

刊登於法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 102-138 頁。

實質課稅原則裁判之研討*

陳清秀**

東吳大學法律系副教授

目次

- 壹、前言
- 貳、實質課稅原則之意義及其法理基礎
- 參、實質課稅原則與稅捐法定主義（公平與法安定性）
 - 一、實質課稅原則的運用，應不違反稅捐法定主義
 - 二、稅法的解釋適用，應注意取向於量能課稅之實質課稅原則
- 肆、實質課稅原則之適用範圍—裁判案例之研討
 - 一、課稅要件事實的認定與法規的解釋適用
 - 二、稅捐主體的判斷
 - 二、稅捐客體的判斷
 - 四、稅捐客體歸屬的判斷
 - 五、稅基（課稅標準）的計算
 - 六、稅捐優惠
 - 七、稅捐規避之否認
- 伍、實質課稅原則之適用界限
 - 一、實用性原則（稽徵經濟原則）之要求
 - 二、整體法律秩序之合法性原則要求
 - 三、納稅義務人違反稅法上協力義務
 - 四、稅法特別規定之限制
- 陸、結論

壹、前言

實質課稅原則是稅法上運用相當廣泛的原則，在實務上引起討論的也相當的多，本

* 本文原發表於 96 年 12 月 21 日東吳大學法學院公法研究中心與台北高等行政法院共同主辦，東吳公法裁判研究會第一回，經酌作修正而成。在此謹感謝主持人洪家殷教授及與會學者專家黃茂榮教授、張瓊文庭長、帥家寶法官、凌忠嫻局長及林瑞彬律師等參加與談，並對於本文惠賜卓見。

** 台大法學博士，現任東吳大學法律系副教授。

文擬從行政法院裁判實務上有關實質課稅原則的見解，進行分析探討，期待對於實質課稅原則在稅法上如何妥適運用，能有進一步的體認與助益。惟因限於時間關係，無法全部關照所有問題，僅能就其中幾個值得關心的議題，提出研討。作者才疏學淺，有些觀點未必成熟，仍有待各界先進惠予指正。

貳、實質課稅原則之意義及其法理基礎

稅法上實質課稅原則，在稅法上雖【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 102 頁】無明文規定，然而依租稅平等原則，納稅義務人本應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐（92.8.15 釋字第 565 號解釋理由書參照）¹。因此，不僅稅法規定內容，應符合量能課稅之公平原則（94.5.20 釋字第 597 號解釋理由書參照）²；而且在稅法的解釋適用上，為貫徹量能課稅之精神³，也應衡酌稅法規定之經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。故實質課稅原則，不問法律有無明文規定，均可承認是稅法上的原則⁴。

早在 86.1.17 司法院大法官釋字第 420 號解釋即已經闡明：「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」，也承認實質課稅原則在稅法上之適用。

實質課稅原則在稅法理論上有所謂「法的實質主義」與「經濟的實質主義」二種學說之區分。由於實質課稅原則著重掌握納稅人之經濟活動所表彰實質的經【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 103 頁】濟上負擔能力，因此，有關課稅事實的認定，應以經濟的觀察方法為之，注重納稅人之實質的經濟活動內涵以及實質的真實的事實關係，

1 92.8.15 釋字第 565 號解釋理由書即指出：「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」

2 94.5.20 釋字第 591 號解釋理由書：「憲法第十九條規定，人民有依法納稅之義務。所謂依法納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背（本院釋字第四二〇號、第四六〇號、第五一九號解釋參照）。」

3 有關量能課稅原則，參見柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月，頁 55 以下。實務上也有判決加以承認。例如臺北高等行政法院九十年訴字第 479 號判決：「按量能課稅原則雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，惟在學理上自憲法第十五條、第二十三條及第七條出發，認為租稅負擔之衡量應就個人為之（人稅），應負擔之對象為供私人使用之經濟財（租稅客體），所課者應為收益部分而不於財產本體，稅後仍留有可供私人使用之經濟財（稅基），易言之，量能課稅原則在憲法上任務，為其負擔之衡量應以個人為準，課稅時應保障財產權且平等課徵，而依前揭對於查核準則第九十七條第十一款規定之說明，該款規定與量能課稅原則亦無違。」該判決並經最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決加以支持。

又如高雄高等行政法院 95 年度訴字第 01150 號判決：「按量能課稅為法治國家稅法之基本原則，租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量，而定其適當的納稅義務，凡負有相同之負擔能力即應負擔相同之租稅（司法院釋字第 565 號解釋理由書參照），故如利用避稅行為以取得租稅利益，其私法上效果依契約自由原則仍予尊重，但在稅法上則應依實質負擔能力予以調整，蓋避稅行為本質為脫法行為，稅法本身為強行法即有不容規避性。」

4 有關實質課稅原則之運用，參見黃茂榮，實質課稅原則，收於黃茂榮，稅法總論，第一冊增訂 2 版，2005 年，頁 365 以下；陳清秀，稅法總論，2006 年第 4 版，頁 204 以下。

而不僅是掌握外觀表面上的法律形式。有關稅法的解釋適用，也應考量稅法的經濟意義，而為符合量能課稅之客觀目的解釋及適用。因此，實質課稅原則一般而言，似宜採取經濟的實質課稅原則（經濟的實質主義）。

此種經濟的觀察法可說是實質課稅原則在方法論上的表現，其訴求之理念在於「應以符合經濟利益實質及其實際之依歸，認識負擔稅捐能力之有無及其歸屬，以使稅捐之課徵，能符合實質，而不受限於形式」⁵。

參、實質課稅原則與稅捐法定主義（公平與法安定性）

稅捐的課徵，首先應遵守稅捐法定主義，依法課稅，以維護法律秩序之安定性，實現稅捐的形式正義。而實質課稅原則乃是量能課稅原則之具體實踐，以維護課稅公平為目的，具有實現稅捐實質正義之意義。

一、實質課稅原則的運用，應不違反稅捐法定主義

有關實質課稅原則的運用，應在不違反稅捐法定主義的前提下為之。行政法院 83 年判字第 117 號判決也指出：「實質課稅原則不能排除依法納稅原則之適用」⁶。因此實質課稅原則的運用，固然有助於量能課稅之課稅公平原則之達成，但仍應注意稅捐法律秩序安定性之維護。日本學者金子宏教授即在考量納稅人之立場，為維護法律秩序安定性的觀點下，認為有關實質課稅原則之運用，應取向於掌握納稅人之「實質的真實的法律關係」，而不應脫離真實存在的法律關係，僅就其經濟成果及目的，而據以判斷課稅要件之存否，因此，主張除了法律有特別規定採取「經濟的歸屬說」（例如有關信託財產的所得課稅，日本所得稅法第 13 條及法人稅法第 12 條特別規定對於信託財產的上受益人課稅，而採取經濟的歸屬說）之外，應採取「法的實質主義」，故有關課稅客體之法律上歸屬與經濟上歸屬有差異時，應採取「法律的歸屬說」，而非「經濟的歸屬說」⁷。此一觀點也值得吾人注意。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 104 頁】

二、稅法的解釋適用，應注意取向於量能課稅之實質課稅原則

又「實質課稅原則的目的在於體現量能課稅之意旨，以符合生存權之保障及平等原則之要求」⁸。而量能課稅原則具有雙重意義，「一為容許國家按人民負擔稅捐之能力依

5 黃茂榮，實質課稅原則，收於黃茂榮，前揭書，頁 365 以下。

6 本件判決案例涉及公司違法支出薪資予董監事，雖然已經辦理薪資所得稅之扣繳，並將該項薪資費用納入營利事業所得之費用扣除，而辦竣營利事業所得稅之結算申報，然而稅法上並無不合法之費用一經支付即屬合法之規定，該項薪資費用之列報扣除，既然於法不合，事後仍應准予營利事業得自動補報及？甫繳稅款俾免處罰，而不得限制納稅義務人所享有自動補稅俾免處罰之權利。至於涉及違法領取薪資之董監事，如果事後回復原狀，將薪資返還公司，自不應課徵該薪資所得稅，其已經課徵者，應准予更正（其有課稅處分存在者，應撤銷或變更原處分）退還所徵收之稅款。如其並未回復原狀，則其違法領取之薪資，縱然屬於不法所得，仍滿足所得稅之課稅要件，本於實質課稅原則，應予以課稅。

7 金子宏，租稅法，2007 年第 12 版，頁 119，148 以下。

8 黃茂榮，實質課稅原則，收於黃茂榮，前揭書，頁 365 以下。

法課徵稅捐，一為禁止國家超出人民負擔稅捐之能力課徵稅捐。」⁹因此，有關依法課稅原則在實際運用上，尤其有關財政收入目的規範之稅法規定的解釋適用，原則上也應不違反量能課稅原則及其具體實踐之實質課稅原則，以免違背憲法上公平負擔原則（合憲性之解釋適用！）。

因此，實質課稅原則與稅捐法定主義間的關係，涉及課稅公平與法安定性之兩者價值衝突，宜進行調和，以達成上述二個價值利益之平衡及和諧。

肆、實質課稅原則之適用範圍－裁判案例之研討

一、課稅要件事實的認定與法規的解釋適用

（一）課稅要件事實的認定

有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，依據實質課稅原則，應從經濟上觀點加以觀察，故原則上應以其足以反映經濟上負擔能力之實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準。

在經濟狀態與法律狀態有差異的情形，稅法並非單純把握法律行為之法律上表徵，而毋寧應依據經濟的觀察法，以當事人間實際上所執行的事實關係為準。如果法律行為與經濟上所實施者不同時，則應以經濟上所執行者為準。因此，無效法律行為，實際上當成有效執行時；或者有效法律行為，實際上並未被執行時；在稅法上均應以實際上的執行情形為準。且有關法律行為內容之決定，應以當事人實際上執行法律行為之內容為準，而非以其約定內容之形式為準¹⁰。

行政法院 82 年度判字第 2410 號判決即謂：「惟查租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。」

故營業人之實際營業項目，倘若與登記不符時，稽徵機關應本實質課稅原則，核實課徵營業稅，以遏止營業人變相營業、逃漏稅捐。從而獎勵投資條例第 27 條所指「非以有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營業情形，核【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 105 頁】實認定¹¹。如公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其

9 黃茂榮，實質課稅原則，收於黃茂榮，前揭書，頁 365 以下。

10 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 5 Rz. 84ff.

11 行政法院 81 年 10 月份庭長評事聯席會議決議：「獎勵投資條例第二十七條所指「非以有價證券買賣為專業者」，

所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上未經營所登記之營業項目，無營業收入，卻從事龐大有價證券買賣，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業。

又如部分業者為取巧漏稅，以營業稅稅率較低之餐廳、水果室等行業申請登記，俟核准後卻從事稅率較高之酒家、舞廳等行業，有違稅法規定，應予核實課徵，並依營業稅法第 46 條及 51 條規定論處，以杜逃漏¹²。營業人僱用明眼按摩女經營按摩服務，並未實際從事理髮業務，且平均每月銷售額已達使用統一發票標準，應本實質課稅原則，就其銷售按摩勞務，核定其使用統一發票並按百分之五稅率課徵營業稅¹³。

再如買受人實際上向建設公司購買房屋，名義上以委建方式辦理（由房屋買受人以自己名義請領建造執照及使用執照），仍應按按實質課稅原則，以買賣房屋，課徵契稅（行政法院 84 年判字第 2871 號判決）¹⁴。

（二）法規的解釋適用

有關稅法規定的解釋適用，應從經濟上觀點，理解該稅法規定之經濟上意義，而為符合稅法目的之解釋。尤其在以財政收入為目的之稅法規定，其解釋適用應取向於符合量能課稅之客觀目的解釋。

有關稅法概念的解釋，在借用民法概念的情形，並無民法的目的優越於稅法的情形，而毋寧應依據稅法的獨特目的，對於稅法規定進行解釋。民法固然提供法律上交易的制度，但參與該項交易所產生的經濟上成果，才是稅法所要連結把握的對象¹⁵。因此應從稅法的目的審查：是否以及在何種範圍內，民法的規律內容也共同決定稅法的法律效【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 106 頁】果。故民法所形成的事實關係，首先應依據民法加以定性，然後審查在經濟的目的觀點，是否應歸屬於稅法的構成要件。如果民法的定性與稅法的目的相符合時，則應以民法為準。如果法律的目的解釋結果，導致一個與民法不同的稅法上概念時，則應採取經濟目的的解釋。即使稅法明文規定使用民法上的概念與制度，因為考慮稅法的經濟觀察法之法律目的解釋，因此，並不必然要求

應就營利事業實際營業情形，核實認定。公司登記或商業登記之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資範圍未包括有價證券買賣，然其實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，足證其係以買賣有價證券為主要營業，即難謂非以有價證券買賣為專業。」上述決議前半段應符合實質課稅原則。但決議後段單純以「收入之多寡」之外觀形式，作為判斷實際經濟活動之標準，恐仍不夠精確，而尚非妥當。蓋納稅人可能長年從事買賣商品之經濟活動，僅是偶然購買一二筆證券，卻因為金額龐大，即被誤認歸類為從事有價證券買賣之專業廠商，顯然與實質的經濟活動事實不相符合。

12 財政部 82.8.20.臺財稅字第 820320360 號函。

13 財政部 83.10.19.臺財稅字第 831616113 號函。

14 同說，行政法院 83 年判字第 285 號判決。財政部 80.11.13 臺財稅第 801261566 號函釋亦謂：「委建人以土地委託承攬人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅，但如經稽徵機關查明實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則仍應課徵契稅。」關於以購屋者名義為建造執照起造人興建之房屋，事後經稽徵機關按實質課稅原則課徵契稅的情形，准免依契稅條例第二十四條規定加徵怠報金（財政部 87.11.10.臺財稅字第 871974039 號函）。

15 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 1 Rz. 17, 19.

