

兩岸稅務管理與多層次規範體系 －CFC 的社會學式考察

藍元駿*

摘要

在經濟理性盛行的時代，對於經濟理性本身更應容有多元的解讀。稅法領域的經濟觀察法，自非例外。本文嘗試結合管制理論與敘事學理論，透過對空間（如所得來源地與居住地）與視角（如納稅人與徵稅國），討論國際稅法規範所可能產生的不同解釋方式。

關鍵字

兩岸稅務管理、受控外國公司法則（CFC Rule）、租稅規避防杜條款、多層次治理、空間與管制

投稿日期：108.04.29 接受刊登日期：108.07.12 最後修訂日期：108.08.18

* 國立臺灣大學法學博士，中國文化大學法律學系教授，r92a21056@gmail.com。
本文承蒙中國文化大學陳美娘、黃禹豪同學協助資料蒐集與文字潤飾。

Cross-Strait Tax Administration and Multi-Level Norm Systems: A Sociological Observation on CFC

Yuan-Chun (Martin) Lan*

Abstract

In the age of “economic rationality”, the term *per se* deserves broader interpretations. The economic observation in tax law is no exception. This paper, combining regulatory theory with narratology, attempts to offer different interpretations of international tax norms through space (*e.g.*, source country and residence country) and perspective (*e.g.*, taxpayers and taxing country).

Keywords

Cross-strait Tax Administration, CFC Rule, Anti-tax Avoidance Rule, Multi-Level Governance, Space and Regulation

* Ph.D., National Taiwan University College of Law; Professor of Law, Chinese Culture University College of Law; e-mail: r92a21056@gmail.com.

壹、問題概說

國際稅法的當前發展，可能是回歸管制時代的思維¹。國際租稅場域的行動主體主要為國家與跨國企業，國際組織在課稅的政策建議，似乎是讓國家來強化對跨國企業的管制；其方式是透過國際間互助合作（如資訊交換、徵收互助等），而其正當性的基礎，則在於國際間租稅規避與逃漏。

國際租稅規劃的行為是否必然為脫法避稅或違法逃稅，各國在稅務上對彼此課稅權的相互承認，並無法消弭課稅主權必然相互衝突的事實。實則以消除重複課稅的機制來此種課稅權衝突的緩解方式，恐怕只是另尋第三條路，來共同確保（或增加）彼此稅收。

跨國企業的發展，卻可能真正使得課稅權衝突的意義或重要性逐漸消失。進萬步言，當所有經濟財均歸企業部門享有，各國便已無所爭。是以退萬步言，國際課稅規範的正當性或存在基礎，與其說是防杜規避與逃漏，實為重振國家中心主義的象徵。只是，社會結構的變遷並非可逆，除非單一個人的行動可以再行分解成不同可分的意義單位。

是以本文嘗試先不從正當性基礎的探求出發，而是以敘事與管制理論當中的「空間」概念為線索，考察國際稅法規範體系中 CFC 的意義²。

-
- 1 課稅的目的，除財政收入目的，亦有管制誘導目的。就後者而言，「管制」與「誘導」二者的意義在本文脈絡中不盡相同，詳葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，二〇一二年三版，頁 201 以下。另本文所謂「管制」，在此指管制理論的脈絡，請參照拙著，歐盟多層次治理與超國界稅法規範體系—國際租稅債權法及其方法論序說，中華國際法與超國界法評論，第十三卷第二期，二〇一七年十二月，頁 387-419。
 - 2 「空間（Space）」的思維亦有其歐陸哲學方法論的傳統，其發展從物理層次的「地理空間」，到強調內在心理的「異質空間」，再次到權力配置的「社會空間」。法學上的應用，中文討論如葉俊榮，探尋隱私權的空間意涵—大法官對基本權利的脈絡論證，中研院法學期刊，第十八期，二〇一六年三月，頁 1-40。文學討論如吳錫德，翻譯空間，書林出版，二〇〇九年，頁 1 以下。本文所謂社會學式的觀察，請參照 Michel Foucault and Jay Miskowicz, *Of Other Spaces, Diacritics*, Vol. 16, No. 1 (Spring, 1986), pp. 22-27; H. Lefebvre, *空間與政治*，上海人民出版社，二〇〇八年二版，特別是頁 43 以下。Foucault 所強調的 *Heterotopia* 概念，似乎是對殖民地的反思而起；而值得注意的是，過去帝國主義擴張時期的海外殖民地，如今多為各式租稅庇護所，從課稅權力空間配置來看，殖民現象並未消失。本文則嘗試將之置於國際稅法的脈絡討論，同時也針對管制理論當中關於管制空間的相關部分，再予探究。

