

裁判字號：臺中高等行政法院 102 年度訴字第 478 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 03 月 05 日

案由摘要：綜合所得稅等事件

臺中高等行政法院判決

102 年度訴字第 478 號

103 年 2 月 26 日辯論終結

原 告 許隆倫

訴訟代理人 謝志明律師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 張家慧

上列當事人間綜合所得稅等事件，原告不服財政部中華民國 102 年 9 月 26 日台財訴字第 10213949370 號（贈與稅事件）、102 年 9 月 30 日台財訴字第 10213949380 號（綜合所得稅事件）訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告於民國 96 年 6 月 21 日與其配偶鍾佩儒訂立股票孳息他益信託契約，移轉其持有華擎科技股份有限公司（下稱華擎公司）之股票 400,000 股予受託人，並以其子許博翔等 14 人為信託財產所生孳息之受益人，並依信託關係申報贈與稅，嗣經被告查得原告將訂約時可得確定之分配盈餘，藉信託形式分散股利所得，掩飾贈與之實質行為，乃依實質課稅原則就受益人於 96 年 11 月 5 日實際取得現金股利新臺幣（下同）7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元，核定原告 96 年度贈與總額 33,870,400 元，減除已申報之信託孳息權利價值 4,188,644 元，核定 96 年度本次贈與金額 29,681,756 元，補徵本次應納贈與稅額 8,782,391 元；另核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，歸課原告當年度綜合所得總額 26,614,684 元，核定應補稅額 1,140,744 元，加計各受益人名義

溢退之稅額 1,524,785 元，補徵綜合所得稅額 2,665,529 元。

原告不服，就贈與稅及綜合所得稅均申請復查，未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)贈與稅部分：

1.原處分違反重複課稅禁止原則：

按稅捐稽徵機關對於同一稅捐主體，就其同一之財產或所得來源（租稅客體），利用不同之稅目，同時或先後課徵兩次以上之稅，即為重複課稅。本件原告於 96 年 6 月 21 日簽訂 1 年期股票孳息他益信託契約，經被告就單筆收入分別課徵贈與稅與綜合所得稅，顯違反重複課稅禁止原則，有違憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條比例原則之規定，同時侵害憲法第 15 條對人民財產權之保障。

2.原處分及復查決定違反租稅法定原則、法律不溯及既往及信賴保護原則：

被告援引財政部於 100 年 5 月 6 日作成之台財稅字第 10000076610 號令釋內容，認原告係藉信託形式將其可得確定獲配之股利所得贈與受益人，該部分孳息應屬原告所得。惟查：(1)前開函釋既非我國立法機關所制定之法律，有關「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約」，或「委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權」等要件之令釋，係增加遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 10 條之 2 規定所無之限制，顯然逾越母法，增加母法所無之限制，違反大法官釋字第 597 號解釋。稅捐稽徵法第 1 條之 1 亦規定，財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定期日起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定期日前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。原處分及復查決定均明顯違反稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定。(2)原告早於民國 96 年即已簽訂信託契約，並依遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 規定申報完稅在案，財政部 100 年度之解釋函令，應不可溯及適用於 96 年度

業已經發生之事實，否則不啻以現行之法令適用於先前已發生之事實，明顯悖於法律不溯既往原則及租稅法定主義。(3)本件信託行為贈與申報業經被告審理核定在案，被告復以否認信託行為之方式重為核定，認原告於訂約時已知悉將獲盈餘分配，故命補繳稅款。但本件原告係於96年6月21日簽訂契約，而股東會召開是在同年6月26日，依照公司法規定，公司盈餘分配必須經由股東會決議通過，原告簽訂信託契約當時，股東會尚未召開，如何知悉是否分配盈餘，或分配盈餘若干？原告亦非董事會之成員，亦無法控制董事會或股東會，是被告援引財政部上開令釋命原告補繳稅款，有違信賴保護原則。另依司法院釋字第216號解釋意旨，法院於審判時亦不受該函釋拘束。

3.被告混淆「信託贈與」與「一般贈與」之課稅定性，對於事實之認定及法律適用顯有違誤：

(1)按，「一般贈與」依民法第406條及遺產及贈與稅法第4條第2項規定係指雙方意思表示合致，一方以自己之財產無償給與他方，他方允受且生效之贈與行為；搭配遺產及贈與稅法第10、19條規定，一般贈與稅計算係採贈與時之贈與財產時價減去扣除額及免稅額後之贈與淨額再乘以贈與稅率為應課徵之一般贈與之稅賦，課稅之基時為贈與時，課稅之標的為贈與財產贈與時之時價。

(2)然「信託贈與」依信託法第1條規定，信託，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。當初立法目的係因民法債編各論贈與節（參民法第406條至420條規定）不具彈性，贈與型態限於贈與人將自己所有之財產，無償移轉與受贈人，受贈人取得所有權後，對受贈財產享有完整所有權支配權，而贈與人除有撤銷贈與事由且經撤銷之訴終局確定判決外，喪失贈與財產所有權支配，然實務上常見子女於取得贈與財產後，棄父母不顧，致有認無償贈與應有更加多元化之設計，遂有信託法之產生，並配套修正遺產及贈與稅法及所得稅法。又，「信託贈與」依據遺產及贈與稅法第

10 條之 2 第 3 款及第 19 條規定，享有孳息部分信託利益權利者，視為贈與，計算係依贈與時之信託財產時價減去贈與時信託財產之時價按贈與時起至受益時止之期間依贈與時郵政儲金固定利率折算現值計算，再減去扣除額及免稅額後之贈與淨額再乘以贈與稅率為應課徵之信託贈與之稅賦，課稅之基時依同法第 5 條之 1 規定為信託成立時，課稅之標的為信託成立時信託財產時價減除信託財產依信託期間折現後現值之差額。

- (3)準此以觀，我國法律明確區分「一般贈與」與「信託贈與」，「一般贈與」為贈與者與受贈人間之二面關係；「信託贈與」為信託之委託人、受託人、受益人間之多面關係，「一般贈與」與「信託贈與」二者雖皆屬無償贈與，然租稅構成要件不同，立法者於立法當時即分別賦與不同租稅效果。本件信託為本金自益、受託利益他益之契約，就受託利益他益之部分應依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款、第 19 條規定核計贈與稅云云，並聲明求為判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

(二)綜合所得稅部分：

- 1.本件有信賴保護原則之適用，如原告有信賴不值得保護之情形，應由被告負舉證責任：

按行政程序法第 119 條規定：「受益人有下列情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分。二、對重要事項提供不正確資料或不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」本件被告認原告於申報時並未揭露訂約時華擎公司已決議分配盈餘之重大事項，足認其對重要事項提供不正確資料而為不完全之陳述，其信賴不值得保護，惟原告申報贈與稅核定時，被告並未要求原告申報上開資料，且被告未舉證證明原告應申報上開資料之法律依據為何？且華擎公司為一上櫃買賣之公開發行公司，任何預計配股配息狀況，依法應公開於公開資訊觀測站，投資人得隨時隨地上網查詢上開公開資訊。上市櫃公司股利股息分配，係依法公開

事項，為眾所皆知，且原告並無任何不實申報行為，被告應舉證證明原告有不實申報，其信賴不值得保護，然被告並未舉證證明，本件應有信賴保護原則之適用。

2.原告未獲任何所得或股利，原處分及復查決定違反收付實現原則：

(1)按，依最高行政法院 70 年度判字第 117 號判例意旨，個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，有利息約定之抵押借款業已登記於公文書，稅捐稽徵機關對債權人即可作有按時收取利息之推定，苟債權人主張未收付實現有利於己之事實者，應負舉證責任。

(2)本件被告認原告藉本金自益、孳息他益之信託契約，將訂約時可得確定之盈餘，藉信託形式贈與受益人，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得。惟查，被告適用本件實質課稅原則適當與否容有疑義，按稅捐稽徵機關就課稅之構成要件之事實負舉證責任，本件無論「股利」或稱「孳息他益之信託利益」，原告皆未取得任何「股利」或所得，且被告未舉證證明原告有何所得(股利)收入，逕認該孳息為原告所得，其認定顯違背收付實現原則等情。並聲明求為判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告則以：

(一)贈與稅部分：

1.按財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函令意旨謂：「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳

息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。」本件原告為華擎公司之協理及財務主管，該公司於96年4月19日經董事會決議通過分配95年度盈餘，並於同年6月26日召開股東會，原告於同年6月21日與其配偶鍾佩儒簽訂信託契約，有華擎公司96年6月26日股東會會議紀錄、股利分派情形資料、有價證券信託契約書、信託所得申報書及信託財產各類所得憑單可稽。

