

刊登於財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 129-144 頁。

從實質課稅原則論贈與不法所得之課稅問題

王志誠

葛冠琳*

要目

壹、緒論

貳、贈與稅之課徵基礎

參、實質課稅原則與不法所得

肆、結論及建議

提要

我國稅捐稽徵實務上過去甚少發生贈與不法所得之課稅問題。就涉及侵占、貪瀆之刑事案件而言，若該犯罪所得已部分無償移轉與他人，單從外觀上加以判斷，因該行為已符合我國遺產及贈與稅法課徵贈與稅之要件，故稅捐稽徵機關似應對其課徵贈與稅。反之，因該贈與標的事後可能因法院判決而遭沒收、或可能因判決而必須返還被害人，以至於贈與人於法律上自始即未取得該贈與標之所有權，然稅捐稽徵機關若以該標的事後已不存在而逕行註銷該筆贈與稅，單從現行法令規定，尚難以合理解釋；但若稅捐稽徵機關堅持對該類案件課徵贈與稅，亦將引起爭議。為解決是類爭議問題，本文試圖先探討贈與稅之課徵基礎，從贈與稅之基本意涵及其課徵要件來討論贈與稅之課徵目的。又為便於探討贈與稅之成立與否，亦從民法觀點討論贈與契約之成立及撤銷；再從稅法觀點探究我國遺產及贈與稅法上對贈與之成立及撤銷等相關規定。

此外，亦考量現行法令規範已不足以解決不法所得贈與之問題，而從實質課稅原則之運用、租稅法定原則、人民財產權之保障等觀點加以分析及討論，以解決贈與不法所得之課稅問題，並就贈與不法所得之課稅問題，提出稅捐稽徵實務上可行之解決建議，以供各界指正。

壹、緒論

稅法上「所得」之定義，係採取固有概念之解釋，而所得之固有概念意謂經濟上的

* 本文作者分別為國立中正大學法學院財經法律學系教授及前財政部台灣省南區國稅局課長、國立成功大學法學碩士。

利得，亦即於判定該利得是否為所得之際，應脫離構成其利得原因之行為或事實於法律上之評價，而依其所展現之經濟結果加以判斷。從而，並不【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 129 頁**】區分該利得是否為「合法所得」或「不法所得」、「有效的利得」或「無效的利得」，而係著重於該所得是否增加納稅義務人負擔能力之事實，來決定所得之意義及課稅之依據。簡言之，「不法所得」亦屬「所得」之一種，未經法院判決沒收前，自應併入所得人當年度之其他所得，課徵個人綜合所得稅；一旦該不法所得經判決沒收後，因該所得已不存在，自應從其當年度個人綜合所得總額中減除，重新核算其個人綜合所得稅，此法則無論從學說理論或稽徵實務而言均無爭議。

惟如所得人將該不法所得轉贈與他人，稅捐稽徵機關在處理贈與不法所得時，是否仍得比照上述所得之觀點而採取相同之處理方式？本文以為，必須從我國現行贈與稅之課徵目的另為適法之解釋。我國贈與稅之課徵基礎，有別於德國、日本等大陸法系國家，將贈與稅之性質歸類為所得稅之一種，反而係比照美國、英國等英美法系國家採取對個人生前之財產移轉行為課稅，對贈與人課徵贈與稅，一旦該贈與之不法所得遭判決沒收，鑒於該贈與行為之前業已成立，其贈與稅得否因贈與標的被沒收而免課贈與稅？基本上仍有疑義而待釐清。

近年來，我國稅捐稽徵實務上陸續出現是類爭議問題，但相關法令並無詳細規範，主管機關亦未為任何解釋，因此，當問題發生時，國稅局應如何處理該等贈與之課稅問題，自成為稅捐稽徵實務上亟須面對之問題。有鑒於此，本文於探究贈與人其不法所得遭法院判決沒收時，稅捐稽徵機關應如何解決其贈與課稅之問題，若僅從法令解釋恐難以解決；但考量保護人民之財產權及法律安定性，並慮及人民之法律情感，若對經判決沒收之贈與不法所得仍維持課徵贈與稅，亦將造成若干爭議。因此，本文試圖從實質課稅原則（即德國租稅法上之經濟觀察法）及贈與稅之課徵目的等觀點，探討在稅捐稽徵實務上應如何解決該類贈與案件之課稅問題，以供各界指正。

貳、贈與稅之課徵基礎

一、總說

稅法上於判斷贈與稅之成立與否及撤銷等相關概念固然應依民法之相關規定，但基於稅法本身之特質，除採取民法上對贈與成立及撤銷之判定標準外，尚設有贈與之擬制規定（例如我國遺產及贈與稅法第 5 條視同贈與之規定）及遺贈等特殊規定。

就贈與稅之成立要件而言，可分別從課稅主體、課稅客體及贈與行為等 3 面向來討論，其中贈與客體（贈與標的）之內涵，包括動產、不動產及其他一切得移轉之財產或權利在內，但因本文係聚焦於贈與人將不法所得或收益贈與他人應否課徵贈與稅之問題，為免討論內容過於複雜化，本文所探討之贈與不法所得僅以現金為限，而不包括其

他動產或不動產之不法所得。

二、民法上贈與之概念¹

（一）贈與契約之成立及生效【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 130 頁**】

依民法第 406 條規定：「稱贈與者，謂當事人約定，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受之契約。」²觀諸該條之文義，贈與契約是一種典型的無償契約及諾成契約，故依民法第 153 條規定：「當事人互相表示意思一致者無論其為明示或默示，契約即為成立。」是以必須當事人一方有以財產為無償給與他方之要約，經他方承諾者，始足當之，即當事人雙方就贈與契約內容意思表示合致者，贈與契約始克成立。是當事人締結贈與契約，對於契約必要之點，即贈與標之物之意思表示必須一致，否則，即難謂贈與契約業已成立³。例如受贈與人受讓有限公司股權，並辦妥移轉手續，暨被推選為公司董事，且辦妥公司變更登記者，足以推知已允受該項股權之贈與⁴。又民法第 406 條所謂自己之財產，不以現在屬於自己之財產為限，將來可屬自己之財產，亦包含在內⁵。

當贈與契約具備成立及生效要件時，即便其贈與標之物係因不法行為取得，就贈與契約本身而言，僅需雙方意思表示一致，該贈與契約即成立及生效。例如贈與人甲君因賭博贏得新台幣 10 萬元，其後將該 10 萬元轉贈與乙君，該 10 萬元雖屬不法所得，但因雙方意思表示一致及標之物係確定、適法及可能，且該 10 萬元亦已移轉予乙君，亦可推知該贈與行為已成立，即便該贈與標的 10 萬元為甲君之不法所得，亦不影響該贈與成立。若日後法院判決甲君之犯罪所得應依刑法第 266 條第 2 項沒收，亦不影響該贈與行為之有效⁶。

