

立法院議案關係文書 (中華民國 41 年 9 月起編號)
中華民國 101 年 4 月 18 日印發

院總第 981 號 委員提案第 13295 號

案由：本院委員賴士葆、費鴻泰等 25 人，根據監察院及司法院之調查統計，財稅機關對於租稅解釋函令爭議所生案件為大宗，目前我國租稅的爭訟案件，有達九成以上係因「實質課稅原則」徵納雙方沒有共識，且因本法實質課稅原則缺乏一般性規範，均由稅捐稽徵機關解釋稅法之適用時被引用，甚至濫用，不但違反租稅法律主義，更讓人民往往無所適從。有鑑於此，爰提案參照法國立法例，修訂本法第十二條之一，界定稅捐規避行為之法條文義、稅捐稽徵機關對稅捐規避行為之認定應負舉證責任、明定納稅義務人對於實質課稅原則的協力義務範圍、建立外部機制參與判斷稅捐規避行為之認定，以及稅捐規避行為之認定不宜由稅捐稽徵機關各自為政，應由財政部統一見解等相關規範等，透過一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突，以紓減訟源，並保障徵納雙方之權益。是否有當？敬請公決。

說明：

- 一、租稅案件之爭訟達 9 成係因徵納雙方對實質課稅原則沒有共識所致：根據監察院民國 100 年底調查報告指出，我國行政法院審理行政救濟事件中，向以財政部租稅解釋函令爭議所生案件為大宗，財政部允宜就不合時宜之租稅函釋加以檢視。依據 90 至 99 年度稅務訴願審理案件計 52315 件，平均一年高達 5000 餘件，尤其民國 98 及 99 年共受理訴願案件計有 7697 件。若以 98 及 99 年為例，財政部撤銷案件計 989 件，占辦結案件 12.7%，而行政法院撤銷案共 425 件，占收到裁判書案件 10.8%，顯見該二年來申請稅務複查至少有 8600 件，被撤銷者則逾 1000 件，財稅機關不當或違法課稅比例甚高。然而訟源之高的主要原因之一乃是財稅機關仍援引適用逾 10 年以上之解釋函令逾 5000 件，其中不乏有相關的稅務函

立法院第 8 屆第 1 會期第 8 次會議議案關係文書

釋規範不一、行政規定文字說明未清等問題。另根據司法院的統計，目前我國租稅的爭訟案件，有 90%以上就是因為「實質課稅原則」徵納雙方沒有共識。在法界實務上，實質課稅原則雖然入法，但沒有規範適用的範圍，無疑是擴張稅捐稽徵機關的權限，且納稅義務人負協力義務之範圍仍未釐清，徒有法規卻仍窒礙難行。

二、現行本法實質課稅原則缺乏一般規範，形成單以稅捐稽徵機關之解釋為主，難以保障納稅義務人權益：在我國實證法上除將實質課稅原則之內涵具體落實在各別的稅法條文上，實質課稅原則等文字首度出現在司法院大法官會議解釋文，係於民國 86 年 1 月 17 日作成之解釋字第 420 號解釋文：「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。」惟因實質課稅原則一向是稅捐稽徵機關向人民課稅的秘密武器，在一般規範未有規定前，均由稅捐稽徵機關解釋稅法之適用時被引用，甚至濫用，不但違反租稅法律主義，更讓人民往往無所適從。

三、先進國家對於實質課稅原則之法律規範：

1. 美國：美國對於實質課稅原則，早期稅法並無一般性之規定，均有賴實務之發展，實務上則由法院針對個案判斷稅捐規避行為的標準，形式稅捐規避行為的普通法原則，包括「實質優於形式」原則（substance over form principle）、虛偽原則（sham doctrine）、階段交易原則（step transaction doctrine）、商業目的原則（business purpose doctrine）等等。其中最重要且常被運用的是吸收了其他原則主要判斷內容的「經濟實質原則」（economic substance doctrine），成為現今美國稅法學界判斷稅捐規避行為的主要依據。然而，美國稅法的制定權依美國憲法規定是屬於國會，且美國稅法一樣採取租稅法定主義，必須有法律才能賦予人民租稅義務，所以法院如果可以依據自己對稅捐法律目的論的解釋，而建立原則，判斷納稅義務人應該負擔租稅義務，卻不是依照法律文義為之，等同侵犯了國會的課稅權。於是，2010 年 3 月，美國國會通過了由總統歐巴馬提出的「2010 年健康照顧與教育重整法案」（The Health Care and Education Reconciliation Act 2010），其中，便包括了新訂立的聯邦稅法（Internal Revenue Code）第 7701（o）條之規定，將經濟實質原則成文化。聯邦稅法第 7701（o）（1）條規定經濟實質原則定義為「在與經濟實質原則相關的交易案件中，只有當符合下列之條件時，該交易才能被認為有經濟實質：（A）該交易以一種有意義的方式（除了以改變聯邦所得稅法之效果以外的方式）改變了納稅義務人的經濟狀況。（B）納稅義務人是基於一個實質的目的（除了追求改變聯邦所得稅法之效果以外的實質目的），決定採取系爭的交易行為。」已明確指出經濟實質原則，必須兩個要件同時存在，納稅義務人的行為才能被認定具有經濟實質。而第 7701（o）（2）條規定，合理稅前獲利的可能性，仍是判斷納稅義務人的行為是否有經濟

