

實質所得者課稅原則

陳清秀 *

目次

壹、問題之提出	三、租賃所得
貳、實質所得者課稅原則的理論根據	四、讓與所得
參、所得歸屬的判斷原則	五、營業盈餘所得
肆、實質所得者課稅原則之具體類型	六、農業所得
一、假裝行為之否認	七、勞動所得
二、信託財產之所得歸屬	陸、實質所得者課稅原則與稅捐罰則
三、稅捐規避行為之否認與所得的歸屬	一、實質所得者課稅原則與逃漏稅捐罪
四、法人格之否認與所得的歸屬	二、實質所得者課稅原則稅捐秩序罰
伍、各種所得的歸屬之具體判斷	柒、實質所得者課稅原則與稅捐債權之確保
一、利息所得	捌、結語
二、盈餘分配所得	

壹、問題之提出

在所得稅法上，由於個人綜合所得稅採累進稅率課稅，因此所得究竟應歸屬於那一個稅捐主體的問題，即具有實際上意義。

關於收益與所得的歸屬，或者財產與權利義務的歸屬，通常原則上該財產等的名義或形式外觀，乃與其實質或真實的情形相符，因此，稅法上就其財產等的形式外觀課稅，亦即採取所謂形式課稅主義或表見課稅主義，以減輕稽徵機關的查核負擔，提高稽徵效率，也符合稽徵便宜的實用性原則要求。

再者，稅捐法規甚多使用一般私法上所使用的用語或概念，在此類情形，於解釋適用稅法規定期時，如依照私法上的法律形式或名義，來考量稅法上課稅客體的歸屬關係時，則一方面尊重為稅法規定前提的私法秩序，以避免整體法律體系的混亂，同時也可維持法律秩序的安定性，避免納稅人遭受不可預測之課稅結果。故表見課稅原則在稅法的解釋適用上，乃被承認為相當重要的基準。例如地價稅的納稅義務人為土地登記簿上所記載的土地所有權人（土地稅法第三條第一項第一款及土地稅法施行細則第二十條），房屋稅的納稅義務人為房屋建築改良物登記簿記載的房屋所有權人（房屋稅條例第四條第一項及台北市房屋稅徵收細則第三條），以登記名義上所有權人為納稅義務人，即為表見課稅之例（註一）。

* 植根法律事務所律師

（註一） 田中二郎，租稅法，平成二年三版，第一七六頁以下；顏慶章，租稅法，八十四年初版，第五二一頁。

惟在所得或財產，其法律形式上歸屬者與其經濟的實質享受者不同的情形，對於此種經濟的實質的事實，在稅法上如不加把握，則與量能課稅的實體的稅捐正義有違，因此，在稅法上學說實務見解概多強調所謂「實質課稅原則」，主張對於稅法的解釋以及課稅要件事實的判斷，應依各個稅法規定的目的，就其經濟的意義及實質為之，以謀求稅捐負擔之公平（註二）（註三）。此種實質課稅原則，表現於所得稅法上，即所謂「實質所得者課稅原則」。

貳、實質所得者課稅原則的理論根據

在其所得或財產的名義或外觀上歸屬者，與其實質上、真實的歸屬者不相一致的情形，實務上也所在多有，此類情形，或是有其正當理由而不得不然，或是因某種目的，以虛偽或其他不正當手段，故意使其不一致，例如債務人為脫產而將自己的財產虛偽移轉登記在他人名下；為減輕稅捐負擔之目的，藉用他人名義或營業牌照，而經營自己的事業等，均屬之。在此類情形，如依據表見課稅主義，來判斷所得或財產的歸屬者時，則以該所得或財產的名義上歸屬者，亦即外觀上或形式上的歸屬者，作為其所得或財產的歸屬者而加以課稅，但由於上述名義人實際上並未真正擁有享受該所得或財產，因此欠缺稅捐負擔的給付能力。反之，其所得或財產的實際上歸屬者

（註 二） 民國七十六年成立之賦稅改革委員會編印，顏慶章先生主持，稅捐稽徵法修正草案，即建議將實質課稅原則加以明文規定，其內容如下：「納稅義務人以顯不合常規之安排，規避或減少納稅義務者，除其他法律另有規定外，稅捐稽徵機關得報經財政部核准，按與常規相當之事實課徵稅捐」（草案第十條）。在現行法律尚未統一明定實質課稅原則的情況下，實務上概亦承認有實質課稅原則之適用，就所得稅而言，例如行政法院六十九年判字第八二一號判決（行政法院裁判要旨彙編，第二輯，第二十九頁），70年判字第三三四號判決（同彙編，第二輯，第四十八頁），71年判字第二〇一號判決（同彙編，第三輯，第七頁），74年判字第一六九二號判決（同彙編，第五輯，第一三四頁），75年判字第一六四二號判決（同彙編，第六輯，第四十一頁），79年判字第一五五三號判決（同彙編，第十輯，第一五〇頁），79年判字第一七六三號判決（同彙編，第十輯，第三二二頁）以及財政部80年台財稅第八〇一二七五〇七九號函。就營業稅而言，例如行政法院74年判字第一四八八號判決（同彙編，第五輯，第二五七頁），司法院76.2.20 廳民二字第一八七五號函（民事法律問題研究彙編，第六輯，第五〇九頁），財政部82.7.14 台財稅字第八二一四八九四二三號函（財政部公報第三十一卷第一五五一期，第三一七五四頁）。就契稅而言，例如財政部82.11.13台財稅第八〇一二六一五六六號函（契稅法令彙編，八十一年版，第九十九頁）。就印花稅而言，例如行政法院七十七年判字第一六七五號判決（行政法院裁判要旨彙編，第八輯上冊，第一六六頁）。就土地增值稅而言，例如行政法院82年 9月份庭長評事聯席會議決議（82.10.6.司法周刊，六四二期，第三版），財政部80.6.18.台財稅第八〇〇一四六九一七號函及80.11.5.台財稅第八〇〇三八七六八一號函，均屬之。

（註 三） 我國學者通說亦肯認稅法有實質課稅原則之適用，參見顏慶章，租稅法，一九九五年初版，第五十四頁以下；康炎村，租稅法原理，七十六年出版，第九十一頁以下；陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握—經濟考察方法一，政大法學評論，第二十六期，第一頁以下；陳清秀，經濟觀察法在稅法上之應用，稅法之基本原理，八十三年再版，第一九五頁以下；李平雄，租稅迴避論，七十四年初版，第一三〇頁以下。

，真正支配擁有該項所得或財產，具有負擔稅捐的給付能力，卻不必負擔納稅義務，如此顯然有失公平。因此，從量能課稅原則以及以之為內容的稅捐負擔公平原則來看，當然要求實質課稅原則以及實質所得者課稅原則（註四）。

再者，就所得或財產的歸屬而言，如其名義或外觀形式，與其實質或真實、實體等，並不一致，且此種不一致的情形，是因為減輕稅負目的而濫用其名義或外觀形式時，則如稅法亦加以承認，只就其所得或財產的名義上、外觀上或形式上的歸屬者加以課稅，而不就其實質的、真正的歸屬者加以課稅，亦即使其發生減輕稅負的效果時，則相對於其他未採取不正當手段的誠實納稅者，將導致稅捐負擔不公平，不啻鼓勵納稅人投機取巧，有違正義公平的法理念。

