

刊登於會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 2-40 頁。

實質課稅原則之適用界限

陳清秀

東吳大學法律學系教授

壹、實質課稅原則之意義

經濟觀察法或實質課稅原則，係指滿足私法上的法律要件的法律事實（法形式的實質），與現實所產生經濟的成果的事實（經濟的實質），不相一致時，應對於後者進行稅法的解釋適用。此項原則乃是量能課稅原則或負擔公平原則之表現，為實現稅捐正義所必要之手段。不論有利或不利納稅人，均應一體適用。最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決即謂：「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。」

貳、實質課稅原則在稅法上之運用

實質課稅原則表現在稅法上，有下列三種型態：1. 稅法的解釋，2. 稅法的法律漏洞補充，3. 課稅要件適時的認定。茲分述之：

一、稅法的解釋—衡酌其經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第一項規定：「**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。**」釋字第 420 號解釋理由書亦謂：「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。是基於公平課稅原則，獎勵投資條例第二十七條所定『非以有價證券買賣為專業者』，自應就營利事業實際營業情形，核實認定。**公司登記（包括商業登記）之營業項目，雖未包括投資或其所登記投資【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 2 頁】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，其買賣收入遠超過其已登記之營業收入，足認其為以有價證券之買賣為主要營業時，自不得以怠於公司法第十二條之登記義務或違反同法第十五條第一項所規定之限制等避租稅行為，主張其非以有價證券買賣為專業，而享受免徵證券交易所所得稅之優惠。**」

經濟的觀察法作為經濟的解釋（wirtschaftliche Auslegung），係包含目的解釋

(teleologischer Auslegung)之要求。在稅法借用民法概念時，由於民法與稅法之目的不同，因此，必須按照稅法的目的解釋，而可能導致同一用語概念在民法上與稅法上有產生不同的解釋結果¹。在此，必須逐一在個別案件中，透過解釋探求稅法上的民事法概念具有何種內容。倘若與民法為不同之解釋，係合乎稅捐法規之明顯的目的時，即應加以考慮。

如果一個稅法規定是以衡量經濟上負擔能力為目的(財政收入目的規範)，則在進行法律解釋時，即可適用量能課稅與實質課稅原則，作為「客觀目的解釋基準」²。

例如最高行政法院 100 年度判字第 380 號判決認為民法上之**隱名合夥**，在稅法上有關所得之歸屬，應予以承認。故本件醫院實際所得人如果確為 12 人，即應以該 12 人為課稅主體，而不應單純以出名營業人作為所得歸屬者，否則即屬違法之行政處分。此一見解，符合實質課稅原則，應可贊同。

又如**借名登記**屬於信託關係，履行該信託契約之物權移轉行為，**實質上並非贈與行為，不應課徵贈與稅。最高行政法院 100 年度判字第 356 號判決即認為信託法實施前之信託行為乃屬合法之法律行為，借名登記並非脫法行為，非謂借名登記完全等同於贈與行為。**

再如民法或公法上之損害賠償或損失補償，如果實現其所得，則基於量能課稅原則，仍應計算所得課稅。最高行政法院 100 年度裁字第 1133 號裁定即認為民法或公法上之損害賠償或損失補償，仍應計算所得課稅，亦即以其損害賠償或損失補償之收入，減除其對應之有關成本費用後之餘額，作為所得額課稅。但有關獲得收入之成本費用，應由納稅義務人負擔舉證責任。

就稅法規定的解釋而言，稅捐構成要件之決定，應保留予立法者為之。經濟觀察法或所謂實質的課稅原則，並不能補正法定課稅要件或稅捐構成要件特徵的欠缺。**稅法條文所賦與的經濟上意義的解釋，並不能超越可能的文字意義範圍。課稅要件法定主義的要求，並不能【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 3 頁】透過經濟觀察法而規避其適用**³。

釋字第 620 號解釋理由書亦謂：「最高行政法院以上開決議方式表示法律見解者，須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。」

二、稅法的法律漏洞補充

1 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Rz. 77.

2 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 5 Rz. 43. 在稅法上有關社會政策目的規範，其解釋首先應取向於主觀的目的(立法者意思)，亦即其誘導管制目的或財富重分配之目的(Tipke/Lang, aaO., § 5 Rz. 43.)。

3 Tipke/Kruse, AO, 2001, § 34 Tz. 334.

稅捐稽徵法第 11 條之 3 規定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」似已明文禁止以行政命令增加或減少納稅義務人法定之納稅義務。然而該條規定於「納稅人之權利保護」之章節中，依據客觀目的的、體系解釋，應可認為其立法旨意在於禁止增加納稅義務之法律漏洞補充以及損害其他國民權益之恣意的任意免稅，而並不排除有利於納稅人之漏洞補充。

（一）運用實質課稅原則，對於課稅規定進行目的性限縮，有利於納稅義務人，為法之所許

倘若法律文義陳述範圍超過該項法律依其意旨及目的所欲規定的範圍時，則意指該項法律欠缺限制，而存在所謂「隱藏的法律漏洞」。於此情形，法律之把握應限制於依其體系及法律目的所涵蓋的意旨之範圍內。此種操作，稱為「目的性限縮」。利用經濟觀察法，對於創設或加重稅捐負擔的構成要件加以目的性限縮，因其作用有利於稅捐義務人，故原則上為法之所許。例如某幾類的事實關係，應排除於法律的適用範圍之外，蓋其適用將導致明顯的不妥當的結果。其是否有此種不妥當的情形存在，即應依經濟觀察法加以決定。

在填補隱藏的法律漏洞時，運用經濟觀察法，與其於填補明顯的法律漏洞時運用經濟觀察法，係進行相同的衡量，亦即此兩種法律漏洞的填補，俾使一項經濟上合理的法律意旨產生出來⁴。

法律的稅捐構成要件在法安定性的利益下，扮演擔保的功能。然而利用經濟觀察法認識法律漏洞並加以填補，如為有利於稅捐義務人亦即具有減輕稅捐負擔效果時，則與法安定性之要求相符。

又在明顯的法律漏洞之填補，如同時可能發生有利及不利於稅捐義務人之作用時，則利用經濟觀察法，進行此種「雙刃的漏洞補充」，亦為法之所許⁵。

例如釋字第 180 號解釋對於土地買賣契約訂立後，經長達數十年之後，才辦理產權過戶之情形，由於在訂約後，至移轉土地所有權時之期間，獲得土地自然漲價利益者為買受人，【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 4 頁】並非出賣人，因此，對於土地稅法有關土地增值稅應向出賣人課徵之規定，進行目的性限縮，認為如土地公告現值有不同者，其因自然漲價所生之差額利益，既非原納稅義務人所獲得，就此差額計算應納之土地增值稅，即應於有法定徵收原因時，另向獲得該項利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則（參見本件解釋理由書）。

（二）對於課稅規定，進行類推適用，增加納稅義務，應為法所不許？

4 Beisse, StuW 1981, S. 9 f.

5 Beisse, StuW 1981, S. 9.

1. 禁止不利於納稅人之漏洞補充，以維持法律秩序安定性

依據租稅法律主義以及課稅要件法定主義，就侵害財產權之課稅構成要件並不得為不利於稅捐義務人之漏洞補充，在此範圍內，可謂在概念上已無漏洞（法律漏洞，法的漏洞）存在，而毋寧僅是有「法律政策上」的漏洞存在，對此種漏洞的填補專屬於立法者的事務。因此，利用經濟的觀察法，對於具有課稅價值的事實關係而為法律所未加以把握的，透過法官法進行類推適用的方式，創設或擴張稅捐構成要件，乃為法所不許。

亦即經濟觀察法並不能正當化超越一個法律的可能的文義範圍而為不利於稅捐義務人的案件比照（Fallvergleichung）。在案件比照，稅法的可能性意義範圍，構成稅法解釋的界限。以往德國帝國聯邦財務法務大法庭判決曾將經濟觀察法理解為：相同的經濟上事件過程，應無例外的接受相同的稅法上處理，而不論其外觀的形式係以何種方式加以包裝。此種命題，就一般而言，乃屬錯誤。蓋此種見解對於課稅要件法定主義的要求以及稅法禁止創設納稅人義務負擔之法律漏洞補充，均漏未考慮。且其不合法的將經濟觀察法與平等原則相混淆。在此範圍內，經濟觀察法與平等原則彼此並無關係⁶。

德國聯邦憲法法院 1962 年 1 月 24 日判決認為，如果稅捐構成要件被法官加以創設或擴張時，則抵觸法治國家的憲法原則，蓋稅法的基本思想係認為對於特定的、一般的事實關係的課稅價值，應由立法者加以創設決定，並基於立法者的命令所產生。

上述抵觸法治國家原則的疑義，並不能逕行援用在稅捐行政以及稅捐判例所正當化的經濟的觀察法，加以排除。蓋經濟觀察法，固然在下述情形，具有其地位：亦即在稅法固然指稱特定的法律上的事實關係，但並非意指其特殊的法律技術上的包裝，而是意指其法律上的作用（結果）的情形；於此情形，其課稅必須與在稅捐義務人的領域內的法律上作用以及由此所導致的經濟上結果相連結。然而，經濟觀察法並不許誤導為：法律上方法，經由法律以外的觀點以及概念而被解消（消滅）⁷。

日本學者金子宏教授主張稅捐法屬於侵害規範，強烈要求法的安定性，因此，其解
【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 5 頁】釋原則上應按照文理解釋，不許任意擴張解釋或類推解釋。如果按照文理解釋，其規範意義不明時，則應參照該規定之旨趣目的，闡明其意義內容。有關「**有疑問，則為有利於納稅人利益之原則**」（in dubio contra fiscum），雖有學者主張也可適用於稅法的解釋上（例如清永敬次，稅法，第 7 版，平成 19 年，頁 38）。但金子宏教授認為此一原則，應僅能適用於課稅要件事實之認定上（此猶如犯罪構成要件事實，有疑問而事實不明時，則應為有利於被告利益之原則），而不能適用於租稅法律規定之解釋，因此，其不得作為稅法之解釋原理⁸。

6 Tipke/Kruse, AO, 2001, §4, Tz.335.

7 BVerfG v.24.1.1962 BVerfGE 13, S. 318 (328 ff.).

8 金子宏，租稅法，第 14 版，2009 年，頁 103 以下。

2. 得適度進行不利於納稅人之漏洞補充之學說

德國部分學者主張稅法上固然得為有利於納稅人之漏洞補充，但不得為不利於納稅人（加重稅捐負擔）之漏洞補充，以維持法安定性。但晚近越來越多主張稅法上亦得為不利於納稅人之法律漏洞補充。

例如德國學者 Tipke/Lang 二位教授，認為在稅法上也有適合於類推適用之各項原則存在。如果法律適用者僅是解決法律規定之文字之違反立法計畫的不圓滿性，而進行法律漏洞補充，應不牴觸稅法上之合法性原則。經由類推適用之法律漏洞補充，以貫徹立法者之意思，符合民主國家原則，也未侵犯立法者之權限。因此，不論有利或不利納稅人之漏洞補充，應均屬法之所許⁹。當然在此不得擴大課稅標的範圍，例如稅法對於養狗課徵狗稅，不能擴張及於養貓。

Dieter Birk 教授也認為不利納稅人之漏洞補充，是為實現平等原則，且依據所被類推適用之法律規定，可以事先預測時，即不違反租稅法律主義。但倘若人民可以信賴法條文義之界限時，則不得為不利於納稅人之類推適用。如果人們從法條之可認識的立法目的可導出，其規範內容從其規範之意義關聯性及其意旨，應包括超越文義以外之案件類型時，則可以類推適用（Dieter Birk, Steuerrecht, 10.Aufl., 2007, §2 Rn.144.）。

德國學者 Klein/Gersch 認為：「在稅法上不應斷然的認為一般性的禁止類推適用（同說，Tipke—），聯邦憲法法院曾經指出：基本法第 103 條第 2 項規定之刑罰上類推適用禁止，在稅法上並不適用（參見聯邦憲法法院裁判集，第一卷，第 299 頁；第七卷，第 89 頁；第十三卷，第 318，328 頁）。在干預行政之領域，類推適用而不利於納稅人之負擔時，基於法安定性之利益，應儘最大可能的不予採取，但並非應全然排除（參【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 6 頁】見聯邦財務法院判決，收於 BStBl 75, 12; 84, 221; 86, 272; BFHE 181, 31）。類推適用不得創設新的納稅義務，並不得規範立法者有意不納入規定之事項（參見聯邦財務法院判決，收於 BFHE 182, 480; BFH/NV 05, 695）。而經由類推適用之法律漏洞補充，導致有利於納稅人之結果時，則無限制的可能（參見聯邦財務法院判決，收於 BStBl 74, 295）。

倘若對於構成納稅人負擔之類推適用，無限制的認為因其牴觸法安定性原則而不合法時，則其結果，任何有重大疑義之案件，將均應為有利於納稅人之裁判。而變成承認「有疑問，則為不利於國庫之解釋原則」，但此一見解，如同「有疑問，則為有利國庫之解釋原則」（in dubio pro fisco），均無人採取。當類推適用是法律秩序所一般可被承認之解釋標準時，則其也構成法治國家秩序之一環，除非憲法有明文禁止類推適用，如同基本法第 103 條第 2 項規定在刑罰領域上禁止類推適用一般。正因為憲法明文規定特定領域，才禁止類推適用，則如要禁止類推適用，應有明文規定。故在其他領域，並不禁止

9 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20.Aufl., 2010, §5 Tz.59ff.

