

論租稅關係人交易之法人格否認

The Legal Issues of Related Party Transactions for Taxation and Disregard of Corporate Personality

盧世寧

Shin-Ning Lu

國立成功大學法律系博士生，財政部關務署高雄關專員

Ph.D. student, Department of Law, National Cheng Kung University

Officer of Kaohsiung Customs Office

簡目

壹、關係人交易之市場意義
貳、租稅關係人交易之法律問題
參、美國租稅關係人交易與揭穿
公司面紗

肆、日本稅法上法人格否認理論
伍、我國租稅關係人交易與法人格否認
陸、結論與建議

中文摘要

關係人交易與法人格否認在我國公司法與稅法上都有相關的規定，雖然兩者在規範主體、客體、構成要件與法律效果上等規定上都非常類似，然而此兩套制度卻是因為不同的目的，在不同的時空背景下，分別被引進我國法制，彼此並沒有太多的交流，卻偶然地併存在我國，在現行法令體制下，稅法的關係人交易與公司法的關係人交易之間的關係為何？並不清楚。

本文旨在探討以租稅為目的之關係人交易的法律性質，並探討稅法上法人格否認之法律效力，現行稅捐法令雖然就關係人交易有相當詳盡的規定，然而其法理基礎卻是相當稀少，本文先參考美國公司法上租稅關係人交易的發展歷程，再與公司法關係人交易作比較，探討兩者之間的區別與共通之處，進一步建構其法律性質，最後就現行制度可能涉及的問題，提出本文的建議供參考。

關鍵字：關係企業、揭穿公司面紗原則、常規交易、一人公司、忠實義務、自己交易、移轉訂價、關稅法、關稅估價、租稅規避，隱藏性盈餘分配。

壹、關係人交易之市場意義

在私法自治的原則下，契約當事人基於交易的理性，會締結最符合自身利益的交易契約，並達到最適化條件（Pareto efficiency）¹，此本無待法律規範，而係經濟市場上自然形成的法則，然而經濟市場上的法則，係建立在許多的「假設」前提上²，如交易資訊透明、完全競爭市場、交易當事人係理性³…等等，真實的社會，未必都能符合這些假設，一旦這些前提不存在，市場的機制就未必真正能按照經濟法則達到最適化的條件，此時就需要法律的規範來介入，將市場作一定程度的導正。另一方面，法律的介入係「必要之惡」，在市場真正有需要時，適度的介入是可以解決一些經濟市場上無法解決的問題，然而若是過度的介入，或是在市場正常時不當的介入，反而可能會傷害到原本的自由競爭市場，造成更多的問題，因此法律對於市場交易行為之強制規範，分寸的拿捏，必須非常謹慎。

關係人交易係公司法上重要的法律問題，其規範之意旨係在解決經濟市場上「交易理性」的失常問題，當契約雙方具有特殊關係，其交易即有可能受到操控，換言之，當事人無法透過交易理性去締結最符合自身利益的契約，該契約就無法達到最符合當事人利益之狀態，甚至有可能損害到當事人的利益，此在公司法制上，並非單單影響到私人的利益而已，蓋公司組織係法律創設的人格，其得以該人格為名義，對外募集資金，締結契約，並以該人格的財產為債務或權益之總擔保，且公司係以「營利」為目的，凡是有不符合營業利益的行為出現，都會連帶影響到該公司的債權人或股東，甚至波及到證券市場上的交易秩序，故公司法上對於關係企業間之交易行為，均設有一定的規範如常規交易原則和法人人格否認理論，以保護無辜的公司債權人或股東，此在公司法制上已有相當多的論述與案例可循。

有問題的是，當關係人間的交易，並非以損害公司股東或債權人為目的，而是以租稅的不當減省為目的，此時關係人交易之法律性質為何？與公司法關係人交易有何異同？即有討論空間，蓋此時受損害者為國家租稅，並非特定的私權，然其權利性質與公司債權人又十分接近，因此上開關係人交易法理可否適用就有問題，而我國在稅法上係各自發展出許多調整的規範來解決，然其規範中包含：關係人的認定、常規交易與法律效力的調整…等等與公司法上的關係人交易十分接近，租稅法的關係人交易與公司法關係人交易其關係

1 HARVEY S. ROSEN & TED GAYER, PUBLIC FINANCE 33-38 (2008).

2 張清溪、許嘉棟、劉鶯釗、吳聰敏，經濟學，自版，2007年，頁29-31。

3 HAL R. VARIAN, INTERMEDIATE MICROECONOMICS A MODERN APPROACH 3 (1996).

為何？究竟兩者所指是否為同一事實？其規範間（構成要件、法律效果）是否能相互借用或比照？都會成為問題，我國法令對此並沒有區別，學說與實務上亦很少探討到此一問題，經常是依據不同的需求，時而混為一談⁴，時而撇清關係⁵，沒有一定的標準。因此本文擬自租稅目的關係人交易之法律性質加以探討，從民法、公司法與稅法層面去界定，探討並比較其間法理的異同，最後就其適用上的競合問題作出結論與建議。

貳、租稅關係人交易之法律問題

公司法上的關係人交易有一套完整的學說和法理論述，然而租稅的關係人交易目前還是各自論述，尚未整合，現今學說實務最接近的概念是「移轉訂價」，然而移轉訂價在我國法上僅存在於營利事業所得稅⁶，以租稅為目的關係人交易雖然大多數是以營利事業所得稅為主，但亦有針對其他租稅如關稅⁷、營業稅⁸或個人綜合所得稅而來，因此移轉訂價無法包含所有的租稅目的關係人交易；此外，移轉訂價概念上僅及於以交易價格為租稅調整之手段，不包含以價格以外之方法（如法人格否認、法律行為否認）作為租稅調整之手段，在法學概念的比較與推演上有其局限性，故本文以租稅目的關係人交易來取代一般學說實務上常用的移轉訂價概念。所謂租稅目的關係人交易，本文之定義為，合於一定要件下的關係人，以租稅的不當減省為目的，運用其控制權，而進行各種與一般無特定關係下私人常態交易有區別之私法上交易行為。此一定義之要件有三：一為法定的特殊關係，二為租稅之不當減省，三為非常態交易。此種交易型態，未必皆有損於公司債權人或股東，其主要目的係針對租稅的債權而來，租稅債權最後的歸屬是國家，因此，首先國家得否以

4 賴英照，關係企業法律問題及立法草案之研究，公司法論文集，中華民國證券市場發展基金會，1990年，頁115-120；劉紹樞，論關係企業法，經社法制論叢，第21期，1998年1月，頁22-23；洪貴參，關係企業法，元照，1999年，頁222。

5 如最高法院98年度台上字第6782號刑事判決「證券交易法第一百七十一條第二款規定：『…』。本罪構成要件所稱之『不合營業常規』，為不確定法律概念，因利益輸送或掏空公司資產之手段不斷翻新，所謂『營業常規』之意涵，自應本於立法初衷，參酌時空環境變遷及社會發展情況而定，…此與所得稅法第四十三條之一規定之『不合營業常規』…，迥不相同，自毋庸為一致之解釋。」；姚志明，控制公司與其負責人之責任—公司法第三百六十九條之四之詮釋，月旦法學雜誌，第46期，1999年3月，頁82-95。

6 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第4條第1項第10款：「移轉訂價：指營利事業從事受控交易所訂定之價格或利潤。」現行法制僅所得稅有提到移轉訂價之名詞與定義。

7 關稅法第30條：「進口貨物之交易價格，有下列情事之一者，不得作為計算完稅價格之依據：…四、買、賣雙方具有特殊關係，致影響交易價格。」依此規定，關係人交易為關稅估價發動之條件，故亦屬於租稅目的之關係人交易。

8 財團法人資誠教育基金會，跨國移轉訂價策略與風險管理，商周，2009年，頁444-445。

公司「債權人」的身分來主張受到關係人交易理論之保護？就產生問題，蓋國家租稅債權是否在公司法的債權人範圍內？又國家租稅債權是以何種法理受保護？關係人交易中公司股東或債權人利益與國家租稅債權的利益，應以何者為優先？此問題涉及到租稅目的關係人交易與公司法關係人交易之比較問題，兩者之間的關係為何？此為第一部分要確認的問題。

其次，租稅目的關係人交易在現行法令上的規定散見於關稅法（以關稅估價為主⁹）與所得稅法（以移轉訂價為主¹⁰）中，外國法在營業稅上亦有相關規定¹¹，學說與實務上對於此種交易型態的調整之理論基礎並未多作說明，然國家對於租稅規避之行為，有實質課稅原則（經濟觀察法）可以運用，關係人交易所涉及到的操控行為，是否與租稅規避有關？為何不能用租稅規避來解決？實務上採用另行立法之方法來解決，甚至規定在各別稅種內，而沒有統一的總則規定，其實益何在？現行實務上相關的租稅調整規定，是否皆符合其法律性質？此部分係屬於現行制度基本面的問題，為本文最後結論所欲解決的問題所在。

參、美國租稅關係人交易與揭穿公司面紗

關係人交易之法律規範係源自於美國法，其最重要的基本原則有揭穿公司面紗原則（Piercing Corporate Veil）¹²、深石原則（Deep-rock Doctrine）¹³與控制股東之忠實義務

-
- 9 關稅法第 29 條至第 35 條，就進口貨物之完稅價格核估之方法，依序為交易價格（第 29 條）、同樣貨物交易價格（第 31 條）、類似貨物交易價格（第 32 條）、國內銷售價格（第 33 條）、計算價格（第 34 條）與合理價格（第 35 條）。
 - 10 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 10 條規定，常規交易之方法有：可比較未受控價格法、再售價格法、成本加價法、可比較利潤法、利潤分割法與其他財政部核定之方法。
 - 11 Richard Thompson Ainsworth, *Harmonizing transfer pricing rules in Income tax-Customs-VAT*, 34 RUTGERS COMPUTER AND TECHNOLOGY LAW JOURNAL 12, 12-26 (2007).
 - 12 揭穿公司面紗原則係關係人交易係股東有限責任制度之例外，在公司所有與經營分離的原則下，公司有獨立的法人格，公司債權人原則上只能向公司請求，然在關係企業受操控的不合營業常規之交易行為，容許公司債權人或股東向控制公司求償，且控制公司對於被控制公司的債權，無法主張平均受償，此一原則學說上稱之為揭穿公司面紗原則。參考：王泰銓、王志誠，公司法新論，三民書局，2010 年，頁 685。
 - 13 Taylor v. Standard Gas & Electric Co, 306 U.S. 307 (1939). 深石原則又稱債權居次受償理論，即控制公司使從屬公司為不利益之經營，於從屬公司破產或重整之場合，控制公司對從屬公司之債權應次於從屬公司股東與一般債權人。我國公司法第 369 條之 7「控制公司直接或間接使從屬公司為不合營業常規或其他不利益之經營者，如控制公司對從屬公司有債權，在控制公司對從屬公司應負擔之損害賠償限度內，不得主張抵銷。…於從屬公司依破產法之規定為破產或和解，或依本法之規定為重整或特別清算時，應次於從屬公司之其他債權受清償。」有類似規定。