2.承上，原告於96年6月21日簽訂孳息他益之信託契約，顯係於知悉華擎公司將為盈餘分配後，將其應取得該公司之盈餘以信託形式為贈與，該盈餘於訂約時已臻明確，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，原告以信託形式贈與該部分孳息，其實質與其委託受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依上開令釋，按實質課稅原則，該部分孳息屬原告之營利所得，應課徵所得稅；另受益人於96年11月5日實際收取現金股利7,348,000元及股票股利26,522,400元，核屬原告之贈與，應課徵贈與稅。原告主張重複課稅，容屬誤解。

3.至原告主張原處分及復查決定違反租稅法定主義、法律不溯及既往及信賴保護原則部分：

(1)按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」為司法院釋字第287號解釋揭示，即行政機關對於租稅法律、規章適用性發生疑義時，為闡明其真意，所為正確之釋示，其旨在說明法條真意，使條文能正確使用，本身無創設或變更法律之效力，應自法規生效日起有其適用，無溯及既往之問題。

(2)本件原告雖向被告所屬彰化分局申報贈與稅並經核定，惟並未揭露訂約時華擎公司已決議分配鉅額盈餘之重大事項，原告係利用信託行為之形式，藉以分散股利所得及影響贈與稅之稅負，足認其對重要事項提供不正確資料而為不完全之陳述，致使被告機關所屬彰化分局依原

告提供之申報資料核發贈與稅核定通知書，依行政程序法第 119 條第 2 款規定，原告有信賴不值得保護之情形。

4. 綜上，被告將原告贈與受益人之現金股利及股票股利，按實際收取之日、金額、股數及時價核課贈與稅，減除前已申報之信託孳息權利價值，補徵 96 年度贈與稅 8,782,391 元，並無不合等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

(二) 綜合所得稅部分：

查華擎公司於 96 年 4 月 19 日召開董事會，決議盈餘分派，並於同年 6 月 26 日召開股東會，原告在公司擔任協理，對公司業務與財務有一定熟悉度，顯然已知悉在 96 年 4 月 19 日董事會之後將分配盈餘，始於 96 年 6 月 21 日簽訂 1 年期孳息他益之股票信託契約，將其原應獲配自該公司之鉅額股利（信託股票 400,000 股，每股現金股利 18.37 元，股票股利 2 元），輾轉贈與受益人，其實質與委任受託人領取信託孳息（股利）再贈與受益人之情形，並無不同。且如此一來，原告得獲取將贈與標的「股利」轉換成僅按信託標的時價與現值差額課徵之「信託孳息」，大幅減少其綜合所得稅及贈與稅負之租稅利益，是被告依實質課稅原則，核認華擎公司 96 年配發至受託人受託信託財產專戶之股利，實為原告所有，依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，併課其綜合所得稅，發單補徵稅額 2,665,529 元，並無不合等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告將原告信託之華擎公司股票所分配之股利，核認係原告之所得，補徵贈與稅及綜合所得稅，是否合法？有無違反重複課稅禁止原則、租稅法定原則、法律不溯既往原則、信賴保護原則及收付實現原則？經查：

(一) 按「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」、「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」、「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準。」及「凡已在證券交易所上市……之有價證券，依繼

承開始日或贈與日該項證券之收盤價估定之。」分別為行為時遺產及贈與稅法第4條第1項、第2項、第10條第1項前段及同法施行細則第28條第1項前段所規定。又「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、……皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或……，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；……。」所得稅法第14條第1項第1類定有明文。

(二)次按稅法不因納稅義務人濫用法律上形式之選擇可能性，而得以規避稅法之適用；當有濫用之情事時，應依據與經濟事實相當之法律形式，成立租稅債務，以符合租稅公平原則與實質課稅原則。亦即納稅義務人為規避租稅，濫用法律上形式之選擇可能性，選擇通常所不使用之迂迴或多階段或其他異常法律形式，以規避稅捐者，當轉換為與其經濟事實相當之法律形式，而後適用納稅義務人所意圖規避之稅法規定。86年1月17日公布之司法院釋字第420號解釋亦明示：「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。」（98年5月13日增訂公布稅捐稽徵法第12條之1第1項同此意旨）。故納稅義務人不選擇通常之交易形態，而迂迴採取通常不會使用之行為模式，藉以達成與選擇通常交易形態相同之經濟效果，並適用可以免除或減輕租稅負擔的法律，而規避通常行為模式所該當之課稅要件，然依該免除或減輕租稅負擔之法律的規範目的，並未預期將其稅捐優惠給予系爭非通常交易行為者，因其規劃安排的表徵行為與其經濟實質不相當，且法律對於該不相當的安排行為，並未預期給予稅捐利益，基於實質課稅之公平原則，即應使該經濟實質回歸其所對應之稅法構成要件課稅，亦即在租稅法之適用上，得不受限於當事人所採取之行為形式，而將之視為係採取通常行為，並以該通常行為所該當之稅法構成要件，計算其所應負擔之租稅，以維護租稅公平。財政部100年5月6日台財稅字第10000076610號令釋：「核釋個人簽訂孳息他益之股票信託相關課稅規定：一、委託人經由股東會、董事

會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。」該令釋係財政部基於財稅主管機關職權，闡述關於股票孳息他益信託之類型，應自該盈餘分配之整體事實，依行為之實質，為股票孳息是否屬信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生收益之認定，進而為相關稅捐核課之意旨，經核與法規原意尚無違背，自無增加法律所無之限制，亦符合租稅法律主義內涵及實質課稅原則之精神，本院自得援引適用。原告訴稱該令釋係增加法律所無之限制，核無足採。

- (三)本件原告為華擎公司之協理及財務主管，於該公司 96 年 4 月 19 日董事會決議分配盈餘後，96 年 6 月 26 日股東會召開前數日即 96 年 6 月 21 日，與配偶鍾佩儒簽訂 1 年期孳息他益之股票信託契約，以許博翔等 14 人為受益人，並透過鍾佩儒於 96 年 11 月 5 日交付受益人許博翔等 14 人現金股利 7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元，此有股利分派情形、股東會會議紀錄、有價證券信託契約書、鍾佩儒受託信託財產專戶存摺及存款取款憑條影本附原處分卷可稽，被告乃核認華擎公司盈餘分配事宜於原告簽訂孳息他益之信託契約時已可得確定，受益人取得之股利並非受託人於信託期間管理受託股票所生收益，原告顯有藉信託形式將其可得確定獲配之盈餘於 96 年 11 月 5 日贈與許博翔等 14 人，依首揭遺產及贈與稅法規定及財政部 100 年 5 月 6 日前揭令釋，重核系爭 96 年度贈與總額 33,870,400 元（現金股利 7,348,000 元＋股票股利 26,522,400 元），補徵應納贈與稅額 8,782,391 元〔（贈與總額 33,870,400

元－免稅額 1,110,000 元） 42%－累進差額 4,770,000 元－初核應納贈與稅額 206,977 元〕，及核認華擎公司 96 年配發至「鍾佩儒受託信託財產專戶」之股利，實為原告所有，依首揭所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元（7,348,000 元＋800,000 元＋可扣抵稅額 2,563,361 元），併課其綜合所得稅，發單補徵稅額 2,665,529 元，此有被告更正後之贈與稅應稅案件核定通知書、96 年度綜合所得稅核定通知書在原處分卷可憑。

(四)原告為華擎公司之協理及財務主管，此有華擎公司董監事持股餘額明細資料表附原處分卷可憑，該公司於 96 年 4 月 19 日經董事會決議分配 95 年度盈餘，並於同日之重大訊息公告預擬配發現金股利每股 18.37 元，股東股利每股 2 元，並訂於同年 6 月 26 日召開股東常會，此亦有華擎公司重大訊息主旨全文檢索、公司股利分派情形、公司股利分派公告資料彙總表附本院卷及原處分卷可憑，則原告既係依法應申報股權之內部經理人並為財務主管，對於華擎公司董事會決議盈餘分派並已公告之事實，自具有一定之認知，可得確定將獲配高額盈餘後，始於 96 年 6 月 21 日與鍾佩儒（即受託人）訂立 1 年期股票孳息他益信託契約，將其所有華擎公司股票 400,000 股作為信託財產，以其子許博翔等 14 人為受益人，原告訴稱其對董事會及股東會無實質影響力，亦無礙前揭令函所規範之實質課稅意旨。

