

刊登於全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 70-86 頁。

論一人公司之稅法問題

盧世寧*

壹、前言

一人公司在關係企業上係特殊問題，一方面它有高度濫用公司形式的道德危險，另一方面也沒有少數股東的保護問題，控制股東的忠實義務已經不存在，此時的「關係人交易」嚴格來說已經接近「自己交易¹」問題，關係人交易保護的方向也從少數股東的保護轉移到債權人的保護，強調利害衝突的避免與交易機會的濫用和榨取問題，有別於一般關係人交易所強調的損害賠償問題。

一人公司在公司法上所涉及的法律問題是以債權人的保護為中心，若該一人公司之運作有危害到租稅債權時，也會涉及到稅法的問題，在稅法上國家是以租稅「債權人」的身分主張權利，透過租稅等公法的強制規範來主張權利，此時，一人公司稅法與公司法的保護都朝向「債權人」同一方向，公司法與稅法的差異可能會縮小，由於公司法與稅法所面臨的問題類似，且兩者保護的方向也是一致，此部分即有比較與整合之可能。傳統公司法與稅法完全分立行事，個別認定之見解可能會受到挑戰，然二者應如何整合，以下分別探討之：

貳、公司法上之一人公司

公司法上的一人公司包含形式一人公司與實質一人公司，前者係指公司設立時僅有一人股東，後者係指公司設立登記有複數股東，但僅有一股股東具有實際權力，其餘股東僅掛名，不具有任何股東的權能²，本文所稱之一人公司，係指形式一人公司。一人公司的存在與傳統公司法理論公司社團性、資本的社會性有一定程度的落差，但我國法上基於實務的需要與國際立法潮流下，於 90 年修正時立法承認一人公司，一人公司存在之理由，大體上為設立上之便利、經營權之掌【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 70 頁】握、國際趨勢、風險分散、轉投資與稅捐規劃之考量、以及難以立法杜絕…等等，

* 本文作者係成功大學法學博士，任職於財政部所屬機關（本文十分感謝匿名審查委員提供的寶貴意見，惟一切文責概由本人承受）

1 我國公司法有關自己交易之規定在公司法第 223 條：「公司為自己或他人與公司為買賣、借貸或其他法律行為時，由監察人為公司之代表」，第 178 條：「股東會對於會議之事項，有自身利害關係致有害於公司利益者，不得加入表決，並不得代理他股東行使表決權」此條文只有代理與表決權禁止之規定，其餘利害衝突的防止只能透過忠實義務來補充，參考：王文宇，〈論董事與公司間交易之規範〉，《新公司與企業法》，元照，2003 年，頁 127-135。

2 劉連煜，《現代公司法》，新學林，10 版，2014 年 9 月，頁 77-78；王泰銓、王志誠，《公司法新論》，三民，4 版，2007 年 1 月，頁 112-120。

然而對於一人公司可能造成的問題，立法當時卻沒有對此做出另外的規定，造成「興利有餘、防弊不足」的現象³。

針對關係人交易與一人公司的弊端問題，公司法最重要的防範機制在於法人格否認理論，此一理論在我國公司法包含二個部分，其中之一係以關係人不合常規交易之補償為主的揭穿公司面紗理論（公司法第 369 條之 4），另一則係以濫用公司法人格負擔債務之股東清償責任制度（公司法第 154 條第 2 項），二者之理論基礎並不相同，前者係控制權的濫用，著重在損害賠償機制的建立，後者係法人格的濫用，著重在自然人股東責任的建立，二者在學理上雖皆稱之為法人格否認，然程度有別，前者本文稱之為「間接」法人格否認，後者本文稱之為「直接」法人格否認，一人公司的法律問題與後者的關聯性較高。

在關係人交易上，由於一人公司的關係人交易屬於百分之百的「自己交易」，與一般關係人交易有別，因此特別強調利益衝突迴避⁴、資訊公開等等。此外，在揭穿公司面紗上面，一人公司係法人格否認理論推展之極限，即一公司除唯一股東以外，別無任何其他股東，傳統以控制股東的忠實義務來規範控制股東在法理上就面臨一定的困難，蓋控制股東何需對「自己」負擔忠實義務呢？唯一可以透過法人格否認來追究控制公司責任者僅有公司債權人⁵，因此一人公司特別強調債權人之保護，日本學說以形骸化理論來否認其法人格⁶，德國學說以直索理論來否認⁷，在債權人的保障上，有認為深石原則（即「衡平居次」原則）在一人公司的情形應該進一步提升到「自動居次」⁸，日本學說上甚至有認為在特定情形下一人公司股東應負無限責任⁹，蓋一人公司債權人與債務人的法律地位明顯失衡，有特別給予保護之必要，凡此皆屬於因應一人公司特殊性給予的特別保

【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 71 頁】護理論。然我國法並未如外國法制一般特別發展法人格否認理論，而係將許多理論移植於公司法規定當中，如公司最低資本額，公司法第 9 條股份取回禁止、第 13 條轉投資限制、第 16 條保證業務限制、第 148 條發行股份的認繳責任、第 167 條股份回籠限制、第 232-237 條資本維持原則、第 21-23 條業務、財務控制原則等諸多規定，嚴格執法是有可能防範當事人藉濫用公司形式來逃

3 趙德樞，《一人公司詳論》，學林，2003 年，頁 20-24，415-419。

4 公司法第 128 條之 1「政府或法人股東一人所組織之股份有限公司…。該公司之股東會職權由董事會行使…。前項公司之董事、監察人，由政府或法人股東指派」依此規定，我國一人公司欠缺董事會、股東會與監察人分立之機制，無法做到利益迴避之要求，相關批評參考：林德瑞，〈論一人公司〉，《輔仁法學》23 期，2002 年 6 月，頁 216-222。

5 控制公司股東對債權人是否負有忠實義務？學說上否定見解認為，債權人之保護與股東之保護仍有區別，不宜以忠實義務來規範控制股東，參考：曾宛如，《公司之經營者、股東與債權人》，元照，2008 年，頁 258-264。

6 公司形骸化係指法人財產與股東財產因混同而導致難以區分，故成為法人格否認之原因；江頭憲治郎，《會社法人格否認の法理-小規模會社と親子會社に関する基礎理論》，東京大學，2001 年 9 月，頁 99-104。

7 劉渝生，《公司人格否認-德國直索理論之研究》，《公司法制之再造-與德國公司法之比較研究》，新學林，2005 年，頁 221-247。

8 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。

9 井上和彥，《一人會社論-法人格否認の法理の積極的適用》，中央經濟社，1998 年，頁 85-96。

避無限責任，此外，就民事責任的追究上，有援引脫法行為、權利濫用或詐害債權等規定加以處理，由於民商法同屬於私法，這些法理某些程度上有共通之處可以互相引用，因此在我國法過去並沒有特別去發展國外的法人格否認理論¹⁰。