(Fiduciary Duties of the Controlling Shareholders)¹⁴三大部分，其中以揭穿公司面紗原則為主，有關租稅目的關係人交易美國公司法上亦有加以探討，其理論基礎在於稅法上的納稅義務人係以公司單獨個體為主，還是以整個集團為主¹⁵，關係企業透過控制與從屬公司來作租稅安排，國家可否以整個集團為納稅義務人？如何認定應納稅額？此問題涉及到從屬公司在稅法上的地位為何？可以分為納稅義務主體與納稅認定等方面加以探討

一、納稅義務主體

美國公司法學說上有以代理理論 (Agency Theory)、工具理論 (Instrumentality Theory)、自我改變 (Alter ego Theory) 理論…¹⁶等許多觀點來否認從屬公司作為獨立的法人格，但可否以相同的觀點來否認其為納稅義務人，而將從屬公司的收入認定為控制公司或集團的收入¹⁷，美國實務上對此觀點採嚴格標準，原則上從屬公司仍然為法律上獨立的納稅義務人¹⁸，只有在從屬公司完全沒有任何業務，只是單純的紙上公司時，會被認定為是假公司 (unreal or a sham)¹⁹，如此才有可能否認其作為法律上納稅義務人主體的資格，從屬公司只要具有真實的業務 (a bona fide business)，即使業務規模小，在法律上都

14 忠實義務係指公司受託人必須為公司最大利益著想，避免傷害公司與股東之行為，並應避免受託人與公司交易有自身利害關係而參與決定，產生利害衝突之情形。原則上忠實義務存在於公司與董事或經理人之間，但若一股東對公司的有一定操控能力時，因該股東對公司之經營居於優勢之地位，該股東其對於公司及其他少數股東亦負有忠實義務，參考：王泰銓，比較關係企業法之研究，翰蘆，2004年，頁31；張心悌，控制股東與關係人交易，臺灣本土法學，第101期（特刊），2007年12月，頁76-78。

15 ANDREW HICKS & S. H. GOO, CASES & MATERIALS ON COMPANY LAW 502 (2008).

16 代理理論：從屬公司完全聽命於控制公司，故從屬公司僅為控制公司之代理人。工具理論：從屬公司僅為控制公司之需要而存在，在符合過度控制、不公平與因果關係下，即屬於控制公司之工具。自我改變理論：從屬公司僅為控制公司之經營管道且造成不公平之結果，各種理論介紹詳見：陳公偉，揭穿公司面紗原則之經濟分析，國立臺灣大學法學論叢，第30卷第5期，2001年9月，頁179-184、191。

17 PHILLIP I. BLUMBERG & KURT A. STRASSER, THE LAW OF CORPORATE GROUPS STATUTORY LAW-SPECIFIC : PROBLEMS OF PARENT AND SUBSIDIARY CORPORATIONS UNDER STATUTORY LAW SPECIFICALLY APPLYING ENTERPRISE PRINCIPLES 275 (1992).

18 “... Whether the purpose be to gain an advantage under the law of the state of incorporation or to avoid or to comply with the demands of creditors or to service the creator’s personal or undisclosed convenience, so long as that purpose is the equivalent of business activity or is followed by the carrying on of business by the corporation, the corporation remains a separate taxable entity.” Moline Properties, Ins. v. Commissioner, 319 U.S. 436 (1943); “...The subsidiaries did not argue for full enterprise treatment. They were ready to pay tax on the nominal amount of income that they retained under their arrangement with the parent. ...” National Carbide Corporation v. Commissioner, 336 U.S. 422 (1949).

19 National Invs. Corp. v. Honey, 144 F.2d 466, 467 (1944).

會被認定為適格的納稅義務主體²⁰。

二、揭穿公司面紗原則在税法上適用

（一）揭穿公司面紗原則用於租稅債務的決定

如前所述，無論關係企業間的控制從屬關係有多強，在納稅義務主體的認定上，美國實務幾乎不採揭穿公司面紗原則，然而在租稅債務的決定上，揭穿公司面紗原則仍然可以用來認定控制與從屬公司間的交易所得，否認其扣除額等等²¹，關係人間的交易若不具有誠信（good faith），可以否認其所列舉的交易損失用來抵減稅額，在 *Higgins v Smith* 案件中，美國法院即認定控制與從屬公司間的損失並不該當税法上的損失²²，在 *National Lead v Commissioner* 案件中，美國法院以非常規交易價格的損失不得用於扣除稅額，否則是經濟上的不公平，即使關係企業間並非從事「假的交易」亦同²³。此外，美國內地税法第 267 條亦規定，控制集團（持股 50 % 以上）應視為單一經濟個體，其間財產交易的損失應遞延至該財產交易出集團以外時才屬於損失的實現²⁴。

（二）揭穿公司面紗原則得用於實現租稅債務

若國家確定為租稅債權人身分，為滿足租稅債權，除法定納稅義務主體外，可以透過揭穿公司面紗原則來向關係企業來主張租稅債權²⁵，跳脫傳統的法人人格以及有限責任理

20 ROBERT W. HAMILTON, THE LAW OF CORPORATIONS 159.(2000).

21 Phillip i. Blumberg & Kurt a. Strasser, *supra* note 17, at 284.

22 Higgins v. Smith, 308 U.S. 473 (1940) "... domination and control is so obvious in a wholly owned corporation as to require a preemptory instruction that no loss in the statutory sense could occur upon a sale by a taxpayer to such an entity...".

23 "The Court there observed that there is not enough of substance in such a sale finally to determine a loss... and that there was a natural conclusion that transactions, which do not vary control or change the flow of economic benefits, are to be dismissed from consideration." National Lead v. Commissioner, 336 F.2d 134 (2d Cir. 1964).

24 I.R.C. §§ 267 (b) (2) "An individual and a corporation more than 50 percent in value of the outstanding stock of which is owned, directly or indirectly, by or for such individual...", 267 (f) (2) "Deferral (rather than denial) of loss from sale or exchange between members, -In the case of any loss from the sale or exchange of property which is between members of the same controlled group and to which subsection (a) (1) applies (determined without regard to this paragraph but with regard to paragraph (3))--", 267(f) (2) (B) "such loss shall be deferred until the property is transfer outside such controlled group and there would be recognition of loss under consolidated return principles or until such other time as may be prescribed."

25 "We conclude that the alter ego doctrine can be employed to require Wolfe to pay the taxes of his corporation. There has been no assertion that the corporation had no valid business purpose. The Government stands in a position analogous to any creditors seeking to collect debts owned by the corporation...." Wolfe v. United States, 798 F.2d 1241, 1243 (1986).

論，然而仍有一定程度的限制，如必須證明關係企業間有不正的行為²⁶（*wrongful conduct*），或是關係企業間就制定決策有介入並降低從屬公司間單獨法人格的存在基礎，此時關係企業間的租稅規劃將會被認定為詐欺行為（*fraud*），國家係以租稅債權人身份而限制其正當性，又如母公司介入子公司營運，未使子公司有足夠資金納稅，此時母公司行為會構成不正行為，稅捐機關得向母公司主張租稅債權。

（三）以財產法理來解釋揭穿公司面紗原則

揭穿公司面紗原則在美國稅務上以特殊型態存在，學說上認為在納稅主體決定後，稅務機關運用揭穿公司面紗原則只是在決定納稅主體的財產而已，由於納稅主體的財產應作為租稅債務清償之留置權²⁷（*tax lien*），因此若控制公司以不當手段取得從屬公司（即納稅主體）之財產，基於租稅擔保原則，稅務機關自得向控制公司請求，如此一來可以避免揭穿公司面紗原則在稅法上適用與解釋的困難矛盾²⁸。

三、移轉訂價（美國內地稅法第 482 條）

美國內地稅法第 482 條就關係企業間有關盈餘及損失扣除的安排做出相當詳盡的規範，包含內國關係企業與外國的關係企業，其立法目的在於規範受控制交易的納稅義務人決定各種受控交易的稅額，第 482 條賦與租稅主管機關得重新分配關係企業間的損益、債權債務及會計上的扣除額（*deductions*）或免除額（*allowances*）以防止租稅規避，並定出常規交易的標準²⁹。美國內地稅法第 482 條就關係企業，控制從屬、集團與常規交易（*arm's length transaction*）都作出清楚的定義，其規範最重要的核心在於定出企業真實的課稅所得（*taxable income*），特別強調與未受控交易的比較為其標準，第 482 條主要就特別容易發生濫用控制權的五種交易情形作出規範，如集團間的資金借貸利率、集團間交易的移轉訂價、集團間財產的使用、銷售與移轉…等等。

揭穿公司面紗原則在租稅上雖然也是重要的原則之一，但隨著 1984 年租稅改革法案

26 Phillip i. Blumberg & Kurt a. Strasser, *supra* note 17, at 291.

27 有關美國稅務留置之介紹參考：熊 偉，美國聯邦稅收程序，翰蘆，2009 年，頁 202-209。

28 Phillip i. Blumberg & Kurt a. Strasser, *supra* note, 17 at 291.

29 I.R.C. §§ 482 “In any case of two or more organizations, trade, or business (...) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Security may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or business, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or business. In the case of ant transfer (or license) of intangible property (...), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.”

