

資誠國際租稅系列叢書

臺大兩岸稅法年報 (2010)

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

財團法人資誠教育基金會



臺灣大學法律學院財經法中心

兩岸避稅防杜法制 Anti-tax Avoidance Regimes in Taiwan and Mainland China 之研析

主 編

葛克昌、劉劍文、吳德豐

兩岸避稅防杜法制 之研析

葛克昌、劉劍文、吳德豐

主 編

元 照 出 版 公 司

序

2009年春，時值世界正陷入金融海嘯，各國對銀行濫用特權牟利、利用契約自由規避稅捐口誅筆伐，無不呼籲國際合作共同防杜之。繼2008年兩岸以「大陸企業所得稅法」為題，召開研討會並於會後將論文集結出版，成為兩岸稅法界之里程碑。兩岸之租稅協定面臨困境，二個主要主題即在重複課稅之避免與避稅行為之防杜，二者均與納稅人資訊自主權及國家稅捐調查權行使有關，亦與納稅人權利保護關係密切，如何在法律觀念上溝通，共同追求實質法治國家之要求、達成共識，並使徵納雙方互信互助，實有賴兩岸有識之士智慧之匯集與交流。2009年在前述之時空背景下，則係以「兩岸避稅法制比較」為題，在台灣大學法律學院舉行研討會，與會近兩百人，於研討會中對此議題熱烈討論，報刊雜誌亦詳為報導。會後依討論結果，除發表人對其論文加以增修外，並另邀無法前來與會之學者對此議題由不同觀點撰文加以論述。承資誠聯合會計師事務所鑑於此議題討論對兩岸稅法合作意義深遠，不僅出資相助，並由稅務暨法律服務部營運長吳德豐會計師領導全力督導本書出刊。本書另一本姊妹作「避稅案件實務與行政法院判決」，亦由資誠聯合會計師事務所資助，同時由不同出版社出版，實因避稅行為不僅有害稅捐公平負擔，且侵擾市場競爭秩序；惟稽徵機關如干預過度，使自由經濟私有財產有名無實，國家亦同受其害。是以避稅法律建制，不僅是稅法上重要課

題，亦為憲法上價值權衡取捨問題，凡關心經濟自由秩序及社會財富公平者寄予最高度之重視亦不為過，是為序。

國立台灣大學法律學院教授 葛克昌

前 言

企業經營及高資產個人投資，無不尋求利潤極大化。在科技化及全球化趨勢下，貨物、資金、人才及資訊之跨境流動快速，往往給予納稅人脫法避稅之機會。由於稅捐之繳納不具對價報償，因此人性上易啟規避意圖，如脫法避稅情形未受適度規範，除嚴重侵蝕稅基外，亦破壞量能課稅之稅捐公平、正義原則與市場經濟競爭秩序。企業經營，可能為了利潤極大化目的而進行脫法避稅，但亦可能為了而改善交易效率或提昇競爭力，或以更合理方式與上、下游或協力廠商間分工合作及分配利潤，屬於非避稅動機之交易模式創新，若稅務機關未探求真象而以似是而非之實質課稅觀念，認係脫法避稅，予以補稅處罰，可能反而不利於交易模式創新與商業發展。

防杜脫法避稅必須經由立法方式予以規範，其立法原則可歸納為四項：一、稅捐法定原則，二、實質課稅原則，三、公平正義原則，四、稅捐效率原則。前兩項，稅捐法定與實質課稅原則互有衝突；後兩項，公平正義與稅捐效率原則亦有衝突。如何在稅捐法定原則與實質課稅原則之間求取平衡，勿輕易縱放脫法避稅者，亦應妥慎保護交易模式創新企業，此為稅捐立法之重大挑戰。公平正義原則與稅捐效率原則之間，亦應求取適當均衡，以免造成脫法避稅盛行或政府稅收損失。稅捐規避乃人性之常，只要規避稅額大於規避費用，避稅活動即難禁絕，唯有健全避稅法制，始能防範脫法避稅行為，保障政府稅收，並鼓勵交易模式創新，促進工商繁榮。

防杜脫法避稅固然有其正當性，但執行手段仍應秉持程序正義與依法行政原則，尤應特別注意納稅義務人權利保護。台灣地區稅捐稽徵法增訂第一章之一「納稅義務人權利之保護」專章並於2010年1月6日公布實施，即為了衡平稅捐稽徵之強制性與保障納稅人之基本人權。針對此一議題，台灣大學法律學院財經法學中心與資誠聯合會計師事務所預定於2010年4月26日再次共同舉辦「納稅人權益保護與第十二屆兩岸稅捐行政法制改革研討會」，屆時將邀請兩岸稅務法學者共襄盛舉，見證兩岸稅務法學研究與納稅人權益保護改革之盛況。

