

股票孳息他益信託課稅之贈與稅規避、信賴保護原則及贈與時點之
探討——評最高行政法院 106 年度判字第 49 號判決^{*}

何曜至^{**}

目次

壹、前言	2
貳、事實摘要	2
參、本件所涉爭點	3
肆、判決理由	3
伍、判決評析	7
陸、結論	12
參考文獻	13

^{*} 授課學期：114-1；課程名稱：稅捐規避專題討論；授課教師：柯格鐘教授；報告日期：2025 年 12 月 18 日。

^{**} 國立臺灣大學法律學系碩士班財稅法學組二年級學生，學號：R13A21073。

壹、前言

關於「本金自益、孳息他益」之信託課稅問題，在學界的討論曾經非常熱絡，問題主要圍繞在實質課稅原則與租稅規避的問題。雖然這陣風潮隨著近年來行政法院實務上案例的減少而逐漸平息，惟本文在司法院法學資料檢索系統搜尋租稅規避相關判決時，一方面受到 114 年律師考試財稅法考題之刺激，有意以信託相關主題為題撰寫報告，一方面亦注意到本件個案事實剛好發生在財政部解釋函令之見解變動之時，而本件判決與原審判決卻未對稅捐稽徵法第 1 條之 1 的問題有太多著墨，遂覺饒富興味，決定以之為期末報告主題。本文於是在爬梳本件個案事實後，將實務、學說上對於本件之主要爭點曾表示過的見解進行整理，並在可能的限度內，表示本文見解如下。

貳、事實摘要

原告即上訴人甲為 D 投資控股股份有限公司（下稱 D 公司）董事長兼總經理，於 99 年 5 月 7 日與受託人 Z 商業銀行股份有限公司（下稱 Z 銀行）簽訂 5 年期本金自益、孳息他益之信託契約（下稱系爭信託契約），將所持有 D 公司股票 5 百萬股作為信託財產，以其子乙為信託財產孳息之受益人，並於 99 年 5 月 11 日辦理贈與稅申報，經被告即被上訴人財政部臺北國稅局以遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 10 條之 2 第 3 款本文核定 99 年度贈與總額新臺幣（下同）12,307,846 元，應納稅額 1,010,784 元。而後，財政部下達 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函釋（下稱財政部 100 年 5 月 6 日函釋），經財政部臺北國稅局查得甲訂約時已可確定信託財產可得盈餘（股票股利及現金股利），乃藉信託形式贈與信託孳息予受益人，初查乃就受益人實際取得股利價值，核定 99 年度本次贈與總額 61,049,862 元，補徵本次應納稅額 6,104,986 元。甲不服，申經復查，經財政部臺北國稅局於 104 年 4 月 8 日復查決定駁回。甲不服，提起訴願並提出新事證，財政部臺北國稅局依訴願法第 58 條第 2 項規定就甲所提新事證先行審查，於 104 年 7 月 2 日以重審復查決定將復查決

定撤銷，另以原核定認受託人撥付之現金股利 9,995,630 元，然受託人於 99 年 9 月 28 日實際撥付至受益人現金股利為 9,995,520 元，追減原核定贈與總額 110 元後，並陳報訴願機關，甲嗣對重審復查決定不服，提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 104 年度訴字第 2012 號判決（下稱原審判決）駁回後，甲仍不服，提起上訴，後經最高行政法院 106 年度判字第 49 號判決（下稱本件判決）駁回確定。

參、本件所涉爭點

- (一) 被告依財政部 100 年 5 月 6 日函釋對原告補徵贈與稅，是否逾越實質課稅原則之調整界線，而違反法律保留原則？（下稱爭點一）
- (二) 被告將財政部 100 年 5 月 6 日函釋適用於本件，是否有違稅捐稽徵法（下稱稅稽法）第 1 條之 1 第 1 項規定、稅稽法第 21 條第 2 項規定、法不溯及既往原則或信賴保護原則？（下稱爭點二）
- (三) 課徵本金自益孳息他益之股票信託契約之贈與稅時，在股票未經受託人管理運用即交付孳息之情形，贈與日是信託行為時還是交付孳息時？
(下稱爭點三)