通過後，其在實務上被引用的比例逐漸降低，在某些案例當中仍然可以當作補充的法則來使用，但一般而言，租稅目的關係人交易與揭穿公司面紗原則仍有一定程度的不同，美國稅法上也儘可能就租稅關係人交易的特性，明文作出規範以解決其相關的問題。

四、小結

由以上的介紹可以得知，美國公司法上就租稅關係人交易原則上分為兩個部分，其一是揭穿公司面紗原則的適用，其二為損益的認列與不合營業常規移轉訂價的調整，前一原則是接續公司法上一般關係人交易原理而來，然而其適用要件更為嚴格，至於第二部分有關移轉訂價的調整則是屬於稅法上獨特的制度，與一般關係人交易有完全不同的構成要件及法律效果。

肆、日本稅法上法人格否認理論

一、日本親子會社之法人格否認理論

法人格否認理論係日本公司法上關於關係企業間交易問題所發展出的機制，在公司法上有相當詳盡的論述，尤其是針對一人公司所產生的道德危險，學說上有提到法人格形骸化、法人格濫用二個部分的論述³⁰，所謂形骸化強調法人資產與個人資產混同，如會計帳冊未清楚劃分，未召集股東會與董事會，公司設立後無資本或資本過少；法人格濫用則是以法人設立本旨去論述其存在的正當性，如設立公司詐害債權或規避法律應盡的義務，或是利用法人格從事各種不法的交易等等³¹。

在關係企業責任上日本則是以「榨取理論」、「破綻責任」來否認關係人間不合營業常規之交易行為，所謂榨取理論係指母公司濫用對子公司的控制力，使子公司提供母公司顯不相當的利益，由於母公同時係子公司的股東，該榨取交易形同出資之返還，違反股東平等原則及資本充實原則，子公司得訴請母公司返還³²；所謂破綻責任係指子公司經營者受母公司經營者指揮，而為不合公司利益之經營，母公司經營者為子公司事實上的經營者，應與子公司經營者一同負責³³，故其法人格否認並非自始否認該公司的法人資格，而

30 江頭憲治郎，会社法人格否認の法理：小規模会社と親子会社に関する基礎理論，東京大学，2001 年，頁 128-130。

31 趙德樞，一人公司詳論，學林，2003 年，頁 253。

32 田代有嗣，親子会社關係判例の分析，商事法務研究会，1993 年，頁 122。

33 田代有嗣，親会社取締役の子会社破綻責任，商事法務研究会，1996 年，頁 6。

係在特定交易當中令實質的當事人負擔共同或補充責任³⁴。

二、日本稅法上法人格否認

日本稅法上是否得援引公司法上的法人格否認理論？其要件或效力為何？此在日本法制上有一番爭論，蓋稅法屬於公法關係，與公司法的私法關係有所不同，且稅法上已經有實質課稅原則可以運用，是否還有必要引進法人格否認理論有也爭議，以下就其相關見解整理如下：

（一）日本實務見解

日本實務上最早引用法人格否認理論為昭和 44 年 2 月 27 日判決³⁵，該判決認為法人格的給與係立法對於社會存在團體的評價，基於立法技術，承認其以權利主體的表現，但是如果全部的法人格只不過是個形骸，甚至以規避法律的適用為目的而濫用的情形，從法人原本的目的來看是不應該的話，基於權利濫用禁止的相同法理，就應該要求去否認其法人格。

法人格否認說是從法人擬制說而來，法人格否認也可以說是不採法人實在說的另一種論述說明³⁶。所謂的法人格濫用區分為主觀濫用與客觀濫用，主觀濫用係指支配者以違法或不當的目的使公司為不當的經營，客觀濫用係指超出自一般社會觀念所容忍的範圍為公司的經營，無須考慮經營者是否具備特定的主觀意圖。日本實務上判斷是否適用法人格否認有二個標準，其一是法人格完全只是形骸，其二是法人格是用來規避特定法律的適用所濫用的場合³⁷。

34 井上和彦，一人会社論—法人格否認の法理の積極的適用，中央經濟社，1998 年，頁 97。

35 昭和 44 年 2 月 27 日判決，民集 23 卷 2 号，頁 511：「…法人格の付は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法的なものであって、これを権利主体として表現せしめるに値すると認めるときに、立法技術に基づいて行われるものなのである。したがって、法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用される如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである。…」

36 酒井克彦，法人格否認の法理の適用（上）—課税局面での法人格否認の法理の適用問題，税経通信，第 908 号，2009 年 7 月，頁 55-57；松田二郎，私の少数意見，昭和四四年二月二七日判決，民集 23 卷 2 号，頁 314。

37 波多野弘，税法における法人格否認の法理，税法学，第 351 号，1980 年 3 月，頁 2-3。

嗣後，日本實務分別東京地裁昭和 47 年 8 月 2 日判決³⁸、48 年 3 月 26 日判決、大阪地裁昭和 50 年 5 月 29 日判決、盛岡地裁昭和 44 年 12 月 11 日判決中，承認稅法上的法人格否認理論之適用。此外，神戶地裁平成 8 年 2 月 21 日判決認為滯納處分亦有法人格否認之適用³⁹。然亦有實務見解認為稅法與商法不同，無法人格否認原則之適用，如盛岡地裁昭和 44 年 12 月 11 日判決⁴⁰。

（二）日本學說見解

1. 消極派見解

日本學說就稅法上是否應該適用法人格否認理論基本上有消極派與積極派兩派的見解，消極派的見解認為，從真實的法律關係脫離，以經濟成果的目的來判斷法律要件的存否不應該被容許，且當法人與自然人所得歸屬有爭議時，應採取對納稅義務人有利之原則，而非逕以法人格否認來行使租稅權⁴¹，另有從稅務會計觀點認為法人格否認對於公司帳務與會計處理會造成很大的衝擊而認為不宜在租稅上採用法人格否認理論⁴²。

日本亦有見解認為，法人格否認的問題並不在於法人格本身，而是探究法律行為真實主體為何的問題，即使不予否認其法人格，在特定的法律關係當中，就公司背後支配的人格產生「人格融合」的情形，此時該行為法律效果的歸屬主體的探究，不論是法人或是自然人，一律以實質的行為主體來認定，此為一獨立的法理論，與法人格否認無關⁴³。

2. 積極派見解

積極派的見解認為，在以下幾個要件下可以承認租稅上的法人格否認（1）若法人係

38 東京地裁昭和 47 年 8 月 2 日判決，ジュリスト一七二七号，頁 29：「…法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから，…会社という法的型態を利用した者は，たとえこの形態がある經濟目的達成のための手段としたにすぎないとしても，この型態の背後に存する經濟的實體を強調して，会社という法的型態に基づいて生ずる法律上の責任を免れる許されないものというべきであり，この理は徵稅の場合において妥当するものというべきである。」

39 西川勝利，滯納處分における法人格否認の法理の適用について，稅經通信，第 53(9)号，1998 年 7 月，頁 246-257。

40 盛岡地裁昭和 44 年 12 月 11 日判決：「その實體が個人企業であるか否か、商法の規定に従った運営がなされているか否かにかかわらず、稅法上、法人の營業としての取扱いを受けるものであるから、右主張は理由がない。」

41 金子 宏，租稅法，弘文堂，1999 年，頁 141、115。

42 岩崎政明，租稅法における法人格否認の可否，ジュリスト，第 905 号，1988 年 4 月，頁 110-111。

43 西原寬一，会社制度の濫用，末川先生古稀記念權利の濫用，中卷，有斐閣，1962 年，頁 122。

專為租稅規避為目的而設立，法人格完全成為形骸，情形嚴重，（2）公司的資產與業務和個人事業完全混同，（3）公司形式背後的個人經濟主體，有發生租稅規避之可能（4）已盡稅務調查之義務且無其他法理可用時⁴⁴；亦有學者認為，當法人與個人所得歸屬產生爭議時，應優先以實質課稅原則來判斷，當歸屬不明時，才有法人格否認理論之適用⁴⁵。此外，亦有認為在租稅債權的徵收上，國稅機關並無類似民事訴訟有時效中斷、債權回收或保護的措施，當租稅債權無法回收造成租稅公平有很顯著的違反時，應該適度承認稅法的法人格否認理論，容許國稅機關以實際支配者為被告提起民事上的給付或確認之訴⁴⁶。

亦有學者認為，實質課稅原則是在實質狀態與形式狀態有差異，導致所得的歸屬有爭議時，不以私法上形式的法名義為限，依實質關係來判定歸屬；法人格否認不單純只是否認法人格的存在，更就法人背後實際存在的個人追究雙方的責任，二者的法理有所區別，稅法應該要承認法人格否認理論⁴⁷。

三、小結

法人格否認在日本實務上已經加以承認，在學說上就租稅債權的成立上，受限於租稅法律主義，是否承認尚有爭議；然在租稅徵收上，國稅機關以債權人的身分與一般債權人同樣受到法人格否認的保護，這一方面日本學說普遍認為應予承認，此與美國法相當類似。

此外，值得注意的是日本稅法學說上已經有實質課稅原則的適用，我國實務上所發展出來的實質課稅原則，與日本體制很接近，然日本稅法即使有實質課稅原則，在關係人交易上，仍然發展出法人格否認理論來因應，雖然兩者之間的區別並非很明顯，但從比較法制來看，法人格否認理論與實質課稅原則可以併存⁴⁸，此點值得加以注意。

伍、我國租稅關係人交易與法人格否認

美國法上租稅關係人交易與公司法關係人交易係同時發展出來的原則，兩者有一定的關聯，在適用上也有一定的區隔。然在我國法上，租稅目的關係人交易與公司法關係人交易係為不同的法律需求，而分別、異時引進我國法，租稅關係人交易比公司法關係人交易

44 松沢 智，租稅実体法，中央経済社，1994年，頁49。

45 村井 正，租税法と私法，大蔵省印刷局，1982年，頁59。

46 西川勝利，同註39，頁256-257。

47 波多野弘，同註37，頁9-10。

48 酒井克彦，同註48，頁66。

更「早」明文規範⁴⁹，然而其理論發展卻是「晚」於公司法的關係人交易⁵⁰，且兩者在引入我國法時，都因應我國需求做了一定程度的修正，也沒有顧慮到彼此之間的配合，因此在我國法制上不容易區分此兩者之間的關係為何，甚至兩者經常被混用，本文以下嘗試來探討我國法制面來探討租稅關係人交易與公司法關係人交易間的關係：

一、揭穿公司面紗原則在稅法上的適用

（一）基於納稅義務法定原則，稅法難以「直接」主張揭穿公司面紗原則

揭穿公司面紗原則在稅法上可否適用？由於納稅義務法定主義大原則⁵¹下，租稅機關要否定納稅義務人的法人格，並對實際上幕後操控的行為人認定為實際的納稅義務人，已涉及到納稅義務主體的變更，在法理的操作上有其困難⁵²，即使在實質課稅原則下，也不容許創設法律上並未明文規定的納稅義務人⁵³，此與外國法制上有濫用公司形式之揭穿公司面紗原則並不相同，因此在我國稅法上無法直接主張揭穿公司面紗原則。

（二）稅法可否透過公司法「間接」適用揭穿公司面紗原則？

揭穿公司面紗原則在我國公司法上已被明文承認，公司法第 369 條之 4「控制公司直接或間接使從屬公司為不合營業常規或其他不利益之經營，而未於會計年度終了時為適當

49 所得稅法第 43 條之 1 為民國 60 年 12 月制定，其立法理由為「母子公司間，對於原料或產品價格、成本、費用、及損失等項之攤計，藉不合營業常規之安排，以逃避納稅義務者，近年已多實例，茲參照美國稅法規定，及各國租稅協定通例，增訂專條，以杜取巧。」；第 83 條之 1 為民國 72 年制定，其立法理由：「為加強稽徵，有效調查逃漏稅案件，對於涉有重大逃漏稅嫌疑者，在實務上有必要就其資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料加以調查，並據以核定其所得額及應納稅額。惟為免浮濫並使執行有所依據起見，爰增訂應事先報經財政部核准並明定納稅義務人對有利於己之違法事實應負舉證責任，以資因應。」