應與民法為相同之解釋。另外，有些稅法特殊概念的解釋，如果民法上的法律關係已經足以適當反映其經濟上狀態時，也應以民法上的法律關係為準。例如所得稅法上夫妻合併申報課稅，係以憲法上的婚姻概念為基礎，因此應以民法上夫妻為準¹⁶，不包括事實上夫妻在內。

有關稅法規定不確定法律概念之解釋，雖然行政機關以施行細則之法規命令加以定義，並基於稽徵經濟原則而採取「形式的判斷標準」（例如以公司登記為準），但行政法院並不受該法規命令之定義解釋拘束，仍得依實質課稅原則，改採「實質的判斷標準」，核實認定，以符合量能課稅之精神。

例如行政法院 83 年判字第 351 號判決即指出獎勵投資條例第 27 條所規定「非以有價證券買賣為專業者」究何所指，係屬不確定之法律概念，行政機關對該不確定之法律概念，於執行時雖可依職權認定之，然行政機關認定之結果，對法院非當然有拘束力，依現行行政法學通說，仍得由法院予以審查。因此獎勵投資條例施行細則雖於第 32 條將之定義為「係指經營有價證券自行買賣業務之證券自營商及經公司登記或商業登記以投資為專業之營利事業」，採取形式登記之認定標準。然該施行細則之性質，核僅屬由行政院依法律（即獎勵投資條例）之授權所發布之行政命令而已，法院非當然即應受拘束，於審判時，仍得依據法律，表示適當之不同見解。是法院認為前獎勵投資條例第 27 條規定所稱「非有價證券買賣為專業者」，應就營利事業實際營利情形核實認定，自係依據律法，獨立審判之結果，難謂違法。

二、稅捐主體的判斷

在稅法規定以營利事業為納稅義務人的情形，有關營利事業的認定，應以實際上是否反覆從事營利經濟活動為準。而非以是否辦竣營利事業登記為準¹⁷。

至於稅捐稽徵機關對於未辦理營業登記之合夥事業，漏稅補徵稅款的發單方式，應分別情形處理。亦即「未登記之合夥事業，如委有執行合夥事務之代【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 107 頁】表人者，應以該代表人為代理人；如未委有執行合夥事務之代表人，則何人為其負責人並不明瞭，自應列全體合夥人為代理人發單補徵。補徵程序未經合法代理者，即未合法確定，不得作為裁罰基礎（姜豪著「財務案件處理」第三十六至三十八頁，司法官第二十三期講義）。」（司法院 78.11.24.廳刑一字第一六九二號函）。

16 Tipke/Lang, aaO., § 5 Rz. 80ff.

17 行政法院 62 年度判字第 335 號判決即謂：「本件原告係經營「海洋漁撈及水產養殖」為其主要業務，於五十六年至六十年期間以鉅額資金長期貸與美亞銅管公司、利華羊毛公司及中華毛紡公司收取利息，且其使用連續時間超過一年以上，顯屬經常性兼營放款業務。其所獲得之利息，自屬原告公司之營業收入，依照首開稅法規定，應比照其性質類似之銀行業稅率課徵營業稅，要不能以其未依法登記金融業之業務項目，而否定其事實上所兼營類似銀行業務，應負繳納兩種營業之營業稅義務。」（本件判決原為判例，其後雖不再援用，但其表達實質課稅之精神，仍有值得參考之處）。

在公法人如實際上有從事銷售貨物或勞務的情形，為維持競爭中立性，也承認其具有負擔稅捐的權利能力¹⁸。最高行政法院 89 年度判字第 3045 號判決即指出：「查營業稅法第六條第二款及第二條第一款規定，非以營利為目的之事業、機關、團體、組織有銷售貨物或勞務者，即為營業人，亦為營業稅之納稅義務人。本件原告係依法組織之農民團體，惟其提供房屋與他人使用收益，以收取代價之行為，依營業稅法第三條第二項之規定係為『銷售貨物』，即依前揭有關稅法之規定，原告雖非營利事業，惟其涉及營業行為，仍應依法辦理營業登記，課徵營業稅。查本件原告出租房屋之行為，核屬在中華民國境內銷售勞務，原告雖為公法人身分，惟其出租房屋之行為，並不屬於營業稅法第二十九條規定之免辦營業登記及同法第八條第二款及第十三款免徵營業稅之範圍，故其主張其為公法人，其出租房屋之行為不具有職業性及營業性，故不具備營業稅之構成要件云云，尚非可取。」¹⁹

又行政機關（經濟部水○○○區水資源局）收取發電、給水及灌溉工程費以供政府償還興建水庫貸款之財源，但如係以附屬單位預算方式編列收支，且僅盈餘解繳公庫，其收入並未全數解繳公庫，故實務上有認為該行政機關既然有銷售貨物或勞務的行為，即得為稅捐主體，依法仍應對之課徵營業稅²⁰。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 108 頁】

三、稅捐客體的判斷

（一）有關所得之認定

1. 有關中華民國來源所得之認定

非境內居住者之綜合所得稅稅捐客體為「中華民國來源所得」（所得稅法第 2 條第 2 項），又勞務報酬來源地之認定，是以勞務提供地為準（所得稅法第 8 條第 3 款）。因此如果非境內居住者受僱於國內營利事業，在國外提供勞務之報酬（例如國外演藝人員在

18 陳清秀，稅法總論，2006 年第 4 版，頁 318。

19 由於公法人得否為納稅義務人，較有爭議，故實務上給與定期輔導免罰之處理。財政部八十八年九月四日台財稅第八八一九四〇五五八號函釋規定：「農田水利會如有收取建造物使用費（渠道、堤防、排水路等設備供人使用而取得之收入）及餘水使用費（餘水供工業、飲用，及其他等使用而取得之收入）之收入，應依法辦理營業登記報繳營業稅。如有未依規定辦理者，稽徵機關應自即日起六個月內輔導其依法辦理。前此，稽徵機關如有查獲該等業者未依法繳納營業稅者，應予以補稅免罰結案，至對於裁罰提起行政救濟尚未確定者，請原處分機關，依職權撤銷或變更原處分。」故本件判決對於罰鍰部分，認為「本案於財政部發布上開解釋函令時，係屬尚未確定案件，依上開財政部函釋，爰就科處罰鍰部分，將再訴願決定、訴願決定及原處分撤銷。」

20 行政機關在稅法上被認定有權利能力主體，而被課稅處分後，如有不服，可否提起行政救濟？就此最高行政法院 92 年度判字第 571 號判決採肯定說：「訴願法第一條增列第二項規定：『各級地方自治團體或其他公法人對上級監督機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，亦同』，其目的賦予地方自治團體或其他公法人提起訴願權利，以貫徹依法行政，並保障其權利（參照司法院三十四年院解字第二九九〇號解釋，本院四十九年裁字第二二號判例、四十七年裁字第五一號判例）。……上訴人顯係基於與人民同一之地位而受之行政處分，自得對原處分及復查決定提起訴願及行政訴訟。原判決以本件營業稅，兩造應循行政一體，層層管制之體制，向共同上級機關行政院請求解決，始為正辦，因認其提起本件撤銷訴訟，不備權利保護要件，法律上顯無理由，不經言詞辯論，逕以判決駁回，實有違誤」。

國外從事演藝活動獲得之報酬)，應非中華民國境內來源所得²¹。然而以往實務上卻有認為非境內居住者之員工在國外提供勞務，屬於出差性質，因此其提供勞務所得²²，仍屬境內來源所得。此一見解，似忽略提供勞務的實質經濟活動在境外，並非在境內提供勞務。尤其在外國人（非境內居住者）於國外提供勞務之所得，本應歸屬於其居住外國課稅範圍，如又認定屬於我國來源所得課稅，勢必發生兩國重複課稅之情事，有違量能課稅原則。

就此台北高等行政法院於最近已經有改變見解之判決，例如該院 96 年訴字第 427 號判決：「並非所有付款地在我國境內，即可解釋成為中華民國來源所得，而仍應參照國際上通行之所得來源地課稅原則以及第 8 條前 10 款規定，而為解釋，以符合公平課稅原則，並避免國際間重複課稅。按第 8 條前 10 款規定均是在我國境內從事勞務經營工商業或財產交易等『經濟活動』，因此其經濟活動所獲得之收益歸屬於我國來源所得。反之，倘若提供勞務、經營工商業等經濟活動在國外進行，則其獲得之所得，即屬於境外所得，應由境外國家課稅。換言之，上述所謂『境內取得之其他收益』，根據實質課稅原則之所得課稅理論，乃是指納稅義務人為獲得所得而從事經濟活動，如其經濟活動地點『在中華民國境內』，則因該項經濟活動所取得之收益，即屬於『境內取得之其他收益』，而應歸屬於我國來源所得。反之，在國外從事經濟活動所取得之收益，並非在境內取得之收益，則屬於境外所得。…勞務所得是否為境內來源所得，所得稅法第 8 條第 3 款已經明訂採取勞務提供地標準，則依據該款所劃分出之境外來源所得，自不應再按照使【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 109 頁】用地標準，以『其他收益』之概括條款，重新改成境內來源所得，否則豈不是各類所得之來源地，一律依據所得稅法第 8 條第 11 款規定即可？…因此本院認為所得稅法第 8 條第 3 款所稱之『在中華民國境內提供勞務之報酬』之來源地判斷原則，係指勞務提供地而言，至於勞務成果使用地或勞務報酬支付地均非所問。」²³，值得肯定。

2. 有關所得發生之認定

（1）實際所得與應有所得

量能課稅原則通常要求按照實際發生之所得（實際收益）課稅，如果實際上並未實

21 有關中華民國來源所得的認定標準問題，參見陳清秀，有關中華民國來源所得的認定標準問題，財稅研究，39 卷 5 期，2007.9，頁 1 以下。

22 臺北高等行政法院九十二年度訴字第一二〇二號判決（演藝人員金城武在日本拍攝影片之報酬之課稅案）。財政部八十七年八月七日台財稅第 000000000 號函：「○○航空工業公司依契約計畫派員赴中華民國境外執行各項採購案履約任務，其員工依契約所定期限在國外執行各項採購任務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」、財政部八十四年六月二十一日台財稅第 000000000 號函：「○○資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」

23 同說，最高行政法院 95 年度判字第 01254 號判決。

現收益，則欠缺經濟上負擔能力，而不應認定所得已經發生。

然而在例外情形，如果涉及關係人間交易而有利益輸送之情形，例如以無利息或與市場行情比較偏低之利息，出借予關係人或其股東或股東之親屬，則可能涉及不合常規交易或隱藏的盈餘分配，稽徵機關得予以調整補稅（所得稅法第 43 條之 1）。於此情形，可謂是對於「應有所得」（應有收益）課稅。

營利事業所得稅查核準則第 36 條之 1 規定：「公司組織之股東、董事、監察人代收公司款項，不於相當期間照繳或挪用公司款項，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。但如係遭侵占，且已依法提起訴訟者，不予計算利息收入課稅。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，比照前項規定辦理。」在上述應有所得課稅之法理（不合常規交易或隱藏的盈餘分配）範圍內，應有其依據。然而如不涉及關係人交易，而是出於企業經營上之考量（市場經濟之因素）或其他正當理由或有不可歸責於納稅人的情形（例如遭侵占、背信或竊盜）時，則不應採取應有所得的課稅方式，否則，即有違反量能課稅及實質課稅原則之虞。

就此臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01061 號判決認為上述查核準規定，其：「規範意旨，在於營利事業之資金必然用於營利目標上，如資金非因資源交換或法定負擔（例如繳稅、支付罰鍰或損害賠償）而流出，應即是提供他人謀利，而營利事業之資金本身既在供己營利之用，自不許營利事業脫法無償供他人運用資金不收取任何代價，而侵蝕營利事業之資金，故規定公司將資金貸與他人而未收取利息，應予設算利息收入，以避免公司資金被浮濫借用，造成公司資金短缺、收入減少及逃避稅捐之情況，經核未逾越所得稅法等相關稅法規定，亦未加重人民稅負，與法律保留原則與租稅法律主義無違，亦不違背實質課稅原則，自得予適用。因此，前揭查核準則第 36 條之 1 第 2 項所重視者，在於營利事業之資金是否非因資源交換或履行法定負擔而流出，且未立即流入營利事業，若有此等情形，即可推定營利事業有謀利活動存在，而進行利息設算，至於資金流出之私法上原因是否為借貸契約，自非解釋適用該規定所須考【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 110 頁】量之因素。」

（2）稅務會計與財務會計之差異，應否視同所得？

因為稅務會計及財務會計之差異，營利事業之費用支出，未准予扣除，導致虛盈實虧的情形，在課徵營利事業所得稅之後，可否又認定有個人應分配之盈餘所得，而對之課徵綜合所得稅？在公司解散清算的情形，實務上以往似乎傾向於按照稅務會計報表資料認定課稅事實，認為仍應課徵綜合所得稅。例如行政法院 89 年度判字第 612 號判決即謂：「安福公司之清算所得申報書上所附之股東清算分配報告表明白記載，原告實際受分配四百三十三萬四千七百五十三元之現金一節，有上述股東清算分配報告表可稽，故依

此安福公司向稅捐單位申報清算所得之分配報告表之記載，原告於八十一年間業已自安福公司取得四百三十三萬四千七百五十三元之現金，是原告主張其實際未收得此筆款項，即應由原告負舉證之責。」

然而股東個人實際上並未獲得任何所得收入，參照司法院 84.03.31.大法官釋字第 377 號解釋及理由書指出：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定並參照第七十六條之一第一項之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」、「是故個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未能收取者，即屬所得尚未實現，則不列計在內。」依據實質課稅原則，似不應僅依據稅務會計報表資料認定有所得課稅。

