

稅法實務見解回顧 (二) 論租稅規避行為^{註1}

編目：稅法

主筆人：馳律師

【案例 1】

A 與高齡母親 B 均為其家族公司 (C) 之股東，並位居行政管理要職，C 家族公司自民國 (下同) 95 年至 99 年間陸續出售名下土地，並於 97 年起至 101 年發放現金股利予股東。而 A、B 又於 95 年間共同設立 D 投資公司，資本額僅 1,000,000 元，以經營有價證券投資為業務，且 D 公司資本額存入後，旋即遭提領 990,000 元，實質資金只有 10,000 元，且除投資購入 C 公司股票外，並無投資其他公司或持有其他公司股票；A、B 於 95 年至 100 年間逐年出售所持有之 C 公司股份予 D 投資公司，價款是由 D 投資公司帳列「應付股東股票款」，待 C 公司分配股利後，再由 D 投資公司以收到的股利償付。

試問，若您是承審法官，應如何判斷以下問題：

- ◆問題一：稽徵機關主張 107 年修法前之《所得稅法》第 66 條之 8，認定 A、B 上述行為乃利用 D 投資公司操作個人持有之 C 公司股份，將原應課徵個人綜合所得稅的營利所得，轉換為營利事業不計入所得額課稅的投資收益達到隱藏性盈餘分配，規避個人綜合所得稅之避稅結果，是否有理由？
- ◆問題二：設若上述主張有理由，稽徵機關得否逕行調整稅額並歸課？
- ◆問題三：再設若問題一答案為是之情況下，則稽徵機關能否進一步主張 B 於 102 年間因病過世，且 B 早於 95 年間即發現自身患有糖尿病及高血壓之慢性疾病，就其病史應使 B 較一般人對死亡的到來更容易預測，故其出售 C 公司股票予 D 投資公司之行為，應通體觀察為同時構成規避綜所稅及減少個人遺產總額，規避遺產稅之雙重效果？又稽徵機關將 B 的遺產總額「導正」回復至「B 生前未移轉 C 公司股票」之狀態，重新調整計算 B 之遺產總額並發單命繼承人 A 補繳遺產稅，是否合法？

【案例 2】

A 持有 B 公司股票 10 萬股逾數十年，其在 101 年以自有資金成立 1 人股東所組織、登記、成立之 C 投資公司，並於 102 年間陸續於數十個交易日出售全數 B 股票，並將每次交易所得款項以借貸之名義，於同日匯入 C 投資公司之證券交割帳戶，而 C 投資公司再於相同之交易日，買進當日與 A 出售股數相同之 B 公司股票，此些過程均有載明於 C 投資公司之財務報表，並於 C 之營利事業所得稅申報時揭露。如稽徵

^{註1}收錄範圍：最高法院 106 年 1 月 1 日至 108 年 12 月 31 日之相關行政法院判決。

機關以 A 不當規避減少個人綜合所得稅之營利所得為由，予以調整 A 之 102 年度營利所得，並補徵之。試問：

◆問題一：稽徵機關能否進一步主張 A 未依規定申報營利所得，致漏報個人綜合所得稅額係屬違章行為，A 明知並有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，而依所得稅法第 110 條第 1 項處以罰鍰？

◆問題二：本件行為事實發生於《納稅者權利保護法》（下稱《納保法》）施行前，能否援引《納保法》之相關規定？

壹、前言

憲法明文國民有納稅義務，稅務行政乃最為普遍發生的侵益行政類型，日常生活中「逃漏稅」、「避稅」、「租稅規劃」等名詞更是耳熟能詳，是故，稅務案件中之徵納雙方圍繞此爭議者，厥為常態，殊為行政法院審理之重要爭點，誠有全面妥善了解之必要。

本文所欲探討之「租稅規避行為」，簡言之，乃人民基於減免租稅負擔之考量，刻意塑造出與經濟目的不相當之法律形式，從而迴避租稅構成要件之實現，此時，僅有應如何防制，以及國家應如何介入調整，藉以回復常態課稅以落實租稅公平之精神，而不及於制裁之問題^{註2}。

