

# 從經濟財歸屬談稅捐規避與逃漏

——評最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決\*

林路斯\*\*

## 目錄

壹、前言 .....	2
貳、本案事實概要 .....	2
參、本案爭點 .....	3
肆、法院見解 .....	3
伍、本文見解 .....	5
一、量能課稅原則與核實課稅 .....	5
二、稅捐規避：以經濟財歸屬為核心 .....	7
三、從稅捐規避到逃漏：配合調查之誠實義務 .....	12
陸、結論 .....	15
柒、參考資料 .....	16

---

\*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11月5日。

\*\*國立臺灣大學法律學系碩士班財稅法學組一年級，學號：R14A21075

## 壹、前言

稅捐規避行為乃稅捐主體藉由特定迂迴且不合常規之交易型態，阻卻稅捐債務之發生，故其成立之前提，乃特定稅捐債務具備存在可能，於所得稅中，即包括該主體作為該筆所得之歸屬主體，始得成立。本文擬以最高行政法院 112 年度上字第 275 號判決為核心，探討在家族型企業的繼承與股權重組情境下，經濟財歸屬之認定如何影響稅捐規避與逃漏之區辨。

## 貳、本案事實概要

A 股份有限公司（下稱 A 公司）為董事長甲之父乙所創立之公司，股東及董事皆為家族成員，乙於民國（下同）90 年死亡，所留遺產為 A 公司股權及 B 房地。民國 96 年間，甲與其他 8 名繼承人（下稱丙等 8 人）協議，由甲單獨取得 A 公司之全數股權，而由其他 8 名繼承人取得乙名下之 B 房地及登記於 A 公司名下之房地（下稱系爭房地），並移轉各人名下之股權予甲。

由於我國法制下無法直接將法人名下之資產視為遺產予以分割，乃由 A 公司先以股東會決議將系爭房地售予甲，總價額為 5 億元，甲旋即將系爭房地轉售予丙等 8 人，合約總計價格為 10 億元，並分 3 期支付，第 1 期及第 3 期以各繼承人自 A 公司取得之盈餘分配支付，第 2 期則以個人持有之 A 公司股權支付。

甲於 97 年間就二等親買賣為贈與稅申報，國稅局欲查瞭解系爭房地動支情形，認甲有短漏報系爭房地及 B 房地交易所得之情事，補徵個人綜所稅及裁罰，甲就此部分提起行政爭訟未獲救濟。

後，機關衍伸查得本案 A 公司兩次交易模式，認 A 公司有短列報營業稅、短列報土地交易獲利之未分配盈餘、及短列報出售房屋獲利之營利事業所得等情事，且 8 人股權轉讓涉及以顯不相當之代價讓與財產應課徵贈與稅等情，就營業稅部分對 A 公司補稅並處罰鍰，綜合所得稅部分經國稅局將甲 97 年度綜合所得稅原核定系爭房地財產交易所得均註銷為 0 元，贈與稅部分通報被告後經查明逾核課期間而未予開徵。就 A 公司營利事業所得稅部分則依照甲與 8 名繼承人實際交易價格認定稅額，作成補稅 2 千萬元之處分，並處罰鍰 2 千萬元。甲就營業稅部分提起救濟敗訴確定，後就本案營所稅補稅處分及罰鍰處分提起救濟，案經一次發回更審再行上訴，本案最高行政法院維持更審決定，僅予以補充，本案即告確定。

## 參、 本案爭點

- 一、本案交易事實發生於民國 96 年間，稽徵機關依照實質課稅原則、98 年增訂公布之稅捐稽徵法 12 之 1 條、106 年施行之納保法第 7 條第 1 至 3 項規定命 A 公司補稅及裁罰是否有違法律禁止溯及既往原則及租稅法律主義？
- 二、本案是否符合稅捐規避之要件而得補徵營所稅，應視系爭房地交易所生之利益歸屬主體為何人？若該當稅捐規避，法律效果為何？
- 三、本案 A 公司是否有違反誠實義務而具有可罰性？

## 肆、 法院見解

- 一、法適用部分，最高法院在原審見解上予以補充

「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第 420 號解釋在案。嗣依釋字意旨先後增訂公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 及納稅者權利保護法第 7 條第 1 至 3 項規定，係將早因上開解釋公布而對全國各機關及人民有拘束力之實質課稅原則予以明文化，非謂納保法施行前，稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即與租稅法律主義有違。