類推適用。在稅法上，倘若相當明顯的從法律規定可知，雖然違反其文字意義，但一項特定的、事實上並未被規範到之案件類型，為立法者想要把握者，則在此情形，類推適用並不違反法治國家原則（亦即應受法律與法之拘束），也不違反法安定性原則。在一定的前提要件下，稅法上類推適用，例外的，也可以進行加重稅捐作用之類推適用，而不違反法安定性之要求。」（參見聯邦財務法院判決，收於 BStBl 86, 272; BB 84, 515）。¹⁰。

早年德國通說及判例均認為不利於納稅義務人之類推適用，例如創設及加重人民之稅捐負擔，基於法治國家之理由（法安定性原則以及課稅要件法定主義），應屬違憲。但今日德國通說似傾向認為加重稅捐負擔之法律漏洞補充（尤其是以類推適用方式），並非自始當然違憲，例如有認為德國稅捐通則第四十二條關於稅捐規避之否認，即屬於法律授權准許之類推適用¹¹。而德國聯邦財務法院判例態度似乎傾向於開放，並不明示反對加重稅捐負擔之法律漏洞補充，但通常以並無違反立法計劃之不圓滿性之法律漏洞存在為由，而拒絕法律漏洞補充。其理由認為納稅人之值得信賴保護，並不單純信賴法律之文字意義，而毋寧在於法律所表現出之意旨（意義）關聯性，因此可能離開法律之文義，而為不利於納稅義務人之適用¹²。【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 7 頁】

（三）實務見解

1. 有利於納稅人之法律漏洞補充，是否許可？

司法院 95.12.06.大法官釋字第 620 號解釋理由書也承認稅法上法律漏洞補充：「立法者如應設而未設『限制新法於生效後適用範圍之特別規定』，即過渡條款，以適度排除新法於生效後之適用，或採取其他合理之補救措施，而顯然構成法律之漏洞者，基於憲法上信賴保護、比例原則或平等原則之要求，司法機關於法律容許漏洞補充之範圍內，即應考量如何補充合理之過渡條款，惟亦須符合以漏洞補充合理過渡條款之法理。」

有關公務員因案停職多年，嗣後補發多年薪資，累積於一個年度實現所得，應如何課稅問題，由於所得稅法規定過於簡略，而呈現法律漏洞，就此早年司法院 84.03.31.釋字第 377 號解釋謂：「公務員因法定原因停職，於停職期間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討」，作成警告性裁判，而未進行法律漏洞補充。

按上述情形如果累積數個年度所得，一次發放，似已涉及變動所得，而應按照變動所得的規定處理，較為合理。嗣後財政部 88.08.12.臺財稅字第八八一九三二二〇二號函

10 Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., 2009, §4 Rn.37f.

11 Wernsmann, Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2010, §4 Rz. 693.

12 引自 Wernsmann, Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, §4 Rz.691, 2010.

則進行有利於納稅人之法律漏洞補充：「稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙編一次發單補徵復職年度之綜合所得稅」，其理由乃是考量集中一個年度發放，並非出自納稅人之意願，且累積於一個年度實現所得，勢必加重所得人之稅負¹³。

又司法院 100.06.10. **大法官釋字第 688 號**解釋：「**加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）之營業人開立銷售憑證時限表，有關包作業之開立憑證時限規定為「依其工程合約所載每期應收價款時為限」，尚無悖於憲法第七條平等原則及第二十三條比例原則，而與第十五條保障人民財產權及營業自由之意旨無違。**惟營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。」該號解釋雖然發現營業稅法之法律漏【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 8 頁】洞，卻僅表示：「然對於營業人因有正當之理由而無從轉嫁予買受人負擔之稅額，營業稅法仍宜有適當之處理，例如於適當要件與程序下，允許營業人雖不解除契約辦理銷貨退回，**亦可請求退還營業人已納稅額或允其留抵應納稅額等。**就此主管機關應儘速對營業稅法相關規定予以檢討改進。」¹⁴要求主管機關儘速修法，而未直接進行法律漏洞補充。

就此陳新民大法官在部分不同意見書中指出：「本號解釋多數意見已經了然於心地知悉系爭規定會導致納稅義務人溢繳營業所得稅之不公平之事實，但現行法制並不願意正視之，亦未積極創設納稅義務人得申請退還該溢繳稅款之途徑。多數意見也明白知道外國（如歐盟與德國）營業稅法，以及我國其他稅法已經有此一制度，獨漏營業稅法尚未採納此一制度而已。顯示多數意見並不重視納稅義務人對國家已經存在了公法上之債權。而依憲法財產權保障之具有的「個別性保障」（Individualgarantie）功能一任何人民所擁有的財產權一旦受到侵害時，皆應有受到法院救濟的權利（註 13）。但本號解釋顯然忽視了財產權此一部份之「應救濟性」，而以警告性裁判方式，提醒立法者負起填補之義務。顯然對人民財產權保障，未盡全力也！

孔子有言：「富與貴，是人之所欲也；不以其道得之，不處也。」（論語·里仁篇第四）。語云：「君子愛才，取之有道」。上句話對君子適用，對國家更應適用！國家不應由

13 顏慶章／薛明玲／顏蕙欣，租稅法，2010 年修訂 3 版，頁 202。

14 就此黃茂榮大法官在本件協同意見書中指出：「不論營業稅之憑證開立時限如何規定，在具體案件如營業人之交易相對人已因陷於無資力或拒絕支付，而致營業人之代價不能獲得清償時，亦即只要確實已發生呆帳時，基於營業稅是法定間接稅的意旨，營業人其已報繳者，應予退還；其尚未報繳者，亦應免除該營業人就該銷售所負之報繳義務。」

納稅義務人獲得不義之財，而形成公法上的不當得利。一故本席汲汲以為本號解釋應以限期失效方式，強制立法者以最快速度解脫營業人所承擔之違反租稅公平的租稅義務，庶幾方能實踐聖人「苦民所苦」之古訓乎！」

其實，大法官僅須對於本件法規進行「法律漏洞補充」，即可貫徹量能課稅原則與實質課稅原則之精神，而使法律規定合憲。陳新民大法官上述引用論語之治國意見，值得深思（古人有云：「半部論語治天下」，現代法律人實應多讀論語！）。

2. 不利於納稅人之法律漏洞補充

司法院 97.10.31.大法官釋字第 650 號解釋認為「營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，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，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。稽徵機關據此就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 9 頁】利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。」蓋因所得稅法第 24 條第 1 項規定：「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。」所謂「收入總額」，固包括利息收入在內，惟稽徵機關如就公司資金貸與股東或他人而未約定利息等情形，設算實際上並未收取之利息，因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，方符租稅法律主義之要求。亦即禁止以行政命令進行漏洞補充，擴張課稅收入項目之範圍，而致增加納稅義務。

司法院 98.04.03.大法官釋字第 657 號解釋：「所得稅法施行細則第八十二條第三項規定：「營利事業帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列其他收入科目，俟實際給付時，再以營業外支出列帳。」營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定：「營利事業機構帳載應付未付之費用或損失，逾二年而尚未給付者，應轉列『其他收入』科目，俟實際給付時再以營業外支出列帳。」上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於一年內失其效力。」其解釋理由書指出：「上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，非但增加營利事業當年度之所得及應納稅額，且可能帶來一時不能克服之財務困難，影響該企業之經營，顯非執行法律之細節性或技術性事項；況以行政命令增加二年之期間限制，就利息而言，與民法關於消滅時效之規定亦有不符。」因此，禁止財政部以法規命令進行法律漏洞補充，而增加人民之納稅義務。

司法院 99.04.02.大法官釋字第 674 號解釋理由書亦謂：「憲法第十九條規定，人民有

依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第六二〇號、第六二二號、第六二五號解釋參照）。」

因此，對於財政部函示：「不能單獨申請建築之畸零地，及非經整理不能建築之土【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 10 頁】地，應無土地稅法第二十二條第一項第四款課徵田賦規定之適用」；內政部發布之「平均地權條例第二十二條有關依法限制建築、依法不能建築之界定作業原則」第四點規定：「畸零地因尚可協議合併建築，不得視為依法限制建築或依法不能建築之土地」，認為上開兩項命令，使都市土地仍作農業用地使用之畸零地，因而無從適用土地稅法第 22 條第 1 項第 4 款及平均地權條例第 22 條第 1 項第 4 款之規定課徵田賦，逾越法律解釋之範圍，增加土地稅法及平均地權條例上開課徵田賦規定所無之要件，違反憲法第 19 條租稅法律主義。

三、課稅要件事實之認定

（一）實質的經濟事實關係

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」

故在事實關係的判斷上，亦應有經濟觀察法的適用。所謂事實關係的判斷，乃是依據特定的標準對於事實關係所為的評價。此種評價標準乃是該項事實關係的目的及其經濟上意義。該項事實關係的目的，應依當事人在結果上所意欲者加以決定，準此，應以當事人實際上的意圖為準，而不以其假裝的意圖為準。在當事人間實際上並無任何意圖存在的情形，例如虛偽行為及通謀虛偽意思表示，在課稅上並不重要。

又事實關係的經濟上意義，應依據其實際的內容，而非依據其外部的表現形式，加以決定。亦即應以此種事實關係的實際內容為準，而非以其外部的表現形式為準。事實關係的判斷應取向於把握實際上的事實關係，而非把握形式上的法律形式。換言之，並非對於偶然的或恣意的法律技術上包裝加以課稅，而是對於事實關係的經濟上核心加以課稅，蓋稅法乃是與經濟上的事件經過及活動相連結。

在認定法律上構成要件所把握的經濟上事件經過及活動是否存在時，必須審查事實關係的外部法律形式與其內容是否相一致。如果該項事實關係就其形式及內容均與法定要件所把握之經濟上事件經過及活動相一致時，則法定要件即已被滿足。

