

# 稅法上借牌營業課稅問題之探討 —從體系正義觀點出發

陳清秀\*

## 目 次

- 壹、問題之提出
- 貳、借名登記與借牌營業之民事法律關係
  - 一、借名登記契約關係
  - 二、借名或借牌交易契約關係
- 參、借名登記或借牌營業之稅務處理
  - 一、民間交易習慣
  - 二、財政部函釋見解
    - (一) 利用他人名義從事交易
    - (二) 利用他人名義分散所得案件
    - (三) 利用他人名義從事交易之逃漏稅行為之處罰
    - (四) 借牌營業，依據實質課稅原則，否認外部契約關係，對於幕後借用牌照者課稅及處罰
  - 三、法院裁判見解：支持財政部函釋
    - (一) 案例 1：個人借用公司名義對外營業
    - (二) 案例 2：借用甲級營造廠商名義，承攬重大工程
    - (三) 案例 3：轉包工程
- 肆、分析探討
  - 一、稅法連結民事法律關係
  - 二、借牌營業之營業稅法律關係
    - (一) 外部法律關係說

\* 東吳大學法律學系專任教授。

\*\* 本文特別感謝兩位匿名審稿人提供寶貴修正意見，使本文得以更為完善周延。

(二) 內部法律關係說

(三) OECD 加值稅課稅準則及德國立法例：外部法律關係說

(四) 檢討：在交易稅法上，應貫徹整體法秩序統一性原則，以維持體系正義

(五) 例外情形：稅捐規避行為之調整課稅

### 三、借牌營業之所得稅法律關係

(一) 借名登記土地，其土地交易所得分配給借名人，其取得之所得種類

(二) 借牌營業之所得歸屬

### 伍、結語

投稿日：112 年 5 月 12 日

接受刊登日：112 年 7 月 27 日

校對：高晟勳

## 摘要

基於體系正義要求，在稅法與民法之不同領域間，於立法及解釋適用上，應注意彼此間之「相容性原則」，以確保不同部門法領域間之規範操作不相扞格。在借牌營業之情形，其銷售貨物或勞務行為既然以出借牌照者名義為民法上交易法律行為，則在營業稅法上應予以尊重人民受憲法保障之「私法自治與契約自由原則」，且基於「整體法秩序統一性之體系正義」，以及保障第三人之交易安全，有關銷售買賣交易契約，亦應採取與民法上契約當事人相同之解釋與認定，不應再依據所謂實質課稅原則另外獨立認定，而扭曲當事人間之民事法律關係。蓋營業稅作為消費稅，按照外部民事法律關係課徵營業稅，因為進銷項稅額扣抵，核實認定該階段之增值利益，符合加值稅之精神，較為符合實質課稅與量能課稅原則。反之，如採取內部關係歸屬說，勢必使課稅法律關係複雜化，不利於稅收保障，且「進項稅額」之認定複雜化，不利於稽徵便利原則，甚至可能虛增應納稅額，反而不符合實質課稅原則所追求以「實質經濟利益」作為課稅基礎之目標。而有違實質課稅之量能課稅原則。

借牌營業而銷售貨物或勞務行為所產生之所得，不論採取法律上歸屬或經濟上歸屬，均應由出名營業人以及幕後借用牌照者，各自就其收益申報繳納所得

稅，故在稅法上租稅負擔仍然相同。亦即基於實質課稅原則，應核實認定各該所得者之課稅所得，課徵所得稅。

**關鍵字：**借牌、借牌營業、隱名合夥、營業稅、所得稅

## 壹、問題之提出

加值型及非加值型營業稅法第2條第1款規定：「營業稅之納稅義務人如下：一、銷售貨物或勞務之營業人。」同法第3條第1項及第2項規定：「將貨物之所有權移轉與他人，以取得代價者，為銷售貨物。提供勞務予他人，或提供貨物與他人使用、收益，以取得代價者，為銷售勞務。但執行業務者提供其專業性勞務及個人受僱提供勞務，不包括在內。」係以銷售貨物或勞務之營業人為納稅義務人。而所謂營業人，同法第6條第1款規定：「有下列情形之一者，為營業人：一、以營利為目的之公營、私營或公私合營之事業。」另依同法第32條第1項至第3項規定：「營業人銷售貨物或勞務，應依本法營業人開立銷售憑證時限表規定之時限，開立統一發票交付買受人。但營業性質特殊之營業人及小規模營業人，得掣發普通收據，免用統一發票。營業人對於應稅貨物或勞務之定價，應內含營業稅。營業人依第十四條規定計算之銷項稅額，買受人為營業人者，應與銷售額於統一發票上分別載明之；買受人為非營業人者，應以定價開立統一發票。」明定銷售貨物或勞務之營業人，應開立發票與買賣契約之「買受人」，其價金一內含稅款或外加稅款，其民法上「買賣價金」約定連結「稅負」約定（內含或外加營業稅負），此一規定銷售貨物或勞務之「營業人」，是否即屬於民法上所稱「出賣人」？亦即是否應與民法上買賣契約之買受人為相同意義之解釋？

由於納稅者權利保護法第7條第1項及第2項規定：「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。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。」引進「實質課稅原則」，對於稅法之解釋及適用，受到實質課稅原則之支配，以致於上述「銷售營業人」之稅法概念之解釋認定，得否獨立解釋，不受民法規定之拘束？即產生爭議。此尤其在民法上法律關係與實質經濟事實關係脫離之情形，例如借牌營業或財產信託，在稅法上應如何處理，即容易產生爭議。

## 貳、借名登記與借牌營業之民事法律關係

### 一、借名登記契約關係

借名登記契約關係，在民法上效力為何，不無疑義。早年實務上認為「如委託人僅以其財產在名義上移轉受託人，受託人自始不負管理或處分之義務，凡財產之管理或處分，悉由委託人施行辦理時，是為消極信託，除有確實之正當原因外，通常多屬通謀而為之虛偽意思表示，極易助長脫法行為之形成，法院殊難認為其行為之合法性」（最高法院 71 年度台上字第 2052 號民事判決）。

其後則認為在一般情形，基於契約自由原則，可承認其無名契約之效力<sup>1</sup>。例如最高法院 99 年度台上字第 1662 號民事判決：「按稱『借名登記』者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約，其成立側重於借名者與出名者間之信任關係，及出名者與該登記有關之勞務給付，具有不屬於法律上所定其他契約種類之勞務給付契約性質，應與委任契約同視，倘其內容不違反強制、禁止規定或公序良俗者，當賦予無名契約之法律上效力，並依民法第五百二十九條規定，適用民法委任之相關規定。」<sup>2</sup>

但如違反強制禁止規定，應屬無效。例如最高法院 108 年度台上大字第 1636 號大法庭民事裁定：「非原住民乙欲購買原住民甲所有原住民保留地經營民宿，為規避山坡地保育利用條例第 37 條第 2 項、原住民保留地開發管理辦法第 18 條第 1 項規定，乃與原住民丙成立借名登記契約，以丙名義與甲簽訂買賣契約，甲以該地為乙設定地上權後，將所有權移轉登記予丙。乙丙間之借名登記契約、甲丙間之買賣契約、甲為乙設定地上權及將所有權移轉登記予丙之行為，無異實現非原住民乙取得原住民保留地所有權之效果，自違反上

1 最高法院 92 年度台上字第 1054 號民事判決：「查系爭土地為上訴人所購買，為避免地價稅之累進課徵，乃依代書建議，經其媳即被上訴人同意，借用其名義登記為所有權人…且以此項單純借名登記並未違反法律之強制規定或公序良俗，依契約自由之原則，應屬有效。」同說，詹森林，借名登記契約之法律關係，台灣本土法學雜誌，43 期，2003 年 2 月，頁 129 以下。陳典聖，借名登記契約與強制執行，執行園地，法務部行政執行署出版，2016 年 12 月，頁 3。

2 最高法院 99 年度台上字第 2448 號民事判決：「按稱『借名登記』者，謂當事人約定一方將自己之財產以他方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財產為出名登記之契約，倘其內容不違反強制禁止規定或公序良俗者，應承認其法律效力，於其內部間仍應承認借名人為真正所有權人。而出名者既非該借名登記財產之真正所有權人，該登記財產原不構成出名人名自己債務之總擔保，第三人與出名人成立法律關係時，如已知悉該財產為借名登記者所有，自不能主張該財產為其債權之總擔保範圍，亦不得援引民法第二百四十二條債權人代位權規定，代位出名人行使權利。」

開禁止規定，依民法第 71 條本文規定，應屬無效。」按山坡地保育利用條例第 37 條第 2 項規定：「原住民取得原住民保留地所有權，如有移轉，以原住民為限。」綜合考量系爭規定之規範目的、倫理性質、實效性、法益衝突情形、締約相對人期待、信賴保護利益與交易安全，暨契約當事人之誠信公平等相關事項，自應否認違反系爭規定之私法行為效力，始得落實其規範目的，以維保障原住民族國策之公共利益，故違反系爭規定者，應屬無效。當事人為規避系爭規定之適用，以迂迴方法達成該規定所禁止之相同效果之行為，違反系爭規定意旨，依民法第 71 條本文規定，亦屬無效<sup>3</sup>。

## 二、借名或借牌交易契約關係

在借用他人名義進行交易之情形，如果交易相對人是要與該出名營業人進行交易締結契約時，則該交易契約存在於出名營業人與交易相對人之間。就此德國聯邦法院 2013 年 3 月 1 日民事判決即認為：「在行為人以他人名義而為行為之情形，應分別情形判斷其契約關係。亦即以另一方契約當事人（契約相對人）之觀點來看，是要與名義人交易，或是要與行為人自己交易<sup>4</sup>。如果行為人使用他人名義，對於另一方契約當事人而言，並未導致錯誤認識行為人之身份，該契約相對人真正是使想要與實際行為人締結契約時，則有在記載錯誤名稱下之自己交易(Ein Eigengeschäft unter falscher Namensangabe)存在，行為人應自己負擔契約義務<sup>5</sup>。

反之，如果行為人以特定第三人名義出現，而另一方契約當事人得認為該項契約正是要與該第三人名義主體締約時，則應承認名義主體之契約存在<sup>6</sup>。在此情形，應類推適用德

---

3 外國判例亦有類似見解，例如日本最高裁判所第三小法廷令和 3 年 6 月 29 日判決：「未取得許可執照者為經營住宅房地交易業務，而向住宅建設業者借用其名義，以進行交易（作者按：借牌營業），違反同法 12 條第 1 項及第 13 條第 1 項，而逃脫同法之所採取之許可制度，其反社會性相當強，故其借用名義之合意，因違反同法 12 條第 1 項及第 13 條第 1 項規定意旨，並違反公序良俗，又與之合併，按照借用住宅建設業者名義之交易，所取得利益分配之合意，與借用名義之合意，可認為構成一體，均因違反上述規定以及公序良俗，而應認為無效。」日本民法第 90 條規定：「違反公共秩序或善良風俗之法律行為，無效。」其判例學說一般認為不僅有關法律行為之內容，亦應考量法律行為之進行過程以及其他各種情事，據以判斷法律行為是否違反公序良俗（日本法務省，民法(債權關係)の改正に関する論点の検討(1)，<https://www.moj.go.jp/content/0000776664.pdf>，最後瀏覽日：2023/09/05）。通常具有強烈公共性或救濟弱者為目的之法規，具有強行法規之性質。

4 BGH, Urteil vom 3. März 1966 II ZR 18/64, BGHZ 45, 193, 195 f.

5 BGH, Urteil vom 18. Januar 1988 II ZR 304/86, NJW-RR 1988, 814, 815; Urteil vom 8. Dezember 2005 III ZR 99/05, NJW-RR 2006, 701, 702.