- 二、原審臺北高等行政法院高等庭 108 年度訴更一字第 70 號判決認補稅處分適法

（一） 按納保法第 7 條第 3 項所定「稅捐規避成立要件」中，以稅捐構成要件業已具備該當之可能為要：

1. 稅捐規避行為之實施結果，必須使特定之「（應稅）經濟利益」，在「實然面」上，已確實「歸屬」於「實施規避行為之納稅者」為必要。只不過透過法律形式之濫用，使「與該實際歸屬」相對應之特定「稅捐構成要件」因此遭規避，而不被該當。
2. 如果認定本案所得之主體歸屬對象，在實然面上「確實」為 A 公司。則本案毫無任何疑義，符合稅捐規避之要件，被上訴人依法核課於法無違。
3. 本案中乙對於實質上為其所有之系爭房地，主要係安排由其

創辦之A公司所持有，再透過對原告持股之方式，以間接取得對系爭房地實際享有所有權之權利。營利事業與自然人其等均利用國家與社會所提供之各類公共服務，從事各類活動，活動結果也會增加國家及社會之善後成本，自應負擔國家社會之公共支出（最高行政法院105年度判字第629號判決意旨參照）。基此，乙既已透過安排，變動其實質所有之房地權利人，則A公司就系爭房地所生稅捐自有負擔之義務，不因事後家族財產重分配之協議變動稅捐主體。

4. 本案甲於該年度所得稅結算申報中並未列報系爭房地交易所得，亦未曾主張其為本案交易之歸屬主體，直至A公司遭補徵營業稅額及裁處罰鍰之行政爭訟事件判決駁回後始主張本案交易歸屬於己，應認甲交易時主觀上並無將本件利益歸屬於己之意思，本件差價所得已實質歸屬於A公司。

（二） 其他稅捐規避構成要件該當

1. 甲持有A公司之股份高達99%，差價所得就歸屬於甲抑或歸屬於A公司，於甲而言，所受利益並無明顯差別。其選擇採用迂迴形式之交易，顯係為脫免A公司各項稅捐債務及罰鍰負擔，具有稅捐規避之動機。
2. 又，本案兩次交易相隔甚短、價差極大，不符A公司為營利事業，應追求自身利益極大化之商業常情；且甲係先與丙等8人做成股權交換協議，後自己代表雙方簽訂買賣契約，實質上達成丙等8人取得系爭房地所有權之股權分配協議。
3. 本案實質為各股東取回自己資本投入及A公司營利所得，惟甲以低價交易A公司所有之房地，進而避免高額營所稅之課徵，獲有不當利益。

（三） 法律效果

本案A公司主張機關應重新稽查系爭房地交易價值，不得逕以查得之實際買賣契約為補稅處分稅基，惟核實課稅原則本應優先於於稽查價格之推計課稅，且若於已知人民間具有真意之買賣契約價額，基於行政成本考量亦無再行要求機關推計之理。

三、原審認定罰鍰處分合法

（一） 逃漏稅捐之要件

1. 參照納保法第7條第8項及第10項規定，可知稅捐逃漏與稅

捐規避並非互斥之法律概念，單一案件中之納稅義務人可能同時該當稅捐規避與稅捐逃漏之要件。

2. 納稅義務人如先有租稅規避行為存在，其後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，對於與稅捐規避行為有關之重要事實予以隱匿、陳述不實或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關因而短漏核定稅捐者，即違反誠實申報義務，而構成稅捐逃漏之違法行為。

(二) 本案隱匿重要事實且具有主觀可歸責性，裁罰處分合法

A公司代表人甲申報稅捐及調查階段所提出之書面資料，僅證明A公司出售系爭房地予甲之第一次交易事實，並未及於同時能證明甲與丙等8人之第二次交易事實。本案事實係稽徵機關所自行查得，甲代表A公司接受機關調查時，引用片段事實，掩飾全貌，乃隱匿重要事實，應有納保法第7條第8項但書規定之適用，因而構成稅捐逃漏違章行為，並在主觀上具有可責性，應處以漏稅違章行政罰。且本案無過重之裁量違法情事，認事用法並無違誤，裁罰處分合法。