參、稅法上一人公司的問題

關係人交易在公司法與稅法都有規定，兩者在交易主體、常規交易原則的標準與交易效力的否認上，規範形式非常類似，然公司法和稅法在立法目的有本質上的差異，公司法強調少數股東與債權人的保護，稅法強調國家租稅債權的保護，間接維護經濟秩序。因此兩者在關係人交易上可能使用同樣的法律名詞，卻做出不同的解釋，甚至在租稅稽徵技術無法配合的情形下，當事人即使完全依公司法規定為不合常規交易之補償治癒瑕疵¹¹，仍然要負擔稅捐上的不利益，在某些程度上，此為兩種制度分立的「必要之惡」，學說上亦肯認二者有作出不同認定的空間。然在法整體秩序的安定性下，亦有認為私法規定在特定條件下可以補充公法規定的不足，兩者並無必然的分立或結合關係。

一人公司在稅法實務上造成的問題比起公司法是「有過之而無不及」，透過設立一人公司所安排出來的交易不當操作損益¹²，透過股權移轉來轉變所得形式或操作損益¹³，或是虛設行號漏開或跳開發票¹⁴，或是以人頭公司大量低價報運進口取得押放逃漏關稅…種種手段不勝列舉，在租稅規避或逃漏上是非常常見的手段¹⁵，對此，稅法也發展出【全國律師第20卷3期，2016年3月，第72頁】一些對應的處理機制，以下繼續探討之：

肆、稅法上就一人公司之因應機制

現行稅法並未針對一人公司設立特別規範，與一人公司租稅規劃相關的機制有隱藏性盈餘分配、移轉訂價、實質課稅原則，此外，資本稀釋與反避稅規範與一人公司亦息息相關，分別探討如下：

一、隱藏性盈餘分配（直接法人格否認）

隱藏性盈餘分配係稅法上用來處理一人公司最具代表的法制，此一法制起源於歐

10 我國法制對於法人形式之濫用多透過脫法行為、詐害債權行為、資本維持原則來解決，而未如國外積極發展法人格否認理論，參考：趙德樞《一人公司詳論》，學林，2003年，頁288-198。

11 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補償，致從屬公司受有損害者，應負賠償責任」明文承認控制公司得以補償治癒不合常規之瑕疵。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7款「不合營業常規或不合交易常規：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。」並未提及補償交易得治癒不合常規之瑕疵。

12 APEXper 國際租稅規劃部，《境外公司操作聖經》，大樹林，2008年，頁97、119、147。

13 蔡朝安、黃麗容，〈關係企業間股權移轉損益認列之爭議探討〉，《稅務旬刊》2163期，2011年10月，頁38-42。

14 陳衍任，〈營造業之「借牌營業」及其課徵營業稅之探討〉，《財稅研究》，37卷2期，2005年3月，頁190。

15 黃茂榮，〈企業組織與稅捐規劃〉，《兩岸避稅防杜法制之研析》，資誠教育基金會，2010年，頁73。

洲，並且被廣泛運用在國際租稅上，我國法上所得稅法第 66 條之 8 亦屬於類似之立法，以下分別就其理論與我國法制加以探討之：

（一）隱藏性盈餘分配之理論

隱藏性盈餘分配係指公司支付給股東或關係企業之費用或其他利益，超過可比較未受控之第三者所支付，間接導致公司資產的減少，或影響公司原本應該增加的資產。由於公司資產減少或公司原本應增加資產而未增加，其受益人係公司的股東（或公司的關係企業），因此其實質利潤流程，係從公司流向股東或其關係企業，即收入之再分配，因此被稱為是隱藏性盈餘分配¹⁶。隱藏性盈餘分配在德國法上用來處理關係企業不合常規交易行為與利潤的分配問題，關係企業透過持股關係所造成的不合營業常規交易，其經濟實質上等同於受損害企業分配利潤給受益的企業，在德國稅法上以擬制性的盈餘分配來予以課稅，以避免企業不當的操作損益。

德國法上的隱藏性盈餘分配係稅法上所發展出來的特殊制度，其理論依據一般認為是「資本維持原則」，由此一原則衍生出「股款返還禁止原則」，即除了依照法定程序的盈餘分派以外，公司的任何財產皆不得移轉給股東，公司財產無論是自有資本或外來資本，不論其形式為支付工具、權利、請求權、股份或其他實物或任何有財產價值的移轉，皆受到此一原則的拘束¹⁷¹⁸。

隱藏性盈餘分配理論上只會發生在一人公司的情形，蓋一人公司與其股東之交易，因不合營業常規造成股東受有利益之情形，如欲解釋成為變相盈餘分配，只有一人公司才有可能，若公司尚有其他股東，要擬制成其中一個股東的盈餘分配會有困難，蓋公司之盈餘分配原則係由全體股東共享，此時德國法制另外有隱藏性的資本取回與股東平等原則來解釋。

（二）所得稅法第 66 條之 8

現行稅法上最接近隱藏性盈餘分配的租稅調整機制即所得稅法第 66 條之 8 的「藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規【**全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 73 頁**】避或減少納稅義務」、「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」¹⁹之規定，所得稅法第 66 條之 8 原係為配合兩稅合一所特別制定的防範條款，

16 許開，〈德國移轉訂價稅制體系簡介〉，《稅務旬刊》第 2033 期，2008 年 3 月，頁 9。

17 廖崇宏，〈關係企業上行貸款（upstream loan）之法律問題-比較德國法的觀點論公司法第十五條與資本維持原則及公司法第三六九條之四的關係〉，《萬國法律》第 186 期，2012 年 12 月，頁 105-107；黃士洲，〈租稅改革的關鍵理念（二）〉，《稅務旬刊》第 2051 期，2008 年 5 月，頁 11-15。

18 陳清秀，〈過少資本稅制〉，收錄於氏著，《現代稅法原理與國際稅法》，元照出版，2010 年 10 月第 2 版，頁 578-579。

19 柯格鐘，〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，2014 年 5 月，頁 80。另所得稅法第 14 條之 3 也有類似之規定。隱藏性盈餘分配（Hidden profit distribution）在德國與租稅規避和經濟觀察法有一定關係，亦與美國內地稅法第 482 條有部分類似，參考：增井良啟，《結合企業課稅的理論》，東京大學出版會，2002 年 3 月，頁 89；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稅改正法の担当官草案〉，《ジュリスト》，814 號，1984 年 6 月，頁 80-84。在我國法上最接近的規定在於所得稅法第

蓋個人股東原本可獲配之股利所得，藉由股權移轉成立公司法人，將應稅之股利所得轉為緩課之公司未分配盈餘，行政機關否認該股權之移轉，將該股利所得予以課稅，此外，該條文不僅僅在處理兩稅合一的問題²⁰，因為其構成要件採取開放式的構成要件，因此各種類型的操作型態皆有可能包含在本條之文義範圍內，與隱藏性盈餘分配所要處理的問題非常接近。

1. 所得稅法第 66 條之 8 操作方式

與德國法上隱藏性盈餘分配不同的是，所得稅法第 66 條之 8 之立法理由提到，該條文係參考新加坡與紐西蘭的規定，著重在納稅義務人刻意移轉持股來轉換所得類型，其操作型態係針對納稅義務人股權變動的否認，實務上所得稅法第 66 條之 8 之案例多半係個人股東在獲配股利之際刻意設立人頭公司，將股權移轉給該公司，藉此延緩課稅或藉此轉換應稅所得（股利所得）成為免稅所得（證券交易所得）²¹，此一操作方式，係直接否認納稅人股權移轉效力，並以納稅人為義務主【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 74 頁】體予以課稅，與直接法人格否認理論的操作方式接近。

