

裁判字號：臺中高等行政法院 103 年度訴字第 231 號 行政判決

裁判日期：民國 103 年 08 月 14 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

103 年度訴字第 231 號

103 年 7 月 31 日辯論終結

原 告 廖祿堃

訴訟代理人 方文獻 律師

蕭宗民 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事件，原告不服財政部中華民國 103 年 4 月 9 日台財訴字第 10313915600 號訴願決定，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：緣原告民國（下同）97 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲原告及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕國簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律實業股份有限公司（下稱美律公司）股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕國、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，因原告為美律公司之董事，顯對美律公司之盈餘分配具有控制權，乃依財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令釋意旨，按美律公司於 97 年間匯入受託人廖耕彬及廖耕國受託信託財產專戶之股利各新臺幣（下同）11,984,000 元，調增核定原告及其配偶廖麗美營利所得各 13,158,432 元（股利淨額 11,984,000 元＋可扣抵稅額 1,174,432 元），歸課核定原告當年度綜合所得總額 73,360,568 元及補徵稅額 940,062 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提

起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)按「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。」、「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。信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為委託人，於信託關係存續中，變更為非委託人者，於變更時，適用前項規定課徵贈與稅。信託關係存續中，委託人追加信託財產，致增加非委託人享有信託利益之權利者，於追加時，就增加部分，適用第1項規定課徵贈與稅。前3項之納稅義務人為委託人。但委託人有第7條第1項但書各款情形之一者，以受託人為納稅義務人。」、「信託財產於左列各款信託關係人間移轉或為其他處分者，不課徵贈與稅：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。」為信託法第1條、遺產及贈與稅法第5條之1、第5條之2所規定。是若委託人與受託人間依法成立信託關係，並符合遺產及贈與稅法第5條之1、第5條之2之規定，即可依法申報信託贈與，並依信託贈與繳納贈與稅之方式為之，此為法所明定，並無違法避稅之情事。原告依上揭規定，以本人及配偶所持有之美律公司股票，於97年2月13日分別與子廖耕彬及廖耕国簽訂1年期本金自益、孳息他益信託契約，並繳納贈與稅完稅在案，均依法為之，非僅為規避97年度綜合所得稅之用。被告以受託人並未真正從事系爭股票管理、處分行為，與一般正常信託行為有別，然原告既依信託法規定為合法之租稅安排，即應給予最大程度的尊重，不應以實質課稅原則取代租稅法律主義而逕為課徵所得稅。至於受託人如何管理信託財產，即毋庸委託人煩心，否則何須訂立信託契約。若將信託財產移

轉予受託人之行為非實質管理信託財產，則何種行為始可認定屬符合信託目的及本旨之行為？被告已濫用實質課稅原則。

(二)按「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」、「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」、「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。」、「前條訴訟，當事人主張之事實，雖經他造自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。」及「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」、「前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」分別為行政程序法第36條、第43條、行政訴訟法第133條前段、第134條、民事訴訟法第277條及稅捐稽徵法第12條之1第4項所明文。被告以原告符合財政部100年5月6日台財稅字第10000076610號令釋（下稱財政部100年5月6日令釋）：「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。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……三、上開信託契約訂定日在本令發布日以前者，准予補稅免罰。」則被告自應就原告具有「知悉」或「盈餘分配具有控制權」之要件負舉證責任。

(三)按司法院釋字第 705 號解釋略以「……捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第 19 條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。」其解釋理由書略以：「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（本院釋字第 650 號、第 657 號解釋參照）。」而財政部 100 年 5 月 6 日令釋顯非以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，該令釋所為對租稅構成要件所為符合「知悉或盈餘分配具有控制權」之要件云云，既非法律明定之租稅構成要件，依法自屬無效。被告以原告符合知悉或盈餘分配具有控制權之要件，為補稅之依據，自屬違法。

(四)退步言，縱認財政部 100 年 5 月 6 日令釋有效，惟該令釋所定之租稅構成要件係「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」，且所謂「會議資料」應係指已經董事會決議並由股東會追認之「股東會決議會議資料」，此由公司之分配盈餘案須經董事會決議，再經股東會「決議追認」董事會所為分配盈餘案後，該分配盈餘案始能正式通過生效之程序即足明確。再者，該令釋所示「簽訂孳息他益之信託契約」之文義即明「知

悉」而為之時點，係以「簽訂」信託契約時為準，而非以財產權移轉或處分之事實為準。本件原告所投資之美律公司係於97年3月21日董事會開會決議通過盈餘分配案，並於97年6月間經股東會開會決議通過（追認）盈餘分配案，原告及配偶係於美律公司董監事會議召開前之97年2月13日就已簽立信託契約，並無知悉分配後才簽立信託契約之情，此有97年2月13日信託契約及美律公司93年至98年之董事會及股利分配日期表可稽，顯無適用上揭令釋之餘地。

(五)再按公司法第202條及第206條規定，股份有限公司之董事會決議係採合議制，且須過半數始可決議之，並非1人董事即可決定。原告之配偶並非美律公司之董事，無法參與董事會配發股利之決議，而原告雖為美律公司之董事且於97年3月21日參與董事會，然該公司共7位董事，原告及配偶對董事會連過半數之席次都無法達成，遑論對其決議有何控制權可言。被告僅以原告具有美律公司董事身分，即認對該公司之盈餘分配具有控制權，不僅與公司法之規範不符，認定事實亦有違誤。

(六)本件既經被告核定，屬已確定案件，被告依財政部100年5月6日令釋核定補稅，違反信賴保護原則：

1. 按「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」、「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」為行政程序法第8條、第17條定有明文。被告依財政部100年5月6日令釋以原告之信託贈與行為符合「藉信託契約之名、行一般贈與之實」之情形，惟該令釋公布在原告97年2月訂立信託契約之後，被告已違反法律不溯及既往原則，難謂適法。又原告及其配偶與廖耕彬、廖耕国訂定系爭信託契約，且依法申報贈與稅並繳納完畢，有97年度贈與稅應稅案件核定通知書、97年度贈與稅繳清證明書可稽，原告既已向稽徵機關揭露就該信託孳息

於訂約時已明確或可得確定之重大事項「有價證券信託契約書、信託扣繳單位設立」，並由稽徵機關審查認定後作成核課處分，則稽徵機關前之特定行政處分行為，應已為原告信賴之基礎，故被告以行為後發布之行政法規規定，變更前行政處分並補徵原告所得稅，已違反信賴保護原則。