## 伍、 本文見解

### 一、量能課稅原則與核實課稅

(一) 量能課稅原則與核實課稅原則

1. 所謂「量能課稅原則」是「依據負擔能力而平等課稅之原則」，亦即「衡量稅捐負擔能力而課稅之原則」的簡稱，從而稅捐負擔能力即為量能課稅原則之核心概念<sup>1</sup>。稅捐作為國家財政支出於人民間分配之負擔，自應具有合理性，即應以個人透過經濟活動產出之成果中可自由支配之部分作為稅捐負擔能力之認定基準。
2. 為達成量能課稅原則之意旨，課稅構成要件是否該當應實質認定之，以實質課稅原則作為法律解釋之方法，並以核實課稅原則作為事實認定之方法<sup>2</sup>。於稅捐之規避案件中多為擴大

---

<sup>1</sup> 柯格鐘，《論量能課稅原則》，成大法學第14期，2007年12月，頁60

<sup>2</sup> 柯格鐘，《稅捐法秩序》，頁302。

稅法文義課徵之範圍或限縮稅捐優惠之適用，以貫徹立法者立法價值之實踐，進而達成稅捐正義之目的。

## （二） 稅法與民法間關係

於稅捐構成要件是否該當之認定上，稽徵機關得以否定人民所做成之法律形式外觀，就其所查得之經濟實質予以課稅，而作成補稅處分以核實課稅<sup>3</sup>。雖有認為基於法秩序之一體性，私法上之判斷應同於稅法上之判斷，惟前開見解忽略稅法作為負擔分配之規定，應具有體系上之一慣性以落實人民基本權保障，故應回歸量能課稅原則為主導原則，於認定人民稅捐構成要件是否該當時，雖仍應尊重個人於私法形式上之安排，仍不完全受之拘束而有參酌法律形式以外之一切經濟實質證據資料綜合評價後之調整空間<sup>4</sup>。且稅法上之認定並無回頭變動私法效果之效力，自不生二法下扞格<sup>5</sup>。

## （三） 判決見解評釋

本文贊同本案判決，蓋實質課稅原則本即為達成量能課稅原則之必要子原則，倘任由個人透過私法形式安排規避稅捐負擔，不利國家財政，也終將導致稅捐正義無法實踐。量能課稅原則既作為憲法平等原則之展現，於稅法領域具憲法位階，為達成該目標之實質課稅原則自無待明文即得以之作為事實認定與法律解釋之方法。且本案係於釋字 420 號做成並肯認前開原則後始為私法形式安排，甲得以預見我國稽徵實務之情形，自無以法不溯及既

---

<sup>3</sup> 柯格鐘，《實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用－兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂》，台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月 1 日，頁 125。

<sup>4</sup> 柯格鐘，《稅捐法秩序》，頁 150。

<sup>5</sup> 實務見解可參考最高行政法院 105 年度判字第 586 號判決：「人民之經濟活動之成果乃是透過民、商法等私法加以實現並得到確認，而稅捐之核課，本質上係國家強制分享人民自經濟活動中所獲致之成果或效益，並以之轉化為金錢，強制抽取其一步做為國家財政運用需要，因此，人民經濟活動在稅法上之定性，首先要尊重私法之前置定性結論，此乃稅法附從性之表現。然於此附從性下，使納稅義務人有誘因利用此等稅法附從性理論，基於規避稅捐之意圖，濫用私法自由形成空間（即契約自由原則），選擇與經濟目的不符之私法法律形式，藉以迴避『如選擇與經濟目的相符之私法形式，所生之稅捐債務』。此等情形對稅捐之量能平等負擔構成重大之威脅，因此有『稅法獨立性』觀點之提出。而稅捐規避概念之建構，係以此為基礎，就被認為遭迴避之稅捐債務，其稅捐債務成立規範為解釋，進而探究『不符經濟目的、濫用私法契約形式』之法律行為及『此等私法濫用之法律行為是出於何等之稅捐規避意圖』，以決定具體個案是否構成稅捐規避。」

