

兩稅合一與稅捐規避—以行政 法院判決為核心

黃士洲^{*}

目 次

壹、兩稅合一與免稅所得的糾葛	肆、所得稅法第 66 條之 8 與漏稅
貳、判決統計與法理爭議分析	裁罰
參、所得稅法第 66 條之 8 與脫法 避稅之調整	伍、結論與建議

中文關鍵詞：脫法避稅、合法節稅、違法逃稅、實質課稅、兩稅
合一

Key Words: tax evasion, tax saving, tax fraud,
substance-over-form principle, combination of
personal and corporate income tax

中文摘要

我國自 1989 年以來即停徵證券交易所所得稅，復兩稅合一施行後，公司取得之股利亦屬免稅，利用證券交易外觀，包裝應稅的股利所得，自然成為稅捐規畫/規避管道，稽徵機關為了維護稅

^{*} 台北商業技術學院財政稅務系專任助理教授，台灣大學法學博士。

投稿日期：99 年 5 月 21 日；審查通過日期：99 年 8 月 15 日。

權，面對疑似避稅的非常規安排，運用所得稅法第 66 條之 8 的規定，予以調查並發單補稅，進而視同非法逃稅的作法，衍生層出不窮的訟源。本文試圖藉由最高行政法院 2009 年判字第 1320 號判決分析，來釐清合法節稅、脫法避稅及非法逃稅三者的概念與規範意義的區別。本文認為涉及 66 條之 8 之股權移轉避稅手法，其調整之正當性，係基於脫法規避股利所得之行為，不符證券交易免稅之稅捐優惠目的，勉強得以實質課稅予以調整，然進而比照短漏報、隱匿所得額之漏稅行為，予以裁罰，則有將脫法與違法行為混為一談之不當，更使得漏稅罰形同稅捐附帶給付，背離處罰法定原則與納稅義務人權利保護之基本精神。

Abstract

Since 1989 Taiwan has suspended taxation on gains of securities transaction. The dividends received by a corporate is also tax exempt because of the combination of personal and corporate income tax starting from 1998. Using securities transaction as a form to cover the taxable dividends intended to pay to natural stockholders could be a way of tax evasion or planning. In order to safeguard the tax collectible the tax administrations use to apply of Article 66-8 of Income Tax Law against the suspicious and unreasonable transactions which may conceal the tax evasion intentions. This study aims to comment the decision of Supreme Administrative Court Year 2009 No 1320 and try to clarify the differences between these three concepts: tax saving, tax evasion and tax fraud. This study finds that, the tax adjustment in accordance of Article 66-8 Income Tax Law and the principle of Substance-over-Form on the cases of securities transaction shall be justified only by the purpose

of tax-exemption on securities gains. Such planning and transaction can only be adjusted for tax purpose not even lead to tax penalty. Otherwise the tax penalty will be deem as violation of “nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege” and taxpayer’s rights protection.

壹、兩稅合一與免稅所得的糾葛

我國所得稅制於 1998 年改採「兩稅合一」，避免營利事業所得稅（以下簡稱「營所稅」）與個人綜合所得稅（以下簡稱「綜所稅」）重複課徵，增訂所得稅法第 66 條之 1 至之 9，以「設算扣抵法」作為規範精神，即營利事業應設置股東可扣抵稅額帳戶、計算可扣抵稅額，並依規定分配可扣抵稅額，並就未分配盈餘加徵百分之十。學者乃認為營所稅經過兩稅合一的改制，實際上已經成為綜所稅的預先扣繳，原有企業稅的性格逐漸消失¹。為了防杜隨著兩稅合一所可能衍生的脫法避稅行為，所得稅法第 66 之 8 規定：「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金額，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。」

本條性質為「稅捐規避的個別防杜條款」，亦即是特別針對利用個人與營利事業之間免稅與稅額扣抵的不同規定，不當規避、減少納稅義務，此可觀諸其立法理由：「實施兩稅合一後，

¹ 參葛克昌，兩稅合一的憲法觀點，所得稅與憲法，翰蘆，2009 年 3 月，頁 245。

本國個人股東獲配股利或盈餘中所含之可扣抵稅額，... 除可扣抵其應納綜合所得稅額外，扣抵有餘尚可退還；公司及機關團體獲配股利或盈餘中所含之可扣抵稅額，... 因其股利不計入所得額課稅，故該稅額不得扣抵其應納稅額。... 由於不同身分納稅義務人間，有關稅額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，易滋生納稅義務人利用股權之暫時性移轉或其他虛偽之安排，不當規避或減少納稅義務之誘因。為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，將高稅率者應獲配之股利、盈餘及可扣抵稅額，移轉為低稅率者所有，或將不計入課稅之股利或盈餘，移轉為應計入課稅之股利或盈餘，俾利用可扣抵稅額扣抵應納稅額，甚或退還等，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，爰參酌紐西蘭及新加坡立法例，規定稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准後，依查得資料，按營利事業實際應分配之股利、盈餘或可扣抵稅額，或按納稅義務人實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調整。至於營利事業或相關納稅義務人之行為涉及漏稅罰或行為罰部分，則依本法（例如第 110 條）或稅捐稽徵法（例如第 41 條或第 43 條）相關規定處罰。^{2]}

股利所得與證券交易所得，兩者性質接近，不僅屬於廣義的資本利得（capital gains），其所得實現的方式，亦具有替代性，轉讓股票的售價，實際上已經內含了可預期的股利收入，證券交易所得往往具有提前實現股利所得的經濟效果。是故基於量能平等負擔與稅捐的中立性，所得稅法本來就應當對股利所得及證券交易所得，給予相同的待遇。但是我國自 1989 年以來即停徵證券交易所得稅，且兩稅合一施行後，公司所取得之股利收入也是免稅所得，利用證券交易的外觀，包裝應稅的股

^{2]} 立法理由參見立法院公報第 86 卷第 57 期，院會記錄頁 53-56。

利所得，自然變成一般人可輕易設想到之節稅規劃或脫法避稅管道。稽徵機關站在維護稅權立場，面對納稅義務人疑似避稅的非常規安排，運用上開所得稅法第 66 條之 8 的規定，予以調查並發單補稅，進而視同非法逃稅的作法，衍生層出不窮的訟源，而涉及的相關法理爭議，即便經過行政法院統一判決見解，一面倒地支持稽徵機關（統計資料詳下），仍舊沒法讓納稅義務人信服而停止此類爭訟。問題所在，究竟要以補稅重罰來遏止納稅義務人從事此類投機取巧行為？抑或現行稅制一面維持著證券交易免稅，鼓勵私人投資股票，另一方面卻又禁止私人將股利所得轉換為免稅的證券交易所得，是否名正言順而足以服人？都是值得吾人討論的問題點。

貳、判決統計與法理爭議分析

一、司法判決一面倒地支持稽徵機關補稅、裁罰

涉及所得稅法第 66 條之 8 的司法判決³，截至 2010 年底，各級行政法院共有 128 件，其中判決納稅義務人勝訴僅僅有 4 件⁴。換句話說，納稅義務人敗訴比率高達 **97%**！且高達 **77%**

³ 本文係以「稅目」：綜合所得稅；「關鍵字」所得稅法第 66 條之 8，搜尋司法法院學資料檢索系統 2010 年底以前之各級行政法院判決（最後瀏覽日：2011/03/15）。

⁴ 4 件納稅義務人獲得勝訴判決分別是台北高等行政法院 2005 年度訴字第 3222 號及 2006 年度訴字第 3777 號判決以及 2010 年度訴字第 543 號與 2168 號判決。其中前兩件案件之勝訴原因似與所得稅法 66 條之 8 的適用無關；2006 年度訴字第 3777 號判決係因納稅義務人之清算行為係基於偽造之私文書，不得作為課徵所得稅之基礎，判決納稅義務人勝訴；至於 2005 年度訴字第 3222 號判決則是認為原處分割裂納稅義務人之交易安排，在計算其等營利所得時，沒有扣除原告等人在第一期結束時，因設立投資公司而已投入

的案件（99 件）除補稅之外，尚附帶有漏稅罰鍰，特別是 2010 年度裁判之案件，除台北高等行政法院一件之外，原處分全數都附帶有漏稅罰。個別行政法院的統計數據彙總如下：

- （一）最高行政法院案件總數：49 件（2009 年度以前 25 件，2010 年度 24 件）
 - 1、納稅義務人勝訴比率（件數）：0%（0 件）。
 - 2、罰鍰比率（件數）：65.3%（32 件；2009 年度以前 9 件，2010 年度 23 件）⁵
- （二）台北高等行政法院案件總數：48 件（2009 年度以前 31 件，2010 年度 17 件）
 - 1、納稅義務人勝訴比率（件數）：8.33%（4 件；2009 年度以前 2 件，2010 年度 2 件）。
 - 2、罰鍰比率（件數）：89.58%（43 件；2009 年度以前 26 件，2010 年度 17 件）
- （三）台中高等行政法院案件總數：10 件（2009 年度以前 10 件，2010 年度 0 件）
 - 1、納稅義務人勝訴比率（件數）：0%（0 件）。
 - 2、罰鍰比率（件數）：100%（10 件；2009 年度以前 10 件，2010 年度 0 件）
- （四）高雄高等行政法院案件總數：21 件（2009 年度以前 15 件，2010 年度 6 件）
 - 1、納稅義務人勝訴比率（件數）：0%（0 件）。

之成本。至於 2010 年度之兩件判決則是承審法官認為納稅義務人規劃雖構成規避稅負應予調整，但就應補稅額計算基礎以及有無故意過失問題，原處分仍有違誤之處，納稅義務人所獲判決僅屬「部分勝訴」性質。

⁵ 最高行政法院 2010 年度涉及稽徵機關援引所得稅法第 66 條之 8 補課綜合所得稅之案件，除 2010 年度判字第 1248 號判決，因所得人於稽徵機關核課前已過世，改以繼承人發單補稅之外，其餘 23 件均附帶有漏稅罰鍰。

- 2、罰鍰比率（件數）：66.66%（14 件；2009 年度以前 8 件，2010 年度 6 件）

二、典型案例一以最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決為例

為了說明涉及所得稅法 66 條之 8 的案件中，納稅義務人的交易安排以及稽徵機關調整補稅所涉及的法理爭議，本文以最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決的事實為例：

某甲原係 A 公司股東，於 1999 年 12 月間將持有該公司股票約 50 萬股以每股 52 元移轉予 B 公司，B 公司於該年 12 月 20 日支付某甲 860 萬元，但該筆資金係來自第三人，後來又回流予該第三人。嗣後 A 公司於隔年 7 月間以每股 36 元，分配現金股利予 B 公司約 3 千 6 百萬元，B 公司旋於同年 9 月間以每股 26 元分別移轉予 C 公司及 D 公司，B 公司雖自 A 公司獲配現金股利，但 B 公司 2000 年度未分配盈餘列報有可減除項目，致其未分配盈餘為負數，無須繳納未分配盈餘稅。國稅局認為某甲移轉 A 公司股票予 B 公司的行為，係虛偽安排，以不正當方法規避 A 公司分配股利，逃漏綜所稅，經國稅局報請財政部核准依所得稅法第 14 條關於股利所得及第 66 條之 8 規定，調整某甲實際應獲配之股利，核定某甲有營利所得 1 千 8 百萬元，併計歸課綜所稅，並處 1 倍罰鍰。

最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決駁回某甲上訴確定，所持理由有以下三點：

- （一）所得稅法第 66 條之 8 的立法理由，並未僅適用於兩稅合一及股權屬暫時移轉之情形，只要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，稽徵機關即可報經財政部核准而調整所得。

- (二) 所得稅法第 66 條之 8 規定係以「應然」之所得為基礎，而非以形式外觀所呈現之結果為論斷，本件 A 公司於 2000 年 7 月間經過股東會決議通過，分配 1997 年度之盈餘，即便該股利係分配予 B 公司，然因某甲與 B 公司上開移轉股權行為，係出於虛偽安排，企圖藉此不正當方法規避某甲在 A 公司所分配之股利，逃漏綜所稅，國稅局即可參酌 B 公司自 A 公司所獲配之股利，視為是某甲實際上「應獲配」之股利，而無「收付實現原則」的適用。
- (三) 納稅義務人年度中綜合所得總額超過免稅額、扣除額加總者，即負有結算申報之義務，倘未依法自主自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查發現有應課稅所得者，自應按所得稅法第 110 條第 2 項之規定受罰。

三、所得稅法第 66 條之 8 實務操作上所涉法理爭議

綜合最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決及其他行政法院判決，涉及所得稅法第 66 條之 8 的調整、裁罰案件，值得探討的法理爭議，約略如下：

- (一) 所得稅法第 66 條之 8 是否可以溯及既往，適用於公司分配 1998 年以前的盈餘？對此，行政法院採取肯定的立場，認為從所得稅法第 66 條之 8 的立法理由，導出不合常規或虛偽安排，藉以規避股利所得稅者，即可調整，毋須探究該股利所得是否源自於公司於兩稅合一施行之後，才獲得的盈餘。
- (二) 證券交易稅與股利所得稅一併課徵，是否割裂適用

法律？納稅義務人移轉股票行為，遭稽徵機關認定為不當規避稅負的虛偽安排，即認定構成分配股利行為者，稽徵機關先前卻也有核定證券交易稅，立場似有矛盾不一。

- (三) 稽徵機關指稱納稅義務人股權移轉行為，不合常規而予調整，關於交易行為係不合常規抑或合理，應由何造負擔舉證責任？又須踐行如何的說理義務？
- (四) 所得稅法第 66 條之 8 關於「如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排」的用語，納稅義務人的規劃安排如果與經濟實質不相當，是否即構成所謂的「虛偽之安排」？抑或本條之適用僅限於民法上「通謀虛偽」的無效行為而已？
- (五) 稽徵機關依所得稅法第 66 條之 8 予以調整，可否再按所得稅法第 110 條短漏報所得額之規定，裁處漏稅罰？此涉及脫法避稅之安排，與違反稅捐誠實之違法逃稅行為，應否有所區隔。

參、所得稅法第 66 條之 8 與脫法避稅之調整

一、脫法避稅行為予以調整課稅的正當性基礎-量能

平等負擔原則

稽徵機關介入納稅義務人的財產規劃行為，否認其原欲發生的稅法效果，並按常規交易予以調整，由於在 2009 年 5 月通過所得稅法第 12 條之 1⁶以前，我國稅法尚未有脫法避稅防杜的一

⁶ 2009 年 5 月 5 日立法院三讀通過稅捐稽徵法第 12 條之 1，其第 1、2 項正式

般性規定，稅法學說與理論主要是從憲法上的平等原則，導出脫法避稅調整課稅的正當性基礎，其說理過程正如最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決理由第一點所言：

「租稅正義為現代憲政國家負擔正義之基石，實質法治國家稅法之基本原則為量能課稅原則，租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量，而定其適當的納稅義務。由於稅法係強行法，自身具有不容規避性；又納稅義務為無對待給付之法定債務，其平等要求不在主觀面，而在客觀面；根據憲法第 7 條之平等原則，凡負有相同之負擔能力，即應負擔相同之租稅，如有濫用私法自治以規避租稅時，依平等負擔原則，得依合憲解釋或類推適用，予以未規避時相同之租稅負擔法律效果。準此，利用租稅規避以取得租稅利益，其私法上效果依契約自由原則固應予尊重，公權力原則不予干預；但在稅法上則應依實質負擔能力予以規範。脫法避稅行為實不能稱之為租稅規劃，因租稅規劃者不能僅顧及租稅設計技巧之靈活，而須審酌此種安排，是否違反憲政國家租稅負擔之平等要求。是以『實質課稅原則』乃依憲法平等原則及稅捐正義之法理，稅捐機關應本於『量能課稅』之精神，於解釋及適用稅法規定時，亦應考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益，而為此等原則之運用，而非僅依照事實外觀為形式上之判斷，司法院釋字第 420 號解釋：『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。』，即係此一原則之援引。」