50 公司法關係企業專章為民國 86 年制定，第 369 條之 4 其立法理由為「二、控制公司直接或間接使從屬公司為不合營業常規或其他不利益之經營者，如於年度終了前已為補償，則不生損害問題。反之，如未補償，則從屬公司為直接被害人，其對控制公司應有損害賠償請求權，爰訂定第一項。」，而營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則係於民國 93 年參考 OECD 跨國企業與稅捐機關移轉訂價指導原則制定。

51 司法院釋字第 217 號解釋：「憲法第十九條規定人民有依法納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」揭示納稅義務人為租稅法律主義之一部分。

52 我國實務上高雄高等行政法院 96 年度訴字第 351 號判決「倘母公司合法成立子公司，此時子公司係被合法設立用來區分和限制母公司責任之歸屬，應承認該子公司之人格，惟若子公司隱藏其他目的（如規避債權等），則此時子公司之法人人格即應予否認，不能認係合法設立。」曾援引類似美國實務揭穿公司面紗原則見解否認公司法人格。

53 黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，掌握稅務官司的關鍵，元照，2005 年，頁 382。

補償，致從屬公司受有損害者，應負賠償責任」，此條文為一般公司法學界認定為我國揭穿公司面紗原則之明文⁵⁴，然而我國係採取較為特殊的立法⁵⁵，即關係企業間不合營業常規之經營必須於會計年度終結前予以補償，透過補償機制來補正瑕疵，而揭穿公司面紗原則係在不合營業常規交易又未給予補償時才產生，且必須透過少數股東或債權人來行使，因此此一條文設計並非否認公司的法人格，反而是承認公司的法人格，僅就不合常規之交易予以調整損益而已。

有問題的是，租稅機關得否以租稅債權人身分，主張揭穿公司面紗原則，向控制公司主張賠償？此問題涉及到租稅債權是否為公司法上的債權人？由於公司法為規範私法上的債權債務關係，稅法屬於公法上的債權債務關係，兩者壁壘分明，且稅法上類推適用有一定的困難⁵⁶，故租稅機關似不宜以租稅債權人身分主張揭穿公司面紗原則。然而租稅機關可否以公司債權人身分「代位」從屬公司來主張損害賠償，基於租稅債權之保護，應無不容許之道理，只是代位權在我國稅法上並未明文，必須類推適用民法之規定，其正當性

54 王志誠，關係企業，新修正公司法解析，元照，2002年，頁503，然此條文僅使從屬公司對於控制公司得主張損害賠償請求權而已，較接近常規交易原則，與揭穿公司面紗之法人格否認理論並不完全相同。

55 美國公司法對於關係人交易並未明文規定其效力為何，而係間接規範在利益衝突之情形下，符合公司法特定程式，可以免除其汙點，至於其法律效力，司法上則是建利一套測試標準，包含董事之同意、股東會之同意與公平，參考：劉連煜，股東及董事因自身利害關係迴避表決之研究—從台新金控併購彰化銀行談起，公司法理論與判決研究（五），元照，2009年，頁69-75；日本法上則是以是否構成從屬公司的榨取來作判斷，若構成從屬公司的榨取，則以違反違反股東平等原則而無效「会社が、一般株主に対して無配としながら、特定の大株主に対して、無配直前の配当に見合う金額として、報酬名義で月額八万円、中元および歳暮名義で各五万円を呈することを約した贈契約は、株主平等の原則に違反し無効である」，日本最高裁判所昭和45年11月24日（株）大運事件，民集24卷，頁1963；在一人公司的情形則構成違反出資返還原則得請求損害賠償，參考：田代有嗣，同註32，頁126。

56 按類推適用係用來填補法律應規範而漏未規範的公開漏洞，公法（稅法）上是否容許類推適用？司法院釋字第474號解釋承認公法上的時效制度，在法律未明定前，得類推適用民法之規定，然大法官見解仍以法律明文規定為宜，學說上亦有認為公私法間有結構上的差異，利用私法規定類推，應考慮到性質上的差異。然值得注意的是，在租稅要件上有租稅法律主義之限制，對於人民不利的租稅要件，是否得以類推適用來填補漏洞，學說上有採否定之見解，蘇俊雄大法官於司法院釋字第474號不同意見書「通常為補充法律漏洞，司法實務上有採『類推適用』的方法；但是基於憲法保護人民基本權利的法理，所以在屬於法律保留的規範領域中（特別是基於刑法上『罪刑法定主義』或稅法上『租稅法定主義』原則的作用），僅在有利（in bonam partem）於、或至少無『不利』於人民的情形下，始容許司法機關為類推適用」；相同見解參考：陳清秀，稅法總論，元照，2006年，頁176。然亦有學者認為有利與不利不容易判斷，在不違反法定性原則與平等原則的前提下，仍可容許類推適用，參考：葛克昌，私法規定在行政法上適用，行政程序與納稅人基本權，自版，2002年，頁186-192；王澤鑑，法律思維與民法實例—請求權基礎理論體系，自版，2010年，頁301。

基礎還有待探討（此部分詳後述）。

（三）現行租稅調整機制未考慮到公司法的補償機制

雖然稅法在適用揭穿公司面紗原則上有其困難，然透過稅法的特殊制度，如不合營業常規移轉訂價來調整當事人損益，在某些程度上，也是可以達到與揭穿公司面紗原則相同效果，甚至還可以節省許多程序成本，蓋若要主張揭穿公司面紗原則，還必須起訴請求，透過移轉訂價之核定，只要行政程序即可完成，因此揭穿公司面紗原則未必對租稅機關都是有利的制度。

只是稅法上的調整機制，仍應顧及到公司法上的規範性質，否則可能會產生問題。我國公司法上承認補償的機制，即關係企業可以其集團利潤最大化為中心，去安排集團間的交易行為，若該交易行為致集團內成員利益受到損害，應於會計年度結束前予以補償，若未予以補償，受損害公司之股東得向控制公司或控制公司之負責人請求損害賠償，因此關係人不合營業常規之交易是可以透過事後的「補償」來彌補，因此控制公司透過一次不合營業常規交易安排及一次的補償，可以使關係人交易合於營業常規，然而稅法上所認定的不合營業常規並沒有規定補償的例外，因此稅法上將合營業常規之交易依移轉訂價予以調整，嗣後若控制公司對於受控交易予以補償時，稅捐機關對該補償也會一併課稅，如此一來，豈不是造成「兩次」的課稅？針對此問題，本文分為所得稅與消費稅二部分來探討：

1. 所得稅應考慮公司法的補償機制

從理論上來看，以所得稅來說，公司法上的補償義務係在會計年度終了前，而營利事業所得稅的徵稅期間也是以會計年度為準，因此若控制公司對受控公司在會計年度內為補償，其不合營業常規之交易已治癒瑕疵，應該不會有查核準則所規範之「原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」之情形，無須發動移轉訂價之查核，然而上開查核準則係採用個別交易評價原則⁵⁷，且移轉訂價之查核之方法如可比較未受控價格法、再售價格法、成本加價法等規定都是以單筆交易為調整基準，無法就前、後兩次的交易和補償合併觀察其損益狀況，因此可能造成前、後二次的交易都因為不合營業常規而被調整，甚至負擔二次的租稅上不利益。雖然租稅調整之方法有以比較利潤法與利潤分割法來處理，因調整基準為全年度之損益，因此公司法上的補償義務可能會反應出來

57 查核準則第7條第1項第3款：「三、按個別交易評價：除適用之常規交易方法另有規定外，以各別交易為基礎，各自適用常規交易方法。但個別交易間有關聯性或連續性者，應合併相關交易適用常規交易的方法，以決定其常規交易結果。」雖然本條文但書有提到關聯性或連續性交易的例外，但公司法第369條之4之補償或賠償應非屬於關聯交易或連續交易之概念。

一部分，不過，以利潤為基準之調整方法在移轉訂價上有較多的限制⁵⁸，故我國租稅調整之相關法令並未就公司法揭穿公司面紗原則此種情形做出另外的規定，容易造成租稅調整上的不公平⁵⁹，基於所得稅與公司法同樣是以「會計年度」作基準，應該儘可能去整合⁶⁰。

2. 消費稅（關稅、營業稅與貨物稅）受限於稽徵技術，無法考慮補償機制

就消費稅來說，關稅法係以各別交易為準，無法合併前後的交易做觀察，因此如果產生公司法不合常規交易嗣後又給予補償之情形，反應在二次的交易上（例如一次低於常規交易價格，一次高於常規交易價格，損益打平），在消費稅實務只會就其中一次調整價格，另一次交易沒有必要做調整，蓋就稅收上並沒有損失，因此關係企業可能會受到租稅上的不利益。

消費稅可否考慮公司法上的補償機制？此問題涉及到消費稅嚴格的憑證制度與進銷相抵的問題，由於我國關稅是採交易價格，營業稅是採加值型計稅，都是以單一筆的交易作為計稅基準，此一稽徵方式必須建立在憑證制度上，任一環節的調整都有可能牽動到全身，此外由於消費稅是間接稅，其租稅負擔會透過轉嫁而間接由最終的消費者負擔，因此在消費稅體制上，除非價格偏低造成稅收明顯短少，有必要進行調整外，其他情形並不可能發動調整機制，否則交易秩序勢必大亂，即使調整，也未必是同一方向的調整⁶¹，學說上甚至有認為實質課稅原則在營業稅上也要受到一定的限制⁶²，因此在這種情形下納稅義務人要負擔消費稅上的不利益也是無法避免的事實，然另一方面國家不妨藉此宣示在「政策上」不鼓勵關係企業做不合營業常規交易，如此一來也可以間接抑制不合營業常規交易

58 財團法人資誠教育基金會，*跨國移轉訂價策略及風險管理*，商顧，2009年，頁80。

59 與本文持不同見解「…所得稅法第43條之1之規範目的，在於防範關係企業利用移轉訂價或操控交易訂價之方式，逃漏應納稅捐，而非在於保護從屬公司之少數股東及債權人利益，…，因此即使控制公司與從屬公司為不合營業常規交易，且控制公司依公司法第369條之4第1項規定於會計年度終了時為適當補償，稽徵機關對於其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如認為規避或減少納稅義務者，為正確計算該事業之所得額，仍得報經財政部核准按營業常規予以調整。」參考：王志誠，*非常規交易法則之實務發展*，*財稅研究*，第40卷第1期，2008年1月，頁37-38。

60 對此問題，學說上有認為參考日本法制，將實際交易價格與正常交易價格之差額，當成未收金或暫付款來處理，當事人間應當協議將原始交易價格修正成正常課稅價格，並返還或接受返還該項差額款項，參考：陳清秀，*論移轉訂價稅制*，*現代稅法原理與國際稅法*，元照，2010年，頁534。

61 向國外學說有提到「回溯調整」之概念，但執行成本過高而不為實務所採。Michael E. Murphy & Holly E. Files, *The Interaction of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges (and Opportunities) for Multinational Enterprises*, 15 SWEET & MAXWELL'S INTERNATIONAL TRADE LAW & REGULATION 149, 149-156 (2009).