就實質所得者課稅原則的理論根據，日本福岡高等法院昭和三十四年（一九五九年）三月三十一日判決足資參考，該判決指出：「所得稅法第二條所規定課稅對象之個人的所得，係指歸屬於該個人的所得，固不待言。然而在該所得的外觀上或法律形式上的歸屬者，只不過是單純的名義人，而有其他終局的實質的享受者存在的情形，究竟應以那一個人作為所得的歸屬者加以課稅，即發生問題。按國家經費來源的稅捐，其所以應專門使其按照納稅能力負擔，乃因符合負擔公平原則之稅法的根本理念，且符合社會正義的要求，並有效確保稅捐徵收之故。各個稅法即基於此一原則加以建立，且應以此為指導理念加以解釋運用。準此，在被視為所得的歸屬者，乃是外觀上的單純名義人，並未實質的、終局的取得其經濟上利益的情形，如對於該名義人進行課稅，則是對於毫無收益的人，不當的使其負擔稅捐，反之，對於實質的所得者，則不當的使其免除該項稅捐負擔，不僅導致上述不公平的結果，而且也有導致無法有效確保稅捐徵收的結果之虞，因此，在此情形，不應拘泥於所得歸屬的外觀形式上名義，而應以其經濟上利益的實質的享受者，作為所得稅法上所規定所得的歸屬者，使其負擔稅捐。此亦即所謂對於實質所得者課稅之原則，該項原則，在日本稅法上，很早就承認作為內在的條理（法理）之基本的指導理念」（註五）。我國行政法院七十二年判字第八八號判決亦謂：「按租稅負擔公平之原則，為稅制基本原則之一，而所謂負擔之公平，不僅止於形式上之公平，更應就實質上使其實現。法律形式所得之歸屬者，通常固為經濟利益之享受者，然兩者之間有所出入時，縱法律形式上為有效之行為，在租稅法上仍應就實質上之經濟利益之享受者予以課稅，始合負擔公平之原則」（註六）。又八十一年判字第二一二四號判決亦指出：「在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則」（註七）。

又司法院大法官會議釋字第一八〇號解釋對於土地增值稅（性質上為土地交易所得稅）之課徵，亦謂：「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」。

上述判決解釋概認為從量能課稅原則以及租稅負擔公平原則，導出實質所得者課稅原則，於理論上值得贊同。

就此，日本所得稅法第十二條規定：「由資產或事業所產生的收益的法律上歸屬的人，為單純的名義人，並未享受該項收益，而是由該人以外的第三人享受該項收益時，該項收益歸屬於享

（註 四） 吉良實，實質課稅論の展開，昭和五十五年（一九八〇年）第一版，第二四九頁以下。

（註 五） 高等裁判所刑事判例集，十二卷四號，第三三七頁。

（註 六） 引自李平雄，租稅迴避論，74年版，第一一四頁。

（註 七） 司法院公報，三十五卷三期，第八十五頁。

受該項收益的人，適用本法律之規定」（日本法人稅法第十一條亦有相同意旨之規定），即明定所得稅法採取實質所得者課稅原則。我國所得稅法第四十三條之一規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、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」，對於不合營業常規之稅捐規避行為，亦本於實質課稅原則，得加以調整課稅。

參、所得歸屬的判斷原則

在實質所得者課稅原則的精神底下，所得稅法上的收益，是歸屬於獲得收益的人，其從事營利經濟活動的人獲得該項收益，也就是根據其工作及或財產的投入，在參與經濟上交易活動下而產生收益的人，即為從事營利經濟活動的人。此種所投入的勞力以及所利用的財產，可稱為所得的泉源。至於其所被利用的財產是自己的或者是他人的財產，在收益的歸屬的判斷上，並不重要。因此，不僅是財產的所有人，而且財產的用益權人或是其他物權的或債權的用益權人（地上權人、承租人、借用人）或是小偷，均可能獲得財產的收益（註八）。就收益歸屬的決定性基準，原則上是誰從事工作或投入財產，因參與經濟上交易活動而產生收益的，就是該項收益所應歸屬的人。至於誰是收益直接「流入」到他名下的人，則並不是判斷基準。

依今日學說見解，系爭所得的歸屬主體，並不是以物權或債權的所有人（持有人）為準，而是專以該關係人是否親自利用產生課稅所得的取得基礎，並因此獲得所得為準。縱然納稅義務人透過讓與移轉以處分其所得或透過其他法律行為而使該所得歸屬於第三人，仍然是由其本身根據取得基礎，實現獲得所得的構成要件。準此，所得乃是由親自實現獲得所得的構成要件的人所獲得。由此可導出下述界定標準：其一為：某人雖然事實上財產增加，但其乃是根據上述定義，歸屬另一個人的所得所產生者，則在此情形，對於所得的歸屬並無意義。其二為：系爭為獲得所得而投入的財產，是自己的財產或他人的財產，並不重要。所得的構成要件，並不是與所得之取得基礎的民事法上規律的概念相連結，因此並不能以人們可否處分產生所得的基礎要素為準。基於此一理由，有關所得的歸屬，並不能單純以財產標的的歸屬為準，而應以何人本身可視為所得泉源的所有人（Inhaber einer Einkunftsquelle）為準（註九）。

在有疑義的情形，應根據整體上誰是債權債務關係或給付關係的支配主體加以決定。換言之，收益應歸屬於以下述方式投入工作或財產的人：參與市場活動，處理給付事宜，並具有利用市場機會以及變更給付的可能性，在具體的情形，也可以在停止其活動、撤回資本或終止租賃關係時，有拒絕其給付的可能性。

在收益轉移的情形，德國聯邦財務法院經常審查下述三點，以查明其收益歸屬（註一〇）。

（註八） Tipke/Lang, Steuerrecht, S.226.

（註九） Georg Crezelius, Steuerrecht II, Besonderes Steuerrecht, 1991, S.111ff.

（註一〇） Tipke/Lang, aaO., S.227ff.

1. 是否該項私法上的行為有效？如果其移轉在私法上不生效力，即應再特別審查其實施情形。

2. 是否該項私法上的行為實際上已經被執行。

3. 是否就該項債務關係或給付關係的支配權，以契約約定加以限制（經由附加負擔、條件、期限、廢止權保留、終止權或解除權），以致實際上，從整體上來看，應否認該項法律關係，而且在經濟上，僅有債權讓與存在？

在薪資所得、財產租賃所得以及資本利得，乃是由其基礎的原因關係的當事人，亦即佔有勞工、出租人或資本股東的法律地位的人，獲得上述所得（註一一）。

肆、實質所得者課稅原則之具體類型

有關實質所得者課稅原則之具體類型，大致可區分：1. 假裝行為之否認。2. 信託財產之所得歸屬。3. 稅捐規避行為之否認與所得歸屬。4. 法人格之否認與所得歸屬。以下分述之：

一、假裝行為之否認

假裝行為的否認，也可以從實質課稅原則導出。虛偽行為及其他假裝行為並非當事人的真意，而是偽裝一項構成要件事實，而實際上並非當事人所意欲，且事實上也不存在，並不發生虛偽行為下的經濟效果，換言之，其只是一種虛有其表的事實關係，但卻遠離當事人的真正意圖。如同在民法上，虛偽行為無效，在稅法上此種行為也不具意義。其課稅的基準仍然是虛偽行為所隱藏的構成要件事實（倘若有此種隱藏的事實存）。此種虛偽行為與稅捐規避行為之間，其界限乃屬流動性，甚難認定。學者認為應藉助於經濟的觀察法，然而稽徵機關仍應證明納稅義務人在書面上的形成與其實際上的處理並不一致，始得認定為虛偽行為（註一二）。在理論上，稅捐規避行為是以有濫用法律上形成可能性為前提（註一三），反之，虛偽行為的認定則不以此為必要，又稅捐規避行為有別於虛偽行為，其行為乃是當事人的真意（註一四）。

此種虛偽行為的否認，例如某甲利用虛設公司行號的名義，與他人為業務上交易行為，其營業所得，依實質所得者課稅原則，應歸屬於實際營業人某甲，而非歸屬於該虛設行號。又如甲公司以虛偽買賣方式，將其所有土地一筆讓售予其負責人某乙，再以某乙個人名義建屋銷售，其銷售所得再分配予全體股東，於此情形，其建屋銷售之財產交易所得仍應歸屬於甲公司，而非歸屬於某乙。再如甲房屋仲介公司與其職員某乙虛偽訂立委託辦理土地登記之「委任契約」，將其向客戶收取之代書費名義上歸屬於某乙，實際上則由甲公司收取，某乙只是領取薪資之職員而已，

（註一一） Littmann/Bitz/Meincke, Das Einkommensteuerrecht, 1990, § 2 Rn. 77.

