

# 契約類型自由與契約當事人或納稅義務人之認定

黃 茂 榮 \*

## 【目 次】

壹、契約類型自由的概念	(九) 附條件買賣或融資性租賃
貳、契約類型之選擇及其稅捐債務	(十) 融資或債券交易
一、契約類型之選擇	(十一) 繼受取得或原始取得與房屋契稅
二、不同契約類型之稅捐義務	參、契約當事人或納稅義務人之認定
(一) 僅肯定法律婚不承認事實婚	一、契約當事人之認定原則
(二) 通謀虛偽意思表示	(一) 以名義人為準
1. 名為買賣實為贈與	(二) 委任：直接代理或間接代理
2. 名為委任實為買賣	(三) 仲介：行紀與居間
3. 先交換後買賣	二、應以履行行為而非物權行為逆向推論銷售關係
4. 虛偽之契約聯立	三、通謀虛偽意思表示之隱藏行為的當事人
(三) 借名或借牌	四、人頭契約與真實契約當事人
1. 借牌經營	五、信託業務之契約當事人
2. 借名建屋或買屋出售	六、契約類型之否認與契約當事人之變更
3. 借名購買農地	(一) 通謀虛偽意思表示與隱藏行為
4. 借名投資	(二) 借名或借牌營運
(四) 信託	(三) 加盟店在其銷售關係的當事人地位
(五) 銷售系統	(四) 經銷、代銷或仲介
1. 直銷、代銷或經銷	(五) 品牌貨物供應商與賣場之聯盟
2. 經銷或仲介	1. 品牌貨物或勞務之銷售通路的特色
3. 加盟銷售系統	2. 品牌貨物或勞務之通路障礙
(六) 策略聯盟：租賃或隱名合夥	(六) 直接投資或間接投資
(七) 直接投資或間接投資	
(八) 受僱或執行業務	

在以契約為基礎的課稅事實，其契約類型之歸類，首先影響其稅捐客體之屬性（例如買賣繼受取得或承攬原始取得，薪資所得或執行業務所得）；其次，在徵納雙方有契約類型之歸屬上的不同看法（例如經銷或仲介）時，可能由於稅捐稽徵機關否定納稅義務人所認定之契約，並重構其認定為存在之契約，而發生契約類型的變更及其當事人之歸屬的改變問題。在通謀虛偽意思表示、信託、借用他人名義或借人頭從事交易的情形，也必然引起契約當事人之界定的問題。在銷售稅如果也與在所得稅一樣，因重視契約利益之實質歸屬，而否認其銷售關係之

\* 司法院大法官、台灣大學法律學院兼任教授

法律形式，否定按其意思表示之名義所界定之契約當事人，則會引起無漏稅結果之營業稅的漏稅問題。此外，就稅捐規避，在所得稅法第六十六條之八增定關於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的類型後，亦增加一些契約關係之否認及重構的類型。

### 壹、契約類型自由的概念

依由私法自治原則衍生之契約自由原則，一個人除有權自由決定是否為意思表示或為契約之締結外，並有權自由決定其意思表示或契約的相對人、意思表示或契約的內容、方式與類型。這些併稱為契約自由。契約自由中與契約類型之選擇有關者，稱為契約類型之選擇的自由。契約自由受憲法第二十二條之保障<sup>1</sup>。其限制應有法律為依據，並符合比例原則。惟關於契約類型之選擇自由，其行使尚有濫用之禁止的問題。有無濫用之判準，實務上係指是否違反實質課稅原則。由於實質課稅原則在稅捐稽徵實務上的運用，較諸誠信原則在民事法上的適用，尚欠缺適當之經驗的累積，所以，在具體案件，其適用之結果為何，對於納稅義務人難以預測。這有害於法的安定性。如何改進，有待各方努力釐清。最可以引為解決之方針者當是：只要納稅義務人之契約類型的選擇不引起稅捐之損失的結果，在稅捐法上，應論為其選擇不構成權利濫用<sup>2</sup>。

### 貳、契約類型之選擇及其稅捐債務

#### 一、契約類型之選擇

---

<sup>1</sup> 司法院釋字第 643 號解釋：「人民之財產權及契約自由，為憲法第十五條及第二十二條所保障。國家對上開自由權利之限制，應以法律定之，其限制且須符合比例原則，始符憲法第二十三條規定之意旨。」

<sup>2</sup> 司法院 83.02.04.大法官釋字第 337 號解釋：「營業稅法第五十一條第五款規定，納稅義務人虛報進項稅額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。依此規定意旨，自應以納稅義務人有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款者，始得據以追繳稅款及處罰。」關於稅捐處罰，該號解釋顯然有這樣的看法。不過，後來實務的發展，至行政法院（現改制為最高行政法院）八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，關於「非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法」的看法，已基本上挖空該號解釋本來的意涵。關於非交易對象開立發票，乍看之下，會有開立及取得發票之營業人必有不法意圖的猜想。然事實上所以有所謂非交易對象開立發票，可能肇因於徵納雙方關於契約類型之認識的差距，以致於系爭營業人開立之發票被定性為非交易對象開立之發票，從而引起虛報進項稅額的問題。

所謂類型，在法律學上或實務上，指以在規範上有意義之共同特徵為基礎所建構之群組。關於契約之類型，有法律已經給予名稱並明文加以規定者，此即有名契約。其典型為債編中所規定之各種之債及物權法中規定之物權。即便是關於物權，民法採物權法定主義，但實務上除不限制人民選擇適合之物權的自由外，於人民利用已法定之物權類型，建構法律未明定之類型時，法律亦不否認其效力，例如利用移轉所有權，擔保債務之讓與擔保。後來並促成英美法制中之動產擔保（動產抵押、附條件買賣、信託占有）（動產擔保交易法）及信託（信託法、信託業法、證券投資信託及顧問法）等契約類型的繼受。

有僅是在交易習慣上廣為締結，已成一定之交易類型者。該類型稱為生活或業務類型。這種契約通常是由於新生，或由於複雜，而難以在法律中統一給予一套明文之強制或任意的規定。例如（商標權、專利權或著作權之）授權契約、加盟銷售系統、企業間之策略聯盟、融資性租賃、選擇權的買賣等。因此，讓契約當事人自己全面具體化其需要之契約內容。即使如此，當交易習慣對於一定之契約已相約成俗有一定之習慣上的約定，該約定即使尚未演變為習慣法，在此種契約之締結，如欠缺對於民法第一百五十三條第二項所稱之非必要之點的協議，法院依其事件之性質定其相關內容時，其事實上之慣行仍會有重要的意義。

為達到相同之生活或業務上的目的，民事法常規定有二個以上的契約類型可供選擇。此外，即使締約人不選擇有名契約，而自創契約類型，除非其有違反強制或禁止之規定（民法第七十一條）或背於公共秩序或善良風俗（民法第七十二條）的情形外，亦不加以禁止。由此顯示，在契約之締結上，關於契約類型，民事法的規範意旨主要在於保障締約人之類型選擇自由，非為「防止妨礙他人自由，避免緊急危難，維持社會秩序，或增進公共利益所必要」不得以法律限制加以限制（憲法第二十三條）<sup>3</sup>。

<sup>3</sup> 司法院釋字第 576 號解釋：「契約自由為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治之基礎，除依契約之具體內容受憲法各相關基本權利規定保障外，亦屬憲法第二十二條所保障其他自由權利之一種。惟國家基於維護公益之必要，尚非不得以法律對之為合理之限制。保險法第三十六條規定：『複保險，除另有約定外，要保人應將他保險人之名稱及保險金額通知各保險人。』第三十七條規定：『要保人故意不為前條之通知，或意圖不當得利而為複保險者，其契約無效。』係基於損害填補原則，為防止被保險人不當得利、獲致超過其財產上損害之保險給付，以維護保險市場交易秩序、降低交易成本與健全保險制度之發展，而對複保險行為所為之合理限制，符合憲法第二十三條之規定，與憲法保障人民契約自由之本旨，並無抵觸。人身保險契約，並非為填補被保險人之財產上損害，亦不生類如財產保險之保險金額是否超過保險標的價值之問題，自不受保險法關於複保險相關規定之限制。最高法院七十六年臺上字第一一六六號判例，將上開保險法有關複保險之規定適用於人身保險契約，對人民之契約自由，增加法律所無之限制，應不再援用。」司法院釋字第 643 號解釋：「人民之財產權及契約自由，為憲法第十五條及第二十二條所保障。國家對上開自由權利之限制，應以法律定之，其限制且須符合比例原則，始符憲法第二十三條規定之意旨。」

契約類型之選擇的需要，原始並不是源自稅捐規劃。例如為滿足一個（營業）人生活或經濟活動之場地的需要，依民法規定之有償的契約類型，關於土地，有債權關係之買賣、互易（交換）、租賃；有物權關係之所有權、典權、地上權、永佃權。關於房屋有委建（承攬）、買賣、互易（交換、合建）、租賃。對於不同的債權契約類型及其匹配之物權行為，稅捐法可能有應稅或免稅，稅基的計算基礎，稅率高低等不同的規定。因此，產生稅捐規劃的可能性。加上有一些屬人性的稅捐優惠規定，進一步誘發以虛偽當事人（人頭）詐取稅式補貼的脫軌行為。然只要不涉及契約類型之選擇的濫用，利用稅捐規劃以負擔最少的稅捐，是稅捐法秩序容許的行為。所以，在稅捐稽徵實務上，當發現有不適當之稅捐規劃時，稅務機關最該努力的是亡羊補牢，而不是將對稅務機關公開之稅捐規劃直接論為稅捐之逃漏，或將之論為可處以稅捐秩序罰之行為。例如土地稅法第五十四條第二項規定：「土地買賣未辦竣權利移轉登記，再行出售者，處再行出售移轉現值百分之二之罰鍰。」該規定等於剝奪以土地所有權之移轉為內容之債權讓與在稅捐法上之合法性<sup>4</sup>。惟其民事法上之合法性不受影響<sup>5</sup>。在這種情形，如有稅捐秩序之規範上的必要性，其實應將該債權之移轉直接規定為其相關稅捐的稅捐客體。不過，事實上關於土地所有權之債權的移轉，雖可能引起緩課土地增值稅的結果，但並不致於終局影響土地增值稅的稅收。蓋土地增值稅有若加值型營業稅，其課稅標的之最後的稅捐負擔，取決於「最後之移轉價格」減「前次移轉時核計土地增值稅之現值」的餘額。是故，因省略登記而未繳納之土地增值稅，在該債權之受讓人申請登記為所有權人時，將被追捕回來。只有在因繼承取得之土地再行移轉的情形，才不減「前次移轉時核計土地增值稅之現值」，而減「繼承開始時該土地之公告現值」，以計算其土地增值稅的稅基（土地稅法第三十一條第二項）。可能因省略登記而受到影響的稅收其實是：房屋契稅。而契稅條例並沒有為房屋契稅之確保，禁止房屋之省略登記。

---

<sup>4</sup> 財政部 70.6.20.臺財稅第 35031 號函：「經法院判決確定土地應由讓售人將所有權移轉登記予承受人指定之第三人，稽徵機關自應依照判決，受理其土地移轉現值申報。至於既已查明承受人與指定之第三人間，已訂有買賣契約實據，自應依照土地稅法第五十四條第二項有關處罰之規定辦理。」

<sup>5</sup> 財政部 69.8.18.臺財稅第 36875 號函：「土地稅法第五條第二項規定，係將『買賣』與『交換』二者併列，則土地稅法第五十四條第二項所定『買賣』，應不包括互易（交換）在內，自亦無上開土地稅法之適用。」該函首先區別買賣與互易，而後認為不得將關於買賣的規定，適用於交換。」財政部 80.12.5.臺財稅字第 800377110 號函：「共有土地辦理分割，倘分割後取得之土地價值，與原特分比例所算得之價值不等，其屬無補償者，應無土地稅法第五十四條第二項規定之適用。如屬有補償者，土地價值增加之一方，因土地分割後所取得之土地價值增加而支付地價補償予地價減少之他方，其性質與買賣相同，土地價值增加之一方在共有土地分割未辦竣權利移轉登記前，再行出售土地時，應依照土地稅法第五十四條第二項規定辦理。」

## 二、不同契約類型之稅捐義務

為達到相同之生活或業務上的目的，可以採取之契約類型不同時，其稅捐義務亦可能不同。這提供稅捐義務人規劃其生活或業務關係，以繳納最少稅捐的可能性。此即稅捐義務人在稅法上之契約的形成自由。對於該形成自由之行使及其結果，稅務機關因不同之生活或業務關係，有肯定之者，亦有否定之者。

### (一) 僅肯定法律婚不承認事實婚

婚姻在所得稅、遺產及贈與稅、土地增值稅之課徵，皆有其效力。例如納稅義務人與其配偶之所得強制合併申報（所得稅法第十五條第一項）。其受到的影響為：除配偶之免稅額及薪資所得特別扣除額外，「其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除，並不得再減除薪資所得分開計算者之免稅額及薪資所得特別扣除額」（同條第二項）。按第十四條及第十五條規定計算個人綜合所得總額時，如納稅義務人及其配偶經營兩個以上之營利事業，其中有虧損者，得將核定之虧損，自核定之營利所得中減除，以其餘額為所得額（所得稅法第十六條第一項）。這是有利於婚姻的規定。

被繼承人死亡前二年內，贈與其配偶之財產，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，依遺產及贈與稅法規定課徵遺產稅（遺產及贈與稅法第十五條第一項第一款）<sup>6</sup>。在遺產總額的計算上，被繼承人遺有配偶者，得自遺產總額中扣除四百萬元，免徵遺產稅（遺產及贈與稅法第十七條第一項第一款）。在贈與總額的計算上，配偶相互贈與之財產不計入（同法第二十條第一項第六款）。都市計畫法第五十條之一後段：公共設施保留地因繼承或因配偶間之贈與而移轉者，免徵遺產稅或贈與稅。關於贈與稅的部分，本條只是重申遺產及贈與稅法第二十條第一項第六款的規定。關於遺產稅部分，遺產及贈與稅法第十六條第十二款原僅規定：被繼承人遺產中經政府闢為公眾通行道路之土地或其他無償供公眾通行之道路土地，經主管機關證明者，不計入遺產總額。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，仍應計入遺產總額。本條擴大該款所定不計入

<sup>6</sup> 98.01.21.修正公布之遺產及贈與稅法廢止遺產稅及贈與稅之累進稅率的規定，而一概按課稅遺產淨額（第十三條），及課稅贈與淨額（第十九條第一項），課徵百分之十後，同法第十五條第一項關於將被繼承人死亡前二年內贈與之財產，併入其遺產總額，依本法規定課徵遺產稅的規定，已不再具有增減遺產稅及贈與稅的意義。為簡化遺產稅及贈與稅之稽徵程序，應將同法第十五條廢止。

遺產總額之財產的範圍。

土地稅法第二十八條之二第一項：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」依本項規定申請不課徵土地增值稅，僅有緩課，而無免稅的意義。

上述規定所稱之配偶限於法律婚意義下之配偶，不含事實婚。

## （二）通謀虛偽意思表示

關於通謀虛偽意思表示，民法第八十七條規定：「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。但不得以其無效，對抗善意第三人（第一項）。虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定（第二項）。」稅捐稽徵法對於通謀虛偽意思表示並未規定其稅捐法上之效力。