海峽兩岸稅務法學交流隨著經貿往來密切而日漸頻繁，第一屆兩岸稅法研討會於2003年假台灣大學舉行，開啟兩岸稅法論壇首頁，其後陸續於兩岸分別舉行，稅務法學研究成果，年年豐收。2009年4月第十屆兩岸稅法學術研討會在台北舉行，由台灣大學法律學院財經法中心與資誠聯合會計師事務所共同舉辦。循往例將發表之論文集結成冊，一以展現海峽兩岸稅務法學研究交流之豐碩成果；一以顯示稅務專業知識與實務經驗藉由研討會之舉辦與書籍之出版，兩岸稅法學術得以傳承與分享。

國立台灣大學法律學院教授

葛克昌

北京大學法學院教授兼財經法研究中心主任

劉劍文

資誠聯合會計師事務所稅務暨法律服務部營運長

吳德豐

作者簡介



- | | | |
|------|------|--|
| 第一章 | 劉劍文 | 北京大學法學院教授兼財經法研究中心主任 |
| 第二章 | 黃茂榮 | 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授 |
| 第三章 | 柯格鐘 | 成功大學法律系副教授 |
| 第四章 | 周序中 | 首都經濟貿易大學法學院副教授 |
| 第五章 | 何瑞芳 | 財政部財稅資料中心主任 |
| 第六章 | 馮淑萍 | 北京大學財經法研究中心客座教授 |
| 第七章 | 劉修文 | 全國人大常委會預算工作委員會法案室主任、
北京大學財經法研究中心兼職教授 |
| 第八章 | 楊志清 | 中央財經大學稅務學院教授 |
| 第九章 | 黃景鈞 | 北京大學法學院兼職教授 |
| 第十章 | 蔡孟彥 | 台灣大學法律學財經法學組博士生 |
| 第十一章 | 黃士洲 | 台北商業技術學院財政稅務系專任教授 |
| 第十二章 | 蔡朝安 | 普華商務法律事務所律師 |
| | 洪瑞隆 | 普華商務法律事務所律師 |
| 第十三章 | 叢中笑 | 吉林大學法學院教授 |
| 第十四章 | 戴芳 | 西北政法大學副教授 |
| 第十五章 | 黃源浩 | 台灣大學法律研究所博士生、法國Aix-Marseille
第三大學憲政司法中心博士 |
| 第十六章 | 蔣相之 | 柳州城市職業學院教師、 |
| | 覃好嫦 | 中南大學博士生 |
| 第十七章 | 歐陽仁根 | 安徽財經大學科研處處長、教授 |
| 第十八章 | 劉永偉 | 安徽財經大學法學院教授、院長 |

目 錄

序 葛克昌

前 言 葛克昌、劉劍文、吳德豐

作者簡介

總 論

第一章	大陸《稅收徵管法》實施效果評價與 改革趨勢分析	劉劍文	3
第二章	企業組織與稅捐規劃	黃茂榮	59
第三章	稅捐規避及其相關聯概念之辨正	柯格鐘	89
第四章	避稅行為特徵之新證	周序中	133
第五章	台灣反避稅法制之現況與改革芻議	何瑞芳	155
第六章	大陸企業所得稅法對反避稅相關規範 之立法評析	馮淑萍	183
第七章	修改稅收徵管法，完善大陸反避稅 法律制度	劉修文	197
第八章	加強海峽兩岸稅收協調與防範避稅	楊志清	207
第九章	兩岸攜手，共同促進反避稅	黃景鈞	221