往為機關違法之主張。

## 二、稅捐規避：以經濟財歸屬為核心

### （一）稅捐規避之構成要件

1. 租稅正義以量能課稅原則為核心，稅法期待能透過合理之分配，於不過度侵害人民財產權之前提下，在國民間平等、據實負擔財政重擔。故，若透過濫用私法形成自由規避稅捐義務，將會間接增加其他人民之負擔與危害國家財政之健全<sup>6</sup>。
2. 避稅行為為脫法行為，與稅法立法者之量能平等負擔之意旨相悖。實質法治國家，特別是社會法治國家，不能僅以遵守形式之稅捐法定主義為已足，更應踐行量能平等負擔，維護市場機能競爭秩序，維持課稅公平，防杜脫法避稅，並闡明及具體化量能原則，為租稅國家立法機關之憲法任務<sup>7</sup>。
3. 稅捐規避之規制之重點非事實之存否之爭，而係該事實是否為立法者課稅計劃所涵蓋而受限於文義之有限性。構成要件包括其客觀上具有稅捐規避之事實，即藉由立法漏洞以特定行為阻卻構成要件之該當或促成特定稅捐負擔之減免要件以獲利，並縱觀納稅義務人所宣稱之目的是否得透過該行為達成，或於交易習慣上不尋常。主觀上則應具有規避稅負之意圖，即難以尋獲其行為之目的具有稅捐利益以外之動機<sup>8</sup>。

### （二）經濟財歸屬之認定：經濟財歸屬之認定與規避的成立

1. 稅捐規避行為該當與否之前提要件乃是否存在一稅捐債務？若稅負自始不存在，即縱無行為人之特定私法安排仍不該當稅捐債務，或特定財產增益本非歸屬於該行為人，則自始無法該當稅捐規避之要件。又經濟財之歸屬主體會因對個別主體觀察之時點不同而有別，雖本案法院僅就兩次交易之實質利益歸屬主體為主要論述，惟本文認為乙先前成立公司並以法人代持其財產（即系爭房地）之私法形式在本案歸屬主體判斷上具有意義：

<sup>6</sup> 葛克昌、鍾芳樺，《財稅法基本問題——財政憲法篇》，頁 415。

<sup>7</sup> 葛克昌，《納稅者權利保護法第 7 條租稅規避免罰之規定探討—以 Uber 案觀察為例》，會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，頁 2

<sup>8</sup> 葛克昌、鍾芳樺，《財稅法基本問題——財政憲法篇》，頁 424。

- (1) 本案乃個人藉由法人間接持有財產之情形，本文擬從富有學理爭論之舊所額稅法第 66 之 8 條針對法人代持股票之案例討論此類案件之稅法上評價。
- (2) 參照本案行為時所得稅法第 66 之 8 條：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」所欲規制之典型案例即為個人透過自己完全掌控之法人代持其實質所有之股票，將現金股利轉換為法人之投資收益，以減免個人之綜所稅稅負<sup>9</sup>。
- (3) 學說見解認為前開稅捐安排為「隱藏性盈餘分配」，即自然人股東透過所掌控之法人代持股票，以享有所得稅法第 4 條之 1 條證券交易所得免稅之稅捐優惠規定。就本類型之案例，有認為應從組織重組之角度視之，係認為此時並無獲利，且為一種一種公司營運上之常態，不宜任意將之認定為脫法行為，又既已同時增列盈利事業不分配盈餘所加徵之百分之十營所稅，已足防免稅捐債權流失。<sup>10</sup>
- (4) 本文則參照另一學說見解認為前開見解過度擴張組織重組之概念，且何種組織調整行為得享有免稅優惠應由立法者就資源分配之角度予以調整與明文，非得任由司法、行政機關自行加以形成，於自然人透過轉換期持有方式，改為間接持有股票減少稅負與組織內部重組並無類似性<sup>11</sup>，且亦表彰人民得透過此類迂迴手段直接變動稅捐債務之發生，將使完全不懂稅法，不知可以利用私

<sup>9</sup> 最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決。

<sup>10</sup> 黃茂榮，《大企業組織與稅捐規劃》，頁 84。

<sup>11</sup> 柯格鐘，《論稅捐規避行為之立法與行為的類型化》，興大法學第 15 期，2014 年 5 月，頁 80。



法形成以分散所得之納稅義務人，因此而蒙受稅捐法上之不利益，進而產生笨蛋稅<sup>12</sup>效應。而於此類案件，原則上應解為屬於稅捐規避之案例。

(5) 於實質課稅原則之實踐上，應以整體圖形觀察法人持股之情形，視該法人是否具有實質意義的營業活動判斷：若無則僅係個人透過工具掩護隱藏性盈餘分配，以屏障機關稅捐課徵之請求，惟若該法人具備實質營業活動，應認此時為營利事業以長期投資方式轉投資他公司，屬於營業活動之一環，而得以享有前開優惠。