（二）贈與之撤銷

民法第 408 條規定：「贈與物之權利未移轉前，贈與人得撤銷其贈與。其一部已移轉者，得就其未移轉之部分撤銷之。前項規定，於經公證之贈與，或為履行道德上義務而為贈與者，不適用之。」由於贈與原無對待給付，因此法律賦予贈與人（債務人）之責任較輕，贈與人於履行前（贈與標的之權利移轉前），原則上有毀約權，得任意撤銷贈與，以達到拒絕履行之目的。應注意者，民法第 408 條第 2 項所稱「履行道德上義務而為贈

1 關於贈與契約之成立及生效，參閱，王澤鑑，債法原理(一)，三民書局，2003 年 10 月增訂版 7 刷，頁 155 以下；黃茂榮，論贈與之債，植根雜誌，第 23 卷第 1 期，2007 年 1 月，頁 1-24。

2 我國於民國 88 年刪除民法第 407 條前，因將不動產贈與契約之成立及生效要件混為一談，造成相當大之爭議。其後，為免除疑義，遂刪除該條規定。從而，有關民法上贈與不動產契約之生效規定，應依照同法第 166 條之 1 有關公證之規定。參閱王澤鑑，債法原理(一)，三民書局，2003 年 10 月增訂版 7 刷，頁 154 以下。

3 參閱臺灣桃園地方法院 95 年度易字第 72 號刑事判決。

4 參閱行政法院 75 年度判字第 400 號判決。

5 參閱最高法院 26 年渝上字第 1241 號判例。

6 應注意者，若乙君不知該贈與物之來源為不法行為，則可適用善意受讓之規定，並得依民法第 409 條第 1 項之規定，請求贈與人給付贈與物。

與」與同法第 180 條第 1 款所稱「給付係履行道德上義務」乃不同之概念。贈與係單純一方之給予行為，履行道德上義務則係道德上應有義務存在，債務人之給付義務，並非因訂立贈與契約而發生。「履行道德上義務而為贈與」，受贈人受領給付有法律上原因，不成立不當得利；反之，「給付係履行道德上義務」者，受領人則係本無法律上原因，因民法第 180 條第 1 款之特別規定【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 131 頁**】，使給付者不得請求返還。「履行道德上義務而為贈與」受贈人對贈與人有民法第 416 條、第 417 條所規定之不義行為時，贈與人得撤銷其贈與，並得依不當得利規定請求返還贈與物（民法第 419 條）；在「給付係履行道德上義務」者，則無上開贈與規定之適用⁷。

又於贈與標的之權利移轉後（事後），贈與人亦得以受贈人有忘恩行為等理由撤銷贈與。亦即受贈人如發生民法第 416 條第 1 項各款所列之情事時，贈與人仍得依法撤銷該贈與；更有甚者，雖然贈與人已身亡，贈與人之繼承人亦得依民法第 417 條前段規定：「受贈人因故意不法之行為致受贈人死亡或妨礙其為贈與之撤銷者，贈與人之繼承人得撤銷其贈與。」撤銷該贈與。固然贈與人一旦將不法所得交付並移轉予受贈人，客觀上該贈與雖已生效，但若發生法律上所規定之撤銷事由，贈與人或其繼承人仍得依規定撤銷該贈與。

（三）債務不履行及瑕疵擔保責任

民法第 410 條規定：「贈與人僅就其故意或重大過失，對受贈人負給付不能之責任。」究其規範目的，係因贈與契約屬無償行為，專為受贈人之利益而設者，受贈人雖為債權人，尚不得與他債權人等同視之，是依同法第 220 條之原則，法律對於贈與人之責任，採取從輕規定。因此，贈與之標的物，於未交付前，有滅失毀損時，贈與人僅就其故意或重大過失，負其責任⁸。例如若贈與人甲君因賭博贏得新台幣 10 萬元，其後同意將該 10 萬元轉贈與乙君，但該 10 萬元於甲君交付乙君前，即遭判決沒收，致其後發生給付不能時，自須判斷該給付不能是否得歸咎於甲君之故意或重大過失；基本上，贈與人因自身之行為而取得不法所得，自有可歸責之事由，若屬重大過失，受贈人得依規定請求損害賠償。反之，若受贈人自始即知該贈與標的物之來源為賭博，則不宜全部歸責於贈與人。然而，較為特殊的是，由於贈與具有無償之性質，法律對贈與人之清償責任較一般債務人為輕，因此雖贈與契約已成立，贈與人若因贈與而發生經濟上之困難，仍得根據民法第 418 條規定：「贈與人於贈與約定後，其經濟狀況顯有變更，如因贈與致其生計有重大之影響，或妨礙其扶養義務之履行者，得拒絕贈與之履行。」主張窮困抗辯⁹。應

7 參閱臺灣士林地方法院 93 年度簡上字第 89 號民事判決。

8 參閱民法第 410 條之立法理由。

9 最高法院 41 年台上字第 4 號判例：「贈與人於贈與約定後，其經濟狀況之變更，除具有惡意之特別情形外，並不問其原因為何，及與其變更之為自致或他致無關，觀諸民法第四百十八條之立法意旨自明。」

注意者，贈與人之窮困抗辯係以贈與人尚未交付贈與物為前提¹⁰。

三、贈與稅之性質

（一）遺產稅之輔助稅課

從財政學之觀點探討制定贈與稅之原因，主要在於防杜財產所有人以生前贈與之方式規避遺產稅之課徵¹¹。亦即【**財稅研究第41卷4期，2009年7月，第132頁**】，贈與稅之課徵主要係避免被繼承人於生前即將財產移轉與他人，以規避其死後之遺產稅。從而，世界各國於制定遺產稅時，亦同時制定贈與稅，期使遺產稅制度更臻完善與周密，因此贈與稅亦可稱之為遺產稅之輔助稅課或補充稅。

（二）財產移轉行為

我國與其他就財產移轉行為課徵稅賦之國家相同，而於遺產贈與稅法採取相同之課稅概念，亦即對個人生前之財產移轉課徵贈與稅；對個人死後之財產移轉課徵遺產稅。我國贈與稅之立法基礎，係採取對贈與人生前財產之「無償移轉行為」課稅，而非對受贈人因取得贈與財產進而增加其經濟實力之「所得增加觀點」課稅；因此，我國贈與稅之性質係屬財產移轉稅，而非屬所得稅之一種。雖然從量能課稅的觀點探討贈與之課徵，將贈與稅列入所得稅之一種較為合理，但我國受限於法令之規定，係採取總遺產稅制，贈與稅作為遺產稅之補充稅，當然必須配合採取相對應之稅制¹²。

