

2013

臺灣年度最佳稅法判決

評·選·記·實



主辦單位

 **pwc** 資誠 財團法人資誠教育基金會



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



研究 月刊 會計研究月刊

ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY



中華產業國際租稅學會

協辦單位

 **ELTA TV** 愛爾達電視 愛爾達電視



稅務旬刊

致知文化

2013

臺灣年度最佳稅法判決

評·選·記·實



主辦單位

 **資誠** 財團法人資誠教育基金會



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



研究 會計研究月刊
月刊 ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY



中華產業國際租稅學會

協辦單位

 **愛爾達電視** 愛爾達電視



稅務旬刊

稅包文化

2013

臺灣年度最佳稅法判決 評選記實

04 活動緣起

【主辦單位的話】

- 06 前財政部長暨最佳稅法判決評審委員會召集委員顏慶章
- 08 中華產業國際租稅學會理事長
與資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長吳德豐
- 09 臺灣大學法律學院財稅法學研究中心教授葛克昌
- 10 會計研究月刊發行人暨臺灣大學會計學系教授林世銘

【座談會記實】

- 12 健全稅法環境座談會－稅法環境 攸關你我

【2013臺灣年度最佳稅法判決評選】

- 20 評審委員介紹

CONTENTS

【2013臺灣年度最佳稅法判決決選】

- 24 最高行政法院 101 年度判字第 895 號判決
- 30 高雄高等行政法院 101 年度訴字第 470 號判決
- 34 新北地方法院 102 年度簡字第 45 號行政訴訟
- 39 最高行政法院 101 年度判字第 775 號判決
- 44 最高行政法院 101 年度判字第 60 號判決
- 49 最高行政法院 102 年度判字第 257 號判決

【2013臺灣年度最佳稅法判決入圍】

- 54 最高行政法院 102 年度判字第 135 號判決
- 57 最高行政法院 101 年度判字第 1049 號判決
- 60 最高行政法院 102 年度判字第 358 號判決
- 64 最高行政法院 102 年度判字第 69 號判決
- 67 臺北高等行政法院 101 年度訴字第 654 號判決
- 70 臺北高等行政法院 100 年度訴更二字第 210 號判決
- 72 最高行政法院 102 年度判字第 58 號判決
- 75 最高行政法院 102 年度判字第 279 號判決

2013 臺灣年度 最佳稅法判決評選記實

活動緣起

臺灣目前之稅捐環境，納稅人、稅捐稽徵機關與行政法院對稅法之內涵應如何適用，存在相當大理解上之差異，過去中華人權協會之賦稅人權委員會於整理稅法判決之過程中，發現人民普遍對法院判決之信賴度不佳，且認為賦稅人權仍有巨大改善空間等狀況。因此臺灣大學法律學院財稅法學研究中心與資誠教育基金會，希冀藉由本評選活動，對目前臺灣之稅捐環境產生正面催化作用，藉由年度優良判決評選，期盼地方法院行政訴訟廳、高等行政法院與最高行政法院，於審判工作，對稅法之解釋與適用提供參考之基準，並提供納稅人有即時實效之稅務救濟機會。

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心與資誠教育基金會，合作舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，於2012年首度舉辦「年度最佳稅法判決評選」活動，堪為國內之創舉，由國內知名稅法學者與業界人士共同組成評選委員會，就2009年7月1日至2012年6月30日三個年度之稅法判決進行評選。今年續以2012年7月1日至

2013年6月30日，地方法院行政訴訟廳、高等行政法院與最高行政法院之判決為樣本，評選符合以下三大指標之優良判決：第一，此判決在判決發展歷史中，是否有開拓性與原創價值，對租稅法學與實務之發展有重要貢獻；第二，此判決是否具有人權保障之高度，體認稅法為憲法之具體化，秉持稅法解釋應有之準則，透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權之功能；第三，此判決是否對長久以來傳統概念，提出創造性之理念並具說服力者。透過委員們意見交流，並經過激烈評選過程，選出對於納稅人權利、稅務行政救濟程序等具有開創性意義及影響力之稅法判決。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動於2012年首度舉辦，獲得各界廣大迴響，今年延續去年精神與目標，擴充評選委員至七人，會計研究月刊亦加入協辦，擴大舉辦。並將於2013年9月23日舉辦之年度財稅法學界盛會－【第十九屆兩岸稅法研討會】－藉兩岸稅法學者、實務界律師、會計師等諸多稅法先進齊聚一堂之際，與各位先進共同分享評選委員心中最值得推薦之年度最佳稅法判決。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會
臺灣大學法律學院財稅法學研究中心
財團法人資誠教育基金會
會計研究月刊
中華產業國際租稅學會

謹識

前財政部長暨最佳稅法 判決評審委員會召集委員

顏慶章



最近讀完當代英國歷史學家 Niall Ferguson 在二〇一一年的大作：「文明：西方與其他」(Civilization: The West and the Rest)，這位歷史學者指出，在一四一一年，明朝的中國正在起造紫禁城，鄂圖曼帝國也在圍打著君士坦丁堡。相對地，包括英格蘭與歐洲所有爭議中的帝國，都被黑死病、低劣的公共衛生及永無止歇的戰役所摧殘。詎料僅經過若干百年的歲月，西歐竟然完全凌駕其他這些帝國！

Ferguson 以當今最時髦的電腦系統術語，所謂的「殺手級應用」(killer application) 來形容，有六個差異出現在西方與其他的世界，那就是：競爭、科學、財產權、醫療、消費及工作。其他部分暫且略去，容許我與諸位分享這位歷史學者如何詮釋財產權吧！他開宗明義引述到約翰洛克 (John Locke) 的主張：人均有自由依其意志處分他的財產，而不受制於其他人的旨意；人之所以願意成為社會集結型態的一員，即在期望他的財產能受到保護。

Ferguson 接著闡述，西方社會不同於其他世界的保護財產權理念，爰能孕育出依法行政乃至於民主的制度，而這項「殺手級應用」的核心系統，數百年期間竟不曾出現在其他世界。當吾人了解財產權的保障，如此攸關文明的演進，怎能沒有醍醐灌頂的頓悟！因為適法又合宜的稅捐稽徵，原來就是西方民主法治國家保障人民財產權的最重要環節。

換言之，租稅收入固屬支應政府施政的最主要財源。但向人民徵收稅捐，政府並未給納稅人個別的報償。從而為合理保障人民的財產權。西方國家咸認為納稅義務應出自於法律的明文規定，因為法律的形成，係來自代表民意的代議士，所共同匯聚而成的人民意志。肇始於一七七五年的美國獨立戰爭，也是英國對美洲殖民地課徵重稅的過程，未給該等人民表達意見所造成的暴衝現象，所謂的：「無代表，不納稅」(No taxation without representation)。

臺灣已演進為現代化的民主法治國家，有幸擔任過財政部長的的法律人，我自始樂見於國內租稅法學的成長，俾可進一步促成租稅制度的愈趨完善。而在國內租稅法學的成長過程，法律學者有著無可旁貸的責任，他們長年的貢獻，也為我所至為景佩。惟非常重要的一環，是稅務案件爭訟過程的裁判，此等工作多歸屬於行政法院。我在2000年10月接任財政部長職務未久，基於期盼各界代替財政部檢視財稅函釋的妥適與否，我誠摯邀請全國會計師、律師公會等民間組織，提供對賦稅函釋妥適性的檢討意見，獲致異常熱烈的迴響與豐碩的成果。

自去年時起，「資誠教育基金會」秉持著對租稅法學成長的關切，開始進行「年度最佳稅務判決」的評選工作，並囑託我擔任評選委員會召集人的工作。這項邀請，與其說是我的榮幸，不如說是我的社會責任。今年是第二個年度評選，非常感謝委員會的所有成員，極為認真又無所堅持的從事評選工作。此外，我願意誠摯鼓勵從事稅務案件裁判的法官，能有效發揮藉由裁判的監督功用，帶動攸關人民財產權的租稅法學的成長。我因前財政部長的身分，更深切期待稅務界的各級官員，不僅充分濡染裁判的先進法律見解，並能因而產生應有的惕勵功夫。

中華產業國際租稅學會
理事長與資誠聯合會計師
事務所副所長暨策略長

吳德豐



稅法係國家為徵收稅捐所制定之規範，包括各項稅捐法律及依該法律所頒行之行政規章與命令。惟實際運用上，納稅人、稅捐稽徵機關及法院對稅法之驗釋及適用，存在相當大之差異。尤其對納稅人之經濟行為及經濟行為產生所得之課稅條文，無法因應全球經濟環境及商業模式之快速變化。稅法文義有時而窮，如何公平合理課稅，徵納雙方迭滋爭議。以變動緩慢之稅法條文適用於快速變遷之經濟及商業環境，若干問題本具疑義，諸如：是否屬於課稅範圍、有無納稅義務、所得之計算方式與數額等，復因徵納立場不同，爭議在所難免，因此循訴訟程序，尋求法院之裁判，是現代民主法治國家解紛止爭之重要機制。

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、資誠教育基金會、會計研究月刊及中華產業國際租稅學會聯合舉辦《2013臺灣最佳稅法判決評選》活動，本年度選出具有指標意義之最佳稅法判決六篇，供稅務機關人員、律師及會計師、擔任稅法裁判之法官參考，期能以具指標性之個案判決，導引稅捐之核課、救濟及裁判更公平合理，一以確保政府之稅課收入，一以保障納稅人之權益，是為本活動之宗旨。

臺灣大學法律學院
財稅法學研究中心教授

葛克昌



「納稅」及其「協力義務」，是人民與國家間最主要的法律關係，而且在行政訴訟中，有一半以上的案件為稅法案件，由此可見，行政法院的法官在個案中，扮演著守門員的角色，守護著納稅人的基本權利。近年來，可見法官在稅務案件中尋求突破的努力，值得將其發掘，因此自2012年開始，首度舉辦「最佳稅法判決」的評選。今（2013）年最佳稅法判決的評選更擴大參與，由臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會、中華產業國際租稅學會及會計研究月刊主辦，邀請法律及會計界的專家共同擔任評選委員，並推舉顏慶章講座教授擔任召集人。

從整個判決發展史上，如何選出「年度最佳稅法判決」？評選委員一致同意從三個指標來觀察：一為具有開拓性、原創性者，且對租稅法學與實務具有重大貢獻；二為是否具有納稅人權利保障的高度，將憲法所賦予人民的權利加以具體化，依循憲法理念，透過合憲的解釋、合憲的補充，發揮保障人權的功能；三為是否破除判決傳統以來所依恃的觀念，提出具有創設性的突破見解，具有說服力且對日後判決影響深遠。

本屆最佳稅法判決的評選，先從海量般的個案中初步挑選出三十篇案例，從中選出十四篇入圍判決，再選出六篇進入決選之判決，最後再選出一篇成為年度最佳稅法案例。入圍的判決個案，均會集結成書，予以流傳廣為參考。本年度最佳稅法判決即將出爐之際，期待明年的判決對於賦稅人權意識會有進一步的提升。

會計研究月刊發行人暨
臺灣大學會計學系教授

林世銘



近年來，金融商品的蓬勃發展與日益複雜化，對財稅稽徵造成相當大的影響。從本屆最佳判決的選拔中，可以發現目前行政法院的法官對於債券型基金、結構債，與金融資產證券化等金融商品，均有深入的了解，因此對於案情的解析、法理的推論，有獨到的看法與精彩的論述，因此方能跳脫窠臼，不流於過去的見解，不墨守最高行政法院庭長法官聯席會議的決議，對個案判決做出精闢、合理的審斷，相當令人佩服。對於這些用心審理案件的法官，應加以表揚鼓勵，而這也是最佳判決的評選所希望達到的目的之一。

同時，透過與金融商品相關的稅法判決徵選，對於複雜的金融商品交易，在財稅稽徵實務上，將可形成更為適切的見解，藉此可促進納稅義務人的納稅符合憲法中的租稅法定主義，使稅務稽徵機關在稽徵實務上，能合理保障納稅義務人的權利義務，亦是最佳稅法判決評選所希望達到的目的與影響。