（註一二） Tipke/Kruse, AO, 1988, § 41 Tz. 28.

（註一三） 有關稅捐規避，參見陳清秀，稅法之基本原理，八十三年再版，第二四五頁以下。

（註一四） Kuhn/Kutter/Hofmann, AO, 15. Aufl., 1987, § 41 Rn. 200.

於此情形，該代書費之所得應歸屬於甲公司，而非某乙（註一五）。此外，為分散所得而虛偽轉讓股票，其轉讓行為無效，仍應向原所有人課徵股票股利之所得稅（註一六）。

又如財政部八十年五月廿七日台財稅第八〇一二七五〇七九號函釋謂：「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」（註一七）。

二、信託財產之所得歸屬

我國現行民法雖尚無信託規定，惟實務上亦承認有所謂信託關係（Treuh-andverhältnisse）存在。所謂信託行為，「係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制」（最高法院六十六年台再字第四二號判例）。亦即受託人從另一個人（信託人）以自己名義取得或已經取得財產權利，並以自己名義行使此項權利，但並不是或並非專門為自己的利益行使該項權利。此項權利經由法律規定，法律行為，行政機關或法院的處置，而被移轉與受託人。在外部關係上得自由行使，而在內部關係上，則受債法上的拘束（註一八）。就此日本信託法第一條則明定所謂信託，係指委託人的特定財產，移轉與受託人，並為一定的目的，使受託人管理該項財產，其因此所得利益則歸屬受益人享受的契約。

我國現行法上明文規定之信託關係，例如公司債信託（公司法第二四八條、第二五六條），證券投資信託（參見證券投資信託事業管理規則），銀行信託業務以及信託占有（動產擔保交易法第三十二條）。實務上利用信託概念之設計，概有下述三種類型：

1. 無法享有權利之人以信託手段規避，例如計程車靠行，利用他人名義（人頭）購買土地或股票。
2. 債務人脫產以規避債權人追索。
3. 為簡化或規避法律程序而採行信託，例如利用他人（人頭）出任公司發起人或董監事，祭祀公業或寺廟之財產登記在特定個人名下，信託該與擔保，均屬之（註一九）。

由於信託財產的所有權已經移轉與受託人，故信託財產的所得，在法律上雖歸屬於受託人，然而實際上，受託人就信託財產，係與自己的固有財產相區別管理，而僅收受一定的信託報酬，扣除此報酬費用外的信託利益，全部均支付予受益人或將來可得特定的受益人，在無特定的受益人或受益人不存在的情形，則支付予信託人，故依實質所得者課稅原則，有關歸屬於信託財產的

（註一五） 黃茂榮：稅捐法論衡，一九九一年初版，第一二七頁以下。

（註一六） 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方法，政大法學評論，二六期，第十五頁。

（註一七） 財政部稅制會編，所得稅法令彙編，八十三年版，第六四八頁以下。同稅，則政部81.5.12台財稅第八一一七〇八五九三號函，同彙編，第一四六頁。

（註一八） Tipke/Kruse, AO, 1988, § 39 Tz.16.

（註一九） 方嘉麟，信託法之理論與實務，一九九四年出版，第七十三頁以下。

管理及處分所產生的所得，應就其經濟上的歸屬者，亦即對於受益人（在受益人特定的情形）或信託人（在受益人不特定或不存在的形態）課稅（參見日本所得稅法第十三條，法人稅法第十二條）（註二〇）。

至於信託關係是否存在，乃是事實問題，應依個別案件加以判斷，基本上應以內部關係的協議加以判斷，其重要的決定性基準乃是受託人就信託財產權利的行使，應受信託人的指示的拘束以及負有義務隨時依信託人的請求將所有權移轉返還與信託人。至於書面的信託契約並不必要，僅以口頭或默示的協議約定，即為已足。惟必須明確的可認定係為他人的利益進行處理。尤其營利事業的信託關係應表現在當事人的帳簿記載以及資產負債表上，並明確劃分信託財產與自己財產。對於此種信託的事實關係應依職權調查。由於信託關係並非常態事實，因此德國稅捐通則第一五九條規定：「主張其名義上所有之權利，或其所占有之物，僅係以受託人、他人之代理人或質權人之資格而保有或占有之者，經請求應證明該權利或物所屬之人，否則通常即以該權利或物歸屬該人。稽徵機關調查證據之權利，不因此而受限制。」特別明定受託人的證明責任（註二一），值得參考。

此種信託關係，例如「信託金融機構接受信託人指定用途之信託資金，用於投資上市股票，如該股票係由該信託金融機構以『××金融信託機構信託部受×××信託專戶』名義買賣及過戶，該項買賣股票交易所得及所分配之股利，應為信託人所有」（註二二）

另如某甲出資委託股市大戶某乙，利用人頭戶某丙之名義，買賣股票，其買賣股票之價格數量及種類均由某乙全權決定，但其交易之盈虧均由某甲享受負擔，於此情形，其證券交易所得的歸屬，並非以交易帳戶名義（某丙）為準，亦非以實際從事證券交易者（某乙）為準，而應以該帳戶所取得的收支計算，係在何人（某甲）之下進行為準，亦即其所得應歸屬於委託人某甲，方符合實質所得者課稅原則（註二三）。

又如甲公司出資購買農地一筆，信託登記在自耕農某乙名下所有，嗣後農地變更為建地後，乃出售予某丙，其出售信託土地之所得，即應歸屬於甲公司。

再如某甲擬在工業區土地興建廠房出售，乃委託某乙工廠以某乙名義申請工廠設立許可以及建造執照，並於廠房興建完成後，信託登記在乙名下所有，嗣後廠房以某乙名義出售移轉予某丙，其財產交易所得實際上歸屬某甲享有，依實質所得者課稅原則，其課稅所得亦應歸屬於信託人某甲，而非在私法關係之名義上出賣人某乙。

惟在汽車靠行的信託財產的情形，實務上認為「該靠行車既經登記為營利事業所有，即屬營利事業之資產，其因營運而發生之各項稅捐繳納義務，自應以經登記之營利事業為納稅義務人」

（註二〇） 參見金子宏，租稅法，第一五三頁。德國稅捐通則第三九條第二項第一款規定信託關係之經濟財產歸屬於信託人（陳敏譯，德國租稅通則，七十四年出版，第四十九頁），故學者概認為信託財產及其所得應歸屬於信託人（Tipke/Kruse, AO, § 39 Tz. 20; Horlemann BB 1987, S. 74.）

（註二一） Tipke/Kruse, AO, § 39 Tz. 19.