貳、所謂社會學式考察

一、現象：內國稅法之國際化或全球化

稅法全球化下國際課稅的問題，象徵各國課稅權的衝突與重疊，亦為國家課稅權與人民財產權關係的國際版³。欲觀察各國課稅權彼此關係以及跨國徵納互動，除內國稅法的充實外，如能融入國際面向的思考或能有助於一窺全貌⁴。

上述從內國稅法之國際化或全球化的想法，在國家主義脈絡中確實言之鑿鑿，但經濟、科技、文化等均為國際政治環境變遷的因素。畢竟，國際課稅典範的變遷，在方法論上的討論可能不外乎社會同質的延伸或異質的斷續。

二、企業租稅規劃 v. 政府避稅防杜

從社會發展脈絡觀之，跨國企業的租稅規劃與各國政府間的租稅競爭，可謂內國稅法國際化與全球化的兩個表徵。跨國企業的勃興，帶動了稅務管理的國際化。全球性（或跨域性）的租稅規劃，不僅在於成本管控，更寓有全球稅務風險的預防意義。是以，國際場域的租稅規劃，與單純內國面向的稅務管理，容有若干不同之處。舉例而言，規範的基礎（法源）以及效力位階（效力）。⁵

同時，「稅務管理」也同時具有公共行政的意義。觀諸實務，稅務「規劃」往往與「規避」僅一線之隔，是以跨國企業的「租稅規劃」與稅務機關的「避稅防杜」的概念時有交集；從而「合法節稅」與「脫法避稅」能在同一層次進行討論，因為二者可以解為租稅規劃行為在稅法上的兩種法律效果。

而在國際稅法領域，上述法律不以內國法為限，更及於各式租稅條約與協定；同時，在效力上，視各國國情，條約法往往優先於內國法。

3 「稅法全球化」的想法與討論，請參照拙稿，重訪租稅國危機及其憲法課題：全球與區域觀點，租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，新學林，二〇一六年，頁1131以下。

4 相關討論詳拙稿，歐盟多層次治理與超國界稅法規劃體系－國際租稅債權法及其方法論序說，同註1，頁387-419。簡要請參照拙稿，稅捐債務法基本問題－公法債務與私法債務，月旦法學雜誌，第二三四期，二〇一四年十一月，頁263-277。

5 本文以為，在管制理論脈絡下，法源與效力位階均屬具有權限分配的意涵。

從而，國際稅法規範體系的核心，某一部分在於一個繁密而廣闊的租稅條約網絡。

是以無論就企業管理或稽徵行政而言，國際租稅的規範體系，不僅無法單就租稅條約理解，即從單一內國稅法及其稅約網絡體系，亦不易掌握全貌。換言之，倘以單一租稅條約之效力為例，所涉法令基礎至少及於各締約國之各內國法，甚至具利害關係之第三國的相關法令。此一龐雜的規範體系之中各法令的效力及位階如何，以及如何加以理解（例如是否可能有一價值體系存在）⁶，則為所問。

三、「空間」在稅法規範解釋的意義

課稅權的行使及其界限，有其國際的面向。以國際租稅領域為例，一個課稅原則或理念（如國際間共同合作防杜避稅），經過不同國家地區的代表共同研議（如國際組織頒布的稅約範本），在各自不同地區實踐（如轉換為內國稅法），最後成為不同的詮釋（如各內國的行政解釋與司法解釋）。

這些直接攸關內國納稅人（包含稅務居民與非稅務居民）權利的稅法解釋，其實是間接來自上述內國救濟機關（如稅法法院）、稽徵機關（如國地稅局）、立法機關（如國會或地方議會）、政策研議部門（如財稅決策單位）乃至各種區域或國際組織（如經濟合作發展組織、聯合國等）等相關權限分配者之影響。

在國際場域中，諸此有權解釋者各據正當性基礎，討論何者為絕對的最終解釋機關似乎意義不大；對於納稅人而言，毋寧從了解各個有權解釋者各自的解釋權範圍（亦即課稅權限之分配情況）、解釋權的權源基礎（亦國際稅法規範的法源）以及各權源基礎其間關係（如內國稅法與租稅條約二者），方能預為規劃。

根據此種規劃的思惟，可能涉及「場所（Place）」、「位置（Emplacement）」、「地點（Site）」等空間層次的問題。以國際投資為例，企業的投資方式（如以股權或債權）與形式（如以子公司或分公司），均有不同的空間指涉，在稅法上也有不同效果。⁷是以此種空間思維的概

6 傳統的討論脈絡，量能原則在國際稅法的實踐（或國際間公平的問題），請參照 K. Tipke, StRo I, 2 Aufl., S. 525 f.