肆、判決理由

一、就爭點一

(一) 原審判決見解：

按最高行政法院 103 年度 5 月份第 2 次聯席會議決議意旨¹，財政部 100

¹ 最高行政法院 103 年度 5 月份第 2 次聯席會議決議：

「課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂『本金自益、孳息他益』信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項係針對信託法規定之信託而為『視為贈與』規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所規定『他人允受』之要件，而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與

年 5 月 6 日函釋，係財政部基於中央財稅主管機關職權，為協助下級機關就個人簽訂孳息他益之股票信託情形，如何核課贈與稅予以釋示相關課稅處理原則，實際上係在統一解釋遺贈稅法第 4 條於上開情形應如何正確適用及認定事實之解釋性規定，易言之，即係就委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，明釋應依實質課稅原則課稅，其法令依據實為遺贈稅法第 4 條之規定，亦即該令釋係針對委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺贈稅法第 4 條規定之贈與行為而已，除未逾越上開法律規定範疇而生租稅客體及法律效果之變動，亦非於遺贈稅法第 4 條外以函釋增加法律所無規定之限制，自無違反憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定之法律保留原則。

（二）本件判決見解：

是關於信託契約訂立後，受益人取自受託人非屬信託本旨所生之利益，其贈與稅之課徵，本院 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案……，如信託人藉單一信託契約形式，將贈與股利此一應稅行為「隱藏」「夾帶」於信託孳息他益應稅行為下，而依遺贈稅法第 5 條之 1、第 10 條之 2 規定申報贈與稅，以規避贈與股利此部分稅捐，依本院上開聯席會議決議意旨，此部分當依實質課稅原則以遺贈稅法第 4 條第 2 項、第 10 條第 1 項規定予以核課。

二、就爭點二

（一）原審判決見解：

按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」司法院釋字第 287 號解釋意旨參照，即解釋函令乃行政機關對於租稅法律、規章在適用上發生疑義時，為闡明其真意，所為正確適用之釋示。其主要在說明法條真意，使條文能正確適用，本身無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。財政部 100 年 5 月 6 日函釋係財政

稅，自不待言。」

部基於中央財稅主管機關職權所訂頒之解釋性規定，符合行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之規定，參諸前揭司法院釋字第 287 號解釋意旨，其效力應與所解釋之法規生效日相同（自遺贈稅法第 4 條生效之日起，即有其適用）。本件被告依財政部 100 年 5 月 6 日函釋意旨，就原告實質贈與之事實，依遺贈稅法第 4 條第 2 項規定核課贈與稅，亦與法律不得溯及既往原則無涉。……按納稅義務人依遺贈稅法規定辦理申報而經稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之存續力而生不可爭性；惟稽徵機關如發現原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，並非不可自行變更原查定處分，而補徵應繳之稅額。稅捐機關於核課期間內本得就另應徵之稅捐為核課處分，不生因有為信賴基礎之國家行為，致是否有信賴保護原則之適用問題。

經查，系爭信託契約之受益人乙取得系爭股利，性質上應屬遺贈稅法第 4 條第 2 項規定之贈與，並非同法第 5 條之 1 第 1 項規範範圍，已如前述；其實質上取得系爭股利所生贈與稅核課，與原告依遺贈稅法第 5 條之 1 第 1 項及第 10 條之 2 規定，就關於 D 公司股票所生他益信託之孳息已為之贈與稅申報，係屬不同事實，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，被告本得於核課期間內就另查核之課稅事實為贈與稅之課徵，是本件既無何信賴基礎或表現，自無何信賴保護問題存在。是原告誤解法令規定所為此部分之主張，亦難憑採。

