



# 2020 臺灣年度最佳稅法判決 評選紀實



主辦單位 |



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



中華產業國際租稅學會



資誠

財團法人資誠教育基金會



臺灣稅法學會

協辦單位 |



東吳大學法學院



會計研究月刊

# 2020臺灣年度 最佳稅法判決 評選紀實



# 目錄

【活動緣起】	4
【主辦單位及評審的話】	6
東吳大學法學院客座教授、國立臺灣大學法律學院兼任教授、 臺灣稅法學會理事長暨最佳稅法判決評選委員會召集人 葛克昌	6
臺灣大學法律學院專任教授、臺灣大學財稅法學研究中心主任 柯格鐘	8
資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務營運長 許祺昌	10
普華商務法律事務所主持律師、資誠聯合會計師事務所法律暨 稅務服務副營運長 蔡朝安	12
【2020 臺灣年度最佳稅法判決評選】	14
評審委員介紹	14
【2020 臺灣年度最佳稅法判決】	21
最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決	22
我國國民於境外利用通訊器材向我國市場銷售勞務，應否依 我國加值型及非加值型營業稅法課徵營業稅	
最高行政法院 108 年度判字第 282 號判決	28
逃漏稅之事實，不得以推計方式認定	
臺灣桃園地方法院 107 年度稅簡更一字第 1 號判決	35
模特兒僱傭關係與委任關係之爭	

最高行政法院 108 年度判字第 262 號判決 盈虧互抵為量能原則之表現	40
最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決 稅捐規避與分產之課稅判斷	48
最高行政法院 108 年度判字第 202 號判決 租稅規避「隱匿」重要事實的判準	53
<b>【2020 臺灣年度優良稅法判決】</b>	<b>57</b>
最高行政法院 108 年度判字第 550 號判決 不得逕將營業稅裁罰事件認定之事實作為營所稅事件之事實	58
最高行政法院 108 年度判字第 217 號判決 公營事業公司之「私有」文化資產得減免房屋稅及地價稅	63
最高行政法院 108 年度判字第 525 號判決 事實審須經言詞辯論程序	66
最高行政法院 108 年度判字第 32 號判決 一行為不二罰原則在租稅法上之適用	71
最高行政法院 108 年度判字第 221 號判決 行政程序上正當法律程序之保障	77
最高行政法院 108 年度判字第 39 號判決 舉證責任之認定	82
最高行政法院 108 年度判字第 311 號判決 解釋函令與職權調查	89

# 活動緣起

納稅及協力義務，為人民與國家最主要之法律關係。惟納稅人、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，從我國歷年來稅法判決中可發現人民普遍對法院判決之信賴度不佳，賦稅人權仍有改善空間。因此臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、東吳大學法學院、資誠教育基金會及中華產業國際租稅學會等，籌組了「臺灣年度最佳稅法判決評選委員會」，希冀透過本評選活動，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庭、高等行政法院與最高行政法院，於審判工作中，對稅法之解釋與適用提供參考，並使納稅人取得即時具有實效之稅務救濟機會。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，於 2012 年首度舉辦，為國內各法領域之創舉，遴聘國內知名稅法學者與業界人士組成評選委員會，秉持獨立客觀、超然公正之立場，對地方法院行政訴訟庭、高等行政法院與最高行政法院之判決，評選符合以下兩大指標之優良判決：

- 第一、此判決在判決發展歷史中，是否有開拓性與原創價值，並具說服力，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（包括財產權及其他基本人權等）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，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權之功能。**

透過委員們意見交流，並經過審慎與充分討論之評選過程，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。

本年度行政法院稅法判決，評選委員普遍認為質與量均有提昇，最佳判決在難以割愛下，只能就推薦人數最多之 6 篇判決入選，遺珠之憾自是難免。但此 6 篇仍得全體委員一致同意，列本年度最佳判決，其中【**最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決**】對於法條文字與消費稅稅制設計之間差距，採取以法條文字為主之見解，判決認為在未修法以前，執法者面對實證法規定尚無法趕

上時代之需，雖可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。**【最高行政法院 108 年度判字第 282 號判決】**自租稅裁罰與刑事罰性質類似之角度切入，推導出納稅義務人無協力義務，稽徵機關對於處罰要件事實負舉證之責，且稽徵機關有關租稅裁罰事實之認定，應由稽徵機關依職權調查，不得以推計方式認定。此判決對 98 年 8 月第 2 次庭長法官聯席會議決議，特別強調該決議之適用前提為「違法構成要件該當、違法且有責，已確實證明者。」此一限縮決議適用之見解，十分具有開創價值。**【臺灣桃園地方法院 107 年度稅簡更一字第 1 號判決】**認為提供如符合以技藝自立營生、自負盈虧並負擔執業之成本及費用等要件之專業性勞務，屬執行業務所得。本判決之作成符合釋字第 745 號解釋納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐之意旨。**【最高行政法院 108 年度判字第 262 號判決】**重申虧損扣除為量能課稅原則之展現，並非租稅優惠。所得稅法第 39 條第 1 項在 98 年即已修正公司得申報扣除先年度營業虧損數額之年限，由 5 年延長為 10 年，然企業併購法遲至 104 年始修正公布第 43 條第 1 項將公司組織之營利事業虧損扣除適用年限由 5 年延長為 10 年，二者立法時間落差所導致之形式上差異，實屬立法之疏漏，並非立法者有意針對公司合併之情形為不同之規範，判決中以「合目的性解釋」限縮修正前企業併購法第 38 條第 1 項之適用，貫徹量能課稅原則的落實。**【最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決】**涉及事由乃納稅義務人於核課及行政救濟程序中，因帳證不實而遭稅捐稽徵機關推計課稅。本判決提出兩個稅法救濟程序中的重要議題，其一為「事後發現的帳證」能否作為總額主義的事由？其二在於此類嗣後發現或提出的證據資料有無禁反言原則的適用？提出問題給予吾人就訴訟程序的各種基本問題有深入討論的機會，甚有價值。**【最高行政法院 108 年度判字第 202 號判決】**說明了納稅者權利保護法第 7 條第 8 項避稅行為的免罰但書「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」具體上究應如何認定，認為無線索供稽徵機關調查，始構成隱匿重要課稅事實，消極未申報所規避之稅負不等於「隱匿」重要課稅事實，對於避稅行為的法律適用具有相當重要的價值。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會 謹誌

## 主辦單位及評審的話



東吳大學法學院客座教授  
臺灣大學法律學院兼任教授  
臺灣稅法學會理事長  
暨最佳稅法判決評選委員會召集人

---

### 葛克昌

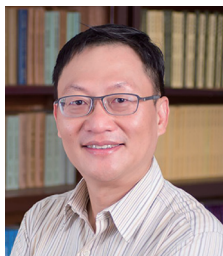
臺灣年度最佳稅法判決評選，這個活動對法學教育有著重大意義。因為法學教育最重視實務，每年在學校訓練出的人才，有很多人畢業後選擇在司法界或律師界任職。即便法學理論或研究工作多以立法變革、司法判決為其對象或法理之註腳。法學教育首重法律倫理與法律正義鍥而不捨追尋的熱忱，以及對現時法律實務之批判及改革之堅持。

法官面對判決的思考角度各有不同，有的法官在積案壓力下，只是看看雙方的意見，加上稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令），便常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會用其十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法及其背後之審法價值觀及基本法理。如此竭盡心力的法官，相信其背後都有著很深的人文素養以及對法學、公平正義的信仰。

從這些優秀的判決中，我們可以感受到如此優秀的人才，即便不成為法官而從事其他專業領域，其人格也會很值得欽佩，其成就亦自然可期。

我們希望透過這個活動，傳達一個很重要的訊息。就是讓這些法官的用心，在臺灣社會產生潛移默化的效果，有人能予以理解，並給予肯定；我們深信，他們的努力會一代影響一代，我們的學生透過這些優良判決的思維與態度，能陶冶出更完整的人格，做一個有倫理觀、有正義感的法律專業人才，我們的法治社會才能持續往更好的方向推動。

臺灣年度最佳稅法判決評選，承評審委員與資誠教育基金會工作人員大力支持，特別是研究生黃韻璇協助安排、研究生李盈萱協助蒐集、整理文稿，特此致謝。



臺灣大學法律學院專任教授  
臺灣大學財稅法學研究中心主任

---

## 柯格鐘

國立臺灣大學財稅法學研究中心，為促進稅捐法學實務與學術間交流，鼓勵更多優秀人才，投入稅捐法學研究及參與稅務法庭活動，每年伴隨著海峽兩岸財稅法學研討會，同時都會舉辦以國內各地各級行政院所為稅法判決，作為對象，進行國內至今應該是唯一、也是最獨特的最佳稅法判決評選活動。今年（2020年）雖然因為新冠病毒緣故，兩岸稅法研討會將會暫緩舉辦，但此一稅法最佳判決評選活動，並不因此停止。

舉辦這項評選活動的目的無他，我們實際沒有辦法給予，那些受到最佳或優良判決評選的法官們，任何物質上贊助或者名譽獎勵，甚至連稱得上名號的獎盃或者獎牌也沒有，就只是給與這些在稅捐法領域中，透過其專業敬業、認真辦案的行政法院法官們，給與他們在精神上、來自學界所給予的鼓勵和支持。任何只要是曾經實際參與過稅捐法庭審理活動的人，大概都會知道，行政法院的

法官們，直接透過稅捐稽徵機關所提供證據資料與事實認定結果，透過訴訟前之復查決定、訴願決定，乃至於系爭個案中所提到財政部解釋函令，逕自理解相關稅法規範中法條意義，就這樣直接完成判決，相對於花費諸多時間琢磨，當事人或訴訟代理人所提出證據與論述是否有理，與稅捐稽徵機關理解差異何在，應適用稅法規範是否有學術論述或前例可循而作成的判決，是個多麼簡單又容易省事的事。因此，法官們認真完成一份稅法判決書，不論其結果是駁回納稅義務人之請求或者撤銷原處分、復查決定與訴願決定，認真辦案下所需花費的時間與精神，怎能不令外界感到動容與敬佩？試想，吾人作為學者在一段時間中，只需要專注從事一個專門問題研究就好，但是法官不能拒絕分案同時也不能拒絕審判的請求，在每段時間都是充斥著許多個案中，亟待需要釐清與評價的事實及法律問題，要能時時刻刻保持一個專業敬業的水準，這是多麼不容易的事情。

讓我們舉辦這個活動，希望給與他們一些鼓勵支持，你們的努力我們有看見，謝謝你們。



## 許祺昌

資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務營運長  
中國租稅研究會第 18 屆理事  
國際財政協會 (IFA) 中華民國總會理事  
中華民國全國工業總會大陸事務委員會委員  
東吳大學兼任教授級專業技術人員  
國立成功大學管理學院會計學系暨財務金融研究所  
助理教授級兼任專家  
中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會  
副主任委員  
中華民國證券商業同業公會稅負及會計委員會  
副召集人

---

行政法院的稅法判決，看似應該是法律人所研究的對象，但其實會計人也應該重視。因為，在大學的養成教育中，對會計、財政、財稅相關科系的學生而言，稅務法規是學習的重心之一；畢業後報考會計相關國家考試時，稅務法規也往往是必考的科目；投入會計實務工作後，稅務諮詢服務更是會計從業人員重要的服務項目；甚且，行政訴訟法第 49 條第 2 項第 1 款規定，稅務行政訴訟除律師得為訴訟代理人外，具備會計師資格者亦得為訴訟代理人。因此，對於行政法院「稅法判決」的關注與研究，會計人不應缺席。有鑑於此，「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動之評選委員中，除了法律領域的專家學者外，也包含會計領域的專家學者。我們相信，一個真正優秀的稅法判決，絕對不僅止於單純法律文字的操作而已，它應該是可以經得起包含會計等不同角度的檢驗，並為大家所稱道，而這正是每年最佳稅法判決評選活動所在尋找的。

自 2012 年首度舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動至今，已邁入第 9 個年度，而在這個活動舉辦多年後，我們發現它已廣泛引起各界的注意與關心，獲選的最佳稅法判決不僅有被專家學者列為進一步研究、討論之對象，甚至有被作為課程學習教材者，我們相當樂於見到這樣的發展。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」的舉辦，對於思路清晰、見解卓越、認真負責的法官而言，應該是一個肯定與鼓勵。但是，這個肯定與鼓勵其實只是臺灣稅法法治進步的第一步，我們希望透過這個活動，讓更多相關領域的專家學者有機會認識到這些優秀的稅法判決，而當大家就判決不斷研究討論，進而激盪出更多的火花時，這些討論與想法，或許也可以作為未來法官判案時的養分，促成一個良性的循環。此外，當莘莘學子在學習的階段，有機會接觸到這些優秀的稅法判決，從而有了良好的學習典範，未來或許能成為行政法院、稅捐稽徵機關等各方的新生力軍。

最後，感謝所有為「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動付出努力的人，也希望這個活動能持續不斷地舉辦，並成為臺灣稅法法治不斷進步的最佳見證。



蔡朝安

普華商務法律事務所主持律師  
資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務副營運長  
台北律師公會常務理事  
台北律師公會金融財稅中心委員會主任委員  
臺灣誠正經營暨防弊鑑識學會理事  
中華民國仲裁協會金融仲裁人、仲裁人  
工業總會智慧財產權委員會委員  
勞動部勞工保險監理會委員

法院判決之良窳，影響國家法治（制）健全發展與否。透過臺灣年度最佳稅法判決的評選活動，我們期待：

### 一、讓優秀的稅法判決被人民廣泛地看見，累積人民對司法的信任

過去因行政法院駁回人民起訴案件的比例過高，導致人民對行政法院總有偏袒行政機關的主觀印象。然而，近幾年我們在臺灣年度最佳稅法判決的評選過程中，發現行政法院越來越能持平地審視納稅人與稅捐稽徵機關雙方的主張，甚至在判決中越來越頻繁地適用有助保障納稅人權益的納稅者權利保護法，並且依職權調查證據、善盡說理之義務。隨著時間的累積，有越來越多的優秀稅法判決被作成，如果這種判決能廣泛地讓人民看見，相信一定能累積人民對司法的信任。

## 二、讓優秀的稅法判決不僅為個案當事人所在乎，更能通案式地匡正行政行為，甚至開起修法立法之動能

納稅人對可能違法侵害其權利的行政行為提起行政救濟，作為案件當事人的原、被告雙方，自然對判決結果與判決理由深切關注。然如行政法院對納稅人與稅捐稽徵機關所爭議之稅法案件，能詳盡闡明相關法律見解，指明稅捐稽徵機關違法之處，應可更進一步地促使稅捐稽徵機關注意，避免未來不慎再犯之可能，從而將可通案式地匡正行政行為，有助於行政機關依法行政。

此外，從權力分立的角度而言，雖司法權不能僭越立法權之角色而自行造法，惟法亦有窮盡而漏未規範之時，倘行政法院能適當地在個案中點出立法漏洞，毋寧也是開起修法立法之動能。

## 三、讓優秀的稅法判決不僅具有實務意義，同時也具有教育意義

在臺灣年度最佳稅法判決的評選過程中，我們發現優秀判決往往具有一些共通特性，即邏輯清晰、論理嚴謹、善用法學解釋方法等。因此，這些優秀的稅法判決對於稅法的學習者而言，其實都是具有高度價值的學習素材。從而，藉由彙整這些優秀的稅法判決，讓稅法學習者除了一般教科書的教材外，也可以透過這些實際判決案例，讓學習者更有問題意識，進一步了解爭議所在，故亦深具教育意義。

可以想像，法官在沉重案件壓力下，兼顧辦案時間與判決品質，這是何等艱鉅的挑戰，一個優秀的判決，背後需要投入多大的心力。因此，數年來我們不斷堅持，希望優秀的判決能讓大家看見，這是我們的使命、同時也是我們的榮幸。

# 2020 臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹



葛克昌教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法學碩士
- 德國慕尼黑大學研究

| 現職 |

- 東吳大學法學院客座教授
- 臺灣稅法學會理事長
- 臺灣大學法律學院兼任教授

| 經歷 |

- 臺灣大學法律學院教授
- 臺灣大學公法學研究中心主任、財稅法學研究中心主任
- 世界稅法協會副主席
- 財政部訴願委員會委員
- 行政院法規委員會委員、訴願委員會委員



陳明進教授

| 學歷 |

- 美國亞利桑那大學會計學系博士
- 美國匹茲堡大學企業管理碩士
- 政治大學會計研究所碩士
- 傅爾布萊特國際訪問學者

| 現職 |

- 政治大學會計學系教授

| 經歷 |

- 政治大學會計學系主任
- 政治大學校務基金管理委員會執行秘書
- 政治大學校務會議經費稽核委員會召集人
- 當代會計總編輯
- 財政部納稅者權利保護諮詢會委員
- 財政部公益彩券監理委員會委員
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 金管會會計師懲戒審議委員會委員

