

# 實質課稅原則與國際租稅

蔡 孟 彥<sup>1)</sup>

- 壹 日台租稅協定之簽屬與意義
- 貳 台灣租稅協定適用上之具體規定
- 參 實質課稅原則在台灣之實踐
- 肆 實質課稅原則亦使用於國際課稅關係
- 伍 結 論

## 壹 日台租稅協定之簽屬與意義

無論是從歷史上觀察或從民間交流活動觀察，日本與台灣有著相當深厚的關係，從經濟活動上觀察亦是如此。日本為台灣第 3 大貿易夥伴以及外資來源國，2015 雙邊貿易額達 580 億元，台灣也是日本的前 10 大貿易夥伴。在日本與台灣間具有相當頻繁的經貿往來的現狀下，日方代表之日本交流協會與台灣代表之亞東關係協會，已於 2015 年 11 月 26 日簽署「亞東關係協會與公益財團法人交流協會避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定（簡稱日台租稅協定）」，可謂是實至名歸。而本協定已於 2016 年 6 月 13 日生效，為台灣與東北亞國家簽署的第 1 個全面性租稅協定，也是台灣的第 30 個租稅協定。各項租稅減免優惠，台灣將於 2017 年元旦起適用，日本則於 2017 年 4 月 1 日起適用<sup>2)</sup>。

1) 台北商業大學財政稅務系兼任助理教授、台灣大學法律研究所財經法博士。謹以本文獻給本人自碩士班時期起即非常景仰的玉國文敏教授，教授所著各項論文皆對本人產生相當之影響與參考。有幸獲邀為教授撰寫紀念論文集實屬莫大之榮幸。期望玉國教授榮退之後，亦能引領學術界不斷前進，也祝福教授身體健康、一切平安！

2) 參見，自由時報，「財部：日台租稅協議生效 2017 年起適用」中財政部國際財政司司長宋秀玲之說明，2016 年 6 月 15 日。

在台灣，租稅協定之簽署乃是策避免雙重課稅、防杜逃漏稅、增進雙方經貿與投資關係、文化交流及人民往來。所簽訂之租稅協定主要係參照經濟合作暨發展組織（OECD）及聯合國（UN）稅約範本，並考量雙方之政治、財政、經濟及貿易狀況而商訂。其為雙方締約國家為消除所得稅課稅差異對跨境投資、經貿往來及文化交流活動所形成之障礙，本於互惠原則，就前述活動所產生各類所得商訂減、免稅措施，以消除雙重課稅，甚至減輕稅負，營造有利雙方投資及人民往來之永續低稅負環境，並商訂相互提供稅務行政協助之範圍，以防杜逃稅，維護雙方稅收<sup>3)</sup>。而台灣與日本所簽屬之租稅協定，亦是基於前述政策所制定，此一租稅協定之簽署，則可能從事日本與台灣間經濟活動之個人與營利事業，避免遭受雙重課稅之不利益，亦可減少如同以往因為要迴避雙重課稅，而於從事雙邊經貿活動時，往往需要再假手他地之無效率作法，租稅協定之簽屬，亦屬租稅中立原則之呈現，減少因租稅制度設計之不同對於經濟活動模式之採取所形成之干擾。

日本與台灣所簽屬之日台租稅協定中，相較於台灣現行稅法所規定，本租稅協定之主要減免規範內容如下：1. 營業利潤：一方領域之企業於他方領域從事營業未構成「常設機構」者，其「營業利潤」於他方領域免稅（第7條）。2. 投資所得：(1)、股利：上限稅率 10%（第10條）；(2)、利息：上限稅率 10%；特定利息免稅（第11條）；(3)、權利金：上限稅率 10%（第12條）。3. 財產交易所得：除不動產價值佔股份價值 50% 以上外，股份交易所得於他方領域免稅（第13條<sup>4)</sup>。

理論上，日本與台灣在簽訂租稅協定後，因為經由該租稅協定之保障而掃除以往日本與台灣間，因為未簽屬租稅協定對於雙邊經貿活動所可能形成之租稅

---

3) 參見，台灣財政部網頁，「租稅協定」之說明。資料來源：<http://210.69.109.48/Pages/Detail.aspx?nodeid=191&pid=1017>。

4) 參見，資誠會計師事務所，「台日租稅協定已簽署」，資料來源：<https://www.pwc.tw/zh/publications/taiwan-tax-news/assets/taiwan-tax-news-201512.pdf>。

障礙，但因為日本與台灣在稅法之規範與實現上，有所不同，因此在此租稅協定簽署後，也未必代表以往先前所存在之租稅爭議，即不復見。在稅法適用上。仍應注意日本與台灣對於稅法規範之理解與實踐有所差異之處，尤其是租稅法律主義與實質課稅原則，在日本與台灣的稅法實踐上存在著相當的差距。

由於企業在進出國外市場時，其可以選擇以設置分支機構或子公司之方式為之<sup>5)</sup>，若以設置分支機構為之時，由於我國所得稅法第3條第2項規定，就總機構設立於中華民國者是採全世界所得課稅之原則，所以我國企業於海外所設立分支機構之所得，即會與我國境內之企業一併計算所得。若境外分支機構於海外另有繳稅時，則於與我國境內總機構所得合併計算時，再扣除於境外所以繳納之稅額，此種經營架構，與該境外分支機構是否將盈餘匯回台灣無關。但若是採取設置子公司方式之經營模式，由於境外子公司與境內母公司係屬二公司，在我國所得稅法之規範下，亦屬外國公司。該境外公司之所得，除了屬中華民國來源所得而會被我國政府課稅外，並不會歸屬於境內母公司，而無法成為我國所得稅法之課稅對象。因此，若境外子公司未將盈餘匯回我國時，而是將該境外盈餘保留於境外公司，在該筆盈餘匯回之前，並不會被我國政府課稅<sup>6)</sup>。亦即保留於我國境外子公司之盈餘，與我國母公司間稅務之處理，將會形成由於租稅遞延之結果，在稅法上形成獨立於我國母公司之獨立主體。至於，在進軍海外市場時，之所以要以分支機構或子公司之方式為之，除了有稅賦上之考量外，例如：除了前述所提是否要考量全世界所得課稅之規範外，剛進軍海外市場時，往往容易形成一定之虧損，此時以分支機構之方式為之，才可以