（二）本件判決見解

原申報核定與原處分，係就不同贈與事實所為之核課處分，並非割裂適用法律，更無原處分將原核定撤銷，有違信賴保護原則之可能。

三、就爭點三

（一）原審判決見解：

原告既係將其可得確定之系爭股利，假系爭信託契約之約定，藉由受託人之手將獲配之股利實質贈與其子乙，則本件被告按遺贈稅法第 4 條第 2 項及

同法第 10 條規定，計算贈與標的價值並予核課，亦為明確稅額之記載，並無違反明確性原則之情。再者，贈與係使財產發生移動之一種行為，贈與稅之課徵，本即著重於財產（所有權）已實際上發生移動，即受贈人實際受贈時方得為之，否則若依本件原告之主張，一方以自己的財產無償贈與他方，他方一為允受之意思表示，在尚未實際受贈前即應課徵贈與稅，反較被告為苛，自不合理；至於信託標的之股票市價，「實際交付孳息時」價格雖極可能與「訂立信託契約時」不同，然價格高、低皆有可能，原告亦不能僅以本件因「實際交付孳息時」價格高於「訂立信託契約時」，即逕謂財政部 100 年 5 月 6 日函釋以「受託人交付孳息予受益人」時計算其贈與價值有違明確性原則，上開函釋洵屬有據並合於情理，被告予以援用進而核定本件贈與價格，自屬可採。

（二）本件判決見解：

茲辨明雖同屬一「本金自益、孳息他益」信託契約形式外觀下，受益人取自受託人非屬信託本旨所生之利益，乃「一般贈與」，則應依遺贈稅法第 4 條第 2 項規範，其稅基依同法第 10 條第 1 項規定，以贈與時該利益之時價計算，其贈與行為發生日依同法第 4 條第 2 項規定，以訂定贈與契約日為準據；至於受益人取自依信託本旨所生孳息，乃「視同贈與」，應依遺贈稅法第 5 條之 1 規範，其稅基依同法第 10 條之 2 擬制規定計算，贈與行為發生日依同法第 24 條之 1 規定，以信託契約訂定日為準據。且以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，實質上所贈與者，乃公司「過去」年度所發生之盈餘以股利形式發放之；而受益人就信託股票取自信託本旨所生之利益，則係信託契約訂立後，該股票因受託人管理行為而「將來」發生之利益，只是現行法以「擬制」方式使之提前發生並據以核算稅基。二者課徵贈與稅之標的有所不同，不因包裹於單一信託契約外觀下，致有混淆。

原判決因認上訴人依遺贈稅法第 5 條之 1 第 1 項所申報者為信託孳息他益部分之贈與稅，至於上訴人使受益人取得系爭股利，其行為實質亦應成立遺

贈稅法第 4 條第 2 項之一般贈與，尚非同法第 5 條之 1 第 1 項規範之視同贈與，並與上訴人所申報繳納「視同贈與」稅部分，乃不同贈與標的。原處分就一般贈與部分之稅基，依同法第 10 條第 1 項規定，以贈與時該利益之時價計算，乃依其贈與行為發生日即股利發放日為股利價值之基準時點，計算應課贈與稅額，並記載所據法條及計算方式，於法無違。

伍、判決評析

一、就爭點一

此爭點之出現大概是源自於原告主張財政部 100 年 5 月 6 日函釋以信託契約訂定時知悉或可得知盈餘分配而訂定信託契約，涉有規避法律情事應改依一般贈與方式課稅，此涉及租稅客體及法律效果之變動，應以法律或法律授權之命令限制之，是財政部 100 年 5 月 6 日函釋增加法律所無規定，另為租稅客體及法律效果之判斷，違悖租稅法律主義。

惟參照學說上的闡釋即可知悉，「實質課稅原則」本即是一種「目的解釋法」，或「填補漏洞的法律續造」，並且在本件案例當時已有稅稽法第 12 條之 1 第 1 項作為實質課稅原則之實定法上依據，以及稅稽法第 12 條之 1 第 2 項作為「核實課稅原則」之實定法上依據²。是以，本文認為本件稅捐稽徵機關與法院以財政部 100 年 5 月 6 日函釋對遺贈稅法第 4 條規定進行解釋，基於量能課稅原則之目的，以實質課稅原則作為手段，進行目的性擴張解釋，並無違反依法課稅原則。

而接續實質課稅原則之概念進行討論之下，本文認為，按照學說上所認為的稅捐規避行為之構成要件分析³，以及行為當時的稅稽法第 12 條之 1 第 3 項，本件案例當屬於實質課稅原則下所要掌握的稅捐規避行為，從而，本件案例中之稽徵機關與法院更具運用實質課稅原則之正當性：

² 柯格鐘（2023），《稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則》，頁 300-305，新學林。