(五)依卷附原告與鍾佩儒所訂有價證券信託契約書第 5 條約定：信託財產所產生之股票股利、現金股利為信託利益，……信託財產所產生之信託利益，受託人應依委託人之指示給予被指定之受益人。是本件信託財產即華擎公司股票 96 年發生孳息，於系爭信託契約簽立時，雖尚未經股東會決議通過，亦已明確附隨於信託財產即華擎公司股票，故系爭信託契約孳息他益部分之利益，並非受託人鍾佩儒於系爭信託契約訂立後，本於信託本旨管理或處分本件信託財產所孳生，核與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 有關信託契約課徵及計算贈與稅之規定無涉。

(六)系爭信託契約孳息他益部分，形式上雖載明受託人有管理行為，惟經本院質問受託人有何實際管理行為時，原告訴訟代理人亦僅陳稱：受託人將股利分配予受益人即是管理行為，是其僅係代收、代轉系爭信託契約成立時已附隨於信託財產上之孳息，另該契約存續期間僅1年，受託人依約亦僅有轉發96年度發生之華擎公司股票孳息行為，故該契約孳息他益部分所生利益，核非受託人就信託財產為實質管理、處分所取得；系爭信託契約就「孳息他益」部分，實質有藉信託契約外形，由委託人經形式上受託人之手而贈與受益人。再查，原告訂立系爭「本金自益、孳息他益」信託契約，係因現行稅法有關信託受益權價值計算無法真實反映實質價值，乃迂迴藉由孳息他益信託方式，俾實質贈與所分配股利，被告以系爭信託契約孳息他益部分即華擎公司股票96年發生孳息為原告所有財產，原告藉由系爭孳息他益信託契約外形，於96年11月5日交付現金股利7,348,000元、股票股利26,522,400元，將上開財產實質贈與許博翔等14人，足證原告確有贈與系爭孳息之意思表示，且經受贈與人等允受在案，故原處分以原告此等行為係合致遺產及贈與稅法第4條第2項之贈與要件，從而，被告據此並重新核定原告96年度之贈與總額及計算應補繳稅額，並無違租稅法律主義。

(七)又依司法院釋字第287號解釋「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。」意旨，解釋函令旨在闡明法條原意，使條文能正確使用，本身無創設或變更法律之效力，其效力自應與所解釋之法規生效日相同。財政部100年5月6日台財稅字第10000076610號令釋並無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。且該令釋非屬有利納稅義務人之函釋，財政部亦未另發布有利納稅義務人之函釋，亦不生違反稅捐稽徵法第1條之1規定之問題。

(八)另按「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。」行政程序法第119條第2款亦有明文。查本件信託行為之贈與稅，雖經原告申

報並由被告審理核定贈與稅（見原處分卷第 115 頁至第 126 頁）、綜合所得稅（見原處分卷第 134、135 頁）在案，惟原告於該申報中，並未揭露關於系爭信託契約訂立前，華擎公司已於 96 年 6 月 26 日經股東常會決議分配 95 年度盈餘之重大事項，被告原僅依其提供之申報資料作成核課處分，而於本年度原告綜合所得稅、贈與稅核課期間中，發現有本件應課徵之稅捐，而為上開補徵贈與稅及綜合所得稅之處分，自無原告所指稱有違信賴保護原則。

(九)系爭信託契約所獲配之股利，並非系爭信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票所產生之收益，已如前述。而系爭信託契約約定以許博翔等 14 人為信託財產孳息之共同受益人，其目的在於藉由孳息他益信託方式，而取得贈與股票所分配股利，係藉信託之外觀形式，實質上係以本金自益孳息他益方式，將於簽約前已確定由適用較高所得稅率之本人享有之股利所得，改將該孳息由受益人取得，其本人則可規避因取得分配股利而須繳納綜合所得稅，而僅負較低稅率之贈與稅，且信託期間僅有 1 年期間，於期間屆滿，信託財產仍應返還原告，原告顯係以信託形式，贈與該信託財產之孳息，實質上與委任受託人領取孳息，再贈與受益人之情形，並無不同，如此以迂迴信託方式，規避其原應負擔綜合所得稅之營利所得，及將應課贈與稅之贈與標的，由應按時價課徵之「股利」轉成僅按信託標的時價與現值差額課徵之「信託孳息」，達成減輕稅負之目的，於稅法評價上，自應課以與未移轉該財產權時相同之稅捐，亦即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，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為予以課稅，依實質課稅原則，此部分孳息仍屬委託人即原告之所得，應於所得發生年度依前揭規定課徵原告之綜合所得稅，方符稅法上實質課稅之本質，故於華擎公司將原告原應分配之股利轉入鍾佩儒受託信託財產專戶時，即應視為原告之實際所得，原告訴稱其未有營利所得，被告原處分違反收付實現原則，亦非可採。

(十)又按贈與稅係為防止財產所有人於生前藉贈與行為減少其財產，以致其死亡時之遺產減少，得以脫免將來遺產稅之課徵

，故將該贈與財產納為課徵贈與稅之標的；而綜合所得稅係就個人若有中華民國來源之所得，秉持量能課稅原則，於減除其成本及費用後，就其淨額為課稅之標的，以作為國家建設及發展之用，兩者課徵標的及適用法令各異，被告以原告係藉信託形式，將其可得確定獲配之股利所得贈與許博翔等 14 人，依實質課稅原則，認該部分股票孳息仍屬原告之營利所得，應於所得發生年度，依所得稅法規定課徵綜合所得稅，又查得該部分所得業藉受託人鍾佩儒交付予受益人許博翔等 14 人，乃就該贈與財產，依遺產及贈與稅法規定課徵贈與稅，自無重複課稅之情形。

綜上所述，原告之主張均非可採。被告所為核定原告補徵應納贈與稅額 8,782,391 元及綜合所得稅額 2,665,529 元之處分，核無不合。復查及訴願決定遞予維持，亦無違誤，原告聲明求為撤銷，為無理由，應予駁回。兩造其餘訴辯事由，與判決結果無影響，爰不逐一審論，併予敘明。

五、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 3 月 5 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 王 德 麟

法 官 蔡 紹 良

法 官 詹 日 賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
代理人之情形	

(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。
	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。
	3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。
	2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。
	3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
	4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 103 年 3 月 5 日
書記官 許 巧 慧

最高行政法院判決

103 年度判字第 353 號

上 訴 人 許隆倫

訴訟代理人 謝志明 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

上列當事人間綜合所得稅等事件，上訴人對於中華民國 103 年 3 月 5 日臺中高等行政法院 102 年度訴字第 478 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

原判決關於綜合所得稅及該訴訟費用部分均廢棄，發回臺中高等行政法院。

其餘上訴駁回。

駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、本件上訴人於民國 96 年 6 月 21 日與其配偶鍾佩儒訂立股票孳息他益信託契約（下稱系爭信託契約），移轉其所有華擎科技股份有限公司（下稱華擎公司）股票 400,000 股（下稱系爭股票）予受託人，以其子許博翔等 14 人為受益人（下稱系爭 14 位受益人），並依信託關係申報贈與稅，嗣經被上訴人認上訴人係將訂約時可得確定之盈餘，藉信託形式分散股利所得，掩飾贈與之實質行為，乃依實質課稅原則，就受益人於 96 年 11 月 5 日實際取得之現金股利新臺幣（下同）7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元（下合稱系爭股利），認屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與，核定上訴人 96 年度贈與總額 33,870,400 元，減除已申報之信託孳息權利價值 4,188,644 元，補徵應納贈與稅額 8,782,391 元；另核定上訴人 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，歸課上訴人當年度綜合所得稅，核定補徵綜合所得稅 2,665,529 元。上訴人不服，就贈與稅及綜合所得稅之補徵均循序提起行政訴訟，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。
- 二、上訴人起訴主張：（一）1、上訴人於 96 年 6 月 21 日簽訂 1 年期股票孳息他益信託契約，經被上訴人對上訴人分別課徵贈與稅與綜合所得稅，即對於同一稅捐主體，就其同一財產或所得來源（租稅客體），利用不同之稅目，同時或先後課徵兩次以上之稅捐，為重複課稅。2、財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令（下稱財政部 100 年 5 月 6 日令釋）有關「委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約」，或「委託人