---

5) 參見，增井良啓、宮崎裕子，『國際租税法』，2015年第3版，東京大学出版会，頁169-171。

6) 財政部64年7月15日台財稅第35080號函：「所得稅法第3條第2項關於營利事業之總機構在中華民國境內而國外設有分支機構或營業代理人者，就其中華民國境內外全部營利事業所得合併課徵營利事業所得稅之規定，應包括國外分支機構或營業代理人之虧損。說明：所得稅法第3條第2項所謂「合併課徵營利事業所得稅」，自應先合併計算國內外機構及營業代理人之所得額，國外分支機構有虧損者，亦應併同國內總機構合併計算，俾能正確反映該事業之全部所得。」

藉由海外之虧損之合併計算，用以減輕內國總公司之租稅負擔。但若於日後轉虧為盈後，則可以考慮另以成立子公司之方式為之，亦可能因為投資國特殊規定與風險度高低，而有不同之設計。投資中國大陸市場與投資美國市場，其所顧及之因素即有所不同。

而另一方面，從國家行使課稅高權之角度觀察，對於國內企業赴外從事投資行為之規範，就其所採取組織形式之不同，其規範之方式也有所不同。因為我國所得稅法第 3 條第 2 項規定之全世界所得課稅，乃是建立在內國總公司與境外分支機構之概念下，但若是境外投資以子公司之模式為之，在境外子公司未將獲利匯回時，我國還暫時無法就該部分所得課稅。因此，若從防杜國際性租稅規避之觀點出發，為防止此等租稅規避行為之出現，在稅法規範上即必須有所因應<sup>7)</sup>。為改善台灣部分公司利用境外公司做為規避內國稅負之管道，討論多年的受控外國公司稅制（簡稱：CFC (Controlled Foreign Company) 稅制）與實際管理處所（簡稱：PEM (Place of Effective Management)），立法院已於 2016 年 7 月 12 日，於所得稅法修正增訂第 43 條之 3 與第 43 條之 4，使企業無法再將獲利保留於海外，只要企業實質控制權在台灣之公司利用於低稅負國家或地區成立受控外國公司，保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，以規避台灣納稅義務，就須在國內課稅。之所以會有前述 2 個條文之增訂，乃是因為就受控外國公司方面，因營利事業可藉於低稅負國家或地區成立受控外國公司 (Controlled Foreign Company，以下簡稱 CFC) 保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，以規避台灣納稅義務，爰參考經濟合作暨發展組織 (OECD) 於西元 2015 年 10 月發布稅基侵

---

7) 但其實在稅法設計之檢討上，也應該認真思考，國內企業赴外投資之收益，之所以不願意匯回台灣，除了該考量到該企業尚可能以保留於海外之獲利，從事進一步之海外投資外，國內稅法之規範，是否也會影響赴外投資之業者，不願意將獲利匯回台灣之意願。在稅法設計上僅關心對於租稅規避行為之防杜，而忽略稅法本身規範，是否形成影響業者投資模式之決策，甚至是影響海外獲利是否會回之關鍵時，再多的防杜規範，可能也是不斷延續官兵抓強盜之戲碼而已。

蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫 3「強化受控外國公司法則（Designing Effective Controlled Foreign Company Rules）」之建議及國際間其他國家規定，建立 CFC 制度，增訂所得稅法第 43 條之 3 規定。另外就有所實際管理處所部分規定之增訂，則是因為按實際管理處所（Place of Effective Management，以下簡稱 PEM）認定營利事業居住者身分已為國際趨勢，旨在避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務。基此，為符合國際稅制發展趨勢、保障台灣稅基及維護租稅公平，爰參考國際實務做法，定明依外國法律設立之營利事業，其 PEM 在台灣境內者，視為總機構在台灣境內之營利事業，應依本法及其他相關法律規定（例如稅捐稽徵法、所得基本稅額條例等）課徵營利事業所得稅，如有違反時，並適用本法及其他相關法律規定，以維護租稅公平。

由於前述規定遲至今年（2016 年）才通過，且在立法過程中又受到許多的質疑，讓早已存在於西方國家與日本稅制上，形同國際課稅上反避稅條款之受控外國公司稅制與實際管理處所之認定，在生效日上又受到相當之牽制。2016 年 7 月的修正結果，依據所得稅法第 126 條第 2 項規定，前述 2 條增訂之國際反避稅條款的正式生效日期，交由行政院決定。所得稅法第 126 條第 2 項修法理由中指出：本次修正條文增訂第 43 條之 3 及第 43 條之 4 條文所增定反避稅制度之施行，須視海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議之執行情形，國際間（包括星、港）按共同申報及應行注意標準（Common Reporting and Due Diligence Standard，CRS）執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導，爰於第 2 項定明施行日期由行政院定之，俾使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展，並維護納稅義務人權益。但在台灣與大陸現行的微妙關係下，兩岸租稅協議何時才能正式生效屬遙遙無期之現狀中，前述明文規定用以規範國際反避稅活動之具體規定，何時才能生效實屬無法預期。

而在前述 2 條文尚未生效前，稅捐稽徵機關如何處理其眼中屬於國際性租稅

規避之行為，則是本文所關心者。若稅捐稽徵機關在沒有法律具體規範之前提下，以實質課稅原則做為認定納稅義務人是否應補稅或進一步加以處罰之依據，對於國內企業赴境外投資將會產生如何之影響？再者，僅從國家租稅權施行公平性之觀點出發，若形成全面管制之受控外國公司稅制，恐將影響國內企業之全球布局以及策略規劃，也是本文所在意者。對於境外投資行為之租稅規範，除了應用以維護內外經濟活動之租稅公平（租稅中立性）外，也需注意到不致對於真正從事境外經濟活動之廠商，形成不必要之經濟箝制，甚至改變其原因之產業布局規劃。