健全稅法環境座談會

稅法環境 攸關你我

■ 張書瑋

財政為庶政之母，稅收則是支持國家財政最重要的來源。依我國憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務。惟賦稅法規對於國家經濟活動及人民的生活普遍具有深刻的影響，尤其我國賦稅法規體系龐大，除法律及法規命令明訂外，亦包括相關行政規則及解釋令等之發布，法規密度高，時而形成稅務行政上各方之爭議。根據中華人權協會發布的賦稅人權大調查指出，民眾認為我國最需要改進的賦稅問題前三名分別為：一、稅務機關行政權過大，任意曲解所得性質；二、訴願制度只是擺著好看，行政救濟形同虛設；三、法官不熟稅法，行政法院等同敗訴法院。

一個稅務案件從成立到完成判決，稅法環境主要有四個環節，分別是納稅人、立法機關、稽徵機關及司法體系，四者環環相扣，不僅僅是攸關徵納雙方，立法機關必須確保立法的品質，提供稽徵機關合理法源，依法行政；司法機關亦須在判決案件的質與量上克盡職責，保護納稅人權益。面對經濟大環境的變化，就人民對稅法環境的疑問，相關單位有無改進之道？



林世銘

會計研究月刊發行人暨臺灣大學會計學系教授

行政救濟上，如當事人情節輕微，或能舉證並無故意，應有給予免責或減輕罰鍰之機會。不過，行政救濟實務上，承辦的稅務官員或訴願委員常為避免圖利他人之嫌，而不敢免除或減輕納稅人處罰。

解釋令逾越法律，稅務行政權過大？

如與歐美國家相較，臺北市國稅局局長何瑞芳認為，臺灣稅務機關的行政權其實並未逾越，像美國國稅局尚設有稅務犯罪調查科（CID），由專門的稅務檢察官負責起訴偵辦稅務犯罪案件，具有相當的行政執行權力。在臺灣，很多時候是因為某些個案被誇大成整體稅務案件處理行政權過大，或是稅務機關人員經驗不足，對於稅法認知未熟稔所造成外界的疑慮。民眾會認為稅務機關行政權過大，最主要的爭議多半是課稅相關的個案問題。以去（2012）年大法官釋字705號解釋個人捐贈土地之課稅爭議為例，大法官就財政部令釋捐贈列舉扣除額之計算應依該部定標準認定，以及非屬公共設施保留地且情況特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之16%計算部分，認定違憲。何瑞芳解釋，民國94年，當時民眾大量利用土地捐贈規避稅負，使得綜合所得稅收入一年損失近千億元，當時財政部為立即扼止此等避稅行為，遂經合理的市價調查，進而發布上述解釋令。為立即止血，行政機關有時不免使用大數法則之措施，祭

出一些行政手段，真正的用意不能光看表面，而要回頭去看其緣由是許多所得大戶在專業人士之設計鼓勵之下，進行大規模避稅行為。

何瑞芳認為，法律規定較為抽象，社會活動交易又千變萬化，有心人士又可能尋求專業人員協助進行稅務規畫，產生閃躲或規避的漏洞，行政機關如不馬上跳出來處理，恐怕演變更多問題，只是解決過程，確可再深入討論，追求細緻化及合法化的行政措施，以免造成民眾對行政權過大的負面形象。

訴願效果不張，行政裁量疑有怠惰？

人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依訴願法提起訴願。然而，會計研究月刊發行人暨臺灣大學會計學系教授林世銘表示，一些案例卻顯示訴願制度並未對民眾產生行政救濟的作用。舉例來說，某公司將暫繳稅款提早於9月30日計入股東可扣抵稅額帳戶（依法應於12月31日才計入），導致超額分配近1億元之可扣抵稅額予股東，經國稅局查獲，於是公司除須補繳稅款外，並應按超額分配之金額處一倍以下之罰鍰。該公司經申請復查、提起訴願，卻也無法減免處罰。林世銘認為，該公司僅單純因承辦會計人員作帳過失而漏繳稅款，如當事人情節輕微，或能舉證並無故意，應有給予免責或減輕罰鍰之機會。不過，行政救濟實務上，承辦的稅務官員或訴願委員常為避免圖利他人之嫌，而不敢免除或減輕納稅人處罰。

對此，何瑞芳回應，稅法上之處罰，有分「行為罰」及「漏稅罰」，目前行為罰都已訂有罰鍰上限，惟漏稅罰是否設有上限限制，容有爭議。目前財政部訂有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」



何瑞芳

臺北市國稅局局長

民眾認為稅務機關行政權過大，最主要的爭議多半是課稅相關的問題。為杜絕避稅行為，行政機關有時不免使用大數法則之措施，惟真正的用意不能光看表面，而要回頭去看其緣由。

做為各級稅捐機關辦理違章案件之裁量基準，其主要設計即為避免給予稅捐機關過度行使自由裁量權，滋生檯面下為人民解套的圖利行為。何瑞芳坦白說，參考表使用須知雖有註明，參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰。惟稅捐機關人員為避嫌，較少為之。不過，何瑞芳也強調，目前已要求稅捐機關人員欲對納稅人處以漏稅罰，必須查明納稅人符合故意以不正當方法進行逃漏稅之虛偽安排等構成要件，始得為之。另有關行政法院裁定稽徵機關有裁量怠惰，近來亦有案例，可為稽徵機關人員所借鏡；而能進一步斟酌個案情形，進行必要的減輕處罰之適用。

行政訴訟救濟難，人民勝訴率低？

再者，如人民依訴願法提起訴願而不服其決定，得依行政訴訟法再向行政法院提起訴訟。惟據統計，上訴人如不服行政法院一審判決而向最高行政法院提起上訴時，上訴人如為個人或法人，被以程序不符直接被駁回的約有64%，但上訴人如為稅捐機關被駁回率

只有27%，差近二倍多；若未被駁回而進入實質審理者，如為稅捐機關勝訴率高達72.22%，個人與法人約只有9.65%及12.82%，差約七倍。林世銘進一步分析，個人或法人上訴未被駁回率約36%，其中只有約10%能勝訴，顯示最後真正勝訴率可能只有3.6%。兩相比較，人民上訴被駁回率高、勝訴率又低，行政法院等同敗訴法院的說法，並非無依據。

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心教授葛克昌則認為，最主要的因素可能在於，法官不諳稅法，不敢斷然下判決，採用稅捐機關的主張則較無爭議。實際上他也搜尋過稅捐機關勝訴的判決，從中確實難以找到真正有價值的判決。至於判決人民勝訴的法官，通常對稅法有一定的知識，這就是稅務行政救濟不張的根本問題。

未設稅務法院，稅務訴訟判決難公平？

目前我國行政訴訟受理案件中，有一半數量是稅務案件。葛克昌認為，這值得深思，代表稅務案件之司法判決多不具說服力，無法成為判例援引，以致稅務訴訟愈來愈多。反觀美國設有專門的稅務法院，由具豐富稅法專業之法官以分工方式進行裁判，其法官出具的判決當然較人民所信服。

從目前的司法體系觀之，葛克昌提出現行幾項問題。第一，我國尚無設立稅務專業法院及培養稅務法官之制度：由於稅法常涉及納稅人的憲法基本權，行政法院多認為不具有審判權，且現行既無專業稅務法院管轄，亦無專業稅務法官審判，以致民眾認為行政法院是敗訴法院。第二，缺乏稅法判決評鑑制度，法官判決沒有突破動力：行政訴訟法雖訂有上訴制度，然最高行政法院在未瞭解稅法



葛克昌

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心教授

我國尚無設立稅務專業法院及培養稅務法官之制度，由於稅法常涉及納稅人的憲法基本權，行政法院多認為不具有審判權，且現行既無專業稅務法院及法官，以致民眾認為行政法院是敗訴法院。

情況下，態度可能趨為保守，一些已有突破的判決到了上面有可能反而遭到撤銷，因此，有必要建置稅法判決評鑑制度，如在判決發展史上有所突破的判決，即使遭到撤銷也應予以肯定，以鼓勵法官在追求法律真義上有所突破。第三，律師養成過程並未區分專業：我國稅務訴訟案件數量多，但律師的教育過程，並未像醫生一樣細分專攻的科目，亦缺少稅法研究所進行大量研究，難以產出專業的稅務律師角色。

何瑞芳觀察到，目前臺灣的現象是稅務案件許多是由會計師協助處理，而懂法的會計師通常是在會計教育之外，再自行進修法學專業；同樣地，懂稅的律師亦是在一般法學課程外，再自行進修稅務專業，事實上，會計師與律師間確實要有「稅務律師」這個角色。何瑞芳也提到，考選部日前已有將稅法專業科目列入司法考試考選科目之考量，只是推動過程，尚須克服一些觀念及制度上的歧見。不過，近來一些行政法院法官，於判決上開始引進稅務及會計專業的觀念，似有產生發酵的作用，惟法官需進一步接受稅法相關專業訓練，仍有必要；至於，改變整個司法體系的制度，實難以一

步到位，需要各界一齊盡更大的努力，學界如何培養有稅務專業之法律人或會計人，考選如何加重稅務專業之律師、會計師之取才均為今後重要課題。

保全納稅確定性，預先租稅解釋能否放寬？

從納稅人之立場，中華產業國際租稅學會理事長與資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長吳德豐表示，人民重視的是納稅義務的確定性，以及行政程序能否簡化。曾有一家英商有意願來臺設立公司，為期避免日後徵納雙方的課稅爭議，希能向臺灣財政部申請稅務預先核釋。財政部目前雖有預先核釋制度，惟明定屬於假設性之交易，或非即將於一年內採行之交易，不予核釋。然而，目前荷蘭稅務局則允許在進行特定交易前，即可申請預先核釋，就未來可能產生的稅負事先確定，並且向申請人收取規費。首先，在提升投資環境的考量、提高國外企業來臺投資的意願上，對於國外投資人申請租稅核釋之資格條件，財政部似可考量放寬申請預先核釋的條件，較有助於外國企業來臺投資。

又上述英商希望在正式投資前，稅務機關可受理預先核釋或預先訂價協議（APA），惟在諮商過程中，如不同意財政部所做的核釋，或協議不成而撤回申請，財政部是否可能將申請文件移送給其他稅務審查單位調閱？由於臺灣現行稅法上並未禁止稅捐機關內部資料移轉，造成諸多不確定的稅務因素，該英商遂打消來臺投資念頭，轉往新加坡。此外，臺灣納稅人權利保護的防火牆是否足夠也是外商來臺投資的重要考量因素之一。

我國過去並無預先核釋的制度，直至參考美歐商會建言，財政



吳德豐

中華產業國際租稅學會理事長與資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長

從納稅人之立場，人民重視的是納稅義務的確定性，以及行政程序能否簡化。如財政部允許人民在進行特定交易前，即可申請預先核釋，就未來可能產生的稅負事先確定，可避免日後出現紛爭。

部於2003年發布「財政部稅務預先核釋作業要點」。何瑞芳表示，在現行慣例下，不管是預先核釋或是解釋令作法皆同，對於未發生的事件，均不予預先解釋。在過去沒有先例、且賦稅行政人力不足的情況下，要突破，可能需要有強力的推動力。收取規費，增加政府收入立意雖佳，但站在行政觀點，收費制度涉及預算編列，也會是另一個難題。何瑞芳強調，這已非單純的稅制問題，而是攸關整體國家制度改變和政策思考的問題。

回歸修法還真義，保護納稅人權利

美國憲法規定，國會有權稽徵租稅，意即，課稅權應歸屬於立法權，國會是唯一有權決定納稅義務之機關，並非行政機關的權力。人云：惡法亦法，「惡」的定義眾口紛紜，然而，要解決惡法，仍須回歸立法機關之修法，來彌補漏洞，始能還原法律的真義，達到減少徵納雙方爭議，及日後稅務訟源的案件之目的。納稅人權利之保護，健全的稅法環境，仍待努力。

