

實質課稅原則

Taxation based on Substance Rule

常在國際法律事務所 編著



Corporate



Diligence



Knowledge



Justice

元照

實質課稅原則

常在國際法律事務所 編著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

實質課稅原則／常在國際法律事務所主編。

-- 初版. -- 臺北市：常在國際法律事務所，

元照總經銷 2015.1

面：公分. --（常在國際法律事務所法律叢書）

ISBN 978-986-90128-0-5（平裝）

1.稅法 2.論述分析 3.個案研究

567.023

102022973

實質課稅原則

5H051PA

2015 年 1 月 初版第 1 刷

編 者 常在國際法律事務所

出 版 者 常在國際法律事務所

總 經 銷 元照出版有限公司

100 臺北市館前路 18 號 5 樓

網 址 www.angle.com.tw

定 價 新臺幣 260 元

專 線 (02)2375-6688

傳 真 (02)2331-8496

郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-90128-0-5

推薦序一

揭開稅法神祕難解的面紗 ——從實例中解析稅法

從過去歷史上影響升斗小民的民生經濟，到今日跨國企業商業活動的布局，「稅」對於人類經濟活動影響的重要性，已不可同日而語。但隨著經濟活動的多樣化，又或者是國家政策的變動，租稅法令愈見繁瑣龐雜，形成一頭難以理解的巨獸。但正如班傑明·富蘭克林（Benjamin Franklin）所言：「世上只有兩件事是確定的，那就是死亡和繳稅」（原文：“Things as certain as death and taxes, can be more firmly believed.”），既然租稅是必然存在又無可避免的問題，因此人民或企業如何針對財產及經濟活動進行規劃及因應，更形重要。再者，近年來由於網際網路的普及，電視媒體的發達，致全球化的經濟活動與日俱增，以及人民教育知識水平的提升，關注於稅務規劃或是稅法問題者，從過去企業主體、專業人士，擴及至一般民眾。

常在國際法律事務所為台灣歷史悠久的大型國際性律師事務所，國內外許多知名企業均為其客戶，該所亦擁有多位專精稅法的資深律師，包括本書主編孫小萍律師，孫律師自臺大法律系畢業後，取得政大商學碩士，又曾赴美國喬治華盛頓大學擔任訪問學者，其法學造詣自不在話下，輔以孫律師從事

司法實務工作十餘年之經驗，並於加入常在國際法律事務所後，擔任許多上市櫃公司之法律顧問，具備處理稅務訴願乃至行政訴訟之豐富實戰經驗。

本人出身法界，擔任司法實務工作多年，後由法從商，亦成功經營多家上市櫃公司，深知稅法問題之重要性，惟稅法議題艱澀難懂，坊間書籍雖琳瑯滿目，但大多為教科書式論述，實在難以引起讀者的興趣。現孫律師以工作之餘，編撰《實質課稅原則》乙書，以饗相關從業人員，作為處理稅法問題之重要參考資料。本人有幸就《實質課稅原則》之內容先睹為快、仔細閱讀，發現本書內容完整、豐富，能以深入淺出的方式，藉台灣耳熟能詳的新聞時事案例，生動說明複雜的稅法問題。舉例來說，書中以知名演藝人員的案例，說明演藝人員透過「工作室」方式取得所得，詳細解析究應對工作室課以營利事業所得稅或是對該演藝人員個人課徵綜合所得稅之爭議，使讀者輕鬆瞭解「執行業務所得」的性質。

相信本書正式出版後，必將對相關專業人士具有極大的助益，本書不僅貼近企業經營之實務需求，亦適合各界人士閱讀，極具實用性，必能廣受讀者大眾之歡迎！

第八屆中華民國全國商業總會理事長

張平沼

推薦序二

本書論述的問題類型可歸納為：一、關於稅捐主體之身分或專業：假華僑、假外資，以買賣有價證券為專業。二、關於所得種類之歸屬：醫師駐診拆帳、藝人設工作室取得之所得及保險業務員之所得，應歸類於執行業務所得或薪資所得之要件事實。三、關於所得對於稅捐主體之歸屬：將自然人甲對於公司乙之直接投資轉變為透過法人（投資公司）或私募基金丙，對於公司乙之間接投資，以改變原投資之公司乙之股利的發放對象，由甲變成丙。這使甲本來可能自乙受分配之股利（營利所得）轉化為將其對乙之股票售予丙時，實現之證券交易所所得。不過，甲依然是丙之股東或基金的受益人。這部分另有其後續之發展。四、關於契約類型之定性：投資型保單中之保險契約、對公司提供資金的原因關係是投資契約或消費借貸契約（長期股權投資與股東借款之營所稅爭議）、貨物供應商與店面提供者間之合作契約是經銷關係或租賃關係。五、關於孳息債權之贈與：本金自益、孳息他益之信託契約的贈與稅及所得稅問題。六、借用他人帳戶衍生之分散所得或贈與稅爭議。其中涉及證據及所得的歸屬問題。七、未辦理營業登記而為營業之營業稅漏稅額的計算。