就此所得稅法第 69 條之 9 於 95 年 5 月 30 日修正第 2 項規定應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘，自 94 年度起以營利事業當年度依商業會計法規定處理之稅後純益為其計算基礎。依據此一規定，因為財務會計與稅務會計之差異，所造成之虛增盈餘，僅就該發生年度對於該項增之盈餘課徵營利事業所得稅，而不將該按照稅務會計計算之虛增盈餘，計入該事業以後年度之未分配盈餘中，從而也不再對於該虛增盈餘加徵營利事業所得稅或強制擬制分配個人虛偽之營利所得而課徵綜合所得稅²⁴。

然而在上述修法之前，有關稅務會計與財務會計之差異所造成之虛增營利事業所得的情形，在股東個人綜合所得稅階段，仍應本於實質所得課稅原則，在股東實際上並未有獲得盈餘分配的情形，仍然不應以稅務會計之形式外觀，擬制有股東盈餘所得存在，而課徵個人所得稅，以符合量能課稅原則。

3. 有關所得種類之認定

有關公司出售固定資產累積為資本公積，轉增資發行股票，其股票轉讓之收益（辦理減資以現金收回資本公積轉增資配發之增資股票），實質上屬於營利所得，【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 111 頁】而非證券交易所得，應納入課稅。

最高行政法院 94 年度判字第 290 號判決即謂：「公司利用資本公積轉增資，僅為公司淨值會計科目之調整（90 年 11 月 12 日公司法修正刪除第 238 條之立法理由記載：「按資本公積之規定，係屬商業會計處理問題，何種金額應累積為資本公積，商業會計法及相關法令已有明定且更周延，毋庸另為規定，爰予刪除」），股東保留於公司之資產淨值，並未變更，實際上並無所得可言，股東取得公司利用資本公積轉增資配發之股票，固得暫免計入該年度綜合所得額而課徵所得稅，但如公司辦理減資以現金收回資本公積轉增資配發之增資股票，即係將帳面上資本公積轉增資所增加之股份變現，發放現金給予股

24 林騰鶴，台灣財務會計與稅務會計的差異及其調和，頁 3 以下，發表於法國馬賽大學歐亞研究所舉辦，台灣法國企業稅制比較研究研討會，2007.11.26.

東，實質上與營利事業將出售土地之盈餘分配予股東，並無不同，此時股東實質上已有所得，依實質課稅原則，即應計入當年度所得課徵所得稅。」

4. 有關土地交易所得之認定

有關土地增值稅性質上為土地交易所得稅，因此如果出賣人並未取得土地漲價自然利益，自不應向其課徵土地增值稅，以符合實質所得者課稅原則。釋字第 180 號解釋即認為：土地增值稅之徵收，「是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」

又基於實質課稅原則，如果土地買賣契約當事人依法解除契約或其他原因回復原狀，則已無所得，自不應課徵土地交易所得稅。改制前行政法院 81 年判字第 1824 號判決對於抵押權人拍賣抵押土地並承受辦竣移轉登記，嗣後經民事法院判決確定抵押權不存在，承受人應負擔回復原狀之責任，並辦理所有權之移轉返還登記，認為：「是本件乃將上開土地回復未經聲請拍賣前之狀態，有無扣繳土地增值稅之必要，非無研究之餘地。」亦即承認嗣後因為課稅基礎事實情事變更，應可退還土地增值稅，以符合實質課稅原則²⁵。

另外在土地信託移轉的情形，也無土地交易所得，因此，應不課徵土地增值稅。土地稅法第 28 條之 3 規定信託土地之內部當事人間之移轉，不課徵土地增值稅，可謂係本於實質課稅原則。故臺北高等行政法院 91 年度訴字第 1093 號判決：「土地唯於其所有權已實質、終局地移轉予第三人時，始有『獲得土地自然漲價利益者』可言。在因信託移轉土地所有權予受託人之情形，土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，並無『獲得土地自然漲價利益者』之情事，自不得課徵土地增值稅。此乃九十年六月十三日修正公布之土地稅法第二十八條之三第一款『因信託行為成立，委託人與受託人間』及第二款『信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間』之土地所有權之移轉，不課徵土地增值稅之緣由。」²⁶在上開土地稅法修正公布前發生之因信託關係而移轉土地所有權之情形，應本上開司法院解【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 112 頁】釋（指司法院釋字第一八〇解釋）闡明之法律原則，解釋土地稅法第二十八條第一項所稱之『土地所有權移轉』之意義。因而，在因信託移轉土地所有權予受託人之情形，因土地所有權並非實質、終局地移轉予第三人，應認並非屬於土地稅法第二十八條第一項之『土地所有權移轉』，不符合課徵土地增值稅之要件。」²⁶上述法律見解應可贊同²⁷。

25 有關本件判決之討論，詳見陳清秀，拍賣土地經判決返還移轉登記後，可否請求退還土地增值稅？收於陳清秀，稅法之基本原理，增訂 3 版，1997，頁 479 以下。

26 本件判決另外指出：「因信託為移轉所有權登記者，係不課徵土地增值稅，因而於發生法定徵收土地增值稅原因時，自應以原規定地價或最近一次土地所有權移轉有課徵土地增值稅時之移轉現值，為原地價，計算漲價總數，於本件即是以七十八年六月間訴外人華電公司購得系爭土地信託登記於訴外人盧顯信時之移轉現值作為原地價，計算漲價總數，系爭土地因自然漲價利益，所應課徵之土地增值稅，並不會漏失。」

27 惟本件判決之事實，涉及信託關係消滅後，委託人請求受託人移轉登記予以其所指定之第三人，並非移轉返還委

又在寺廟購買不動產信託登記在私人名下的情形，實務上也為免影響宗教團體之財產變為私有，而准以更名登記方式變更登記為該團體所有，且為避免宗教團體之稅負負擔，而使其免徵土地增值稅及契稅，但該項不動產土地，如再次移轉他人時，應以更名登記前該土地之原規定地價或前次移轉現值為基礎，計算土地漲價總數額課徵土地增值稅²⁸。此一作法，由於更名登記性質上是使登記之形式回復使真正權利人享有之狀態，故本件土地之更名登記實際上並未發生任何權利義務之變動，僅使系爭土地回復真正之權利狀態，使之登記於真正所有權人，也符合實質課稅原則，應為法之所許²⁹。

另外，在地所有權移轉之法律行為【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 113 頁】無效，而當事人實際上作為有效執行者，並不影響租稅之課徵。行政法院 82 年 9 月份庭長評事聯席會議決議即謂：「按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。良以稅法所欲掌握者，乃表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀。土地增值稅係依據漲歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第二十八條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅，並不因土地所有權之移轉本身有無效之原因而有不同。至於有無信賴保護原則之適用，應依具體個案認定之。」

（二）有關銷售貨物之認定

1. 信託與實質課稅原則

在基於信託關係所發生之產權移轉，在經濟實質上並未發生實質的經濟產權利益歸屬之變動，因此，依據實質課稅原則，應認為尚無銷售貨物或勞務之行為存在。加值型及非加值型營業稅法第 3 條之 1 規定即規定：「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不適用前條有關視為銷售之規定：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、因信託行為不

託人本人，因此，可能涉及另一買賣有償移轉之法律關係，故最高行政法院 93 年度判字第 1114 號判決認為仍應予以課稅：「該據以移轉所有權之民事判決，係以該案之上訴人兩造間之信託關係，因終止而消滅，本於信託物返還請求權，而判決訴外人盧顯信應將系爭土地全部所有權移轉登記予訴外人華電公司所指定之被上訴人乙○○等情，並非信託關係存續中受託人變更，而是信託關係消滅後，返還信託物；亦非信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人（即委託人）間之所有權移轉，而是受託人移轉所權予第三人。本件情形與行為時土地稅法第二十八條之三規定之各款不應課徵土地增值稅之要件似尚有未合，原判決以「信託移轉」一詞即遽認本件不應課徵土地增值稅，亦有未洽。」（同說，臺北高等行政法院 93 年度訴字第 00218 號判決）。

28 內政部 70 年 6 月 22 日台內地字第 27833 號函：「私立學校、寺廟、教會（堂）、宗祠等團體所取得之不動產，雖以自然人名義登記，但自始即供該私立學校、寺廟、教會（堂）、宗祠等團體所使用，並經教育部或內政部證明其取得不動產之資金確為該團體所支付，或以私人名義登記之不動產有公開之文件紀錄資料可認定該私人為該團體之關係人，並係以該團體之基金或資金為該團體所取得者，准以『更名登記』方式變更登記為該私立學校、寺廟、教會（堂）、宗祠等團體所有，免徵契稅或土地增值稅。……三、私立學校、寺廟、教會（堂）、宗祠等團體，係上述『更名登記』方式登記所有權之不動產土地，如再次移轉他人時，應以更名登記前該土地之原規定地價或前次移轉現值為基礎，計算土地漲價總、數額課徵土地增值稅。」。

29 高雄高等行政法院 89 年訴字第 272 號判決。

成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。」

然而在上述信託課稅立法施行之前，實務上仍有未注意實質課稅原則之運用的情形。例如在多數人合夥建屋利用人頭登記起造人及辦理保存登記，嗣後再銷售分配盈餘，於利用人頭登記尚未出售階段，應否視同銷售房屋課稅之案例中³⁰，行政法院 84 年判字第 2464 號判決認為：「本件原告所建房屋既屬合夥組織之待銷商品，為合夥財產之一部分，在未銷售前依民法前開規定³¹，各該房屋之所有權為合夥人全體之公同共有，應登記為合夥組織所有，或全體合夥人所共同持有，惟本件獲案時，系爭房屋均已完工，且全部分別登記為個人名義所有，並無任何一戶房屋登記在該合夥組織名下，有桃園縣政府工務局核發之使用執照附原處分卷可稽，又我國現尚未制定信託關係之立法，其私法上之內涵及公法上之效力如何，俱無成規可循，原告固主張其中二十七戶信託於人頭名下，不應課稅，惟依其所舉證據，殊無從認定在現行法制下得免課稅。又原告所提八十年至八十二年間再售十九戶房屋之資料，則僅足證明該等房屋事後再經轉售而已，與案內依法認定之事實不生影響。被告將該四十四戶【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 114 頁】房屋均列入認定核屬七十九年銷售額，並無違誤，與司法院釋字第二七五號解釋及實質課稅原則亦非相悖。」

按營業稅之課稅客體，乃是銷售貨物或勞務取得代價之經濟活動，因此應有從事銷售貨物或勞務而獲得代價之經濟活動，始可認定課稅客體發生。如果單純利用人頭辦理寄託或信託登記，尚未將貨物投入市場進行交易，也尚未轉讓與消費者取得消費產品，營業人也尚未取得銷售代價，從營業稅性質上屬於消費稅，制度設計之本意係將營業稅轉嫁與消費者負擔，營業人在銷售貨物取得代價之前，尚無繳納稅捐的經濟上負擔能力，因此，在上述情形，從實質課稅原則觀點觀察，不應認定課稅客體已經發生。上述判決純粹從法律上形式觀察，認為合夥房屋應當登記為合夥組織共有，而未登記為共有，因此認定滿足課稅要件，完全採取法律形式課稅原則，既不顧實質法律關係（利用人頭掛名登記，並非銷售行為）之內含，也不顧實質經濟活動（並未真正銷售）之真實內容，明顯違反實質課稅原則³²。

（三）有關財產價值之認定

1. 採取實質課稅原則之例

在所得稅案件，有關捐贈財產價值之認定，實務上肯定適用實質課稅原則。例如臺

30 本案 44 戶房屋係原告等 16 人合夥興建，並利用第三人名義辦理起造人登記（假借個人名義建屋銷售，以符合財政部函示個人建屋銷售免徵營業稅規定，達到規避稅捐之目的），於出售後將所得價金歸屬於合夥人共有，在陸續出售過程中，經稽徵機關查獲，認定逃漏營業稅及營利事業所得稅，在查獲當時，已經銷售 17 戶房屋，其餘 27 戶房屋待售中，在本案例中，雙方爭執尚未出售 27 戶之房屋，僅單純借名登記在人頭名義下，不應視同銷售課徵營業稅。

31 指民法第 668 條規定：「各合夥人之出資及其他合夥財產為合夥人全體之公同共有」。

32 本案掛名登記之房屋部分，不僅被補徵營業稅，也被處罰鍰數千萬元，相當不合理。

北高等行政法院 96 年度訴字第 00972 號判決：「經核公告現值是政府在課徵土地增值稅暨遺產及贈與稅時所規定之估價標準，然而所得稅法是採取實際所得的「實質課稅原則」，不像上開各稅目係以土地公告現值為計算基礎之「形式的表見課稅原則」，因此在所得稅法無明文規定下，按照實際交易價格（亦即所謂公平市價）作為捐贈公共設施保留地估價基準，即具有正當性及合理性，而且也符合所得稅法第 14 條第 2 項規定之「以當地時價」計算所得的實質課稅原則（陳清秀著稅法總論 2006 年 10 月 4 版頁 297 參照），被告適用上開函令核定列舉扣除額，原則上應值尊重」³³。

2. 採取形式課稅原則之例

在贈與稅案件，雖然遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項規定遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。因此有關贈與股份財產價值之認定，似應以實際反映資產淨值之財務會計為準，較為符合稅法所定之「時價」原則。然而實務上則認為應以稽徵機關核定者為準，不應以財務會計為準，似乎又採取形式課稅原則。