7 此種規劃在國際稅法上，股權投資與債務融資，分別涉及 OECD 稅約範本（下稱「範本」）第 10 條與第 11 條；子公司與分公司的設立，則涉及範本第 10 條與第 5 條、第 7 條的問題，請參照 Panayi (2013: 109-)。

念，有助於我們對國際稅法規範體系的認識與理解。惟在此之前，吾人認為有必要先從法律解釋與詮釋學傳統關係進行觀察。

四、西方詮釋學傳統與稅法解釋

（一）現代詮釋學與法律解釋方法之關係

古典詮釋學有其解經傳統，馴至史萊爾馬赫（Friedrich Daniel Ernst Schleiermacher, 1768.11.21.-1834.2.12.）開現代詮釋學之先河，才在不同學科開花結果；無論哲學、文學乃至於法學，均受浸潤。氏所以被譽為現代詮釋學之父，在於將此學提昇至科學境界，強調在解釋上要能從單純避免錯誤，進而尋求正確理解。⁸

以法學為例，法律條文的正確理解，必須透過當中文字的解釋。而解釋的方法不同，自然產生不同的適用結果。古典詮釋學的傳統，從法律解釋方法觀之，則與文字（Literal），文法（Grammatical）和體系（Systematic）等解釋方法相近。

至於原義（Genetic）、歷史（Historical）與目的（Teleological）等超越文本（在此指法條文字），進而探究作者（在此立法者原意）之法律解釋方法，從現代詮釋學的角度，則屬於心理解釋的範疇，必須從文本創作者的精神世界進行理解。換言之，舉凡創作者自身的心境情結、知識背景等，俱為構成作者體驗的重要成分。

（二）現代詮釋學及其在法律解釋方法論上的意義：文義 v. 目的

承上可知，現代詮釋學中對文本之解釋以及對作者心理的解讀二者及其關係，不僅與法律解釋方法當中之文義解釋與目的解釋內容相近，二者關係亦若合符節。有謂法律解釋方法，在順序上為文義解釋，其次

8 申之，此種觀念上的突破，可謂推翻路德自文藝復興以來古典詮釋學的傳統。過去解經學的傳統，強調經文內部互為解釋，以及文章通篇意旨與單一句義的來回論證。此種解釋方法，似在排除後世或「他人」有意的曲解，意在除錯或者純化的人類與神的連繫。請參照 R. PALMER, HERMENEUTICS 1- (Northwestern University Press, 1969)。中文文獻，要論請參照許智偉，西洋教育史新論－西洋教育的特質及其形成與發展，三民，二〇一二年，頁 329 以下；專論請參照張旺山，狄爾泰，東大，一九八六年，頁 1 以下。

則為目的解釋的說法⁹；則現代詮釋學雖無硬性要求，但似亦依循先文本表現，後作者體驗的心路歷程。

實則，法律解釋之方法眾多，但是否有固定使用順序，各有見解。¹⁰惟從當代詮釋學觀點，則是角度偏重問題。申之，不論是讀者對文本進行的文理解釋或是對作者進行心理解釋，均透過文本而生，只是在理解面向上有其重建語境與探究心境之別。

然法律解釋方法雖無固定順序，「先依文義，再求目的」似符常情，更礙於將二者重要性等同視之的理解。實則，立法目的之追求，無論從其立法原義抑或客觀規範目的進行解釋，就讀者而言（或適用法律之人），最終仍表現在法條文字本身。是以有謂，目的解釋的發動時機，在於對字面的解讀產生歧異之時。換言之，法律明確性的要求，似寓有文義解釋在前的前理解在內。

（三）詮釋方法對稅法解釋的增益－以「徵納理性」為例

兩種詮釋方法如何進行，自然各有所重。¹¹首先對文本之解釋而言，強調透過共同語言來重建文本原初的語境（此與法律之文字、文法解釋相近）；其次則從整體上下文確定文義，並判斷該段文字在通篇要旨中屬一般或特殊用去（此與法律之體系解釋相當）。¹²以稅法為例，此種「共同語言」，除了是由法律、會計、經濟等術語所構築而成的知識系統外，更是在徵納過程中不同國家地區交流以及時代之間對話所交織而成的「徵納理性」。¹³

此種徵納理性的探究，如不透過對文本創作者的思路掌握（或意見交換過程），則不易理解。自現代詮釋學以觀，心理解釋的操作則在通盤考察作者知識形成背景，重在特殊情結的掌握，並還原作者當撰文的心境。

9 請參照 Farnsworth，拙譯，美國法制概述（下稱「拙譯」），五南，二〇一九年，頁 79 以下。

10 請參照 Robbers, Einführung in das deutsche Recht, 6 Aufl., 2017, Rn 35. 不過 Farnsworth 則認為文義解釋先行，目的解釋備位乃屬必然，詳 Farnsworth，拙譯，同前註，頁 108 以下。

