

移轉訂價調整之憲法界限及 法律定性

Yuyun Huang

July 2007

移轉訂價調整之憲法界限及法律定性*

壹、我國法律對於價格調整之法律規範

在我國法律上對於偏低價格不接受的法律規範計有：

(一) 遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款，以顯著不相當之代價讓與財產、免除或承擔債務者，其差額之部分以贈與論；(二) 加值型及非加值型營業稅法第 17 條，營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額；(三) 所得稅法第 43 條之 1，關係企業間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整；(四) 金融控股公司法第 50 條第 1 項本文，金融控股公司與其子公司相互間、金融控股公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者；或有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者；稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整；(五) 企業併購法第 42 條第 1 項，公司與其子公司相互間、公司或其子公司與國內、外其他個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間有下列情形之一者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經賦稅主管機關核准，按交易常規或依查得資料予以調整：一、有關收入、成本、費用及損益之攤計，有以不合交易常規之安排，規避或減少納稅義務者。二、有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者。

上述遺贈稅及營業稅法之調整均須以價格「顯著」不相當或偏低為要件；在營利事業所得稅方面，所得稅法則限縮於「關係企業間」且以「不合營業常規，規避或減少納稅義務」為要件，金控公司法以及企併法亦以「不合營業常規，規避或減少納稅義務」為要件。國際稅法上以及本文所討論的移轉訂價調整乃指所得稅法第 43 條之 1 的調整。

*本文係修改自拙著移轉訂價調整之憲法界限及法律定性，稅務旬刊第 2024 期，96 年 12 月 20 日。

貳、 移轉訂價調整之憲法界限—營業自由之保障

按司法院大法官解釋第 514 號肯認人民營業之自由為憲法第 15 條工作權及財產權保障之內涵。解釋理由書謂：「基於憲法上工作權之保障，人民得自由選擇從事一定之營業為其職業，而有開業、停業與否及從事營業之時間、地點、對象及方式之自由；基於憲法上財產權之保障，人民並有營業活之自由，例如對其商品之生產、交易或處分均得自由為之。」是以，移轉訂價係關係企業間對於交易價格之決定，原則上關係企業營業人本可自由訂定價格，此為憲法所保障營業自由之範疇，構成了稅捐稽徵機關為價格調整的憲法界限。

但憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務。此義務係公法上金錢給付義務，與一般私法之債不同。國家身為公法債權人，係公共利益之維護者，而非個人利益之代表人。故當國家實現債務時，不論採「疑則有利於國庫」或「疑則有利於納稅人」解釋原則，均有未恰。而毋寧應本「量能課稅原則」，依相同負擔能力者為相同解釋。「負擔公平」即為最大的公共利益，亦為憲法第 7 條平等原則在稅捐債務上的嚴格要求。為貫徹負擔公平，稅捐稽徵機關可對脫法避稅或逃漏稅之納稅人予以調整，以反應出納稅人真實之負稅能力。故僅於納稅人有脫法避稅或逃漏稅之情形下，稅捐稽徵機關始得對關係企業營業人間的移轉訂價為調整，否則即有侵害營業自由之疑慮。另須注意的是，雖稅捐稽徵機關在特定情形下有權調整，但其調整仍須遵守憲法第 23 條比例原則的要求。

參、 移轉訂價調整與脫法避稅

一、移轉訂價調整之法律定性

稅捐債務係法定之債，只要符合稅法所定之構成要件，債務立即發生；反而言之，只要未實現任何法律所定稅捐債務之構成要件，即不發生稅捐債務。而稅法上納稅人的行為態樣可區分為三種類型：「合法節稅」、「脫法避稅」及「違法逃稅」。所謂「合法節稅」乃指依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為；「脫法避稅」則指利用私法自治契約自由原則對於私法上法形式之選擇可能性，從私經濟交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，而選擇通常所不使用之法形式，因不具備課稅要件，因此減輕或排除稅捐負擔；而「違法逃稅」乃對於滿足課稅要件之事實，全部或部分予以藏匿的行為。¹

¹ 整理自陳清秀，稅法總論，植根法學，第 2 版。

二、脫法避稅之要件¹

由於所得稅法第 43 條之 1 係為脫法避稅而設之調整依據，故納稅人之行為自須先滿足脫法避稅之要件。歸納而言，脫法避稅之要件應符合以下四項：（一）行使法律形成可能，形成一定租稅事實關係；（二）形成自由的濫用；（三）稅捐負擔的減輕；以及（四）主觀的規避意圖。

（一）行使法律形成可能，形成一定租稅事實關係

首先第一個要件，乃是個案中的租稅構成要件必須直接或間接與稅法之外的法律形成相連結（例如買賣、贈與或消費借貸等法律行為的安排），特別是與私法的法律形成相連結。行使法律的形成自由，泛指依據稅法以外的其他法律，尤其是受私法自治所支配的民事法律，但不排除公法的法律形成。法律形成的方式不限於契約行為，尚及於單方意思表示、準法律行為與事實行為。至於公法法律形成可能性，則係指經當事人協力或影響所作成的行政處分或行政契約等。

