

# 第一章 緒論

## 第一節 研究動機與研究目的

### 第一項 研究動機

租稅者，乃以國家公權力，強制將人民財產無償移轉為國家所有，本質上係對人民財產權所為之干預，應較其他法領域更受憲法人民基本權保障之拘束。憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」，係強調租稅法律主義，人民有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項負納稅之義務<sup>1</sup>。又因稅捐係對人民財產權的干預，所以應符合憲法第 23 條之法律保留原則，即租稅必須有法律或法律明確授權之命令為依據，否則人民可以有拒絕繳納之權利。再者，租稅尚需符合憲法第 172 條之法律優位原則，即租稅行政命令不得牴觸法律。所以租稅法律主義符合形式意義之法治國精神。

惟在商業經濟日趨複雜之情形下，租稅法定常常無法追上實質經濟之樣貌，基於法律不完整性，勢必產生符合稅法外在形式規定，卻未必符合稅法內在實質精神之情況，甚至有租稅規避之情形，基於租稅公平原則，應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<sup>2</sup>。稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項亦規定：「稅捐稽徵機關認定課徵

---

<sup>1</sup> 司法院釋字第 217 號、第 620 號解釋。

<sup>2</sup> 司法院釋字第 496 號解釋。

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」，所以給予稽徵機關依實質課稅原則核實課稅之法律依據。

然而，實務上經濟交易形態千變萬化，租稅法令未必全然完整規範，稅捐機關常會舉著實質課稅原則的大旗，對於人民核課稅賦，常引起租稅爭執與訴訟。稅捐機關對於實質課稅原則之執行，應有其界限與規範，讓人民在為經濟交易行為時，對於租稅義務有法律之依循，落實「租稅法律主義」，維護國民經濟生活的預測可能性及法安定性。當然，對於人民的刻意租稅規避案件，仍然要強調其租稅公平原則，施以實質課稅之處分，以保障國家之租稅核課權及稅收。

租稅法律主義，強調的是租稅之核課，涉及納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，即應有法律保留原則之適用。實質課稅原則是與德國的「經濟觀察法」相同概念的主義，注重其經濟實質之課稅立場，必須就個案實質認定，強調的是經濟實質交易性質，不拘泥於租稅核課形式。實務上因租稅核課案件被以實質課稅原則核定，納稅人主張稽徵機關之核定違反租稅法律主義而興訟者不斷，甚至有與日俱增之趨勢，其中兩者之衝突有的在於徵納雙方之認知及所站之立場之不同導致，其必須釐清其中問題之本質，尋求相容之處，以求兩者平衡；有的基於租稅利益之獲取，採取租稅規避之方式，被稅捐稽徵機關以實質課稅原則予以導正。

實質課稅原則目的在實現憲法之租稅公平，消弭租稅規避對稅賦之侵蝕，但如果稅捐稽徵機關濫權適用實質課稅原則在核定租稅案件，將產生侵害納稅人權益之情形，反而形成租稅不公平現象。多年前(2003 年至 2010 年間)受矚目之漢登(Hang Ten)、捷時(Giordano)、銀鯨(Baleno)、捷領(Bossini)

等 4 家香港商服飾業者在臺灣分公司(下稱漢登等 4 家公司)與合作店販售服飾之營業稅爭訴案件(下稱合作店案)，就是一個備受爭議之實質課稅原則下所核定之租稅案件。

漢登等 4 家公司原與合作店簽訂合作契約，採「買賣」方式，然經國稅局實質認定其雙方關係應屬「租賃」關係，進而補稅暨罰鍰金額合計高達新臺幣 5.29 億元。該合作店營業稅爭議案件，經過多年爭訟，皆遭最高行政法院判決漢登等 4 家公司敗訴，這樣因為營業人認定之問題產生之營業稅核課問題，引起社會新聞普遍之關注，涉及的漢登等 4 家公司甚至向總統告狀並揚言要撤資離開臺灣。雖然最後漢登等 4 家公司基於商業上之重大利益並未真的離開臺灣，而司法院釋字第 685 號解釋針對此案件做出解釋，認為國稅局之認定並無違反租稅法律主義，僅在行為罰之裁罰過重，有違反比例原則。但是以這個事件為基礎的實務案例，已經使外資或甚至是本國人民對於臺灣稅捐法實務的穩定性、可預見性與可信賴性，產生非常大的損害<sup>3</sup>。如此因為交易模式因徵納雙方認定不同，而被實質認定為另一課稅模式，且補稅暨罰鍰高達天價，這樣的實質課稅案件有很大爭議空間。