第十章	租稅規避否認之運用與界限	
	——以日本法制為中心	蔡孟彥 237

第十一章	脫法避稅的調整與稅捐法定主義的兩難	
	——以躉繳保單規避遺產稅為核心	黃士洲 257

資本弱化

第十二章	資本弱化稅制之現狀與立法	
	展望	蔡朝安／洪瑞隆 283

第十三章	中國大陸資本稀釋規則立法及適用	
	完善	叢中笑 311

移轉定價

第十四章	對中國大陸移轉定價稅制之評析	
	——從移轉定價稅制的國際比較來看 ...	戴 芳 335

第十五章	法國稅法中的移轉訂價交易	黃源浩 361
------	--------------------	---------

稅收優惠

第十六章	區域稅收優惠政策與避稅	蔣相之／覃好嫦 453
------	-------------------	-------------

第十七章	促進合作社發展的稅收支持制度	
	探討	歐陽仁根 469

國際稅收

第十八章	何去何從：國際稅收專約的解釋	劉永偉 485
------	----------------------	---------

附 錄

附錄一	2009年第十屆兩岸稅法研討會活動紀實 ——台北活動花絮	507
附錄二	2009年第十一屆兩岸稅法研討會活動紀實 ——蘭州活動紀錄	515
附錄三之一	台灣地區相關法制	519
附錄三之二	中國大陸相關法制	543
附錄四	本書兩岸用語對照表	597

總 論



- 第一章 大陸《稅收徵管法》實施效果評價
與改革趨勢分析 / 劉劍文
- 第二章 企業組織與稅捐規劃 / 黃茂榮
- 第三章 稅捐規避及其相關聯概念之辨正 / 柯格鐘
- 第四章 避稅行為特徵之新證 / 周序中
- 第五章 台灣反避稅法制之現況與改革芻議 / 何瑞芳
- 第六章 大陸企業所得稅法對反避稅相關
規範之立法評析 / 馮淑萍
- 第七章 修改稅收徵管法，完善大陸反避稅
法律制度 / 劉修文
- 第八章 加強海峽兩岸稅收協調與防範避稅 / 楊志清
- 第九章 兩岸攜手，共同促進反避稅 / 黃景鈞
- 第十章 租稅規避否認之運用與界限
——以日本法制為中心 / 蔡孟彥
- 第十一章 脫法避稅的調整與稅捐法定主義
的兩難——以躉繳保單規避遺產
稅為核心 / 黃士洲

第一章



大陸《稅收徵管法》實施效果評價 與改革趨勢分析

劉劍文

北京大學法學院教授兼財經法研究中心主任

- 壹、大陸《稅收徵管法》實施影響評價
- 貳、大陸《稅收徵管法》應解決的問題
- 參、大陸《稅收徵管法》亟待彌補的制度缺失
- 肆、大陸《稅收徵管法》修改的總體目標
- 伍、大陸《稅收徵管法》完善的主要建議

本文的完成得益於湯潔茵博士的大力協助，在此表示感謝！

摘 要

2001年中國大陸稅收徵管法的修訂，突出加強對納稅人合法權益的保護和對稅務機關執法監督的力度，使得中國大陸的稅收徵管制度朝向法制化、科學化和規範化的方向大大邁進一步。但是，隨著中國大陸市場經濟的發展和改革的深入，現行稅收徵管法難以適應新形勢、新情況、新的市場主體發展的需要，在實踐中存在諸多問題。在此基礎上，本文認為應以稅務機關與納稅人之間的平等作為稅收徵管法修改的基本理念。基於稅收徵管制度發展的國際化趨勢、中國大陸和諧徵納關係建立的需要，提出完善中國大陸稅收徵管法的若干建議。

關鍵字：稅收徵管法、稅務機關、納稅人權利、制度缺失、制法改革

《稅收徵收管理法》是大陸稅收程式領域的基本法律規範，該法於1992年9月4日頒布，歷經1995年、2001年兩次修訂。

特別要指出的是，2001年4月28日大陸《稅收徵管法》修訂不僅加強了稅務機關的執法手段，強化了稅源管理，而且對納稅人的權利保護也是一次重大突破，此次修訂不啻為一次意義深遠的改革。此次修改基本形成了大陸現行的稅收徵管制度，對稅收徵管秩序的法治化產生了深遠的影響。

壹、大陸《稅收徵管法》實施影響評價

一、現行大陸《稅收徵管法》的總體評價

2001年《稅收徵管法》的修訂對於大陸正在進行中的市場經濟建設有著重要意義。從宏觀角度看，修訂後的各項規定更加適應客觀實際的需要，有利於通過稅收徵管使稅收實體法的內容從紙面落實到實際，從而保證稅收法律主義的貫徹，保證稅收各項職能的發揮；從微觀角度看，修訂後的《稅收徵管法》更加有利於保護納稅人的合法權益，促進納稅人依法納稅，也有利於規範稅務機關的徵稅行為，促進徵管工作的順利開展。明確並維護納稅人的合法權益是本次徵管法修訂的一個重點，也是一大進步，表明大陸已經逐步將納稅人作為與徵管機關平等的主體來對待。同時，修訂後的大陸《稅收徵管法》加大了稅務機關執法的權威性，賦予了稅務機關更有效的強制執行權，有利於保證國家稅款的徵收與維護稅法的權威。修訂之後的《稅收徵管法》強化了稅收基礎管理，進一步規範了稅務機關的徵稅行為，同時突出加強了大陸對納稅人合法權益的保護和對稅務機關的執法監督，使得大陸的稅收徵管向法制化、科學化和規範化的方向大大邁進了一步。