就通謀虛偽意思表示，出自經濟觀察法，德國稅捐通則第四一條規定：「一個法律行為自始或嗣後無效者，只要其當事人還是使該法律行為之經濟上的結果發生並予維持，則其無效不妨礙課稅。但稅法另有規定者，不在此限（第一項）。通謀虛偽之意思表示或表見行為不妨礙課稅。通謀虛偽之意思表示隱藏其他法律行為者，其稅捐之課徵，以該隱藏之法律行為為準（第二項）。」核其內容與民法第八十七條規定之內容大致相當。但按實際履行之情形，調整無效法律行為在稅捐法上的效力。如僅有無效之通謀虛偽意思表示，而無隱藏於其中之法律行為，則通謀虛偽意思表示本不引起稅捐債務<sup>7</sup>。然如其當事人還是使該法律行為之經濟上的結果發生並予維持，則除稅法另有規定外，其無效應不妨礙課稅。有疑問者為：在稅捐稽徵法中若無相當於德國稅捐通則第四一條之明文規定，得否依肯認實質課稅原則之釋憲解釋或稅捐稽徵法的一般規定，給予相同之規範？實務上雖採肯定之見解。但基於構成要件明確性原則，關於稅捐債務的發生規定實不宜止

<sup>7</sup> 最高法院 89.05.12.八十九年度臺上字第 1119 號民事判決：「惟按所謂通謀為虛偽意思表示，乃指表意人與相對人互相故意為非真意之表示而言，故相對人不僅須知表意人非真意，並須就表意人非真意之表示相與為非真意之合意，始為相當。查兩造確於七十一年間約定上訴人將系爭不動產登記為被上訴人名義，但仍由上訴人繼續管理、使用及收益，上訴人並與子女約定伊將房地收回時，子女應配合辦理移轉登記，兩造僅就系爭房地以被上訴人為登記名義人辦理登記為意思表示之合致，上訴人並未將系爭房地贈與被上訴人，為原審確定之事實，倘係無訛，則上訴人主張兩造就系爭房地成立借名契約，並非贈與，即非全屬無據。……且所謂脫法行為係指當事人為迴避強行法規之適用，以迂迴方法達成該強行法規所禁止之相同效果之行為而言。法律並無禁止父母將其不動產借用子女名義登記之強制規定，即難認此借名登記係脫法行為。倘上訴人當時純係基於父女親誼，借用被上訴人名義登記，並無贈與之意思，縱將來有贈與之合意，亦於將來變更為贈與時，始生課徵贈與稅之問題。」

於尚須具體化之實質課稅原則的一般規定（稅捐稽徵法第十二條之一第一項、第二項）。在通謀虛偽之意思表示，實務上發生過之隱藏的法律行為例如：

### 1. 名為買賣實為贈與

由於贈與應課贈與稅，所以近親有時利用買賣掩飾贈與。為對抗此種難以調查證據，證明其真偽之通謀虛偽的意思表示，遺產及贈與稅法第五條第六款規定：二親等以內親屬間財產之買賣，除能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者外，以贈與論，應依同法規定，課徵贈與稅<sup>8</sup>。於是，實務上發展出，利用二次以上之輾轉買賣，塑造非二親等以內親屬間財產之買賣的外觀，以規避該條規定之適用。例如利用先由甲，將房地賣給無親屬關係之第三人乙，而後再由乙賣給甲之二親等以內親屬丙之輾轉的買賣，避開遺產及贈與稅法第五條第六款之適用。甲丙間該迂迴的買賣仍應適用該款規定。甲丙如不能分別證明甲乙間及乙丙間之買賣確屬真正，則除仍應課徵贈與稅外，財政部並認為：「參照民法第八十七條『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。但不得以其無效，對抗善意第三人。』與第一百八十八條第四款有關因不法原因而為給付者不得請求不當得利之返還等規定之精神，曹君（按即：乙）申請退還原繳納之契稅，顯係以自己不法之事實行為主張權益，其申請無理由<sup>9</sup>。」

<sup>8</sup> 該款規定雖具有擬制的形式，而實在僅是透過舉證責任之移轉所構成之推定。法律上的推定，除法律另有規定外，原則上得舉證推翻。例如民法第九百四十三條第一項規定：「占有人於占有物上行使之權利，推定其適法有此權利。」除所有權人基於其所有權外，其他人不能透過證明，占有人係無權占有人來否認，該項對占有人推定之適法的權利。最高法院民事判決八十六年度台上字第三七七〇號民事判決：「占有人於占有物上行使之權利，推定其適法有此權利。善意占有人依推定其為適法所有之權利，得為占有物之使用及收益。為民法第九百四十三條、第九百五十二條所明定。是無權占有他人之土地使用收益者，僅該他人得依法排除其侵害，第三人仍無權對其使用收益妄加干涉。苟第三人侵害占有之收益，占有人非不得依侵權行為法則請求該第三人賠償其損害。」最高法院民事判決八十五年度台上字第一四〇〇號：「占有人於占有物上，行使之權利，推定其適法有此權利。又占有人，推定其為以所有之意思、善意、和平及公然占有者，民法第九百四十三條、第九百四十四條第一項分別定有明文。是物之占有人，縱令為無合法法律關係之無權占有，然其占有，對於物之真正所有人以外之『第三人』而言，依同法第九百六十二條及上開法條之規定，仍應受占有之保護。此與該物是否有真正所有人存在及該所有人是否對其『無權占有』有所主張，應屬二事。」

<sup>9</sup> 財政部 88.08.12. 臺財稅字第八八一九三四六七一號函：「主旨：貴市新興區民族二路一二三之四號房屋，原所有人毛逸萍出售予曹子芳，於辦竣所有權登記後，再出售移轉登記予毛君之母楊秀菁名下，嗣後經行政法院判決該三角買賣關係實質為毛君贈與其母楊女士之關係，毛君與曹君之買賣，在未辦竣塗銷登記前，得否視為其原買賣移轉不存在，而准予退還原繳納之契稅？說明：三、本案事實，依行政法院判決之認定，該三角買賣關係實質上為原所有人與其母間之贈與，即

## 2. 名為委建實為買賣

名為委建實為預售屋之買賣者，按實質課稅原則，仍應課徵契約<sup>10</sup>。委建契約之比較偷懶的規劃是：簡單將預售屋購買人申報為該新建房屋之起造人<sup>11</sup>。比較周詳的規劃為：將預售屋之銷售關係解析為土地的買賣及房屋之興建的承攬關係，並先將土地過戶給買受人，而後才由建設公司與該土地買受人締結房屋之興建的承攬契約。該買賣契約與承攬契約有聯立的混合關係。在後一較為周詳的規劃，從法律關係之形式而論，難以否認後來該新建房屋之取得是基於承攬契約之原始取得，應免徵房屋契稅。其唯一的破綻為：該基地買賣契約與房屋之興建的承攬契約之聯立，或該房屋承攬契約對於基地買賣契約之搭售。亦即土地買受人甲必須依土地原所有權人乙開立之約款，委託乙興建房屋，乙始願意將該土地賣於該買受人甲。這使整體而觀，該聯立契約實際上具有預售屋之買賣的經濟實質<sup>12</sup>。是

---

涉有假買賣真贈與之通謀不法行為，參照民法第八十七條『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。但不得以其無效，對抗善意第三人。』與第一百八十四條第四款有關因不法原因而為給付者不得請求不當得利之返還等規定之精神，曹君申請退還原繳納之契稅，顯係以自己不法之事實行為主張權益，其申請無理由。」民法第一百八十四條第四款有關因不法原因而為給付者不得請求不當得利之返還的規定，在稅捐稽徵法無明文規定的情形，是否應有其適用，尚有討論餘地。關於類似的問題，財政部在該函先後，其實也有不同的見解。例如財政部 97/04/30 台財稅字第 09700196750 號函：「（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。」

<sup>10</sup> 財政部 80.11.13. 臺財稅第八〇一二六一五六六號函：「委建人以土地委託承包人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅。但如經稽徵機關查明實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則，仍應課徵契稅。」

<sup>11</sup> 行政法院 84.11.24. 八十四年判字第 2934 號判決：「所謂委建房屋契約，係指委建人以自己所有或享有地上權、典權或承租之土地並提供建材，與建商訂定契約，由建商提供勞務，為其完成房屋之建造者而言，其性質屬承攬。至若委建人僅交付一定之價款，由建商於房屋建成後將土地及房屋之產權登記與委建人者，雖其名為委建，實質仍屬買賣。於此情形，雖以委建人名義請領建造執照及使用執照，仍應依契稅條例第十六條第一項規定，自房屋買賣契約成立之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報契稅。」

<sup>12</sup> 行政法院 84.12.21. 八十四年判字第 2871 號判決：「財政部八十年十一月十三日臺財稅第八〇一二六一五六六號函：『委建人以土地委託承包人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅，但如經稽徵機關查明實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則，仍應課徵契稅。』……準此，實際上向建屋者購買房屋之人，縱以自己名義請領建造執照及使用執照，仍應依同條例第十六條



故，依實質課稅原則，仍應課徵房屋買賣的契稅。

### 3. 先交換後買賣

「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。但因繼承而移轉之土地，各級政府出售或依法贈與之公有土地，及受贈之私有土地，免徵土地增值稅」（土地稅法第二十八條）。其中有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉（同法第五條第二項）。移轉方式之不同，並不影響其應適用之土地增值稅的稅率（同法第三十三條）。

自用住宅用地、自營工廠用地或自耕之農業用地出售或被徵收後，另行購買土地，供與原先相同目的之使用者，自完成移轉登記或領取補償地價之日起，二年內重購土地合於左列規定之一，其新購土地地價超過原出售土地地價或補償地價，扣除繳納土地增值稅後之餘額者，得向主管稽徵機關申請就其已納土地增值稅額內，退還其不足支付新購土地地價之數額。亦即在新購土地地價超過出售土地地價或補償地價之土地增值稅的稅後餘額限度內，原則上可申請退還其繳納之土地增值稅（土地稅法第三十五條）<sup>13</sup>。該條規定固然立意良善，但在其運作機制

---

規定，自房屋買賣契約成立之日起三十日內，申報繳納契稅。……查所謂委建房屋契約，係指委建人以自己所有或享有地上權、典權或承租之土地並提供建材，與建商訂定契約，由建商提供勞務，為其完成房屋之建造者而言，其性質屬承攬。至若委建人僅交付一定之價款，由建商於房屋建成後將土地及房屋之產權登記與委建人者，雖其名義委建，實質仍屬買賣。於此情形，雖以委建人名義請領建造及使用執照，仍應依契稅條例第十六條規定，自房屋買賣契約成立之日起二十日內，申報契稅。……本件系爭房屋（御花園）連同基地，係天御公司於七十九年十一月間由僑泰廣告企劃公開推出銷售，標明自地自建等情，有廣告單附原處分卷足按，即原告起訴狀亦供承其簽約前曾見廣告刊有『自地自建』之情，足見原告簽約之前，系爭房屋連同基地已由他人整體規劃設計預售中，衡情自無由原告買受土地，委託他人建築房屋之理。觀原告提出之土地買賣及房屋委建契約書，均附有價款分配明細表，所分期別完全一致，即原告每期繳納，均土地房屋價款同時繳納，無非預購房地，只是分別其價款，分立二契約，顯難認有委建房屋之情事。又建屋契約雖係由原告與徐瑞榮簽訂，訂約他方當事人非天御公司，惟賣方於八十年六月二十日已由被告輔導辦畢天御公司設立登記（參見原處分卷附該公司執照），此契約一方當事人有無變更，於本件原告非以自有土地委託他人建屋，而實係支付價款購買房屋，依法應負繳納契稅之義務，並無影響。況嗣係以天御公司名義履行交屋義務，原告亦已受領，是原告徒以被告認定其向天御公司購屋，與事實不符，遂認本件契稅之課徵為不當云云，即非可採。」本件賣方當事人之變更的意義為出賣人買賣契約上權利義務之概括繼承。不影響買受人在該買賣契約的地位。

<sup>13</sup> 財政部 88.09.29.臺財稅字第 881945916 號：「查當事人雙方約定互相移轉金錢以外之財產權者，準用關於買賣之規定，為民法第三百九十八條所規定。又依土地稅法施行細則第四十二條規定，土地交換應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅，是以交換土地可依土地稅法第三十五條規定辦理退稅。」

上未注意到，有意出脫該條所定之土地者，可以先利用交換，拉高參與交換之土地於下次移轉時，在其土地漲價總數額之計算上，得自核定之申報移轉現值中減除之前次移轉現值（第三十一條第一項第一款），以降低其稅基。因此，實務上有通謀虛偽之交換的問題<sup>14</sup>。對於交換後之買賣，質疑其交換之真正，牽連過廣，蓋必須否認前後二次買賣的真正，而後才能對於第三次之買賣如實課稅。比較簡單明瞭的方法應是：在退回第二次買賣之土地增值稅的限度，將第二次買賣對於買受人論為免徵土地增值稅，從而可以在其下一次買賣時，以該筆土地出賣人買入時核計土地增值稅之移轉現值，為本次應自核定之申報移轉現值中減除的前次移轉現值。

#### 4. 虛偽之契約聯立

有些契約關係不是銷售關係，因此免徵營業稅。例如入會、入股或投資關係，以及債務人對於債權人提供之現金或其他擔保。是故，有時營業人試圖將一個銷售關係解析成數個契約關係，或將一筆給付解析為數個性質不同的給付，例如在高爾夫球證之買賣，球場經營者，試圖將其交易關係解析成一個球證（球場使用）關係及一個與球場無關之偏遠土地的買賣關係，並使之聯立；或將其給付解析成球場使用權利金、球場會員聯誼會之入會費及其相關債務之現金擔保（保證金），以縮小球證或球場使用權利金的數額，降低其營業稅之稅基。由於上述土地買賣除與球證買賣有聯立關係外，對於球證購買人，土地買賣部分不但價金偏高而且少有經濟意義。入會費部分，因事實上球證購買人並無有意義參與會務運作的機會；保證金部分，因事實上無該金錢保證之需要，且數額亦偏高，所以皆與常規交易可能有之約定內容不符。此外，該入會費及保證金皆已由球證發行人獨立決定支用項目，無與會員共同決定之實質及備供擔保之特徵。是故，該等安排皆可推定是虛偽之安排。特別是關於入會費及保證金部分，應待其將來在退會退還時，始得以之為證據方法，證明原先推定其為銷售額之一部分與事實不符，以申請退還<sup>15</sup>。

<sup>14</sup> 財政部關稅總局 92.12.04.臺財稅字第 0920456721 號：「按交換土地可依土地稅法第三十五條規定辦理退稅，前經本部八十八年九月二十九日臺財稅第八八一九四五九一六號函釋有案。惟查民法第八十七條規定：『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。但不得以其無效對抗善意第三人。』上開規定，亦適用於稅法。是以，本案如經查有積極而直接之證據，顯示該交換土地確屬虛偽，冀圖墊高土地之前次移轉現值，以減少再次移轉之漲價總數額，應無該條文退還土地增值稅規定之適用。」