承認實質課稅作為解釋、適用稅法與認定課稅事實的法律原則：「(第 1 項) 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。(第 2 項) 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。」

上開說理具有原則性的宣示效果—「凡負有相同之負擔能力，即應負擔相同之租稅」，惟應注意者有二：（一）實質課稅與量能平等負擔不能選擇性地適用，僅僅側重於有利國庫、不利納稅義務人的面向，有利於納稅義務人之情形，卻反其道，堅持形式課稅的操作，否則實質課稅無異降格為稽徵機關強徵稅款的藉口，連帶影響司法判決的公信力⁷；（二）冠冕堂皇的口號本身並不具有可操作性，更不能直接地在個案中，立即導出納稅義務人應補繳稅款或裁罰的結果，稽徵機關與法院如何在個案之中，「考察經濟上之事實關係及因此所產生之實際經濟利益」，並提出細緻、令人信服的說理與舉證，才能關鍵地賦予稽徵機關對於脫法避稅行為的調整，具備真正的正當性基礎。

二、財產規劃、安排的自由權及規劃、安排的憲法界限

如同前揭判決理由所言，脫法避稅的調整，乃涉及憲法層次的問題，但不宜過度偏重於指摘納稅義務人濫用私法規劃自由，毋寧宜先釐清財產權及財產規劃自由，以及量能平等負擔的憲法誠命之間，究竟是存在著如何的規範關係？同時適度賦予「違法逃稅」（Steuerhinterziehung）、「脫法避稅」（Steuerumgehung）與「合法節稅」（Steuerersparung）各司其規範意義與概念界限。雖然司法判決已有闡釋避稅與逃稅，各有其不同的構成要件與法律

⁷ 關於實質課稅原則應平衡適用於有利、不利納稅義務人的情形，可參黃士洲，實質課稅與訟源抒解，稅務行政救濟研討會，財政部訴願會，2009年11月6日，頁15以下。

效果，參見最高行政法院 2007 年度判字第 823 號判決即謂：「當事人為達其經濟目標或實現經濟性成果時，基於私法自治原則（意思自治或契約自由），有法律行為類型選擇餘地，而選擇異於通常的法律行為，以減輕或排除稅賦者，乃屬避稅；而逃稅者，乃將課稅構成要件成立事實全部或部分隱瞞而逃稅，逃稅與避稅兩者仍有別。」但就「課稅構成要件成立事實全部或部分隱瞞」之具體判斷，似乏明確、客觀標準可循⁸，即台北高等行政法院 2009 年度訴字第 2168 號判決認為：「在自動報繳稅制下，...人民在報繳所得稅之期日，申報前一年全年度之所得總額時，必須如數誠實申報，違反者其漏稅意圖即表彰於外，並造成客觀漏稅結果，應成立漏稅違章，而應受到漏稅罰之處遇。然而到底那些與所得有關之事項，人民有誠實申報之義務（即人民報繳所得稅時，那些事項應主動積極呈報，例如免稅所得應否主動告知稅捐機關）。由於現行實證法沒有明文，迫使法院只能本諸日常經驗法則，個案式地認定誠實義務的範圍。」另最高行政法院 2009 年度 8 月份第 2 次庭長會議聯席會議理由第三點針對假借他人名義從事法拍交易分散所得，何以構成違法漏稅行為作有說明：「本件納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，將自己本應誠實申報之所得隱藏於他人所得內，係屬「隱瞞」或「掩飾」課稅所得存在之積極違章行為，其財產交易所得，復經稽徵機關依法核定，則本件納稅義務人具有掩飾、隱瞞與正確核定稅捐相關法律事實之意圖，對於此分散所得之行為造成自己短漏所得之結果，具有故意。稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得

⁸ 惟最高行政法院 2007 年度判字第 823 號判決關於避稅、逃稅概念具體涵攝於該案時，其認定結果卻是將合法成立之真實交易，以經濟實質上不相當為由，指涉為違法逃稅行為，仍值得商榷。

額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明，自得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。」

對於逃稅、避稅與節稅其抽象判斷標準，落實在具體個案上確有相當困難，雖有學者以「不法」(contra legem)及「法外」(extra legem)，適切地描述逃稅與避稅，一為違反法律，實施虛偽之詐術行為，另一則為違反法律精神之稅捐權利濫用行為，各有不同之行為本質⁹，惟實施虛偽詐術與濫用權利行為，如何區分？往往容易陷入判斷者主觀預設之立場，欲完全中立地看待此一問題，容有困難，例如假設我們今天從財政收入觀點來看，沒有交易事實卻偽造不實憑證扣抵，與利用免稅交易來包裝應稅所得，都是藉由取巧安排來規避原本應納之稅額，就保全國家稅權完整來說，都應將課稅事實回復到原本未做虛偽或規避安排之原狀，兩者似乎沒有差別待遇之必要。逃稅、避稅及節稅作為稅法上永恆之問題，或許值得吾人不斷地透過不同觀點切入討論，故本文認為可以從時間順序，分成兩個階段，思考節稅、避稅及逃稅三者之間的規範關係：（一）納稅義務人規劃財產，以及按規劃結果進行稅額申報的階段：此階段中，是否承認納稅義務人有權利，藉由財產的規劃、安排、締結契約，藉以減少應納稅額？如有者，其界限何在？可以從什麼樣的觀點，來評價這樣的規劃、申報屬於應予非難之違法行為？（二）就納稅義務人財產規劃、稅額申報/不申報之結果，稽徵機關事後適用稅法，核定稅額的階段：稽徵機關執行稅法規定，承擔實現量能平等負擔的憲法義務，就稅法適用與課稅事實的評價上，亦即稅額之核定，是否也應當受到納稅義務人私法規劃外衣的拘束？抑或取

⁹ 參黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌第 187 期，2010 年 12 月，頁 143。

向於立法目的與經濟實質判斷之？其次，當稽徵機關按經濟實質、常規交易，調整與經濟實質相當之規劃行為，稽徵機關可否再以納稅義務人報繳之稅額，與其實質經濟負擔能力不符，再論以違法逃稅行為，裁處漏稅罰鍰？

為便利說明本文的看法，茲舉一則稅務新聞案例（以下簡稱「NCD 案例」）：中區國稅局核定遺產稅申報案件時，發現被繼承人甲生前兩年內，有將 8,600 萬元可轉讓定存單（NCD）轉入其妻乙名下，繼承人申報遺產稅時，也沒有將乙名下的 8,600 萬元定存單列報為遺產，中區國稅局除按遺產及贈與稅法第 15 條之規定¹⁰，將該筆定存單計入遺產，核定補徵遺產稅 4,300 萬元，並依同法第 45 條規定，裁處一倍罰鍰 4,300 萬元¹¹。

（一）財產規劃與申報階段：納稅義務人有權出於節稅目的，規劃安排財產，除屬違反其他法律秩序之無效行為，不應評價為違法逃稅行為

首先，納稅義務人擁有財產規劃的自由權利，應受憲法所肯定。財產權受憲法第 15 條所保障，「旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」（司法院釋字 400 號參照）¹² 人民透過私法行為安排財產關係的

¹⁰ 遺產及贈與稅法第 15 條：「被繼承人死亡前二年内贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。...」

¹¹ 新聞報導參見：NCD 未併入遺產申報 連補帶罰 8,600 萬泡湯」經濟日報，稅務法務版，2010 年 2 月 5 日，記者吳碧娥報導。

¹² 司法院釋字第 400 號（1996/4/12）解釋文：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要，國家機關雖得依法徵收

自由，亦屬於受憲法第 22 條一般行為自由的保障範圍，德國聯邦憲法法院 1959 年 4 月 14 日判決對於依私法締結的契約關係，稅法上應如何看待之，即認為「我們不可否認，納稅義務人有權利，為了儘可能地少繳稅的目的，來進行財產上的規劃安排。^{13]}由此觀之，納稅義務人透過財產規劃安排，希望少繳稅的主觀意圖，本來就是財產權受保障的範疇，無論如何，並不能將之評價「不法意圖」，尤其是規避稅法所為之財產規劃安排，外觀上往往都是合乎刑法、民法甚至稅法等其他行政法規之合法行為。承認納稅義務人有權透過合法的財產規劃，以節省應納稅額，正是在租稅國家的徵納權力關係之下，相對於國家擁有以稅捐法律的方式，片面地決定稅率、稅捐客體的課稅高權，補償人民除了服從稅法規定負擔納稅義務之外，仍可透過財產規劃來影響應納稅額的多寡¹⁴。

其次，最高行政法院 2009 年 8 月第 2 次聯席會議決議有謂：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。」將稅捐行政罰比照刑事罰，採取「三階論」的判

人民之財產，但應給予相當之補償，方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。至於因地理環境或人文狀況改變，既成道路喪失其原有功能者，則應隨時檢討並予廢止。」

¹³ BVerfG 14.4.1959, 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9,237. 該段原文為：「...wenn auch nicht verkannt werden soll, daß es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht.」

¹⁴ Johanna Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln, 2002, S. 15.

斷架構—「構成要件該當」、「違法」及「有責」，就此三要件，稽徵機關應負舉證責任¹⁵。2011年3月4日司法院公佈釋字第685號解釋，解釋理由書第一部份第六段亦闡明稅捐漏稅裁罰，「除須納稅義務人之違法行為符合該法之處罰構成要件外，仍應符合行政罰法受處罰者須有故意、過失之規定，並按個案之情節，注意有無阻卻責任、阻卻違法以及減輕或免除處罰之事由，慎重審酌」。

如上所述，既然主觀上節省/規避稅負之意圖以及客觀上規劃、安排行為，均具備受法律秩序保障的合法外衣，此時仍欲以稅捐行政罰繩之，姑且不論構成要件該當（客觀上是否有隱匿、漏報稅基，主觀上是否有漏報故意）之問題，僅就「違法性」來說，我們就很可能去非難這些合法規劃、安排之行為本身在稅捐秩序罰之平價上，具有可非難性或可罰性，而且應當與藉由諸如捏造不實憑據、虛偽不存在之交易等詐術、詐欺手段，接受相同一致的違法評價，特別是行政罰法第11條第1項明定「依法令之行為，不予處罰。」所謂之「依法令之行為」容指涉當行為之外觀符合規範文義，即便有違規範目的者，其可罰性至少需視予以免除或酌減。換言之，本文認為構成違法逃稅之行為特徵，乃對課稅重要事實、證據（帳簿、憑證），透過違反真實義務之手段（申報時不揭露，或揭露虛偽不實之事證），亦即申報所揭露之資訊本身要不根本就不存在（例如欠缺進貨之事實，取具不實進項憑證，據以扣抵銷項稅額或列支營業費用），要不就是有所遺漏、隱藏（依法應申報之所得或銷售額，漏未揭露於申報書內），致使稽徵機關對課稅重要前提事實有所不知，

¹⁵ 參改制前行政法院 1950 年判字第 2 號判例：「又行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」

而短漏稅捐¹⁶。

再者，財產規劃、安排之結果，如與經濟實質不相當致有短納稅額之可能者，並不能將之與通謀虛偽之行為劃上等號。蓋此類避稅/節稅之規劃行為，對納稅義務人之所以有意義，正是其必須在民法上合法且有效，始能夠連結至稅法上效果¹⁷；換言之，即便當事人是以規避稅負作為財產規劃之唯一目的，也不會因而讓合法成立的法律行為，由此瞬間轉變為「虛偽」無效之安排，稽徵與司法實務對此多有誤認。例如 NCD 案例中甲生前贈與乙之資金，如屬無效之贈與者，繼承人即得基於不當得利請求乙返還，此一民法不當得利債權即應納入應稅遺產，而無法發生原本期待之稅法效果。至於稽徵實務上常見營利事業沒有購進貨物、勞務事實，卻向虛設行號買入不實的統一發票，並申報扣抵營利事業成本費用或銷項稅額，取得虛開發票並申報之行為，在民事法上，乃通謀虛偽之無效行為，在刑事法上，則屬偽造私文書，藉以短納營所稅與營業稅，即該當違法漏稅之裁罰要件；實務上常見雇主借用人頭虛報薪資費用減少營利事業應稅所得額之情形，亦復如是。

按照以上論述脈絡來看 NCD 案例，該案被繼承人甲生前二年內將 8,600 萬元的定存單存入其妻乙之帳戶，不無藉此縮減死後遺產及減輕遺產稅額之目的，不過轉存定存單的行為在民法上乃合法有效之贈與行為，且夫妻相互贈與財產時，亦屬遺產及贈與稅法規定之免稅贈與。姑且不討論遺產及贈與稅法第 15 條擬制遺產課稅之規定乃賦予稽徵機關事後調整之權力，納稅義務人是否有著主動申報或揭露之協力義務，我們並不能夠只是因為

¹⁶ 參葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室第 90 期，2010 年 4 月，頁 82。

¹⁷ 參柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辯證，避稅法制之兩岸比較，臺灣大學法律學院主辦，2009 年 4 月 20 日，頁 216。

稽徵機關事後擬制遺產而補徵稅款，連帶地也認為民事與稅法上原本都是合法的生前贈與行為，在死後卻因繼承人未自行列入應稅遺產範圍，溯及地將之評價為應當受罰之不法行為。

（二）財產規劃與申報階段：量能平等負擔並不能作為協力義務之內容

財產安排、規劃的狀態、結果，乃稅捐申報的基礎。納稅義務人依照合法規劃、安排結果，從事稅捐申報，或因規劃、安排結果，欠缺課稅要件，乃依稅法規定，而未辦理申報，倘若納稅義務人因此所負擔的稅捐，與其實質經濟能力並不相當者，可否因此認定納稅義務人怠於履行誠實申報義務，並該當漏稅之違章裁罰？稽徵與司法實務一向採取肯定的立場，本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決謂經稽徵機關調查發現有應課稅所得者，自應按所得稅法第 110 條第 2 項之規定受罰之見解，即屬適例。對此，本文不表認同，蓋此涉及申報協力義務的定位以及人性尊嚴之嚴肅問題，實務操作結果更混淆了稅捐行政罰與量能平等負擔之分界。

詳言之，憲法及稅法的法律秩序可否課予並期待每位納稅義務人均有義務，主動促進稅捐負擔的平等分配？當有疑問。納稅義務人並沒有義務，去擔保自己一切所作所為，無論財產規劃、安排或稅捐申報，在在都必須合乎憲法上關於量能平等的要求，負擔與實質經濟能力相符（Leistungsfähig）之稅捐，毋寧合理的要求僅須具備「形式的合法性」（gesetzkonform）即為已足¹⁸。另從納稅義務人所負協力義務內容，基於比例原則，須具備期待可能性來看，所謂稅捐的「經濟觀察法」（**wirtschaftliche**

¹⁸ Johanna Hey, a.a.O., (Fn. 14).及 P. Kirchhof, DStR 1989, S.263, 268.