所得稅法第 66 條之 8 多發生在一人公司的情形，納稅義務人必須對該被轉讓公司有相當的控制力，才有可能藉由股權轉讓規劃稅捐，否則股權移轉後，盈餘也隨之移轉，無特別調整之必要。然依該條文之文義觀察，被移轉者並未限於一人公司之情形，若納稅人移轉給非一人公司，只要納稅人對該公司有一定的控制能力，仍有可能構成該條文之調整事由，此與德國法上的隱藏性盈餘分配仍有差異。

2. 所得稅法第 66 條之 8 與隱藏性盈餘分配之關係

如前所述，德國法上的隱藏性盈餘分配，係泛指關係人之間不合常規之所有交易或規劃類型，我國所得稅法第 66 條之 8 僅限於關係人之間股權交易作為租稅規劃之安排，

66 條之 8，國內文獻介紹參考：施建州，〈德國法上非常規交易之規範結構-以公司法及稅法為中心〉，《玄奘法律學報》第 5 期，2006 年 6 月，頁 183-240。

20 所得稅法第 66 條之 8 立法理由：「為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，將高稅率者應獲配之股利、盈餘及可扣抵稅額，移轉為低稅率者所有，或將不計入課稅之股利或盈餘，移轉為應計入課稅之股利或盈餘，俾利用可扣抵稅額扣抵應納稅額，甚或退還者，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度...」

21 如臺北高等行政法院 98 年度訴字第 2168 號判決案例，本案事實略為：甲公司有 ABCDE 五位股東，股東全體決定將甲公司股份移轉給乙投資公司，A-E 共同持有乙公司，其股份又各自轉讓給 A'-E' 五間投資公司，乙公司曾發放現金股利，嗣後解散，A' 公司獲配股利及剩餘財產，國稅局查核發現，A 轉讓乙公司股份給 A' 公司，係以借款方式清償，與一般正常交易有違，且 A' 公司成立時點、作用與租稅規避之安排過於接近，依所得稅法第 66 條之 8 規定對 A 課稅，本案法院認為此規劃僅有緩徵之效果，並無規避或減少納稅義務，屬於合法租稅規劃行為，判決國稅局敗訴，然台北高等行政法院見解未為最高行政法院採納；最高行政法院 98 年度判字第 1320 號判決，本案事實略為：甲公司股東 A 與 B，將其持股轉讓給乙公司，甲公司當年分配現金股利給乙公司，因乙公司年度未分配盈餘有所得稅法第 66 條之 9 第 2 項之可扣減項目，致其未分配盈餘為負數，無須繳納營利事業所得稅，國稅局查核發現 A 公司股權移轉之對價，係由第三人 C 提供，該資金透過層層轉匯，最後又回到 C 帳戶，故其股權交易未實際支付價款，認定 A 係將應稅之股利所得，不當轉變為免稅之證券交易所得，依所得稅法第 66 條之 8 核定歸課個人綜合所得稅，法院引用實質課稅原則判決國稅局勝訴，本案為所得稅法第 66 條之 8 隱藏性盈餘分配案例，涉及到股權交易的對價實現，人頭公司個體與交易行為之否認等重大問題，實務觀點將股權對價實現做為法人格否認之重要依據，與公司法法人格否認之判斷標準有明顯的不同。

且我國所得稅法第 66 條之 8 之立法理由並未提到德國法上的隱藏性盈餘分配，兩者之概念是否相同，關鍵在於所得稅法第 66 條之 8「其他虛偽之安排」如何解釋的問題，有以下兩種說法：

(1)不合常規說

國內稅法多數學說見解認為，所得稅法第 66 條之 8 所謂「其他虛偽安排」係「不合常規交易」之誤，並認為該條規定係混淆租稅規避與租稅逃漏之界線，由於虛偽交易係違反稅法上真實申報義務，屬於逃漏稅之範圍，並非濫用私法自治之脫法規避行為，故解釋上應將 66 條之 8「其他虛偽安排」解釋為不合常規之交易²²，在法理上較不會有爭議。

若依據上開見解，所得稅法 66 條之 8 與德國法上的隱藏性盈餘分配就有高度的相似性，關係企業中不合常規之安排，若影響真實應分配之股利者，則應該按真實應分配之股利予以認定，此一真實應分配之股利，即屬於隱藏性盈餘分配。

(2)虛偽安排說

此一說法以所得稅法之文義為基礎，所謂「其他虛偽之安排」，係指與移轉股權相當之法律行為，股權移轉僅為例示之規定，因此所得稅法第 66 條之 8 之構成要件，必須受限於股權移轉之例示要件，如創設不相當的股權（虛設公司）、未給付價款之移轉、不具備交易之移轉…等等²³，單純的不合常規之移轉，若不符合虛偽交易之要件，則不在規範範圍內。

此一說法較合乎所得稅法第 66 條之 8 之文義與立法理由，蓋從立法意旨到法條用語來觀察，所得稅法第 66 條之 8 都係在處理兩稅合一的盈餘分配問題，有關不合常規之交易，係另外規範於所得稅法第 43 條之 1，兩者之構成要件有明顯的區隔，此外，自法律效力來觀察，所得稅法第 66 條之 8 係整體否認當事人的移轉行為，並非按常規予以調整，與一般不合常規交易之處理亦有所區別。【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 75 頁】

(3)本文見解

本文認為所得稅法第 66 條之 8「其他虛偽安排」應解釋為不合常規說，可以解釋為我國稅法上直接法人格否認的明文依據，法人格否認雖係公司法上的重要理論，旨在防範自然人透過設立法人有限責任方式不當規避依法應盡的民事責任，然在稅法上也會遇到相同的問題，尤其在一人公司的情形，然稅法比起民法更為強調納稅義務人法定原

22 黃士洲，〈兩稅合一與稅捐規避-以行政法院判決為核心〉，《東海大學法學研究》第 34 期，2011 年 6 月，頁 170；葛克昌，〈藉稅捐簡化以達量能平等負擔〉，收錄於葛克昌等三人合編，《核實課徵、實價課稅與推計課稅暨台灣 2013 最佳稅法判決》，資誠，2014 年 3 月，頁 202；周泰維、陳昱維、任孝祥，〈股權交易與脫法避稅〉，收錄於葛克昌編，《實質課稅與行政法院判決》，瀚蘆，2013 年 9 月，頁 311。

23 財政部 98 年臺財稅字第 09800297860 號函。

則，因此在納稅主體的否認上，在個別租稅法令衡量其目的合適下有限度承認，至於此一承認之性質，可能會歸類於關係人交易下的隱藏性盈餘分配，也有可能歸類於租稅規避，此為另一個問題。

3. 小結：所得稅法第 66 條之 8 之意義與限制隱藏性盈餘分配係德國稅法上用來處理法人格否認之重要理論，特別是針對一人公司，有其學理與實務上的獨特性，我國所得稅法第 66 條之 8 雖然係有限度地承認，且與德國理論有一定出入，然在稅法理論上仍然有重要的意義存在²⁴。