62 黃源浩，*論進項稅額扣抵權之成立及行使*，*月旦法學雜誌*，第140期，2007年1月，頁103。

的行為。另一方面，雖然消費稅在稽徵技術上有一定的限制，無法如同所得稅一般的做全年度損益調整，然而至少在調整權的行使上，消費稅與所得稅必須同一方向，不宜各別調整，甚至各別做出不利於當事人之認定⁶³，故消費稅與所得稅的調整機制，仍有整合之必要。

二、常規交易原則在我國稅法與公司法之比較

關係人交易另一個重要的原則—即「常規交易」原則的認定在我國法爭議較大，不但公司法與稅法對此有較大的差異，就連在公司法上的常規交易規範理論基礎為何，學說上有兩種不同的說法，分述如下：

（一）公司法之常規交易

常規交易在公司法上為一不確定法律概念，實務上並沒有很具體的判斷標準，學說上對此亦有不同的看法，分述如下：

1. 經營判斷原則說

所謂經營判斷原則（Business Judgment Rule）係指「推定經營公司之人（包括董事、經理人），在作經營決策時，已善盡調查之能事，並且係基於誠信（善意）的判斷，而其所採取之決策是合理的，且最有利於公司之利益者，除非原告能反證證明上述推定之不正確（舉證之轉換），否則係爭交易之合法性將被維持，法院並將尊重公司經營者之決定，不另作事後審查⁶⁴。此說將經營判斷原則引入常規交易的認定標準中⁶⁵，認為經營判斷法

63 如同樣的進口貨物，關稅完稅價格以低報為由調高，而營利事業所得稅以存貨成本過高調低，參考：魏明玉，移轉訂價與關稅估價，今日海關，第34期，2004年10月，頁7。OECD, Transfer Pricing Guidelines, 1994, clause 83.[29]. "...Although customs officials and tax administrations may have a similar purpose in examining the reported values of cross-border controlled transactions, tax payers may have competing incentives in setting values for customs and tax purposes. In general, a taxpayer importing goods is interested in setting a low price for the transaction for customs purposes so that the customs duty imposed will be low... For tax purposes, however, the taxpayer may want to report a higher price paid for those same goods in order to increase deductible costs."

64 劉連煜，現代公司法，自版，2011年，頁110-111。

65 經營判斷原則在美國法上用來追究董事責任案件之司法審查時，對董事有利之程式上推定原則，即公司董事符合（1）充分資訊（2）合理判斷（3）以公司最佳利益（4）未違反法令（5）原則上不適用不作為，在無反證之前提下，推定董事乃基於誠信且符合公司之最佳利益或合理之經營目的，學說上也有認為控制公司可以舉證其在行使對從屬公司經營權上，已舉證善盡相當之注意義務，可以造成舉證責任轉換，參考：近藤光男，經營判斷と取締役の責任—「經營判斷の法則」適用の検討，中央經濟社，1994年，頁122-124；木村哲彦，金融機関による融資についての取締役の責任と經營判斷原則，判例タイムズ，第1023号，2010年7月，頁16-17。

則可以作為判斷是否符合常規交易的價值補充，尤其是各行各業的商業慣例、專業知識，並據以作為董事誠信之判斷⁶⁶。

2. 忠實義務（自己交易）說

此說認為，經營判斷法則不能用來判斷控制與從屬公司間交易是否符合常規交易之依據，蓋適用經營判斷原則的前提，乃限於不具利益衝突的商業決定，控制與從屬公司間的交易，其本質上即屬於一種利益衝突、自我交易的型態，故關係企業的支配經營決定是一種違反忠實義務的問題，法理上應排除「經營判斷原則」之適用⁶⁷。

此外，若控制從屬關係存在於一人公司之情形，此時控制股東為唯一股東，故不存在控制股東對於少數股東的忠實義務關係，因此在常規交易的判斷與否就無法引用控制公司的忠實義務，其關係人交易在法理上是屬於百分之百「自己交易」（self-dealing）的問題，判斷常規交易與否，必須透過一人公司的特殊監控體制，如代理禁止、資訊公開和監察機制，並輔以「自動居次」之深石原則來追究控制公司之責任（此部分詳後論述）。

三、本文見解－忠實義務（自己交易）說

本文見解認為，常規交易的概念，應該自規範「主體」來觀察，經營判斷法則之規範主體為公司董事，關係企業忠實義務（自己交易）之規範主體為控制股東，由於關係企業間的交易行為係受到操控，此時探討從屬公司董事之責任沒有意義，故理論上承認控制股東對於從屬公司的忠實義務⁶⁸，並以自己交易、利害衝突來規範關係人間的常規交易，較符合法理。

此外，日本學說上亦認為，經營判斷法則在關係企業當中無法適用，以母子公司不合營業常規交易為例，母公司自子公司得到利益，子公司受到損害，以母公司董事而言，並無違反公司利益之情形存在，更不可能適用經營判斷法則，以子公司董事而言，由於係受操控之交易，以經營判斷原則來探討其責任亦無實益，故日本學說上係以控制股東忠實義務來處理，亦可以得到印證⁶⁹。

66 王志誠，不合營業常規交易之判定與類型，政大法學評論，第 66 期，2001 年 6 月，頁 180-183。

67 廖大穎、林志潔，「商業判斷原則」與董事刑事責任之阻卻－臺北地院 96 年度重訴字第 115 號刑事判決，月旦法學雜誌，第 183 期，2010 年 8 月，頁 233。劉連煜，關係人交易與控制股東之義務，月旦法學雜誌，第 116 期，2005 年 1 月，頁 223。

68 Benjamin M. Hussa, *Delaware Corporate Fiduciary Duties, ERISA Fiduciary Duties, and IRS Transfer Pricing Rules : A Cooperative Approach to Self-dealing*, 8 UNIVERSITY OF PENNSYLVANIA JOURNAL OF LABOR & EMPLOYMENT LAW 1008, 1008 (2006).

69 近藤光男，同註 65，頁 174。

（二）稅法上的常規交易

在稅法上的常規交易，有較具體明確的法律定義與比較基準，與公司法上常規交易為不確定法律概念明顯不同，依所得稅法第 43 條之 3 規定，「營利事業…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」其交易方式原限於「收益、成本、費用與損益之攤計」然查核準則第 4 條、7 規定「不合營業常規…：指交易人相互間，於其商業或財務上所訂定之條件，異於雙方為非關係人所為，致原應歸屬於其中一交易人之所得，因該等條件而未歸屬於該交易人者。」，將不合營業常規之定義擴大，又由於兩者並非授權的依據，因此也巧妙規避子法逾越母法的問題，實際上查核準則之授權依據所得稅法第 80 條第 5 項只是就稅捐機關調查方式之授權規定而已⁷⁰，與移轉訂價並無直接之關聯，此一偷渡性的授權規定亦為國內學者所批評⁷¹。

稅法上常規交易的法理基礎為何？學說上有透過租稅規避理論去解釋⁷²，然本文認為，雖然非常規交易與租稅規避都有藉私法權利的濫用來不當取得租稅上的利益，然而在解釋上兩者仍有一定的區別，首先，在我國法律上並無明文禁止關係人之交易，其效力在法律上也不是無效，只是控制公司負有補償或損害賠償責任而已，另外，當事人亦非以迂迴之手段來規避，在通常情形下，關係人間的交易所是正常的交易形式，只是「價格」的制定上並不是以供給與需求的經濟目的來決定，而是以租稅極小化的目的下制定，在這個要件上，顯然與脫法避稅之行為有一定程度的區別⁷³；此外在主觀要件上，租稅規避學說多認為行為人必須具備租稅規避之「意圖」⁷⁴，如果只是「故意、過失」甚至可能還無法構成租稅規避⁷⁵，採此一嚴格的主觀要件其理由在於，實質課稅原則係對租稅法定主義和私法自治的嚴重破壞，行政機關對此必須十分慎重。然而關係人交易在私法本身就有重重的限制，稅法只是「援用、比照」私法而已，尚不致於產生法秩序的重大破壞，因此其主觀要件亦沒有要求要有租稅規避的意圖。

70 所得稅法第 80 條第 5 項：「稅捐機關對於所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」

71 林石猛、莊秋萍，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則草案之問題探討，臺灣本土法學雜誌，第 68 期，2005 年 3 月，頁 70；黃士洲，我國移轉訂價規則潛藏的法律問題—我國移轉訂價查核準則、德國稅捐通則與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，成大法學，第 16 期，2008 年 12 月，頁 61-65。

72 陳峰富，跨國關係企業之移轉訂價與非常規交易，全國律師，第 9 卷第 6 期，2005 年 6 月，頁 100-101。

73 柯格鐘，稅捐規避及其相關概念之辨正，兩岸避稅防杜法制之研析，資誠教育基金會，2010 年，頁 124。

74 葛克昌、鍾芳樺，租稅規避行為之事實如何認定（上），月旦法學雜誌，第 188 期，2011 年 1 月，頁 170。

75 意圖在刑法上係指除行為人除故意以外，尚有特定之目的作為主觀要件，參考：林山田，刑法通論（上冊），自版，1997 年，頁 163-165。

本文見解認為，常規交易原則之立法目的在於還原經濟事實，此一事實係源自於量能課稅原則而來，蓋在關係人交易的情形下，其課稅的經濟事實容易受到扭曲，一旦稅捐稽徵機關無法正確評價當事人的經濟事實，在租稅課徵上不單單只是稅收的損失而已，還有可能造成平等原則與競爭秩序的破壞，基於租稅的中立原則⁷⁶與平等原則⁷⁷，稅法上就關係人交易以常規交易價格來課稅，亦有一定的正當性基礎存在，然此一基礎與租稅規避有一定程度的差別⁷⁸。