6 BGH, Urteil vom 18. Januar 1988 II ZR 304/86, a.a.O.



國民法代理 (§§ 164 ff. BGB) 之原則<sup>7</sup>。該第三人名義主體得核准同意該項法律行為，而使自己成為契約當事人。如果其不核准同意，則因屬於無權代理行為，其意思表示無效。於此情形，類推適用德國民法第 179 條第 1 項規定，無權代理人應依據相對人之選擇，負責履行或負擔損害賠償責任<sup>8</sup>。」<sup>9</sup>

學者黃茂榮教授指出：「在借名締約，至少出借名義者，願意自己當做以其名義所從事之法律行為的當事人，負擔風險並分享與其提供之商譽價值相當的報償。因此，出借名義者應仍為該以其名義所從事之法律行為的當事人，有自該法律行為發生之權利義務。出借名義或牌照，使借名或借牌者，得以該名義或牌照，從事法律行為。這與由出借名義或牌照者將代理權授與借用名義或牌照者，以從事法律行為在外觀上並無差異<sup>10</sup>。」

在借牌營業，借用牌照者經出借牌照者之同意授權，使用其名義對外營業，亦即在「外部法律關係」上，以出名營業人之名義參與市場經濟活動，在民法上與「交易相對人」締結進貨及銷貨之買賣契約，其民事交易之契約法律關係存在於出名營業人與交易相對人間，出名營業人在民法上負擔契約義務，並承擔違約不履行損害賠償之法律風險。在「內部法律關係」上，出名營業人僅按照營業額收取固定比例之借牌費用或報酬，不實際從事營業活動，亦不承擔營業盈虧之風險，而由借牌者承擔營業盈虧之風險，亦即出名營業人關於借牌營業部分，其營業所得扣除各項應納稅捐後，最後歸屬於借牌者享有。

7 BGH, Urteil vom 3. März 1966 II ZR 18/64, BGHZ 45, 193, 195 f.

8 BGH, Urteil vom 7. Juni 1990 III ZR 155/90, BGHZ 111, 334, 338; Urteil vom 8. Dezember 2005 III ZR 99/05, NJW-RR 2006, 701, 702.

9 有關借牌營業，日本立法例要求出名營業人與借牌者就因該項交易所發生之債務，連帶負擔清償責任。就此日本商法典第 14 條規定「允許他人使用其商號的商人的責任」：「授權他人使用自己的商號，從事營業或經營事業之商人，對於誤認為該商人從事該項營業而與該他人進行交易之人，應與該他人就因該項交易所發生之債務，連帶負擔清償責任。」（日本會社法（公司法）第 9 條亦有相同規定）本條之適用要件如下：(1) 借用牌照者，使用出借牌照者之商號（外觀之存在）。除非有特殊情況，必須借用牌照者的業務與出借牌照者的業務相同（日本最高裁判決，1978 年 6 月 13 日）。(2) 出借牌照者對於借用牌照者「承諾」使用自己之商號（作出外觀之歸責性）。此一承諾，包括明示同意，也適用於默示同意（最判昭 30.9.9）。(3) 交易相對人誤認出借牌照者為營業主體（對於外觀之信賴）。至於所謂「因該項交易所發生之債務」，包括因借牌者違約造成之損害賠償義務以及因合約解除而負擔回復原狀之義務（最判昭 30.9.9），基於交易之侵權行為（詐欺交易等具有交易外觀之不法行為）所發生之損害賠償債務，亦包括在內（最判昭 58.1.25）。但因不法侵權行為所負擔之損害賠償債務，例如因事實的不法行為（交通事故等）所發生之損害賠償債務，不包括在內（最判昭 52.12.23）。

10 黃茂榮，契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定，植根雜誌，27 卷 3 期，2011 年 3 月，頁 11-12。

## 參、借名登記或借牌營業之稅務處理

### 一、民間交易習慣

依據民間交易習慣，納稅義務人通常情形，為配合上述外部民事契約法律關係（出名登記或出名營業者），一般依循民法上交易契約法律關係流程，在稅法上，以出名營業人之名義購入貨物或勞務，取得進項發票，並以出名營業人之名義銷售貨物或勞務，故以出名營業人之名義開立銷售發票，以出名營業人之名義申報繳納應納營業稅以及營利事業所得稅。為免有關借名或借牌法律關係之舉證困難，按照外部法律關係進行稅務處理，較為簡便可行。

### 二、財政部函釋見解

#### （一）利用他人名義從事交易

##### 1. 非自耕農利用農民名義購買農地，不得免徵土地增值稅

財政部 92.07.02 台財稅字第 0920453519 號令：「二、-----惟因課稅對象的經濟活動複雜，難以法律加以完整規定，故為實現衡量個人之租稅負擔能力而課徵租稅之租稅公平主義，並防止規避租稅而確保租稅之徵收，在租稅法之解釋及課稅構成要件之認定上，如發生法律形式、名義或外觀與真實之事實、實態或經濟負擔有所不同時，則租稅之課徵基礎，應著重於事實上存在之實質，此為租稅法學所通稱之實質課稅原則之意涵。次查依司法院大法官會議釋字第 506 號解釋理由書『有關稅法之規定，主管機關得本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實現課稅之公平原則，為必要之釋示，迭經本院釋字第 420 號及第四三八號等解釋闡示在案。』爰此，對於在經濟實質上已具備課稅構成要件者，雖行為人蓄意使外在之外觀或形式不具備課稅要件，仍宜對其課稅，合先敘明。三、查八十九年一月修正前之土地稅法第三十九條之二第一項明定免徵土地增值稅規定之適用要件為『移轉與自行耕作之農民繼續耕作者』，其立法意旨在便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模，故出賣人移轉農地所有權與具農民身分之人，實際上亦由該農民繼續耕作，始符合前揭土地稅法規定而免徵土地增值稅；惟如無農民身分之人，利用符合上開免稅規定之農民名義購買農地，形式上雖符合上開免稅規定，而實質上係以迂迴、不正當的方式避免滿足稅捐構成要件，以規避稅捐之脫法行為，自不符合前揭土地稅法免徵土地增值稅之規範要件與立法意旨，而不得適用免徵土地增值稅之規定。故本部 80.06.18 台財稅第 800146917 號函釋有關非農民以脫法行為，利用農民名義移轉農地，並申請免徵土地增值稅，涉及逃漏土地增值稅情事，為維護租稅公平，並兼顧

租稅法律主義之原則，仍應依相關規定向法定之納稅義務人補徵土地增值稅，係本於租稅法律主義之精神，依修正前土地稅法第三十九條之二第一項之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公平原則，為必要之釋示，並未逾越母法之規定，亦應符合法律保留原則<sup>11</sup>。」

按農地買賣移轉，出賣人原本可以適用免稅規定，卻因買受人不符合免稅要件，稽徵機關嗣後撤銷免稅處分，再對於出賣人補徵土地增值稅，難免有違反信賴保護原則，傷及無辜之出賣人。在此立法政策上如能改以買受人為納稅義務人，應較為合理。否則出賣人當僅得主張移轉無效，回復原狀，亦即依據釋字第 379 號解釋：「私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，乃土地法第三十條第一項前段所明定。申請農地所有權移轉登記者，依土地登記規則第八十二條第一項第一款前段規定，應提出承受人自耕能力證明書，登記機關既應就所提自耕能力證明書為形式上的審查，則其於登記完畢後，經該管鄉（鎮、市、區）公所查明承受人不具備自耕能力而撤銷該自耕能力證明書時，其原先所有權移轉登記所據『具有自耕能力』之事由，已失所附麗，原登記機關自得撤銷前此准予登記之處分，逕行塗銷其所有權移轉登記。」辦理，以溯及消滅其納稅義務。

## 2. 借名登記購買農地之交易所得，屬債權買賣，應課徵營業稅及營利事業所得稅

財政部 101.07.04 台財稅字第 10104563040 號令：「營業人購買農地，囿於法令限制，借名登記於他人名下，嗣該未取得農地所有權之營業人出售該農地並取得代價，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受人；另應按所得稅法第 24 條規定，以其出售收入減除成本及相關費用後計算所得額，依同法相關規定課徵營利事業所得稅。」

按農地之土地買賣交易，原本不課徵營業稅（加值型及非加值型營業稅法第 8 條第 1 項第 1 款）。然因營業人所購置之農地，借名登記於他人名下，並未取得農地所有權，其出售農地亦僅係將他人名下農地移轉給買方，亦即係將對於名義上所有權人之農地所有權之「移轉請求權」「轉讓」買受人，並辦理移轉登記，故實務上認為此一情形，係「移轉請求權」之「債權轉讓」交易，法律性質上屬「債權買賣行為」，而構成應課徵營業稅之

11 同說：「免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，則原無免徵土地增值稅之適用，應予補徵原免徵稅額。說明：二、取得依法免徵土地增值稅之農業用地，在地目未變更前興工闢建球場，如該球場係先經教育部依法許可設立，且已領有興工之建照者，尚非屬非法使用，依本部 79.10.16 臺財稅第七九〇三三〇六七六號函規定，不宜引用土地稅法第五十五條之二第三款規定處罰。故取得依法免徵土地增值稅之農業用地，經繼續耕作一段時間後，供高爾夫球場申請設立登記，如係依法定程序變更使用，尚無補徵原免徵土地增值稅或處罰問題。惟類此情形，如經查明係第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」（財政部 80.6.18 臺財稅字第 800146917 號函）。



對象。在此係採取法律關係歸屬角度觀察，運用「概念法學思維方法」導出此一解釋結果。如從實質課稅原則觀察，營業人實際上持有該農地之經濟上所有權，其買賣轉讓契約亦可認為是以農地作為買賣標的物，屬於買賣農地之一種，而應准予免稅。

### 3.建設公司負責人以個人名義申請建造執照，對外以建設公司名義推出銷售

財政部 79.12.3 台財稅字第 790305108 號函：「三、個人建屋出售仍得依本部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函將其所得直接歸戶課徵綜合所得稅。惟如查明係合夥或公司等營利事業出資興建房屋出售，如規避稅負，取巧利用個人名義申請建造執照與銷售之事實者，仍應依法對該營利事業課徵營業稅及營利事業所得稅。四、○○○君如確係個人出資興建房屋出售，應依前開七十三年函釋辦理，惟如經查明係××建設事業股份有限公司利用其負責人之名義建屋出售，則仍屬該公司之營業行為，應依前項說明查照核實辦理。」本件函釋認為建設公司，假借（利用）負責人個人名義建屋出售，應依實質課稅原則，重新調整認定其稅捐主體之銷售營業人為公司進行課稅，符合租稅規避之防杜法理。

### 4.營業人假借（利用）個人名義建屋出售

建設公司，假借（利用）個人名義建屋出售，以規避銷售房屋所應負擔之營業稅及所得稅，在稅法上應如何處理？

財政部 80.12.23 台財稅字第 801266215 號函檢附附件：「檢討營業人假借（利用）個人名義建屋出售逃漏稅查緝情形有關事宜」會議紀錄。「（三）對經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖已逾申報扣抵期限，或所載不符營業稅法第三十三條之規定，如經查明確屬各該建屋工程所需之支出，其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。（五）個人建屋出售，經輔導辦理營利事業設立登記前之案件，尚不發生不依法開立發票交付買受人之行為罰。至原為建設公司，假借（利用）個人名義建屋出售者，其有不依規定給與他人憑證之行為罰部分，仍應依稅捐稽徵法第四十四條論處。」本件函釋對於經輔導已自動辦理營業登記者，於辦理營業登記前，因興建工程需用材料或勞務之支出，所取得之進項憑證，雖不符合一般進項稅額扣抵要件之形式要求，但本於實質課稅原則，既然經查明確屬各該建屋工程所需之支出，「其進項稅額，得專案核實，准予扣抵。」以核實認定應納稅額，落實實質課稅原則，應值得肯定。至於原為建設公司，假借（利用）個人名義建屋出售，應依實質課稅原則，重新調整認定其稅捐主體之銷售營業人，符合租稅規避之防杜法理。

### （二）利用他人名義分散所得案件

基於經濟歸屬原則，經濟活動之收益，應歸屬於從事經濟活動而獲得收益者，作為所得之歸屬主體<sup>12</sup>▲。在利用他人名義分散所得案件之處理，財政部 97.01.16 台財稅字第

09600451280 號函：「分散人利用受利用分散人名義分散所得案件，依本部 62 年 3 月 21 日台財稅第 32131 號函及 90 年 12 月 24 日台財稅字第 0900456675 號令規定，係採實質課稅原則，該分散所得及相對之扣繳或可扣抵稅額均屬分散人所有，應一併轉正歸戶。依此，計算分散人應補稅額及漏稅額時，除扣繳或可扣抵稅額之轉正外，尚應扣除以各受利用分散人名義溢繳（例如自繳或核定補徵）之稅額，並加計以各受利用分散人名義溢退之稅額，再據以發單補徵及裁處罰鍰，且各受利用分散人申報地稽徵機關不另就因該筆分散所得而溢繳稅款或溢退稅款作處理<sup>13</sup>。」在此情形，實務上認為依據實質課稅原則，「該分散所得及相對之扣繳或可扣抵稅額均屬分散人所有，應一併轉正歸戶。」採取實質經濟利益歸屬之觀點，對於納稅義務人有利事項（以他人名義繳納之稅款）亦納入考量，再補徵差額短漏之稅款，應屬合理。

「綜合所得稅納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，經稽徵機關查獲補徵稅款並移罰確定後，如該納稅義務人已繳清補徵之稅款及罰鍰，申請將該項分散他人名義之股票，改回自己名義所有，應准不視為贈與移轉，免徵贈與稅，同時並免徵其證券交易稅及證券交易之所得稅。」（財政部 62 台財稅字第 36855 號函）在此參照信託財產之「形式移轉不課稅原則」，此一回復原狀行為不課稅，具有正當合法性。