- 考試院會計師考試審議委員會委員
- 臺灣證券交易所公司治理評鑑委員會委員
- 會計研究發展基金會財務會計準則委員會委員
- 會計研究發展基金會臺灣企業會計準則委員會委員



### 陳清秀教授

#### | 學歷 |

- 臺灣大學法律系法學士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律學研究所法學博士
- 美國喬治城大學法學院訪問學者
- 日本東京大學及名古屋大學法學院訪問學者
- 德國慕尼黑大學法學院訪問學者

#### | 現職 |

- 東吳大學法律學系教授
- 交通部訴願審議委員會委員
- 勞動部訴願審議委員會委員

#### | 經歷 |

- 財政部法規委員會委員

- 行政院訴願審議委員會委員
- 法務部行政程序法研修小組委員
- 交通部訴願審議委員會委員
- 行政院人事行政局局長
- 臺北市政府法規委員會主任委員
- 植根法律事務所合夥律師



### 柯格鐘教授

#### | 學歷 |

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

#### | 現職 |

- 臺灣大學法律學院專任教授兼財稅法學研究中心主任

#### | 經歷 |

- 成功大學法律學系專任副教授
- 東海大學會計系兼任副教授



### 徐偉初教授

#### | 學歷 |

- 政治大學新聞學系文學士
- 加拿大阿伯達大學經濟學碩士
- 美國南伊利諾大學經濟學博士

#### | 現職 |

- 中國文化大學會計學系教授
- 政治大學財政學系兼任教授
- 佳必琪國際有限公司獨立董事
- 優派有限公司外部董事
- 日電貿(股)有限公司獨立董事
- 中華財政學會常務理事
- 臺北醫學大學董事會監察人

#### | 經歷 |

- 政治大學財政學系、財政研究所教授、系主任、所長
- 中華財政學會理事長
- 行政院經濟革新委員會(財稅組)委員
- 財政部賦稅改革委員會第一組主任
- 財政部租稅革新小組委員
- 行政院財政改革委員會委員
- 臺灣證券交易所上市審議委員
- 財團法人櫃檯買賣中心上櫃審議委員
- 考試院公務人員考試閱卷、命題、審查、典試委員、召集人
- 華南商業銀行獨立董事兼常務董事



### 黃俊杰教授

#### | 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

#### | 現職 |

- 中正大學財經法律學系特聘教授
- 中正大學財經法律研究中心主任
- 總統府人權諮詢委員會委員

#### | 經歷 |

- 德國MPI財稅法研究所訪問學者
- 公務員普考、高考、司法官特考與律師高考等國家考試及格
- 律師、專利代理人、仲裁人



### 盛子龍教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系教授
- 中正大學財經法律學系主任

| 經歷 |

- 中正大學財經法律學系副教授



### 黃源浩教授

| 學歷 |

- 教育部公費、法國艾克斯馬賽大學法學博士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士

| 現職 |

- 輔大財經法律學系教授
- 財政部納稅者權利保護諮詢委員會委員

| 經歷 |

- 律師
- 輔大財經法律學系助理教授、副教授



### 黃士洲副教授

#### | 學歷 |

- 臺灣大學法律學系法學組學士
- 臺灣大學法律研究所公法碩士
- 臺灣大學法律研究所公法學博士

#### | 現職 |

- 臺北商業大學財政稅務系副教授

#### | 經歷 |

- 資誠普華商務法律事務所律師
- 法官學院遺贈法及稅務訴訟講座
- 財政人員訓練所國際租稅、納稅者權利保護法講座
- 經濟部中小企業處法規調適計畫顧問
- 德國海德堡大學稅法中心 DAAD 訪問學者
- 德國慕尼黑 Max Planck 稅法研究中心訪問學者
- 臺北商業大學財政稅務系系主任



### 李顯峰副教授

#### | 學歷 |

- 德國畢勒斐大學博士
- 臺灣大學經濟學碩士
- 臺灣大學經濟學學士

#### | 現職 |

- 臺灣大學經濟學系兼任副教授
- 華南保險公司獨立董事
- 元大寶華經濟研究院監察

#### | 經歷 |

- 臺灣大學經濟系講師
- 臺灣大學社科院公共經濟研究中心主任
- 國發會諮詢委員
- 經建會諮詢委員
- 第一金控公司董事 / 第一銀行常務董事
- 中華財政學會常務理事
- 中德文經協會理事長
- 行政院賦稅改革委員會委員
- 臺灣大學社科院研發分處代理主任
- 捷克查理士大學訪問學者
- 瑞士聖加侖大學訪問學者
- 農民銀行董事



### 鍾騏助理教授

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 政治大學社會科學學院財政學系與法學院法律學系合聘助理教授

| 經歷 |

- 東吳大學法學院法律學系助理教授
- 中央研究院法律學研究所助研究員
- 臺灣大學管理學院國際企業學系暨研究所兼任助理教授
- 政治大學社會科學學院財政學系暨研究所兼任助理教授
- 財政部訴願審議委員會委員
- 大陸委員會訴願審議委員會委員
- 財政部法規委員會委員



### 蔡朝安主持律師

| 學歷 |

- 臺灣大學商學院會計系商學碩士(EMBA)

- 臺灣大學法學士

- 美國紐約大學法學碩士

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師
- 資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務副營運長
- 台北律師公會常務理事
- 台北律師公會金融財稅中心委員會主任委員
- 臺灣誠正經營暨防弊鑑識學會理事
- 中華民國仲裁協會金融仲裁人、仲裁人
- 工業總會智慧財產權委員會委員
- 勞動部勞工保險監理會委員

| 經歷 |

- 歷任台北律師公會理事、監事、稅法委員會主任委員
- 曾任中華民國律師公會全聯會常務監事
- 曾任中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問



### 許祺昌執業會計師

#### | 學歷 |

- 國立政治大學 EMBA
- 國立政治大學財稅系
- 國立臺灣大學法律學分班結業

#### | 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務營運長

#### | 經歷 |

- 中國租稅研究會第 18 屆理事
- 國際財稅協會 (IFA) 中華民國總會理事
- 中華民國全國工業總會大陸事務委員會委員

- 東吳大學兼任教授級專業技術人員
- 國立成功大學管理學院會計學系暨財務金融研究所助理教授級兼任專家
- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會副主任委員
- 中華民國證券商業同業公會稅負及會計委員會副召集人
- 中華民國證券商業同業公會離境證券業務委員會委員
- 中華民國工商協進會財稅研究委員會委員
- 中華經濟研究院研究顧問
- 工業總會稅制委員會顧問
- 法務部行政執行署士林分署國家賠償事件處理小組委員
- 受邀擔任金融研訓院、台北金融發展基金會 (首屆 CFP 理財規劃師之個人稅講師)、會計師公會、會計研究發展基金會、中華經濟研究院、工商協進會、股務協會和證基會等專業講師；並於國私立大學擔任講師

# 2020 臺灣年度 最佳稅法判決





## 最高行政法院108年度判字第40號判決

我國國民於境外利用通訊器材向我國市場銷售勞務，應否依我國加值型及非加值型營業稅法課徵營業稅

### 一、事實摘要

國稅局認定上訴人未依規定申請營業登記，於民國 102 年 6 月至 103 年 8 月間於臺灣○○拍賣網路平台（下稱「○○拍賣」）經營網路拍賣業務，銷售額合計新臺幣（下同）35,935,702 元，除核定補徵營業稅額 1,796,785 元外，另按加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 45 條、第 51 條第 1 項第 1 款及稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定，擇一從重，以營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款為處罰依據，按所漏稅額 1,796,785 元處 1 倍之罰鍰計 1,796,785 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 106 年 6 月 28 日訴願決定：「原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。其餘訴願駁回。」國稅局於 106 年 9 月 19 日作成重核復查決定，追減罰鍰 796,785 元（下稱原處分）。上訴人仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂上訴至最高行政法院。

上訴人主張其常年居住於日本地區，並於我國境外從事代購行為，其進口貨物之營業稅應由境內買受人負擔，即上訴人應屬營業稅法第 2 條第 3 款所指之「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內無固定營業場所」。國稅局則認為「○○拍賣」未提供非中華民國國民註冊為會員，則上訴人基於營利之目的，依其身分向臺灣○○拍賣網站登錄其姓名、生日、中華民國國民身分證統一編號、地址（臺中市）等資料註冊為會員，藉以銷售上訴人於日本購得之遊戲貨幣

及 LINE 貼圖，再由網路傳送商品序號予我國境內買受人，供買受人使用，依營業稅法第 4 條第 2 項規定，屬上訴人在中華民國境內銷售勞務之行為，應依營業稅法之規定辦理營業登記及報繳營業稅。臺中高等行政法院判決上訴人敗訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

## 三、判決要旨

最高行政法院本案判決整理爭點為以下二點：

- (一) 在上訴人確為從事營業行為之「營業人」前提下，其究竟是「境內營業人」，抑或是「境外營業人」？而「境外營業人」之判準究竟為何？
- (二) 如果認上訴人確屬「境外營業人」，是否其在中華民國境內設有「固定營業場所」，而依行為時營業稅法第 6 條第 3 款之規定，以該「境內固定營業場所」為營業人。

最高行政法院本案判決認為上訴人關於「在日本工作及居住」以及「交易活動在日本進行」之事實主張，如經證明屬實，可以證明上訴人主要營業活動所在地為日本，即可確定上訴人為境外營業人，因此，原判決未調查認定有利於上訴人之重要事證。關於第二個爭點，如果認上訴人確屬「境外營業人」，上訴人是否在中華民國境內設有「固定營業場所」，最高行政法院本案判決認為，此爭點與「上訴人是否為境外營業人」為應予分別看待之二項待證事實，因此原判決有「重要事實未予調查」與「理由不備」之違法，將原判決廢棄，發回原審法院更為審理，另為適法裁判。



#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：鍾騏 委員

- (一) 我國所謂「營業稅」，並非對於營業人營業活動課徵之所得稅，就事物本質而言，學理上稱之為「消費稅」(consumption tax)，由消費地點政府行使課稅權力。本件判決對於消費稅稅制設計之精神，研究及闡述精深，值得重視。
- (二) 本件判決對法條文義詳細推敲，同時分析法條文義之經濟意涵，值得深思。

#### 五、對判決的未來期許

- (一) 判決中對於法條文字與消費稅稅制設計之間差距，採取以法條文字為主之見解，關於本案爭點之主要論理依據為營業稅法第 2 條(納稅義務人)與第 6 條(營業人)之內容。**主管機關規劃消費稅稅制未來發展時，宜更重視法條各條文字，以及各條文整體而言，能否適切表達消費稅稅制本旨與妥適運作。**
- (二) 我國國民於我國境內設有戶籍與銀行帳戶，使用我國國民身分與我國聯絡地址向我國電子商務業者取得參與該電子商務業者組織之電子商務之權利，向我國市場消費者銷售勞務，應否依我國營業稅法課徵營業稅，是否須視該位我國國民主要營業活動所在地而有不同？本案判決認為應先判斷該位我國國民為「境內營業人」或「境外營業人」，亦即，本案判決認為，倘我國國民獨資事業之主要營業活動所在地在外國，即可能為營業稅法第 2 條第 3 款與第 6 條第 3 款所稱之「外國之事業」，而非營業稅法第 2 條第 1 款與第 6 條第 1 款所稱之「以營利為目的之私營事業」，縱該位我國國民以我國國民身分向我國電子商務業者取得權利，縱其全

部營業活動係以我國國民身分向我國市場消費者銷售勞務，亦然。在何時點之後，或在何條件之下，一位我國國民向我國市場消費者銷售勞務，係從事營業稅法之「外國之事業」，值得未來觀察。

#### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決對於境內營業人與境外營業人之判斷基準，認為應參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之相關理論，符合國際稅法上之法理，值得肯定。

#### 補充意見：黃士洲 委員

Line 貼圖案，針對跨境營業活動的課稅問題，指出**即便進行營業稅法的解釋與續造，仍須遵守租稅法定主義與構成要件的文義範圍**，對於未來面對新興課稅爭議，劃出法解釋論與立法論的界線。本號判決也可與 107 判 199 號 Uber 交互對照，形成近年研究電商課稅的重要參考資料。

#### 補充意見：黃俊杰 委員

##### 稅制因應時代變遷之修法需求：

社會實證環境卻會隨技術進步而不斷變遷，終將使原來的實證法規定無法趕上時代之需，而對待規範之事務，呈現「捉襟見肘」之窘狀，因此產生修法需求。營業稅法正面臨此等困境。尤其網路發達，使得資訊交流限制的門檻大幅度降低後，營業稅法上原來「進口課稅，出口退稅」的法制設計，降低稽徵成本之功能即被削弱。

#### 補充意見：許祺昌 委員

本判決涉及近年來相當熱門的網路出售虛擬遊戲貨幣及社群軟體貼圖交易之



營業稅課稅問題，亦即，如果出賣人之營業重心在境外，但透過在我國架設之購物平台轉售虛擬遊戲貨幣及社群軟體貼圖時，是否仍應辦理營業登記並繳納營業稅之問題。本件發生在 102 年 6 月至 103 年 8 月間，尚無加值型及非加值型營業稅法（下稱「營業稅法」）第 2 條之 1 之增訂，是依行為時營業稅法之規定，**爭點即在於此出賣人是否為境外營業人及其在我國是否有固定營業場所**。此判決清楚說明了營業稅法的課稅法理，及 105 年 12 月 28 日增訂營業稅法第 2 條之 1 係為因應現今交易環境變遷之源由，並針對境內外營業人及固定營業場所提供清晰之判斷標準，值得推薦：

### （一）嚴守租稅法律主義

近年來，跨境網路交易蓬勃發展，為因應此環境變遷，立法者於 105 年 12 月 28 日增訂營業稅法第 2 條之 1，明文規定在我國境內無固定營業場所之外國事業，倘有銷售電子勞務予境內自然人之情形，亦為營業稅之納稅義務人。惟在此之前發生之交易行為，應如何評斷非無疑義，**本判決揭示「在未修法以前，執法者面對新生之網路交易行為，或可藉由對實證法之擴張解釋以為因應，但仍不得超越實證法具體規定之文義範圍。」**為法院處理此類案件時，提供一定之界限。

### （二）關於境內外營業人之判斷標準

本判決提出了相當明確的基準，亦即應以「**該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外**」認定之，由於本件中出賣人長年居住在日本、交易活動及設備均在日本、出售於日本境內創設之虛擬遊戲貨幣及社群軟體貼圖，因此，認定此出賣人為境外營業人。另外，本判決亦一併釐清了常遭誤納入考量之因素，具體言之，在判斷屬境內或境外營業人時，依營業稅法第 2 條、第 4 條及第 6 條之意旨，不應將該營業主體是否有在境內為銷售行為納入考量，且縱使論及境內之銷售行為此一概念，也不應將締結銷售契約是否在境內納入考量，因營業稅法在定義境內銷售時，係著重在物權行為或履行行為，而非債權行為。

### (三)關於營業稅法上之固定營業場所判斷標準

加值型及非加值型營業稅法施行細則第 4 條雖有就固定營業場所予以定義，惟何謂「其他類似之場所」仍有不明確之處，**本判決參照所得稅法第 10 條第 1 項對固定營業場所之定義，提出應以「無形人力資源與有形物質資源結合後之實體組織」認定是否構成營業稅法上之固定營業場所，應有助於此概念之釐清。**

#### 補充意見：盛子龍 委員

對於營業人究竟屬於「境內營業人」或「境外營業人」之認定，參考所得稅法制中有關「判斷居民企業與非居民企業」之理論，提出應以「該營業主體常態化之主要營業活動重心是否在境外」作為其判斷標準，說理詳盡且思慮嚴謹。



## 最高行政法院108年度判字第282號判決

### 逃漏稅之事實，不得以推計方式認定

#### 一、事實摘要

上訴人為有限責任臺灣省○○資源回收物運銷合作社（下稱○資社）第○回收站之站長，其辦理 95 年度綜合所得稅結算申報，列報取自○資社之薪資所得計新臺幣（下同）409,248 元，綜合所得總額 3,829,305 元，原經被上訴人按查得資料，以其漏報配偶○○○營利所得 32,238 元、受扶養親屬○○○及○○○利息所得 45,225 元及 1,308 元、○○租賃所得 20,520 元，歸課核定上訴人綜合所得總額 3,922,355 元，補徵應納稅額 20,690 元在案。