立法院第 8 屆第 1 會期第 8 次會議議案關係文書

實質的重要標準，第 7701 (o) (4) 條規定，只要財務會計上的利益不是為了降低聯邦所得稅的負擔，就可以成為交易具有客觀經濟實質的依據。

2. 韓國：韓國 1974 年 12 月 21 日頒布的國稅基本法第十四條規定，課稅對象如果在名義上歸屬予某主體，而實質上歸屬予其他主體時，應以實質的歸屬主體為納稅義務人並適用稅法；同時，在課稅標準上也不應拘於稅法上關於稅得、財產、收益等各類課稅對象名稱或形式的規定，而應按其實質內容適用稅法。第十八條第一款規定，稅法的解釋和適用上，應考慮到課稅之平衡合於該條項之目的，不使納稅義務人的財產權受到不當的侵害。此外，韓國在 1996 年開始更重視納稅人之權利保護，修改相關法令，並設置「納稅人權利保護官」、「納稅人權利保護委員會」等常設性的專責機構協助納稅人爭取權益。每一位韓國公民都會收到政府發給的「納稅人權利憲章」，讓所有公民了解如何保障自己賦稅人權。同時稅捐稽徵機關查稅時，也要儘量減低調查範圍，以避免侵犯個人「隱私權」，且稅捐稽徵機關對應納稅額應負舉證責任，而非將責任由納稅人承擔。
3. 法國：在法國稅制中，實質課稅原則可謂歷經長期的發展，特別是在法國稅法體系中欠缺明確規範基礎之情形下，法國稅法仍透過中央行政法院相關之稅法判決，形成體系。稅法相關規範係先出現個別性的防杜規定，即不合常規交易，後來才有一般性之防杜規定，即法國租稅程序法典。法國租稅程序法典第 L64 條乃自 1970 年代起針對納稅義務人濫用其私法上之形成地位，設有防杜稅捐規避之一般性規定，並於 2008 年修正為：
 - (1) 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。）
 - (2) 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。
 - (3) 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。
 - (4) 委員會所作成之決議，應按年編冊公告之。

四、明文規定實質課稅之一般性規範之必要性：我國於民國 97 年對實質課稅原則之明定，係源於實質課稅原則是稅捐稽徵機關課稅的利器，納稅義務人往往質疑稅捐稽徵機關有濫用實質課稅原則，造成課稅爭訟事件日增，為紓減訟源，爰參照司法院大法官會議釋字第 420 號解釋及最高行政法院 1992 年（81 年）判 2124 號、1993 年（82 年）判 2410 號判決意旨

立法院第 8 屆第 1 會期第 8 次會議議案關係文書

，增訂本法第十二條之一，規範稅捐稽徵機關應就實質上經濟利益之歸屬與享有的要件事實，負舉證責任，方符租稅法律主義之要義。因實質課稅與舉證責任、經濟解釋與實質認定、協力義務等相關，原則應採事實認定，不能以抽象之原則認定事實，惟本法第十二條之一之文義似於抽象，難以有效處理徵納雙方對實質課稅原則認定與見解落差甚大之問題。因此，實務上在援引實質課稅原則時，係應依據其實際之經濟活動為考量，並符合租稅法律主義之比例原則，才不會偏離實際之狀況。此舉亦凸顯以法條明文規定實質課稅之一般性規範之必要性。

五、修法精神：爰參照法國立法例，修訂本法第十二條之一，界定稅捐規避行為之法條文義、稅捐稽徵機關對稅捐規避行為之認定應負舉證責任、明定納稅義務人對於實質課稅原則的協力義務範圍、建立外部機制參與判斷稅捐規避行為之認定，以及稅捐規避行為之認定不宜由稅捐稽徵機關各自為政，應由財政部統一見解等相關規範等，透過一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。

提案人：賴士葆	費鴻泰			
連署人：羅淑蕾	蔡正元	王進士	林明溱	羅明才
劉權豪	陳雪生	吳育仁	潘維剛	蘇清泉
邱文彥	林鴻池	李貴敏	簡東明	顏清標
陳碧涵	吳育昇	徐欣瑩	詹凱臣	陳鎮湘
王廷升	陳淑慧	江啟臣		

