

# 實質課稅與稅捐規避行為之舉證責任

Fiscal Realism and Burden of Proof in Cases of Tax Avoidance

黃源浩

Yuan-Hao Huang

法國 Aix-Marseille 大學法學博士，天主教輔仁大學財經法律系專任副教授

Ph.D. in Law, Aix-Marseille University, France

Professor Associate, Dept. of Financial and Economic Law, Fu-Jen Catholic University

## 簡目

壹、緒論：問題之提出

貳、實質課稅原則之意義及論理基礎

參、實質課稅原則的兩個面向

肆、稅捐規避案件的舉證責任

伍、結論

## 中文摘要

稅法作為一種法律規範，乃以納稅義務人在私法領域中所從事之各種經濟為基礎，就其成果課徵國家在公共財政領域中所需要之金錢為主要規範目的。然則，納稅義務人想像力無窮，私法領域又復強調契約自由與當事人意思自治，其結果，乃在稅捐稽徵之法律關係中，見得納稅義務人透過迂迴婉轉之安排，脫免其原本應當負擔的稅捐債務，此即所謂稅捐規避。此等脫法行為倘若不予防杜，不僅稅法領域中量能課稅之憲法誠命無法實現，甚至連整個稅捐稽徵制度亦將陷於重大危機。因此，如何在稅法領域中協調私法自治與量能課稅之要求，即成為稅法制度的核心難題，亦為稅務訴訟在個案中所應當時時考慮的問題。針對稅捐規避案件，在法國稅捐爭訟領域中，除了應求稅捐稽徵機關應當證明特定之經濟活動「異常」而足以減少原本應當可能負擔的稅捐債務以外，也在另外一方面容許納稅義務人舉證證明該等交易活動具有商業上或者經濟上的正當理由，以緩和私法自治與量能課稅兩原則在稅法領域中的直接衝突。本文擬以法國相關法制規定及私法判例出發，指出「商業上正當理由」事實上才是稅捐規避案件之核心議題，並因此指出我國稅捐稽徵法第12條之1第1項的規範漏洞。

---

關鍵字：實質課稅原則、形式課稅原則、租稅規避、法國稅法、稅捐稽徵法。

## 壹、緒論：問題之提出

現代國家行使課稅權力，所採取之基本活動模式乃在於對人民經濟活動亦即市場交易之果實抽取一定比例之對價，以作為支應行政服務所需之財政支出，而非由國家自行從事生產活動參與交易<sup>1</sup>。因此，特定交易關係或經濟活動在稅法上所可能獲得之評價，直接關係到納稅義務人應納稅額之多寡、義務之範圍：如何得以對於此等交易活動正確加以掌握及理解，即成為現代國家稅法制度所不可迴避之課題<sup>2</sup>。然則，趨利避害為人類之天性；而納稅義務人自然具有無窮之想像力以圖擴大其利益範圍。在各種交易活動中，倘若得以經由特定交易條件之安排即足以免除稅捐構成要件之合致者，納稅義務人當然會想盡辦法，以各種合法的或者法規範外的手段，試圖達到其節省或規避租稅負擔之目的<sup>3</sup>。因此，何種行為為稅法上被容許之節稅行為、何種行為會構成稅法秩序所不容許之逃漏稅行為，也因此在任何國家法制中均成為重要之議題。不過，在法律制度中，節稅、避稅與逃漏稅雖在概念上得以被清楚區分，但在實際之稅捐行政及司法實務操作中，此等區分之困難仍然存在<sup>4</sup>。因此，在稅法領域中，乃不可避免地需要存在著一定程度的抽象指導原則，俾以使稅捐稽徵機關在面對層出不窮的交易行為態樣之際，得以有效掌握交易活動之實況，而公平地課徵稅捐<sup>5</sup>。在此一意義之下，稅法上對於租稅構成要件之構成以及相關應稅事實之解釋，應以當事人之間所發生的交易所具有的實質經濟上意義為準，而非以法律

1 也因此，主要得以作為稅基之經濟事實，即包含收入、交易行為及財產持有等不同經濟活動態樣。J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Fascicule I., Litec, 1998, p. 10.

2 J. M. TIRARD, *L'abus de droit en droit comparé*, in: *Écrits de fiscalité des entreprises: Mélanges à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 209.

3 C. ROBBEZ-MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, p. 63.

4 黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌，第 187 期，2010 年 12 月，頁 136 以下。又可參見最高行政法院 97 年度判字第 81 號判決：「按所謂『稅捐規避』，是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為。因此稅捐規避與合法的（未濫用的）節稅不同，節稅乃是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為，反之，『稅捐規避』則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。綜觀本件事實，上訴人之被繼承人所為，顯係透過形式上合法卻反於保險原理及投保常態，且以躉繳高額保險費方式，移動其所有財產，藉以規避死亡時將之併入遺產總額所核算之遺產稅，並使其繼承人經由年金保險契約受益人之指定，仍得獲得與將該財產併入遺產總額核課遺產稅相同之經濟實質，故依上開所述，其所為自屬租稅規避，而非合法之節稅」。

5 Voyez Cons. const., 29 déc. 1983, n° 83-164 DC, Loi de finances pour 1984.

上的外觀或者形式為準，是為所謂「實質課稅原則（或稱為稅法上的實質主義le réalisme du droit fiscal）<sup>6</sup>」，乃因應而生，成為主要國家稅法制度中均普遍存在之制度<sup>7</sup>。就此而言，我國稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項近年乃增訂：「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」，即本此旨。進一步來說，在稅法上觀察特定之交易活動，應當注重其經濟實質而非形式外觀的前提底下，則納稅義務人透過迂迴婉轉之刻意安排、致使特定之交易活動脫免或規避於稅捐構成要件之實現之際，稅法制度上亦多半承認作為債權人之稅捐稽徵機關，得以否認該等刻意安排之事實。此即為所謂「租稅規避（Steuermugehung; abus du droit en matière du droit fiscal）」<sup>8</sup>。就我國法制而言，這樣的概念可以參見稅捐稽徵法第12條之1第3項、第4項所規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規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。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」。不過，在不同法制中，稅法上所被適用的實質課稅原則或實質原則其實可能存在著不同的意涵<sup>9</sup>。在法國稅制之中，實質課稅原則亦可謂歷經長期的發展，亦明確展現其在稅法獨立性原則之下的特殊意義與效果。尤其是在實質課稅原則在法國稅法體系中欠缺明確規範基礎之情形之下，法國稅法仍透過中央行政法院相關之稅法判決，形成體系。甚至進一步來說，我國稅法制度目前所採取的各項針對實質課稅、防杜租稅規避或稅法上權利濫用之相關制度，亦存在著與法國稅法與稅制相當有趣的趨同點<sup>9</sup>。因此，在此一原則的發展過程之中，司法機關究竟係以何等之推理形成

6 M. COZIAN, *Propos désobligeants sur une «Tarte à la crème»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, in: *Les grands Principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, p. 8.

7 傳統上，實質課稅原則或者租稅規避之否認，特別以歐洲大陸國家，在民法制度中存在權力濫用（abus du droit）的制度前提下引導而出。相對而言，普通法（common law）制度中，基本並不承認類似權利濫用的概念，也少見有稅法上租稅規避規範的一般性規定。參見 S. N. FROMMEL, *L'abus de droit en droit fiscal britannique*, RIDC Vol. 43 N° 3, Juillet-septembre 1991, p. 585 et suivantes. 但近年來，這樣的趨勢亦開始有所變動。

8 在法國稅法中，所謂「le réalisme du droit fiscal」一詞對應成中文的精準翻譯應該是「稅法上的實質主義」或「稅法上的實質原則」，原不存在「課稅」的字眼。事實上實質原則本身並不創設稅捐構成要件，基本也不生「課稅」問題：特定稅捐債權債務是否發生，仍應該就應稅行為是否合致於特定稅目之構成要件而定。參見 J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, 2007, p. 147-148. 本文在寫作上使用「實質課稅原則」一詞，純屬遷就國內文獻用語習慣，尚祈諒察。

9 特別是法國租稅程序法典 L64 條 2008 年新修正條文規定：「（第 1 項）為探知交易關係之真實屬性，稅捐稽徵機關得在未有其他對抗事由之情形下，剔除或排斥構成法律上權利濫用之行為。此等行為，或具備

相關制度之論理基礎？以及此等原則在法國稅法制度中究竟有何現況？在整體憲政制度中又形成如何之影響？均為比較稅法上富有意義之問題，乃為本文問題意識之所在焉。

## 貳、稅法上實質課稅原則之意義及論理基礎

### 一、概說：實質課稅與形式課稅

在稅法領域中，實質課稅原則雖然經常受到學說及實務的矚目，不過這並不表示在稅捐稽徵之法律關係中，實質課稅之原則得以涵蓋所有法律上對稅法規範解釋及適用之法則。稅法領域中在某些情況底下，亦可能單獨針對法律關係的表象或形式上現況課徵，這樣的原則可以被稱為形式課稅原則（le formalisme du droit fiscal）或者稅法上的形式主義<sup>10</sup>。形式課稅原則的適用範圍，大體上針對若干特殊性質的稅捐，強調其交易關係之形式或外觀上依據，本不以探究實質之交易關係內容為限。例如，在加值型營業稅的課徵關係中，主張行使進項稅額扣抵權之營業人，即被要求應以具備特定形式要件、特別是加值稅發票之持有為限，基本不問交易活動實質之內容為何；而地價稅之課徵，亦以形式上之土地登記所有權人為徵收對象而排除借名登記的實質所有權人負擔納稅義務，均可謂係稅法上形式課稅原則之展現<sup>11</sup>。因此，相對於實質課稅，形式課稅意味著若干特定之情形下，僅以交易活動外觀或者法律形式所展現之事實狀態作為稽徵機關判斷稅捐法上債權債務關係之歸屬，亦在稅法制度中經常可見。不過在整體稅法解釋及適用之領域中，兩種原則在稅法的相關論述及運用上仍然以實質課稅原則較受矚目<sup>12</sup>。進一步來說，稅法上的實質

---

虛構之特徵；或者雖然適用了法律條文或行政決定，但跟此等法律或決定所追求之目的剛好相反；而此等行為所具備之目的，僅在於規避或者延緩相關的租稅負擔。也就是減低如果這些規避行為不作成的話，納稅義務人從事這些行為所可能正常負擔的稅捐。（第2項）在納稅義務人與稅捐稽徵機關之間針對因本條所進行之剔除重核意見不一致之際，納稅義務人得向『稅法權利濫用諮詢及防制委員會』提出請求其出具意見。稅捐稽徵機關亦得向該委員會為相同之請求。（第3項）倘若稅捐稽徵機關對前述委員會之決定不服者，其應對繫爭案件之剔除重核具正當理由負舉證之責。（第4項）委員會所作成之決議，應按年編冊公告之，亦明確將納稅義務人與稽徵機關之間爭執稅捐規避行為之舉證責任，加諸稅捐稽徵機關。