財政部 69.8.22 台財稅第 37038 號函：「納稅義務人×××君利用其叔之名義謀職，並領取六十七年薪資及以其叔名義辦理該年度所得稅結算申報，既經查明實際薪資受領人係×××，依法自應以實際所得人為納稅義務人重行核計補稅。至×××以其叔名義辦理之結算申報已納稅款，可抵扣其重行核計之應補稅款。」（依財政部 110.10.27 台財稅字第 11004620890 號令發布廢止）在此由於退稅權利人與納稅義務人並非同一人，稽徵機關應不得行使抵銷權，亦即不得就已納應退稅款，抵扣其重行核計之應補稅款。故財政部廢止此一函釋，洵屬合法。

12 陳清秀，稅法各論（上），4 版，元照，2021 年，頁 84。

13 財政部 70.04.14 臺財稅字第 32914 號函：「二、×××君以所有房屋無償提供自己主持之××公司使用，該公司並未自行使用，於六十五、六十六年間又將房屋出租與第三人，應認屬×君利用他人（包括個人及法人）名義規避累進綜合所得稅負，該項租賃所得應轉正為其個人之所得，依法課徵綜合所得稅。至××公司所申報之該項所得既係受分散之所得，其於轉正為×君之個人所得，改向×君課稅時，自應將該受分散之所得在××公司之所得內予以減除。三、本部 68.02.07 臺財稅第三〇七五二號函：『個人自有之房屋，雖稱係無償提供與配偶合組之有限公司使用，但公司並無該項資產，縱以公司名義借與他人，該項租金收入仍應認屬個人之租賃收入，應合併所得年度綜合所得總額課稅』，係針對利用他人名義規避累進綜合所得稅負之分散所得案件所作之解釋，即將該項所得予以轉正為原財產出借人之所得課稅，該項所得被利用人如已申報，自應予以減除，應不生課稅主體混同或重複課稅之問題。」（所得稅法已明文規定房屋不得無償提供公司使用，本函宜免列，不再援用）

### （三）利用他人名義從事交易之逃漏稅行為之處罰

稅捐稽徵法第 41 條：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以下罰金。犯前項之罪，個人逃漏稅額在新臺幣一千萬元以上，營利事業逃漏稅額在新臺幣五十萬元以上者，處一年以上七年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以上一億元以下罰金。」

稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅行為移送偵辦注意事項（財政部 95.02.06 台財稅字第 09504508090 號令修正）：「納稅義務人有下列情形之一而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦：五、利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行為者。」稅捐稽徵法第四十三條所定教唆或幫助他人逃漏稅捐行為移送偵辦注意事項（財政部 93.07.12 台財稅字第 0930452381 號令）：「稅捐稽徵機關查獲稅捐稽徵法第四十三條所定教唆或幫助他人逃漏稅捐行為之案件，應依下列規定辦理：一、有下列教唆或幫助他人逃漏稅捐情形者，應予移送偵辦：（四）教唆或幫助納稅義務人利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或為其他行為者。」按利用他人名義從事交易之行為，本於契約自由，原則上在民法上屬於合法行為，其動機原因可能甚多，其目的未必是要隱匿財產或分散所得，以逃漏稅捐。在此應僅能認為利用他人名義從事交易之行為，可能顯示某種「情況證據表徵」足以推測可能隱藏逃漏稅之行為而已。

### （四）借牌營業，依據實質課稅原則，否認外部契約關係，對於幕後借用牌照者課稅及處罰

在借牌營業之情形，財政部函釋依據實質課稅原則，否認人民在私法上之外部交易契約關係，而認為應對於幕後借用牌照者（實際經營者）課徵營業稅。

財政部 79.08.30 台財稅第 780458461 號函：「主旨：營造廠商未實際從事承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之不法行為，除涉嫌幫助他人逃漏稅破壞稅制外，亦影響工程品質及社會安全，應分別情節依法嚴予查處，以杜弊端。說明：二、凡從事承攬工程，對外營業收取報酬之行為，應於開始營業前申請營業登記，並繳納稅捐。違反規定者，應依營業稅法第 45 條、第 51 條、稅捐稽徵法第 44 條（編者註：已改為擇一從重處罰）及所得稅法第 110 條，追繳稅款，並處以罰鍰。借用他人營造業登記證從事承攬工程，並以該未實際承攬工程之營業人開立統一發票作為領款之憑證者，並應依稅捐稽徵法第 41 條之規定，以不正當方法逃漏稅捐移送司法機關偵辦其刑責。三、營造廠商未實際承攬工程，將其營造業登記證提供與他人使用，投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票交付使用領款等不實之行為，係屬從事不實之銷售，除應將查證事實之有關資料，移送實際承攬之業者所屬主管稽徵機關，依說明二查處，及敘情檢附有關資料專案函請建管單位，依照營造業管理規則第 31 條第 1 項第 3 款之規定，撤銷其營造業登記證外



（編者註：本規則已廢止，改依營造業法第 54 條第 1 項第 2 款規定廢止其許可），該營造廠商已涉嫌幫助他人以不正當方法逃漏稅，應依稅捐稽徵法第 43 條規定移送司法機關偵辦其刑責。六、營業人以土地及其定著物同時銷售者，營業稅法施行細則第 21 條（編者註：現行條文有修正）規定，除銷售價格按土地與定著物分別載明者外，依房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格總額之比例，計算定著物部分之銷售額。惟營業人所訂定房屋及土地分別出售之合約，如房屋售價偏低，土地售價偏高者，應依營業稅法第 17 條、第 43 條第 2 項及同法施行細則第 25 條有關規定，核定其銷售額，計算應納稅額，並補徵之。」

上開函釋認為出借牌照提供他人營業屬於幫助他人逃漏稅捐之行為，應予以處罰，或許出於協同防杜借牌營業之目的。惟從租稅課稅法理觀點出發，借牌營業仍可依法課稅與納稅，未必屬於以不正當方法逃漏稅捐之行為，財政部所持法律見解，似有重大誤會（詳如後述）。

### 三、法院裁判見解：支持財政部函釋

#### （一）案例 1：個人借用公司名義對外營業

某甲自然人以乙公司名義對外營業，經稅捐稽徵機關認定係借牌營業，以其未辦營業登記而營業，因此補稅處罰。

案情摘要：最高行政法院 100 年度判字第 1757 號判決

##### 1. 上訴人張三郎起訴主張：

其係營造工程之工人，自 74 年起，即受僱於良維營造工程有限公司（下稱良維公司），因良維公司之營業地址遷移臺南縣（現改制為臺南市），除承包南部工程外，於承包臺北縣政府（現改制為新北市政府）機關單位之工程時，無法選派適當人員督導、處理，乃自 76 年起授權張三郎，代表良維公司處理工程承攬，施工業務、投標議價及完工驗收等事項，並代為發放代理僱工之薪資、訂購材料之費用及交付小包商之工程款。張三郎於代良維公司領取政府機關所撥付之工程款後，除先扣除該公司之利潤、營業稅款外，將所餘款項存入張三郎個人之銀行帳戶，俾利用該銀行帳戶以隨時而領出現金支付該公司應付員工之工人薪資、工程材、物料費用及部分之小包工程款，並非向良維公司借牌。縱認張三郎有借用牌照情事，惟張三郎代辦之工程實際均已繳納營業稅完畢並無逃漏稅違反稅捐稽徵法逃漏營業稅，原處分機關之核定稅款及罰鍰處分，亦顯然有誤等語，求為判決訴願決定、原處分（含重核復查決定）不利於張三郎部分，均撤銷。

##### 2. 北市國稅局則以：

張三郎未依規定申請營業登記擅自營業，於 81 至 84 年間銷售貨物（勞務），經北市



國稅局核定補徵營業稅額，並處罰鍰，並無違誤。張三郎非良維公司之支薪勞保員工及借用牌照擅自營業之情節，業經原審法院 90 年度訴字第 2252 號判決審認屬實。本件係審認張三郎未辦營業登記擅自營業，漏開統一發票及漏報銷售額等違章情事，與出借牌照之營造廠良維公司是否已依法報繳營業稅無涉。至張三郎於行政救濟階段所提示之進項憑證，皆係查獲後始提出，且未於查獲前申報作為留抵稅額，是原查計算其漏稅額時，自不得准其扣抵銷項稅額，而張三郎所支付之借牌費用，因未含營業稅額，亦不得作為扣抵銷項稅額之進項憑證，本件以工程款認定銷售額，依法並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回張三郎之訴。

### 3. 判決要旨

按我國加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之實際營業人均為營業稅法上之納稅義務人，故其他非實際營業人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務（本院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議參照）。本件縱出借牌照之良維公司就系爭工程所開立之發票金額已報繳營業稅，亦屬稽徵機關應依財政部 88 年 4 月 22 日函釋意旨查明審酌後，是否確有溢繳營業稅款，而准予核實退還之問題，要並不影響張三郎補繳營業稅之義務之認定。是張三郎上訴主張：良維公司實際已繳納營業稅，並無逃漏，不應補稅處罰云云，亦不足採。

原審法院 90 年度訴字第 2252 號及 93 年度訴字第 577 號確定判決就張三郎向良維公司借牌營業，其營業額之認定，應否扣除借牌費用乙節，已明確於判決理由中分別載明：「……又原告（即張三郎，下同）既然只有從良維公司兌現工程款支票之帳戶，領取其中百分之九十、九十一或九十五之款項，則依實質課稅原則，其實際領取之金額，始為其正確之營業額，被告（即北市國稅局，下同）既認定原告有借牌營業及負擔借牌費用之事實，卻又不將借牌費用從良維公司兌現之工程款中剔除，仍以良維公司兌現工程款之全額作為其營業額，據以補稅科罰，就此而言，原處分亦有違誤。」、「……且衡之常情，出借牌照所需費用通常包括因開立發票需支出之營業稅、聘用土木技師及會計師之酬勞暨合理之利潤等項，如本件原告確有向良維公司借牌，其自不可能全數領取工程款，自需扣除上開借牌相關費用，為事理之然……。」乃撤銷北市國稅局之處分及訴願決定，北市國稅局就上揭二件撤銷判決，均未提起上訴而確定在案 14▲。

14 本案訴訟中國稅局上訴主張：「按『在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物，均應依本法規定課徵加值型或非加值型之營業稅。』為營業稅法第 1 條所明定。次按『關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之案

## （二）案例 2：借用甲級營造廠商名義，承攬重大工程

乙營造公司借用甲級營造廠商甲公司名義，承攬學校工程，經法院判決認定乙公司以不正當方法逃漏營業稅，構成逃漏稅捐罪

案情摘要：最高法院 89 年度台上字第 3861 號刑事判決：

「本件原判決（台灣高等法院 86 年度上訴字第 5331 號判決）認定上訴人甲○○係納稅義務人上權營造有限公司（下稱上權公司）之負責人，該公司於民國七十七年至七十九年間承包私立南亞工商專科學校（下稱南亞工專）學生活動中心工程新建第一期、第二期『土木建築結構工程』及『裝飾工程』，土木建築工程部分先後二期之工程款合計為新台幣（下同）一千七百八十三萬一千四百三十元，裝飾工程部分二期合計為三千七百二十四萬八千五百七十元，因上權公司未具營建資格，依規定不得承包『土木建築工程』，上權公司乃向甲級營造廠商仲明營造有限公司（下稱仲明公司）商借營建執照，並由該公司出面與南亞工專簽約承攬上開土木建築結構工程，惟實際上均由上權公司負責施工，嗣後上開土木工程陸續完工，南亞工專並按工程進度陸續簽發六紙支票交由上權公司兌領，該公司明知上開土木建築工程款一千七百八十三萬一千四百三十元（含營業稅）悉由上權公司兌領取得，仲明公司實質上並無所得，竟為逃漏稅捐，於七十八年一月間由出借營建執照之仲明公司開立銷售額為二百萬元之不實統一發票一紙，又於七十九年三月間至七十九年十一月十五日止，由仲明公司陸續簽發銷售額共一千四百九十八萬二千三百十五元內容不實之統一發票共五紙交付南亞工專憑以報稅，以此不正當方式逃漏七十八年度營業稅十萬五千元、七十九年度營業稅八十五萬一千四百八十三元等情。因而撤銷第一審諭知無罪判決，改判論處上訴人為納稅義務人之公司負責人，以不正當方法逃漏稅捐罪刑。