本文爰從避稅行為與其他容易混淆之稅法概念與私法行為談起，再進而聚焦於避稅行為之成立要件、效果及其法理介紹，最後說明我國目前稅捐法制上，如何就租稅規避予以一般性與特別性之防範。

尤其，近十年來陸續修訂、立法之《稅捐稽徵法》及《納保法》更是將學理探討已久之租稅規避議題予以明文化，規範上更逐步邁向具體、完整，行政法院在面對類此案件時有所依憑之法律，自也使得稅法實務判決邇來在租稅規避之論述上細緻化，頻頻有所突破，深值國家考試學子與法律從業人員重視。

貳、避稅行為與相關概念之釐清^{註3}

一、說明

租稅法原則上僅根據人民之經濟活動課徵租稅，並不限制人民之私法形成自由，或強制人民以租稅構成要件所規定之形式，作成應稅之經濟活動，況且，任何私法行為均或多或少會影響稅捐定性、範圍大小等核課結果，倘率爾以此倒果為因指摘私法行為必屬虛假或藏有規避稅捐，則將大開

^{註2}陳敏，《稅法總論》，新學林，初版，民國 108 年 2 月，頁 212。

^{註3}此一主題除為實務上處理稅務案件之基本入門概念外，104 年律師高考考題亦可見此觀念題之出題，顯見租稅規避與相關概念釐清之重要性。

「以嗣後空泛之稅法評價，行濫權課稅之實，限縮人民私法自治權利」之惡果。

如何對態樣多端之私法行為進行稅法上評價，並區分或有近似之處、容易混淆之幾個稅法上觀念，不但是學習稅法之入門基本功，更是實際稅務案件處理上咸常面對之課題，故以下予以說明之。

二、「合法節稅」與避稅行為之區辨

避稅行為與合法節稅行為，兩者之納稅義務人均具有獲取稅捐利益之主觀意圖，差異在於：合法節稅，乃納稅義務人之私法行為合於稅捐法律規範文義與規範目的，不僅達成行為人本欲達成之經濟目的，同時也讓納稅義務人產生稅負節省的法律效果。例如：當行為人有一筆存款時，可選擇購置房屋出租，獲取租賃所得，並取得增值之利益，但同時應繳納租賃收入之所得稅，然若，行為人選擇將存款存入金融機構，則會獲得利息收入，並享有定額免稅之利益，惟同時亦有貨幣貶值之風險。行為人在上述法規目的所允許之形式中，自身衡量對其最有利之因素（含租稅效果之衡量），決定出最適之經濟安排時，在稅法上並無可議之處。甚且，國家有時為達成特定之政策目的，以「租稅優惠」為誘因獎勵特定行為，人民因而配合安排其經濟活動以享有租稅利益時，渠等租稅規劃行為，更是法律所樂見者。

反之，若納稅義務人之所為，雖合於稅捐法律規範之文義，但其租稅安排客觀上係以不相當、足資被評價為「濫用」私法自治之形式為之，不合於法律規範的目的，亦即稅捐立法者在制定稅法規範時，並無意中製造規範漏洞，納稅義務人卻利用該漏洞之存在，以法律形成之自由，採取立法者在制定法規時所預設的通常法律形式以外的方法，藉此迴避法律規範本應形成之租稅負擔^{註4}，或因此取得立法者未預計給予的租稅利益，同時也讓行為人達成原本欲達成之經濟目的，此即避稅行為。

進一步以言，學理上認為^{註5}，兩者之判斷重點在於對系爭被規避稅法之「規範目的」理解，即被規避之稅法規範漏洞何以產生？究竟是立法者無意產生的「規範漏洞」，或立法者有意給行為人經由私法形成自由而利用的「法外空間」，厥為區分關鍵。規範漏洞是利用立法者計畫所產生之不完整性，

^{註4} 柯格鐘，〈連環贈與之避稅與效果〉，《月旦法學教室》，第157期，2015年10月，頁36。

^{註5} 葛克昌，〈納稅者權利保護法析論〉，元照，二版，2018年9月1日，頁87-88；葛克昌，〈脫法避稅與法律補充〉，《月旦法學教室》，2009年2月，頁110、115；柯格鐘，〈連環贈與之避稅與效果〉，《月旦法學教室》，第157期，2015年10月，頁36。