例如最高行政法院 94 年度判字第 1928 號判決：「按稅務會計與財務會計之計算依據與基礎原即有異，租稅之課徵，自應以租稅法之有關規定為準據。且以帳載盈虧為財產價值計算標準，往往因人為因素虛列費用及低估收入等情形，在未經稽徵機關調帳查核作適當之調整前，其真實性尚有疑慮；而稽徵機關核定之公司盈餘數，係依所得稅法之【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 115 頁】相關規定認列收入費用，並為全國營利事業一體適用，自較公司自行申報數公平合理。原判決依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定，認計算公司未分配盈餘，以經稽徵機關核定者為據，並依此計算系爭股票移轉當日之淨值為每股 16.18 元，難認有何違法。」此一判決考量財務會計準確性可能有疑慮，因此傾向於採取稅務會計的認定標準，固然有其依據。然而贈與財產價值之時價（公平市價）認定標準，市場上並非單純以稅務會計為依據，而毋寧是參照財務會計資料作為判斷依據，因此上述判決之觀點，仍有疑義。

（四）有關土地使用之認定

1. 自用住宅用地

自用住宅用地的認定，應依據實際使用情形核實認定。最高行政法院 92 年度判字第 1445 號判決即謂：「行為時土地稅法第九條係就「自用住宅用地」一語所為之立法解釋，其依行為時土地稅法第十七條規定適用優惠稅率（千分之二）計徵地價稅之「自用住宅用地」，必須符合該立法解釋，乃屬當然。而住宅用地，指供為住宅之用之建築物所在之土地範圍而言，一有出租或作為營業用之情形，即不符自用住宅用地之要件。上訴人本

33 財政部 94 年令：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算。」

人縱無在系爭土地上為營業使用，然該地供營業使用之事實，既屬存在，不問其為土地所有人自己或他人使用，亦不問他人使用有無經過土地所有權人之同意，均不符合自用住宅用地之要件（本院八十九年判字第一一號判決參照）。蓋以地價稅依不同稅率計徵，乃因其土地使用客觀事實不同，住宅用地既有出租或作為營業用之情形，客觀上即非供自用住宅之用，認為不符合自用住宅用地之要件，使不能依優惠稅率計算地價稅，符合土地稅法規定自用住宅用地得享優惠稅率計徵地價稅之法意。」

又即使在土地信託的情形，有關自用住宅用地的認定，也應依據經濟觀察方法，核實認定。財政部 93.01.27.臺財稅字第○九二○四五四八一八號令即謂：「查信託土地，於信託關係存續中，由受託人持有及移轉時，應無土地稅法自用住宅用地稅率課徵地價稅及土地增值稅規定之適用，前經本部九十一年五月一日臺財稅字第○九一○四五二五六一號令釋在案；惟土地為信託財產者，其於信託關係存續期間，如委託人與受益人同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬做住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託人視同土地所有權人，如其他要件符合土地稅法第九條、第十七條及第三十四條規定，受託人持有土地期間或出售土地時，仍准按自用住宅用地稅率課徵地價稅及土地增值稅。至於地上房屋拆除改建情形下，如委託人（原自用住宅用地所有權人）基於地上房屋拆除改建之目的，而將其土地所有權信託移轉與受託人，且委託人與受益人同屬一人（自益信託），其於信託關係存續中，受託人持有土地期間或出售土地時，如符合上述規定者，亦准依拆除改建相關規定按自用住宅用地稅率課徵地價稅及土地增值稅。」。

2.是否按照核定計畫使用之課稅要件事實的認定，以目的事業主管機關之證明為準，傾向於採取形式課稅原則

土地稅法第 18 條第 1 項第 2 款「供左【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 116 頁】列事業直接使用之土地，按千分之十計徵地價稅，但未按目的事業主管機關核

定規劃使用者，不適用之一、……二、私立公園、動物園、體育場所用地。」是否按照核定計畫使用，母法並未規定應以目的事業主管機關之證明為準。如採取實質課稅原則，似應按照其實質使用內容核實認定之。

然而同法施行細則第 14 條第 1 項第 2 款則規定：「土地所有權人，申請適用本法第十八條特別稅率計徵地價稅者，應填具申請書，並依左列規定，向主管稽徵機關申請核定之。……二、其他按特別稅率計徵地價稅之土地：應檢附目的事業主管機關核准或行政院專案核准之有關文件及使用計畫書圖或組織設立章程或建築改良物證明文件。」亦即增加以目的事業主管機關出具之證明作為適用特別稅率之要件，此當係基於稽徵經濟原則，以減輕稽徵機關的查核負擔，但另一方面也傾向於採取形式課稅原則。

實務上似乎也承認上述形式課稅原則，例如行政法院 85 判字第 927 號判決：「查系

爭土地雖已興建球場，惟原告未取具目的事業主管機關—教育部之核准延期或開放使用之證明文件屬，自難證明已按核定規劃使用，尚難謂符合土地稅法第十八條之規定。又被告並無為原告查詢教育部為何不核准開放使用之法律上義務，併予指明。次查原告所稱系爭土地所設球場之設籍課稅係被告依實質課稅原則，就球場之營業行為依營業稅法規定核課稅捐，而本案地價稅之核課則依土地稅法之規定辦理，各有其適用，並無牴觸之處。」³⁴

四、稅捐客體歸屬的判斷

（一）實質所得者歸屬原則

有關所得的歸屬，應歸屬於其從事投入資本或勞力等為獲得收入目的之市場經濟活動而獲得收益者。

有關稅捐客體的歸屬主體，通常應以名義上對外出名營業者為準。例外在有事實證據證明第三人為實際營業主體的情形，始應歸屬於實際營業主體³⁵。最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決即謂：「按『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』。業經大法官會議釋字第 420 號解釋在案。良以由資產或事業所生之收益，原則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質上享受課稅物【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 117 頁】件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。」

例如財政部 86 年 11 月 21 日台財稅第 861924319 號函核釋：「醫院、分院附設門診或診所等私立醫療機構之所得，原則上應以各該私立醫療機構申請設立登記之負責醫師為對象，核課其執行業務所得；但如經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為對象，依所得稅法第 14 條規定辦理。」即係實質課稅原則之落實，稅捐稽徵機關辦理相關案件，自應適用。故原告依醫療法登記為實諾診所之負責醫師，並在該診所執行醫療業務，90 年度綜合所得稅結算申報且已申報該診所之執行業務所得，則被告以此認該診所之收入，即屬負責人亦即原告執行醫療業務之所得，於法洵屬有據（臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01216 號判決）。

34 按土地稅法第 18 條第 1 項但書規定有利於稅捐稽徵機關，因此，依據舉證責任分配法則之規範說理論，似應由稽徵機關就該但書規定之構成要件事實負擔舉證責任，從而要求稽徵機關向目的事業主管機關查詢是否已經按核定規劃使用，應屬合理，且於法有據。

35 財政部 93.02.23.臺財稅字第 0930400102 號函釋：「所稱實質課稅原則，依學者見解，本係為課稅公平起見，為處理租稅迴避行為，而承認之原則，即法名義形式上與其經濟實質享有者，本係同一。惟如法形式與其經濟實質享有者相異時，則應從其經濟實質所得者課稅；且為避免課稅權之濫用，如某一所得之真正權利者不明時，則不適用本原則，仍從其名義者課稅，僅其原因明確或足以推翻事實之推定，能確定所得歸屬關係者，始適用本原則。」可供參考。

又在合夥經營未經登記立案的私立幼稚園、托兒所，應以合夥人分別歸課所得稅。行政法院 79 年度判字第 1763 號判決即指出，合夥設立之私立幼稚園，雖未經立案，無登記主辦人，被告機關得依合夥契約所定之盈餘分配比例，分別對合夥當事人課徵綜合所得稅，是本件若將該園全數所得歸課原告所稱主辦人郭坤英，勢將造成更大之不公平，被告機關原核定依實質課稅原則，按原告與郭坤英所訂之盈餘分配比例歸課雙方所得稅，洵無不妥³⁶。

又如公司利用員工名義投保團體壽險，並支付保費至一定金額後，於數年後由公司變更為員工個人保險，旋即由變更後之員工名義解除契約，利用員工名義領取員工團體壽險之保險解約金，隨即由公司統一使用，並未由員工使用，則依據實質課稅原則，該解約金應歸屬於公司收入，並不因該系爭保險解約金初由公司員工領取，而認與公司無關（行政法院 83 年判字第 1694 號判決）。

（二）營業稅的課稅客體（銷售貨物或勞務）的歸屬

有關營業稅的課稅客體（銷售貨物或勞務）應歸屬於實際交易者。最高行政法院 93 年度判字第 1111 號判決即指出：「按行為時營業稅法第二條第一款所定營業稅之納稅義務人係指銷售貨物或勞務之『營業人』，該款所定『營業人』應指實際交易行為之人，若非實際銷售貨物之營業人，自非營業稅之課稅主體。」

又在借牌營業的情形，其營業行為應歸屬於出名營業人課稅或其幕後借用牌照之人課稅，不無疑義。實務上以往似認為應歸屬於其幕後借用牌照之人課稅，因此縱然出名營業人已經就該營業行為報繳營業稅，仍應對於借用牌照之人補徵營業稅。例如最高行政法院 93.01.15.93 年度判字第 30 號判決對於借牌承包工程的課稅案件，認為：按「我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 118 頁】之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本營業人補繳營業稅之義務。」此為本院最新之見解（參看本院八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議）。上訴人以本件非交易對象之○○土木包工業³⁷已按其銷貨金額報繳營業稅額，並不影響本件上訴人補繳營業稅之義務，上訴人仍有漏報營業稅之違章行為，原判決此部分難謂有違背法令之可言。」

按在借牌營業的情形，其私法上銷售貨物或勞務之法律關係，實質上係存在於出名營業人與交易相對人之間，故營業稅之課徵，以該實質上的私法關係為對象，似亦不致於發生逃漏稅捐問題，且符合安定性要求。故應無必要引用經濟的實質課稅原則，與

36 在已經登記立案的私立幼稚園、托兒所，實務上認為應以主辦人歸課全部所得稅（財政部 75 年 8 月 1 日臺財稅字第 7562016 號函）。此種課稅方式，通常情形固無疑義，但在合夥經營的情形，則不符合實質課稅原則。

37 指出名營業人。

私法關係作不同處理，以免妨礙經濟活動之進行。至於所得稅部分，似仍可採取實質所得者歸屬原則。

五、稅基（課稅標準）的計算

（一）課稅所得之認定

1. 銷貨收入與進貨成本支出之認定，均應採取實質課稅原則

對於銷項金額採取實質課稅原則，以經濟上歸屬為依據，而對於進項金額則採取形式上觀察方法，以法律上名義人所取得之支出憑證認列，因割裂認列方式，導致扭曲淨額所得之認定，於法自有不合。最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決即指出：「惟銷項金額與進項金額影響營業稅額，原審既依實質課稅原則認定彭凝大樓係上訴人個人所承攬，○○公司並非承攬人，而將大樓全部工程款認定為上訴人個人銷項金額，然就進項金額部分僅於上訴人所收取之全部工程款 1 億 2,070 萬 7,524 元中，上訴人將大樓變更起造人為○○公司前，上訴人個人所支出之工程材料及支付工程款進項憑證計 513 萬 4,382 元與予扣減銷項，起造人變更○○公司後繼續興建部分之進項則未獲予扣減，顯係就銷項金額部分依實質課稅原則認定彭凝大樓包括變更起造人名義為○○公司後之工程為上訴人個人承攬，就進項金額部分又採形式認定依憑證之形式認定變更起造人名義後○○公司繼續興建工程之進項非上訴人之進項，似此情形不僅與前述實質課稅原則應有利不利一體適用之原則不符，且與釋字 385 號所示有關租稅之權利義務不得割裂適用有違。自屬於法不合。」

又有關信託財產盈虧之判斷，應以實際經營狀況為準。最高行政法院 95 年度判字第 1270 號判指出：「判斷信託財產有剩餘或不敷，應以實際經營信託之盈餘或虧損而定。亦即信託投資公司（即受託人）運用信託資金之收入，減除支付予受益人之收益分配金及相關成本費用後，乃信託投資公司本身經營信託之盈餘或虧損。」故「信託財產運作」項下之損益與「自有財產經營」所生之損益【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 119 頁】不得混淆處理，以免將「信託財產」與「自有財產」實質上混同而違背銀行法及信託法之前揭規定。

2. 費用實際支付原則

所得稅法中關於營利事業所得之計算係規定於第 24 條第 1 項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額」。顯係採取「實質課稅原則」以符公平課稅之要求（行政法院 83 年判字第 1773 號判決）。依據實質課稅原則，如納稅義務人實際上確實為從事獲得收入之經濟活動而為費用支出時，原則上應准予核實認列費用。例如所得稅法對佣金支出之規定，並無任何限制，自應以實

際支付為原則（行政法院 80 年度判字第 2299 號判決、82 年度判字第 886 號判決）³⁸。

又對權利金之規定，除免稅之權利金需取具主管機關專案核准支付之證明外，非免稅者，即無專案核准限制之必要，而應根據納稅義務人提供審核之資料據實認定。故技術報酬金之支出，應核實認定，不以經主管機關核准支付為要件（行政法院 83 年判字第 1773 號判決）。

3. 成本費用之推計課稅方法

（1）特殊行業的推計課稅

如果納稅人從事的經濟活動，在財政部所規定之有關行業的類別中，難以歸類而屬於具有「特殊行業」的性質時，則在涉及必須引用同業利潤標準進行推計課稅時，稽徵機關應如何歸類課稅？在此即應依據實質課稅原則，判斷該特殊行業實際上活動內容所產生之費用結構特徵與其相類似之行業，較為合理。