查本件形式上雖由仲明公司與南亞工專簽約承攬上開土木建築結構工程，實際上卻由上權公司負責施工，否則以上開土木工程款多達一千餘萬元，果仲明公司實際上有承包是項工程，則前開支票即應以該公司為受款人供其兌領，豈有指明上權公司為受款人之理，更無先由上權公司兌領後再以現金轉付而徒費週折，又證人王麗珠有出借仲明公司執照予未具營建資格之施工廠商，並開具上開公司發票，與李泰明、李逸品父子共同幫助各廠商逃漏稅捐，亦經原審判處有期徒刑一月又十五日，緩刑三年確定，已據原判決說明其憑以

---

件，仍應依本部 79 年 8 月 30 日臺財稅第 780458461 號函釋核處；至該營造廠商因上開行為所收取之代價，非屬營業稅課稅範圍，不課徵營業稅。」為財政部 87 年 6 月 2 日臺財稅第 871938679 號函所明釋。本案良維公司因借牌行為所收取之代價，依前揭規定，應認非屬營業稅課稅範圍，可不課徵營業稅。換言之，本案張三銷售額之計算，應以良維公司所請得之工程款數額為準（不含稅），而本不應扣除借牌費用；至於借牌費用得否列為張三營利事業所得稅成本費用扣除，乃屬另一問題。」惟因前案已經確定判決，具有既判力，故行政機關應受拘束。

認定上訴人有違反稅捐稽徵法之依據及理由。」「再稅捐稽徵法第四十一條之逃漏稅捐罪係屬作為犯，而非不作為犯，上訴人經由借牌之仲明公司開立不實之統一發票，以逃漏稅捐，自屬作為犯，與單純漏報、短報之消極不作為犯有所不同，原判決與本院七十年台上字第六八五六號判例並無牴觸，上訴人所稱借牌與以不正當方法逃漏稅捐乃不同範疇之行為，尚有誤會。」

### （三）案例 3：轉包工程

甲公司承攬業務後，全部轉包乙公司實際承作，應如何課稅？

案情摘要：最高行政法院 97 年度判字第 823 號判決

「依本院對此種類型案例之一致法律見解，認為：『借牌』在現行司法實務上之觀念為：承攬契約之締約人，因國家工程資格之管制，無法以自己之名義與定作人訂立承攬契約，因此借用其他有從事工程資格者之名義，擔任承攬契約之名義承攬人，但實際承攬人之工作，卻由借名人自行為之。但在本案中，高雄港務局並無限制高雄港裝卸公司不得將其業務轉包，而且該公司本身亦有執行承攬契約之能力，因此本案完全與借牌營業之情形無涉。至於轉包之情形，轉包承攬契約仍然存在於主承攬人與次承攬人間，故上訴人在私法關係上亦未與高雄港務局間建立起承攬之法律關係。」

## 肆、分析探討

### 一、稅法連結民事法律關係

在市場經濟體制，民事法的規範功能，是規範國民私法上經濟活動，作為其經濟活動之規律，而稅法上之交易稅或消費稅，則是連結其法律上交易之活動結果，並對其成果課稅（交易稅或消費稅）。故形成私法關係之經濟活動應先行，稅法之課稅，則把握在後，為避免干擾私法自治活動之進行，稅法（尤其是財政目的規範之稅法）之課稅，原則上應儘量承接私法關係，而與私法關係融合，在私法上交易法律行為發生得喪變更時，其交易之經濟上成果也會發生變動，為把握其經濟上負擔能力之變化，稅法上課稅法律關係原則上也應配合發生得喪變更，以尊重私法秩序，友善對待國民經濟活動，不致於因為課稅負擔而產生經濟活動圓滿順暢進行之障礙。此即私法相對於稅法之「先行性」(Vorherigkeit des Zivilrechts)或「優先性」(Präzedenz des Zivilrechts)。最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決亦謂「稅法具有附從性」，稅捐構成要件之法律涵攝，原則上應「尊重民商法之安排」。

例如營業稅法上，把握納稅者在民法上銷售貨物或勞務之交易行為，作為課稅對象。

倘若民法上發生銷貨退回或折讓，導致約定價金退回或折減時，則在稅法上，應承接此一民事契約關係之變動，予以考量，同步發生稅捐債務關係之變動，以符合整體法秩序統一性（體系正義）之要求，同時符合量能課稅原則。故營業稅法第 15 條第 2 項規定：「營業人因銷貨退回或折讓而退還買受人之營業稅額，應於發生銷貨退回或折讓之當期銷項稅額中扣減之。營業人因進貨退出或折讓而收回之營業稅額，應於發生進貨退出或折讓之當期進項稅額中扣減之。」即本此意旨。

## 二、借牌營業之營業稅法律關係

借牌營業之營業稅法律關係，有二種可能之課稅模式：

### （一）外部法律關係說

在借牌營業，在「外部法律關係」上，以出名營業人之名義參與市場經濟活動，在民法上與「交易相對人」締結進貨及銷貨之買賣契約，其民事交易之契約法律關係存在於「出名營業人」與「交易相對人」間。依循此一外部交易法律關係，營業稅課稅對象為銷售貨物或勞務之營業人，亦即以民法上買賣契約之當事人作為營業稅法上負擔取得進貨發票及開立發票之協力義務，並以該契約當事人為營業人負擔納稅義務，故出名營業人取得買入貨物或勞務之進貨發票，開立銷售貨物或勞務之發票，並應以其名義報繳營業稅。此一課稅模式，出名營業人係以受營業人之地位，負擔營業稅法上之納稅義務，最後轉嫁與買受人在經濟上負擔營業稅，出賣人實質上僅係代收代付營業稅<sup>15</sup>，不僅符合營業稅作為間接稅而進行轉嫁之目的，國家稅收並無損失，而且使營業稅法與民法無縫接軌，兩者之法秩序統一。對於徵納雙方兩便，亦不擾民。加上出名營業人以甲級營造廠為例，其資歷及信用均優於借牌營業者（可能僅為乙級或丙級營造廠），由其擔任營業稅之納稅義務人，稽徵流程順暢，交易相對人之法律風險最少（法令遵循成本最低），稅捐債權亦可獲得保障（稽徵成本降低），量能課稅原則亦可實現（最終轉嫁給消費者負擔），並無擬制與推計課稅之必要<sup>16</sup>。

國內學者黃茂榮教授指出：「借牌營業之特徵，被授權者（借牌者）固已授權者之名義營運，但自負盈虧。這雖與委任或代理之利益歸屬原則矛盾，但與商標之授權卻正相吻合。---當借牌者以此為基礎，以出借牌照者之名義從事營業，自當承認該營業在稅捐法上之合法地位。其因此所開立之憑證，無所謂由非真正交易當事人開立的問題。至於該牌照

15 此為歐洲法院裁判見解，參見陳清秀，前揭註 12，頁 587 以下。

16 最高行政法院帥嘉寶庭長即持此見解。參見 112 年 4 月 21 日台北律師公會與東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦稅法沙龍研討會，帥嘉寶庭長之與談意見。



之出借，如涉及經濟管制法規之違反，其制裁應依其違反之規定的處罰規定」<sup>17</sup>。「在這種案件，其實國家並無營業稅損失。試圖以營業稅之處罰為手段，矯正營造業之脫軌營業行為，且其處罰之內容為漏稅罰，是否得當，值得檢討。蓋營業稅法外的問題，必須營業稅法外解決，才能對症下藥<sup>18</sup>。」

黃茂榮教授也指出：營業人「在營業稅法是否有必要為稅捐稽徵之目的，主張按實質課稅原則將稅捐客體歸屬於該客體之利益實質上歸屬之人，而不以其法律形式上之名義人為準。從土地稅法關於信託利益之納稅義務人的規定<sup>19</sup>觀之，應採得以其法律形式上之名義人作為歸屬標準的看法。蓋營業稅，營業人本來都僅是形式上納稅義務人，其稅捐負擔是要轉嫁給相對人，直到最後轉嫁給消費者。就其稅捐負擔之歸屬，並無區分給付對價之相對人，究竟為形式的或實質的購買人之實益<sup>20</sup>。」

黃茂榮教授認為在營業稅法上，「關於交易相對人的認定標準，因其以法律行為為之，本來應以名義人為準，蓋非如是，在代理制度，將無法分辨法律關係在本人及代理人間的歸屬。」「從實質課稅原則考量這個問題，關於『過程性』的課稅事實，例如營業稅法上之『銷售』，應以名義人為準。蓋不涉及經濟利益之終極歸屬<sup>21</sup>。」「由於營業稅是轉嫁的，最後應由消費者負擔，所以其稅捐義務之法律上的歸屬應以法律行為之名義人為準<sup>22</sup>。」

## （二）內部法律關係說

在借牌營業，如把握其內部法律關係，則因借牌者實際參與經濟活動，並享受最後經濟活動之成果，故有認為出名營業人僅是單純名義上出賣人，具有人頭性質，實際上應認定銷售營業人為幕後之借牌者，在稅法上，本於所為實質課稅原則，應予以否認其外部法律關係，予以穿透，調整改為幕後借牌者為銷售營業人，據以課稅。

實務上採取此說，例如上述財政部 79.08.30 台財稅第 780458461 號函。

此一稅法上調整，勞師動眾，並產生下列影響：

1. 進貨交易契約之當事人，在稅法上予以否認：出名營業人就其進貨交易，不應取得進貨發票，而應改由借牌者取得發票。從而導致出名營業人虛報進項稅額，借牌者未依法

---

17 黃茂榮，稅法總論（第1冊），2版，植根，2005年，頁203以下。

18 黃茂榮，前揭註10，頁13。

19 土地稅法第3條之1第1項規定信託土地之地價稅，以受託人為納稅義務人。同法第5條之2第1項規定信託土地有償移轉時，以受託人為納稅義務人。以上均採取法律形式歸屬原則。

20 黃茂榮，前揭註17，頁610。

21 黃茂榮，稅法各論，2版，植根法學叢書編輯室，2007年，頁601以下。

22 黃茂榮，同前註，頁441。

取得進貨發票，構成違法。

2.銷售交易契約之當事人，在稅法上予以否認：出名營業人就其銷貨交易，不應開立銷貨發票，而應改由借牌者開立銷貨發票。從而導致出名營業人虛報銷項稅額，應予退稅。借牌者就該項銷貨交易，應依法開立銷貨發票與買受人，其未開立發票，亦未報繳稅款，構成違法，應予以補稅處罰。又因借牌者進貨未依法取得進貨發票，無法申報扣抵進項稅額，導致虛增逃漏稅金額。

3.如果借牌者名下無財產，重新對於借牌者調整課稅及處罰結果，國家稅收勢必落空。

4.與出名營業人進行交易之契約相對人，如果善意信賴出名營業人之進貨及銷貨行為，卻又被誤指為未依規定開立發票給買受人（在借牌營業者進貨之情形），或誤指為未依規定取得進貨發票（在借牌營業者銷售貨物之情形）。可謂傷及無辜第三者之權益，而嚴重妨礙交易安全。

5.營業稅法與民法契約關係脫離，導致依據稅法規定，民法上買受人（出名營業人）不得取得買入之貨物之進貨發票，而借牌者與出賣人間並無買賣契約關係，立於第三人之地位，卻被稅法要求向出賣人取得進貨發票。此為稅法課予人民無法遵守履行之義務，違反憲法上「期待可能性」原則。又民法上出賣人（出名營業人）在稅法上被要求不得開立銷貨發票給買受人，而借牌者與民法上買受人間並無買賣契約關係，係立於第三人之地位，卻被稅法要求應以出賣人地位開立銷貨發票給買受人。買受人與借牌者並無買賣契約關係，竟被稅法課予義務取得非交易對象之發票。此類無理要求，可謂違反公法上期待可能性原則。

6.營業稅法與民法契約關係脫離，導致納稅者遵守民法權利義務關係履行合約，在稅法上卻被認定違反稅法上義務之行為。反之，倘若納稅者遵守稅法規定，卻無法融入民法契約關係中履行，導致人民遵守法律義務欠缺期待可能性。

7.稅法與民法各自為政結果，人民遵守民法契約關係，卻違反稅法。如遵守稅法上之義務，在民法上卻無契約之請求權基礎，而違反契約關係之權利義務。兩者價值判斷發生嚴重衝突與矛盾，有違整體法秩序統一性原則。

故營業稅法如採取內部關係說，作為課稅依據，勢必造成嚴重擾民，亦無法保障稅收，可謂兩敗俱傷，無法國泰民安。且就營業稅徵收之角度而言，縱然依據實質課稅原則調整當事人間之稅負，對於稅捐債權人國家而言，其能收取到之營業稅收結果並無差異<sup>23</sup>，實無採取擾民措施之必要。

