



第二節

實質課稅原則與 脫法避稅之調整

壹 · 實質課稅原則之意義

所謂實質課稅，係指一個交易事件，其稅捐之課徵與否或數額計算，應穿透當事人所使用之私法關係外觀，直接從內在所隱藏之經濟意義作為課稅的依據。這種針對同一交易事件，在私法上與稅法上認定基礎不同的現象，即所謂的「實質課稅原則」或稱為「經濟觀察法」。

一、學說見解

學者李惠宗老師認為，實質課稅原則又稱為經濟觀察法。所謂的「實質」，基本上係指納稅義務人「經濟能力」有關指標事實的「有無」、「範圍」及「歸屬」，並將實質課稅定位為課稅要件事實之觀察方法，而非稅法之解釋原則，更非一項基本原則。嚴格言之，「實質課稅」是經濟觀察法的代名詞，於立法論、法解釋論、法適用論的問題中，居於「法適用論」層次。亦即稅法解釋應以文義範圍內為限，回歸一般法律解釋原則，經濟觀察法縱然係以實質課稅為目標，但只是課稅要件事實認定的問題而已¹⁴。

學者柯格鐘老師認為，實質課稅原則定位上非事實認定或其評價之方法，而應為法律解釋之方法，且為稅捐法上特殊的目的解釋法，與一般法律解釋方法中的目的解釋法有別。亦即經濟觀察法或實質課稅原則所代表者，乃是稅捐機關考察稅捐法律規範之目的，基於達成量能課稅原則之目的，對稅法所作的目的論解釋，但此種稅法上的目的解釋法，具有考量納稅義務人負擔能力的方向性、針對

14 李惠宗，實質課稅原則可以作為逃漏稅之證據嗎？——兼論實質課稅適用上的界限，台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，頁 86-95。



性，且個案中會對納稅義務人造成不利結果，與一般法律的目的解釋法，本諸法律規範目的，形式上不偏袒也不應偏向任何一造當事人之利益，即有所不同¹⁵。

學者葛克昌老師認為，課稅要件之解釋及其要件事實之認定，均得依經濟觀察法而為之¹⁶；學者陳清秀老師亦採同種看法，認為經濟觀察法又稱實質課稅原則，不論是事實的認定或是法律的解釋適用，均採取經濟上的觀點加以觀察，亦即稅法解釋應取向於經濟上的給付能力，課稅要件事實認定上，也應把握表彰給付能力的經濟上事實關係¹⁷。

綜上所述，學說之間對於實質課稅原則在法學方法上，應定位為法律解釋問題或事實認定問題，見解互異。但其共同點在於實質課稅原則均受經濟觀察之指導，亦即在操作上是以納稅義務人之「負擔能力」、「給付能力」為依歸。

二、大法官解釋之觀點

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。」釋字第 438、460、500、597、625、705、722 等號解釋理由書，亦一再重申上述釋字第 420 號解釋之文句用以說明實質課稅原則。

三、小結

按現行納稅者權利保護法第 7 條第 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。」與同條第 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。」是為實質課稅原則明文化。由條文文義以觀，可知立法者認為稅法解釋與課稅要件事實之認定，均應依循實質課稅原則而為之。

15 柯格鐘，實質課稅原則與其在稅捐程序法中之運用——兼論稅捐稽徵法第 12 條之 1 的增訂，台灣法學雜誌第 199 期，2012 年 5 月，頁 122-133。

16 葛克昌，實質課稅與納稅人權利保障，收錄於：葛克昌，行政程序與納稅人基本權，2012 年 4 月，頁 479-481。

17 陳清秀，稅法總論，2012 年 10 月，頁 188。

**題型 1-2-1 實質課稅原則**

【113 律師第 2 題】

甲與乙於民國（下同）76 年間各出資一半購入 A 農地。由於甲並非自耕農，故依當時有效之土地法第 30 條規定，僅登記乙為 A 農地之所有權人。嗣土地法第 30 條對於農地承受人資格限制雖於 89 年 1 月 26 日修正公布刪除，然系爭土地尚未經解除套繪管制不得辦理分割，實非上訴人於上開土地法修正後不辦理分割移轉登記以取回所出資購買之土地。雙方並立有契約，載明系爭土地係雙方共有，應有部分各二分之一，雙方各自使用土地之一半。嗣後 A 農地遭徵收，徵收補償費於 102 年 8 月間分配予乙。乙再將補償費之一半交付予甲。