有關實質課稅原則之運用要求，學者黃茂榮大法官亦認為：「在事實面，應按諸事實，認定與稅捐之發生有關之構成要件事實（課稅事實）；在當為面，應按一個人以事實為基

礎所具有之稅負能力，定其納稅義務之有無及其應納稅額。申言之，實質課稅原則中所稱之「實質」，當指與納稅義務人之經濟能力有關之「指標事實」的「有無」、「範圍」及「歸屬」。其中所稱指標事實，後來以「稅捐客體」表現出來。是故，要量能課稅，主要必須以【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 11 頁】「稅捐客體」之有無、實際數額的大小，及其事實上的歸屬為基礎。」¹⁵

（二）課稅要件規定有利於稽徵機關者，稽徵機關就其課稅事實有舉證之責任

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其適時有舉證之責任。納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」故在課稅要件事實的認定上，稽徵機關如欲主張適用實質課稅原則，而穿透外觀法律形式，把握其經濟實質內涵時，則其必須主張及舉證證明納稅人之法律形式、名義或外觀等，與真實的事實，實際狀態或經濟的實質關係等，有差異性存在，而且如依據法律形式課稅，則有不能實現量能課稅原則與公平負擔原則的特殊情事存在。因為在通常情形，法律形式等與經濟的實質等互相一致，乃屬原則（常態事實）；此兩者間的差異，則屬例外情形（變態事實），因此認為該當於此種例外情形存在，而欲否定法律形式進行課稅者，如對於此種情形未主張舉證時，則無法適用此項實質課稅原則¹⁶。

經濟觀察法在課稅要件事實的認定之個別適用類型，有下述幾種：1. 稅捐客體的經濟上歸屬。2. 稅捐客體的核實認定。3. 無效法律行為滿足課稅要件的課稅。4. 違法或違反善良風俗行為滿足課稅要件的課稅。5. 稅捐規避行為的否認。

參、實質課稅原則之適用界限

一、基於稽徵經濟原則，法律特別規定採取形式課稅

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，因此基於稅捐經濟效率考量，也常必須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，因此稅法也在某些類型，承認著重其形式、外觀進行課稅之「表見課稅方式」¹⁷。在此可謂行政事務講求「效率原則」，防止糾紛並降

15 黃茂榮，實質課稅原則（一），植根雜誌，25 卷 8 期，98 年 8 月，頁 25 以下。

16 吉良實，實質課稅論の展開，昭和 55 年 1 版，頁 95 以下；吉良實原著，鄭俊仁譯，實質課稅主義（下），財稅研究，19 卷 5 期，1987 年 9 月，頁 131。

17 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，

低徵納雙方稽徵成本，亦即【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 12 頁】「稅捐稽徵經濟原則」在稅法上的表現。

在稅法特別規定以法律形式為準，而不以其經濟上實質為準的情形，自應從其特別規定，而不適用實質課稅原則。

例如自用住宅特別稅率之適用，土地稅法第 9 條規定以設定戶籍作為判斷標準，從而排除未設定戶籍而單純事實上居住之情形。

再如財產稅（地價稅及房屋稅等）之課徵，固然把握其享有經濟上負擔能力之所有權人，但所有權變動不居，為節省稽徵成本，法律常規定以特定之納稅義務基準日之所有權人作為納稅義務人。於此情形，即不宜援用經濟觀察法再變動稅捐主體。其因此引起之歸屬上偏差，由相續所有人利用內部關係（例如買賣轉讓合約）中關於轉嫁或分擔的約定調整之¹⁸。

又如夫妻所得稅合併申報之規定，乃是把握法律上婚姻之夫妻，並不包括事實上婚姻之夫妻。因此不依採取經濟觀察法，將事實上婚姻之夫妻包括在夫妻所得稅合併申報課稅之範圍。

上述「形式的表見課稅方式」，為簡化程序，也有採取通案的類型化處理¹⁹，此種類型化處理模式，有以法律或法律授權訂定之法規命令為依據，有以行政規則訂定。只要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²⁰。

二、基於整體法律秩序之合法性原則要求，法律特別規定排除實質課稅原則

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²¹。

例如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，稅法特別規定罰金及罰鍰原則【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 13 頁】上不應准予扣除²²。

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。

18 黃茂榮，實質課稅原則（三），植根雜誌，25 卷期 10，98 年 10 月，頁 18。

19 有關稅法上類型化處理之探討，請參見陳清秀，論稅法上類型化，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，2010 年第 2 版，頁 193 以下。

20 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §5 Rz.25.

21 陳清秀，稅法總論，2010 年第 6 版，頁 232。

22 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，

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²³。

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²⁴。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，無法進行實質課稅

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。

四、為防止稅捐規避，稅法特別規定排除實質課稅原則

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。例如交際費之認列金額限制等。【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 14 頁】

又營業人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 條即規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，一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

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。

23 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除（確井光明，必要經費の意義と範圍，日稅研論集 Vol.31，1995，頁 40）。

24 德國稅捐通則第 40 條規定：「全部或部份滿足課稅要件之行為，雖然抵觸法律上要求或禁止或違反善良風俗，對於課稅不受影響。」學者認為本條在涉及稅捐優惠之情形，應進行目的性限縮。亦即稅捐優惠是要促進公益之行為，公益原則排除違法、犯罪或違反善良風俗之行為。有關稅捐優惠也應配合此一觀點進行解釋，因此，對於違法活動之團體，應否認其公益性（Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §5 Rz.94.）

年判字第 1563 號判決)。

肆、實質課稅原則案例之研討

一、出售國外公司股權與國外關係企業(租稅天堂之紙上公司)關係人以實現投資損失？

(一) 本案事實

原告(東陽實業廠股份有限公司)90年度營利事業所得稅結算申報，為會計師簽證案件，列報非營業損失及費用總額，被告(國稅局)初查以其申報處分美國廠 TYG HOLDING (U.S.A) (下稱 TYG 美國廠) 股權 49% 之出售資產損失部分，因該國外投資公司股權淨值相關核算資料，僅提示經國外會計師簽名之資產負債表，並無當地政府或稅捐單位歷年核定之報稅資料或其他足資證明其淨額之資料供核，尚難客觀評價 TYG 美國廠實際資產淨值，且依原告內部簽呈，該移轉 TYG 美國廠股份給 HOW BOND 公司(所在地屬維京群島)之方式，並未造成資金實質流動，僅係基於減少所得稅之考量，與經營政策無關，系爭投資損失尚未實現，乃否准認列²⁵。原告不服，申經復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

(二) 本案爭點

1. 被告可否將本件「出售股權損失」還原為「投資損失」？有無法律依據？
2. 原告有無實際移轉 TYG 美國廠股權與 HOW BOND 公司？
3. 本件有無財產交易損失？

(三) 法院判決見解(高雄高等行政法院 96 年訴字第 69 號判決)

1. 投資公司持有被投資公司有表決權之股份超過 50% 者，通常對被投資公司有控制能力，【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 15 頁】即構成母子公司之關係，此時子公司之經營政策由母公司決定。此外，若母公司持有被投資公司有表決權之股份雖未超過百分之 50，惟與其子公司持有同一被投資公司有表決權之股份合計超過百分之 50 者，該被投資公司之經營政策亦由母公司決定。此二情況，形式上，該等公司雖然各有其法律上之名稱或主體，實質上係同一經濟個體。

TYG 美國廠及 HOW BOND 公司本均為原告 100% 持股之公司，原告持有 TYG 美國廠及 HOW BOND 公司有表決權之股份均超過百分之 50，對該 2 被投資公司均有控制能力，其經營政策亦由原告所決定，則原告與該 2 被投資公司間實質上仍屬同一經濟個體，應堪認定。

25 被告國稅局主張若原告真的認為其投資 TYG 美國廠有虧損，可循相關稅法規定認列損失，例如可於營利事業所得稅結算申報時，提列國外投資損失準備(指未實現)；或若其投資 TYG 美國廠一直處於虧損狀態，原告亦可依前揭查核準則第 99 條第 1、2 款規定，辦理減資或清算，以實現其投資損失。

2. 原告對 HOW BOND 公司及 TYG 美國廠仍有控制能力，實質上仍應屬同一經濟個體，則形式上雖有股權及款項之移轉，實際上並無發生財產變動之效果，亦無財產交易損益可言，顯見原告將其所有之 TYG 美國廠股份出售予 HOW BOND 公司之行為，僅係利用契約自由原則，以達成規避租稅之目的。

3. **實質課稅原則**」向被稱為稅法基本原則之一，乃經濟實質的租稅法解釋原則的體現。我國稅法雖無明文規定，**惟依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關把握「量能課稅」精神，在解釋及適用稅法規定時，考察經濟上的事實關係，及其所產生的實際經濟利益，亦得為此一原則之運用，而非依照事實外觀形式的判斷**，前揭司法院釋字第 420 號解釋及最高行政法院判決意旨已予以闡明。

原告利用私法之相關規定，藉由契約自由原則將其所有 TYG 美國廠之股權出售予 HOW BOND 公司，作為實現損失之方式，以達成減少稅負之目的，至臻明確。其明顯係濫用私法上之股份轉讓自由，規避營利所得之綜合所得稅負，以取得租稅利益，揆諸前揭說明，此種稅捐規避行為，屬於脫法行為，在稅法上應予以否認，而課以與未轉讓時相同之稅捐，亦即依其實際上存在之經濟事實予以課稅，俾符課稅公平原則及實質課稅原則。

（四）最高行政法院 98 年度裁字第 2385 號裁定：「縱令 TYG 美國廠確有虧損，依原判決認定之事實，亦由於其股權交易形式上雖有移轉，但實際上並未發生財產變動之效果，而無財產交易損益可言；且迄 92 年間止，TYG 美國廠之全部股份仍為上訴人所掌控之中，就上訴人整體投資額而言，並無任何折減，該投資損失即未實現。」

（五）檢討

本件涉及關係人間股權交易，作為提早實現投資損失之手段，法院採取整體觀察法，認為「由於其股權交易形式上雖有移轉，但實際上並未發生財產變動之效果，而無財產交易損益可言。」因此不准提早認列投資損失。而認為仍應按照通常稅法規定任列投資損失方式進【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 16 頁】行認列（必須等到國外投資公司減資或清算，才實現投資損失）。

二、公司以顯著高於投資公司（關係企業）淨值向關係人（公司負責人及配偶）購買股權，再由投資公司辦理減資，產生投資損失，有關投資損失之計算，應按原告購入日之淨值（5.12 元、5.24 元）與辦理減資日之淨值（5.5 元）為估價標準，而非以購買價額為準

（一）本案事實

遠東建設事業股份有限公司（以下簡稱原告）86 年度營利事業所得稅結算申報，原列報投資損失，經國稅局（以下簡稱被告）初查以原告投資遠翔空運倉儲股份有限公司

（下稱遠翔公司）前已存在損失，非屬本業損失不予認列，另改按淨值法計算投資損失原告，仍不服，循序提起行政訴訟。

（二）雙方主張

一、原告：以「投資成本」及「折減出資額」計算因遠翔公司減資所生之投資損失，依法有據。又原告為發起設立轉投資並實際參與事業經營之原始股東，故無所得稅法第38條²⁶之適用。且公司減資僅生資本額之變動，無關「投資時淨值」及「減資時淨值」，故被告以因減資時之每股淨值高於上訴人購入時之淨值，而不予認列上訴人以每股面額10元投資購入遠翔公司股票之投資損失，顯有違依法行政及公平原則。

二、被告：（一）從原告以顯不相當之價格向關係人甲購入遠翔公司股票，遠翔公司並隨即以股東臨時會議決議減資50%，及原告與遠翔公司代表人、遠翔公司之主要股東之主要持股者均為甲及其配偶，足證上訴人係利用操縱被投資公司增減資等以認列投資損失，故此部分應依實質課稅原則調整，按上訴人投資遠翔公司時之淨值與投資日後遠翔公司辦理減資時之淨值總額核算其投資損失。（二）至於上訴人以每股10元之價格認購遠翔公司現金增資股票部分，因未經查得有刻意安排規避稅負情事，故此部分之損失應以成本計算，予以追認。