對被投資公司之盈餘分配具有控制權」等要件，係增加遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 10 條之 2 規定所無之限制，顯逾越母法，違反司法院釋字第 597 號解釋，且變更已發布解釋函令之法令見解，原處分違反稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定。又上訴人早於 96 年即簽訂信託契約，財政部 100 年 5 月 6 日令釋不可溯及適用於本件，原處分悖於法律不溯既往原則。再者，上訴人係於 96 年 6 月 21 日簽訂系爭信託契約，而股東會是在同年 6 月 26 日始召開，被上訴人援引財政部 100 年 5 月 6 日令釋命上訴人補繳稅款，有違信賴保護原則，且依司法院釋字第 216 號解釋意旨，法院於審判時亦不受該令釋拘束。3、再我國法律明確區分「一般贈與」與「信託贈與」，二者租稅構成要件不同，立法者於立法當時即分別賦與不同租稅效果。本件為本金自益、受託利益他益之信託契約，就受託利益他益部分自應依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款、第 19 條規定核計贈與稅。（二）1、上訴人申報贈與稅時，被上訴人並未要求上訴人申報揭露訂約時華擎公司已決議分配盈餘之資料，且被上訴人未舉證證明上訴人應申報上開資料之法律依據。又華擎公司為一上櫃買賣之公開發行公司，其股利股息分配，依法係應公開事項，為眾所皆知，是上訴人無何不實申報行為，且被上訴人亦未舉證上訴人有不實申報或行政程序法第 119 條所列信賴不值得保護之情形，本件應有信賴保護原則之適用。2、本件無論「股利」或稱「孳息他益之信託利益」，上訴人皆未取得任何「股利」或所得，且被上訴人未證明上訴人有何所得（股利）收入，逕認系爭股利為上訴人之所得，顯違背本院 70 年判字第 117 號判例所揭收付實現原則等語，求為判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被上訴人則以：（一）1、上訴人為華擎公司之協理及財務主管，該公司於 96 年 4 月 19 日經董事會決議通過分配 95 年度盈餘，上訴人於 96 年 6 月 21 日簽訂系爭信託契約，顯係於知悉華擎公司將為盈餘分配後，將其應取得該公司之盈餘以信託形式為贈與，該盈餘於訂約時已臻明確，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理系爭股票產生之收益，上訴人

以信託形式贈與該部分孳息，其實質與其委託受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依財政部 100 年 5 月 6 日令釋，按實質課稅原則，該部分孳息屬上訴人之營利所得，應課徵所得稅。另受益人於 96 年 11 月 5 日實際收取系爭股利，核屬上訴人之贈與，應課徵贈與稅。上訴人主張重複課稅，容屬誤解。2、行政機關對於租稅法律、規章適用發生疑義時，為闡明其真意，所為正確之釋示，本身無創設或變更法律之效力，應自法規生效日起有其適用，無溯及既往之問題。上訴人雖向被上訴人所屬彰化分局申報贈與稅並經核定，惟並未揭露訂約時華擎公司已決議分配鉅額盈餘之重大事項，足認其對重要事項提供不正確資料而為不完全之陳述，依行政程序法第 119 條第 2 款規定，上訴人有信賴不值得保護之情形。是被上訴人將上訴人贈與受益人之現金股利及股票股利，按實際收取日之時價，補徵 96 年度贈與稅 8,782,391 元，並無不合。（二）華擎公司於 96 年 4 月 19 日召開之董事會決議盈餘分派，上訴人擔任該公司協理，對公司業務與財務有一定熟悉度，顯已知悉在 96 年 4 月 19 日董事會後將分配盈餘之情，始於同年 6 月 21 日簽訂 1 年期孳息他益之股票信託契約，將其原應獲配自該公司之鉅額股利（每股現金股利 18.37 元，股票股利 2 元），以其配偶為受託人，輾轉贈與系爭 14 位受益人，其實質與委任受託人領取信託孳息（股利）再贈與受益人之情形，並無不同。是被上訴人依實質課稅原則，核認華擎公司 96 年配發至受託人信託財產專戶之股利，實為上訴人所有，依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，核定上訴人 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，併課其綜合所得稅，發單補徵稅額 2,665,529 元，並無不合等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）上訴人為華擎公司之協理及財務主管，該公司於 96 年 4 月 19 日經董事會決議分配 95 年度盈餘，並於同日之重大訊息公告預擬配發現金股利每股 18.37 元、股票股利每股 2 元，並訂於同年 6 月 26 日召開股東常會，上訴人係依法應申報股權之內部經理人並為財務主管，則其對華擎公司董事會決議盈餘分派並已

公告之事實，自具有一定之認知，卻就可得確定將獲配之高額盈餘，於股東會召開前數日之 96 年 6 月 21 日與配偶鍾佩儒（即受託人）訂立 1 年期股票孳息他益信託契約，將其所有系爭股票作為信託財產，以其子許博翔等 14 人為受益人。雖上訴人訴稱其對董事會及股東會無實質影響力，亦無礙財政部 100 年 5 月 6 日令釋所規範之實質課稅意旨。（二）系爭股利，於系爭信託契約簽立時，雖尚未經股東會決議通過，惟依卷附系爭信託契約書第 5 條約定，已明確附隨於信託財產即華擎公司股票，故系爭信託契約孳息他益部分之利益，並非受託人於系爭信託契約訂立後，本於信託本旨管理或處分本件信託財產所孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 有關信託契約課徵及計算贈與稅之規定無涉。（三）系爭信託契約雖形式上載明受託人有管理行為，惟上訴人於原審訴訟代理人對於受託人有何實際管理行為一節，亦僅陳稱：將股利分配予受益人即是管理行為云云，然此僅屬代收、代轉系爭信託契約成立時已附隨信託財產之孳息，另該契約存續期間僅 1 年，受託人依約亦僅有轉發 96 年間華擎公司所配發股票孳息行為，故該契約孳息他益部分所生利益，核非受託人就信託財產為實質管理、處分所取得。即系爭信託契約就「孳息他益」部分，有藉信託契約外形，由委託人經形式上受託人之手而贈與受益人之實質。是上訴人藉由系爭信託契約外形，於 96 年 11 月 5 日交付系爭股利予系爭 14 位受贈人，係上訴人本於贈與系爭股利之意思表示且經受贈人允受之合致遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項贈與要件之贈與行為，是被上訴人據以核定上訴人 96 年度贈與總額及計算應補繳稅額，並無違租稅法律主義。（四）財政部 100 年 5 月 6 日令釋並無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之情。且財政部並未另發布有利納稅義務人之函釋，亦不生違反稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定之問題。另本件信託行為之贈與稅，雖經上訴人申報並由被上訴人審理核定贈與稅、綜合所得稅在案，惟上訴人於該申報中，並未揭露系爭信託契約訂立前，華擎公司已經董事會（按，原判決誤載為股東常會）決議分配 95 年度盈餘之重大事項，自無信賴保護原則之適用。再系爭股

利，並非系爭信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票所產生之收益，已如前述，且信託期間僅有 1 年期間，是上訴人顯係以信託形式而贈與該信託財產之孳息，則其實質與委任受託人領取孳息，再贈與受益人之情形，並無不同，依實質課稅原則，此部分孳息仍屬委託人即上訴人之所得，故於華擎公司將上訴人原應分配之股利轉入鍾佩儒受託信託財產專戶時，即應視為上訴人之實際所得，上訴人訴稱其未有營利所得，原處分違反收付實現原則云云，亦非可採。又按贈與稅係以贈與財產為課徵贈與稅之標的，綜合所得稅係就個人有中華民國來源所得，就其淨額為課稅之標的，兩者課徵標的及適用法令各異，自無重複課稅之情形。被上訴人對上訴人核定補徵贈與稅額 8,782,391 元及綜合所得稅額 2,665,529 元，均無不合等語，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

- (一) 按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第 420 號解釋在案。又納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式之情形基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔者，即應認屬「租稅規避」。而租稅規避行為因有違租稅公平原則，故於效果上，應本於實質課稅原則，就其事實上予以規避，然卻與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎。另租稅規避之效果既是以與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即難謂有違租稅法定原則。
- (二) 又按「依第 5 條之 1 規定應課徵贈與稅之權利，其價值之計算，依左列規定估定之：……二、享有孳息以外信託利益之權利者，該信託利益為金錢時，以信託金額按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局 1 年期定期