10 C. BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, 2002, p. 20. 例如，房屋稅之稽徵關係，乃以不動產物權之登記所有權人作為納稅義務人；而 TVA 之課徵及繳納關係，乃以任何在發票中登載加值型營業稅額之人享有進項稅額扣抵權是。

11 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月，頁 101。另黃茂榮教授亦認為，限以形式要件為稅法上課稅要件之情形，在我國法上亦常見。例如夫妻關係之合併申報義務、綜合所得淨額之計算上的標準扣除額（所得稅法第 15 條、第 17 條）等情形是。參見黃茂榮，論稅捐法體系，植根雜誌，第 21 卷第 7 期，2005 年 7 月，頁 13（註 24）。

12 J. J. BIENVENU/T. LAMBERT, *Droit fiscal*, 3e, PUF, 2003, p. 67.



課稅原則在某種意義上，係由稅法與民法的關係所引導出來的說法。換言之，出於稅法的獨立性（l'autonomie du droit fiscal），稅法在針對納稅義務人所從事之交易行為進行解釋之際，經常出於稅法本身的考量而非其他法領域的考量<sup>13</sup>。因此，實質原則可謂此一特性之當然結果，使得稅捐稽徵機關在解釋適用稅法之際，僅考慮課稅之需求而非其他法領域或字義上（étymologiquement）所存在之意義<sup>14</sup>。誠如法國中央行政法院政府專員Corneille氏在1921年即曾經指出的：「稅法是什麼？是用來針對稅捐領域、應稅領域為規範的法律。稅法在應稅行為出現時將其涵攝在法條內，並且根據應稅行為事實上所顯現出來的樣貌作規範，而不管納稅義務人所希望在法律上發生的效果是什麼。也因此，稅法所要規範者，乃交易活動的現實狀況，而非經過刻意安排之狀況<sup>15</sup>」。就此而論，以民法和稅法之間的關係特別是稅法獨立性之說明，作為稅法上實質原則存立基礎，事實上在法國稅法制度中特別受到高度的關切<sup>16</sup>。既然實質原則意味著「經過納稅人刻意安排的經濟活動，稅捐稽徵機關得以否認其真實性。則在民事法上，此等行為在若干面向上與民法上的通謀虛偽意思表示經常在內容看似接近<sup>17</sup>。因此，具體的問題當即出現在，受到實質性原則剔除排斥之行為，是否得以同樣的根據民法規定加以評價<sup>18</sup>。是故，實質課稅原則相對於主要稅目而言，所適用之範圍大體上較屬寬泛，也不以納稅義務人負擔過多的交易上揭露細節

13 J. GUEZ, *supra* note 8, at 138.

14 P. MARCHESSOU, L'interprétation des textes fiscaux, *Economica*, 1980, p. 224. 在另外一方面，稅法即便借用了民法上的法律概念，在特定法律概念之解釋適用上亦未必均與民法在定義上採取相同立場。

15 «Qu'est-ce, en effet, qu'une loi fiscale? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît en fait, sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états et non des situations de droit.» CE 21 janvier 1921, Syndicat des agents généraux de Belfort.

16 不僅在法國法上如此，在我國法制中，陳清秀教授亦指出：「經濟的觀察法，亦稱為實質課稅原則，乃是稅法上特殊的原則或觀察方法。…在稅法的解釋適用上，應取向於其規範目的及其規定的經濟上意義，即使稅法上的用語是借用自民法的概念，也非當然與民法規定採取相同的解釋」。陳清秀，稅法總論，元照，2008年5版，頁204。

17 當然，認真論述起來，稅法上通謀虛偽意思表示（la simulation en matière du droit fiscal）和稅法上稅捐規避行為，還是可以有明確的區別。前者意思表示為虛偽，後者則表示內容為真，只是不合乎交易上常見之常規罷了。F. DEBOISSY, La simulation en droit fiscal, LGDJ, 1997, p. 273-277.

18 在法國民法上，與我國民法規定有別。法國民法第1321條有關通謀虛偽意思表示之規定：「通謀虛偽之密約僅能在締約雙方當事人間生效，對於第三人不生效力（Les contre-lettres ne peuvent avoir d'effet qu'entre les parties contractantes; elles n'ont point d'effet contre les tiers.）。」因此，該行為僅係不生外部效力，就契約兩造言仍然有效。而我國民法第87條規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。但不得以其無效對抗善意第三人。虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定。」與法國民法之規定相較，該意思表示仍於締約雙方當事人間有效，並不相同。

義務，因此在稅法領域中乃普遍被適用。在此一理解之下，探究實質課稅原則在稅法領域中之存在，當不可避免地先檢視實質課稅原則之論理基礎。

## 二、實質課稅原則之論理基礎：稅法獨立性

在法國稅法學說理論中，實質課稅原則的問題基本上並不被當作是單一的稅法制度，而是在稅法相對於其他法學部門之間關係之中所存在的特殊現象；或者精確言之，一般文獻在論述稅法上的實質原則之際，通常是放置在「稅法與其他法律部門的關係」此一脈絡下來理解<sup>19</sup>。正如在一般的論述之中，少見得有關於民法、行政法或刑法領域中的「實質性原則」討論；稅法中的實質性要求可謂僅在稅法領域中受到特別強調<sup>20</sup>。在此一現象當中，民法上各項原理原則是否得以直接適用在課稅領域，事實上可謂問題的中心。蓋稅捐課徵雖然係以國家機關所行使之公權力強制且無對價地針對納稅義務人之財產加以收取，但是在基礎之關係中，主要仍以金錢給付作為稅捐徵收作主要之媒介<sup>21</sup>。因此，民法上債關係尤其是有關金錢之債所涉及的權利義務關係，包括清償、給付之效力等面向，在稅法領域中乃經常被稅捐稽徵機關所直接適用<sup>22</sup>。以致於在此一前提之下，當稅法有關之事項發了解釋和適用上的困難之際，特別是納稅義務人出於規避公法上債務關係之發生而採取若干交易上罕見之手段、迂迴地使得課稅構成要件未合致，究竟應該以稅法本身的原則去解釋此等現象，或者得以動用民法上的原則以圖相關問題之解決，即成為疑難之所在。大體上，早期法國稅法領域中針對此一問題，存在著兩種相對立之見解；而在這兩種不同的態度中，對於稅法上所存在的實質原則亦存有不同的評價。

### （一）F. GénY 教授的稅法特殊性（la spécificité du droit fiscal）觀點

法國稅法學說理論之中，論述及於稅法上實質原則以及稅法與民法之關係者，有不少採取較為態度保守之論述取向。此乃以民法為基礎之學者，基本否認稅法相較於民法存在任何獨立空間；相較於民法，稅法可為係一從屬學科，或者具有一定程度的從屬性；其所涉及的權利義務關係，應由民事上之權利義務關係出發。這樣的觀點，可由J. Pujol的看法總結。氏以為：「法國的稅法制度，是完全植基在民法的基礎之上。蓋民法上用以解釋法

19 例如 J. BIENVENU/T. LAMBERT, *Droit fiscal*, 3e, PUF, 2003, p. 67. 或者 J. PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, 1987, p. 29.

20 M. Cozian, *supra* not 6, at 11. 相同見解，參見陳清秀，同註 16，頁 204。

21 A. LEFEUVRE, *La paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, 2002, p. 28 et suivantes.

22 黃源浩，法國租稅債務清償基本問題，*財稅研究*，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月，頁 201 以下。

律概念的原則，得以完全被稅法所援用；無待他求<sup>23</sup>」。進一步言之，既然法國民法上有關通謀虛偽意思表示、民事法上權利濫用等相關規定就足以解決稅捐稽徵機關所遇到的法律行為形式和實質不一致的情形，殊無必要另外發展出所謂「實質課稅原則」來解釋稅法上所面臨的困境<sup>24</sup>。此一看法的代表性人物，為法國民法重要學者F. GénY。氏認為，所謂「稅法獨立性」，基本上是一個邏輯上不能接受的說法<sup>25</sup>。蓋以民法既然在體系上得以作為稅法當中稅捐債權債務關係之基本規範，這即表示公法債權與私法債權基本並無本質上的重大差異，二者同樣均為金錢之債的給付關係。因此，稅法領域至多僅能被承認一定程度的特殊性（la spécificité），至於要說是與其他法領域完全區隔的「獨立性」，未免言過其實。因此，在這樣的學說之中，稅法的獨立性事實上並不存在，即使在稅法領域中遇見了若干經濟活動解釋上和適用上的困難，也應該以民法的立場解決<sup>26</sup>。在此一理解之下，自然不認為稅法上應該特別針對納稅義務人的經濟活動採取特殊的理解方式，也不會有承認實質課稅原則在稅法上被適用的空間<sup>27</sup>。而所謂實質課稅，至多僅為民法上為了避免詐害債權或濫用權利的制度運用在稅法領域中的一種現象，並不存在著論理上的特殊性。

## （二）L. Trotabas 教授的稅法獨立性（l'autonomie du droit fiscal）觀點

雖然稅法制度本身在發展的過程中一向被認為受到民法相當大的影響。不過，相對於F. GénY的看法，實質課稅原則之存在係仰賴於稅法的獨立性，而稅法相對於民法所存在之解釋適用上的特殊屬性，大體上為法國稅法學說及實務界較普遍接受<sup>28</sup>。其中代表性的學者，當係另位著名之財稅法學者L. Trotabas教授。氏認為，稅法之適用與解釋，在一定程度上雖然與民法上的權利與義務關係有不可分的密切關係。不過，這並不意味著稅法體

23 J. Pujol, *supra* note 19, at 152.

24 通謀虛偽意思表示，可參見法國民法第 1321 條規定：「通謀虛偽之密約僅能在締約雙方當事人間生效，對於第三人不生效力（Les contre-lettres ne peuvent avoir d'effet qu'entre les parties contractantes; elles n'ont point d'effet contre les tiers.）」。當然必須特別指出，乃法國稅法制度中基本上也是容許稅捐稽徵機關引用民法上通謀虛偽意思表示之規定，否認特定之契約安排。F. Deboissy, *supra* note 17, at 2 et suivantes. 不過，通謀虛偽意思表示之否認，是否足以完全解決稅法中經濟實質與形式不一致之問題？首先，若干行為可能不見得構成「虛偽」：對納稅義務人而言，迂迴之設計經常所意圖發生者，乃真實之效果。此外，刻意安排未必有通謀，單方行為亦可能發生。因此，此一制度是否足以解決稅法上所面臨問題，實非無疑。參見黃源浩，同註 4，頁 142。

25 F. GÉNY, Le particularisme du droit fiscal, Mélanges Carré de Malberg, 1933, p. 196.

26 事實上，F. GénY 也反對以一般性的租稅規避防杜條款設置在稅法當中。其認為，這類高度抽象性的規定在歷史經驗中，多半會受到行政機關或法院的濫用。M. Cozian, *supra* note 6, at 11.