<sup>15</sup> 司法院 89.04.07.釋字第 500 號解釋：「營業稅法第一條規定，在中華民國境內銷售貨物或勞務，均應依本法規定課徵營業稅。又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

### (三) 借名或借牌

#### 1. 借名或借牌經營

借名或借牌的特色是：一個（營業）人經名義人或牌照權利人之同意或特許，以名義出借人之名義或以借得之牌照權利人的名義，從事營業。在公司之委託經營、商標權之授權使用、加盟銷售體系之加入，其授權可能會含以委託人、授權人或加盟主的名義從事營業。在這種情形，如果不是意在分享委託人、授權人或加盟主的商譽，其名義或牌照之借用通常涉及通謀虛偽意思表示。屬於俗稱之借用人頭的問題。

冒名與借名不同。在冒名的情形，不但冒名者未表明代理意旨，且無以被冒名者之名義，從事該法律行為的意思，而且相對人亦誤以為冒名者即其所冒之名義指稱之人。要之，相對人並無當事人同一性之誤認。所以，該被冒名者並非該法律行為的當事人，仍以該冒他人之名者為表意人。至於是否有當事人資格之錯誤（民法第八十八條第二項）屬於另一個問題。

在一個自然人甲無代理權，而以他自然人乙之名義從事法律行為，且未表明代理意旨的情形，該無權代理行為與冒名之法律行為在外觀上難以區分。其區別取決於相對人丙是否知悉甲所使用之姓名為他人（乙）之姓名，以及甲並無意自居為表意人。如丙知悉，則甲之所為仍係代理行為。應以乙為表意人。至於甲無代理權而為代理行為，應依無權代理的規定定其效力。在民事法上，在本人承認前，無權代理行為固然效力未定（民法第一百七十條第一項）。惟在其承認前，相對人倘已為債務之履行，例如已為價金之給付，其營業稅之報繳義務是否發生，以及應以誰為納稅義務人？在這種情形，應暫以該無權代理人為納稅義務人（營業稅法第二條參照），待本人承認該代理行為時，才由本人繼受該營業稅的報繳義務。

反之，在借名締約，至少出借名義者，願意自己當做以其名義所從事之法律

---

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，亦經本院釋字第四二〇號解釋在案。財政部七十九年六月四日臺財稅字第七九〇六六一三〇三號函釋示：『高爾夫球場（俱樂部）向會員收取入會費或保證金，如於契約訂定屆滿一定期間退會者，准予退還；未屆滿一定期間退會者，不予退還之情形，均應於收款時開立統一發票，課徵營業稅及娛樂稅。迨屆滿一定期間實際發生退會而退還入會費或保證金時，准予檢附有關文件向主管稽徵機關申請核實退還已納稅款。』係就實質上屬於銷售貨物或勞務代價性質之『入會費』或『保證金』如何課稅所為之釋示，並未逾越營業稅法第一條課稅之範圍，符合課稅公平原則，與上開解釋意旨無違，於憲法第七條平等權及第十九條租稅法律主義，亦無抵觸。」

行為的當事人，負擔風險並分享與其提供之商譽價值相當的報償。因此，出借名義者應仍為該以其名義所從事之法律行為的當事人，有自該法律行為發生之權利義務。出借名義或牌照，使借名或借牌者，得以該名義或牌照，從事法律行為。這與由出借名義或牌照者將代理權授與借用名義或牌照者，以從事法律行為在外觀上並無差異。所差異者為：在典型之代理權的授與情形，代理行為之法律效力不僅在法律形式上，而且在經濟實質上皆歸屬於該法律行為之名義人（本人）；而在借名或借牌從事法律行為的情形，該代理行為之法律效力，在法律形式上歸屬於出借名義或牌照者，而且在經濟實質上歸屬於借名或借牌者。該法律上之形式歸屬與經濟上之實質歸屬不同一人的情形，雖與信託關係類似，但有一個重要的不同<sup>16</sup>：在信託的情形，其法律上形式歸屬者為受託人（實際從事該法律行為的人）；其經濟上實質歸屬者為信託人或受益人（非實際從事該法律行為的人）。在借名或借牌的情形，其法律上形式歸屬者為出借名義或牌照者，而非實際從事該法律行為的人（借名或借牌者）；其經濟上實質歸屬者為借名或借牌者，他同時是實際從事該法律行為的人。比較接近於此種法律關係之特徵者為：委託經營，且雙方約定委託人僅按銷售額或銷售利潤之一定比例分享利益。按銷售額或銷售利潤之一定比例分享利益，為事業經營風險之分擔與成果之分享。此與出租營業資產，無論營業狀況如何，收取（定額）租金者，不同。

有疑問者為：在營業稅法上，得否以借名從事營業，違反其目的事業之監理法令為理由，否認出借名義者在該法律行為（代理行為）之當事人地位，而改以借名者為其當事人？在借牌投標營造的情形，縱使在該投標之民事關係上，還是以該出借牌照者為承攬人，負其履行義務，享有請求報酬的權利。但在營業稅課徵實務上還是一概否認該出借牌照者之承攬人地位，而認為借牌投標營造者才是該承攬契約的承攬人，應由其開立統一發票。該見解在營業稅法上產生改變銷售關係之當事人的結果。自該出借牌照者取得之統一發票成為「未依規定」取得之發票（營業稅法第十九條第一項第一款）。定作人如是營業人，並據該發票所載營業稅款扣抵其銷項稅額，將引起嚴重之虛報進項稅額的問題（營業稅法第五十

<sup>16</sup> 法務部 99.02.09.法律字第 0980054764 號：「按信託法第 1 條規定：『稱信託者，謂委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。』準此，信託關係之成立，除須有信託財產之移轉或其他處分外，尚須受託人因此取得信託財產之管理或處分權限；倘受託人對於信託財產並無管理或處分之權限而屬於消極信託者，因消極信託之受託人僅為信託財產之形式所有人，不符合信託法第 1 條所規定「受託人依信託本旨管理或處分信託財產」之要件，非屬我國信託法上所稱之信託。申言之，委託人將其財產權移轉於受託人，如自己仍保有實際支配及收益之權利者，其移轉縱以『信託』為名，尚非信託法上之信託（本部 96 年 12 月 26 日法律字第 0960043160 號函參照）。」

一條第五款)<sup>17</sup>。在寧爲雞首，毋爲牛後的大環境，一個營造廠願意隱姓埋名借牌營運，必有其不得已之營業稅法外的苦衷。在這種案件，其實國家並無營業稅損失。試圖以營業稅之處罰爲手段，矯正營造業之脫軌營業行爲，且其處罰之內容爲漏稅罰，是否得當，值得檢討。蓋營業稅法外的問題，必須營業稅法外解決，才能對症下藥。

## 2. 借名建屋或買屋出售

不論是借名建屋或買屋出售，其意如不在於借用名義人之商譽，則其目的通常僅在於分散業務或所得，以在營業稅及營利事業所得稅的層次，規避營業人或營利事業地位之取得。在財產交易所得稅的層次，分散財產交易所得，以降低綜合所得稅之累進效果，減輕綜合所得稅的負擔。在所得稅的課徵，應對於取得所得者課徵所得稅，所以在借名建屋出售，亦即以他人名義爲起造人的情形，其財產交易所得歸屬於出資建屋者<sup>18</sup>。同理，在借名買屋出售的情形，亦應以出資者

<sup>17</sup> 財政部 84.5.23.臺財稅字第 841624947 號函：「關於『東林專案』、『清塵專案』，營業人取得借牌照營造廠商開立之發票案件，應依左列規定辦理：1.建築業之營業人如有建築房屋之事實，而因礙於建築法令之規定，取得借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證，且該營造廠商已依法報繳營業稅者，應依本部 83.7.9. 臺財稅字第八三一六〇一三七一號函說明二（二）2 規定辦理，即除應依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款及依稅捐稽徵法第四十四條規定處行爲罰外，得免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。2.如前述營造廠商無出借牌照事實而純係出售發票謀取不法利益，並經法院判決確定者，則仍應對該取得不實發票之營業人，依本部 83.7.9. 臺財稅字第八三一六〇一三七一號函說明二（一）2 規定及本部 84.3.24.臺財稅字第八四一六一四〇三八號函規定辦理，即除應依稅捐稽徵法第四十四條規定處行爲罰外，如該營業人能證明確有支付進項稅額予實際銷貨之營業人，並經稽徵機關查明開立發票之營造廠商已依規定揭期申報進、銷項資料，並按其申報之應納稅額繳納者，得依營業稅法第十九條第一項第一款規定追補稅款，免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰，否則，應依營業稅法第五十一條第五款規定補稅並處罰。」依該函示取得借牌照營造廠商開立之發票充作進項憑證時，如該營造廠商已依法報繳營業稅者，尚免依營業稅法第五十一條第五款規定處漏稅罰。惟財政部 98.12.07. 臺財稅字第 09804577370 號令將上函廢止，並釋稱：「一、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額，而觸犯加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 51 條第 5 款規定之案件，參照司法院釋字第 337 號解釋意旨，應以虛報進項稅額之營業人是否逃漏稅款爲處罰要件，與開立憑證者之營業稅申報繳納情形無涉。二、營業人以不實進項稅額憑證申報扣抵銷項稅額之案件，如經查明有進貨事實者，應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款、第 51 條第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條規定補稅及擇一從重處罰；如經查明無進貨事實者，除依營業稅法第 15 條第 1 項、第 3 項及第 51 條第 5 款規定補稅處罰外，倘查獲有以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之事證，應依本部 95 年 2 月 6 日台財稅字第 09504508090 號函發布「稅捐稽徵法第 41 條所定納稅義務人逃漏稅行爲移送偵辦注意事項」規定移送偵辦刑責。三、本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函、84 年 3 月 24 日台財稅第 841614038 號函、84 年 5 月 23 日台財稅第 841624947 號函及 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號令，自即日起廢止。」

<sup>18</sup> 財政部 85.7.17.臺財稅字第 851911561 號：「三、關於個人建屋出售，而以他人名義爲起造人者，

為該房屋出售時之財產交易所歸屬的對象。

### 3. 借名購買農地

由於過去限於自耕農始得購買農地，目前自耕農購買農地免徵土地增值稅，因此，非自耕農有時借自耕農之名義，購買農地。此即借名購買農地。在借名購買農地，如果真正買受人有購買資格（特種權利能力），則因沒有稅捐的規避，所以稅務行政不予介入。從而雖有借名，但免向原出售人補徵土地增值稅<sup>19</sup>。由此可見，在稅捐法上，借名買賣並不當然違反稅捐法，是否違反，視借名買賣是否規避稅捐而定。因此，買受人無購買資格者，因構成規避稅捐，應依有關規定補徵原未課徵土地增值稅之稅額<sup>20</sup>。

財政部認為，非農民以脫法行為，利用農民名義移轉農地，並申請免徵土地增值稅成功者，依修正前土地稅法第三十九條之二第一項之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公平原則，依相關規定向法定之納稅義務人補徵土地增值稅，符合法律保留原則<sup>21</sup>。該函釋以「衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公

應將財產交易所歸併出資建屋者之所得稅」。

<sup>19</sup> 財政部 87.12.21.臺財稅字第八七一九八一〇七八號函：「財政部 80.6.18 臺財稅字第 800146917 號函：『第三者利用農民名義購買農地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無免徵土地增值稅之適用。』然農地承受人王君與賴君共同出資購買耕地，而以王君名義辦理產權移轉登記，雖賴君之住所與承受農地屬不同縣市非毗鄰之鄉鎮，依規定不得承受該農地，惟既經查明賴君原具有農民身分，且仍持有與承受地座落在同一縣境之其他農地，應免依本部 80.6.18 臺財稅第 880146917 號函規定向原出售人補徵土地增值稅。」

<sup>20</sup> 財政部 90.1.30.臺財稅字第 0900450181 號：「二、查土地稅法第三十九條之二第一項規定：『作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。』故農業用地移轉得申請不課徵土地增值稅之要件為『作農業使用之農業用地』及『移轉與自然人』。是以，如經查係非屬自然人之第三人利用自然人名義取得農業用地，則屬脫法行為，依實質課稅原則，應無上揭規定之適用。故八十九年一月二十八日以後申請依新修正土地稅法第三十九條之二第一項規定不課徵土地增值稅之農地移轉案件，如經查明有非屬自然人之第三人利用自然人名義取得農業用地之情事，應依有關規定補徵原不課徵土地增值稅之稅額，並參照本部 82/12/30 臺財稅第 821504767 號函釋規定，就個案審酌當事人有無信賴保護原則之適用，以疏減訟源。」

<sup>21</sup> 財政部 92.07.02.臺財稅字第 0920453519 號：「三、查八十九年一月修正前之土地稅法第三十九條之二第一項明定免徵土地增值稅規定之適用要件為『移轉與自行耕作之農民繼續耕作者』，其立法意旨在便利自耕農民取得農地，擴大農場經營規模，故出賣人移轉農地所有權與具農民身分之人，實際上亦由該農民繼續耕作，始符合前揭土地稅法規定而免徵土地增值稅；惟如無農民身分之人，利用符合上開免稅規定之農民名義購買農地，形式上雖符合上開免稅規定，而實質上係以迂迴、不正當的方式避免滿足稅捐構成要件，以規避稅捐之脫法行為，自不符合前揭土地稅法免徵土地增值稅之規範要件與立法意旨，而不得適用免徵土地增值稅之規定。故本部 80/06/18 臺財稅第 800146917 號函釋有關非農民以脫法行為，利用農民名義移轉農地，並申請免徵土地增值稅，涉及逃漏土地增值稅情事，為維護租稅公平，並兼顧租稅法律主義之原則，仍應依相關規定向法定之納稅義務人補徵土地增值稅，係本於租稅法律主義之精神，依修正前土地稅法第三十

平原則」，為符合法律保留原則之論據。這是以目的因素或價值的觀點，解釋或補充法律之規範內容的方法。此為借用他人名義，從事法律行為時，存在之典型的問題：該法律行為所涉財產之歸屬，其法律上的形式與經濟上的實質不一致。在利用信託關係買賣土地有類似的問題。不同者為：單純論借用名義購買農地，只顧慮買得該農地之名義人為誰。尙未申論，購得該土地後究竟由誰管理、使用收益。其由名義人管理、使用收益者，與典型之信託關係相當。其由借用名義者管理、使用收益者，實務上稱為消極信託。認為是一種隱藏有其他法律行為之通謀虛偽意思表示。應以其隱藏之行為論其稅捐法上之效力。其次為：如購得之農地確由名義人管理、使用收益。僅約定：在將來依法得移轉為借用名義者時，得請求出借名義者，無償移轉於借用名義之出資人；或約定待將來依借用名義者之指示，再行出售時，其財產交易所得始歸屬於借用名義者。基於農地政策，國家是否介入？如果要避免非農民介入農地之炒作，應予介入。不適合容許非農民借用信託之合法外觀，取得農地之漲價利益。

#### 4. 借名投資

借名投資，只借用他人之名義投資於事業。其目的在於分散所得<sup>22</sup>或取得該名義人依法始能享有之稅捐優惠。本類型在外觀上難以與隱名合夥或信託投資相區別。其差異存在於如何公示。在過去對於華僑或外國人有顯著之稅捐待遇的差別時，借用華僑或外國人的名義投資的情形，時有所聞。

