

刊登於月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 57-74 頁。

論經營管理不干涉原則

—中國大陸企業所得稅法第 47 條規範意旨之再思考

黃源浩

法國馬賽第三大學憲政司法中心法學博士候選人

摘要

在中國大陸企業所得稅法之立法過程中，最引起學說及實務討論甚或爭議者，乃透過該法典第 47 條之規定，被體系化完成立法之防杜租稅規避相關嚴格規範。誠然，企業所得稅之單一立法，在中國大陸日漸完善之相關稅制中有其里程碑之意義。然則，如此之嚴格立法，除顯露出立法者對於「依法治稅」所流露出之焦慮外，事實上所可能引發更大的問題，乃在於因擔憂租稅規避而造成過度之防堵、甚至進一步對市場交易自由之扼殺。本文乃以法國法制為例，說明企業所得稅制之基本精神，在於不過度介入企業經營管理之自由，以免逾越課稅權力在企業稅制中重要之基本界限。並以立法論之角度檢討中國大陸企業所得稅法之相關規定，俾作為日後此部法典在解釋及適用上之參考。

關鍵詞

企業課稅、租稅規避、租稅中立、一般反避稅條款、不干涉原則、常規交易義務【月旦財經法雜誌第13期，2008年6月，第57頁】

壹、緒論：問題之提出

中國大陸企業所得稅法（以下簡稱「企業所得稅法」）第 47 條規定：「企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整¹。」以及同一立法程序中所提出之相關反避稅條款規定，乃企業所得稅法立法過程之中，最引發矚目及討論之多數條文之一²。按納稅義務人想像力無窮³，作為納稅

1 內文標楷體部分乃作者為特別提請讀者留意所加，以下同。

2 <http://finance.people.com.cn/BIG5/6646356.html>，最後瀏覽日：2008 年 4 月 5 日。此等反避稅規範，包括同法第 41 條轉讓訂價交易之避稅防杜、第 45 條之受控外國公司交易避稅防杜以及第 46 條之資本弱化避稅防杜規定等個別類型化之防杜規定，在規範體系上形成了類似總綱／分則式的規範關係，殊具特色。

3 J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.61-62. 另見 CE 6 oct. 1982, n° 25080, concl. Schricke。

義務人之企業亦然。如何透過各種直接或間接之安排，使其在稅法上所負擔之稅捐債務極小化、獲致最有利之租稅利益，乃現代稅法制度中不可避免之常見現象。此等手段，倘若合乎稅法規範之意旨，固無可厚非。然則倘若納稅義務人所使用之手段，經常可能為違法之漏稅或曲意之規避，乃在各國稅制之中，造成相當之困難。在此一理解之下，針對企業於交易關係中透過故意安排而不合交易常規之經營活動加以規制、俾免其脫漏應納稅額進而影響及於租稅公平之實現，乃成為各國企業稅法與稅制之中，均一體面臨之議題。在此一理解之下，納稅義務人利用迂迴之經濟上刻意安排以獲取稅捐利益之租稅規避現象，即成為眾多國家企業稅制之中均所存在之規定。就此意義而言，企業所得稅法第 47 條之規定，被學者當作「一般反避稅條款」(General Anti-Avoidance Rule; la clause générale pour la lutte contre l'abus de droit en droit fiscal)之規定，其來有自⁴。就此而言，一般反避稅規定之存在經常意謂著納稅【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 58 頁】義務人在此等規定之下具有一定程度之常規交易義務，應在合乎一般經營原則之情形下從事交易活動，否則其行為即可能為稅捐稽徵機關解為意圖規避稅捐之行為，而遭稅捐稽徵機關動用此等反規避條款規定加以調整或否認納稅義務人租稅申報之內容。然而，稅法制度牽一髮動全身。常規交易義務之存在固有其稅制上現實之必要性，然行使稅捐稽徵權力之國家機關，其地位究竟與私法上之債權人不同⁵，在法律上所受到之拘束亦有所不同⁶。在此等理解之下，常規義務之存在，得否視作單純之法規範之適用問題而將之以稅法直接規定即欲獲得推理上之基礎，首即不無疑問。而進一步言之，納稅義務人於憲法上不僅有負擔公共財政支出之義務⁷，更享有受憲法保障之各項基本權利，尤其財產權與營業自由。從事不合商業常規之交易活動，在此一層面上亦不失為此

- 4 翟繼光，中華人民共和國企業所得稅法第四十七條立法主旨說明，於劉劍文主編，中華人民共和國企業所得稅法條文精解與適用，法律出版社，2007 年 6 月，290 頁。然在此存在一推理上之前提問題，蓋翟著解說基本上將此一規定與德國租稅通則第 42 條規定：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當之法律形式，成立租稅請求權。」等同而視。實則德國租稅通則適用之範圍不僅限於企業所得稅，亦包括依據德國聯邦法 (Bundesrecht) 歐體法 (Recht der Europäischen Gemeinschaften) 以及德國基本法第 108 條所謂之「得由聯邦或各邦稅捐稽徵機關所管理 (durch Bundes oder Landesbehörden verwaltet werden)」之其他各種稅目，射程範圍顯然遠大於企業所得稅法第 47 條規定。參見 Hampel/Benkendorff, Abgabenordnung, 4 Aufl., C.F.Müller, Heidelberg 2001. S.8-9。又企業所得稅法第 47 條規定，其性質當與本文後述法國租稅程序法典第 L64 條第 1 及 2 項前段之規定較為相近：「納稅義務人不得藉由下列各款行為隱藏契約之真實內容而用以對抗稅捐稽徵機關：a. 其行為足以導致應納之契稅 (droits d'enregistrement) 以及土地登記稅 (taxe de publicité foncière) 之短徵。b. 或其行為足以導致交易實際內容被隱藏、或所得或利益被移轉。c. 或其行為足以因契約之履行，導致針對營業額所徵稅捐 (taxes sur le chiffre d'affaires) 可能因之全部或一部被逃漏者。(第 1 項) 針對前項行為，稅捐稽徵機關有權根據交易之真實情況加以否認。(第 2 項前段)」得否亦當作一稅法上一般性之避稅防堵規定，容有思考空間。
- 5 此等問題所涉及者，乃國家做為租稅債務之受償主體，與私法上債權人之差異等問題。相關問題在法國稅法上之討論說明，略可參見拙著，法國租稅債務清償之基本問題，財稅研究，39 卷 5 期，2007 年 9 月，201 頁以下。
- 6 此等拘束舉其大者，就憲法層面而言受其基本權保護義務之拘束；就法律層面而言因前述保護義務之存在，乃使稅捐稽徵之法律關係經常不若私法債權得以聽由當事人自由處分，而以羈束而非裁量之法律關係為主。Voir L.Philip, La limitation du pouvoir de l'administration fiscale, 《Droit fiscal constitutionnel》, Economica, Paris 1990, p.75 et suivantes.
- 7 P.Delvolvé, Le principe d'égalité devant les charges publiques, LGDJ, Paris 1969, p.3-29.