（註二二） 財政部67.8.26.台財稅第三五八二九號函，所得稅法令彙編，第一四〇頁。

（註二三） 松沢智，課稅物件の歸屬——株式讓渡益の歸屬の判定，ジゴリスト租稅判例百選（第三版），一九九二年，第三十八頁以下。

(註二四)，亦即以信託財產的法律上所有權人，作為其因此所產生所得的歸屬對象，採取所謂表見課稅原則，而不採實質所得者課稅原則。

此外，讓與擔保乃屬於信託關係的特殊形態，因此，在納稅義務人讓與所有物或其他權利與債權人，以擔保其債務之履行的情形，有關該讓與擔保之財產所產生之所得，也歸屬於讓與人（提供擔保之人），而非歸屬於受讓人（註二五）。

三、稅捐規避行為之否認與所得的歸屬

如果納稅義務人濫用私法上法律形式的選擇可能性，從私的經濟交易活動觀點來看，並無合理的理由，卻選擇通常所不使用的法律形式，來實現其所意圖的經濟目的或經濟成果，以避免對應於通常所使用的法律形式的課稅要件的滿足，而減少或排除稅捐的負擔，此種情形，即稱為稅捐規避（Steuerumgehung, tax avoidance）。

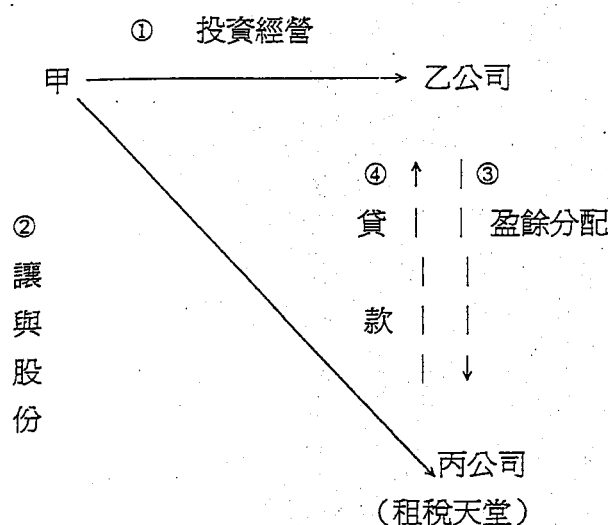
在有稅捐規避的情形，當事人所選擇的法律形式，在稅法上不予考慮，而仍然作為視為對應於通常所使用的法律形式的課稅要件已經被滿足，來加以處理，此即稱為稅捐規避行為的否認。如果對於稅捐規避行為不加以否認，則使從事稅捐規避的人獲得不當利益，相對於其他選擇通常法律形式的納稅人之間，即產生不公平現象。因此，從公平負擔的觀點以及根據實質課稅原則，不論有無稅捐規避之否認規定，均得加以否認（註二六）。

例如某甲在中華民國境內有住所，並投資經營乙公司，但為減輕稅負，乃於民國八十年在租稅天堂國家設立丙公司，再將其對於乙公司的股份，轉讓予丙公司持有，乙公司於民國八十三年將盈餘分配予丙公司，丙公司再將盈餘分配之款項出借予乙公司並收取利息。其關係如下表：

（註二四） 財政部六十八年十一月二十一日台財稅第三八二三四號函，所得稅法令彙編，第一〇五頁。

（註二五） Hubschmann/Hepp/Spitater, AO, 1980, § 39 ANM. 92.

（註二六） 詳請參見陳清秀，論稅捐規避，載於氏著，稅法之基本原理，第二五二頁以下。否定說，認為稅捐規避之否認，應有法律明文根據，方符合稅捐法定主義（顏慶章，租稅法，第五十六頁；康炎村，租稅法原理，第九十三頁，第九十七頁）。又金子宏，租稅法，第一一七頁亦認為在稅捐法定主義之下，要承認稅捐稽徵機關在欠缺法律根據之下，有權將當事人所選擇的法律形式，轉換為通常所使用的法律形式，並對應於此種法律形式的課稅要件已被滿足，以此種方式加以處理的權限，實有困難，又關於稅捐規避行為之否認的要件以及基準的設定的問題，也將使稅捐稽徵機關以及法院背負極為複雜又難有解決辦法的負擔，因此，在欠缺法律根據下，不應承認稅捐規避之否認，在理論上以及實務上較為妥當。惟氏亦認為透過稅法目的解釋的結果，有時亦得導出與否認稅捐規避相同的結果；又依據實質課稅原則，在當事人主張因稅捐規避而未滿足對應於通常所使用的法律形式的課稅要件的情形，應進入其私法上的法律關係的實質（私法上真實的法律關係），來判定是否真正滿足課稅要件。



丙公司自設立起到盈餘分配年度止，均無任何營業活動，亦欠缺為何要設立丙公司的經濟上理由或其他合理的理由，足見其設立此種紙上公司乃屬濫用法律形式，以求減輕稅負而已。在此情形，即屬稅捐規避，依實質課稅原則（經濟的觀察法），應認為上述丙公司對於乙公司的股份，實際上仍屬某甲之財產，其盈餘分配所得以及借貸利息所得，係歸屬於某甲，而非歸屬於丙公司，故稽徵機關對於某甲課徵上述盈餘分配以及借貸利息之所得稅，於法並無不合（註二七）。

又如原告出賣人某甲與買受人某丁洽商不動產買賣事宜，為規避租稅，乃從中安排多階段買賣，先由某甲將不動產讓售予某甲所經營之乙公司，再由乙公司讓售予某甲之兄弟某丙，某丙再讓售予真正買受人某丁，其中甲乙之間以及乙丙之間的各交易價格，是由原告某甲自行決定，又所有權移轉登記亦從甲直接移轉登記予丁名下，且買賣價金亦係由甲、丁間彼此互相以債權債務相抵銷，在此情況下，由於原告採取上述迂迴複雜的法律形式，並無足以正當化其行為之特殊情事存在，而是以規避租稅的目的，濫用法律形式，因此應認為本件不動產係由某甲直接讓售予某丁，其讓售財產之交易所得，全部均應歸屬於原告某甲（註二八）。

四、法人格之否認與所得的歸屬

有關法人格否認，日本實務上有判決認為：「本件各店舖全部為某甲所開設，且專門依據某甲的意思進行營運，銷貨收入也全部由某甲所收取，因此，各店舖實質上為某甲個人的營業，從而由該營業所產生的收益，實質上也由某甲個人享受。然而另一方面，如上述所認定，某甲想要

（註二七） 參見德國聯邦財務法院一九八〇年十二月九日判決，載於BStBl. 1981. S.339 ff. 同說，黃茂榮，稅捐法論衡，第七十五頁。有關租稅天堂之認定，參見邱政茂，租稅底護所認定方法之比較分析，財稅研究，二十二卷二期，七十九年三月，第一五二頁以下。惟學者亦有認為為規避稅捐之目的而設立法人的情形，如否認法人的資格，將法律上歸屬於法人的所得，作為其股東的個人所得加以課稅，此種作法，在稅捐法定主義之下，係離開現實存在的法律關係進行課稅，應為法所不許。但雖然呈現法人屬於事業交易的主體的外觀，而就私法上的真實的法律關係來看，交易的主體為其構成員個人，只是假裝法人好像是事業的主體，在此情形，即得就其所得作為個人的所得進行課稅，此並非法人格之否認的問題，而是所得的歸屬的認定問題（金子宏，租稅法，第一五四頁）。

（註二八） 神戶地裁昭和四十五年七月七日判決，畠山武道等編，租稅法基本判例集，第三七五頁以下。

將個人所進行的事業變更爲公司組織，而設立乙公司並開設土耳其澡堂等店，因此，當初就土耳其澡堂，即以乙公司名義獲得許可執照，並提出乙公司名義的法人稅結算申報，故本件各店舖也是乙公司的營業，從而自該營業所產生的收益，也可說是由乙公司享受。準此，本件各店舖，是某甲個人的營業，同時也是乙公司的營業，從而由此所產生的收益，是由某甲個人享受，同時也是由乙公司享受，亦即可視爲個人所得即法人所得。在此種可認爲個人所得即法人所得的情形，課稅主體國家認定所得的歸屬者爲法人，而就其所得對於該法人課稅，並不違反任何實質課稅原則，因此，在本件，國家認定本件各店舖的營業所得全部爲乙公司的所得，並對於乙公司課稅，並不違法。