2. 復按最高行政法院 89 年度判字第 2467 號判決：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分即告確定。嗣稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵情事，為維持課稅公平原則，並基於公益上之理由，雖非不可自行變更原確定之查定處分，而補徵其應徵稅額（最高行政法院 58 年判字第 31 號判例參照），然此之所謂發見確有錯誤短徵，應係指原處分確定後發見新事實或新課稅資料，足資證明原處分確有錯誤短徵情形者而言。如其課稅事實資料未變，僅因嗣後法律見解有異，致課稅之標準有異時，按諸中央法規標準法第 18 條從新從優原則之法理，即不得就業經查定確定之案件，憑藉新見解重為較原處分不利於當事人之查定處分。」據此，稽徵機關如欲依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定補徵稅捐，應限於發生新事實或新課稅資料，單純法律見解變更不包含在內。又依最高行政法院 97 年度判字第 520 號判決意旨，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，財政部新發布之解釋函，如不利於納稅義務人，則對尚未核課確定之案件，自無適用之餘地。故依案件是否已確定為新解釋函令適用與否之基準，如未確定，須進而區分對納稅義務人有利或不利。經查，本件財政部 100 年 5 月 6 日令釋謂「符合知悉或盈餘分配具有控制權之要件」，顯為原課稅處分對系爭信託行為課徵稅賦之構成要件，惟其係依何法律或法律授權所為？有無違反法律保留原則？有無侵害租稅法定原則？被告皆未說明。
3. 又人民除法律規定禁止該行為外，可自由決定為或不為其行為，而其行為後之法律效果，則依現行法律規定定之，與行政機關受依法行政原則所拘束，僅有法令規定得為該行為始能為之者迥異。原告既依信託法成立信託契約，則信託契約

之課稅方法及內容，依遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 1 項第 3 款規定折算現值後課稅，並無疑義。訴願機關卻以財政部未發布關於「委託人將訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式贈與受益人」之情形得適用遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 1 項第 3 款規定之解釋為由，認系爭信託契約無該條項之適用，其見解顯違反法律適用之原則等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。

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。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項所明定。次按「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……」及「納稅義務人之配偶……有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類及第 15 條第 1 項前段所規定。
- (二)本件原告 97 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲原告及其配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 280 萬股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，因原告為美律公司之董事，原告及其配偶均為該公司大股東，顯對美律公司之盈餘分配具有控制權，系爭孳息，實際應屬委託人之所得，乃依首揭規定，按美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入受託人廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元，核定調增原告及配偶營利所得各 13,158,432 元，並將受益人廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟 4 人系爭股利之可扣抵稅額計 2,348,864 元及溢繳稅款計 7,237,820 元，自原告應納稅額中扣除 9,586,684 元，核定補徵稅額 940,062 元。原告不服，主張：（一）其於 96 年 3 月 5 日訂立信託契約，信託期間為 1 年，嗣後再於 97 年 2 月 13 日以原有股票繼續信託，已依遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 5 條之 2 規定辦理

贈與稅申報並繳納在案，並非為規避 97 年度綜合所得稅。（二）財政部 100 年 5 月 6 日令釋以發布前已訂約之信託課稅案件，始免予處罰，違反法律保留原則及稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定。（三）財政部 100 年 5 月 6 日令釋所稱符合「知悉」或「盈餘分配具有控制權」之要件，乃原處分對系爭信託行為課徵稅賦之構成要件，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，否則即違反租稅法定原則而無效。（四）本件課稅處分有違實質課稅原則、違反信賴保護原則及不溯及既往原則等，申經被告復查決定略以：（一）原告與配偶廖麗美於 97 年 2 月 13 日分別與廖耕彬及廖耕國（即受託人，為原告之子）簽訂 1 年期股票孳息他益信託契約（信託期間自 97 年 2 月 13 日起至 98 年 2 月 13 日止），信託財產為美律公司股票各 280 萬股，並以其子女廖耕彬等 4 人為信託期間孳息受益人。經查原告為美律公司董事，亦為該公司負責人廖祿立之兄長，且原告及其配偶係該公司持股比例第 3 名及第 4 名之股東，屬於對美律公司之盈餘分配決議案具有一定程度控制權之人，該公司雖於同年 3 月 21 日始召開董事會，並決議分配現金股利 4.28 元，惟原告擔任該公司之董事，該公司於 96 年 4 月至 97 年 1 月均自行結算上月營收情形並公開公告於公司網站，有美律公司 2008 年董事會重要決議、全體董事及監察人持股情形、美律公司當日重大訊息之詳細內容、戶籍資料、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附原處分卷可稽。原告於參加董事會前，應已知美律公司之營運狀況、經營成果及盈餘分配情形，屬於對美律公司之盈餘分配決議案具有決定或一定程度控制權之人，符合「知悉」或「盈餘分配具有控制權」之要件。（二）「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。」原經司法院釋字第 420 號解釋闡明在案。而此一解釋內容業於 98 年 5 月 13 日增訂為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定。其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。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，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。從而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所產生實質經濟利益為準，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。

查美律公司自 93 年起發放之盈餘均較往年顯著提高，原告於 93 及 96 年度亦經被告查獲有利用信託之法律形式，規避稅捐情事，經依實質課稅原則核定補徵綜合所得稅在案。次查本件委託人與受託人、受益人為父母子女關係，委託人於簽訂信託契約後，受託人僅於 97 年 8 月 21 日交付信託利益予受益人外，完全無任何積極管理運用信託財產之行為，足見原告訂立信託契約之目的係為利用信託之法律形式，藉以分散股利所得及將贈與標的「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」，使得原本存在之稅負因此得以大幅減少，已屬稅捐規避，依首揭規定，應適用實質課稅原則。是以，本案係藉信託形式贈與該部分孳息，其實質與其委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依首揭稅捐稽徵法第 12 條之 1 所揭禁之實質課稅原則，該部分孳息仍屬原告及配偶之營利所得。（三）至原告指摘原核定違反信賴保護原則及禁止溯及既往乙節，查本件原告係利用信託之法律形式，藉以規避稅捐之行為，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，自難謂原告有信賴值得保護之情形；又按司法院釋字第 287 號解釋謂：「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。」即行政機關對於租稅法律及規章適用性上發生疑義時，為闡明其真意，所為正確適用之釋示，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，亦無溯及既往之問題，原告上開指摘，容有誤解。（四）綜上，本件「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」於 97 年度分配予廖娟娟等人之美律公司股利計 26,316,864 元，原查依首揭規定，核定為原告及配偶廖麗美之營利所得，並無不合，乃予維持。原告不服，提起訴願亦遭駁回。

