

刊登於稅務旬刊第 2040 期，2008 年 5 月，第 31-33 頁。

## 稅捐法律意見書（二）

黃俊杰

興國管理學院校長

（文接 2037 期）

### 壹、稅捐規避與實質課稅原則之檢討

#### 二、實質課稅原則之界限

縱令原告之行為成立稅捐規避，惟我國對稅捐規避之立法模式乃採取個別防杜規定，於欠缺規定時，似應回歸稅捐法定主義，不得以實質課稅原則限制人民之行為形式選擇自由。

防止稅捐規避之立法類型，可分為個別防杜規定以及一般防杜規定兩種立法類型：

##### （一）採個別防杜規定立法例者

即未就稅捐規避作一般性之規定，而僅於個別稅法防止之，日本及我國即採此種立法例，例如，我國所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類之「收有租金或任何款項類似押租金」按 1 年期存款利率計算租金，第 43 條之 1 對於營業不合常規安排之調整，第 76 條公司超額盈餘之強制分配，遺產及贈與稅法第 5 條親屬保留買賣之擬制贈與，營業稅法第 17 條因售價偏低而依時價認定之銷售價格，以及契稅條例第 12 條關於變相方式支付產價或代替設典之擬制課稅等。

此種立法模式固在個案適用上具有明確性，預測可能性，但如係上述規定以外之稅捐規避類型，則因法無明文規定，似適用上即有困擾。

##### （二）一般防杜規定者

即就稅捐規避之要件在稅捐通則中予以規定，讓各種類型之稅捐規避皆能適用，例如，德國稅捐通則第 42 條規定：「稅法不得因濫用法律事實形成之自由而規避其適用。濫用者依與該經濟事件相當之法律事實，成立稅捐請求權。」法律事實之形成是否適當，是否濫用，應以該法律形式與經濟目的間是否相當為斷。當事人選擇稅捐負擔上最有利之法律形式，尚不足以構成稅捐規避，猶須有法律形式之濫用。採取一般防杜規定之立法，對於稅捐規避乃採概括式立法，故對稅捐規避行為予以否認，加以課稅。

##### （三）實務判決

實務肯認就稅捐規避之行為應採特別防杜方式防範者，例如下列判決：

（最高行政法院 75 年度判字第 1447 號）要旨：「對於包工不包料之承包工程已提出工程合約書及購料憑證，稽徵機關不得按包工包料而課營業稅」財政部函示營造業包工不包料，如不能提供業主購料統一發票，除承包工務部分外，按包作業課徵營業稅之規定，亦於法無據，且與營業稅法所定主管稽徵機關應就查得之資料，核定其營業額計徵營業稅之精神有違，至被告機關答辯意旨所謂關於包工不包料，如依工程合約及業主提供購料統一發票以外之憑證予以認定，難免謂稅務人員擅專造成不公或易為取巧逃稅一節，雖屬實情，然本院 61 年判字第 397 號判決，對此已明白指出為防杜此等弊端「應從修正稅法著手，始為正辦，不宜以行政命令就現行稅法附加條件」有案，已無庸再論。

（最高行政法院 90 年度判字第 1232 號【**稅務旬刊第 2040 期，2008 年 5 月，第 31 頁**】）要旨：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。揆其立法意旨，乃因房屋所有權人，將財產出租他人供營業或執行業務使用，藉名無償借用，以規避所得稅，屢見不鮮。況營利事業或執行業務者所支付之租金可列報為必要支出，為防杜巧取逃漏，爰明定此類房屋之無償借用予以排除適用。換言之，上開法條之規定，須符合「無償」且「非供營業或執行業務者使用」之要件，方得免依當地一般租金情況，計算租賃收入，仍係基於「有所得方有課徵所得稅」之法理而設。於稽徵機關查明納稅義務人並非無償將財產借與他人營業使用之情形下，規定其應納稅額之計算方式，以免政府稽查、人民舉證之不便。

### 三、稅捐稽徵機關須對稅捐規避事實負舉證責任

就是否成立稅捐規避，稅捐稽徵機關或法院必須在納稅義務人之協力下，查明是否有稅捐規避之事實關係。倘用盡一切查明可能性仍不能證明稅捐規避之存在時，則不能適用稅捐規避之否認規定，因此，對於稅捐規避之存在，稽徵機關負有客觀之舉證責任。