如此的實質課稅原則之適用案例，讓人不禁要問，符合公平正義嗎？遂引起我研究的動機。

## 第二項 研究目的

實質課稅原則是在落實稅法的量能課稅原則，目的在追求租稅公平，但合作店案原來的交易模式所繳納之營業稅，

---

<sup>3</sup> 參柯格鐘，合作店營業稅之爭議(下)-評大法官釋字第 685 號解釋，月旦法學雜誌(NO.194)2011 年 7 月，第 161-162 頁。

與國稅局予以調整核定之方式所應繳納之營業稅，兩者並無不同。然國稅局適用實質課稅原則改定營業人主體後，卻課以天價的補稅與裁罰，則此一原則適用上是否背於其本質？實有研究之必要。亦即擬以實質課稅原則課稅，反而違背課稅的實質及正義，與其追求租稅公平之目的。

本書就此合作店營業稅爭訟案件為例，試圖從「實質課稅原則」之意義及內容著手，從中分別就大法官解釋、法律、學者見解探討其背景依據，探討其目的與功能，而稅捐稽徵機關對於實質課稅原則之運用，是否合適、妥當，其適用有無界限？並且檢討在國家稅收不影響之情形下，國家對於納稅人營業自由、契約自由是否應予以尊重？再者，探討目前我國營業稅稅制與稽徵之問題，以及裁罰是否適當？

最後，透過理論與案例之涵攝，試著發現問題，並提出解決方案與建議。期能健全我國稅制，有利投資環境，讓我國經濟更有發展。

## 第二節 研究範圍與研究方法

### 第一項 研究範圍

本書研究範圍從實質課稅原則之基礎理論開始，包括其意義、目的、依據與功能。另對租稅規避、租稅法律主義加以探討與實質課稅原則之關聯。然後，研究實質課稅原則之補充性、適用之界限。又針對營業自由、契約自由、負責人受託義務、租稅義務、租稅制度對營業自由之影響等進行理論上論述，然後得到在無損於稅收之情形下，稽徵機關應尊

重營業人之私法自治下所為之契約類型，以保障人民憲法上之營業自由。再者，論述營業稅法罰則體系，包括行為罰與漏稅罰之處罰要件，而漏稅罰係以客觀上有漏稅事實，主觀上有漏稅之故意、過失為之。並說明引起合作店案擬制漏稅之財政部 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函之爭議，以及稅捐處罰過度禁止原則。接下來探討合作店案例爭點，並對該合作店案型所引發之問題加以探討，並提出改善建議。

本書分析合作店案型適用實質課稅原則之不當與問題。共分為六章，除了第一章緒論外，第二章至第四章均為理論基礎，第二章為實質課稅原則做為稅法之基礎理論、第三章為商業經營自由與租稅義務、第四章為營業稅法之罰則體系。而第五章為合作店案與實質課稅原則，內容為合作店案例說明，與適用實質課稅原則導正後之問題與探討，並針對問題，提出本書研究之改善建議。第六章為總結論與建議。

因礙於語文之關係，本書以國內之書籍及期刊為主要參考書目，若有外國學說，亦係參考國內翻譯書或轉引自本國書籍、期刊或論文。

## 第二項 研究方法

本書參考資料的蒐集途徑包括：

- 一、國家圖書館網站查詢
- 二、司法院網站查詢
- 三、google 搜尋引擎

資料來源類型包括：

一、國內法學書籍

二、國內法學期刊

三、法院裁判

資料分析方法：比較分析

### 第三節 文獻回顧

實質課稅原則是稅法上很重要的主題，在參考文獻上算是豐富。本書參考之主軸係以陳清秀的「稅法總論」、「稅法各論」為主，搭配黃茂榮、陳敏、柯格鐘、葛克昌、李惠宗、張進德、黃俊杰所寫的書籍或期刊論文。經過參考各學者之文獻後，其均對實質課稅原則之目的為租稅公平之見解係屬一致。