等自由權利之展現⁸。然【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 59 頁】而，納稅義務人所享有之基本權並非不得加以限制，僅需在合乎一定程度之公益因素、以合乎比例原則之方式以法律或經授權之命令為之。此等基本權利之限制及租稅公平之實現，實構成現代稅法制度中難以迴避之基本問題。而在此一意義之下，法國稅法稅制透過中央行政法院之裁判，以「經營管理之不干涉」以及「脫法避稅行為之否認／常規交易義務之承認」二大思考主軸，完整地形成了在企業所得稅法領域中各種價值之基本理論體系，乃有其獨樹一格之論理上特徵⁹。值此企業所得稅法完成立法程序、引入企業稅制中抗制不合常規交易之相關反規避規定以及將常規交易義務明文化之際，介紹並說明法國法制中關於常規交易義務之相關法制論述以及「經營管理不干涉」原則，有其瞭解企業稅法稅制之基本原則、預為中國企業稅制所可能面臨問題預作準備、並重新思考企業所得稅法有關抗制非常規交易之租稅規避法制之意義，而為本文問題意識之所在焉。

貳、法國稅法上常規交易義務之確立

一、概說：常規交易義務之來源

按企業所得稅雖亦為所得稅（l'imposition des revenus）之一種，然在基礎法制及規範主體上，與個人所得稅有別：其不採取以個人或家戶（le foyer fiscal）為規範對象之立法，而係以從事營利活動之企業或盈利主體為對象，針對其盈利活動之結果行使課稅權力¹⁰。負擔納稅義務之企業既以盈利為目的，則盈利愈多【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 60 頁】者，所負擔之稅捐債務即愈多，即便企業所得稅制大體上少有採取累進稅率者亦然。在此一基礎之下，負擔納稅義務之企業透過刻意之迂迴安排，以特定交易規避其應納稅額、降低其應稅所得，乃成為各國稅制之中均難以避免之現象。此等規避手段，在稅法領域之中經常被稱作「不合常規交易」（l'acte anormal de gestion），乃指從事營業活動之納稅義務人就其申報之應納租稅尤其所得稅被發現其交易活動有異於市場「正常」交易之情形：例如以顯然不相當或偏離市場行情之價格故意貴買賤賣、提供不正常之無息貸款（les avances sans interest）¹¹或其他利益，以達到將應稅利益移轉於其

8 就所有權而言，其積極權能包括對財產之使用、收益及處分；消極權能包括排除他人（包括國家權力）對所有者地位之侵害。而營業自由乃以契約自由為基礎，容許交易關係之當事人自由決定締約對象、交易條件及交易內容。在此一意義之下，即使交易條件不合於市場「常規」，亦難否認納稅義務人透過此等交易所展現之基本權利之行使。V.M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, p.91 et suivantes.

9 JurisClasseur Fiscal Impôts directs Traité > Fasc. 226-20 : BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. - Définition du bénéfice imposable. Principes généraux. - Acte de gestion anormal > I. - Notion d'acte de gestion anormal.

10 是故，其亦不存在如個人所得稅之維持基本生活之最低收入不課稅原則。V.P.Devolvé, Le principe d'égalité devant les charges publiques, p.83. 當然，其應納稅額之淨利計算，乃以減除營業活動所必要之相關成本費用為其前提，如法國租稅總法典（CGI）第 39 條即訂有「淨利之計算應扣除一切費用（le bénéfice net est établi sous déduction de toutes les charges）」之規定。J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.262-275.

11 M.Coizan, Les avances sans interest, JCPE/A, n° 48, 1995, 508.

他納稅主體或降低應納稅額之目的¹²。或者如 J.-L.Médus 所指出者，乃「使得公司企業增加經營上負擔或者剝奪其營收而未有相當之對價。或如近期所展現者，包括若干使企業承擔過度風險者，均可謂不合常規（celui qui expose la société à une charge ou la prive d'une recette sans contrepartie, quelques décisions récentes semblant même considérer que l'acte excessivement risqué serait anormal¹³）」。出於租稅公平、實現國家財政高權之考量，稅捐稽徵機關亦得依據市場正常交易之狀況以剔除重核該申報稅額¹⁴。就此而論，台灣所得稅法第 43 條之 1：「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【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 61 頁】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。」前引（參本文註 4）法國租稅程序法典第 L64 條第 1 項、以及企業所得稅法第 47 條所規定：「企業實施其他不具有合理商業目的的安排而減少其應納稅收入或者所得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。」雖在文字上有所出入、程序上繁簡有別¹⁵，大體上均為針對納稅義務人以刻意迂迴安排之不合常規交易以圖規避應納稅捐所採取之抗制措施。在此一意義之下，從事營業活動之納稅義務人在企業稅制之中，乃普遍受有一納稅義務以外之義務之拘束，即所謂「常規交易之義務」。