例如有關氣功武術團體或其他靈修團體之所得，究竟應歸屬於「補習班」予以課稅，或歸屬於「人民團體」或其他行業予以課稅？即應依據實質課稅原則，按照該氣功武術團體或其他靈修團體之實際活動業務內容，是否單純以獲得營利收入為目的，或是否兼有辦理公益活動為目的，其收入有無對價或類似隨喜布施作法，如有對價關係，則是定期性服務之對價收入或終身服務之對價收入（此將影響其成本費用之結構）等各項費用支出情況，判斷是類似於補習班或人民團體？

在太極門氣功養生學會的所得稅課稅案件，臺北高等行政法院 92 年度訴字第 3256 號判決也已經注意到上述問題，而認為：「被告一方面認系爭所得屬其他所得，但另一方面卻引用執行業務所得查核辦法第 8 條規定作為計算課稅所得額之依據，而按財政部頒布之縫紉、美容、美髮等其他技藝補習班之純益率標準 65% 核課，本不無疑義；…且被告【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 120 頁】既認系爭所得係屬執行業務所得，而現行法令函釋查無相類似性質或接近之行業別，則是否應依行政程序法第 9 條之規定，自執行業務所得中尋找最有利於當事人即原告之行業別予以採用認定，方符對當事人有利不利之事項均予注意之前開規定？」³⁹，可供參考。

（2）應稅與免稅收入所應分攤之成本費用之劃分

38 另參照行政法院 82.4.30.82 年度判字第 865 號判決：「查查核準則第九十二條第一款規定，支付國外佣金其立有契約者，除支付對象為國外營利事業，且未超過美金一千元，得予票匯方式匯付外，應以信匯或電匯方式匯出為限，似因票匯乃無因票據，且票匯富流動性，該票匯有無確實係支付佣金，難以查明，若不管票匯確否支付佣金，全予認列，不符實質課稅原則，準此，為票匯出之佣金支出，確能證明經應得佣金之營利事業收取，符合實質課稅原則，應當別論。」

39 可惜在台中高等行政法院 93 年訴字第 131 號判決及其後之最高行政法院 95 年判字第 02066 號判決中，一方面認為太極門氣功養生學會國術館之收入屬於「其他所得」，另一方面又按照「執行業務所得」之補習班費用率，推計其費用標準。似未進一步探究兩者在業務活動內容及費用支出特性上，有無實質上之差異。故其推計方法的合理性，是否符合實質課稅原則，容有疑義。

有關為獲得收入所支出費用及損失，如為免稅收入及應稅收入所共同發生，又因營利事業出售證券之交易所得納入免稅範圍，如免稅項目之相關成本費用歸由應稅項目吸收，營利事業將雙重獲益，不僅有失立法原意，並造成侵蝕稅源及課稅不合理現象，惟免稅收入與應稅收入應如何正確分攤營業費用及非營業損失，俾符合收入與成本、費用配合原則（釋字第 493 號解釋參照），法條無從針對稽徵技術作詳細規定，因此，有必要由主管機關以行政命令補充規定。

但其劃分原則，實際上涉及推計課稅問題，自應儘量符合實質課稅原則，以接近實質的真實為目標。亦即「依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。」（釋字第 218 號解釋）。在實務上有下列二種推計課稅方法：

甲案：收入比例法

財政部（83）臺財稅第八三一五八二四七二號函釋以有價證券收入占全部營業收入比例計算其應分攤之營業費用及利息支出。

乙案：員工薪資及辦公室面積比例法（或稱成本比例法）

財政部八十五年八月九日臺財稅第八五一九一四四〇四號函對於綜合證券商從事有價證券買賣，其營業費用及利息支出之分攤，重新頒訂營業費用的支出，屬於「無法明確歸屬者，得依照費用性質，分別選擇依部門薪資、員工人數或辦公室使用面積等作為合理歸屬之分攤基礎，計算有價證券出售部分應分攤的費用，不得在課稅所得項下減除。」

上述甲案的推計課稅方式，單純以收入比例為認定標準，似漏未考量各種收入之成本費用構造之差異，而較不符合實質課稅原則之要求⁴⁰。而乙案的成本比例法，似較能反映其投入費用之比例狀況，屬於較為合理之分攤基準⁴¹。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 121 頁】

4. 發行權證所必要之避險證券交易損失的費用扣除

又在發行認購權證的避險證券交易損失的扣除上，由於納稅人從事發行認購權證之營利經濟活動過程中，依法必須從事買賣證券之避險行為，而該避險行為通常會產生損失時，則基於收入成本費用配合原則以及淨額所得課稅原則，此種，發行權證之經濟活動，既然在法律上必須從事以避險為目的之證券交易行為，則應整體觀察，容許該避險損失納入發行權證收益之必要費用損失範圍，以正確反應其經濟活動之實際收益情形，

40 釋字第 493 號解釋雖然承認此種按照收入比例分攤之基準，但本文認為此種分攤方式，仍過於粗糙。

41 同說，台北高等行政法院 92 年訴字第 157 號判決：「當然從立法論之角度言之，應該以成本作為計算基礎才比較妥當，例如營利事業有二百萬元，一百萬元買股票；一百萬元存銀行，一年後股票出售賺得二十萬元；銀行存款領得二十萬元利息。以收入來計算其比例，為一百二十比二十，而以成本來計算其比例，則為一百比一百，當然後者比較合理。所以八十三年度函釋所揭示之攤提公式才會在訴訟中不斷被挑戰，甚至經人民提起司法院大法官會議解釋。」另參見陳心儀，綜合證券商之成本費用分攤爭議與實務，台大法研所碩士論文，97 年 1 月，頁 102 以下。

並符合實質課稅原則⁴²。臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1900 號判決即認為：「故被告將原告發行認購權證之權利金收入列為應稅收入，卻將其須支出且佔比例極大之避險操作而生之盈虧，視為純粹之證券交易損失，故原告主張被告割裂適用法律，而違反實質課稅原則，洵屬有據。」⁴³

在此涉及所得稅法第 24 條之客觀的淨額所得原則與第 4 條之 1 免稅交易損失不准扣除規定發生規範衝突，應如何適用之問題，本文認為一項成本費用是否得認為係為獲得收入的經濟活動而為支出之成本費用，應依據實質課稅原則，以經濟觀察法加以判斷，亦即該項支出與獲得收入之經濟活動間有無實質上的、經濟上關連性而定⁴⁴。準此見解，避險交易損失依據其經濟實質，應為發行權證活動業務所為避免風險之成本費用，其證券交易損失屬於發行權證之業務風險範圍內所發生者，依據風險負擔應認列必要費用之法理，應准予列報必要費用扣除。

在此類有爭疑義之案件，應取向於量能課稅原則，因此應優先適用所得稅法第 24 條之客觀的淨額所得原則，而不適用第 4 條之 1 規定，亦即在發行權證納稅人所為避險證券交易的類型情形，應就所得稅法第 4 條之 1 規定的適用範圍進【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 122 頁】行目的性限縮，排除不適用之。

5. 呆帳損失之認定

有關某項業務是否屬於營利事業的業務範圍，應以實質經濟活動為準，而非以公司登記為準，才符合實質課稅原則。然而在呆帳損失的認列上，為避免納稅人浮濫列報呆帳損失，實務上也有採取形式上認定方式，認為應以公司登記為準，而不採取實質課稅原則。

例如行政法院 80.8.29.八十年判字第一五六三號判決：「次按本業者，應係指登記範圍內之業務，而「貸款」非原告公司登記範圍內之業務，其呆帳損失顯然非其本業及附屬業務之損失。被告機關予以剔除，於法並無不合。至於原告所稱基於互惠關係給予貸款，並經股東會通過及曾收取利息等情，僅屬原告內部作業程序及盡到對債權應收之利得關係而已，尚難據以證明與業務有關。原告貸與寶友實業公司之借款，既不能證明與業務有關，則其呆帳損失，自非屬本業及附屬業務之損失，按所得稅法第三十八條規定，

42 陳清秀，論客觀的淨額所得原則，法令月刊，58 卷 9 期，96 年 9 月，頁 62 以下。

43 同說，台北高等行政法院 96 年訴字第 52 號判決。否定說，最高行政法院 96 年度判字第 00186 號判決謂：「縱然具權利金收入扣除避險措施所受之損失後，實際淨所得低於課稅所得，亦屬所得稅法第 4 條之 1 於此種情形應否作例外規定或修法之問題，於所得稅法第 4 條之 1 修正前，仍應受該法條之拘束。」「發行認購權證不得減除避險證券交易損失，乃依所得稅法第 4 條之 1 規定之結果，要屬「量能課稅原則」之例外，原審判決以為將標的股票交易所得及損失列為發生權證盈虧，始符合「量能課稅原則」，有判決不依法之違法。另行為時所得稅法第 4 條之 1 之規定與同法第 24 條第 1 項之規定相較，實屬特別規定，應優先適用。該項見解似忽略量能課稅原則屬於憲法上公平負擔原則之表現，如果違反量能課稅原則，則已經違反憲法上平等原則，其對於虧損企業課稅也違反憲法上財產權保障及比例原則，因此採取法律適用結果違憲之解釋方法，應非妥當解釋。」

44 趙彥強，認購權證課稅爭議之研究—兼評台北高等行政法院 94 年度訴字第 924 號判決及最高行政法院 95 年度判字第 2206 號判決，財稅研究，39 卷 5 期，2007 年 5 月，頁 198。

不得列為費用或損失，自無營利事業所得稅查核準則第六十三條規定之適用。」

上述以登記為經營業務之認定標準，似非妥適。就此行政法院有以有無獲得收益，作為與業務範圍有關之判斷標準，此一見解，似較為接近實質課稅原則。蓋有關公司業務活動，通常應以獲得所得收入為目的，因此，公司通常因該項業務之經營而有所收益，俾能賴以維持及延續，否則，如未有收益，則不屬於其業務範圍。例如行政法院 83 年判字第 1584 號判決指出：「惟查原告係承受吉源興業股份有限公司而來，原告及吉源興業公司登記之營業項目，雖有「就前項有關同業間業務對外保證」一項，但所謂營業項目，係指公司經營業務範圍，亦即公司因該項業務之經營而有所收益，賴以維持及延續者，而經營同業間業務對外保證，必因保證同業間業務同時有經營該保證業務之收益，即保證手續費等收入，查吉源鋼鐵公司向華僑銀行借款之債務，其保證人為劉○○…等人，而原告並非該債務之保證人，僅係以廠房提供擔保，設定抵押，其性質為單純之物上保證行為，於代為清償債務或因抵押權人實行抵押權致失抵押物時，有依關於保證之規定，對於債務人求償之權（參照民法第八百七十九條），並非以該保證為其營業活動與公司法第十六條第一項所定之保證不同，原告對本件保證復未主張並證明有相對利益，則本件物上保證即非其本業或附帶業務，其因此所支付之系爭利息，不屬其業務上所必需，不在其業務損失或費用之列，何況依民法第八百七十九條規定，原告對於吉源鋼鐵公司尚有求償權存在，原告亦未證明其曾求償未果而成呆帳是原告所訴，僉無可採，從而被告將系爭利息（指替主債務人清償貸款之利息）予以剔除，揆諸首揭法條規定，並無違誤。」

6. 關係企業不合常規交易價格之調整

有關國際間關係企業之交易價格，如有不合常規的情形，在所得稅的課稅所得的計算上，得依法以獨立企業間常規交易價格予以調整（所得稅法第 43 條之 1 及營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則）。此種移轉訂價調整規定【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 123 頁】之適用，實務上有認為應關係企業母子公司間之交易應有個別的書面交易契約，以供稽徵機關以逐一歸類之方式來審核該項費用支出之真實性及合法性。

例如國內子公司分攤國外母公司的管理費用，應採取逐筆費用認列方式，如實質上卻是採取總、分公司之管理費分攤方式，不問服務細項，按照營業收入之比例，計算應付之費用時，則其支出可否認列？就此臺北高等行政法院 94 年度訴字第 121 號判決認為在此如果採取概括式的分配方式，而非逐筆費用認列時，則不合營利事業所得稅查核準則第 70 條規定，稽徵機關予以全額剔除，也符合稽徵經濟原則（成本效益分析觀點）。因為如果根本沒有各別書面約定，要法院或稅捐機關直接依市價公平價格來個案裁決費用金額，顯然負擔過重，所以法院只能採取立法者預定好的通用規則來定標準⁴⁵。

45 至於子公司已經以扣繳義務人身份，為其國外母公司就上述管理費之中華民國來源所得扣繳稅款 20% 時，可否請求退稅？上述判決認為：「如果原告能證明國外之 HENKEL KGaA 公司已將該筆分攤之費用再匯回臺灣予原告，

上述見解，似有違稅法上核實認定費用支出之實質課稅原則，按在上述母子公司約定提供服務之交易價格採取按照營業收入之比例計算應付之費用的情形，仍應先調查是否符合國際關係企業之交易常規，如果認為不合營業常規時，則仍應依據常規交易方法（或其他推計課稅方法）調整，而不宜全部否定其交易支出費用之認列。

7. 租金收入之調整

稽徵機關依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款參照當地一般租金調整計算租賃收入時，如其調整結果超過土地法第九十七條第一項之限制時，就其超過部分之課稅，應以能證明出租人有此項現實收入者為限（行政法院 79 年 9 月份庭長評事聯席會議決議）。是稅捐稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房屋，供住宅用者，原則上應受土地法第 97 條第 1 項所設最高額之限制；如房屋供業務用（非具營利性）或營業用，則不受限制，仍得本於實質課稅原則，參照當地一般租金行情，按所定標準核算租金收入⁴⁶。

