榮 律師
- 第十八章 李俊明 上海交通大學凱原法學院講師
- 第十九章 韓相國 韓國全北大學教授

- 第 二 十 章 Nolan Cormac Sarkey 澳洲新南威爾斯大學教授
- 第二十一章 黃源浩 輔仁大學財經法律學系助理教授
- 第二十二章 黃士洲 臺北商業技術學院財稅系助理教授
- 第二十三章 鍾 騏 中央研究院法律學研究所助研究員
- 第二十四章 蔡孟彥 臺灣大學法律學財經法學組博士生
世新大學終身教育學院講師
- 第二十五章 謝如蘭 亞洲大學財經法律系助理教授

目 錄

序	葛克昌
前 言	葛克昌、賈紹華、吳德豐
作者簡介	

總 論

第一章	實質課稅與納稅人權利保障	葛克昌	3
第二章	經濟轉型中的稅收調節機制與政策選擇 ——兼及國家課稅權的憲法界限	賈紹華	33
第三章	Beyond Form Versus Substance: A Road Map for Chinese Tax Lawyers Serious about the Rule of Law	Yuri Grbich	59
	【中譯文】形式與實質的區別與超越 ——致華人稅法界關於重視 法治原則的指引	藍元駿／鄭皓文 譯	115
第四章	論實質課稅原則之功能定位 ——以徵稅事實為切入	閻 海	153
第五章	權利（權力）濫用限制視角下之實質課稅 原則	席曉娟	183

第 六 章	實質課稅原則內涵再探.....	蔡朝安	203
第 七 章	實質課稅原則的憲政評價與適用界限 ...	劉映春	235
第 八 章	實質課稅原則與稅收法定原則 的衝突與協調	黃 樺	255
第 九 章	稅制變遷的一個分析框架 ——兼論實質課稅為何以及何以產生....	梁文永	269
第 十 章	實質課稅類似案例之歧異判決	黃俊杰	305
第十一章	關於中國大陸實質徵稅原則的 立法探討	楊 萍	335
各 論			
第十二章	契約類型自由與契約當事人或納稅 義務人之認定	黃茂榮	357
第十三章	從臺灣實質課稅原則案例看稅捐 稽徵法第12條之1的未來修法方向	許祺昌	417
第十四章	從實質課稅原則視角分析 非法收入之徵稅	史正保	467
第十五章	特殊目的公司穿透制度中的 納稅人權利保護	劉天永	499
第十六章	特種貨物及勞務稅條例之立法評析 ——居住正義之實現與奢侈稅之開徵 ...	廖欽福	517

第十七章	論有限公司股東之繼承人 作為清算人並限制出境是否妥適？ ——以實務判決之觀察為中心	邱祥榮 559
------	---	---------

第十八章	論大陸公司合併中的虧損扣除	李俊明 585
------	---------------------	---------

比較法

第十九章	韓國的納稅人權益保護制度分析	韓相國 601
------	----------------------	---------

第二十章	Default Tax Assessments in Different Institutional Environments: An Australia/China Comparison of Rule of Law Implications	Nolan Cormac Sarkey 631
------	---	-------------------------

【中譯文】	相異體制環境下之逕予核定稅額制 ——中澳憲法治之比較..	藍元駿／鄭皓文 譯 657
-------	---------------------------------	---------------

第二十一章	法國稅法上的實質課稅原則 及其憲法界限	黃源浩 673
-------	------------------------------	---------

第二十二章	借鏡韓國思考臺灣納稅人權利保護 制度之興革	黃士洲 693
-------	--------------------------------	---------

第二十三章	以美國Coltec Industries案例簡介 「經濟實質標準」	鍾 騏 725
-------	--	---------

第二十四章	從日本租稅法律主義與 實質課稅原則之爭論稅法解釋 與納稅人權保護	蔡孟彥 743
-------	--	---------

第二十五章	從國際間解決重複課稅的原則 論臺灣所得稅法第8條第3款 所得來源地的判斷方式	謝如蘭	767
-------	--	-----	-----

附 錄

附錄一	2011年第十四屆兩岸稅法研討會活動紀實 ——臺北活動花絮		799
附錄二	2011年第十五屆兩岸稅法研討會活動紀實 ——瀋陽活動花絮		803
附錄三	兩岸相關法制		807
附錄四	本書兩岸用語對照表		827

總 論



- 第一章 實質課稅與納稅人權利保障 / 葛克昌
- 第二章 經濟轉型中的稅收調節機制與
政策選擇
——兼及國家課稅權的憲法界限 / 賈紹華
- 第三章 Beyond Form Versus Substance:
A Road Map for Chinese Tax
Lawyers Serious about the Rule of Law
/ Yuri Grbich
- 【中譯文】形式與實質的區別與超越
——致華人稅法界關於
重視法治原則的指引
藍元駿 / 鄭皓文 譯
- 第四章 論實質課稅原則之功能定位
——以徵稅事實為切入 / 閔 海
- 第五章 權利（權力）濫用限制視角下
之實質課稅原則 / 席曉娟
- 第六章 實質課稅原則內涵再探 / 蔡朝安

第 七 章	實質課稅原則的憲政評價 與適用界限	／劉映春
第 八 章	實質課稅原則與稅收法定原則 的衝突與協調	／黃 樺
第 九 章	稅制變遷的一個分析框架 ——兼論實質課稅為何以及何以 產生	／梁文永
第 十 章	實質課稅類似案例之歧異判決	／黃俊杰
第十一章	關於中國大陸實質徵稅原則 的立法探討	／楊 萍

第一章



實質課稅與納稅人權利保障

葛克昌

臺灣大學法律學院教授暨財稅法學研究中心主任

壹、問題概說

貳、稅捐稽徵法第12條之1

參、實質課稅不得違反量能原則

肆、實質課稅不處罰原則

伍、結 論