儲金固定利率複利折算現值計算之；信託利益為金錢以外之財產時，以贈與時信託財產之時價，按贈與時起至受益時止之期間，依贈與時郵政儲金匯業局 1 年期定期儲金固定利率複利折算現值計算之。三、享有孳息部分信託利益之權利者，以信託金額或贈與時信託財產之時價，減除依前款規定所計算之價值後之餘額為準。……」遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 2 款及第 3 款前段固分別定有明文，惟因依信託法第 1 條規定，該法所稱信託，係指「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。」而遺產及贈與稅法第 5 條之 1「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅。……」之規定，復係因信託法之制定而增訂，加以上述遺產及贈與稅法第 10 條之 2 關於應課徵贈與稅標的之價值計算，係本於稽徵便宜、節省徵納雙方勞費等意旨，採取擬制法律效果之立法政策而為。是受益人雖於信託契約訂立後，形式上有取自受託人之利益，然該利益若實質上非屬信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分信託財產所生之利益，則受益人此利益之取得，即與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 之規定無涉。加以「課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。納稅義務人將股票交付信託，簽訂『本金自益、孳息他益』信託契約，其中以信託契約訂立時確定或可得確定之股利（股息、紅利）為他益信託之標的，由受託人於股利發放後交付受益人，因該股利並非受託人本於信託法所規範管理或處分信託股票之信託本旨而孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 第 1 項係針對信託法規定之信託而為『視為贈與』規範之意旨不合。觀其經濟實質，乃納稅義務人將該股利贈與受益人而假受託人之手以實現，並因於受益人受領時始該當遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所規定『他人允受』之要件，

而成立該條項規定之贈與，故稽徵機關依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，並無不合。至納稅義務人上開行為涉有租稅規避情事者，亦應調整依遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條計徵贈與稅，自不待言。」復經本院 103 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案。

- (三) 再按「信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅。」固為行為時所得稅法第 3 條之 4 第 1 項所明定，惟因本條係基於信託法之制定而增訂，即其係針對信託法所規定信託之意旨及相關稅制，就信託財產發生之所得明定之課稅方式。且如前述，遺產及贈與稅法第 10 條之 2 關於應課徵贈與稅標的之價值計算，係本於稽徵便宜、節省徵納雙方勞費等意旨，採取擬制法律效果之立法政策而為，是受益人雖於信託契約訂立後，形式上有取自受託人之利益，然該利益若實質上非屬信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分信託財產所生之利益，則受益人此利益之取得，即與遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 10 條之 2 及行為時所得稅法第 3 條之 4 之規定無涉。

(四) 經查：

1、關於贈與稅部分：

本件上訴人係華擎公司協理及財務主管，該公司於 96 年 4 月 19 日經董事會決議分配 95 年度盈餘，同日為此重大訊息之公告，並訂於同年 6 月 26 日召開股東常會，上訴人則於同年 6 月 21 日以其配偶為受託人，訂立信託期間 1 年、受益人為其子許博翔等 14 人之本金自益、孳息他益之信託契約，並於同年 11 月 5 日，經由受託人使受益人取得華擎公司分配之現金股利 7,348,000 元、股票股利 26,522,400 元之系爭股利。而系爭股利因屬系爭信託契約訂立時已可得確定而附隨於系爭股票者，並非系爭信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分系爭股票所孳生，與遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 10 條之 2 規定無涉。並因上訴人所任職務，其對華擎公司董事會上述盈餘分配決議自具一定之認知，且因現行稅法有關信

託受益權價值計算無法真實反映實質價值，故上訴人係迂迴藉由訂立系爭孳息他益信託契約之外形，俾實質將原應由其受配之系爭股利贈與受益人，並上訴人顯有贈與系爭股利之意思，且系爭 14 位受益人亦已受領系爭股利，足見其等已允受，而合致遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定之一般贈與等情，已經原審依調查證據之辯論結果，詳述得心證之理由在案。顯見上訴人係將原應由其受配之高額股利，透過以其配偶為受託人之系爭信託契約，迂迴使系爭 14 位受益人取得系爭股利，卻無庸就系爭股利依遺產及贈與稅法第 10 條規定之時價繳納贈與稅，而僅需繳納按同法第 10 條之 2 第 3 款本文規定之贈與額所核算之贈與稅，是依上述規定及說明，其行為核已構成租稅規避，故原判決認被上訴人依實質課稅原則，以上訴人之行為已合致遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定之一般贈與，依同法第 10 條規定核算贈與額核課贈與稅，即於法有據，並無不合。又本件既因認上訴人行為之實質係為系爭股利之贈與，而適用遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項及第 10 條規定為贈與稅之核課，自不生違反司法院釋字第 706 號所揭示「租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」之租稅法律主義，亦無增加遺產及贈與稅法第 5 條之 1 規定所無限制之情。上訴意旨援引司法院釋字第 706 號解釋，所為遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款規定係立法裁量之結果，縱發生未來孳息收益之權利價值與實際收益之實質落差，而造成稅捐負擔之差異，亦不得因此而增加法律所無限制云云之爭議，核屬其主觀意見，其據以指摘原判決違法云云，並無可採。另原處分並無違反重複課稅、法律不溯及既往及信賴保護原則之情，而系爭股利於系爭信託契約訂立時核屬可得確定而附隨於系爭股票等節，均已經原判決論述甚明，核無不合，上訴意旨再執已經原判決詳予認定且已指駁不採之陳詞為指摘，亦無足取。

2、關於綜合所得稅部分：

- (1) 按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」「個人之綜合

所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額。……應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之。」所得稅法第2條第1項及行為時所得稅法第14條第1項第1類分別定有明文。又「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範。」復經司法院釋字第705號解釋理由書闡述甚明。而「核釋個人簽訂孳息他益之股票信託相關課稅規定：一、委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。二、上開信託契約相關課稅處理原則如下：（一）綜合所得稅部分：委託人未申報或短漏報前開孳息者，稽徵機關計算委託人應補稅額及漏稅額時，除該所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額應自受益人轉正歸戶委託人外，尚應……『加計以各受益人名義溢退之稅額』，再據以發單補徵並依所得稅法第110條規定辦理；各受益人申報地稽徵機關不另就該筆所得之溢繳稅款或溢退稅款作處理。……」雖經財政部100年5月6日令釋在案。惟於信託契約訂立時已明確或可得確定之孳息，此令釋既本於實質課稅原則，認仍屬委託人

之所得，則依上述所得稅法規定及司法院解釋所闡釋之租稅法律主義，即應將此性質上屬委託人所有之營利所得及該所得相對應之扣繳或可扣抵稅額轉歸戶至委託人，據以計算委託人之應補稅額。至對受益人原依上述所得稅法第3條之4第1項規定就他益之孳息所歸課之所得，則因租稅主體有誤，所滋生者乃對受益人另行補徵或退稅之問題，尚不得將他益之孳息原因歸戶受益人致溢退之所得稅轉對委託人加徵。雖上述之應補稅額計算式同財政部62年3月21日台財稅第32131號函及財政部97年1月16日台財稅字第09600451280號函等關於「利用他人名義分散所得其應補稅額計算」之釋示。然既謂「利用他人名義分散所得」，即利用人實質上並無使被利用之他人取得所得之意思，故此等函釋之補稅方式，係就分散之所得將利用人與被利用人視為同一租稅主體所為。惟觀財政部100年5月6日令釋之事實，委託人之真意係欲將他益之孳息贈與受益人，即使受益人實質取得他益之孳息，而與「利用他人名義分散所得」之情事有別。故上述財政部100年5月6日令釋就委託人綜合所得稅之補徵，關於應「加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，縱因稽徵便宜而為，亦因與租稅法律主義有違，而不應援用。

- (2) 查系爭股利係於系爭信託契約訂立時已可得確定而附隨於系爭股票者，並非系爭信託契約訂立後，受託人本於信託本旨管理或處分系爭股票所孳生，及上訴人係藉由訂立系爭信託契約之外形，迂迴將實質上原應由上訴人受配之系爭股利贈與受益人等情，已經原判決認定甚明，詳如上述，則依實質課稅原則，原判決認系爭股利應轉併歸上訴人綜合所得總額，即無不合。又本件既係因上訴人之整體行為屬租稅規避，而依實質課稅原則將系爭股利認屬上訴人之營利所得併課其所得稅，則雖上訴人形式上未取得系爭股利，然系爭股利既係因屬租稅規避目的而訂定之系爭信託契約，經由上訴人之操控而假受託人之手交付受益人，則受託人之取得系爭股利即應認屬「為委託人即上訴人而受領」，是對上訴人為系爭股利之營利所得之歸課，自無