國人如有借用來自免稅或低稅率地區之國外法人的名義，以經虛偽安排之資金，承購其投資事業原股東之股份或認購原股東放棄之現金增資股份，以逃漏有關稅捐，有關稅捐問題，仍應依實質課稅原則辦理補稅處罰，直至回復原狀為止。此即借名投資之回復原狀的問題。但如自行申請撤回原投資案，其股權以回復原狀為原則，將國外法人目前所擁有之股份，依原出讓股份予國外法人或放棄增資認股權而轉由國外法人認購之比例，逐一轉回原真實股東名下者，原以國外法人名義扣繳之稅款，仍准依前述比例扣抵或退還；原移轉時所納之證券交易稅及證券交易所得稅准予扣抵或退還，轉回時免徵證券交易稅、贈與稅及證券交易所得

---

九條之二第一項之立法目的，衡酌租稅經濟上之功能及實質課稅之公平原則，為必要之釋示，並未逾越母法之規定，亦應符合法律保留原則。」

<sup>22</sup> 財政部 62 台財稅第 36855 號函：「綜合所得稅納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，經稽徵機關查獲補徵稅款並移罰（編者註：罰鍰已改由稽徵機關自行處分）確定後，如該納稅義務人已繳清補徵之稅款及罰鍰，申請將該項分散他人名義之股票，改回自己名義所有，應准不視為贈與移轉，免徵贈與稅，同時並免徵其證券交易稅及證券交易之所得稅。」

稅。此外，緩課股票移轉於國外法人因而繳納之所得稅，准予留抵或退還，並繼續適用緩課之獎勵（財政部 80/05/27 台財稅第 801275079 號函）<sup>23</sup>。關於稅捐違章案件之處理，該函所示見解可謂是最為寬大的。類似的情形，財政部認為，人民為違章之行爲繳納之稅捐係一種不法原因之給付，不得請求返還<sup>24</sup>。

#### （四）信託

信託法第一條將信託定義為：「委託人將財產權移轉或爲其他處分，使受託人依信託本旨，爲受益人之利益或爲特定之目的，管理或處分信託財產之關係。」

由於在信託人與受託人間之內部關係，規範該財產之最後歸屬者，爲其經濟上的實質；法律上的形式所規範者爲與該財產有關之民事上的外部關係<sup>25</sup>。至於與之有關之稅捐債務的發生與歸屬，在不損及國家之稅捐債權的情形，原則上依其法律上的形式，規劃其納稅義務人；在可能損及國家之稅捐債權的情形，原則上依其經濟上的實質，規劃其納稅義務人。例如關於所得稅，在其經濟歸屬已明朗的情形，以受益人，而不以受託人爲納稅義務人（所得稅法第三條之二）；在因受益人不特定或尚未存在，而不明朗的情形，暫以受託人爲納稅義務人（第三條之四第三項）。

關於贈與稅，以信託人，而不以受託人爲納稅義務人（遺產及贈與稅法第五條之一）。信託財產於左列各款信託關係人間移轉或爲其他處分者，不課徵贈與

<sup>23</sup> 來自免稅或低稅率地區之國外法人，自願申請撤回其經依外國人投資條例或華僑回國投資條例核准之投資案者，以將股權回復原狀爲原則。其「股權回復原狀時所涉及稅捐之處理原則如下：（一）已查案件：1. 國外法人所受配之盈餘，重行按原真實股東應有之比例歸戶課稅，如涉嫌違章並應送罰。惟原以國外法人名義扣繳之稅款，准依前述比例扣抵或退還。2. 當事人如繳清補徵之稅款及罰鍰者，比照分散所得案例，由稽徵機關查明發給證明，憑以辦理轉回手續。3. 轉回時免徵證券交易稅、贈與稅及證券交易所稅，而原移轉時所納之證券交易稅及證券交易所稅准予扣抵或退還。4. 緩課股票移轉於國外法人因而繳納之所得稅，准予留抵或退還，並繼續適用緩課之獎勵（國外法人所受配之緩課股票亦同）。惟嗣後移轉、贈與或遺產分配時，應作爲收益課稅。（二）未查案件：當事人在未被調查前自動申請撤銷僑外投資案，並將股權轉回原真實股東名下（依法院確認判決或場外交易方式），且就國外法人所受配之盈餘重行按原真實股東應有之比例補繳短漏之所得稅者（依法免罰），除上市公司申請依場外交易方式轉回者，仍應依法繳交證券交易所稅外，餘皆照已查案件辦理」（財政部 80/05/27 台財稅第 801275079 號函）。

<sup>24</sup> 財政部 88.08.12. 臺財稅字第八八一九三四六七一號函。

<sup>25</sup> 最高法院六十六年度臺再字第 42 號民事判例：「按因私法上法律行爲而成立之法律關係，非以民法（實質民法）有明文規定者爲限，苟法律行爲之內容，並不違反公序良俗或強行規定，即應賦予法律上之效力，如當事人本此法律行爲成立之法律關係起訴請求保護其權利，法院不得以法無明文規定而拒絕裁判。所謂信託行爲，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行爲而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。」



稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託關係存續中，受託人依信託本旨交付信託財產，受託人與受益人間。四、因信託關係消滅，委託人與受託人間或受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間（遺產及贈與稅法第五條之二）。營業稅法第三條之一：「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不適用前條有關視為銷售之規定：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、因信託行為不成立、無效、解除、撤銷或信託關係消滅時，委託人與受託人間。」關於土地增值稅，土地稅法第二十八條之三規定：「土地為信託財產者，於左列各款信託關係人間移轉所有權，不課徵土地增值稅：一、因信託行為成立，委託人與受託人間。二、信託關係存續中受託人變更時，原受託人與新受託人間。三、信託契約明定信託財產之受益人為委託人者，信託關係消滅時，受託人與受益人間。四、因遺囑成立之信託，於信託關係消滅時，受託人與受益人間。五、因信託行為不成立、無效、解除或撤銷，委託人與受託人間。」蓋在該後三條各款所定之移轉或為其他處分，沒有在不同主體間移轉或銷售財產的經濟實質。

關於財產稅（地價稅或田賦、房屋稅）或土地增值稅，因其受託人最終得將繳納稅款之支出，當成信託費用自其應向信託人或受益人之給付中扣除，所以該財產在經濟實質上雖非歸屬於受託人，還是將其規定為納稅義務人（土地稅法第三條之一第一項、第五條之二第一項；房屋稅條例第四條第五項前段），以簡化稽徵作業。惟地價稅採累進課徵時，仍應將信託之土地與委託人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額，依第十六條規定稅率課徵地價稅，分別就各該土地地價占地價總額之比例，計算其應納之地價稅。但信託利益之受益人為非委託人且符合左列各款規定者，前項土地應與受益人在同一直轄市或縣（市）轄區內所有之土地合併計算地價總額：一、受益人已確定並享有全部信託利益者。二、委託人未保留變更受益人之權利者（土地稅法第三條之一第二項）。不過，以土地或其他不動產為信託財產，受託人依信託本旨移轉信託土地或不動產與委託人以外之歸屬權利人時，因該土地或不動產之移轉被論為以贈與為原因，因此規定以該歸屬權利人為納稅義務人，課徵土地增值稅（土地稅法第五條之二第二項）或不動產契稅（契稅條例第七條之一）。此與土地稅法第五條第一項第二款關於土地為無償移轉者，取得所有權之人為土地增值稅之納稅義務人的規定相符。

##### （五）銷售系統

## 1.直銷、代銷或經銷

在銷售系統之建立，一個營業人（營利事業）可能採自設門市部直銷，或採經由其他營業人（營利事業）經銷等銷售的方式。採直銷者，製造商或進口商在向門市部鋪貨的階段並無外部的銷售關係<sup>26</sup>。採經銷者，則有。當有外部的銷售關係，即會產生營業稅的報繳義務。有疑問者發生在介於其間之貨物的代銷（代理銷售）。營業人委託他人代銷貨物，或營業人銷售代銷貨物，依營業稅法第三條第三項第四款及第五款皆視為銷售貨物。從而在將貨物交付代銷之營業人，及代銷營業人將該貨物銷售給第三人時，皆應像典型的銷售貨物一樣，開立統一發票、自動報繳營業稅<sup>27</sup>。然所謂代銷<sup>28</sup>，猶如委任，可能以直接代理或間接代理的方式，從事該代銷業務。如以間接代理的方式，亦即以代銷營業人的名義與第三人交易，上述規定與代銷業務實際之發展事實相同；如以直接代理的方式，則上述規定擬制之銷售流程與民事法上實際發生者，會有不同。蓋在以直接代理的方式時，以委託銷售之營業人的名義與第三人交易，從而在民事法上只有託銷營業人與第三人有交易關係，代銷營業人並非該交易關係之當事人。

## 2.經銷或仲介

<sup>26</sup> 與營業稅同樣是消費稅之貨物稅，因是單階段之消費稅，所以貨物稅條例第二條第一項前段規定：「貨物稅於應稅貨物出廠或進口時徵收之。」亦即貨物之產製或進口廠商，縱使僅是向門市部鋪貨，尚無對外交易，其貨物稅之稅捐債務亦已發生。

<sup>27</sup> 財政部 85.7.24.臺財稅字第 851912320 號函：「關於國內廠商（以下稱甲方）接受國外客戶（以下稱乙方）委託，就乙方提供之原料加工後，依乙方指示將加工後之貨物運交國外、內廠商（以下稱丙、丁方），再由丙方匯付貨款予乙方，乙方再支付加工費予甲方之交易型態，則甲方應如何開立統一發票乙案。說明：二、甲方就乙方提供之原料加工後，依國外乙方指示將加工後之貨物運交丙、丁方，如經查明甲方係受乙方之委託，則依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣。三、至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第七條第二款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。」

<sup>28</sup> 行政院公平交易委員會 85.02.24. 公研釋字第 102 號：「（一）代銷與經銷之區別，不宜僅從其契約之字面形式判斷，而應就其實質內容加以認定。兩造交易關係究屬代銷抑或經銷，應考量其商品所有權已否移轉、銷售風險及經營成本負擔、為何人計算、以何人名義作成一交易及有無佣金給付各節為斷。倘上下游事業已就商品所有權移轉，則該二事業屬經銷關係無疑」。「代銷之事業所獲得之利潤並非因購進商品再予轉售而賺取其間之差額」，而是佣金（行政院公平交易委員會 81.04.13. 公研釋字第 004 號）。

不論代銷或經銷，代銷營業人及經銷營業人皆已參與銷售契約之締結。只是代銷營業人在直接代理的情形，不以自己之名義為銷售契約之締結而已。惟在仲介，如其係行紀，則與代銷的情形類似，而在外觀上更接近於經銷。反之，如係居間，則因居間人不參與銷售契約之締結，所以，僅就其居間勞務，在居間人與委託人（及其相對人間）有銷售關係（民法第五百七十條），至於就其居間銷售之貨物，居間人與委託人及其相對人間並無銷售關係。

營業人就其在銷售流程中之角色或契約類型的選擇，如與稅捐稽徵機關的認定不同，可能影響其銷售流程及存在之銷售關係的認定。例如就一批貨物之銷售，當第一個及第二個營業人共同選擇以經銷的方式為之時，其對於後手營業人或消費者之全部的銷售流程為：第一個營業人→第二個營業人→後手營業人或消費者。反之，如共同選擇以居間的方式為之時，其全部的銷售流程，在貨物之銷售部分為：第一個營業人→後手營業人或消費者；在居間勞務部分為：第一個營業人←第二個營業人→後手營業人或消費者。當徵納雙方認識之銷售流程不同，會引起稅捐稽徵機關否認納稅義務人方認識之銷售關係，並重建稅捐稽徵機關認為應當存在之銷售關係。從而引起營業稅之短漏的問題。

關於買賣或居間的區別，財政部曾在銷售流程中之營業人對於購買人是否負物之瑕疵擔保責任為標準<sup>29</sup>。這是以約定之法律效力的內容判斷締結之契約類型的方法。在涉及三角貿易的情形，為簡化徵納雙方申報及查核程序作業之繁瑣及困難度，財政部容許營業人自由選擇，以居間或經銷為其營業稅法上之銷售方式<sup>30</sup>。如能一般的容許代銷營業人自由選擇，以居間或經銷為其營業稅法上之銷售方式，而不一概的擬制為經銷方式之銷售，則對於減少營業稅的稅務爭訟應有幫助。

### 3. 加盟銷售體系

<sup>29</sup> 財政部 93.09.03.臺財稅字第 09304525270 號函：「一、營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商進口（不經通關程序）貨物，即行辦理轉運國外客戶之交易型態，如該營業人不負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『居間』法律行為者，應依本部七十七年八月十八日臺財稅第七七〇五七二五八四號函規定辦理；如該營業人負擔貨物之瑕疵擔保責任，核屬『買賣』法律行為者，應依本部賦稅署八十八年八月五日台稅二發第八八一九三三四二一號函規定辦理。」

<sup>30</sup> 財政部 94.10.04.臺財稅字第 09404551250 號：「為簡化徵納雙方申報及查核程序作業之繁瑣及困難度，嗣後於查核有關營業人接受國外客戶訂購貨物後，向第三國供應商購貨，並由第三國供應商將貨物逕運國外客戶或雖經我國但不經通關程序即轉運國外客戶之貿易型態，如營業人以佣金收入列帳者，於申報營業稅時，按收付差額認列佣金收入，適用零稅率；如營業人以進、銷貨列帳者，則該筆交易非屬營業稅課稅範圍。」這顯然是從可能之課稅結果立論。當發現不同之銷售類型對於營業稅之稅捐債務（營業稅額）無所增減時，容許營業人就便選取其喜歡之銷售類型。為簡化稽徵作業，減少徵納雙方之稅務爭訟，這是理性的做法。

加盟銷售體系，由加盟主及其直營店和加盟店構成。加盟店固使用加盟主之商標或服務標章，但不一定以加盟主的名義，銷售貨物或勞務。而消費者卻常誤認其交易對象是：加盟主。為避免該誤認，行政院公平交易委員會九十年五月二十二日公壹字第〇一五二四號令發布「公平交易法對房屋仲介業之規範說明」之規定加盟店應於「廣告、市招及名片等明顯處加註『加盟店』字樣，以使消費者能清楚分辨提供仲介服務之行爲主體」。倘「房屋仲介加盟店未於廣告、市招及名片上明顯加註『加盟店』字樣，明確表示或表徵其經營之主體，致施以普通注意力之消費者，仍無法分辨提供仲介服務之主體，究係該加盟體系之直營店，抑或是加盟店，並引起相當數量之交易相對人陷於錯誤之認知或決定，而與其簽訂委託買賣不動產者，將有違反公平交易法第二十一條規定之虞。」惟以加盟店自己之名義銷售貨物或勞務，尚非其唯一之選擇。該令就價盟主未授權加盟店以加盟主之名義從事貨物或勞務之銷售的情形，固屬妥當，但可能引起誤導，認爲在加盟主有該授權的情形，亦應加註其爲加盟店或直營店。蓋在有該授權的情形，其仲介之外部關係，加盟店或直營店並無差異，加盟主皆應負責。