8. 分散所得案件之漏稅額計算

「納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，其應補稅額之計算，依本部六十二年三月二十一日臺財稅第三二一三一號函規定，係採實質課稅原則，應先扣除受利用分散人溢繳稅額再行發單補徵。至有關漏稅額之計算，基於處理一致原則，亦應先行扣除受利用分散人溢繳之稅額後再據以裁處罰鍰」（財政部 90.12.24.臺財稅字第 0900456675 號函）⁴⁷。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 124 頁】

（二）營業稅之計算

1. 進貨未依規定取得憑證，依據實質課稅原則，仍應准予扣抵銷項稅額

在營業稅，由於採取統一發票制度，相當程度表現出形式課稅原則。因此在進貨未依規定取得憑證時，可否扣抵銷項稅額，即發生爭議。

行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議認為：「按「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」營業稅法第十九條第一項第一款及第三十三條第一款定有明文。營業人有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第十九條第一項第一款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我

而且該國外之 HENKEL KGaA 公司亦未在德國將上開就源扣繳之稅捐申報為其在德國營利事業所得稅之應納稅額減項（或者加上該筆臺灣分攤費用而生之所得後，其在德國多繳之營利事業所得稅額超過上開就源扣繳稅額者），實無拒絕退還就源扣繳稅款之正當性。」

46 參見最高行政法院 92 年度 10 月份庭長法官聯席會議決議。

47 本件函釋為臺北高等行政法院 95 年度訴字第 03993 號判決所支持。

國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。」⁴⁸

又行政法院 86.年度判字第 2160 號判決：「縱原告進貨時確有支付進項稅額之事實，且開立統一發票之營造廠商亦依法報繳營業稅，然該未依規定取得之憑證，其進項稅額仍不得申報扣抵銷項稅額。」

上述決議及判決見解，似認為營業稅法因為確保稅收及稽徵效率的考量，而強調外觀形式，因此採取法定的證據方法，要求費用支出之認定，必須具備法定的證據方法，例如取得統一發票，否則即屬未依規定取得進項憑證，其進項稅額不准扣抵（營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款）。此種稅法的解釋方式僅注重法律形式（發票憑證）外觀，而忽略營業稅法採取加值稅規定的實質的經濟意義，似乎傾向於形式的表見課稅方式，而未採取實質課稅原則。

按加值型營業稅之營業人應當僅就其銷售貨物或勞務之「加值部分」負擔納稅義務，倘若其確實已經證明有進貨事實時，則應准予其扣除進貨部分之進項稅額（可以推計課稅方式推估），方始符【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 125 頁】合加值型營業稅之精神⁴⁹。否則如上游階段漏開發票逃漏稅，下游階段因此未取得進貨發票，在此情形前手應被補徵營業稅，後手如又不准就進貨部分扣抵進項稅額時，則將造成重複課稅，國家將獲得不當重複課稅之利益，違反量能課稅之公平負擔原則。且前手逃漏稅乃涉及是否應對其補稅處罰問題，不宜要求後手對於前手之應納稅捐也應連帶被補稅及處罰。

例如某乙營業人向某甲營業人進貨 80 元，銷售 100 元，其加值 20 元，該階段乙營業人應負擔之加值型營業稅 1 元（ $20 \text{ 元} \times 5\% = 1 \text{ 元}$ ）⁵⁰。如因為進貨未曾向某甲取得發票而不准予其扣除進貨部分之進項稅額時，則乙營業人應負擔之營業稅為 5 元（ $100 \text{ 元} \times 5\% = 5 \text{ 元}$ ）。於此情形，等於乙營業人代替前手某甲營業人負擔其進貨之營業稅 4 元。如前後手（甲乙）逃漏開發票均採取上述決議觀點，則前手甲應補稅 4 元（ $80 \text{ 元} \times 5\% = 4 \text{ 元}$ ），後手乙應補稅 5 元，合計補稅 9 元，超過稽徵機關在營業人正常交易並誠實報稅時，所得以課徵加值稅總金額 5 元（ $100 \text{ 元} \times 5\% = 5 \text{ 元}$ ）。足見適用上述決議結果，實質

48 同說，最高行政法院 94 年度判字第 2061 號判決認為：「因持有未依規定取得之憑證而申報進項稅額扣抵者，將產生虛減銷項稅額及應納稅額，通常亦發生稅款短漏之結果，其與虛報進項稅額處罰要件之漏稅事實之效果相同。是依該條文所生之補稅概念，應係使扣抵之事實回復至不得扣抵之原狀，其性質應類似於「回復原狀」之本質，否則，不得扣抵之目的，即不存在。故營業稅法第 19 條規定，購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅額。觀其『反面解釋』，倘持憑扣抵者，應追繳其已抵扣之稅額。故該條文之規定實難以認為僅係『訓示規定』，自應視其為『禁止規定』與『效果規定』。」

49 營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款不准扣抵的立法理由是取得及保存合法憑證作為證明進項稅額屬實，因此僅為證明之程序目的，並非實體法上要件，如不准推計進項稅額扣除，恐有違反憲法上比例原則及禁止過份原則（陳清秀，稅法總論，第 4 版，2006 年，頁 571；Tipke/Kruse, AO, § 162 Tz. 3a）。

50 本文為說明上方便，對於加值稅的計算方式，未使用銷項稅額減除進項稅額的計算方法，但二者在計算結果仍然一致。

上變相採取早期的「總營業額的課稅方式」，而非加值型課稅原則。其發生經濟上重複課稅，可能導致國家不當得利⁵¹，並過度加重人民稅捐負擔，有違反比例原則，應甚為明顯。

2.兼營營業人營業稅進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例計算方式，採取推計課稅方法，應確保推計結果之合理性（收入與成本配合之合理比例關係）

最高行政法院 95 年度判字第 1974 號判決：「行為時兼營營業人營業稅額計算辦法固經司法院釋字第 397 號解釋係基於營業稅法第 19 條第 3 項具體明確之授權而訂定，並未逾越法律授權之目的及範圍，與租稅法律主義並無牴觸。惟其進項稅額不得扣抵銷項稅額比例計算方式之合理性，在事物的本質上，仍具有推計課稅之性質。而推計課稅之合法性，乃屬專業判斷之合法性問題，行政法院得對其為合法性之司法審查，其是否符合推計課稅之法定要件？以及其推計課稅之基準或方式是否合理？」行為時兼營營業人營業稅額計算辦法第 3 條【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 126 頁】規定：『本辦法所稱當期或當年度進項稅額不得扣抵銷項稅額之比例（以下簡稱不得扣抵比例），係指各該期間免稅銷售淨額及依第 4 章第 2 節規定計算稅額部分之銷售淨額，占全部銷售淨額之比例。但土地及各級政府發行之債券及依法應課徵證券交易稅之證券之銷售額不列入計算。前項銷售淨額，係指銷售總額扣減銷貨退回或折讓後之餘額。』其立法意旨係基於配合原則，營業人之進項如係用於銷售免稅貨物或勞務之銷售額，以及按特種稅額方式計算稅額之銷售額，其進項稅額應不得扣抵按一般營業稅額方式計算之銷項稅額，以避免用於銷售免稅（或特種稅額計算稅額）貨物或勞務之營業稅額發生實質的退稅。但此進項稅額不得扣抵比例計算方式，在事物的本質上，仍具有推計課稅，推定兼營營業人進項稅額之投入與其應稅及免稅之銷售額間存在著相等之比例關係。基於實質課稅原則及徵納公平原則，須維持著應有合理的投入與產出關係，避免不合理的關係。」

上述判決見解注意推計課稅結果的合理性以及收入與成本配合之合理比例關係，以符合實質課稅原則的要求，值得贊同。

（三）契稅契價之計算

1.買賣建造中房屋，中途變更起造人名義，不能僅按工程進度核算契價，依實質課稅原則，應以系爭房屋全部建造完工之價格核定契價

行政法院 83 年判字第 330 號判決認為：「本件系爭房屋於七十九年十二月間中途變更起造人為原告時，雖已按工程進度核算契價二八二、三九六元，計徵契稅完納，惟查

51 按財政部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函：「（二）取得虛設行號以外其他非實際交易對象開立之憑證申報扣抵案件……2.有進貨事實者……（2）至進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏，除依前項規定處以行為罰外，依營業稅法第十九條第一項第一款規定，應就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補稅款。」足見財政部也自認如果前手已經繳納稅款，則整體稅收並無逃漏稅問題，故如再對於後手追補稅款，即發生經濟上重複課稅。

原告既以完整屋之價格購買系爭房屋，而非僅購買工程進度中已完成部分房屋而中途變更起造人之委建案件，依實質課稅原則，自應以系爭房屋全部建造完工之價格核定契價，原處分變更原核算契價改以系爭房屋實際契價減原已申報核算契價之差額，據以補徵原告契稅，於法無違⁵²。」

六、稅捐優惠

（一）非自耕農利用農民名義購買農地，應無免徵土地增值稅之適用。

財政部 80.6.18.臺財稅字第 800146917 號函：「…取得依法免徵土地增值稅之農業用地，經繼續耕作一段時間後，供高爾夫球場申請設立登記，如係依法定程序變更使用，尚無補徵原免徵土地增值稅或處罰問題。惟類此情形，如經查明係第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。」

民國 96 年 11 月 30 日釋字第 635 號解釋理由書指出：「國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則，憲法第一百四十三條第四項定有明文，…土地稅法第三十九條之二第一項爰明定：「農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。」可知此【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 127 頁】係就自行耕作之農民取得農業用地者，予以免徵土地增值稅之獎勵。此乃立法者為確保農業之永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為之租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第一百四十三條第四項規定之意旨。立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。

農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法第三十九條之二第一項之上開立法意旨，自應依憲法第一百四十三條第三項及土地稅法第二十八條前段規定，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」

（二）公共設施保留地之主要都市計畫變更，尚未完成細部計畫作業程序，可否繼續享受稅捐優惠？

依土地稅法第 19 條及土地稅減免規則第 11 條規定免徵地價稅之公共設施保留地，其立法旨意在於因為公共設施保留地在政府徵收取得之前，地主對於土地之使用收益權利受到限制，構成特別犧牲損失，因此給予免徵地價稅之補償，同時兼顧量能負擔之稅捐公平原則。

如果公共設施保留地，嗣經都市計畫通盤檢討，經主要計畫變更為低密度住宅區，目前依主要計畫「附帶條件」辦理細部計畫核定中者，於主要計畫變更為低密度住宅區

52 同說，行政法院 83 年判字第 292 號判決。

後，可否因都市計畫主要計畫變更為低密度住宅區，即按一般用地稅率核課地價稅？

就此最高行政法院 92 年度 4 月份庭長法官聯席會議決議認為：公共設施保留地於主要計畫變更為低密度住宅區後，「顯已不符土地稅法第十九條及土地稅減免規則第十一條所稱之「都市計畫公共設施保留地」要件，自不得免徵地價稅，應按一般用地稅率核課地價稅（本院八十九年度判字第一〇八六號判決）。」

上述見解純從形式上文義解釋出發，忽略該法規免稅規定之實質的經濟上意義，在於「公共設施保留地之地主使用收益權利受到限制，以致無法獲得應有財產上收益，故應予以免稅」之精神。因此如從實質課稅原則出發，採取經濟的觀察法，似乎應採取該法律問題之乙說：「所謂都市計畫變更，當指都市計畫法第七條第二款所稱之「細部計畫」業已完成法定程序並發布實施，即依同法第二十二條之規定完成細部計畫書及細部計畫圖，得作為實施都市計畫之依據者而言。通盤檢討，是主計畫的修正案，也是屬於都市計畫法上所謂的主計畫的一種，於細部計畫完成核定之前，無法實施。因此公共設施保留地，嗣經都市計畫通盤檢討，經主要計畫變更為低密度住宅區，目前依主要計畫「附帶條件」辦理細部計畫核定中者，仍符合土地稅法第十九條及土地稅減免規則第十一條所稱之「都市計畫公共設施保留地」要件，不得即按一般用地稅率核課地價稅。」

蓋雖然公共設施保留地之主要計畫變更，但細部計畫尚未完成變更，地主之土地使用收益權利仍受到管制，根本仍無法有效利用土地，與一般公共設施【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 128 頁】保留地之經濟上使用收益狀態仍無差異，因此，經由實質課稅原則之目的解釋或類推適用，仍宜按照公共設施保留地免稅規定辦理，較為符合量能課稅之公平原則。

七、稅捐規避之否認

（一）否認依據

依據量能課稅之實質課稅原則，得否認稅捐規避行為，就此最高行政法院 95 年度判字第 1437 號判決即謂：「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。」

臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01385 號判決亦認為：「按租稅正義為現代憲政國家負擔正義之基石，實質法治國家稅法之基本原則為量能課稅原則，租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量，而定其適當的納稅義務。由於稅法係強行法，自身具有不容規避性；又納稅義務為無對待給付之法定債務，其平等要求不在主觀面，而在客觀面一根據

憲法第 7 條之平等原則，凡負有相同之負擔能力，即應負擔相同之租稅。」⁵³、職此，「實質課稅原則乃依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關應本於「量能課稅」之精神，於解釋及適用稅法規定時，亦應考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益，而為此等原則之運用，而非僅依照事實外觀為形式上之判斷。…所得稅法第 66 條之 8 規定，乃針對兩稅合一制度之施行，授予財政部權限，將藉由形式上合法，惟實質上係利用兩稅合一制度，進行租稅規避等行為，本於實質課稅原則，否定或變更原形式上之經濟行為安排⁵⁴，並按原實際情形進行調整之明文規範，又因其形式外觀與實質內容不符，故條文明定：「…稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際『應分配』或『應獲配』之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」係以「應然」之所得為基礎，而非以形式外觀所呈現之結果為論斷。」⁵⁵