（三）臺北高等行政法院96年度訴更一字第27號判決見解

1. 原告於86年5月5日及7月15日按每股面額10元向關係人甲及其配偶趙○熟購買10,034,500股，金額合計100,345,000元，惟原告購入時，遠翔公司之每股淨值僅5.12元、5.24元，原告卻以每股面額10元向關係人購入上開股票，顯不相當；又原告及遠翔【會計師季刊第249期，2011年12月，第17頁】公司之董事長、董事均為甲○○及其配偶趙陳熟，且遠翔公司之法人股東汎美投資企業股份有限公司及信宇投資有限公司之主要持股者亦為甲○○及其配偶趙陳熟，兩者之持股比例分別為99.86%及88%，此有上開公司之變更登記事項卡可稽（見本院卷第97-104頁），足證原告對遠翔公司之經營、增、減資政策具有重大影響力，復參諸原告購入上開股票後，遠翔公司旋於86年9月26日股東臨時會議決議減資50%，其間僅2至4個月餘，與一般常態投資有違，顯有於交易過程製造轉投資損失之嫌。

2. 原告於86年5月及86年7月購入遠翔公司股票因減資所生之投資損失，係經由關係人交易及減資之安排，尚非基於原告參與投資期間，遠翔公司經營不善所發生之投資損失，倘以投資成本為計算投資損失基礎，其計算基礎將因投資人、股票來源及股票購入時點等之不同而有差異，況投資人若以高於每股淨值價格向其他股東或自公開市場

26 所得稅法38條：經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。

購入，則其買價與每股淨值之差額利益係由第三人取得，與遠翔公司並無關連，因此，若按原出資額准予悉數列報損失，勢將鼓勵營利事業循此管道安排規避稅負，無以實現租稅公平之基本理念及要求。

3. 被告以投資損失應以實現者為限，如營利事業於向關係人購買後隨即減資，則原出資額固已折減，惟並非原投資悉數實現損失，仍應以減資後所持股份之估計價值與原出資額之差額為原出資額之折減數（以淨值比例）列報為投資損失，而非原始出資額悉數損失殆盡，乃予以調整，按原告購入日之淨值（5.12 元、5.24 元）與辦理減資日之淨值（5.5 元）為估價標準，因減資日之淨值高於購入日之淨值，據以核算原告 86 年 5 月及 86 年 7 月投資購入遠翔公司股票部分，並無因遠翔公司減資所生之投資損失，不但能允當表達投資實況，並符合實質課稅及租稅公平原則，揆諸前揭說明，於法洵無不合。

就上訴人其餘 80 年至 83 年間投資所發生之損失，距離被投資公司減資時 86 年 9 月 26 日已有相當時日，核屬實際參與經營所生之損失，應屬已實現之損失，追認原告此部分投資損失，應屬合法。

（四）最高行政法院 98 年判字第 1200 號判決維持原判決，認為：「上訴人以加倍於被投資公司之價格向關係人購買股票，被投資公司立即於短時間減資 50%，顯非正常之投資行為，其使公司當期造成巨額損失，關係人則減少營利所得，核屬租稅規避行為，一應按實質課稅原則，以上訴人投資遠翔公司投資日之淨值與投資後該公司辦理減資日之淨值為估價標準。」

（五）檢討

本件關係人間交易，以顯著不相當價格購入股票，而進行利益輸送，在稅法上可評價為【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 18 頁】隱藏的盈餘分配行為。所謂隱藏的盈餘分配（Verdeckte Gewinnausschüttung）的定義，即公司除公司法之盈餘分配外，給與其股東財產上利益；而這種財產上利益，公司於盡一般正常的、有理性的商業領導人的注意時，在同樣情況下（指其他條件、情況相同下），不會給與非股東之陌生第三人

27。

1. 隱藏的盈餘分配與稅捐規避之比較

a. 法律形式與經濟事件是否相當：

在隱藏的盈餘分配，其法律形式與經濟事件乃是相當的，只是欠缺其營業經濟上的意義（目的）。

在稅捐規避，其法律形式與經濟事件乃是不相當的，而有濫用其法律形式選擇自由的情形，為規避稅捐而藉由種種迂迴的法律行為來達到避稅目的。

27 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §11 Rz.70.

b. 法律效果相同：二者均應調整補稅。

2. 隱藏的盈餘分配的法律效果²⁸

a. 公司部分：並不減少所得

公司給予股東不合營業常規的經濟上利益，乃屬於盈餘分配性質，並非成本費用支出性質，故不准認列為公司的成本費用。如果原先按照成本費用支出科目列報者，應予剔除調整。本件股權交易價格超過公司淨值部分，乃是將分配盈餘隱藏於股權交易價格者，不得以之為買入股權之成本扣除。因此在計算投資損益時，仍應按照公司淨值認定其取得成本，就此而言，原判決並無違誤。

又隱藏分配的盈餘，仍應計入公司的稅前盈餘所得中，與其他盈餘一並課征營利事業所得稅。

b. 股東部分：應改按「營利所得」課稅。

在隱藏的盈餘分配，享受利益之股東仍應按照其實際所取得的經濟上利益，認定其獲得盈餘分配，而原則上應改按「營利所得」對其補徵綜合所得稅。

如果隱藏的盈餘分配，是將利益給付與主要股東有密切關係之第三人時，則除非該第三人亦為法人股東，否則仍應將該項利益歸屬於該股東課稅（仍認定為股東之所得）。至於該主要股東本身，實際上是否獲得財產上利益，則非所問²⁹。又該第三人在稅務上之處理，則應取決於該第三人與股東之內部關係而定，例如如果是股東贈與【會計師季刊第249期，2011年12月，第19頁】該第三人，則按照贈與法律關係處理稅法上問題。

上述公司與股東部分之稅務處理（法律效果），未必均同時並存發生，例如倘若不相當的高額提列退休準備金，則仍應納入公司所得課稅，但如該準備金尚未分配予股東，則股東部分尚無所得，而毋庸課稅。

至於原先已經按照其他法律關係報繳稅捐部分，例如領取過高薪資並已報繳薪資所得稅，則應予調整退稅。如原課稅處分已經確定，則應依據行政程序法有關規定加以撤銷變更。又如股東以高於市場價格出售土地與公司，其中高出市價部分，為隱藏分配的盈餘，在土地增值稅以公告現值申報移轉現值的情形，原先是變成免稅的「土地交易所得」，但是在認定為隱藏分配的盈餘後，即應調整所得的種類，改按「營利所得」對其補徵綜合所得稅。

由於隱藏的盈餘分配，涉及所得種類的認定問題，納稅義務人對之並無課稅事實的虛偽申報，故不構成稅捐的逃漏行為，不應科處漏稅處罰。充其量只是不成功的節稅措施，應予調整補稅而已³⁰。

28 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §11 Rz. 88ff.

29 KStR Zu §8, 2005.

30 黃茂榮，前揭文，頁125。

三、建設公司利用人頭購入土地，再由公司以高價買入，墊高建設公司之土地成本，涉及稅捐規避行為，應改按照原始取得價格作為土地成本

（一）本案事實

本件春虹建設股份有限公司（以下簡稱原告）為不動產投資興建及租售經營業者，於辦理民國(下同)91年度營利事業所得稅結算申報，自行列報營業成本為1,130,998,960元及免徵所得稅之出售土地增益160,424,470元，國稅局（以下簡稱被告）初查以系爭桃園縣桃園市○○段1142地號土地（下稱系爭土地）及建築執照，係原告借用訴外人康肇森名義於89年6月間向地主李隆仁及李官秀桂購得，相關之購地資金除向銀行借貸外，餘款皆由原告當時代表人廖萬全等人支付，嗣再以康肇森名義於同年10月間將系爭土地及建築執照轉售予原告，所得之購地款除償還銀行貸款外，餘款皆轉入廖萬全等人之銀行帳戶，有利用迂迴之方式，墊高購入土地成本，低列出售土地增益及未分配盈餘之情事，乃依查得資料核定系爭土地之購入成本，核計當年度已出售土地成本，及營業成本及免徵所得稅之出售土地增益。原告不服，申請復查，經被告復查決定書駁回，原告猶有未服，提起訴願亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。【會計師季刊第249期，2011年12月，第20頁】

（二）本案爭點

1. 原告有無利用訴外人之名義購入土地再以高價向其購入，藉以墊高土地成本，並低列出售土地增益，以迂迴不當之方式規避或減少納稅義務？

（三）台北高等行政法院95年訴字第3678號判決

1. 本件被告辯稱原告借用訴外人康肇森之名，向李隆仁、李官秀桂以183,980,000元購得系爭土地及建築執照，嗣再於同年10月間將之以康肇森名義以總額248,170,000元之價額轉售予原告，康肇森未實際出資購置土地，原告亦未實質給付價款予康肇森等情，業據其提出一為證。系爭土地係由原告與地主接洽及簽約，康肇森僅為名義人一節，業據地主陳稱：售地對象確實由春虹建設公司之廖萬全、許仲奎出面接洽及簽約，康肇森僅為契約雙方約定之名義人一節，即足認定。

2. 按董事（董事長）乃法人之必要機關，就法人一切事務對外代表法人（民法第27條第2項規定參照），董事（董事長）與法人間為一個人格關係，董事（董事長）之行為即為法人之行為。而查，原告89年間董事長（代表人）為廖萬全，許仲奎則為該公司股東（原告89年間公司變更登記表附本院卷第138頁、原告89年度公司股東名冊附原處分卷第295頁參照），是原告代表人廖萬全於89年間持原告春虹建設股份有限公司名片與李隆仁、李官秀桂接洽系爭土地買賣事宜及簽約，自有以原告代表機關為買賣行為之主觀意思及客觀行為，此徵諸地主李隆仁、李官秀桂亦認買方為原告益明，是原告代表人廖萬全買賣系爭土地及建築執照行為即為原告之行為。

3. 原告主張康肇森與公司董事甲○○間有資金往來（屬私人債權及無利息收付之借貸）云云，惟查，康肇森 90 年至 93 年間各年綜合所得總額為 10 餘萬元至 70 餘萬元間，利息所得則約 2 千餘元至 1 萬餘元之譜（康肇森 90 至 93 年綜合所得稅結算申報表、速算公式、核定通知書附卷第 87 頁以下參照，收入及閒置資金均非豐厚，有無逾千萬元之鉅額資金借與甲○○固屬可疑，縱有鉅額資金貸與他人，其既未要求擔保立據，復未計收利息，亦與常情相違，是其稱 89 年初約借予甲○○3000 萬元左右，惟復稱時間太久，只能提供概略數字云云（康肇森申請書附原處分卷第 332 頁參照），自難信為真實。原告代表人廖萬全持原告春虹建設股份有限公司名片與地主接洽系爭土地買賣事宜及簽約，自有以原告代表機關為買賣行為之主觀意思及客觀行為，是原告代表人廖萬全買賣系爭土地及建築執照行為即為原告之行為。

4. 被告認系爭土地及建築執照係原告借用康肇森名義以 183,980,000 元購入，再以總額 248,170,000 元售予原告，利用迂迴之方式，墊高購入土地成本 64,190,000 元，低列出【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 21 頁】售土地增益及未分配盈餘，洵屬有據，原處分依查得資料核定系爭土地之購入成本為 183,980,000 元，並以每平方公尺單價 65,033.6 元（ $183,980,000 \div 2829 = 65,033.6$ ），核計當年度已出售土地面積 2,690.1 平方公尺之土地成本為 174,946,887 元（ $65,033.6 \times 2,690.1 = 174,946,887$ ），進而核定營業成本為 1,069,960,998 元及免徵所得稅之出售土地增益 221,462,432 元，於法尚無不合。系爭土地買賣由原告當時代表人協同股東出面接洽簽約，買賣價金復由原告代表人等人陸續匯予原告指定之契約名義人康肇森以供支付，是被告稱買賣價金由原告注挹，康肇森並未實際給付，康肇森僅為原告之借名人頭等語，自堪信為真實。