假設加盟體系之加盟主與加盟店協議，直營店與加盟店皆以加盟主的名義，銷售貨物或勞務，而營業稅課徵實務要求加盟店應以自己之名義開立發票，則會造成行政院公平交易委員會在該令中所擔心之誤導。

#### (六) 策略聯盟：租賃或隱名合夥

一個營業人（營利事業）所具備之資源再多也總有不足或不擅長的情況，因此，爲掌握機先，常透過與其他事業之策略聯盟，以取人之長，補己之短。策略聯盟的廣度與深度不一。智慧財產權之聯合開發或交互授權，資源互補，垂直分工及銷售通路之共享等，可謂是其中較爲深入者。比較淺者爲賣場之提供。

賣場之提供方式，最爲單純者爲將賣場出租，以收取租金。在這個層次，除非雙方事先有由出租人爲承租人四處尋找賣場，優先出租予承租人的協議，否則，尙不能說出租人與承租人有策略聯盟。不過，如果越過單純收取租金，雙方有按承租人之銷售額或利潤之一定比例計算「租金」的協議，則該賣場的提供用益關係，便已參有參與事業之投資的意義：共同分擔風險，分享利益。當其僅以一方之名義出名營業時，該當於隱名合夥之初階的類型特徵：「當事人約定，一方對於他方所經營之事業出資，而分受其營業所生之利益，及分擔其所生損失之契約」（民法第七百條）。合夥之出資得爲金錢或其他財產，或以勞務、信用或其他利益代之（民法第六百六十七條第二項）。分配損益之成數，得以約定的方式定之

(第六百七十七條第一項)。此種策略聯盟常見於名牌商品與百貨公司或金店面之業主間。當此種隱名合夥以百貨公司或金店面為出名營業人，並由名牌商品供應商負責賣場之銷售(交貨收款)時，引起名牌商品供應商與百貨公司或金店面間之契約關係的選擇問題。因為雙方協議按銷售額之一定比例拆帳，名牌商品供應商與百貨公司或金店面主張是經銷關係。其銷售流程為：名牌商品供應商→百貨公司或金店面→消費者。前後有兩個銷售關係，但直接由名牌商品供應商對消費者交貨收款(民法第二百六十八條、第二百六十九條)，而後名牌商品供應商再按約定比例支付百貨公司或金店面其應得之價差利益。然稅捐稽徵機關若否定名牌商品供應商與百貨公司或金店面選擇之銷售關係，另行認定：關於名牌商品，僅有名牌商品供應商銷售於消費者之銷售關係，百貨公司或金店面與消費者間無銷售關係<sup>31</sup>；且百貨公司或金店面對於名牌商品供應商，另有一個賣場的租賃關係<sup>32</sup>。此種契約類型之選擇的介入，因為同時引起契約當事人的改變，所以會引起嚴重之營業稅報繳義務的違反問題<sup>33</sup>。

### (七) 直接投資或間接投資

<sup>31</sup> 財政部 91.06.21.臺財稅字第 0910453902 號函：「主旨：xx公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人。」本號函釋之合憲性為司法院釋字第 685 號解釋所肯認。

<sup>32</sup> 財政部賦稅署 92.01.28.臺稅二發字第 920450761 號函：「說明：二、按百貨公司採專櫃銷售貨物者，其交易性質為專櫃供應商銷貨予百貨公司，百貨公司再銷貨予消費者，故專櫃銷貨時，開立百貨公司之統一發票交付消費者。至營業人與另一營業人簽訂合作合約書，合作經營銷售貨物之案例，如其合作雙方無進銷貨關係，僅單純為租賃關係，則與百貨公司採專櫃銷售貨物之型態不同，自不宜比照百貨公司設專櫃型態之方式開立統一發票。本案臺北市稅捐稽徵處所報之案例是否設有違章及違章金額如何認定乙節，事屬個案核認問題，請 貴局本於權責，就交易事實加以查明後，依加值型及非加值型營業稅法相關法令規定辦理。」本號函釋即係認定專櫃貨物供應商與金店面(即合作店)間無進銷貨關係，法律關係應為單純之租賃關係。

<sup>33</sup> 司法院 100.03.04.大法官釋字第 685 號解釋文：「財政部中華民國九十一年六月二十一日台財稅字第九一〇四五三九〇二號函，係闡釋營業人若自己銷售貨物，其銷售所得之代價亦由該營業人自行向買受人收取，即為該項營業行為之銷售貨物人；又行政法院(現改制為最高行政法院)八十七年七月份第一次庭長評事聯席會議決議，關於非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，不影響銷售貨物或勞務之營業人補繳加值型營業稅之義務部分，均符合加值型及非加值型營業稅法(營業稅法於九十年七月九日修正公布名稱為加值型及非加值型營業稅法，以下簡稱營業稅法)第二條第一款、第三條第一項、第三十二條第一項前段之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」

在這裡，直接投資，指自然人甲直接投資於公司乙；間接投資，指自然人甲透過公司丙，投資於公司乙。採間接投資者，於公司乙分配股利時，該股利先歸屬於公司丙，而後於公司丙將該股利分配給該自然人甲時，就該股利所構成之營利所得始因實現於自然人甲，而得對甲課徵綜合所得稅。所以，將直接投資改為間接投資建構垂直的企業組織架構，有緩課綜合所得稅的作用，每增加一個層級可緩課一年。這是間接投資對於自然人股東能夠產生之第一道利益。該利益無論如何可謂正當。問題是：如果各層級皆僅有單一的投資對象，且無稅捐規劃以外之正當理由時，則該單線垂直的關係企業構造，可能被認為純為綜合所得稅的緩課，構成企業組織權的濫用。所謂稅捐規劃以外之正當理由主要指：利用法人股東的屬性，增加對於下一層級之公司的董事席次，以及避開由於自然人股東死亡、喪失行為能力等因素，可能引起之董事資格消滅的問題。增加對於下一層級之公司董事席次的部分，仍以因此可以取得較大控制權，才有意義。

另有疑問者為：公司乙如有大量未分配盈餘，則當甲由直接投資改成間接投資時，首先即會有甲將公司乙發行之股票賣給（甲設立之）公司丙時產生的證券交易所得，以及公司丙自公司乙受該股利之分配後，就該股利，在採兩稅合一後，公司丙雖無營利事業所得稅的義務（所得稅法第四十二條），但其受讓之公司乙的股票價值，卻會因除息使淨值減少而降低之問題。其結果，在除息（權）基準日如無填息行情，該股利所得與公司乙之股票價格的降低對公司丙造成之帳面損失，幾乎相等。而依現行所得稅法，除非公司乙辦理減資或解散，公司丙並不得將該帳面損失列為投資損失，自其本年度收入總額中減除，以計算其營利事業所得（所得稅法第二十四條）。於是產生與所受分配之股利數額相等之未分配盈餘。該盈餘如不分配，應加徵百分之十的營利事業所得稅（所得稅法第六十六條之九第一項）。而若公司乙辦理減資或解散，在公司乙受到控制公司丙之控制時，實務上認為甲當初將其對於公司乙之直接投資改為透過其控股之公司丙間接投資，是一種「稅捐規避行為，屬於脫法行為，在稅法上應予以否定，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，且維司法院釋字第 420 號解釋意旨所揭櫫之『實質課稅原則』」（最高行政法院判決 95 年度判字第 01905 號）。其理由為：「按憲法第 19 條規定『人民有依法律納稅之義務』，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言，此即所謂租稅法律主義。次按『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<sup>34</sup>，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。』所得稅法第 66 條之 8 定有明文。是前開法律對藉股權移轉或虛偽安排規避或減少納稅之得由稽徵機關調整要件已予規定，苟符合前開要件，稽徵機關對之按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額調整，即合乎租稅法律要求，至於如何認定有藉股權移轉或虛偽安排，以規避或減少納稅義務，則屬事實認定問題。又『租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享有者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。』、『有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，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，而非以形式外觀為準，否則勢將造成鼓勵投機或規避稅法之適用，無以實現租稅公平之基本理念及要求。』本院 81 年度判字第 2124 號及 82 年度判字第 2410 號判決可資參照。」

本來一個股票持有人將其股票賣出以取得證券交易所所得時，其證券交易所所得即已實現，依所得稅法第四條之一，該證券交易所所得停止課徵所得稅。其代價為該股票出賣人如另有證券交易損失亦不得自所得額中減除。至於該股票之發行公司在其股東將股票賣出後將為如何之發展，與該已賣出股票者無涉。今所以再有牽連乃因該股票之買受人（公司丙）是賣出股票者（自然人甲）控制之公司，而又因公司丙持有公司乙之股票，使甲可繼續控制公司乙。形成從控制的觀點立論，甲有無將其對於公司乙的股票賣出，並無差異。因該證券交易所所得之停徵，尚與該股東可能有之其他證券交易損失相牽連，所以是否得從控制關係，否定控制股東重組企業組織時，附帶發生之證券移轉的稅法效力，尚有討論餘地。

<sup>34</sup> 所得稅法第 66 條之 8 關於調整實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額的要件並沒有將其所以得為調整之妥當性的理由適切表達出來：「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。」蓋自然人股東想透過移轉股權以達到將直接投資改為間接投資的意思是真正的，並無虛偽之處。因此將「股權之移轉」與「其他虛偽之安排」併列不符合先例示後以「其他」項概括規定的規範規矩。在自例示至概括的規範方式，例示部分必須當然具有概括部分之規範項目的特徵。而股東移轉股權是一件普通的投資退出的行為，不具虛偽之一般特徵。是故，以「股權之移轉」例示「虛偽之安排」並不妥當。蓋由於稅捐法對於不同投資類型之規定不同，不同的投資安排本來即可能有不等之稅捐負擔。納稅義務人選擇對其有利之投資類型，以達到負擔較少稅捐之目的，是正當的稅捐規劃。該稅捐規劃不是因為減少納稅義務而不當，必須在減少納稅義務外另有其他事由，才欠缺正當性，而得以法律予以否定。否則，如認為一定之投資類型不應有較其他類型為低之稅捐負擔，則應透過修法統一其稅捐負擔，而非由稅捐稽徵機關隨機否定或肯定一定投資類型之稅捐效力，以確保法的可預見性。

其實，系爭股票移轉後，發生在公司乙之減資或解散，以及公司丙將減資或解散所實現之投資損失沖抵其股利所得<sup>35</sup>，是在盈餘限度內，股利所得之課稅與證券交易所所得之課稅有重複的情形，所必然存在的問題。假設公司乙之股東權益每股為 50 元，其中含股本 10 元及未分配盈餘 40 元，並假設其市場價格亦恰為 50 元。則如乙公司決議，將該未分配盈餘 40 元全數以現金股利配出，且甲在除息基準日前一天將其股票賣出，則相當於該股息之證券交易所所得免所得稅。至買下該股票之人（公司丙）則在除息基準日有該股息的所得。不過，就在同一天，假設在證券市場，該股票並無填息的交易，則該股票的市場價格因除息的結果會亦恰為 10 元。假設公司丙按該價格將該股票賣出，公司丙將有與股息數額相等之證券交易所損失。因此，公司丙從實質論，並無所得。然因該證券交易所損失並不得與該股利所得互抵，所以形式上公司丙依然有與其所受分配股利數額相等之未分配盈餘。於是，公司丙在受公司乙分配股利後，面臨兩難：（1）不將該股利分配給股東，依法加徵其百分之十的營利事業所得稅（所得稅法第六十六條之九第一項），（2）或使公司乙減資或解散，以實現得與該股利所得沖抵之投資損失。

單獨觀察公司丙，其所受之不利，實係來自其受股利之分配時，必有證券交易所損失；而所得稅法第四條之一規定：證券交易所損失不得自所得額中減除。甲如沒有控制公司丙，即使後來公司丙同樣有將公司乙減資或解散，以將投資損失沖抵其股利所得的作法，稅捐稽徵機關其實也不得質疑甲將其股票賣出以實現證券交易所所得。是故，關於此種問題在所得稅法上的規範，實宜從公司之控制的觀點，規劃其規範安排。利用穿透的理論，否認公司乙之減資及解散的決議與實行對於公司丙在稅法上的效力：不承認公司丙因公司乙之減資及解散而有投資損失。其結果，應補稅的對象應該是：公司丙關於未分配盈餘之營利事業所得稅的加徵。然上述所涉案情雖有用到股權之移轉的方法，但真正引起不利於國家稅收利益的行為，在於透過對於受控公司乙之控制，使公司丙沒有受分配股利所構成之未分配之盈餘。因此，相關調整規定的效力應仍在於：如何使該股利所得能夠繼續成為未分配之盈餘。不過，仍須注意，追根究底，其真正的問題存在於所得稅法第四條之一，而不在於所得稅法第六十六條之八<sup>36</sup>。其理由為：長期而論，高於面額

<sup>35</sup> 財政部 66.7.8.臺財稅字第 34440 號函：「財產交易所得或損失係指財產或權利因買賣或交換而發生之增益或損失，所得稅法第十四條第一項第七類有明文規定，納稅義務人買進股票後，因該發行公司宣告破產而使該股票變成無價值或分配剩餘財產價值低於原投資金額致發生損失者，該項投資損失非屬財產交易所得，依法不得自財產交易所得中扣除。」

<sup>36</sup> 財政部 98.07.07.臺財稅字第 09800297860 號令：「釋示所得稅法第 66 條之 8 所稱『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』之範圍，稽徵機關應以實質經濟利益之歸屬進行查核。說明：二、所得稅法第 66 條之 8 規定所稱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範圍如下：（一）個人或營利事業透過虛偽交易安排，



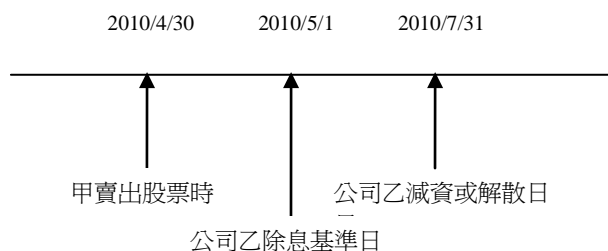
之股價乃由未分配盈餘所支撐；盈餘分配後，其股價必然相應下跌。在除息前購買股票者，應基於此認識，在將營利所得之所得稅負擔轉嫁給出賣人的前提下，決定該股票在除息前日合適的買進價格，以確保自己的利益。簡單的理解為：只要在除息日，除息股票沒有相當於其所得稅負擔之填息，除息前之買入價格即屬偏高。蓋在這種情形，在除息日將股票賣出，而後即在除息日買進者，有利。

在此意義下，透過交易，自高於面額之股價取得之證券交易所所得，與自盈餘之分配取得之股利所得（營利所得）（所得稅法第十四條第一項第一類）之稅捐客體相同。是故，如對該證券交易所所得及股利所得先後課稅，會構成重複課徵。茲圖示如下：

---

以下列方式移轉股權與租稅負擔：1.將高稅率股東應獲配之股利、盈餘及可扣抵稅額，移轉為低稅率股東所有者。2.將不計入課稅、所含稅額不得扣抵應納稅額之股利或盈餘，移轉為應計入課稅、所含稅額可扣抵應納稅額之股利或盈餘者。3.將不適用兩稅合一制外國股東獲配之股利或盈餘移轉為國內股東所有者。（二）個人或營利事業以計畫、信託、贈與、契約、協議或其他方式直接或間接移轉、免除、規避、減少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益者。三、稽徵機關對於前項情節之審認，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，進行查核：