上開問題除貨物供應商與店面提供者間之合作契約是經銷關係或租賃關係，其決定可謂純於經營上之需要，以及自然人將其對於公司（營利事業）之直接投資該為透過法人（投資公

司)之間接投資可能兼有企業組織及稅捐規劃上之考慮外，其餘問題皆較偏重於稅捐規劃上的考慮。

法律事務之理論與實務的進步，得力於各界對其相關問題之研究與檢討。以上問題皆有一定程度的複雜性。其規範內容究當如何，見仁見智。亟需學者專家廣泛及深入討論，以形成徵納雙方兩便之共識。

常在國際法律事務所鼓勵其律師在百忙中，撥出寶貴的時間，從事稅捐法有關案件之理論與實務的研究，難能可貴，殊值稱讚。爰樂為序。期盼本書的出版，有助於所論相關問題之圓滿的規範。

司法院大法官

黃茂榮

103年10月

序 文

多年來，稅捐訴訟一直占高等行政法院及最高行政法院中行政訴訟之大宗。在諸多稅捐訴訟中極多是稅捐機關應用「實質課稅原則」增高稅額或處罰人民所造成之爭執。但是所謂「實質」其實是一個不確定的法律概念，沒有明確的定義規範，因此實務上常發生納稅義務人作成一個法律允許的財務或投資規劃（例如信託），再依規劃後的法律關係來申報並繳納稅捐，但是卻遭到稅捐機關以「實質課稅原則」為由予以否定，不但要求補稅，還要處罰，對個人或公司造成重大衝擊。類此案例層出不窮，徵納雙方爭議不休，引起不少民怨。本書想就此重要議題分析相關案例，幫助納稅義務人瞭解國稅局及法院對「實質課稅原則」的看法及其如何運用，以減少訟累。

個人曾在台北地檢署擔任檢察官多年，參與許多司法審判實務，後來轉換跑道擔任律師，從一件一件為客戶服務的案件中，我深深地體會到「預防重於治療」的道理，若大家在事先能多瞭解一點稅捐機關及法院的實務看法，未來定可減少爭議，因此我平日藉辦理稅務案件之便，陸續蒐集案例，本書收錄的案例大多為實務上經常重複發生的情形，或是當時發生之著名案件，希望能儘量以深入淺出的方式，向大家說明複雜的稅捐法律關係。

本書之成，要感謝常在國際法律事務所所有參與的律師，大家平日從事法律工作均十分繁忙，還要抽空撰稿，尤其本所孫依玲律師及吳怡箴律師，她們兩位同時具備國內律師及會計師資格，故特別請她們協助校稿，確認最新法規及函釋。本書規劃多時，希望慢工出細活，能為各位讀者提供一些在財務及稅務規劃時的幫助。