（三）公司法與稅法不合營業常規概念之比較

1. 主觀條件上的差異

在主觀條件上，公司法的規範方向與稅法的規範方向截然不同，公司法上係民事或刑事責任⁷⁹之追究，此一責任追究前提為注意義務的違反，因此必須為注意義務訂出一定之標準，注意義務標準的制定係兩面刃，一方面要保護少數股東與債權人，一方面也要保護到公司的經營者，過嚴或過寬都會產生反效果，因此都必須考慮到當事人的主觀要件，然而稅法上，其規範重點不在於追究董事或公司之責任，而係在於稅收的損失，在認定上較不會考慮到經營者的主觀免責因素如經營判斷原則或是董事忠實義務違反等因素。

2. 客觀條件上的差異

在客觀條件上，公司法與稅法的差異在於，公司法係以從屬公司的「損害」為結果要件，而稅法上除公司損害以外，尚包含純粹利潤的損失，蓋稅法係以公司的所得作為課稅標的，從屬公司原本應賺到而未賺到的利潤，若被認定為純粹經濟上的損失，在法律上就不容易請求損害賠償⁸⁰，此時也不容易構成公司法上的不合常規交易，但是仍會產生稅法上的不合營業常規的調整，因此，在營業常規的判定上，兩者明顯採不同的判斷基準。

76 柯格鐘，論傳銷業與壽險業從業人員所得的課稅（上），臺灣本土法學雜誌，第75期，2005年10月，頁24。

77 謝如蘭，課稅平等原則與課稅合法性原則－以德國近年判決及學說為中心，納稅人權利保護－稅捐稽徵法第1章之1逐條釋義，元照，2010年，頁245-284。

78 與本文類似的見解：黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第18卷第8期，2002年8月，頁361；吳承學、梁夢迪、陳稀璇，楊敦元，移轉訂價外國法院評析，避稅案件與行政法院判決，翰蘆，2010年，頁446。

79 刑事責任如：證券交易法第172條第2款：「有左列情事之一者，處七年以下有期徒刑，得併科新臺幣三百萬元以下罰金：二、已依本法發行有價證券公司之董事、監察人、經理人或受僱人，以直接或間接方式，使公司為不利益之交易，且不合營業常規，致公司遭受損害者。」

80 王澤鑑，商品製造者責任與純粹經濟上損失－最高法院二則判決的評釋及消費者保護法第7條的解釋適用，法學叢刊，第40卷第1期，1995年1月，頁13-23。

從以上主客觀條件的比較，可以發現兩者有其本質上的區別，因此在不合營業常規的判斷上，有可能產生稅法上係不合營業常規，公司法上卻合乎營業常規之結果⁸¹，或是稅法上合於營業常規，而公司法上不合營業常規的不同認定⁸²。

（四）小結－稅法與公司法常規交易概念衝突之法律問題

在常規交易的概念上，稅法和公司法的出入較大，甚至有可能產生兩者之間的不一致問題，公司法和稅法概念的不一致，必須透過稅法上的「目的合適說」來檢驗⁸³，蓋租稅沿用民商法等私法的概念，原則上應該採一致的解釋，除非稅法有不同的立法目的時，學說上認為在符合稅法的目的範圍內，可以作出不同的認定，因此重點就在於稅法上是否有不同於公司法的立法目的，由於稅法最重要的目的就是正確評價當事人的經濟能力，不在

81 稅法上不合營業常規，公司法上合於營業常規，在現行公司法上的關係人交易比稅法上關係人交易之要件更為嚴格下，因此會發生此種問題係可以想像，如關係人持股未達半數、關係人董事主張經營判斷法則免責，或是未造成受控公司之損害，皆有可能，此種情形下，由於在公司法上係符合營業常規之交易行為，因此控制公司無須對被控制公司為補償，在租稅的調整上，就不會出現上述的問題，然公司法與稅法就同一法概念，做出不同的認定係較容易受到非議，此問題涉及到稅法承接私法概念時的「目的合適」問題，也涉及到私法與稅法的證據共通問題，參考：黃士洲，稅法對私法的承接與調整，臺灣本土法學雜誌，第88期，2006年11月，頁8。

82 稅法上合乎營業常規，公司法上不合營業常規之情形在實務上並不容易發生，蓋所得稅法與公司法的方向是一致的，所得稅法上以稅收之損失為調整之前提，公司法上以受控制公司有損害為前提，若稅收無損失，代表公司並沒有利潤上的損失，因此也不可能會有公司法上的損害可言。然而在特定的消費稅上，此種情形還是有可能會發生，因為消費稅與公司利潤不一定呈現相同的方向，例如國外母公司以高於常規價格賣A產品給臺灣子公司，在關稅的核估上，由於進口貨物完稅價格沒有低報，因此在稅法上並無不合營業常規的問題，然而在公司法上，臺灣子公司因此付出高於常規價值的價格收購A產品，產生一定的損害，此時會有可能產生公司法上的關係人交易補償或損害賠償問題。當稅法上合於營業常規，而公司法上不合營業常規，產生補償或賠償責任時，該補償或賠償責任是否有可能再次受到租稅的課徵？此涉及到公司法上的補償或損害賠償在稅法上的性質為何？以及損害賠償的課稅問題，實務上一貫認為，損害賠償若屬填補當事人損害，則沒有課稅的問題，若是填補當事人所失利益，此時應按50%來計稅（財政部83年6月6日台財稅字第831598107號函），依此一見解，公司法上不合營業常規之補償或賠償因為在常規價值的計算上，多半是以利潤作為調整的方法，因此很有可能被歸類為所失利益的填補而遭到課稅，然而既然在之前的交易稅法上認為符合常規，嗣後受到的補償又必須納稅，此時是否會有前後價值不一致的問題？最後值得一提的是，公司法上關係人交易係以忠實義務為中心去規範，而稅法上係以常規交易為中心去規範，因此即使該關係人交易符合營業常規，不代表在公司法上就完全無瑕疵，蓋公司係以追求利潤最大化為目標，若關係人交易在客觀條件上可以得到比常規交易價值更高的利潤而公司放棄追求，以一般常規交易價值來交易，此時該損失的利潤在公司法上少數股東仍然可以追究其損失，但是在稅法上只要符合營業常規即不得再進行任何租稅調整，此為兩方面所不同的地方。

83 陳清秀，同註56，頁211-214。

於追究公司負責人的法律責任，因此稅法係在「還原」當事人的經濟事實而已，在這樣的範圍內，租稅是可以作出與公司法上不一致的認定，如上述主觀要件的差異上。但是如果稅法超出這樣的範圍，做出還原經濟事實以外的認定（如上述的補償問題與各別調整問題），其正當性就有問題，應該要進一步受到司法的檢驗。

三、深石原則在稅法上的適用問題

深石原則是公司法上關係人交易之另一個重要原則，與前述的揭穿公司面紗或是常規交易等實體法上的原則較不同的是，深石原則比較接近程序法面的規範，即關係企業間的債權，在清償順序上次於一般債權，且不得與損害賠償相互抵銷，其一方面在保護從屬公司之債權人，一方面也在保護從屬公司之股東，此一原則在公司法與稅法的規範，分別探討如下：

（一）公司法上深石原則

公司法第 369 條之 7 規定控制公司使從屬公司為不合營業常規或其他不利益之經營者，如控制公司對從屬公司有債權，在控制公司對從屬公司之損害賠償額度內，不得主張抵銷，且其債權應次於從屬公司之其他債權受清償⁸⁴。深石原則在公司法上有衡平居次與自動居次兩種說法，現行法令採取折衷的規定，以損害賠償額度內，不得抵銷，以破產、重整及清算為限，債權居次受償⁸⁵。

（二）稅法上深石原則？

1. 租稅債權之清償順序

稅法上可否適用深石原則？依現行稅捐稽徵法第 6 條與關稅法第 95 條之規定，除土地增值稅、地價稅、房屋稅以外，租稅債權優於普通債權⁸⁶，因此租稅債權本身就有清償

84 公司法第 369 條之 7 立法理由：「控制公司直接或間接使從屬公司為不合營業常規或其他不利益之經營者，在年度終了未為補償時應負損害賠償責任。但恐控制公司運用其控制力製造債權主張抵銷，使從屬公司對控制公司之損害賠償請求落空，…」、「從屬公司之財產為全體債權人之總擔保，為避免控制公司利用其債權參與從屬公司破產財團之分配或於設立從屬公司時濫用股東有限責任之原則，儘量壓低從屬公司資本，增加負債而規避責任，損及其他債權人之利益，特參考美國判例，於第二項規定控制公司之債權…均應次於從屬公司之其他債權受清償。」

85 劉連煜，公司法修正草案關係企業專章中「深石原則」相關問題之研究，法學叢刊，第 40 卷第 1 期，1995 年 1 月，頁 59。

86 稅捐稽徵法第 6 條規定：「稅捐之徵收，優先於普通債權。土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權與抵押權」自本條文之規定，關係人交易所造成的營利事業所得稅、營業稅或關稅債權，僅優先於普通債權，與深石原則之居次原則，仍有一定的落差。

上的優先，但無法優先於有擔保物權或是有優先權之債權，故僅為相對的優先。至於關稅債權雖然大法官釋字第 216 號解釋曾認為就關稅未繳清之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上⁸⁷，此一見解僅適用於該通關貨物上，由於貨物未完稅者不得進口，因此若未稅物品拍賣應先繳清關稅，方得進口並予以點交，此為貨物進口之條件，並非認為關稅之效力優先於擔保物權上面。

2. 深石原則在稅法上之運用

深石原則在稅法上則是涉及到稅捐機關、關係企業與關係企業債權人三方面的關係，若關係企業以租稅規劃為目的而為不合營業常規之經營，稅捐稽徵機關以常規交易原則予以調整補稅，該補稅之效力，也是屬於租稅債權之一種，然其效力為何？是否有抵銷之限制或控制公司債權居次的效力？其與一般租稅債權之比較為何？

（1）抵銷權限制

在抵銷權的限制上，關係企業得否以對租稅機關之債權（如退稅請求權）來抵銷租稅機關對關係企業之補稅？從深石原則的立法意旨來看，深石原則係用於保護受不合營業常規經營子公司股東，在稅法上由於租稅債權人並非受不合營業常規經營而受有損害之人，蓋租稅機關對於納稅義務人僅有租稅債權而已，因此深石原則中的抵銷權，租稅機關應無法主張，若關係企業對租稅機關有債權者，主張抵銷租稅機關對於關係企業的補稅債權在法理上應無不容許之道理⁸⁸。