## 貳 台灣租稅協定適用上之具體規定

由於台灣與其他國家或地區所簽屬之租稅協定，在內國法之規範架構下屬於具有法律效力位階之規範適用上優先於法律，雖然在租稅協定中會就以下事項予以規定：1. 協定之範圍及適用之人、2. 他方締約國之居住者課稅範圍之減免、3. 雙方締約國居住者之認定、4. 實體常設機構、工程常設機構、服務常設機構及代理人常設機構等各類型常設機構之認定、5. 各類所得之課稅權歸屬應依所得稅協定辦理、6. 所得來源地之認定、7. 各類所得減免之申請、8. 與他方締約國主管機關進行相互協議、9. 資訊交換…等等。但由於租稅協定屬抽象法律之規範性質，於實踐上稅捐稽徵機關仍需依據更具體之下位階規範，以作為是否得依據租稅協定，給予該租稅協定所適用對象之租稅減免效果。舉例而言，在日台租稅協定第7條雖規定，他方企業在另一方沒有常設機構或未經由常設機構營業者，其營業利潤於另一方予以免稅。而其中於協定中並未就何謂營業利潤加以定義，且就第7條之是否適用上息息相關的常設機構部分，雖然在租稅協定第5條中有所規定，但在具體個案之認定上，稅捐稽徵機關仍須依據較具體的規範做為認定上之判斷依據，以前稅捐稽徵機關所據以依據者為「適用租稅協定稽徵作業要點」，該要點屬於解釋性之行政政則，並未取得立法者之授權，由於該要點之適用上可能對於申請租稅減免之一方，形成不利之結果，在法

理上理應於立法者授權之後，以法規命令之方式規範者較為合乎法理<sup>8)9)</sup>，也因此今日做為稅捐稽徵機關具體認定是否適用租稅協定之依據，已從前述所提之「適用租稅協定稽徵作業要點」，變更為「適用所得稅協定查核準則」，其法律授權依據為所得稅法第 80 條第 5 項（參見該準則第 1 條）。

但也由於台灣在就具體個案之認定上，乃是依據「適用所得稅協定查核準則」做為具體認定之依據，該查核準則就涉及租稅協定所規範之內容所為之認定結果，是否逸脫租稅協定規範本身之文義範圍？乃是在適用上須加以注意者，更重要的是，還需注意到台灣在相關租稅案件中之爭議，納稅義務人對於稽徵機關以實質課稅原則，做為判斷是否應加以補稅之無奈與相關爭議所在。

---

8) 參見，歷年來大法官解釋對於租稅法律主義內涵之說明，例如大法官釋字第 706 號解釋理由書中所指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第 622 號、第 640 號、第 674 號、第 692 號、第 703 號解釋參照）。」

9) 關於「適用所得稅協定查核準則」之制定，財政部本身則是提出如下之說明：「財政部於九十年二月二十二日以台財稅字第○九○○四五○六二八號函發布適用租稅協定稽徵作業要點，鑑於該要點發布後，台灣陸續與荷蘭、英國、瑞典、比利時及丹麥等國家簽署所得稅協定，且近年國際間對於部分協定適用疑義已發展出較明確之認定原則，爰參考經濟合作暨發展組織（OECD）與聯合國（UN）稅約範本註釋及台灣國內法相關法令，並配合行政院賦稅改革委員會「所得稅反避稅制度之研究」結論，依據所得稅法第八十條第五項規定，訂定適用所得稅協定查核準則，以健全適用所得稅協定之稽徵作業，建立制度化之處理規範，減少徵納雙方之適用爭議。」參見，「適用所得稅協定查核準則總說明」第 1 頁，資料來源：[http://www.mof.gov.tw/File/Attach/1017/File\\_5869.pdf](http://www.mof.gov.tw/File/Attach/1017/File_5869.pdf)。

### 參 實質課稅原則在台灣之實踐

在企業之經營中，租稅成本為何乃是決定其企業活動走向的重要因素之一，<sup>10)</sup>就租稅法領域之研究而言，國家對於投資人或企業所採取之租稅政策為何，及其對於投資行為產生如何之衝擊與影響，一直以來都是相當受到注目與討論之議題，而國家對於某一投資或經濟行為，課以如何之租稅負擔效果，也將影響納稅人（或業者）之行為抉擇。<sup>11)</sup>是故，雖然在應然面，租稅法領域所應遵守的原則中，存在著所謂的租稅中立性原則，然而，在實際面的實踐上，卻不是如此一回事。

當我們在研究租稅法與企業金融法制間之應然關係，在稅法上如何看待經濟行為與投資行為時，我們必須注意到稅法所規範之生活事實，乃是民法與商法所規範對象。而關於稅法之課稅要件之界定，也往往借用民法或商法之法律概念（例如配偶、出租、增資、減資、合併…等等），在稅法規定之適用上，對於此些來自於不同法領域的概念，不能完全不顧其於其他法領域的原有定義，而在稅法上對其有不同之解讀或效果之賦予，除非在稅法上有為不同於原先概念解釋之必要。而此時，又會落入另一個該進一步檢驗的議題，此時是否需要法律規定？或是稽徵機關或是法院，可以在未有法律明確規定之情形下，經由解釋論之操作而達成？也就是說，此時應遵守大法官於相關解釋中，所建立的租稅法律主義之內涵？即若於稅法中未對於某些已於其他法領域有所規範之概

---

10) 朝長 英樹，「会社法と租税法の交錯—組織再編成を中心として」，『関連法領域の変容と租税法の対応』，2008年，頁49。

11) 尤其是在日益激烈競爭的今日，業者的永續經營與現金流量有密不可分的關係，而為保障其得以確保金流量之自由性，在租稅成本之明確性上乃是不可缺少的。鳥飼 重和，「課税実務の実態における変化と企業の対応」，收於『ビジネス・タックス』，2005年，頁111。



念，為不同之規定時（例如：遺產及贈與稅法中之視為贈與），其對於該等行為之解釋，即須依據既有之規範？或是即便在稅法未有特別規定之前提下，稽徵機關甚至是法院都可以透過解釋之方式，對於在外形上該當於固有定義之某些行為，於稅法上賦予不同的法律效果？這是傳統上，有關於租稅法與私法之承接及調整所相當重視之議題，在日本經由實務界與學術界的不斷努力，有關此一議題之處理態度，大致上可以看得出來乃是傾向於前者，亦即對於私法自治行為之尊重與對於租稅法律主義之信守<sup>12)</sup>。