主管稅捐稽徵機關認為，A 農地雖係甲與乙共同出資購買，但既登記為乙所有，甲並未登記為所有權人，甲僅有請求乙將土地移轉登記為甲名義之債權，尚非 A 農地之所有權人。A 農地重測分割後之土地遭徵收而發放之補償費，依法亦應由登記之所有權人乙領取。甲從乙所獲得之一半補償費，性質屬土地登記請求權債權之實現，並非因土地徵收而取得之補償費，亦非所有權人土地交易所得。乃依所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類前段規定，將之列為其他所得加以課稅。

甲則主張，補償費是土地遭徵收的補償費，而徵收與買賣無異，補償費應屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所規定之出售土地所得，應不得課徵所得稅。甲並主張，倘若要課徵所得稅，其與乙先前買受系爭土地所支出之成本費用，應得扣除。主管機關則請甲乙二人提出相關證明。但因為年代久遠，原本出資資料，如銀行匯款資料、繳費收據等已遺失或無法取得，主管稅捐稽徵機關乃依土地買賣契約書之記載買賣，准予扣除仲介費用。

請附理由回答：

- (一) 甲自乙所獲得之一半補償費，是否應課徵所得稅？（30 分）
- (二) 甲主張其當初買受土地所支出之仲介費用等費用應予扣除。甲之主張是否有理由？（20 分）



題型分析

第一小題是考實質課稅原則，實質課稅原則是為了達成量能原則之衍生原則，若有餘力也可以從量能原則開始展開說明。徵收補償費有沒有增加納稅義務人之稅捐負擔能力，即為是否應該徵收補償費進行課稅之依據，故實務見解雖然認為應課所得稅，但仍有採不同見解之空間。第二小題再進一步延伸，若徵收補償費屬應稅所得，自應本於客觀淨所得原則扣除取得所得之成本費用；反之，若徵收補償費並非應稅所得，自無再行扣除之必要。

擬答 ▶▶▶ (本題字數約1150字)

答案請從本頁第1行開始書寫，並請劃記及書寫題號，依序作答

(一) 實務見解認為屬於其他所得，應課徵所得稅；然此見解似乎有違反實質課稅原則之疑慮。

1. 實質課稅原則

在量能課稅原則下，稅捐之課徵應充分反映納稅義務人之負擔能力，因此衍伸出所謂實質課稅原則。亦即，稅捐課徵程序中涉及之課稅事實，如稅捐客體之有無、範圍及歸屬，應以整體交易之經濟實質進行認定，而不問其法律上形式，此有釋字第420號之意旨可稽。納稅者權利保護法第7條第2項亦將實質課稅原則明文化，規定稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。

2. 實務¹⁸上認為甲自乙所獲得之一半補償，應課徵所得稅。

本案甲實際出資購買使用系爭農地，故甲為系爭農地實際上的共有人之一。因此，甲從登記名義人乙獲得的一半徵收補償費，這對於甲而言似乎在經濟上有所增益，從而是所得，性質上屬於所得稅法第14條第1項第10類之其他所得。

18 最高行政法院 107 年度判字第 626 號判決



3. 自實質課稅原則或經濟實質之角度，甲獲得之徵收補償費，實際上並未增加稅捐負擔能力，故不應課徵所得稅。

本案甲實際出資購買使用系爭農地，故甲為系爭農地實際上的共有人之一。因此，甲從登記名義人乙獲得的一半徵收補償費，對甲而言在似乎經濟上有所增益；而且其經濟實質也應該是徵收補償費之性質。然而，徵收補償費是對於所有權喪失之補償，甲事實上沒有所得可言，從而不應課徵所得稅。

(二) 若甲取得之徵收補償費屬於所得，則購買土地所花費之仲介費用等費用應予扣除之主張，應有理由；反之，若徵收補償費並非所得，該主張則無理由。

1. 量能課稅

稅捐之課徵不能訴諸議會多數決之民主暴力，故無法僅因為具備法律形式之規定及取得合憲性。蓋稅捐欠缺具體對待給付，所有納稅義務僅在符合依個人負擔能力而平等課稅之要求時，始具合理及正當性，此即所謂量能原則。亦有論者稱之為憲法上平等原則所具體化之租稅正義原則。