（一）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。（二）相關股權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公司特質：（1）經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地等獲取鉅額利益或獲配被投資公司鉅額股利者。（2）於股票預備上市（櫃）前作持股結構調整之安排者。2.股權買賣雙方關係：股權出賣人對承買公司有控制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上具有重大影響力者。3.股權承買公司背景：（1）屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。（2）負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。（3）資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。（4）幾無其他營業活動者。4.股權移轉時機：標的股權公司獲取鉅額處分利益後或分配盈餘前之交易行為。5.規避稅負模式：（1）藉由承買公司負擔未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅，規避個人綜合所得稅累進稅率。（2）藉承買公司高價購買復低價出售股權，製造證券交易損失；或標的股權公司於股權交易後，隨即減資、註銷或清算，致承買公司產生投資損失等安排，規避綜合所得稅及未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅。（3）藉承買公司帳上鉅額虧損或未分配盈餘減項沖抵投資收益，規避綜合所得稅及未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅。（4）藉股權移轉造成交叉持股，嗣安排高價向個人購買股權，俟獲配股利再將資金回流個人，規避綜合所得稅。（5）藉多家投資公司交叉持股，每年由不同投資公司獲配股利之形式，將盈餘保留於投資公司，規避綜合所得稅及未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅。（6）藉個人以股作價投資或高價移轉股權予公司，承買公司俟獲配股利後，將股權售回該個人後結束營業辦理清算，規避綜合所得稅及未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅。（7）透過證券投資信託公司將股權移轉予所申購之私募基金，再向證券投資信託公司申請贖回受益憑證，規避綜合所得稅。（8）其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避稅負者。6.稅負影響：股權移轉後所涉相關年度整體稅負較未轉讓前有減少情形。」



假設公司乙在 2010/4/30 之每股股東權益為：股本 10 元，未分配盈餘 40 元。甲在 2010/4/30 以 50 元賣出，其中含股票取得成本 10 元及證券交易所得 40 元。公司丙原有現金 100 元，在 2010/4/30 自甲購買公司乙之股票，支出 50 元，並在 2010/5/1 有股利所得 40 元，同時，其持有之公司乙的股票市價，因尚未填息而從 50 元降為 10 元，其資產價值總和仍為 100 元（現金 50 元、股票市價 10 元、股利所得 40 元）。其資產價值不變。就該股利所得 40 元，雖不對公司丙課徵營利事業所得稅，但仍構成其未分配盈餘，如不為分配要加徵 10% 的徵營利事業所得稅。不過，其帳面資產價值總和為 140 元（現金 50 元、股票帳面價值 50 元、股利所得 40 元），亦即其股票帳面價值按其取得成本 50 元登帳，沒有按未填息之股票市價調整為 10 元。公司丙如在當日即將該股票賣出，會有證券交易損失 40 元，只能得到證券交易收入 10 元，公司丙之資產價值總和仍為 100 元。然因在證券交易所得停止課徵所得稅期間，證券交易損失亦不得自所得額（股利所得）中減除，所以，依然認為公司丙有股利所得 40 元。假設不停徵證券交易所得稅，從而證券交易損失亦得自所得額中減除（所得稅法第四條之一）。則該證券交易損失 40 元得自股利所得 40 元減除，公司丙便無可稅的盈餘。要之，在接近除息基準日前受讓股票者，除息後如不即為填息，事實上並無股利所得。是否能夠填息，外表上看似取決於市場對於該股票之市價的評價，然其實回歸基本面，取決於交易雙方是否考慮到該股利之所得稅，並在價格的決定上，考慮由實際獲得所得之出賣人負擔。簡單講：以該股利所得的可能稅後所得試算其除息日前一日之價格。例如在上例，假設買受人為自然人，其綜合所得稅之可能的有效稅率為 25%，並以 40 元賣出。則買得該股票者在受 40 元之股利的分配時，應繳納 10 元之綜合所得稅，稅後買得該股票者與該股票有關之資產價值總和仍為 40 元（股票市價 10 元、稅後股利所得 30 元）。如將兩稅合一的因素考慮在內，並假設該 40 元之股利中含有營利事業所得稅（40 元×17%=6.8 元）構成之股東可扣抵稅額，則只要自然人股東之綜合所得稅的有效稅率為 25%，其結果相同。為除去雖實際上無股利所得之收入，而對於買受人課徵該股利所得構成之營利所得之綜合所得稅，雖不需完全填息，但應「填稅」。填稅表現在：除息前一日之賣出價格為 40 元，分配之股息含股東可扣抵稅

額有 40 元，從而除息日之開盤價必大於 0 元，而還有 10 元（相當於配息後每股尚  
有之權益）。換言之，該股利之所得稅已由出賣人吸收。這個模式實際操作起來，  
其情況雖然要隱晦許多，但總括的趨勢依然如此。歸根究底，有所得的是甲，但  
因其所得已因賣出股票，不以股利所得而以證券交易所所得表現出來。所以，不能  
對其課徵所得稅。由此可見，停徵證券交易所所得稅，根本扭曲公司盈餘之所得稅  
的合理歸屬。

### （八）受僱或執行業務

所得稅法第十一條第一項規定：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、  
建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人<sup>37</sup>、工匠、表演人  
及其他以技藝自力營生者。」由於該項所定之執行業務的活動，最後以「其他以  
技藝自力營生」概括<sup>38</sup>，所以不易以謀生技藝界定執行業務者，而必須藉助於其謀  
生是否基於僱傭關係<sup>39</sup>。在實務上據有無僱傭關係，區分執行業務者與受僱者的案  
例主要有律師、會計師、醫師、藥師、建築師、技師、表演人是否受僱於人。這

<sup>37</sup> 財政部 64.4.2.臺財稅字第 32306 號函：「非受僱用之商標登記代理人或投資業務代理人其業務收  
入屬執行務所得個人擔任辦理商標登記之代理人或投業資業務之代理人，如依以代理申請為其業  
務之一種，而非受雇支領固定薪資者，則該項代理人之業務收入，屬所得稅法第十一條及第十四  
條二類規定之執行業務所得，應按所得稅法有關執行業務者之規定，辦理綜合所得稅結算申報。」  
商標登記代理人或投資業務代理人並未為所得稅法第十一條第一項明文例示，可謂以「其他以技  
藝自力營生」之要件為依據。

<sup>38</sup> 財政部 84.7.12.臺財稅字第 841634845 號函：「查拳藝之傳授、指壓、刮痧、腳底按摩、收驚、神  
符、香灰、拔罐、氣功、內功等對人體疾所為之處置為者，係屬所得稅法第十一條第一項所稱以  
技藝自力營生之執行業務者，如無銷售貨物或其他勞務者，依營業稅法第三條第二項但書規定，  
其所提供之專業性勞務非屬營業稅課稅範圍，無辦理營業登記之問題。」

<sup>39</sup> 財政部 73.8.3.臺財稅字第 57034 號函：「大眾傳播事業從業人員，如係由大眾傳播事業所約僱，  
其招攬廣告之酬勞，核屬所得稅法第十四條第一項第三類所稱在職務上或工作上所取得之薪資收  
入，應按薪資所得辦理扣繳，年終結算申報時，得申報薪資所得特別扣除額。如非受僱於大眾傳  
播事業者，其招攬廣告之收入係屬執行業務報酬，應依執行業務所得扣繳稅款，年終結算申報時，  
得依同條第一項第二類規定減除直接必要費用後之餘額為所得額。」將大眾傳播事業從業人員，  
非受僱於人，招攬廣告論為執行業務。可能導出，只要非基於僱傭關係，各種勞務所得皆屬執行  
業務所得。與之類似之招攬保險報酬，卻論為薪資所得。「主旨：保險公司業務代表，既係由保  
險公司所約僱，雖其報酬係依其招攬保險之業績，按公司每月收到保險費之百分比，由公司給付  
業務津貼，全年業務津貼總額達一定標準者，按業務津貼總額之百分比，由公司另行給付年終業  
績獎金。是項業務津貼及年終業績獎金，仍屬所得稅法第十四條第一項第三類所稱公私事業職工  
提供勞務之所得。xx人壽保險公司以之列為薪資項目扣繳稅款，依法尚無不合」（財政部 70.4.10.  
臺財稅字第 32830 號函）。其緣由可能是在招攬廣告之酬勞，大眾傳播事業從業人員係向複數之  
大眾傳播事業者（無固定雇主），受領報酬；而在招攬保險報酬，係向一個保險公司（有固定雇  
主）支領報酬。

些專門職業人員，只要有證照，其具有充任執行業務者所需之技藝沒有疑義。所以在收入為執行業務所得或薪資所得的分辨上，剩下來的問題便只有：是否受僱於人。九十九年度執行業務者費用標準（99.12.30.訂定發布全文）：西醫師：（四）西醫師在醫療機構駐診。其駐診收入係與駐診醫療機構拆帳者，論為執行業務者<sup>40</sup>。按實際拆帳收入減除百分之二十必要費用。

依九十九年度執行業務者費用標準，表演人含演員、歌手、模特兒、節目主持人、舞蹈表演人、相聲表演人、特技表演人、樂器表演人、魔術表演人、其他表演人。其費用率一概為表演收入的百分之四十五。反之，如其為受僱人，其薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額（所得稅法第十四條）。不承認其取得薪資之費用，而僅給予薪資所得特別扣除：每人每年扣除數額以十萬元為限（所得稅法第十七條）。對比之下，顯示所得稅法對於需要特別技藝之受僱專業人員有不利的差別待遇。

然模特兒從業人員與其經紀公司間之關係究為僱傭關係或委任關係，其認定標準，在實務上引起相當爭議，至今尚無定論。對此，財政部 98.11.24 台財稅字第 09804571410 號函釋稱：「模特兒從業人員與經紀公司不具僱傭關係，經紀公司亦未提供教育訓練、勞工保險、全民健康保險及退休金等員工權益保障，模特兒從業人員委任經紀公司以（模特兒）本人名義與業主簽訂表演合約，並自行負擔表演之成本及直接必要費用者，該表演勞務報酬屬執行業務所得，應以表演合約收入總額減除成本及必要費用（含給付經紀公司之佣金）後之餘額為所得額；其未依法辦理結算申報，或未依法記帳及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，准予適用財政部核定表演人之費用率，減除必要費用。上開業主如屬所得稅法第 89 條規定之扣繳義務人，應於給付報酬時以模特兒從業人員為納稅義務人，扣繳所得稅。」該函釋的內容邏輯上不夠明晰。蓋既已可論斷其間不具僱傭關係，以下之論述顯然多餘。論諸實際，該函釋的意旨應是：如果滿足「經紀公司亦未提供教育訓練、勞工保險、全民健康保險及退休金等員工權益保障，模特兒從業人員委任經紀公司以（模特兒）本人名義與業主簽訂表演合約，並自行負擔表演之成本及直接必要費用者」等要件，模特兒從業人員與經紀公司間即不具僱傭關係，從而該模特兒從業人員之表演勞務報酬屬執行業務所得。惟從台北高等行政法院 99.10.07.九十八年度訴字第 2474 號判決觀之，實務上將該函釋適用到具體案件時，顯然還不能有一個定論。

<sup>40</sup> 財政部 90.12.27 臺財稅字第 0900457146 號：「執行業務者費用標準第十一款第六目所稱之『駐診拆帳』，係指醫療機構與西醫師間無僱傭關係，駐診醫師提供醫療專業知識與技術，而醫療機構提供護理人員、醫療器材及場所，雙方按駐診收入依合約所訂拆帳比例給付報酬而言。」

### (九) 附條件買賣或融資性租賃

附條件買賣，指關於動產之分期付款買賣，出賣人方在交付買賣標的物時，保留於最後一期貨款付清時，該貨物之所有權始移轉於買受人的買賣（動產擔保交易法第二十六條）。融資性租賃，指在動產之租賃，雙方約定在承租人給付最後一期租金後，只要再給付所約定象徵性之一筆價金時即可取得該租賃物之所有權。在債務關係發展順利，沒有遭遇履行障礙的情形，附條件買賣與融資性租賃之效力在結果上，幾無差異。因以融資租賃方式租車使用者，將如同分期付款買賣一樣，取得該物之所有權，所以關於系爭標的物之進項稅額的扣抵，營業稅法如就其買賣有限制的規定，對融資租賃亦應有適用<sup>41</sup>。是否已取得所有權影響其利息之得列支科目：費用或成本<sup>42</sup>。雖未取得所有權，而稅法規定使用人應負稅款之繳納義務者，仍應以該使用人為繳納義務人<sup>43</sup>。

### (十) 融資或債券交易

公司為取得資金，得以發行股票、借貸或發行公司債的方式為之。提供資金的一方，從而亦得以認股、貸款或購買公司債的方式。當股權或債權憑證經證券化，該證券之取得即有在初級市場（發行市場）或在次級市場取得的分別。在次級市場取得者，屬於證券交易。除有免稅之特別規定外，對其徵收證券交易稅（證券交易稅條例第一條）。從事證券交易者，在股票可能取得之收入有：股利所得及證券交易所得（或損失）；在債券可能取得之收入有：利息所得及證券交易所得（或損失）<sup>44</sup>。股利所得取決於發行公司之分紅的決議，利息所得取決於債券面

<sup>41</sup> 財政部 75.4.15.臺財稅字第 7539634 號函：「租賃業購買乘人小汽車，以融資租賃方式租予他人使用時，租賃業之進項稅額得扣抵銷項稅額。至承租人給付租賃業乘人小汽車之租金、利息及手續費所支付之進項稅額不得扣抵銷項稅額。」

<sup>42</sup> 財政部 65.11.30.臺財稅第 37904 號函：「主旨：營利事業以分期付款方式購置之資產，倘依約定於價款付清前，即已取得所有權者，其取得該項資產後所支付之利息，准以費用列支，倘依約定須於價款付清時方取得所有權者，其在價款付清前所支付之利息，應併入該項資產之實際成本。至以該項資產向金融機構設定抵押借款約定分期還本付息者，可按價款付清前已取得所有權方式辦理。」

<sup>43</sup> 財政部 84.08.16.臺財稅第 841641795 號函：「二、依使用牌照稅法第三條第一項後段規定『交通工具所有人或使用人應向所在地主管稽徵機關請領使用牌照，繳納使用牌照稅』，故車輛以分期付款方式賣出，在買受人未付全部會款以前，雖未取得該車輛之所有權，惟如係由其向稽徵機關請領使用牌照，則其在占有使用期間所欠繳之使用牌照稅及罰鍰，自應由其負繳清之責。」

<sup>44</sup> 所得稅法第二十四條之一：「營利事業持有公債、公司債及金融債券，應按債券持有期間，依債券之面值及利率計算利息收入（第一項）。營利事業於二付息日間購入第一項債券並於付息日前出售者，應以售價減除購進價格及依同項規定計算之利息收入後之餘額為證券交易所得或損失