（2）債權居次的問題

在債權居次的問題上，關係企業對於受控制公司擁有債權，其債權是否應次於租稅機關對受控公司的債權受清償？依公司法第 369 條之 7 第 2 項規定，控制公司對從屬公司之債權，無論有無別除權或優先權，在清償的順序上，均次於從屬公司之「其他債權」，此其他債權是否包含租稅債權？從解釋上來看應採肯定見解，蓋租稅債權原本就優於普通債權，如果普通債權都可以優先於控制公司的債權，依舉輕以明重的法理，租稅債權當然也可以優先於控制公司的債權受清償。此外，在關係人交易中，如果只是單純否認控制公司與從屬公司不合常規之交易安排，控制公司還可以以其對於公司之其他債權，來妨害債權人實現其權利，因此係基於債權之保護為理由，自然有必要居於次順位受償，此部分之法

87 司法院釋字第 216 號解釋：「就關稅未繳清之貨物取得動產抵押權者，其擔保利益自不能存在於該貨物未繳之關稅上…執行法院，於拍賣關稅記帳之進口貨物時，應將該貨物未繳關稅情形，於拍賣公告內載明，並敘明應由買受人繳清關稅，始予點交。」

88 陳清秀，同註 56，頁 413-415。

理在公司法與稅法並無不同，與上述抵銷權禁止原則有所不同，至於其依據可直接適用公司法第 369 條之 7 之規定⁸⁹，蓋此一部分現行法已有明文可循，前已論及不再贅述。

然而有問題的是，是否所有租稅債權都可以主張深石原則？還是只有關係人交易下所產生的租稅債權才有此種效力？在公司法上深石原則係為保護受控交易從屬公司之賠償請求權，此一債權不得主張抵銷，若是一般債權，在破產、重整或是清算時均有清償居次的問題，如前所述，深石原則在稅法上僅適用債權居次，因此對租稅債權而言，應該所有之租稅債權均有適用，不限於關係人交易之租稅調整債權，此係以當然解釋之方式來適用深石原則，因此在適用上並不會因為是否為關係人交易下所產生的租稅債權而有所不同。

3. 深石原則在稅法上的意義

深石原則在公司法上係以保護從屬公司及其股東為主要目的，透過債權居次原則的操作，也能間接保護到從屬公司之債權人。然而在稅法上由於租稅債權人並非不合常規交易受損害之當事人，理論上並非深石原則所欲保護之對象，其與公司債權人係立於同一基礎上「間接」受到保護，在稅法上似無特別承認之實益。

四、控制公司求償機制在稅法上運用

雖然深石原則在稅法上並沒有特別承認之實益，然在關係人交易上，若控制公司以不合常規之經營不當掏空從屬公司資產，致從屬公司無力清償租稅債務時，租稅機關得否跳脫法人格形式，直接向控制公司求償，本文稱之為控制公司求償機制，此一機制和深石原則比起來，已不單純是「消極」抵銷禁止和債權居次的問題，而是「積極」的向控制公司主張租稅債權，此在美國與日本實務⁹⁰上都有爭議，在我國法上租稅機關可否如此主張？探討如下：

（一）控制公司求償制為法人格否認之極致

租稅機關對從屬公司的租稅債權，無論如何調整，在法人格單一的前提下，行政機關只能向該從屬公司求償，即使運用深石原則，也無法跳過從屬公司向控制公司求償，因此若承認租稅債權得向控制公司主張從屬公司的租稅債權，無疑是完全否認從屬公司的法人格，此在我國法制上是非常大的挑戰，即使是公司法都沒有承認債權人得直接向控制公司

89 類似見解參考：廖大穎，股份轉換制度之研究－兼評控股公司的管理機制，正典，2004 年，頁 186。

90 增田英敏，租稅債權の執行における法人格否認の法理の適用可否，ジュリスト，第 1132 号，1998 年 4 月，頁 169-171。

求償，最多只能以自己名義起訴請求控制公司向從屬公司賠償而已⁹¹，此與直接向控制公司求償仍有一定的區別，由於我國法制上對於法人格否認有所保留，因此稅法上在承認控制公司的求償機制會有所困難。

（二）透過代位權與撤銷權「間接」主張控制公司求償制

1. 關稅法：有明文承認代位權與撤銷權

退一步而言，稅法可否比照一般公司法債權人以代位權或撤銷權來間接向控制公司求償，由於代位權與撤銷權係民法與公司法的規定，理論上只有私法上的債權人才有適用，租稅債權若要同樣主張代位權與撤銷權，必須透過法律明文規定或準用，我國關稅法第48條明文規定，關稅之徵收準用民法第242條至第244條之代位權與撤銷權，因此關稅債權可以透過代位權，代位從屬公司向控制公司請求不合常規經營之損害賠償，或透過撤銷權來否認控制公司與從屬公司有關財產的移轉行為。

2. 稅捐稽徵法：未明文承認

代位權與撤銷權現行法令僅關稅法有明文規定，其餘稅法均無此明文，是否可以適用可能有問題⁹²，因此國稅當局對於納稅義務人刻意透過關係企業來移轉財產規避執行之行為，只能透過假扣押方式⁹³，然假扣押在我國係於行政處分送達後方得為之，納稅義務人在得知租稅債務後，行政機關聲請法院假扣押裁定到假扣押之執行至少還有一段期間，此時納稅義務人還有很多機會可以脫產，對此，我國國稅之債權實現方式顯有不足之處⁹⁴。

3. 本文見解：

租稅之稽徵是否有必要承認代位權與撤銷權？從租稅徵收的觀點來看，租稅債權於送

91 王文字、林國全等5人合著，商事法，元照，2006年，頁251。

92 行政法院100年4月份庭長評事聯席會議：「稅捐稽徵法第二十八條規定之退稅請求，係請求稽徵機關作成准退稅之行政處分，原應由納稅義務人即債務人為之，惟因上述對違法課徵土地增值稅處分有法律上利害關係之抵押人，其權利將因債務人是否行使退稅請求而直接受影響，自應許其於債務人怠於行使退稅請求時，得代位債務人請求稽徵機關退還溢繳之稅款予執行法院…」，有認為該類推適用補僅及於抵押權人，亦同樣適用於一般債權人，參考：陳清秀，公法上權利怠於行使，其債權人可否代位行使？月旦法學教室，第115期，2012年5月，頁85。

93 稅捐稽徵法第24條第2項：「前項欠繳應納稅捐之納稅義務人，有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保。但納稅義務人已提供相當財產擔保者，不在此限。」

94 現行租稅假扣押的問題參考：盧世寧，緝私處分確定前之行政執行，稅務旬刊，第2179期，2012年4月，頁17-22。

達納稅義務人之後即產生執行力，且行政機關移送強制執行，無須取得確定判決等執行名義，徵納當事人間係處於不對等的狀態，因此私法上（雙方立於平等地位）債權特殊的保全制度如代位權與撤銷權，在稅法上是否有承認之實益可能會有問題，蓋稅捐稽徵機關大可以直接對第三人核發扣押命令來取代代位權，亦可透過查封來達到撤銷權的目的，代位權與撤銷權對於租稅稽徵，並無很明顯的實益，反而會造成國家公權力過度介入私權之質疑。

然而在關係人交易時，由於當事人間就權利的行使有高度的道德危險，一方面關係人集團在經濟上是巨大的個體，在法律上卻是分別獨立的法人格，在關係企業集團間一旦某一成員陷入欠稅的問題時，容易發生切割的現象，例如：從屬公司係受到控制公司所操控，因此控制公司亦有可能影響從屬公司放棄或怠忽行使不合常規經營之損害賠償請求權，如此一來租稅稽徵機關之租稅債權即有可能受到侵害，此外控制公司亦有可能透過集團間的運作，不當轉移從屬公司的資產，致影響到從屬公司的清償能力，而對於集團間其他成員債權的收取，更有很高的道德危險會怠忽行使權利，因此至少在關係人交易上，有承認透過代位權與撤銷權來輔助行政機關主張租稅債權之實益⁹⁵。

（三）小結－關係人交易稅捐債權之保護

因調整關係人交易所產生之租稅債權應如何保護現行法上欠缺明文規定，僅能從公司法上的深石原則，民法上的代位權與撤銷權去間接主張，而我國稅法上欠缺民法上的代位權與撤銷權，對於租稅債權之保護明顯有所不足，事實上關係人交易除了實體法上的揭穿公司面紗與常規交易原則等實體法之規定外，有關債權實現與清償順位這些程序事項之規定亦應一併重視，否則租稅機關對於納稅義務人縱始擁有再多租稅債權，若無法實現也是枉然，更何況一般債權有 15 年的時效以及時效中斷等債權之保護，即使時效完成也只是產生抗辯權而已，權利並不當然消滅，然租稅債權在處分確定後，只有 5 年的徵收期間，移送行政執行亦只有 5 年的執行時效，亦無時效的中斷效果⁹⁶，時效完成後權利當然消滅，基於行政程序之特殊性，租稅債權之實現不若一般私權一樣便利，租稅關係人交易亦應一併重視其債權之保護與實現，如此才能完整論述關係人交易的法理。

95 自由時報，稅捐稽徵法形同具文，2012 年 5 月 30 日：「…臺灣的稅改往往著重在如何立法增加稅目，卻忽略如何落實稅捐徵收的執行層面，此為臺灣稅改政策失敗的主要原因。例如稅捐稽徵法第十二之一條雖明文規定應對實質上經濟利益之享受者予以課稅；但各稅捐機關在核課時為避免負責，仍以形式外觀（如商業登記）作為核課對象，幾乎不曾從實質認定，致使臺灣目前利用登記人頭而逃漏稅的稅捐案件比比皆是，稅捐稽徵法第十二條之一形同虛設。…」<http://www.libertytimes.com.tw/2012/new/may/30/today-o6.htm/>，2013 年 1 月 29 日。

96 陳清秀，同註 56，頁 613。

陸、結論與建議

綜合本文以上的論述，大略可以整理如下：租稅之關係人交易可以分為法人格承認的調整原則與法人格否認的調整原則兩大部分，在法人格承認的前提下，有常規交易原則與實質課稅原則，前者係濫用控制權，後者係濫用私法自治，都是屬於特殊的租稅調整機制，在現行法上均得到承認，然本文認為此兩者皆有不足之處，在常規交易的調整上面，現行法制忽略了「配合」的機制，包含稅法與稅法間調整的配合與稅法和公司法間的配合，在實質課稅原則方面，現行實務仍然欠缺類型化的整合機制。

租稅之關係人交易另一重要的部分則是建立在法人格否認的前提上，此部分包含濫用法人人格、濫用法人格機制及濫用關係人間的債權來妨害租稅債權之實現，然而此一部分在我國法制上稍嫌混亂，在法人格的否認上，公司法尚未完全承認法人格否認機制，因此稅法上透過實質課稅原則來處理可能會有爭議，在深石原則方面，稅法上並無另外承認深石原則之必要，透過法律解釋即可適用，在控制公司求償機制上，除了租稅的調整機制以外，必須配合租稅代位權或撤銷權的行使來達成，然在我國法制上並無明確的規範，因此稅法宜明文承認代位權與撤銷權來因應。