27 M. Cozian, *supra* note 6, at 10.

28 J.-P. LE GALL, L'autonomie du droit fiscal, in: Clés pour le siècle, Dalloz, 2000, p. 556 et suivantes.



系對於民事法的原理原則均應當照章抄襲，全盤接受民事法上已經建立起來的制度及原則。蓋民事法律關係所追求的正義，主要是交換的正義，亦即在契約領域中透過意思自主之雙方當事人自由意志之決定以形成法律上的權利義務關係<sup>29</sup>。但是稅法作為公法的一個分支，所追求的正義主要在於分配的正義，亦即國家權力透過垂直的權力行使達到交易關係中的正義，並過國家權力實現社會資源的再分配以及社會連帶關係的維護<sup>30</sup>。因此，稅法既然在基本的制度設計和邏輯和民法有著根本性的差異，當然不可避免在稅法領域中針對納稅義務人所從事的經濟活動，做出和民法不同的解釋。在這樣的理解之下，行使國家課稅權力的稅捐稽徵機關，在面臨納稅義務人透過迂迴之安排以圖規避原本可能發生的稅捐債務之際，國家權力有義務介入這樣的刻意安排加以調整，以維持憲法對於稅捐稽徵的平等要求。而在另外一方面，既然這樣的作為係本於國家權力對經濟活動的介入調整，也因此沒有法律直接規定的情形下，實質課稅原則也會發生適用上的困難。

上列兩種說法當中，稅法的實質原則基本上被認為係稅法獨立性的當然結果；或至少被認為與稅法的獨立性有不可區分的密切關係。由於納稅義務人所迂迴從事的經濟上設計，由民法上的角度而言經常是私法自治範圍所容許的事項，在法律沒有設置強行或禁止規定的情形下，民事上的權利義務關係通常能夠依據當事人所期待的形式或效果而發生<sup>31</sup>。不過，稅法作為公領域的權利和義務關係，所考慮者經常為公法上的誠命要求<sup>32</sup>。也因此，稅捐稽徵機關在稅法領域中作為公法債權人的一種，和私法上債權人通常僅具有注

29 當然，要說稅法領域完全不照顧交換正義，並不完全符合實況。至少在法國稅法制度中，長年以來均有學說認為稅捐之徵收乃公民享受國家所提供的行政給付所應支付的對價。因此，稅捐徵收應該如規費一般，依比例徵收之，並以財政支出必要為度，這樣的說法在學理上一直受到一定程度的支持。J.-C. K. DUPONT, De la «paix sociale» à l'état de droit: la «proportionnalité» de l'impôt (1815-1920), in: Philosophie de l'impôt, Bruylant, 2006, p. 105 (note 2). 只不過，在法國稅法制度受到高度社會連帶原則的影響下，這類說法一向在稅法領域中沒有受到應有的重視。

30 特別是透過**量能課稅**原則，達到社會資源的重新分配。就此可參見法國 1789 年人權宣言第 13 條所揭示的課稅原則：為維持公共武力及行政支出，公共租稅不可或缺。公共租稅須由公民依其財力平等分擔之（Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés）。

31 當然也必須指出，民法上對於法律行為特別是有瑕疵的法律行為是否無效，大體上也較公法領域採舉更加寬鬆的態度。依我國民法第 71 條到 73 條之規定，大體上僅有在法律行為違反強行禁止規定、有背於公共秩序及善良風俗、違反法定要式的情況下會使得法律行為無效。反觀公法關係中，行政處分根據行政程序法第 111 條的規定，係在行政處分具有重大明顯瑕疵的情形下方會導致無效。

32 在稅法而言，特別是國家作為社會經濟活動的調控者和分配者，所應特別照顧到的量能課稅要求和租稅必要性（la nécessité fiscale）要求。L. PHILIP, Le développement du contrôle de la constitutionnalité des dispositions fiscales des lois de finances, in: Droit fiscal constitutionnel, Economica, 1990, p. 135 et suivantes.

意維護自身債權的對己義務這類消極性質的義務並不相同，更具有積極實現稅法制度的社會功能以及憲法誠信的義務。因此，倘若納稅義務人利用在民法上所被賦予的經濟活動自由以圖規避稅捐構成要件之合致，無論有無契約存在，均無礙於稅捐稽徵機關援用實質原則加以否認<sup>33</sup>。進一步言之，稅捐稽徵機關作為國家機關之一環，乃被認為具有實現或維護憲法上各種價值的義務<sup>34</sup>。公平課稅以及量能負擔乃因此成為國家權力所被要求實現的價值，因此當然難以單純的「公法債權人」地位理解稅捐稽徵機關所得以行使的課徵權力。在這樣的意義之下，實質課稅原則雖然難以在稅法以外之其他法領域直接找到依據，但仍可以認為是介乎於民事法與公法之間的邊界性問題。而具體來看，當然會使得實質課稅在不同層面的要求中，展現出不同的具體特徵。

## 參、實質課稅原則的兩個面向

### 一、概說

在法國稅法制度中，實質課稅原則雖然被經常援用。不過，此一原則並非單純的稅法解釋原則。相反地，出於稅法規範或課稅權力在傳統上對於實定法要求<sup>35</sup>，事實上實質課稅原則甚早以前即已經擺脫了抽象原則的印象，在法國稅法制度中被朝向兩個具體面向發展<sup>36</sup>。一方面，實質原則對於若干形式合法、但與稅法規範目的不合之人為刻意安排，得以動用租稅規避或稅法上權利濫用之原則否認納稅義務人之主張。二方面，即使在納稅義務人所從事之交易活動未達到濫用權利之地步，但足以妨礙稅捐稽徵機關對於稅法上真實法律關係之發現時，稅捐稽徵機關亦得以不受形式上法律關係之拘束。當然，這樣的發展歷程可以說是和法國公法制度的形成過程有著不可分的關係。蓋在行政法制領域中，法國

---

33 CE 8 juillet 1988, n° 79610, RJF 1988, 10/1144.; CE, 9 déc. 1992, n° 71859, Ravot.

34 特別是到了 1958 年第五共和以後，法國憲法委員會所再三宣示：「公共負擔應該基於負擔能力要平均地分配予公民（doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés）」。此乃使得法國稅制中，稅捐稽徵機關針對租稅逃漏甚或規避行為之防杜，取得其憲法依據。Cons. const. 30 décembre 1981, n° 81-133 DC, Loi de finances pour 1982.

35 Y. MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, LGDJ, 2007, p. 24.

36 而在具體的制度運作而言，租稅規避之否認在法國法上可以有以下幾個重要特徵：首先，並非所有稅目均有實質課稅原則之適用而得以租稅規避之理由加以否認，見 CE 25 févr. 1966, Bourgeon. 其次，租稅規避被認為係納稅義務人主動申報之相對制度，因此依職權作成之稅捐並沒有此一原則之適用，見 Cour. Cass. Com.15 juillet 1992, SARL Jorge Mario. 而在近年的實務發展當中，亦有逐漸擴張實質課稅原則的傾向，例如納稅義務人所從事的經濟活動以及交易上的安排，即便並不具有契約屬性者，亦可能被認為構成稅捐規避，參見 CE 15 janv. 1992, Perrichet.

法向來被認為係透過司法裁判及判例點滴累積而成。因此在若干制度的基礎上，可以清楚地觀察出解決具體個案的傾向，未必著重在抽象法原則的發展。以下即分別說明此二不同面向在法國稅法稅制中的發展。

## 二、法律行為經濟意義之重視

在法國稅法稅制之中，實質課稅原則在稅法上的具體展現，除在於若干案例中當事人之權利行使已足以達到「濫用」之情形以外，即使在若干情形中未達到濫用之地步，但是仍然存在者經濟活動之實質內容與表面現象不一致之際，稅捐稽徵機關乃被認為有權否認此等現象，或者至少得以以此為理由，使納稅義務人不得主張若干法律關係以對抗稅捐稽徵機關，此即法國稅法上所謂「表面理論」之範圍<sup>37</sup>。所謂表面理論（*la théorie de l'apparence*），係指稅捐稽徵機關得以在納稅義務人所申報之事項與實質經濟內容不符合的情況之下，得以採取實質經濟活動之內容、否認該等申報事項，而使得此等經濟事物之表象不被稅捐稽徵機關所承認接受<sup>38</sup>。此一原則，在法國法制中雖歷經長年之發展，但主要係在中央行政法院 1974 年 *Lemarchand* 一案中被確認<sup>39</sup>。作為法國稅法領域中一再被引述的名案，有必要約略說明該案事實經過及法院的態度。在 1963 年 2 月，居住在 *Versailles* 市的 *Lemarchand* 先生，向當地商業登記主管機關及稅捐稽徵機關申請登記為具有商人身份之營業人。在申報文件中，其表明自 1962 年起，即開始設立並經營一鞋類修理及製造商行，並同時進行鞋類之生產及銷售。自 1963 年起的稅捐申報書中，*Lemarchand* 即按年申報其工商業活動收入（*les bénéfices industriels et commerciaux*）。在申報文件中，*Lemarchand* 並同時申報雇用 *Gaiguant* 君，並列報給付與 *Gaiguant* 君的薪資作為費用扣除。因此，在 1963 到 1965 年間，稅捐稽徵機關即以 *Lemarchand* 為對象，發單稽徵職業稅<sup>40</sup> 以及以及加值型營業稅。詎料，在收受 1967 年度稅單之際，*Lemarchand* 主張該鞋類修理及製造行實際上完全為 *Gaiguant* 君所經營、並由 *Gaiguant* 依其財務收支計算盈虧，其僅借名予 *Gaiguant* 使用；並提出證據資料 1 份亦即渠與 *Gaiguant* 氏所締結的借名經營契約。而這種情況使得該商行實際上成為 1 人經營的手工藝業，依照當時法國租稅總法典 1649 條第 4 部份第 A 段的規定，應該不構成加值稅的繳納義務人，反而應該由 *Gaiguant* 負擔納稅義務。法國中央