反面以言，法外空間則是立法者依照計畫所給予人民規劃以形成稅負的自由空間。屬於「規範漏洞」概念者，不易判斷，蓋因須解釋規範之目的與文義間之差距，而「法外空間」者，因多有立法明文節稅之要件，在現實上較易辨別。但在稅務案件的司法實務判決上，法院審理的重點往往在於考察行為人之私經濟舉措，究竟屬「濫用」私法多元形式，抑或屬「通常」法律形式之交易安排。

三、「逃漏稅捐」與避稅行為之區辨

逃漏稅捐乃對於滿足課稅要件之事實，以違法之虛偽或其他揭露不實資訊手段，全部或部分予以隱匿之，藉以達到短少租稅負擔之目的，而租稅規避則係以迴避滿足課稅要件之行為。

《納保法》第7條第8項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予逃漏租稅之處罰。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租稅者，不在此限。其立法意旨明揭：「納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件之滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，……惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」此一修法明確修補過往稽徵實務，對於租稅規避行為除予以調整課稅外，有時尚併予科處罰鍰之法理上違誤^{註6}，正本清源釐清兩種不同短漏稅捐行為之異同，值得予以肯定。

除此之外，如稽徵機關在調查稅務事實時，以獲取或維持不當租稅利益之意思，故意違反配合闡明事實之協力義務，致稽徵機關陷於錯誤，無法發現「依法以成立租稅債務之事實」，業已屬虛構事實或隱匿真實之「違法行為」，不同於租稅規避行為僅是利用法律漏洞藉以創造真實私法形式外觀之「脫法行為」，且尚未實現所規避之租稅構成要件，兩者之法律評價有別。

^{註6}過往法理觀念有待商榷之實務見解，例如：財政部92年4月9日台財稅字第910456306號函：「二、贈與人假藉免徵贈與稅之土地取巧安排移轉其他應稅財產，如其買回、交換或分割等行為，係在92年7月1日以前者，准予補稅免罰，如其買回、交換或分割等行為，係在92年7月2日以後且未申報贈與稅者，除補稅外應依同法第44條處罰。」

因此，除行政裁處效果之差異外，稅捐稽徵法第 41 條另設有關逃漏稅處罰之刑事處罰規定：「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、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金」，並不及於租稅規避行為。

四、「通謀虛偽」與避稅行為之區辨^{註7}

法律行為係以意思表示為基礎，當表意人與相對人通謀而為虛偽之意思表示，亦即表意人故意為與其真意不一致之表示，相對人也知其情事，並與表意人取得意思聯絡者，即所謂通謀虛偽意思表示^{註8}，依民法第 87 條第 1 項之規定，其司法效果為無效，在稅法評價上，既然雙方當事人無真意實現形式上所呈現出的經濟行為效果，則其表意在稅法上則無意義。

然而，稅法上之租稅規避行為，係當事人為減少或脫免租稅負擔，而刻意塑造與實質內容不相當之私法形式外觀，故租稅規避之行為人所希望據以發生法律效力者，即為用予達到避稅目的之規避行為本身，並以濫用法律漏洞所形成之行為在民法上能有效成立為前提。

職是之故，租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；因此，如涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。此一觀念在近年之最高行政法院相關判決中，已有清楚之釐清^{註9}。

^{註7} 陳敏，《稅法總論》，新學林，初版，民國 108 年 2 月，頁 191-193；柯格鐘，〈論租稅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 50-54。另可參最高行政法院 97 年度判字第 191 號判決意旨，亦可徵兩者之不同：「稅基之形成，除了財產稅以外，主要是透過私經濟活動。而從事私經濟活動之同時，又為了逃稅之目標，而同時安排虛偽、而與內心法效意思不符之外觀法律形式，因為風險高（若相對人背叛，其在私法上毫無保障），若與『稅捐規避』（即為了避稅目標，濫用選擇交易類型之私法形成自由，呈現出不符合經濟目的之法律安排，用以規避稅負）相比較，顯然不會是最佳的選舉。」