(三)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。」原經司法院釋字第 420 號解釋闡明在案。而此一解釋內容業於 98 年 5 月 13 日增訂為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定。其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。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，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。從而，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。

(四)原告 97 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲本人及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂 1 期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 280 萬股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入受託人廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元，查原告為美律公司董事，其弟廖祿立為美律公司董事長，依原告提示美律公司截至 97 年 4 月 15 日止股東名簿記載全體董事持股情形：全體董事合計持股 22,752,988 股，其中廖祿立持股 6,207,456 股，原告持股 6,762,195 股，原告兄弟 2 人合計持數已達全體董事持股 57%【 $(6,207,456 \text{ 股} + 6,762,195 \text{ 股}) \div 22,752,988 \text{ 股}$ 】，足證原告兄弟 2 人對美律公司董事會決議分配 96 年度盈餘案，顯具實質控制權；又原告 96 年度綜合所得稅結算申報，亦有將其本人及配偶廖麗美美律公司分派之股利，藉由簽訂信託契約形式，改由渠等子女為受益人，經被告以其具實質控制權，系爭股利實質仍屬原告及其配偶廖麗美所有，歸課原告 96 年度綜合所得稅，原告不服，提起行政救濟，業經大院 102 年度訴字第 252 號判決駁回在案，參該判決意旨略以：「五

、……（五）經查……2、96年3月間美律公司董事會共有董事7人……以上董事會所有董事總持股數為16,340,052股，原告本人持股6,709,707股，占41.06%；原告之弟即董事長廖祿立本人持股3,727,789股，占22.81%；亦即原告與其弟廖祿立合計持股，占董事會所有董事持股之63.87%……3、……縱渠等2人僅占上開董事會出席董事6席中之2席，惟渠等2人合計持股占董事會所有董事持股之63.87%，具壓倒性之絕對優勢，絕非其他董事所能望其項背，基於上開因素，原告本人位居美律公司營運之要津與核心，又與該公司董事長為感情甚篤之兄弟，故其對於該公司95年度之營運情形及獲利狀況之細節，衡情知之甚詳；且對於該公司95年度盈餘案，每股分配現金股利2.9797元及股票股利0.9932元乙節，於上開董事會決議前，其實質上即有一定之掌控力及預見，已甚明確。」是被告認原告及其配偶廖麗美簽訂系爭信託契約，僅係藉由信託契約形式，將可分得之美律公司股利，改由渠等子女受益及取得，則原告及其配偶廖麗美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，實質仍屬原告及其配偶廖麗美之所得，自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，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為加以課稅，並於所得發生年度依法歸課核定原告之綜合所得稅，俾符合課稅公平之原則。

(五)依信託法第1條規定：信託關係成立後，受託人就委託人移轉之財產，應依信託本旨，為受益人之利益以為管理或處分。亦即，簽訂信託契約後，受託人就委託人移轉之信託財產，應積極為實質上之管理、使用或處分，始符信託之目的。本件原告及其配偶廖麗美分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，惟美律公司於97年8月20日匯入廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各11,984,000元，該等現金股利旋於次日（97年8月21日）轉帳交付與受益人，足證受託人僅係轉付系爭股利與受益人，並未對本件信託財產有實質上之管理、使用或處分，難謂原

告及其配偶廖麗美簽訂之信託契約，符合信託法上規定之目的。

(六)按司法院釋字第 287 號解釋謂：「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。」即解釋函令乃行政機關對於租稅法律、規章在適用上發生疑義時，為闡明其真意，所為正確適用之釋示。其主要在說明法條真意，使條文能正確適用，本身無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。又財政部 100 年 5 月 6 日令釋係就委託人就其訂約時具實質控制權，將已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，明釋應依實質課稅原則課徵贈與稅及綜合所得稅，其法令依據實為遺產及贈與稅法第 4 條之規定，亦即該令釋並非對同法第 10 條之 2 及第 5 條之 1 規定之漏洞所為之填補規範，毋寧是將委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺產及贈與稅法第 4 條規定之贈與行為而已，自無違反憲法第 19 條規定之租稅法律主義及同法第 23 條規定之法律保留原則可言。

(七)按信賴保護原則之適用要件有三：①信賴基礎（即行政機關必須先有一特定表現於外之引起信賴之行為存在）；②信賴表現（即當事人有基於信賴該基礎行為而為行為之表現）及③當事人之信賴值得保護。有關委託人將訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式贈與受益人者，財政部從未發布解釋，明定類此情形有遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款規定折算現值課稅之適用，是前揭財政部令明釋該等「藉信託之名、行贈與之實」之情形，應有稅捐稽徵法第 12 條之 1 之適用，尚不生適用信賴保護原則之問題等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告以原告及配偶廖麗美涉有簽訂孳息他益信託契約，贈與其子女 4 人美律公司股利，就原告 97 年度綜合所得稅補徵稅額 940,062 元，是否合法？

五、經查：

(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。」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項所明定。次按「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、……。」及「納稅義務人之配偶，……有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類及第 15 條第 1 項前段所規定。又按「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。」亦經最高行政法院 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議在案。另「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。……三、上開信託契約訂定日在本令發布日以前者，准予補稅免罰。……」復經財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令釋在案。

(二)本件原告 97 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲原告及其配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，因原告為美律公司之董事，原告及其配偶均為該公司大股東，顯對美律公司之盈餘分配具有控制權，系爭信託契約後之孳息利益，實際應屬委託人之所得，乃依首揭規定，按美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入受託人廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元（廖耕彬部分於原處分卷第 119-1 至 122 頁、廖耕国部分於訴願卷不可閱覽第 20 頁），調增核定原告及配偶營利所得各 13,158,432 元，並將受益人廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟 4 人系爭股利之可扣抵稅額計 2,348,864 元及溢繳稅款計 7,237,820 元，自原告應納稅額中扣除 9,586,684 元，核定補徵稅額 940,062 元。原告不服，主張：（一）其於 96 年 3 月 5 日訂立信託契約，信託期間為 1 年，嗣後再於 97 年 2 月 13 日以原有股票繼續信託，已依遺產及贈與稅法第 5 條之 1 及第 5 條之 2 規定辦理贈與稅申報並繳納在案，並非為規避 97 年度綜合所得稅。（二）財政部 100 年 5 月 6 日令釋以發布前已訂約之信託課稅案件，始免予處罰，違反法律保留原則及稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定。（三）