二、常規交易義務與法院對企業申報減除項目之審查

常規交易義務作為稅法上之義務，首先必須指出者，乃其效果並非構成民法上所稱之強行禁止規定。納稅義務人違反常規交易義務而締結契約從事特定交易，其私法上效果原則上並不因違反稅法上之義務而有所影響¹⁶。進一步言之，此等義務之存在主要僅得由國家機關基於其公法上債權人之地位加以主張，而得以由稅捐稽徵機關在公法債權可能因納稅人之異常行為受損之際加以主張¹⁷。不獨如此，「常規交易義務」之存在並非意味著所有交易上罕見之「異常」條件均在稅法禁絕之列¹⁸。於過去數十年之法制發展中，法國中央行政法院透過裁判指出常規交易義務之存在並非意味著「異常」交易條件

12 M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, 《Les grands principes de la fiscalité des entreprises》, p.91 et suivantes.

13 其亦特別強調，不合常規交易之概念於法國法上係由判例首於稅法領域內形成，嗣後亦廣為商法領域所採用。J.-L.Médus, Bons de souscription autonomes, options sur titres: considérations fiscales, JCP E/A, n° 11, 1996, Document 60-65.

14 CE 7 juill. 1958, n° 35977, DF 1958, comm. 938. 此亦可參見台灣行政法院 80 年判字第 328 號判例：「原告以低於其他銷售對象甚鉅之價格，將產品回銷某商會，貴買賤賣，且經被告機關查明原告自 1982 年至 1986 年之情形均屬相同，故其非短期利用閒置資產所為之權宜措施，係以長期低於成本之價格回銷某商會，致發生鉅額虧損，自與營業常規不合。原處分依所得稅法第 43 條之 1 規定，按營業常規予以調整，並無違誤。」

15 台灣所得稅法訂有「報經財政部核准」程序、法國租稅程序法典第 L64 條則訂有類似仲裁程序之特殊救濟程序，均足以說明行使此類手段在程序上之慎重。其中有關法國救濟程序，參見拙著，法國租稅救濟法制基本問題，財稅研究，37 卷 4 期，2005 年 7 月，160 頁以下之說明。

16 Voir J. Pujol, L'application du droit privé en matière fiscale, LGDJ, Paris 1987, p.75-76.

17 主要係稅捐稽徵機關得以剔除或調整此等交易所造成之租稅申報上效果。J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.207.

18 Voir M. Van Beirs, Spéculer est-il anormal?, Mélanges John Kirkpatrick, Bruylant, Bruxelles 2004, p.915 et suivantes.

之禁絕，而主要在於對抗故意貶損納稅義務人應稅利益、除租稅利益外別無其他正當商業考量之交易活動。【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 62 頁】就此，法國中央行政法院乃指出：「鑑於為適用法國租稅總法典第 38 條之規定……，僅有在將納稅義務人從事之行為或交易『非出於滿足企業所需，或一般而言非為企業利益所用』這類交易排除在外時，方得為之。在前述該等條件之下，此類交易不得視為企業之正常交易活動（*Considérant que, pour l'application des dispositions de l'article 38 du CGI... seuls peuvent ne pas être pris en compte les actes ou opérations qui ont été réalisés à des fins autres que celles de satisfaire les besoins ou, de manière générale, servir les intérêts de l'entreprise et qui, dans ces conditions, ne peuvent pas être regardés comme relevant d'une gestion normale de celle-ci...*）¹⁹。」而就此應特別留意者，乃法國稅捐稽徵實務中針對納稅義務人營業活動之不合常規，法國中央行政法院更在 1960 年代即提出一廣受引用之說明：「應由企業承擔或足以減損其收入之費用或損失中，無法被證明該等損失或費用之發生係基於企業營業之商業上正當利益者（*les intérêts de l'exploitation commerciale*）²⁰。」甚至在法國租稅總法典的某些規定之中，吾人亦得以見得針對若干特別類型的不合常規交易設有特別規定。例如，在法國租稅總法典第 39 條第 1 項第 4、7 款中，即要求納稅義務人所申報之交易成本費用以及所使用之勞務「乃以與經營活動有直接利益關聯者為限（*exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation*）」²¹。同時，為避免法國企業向外國政府或公權力機構行使賄賂（*la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers*），此等非屬交易上常規之必要支出，亦不在得以減除之營業成本費用之內（參見法國租稅總法典 39 bis2）。在此一理解之下，常規交易義務於法國企業課稅領域，主要係透過對納稅義務人所從事租稅申報項目，包括成本、費用、利潤等事項之調整而有效展現²¹。【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 63 頁】

參、法國稅法與企業經營管理之不干涉原則

一、概說：常規交易原則在憲政國家所面臨之推論上困難

納稅義務人在交易關係中透過刻意之安排，以不合於營業常規之交易條件從事交易活動，俾規避可能發生之租稅債務，所引起之不合常規交易規制問題已如前述。然則，在稅法制度之中，權利義務關係之相關規範並非單純透過國會立法即得以完全有所規制。納稅義務人作為基本權之主體，享有營業自由（*liberté d'établissement*）²²；其所從

19 CE, sect., 1er juill. 1983, req. n° 28315; Dr. fisc. 1984, n° 5, comm. 148, concl. P. Rivièrè.

20 Concl. Poussière sur CE 5 janv. 1965, n° 62099, DF 1970, p.23; cité par P.Serlouten, Liberté de gestion et droit fiscal: la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté, DF 2007, p.10.