嗣經被上訴人依臺中地檢署通報，並參酌上訴人被訴之刑事案件偵審程序卷證資料及其他查得資料，審認上訴人於 95 年度擔任○資社第○回收站站長期間，透過○資社辦理共同運銷，銷售資源回收物予資源回收業者○○○○股份有限公司，95 年度銷售額（未含稅）計 339,614,343 元，全數係由○資社利用人頭社員名義填載一時貿易資料申報表，據以攤提上訴人之一時貿易收入，該申報表填載之相關資料，並非由上訴人依實際情形所提供，乃於 103 年 3 月 27 日按第○回收站 95 年度營業額 339,614,343 元，依一時貿易盈餘純益率 6%，核定上訴人 95 年度尚有營利所得 20,376,860 元漏未申報，其稅務違章行為成立，除歸併核定上訴人 95 年度綜合所得總額 24,299,215 元，所得淨額 22,958,061 元，發單補徵應納稅額 7,577,337 元外，並按所漏稅額 7,259,844 元裁處 1 倍之罰鍰計 7,259,844 元。

上訴人不服前揭處分，循序提起行政救濟，經更審法院以判決駁回其訴，乃提起本件上訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

## 三、判決要旨

- (一) **租稅裁罰爭訟案件**，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。
- (二) 最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，其適用係以「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者」為前提。易言之，對於逃漏稅違章行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。
- (三) 原審僅因上訴人未盡協力義務，不論究依職權調查是否有困難，即容許被上訴人以推計方式認定課稅原因事實及其金額，於法尚有未合。



## 四、推薦理由

### 主筆委員：蔡朝安 委員

本判決之背景為財政部為解決拾荒業者無法開立銷貨憑證給廢棄物回收廠商，導致虛偽開立不實憑證、逃漏稅之情況，遂肯認由個人拾荒業者加入廢棄物運銷合作社（下稱「廢合社」），由廢合社代表社員開立憑證之制度。然而，該制度運行後，竟產生透過人頭社員攤提廢棄物銷售金額，藉此逃漏所得稅之情形。本判決就租稅裁罰事件中，舉證責任之分配及稽徵機關之職權調查義務詳為論述，殊值推薦：

#### 1、稽徵機關就處罰之要件事實負舉證之責，納稅義務人無協力義務

本判決自租稅裁罰與刑事罰性質類似之角度切入，推導出納稅義務人無協力義務，並進一步就舉證責任應由稽徵機關負擔（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且證明程度須達「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實確信的蓋然性），**以簡潔且具說服力之論述，闡述租稅裁罰事件中，協力義務、舉證責任及證明程度等議題，有助保障納稅者之權益。**

#### 2、有關租稅裁罰事實之認定，應由稽徵機關依職權調查證據加以證明，不得以推計方式認定

於租稅裁罰事件中，稽徵機關負有依職權調查證據，並應對當事人有利及不利事項一律注意之義務（行政程序法第 9 條、第 36 條及納稅者權利保護法第 11 條第 1 項參照），且負舉證責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），然部分稽徵機關及法院，並未遵循前揭規定，**反率以納稅義務人未盡協力義務為由，未再依職權調查相關事證，即爰引最高行政法院**

98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議，逕以推計之結果作為裁罰基礎。本判決藉由提出最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議之適用前提為「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者」，限縮此決議之適用可能性，有助導正前揭實務作法，殊值贊同。

## 五、對判決的未來期許

一個進步的法治國家，法律規範總是不斷地與時俱進，尤其對於人權保障的規定更是如此。在稅法中，105年制定的「納稅者權利保護法」便是最佳的典範。該法第1條第1項即明揭：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法」，同條第2項亦規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定」。

然而，徒法不足以自行，任何立意良善、立法進步的法規，均需要執法機關的實踐，司法機關的監督。本件判決對於在稅務案件中向來重要的「舉證責任」、「協力義務」等議題，清楚地援引納稅者權利保護法相關規定作為判決之依據，即係貫徹該法保障人權的立法目的；此不僅對於同屬司法體系中的下級法院發揮了很好的示範作用，也對執法的稅捐稽徵機關提供了很好的指引功能。

另一方面，我們均肯認最高行政法院決議對於統一司法實務見解，維護法安定性上所能發揮的重要功能，然而如前所述，法律規範不免需與時俱進，從而當整體法律規範已有所調整，若干過往重要的司法實務見解可能已有不合時宜、或已有爭議時，作為行政訴訟事件審判的最高司法機關—最高行政法院，能否洞見觀瞻，主動擔負起調整過往舊實務見解，同時架接新法制規範與精神，提出更適合的法律見解此責任，則是我們期待最高行政法院作為稅法乃至於憲法守護者的功能與意義。



準此，對於本件所涉及之最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議容許稽徵機關以推計核定之所得額作為漏稅額之計算基礎，學界及實務界就此種見解已存有不同聲音。本判決能透過設定前提要件，限縮此決議適用之可能，當值得推崇。當然，**若能直指核心，重新檢視此決議之妥當性，將更有助於釐清推計核定之所得額於補稅層次及裁罰層次之差異性。**就此，也期待未來類似案件的判決能有進一步地闡釋與辨明。

期待本判決能引領未來最高行政法院繼續勇於調整不合時宜或有所爭議的實務見解，同時也使各級行政法院均能竭力貫徹納稅者權利保護法等保障人民權利之法規，使行政法院能夠贏得更多人民的信賴。

#### 補充意見：黃士洲 委員

本號判決相當具體、清楚地論述裁罰的舉證責任歸屬、證明程度與舉證責任高低等三個稅務舉證責任核心議題，並強調稽徵機關應負擔課稅與裁罰的積極事實證明義務，同時具體而微地呈現在○資社的事實脈絡之中，讓其他個案可以依樣畫葫蘆地運用。

#### 補充意見：黃俊杰 委員

**逃漏稅違章行為之存在，應由稽徵機關依職權調查證據加以證明使法院完全確信，不得以推計方式認定，納稅義務人亦無協力義務**

租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

## 補充意見：葛克昌 委員

### 一、推薦理由

- (一) 租稅處罰法與租稅債務法不同，不僅證明程度須達幾近於真實，且受法治國家「不自證己罪」（無協力義務）、「無罪推定」及「疑則為輕」等原則之適用，近期已有不少判決闡述甚詳。但我國租稅處罰法之處罰方式係按所漏稅額為倍數處罰，而往往使罰鍰額高出本稅甚鉅，造成賦稅人權之重大漏洞。（按德國稅捐處罰法非按所漏稅額處罰，而只作裁罰金數額大小之參酌因素，只須粗估，但仍須由法官自行估算，不得依照行政機關之推估。）如所漏稅額仍允許推估，則前述法治國家原則將蕩然無存。尤不幸者，最高行政法院 98 年 8 月第 2 次庭長法官聯席會議決議，對此有所誤解，本判決即在擺脫此種桎梏，可謂煞費苦心。
- (二) 本判決對 98 年 8 月第 2 次總會決議，特別強調該決議之適用前提為「違法構成要件該當、違法且有責，已確實證明者。」本判決並推論出逃漏稅之違章（違法）行為之存在，應依職權調查證據，納稅人就此並無協力義務，且證明程度應達到使法院完全確信，不能以推計方法認定之。從而，其認原審「未查是否積極證據，足以證明逃漏之違法事實存在，僅以納稅人未盡協力義務，而推計漏稅額」即屬違法。此種限縮決議適用之見解，自有開創價值，而大量減低該則決議之濫用，值得期待。
- (三) 本判決對實務上有些僅因利用他人名義而為分散所得之行為，未審究稅額漏報部分是否係以具有主觀歸責事由，成立故意或過失，一律按所推計之稅額裁處一倍之罰鍰，此種處分即有違法，本判決一定程度上可對實務做法有矯正作用。



## 二、對本判決進一步期待

- (一) 本稅之「所補稅額」與處罰之「所漏稅額」係屬二事，宜正本清源加以釐清。本稅受量能原則及徵納雙方之協同理念拘束，故納稅人負有協力義務，對違反協力義務者之主要法律效力，為稽徵機關得降低證明程度，採行推計課稅。而處罰法係國家行使處罰行政高權之結果，與量能原則及協同合作理念無關，而並無協力義務，「所補稅額」縱可推計，「所漏稅額」仍須加以證明，不得推估。
- (二) 納保法第 14 條第 4 項立法理由明定：「推計課稅適用之對象為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明程度較低之推計方式為之。」甚為明確。不啻立法過程疏失，竟將該項改為「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」容易使人誤認已盡協力義務者仍可為處罰，不盡協力義務者亦可依推計結果處罰。於未修法前，宜依法治國下不自證己罪之理念，令司法機關應盡合憲解釋義務，按立法理由加以闡釋。

# 臺灣桃園地方法院107年度稅簡更一字第1號判決

## 模特兒僱傭關係與委任關係之爭

### 一、事實摘要

原告（模特兒）民國 94 年度綜合所得稅（下稱綜所稅）結算申報，列報取自○○實業股份有限公司（下稱經紀公司）執行業務所得新臺幣（下同）995,200 元，減除必要費用 750,000 元後，申報執行業務所得 245,200 元。嗣財政部賦稅署依模特兒與經紀公司於 92 年 4 月 23 日所簽署之經紀委任同意書（下稱系爭經紀契約）認為其為經紀公司旗下模特兒，渠等間為僱傭關係，而認定上開所得性質應屬薪資所得，乃通報國稅局轉正核定為薪資所得 995,200 元（加計認定模特兒其他所得後），歸課模特兒當年度綜合所得總額 1,086,920 元，補徵稅額 51,264 元（下稱原處分）。

模特兒不服原處分，循序申請復查、訴願均遭駁回，向臺灣桃園地方法院提起行政訴訟，經該法院以 101 年度簡字第 49 號判決（下稱前審判決）判決後，國稅局不服提起上訴，經臺北高等行政法院 107 年度簡上字第 29 判決廢棄前審判決，發回臺灣桃園地方法院更為審理。

### 二、判決主文

訴願決定、復查決定及原處分關於補徵原告 94 年度綜合所得稅額逾新臺幣參萬零肆佰玖拾陸元部分均撤銷。



### 三、判決要旨

#### (一) 模特兒與經紀公司簽署經紀契約之法律關係定性

依系爭經紀契約內容觀之，雙方無指揮監督關係、底薪及勞保、健保之保障，無退休金、資遣費、年資獎勵之約定，無休息時間、無基本工時及最高工時上限之約定、無休假、例假日（含國定假日、一般休假日、特別休假等）、無加班費之約定，無工作規則之制訂、無懲戒處分之約定、亦無女性模特兒若（經紀公司同意）而懷孕時關於薪資及產假等之保障，亦無若發生職業傷亡時如何保障……等等，故系爭經紀契約對於有關僱傭關係（勞動契約）之基本要件，完全付諸闕如。就此，法院依據契約之內容，認定系爭經紀契約應屬委任契約及行紀契約之混合契約。

#### (二) 模特兒取自經紀公司所得之性質

系爭所得之性質究為「執行業務所得」或「薪資所得」，不應僅憑形式上契約之內容，而應實質探究其經濟上之意義而為判斷，始符合稅法上最重要之「量能課稅原則」概念。依據司法院釋字第 745 號解釋揭示實質課稅公平原則**作為勞務所得類別之判斷**，須以提供勞務者是否具備執行業務者身分並以**技藝自立營生、負擔成本及必要費用，或純係受僱提供勞務收取酬勞而定**，尚非逕以**承攬、委任或僱傭等契約形式關係區分**，俾符實質課稅及公平課稅原則。

**專業性勞務之提供如符合以技藝自立營生、自負盈虧並負擔執業之成本及費用等要件者，屬執行業務所得**。本案模特兒須自行承擔有無工作之風險，且須就其本身執行業務之成敗負責，並自行承擔（至少共同分攤）因執行業務之相關費用，符合所得稅法第 11 條第 1 項規定「以個人之智能或技藝營生」、「自負盈虧風險者」等要件，無論從契約之外在形式，抑或從執行業務內容所具有負擔稅捐能力之實質觀之，性質上應屬「執行業務所得」，而非薪資所得。

因此，法院認定本案模特兒取自經紀公司所得之性質，應係執行業務所得。

## 四、推薦理由

主筆委員：黃俊杰 委員

### (一) 適用納稅者權利保護法第 14 條認定執行業務之「收入總額」

本案模特兒委任經紀公司接洽演藝等工作所生「收入總額」究為若干，因本件未獲經紀公司或模特兒提示演藝等工作合約或演藝等酬金契約，無從核實認定模特兒此部分之「收入總額」。法院裁判係適用納稅者權利保護法第 14 條第 1 項至第 3 項規定「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」

由於本案模特兒執行業務「收入總額」屬難以調查，為達成稅捐公平之目的，故法院於言詞辯論期日，針對執行業務「收入總額」之分配方式，係經紀公司分得其中 30%，模特兒則分得其中 70% 之認定，經兩造同意列為不爭執之事項。

據此，再以前開收入分配比例為據，經紀公司94年度支付予模特兒995,200元，又該995,200元估計占模特兒執行業務「收入總額」之70%，則推算94年度模特兒委任經紀公司接洽演藝等工作所生模特兒執行業務之「收入總額」應認定為1,421,714元（995,200元÷70%）。

### (二) 核實確認綜所稅應補徵之稅額，符合納稅者權利保護法第 21 條之規範意旨

法院指出，本件原處分係核定模特兒 94 年度綜所稅應補徵稅額之羈束處分，如原處分核定之應補徵稅額有違誤，法院得自行為實體審查審理，無將訴願



決定及原處分均撤銷，由國稅局重為處分之必要，係符合納稅者權利保護法第 21 條第 3 項（行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。）之規範意旨。

因此，就核實確認模特兒執行業務所得綜所稅應補徵稅額之後，針對超額補徵之部分，係因核定模特兒執行業務所得為薪資所得所致，故將原處分超額補徵違法部分、復查決定及訴願決定，均應予撤銷。

## 五、對判決的未來期許

（一）本判決對於模特兒經紀契約之定性、模特兒所得類型之歸屬及其成本费用之減除，符合司法院釋字第 745 號解釋及納稅者權利保護法第 5 條（納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐）之要求，惟未直接引用納稅者權利保護法第 5 條之規定。

（二）本判決核實確認綜所稅應補徵之稅額，符合納稅者權利保護法第 21 條之規範意旨，法院直接撤銷原處分超額補徵違法部分、復查決定及訴願決定，應予肯定，惟未直接引用納稅者權利保護法第 21 條第 3 項本文（行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額）之規定。

### 補充意見：李顯峰 委員

本案判決模特兒雇傭關係與委任關係之爭，與早年保險公司業務員雇傭關係與居間委任的問題類似。關係所得稅制的租稅公平與憲法保障生存權，所得分類認定涉及課稅金額。隨著產業新行業的發展，非典型就業型態益趨普遍，雇傭契約將變得更多元化。本案判決澄清模特兒經紀契約之性質，屬委任契約及行紀契約之混合契約。依其個人技藝專業執行業務，其所得性質上應屬「執

**行業務所得」而非薪資所得。**基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關進行推計課稅時，應致力發現最大蓋然性的正確結果，以保障納稅義務人之權益。

**補充意見：陳清秀 委員**

本件判決導正以往將演藝人員之經紀契約認定為僱傭契約之錯誤事實認定方式，**從契約實際內容進行解釋認定**，最後認定其取得之報酬屬於執行業務所得，而非僱傭關係之薪資所得，值得肯定。



# 最高行政法院108年度判字第262號判決

## 盈虧互抵為量能原則之表現

### 一、事實摘要

上訴人民國 103 年度營利事業所得稅結算申報，列報前 10 年核定虧損本年度扣除額（下稱虧損扣除額）新臺幣（下同）2,407,878,326 元（93 年 399,953,369 元、94 年 1,047,653,076 元及 95 年 960,271,881 元）；被上訴人初查，以其於 98 年度及 101 年度均以現金為對價，簡易合併○○聯合電信股份有限公司及○○互動行銷股份有限公司，合併後以上訴人為存續公司，應適用行為時企業併購法第 38 條第 1 項規定，盈虧互抵期限以 5 年為限，上訴人以前年度核定准予扣除虧損數至 102 年度已全數抵減完畢，乃核定本年度虧損扣除額為 0 元，併同其餘查核結果，核定全年課稅所得額 2,407,878,326 元、應補稅額 402,174,221 元。