合夥律師

孫小萍

103年10月

於常在國際法律事務所



目錄

CONTENTS

揭開稅法神祕難解的面紗

張平沼

推薦序二

黃茂榮

序 文

孫小萍

Chapter 1 何謂「實質」課稅原則

——大法官釋字第420號解釋
真的說清楚了嗎？

1.導 言	1
2.案例摘要	2
3.法院及大法官釋字第420號之見解	2
4.結 論	4
參考法條及函令解釋	8

Chapter 2 將存款存入他人帳戶名下 會有贈與稅嗎？

——溫慶珠案

1.導 言	13
2.案例介紹：溫慶珠案	14

3. 結論與建議	18
參考法條及函令解釋	23

Chapter 3 躉繳型壽險保單是否可以節省遺產稅？

1. 導 言	27
2. 案例介紹：企業家繼承人補繳遺產稅案	27
3. 結 論	32
參考法條及函令解釋	38

Chapter 4 本金自益孳息他益股票信託要如何繳贈與稅？ ——從郭台銘案談起

1. 導 言	43
2. 法院實務見解	45
3. 近期爭議	46
4. 評 論	50
參考法條及函令解釋	52

Chapter 5 小發票大學問！ ——在合作店專櫃與在百貨公司專櫃 買的HANG TEN，為什麼發票開立 大不同？

1. 導 言	57
2. 案例摘要	58

3.國稅局及法院見解	58
4.本案爭點	60
5.評 論	65
6.現行實務	68
7.法院對業者自行比照函釋繳納稅捐之看法	69
參考法條及函令解釋	70

Chapter 6 未辦理營業登記補繳營業稅 可否仍主張進項憑證？

——佳姿美容案

1.導 言	75
2.案例摘要	76
3.國稅局與佳姿補習班之主張及法院見解	76
4.評 論	79
參考法條及函令解釋	83

Chapter 7 個人持股改成由公司持股 是否仍有股利所得稅？

——美麗華案

1.導 言	87
2.案例摘要	88
3.國稅局及法院見解	89
4.結論與分析	91
參考法條及函令解釋	97

Chapter 8 個人持股改為私募基金的投資 是否就不用申報股利所得？

——合勤科技案

1.導 言	101
2.案例摘要	102
3.國稅局及法院見解	102
4.結論與分析	105
參考法條及函令解釋	107

Chapter 9 工作室的收入究應繳營所稅 還是個人綜所稅？

——小S、蕭薔案

1.導 言	115
2.案例摘要	115
3.實務之見解	116
4.結 論	118
參考法條及函令解釋	122

Chapter 10 醫師駐診拆帳的收入，究竟是 執行業務所得還是薪資所得？

——長庚醫院案

1.導 言	125
2.案例摘要	126

3.稅務主管機關見解之更迭	127
4.相關最高行政法院判決	133
5.結論暨評析	135
參考法條及函令解釋	137

Chapter 11 業務員的收入究竟應如何報稅？

——南山人壽案

1.導 言	143
2.案例摘要	144
3.稅務主管機關見解之更迭	146
4.相關行政法院判決	149
5.結論暨評析	152
參考法條及函令解釋	155

Chapter 12 依外國法成立的公司一定也是稅法上的外國公司嗎？

1.導 言	159
2.案例摘要	160
3.國稅局及法院見解	160
4.評 論	161
參考法條及函令解釋	165

Chapter 13 預付股款卻遲未辦理增資登記 究竟是現金增資還是無償借貸？

1.導 言	169
2.案例摘要	170
3.國稅局及法院見解	171
4.分 析	173
參考法條及函令解釋	180



何謂「實質」課稅原則 ——大法官釋字第420號解釋 真的說清楚了嗎？

孫創洲律師、孫小萍律師

1. 導 言

在民國（下同）79年證券交易所所得稅全面停徵之前¹，依照獎勵投資條例²第27條之規定，行政院得決定暫停徵全部或部分非以有價證券買賣為專業者之證券交易所所得稅，反面言之，以買賣有價證券為專業者仍須繳納證券交易所所得稅。在實務上，並非以公司登記營業項目做為一家公司是否屬於「以買賣有價證券為專業者」的唯一依據，有些公司的登記營業項目雖無「有價證券買賣」一項，然倘其實際從事買賣股票之交易金額遠超過其年度營業額時，即可能遭國稅局以「實質課稅原則」認定該公司係以買賣有價證券為專業，而對其課以證券交易所所得稅。

¹ 自95年1月1日所得基本稅額條例（最低稅負制）施行後，個人之未上市未上櫃股票及私募基金受益憑證之交易所應納入基本所得額；營利事業之證券交易所應納入基本所得額。此外，依現行所得稅法，個人之部分證券交易所所得稅業自於102年1月1日起復徵，營利事業則仍依最低稅負制辦理。

² 「獎勵投資條例」業於80年1月30日公告廢止。



2. 案例摘要

原告公司係以經營一般進出口貿易及經銷代理國內外廠商產品投標報價為主要業務，於77年間曾出售台達化學公司股票，該筆股票交易所得為新台幣（下同）12,969,125元，達其全年所得額13,266,912元的98%，故台北市國稅局³依行為時所得稅法第24條第1項之規定，將此筆證券交易所所得併課原告公司77年度營利事業所得稅。

3. 法院及大法官釋字第420號之見解

3.1 法院見解（最高行政法院83年度判字第2078號判決）

原告公司雖主張在77年度時其本業交易筆數共為54筆，而證券交易筆數僅有1筆，故非屬以有價證券買賣為專業之公司，應適用行為時之獎勵投資條例第27條之規定免徵證券交易所所得稅；惟法院仍認為，以營利事業實際營業情形來看，如公司實際上從事龐大有價證券買賣，其非營業收入遠超過營業收入時，即足認定該公司係以買賣有價證券為主要營業，屬於以買賣有價證券為專業。由於原告公司77年度證券交易所所得占全年所得額98%，遠超過營業收入，故無法適用免稅規定。

原告公司敗訴後不服，提起大法官會議解釋，此解釋是第一件大法官會議闡釋何謂「實質課稅原則」之精神，並為日後幾乎所有實質課稅案件引用（詳後述）。

3.2 釋憲聲請人之主張

(1) 獎勵投資條例第27條所稱之「以有價證券買賣為專業

³

全名「財政部台北市國稅局」，且「財政部台北市國稅局」已於102年1月1日起更名為「財政部台北國稅局」。