只是，對於租稅法與企業金融法制（甚或是擴張至整個私法領域）之承接及調整議題之處理，在台灣由於相關稅法規範不足或不夠明確之緣故，就某一經濟行為之解讀，因為徵納雙方立場不同所引發之紛爭時有所聞，其結果也會對於企業之投資行為造成困擾，導致其並無法直接將其投資計畫付諸執行，例如，先前有關證券商於發行認購（受）權證時，其為避險操作時所產生之損失該如何認列？即在徵納雙方間形成相當多之爭訟關係，期間還曾引發券商揚言不再發行認購（受）權證之傳聞！雖然最後是以修法的方式化解日後所可能繼續發生之歧異，但也由於稽徵機關堅持修法之內容不得溯及既往，也因此已發生的爭議案件，此刻亦有尚存訴訟進行狀態中者。只是，就租稅法與企業金融法制間應然關係之探求上，我們有必要從徵納雙方的不同立場出發，探尋其可能之內涵。

租稅公平乃是稽徵機關（國家）所重視之面向，防堵企業採取租稅規避之行為，也因此某些經濟活動，即便在公司法或私法的相關規範上係屬合法且合理，但稽徵機關卻可能於稅法的評價上，有不同的解讀（例如：將先增資後減資的行為，解釋為係屬規避股東個人綜合所得稅之租稅規避行為；對於某一公司以高於面

---

12) 雖然最近在幾個案件中，日本最高法院對於租稅法律主義之捍衛似乎有所鬆動（例如，本文後述中所提及的外國稅額扣除濫用一案—最高法院平成 17 年 12 月 19 日第二小法庭判決），但在學者間傾向該主義之嚴格遵守者仍居於多數。

額之價格認購某一虧損公司股份之行為，解釋為乃是以增加虧損之方式，導致年度所得稅負擔之降低，而未能重視該公司認購虧損公司股份之動機，並非是基於稅負負擔減輕之考量。然而，若立於納稅人一方觀察，該等遭稽徵機關解釋為租稅規避之行為，是否果真不具有經濟上之合理性？則可能還有討論之空間。

尤其是，於大法官作成釋字第 420 號解釋，宣示「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」之所謂的實質課稅原則後，徵納雙方間對於某些經濟行為，是否係屬租稅規避行為之爭執更屬常見！這是因為稽徵機關常以本號解釋之見解，作為將某些行為解釋為租稅規避行為之依據，卻未能對於何以該行為未具有經濟上之合理性加強說明，在實務的實踐過程中，實質課稅原則已被降格為稽徵權力規避立法控制的藉口，抑或是淘空租稅法律主義，且用以增加國庫收入的護身符。而法院其實也漠視納稅人亦有主張實質課稅原則之權利，其應從納稅人（經營者）採取投資行為之經濟上合理性觀察，始不至於對於某些經濟行為產生過度偏頗之解讀，也才能在藉由租稅收入以獲取國家主要財政收入以及企業經營者投資選擇之自由性二者間取得平衡。甚至進一步以按司法院釋字第 537 號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難；是為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務。納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。是納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，有提供帳證或有利事證供查核之義務，俾稽徵機關對其有利不利情事加以審酌；倘納稅義務人對其主張之事實不提出證據，或所提之證據不足為其主張事實之證明者，稽徵機關即得依查得之資料核定。減輕稅捐稽徵機關之職權調查義務，以協力義務之名，讓納稅義務人於無法盡協力義務後，受到不利益之租稅效果。

然而，對於租稅規避行為之防堵與租稅法律主義之遵守間，所可能產生之衝

突，台灣稅法雖然已有少數稅法予以規定。<sup>13)</sup> 只是，即便如此，其具體內容為何，則有相當之討論空間。有關於反避稅條款之增訂，並非僅能著重於租稅逃漏觀點之解釋，更須從實質之角度，從經營者採取投資行為之經濟上合理性觀察始不至於產生偏頗，也才能在藉由租稅收入以獲取國家主要財政收入以及企業經營者投資選擇之自由性二者間取得平衡。為建立得以使國民安心生活與從事經濟活動之經濟社會，易於為國民所理解且具有公平性財政系統存在乃是一個國家所不可或缺的一部分。同時亦應考量到創造出得以使經濟回復之環境，使國民與企業皆得以充分發揮活力亦屬必要，因此，在稅制之設計上亦須納入成長性與競爭力因素之考量。

租稅法律主義與實質課稅原則間之關係應為如何，在台灣似乎並未受到相當之重視，而學說中在論及此一議題時，似乎也側重於實質課稅原則之理論說明，例如：「所謂經濟觀察法（實質課稅原則），係對稅法課稅要件之特殊法律解釋方法，稅法課稅要件中，如藉用民法上概念，當民法解釋方法所為解釋，無法符合租稅正義要求之際，依司法法院憲法解釋，應按實質負擔能力予以課稅。…經濟觀察法，根據 Tipke 教授說法，係相同之經濟負擔能力者須予相同處置，其所依據者即平等原則。而量能原則則源於租稅正義要求，主要係針對立法者，經濟觀察法則專為稅法解釋基準而設計。按量能原則作為「正當稅課之基礎原則」或「稅法結構性原則」，作為稅法首要原則，而與私法自治原則之於私法相比擬。作為稅法結構性原則，不僅拘束立法者；在稅法解釋適用之際，亦以

---

13) 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。所得稅法第 66 條之 8 規定：個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。

其為法律原則而須加以斟酌，尤其作為稅法目的解釋之重要原則」，而未論及其與租稅法律主義間所存在之緊張關係。

觀察台灣稅務行政實務運作之實態，台灣的稽徵機關似乎過度強調租稅所具有之財源調度（財政目的）機能，對於納稅人或企業之行動自由似乎並未加以重視，在加上於稅制不健全與基準不明確之前提下，即便是對於投資人或企業有利之經濟活動，亦可能被解釋為租稅規避，此時大法官釋字第 420 號所揭示之實質課稅原則，屢屢成為稽徵機關執法的利器，稽徵機關每每以實質課稅原則為依據，對納稅人作成補稅處分及罰鍰處分，其實是過度以稅法之角度觀察並解釋企業之活動，在未能顧及企業經營之實態下，反倒是可能對於相關之經濟行為產生嚇阻之效果。而此種結果之持續，長期以來將會對於國家財政與企業之發展造成不良之影響，也會對於經濟之全球化產生阻礙。

#### 肆 實質課稅原則亦使用於國際課稅關係

為改善台灣部分公司利用境外公司做為規避內國稅負之管道，討論多年的受控外國公司稅制（簡稱：CFC (Controlled Foreign Company) 稅制）與實際管理處所（簡稱：PEM (Place of Effective Management)），台灣立法院已於 2016 年 7 月 12 日，於台灣所得稅法修正增訂第 43 條之 3<sup>14)</sup> 與第 43 條之 4<sup>15)</sup>，使企業無法再將獲利