上訴意旨所稱違反收付實現原則情事。惟被上訴人就系爭股利併歸上訴人為綜合所得稅之補徵時，似除將系爭股利之營利所得 10,711,361 元，併歸上訴人 96 年度綜合所得總額核定應補稅額 1,140,744 元外，復加計各受益人名義溢退之稅額 1,524,785 元，而對上訴人為補徵綜合所得稅 2,665,529 元之處分。惟財政部 100 年 5 月 6 日令釋關於補徵所得稅額之核算式，有如上所述違背租稅法律主義之違法，而被上訴人如上述應補綜合所得稅額之核算，又似係依上述財政部 100 年 5 月 6 日令釋為之，則原判決未予以查明論究，即逕將補徵綜合所得稅之原處分予以維持，核有適用法規不當及理由不備之違法，上訴意旨執以指摘原判決此部分有違反租稅法律主義之違法等語，即堪採取。

(五) 綜上所述，關於贈與稅部分，上訴人之主張均無可採，原判決將此部分之訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審此部分之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞指摘原判決關於贈與稅部分違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。至綜合所得稅部分，原判決既有如上所述之違法，並其違法又與判決結論有影響，故上訴論旨，指摘原判決關於綜合所得稅部分違法，求予廢棄，即有理由。又因此部分事證，原判決並未調查審認，本院尚無從自為判決，故將原判決關於綜合所得稅部分廢棄，發回原審更為適法之裁判。

六、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 256 條第 1 項、第 260 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 7 月 10 日

最高行政法院第六庭

審判長法官 林 茂 權

法官 吳 東 都

法官 姜 素 娥

法官 許 金 釵

法官 楊 惠 欽

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 7 月 10 日

書記官 張 雅 琴

附件：

臺中高等行政法院判決

103 年度訴更一字第 15 號

104 年 1 月 8 日辯論終結

原 告 許隆倫

訴訟代理人 謝志明 律師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 張本德

張家慧

林雅菁

上列當事人間綜合所得稅等事件，原告不服本院中華民國 103 年 3 月 5 日 102 年度訴字第 478 號判決，提起上訴，經最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決廢棄發回更審，本院更為判決如下：

主 文

訴願決定及原處分（復查決定）關於綜合所得稅部分均撤銷。

本審及發回前上訴審訴訟費用除已確定部分外由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：緣原告於民國（下同）96 年 6 月 21 日與其配偶鍾佩儒訂立股票孳息他益信託契約（下稱系爭信託契約），移轉其所有華擎科技股份有限公司（下稱華擎公司）股票 400,000 股（下稱系爭股票）予受託人，以其子許博翔等 14 人為受益人，並依信託關係申報贈與稅，嗣經被告認原告係將訂約時可得確定之盈餘，藉信託形式分散股利所得，掩飾贈與之實質行為，乃依實質課稅原則，就受益人於 96 年 11 月 5 日實際取得之現金股利新臺幣（下同）7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元（下合稱系爭股利），認屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與，核定原告 96 年度贈與總額 33,870,400 元，減除已申報之信託孳息權利價值 4,188,644 元，補徵應納贈與稅額 8,782,391 元；另核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，歸課原告當年度綜合所得總額 26,614,684 元，核定應補稅額 1,140,744 元，加計以各受益人名

義溢退之稅額 1,524,785 元，核定補徵綜合所得稅額 2,665,529 元。原告不服，就贈與稅及綜合所得稅之補徵均循序提起行政訴訟，經本院 102 年度訴字第 478 號判決（下稱原判決）駁回，原告提起上訴，經最高行政法院以 103 年度判字第 353 號判決將原判決關於綜合所得稅部分廢棄，發回本院更審，其餘上訴駁回。

二、本件原告主張：

- (一)按行政訴訟法第 260 條第 3 項規定，本件綜合所得稅部分，最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決發回更審，其法律上見解對鈞院有法律上拘束力。最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決意旨認為財政部 103 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號函令（下稱財政部 100 年 5 月 6 日令釋），關於委託人綜合所得稅之補徵，在「加計以各受益人名義溢退之稅額」之部分，與租稅法律主義有違，不應援用。而最高行政法院 103 年度判字第 695 號判決、臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1403 號及 103 年度訴字第 364 號判決，均認為將信託受益返還之溢退稅額，基於稽徵經濟之便宜，轉嫁由委託人負擔，增加委託人法律上所無之租稅義務，違反憲法第 19 條租稅法律主義。
- (二)財政部 100 年 5 月 6 日令釋已違反司法院釋字第 367 號解釋關於擅自變更納稅主體違憲之意旨。又該令釋亦違反司法院釋字第 706 號解釋關於租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間租稅構成要件，須以法律或法律明確授權之命令定之之意旨。
- (三)被告所謂最高行政法院 100 年度判字第 780 號判決，其案情為綜合所得稅結算申報溢退稅額爭議，與本件為本金自益、孳息他益之信託事件，兩者事實完全不同，不能援引。
- (四)本件與利用他人名義分散所得之情事完全不同，此有最高行政法院 103 年度判字第 695 號判決意旨參照。
- (五)依司法院釋字第 216 號解釋意旨認為各機關法規釋示，法院審判時並不受其拘束。本件原處分與訴願機關所引用之財政部 100 年 5 月 6 日令釋，鈞院審理時並不受其拘束。
- (六)本案被告將受益人返還之溢退稅額，因稽徵經濟之便宜，轉

嫁由委託人負擔，即有所違誤等情。並聲明求為判決訴願決定、復查決定及原處分關於綜合所得稅不利部分均撤銷。

三、被告則以：

- (一)按「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所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項及第 2 項所明定。
- (二)原告係華擎公司之協理及財務主管，於 96 年間涉有藉簽訂孳息他益之股票信託契約，將原應獲配自華擎公司股利，贈與受益人許博翔等 14 人之情事，原查乃依實質課稅原則，核定原告取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，並將可扣抵稅額 2,563,361 元及受益人溢退之稅額 1,524,785 元自補徵應納稅額中減除及加回，補徵稅額 2,665,529 元。原告不服，主張 96 年 6 月 21 日簽訂信託契約，於當年度依據遺產及贈與稅法第 5 條之 1 規定申報贈與稅在案，並依所得稅法第 3 條之 4 規定，信託財產孳息由受益人申報繳納所得稅，惟被告引用財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令（即財政部 100 年 5 月 6 日令釋）補稅，違反法律不得溯及既往及信賴保護原則云云。經被告復查決定略以：1. 查原告為華擎公司之協理及財務主管，該公司於 96 年 4 月 19 日經董事會決議通過分配 95 年度盈餘，並於 96 年 6 月 26 日召開股東會，原告於 96 年 6 月 21 日與配偶鍾佩儒簽訂信託契約，約定原告所有華擎公司股票 400,000 股信託與鍾佩儒，信託期間自 96 年 6 月 21 日至 97 年 6 月 20 日止，信託期間孳息受益人為許博翔、鍾林春嬌、鍾孟庭、林忠毅、張吉仰、林金盛、李奇憶、李俊謀、李蕙君、李亮樺、李貞儀、劉淑清、許黃梅香、鍾孟瑾等 14 人，信託期間屆滿或信託關係消滅後，受託人應將信託財產歸還委託人，有華擎公司 96 年 6 月 26 日股東會會議紀錄、股利分派情形資料、有價證券信託契約書、信託所得申報書及信託財產各類所得憑單可稽。2. 原告於 96 年 6 月 21 日簽訂孳息他益之信託契約，顯係於知悉華擎公司將為盈餘分配後，將其應取

得該公司之盈餘以信託形式為贈與，該盈餘於訂約時已臻明確，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，原告以信託形式贈與該部分孳息，其實質與其委託受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依首揭規定，按實質課稅原則，該部分孳息屬原告之營利所得，應課徵所得稅。原核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，併課其綜合所得稅，發單補徵稅額 2,665,529 元，並無不合，乃予維持。

(三) 本件最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決，係認為財政部 100 年 5 月 6 日令釋之事實，委託人之真意係欲將他益之孳息贈與受益人，即使受益人實質取得他益之孳息，而與「利用他人名義分散所得」係就分散之所得將利用人與被利用人視為同一租稅主體所為之情事有別。故就委託人綜合所得稅之補徵，關於應「加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，縱因稽徵便宜而為，亦因與租稅法律主義有違，而不應援用。惟鈞院原判決未予以查明，被告就原告應補所得稅額之核算，是否係依上開財政部 100 年 5 月 6 日令釋為之，故廢棄原判決。足見最高行政法院並未明文指出被告原處分違法，而僅係認為不得以財政部 100 年 5 月 6 日令釋，作為系爭行政處分之法令依據，合先陳明。