21 J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.207. 另見 CE 9 nov. 1990, n° 35185, concl. ChahidNourai.

22 CJCE 28 janv. 1986, aff. 270/83, Commission c/France; CJCE 28 avr. 1977, aff. 71/76, Thieffry. 另需特別留意者，乃於法國法制中營業自由與「從事工商業之自由」（*la liberté du commerce et de l'industrie*）容有若干細微之差異，後

事之交易活動享有契約自由 (liberté contractuelle)²³，在此等自由權利為憲法所明文承認之前提下，吾人必須追問：何以納稅義務人所從事之不利益交易或「不合常規交易」，有加以禁止之理由？雖說人民在憲法上所享有之基本權並非不得在合乎一定條件之前提下加以限制，然此等限制除合乎比例原則 (le principe de la proportionnalité) 之外，更經常牽涉者為憲法領域中【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 64 頁】各種價值 (valeur constitutionnelle) 之取捨協調²⁴。片面強調納稅義務人負有常規交易義務而忽略此等價值協調之法制，實際上只是將稅法規定當作剝奪財產權利之藉口而已，不僅忽略了納稅義務人在整體稅制中所享有之主體地位²⁵，更與現代法治國家之基本要求容有出入。在此理解之下，如何在推論上將常規交易義務自違憲之困境中解放而出，乃成為企業稅法領域中不得不解決之問題。而就法國稅法而言，此即為「經營管理不干涉原則」(le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprise) 所適用之範圍²⁶，亦即稅捐稽徵機關原則上被要求應尊【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 65 頁】重納稅義務人在私法領域所享有之權利，所謂「不合常規」之交易活動，僅有在有限之前提之下方得以加以

者更強調者，乃企業自由競爭之市場地位；而契約自由則被當作係營業自由之具體展現。針對此等概念之比較及深入說明，參見 L.Favoreu/P.Gaïa/R.Ghevontian/F. Mélin-Soucramanien/O.pfersmann/J. Pini/A.Roux/G.Scoffoni/J. Tremeau, *Droit des libertés fondamentales*, 3e, Dalloz, Paris 2005, p.216 et suivantes. 就此，本文原則上採用內容較為寬泛之「營業自由」說明規制移轉訂價交易之困境，然該等前提概念之深入討論及說明，仍待另文為之。又應特別留意者，乃 P.Serlouten 教授之見解。氏以為此等問題均係由民法上所承認之契約自由所衍生，營業自由其實可謂契約自由在稅法或商業法制中之表現；倘若以納稅義務人選擇以不同之交易活動以達成節稅或其他效果而論，則以「經營管理之自由」(liberté de gestion) 較為適合。Voir P.Serlouten, *Liberté de gestion et droit fiscal: la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté*, DF2007, p.6.

- 23 N.Gharbi, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, p.37-63. 必須特別指出者，乃法國中央行政法院近期關於營業自由之限制相關裁判，常有受學者質疑，認與歐洲法院強調營業自由之維護態度有所出入者。參見 F.Dieu, *Les dispositions de l'article 164 C du CGI sont-elles contraires aux principes communautaires de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux?* DF 2006, p. 839 et suivantes. 由此可知，歐洲法院之態度，恐為法國法制中對此等國際間資本流通所造成之相關問題之解決，具有決定性之重要變數。
- 24 V.P.de Montalivet, *Les objectifs de valeur constitutionnelle*, Dalloz, Paris 2006, p.14 et suivantes. 另關於比例原則作為課稅權力之界限，參見拙著，從絞殺禁止到半數原則：比例原則在稅法領域之適用，*財稅研究*，36 卷 1 期，2004 年 1 月，161 頁以下。而在法文法學文獻中，E.Willemart, 亦指出：「在徵收稅捐之際，立法者應尋求其所欲保護之法律利益與其他利益間之均衡。尤其其他利益經常亦為立法者在稅法以外之其他法律依其權限加以保護。」E.Willemart, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles 1999, p.32.
- 25 直言之，乃納稅義務人於稅制中所展現之公民圖像 (figure de la citoyenneté)，非僅忍受國家統治權力之被統治客體 (administrer)，更為稅制中為理性維持整體共同生活而行使其權利之主體。Voir T.Lambert, *Citoyen fiscal: citoyen du monde*, in: E.Desmons (Dir.) *Figures de la citoyenneté*, L'Harmattan, Paris 2006, p.177 et suivantes.
- 26 CE 10 janv. 1973, n° 79312 ; DF 1974, n° 8, p.223, concl. Delmas-Marsalet; J.-J. Bienvenu/T.Lambert, *Droit fiscal*, 3e, PUF, Paris 2003, p.197; M.Coizan, *La théorie de l'acte anormal de gestion*, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, p.91; P.Serlouten, *Liberté de gestion et droit fiscal: la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté*, DF 2007, n° 12, p.6. 因此在制度設計上，國家所享有之課稅權力不僅針對企業經營者所為之商業管理及判斷以不加以干涉為原則，在實體之租稅負擔效果中，租稅之課徵亦被要求不得對於市場中行為人造成決策之影響，而應由其依據經濟之理性決策，換言之，租稅之負擔不應變更納稅義務人在公平、公開市場中之地位，是為所謂「租稅中立性」(la neutralité de l'impôt) 之基本要求。J.Grosclaude/P.Marchessou, *Droit fiscal general*, 3e edition, Dalloz, Paris 2001, p.5.; N.Gharbi, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, p.25. 就此，我國亦有學者指出：「在脫法避稅的情形，……在民法上是完全符合契約自由原則的，因此民法上的法律關係，國家不能干預、調整，而要承認。只有在稅法上可以調整，但不能處罰」實亦寓有針對納稅義務人經營管理行為，國家權力尤其稅捐稽徵機關原則上不得任意介入干涉之意。參見葛克昌教授之發言，〈查核準則新增「移轉訂價」規範草案之問題研討會〉紀錄，*台灣本土法學雜誌*，68 期，2005 年 3 月，63 頁。