上訴人 102 年度未分配盈餘申報，列報項次 14「其他經財政部核准之項目」1,609,379 元，經被上訴人以所提示資料尚無法證明係經財政部核准之項目，否准認列，並核定未分配盈餘 1,609,379 元，補徵 10% 營利事業所得稅 160,937 元。上訴人不服，申請復查，被上訴人以 106 年 3 月 23 日財北國稅法一字第 1060011636 號復查決定書（下稱復查決定）駁回，上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

### 二、判決主文

原判決關於駁回上訴人請求撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）否准列報

103 年度前十年核定虧損扣除額 2,407,878,326 元暨調整 95 至 99 年度發生尚未扣除之核定虧損 3,165,455,071 元及該訴訟費用部分均廢棄，發回臺北高等行政法院。其餘上訴駁回。駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

### 三、判決要旨

- (一)量能課稅原則乃依據憲法上平等原則所具體化之稅捐正義原則，量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則，認為可支配的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力。
- (二)表彰客觀的給付能力，亦即客觀的淨額所得原則，是指各項收入應先減除為獲得收入所支出之成本、必要費用及損失，以其餘額為客觀的淨額所得額。為確實反應客觀的淨額所得原則，在所得計算上，倘若納稅義務人之損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現。
- (三)雖然所得稅法第 39 條第 1 項規定有限度的跨年虧損扣抵並未充分反應客觀的淨額所得原則（兼顧國家財政需求，以 10 年為限），但相較於虧損完全不得跨年扣除之情形，已經較符合量能課稅原則，如果適用所得稅法第 39 條第 1 項所規定有限度的跨年虧損扣抵時，加以限縮解釋，恐將悖離量能課稅原則，而有違憲之虞。
- (四)所得稅法第 39 條第 1 項在 98 年 1 月 21 日即已修正，將公司得申報扣除前年度營業虧損數額之年限，由 5 年延長為 10 年，企業併購法卻遲至 104 年 7 月 8 日修正時，始基於配合所得稅法第 39 條之修正之理由，將行為時該法第 38 條第 1 項移列同法第 43 條第 1 項，且修正為：「……合併後存續或新設公司於辦理營利事業所得稅結算申報時，得將各該參



與合併之公司於合併前，依所得稅法第 39 條規定得扣除各期虧損，按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額，自虧損發生年度起 10 年內從當年度純益額中扣除。」已落後所得稅法第 39 條第 1 項之修正達數年之久，**實屬立法之疏漏，並非立法者有意針對公司合併之情形為不同之規範。**

- (五) 基於合目的性解釋，行為時企業併購法第 38 條第 1 項之規定，相對於所得稅法第 39 條第 1 項規定，雖屬特別法性質，但該項規定限於二家以上合併，且有按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算虧損金額之情形，始有其適用；如果其合併不存在「按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額」情形，且合併後係由存續公司申報自己合併前的虧損，即與行為時企業併購法第 38 條第 1 項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第 2 條第 1 項規定，回歸適用符合其情形之普通法，即所得稅法第 39 條第 1 項之規定。

#### 四、推薦理由

主筆委員：陳明進 委員

##### (一) 量能平等負擔原則為憲法保障之人民基本權

量能課稅與平等原則互為表裡，為體現租稅正義之基石，我國大法官憲法解釋已在釋字第 565 號、597 號解釋肯認平等原則為司法違憲審查之基準。本判決指出如對所得稅法第 39 條第 1 項所規定有限度的跨年虧損扣抵，加以限縮解釋，恐將悖離量能課稅原則，而有違憲之虞，明確指出量能課稅亦為憲法保障之人民基本權，可作為未來司法違憲審查之參考。

## (二) 虧損扣除為量能課稅原則之展現，並非租稅優惠

本判決援引納稅者權利保護法第 5 條前段規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐。」指出損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現，辨明量能課稅與租稅優惠二者之差異，並明示量能課稅原則之具體化原則之一，即為淨額所得原則，可支配的所得，才能表彰納稅義務人之經濟上給付稅捐能力，而損失扣除則為客觀淨所得之表現。

## (三) 以合目的性解釋限縮修正前企業併購法第 38 條第 1 項規定之適用

本判決能夠基於歷史解釋及合目的性解釋，認為所得稅法第 39 條第 1 項在 98 年 1 月 21 日即已修正，而企業併購法遲至 104 年 7 月 8 日始修正公布第 43 條第 1 項，二者立法時間落差所導致之形式上差異，實屬立法之疏漏，並非立法者有意針對公司合併之情形為不同之規範，此修法落後致使人民之不利益，不應由人民承受損失。修正前企業併購法第 38 條第 1 項規定雖相對於所得稅法第 39 條第 1 項係屬特別法，但此應僅限於二家以上公司之合併，而本件係存續公司申報自己合併前之虧損，應回歸適用普通法之所得稅法第 39 條第 1 項規定。

## 五、對判決的未來期許

(一) 盈虧互抵涉及之量能課稅原則，不僅攸關平等原則，更與人民之營業永續、財產權保障等緊密相關，為憲政國家應給予人民保護之基本權。納稅者權利保護法第 1 條第 1 項亦規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」準此，本判決可引用此項規定，並進一步闡釋本件盈虧互抵亦關乎人民之工作權、財產權與營業永續尊嚴之意涵。



(二)本判決指出現行所得稅法第 39 條第 1 項規定有限度的跨年虧損扣抵並未充分反應客觀的淨額所得原則(兼顧國家財政需求,以 10 年為限),但相較於虧損完全不得跨年扣除之情形,已較符合量能課稅原則,如果加以限縮解釋,恐將悖離量能課稅原則,而有違憲之虞。**惟盈虧互抵既涉及量能課稅之人民基本權利,亦即僅有在充分反應客觀的淨額所得原則下,人民始有依所得課稅之義務,虧損扣除為反應客觀的淨額所得所必要之減項。**準此,本判決可進一步指出現行所得稅法第 39 條第 1 項規定虧損扣除期限 10 年亦可能違反量能課稅之客觀淨所得原則,可能造成某些新創之風險性事業經營在租稅上之不利益結果(如新藥研發期間往往超過 10 年)。美國 2017 年稅改將其虧損扣抵規定由「可前抵 2 年及後抵 20 年」修正為「不可前抵,但將扣抵年限改為無限期,扣抵限額為獲利年度課稅所得額之 80%」,可供參考。

(本推薦文參考葛克昌教授及蔡朝安律師之寶貴意見)

#### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決論述量能課稅原則以及損益通算之法理,包括跨年度之盈虧互抵法理,相當精闢。並由此一法理出發,再援用合目的性解釋之法理,闡明行為時企業併購法第 38 條第 1 項(特別法)與所得稅法第 39 條第 1 項(普通法)之關係,最後認為新法之普通法仍應補充適用,具有創新觀點。

#### 補充意見：蔡朝安 委員

本判決是在處理稅法與其他法律間之修法時間差問題。所得稅法第 39 條第 1 項早在 98 年 1 月 21 日即已將公司得申報扣除先前年度營業虧損數額之年限,由 5 年延長為 10 年,惟企業併購法第 43 條第 1 項(修正前為第 38 條第 1 項)卻遲至 104 年 7 月 8 日,始配合上開所得稅法第 39 條之修正,將公司組織之

營利事業虧損扣除適用年限由 5 年延長為 10 年。因企業併購法之修正落後所得稅法數年之久，導致實務上，公司合併發生於企業併購法第 43 條第 1 項修正前，稽徵機關會以企業併購法虧損扣除規定為所得稅法之特別法而應優先適用為由，主張公司得適用虧損扣除之年限為 5 年，而非 10 年。換言之，公司竟因進行合併而產生租稅上不利益，顯與企業併購法獎勵企業併購之立法意旨有悖。就此議題，本判決不僅釐清了虧損扣除之性質，亦對稅法與其他法律間的修法時間差異應如何處理予以表態，殊值肯認：

### （一）虧損扣除為量能課稅原則之展現

本判決明白指出「在所得計算上，除應准許當年度積極所得與消極所得相互結算，在損益相抵（或謂損益通算）後之餘額，才是『實際的所得』外，倘若納稅義務人之損失在當年度所得金額的計算上未被扣除完畢時，應准許跨越年度加以損失扣除，亦即先從以前課稅年度之課稅所得中扣除（損失前抵），再從後續年度之所得中扣除（損失後抵），此一損失扣除並非租稅優惠，而是與損益通算相同，均屬於量能課稅原則的表現」有助矯正過去部分實務將虧損扣除誤認為租稅優惠之見解。

### （二）以「合目的性解釋」限縮修正前企業併購法第 38 條第 1 項之適用

本判決正視稅法與其他法律間的修法時間差異，並藉由明確承認存在立法漏洞，以「合目的性解釋」的解釋方法，明確表態「如果其合併不存在『按各該公司股東因合併而持有合併後存續或新設公司股權之比例計算之金額』情形，且合併後係由存續公司申報自己合併前的虧損，即與行為時企業併購法第 38 條第 1 項之特別規定不該當，而應依行為時企業併購法第 2 條第 1 項規定，回歸適用符合其情形之普通法，即所得稅法第 39 條第 1 項之規定」限縮修正前企業併購法第 38 條第 1 項之適用，重新解釋調和不同法律規定間的適用，有助貫徹量能課稅原則，並發揮保障人權之功能，避免納稅義務人因立法者之怠惰而受有損害，當值推薦。



## 補充意見：葛克昌 委員

### 一、推薦理由

- (一) 量能平等負擔原則作為無對待公法金錢給付稅法之結構性原則，並為司法違憲審查最重要之基準，此均為憲政國家通例。但我國大法官憲法解釋，僅在抽象上予以肯認（例如釋字第 565、597 號解釋所提，惟均未具體化；釋字第 745 號解釋理由書雖提出客觀淨額原則不但僅及於成本费用之扣除，且主文仍以違法平等原則作為違憲宣告之理由），並未有因違反量能原則而宣告違憲者。本判決明確指出於適用有限度之跨年度虧損扣除上如限縮解釋，恐將背離量能原則，而有違憲之虞。（判決要旨三）
- (二) 援引納保法第 5 條前段規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐。」作為優先於稅法之一般法律原則，**並明示量能課稅原則之具體化子原則，即課稅標的係淨額的所得，而損失扣除則為客觀淨所得之表現。**（判決要旨一）
- (三) 所得稅法第 39 條及釋字第 427 號解釋均誤將盈虧互抵視為租稅優惠，本判決則是明示損失予以扣除並非屬租稅優惠，而是與（當年度）損益通算相同，均屬量能原則的展現。（判決要旨二）
- (四) 對於 104 年 7 月 8 日修正前企併法第 38 條第 1 項，與 98 年 1 月 21 日修正後之所得稅法第 39 條第 1 項規定不同，本判決基於歷史解釋及合目的性解釋，進而認定係屬立法漏洞，而非立法者有意作不同規範。（判決要旨四）
- (五) 企併法第 38 條第 1 項雖相對所得稅法第 39 條第 1 項係屬特別法，但此應僅限於二家以上公司之合併，與本件存續公司申報自己合併前之虧損，應適用所得稅法第 39 條第 1 項之情形有所不同。

## 二、對本判決進一步期待

- (一) 判決中對量能原則，定義或依據憲法平等原則所具體化之稅捐正義原則（判決要旨一），實則量能負擔原則，不僅涉及平等原則，更與職業自由、財產自由、人性尊嚴與人格發展、婚姻家庭應受國家制度性保障相關。量能原則首先要求者，係無負擔能力者不課稅，此與生存權保障有關；而盈虧互抵制度之目的，乃為確保職業及營業得以永續經營，而與職業自由有關。
- (二) 就法律本身之解釋，本判決有詳盡分析，但稅法之解釋準則，納保法第1條第1項有特別揭示，並優先適用之規範：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」因本判決亦涉及工作權、財產自由與職業自由，如能引用此規範自為更佳。



# 最高行政法院108年度判字第357號判決

## 稅捐規避與分產之課稅判斷

### 一、事實摘要

納稅義務人甲公司出售臺北市某區號共三筆土地及座落該等土地上房屋共計 27 間系爭房地給訴外人某乙，申報民國 96 年度營利事業所得稅，列報其出售資產之增益為新台幣（下同）292,077,212 元以及免徵所得稅之出售土地增益為 271,124,660 元，該管稅捐稽徵機關原據以核定納稅義務人甲出售資產之增益為 291,329,025 元及免徵所得稅之出售土地增益 271,124,660 元。嗣該管稅捐稽徵機關依照他局通報資料，以納稅義務人甲申報出售系爭房地給訴外人某乙，係屬虛偽安排，實際係出售給丙等共 8 人，乃認定乙與丙等共 8 人間之系爭房地交易價格 1074271189 元，應為甲出售系爭房地之價格，乃就甲涉及短漏報房屋財產交易所得 75,066,349 元及土地交易所得 495,451,522 元等情，重新核定納稅義務人甲之出售資產增益為 861,846,896 元及免徵所得稅之出售土地增益 766,576,182 元，應補稅額 18,766,587 元，並按所漏稅額 18,766,587 元處以一倍罰鍰 18,766,587 元。納稅義務人甲公司對此不服，申請復查，經原處分機關復查決定駁回，提起訴願、行政訴訟亦遭駁回，遂提起本件上訴。

### 二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

### 三、判決要旨

- (一) 上訴爭點之確定：本件就納稅義務人 96 年度營利事業所得稅之核課，由於被告原處分機關認為係屬於稅捐規避行為，且在申報時並沒有盡到

誠實申報之協力義務，亦即如實交代稅捐規避行為之過程，因此同時符合稅捐逃漏之違章要件，乃對其作成補稅及裁罰處分。本件系爭個案之事實，為甲原擁有系爭房地，於 96 年 12 月 6 日將之出售給甲之代表人亦即某乙，約定總價款為 5 億元，其中房屋總售價為 7 千 500 萬元、土地總售價為 4 億 2500 萬元。其後，乙再於同年月之 26 日，將系爭房地連同其本身因繼承所獲得房地，出售予當時亦為甲之股東的丙等共 8 人，總售價為 11 億 5471 萬 097 元，依照公定價格之比例計算，房屋售價為 1 億 5381 萬 9667 元，土地售價為 9 億 2045 萬 1522 元。

- (二) 乙上述代理甲出售系爭房地給丙等共 8 人，主觀上係為了「履行」甲公司二組家庭股東成員之分產約定，使丙等共 8 人取得甲公司所有之系爭房地，全面退出甲公司，將家族成員全部股權移轉予乙。乙則因此而取得丙等共 8 人之甲公司股票，完成對於甲公司作為家族事業之完全控制。
- (三) 前開分產主觀意圖之存在，不僅為乙所自承，且透過上開兩次買賣交易行為之付款方式亦可清楚得知。被告之原處分機關基於上述主客觀事實，乃因此確認甲透過乙為稅捐規避行為，隱藏了實質屬於甲之應稅財產（房屋）交易的所得。本院引此據以整理成關於本稅與裁罰部分，各自應該判斷的爭點包括此種重新建構股權分配之行為能否被定義為稅捐規避行為，若肯定，則其法律效果為何？相關之支出可否在稅上列為當期損費？
- (四) 關於裁罰部分，本件甲公司對於上開行為與結果，是否有誠實申報義務之違反，而在客觀上具有違法性，主觀上具有可責性，應被處以漏稅罰。
- (五) 就以上所述關於補稅部分，本院認為本件客觀事實已經滿足稅捐規避之各項要件，包括「獲得租稅利益之意圖」、「濫用法律形式」、「以非常規交易規避租稅構成要件之該當」，唯一有待事實審法院進一步調查之要件事實者，僅餘「稅捐客體是否已實質歸屬於上訴人，達成與交易常規相當之經濟效果」而已。上訴意旨謂「本案事證明不明，尚須調查資金流程」云



云，依本院前開各項判斷理由所述，並非最有效率之調查方法，而應直接傳訊乙本人，確認其主觀意圖。

- (六) 本案中本稅部分，既然尚無從確認利得之主體歸屬，以致無法判斷稅捐債務是否成立，裁罰處分自然失所附麗，應予撤銷。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：柯格鐘 委員