(四) 按稅捐法制三大原則（即「稅捐法律原則」、「量能課稅原則」與「稽徵經濟原則」）中之「稅捐法律原則」，其原始及主要之適用範圍本在「稅捐實體法律關係」，惟在「稅捐稽徵領域」中，因為在稽徵過程中，從稅捐債權成立、生效、屆清償期到債務人履行債務，稅捐債權被滿足時為止，其間將有可能涉及「債務不履行」之議題，民法債編之相關規定即有類推適用之餘地，此時不能將此等類推適用，一概指為違反「稅捐法律原則」。又稅捐稽徵領域所處理之事務，基本上是：「對已經合法成立生效之稅捐債務，使其圓滿履行而歸於消滅」，而在這個公法債務履行過程中，亦正如同民法債務履行一般，一樣會有債務人違反給付義務或附隨保護義務而帶來「債務不履行」之結果，從此等債務不履行所延伸之變形給付（主要為遲延利息，但並不以此為限），實

與原來稅捐金錢義務間有其同一性，二者可相互代替。

(五)再基於現行所得稅法制「兩稅合一」之設計，股東分得之「可扣抵稅額」，從稅制上觀察，其既是股東稅基之一部，構成計算稅額之基礎，同時也以「營利事業所得稅」形式實質上由營利事業預先「暫繳」予稅捐機關，而後股東可以在其應納稅額中扣除此等已「暫繳」之稅額，在其他條件不變下，按股東綜合所得稅之應納稅額減除可扣抵稅額之餘額補徵，反之若股東綜合所得稅之應納稅額減除可扣抵稅額之結果為負數，則可向稅捐機關請求退稅。故該「可扣抵稅額」實為股東之納稅義務人應納稅額之一部，此等稅額原本已由營利事業代繳，在分散所得案例中，因為納稅義務人事前分散所得之稅捐逃漏（或規避）行為，使稅捐機關在不知情之情況下，又把此等暫扣款發還受分散所得之人頭，等於是因為可歸責於納稅義務人之加害債權行為，致稅捐債權有短收，若要稅捐機關再向溢領退稅款之人頭追回溢領之「可扣抵稅額」，則增加國家之稽徵作業成本（所得稅法制之所以規定由營利事業預先代繳，正是為了以較低之稽徵成本而提早取得財政收入），加上納稅義務人與受利用分散所得之人頭間又原本存在內部協議，可據為調整其間權利義務之基礎，此時從「加害給付」之觀點，要求納稅義務人補繳稅捐機關誤退之「可扣抵稅額」稅款乃是加害給付損害賠償請求權之行使，其規範基礎可以類推適用民法第 227 條第 2 項「加害給付」之規定，且因此等損害賠償債權仍可視為原來稅捐債務之延續，而依正常之稅捐稽徵程序課徵，此有最高行政法院 100 年度判字第 780 號判決意旨可資參照。以本件受益人鍾孟瑾為例，其自行申報因信託孳息他益契約所獲得之營利所得 1,058,701 元，減除免稅額及扣除額，綜合所得淨額 935,701 元，適用稅率 13%（累進差額 25,900 元），應納稅額 95,741 元，減除可扣抵稅額 253,360 元，應退稅額 157,619 元，受益人於 97 年 7 月 31 日領取該筆退稅額。惟原告綜合所得稅適用稅率 40%，單以增加此筆營利所得 1,058,701 元，適用稅率 40% 計算，原告應納稅額增加 423,480 元，減除可扣抵稅額 253,360 元，原告應補徵稅額增加 170,120 元。而上開可扣抵稅

額實為股東繳納綜合所得稅一部分，此等稅額原本已由營利事業代繳，在本案原告透過簽訂信託契約分散應歸屬予原告之營利所得予受益人，以上開鍾孟瑾為例，實質結果為原告可獲得租稅利益 327,739 元（423,480 元－95,741 元），是原告透過信託孳息他益契約，達到規避原告適用較高稅率之綜合所得稅賦，其目的與結果核與分散所得無異。

(六) 本件扣除受益人溢繳或加計受益人溢退稅額之部分，係因委託人透過訂立信託契約之方式，及原告綜合所得稅適用稅率 40%，而受益人等適用稅率 6% 至 21% 或無課稅所得之明顯差距，將於訂約時已確定其可受分配之股利，迂迴利用孳息他益信託方式由信託受益人獲致，將原告應課徵之營利所得，形式上轉由受益人取得系爭所得，藉以規避其應負擔綜合所得稅之稅捐規避行為，致使稅捐稽徵機關錯誤核定受益人之所得，而溢退稅款，且受益人許博翔等 14 人與原告多具有親屬關係，顯見原告與受益人間具相當內部性關係。是稅捐稽徵機關依實質課稅原則，於轉正歸戶原告之綜合所得稅時，將受益人溢退之稅款，視為原來稅捐債務之延續，類推民法第 227 條第 2 項債務不履行規定，由原告就該溢退稅額負責補繳，尚非於法無據，在受益人與原告具相當內部性之情況下，並非違背稅捐法定主義，且無損於受益人之權益。又本件係透過簽訂信託孳息他益契約分散應歸屬予原告之營利所得予受益人，以達到規避原告適用較高稅率之綜合所得稅負，其實質結果與分散所得無異。

(七) 是類相同案情之臺北高等行政法院 102 年度訴字第 1403 號及 102 年度訴字第 1837 號案刻正上訴中，尚無相關判決，併予陳明。

(八) 綜上所述，本案將受益人之溢退稅額 1,524,785 元計入委託人（即原告）之已退稅額欄，並直接據以對原告補徵稅額，並未違背稅捐法定主義，亦符合實質課稅及租稅公平原則等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：原處分是否依據財政部 100 年 5 月 6 日令釋，將受益人溢退稅額 1,524,785 元，計入對原告之補徵稅額？該令釋是否違背租稅法定主義？被告辯稱本件原告租稅規避之

實質結果與分散所得無異，所為補徵稅額於法有據，是否有理？經查：

- (一) 本案原處分關於贈與稅部分業經最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決駁回而告確定，是以僅針對廢棄發回部分，即原處分屬於綜合所得稅部分，予以審理。
- (二) 本件被告以原告於 96 年 6 月 21 日與其配偶鍾佩儒訂立股票孳息他益信託契約（即系爭信託契約），移轉其所有華擎公司股票 400,000 股（即系爭股票）予受託人，以其子許博翔等 14 人為受益人，並依信託關係申報贈與稅，而認原告係將訂約時可得確定之盈餘，藉信託形式分散股利所得，掩飾贈與之實質行為，乃依實質課稅原則，就受益人於 96 年 11 月 5 日實際取得之現金股利 7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元（即系爭股利），認屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與，核定原告 96 年度贈與總額 33,870,400 元，減除已申報之信託孳息權利價值 4,188,644 元，補徵應納贈與稅額 8,782,391 元（按贈與稅部分行政救濟部分，業經最高行政法院判決駁回確定）；另核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，歸課原告當年度綜合所得總額 26,614,684 元，核定應補稅額 1,140,744 元，加計以各受益人名義溢退之稅額 1,524,785 元，核定補徵綜合所得稅額 2,665,529 元，固非無據，然查：

1. 按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第 420 號解釋在案，而「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所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」亦分別為 98 年 5 月 13 日增訂公布稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項所明定。另所謂「稅捐規避」是指利用私法自治、契約自由原則對私法上法形式選擇之可能性，選擇從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，為通常所不使用之異常法形式

，並於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，且因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此得以達到減輕或排除稅捐負擔之行為。因此稅捐規避與合法之節稅不同，節稅乃是依據稅捐法規所預定之方式，意圖減少稅捐負擔之行為，反之，「稅捐規避」則是利用稅捐法規所未預定之異常或不相當之法形式，意圖減少稅捐負擔之行為。故而，納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，以達成與選擇通常法形式之情形基本上相同之經濟效果，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐負擔者，即應認屬「租稅規避」，而非合法之節稅。又租稅規避行為因有違課稅公平原則，故於效果上，參諸上述司法院釋字第 420 號解釋意旨，應本於實質課稅原則，就其事實上予以規避，然卻與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎；且租稅規避之效果既是以與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即難謂有違租稅法定原則。