否認²⁷。蓋正如 M.Coizian 所指出者，在納稅義務人享有營業自由之前提下，「生意做到要倒店，也是我高興（Et s'il me plait, à moi, d'être battue!）」²⁸；因此，國家權力出於保障公法上債權之考量、以「不合常規」為理由而介入限制拘束納稅義務人之交易活動，應當作法律上例外之情形加以觀察²⁹。

二、企業經營管理之不干涉

在前述納稅義務人所享有之基本權以及常規交易義務所欲保障之課稅公平價值之相互作用之下，企業經營管理之不干涉，乃成為相對於納稅義務人所負擔常規交易義務之國家義務。蓋就法律而言，企業之存在乃以從事營利活動作為基本目的，因此當企業從事於足以營利殖息之活動，固然符合「常規」之要求。然而在商業交易關係之中，基於前述之企業經營管理不干涉之原則，所意味者乃在一定程度內，承認企業之經營決策於稅法上被容許有犯錯之可能性，而單純之運氣欠佳或是投機冒進所造成之失敗，雖不符合「常規」，然亦不應任意地被稅捐稽徵機關評價為不合常規之營業。因此，雖然在學說上企業尤其以公司形式存在者均被認為係出於追求利益分配此一目的而存在³⁰，然而這並非意味著無法營利之【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 66 頁】交易行為必然為稅法所排斥³¹。法國中央行政法院早於 1958 年即已明確宣告：「納稅義務人從來就未曾被要求，就其所從事之商業經營應依其情形，盡力獲取最大之利益（le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de realizer）」³²。」不良或無效率之經營、財務上不利益之決定處置甚至單純之運氣不佳，並非必然為不合常規之營業活動：雖然企業之設置乃以營利為目的，然而即使企業真要從事賠本生意，這也是企業營業自由範圍內、對其享有之財產為自由處分、收益的問題³³。進一步言之，稅捐稽徵機關不應以課稅權力過度介入企業之經營管理，挑剔企業的決策太過保守或太過冒險：此不僅為對納稅義務人所享有契約自由及

27 整體言之，在此支配法國稅法解釋適用之推論基礎，不僅在於憲法領域之所承認之基本權保障，亦包括由民法領域所推導而出之權利濫用（abus de droit）禁止原則。關於權利濫用，參見台灣民法第 148 條第 1 項規定：「權利之行使，不得違反公共利益，或以損害他人為主要目的。」

28 M.Coizian, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: 《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p.94.

29 直言之，常規交易義務非僅無法作為稅法上普遍性、一般性之原則，其在解釋及適用上亦應特別留意其高度之目的考量。Voir M.Coizian, La théorie de l'acte anormal de gestion, in:《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p.93-94.

30 CE 7e, 8e, 9e, sous-sect., 27 juillet 1984, Concl. De M. Racine, publiées dans RJF 1984, n° 10, p.563.

31 M.Coizian 在此特別引述 Nancy 行政上訴法院 CAA Nancy 6 juillet 1995, SA Jaboulet-Vercherre 一案以說明。Jaboulet-Vercherre 係一家從事釀酒及銷售酒類業務之公司。1974 年至 1979 年，轉投資 Malterre et Tolpram 公司，從事鋼鐵生產。詎料投資失利，短短數年內賠掉四個資本額。在制後之租稅申報中，法國稅捐稽徵機關認為慘賠不合交易常情，法國之鋼鐵業該等年度中平均尚有 3% 左右的利潤，就其申報之損失不同意全部扣抵。案件爭訟進入 Nancy 行政上訴法院。該院乃於判決中明白指出：「稅捐稽徵機關不得任意、介入企業之經營管理，指責其在一九七四年所為之投資不適當。」稅捐稽徵機關除非能證明此等異常損失僅係基於單純之規避稅捐目的，否則亦不容許稅捐稽徵機關任意以異常為理由調整納稅義務人所申報損失。

32 CE 8e sous-sect., 7 juillet 1958, req. n° 35977, Dupont; cité par M.Coizian, La théorie de l'acte anormal de gestion, 《Les grands principes de la fiscalité des entreprises》, 4e, Litec, Paris 1999, p.92-93.

33 J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.194.

財產處分權利之尊重³⁴，更為整體企業稅制中立性之原則所要求之必然結果³⁵。在【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 67 頁】此一理解之下，稅捐稽徵機關針對納稅義務人疑似有透過不合營業常規之安排進行利益移轉之情形，即無法僅以利益之喪失作為單一之判斷標準：企業所為之決策是否為單純之商業上厄運或投機失利之結果、或存有利益移轉之規避稅捐意圖應予區別³⁶。因此，企業營業之能力甚或運氣欠佳，與納稅義務人別有所圖之迂迴安排，不應在稅法上獲得相同之評價；在推論上，稅捐稽徵機關亦不應單純以利益之喪失為理由認定特定交易活動不合於經濟活動之一般常規³⁷，當證明納稅義務人係特意藉由不合常規之安排獲取租稅上之利益，方足以說明納稅義務人之常規交易義務，僅限於濫用其管業上所享有之自由權利而僅具備租稅上不正意圖之考量時，方足以發生³⁸。