- 14) 營利事業及其關係人直接或間接持有在中華民國境外低稅負國家或地區之關係企業股份或資本額合計達百分之五十以上或對該關係企業具有重大影響力者，除符合下列各款規定之一者外，營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅：

- 一、關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。
- 二、關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者，仍應計入當年度所得額課稅。

前項所稱低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾第五條第五項第二款所定稅率之百分之七十或僅對其境內來源所得課稅者。

關係企業自符合第一項規定之當年度起，其各期虧損經所在國家或地區或中華民國合格會計師查核簽證，並由營利事業依規定格式填報及經所在地稽徵機關核定者，得於虧損發生年度之次年度起十年內自該關係企業盈餘中扣除，依第一項規定計算該營利事業投資收益。

營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已依第一項規定認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

前四項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

第一項之關係企業當年度適用第四十三條之四規定者，不適用前五項規定。

- 15) 依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。

依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依中華民國法規成立之營利事業，依第八條各款規定認定中華民國來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第一項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第八條規定之中華民國來源所得。

第一項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：

- 一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。
- 二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。
- 三、在中華民國境內有實際執行主要經營活動。

前三項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。

保留於海外，只要企業實質控制權在台灣之公司利用於低稅負國家或地區成立受控外國公司，保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，以規避台灣納稅義務，就須在國內課稅。

之所以會有前述 2 個條文之增訂，乃是因為就受控外國公司方面，因營利事業可藉於低稅負國家或地區成立受控外國公司（Controlled Foreign Company，以下簡稱 CFC）保留原應歸屬台灣營利事業之利潤，以規避台灣納稅義務，爰參考經濟合作暨發展組織（OECD）於西元二〇一五年十月發布稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫三「強化受控外國公司法則（Designing Effective Controlled Foreign Company Rules）」之建議及國際間其他國家規定，建立 CFC 制度，增訂所得稅法第 43 條之 3 規定。

另外就有所實際管理處所部分規定之增訂，則是因為按實際管理處所（Place of Effective Management，以下簡稱 PEM）認定營利事業居住者身分已為國際趨勢，旨在避免營利事業於租稅天堂設立紙上公司，藉納稅義務人居住者身分之轉換規避屬人主義課稅規定（即境內外所得合併課稅）之適用，以減少納稅義務。基此，為符合國際稅制發展趨勢、保障台灣稅基及維護租稅公平，爰參考國際實務做法，於第一項定明依外國法律設立之營利事業，其 PEM 在台灣境內者，視為總機構在台灣境內之營利事業，應依本法及其他相關法律規定（例如稅捐稽徵法、所得基本稅額條例等）課徵營利事業所得稅，如有違反時，並適用本法及其他相關法律規定，以維護租稅公平。又企業透過居住者身分之認定，得適用台灣與其他國家簽署之租稅協定（議），有助於保障臺商權益。

前述規定由於遲至今年（2016 年）才通過，且在立法過程中又受到許多的質疑，讓早已存在於西方國家與日本稅制上，形同國際課稅上反避稅條款之 CFC 稅制與 PEM 之認定，在生效日上又受到相當之牽制。在 2016 年 7 月的修正結果，所得稅法第 126 條第 2 項規定：本法中華民國九十年五月二十九日修正之條文、一百零二年十二月二十四日修正之條文及一百零五年七月十二日修正

之條文施行日期，**由行政院定之**；一百零三年五月十六日修正之條文，除第六十六條之四、第六十六條之六及第七十三條之二自一百零四年一月一日施行外，其餘條文自一百零四年度施行。亦即前述 2 條增訂之國際反避稅條款的正式生效日期，交由行政院決定。此外，立法院於修正所得稅法第 126 條第 2 項時，於立法理由中指出：本次修正條文增訂第四十三條之三及第四十三條之四條文所定反避稅制度之施行，須視海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議之執行情形，國際間（包括星、港）按共同申報及應行注意標準（Common Reporting and Due Diligence Standard, CRS）執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導，爰於第二項定明施行日期由行政院定之，俾使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展，並維護納稅義務人權益。而在台灣與大陸現行的關係下，兩岸租稅協議何時才能正式生效屬遙遙無期之現狀下，前述明文規定用以規範國際反避稅活動之具體規定，何時才能生效實屬無法預期。但在國際租稅實務上，最怕稅捐稽徵機關在沒有法律具體規範之前提下，以實質課稅原則做為認定納稅義務人是否應補稅或進一步加以處罰之依據。

尤其台灣許多以投資大陸為目標之公司，由於受制於兩岸人民關係條例相關規定之限制，赴大陸投資應經過許可，否則即屬於違法行為而應受處罰。而依兩岸人民關係條例第 35 條第 3 項之授權，主管機關經濟部訂定在大陸地區從事投資或技術合作許可辦法，依該辦法第 4 條第 1 項、第 2 項之規定，如欲取得赴大陸投資之許可，應經由在第 3 地投資設立之公司、事業為之，方屬適法。但此一在兩岸人民關係條例下所要求成立之公司，在稅法上應為如何之評價？若屬於海外合法設立之子公司，則其在所得稅之申報上，自是不適用台灣所得稅法第 3 條第 2 項所規定：「營利事業之總機構在中華民國境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機關發給之同一年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事業所得結算應

納稅額中扣抵。扣抵之數，不得超過因加計其國外所得，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。」亦即，該境外公司之收益依法並無須併入台灣公司之所得範圍內，但如果該公司被稅捐稽徵機關認定為是紙上公司時，該境外公司之所得即可能會被併入台灣公司之計算範圍內，形成台灣公司需補稅甚至受罰之情形。