11 許智偉，同註 8，頁 332。

12 至於作品風格，則因作者（立法者）並非單一，所體現或許非單一作者的語用習慣，而是所使用之語言或文字在所處時空背景的一般性特徵。

13 關於共同語言的有趣對照，詳拙著，西方稅捐法制之繼受及其限制－中西稅制比較的一個起點，華岡法粹，第五一期，二〇一一年十一月，頁 199-215。

Schleiermacher 意在使人重視文本，使其回歸作者心理；某種程度意謂論述真理之人，未必非得神聖性的代言人不可，甚者所論述的內容，也不以「真理」為限。從而，現代詮釋學的發展，作者原義的探求並非唯一視角，甚而以文本在當代的意義，乃至於強調文本對讀者的意義之讀者中心論者亦所在多有。本文認為，稅法規範文本對於讀者之徵納雙方的意義，正是稅法詮釋的重點。

五、內國徵納理性及其國際化

（一）稅法解釋與徵納理性

法律解釋有其獨特之處，此即法律文本的作者未必明確。申之，立法者並非單一個人理想的完全展現，換言之，文本之作者（群）的精神世界為合議或多數表決所構成，即便具有共性或同一時代精神的展現，所體現出的「法律理性」實非單一個體的價值理念。

從而法律詮釋學的焦點，至少內國立法而言，可能無法放在作者本人，而是較為明確的文本本身。因此在法律解釋方法的操作，鑑於立法目的如同眾家草案版本、各有千秋，法定安定性要求之下，目的解釋作為輔助文義解釋之用，對於法律秩序的衝擊也會較低。¹⁴

以稅法為例，徵納雙方（讀者）透過各自經驗對於稅法（文本）的解讀，進而對立法者（作者）有不同詮釋。而徵納雙方對稅法的詮釋不同，觀感自然各異其趣。此觀內國稅法如此，國際稅法亦然。或許，內國稅法與國際稅法之文本，具為當代稅法體系整體圖像之一部，而有全體與部分之關係。

（二）內國徵納理性之國際化

詮釋學脈絡中的稅法解釋，讀者、文本與作者間關係十分多元，在國際稅法更可見得。「讀者」除徵納雙方之外亦應包括國際間組織；「文本」亦不以內國法令裁判為限，毋寧各式條約與協定方為主體。另在國際場域之中，國家在「作者」與讀者身分上往往互為轉換，互為主體，

14 就法律實踐而言，安定性的追求有其必要。倘法律解釋不一，造成法律適用結果有異，無非對受規範之人差別對待，與法律精神相違。雖說詮釋的動因起於體驗與再體驗間的矛盾與衝突，但單就法律詮釋目的，則在於二者的對話與共識的追求。因此法律解釋，為詮釋者與立法者之交互作用，使得現行法律得以安定與深化。

但自然存在於不同國家之間。¹⁵

回到空間的討論，不同地區的作者（讀者）群，所建構的徵納理性自然不同。而透過國際稅法規範網絡的連結，即便各地徵納理性溝通不易，也漸形發展成一多層次的規範體系；當中各層次規範有其各自的「徵納理性」。只是，倘若人類的「理性」究何「所指」衆說紛紜，莫衷一是，則其究何「能指」？心理學（特別是認知語言學）或許提供了些許線索。

六、價值理念作為「徵納理性」中的非理性因素

有謂古典的啓蒙式理性主義，象徵人有能力透過其自身條件找到神性般的道理，毋需藉助古代的正典與文獻。自二十世紀以來，人們逐漸體會到，當初所設想之人的理性，不僅有種種侷限，甚且往往囿於各種限制而不易充分施展開來。承上，無論相信理性至上（前者）而追求的人類共性，或基於有限理性（即後者）而欲達成一定的共識；均不免強調理性對於人類行為的支配力。

隨著心理學方法的引進（在此特指認知部分），人們開始重視諸如情感、直覺等人類非理性的部分，而這些非理性部分的多元性，造就了人類行為的多元性。¹⁶而對於非理性部分的探究，使我們了解人類心智的運作方式，甚至如被操縱。¹⁷

本文認為，這些非理性因素更可能影響理性的型塑與發展。¹⁸換言之，稅法的解釋，不僅取決於解釋者的思惟模式（如合法規劃或避稅防杜），也容易受到操縱。在國際稅法的場域，稅法解釋的「空間」與向度，取決於非理性因素的多元程度。

15 然而，作者與讀者的溝通前提，除了繫於前述精神世界與經驗世界之共性，更寓於彼此之間的差異。否則若無差異，也無詮釋的必要，此在作者與讀者之間如此，在不同讀者之間亦然。