附帶言之，所謂法人格否認的法理，乃是爲保護相對人之利益所加以承認者，因此，已經利用公司的法律形態的人，以相對人的損失，爲自己的利益而援用上述法理，在誠實信用原則上應不被允許。從而，已利用公司的法律形態的人，縱令主張該法人形態只是作爲達成某種經濟目的的手段，強調立於該形態背後的經濟上實體，以免除根據公司的法律形態所產生的法律上責任，應爲法所不許。此一法理在課稅的情形，也應有其適用」（註二九）。

此種法人格否認的法理，乃是由來於相對人的信賴保護，而由於稅務行政機關享有調查權，究與一般私人不同，因此，此一法理的適用應較爲嚴格，應限定於只有在稽徵機關已盡其調查義務，其所得仍然歸屬不明的情形，亦即歸屬於法人或個人均屬可能的情形，才可適用。稅法上法人格的否認，只有相對人亦即稽徵機關始可主張，至於已經選擇法人形態的納稅人，則不得援用，蓋如容許納稅人強調在公司形態背後的經濟上實體的個人，將有發生稅捐規避之虞。此與實質所得者課稅原則並不相同，在後者（實質課稅原則），對於稽徵機關以及納稅人雙方，不論有利不利均發生作用，且對於法人、個人間所得的歸屬，應擇一加以決定，不得同時歸屬於法人與個人（註三〇）。

在立足於稅法上公平負擔原則底下，爲避免實質上違反稅捐法定主義之法安定性要求，稅法上法人格之否認，應具備下述要件：1．爲規避稅捐之目的而設立法人（包含購買紙上公司），法人格完全只是徒具形骸，爲一人公司或在經濟的實質上可與一人公司等同視之的一族公司。2．公司的業務或資產，與股東個人事實上相混同，在帳簿會計上無法截然劃分。3．已盡到稅務調查之能事，且運用以往的其他法理，也無法加以合理解決（註三一）。故法人格之否認具有一般條款的性質，只有在已無其他處理手段，而予以放任不處理則顯然有違稅捐公平負擔的情形，始得補充的加以適用。故學者有認爲此種法人格否認的法理，尙非實質所得者課稅原則的具體適用類型。

（註二九） 東京地判昭和四十七年八月二日判決，引自島山武道等編，租稅法基本判例集，第四一八頁以下。另參見東京地裁昭和四十八年三月二十六日判決，租稅法基本判例集，第四二〇頁。

（註三〇） 村井正，租稅法，第二五八頁以下；松沢智，租稅實體法，平成二年增補二十一刷，第五十四頁以下。有關稅法上法人格之否認的探討，詳請參見村井正著，陳清秀譯，現代租稅法之課題，七十八年，財政部財稅人員訓練所出版，第一頁以下。

（註三一） 松沢智，租稅實體法，第五十七頁以。在私法上具備法人格否認要件的情形，不論其交易係以法人或個人名義爲之，其交易相對人夠得以之作爲個人的行爲而追究其個人責任或以之作爲法人的行爲而追究法人的責任，亦即委由相對人選擇主張其權利（日本最高裁第一小法庭昭和四十四年二月二十七日判決，民集二十三卷二號五一頁），參見松沢智，前揭書，第四十九頁以下。

伍、各種所得的歸屬之具體判斷

一、利息所得

根據資本財產所產生的所得，是由提供該項資本予他人有償使用的人所獲得。例如某甲在A銀行有定期存款新台幣一百萬元，年息百分之七，於每年六月三十日及十二月三十一日支付利息一次，如果甲於一九九五年元旦將六月三十日到期的利息三萬五千元債權無償讓與其親戚某乙，某乙並於六月三十日取得該利息。於此情形，由於甲將其資本一百萬元提供A銀行使用，因此甲為參與市場經濟活動的「主人」(Herr)，故從資本財產所生之利息所得，應歸屬於某甲，至於其將利息債權讓與乙收取，在所得稅法上不予考慮。反之，如果某甲於一九九五年元旦將其定期存款債權亦即所得源泉無償讓與某乙，則在讓與之前，某甲已經實現將資本提供有償使用的生活事實關係，故利息應歸屬於某甲，反之，自一九九五年元旦以後，則係某乙實現此種生活事實關係，因此，該資本財產所生之利息所得應歸屬於某乙，蓋某乙乃是參與市場經濟活動的「主人」(支配者)(註三二)。

有關利息所得的歸屬，日本行政裁判所大正十五年五月三日判決謂：「銀行存款，除有確切證據可認為並非其名義人之存款，而是他人的存款外，其利息所得應歸屬於存款名義人」(註三三)，亦即認為在通常情形，其形式與實質一致，乃屬常態，因此，原則上以形式的基準判斷所得的歸屬者，但在形式與實質不同的例外情形，已經被證明時，則可依實質的基準加以判斷。

又如東京地方法院昭和三十三年一月三十一日判決謂：「以納稅義務人之共同居住的長女(當時七歲)的名義所存入定期存款以及以共同居住的長男(當時十三歲)名義所存入活期存款，其長男及長女當時均尚年幼，於此情形，除有反證之外，應認為納稅義務人(其父)利用上述子女名義進行銀行交易」，亦即其銀行存款及其利息所得應歸屬於其父，課徵其父之個人綜合所得稅(註三四)。本件判決認為未成年子女的銀行存款，除有反證其資金來源(例如因贈與取得)之情形外，應認為是單純掛名的借用人頭，而將該存款歸屬於名義人以外之第三人。

二、盈餘分配所得

有關公司的盈餘分配所得，原則上係歸屬於對於公司具有支配權限之股東，例如夫妻甲乙二人為某無限公司股東，為使其成年子女丙丁二人參與經營，而將其持有股份之一部分移轉予丙丁持有，於此情形，丙丁已成為股東，共同經營事業，其所得源泉(股權)實際上已經移轉予丙丁，故就公司分配予丙丁之營利所得應歸屬於丙丁。反之，甲乙如僅將其中一部分的盈餘分配請求權讓與丙丁，由丙丁取得一部分的公司盈餘或授權丙丁收取公司分配之盈餘，則甲乙仍為公司的「主人」，參與投資經營公司的經濟活動，因此，此種盈餘分配請求權的讓與或授權收取，並非

(註三二) Karl-Georg Loritz, Einkommensteuerrecht, 1988, S. 182.

(註三三) 行政裁判所判決錄，三十七輯，第五九二頁。

(註三四) 行政事件裁判例集，八卷一號，第一〇八頁。

所得泉源的移轉，而是單純所得的分配與使用，故丙丁所取得之營利所得，仍應歸屬於甲乙，而非歸屬於丙丁（註三五）。

有關盈餘分配所得的歸屬，日本大阪區法院大正十年七月十九日判決謂：「股份之盈餘分配，與股東名簿之名義如何無關，而應以公司的盈餘分配確定決議當時，股份的實質上權利人，作為盈餘分配所得人對之課予納稅義務之負擔」（註三六）。此一判決亦係從實質所得者課稅原則的立場，判斷盈餘分配所得的歸屬者。

我國行政法院六十九年判字第八二一號判決亦謂：「財團法人在設立登記前之籌備期間，固得接受個人及其他各界之捐贈，惟其受贈必須以該籌備中之財團法人於合理期間內設立登記成立財團法人為前提要件，違之者，在該籌備期間內所接受之捐贈，依通常合理之解釋，無非出於捐贈人假藉名義，分散所得，以圖逃避個人綜合所得稅之累進稅負而已，基於租稅公平正確，及實質課稅之原則，其假藉贈與部分之所得，稽徵機關應以之歸戶，並依當年度稅率，課徵綜合所得稅。」因此，如原告將其持有某公司之股份，捐贈移轉予某財團法人教育基金會（尚在籌備期間）所有，惟該基金會並未在籌備成立後之合理期間內依法申請為財團法人登記，歷經九年二個月之漫長期間，迨至逃稅被查獲後始完成登記，則「其在未登記成立前亦即其並非籌備所必需之合理期間內所為經濟活動及其所收受之利益，自應認為仍屬於原支配人即原告及訴外人宗圭璋等所有，而應對之課徵各該年度綜合所得稅，並不因其形式上有贈與契約之外觀（受贈人尚無允受權利能力）而可卸免稅負，此乃依據法律之一般解釋原則，以經濟的觀點解釋租稅法所生之當然結果。」（註三七）。