財政部 100 年 5 月 6 日令釋所稱符合「知悉」或「盈餘分配具有控制權」之要件，乃原處分對系爭信託行為課徵稅賦之構成要件，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之，否則即違反租稅法定原則而無效。（四）本件課稅處分有違實質課稅原則、違反信賴保護原則及不溯及既往原則等，申經被告復查決定略以：（一）原告與配偶廖麗美於 97 年 2 月 13 日分別與廖耕彬及廖耕國（即受託人，為原告之子）簽訂 1 年期股票孳息他益信託契約（信託期間自 97 年 2 月 13 日起至 98 年 2 月 13 日止），信託財產為美律公司股票各 2,800,000 股，並以其子女廖耕彬等 4 人為信託期間孳息受益人。經查原告為美律公司董事，亦為該公司負責人廖祿立之兄長，且原告及其配偶係該公司持股比例第 3 名及第 4 名之股東，屬於對美律公司之盈餘分配決議案具有一定程度控制權之人，該公司雖於同年 3 月 21 日始召開董事會，並決議分配現金股利 4.28 元，惟原告擔任該公司之董事，該公司於 96 年 4 月至 97 年 1 月均自行結算上月營收情形並公開公告於公司網站，有美律公司 2008 年董事會重要決議、全體董事及監察人持股情形、美律公司當日重大訊息之詳細內容、戶籍資料、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附原處分卷可稽（原處分卷第 123-161 頁、第 108-116 頁、第 4-19 頁）。原告於參加董事會前，應已知美律公司之營運狀況、經營成果及盈餘分配情形，屬於對美律公司之盈餘分配決議案具有決定或一定程度控制權之人，符合「知悉」或「盈餘分配具有控制權」之要件。（二）「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。」原經司法院釋字第 420 號解釋闡明在案。而此一解釋內容業於 98 年 5 月 13 日增訂為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定。其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。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，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。從而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所產生實質經濟利益為準，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。查美律公司自 93 年起發放之盈餘均較往年顯著提高，原告於 93 及 96 年度亦經被告查獲有利用信託之法律形式，規避稅捐情事，經依實質課稅原則核定補徵綜合所得稅在案。次查本件委託人、受託人及受益人為父母子女關係，委託人於簽訂信託契約後，受託人僅於 97 年 8 月 21 日交付信託利益予受益人外，完全無任何積極管理運用信託財產之行為，足見原告訂立信託契約之目的係為利用信託之法律形式，藉以分散股利所得及將贈與標的「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」，使得原本存在之稅負因此得以大幅減少，已屬稅捐規避，依首揭規定，應適用實質課稅原則。是以，本案係藉信託形式贈與該部分孳息，其實質與其委任受託人領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，依首揭稅捐稽徵法第 12 條之 1 所揭櫫之實質課稅原則，該部分孳息仍屬原告及配偶之營利所得。(三)至原告指摘原核定違反信賴保護原則及禁止溯及既往乙節，查本件原告係利用信託之法律形式，藉以規避稅捐之行為，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，自難謂原告有信賴值得保護之情形；又按司法院釋字第 287 號解釋謂：「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。」即行政機關對於租稅法律及規章適用性上發生疑義時，為闡明其真意，所為正確適用之釋示，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，亦無溯及既往之問題，原告上開指摘，容有誤解。(四)綜上，本件「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」於 97 年度分配予廖娟娟等人之美律公司股利計 26,316,864 元，被告依首揭規定，核定為原告及配偶廖麗美之營利所得，並無不合，而駁回原告復查之申請等情，並有 97 年度信託權利價值計算說明、97 年度信託財產收支計算表、廖耕彬及廖耕国受託信託財產專戶、原告 97 年度綜合所得稅核定通知書、稅額繳款書、原告及其

配偶廖麗美 97 年 2 月 13 日有價證券信託契約書、原告復查申請書、被告復查決定書附原處分卷可稽（原處分卷第 2、12、17、120、121、137-144、153-166、169-181、194-201、217-224 頁），上開事實可信為真實，揆諸前揭規定，原處分（即復查決定）並無違誤。

(三)原告雖為上開主張，惟查：

- 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「（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。」亦為 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。其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。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，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。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。從而，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。

2.本件原告 97 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲本人及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，美律公司於 97 年 8 月 21 日匯入受託人廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元。查原告為美律公司董事，其弟廖祿立為美律公司董事長，依原告提示美律公司截至 97 年 4 月 15 日止股東名簿記載全體董事持股情形（原處分卷第 125 頁）：全體董事合計持股 22,752,988 股，其中廖祿立持股 6,207,456 股，原告持股 6,762,195 股，原告兄弟 2 人合計持數已達全體董事持股 57%【(6,207,456 股+6,762,195 股)÷22,752,988 股】，足證原告兄弟 2 人對美律公司董事會決議分配 96 年度盈餘案，顯具實質控制權。復據原告提示美律公司 93 年至 98 年董事會日期及分配股利情形（原處分卷第 145 頁），美律公司於 97 年 3 月 21 日召開董事會，決議分配現金股利每股 4.28 元。原告位居美律公司營運之要津與核心，與美律公司董事長具兄弟關係，故其對於該公司 96 年度之營運情形及獲利狀況之細節，衡情知之甚詳；且對於該公司 96 年度盈餘案，每股分配現金股利 4.28 元乙節，於董事會決議前，實質上即有一定之掌控力及預見，已甚明確，此並非有價證券信託契約簽訂後，受託人於信託期間管理受託股票所產生之收益。因此原告及其配偶藉信託之名，以孳息他益方式，將已知短期內可獲配之股利贈與受益人，其實質與原告及其配偶領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，亦即原告及其配偶採迂迴信託方式規避其原應負擔綜合所得稅之營利所得，及將應課徵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」致減輕贈與稅，在稅法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加以課稅，依實質課稅原則，此部分孳息仍屬原告及其配偶之