最近，在台灣的稅務爭訟上出現稅捐稽徵機關以實質課稅原則認定境外公司屬紙上公司，而將該境外公司之盈餘歸入於境內公司，而要求境內公司補稅並加以處罰之案例（相關事實參見，最高行政法院 103 年度判字第 676 號判決）。在本案中，稽徵機關據以認定該境外公司，係屬紙上公司之主要依據為：1. 依納稅義務人所提示之境外公司在香港之註冊文件及商業發票等資料所載，該境外公司設立登記之地址為「香港上環文咸東街 78 號 12 樓」，設址所在面積約 25 坪，約設有 200 家無實際營運之紙上營利事業公司，該公司即為其中之一。又該境外公司之實際聯絡地址為納稅義務人設於臺中市○○區○○路○段○○號 11 樓之營業地址。2. 納稅義務人及該境外公司 94、95 年度會計師查核簽證工作底稿，該境外公司於中國大陸地區廣東省東莞市大朗鎮經濟開發區設立東莞大朗益卓廠，負責材料加工及製造，其經常往來之銀行帳戶，均設立在臺灣，聯絡地址為納稅義務人營業地址。該境外公司 94 年度財務報表及股權淨值委由簽證會計師查核之公費均由納稅義務人列帳。

即便納稅義務人於本先說明，設置境外公司乃屬基於兩岸人民關係條例所要求，復而說明之所以會呈現兩家公司在台灣有相同的聯絡處所、會計人員互通以及由本案納稅義務人償付該境外公司之會計師公費，乃是因為該境外公司因為業績不錯，已著回台上市發行之事宜，並已解散香港公司而遷回台灣，但仍未為稅捐稽徵機關以及行政院所接受。縱使稅捐稽徵機關質疑台灣公司（即納稅義務人）與該境外公司之關係甚近，充其量僅能說明二公司間僅具有關係企業之性質<sup>16)</sup>，但該境外公司是否屬境外公司，應根據該境外公司之實際

16) 參見，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 3 條：本法第四十三條之



經營績效而定，無法僅以前述二公司間具有緊密關係，即逕稱該境外公司實屬紙上公司。

再者，要認定係爭境外公司屬紙上公司，亦須說明何謂無實際營運，就此部分，尚未生效的所得稅法第 43 條之 3 第 5 項尚且規定：「前四項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」而現今子法內容為何亦未出現，更遑論在本條增訂前納稅義務人更是無可遵循之依據。但針對本案之認定，稅捐稽徵機關要求本件納稅義務人（台灣境內公司）補稅並加以處罰之依據，除了前開所稱之外在事實外，即屬實質課稅原則。稅捐稽徵機關認為，按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」司法院釋字第 420 號解釋闡明在案。並為 98 年 5 月 13 日增訂之稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項予以明文化。考其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。從而有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，應以其實質上經濟事實關係及所產生實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。次按司法院釋字第 537 號解釋意旨，稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難；是為貫徹課稅公平原則，應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅

---

一 所稱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，指營利事業相互間有下列情形之一者：…十、其他足資證明營利事業對另一營利事業具有控制能力或在人事、財務、業務經營或管理政策上具有重大影響力之情形。

要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務。納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。是納稅義務人於稽徵機關進行調查或復查時，有提供帳證或有利事證供查核之義務，俾稽徵機關對其有利不利情事加以審酌；倘納稅義務人對其主張之事實不提出證據，或所提之證據不足為其主張事實之證明者，稽徵機關即得依查得之資料核定。

亦即，稅捐稽徵機關認為既然本件納稅義務人無法提出該境外公司從事實際營運活動之事實，用以證明該公司並非為紙上公司，則稅捐稽徵機關依據實質課稅原則，對於境內公司予以補稅並加以處罰即有理由，而此點亦受到歷審行政法院之支持。例如，臺中高等行政法院 102 年度訴字第 208 號即認為：「…原告雖主張香港益卓公司在原告設立之前，即已在香港完成立案登記，其營運地設於中國大陸地區，係以自有資本及人力，從事來料加工，其與原告間係屬各自獨立之關係企業，並非原告利用黃常青等 22 人名義所設立之紙上公司，原告未將香港益卓公司之營業收入列入申報，並不構成租稅規避之情事云云，惟：1. 按公司若僅具備立案登記之形式要件，而欠缺實質上之營業能力者，無論其為國內公司或境外公司，皆屬通稱之紙上公司（Paper Company），在一般法律上雖無從否定其權利能力，但因租稅規範重在實質經濟利益之歸屬與享有，並非徒以法律上之形式表徵為依據，基於實質課稅原則與量能課稅原則，自應以實際獲取經濟利益之人為租稅主體予以課徵，方符租稅公平原則。…香港益卓公司之營業活動均由原告為之，且 BVI 公司之實收資本、會計師簽證公費之支付人及其股東之組成及持股比例亦由原告加以操控，又香港益卓公司 95 年度盈餘分配亦全然按原告股東成員結構及其持股比例發放股利，原告非但未能提出香港益卓公司有在香港繳稅之文件，或關於香港益卓公司實質營運之證據，自不能僅因原告曾以香港益卓公司名義對外從事交易，並將營利所得入帳為該公司取得，遽謂其實際上有從事營利事業，足認香港益卓公司之設立登記始終未實際從事常態營業，且自原告公司設立之後，即將之置於有效管理支配狀態，並借用其名義從事營利事業活動，用以分散並減少原告實際營業收入，

殊難認其非屬為規避稅捐之目的而立案登記之境外紙上公司。核諸前開說明，列帳於香港益卓公司之盈餘，依實質課稅原則，應認實際上為原告所有。…」而本案最後雖然也上訴至最高行政法院，但仍受敗訴判決之結果（最高行政法院 103 年判字 676 號），而告確定。

關於本件判決之內容，本文作者認為在以下之爭點上仍有進一步討論之必要：

### 一 有關香港益卓公司係屬紙上公司

本文認為，即便在台實際營運與香港公司係屬紙上公司，並未具有絕對關係。而登記地點上設置多數公司，就此要件判斷是否登記於該公司即屬紙上公司，也須是公司之營運性質而定。關於香港做為兩岸貿易之中介地，既屬行政法院所確認之事實，那麼就此一中介地，而且是屬於特殊環境所創造出來的中介地，在實際營運之判斷上是否應與其他地點不同？且若真要就此部分加以處理，這應該是屬於解釋論操作？或立法規範之問題？再者，本案判決理由所認定之事實基礎係屬發生於何年度之事實？亦屬認定香港益卓公司是否屬紙上公司之重要關鍵。若調查當時原告已經打算回台上市，而將香港業務加以結束時，聯絡地址與工作人員與台灣安普新公司，相同是否即有可能。而經濟活動應具有一致性，若本案中香港益卓公司果真為紙上公司，何以本件被告機關僅處理 94 年度與 95 年度之部分而未及於其他年度？