在隱名合夥的情形，實務上認為如出名營業人於簽訂契約後，曾檢約報經該管稽徵機關核備者，其營業所生利益，准按實際分配情形，分別核課個人綜合所得稅；否則，隱名合夥人投資於營利事業之盈餘分配所得應課之綜合所得稅，應併入出名營業人所得課徵綜合所得稅（註三八）。此項見解，似未貫徹實質所得者課稅原則。

三、租賃所得

基於資本財產以及出租或設定用益權所產生的收益，應歸屬於經由交付財產提供使用而獲得收益的人。例如A出租房屋給B，B又將該房屋隔成數間轉租予C和D。A和B均將財產交付使用，均獲得租金收益，雖然B並不是房屋所有人，但因是房屋承租人，可以將房屋交付別人使用。

又如A將房屋出租他人，並指定租金繳納方式為將租金匯款到其子B之帳戶，因此，租金款項乃流入B的財產中，然而租賃所得仍應歸屬於A，因為A是租賃契約的當事人，創造租金給付的經濟上基礎，而且可以隨時變更指定帳戶而安排租金的流向，故租賃所得仍係由A所獲得。

（註三五） Vgl. Loritz, Einkommensteuerrecht, S. 181f.

（註三六） 法律新聞，一九〇四號十八頁；引自吉良實，實質課稅論の展開，第三二四頁。

（註三七） 行政法院裁判要旨彙編，第二輯，第二十九頁。

（註三八） 財政部四四台財稅發第七〇一四號令及同部63.9.4. 台財稅第三六五四三號函，所得稅法令彙編83年版，第一三八頁。

就此，財政部69.8.1. 台財稅第三六三四九號函釋亦謂：「查稅法所規定之課徵對象。所得稅法第十四條規定個人以財產出租之租金所得，為租賃所得，應合併綜合所得總額課稅。是依稅法規定，出租財產之租金應屬財產出租人之租賃所得，該租金雖約定讓與第三人受領，要不能否定財產出租人為租金之所得人」（註三九）。

有關不動產房屋租賃所得，究應歸屬於房屋所有人或是事實上享受租金收益的第三人，不無疑問。就此日本所得稅法基本通達第十二條之一規定：「本法第十二條之適用上，享受從資產所產生收益的人是誰，應依其收益之基礎的原因之資產的真實的權利人是何人，加以判斷。有不明瞭的情形，推定該資產的名義人，為真實的權利人」。惟日本大津地方法院昭和三十三年九月二十四日判決則謂：「以納稅義務人之母親及長男為房屋登記名義上所有權人之房屋，所產生的租金，固可大致上推認是其母親及長男的所得，然而納稅義務人與其母親及長男共同居住，並扶養上述二人，主宰家庭生計，而且其母親年紀已經六十多歲，而長男只有十四、五歲，於有上述等情事存在的情形，認為上開不動產所產生的租金，實質上歸屬於納稅義務人，洵屬適當」（註四〇）。本件判決著重於租金收益的經濟上歸屬（實質收受不動產所產生的收益），而不問私法上房屋的所有權人或出租人為何人，因此有批評認為其無視於私法秩序（註四一）。

四、讓與所得（財產交易所得）

有關不動產交易所得的歸屬，日本岡山地裁昭和四十三年十月九日判決認為一般而言，不動產買賣的所得，雖然普通是歸屬於賣方所有人，但經常並非必然如此，因此，應再檢討本件出售價金的事實上去向，以判斷其所得的實質的歸屬。本件原告在結算申報所得稅以及申請復查時，均將本件財產的讓與所得歸屬於自己，而僅爭執支出費用的認定，迨至提起訴願時，才變更以往主張，表示自己並非讓與所得的實質歸屬者，則原告應澄清其代替所有人A所受領買賣價金的去向（收支計算等），以具體的證明實際上該所得並非歸屬於自己，否則若原告所受領的買賣價金用途及去向不明時，則應認為上述房屋讓與所得實質上歸屬於原告（註四二）。

又如甲公司利用某乙名義購買股份，在財務報表上均記載支出購買某公司股份之價款，並列入公司資產，因此除有特殊情事足認其記載錯誤者外，可推定乙名下之股份，係以甲公司的費用所取得，某乙只是單純名義人，在甲公司與某乙個人之間的內部關係，實質上屬於甲公司所有（註四三），從而其股份出售之收益，應歸屬於甲公司。

日本實務上亦有判決認為原告公司的資產負債表以及公司所得稅結算申報書上所登載屬於公司資產的不動產，雖登記公司負責人個人名下所有，但公司係作為營業用資產，以將所有權歸屬於公司的意圖，加以管理支配，並已支付該不動產的固定資產稅，因此本件不動產可認為實質上為公司所有的財產，由公司使用收益，其經營上效果歸屬於公司，故依實質課稅原則，其讓與所

（註三九） 財政部稅制會編印，所得稅法令彙編，八十三年版，第一八八頁。

（註四〇） 行政事件裁判例集，八卷九號，第一六三六頁。

（註四一） 村井正，租稅法—理論と政策，一九八七年初版，第二四一頁。

（註四二） 島山武道等編，租稅法基本判例集，第三七五頁。

（註四三） 東京地裁昭和三十七年三月八日判決，島山武道等編，稅法基本判例集，第四一七頁。

得應歸屬於原告公司，而不是歸屬於該私法上登記名義人（負責人）（註四四）。此種財產交易所得的歸屬，不以該財產的法律上權利人為準，而以事實上對於該財產的收益具有支配處分力者為判斷基準，值得注意（註四五）。

五、營業盈餘所得

所得稅法是對於下述財產的增加進行課稅，此項財產的增加，在盈餘所得，是經由在市場上的給付，亦即在經濟活動中所獲得。因此，對於此類參與經濟活動而產生所得的所有人

（Inhaber）（該人對於此項經濟活動具有事實上的支配力），加以課稅，應屬合乎事理。對於營業之盈餘所得而言，其決定性的基準乃是參與一般的經濟上交易以及事業的開創機會，因此，其所得應歸屬於支配參與市場活動的人，而非單純營利的所得盈餘所流向之人（註四六）。換言之，農林業以及營利事業的收益，乃是歸屬於作為事業主（Unternehmer）（事業主動及事業風險），而從事營利經濟活動以取得收益的人。例如事業經營者A將一個買賣價金債權讓與其念書中之小孩B，該項收益仍應歸屬於A，而不是B，因為A是以事業主身分從事營利活動以獲得收益，而B只是從A處受讓該項所已獲得的收益而使該收益流入B而已（註四七）。

就此，日本所得稅基本通達（行政函釋）第十二條之二即規定：「事業所產生的收益的享受者是誰，應依可認為經營該事業者（事業主）是誰，加以判斷」，亦即將事業所得歸屬於事業經營者。

日本大阪地方法院昭和四十四年十一月二十五日判決謂：「事業之所得，是屬於何人之所得的問題，並不受單純的形式或名義的拘束，而應就客觀的事實關係，依據實質上，在社會經濟上經營該項事業的人是何人，加以判斷決定，因此，立於此觀點，檢討上述所認定的事實來看，本件飲食業，係原告所經營乙節，並非毫無疑問，綜合考量本件飲食業的開業經過，即使在昭和三十九年當時，原告之妻即在本件飲食業擔任接待及採購等業務之營業狀況，營業規模與種類以及營業許可及登記均係以原告之妻的名義為之等情，本件營業，與其認為是原告，不如說是原告之妻所經營較為適當」（註四八）。

又如原告雖擬將系爭餐廳託付其年輕子女獨立經營，但從系爭餐廳的開店前後經過以及原告所扮演的任務以及活動經過，包括以其子女名義的存款等營業資金均由原告統籌運用，且其子女尚屬年輕，缺乏經營餐廳經驗，有關營業方針，資金計畫、勞務管理等的判斷力尚有不足等情，在將來餐廳營業上軌道建立基礎之前，至少在系爭各年度，認為該餐廳的實際經營者亦即收益的享受者，乃是原告本身，應屬妥當（註四九）。

（註四四） 千葉地裁昭和四十五年十二月二十五日判決，玉國文敏等編，租稅法基本判例集，第三七六頁以下。

（註四五） 村井正，租稅法，第二五四以下。

（註四六） Loritz, Einkommensteuerrecht, S. 182.