37 M. Cozian, *supra* note 6, at 8.

38 L. OLLÉON, *L'être, le paraître et l'abus de droit*, RJF 2003, p. 303.

39 CE 20 février 1974, *Lemarchand*.

40 職業稅（TP）原本為法國重要之地方財政來源之一，不過因為其稅基計算之方式相當陳舊，因此近年已經在法國的租稅改革過程中被刪除。此一稅目已經自 2010 年以後走入歷史，目前係由「地方經濟捐（*La contribution économique territoriale*; CET）」這個新創稅目取代其地位。

行政法院在判決中首先指出，原告Lemarchand在起訴前，即與Gauguant氏締結了前述借名契約，並提出於稅捐稽徵機關以主張稅法上的權利。此一契約之締結結果，將使得前述營業稅及加值型營業稅繳納義務人，產生形式上與實質上不一致之後果。不過，法國中央行政法院卻在裁判中指出，這樣一個借名契約雖然在民法當中是被容許的，但是因為Lemarchand未能在相關的稅捐申報中申報前述借名契約的存在，因此稅捐稽徵機關仍然應該由其他方面，判斷實際經營者是誰，以及誰才是法律上真正應當負擔稅捐債務之納稅義務人；換言之，稅捐稽徵機關得以不受到僅具有表面意義的契約拘束<sup>41</sup>。在此一判決之中，法國中央行政法院揭示了稅法上實質原則的最原始意涵，亦即在納稅義務人出於行政管制、經濟效能或其他稅法以外之考慮，固然在交易實務中得以自由選擇其法律關係；此等措施在不被民法當作強行禁止規定、亦不被其他經濟管制法律所禁絕的情形下（例如，借用他人名義為商業登記名義人），基本上不妨礙稅捐稽徵機關否認其表象之法律關係，而以實質之內涵作為判斷納稅義務人應否就其交易活動負擔納稅義務之標準<sup>42</sup>。在法國稅法實務中，所謂「表面理論」對於實際稅法制度運作所造成之實際影響，案例經常見諸納稅義務人出借款項與他人，無正當理由而約定不收取利息之案型<sup>43</sup>。在此類案例中，納稅義務人倘若提出借貸雙方之借貸契約證明當初確實約定不必給付利息，稅捐稽徵機關仍經常依據職權設算納稅義務人所應收入而未收入之利息所得<sup>44</sup>。因此，表面理論真正的意涵其實和我國文獻中所說的實質課稅原則較為接近：均在於強調稅捐稽徵機關針對納稅義務人所從事之經濟活動之解釋及法律適用，即令在納稅義務人已提出相當之書面證據之情形下，稅捐稽徵機關仍不受當事人主張拘束，得以依職權調查法律關係之真實現況。因此，稅捐稽徵機關在稅法領域中不受納稅義務人主張之未收利息拘束，仍得依職權查訂該一約

41 在法國法制中，也因此專門針對「表面理論」發展出幾種類型，主要包括因私法原因所進行之隱藏行為（les actes occultes）、借名契約（les conventions de prête-nom）以及因公法上登記需求所進行之行為（la formalité de publicité ou d'enregistrement）。L. Olléon, *supra* note 38, at 303.

42 該裁判原文摘譯如次：「稅捐稽徵機關針對納稅義務人在租稅申報中所主張之事項得以加以否認，只要這樣的主張被證明僅僅是表象（L'Administration est en droit d'opposer au contribuable la situation juridique dont il s'est prévalu dans ses déclarations fiscales, sans que ce dernier puisse utilement soutenir que cette situation juridique n'était qu'apparente.）」

43 無息貸款設算利息收入課稅問題，在我國法制中可參見司法院釋字第650號解釋。另外為因應該號解釋，我國所得稅法已於民國98年5月27日增訂公布第24條之3，規定公司資金遭挪用或貸與他人未收取息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度1月1日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。

44 M. COZIAN, Les avances sans intérêt, La Semaine Juridique E/A, n° 48, 30 Nov. 1995, 508, n° 1.



定與實際現況是否相符<sup>45</sup>。

### 三、租稅規避行為之否認

稅法上的實質原則，在法國稅法領域中所存在之具體制度，首先來自於納稅義務人濫用其私法上之形成權利，所形成之稅法上權利濫用現象之防杜。蓋相對應於具有刑事法上可罰性之租稅詐欺行為而言，稅法制度中尚存在諸多形式上合法，卻與租稅規範目的不合之情形，是為所謂「租稅規避」，或者即直接被稱作「稅法上之權利濫用」<sup>46</sup>。亦即，當特定交易上安排措施被認為其目的並非在於商業上或經濟上正當原因，而僅在於透過迂迴婉轉之法律上純然刻意安排（*le montage juridique*）或者「純粹的人為安排（*montage purement artificiel*）」<sup>47</sup>因而達到規避原本可能發生之稅捐義務之際，稅捐稽徵機關有權透過稅法之授權，剔除或排斥此等規避行為<sup>48</sup>。不過，在法國稅法領域中，出於稅法規範對於實定法向來存在著較高密度的規範需求此一考量，大體上雖然得以將稅捐稽徵機關用以剔除否認租稅規避行為之相關規定區分成一般性之租稅規避或權利濫用否認以及個別性的否認兩種模式。其中個別性稅捐規避濫用，係指立法機關專門針對若干交易活動中容易被納稅義務人採用之規避模式，透過專門之立法將此一特定類型之法外行為規範清楚，以供稅捐稽徵機關以及行政法院在個案中判斷或參考。例如，其中針對企業交易活動中所發生的不合常規交易或所謂「經營管理上的異常行為（*l'acte anormal de gestion*）」<sup>49</sup>，

45 當然，吾人亦無法否認針對無息貸款設算利息收入課稅乙節，在法國法制中仍與我國法制有相當程度之差別。其中專門針對關係企業集團之間資金往來調度之需求，法國司法實務及學說基本採取較為寬鬆之態度，未必盡然一律課稅。M. COZIAN, *supra* note 44, n° 4-5. 我國所得稅法，雖因應司法院釋字第 650 號解釋將無息貸款設算利息課稅之規定放入所得稅法本文之中，然而未清楚、細緻地區分不同型態之借貸關係，在立法技術上恐有進一步思考之空間。

46 C. ROBBEZ-MASSON, *Fraude et Evasion Fiscales*, Dictionnaire Encyclopédique de Finances Publiques, 1991, p. 855. 按在法國稅法中，向來不存在類似德國稅法文獻中的「規避」（*Umgehung; Éluder*）一類用語。不過，在近期立法中，2008 年法國制定通過租稅程序法典 L64 條第 1 項規定：「為探知交易關係之真實屬性，稅捐稽徵機關得在未有其他對抗事由之情形下，剔除或排斥構成法律上權利濫用之行為。此等行為，或具備虛構之特徵；或者雖然適用了法律條文或行政決定，但跟此等法律或決定所追求之目的剛好相反；而此等行為所具備之目的，僅在於規避或者延緩相關的租稅負擔。也就是減低如果這些規避行為不作成的話，納稅義務人從事這些行為所可能正常負擔的稅捐。」，在用語上開始將權利濫用與租稅規避一類用語統一。參見黃源浩，同註 4，頁 141。

47 CE, plén. fisc., 4 juill. 2014, n° 357264 et n° 359924, Bolloré SA.

48 CE 11 févr. 1994, SA Ed. J.-C. Lettès; CE 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe.

49 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。」J.-L. MÉDUS, *Bons de souscription autonomes, options sur titres: considérations fiscales*, JCP E/A, n° 11, 1996, Document 60-65.

法國中央行政法院長期以來即採取相當明確之立場，不接受此等行為所可能發生的經濟上效果<sup>50</sup>。另方面，在涉外交易活動之稅捐稽徵關係中，法國租稅總法典第 57 條之規定，對於跨國界關係企業間所存在之移轉訂價交易關係，採行作為判斷特定交易是否為出於規避租稅之目的，而構成利益之間接移轉，乃以市場交易中其他具競爭關係之廠商互相間所從事之交易價格為基礎<sup>51</sup>。該條第 1 項規定：「針對法國企業受境外之外國企業控制或從屬於該外國企業存在，而由法國企業經由買賣價格之高估或低估或其他方法將利益間接移轉於該外國企業者，該等利益應於該法國企業所提出之會計報表中加以揭露，並作為該法國企業應納營利事業所得稅額核定之基礎。法國企業對存在於法國境外之企業有控制權者，亦同。」而該條第 4 項乃指出，得以作為稅捐稽徵機關調整參考基準者，為「從事相類似之其他營業之企業正常之應納稅額<sup>52</sup>」。相對於此，法國稅法中亦存在著一般性的稅捐規避防杜條款，亦即在個別類型化之規定以外，法國租稅程序法典亦設置有一般性之防杜規定，容許稅捐稽徵機關針對刻意曲折迂迴規避稅法上構成要件之合致行為，以權利濫用為理由否認其經濟上所希望達到之效果<sup>53</sup>。在近期的中央行政法院相關司法案例中，一般性的租稅防杜條款不僅得以適用在單純之內國交易，即令交易關係發生在跨國境之交易之際，亦得以容許稅捐稽徵機關剔除或否認此等經人為刻意安排之交易活動<sup>54</sup>。總體而言，稅捐規避在法國稅法制度中被評價為一種「法外行為」（*extra legem*），所強調者乃納稅義務人利用法律技術或其他形式上合法之行為作成迂迴之法律行為，以圖減輕其原本應納之稅額<sup>55</sup>。在這樣的意義之下，無論特定之規避行為有否在稅法制度中被明文化或類

50 CE 7 juill. 1958, n° 35977, DF 1958, comm. 938. 甚至在比較性的基礎上，法國學者亦有指出此一現象在法國司法實務中被體系化的程度，遠較其他歐洲鄰國為高。C. DAVID, L'acte anormal de gestion (AAG) (Comparaison fiscale Allemagne, France et Royaume-Uni), in: *Écrits de fiscalité des entreprises: Mélanges à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Litec, 2009, p. 239-240.