四、贈與稅之成立要件

如同一般之課稅要件，贈與稅之構成要件可區分課稅主體（納稅義務人）、課稅客體（贈與標的）及贈與行為等三項¹³。

（一）課稅主體

就贈與稅之課稅主體或課徵對象而言，依我國遺產及贈與稅法第3條規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定課徵贈與稅。經常居住中華民國境外之中華民國國民，及非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產為贈與者，應依本法規定課徵贈與稅。」其課稅對象除包含「經常居住中華民國境內之中華民國國民」¹⁴及「非經常居住中華民國境內之中華民國國民

10 參閱臺灣台南地方法院 84 年度訴字第 1590 號民事判決。

11 參閱李金桐，財產稅法規，五南圖書出版公司，1988 年 9 月初版，頁 16；中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑（90 年版），中國租稅研究會，2001 年 10 月，頁 425。

12 參閱李金桐，財產稅法規，五南圖書出版公司，1988 年 9 月初版，頁 17。

13 於美國法下，美國聯邦贈與稅之成立要件：1. A donor competent to make the gift. 2. A donee capable of receiving and possessing the property. 3. Donative intent on behalf of the donor. 4. Actual or constructive of the property to the donee or the donee's representative. 5. Acceptance of the gift by the donee. See Eugene Willis, William H. Hoffman, Jr., David M. Maloney & William A. Raabe, West Federal Taxation: Comprehensive Volume, at 27-10 (2005).

14 該條明確的定義了我國贈與稅係採屬人兼屬地主義；除對本國人民境內外財產之贈與行為課稅外，並針對非本國人民之境內財產無償移轉課徵贈與稅。

或非中華民國國民」外，並明確定義贈與稅之課稅主體限於「自然人」。又依遺產及贈與稅法第7條第1項規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有左列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明者。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行者。」則將贈與稅之納稅義務人原則上定義為「贈與人」¹⁵。應注意者，2009年1月21日新修正之遺產及贈與稅法並增列第7條第1項第3款規定，明定贈與人【**財稅研究第41卷4期，2009年7月，第133頁**】如於死亡時贈與稅尚未核課者，以受贈人為納稅義務人¹⁶。

另外，因贈與稅性質上為遺產稅之輔助課稅，故必須與遺產稅制相互配合為宜。依目前世界各國通例，凡採總遺產稅制者（例如我國、英國、美國、紐西蘭等國家），其贈與稅原則上均以贈與人為納稅義務人，並按其全部贈與總額課稅，期能使生前贈與及死後遺贈兩者稅負盡量趨於一致。反之，凡採遺產稅制或繼承稅制者（例如德國、法國、日本、韓國等國家），其贈與稅通常以受贈人為納稅義務人，並就各受贈人之受贈財產分別課徵，故前者稱為「贈與人稅」，後者稱為「受贈人稅」。至於採取混合遺產稅制或總分財產稅制者（例如菲律賓），則同時採取贈與人稅與受贈人稅併課之制度¹⁷。

就社會觀念而言，若以受贈人為納稅義務人似較易為人所接受，但基於贈與稅為遺產稅之補助稅課，而我國因採取總額遺產稅制，若對受贈人課徵贈與稅，則遺產稅及贈與稅將不能完全配合，在體制上也將與世界各國通則不符。更有甚者，如被繼承人有兩位以上之繼承人時，若對受贈人課徵贈與稅，則生前分批贈與與死後一次贈遺，其稅負

15 我國與美國遺產稅同採總額遺產稅，是兩國贈與稅之納稅義務人原則上均定義為贈與人。See Eugene Willis, William H. Hoffman, Jr., David M. Maloney, William A. Raabe, West Federal Taxation: Comprehensive Volume, at 27-3 (2005). See also IRC § 2502(c) Tax to be paid by donor: The tax imposed by section 2501 shall be paid by the donor.

16 本次遺產及贈與稅法於2009年1月21日修正時增列第7條第1項第3款規定，係為因應司法院釋字第622號解釋：「中華民國六十二年二月六日公布施行之遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。」又美國內地稅法意設有相同規定。See Eugene Willis, William H. Hoffman, Jr., David M. Maloney, William A. Raabe, West Federal Taxation: Comprehensive Volume, at 27-3 (2005). See also 26 US §6324(b) Lien for gift tax: Except as otherwise provided in subsection (c), unless the gift tax imposed by chapter 12 is sooner paid in full or becomes unenforceable by reason of lapse of time, such tax shall be a lien upon all gifts made during the period for which the return was filed, for 10 years from the date the gifts are made. If the tax is not paid when due, the donee of any gift shall be personally liable for such tax to the extent of the value of such gift. Any part of the property comprised in the gift transferred by the donee (or by a transferee of the donee) to a purchaser or holder of a security interest shall be divested of the lien imposed by this subsection and such lien, to the extent of the value of such gift, shall attach to all the property (including after-acquired property) of the donee (or the transferee) except any part transferred to a purchaser or holder of a security interest.

17 參閱李金桐，財產稅法規，五南圖書出版公司，1988年9月初版，頁15以下。進一步言，我國選擇總額遺產稅制之主要原因之一，係受限於我國現行民法制度，遺產之繼承不以遺囑為必要，亦無須法院確認之程序方得分割遺產，以致每一繼承人或受遺贈人所受領之財產及繼承人或受遺贈人與被繼承人之間之血親關係等，均無法定程序加以確定，實務上亦不易調查；而歐美國家之遺產繼承因須依遺囑為依據且須報經法院確認始准分割，其財產之合計及繼承稅之核課，均有法院確認之資料為據，稽徵機關將非常容易取得繼承人所獲得之財產數量及價值等資料，因此非常適合採取分遺產稅制。

可能相差懸殊，結果凡於死亡前對財產作有計畫之贈與分批安排者，其稅負即輕，反之則重。無異對生前將財產作虛構分批贈與者為極大之鼓勵，遺產稅【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 134 頁**】將益形萎縮而成為有名無實。因此，仍規定贈與稅之納稅義務人為贈與人¹⁸。

（二）課稅客體

我國贈與稅係採屬人兼屬地主義。就其課稅標的而言，依我國遺產及贈與稅法第 3 條規定，贈與稅之課稅客體（贈與標的），並不限於對我國境內財產之贈與，若贈與人為經常居住在中華民國境內者，尚包括該贈與人對其境外財產之贈與。又依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」其中所稱財產，應屬贈與人所有，即贈與人必須對該贈與財產擁有所有權；又贈與財產之內容，依第 4 條第 1 項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及一切有財產價值之權利。」¹⁹至於該財產之估價原則，則應參照遺產及贈與稅法第 10 條、第 10 條之 2 及相關法令之規定。