16 相關領域如哲學（倫理學）上的反思（如情緒論等），簡要請參照 WARBURTON, PHILOSOPHY: THE BASICS 38-66 (Routledge, 2013)。

17 例如，Lakoff 認為，在租稅政策辯論時，要研擬適合的詞彙來帶出合宜的框架，不要再直接沿用對手的詞彙而落入其框架；例如不要使用「租稅減免（Tax Relief）」來減輕窮人負擔，而用「賦稅公平（Tax Fairness）」來對富人增稅，因為否定對方的用語本身，反而強化了該用語，會啓動聽眾使用對方陣營的道德心智模式。例如，在保守主義者的道德系統中，最高指導原則是保存、捍衛並擴張自身的道德系統（如個人責任是道德的，但社會責任則否）。詳請參照 https://www.berkeley.edu/news/media/releases/2003/10/27_lakoff.shtml, last visited 04.29.2019。

18 倘能借用語言哲學的說法，「理性」這個詞語的意義，取決於人們對這個詞語的使用。

七、小結：從詮釋空間找回人性（德性）與理性

稅法的詮釋，其觀點重在徵納雙方的徵納理性，內容則隨文本類型而異。申之，文本雖以法律條文為主，但也可以是司法裁判、行政法規、國際條約等。稅法文本的作成者，實為賦權者，並非真正的創作者。

當文本內容成為一種法律規範或誠命，如果力量是外來的，讀者也可能是受迫的。然而，正因為文本內容具有拘束力，使得法律詮釋的焦點必然無法忽略文本本身，精神科學的核心自然受到文本規範的人們。¹⁹

而倘若課稅的正當性基礎有其倫理意義，則諸如租稅正義等價值理念，即便屬於非理性的領域，也能與（徵納）理性有所交集，進而影響稅法規範的解釋。只是，在管制思維的國際稅法領域中，價值與理性表面上分屬不同世界，除非能透過空間概念引介二者。

參、國際稅法規範作為多層次管制體系

一、多層次之法令基礎

國際稅法雖可謂內國課稅權的沿伸，僅其行使有異於在內國的行使而已。因此廣義言之，國際稅法的規範體系，同時包括各內國稅法及相關條約。在效力上，條約法與內國法衝突時，前者往往具有優先性；然就適用順序而言，則可能先是來源國稅法，其後兩國租稅條約，最後居住國稅法。

由於租稅條約法多為成文形式，是以國際稅法的規範體系的理理解似乎可以從一種國際成文法框架出發，再及於各國或區域的案例法。案例法的意義在於代表各課稅權的具體主張，也反映特定時空的價值決定。對於國際稅法秩序而言，案例法則具有促其形成與發展的功能。

從跨國企業角度觀察，國際租稅規劃有賴對各利害關係國的內國法以及彼此間的條約協定有所掌握。須特別注意者為，首先，利害關係國不以締約國為限；其次，內國法也不應以稅法為限；再者，條約協定亦不限於租稅條約或協定。其理由要言之，賦予國際租稅規劃行為各種租稅效果的法律規範，不以締約國之租稅條約或稅法典為限。

案例法國家中，各法院之判決先例即一適例。案例法國家之判決先例在他國或他領域的拘束力固然有待該他國或領域之承認，但其在本國

19 此在古典釋經學中較無問題，因為拘束讀者的力量來自本身。

之中之拘束力與重要性無庸置疑。是以，國際租稅的規範體系，規範彼此間的效力與位階關係並非絕對；在不同規範層級，各規範彼此的重要性會有所改變，會隨著「空間」不同而有相異的權力配置。此或許可以稱之為國際租稅規範的公法面向。

實則，此一租稅規範體系也具有民商法的特質。國際租稅的規範體系，特別是租稅條約，也具有國際商法或商事習慣法（*Lex Mercatoria*）的性格。雖然締約的主體是國家（如締約國），締約的內容是國家課稅權的讓步，但究其實質，締約國雙方的簽約動機，主要在於（商業）互惠，或是促成商業交易的流通。論諸實質，或許可以說，締約國是以一種公權力色彩極少的「商業國家」身分，甚至作為本國企業代理人進行談判。

此外，國際稅法的另一主要法源，與其說是國際稅約，毋寧是其所據以發展的租稅條約範本。在具有整合意義的財稅體制如單一國家各縣市、聯邦國家各州或，關稅同盟各盟國等，更須納入其他規範一併考量；以歐盟為例，則為相關規則與指令等。

從而，國際稅法規範架構，不僅可以看作一多層次的規範體系，更象徵各國課稅權的空間配置與重組。

二、權限的多層次分配

承如前述，國際稅法規範體系主要由內國稅法與國際稅約所組成，二者效力先後則因個案而異。此不啻意謂二者孰先孰後，有賴於個別衝突之中解決。以 CFC 為例，其作為內國法即可能與作為條約法之國際稅約（或甚至稅約範本本身）產生緊張關係。