營利所得，被告於所得發生年度依前揭規定歸課原告之綜合所得稅，揆諸首揭規定，自屬有據，並符合課稅公平之原則。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。原告主張其等與受託人間依法成立信託關係，並符合遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 5 條之 2 之規定，即可依法申報信託贈與，並依信託贈與繳納贈與稅之方式為之，此為法所明定，並無違法避稅之情事，被告不應以實質課稅原則取代租稅法律主義而逕為課徵所得稅云云，即無可採。

3. 又依信託法第 1 條規定：信託關係成立後，受託人就委託人移轉之財產，應依信託本旨，為受益人之利益以為管理或處分。亦即，簽訂信託契約後，受託人就委託人移轉之信託財產，應積極為實質上之管理、使用或處分，始符信託之目的。本件原告及其配偶分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元，該等現金股利旋於次日（97 年 8 月 21 日）轉帳交付與受益人，足證受託人僅係轉付系爭股利與受益人，並未對本件信託財產有實質上之管理、使用或處分，難謂原告及其配偶簽訂之信託契約，符合信託法上規定之目的。原告主張其係依信託法規定為合法之租稅安排，即應依信託契約之課稅方法及內容，給予最大程度的尊重，不應以實質課稅原則取代租稅法律主義而逕為課徵所得稅云云，亦無可採。

4. 另司法院釋字第 287 號解釋謂：「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。」即解釋函令乃行政機關對於租稅法律、規章在適用上發生疑義時，為闡明其真意，所為正確適用之釋示。其主要在說明法條真意，使條文能正確適用，本身無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。原告主張財政部100年5月6日令釋公布在原告97年2月訂立信託契約之後，被告依該令釋之解釋予以課稅，已違反法律不溯及既往原則，難謂適法等語，委無可採。又財政部100年5月6日令釋，係就委託人就其訂約時具實質控制權，將已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，明釋應依實質課稅原則課徵贈與稅及綜合所得稅，其法令依據實為遺產及贈與稅法第4條之規定，亦即該令釋並非對同法第10條之2及第5條之1規定之漏洞所為之填補規範，而是將委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺產及贈與稅法第4條規定之贈與行為而已，自無違反憲法第19條規定之租稅法律主義及同法第23條規定之法律保留原則可言，亦無原告主張該令釋違反法律適用之原則等情。

- 5.再按，信賴保護原則之適用要件有三：1.信賴基礎：即行政機關必須先有一特定表現於外之引起信賴之行為存在。2.信賴表現：即當事人有基於信賴該基礎行為而為行為之表現。3.當事人之信賴值得保護。有關委託人將訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式贈與受益人者，財政部從未發布解釋，明定類此情形有遺產及贈與稅法第10條之2第3款規定折算現值課稅之適用。況本件原告及其配偶分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，僅係受託人將系爭股利轉付與受益人，並未對本件信託財產有實質上之管理、使用或處分，原告及其配偶簽訂之信託契約，並不符合信託法上規定之目的，而屬租稅規避之行為，已如前述。是前揭財政部100年5月6日令釋該等「藉信託之名、行贈與之實」之情形，應有稅捐稽徵法第12條之1之適用，尚不生適用信賴保護原則之問題。至於原告前依遺產及贈與稅法第10條之2及第5條之1規定，就信託存續期間所生之孳息（即按折算現值計算其贈與價值）為贈與稅之申報，雖經被告依

其申報予以核定，惟其未經復查程序或行政爭訟而確定，且被告係查得原告及其配偶實際係將其訂約時已明確或可得確定之盈餘為贈與，並非就信託存續期間所生之孳息（即按折算現值計算其贈與價值）為贈與，該部分孳息仍屬原告及其配偶之所得，按稅捐稽徵法第 21 條第 2 項：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」其所謂「另發現應徵之稅捐」，只須其事實不在行政救濟（即復查、訴願、行政訴訟，但不包括原核定）裁量範圍內者均屬之（參照最高行政法院 58 年判字第 31 號判例及 92 年 5 月份庭長法官聯席會議決議），是被告自得就該「另發現應徵之稅捐」予以補徵。原告主張本件既經被告核定，屬已確定案件，被告依財政部 100 年 5 月 6 日令釋核定補稅，違反信賴保護原則云云，要無足採。

(四)綜上所述，原告上開主張，均不足採。本件被告所為之系爭核課處分，並無違誤，復查決定及訴願決定遞予維持，亦無不合，原告起訴論旨請求撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘之主張及舉證，於本件判決之結果並無影響，爰不逐一論述，附予敘明。

六、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 8 月 14 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 林 秋 華

法 官 莊 金 昌

法 官 劉 錫 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 103 年 8 月 14 日
書記官 蔡 逸 媚

附件：

最高行政法院判決

103 年度判字第 634 號

上訴人 廖祿堃

訴訟代理人 方文獻 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事件，上訴人對於中華民國 103 年 8 月 14 日臺中高等行政法院 103 年度訴字第 231 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人民國 97 年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人查獲上訴人及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕國簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律實業股份有限公司（下稱美律公司）股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕國、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，以上訴人為美律公司之董事，顯對美律公司之盈餘分配具有控制權，乃依財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令釋（下稱財政部 100 年 5 月 6 日令釋）意旨，按美律公司於 97 年間匯入受託人廖耕彬及廖耕國受託信託財產專戶之股利各新臺幣（下同）11,984,000 元，調增核定上訴人及其配偶廖麗美營利所得各 13,158,432 元（股利淨額 11,984,000 元 + 可扣抵稅額 1,174,432 元），歸課核定上訴人當年度綜合所得總額 73,360,568 元及補徵稅額 940,062 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院 103 年度訴字第 231 號判決駁回，上訴人猶未服，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

（一）上訴人依遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 5 條之 2 之規定，以本人及配偶所持有之美律公司股票，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕國簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，並依法申報、繳納贈與稅完稅在案，此為法所明定，非僅

為規避 97 年度綜合所得稅之用。上訴人既依信託法規定為合法之租稅安排，即應給予最大程度之尊重，不應以受託人未真正從事系爭股票管理、處分行為，與一般正常信託行為有別，而以實質課稅原則取代租稅法律主義逕為課徵所得稅。