載之利率。至於證券交易所得（或損失），不論是股票或債券，皆取決於市場行情。例如假設債券面額為新台幣 100 萬元，利率為 5%，期間為一年，滿期時，債券持有人得兌領 105 萬元。假定在其發行期間之銀行一年期定期存款利率為 2%。如發行公司甲之債信尚佳，無明顯之財務風險，則在該債券之發行市場，甲可能以高於 100 萬元溢價發行，設為 102 萬元；如其財務狀況不佳，則可能低於 100 萬元折價發行，設為 98 萬元。不論其溢價或折價發行，皆不影響期末債券持有人得兌領之金額 105 萬元。在上述情形，於該債券順利兌還時，如稅捐稽徵機關按其發行約定之形式及取價，一概按面載利率，認定購買債券者之利息所得有 5 萬元，則在溢價發行債券持有人有 2 萬元之債券交易損失；在折價發行債券持有人有 2 萬元之債券交易所得。在證券交易所得停止課徵所得稅的期間，證券交易損失亦不得自所得額中減除（所得稅法第四條之一）。如不准債券利息與債券交易所得或損失併計，以認定債券之所得，其所得之核定難以恰如其實。此外，公司可以利用較低利率（2%）之折價發行（例如 97 萬元），期滿給付 102 萬元，使證券購買人之債券所得有一部分（3 萬元）以免稅之債券交易所得表現出來，以節省其利息所得稅。其結果，發行債券之公司實際支付之利息為 5 萬元，而證券購買人應申報之利息所得為 2 萬元。

### （十一）繼受取得或原始取得與房屋契稅

契稅條例第二條規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應申報繳納契稅。但在開徵土地增值稅區域之土地，免徵契稅。」契稅為對於不動產之移轉所課徵的移轉稅。依該條規定僅對於因「買賣、承典、交換、贈與、分割」或「因占有」而取得不動產的情形課徵契稅。原始取得的態樣除時效取得（民法第七百六十九條、第七百七十條）的情形外，未經該條規定，列舉為其課徵對象。而時效取得雖被歸類為原始取得，然論其實際，仍是自其原來之所有權人傳來之權利。只是因時效期間之經過，規定原來之所有權人對於系爭不動產喪失其所有權，由占有人原始取得<sup>45</sup>，以阻絕原來之所有權人對於因時效取得該不動產之占有人的不當得利請求權。要之，關於契稅之課徵除時效取得的情形外，僅對繼受取得，而不對原始取得課徵契稅。不同於土地，因房屋（建築物）係由人所興建而成，所以，其因興建完成而第一次由出資者，以起造人身分取得所有權，屬於典型的原始取得。其餘之取得房屋所有權的情形，除

（第三項）。」

<sup>45</sup> 最高法院 86.09.25.八十六年度臺上字第 2996 號民事判決：「依取得時效完成而取得財產權，乃非基於繼受他人既存之權利而取得，性質上屬於原始取得。」

時效取得的情形外，概屬繼受取得。總而言之，為取得新建房屋的所有權，在有償的情形，主要可以透過買賣或承攬。透過買賣者為繼受取得，應徵房屋契稅；透過承攬者為原始取得，免徵房屋契稅<sup>46</sup>。基於上述存在基礎，關於新建房屋之契稅，在實務上有相當的稅捐規劃可能性。因此，有所謂預售屋的購買與新建房屋之委託興建二個主要的契約類型。簡稱為新屋之買賣或委建。在房屋契稅之稽徵，從而有究竟是買賣或委建的爭議。

類似的問題為：購買興建中之房屋，或購買以房屋所有權之移轉為標的之房屋債權，是否亦為房屋契稅之稅捐客體。在購買興建中之房屋的情形，其問題為：興建中之房屋是否為房屋，以及其稅基之計算範圍。對此，財政部認為：興建房屋之個人，將興建中未完成之房屋，於辦理建物總登記（所有權第一次登記）前出售，且出售後實際上並無繼續將房屋建造完工者，其財產交易所得歸屬年度，以房屋起造人變更日所屬年度為準，其「財產交易所得之計算，除能提出交易時實際成交價格及其耗建造成本，經查明屬實者，得以其差額為財產交易所得外，其未能提出者，以出售年度之房屋評定價格完工程度比例計算後之百分之二十為財產交易所得」<sup>47</sup>。亦即將興建中之房屋的買賣視為房屋之買賣。至其稅基，能證明者，核實計算；不能證明者，推計課徵。這是關於興建中房屋之交易所得的規定，實務上並無對興建中之房屋課徵契稅之函釋。

在購買房屋債權的情形，其問題為：房屋債權是否等同於房屋物權。目前並無將房屋債權之買賣等同於房屋物權之買賣，對之課徵房屋契稅或對該債權之買賣處以罰鍰之規定。關於土地之買賣，於其未辦竣權利移轉登記，再行出售，亦即出售以土地所有權之移轉為標的之債權時，雖然同樣不將之等同於土地所有權之移轉，對其課徵土地契稅或土地增值稅，但土地稅法第五十四條第二項規定：在這種情形，處再行出售移轉現值百分之二之罰鍰，已如前述。

## 參、契約當事人之認定

### 一、契約當事人或納稅義務人之認定原則

<sup>46</sup> 財政部 80.11.13. 臺財稅第八〇一二六一五六六號函：「委建人以土地委託承包人代建房屋，其取得房屋所有權，應予免徵契稅。但如經稽徵機關查明實際上係向建屋者購買房屋，按實質課稅原則，仍應課徵契稅。」財政部 87.10.29. 臺財稅字第 871971994 號函：「關於賴君與 x x 建設有限公司訂立委託代建房屋合約書所興建之房屋，如查明確係由賴君投入資金委託興建而非向建屋者購買房屋者，依本部 80/11/13 臺財稅第 801261566 函釋，應免徵契稅，尚不宜以非委由使用執照所載之營造廠商承造，即認定為非委建房屋。」

<sup>47</sup> 財政部台財稅 字第 53875 號說明二；財政部 85.7.17. 臺財稅字第 851911561 號。

契約當事人之認定的結果，決定以該契約為基礎之稅捐債務的納稅義務人。因此，契約當事人之認定原則也同時成為納稅義務人之認定原則。

### (一) 以名義人為準

為配合代理制度，契約當事人的認定，不以事實上為表示的人，而以該表示之名義人，為該意思表示之表意人。例如甲（代理人）以乙（本人）之名義，對丙為意思表示，締結買賣契約時，以乙及丙為該買賣契約的當事人（民法第一百零三條）。

在上述情形，如果乙有因經濟管制法令而欠缺交易之客體所要求之特種權利能力或技能，只會引起該契約因其當事人不備特種權利能力，或因不具備為履行債務所需之特殊技能，而不能給付或不能受領給付的問題，而不會因此改以他人為該契約之當事人。例如無必須之營造商的資格而與人締結營造契約，或不是律師而與人締結提供需要律師資格始得從事之法律服務業務。至於如因本人未授與代理權，而欠缺使其成為該代理行為之當事人的正當性時，應依無權代理的制度解決，而非因此否定名義人之當事人地位。

### (二) 委任：直接代理或間接代理

代理的問題雖主要常與委任糾纏在一起，但二者並非相同的制度。特別是：即使為處理委任事務必須從事法律行為，也不當然可解釋為，委任人有授與受任人代理權。究竟有無授與代理權，尚須就具體情況依雙方之意思認定之。

在債務契約之締結及其履行，法律並不要求契約當事人必須自己親自為之，而得委任他人為其締結或履行。在委任他人為其締結或履行的情形，得自由選擇，要受任人以委任人或以受任人之名義為之。此即選擇以直接代理或間接代理的方式為之的自由。所涉之代理行為亦不以債權行為為限，也可以含物權行為。縱使選擇以直接代理的方式為之，用來履行債務所需之貨物或勞務，亦不需要由委任人（本人）事先提供給受任人（代理人）。民法第五百四十五條雖然規定：「委任人因受任人之請求，應預付處理委任事務之必要費用。」但實際上，受任人常為委任人墊付費用、負擔必要債務（民法第五百四十六條第一項、第二項）。因此，代理人得為本人購入為履行債務所需之貨物或勞務（民法第五百三十八條），亦得以自己之貨物或勞務對於相對人履行債務。是故，約定以金店面的名義與消



費者締結銷售契約，而由名牌貨物供應商交貨收款（物流或金流的約定），不應引起類型之歸屬的障礙。

至於受任人為何願意這樣做，自然有其在商言商的道理。此所以，私法活動的規範應尊重私法自治原則以及契約自由原則。只要無損於國家的利益，在稅捐之稽徵為只要不減少國家的稅收，國家機關不適合在法律無明文規定的情形，適用一般條款（實質課稅原則），透過解釋，給予限制。而且縱使要給予限制，其限制所依據之規範，除必須具備法源資格外，其構成要件之內容也必須明確，其限制相對於所要達到的管制目的，也必須未超過必要之限度，以符合比例原則的要求。

### （三）仲介：居間、行紀與經紀

居間，依實務上之見解固可分為報告居間及媒介居間<sup>48</sup>。該條例規定，不動產經紀業，指依該條例規定經營仲介或代銷業務之公司或商號。經紀人員：指經紀人或經紀營業員。經紀人之職務為執行仲介或代銷業務；經紀營業員之職務為協助經紀人執行仲介或代銷業務。其中代銷業務：指受起造人或建築業之委託，負責企劃並代理銷售不動產之業務。仲介業務：指從事不動產買賣、互易、租賃之居間或代理業務。由此可見，該條例所定仲介，超出居間，尚有代理業務（同條例第四條）。至其代理業務是否限於直接代理，應以起造人或建築業（委託人）之名義為之，並不明朗。惟當其適用至營業稅法，依該法第三條第三項第四款及第五款，起造人或建築業委託不動產經紀業代銷房屋，以及不動產經紀業銷售代銷房屋，是否依然視為銷售貨物：應由委託人開立發票給不動產經紀業，由不動產經紀業開立發票給買賣、互易或租賃契約的相對人？此外，不動產經紀業如採加盟經營方式，亦即經紀業之一方以契約約定使用他方所發展之服務、營運方式、商標或服務標章等，並受其規範或監督者，以加盟店（加盟經營者）或加盟主為該仲介或代銷行為之當事人？

如果是單純的仲介，不動產經紀業僅是該仲介契約的當事人。應以委託人（起造人或建築業）及所仲介之房屋買賣、互易或租賃契約的相對人為當事人。至於

<sup>48</sup> 最高法院五十二年度臺上字第 2675 號民事判例：「民法第五百六十五條所定之居間有二種情形，一為報告訂約機會之報告居間，一為訂約之媒介居間。所謂報告居間，不以於訂約時周旋於他人之間為之說合為必要，僅以為他方報告訂約之機會為已足，而居間人之報酬，於雙方當事人因居間而成立契約時，應許其請求。至於居間行為就令自始限於媒介居間，而僅為報告即已有效果時，亦應許居間人得請求報酬之支付。」內政部 90.05.10. 臺（九十）內中地字第 9007350 號函：「不動產經紀業管理條例……第四條第五款所稱「居間」業務，當包括民法所定之『報告居間』及『媒介居間』。」

在加盟經營的情形，應以其仲介契約之締結的名義人決定，究竟以加盟店（加盟經營者）或加盟主為仲介契約的當事人。如果是行紀，其營業稅發票之開立義務與經銷的情形相同。然如果營業人自己將系爭銷售關係定性為經銷，而稅捐稽徵機關將之定性為仲介，或反之，營業人自己將系爭銷售關係定性為仲介，而稅捐稽徵機關將之定性為經銷，皆將因銷售關係之否認及重構，而引起無營業稅之短收的逃漏問題。

## 二、應以履行行為而非物權行為逆向推論銷售關係

在當事人之意思表示不清楚，需要透過解釋，探求當事人之真意時，除不得拘泥於所用之辭句外，推論默示之意思表示，並應符合社會經驗及法律之運作機制。例如債權行為與物權行為固為民事法中功能相依之重要的分類：以債權行為為財產利益之移動的主要原因，在物或權利之交易，並以物權行為或準物權行為為其履行的手段。但債權行為固有原因行為之一般屬性，但物權行為因其無因性，單純觀察具體的物權行為，並不能探知該物權行為與特定債權行為之清償關係。物權行為與特定債權行為之清償上的關聯，除債務人經裁定重整、強制執行或宣告破產等情形外，原則上待於債務人為清償一定債務之指示或指定，才能使特定之物權行為或準物權行為成為特定債務之履行行為。在債權人有向第三人給付之指示時，債務人之給付並必須依該指示，始符合債務本旨，以具有給付之提出效力。是故，單純根據物權行為並不能逆向推論該物權行為之當事人間是否有銷售關係。其所清償之債務究竟以何銷售關係為依據，必須按該物權行為之目的，究竟要清償哪一筆債務而定。因此，實務上以構成物權行為之金流或物流為依據，逆向推演金流或物流雙方有銷售關係，不符合相關制度之基本建制原則（司法院釋字第 685 號解釋）。

## 三、通謀虛偽意思表示之隱藏行為的當事人

在通謀虛偽意思表示，其當事人已顯示於通謀虛偽意思表示中。即便是其隱藏行為的當事人，亦然。惟通謀虛偽意思表示如由連串的意思表示構成，則其中一部分之階段行為被論為無效時，單純出現於中段之當事人將不再與首尾兩端的當事人成立法律關係（銷售關係）。例如以連串之通謀虛偽買賣隱藏贈與時，只有首尾兩端之當事人始為該隱藏之贈與行為的當事人。

#### 四、人頭契約與真實契約當事人

實務上有時其真實契約當事人借用他人的名義而為之。這時引起究竟誰才是該契約之當事人的問題。依據前述意思表示之當事人的歸屬原則：以名義人為歸屬基準（民法第一百零三條），仍應以該他人為契約當事人。因此引起之法律形式與經濟實質不一致的問題，應在稅捐法定主義及量能課稅原則的基礎上規範之。只要在民事尚可能自動調整的部分，原則上不予以干預。這樣的調整原則已充分顯現於關於信託之納稅義務人的規定。主要必須調整的有：對於納稅義務人有按或兼按屬人因素，適用累進稅規定之稅捐，例如所得稅、地價稅。

#### 五、信託業務之契約當事人

信託業務之契約當事人，在設立上，為信託人與受託人；在信託財產之管理、處分上，原則上為受託人；在信託財產之歸屬上，原則上為受益人。

#### 六、契約類型之否認與契約當事人之變更

在稅捐法上，有時會否認一些民事關係，並由稅捐稽徵機關另行依稅捐法的意旨重構其契約關係。這時往往不但改變契約類型，而且改變其相關之契約當事人。這種問題常發生在營業稅之稽徵實務上。其主要的緣由之一：稅捐稽徵機關有時以物權行為（物流、金流）的當事人逆向推演其銷售關係的當事人。然物權行為的當事人與其履行債務的銷售關係之當事人可能不同。蓋債務人可能藉助於履行輔助人為其履行債務（民法第二百六十八條），債權人也可能指示債務人對第三人給付（民法第二百六十九條）。可以用來認定銷售關係之當事人者，只有其債權契約本身。如要從其履行推論銷售關係之當事人，則應為與銷售關係有目的上之關聯的履行行為。

##### （一）通謀虛偽意思表示與隱藏行為

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。但虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定（民法第八十七條）。所以，原則上應僅隱藏之法律行為的當事人始為該有效契約之當事人，並按其該當之稅捐法的規定負納稅義務。例如以接續之通謀虛偽的買賣契約隱藏贈與行為