---

23 柯格鐘，借牌營業、轉承包與分包工程之營業稅法律問題、論被繼承人生前贈與財產的課稅——大法官釋字第62二號解釋評析兼論我國遺產及贈與稅法的根本問題，收錄於：〈司法院行政訴訟制度相關論文

退而言之，倘若借牌營業人收受含稅之買賣價金後，卻將營業稅之納稅義務移轉給出名營業人負擔，而出名營業人則嗣後又抗辯主張自己並非納稅義務人，亦不實際繳納營業稅時（此種情況應極少發生，蓋出名營業人顧慮其信用與商譽，不至於不履行其納稅義務），則在此情形，應得援引稅捐規避之法理，進行調整課稅。或者在立法政策上，亦可考量將借牌營業人納入連帶負擔營業稅等手段，以解決此一問題<sup>24</sup>。

營業稅法如採取內部關係說，要求由借牌者開立發票納稅，則出名營業人原本開立發票納稅，即屬違法錯誤，應否退稅？即有問題。就此財政部 88.04.22 台財稅第 881909197 號函：「關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之案件，該營造廠商除仍應依本部 79.8.30 台財稅第 780458461 號函釋說明三規定辦理外，稽徵機關如查明並認定其有上開行為，且因此溢繳營業稅款者，准予核實退還。」

又依民國 110 年 12 月 17 日修正稅捐稽徵法第 28 條第 7 項規定：「在行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」出名營業人開立發票溢繳營業稅款者，可否申請退還，即有疑義。蓋在民法上，出名營業人要取得買賣價金，通常買賣合約（尤其政府採購契約）要求應憑「發票」領款，故出名營業人以民法上出賣人之法律地位，開立發票納稅是履行其民法上買賣契約之附隨義務，亦為其保障債權所必要。故並非明知無納稅義務，故意違法納稅。如不准退還，又要對於借牌者課稅，勢必重複課稅，導致國庫不當得利，有違課稅公平原則以及量能課稅原則。

### （三）OECD 加值稅課稅準則及德國立法例：外部法律關係說

2017 年 OECD 加值稅課稅準則第 3.2 點規定，在營利事業間之交易（business-to-business supplies，簡稱 B-to-B），應以「交易買受人(customer)之所在地」國家享有課稅權。同時有關買受人之認定，在通常情形應依據「交易契約」(business agreement)之記載決定之（同準則第 3.3 點）。交易契約包括約定有關提供服務之交易之雙方當事人及其有關交易之各項權利與義務，通常應依據雙方合意為之<sup>25</sup>。認為原則上應採取外部法律關係之形式認定基準。

德國聯邦財稅法院 1982.9.22 判決<sup>26</sup>認為德國租稅通則第 39 條第 2 項第 1 款之經濟觀

---

彙編，第 6 輯》，司法院，2009 年 9 月，頁 446；陳衍任，營造業之借牌營業及其課徵營業稅之探討—行政法院 93 年度判決評釋，財稅研究，37 卷 2 期，2005 年 3 月，頁 207。

24 最高行政法院帥嘉寶庭長即持此見解。參見 112 年 4 月 21 日台北律師公會與東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦稅法沙龍研討會，帥嘉寶庭長之與談意見。

25 OECD, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES 42-43 (2017).

26 BFH-Urteil vom 22.9.1982 (II R 61/80) BStBl. 1983 II S. 179.

察方法，依其性質，對於與民法上事件相連結之稅捐種類，並不能適用，或者至少僅得依據個別案件之事實狀態得適用之。亦即租稅通則第 39 條第 2 項經濟觀察方法之適用，如果法律並未明文規定加以排除時，則可能基於法律之「解釋」而排除其適用。倘若在法律形式與經濟實質不相符合之情形，稅法並未以經濟的觀察方法為準，而是以事實關係之法律形式為準時，即屬之。例如在稅法上之納稅義務，係連結私法上交易之形式的法律行為時，即應排除經濟觀察方法（實質課稅原則）之適用<sup>27</sup>。在此應就各該個別稅法規定進行解釋，而不能對於特定稅目，一般性的排除適用。亦即應就具體案件「逐一個案」判斷經濟觀察方法之適用可能性<sup>28</sup>。

在營業稅法上，德國判例也採取外部法律關係說。德國聯邦財稅法院 1999.1.28 判決<sup>29</sup>認為：「一個所謂稻草人（所謂人頭，sog. Strohmännchen），以自己名義銷售貨物，並使買受人取得貨物之處分權，得為加值型營業稅法上之銷售營業人。」其判決理由指出：「發票開立者以及給付營業人原則上必須相同<sup>30</sup>。通常情形，其應依據締結之民法上契約導出誰是一項銷售之給付出賣人(Leistender)<sup>31</sup>。給付出賣人在通常情形，是以自己名義對於他人本人或其授權之人交付貨物或提供勞務之人。一項銷售給付是否應歸屬於行為人或第三人，原則上繫於：行為人之表現，是以自己名義或被授權以他人之名義，對於第三人提出有償之給付為準<sup>32</sup>。營業稅法上所謂銷售貨物(Eine Lieferung)，存在於為給付受領人之利益，使其取得貨物之處分權。亦即有關銷售之標的物之實體、價值及收益被移轉給受領人。此項處分權之取得，在通常情形，連結民法上所有權移轉給給付受領人<sup>33</sup>。」係採取外部法律關係說。

德國明斯特財稅法院 2019.1.10 判決<sup>34</sup>亦指出：「1.銷售貨物之營業人，在通常情形，

27 Kruse, in: Tipke/Kruse, AO, Lfg.115, 2008, §39 Tz.8.

28 BFH BStBl.196, 539. Urt. v. 11.04.1967, Az.: II 118/64. 網路資料參見：BFH BStBl.1967, 539. Urt. v. 11.04.1967, Az., abrufbar unter: <https://research.wolterskluwer-online.de/document/c3ee44bd-8fb6-4c94-9547-dc66b5604528> (Letzter Abruf: 23/04/2023).

29 BFH-Urteil vom 28.1.1999 (V R 4/98) BStBl. 1999 II S. 628; 同說，BFH BStBl II 1991, 381; BFH BStBl II 2004, 622.

30 BFH, vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Mai 1993 V B 33/93, BFH/NV 1994, 133, unter 2. a., sowie vom 23. April 1998 V B 114/97, BFH/NV 1998, 1532.

31 BFH-Urteile vom 13. März 1987 V R 33/79, BFHE 149, 313, BStBl II 1987, 524, unter 1.; vom 1. Juni 1989 V R 72/84, BFHE 157, 255, BStBl II 1989, 677.

32 vgl. BFH-Urteile vom 28. November 1990 V R 31/85, BFHE 164, 134, BStBl II 1991, 381; BFHE 174, 469, BStBl II 1994, 671.

33 vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1992 V R 80/87, BFH/NV 1993, 634.

34 Finanzgericht Münster, 5-K-1812/16-U, Urteil vom 10.01.2019.網路資料參見：Finanzgericht Münster,



是依據所締結之民法上契約，以自己名義對於第三人或其授權之人交付貨物或提供勞務之人。2.在法律交易中，『稻草人』人頭(Strohmann)以自己名義為幕後借名者(Hintermann)之計算而為行為，因此在民法上，依據該法律行為享受權利及負擔義務，在此情形，該稻草人得成為營業稅法上之銷售營業人。3.只有在已經證明契約當事人（稻草人及給付受領人）協議同意或默示同意該項法律行為之效力，並不存在於契約當事人之間，而是要存在於給付受領人與幕後借名者之間發生效力時，該幕後借名者始得成為銷售營業人。尤其是倘若給付受領人（買受人）知悉或者必須假設稻草人並不願意自己承擔依據該法律行為所應負擔之義務，因此也不願意為自己之銷售給付納課稅之情形，即應承認該幕後借名者為銷售營業人<sup>35</sup>。」

德國通說認為在營業稅，稅捐客體歸屬於以自己名義銷售貨物或勞務之出名營業人（包括行紀契約、信託關係或借名營業），亦即以出名參與經濟活動之「外部法律關係」為準<sup>36</sup>。其考量之法理基礎，在於營業稅作為間接消費稅，應優先考量課稅之實用可行性，亦即納稅義務人為何人應該力求明確，並維護稅法秩序的可預測性以及安定性，而且作為對待給付之債權人身份，在稅捐債務發生時可以有能力支付稅捐<sup>37</sup>。亦即銷售給付之營業人判斷基準，取向於債法上銷售契約，可促進法秩序之安定性<sup>38</sup>。

#### （四）檢討：在交易稅法上，應貫徹整體法秩序統一性原則，以維持體系正義

##### 1.營業稅法上之銷售營業人，原則上應與民法上買賣契約之當事人一致

本文認為營業稅法第32條第1項規定明定銷售貨物之營業人，應開立發票與買賣契約之「買受人」，其價金一內含稅款或外加稅款，其民法上「買賣價金」約定連結「稅負」約定，具有整體一體性協議，無法分割，此一規定所稱「買受人」，自應與民法上買賣契約之買受人為相同意義之解釋，亦即應「承接」民法上買賣契約關係，以民法上「買賣契約之買受人」為開立發票對象及收受發票之人，出賣人在民法上與第三人並無買賣契約關係，自不可能開立發票給該非契約當事人，而該第三人在民法上亦並無任何民事契約之請求權基礎，得以請求出賣人以該第三人為對象開立發票。且商業上習慣也常約定「憑發票請款」，買受人必須憑藉出賣人開立發票付款，倘若稅法要求出賣人必須開立發票給第三

---

5-K-1812/16-U, Urteil vom 10.01.2019, abrufbar unter: <https://drschulze-recht.de/de/umsatzsteuer-begriff-des-leistenden-unternehmers/> (Letzter Abruf: 23/04/2023).

35 BFH, Urt. vom 10.11.2010 – XI R 15/09, BFH/NV 2011, 867, Rdn. 19; BFH, Beschluss vom 31.01.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622, Rdn. 22.

36 Bunjjes/Robisch, UStG, 13. Aufl., 2014, §1 Rz.88f.

37 Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, §17 Rz.119.

38 Ebd., §17 Rz.321.

人，則出賣人如何向買受人請款？而買受人無法取得進貨發票，又如何履行其買賣契約之付款義務？此一銷貨發票為雙方買賣契約權利義務履行之不可或缺之基礎，稅法如果過度介入，勢必過度干擾民事買賣契約之權利義務關係。

在交易稅，稅法與納稅者在私法上之法律上交易行為相連結，例如加值型及非加值型營業稅法規定銷售貨物或勞務，原則上是與納稅者在民法上銷售貨物或提供勞務之契約相連結，因此除有特殊情形外，基於稅法與民法之整體法秩序統一性原則，並保障交易安全，維持法之安定性，就課稅對象之把握，原則上應以當事人間之「外部契約關係」為準，亦即應以民法上銷售契約之出賣人作為銷售營業人，而以民法上銷售契約之買受人作為交易對象。亦即出賣人應開立銷貨發票與銷售契約之相對人（買受人），並於交易過程中，向買受人代為收取營業稅後，據以報繳營業稅（營業稅實質上具有「代收代付」性質），而買受人（營業人）支付買賣價金（以及內含之營業稅），並向出賣人取得進貨之發票。在此交易流程及報繳稅捐之過程中，出名營業人已經依法開立發票納稅，系爭銷售貨物之「稅捐債權收入」並未遭受任何侵害，而營業稅作為間接稅，最後應「轉嫁稅負給買受人負擔」之制度設計意旨，亦已經達成，並未損害關係人權益。

依據上述法理，在借牌營業之情形，其營業特徵為「一個（營業）人經名義人或牌照權利人之同意或特許，以名義出借人之名義或以借得之牌照權利人的名義，從事營業。」亦即以第三人以出借牌照者之名義對外營業，並對外締結民法上銷售貨物或勞務之契約，在外部契約關係上，民法上買賣契約存在於出名營業人與買受人（交易相對人）間，其民法上出賣人為出借名義或牌照者，而非實際從事該買賣契約或履行該買賣契約的人（借名或借牌者）。營業稅法既然連結民法上買賣交易契約作為課稅要件，則稅法上銷售營業人之認定，自應以民法上出賣人為準，其進貨之買受人亦應以民法上買賣契約之買受人為準。至於實際履行該項契約之人（可能為履行輔助人或第三人代為履行契約）為何人，則非所問。亦即出名營業人依據外部買賣契約關係，已經依法開立發票報繳稅捐，買賣契約之買受人亦已經按照買賣契約履行其稅法上義務（支付含稅之價金以及取得進貨發票），並未侵害國家之稅捐債權。蓋基於憲法保障人民之營業自由權利以及私法自治權與契約自由權利，私人彼此間，要與哪一個交易相對人締結買賣交易契約，屬於其自由決定之基本權利，稅法自應加以尊重，以維持整體法秩序統一性，並保障善意買受人之交易安全<sup>39</sup>。只要人民不涉及規避租稅而損害國家稅收，即無過度干涉強行要求調整之正當理由。