Betrachtungsweise) 既非有單一衡量標準，個案中亦難有一絕對的正確答案¹⁹，固然作為調整應納稅額之基礎，但不應納為申報協力義務之內容。如果我們認同納稅義務人事前辦理申報時，無法預測稽徵機關「事後」會如何地依照量能原則，去調整認定經濟事實，亦即對於稽徵機關主觀所認定之經濟實質，欠缺期待可能性或協力義務者，自難以將事後調整補稅之結果，又論以納稅義務人主觀上該當「明知有應稅所得，卻未履行誠實申報義務」之漏稅故意、過失。尚且，倘若把申報內容與經濟實質不符，即視同違法逃漏稅者，無異是要求納稅義務人辦理稅捐申報時，除了需要依照稅法之明文規定之外，還得事先主動預測稽徵機關未來所會認可的經濟實質，而且如果沒有超出法律規定外，從事不利於己之稅捐申報者，即應受裁罰之違法性，此舉更違反人性尊嚴的憲法保障。是故，憲法第19條規定「人民有依據法律納稅之義務」，所課予納稅義務人之義務，乃是依據法律之文義，從事稅捐之申報及繳納，稽徵機關受理申報或稅捐調查時，基於憲法第7條平等原則，得按量能平等負擔，調整個別納稅義務人之應納稅額，使與其經濟能力及稅法立法目的相符。惟稅捐調整之結果不應反向推演，謂納稅義務人違反量能平等原則之申報行為，即屬違法且應受懲罰。

由此思考 NCD 案例，繼承人等辦理遺產稅申報時，依照被繼承人甲死亡時，民事上合法、有效之財產所有權歸屬關係列報應稅遺產，當已履行遺產稅申報義務，即便遺產及贈與稅法規定死亡前兩年內贈與應視為遺產課稅，其以法律擬制之規範手段，以達防杜生前贈與繼承人以規避死後稅負，然此尚非繼承

¹⁹ 此觀財政部頒布之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第10條以下即有規定「常規交易方法」即有如「可比較未受控價格法」、「再售價格法」、「成本加價法」、「可比較利潤法」、「利潤分割法」等幾種。

人所應申報協力之事項，自不當以漏稅罰非難之。

綜合以上的說明，本文認為當個別納稅義務人之財產規劃、安排，倘若具備民事、刑事及其他法律之「形式合法性」，且隨後的稅捐申報/不申報，亦僅須與合法的外觀相符，而毋須與經濟實質相當，則此行為階段的規劃與申報行為即不宜以漏稅罰評價之；至於遵循量能平等負擔來衡量納稅義務人之應納稅額，固然是攸關稅捐負擔正義的重要課題，惟應訴諸稅額核定階段處理之。簡言之，究竟應該如何按照經濟負擔能力核定稅額，以防杜脫法避稅行為，不應混入行為階段作為評價規劃、申報行為之違法性內涵。此外，若屬違反民事強行規定或通謀虛偽，而屬無效之行為者，尚應進一步考察無效行為之背後，是否隱藏他項法律行為（民法第 87 條第 2 項），如是者，另視該隱藏行為是否有稅捐負擔能力，而為稅法之適用²⁰。

（三）稅額核定階段：脫法避稅之調整與合法節稅之承認

稅額核定階段，乃在區分合法納稅與脫法避稅之別，已與違法逃稅之評價無關。義務人依法律應負擔之納稅義務，應按經濟負擔能力及立法意旨決定之，不受私法交易形式的拘束，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項作有如斯宣示：「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。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

²⁰ 例如甲父以股權淨值 1/10 的價格，賤賣股權予子乙，其中隱藏著贈與目的與經濟實質，即便甲乙有通謀虛偽之買賣，所隱藏之贈與行為，非不可評價為應稅贈與，或適用以顯不相當代價移轉財產之「以贈與論」。又如丙為脫產逃避債權人執行，將名下房地產廉價出售予友人丁，丙丁兩人之買賣行為因通謀虛偽屬無效，所隱藏之消極信託、借名契約亦屬違反公序良俗而無效，依民法均應回復原狀，既不構成應稅贈與，原為過戶所繳納之契稅、土地增值稅即便繳納完竣，仍應退回。

所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」蓋稅捐作為財產權所附帶的社會義務，所對應者，乃納稅義務人經濟上的負擔能力，且以財產收益、所得之半數，作為稅捐課徵的上限²¹，基於憲法平等原則導出量能平等負擔作為稅法適用的原則，個別納稅義務人應納稅額之多寡，應取向於納稅義務人負擔能力的經濟實質，而非其私法所形塑的外觀形式。就此而言，稅法關於私法交易安排，所應扮演的角色，僅在以消極地、事後地、中立地衡量私法安排交易的結果，所具備的稅捐負擔能力到底有多少，不能也不應去承認或否定私法交易安排在法律上究竟是有效或無效，甚或指揮納稅義務人應如何或不應如何地進行財產規劃，如此稅捐的課徵才不至於侵犯到受憲法保障的財產規劃自由。至於稅捐稽徵法第 12 條之 1 與其他脫法避稅特別防杜條款，例如所得稅法第 66 條之 8，兩者之規範關係為何？本文認為可由兩方向理解：（一）所得稅法第 66 條之 8 基於當初立法說明，已指明防杜濫用兩稅合一之稅捐規避行為，以及其所處營利事業所得稅章第五節「股東可扣抵稅額帳戶」之規範位置，且法定要件亦較為明確，相對於具有脫法避稅一般防杜條款性質的稅捐稽徵法第 12 條之 1，可認為所得稅法第 66 條之 8 乃濫用兩稅合一之稅捐規避行為的特別規定，換言之，於所得稅法第 66 條之 8 立法目的、法條文義之射程範圍內之案件事實，不宜棄所得稅法第 66 條之 8，直接適用稅捐稽徵法第 12 條之 1；（二）稅捐稽徵法第 12 條之 1 雖屬一般性條款，然該條第 1、2 項所揭露之要件、原則等，對於所得稅法第 66 條之 8 之適用，亦有指導作用，例如稅法之解釋，應循各該法律之立法目的，不得超出文義可能性

²¹ 關於半數原則係由關於德國聯邦憲法法院 1995 年財產稅判決發展而來，相關介紹可參見黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究第 36 卷第 1 期，2004 年 1 月，頁 140-171。

範圍（該條第 1 項），以及進行納稅調整時，應歸諸實質經濟利益的歸屬與享有判斷之（該條第 2 項）。

不同於違法逃稅行為，今若要區分合法節稅與脫法避稅的分際，判斷標準當以納稅義務人是否濫用私法形成的自由，即經濟實質與法律外衣不相當的財產規劃、安排結果，既不能僅以獲取稅捐利益作為唯一目的，也不應違反稅法賦予稅捐優惠的目的。申言之，稅法作為強行法規的性質，表現於納稅義務人不能像私法契約一樣，隨意地選擇、決定稅捐法律效果，單單為了躲避課稅構成要件該當所安排的私法交易，稅法上並不值得受到保護。財產規劃與安排固然在行為階段僅受到法律秩序的形式拘束，但在稅額核定階段，稽徵機關是否有權按照脫法避稅防杜條款進行稅額的調整，則應進一步端視納稅義務人規劃的法律形成方式，是否與其經濟歷程「相當」

（angemessen）²²。

合法節稅與脫法避稅的判斷標準，進一步的說明，德國、美國稅捐立法例容有參考價值：

德國稅捐通則第 42 條於 2008 年 1 月增訂之第 2 項新規定：

「當納稅義務人選擇一項不相當的法律形成（按：即財產的規劃與安排行為），而該項不相當的法律形成相對於納稅義務人或第三人選擇相當的法律形成，卻可獲得原先法律規定預期以外的稅捐利益，即構成法律形成之濫用。但納稅義務人就所選擇的法律形成，能夠證明具有其他非稅法之原因，且該目的對於整個安排的法律關係而言，具有重要性的話，則不在此限。」²³亦即脫法避稅判斷上，當歷經三個階段：（一）財產規劃

²² Tipke, Steuerrechtsordnung, Band III, 1993, S. 1325.

²³ 德國稅捐通則第 42 條第 2 項原文：「(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem

與安排行為與經濟實質並不相當；(二) 不相當的安排行為，可以獲得常規交易所沒有，法律也未預期給予 (gesetzlich nicht vorgesehenen) 的稅捐利益；(三) 如個案具備 (一)、(二) 情形，稽徵機關可先推定構成「法律形成的濫用」(Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts)，至於規劃、安排行為是否含有其他稅法以外的重要意義，例如投資、理財、避免死後家族分產，對於此類「非稅法之原因」(außersteuerliche Gründe)，則應由納稅義務人負擔舉證責任。

美國國會於 2010 年 3 月通過聯邦內地稅法第 7701 (o) 條之規定，將「經濟實質原則」(economic substance doctrine) 予以成文化化，內地稅局可就欠缺經濟實質之交易安排，進行調整課稅，依該條第 1 款規定，具有經濟實質之交易案件必須同時符合 (A) 該交易以一種有意義的方式 (除了改變聯邦所得稅法之效果以外的方式) 改變了納稅人的經濟狀況；以及 (B) 納稅人是基於一個實質的目的 (除了追求改變聯邦所得稅法之效果以外的實質目的)，決定採取系爭的交易行為。」具體的判斷標準之一，即是納稅人可否藉此一交易安排來獲取合理的稅前利益²⁴。

以下借用兩則豪宅安排的例子，具體說明以上的判斷標準：

1、豪宅改租為買，節省所得稅—合法節稅

某甲原承租一棟市價 4,000 萬元的豪宅作為住所，每月支出

gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.]

²⁴ 關於美國經濟實質原則之條文規定與內容介紹，可參葛克昌、鍾芳樺，稅捐規避行為之事實如何認定 (上)，月旦法學雜誌第 188 期，2011 年 1 月，頁 176。

租金 4.5 萬元（42 萬元/年），隔年申報綜所稅時，僅得列舉扣除租金支出 12 萬元²⁵；某甲隔年轉租為買，向銀行貸款 2,800 萬元，每月支付本金利息約 13 萬元（其中利息 3 萬餘元，約 38 萬/年），次年申報綜所稅時，即可憑房貸利息繳付收據，列舉扣除 30 萬元的購屋借款利息²⁶，從而增加 18 萬元的扣除額。如果甲適用 40% 的邊際稅率，改租為買即可為其省下 7.2 萬元的綜所稅款。

此例中某甲改租為買的過程，如果把房貸本金當作投資來看，其財務負擔雖然加重，但利息支出反倒較原先租金為輕，從會計學觀點，其稅前獲利即較規劃前高，一方面符合合理經濟目的之判斷標準，另一方面也符合所得稅法以列舉扣除額之立法目的—「促進住者有其屋」之法律政策，故應評價為合法節稅行為。

2、以豪宅作為財產移轉工具—脫法避稅

某乙想馬上移轉 4,000 萬元予其子丙，卻又不想繳納 378 萬元的贈與稅²⁷。經過他人建議與仲介，用 4,000 萬元現金加上 4,000 萬元銀行貸款買下一間市價 8,000 萬元的豪宅，該豪宅的土地公告現值與房屋評定價值加總僅有 4,000 萬元（此即遺贈稅的課稅現值），某乙隨後將該屋贈與其子，並由其子承擔 4,000 萬元的銀

²⁵ 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 5 小目：「房屋租金支出：納稅義務人、配偶及受扶養直系親屬在中華民國境內租屋供自住且非供營業或執行業務使用者，其所支付之租金，每一申報戶每年扣除數額以十二萬元為限。但申報有購屋借款利息者，不得扣除。」

²⁶ 所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 4 小目：「購屋借款利息：納稅義務人、配偶及受扶養親屬購買自用住宅，向金融機構借款所支付之利息，其每一申報戶每年扣除數額以三十萬元為限。... 。」

²⁷ 依 2009 年 1 月 28 日施行之遺產及贈與稅法新稅率，4,000 萬元之贈與，應納稅額為 $(4,000 \text{ 萬元} - \text{免稅額 } 220 \text{ 萬元}) \times \text{單一稅率 } 10\% = 378 \text{ 萬元}$ 。

行貸款，因為課稅現值等同房貸金額，贈與總額為 0²⁸，某乙無庸繳納贈與稅。待過戶完畢後，某丙再將該屋以市價出售，獲得 8,000 萬元現金，待償還銀行貸款後，即有 4,000 萬元免稅入袋。

此例中迂迴的規劃安排（先貸款購入豪宅嗣後贈與再出售）與常規交易（直接贈與 4000 萬元現金）其經濟效果均屬一致，即某丙均獲得 4,000 萬元現金增益；所不同者，在於前者無庸負擔 378 萬元之贈與稅。此一免稅利益來自於某乙利用課稅現值與市價之間的落差之故，惟遺贈稅將不動產課稅現值連結至土地增值稅與房屋稅等底冊稅的稅基，係出於便利稽徵，無意賦予減免稅負的利益。倘若本例中某乙無法證明此一安排具有其他投資理財的重要意義，則該棟豪宅即與資金移轉工具無異，此時稽徵機關可按常規交易，亦即將某乙的贈與附帶房貸負擔之屋予某丙的行為，擬制為現金贈與，核定 378 萬元之贈與稅額。

按照以上的判斷標準，來看 NCD 案例，稽徵機關將某甲生前轉存予其妻乙之 NCD，納入應稅遺產範圍，補徵遺產稅款，係依遺產及贈與稅法第 15 條「視為遺產」，該規定立法意旨乃防杜被繼承人生前兩年之內密集贈與繼承人，事先合法地取巧減少應稅遺產的特別規定²⁹，案例事實客觀上即該當該條立法意旨與構成要件。由此觀之，具體案件中似乎不難區別合法節稅與脫法避稅：合法節稅要不是經濟效果與法律外觀一致，不然也符合特定稅法規定的立法意旨；脫法避稅即是以經濟效果與法律外觀顯不相當，且不符稅法立法意旨，並以減免應納稅額作為規劃安排的唯一或最重要目的。但是，面對其他爭

²⁸ 參遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項：「第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」及第 21 條：「贈與附有負擔者，由受贈人負擔部分應自贈與額中扣除。」

²⁹ 立法理由參立法院公報，第 62 卷第 6 期，院會記錄，頁 61。

議案件類型，判斷上恐非如此輕鬆易解，蓋我國現行稅制中的制度性缺陷與矛盾，俯仰可拾³⁰，到處充斥著有違量能平等負擔、針對特定族群³¹、政策目的之減免優惠³²，以及僅出於稽徵便利、卻未充分衡量適當性之類型化規則、估價標準或所得分類³³，其中又以個人綜合所得稅制尤其嚴重。當立法者長年來漠視稅制結構的缺陷，扭曲稅捐負擔的公平性，此時便會使得某些訴訟上常見的稅捐規劃案例類型，難以區隔合法節稅與脫法避稅，同時納稅義務人也會強烈質疑稽徵機關沒有正當性基礎，偏離法律文義，按主觀擬制的常規交易調整稅額。本文所要討論的所得稅法第 66 條之 8 的調整案件，正是面臨這樣如此棘手的問題。

四 證券交易所得免稅的公然漏洞與調整避稅行為的正當性

按所得稅法第 4 條之 1 自 1989 年起，停徵證券交易之財產交易所得稅，其稅負徵免連結至證券交易的形式，自然產生納稅義務人利用證券交易免稅性格，來包裝原本綜合所得稅上應稅所得的誘因，諸如股權含權息出售予公司法人，規避股息的分派，以債券附買回契約包裝應稅的債權利息，租金收入亦可包裝為不動產信託證券收益，或發放公司股票作員工分紅，代替部分的薪