（註四七） Tipke/Lang, Steuerrecht, S. 227.

（註四八） 稅務訴訟資料，五十七號五七二頁；引自村井正，前掲書，第二四三頁。

（註四九） 名古屋地裁昭和四十九年九月十一日判決，稅資七六號六一二頁；引自島山武道等編，租稅法基本判例集，第三七四頁以下。

再如原告等以合作社法人名義對外營業，但只是其從事事業的形式，有關其營業收入，除入社費及作帳費用外，其餘全部均得由原告等自由處分，而該法人對之並無任何權限，實質上原告等係專門為自己個人的意思，進行事業活動，並使其成果直接歸屬於自己，換言之，可謂是以假裝法人的名義，而經營個人事業，因此就該事業所產生的所得，原告等個人負有繳納所得稅的義務（註五〇）。

又有關營業所得的歸屬判斷，也應考慮到法律秩序的安定性，就此日本法院亦曾有判例指出：「在經營社會經濟的生活之際，採用一定的法律名義，通常是基於其相應的經濟上，實質上動機，法律上名義與實質通常應屬一致，根據此一前提，既然從事社會

、經濟生活，而形成社會秩序，則除有特殊情事，足認法律名義的採用，是專門以租稅規避為目的之情形外，如單純從稅捐的課徵的便宜或必要性觀點來看，即率爾否定收益歸屬於法律上名義人時，則徒然混亂社會經濟生活，損害法律秩序的安定，應為法所不許。……要判斷在法律上法人的營業所從事事業活動的人，實質上是否享受該事業所產生的收益，除應考慮什麼人主宰該事業，支配事業所伴隨的財產關係，並負擔事業經營所生損益之外，同時也應檢討該法人的性質、目的、組織、機關活動、各營業所負責人加入法人的動機，對於法人的意識，對於組織活動的參加程度等一切情況。如僅因法人營業所的負責人的一部分在一定時期，實質上享受該事業活動所產生的收益一事，即逕行否定該法人的團體性，而對於其他營業所的負責人，也逕行認定全部為個人享受事業收益，應為法所不許」（註五一）。

六、農業所得

有關農業所得究應歸屬於何人，日本實務上認為依據實質課稅原則，農業所得的歸屬，並不是以主要從事耕作（農業勞務）的人是誰為準，而是以在什麼人的收支計算下從事農業經營為準，亦即在實際上作為有關農業耕作的收支計算的主體，主宰農業經營，擁有享受該農業收入的權利的人，為農業所得所應歸屬的人。例如原告雖在郵局任職，實際上極少從事農業耕作，而主要由其未成年兒子從事耕作，但原告為農地之耕作權人，且為家庭戶長，立於監督家庭成員及統籌家庭生活全體的責任地位，在經濟上為家庭生計的主宰者，立於此項家庭生計主宰者的地位，不僅利用公餘之暇從事農業耕作，而且於家庭內外，對於施肥與耕作計畫參與協商，實際上為有關農業收支計算的主體，擔當農業之經營主體，因此該農業收入應歸屬於原告，而不是歸屬於其主要從事耕作的未成年子女（註五二）。

又「在父子間的農業，要判斷其事業主是誰，應依實質課稅原則，並不論其農地所有或耕作名義，米穀的販賣名義為何人，而應綜合考量兩者的職業、年齡、知識經驗的程度，農耕能力，農業資材的有無，耕地所有權或耕作權的所在等情況，可認為就該農業的經營方針的決定等，具

（註五〇） 京都地裁昭和三十年七月十九日判決，行裁例集六卷七號；一七〇八頁，稅法學五十五號三十八頁，島山武道，租稅法基本判例集，第四一三頁。

（註五一） 京都地裁昭和四十年四月三十日判決，行裁例集十六卷四號；六〇七頁，引自島山武道編，租稅法基本判例集，第三七三頁以下。

（註五二） 岐阜地裁昭和三十四年十一月三十日判決，行裁例集十卷十一號二二〇六頁；最高裁昭和三十七年三月十六日判決；引自島山武道，租稅法基本判例集，昭和五十五年，第三六二頁以下。

有支配影響力，實質上支配享受事業收益的人，該當於該項農業的事業主」，將農業所得歸屬於其名下課稅（註五三）。

要之，有關農業所得的歸屬的判斷基準，日本法院實務上概認為不問農地的所有關係為何，而是考慮是否為農會會員，誰在農業經營整體上，得行使支配權或影響力，作為最主要決定基準（註五四）。

就此我國實務上亦認為父雖已將農地所有權分割過戶給其子女，但仍獨享該農地耕作的全收益，應由戶長（父）就淨收益申報課稅。反之，如農地所有權仍屬戶長，但實際由其子女耕種收益者，則應由各子女分別就其收益額申報課稅（註五五）。

七、勞動所得

基於獨立的與非獨立的勞動所產生的收益，其收益的全部或重要部分乃是因所有人投入個人的勞動力所產生，此種收益的泉源：「勞動」，原則上並無移轉可能性，除非新的所有人自己也投入其勞動力。因此，此類收益應歸屬於經由自己的勞動而在經濟上獲得收益的人。此類收益的讓與（包括事先移轉）或設質，乃是所得的使用。例如律師甲將其對於當事人的律師報酬請求權讓與其就學中小孩乙，又如公務員丙將其俸給一部分預先讓與其小孩丁。在此類情形，該收益係因父親的工作所獲得之利得，因此收益應歸屬於其父親，只是因讓與而單純使收益流入小孩而已。

又如營利事業甲以低於市價行情的價格，將其所有的不動產土地讓售與其總經理乙，以特別酬勞乙提供勞務的工作活動。在此乙乃是透過其工作而獲得上述買賣價差利益，亦即基於職務關係的事物關聯性，就其勞務活動被給予利益，因此，該利益應歸屬於乙的薪資收益。至於該筆土地已經直接移轉予乙，乃如同讓與的情形，並不重要（註五六）。

薪資所得係歸屬於實際提供勞務的人，因此，「納稅義務人利用其叔之名義謀職並領取薪資，及其叔名義辦理該年度所得稅結算申報，既經查明實際薪資受領人，依法自應以實際所得人為納稅義務人重行核計補稅，至以其叔名義辦理之結算申報已納稅款，可抵扣其重行核計之應補稅款」（註五七）。

陸、實質所得者課稅原則與稅捐罰則

（註五三） 富山地裁昭和四十七年五月二十六日判決，行裁例集二十三卷五號三五八頁；引自畠山武道等編，租稅法基本判例集，第三七二頁。

（註五四） 村井正，租稅法，第二四九頁。

（註五五） 財政部四六台財稅發第二二〇九號令，所得稅法令彙編，第一九五頁。

（註五六） Tipke/Lang, Steuerrecht, s. 228.