亦即借牌營業，出名營業人雖然為他人之計算，以自己名義為法律行為，其自己以出賣人身份銷售貨物開立發票報繳營業稅，符合民法契約義務之要求。然而如果稅法另外引

39 陳衍任，前揭註 23，頁 207。

進實質課稅原則要求應由幕後第三人開立發票，而交易相對人也必須取得該第三人開立之發票時，則產生遵守稅法，卻不符合民法契約當事人間義務履行之法原則（契約以外之第三人與當事人間並無權利義務關係），導致納稅者無所適從<sup>40</sup>。此即稅法與民法兩者價值判斷矛盾之案例<sup>41</sup>。故本文認為稅法與民法之關係，應注意遵守「稅法的融合理論」<sup>42</sup>，租稅法律關係之認定，應儘量承接私法上法律關係，使稅法秩序與民商法秩序相融合，以維持整體法律秩序之統一性。

## 2. 「借牌費用」是否屬於銷售勞務之代價，而應課稅？

在實質課稅原則的觀點下，有關銷售貨物或勞務的營業行為，不問其民事法上的義務負擔行為或其履行行為（依該履行行為提出給付），是否違法，違反善良風俗或其他原因無效，只要實際上已經提出銷售給付，即不影響營業稅的納稅義務。例如未辦營業登記擅自營業，應按其業別或規模，補徵營業稅<sup>43</sup>。又如未經依法取得許可，而從事勞務派遣行業，仍應課稅。

又依據歐洲法院 1984 年 2 月 28 日判決認為對於毒品與偽造貨幣進行交易行為，由於其毫無例外的構成違法及犯罪行為，而不屬於營業稅之課稅範圍<sup>44</sup>。在此應依據刑法規定沒收其犯罪所得利益，而非依據稅法規定課稅。但如果其違法交易行為與合法的經濟部門處於營業競爭地位時，則一方面不排除其違法性或可罰性，另一方面也不排除其營業稅之課稅可能性，並且在滿足法定免稅要件之情形，也不因為其違法行為而否認其依法得享有之營業稅之稅捐減免優惠<sup>45</sup>。

在此營業稅相對於犯罪行為或其他違法行為，原則上乃屬於價值中立。但倘若其所為「銷售給付」，依事件之性質，任何情況均屬違法，且任何人若非觸犯刑法上的禁止規定，即無法提出給付的情形，即不在營業稅的課稅範圍，以維持整體法律秩序的統一性<sup>46</sup>。

在營造業違法借牌營業之情形，有關借牌費用，在營業稅法上應否課稅之問題，不無疑義，實務上認為違法借牌行為，並非合法銷售勞務，乃採取否定說，例如財政部

40 德國實務上採取以出名營業人之民事契約外部關係出賣人作為營業稅納稅義務人，並不引進實質課稅原則，故不致於發生此種矛盾爭議。參見陳清秀，稅法各論（上），2 版，元照，2016 年，頁 477 以下。

41 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2 期，2005 年 9 月，頁 65 以下。

42 有關稅法之融合理論，參見陳清秀，法理學，3 版，元照，2020 年，頁 659 以下。

43 財政部 75 年 08 月 11 日.臺財稅字第 7554563 號函。

44 EuGH vom 28.2.1984, EuGHE 1984, I-1177.

45 EuGH vom 2.8.1993, EuGHE 1993, I-4677; Wolfgang Jakob, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009, Rn. 182. S. 66 f.; Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §14 Tz. 17.

46 Reiß in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §14 Tz. 17.

87.06.02 台財稅第 871938679 號函：「關於營造廠商未實際承攬工程，將營造業登記證提供他人投標承攬工程，或代他人在建築申請書上蓋章表示承建，並代他人開立統一發票之案件，仍應依本部 79.8.30 台財稅第 780458461 號函釋核處；至該營造廠商因上開行為所收取之代價，非屬營業稅課稅範圍，不課徵營業稅。」

學者則有採取肯定說者，例如黃茂榮教授指出：「鑑於稅捐法也肯認違法銷售或所得之稅捐義務，不應否認以違法給付為標的之銷售或所得之稅捐客體的資格，認為借牌不是一種應稅銷售<sup>47</sup>。」亦即由於出借牌照者在外部營業關係上，仍應承擔出賣人之法律責任之風險，而收取對價費用，其借牌收費行為，雖然借牌行為違法，但仍應構成銷售勞務行為，依法應課徵營業稅。

本文認為在借牌行為並不違法之情形，其給付借牌費用，應可認為銷售勞務納入課稅。而在借牌行為違法之情形，除非構成犯罪行為，否則，基於實質課稅原則，仍應可認為銷售勞務而納入課稅。

### 3. 借名或借牌行為因違法而無效時，稅法上應如何處理？

又最高行政法院 82 年 9 月 15 日庭長、評事聯席會議決議：「按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土地增值稅係依據漲歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第二十八條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。至於有無信賴保護原則之適用，應依具體個案認定之。」（同說，最高行政法院 109 年判字第 231 號判決與最高行政法院 109 年度再字第 34 號判決）。

故倘若借名登記或借牌營業之契約，因違反強行法規導致約定無效時，則對於民法上無效法律行為，倘若當事人仍以該等合約有效而實際履行時，基於實質課稅原則，在稅法上仍應按照實際履行之合約關係課稅<sup>48</sup>（參照德國租稅通則第 41 條第 1 項規定）。

### （五）例外情形：稅捐規避行為之調整課稅

在例外情形，倘若基於稅捐規避之目的，而利用他人名義從事交易或投資理財活動，亦即濫用民事法律關係之安排，以規避稅捐時，則依據納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規

47 黃茂榮，前揭註 17，頁 203。

48 同說，柯格鐘，借名行為之課稅與制裁，收錄於：柯格鐘主編〈稅捐基礎法第一冊〉，元照，2020 年 5 月，頁 121 以下。



避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」應否認其民事法律關係之安排，按照其經濟實質所發生之稅法上效果進行調整課稅。

例如在「連環贈與」之情形，父親贈與配偶財產免贈與稅，再由配偶贈與子女財產，以享有免稅額不課稅之優惠，此種連環贈與，最終由子女取得贈與財產利益，其贈與配偶僅屬於濫用贈與契約之法律形式安排，與其無償移轉財產上利益給予子女之經濟實質脫離，而構成稅捐規避<sup>49</sup>。

特種貨物及勞務稅條例第22條第2項規定：「利用他人名義銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處三倍以下罰鍰。」為防止脫法避稅行為，特別規定利用他人名義銷售房地者，應予以補稅處罰。此與並非為規避稅法而利用他人名義從事交易活動，尚有不同。

學者有主張：「若以迴避法定納稅義務為主要目的所進行的借名安排，例如利用低所得者的名義，持有有價證券、不動產，藉以分散自身租賃、股利收入，若欠缺其他合理、正當理由者，基於納稅義務法定原則不容借名規避、減輕，故應參照前述『消極信託』見解，於民法上評價為不法、通謀虛偽之無效行為，據此作為後續民事、稅務法律的適用基礎<sup>50</sup>。」本文認為基於規避稅捐目的而進行借用名義之行為，涉及法律形式之濫用，在民法上當事人間如有意發生民法上效果，則在民法上並非通謀虛偽之無效行為，只是在稅法上得予以否認而已<sup>51</sup>。

又如投資客利用大量人頭大規模買賣房地產之行為，則構成逃漏稅捐罪。例如被告於92年至100年間利用51名親友之名義，隱藏分散由其實質控制掌握之不動產交易營利所得，已有「利用他人名義分散所得」之隱匿積極行為，掩飾被告為實質銷售人地位之含有與「詐欺」相同惡性之積極「利用他人名義分散所得」不正當方法，並致使稅捐機關無法從經被告安排透過「利用他人名義買進不動產並登記為所有權人後再行出售或出租之不動產交易行為」之登記外觀核課正確之所得稅，而逃漏被告於92年度至100年度應合併申報繳納之綜合所得稅（臺北地方法院102年度金重訴字第3號刑事判決）。

在納稅義務人某甲利用某乙名義投標拍定房地不動產，再虛偽買賣移轉給某丙，再由某丙出售給真正買受人某丁，以此方式滿足特銷稅之免稅要件，而逃漏特銷稅案件。就此

49 柯格鐘，同前註，頁119以下。

50 黃士洲，借名規避法律管制的法律與稅務風險——以農業用地及原住民保留地為例，月旦會計實務研究，43期，2021年7月，頁29。

51 陳清秀，稅法總論，11版，元照，2019年，頁229；邱晨，稅捐規避，收錄於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編〈稅捐稽徵法〉，元照，2020年3月，頁207-216。

案例臺灣高等法院 107 年度上訴字第 635 號刑事判決：「然若納稅義務人故意以隱藏、隱瞞或掩飾其經濟活動利益等『詐術』或『不正當之方法』，導致課稅事實被隱藏扭曲及危害稅捐債權之結果發生，含有詐欺惡性，即為刑事上具可罰性之違法逃漏稅行為，因此在稅法上處以刑事責任，此即稅捐稽徵法第 41 條納稅義務人逃漏稅捐罪之所由定。」、「被告某甲自 100 年 6 月 1 日特種貨物及勞務稅開徵後，以某丙作為其出售上開房地之名義出賣人，藉此隱匿其本身為實質出賣人之地位，並以某丙戶籍登記為上址房屋門牌號碼之方式，達成上開房地符合『不納入』特種貨物及勞務稅之課徵範圍以規避該稅之目的，致使稅捐機關無法從交易行為外觀正確查核從實課稅，自屬稅捐稽徵法第 41 條第 1 項所定具有與『詐欺』相同惡性之『不正當方法』。」本件判決經最高法院 108 年度台上字第 1791 號刑事判決維持確定。

### 三、借牌營業之所得稅法律關係

#### （一）借名登記土地，其土地交易所得分配給借名人，其取得之所得種類

有關所得歸屬，在借名登記土地，嗣後處分土地，借用名義者取得所得之情形，其所得種類屬於土地交易所得或其他所得？就此問題，實務上認為應按照民事法律關係歸屬判斷，以維持整體法秩序統一性：「蔡氏 3 兄弟於 67 年間共同出資購買原農地，名義上雖登記於蔡毛棕名義，惟依系爭協議書內容，蔡氏 3 兄弟就原農地均有管理、使用收益及處分之權。則蔡秀陽與蔡和雄僅有借用蔡毛棕名義登記財產之目的，參酌最高法院 106 年度台上字第 2678 號民事判決意旨，堪認成立借名登記之法律關係，應賦予無名契約之法律上效力，並類推適用民法委任之相關規定，然既稱無名契約，其具體契約內容及範圍，仍應就借名人與出名人間實際約定條款論之，再據以適用民法委任第 528 條以下規定。蔡氏 3 兄弟約定系爭借名登記土地之委任範圍包括原農地之處分行為，則原農地於 98 年經臺北市政府徵收，而徵收亦為法律上處分行為之一種，故受託人（出名人）因此取得之抵價地，仍屬上開委任範圍，是包括取得抵價地，及處分抵價地之價金，均屬處理委任事務取得之物品或權利，不論借名契約是否終止，依民法第 541 條規定，受任人均負有轉交義務。故未出名之共有人因此取得出售系爭抵價地之價金，雖係源自出名人處分土地之交易所得，然既係依借名契約給付之財產權，核非屬所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類至第 9 類之各類所得，在稅法上應評價為同條項第 10 類之其他所得<sup>52</sup>。」

就上開問題，最高行政法院 109 年度上字第 571 號判決亦維持原處分，其理由亦基於整體法秩序統一性觀點，認為本件蔡氏 3 兄弟為脫免農地不得共有之限制而合意推由一人

52 參見最高行政法院 109 年度上字第 571 號判決所引用台北國稅局之上訴理由。

登記為所有權人，其借名登記農地屬於脫法行為，係違反禁止規定之不當行為，如給予免所得稅，此無異鼓勵人民選擇脫法行為，則土地法當時規定農地不得共有，以避免農地細分之立法意旨，將因此而無法實現，喪失法律應有之權威<sup>53</sup>。

又如甲向乙購得土地後，即與丙訂立土地買賣契約，將土地出售予丙，並由乙名義直接移轉登記為丙所有，取得讓售所得之情形，有關所得種類性質為何，實務上亦連結民事法律關係，定性其所得種類。例如最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議認為：「所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。」