2013 臺灣年度最佳稅法判決評選

評審委員介紹

顏慶章 前部長

【學歷】

- 美國密西根大學法學碩士
- 臺灣大學政治研究所碩士
- 臺灣大學法律系學士

【經歷】

- 前財政部部長
- 駐 WTO 大使
- 元大金融控股公司暨元大商業銀行董事長

葛克昌 教授

【學歷】

- 臺灣大學法學碩士
- 德國慕尼黑大學研究

【經歷】

- 世界稅法協會副主席
- 財政部訴願委員會委員
- 臺灣稅法學會理事長
- 臺灣大學法律學院教授兼財稅法學研究中心主任

黃俊杰 教授

【學歷】

- 臺灣大學法律系學士
- 奧地利維也納大學法學院研究

【經歷】

- 德國 MPI 財稅法研究所訪問學者
- 公務員高考、司法官特考與律師高考等國家考試及格
- 中正大學財經法律學系暨財經法律研究所特聘教授
- 中正大學財經法律學系教授

柯格鐘 教授

【學歷】

- 德國科隆大學法學博士
- 德國科隆大學法學碩士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士
- 臺灣大學法律系法學士

【經歷】

- 成功大學法律學系副教授

蔡朝安 律師

【學歷】

- 臺灣大學會計學研究所EMBA
- 美國紐約大學法學碩士
- 臺灣大學法學士

【經歷】

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問
- 中華民國仲裁協會財務暨會計委員會主任委員
- 台北律師公會稅法委員會主任委員
- 普華商務法律事務所主持律師

林世銘 教授

【學歷】

- 美國亞歷桑那州立大學會計博士
- 中華民國暨美國會計師考試及格

【經歷】

- 臺灣大學會計學系教授兼主任
- 會計研究月刊發行人
- 臺北市政府訴願審議委員會兼任委員
- 財政部賦稅革新小組委員
- 臺灣大學管理學院副院長

洪家殷 教授

【學歷】

- 政治大學法學博士

【經歷】

- 東吳大學法學院院長
- 東吳大學法律系教授
- 財政部訴願委員會委員
- 經濟部法規委員會委員

2013
臺灣年度最佳稅法判決
決 選



最高行政法院 101年度判字第895號判決

■ 評選意見主筆 / 蔡朝安 律師

一、判決要旨：

判決主文：
原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

營業稅法第39條第1項第3款所載「應由主管機關查明後退還」等法條文字，並非退稅請求權之實體構成要件要素，而僅是針對實體構成要件事實之調查一事，課予稅捐機關調查義務（特別是退稅金額之事實）。又該等調查義務既屬稅捐機關依法應負之義務（此點連原判決也承認，見原判決書第13頁及第14頁所載），則稅捐機關踐行調查義務之結果，認為事實真偽不明者，即有舉證責任客觀配置之問題產生。

從待證事實之內容及訴訟兩造之攻防結構觀之，上訴人雖對請求權成立之待證事實負擔舉證責任，但其只要證明有溢付稅款存在及其數額多寡即應認初步認其已盡其舉證責任，而為請求權成立之判斷。此時稅捐機關則應為提出反證，以使待證事實重新陷入真偽不明之狀態。

稅捐機關（即本案之被上訴人）依營業稅法第39條第1項之規定踐行稅捐稽徵程序上之調查義務時，其固然可以依稅捐稽徵法第30條第1項之規定，要求上訴人履行協力義務，而交付相關會計資料。

在退稅請求權存在與否之爭議中，稅捐機關得所得主張有效或有說服力之反證事實卻有一定之範圍，其內容大體如下：

- (1) 將請求退稅營業人之過往報繳記錄，配合其他營業人之報繳資料合併觀察，足以「高度懷疑」其有「虛增」進項憑證之嫌疑者。
- (2) 或有事證足以證明請求退稅之營業人，有不開立統一發票予後手而開立他人統一發票予後手，而漏報銷項稅額之情形者。

即使稅捐機關反證主張成功，但法院之心證是確認請求權存在，但得退還之金額有懷疑，基於比例原則之考量，仍不能將請求全部駁回，而應在保守估計之基礎下，認列其請求金額。

然而稽徵程序中，稅捐事實之調查本是稅捐機關自行應負擔之義務，稅捐債務人只有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。因稅捐機關調查退稅請求權成立及金額大小之過程中，其要求營業人履行協力義務之前提，必須是對請求權成立及營業人主張範圍之真實性已有合理懷疑基礎存在，而需對應之文件來澄清。而不可毫無節制地任憑己意，要求當事人提出「難以提供、又與待證事實認定無關」之相關資料。不然人民之「協力義務」即失其「協力」之意涵，而變成稅捐機關刁難人民，拒絕退稅之藉口。再者稅捐關係人違反協力義務時，其產生之效果不外是「失權」、「處罰」與「在舉證責任配置不改變之情況下，實質降低稅捐機關對待證事實或

反證事實之證明高度」三大類。其中「失權」與「處罰」屬於法律效果之一種，必須有實證法之明文以符合稅捐法定原則之要求，而證明高度之降低則是事務本質上導出之實證效果，並與前開稅捐爭訟法領域之舉證責任配置議題相連結。

二、推薦理由：

（一）釐清調查義務、舉證責任與協力義務三者之關係：

本判決首先闡明調查義務係稅捐稽徵機關依法應負之義務，於稅捐稽徵機關踐行其調查義務，待證事實仍有真偽不明之情況下，始有客觀舉證責任配置之問題；而協力義務應從「人民只有配合稽徵機關調查之義務」的觀點來理解。據此，本判決釐清了稅局之調查義務、人民之協力義務以及進入訴訟程序後，兩造舉證責任之關係。詳言之，對於課稅事實（本件為退還營業稅溢繳稅款請求權是否成立）之闡明，應先由稽徵機關依法調查納稅義務人之退稅請求權成立及其金額大小，如有不明得請求納稅義務人配合提供資料以供稽徵機關調查，亦即，稽徵機關之調查義務雖有賴於納稅義務人之協助，但納稅義務人之協力義務並不取代稽徵機關之調查義務。此外，在訴訟中，如課稅事實經稽徵機關依法調查後續進行行政訴訟時，待證事實仍有不明無法釐清者，始依客觀舉證責任分配理論決定何者應承受事實無法證明之不利益。雖然本判決並未闡明人民協力義務與訴訟上主觀舉證責任之關係，惟依此判決意旨亦可得出「違反協力義務並不改變客觀舉證責任分配法則」之結論，值得贊同。

（二）糾正現行實務上人民協力義務過於寬泛之現象：

按司法院釋字第537號解釋明揭：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」是實務上常以此解釋為據，要求納稅義務人提出相關資料以供查核，惟納稅義務人倘無法提供稽徵機關所請求之資料時，即常以此為由判決人民敗訴。

然而，稅捐稽徵程序中，納稅人雖有依法配合稽徵機關調查之義務，惟稅捐機關於調查退稅請求權成立及金額大小之過程中，要求納稅人履行協力義務之前提，必須是對於請求權成立及營業人主張範圍之真實性已有合理懷疑基礎存在，而不可毫無節制地任憑己意，要求當事人難以提供且與待證事實認定無關之資料，而使人民之「協力義務」失其「協力」之意涵。本判決明確闡釋稽徵機關依法請求納稅義務人提供資料以履行其協力義務時，應有其界限而不得要求納稅義務人提出與待證事實無關之資料，並且確立了稅捐機關基於營業稅法第39條第1項而要求當事人履行協力義務是否正當之審查標準，須「客觀上到達可合理懷疑當事人有虛進或漏銷事實」之程度，亦即，對於納稅義務人主張其得請求退還其所支付之進項稅額具有「合理懷疑」時，始具備請求當事人履行協力義務之正當性，對於納稅人協力義務界限之明確化，貢獻重大，殊值贊同。

（三）清楚闡釋人民行使退稅請求權時，於訴訟中兩造之舉證內容及界限：

就舉證責任的部分，本判決清楚的闡述了在人民依營業稅法第39條規定請求退還已繳納之進項稅額之爭議中，其舉證責任的

分配及兩造應如何舉證之觀念。本判決先依規範有利說之見解，說明主張權利者，應對權利成立生效之構成要件負擔舉證責任，因此退稅請求權成立及其退稅金額之多寡，即應由納稅義務人負擔。納稅義務人雖應就退稅請求權之「成立」及「金額之多寡」負擔「本證」之舉證責任，惟納稅義務人只要能證明「證明有溢付稅款存在及其數額多寡」即可認為已盡舉證責任，此時，即應由稽徵機關舉反證推翻納稅義務人成功之舉證。而稽徵機關所得主張有效或有說服力之反證事實亦應有一定之範圍，亦即，必須「有事證得高度懷疑請求權人有虛增進項稅額」，或「有事證足認請求權人有漏報銷項稅額」之情況下，始能動搖納稅義務人已成功之舉證，而使「納稅義務人有退稅請求權」此一待證事實再度陷於真偽不明。更重要者為，如法院已得到納稅義務人之退稅請求權成立之心證，惟其得請求退稅之金額不確定者，亦不得將納稅義務人之請求全部予以駁回，導正了實務上課以人民近似民事訴訟上之舉證責任，而忽略行政訴訟具有公益性，行政法院亦有職權調查之義務等情。本判決清楚闡釋納稅義務人請求退稅之爭議中，人民與稽徵機關舉證之內容與界線，此一判決清晰之論述，應有助於明確化法院心證形成的判斷標準，並有助於人民退稅請求權之行使及訴訟權之保障，值得贊同。

三、對本判決未來產生積極作用之期待：

如同前述，因課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關不易掌握，故稅法課予納稅義務人稅籍登記、設置帳冊、取得及給予憑證、申報等協力義務。惟在實際運作上，須至

何程度始可認已盡協力義務，徵納雙方常有不同之認定，遂迭生爭議。

本判決明確表示，稅捐事實之調查為稽徵機關應負擔之義務，納稅義務人只負有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。立基於此，本判決進一步說明，於退稅案件中，稽徵機關須對退稅請求權之成立及範圍之真實性已有合理懷疑之基礎存在，始得要求納稅義務人履行協力義務，且要求提供資料時須遵循比例原則，不得為難以提供，又與待證事實無關者。另外，就違反協力義務之效果本判決明白表示，除可能有失權、處罰外，得在舉證責任配置不改變之情形下，降低證明高度，並不採取舉證責任倒置之見解。

協力義務之違反，向為行政法院判決納稅義務人敗訴之主要理由之一，細究其原因，有時多係導因於不當課予納稅義務人過高之協力義務，甚至有取代稽徵機關調查義務之傾向。期待本判決對於協力義務之明確界定，能對其他行政法院產生積極正面之影響，使協力義務確實回歸其應有之法律定位。

高雄高等行政法院 101 年度訴字第 470 號判決

■ 評選意見主筆 / 黃俊杰 教授

一、判決要旨：

判決主文：

訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

信託贈與稅之立法考量，係著重於稽徵經濟原則及防止稅捐遲延之效果。

信託法制有關他益信託之類型，係委託人經由信託契約之受託人，將信託利益移轉於非委託人之受益人，造成委託人之財產減少，而受益人之財產增加之效果，而其三面關係之信託法律形式（委託人、受託人、受益人）雖與二面關係之贈與契約（贈與人、受贈人）有別，惟衡酌其實質經濟事實關係及所生實質經濟利益之歸屬與享有，實與贈與並無不同，因此立法者於信託稅制之立法規範設計上，對於信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委

託人之情形，即以遺贈稅法第5條之1第1項之法律規範，將其擬制視為「委託人將享有信託利益之權利贈與他益受益人」，並以訂定、變更信託契約之日為贈與行為發生日，對委託人課徵贈與稅（公益信託除外）。

遺贈稅法第10條之2第3款本文及但書規定，既已將孳息部分信託利益之權利性質，先予區分為不固定孳息及固定孳息兩種類型，並按其權利性質之類型特徵差異，各以不同之推計方法折算信託契約訂定時之權利現值，顯見孳息他益信託契約訂定時，孳息權利價值是否已明確、可得確定或不固定，要與認定信託行為是否屬於租稅規避行為無關。

從而，委託人於簽訂孳息他益信託契約當時，孳息權利價值是否已明確、可得確定或不固定，或委託人是否知悉上情，均不應作為委託人之信託行為是否成立租稅規避之判斷標準，而應回歸其實質經濟事實關係及所生實質經濟利益之歸屬與享有是否與信託法律形式一致之觀察。