### 二 有關本件應適用實質課稅原則部分

本文認為，當行政法院接受被告機關認定香港益卓公司係屬台灣安普新公司所設立之紙上公司時，之後更進一步接受被告機關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，依實質課稅原則，乃核定原告漏報取自安普新公司之營利所得，歸課核定其當年度綜合所得，補徵應納稅額是否過於跳躍？因為即便被告機關所主張者為真正，但本件所涉及之課稅年度為 94 年與 95 年度，當時原告即便要申報亦無法為之。再者，系爭收入究竟係屬境內所得或境外所得？若屬後者，則行為時並未就個人綜合所得稅部分施行最低

稅負制（99年1月1日後施行）<sup>17)</sup>，就此原告又應該如何申報？

### 三 關於可扣抵稅額帳戶之處理

由於依據所得稅法第66條之6第2項規定：營利事業依前項規定計算之稅額扣抵比率，超過稅額扣抵比率上限者，以稅額扣抵比率上限為準，計算股東或社員可扣抵之稅額。亦即所得稅法就稅額扣抵比率有所限制，若依據行政法院之見解俟將來安普新公司補繳核定增加之稅額即以繳納稅款日，再計入當年度股東可扣抵稅額帳戶之日期，而於次年分配盈餘時扣抵，但是否會因此產生超過稅額扣抵比率上限，而形成看得到卻吃不到的情形？

### 四 就本件之行為人與一事不二罰部分

雖然法院認為原告係安普新公司之負責人及占股份61%之大股東，自難諉為不知其過程及負誠實申報之義務，但本文於前述已經說明在當時的時空背景下原告如何盡其申報義務？更何況若屬境外所得時，其尚且無納稅之義務。再者，本件法院認為原告屬於大股東，所以應知台灣安普新之租稅規避行為，同理，是否可以說明若非屬大股東者即不應該加以處罰？畢竟，其無法知悉公司之規畫為何？

## 伍 結 論

租稅公平乃是稽徵機關（國家）所重視之面向，防堵企業採取租稅規避之行為，也因此某些經濟活動，即便在公司法或私法的相關規範上係屬合法且合理，

---

17) 為實施最低稅負制，我國特別制定「所得基本稅額條例」，該條例在民國94年12月28日完成立法，自95年1月1日起施行。但同條例中，短報或漏報基本所得額之罰則，自96年1月1日施行；個人海外所得自98年起始納入最低稅負制之稅基，但行政院得視經濟發展情況於必要時延至99年納入（行政院業於97年9月15日核定，個人海外所得計入基本所得額課稅之規定，自99年1月1日施行）。資料來源，財政部網站：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/front/ETW118W/CON/475/8256217124046787738?tagCode=>，瀏覽日期：2016年10月18日。

但稽徵機關卻可能於稅法的評價上，有不同的解讀。然而，若立於納稅人一方觀察，該等遭稽徵機關解釋為租稅規避之行為，是否果真不具有經濟上之合理性？則可能還有討論之空間。以本件所涉及之以香港為中繼站，與大陸工廠進行所謂的來料加工模式，由於在大陸政府對於外資赴大陸從事生產、雇用大陸員工以增加經濟產值，多所獎勵，但因為考量到赴大陸直接投資之風險，其他國家之作法於是乎取道香港，一方面，可以規避在大陸直接投資之風險<sup>18)</sup>，再方面，由於香港僅就境內來源之所得課稅，而未及於其他，是以就取道香港而從事對大陸來料加工之企業而言，於香港設立子公司而非分公司，即成為有力之選擇。而此種選擇，雖然包括租稅利益之獲取，但因為其背後亦有降低直接投資大陸之風險，難道就可以直接因為其享有經濟利益，即認定其屬於租稅規避？更何況，就我國企業而言，還背負著承擔戒急用忍政策之使命，豈可直接認定為租稅規避！在日本，由於以香港為設立子公司之據點，之後再與大陸廠商進行來料加工之企業家數不少，在日本稅捐稽徵機關眼中，這些取道香港之日本企業，於香港所設立之子公司，應該被認定為係屬日本國際租稅制度中，應適用外國子公司合算稅制之特定外國公司（亦即受控外國公司稅制下之受控外國公司），相關案件之爭訟比例甚高，其中的爭點即在於該香港子公司是否應排除外國子公司合算稅制之適用，雖然一開始法院是多數支持稅局之見解，以香港子公司於當地並無設置工廠，因為日本稅局，將日本企業於香港所設置之子公司，解釋為製造業而非批發業，所以須於香港當地設有工廠者，始能排除外國子公司合算稅制之適用<sup>19)</sup>，但此種解釋方式卻遭到學者批評，認為此舉

---

18) 參見，太田洋、北村導人，「來料加工取引に関する日本電産ニッシン事件東京高裁判決の検討—適用除外要件に係る解釈—」，收錄於，中里実、太田洋、伊藤剛志、北村導人等編著，『タックス・ヘイブン対策税制のフロンティア』，2013年，頁111-112。

19) 排除日本外國子公司合算稅制適用者須具備以下之要件：

- 一 事業基準（主要事業非為持有股份之一定事業）  
主要事業非屬股票等或債券之持有、工業所有權或著作權之提供、船舶或飛機之出租等事業。
- 二 實體基準（於本店所在地國之主要事業上擁有必要性的事務所等）

僅是為增加稅收之無理的課稅方式<sup>20)</sup>，也促成了之後本排除適用條件之修正，以及法院日後在判決中一反先前之見解，要求稅捐稽徵機關，需就該子公司之存在不具有實質營運之要件負舉證責任<sup>21)</sup>。但請注意日本的法制背景是在已有受控外國公司稅制（外國子公司所得合算稅制）之前提下所為之爭執，但在我國則是並沒有存在此類之規定。

是以在我國未就相關行為建立租稅規範時，僅以大法官所作成釋字第 420 號解釋，宣示「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」之所謂的實質課稅原則做為解釋依據，徵納雙方間對於某些經濟行為，是否係屬租稅規避行為之爭執更屬常見！這是因為稽徵機關常以本號解釋之見解，作為將某些行為解釋為租稅規避行為之依據，卻未能對於何以該行為未具有經濟上之合理性加強說明，在實務的實踐過程中，實質課稅原則已被降格為稽徵權力規避立法控制的藉口，抑或是淘空租稅法律主義，且用以增加國庫收入的護身符。而法院其實也漠視納稅人亦有主張實質課稅原則之權利，其應從納稅人（經營者）採取投資行為之經濟上合理性觀察，始不至於對於某些經濟行為產生過度偏頗之解讀，也才能在藉由租稅收入以獲取國家主要財政收入以及企業經營者投資選擇之自由性二者間取得平衡。