³⁰ 例如所得稅法第 4 條第 16 款將土地交易列為免稅所得，而以土地增值稅課徵之，土地增值稅係以土地公告現值之變化作為稅基，既不能反映短期炒作所獲的財產交易所得，且近十年來驟降至 20~30%，亦與綜合所得最高稅率有相當的差距。

³¹ 例如軍教人員薪資所得免稅、短期票券及證券化之利息分離課稅。

³² 為鼓勵擁有私人住宅以及換新成屋來活絡房地產市場，1999 年 1 月 14 日立法院三讀通過將購屋借款利息由每戶每年 10 萬元提高至 30 萬元。

³³ 例如個人薪資所得僅得減除薪資所得特別扣除額，不准許其他成本費用列舉扣除，但其他執行業務所得、營利所得、租金所得乃至其他所得等，均容許列舉成本費用扣除，以致於藝人多藉由成立個人工作室來避免所獲表演報酬遭定性為薪資。

資收入等³⁴。雖然行政法院有判決針對此類濫用證券交易規避綜所稅之案件，指明其判斷標準：「此等交易行為之目的是否在創造新的經濟活動成果，還是將既有的經濟利益（潛在性之營利所得），以沒有經濟意義的私法形式，將之轉換為證券交易所得外觀」，但此說法猶未顧及一項根本問題：何以在實質經濟利益的效果與歸屬完全相同之下，卻單單因為證券交易的外衣，即可享受免稅待遇？此一稅制本身就是一項嚴重侵害量能負擔原則之立法措施³⁵。

所得稅法第 4 條之 1 關於證券交易所得停徵所得稅的規定，並長久以來之施行結果，根本已模糊了避稅與節稅的判斷分際。舉例來說，假設投資人某甲持有上市 A 公司及非上市 B 公司之股票，各一百萬股，此兩家公司當年度均會分配每股 10 元之現金股利，某甲預計各取得一千萬元之現金股利，某甲決定在股息除權基準日之前：

- 1、在公開市場以含息價全數出售 A 公司股票，並於除權基準日之後，以除息價（即除息前價格減去 10 元）再全數買回之後，其擁有現金一千萬元，及 A 公司一百萬股股票，即與消極等待除權息並獲得一千萬元股利所得，在經濟上並無差異，但手中一千萬元的現金卻可因證券交易之故，不計入應稅所得；
- 2、成立乙投資公司，將 B 公司股票於除權基準日前出售予乙公司，待乙公司獲配現金股利之後，再折價買回 B 公司股

³⁴ 促進產業升級條例 2009 年底失效之前，依該條例第 19 條之 1 規定，以股票方式發放員工分紅，以面額課徵所得稅，但除 2006 年起應按可處分日次日之時價計入最低稅負之外，於出售時，則成為證券交易之免稅所得。

³⁵ 惟司法院釋字第 565 號卻謂證券交易是否應課稅或免徵，屬立法機關裁量問題，學者有持反對意見，參見葛克昌，憲法解釋與稅捐罰，司法院大法官 2009 年度學術研討會—憲法解釋與納稅義務人之權利保障（下冊）司法院主辦，頁 34。

票，股票買賣之間的差額，即乙公司獲配的現金股利，到頭來甲還是擁有一千萬元現金及 B 公司一百萬股股票。

當我們把上述 A、B 公司股權處置方式相互比較會發現，兩者差別僅在上市與非上市公司以及交易對象是否為受控關係人而已，規劃所欲達成之主觀意圖（即利用證券交易的免稅外觀，實質上實現股利所得）以及實質經濟效果（即獲得股利所得，並享有免稅待遇）上並無二致，但稽徵與司法實務卻賦予兩者天壤之別的稅法待遇—前者屬合法的節稅規劃，後者則應如本文所舉最高行政法院 2009 年判字第 1320 號判決一樣，被歸入脫法避稅行為，除按所得稅法第 66 條之 8 補稅外，尚應受罰。固然某甲成立乙投資公司並進行了一連串之財產安排，或多或少隱藏著規避或減少股利所得稅之意圖，然此減少應納稅額之意圖作為財產安排之經濟動機，一方面既屬私法法律行為背後多元的經濟動機之一，且與其他各式各樣私法法律行為同樣是具有法律行為之行為、表示與法效意思，都是「有意安排」之結果，只不過基於量能負擔平等之憲法考量，對於具有濫用私法形成自由規避稅負之安排與意圖，不予承認其稅法上之法律效果而已。申言之，當行為人如果沒有違反依法申報、揭露課稅事實之前提下，本文認為，實難以將外觀上合法之財產安排，單憑主觀上「有意利用受控關係人」為由，隨即評價為違法有責之違章行為，否則稅捐秩序罰之裁處容有落入「誅心之論」的情感法學操作之危險，遺漏對稅制背景、立法目的以及裁罰構成要件的論證與反省，特別是當證券交易所得免稅的稅制漏洞與不公不義存在已久，立法院與財政部一直以來卻也怠於檢討修正。

針對上述理論與實務在證券交易所得上矛盾難解的課題，本文認為較為合理解釋，或許可能是由於前者利用上市公司股票進

行規劃安排之行為，欲舉證其非從事股票投資，單單以濫用證券交易外觀規避稅負為唯一目的，較為困難；後者則是利用受控的投資公司，依經驗法則，較可能具有濫用免稅規定之可能性，不符所得稅法第 4 條之 1 免稅意旨罷了。換言之，今日對於本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決之類似案例，稽徵機關之所以有權按 66 條之 8 予以調整補稅者，其正當性恐非來自於量能平等負擔與法律外衣與經濟實質不符，毋寧係來自於此類規劃行為違反所得稅法獎勵證券交易行為之立法意旨。是故，違反免稅所得獎勵意旨之行為，法律效果就只限於不給予免稅優惠，不應當認為單單違反了免稅優惠之立法意旨，沒有從事稅法所想要獎勵的行為，這樣的規劃行為就應該被評價為是虛偽、不正當，而且還是應受罰之違法漏稅行為。

三、所得稅法第 66 條之 8 的性質與溯及既往問題

回到最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決，該案上訴人主張該筆被擬制的股利所得，係源自於 A 公司分配 1997 年度，即兩稅合一施行之前年度之盈餘，本案仍依施行後之所得稅法 66 條之 8 予以調整，即有違反法律不溯既往原則，法院判決理由對此持相反看法，從該條之立法理由，認為「該規定並未僅適用於兩稅合一及股權屬暫時移轉之情形，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之情形，亦包括在內。」似乎認為所得稅法第 66 條之 8 屬於針對「股權移轉或其他虛偽之安排」所制定的「一般防杜條款」。

不過，倘若我們細究所得稅法第 66 條之 8 之立法理由，「為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，將高稅率者應獲配之股利、盈餘及可扣抵稅額，移轉為低稅率者所有，或將不

計入課稅之股利或盈餘，移轉為應計入課稅之股利或盈餘，俾利用可扣抵稅額扣抵應納稅額，甚或退還等，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，...，規定稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准後，依查得資料，...，分別予以調整。」（參見立法院公報，第 86 卷，第 57 期，院會記錄第 53～56 頁）其中關於「俾利用可扣抵稅額扣抵應納稅額，甚或退還等」以及「破壞兩稅合一制度」之用語，其立法意旨似乎含有特別針對利用兩稅合一的「可扣抵稅額」制度，以及避免兩稅合一成為稅捐規避漏洞之意義在內，且以該條位置於結構上股東可扣抵稅額等相關規定之後，以及立法過程係參閱紐西蘭、新加坡兩稅合一之立法例，似應將之定位為「個別防杜條款」³⁶，尤其是針對境外非居住者因無可扣抵稅額，所進行的避稅安排，既然 66 條之 8 係附隨於兩稅合一制度的個別防杜條款，其適用對象即應自 1998 年起所產生之盈餘與不相當的規劃行為才是。是故，最高行政法院判決一致地認為「所得稅法第 66 條之 8 並未僅適用於兩稅合一及股權屬暫時移轉之情形」而可擴及於施行前之盈餘分配行為，值得吾人商榷。

至於所得稅法 66 條之 8 施行前之盈餘分配行為，如有利用證券交易外觀，包裝應稅的股利所得之安排，最著名之案例即為「黃任中案」³⁷，該案司法判決³⁸在當時（2005 年）稅制尚無一般防杜條款時，援引司法院釋字 420 號與兩紙行政法院裁判，依實質課稅原則作為其調整補稅的基礎，此外尚進一步視同逃漏稅

³⁶ 相同見解，參葛克昌，同前註 1，頁 242。

³⁷ 關於該案的事實經過與判決評釋，參黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，掌握稅務官的關鍵，元照，2005 年 1 月，頁 349 以下。

³⁸ 最高行政法院 2005 年度判字第 71 號判決，一審判決為臺北高等行政法院 2001 年度訴字第 5668、6623 號及 2002 年度訴字第 2254 號判決。

裁罰。惟如本文前面的說明，實質課稅原則固然源自於量能負擔的稅捐正義，不過證券交易所免稅規定本身就有違量能平等，依實質課稅原則予以調整補稅的正當性基礎，本來就相當薄弱。

四、通謀虛偽與脫法避稅之關聯

按所得稅法第 66 之 8 對於所欲規範的避稅行為，描述為「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」，其中「虛偽之安排」，觀察實務判決，亦多以當事人交易安排並未實際支付價款為由，涵攝入該條所稱之「虛偽之安排」，財政部 2009 年 7 月 7 日台財稅字第 09800297860 號函（下稱「財政部 2009 年函釋」）亦是採取同樣的判斷標準：「個人或營利事業之股權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違反交易常規，屬虛偽之交易行為：1.全部或大部分價款並未收付者。2.安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付價款者。3.股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款者。4.由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流至提供者帳戶者。5.其他僅具支付形式，實質上未收付價款者。」

關於條文用語「虛偽之安排」，學者有批評用語不當，容易產生誤會，認為不論股權移轉或其他安排，在民法或公司法上均為真實之安排，而非虛偽安排，虛偽安排者涉及漏稅罰之稅捐刑罰與行政罰制裁問題³⁹。且財政部 2009 年函釋所稱「違反交易常規，屬虛偽之交易行為」，其用語亦有前述之矛盾，可說是為了防杜避稅目的，將所謂「虛偽」一詞，超出民刑事的概念

³⁹ 參葛克昌，同前註 1，頁 243。

用語之外，以經濟觀察法予以「擴大解釋」，混淆了事實判斷上的「虛假不存在」與應然價值判斷上的「不當」⁴⁰。實則，「虛偽」一詞，稅法上應該如何定義，同時也賦予該有的規範意義，值得吾人探究。

(一)民法上通謀虛偽行為乃欠缺效果意思之無效行為

民法第 87 條第 1 項規定：「表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效。」學理上通謀虛偽表示乃雙方當事人皆欠缺內心的效果意思（非真意），且故意为非真意的「合意」表示，由於當事人均欠缺發生民事上法律效果的意思，所以不僅當事人間屬無效，任何第三人亦得主張無效，即便當事人已基於虛偽表示的行為而為給付者，雙方仍應依不當得利規定，負返還責任⁴¹。由此觀財政部 2009 年函釋之判斷標準—「股權交易安排的價款如果沒有實際收付者，即屬違反常規之虛偽之交易行為」，似與民法通謀虛偽之概念，有所不符。蓋交易價款有沒有實際收付，通常是債權債務同時履行的問題，尚不足以直接指稱股權交易行為本身即屬通謀虛偽，且當事人（自然人股東與投資公司之間）對於股權交易行為，必須具備效果意思，才可以藉由合法、有效成立的股權移轉外觀，從而適用股利分配與證交所得免稅之稅法規定。

(二)刑法上詐術行為須表彰客觀不存在事實，而非經濟效用不相當

「虛偽」一詞，刑法上連結到偽造文書及詐術行為，詐術行

⁴⁰ 參葛克昌、鍾芳樺，稅捐規避行為之事實如何認定（下），月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 2 月，頁 148。

⁴¹ 參施啟揚，民法總則，三民，1993 年 12 月，頁 246-247。

為須以出於不法意圖，透過積極施行或消極隱瞞行為，提供不實之資訊，使人陷於錯誤⁴²。不實之資訊，刑事法院的判決大多指涉犯罪人提供「客觀上不存在」之事證、文書，讓被害人陷於錯誤，誤信該事實存在，例如以不實在職、薪資資料申辦貸款、行動電話等手段即構成行使詐術⁴³，至於商品廣告效用過於誇大，與實際期待有落差者，尚不能與詐術相提並論⁴⁴。換言之，對於詐術行為之處罰，並非是要確保事實外觀當與其經濟效用一致無訛，蓋經濟效用本帶有主觀評價的不確定性，很難有絕對劃一的標準。

如果我們參考這項基準，來看財政部 2009 年函釋所提股權交易安排倘有違常規的情形，亦可得出相類似的結論。首先，股權交易即便有違常規，其法律外觀所表徵的交易行為仍舊是合法成立且繼續存在，而且至少有部分被履行完畢（即股權移轉、繳納證券交易稅，投資公司收取股利後，轉予原自然人股東），此

⁴² 參最高法院 2008 年度台上字 2227 號刑事判決：「刑法第三百三十九條第一項規定，意圖為自己或第三人不法之所有，以詐術使人將本人或第三人之物交付者，為詐欺罪，凡以不法意圖，施詐術使人陷於錯誤，而移轉物之所有者，係構成刑法之詐欺罪。」2001 年度台上字 7781 號刑事判決：「所謂詐術行為，不以積極之語言、文字、肢體、舉動或兼有之綜合表態等為限，其因消極之隱瞞行為，致使被害人陷於錯誤，亦包括在內。」

⁴³ 參台灣高等法院 1999 年度上訴字第 1273 號（以不實在職、薪資資料申辦貸款）及 2001 年度上訴字第 1204 號（不實資料申辦行動電話）、2003 年度上訴字第 1481 號（產品未獲國際專利，卻登報載明有）、2001 年度上易字第 2510 號（無資力興建靈骨塔，卻登廣告銷售）2000 年度上易字第 429 號（特約商店假消費真刷卡請款）。

⁴⁴ 台灣高等法院 1998 年上易字第 252 號判決：「蓋廣告詞誇張，無非為刺激消費大眾之購買慾望，且事所恆有，尤以增高、減肥、美容等廣告為然。是被告對本件產品之廣告，衡情尚不能與詐術相提並論，換言之，縱被告所製作用以推廣產品之錄影帶有所誇大之處，惟告訴人二人亦不致因此陷於錯誤而與被告簽約，且查被告之上開產品，均有專利證書可憑，係屬合法之商品，已如前述，苟以刑法過分干預彼等間之商業行為，亦有違信賴保護原則，並有害於交易之安全。本件實無從以刑法詐欺罪名相繩...。」

不唯有別於刑法上詐術行為，交易價款是否與股權同時履行抑或延後、分期，亦為私法之合法安排，難謂通謀虛偽；至於交易行為如有不符合常規交易的經濟實質，乃交易的法律外觀可否恰如其份地反映出當事人從事交易的「原始動機」及「經濟效果」，但此並不是法律秩序之所以禁止詐術行為所欲保護的對象，故以量能平等負擔原則按常規交易介入調整，即已足夠。由此觀之，財政部 2009 年函釋所列五種情形，僅有第二種及第四種情形，即安排不實之收付款資金流程，或由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流至提供者帳戶，勉強強有機會構成符合民法及刑法上虛偽安排之概念，其餘三種情形，充其量最多僅可作為認定系爭股權規劃安排，有不合常規藉以規避稅負之表面證據而已。