5. 故被告認系爭土地及建築執照係原告借用康肇森名義購入，再以高價售予原告，利用迂迴之方式，墊高購入土地成本低列出售土地增益及未分配盈餘，洵屬有據。

（四）檢討

1. 本件土地第一次借用人頭買入之資金來源，如果為公司負責人及其他董事時，並非由公司負擔，且公司買入土地交付之價金如最後亦流入公司負責人及其他董事帳戶時，則利用人頭從事交易買賣者，應為負責人及其他董事，而非公司，故似不宜直接調整認定為公司借用人頭買入土地。

2. 嗣後公司向人頭買入土地交易價格如與市價比較，而有偏高情形時，則涉及公司對於股東（負責人及其他董事）有隱藏的盈餘分配存在，應按照上述隱藏的盈餘分配處理。亦即對於超過市價行情之交易價格部分，否准認為土地成本；股東取得該超高價款金額部分，並非土地交易所得，而為公司隱藏盈餘分配之營利所得。

四、公司將投資股票以低價出售與股東等關係人，再由股東高價出售與第三人，規避投資收益及營利所得之所得稅

（一）本案事實

原告英僑投資股份有限公司 90 年度未分配盈餘申報，被告原查核定未分配盈餘為新臺幣（以下同）負 170,964 元在案。嗣被告查獲原告明知已於於 90 年 4 月 11 日由公司實際經營者林○燦代表原告等三家公司及葉○一等人與荷興銀行簽訂股份轉讓協議書，將彰銀安泰投信公司股票以每股 48.8 元售予荷興銀行，旋以陳○強等人名義，以每股 12 元之低價向原告公司購入系爭股票，再由該等買受人於 90 年 5 月 4 日將系爭股票以 48.8 元出售予荷興銀行。

被告乃以原告出售未上市公司股票之銷售價格顯較時價為低，依系爭股票在原告與陳○強買賣成交當時，明確之成交價格每股 48.8 元，調整其銷售價格，核增營業收入 3,680,000 【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 22 頁】元【 $(48.8-12) \times 100,000$ 股】，據以更正核定 90 年度未分配盈餘為 3,496,519 元，查獲乃依查得資料核增營業收入 3,680,000 元，並據以更正核定 90 年度未分配盈餘為 3,496,519 元。原告不服，申請復查結果，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

（二）本案爭點

1. 本案有無營利事業所得稅查核準則第 22 條³¹之適用？
2. 本案以顯低於市價之價格出售，有無正當理由？

（三）高雄高等行政法院 96 年度訴字第 379 號判決

1. 按「**銷貨價格顯較時價為低者，依下列辦法辦理**：……二銷貨與非營利事業者，經提出正當理由及取得證明文據，並查對相符時，應予認定。前項第一、二兩款其無正當理由或未能提示證明文據者，按時價核定其銷貨價格。前項所稱時價，應參酌左列資料認定之：一、報章雜誌所載市場價格。二、各縣市同業間帳載貨品同一月份之加權平均售價。三、時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。四進口貨物得參考同期海關完稅價格換算時價。」為行為時查核準則第 22 條第 1 項第 2 款、第 2 項及第 3 項所明定。查行為時查核準則第 22 條規定，乃為避免營利事業壓低銷貨價格，將價差之

31 營利事業所得稅查核準則第 22 條：

I 銷貨價格顯較時價為低者，依下列規定辦理：

一、銷貨與關係企業以外之非小規模營利事業，經查明其銷貨價格與進貨廠商列報成本或費用之金額相符者，應予認定。

二、銷貨與小規模營利事業或非營利事業者，經提出正當理由及取得證明文據，並查對相符時，應予認定。

II 前項第一款及第二款，其無正當理由或未能提示證明文據或經查對不符者，應按時價核定其銷售價格。

III 第一項所稱時價，應參酌下列資料認定之：

一、報章雜誌所載市場價格。

二、各縣市同業間帳載貨品同一月份之加權平均售價。

三、時價資料同時有數種者，得以其平均數為當月份時價。

四、進口貨物得參考同期海關完稅價格換算時價。

IV 汽車貨運業出租遊覽車之運費收入得比照前項規定之原則查核。

利益輸送給買受人，並降低其銷貨所得，以逃漏營利事業所得稅等技術性及細節性事項，核與所得稅法及其相關法規之立法目的，並不違背，爰予援用。

2. 查核準則乃是就稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目所為之規定，因而查核準則第22【會計師季刊第249期，2011年12月，第23頁】條所指之「銷貨價格」之銷貨標的當然涵括有價證券之買賣交易所得，自不待言。則原告訴稱查核準則第22條所規定調整銷貨價格之「銷貨標的」，應係指銷售貨物或勞務，並不包括銷售「有價證券」，尚不足採。

3. 原告將股票先出售予葉健一等人，再由葉健一等人將該股票出售給荷興銀行，乃係由林明燦主導，並由林明燦出資，而葉健一則負責規劃，其目的乃係先將公司所持系爭股票以低價出售予個人，然後再由個人轉售予荷興銀行，藉此取巧安排股票移轉，而達到減少原告之營利事業所得稅之目的，並由林明燦等人獲取系爭股票交易之價差。故原告以每股12元之價格，出售系爭股票給陳國強，顯較時價為低，且無正當理由。

（四）檢討

本件投資公司所持有之投資股票，先以顯著低價出售與公司股東等關係人（含親友等人頭），再由該等買受人以市價出售與第三人，此取巧安排股票移轉，而達到減少原告之營利事業所得之目的，並減少股東營利所得，實際上也可歸屬於隱藏的盈餘分配之一種類型。

五、買賣雙方當事人形式上賣出及買回網路設備，僅供關係企業融資套利，即非以商業經營之立場來規劃此項資本交易，屬於虛擬交易性質

（一）本案事實

原告金○道有線電視股份有限公司與台力公司於91年5月至8月間辦理系爭售後租（買）回之融資（租賃）交易，台力公司向原告購買網路設備，嗣後原告再向台力公司分期付款購買網路設備（買賣價金亦已全部付清）。被告認為原告僅形式上賣出及買回系爭網路設備，其物權並未移轉，並無實際交易，僅虛增帳面營業收入及成本，藉以向中華銀行取得貸款融通；且台力公司並無資力可供原告融資，雙方利用互開統一發票虛增彼此營業收入，藉以向中華銀行貸款，原告確與台力公司無進、銷貨事實，其開立不實統一發票及取得不得扣抵進項憑證申報扣抵銷項稅額，已構成虛增銷項稅額及虛報進項稅額，顯有故意以不正當方法逃漏稅。

被告就進銷項銷售額差額8,869,000元，認屬虛報進項稅額443,450元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額443,450元外，並按所漏稅額443,450元處以5倍之罰鍰計2,217,200元（計至百元止）。原告不服，申經復查結果，獲准追減營業稅額215,817元及罰鍰1,079,035元。原告不服，經提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟。

（二）本案爭點

1. 本案是否屬有虛報進項稅額之情事或為售後買回或售後租回等融資性租賃之交易方式？【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 24 頁】

2. 原告於 91 年 9 月 16 日申報系爭 91 年度 7-8 月營業稅已於規定期間內申報系爭營業稅。自原告 91 年 9 月 16 日申報系爭營業稅，至被告 97 年 6 月 10 日作成原處分，已逾 5 年，本案是否已逾越核課期間？

3. 原告有無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之情形？

（三）臺北高等行政法院 98 年度訴字第 916 號判決

1. 關於售後買回或售後租回等融資性租賃之交易方式，乃目前國際上普遍承認之商業行為，與消費借貸同屬企業融通資金之合法方式，惟融資性租賃與消費借貸之法律性質、標的物之利益與危險分擔均不相同，依私法自治原則，當事人有權依其商業考量，選擇適當之交易方式，依其選定之交易方式，享受權利並承擔相對應之義務與風險，我國學說實務已普遍承認其商業上之必要性與合法性，有最高法院 93 年度台上字第 482 號判決、及本院 95 年度訴字第 3702 號判決供參，且上開交易型態很快在會計準則上有了相應之處理，即財團法人中華民國會計研究發展基金會於 71 年 10 月 1 日公布，並於 71 年 12 月 31 日生效之財務會計準則公報第 2 號有關「租賃會計處理準則」中對「資本租賃」之會計處理規範（其第 27 段敘明資本租賃售後租回之會計處理，內容為：「承租人如將原有資產售於出租人再行租回時，其出售與租回應視為 1 次交易，出售資產損益應予遞延，記入『未實現售後租回損益』……」）可資參酌。且本院 93 年度訴字第 4235 號判決認為融資性租賃或售後租（買）回之交易，在交易相對人間，雖無現實交付標的物之情形，卻是真實之交易，目的在取得生產活動所需之融通資金，亦認同此類資本交易之現狀。

2. 此類資本融資交易的重心在於「生產者已有機器設備及原料，但仍然缺乏營業活動所須之週轉資金」，所以就會想把手中擁有之機器設備及原料作融資標的，取得生產資金，因此所獲取資金是實質之目的，原告將所擁有之生產設備出售給台力公司，而由台力公司向金融機構融資，再以分期付款之方式向台力公司加價買回，原告就經濟利益而言，出售獲得之款項是要以加價及其分期付款之利息為成本，而取得資金使用於自己業務之發展，即此資本融資交易活動，應依此契約之主要目的及其經濟價值來衡估此項交易模式之意義。如僅供關係企業融資套利，即非以原告經營之立場來規劃此項資本交易，則屬虛增帳面營業收入及成本，藉以向金融業取得貸款融通，自屬套利而非此類資本融資交易。

3. 臺灣臺北地方法院檢察署檢察官 96 年偵字第 12832 號檢察官起訴書中敘明廖○旭、連○彰之陳述是「該筆交易實際上只是要取得款項供東森集團使用」、「目的是向中

華銀行取得資金供東森媒體公司使用」，所以這是一件套利與掏空之事件，正是「虛增帳面營【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 25 頁】業收入及成本，藉以向金融業取得貸款套利」原告對台力公司先行出售而再分期付款買回，其價差及利息即占契約價額之 20%，原告根本可以選擇，自行與金融業透過動產抵押來融資，若其實際價值不是以作為融資之擔保，就不足成為本件融資交易之擔保，故本件並非「資本融資交易」，自與本院 93 年度訴字第 4235 號判決認為融資性租賃或售後租（買）回之交易，不同，而無法類比。

4. 足見台力公司並無自有資金協助原告為本件原告為本項資本融資交易，但卻因此而獲利（加價出售及其分期付款之利息收入），而本項交易亦非原告自己使用於業務之發展，而是實際上只是要取得款項供東森集團使用而已。此與本院 93 年度訴字第 4235 號判決認為此類資本融資交易的重心在於「生產者已有機器設備及原料，但仍然缺乏營業活動所須之週轉資金」，所以就會想把手中擁有之機器設備及原料作融資標的，取得生產資金是實質之目的，有相當之出入。

5. 原告確與台力公司無進、銷貨事實，其開立不實統一發票及取得不得扣抵進項憑證申報扣抵銷項稅額，已構成虛增銷項稅額及虛報進項稅額而逃漏稅捐，顯有故意以不正當方法逃漏稅，依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，本件核課期間為 7 年並無違誤。

（四）檢討

本件買賣交易欠缺實質商業目的，如僅供關係企業融資套利，即非以原告經營之立場來規劃此項資本交易，則屬虛增帳面營業收入及成本，藉以向金融業取得貸款融通，自屬套利而非此類資本融資交易。