亦即「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失、及變更者，非經登記，不生效力。」為民法第 758 條第 1 項所明定，故所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所規定個人及營利事業出售土地，其交易所得免納所得稅，應僅限土地所有權人出售其所有土地之所得。且「納稅義務人購買農地，未辦理產權過戶，旋即出售予第三者，並直接由原地主變更所有權為第三者，其間該納稅義務人所獲之利益，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類（現行法第 10 類）規定之其他所得，應依法課徵綜合所得稅。」復經財政部 84.7.5 台財稅第 841633008 號函釋在案。準此，本件甲僅取得對乙請求交付及移轉土地所有權之債權請求權，尚非土地所有權人，故其再出售予丙者並非其所有之土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免納所得稅之土地交易所得。

## （二）借牌營業之所得歸屬

借牌營業之所得之歸屬，在所得稅法上，可以有二種可能之課稅模式：

1. 法律關係歸屬說（整體法秩序統一說）：歸屬出名營業人之營業所得課稅，並就借牌者取得之利潤課稅

如依據外部法律關係，進行課稅，則在借牌營業之情形，借牌者以出名營業人之名義進貨，並以出名營業人之名義出貨，其交易憑證均以出名營業人取得及開立，有關營業收入及成本費用支出，均歸屬於出名營業人。其營業所得之計算，亦係以出名營業人之名義獨立計算所得損益，以該出名營業人名義繳納營利事業所得稅。

---

53 黃士洲，前揭註 50，頁 26 以下。

在借牌營業所得之歸屬與分配，類似於隱名合夥事業之所得歸屬與分配。在此或可參考日本有關隱名合夥之課稅模式。按日本隱名合夥契約係指當事人之一方，約定對於相對人之營業進行出資，並分配該營業所生利益，而生其效力之契約（日本商法第 535 條）。隱名合夥人對於出名營業人享有盈餘分配請求權，出名營業人對於隱名合夥人則有盈餘分配之義務。隱名合夥人並不參加經營，單純出資者，並無共同事業性質，不負擔出資額以上之責任，至於業務之執行，則由出名營業人為之。相關權利義務、所有財產或其他責任之全部，均歸屬於營業人（日本商法第 536 條）。隱名合夥本身不得為權利義務之主體，在隱名合夥人為個人之情形，其依據隱名合夥契約而自出名營業人獲得之盈餘分配，日本實務上認為係隱名合夥人之出資、投資之對價性質，應作為「雜項所得」處理<sup>54</sup>。故縱然發生損失，亦不得進行損益相抵（損益通算），以防止租稅規避<sup>55</sup>。

但隱名合夥人依據該隱名合夥契約，對於營業人所經營事業，進行有關重要業務執行之決定等，可認為與營業人共同經營合夥事業時，該隱名合夥人自該出名營業人獲得之盈餘分配，應按照該營業人之營業之內容，作為「事業所得」或其他「各種所得」（日本所得稅法基本通達之一般行政規則第 36、37 共— 21 點）。在此情形，即可能損益通算<sup>56</sup>。

日本實務上認為出名營業人對於隱名合夥人所分配之盈餘金額，納入該營業人之該項合夥事業有關所得金額計算上之必要費用<sup>57</sup>。

在法人為隱名合夥人之情形，就該隱名合夥營業所生利潤或損失金額，雖未受實際盈餘分配或負擔損失，依據隱名合夥契約應受盈餘分配或應負擔損失部分之金額，應算入在該計算期間之末日所屬事業年度之收益或損失之金額<sup>58</sup>；在法人為出名營業人之情形，就該法人之該事業年度之所得金額計算上，依據隱名合夥契約應分配隱名合夥人之利潤或應使其負擔之損失金額，應算入該法人之費用（損金）或收益金額中<sup>59</sup>。在此對於法人，有關隱名合夥契約之損益，採取「穿透課稅」(pass through)模式<sup>60</sup>。上述所謂「損失」，係指該隱名合夥契約之各計算期間內財產減少金額而言。所謂「分擔損失」，係指該部分之出資減少而言，並非要求現實支付以填補損失<sup>61</sup>。

54 日本所得稅法基本通達之一般行政規則第 36、37 共— 21 點。

55 八ツ尾順一，租稅迴避の事例研究，7 訂版，清文社，2017 年，頁 415。

56 八ツ尾順一，同前註，頁 415。

57 日本所得稅法基本通達之一般行政規則第 36、37 共— 21 之 2 點。

58 依據租稅特別措置法第 67 條之 12 規定，法人為隱名合夥人之情形，依據隱名合夥契約發生之損失，不列入損失（損金不算入）。

59 法人稅基本通達第 14—1—3 點。

60 八ツ尾順一，前揭註 55，頁 415。

61 商法上の匿名組合契約に係る課稅の取扱い，<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/>



依據隱名合夥契約所經營之有關合夥事業之所得，與一般任意合夥不同，其所得並非直接歸屬於隱名合夥人，而應先歸屬於出名營業人。至於對於隱名合夥人，乃是就其自營業人所獲得之利潤分配，再進行課稅<sup>62</sup>。

在隱名合夥之情形，倘若隱名合夥人參與事業經營，出名營業人將隱名合夥之盈餘所得分配與隱名合夥人，隱名合夥人因為有參與營業活動，而取得所得，具有「營利所得」或其他種類之所得（例如執行業務所得）之性質，應報繳所得稅。

參照上述日本隱名合夥之課稅法理，在借牌營業，以出名營業人取得之所得，於歸屬借牌營業人享有時，應作為出名營業人之必要費用扣除，最後出名營業人僅就相當於借牌費用報酬部分，納入所得課稅。

借牌者（隱名合夥人）因並非單純投資出資所得，而係有參與營業而取得之所得，具有「營利所得」或其他種類之所得（例如執行業務所得）之性質，亦應報繳所得稅。如借牌者為個人，應依法報繳「營利所得」之綜合所得稅；如借牌者為「法人」營利事業，則應納入營利事業所得計算，報繳營利事業所得稅。倘有逃漏，則屬於違反所得稅法第 110 條規定之問題。

## 2. 經濟利益歸屬說（所謂實質所得者歸屬說）：歸屬借牌者之營業所得課稅

如依據實質課稅原則，判斷所得之歸屬，則應把握內部法律關係進行觀察。在此有認為：「所得稅法上的收入計算，遵循經濟觀察方法。在法律沒有明確規定以民法上關係為基礎的情況下，對課稅事實的認定，起決定性作用的，不是正式的民法關係的安排，而是真正的經濟上事實內容。收入歸屬於擁有收入來源的人。收入歸屬不必與收入來源的民法上所有權相一致。收入歸屬的主體是有機會利用可利用的市場機會提供或拒絕服務的人。所得歸屬並非以外部法律形式安排為準，而應歸屬於在經濟上對於收入來源、取得收入之種類以及收入，可以進行處置或處分的人。亦即其法律形式安排從經濟上觀察並無不一致時，方始以法律形式安排為準。所得歸屬應以誰對於所得享有經濟上處分權限(die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis)為準。如果有多數人存在，則所得歸屬也適用上述歸屬原則<sup>63</sup>。」

準此，借牌者既然實際參與營業經濟活動，對於營業所得之泉源具有控制支配處分

---

060117/pdf/21.pdf，最後瀏覽日：2023/04/23。

<sup>62</sup> 同前註。

<sup>63</sup> 引自奧地利上訴法院裁判之理由，Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) des UFSW vom 12.11.2012, RV/2992-W/08，網路資料參見：UFS Wien RV/2992-W/08; RV/2993-W/08: Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) (Volltext), abrufbar unter: <https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok62405TE>, (Letzter Abruf: 23/04/2023)。

權，且自己承擔營業損益之風險（如有營業損失，出名者並有向借牌者請求填補損失之權利），則本於實質課稅原則，其借牌營業之所得應直接歸屬於借牌者，課徵所得稅<sup>64</sup>。在此，因為進貨發票與銷貨發票憑證均係以出名營業人名義持有，如要按照其內部法律關係，進行稅捐客體之經濟歸屬時，則其營業收入應歸屬於借牌者，其營業成本費用亦應歸屬於借牌者，以符合實質課稅原則以及課稅平等原則，在收支相抵之後之營業所得，再扣除借牌費用後之餘額，作為課稅所得額，歸屬於借牌者課徵所得稅。如借牌者為個人，則應課徵個人經營事業之「營利所得」之綜合所得稅。如借牌者為法人，則應課徵法人之「營利所得」之營利事業所得稅。

至於出名營業人則不予課徵該項營業所得之營利事業所得稅，僅就其收取之借牌費用收入，納入所得課稅之範圍。考量出名營業人既然以其名義營業交易，自己亦應負擔民法上契約責任以及不履約之責任風險，並非純粹「借牌」之費用收入，故仍應整體觀察，理解借牌費用具有「營業收入」之性質，而非營業外收益<sup>65</sup>。

此類借名營業之情形，例如納稅義務人某甲出資，利用其妻某乙及某丙、某丁等三名醫生名義設立醫療機構，某乙及某丙、某丁擔任醫院院長，並於醫療機構雇用護理師等工作人員，對於與醫療機構相關的醫療事業所得，以設立該機構的每位負責醫生的名義提出申報事業所得之個人所得稅，並以三名醫生作為雇主名義，作為所僱用護理師等工作人員薪資所得稅之扣繳義務人，從給付薪資中提出扣繳申報納稅。

稽徵機關認為某甲是三家醫院之實質經營管理人，重新將醫院活動之事業所得調整歸屬於某甲課稅，並對於三名醫生所申報扣繳之員工薪資所得稅，認定為誤繳稅款予以更正退稅，就此部分改認定某甲為扣繳義務人，應補徵應扣繳之薪資所得稅，其中包括補徵某甲給予三名醫師報酬之應扣繳稅款。

案經某甲提起訴訟，第一審法院支持稽徵機關之見解，判決某甲敗訴。某甲提起上訴，東京高等法院平成 20 年 12 月 10 日判決某甲部分勝訴。

本案東京高等法院判決要旨<sup>66</sup>，認為「依據日本所得稅法第 12 條規定：『從資產或事業所產生之收益，可認為法律上歸屬者係單純名義人並未享受收益，而是該人以外之人享受其收益時，就該項收益，應歸屬於享受收益者，適用本法之規定。』之實質課稅原則，上開各醫院之事業活動所產生之所得，並非歸屬於各醫院之開設名義人各醫師，而應歸屬

64 Krumm, in: Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., 2021, §15.Rz.32/155.

65 反對說，認為應歸屬於業外收益（最高行政法院帥嘉寶庭長即持此見解。參見 112 年 4 月 21 日台北律師公會與東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦稅法沙龍研討會，帥嘉寶庭長之與談意見）。

66 日本行政事件裁判例集，[https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/756/037756\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/756/037756_hanrei.pdf)，最後瀏覽日：2023/09/10。本件判決要旨內容，本文僅簡略摘述其重點，並非逐字翻譯而成。

於實質經營者某甲。就此原課稅處分於法並無違誤。

但醫院之實質經營者雖然屬於某甲，在論理上並不必然導出各醫院之事業活動有關之法律關係之當事人或主體，亦屬於實質經營者。上述各醫院設立名義人既然是由各醫師名義設立，其從事醫療行為取得之代價之診療報酬請求權，在私法上不能否定是歸屬於各醫師。從而各醫院與在各醫院執行業務之護理師等從業人員間之僱傭契約之當事人，亦係各開設醫院之負責醫師，亦即應可認為各醫院院長對於從業人員負有給付薪資等之義務。蓋一般而言，在個人所開設之醫療診所裡之僱傭關係，應可認為是以開設醫師作為雇主。再者，有關各醫院診療行為之對價報酬請求權，既然係歸屬於各院長，如果認為在醫院工作之護理人員等之薪資給付義務人並非各院長時，則在醫院對於從業員工遲延給付薪資之情形，其從業人員將無法對於歸屬於醫院各院長之診療報酬請求權進行扣押與求償，其所產生之結果顯然不合理。故本案以三名院長醫生作為雇主名義，對於所僱用護理師等工作人員給付薪資，並辦理薪資所得稅扣繳申報，於法並無不合。原課稅處分認為在各醫院執行業務之護理師等從業人員間之薪資，應以某甲作為薪資所得稅之扣繳義務人，根據日本所得稅法第 183 條或第 204 條規定負有義務扣繳稅款，而予以補稅，於法不合，應予以撤銷。」

本件判決認為在民法上，醫院與病患間之診療報酬請求權，是歸屬於出名營業人各醫師。且考量權利義務不可割裂適用之原則以及收益負擔配合原則，有關醫院與從業人員間之僱傭關係，亦應係存在於出名營業人醫師與從業人員間，以保障員工權益。在稅法上有關員工薪資所得稅之扣繳義務人之歸屬，亦應為相同之認定，以維持整體法秩序統一性。至於醫院事業所得之歸屬，則不歸屬於出名營業人，而應按照其內部法律關係，歸屬於實際經營者某甲。而各出名營業人醫師取得之報酬，則應歸屬於某甲之事業所得之必要費用，可以扣除，某甲就此部分亦應負擔薪資所得稅之扣繳義務。