是故，所得稅法第 66 條之 8 關於「其他虛偽之安排」之要件，既然有前揭概念、用語上不妥之處，更可能引人誤以為虛偽不實交易藉以逃稅之行為，可比照脫法避稅補稅不罰之處，對此本文建議，「虛偽之安排」，透過修法，改為「非常規之安排，而無經濟、商業上之合理目的」。

五、66 條之 8 與經濟實質的調整

所得稅法第 66 條之 8 作為個別防杜條款，稽徵機關得就不合常規的股權移轉安排，「不當為他人或自己規避或減少納稅義務」者，經報請財政部核准，「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」。其中不當規避或減少納稅義務的判斷上，有學者參考美國內地稅法第 7701 條 (o) 之立法例，除了股權移轉安排行為造成了稅捐利益之外，尚須此股權移轉安排不足以造成稅捐利益外，有意義的經濟狀態

改變，且欠缺合理的經濟理由等兩項要件，始能該當「不當規避或減少納稅義務」⁴⁵，惟另須考量現今實務援引 66 條之 8 調整補稅之案件，其規劃安排所生之稅捐利益，大多連結至證券交易所得免稅與兩稅合一制度，尚須進一步審酌該個案裡如果賦予納稅義務人享有稅捐減免利益，不符所得稅法關於證券交易所得免稅及兩稅合一制度的立法目的，才該當稅額調整的要件。至於如何「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」？本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決指出係以「應然」之所得為基礎，而非以形式外觀所呈現之結果為論斷，即以 B 公司自 A 公司獲配之股利，當作原自然人股東某甲實際上「應獲配」之股利。對此，本文參酌稅捐稽徵法第 12 條之 1，進一步說明之：

（一）「實際應分配或應獲配之股利、盈餘」的判斷標準

首先，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。」適用所得稅法第 66 條之 8 判斷「實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額」，即不適當脫離此一指導方針。亦即納稅義務人利用不合常規的股權移轉安排，在經濟實質衡量上，獲得與分配股利、盈餘或可扣抵稅額相同一致的結果，稽徵機關始可按「擬制、不存在」的股利、盈餘分配行為，予以調整課稅。就法學方法論的觀點，此時稽徵機關是以擬制的事實關係，取代納稅義務人所規劃的股權移轉安排，來作為課稅基礎，此即類似德國稅捐通則第 42 條第 1 項之規定：稅法不因法律形式之濫用，而被規避，當有濫用法律形成之情事，應按與經濟歷程相當之法律形式，成

⁴⁵ 參葛克昌、鍾芳樺，同前註 40，頁 152。

立稅捐請求權⁴⁶。

然而，無論按照「實質經濟利益之歸屬與享有」或「與經濟歷程相當之法律形式」，判斷「實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額」之有無及多寡，稽徵機關應調查之內容，應是納稅義務人到底藉由迂迴的股權安排，實際上增加多少的經濟利益，卻沒有負擔相對應的稅負，判斷上尚須進一步斟酌司法院釋字第 377 號關於「綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限」之解釋意旨⁴⁷，亦即個案中納稅義務人經過規劃、安排、交易之後，到底有沒有因而獲得具支配能力的財產上增益，從而才有負擔所得稅的納稅能力。是故，**66 條之 8** 固然是按實質課稅原則予以調整課稅，但仍不應偏離所得之「實現原則」，擬制尚未取得的財產增益作為課稅基礎，否則即有過度侵害財產權。

(二) 股利所得是否實質上已經為納稅義務人所可掌控

本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決，納稅義務人某甲主張即便其股權安排不符常規，然 B 公司尚未將自 A 公司分得之股利，轉予某甲，按綜合所得稅採收付實現制，尚未構成所謂「不當規避或減少納稅義務」的結果；判決見解則以不

⁴⁶ 德國稅捐通則第 42 條第 1 項原文：「Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden...Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2, so wie es bei einer wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.」

⁴⁷ 對於司法院釋字第 377 號解釋文所稱：「年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」本文持保留態度，按所得稅法並未就綜合所得稅應採取之會計制度，即「權責發生制」或「收付實現制」，作有如營利事業所得稅，即所得稅法第 22 條之明示規定，收付實現制表面上簡便易行，但極容易衍生成本與費用無法與相對應的收入配合扣除，導致計算上虛增稅基的結果。

合常規之「虛偽安排」，即應按實際上「應獲配」之股利，作為「應然」之所得予以課稅。如以應稅所得需具有支配能力為要件者，判斷所得實現之標準有二：（一）該筆原本應稅之股利業已轉入納稅義務人名下；抑或（二）應分派之盈餘雖保留於投資公司，惟投資公司本身並無營業活動，且主要股權集中於某股東所有，由此可以評價該投資公司法律形式上雖有獨立法人格，但經濟實質上則與該股東之其他財產，並無差異。

如以前段（一）的判斷標準來看，本案判決中某甲之規劃行為充其量仍為「尚未完成」的稅捐規避行為，判決見解僅以投資公司收到被投資公司支付的股利，即視同某甲也收到了股利所得，似乎在經濟實質的判斷上，作了「過早」的擬制。如果從前段（二）的判斷標準來看，猶待調查釐清的事實，即為某甲與投資公司之間，是否存在著高度混同、難分難捨的財產關係，例如一人公司或個別股東掌握超過半數股權，從而可以透過稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項的經濟觀察法，將該投資公司評價為單純的「所得導管」，並類推適用「信託財產課稅」之原則，將投資公司獲配之盈餘歸屬為個人股東之應稅所得⁴⁸，否則並不適當，在沒有稅法明文之下，依然將具有獨立法人格的公司，其名下財產，僅憑所得稅法第 66 條之 8 的不確定法律概念（即「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」），隨意地擬制為另一自然人所有。

依前述（二）的判斷標準，值得再進一步說明者，當稽徵機

⁴⁸ 所得稅法對於信託課稅，採取「導管理論」，信託財產之收益，應計入受益人之當年度所得課稅，而非由信託財產或信託管理人負擔納稅義務，可參所得稅法第 3 條之 4 的規定。

關透過經濟觀察法，揭穿投資公司的面紗，同時參照「所得導管理論」，將投資公司獲配之盈餘歸屬為個人股東所有者，此時投資公司與個人股東於經濟實質上，既然同屬一整體，稅額計算上，就權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用（參見司法院釋字第 385 號），尤其是實質課稅原則之適用，應當中立、平衡地適用於徵納雙方有利、不利之事項，而非僅僅侷限於有利國庫收入的面向⁴⁹。因此，當稽徵機關按所得稅法第 66 條之 8，調整補課股東綜合所得稅時，基於上開理由，投資公司之可扣抵稅額自應由個人股東扣除，始符權利義務之平衡。例如台北高等行政法院 2009 年度訴字第 2168 號判決，即有批評稽徵機關以扣抵稅額名義上屬投資公司享有，不得由個人股東扣除，作法顯有矛盾，判決理由略謂：「被告針對『技嘉公司繳納營業所得稅、形式上歸屬於朕源公司，並由朕源公司將其中部分連同盈餘分配或剩餘財產分配，在形式上一併歸屬於錫瑋公司』之股東可扣抵稅額，依稅捐規避理論，將之調整為原告之股利時，也容許將錫瑋公司之股東可扣抵稅額（包括技嘉公司繳納之 25% 營業所得稅及朕源公司繳納之 10% 保留盈餘特別所得稅）一併調整歸屬至原告名下，為何對錫瑋公司之股東可扣抵稅額卻不許依經濟實質調整歸屬在原告名下，其前後亦有矛盾。」

⁴⁹ 實質課稅原則應平等適用於徵納雙方，可參見最高行政法院 2009 年度判字第 825 號判決：「依行政程序法第 9 條、第 36 條規定及基於實質課稅原則，稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並就有利及不利納稅義務人之事證，一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。又依行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，然職權調查證據有其限度，仍不免有課稅要件事實不明之情形，而應由稽徵機關承擔客觀之舉證責任。」

(三)未分配盈餘稅與合法節稅

所得稅法第 66 條之 9 第 1 項規定：自 87 年度（1997）起，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅。」（以下簡稱「未分配盈餘稅」）該規定最早是源自 1963 年 1 月 15 日所得稅法第 76 條第 4 項關於盈餘強制分配、歸戶的規定⁵⁰，1997 年底作為導入兩稅合一的配套措施，立法理由係考量營利事業所得稅與綜合所得稅邊際稅率的差距，為避免營利事業藉保留盈餘規避股東之稅負，同時平衡實施兩稅合一制度之稅收損失，乃課予營利事業計算、繳納未分配盈餘之義務⁵¹。

兩稅合一制之下，如果我們將營利事業所得稅當作是個人綜合所得稅的預先扣繳的話，上述未分配盈餘稅也扮演相同功能。假設 K 公司僅有一位股東戊（綜合所得稅率 40%），2009 年度稅前淨利 100 元，當年度應繳納營利事業所得稅 25 元⁵²，K 公司當年度不發放股利，帳上有保留盈餘 75 元，2010 年度應另行報繳 7.5 元的未分配盈餘稅，稅負負擔相較於 09 年度直接發放予戊，所應另外補繳之 15 元稅款（股利總額 100 元×40%－25 元營利事

⁵⁰ 舊所得稅法第 76 條第 4 項規定：「公司組織之未分配盈餘，如滿三年，其累積數達該營利事業已收資本額四分之一以上者，應即辦理增資手續，其未經辦理增資者，稽徵機關應以其未分配盈餘之累積數，按每股份之應分配數歸戶並依當年度稅率，課徵綜合所得稅。」立法意旨略為「為配合獎勵投資，促使公司組織將未分配盈餘於滿三年時辦理增資，以期資本累積。」參閱立法院公報，第 30 會期，第 14 期，頁 180。該項規定嗣後於 1972 年 11 月 30 日改列第 76 條之 1，並於 2006 年 5 月 5 日刪除，統一按所得稅法第 66 條之 9 規範。

⁵¹ 關於所得稅法第 66 條之 9 立法理由，參見立法院公報，第 86 卷第 57 期，院會記錄，頁 57。

⁵² 2009 年 5 月 27 日所得稅法公布將營利事業所得稅率調降為 20%，自 2010 年度施行。嗣又研議以產業創新條例之方式，進一步將稅率調降至 17%（截至 2010 年 5 月之消息）。

業所得稅=15元應再補繳之綜合所得稅額)而言,戊僅獲得延緩繳納7.5元的稅捐利益(15元原應補繳稅款-7.5元未分配盈餘稅)⁵³。是故,乃有高等行政法院判決認為自然人股東單純透過投資公司控股持有被投資公司,當被投資公司分派盈餘予投資公司,但投資公司並未再將之分配、移轉予自然人股東者,尚不該當所得稅法第66條之8的構成要件,即「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」,蓋在兩稅合一及未分配盈餘稅之下,該規劃並不會造成綜合所得稅收終局的損失或減少,所以所得稅法第66條之9實寓有以未分配盈餘稅,賦予人民合法節稅之規劃空間⁵⁴。

上開未分配盈餘稅作為合法節稅空間的見解,值得參考。進一步說明本文看法:自然人透過投資公司持有被投資公司股權,或者以股東身分,要求被投資公司不分派盈餘(如果股東對被投資公司有實質控制權的話),讓盈餘保留於投資公司或被投資公司,均是行使其處分、規劃財產的權利,當所得稅法今日已經放棄盈餘強制分配、歸戶的規範措施(原所得稅法第76條第4項與第76條之1),其規範意義之一,即是重新承認人民本來就

⁵³ 倘若營利事業所得稅率調降為17%,延緩繳納之稅捐利益由7.5元提高為14.7元。計算公式:100元 \times 17%=17元營利事業所得稅額;保留盈餘83元 \times 10%=8.3元未分配盈餘稅,40元-(17元+8.3元)=14.7元。

⁵⁴ 參台北高等行政法院2009年度訴字第2168號判決:「該法規範實寓有「容許暫繳10%特別所得稅,而延緩自然人營利所得生所得稅額之繳納」之意涵,在此範圍內應認為此等行為為「合法節稅」之行為。...另外從現階段所得稅法採『二稅合一』之規範體系言之,...以上之安排基本上只有「延緩」所得稅課徵之法律效果,但無終局規避或減少稅額之效果,也與所得稅法第66條之8所定:『個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業.....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』之要件不符。...所以國家稅捐行政部門不應太早將此等「付出代價緩繳稅捐」之稅捐規劃論為『稅捐規避』,而讓所得稅法第66條之9原本具備「合理緩繳稅捐」之規劃功能受到太大之壓抑。」

沒有公法上的義務，讓應稅所得非得在特定課稅年度中實現不可。未分配盈餘稅的加徵，不惟尊重個人股東透過公司來保留盈餘的經濟決策（無論是將經濟資源保留於公司，抑或享受遞延納稅的稅捐利益），同時也為了平衡國庫收入遞延的公平性，以加徵 10% 的營利事業所得稅，來作為不分派盈餘、享受遞延納稅的公法上代價⁵⁵。

六、不合常規安排的舉證責任

綜合所得稅法第 66 條之 8 的規定與法理論述，稽徵機關按該規定調整，應以個案具備：（一）股權移轉安排有違常規；（二）有違常規的股權移轉安排可以享有常規交易所沒有的稅捐減免利益；（三）納稅義務人已經實質地掌握、享受股權移轉安排所獲的利益；以及（四）此一有違常規的股權移轉安排除了享受稅捐減免利益之外，欠缺其他具有重要性之目的，此即一般所謂「濫用」或「避稅」意圖。

關於上開調整要件的舉證責任歸屬，如果參照多數行政法院稅務判決所採之「規範要件分類說」作為舉證責任分配原則，即最高行政法院 2004 年度判字 1607 號判決：「按原則上稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證

⁵⁵ 2011 年起，營利事業所得稅率由 25% 調降至 17%，個人綜合所得稅最高及次高累進稅率依然維持 40% 與 30%，加上未分配盈餘稅仍是 10%，企業主、大股東藉由不分派公司盈餘，遞延繳納個人股利所得稅之經濟誘因隨之提高。2011 年 3 月有立法委員提案修法，擬將未分配盈餘稅由現行 10% 提高至 15%，參見新聞報導：保留盈餘加稅，工商時報，2011/3/1，記者呂雪慧報導，網址：<http://tw.news.yahoo.com/article/url/d/a/110301/4/2n7wf.html>（最後瀏覽日：2011/03/16）。

責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任。」由於前第（一）～（三）要件係源自於所得稅法第 66 條之 8 之規定，稽徵機關須先證明其存在後，再經財政部核准，始能調整之。況且，稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項規定，按照經濟實質利益之歸屬，認定課徵租稅構成要件事實時，稽徵機關就其事實有舉證之責任，其舉證不宜單以股權交易外觀上不符常規，隨即推定納稅義務人享有不當的稅捐利益。至於（四）要件，有違常規之股權移轉是否有其他具有重要性之目的，參酌德國稅捐通則第 42 條第 2 項之規定，係將之安排為阻卻稽徵機關調整的例外障礙事由，而應由納稅義務人負擔舉證責任，值得吾人參考。

回到本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號，該案判決見解僅以不合常規之「虛偽安排」，即應按實際上「應獲配」之股利，作為「應然」之所得予以課稅，其推論與說理似嫌過於簡略，納稅義務人某甲主張其尚未取得該筆股利作為有效的反證，則該案是否仍有其他事證，足堪認定納稅義務人已經實質地掌握、享受該股權移轉安排所獲的稅捐利益，稽徵機關與行政法院仍須再予釐清之。