（二）否認對象

有關稅捐規避行為的否認對象為何，不無爭議。實務上以往似曾認為納【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 129 頁】稅人應將私法上濫用法律形式之行為回復原狀。例如財政部 80:5.27.臺財稅字第八〇一二七五〇七九號函釋「國人利用來自免稅或低稅率地區之國外法人，以經虛偽安排之資金，承購其投資事業原股東之股份或認購原股東放棄之現金增資股份，涉嫌逃漏有關稅捐者，如自行申請撤回原投資案，其股權以回復原狀為原則，即將國外法人目前所擁有之股份，應依原出讓股份予國外法人或放棄增資認股權而轉由國外法人認購之比例，逐一轉回原真實股東名下。如當事人未將股權回復原狀者，有關稅捐問題，仍應依實質課稅原則辦理補稅送罰，直至回復原狀為止。」

然而基於私法自治原則，私法上行為效力仍不受影響，亦即實質課稅原則對於私法行為之安排的否認，僅具有稅法上效果⁵⁶。故稅捐稽徵機關似不應要求納稅人對於其私法上行為回復原狀，而僅須在稅法上進行處理即可。就此臺北高等行政法院 96 年度訴更一字第 00072 號判決即指出：「利用租稅規避以取得租稅利益，其私法上效果依契約自由原則應予尊重，公權力原則不予干預；但在稅法上則應依實質負擔能力予以規範。脫法避稅行為實不能稱之為租稅規劃，因租稅規劃者不能僅顧及租稅設計技巧之靈活，而須顧及此種安排，是否違反憲政國家租稅負擔之平等要求。」可供參考。

（三）稅捐規避之類型

稅捐規避行為必須納稅人經由濫用法律的形成可能性，而規避稅法規定。亦即其所

53 本件判決另認為：「如有濫用私法自治以規避租稅時，依平等負擔原則，得依合憲解釋或類推適用，予以未規避時相同之租稅負擔法律效果。」此一見解採取「類推適用」方法防止稅捐規避行為，雖然直截了當，似有違反稅捐法定主義之虞，本文認為在稅捐規避之否認上，仍宜避免採取類推適用的處理方式。

54 此應係「法律行為安排」之誤。

55 同說，臺北高等行政法院 96 年度訴字第 01498 號判決；臺北高等行政法院 96 年度訴更一字第 00072 號判決。

56 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第 14 期，2007 年 12 月，頁 100。

選擇的法律形式並不相當，該項法律形式以減少稅捐為目的，而且無法經由經濟上的理由或其他值得考量的理由（非經濟上理由）加以正當化。又如該項不相當的法律形式，實現了稅捐優惠的規定時，也構成濫用存在。其選擇不相當的法律形式之目的，在於避免稅捐負擔或實現有利的稅捐效果。稅捐規避與其他無可非難的節省稅捐的區別，在於其法律形式的稅捐外之理由，亦即經濟上理由或其他正當理由之存否⁵⁷。

有關稅捐規避類型甚多，茲僅舉其中數個例子說明：

1. 捐贈公共設施保留地以規避稅捐

臺北高等行政法院 96 年度訴字第 00972 號判決：「所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目規定，主要目的係在於個人對國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，係助益於社會及政府機關之行為，具有增進公共利益之內涵，故給予免除租稅之優惠措施，惟捐贈土地予政府因有計算捐贈土地扣除額之問題，遂發生納稅義務人先以顯低於公告現值之低價向地主購入土地，其後捐贈該土地予政府，再以該土地之公告現值全部作為列舉捐贈土地之扣除額，以降低所得淨額，達到降低所得稅之目的。申言之，納稅義務人實際交易成本可能僅為公告現值之一成至一成半左右，卻以公告現值百分之百認列捐贈扣除額，即已構成以迂迴行為或其他異常之法形式，【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 130 頁】而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔，而屬租稅規避。依所得稅法實質課稅原則，計算捐贈土地予政府之扣除額，尚非以形式外觀為準，應以其實質上經濟事實為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法，無以實現租稅公平之基本理念及要求。」⁵⁸

2. 移轉公共設施保留地為共有，再辦理分割改算地價，以墊高應稅地之前次移轉現值

最高行政法院 95 年度判字第 1437 號判決：「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

57 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 5 Rz. 100f.

58 本件案例是否屬於稅捐規避的類型，尚有爭議。蓋因其經由實質課稅原則，對於捐贈財產價值核實認定（以時價為準），即可因應。

相當之法律形式，以規避土地增值稅之課徵。」⁵⁹

3. 死亡前購買投資型保單以保險給付方式，移轉財產與繼承人

高雄高等行政法院 95 年度訴字第 01150 號判決：「遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款規定保險給付不計入遺產總額立法意旨，應指一般正常社會情況下，被保險人死亡時給付於其所指定之受益人者，其金額得不作為被保險人之遺產，乃係考量被繼承人為保障並避免其家人因其死亡失去經濟來源，使生活限於困境，受益人領取之保險給付如再課予遺產稅，有違保險終極目的。」⁶⁰「就被繼承人王國祥投保時之年齡⁶⁰、健康狀況、投保壽險種類、金額、時程等項判斷其投保動機，顯係以投繳巨額保險費，以達死亡時移轉財產之目的，繼承人等於被繼承人死亡時可獲得與其繼承相當之財產，實質上因此受有經濟上利益，該項脫法行為規避遺產稅之強制規定甚【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 131 頁】明，核與保險法第 112 條立法意旨顯有不符，從而基於實質課稅及公平正義原則，被告按其繼承日計算該投資型保險之基金價值 24,519,474 元併計遺產總額，應無不合。」

按上述投資型保險與典型的保險仍有差異，因此，依據實質課稅原則，有關保險給付免予納入遺產課稅之規定，是否完全適用於投資型保險，不無疑義。本文認為於此情形，似應從經濟上觀點觀察，比例劃分其中屬於保險部分及投資部分之給付，而就其中相當於投資部分之給付納入遺產課稅。

（四）稅捐規避行為應否處罰？

有關稅捐規避行為，稽徵機關得依據實質課稅原則加以補稅，但是否應視同逃漏稅行為加以處罰，不無爭議。

實務上有從納稅人有無故意過失觀點，判斷應否處罰者。例如臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2504 號判決：「經查原告雖為新陸公司股東，惟非公司董、監事，並未參與公司決策，難以知悉新陸公司決策之流程及運作動機。況系爭所得形式上為減資收回股份所得，新陸公司亦未開予扣繳憑單，本件係因被告按其實質核認歸課所致，原告或其配偶無從得知該所得性質，其未申報難謂有何故意過失，自不應處罰。」又如臺北高等行政法院 96 年度訴更一字第 00063 號判決：「新陸公司及股東故意違反租稅法之立法意旨，濫用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅。原告既為新陸公司股東，本應對該公

59 同說，財政部 93.08.11.臺財稅字第 0930453973 號令：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第二十八條、第三十一條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額課徵土地增值稅；本發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。各稽徵機關並應加強宣導，提醒納稅義務人勿取巧逃漏。」

60 被繼承人分別於 92 年 6 月 18 日及 93 年 2 月 26 日投保，於 94 年 1 月 3 日死亡，投保時已經中風。

司之增、減資重大行為及取自該公司巨額所得之原因，盡其探知及公法上應負之義務，且新陸公司辦理資本公積轉增資後，復辦理減資將出售土地溢價收入分配現金給股東案，均經該公司股東常會及股東臨時會開會決議，並將議事錄分發各股東，原告尚難諉為不知。…原告對系爭所得是否屬應稅所得，本即負有注意義務，且亦非其所不能注意，又原告雖可能誤解法令，以為此非應稅所得，但非無期待其正確認識法令規定之可能，是原告未盡行為時所得稅法第 71 條規定之申報作為義務致生漏稅而侵害法益之結果，自難謂無過失。」

按稅捐規避行為本質上均為故意濫用法律形式以規避稅法規定，達成不滿足課稅要件之結果，其本質為鑽法律漏洞之行為，並非逃漏稅行為，基於量能課稅之公平負擔原則，稽徵機關仍得本於實質課稅原則加以調整補稅，但並非意味可依據公平原則加以處罰。因此實務上一方面認為屬於規避稅捐行為應予以調整補稅，另一方面又將之歸類為逃漏稅行為應加以處罰，其理由矛盾，且稅法並無明文規定處罰稅捐規避行為，對之加以處罰，也有違反處罰法定主義之虞⁶¹。

尤其倘若納稅人對於稅捐規避行為，在稅捐申報或接受稅務調查時，已經誠信的履行其揭露說明義務，並無隱瞞稽徵機關或使其陷於錯誤的情形，則單純稅捐規避行為即非屬於違法逃漏稅【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 132 頁】行為，更無處罰之正當性⁶²。

如果考量稅捐規避行為的可罰性較低，但又考量其獲得遲延納稅之利益，並增加稽徵機關之處理成本，因此如認為仍應處罰時，應可僅以剝奪其利息利益，並加計稽徵成本為處罰限度，例如在所得稅，即可按其違規情節及獲得不當利益之程度，僅按照補徵稅額處罰 0.2 倍（相當於加計利息 20%）至 0.4 倍（相當於加計利息 40%）之罰鍰，亦即「從輕處罰」，以有別於逃漏稅行為之較重處罰，較符合處罰法上所謂「罪（過）罰均衡原則」。

伍、實質課稅原則之適用界限

一、實用性原則（稽徵經濟原則）之要求

（一）表見課稅原則與類型化處理

稅法為追求實現量能課稅之公平負擔精神，採取經濟觀察方法的實質課稅原則。然而由於稅務案件為大量反覆之案件，稅法以多數人為相對人進行課稅，因此也常不得不便宜的著重於客觀的形式或外觀的表徵，而為統一的規律。加上現實的課稅技術上，對

61 大陸企業所得稅法對於稅捐規避行為的處理，即是採取補稅不罰的原則，但應加計利息。

62 此為德國通說，參見 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 5 Rz. 104；陳清秀，稅法總論，頁 252 以下。

於無限多樣性的經濟活動，要切入納稅人之內在的、實質的關係，以究明具體的事實，也極端困難或幾乎不可能，因此，稅法考量所得或財產等其法律形式上歸屬者，通常也是經濟的實質的歸屬者，因此也承認著重其形式、外觀進行課稅之表見課稅原則⁶³。

換言之，稽徵機關以有限的人力物力處理稅捐事務，必須採取符合成本效益的方法，尤其稅捐法律關係涉及納稅人之經濟活動之事務相當廣泛，且經常錯綜複雜，為減輕徵納雙方的行政負擔，也有必要採取簡易而透明的課稅方式，其結果，自然要求採取容易掌握的形式的及類型的課稅處理方式，而無法全部採取實質課稅原則。因此，也常有必要導入「形式化的表見的外觀課稅原則」（所謂表見課稅原則）。在此可謂行政事務講求「效率原則」，亦即「稅捐稽徵經濟原則」在稅法上的表現。

此種表見課稅方式，例如土地交易所得之計算，以公告現值為計算基礎（土地稅法第 31 條）；薪資所得之概算費用扣除；不動產財產價值的計算，以公告現值為計算基礎（遺產及贈與稅法第 10 條）；地價稅之納稅義務基準日規定（土地稅法施行細則第 20 條）；自用住宅用地之地價稅特別稅率以設立戶籍為準（土地稅法第九條）。

上述「形式的表見課稅原則」，主要當係基於稽徵經濟原則，為避免查核負擔及爭議，而對於特定類型問題，採取簡化的便宜計算方式，以提升行政效能。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 133 頁】

對於上述通案的類型化處理，基於稅捐法定主義之要求，學者有認為應有法律或法律授權訂定之法規命令為依據，方得由行政機關訂定之⁶⁴。本文認為如果其類型化規定涉及納稅人之重大權利義務事項，則應適用稅捐法定主義，應由稅法規定或法律授權之法規命令規定之。但如僅是執行細節規定或是屬於事實認定基準性質，則以行政規則訂定之，應為法之所許。但如以行政規則訂定，則無拘束行政法院及納稅人之效力（行政程序法第 161 條）。只是類型化的行政規則以及估價基準等，通常以事件專業為基礎，因此，如果其類型化規定內容大體上妥當，而且並無顯然不合理（不正確）的情形，法院也應可加以適用⁶⁵。

（二）稽徵效率的追求，仍應符合成本效益與比例原則

然而實質課稅原則與表見課稅原則間的關係，涉及「課稅公平」與「稽徵經濟效率」二個價值衝突，應當如何公平兼顧雙方價值利益，也是值得探討的課題。

63 田中二郎，租稅法，平成 2 年第 3 版，頁 69。例如臺北市房屋稅徵收自治條例第 3 條：「房屋稅條例第四條第一項所稱之房屋所有人，指已辦竣房屋所有權登記之所有權人及未辦理所有權登記之實際房屋所有人。」一般而言，房屋登記名義上所有權人通常也是實質的經濟上所有權人，因此以登記名義上所有權人作為納稅義務人，在大量的房屋稅案件中，有提升行政效能之優點。

64 黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 561。

65 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 5 Rz. 25.有關行政命令之合法性審查基準，美國法院所採取的標準為「專斷與恣意標準」，亦即審查行政命令是否具有合理性，其所依據的理由是否與事件謹慎相關，有無明顯錯誤或不合理等（參見葉俊榮，行政命令，收於翁岳生編，行政法上，2006 年，第 3 版，頁 465 以下）。