另外，有關贈與標的之確認，在稅捐稽徵實務上，稅捐稽徵機關僅能單純的從外觀上客觀判斷該財產所有權是否為贈與人所有，例如該帳戶之所有人是否為贈與人或贈與人是否對該帳戶擁有實質之支配能力等客觀條件，作為課徵依據。若贈與人主張該贈與標的實質上並非其所有，不符合贈與之成立要件時，則贈與人應負舉證之責任。

（三）贈與行為

關於「贈與行為」之成立要件，我國遺產及贈與稅法除參照民法第 406 條有關贈與成立之立法例外，另為防杜贈與稅之規避，並參考日本立法例，而制定「擬制贈與」之相關規定。亦即遺產及贈與稅法第 5 條第 1 項：「財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定課徵贈與稅。」又為配合我國信託法制之發展及立法，並制定第 5 條之 1、第 5 條之 2 等有關他益信託之課稅規定²⁰。

依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項對贈與之定義，係指所稱財產所有人以「自己之財產」無償給予他人，經他人允受而生效之行為。所稱「自己之財產」，其前提必須係贈與

18 參閱中國租稅研究會，中華民國稅務通鑑(90 年版)，中國租稅研究會，2001 年 10 月，頁 431。

19 所稱「有財產價值之權利」，最具代表者即對委託人成立之他益信託時，就受益人所享有之權利課徵贈與稅（遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項）。

20 我國遺產及贈與稅法第 5 條之 1 雖已規定對信託行為課徵贈與稅，但同法第 5 條之 2 並明定排除信託不課徵贈與之行為。按信託之成立，可本於信託人之意旨擬訂信託合約內容，該信託財產之所有權是否完全移轉，經常成為稅捐稽徵機關是否課徵贈與稅之判斷標準。觀諸美國聯邦贈與稅之成立要件，必須贈與之財產完全移轉，因此當贈與人保留部分贈與財產之權利，或對該財產自始即未擁有所有權，該贈與行為並未完成，自始即不符合內地稅法所定義之贈與，最常見的就是信託人成立一生前信託，將部分財產信託，其受益人為其子女，但信託人得隨時更改信託內容，重新取得該信託之本金及孳息，依美國內地稅法之規定，該類信託並不成立贈與。又為解決是類可撤銷信託契約之贈與課稅問題，我國主管機關即以財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函，明揭其處理原則。

人自己所有之財產（即於其實力所能掌控下之財產），故若該財產非贈與人所有，其贈與行為基本上不成立遺產及贈與稅法所稱之贈與，而與民法上之贈與，尚包括將來可屬自己之財產略有不同。就實務運作觀之，於宋楚瑜贈與稅行政救濟乙案中，納稅義務【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 135 頁**】人即主張該等資金之所有權人為中國國民黨，而其間之票據買賣（短期票券），純粹是借用他人名義，並非贈與行為；並出具檢察官不起訴證明，以佐證其並未侵占中國國民黨黨產，主張該贈與行為不成立，該案雖曾經最高行政法院駁回臺北高等行政法院之原審判決²¹，但其後臺北高等行政法院於更審時最終仍判決臺北市國稅局敗訴²²，而該局亦已依判決意旨註銷該贈與稅案²³。問題在於，若該贈與財產經法院刑事判決確定，確實是屬於贈與人侵占行為之犯罪所得，贈與人即須返還該侵占財產，間接亦證明贈與人於贈與當時即未取得該贈與財產之所有權，該贈與行為基本上應不成立。固然臺北市國稅局依客觀事實先行課徵贈與稅並無違誤²⁴，但事後並未採納檢察官不起訴之事實認定，而終致遭臺北最高行政法院判決敗訴。理論上，行政處分雖可不受民、刑事判決之影響，但事實認定卻係無可改變，該贈與稅課徵之敗訴理由，應可作為日後稅捐稽徵實務判斷上之參考。

綜上所言，由於稅捐稽徵實務面於判斷應否課徵贈與稅時，僅能從外觀上客觀判斷該財產是否已實質移轉與受贈人，作為贈與行為成立與否之判斷標準，並不考慮該移轉財產之來源為何，【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 136 頁**】以及隱藏於贈與行為背後之財產移轉原因（例如借名、洗錢等），再加上我國先前稽徵實務上甚少發生是類案件，且若稅捐稽徵機關於發現時多數案件即將逾核課期間，因此稽徵機關基本上會採

21 參閱最高行政法院 95 年度判字第 596 號判決：「原判決論斷與卷證顯示及經驗法則或論理法則尚有未合，上訴人（臺北市國稅局）指摘原判決於法未合，求予廢棄，非無理由，廢棄原判決，發回原審法院。」

22 參閱臺北高等行政法院 95 年度訴更一字第 66 號判決。

23 參閱陳怡君，宋楚瑜贈與稅案 行政法院判撤回財政部訴願，中央廣播電臺，新聞引據：中央社 2007 年 7 月 5 日。資料來源：<http://www.rti.org.tw/News/NewsContentHome.aspx?NewsID=75883&t>（最後造訪日：2009 年 2 月 2 日）。該報導指出：宋楚瑜 1991 年擔任中國國民黨秘書長時，以國民黨資金購買票券，將新台幣 1 億多元的票券獲利存入兒子宋鎮遠名下，遭財政部北市國稅局課稅加罰鍰累計達新台幣 8 千 900 多萬元。全案經臺北高等行政法院調查，認為宋楚瑜當年的確透過專戶款項照顧蔣家家屬，5 日做出撤回財政部訴願判決。...判決認為，宋楚瑜所為與國稅局依遺產及贈與稅法所認定的「贈與行為」要件不符；判決亦指出，縱使贈與人為宋楚瑜，爭議之款項亦以宋楚瑜本人名義為提存人、國民黨黨主席（法定代理人）為受取人，存提台北地方法院，依財政部解釋，這部分應視為「贈與的撤銷」，並免計入贈與總額，也證明國稅局對贈與稅的核課明顯錯誤。但本文針對媒體報導財政部解釋該案應視為「贈與的撤銷」及的說法持保留態度。參考臺北高等行政法院 95 年度訴更一字第 66 號判決：「綜上所述，被告徒以系爭資金流向及華夏投資公司、國民黨中央黨部最初出具否認前開二帳戶為彼等知悉及正常營運所使用之帳戶之一紙書函，即遽認原告（宋君）為系爭資金之所有權人，就系爭資金流向其子名義之事實予以核課贈與稅，而未細究款項之實質所有權人應屬國民黨，且原告未予侵占，只是為經營之方便而借用其子之名義購買票券，自有違誤。訴願決定未予糾正，亦有不當。原告訴請撤銷原處分與訴願決定，為有理由，應予准許。」從該判決判被告臺北市國稅局敗訴觀之，最主要係採納原告主張該贈與資金自始即屬國民黨所有，而原告為經營管理之方便借用其子名義購買該等票據，因該贈與資金並非贈與人所有，是贈與並未成立；而非採納原告主張。應注意者，該判決又認為即便贈與成立，但因贈與人已於稽徵機關調查基準日前取回贈與款項，依財政部民國 72 年 3 月 1 日台財稅第 31299 號函及財政部民國 67 年 8 月 11 日台財稅第 35419 號函之意旨，應視為「贈與之撤銷」。但問題在與，若該贈與契約自始即未成立，贈與人似不必再撤銷該筆贈與。