二、推薦理由：

（一）強調他益信託之經濟事實與贈與並無不同：

他益信託，係委託人經由信託契約之受託人，將信託利益移轉於非委託人之受益人，造成委託人之財產減少，而受益人財產增加之效果；其三面關係之信託法律形式（委託人、受託人、受益人）與二面關係之贈與契約（贈與人、受贈人）雖有別，惟實質經濟事實關係及經濟利益之歸屬與享有，與贈與並無不同。

引發社會爭議的本金自益孳息他益之信託契約，因我國採所得

發生主義為信託贈與稅之課稅時點，故立法規範設計係以遺贈稅法第10條之2第3款法定推計方式折算權利現值，即將信託期間所擬制或可預見享有之孳息信託利益，估算於信託成立時之現值，據以課徵委託人贈與稅。至於，委託人於簽訂孳息他益信託契約當時，孳息權利價值是否已明確、可得確定或不固定或委託人是否知悉等，均不應作為委託人信託行為是否成立稅捐規避之判斷標準，而應回歸其實質經濟事實關係及經濟利益歸屬與享有是否與信託法律形式一致之觀察。

（二）劃分稅捐規劃與稅捐規避之差異：

稅捐規劃並不違反稅法規定，僅當該行為符合「規避意圖」、「法律事實形成之濫用」及「減免稅捐效果」之要件時，始得認定為稅捐規避，進而適用稅捐稽徵法第12條之1規定之實質課稅原則，予以否定其法律形式並核實認定課稅構成要件事實。故非謂所有稅捐規劃行為，只要有節稅意圖或享有減免稅捐利益之結果，皆得據以否定其法律形式而逕依實質課稅原則認定課稅構成要件事實。換言之，實質課稅原則雖係稽徵機關課徵稅捐之利器，惟在定性課稅構成要件行為時，適用此項原則，仍應於納稅者有法律事實形成之濫用行為時，始得為之，否則難謂與稅捐法律主義無違。

納稅者理性稅捐規劃之選擇行為，若未濫用法律關係之形成自由，則不得評價為非常規交易安排之稅捐規避行為。法院見解強調，若立法者基於可認識之稅法價值（如量能課稅原則、稽徵經濟原則）已為立法裁量，並選擇偏重特定價值形成立法決定時（如著重稽徵經濟原則，選擇所得發生時課稅原則，並就未來孳息收益之權利價值，明定估價標準及基準日作為財產價值之估算方法），自不

應於納稅者基於可達相同經濟目的卻有不同稅捐負擔之考量，而選擇對其比較有利之法律行為態樣後，即遽予評斷納稅者合法稅捐規劃之選擇行為，係屬稅捐規避之脫法行為。

(三) 本判決之重要貢獻：

本判決變更以往實務見解，基於稅捐法定主義，對財政部解釋函令進行實質司法審查，肯認納稅者稅捐規劃為合法之選擇行為，具體化稅捐規避之限制要件，更足以作為未來正確適用稅捐稽徵法第12條之1之範本。

新北地方法院 102 年度簡字 第 45 號行政訴訟

■ 評選意見主筆 / 葛克昌 教授

一、判決要旨：

判決主文：

訴願決定及原處分均撤銷。

被告就原告民國一百零一年五月二十八日提出申請之免徵
使用牌照稅事件，應作成准予免稅之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

按為照顧身心障礙者，使用牌照稅法之免稅條文，最早始於 84 年 7 月 19 日修正所增訂之第 7 條第 1 項第 9 款，當時條文為「專供殘障者使用，而有固定特殊設備之交通工具」，其立法理由乃為照顧殘障同胞，對專供殘障者用以代步之交通工具，列入免稅範圍。嗣於 87 年 11 月 11 日修正同條項款為：「專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者『使用』之交通工具，每人以一輛為限。但因身心障礙情況，致無駕駛執照者，每戶以一輛為限。」，考其修正理由係政府為擴大照顧身心障礙者，對部分身心障礙者因障礙部位及程度不同，可使用無須改裝之交通工具，故增訂經交通管理機關核准領有

駕駛執照身心障礙者「使用」之未加裝固定特殊設備之交通工具，亦得免徵其使用牌照稅，同時增列規定每人以一輛為限；復於90年1月17日修正時將該款移至同條項第8款。是以，專供身心障礙者使用之交通工具，無須具有改裝的特殊設備，只要具備使用牌照稅法第7條第1項第8款所規定之要件，即屬牌照稅之免徵範圍，而該款並未明文規定身心障礙者應以其「所有」車輛作為申請免徵使用牌照稅之客體。

按「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務」……，稅捐稽徵法第11條之3定有明文；又按依行政程序法第159條第2項第2款規定，上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定，係屬行政規則，已將解釋函令納入行政規則之概念範圍，而解釋函令，係行政機關之法律見解，對其行政內部之下級機關及行政人員有法律拘束力，對人民以及行政法院則否，合先敘明。

財政部88.1.21函令雖係財政部為協助其下級稅捐稽徵機關認定事實而訂頒之行政規則，然而，使用牌照稅法第7條第1項第8款前段僅規定「專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者『使用』」之交通工具，並非規定「專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者『所有』」，況非屬身心障礙者所有之車輛，並非當然不得專供其使用，「專供使用」並不等於「專有」，且倘若同為專供領有駕駛執照之身心障礙者所使用之車輛，卻因該車為身心障礙者所有，即得免稅，非身心障礙者所有則應繳稅，係增加法律規定所無之限制，且形成「有駕駛執照而無自有車輛之身心障礙者，所使用之交通工具，縱為其同戶之親友所有，均不得免稅」之不公平現象。係將領有駕駛執照身心障礙者使用之交通工具，與該交通工具限為身心障

礙者所有之條件，予以併聯考量，以領有駕駛執照身心障礙者所「專有」來證明「專供」，乃屬不當聯結而違法。

領有駕駛執照之身障者，平時所駕駛使用之車輛，有可能有數輛或數車輛種類，且所使用的數輛車輛可能均為其所有，亦有可能僅部分為其所有，或均非其所有，也有可能徒有駕駛執照卻仍不敢自己駕車且無自有車輛而需由他人車輛載送等情況，此時，依使用牌照稅法第7條第1項第8款前段之規定意旨解釋，每名身障者乃僅能選擇以其所「使用」之一輛交通工具作為享有免徵牌照稅優惠之客體，而該一輛車並不以其所有或其同戶親友所有為限，且若經適用該條款前段之結果，已足符合免徵牌照稅之要件，則同條款後段自無適用之餘地，尚不能僅因為遇此情形，該條款之但書規定形同具文，即倒果為因，逕予解釋上開條款前段規定，限於交通工具必需為領有駕駛執照之身心障礙者「所有」始有適用

系爭車輛雖為原告所有，然原告於101年5月28日提出本件使用牌照稅免稅申請時，已提出相關證明以供被告審核，則被告除應依職權調查證據外，並應對原告有利及不利事項一律注意，詎被告逕以系爭車輛是否為領有駕駛執照之身心障礙者所有，做為准否免稅之標準，而未就系爭車輛是否確專供持有身心障礙手冊並領有駕駛執照者使用一輛等事項併予以審酌，係於法未合。

二、推薦理由：

- (一) 本判決係100年11月23日修正第229條第1項、第2項（自101年9月6日施行）規定，因稅捐課徵事件涉訟，所核課稅額在新臺幣四十萬元以下者，為適用簡易訴訟程序事件，以地方法

院行政訴訟庭為第一審管轄法院。本判決係地方法院行政訴訟庭具有指標意義之判決。

- (二) 本案爭執點在使用牌照稅第7條第1項第8款免稅條款：「專供持有身心障礙手冊並領有駕駛執照使用之交通工具，每人以一輛為限。但因身心障礙情況，致無駕駛執照者，每戶以一輛為限」。惟該條項財政部先後88.1.21、93.12.13及95.3.4三函，以身心障礙者領有之駕駛執照為其「所有」（以障礙者為所有人之行車執照）為限。本判決認該函等「顯係增加納稅義務人法律所無規定之義務，而與租稅法律主義有悖，且與前揭使用牌照稅法規定之立法目的、平等原則及禁止不當聯結原則均有違，故上開函令對人民及行政法院應不生拘束力。」其對法規釋示性行政規則，不以不拘束法院為理由為已足，並積極對釋示作違法違憲審查，發揮法官對命令之違憲審查功能。按法官對憲法有優先遵守憲法義務，於審理案件時對適用之法律，認有牴觸憲法疑義，固得停止訴訟程序，聲請司法院解釋（司法院大法官釋字第371號解釋意旨），但對所適用之法令，如法規命令或行政規則，認為有牴觸憲法疑義，應自行為違憲審查。（參酌司法院大法官釋字第687號解釋理由書）其中尤以稅法最為常見，因稅法本為憲法具體化，各法治國家稅法法院判決書對違憲審查尤為重視。
- (三) 該判決對身心障礙者使用牌照稅免稅之立法及歷年修訂經過敘述甚詳，極盡歷史解釋之能事，又對該條規定所以不以該交通工具為身心障礙所有為限，就立法目的闡明甚詳，亦具目的解釋之意識。該判決對稅法之法律解釋，有法學方法之運用與論證說理，堪稱稅法解釋之指標性判決。

- (四) 該判決主動援引原告未曾主張之稅捐稽徵法第11條之3「行政規則，不得增加或減免納稅人法定之義務。」對當事人有利不利一律注意，並對行政訴訟不採行民事訴訟法之當事人進行主義（不受當事人主張之拘束），值得肯定。
- (五) 該判決對使用牌照稅第7條第1項第8款免稅條款，雖從歷史解釋指明係為照顧身心障礙者。如能進一步基於合憲解釋，例如闡明憲法增修條文第10條第7項，國家對於身心障礙者之生活維護與救助，應予保障並扶助其自立與發展，在本個案中予以適用。或依司法院大法官釋字第485號解釋理由書：憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民。國家應積極提供社會福利，以保障人民得維持人性尊嚴之基本生活需求。在此提供之前，先須消極保障，稅課公權力不得對弱勢維持人性尊嚴之基本需求予以介入，如能闡明此憲法意義，更具判決價值。

最高行政法院 101 年度判字第 775 號判決

■ 評選意見主筆 / 林世銘 教授

一、判決要旨：

判決主文：

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

民國93年間，國內投信業者所經營之債券型基金，因所投資之結構債面臨Libor（倫敦銀行間拆放款交易利率）之持續上揚，而導致債券價格下跌，出現投資人大量贖回基金之現象。金管會為保障投資人權益，避免購買此類結構債之基金投資人因基金淨值下跌而大量贖回，進而影響金融市場秩序之穩定，因此藉由行政指導的形式，實質上強力要求國內所有投信業者，在94年12月31日前必須完全出清其經營之基金所投資之結構債；若有損失則由投信業者之股東自行吸收，不可將損失轉嫁於基金投資人。

相應於金管會的行政指導，對於投信業者因處理結構債所生損失，財政部有關之函釋則亦僅對金管會所核准之五種清理結構債模式之損失，方准為投信業者予以列報；換言之，投信業者清理結構

債之方式如不在前開五種列舉模式之列，即便生有損失，仍不允許其列報。

本案的情形，當事人即屬採取五種模式之外清理結構債之案例。在本案的判決中，法院首先明確以99年9月份第二次庭長法官聯席會議決議所立基之事實基礎，尚無「金融監理機關行政指導」之存在，亦無「出清手段逐項事前申報核准」之客觀事實存在，從而表明本案並無前開庭長法官聯席會議決議之適用。

本案判決進一步明確指出，僅以金管會所核准的五種清理結構債模式所產生之損失方准予認列之決定與判決，欠缺正當合法之理由。據本案判決所示見解，金管會所核准的五種清理結構債模式，其類型本身應如何理解，本身即有疑問；另外，所列舉的各種類型間，面對個案適用時，一旦發生交集現象，應如何界定類型外延及相互界限，亦有進一步解釋之空間。從而，本案判決認為，具體的個案如擬以前開五大類型作出法律涵攝時，必須在個案事實特殊性之基礎下，深切理解上開類型法規範之真正規範意旨，方能做出正確之法律適用結論。

二、推薦理由：

（一）本案判決致力辨明案件事實，精確援用法理，明察秋毫之末，見解新穎獨到深入：

就投信業者依金管會行政指導清理結構債所生損失，是否屬所得稅法第38條規定之「經營本業及附屬業務損失」而得列為所得額計算之減項，投信業者與國稅局間屢生爭議。投信業者多認其承擔結構債損失係配合國家政策，協助金管會維持當時金融秩序，且就