肆、所得稅法第 66 條之 8 與漏稅裁罰

最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決除了認定該案股權移轉構成虛偽安排，應調整補徵某甲稅款之外，尚以「納稅義務人苟未依法自行辦理結算申報，而經稽徵機關調查發現有應課稅所得者，納稅義務人自應按所得稅法第 110 條第 2 項之規定受罰。」固然是遵循最高行政法院歷來一致的判解，單以事後發

現有應補稅額，即可溯及地認定先前未辦理結算，構成逃漏所得稅額之違章行為，判斷上似有過度簡化漏稅罰的客觀與主觀要件之嫌疑，且不當地將漏稅罰導向稅捐附帶給付⁵⁶。本文前參、二已經說明脫法避稅與違法逃稅行為應有所區隔，以下進一步從稅捐漏稅罰的構成要件，來說明涉及所得稅法第 66 條之 8 之調整課稅案件，原則上無涉漏稅裁罰之見解，亦即個案事實如涉有違法隱匿課稅重要事實者，本應按所得稅法第 110 條關於短漏報所得額之規定，補稅並與裁罰。

一、漏稅裁罰並非稅捐附帶給付

漏稅罰的裁處，往往因為稅法所定裁罰構成要件，所描述之行為態樣，有過於寬泛，例如短漏報所得額、銷售額，虛報進項稅額等等，何謂短漏報、虛報？既非十分明確的不確定法律概念，實際操作上，前提事實即所漏稅額之認定，又往往不得不連結到課稅基礎事實，加以主管稽徵機關即財政部就稅額計算、課稅事實認定，頒佈大量解釋函令，執法的第一線稅務人員倘若沒

⁵⁶ 「稅捐附帶給付」一詞學理上係指稅捐債務關係內，當法定要件該當時，付怠於稅捐所負擔的金錢給付義務，包括滯納金、利息、滯報金、怠報金等，稅捐稽徵法第 49 條亦規定此類稅捐附帶給付應準用稅捐之規定。學理上認為稅捐附帶給付有別於罰鍰，係法定構成要件該當即應課徵，稽徵機關並無裁量權，且無一事不二罰之適用（參見：陳清秀，稅法總論，元照出版，2010 年，411～412 頁），惟司法院釋字第 356 號解釋則將滯報金規類為稅捐行為罰，須有最高金額上限。至於稅捐附帶給付之課徵，應否具備故意過失等主觀責任要件？或可歸責性？學者陳清秀持肯定見解，德國稅捐通則第 152 條雖規定逾期繳納應加徵「滯納金」(Verspätungszuschlag)，惟理論與實務認為既然滯納金係敦促納稅人，應即時地履行納稅義務，且未來亦能依限繳納之間接強制措施 (Druckmittel)，基於此目的，即有必要考量滯納原因是否可歸責於納稅人。Seer Tipke, Steuerrecht, 20 Aufl., 2010, Köln, § 21, Rz 188, S. 994.

有清楚地意識到補稅與裁罰是本質不同之兩事，違章客觀構成要件及主觀故意過失，乃至阻卻違法、責任等等攸關裁罰權成立必須審酌之事實，很容易就被忽略掉，轉而直接由補徵稅額之課稅事實所替代，則「裁罰法定主義」及「責任原則」容易隨之陷入空轉。行政法院裁判及稽徵機關答辯關於罰鍰之部分，動輒援引「縱非故意，亦難謂無過失」之說理，當是體現現行稅捐裁罰實務操作思維之最佳表徵。面對現行有違法治國家理念之實務操作慣習，稅法所定的客觀構成要件以及行政罰法所定主觀故意、過失要件，本文認為有必要透過目的性解釋賦予其應有的規範意義，裁罰法定及責任原則才有落實的可能，同時避免出於規制、非難行為目的而施予金錢懲罰之漏稅罰，搖身變質為「稅捐附帶給付」，就維護法治國家人民權利保護以及租稅法律主義而言⁵⁷，容有重要意義。

今日稅捐的正當性取決於普遍、平等的負擔，逃漏稅行為即應被視為傷害廣大的誠實納稅義務人們的權益（*Interesse der ehrlichen Steuerzahler*）⁵⁸。漏稅罰的指導精神與其說是源自於法治國家原則，保護誠實納稅之人免受其他逃漏稅之人之漏稅行為所侵害。稅捐漏稅罰並不適當遵循「加大裁罰力度，來增加逃漏稅成本」或「民事罰的損害賠償」等不合時宜的思維，假設每位納稅義務人主觀上都是把應納稅負視為儘可能規避的經濟成本。毋寧承認稅法所欲規範的「納稅義務人」，不僅具有道德理性，且多屬不熟稔繁雜稅捐法令、實務操作的門

⁵⁷ 稅捐罰鍰截然有別於支應國家財政收入之稅捐，本不得作為財政預算內容，倘以納稅義務人申報後，核定有應補稅款，對於稅額短納之結果，即構成「縱非故意，亦難謂無過失」之漏稅違章者，罰鍰即與稅捐附帶給付無異，更衍生國家在財政困窘時，藉由浮濫罰鍰來規避加稅的立法手段，增加納稅義務人財政負擔之不良現象。

⁵⁸ K. Tipke, StRO, Band III, 1993, S. 1413.

外漢，稅法無從期待一般納稅人可以確保其申報內容完整無誤⁵⁹。是故，稅法對於過失違章的裁罰本不宜過重，至於故意與虛偽文據，違反誠實義務之逃漏稅行為，則應以刑事罰繩之。

由此觀之，我國現行稅法就漏稅行為的處罰，均以所漏稅額的倍數，作為裁罰基準，鉅額的倍數罰鍰又往往影響個人及其家庭生存、企業的存續⁶⁰，且與國際間比較而言，顯然嚴苛甚多，例如未辦理登記及營業、怠於依限申報、繳納營業稅、申報時短漏報銷售額、虛報進項稅額，裁處所漏稅額五倍以下的罰鍰（自2011年2月1日施行）⁶¹，美國內地稅法第6663條涉及稅務詐欺短納稅額（underpayment due to fraud）者，罰鍰最高只裁處至所漏稅額的75%，德國稅捐通則第378條重大過失逃漏稅行為（leichtfertige Steuerverkürzung），不僅將漏稅罰侷限於主觀的故意及重大過失，尚設有5萬歐元的罰鍰上限。我國釋憲實務僅針對不損及國家稅捐債權之稅捐行為罰，設定應有最高金額上限之比例原則要求（參見司法院釋字第356號、第616號及第685號解釋），尚未意識到漏稅行為之一般構成要件—「申報時，違反誠實義務，短漏報所得額、銷售額等稅基項目」，行為內涵似僅能明知而為之，且稅捐本非有償債之關係，加以法令繁雜，稅捐教育尚未普遍落實於國民教育學程，本難以期待一般納稅人均能善盡善良管理人注意而對申報結果一律負擔抽象輕過失之責任，復以倍數式的漏稅罰制度實際執行上，很容易在個案中衍生違反比例原則的過苛結果，進而沒收財產、嚴重影響營業存續，理應也須有合理最高限額，況且倍數式漏稅罰鍰的規範方

⁵⁹ K. Tipke, a.a.O., S. 1404ff.

⁶⁰ 參葛克昌，同前註35，頁44。

⁶¹ 查營業稅法第51條之漏稅罰倍數修正過程，1985年修正前則為五倍至二十倍，之後改為一至十倍，2010年12月8日修正為五倍以下，並自2011年2月1日起施行。

式，同時體現出現行稅制設計與執法思維依舊被徵納對立的經濟賽局理論所支配，即稽徵機關利用倍數計算之漏稅罰，來增加納稅人逃漏稅的機會成本，同時追回過去逃漏但沒被發現之稅額，納稅義務人身為稅捐程序主體的人性尊嚴即被執法成本的計算所替代掉了！

二、脫法避稅行為及漏稅罰裁罰要件

（一）漏稅罰的客觀構成要件—申報協力義務之違反不應連結到實質課稅

漏稅罰的客觀構成要件有二：（一）稅額短納的結果；（二）違章行為態樣符合稅法規定漏稅手段，通常連結到申報協力義務的違反。前者體現漏稅罰之「結果犯」性質；後者以裁罰案件最常見的條文—所得稅法第 110 條第 1 項，即屬最佳的說明適例。依該條規定，應受裁罰之漏稅行為限於「依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」，亦即納稅義務人辦理結算申報時，違反誠實揭露法定應申報之所得額的協力義務，鑑於所得額之概念上不能等同應納稅額，故吾人可排除申報之個人所得分類錯誤，以及夫妻分開申報所得稅等等，納稅義務人已揭露所得額之情形，由於此類行為所規避、稽徵機關據以補徵稅額之稅法規定，乃各類所得之不同待遇（如薪資與執行業務所得）及累進稅負，基於處罰法定主義，自不應比照漏稅裁罰。

其次，依法應申報之所得額，是否僅限於所得稅法規定之文義，所應申報之所得額（狹義說）？抑或進一步包括依經濟觀察法調整後，所核定之所得額？（廣義說）就涉及所得稅法第 66 條之 8 案件，猶屬關鍵性的爭議問題，同時也涉及納稅義務人履行申報的協力義務，是否也應當受到實質課稅原則的拘

束。對此，本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決採廣義說，援引 66 條之 8 之立法理由「...。至於營利事業或相關納稅義務人之行為涉及漏稅罰或行為罰部分，則依本法（例如第 110 條）或稅捐稽徵法（例如第 41 條或第 43 條）相關規定處罰。」認為除得依所得稅法第 66 條之 8 補稅外，如有涉及漏稅罰或行為罰情事，自仍得依相關規定處罰，但關於漏稅罰要件是否該當的判斷上，卻又以實質課稅之核定稅額，認定該案納稅義務人違章漏稅，似乎有循環論證的邏輯矛盾。基於以下四項理由，本文認為狹義說應較為可採：

1、所得稅法第 66 條之 8 法律效果與 110 條構成要件之間的規範關係

按所得稅法第 66 條之 8 的法律效果，係授權稽徵機關於納稅義務人結算申報後，就納稅義務人非常規的股權移轉安排，報經財政部核准，「事後」予以調整補稅，並無意課予納稅義務人事前即有依常規交易申報之協力義務⁶²；而所得稅法第 110 條短漏報所得額之裁罰，係非難納稅義務人於「辦理結算申報時」，怠於誠實地揭露法定之應稅所得額。兩者規範所針對的對象及時點先後，均有不同，自不能在漏稅行為與漏稅額之認定上，交互援引。

2、法務部函釋不得逕以實質課稅結果，取代漏稅罰構成要件

法務部 2006 年 6 月 28 日法律字第 950018449 號函： 主旨：

⁶² 與之相對的規範方式，可參見：2004 年 12 月 29 日財政部依所得稅法「概括授權」所頒布之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查準則」第 6 條規定：「營利事業於辦理營利事業所得稅結算申報時，應依本準則規定，評估受控交易之結果是否符合常規，或決定受控交易之常規交易結果；稽徵機關進行不合常規移轉訂價之調查及核定时，亦同。」

關於實質課稅原則之運用及依所得稅法第 66 條之 8 規定調整所得之案件，可否依該法第 110 條有關短漏報所得相關規定予以處罰疑義乙案，本部意見如說明二、三。請查照參考。說明：二、按行政罰法第 4 條規定：『違反行政法上義務之處罰，以行為時之法律或自治條例有明文規定者為限。』明文揭示處罰法定原則，所稱『明文規定』包括處罰構成要件及法律效果。核先敘明。三、所得稅法第 66 條之 8 之規定，...，藉以防堵納稅義務人假藉法律形式要件，隱藏實質交易關係以規避稅負之行為。至於納稅義務人利用上述方法為手段規避或減少納稅義務時，如該行為手段經主管機關依其職權調查認定後經涵攝結果，已符合各該相關法律（如所得稅法、稅捐稽徵法）處罰規定之構成要件，自當以該法律為處罰之明文依據。惟若與各相關稅法處罰規定之構成要件不符，稅捐稽徵機關倘僅以抽象之實質課稅原則加以處罰，即與前開處罰法定原則相違，難認適法。」

3、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定實質課稅之適用範圍，僅限於「課徵租稅構成要件」

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項：「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。」按其字義反面解釋者，非屬課徵租稅構成要件之其他法律事實，即不得依實質經濟關係認定之，「稅捐裁罰之構成要件事實」文義與概念意義上既然與「課徵租稅之構成要件事實」，截然有別，自不在實質課稅所可適用之範圍。

4、納稅義務人並無依實質課稅履行稅額申報之協力義務

協力義務之履行，前提須有期待可能性。課予納稅義務人有

義務依照實質經濟關係，而非僅依法律外觀進行稅額申報，如有違反，即構成漏報所得額之不法行為，此一法律誠命並不具有期待可能性，不惟實質經濟關係根本缺乏一套明確可循之標準，且要求納稅義務人只能作「疑則有利國庫」之申報，在在違反人性尊嚴與剝奪人民從事財產規劃節省稅捐之權利。

（二）漏稅罰的主觀構成要件—稅捐規避之意圖不應等同逃漏稅故意

行政罰法第 7 條第 1 項：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」立法理由尚明示揚棄推定過失責任，同時課予行政機關有義務舉證行為人之故意、過失，此番規定、原則亦應拘束稅捐行政罰。漏稅罰之裁處，須以故意或重大過失為限，抽象或具體輕過失等過失概念與逃漏稅本質不相容（如未發生漏稅結果與逃漏稅本質不合）⁶³。

如果先從構成要件的觀點來看，違章行為人的漏稅故意或意圖，應繫諸於對客觀違章構成要件之認識並有意為之，以所得稅法第 110 條而言，即明知某項收入屬於依法應申報之所得，卻怠於揭露，或明知某項成本費用根本沒有支出，卻仍列報。避稅故意不應被誤認逃漏稅故意⁶⁴，避稅意圖係將規避稅法適用作為唯一、最主要之目的，形成與客觀經濟實質不符的法律外觀，因此從事避稅安排的納稅義務人，主觀上乃是認知所安排的法律行為以及稅捐申報等，具備不該當課稅構成要件的合法外觀，而非意識自己是在從事法律所不容許之不法行為，此正是避稅意圖與逃稅意圖之不同；例如納稅義務人

⁶³ 參葛克昌，同前註 35，頁 44。

⁶⁴ 參葛克昌，同前註 35，頁 43。

認為自己在法律外觀上，既然是證券交易，所獲之對價，依所得稅法規定，即不構成應稅的股利所得。此與違法逃稅顯有區別—明知自己已經該當課稅構成要件，依稅法規定有申報繳納義務，卻仍故意地創造違法的外觀，例如怠於揭露或取具不實憑證扣抵等行為，藉以隱匿課稅事實。

另從期待可能性的觀點來看，對於短納稅捐之結果，可以預見卻仍故意為之，乃漏稅行為具有可責性之原因。納稅義務人對於應稅與否及應納稅額多寡，其預見可能性，應以稅捐法律之文義內容，作為認知的基礎，而非經過對稅法規定的合目的性、合憲性解釋，所導出實質課稅的結果。財政部製發之稅捐解釋函令，可否作為納稅義務人違法性認識之內涵？參考德國稅法學教科書，似採否定見解⁶⁵，渠認為納稅義務人履行申報義務時，固然應符合真實（*wahrheitsgemäß*），就其知道之課稅事實言無不盡（*nach bestem Weissen und Gewissen*），但此一真實義務僅存在於「事實領域」（*nur auf Tatsachen beziehen*），只要是納稅義務人沒有隱藏攸關課稅之重要事實者，即有權對於個別法院、稽徵機關之法令解釋意見，透過稅捐申報程序來表達不同的意見。尚且脫法避稅調整課稅者，其課稅要件事實之該當，乃稽徵機關事後擬制常規交易才成立，所以納稅義務人在進行稅捐申報當時，主觀上，並不可能事先去設想或「正確地」預見，稽徵機關未來是否以及如何地從經濟實質觀點，來看待申報的課稅事實，或按擬制的常規交易進行稅額調整。

近來已有判決質疑稅捐規避未必然等同稅捐逃漏的故意過失，並就具體個案，進行細緻、深入的說理，例如台北高等行政法院 2009 年度訴字第 2186 號判決，即以透過法律解釋論進行脫法避稅防杜，未必可期待人民有相對應的法律水準：

⁶⁵ Tipke, a.a.O., (Fn. 56), S. 993.