- (二) 被上訴人以上訴人符合財政部 100 年 5 月 6 日令釋之旨，則被上訴人自應就上訴人「知悉」或「盈餘分配具有控制權」要件負舉證責任。又參照司法院釋字第 705 號解釋及其理由書，關於繳納稅捐及稅捐優惠時，應就租稅主客體、稅基、稅率、納稅方法及期間等租稅構成要件，須有法律明定或明確授權定之者；僅屬執行法律之細節性、技術性事項，始得由主管機關發布行政規則規範之，是財政部 100 年 5 月 6 日令釋顯非以法律或具體明確授權訂定者，該令釋所為對租稅「知悉或盈餘分配具有控制權」之要件，既非法律明定之租稅構成要件，依法自屬無效。被上訴人以此為補稅依據，應屬違法。
- (三) 縱認財政部 100 年 5 月 6 日令釋有效，依文義即明「知悉」之時點，係以簽訂信託契約時為準，非以財產權移轉或處分之事實為準。本件美律公司係於 97 年 3 月 21 日董事會決議通過盈餘分配案，並於 97 年 6 月間經股東會決議通過（追認）盈餘分配案，上訴人及配偶係於美律公司董監事會議召開前之 97 年 2 月 13 日簽立信託契約，並無知悉分配後才簽立信託契約之情，是以顯無適用上揭令釋之餘地。
- (四) 依公司法第 202 條及第 206 條規定，股份有限公司之董事會須過半數始可決議之。上訴人之配偶並非美律公司董事，無參與董事會配發股利之權；上訴人雖為董事，且參與 97 年 3 月 21 日董事會，然該公司共 7 位董事，上訴人及配偶無法達成董事會過半數之席次，遑論對決議有何控制權。被上訴人以上訴人具美律公司董事身分，對盈餘分配具控制權，認定事實顯有違誤。
- (五) 被上訴人依財政部 100 年 5 月 6 日令釋以上訴人之信託贈與行為符合「藉信託契約之名、行一般贈與之實」，惟該令釋公布於上訴人訂立信託契約後，被上訴人已違反法律不溯及既往原則，難謂適法。又系爭信託契約已依法申報贈與稅並繳

納完畢，則上訴人既已向稽徵機關揭露該信託孳息訂約時已明確或可得確定之重大事項「有價證券信託契約書、信託扣繳單位設立」，並由稽徵機關審查認定後作成核課處分，應已為上訴人信賴之基礎，被上訴人以行為後發布之令釋，變更前行政處分並補徵上訴人所得稅，已違反信賴保護原則等語，求為訴願決定及原處分均撤銷。

三、被上訴人則以：

(一)上訴人 97 年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人查獲上訴人及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕国簽訂 1 期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕国、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入受託人廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元，然該等現金股利旋於次日（97 年 8 月 21 日）轉帳交付與受益人，足證受託人僅係轉付系爭股利與受益人，並未對系爭信託財產有實質上管理、使用或處分，系爭信託契約難謂符合信託法上規定之目的。又上訴人為美律公司董事，其弟廖祿立為美律公司董事長，兄弟 2 人合計持股數已達全體董事持股 57%，足證上訴人及其弟對美律公司董事會決議分配 96 年度盈餘，顯具實質控制權。又上訴人 96 年度綜合所得稅結算申報，亦查獲上訴人及配偶廖麗美簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，被上訴人亦歸課上訴人 96 年度綜合所得稅，業經原審法院 102 年度訴字第 252 號判決駁回在案。是以，上訴人及其配偶廖麗美簽訂系爭信託契約，僅係藉信託契約形式，將可分得之美律公司股利，改由渠等子女受益取得，該部分孳息實質上與委任受託人領取孳息再贈與受益人無異，實質仍屬上訴人及其配偶廖麗美所得，應以實質經濟事實關係及所生實質經濟利益歸屬為依據，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為課稅，並於所得發生年度依法歸課核定上訴人綜合所得稅，俾符課稅公平原則。

(二)關於司法院釋字第 287 號解釋，主要在說明法條真意，使條

文能正確適用，本身無創設或變更法律之效力，自無溯及既往適用之問題。又財政部 100 年 5 月 6 日令釋非為填補同法第 10 條之 2 及第 5 條之 1 之漏洞，是將委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺產及贈與稅法第 4 條規定之贈與行為，故無違反租稅法律主義及法律保留原則。

- (三) 又有關委託人將訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式贈與受益人者，財政部從未發布解釋明定類此情形有遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款規定折算現值課稅之適用，是財政部 100 年 5 月 6 日令釋明釋該等「藉信託之名、行贈與之實」情形，應有稅捐稽徵法第 12 條之 1 之適用，尚不生適用信託保護原則之問題等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人在原審之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

- (一) 上訴人 97 年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人查獲上訴人及配偶廖麗美，於 97 年 2 月 13 日分別與其子廖耕彬及廖耕國簽訂 1 年期本金自益、孳息他益信託契約，將所持有美律公司股票各 2,800,000 股作為信託之原始財產，約定以其子女廖耕彬、廖耕國、廖娜娜及廖娟娟為信託孳息共同受益人，美律公司於 97 年 8 月 21 日匯入受託人廖耕彬及廖耕國永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕國受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元。上訴人為美律公司董事，其弟廖祿立為美律公司董事長，兄弟 2 人合計持股數已達全體董事持股 57%，足證上訴人及其弟對美律公司董事會決議分配 96 年度盈餘案，顯具實質控制權，故美律公司於 97 年 3 月 21 日召開董事會，決議分配現金股利每股 4.28 元，衡情上訴人知之甚詳；且上訴人對該公司 96 年度盈餘每股分配現金股利 4.28 元乙節，於董事會決議前，實質上即有一定掌控力及預見，並非信託契約簽訂後，受託人於信託期間管理受託股票所生之收益。因此，上訴人及其配偶藉信託孳息他益，將已知短期內可獲配之股利贈與受益人，其實質與上訴人及其配偶領取孳息再贈與受益人無異，亦即採迂迴信託方式規避其原應負擔綜合所得稅之營利所得，將應課

徵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」致減輕贈與稅，稅法上自應課以與未移轉該財產權時相同之稅捐，揆諸稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項、所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類、第 15 條第 1 項前段、本院 103 年 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議、財政部 100 年 5 月 6 日令釋、司法院釋字第 420 號解釋等意旨，被上訴人於所得發生年度歸課上訴人之綜合所得稅，自屬有據，並符課稅公平原則。