^{註8} 最高法院 50 年台上字第 2675 號民事判例、最高法院 62 年台上字第 316 號民事判例參照。

^{註9} 參最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決之意旨揭示：「租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同。租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；因此，如涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。」另有最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決、最高行政法院 106 年度判字第 234 號判決可參。

參、租稅規避行為之分析

一、租稅規避之成立要件

租稅國家之運作前提，乃原則上將生產工具歸私人所有，再將私有財產之收益部分藉由稅捐負擔之方式由國家共同分享，故私經濟之自由性與積極性，為租稅國家之法理基礎。租稅規避之本質為一種脫法行為，係在私法行為自由之空間下，故意以迂迴、與法律文義不相當之方式，刻意將其生活事實安排於法律漏洞之所在，藉以達到不實現租稅債務構成要件或減輕租稅負擔之目的。惟強行法不容規避，欠缺合理理由而選擇通常所不使用之法形式，將悖於按經濟上給付能力進行公平課稅之「量能課稅」稅法基本原則^{註10}，故法律評價上應予否認之。

依 102 年增訂之《稅捐稽徵法》第 12 條之 1 第 3 項規定，租稅規避是指納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅要件之該當；105 年制定之《納保法》第 7 條第 3 項前段則以：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果」，為其定義。

綜上所述，可將租稅規避行為之成立與否，透過以下要件判斷之：

(一)客觀構成要件

1.法律漏洞客觀存在：

規範漏洞之存在或因立法之初思慮不周、規範技術不佳，或雖無上述因素，但隨社會生活之時空變遷因素而不合時宜所致。

2.利用法律漏洞作成非常規行為：

當納稅義務人為最終所欲達成之經濟上成果，在現實上採取「繁瑣的、笨拙的、複雜的、非理性的、多餘的、不透明或非效率」的形式時^{註11}，和常規相比係屬「不相當」之行為，可作為租稅規避行為之外表憑徵。須注意有學者認為^{註12}，目前《稅捐稽徵法》與《納保法》之立法定義未盡妥當，蓋其以「濫用法律形式」之語，似將規範者僅限於法律行為，但取巧安排減少租稅負擔之行為，本不以法律行為為限，準法律行為或事實行為均有達成同樣目的之可能，故

^{註10}陳清秀，《稅法總論》，八版，2014年9月，頁218-222。

^{註11}柯格鐘，〈論租稅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55-58。

^{註12}陳敏，《稅法總論》，新學林，初版，民國108年2月，頁212。

德國租稅通則第 42 條第 1 項第 1 句之規範，方屬正確：「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避。」

3. 不具備稅捐以外理由，或以減少租稅負擔為主要理由之「濫用」法律形成自由：

濫用，係帶有評價意義之法律概念。當納稅義務人採取不相當之法律形式時，僅能推測其可能有濫用之情形，稅捐稽徵機關尚須調查客觀證據資料，認識納稅義務人之整體計畫，綜合判斷之。此即何以《稅捐稽徵法》第 12 條之 1 第 4 項及《納保法》第 7 條第 4 項分別規定：「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」「前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」此外，納稅義務人採取行為之動機，可能同時具備兩種以上之理由（如：商業上理由、家庭生活安排等），倘具體能獲得之稅捐上利益越大、越多者，出於規避租稅之動機就越強烈，越有被評價為「濫用」行為之可能。

4. 獲得稅捐上之利益：

規避行為與受益間應具備因果關係，換言之，行為主體與受益主體間之「歸屬性」，乃為判斷關鍵。雖目前司法實務上已有判決指出^{註13}，實際案例上不乏「非由納稅者，而由其他第三人，實施稅捐規避行為，以便讓非行為人之納稅者，獲得稅捐規避利益」、「特定納稅者因其代理人濫權，經由特定法律行為之安排，使在『應然面』上，本應歸屬該納稅者之所得，在『實然面』卻歸屬至另一稅捐主體（多為濫權代理人本身，或與其有關係之第三人）」惟礙於渠等態樣與稅捐規避之上述法定要件不盡一致，無法以租稅規避行為論之。此外，稅捐利益之內容不僅限於免繳納稅款，舉凡減少繳納、遞延繳納、符合租稅優惠規定等均屬之。