(6) 另參照德國稅法中於人民私法形式安排具有稅捐考量以外之重要大理由時，排除稅捐規避適用之例外規定，以具有「稅捐考量以外之理由」以及「重大性」雙重要件為要。學理上認為此即經濟或經濟以外之其他重要理由考量，若個人於法人稅稅率較低國家透過成立獨立法人，創設新的納稅義務人，而未從事任何營業行為，僅作為交易中介者（德國法上稱此為基地公司），且難以知曉有何經濟利益，即應任此類安排僅為減少稅捐負擔，否定其作為重大理由，而構成法律形成之濫用。<sup>13</sup>

(7) 本文認為，雖本案非為此類股權安排情事，惟其同屬法人代持個人實質所有之經濟財，就此部分應有參照空間，得以作為本案劃設經濟財實質歸屬主體之考量。

## 2. 經濟財歸屬之變動與課稅方法

(1) 參照前開學說實務見解，認於個人透過法人代持原歸屬於己之經濟財，不論係為股利盈餘之取得，或作為認列成本費用或家庭共同持有與傳承等考量，經濟財之歸屬是否實質變動，應回歸該法人之營運情形。倘個人於創設法人之初僅係作為管理財產、節省稅負之工具，難認經濟實質歸屬業已變動。就法人代持股份取得盈餘

<sup>12</sup> 柯格鐘，《論家庭所得課稅制度—兼評大法官釋字第三一八號解釋》，東吳法律學報第 20 卷第 4 期，2009 年 3 月，頁 100

<sup>13</sup> 邱晨，《德國法上稅捐規避防堵的概括條款—以探討稅捐規避之構成要件及法適用為中心》，東吳法律學報第 29 卷第 1 期，2017 年 7 月，頁 146。

之情形中，實務多以穿透課稅之形式，向背後真正經濟歸屬主體課徵稅負。

(2) 惟，若法人於持有該財產期間實質營運，則該財產可能成為營利事業之被動收入用以投入其經濟活動，或為各該營利事業所利用，則應認該資財歸屬業已移轉，成為法人營運活動之一環。

(3) 換言之，本文認為，在法人與自然人間資財歸屬之認定非於實際發生私法上財產移轉時點認定後即固定不變，毋寧會因營運活動之進行發生轉換，為一動態變動之狀態。縱法人創立之初，背後自然人僅係用以代持財產，於該財產實際作為法人營運活動之一部分時，該自然人透過法人代持財產之行為應被評價為一種節稅規畫，肯認此際經濟形式與實質業已相符，為個人透過財產投入營利事業所為之長期投資，而認定該營利事業主體為經濟財實質歸屬主體。

(4) 本案中，乙先前投入A公司之本案房地本為其實質所有，惟隨A公司之實質營運狀況，該房地成為乙長期投資之資本投入，作為A公司營運活動之一環。雖謂核實課稅之下，機關得以否定人民所做成之法律形式安排，惟仍應綜合考量法律形式外觀，並以實質經濟財歸屬為法形式外觀在稅法上評價重要性的認定，避免稅捐稽徵之恣意。故，於乙過世之時點，該房地業已發生歸屬上之實質變動，稅法上之認定與民法上財產名義人已相符，該房地僅得作為A公司股權價值之一環，而不得將之視為乙之遺產予以評價。

### 3. 其他構成要件

(1) 本案中，甲與丙等人所欲達成之經濟實質乃實現股東權益進而重新建構股權結構，本應先由A公司以合理市價出賣土地，再以該筆交易所得作為公司營運之經濟成果，作為盈餘分派與股東，使個別股東，即丙等8人，取回原先出資與盈利，並就盈餘部分繳納個人綜所稅。

(2) 我國稅法未就兩段式交易有明文規範、對此類個人

完全掌控之公司亦無防堵之明文，惟其仍在立法者所預設之課稅範圍，然因個人財交所得之稅負與盈利事業之財交所得不同，前者顯較輕微，故個人存有稅捐規避之動機，甲於本案中亦確實不當利用迂迴安排，取得個人與盈利事業不動產交易所得價差之利益，該當稅捐規避構成要件。