清理結構債之方式及所需動用之自有資金，業經金管會事前核准，故不論投信業者係以何種方式清理結構債，均應得就清理結構債損失認列稅上損失。國稅局則引用財政部96年6月26日台財稅字第09604509630號、97年5月22日台財稅字第09700099430號及97年12月1日台財稅字第09704559460號等函釋（下合稱「財政部函釋」）及最高行政法院99年度9月份第2次庭長法官聯席會議決議，主張投信業者僅得就財政部三則函釋所「列舉」之五種清理結構債方式所生損失，認列為稅上損失，超出該五種清理方式所生之清理結構債損失，則均非屬所得稅法第38條規定之「經營本業及附屬業務損失」。

然而，本判決卻明確指出，投信業者各種出清手段事前既然均得於報請金融監理機關核准後加以採用，財政部解釋函令卻認為只有五種出清手段所生之損失才被承認為業內損失，亦未明確解釋其取捨標準為何，顯然未盡合理；又既然出清手段攸關業者本身之利益，則財政部上開函釋限制五種出清手段所生損失始能認列，勢必無法顧及所有業者所得使用之出清手段。藉由事實的明辨，本案判決明確地表述了系爭財政部函釋將得認列的損失限制在五種列舉的出清手段，容得質疑。

在說理方面，本判決另從法學方法論上「概念」與「類型」本質之不同，辨明財政部所列舉的五種處理模式僅屬「類型」而非「概念」。據本案判決內容所示見解，「概念」係指法律事實之特徵已被窮盡臚列，故特定法律事實能否涵攝在概念下，即可單純透過邏輯之推論來加以確定；但「類型」並無法涵蓋描述對象之一切重要特徵，描述之特徵份量也有輕重之別，導致涵攝或多或少需作價值判斷。基於「概念」與「類型」的區辨，本案判決明確的認定，財

政部函釋所明列之五種出清手段，應係「類型」，而非「概念」，據此，在論理上，本案判決認為，關於投信業者所採取之出清手段所生之損失，是否得認為稅上損失，必須考量個案事實之特殊性，並深切理解法規範意旨精確涵攝後，始得做出正確之法律適用結論。

綜觀本案判決的推釋過程，法官並不墨守成規，致力明辨事實，而以具體明確之論理（以近2,300字的論述）排除該院99年9月份第二次庭長法官聯席會議決議之適用。再者，同一上訴人在不同年度（95年度）同樣涉及結構債損失之訴訟案件，雖經最高行政法院101年8月9日作成之101年度判字第737號判決駁回其上訴，惟本案判決仍然獨立認事用法，將兩案案情分別深入探究比較（以近1,800字之論述），進而指出兩案事實特徵之差異，作出不同結論之判決。本案判決致力辨明法律事實、精心釐清法理作用，見解新穎獨到深入秋毫之末，殊值讚揚。

（二）本案判決以堅強的說理及細膩的法律涵攝，有效維護租稅法律主義，對於租稅法學教育具有積極參考價值：

本案事實牽涉複雜，無論是（1）國內投信業者所經營之債券型基金；（2）以投資人所投入之基金資金購買結構債；（3）處理結構債債券標的之資產證券化及創始機構運作等有關實務；（4）目的事業主管機關之行政管理實務等方面，均需要深入的背景知識。本判決以簡馭繁，在案情的陳述上，簡明扼要的載明系爭訴訟標的之金額與理由，並將爭議之訴訟標的金額分為二大類（每類再依結構債品名如「92寶成IP」等分為數小類），藉得利便連結後續事實及法律之推論，進以清楚明確的事實認定，以及說理清晰的法律推論，作出判決之結論，其判決風格及行文具屬上乘。

此外，本案判決在「上訴爭點所立基之實證及規範背景說明」之中，對於投信業者之基金經營實務，包括資金信託為獨立之基金財產、現行法制如何防制投信業者濫權動用資金、正常經營模式下之課稅規範、本案發生造成連動債價格下跌導致基金贖回風潮、金管會出面行政指導之處理原則、投信業者的各種處理結構債之方式等方面，均提出簡潔而充分之說明與分析，為後續類似可能的案例，提供了高度的參考價值。

綜之，本判決對於新金融商品商業運作以及政府之監管與課稅之明察，以及證據事實之辨明和法理之引據，對於從事租稅法研究之學習者，必將有所啟發，殊值贊揚。

三、對本判決未來產生積極作用之期待：

「法官依據法律獨立審判，憲法第80條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束。」為司法院釋字第216號解釋文所明揭，本判決不囿於財政部函釋之見解，先就相關函釋限制五種出清結構債模式所生之損失方得認列之立場，予以拒斥，進而考量個案中投信業之特性，運用法學方法論詳為論證後，得出認列損失不限於五種方式之結論；其本於職務之當為，依據法律獨立審判，適為前開釋字第216號解釋文所揭示意旨之具體落實。爾後行政法院之判決，如均本諸斯旨作為，而不囿於行政機關之函釋見解，則租稅法律主義之貫徹庶幾指日可待。

最高行政法院 101 年度判字第 60 號判決

■ 評選意見主筆 / 洪家殷 教授

一、判決要旨：

判決主文：

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

在討論「裁量怠惰」時，司法實務上極難判斷。因為裁量事項雖賦予被授權者自由決定空間，但裁量過程中斟酌之因素仍有其內在限制，即經由與裁量目的之連結來界定其範圍。此時若在此界限及內容均不明確之衡量因素「集合」中，隨意舉出一項未經行政機關交待之衡量因素，即謂行政機關「裁量怠惰」，如此一來，所謂之「自由裁量權限」將名存實亡。要視該被指為漏未考量之衡量因素，在個案中之權重以為決定。

不過即使裁量過程中所應斟酌之「衡量因素集合」中有無數之「應衡量」元素，但仍可經由「子集合」之觀點將母集合中之元素予以窮盡分類，並視此等子集合為裁量過程中一定必須加以考量的

「重要」衡量因素。法院可經由此等方法降低有關判斷「裁量怠惰」時之判斷成本。

而在處罰性之裁量處分時，上開子集合之窮盡分類觀點表現在行政罰法第18條第1項之規定內容中，可以為以下之子集合予窮盡分類：

- (1) 行為之客觀外在因素，其下又可再細分為以下：違章行為對社會所造成之不利影響。違章行為對違章行為人所造成之有利影響。
- (2) 行為人之主觀內在因素（即其「應受責難程度」，此與故意或過失之責任類型有關）。

是以任何處罰裁量，其裁量時所應衡量之因素，均應遵守行政罰法第18條第1項之規定，而以該法規範所窮盡分類之二大衡量因素子集合為準，而此等子集合在裁量過程中一定要予以考量，不予考量即屬「裁量怠惰」。

固然針對稅捐違章之裁罰，財政部訂有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」之行政規則，做為各級稅捐機關辦理違章案件之裁量基準，但該裁量基準偏重違章行為之直接外在不利結果，而「對違章行為對違章行為人造成之有利結果」與「違章行為人之主觀歸責要件」並未予以考量。因此該行政規則在解釋上，應視為各級稅捐機關為裁量時之起始參考點，參照該行政規則中所揭示「使用須知」四之規範精神，進行個案調整。另外單由上開使用須知四之規定亦可推知以下之法理原則：

- (1) 「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所制定之裁量基準絕大部分均低於法定最高額度，這樣的裁量基準配合現行稽徵實務與司法實務採行之法律見解（即承認過失漏稅），大體上可以推

知其基準是針對「平均標準」之過失行為所制定者，給予稅捐機關對故意漏稅違章行為之加重調整空間。

- (2) 但若該裁量基準與法定最高額度相符，又不區別故意或過失等情事時，此等裁量基準即失去參考功能，適用該行政規則之稅捐機關有義務參酌上開行政罰法第18條第1項分類之衡量因子集合進行調整，並說明其理由之必要。

二、推薦理由：

本判決涉及租稅裁罰中之重要問題，即稽徵機關如何行使其裁罰權？當法規上容許其有裁量之空間時，如何作成正確之租稅裁罰，始能符合立法者授權裁量之意旨，而不致有裁量逾越、裁量濫量或裁量怠惰等違法裁量之情事。此外，稽徵機關於裁罰時應如何適用行政罰法第18條第1項之規定，以避免造成裁量之怠惰。又稽徵機關經常依據之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（以下簡稱裁罰參考表），如何與行政罰法第18條第1項相結合，以發揮協助機關裁量之參考作用，尤其涉及到故意過失時之考量。由於本判決對於上述事項皆有深入說明，立論基礎有法理依據，推理過程亦詳實清楚，對於稽徵機關往後在處理相關案件時，極有助益，為相類似之裁判中較為詳盡者，故予以推薦。

（一）裁量怠惰之內涵與行政罰法第18條第1項之適用：

裁罰時之裁量怠惰，經常未能正確地被理解。並非謂所有與裁量相關之事項皆應納入，否則即構成怠惰。本判決一開始即指出，裁量過程中應斟酌之因素仍有其內在限制，而是否構成怠惰，要視

該被指為漏未考量之衡量因素，在個案中之權重以為決定。

其次，在租稅處罰中，倘稅法上無特別之規定，依行政罰法第1條，應仍有行政罰法規定之適用。與裁量有關者，主要在該法第18條第1項所規定之四種於裁罰時之考量因素。因此，稽徵機關於作成租稅處罰時，倘有裁量空間，即應納入該四種考量因素。本判決將該四種考量因素分成兩大類型，即（1）行為之客觀外在因素及（2）行為之主觀因素。並以稽徵機關於裁量過程時一定要予以考量，不予考量即屬「裁量怠惰」。本判決對於稽徵機關如何適用行政罰法第18條第1項，始不致構成裁量怠惰，有十分明確之說明，有矯正以往混亂現象之作用，值得肯定。

（二）裁罰參考表之適用及故意過失行為之裁罰：

稽徵機關於裁罰時，往往只依照裁罰參考表上之規定，而無視於行政罰法第18條第1項之各項因素，致使經常有裁罰不公之現象。而裁罰參考表僅係協助機關裁量之基準，性質上屬行政規則，最終仍應回歸到行政罰法第18條第1項之規定。本判決於理由中，先指出指出裁量基準偏重違章行為之直接外在不利結果，而「對違章行為對違章行為人造成之有利結果」與「違章行為人之主觀歸責要件」並未予以考量。稽徵機關並應參照該行政規則中所揭示「使用須知」四之規範精神，進行個案調整。此種見解，洵屬正確。

其次，並由「使用須知」四之規定推出兩項法理：

- （1）裁罰參考表所制定之裁量基準大部分低於法定最高額度，以配合現行實務採行之法律見解（即承認過失漏稅），可以推知是針對「平均標準」之過失行為所制定者，給予稅捐機關對故意行為之加重調整空間。

- (2) 若該裁量基準與法定最高額度相符，又不區別故意或過失時，此裁量基準即失去參考功能，稅捐機關有義務參酌上開行政罰法第18條第1項進行調整，並說明其理由。判決理由中所敘述之兩項法理，有相當之見地，尤其能分析裁罰參考表規定之內涵與現行實務之關係，實屬難得，且能進一步與行政罰法第18條第1項結合，並針對故意及過失行為應如何適用加以闡明，皆對於稽徵機關往後處理相關案件時，可發揮極大之引導作用，值得贊賞。

(三)「使用須知」四之理解可再深入：

本判決中透過對「使用須知」四之規範精神之理解，推演出兩項重要法理，已如前述。惟在向來之實務運作上並不輕易使用，以免於有循私或圖利之嫌。此種法規規定與實務運作間之落差，若能再深入地探討，應有助於問題之釐清並能矯正實務機關之偏差。

最高行政法院 102 年度判字第 257 號判決

■ 評選意見主筆 / 葛克昌 教授

一、判決要旨：

判決主文：

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，須經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始應依所得稅法第 110 條之規定處罰；如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實，即難援引所得稅法第 110 條第 1 項之規定加以處罰。

蓋稅捐徵收處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求，另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院固得視個案情形，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求。惟