- (二) 上訴人主張系爭信託關係符合遺產及贈與稅法第 5 條之 1、第 5 條之 2 規定，即可依法申報信託贈與，並依此繳納贈與稅，為法所明定，無違法避稅，被上訴人不應以實質課稅原則取代租稅法律主義而逕為課徵所得稅云云。惟納稅義務人不選擇稅法上認為通常之法形式（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，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，故效果上應本於實質課稅原則，就其事實上規避者，以與其經濟實質相當之法形式作為課稅基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅核課，即難謂有違租稅法定原則。
- (三) 上訴人主張其係依信託法規定為合法之租稅安排，即應依信託契約之課稅方法及內容，予最大程度之尊重，不應以實質課稅原則取代租稅法律主義而逕為課徵所得稅云云。惟參諸信託法第 1 條可知，簽訂信託契約後，受託人就委託人移轉之信託財產，應積極為實質上之管理、使用或處分，始符信託之目的。系爭信託契約，美律公司於 97 年 8 月 20 日匯入廖耕彬及廖耕国永豐商業銀行南臺中分行「廖耕彬受託信託財產專戶」及「廖耕国受託信託財產專戶」現金股利各 11,984,000 元，該等現金股利旋於次日（97 年 8 月 21 日）轉帳交付與受益人，足證受託人僅係轉付系爭股利與受益人，並未對本件信託財產有實質上管理、使用或處分，難謂上訴人及其配偶簽訂之信託契約，符合信託法上之目的。
- (四) 上訴人主張財政部 100 年 5 月 6 日令釋公布於上訴人 97 年 2 月訂立信託契約之後，被上訴人依該令釋課稅，已違反法律不溯

及既往原則等語。惟司法院釋字第 287 號解釋主要在說明法條真意，使條文能正確適用，本身無創設或變更法律效力，無溯及既往適用之問題。又財政部 100 年 5 月 6 日令釋之法令依據實為遺產及贈與稅法第 4 條之規定，並未填補同法第 10 條之 2 及第 5 條之 1 等規範之漏洞，而是委託人就其訂約時已明確或可得確定之盈餘，藉信託形式為贈與者，解釋屬於遺產及贈與稅法第 4 條之贈與行為爾，無違租稅法律及法律保留原則，亦無上訴人主張該令釋違反法律適用原則等情。

(五) 上訴人主張本件既經被上訴人核定，屬已確定案件，被上訴人依財政部 100 年 5 月 6 日令釋核定補稅，違反信賴保護原則云云。惟有關委託人將訂約時已明確或可得確定之盈餘藉信託形式贈與受益人者，財政部從未發布解釋，明定類此情形有遺產及贈與稅法第 10 條之 2 第 3 款規定折算現值課稅之適用；況系爭信託契約未對本件信託財產有實質上管理、使用或處分，不符合信託法之目的，而屬租稅規避行為。是財政部 100 年 5 月 6 日令釋「藉信託之名、行贈與之實」之情形，應有稅捐稽徵法第 12 條之 1 之適用，尚不生適用信賴保護原則之問題為由，因將訴願決定及原處分均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨略謂：

(一) 依公司法第 192 條及第 206 條第 1 項規定可知，董事會決議之作成係以人數計算，與股權無涉，是以美律公司設有董事 7 席，上訴人僅其中 1 席，縱計入上訴人其弟之席次，亦僅佔 7 分之 2 席，遠不足過半，遑論掌控董事會。原判決以上訴人及其弟 2 人合計持股已達全體董事持股之 63.87% (原判決乃記載 57%)，認定上訴人對董事會有絕對優勢、董事會決議後盈餘分配可謂底定等，顯誤解公司法關於董事會行使權之方式，而有適用法律不當之違誤。

(二) 依司法院釋字第 705 號解釋可知，有關租稅主、客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及期間等租稅構成要件，須以法律或法律具體明確授權法規命令定之，否則即屬違憲而無效。本件被上訴人所為核課處分之依據為財政部 100 年 5 月 6 日令釋，其中「知悉」或「盈餘分配具控

制權」顯為課稅及處罰之構成要件，惟該要件係由何法律所
明定或法律授權制定者，被上訴人並未說明，是該核課處分
自屬違法。惟原判決認財政部 100 年 5 月 6 日令釋僅為解釋法
律，而非明定租稅構成要件，又未說明既生租稅認定效果何
以非租稅構成要件之理由，判決顯有理由不備之違法。

(三) 依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項規定，租稅法律主義為原
則，實質課稅原則應為例外；又實質課稅原則之目的在打破
租稅法律之框架，是其本身具抽象性，以對應各種交易形式
與經濟實質脫節之現象，是以判斷系爭個案是否適用實質課
稅原則時應予謙抑，否則有損私法契約自治。又依信託法第
3 條第 4 項規定，信託契約所生孳息之納稅義務人，應為受益
人，非委託人，上訴人既依信託法合法成立信託契約，被上
訴人應予最大尊重，然卻以實質課稅原則取代租稅法律原則
而逕向上訴人（即系爭信託契約之委託人）課徵綜合所得稅
，被上訴人顯然混淆實質課稅為稅捐稽徵之例外而應從嚴解
釋。原判決未斟酌被上訴人濫用實質課稅原則，又未考量系
爭信託契約已將股權移轉與受託人等情，逕為不利上訴人之
判決，顯有證據漏未斟酌而理由不備之違誤云云，求為廢棄
原判決，及訴願決定與原處分均撤銷。

六、本院查：

(一) 按行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定：「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 1 類：營利
所得：公司股東所獲分配之股利總額……。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……。與可扣
抵稅額之合計數計算之……。」遺產及贈與稅法第 3 條第 1 項
規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民，就其在
中華民國境內或境外之財產為贈與者，應依本法規定，課徵
贈與稅。」第 4 條第 1 項、第 2 項規定：「（第 1 項）本法稱財
產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。（第 2
項）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。」而第 10 條之 2 第 2 款、第 3
款固規定「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一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一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。……」，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。……」及所得稅法第 3 條之 4 第 1 項「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。」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。另行為時所得稅法第 3 條之 4 規定則係針對信託法所規定之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。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。此參本院 103 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「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…」益明。