### （三） 法律效果

1. 核實課稅本身乃達成量能課稅原則之手段，納保法第7條第6項所揭示之推計課稅方法，僅為稽徵機關無法確實探知數額之補充性規定，自應列後於實際已知之交易金額。
2. 本案中A公司主張稽徵機關應稽查以評定數額之主張，彰顯我國就不動產交易所得稅與量能課稅原則之乖離。推計課稅作為機關於人民可歸責而不為協力義務時，確定稅捐數額之工具，應為一種具有督促人民履行義務之不利益，惟本案中，卻係由人民主張應以推計之方式課徵稅負，足見於案例中，推計課稅之數額顯低於其實際所得，與量能課稅原則之意旨有所違背，為我國法制上重要問題。

### （四） 判決見解評釋

1. 就結論上，本文認同本案判決見解，肯認本案A公司業已該當稅捐規避個別該要件，惟於理由上有不同意見。
2. 經濟財歸屬
  - （1） 本案判決中，認為系爭房地仍實質歸屬於乙，僅基於其透過司法形式安排，創設另一主體利用國家與社會所提供之各類公共服務及從事各類活動，進而增加國家及社會之善後成本，應為其所增加之社會負擔負責，並反映在乙死亡後各繼承人僅得經由繼承A公司股權而各自按持股比例享有系爭房地之權益，而非分由各繼承人個別繼承直接取得系爭房地之所有權。
  - （2） 本文則認為，稅捐債務作為一種無對價性之公課，自不應以外部成本作為徵稅之理由，且亦難以衡量稅捐主體之創設在社會成本上有如何、多大之成本增加，即該負擔與稅捐債務之連動關係不明。個人及法人若皆無持有經濟財，亦難認此時有何種稅捐負擔能力之增益而

應課稅，以之作為理由並不充分亦不正當。毋寧是，在本案A公司實質營運多年後，系爭房地早已成為A公司營運活動之一環，所生之收益作為投入其主要營運之資金、或有實質運用該土地以為生產，而應認系爭房地歸屬於A公司。無論乙於成立公司時，是否帶有其他稅捐目的，或可謂於A公司實質營運前未生經濟財歸屬之變動效果，惟於A公司實際存續並營運多年以後，應認已生歸屬移轉，不得謂乙仍實質持有之。

### 3. 主觀稅捐規避之意圖

本文認為，就事實認定上，以甲未就系爭房地交易申報個人綜合所得稅推論甲主觀上無將利得歸屬於己之論斷稍顯跳躍。蓋甲於本案中未申報個人綜所稅亦未於A公司之營所稅中申報之，應認甲係自始不願繳納該筆所得稅，不因利得歸屬主體為己或己完全控股之A公司而有別。惟仍不改甲作為A公司之負責人捨直接交易不為，改行迂迴、不利盈利事業最大利益化之兩階段、低價交易，悖於交易常規，而仍應肯認其具有主觀上規避之意圖。

### 4. 法律效果

本文完全贊同本案判決就稅額認定之見解，不論基於實質課稅與量能課稅原則之角度以觀，或以行政成本與效能上，皆可肯認應以實際交易價格為基準，而毋庸再行稽核。

## 三、從稅捐規避到逃漏：配合調查之誠實義務

### （一） 逃漏稅捐之意涵

稅捐義務人使稽徵機關就課稅重要事實為不正確或不完全的說明，或違反誠實義務、做成虛偽不實之交易使稽徵機關不能知悉關於課稅之重要事實而短漏稅捐者，構成稅捐逃漏。

### （二） 稅捐規避與逃漏稅捐

#### 1. 內涵

稅捐規避行為本質上唯一合法行為，僅係行為人透過規避行為阻卻稅法上構成要件該當，藉由立法漏洞或有利益；逃漏稅捐則是以隱匿、虛偽事實，使稽徵機關無法知悉正確課稅事實<sup>14</sup>，僅後者具有可罰性，蓋前者雖具有道德上可非難

<sup>14</sup>：柯格鐘、江彥佐、陳汶津、陳衍任，納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探

性，惟其所為之規避行為仍屬法條文義上所不及，實質上仍為一合法行為，故不得逕認其具有法律上的可非難性，毋寧應由國家檢討立法技術之不足，以填補稅法上之漏洞<sup>15</sup>。