關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。

故本院39年判字第2號判例要旨明示：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」（32年判字第16號判例同此意旨）；行為時營利事業所得稅查核準則第67條規定即係本於與前述說明相同之意旨，區別補稅罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到「確無支付之事實」的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到「查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅」的強度，包括根本無此筆金額的支出，或雖有此筆支出，但完全無法證明其與本業或附屬業務有關等情形。

且依行為時營利事業所得稅查核準則第67條第1項規定，營利事業申報費用及損失，如未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，即不予認定，並無所謂「原告有佣金支出，惟因未經取得原始憑證或經取得而記載不符者」之情形，原判決竟以此命題作為適用行為時營利事業所得稅查核準則第67條第2項規定之前提要件，亦違反論理法則而難以維持。又原判決謂前揭查核準則第67條第1項所稱「未經取得原始憑證」或「經取得而記載不符者」，即係所謂單據不全之情形，同條第2項反面解釋「有支付之事實，不應依所得稅法第110條之規定處罰」，自係以同條第1項係以單據不全為前提而不予認定之費用或損失方得適用云云，乃排斥本件「上訴人已提出仲介合約（原始憑證）、匯款水單等符合行為時營利事業所得

稅查核準則第92條第1款、第5款第4目規定之證明文件，且未查出系爭支出有資金回流之情事（參見中央銀行外匯局96年5月24日中央外捌字第0960024796號函，附原審卷第29頁），僅因被上訴人質疑其提出部分文件之證明力（並未論證仲介合約書的真實性），顯非查明確無支付佣金之事實」等情形，可以適用同準則第67條第2項反面解釋，豈非自陷於情節較重者可以免責，情節較輕者反而要受罰的邏輯謬誤？其不當限縮行為時營利事業所得稅查核準則第67條第2項的適用範圍，不言可喻。

二、推薦理由：

- (一) 本號判決對稅捐債務法（課稅高權）與稅捐處罰法（處罰高權），就成本費用方面為明確之區分，對處罰法之法治國要求，有鮮明之人權意識與個案具體回應。就成本費用之列報，「需經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失以逃稅，始應依所得稅法第110條之規定處罰。」；反之，「如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實既難援引所得稅法第110條第1項之規定加以處罰。」
- (二) 判決明示稅捐行政罰，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事處罰類似，須有相同法治國保障人權之要求。更提出稅捐債務法與處罰法之「證明程度」不同及其法理依據亦異，此在判決發展史上具有開創意義。判決認為「稅捐徵收處分，屬國家行使課稅高權結果」，涉及「人民財產權」，其證明程度應以「高

度蓋然性」為原則；又基於稅法特性，固得「視個案情形，適當調整證明程度」。惟租稅裁罰處分，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始予維持。並以行政法院32年判字第16號、39年判字第2號判例，及營利事業所得稅查核準則第67條認其為同一法理之表現。

- (三) 本判決指出僅因質疑部分文件證明力，卻未論證仲介合約（原始憑證）之真實性，顯非查明確無支付傭金之事實。對實務上僅因提出私文書，不能如公文書推定為真正，即依舉證責任，認其合約不存在（甚或並無證據冠以係臨訟補具，不足採納），有釐清法理作用，具保障納稅人人權之指標意義。
- (四) 本號判決強調成本費用，除非查明確無支付事實，即不得按漏稅罰予以處罰，並賦與法理與憲法基礎，有開創意義。惟對如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，固得以剔除予以補稅部分，如能進一步分析，如小部分帳證不全或有疑，雖得以剔除，但不得將成本費用完全剔除，至全無或不成比例之成本費用，而與經驗法則有違，此時應以推估核定方式，計算其成本費用；蓋有成本費用，為徵納雙方所不爭，惟數額大小無法核實，仍應推估。則更為嚴謹以確保納稅人基本權。

2013
臺灣年度最佳稅法判決
入圍



最高行政法院 102年度判字第135號判決

■ 評選意見主筆 / 柯格鐘 教授

一、判決要旨：

現該財政部94年令釋既經司法院釋字第705號解釋宣告違反租稅法律原則，並宣示該令釋101年11月21日該解釋公布之日起不予援用，即喪失其法規範規制作用，而不得據為認定前開列舉扣除額量化標準之法規範。然而列舉扣除額之量化，卻是形成綜合所得稅稅額過程必經之階段，其規範需求不會因為上開法規範被宣告違憲不予援用而消失，上開特定法規範被宣告違憲後，外觀上將使法規範處於真空狀態而形成法律漏洞，而需經由法律漏洞填補之方式創設新規範，又鑑於此等案件眾多，新規範之形成無法從個案事實中為之，而需有行政機關整體通案之規劃。

事實上如依所得法制之一般法律原則要求（即量能原則下位之主觀淨額原則），列舉扣除額之量化，應以捐贈財產在捐贈時點之市場價格為準，而與其原始成本無關（只不過在當下現值無法查明或調查成本過高時，可以用原始成本當成認定現值價格之參考基準），更與據為量化土地增值稅之土地公告現值無直接關係，但原審判決

(即事實審判決)，卻以「本案再審原告取得系爭捐獻土地在前」，且「遺產及贈與稅法第10條與平均地權條例第46條及第47條之2等規定顯示，贈與稅之稅基量化以公告現值為準，又政府受贈土地之移轉現值，也以政府贈與契約訂約公告現值為準，且公告現值經過調查客觀合理，可以據為認定土地現值之準據」等理由，而認定捐獻土地之列舉扣除額可以土地公告現值為其量化標準。既將與土地市價無關之因素（原始取得原因）納入考量，復明顯忽略了「有關土地增值稅與綜合所得稅之建制原則有所不同，現行法制針對土地財產交易所得採取分離課稅方式，且其稅基量化並無遵守核實認定原則」以及「捐贈予政府機關之土地不在贈與稅之稅捐客體範圍內（遺產及贈與稅法第20條第1項第1款參照）」等情形。且未正視「受公法使用限制之公設保留地，其市場價格遠低於公告現值」之客觀日常經驗法則，故事實審判決有關列舉扣除額量化之事實認定，即使將其構成要件事實之規範基礎立基在所得稅法上之一般法律原則，其量化結果仍非正確，而有發回事實審法院，向稅捐機關查明有無新規範之制定及溯及適用可能，如果沒有新規範之制定並賦予溯及效力，而仍應適用所得稅法之一般法律原則（即量能原則下位之主觀淨額原則）為量化規範時，亦應調查該土地之實際市場價格，以為後續法律適用。

二、推薦理由：

本件為司法院大法官於民國101年11月21日公布釋字第705號解釋，有關稅捐實務上原先就納稅義務人捐贈政府以土地，若納稅義務人無法提出購買時交易等相關證據資料供查核時，稅捐機關應

逕以買進土地時之公告現值百分之十六計算捐贈額，係屬違反依法課稅原則因而宣告違憲之後，由先前受敗訴判決之諸多納稅義務人重新提起再審之訴，並因而獲得實體審理的諸多判決之一，除本件判決以外，尚有最高行政法院同年度之判字第264、265、272、273、287、322、327、348、366、372及395號等裁判。惟本件在以上所述之最高行政法院判決中，以其再審理由正確指出兩個重要考量因素：

首先，稅捐機關在認定納稅義務人捐贈土地之價額時，不應以納稅義務人或其配偶購進土地時之成本價格作為計算基礎，而應以捐贈時的實際價格作為計算基準，此為該判決應受推薦之最重大理由；其次，本件判決正確指出稅捐機關在查核捐贈土地之價格時，應考量土地公告現值並非決定土地市場價格的唯一因素，對於公共設施保留地的市價應普遍低於土地公告現值的客觀現象，亦給予清楚的指明，同時表示稅捐機關應調查捐贈土地客觀價值的職責，均屬稅捐稽徵程序中，無論徵納雙方均應具備的基本觀念，是為本件判決應受推薦之第二項理由。

惟判決中提到，系爭財政部之解釋函令因被宣告違憲而形成規範真空狀態，由於涉及案件之數量眾多，須由行政機關作整體通案規劃之理由說明，從結論而言似有不妥，蓋原先經由該號大法官解釋宣告違憲者，理由正是指責行政機關違背依法課稅原則，逕以行政解釋函令之方式，認定捐贈土地價額等稅基構成要件的重要事實，從而，個人以為，系爭事項應無法再由行政機關作所謂整體通盤的規劃，而是應交由立法者進行該等事項的規範，結論邏輯上始為一致，併予指明。

最高行政法院 101年度判字第1049號判決

■ 評選意見主筆 / 葛克昌 教授

一、判決要旨：

實質課稅原則就稅務事件得與私法契約自由原則脫勾，確係稅捐稽徵機關課稅利器，但若實質課稅原則毫無限制，則任何經濟活動均將溢出納稅義務人之私法行為當事人意思，而率由稅捐稽徵機關以實質課稅原則對人民課稅並正當化，則稅捐法律主義精神將盪然無存。其實，實質課稅原則乃量能課稅原則或是負擔公平原則之表現，只為實現稅捐正義不得不之手段。從量能課稅原則所導出之實質課稅原則須不致於妨害法的安定性或造成課稅權的濫用，故其適用仍有其一定界限，即在稅捐法律之解釋，仍應遵守其基於稅捐法定主義或一般法律原則及就各該稅捐法律規範所導出之限制。另外，實質課稅原則就其經濟事實之觀察，亦應就其認定符合一般經驗法則。

另按行政程序法第9條規定「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意」及第36條規定：「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」，是以基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害法的安定性或造成課稅權的濫用。實質課稅原則僅係量能課稅之觀察方法，當適用此方法而有兩種以上課稅選擇，且其中一種更合於一般法律原則及經驗法則者，自應就人民有利之認定，不得藉實質課稅原則作更不利納稅義務人之課稅處分。

二、推薦理由：

- (一) 本判決由憲法高度闡明實質課稅原則之界限，值得讚許。
- (二) 「實質課稅原則就稅務事件得與私法契約自由原則脫勾」判決正確表示，私法法律效果，稅法得依量能原則，而定稅法效果。
- (三) 「若實質課稅原則毫無限制，則任何經濟活動均將溢出納稅義務人之私法行為當事人意思，而率由稅捐稽徵機關以實質課稅原則對人民課稅並正當化，則稅捐法律主義精神將盪然無存。」正確表明實質課稅原則，有其憲法界限。最重要者，即為租稅法定主義之遵守。
- (四) 「實質課稅原則乃量能課稅原則或是負擔公平原則之表現，只為實現稅捐正義不得不之手段。從量能課稅原則所導出之實質課稅原則須不致於妨害法的安定性或造成課稅權的濫用」表明實質課稅原則即在實現租稅之量能平等負擔，且其憲法界限，應遵守租稅法定主義，且不得妨害法的安定性或造成課稅權的濫用。

(五)「基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意」表明援用實質課稅原則時，稽徵機關應注意行政程序法第9條、36條之適用，就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，並非僅針對不利納稅義務人部分始有實質課稅原則之適用。

三、對本判決未來產生積極作用之期待：

- (一) 實質課稅應嚴守法學方法。
- (二) 事實認定、法律解釋如與當事人私法上按契約自由所為之認定、解釋不同，應探求立法意旨為認定、解釋。
- (三) 租稅法律主義，即嚴守課稅要件為立法專屬事項（國會保留），並無授權行政機關便宜行事或主張行政裁量之餘地。實則，稅捐債務法為典型之羈束行政，其受法律拘束較之其他法律尤為嚴格，自然不得輕易以經濟上實質逸脫法之支配。

最高行政法院 102年度判字第358號判決

■ 評選意見主筆 / 蔡朝安 律師

一、判決要旨：

實則有關爭點主義之詮釋，依本院100年度判字第107號判決意旨所示，是決定於個案之具體事實，而不是以籠統之會計科目為準。此可由該判決意旨特別指明「……至於稅捐法制上之所以採取爭點主義，主要是基於稅法之複雜性，為減輕法院審理成本而為之制度安排，其功能僅在用以限制事實認定之範圍，而不及法律之職權適用。……」，故本院前開判決意旨主要之規範意旨乃是指明：單一原因事實基礎下，涉及該原因事實與最終稅額形成間之一切法律適用議題，均在爭點範圍內。但該判決意旨從未表明：「各自獨立之原因事實間，僅因其科目相同，即在爭點範圍」。而再審原告卻將爭點範圍解為，以「會計科目」來界定，即與爭點主義之規範意旨不盡一致。