2. 客觀淨所得原則

指基於量能原則，負擔能力之衡量即稅基之計算，應以收入減除成本費用及虧損後之淨收入為基準，此有釋字第745號之見解可稽。

3. 獲取免稅所得所支出之成本費用無須扣除

依據量能課稅原則，稅捐客體為納稅義務人之所得淨額。因此課稅時應依據主觀淨值原則與客觀淨值原則扣除相關成本費用，才能得到所得淨額。然倘若是免稅所得，其支出自無扣除可言，蓋若免稅所得（未增加負擔能力）仍能扣除成本，將會導致該成本去抵減到其他應稅所得，反而使應納稅額低於實際之負擔能力，與量能課稅原則、實質課稅原則不符。



4. 結論

若依實務見解，甲取得徵收補償費屬所得稅法其他所得之性質，則應予課稅，該應稅所得能扣除成本費用；然而，在土地遭徵收時，甲的所有權只能透過價值補償的方式來保護，從經濟實質而言，土地所有權人的納稅能力並未增加。準此，甲先前購買土地之成本費用，應不得扣除。



請具體說明「納稅者權利保護法」第 7 條對於納稅者濫用法律形式規避稅捐時之實質課稅原則相關規定，並說明其相關罰則。（20 分）

【111 財稅法務納保法與稅稽法第 3 題】

解題要點：

熟悉法條就能取得基本分數，並注意第 3 項租稅規避處罰之原則與例外為本案關鍵，請務必說明。以及，納保法第 7 條第 1、2 項：法律解釋、機關認定課徵租之構成要件，均應依實質課稅原則考量經濟上之意義、公平原則、實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬等。

（建議背！）

第 3 項：納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。

第 8 項：第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。

若要取得更佳之分數，可參考本題型的解法。



貳 · 租稅規劃之界限

一、合法節稅

經濟自由與私有財產制為租稅國家之前提，憲法第 19 條雖規定人民依法律負有納稅義務，相對地憲法第 15 條與第 22 條亦保障人民之財產自由，人民得在不違反稅法量能平等負擔的立法目的之情況下，於法律之限度內從事租稅規劃，以減輕租稅負擔，是為合法節稅。

二、脫法避稅

脫法避稅，是指納稅義務人濫用私法形成自由，違背稅法量能平等負擔之意旨，規避課稅要件之適用，以減輕租稅負擔。避稅行為性質上為脫法行為，並無違反稅法規定，故不得加以處罰，僅得加以補稅，納稅者權利保護法第 7 條第 8 項定有明文。

三、違法逃稅

違法逃稅，是指納稅義務人基於故意或重大過失之避稅意圖，利用違反真實義務之手段，使稽徵機關對於課稅要件該當之事實無法知悉，因而減輕租稅負擔。對於逃稅行為，除補稅外，並得依法施以租稅刑罰或租稅行政罰。

參 · 脫法避稅之調整

脫法避稅是指利用法律文義所不及之稅法漏洞，規避稅法適用減輕租稅負擔。基於量能平等負擔之憲法要求，且稅法性質上為強行性法規，故對於脫法避稅行為，應調整其法律效果（亦即應將法律效果還原、回復至如同未進行脫法行為一般）。具體言之，就稅法的脫法行為而言，即應調整其負擔效果，但應如何調整有下列兩種方法：

一、類推適用

稅捐規避是利用法律文義窮盡之處的脫法行為，因此無法透過法文擴張解釋將稅法條文適用到脫法行為之案例上。此際，在法學方法上，只能透過類推適用之方式，否認脫法避稅之稅法上效果。亦即援引其他既有的稅法條文（未進行避