第二章實質課稅原則做為稅法之基礎理論部分，此章分為 8 節，包括：「實質課稅原則之意義、實質課稅原則之內容、實質課稅原則之依據、實質課稅原則之功能、租稅規避與實質課稅原則、租稅法律主義與實質課稅原則、實質課稅原則的補充性、小結」。此章參考之主要教科書為學者陳清秀的「稅法總論」，再佐以參考，柯格鐘「論稅捐規避之規範立法與行為的類型化」、陳榮哲、陳建宏「經濟觀察法與實質課稅原則-兩個概念的再考」、黃茂榮「實質課稅原則(一)」、「實質課稅原則(三)」、陳清秀「量能課稅與實質課稅原則(下)」、陳敏譯著「德國租稅通則」、柯格鐘「實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用-兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂」、陳清秀「現代稅法原理與國際稅法」、葛克昌「行政程序與納稅義務人基本權-稅捐稽徵法之新思維」、陳清秀「量能課稅與實質課稅原則(上)」、柯格鐘「實質課稅原則與其在稅捐程序法

中之運用-兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂」、林自強「論租稅法定主義與實質課稅原則之衡平，國立中正大學法律研究所論文」、曾本懿「論租稅規避之法律效果，國立高雄大學法律學系研究所碩士論文」、王建煊「租稅法」、陳清秀「論稅捐規避」、葛克昌「稅法基本問題財政憲法篇」、黃茂榮「實質課稅原則，稅法總論-法學方法與現代稅法」、葛克昌「脫法行為與租稅國家憲法任務，避稅案件與行政法院判決」、葛克昌「行政程序與納稅人基本權(增定版)」、陳敏「憲法之租稅概念及其課稅限制」、李惠宗「憲法要義」、羅瑞玉「租稅法律主義與實質課稅原則之個案研究，私立中原大學會計學系碩士學位論文」、張進德「租稅法理論與實務」、陳清秀「稅捐法定主義」、葛克昌「人民有依法律納稅之義務—以大法官會議解釋為中心，稅法基本問題」、黃俊杰「稅捐正義」、陳清雲「稅法解釋函令與違憲審查(下)-司法院大法官釋字第 496 號解釋評析」、陳清秀「現代稅法原理與國際稅法」、黃茂榮「實質課稅原則，稅法總論(第 1 冊)」、詹鎮榮「補充性原則」、李長曄「經濟行政法上之補充性原則-以公平交易法為中心」、林明鏘「論警職法第 28 條之權限概括條款與補充性原則」、劉淑範「論確認訴訟之備位功能：行政訴訟法第 6 條第 3 項之意涵與本質」、黃錦堂「行政訴訟法第 6 條，收於翁岳生編行政訴訟法逐條釋義」、吳信華「人民聲請釋憲之窮盡救濟途徑與補充性原則」、陳英鈐「確認訴訟與行政規範審查：德國與我國制度發展的比較研究」、吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義(上)、柯格鐘「稅捐規避及其相關聯概念之辨正」、陳敏「租稅課徵與經濟事實之掌握-經濟考察方法」，等學者之專書或期刊論文，然後從司法院檢索系統查詢相關判決及解釋函令、大法官解釋、法令及立法理由等參考資料，期對此章有一個清礎的理論架構。