51 參見黃源浩，法國稅法上的移轉訂價交易，臺大法學論叢，第 38 卷第 2 期，2009 年 6 月，頁 371 以下。

52 黃源浩，同註 4，頁 138-139。

53 黃源浩，同註 4，頁 141。

54 CE 29 Décembre 2006, n° 283314, min. c/Sté. Bank of Scotland.

55 參見最高行政法院 102 年度判字第 541 號判決：「民法第 323 條關於『清償人所提出之給付，應先抵充費用，次充利息，次充原本』之規定，因非強行規定，故所定之抵充順序，固得經當事人以契約或債權人同意之方式變更之。惟此債務之抵充，若涉及公法上租稅之課徵，因租稅之課徵性質上屬已成立租稅債務之確認，並原則上係以該租稅債務成立時為事實認定及法律適用之基準時點，是因抵充順序而衍生之租稅債務，應認該抵充順序之變更，原則上至遲應於清償人給付時為之，否則不僅有違租稅債務之本質，更因易滋生租稅規避空間，而與租稅公平原則有違」。本件納稅義務人因借款於親友，未申報利息收入。待遭稅捐稽徵機關查獲後，始就尚存在之稅捐債權，以存證信函通知債務人其所已支付之利息優先抵償原本、以圖降低應納稅額，亦為私法上形成權利之濫用，而構成稅捐規避之行為。

型化，均以納稅義務人濫用其私法上形成權利或者契約自由，作為前提。具體來說，所謂的稅法上權利濫用或者租稅規避，可以參考M. Cozian教授下的定義：「稅法上的權利濫用，乃是稅法上對於『聰明得過了頭』的納稅義務人的懲罰。很明顯地，這類行為沒有明確違反既存的稅法規定，而與稅法上的其他不法行為，例如靠著隱藏的手段降低所獲得之利益或者應負擔稅捐之之全部或一部等等，有所區別。因此，作為一種法律上所不容之行為，稅法上的權利濫用不是違反了法條的文字，而是違反了稅法的精神。這同樣為正義所不容，稅法上之權利濫用係對於法律制度之操弄，針對法律所賦予的形成空間或選擇空間的操縱。因此，權利濫用，乃是對於法律上選擇權的濫用（l'abus de droit, c'est l'abus des choix juridiques）<sup>56</sup>」。進一步來說，法國稅法制度中指出稅捐規避，至少具有下列幾項特徵：

- （一）實質課稅原則僅適用在法律列舉之有限之稅目，並非一體適用於所有稅捐。在法國稅法制度中，雖承認稅捐稽徵機關得因為特定交易關係之外觀與實質不一致而剔除重核納稅義務人之申報。但此等剔除，乃被強調並非得以毫無困難地適用在所有稅捐課徵案件中。例如在薪資稅（la taxe sur les salaires）<sup>57</sup>之課徵關係中，租稅之課徵因受到就源扣繳原則之拘束，大體上即被認為不易發生納稅人權利濫用之可能性，因此在原則上不生實質課稅問題<sup>58</sup>。此外，倘若特定稅目並非以納稅義務人之申報為基礎而係由稅捐稽徵機關依職權查得知資料主動開立稅單稽徵者，大體上也不發生實質課稅問題。另外，雖在法律規範之中並未有明文之規定，但長期以來法國中央行政法院之判例之中，針對加值型營業稅（TVA）之課徵關係，法國中央行政法院亦有不少判例認為此種繫諸交易發票及進項稅額扣抵權利行使之稅目，不至於發生權利濫用之問題，亦不生實質課稅原則的適用問題<sup>59</sup>。在此一理解之下，事實上法國租稅規避之概念，亦被認為應針對不同稅捐領域或不同稅目有所區分；或至少在承認一般性的稅捐規避防杜規定之前，有必要先行處理個別性的稅捐規避防杜規定。

56 M. COZIAN, Les transactions intra-groupe: le principe des transactions à prix normal, in: Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 1999, p. 22-23.

57 在法國法上所謂薪資稅，係指以勞動所得給付之薪資所課徵之所得稅。此一類型在法國所得稅法採取「課稅家戶（le foyer fiscal）」總所得課徵、排斥了二次大戰以前所採取的分類所得制度後，已經在法律上失去了被單獨討論的意義。不過仍然在學理上被習慣提出當作指標性的稅目。

58 C. DAVID/O. FOUQUET/B. PLAGNET/P. F. RACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5e, Dalloz, 2009, p. 235.

59 特別是以所謂「非常規交易」之案型，在加值型營業稅中基本被認為較不易發生。黃源浩，同註11，頁101。



(二) 實質課稅僅在於對抗納稅義務人足以降低稅捐負擔的特定交易關係中，因此以減輕納稅義務人所應負擔之納稅義務為必要。倘若特定之交易活動看來係人為之特定安排，但實際上不足以減輕納稅義務人之稅捐義務，則亦不可能構成實質課稅原則之適用對象<sup>60</sup>。因此在判斷上，法國中央行政法院於近期之裁判中特別重視納稅義務人實際獲得不法利益之判斷；亦特別強調納稅義務人僅以獲取租稅上之利益作為此等迂迴措施之唯一目的，方得以構成租稅規避。但在此法國中央行政法院近期判例更加進一步指出者，乃實際租稅利益之存在：倘若特定之迂迴交易行為雖然被認定行為時主觀上確實僅具有稅捐上的考量，但在實際上不足以真正地對納稅義務人所應納稅額造成影響（lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte）之際，亦難認為有濫用稅法上權利之可言<sup>61</sup>。因此，「純粹之迂迴刻意安排，加上稅捐上之實際利益」，可謂為近年法國中央行政法院之相關裁

60 M. Cozian, *supra* note 56, at 384-385; CE 11 févr. 1994, SA Ed. J-C. Lettès; CE 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe. 就我國實務而言，近期亦有判決強調，即使納稅義務人所從事之稅法上刻意安排不服常情，但未有實際查得獲取稅捐利益之際，亦無稅捐規避可言。此可參見最高行政法院 100 年度判字第 2217 號判決：「按個人以購入之土地捐贈，係依據稅捐法規所預定之方式，規劃減少稅捐負擔之行為，且已提出土地取得成本確實證據者，如無確切證據得認個人有利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法律形式，亦即利用民法上私法自治，特別是契約自由原則，意圖減少稅捐負擔之租稅規避行為，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，自得依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之規定核實減除。是以，納稅義務人以高於公告現值之價格買入土地，並將該土地捐贈與政府機關，既已支付全額土地款，是否有規避少於其所付土地款甚多租稅之意圖，即尚待斟酌」。

61 CE, 8e et 3e sous-sect., 5 mars 2007, n° 284457, SELARL Pharmacie des Chalonges. 本件所涉爭議事實略為：Bigourdan 女士係在法國 Loire-Atlantique 地區開設藥局（名為 la SELARL Pharmacie des Chalonges）之執業藥師。在 1993 年 12 月所提出之申報中，Bigourdan 女士申報了該藥局在估價上擁有價值 490 萬法郎的無形資產（總資產約為 500 萬 4,000 法郎）。但到了 1995 年，其又修正申報了此項無形資產增值到 810 萬法郎。在 1985 年，Bigourdan 女士乃將其出資以 900 萬法郎的價格出讓，並且依據法國租稅總法典之規定，申報其無形資產發生短期增值 39 萬法郎。稅捐稽徵機關乃認為 Bigourdan 女士在 1995 年所進行之修正申報構成稅法上的權利濫用，主要的原因是透過 1995 年的申報故意衝高了無形資產的價格使其不符合市價（valeur vénale），以規避出售藥局時所可能適用的較高的職業稅稅率。本件在行政上訴法院階段，稅捐稽徵機關之見解尚被法院接受。但在中央行政法院的終局裁判中，法院指出 Bigourdan 女士對於此等交易關係所適用職業稅之稅率計算根本搞錯，因為職業稅之計算係根據職業活動場所使用面積大小與雇用職員人數來核算，並不會因故意抬高無形資產價格影響應納稅額。因此，雖然此等高估無形資產價格之刻意安排確實係出於稅捐上的考慮，但因為事實上並沒有省到稅，因此也不構成租稅規避。另關於法國稅法中職業稅之概念，原本規定在租稅總法典第 1473 條第 1 項：「職業稅，係依據每一市鎮中負擔納稅義務之營業人所使用營業場所或土地之可租賃價值，或依據負納稅義務之營業人所聘僱之員工人數多寡徵收。」關於此一已經走入歷史的稅目相關討論，參見黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，臺大法學論叢，第 35 卷第 3 期，2006 年 5 月，頁 227-228。



判中，用以認定特定行為是否構成稅法上權利濫用之規避行為之兩項主要標準<sup>62</sup>。因此，正如O. Fouquet教授對於SELARL Pharmacie des Chalonges一案的評論，認為：「到了最後，當納稅義務人成功地實施這類稅法上的投機行為時，可以逃離租稅規避的責任。要是他的投機活動完全搞砸了，特別是根本沒有任何稅法上的好處可言的時候，也不構成租稅規避。所以，納稅義務人如果不想構成稅捐規避之責任，要不然就非常聰明；要不然就非常蠢。相反地，那些蠢得不夠到家或聰明得不夠程度的納稅人，就會倒楣了<sup>63</sup>」。

- （三）作為實質課稅原則適用對象之交易活動，不以納稅義務人所從事之經濟活動形式上具有契約關係者為限。在法國司法實務中，稅捐稽徵機關動用所謂實質課稅之原則進而主張特定交易關係為稅法上權利濫用之規避行為，並不以納稅義務人締結書面之契約為限<sup>64</sup>。倘若二以上納稅義務人，雖在形式上未具有契約關係，但透過若干客觀上得以確認其存在之刻意安排因而達成規避特定稅捐效果之際，亦無礙於作為稅法上實質課稅原則之適用範圍。換言之，在稅法上的交易關係中，只要是透過私法自治所可能容許之選擇，而在結果上均足以造成原本應當發生的稅捐債權債務關係因而降低或消失者，即有構成稅捐規避之風險。

#### 四、小結：租稅規避，既非合法行為，亦非嚴格意義之違法行為，而係法外行為

在前述有關實質課稅原則所引導出對於書為規避行為得以加以否認之稅法相關制度論述說明中，吾人得以概括稅捐規避此類行為在整體稅法制度中的整體地位：租稅規避，既非合法行為，亦非嚴格意義之違法行為，而係法外行為。然則，在稅法制度之中，這正造成了稅法制度對於此類行為在處理上的兩難。一方面，倘若將此種法外行為視若無睹不加處理，則於租稅公平課徵之憲法誠命要求有所妨礙。另一方面，任意對於納稅義務人基於契約自由所進行之交易上安排予以否認，則與憲法上納稅義務人所被承認之契約自由原則，亦有未合。在這樣的意義之下，稅法學說中乃經常指出，此等濫用之防杜，並非單純。蓋納稅義務人所從事之交易活動在經濟上與實質上有所不符合之際，乃使得此等交易活動具備一定程度之虛構性質（un caractère fictif）<sup>65</sup>。但是，此等虛構活動儘管與實質上不一