2. 次按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」、「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額。……應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之。……」所得稅法第 2 條第 1 項及行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類分別定有明文。又「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範。」復經司法院釋字第 705 號解釋理由書闡述甚明。而「核釋個人簽訂孳息他益之股票信託相關課稅規定：一、委託人經由

股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。二、上開信託契約相關課稅處理原則如下：（一）綜合所得稅部分：委託人未申報或短漏報前開孳息者，稽徵機關計算委託人應補稅額及漏稅額時，除該所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額應自受益人轉正歸戶委託人外，尚應……『加計以各受益人名義溢退之稅額』，再據以發單補徵並依所得稅法第 110 條規定辦理；各受益人申報地稽徵機關不另就該筆所得之溢繳稅款或溢退稅款作處理。……」為財政部 100 年 5 月 6 日令釋在案。

3. 原處分所依據之財政部 100 年 5 月 6 日令釋是否違反租稅法律主義？

- (1) 按「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響」（司法院釋字第 287 號解釋意旨參照）。足見解釋函令乃未經立法程序，僅由行政機關本於職權規定或對租稅法律、規章適用上發生疑義時，為闡明真意，所為正確適用之釋示，其主要目的在於說明法規真意，使條文能正確使用，本身並無創設或變更法律之效力。司法院釋字第 685 號解釋理由書並進一步揭示：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務

，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第 607 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號解釋參照）」，且僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範，復經司法院釋字第 705 號解釋闡述甚明。是以稅法上規定之納稅義務人（租稅主體）為強制規定，且非屬執行法律之細節性、技術性等次要事項，自不容當事人約定或稅捐稽徵機關以稅捐稽徵程序予以變更。

- (2) 觀諸財政部 100 年 5 月 6 日令釋前段關於「核釋個人簽訂孳息他益之股票信託相關課稅規定：一、委託人經由股東會、董事會等會議資料知悉被投資公司將分配盈餘後，簽訂孳息他益之信託契約；或委託人對被投資公司之盈餘分配具有控制權，於簽訂孳息他益之信託契約後，經由盈餘分配決議，將訂約時該公司累積未分配之盈餘以信託形式為贈與並據以申報贈與稅者，該盈餘於訂約時已明確或可得確定，尚非信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生之收益，則委託人以信託形式贈與該部分孳息，其實質與委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依實質課稅原則，該部分孳息仍屬委託人之所得，應於所得發生年度依法課徵委託人之綜合所得稅；嗣受託人交付該部分孳息與受益人時，應依法課徵委託人贈與稅。……」部分，核係財政部本諸稅捐稽徵之主管機關，依職權針對所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類、遺產及贈與稅法第 4 條適用上發生疑義時，為闡明其真意所為之釋示，並就「藉信託之名、行贈與之實」之情形，依實質課稅原則認定之課稅構成要件事實為委任受託人領取孳息（股利）再贈與受益人，應

分別依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類、遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定併入委託人綜合所得總額課徵綜合所得稅及課徵贈與稅等情，是於該令釋發布前，稽徵機關本得依實質課稅原則依法核課稅捐，其本身並無創設或變更法律之效力，亦無追溯既往課稅問題，更未使納稅義務人因此令釋增加法律所無之納稅義務，與法律保留原則或租稅法律主義均無違背。故本件被告依據財政部 100 年 5 月 6 日令釋，以信託契約成立當時，本件系爭信託股票之孳息已可得確定，認定該部分所得仍屬委託人即原告之所得，將華擎公司分配予受託人信託專戶之系爭股利，歸課核定補徵原告 96 年度綜合所得稅額，並無不合，此亦為最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決所肯認。

- (3) 至於財政部 100 年 5 月 6 日令釋後段關於「……二、上開信託契約相關課稅處理原則如下：(一)綜合所得稅部分：委託人未申報或短漏報前開孳息者，稽徵機關計算委託人應補稅額及漏稅額時，除該所得及相對應之扣繳或可扣抵稅額應自受益人轉正歸戶委託人外，尚應『扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額』，再據以發單補徵並依所得稅法第 110 條規定辦理；各受益人申報地稽徵機關不另就該筆所得之溢繳稅款或溢退稅款作處理。……」部分，於信託契約訂立時已明確或可得確定之孳息，此令釋既本於實質課稅原則，認仍屬委託人之所得，則依所得稅法第 2 條第 1 項、第 14 條第 1 項第 1 類規定及司法院解釋所闡釋之租稅法律主義，即應將此性質上屬委託人所有之營利所得及該所得相對應之扣繳或可扣抵稅額轉歸戶至委託人，據以計算委託人之應補稅額。至對受益人原依上述所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定就他益之孳息所歸課之所得，則因租稅主體有誤，所滋生者乃對受益人另行補徵或退稅之問題，尚不得將他益之孳息原因歸戶受益人致溢退之所得稅轉對委託人加徵，亦無扣除以各受益人名義溢繳之稅額之問題，是上開財政部 100 年

5 月 6 日令釋後段關於「尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，於法未合（最高行政法院 103 年度判字第 353 號判決意旨參照）。雖上述之應補稅額處理原則與財政部 62 年 3 月 21 日台財稅第 32131 號函及財政部 97 年 1 月 16 日台財稅字第 09600451280 號函等關於「利用他人名義分散所得其應補稅額計算」之釋示相同。惟上開函釋既謂「利用他人名義分散所得」，即利用人實質上並無使被利用之他人取得所得之意思，故上開函釋係就分散之所得將利用人與被利用人視為同一租稅主體所為之補稅方式。惟觀諸財政部 100 年 5 月 6 日令釋之事實，委託人之真意本即係將他益之孳息贈與受益人，並使受益人實質取得他益之孳息，自與「利用他人名義分散所得」之情形有別。故財政部 100 年 5 月 6 日令釋就委託人綜合所得稅之補徵，關於「尚應扣除以各受益人名義溢繳之稅額，加計以各受益人名義溢退之稅額」部分，縱因稽徵便宜而為，亦因與租稅法律主義有違，而不應援用。被告辯稱本件實質結果與分散所得無異，本件應類推適用民法第 227 條第 2 項「加害給付」之規定，將此損害賠償債權視為原來稅捐債務之延續（參最高行政法院 100 年度判字第 780 號判決）云云，然查，該案與本件案情不同，尚難據以比附援引，而為被告有利之認定。

4. 故被告以本件原告係華擎公司之協理及財務主管，於 96 年間涉有藉簽訂孳息他益之股票信託契約，將原應獲配自華擎公司股利，贈與受益人許博翔等 14 人之情事，被告雖稱非依財政部 100 年 5 月 6 日令釋，而係依實質課稅原則，惟被告於本院 102 年度訴字第 478 號綜合所得稅等事件，於信託孳息是否屬原告所得，亦以財政部 100 年 5 月 6 日令釋而為答辯（見本院 102 年度訴字第 478 號卷第 39 頁至第 40 頁），因而就受益人於 96 年 11 月 5 日實際取得之現金股利 7,348,000 元及股票股利 26,522,400 元（即系爭股利），認屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與，核定原告 96 年度贈與總

額 33,870,400 元，減除已申報之信託孳息權利價值 4,188,644 元，補徵應納贈與稅額 8,782,391 元；另核定原告 96 年度有取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，歸課原告當年度綜合所得總額 26,614,684 元，核定應補稅額 1,140,744 元，加計以各受益人名義溢退之稅額 1,524,785 元，核定補徵綜合所得稅額 2,665,529 元，即有違誤，被告主張並非係依財政部 100 年 5 月 6 日令釋來補徵，而係以民法加害給付對原告補徵，純粹係稽徵技術面問題，並無變更課稅客體歸屬於何人之問題，並無可取，原告執以指摘此部分原處分違法，即堪採取。

五、綜上所述，原處分核定原告取自華擎公司營利所得 10,711,361 元，並將可扣抵稅額 2,563,361 元及受益人溢退之稅額 1,524,785 元自補徵應納稅額中減除及加回，補徵稅額 2,665,529 元。因上述關於補徵原告 96 年度綜合所得稅額 2,665,529 元之計算式中，加計受益人溢退稅額 1,524,785 元，核有上述違反租稅法定之情事，此部分原處分核有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未洽，原告請求撤銷訴願決定及原處分（復查決定）關於綜合所得稅不利部分為有理由，應予准許。本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 104 年 1 月 22 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 林 秋 華

法 官 劉 錫 賢

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表

明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一) 符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二) 非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 104 年 1 月 30 日

書記官 李 孟 純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（103 年版）第 67-106 頁