## 2. 二者間之轉換

- (1) 如前所述，稅捐規避為合法行為，原則上無涉隱匿、虛偽之申報，嗣應認二者實質上衝突，而不生選擇適用上之困境。
- (2) 惟參照我國納保法第7條第8項：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」係先肯認稅捐規避不具有可罰性，又於但書情形例外肯認其可罰性
- (3) 本文以為前開規定乃著眼於課稅程序上之進程，即，稅捐主體先以迂迴法律形式達成稅捐規避之目的，於稽徵機關因生懷疑而對之展開調查時，於調查中隱匿或謊稱事實。換言之，本法但書係為另一種逃漏稅捐之樣態，惟該行為人非於稅捐申報時存在隱匿或不誠實申報等誠實義務違反，而係於後續稽徵機關調查時始為之。故於此種情形中，稅捐規避與稅捐逃漏，具有時間進程上的關係。

### (三) 誠實義務

1. 稅捐債務之稽徵具有大量複雜行政之特性，且證據資料多偏在稅捐主體之支配領域，在衡酌人民之資訊隱私權與國家財政公益之下，要求人民就自己之所得為申報具有合於比例原則之正當性<sup>16</sup>。
2. 人民負有對稽徵機關揭露自身所得之法律上義務，即應就課

---

討，財政部賦稅署 107 年度委託研究計畫，頁 8，2019 年。

<sup>15</sup> 柯格鐘，《稅捐規避之判斷、核課期間與起算點——以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例》，月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，頁 24。

<sup>16</sup> 柯格鐘，《論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性》，國立臺灣大學法學論叢第 47 卷第 3 期，2018 年 9 月，頁 1310。

稅構成要件之重要事項誠實、即時向機關揭露。

3. 「重要事項」應包括稅捐主體、客體、稅基與稅率，正面及反面構成要件。不論係人民於踐行法規所明定之申報義務時，或稽徵機關於程序中展開調查之程序中，人民皆負有誠實之義務，若違反則具有可非難性，構成逃漏稅捐<sup>17</sup>。
4. 本案中，甲就A公司所有之房地為不合營業常規之地價買賣，構成脫法避稅，後引起稽徵機關懷疑而展開調查，於調查中未曾提出第二次交易之情事，乃隱匿稅捐客體與主體、所得歸屬之誠實義務違反行為。

(四) 判決見解評釋

1. 於營利事業申報其營所稅時，原則上無需一併揭露其背後持股之負責人所為、以自然人為交易主體之各項交易與所得。且A公司於本案中係透過股東會決議做成法人與甲間成立買賣契約之意思決定，具有買賣契約之真意而無通謀虛偽之不實交易情形。故本文同本案判決認為，此時尚未構成稅捐逃漏行為。
2. 惟，本案中，甲作為A公司負責人接受稽徵機關調查時，所提出之內容及事證皆限於甲與A公司間之交易，而未提及其自身與丙等8人間所為之第二次交易與該筆交易之價差，是否構成逃漏稅捐，本文認為應補充討論以下事項：

(1) 甲以A公司代表人身分接受調查

甲作為A公司負責人接受稽徵機關調查，是否會因其身份而有別，即，機關係要求甲以個人之身份接受課稅構成要件事實之調查與以A公司負責人身份接受調查，二者之誠實義務範圍是否相同？本文以為，於本案中，因甲持有A公司股權達99%，故應認為此時甲個人與A公司負責人身份就系爭房地之相關交易，負有實質揭露的義務。

(2) 系爭房地歸屬於A公司

本文認為系爭房地歸屬於實質營運之A公司已如前所述，故甲就A公司之財產所為之一切交易行

---

<sup>17</sup> 同註14，頁43

為及其獲利，包括兩次交易行為與價差，甲皆有揭露義務，蓋此乃營所稅主體、客體、稅基等重要關聯事實。

(3) 稽徵機關曾補徵甲之個人綜所稅

A. 本案稽徵機關於清楚知悉兩次交易情況前，曾命甲補繳其短漏申報之系爭房地交易所得稅，並於事證調查完畢後逕自注銷該補稅處分，計算營所稅之數額並命A公司補稅，此時，甲得否主張其係信賴稽徵機關業已課徵其個人綜所稅而認己無再行揭露房地第二次交易之義務？