三、企業經營管理之不干涉與常規交易義務之間之關聯性

在法國稅法制度之相關論述以及法院之裁判之中，企業經營管理之不干涉與常規交易義務之間所具有之關係在近年之若干案例中，有重新被提出討論之趨勢。此等趨勢之發生原因，一方面來自於交易上新技術之出現，使得商業上流通之速度加快，連帶地使得利用各種非常規手段規避應納稅捐之案例，日漸增加。二方面亦來自於商業活動全球化（la mondialisation）之現象，乃使得對商業經濟領域過度之干涉管制，經常遭受相對之質疑³⁹。是故，在論述上如何透過此二原【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 68 頁】則之協調、在尊重市場經濟活動之前提下有效規制防杜脫法避稅，即成為稅法上必須面臨之思考。就此，法國中央行政法院乃於近期特別強調下列二者，以有效解釋說明此二原則間之對抗關係。首先，在不合常規交易被當作例外之情形下，非常規交易在稅法上之規制實際上成為舉證分配之問題：稅捐稽徵機關以不合常規為由認定納稅義務人所進行之特定交易之際，有義務說明其「常規」之依據或來源⁴⁰。而另一方面，納稅義

34 J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.194. 針對稅捐稽徵機關及法院對納稅義務人之交易活動加以審查，J.-J.Bienvenu/T.Lambert 更進一步指出，僅有在此等私法上權利之行使相對於一般經濟活動之實況明顯達到濫用之地步時，方才存在介入審查之空間。而此時，於行政法總論中所發展出、用於說明司法機關介入審查行政裁量合法性之「明顯評價錯誤（l'erreur manifeste d'appréciation）」理論，則可以作為法院及稅捐稽徵機關決定介入納稅義務人經營之標準。J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.198. 關於「明顯評價錯誤」理論，則可參見 D. Lagasse, L'erreur manifeste d'appréciation en droit administratif: Essai sur les limites du pouvoir discrétionnaire de l'administration, Bruylant, Bruxelles 1986, p.19 以下之說明。

35 Voir J. Grosclaude/P.Marchessou, Droit Fiscal Général, p.5.

36 Voir M. Van Beirs, Spéculer est-il anormal?, Mélanges John Kirkpatrick, Bruylant, Bruxelles 2004, p.915 et suivantes.

37 J.-J.Bienvenu/T.Lambert, Droit fiscal, p.197.

38 進一步言之，納稅義務人所從事之交易活動雖異於市場常規，然具有其商業上正當考量時，於法國稅法領域中未必即構成足以遭稅捐稽徵機關調整申報內容之不合常規營業，特請參酌本文後述第肆、四、(二)段之說明。然與法國實務見解不同，國內文獻有指出無論納稅義務人行為之動機為何均應加以調整者，參見陳清秀，論移轉訂價稅制，法令月刊，59 卷 1 期，2008 年 1 月，82 頁。

39 而亦必須承認者，乃相對於其他西方國家，法國可謂具有長期之管制傳統者，尤其在自 1960 年代始，乃透過行政機關裁量權力之擴增而在經濟領域建立諸多管制措施。Voir A.Bockel, Contribution à l'étude du pouvoir discrétionnaire de l'administration, AJDA 1978, p.355.

40 CE 18 mars 1994, n° 68799, SA 《Sovemarco-Europe》.

務人亦被容許，於訴訟程序中提出相當之證據證明其所從事之行為「雖在法律上看來怪異，但確實符合其經濟上之利益（juridiquement étrangère correspond à son intérêt économique）⁴¹」。其次，乃放棄複雜之解釋原則，回歸租稅規避所發生之基本原因：僅有在納稅義務人係透過「純然刻意之人為安排（le montage purement artificiel）」，而其行為之效果僅有租稅之利益、並無其他正當商業利益可言時，方可能動用「常規交易義務」加以調整⁴²。是故，在憲政秩序之中吾人除可確認常規交易義務在解釋適用上之拘限性之外，更可確認者，乃國家權力亦負有對商業領域不得過度干涉之義務。畢竟稅捐之課徵經常被當作係自由之對價，過多足以扼殺交易生機、商業誘因之額外義務，根本與租稅制度之本旨背道而馳。

肆、中國大陸企業所得稅法與經營管理不干涉原則

一、概說：企業所得稅之憲法基礎

企業所得稅法的立法施行，意謂著針對企業所得不區別資金來源差異給予相同對待在稅法上之實現，毫無疑問就中國大陸稅法制度中所希望達成之公平課稅要求向前邁進一大步，有其法制上不可否認之意義。在此之前，中國大陸並非不【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 69 頁】存在著企業所得稅制⁴³，然則一部在適用上普及化其對象之統一法典，取代其他以特定對象為規範客體之企業所得稅法典，無論如何均為法制史上具有里程碑意義之盛事。在此等立法規範之中，毫無疑問展現了中國大陸立法者依法治稅的決心，諸多進步之處，不及一一細表⁴⁴。然必須指出者，乃自中國大陸企業所得稅法公布以來，有關防杜租稅規避之相關規定尤其第 47 條規定所以引起諸多矚目，其原因恐亦來自於對依法治稅「望治心切」，以致於在企業所得稅法中所存在之規範過度現象。針對此等現象之存在，中國大陸憲法第 56 條首先規定：「中華人民共和國公民有依

41 CE 7e, 9e, sous-sect., 3 déc. 1975, n° 89412.; M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: 《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p.101.

42 Voir M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: 《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p.91-118.