- (一) 本件判決中法院用心地整理徵納雙方爭點，就系爭個案中之納稅義務人甲、訴外人乙（甲之股東）、買受人丙等共 8 人彼此之間，依據事實審所查得的事實與證據資料，判斷並涵攝到納稅者權利保護法第 7 條第 3 項所規定之稅捐規避行為的構成要件當中，將上開規定中之稅捐規避行為的各項構成要件要素予以解析，此種理由敘述與說理模式，有別於過往在司法實務上通常就納稅義務人所從事之稅捐規避行為，往往在描述具體事實以後，就以相當抽象字眼，指稱納稅義務人係在「濫用」法律形成，藉以獲取「不當」租稅利益，使得此一**在我國稅捐實務上備受爭議之稅捐規避行為的要件討論，有機會讓外界進行檢驗與討論各項構成要件與其評價判斷之標準，使稅捐規避行為之法律適用與涵攝過程具有可預測性，同時也有助於法律適用的平等，應屬值得推薦判決。**
- (二) 本件判決依照法院對本案系爭課稅事實之描述，應可以見到乙與丙等共 8 人在本件系爭課稅構成要件事實發生前，均為納稅義務人甲公司之股東，經此次系爭課稅構成要件事實發生後，乙雖仍為甲公司之股東（是否僅剩下乙為甲公司唯一股東，仍有待個案中之證據調查與事實認定），但丙等共 8 人則退出甲公司之股東會，並連同乙先前為繼承人而取得之部分房地，全部作價移轉給丙等共 8 人者，評論者個人認為，此為實務

上公司股東分產之行為。此類自公司分產之行為，在稅捐實務上究竟應如何課稅，誠屬重要稅捐議題，故亦以此議題具有實務重要性為由，列入推薦範圍。

## 五、對判決的未來期許

- (一) 如前所述，分產行為究竟在實務上，是否涉及納稅者權利保護法第 7 條第 3 項、稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項所規定之稅捐規避行為，應有討論餘地。評論者個人認為，**似乎應依照核實課稅原則，整體看待甲乙丙三方彼此間之法律關係**，亦即乙代理甲（姑且不論此舉是否違反公司法代理規定）而將甲名下之房地先讓售給乙，嗣後再讓售給丙等共 8 人者，其經濟實質應為甲公司之減資行為，而在此同時，即應該各別判斷分產之股東等人所取得與投入的法律關係。首先，對於分產後之丙等共 8 人而言，進行股東分產行為，丙等共 8 人間作為股東，在分產之後，取得超過其原先所投入甲公司之股本者，超過額度部分，實屬個人投資之股利所得，故丙等共 8 人所應負擔之稅捐，應為所取回之投資股本超過原先投資股款的股利所得，產生股利所得課稅的問題；在分產之後，取得甲公司之所有股權的乙，倘若繼續保有甲公司之股權，論其實際，係以乙個人繼承之所得與藉由甲公司名下土地之出售款項，交換丙等共 8 人所持有之甲公司的股權，此處應計算甲作為股東而投入之新股本。甲公司名下之土地被作價先移轉給乙，再移轉至丙等共 8 人名下者，固然有應課徵之土地增值稅與契稅等相關稅負，但甲公司是否因此而有營利事業之所得者，評論人認為似乎應採取否定見解，蓋因為此等收益對於甲公司而言，並非真正的收入，係屬於公司與股東之間的往來款項。此一見解，尚有待將來法院為此進一步討論與說明。
- (二) 關於裁罰部分，倘若作價移轉之數額與納稅義務人當初所申報之數額並無不同者，分產與稅捐規避行為實無關連性，徵納雙方之差異純屬法律



見解的歧異，不應該成為客觀上隱匿稅捐構成要件事實，主觀上具有可歸責的事由，故而納稅義務人甲在此案中不應當構成受處罰的要件。結論上，本件應該著重在關於納稅義務人所為之行為事實的正確評價，與若有必要時之調整補稅，對納稅義務人甲似乎不應該施以裁罰處分。

#### 補充意見：盛子龍 委員

本案針對租稅規避及漏稅秩序罰之要件分析及事實認定進行細膩分析，無論是在法律解釋或事實調查，均樹立重要典範，具有非常高度之參考價值。

#### 補充意見：黃士洲 委員

本號判決是首件提出**避稅行為與掏空公司為不同且相斥的法律概念**，應作為裁判前提問題，先予釐清。**按稅捐規避或逃漏稅往往並非當事人的主要目的，毋寧只是行為階段的外觀而已**，法官與稽徵機關應進職權調查、恰如其分地定性該案件性質，而非徒以稅負的單一觀點，對於未來裁判與稅捐實務運作具有相當重要的參考價值。

#### 補充意見：李顯峰 委員

本案審理法人是否透過代表人為虛偽不實之交易出售房地，北區國稅局通報審理，重新核定出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益。**本案事實複雜，判決對本稅部分是否構成稅捐規避先建立說理模型，推理形成事實認定，判斷結論有特別因素有待於事實審法院重為事實調查。援引「競租」費用概念界定稅捐規避行為為所為支出，純粹浪費資源，不會增加社會福利。結果尚無從確認利得的歸屬，無法判斷稅捐債務是否成立，乃撤銷裁罰處分。本案在本稅部分或在漏稅裁罰方面尚缺漏調查事實，故將原判決廢棄發回原審法院更為事實調查。**

# 最高行政法院108年度判字第202號判決

## 租稅規避「隱匿」重要事實的判準

### 一、事實摘要

某甲 101 年 12 月成立○○公司 ( 資本額 200 萬之 1 人公司 )，取巧安排○○水泥公司股權移轉，將原應課徵個人 40% 稅率綜合所得稅之「營利所得」，轉換為營利事業不計入所得額課稅之「投資收益」。

102 年 4 月 3 日至 5 月 20 日間，分 22 個交易日，每 1 交易日以 1、3、5 或 7 筆等不同交易筆數方式，計 61 筆交易行為，透過上訴人之銀行帳戶及證券戶之公開市場交易，出售○○水泥公司股票計 27,656,005 股，並將每次交易所得款項於同日匯入○○公司之銀行證券交割帳戶計 369,740,000 元；而○○公司利用某甲上開匯入資金，亦於上開同 22 個交易日，買進相同股數 ( 即 27,656,005 股 ) 之○○水泥公司股票，並分 61 筆交割付款計 371,172,539 元 ( 交易價金 371,014,871 元 + 手續費 157,668 元 )。

### 二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

### 三、判決要旨

依納保法第 7 條第 3 項後段、第 8 項及第 10 項規定，對於租稅規避行為，稅捐稽徵機關雖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，然除非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，否則不得另



課予逃漏稅捐之處罰。...。而所謂「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，...如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂「隱匿」。

系爭股票交易既係透過證券集中市場，並按公開成交价格予以轉讓，即不可能為通謀虛偽意思表示，本難否定其股權移轉及支付交割款之真實性。...某甲借貸資金給○○公司用以買進系爭股票，以及持有系爭股票等情，稽諸○○公司資產負債表，既記載於其他流動負債之業主（股東）往來項目及資產欄之長期投資項目，亦難謂其對本件非常規交易過程各階段所生經濟效果有不予揭露之情形。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：黃士洲 委員

按納保法第 7 條第 8 項雖然規定稅捐規避行為除按常規交易調整並加徵滯納金外，不得比照逃漏稅捐予以處罰，但基於誠實申報原則，「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」，則不在免罰之列。此納保法立法規定雖然已將避稅與逃稅給予不同的法律定性與處遇，進一步待解決問題有二，區分避稅行為與逃稅行為的判準，此其一也；已構成避稅的行為之中，何謂「隱匿課稅重要事實」？此其二也。針對前者，最高行政法院 2019 年度判決有指出「單純漏報」、「借名從事財產交易」的情況，法律性質乃逃漏稅，並非避稅行為（108 判 503、418 號判決）。至於後者所謂「隱匿重要事項不得免罰的情形，最高行在 2019 年判決見解標準寬嚴不一，有認為稽徵機關對避稅安排若有跡可循者，即可免罰，有認為納稅人如果沒有將避稅安排完完整整地揭露在所得稅申報書，就會構成隱匿（108 年判 183, 434, 436 號判決）。

對於隱匿重要事實的判斷，本件 108 判 202 號係採取較為寬鬆的判準，若納稅義務人未特意隱匿、稽徵機關有跡可循，即不構成隱匿重要課稅事實的見解，相同見解也可見諸最高行 107 年判 199 號 (Uber 營業稅案) 判決，認為自 Uber App 平台 2013 年在台提供服務之始，從未隱匿自身營運模式與事實，稽徵機關擁有台灣宇博公司營業稅申報資料，卻坐視稅額隨銷售額不斷擴張，長期不發動即時調查，據此難以逕行認定其違反申報誠實義務。

筆者贊成本件 108 判 202 號所採的較寬鬆判準，蓋納稅人固有揭露課稅重要事實之協力義務，但關於避稅構成要件之非常規交易安排，納稅人如何事前判斷並自行於申報書揭露？有鑑於現階段欠缺明確的參考要素或指導規則，若採取較嚴格的判準，避稅行為幾乎可被一概視為逃稅行為裁罰，則納保法劃分脫法避稅與違法逃稅並給予不同法律評價的意旨，也會隨之被架空，同時**所謂但書比照逃稅裁罰的規定，形同強制納稅人有義務揭露任何稅捐規劃安排的實務操作**，對納稅人受憲法保障的財產權，恐形成高度不確定的侵害因素。

## 五、對判決的未來期許

經濟活動日趨複雜、多變、參雜跨國因素，納稅人對於租稅規避 / 規劃所應揭露的事項內容與範圍限度，很難有一般、抽象性的事前標準可循。雖說如此，OECD 的稅基侵蝕利潤移轉 (BEPS) 行動方案中的第 12 號 (No. 12, Mandatory Disclosure Rules)，針對「激進稅捐規劃」行為 (Aggressive Tax Planning)，希望建立一套模組化的強制揭露規則，讓稽徵機關可以獲取潛在的惡意或濫用性質的稅收規劃方案，以及規劃方案使用者的早期訊息。歐盟參照 BEPS 行動方案，2018 年 6 月 25 日起生效 DAC 6 指令，將應申報的跨境稅務規劃安排，也分為五大類 (Hallmark A~E)，主要是透過「主要利益測試」 (Main Benefit Test)，若系爭規劃的主要目的之一係以獲取稅捐利益者，即落入應申報的範圍，例如併購賠錢公司來節稅、向低稅率國家的關係企業支付可稅前減除的費用，或藉特殊的投資架構，來規避資訊交換及實質受益人的申報。



承歐盟與 OECD 立法資料，我國司法裁判對於避稅防杜法制可以發揮的作用，與其事後判斷避稅或逃稅的分野與法律效果，**更值得去引導稽徵機關以 Q&A、指導規則 (Guidelines)，發布避稅安排的參考類型與風險因素**，讓納稅人在從事稅捐申報時，對於應揭露的事項可以有較清楚的認識，同時減輕稽徵機關事後審核、認定的勞費與糾紛。這也是筆者認同本件 108 判 202 號較寬鬆判準的主要原因—在現階段沒有事前揭露的參考依據之下，稽徵機關毋寧要承擔更主動的職權調查權責，納稅人沒有特意埋藏避稅安排的線索，即不構成隱匿。

# 2020 臺灣年度 優良稅法判決





## 最高行政法院108年度判字第550號判決

### 不得逕將營業稅裁罰事件認定之事實作為營所稅事件之事實

#### 一、事實摘要

上訴人經營塑膠皮、布、板及管材製造業，91 年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報營業成本新臺幣（下同）199,524,898 元及全年所得額 6,182,920 元，原經被上訴人依申報數核定。嗣被上訴人所屬南投分局依據財政部北區國稅局通報資料，查獲上訴人 91 年度無進貨事實取具有限責任臺灣省○○資源回收物運銷合作社開立不實之統一發票銷售額合計 8,408,550 元，作為進項憑證，移經被上訴人認上訴人虛列營業成本 8,408,550 元，乃予剔除，重行核定營業成本 191,116,348 元，全年所得額 14,591,470 元，並按所漏稅額 2,102,137 元處 1 倍罰鍰 2,102,137 元。上訴人申請復查，經被上訴人以民國 106 年 7 月 19 日○○○○○○字第 0000000000 號復查決定（下稱原處分 1）駁回，提起訴願，經財政部 106 年 11 月 29 日○○○字第 0000000000 號訴願決定（下稱訴願決定 1）駁回。

上訴人 91 年度未分配盈餘申報，列報會計師查核簽證依法調整後課稅所得額 6,182,920 元，未分配盈餘 1,263,507 元，原經被上訴人依申報數核定。嗣南投分局依據北區國稅局通報資料，移經被上訴人查獲上訴人 91 年度營所稅結算申報，虛列營業成本 8,408,550 元，致短漏報課稅所得額 8,408,550 元及未分配盈餘 6,306,413 元（短漏報課稅所得額 8,408,550 元－短漏報課稅所得額當年度應納之營所稅 2,102,137 元），重行核定 91 年度未分配盈餘 7,569,920 元（第 1 次核定 1,263,507 元＋短漏報 6,306,413 元），加徵 10%

營所稅 756,992 元，並按所漏稅額 630,642 元處 0.5 倍罰鍰 315,321 元。上訴人申請復查，經被上訴人以 106 年 7 月 19 日○○○○○○○字第 0000000000 號復查決定（下稱原處分 2）駁回，提起訴願，亦經財政部 106 年 11 月 29 日○○○字第 00000000000 號訴願決定（下稱訴願決定 2）駁回。

上訴人對原處分 1、2 及訴願決定 1、2 均不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決駁回，乃提起本件上訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

## 三、判決要旨

- (一) 營所稅與營業稅係不同之稅別，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事，至營業稅罰鍰之裁處要件，與營所稅之課徵要件尤非相同。
- (二) 行政法院就審理之營所稅事件，雖得斟酌相關聯營業稅或營業稅罰鍰確定事件所調查證據而為事實之認定，但依行政訴訟法第 189 條規定，應將依前開證據並斟酌全辯論意旨之得心證理由，記明於判決。是僅以相關聯營業稅罰鍰確定事件之判決為證據，逕以該判決所認定之事實採為所審理個案之事實，即與上述規定有違，且屬判決不備理由。
- (三) 若該企業客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營所稅）時虛增營業成本數額，經稅捐機關查獲者，稅捐機關在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準或依合理方法予以推計該營業成本金額。又上訴



人係製造業，必須有相當之原料始得為相當之產出，苟上訴人已製成之成品確須投入相當之原料成本始得製成，上訴人復提出對其有利之證據資料，原審即應依職權調查證據，並斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，如果不予採酌，亦應說明不採之理由，否則即有判決不備理由之違誤。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：許祺昌 委員

本判決指出營業稅與營所稅乃不同稅種，縱有相關聯證據得為參考，法院仍應記明其得心證之理由，不得逕以他判決所認定之事實作為所審理個案之事實。此外，就稽徵機關之職權調查義務及有利不利一體注意原則，亦詳為論述，對納稅者權利之保護有正面之影響，殊值肯定：

##### (一) 判決載明認定理由及依據之義務：

於虛列營業成本之事件中，該虛列之金額，不僅影響營業稅進項稅額之計算，亦同時影響營所稅營業成本，並進而連動至該年度未分配盈餘。因此類事件之特性，稽徵機關有時會先視營業稅事件之結果，再為後續營所稅及未分配盈餘稅事件之處理，此自財政部 80 年 8 月 8 日臺財稅第 800695600 號函揭示：「納稅義務人因同一漏稅事實，涉嫌分別逃漏營業稅及營利事業所得稅，經稽徵機關調查核定應補徵營業稅及營利事業所得稅者，納稅義務人於收到補徵稅款繳款書後，如對核定之營業稅及營利事業所得稅不服，應分別依照稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查。但稽徵機關對有關營利事業所得稅部分復查之申請，可暫緩依稅捐稽徵法第 35 條第 2 項（註：現行第 4 項）規定作成決定，並通知納稅義務人俟營業稅部分經復查、訴願或行政訴訟終結決定或判決應補徵或退還稅款後，再依營業稅部分確定之事實，作為營利事業所得稅復查決定之

參考。」亦可窺見。此特性反應在行政訴訟，即是部分法院逕將營業稅事件認定之事實作為營所稅事件之事實。然而，此作法並未慮及納稅義務人於前階段之營業稅事件，或許因當時的成本考量、未能即時尋得相關證據等各種主、客觀因素，致未曾充分進行訴訟上攻防，倘嗣後審理營所稅事件之法院得逕將營業稅事件認定之事實作為該案之事實，則實際上無異架空納稅義務人就營所稅事件進行訴訟之權利。本判決揭示營所稅與營業稅係不同之稅別，各具課徵要件，二者間並無以何者之成立作為另一稅捐之課徵要件情事，故不得僅以營業稅罰鍰確定判決所認定之事實作為所審理個案之事實，縱有相關聯證據得為參考，法院仍應記明其得心證之理由，貫徹憲法第 16 條人民訴訟權之保障，殊值肯定。