我國法以所得稅法第 66 條之 8 有限度地承認德國法上的隱藏性盈餘分配，並帶入稅法上的直接法人格否認，在法理上意義十分重大，然該條文仍有幾個問題存在，首先是要件不明，所謂「其他虛偽之安排」究竟係指股權的虛偽安排（法人格的承認與否）或是股權交易對價的安排（實質課稅原則或常規交易原則），並不清楚，法人格否認係就當事人作為權利義務的主體予以排除，與實質課稅原則就當事人所安排的交易予以否認係不同層次的問題，實不宜和租稅規避與實質課稅原則混為一談²⁵，其次，該條文僅規範股權的移轉，然創設公司是否為股權之移轉？在租稅關係人交易中很多情形都是刻意創設不正當的法人格，再藉此法人來安排租稅，創設股權是否可包含在本條文之規範內？蓋股份之取得可分為原始取得與轉讓取得，第 66 條之 8 以股權移轉作為要件，基本上就排除了原始取得的情形，因此能否適用作為法人格否認之依據，可能都會有問題。最後，參考外國法人格濫用之判斷標準，多半以公司資產與股東資產過度混同，公司欠缺獨立營業能力，其法律行為多半屬於股權行使之濫用，鮮少以股權之不合常規交易作判斷標準，因此即使所得稅法第 66 條之 8 有法人【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 76 頁】格否認之意旨存在，但對債權人來說，尚非完整的法人格否認制度。

二、移轉訂價（間接法人格否認）

移轉訂價係現行關係人交易在租稅查核上最完整的規範²⁶，此一機制與公司法第 369

24 隱藏性盈餘分配作為法人格否認之機制最大的問題就在於必須「擬制」當事人的法律行為，由於當事人間只有一次交易之合意，租稅機關必須於當事人交易形式外，再擬制一次盈餘分配來處理，如此操作對於法律安定性的破壞較大²⁵，且若交易之受益方並非股東，即不容易做如上的操作。此外，要適用隱藏性盈餘分配也有一些論證上的限制，例如以盈餘分配來看，其操作手法必納稅義務人必須為股東，且其創立一人公司係規避所得稅的情形才有可能，若是公司有多數股東，公司與大股東之間的交易即無法該當於盈餘分配，蓋盈餘分配原則上係全體股東共享，若是分配予特定股東，此時就屬於出資的取回，係違反股份回籠禁止原則，無法以隱藏性盈餘分配來擬制課稅處理，因此承認隱藏性盈餘分配在我國稅法上仍然有其困難存在。參考：增井良啟結合企業課稅的理論，《東京大學出版會》，2002 年 3 月，頁 78-82。施建州，〈德國法非常規交易之規範結構-以公司法及為中心〉，《玄奘法律學報》第 5 期，2006 年 6 月，頁 198-213。

25 黃士洲，〈變更控股結構與實質課稅風險〉，《稅務旬刊》第 2115 期，2010 年 6 月，頁 11。

26 然而還是有值得加以檢討之處，現行移轉訂價對於關係企業不合營業常規交易之調整，未能考慮公司法上特殊的補償機制，只就單筆交易進行調整，容易產生二次不利益的認定，因此就涉及到公司法第 369 條之 4 之交易情形，宜另行建立認定與調整機制。此外，更嚴重的是消費稅（如關稅估價）與所得稅（如移轉訂價）可以分別就不合營業常規交易進行調整，又欠缺相互勾稽制度，可能造成前後矛盾甚至是雙重課稅的質疑，因此，本文認為租稅目的關係人交易，應該建立統一的調整機制，以單一會計年度為一期合併觀察損益，並承認所得稅與消費稅的相

條之 4 較為類似，係以常規交易原則為主軸，就關係企業不合常規之各種交易安排所造成的損益，進行租稅上的調整，以跨國企業營利事業所得稅為主。移轉訂價的調整，係以交易為主之租稅調整機制，並非以法人格為主之租稅調整機制，藉由其交易之調整，間接否認法人格。關係企業設立一人公司並進行各種租稅安排，只要不合常規，都有可能受到行政機關租稅調整，對於一人公司之種種稅務弊端，亦有一定程度的防阻機能，分述如下：

（一）移轉訂價之操作模式

現行移轉訂價法令分別規定於所得稅法第 43 條之 1 與營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則二部分，此外，營利事業所得稅查核準則第 70、87 與 114 條之 1 就移轉訂價亦有相關規定。

1. 所得稅法第 43 條之 1

所得稅法第 43 條之 1 規定，營利事業間「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」，多數學說認為此一條文為我國移轉訂價之明文。其構成要件係以所得稅規劃的各種「安排」為準，此一「安排」，在解釋上包含一般交易與股權的創設或交易²⁷（即法人格之設立與變更），因此，若涉及一人公司股權不合常規之設立或移轉，可依所得稅法第 43 條之 1 予以調整，與前開所得稅法第 66 條之 8 不同的是，所得稅法第 43 條之 1 係按常規予以調整，並不否認股權移轉之效力，所得稅法第 66 條之 8 係逕行否認股權移轉效力，二者在調整效力上有所區別。

因此，當股權移轉涉及到不合常規交易時，究竟應依所得稅法第 43 條之 1 按常規予以調整，或依所得稅法第 66 條之 8 否認其移轉之效力，我國法並未進一步加以規範，所得稅法第【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 77 頁】43 條之 1「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。」之規定，係「得」調整，所得稅法第 66 條之 8 亦為「得」調整，二者皆為行政機關之裁量，如何規範其優先順序？又行政機關得依本法行使調整權，然若行政機關不欲調整，其法律效力為何，現行法令亦無明文²⁸，有認為得依實質課稅原則予以否認，有認為行政機關有適用移轉訂

互勾稽與整合調整機制，避免不必要的爭議。

27 實務上最高行政法院 92 年度判字第 1099 號判決有承認之案例。本案事實略為，甲公司持有香港 A、B、C 三公司股權，於民國 85 年將股權移轉給位於英屬維京群島之乙公司，A、B、C 三公司所持有的中國丙公司股權，亦一併轉讓給乙公司，甲公司於該年度申報出售資產增益 69 萬元，國稅局以股權移轉日淨值計算財產交易所得為 6 億，該移轉行為為不合常規交易，依所得稅法第 43 條之 1，補稅 1 億餘元，甲公司則認為該股權架構調整，係政治風險考量，屬於信託財產之返還，並非買賣，法院採信國稅局見解，判決甲公司敗訴。本案判決當時尚未制定營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則，故僅有參考效力。

28 現行關係人交易最重要的法律規範，即營利事業不合常規移轉訂價查核準則係由所得稅法第 80 條第 5 項所間接授權，真正的母法係所得稅法第 43 條之 1，由於母法散見於所得稅法第 43 條之 1、金融控股公司法第 50 條第 1 項及企業併購法第 42 條第 1 項第 1 款，因此採用權宜授權方式，然此一規定反而無法判斷公司法與稅法關係人交易的區別所在，參考關稅法就關係人交易之價格調整，均明文規定於關稅法母法之中，所得稅法就移轉訂價的授權規定，仍以直接授權為宜。