本文認為稽徵機關不宜單純基於稽徵效率經濟考量，而對於課稅要件事實，逕行拒絕核實認定，以免有達量能負擔之實質課稅原則。亦即稽徵效率的考量，仍應符合成本效益及比例原則。例如稽徵機關不應僅因為進行查核必須投入 10 萬元稽徵成本，因此拒絕核實認定或以推計課稅方法認列，而逕行剔除納稅人所申報之 1,000 萬元的費用。否則稽徵機關僅為節省稽徵成本 10 萬元，卻以犧牲納稅人之權益 250 萬元（1,000 萬元的費用扣除，以稅率 25% 計算，可減少營利事業所得稅約 250 萬元）為代價，似不符合成本效益的相當性及稅法上比例原則，也違反量能課稅的負擔公平原則。

（三）表見課稅原則與實質課稅原則間應儘量取得協調一致

1. 通案的協調模式

在採取表見的課稅原則，常使用類型化之處理，以統一公平處理，並提高行政效能。此種類型化的處理，當其取向於通常的、平均的、典型的案件類型時，即符合經驗法則，而與實質課稅原則（按照實質的真實類型處理）之要求取得協調一致。在此，類型化的簡化規定，必須有類型化的需要，也必須其適合於簡化處理，並且不得不成比例，而應取向於「平均通常的類型」（Durchschnittsnormalität）。準此，稅法上概算金額不得不成比例的過高或過低，例如，最低生存所必須的概算金額的衡量，應儘可能滿足所有生存所必須的生活需要的案件類型⁶⁶。【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 134 頁】

然而類型化也不可避免的無法針對每個個別案件加以考量，因此，在此情形，也可認為構成實質課稅原則之適用界限。換言之，由於稅捐的稽徵經濟要求，有時動用到類型標準或推計課稅，其用以認定課稅事實之證據方法與待證事實間的關聯性相對減弱，從而與實質課稅原則不盡相符，此為實質公平與稽徵效率間的矛盾。而構成實質課稅之例外⁶⁷。

2. 個案的協調模式

為避免表見課稅之類型化的處理，嚴重違背實質課稅原則，以致於過度犧牲量能課稅原則，因此在稅法上表見課稅或類型化的課稅方式，如果在個別案件的適用上，有發生顯失公平的情事時，必須准予個別的調整，以實現個別案件正義⁶⁸。此種個別的調整模式，可能有下列數種：

（1）賦予納稅人選擇權，其得選擇採取核實課稅方式⁶⁹。例如所得稅法規定所得稅

66 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 132.

67 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 451。

68 黃茂榮，實質課稅原則，頁 530，570。台北高等行政法院 96 年訴字第 972 號判決對於捐贈土地申報列舉扣除的案件中，對於財政部函釋採取類型觀察方法，以土地公告現值 16% 計算捐贈財產價值，認為「將因繼承而取得之土地與因無償受贈而取得之土地，未考慮二者取得「成本」可能有所不同，做相同之處理，且一律不考慮公共設施保留地之取得「成本」，有違實質課稅原則，不能全部適用。」也已經注意到類型觀察方法，仍應符合實質課稅原則，而應有其例外。

69 黃茂榮，實質課稅原則，載於稅法總論，第 1 冊增訂 2 版，2005 年，頁 452。

申報時，納稅人得不採取標準扣除額，而選擇列舉扣除額。

(2) 對於有關稅法規定的適用範圍，進行有利於納稅人之目的性限縮（例如釋字第180號解釋）或類推適用⁷⁰。

例如所得稅法第14條關於個人利息所得的規定，通常情形不准扣除必要費用，在某種意義上是採取表見課稅方式。但在有特殊情形，如不扣除必要費用或借款呆帳損失，將顯失公平時，則不妨類推適用其他所得的費用扣除規定，准予扣除必要費用或損失，以避免量能課稅精神被過度犧牲。

(3) 容許納稅人在量能課稅原則下，提出反證推翻類型化的表見課稅或推計課稅方式。因此，有關類型化的稅務處理模式，不宜賦予「擬制」的效果，而應當僅具有「推定作用」，容許納稅人在量能課稅原則下，以反證推翻類型化基準，以兼顧個別案件之重大特殊性⁷¹。

(4) 最後，如果無法採取上述手段加以救濟，而在個別案件情形產生過於嚴苛的結果時，則應考慮給予妥當性減免（ein Billigkeitserlaß）⁷²。亦即稽徵機關得對於課稅結果顯失公平的特殊個別案件，給與個案免予執行的特殊救濟（稅捐稽徵法第40條），以實現個別案件【法令月刊第59卷3期，2008年3月，第135頁】正義⁷³。

二、整體法律秩序之合法性原則要求

有關營業費用支出，倘若與違反法律禁止規定或違反善良風俗的行為相連結時，則在經濟觀察法的觀點底下，由於在稅捐領域對於違法行為並不作道德上評價，而著重實質上的經濟上負擔能力之有無，因此除法規有特別規定禁止扣除之情形外，稽徵機關並不能逕行拒絕其費用支出之扣除⁷⁴。然而基於整體法律秩序之維持，仍有認為有些違法支出項目不應准予扣除。其情形如罰金罰鍰等。

罰金罰鍰如果在稅法上准予納入所得的扣除項目，則將發生由國家透過減少稅捐而分擔部分罰鍰的結果，亦即不啻由國家補助其支出，將減低處罰效果，助長違法行為，因此，基於為維持整體法律秩序的統一性以及法律的正義觀點，一般認為罰金及罰鍰原則上不應准予扣除⁷⁵。

又如納稅人所為營業支出行為，如其給付行為本身即構成違法犯罪行為或秩序罰應予以處罰的行為（例如對於公務員之賄賂行為或公職人員選舉之賄選支出之款項），而客

70 稅法上有利於納稅人之類推適用，以貫徹課稅公平原則，乃為法之所許（參見行政法院86年8月份庭長評事聯席會議決議）。

71 陳清秀，稅法總論，頁272以下；柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2007年12月，頁113。

72 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 132.

73 有關稅法上個別案件正義之探討，參見陳清秀，稅法總論，頁615以下。

74 陳清秀，稅法總論，頁229。

75 確井光明，所得稅における必要経費，租税法研究第三號，所得税法の諸問題，頁70以下。有關此問題之探討，詳見陳清秀，論客觀的淨額所得原則，法令月刊，58卷9期，96年9月，頁57以下。

觀上已經實現刑罰或秩序罰的構成要件時，則不論是否可歸責或有無被追訴處罰的可能性，為維持全國法律秩序的統一性，考量其他法規對於該項給付行為加以處罰，也可能認為應不准認列必要費用扣除⁷⁶。

又稅捐優惠是以促進公共利益為目的，如果違法或違反善良風俗的行為，縱然滿足稅捐優惠的要件，但因其不符合增進公共利益之目的，因此，有認為其不得引用實質課稅原則，主張享受稅捐優惠⁷⁷。例如違反建築法之違章建築房屋，不得主張適用自用住宅優惠稅率。但有認為違反其他行政法規之行為，應由其他法規加以取締，在稅法上除另有限制規定外，仍應回歸實質課稅原則處理。例如販賣猥褻錄影帶，如果符合稅法上免稅要件，仍應免稅。又如稅法倘若規定賭博免徵營業稅，則未經許可之賭博也應可免稅。

三、納稅義務人違反稅法上協力義務

在納稅義務人違反稅法上協力義務，例如稅捐申報義務或提示帳簿憑證義務或配合備詢說明義務等，以致於稽徵機關無法核實課稅的情形，則為維持課稅之公平，稽徵機關可進行推計課稅。必要時並【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 136 頁】得依據同業利潤標準核定所得額，或採取銀行存款法以間接證明方法推計所得額。在此情形，即非以實際所得額課稅，而構成實質課稅原則之例外。

然而在上述推計課稅的情形，可否進一步推計處罰？實務上也有採取肯定說的。例如台中高等行政法院 93 年訴字第 131 號判決及最高行政法院 95 年判字第 02066 號判決支持稽徵機關運用銀行存款法推計課稅，並加以處罰所推計補徵之稅額 1 倍之罰鍰。其考量當係認為納稅人確實有涉及逃漏稅捐只是無法確定所漏稅額為何，而採取推計課稅方式處理。如果不予處罰似乎有欠公平。

本文認為推計課稅係基於課稅公平原則而來，因此要求之證據證明力相對緩和⁷⁸，反之，漏稅處罰涉及行政制裁，應要求嚴格的證據證明。因此，推計課稅並不宜進一步處罰，如以推計課稅之金額作為處罰金額，並非妥適。蓋因稅法對於違規行為之處罰，基於納稅人權保障之法理，係採取「有疑問，則不處罰之原則」，並不承認可以蓋然性的推定方式「推計處罰」。因此原則上應僅得推計課稅而不罰，如以推計課稅之金額，處罰納稅人，應屬違法⁷⁹。

76 另有認為費用支出行為本身，如果該當於犯罪行為，則其反社會性較強，自應不准以必要費用扣除，以免經由稅捐扣除而助長犯罪，以致於顯然違背正義。除上述例外情形外，除非法律特別明定禁止扣除，否則基於淨額所得課稅之精神，仍應准予以必要費用扣抵確井光明，必要經費の意義と範圍，日稅研論集 Vol.31, 1995, 頁 40)。

77 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 5 Rz. 94.

78 陳清秀，稅法總論，頁 568 以下。

79 陳清秀，稅法總論，頁 568。為緩和上述不合理現象，在確實認定有逃漏稅，但無法確定逃漏稅金額多少的情形，其折衷方案，或可考慮由於推計課稅要求之證據證明力僅需達 60% 以上之蓋然性，即可推定課稅事實，因此其處罰倍數金額，相對應配合的，也宜按照正常逃漏稅處罰倍數金額 60%（亦即假設一般逃漏稅案件之裁罰基準，是

四、稅法特別規定之限制

稅法為避免納稅人支出浮濫或進行稅捐規避，對於某些費用支出項目或金額加以限制，而以必要的費用支出為限，因此對於核實認定費用之實質課稅原則構成限制。

（一）法定支出項目及額度之限制

1. 交際費之認列金額限制

為避免浮濫列報支出，稅法對於有些費用支出項目並不採取實報實銷原則，而是設定有法定之支出最高限額，例如交際費之支出，所得稅法第 37 條規定有支出金額限制（按照交易金額的一定比例認列），以避免支出浮濫或流用於私人生活費。

2. 佣金支出之認列舉證程度限制

有關佣金支出，原則上准予核實認定。但營利事業所得稅查核準則第 92 條規定按照其支出金額比例高低，而有不同的舉證方法⁸⁰，係為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 137 頁】越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，而與憲法財產權保障、租稅法律主義及法律保留原則及比例原則，並無抵觸（釋字第 438 號解釋）。

3. 不合常規支出之舉證

財政部營利事業所得稅查核準則於第 87 條第 1 款規定：「權利金支出，應依契約或其他相關證明文件核實認定。但契約或其他相關證明文件約定金額，超出一般常規者，除經提出正當理由外，不予認定。」上述規定費用支付之金額，超出一般常規者，為避免規避稅捐，應提出正當理由及證明文件，應屬於合理要求。

（二）經營本業及附屬業務以外之損失不得列為費用或損失

所得稅法第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，……不得列為費用或損失」，營利事業所得稅查核準則第 62 條規定：「經營本業及附屬業務以外之費用及損失，不得列為費用或損失。」

因此，營利事業之費用損失並非全部均可扣除。例如營利事業貸款與非交易對象之呆帳損失，屬於經營本業及附屬業務以外之損失，不得列為費用或損失（行政法院 80

按照所漏稅額處罰 1 倍，則推計課稅之處罰金額應為 0.6 倍）或更低比例計算（例如參採美國內地稅法上民事罰以 0.2 倍或 0.4 倍計算），較為公平合理，並免冤抑。

80 該條第 4 款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由及證明文據，核實認定；同條第 5 款第 5 目規定「在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，係考量營利事業在臺灣地區以新臺幣支付國外佣金者，是否有支付之事實，因查證困難，故斟酌以往外匯管制時外匯主管機關規定得逕行辦理押匯之限額，以出口貨物價款百分之三為認定標準，營利事業向稅捐機關所需提出之證據與舉證之程度，因是否超出此標準而有別。至超過出口貨物價款百分之三者，除能提出上開收據及合約以外之其他相關證明文件，如雙方往來函電、傳真文件、國外人員來臺護照影本等，以及國外代理商或經銷商確已收到該新臺幣款項或存入其帳戶之證明，如轉交、匯付、或沖轉其在臺貨款之證明等資料，經稽徵機關查核相符亦得予以認定（參見釋字第 438 號解釋理由書）。

年判字第 1563 號判決)。

陸、結語

建構我國合理的稅捐環境，以保障納稅人之生存發展空間，提升我國的競爭力，進而營造我國經濟永續發展的契機，實為當務之急。在稅法上運用相當廣泛的實質課稅原則，乃是量能課稅原則的具體實踐，以追求實質的稅捐正義公平理念的實現，因此誠如最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決指出：「此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。」以往實務上大多遵循上述觀點處理，值得贊同。

有關實質課稅原則在具體案件上，應當如何妥適運用，難免有見仁見智的情形。尤其與稅捐法定主義之間，也難免發生緊張關係，如要掌握稅法上的經濟意義，則有關稅法規定的解釋尤其是財政收入目的規範的解釋，也應儘量取向於符合量能課稅與實質課稅之稅法上客觀的目的解釋，必要時，也得為有利於納稅人之法律漏洞補充等。

實質課稅原則另外也與基於稽徵經濟效率原則（實用性原則）所要求之表見課稅原則，發生緊張關係，在稅法規定或行政規則採取類型化的或簡化的課稅方式時，應注意儘量符合實質的經濟活動之典型的類型，且在個別案件有特殊情況時，也應准許有個別調整機制。**【法令月刊第 59 卷 3 期，2008 年 3 月，第 138 頁】**