固本件判決認定屬於通謀虛偽行為，應屬可採。

六、以（躉繳）高額保險費方式，移動其所有財產，藉以規避死亡時將之併入遺產總額所核算之遺產稅案件，應補稅處罰

（一）本案事實

本件被繼承人於 94 年 9 月 3 日死亡，繼承人即原告辦理遺產稅申報，嗣經被告查獲漏報存款、重病期間提領現金及已繳保費等應納稅額，並按所漏稅額課處 1 倍之罰鍰。原告就遺產總額—重病期間提領現金、債權、其他（國泰福壽增額終身壽險、國泰金如意養老保險）及罰鍰部分不服。提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

（二）本案爭點

1. 被繼承人生前自其所有銀行帳戶提領之現金共併入遺產總額，是否合法？
2. 將被繼承人投保之國泰金如意養老保險及國泰福壽增額終身壽險，國泰人壽公司

所給付【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 26 頁】之保險金併入遺產總額課徵遺產稅，暨課處罰鍰，所為核定有無違誤？

（三）法院見解—台北高等行政法院 99 年訴字第 616 號判決

1. 重病期間提領現金部分：

「按稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或係消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定自明。

且稅捐法律關係，乃係依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，具有其特殊性，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，即難謂未盡舉證責任，最高行政法院 97 年度判字第 677 號判決亦明揭在案。

本件原告始終未就其主張一被繼承人庚○○於 93 年 8 月起至 94 年 9 月 3 日死亡止前，在臺大醫院住院期間中，係屬意識清楚，有自行處理一般事務之能力狀態一節，舉證加以證明，徵諸首開法條規定及判例意旨，自難信其所言為實在。從而被告以三軍總醫院等函件，據以認定被繼承人庚○○生前自 93 年 8 月起至 94 年 9 月 3 日死亡日止，係處於重病狀態，而無自行處理事務之能力之事實，在客觀上已足能證明，所為認定被繼承人自其所有日盛銀行等存款帳戶，陸續多次提領現金共計 12,900,000 元，應予列入「遺產總額」核課，要無不合。

2. 遺產總額—其他（國泰金如意養老保險及國泰福壽增額終身壽險）部分：

（1）免稅目的：

按「本法所稱保險，謂當事人約定，一方交付保險費於他方，他方對於因不可預料，或不可抗力之事故所致之損害，負擔賠償財物之行為。」，為保險法第 1 條第 1 項所明定。是以，保險之目的係在分散風險消化損失，即以較少之保費獲得較大之保障。又依保險法第 112 條及遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款前段規定，約定於被繼承人死亡時，給付其所指定受益人之人壽保險金額，不計入遺產總額；究其立法意旨，乃考量被繼承人投保之目的係為保障並避免受益人因其死亡致失經濟來源，使生活陷於困境，且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，遂予以免徵遺產稅，並非鼓勵或容讓一般人利用此一方式任意規避原應負擔之遺產稅，故對於為規避遺產稅負而投保與經濟實質顯不相當之保險者，基於前述量能平等負擔之實質課稅原則，自無保險法第 112 條及遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款前段規【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 27 頁】定之適用甚明。

（2）故意規避遺產稅

經查庚○○於死亡前內躉繳鉅額保費投保系爭保險，依其投保之時程及其身體狀況整體觀之，其隱瞞病情投保國泰人壽公司金如意養老保險，既已在先（於 89 年 4 月 21 日投保）。況系爭保險之投保金額均大於保險給付金額，所為核與一般保險保障遺族生活之目的相違，本難信其有人壽『保險』之性質，亦與保險之目的係在分散風險消化損失，係以較少之保費獲得較大之保障大相逕庭。

足見本件係以規劃投保系爭保險（單），即國泰金如意養老保險及國泰福壽增額終身壽險之方式，將即將成為遺產之現金，透過投保方式轉換為保險給付，藉以規避遺產稅及達到移轉財產之目的，清晰可見。

從而系爭保險契約，將具有高度流通性之資金轉換為保險金，而於其身故後由受益人享受該經濟利益，顯係透過形式上合法卻反於保險原理及投保常態，且以（躉繳）高額保險費方式，移動其所有財產，藉以規避死亡時將之併入遺產總額所核算之遺產稅，並使其繼承人經由保險契約受益人之指定，仍得獲得與將該財產併入遺產總額核課遺產稅相同之經濟實質，其所為自屬租稅規避，而非合法之節稅。則被告依司法院大法官會議釋字第 420 號解釋及前述行政法院判決意旨，基於實質課稅原則，以被繼承人死亡時保險公司應給付之金額計算遺產價值，原核定係以投保時之保險費計算，於復查階段更正為以被繼承人死亡時保險公司應給付之金額，所為核定，即非無憑。

（3）罰鍰部分：

原告雖主張縱因觀點不同而核定遺產稅，亦不能認有漏報情形，而予以裁處罰鍰，然依被繼承人所有帳戶確實遺有上開遭查獲之漏報存款無誤，非惟有該等銀行存提紀錄，更有存摺影印等件在卷足稽，原告自難議為不知，所稱不可歸責云云，顯係卸責之詞，核不足採。至原告漏未申報被繼承人死亡前投保之系爭 2 筆保單部分，已如前述。故被告以本件被繼承人遺有上開財產，原告卻短漏未為申報，縱非故意，亦難辭過失之責，自應受罰，即非無據。

最高行政法院 99 年裁字第 2852 號裁定認上訴人之上訴意旨難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。認上訴為不合法

（四）檢討

有關被繼承人重病期間利用躉繳保費以安排財產型態改為保險給付，目的在減少遺產稅【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 28 頁】之行為，由於欠缺保險之合理目的，可認為屬於稅捐規避行為。

七、姑姑以公告現值價格向姪子購買公共設施保留地，涉及贈與稅之稅捐規避行為，應補稅處罰？

（一）本案事實

緣原告之姪即訴外人劉○廷（77年2月20日生）前於96年5月3日，以其父即訴外人劉○偉自86年至96年間所贈與之現金累計之資金新臺幣（下同）11,220,000元，加計孳息，而以共計9,620,459元之代價，由其法定代理人即父劉○偉代為向訴外人曹○娟及洪○統購買坐落臺北縣板橋市地號等9筆公共設施保留地（以下簡稱系爭土地，公告現值合計25,316,998元），旋即於96年5月28日由劉○偉以25,320,000元高價出賣予原告，涉有假藉買賣土地實質贈與現金情事，經被告查獲，初查乃依遺產及贈與稅法第4條規定，核定本次贈與金額15,699,541元（即25,320,000－9,620,459＝15,699,541），加計前次贈與20,751,800元（原告另於96年4月19日以土地買賣實質贈與現金20,751,800元予第三人劉○誠部分，業經本院另案98年度訴字第2839號判決駁回原告之訴在案。），核定贈與總額36,451,341元、應納稅額5,582,751元，並依遺產及贈與稅法第44條規定，按核定之應納稅額5,582,751元加處1倍之罰鍰5,582,751元。原告不服，遂提起行政訴訟。

（二）爭點

本件兩造之爭點厥為原告有無假藉土地買賣實質贈與現金之取巧安排情事？被告據此補徵贈與稅並科處罰鍰，是否於法有據？

（三）臺北高等行政法院判決98年度訴字第2838號判決要旨

1. 「惟按當事人間財產之移轉，固為其經濟行為自由，稅法原則上予以尊重，惟當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關無從得知，是對於當事人間財產移轉行為，既為當事人所發動，贈與稅之核課，不過居於被動地位，故稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條及遺產及贈與稅法規定行使調查權時，當事人自得提出主張，並就所主張該移轉行為之實質因果關係、有關內容負舉證責任及盡協力義務，俾稽徵機關對當事人有利不利情事加以審酌。

此觀司法院大法官會議釋字第537號：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務」解釋意旨，及行政法院36年度判字第16號判例「當事人主張事實須負舉證責任，倘其所提出之【會計師季刊第249期，2011年12月，第29頁】證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。」闡釋自明。是以，就贈與稅而言，倘當事人不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷，認定贈與行為之客觀要件均已成立而生效，自應依法定其所應歸屬之贈與之法律效果，合先敘明。

2. 茲原告雖依契約自由原則，主張本件實係買賣，並非贈與，其係考量容積移轉之

利用效益而購買系爭土地；且其當時並不知劉○廷購買系爭土地之實際價格，土地登記簿上復皆記載土地公告現值，嗣後方知劉○廷僅以 9,620,459 元購買系爭土地云云。然查：

(1) 公共設施保留地之買賣價金不合市場行情：

公共設施保留地因其使用受限，故其市場實際交易價格，恆較公告現值為低，乃公眾周知之事實，並有財政部依據其各地區稅捐稽徵機關調查轄區內 96 年度土地市場交易之行情資料後，核定「96 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定標準」中有關「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，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。」（見財政部 97 年 1 月 30 日台財稅字第 09704510530 號令），得為認定 96 年度公共設施保留地一般實際價值市場乃其公告現值之 16% 之參考。此由劉○廷在 96 年 5 月 3 日購入（由劉○偉代為簽署買賣）之價格僅共計 9,620,459 元此點，亦足徵之。

(2) 買賣雙方為關係人交易

原告雖以系爭土地買賣之價金與公告現值相距不遠，資為其主觀考量利用效益之依據。然查原告與劉○偉係姊弟關係，且渠等分別擔任金富公司之監察人及董事長，有金富公司營利事業登記事項卡及董事、監察人一覽表等影本在卷足稽；而系爭土地取得容積移轉面積為 191.62 平方公尺，依台北縣政府城鄉發展局 99 年 3 月 13 日北城開字第 0990199082 號函復內容，該容積案件送出基地共計有 16 筆土地，分屬甲○○（即原告）、劉○偉及賴○潔 3 人所有，且渠等亦係該容積移轉案件接受基地之所有權人，嗣系爭土地復由金富公司申請建造執照（起造人為金富公司）建築在案，有上開函及建造執照等影本在卷足資參照（原告捐贈系爭 9 筆公共設施保留地以申請容積移轉面積之異動情形及相關資料彙整詳如附表 1 所示）。是原告向劉○廷所購買之系爭 9 筆公共設施保留地固全部捐贈予臺北縣政府板橋市公所，惟其實際目的在取得（容積移轉之）其他土地面積，堪以確定。**【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 30 頁】**

(3) 以顯著不相當代價購買公共設施保留地，欠缺合理之經濟上之理由？

由上情以觀，原告明知系爭土地因容積移轉可獲利，不由取得土地之劉○廷逕為容積之送出（倘一定要由原告取得再送出，劉○偉亦非不得直接介紹由原告向曹○娟、洪○統等人以原價買受，始合姊弟情誼），反以原購入價格逾 2.63 倍之高價，出售予亦熟稔行情之原告，而使劉○廷於不到 25 日內，即因系爭轉賣差價，自至親原告（即其姑姑）處獲利 15,699,541 元，核與常情相悖，而不具合理之經濟上之理由。足見本件從購買系爭土地、輾轉於至親間移轉、再送出容積等法律上之形式乃係原告與劉○偉取巧安排，目的在藉由原告高價購買系爭公共設施保留地，而通謀隱藏原告贈與現金予劉○廷之經濟實質，至為灼然。

3. 本件交易類型為稅捐規避行為？原告係濫用都市計畫法第 50 條之 1 有關贈與公

共設施保留地免徵贈與稅之租稅優惠規定，達成實質上無償贈與應稅現金財產之目的

本件原告利用免稅之系爭公共設施保留地移轉本件應稅財產者，其所採模式，究其實質，係以免稅之公共設施保留地為工具，目的除取得容積移轉面積外，兼及無償移轉其他應稅財產（即系爭土地買賣價金 15,699,541 元部分），顯然與直接贈與應稅財產，在實質上並無不同；且該免稅之公共設施保留地僅係作為無償移轉應稅財產之工具，並非移轉應稅財產之對價或負擔；又該免稅之公共設施保留地並不須以原告自有為限，自有或價購均得用以提供作為移轉應稅財產之工具，足見原告係濫用都市計畫法第 50 條之 1 有關贈與公共設施保留地免徵贈與稅之租稅優惠規定，達成實質上無償贈與應稅現金財產之目的。亦即，本件形式上固係透過私法上契約自由及不動產移轉登記之方式，所為於形式上雖合於法律規定，然其中有諸多違反私經濟活動之正常模式，原告顯係藉免稅之公共設施保留地為導管，達成無償贈與現金予劉○廷之目的，並此相同之經濟效果，卻能隱藏一般人贈與應稅財產時應納之贈與稅，排除其應負擔之贈與稅，達成規避應稅之效果，自係屬一「租稅規避」行為，至為明確。