第三章商業經營自由原則與租稅義務，此章分為 5 節，包括：「商業經營自由原則之基礎理論、契約自由原則、負責人受託義務、租稅義務、租稅制度對營業自由之影響」。此章從許志雄、蔡茂寅、周志宏主編的「現代憲法的理論與現實」、陳慈陽「憲法學」、許志雄、陳銘祥、蔡茂寅、周志宏、蔡宗珍合著的「現代憲法學」著手，搭配蔡宗珍「營業自由之保障及其限制-最高行政法院 2005 年 11 月 22 日庭長法官聯席會議決議評釋」、李惠宗「論營業許可基準之司法審查-兼論我國憲法上營業自由之限制」、「職業自由主觀要件限制之違憲審查-司法院大法官釋字第 584 號解釋評析」、李建良「經濟管制的平等思維-兼評大法官有關職業暨營業自由之憲法解釋」、黃茂榮「契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定」、戴志傑「公司法上經營判斷法則之研究」、劉連煜「董事責任與經營判斷法則」、「董事忠實義務與獨立性之司法審查」、廖大穎「公司法原論」、「公司負責人之注意義務與商業判斷原則的適用-臺北地院 93 年度重訴字第 144 號民事判決」、柯芳枝「公司法論(上)」、梁宇賢「公司法論」、王文宇「公司法論」、鄭玉波=陳榮隆「民法債編總論」、方元沂「公司負責人之忠實義務與注意義務-臺灣高等法院 98 年度台上字第 1307 號民事判決」、蘇怡慈、江佩儒「再論董事受託(受任人)義務」、張詩芸「經營判斷法則之研究」、林進富「租稅法新論」為理論架構，再輔以大法官 643、576 解釋，加上參考張進德「新租稅法 AND 實例解說」、葛克昌「稅法基本問題-財政憲法篇」、李惠宗「稅法規範的形式合法性與實質正當性-釋字第 660 號及第 657 號解釋及相關稅法解釋評析」等資料，做為此章理論基礎。

第四章營業稅法之罰則體系，此章分為 3 節，包括：「概說、營業稅法上罰則類型、稅捐處罰與過度禁止」。本章以陳

清秀之「租稅各論」為主要參考教科書，另以，黃茂榮「加值型營業稅之漏稅罰的結果要件」、柯格鐘「論漏稅罰-德國與臺灣稅捐法律規範之比較」、黃士洲「加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(上)」、李惠宗「稅法規範的形式合法性與實質正當性-釋字第 660 號及第 557 號解釋及相關稅法解釋評析」、李惠宗「稅法上的推定、擬制與處罰-從太極門的課稅案件談起」、黃俊杰「納稅者權利保護」等資料為補充依據，再佐以司法院檢索系統查詢財政部相關函釋，以為支持。期讓營業稅之裁罰理論基礎有完整之架構。

第五章合作店案與實質課稅原則，此章分為 4 節，包括：「合作店營業稅案例說明、本案訴訟上爭點、合作店案引發問題之探討、代結論」。此章將合作店案之背景、國稅局之補稅裁罰、法院判決、司法院釋字第 685 號解釋意旨，透過司法院檢索系統、google 搜尋引擎查詢相關判決、大法官解釋、監察院調查資料等，再搭配參考學者黃俊杰「加值型營業稅非形式階段課稅-以合作店及供應商之經營模式為例」、黃士洲「加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(上)」、黃茂榮「契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定」、「柯格鐘，租稅規避案件中補稅與裁罰問題之研究」、陳清秀「營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討-評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決」、黃士洲「營業稅基本法法理與漏稅判斷」、李惠宗「稅法上的推定、擬制與處罰-從太極門的課稅案件談起」、陳清秀「百貨公司合作店之營業稅法律問題探討-評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決」、張永明、杜育任「漢登案可補稅不應裁罰」、黃俊杰「稅法實例演習」等期刊文章，期對此案例做一個詳盡的說明。第 3 節合作店案型引發問題之探討，包括：「當事人真意之探討、營業人主體改定與實質課稅原則、漏稅罰是否以有漏稅之結果為據」。此節

係對合作店案型與前述之理論，做一個涵攝分析，發現問題，並提出改善意見。此節參考黃俊杰「加值型營業稅非形式階段課稅-以合作店及供應商之經營模式為例」、黃士洲「加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(上)」、柯格鐘「租稅規避案件中補稅與裁罰問題之研究」、陳清秀「營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討-評析最高行政法院 98 年度判字第 1061 號判決」、黃士洲「營業稅基本法法理與漏稅判斷」、黃俊杰「稅法實例演習」、黃茂榮「契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定」、李惠宗「案例式法學方法論」、黃士洲「加值型營業稅的基本法理與憑證行為罰(下)」之專書或文章。逐一分析合作店案型引起之問題。最後第 4 節為代結論。

第六章為結論與建議。透過此合作店案對實質課稅原則之適用後產生之結果，在目前稅制下試著提出建議，可以立法規定，在稅捐稽徵法第 12 條之 1 設置實質課稅原則適用補充性條款，以免往後相同類型發生，仍然造成租稅不公平現象。