## （二）稽徵機關之調查義務及有利不利一體注意原則：

按納稅者權利保護法第 11 條第 1 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」本判決依此規定，闡明縱使營業稅罰鍰確定事件認定無進貨事實，惟若製成品確需一定原料成本始得製成，稽徵機關仍應依職權調查證據，且就對當事人有利不利之事項一律注意，倘無完整帳證資料可供查核，亦應探究有無依法為合理推計認定之必要。易言之，本判決透過稽徵機關職權調查證據之義務及有利不利一體注意原則，使量能原則之客觀淨所得原則（司法院釋字第 745 號解釋理由書參照）於納稅義務人未盡協力義務之情形下，亦能獲得實踐，充分體現稅法為憲法具體化之精神。

## 五、對判決的未來期許

本判決明白闡示，縱使在前案之營業稅罰鍰事件中，法院已就有無虛報營業成本為論斷，審理後案營所稅事件之法院仍應盡其調查證據及說理之義務，不得



逕將前案認定之事實作為本件之事實，此見解有助保障納稅義務人之訴訟權，期望能對未來實務產生深遠的影響。

此外，承前所述，營業稅、營所稅及未分配盈餘稅在稅額之計算上具有牽連關係，是納稅義務人倘遭認定有虛報營業成本之情形，在三種稅目均可能產生逃漏稅捐之結果，從而被分別裁處罰鍰。學者曾就此種情形是否違反一行為不二罰提出疑慮，法院未來或可再從憲法比例原則角度出發，重新檢視相關見解之妥適性，以進一步發揮保障人權之功能。

#### 補充意見：陳清秀 委員

有關營業稅事件與營利事業所得稅事件二者間關係為何，以往實務上經常以營業稅事件判決為基礎，據以作成營利事業所得稅之課稅處分，本件判決特別指出二者構成要件不同，在進項發票不實而被依據營業稅法規定處罰的情形，在後續營利事業所得稅事件，有關進貨成本是否不實，仍應進一步查證。此一見解具有創意，且符合核實認定原則，值得肯定。

#### 補充意見：鍾騏 委員

- (一) 對於法院判決內容，有論者不區分是否為訴訟標的，一律認為有確定力。然而，行政訴訟法第 213 條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」本判決對此重要問題之說明，以及強調法院應將得心證之各項理由記明於判決，富有意義。
- (二) 營利事業所得稅與加值型營業稅確係不同之稅別，各具課徵要件，但 8,408,550 元部分有無進貨事實，在前後二個判決之間可能具有矛盾關係。對此矛盾關係，如何謀求解決，應是未來法制發展重要課題。

# 最高行政法院108年度判字第217號判決

## 公營事業公司之「私有」文化資產得減免房屋稅及地價稅

### 一、事實摘要

本件被上訴人所有坐落於高雄市○○區○○段等地號之 57 筆土地之○○宿舍群等，於 104 年 8 月 28 日經高雄市政府公告登錄為文化景觀，其中坐落於○○○（系爭）地號土地上之部分宿舍前於 103 年 7 月 29 日經高雄市政府指定並公告為市定古蹟。上訴人於開徵 105 年地價稅時，就上述 57 筆土地核認○○（系爭）地號土地其中面積 1,099.02 平方公尺部分，應按古蹟用地免徵地價稅；另其餘地號等 15 筆土地應按巷道用地免徵地價稅；另餘 41 筆土地則應分別按一般用地、自用住宅用地、公共設施保留地等稅率課徵地價稅，故核定被上訴人應繳納上述 57 筆土地 105 年地價稅合計新臺幣 95,928,728 元。被上訴人不服上訴人未就文化景觀○○宿舍群所定著的系爭土地作成地價稅減徵 50% 的行政處分，申請復查，未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟。案經原審判決將訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。

### 二、判決主文

- (一) 上訴駁回。
- (二) 上訴審訴訟費用由上訴人負擔。



### 三、判決要旨

- (一) 地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，是基於量能課稅原則。若土地因法定原因而喪失或減少其使用或收益的權能時，即應免徵或減徵地價稅，方符合量能課稅原則。
- (二) 鑑於私有古蹟、考古遺址、歷史建築、紀念建築、聚落建築群、史蹟、文化景觀經指定或登錄後，其權利人行使權利受有諸多限制，修正後文化資產保存法第 99 條規定該等私有文化資產及其所定著的土地得減免相關稅捐，以鼓勵人民（包括私法人）參與文化保存工作，其與修正後文化資產保存法第 8 條是為強化公有文化資產保存工作的立法目的有所不同。
- (三) 公營事業依公司法規定設立者，為私法人（司法院釋字第 305 號解釋參照），僅其股份為公有財產；其本身所有的資產，包括經指定或登錄為文化資產者，其性質上仍屬私法人所有的財產（私有財產），並非公有財產。公營事業除依法律有特別規定者外，應與同類民營事業有同等的權利義務規定（國營事業管理法第 6 條參照）。
- (四) 修正後文化資產保存法第 8 條第 1 項所定的「公有文化資產」，固然包括公司組織公營事業所有的文化資產，惟同法第 99 條所定的「私有」文化資產，則未排除公司組織公營事業所有的文化資產。……且修正後文化資產保存法第 8 條是為強化公有文化資產保存工作，其與修正後同法第 99 條規定是為鼓勵人民（包括私法人）參與文化保存工作的立法目的有別，已如前述，故使其享有稅賦減免的優惠，並無重複受益、規範衝突或違反平等原則可言。

## 四、推薦理由

主筆委員：葛克昌 委員

- (一) 稅捐為無對價之公法金錢給付義務，其義務除須有法律依據外，並應具備正當性，始能課予人民負擔義務。本判決對地價稅之實質正當性，指出「地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，是基於量能課稅原則。若土地因法定原因而喪失或減少其使用或收益的權能時，即應免徵或減徵地價稅，方符合量能課稅原則。」將量能原則作為稅法法律解釋及法律補充之基準，而不拘泥於法條文字，使稅法成為憲法價值之統一體秩序。
- (二) 判決基於「法律概念相對說」，對修正後文化資產保存法第 99 條規定私有文化資產及其所定著之土地，得減免相關稅捐，係為鼓勵私人參與文化保存工作。
- (三) 公營事業若依公司法規定而設立者，係為私法人，僅其股份為公有財產；其本身所有之資產，性質上仍屬私法人(公司)之財產，而非公有財產，並應與同類之民營事業處於公平市場競爭之地位。本判決對公司組織之國營事業其法律性質，有深刻認知。
- (四) 本判決具文化國家理念且符合憲法基本國策所揭櫫之精神，值得推薦。

## 五、對判決的未來期許

- (一) 本判決對地價稅基於量能原則之論述，如能援用納保法第 5 條前段規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐。」則為更佳。
- (二) 如能進一步對公司組織之公營事業，其稅捐負擔應與民營事業處在相同之市場競爭地位，以符稅捐中立性原則，並保障其營業自由與以闡述，則更能說明公營事業參與市場競爭，其稅捐負擔應與其競爭對象相同。



# 最高行政法院108年度判字第525號判決

## 事實審須經言詞辯論程序

### 一、事實摘要

- (一) 上訴人 97 及 98 年度營所稅結算申報，列報營業成本及其他費用，經被上訴人依申報數核定課稅所得額；嗣上訴人申請更正營業成本，被上訴人遂按更正申報數核定。後被上訴人接獲通報，查得上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且係於檢舉後始提出，不符稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補繳免罰之規定，核認上訴人虛列成本致短漏報所得稅額，按所漏稅額處以 1 倍之罰鍰。
- (二) 上訴人 96 至 98 年度就未分配盈餘加徵營利事業所得稅，列報依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘，經被上訴人核定；嗣上訴人因前述更正營業成本等事由，一併調增各年度稅後純益，及各該年度 10% 法定盈餘公積提列數，遂申請更正各年度未分配盈餘數，被上訴人並依其核定。嗣被上訴人接獲檢舉，依檢舉資料認上訴人係於以後年度始召開董事會提列更正後盈餘之法定盈餘公積，核與所得稅法第 66 條之 9 第 3 項規定不符，否准其更正，重行核定未分配盈餘並補徵其應納稅額，並就所漏稅額處以 0.5 倍之罰鍰。
- (三) 上訴人就上開罰鍰處分不服，申請復查，復查決定駁回後，提起訴願，經訴願決定駁回。上訴人不服，遂提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1868 號判決駁回。上訴人後提起上訴，經本院 107 年度判字第 368 號判決將前判決廢棄，發回原審法院更審。嗣經原審法院以 107 年度訴更一字第 77 號判決駁回上訴人之訴，上訴人不服，乃提起本件上訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

## 三、判決要旨

- (一) 依行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 2 項規定，行政法院固應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，惟審判長仍應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論；又行政訴訟法第 133 條前段、第 141 條第 1 項規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據。
- (二) 惟調查證據之結果，仍應告知當事人為辯論；再依行政法院組織法第 10 條之 2 第 1 項、行政訴訟法第 125 條之 1 第 2 項規定，司法事務官辦理之事務固包括稅務事件之資料蒐集、分析及提供財稅會計等專業意見，惟行政法院因司法事務官提供而獲知之特殊專業知識，應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎。
- (三) 如果係採納司法事務官對於本稅務事件之資料蒐集、分析及其所提供財稅會計專業意見，則屬因司法事務官提供而獲知當事人所不知之特殊專業知識，依前開行政訴訟法第 125 條之 1 第 2 項規定，即應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎，然遍查原審全卷，未見有踐行此法定程序，容有未洽。
- (四) 原判決……除已論述上訴人「虛列 98 年度之營業成本 21,000,000 元」致漏報該年度課稅所得額「20,828,567 元」（營業成本應減少 21,000,000 元－營業費用應增加 171,433 元）外，對於上訴人漏報 97 年度課稅所得額 60,743,000 元的原因究係出於匿報收入或虛增營業成本，則未加以調查釐清，揆諸前開規定及說明，關於本件上訴人所涉所得稅法第 110 條第 1 項規定漏稅罰的構成要件事實（漏記收入或虛



列成本，以漏報應申報課稅之所得額，致生漏稅的結果），其證明程度是否已達到「幾近於真實的蓋然性」，尚非無疑。

- (五) 按其漏稅額裁處罰鍰時，逕以上訴人補報增加之 97 年度稅後盈餘 69,741,194 元、98 年度稅後盈餘 39,699,170 元作為其於各該年度漏報之未分配盈餘，再乘 10% 稅率為漏稅額（原處分卷二第 222 頁、原處分卷三第 144 頁），而未從上訴人補報增加之 97 年度、98 年度稅後盈餘中減除其先前已核定增加的 96 年度未分配盈餘應納稅額 524,087 元、97 年度未分配盈餘應納稅額 697,412 元，於法尚有未合，原判決未經詳察，遽予維持，容有未洽。
- (六) 揆諸其中「於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者」乃裁處時應考量之事由，**如果行為人於裁罰處分核定前，未主動表明其是否願意繳清稅款及罰鍰，則需由稽徵機關加以詢問始能知悉其意願**，而據以裁處不同的罰鍰金額，此為被上訴人裁量時應遵守的義務。
- (七) 然原審對於前述有利於上訴人的裁量事由，**未加以斟酌，可疑之處則未予以調查釐清，遽行論斷上訴人「未於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」**，而維持被上訴人適用前揭財政部 98 年修正之裁罰倍數參考表所得稅法（營利事業所得稅）第 110 條第 1 項及第 110 條之 2 第 1 項部分第二點前段之規定，就 97 及 98 年度營利事業所得稅部分，按所漏稅額裁處 1 倍罰鍰，並就漏報 96 至 98 年度未分配盈餘部分，按所漏稅額裁處 0.5 倍罰鍰之結果，尚嫌速斷。

## 四、推薦理由

主筆委員：葛克昌、徐偉初委員

- (一) 行政訴訟之基本精神，在於言詞辯論與直接審理原則，然而法律審對事實審審理程序中，是否有違反言詞辯論與直接審理，多予疏忽或略為審查，尤其稅務訴訟對納稅人基本權影響深遠，就此正當法律程序之遵守，多數裁判少有要求。本判決特別注意行政訴訟法的 125 條第 2 項規定：「審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。」並強調同法第 141 條第 1 項：「調查證據之結果，應告知當事人為辯論。」又具體提出將不動產借用他人名義為登記，如何利用「漏計科目收入」、「貸記不實之股東往來科目」、「股東往來會計帳戶」等疑義，均未在準備及言詞辯論程序呈現或提示經調查證據後之結果，亦未告知當事人為言詞辯論。本判決對事實審之言詞辯論原則有精彩論述，必將影響日後人民對程序違法之主張。
- (二) 本判決提出原審職權調查，係採納司法事務官對本稅事件所提供之財務會計專業意見，然縱係如此，仍須賦予當事人充分辯論之機會，始得採為裁判基礎 (行政訴訟法第 125 條之 1 參照)
- (三) 又漏稅法處罰鍰時，常逕以補報增加之盈餘數之 10%，而忽略稅後盈餘應先前已核定增加者，本判決注意及此，實為難能可貴。
- (四) 裁罰前以書面或談話中「承認違章事實，並願意繳清稅額及罰鍰者」，乃裁處時應考量之事由，若行為人於裁罰處分核定前，未主動表明者，則稽徵機關須加以詢問，此乃其處分裁量時之義務。



## 五、對判決的未來期許

本判決針對行政訴訟正當法律程序之要求，尤其在訴訟程序中應讓當事人為事實上及法律上適當完全之辯論，有所充分闡明。惟正當法律程序之遵守有寬嚴之分，其判斷基準在於對基本權侵害之大小，稅務訴訟之權利救濟涉及納稅人之生存權、財產權、職業自由、資訊自主權及婚姻家庭應受國家制度性保障等基本權核心，是以納保法第1條第1項規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」判決中如對稅務訴訟此一特色予以論述，則更添判決價值。

# 最高行政法院108年度判字第32號判決

## 一行為不二罰原則在租稅法上之適用

### 一、事實摘要

上訴人配偶辦理民國 96 年度綜合所得稅結算申報，漏報上訴人取自有限責任臺灣省○○資源回收物運銷合作社（下稱○資社）之營利所得新臺幣（下同）2,139,260 元，經臺灣臺中地方檢察署（下稱臺中地檢署）查獲，通報被上訴人歸戶核定上訴人配偶綜合所得總額 2,729,788 元，綜合所得淨額 2,346,492 元，應補稅額 357,033 元，並按所漏稅額 353,485 元處 1 倍之罰鍰計 353,485 元。上訴人配偶不服，申請復查，經被上訴人 105 年 4 月 28 日財北國稅法二字第 1050015861 號復查決定（下稱原處分）追減營利所得 208,034 元及罰鍰 62,410 元，上訴人仍不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

### 二、判決主文

上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

### 三、判決要旨

裁罰處分部分，上訴意旨所強調之重點為「本案事實應有『一行為不二罰』原則之適用」。而謂「前開漏稅行為經刑事追訴，由臺中高分院以 102 年度上訴字第 1810 號刑事判決，為『刑法第 216 條、第 215 條行使業務登載不實文書罪』」之有罪諭知，而所涉稅捐稽徵法 14 條之逃漏稅捐罪，則經前開刑事判決以與有罪部分有想像競合關係，而不另為無罪之諭知。是以上訴人前開『同一』行為，同時符合前開刑事犯罪構成要件與所得稅法第 110 條之漏稅違章規定，刑事犯罪既經刑事判決確定，即不應再處以所得稅法第 110 條之漏稅罰」云云。但



其此等意見於法尚非有據，無從推翻原判決有關「本件漏稅違章處罰處分合法」之終局判斷結論，爰說明其理由如下：

- (一) 有關實體法之「一行為不二罰」原則，其適用前提以「行為同一」為必要。而行為是否同一之判斷標準，並不取決於「自然意義下之行為界定」，而取決於「法律意義下之行為界定」。所謂「法律意義下之行為界定」，又會與該行為有可能被評價及適用之多個法規範各別規範意旨連結。因此屬法解釋論之議題。
- (二) 而漏稅犯罪行為與故意漏稅結果違章行為之分辨判準，則無法從「認識」稅捐稽徵法第 41 條所定「逃漏稅捐罪」之構成要件而導出。因為所有「故意漏稅違章行為」之行為內容均涉有「誠實義務之違反」，而可能同時符合「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」之「逃漏稅捐罪」要件。而現行司法實務見解之區辨方式則為：
  - 1、逃漏稅捐罪所稱之「詐欺行為」、或「其他不正當行為」，限定於「積極之作為」，而不包括「違反作為義務（主要是誠實申報義務）」之「消極不作為」情形（最高法院 87 年度台上字第 1103 號判決、92 年度台上字第 1624 號判決、74 年度台上字第 1533 號判決、75 年度台上字第 2779 號判決、75 年度台上字第 3700 號判決、78 年度台上字第 1112 號判決與最高法院 73 年度第 4 次會議決議意旨參照）。
  - 2、而故意漏稅結果違章之「行為」認定，因此轉而偏重至「違反誠實申報（作為）義務」之「消極不作為」事實。
  - 3、當然若特定之積極漏稅行為，已符合逃漏稅捐犯罪之構成要件，而成立漏稅犯罪，則「為達成漏稅目標，配合該積極漏稅行為，違反誠實申報義務」之「消極不作為」，因為僅造成單一之漏稅結果，其全部不法內涵已為積極漏稅行為所「吸收」，不在漏稅犯罪之外，另構成漏稅違章行為。