如就稅捐規避之存在有疑義時，則其不利益應歸由稽徵機關負擔。因此，就異常的法律關係之形成，如稽徵機關對於減輕稅捐負擔乃是行為人採取該法律形式之決定性理由，未盡舉證責任時，則應為有利於納稅義務人之認定，而不成立稅捐規避。

又對於特定法律上形成構成濫用之推定，並不存在，蓋對於納稅義務人而言，原則上得自由的形成其法律上之關係，至於，其行為可達成複雜多樣之經濟上目標，並無法即為濫用之推定。

然而，財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函，就此部分，明顯並未善盡說理及舉證之義務，即認為所有應稅地與免稅地之創設共有關係之目的皆係為規避稅捐，而對分割行為課稅之情形，明顯推定行為人之行為係稅捐規避，而未於個案中調查是否為稅捐規避，實有違其舉證責任之要求，於法有未恰之處。

事實上，行政處分合法性之認定時點，係以行政處分作成時為認定時點，而原告被

核定免徵土地增值稅之行政處分，係依循前揭平均地權條例施行細則第 23 條第 1 項及財政部 81 年 7 月 6 日台財稅第 810238739 號函所作成，並無違法之處，屬於合法之授益行政處分。而財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號令，為處分作成之後所頒布，依釋字第 287 號解釋之意旨，不因而影響原處分之合法性。

## 貳、補稅處分合法性之檢討

### 一、補稅處分之性質

被告所為補徵土地增值稅之行政處分，核其性質係屬行政程序法第 123 條授予利益之合法行政處分之廢止。蓋行政處分之廢棄，究屬授益處分之廢止或負擔處分之撤銷，學者指出，為相對性之概念，並非以原行政處分係負擔或授益為斷，而係以變更後之效果為授益或增加負擔來判斷。

是以，系爭行政處分將原核定稅額為零或較低稅額之處分廢棄，變更為補徵高額土地增值稅，而更不利於原告，原核課處分因之應視為授益行政處分。

況且，土地增值稅稅額核定為零之課稅處分，對於相對人並未產生不利益，相對人不能提起行政救濟，本身即屬授益行政處分。從而，本件應適用合法授益行政處分廢止之規定，似允無疑義。

### 二、稅捐機關之主張

該補稅處分之效果，係對因分割分算程序所墊高之土地價值部分課徵土地增值稅之課稅處分。依照被告機關所主張之理由中，可知被告機關依據實質課稅原則認【稅務旬刊第 2040 期，2008 年 5 月，第 32 頁】定：「該分割行為實質上為土地所有權之移轉，且為稅捐規避行為。」

故該行為實質上構成土地稅法第 28 條之「移轉」，其所墊高之價值部分應予課稅（理由摘錄：查共有物分割，係將共有人之共有權變更為單獨所有，與所有權之移轉係屬所有權主體之變更之情形，顯不能混為一談。依上開條例第 5 章，土地所有權移轉而有自然漲價者，固應課徵土地增值稅，惟共有土地之分割，既難認為土地所有權之移轉，自不能就之課徵土地增值稅）。

改制前行政法院 56 年判字第 144 號著有判例，亦即共有物之原物分割，只是將所有權之型態由共有變為單獨所有，將應有部分變為特定部分，非屬土地所有權移轉，故縱使共有土地在分割前已有漲價，該漲價之利益對所有人而言，仍尚未實現，則因分割使各共有人就存在於共有物全部之應有部分，互相移轉之結果，各共有人就其取得部分土地既存價值業已概括承受，從而在原告將因共有物分割而取得之土地，出售予第三人辦理所有權移轉時，除已是該土地合法登記之所有權人，為土地稅法第 5 條及第 28 條所規定，應申報移轉現值繳納土地增值稅之納稅義務人外，亦是實際實現利得之人，自應負

繳納土地增值稅之義務。

簡言之，共有物分割與土地稅法第 31 條規定之「土地所有權移轉」意義截然不同，而原告精心巧妙安排後，以共有物分割名義取得之土地，因共有物分割之特性，使實際應表現「土地所有權移轉」之表象隱而未彰，以致於再移轉時原告既是法定土地增值稅之納稅義務人，亦是該土地自然漲價收益實現之人，被告依前揭財政部函令規定對原告補稅，自無不合。（待續）【稅務旬刊第 2040 期，2008 年 5 月，第 33 頁】