當然，隨著大陸市場經濟的發展和改革的深入，現行的《稅

收徵管法》肯定又會有不適應現實需要的地方，那就需要針對變化了的情況，適時再次作出相應的修訂。

二、大陸《稅收徵管法》的實施效果評價

(一)《稅收徵管法》立法用語上的含糊性降低其可操作性¹

《稅收徵管法》的立法語言不夠確切和嚴謹，存在模糊、歧異之處。如對建賬標準的規定，《稅收徵管法》僅原則性的規定了「規模小」、「確無建賬能力」可以不建賬，但何為「規模小」、「確無建賬能力」則並無更明確的規定，這不僅導致納稅人無法確認其是否能夠享受不建賬的權利，也給基層稅務機關實際操作帶來一定的難度。又如，《稅收徵管法》對核定徵稅的適用條件規定了「賬目混亂」、「成本資料、收入憑證殘缺不全、難以查賬的」、「納稅人申報的計稅依據明顯偏低，又無正當理由的」等條件，但這些條件的概念內涵模糊，缺乏明確的標準，在進行事實認定時難以掌握和判斷，在實踐中稅務機關和納稅人也往往存有不同的認識，不僅導致法律適用的困難，更是造成稅務爭議的法律根源。再如，《稅收徵管法》規定了對應扣未扣稅款的扣繳義務人的處罰權，但對因此所需追繳稅款的適用主體，是否存在滯納金的徵稅以及繳納滯納金的主體等也均未有明確的規定，也導致這一規定在實踐中無法真正實施。這種立法語言上的含糊性，不僅給法律規範的適用造成了極大的困難，也不利於權力的制約。

1 《稅收徵管法》的規定大多偏重於原則性的規定，這些原則性的規定已經通過相關的實施細則或行政規章的制定加以解決。但仍有部分規定仍存在用語不明確的現象。

(二)《稅收徵管法》的規範缺乏一定的明確性，導致稅務機關自由裁量權的擴張

《稅收徵管法》對稅務機關徵稅權作出了明確的規定，其目的在於保證稅務機關能夠依法徵稅，防止徵稅權的行使對納稅人的權利造成過多的侵害。但《稅收徵管法》中對某些制度的規定缺乏明確性，適用彈性過大，導致稅務機關自由裁量權的擴張，不利於對納稅人合法權利的保護。如《稅收徵管法》規定稅務機關「發現納稅人有逃避納稅義務行為，並有明顯的轉移、隱匿其應納稅的商品、貨物以及其他財產或者應納稅的收入跡象的，可以按照本法規定的批准許可權採取稅收保全措施或者強制執行措施」，但何為「有明顯的轉移、隱匿其應納稅的商品、貨物以及其他財產或者應納稅的收入跡象」卻缺乏明確性的規定，稅務機關對此的認定更多的是基於主觀性的判斷，容易導致事實認定方面的隨意性，弱化法律對徵稅權的拘束力。

不僅如此，《稅收徵管法》為保證稅收徵管的實施，也賦予稅務機關一定的處罰權。但對處罰權的行使條件、適用範圍、法律責任的追究程式、法律責任的範圍等卻存在巨大的彈性，導致了稅務處罰權行使的主觀性和隨意性。如不同的稅收違法行為，「可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，處二千元以上一萬元以下的罰款」；「處二千元以上一萬元以下的罰款；情節嚴重的，處一萬元以上五萬元以下的罰款」；「可以處二千元以下的罰款；情節嚴重的，處二千元以上五千元以下的罰款」，其處罰的幅度的選擇非常大，處罰的寬嚴程度應當依據何種標準加以確定等方面均無明確的規定，稅務機關完全可以自行選擇處罰的內容和幅度，這在一定程度上也導致了其處罰權的擴張，缺乏對其處罰權的必要約束。