(二) 次按量能課稅及稅捐法定乃稅捐法建制基石。亦即，為達國家財政目的，基於平等原則，必須依據個人之稅捐負擔能力而計算課徵稅捐，而稅捐負擔能力指標之選取及計算，則必須經由人民之代表同意而以法律的形式表現之；前者為稅捐法上實質正義，後者乃為形式正義，雖分別為不同層面之理性思考，但互為表裡。而衡量稅捐負擔能力之標準，當然不應拘泥於納稅義務人所作法律形式之安排，必須以其經濟上之實質為基準，才能正確表彰其稅捐負擔能力，方為憲法上平等原則之實現。此經司法院釋字第 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。」在案。基此，實質課稅，或所謂經濟觀察，其實係先於稅捐實定法之稅捐法基本原則，並為解釋稅捐法之方法。而不論係參照前揭解釋，於 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 項所宣示以經濟觀察為稅捐法律解釋方法，乃至於財政部 100 年 5 月 6 日令釋所揭示 1 年期「本金自益、孳息他益」信託契約關於孳息他益部分經濟上意義之解釋，均無非重述實質課稅原則，或本於該原則對稅捐實定法所為之闡釋，其實並未創設或變更法律之效力，適用上並無所謂法律是否溯及既往的問題。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。易

言之，財政部 100 年 5 月 6 日令釋，係財政部基於中央財稅主管機關地位，依其職掌就所得稅法第 14 條第 1 項規定所為之解釋性行政規則，核屬闡明法律規定之原意，以指導所屬機關認定事實及適用法律，並未逾越所得稅法規定之範疇，亦無增加納稅義務人法定之納稅義務，尚無違反租稅法律主義。上訴意旨主張財政部 100 年 5 月 6 日令釋，其中「知悉」或「盈餘分配具控制權」顯為課稅及處罰之構成要件，指摘原判決未說明其既生租稅認定效果何以非租稅構成要件之理由，判決顯有理由不備之違法云云，要屬上訴人一己主觀法律見解，洵不足取。

(三)再按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，以契約訂立時「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之情形，其股利顯然係納稅義務人持股期間之營利所得，而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（信託法第 1 條規定參照）而孳生。是以，上訴人透過「孳息他益」信託契約外觀形式，將過去持股期間（97 年）營利所得由受託人之手交付予受益人無償取得，以經濟觀察其實質內涵，無異於將契約簽訂時可確定之股利直接贈與受益人，而與信託無涉；是就上訴人持股期間所得股利部分，歸類於所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類營利所得課予所得稅，就股利贈與受益人部分，以契約簽訂確定之股利為稅基課予贈與稅，此於稅法解釋及課稅構成要件之認定上，與納稅義務人法律形式上之安排雖有不同，但合於其實質經濟目的之法律形式，因此能正確評估上訴人稅捐負擔能力而量能課稅，此為稅捐法定原則之實踐。原判決以實質課稅原則審核被上訴人援引財政部 100 年 5 月 6 日令釋，就上訴人系爭信託契約孳息他益部分為其營利所得之認定，而就該股利及其可扣抵稅額轉正為上訴人所得，改歸課 97 年綜合所得稅作成之原處分，核認合於稅捐法定及量能課稅原則，自無判決違背法令之情事。上訴意旨指摘原判決未斟酌被上訴人濫用實質課稅原則，又未考量系爭信託契約已將股權移轉與受託人等情，逕為不利上訴人之判決，顯有證據漏未斟酌而理由不備

之違誤云云，亦屬其一己歧異之法律見解，亦不足取。

(四)末查上訴人與其配偶廖麗美於97年2月13日分別將渠等所有之美律公司股票各2,800,000股，以「本金自益、孳息他益」方式信託與渠等之子廖耕彬及廖耕國，並以渠等子女廖耕彬、廖耕國、廖娜娜及廖娟娟4人為信託孳息之共同受益人，美律公司於97年3月21日召開董事會，決議分配現金股利4.28元。核其目的應在於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（以郵政儲金偏低之利率計算之贈與價額亦偏低），乃迂迴藉由孳息他益信託方式，俾實質贈與所分配股利。因美律公司董事會所有董事總持股數為22,752,988股，上訴人持股6,762,195股，上訴人之弟即美律公司董事長廖祿立持股6,207,456股，合計上訴人與其弟廖祿立合計持股，占董事會所有董事持股之1/2以上，具壓倒性之絕對優勢，上訴人位居美律公司營運之要津與核心，與美律公司董事長具兄弟關係，故其對於該公司96年度之營運情形及獲利狀況之細節，衡情知之甚詳；且對於該公司96年度盈餘案，每股分配現金股利4.28元乙節，於董事會決議前，實質上即有一定之掌控力及預見，已臻明確，為原判決依調查證據之辯論結果所確定之事實，此並非有價證券信託契約簽訂後，受託人於信託期間管理受託股票所產生之收益。綜觀上訴人當時持有之美律公司股數、其與該公司董事長廖祿立具兄弟關係、董事會董事之持股、出席及決議情形、上訴人夫婦所簽訂系爭信託契約之內容等情，上訴人夫婦藉信託之名，以孳息他益方式，將已知短期內可獲配之股利贈與受益人，其實質與上訴人夫婦領取孳息再贈與受益人之情形並無不同，亦即上訴人夫婦採迂迴信託方式規避其原應負擔綜合所得稅之營利所得，及將應課徵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」致減輕贈與稅，在稅法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加以課稅，依實質課稅原則，此部分孳息仍屬上訴人夫婦之營利所得，應於所得發生年度依前揭規定歸課上訴人

之綜合所得稅，此與稅法上實質課稅之本質並無不符。原審本於職權調查證據後亦認上訴人夫婦藉由信託契約的法律形式，將美律公司於訂約時已知悉分配予渠等之股利，贈與廖耕彬等4名子女，應屬租稅規避，認該獲配股利仍屬上訴人夫婦之營利所得，而計算其所應負擔之租稅，自有所據。上訴意旨主張美律公司設有董事7席，上訴人僅其中1席，縱計入上訴人其弟之席次，亦僅佔7分之2席，遠不足過半，遑論掌控董事會為由，指摘原判決認定上訴人對董事會有絕對優勢、董事會決議後盈餘分配可謂底定等，顯誤解公司法關於董事會行使權之方式，而有適用法律不當之違誤云云，殊不足採。

(五)綜上所述，原判決駁回上訴人之訴，並無上訴人所指有違背法令之情形，上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 103 年 11 月 27 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 侯 東 昇

法官 江 幸 垠

法官 沈 應 南

法官 楊 得 君

法官 闕 銘 富

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 103 年 11 月 27 日

書記官 邱 彰 德

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（103年版）第151-188頁