本案中再審被告請求復查之事項，其原因事實與上開補償收入追認之原因事實，基於下述理由，並不相同，……（4）最後一項之申請復查事項為「固定資產拆除損失」爭議，這個部分表面看來，似與「因再審被告給付第三人拆遷費，致其本身之拆遷補償收入減

少」之原因事實有所關連，但深入思考，二者之原因事實仍不相同，因為該等拆遷補償金額既轉交予實質所有權人，則該部分所拆除之固定資產，即與申請復查事項所拆除之固定資產非屬同一，再審被告也不會對此拆遷所生之損失為申報，二者之原因事實自然也有所不同。

二、推薦理由：

(一) 闡明爭點主義之範圍，應以個案基礎事實界定，而非以會計科目來界定：

本件納稅義務人報繳當年營利事業所得稅時，主觀上認知之原因事實基礎則為：其在88年度間收到彰化縣政府給付拆遷補償款170,191,583元，而其認為其中之53,711,900元應支付予拆遷財產之第三方實質所有權人，故就其餘額116,479,683元申報為其他收入。惟稅局卻認為第三方之財產實質所有權人依民事法律關係，僅得自納稅義務人處受領22,720,064元之補償，二者之差額30,991,836元即應增列至納稅義務人當期之其他收入項下。原確定判決則認，納稅義務人申報拆遷補償收入116,479,683元後，稅局作成初核處分，接受此等申報結果。事後稅局雖有對其他爭點提起復查，但此項已經稅局接受之收入申報，並不在爭點範圍，基於爭點主義之要求，稅局在復查決定中就已申報拆遷補償收入中又再追認30,991,836元，即屬違法。

稅務訴訟之訴訟標的及行政法院之審理範圍，學理上有所謂「爭點主義」及「總額主義」兩種見解。前者係指課稅處分得按各個課稅基礎加以劃分，亦即，得部分不服而申請復查、或循序進行訴

願、行政訴訟（參林石猛、邱基峻著，行政程序法在稅務爭訟之運用，第283頁）；據此，倘人民僅就稅局一部分之核定提起救濟加以爭執，則其餘未提起救濟之核定即告確定。總額主義則係指原告提起課稅處分之訴訟，並不能僅限於課稅基礎之組成，亦即，否認課稅基礎一部訴訟之可能性。我國行政訴訟實務向來係採取爭點主義之見解，然而，如只有在前救濟程序中曾被爭執之事項，始可能成為法院審判之對象時，此情形下，如何認定爭點之範圍對人民權益影響甚鉅。

就此，司法實務上有採取形式認定之觀點，以爭執事項是否落於同一會計科目作為判斷之標準。如改制前行政法院62年判字第96號判例即指出倘在復查階段僅就原料耗用為爭執，嗣後不得再就折舊提起訴願（註1）。然而，本判決採取實質認定之觀點，認「有關爭點主義之詮釋，依本院100年度判字第107號判決意旨所示，是決定於個案之具體事實，而不是以籠統之會計科目為準。……是單一原因事實基礎下，涉及該原因事實與最終稅額形成間之一切法律適用議題，均在爭點範圍內。」釐清爭點主義之適用係決定於個案之具體事實，就系爭個案實質審查系爭收入之基礎事實是否包含於稅局核定之基礎事實範圍內，有效阻擋稅局以不同之會計科目追認收入，更避免人民實質減少一階段之救濟程序，有效維護人民訴訟權，並達成人民權利保護之目的，殊值肯認。

（二）以詳盡具體之說理說明納稅義務人請求之原因事實與稅局所追認之原因事實係如何不同：

次就系爭個案基礎事實是否屬於爭點範圍之原因事實相同而言，本判決亦提出詳盡之說理，一一否定稅局追認收入之事實（拆

遷補償費收入)與納稅義務人提起復查之其他爭點(研究費、研發補助款收益、出售資產損失金額多寡及固定資產拆除損失等)是否屬於同一原因事實;最終以「等拆遷補償金額既轉交予實質所有權人,則該部分所拆除之固定資產,即與申請復查事項所拆除之固定資產非屬同一,再審被告(按:納稅義務人)也不會對此拆遷所生之損失為申報,二者之原因事實自然也有所不同。」之具體理由,清楚闡釋爭點主義如何適用於本案,論理詳盡,邏輯一致,殊值讚揚。

【附註】

1. 改制前行政院62年判字第96號判例:「是為提起訴願以前必先踐行之特定程序,若不經過復查而逕為行政爭訟,即非法之所許。本件原告56年度營利事業所得稅為結算申報經被告官署調查核定後,僅以原料耗用部分申請復查,對於折舊部分並無異議之事實,為原告所不否認,是其以未經過復查決定之事由而逕將原料耗用部分與添列之折舊部分,一併提起訴願,自非法之所許。」有認為本判例之重點並不在爭點主義,而是未經復查之先行程序,不能直接進行訴願程序。

最高行政法院 102年度判字第69號判決

■ 評選意見主筆 / 蔡朝安 律師

一、判決要旨：

向來三角貿易交易，其分別之當事人在民事法律關係上的定性，徵納雙方時有歧見。對於孰位營業人有應稅之銷售事實，營業人及稅捐稽徵機關認定不一致時，稅捐稽徵機關每多認為有應開立憑證而未開立，或不應開立憑證而開立之違章行為，進而認定營業人有違反繳納之義務，造成營業人不確定之租稅風險。

針對上開法律問題，最高行政法院101年度12月份第二次法官聯席會議決議，對於三角貿易交易之課稅，嘗試加以澄清，辨明在三角貿易關係中，存有「買賣」與「居間」兩種可能之法律關係，並指出個別情形下，納稅義務人為何及發票應如何開立。

本判決首就本件程序爭議部分，闡明稅務訴訟中，「爭點原則」之內涵係為減輕法院審理成本之制度安排，功能僅在於限制事實認定之範圍，而不及於法律之職權適用。

次就實體爭議部分，本判決表示，本件稅捐機關基於實質課稅原則，逕依相關行政函釋意旨，逕將「買賣價差」擬制為「佣金收入」而補徵稅捐，此等見解有違租稅法律主義。本判決雖然在結論上，維持原審判決之結果，但仍本其獨立之認事用法，闡明本件營業稅應該如何課徵之法律上理由。

二、推薦理由：

（一）具體落實租稅法律主義，獨立認事用法：

原審判決據以形成判決理由之財政部97年函釋，係行政程序法第159條第2項第2款所稱之「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」。多數學說及實務見解固均肯認行政函釋具有對內效力，拘束下級機關及屬官；惟就行政函釋之對外效力方面，據司法院大法官釋字第216號解釋所示見解，則認為行政函釋僅透過平等原則及行政自我拘束原則而間接對外發生效力，原則上不拘束人民及法院。本判決明確表明行政機關函釋對於法院之法律適用並無拘束力，進而本其認事用法，認定稅捐機關就類似案件作成之函釋意旨將「買賣價差」擬制為「佣金收入」，係違反租稅法律主義，實為法官依法獨立審判之具體展現。

（二）詳細調查要件事實，明辨法律之適用：

本判決詳細調查證據事實，具體分析系爭當事人之分別法律關係，查明孰為系爭貨物進口交易之實際行為主體，進而認定案件其中境外交易者僅係為掩飾實際交易過程之形式契約當事人。尤其在

判決理由中，逐一審查原判決認定待證事實所憑之事證及心證形成理由，並具體駁斥上訴意旨對原判決認事用法之指謫，論述清晰，殊值讚揚。

三、對本判決未來產生積極作用之期待：

行政法院對於心證形成之理由，向來多有說理薄弱之現象。本判決對於涉案事實清楚查明，於其心證形成之理由上，論述清晰且縝密，有助於增加判決之說服力，爾後行政法院之判決如均能有類如本判決說理之密度，詳細闡明其得心證之理由，信可降低無謂之上訴，強化司法之公信力。

臺北高等行政法院 101年度訴字第654號判決

■ 評選意見主筆 / 柯格鐘 教授

一、判決要旨：

有關「原告真實交易對象並非笙詮公司」之證明，本應由被告負擔客觀證明責任，不過由於真實之交易是由原告作成，交易之對象也只有其最清楚，交易之書面資料又完全由原告掌握，被告蒐集證據自然備感困難，所以基於「證據資料掌握」與「舉證便利」等因素對舉證責任分配法則之影響，原告應就證據資料的蒐集及詮釋負擔部分協力義務。特別在「原告對某些由被告所蒐集到證據資料所呈現之外觀證明或表面事證，沒有一個合理之解釋，或拒絕提出進一步之資料來反駁」時，被告即可本於經驗法則，就所提出證據資料之證明力，而為補徵營業稅待證事實存在（指原告交易對象非笙詮公司）之認定。本件原告於補徵營業稅部分所以曾經判決敗訴確定，乃原告就前揭判決理由所示之疑點沒有一個合理之解釋，或未能提出進一步之資料來反駁（未盡協力義務，證明原告真實交易對象為笙詮公司），故原告應承受補徵營業稅之不利益，但非謂被告已經證明了「原告真實交易對象並非笙詮公司」。

按漏稅罰之核課建立在「納稅義務人客觀上違反誠實義務，而有短報稅基行為，致造成漏稅結果發生，且主觀上有故意過失之事實基礎上，所謂之「稅基短報」，除了收入之短報外，當然也包括「成本費用」之虛列，但納稅義務人所列之費用因憑證不符合法定要件而遭剔除時，並不當然表示該遭剔除之費用必為虛報，觀諸行為時查核辦法第17條第2項規定「前項之費用及損失，經『查明』『確』無支付事實，係屬虛列費用或損失致漏稅者，應依所得稅法第110條規定辦理」，可知稅捐機關須「查明確無支付事實」，才可以主張遭剔除之費用，係屬「虛報」而加以裁罰（最高行政法院100年度判字第1570號判決參照），相同法理於「成本之虛報」時自亦有適用。是故被告稽徵機關主張原告營業人取得非實際交易對象（筌詮公司）開立之進項憑證，虛報進項成本而應裁罰者，仍應由被告就「筌詮公司非原告之實際交易對象」之要件事實，負擔舉證責任。若原告已就其與筌詮公司間交易之事實，提出相當之證據以資證明，而稽徵機關不能提出確實之反證加以推翻或動搖其根本者，縱使該交易事實尚有些許可疑之點，其所影響者，亦僅是「原告實際交易對象非筌詮公司」之要件事實關係陷於真偽不明之狀態，尚與裁罰之要件不符，被告自不得逕行裁罰，此與補徵營業稅時原告負有協力義務之情形有不同（最高行政法院100年度判字第1734號判決理由參照）。

二、推薦理由：

有關納稅義務人應補稅款與裁罰事實的證明上，本件判決作出正確的區分，特別是本件判決在相關原告應受裁罰的要件上，區

分客觀與主觀構成要件，並分別討論歧視時而加以判斷，包括原告建國工程股份有限公司與訴外人笙詮實業公司有無本件系爭交易行為、有無收受與支付款項，係由何人收受款項之事實進行詳細的論證與說明，另外針對原告在主觀上有無故意或過失的事實，逐項分別加以論述，是為本件判決應受推薦之理由。

臺北高等行政法院 100年度訴更二字第210號判決

■ 評選意見主筆 / 洪家殷 教授

一、判決要旨：

稅捐稽徵機關對於納稅義務人因「銷售貨物」或「銷售勞務」，須依法課徵營業稅者，仍應分別就其課稅要件之事實基礎區分論斷，尚不能混為一談或加以互換，否則即與上開營業稅法之立法本旨有違，而未能採憑。……，被告實已將原處分發布時據以課稅之「銷售貨物」事實及法律狀態，更改為「銷售勞務」及援引原處分發布時所不存在之財政部97年令釋，容已非原來作成行政處分發布時之事實及法律狀態，即可認定。

行政機關本應依職權調查證據以證明違規事實之存在，始能據以作成負擔處分。據此，行政機關對於作成處分違規事實之存在負有舉證責任，受處分人並無證明自己無違規事實存在之責任，因而尚不能以其未提出對自己有利之資料，即推定其違規事實存在。