(三)就本案事實而言，前開刑事判決（臺中高分院 102 年度上訴字第 1810 號刑事判決）係將上訴人「違反誠實申報應稅所得義務」之不作為，與其事前以登載不實方式隱藏掩飾該應稅所得之積極作為結合，合併成一個訴訟判斷對象，而對上訴人為「行使業務登載不實文書罪」之諭知。並另對「逃漏稅捐罪」部分，則以「想像競合犯屬裁判上一罪」為由，而在理由中說明「不另為無罪之諭知」。此時從以下之法律觀點言之，對上訴人再處以「故意漏稅結果違章行政罰」，並無違反「一行為不二罰」原則。

- 1、先從刑事法之觀點言之，有想像競合關係之犯罪行為，本質上仍是數個犯罪行為，只是在刑事政策上給予單一評價，而在刑事訴訟法中以「裁判上一罪」視之。因此漏稅行為與行使業務登載不實文書之犯罪行為，在法律評價上顯然是二個行為。
- 2、再從前開刑事判決之理由記載足知，上訴人所涉「逃漏稅捐罪」，刑事法院之所以「不另為無罪諭知」，其理由則係「無法計算逃漏稅額及直接判斷有無逃漏稅捐，依罪疑有利於被告之原則……認（逃漏稅捐犯罪）尚無從證明」（見原處分卷一第 633 頁）。而非確信上訴人無此「故意漏稅行為」存在。
- 3、此外因為逃漏稅捐罪未經認定為「有罪」，而「行使業務登載不實文書罪」之法定刑度，又較稅捐稽徵法第 41 條所定之「逃漏稅捐罪」為輕。因此前開刑事判決對上訴人之罪刑諭知，實質上無法涵蓋（報應）其被提起刑事追訴犯罪行為中之「漏稅行為」不法內涵。不符合隱藏「一行為不二罰」背後之基本法理（即「對行為第 1 次之法律評價及懲處，如已能反應行為之全部不法內涵，第 2 次之重複評價及懲處，即屬過度，有違公平應報之規範價值」）。



4、則從前述「漏稅犯罪與故意漏稅違章分辨標準」之實務見解出發，既然積極漏稅行為，因罪嫌不足而無法定罪，並反應其不法內涵。則前述「申報所得時，違反誠實義務」之漏稅消極不作為，即有「依法單以處以漏稅結果行政罰，以回應其行為不法內涵」之必要。故本案實無「一行為遭二罰」之客觀事實存在。

(四) 從而被上訴人以上訴人漏報所得稅之漏稅故意明確，復有違反誠實申報義務之客觀不作為事實，且造成漏稅結果，而依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以漏稅罰，該裁罰處分即屬合法，原判決予以維持，亦無違誤。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：盛子龍 委員

本案例之判決對於一行為不二罰原則在租稅法上應如何適用，提出相當重要之闡釋。

首先在違章案件可能涉及刑事法律而另有刑事程序進行時，行政罰法第 26 條是否禁止稽徵機關依據租稅行政罰則先行裁處租稅秩序罰，在解釋及適用上不無疑義。依據本案相關判決就此提出有別於目前一般行政罰法案件處理模式之重要闡釋。本案原審判決略謂：「行政罰法第 26 條適用時，行政機關並非不得先行裁罰，縱程序上有違反刑事優先原則之虞，但只要原裁罰處分最終可獲得正當性，解釋上應維持該處分之合法性。以稅捐案件而言，依稅捐稽徵法第 35 條、第 39 條及第 49 條等規定，罰鍰可俟行政救濟程序終結再行繳納，對當事人財產權尚無不利；又倘當事人先行繳納罰鍰，於將來依法廢止時，可給予其利息補償，以填補資金受限所損失之時間利益，非謂同一事件一經偵查，稅捐機關即終局地無管轄權；至經司法機關偵查之事項若與核課處分並非同一事件，就該非同一事件，更難謂稅捐機關無管轄權。」上述法律見解亦獲得最高

行政法院支持。從實證角度觀察，此一見解確有其相當道理。蓋若是比照一般行政罰法案件，採取刑事程序優先原則，則從實證角度觀察，在現行司法實務因為專業能力不足而難以對於租稅犯罪案件為有效追訴及裁罰之實證背景下，後續租稅罰鍰裁處程序之調查與證據保全以及租稅罰鍰債權之保全恐將出現重大缺口。

其次另案刑事判決係將上訴人「違反誠實申報應稅所得義務」之不作為，與其事前以登載不實方式隱藏掩飾該應稅所得之積極作為結合，合併成一個訴訟判斷對象，而對上訴人為「行使業務登載不實文書罪」之諭知。並另對「逃漏稅捐罪」部分，則以「想像競合犯屬裁判上一罪」為由，而在理由中說明「不另為無罪之諭知」。在上述情形，稽徵機關原先科處之租稅秩序罰是否應予以維持，本案判決就一行為不二罰原則在租稅處罰體系之精神出發提出相當細膩且精闢之見解。其說理詳盡，思慮周延，尤其是提出能有效捍衛租稅公平之觀點，更是難能可貴。



## 五、對判決的未來期許

法律之解釋不能脫離法律實證面向，本案承審法官對法律實證面向有非常深入且敏銳之觀察。若能增加對現行司法實務在實證面向上之困境之說明，例如其往往因為專業能力不足，而難以對於租稅犯罪案件為有效追訴及裁罰等結構性問題，以促使稅法界能與實務作更多之對話與反思。

### 補充意見：黃士洲 委員

本號判決提出刑事、行政一行為不二罰中的關鍵要素「一行為」，應如何認定，還需進一步深入了解刑案有罪判決與稅案協力義務違反的行為態樣是否有重疊，對釐清行政罰法第 26 條的具體適用，有相當重要的貢獻。

# 最高行政法院108年度判字第221號判決

## 行政程序上正當法律程序之保障

### 一、事實摘要

- (一) 緣上訴人○○貿易有限公司委由○○國際報關有限公司，於民國 105 年 5 月 16 日向被上訴人財政部關務署高雄關報運進口馬來西亞產製火龍果 FRESH DRAGON FRUIT (HYLOCEREUS UNDATUS) 乙批計 7 項，原申報單價依進口貨物大小規格分別為 CFR USD 1.05/KGM (LARGE FRUIT) 及 CFR USD 0.95/KGM (SMALL FRUIT)，電腦核定 C3 (貨物查驗) 方式通關，被上訴人為加速貨物通關，准上訴人依關稅法第 18 條第 2 項規定繳納新臺幣 (下同) 1,931,291 元保證金先予放行，事後再加審查。嗣被上訴人依據財政部關務署基隆關 (下稱基隆關) 簽復之查價結果，將前述第 1 至 7 項貨物單價均改按 CFR USD 1.51/KGM 核定，經核算應課徵進口稅費計 1,620,138 元 (包括進口稅 1,330,163 元、營業稅 288,202 元及推廣貿易服務費 1,773 元)，以原繳納保證金抵繳後，應退還保證金計 311,153 元予上訴人，被上訴人並於 105 年 11 月 15 日將「退還保證金通知書」送達上訴人。上訴人對被上訴人將系爭貨物單價改按 CFR USD 1.51/KGM 核估完稅價格不服，循序提起行政訴訟，經原判決駁回後，提起本件上訴。
- (二) 上訴人爭執主張「依上訴人進口報關單所記載，上訴人進口之白肉火龍果依規格大小區分為「CFR USD 1.05/KGM」(LARGE FRUIT)、「CFR USD 0.95KGM」(SMALLFRUIT) 兩種申報單價，顯見兩種規格之白肉火龍果具有價格上之差異，因而形成其關稅「稅基 (產品單價)」之不同。



詎被上訴人無視產品規格大小所形成「稅基（產品單價）」之差異，逕以農產品批發市場交易行情站之「每天進口火龍果最大交易量平均價（即90元/公斤）」此一「單一價格」，針對上訴人所進口兩種規格不同之產品核定「單一完稅價格」，導致上訴人無論進口高單價或低單價之白肉火龍果，均須依單一完稅價格繳納關稅，造成實質上「稅基（產品單價）」不同之兩種產品遭核定同樣之完稅價格，被上訴人此舉明顯悖離「核實課稅原則」，且被上訴人逕採農產品批發市場105年5月19日至25日間有關「進口火龍果」（可能為白肉火龍果，亦可能為紅肉火龍果）品項之最高價「90元/公斤」作為認定上訴人進口火龍果之市場交易價格，不僅與經驗法則、論理法則不符，顯係以片面資訊作為稅捐核課之基礎而違反核實課稅原則。

- (三)被上訴人則答辯主張：依駐馬來西亞辦事處經濟組於105年8月23日函覆、中央銀行外匯局105年8月24日函覆及上訴人委任訴外人○○○於105年10月21日之訪談紀錄可知，國外供應商未能證明報關發票為真，且上訴人並未付款予國外供應商，是原申報價格是否為本件實際交易價格，尚非無疑，依據關稅法第29條第5項規定，視為無法按該條規定核估其完稅價格，故無關稅法第29條之適用。又本件查無出口日期前後30日內按關稅法第31條規定同樣貨物及第32條規定類似貨物之相關資料可供核價參考；又上訴人所附國內銷售發票，並未登載買受人資料，自無從查證買賣雙方是否有特殊關係，亦無法取得「第一手交易階段之價格」（銷售發票無法採信），且開立日期為105年6月30日，係在本件送查價之後，與本件系爭貨物放行日期105年5月18日，時間差距42日，異於新鮮蔬果之交易慣例，尚難據依關稅法第33條規定按國內銷售價格核估完稅價格；又未提供國外生產或取得成本之相關資料，亦無關稅法第34條規定之適用，被上訴人乃依據關稅法第35條規定，按查得之資料，以合理方法核定之，於法並無不合。

## 二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

## 三、判決要旨

「關稅法第 29 條第 1 項、第 2 項、第 5 項：「(第 1 項) 從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。(第 2 項) 前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付之價格。……(第 5 項) 海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」第 31 條第 1 項、第 2 項：「(第 1 項) 進口貨物之完稅價格，未能依第 29 條規定核定者，海關得按該貨物出口時或出口前、後銷售至中華民國之同樣貨物之交易價格核定之。……。(第 2 項) 前項所稱同樣貨物，指其生產國別、物理特性、品質及商譽等均與該進口貨物相同者。」

「按關稅法施行細則第 13 條第 1 項規定：『海關對於依本法第 29 條第 5 項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。』考其立法理由，乃在海關對於完稅價格之核估具有時效性，乃賦予納稅義務人就海關之合理懷疑有當面申辯之機會，此為海關核稅之特別程序，與行政程序法第 103 條第 7 款規定，係行政機關得不給予陳述意見機會之一般規範者尚有不同。本件基隆關雖曾函請上訴人至該關說明案情，惟上訴人委請○○○至基隆關接受談話時，基隆關機動稽核組僅訊問○○○系爭貨物價格如何訂定？有無簽約？有無供應商之原廠價目表？價款如何支付及已否支付？等事項，惟對於引起基隆關合理懷疑上訴人所提示之供貨商出口發票並非真正之兩項重要文件，即駐馬來西亞辦事處經濟組 105 年 8 月 23 日馬來經字第 10500008140 號函，及中央銀行外匯局 105 年 8 月 24 日



臺央外捌字第 1050031375 號函(隨函檢送匯出款資料)，基隆關均未提示予○○○，使其有合理申辯之機會，亦未說明基隆關合理懷疑系爭供貨商出口發票並非真正之理由，難謂已符合關稅法第 29 條第 5 項及關稅法施行細則第 13 條第 1 項之規定。上訴意旨主張基隆關於 105 年 10 月 21 日談話紀錄中未說明其懷疑供貨商出口發票真偽之理由，不僅導致上訴人未能及時協助釐清發票真偽或補充提出付款信用狀以佐證申報交易價格之真實性，被上訴人查價過程更與法有悖等語，尚屬非虛。

#### 四、推薦理由

**主筆委員：陳清秀 委員**

關稅法考量課稅對象之交易資料，通常係由納稅者自己持有或管領，因此在稽徵程序上，課予納稅者協力義務，要求其應提示相關交易文件之協力義務，在納稅者履行其協力義務後，海關如對於其所提出之交易文件等資料，發現有真實性及合理性疑義時，應給予納稅者說明澄清之機會，此為行政程序之聽審請求權之精神所在。

關稅法第 29 條第 5 項即規定：「海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。」同法施行細則第 13 條第 1 項規定：「海關對於依本法第 29 條第 5 項規定由納稅義務人提出之帳簿單證仍有合理懷疑者，應向納稅義務人說明其懷疑之理由，並給予納稅義務人合理申辯之機會。納稅義務人並得請求海關以書面說明其懷疑之理由。」就海關對於完稅價格之核估，如要偏離納稅者申報之交易價格時，應賦予納稅義務人就海關之合理懷疑有當面申辯之機會，此為海關核稅之正當法律程序之保障。本件判決對於落實稽徵行政程序之正當法律程序保障，具有正面意義，值得肯定。

## 五、對判決的未來期許

本件判決落實關稅法第 29 條第 5 項及同法施行細則第 13 條第 1 項規定之正當法律程序保障，具有相當價值。此一法理，並非關稅稽徵程序所獨有之原則，在納稅者權利保護法施行後，該法第 10 條明定：「主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。」在適用本條規定時，應可引進上述關稅法第 29 條第 5 項及同法施行細則第 13 條第 1 項以及本件判決之意旨，以具體化稅捐稽徵程序上正當程序保障之內涵。

### 補充意見：盛子龍 委員

本案強調納稅人陳述意見權之保障，對於正當法律程序原則在租稅法領域之落實有重大意義。



# 最高行政法院108年度判字第39號判決

## 舉證責任之認定

### 一、事實摘要

被上訴人委由○○報關有限公司（下稱○○公司）於民國 104 年 3 月 25 日向  
上訴人報運進口韓國產製「KOREA ORIGIN DRIED MUSHROOM」乙批，貨品  
分類號列第 9810.00.00.00-2 號「第 0712.39.20.00 號之乾香菇」，稅率新臺幣  
（下同）110 元／公斤或 25%從高徵稅，輸入規定 F01（輸入商品應依照「食品  
及相關產品輸入查驗辦法」規定，向衛生福利部食品藥物管理署申請辦理輸入  
查驗）、MW0（大陸物品不准輸入），並檢附輸入關稅配額證明書與經駐韓國  
臺北代表部認證之原產地證明書，經電腦核定通關方式 C3M（人工查驗）。上  
訴人所屬驗貨人員與○○公司人員共同開櫃查驗，取具代表性樣品送請行政  
院農業委員會「雜糧蔬菜特作協助鑑定小組」（下稱鑑定小組）進行產地鑑定，  
因產地尚待確認，依關稅法第 18 條規定，准被上訴人繳納相當金額之保證金  
後，貨物先予放行。

嗣上訴人依查得事證及鑑定結果之資料，綜合認定系爭乾香菇產地為中國大陸，  
改歸列貨品分類號列第 0712.39.20.00-0 號「乾香菇」，稅率 369 元／公斤，  
輸入規定 F01 及 MW0，核非屬經濟部公告准許輸入之大陸物品，被上訴人報  
運貨物進口，有虛報所運貨物產地，涉及逃避管制情事，並參財政部關務署基  
隆關簽復查價結果，實到貨物按原申報單價核估完稅價格，作成 104 年 11 月  
11 日 104 年第 10400765 號處分書（下稱原處分）：一、虛報貨物產地、逃避  
管制部分：依海關緝私條例第 37 條第 3 項規定轉據第 36 條第 1 項、第 3 項  
規定，處貨價 1 倍之罰鍰計 1,527,965 元，併沒入貨物，惟因貨物已放行，無法