稅行為時，按其常規交易類型與負擔能力，原應適用之稅法條文）作為大前提，類推適用至稅捐規避行為，以進行課稅。但此說之缺點在於違反租稅法律主義。

二、擬制事實

此說則是擬制與納稅義務人實質負擔能力相當之事實，以適用既有的稅法條文，產生稅捐債務。

題型 1-2-2 租稅規避與協力義務

【112 律師第 2 題】

某大學醫學系畢業之校友醫師乙、丙、丁、戊等人，有感於醫師執業收入在全民健保開辦後大不如前，於是尋思如何「節稅」。乙、丙、丁、戊於是聚資共同成立 B 醫學研究基金會（下稱 B 基金會），以獎勵臨床醫學研究為其宗旨。醫師乙後在某年度，先捐款新臺幣（下同）100 萬元給 B 基金會，又在同一年度中向該基金會申請研究補助，獲得 B 基金會 100 萬元研究補助，但實際上並未提供任何具體之研究成果，該基金會之補助審查亦因校友之故未嚴格進行。乙在年度綜合所得稅申報時，主張對 B 基金會之捐款構成所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目第 1 小目之列舉扣除項目。而受領之 100 萬元研究補助構成所得稅法第 4 條第 1 項第 8 款前段所規定之：「中華民國政府或外國政府，國際機構、教育、文化、科學研究機關、團體，或其他公私組織，為獎勵進修、研究或參加科學或職業訓練而給與之獎學金及研究、考察補助費等」，因而免稅。試問：

（一）乙醫師所受領 B 基金會 100 萬元研究補助是否為免稅所得？本件情形，究竟為節稅、租稅規避或者租稅逃漏？（25 分）

（二）本件情形，有無可能構成稅捐稽徵法第 41 條第 1 項所規定之「詐術逃漏稅捐罪」？如有可能，其判斷的要素為何？（25 分）

題型分析

整題都是經典考點，第一小題考租稅規避之定義與效力，可以一併比較合法節稅、脫法避稅、逃漏稅捐；第二小題則再要求深入說明逃漏稅捐罪的構成要件。難度不高，但請務必把體系和篇幅展開來，讓老師知道我們懂，分數才能拿好拿滿。



擬答 ▶▶▶ (本題字數約1388字)

答案請從本頁第1行開始書寫，並請劃記及書寫題號，依序作答

(一) 依實質課稅原則觀之，乙醫師所受領B基金會100萬元研究補助本質上不屬免稅所得；乙醫師濫用私法形成自由而規避課稅要件，應屬租稅規避，應予調整。

1. 合法節稅、脫法避稅與逃漏稅捐之區辨

(1) 合法節稅

經濟自由與私有財產制為租稅國家之前提，憲法第19條雖規定人民依法負有納稅義務，相對地憲法第15條與第22條亦保障人民的財產自由，人民得在不違反稅法量能平等負擔的立法目的之情況下，於法律允許之範疇內從事租稅規劃，以減輕租稅負擔，是為合法節稅。

(2) 脫法避稅

指納稅義務人濫用私法形成自由，違背稅法量能平等負擔之意旨，規避課稅要件之適用，以減輕租稅負擔。避稅行為性質上為脫法行為，然並無違反稅法規定，故不得加以處罰，僅得加以補稅，納稅者權利保護法第7條定有明文。

(3) 逃漏稅捐

指納稅義務人基於故意或重大過失之避稅意圖，利用詐術或其他不正方法等違反真實義務之手段，使稽徵機關對於課稅要件該當之事實無法知悉，因而減輕租稅負擔。對於逃漏稅行為，除補稅外，並得依法施以租稅刑罰或租稅行政罰。

2. 本於實質課稅原則，乙醫師所受領B基金會100萬元研究補助本質上為執行業務所得，不屬免稅所得。

在量能課稅原則下，稅捐之課徵應充分反映納稅義務人之負擔能力，因此衍伸出所謂實質課稅原則。亦即，稅捐課徵程序中涉及之課稅事實，如稅



捐客體之有無、範圍及歸屬，應以整體交易之經濟實質進行認定，而不問其法律上形式，此有釋字第420號之意旨可稽。納稅者權利保護法第7條第2項亦將實質課稅原則明文化，規定稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。乙醫師所受領B基金會100萬元研究補助，經濟實質上或本質上即為醫師乙捐贈予B基金會之100萬元，該100萬之來源若為醫師乙之執行業務所得或其他所得，自非免稅所得。