62 CE, 18 mai 2005, n° 267087, min. c/Sté Sagal.

63 O. FOUQUET, Le caractère subsidiaire de l'abus de droit, DF n° 20, 2007, comm. 522.

64 CE 8 juillet 1988, n° 79610, RJF 1988, 10/1144.; CE, 9 déc. 1992, n° 71859, Ravot.

65 但仍與完全虛構動機之通謀虛偽意思表示有別。租稅規避與通謀虛偽意思表示之不同，在於前者所安排

致，但倘若納稅義務人實際上根本未曾從這類活動中獲得任何稅法上的利益時，稅捐稽徵機關亦不得肆意動用實質原則，將納稅義務人所申報之事項加以剔除。因此，實質課稅以及稅捐規避之否認均存在著一定程度的從屬性質（*caractère subsidiaire*）：在納稅義務人未實際取得稅法上利益之案件中，亦不容許稅捐稽徵機關動用此一原則干涉納稅義務人在市場交易活動中所享有的自由權利<sup>66</sup>。而就行政程序以及救濟而言，法國稅法制度亦有相當之規定試圖降低在這樣兩難的困境之下、納稅義務人所可能遭遇之風險。例如，納稅義務人得以在進行特定（有可能被懷疑為租稅規避的）交易活動安排之前，事先透過諮詢降低其風險，這主要可見諸法國租稅程序法典第L64 B條規定：「當納稅義務人在從事特定交易行為之前，預先地向中央稅捐稽徵機關檢具足以說明交易內容之相關證明文件提出諮詢，而受諮詢機關未能諮詢提出後在六個月以內回答此一諮詢者，本法第L64 條所規定之程序不得適用<sup>67</sup>」。進一步來說，為確保租稅規避之個案決定不遭到稅捐稽徵機關任意否認，法國法制中除了透過程序方法具體規範租稅爭議案件之處理程序之外，倘若納稅義務人對於案件中所牽涉的經濟上交易安排被認定為租稅規定有所不服、進而提起行政爭訟者，該案件之舉證責任原則上由法國租稅程序法典L64 條第 3 項規定，由行政機關負擔舉證之責：「倘若稅捐稽徵機關對前述委員會之決定不服者，其應對繫爭案件之剔除重核具

---

之交易關係均為真實，後者有虛偽情節在其中。最高行政法院 95 年度判字第 1437 號判決：「按稅法不因納稅義務人濫用法律上形成之選擇可能性，而得以規避稅法之適用；當有濫用之情事時，應依據與經濟事實相當之法律形式，成立租稅債務，以符合租稅公平原則與實質課稅原則。亦即納稅義務人為規避租稅，濫用法律上形成之選擇可能性，選擇通常所不使用之迂迴或多階段或其他異常法律形式，以規避稅捐者，當轉換為與其經濟事實相當之法律形式，而後適用納稅義務人所意圖規避之稅法規定。本件上訴人出售系爭 2 筆土地，意圖規避土地稅法關於課徵土地增值稅規定之適用，先以贈與方式由訴外人林○○移轉與上訴人林○○、洪○○應有部分各千分之 1，以形成土地共有之法律關係，再辦理共有物分割，藉由土地分割改算地價，墊高應稅地之前次移轉現值，使該前次移轉現值接近或高於土地公告現值，致該土地因已無自然漲價數額或降低漲價數額，以達規避土地稅法關於課徵土地增值稅規定之適用，轉換為與其出售系爭 2 筆土地經濟事實相當之法律形式，其前次移轉現值當指前揭規避土地增值稅之迂迴手段（贈與及分割）前之前次移轉現值，而後適用納稅義務人所意圖規避之土地稅法關於課徵土地增值稅規定，以符合租稅法定原則與實質課稅原則，避免納稅義務人濫用法律形成可能性，形成與經濟事實不相當之法律形式，以規避土地增值稅之課徵」。

66 這當中最為重要者，當為法國學者 M. Cozian 教授所指出的、在若干中央行政法院的判例中所展現出的「經營管理不干涉」原則。參見黃源浩，論經營管理不干涉原則－中國大陸企業所得稅法第 47 條規範意旨再思考，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月，頁 57 以下。

67 在我國法上，為避免相同之風險、提高稅捐稽徵機關對於租稅規避案件否認之可預測程度，亦仿照法國稅法之規定，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項規定：「納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆」。不過這樣的規定在實際的稅捐稽徵程序中所能夠發生的效果，仍待進一步觀察。

正當理由負舉證之責」。而這樣的明確態度，近年來亦復為我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3、4 項規定所仿效採取：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規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。前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」在這樣的意義之下，針對納稅義務人在法律條文已經明文規定、應當由行政機關亦即稅捐稽徵機關負擔舉證責任證明其濫用屬性之情形下，具體之審判個案中司法機關態度為何，當為重要之歸查指標，亦為法國稅法稅制對於我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3、4 項新增規定所得以作為借鏡之問題。

## 肆、稅捐規避案件在行政爭訟中的舉證責任

### 一、概說

雖然法國租稅程序法典L64 條第 3 項以及我國稅捐稽徵法所新增修的第 12 條之 1 第 4 項規定，均明文地將租稅規避案件相關爭執中，舉證之責任交予行政機關亦即稅捐稽徵機關之一方，但是，這兩個相類似的程序性法律規範，在法國與我國的整體稅法制度及實踐中，意義當然並非相同。法國稅法牽涉到稅務訴訟之相關制度，原本即較我國現行救濟制度複雜<sup>68</sup>。然則在這樣的複雜制度之中，事實上也可以推出若干與我國相彷彿之制度背景來。例如，法國租稅程序法典L64 條第 3 項規定，事實上是晚至 1980 年代後期方才制訂成為實定法。在該條出現之前，法國稅務爭訟案件主要支配舉證責任分配之法則，來自於法國民法第 2268 條之規定：「行為原則上推定為善意，主張他人行為係惡意者，負舉證之責（la bonne foi est toujours présumée, et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi à la prouver）」。而在這樣的制度之中，稅捐規避行為因其明確地展現出「惡意」（即納稅義務人明知而刻意安排同類型之交易活動）之性質，原則上係應當由稅捐稽徵機關證明其安排與市場上常見之交易常規不符<sup>69</sup>。相形之下，反而應當由納稅義務人證明其並未因此獲取稅捐上之利益。這樣的分配模式倘若考慮到行政訴訟上的一般性舉證責任分配法則、或者機關與人民兩方通常爭執者乃違法行為的話，或許有其道理。但是，租稅規避行為作為之本質乃法所未有明文規定之法外行為、真要說納稅義務人違反了什麼既存規定，恐怕也

68 有關法國租稅救濟法制之概要性說明，參見黃源浩，法國租稅救濟法制基本問題，財稅研究，第 37 卷第 4 期，2005 年 7 月，頁 146 以下。簡單來說，法國稅務訴訟與我國稅務訴訟之間最大的區別，在於法國法並非採取以越權訴訟（le recours pour excès de pouvoir）為主要的訴訟模式，而是以完全管轄訴訟（le recours de pleine juridiction）作為訴訟之主要訴訟模式。

69 C. DE LA MARDIÈRE, La preuve en droit fiscal, Litecx, 2009, p. 121 et suivantes.

有困難。換言之，這樣的基本推理適用在憲法基礎左右為難的稅捐規避案件中，其實不是沒有進一步討論之空間。在這樣的意義之下，法國中央行政法院乃透過一連串重要之判決，以圖平衡納稅義務人與稅捐稽徵機關之間在稅捐爭訟上的舉證負擔，並進而推動了法國國會在 1987 年的修法、增訂了前述法國租稅程序法典 L64 條第 3 項規定。進一步來說，法國司法機關在這期間所提出之見解，亦具有關鍵性地位。以下僅就法國中央行政法院相關判例摘要說明之。

## 二、法國中央行政法院相關重要判例

### （一）CE 27 juillet 1984, SA Renfort-Service

#### 1. 案例事實

Galimard君為Renfort-Service股份有限公司（la société anonyme Renfort Service）的董事長兼持股最多之大股東。該公司所登記經營之項目，主要為製造並銷售、供應木製家具、室內裝修等相關業務。在 1971 年，該公司為了擴大營業項目並實現多角化經營，決定增設木工裝潢部門。為達此一目的，乃由該公司與Galimard君簽訂一紙為期 9 年的租賃契約，將自己所有的房屋一棟出租與公司，但事實上，這棟房屋在地籍登記中除作為工商用途以外亦得作為住宅居住，簽約之後事實上Galimard君仍居住其中。在該房屋之租賃契約中，其條文中設有如下之約定：「由承租公司在租賃存續期間所為針對承租標的房屋所為之改良、美化、以及建設，除非出租人要求回復成出租前之狀態，否則於租賃關係終結後均自動成為出租人獨有之財產，不予承租人任何補償（toutes les améliorations ou embellissements, toutes les constructions faites par la société preneuse durant ce bail, demeureront la propriété personnelle et exclusive du bailleur, sans aucune indemnité, à moins que le bailleur ne préfère demander le rétablissement des lieux dans leur état primitif）」。在幾年以後的 1973 年 10 月底，該公司所增設的木工裝潢部門因為不賺錢、決定結束這部分的營業。但是，在 1971 至 1973 年之間，該公司針對所承租之Galimard所有之房屋已斥資進行多次改良及修繕，並在會計帳上將此等費用列為公司經營之成本費用而在該等年度的營利事業所得稅申報制中請求扣抵（les charges déductibles），數額達 9,033,989 法郎、同時也列報了租賃標之物之折舊費用。在這樣的情形之下，稅捐稽徵機關在 1973 年度的營利事業所得稅申報查核案件中認為，該公司以公司的費用修繕私人房屋（l'exécution des travaux dans l'immeuble à usage d'habitation aux frais de la société），而修繕之結果及其所支出之費用又將免費地由出租人所享有，這很顯然不符合商業上的交易常規（d'une gestion commerciale normale）。因此，針對前述修繕支出之 9,033,986 法郎之修繕費用，被剔除不許其申報。案件於是發生爭執，循序進入法國中央行政法院的審判程序。Galimard君在訴訟程序中抗辯，這樣的



約定雖對公司不利，但是由於渠在締結租賃契約之際，本即已約定低於市場行情的租金。作為這部分的經濟上損失補償，該公司所支出之修繕裝潢費用並未有完全免費的情形。而修繕之房屋事實上也因為正好是出於商業用途之必要而進行，不能當作係對出租人提供無償之服務<sup>70</sup>。在本案調查程序中，稅捐稽徵機關根據了法國租稅程序法典的規定，在調查之際履行了言詞辯論程序（la procédure contradictoire）。但是，對於納稅義務人在此一程序中所提出之抗辯，稅捐稽徵機關並未說明不予採取之理由，案件乃進入法國中央行政法院之救濟程序。