(二)主觀構成要件

納稅義務人主觀上必須有規避意圖，倘若係誤解法律、欠缺經驗、不成熟而選擇不相當之法律形式時，則非租稅規避法規要予以規範之情況，蓋租稅規避行為並無過失行為而成立之可能。

^{註13}參：最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決。

二、法律效果

(一)依交易常規或查得資料調整之

經稅捐機關查明納稅義務人有租稅規避之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整，《稅捐稽徵法》第12條之1第6項亦有明定。又《納保法》第7條第3項後段及第6項明文：「……稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」

依上開規定可知，為解決因租稅規避安排，基於實質課稅之公平原則，而於租稅法律之解釋上認為稅捐機關得以經濟上實質取得利益者或實質經濟效果為課稅對象，故稅捐機關得按交易常規或依查得資料調整課稅，此即學說所稱「實質課稅原則」，或德國稅法所稱「經濟觀察法」。換言之，規避行為係依被規避之稅法規範，「擬制」出納稅義務人在現實上所未曾採用的通常交易，據此而進行稅法規範的涵攝與適用，作調整補稅。

(二)稅法調整效果不影響私法自治之安排結果

稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為，於稅法法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，但依實質課稅原則所予以調整並得出之效果，乃以「擬制」之交易常規作為稅額調整之計算基礎，惟此稅法上之效果，無論從法理上，抑或法無明文規定下之角度以觀，均不能倒果為因地連帶改變原私法行為之法律效果。

(三)稽徵機關只能調整歸課結果，不能處罰

《納保法》第7條第8項規定：「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。」相關法理可參前處租稅規避行為與逃漏稅捐觀念區辨之部分。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

肆、避稅行為「防杜條款」之介紹

法治國家之租稅法，基於租稅法定原則，基本上禁止以類推適用創設或加重人民之租稅負擔，並禁止以目的論限縮解釋或類推適用之方式，逕行創設應稅事實或負擔內容。因此，非有法律之明文規定，應不得以類推適用或目的論縮減填補稅法規定之疏漏，在稅法上，為防杜租稅規避，更須遵從「租稅法律主義」，以法律明文賦予稽徵機關將納稅義務人濫用法律形成可能行而變形之經濟活動，調整回復為租稅構成要件之原形，再對其適用原有規定課徵租稅。

一、一般防杜條款

租稅規避制度個別化立法規範中，大多數國家法制發展與我國實務發展過程相類，均以實務中出現租稅規避現象，在司法案例中發現若干法律條文解釋適用上之困難，進而設置個別性防杜規定（如不合營業常規之否認等），最終透過抽象性、一般性立法規範，攝取該等個別規避措施之特徵，將之規範於成文稅法中^{註14}。故一般化租稅規避防杜規定確實在我國稅法制度發展現況中，有其必要。

102年修正之《稅捐稽徵法》及甫於106年12月28日施行之《納保法》，可謂近年來我國稅法制度變革過程中，最重要議題之一。其中，引入一般性稅捐規避條款（即前述之《稅捐稽徵法》第12條之1第3項、第6項與《納保法》第7條第3項、第6項），不僅釐清我國稅捐稽徵實務中長年存在之爭議問題，同時也呼應世界主要法制國家自1990年代以來展開之租稅規避一般性防杜條款文化趨勢，意義至為重大^{註15}。蓋如在各個稅法內制定租稅規避之規定，將各該稅目容易發生之規避租稅行為，擬制為常規之生活事實，固然可以解決部分問題，惟規避租稅之方式層出不窮，絕非少數之個別防杜款所能奏效，此時即可徵一般防杜條款存在之必要性與重要性。

二、個別防杜條款

個別稅法為防制租稅規避，達成課稅之公平，設置有多項規定，將人民刻意塑造、與經濟目的不相當之法律形式，擬制為租稅構成要件所規定之常態事實，從而對其適用原有之稅法規定加以課稅。以下簡述幾項稽徵實務與司法實務常予以援用之個別防杜條款，有心於稅法研習或工作者，應特