價法令之義務²⁹，有認為應以所得稅法第 66 條之 8 為優先³⁰，此為我國法制上不同調整機制間的衝突問題，本文認為就構成要件來看，所得稅法第 43 條之 1 泛指所有的關係人交易，範圍較廣，屬於一般規定，所得稅法第 66 條之 8 限於股權或其他虛偽之安排，範圍較窄，屬於特別規定，應優先適用。

2. 營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則

查核準則係現行移轉訂價法令之基礎，此一法令於 2004 年制定，2015 年 3 月修正，主要係參考 OECD 移轉訂價指導原則、OECD 模範條約條款與美國內地稅法第 482 條相關規定加以制定，本法就關係企業、常規交易與調整方法均有完整與詳細規定，然其發動前提在母法規範不明，有認為係所得稅法第 43 條之 1，有認為係營利事業所得稅查核準則第 114 條之 1³¹。

與上開所得稅法第 43 條之 1 不同的是，依查核準則第 4 條第 9 款明文規定無形資產之定義³²，股權在概念上並不相當於無形資產之範圍，因此，股權交易並非查核準則之規範範圍，然而，卻可以依所得稅法第 43 條之 1 予以調整，形成母法有規範，子法未規範之情形，此為我國移轉訂價特殊之處。

（二）用移轉訂價處理一人公司之問題：股東關係人

一人公司的關係人交易主要存在於公司與股東間的交易上，此涉及到二個層次的問題，一是交易是否合乎常規，二是交易利害關係衝突防止，分述如下：**【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 78 頁】**

1. 關係人交易—常規交易原則

股東與一人公司交易時，依上開移轉訂價查核準則，將關係人範圍除公司法人以外，擴大到自然人也屬於關係人範圍之內，因此一人公司與其股東間之交易，必須合乎常規，這一部分我國法制已有明文。至於調整方式以法定方法為限，必須就關係人交易先進行調整後，再核定其所得額據以課稅，屬於二階段調整³³。

29 林瑞彬、黃志文，〈稅捐稽徵機關適用移轉訂價法規義務之探討〉，《會計研究月刊》，第 272 期，2008 年 7 月，頁 122-129。

30 柯格鐘，〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，2014 年 5 月，頁 91。

31 林瑞彬、黃志文，〈稅捐稽徵機關適用移轉訂價法規義務之探討〉，《會計研究月刊》，第 272 期，2008 年 7 月，頁 122-129。

32 「無形資產：指營業權、著作權、專利權、商標權、事業名稱、品牌名稱、設計或模型、計畫、秘密方法、營業秘密，或有關工業、商業或科學經驗之資訊或專門知識、各種特許權利、行銷網路、客戶資料及其他具有財產價值之權利。」，股權是否該當於其他具有財產價值之權利？由於無形資產在資產負債表上屬於「資產」之一種，因此必須符合資產之定義，股東權並非資產，因此股權交易在解釋上無法該當於無形資產之交易。

33 移轉訂價係在處理常規交易的問題，原則是法人與法人之間，當法人與股東之間或是法人與一人公司之間的交易通常會以前述的隱藏性盈餘分配來處理，然我國移轉訂價查核準則所界定的關係人當中不以法人為限，尚包含到自然人（營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第 4 條列舉營利事業之董監事及重要職員及其配偶、一定親等親屬或其他有控制力之自然人在內。），此一自然人，通常情形下都是大股東，如此規定反而將屬於隱藏性盈餘分配問題轉成移轉訂價的問題，兩者之間的界限，變得很不清楚。

2. 自己交易—利害關係衝突原則

一人公司股東與公司債權人（包含租稅債權人）間常會有利害關係上的衝突，為保護公司債權人，當公司與股東間的交易有損害到公司債權人時，此時即使合乎常規，也會有是否合乎善良管理人注意義務，是否有為公司最佳利益考量的道德危險問題（如交易機會的不當締結），因此除常規交易以外，必須設定更高的注意義務，此即「自己交易」的問題，在公司法上，多透過法人格否認的法理來主張權利，即當法人格已經遭到濫用，或法人格已形骸化之情形，公司債權人得否認一人公司之法人格，針對股東來進行求償。此一部份在現行移轉訂價無此規範。

移轉訂價所處理的問題是關係人交易中控制權濫用的問題，一人公司所涉及的是一人股東與公司債權人的利害衝突問題，並涉及到法人格的濫用與形骸化問題，兩者屬於不同層次的問題，尤其在租稅規劃上，多數情形會涉及到大量的人頭公司，透過多重且複雜的控股關係，進行一連串不合理的交易安排，此時，如果以常規交易來調整，將會十分費事，行政機關必須逐案負擔沉重的舉證成本，尤其是常規交易的證明問題，查核準則第 10 條至第 20 條有嚴格規定，即使舉證成功，其租稅效力也是在人頭公司間調整，無法逕行「穿透」公司直接針對股東來課稅，蓋我國稅法並未正式承認租稅的代位權與撤銷權，公司法的揭穿公司面紗原則稅法可否引用也有爭論（詳後述），而租稅又強調納稅義務人法定的原則下，一人公司即使實質上不具備法人正當性，在形式上仍然為納稅義務人，因此，移轉訂價用來處理一人公司所造成的租稅問題，效力仍然有所限制。

三、實質課稅原則

實質課稅原則可以作為否認納稅義務人規避租稅，濫用私法自治所安排出來的法律行為。據此，若當事人刻意製造法人格，濫用法人格來規避租稅，可否用實質課稅原則來加以調整？依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 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，因此如果原本應歸屬於自然人的經濟利【**全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 79 頁**】益卻歸屬到法人，依本條文義，似乎稽徵機關得以其實質歸屬於自然人為由來認定租稅構成要件，此一條文是否為法人格否認之明文依據？

用實質課稅原則來否認當事人之法人格有幾個最大的問題，第一是實質課稅原則依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項文義及實務上的操作，其所否認的是當事人間的「交易」，而不是當事人的「人格」，因此若當事人創設顯不相當、毫無正當性的法人格，並以該法人格從事 100 多筆租稅規避的交易安排，以實質課稅原則來調整，應該就該 100 多筆交易，逐一舉證去否認，若當事人以該 100 多筆交易為基礎再進行的後續衍生交易，是否要一併否認？如此一來會造成很大的困擾，在這種情形下，與其以實質課稅原則逐一否認，不如自源頭就其法人格予以否認，再就真實的經濟關係加以核定租稅是較合乎法理

的作法，其次，如前所述，實質課稅原則不宜用來創設或否認納稅義務主體³⁴，就實質課稅原則所強調的「歸屬」問題，其實較重視租稅客體的判斷，而非主體資格的認定³⁵，例如某一經濟能力原本於歸屬於 A 主體，因為 A 主體刻意操作將該經濟能力歸屬於 B 主體，透過實質課稅原則來否認 A 操作是一種方法，透過法人格否認來否定 B 主體也是一種方法，兩種操作方法所要盡的舉證責任並不相同，實質課稅原則必須就當事人濫用私法自治所安排的交易（例如不相當的迂迴繞法、不合理的交易方式）予以舉證，法人格否認係就當事人所創設的法人格沒有正當性（例如公司沒有獨立的財產，沒有正當業務）予以舉證，在某些特殊的案例上兩者可能會有所競合³⁶，但不代表實質課稅原則可以完全取代法人格否認理論³⁷。【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 80 頁】