細究之，此一緊張關係未必是量能課稅的違反，主要在於課稅權（租稅債權人）的競逐。申之，「租稅全球化」與「稅法全球化」使得國際間貧富不均的問題備受關注；跨國企業的國際租稅規劃，也逐漸面臨各國政府的挑戰。然而，避稅防杜只是消極避免個案性的稅基流失，但租稅法制不健全則可能導致對締約國過度讓利，使得作為締約前提的互惠性基礎喪失。

對於受控外國公司（CFC）的規範，主要在於遞延稅負的防杜，稅法上的調整則是對該海外盈餘進行擬制分配。此效果表面上是在防杜納稅人刻意規避內國稅負，但其實可能意在宣示與確保居住國的稅收管轄權——亦即租稅競爭的問題。其原因之一在於，CFC 的分配效果只針對特定對象，而非全面；其二則在於 CFC 規則的行使，是針對來源國（或所

得來源地)的低稅負。²⁰

就效力位階的影響而言,採取免稅法的居住國似乎可以透過 CFC 立法,將其內國稅制轉換成為抵抵法。倘此舉在國際間獲得認可,無異承認兩國締結的條約法,將能透過嗣後單一內國法的修正予以推翻。

CFC 的討論也可能見於兩岸稅制的協調過程。申之,居住地與來源地課稅權的衝突,進而稅收的侵蝕。

三、管制時代背景

在資訊全球化的時代,納稅人權利保護的問題似已逐漸由財產權侵害排除的問題,轉向資訊權的建構及其保護問題。原因之一,國家課稅管轄權在域外的行使,有其事實上與法律上的界限。此在涉及跨境租稅交易的國際租稅領域,尤為如此。全球的企業透過第三地進行投資並據以降低稅務成本與風險,並不罕見;不過各地政府與稽徵機關之看法與處理方式有所不同。而本文關於遞延海外所得,即一適例。

稅法典範轉移的社會學式批判反思有其意義,實證法上的規範亦不容忽略。以兩岸稅務管理為例,仍不脫避稅防杜的稅法基本問題。台灣目前已制定所得稅法第 43 條之 3²¹與第 43 條之 4²²的新規定²³;同時也與

20 針對後者,居住國往往同時至針對海外公司非屬受控的情形,適用離岸投資基金規則(Harris & Oliver; 299-300)予以防杜。中文文獻,簡要請參照拙譯,國際租稅入門,五南,二〇一八年,頁 105 以下。

21 第四十三條之三(營利事業及其關係人直接或間接持有在我國境外低稅負國家或地區關係企業者,應將該等關係企業之盈餘,認列國外投資收益課稅):

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

一、關係企業於所在國家或地區有實質營運活動。

二、關係企業當年度盈餘在一定基準以下。但各關係企業當年度盈餘合計數逾一定基準者,仍應計入當年度所得額課稅。

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

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

營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時,在已依第一項規定認列投資收益範圍

兩岸簽有租稅協議（或許稱為「實施前期」）。然兩者均尚未施行，以下僅得預設情境加以分析、並作日後的衝擊評估。

四、管制結構：作為租稅避稅防杜條款

受控外國公司（下稱 CFC）規則，為一特別租稅規避防杜條款。其原係內國法用以防範境內公司基於避稅目的之人遲遲不將其海外所得匯回國內之用。²⁴其後則將主體擴張而及於公司（及其股東）。

- 內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。
- 前四項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。
- 第一項之關係企業當年度適用第四十三條之四規定者，不適用前五項規定。」
- 22 第四十三條之四（依外國法律設立，實際管理處所在我國境內之營利事業，視為總機構在我國境內之營利事業，依法課稅）：
- 「依外國法律設立，實際管理處所在中華民國境內之營利事業，應視為總機構在中華民國境內之營利事業，依本法及其他相關法律規定課徵營利事業所得稅；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。
- 依前項規定課徵營利事業所得稅之營利事業，其給付之各類所得應比照依中華民國法規成立之營利事業，依第八條各款規定認定中華民國來源所得，並依本法及其他相關法律規定辦理扣繳與填具扣（免）繳憑單、股利憑單及相關憑單；有違反時，並適用本法及其他相關法律規定。但該營利事業分配非屬依第一項規定課徵營利事業所得稅年度之盈餘，非屬第八條規定之中華民國來源所得。
- 第一項所稱實際管理處所在中華民國境內之營利事業，指營利事業符合下列各款規定者：
- 一、作成重大經營管理、財務管理及人事管理決策者為中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境內之營利事業，或作成該等決策之處所在中華民國境內。
- 二、財務報表、會計帳簿紀錄、董事會議事錄或股東會議事錄之製作或儲存處所在中華民國境內。
- 三、在中華民國境內有實際執行主要經營活動。
- 前三項依本法及其他相關法律規定課徵所得稅、辦理扣繳與填發憑單之方式、實際管理處所之認定要件及程序、證明文件及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」
- 23 依制定時序：所得稅法第 43 條之 3（2016.7.27）（營利事業 CFC）；所得基本稅額條例第 12 條之 1（2017.5.10.）（個人 CFC）；營利事業認列受控外國企業所得適用辦法（2017.9.22.）；營利事業認列受控外國企業所得審查要點（2018.12.14.）。
- 24 有別於一般避稅防杜條款（GAAR），其他類似立法設計如最低稅負制。可資對照例子