24 觀諸臺北高等行政法院 95 年度訴更一字第 66 號判決之內容研判，該案發生時已面臨即將逾核課期間，因此本文認為就稽徵實務面而言，臺北市國稅局為保全稅捐對該案採取先行核定開徵贈與稅之方式，並無違誤。

取先行課稅，以保全稅收。例如若贈與財產是贈與人贏得之賭資（不法所得），基本上贈與時即屬贈與人所有，縱然事後遭法院判決沒收，其於沒收前所為之贈與行為仍符合遺產贈稅法所稱之贈與，因此稅捐稽徵機關課徵其贈與稅並無違誤。有疑義者，在於該贈與財產若事後遭判決沒收，稅捐稽徵機關應否註銷該贈與稅？或維持原核定？

五、小結

我國遺產及贈與稅法對贈與之認定，除參考民法上有關贈與之固有概念，並加入稅法之特有本質，予以明確之定義。雖然稅捐稽徵實務上對贈與成立之認定，往往受限於人、事、時等外來因素之限制，僅得從其外觀上客觀判斷贈與稅之成立與否，例如該財產是否已實質移轉與受贈人或贈與人是否對該財產具有實質之支配實力等，以作為課徵贈與稅之參考。至於其隱藏於該贈與外觀後真正之法律事實，由於已經超越稽徵機關可掌控之範圍，尚待納稅義務人自為主張。然鑒於贈與稅課徵之目的係基於社會公平，必須考量納稅人之經濟實力，若於課徵當時即已知該贈與財產之來源係偷竊、侵占、貪瀆等不法行為，則應試圖先就該犯罪行為之類型加以判斷，並以該贈與人是否對該贈與財產確實擁有所有權來作為應否先行課徵贈與稅之參考。例如贈予人於檢調單位調查時或於法庭上自始否認其為不法所得，顯難預期法院會判決沒收時，則應先行課徵贈與稅，以保全國家之稅收。至於若該犯罪所得日後遭法院沒收者，稅捐稽徵機關究竟應如何處理，始為妥適？觀諸稅捐稽徵實務，顯係傾向採取先行開徵，事後再依據司法判決另為適法之處理，應可肯定。

參、實質課稅原則與不法所得

一、總說

實質課稅原則乃係實踐租稅法上量能課稅或負擔公平原則之最高指導準則，亦屬稽徵實務上經常用以判斷課稅要件成立與否之手段之一。誠然，我國租稅法條中並未明確採用實質課稅之用語，然實質課稅之基本概念仍散落於部分規範中（如遺產及贈與稅法第五條視同贈與之規定至為明確）。因此，為探究實質課稅原則，本章節除先討論其基本意涵，亦將參考其他國家之學說見解，藉以說明實質課稅主義在租稅法上之運用，並作為本文於討論贈與不法所得應否課徵贈與稅之理論基礎。

二、實質課稅原則

（一）基本意涵

所謂實質課稅原則²⁵，乃是為實踐租稅法上量能課稅原則或負擔公平原則，以達成

25 日本及我國學說所稱之實質課稅原則，即德國稅法上所稱之經濟觀察法。有關德國經濟考察方法之詳細說明，參閱陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握，政大法學評論，第26期，1982年12月，頁3以下。

租稅正義所採取之特殊課稅原則。進一步言，基於量能課稅原則，稅捐稽徵機關在解釋及適用稅法規定時【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 137 頁**】，應取向於稅法規範所欲把握之經濟給付能力，亦即，以稅法之規範目的及其經濟上之意義為解釋。按租稅法所重視者，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。而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²⁶。

理論上，即使稅法上之用語係借用自民法之概念，亦非當然與民法採取相同之解釋。此外，於課稅要件事實之認定上，亦應該把握其表彰法律形式為準，除應探究其背後真正之法律行為以當作課稅之依據外，並應考慮現時所產生經濟成果之事實及稅法之規範目的，以作為課稅之基礎²⁷。

惟就實質課稅原則之意涵而言，是否僅限於對所得之認定解釋，抑或應為更廣泛之解釋呢？日本於昭和 40 年（1965 年）全面修正所得稅法及法人稅法時，其中修正前之所得稅法第 3 條之 2、法人稅法第 7 條之 3（現行所得稅第 12 條、法人稅第 11 條）之規定內容與修正後之稅法內容完全相同，所不同者，為修正前以實質課稅原則為標題，而其修正原因為何，日本學術見解頗為分歧。部分論者認為使用實質課稅原則時，應將意義限定於所得歸屬上之實質主義，然亦有學者認為，官方見解應不侷限於此，應採取廣泛課稅關係上之實質主義²⁸。日本學者吉良實認為當時稱之為實質課稅原則，似宜解釋為含有當今判定所得歸屬實質所得課稅原則之意義，然時至今日，實質所得者課稅原則係實質所得課稅主義之一種態樣，並不限於所得課稅之場合，尚應廣泛包括實質把握課稅主義或實質歸屬課稅主義²⁹。本文認為，實質課稅原則原為實踐稅法上量能課稅之特殊課稅原則，其範圍自當為廣泛之解釋，尚應不僅限於對所得之認定解釋。

（二）學說見解

「經濟觀察法」在德國，可謂採取經濟的實質課稅原則，而日本學術界對實質課稅原則之理解，則略有差異。依日本學說之見解，則提出下列兩種基本概念來解釋實質課稅原則之運作：

1. 法的實質主義

26 參閱臺中高等行政法院 95 年度訴字第 84 號判決。

27 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 204。

28 參閱北野弘久著，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月，頁 125 以下。

29 參閱吉良實著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（上），財稅研究第 19 卷第 5 期，1987 年 9 月，頁 120。