具有瑕疵之行政處分並不因具備轉換之要件，即當然轉換，仍須行政機關以行政處分之方式作成決定。現行行政程序法第116條第3項前段規定：「行政機關於轉換前應給予當事人陳述意見之機會。」

足見一般行政處分所應遵守之原理原則，於行政處分之轉換亦有其適用，因而行政機關須作成轉換行為，始發生轉換之效力。否則於行政救濟期間，若不論何時均可任由行政機關自由轉換有瑕疵之行政處分，將使當事人之行政程序正義蕩然無存，恐非行政程序法制定施行，要求行政機關「依法行政」之立法本意。

二、推薦理由：

本判決理由對於營業稅課稅要件事實之「銷售貨物」或「銷售勞務」認定明確。且指出行政機關於事後作成之令釋將原認定之違章事實基礎逕行更改、擬制為不同課稅構成要件，實寓有承認原處分作成時違章事實認定錯誤之意旨。此外，對於機關作成負擔處分應依職權調查事實，不得以人民未提出對自己有利之資料，即推定其違規事實存在。進而以本件原處分機關未盡其舉證責任，以擬制方式臆測違章事實之違法情事，難認合法。又本判決並以原處分應無行政程序法第 116 條轉換規定之適用。

本件判決理由說明十分詳盡，在有關營業稅課稅事實及法律狀態之認定、機關於事後以函釋予以擬制變更等部分有本身之見解，並涉及舉證責任與證據法則等之論述，皆相當用心，值得肯定。

最高行政法院 102年度判字第58號判決

■ 評選意見主筆 / 黃俊杰 教授

一、判決要旨：

行政訴訟法第201條：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」

緩起訴處分所命支付一定金錢之負擔，既屬受緩起訴處分者應遵守或履行之內容，且屬對受緩起訴處分者所有財產之拘束，則因同一行為受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔之受罰者，此支付金錢之負擔即難謂與該受罰者另受行政罰時之資力無直接關連，則依行政罰法第18條第1項：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」之規定，暨本條係為「求處罰允當」之立法理由，並參酌行政罰法之主管機關法務部曾以98年12月1日法律決字第0980049815號函，就裁處罰鍰時得否減除行為人因緩起訴處分之支付金錢負擔一節，所為得斟酌行政罰法第18條第1項規定，於法定罰鍰金額範圍內裁量減輕罰鍰額度等語之見解，應認就同一行為已受緩起訴處分而附有支付金錢負擔之受罰者，另為行政罰之裁

處時，關於該受罰者是否因緩起訴處分所應履行之金錢支付而影響其資力，屬裁處罰鍰時應予審酌之事項，即裁罰機關應就此情狀予以審酌之裁量權已減縮至零，始符行政罰法第18條第1項之規定意旨。

被上訴人未慮及上訴人有否因本件違章之同一行為所受緩起訴處分而支付之金錢負擔致影響其資力，即逕依稅務違章案件裁罰金額及倍數參考表，按所漏稅額處以1倍罰鍰，其裁量即有怠惰，而構成裁量濫用權力之違法。

二、推薦理由：

(一) 價值認定應以市場實際交易價值定之，符合實質課稅精神：

判決指出：「所得稅法與遺產及贈與稅法規範對象並不相同，所得稅法並無如遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項明文規定估價原則，本件係關於所得稅法之列舉申報扣除額價值之認定，應以其市場實際交易價值定之，以符合實質課稅精神。」

(二) 裁量權減縮至零，為機關應遵守稅捐裁罰之法定義務：

依行政訴訟法第201條規定：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」

而緩起訴處分所命支付一定金錢之負擔，既屬受緩起訴處分者應遵守或履行之內容，且屬對受緩起訴處分者所有財產之拘束，則因同一行為受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔之受罰者，此支付金錢之負擔即難謂與該受罰者另受行政罰時之資力無直接關連，則

依行政罰法第18條第1項：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」之規定，暨本條係為「求處罰允當」之立法理由，並參酌行政罰法之主管機關法務部曾以98年12月1日法律決字第0980049815號函，就裁處罰鍰時得否減除行為人因緩起訴處分之支付金錢負擔一節，所為得斟酌行政罰法第18條第1項規定，於法定罰鍰金額範圍內裁量減輕罰鍰額度等語之見解，應認就同一行為已受緩起訴處分而附有支付金錢負擔之受罰者，另為行政罰之裁處時，關於該受罰者是否因緩起訴處分所應履行之金錢支付而影響其資力，屬裁處罰鍰時應予審酌之事項，即裁罰機關應就此情狀予以審酌之裁量權已減縮至零，始符行政罰法第18條第1項之規定意旨。

因此，裁罰機關未慮及納稅者有否因本件違章之同一行為所受緩起訴處分而支付之金錢負擔致影響其資力，即逕依稅務違章案件裁罰金額及倍數參考表，按所漏稅額處以1倍罰鍰，其裁量即有怠惰，而構成裁量濫用權力之違法。



最高行政法院 102年度判字第279號判決

■ 評選意見主筆 / 林世銘 教授

一、判決要旨：

上訴人未將90年度之退稅款即時自股東可扣抵稅額帳戶減除，致超額分配可扣抵稅額給股東，稅捐機關除補徵稅款之外，並裁處最高之一倍罰鍰。本判決參酌該院102年度3月份第二次庭長法官聯席會議之決議（對於應扣未扣或短扣繳所得稅款之過失行為，因其較諸故意行為之應受責難程度為低，若未具體說明審酌應處法定最高額度處罰之情由，即可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法），指出原判決維持之原處分就本件過失之違章行為，未具體說明審酌應處法定最高額度處罰之情由，即逕處法定最高額度之罰鍰，而有裁量怠惰之違法。

二、推薦理由：

依行政罰法第18條第1項之規定，罰鍰之裁處，除應審酌違反行政法上義務之所得利益外，尚應審酌違反行政法上義務行為之應



受責難程度，而違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，惟現行立法授權行政機關訂定之「稅務違章案件減免處罰標準」及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」大多僅考量稅務違章案件所涉金額大小為判斷予以處罰或減免處罰之依據，未斟酌「行為人主觀責任條件之故意、過失」、「情節是否輕微」等情，導致違反微罪不罰及比例原則而侵害財政人權之情事發生。則本件稅法判決採納最高行政法院 102 年度 3 月份第二次庭長法官聯席會議決議意旨，明文肯認「故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，稅捐稽徵機關就屬過失之違章行為未具體說明審酌應處法定最高罰鍰之情由，即逕處法定最高額度之罰鍰，可認係不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法」，則本件判決認定罰鍰裁處之判斷非以違章案件所涉金額為裁罰之唯一考量依據，尚應考量行為人應受責難情節之程度。

此一判決之精神若能蔚為風潮，將可扭轉實務上納稅人因過失違反漏稅罰而被處以最高限額之普遍不合理的現狀。因此，本判決具有人權保障之高度，對租稅行政之進步與合理性之強化，將產生廣大深遠之影響，殊值贊同與宣揚。

成功邁進台灣資本市場

歡迎傳真索取



股票上市櫃，是企業追求永續成長的重要里程碑。企業要從競爭激烈的環境中脫穎而出，除了正確的競爭策略與執行力外，擁有充足且低廉的資金、知名且廣受信賴的聲譽，以及優秀又具備忠誠度的經營團隊與員工，都是企業領先競爭對手的必要條件。成功推動公司股票上市櫃，無疑是創造這些競爭優勢的重要關鍵。

資誠聯合會計師事務所，對中小企業上市上櫃專案，具備多年輔導經驗，願與您一同攜手，邁向下一個成長巔峰！

請填妥以下資料，傳真至：(02) 2758-5883 或請洽詢 (02) 2729-6666 轉 21631 邢小姐
我們將盡快寄給您《成功邁進台灣資本市場手冊》乙份！

收件人： _____ 先生 / 小姐 Email： _____
公司名稱： _____ 職稱： _____
電話 (0)： _____ 傳真： _____
寄送地址： _____

您是否願意接到研討相關活動與資誠基金會出版訊息？

是，請寄到我的 Email 信箱 否

「資誠聯合會計師事務所及資誠企業管理顧問股份有限公司」(以下簡稱「主辦單位」)，今為合法取得您所提供之姓名、性別、公司名稱、職稱、聯絡方式、問答、寶貴意見及活動剪影等個人資料，特此公告通知您下列法定事項：

- 資料蒐集目的：為寄送主辦單位之研討會訊息及其相關事項聯繫。
- 資料之處理及利用：
 - 期間：提供資料日起及至蒐集目的用途所需時間止。
 - 地區：中華民國境內
 - 對象：資誠聯合會計師事務所暨所屬關係企業。
 - 方式：以合法及合理方式為之。
- 倘您需要查詢、閱覽、補充、更正、複製、刪除或請求主辦單位停止使用您上開個人資料，敬請與我們聯繫後，依主辦單位指定之方式及程序辦理以免影響前述資料蒐集目的之遂行。

2013 臺灣年度最佳稅法判決 評選記實

編著：

財團法人資誠教育基金會
臺灣大學法律學院財稅法學研究中心
會計研究月刊
中華產業國際租稅學會

出版：財團法人資誠教育基金會
地址：臺北市基隆路一段 333 號 27 樓
電話：02-27295889
傳真：02-27585883

執行製作：會計研究月刊
地址：臺北市承德路一段 17 號 20 樓
電話：02-25490549
傳真：02-25490660

出版日期：102 年 9 月 23 日
版次：初版一刷
非賣品
版權所有 翻印必究

稅捐證據法制探討暨台灣 2012最佳稅法判決

The Study of the Tax Law Evidence & 2012 Taiwan's Best Tax Verdict



出版社：元照出版公司

ISBN：978-986-87106-4-1

主編：葛克昌、劉劍文、吳德豐

精平裝：軟精裝本

出版日期：2013年3月

頁數：684頁

定價：700元

稅法爭議案件，最主要即事實認定問題。事實之闡明與證據之評價，須由稽徵機關達到「形成心證」判定事實真偽地步。發生稅務糾紛時，稽徵機關常要求納稅人自行舉證。但其實課稅要件依稅法規定，稽徵機關必須先負證明責任後，納稅人才須負擔「協力義務」。稅捐稽徵實務在法治國家，於立法、行政及司法層面，向來強調依法課稅，但兩岸對於納稅人基本權利之保障則未予以相對應之重視，因此，本書從「稅捐證據」觀點出發，就兩岸之稅捐證據法則與制度作進一步之探討，藉以釐清稅法上相關證據問題，並就美、德、日等法制國家相關制度作一比較研究與討論。

本書係台灣大學法律學院財稅法學研究中心與財團法人資誠教育基金會合作主辦「第十七屆兩岸稅法學術研討會—稅捐證據法制探討」之論文集。

內容包含研討會的創舉、辦理首次「台灣年度最佳稅法判決評選」，票選出對納稅人權利、稅務行政救濟程序等具有開創性意義及影響力的十則入選判決評選；以及探討稅捐證據的論文，包括：

- 一、稽徵程序之證據評價與證明程度；
- 二、論稅務訴訟中的證據效力；
- 三、商業實質與稅捐舉證責任；
- 四、電子商務稅務稽查證據的真實性和合法性之探討；
- 五、稅務證據方法之提出時限及其規範基礎。
- 六、中國大陸、美國、德國、日本稅務證據責任分配與運作。



2013 臺灣最佳稅法判決

臺灣目前之稅捐環境，納稅人、稅捐稽徵機關與行政法院對稅法之內涵應如何適用，存在相當大理解上之差異，過去中華人權協會之賦稅人權委員會於整理稅法判決之過程中，發現人民普遍對法院判決之信賴度不佳，且認為賦稅人權仍有巨大改善空間等狀況。因此臺灣大學法律學院財稅法學研究中心與資誠教育基金會，希冀藉由本評選活動，對目前臺灣之稅捐環境產生正面催化作用，藉由年度優良判決評選，期盼地方法院行政訴訟廳、高等行政法院與最高行政法院，於審判工作，對稅法之解釋與適用提供參考之基準，並提供納稅人有即時實效之稅務救濟機會。