## 2. 裁判要旨

在 1984 年 SA Renfort-Service du 27 juillet 一案中的終局判決中，法國中央行政法院首先如此指出：「鑑於，倘若對於一個特定的管理上措施是否具有不合常規的屬性的判斷構成了一個法律問題的話，根據一般的規則，應當歸由行政機關一方來證明其所主張不合常規的事實的存在。然而，這樣的一個原則不得被適用在立法規定或者行政規定已經有所明文規定爭訟案件應當如何適用舉證責任分配法則規定的情況之下…倘若就納稅義務人整體負擔而言，證明的負擔（la détermination du fardeau de la preuve）係依據個別不同稅收的徵收程序而有所不同。」

進一步來說，法國中央行政法院在該案判決中指出，個別案件中舉證責任之分配，應當特別考慮的是不同稅目的徵收程序、特別是這些稅捐在行政程序中所已經經過之事項，亦應當為稅捐稽徵機關所考慮。例如，若干稅捐係採取申報方式（l'impôt déclaratif）而課徵，出於會計法以及稅捐程序法中通常已經課與此等納稅義務人真實之義務，此際納稅義務人所提出之申報內容原則上會被推定為真實。反之，在申報內容有所不實的情形之下，稅捐稽徵機關通常會依職權否認申報內容，此際納稅義務人方因其登載申報不實或不盡，需要負擔舉證責任。在本案當中，SA Renfort-Service 就相關支出以經確實依照當時有效的商業會計法之規定進行登載，並且在調查程序中經由言詞辯論程序提出，則在推定

70 聯合報 2012 年 8 月 7 日有一則實務簡訊，可供比對參考我國情況。中壢市蔣小姐問：公司設籍登記在自家房屋，且公司負責人與房屋所有權人係同一人，為何國稅局仍要設算租金收入？北區國稅局中壢稽徵所答覆：依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 4 款規定，將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。該條文所稱「他人」，是指本人、配偶和直系親屬以外之個人或法人，因此，公司設籍登記在自家房屋，即使公司負責人與房屋所有權人係同一人，且是無償借用，稽徵機關仍要設算房屋所有權人之租金收入。營利事業除公司組織外，另有獨資與合夥型態。若獨資事業係使用其負責人本人、配偶或直系親屬房屋，則可視同自用，免核定租賃所得。另合夥組織事業，則應先按其出資比例或約定分配盈餘之比例認定自用部分，減除其自用部分後，就該房屋供其他合夥人使用部分計算房屋所有人之租賃收入。

登載內容真實之情形下，除非稅捐稽徵機關能夠證明支出費用與經營活動無關，否則即無合法剔除此一費用之空間。

## （二）CE 26 février 2003, n° 223092, Sté. Pierre de Reynal et C ie

### 1. 案例事實

本件行政訴訟原告le Pierre de Reynal et C ie公司，是一家設立於 1910 年，專門從法國海外領地進口各種農工產品、由法國出口肥料及加工機械設備的進出口公司。為了維持進口商品的貨源穩定，該公司乃長年以來固定與設立在法國海外領地的 10 餘處香蕉園、農產加工廠簽訂有長期合作的供應契約。而這些供應商，有些具有公司法人資格，有些只是以自然人身份和原告進行貿易，並非均為相同類性之供應商。原告的交易對象之一SIFA（la société SIFA）公司，在 1983 年的時候向原告進口了整廠的農產品加工設備。但是在購置之際，購買人因財力不佳，因此契約價金之相當部分均係由出賣人墊款（*avances financières*）、部分價款係容許買受人採取分期付款方式支付，且在交易關係中兩方當事人並未約定收取利息。在 1985 年一次會計帳冊的稽查程序中，前述代墊款情事為稅捐稽徵機關所查獲。而在法國稅捐稽徵實務中，無償或者收取明顯低估利息之借款（*Les avances sans intérêts*），向來被當作是標準且典型之稅捐規避行為<sup>71</sup>。稅捐稽徵機關乃認為該公司所進行之無息借款不合常規，並設算此一墊款之利息收入。當事人就此不服，案件乃進入訴訟程序。在案件中，法國稅捐稽徵機關乃主張其一貫立場，認為無息代墊款項、無息借款以及無息容許分期付款等等，均構成私法上契約自由之濫用，因而依據租稅規避之相關制度調整期申報內容。然而在另一方面，原告主張此一墊款以及無息分期除了考量到訴外人亦即整廠設備之購買者SIFA公司之財力不支以外，主要還是在於該公司乃法屬馬丁尼克（la Martinique）主要之香蕉盤商，鼓勵其設立整廠之處理設備有助於該公司貨源穩定供應，並非無正當之經濟上理由。

### 2. 裁判要旨

法國中央行政法院在CE 26 février 2003, n° 223092, Sté. Pierre de Reynal et C ie一案中，針對波爾多行政上訴法院（CAA Bordeaux）於下級審判決中所揭示之舉證責任分配法則，明確指出謂：「鑑於，首先，企業為第三人之利益所同意進行之無息放款以及債權拋棄，就一般常理而言（*en règle générale*），並非合於常規之經營管理行為，除非此等行為係基於企業本身固有之利益而進行。是故，倘若稅捐稽徵機關認為此等企業為第三人之利益所進行之無息放款以及債權拋棄事實構成不合常規之營業，稅捐稽徵機關乃被要求

---

71 M. COZIAN, *supra* note 44, n° 1.

提出證據，以說明該企業無法證明因此等行為受有對價之利益」。因此，在訴訟上即便稅捐稽徵機關能夠證明納稅義務人特定行為之異常性（anormalité），倘若納稅義務人得以反向證明此等異常確係有商業上正當合理之目的者，仍不得將之當作稅捐規避案件。進一步來說，在交易關係中要不要收取利息雖然是民法上契約自由、當事人自治之範圍，但是在一般的交易關係中，仍然以收取利息為常見的正常交易條件。就這個意義來說，本案當事人所進行之交易屬於設備的無息融資，而法國租稅程序法典等規定僅要求其稅捐稽徵機關證明至案件之異常。可是在案件的異常性被證明成立之後，納稅義務人亦得以證據證明此等交易上的異常條件係本於若干經濟上或者商業上的有利動機而來，並非僅止於降低應納稅捐之考慮。一旦在「繫爭異常交易活動係出於商業上合理目的」這一要素被確立證明之後，則在舉證責任之分配上，則應當反過來由稅捐稽徵機關來證明這樣的交易活動在商業上並非正常，或者如此這般的迂迴交易活動，僅具有降低應納稅捐的考量、而沒有其他經濟上或者商業上的正當目的<sup>72</sup>。

### （三）CE 7 novembre 2005, n° 266436, Sté. Cap Gemini

#### 1. 案例事實

Cap Gemini 公司係 1975 年於法國註冊登記、以生產資訊化自動相關設備（ingénierie informatique）為業之股份有限公司，並自 1976 年開始，分別於法國國內、歐洲其他地區以及美國設立總計約 8 家之子公司，而自 1983 年開始取得法國境內同業市場上之優勢地位。該公司並於 1976 年 7 月 6 日，向法國國家工業財產局（L'institut national de la propriété industrielle; INPI）申請註冊「Sogeti 海角雙子星（Cap Gemini Sogeti）」圖樣及「黑桃 A（AS de Pique）」為商標及商標用語。並自設立之始，將此等商標及商標用語授權予法國境內之其他子公司使用，並向渠等收取相當於子公司每年營業額 4 % 之授權費。自 1985 年開始，該公司亦將前述商標圖樣以及商標用語授權予其他歐洲地區及美國之子公司使用，然而卻與法國子公司不同，未向其收取商標授權費，至 1987 年。嗣後雖開始收取，然其費率亦較向法國子公司所收取者為低，平均而言約佔該等境外子公司年度營業額 0.2

72 就此而言，我國稅法領域中也面臨了商業交易上、特別是關係企業之間無息貸款被稽徵機關設算利息課稅的問題就此。司法院大法官 2008 年 10 月 31 日作出司法院釋字第 650 號解釋，認為財政部及國稅局只依據行政命令，就對借錢給股東未收取利息或利率太低的公司，設算利息收入課稅，違反憲法第 19 條租稅法定主義，該規定即日起失效。不過所得稅法嗣後即增補了第 24 條之 3 第 2 項規定：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅」。事實上將所有無息借款無論其有無商業上正當目的一律設算利息收入課稅，雖有法律依據，事實上還是可能面臨逾越比例原則以及侵害當事人營業自由的問題，縱有所得稅法作為依據，仍難完全脫免合憲性之疑慮。

%至2%不等。此等情形嗣後為法國稅捐稽徵機關查獲，認為前述向歐洲及美國之境外子公司收取較低之商標授權費，構成法國租稅總法典第57條所稱之「利益間接移轉」，因而分別針對歐洲及美國子公司部分，調整補稅並裁罰約7百餘萬至30餘萬法郎不等。該公司不服分別提起救濟，於訴願及行政訴訟之下級審階段均未獲得有利結果，案件乃進入中央行政法院之審判程序。

## 2. 判決要旨

在該案裁判中，法國中央行政法院首先認定稅捐稽徵機關所查得之事實，亦即該公司向法國籍子公司與非法國籍子公司所收取之商標授權費有明顯之差距，初步觀察確實足以構成法國租稅總法典第57條所稱之「利益間接移轉」。然而，利益之間接移轉並不足以完全構成調整納稅義務人租稅申報內容之理由，尚須檢視此等利益於商業上是否正當。就此，中央行政法院於終局確定判決中採行納稅義務人之抗辯，認該公司之商標「於法國境外市場尚欠知名，以致於就該等市場交易而言尚欠價值（*étaient encore peu connus sur les marchés étrangers où ils n'avaient en conséquence que peu de valeur*）」之情形下，此等較低額度之商標授權費，乃有其商業上不得不然之考慮。在這樣的意義之下，即便特定交易活動看似與交易常規有所出入，亦非得以調整之稅捐規避行為。

## 三、小結

在前述有關法國稅法制度中相關案例之說明中，吾人得以知悉者，乃針對稅捐規避案件所涉及之舉證責任，並非單純之規範問題。換言之，即便法國租稅程序法典L64條第3項明文將租稅規避案件之舉證責任