「稅捐規避性質上屬脫法行為，而脫法行為是否成立又涉及具體實證法規範意旨之探知，實屬法律解釋論之議題。在本案原告之稅捐規避行為，從前述說理模型言之，極其複雜。主要涉及所得稅法第 66 條之 9 規範意旨之詮釋，然而在本院沒有提出上開說理模型之前，雙方對本案在何一階段成立稅捐規避，以及稅捐規避真正要考量之因素，都沒有清楚而有體系之論述。這表示被告對本案判斷構成稅捐規避過程中，真正要考量之因素並沒有精準掌握。此時如果主管機關都不瞭解成立稅捐規避之理由，又何能期待人民能有相同之法律水準。.... 依前所述，在 T1 階段設立投資公司之合法節稅行為，之所以會在 T2 階段被認為是脫法避稅行為，實在是透過法律的解釋方法，強調『量變到質變』，不容許延緩繳納之稅款一再被延緩，形成實質之終局規避結果。這樣的解釋結論經過複雜之微調過程，對人民而言，很難迅速予以精準理解。則人民在確信 T1 階段之合法節稅行為基礎下，在 T2 階段作了相同之稅捐規劃安排，難謂其已清楚知悉 T2 階段稅捐規避行為之違法性。」

此外，行政罰法的故意、過失責任制度，寓有法治國家的重要意義。就漏稅罰而言，對於故意或重大過失逃漏稅捐之違章行為施予財產罰鍰，對於違章行為人及其他納稅義務人均有懲罰與警惕的規範意義，同時故意、重大過失也扮演著合理、有效控制稽徵機關的裁罰權力，避免其濫用侵害人民基本權的重要法制機能。但是，現行稽徵及司法實務沒有區分避稅與逃稅故意，形成單以稅額短納之結果，即足以論斷稽徵機關之裁罰處分即屬合法，「縱非故意，亦難謂無過失」屢屢浮現於眾多行政法院判決文字，衍生浮濫的漏稅罰鍰滋生難解的稅務訟源，也形成漏稅罰具有稅捐附帶給付的錯誤印象，連帶架空故意、過失責任制度的規範意義與控制功能，就納稅義務人應有之權利保

障，甚為不週。

（三）漏稅罰的違法性評價與信賴保護

涉及脫法避稅之案件，司法機關認為納稅義務人不得以信賴稅法規定，主張應受信賴保護，例如最高行政法院 2009 年度裁字第 948 號裁定就以：「坵塆公司將巨額資產分配給股東，逕以迂迴方式即利用連續增資減資之手法，圖為造成法律形式要件，而規避股東應負擔之稅負，此一行為非但悖於租稅正義，更有違租稅公平原則，從而上訴人主張之信賴，亦不值得保護。」從量能平等負擔的角度來看，濫用稅捐法令之規範漏洞，信賴固然不值得保護，其直接效果乃否定納稅義務人主張的稅法效果，然而是否可以再以信賴不值得保護為由，進一步認為脫法避稅行為也具有漏稅罰之可罰性？本文認為值得商榷。

稅法所規定的課稅或免稅構成要件，同時也是人民規劃財產、交易據以信賴之規範基礎，即便認為納稅義務人在稅額核定上，不得藉信賴保護，支持其非常規交易所涵攝的稅法效果，此毋寧出自於量能平等負擔，就稅捐秩序罰而言，宜再進一步考量此番對稅法要件文義的信賴，是否衍生阻卻違法或責任的法律效果？蓋行政罰法第 11 條第 1 項規定，「依法令之行為，不予處罰。」且參照第 2 項規定⁶⁶，公務員不知命令違法者，尚可免罰，同理可知，行政罰法期待人民認識法令內容意涵之程度，似僅須及於法條文義之範圍，即已足夠，人民是否能夠進而理解立法目的？甚或從憲法平等原則的角度，符合量能平等負擔的要求？當非所問。換言之，人民信賴稅捐「法令」之文義，而

⁶⁶ 行政罰法第 11 條第 2 項規定：「依所屬上級公務員職務命令之行為，不予處罰。但明知職務命令違法，而未依法定程序向該上級公務員陳述意見者，不在此限。」

從事財產規劃行為，外觀上如以符合法條所指涉的文義，稅捐秩序罰即不應再進而從實質角度，論斷其構成違章行為。

前揭本文認為納稅義務人得主張信賴稅法規定之文義，作為阻卻稅捐裁罰之正當事由，對於現行司法、稽徵實務的保守立場，傾向維持稽徵機關相對於納稅義務人，應當處於高權下命的規制地位來說，勢必難以接受。不過，林錫堯大法官於司法院釋字第 685 號所提協同意見書，有提出「在一定條件下法律見解錯誤可因無期待可能性而構成阻卻責任事由」，即在稅捐法規不明確，容有解釋空間，客觀上也尚未形成一致、有力見解之前，納稅義務人選擇有利於自己之法規解釋結果，履行申報納稅義務，應可以法律見解錯誤，來阻卻裁罰責任，或許有助於折衷現行稽徵秩序之現實與納稅人權利保障，茲摘錄如下：

「...對違反行政法上義務之行為人施予行政罰方面而言，如行政法規規定不明確而於法規之解釋與適用上容許有不同見解（如學說上有不同見解、法院判決有採不同見解等），且行政實務或司法實務尚未形成通說，亦尚無行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式表達（如決議、行政慣例等）可作為標準而據以遵行之見解，甚至雖已形成相關見解，但於某種情形，法規之解釋與適用上仍有其不明確之處，而就此不明確處亦容許有不同見解，於此等情形下，行為人於行為時採取某一見解而為其行為時，如其所持見解在法理說明上具有相當合理之理由，縱該見解偏向行為人之利益，行為人選擇該見解，乃屬合乎人性之舉，故雖嗣後行政釋示、判例、大法官解釋或以其他方式形成之見解，認為應採另一不同見解，從而認行為人行為時所採之見解有誤，進而認定其行為係屬違法而予以糾正，此固屬依法行政原則之貫

徹。但因行為人行為時有上述『法律見解錯誤』之情形，對行為人而言，避免此種「法律見解錯誤」而採取合法之見解係屬無期待可能，亦即對行為人之合法行為無期待可能，自應認有『超法定之阻卻責任事由』之存在。...」

三、66 條之 8 調整補稅之案件，本質上無涉漏稅裁罰

回到本文所舉最高行政法院 2009 年度判字第 1320 號判決，該案納稅義務人規劃的方式與目的，與其說是利用兩稅合一下，公司所獲股利免稅，毋寧是利用非常規交易行為的證券交易外觀，藉以適用證券交易所得免計入綜合所得之規定，此一規劃安排之目的，並非是投資證券獲利，不符所得稅法第 4 條之 1 的立法目的，乃依濫用法律漏洞為由予以調整，尚不足以評價其係破壞兩稅合一之行為，抑或以規避稅捐為由，認為該當漏報所得額之違章漏稅行為，且課予某甲須按實質課稅之精神辦理結算申報，欠缺協力義務之期待可能性，信賴稅法文義之財產規劃與申報行為，僅有避稅意圖，尚難論以有漏稅故意。

其次，退一萬步言之，即便以「是否隱匿課稅客體」作為漏稅行為之判斷基準，該案某甲係因證券交易行為免稅，而未於綜合所得稅結算申報時，按 66 條之 8 之規定意旨，自行調整所得額申報，然此一連串的規劃安排，舉凡證券交易稅稅單及 A 公司發放股利之股利憑單等，都為稽徵機關所掌握，進行簡單地交叉比對即可輕易發見，尚無調查困難可言；換言之，本文認為不應將「隱匿課稅客體行為」獨獨指向納稅義務人之申報協力義務，並逕以申報數與核定數有短差，隨即視為有隱匿之

嫌，否則稽徵機關之職權調查義務不啻虛設。

所得稅法第 110 條短漏報或隱匿所得額之漏稅行為，應以足令稽徵機關陷於錯誤之虛偽不實交易、憑證或申報行為，始足當之。因此，如果稽徵機關在個案中查得分派股利之股東會議記錄如屬偽造，或擔任股利「過水」的投資公司係未經合法出資成立之虛設行號，則才「例外地」同時符合第 66 條之 8 規定之「虛偽安排」以及第 110 條之短漏報所得額之漏稅罰，否則稅法難以對合法、有效之交易安排，一方面予以調整補稅，同時卻又論以虛偽不實之違章漏稅。然而，財政部 2008 年 4 月 30 日台財稅字第 09700196750 號函卻以涉及 66 條之 8 案件之「虛偽安排應予補稅、裁罰」作為前提，創設所謂「回復原狀」制度，容許納稅義務人於繳清補徵之所得稅款及罰鍰後，申請將移轉之股票改回自己名義，並退回原已繳納之證券交易稅與贈與稅⁶⁷，顯然將經濟實質不相當之法律行為，誤認為無效行為處理之，稱之為將錯就錯之補救措施，實不為過。

⁶⁷ 財政部 2008 年 4 月 30 日台財稅字第 09700196750 號函：「說明（三）回復原狀之處置：納稅義務人利用股權移轉及虛偽安排，經稽徵機關依法調整補稅處罰，且其股權可回復原狀者，納稅義務人得於繳清稅款及罰鍰後，向稽徵機關申請回復原狀。（四）衍生其他稅捐之處置：1. 虛偽安排後造成之稅負影響：個人與營利事業藉股權移轉及虛偽安排，經稽徵機關依法正確計算核定之應納稅額，得減除其因利用股權移轉及虛偽安排後所繳納之所得稅稅款。至稅款之稽徵作業，宜由稽徵機關視個案情形衡酌辦理。2. 回復原狀之稅負（如證券交易稅、贈與稅）：納稅義務人於繳清補徵之稅款及罰鍰，且其股權可回復原狀之情形下，申請將其所有之股票，改回自己名義，其回復原狀之稅捐徵免，得參照本部 62 年 9 月 7 日台財稅第 36855 號函及 80 年 5 月 27 日台財稅第 801275079 號函辦理。」

伍、結論與建議

一、稅法的解釋宜富有反省稅制並尊重納稅人基本權利

2010年1月6日公佈施行的稅捐稽徵法第1之1章「納稅義務人權利之保護」，重要意義之一，即表彰納稅義務人作為稽徵、繳納程序之主體性，稅法、稽徵、司法機關不得將人民視作僅負有義務的稅捐奴僕，抑或稅法的執行、解釋，僅僅片面地導向不利人民、有利國庫地面向。所得稅法第66條之8為了因應兩稅合一衍生的脫法避稅行為，具體個案的操作上，亦應體現尊重納稅人權利該有的法治精神，貫徹承認節稅、否認避稅及處罰逃稅當寓有具體化納稅人權利之深意。

但是，經過本文觀察至今因66條之8涉訟之判決案件，其爭議大部分根源自兩稅合一結合所得稅法第4條之1停徵證券交易所所得所衍生的稅捐規避空間，證券交易所停徵違反量能平等負擔，乃由來已久的公開稅法漏洞！今日證券市場發展已臻健全之際，主管稽徵機關本應力促修法補正，即便無力影響法律修正，以脫法規避股利所得之行為，不應享受證券交易之免稅獎勵為由，以實質課稅調整之正當性即已勉勉強強，另又以股權交易屬「虛偽安排」為由，比照短漏報、隱匿所得額之漏稅行為，予以裁罰，不啻對人民脫法行為，稽徵機關也予「脫法處罰」之不正⁶⁸。即便將之視為稽徵機關防杜脫法行為之「政策性手段」，但此種不思反省稅制扭曲之「稅捐政策」，就

⁶⁸ 參葛克昌，同前註35，頁43。

依法課稅、依法裁罰及依法裁判之觀點，本就不能拘束司法判決。行政法院本於職司依法行政及納稅義務人權利保障的最後防線，理應善盡依法律及憲法審查之職責，儘可能地釐清脫法避稅與違法逃稅，兩者分為合法與非法之行為本質，並賦予不同的評價效果。然而相關涉訟案件卻依然有高達 77% 之判決仍就有附帶罰鍰，甚少有判決質疑避稅比照漏稅裁罰的妥當性，至多只有兩紙高等行政法院判決表明納稅義務人適用法律錯誤，容有阻卻違法空間而已⁶⁹。現行行政法院明顯傾向稽徵機關的判決理由與一致結果，顯然無助於抒解此類訟源，同時也容易讓稽徵機關形成錯誤印象，把行政法院誤以為是扮演著迴護課稅權力的「橡皮圖章」角色，從而不思節制課稅權力，並思如何地給予納稅義務人權利應有之尊重。

二、所得稅法第 66 條之 8 「其他虛偽之安排」，

應修法改正

按所得稅法第 66 條之 8 關於「其他虛偽之安排」之要件，概念、用語上顯不符刑法、民法上虛偽不實與通謀虛偽，且易引人誤以為虛偽不實交易藉以逃稅之行為，可比照脫法避稅補稅不罰之處，本文建議，「虛偽之安排」可參考美國內地稅法第 7701 條 (o) 之立法例，修正為「非常規之安排，而無經濟、商業上之合理目的」，較符合脫法避稅的規範本質。

⁶⁹ 參台北高等行政法院 2010 年度訴字第 543 號與 2168 號判決。

三、欲避免濫用投資公司享受遞延納稅之權利，宜 回復強制歸戶之稅法規定

當自然人股東藉由投資公司長久地享受遞延納稅之稅捐利益，或許從國庫收入觀點，不符負擔正義，雖然可以視具體事實，按實質課稅原則，參照「揭穿公司面紗」進行個案調整，不過在缺乏堅強、明確的實定法規定之下，未必能夠讓被調整補稅的納稅義務人信服。對此，本文認為，兩稅合一制的宗旨係在避免營所稅與綜所稅的重複課徵，未分配盈餘課稅也無意讓個人股東永久享受遞延納稅，形成近乎免稅之優惠（即便可享受遞延納稅之範圍，最多只有股利總額的 7.5%），經衡量國庫因遞延納稅過久所蒙受的利息損失後，認為宜對於透過間接持股來不分配盈餘，採取適當限制的話，則本文建議，或許可以思考在所得稅法裡重新制訂「盈餘強制歸戶」之規定，作為法律基礎。申言之，所得稅法可明確增訂當公司帳上盈餘超過一定期間（如五年）及一定數額（如資本額之一倍）者，原則上即應辦理增資，否則即應歸戶課稅，如公司基於重大投資或損失準備之考量，認為有需要繼續保留盈餘者，可專案向稽徵機關提出保留盈餘的申請。也許這樣的立法，會有助於改善今日欠缺法源基礎，徵納各說各話、訟源不斷的窘境。