---

三 管理支配基準（自行於本店所在地國為事業管理、支配或營運）

四 以下任一基準

(1) 所在地國基準（主要為在本店所在地國從事主要事業活動）

※ 適用於主要事業為下列以外之業種者。

(2) 非關聯者基準（與非關聯者之交易比例超過 50%）

※ 適用於主要事業為零售業、銀行業、信託業、金融商品交易業、保險業、水運業、航空運送業者。

20) 參見，志賀櫻，『詳解 國際租稅法の理論と実務』，2011 年 7 月，頁 369。

21) 太田洋、北村導人，「東京高裁平成 25 年 5 月 29 日判決の検討—実体基準及び管理支配基準を充足する否か—」，收錄於，中里実、太田洋、伊藤剛志、北村導人等編著，『タックス・ハイブンを対策税制のフロンティア』，2013 年，頁 155。

然而，對於租稅規避行為之防堵與租稅法律主義之遵守間，所可能產生之衝突，即便有相關反避稅條款之增訂，其具體內容為何，亦有相當之討論空間。有關於反避稅條款之增訂，並非僅能著重於租稅逃漏觀點之解釋，更須從實質之角度，從經營者採取投資行為之經濟上合理性觀察始不至於產生偏頗，也才能在藉由租稅收入以獲取國家主要財政收入以及企業經營者投資選擇之自由性二者間取得平衡。為建立得以使國民安心生活與從事經濟活動之經濟社會，易於為國民所理解且具有公平性財政系統存在乃是一個國家所不可或缺的一部分。同時亦應考量到創造出得以使經濟回復之環境，使國民與企業皆得以充分發揮活力亦屬必要，因此，在稅制之設計上亦須納入成長性與競爭力因素之考量。

如前所述，我國雖然已經完成所得稅法第 43 條之 3 與第 43 條之 4 之立法程序，就有關受控外國公司與實際管理處所之規範上，已有適用之法律依據。但卻因所得稅法第 126 條第 2 項之規定，有關須視海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議之執行情形，國際間（包括星、港）按共同申報及應行注意標準（Common Reporting and Due Diligence Standard, CRS）執行稅務用途金融帳戶資訊自動交換之狀況，並完成相關子法規之規劃及落實宣導，爰規定施行日期由行政院定之，俾使企業逐步適應新制，兼顧租稅公平與產業發展，並維護納稅義務人權益。鑒於目前兩岸之情事該 2 條文之正式施行，尚無法確實預知，但在相關條文已經完成立法但卻尚未生效之前，稅捐稽徵機關於處理類似案件時，允宜依據所得稅法第 43 條之 3 所規定之要件，認定系爭案件之境外公司，究竟是否該認定為受控外國公司、或其屬於我國有實際管理處所之公司？這是因為在前述條文中，就有關適用要件上強調，若屬具有實質營運之外國公司，即無適用受控外國公司稅制之必要，此時稽徵機關應就係爭之境外公司何以被認定無實質營運活動，或其設置不具有經濟合理性負舉證責任。畢竟為避免國家以租稅公平負擔之大旗，卻在執行上形同對於國內企業進出海外市場之阻礙，由稅捐稽徵機關就係爭境外子公司之不具實質營運活動、或未具經濟合理性證明者，應屬合理。否則在該條文施行前，若稅捐稽徵機關動輒以實質課稅原則之

大旗，僅以形式上該公司之設立地點或登記地點為理由，復以納稅義務人需負協力義務之名義，而形同令其負擔舉證責任之結果，往往可能會在徵納雙方之間，形成持續不斷之稅務訟累。此外，在我國已有受控外國公司稅制之立法，即便其尚未正式施行，但稽徵機關與行政法院於相關案件之處理上，若還未能依據相關條文所呈現之法理，作為解決稅務爭端之依據時，僅會以形式上之證據配合實質課稅原則之使用，則不免令人懷疑系爭規定何以要完成立法？其意義又為何？若稅捐稽徵機關果真還是要繼續以實質課稅原則，作為其解釋稅務爭議之尚方寶劍時，亦應盡到涉及租稅規避構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其實事有舉證之責任，以避免對於納稅人或企業形成過度不必要之租稅干預<sup>22)</sup>。

由於台灣與日本關於租稅規避防杜的法制與實務操作上呈現不一樣的實踐態度，日本強調租稅法主義的重要性，法制上也重視稅法修訂的密度（亦即不斷增加個別防杜條款之規定）。但相對地，觀察台灣稽徵與司法實務運用實質課稅原則防堵避稅的操作，大都先於一般與特別避稅防杜條款的制訂，呈現著行政、司法一併引領立法前進的發展態勢。值得注意者，日本多數學理與實務見解之所以堅持租稅法律主義，背後實隱含著藉由法定原則，實現對納稅人的程序與實體保障之意旨；台灣稽徵與司法實務強調實質課稅以實現量能平等負擔，今日固然已有稅捐稽徵法第 12 條之 1 作為法律依據，但其解釋適用之結果，在未有其他具體規範出現前，可能在徵納雙方間形成相當大之認知差距，形成突襲之結果。

如何保障納稅人之財產權，以及落實租稅公平係屬兩難之事，而當於稅法未有具體規範前，即將實質課稅原則過分運用於國際租稅上，是否容易造成外國企業對於投資台灣之租稅障礙，有待觀察。但，無論如何，每個國家皆有其各

---

22) 此部分之規定已明訂於「納稅者權利保護法草案」中之第 7 條規定，不久應可完成立法程序。



自的租稅文化以及落實租稅公平的方式，但如何建立可以為境內與境外納稅人皆可接受與理解的稅制，乃是稅制修正的主要目標。本文期盼日本與台灣的經貿關係會因為雙邊租稅協定之簽屬後而更加活絡，但同時也要提醒由於日本與台灣在稅法規範之落實上，剛好呈現一邊重視租稅法律主義，一邊重視實質課稅原則之現象，如何能讓兩邊對於稅法規範之實踐有所磨合，也是本文作者對於彼此稅法訊息交流之期待。