稅捐稽徵法第十二條之一條文修正草案對照表

修正條文	現行條文	說明
<p>第十二條之一 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。</p> <p><u>納稅義務人基於減免稅捐之意圖，違背稅法之立法目的，而濫用交易自由，規避租稅構成要件之該當，以達成與常規交易相當之經濟效果，為稅捐規避行為。</u></p> <p><u>前項稅捐規避行為之認定，稅捐稽徵機關應負舉證之責任。</u></p> <p><u>稅捐稽徵機關查明納稅義務人為稅捐規避行為，應報請財政部核定後，對納稅義務人調整稅捐，除應扣除納稅義務人原已繳納之稅捐外，並應對與納稅義務人交易之相對人或關係人做相對應之調整或退稅。</u></p> <p><u>納稅義務人在從事特定交易行為之前，得預先向財政部檢具足以說明交易內容之相關證明文件，申請諮詢，財政部未能收到申請後六個月以內書面回答者，不適用第二項規定。</u></p> <p><u>財政部為稅捐規避行為之核定前，應諮詢全國性律師公會、全國性會計師公會、全國性記帳士公會及財稅、法律學者之意見。</u></p> <p><u>稅捐稽徵機關對納稅義務人所為之稅捐調整，不適用稅法關於處罰及遲延利息</u></p>	<p>第十二條之一 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。</p> <p>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。</p> <p>前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。</p> <p>納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。</p>	<p>一、緣租稅債務人所從事之交易活動於法律形式上之外觀與經濟上之實質不一致時，稅捐稽徵機關所採認者，通常為該等應稅行為在經濟上之實質意義，而非形式上之意義，該等交易活動主要表現在稅捐規避行為。故稅捐規避行為之認定，除在各別稅法已有部分明文規定外，應作一般性之法律規範，始能避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。爰建議修正第二項條文如左。</p> <p>二、第三項配合第二項作文字修正。</p> <p>三、稅捐稽徵機關之舉證責任係以實質課稅原則為前提之課稅要件事實，和納稅義務人依稅法所規範之協力義務並無衝突，第四項規定過於簡略，無從查知納稅義務人對於實質課稅原則的協力義務範圍，反而可能會導致舉證責任之轉換。爰刪除原條文第四項規定之文字。</p> <p>四、實質課稅原則之法律效果主要表現在本稅之追補或重核，惟租稅調整之方式，不能將同一事件分割處理，除應扣除納稅義務人原已繳納之稅捐外，亦應對與納稅義務人交易之相對人或關係人做相對應之調整稅捐或退稅，且不用等待該等人之申請。此外，稅捐規避行為之認定不宜由稅捐稽徵機關各自為政，應由財政部統一見解</p>

之規定。但經稅捐稽徵機關證明其為惡意者，不在此限。

。

，故稅捐規避行為須經財政部認定始可。爰建議修正第四項。

五、納稅義務人從事特定之租稅規劃，往往須耗費相當的時間、金錢的成本，如動輒因稅捐稽徵機關的認知不同，而被認定為稅捐規避行為，將欠缺預測可能性而影響其交易活動。參照法國租稅程序法典第 L 六四 B 條規定，及提升我國財政部發布之稅務預先核釋作業要點，提供納稅義務人在從事特定交易行為之前，得預先向財政部提出諮詢之機制，且財政部未能於期限內回答者，不得再認定該行為為稅捐規避行為，可有效事先解決稅捐規避認定問題。爰建議增訂第五項。

六、稅捐規避行為認定爭議之處理，亦屬納稅義務人權利之保護事項之一，而稅捐稽徵法第一章之一為納稅義務人權利之保護專章，但卻缺乏如韓國、法國等設有委員會之保護組織，如一律要求納稅義務人依訴願、行政訴訟等救濟程序，曠日廢時，勞民傷財，宜提供納稅義務人紛爭解決之選擇機制，即納稅義務人亦得向委員會提起類似法國之仲裁，而此委員會組織型態可參照稅捐稽徵法修正草案第十一條之八規定之納稅人權保障諮詢委員會，作配套修正。惟因法國之稅捐規避行為之仲裁制度，對我國而言，恐非短期內能順利操作施行，但外部機制之納入稅捐規避行為之

立法院第 8 屆第 1 會期第 8 次會議議案關係文書

判斷又誠屬必要，故宜在財政部為核定稅捐規避行為前，經外部機制之參與後，始得為之，爰建議增訂第六項。

七、稅捐規避行為一律處罰，違背處罰法定主義，惟如一律不區分惡意與否，均不予處罰者，難免予人投機行為，即明知為稅捐規避行為，抱持如果未被發現者，可予以減免稅負，而被發現者，亦只不過補繳該稅款，且可獲得遲繳利息之優惠，自難杜絕惡意之稅捐規避行為者，故對其仍應處罰為宜。惟為避免稅捐稽徵機關濫權，及保障民眾合法之權益，該惡意除明知外，仍應包括納稅義務人採取主動的措施或為主要受益人，且稅捐稽徵機關之舉證程度應達到與刑事處罰相同之標準。爰建議增訂第七項。

立法院第 8 屆第 1 會期第 8 次會議議案關係文書