關於本文各項結論，簡單列表比較如下：

	操作類型	公司法處理	稅法處理	本文建議
法人格承認	非常規交易	揭穿公司面紗原則	移轉訂價 (常規交易原則)	租稅調整宜 加入配合原則
	顯不相當法律交易形式	無	實質課稅原則	宜類型化
法人格否認	控制公司求償制	控制股東忠實義務	無	宜透過租稅代位權 與撤銷權間接主張
	藉關係人債權抵銷 租稅債權實現	深石原則 (抵銷禁止)	無	無承認實益
	藉關係人債權妨害 租稅債權實現	深石原則 (衡平居次)	稅捐稽徵法第 6 條	可直接援引公司法 第 369 條之 7 主張
	法人格濫用(創設不相 當、無正當性法人格)	一般法人格 否認理論	實質課稅原則	不宜採實質課稅原則，宜透 過調整機制配合代位權或 撤銷權來處理

參考文獻

中文

一、專書

1. 王文宇、林國全等五人合著，商事法，元照，2006年2版。
2. 王志誠，關係企業，新修正公司法解析，元照，2002年1月。
3. 王泰銓、王志誠，公司法新論，三民，2010年5版。
4. 王泰銓，比較關係企業法之研究，翰蘆，2004年。
5. 王澤鑑，法律思維與民法實例－請求權基礎理論體系，自版，2010年。
6. 吳承學、梁夢迪、陳秭璇，楊敦元，移轉訂價外國法院評析，避稅案件與行政法院判決，翰蘆，2010年4月。
7. 林山田，刑法通論（上冊），自版，1998年6版。
8. 柯格鐘，稅捐規避及其相關概念之辨正，兩岸避稅防杜法制之研析，資誠教育基金會，2010年4月。
9. 洪貴參，關係企業法，元照，1999年。
10. 財團法人資誠教育基金會，跨國移轉訂價策略及風險管理，商顧，2009年。
11. 張清溪、許嘉棟、劉鶯釧、吳聰敏，經濟學，自版，2007年3版。
12. 陳清秀，論移轉訂價稅制，現代稅法原理與國際稅法，元照，2010年10月。
13. 陳清秀，稅法總論，元照，2006年4版。
14. 曾宛如，公司之經營者、股東與債權人，元照，2008年。
15. 黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，掌握稅務官司的關鍵，元照，2005年1月。
16. 葛克昌，私法規定在行政法上適用，行政程序與納稅人基本權，自版，2002年10月。
17. 廖大穎，股份轉換制度之研究－兼評控股公司的管理機制，正典，2004年。
18. 熊偉，美國聯邦稅收程序，翰蘆，2009年。
19. 趙德樞，一人公司詳論，學林，2003年。
20. 劉連煜，現代公司法，自版，2011年7版。
21. 劉連煜，股東及董事因自身利害關係迴避表決之研究－從台新金控併購彰化銀行談起，公司法理論與判決研究（五），自版，2009年4月。
22. 賴英照，關係企業法律問題及立法草案之研究，公司法論文集，中華民國證券市場發展基金會，1990年3月。
23. 謝如蘭，課稅平等原則與課稅合法性原則－以德國近年判決及學說為中心，納稅人權利保護－稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，2010年4月。

二、期刊論文

1. 王志誠，非常規交易法則之實務發展，財稅研究，第 40 卷第 1 期，2008 年 1 月 1 月。
2. 王志誠，不合營業常規交易之判定標準與類型，政大法學評論，第 66 期，2001 年 6 月。
3. 王澤鑑，商品製造者責任與純粹經濟上損失－最高法院二則判決的評釋及消費者保護法第 7 條的解釋適用，法學叢刊，第 40 卷第 1 期，1995 年 1 月。
4. 林石猛、莊秋萍，營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則草案之問題探討，臺灣本土法學雜誌，第 68 期，2005 年 3 月。
5. 姚志明，控制公司與其負責人之責任－公司法第三百六十九條之四之詮釋，月旦法學雜誌，第 46 期，1999 年 3 月。
6. 柯格鐘，論傳銷業與壽險業從業人員所得的課稅（上），臺灣本土法學雜誌，第 75 期，2005 年 10 月。
7. 張心悌，控制股東與關係人交易，臺灣本土法學，第 101 期（特刊），2007 年 12 月。
8. 陳公偉，揭穿公司面紗原則之經濟分析，國立臺灣大學法學論叢，第 30 卷第 5 期，2001 年 9 月。
9. 陳峰富，跨國關係企業之移轉訂價與非常規交易，全國律師，第 9 卷第 6 期，2005 年 6 月。
10. 陳清秀，公法上權利怠於行使，其債權人可否代位行使？月旦法學教室，第 115 期，2012 年 5 月。
11. 黃士洲，我國移轉訂價規則潛藏的法律問題－我國移轉訂價查核準則、德國稅捐通則與中國大陸新企業所得稅法的立法例比較，成大法學，第 16 期，2008 年 12 月。
12. 黃士洲，稅法對私法的承接與調整，臺灣本土法學雜誌，第 88 期，2006 年 11 月。
13. 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月。
14. 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月。
15. 葛克昌、鍾芳樺，租稅規避行為之事實如何認定（上），月旦法學雜誌，第 188 期，2011 年 1 月。
16. 廖大穎、林志潔，「商業判斷原則」與董事刑事責任之阻卻－臺北地院九十六年度重訴字第一一五號刑事判決，月旦法學雜誌，第 183 期，2010 年 8 月。
17. 劉紹樑，論關係企業法，經社法制論叢，第 21 期，1998 年 1 月。
18. 劉連煜，關係人交易與控制股東之義務，月旦法學雜誌，第 116 期，2005 年 1 月。
19. 劉連煜，公司法修正草案關係企業專章中「深石原則」相關問題之研究，法學叢刊，第 40 卷第 1 期，1995 年 1 月。

20. 盧世寧，緝私處分確定前之行政執行，稅務旬刊，第 2179 期，2012 年 4 月。
21. 魏明玉，移轉訂價與關稅估價，今日海關，第 34 期，2004 年 10 月。

四、其他資料

1. 自由時報，稅捐稽徵法形同具文，2012 年 5 月 30 日，<http://www.libertytimes.com.tw/2012/new/may/30/today-o6.htm/>，2013 年 1 月 29 日。



日文

一、專書

1. 井上和彦，一人会社論－法人格否認法理積極的適用，中央經濟社，1998 年。
2. 田代有嗣，親会社取締役の子会社破綻責任，商事法務研究会，1996 年。
3. 田代有嗣，親子会社関係判例の分析，商事法務研究会，1993 年。
4. 江頭憲治郎，会社法人格否認の法理－小規模会社と親子会社に関する基礎理論，東京大學，2001 年。
5. 村井 正，租税法と私法，大蔵省印刷局，1982 年。
6. 松沢 智，租税実体法，中央經濟社，1994 年。
7. 近藤光男，経営判断と取締役の責任－「経営判断の法則」適用の検討，中央經濟社，1994 年。
8. 金子 宏，租税法，弘文堂，1999 年 7 版。
9. 増井良啓，結合企業課税の理論，東京大学出版会，2002 年。

二、期刊

1. 木村哲彦，金融機関による融資についての取締役の責任と経営判断原則，判例タイムズ，第 1023 号，2010 年 7 月。
2. 木村弘之亮，他人資本の利払いを隠れた利益配当とみなす法理――一九八二年ドイツ法人税改正法の担当官草案，ジュリスト，第 814 号，1984 年 6 月。
3. 西川勝利，滞納処分における法人格否認の法理の適用について，税経通信，第 53(9)号，1998 年 7 月。
4. 岩崎政明，租税法における法人格否認の可否，ジュリスト，第 905 号，1988 年 4 月。
5. 酒井克彦，法人格否認の法理の適用（上）－課税局面での法人格否認の法理の適用問題，税経通信，第 908 号，2009 年 5 月。
6. 波多野弘，税法における法人格否認の法理，税法学，第 351 号，1980 年 3 月。
7. 増田英敏，租税債権の執行における法人格否認の法理の適用可否，ジュリスト，第 1132 号，1998 年 4 月。

英文

1. BLUMBERG, PHILLIP I. & STRASSER, KURT A., THE LAW OF CORPORATE GROUPS STATUTORY LAW-SPECIFIC : PROBLEMS OF PARENT AND SUBSIDIARY CORPORATIONS UNDER STATUTORY LAW SPECIFICALLY APPLYING ENTERPRISE PRINCIPLES (1992).
2. HAMILTON, ROBERT W., THE LAW OF CORPORATIONS (2000).
3. HICKS, ANDREW & GOO, S. H., CASES & MATERIALS ON COMPANY LAW (2008).
4. Murphy, Michael E. & Files, Holly E., *The Interaction of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges (and Opportunities) for Multinational Enterprises*, 15 SWEET & MAXWELL'S INTERNATIONAL TRADE LAW & REGULATION (2009)
5. Richard Thompson, *Harmonizing transfer pricing rules in Income tax-Customs-VAT*, 34 RUTGERS COMPUTER AND TECHNOLOGY LAW JOURNAL (2007).
6. ROSEN, HARVEY S. & GAYER, TED, PUBLIC FINANCE (2008).
7. VARIAN, HAL R., INTERMEDIATE MICROECONOMICS A MODERN APPROACH (1996).

Abstract

Related party transactions and disregard of corporate personality are expressly provided both in our Company Law and Tax Law. Although they are quite similar in regulated subjects, objects, constitutive elements, and legal effects, these two systems, however, were separately introduced in our legal system under different backgrounds because of different purposes. They each other do not have many correlations, and just coexist in our legal system by chance. Therefore, under the current law system, the relation between the related party transactions in Tax Law and that in Company Law is not clear.

The purpose of this research is to explore the legal nature of related party transactions for the purpose of taxation, and discuss the legal effectiveness of the disregard of corporate personality in taxation. Although related party transactions are regulated in detail in the current tax laws, the discussion on its legal basis is quite rare. This research firstly refers to the American Company Law for the development of tax related party transactions, and then compares it with the related party transactions in Company Law to explore their differences and the features they have in common, and further constructs its legal nature. Finally, this research raises some suggestions regarding the possible issues in that the current system might involve for reference.

Keywords: Affiliated companies, Piercing Corporate Veil, arm's length transaction, one-member company, Duty of loyalty, Self-dealing, Transfer pricing, Tariff Act, Customs valuation, Tax avoidance, Hidden distribution of earnings.