^{註14}黃源浩，〈納稅者權利保護法施行後之稅捐規避〉，《財稅研究》，第47卷1期，2018年1月，頁129。

^{註15}黃源浩，〈納稅者權利保護法施行後之稅捐規避〉，《財稅研究》，第47卷1期，2018年1月，頁122。

別關注：

(一)營利事業間基於控制關係之避稅行為防杜

《所得稅法》第 43 條之 1 關係企業間之不合常規移轉訂價行為、同法第 43 條之 2 反資本弱化之規範等均屬之。須特別注意者係，108 年新增之同法第 43 條之 3「受控制外國公司」以及第 43 條之 4「實質營業處所」，雖目前尚未施行，然其乃為因應數件不鮮之營利事業，藉於低稅負國家或地區（俗稱租稅天堂），成立受控外國公司，進而規避原應歸屬我國營利事業利潤之實態，爰參考經濟合作暨發展組織（OECD）於西元 2015 年 10 月發布稅基侵蝕及利潤移轉（BEPS）行動計畫之建議及國際間其他國家規定，所增訂之最新避稅防杜規範，其未來之適用與發展，應予留意。

(二)自然人股東與受控制法人間之避稅行為防杜

《所得稅法》第 14 條之 3 及第 66 條之 8，其中後者於 107 年已刪除，係為配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自 107 年 1 月 1 日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘個人或營利事業等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，改依同法第 14 條之 3 規定辦理。

(三)自然人間之避稅行為防杜

《遺贈稅法》第 5 條第 2 款及同法第 15 條第 1 項均屬之。

(四)特殊立法目的之防杜條款

有時，人民為減免租稅負擔而為之私法安排，就經濟事實觀之雖無不當，但如以之為基礎而適用原稅法之規定，足以導致國家稅收損失，此時，個別稅法亦有基於特殊考量下所設之調整課稅規定。《遺贈稅法》第 3 條之 1、同法第 17 條第 1 項第 2 款即屬之。

伍、案例解析

在【案例 01】中，幾項爭點之分析說明如下：

- ◆**問題一**：按「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」，107 年修法前之《所得稅法》第 66 條之 8 定有明文。核其立法理由明揭：「由於不同身分納稅義務人間，有關稅額

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

扣抵與退還之規定各不相同，為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度……」可徵本條之規定係有鑑於納稅義務人透過以非常規之方式進行「課稅主體」轉換，藉以適用不同之應稅規範而取得租稅利益之情形，故授予稽徵機關予以調整補稅之租稅規避特別防杜條款。

由於《所得稅法》第 14 條第 1 項第 1 類規定，個人取得屬於公司分配的股利盈餘為營利所得，應合併其他各種類型所得計算個人綜合所得額課稅，但個人若從事證券交易因此所獲之所得，卻可依同法第 4 條之 1 免徵所得稅。本案中之 A、B 均持有 C 家族公司股票，且身任管理職，對於 C 公司之營運規劃知之甚詳，對 C 公司將連續多年出售名下不動產之計畫，理應有所知悉，並可合理推得 C 公司未來數年有極高機會就高額盈餘進行分配。故而，A、B「旋即」合資設立 D 資本公司，僅就購買 A、B 所持有之 C 公司股票為其主要業務，不存在其他具有實質意義經濟活動，且 D 公司資本額與實際現金，顯與向 A、B 購買 C 公司股票之股款不成比例。

綜上，由 A、B 設立 D 投資公司之時間點、D 公司處於 A、B 之控制、D 公司投資態樣單一且不合經濟理性等客觀事實以論，應可認 A、B 原本應依個人股東身分獲配 C 公司鉅額現金股利，卻藉由出售持有之 C 公司股票給其控制之 D 公司名下（此部分證券交易所免稅），轉由 D 公司獲配 C 公司股票股利，將原應課徵之高累進稅率個人綜所稅之營利所得，轉換為營利事業不計入所得額課稅之投資收益，但仍可控制該等股權支配，形成與未出售股權相當，卻有減少租稅負擔之效果此種刻意安排，應該當《所得稅法》第 66 條之 8 特別稅捐租稅規避條款構成要件。因此，稽徵機關指摘 A、B 有租稅規避行為之主張，應屬合理。