4. 原告對本件稅捐規避行為構成贈與情事，未依法申報贈與稅，自有違章之故意

本件原告假借系爭土地買賣，實質上乃在贈與劉○廷超過其購入成本甚鉅之金錢，事證明確；則原告對此贈與情事，未依法申報贈與稅，自有違章之故意；縱非故意，其依法應申報且無不能注意申報，竟未予申報系爭贈與稅，亦難辭其過失之責。是被告為本件核定，所據以裁罰之遺產及贈與稅法第 44 條「納稅義務人違反……第 24 條之規定，未依限辦理……贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 1 倍至 2 倍之罰鍰。」規定，雖於 98 年 1 月 21 日修正公布為「按核定應納稅額加處 2 倍以下之罰鍰。」，然審酌原告上開違章情【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 31 頁】節，原處分所核定按應納稅額 5,582,751 元處以 1 倍之罰鍰 5,582,751 元，仍無違修正後之規定，亦無何裁量逾越或怠惰之違法情事，自應予維持。」

（四）評析

本件原告以顯著不相當之代價購買取得財產，其差額部分，即屬於財產之贈與行為，參照遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款規定以顯著不相當代價讓與財產，其差額部分以贈與論，應課徵贈與稅之意旨，似可直接比照辦理，無庸援用稅捐規避理論進行課稅。

實際上，納稅人於民事法上欲向何人購買不動產，應屬其契約選擇自由，稅法不宜強制認為原告不得向其親屬購買不動產。又原告購買不動產之公共設施保留地，乃是作為申請容積移轉面積之獎勵，具有合理之經濟上理由，也不涉及濫用法律形式之安排。因此，本件不宜引用稅捐規避之法理作為課稅依據。

在以顯著不相當代價讓售財產，而應就其差額，視同贈與的情形，實務上一向認為應通知納稅人補報贈與稅，而免予罰。故本件如能採取此一模式課稅免罰，應較為適法，

且公平合理。

八、員工業務上使用之租車費用，公司自薪資所得中減除，以淨額列報薪資，是否合法？

（一）事實摘要：

原告為訴外人永達公司之員工，公司規定業績達 MDRT（百萬圓桌會員，年薪至少 250 萬元）者或處經理級以上人員（以下統稱員工），每人每年可以『公務車租賃』方式與和車公司或格上公司等租賃車商配合，申請租賃車輛 1 輛以上，業務員與租賃車商確認車價無誤後，先繳交車價 20% 或 30% 公務車輛保證金，並要求業務員與租賃車商簽署『公務車輛申請暨扣薪同意書』、『公務車輛租賃附屬契約』等文件，俟業務員與車商辦妥簽約及對保等相關事宜後，車商即檢附前述文件，向永達公司財務部申請保證金及每月車輛租金給付，名義上該車輛係屬永達公司所有，惟每月租金卻由永達公司業務員個人薪資所得中直接扣取，使業務員薪資所得相對減少。至租賃期滿（租賃期限為 1 至 2 年），永達公司便無條件將前述承租車輛所有權移轉給業務員。

被告以永達公司明知系爭車輛係私人租賃購買，卻以永達公司名義租賃車輛，而每月車輛租金卻自原告薪資中扣取給付，永達公司藉租賃車輛之名義，將扣取薪資改以租金費用（公務車租金 942,000 元）列報，以薪資淨額列報員工所得，對公司整體費用並不影響，以扣取薪資方式幫助原告逃漏綜合所得稅，並以處以罰鍰。【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 32 頁】

（二）爭點：

1. 系爭車輛租金是永達公司營業費用—租金支出？抑或是原告薪資所得？
2. 原告就所漏稅額，有無故意過失？應否處罰

（三）判決要旨：台北高等行政法院 99 年訴字第 1562 號判決

1. 公司提供租賃車輛與員工使用，並非員工福利性質，而屬於薪資所得

本件並非所有永達公司之員工，均可申請公務用之租賃車輛，必須具有一定職位階層或業績標準之員工，始得申請，且達 MDRT 資格者，尚有申請時間之限制，並非隨時可以申請。是系爭車輛租金支出是否確為員工招攬保險業務所需，即有審究之必要。

又系爭租賃合約承租人之違約風險顯然已完全由原告所負擔，永達公司雖形式上列名租賃契約之承租人，惟並未承擔任何承租人違約風險。且友達公司考量到原告之福利待遇並將車輛之提供與原告之工作績效連結時，基本上已是從績效激勵觀點提出之勞務報酬。

此時原告因勞務取得之報酬，既然在當時之稅制下，自始被定性薪資所得，則其在本案取得相當於租金價值之車輛使用權（及未來期待所有權），自然應定性為薪資所得。

2. 納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務

現行綜合所得稅制係採自行申報制，所得稅法第 71 條定有明文，亦即有所得者即應自動向稽徵機關辦理申報，是人民有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第 19 條所明定，是取有應課稅之所得即應誠實申報。換言之，納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。

3. 納稅人對於課稅事實有能力加以注意，其有應注意而不注意情事時，自屬有過失

再者，租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免，最高行政法院 94 年度判字第 1605 號判決意旨可資參照。

因此，納稅義務係在納稅事實發生時即已成立，並非經稅捐稽徵機關確認後才形成，故納稅義務人應自行注意，無須他人提醒。又納稅事實之發生皆與納稅義務人之生活息息相關，是納稅義務人亦有能力加以注意，其有應注意而不注意情事時，自屬有過失。

3. 永達公司永經臺北市國稅局依所得稅法第 114 條第 1 項第 1 款規定，就應補繳稅款處【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 33 頁】1 倍罰鍰，與被告依所得稅法第 110 條第 1 項規定處原告罰鍰，受處罰之主體一為「永達公司負責人吳文永」、一為「原告」，二者處罰主體並不相同，違章之行為及處罰之法律依據亦不相同，自無違反行政罰法第 24 條所揭同一人不能以同一行為而受二次以上處罰之「一行為不二罰」原則之適用。

相關判決：最高行政法院 100 年度判字第 336 號判決。

（四）評析

1. 檢察官不起訴處分書認定並無幫助逃漏稅

本件臺北地檢署 96 年度偵字 2347 號偵查後，以「難認被告有因此而使員工薪資名目減少而幫助該等員工逃漏個人綜合所得稅情事」而為不起訴處分。

臺北地檢署檢察官就臺北市調查處移送書之涉嫌事實，依訊問筆錄及移送書內相關事證偵查後，認定「永達公司業務人員傭酬，已包含所有業務拓展費用，全額列入薪資所得而非執行業務所得，因招攬保險業務而發生之業務發展費用理應列報公司營業費用，永達公司自業務人員薪資中調整，亦即車輛租金由員工傭酬中扣除，由租賃車商提供租金發票向永達公司請款，由永達公司統一支付車輛租金。難認被告有因此而使員工薪資名目減少而幫助該等員工逃漏個人綜合所得稅情事。」，此與永達公司對原告等業務同仁採利潤中心之薪酬制度結算薪資所得方式一致。

2. 系爭租車費用之法律性質

本件判決採取所謂實質課稅原則，超越外部租賃契約之法律形式，實質認定租金費用應由勞工負擔，並將該支付與第三人之租賃公司之租金費用（實際上並未歸屬於勞工之所得），認定為勞工之薪資所得，除補稅外，並加以處罰。

本件判決看似表面合法，卻漏未斟酌勞工實質上並未享受該租金收入。本件租車相關成本費用（本件公務車租金 942,000 元）如要認定應轉嫁給「勞工」承擔風險，則依據實質課稅原則，本件提供勞務內容，已非單純勞工（勞工原則上不應承擔執行業務所需設備成本費用），而應屬於執行業務性質，其所得應改列「執行業務所得」，准予扣除租金成本費用，較符合實質課稅原則（按薪資所得特別扣除額之概算費用才 108,000 元）。

縱認為原告提供勞務受領報酬，仍應歸屬於薪資所得，則本於實質課稅原則，依據稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」應以勞工實質享受之利益，作為薪資所得之認定基準，本件租賃車輛既然作為員工之業務上使用，並非員【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 34 頁】工私人生活使用，則不納入薪資所得計算，應較為符合實質課稅原則³²。故上述檢察官不起訴處分書之法律見解，認為屬於公司業務費用，應較符合稅捐法理。

3. 本件處罰欠缺合法性

行政罰法第 8 條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」有關本件租車費用之法律上性質，既然連檢察官都認為屬於公司營業費用性質，並非薪資所得，且由上述分析可知，將其歸屬於營業費用性質，較為符合實質課稅原則，因此，納稅人本於確信之法律見解，未將之納入所得申報，合屬有正當理由，縱然嗣後與稽徵機關或法院見解不同，其違法性認識錯誤，仍屬不可歸責，難認有故意或過失，應免予處罰，至少應得依據行政罰法第 8 條規定減免處罰。

本件判決認為：「納稅事實之發生皆與納稅義務人之生活息息相關，是納稅義務人亦有能力加以注意，其有應注意而不注意情事時，自屬有過失。」乙節，其認定過失之事實，並無證據證明，似屬憑空揣測。

九、公司股東將股權轉讓與關係人設立之紙上公司（並無其他營業，僅供稅捐規劃目的使用），以規避營利所得稅，並藉高價買賣墊高成本以使買受之投資公司列報鉅額之投資損失，屬於法律形式之濫用

（一）本案事實

原告三人與其他四人為皇龍公司股東，於八十四年八月七日簽約，將其等原投資皇龍公司股票，以高價出售予安帝公司，僅收小額訂金，其餘款項俟取得皇龍公司發放之股利，始付清。而皇龍公司於八十四年八月十五日與出售其所有遠東航空股份有限公司（以下稱遠航公司），使皇龍公司產生鉅額盈餘。皇龍公司出售遠航公司股票產生達五十

32 薪資所得者通常不負擔工作所需成本費用，但如例外有涉及成本費用者，該成本費用應准予扣除，以其餘額辦理所得稅扣繳申報，參見台灣省政府財政廳 55.9.6 財稅一第 45456 號令（參見顏慶章／薛明玲／顏蕙欣，租稅法，2010 年修訂 3 版，頁 202）。

餘億元之鉅額盈益，原本應分配予原告等個人股東歸課綜合所得稅，但原告等人卻安排將皇龍公司股份轉讓予為稅捐規劃目的而成立之安帝投資公司，使其所得轉為證券交易所所得，所得稅法第四條之一明文規定停徵證券交易所所得稅。

又安帝投資公司則因取得皇龍投資股份有限公司因解散所分配之股利五十二億餘元，依照所得稅法第四十二條規定，其投資收益百分之八十（計四十一億九千二百六十五萬九千五十八元）免予計入所得額課稅，僅列報應稅之投資收益計十億四千八百十六萬四千七百六十四元，惟因購入皇龍投資股份有限公司之股份成本為五十三億二千三百四十八【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 35 頁】萬二千六百七十五元，致產生鉅額投資損失五十二億二千二百零八萬三千零五元，此種設計安排，可將皇龍投資股份有限公司出售遠東航空股份有限公司股份所產生長期投資利得五十二億五千七百二十四萬三千六百零一元變為安帝投資股份有限公司列報課稅所得虧損四十一億七千四百零二萬八千七百六十一元。