分配與行政機關，但這並非表示稽徵機關在這樣的法制之中所面對的，為絕對不利益之境地。事實上，在法國稅法制度中稅捐稽徵機關只要能向法院證明交易活動之異常性，通常法院即有可能接受稅捐稽徵機關對於交易關係調整。進一步來說，當稽徵機關針對納稅義務人所從事之交易安排異常性提出證明之際，此際舉證責任即移轉於納稅義務人之一方，應由其負責證明該等利益之移轉係出於「相當之對價，並具有常態營業活動之性質（*une contrepartie suffisante et a ainsi le caractère d'un acte de gestion commerciale normale*）」，或者這樣的交易活動雖然在外觀上看來不合常規，但是納稅義務人從事如此交易活動之前提，在於該等活動存在有商業上或者經濟上之正當理由。因此，雖然納稅義務人所從事之私法上決定看來異常（這包括但不限於無償代墊款項、分期付款、低於市場行情之權利金等等），倘若此等異常活動有商業上正當目的的話，亦可被接受。就此，法國中央行政法院早於CE 5 janvier 1985一案中即曾經明確指出，當稅捐稽徵機關足以證明納稅義務人所從事之交易與常規有所出入，即有權力於企業之支出或成本中減除若干費



用，或剔除企業之若干收入，除非此等行為得以被證明係出於商業經營上之利益（*sans que l'acte soit justifié par l'intérêts l'exploitation commerciale*）。而法國稅法制度採取這樣的制度，原因當然來自於稅捐規避行為的法律地位。蓋如前述，此等透過迂迴婉轉之安排試圖降低納稅義務人應納稅捐的措施，基本上屬於所謂的法外行為，少有受到稅法規範直接明文加以禁止者。而納稅義務人作為稅法上的債務人，一方面有其分擔國家公共開支的公法上義務，二方面也享有憲法所賦予納稅義務人的私法自治、契約自由的權利，而得以在經濟活動中，自行決定取捨應當如何從事交易活動。因此，特定交易行為具有經濟上的正當理由，當為納稅義務人與稅捐稽徵機關之間對於公法上債權債務關係主張上的平衡點。不具備商業上、經濟上正當理由之迂迴措施，乃有可能遭受到稅捐稽徵機關依據實質課稅之原則加以調整或否認。而特定行為即便看來與交易上常見之慣常作為有別，倘若確實存在著正當的商業理由而非僅具有降低稅捐之考慮者，亦不能容許稅捐稽徵機關過度行使其調整權力、進而威脅到市場交易秩序中納稅人被再三強調受到保證之基本權利。

## 伍、結論

一、實質課稅原則，以及所謂稅捐規避之否認，雖然為諸多國家稅法制度中所共同存在之法制，但是必須承認，此等制度本身所涉及之問題，並非單純。納稅義務人固然想像力無窮，但此等想像力只要不違反強行禁止規定，其所作成之私法上決定在一定範圍內均為契約自由所保障。另方面，稅捐稽徵機關為實現公平課稅之憲法誠命，又不得放任納稅義務人任意透過迂迴曲折之交易上安排。因此，稅捐規避之行為之防杜，並非單純之「異常行為」即予以否認，更應考慮到行為是否僅具有稅捐上降低應納稅額之效果，而無其他經濟上正當理由。特別是在不同國家法制之中，對於稅捐規避以及所謂「實質課稅原則」均存在有不一致的實務看法的情況之下，事實上吾人仍然可以觀察出此一制度所存在的基本界限。換言之，倘若納稅義務人所進行之經濟活動，除了稅捐利益之外尚且存在有其他的經濟上或者商業上正當理由之際，這樣的行為即不能任意地被評價為稅捐規避。而在證明特定交易關係的負擔上，稅捐稽徵機關固然得以被容許以納稅義務人所從事交易活動不合常規、構成稅捐規避，而以實質課稅原則加以調整。但是這樣的權力並非絕對。稅捐稽徵機關固然應當證明此等由當事人進行的交易活動具有異常性，但是在納稅義務人一方提出證據、足以證明其交易上看似異常之行為實際上具有稅捐以外的正當考慮、而又未能由稅捐稽徵機關證明此等考慮不合理者，應即不存在實質課稅之調整空間。

二、實質課稅原則在稅法領域中，特別是法國稅法的理解之下，可以區分成「法律行為經濟意義之重視」以及「稅捐規避行為之否認」兩個不同面向的具體制度。這樣的制度

在法國法上，究竟應否設立一般性的租稅規避否認規定，在學說理論上存在有長年的爭議。就目前法國法制而言，不僅設有一般性的稅捐規避防杜或者否認規定，同時也存在有個別類型的防杜規定，專門針對特定案型（如不合常規營業）設有個別的規範。這其中牽涉到舉證責任的一般性分配規定，除了民法以外，主要即為法國租稅程序法典 L64 條的規定。不過，雖然法國租稅程序法典 L64 條第 3 項直接將稅捐規避案件之舉證責任分配予稅捐稽徵機關，但事實上判例所顯示之情況，並非單純。原則上，稅捐稽徵機關應當就被指稱為稅捐規避之行為所具備之異常性加以證明。而納稅義務人倘若此際得以舉出反證、證明該等行為具有商業上合理之理由者，該等刻意之安排即可能為法院所接受。在這樣的意義之下，我國稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項，僅規定了實質課稅原則以及稅捐規避行為之否認，但卻沒有放入「商業上正當目的」的相關規定或制度。這樣的立法解釋上應當被視作是一種漏洞：蓋商業上正當目的之要求，係為緩和稅捐規避制度與租稅公平所由生。不問青紅皂白、一律以異常為理由否認納稅義務人的經濟上安排，恐怕與憲法保障人民基本權的意旨有所出入。因此，這樣的公然漏洞，應當我國實務上解釋運用稅捐稽徵法相關規定之際，所應特別留意的問題。

## 參考文獻

### 中文

#### 一、專書

1. 陳清秀，稅法總論，元照，2008 年 5 版。

#### 二、期刊論文

1. 黃茂榮，論稅捐法體系，植根雜誌，第 21 卷第 7 期，2005 年 7 月。
2. 黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌，第 187 期，2010 年 12 月。
3. 黃源浩，法國稅法上的移轉訂價交易，臺大法學論叢，第 38 卷第 2 期，2009 年 6 月。
4. 黃源浩，論經營管理不干涉原則－中國大陸企業所得稅法第 47 條規範意旨再思考，月旦財經法雜誌，第 13 期，2008 年 6 月。
5. 黃源浩，法國租稅債務清償基本問題，財稅研究，第 39 卷第 5 期，2007 年 9 月。
6. 黃源浩，論進項稅額扣抵權之成立及行使，月旦法學雜誌，第 140 期，2007 年 1 月。
7. 黃源浩，法國地方稅制之危機與轉機，臺大法學論叢，第 35 卷第 3 期，2006 年 5 月。
8. 黃源浩，法國租稅救濟法制基本問題，財稅研究，第 37 卷第 4 期，2005 年 7 月。

## 法文

1. A. LEFEUVRE, La paiement en droit fiscal, L'Harmattan, 2002.
2. C. BAYLAC, Le formalisme du droit fiscal, L'Harmattan, 2002.
3. C. DAVID, L'acte anormal de gestion (AAG) (Comparaison fiscale Allemagne, France et Royaume-Uni), in: Écrits de fiscalité des entreprises: Mélanges à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009.
4. C. DAVID/O. FOUQUET/B. PLAGNET/P. F. RACINE, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, 5e, Dalloz, 2009.
5. C. DE LA MARDIÈRE, La preuve en droit fiscal, Litec, 2009.
6. C. ROBBEZ-MASSON, Fraude et Evasion Fiscales, Dictionnaire Encyclopédique de Finances Publiques, 1991.
7. C. ROBBEZ-MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, LGDJ, 1990.
8. F. DEBOISSY, La simulation en droit fiscal, LGDJ, 1997.
9. F. GÉNY, Le particularisme du droit fiscal, Mélanges Carré de Malberg, 1933.
10. J. BIENVENU/T. LAMBERT, Droit fiscal, 3e, PUF, 2003.
11. J.-C. K. DUPONT, De la «paix sociale» à l'état de droit: la «proportionnalité» de l'impôt (1815-1920), in: Philosophie de l'impôt, Bruylant, 2006.
12. J. GUEZ, L'interprétation en droit fiscal, LGDJ, 2007.
13. J. J. BIENVENU/T. LAMBERT, Droit fiscal, 3e, PUF, 2003.
14. J.-L. MÉDUS, Bons de souscription autonomes, options sur titres: considérations fiscales, JCP E/A, n° 11, 1996.
15. J. LAMARQUE, Droit fiscal général, Fascicule 1., Litec, 1998.
16. J. M. TIRARD, L'abus de droit en droit comparé, in: Écrits de fiscalité des entreprises: Mélanges à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009.
17. J.-P. LE GALL, L'autonomie du droit fiscal, in: Clés pour le siècle, Dalloz, 2000.
18. J. PUJOL, L'application du droit privé en matière fiscale, LGDJ, 1987.
19. L. OLLÉON, L'être, le paraître et l'abus de droit, RJF 2003.
20. L. PHILIP, Le développement du contrôle de la constitutionnalité des dispositions fiscales des lois de finances, in: Droit fiscal constitutionnel, Economica, 1990.
21. M. COZIAN, Propos désobligeants sur une «Tarte à la crème»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, in: Les grands Principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 1999.
22. M. COZIAN, Les transactions intra-groupe: le principe des transactions à prix normal, in: Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 1999.



23. M. COZIAN, Les avances sans intérêt, La Semaine Juridique E/A, n° 48, 30 Nov. 1995.
24. O. FOUQUET, Le caractère subsidiaire de l'abus de droit, DF n° 20, 2007.
25. P. MARCHESSOU, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, 1980.
26. S. N. FROMMEL, L'abus de droit en droit fiscal britannique, RIDC Vol. 43 N° 3. Juillet-septembre 1991.
27. Y. MOUBACHIR, Impositions et régime fiscal, LGDJ, 2007.



## Abstract

---

Tax law, as a branch of legal system, has a main function to collect money from the economic fruits of taxpayers. But in reality, the taxpayer do his or her business with tremendous imagination in trying to reduce the tax. Besides, in the field of private law, the freedom of contract and respect of taxpayer's free will are basic principles with constitutional value. It means that the tax law has a problem of facing the artificial arrangement by the taxpayers. Such a situation, or so called "tax avoidance", is therefore inevitable. In the system of public finance, the tax avoidance will ruin down the principles of fiscal equality. How to fight against such a unjust performance and keep the equality between tax income and taxpayer's constitutional right, is the main purpose of fiscal system. This article will treat such a subject with the examples from french jurisprudences, to point out that "a reasonable business raison" is the only important consideration in french cases on burden proof in tax litigation. Such a conclusion can also be used in the interpretation of Art. 12-1, phrase 1 of Taiwan's newly revised Tax Collection Act.

---

Keywords: fiscal realism, fiscal formalism, tax avoidance, french tax law, Tax Collection Act.