³ 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，第 15 期，頁 22-23。

首先，規範漏洞之存在：在遺贈稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 第 3 款之適用下，若納稅義務人在董事會及股東會決議分派股利前，知悉或可得知盈餘分配，甚至對股利發放得以控制，則可能因為孳息他益信託之贈與稅核課在技術上必須透過擬制設算的方式，而產生對贈與數額未能準確估算之規範漏洞。

其二，濫用法律形成：甲藉由與 Z 銀行締結股票信託契約，未管理運用即交付股利之迂迴方式，達到實際上直接交付股利予乙之經濟實質，且無商業上之正當理由，可認為係濫用法律形成。

其三，獲取不當租稅利益：甲藉由上述法律形成之濫用，達到在贈與數額上獲得較低之認定之租稅利益，而此租稅利益並非立法者所欲給予者。

其四，規避意圖：透過甲之行為該當上開客觀構成要件之確認，而得推認甲具有規避意圖。

二、就爭點二

(一) 就稅稽法第 1 條之 1 之問題：

有學者認為，有關解釋令函的效力，由於其在闡明行政法規意旨，故一般認為應自法律生效之日起有其適用，只是基於法安定性原則，以及要求行政實務之持續性，不宜任意變更行政規則。為維護納稅人之信賴保護，稅稽法第 1 條之 1 參照釋字第 177 號解釋之意旨，對釋字第 287 號解釋加以修正，規定不利於納稅人之解釋令函，僅對於個別案件（據以申請之案件）發生溯及既往效力，其餘案件不溯及既往，僅向將來發生效力；但有利於納稅人之解釋令函，對於尚未核課確定之案件，也可以溯及既往適用⁴。

惟該學者亦認為，在稅捐規避行為，由於納稅人濫用民事法上之形成或交易安排，卻欠缺合理商業理由目的，僅以規避稅法為目的，本質上具有故意規避稅法之意圖，因此，並不值得善意信賴保護，自不得援用法安定性原則。蓋基於濫用意圖來規避稅法，並不值得信賴保護。且有關稅捐規避之防杜，原本

⁴ 陳清秀（2016），〈行政規則時間效力之分析——兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用〉，收於氏著《現代財稅法原理》，二版，元照，頁 181-187。

稅稽法第 12 條之 1 即已經有實質課稅原則規定，財政部函釋通常僅是落實該項原則而已。而財政部 100 年 5 月 6 日函釋是由財政部最新解釋令，變更以前見解或實務慣例，明定適用實質課稅原則之案件，基本上符合上述法理⁵。

(二) 就稅稽法第 21 條第 2 項之問題：

關於稅稽法第 21 條第 2 項所稱「經另發現應徵之稅捐」應如何解釋，學說上有認為，據其觀察，我國行政法院實務之見解可分為三種：

第一種係認為「經另發現應徵之稅捐」係指發現新事實或新課稅資料。

第二種係認為只要據以補稅之事實不在行政救濟之範圍內即屬之，是以亦包括原認定事實錯誤之情形，但事後法規修正或法律變更則不屬之。最高行政法院 92 年 5 月庭長法官聯席會議決議係採此說⁶。

第三種則係採取區分說，若原核課處分僅經書面形式外觀審查者，例如依所得稅法第 71 條以下自行申報之案件，未被抽查者，其查核是僅就申報書面為形式外觀審查，則所謂「經另發現應徵之稅捐」係包括「原核課資料所無之新事實新證據、原核課資料中已存在但未經實質審認之事證，以及嗣後法律見解變更者」。而若原核課處分係經實質調查程序，例如贈與稅核定通知書，則所謂「經另發現應徵之稅捐」應解為「發現新事實或新課稅資料」，而不包括嗣後法律見解有異⁷。

⁵ 陳清秀（2016），前揭註 4，頁 203-208。

⁶ 最高行政法院 92 年 5 月庭長法官聯席會議決議：

「函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用，故得重為核定。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函釋有關免稅所得分攤營業費用及利息支出之計算公式，係本於行為時所得稅法第四條之一及二十四條規定所作之解釋，自無與同法第四十二條規定抵觸之情事，且該函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用（司法院釋字第 287 號、第 493 號解釋參照）。而行為時稅捐稽徵法第二十一條第二項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之，此有本院五十八年判字第三十一號