將法的實質主義運用於租稅法之實質課稅原則，係指稅捐稽徵機關於判斷一法律行為是否應成立稅法上的課稅效果時，若發現該法律行為之表見事實與其背後所隱藏的真實法律事實不一致時，應採取後者作為解釋稅法及課稅之【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 138 頁**】適用基礎。日本學者金子宏採此見解，學者引述其見解謂「當適用租稅法時，必須認定課稅要件事實。在租稅法中，也與其他法領域中一樣，當要件事實之認定所必要的事實關係及法律關係之『外觀與實體』或『形式與事實』不一致時，並非依照其外觀或形式，而應依照其實體或實質來判斷認定」³⁰。此種判斷於我國租稅法上經常被引用，例如親屬間財產之移轉，表面上係買賣或借貸，但其背後真正之法律事實卻係贈與，即應適用遺產及贈與稅法第 5 條之規定課徵贈與稅。

2. 經濟的實質主義

從經濟的實質主義觀點解釋實質課稅原則，主要係指課稅事實已滿足司法上的法律要件事實（形式上的事實）但與現實所產生的經濟成果之事實（經濟的實質）不一致時，應根據後者作為稅法上之解釋適用。日本學者田中二郎係採取此見解，學者引述其見解謂「稅捐負擔有必要維持實質的公平，縱然其法形式或名義相同，但其經濟的實質有差異的情形，因此有必要為不同處理。³¹」如同我國對於個人之收入認定採取收入實現制，若該收入日後並未取得（例如執行業務者之客戶以支票開立服務費，日後該票據因故無法兌領），並不計入其執行業務之收入；又如稽徵機關查得不動產因贈與發生之稅捐，若係由贈與人代繳者應併同計課贈與稅³²等處理方式，即展現出租稅法上所採取之經濟的實質課稅理念。

（三）我國法制

我國稅法雖不若德國、日本稅法曾有實質課稅原則之明文規定³³，然稅捐稽徵實務上及司法判決或大法官解釋，早已明確指出稅法上實質課稅原則之運用，例如民國 87 年 7 月 10 日大法官會議釋字第 406 號解釋理由書即引用實質課稅原則，該解釋文略以：「法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋，本院釋字第 267 號解釋敘明甚明。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法定主義之精神，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，亦經本院釋字第 420 號解釋在案³⁴。」顯係從經濟的實質主義，解釋實質課稅原則。此外，我國行政法院亦普

30 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 205。

31 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 205-206。

32 參閱財政部民國 65 年 9 月 7 日台財稅第 36067 號函；民國 69 年 12 月 26 日台財稅第 40463 號函。

33 德國於 1919 年即將經濟考察方法納入帝國通則之規範，嗣後雖將之排除於現行租稅通則內，然德國之通說，認為在稅法之解釋上，仍有其適用。參閱陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握，政大法學評論，第 26 期，1982 年 12 月，頁 7。關於日本稅法之實質課稅原則規定，參閱北野弘久，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月，頁 125 以下。

34 又大法官會議釋字第 625 號解釋、第 620 號解釋、第 500 號解釋、第 496 號解釋、第 420 號解釋，其解釋文亦曾援引實質課稅之公平原則。

遍接受實質課稅原則，並認為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【**財稅研究第41卷4期，2009年7月，第139頁**】，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³⁵。又依現行遺產及贈與稅法第5條有關擬制贈與之規定，亦係針對隱藏於該財產移轉行為後真正之法律事實為規範，而對財產移轉行為課徵贈與稅。因此，雖法並無明文規定實質課稅原則之字樣，然實質課稅原則仍經常作為稽徵機關於判斷課稅與否之參考及依據。應注意者，實質課稅原則對於納稅義務人及稅捐稽徵機關，無論有利或不利，均應一體適用³⁶。

三、不法所得

有關租稅法上「所得」之定義，依日本學者金子宏之見解，即認為在稅法上所獨自採取固有概念的情形，其意義內容始應參照其他法規之旨趣及目的，從租稅法獨自的觀點加以決定。而所得之概念，係稅法上之固有概念，意謂著經濟上之利得，亦即於認定某種利得是否為所得之際，應脫離構成其利得之原因行為或事實其於法律上之評價，而依其展現之經濟結果加以判定。因此，並不區分該利得是否為「合法的利得」或「不法的利得」、「有效的利得」或「無效的利得」，而係著重於其所得增加個人或法人負擔納稅能力之事實，藉以決定所得之意義³⁷。稅捐稽徵實務上對所得之概念，主要係依其性質以判別其為應稅所得（已實現部分）或非應稅所得³⁸，以作為是否課稅之依據，並不以該所得之來源是否合法作為判定應否課稅之依據³⁹。

不論是學界或實務上對所得的解釋，基本上都傾向以是否增加經濟上之實力作為判斷標準，而非就其來源是否正當或合法來判斷應否納入課稅之標準。一般認為，違法所得（利得）亦構成課稅所得，「所得」在稅法上之解釋，除法律另有規定外，只要經濟成果存在，不論該成果係以適法行為或違法行為取得，概為課稅所得⁴⁰，雖然我國所得稅法並未將不法所得明確列入個人所得或營利事業所得之各大類別中，但卻隱性地概括於其他所得項下⁴¹，最為一般人所熟悉之案例，即為媒體揭露某知名藝人因賭博贏錢而遭

35 參閱最高行政法院 95 年度判字第 1437 號判決。

36 參閱最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決。

37 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 211。

38 基本上，非應稅所得即一般所稱之免稅所得，一般國家係採取列舉之方式立法，例如我國現行所得稅法第 4 條即詳細列出個人綜合所得稅之免稅所得項目。

39 參考美國內地稅法第 61 條第 a 項對個人綜合所得之定義(Expect as otherwise provided in this subtitle, gross income means all income from whatever source derived.)，係採取廣義之定義。亦即，該條定義個人綜合所得應包括納稅義務人之全部所得，並不考慮該所得之來源為何。該定義係源自於美國第 16 次憲法修正案，除法令有特別規定該所得為免稅所得外，其他收入均應納入所得課稅。

40 參閱北野弘久，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究 17 卷 5 期，1985 年 9 月，頁 129-130。

41 參閱我國所得稅法第 14、24 條。

當地稅捐稽徵機關補徵該君之個人綜合所得稅之案例⁴²。【財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 140 頁】