（註五七） 財政部六十九年八月二十二日台財稅第三七〇三八號函，所得稅法令彙編，第一〇六頁。

依據實質所得者課稅原則，在形式外觀上應歸屬於某甲之所得，卻應歸屬於實質上從事經濟活動而獲得所得之某乙，因此，如果實質所得者某乙，對於上述所得，並未報繳所得稅時，稽徵機關即應進行補徵稅款。

有疑問者，在此情形，某乙之行爲是否構成違章逃漏稅行爲，而應加以處罰。就此可分稅捐刑罰及稅捐秩序罰兩種情形加以說明。

一、實質所得者課稅原則與逃漏稅捐罪：

就逃漏稅捐罪之稅捐刑罰言之，稅捐稽徵法第四十一條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新台幣六萬元以下罰金」，就此，財政部82.1.15.台財稅第八二一四七五一二〇號函發布「稅捐稽徵法第四十一條所定納稅義務人逃漏稅行爲移送偵辦注意事項」第五項規定納稅義務人有「利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行爲者」之情形，而故意逃漏稅捐者，應予移送偵辦（註五八）。其移送偵辦之立法理由爲：「原適用標準以利用他人名義之逃漏稅類型限於分散所得逃漏所得稅，惟實務上或有利用農民炒作農地及冒用人頭營業等其他逃漏稅行爲類型，爰擴大範圍明定凡蓄意利用他人名義，從事交易、隱匿財產、分散所得等逃漏稅行爲皆可適用」，依此見解，則實質所得者某乙倘故意漏未申報所得，而短漏稅款，即可能構成逃漏稅捐罪。

惟學者則認爲逃漏稅捐的違章案件，是一般廣泛的市民所容易觸犯的行爲，因此，如能以其他法律上的管制手段達成遏阻逃漏稅捐的目的時，即不應任意科處刑罰。在此觀點下，只有在非科處稅捐刑罰不可的高度的違法性，亦即具有可罰的違法性的行爲，才應行使刑罰權。尤其在稅法上，已經有行政秩序罰鍰及怠報金、滯納金等行政上制裁措施，在體系上已相當完備，更無任意動用稅捐刑罰之必要。故對於所謂「以詐術或其他不正當方法」逃漏稅捐之行爲，應加以嚴格解釋。準此，在上述的假裝行爲，如其具有虛構事實的違法詐欺行爲，則可能成立逃漏稅捐罪。反之，如果是稅捐規避行爲，因其是根據當事人的真意，在私法上爲合法有效的行爲，在本質上與詐術或其他不正當方法的行爲具有差異，不應構成逃漏稅捐罪行爲（註五九）。只有在納稅義務人爲隱匿稅捐規避之存在，而違反義務爲不完整或不正確的陳述，尤其對於稽徵機關進行調查時爲虛偽陳述，致無法發見稅捐規避行爲以正確核定稅捐的情形，才可能構成逃漏稅捐罪（註六〇）。

故上述財政部函釋認爲若利用他人名義從事交易、隱匿財產、分散所得或其他行爲，而故意逃漏稅捐者，即應移送偵辦之見解，仍有商榷餘地。

二、實質所得者課稅原則與稅捐秩序罰

（註五八） 財政部稅制會編，稅捐稽徵法令彙編，八十三年版，第二二七頁。有關逃漏稅捐之稅捐詐欺行爲，另參見盧欽滄，稅務調查與間接證明法，兼論租稅詐欺，八十三年再修訂版，第15—1頁以下。

（註五九） 北野弘久，現代稅法の構造，一九八三年9刷，第九六頁以下；松沢智，租稅法の基本原理，昭和五十八年二版，第一七六頁以下。

（註六〇） 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方法——，政大法學評論二六期，第二一頁以下；陳清秀，稅法之基本原理，第二七〇頁以下。

就應歸屬於實質所得者某乙之所得，如某乙並未報繳所得稅時，是否應依所得稅法第一一〇條規定科處漏稅罰，不無疑義。

就前述假裝行為而言，如其假裝行為係以短漏稅捐為目的時，則應得科處漏稅罰鍰。

就稅捐規避行為而言，由於稅捐規避行為，是鑽稅法漏洞的脫法行為，迴避課稅要件之滿足，因此，除納稅義務人另有違背誠實陳述說明的義務之特殊情事存在外，原則上不應科處漏稅罰鍰（註六一）。

就前述信託財產所得的情形，由於信託關係之存否，在私法上甲乙之間容有爭議，且如證據不全，稽徵機關亦未必予以採信，故納稅義務人對於所得的歸屬判斷不易，甚至極為困難，尤其現行所得稅法並未特別明定信託財產所得的歸屬，亦難期待納稅人有正確適法之歸屬判斷，故實質所得者某乙若欠缺違法性認識而漏未申報，應認有不可歸責之事由存在，似應以欠缺主觀責任要件（無過失）而免罰較妥。

柒、實質所得者課稅原則與稅捐債權之確保

依據實質所得者課稅原則，在對於享受收益的人進行課稅的情形，如果該實質所得者滯納稅捐，則由於該產生收益的財產，在法律上登記在第三人名下，故稽徵機關可能發生無法有效徵收稅捐的困難（因無法對於第三人名下的財產逕行強制執行）。為解決此問題，日本立法例明定該項收益可認為是法律上所歸屬的人，以產生該項收益的財產為限，對於享受該項收益的人所滯納之稅捐，負擔第二次納稅義務（國稅徵收法第三十六條第一款，地方稅法第十一條之五第一款）。例如，某甲出資購買房屋，利用人頭某乙登記在其名下，某甲將其房屋出租，取得租賃所得，依實質所得者課稅原則，該所得應歸屬於某甲之所得課稅，但如某甲滯納稅款時，因房屋登記在某乙名下，故無法逕行以該房屋為某甲之財產進行強制執行，因此，法律明定以某乙為第二次納稅義務人，俾得對於該登記某乙名下所有之房屋強制執行，以追償欠稅。

我國現行法尚無此類規定，自無法作相同之解釋。惟上述立法例仍足供我國將來修法時之參考。

捌、結語

實質所得者課稅原則為實質課稅原則的一環，乃是實現「稅捐正義」之量能課稅原則，在所得稅法上的具體表現，我國所得稅法第四十三條之一對於關係企業不合營業常規之安排之調整，即本此意旨。雖然現行法對於此項原則雖尚未有統一明文規定，但解釋上仍應認為有實質所得者課稅原則之適用。由於所得是經由從事經濟活動（工作或投資）以獲得收益的人所獲得，因此

（註六一） 陳清秀，稅法之基本原理，第二七一頁。

，該從事經濟活動者實現所得的課稅要件，其所得應歸屬於該人名下課徵所得稅，至於實際上所得是流入何人帳戶或由何人實際收取，則在所不問。

惟鑑於所得歸屬的判斷，涉及國民經濟活動之認定，而國民經濟活動錯綜複雜，千變萬化，在法律上應如何加以判斷，實際上並非易事，故為維護法的安定性與納稅人的預測可能性，如果納稅義務人就所得歸屬的判斷，嗣後與稽徵機關之見解不一致，以致涉嫌短漏報所得稅時，倘其判斷錯誤具有合理的正當理由或有不可歸責之事由存在，則欠缺可罰性，稽徵機關與法院在處理涉嫌違章案件上，似應本於「合義務性之裁量」（註六二），從寬認定，不宜動輒以違章逃漏稅為由，科處鉅額違章罰鍰，或甚至論以逃漏稅捐罪。

（註六二） 德國違反秩序罰法第四十七條第一項即明定是否科處秩序罰，採「便宜原則」，不採「法定主義」，亦即行政機關得依行政裁量決定是否處罰，此一規定於稅捐秩序罰準用之（稅捐通則第四一〇條第一項）