3. 乙醫師濫用私法形成自由而規避課稅要件，應屬租稅規避，應予調整。

乙醫師間捐贈100萬給B基金會，取得100萬之所得稅列舉扣除額，又自B基金會取得100萬免稅研究補助。在此安排中，乙醫師之稅捐負擔能力並未下降，卻將100萬之所得變更為免稅所得，實屬濫用私法形成自由，規避課稅要件之適用，以減輕租稅負擔，從而應屬於租稅規避，按納稅者權利保護法第7條第3項，稅捐稽徵機關應根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，換言之，稅捐稽徵機關應予調整。

(二) 若屬明知自己完全沒有進行研究，仍申請補助，可能構成41條；然若確實有進行研究，但未有具體成果，則可能如上述屬於租稅規避。

1. 逃漏稅捐罪之要件：

(1) 積極之詐術或其他不正當方法

我國實務見解認為，稅捐稽徵法第41條屬於積極作為犯，不包含消極不作為的違章行為。蓋所謂詐術與其他不正當方法均必須有積極行為始能完成，例如假造單據或設置偽造帳冊等。此有最高法院73年度第4次刑事庭會議決議之見解可稽。

(2) 結果犯

稅捐稽徵法第41條屬於結果犯，須納稅義務人以詐術或其他不正方法為



逃漏稅捐之手段，並因而造成逃漏稅捐之結果，始足當之。

2. 結論

若醫師乙屬明知自己完全沒有進行研究，仍申請補助並於申報綜合所得稅時扣除捐款100萬之列舉扣除額，並將100萬之補助列為免稅所得，可能構成稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪；反之，若醫師乙確實有進行研究，但目前未有具體成果，則可能如上述屬於租稅規避，依納稅者權利保護法第7條第3項應予調整。此外，主管機關依納稅者權利保護法第7條第8項規定，不得另課予逃漏稅捐之處罰。

題型 1-2-3 脫法避稅基本觀念

【104 律師財稅法第 1 題】

請析論何謂租稅規避？其與合法節稅及逃漏稅捐應如何區別？

題型分析

本題是稅法基本題，考生只要用自己的話將脫法避稅以及違法逃稅的概念進行定義即可，其兩者之差別關鍵在於有無真實義務之違反以及得否加以處罰。

擬答 ▶▶▶ (本題字數約1063字)

答案請從本頁第1行開始書寫，並請劃記及書寫題號，依序作答

(一) 脫法避稅之概念

1. 脫法避稅是指利用法律文義所不及之稅法漏洞，規避稅法適用減輕租稅負擔。基於量能平等負擔之憲法要求，且稅法性質上為強行性法規，故對於脫法避稅行為，應調整其法律效果（亦即應將法律效果還原、回復至如同未進行脫法行為一般）。具體言之，就稅法的脫法行為而言，即應調整其負擔效果，應如何調整有下列兩種方法：



(1) 類推適用

稅捐規避是利用法律文義窮盡之處的脫法行為，因此無法透過擴張解釋將稅法條文適用到脫法行為之案例上。此際，在法學方法上，只能透過類推適用之方式，否認脫法避稅之稅法上效果。亦即援引其他既有的稅法條文（未進行避稅行為時，按其常規交易類型與負擔能力，原應適用之稅法條文）作為大前提，類推適用至稅捐規避行為，以進行課稅。但此說之缺點在於違反租稅法律主義。

(2) 擬制課稅要件事實

此說則是擬制與納稅義務人實質負擔能力相當之事實，以適用既有的稅法條文，產生稅捐債務。

2. 脫法避稅不應處罰

(1) 按釋字第313號解釋之意旨，對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之，若授權主管機關就處罰要件以命令為補充規定，其授權亦須具體明確，此即為處罰法定原則，行政罰法第4條亦定有明文。

(2) 查脫法避稅行為乃是利用稅法漏洞之脫法行為，並未違反真實義務，除欠缺可責性以外，更無違任何稅法規定之違反，亦不具不法性，故避稅與逃稅實屬有別，自漏稅罰規定之文義以觀，「漏稅」行為要件既未該當，即不能以漏稅罰之條文作為處罰避稅行為之依據。況且脫法避稅行為是透過私法行為之安排，以減輕納稅義務人之稅捐負擔，故避稅行為本質上係一種依法令之行為（即依私法規定所為之交易安排），具備行政罰法第13條所定之阻卻違法事由，稽徵機關自無從對於避稅者施以處罰。