此種管制結構的目的，主要在於避免遞延稅負的利益；管制工具（基本上仍為稅法規範），基本上是將不匯回母國（或母公司）的所得，在稅法上視為已匯回並予以課稅。²⁵

CFC 此種管制結構的實施，受到規範影響的利害關係人，除了母國之納稅人（在此為被強制匯回的所得者如母公司及其股東）、母國之稽徵機關（執行成本之提高如相關命令之訂定與人力的充實與培訓），也可能間接對所得來源國之 CFC 如原有資產配置造成衝擊。

如從國際投資觀點，則是由投資國、被投資國以及第三國之關係所建立的結構空間；其中，被投資國與投資國之避稅防杜措施，其「規範空間」或大或小，第三國則往往象徵企業的「規劃空間」。

五、多層次治理與 CFC 管制程序

（一）受控外國公司的認定

依所得稅法第 43 條之 3 之規定，「係指我營利事業及其關係人直接或間接持有設立於低稅負國家或地區股份或資本額合計達 50 % 以上（股權控制）之外國企業，或對該外國企業具有重大影響力（實質管理、控制）者。但該外國企業有實質營運活動，或當年度盈餘在財政部規定標準以下者，得排除適用。」²⁶因此可謂兼採股權法與實質管理法。²⁷

為《境外資金匯回管理運用及課稅條例》。此條例立法院已於二〇一九年七月三日三讀通過，其中針對 CFC 的相關立法作成相關附帶決議：「有鑑於本院三讀通過之反避稅條款中，有關建立營利事業 CFC 制度與個人 CFC 制度部分，至今仍未施行。爰針對一百零五年七月二十七日公布增訂之『所得稅法』第四十三條之三條文，與一百零六年五月十日公布增訂之『所得基本稅額條例』第十二條之一條文，要求財政部於『境外資金匯回管理運用及課稅條例』施行期滿後一年內報請行政院核定施行日期。」而依據本條例第十三條，施行日期由行政院另定。

- 25 換言之，由於是針對脫法避稅的情形進行規範，因此在稅法效果上是以經濟實質進行調整，而非進行違法逃漏稅捐的刑法上非難。至於帶有不利益性質的附帶執行措施，則有不同。
- 26 第 43 條之 3 第 2 項：「前項所稱低稅負國家或地區，指關係企業所在國家或地區，其營利事業所得稅或實質類似租稅之稅率未逾第五條第五項第二款所定稅率之百分之七十或僅對其境內來源所得課稅者。」
- 27 此部分與大陸的規定類似，均兼採兩種認定，但似乎有認定上的先後次序。詳企業所得稅法第 45 條及企業所得稅法實施條例第 117、118 條等。

（二）所得之分配

CFC 的所得如何歸屬至股東，方法有二：一為將 CFC 視為透過實體，直接將其營業利潤全數歸給股東（穿透法），另一則擬制分配 CFC 公司的利潤，視為股東的股利（視同股利法）。

臺灣所得稅法第 43 條之 3 第 1 項規定，「營利事業應將該關係企業當年度之盈餘，按其持有該關係企業股份或資本額之比率及持有期間計算，認列投資收益，計入當年度所得額課稅」可知應採視同股利法。

（三）所得之計算及豁免

同時適用積極與消極所得（銷貨利潤、權利金收入、利息收入、股利收入），但其中非低稅負地區轉投資事業依權益法認列之轉投資收益，以該轉投資事業股東會決議之盈餘分配數計算。²⁸兩岸部分，另有特殊規定。²⁹

若 CFC 有進行實質營運活動³⁰，或雖無營運活動但當年度盈餘合計低於一定基準者（如新臺幣七百萬），則非 CFC 規範所及。

（四）應稅之本國居民

同時適用於公司與個人股東。前者規定在所得稅法第 43 條之 3，另對於 CFC 之子公司的所得，也是歸屬範圍。³¹後者（個人部分）詳見所得基本稅額條例第 12 條之 1，針對持有 CFC 股權十%以上之個人，所計算之 CFC 所得，課徵個人基本稅額。