四、分析及討論

我國贈與稅課徵之基本理念，與美國、英國等英美法系國家相同，係採取對個人生前財產移轉課稅，與德國係採取所得稅之概念並不相同。將贈與財產列為所得稅之國家，稅捐稽徵機關於處理贈與不法所得之課稅議題上，從所得之收入實現觀點即可解決受贈人課徵贈與稅之問題，亦即當該不法贈與財產遭判決沒收或應返還受害人時，從所得之收入實現觀點，受贈人因未取得該受贈標的，基本上並不課徵受贈人之贈與稅。有疑義者，我國現行贈與稅之課徵，係針對個人生前之財產移轉行為課稅，若該移轉行為已符合行為時之遺產及贈與稅法第 4 條或第 5 條有關贈與或擬制贈與之相關規定時，該贈與標的事後縱因屬犯罪所得而遭政府沒收⁴³，或因侵占而應返還與受害人時，因贈與入於贈與時尚未取得贈與財產之所有權，因此先前之贈與行為並不成立，稽徵機關應如何處理該類贈與案件？無論從法令面、稅捐稽徵實務，甚或人民情感觀點分析，某程度上仍存有爭議。

（一）違反租稅法定主義

德國主張統一說的學者認為，稅法只要是使用民事法的概念用語，則其概念內容乃屬相同，因此，除稅法上另有特別規定外，必須與民事法為相一致之解釋。由於稅法乃是民事法之後續法，民事法自具有優先地位。日本學者金子宏亦主張，借用概念原則上應與私法領域採取相同意義之解釋，因而主張將借用概念解釋為與其他領域相同意見之見解，是符合稅捐法定主義，亦即「法安定性」（法律安定性）之要求。換言之，納稅義務乃是從各種經濟活動或經濟現象所產生出來，因這些活動或現象第一次是受私法所規範，所以當稅法將之導入於課稅要件之規定中而使用與私法上同一概念時，除就稅捐稽徵法規之明文或依其規範意旨相當明確而應採取不同之解釋外（例如擬制贈與），將其解釋為與私法上相同意義，就法律安定性之觀點而言，較為理想⁴⁴。

42 參閱郭家群，李汪勝，麻將債 付支票 胡瓜差點要付 80 萬稅金。資料來源：http://www.tvbs.com.tw/news/news_list.asp?no=nancy20040908183418（最後造訪日期：2009 年 3 月 10 日）。不論其最後的結果為何，該案充分揭露了稽徵機關對所得的認定方式，亦即非法所得（賭博收入）也是課稅所得的一部分。

43 參閱刑法第 38 條對犯罪所得沒收之規定。

44 關於稅法對經濟的解釋要求，其涵蓋範圍之學說見解不一。於德國，尤其因時間之經過而有變化，其學說見解分述如下：1.獨立說：此說主張將民事法上之概念轉化為特殊的稅法上概念，即轉化為適合於按照經濟上之負擔能力課稅；民事法上之構成要件之描述，僅是為描述一項經濟上形成或一項經濟上狀態之類型，而作為一種輔助手段而已。在審查契約的範圍內，並非以其外部的外觀構成為準，而應以其經濟上內容為準。2.統一說：主張稅法乃是民事法的後續法，民事法具有優先地位。因此只要是使用民事法的概念用語，除稅法另有特殊規定外，必須與民事法為相一致的解釋，於此範圍內經濟觀察法即排除不用。3.目的適合說：此說主張應探求稅法上的民事法概念具有何種內容，若與民事法為不同之解釋係合乎法規之明顯目的時，即應加以考慮。詳細說明請參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 210 以下。

主張目的適合說之學者則持不同見解，德國學者 Hans-Jürgen Papier 即認為在法律規定可能之文義上若有疑義時，則該法律應依其意旨（目的）加以解釋，在稅法則應依其經濟上意義加以解釋【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 141 頁**】⁴⁵。同時，學者 Tipke/Lang 亦認為，法律解釋之正確性係取決於規範目的，任何概念僅能從扮演的角色，以實現特定之規範目的，始可加以理解⁴⁶。贊成此說之日本學者田中二郎，亦認為私法的規定本來係承認以私法自治原則為前提，原則上其性質為補充的、任意的規定，而基於當事人間利害調整之觀點加以規定。但租稅法則與當事人間利害調整之觀點毫無關聯，而係以之作為課稅對象事實或其構成要件，而使用此類規定或概念。因此，縱然使用同規定或概念，亦有可能不應認為具有同一意義之內容，而應參照租稅法之目的，進行合目的性之解釋⁴⁷。

本文認為實質課稅原則與租稅法定主義間雖然存在著緊張的關係，然而探討贈與不法所得之課稅問題，基本上仍應從稅法上對課徵贈與稅之規範目的來著手及分析。基本上，政府課徵贈與稅之意義及目的，除作為遺產稅之補充課稅外，最主要亦在實現社會公平。換言之，即政府利用租稅課徵手段，間接達到平衡社會財富之目的。雖然贈與行為之成立與否係源自於民法之贈與概念，贈與行為並不因贈與標的不法而無效，而該贈與財產之移轉亦已完成，無論從民法或稅法之相關條文加以解釋，該贈與行為均已成立，稅捐稽徵機關先行核定開徵並無疑問。惟上開解釋雖符合租稅法定主義或稅捐法定原則，考量該贈與財產未來或將遭判決沒收，納稅義務人固已為贈與行為，但從受贈人實際上所獲得之經濟利益觀察，並未獲得實質利益。又從贈與稅課徵之規範目的分析，即使該贈與行為尚未發生，因該不法所得已遭政府沒收，最終將不會成為被繼承人遺產之一部分，由贈與稅之制定係為避免被繼承人規避遺產稅之觀點，因其規避效果顯然已無法達成，自無必要再對該筆贈與財產課徵贈與稅。雖然我國稅法上係採取對生前財產之移轉行為課徵贈與稅，然其立法理由亦已明確表示係受限於民法對繼承之規定，故為配合總遺產稅制，採取對贈與人生前之財產移轉行為課徵贈與稅，稅捐稽徵機關是否仍應執著於法條之文義解釋，而忽略其實質之規範目的，應值吾人深思。

（二）保障人民之財產權

從憲法保障人民之財產權觀點，如果政府對贈與人已被沒收之財產仍課徵贈與稅，某程度上難免予人有過度侵害人民財產權之慮，尤其若該贈與人已無力繳納時，且無可供執行之財產者，可將受贈人作為納稅義務人。若從經濟觀點分析，受贈人既未獲得實質利益，其所得亦未增加，又因可歸責於贈與人之行為致該贈與財產因而遭判決沒收，

45 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 211。

46 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 212。

47 參閱陳清秀，租稅總論，元照出版公司，2006 年 10 月第 4 版第 1 刷，頁 213。

除受贈人知情外，否則可能亦成為該事件之受害人，如必須再負擔該筆贈與財產所衍生之繳納義務，形同對受贈人財產之嚴重侵害，基於憲法保障人民財產權之立場，政府對先前贈與而遭判決沒收之不法所得開徵贈與稅，將嚴重侵害受贈人之財產權。反之，若政府未對贈與人之不法所得加以沒收，則仍有開徵贈與稅之正【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 142 頁**】當理由。