(二) 合法節稅與逃漏稅捐之區辨

所謂合法節稅，係指在經濟自由與私有財產制之前提下，憲法第19條雖規定人



民依法律負有納稅義務，相對地，憲法第15條與第22條亦保障人民之財產自由，人民得在不違反稅法量能平等負擔的立法目的之情況下，於法律之限度內從事租稅規劃，以減輕租稅負擔，此即為合法節稅。而所謂脫法避稅，是指納稅義務人濫用私法形成自由，違背稅法量能平等負擔之意旨，規避課稅要件之適用，以減輕租稅負擔。避稅行為性質上為脫法行為，並無違反稅法規定，故不得加以處罰，僅得加以補稅。至所謂違法逃稅，是指納稅義務人基於故意或重大過失之避稅意圖，利用違反真實義務之手段，使稽徵機關對於課稅要件該當之事實無法知悉，因而減輕租稅負擔。對於逃稅行為，除補稅外，並得依法施以租稅刑罰或租稅行政罰。

題型 1-2-4 避稅防杜條款之法律性質

【105 律師財稅法第 4 題】

所得稅法第 24 條之 3 第 2 項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度 1 月 1 日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。請分析上開規定在稅法上之規範性質為何？請問這類規定應遵守何種限制，方符合平等原則？

題型分析

本題在考個別租稅防杜條款之觀念，考生須就設算利息為何屬於非常規交易之理由進行論述，並對釋字第 650 號解釋之理由加以引用。

擬答 ▶▶▶ (本題字數約 951 字)

答案請從本頁第 1 行開始書寫，並請劃記及書寫題號，依序作答

(一) 所得稅法第 24 條之 3 第 2 項設算利息之規定，性質上為個別租稅防杜條款

1. 按釋字第 650 號解釋之意旨，營利事業所得之計算，固包括利息收入在內，惟稽徵機關如就公司資金貸與股東或他人而未約定利息等情形，設算實際



上並未收取之利息，因已涉及人民繳納稅捐之客體，應以法律或由法律明確授權之命令加以訂定，故修正前營利事業所得稅查核準則第36條之1關於設算利息之規定，顯然有違租稅法律主義之要求。職此，立法者爰依上開解釋之意旨，將原營利事業所得稅查核準則第36條之1提升至法律位階，並增訂為所得稅法第24條之3第2項。

2. 又公司法第1條明文規定，公司應為以營利為目的之社團法人，故公司以資金貸與他人，顯應以收取利息為常態，故公司對此等利息所得應有負擔能力。倘公司為減輕利息所得所造成之租稅負擔，而將資金無償貸與他人，則應評價為利用非常規交易安排進行租稅規避，並依所得稅法第24條之3第2項之規定，設算利息收入，據以課稅。

(二) 此類規定之內容，應符合租稅法律主義以及量能課稅原則

1. 按納稅者權利保護法第7條第3項與第6項規定，除規範了脫法避稅一般性定義，並增列稅捐機關對依各該稅法予以調整租稅效果之明文，其增訂理由明示係為調和實質課稅原則與租稅法律主義之衝突，故所謂依各該稅法予以調整租稅，係指調整後之租稅效果苟涉及稅基之計算，則須有法律明文規定或法律明確授權之命令始能為之。
2. 本題中，所得稅法第24條之3第2項之內容，是對公司資金無償貸與他人之利息設算，明定其所得額計算方法，此將增加納稅義務人租稅負擔並涉及稅基之認定，參諸釋字第650號解釋之意旨，此種避稅調整應以法律或法律明確授權之命令作為依據，俾符憲法第19條之租稅法律主義。
3. 再者，此種利息設算之避稅防杜條款，除形式上須符合租稅法律主義之要求外，其規範內容亦須符於量能課稅原則，亦即其推估利息之方式應盡可能地貼近納稅義務人之負擔能力，若納稅義務人可證明實際上可合理取得之利息所得額為何，亦應容許納稅義務人舉證推翻稽徵機關所設算之結果。