四、其他（反避稅與反資本稀釋）

所得稅法修正草案第 43 條之 3 與第 43 條之 4，外界稱之為反避稅條款，係針對境外關係企業間之未分配盈餘，在符合法定要件下，計入本國母公司當年度投資收益並課徵所得稅，由於投資收益之實現時點係以分配為準，未分配盈餘理論上不符合已實現之所得，然若本國母企業以轉投資方式設立海外子公司，將利潤以未分配盈餘方式規避租稅，此時已涉及到應稅利潤的歸屬問題³⁸，利潤之分配並非交易行為，無法適用移轉訂價之常規交易原則，亦不屬於實質課稅之法律行為否認，其性質較接近租稅導管國（conduit company）公司的法人格否認或揭穿問題，在國際租稅上係常見的操作手段，由於我國法制在 102 年以前是否全面承認法人格否認尚有爭論（詳後述），且我國法制可否針對境外公司進行法人格的否認，都有爭議，因此有必要透過反避稅條款來規範關係企業間不正常的利潤分配行為，然此一修正草案至今尚未通過。

反避稅條款之設計並非專門針對一人公司，然一人公司之型態在要件上必然符合反

34 陳清秀，〈實質課稅原則之適用界限〉，《會計師季刊》第 249 期，2011 年 12 月，頁 2-40；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。

35 黃茂榮，〈實質課稅原則〉，《植根雜誌》第 18 卷第 8 期，2002 年 8 月，頁 285，本文中舉出實質課稅原則之操作類型如：租稅客體之有無、範圍、歸屬、無效契約之履行、違法行為無礙於稅捐義務和非常規交易之調整，均屬於租稅客體或交易行為之判斷，並無租稅主體的問題。徐崇華、劉青燕，〈一人公司之稅捐核課及租稅保全之研究〉，財政部 103 年度研究報告，103 年 12 月，頁 56-58、136。

36 如涉及到股權移轉給百分之百持股的子公司，此時股權移轉可能是租稅主體資格的問題，也有可能是租稅客體的問題，行政機關應就其所欲掌握之租稅事實採用人格否認或是實質課稅原則來主張，最高行政法院 99 年度判字第 607 號判決與最高行政法院 96 年度判字第 1369 號判決就股權移轉作出不一致的認定即可為適例，參考：蔡朝安，黃麗容，〈關係企業間股權移轉損益認列之爭議探討〉，《稅務旬刊》第 2163 期，2011 年 10 月，頁 38-42。

37 在公司法上許多私法原理原則如資本維持、脫法行為、資本取回禁止與股東平等原則可以取代法人格否認理論，然而在稅法上可否比照私法一般用實質課稅原則取代法人格否認理論？本文認為不宜，蓋私法上有民法第一條：「民事，法律所未規定者，依習慣，無習慣者，依法理」，因此私法上縱然法律沒有規定法人格否認，還是可以透過權利濫用、詐害債權或脫法行為等成文或不成文法理來解決，然而稅法就不同，租稅債權本質上無法如同民法一般大量採用習慣與法理，實質課稅原則與移轉訂價又有一定的界限下，引進法人格否認理論已經有其必要性，此部分稅法與私法有明顯的不同。此外，實質課稅原則學說上普遍認為有許多操作上的限制，與法人格否認在某些程度上係用來創設或否認納稅義務人資格，仍有本質上的差異存在。參考：洪秀芬，〈一人公司法制之探討〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第 32 卷第 2 期，2003 年 3 月，頁 38-47。

38 吳德華，〈美國反避稅之資訊揭露機制之探討〉，《中原財經法學》，第 27 期，2011 年 12 月，頁 231-233。

避稅條款之重大影響力要件，因此關係企業設立海外一人公司並以未分配盈餘方式規避所得稅，依反避稅條款係可以強制將該未分配盈餘計入所得來計稅，值得注意的是，修正草案除重大影響之要件以外，並無不確定法律概念之要件，因此只要合於修正草案之關係企業，無論當事人間是否有主觀上的避稅意圖或是客觀上顯不相當的法律行為濫用，皆一體適用，連舉證責任也免除，此與法人格否認理論或實質課稅原則都有明顯的不同，蓋公司在形式上仍然具備獨立的法律人格，也是獨立的納稅義務人，在尚未進行法人解散清算或是宣告法律行為無效之前，逕行除去其法人格，就法秩序之衝擊相當重大，其相對應之配套措施宜審慎處理³⁹。

此外，所得稅法第 43 條之 2 規定，營利事業對關係人之負債占業主權益超過一定比率者，其超過部分之利息支出不得列為費用或損失，此一條款被稱之為反資本稀釋條款，在與一人公司發生借貸關係時，其借貸的利息費用支出在租稅目的上會被否認，此一否認也是純粹客觀要件審查，無須證明當事人有避稅意圖與濫用情事⁴⁰，然值得注意的是，關係人間的借貸同時也構成移轉訂價的交易，應適用常規交易原則，因此若關係企業間出現不合常規之借貸且負債超過法定比率，有可能同時構成移轉訂價之調整與反資本稀釋之否認⁴¹。然如前所述，反資本稀釋與移轉訂價都著重在法【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 81 頁】律行為的否認上，並不強調法律主體的否認，亦不適合作為法人格否認之依據。

就以上幾種稅法上關係人交易之規範比較，簡單表列整理如下：

類型	法令	規範重點	操作方式
隱藏性盈餘分配	所得稅法第 66 條之 8	外國：公司與股東間交易 我國：股權移轉	直接法人格否認
移轉訂價	所得稅法第 43 條之 1	關係人交易	間接法人格否認
實質課稅原則	稅捐稽徵法第 12 條之 1	濫用私法自治避稅	間接法人格否認
反資本稀釋	所得稅法第 43 條之 2	關係企業借貸	間接法人格否認
反避稅	所得稅法第 43 條之 3 之 4 草案	海外未分配盈餘	直接法人格否認

五、稅法上就一人公司引進法人格否認理論之必要性

（一）公司法第 154 條修正之影響

公司法第 154 條第 2 項規定「股東濫用公司之法人地位，致公司負擔特定債務且清償

39 林東翹、林巨峰，〈臺灣反避稅法令執行及造成跨國重複課稅之因應〉，《稅務旬刊》，第 2239 期，2013 年 12 月，頁 36-40。

40 蔡朝安、高文心，〈淺論我國反自有資本稀釋制度〉，《稅務旬刊》第 2151 期，2011 年 6 月，頁 31-34。

41 施淑惠，〈資本稀釋與租稅規避〉，《稅務旬刊》第 2057 期，2008 年 11 月，頁 7-15。亦有學者認為此調整屬於德國法上的隱藏性盈餘分配，參考：陳清秀，〈過少資本稅制〉，收錄於氏著，《現代稅法原理與國際稅法》，元照，2 版，2010 年 10 月，頁 578-579。