B. 本文以為，機關無法清楚認知個人交易實情即係本於甲先前迂迴的稅捐規避行為，若得以之為信賴基礎，不利於國家稅捐債權之稽徵，量能課稅原則所為達成之稅捐正義亦將淪為泡影。

(4) 綜上，本文亦認同本案判決見解，認為甲作為A公司負責人於事證調查時有揭露兩次交易之義務，其未就第二次交易為誠實陳述構成重要事實之隱匿；且，於本件情形中本係因甲先以迂迴形式達成減少稅負之目的，其對特定事項是否應予揭露應有所認知，實質上亦取得其所欲發生之結果，應肯認其可歸責，該當稅捐逃漏。

3. 另外，就法律效果而言，本文亦認同法院於本案中否定A公司與甲就稅捐規避行為所投入之額外支出作為其成本費用予以扣除。蓋於稅捐規避乃脫法行為，不應誘使稅捐主體嘗試稅捐規避，使之抱持僥倖心態，於規避失敗後主張該筆成本費用。

## 陸、 結論

一、本文結論上支持最高行政法院對A公司所為之補稅與裁罰處分的見解，但在經濟財歸屬之認定上，與法院存有不同見解。法院以「利用國家與社會公共服務」的外部成本為由，認定系爭房地自始實質歸屬於乙，其法理基礎薄弱、悖於量能課稅與稅捐無對價性之特質，亦過度忽略人民私法形塑之法律、經濟上形式。本文認為，本案中A公司實質營運多年，系爭房地已變動、實質歸屬於A公司，作為其營

運活動之一環，此一歸屬主體更能確切表彰稅捐負擔能力增益主體，以達成量能課稅之追尋。

二、於乙身故後，其繼承人甲等透過短期、高價差之兩段式交易等迂迴手段履行股東實現獲利之股權移轉協議，意圖減輕其所完全持股之 A 公司營所稅，此行為構成稅捐規避。最終，甲作為 A 公司負責人，於稽徵機關調查時隱匿第二次交易之重要事實，構成誠實義務之違反，屬對於規避行為隱匿之逃漏稅捐樣態。

三、本案涉及個人透過其所掌控之公司間接持有財產，於所得歸屬之觀察上具有動態流動性，經濟財歸屬的認定正是劃分節稅規劃、稅捐規避與逃漏稅捐三者行為定性的關鍵。於此類個人透過一人公司持有財產之情形，仍應實質觀察經濟財之歸屬，蓋於此時非謂稅法與民法上之財產認定相互依附而等同視之，毋寧應待經濟實質變動時，始得肯認稅法上之變動。

## 柒、參考資料

葛克昌、鍾芳樺，《財稅法基本問題——財政憲法篇》，三版，臺北：元照出版公司，2020 年 5 月。

柯格鐘，《稅捐法秩序—稅捐、稅法與基本原則》，初版，臺北：新學林出版公司，2023 年 9 月。

柯格鐘，《論量能課稅原則》，成大法學第 14 期，2007 年 12 月，頁 55-120。

柯格鐘，《實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用—兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂》，台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月 1 日，頁 121-163。

柯格鐘，《論稅捐規避行為之立法與行為的類型化》，興大法學第 15 期，2014 年 5 月，頁 27-100。

邱晨，《德國法上稅捐規避防堵的概括條款—以探討稅捐規避之構成要件及法適用為中心》，東吳法律學報第 29 卷第 1 期，2017 年 7 月，頁 127-163。

柯格鐘，《論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性》，國立臺灣大學法學論叢第 47 卷第 3 期，2018 年 9 月，頁 1283-1344。

柯格鐘，《稅捐規避之判斷、核課期間與起算點——以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例》，月旦財稅實務釋評第 1 期，2020 年 1 月，頁 10-28。

柯格鐘、江彥佐、陳汶津、陳衍任，納稅者權利保護法有關租稅規避及推計課稅問題之探討，財政部賦稅署 107 年度委託研究計畫，2019 年。



葛克昌，《納稅者權利保護法第 7 條租稅規避免罰之規定探討—以 Uber 案觀察為例》，會計師季刊第 278 期，2019 年 3 月，頁 35-43。

黃茂榮，《大企業組織與稅捐規劃》，載於《兩岸避稅防杜法制之研析》，初版，臺北：元照出版公司，2010 年 3 月，頁 59-87。

柯格鐘，《論家庭所得課稅制度—兼評大法官釋字第三一八號解釋》，東吳法律學報第 20 卷第 4 期，2009 年 4 月，頁 89-147。