（二）形成自由的濫用

所謂形成自由的濫用，係指法律形成的選擇與經濟歷程「並不相當」，僅具減少應納租稅意圖的行為。一個法律形成如根本並非在於實現經濟上目的，或根本欠缺合理的經濟上理由，或經由此項法律形成，於經濟上根本毫無作用時，則自始即不相當，構成法律形成之濫用。又如一個法律上形成，由明理的當事人於考慮其經濟上事實關，特別是其所追求之經濟上目標後，將認為不適當而不予選擇時，則其法律上形成亦不相當。而「不相當」的法律形成，以外觀來看，其多半是繁瑣的、複雜的、笨拙的、不經濟的、矯柔造作的、不自然的、怪異的、部分多餘的、矛盾的或不透明的、不合理且不切實際、通常是沒有實益的行為。

然而，一個法律上形成，並不因基於稅捐上之理由，乃被選擇，即構成不相當。蓋人民享有經濟安排的自由，並得藉以減少稅捐的負擔。而是僅於該項法律形成相對於其所追求或經濟上之狀態之不相當時，始構成法律形成之濫用。德國聯邦財務法院判決亦常認為如其所選擇之法律形成，乃根據值得注意之非稅捐性質之理由所促成時，即無法律形成之濫用可言。

¹ 以下整理自黃士洲，掌握稅務官司的關鍵，元照。

（三）稅捐負擔的減輕

稅捐規避乃是必須經由規避行為在結果上獲得稅法上之利益，此項利益原則上存在於：經由不相當的法律形成，比經由相當的法律形成，產生更少之稅捐。其行為在形式上乃是規避適用不利租稅規定，或滿足有利的租稅減免規定。不論是以何種形式的脫法避稅，其結果應與不相當的法律形成間有因果關係。

（四）主觀的規避意圖

德國通說認為濫用構成要件，包含規避意圖作為主觀的構成要件特徵。本文亦肯認此見解，蓋脫法避稅係負擔公平及法安定性的衝突如何權衡的問題，之所以可以否認脫法避稅之行為係由於濫用法律形成之行為主觀上已違背誠實信用，自無信賴保護之適用，負擔公平之要求於此時凌駕於法安定性之上。故須以主觀的規避意圖為要件。

在具體個案的操作，按德國稅法實務見解，濫用行為本身即作為主觀規避意圖的表面證據，即此時若納稅義務人仍未就此提出具有說服力的說明者，即應視為其主觀上具備脫法避稅意圖。

三、所得稅法第 43 條之 1 之要件

稅捐稽徵機關欲按所得稅法第 43 條之 1 調整所得額時，須先滿足實體面及程序面之要件。就實體面而言，即如前述，納稅人之行為須符合脫法避稅的四個要件。第一個要件，乃是關係企業相互間的契約關係（可能為買賣、授權…等）致移轉或使用一方之有形或無形資產、服務或資金等，而使另一方獲有所得時；第二個要件形成自由的濫用，即不合營業常規；第三個要件，須規避或減少納稅義務；第四個要件，須納稅人有規避稅捐之意圖。程序面之要件，則是稅捐稽徵機關須報經財政部核准後，方得為調整。

¹ Hubert Hamaekers, Arm's Length—How Long ?, IBFD, The Netherlands, March/April 2001, p.30.

肆、 結論

我國所得稅法於第 43 條之 1 賦予稅捐稽徵機關調整關係企業所得額之權，然吾人須認知該調整有其憲法上之界限，蓋大法官解釋第 514 號已闡明營業上自由為憲法工作權及財產權所保障，故稅捐稽徵機關原則上即不得任意介入私人間之交易。僅有為貫徹負擔公平時，始得對脫法避稅或逃漏稅之納稅人予以調整，以反應出納稅人真實之負稅能力。所得稅法第 43 條之 1 對於「不合營業常規」為調整，即對於原本不具備課稅要件之事實調整為符合常規，而因此須加以課稅，此乃為「脫法避稅」之特別防杜條款。故稅捐稽徵機關自應於納稅人符合脫法避稅之實體要件，及符合法律規定之程序要件下，始得例外予以調整，否則即為侵害納稅人之營業自由。

DISCLAIMER

This publication is intended to provide accurate information in regard to the subject matter covered. Readers entering into transaction on the basis of such information should seek additional, in-depth services of a competent professional advisor. Eiger Law, the author, consultant or general editor of this publication expressly disclaim all and any liability and responsibility to any person, whether a future client or mere reader of this publication or not, in respect of anything and of the consequences of anything, done or omitted to be done by any such person in reliance, whether wholly or partially, upon the whole or any part of the contents of this publication.

The logo for Eiger Law, featuring the word "eiger" in a stylized, lowercase, orange font with a slight shadow effect.