- ◆**問題二：**修法前之《所得稅法》第 66 條之 8 所謂「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」，本質上係基於稅捐法定主義，由法律授予稽徵機關對於租稅規避行為予以調整之權限，故「得報經」是授權規定，不是法律效果的裁量規定；只要納稅義務人有藉由股權之收購、財產之轉移或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務之情形，稽徵機關即享有按交易常規或依查得資料予以調整的權限，且基於其稽徵職責，必須加以調整，惟此權限之行使，應先踐行報經賦稅主管機關（財政部）核准的正當程序，始得為之^{註16}。

^{註16}最高行政法院 107 年 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議、最高行政法院 105 年度判字第 412

◆**問題三**：以實質課稅原則，依稅法租稅規避防杜條款之規定，就經濟行為予以「擬制」為常規情況並進行稅額調整歸課時，僅生稅法上之核課結果變動（即該當課稅構成要件、課稅額之補徵），並未變動納稅義務人所為非常規行為之私法上法律效果及其所形成之私法秩序，該等行為之私法上法律效果及其法秩序仍應依相關私法規定定之。

承上，即使 A、B 移轉 C 公司股票予 D 投資公司是屬租稅規避行為（規避其個人綜合所得之營利所得），即謂該租稅規避行為於稅法上基於實質課稅原則而為回溯性調整後，在稅法上以「擬制」系爭股票未予出售之事實而作為 A、B 綜合所得稅補稅核定基礎，然就私法效果上，A、B 之股權既已出售，且無民法上法律行為無效之事實，自不得以稅法調整之結果回溯性改變私法行為之效力。況且，遺產稅之課稅客體，為被繼承人之「遺產」，亦即被繼承人死亡時屬其所有而遺留之動產、不動產及其他一切有財產價值之權利，但法律明定不計入遺產總額之財產不包括在內，B 持有之 C 公司股票既已出售，則不能認屬其遺產之一部分。

此外，B 縱有糖尿病、高血壓等慢性疾病，惟並無致命之緊急危難，且該等慢性病並非罕見，依現有醫學技術下，可穩定控制病況。稽徵機關在負有「規避遺產稅」課稅事實之職權調查義務與客觀舉證責任下，僅泛言依 B 之病史應較一般人對死亡的來到容易預測，故其藉由形式上股權移轉除可規避高額之綜合所得稅，亦可減少被繼承人未來之遺產，進而規避遺產稅負云云，乃臆測之詞，欠缺完整事證與說理。

在【**案例 02**】中：

◆**問題一**：A 出售 B 公司股票、C 投資公司買受 B 公司股票之交易行為，既係透過證券集中市場，並按公開成交價格予以轉讓，即不可能為通謀虛偽意思表示，無從否定其股權移轉及支付交割款之私法上真實性。

又 A 借貸資金給 C 投資公司用以買進系爭股票、C 投資公司持有股票之資訊，既然有記載於 C 公司資產負債表其他流動負債之業主（股東）往來項目及資產欄之長期投資項目，亦難謂 A 與 C 公司對交易過程各階段所生經濟效果有不予揭露之情形，況且，前述買賣關係均由 C 公司於 102 年度營利事業所得稅申報完整揭露，後續年度亦已依法令規定申報營利事業所得稅，並無隱匿或虛偽表示之情形。

故而，A 並無隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料之情事，

號判決之見解可資參照。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

縱稽徵機關認其該當租稅規避行為而予以調整補課，尚不得另行作成罰鍰處分，蓋《納保法》第 7 條第 8 項已有明揭租稅規避與違法逃稅之不同，前者不得另課予漏稅罰：「**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。」

◆**問題二**：雖《納保法》於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本件中予以適用，無待於法規生效後始得援用^{註17}。因此，依《納保法》第 7 條，A 之行為構成租稅規避，但並不該當逃漏稅捐，且同法第 8 項不得對之處罰之規定，於本件得適用之。

^{註17}相同見解可參：最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決。