### 3. 檢討

上述法律關係歸屬說，與經濟利益歸屬說，原則上所得稅負均應相同。法律關係歸屬說與借名登記之課稅模式相同，在出名營業人階段，收支並列計算所得盈餘，課徵營利事業所得稅，在此情形，出名營業人並得就內部依約應歸屬於借牌者之所得，作為必要費用扣除，其結果僅剩下借牌費用之營業所得課稅，而幕後借牌營業者則就內部法律關係之歸屬取得之所得課稅；有關其取得之所得種類，採取經濟觀察方法，因其實質參與營業活動，而應將其所得種類，定性為「營業所得」。

如果採取經濟利益歸屬說（實質所得者歸屬說），則直接將其借牌營利事業所得，亦即出名營業人之收支並列計算所得盈餘，採取經濟上歸屬於借牌營業者之所得課稅，在此情形，並應扣除借牌費用。而出名營業人僅就收取之借牌費用納入營業收入課稅。

本文認為借牌營業所得歸屬，如採取法律關係歸屬說，使稅法與民法秩序統一，落實體系正義，在各個民事法律關係之環節流程，均應依法課稅（日本隱名合夥課稅模式可供參考），並不涉及租稅規避或逃漏稅，故仍可按照其實質經濟活動之利益歸屬課稅，而落實實質課稅原則。反之，如果採取經濟利益歸屬說（實質所得者歸屬說），在按照其實質經濟活動之利益歸屬進行課稅時，其相關收入與成本費用重新於經濟上歸屬於幕後借牌營業人，並仍應按照其「內部法律關係」核實認定，扣除借牌費用，最終課稅負擔結論相同（出名營業人僅就取得之出借牌照費用作為營業所得課稅，幕後借牌營業人就其營業活動之營業所得扣除借牌費用後之所得課稅），實質上亦可謂係法律關係歸屬說之具體表現。

借名行為若因從事交易而獲得所得，應歸屬於幕後借用名義者之所得課稅，如果隱匿未予以申報所得稅，則構成逃漏稅捐行為，而具有可罰性。至於單純借用名義從事交易活動，並不因此在稅法上具有可罰性基礎<sup>67</sup>。

## 伍、結語

基於體系正義之要求，在稅法與民法之不同領域間，於其立法及解釋適用上，應注意彼此間之「相容性原則」，以確保不同部門法領域間之規範操作不相扞格<sup>68</sup>。此亦可謂稅法與其他部門法領域間之融合理論<sup>69</sup>。在借牌營業之情形，其銷售貨物或勞務行為既然以出借牌照者名義為民法上交易法律行為，則在營業稅法上應予以尊重人民受憲法保障之「私法自治與契約自由原則」，且基於「整體法秩序統一性之體系正義」，以及保障第三人交易安全（進貨及銷貨對象之第三人信賴出名營業人之交易安全），有關銷售買賣交易契約，亦應採取與民法上契約當事人相同之解釋與認定，不應再依據所謂實質課稅原則另外獨立認定，而扭曲當事人間之民事法律關係。蓋營業稅作為消費稅，最後轉嫁給消費者負擔，由出賣營業人納稅，實質上僅是代收代付而已。由出名營業人納稅或由幕後借用牌照者納稅，對於國家稅捐債權之實現，均無影響<sup>70</sup>。此與財產信託，由出名者（受託人）銷售貨物時，以受託人為營業稅之納稅義務人，其法理相同<sup>71</sup>。且按照外部民事法律

67 柯格鐘，前揭註 48，頁 132；邱晨，前揭註 51，頁 222。

68 最高行政法院帥嘉寶庭長亦讚成此一相容性見解。參見 112 年 4 月 21 日台北律師公會與東吳大學法學院財稅法學研究中心舉辦稅法沙龍研討會，帥嘉寶庭長之與談意見書第 4 頁。

69 有關稅法的融合理論，參見陳清秀，稅法的融合理論，植根雜誌，32 卷 8 期，2016 年 8 月，頁 293-324。

70 黃茂榮，加值型營業稅法，1 版，植根法學叢書編輯室，2022 年，頁 230。

71 黃茂榮，同前註，頁 230 以下。BFH v.12.5.2011-V R 25/10; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Lfg.246, 2018, §39 Rz.271.



關係課徵營業稅，因為進銷項稅額扣抵，核實認定該階段之增值利益，符合加值稅之精神，較為符合實質課稅與量能課稅原則。反之，如採取內部關係歸屬說，則其出名營業人之銷售營業額，歸屬於幕後借用牌照者計算「銷項稅額」，但出名營業人進貨取得之「進項稅額」，如不同時歸屬於幕後借用牌照者計算「進項稅額」<sup>72</sup>時，則無法扣抵進項稅額，勢必虛增應納稅額，反而不符合實質課稅原則所追求以「實質經濟利益」作為課稅基礎之目標，而有違實質課稅之量能課稅原則。

借牌營業而銷售貨物或勞務行為所產生之所得，不論採取法律上歸屬或經濟上歸屬，均應由出名營業人以及幕後借用牌照者，各自就其收益申報繳納所得稅，故在稅法上租稅負擔仍然相同。亦即基於實質課稅原則，應核實認定各該所得者之課稅所得，課徵所得稅。

例外情形，在利用他人名義從事交易行為而構成濫用私法上法律形式之稅捐規避之情形，則依據稅捐規避之法理及納稅者權利保護法第 7 條第 3 項規定，應否認其民事法律關係之安排，按照其經濟實質調整課稅。

財政部 79.08.30 台財稅第 780458461 號函釋認為出借牌照提供他人營業屬於幫助他人逃漏稅捐之行為。然而依據本文以上分析，借牌營業仍可依法課稅與納稅，未必屬於以不正當方法逃漏稅捐之行為，故財政部所持法律見解，於法上有未合，建議應予以廢止。

---

72 在此稽徵機關可能以幕後營業人並未取得自己名義之進項憑證為由，而不准認列進項稅額。本文認為在此情形，其收支並列，應全部歸屬於幕後營業人，方符合公平合理之實質課稅原則，亦即在此不論有利或不利納稅者，均應一體適用實質課稅原則（最高行政法院 94 年判字第 702 號判決；陳清秀，稅法總論，12 版，元照，2022 年，頁 208）。

## 參考文獻

### 一、中文文獻

#### 專書

- 陳清秀，稅法各論（上），4版，元照，2021年。  
陳清秀，法理學，3版，元照，2020年。  
陳清秀，稅法總論，12版，元照，2022年。  
陳清秀，稅法總論，11版，元照，2019年。  
陳清秀，稅法各論（上），2版，元照，2016年。  
黃茂榮，加值型營業稅法，1版，植根法學叢書編輯室，2022年。  
黃茂榮，稅法各論，2版，植根法學叢書編輯室，2007年。  
黃茂榮，稅法總論（第1冊），2版，植根，2005年。

#### 期刊論文

- 陳典聖，借名登記契約與強制執行，執行園地，法務部行政執行署出版，2016年12月，頁1-8。  
陳衍任，營造業之借牌營業及其課徵營業稅之探討—行政法院93年度判決評釋，財稅研究，37卷2期，2005年3月，頁189-217。  
陳清秀，稅法的融合理論，植根雜誌，32卷8期，2016年8月，頁293-324。  
黃士洲，借名規避法律管制的法律與稅務風險——以農業用地及原住民保留地為例，月旦會計實務研究，43期，2021年7月，頁26-33。  
黃茂榮，契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定，植根雜誌，27卷3期，2011年3月，頁1-40。  
黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2期，2005年9月，頁65-104。  
詹森林，借名登記契約之法律關係，台灣法學雜誌，43期，2003年2月，頁128-132。

#### 專書論文

- 邱晨，稅捐規避，收錄於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編〈稅捐稽徵法〉，元照，2020年3月，頁201-224。  
柯格鐘，借名行為之課稅與制裁，收錄於：柯格鐘主編〈稅捐基礎法第一冊〉，元照，2020年5月，頁111-146。  
柯格鐘，借牌營業、轉承包與分包工程之營業稅法律問題、論被繼承人生前贈與財產的課稅—大法官釋字第六二二號解釋評析兼論我國遺產及贈與稅法的根本問題，收錄於：〈司法院行政訴訟制度相關論文彙編，第6輯〉，司法院，2009年9月，頁411-456。

## 二、日文文獻

八ツ尾順一，租稅迴避の事例研究，7訂版，清文社，2017年。

日本行政事件裁判例集，[https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei\\_jp/756/037756\\_hanrei.pdf](https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/756/037756_hanrei.pdf)，最後瀏覽日：2023/09/10。

日本法務省，民法（債權關係）の改正に関する論点の検討(1)，<https://www.moj.go.jp/content/000077664.pdf>，最後瀏覽日：2023/09/05。

商法上の匿名組合契約に係る課税の取扱い，<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/21.pdf>，最後瀏覽日：2023/04/23。

## 三、英文文獻

OECD, INTERNATIONAL VAT/GST GUIDELINES (2017).

## 四、德文文獻

BFH BStBl.1967,539. Urt. v. 11.04.1967, Az.: II 118/64., abrufbar unter: <https://research.wolterskluwer-online.de/document/c3ee44bd-8fb6-4c94-9547-dc66b5604528> (Letzter Abruf: 23/04/2023).

Bunjes,Johann/Robisch,Martin, UStG, 13. Aufl., 2014.

Finanzgericht Münster, 5-K-1812/16-U, Urteil vom 10.01.2019, abrufbar unter: <https://drschulze-recht.de/de/umsatzsteuer-begriff-des-leistenden-unternehmers/> (Letzter Abruf: 23/04/2023).

Hübschmann,Walter/Hepp,Ernst/Spitaler,Armin (Hrsg.), AO, 2018.

Jakob, Wolfgang, Umsatzsteuer, 4. Aufl., 2009.

Kirchhof, Paul / Seer, Roman (Hrsg.), EStG, 20. Aufl., 2021.

Tipke, Klaus /Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.) ,AO, Lfg.115, 2008.

Tipke, Klaus /Lang, Joachim, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010.

UFS Wien RV/2992-W/08; RV/2993-W/08: Berufungsentscheidung - Steuer (Referent) (Volltext), abrufbar unter: <https://rdb.manz.at/document/rdb.tso.ENfindok62405TE> (Letzter Abruf: 23/04/2023).

## **Discussion on the taxation issue of using names to engage in business in tax law—from the perspective of system justice**

Ching-Hsiou Chen\*

### **Abstract**

Based on the requirements of system justice, the “compatibility principle” between different fields of tax law and civil law should be paid attention to in legislation and interpretation application to ensure that the normative operations in different departments and fields of law are not incompatible. This is the requirement of systematic justice in tax law. In the case of operating with a license, since the sale of goods or services in the name of the license lender is a legal transaction in the civil law, the business tax law should respect the “principle of private law autonomy and freedom of contract” guaranteed by the Constitution, and based on “Systematic justice of the unity of the overall law order” and the protection of the transaction security of the third party, the same interpretation and identification as the parties to the contract in the civil law should be adopted in tax law for the sales transaction contract, and it should not be based on the so-called substantive taxation principle to make independent determination, and distort the civil legal relationship between the parties. Covering business tax as a consumption tax, business tax is levied in accordance with external civil legal relations. By this way, it is much more easy to calculate the tax deduction of import items, the verification and identification of the value-added benefits at this stage is in line with the spirit of value-added tax, and is more in line with the principles of real taxation and taxation of capacity. Conversely, if the theory of internal relationship attribution is adopted, it will inevitably complicate the legal relationship of taxation, which is not conducive to tax protection, and the determination of “input tax” will be complicated, which is not conducive to the principle of convenient tax collection, and may even inflate tax liability. It is not in line with the goal of using “substantial economic benefits” as the basis of taxation pursued by the principle of substantive taxation. And it violates the principle of actual taxation that the amount can be taxed. The income generated from the sale of goods or labor services through licensed business, regardless of according to legal attribution theory or economic

---

\* Professor, Department of Law, Soochow University.



attribution theory, should be declared and paid by the famous business person and the person who borrowed the license behind the scenes. The tax burden remains the same. That is to say, based on the principle of substantive taxation, the taxable income of each person should be verified and determined, and income tax should be levied.

Keywords: Using other people's name, Borrowing a license to do business, Anonymous partnership, Business tax, Income tax