原告將皇龍公司出售遠航公司股份所產生長期投資利得，轉為安帝公司列報課稅所得虧損，將個人原應獲配之營利所得轉換成證券交易所所得享受免稅，用以註銷皇龍公司方式實現新成立之子公司巨額投資損失，顯係刻意規劃，藉以規避稅負，故稽徵機關給予補稅以及罰鍰數億元。

（二）本案爭點

1. 原告避稅之行為，合法之租稅規劃或是濫用租稅法律規避之行為？
2. 針對原告之避稅行為，即便為租稅規避，可否進行處罰？

（三）法院見解（北高行 90 訴字 5668、北高行 90 訴字 6623、最高行 94 判字 71）

1. 關於營利所得部分：法院引所得稅法第 14 條 1 項 1 款，司法院大法官釋字 420 號解釋，引出課稅基礎及實質課稅原則，認依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關把握「量能課稅」精神，在解釋及適用稅法規定時，考察經濟上的事實關係，所產生的實際經濟利益，而非依照事實外觀形式的判斷。且按租稅規避與合法的節稅不同，節稅乃是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為；反之，租稅規避則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。

2. 原告等利用稅法之相關規定，將所有皇龍投資股份有限公司股份轉讓與以購買原告等上開股份為唯一目的而設立之安帝投資股份有限公司，一者享受投資收益減稅之優惠，二者藉高價買賣墊高成本以列報鉅額之投資損失，此種成立安帝投資股份有限公司、購買原告等皇龍投資股份有限公司持股、出售皇龍投資股份有限公司所有遠東航空股份有限公司股份、帳上資產轉售與皇龍投資股份有限公司原班股東幾乎全員相同所成立之黃龍投資股份有限公司、解散皇龍投資股份有限公司、分配股利與安帝投資股份有限公司等一連串之作為，其目的無他，濫用私法上的法律形成自由，以規避租稅，揆諸前揭

說明，此種稅捐規避之行為，應予以否認，而依事實上存在之事實予以課稅。

3. 原告等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關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅，該交易行為，係故意以不正當方法逃漏稅之虛偽安排，為求租稅公平，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，就已具備課稅構成要件之實質經【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 36 頁】濟行為來加以課稅

4. 罰鍰部份：查原告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關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅，該交易行為，係故意以不正當方法逃漏稅之虛偽安排，故處罰並無不合。

（四）評析

稅捐規避行為僅是濫用法律形式之行為，在民法上仍然合法有效，並非虛偽行為，因此，如以納稅義務人進行稅捐規避行為作為理由，認定其屬於虛偽行為，應屬事實認定錯誤。在探討稅捐規避行為之可罰性時，仍應與逃漏稅行為加以區別。

十、大股東放棄增資認股，洽特定關係人認購，可否依據實質課稅原則視同贈與？

（一）財政部解釋令函

財政部 98.3.6 台財稅字第 09704139150 號函認為：「股東之新股認購權，依公司法第 267 條第 4 項規定，得與原有股份分離而獨立轉讓。有關公司辦理現金增資，原有股東依其原持股比例已取得新股認購權而未參與認股，如僅係單純放棄該認購權利，並不構成贈與行為；如係無償轉讓他人，則屬贈與應課之贈與稅；又如係形式上放棄認股，惟因其具大股東、董事、家族公司成員、或其他特殊關係，實質上得經由其對公司董事會之直接或間接影響，使公司就原股東未認購部分於洽特定人認購時，得以其指定之人為特定人，即可認以迂迴方式達成無償轉讓新股認購權與該人之目的，應有前揭實質課稅原則之適用。」（財政部稅制會 99 年版之遺產及贈與稅法法令解釋彙編已經免列該函釋，理由為「個案適用」）。

（二）評析

在此有關實質課稅原則之適用前提，包括：

1. 原有股東形式上放棄認股、
2. 大股東實質上得經由其對公司董事會之直接或間接影響、
3. 使公司就原股東未認購部分於洽特定人認購時，得以其指定之人為特定人、
4. 以迂迴方式達成無償轉讓新股認購權與該人之目的，

等 4 項要件，然而是否有迂迴方式，相當於稅捐規避之行為，應進一步探求：

1. 原有股東放棄認股是否基於合理商業目的或其他合理之理由考量（例如投資風險，認股資金之經濟上負擔能力）？有無濫用放棄認股之權利？【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 37 頁】

2. 放棄認股者對於公司有無經營決策影響力，而得指定特定人認購？

3. 該特定人是否為其關係人（如參照遺產及贈與稅法第五條第六款規定，是以二親等親屬作為關係人交易推定為贈與之標準）？

4. 有無獨立第三人參加認購，而足認並未獨厚於特定關係人（與非關係人交易比較原則）？亦即對於關係人有無隱藏的利益輸送？

因此上述函釋，仍應進一步深入探討具體案件之情況，才能適用實質課稅原則。由於以往行政慣例對於放棄增資認股權，改由特定人認股之案件，並未引用實質課稅原則視同贈與，要求課徵贈與稅。因此，造成一般納稅人之善意信賴，嗣後如認為應改課徵贈與稅時，則應輔導補稅免罰，較為符合法安定性原則。

伍、未來展望

從量能課稅原則導出經濟觀察法（亦即實質課稅原則），在不妨害法的安定性或造成課稅權之濫用的情形下，可以追求課稅公平。惟經濟觀察法之適用，仍有其一定界限，亦即在稅捐法律之解釋及法律漏洞之補充之際，仍應遵守其基於稅捐法定主義所導出之限制，包括法律之目的解釋以其文義可能性的範圍為限，而法律漏洞補充並不得對於創設或加重稅捐負擔的構成要件為之等。故承認經濟觀察法或實質課稅原則，作為稅法解釋適用上的基本原理，仍應遵守稅捐法定主義。

一、實質課稅原則有架空租稅法律主義之虞，主管機關仍應追求課稅規定之具體化

法治國家要求課稅構成要件應具備明確性（Tatbestandsbestimmtheit）；亦即一切創設稅捐義務的法律規定，就其內容、標的、目的及範圍必須具體明確，而使納稅義務人可以事先預測該項稅捐負擔以及具有計算可能性³³。

由於實質課稅原則之適用，容易使課稅要件空洞化以及不確定化，導致稅捐法律秩序欠缺透明性與預測可能性，妨害交易安全與經濟活動自由至鉅，因此，主管機關應致力於使稅捐法規具體明確化，對各種類型之稅捐規避行為，應儘可能以法規具體明定防範措施（個別否認規定之新設），並對於各項「濫用」法律形式之概念具體明確化，而不宜採取過於一般抽象條款之「實質課稅原則」（概括否認規定）作為課稅帝王條款。

例如屬於隱藏盈餘分配之類型，宜改按照隱藏盈餘分配之法理，另訂具體法規，對於隱藏盈餘分配的成立要件及法律效果，進行明文規定，作為徵納雙方可以是先共同遵

33 陳清秀，稅法總論，第 6 版，2010 年，頁 41。

循的規，【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 38 頁】而不宜全部均按照實質課稅原則辦理。

二、稅捐規避行為之申報說明義務制度之導入

又國外立法例有對於稅捐規避行為，或可能涉及租稅規劃之資訊（例如在海外投資之資產及存款等），課予納稅人在稅捐申報時，應一併申報說明的「報告義務」（創設「關於稅捐規避商品等之開示義務」），以使稽徵機關有判斷是否應課稅之機會³⁴，於此情形，如認定構成稅捐規避時，即可調整補稅而免予處罰。此一作法，可供參考。

三、引用實質課稅原則課稅，宜考慮人民信賴保護，補稅免罰

韓國國稅基本法第 81 條之 3 規定：「稅務公務員，除有第 81 條之 6 第 2 項各款之一者外，應推定納稅人之誠實性與納稅者所提出之申報書之真實性。」此一誠實推定可供我國參考。

如果納稅人之法律形式安排與稽徵機關法律見解不同，而有適當理由支持時，則縱然稽徵機關引用實質課稅原則重新調整補稅，也應推定納稅人之誠實性，不應處罰，以免妨害法律秩序安定性。

又如果以往行政慣例對於某類型之經濟活動件，並未引用實質課稅原則進行課稅。因此，造成一般納稅人之善意信賴，嗣後如認為應改變見解課稅時，則參照釋字第 525 號解釋意旨，應考慮不溯及既往，僅向將來課稅（在捐贈公共設施保留地進行稅捐規避行為之類型，財政部 92.6.3 函釋不僅不溯及既往，並給與納稅人大約半年之過渡期間調整）；或者如基於課稅公平負擔考量，要追溯既往適用時，則應輔導補稅免罰，較為符合徵納雙方之利益均衡，並可避免發生納稅人事先無法預測之損害法，而維持法律秩序之安定性原則。

目前擬議中之納稅人權益保護法案，建議修正稅捐稽徵法以及營業稅法規定如下，可供有關主管機關以及行政法院參考：

增訂稅捐稽徵法第四十八條之四第三項 行為人因從事新興行業或新交易型態之經濟活動或稅法規定不明確，致如何納稅發生解釋適用稅法規定疑義者，財政部應通令各稽徵機關應先行輔導改善，不得逕以其違反稅法上義務而進行處罰。	稅法經常趕不上各行各業的蓬勃發展，納稅人因從事新興行業或新交易型態之經濟活動，或稅法規定不明確，以致如何納稅發生解釋適用稅法規定疑義在法規不明的情況下，納稅人極容易誤蹈法網。因此，在此情形，財政部應先通令各稽徵機關應先行輔導改善，不得逕以其違反稅法上義務而進行處罰。爰於第三項明定之。
---	--

【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 39 頁】

34 川田剛，節稅と租稅回避，2009 年第 1 版，頁 380。

<p>增訂營業稅法第五十一條第三項</p> <p>納稅義務人，有下列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍以下罰鍰，並得停止其營業：-----</p> <p>納稅義務人有前項第五款情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。</p> <p>對於交易契約類型之定性歸屬，徵納雙方見解不同，經稽徵機關認定應予調整，致營業人違反本法規定義務者，如其已繳納之營業稅與稽徵機關認定應調整課稅所應繳納之營業稅比較，並未短少者，免依第一項規定處罰。</p>	<p>一、 增訂第三項。</p> <p>二、按本條之處罰，性質上屬於為漏稅罰，應以營業人實際上有逃漏稅結果，始應加以處罰，但實務上依據相關機關見解，經常誤認只要有違反稅法上義務即處罰漏稅罰之情形，例如對於交易契約類型（買賣或租賃）之定性歸屬，徵納雙方見解不同，經稽徵機關認定應予調整，致營業人違反本法規定義務，實際上並未短少國家稅收，但以往仍有加以處罰漏稅罰之情形，爰增訂本項明定如果營業人已繳納之營業稅與稽徵機關認定應調整課稅所應繳納之營業稅比較，並未短少者，就該未短少部分，實質上並未使稅收蒙受損失，即應免依第一項規定科處漏稅罰，以符合比例原則，並維護納稅人權益。</p>
---	--

四、稅捐規避行為宜另定處罰標準，並減輕處罰

由於稅捐規避行為是經由實質課稅原則進行調整補稅，並非直接滿足課稅要件，有欠缺課稅要件明確性之虞，其與直接滿足課稅要件而逃漏稅行為，在性質上不同，從處罰明確性原則的要求來看，不宜直接比照逃漏稅行為處罰。以往實務見解通常比照逃漏稅行為處罰，過於嚴苛，如參考日本國稅通則法之立法例，建議可以按照調整補徵之應納稅額，加徵 15% 過少申報稅或滯納金。

（本文轉載自稅務實務問題研討會論文集）【會計師季刊第 249 期，2011 年 12 月，第 40 頁】