43 自改革開放之初、引入企業所得稅制以來，中國大陸即一向實施按企業資金來源以及企業性質分別立法，施行不同之企業所得稅制度。參見劉劍文，中華人民共和國企業所得稅法總體評價，劉劍文主編，中華人民共和國企業所得稅法條文精解與適用，法律出版社，2007 年 6 月，3 頁。另就企業所得稅其他改革諸問題，參見馮濤，中國大陸企業所得稅法的改革趨向，財稅法論叢，8 卷，2006 年，139 頁以下。

44 舉例言之，關於本文所涉及之常規交易義務乙節，乃以國會立法之方式加以規範。就此，台灣企業所得稅制之中所涉及之常規交易義務，卻未必均來自國會立法。台灣營利事業所得稅不合常規轉訂價查核準則第 2 條第 1、2 項規定：「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、費用或損益攤計之交易，應符合營業常規，以正確計算相關營利事業在中華民國境內之納稅義務。前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第 43 條之一規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。」相對於中國大陸企業所得稅法第 41、47 條之立法條文規定，台灣現行移轉訂價稅制以行政命令規範相關義務，除凸顯主事者憲法意識之薄弱以外，更顯中國大陸企業所得稅立法者依法治稅決心可貴之處。

照法律納稅的義務。」固在憲法層面確立了納稅義務。而中國大陸憲法第 11 條規定：「在法律規定範圍內的個體經濟、私營經濟等非公有制經濟，是社會主義市場經濟的重要組成部分。國家保護個體經濟、私營經濟等非公有制經濟的合法的權利和利益。**國家鼓勵、支援和引導非公有制經濟的發展**，並對非公有制經濟依法實行監督和管理。」。第 13 條文復規定：「**公民的合法的私有財產不受侵犯**。國家依照法律規定保護公民的私有財產權和繼承權。國家為了公共利益的需要，可以依照法律規定對公民的私有財產實行徵收或者徵用並給予【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 70 頁】補償。」第 14 條第 3 項：「國家合理安排積累和消費，兼顧國家、集體和個人的利益，在發展生產的基礎上，逐步改善人民的物質生活和文化生活。」第 15 條：「國家實行社會主義市場經濟。國家加強經濟立法，完善宏觀調控。國家依法禁止任何組織或者個人擾亂社會經濟秩序。」在此制度之中，諸多憲法條文事實上指出者，乃企業所得稅之憲法基礎：一方面，**人民有納稅之義務**，然另一方面，**人民之營業自由、契約自由亦受憲法保障**⁴⁵。是故，法治國家之企業所得稅制，不會僅強調維護國家稅權之「常規交易義務」，更須在此一義務之外，承認國家權力對商業經營管理負有不得任意干涉之義務，以免國家權力干涉過度，不僅侵害人民所享有之自由權利，同時亦扼殺市場經濟之蓬勃生機⁴⁶。

二、中國大陸企業所得稅法反避稅規定所可能引發之問題

在前述理解之下，企業所得稅法中有關常規交易義務以及防杜租稅規避之相關規定，所面臨之可能問題實已臻明顯。按企業所得稅法針對租稅規避防範甚密，首先針對較常出現之規避類型設有個別之類型化防杜規定，主要包括第 41 條所規定之轉讓訂價規則、第 45 條所規定之受控外國公司規則、第 46 條所規定之反資本弱化規則等⁴⁷。針對主要之類型加以規範，立法者仍恐有所不足，乃於第 47 條規定：「企業實施其他不具有**合理商業目的的安排而減少其應納稅收入**或者所【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 71 頁】得額的，稅務機關有權按照合理方法調整。」之總則性⁴⁸、一般性規定，防杜不可謂不嚴密。然則，嚴密之立法通常意味著更高的稽徵成本、更繁瑣的行政管制甚至更多的民怨⁴⁹。此等少見之嚴密立法，除展現立法者依法治稅之決心或焦慮以外，

45 在此存在一前提問題，亦即中國大陸憲法條文所規定之基本權主體為公民（le citoyen），對於企業或營利性組織主張此等權利是否造成困難？答案顯屬否定。蓋企業所有人亦為公民，即使是法人組織，亦無礙其享有憲法所賦予之基本權。參見 V.Allegaert, Le droit des sociétés et les libertés et droits fondamentaux, PUAM, Aix-en-Provence 2005, p.65 et suivantes。

46 是故，企業稅制之基本精神之一，乃在於認識「水至清則無魚」。容許相當程度之「非常規」經濟活動，勿使國家之管制權力過度使用，實為稅制設計中不易言喻卻具有決定性之原則。相近觀點，參見 Y.Moulier Boutang, Transformation de la valeur économique, de son appropriation et de l'impôt, in T.Berns/J.-C.K.Dupont/M.Xiffrars (Dir.), Philosophie de l'impôt, Bruylant, Bruxelles 2006, p.199 et suivantes。

47 翟繼光，註 4 文，293 頁。

48 或借用某位中國大陸會計師的說法：「兜底」的規定。參考：<http://finance.people.com.cn/BIG5/6646356.html>，瀏覽日：2008 年 4 月 2 日。

49 就此可參考劉劍文教授的見解。其指出稅收效率亦為企業所得稅法之基本原則：「稅收效率包括稅收行政效率和稅收經濟效率。稅收行政效率要求稅收的開徵及其制度設計必須有利於以最小的徵稅成本徵收到最多的稅收。這

必須指出其於法治國家稅制中甚屬少見，恐其來有自⁵⁰。進一步言之，企業所得稅法第 47 條之規定，在規範適用上甚可能造成實務運作中稅捐稽徵機關之誤解，誤以為「常規交易義務」為企業稅法上之一般性、普遍性義務，而在執法之際忘卻了從事營利活動之納稅義務人係受有憲法上營業自由之保障；而所謂「常規交易義務」僅係例外存在之義務，反而係稅捐稽徵機關被要求不得任意介入干涉納稅義務人之經營管理及商業決策。事實上，在憲政國家之稅捐課徵法律關係中，作為納稅義務人之營利事業固受有一定程度常規交易義務之限制，以致在其經營活動中無法完全如同私法上享有全部權利能力之當事人一般，完全不受限制地行使其權利、決定其交易之條件。然而相對於此，此一義務之對價乃要求國家更負擔有對納稅義務人之營業活動經營管理不干涉之義務，除非納稅義務人係透過故意之安排迂迴規避其應納稅捐，且其行為除純獲租稅利益之外、無其他商業上正當理由可言之際，方得動用稅法上抵制稅捐規避之相關規定相繩。此二義務表面上觀之互為犄角、此消彼長，然而其所欲維護之核心價值則彼此並不衝突：公平課稅、稅制中立。進一步言之，中國大陸企業所得稅法第 47 條之規定，【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 72 頁】在實務適用上所應特別留意者，當為著重特定交易活動是否為「具有合理商業目的的安排」⁵¹。亦即，此一要件之存在，實可謂企業經營管理不干涉原則在企業所得稅法上之基礎。亦唯有如此解釋適用，方得以解免企業所得稅法先天存在之合憲性危機。