者，僅首尾之當事人爲該贈與契約的當事人。

## (二) 借名或借牌營運

借名或借牌與他人締結契約者，締約人間並無通謀而爲虛僞意思表示。出借牌照者確實願意提供自己之名義供借用其名義或牌照者，從事系爭之法律行爲，並爲該法律行爲負責：享有權利，負擔義務。通常借名或借牌雙方當事人並協議，由借名或借牌者以出借名義或牌照者之名義，向相對人行使債權，履行債務。至於該法律行爲形成之債務關係履行後之利益的結算結果，在借名或借牌者與出借名義或牌照者間如何分配，屬於另一個問題。原則上，有如商標權之授權使用契約，授權人按一定金額或按銷售額之一定比例分享利益。至基於該名義所從事之法律行爲，有稅捐法上之義務者，可能約定由借名（借牌）者，或由出借名義（牌照）者負擔。並無定規。

## (三) 加盟店在其銷售關係的當事人地位

在加盟之銷售體系，加盟店如以自己名義爲銷售，則加盟店爲其銷售契約之當事人；如其以加盟主的名義爲銷售，則加盟主爲該銷售契約之當事人。

## (四) 經銷、代銷或仲介

在銷售流程中，經銷商爲其中之一環，所以他是在該環節所締結之銷售契約的當事人。而仲介中之行紀，因其以自己之名義爲其仲介之銷售契約的締結，所以其締結雖是爲委託人之利益，但自己仍不失其爲當中一個環節之銷售契約的當事人。反之，在居間之仲介類型，居間人並不以自己之名義爲其仲介之銷售契約的締結，所以居間人不是其所仲介之銷售契約的當事人。不過，他是該仲介關係之契約當事人。依該契約，居間人原則上對於其仲介之銷售契約的當事人雙方有佣金請求權（民法第五百七十條）。

與仲介類似者有代銷。關於代銷，財政部 85.7.24.臺財稅字第八五一九一二三二〇號函：「主旨：關於國內廠商（以下稱甲方）接受國外客戶（以下稱乙方）委託，就乙方提供之原料加工後，依乙方指示將加工後之貨物運交國外、內廠商（以下稱丙、丁方），再由丙方匯付貨款予乙方，乙方再支付加工費予甲方之交易型態，則甲方應如何開立統一發票。說明：二、甲方就乙方提供之原料加工後，

依國外乙方指示將加工後之貨物運交丙、丁方，如經查明甲方係受乙方之委託，則依營業稅法第三條第三項第五款規定，係屬甲方銷售乙方委託代銷之貨物，應視為甲方之銷貨，依統一發票使用辦法第十七條第二項規定，應於銷售該貨物時依合約規定價格開立統一發票並註明『受託代銷』字樣。三、至甲方提供加工勞務之產品如係在國外使用，則屬甲方銷售在國內提供而在國外使用之勞務，其所收取之加工費收入依營業稅法第七條第二款規定可適用零稅率；惟如該產品係在國內使用，則尚無上開零稅率規定之適用。」在該函所示案情，甲僅是包工不包料之承攬人，甲本來應僅有加工報酬之發票的開立義務。今因加工完成之貨物，係依定作人乙之指示交付第三人丙或丁，並非由甲自主代為銷售。這是否尚可定性為營業稅法第三條第三項第五款所定之代銷，雖有疑問，但依該函見解，甲依然捲入該代銷的漩渦中。與典型之代銷不同者為，在典型之代銷，委託人應開立發票給代銷者，代銷者再開立發票給買受人，原則上前後二張發票之銷售額相同。然在該函所示情形，乙為境外營業人，不能開立發票給甲，其結果，甲必須開出該貨物（貨款）及其加工（報酬）之銷項發票。丙如在境外，則因該二張銷項發票所載之銷售適用零稅率，尚不致於加重甲之營業稅負擔；丙如在境內，則因該二張銷項發票所載之銷售適用一般稅率，應承認加工報酬之發票所載營業稅款為甲之銷項及進項稅款，相抵的結果，無繳納義務，從而僅剩就該貨物之銷項發票應繳納營業稅。該營業稅應轉嫁於丙。問題是：甲並非該貨物對丙之出賣人，而只是依乙之指示，對丙交貨，甲如何能對丙轉嫁該營業稅款，將大費周章。其實，在該函所示情形，丙是直接向國外出口商乙購買進口貨之營業人，依營業稅法第二條第二款，應以進口該貨物之丙為納稅義務人。該函亦顯示：契約關係所屬類型之認定如有出入，會影響其營業稅之納稅義務人的界定。

### （五）品牌貨物供應商與賣場之聯盟

雖然公平交易法原則上禁止聯合行為（公平交易法第十四條、第三十五條），但同業或異業策略聯盟依然是事業壯大自己，取得先機的重要業務手段。在其相關類型中，購併一般來講，比較受國家經濟管制政策的鼓勵（企業併購法、金融機構合併法）。其他策略聯盟的手段則因容易引起誤解，而容易遭遇法律風險。未發展至百貨公司的規模，而又不甘於蟄伏為單純之出租人的賣場（金店面）業主與專櫃品牌貨物或勞務之供應商間的合作關係，即遭遇此種轉型的困境。

#### 1. 品牌貨物或勞務之銷售通路的特色

一種貨物或勞務之銷售要具備口碑，以在市場營造著名品牌的地位，就所要求提供於市場之貨物或勞務都必須有相當嚴格之製造、倉儲、行銷與服務的工作規範。其人員也常必須有相當的職前及在職訓練，以及超群的現場管理。這是為何名牌貨物（服飾）或服務（餐飲業）之銷售常常必須由供應商的專業人員執行或輔導的緣故。由供應商的專業人員執行或輔導無礙於雙方，依其特性形成具有特色之經銷關係的可能性。

銷售通路的建構，主要有直銷及經銷。直銷底下可能分自己經營及委託經營。自己經營指由供應商自己或以僱傭契約為基礎，雇用他人為其使用人、代理人，以從事銷售。委託經營指以委任關係為基礎，委託他人以委任人或受任人之名義從事銷售。不論以委任人或受任人之名義，其從事之銷售，皆是以委任人之費用，為委任人之利益。因此，所發生之費用由委任人負擔（民法第五百四十六條），所取得之利益由委任人享受（民法第五百四十一條）。究竟以誰的名義從事銷售，取決於委任契約之約定。在直銷的情形，為取得交易機會，可能還利用仲介。仲介的特色是：如屬居間，居間人不成為該貨物之銷售鍊的一環。如屬行紀，行紀人成為該貨物之銷售鍊的一環。其內部關係有若約定以間接代理為從事銷售之方法的委託經營關係，而外部關係則有如典型之經銷關係。

經銷：供應商與其經銷商之關係主要為買賣。一般供應商固歡迎一切有興趣為其經銷貨物之交易對象。但品牌貨物之供應商為維護其品牌形象，通常必須慎選有能力依其銷售規範銷售其貨物之營業人，並加以訓練。這主要表現於加盟銷售體系。其次，由於一店難求，所以有時會以能提供適當區位之不動產業主為其經銷商。然在後一情形，有時不動產業主可能自己無接受一定貨物之銷售訓練的意願，於是便可能產生由供應商負責代訓或提供銷售支援之異業策略聯盟的合作型態。該策略聯盟的合作型態，因發端於賣場，終結於銷售利益之分享，而夾雜賣場之使用及貨物之經銷的特色。

## 2. 品牌貨物或勞務之通路障礙

雖然品牌本來能夠為其所標示之貨物或服務打開通路，但還必須注意通路的佈置有時有空間區位的需要與限制。連鎖百貨公司便是一種強勢的賣場通路。此外，在不動產價格高漲後，獵取好的店面一樣的可形成掌控商業據點的優勢。這促成不動產業主與不動產流通業的聯盟趨勢。這可稱為金店面聯盟。其號召為：可讓不動產業主安穩的當個包租公。其存在的利基為：個別業主不熟習房地出租的業務，而且不易自己處理萬一發生之租賃糾紛。這些煩人的不確定事務，皆可利用加入金店面聯盟而獲得確保。這樣的結合抬高金店面業主的市場地位。其影

響爲：商場的提供者，不再滿意於單純的租賃關係，而希望能分享使用其賣場者之銷售利益。這與勞工主張要分紅時，使勞資關係不再是純粹之勞動關係一樣，當金店面業主提出按名牌貨物或勞務之銷售額之一定比例計算賣場的使用對價時，其契約關係已不再是純粹的租賃關係。硬套入傳統的勞動契約或租賃契約，自然不能滿足個別交易關係的規範需要：拓展業務，服務消費者，以擴大銷售額及市占率；並在這同時能確保雙方債權，達到雙贏。

於是，縱使是名牌貨物或勞務，也可能遭遇進入市場之賣場障礙。其結果爲：不再容易以定額租金租得理想的賣場，而必須透過綜合的對價約款。其中最常見者爲：按名牌貨物或勞務供應商之貨物或勞務的銷售額，計算賣場之使用對價。此外，並可能視雙方之市場地位的對比，決定其金流：應由哪方當事人自消費者收款，而後才將他方之應分得成數交付他方。就民事關係而論，該金流的決定的意義爲：資金的調度及債權的確保。不是出於稅務規劃的考量。

基於以上的認識，對於營業人按市場之存在特徵所引伸之契約類型的選擇，應予尊重。在營業稅法，得要求於營業人者爲：確實依其選擇之契約類型及銷售流程，開立憑證，報繳營業稅。稅法的規定或稽徵實務應避免在無損於稅收的情形，否認營業人選擇之契約類型及其以此爲基礎開立之發票的合法性，以致妨礙營業人規劃適合其營業特徵之銷售關係或策略聯盟。

#### (六) 直接投資或間接投資

一個自然人得由自己直接投資於公司，或透過公司間接投資於另一公司。不論是哪一種投資，其投資關係原則上皆只存在於有直接關係的當事人間。惟該自然人如對於其所投資之公司有控制力，則其從事之交易行爲或受控公司之減資解散的行爲，在稅捐法上可能被否認，從而影響其相關之稅捐關係的效力，或其當事人的認定。

所得稅法第六十六條之八規定：「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，不當爲他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關爲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。」由於該條規定，使從直接投資改組爲間接投資成爲一個熱門的租稅規避問題。其主要類型有：（一）虛偽之改組。其特徵爲：（1）從自然人股東甲受讓股權之公司乙未支付股款，（2）以股東往來掛漲後來才以股利清償股款，（3）由甲代墊股款給乙，再由乙將資金回流甲。這個類型所以能成立，主要由於改組規劃偷懶，沒有在公司乙先辦理現金增資。如

有，則甲可先向銀行借款並向公司乙認股，公司乙再以該現金股本向甲購買公司丙發行的股票，甲收到股票款後，再將該股款返還銀行。如果只是單純為將直接投資改組為間接投資，其發展到此為止，影響所及僅是甲來自公司丙的股利所得，在改組後，因經由公司乙而會有一年的延緩。延伸的影響為：由於甲將其對公司丙之股票移轉給公司乙，會使該來自公司丙的股利所得，在移轉時先改以證券交易所表現出來。由於在公司乙發放該來自公司丙之股利給甲時，甲還是應繳納所得稅，所以該證券交易所所得之免徵所得稅，只是避免重複課徵，並無真正之免稅效果。（二）甲如為保持該證券交易所所得免徵所得稅之利益，在移轉其公司丙之股票於公司乙後，緊接著透過公司乙對於公司丙之控制，使公司丙決議解散或辦理減資，以實現公司乙受讓公司丙之股票所產生的投資損失，並據該投資損失消除公司乙來自公司丙之股利所得，從而就該股利所得公司乙不用加徵 10% 之營利事業所得稅或予以分配。然由於這是基於甲對公司乙，以及公司乙對公司丙之控制，該解散或減資可能被否認。上述安排，如未涉及虛偽，是否適合依所得稅法第六十六條之八予以調整，非無疑義。蓋受股利之分配者，在股息分配日未填息之限度，實際上受有未實現之證券交易所損失。在其所得之計算上，該損失因未實現，或因類如所得稅法第四條之一的規定，而未受考慮。至於出售股票者則仍有大致相當於該盈餘之證券交易所所得。該證券交易所所得雖然免徵所得稅，但「依所得稅法第六十六條之九第二項規定，應計入轉讓年度應加徵百分之十營利事業所得稅之未分配盈餘內」（財政部 91.10.15.臺財稅字第 0910455820 號函）<sup>49</sup>。（三）有鉅額虧損之公司，在有鉅額盈餘之公司分配股利前，購買其股票，以透過將其虧損扣減該股利所得的方法，降低所得稅負。（四）將三家公司安排成循環投資：公司甲投資公司乙，公司乙投資公司丙，公司丙投資公司甲。然後就一筆盈餘由公司甲分配給公司乙，而後公司乙再將之分配給公司丙，公司丙再將之分配給公司甲。如是週而復始，以致該筆盈餘因一直未分配給其自然人股東，而不能對其自然人股東課徵綜合所得稅。因在該等公司間，接續有為該筆盈餘之分配，依所得稅法第六十六條之九第一項，亦沒有依據得將該盈餘論為未分配盈餘，以加徵 10% 之營利事業所得稅。該安排是否構成租稅規避？稽徵機關得為如何之調整？這個類型與利用非近親之接續買賣，以掩飾近親之買賣類似，如不能證明其有出於

<sup>49</sup> 財政部 96.09.07.臺財稅字第 09604532170 號令：「一、營利事業於 87 年度至 93 年度取得之股票股利，已依 95 年 5 月 30 日修正前所得稅法第 66 條之 9 規定，按面額計入取得年度之未分配盈餘者，其 94 年度及以後年度出售前開股票，於計算應計入未分配盈餘之證券交易所所得或損失時，應將前述已計入取得年度未分配盈餘之面額部分予以減除。二、營利事業依財務會計準則規定認列之短期投資跌價損失，其未列為 95 年 5 月 30 日修正前所得稅法第 66 條之 9 規定未分配盈餘之減除項目，而於 94 年度及以後年度有回升利益者，其屬原認列短期投資跌價損失限額內之回升利益，免計入回升年度之未分配盈餘。」



稅捐規劃以外之正當理由，將被否定，並構成租稅規避：按有未分配盈餘論處。有疑問者為：應對三者，或僅對其中之一加徵 10%之營利事業所得稅？如僅對其中一家加徵，應對哪一家公司加徵？應僅對其中一家加徵。至於應對哪一家加徵，可能有二說：（1）應對公司丙加徵。蓋在公司丙將該股利分配給公司甲時，該股利之分配始因構成循環，而顯現其有使所得稅法第六十六條之九第一項喪失規範機能的規劃機制。（2）應對公司甲加徵。蓋如無該股利之循環分配，最初應加徵 10%之營利事業所得稅者為公司甲。且公司甲還是基於其在關係企業中之控制力，原始導演該股利之循環分配的公司。是故，正本清源，應以公司甲為加徵對象。二說中，應以對公司甲加徵為當。不過，還是不得對公司甲、公司乙及公司丙分別加徵。蓋股利只有一份。全體分別加徵，構成重複加徵。