（五）重複之減免

已依 CFC 制度認列之投資收益，於實際獲配股利或盈餘時，不再計

28 依第 43 條之 3 第 5 項規定，「前四項之關係人及關係企業、具有重大影響力、認列投資收益、實質營運活動、當年度盈餘之一定基準、虧損扣抵、國外稅額扣抵之範圍與相關計算方法、應提示文據及其他相關事項之辦法，由財政部定之。」

29 關係條例 25 條及施行細則 21 條。

30 如：1. 在設立地有固定營業場所；2. 消極性所得占比不及十%，但屬海外分支機構相關收入及所得，不納入分子及分母計算。另針對部分有實質營運活動產生之收入及屬特定產業本業活動之收入，不納入分子計算。

31 參照營利事業認列受控外國企業所得審查要點第四之「各層轉投資事業」。外國立法例有建議，公司持有他公司（在此即下層中介公司）利益超過一%時，該他公司所賺取之消極低稅負所得將依個人持有比率歸屬至各該個人。

入所得額課稅，且其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得自認列投資收益年度應納稅額中扣抵。³²

肆、國際稅法規範體系的管制空間一代結語

One's destination is never a place but rather a new way of looking at things

Henry Miller*

- 一、國際課稅（管轄）之權限分配，可以從管制全球化或全球徵納共同體角度來思考。全球化的徵納共同體社會，說明公共領域結構是由各國內國稅法以及國際稅約所共同構築而成。
- 二、透過空間管制來理解企業租稅規劃與政府避稅防杜之間的關係，指的是「規劃空間」與「規範空間」的重疊，指出法律（稅法）解釋方法，宜同時兼顧條約法（各租稅條約）與內國法（各締約國內國稅）等不同規範層次之間的關聯。
- 三、CFC 法則作為租稅規避防杜條款，也象徵居住國與來源國課稅權之爭；透過空間敘事方法，可知雙方各據理性之爭源於各自的故事空間（如從居住原則過渡至來源地原則的情節敘事）或價值判斷，從而理性之爭（規則衝突）也同時意謂價值之爭（原則權衡）。
- 四、作為展望，管制時代對於自由的效益面向的討論較多，但對於納稅人而言，納稅義務如作為誠命，則仍必須回歸課稅正當性基礎的實質討論；如諸各地納稅人的徵納理性、背後價值判斷的共性等，均有賴進一步深究。

32 所得稅法第 43 條之 4 第 4 項規定，營利事業於實際獲配該關係企業股利或盈餘時，在已依第一項規定認列投資收益範圍內，不計入所得額課稅；超過已認列投資收益部分，應於獲配年度計入所得額課稅。其獲配股利或盈餘已依所得來源地稅法規定繳納之所得稅，於認列投資收益年度申報期間屆滿之翌日起五年內，得由納稅義務人提出所得來源地稅務機關發給之納稅憑證，並取得所在地中華民國駐外機構或其他經中華民國政府認許機構之驗證後，自各該認列投資收益年度結算應納稅額中扣抵；扣抵之數，不得超過因加計該投資收益，而依國內適用稅率計算增加之結算應納稅額。

* Big Sur and the Oranges of Hieronymus Bosch, 1957.

附錄

企業所得稅法

第 45 條

由居民企業，或者由居民企業和中國居民控制的設立在實際稅負明顯低於本法第四條第一款規定稅率水平的國家（地區）的企業，並非由於合理的經營需要而對利潤不作分配或者減少分配的，上述利潤中應歸屬於該居民企業的部分，應當計入該居民企業的當期收入。

第 4 條

企業所得稅的稅率為 25 %。

非居民企業取得本法第三條第三款規定的所得，適用稅率為 20 %。

企業所得稅法實施條例

第一百一十六條

企業所得稅法第四十五條所稱中國居民，是指根據《中華人民共和國個人所得稅法》的規定，就其從中國境內、境外取得的所得在中國繳納個人所得稅的個人。

第一百一十七條

企業所得稅法第四十五條所稱控制，包括：

（一）居民企業或者中國居民直接或者間接單一持有外國企業 10 % 以上有表決權股份，且由其共同持有該外國企業 50 % 以上股份；

（二）居民企業，或者居民企業和中國居民持股比例沒有達到第（一）項規定的標準，但在股份、資金、經營、購銷等方面對該外國企業構成實質控制。

第一百一十八條

企業所得稅法第四十五條所稱實際稅負明顯低於企業所得稅法第四條第一款規定稅率水平，是指低於企業所得稅法第四條第一款規定稅率的 50 %。