裁處沒入，乃依行政罰法第 23 條第 1 項規定，裁處沒入貨物之價額 1,527,965 元。

追徵所漏稅款部分：系爭貨物應歸列貨品分類號列第 0712.39.20.00-0 號「乾香菇」，按國定稅率第 1 欄 369 元／公斤課稅，經計算結果，應課徵進口稅 1,107,000 元、營業稅 131,748 元及推廣貿易服務費 +E7611 元。因原申報營業稅 95,497 元已自押金辦理抵繳，乃依海關緝私條例第 44 條、營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，追徵所漏進口稅款計 1,143,862 元（包括進口稅 1,107,000 元、營業稅 36,251 元、推廣貿易服務費 611 元）。

營業稅罰鍰部分：逃漏營業稅 36,251 元（所漏營業稅稅額為 131,748 元－95,497 元＝36,251 元），被上訴人已填具同意書，同意於裁罰處分核定前以足額保證金抵繳稅款，爰依營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）之規定，處所漏營業稅額 0.6 倍之罰鍰 21,750 元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。上訴人不服，乃提起本件上訴。

## 二、判決主文

上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

## 三、判決要旨

（一）被上訴人委由報關公司於民國 104 年 3 月 25 日向上訴人（財政部關務署高雄關）報運進口韓國產製乾香菇（韓國○○商社）乙批，稅率新臺幣（下同）110 元／公斤或 25%從高徵稅，輸入規定 F01- 向衛生福利部食品藥物管理署申請辦理輸入查驗及 MW0（大陸物品不准輸入），並檢附輸入關稅配額證明書與經駐韓國臺北代表部認證之原產地證明書，經電腦核定通關方式人工查驗，取具樣品送請行政院農業委員會鑑定小組進行



產地鑑定，貨物先予放行。嗣上訴人依查得事證及鑑定結果之資料，綜合認定系爭乾香菇產地為中國大陸，改歸列貨品分類號列，原處分(1)虛報貨物產地、逃避管制：依海關緝私條例第 37 條第 3 項規定轉據第 36 條第 1 項、第 3 項規定，處貨價 1 倍之罰鍰計 1,527,965 元，併沒入貨物，惟因貨物已放行，無法裁處沒入，乃依行政罰法第 23 條第 1 項規定，裁處沒入貨物之價額 1,527,965 元。(2)追徵所漏稅款：系爭貨物應歸列貨品分類號列「乾香菇」，按國定稅率應課徵進口稅 1,107,000 元、營業稅 131,748 元及推廣貿易服務費 611 元。因原申報營業稅 95,497 元已自押金辦理抵繳，乃依海關緝私條例第 44 條、加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條第 1 項第 7 款及貿易法第 21 條第 1 項規定，追徵所漏進口稅款計 1,143,862 元（包括進口稅 1,107,000 元、營業稅 36,251 元、推廣貿易服務費 611 元）。(3)營業稅罰鍰：逃漏營業稅 36,251 元，被上訴人已填具同意書，同意於裁罰處分核定前以足額保證金抵繳稅款，爰依營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，處所漏營業稅額 0.6 倍之罰鍰 21,750 元。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。上訴人不服，乃提起本件上訴。

(二)被上訴人自韓國進口系爭乾香菇，所提原產地證明書經駐韓國臺北代表部驗證，形式上證實大韓商工總會產地證明書之簽名為真正，上訴人亦未排除其真實性，則無論以實到貨物查驗取得之證據及文書證據綜合研判，系爭乾香菇原產地來源為韓國，幾可認定。且已填送貨物進口報單，並檢附發票、裝箱單，及繳驗輸入關稅配額證明書、原產地證明書，難謂未克盡關稅法第 16 條第 1 項及第 17 條第 1 項規定之進口貨物申報協力義務，故上訴人以系爭乾香菇產地為中國大陸，改歸列貨品分類號列提高課稅額，追徵所漏進口稅款，**其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率 75%以上），始能認為真實**；至於處罰部分，被上訴

人本無協力義務，對其以虛報貨物產地、逃避管制，裁處貨價 1 倍罰鍰，併沒入系爭貨物價額，及以逃漏營業稅處罰鍰，其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始能認為真實。

- (三) 影響商品價格之因素眾多，山東農協既提供其與韓國○○商社 2014 年度之交易資料，可知○○商社於 2014 年（即 103 年）確實曾向山東農協購買韓國乾香菇，即具有提供被上訴人 103 年韓國乾香菇之能力，此與被上訴人所述其購買前年度乾香菇存貨情節尚屬相符，難謂不可採信，上訴人徒以交易價格及山東農協 Shopping Mall 網頁所載商品，遽認定系爭乾香菇非○○商社於 2014 年購自山東農協，即嫌速斷。
- (四) 綜合研判系爭乾香菇「成分特性偏向日本、韓國與中國大陸樣本，較接近日本、韓國樣本」的誤判比例只有 8%，原產地為韓國的證明程度已達到「高度蓋然性」（蓋然率 75% 以上），自應為有利於被上訴人之認定。
- (五) 最高行政法院 104 年度判字第 750 號、105 年度判字第 647 號判決意旨固揭示貨物進口人負有誠實申報之義務，此僅為納稅義務人的協力義務，並非舉證責任，且該等判決認定事實情節及所憑證據情形，核與本件殊異。原審並無判決不適用法規、適用不當、不備理由或理由矛盾等違背法令情形。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。
- (六) 原審並無判決不適用法規、適用不當、不備理由或理由矛盾等違背法令情形，駁回上訴。



#### 四、推薦理由

主筆委員：李顯峰 委員

- (一) 本案關係跨境貿易原產地查證，系爭乾香菇如為中國大陸生產則不得進口，透過市場供需及商品品質及價格推估查證，據以適用課徵關稅及營業稅標準等經濟活動流程相當廣泛流長，判決爰引眾多相關法規，包含憲法 §23、進口貨物原產地認定標準 §4、行政罰法 §7、23、行政訴訟法 §98、125、133、136、176、189、255、稅捐稽徵法 §12-1、行政程序法 §9、36、43 條、民事訴訟法 §277、356、臺灣地區與大陸地區人民關係條例 §35、貿易法 §5、11、21、海關緝私條例 §1、3、4、36、37、44、50、加值型及非加值型營業稅法 §41、51、關稅法 §16、17、18、海關緝私案件減免處罰標準 §17 及納稅者權利保護法 §7、11 等，善盡憲法保障人民生存權及職業自由等權益。
- (二) 在資訊不對稱情形下，周詳彙集分析國際貿易複雜行為事實的認定，反覆比較山東及韓國香菇市場供需情勢及價格生產成本，以認定系爭進口乾香菇的原產地。判決指出影響商品價格之因素眾多，上訴人認定(1)被上訴人進口(含運費)價格每公斤 16 美元價格，遠低於山東農協售予韓國○○商社中品乾香菇價格每公斤 23.3 美元；(2)韓國乾香菇自給率僅為 35.65%，無能力出口，據此即判認系爭乾香菇原產地為中國大陸與事實未合。且未能依據農委會對於山東與韓國香菇品質檢測的經驗報告，本案判決認定不能僅憑交易價格即推定被上訴人有進口禁止輸入之物品而涉及逃避管制之行為。(判決要旨(三)、判決要旨(四))
- (三) 指出**不能以推定方式核定逃漏稅處罰**。經由農委會檢測報告及市場供需條件等可以證明系爭進口乾香菇原產地為韓國的程度已達到「高度蓋然性」(蓋然率 75%以上)。**至於處罰部分，判決指出被上訴人無協力**

**義務，並非舉證責任。**對其以虛報貨物產地、逃避管制，裁處貨價 1 倍罰鍰，併沒入系爭貨物價額，**及以逃漏營業稅處罰鍰，其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」(蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性)**，指出上訴人未能符合幾近於真實的蓋然性即據以核定虛報貨物產地，推定各項處罰措施，應為被上述人(納稅義務人)做出有利的認定。保障納稅義務人的權益。(判決要旨(五))

## 五、對判決的未來期許

本案判決已善盡憲法保障人民生存權及職業自由等權益，指出應為納稅義務人做出有利的認定。對於國際間貿易活動日益蓬勃發展，我國許多生產消費原物料大多仰賴進口供應，對於進口商品原產地的認定及檢測宜有更完整公證效力的檢測機構所提供的檢測報告供司法相關機關參研。

爰引「高度蓋然性」(蓋然率 75% 以上)及「幾近於真實的蓋然性」(蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性)等判決經濟活動的基本理由及準確度，仍存有若干程度不確定性，宜補充加以完整陳述，能供上訴人與被上訴人雙方更為確認信服。



### 補充意見：蔡朝安 委員

- (一) 在稅務案件中，關於課徵租稅構成要件事實之認定，依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法第 7 條第 4 項及第 11 條第 2 項，應由稅捐稽徵機關負擔（客觀）舉證責任；而關於租稅裁罰的要件事實部分，依納稅者權利保護法第 11 條第 2 項，亦應由稅捐稽徵機關負擔（客觀）舉證責任。
- (二) 然而，過往實務上不乏有將納稅義務人的協力義務，與稅捐稽徵機關的舉證責任混為一談之情形；例如，僅以納稅義務人未盡協力義務，便逕為不利人民之事實認定，未考量稅捐稽徵機關依行政程序法第 36 條、納稅者權利保護法第 11 條第 1 項及第 2 項之規定，應依職權調查相關證據，且負有（客觀）舉證責任。本判決值得讚許之處在於，法院清楚地區辨納稅義務人協力義務與稅捐稽徵機關舉證責任之不同，同時也指出課徵租稅與租稅裁罰證明程度之不同，並以量化方式將其客觀化，有助於落實納稅者權利保護法之相關規定，並確實保障納稅人權利。

# 最高行政法院108年度判字第311號判決

## 解釋函令與職權調查

### 一、事實摘要

上訴人97年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益新臺幣（下同）45,675,753元，全年所得額－41,316,194元，課稅所得額－6,441,911元，應納稅額0元，被上訴人原按申報數核定，嗣獲通報上訴人有處分不良債權增益158,115,800元及財產交易損失22,378,450元，乃重新核定出售資產增益為135,737,350元，全年及課稅所得額100,817,858元，漏報所得額125,550,223元〔處分不良債權增益158,115,800元－（已申報出售資產增益45,675,753元－重複認列處分系爭不良債權稅費13,110,176元）〕，除補徵漏稅額25,194,464元（課稅所得額100,817,858元×稅率25%－累進差額10,000元）外，並按所漏稅額處以0.8倍之罰鍰計20,155,571元。

上訴人不服，申經復查，獲追減全年及課稅所得額74,462,001元及罰鍰變更為3,947,378元。上訴人就復查結果對其不利部分猶未甘服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，僅就罰鍰部分，提起本件上訴（本稅部分已經確定）。

### 二、判決主文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄。廢棄部分訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。



### 三、判決要旨

對於涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，固容許主管機關對課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「行政函釋」方式為之(司法院釋字第500號解釋參照)；**但對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，必須法律或經具體明確授權之法規命令，對其內容、客體及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為者，始符處罰法定原則**(行政罰法第4條參照)，不應僅以「行政函釋」作為主觀可歸責性或可非難性的依據。……而行政函釋則係行政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，其性質為行政規則，乃上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規效力之一般、抽象之規定，僅具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力(行政程序法第159條、第161條參照)，人民並不易知悉而予遵行，自不得逕以納稅者不遵守行政函釋，遽認其具有主觀可歸責性或可非難性。

### 四、推薦理由

主筆委員：黃源浩 委員

#### (一) 解釋函令作為稅法之法源

解釋函令，係指法律制頒以後，負責執行法律之行政機關在面對個案問題之際，針對法律規範之內容所進行之闡釋。此等行政行為在不少法治國家均有之，如德國稱作「Rechtlinie (在此應當要特別小心，內國法上的 Rechtlinie 應當要和歐盟法上的 EU-Richtlinie 分開來，後者是有一定程度拘束力的)」，在法國有所謂「les circulaires administratives」，日本有所謂「行政通達」等等。一般而言，這類的規範並非獨立存在、也非正式的或者形式意義的法規範，而係依附在被解釋對象的法規而存在，功能也與我國的解釋函令接近，合先述明。

針對此類機關內部之法律規範，可以確定者乃解釋函令之作成並不需要法律依據（當然，機關也有可能利用這個特徵，偷渡若干應當以授權命令甚至法律規範之事項）。也因此，國內多數見解，多半傾向認為其法律位階至多該當於行政程序法第 159 條所稱之「行政規則」之屬性，這可以參見司法院大法官釋字第 505 號的見解。因此理論上在憲法第 19 條「租稅法律主義」的體例之下，解釋函令應當無法成為稅法之法源。但是，這樣的說法事實上太過籠統。蓋因為所謂的「法源」，可能包括法律的效力來源，也可能包括法律的認識來源。就算稅法上解釋函令不能夠創設新的租稅構成要件、開徵新的稅目，但是在實際上，稅務行政多依據財政部解釋令函執行，只要納稅人方面不予爭執，有關稅捐法規的解釋、適用的大多數問題，概依解釋令函解決，因此，在現實的層面，解釋令函與法源具有同樣的機能。而且，為確保稅捐法規的統一公平的執行，減輕稅務人員以及稅務代理人的適用法令遭遇疑義之困難與工作負擔，並使稅捐稽徵機關的行為，具有預測可能性，進而提高稅捐法規的安定性，也有使解釋令函存在的必要。倘若沒有解釋令函，而委由各稅捐機關獨自判斷以解釋適用稅法規定時，則稅務行政勢必陷於相當混亂的狀態。也因此，事實上行政規則在我國稅法領域中亦有其一定之規範效力，乃無可否認。也因此，解釋函令在我國稅法制度中的地位，可謂十分特別。甚至在一定範圍內，學說上甚至容許解釋函令在一定範圍內可以享有溯及既往之效力，而使得此類附屬性的法律規範，經常被賦予過重的任務，而與憲法第 19 條的意旨未盡相符。

## （二）稅法規範中的解釋函令與本件判決

針對稅法上解釋函令所發生的問題，我國納稅者權利保護法第 3 條設有規定：「（第一項）納稅者有依法律納稅之權利與義務。（第二項）前項法律，在直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。（第三項）主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐」。而這樣的



要求，學說上向有主張應當進一步與解釋函令撤銷訴訟在法制上進一步配合，以圖避免稅捐稽徵機關過度擴張行政規範權力<sup>1</sup>。就此而言，最高行政法院能在法制設計未盡之際，透過職權對於實務上所存在的、稅捐稽徵機關經常只知函令而未思考法律制度意旨的現象予以糾正，值得肯定。針對以解釋函令判斷當事人在具體訴訟案件中故意過失之有無，指出「非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定，僅具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力（行政程序法第159條、第161條參照），人民並不易知悉而予遵行，自不得逕以納稅者不遵守行政函釋，遽認其具有主觀可歸責性或可非難性」，不僅值得贊同，同時也發揮了司法機關在整體解釋函令制度尚未完備之際，填補制度缺漏的功能，實值贊同。

#### 補充意見：陳明進 委員

本件行為時為 97 年度，而國稅局援引財政部核課以購買之不良債權承受法拍擔保品，有關處分不良債權利益課稅所得核算之函釋，均在本件行為後發布，故本判決指摘國稅局未審究上訴人是否為資產管理公司，要求其依相關財政部函釋意旨，於承受抵押物時，即認列處分不良債權損益，是否具有期待可能性，闡明不得逕以納稅者不遵守行政函釋，遽認其具有主觀可歸責性或可非難性，對於行政機關處以人民罰鍰，應以違反法律為要件，並非以違反主管機關之行政函釋即當然為充分條件，有清楚之闡明，值得行政機關參考。

---

<sup>1</sup> 理論上，這類附帶性的法律規範並非行政處分因此在我國目前實務中並不能直接成為撤銷訴訟之客體。雖然司法院大法官釋字第137號解釋曾指出：「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解」。但實際運作上，會在非訴訟標的前提事項爭議中說明解釋函令是否合法合憲者，並不常見。因此，本為作者向來認為，這樣的法制因難不引入解釋函令撤銷訴訟，難建其功。參見黃源浩，論稅務訴訟之改革：納稅者權利保護法遺漏的一章，法學叢刊，248期，頁22以下。

今年是第九屆舉辦《最佳稅法判決評選》活動，評選委員們透過挑選判決案例、撰寫評選意見與開會討論，順利完成本年度的評選工作。在每一年的評選過程中，參與評選的教授、稅務律師及會計師，都以非常專業的角度及客觀的立場，針對判決個案的技術性與複雜度，深入探究與分析，並秉持以往的嚴格選案標準，選出對納稅人權利、稅務救濟程序具有開創性意義及影響力的個案判決。透過這個活動，主辦單位的評選委員們展現了推動提升稅務司法判決品質的期許，也對投入心力審查稅務訴訟案件的法官們，給予熱烈的掌聲！