「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額」判例可資參照。又營利事業所得稅係委託會計師查核簽證申報，雖前經書面審核，並未列選及調帳查核，惟依據營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第三條第一款規定，會計師查核簽證申報案件，經書面審核核定者，仍應列入抽查範圍。（參本院八十八年度判字第三八二四號、八十九年度判字第一二一號判決）」

⁷ 許祺昌、汪家合（2013），〈稅捐稽徵法第 21 條第 2 項於孳息他益股票信託契約案件之適用〉，《會計研究月刊》，第 336 期，頁 89-90。

該學說認為，應採取區分說之見解最為妥適，該學說並認為，在孳息他益股票信託之案件，因為財政部 100 年 5 月 6 日函釋係嗣後有異之法律見解，稅捐稽徵機關自不得以該函，依據稅捐稽徵法第 21 條第 2 項對此函發布前之孳息他益股票信託契約補徵稅捐⁸。

（三）本文見解

按前揭學說之理解，因為解釋性行政規則的本質是一種法律解釋方法，自法律生效之日起有其適用，而不生解釋性行政規則違反法不溯及既往原則之問題，故稅稽法第 1 條之 1 其實係在處理人民對稅捐稽徵機關「解釋函令」之信賴保護之問題。而本文認為，在適用稅稽法第 21 條第 2 項時，則是應注意人民對「核課處分」之信賴保護，蓋該條之適用情境係在已有核課處分存在後之情形，得在核課期間內補稅，故法規範適用者應思考在何等要件下應保護人民對先前核課處分之信賴，而非如同稽徵實務與法院向來的見解，只要在核課期間內另發現應徵之稅捐即予以補稅

果爾，本文認為，此爭點之核心即在於，如何判斷本件納稅義務人對於解釋函令與核課處分之信賴是否值得保護。按照學說、釋憲實務以及行政法院實務對於信賴保護原則之理解，人民是否受信賴保護原則保護，應透過是否在個案中存在信賴基礎、存在信賴表現、信賴值得保護的情形而為判斷，而非如前揭學說，就是否發現新事實或新課稅資料或嗣後法律見解變更的脈絡進行討論。

在稅法上，根據稅法學者的闡述，解釋函令亦得基於「行政自縛性」而成為人民的信賴基礎。而就核課處分之信賴保護，則應區分兩種情形以觀，第一種情形是，納稅義務人對課稅事實已透過申報書而完全揭露，僅因該管稅捐稽徵機關沒有正確適用稅捐法規範，此為信賴值得保護之情形。第二種情形則為，納稅義務人對於申報稅捐重要事項，即課稅構成要件事實，並未透過申報

⁸ 許祺昌、汪家合，前揭註 7，頁 91-92。

書完全揭露，亦未在面臨該管稅捐稽徵機關之職權調查時揭露（特別是稅捐規避行為），此時則為信賴不值得保護的情形⁹。

本文以為，本件甲主張其信賴財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函釋（下稱財政部 94 年 2 月 23 日函釋）係以「信託契約受益人是否特定」區分適用遺贈稅法第 4 條一般贈與或第 5 條之 1 信託贈與之情形，而非如同財政部 100 年 5 月 6 日函釋以交付孳息前股票是否經受託人管理運用而為區分，遂與受託人乙銀行締結股票孳息他益信託契約並為贈與稅申報，並主張本件已經核課處分，可認為其有信賴基礎與信賴表現，惟關鍵在於，甲之信賴是否值得保護？

本文以為，承前所述，甲之行為係稅捐規避行為，此時，雖無從由判決理由之記載中得知，惟甲如在贈與稅申報書或面臨財政部臺北國稅局之職權調查時並未揭露甲為 D 公司之董事長兼總經理，並於董事會當天擔任主席與會，位居該公司營運之核心，其對該公司 98 年度之營運情形及獲利狀況之細節當知之甚詳之情形，則應認為甲之信賴不值得保護，而無稅稽法第 1 條之 1 之適用，亦屬於得依稅稽法第 21 條第 2 項予以補稅的情形。

三、就爭點三

可能係因系爭信託契約成立時之股票股利價值較交付時低，原告甲在原審或上訴時均主張，縱認本件原告甲應依一般贈與規定課徵贈與稅，亦應以系爭信託契約成立時為贈與時點，以避免納稅義務人無法預見其租稅負擔。