三、小結：立法者的焦慮，需要司法機關加以節制

在前述說明之中，吾人所得以知悉者，乃企業所得稅法制中有關租稅規避之防杜規定，所面臨者實為規範過度之問題。在此等理解之下，條文中所訂「具有合理商業目的的安排」亦將成為此等過度規範現象得否有效緩解之關鍵，亦為嗣後企業所得稅施行過程中無從避免之核心問題所在。蓋正如前述法國稅制經驗顯示，稅捐稽徵機關動用違反常規交易義務之規定調整、剔除納稅義務人所為之租稅申報內容，倘有過度逾越行政管理之分際進而影響干涉於納稅義務人之經營活動，除司法機關以外，恐難再有其他國家權力得以有效防制⁵²。司法權力作為人民權利之保障者，在此一稅制中所顯現者，乃立法者的焦慮，需要司法機關加以節制此一結論。如何透過司法裁判具體化所謂「具有合

一原則要求統一企業所得稅立法必須具有可操作性，並且應當盡可能地降低徵管成本和納稅義務人的稅法遵從成本。因此，統一企業所得稅立法儘量簡化稅制，明確稅務機關與企業在企業所得稅的徵納過程中各自的權利和義務，並提供合理的渠道，保證其各自權利的實現，從而增強企業對其稅收負擔的可預測性，提高其稅法遵從度，降低稅務機關的徵稅成本。」參見劉劍文，註 43 文，6 頁。

50 以法國法為例，前述法國租稅程序法典第 L64 條之規定，考其性質並不在規範非常規營業之內容，而在於提供納稅義務人面臨稅捐稽徵機關如此主張時，得以享有程序上之防禦權及相對之保障。

51 CE 7e, 9e, sous-sect., 3 déc. 1975, n° 89412.; M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: 《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p. 101.

52 蓋在法制上，有關企業經營管理不干涉之義務於法國法中並非來自於法律條文之直接規範，而係由法國中央行政法院漸次透過判例形成。M.Coizan, La théorie de l'acte anormal de gestion, in: 《Les grandes principes de la fiscalité des entreprises》, p.91-94

理商業目的的安排」實為中國大陸稅制當務之急，否則企業所得稅法立法施行所欲維護之稅收效率及公平，恐將因過多之行政恣意介入其中而淪為空談。

伍、結論

雖在課稅基礎上均以一定之財產收益作為課稅之客體，然企業所得稅制與個人所得稅制不同，在解釋上與推論上特別著重企業做為市場經濟活動之主要參與者此一功能。在此一理解之下毫無疑問，企業所得稅法之立法及施行，係中國大【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 73 頁】陸稅制史及法制史上重要之里程碑，意味著企業在市場上之地位及經營之權利，受到法律進一步之保障及承認。透過此等企業所得稅法條文之規範，將可預期者乃稅捐稽徵制度之重大變革、財政收入制度之重大變革⁵³以及對稅法學說理論之衝擊。無論如何，企業作為納稅義務人，其納稅義務固在憲政秩序之中被要求有法律之依據⁵⁴然納稅義務以外之其他憲法上所享有之基本權利，並不因稅法之施行而遭到剝奪。是故，企業所得稅法領域中存在二對立原則：常規交易原則以及企業經營管理不干涉原則。企業所得稅法雖僅將常規交易義務納入規範，然則企業經營管理不干涉原則既係基於憲法保障之營業自由而來，則本已無待立法明文規定，稅捐稽徵機關有其尊重之義務。本為透過法國企業所得稅法制之相關學說案例，說明介紹法國稅法上「企業經營管理不干涉」原則之內容，同時亦期待如此之說明，得以在若干程度上補正中國大陸企業所得稅法立法過程中，過度片面強調納稅義務人所負擔常規交易義務所可能造成之誤解。尤其稅制之施行所涉之考慮面向複雜，稅法條文之正確解釋適用，更有賴解釋適用者尤其司法機關通盤考量整體法制而為。畢竟「明確稅務機關與企業在企業所得稅的徵納過程中各自的權利和義務，並提供合理的渠道，保證其各自權利的實現，從而增強企業對其稅收負擔的可預測性⁵⁵」雖不容易，然卻為任何國家企業所得稅制在基本原則上所不能偏離之方向。【月旦財經法雜誌第 13 期，2008 年 6 月，第 74 頁】

53 按中國大陸為世界上少數財政收入結構與法國雷同、均以間接稅（尤其增值稅：TVA）作為首要之財政收入分擔稅種國家。參見劉劍文，註 43 文，5 頁。在企業所得稅法施行之後，一般咸認此一現象恐將難再行維持。

54 特別針對租稅課徵之合法性問題所應指出，乃法律制度之中經常遭到誤解者，以為「法律依據」即為租稅合法性問題之本身。實則依法課稅非僅要求租稅徵收有法律依據，更要求者，乃稅法規範本身不得抵觸上位之憲法規範。Voir E. Willemart, Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal, Bruylant, Bruxelles 1999, p 91-131.

55 劉劍文，註 43 文，6 頁。