顯有困難，其情節重大而有必要者，該股東應負清償之責。」此一條文於 102 年增訂，學說一般認為是公司法上引進法人格否認之重要依據⁴²，該條文之立法理由為「按揭穿公司面紗之原則，係源於英、美等國判例法，其目的在防免股東濫用公司之法人地位而脫免責任導致債權人之權利落空，求償無門。為保障債權人權益，我國亦有引進揭穿公司面紗原則之必要。爰明定倘股東有濫用公司之法人地位之情形，導致公司負擔特定債務而清償有顯著困難，且其情節重大而有必要者，該股東仍應負擔清償債務之責任。」明白宣示股東有限責任之例外，在公司法制有重要的意義，然由於本條文構成要件如「濫用」、「清償困難」與「情節重大」等概念過於抽象，實務上不容易操作⁴³，且此一規範僅適用於股份有限公司，而股份有限公司除法人股東以外，不容易出現一人公司之情形，因此對於租稅上一人公司的法人格否認問題，幫助有限。

即使是股份有限公司之一人公司，租稅得否引用公司法第 154 條第 2 項來請求股東負擔租稅，可能也有爭議，蓋 154 條第 2 項之操作，係以私法上的交易為前提，租稅債務係法定構成要件實現時產生，依該條文之構成要件，必須股東濫用法人格去實現租稅構成要件因此負擔租稅，且公司清償困難時才可以否認公司人格，然一般租稅規避之操作多半係透過人頭公司虛增成本、低報收入、移轉或隱藏利潤，與公司法第 154 條第 2 項之構成要件不盡相同，即使符合該條構成要件，【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 82 頁】也要面對是否公法債權得準用或類推適用公司法或私法規定的爭議問題，因此在租稅上本條文之宣示意義大於實質意義⁴⁴。

（二）稅法之因應

如前所述，既然公司法已承認法人格否認制度，在租稅上有無可能比照建立類似的規定，即有探討的空間，探討如下：

1. 稅法是否應該引入一人公司之法人格否認理論

關係人交易與法人格否認係處於一體兩面的關係，稅法上既然已經有關係人交易的法制，是否要一併探討法人格否認的問題，可能有以下兩種見解：

（1）否定見解

稅法上課稅權之主體為國家，國家應遵守「租稅法律主義」，且國家對於租稅權之確保得動用公權力（如限制負責人出境、拘提、管收等），與公司法上一人公司所涉及債權人之保護，有重大不同，基於民事法與稅法本質上的重大差異，稅法不宜承認法人格否

42 洪令家，〈從美國法看揭穿公司面紗原則在我國之實現〉，《中正財經法學》，第 8 期，2014 年 1 月，頁 101-104。

43 本條文立法理由後段「法院適用揭穿公司面紗之原則時，其審酌之因素，例如審酌該公司之股東人數與股權集中程度；系爭債務是否係源於該股東之詐欺行為；公司資本是否顯著不足承擔其所營業可能生成之債務等情形。」已明文宣示本條文必須透過法院去做個案判斷，故一般債權人不容易主張。

44 徐崇華、劉青燕，《一人公司之稅捐核課及租稅保全之研究》，財政部 103 年度研究報告，103 年 12 月，頁 37、130-131。

認理論⁴⁵。

(2)肯定見解

縱然如世界各國立法例，稅法上均不輕易啟動法人格否認，然而適度引進卻有其必要性，尤其是在一人公司的情形，蓋若實務上不引進法人格否認的論述，遇到問題勢必要去「過度」操作隱藏性盈餘分配、移轉訂價或是實質課稅原則，如此一來，對法安定性的破壞只會更大。此外，現行法制即將承認之反避稅條款，其操作法理就是法人格否認，我國稅法若引進反避稅條款措施，法理上更不能忽視法人格否認。

實務上，高雄高等行政法院 95 年度訴字第 954 號判決⁴⁶，引用「權利濫用原則」及「公司人格否認理論」來否定納稅人與控制公司之間的進貨事實，此一判決結果為最高行政法院 99 年裁字第 635 號判決所維持，然對於上開見解並未表示意見。且值得注意的是，稅法上雖未明文承認揭穿公司面紗原則，然行政法院在稅務案件上採用揭穿公司面紗原則之比例（多數為營業稅案件），比普通法院採用該原則之比例更高⁴⁷，故稅捐實務上，確實有法人格否認理論之需求。

(3)本文見解【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 83 頁】

本文認為，就租稅債權的實現上，公法債權比起私法債權有更多強制手段，理論上並無當然繼受公司法上的法人格否認理論之理，然實際上，法人格否認之精神早已經隱藏在現行諸多稅法規定，如所得稅法第 66 條之 8，第 43 條之 1 與第 43 條之 2，甚至有更為擴張之趨勢，如所得稅法第 43 條之 3、之 4 草案、所得稅法第 14 條之 3…等等，前述稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項也有隱含法人格否認之意旨存在，稅法即使不承認如公司法第 154 條第 2 項之法人格否認類型，也要面對如何處理一人公司所面臨的法人格濫用問題，此時已經不是承認與否的問題，而是如何在稅法上適當運用的問題。

法人格濫用問題的根本之道應該從一人公司之法人格否認理論去主張，雖然納稅義務人法定主義為稅法上的基本原則，此一基本原則用在「自然人」身上或許無法挑戰，但是用在「法人」上面是否真的毫無例外？尤其是如果當事人設立一人公司其唯一目的係為作租稅規避之工具，此時已經屬於公司形式的濫用，當事人間所安排出來的交易根本毫無正當性可言，亦無必要透過移轉訂價等調整機制去調整其價格⁴⁸，蓋如果一交易

45 類似見解，黃俊杰、黃智謙、蔡松均，〈法院決議作為稅法法源之違憲審查〉，《財稅研究》，第 43 卷第 5 期，頁 156。

46 本案事實略為，原告甲公司委託乙公司代購物料及代收款項，甲公司支付乙公司服務費，由乙公司開立統一發票給甲公司，甲公司再向乙公司取回代收款項之利息，甲公司進貨商品乙批，以乙公司開立之統一發票作為進項稅額扣抵營業稅，國稅局以乙無實際編制與業務，甲乙之間並無進銷貨之事實，依加值型及非加值型營業稅法補稅並罰鍰，本案判決重點著重在甲公司之規避意圖、乙公司是否具有真實的人事、業務能力，其判斷標準與公司法法人格否認較為接近，可作為稅法上引用法人格否認之代表案例，然代購交付涉及到民法「行紀」的法律關係，其代購產品之交付，是否該當於進貨行為？當事人一再主張，法院並未對此表示意見，此為本案尚未釐清的爭點。

47 張心憐，〈反向揭穿公司面紗原則之研究〉，《東吳大學法律學報》，第 25 卷第 2 期，2013 年 4 月，頁 71。

48 馬嘉應、陳柏綸，〈移轉訂價交易模型探討〉，《財稅研究》，37 卷 6 期，2005 年 11 月，頁 44。

連最基本的正當性都不存在時，透過法人格否認理論去根本上否定其法人格，並一併否認其交易安排，此可作為一種篩選的功能，將明顯不適格的交易行為先排除，將真正有爭議的案例保留給其他調整機制。