（三）重複處罰

政府若對不法沒收之贈與財產再度課徵贈與稅，是否形同對納稅義務人之重複處罰？亦即，政府既然已將該不法所得加以沒收而收歸國有，卻仍對該贈與行為課徵贈與稅，似有雙重處罰之疑慮。雖就人民之法律情感而言，贈與人將其不法或犯罪所得，透過海外轉帳、於租稅天堂設立公司名義、人頭帳戶或設定信託等管道而再轉贈與他人，既已符合遺產及贈與稅法有關贈與之規定，即應課徵贈與稅，然事後若該贈與財產遭判決沒收，而政府仍依法對該贈與人課徵贈與稅，除可抑制國內不法行為之氾濫，亦可伸張正義，並不違背人民之情感；反之，若因該贈與財產遭沒收即註銷該贈與課稅，似有鼓勵非法抑制合法之嫌，尤其考量該類案件，贈與人率皆未依遺產及贈與稅法之規定申報，因此對一般依法辦理繳納贈與稅之納稅義務人不公平，明顯有違公平原則。

本文以為，實質課稅原則之運用，最主要是顧及納稅義務人之經濟能力，以往稅捐稽徵機關在面對利用法律漏洞規避稅負之納稅義務人時，經常必須採取該課稅原則以杜絕逃漏稅，以維護租稅公平與正義。但實質課稅原則，是否真如學者所言：德國經濟觀察法已獻身於國庫主義⁴⁸？本文以為實質課稅原則之運用應屬雙向之考量，並不僅限於對納稅義務人作不利之處分，亦即當有利於納稅義務人時，稅捐稽徵機關亦應採用。雖然從人民之觀感而言，可能誤以為有鼓勵非法抑制合法之財產移轉刻板印象，但該財產確實已歸入國家所有，若再度課徵贈與稅一次（甚或加上違章處罰），確實有構成重複處罰之嫌疑。

（四）稅捐稽徵實務

日前國內爆發前陳總統及其配偶將資金移轉與其子女海外帳戶，是否涉及贈與課稅問題，臺北市國稅局主張若該贈與資金最後判決為不法所得，應予以沒收，將無補罰稅問題⁴⁹。本文以為，若稅捐稽徵機關基於事實需要（例如將逾核課期間），應可先行開徵，否則該類案件一旦逾期開徵，未來將無法再課徵贈與稅。但若面對納稅人不承認該所得來源非法，且於地檢署偵查中或司法審判程序中亦否認其所得為非法之案件，稅捐稽徵

48 參閱北野弘久，許志雄譯，實質課稅原則，財稅研究第 17 卷第 5 期，1985 年 9 月，頁 130。

49 參閱唐玉麟，不法所得沒入 無課稅問題，中時電子報，2008 年 11 月 14 日。資料來源：<http://n.yam.com/chinatimes/politics/200811/20081114476494.html>（最後造訪日：2009 年 1 月 29 日）。該篇報導指出：台北市國稅局官員說，當初，原本認為扁家將七億元選舉結餘款匯往到瑞士陳致中戶頭，此涉及逃漏贈與稅，但目前檢方初步認定此為不法所得，若是事證屬實，這些犯罪所得，未來都將被沒入，將無課稅或補罰稅問題。

機關自應先開徵贈與稅，以保全國家之稅收。例如政治人物已將資金贈與及轉入子女帳戶，乃至於企業家對政治人物及其家族成員為贈與，因贈與人均未主張該贈與資金或財產為非法所得，國稅局自可循一般正常查核程序，先辦理核定開徵，若納稅人未如期繳納，亦未申請行政救濟，並可依相關規定辦理各項稅款保全作業。

反之，若納稅義務人已承認及主張該所得來源非法時，且已於地檢署偵查【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 143 頁**】中或司法審判程序中承認其所得為非法之案件，應可採取暫緩開徵，否則納稅人除將面對冗長之刑事判決，尚須關注於贈與稅之成立與否問題；且一旦贈與人於判決確立前已往生，繼承人將面臨代為清償贈與稅之壓力；又該贈與行為若非符合死亡前 2 年贈與之規定者，對繼承人則更為不利，形同對繼承人之處罰。因此，本文認為稅捐稽徵機關針對納稅義務人已承認及主張該所得來源非法之是類案件，除應先釐清犯罪原因外，若確屬不法所得，未來可能遭法院判決沒收之案件，除已將逾核課期間之個案外，似可採取先行暫緩開徵，比照農地贈與管制方式造冊列管逐年清查。又因該類案件並不多見，在稅捐稽徵實務上應不至於增加過多之人力負擔，相對卻可減少稅捐稽徵機關之欠稅清理或行政救濟等租稅行政業務，並可以減輕納稅人之負擔。

肆、結論及建議

一、暫緩開徵列冊管制

面對納稅義務人若承認及主張該所得來源非法時，且於地檢署偵查中或司法審判程序中承認其所得為非法之案件，本文建議除已即將逾核課期間之贈與案件外，稅捐稽徵機關應可採取暫緩開徵或先行註銷該贈與（已開徵）案件方式。但為保全稅收，則可比照目前遺產及贈與稅農地列管、主張夫妻剩餘財產分配請求權等案件管制，採取列冊管制逐年清查之方式，一旦判決確定無罪毋須沒收再另行發單補徵，除可減輕納稅義務人之壓力，亦可以避免虛增欠稅。又日前法務部已著手研擬修正民事沒收和行政沒入等相關法令規定⁵⁰，一旦修法通過，未來是類贈與案件將可縮短等待判決時間。反之，若納稅人不承認該所得來源非法時，且於地檢署偵查中或司法審判程序中亦否認其所得為非法之案件，本文建議稅捐稽徵機關應開徵贈與稅，以保全國家之稅收。

二、納入立法規範

以往稅捐稽徵實務上甚少出現不法所得贈與之案例，因此稅捐稽徵機關應妥適處理，以避免違反租稅法定主義及維護租稅負擔公平原則。本文認為稅捐稽徵機關從實質

50 參閱項程鎮，法務部推動修法 民事勝就先沒收犯罪所得，自由時報，2008 年 12 月 8 日。資料來源：<http://www.libertytimes.com.tw/2008/new/dec/8/today-p5.ht> (最後造訪日：2009 年 1 月 29 日。)

課稅原則之觀點來處理不法所得贈與之課稅問題，雖可解決大部分之爭議，但是否會超越行政解釋之權限似有爭議，故宜採取立法措施，而於修法前之過渡期間，主管機關似可先為適法之解釋，以杜絕外界之疑慮，並可作為國稅局處理是類案件之遵循及依據。【**財稅研究第 41 卷 4 期，2009 年 7 月，第 144 頁**】