惟學者有指出，在實現原則下，稅捐機關應以所得或贈與確實「實現」之時點，作為課稅的基準點。以契約成立信託為例，在實現原則下，無論是信託契約成立之時，或是信託財產在信託契約成立時，於信託關係人之間的移動，甚至是受託人管理或處分信託財產，都不是贈與實現的時點，蓋贈與必須等到受託人實際將信託利益分配給受益人時，對委託人而言才堪稱有所謂贈

⁹ 柯格鐘，前揭註 2，頁 667-672。

與的事實（亦即對委託人課徵贈與稅）¹⁰。

本文贊同學者見解，認為實現原則係量能課稅原則之子原則之一，基於追求量能課稅原則之實現，應以實際交付孳息時為贈與時點，始符法意。

陸、結論

分析最高行政法院 106 年度判字第 49 號判決後，本文結論如下：

一、關於實質課稅原則與稅捐規避之認定

本文認為，由於甲藉由締結信託契約，採取未經受託人管理運用即交付股利的迂迴方式，達成了實際直接交付股利予受益人乙的經濟實質，且缺乏商業上正當理由。此種利用技術性規範漏洞以獲取不當租稅利益的行為，構成稅稽法第 12 條之 1 第 3 項所稱之稅捐規避行為。同時，稅捐稽徵機關依財政部 100 年 5 月 6 日函釋及稅稽法第 12 條之 1 第 1 項對遺贈稅法第 4 條進行目的性擴張解釋，以實質課稅原則作為法律解釋手段，解釋甲藉信託形式交付予乙之已確定或可得確定發放數額之股利，為遺贈稅法第 4 條第 2 項所規範之一般贈與，而非同法第 5 條之 1 規定之贈與，旨在落實量能課稅原則，且並未違反依法課稅原則。

二、關於信賴保護原則與補稅

財政部 100 年 5 月 6 日函釋屬於闡明法規原意的解釋性規定，其效力應自所解釋之法規生效日起適用，故不生違反法不溯及既往原則之問題。至於補稅處分是否違反信賴保護原則，本文認為，因甲之行為構成稅捐規避，本質上具有故意規避稅捐構成要件該當之意圖，若甲未在申報或調查時完全揭露其身為 D 公司董事長兼總經理，並知悉股利發放甚至可能與以掌控等課稅構成要件事實，其信賴並不值得保護。此時稅捐稽徵機關依稅稽法第 21 條第 2 項規定予以補稅應屬合法，亦不違反稅稽法第 1 條之 1 的規定。

¹⁰ 柯格鐘（2013），〈股票孳息他益信託之課稅—從信託法理談起〉，《當代財政》，第 28 期，頁 28-29。

三、關於贈與時點之認定

本件法院對於認定屬「一般贈與」性質的股利部分，其稅基應依遺贈稅法第 10 條第 1 項規定，以贈與時該利益之時價計算。本文認為，基於追求量能課稅原則的實現，應適用其子原則實現原則。並參照學者主張，贈與稅的課徵著重於財產（所有權）已實際發生移動。因此，應以受託人實際交付孳息予受益人時，作為贈與事實實現的時點。法院以股利發放日作為股利價值之基準時點來核算贈與稅額，符合法意。

據上，本文認為最高行政法院 106 年度判字第 49 號判決在結論上並無違誤，不過在論理上可以更為細緻，以落實法治國原則之要求，遂撰文如上。

參考文獻

一、專書

柯格鐘（2023），《稅捐法秩序——稅捐、稅法與基本原則》，新學林。

二、專書論文

陳清秀（2016），〈行政規則時間效力之分析——兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用〉，收於氏著《現代財稅法原理》，二版，元照。

三、期刊論文

柯格鐘（2013），〈股票孳息他益信託之課稅—從信託法理談起〉，《當代財政》，第 28 期，頁 17-29。

柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，第 15 期，頁 27-100。

許祺昌、汪家合（2013），〈稅捐稽徵法第 21 條第 2 項於孳息他益股票信託契約案件之適用〉，《會計研究月刊》，第 336 期，頁 88~93。