然必須注意的是，法人格否認之要件必須例外從嚴，只要該公司存在還有一點點正當性基礎，其租稅安排就必須透過其他機制如移轉訂價、實質課稅、隱藏性盈餘分配去否認，並逐一去證明其要件是否符合，否則無異是給予國家過大的租稅否認權，甚至是規避證明義務，對此可以參考日本學說關於法人格否認的認定標準，包含公司不具備基本的業務，公司財產不具備獨立性，公司的設立僅以租稅規避為唯一目的等等⁴⁹，此一法人格否認，不限於本國公司，即使是外國公司，尤其是設立於租稅天堂之公司也可以主張⁵⁰，最後就是建立一人公司的交易原則，一人公司之交易屬於自己交易，其常規交易原則應該要比一般關係人交易更為嚴格，蓋「關係人交易」與「自己交易」還是有程度上的區別，一個屬於常規交易的問題，一個屬於利害衝突的問題，因此可以考慮一人公司的情形另行制定法人格否認之認定標準⁵¹。

在法制論上，是否有必要透過修法或是立法方式承認稅捐的法人格否認理論，本文採肯定見解，法人格否認既然在稅法分則與實務上已經事實上在實行，則稅捐總則做一原則性的宣示仍有必要，蓋法人格否認與租稅法律主義處於對立狀態，實質課稅原則之內【全國律師第20卷3期，2016年3月，第84頁】涵很難將法人格否認之內容完全涵攝，此外，稅法上法人格否認之界定標準、操作方式與效力與公司法又不盡相同的情形之下，立法或是修法當然有其必要性。然觀諸公司法的前例，法人格否認涉及到許多不確定法律概念的操作如：「清償顯有困難」、「情節重大」、「必要」…等等，公司法經過近20年的運作至今仍有不少爭議，稅法如欲比照公司法，可能也將引起不小的爭議，本文認為，稅法的發展與公司法並不相同，公司法在制定揭穿公司面紗原則及法人格否認原則之前，並無相關的法制與實務，從無到有，難免會有爭議，稅法至今在分則已經發展出至少四種不同的特殊法人格否認機，只是尚未形成一般的操作原則而已，因此，就不確定法律概念所可能造成的衝擊來說，稅法比起公司法應該更有適應的空間。

2. 實質一人公司問題

最後應該考慮的是「實質一人公司」所涉及的問題，實質一人公司具備多數股東形式，然其運作實質與一人公司無異，若稅法在一人公司與非一人公司之間，做出上開法人格否認與否之差別待遇，可以預見多數一人公司會採取實質一人公司形式（如99%持

49 井上和彥，〈法人格否認の法理の現状と將來〉，《高岡法學》6卷1號，1994年9月，頁67。

50 井上和彥，〈ストック・オプションの課税問題と法人格否認の法理〉，《産能大學紀要》25卷2號，2005年2月，頁18-19。

51 進藤直義，〈租税法律主義とタックス・コモン・ロー「法人格否認の法理」〉，《NUCB journal of economics and information science》，56卷2號，2012年3月，頁112。

股)來規避可能受到的不利益對待，此時會涉及到實質一人公司可否準用或類推適用的問題。

針對此一問題，公司法學者多數認為，實質一人公司之弊端等同於形式一人公司，甚至可能更為嚴重⁵²，理論上二者不宜做出差別待遇，然在一人公司所涉及的法人格否認等特殊規範上，公司法本身並未區別形式一人公司與實質一人公司而有所差別，因此不容易直接引用作為稅法之參考。本文見解認為，在防範機制的設計上，實質一人公司既然具備多數股東之形式，不宜直接適用法人格否認⁵³，在稅法上亦不宜採用類推適用的方式，然其股東資格之認定，稅法並非不能採取實質認定標準，參考關稅法第30條第2項第5、6款就特殊關係之認定、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則第3條第10款就控制與從屬關係之認定，營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法第3條第2項第10款就關係企業之認定，都採用實質的認定標準，此一標準亦可用來作為一人公司之認定，即該股東如不具備任何公司法上股東之權能，而係事實上由其他股東所掌握，在個案上可以個別否認其股東資格，如該公司全體其他股東資格，都遭到否認，此時該實質一人公司即可認定為形式一人公司，而適用一人公司之法人格否認，然行政機關必須就股東資格之認定，提出完整之舉證責任，此為當然之理。

伍、結論與建議

一人公司由於沒有少數股東，其規範保護【全國律師第20卷3期，2016年3月，第85頁】對象主要是在公司債權人，此一基本架構在公司法與稅法之差異並不明顯，公司法所發展的「法人格否認」理論某些程度上可以作為稅法操作的參考。稅法針對關係人交易雖然也發展出「隱藏性盈餘分配」、「移轉訂價」、「實質課稅原則」、「反資本稀釋」與「反避稅」等規範來因應，然針對一人公司皆有其不容易處理之處，其中「隱藏性盈餘分配」係德國法制完全針對一人公司所設計的特殊租稅調整機制，我國所得稅法第66條之8並未完全繼受，且其規範要件亦不甚明確，不容易操作；至於「移轉訂價」或「實質課稅原則」係以交易調整為中心，並間接否認一人公司法人格，然其制度設計並非完全針對一人公司，因此效力有限；至於「反資本稀釋」與「反避稅」，已經有直接法人格否認之意旨存在，然其構成要件過於特定，無法用來處理一般濫用法人格案件。由於以上這些特殊的租稅調整機制各有其不同的立法形成背景，在經過實務上折衷妥協並立法明文化以後，與原始法人格否認理論已有脫節，單以上開租稅調整制度難以符合現行需

52 柯菊，〈一人公司〉，《國立臺灣大學法學論叢》，第22卷第2期，1993年6月，頁311-313；林國全，〈一人公司立法之研究〉，《政大法學評論》，第62期，1999年12月，頁388；郭宗雄，〈一人公司，實質重於形式〉，《實用稅務》，第235期，1994年7月，頁30-32。

53 趙德樞，〈大陸2004年公司法相關修正草案承認一人有限責任公司所應面對之問題〉，《政大法學評論》，第89期，2006年2月，頁338-346。

求，因此稅法上承認一人公司的法人格否認理論已有必要。

有鑑於濫用一人公司之租稅問題，在我國法尚無充分之解決之道。既然一人公司之法人格否認理論，在公司法上與稅法上的保護方向一致，均以債權人之保護為中心，因此稅法上可以考慮引進一人公司的法人格否認理論，以「自己交易」為中心去規範其常規交易標準，所得稅法第 66 條之 8 可作為規範藍圖，蓋所得稅法第 66 條之 8 本身就不以兩稅合一的防範為規範目的，凡不當利用股權移轉來規避應納租稅皆可適用，因此，若將本條文規範範圍擴大至股權之創設、行使與消滅，可以達到法人格否認的效果，此外，亦可參考建立相對應的判斷基準，如公司與股東資產過於混同，公司無獨立自主的業務能力…等等，作為法人格否認之操作原則，搭配前述現行法已承認的幾種調整機制，以解決一人公司在稅法上面對的問題。**【全國律師第 20 卷 3 期，2016 年 3 月，第 86 頁】**