四、現階段平衡徵納雙方因認定節稅、避稅及逃稅之爭議，可考慮之制度設計

（一）納稅義務人申報時可有自願性申報揭露機制⁷⁰

實現量能平等負擔理想，須賴納稅義務人之真心協力，此種協力建立在徵納雙方之信賴上，學者葛克昌乃主張，倘納稅義務人已盡協力義務、保持合理帳證，稽徵機關對其申報懷疑，應負舉證責任，納稅義務人不需舉證證明稅捐債務不存在之消極事實⁷¹。納稅義務人為減省應納稅額，進行財產規劃，個案究竟應評價為合法節稅、脫法避稅抑或違法逃稅，即便參照本文所建議之判斷標準，也難期待徵納雙方必可獲得完全一致之結論。固然對於財產規劃之經濟目的，納稅義務人並無正確適用實質課稅原則並主動揭露之協力義務，惟為妥協現行稽徵實務現狀，並紓減訟源起見，本文認為，稅捐申報書之表格，非不可透過行政函示，增加備註欄位，容許納稅義務人可自行決定，是否主動揭露、說明課稅期間內特定財產規劃之流程與經濟目的，供稽徵機關稽核、參考。倘經稽徵機關事後複核，認為已揭露之規劃事實與納稅義務人申報之負擔能力或稅額不相當者，除調整應納稅額之外，鑑於欠缺隱匿課稅重要事實，且參照稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報補繳免罰的規範目的，即不得另論以漏稅罰。參考最高行政法院 2009 年度判字第 1468 號判決（綜所稅）即認為納稅義務人於申報書中業已揭露獲得國

⁷⁰ 此部分建議係整理於作者參加第三次稅法研究會（2010/5/29 下午 2~5 點，台大法學院霖澤館 1702）各與會學者專家之意見。

⁷¹ 參葛克昌，同前註 16，頁 77-78。

外收入事實，同時敘明何以不列報所得之理由，僅屬稅捐客體之法律屬性有爭議，不能視之為漏稅⁷²。其次，現行稅捐行政救濟採復查前置主義（稅捐稽徵法第 35 條），復查程序相當於稅捐稽徵程序之延長，則納稅義務人於復查決定之前，主動揭露、說明財產規劃，亦宜視同未隱匿課稅重要事實，而無庸裁罰。

（二）仿效法國租稅程序法典，成立「稅法權利濫用案件諮詢委員會」

涉及稅捐規避之爭議個案，究竟應歸入合法節稅、脫法避稅或違法逃稅，在欠缺特別防杜條款，或有明確司法解釋之前（如司法院釋字第 500 號就保證金之名規避販售高球證之營業稅），徵納各有歧異的解讀立場，自屬當然，即便訴諸專家學者，未必亦能獲一致鑑定意見，此誠如林錫堯大法官在釋字第 685 號協同意見書所言：「行政法規複雜性、行政法法理具有高度爭議與不斷演進等特徵，行政法上之法律見解不僅難免有『見仁見智』之不同，亦常見有『昨日之是，今日之非』之情形，呈現高度不穩定之法律狀態。」面對疑似稅捐規避情形，財政部固然可以就特別的案件類型，發佈解釋函令，釋明下屬稽徵機關處理準則，如本文前舉財政部 2009 年函釋即是針對利用股權移轉之避稅課題。雖按司法院釋字第 635 號解釋⁷³，財政部所頒佈之解釋函令

⁷² 最高行政法院 2009 年度判字第 1468 號判決：「漏稅違章之處罰是以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充份揭露「取得所得」一事，若其揭露其事，只是因為在該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅行為視之。」

⁷³ 司法院釋字第 635 號解釋理由書第一段：「主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟

在符合稅法規範意旨及租稅經濟意義之範圍內，理論上，即具有解釋稅法之拘束納稅義務人效力，但擺在眼前的情況卻是：財政部現行頒佈解釋函令之過程，欠缺適當機制，進行事前的把關審查，個別解釋函令本身存在著妥當性、適法性的疑義，俯仰可拾⁷⁴，成為稅務爭訟之訟源，乃至乎釋憲標的，比比皆是；行政法院基於依法裁判職責，固然不受行政函令之拘束，雖亦見有行政法院拒絕適用函釋或法規命令之情形⁷⁵，但此畢竟是相對少數，遑論行政訴訟係稅捐行政救濟的第二階段，不僅違法、違憲之解釋函令，早已經由核課、復查、訴願階段，對個案納稅人權利造成不法侵害，且當一則原則性的解釋函令或法規命令不斷反覆施行，累積無數個案造成稽徵實務上普遍既成事實時，倘若稽徵機關「熱切」地期望行政法院應當「慎重考量」所謂「稽徵秩序安定性」與「財政收入壓力」，儘可能地迴護解釋函令的效力時，有多少承審法官能夠堅持自我確信而勇於推翻之？

現行稅捐行政救濟體系過度仰賴事後救濟，納稅義務人身為稽徵程序的主體，有效的權利保護亦可來自事前的程序正義，且有助於減少事後無益訟源。所以針對稅捐規避判斷之課題，本文認為，法國租稅程序法典關於徵納雙方對稅捐調整有歧見時，可

意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違。」

⁷⁴ 如本文前述評論財政部 2009 年函釋並未妥善釐清虛偽不實與不合常規安排之差異。另再舉一例財政部 2009 年 7 月 3 日發布台財稅字第 09800237380 號，針對以公共設施保留地換容積再合建分屋的規劃行為，視為「迂迴贈與」，將本質上屬於合建分屋之營業行為，論以「按實質移轉之財產」課徵贈與稅，在遺產稅與贈與稅率已降至 10% 之現況，反倒開了一扇合法規避綜所稅之大門。

⁷⁵ 例如最高行政法院 2009 年度判字第 1013 號判決即以：「本件被上訴人即以上訴人違反上開自備封條注意事項第 6 點第 1 款...。惟如前所述，上開自備封條注意事項既違反非有法律明文，禁止再委任之法律保留原則，行政法院自應拒絕適用上開自備封條注意事項，作為不利益處分之依據。」

請求「稅法權利濫用諮詢及防制委員會」出具意見之制度設計，值得我國參考。按法國租稅程序法典 L64 條規定⁷⁶，稽徵機關對納稅人稅法上權利濫用之行為，可以予以調整，如徵納彼此有歧異見解時，均可請求「稅法權利濫用諮詢及防制委員會」，該決議對於稽徵機關可以發生一定的拘束力，且按年編冊公告。徵納雙方在進入正式行政訴訟程序之前，即有機會將系爭規劃安排是否構成避稅以及解釋函令之合法性問題，事先提交予由行政法院、律師、公證人、會計師稅法教授所組成，⁷⁷較具稅法專業與兼顧徵納雙方利益之委員會審查，稽徵機關如不服審查結果，應負舉證責任，相關審查意見與案例經編列成冊公告後，亦可收廣釋疑義之效，對於提升財產、商業規劃安排之稅捐負擔的可預見性，當有一定助益。

（三）以「延滯金」來擱置避稅行為應否按漏稅行為處罰之問題

如本文先前見解，非法逃稅應受漏稅罰裁處，脫法避稅行為係遵守稅法文義，尚難論以違章裁罰繩之，不過稽徵實務倘若囿於自我限縮裁罰權限自廢武功，不利維護稽徵秩序之思維，短期內恐難接受此見解。惟行政罰法第 7 條以下關於故意過失責任、

⁷⁶ 法國租稅程序法典 L64 條 2008 年新修正條文規定：「（第 1 項）為探知交易關係之真實屬性，稅捐稽徵機關得在未有其他對抗事由之情形下，剔除或排斥構成法律上權利濫用之行為。...（第 2 項）在納稅義務人與稅捐稽徵機關之間針對因本條所進行之剔除重核意見不一致之際，納稅義務人得向「稅法權利濫用諮詢及防制委員會」提出請求其出具意見。稅捐稽徵機關亦得向該委員會為相同之請求。（第 3 項）倘若稅捐稽徵機關對前述委員會之決定不服者，其應對系爭案件之剔除重核具正當理由負舉證之責。（第 4 項）委員會作成之決議，應按年編冊公告之。」此部分條文翻譯，係援引自黃源浩，同前註 9，頁 144。

⁷⁷ 參黃源浩，同前註 9，頁 145。

阻卻違法、責任事由及不法意識等，乃實定法課予所有行政機關行使裁罰權時，如司法院釋字第 685 號所明示應「慎重審酌，乃屬當然」，此尤賴第一線稅捐執法人員之配合。然而，現行稅務人員特考科目雖有民法、憲法與行政程序法等法科，錄取人員背景絕大多數為會計、財稅科系畢業生，欲妥善判斷具體個案中故意過失、阻卻違法、責任事由之有無，乃至進行裁罰效果之合目的性裁量，即便是對於受過數年法學教育之法制專長人士，亦非屬易事，況且稅捐事件具有反覆發生之特性，針對某個案裁處一倍罰鍰，或酌予免罰，必然讓另案納稅人也援引主張平等待遇，增添稽徵機關抉擇於個案正義或通案一致之兩難。在此客觀背景之下，財政部頒佈裁罰倍數參考表，以是否自動繳清稅款、出具承諾書、是否有進貨事實等機械式之事實，作為裁罰輕重的判準，本文認為，毋寧係出於妥協稽徵實務與稅務人事背景之最大公約數。再者，具體個案適用裁罰倍數參考表所得出之罰鍰倍數、金額，即視為已踐行個案裁量，行政法院法官基於違法性審查的權責，雖職司法律專業及長年審判經驗，可以介入空間卻反倒極為有限⁷⁸。

提升稽徵人員之法治素養，難期一朝一夕，而納稅義務人依稅法文義進行稅捐規劃，最低限度，至少有權主張不因法律見解、事實認知與稽徵機關立場有所歧異，即須承受違章漏稅裁罰之風險。關於租稅規避責任的法治化，學者陳清秀參考日本立法例，建議於本稅之外，加徵一定比例之「延滯金」（例如 15%）

⁷⁸ 例如最高行政法院 2009 年度判字第 272 號判決即以是否有進貨事實，攸關適用參考表得出之裁罰倍數：「...惟本件復查決定援引之 94 年 6 月 2 日修訂之『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表』關於加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 5 款規定部分，係分別就其違章事實屬有進貨事實或無進貨事實（客觀上有無進貨，而非有無向發票開立人進貨），訂有不同之罰鍰倍數；故本上訴人就系爭 14 紙發票客觀上是否確無進貨事實，即關係罰鍰處分是否適法。」

⁷⁹。對於此一修法構想，本文認為值得思考其可行性，蓋藉由稅捐附帶給付之方式，一方面解決稅捐規避應否裁罰，也擱置稽徵機關面對個案時，判斷故意過失等要件之困難，另一方面也避免倍數計算之漏稅罰鍰於輕微個案失之過苛，兼顧稅捐負擔的公平性，並紓減因徵納認知歧異可能衍生之訟源。

⁷⁹ 參陳清秀教授於 2011 年 3 月 5 日台大法律學院稅法討論會「納稅人權利保護法未來修法之研討」，所提稅捐稽徵法第 12 條之 3 草案：「(第 1 項) 納稅義務人意圖規避稅捐，而有不合常規交易或其他異常法律形式之安排，致減少租稅負擔或因此享受租稅優惠者，稅捐稽徵機關得依前條第二項規定予以調整補徵所減少之稅捐，並按補徵稅額加徵百分之十五之延滯金。第 2 項) 前項情形，納稅義務人於稅捐申報時，對於影響該項目之稅務處理之相關事實，已經揭露於稅捐申報書或其所附具稅捐申報補充說明書，而有相當理由者，免予加徵延滯金。(第 3 項) 前項情形，應依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。第 4 項) 第一項情形，稽徵機關在進行稅務調查時，納稅義務人應誠實完整說明陳述相關事實，其有隱匿事實、不實陳述或其他拒絕配合調查等行為，致稽徵機關未能及時調整補稅，而發生短漏稅捐結果，嗣後經查獲者，應按各稅法規定之漏稅罰處罰。」

參考文獻

一、中文部分

1. 施啟揚，民法總則，三民，1993年12月。(Chi-Yang Shi, *General Principle of Civil Code*, Sanming, Dec. 1993.)
2. 柯格鐘，稅捐規避及其相關連概念之辯證，避稅法制之兩岸比較，臺灣大學法律學院主辦，2009年4月20日，頁192-223。
(Keh Chun Kee, *Discussion of Tax Evasion and Related Concepts*, Seminar on Tax Evasion of Cross-Straits Convention, National Taiwan University College of Law, Apr. 20, 2009, pp.192-223.)
3. 黃士洲，脫法避稅的防杜及其憲法界限，掌握稅務官司的關鍵，元照，2005年1月，頁353-401。(Shih Chou Huang, *Prevention on Tax Evasion and its Constitutional Restraint, Issues of Burden of Proof on Tax Disputes*, Angle, Jan. 2005, pp. 353-401)
4. 黃士洲，實質課稅與訟源抒解，稅務行政救濟研討會，財政部訴願會，2009年11月6日，頁35-72。
(Shih Chou Huang, *Principle of Substance over Form and Diminish of Tax Disputes*, Convention on Tax Litigation, Minister of Finance, Nov. 6, 2009, pp. 35-72.)
5. 黃源浩，從「絞殺禁止」到「半數原則」—比例原則在稅法領域之適用，財稅研究第36卷第1期，2004年1月，頁140-171。(Yen Hau Huang, *Principle of Proportionality and Tax Law*, *Tax and Finance Review*, 36[1], Jan. 2004, pp.140-171.)
6. 黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌第187期，2010

- 年 12 月，頁 134-149。(Yen Hua Huang, Tax Evasion and its Punishment, *The Taiwan Law Review*, [187], Dec. 2010, pp. 134-149)
7. 葛克昌，兩稅合一的憲法觀點，所得稅與憲法，翰蘆，2009 年 3 月，頁 141-246。(Keh Shang Gee, Constitutional View on the Combination of Personal and Corporate Income Tax, *Hanluk*, Mar. 2009, pp. 141-246.)
 8. 葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室第 90 期，2010 年 4 月，頁 74-83。(Keh Shang Gee, Tax Filing and Taxpayers Right, *Taiwan Jurist*, [90], Apr. 2010, pp. 74-83.)
 9. 葛克昌，憲法解釋與稅捐罰，司法院大法官 2009 年度學術研討會－憲法解釋與納稅義務人之權利保障（下冊），司法院主辦，頁 19-58。(Keh Shang Gee, Constitutional Interpretation and Tax Punishment, *Judicial Yuan, 2009 Academic Seminar*, pp. 19-58.)
 10. 葛克昌、鍾芳樺，稅捐規避行為之事實如何認定（下），月旦法學雜誌第 189 期，2011 年 2 月，頁 143-153。
(Keh Shang Gee & Fang Hua Zhong, Determination of Tax Evasion (II), *The Taiwan Law Review* [189], Feb. 2011, pp. 143-153)
 11. 葛克昌、鍾芳樺，稅捐規避行為之事實如何認定（上），月旦法學雜誌第 188 期，2011 年 1 月，頁 165-181。
(Keh Shang Gee & Fang Hua Zhong, Determination of Tax Evasion (I), *The Taiwan Law Review* [188], Jan. 2011, pp. 165-181)

二、外文部分

1. Hey, Johanna, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln, 2002.
2. Kirchhof, P., DStR 1989.
3. Tipke, K., StRO, Band III, 1993.
4. Tipke, Steuerrechtsordnung, Band III, 1993.
5. Tipke, Steuerrecht, 20Aufl., 2010, Köln.