



# 2021 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

ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY

# 2021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、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
臺灣大學財稅法學研究中心主任、 臺灣大學法律學院專任教授 柯格鐘	8
資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長 許祺昌	10
普華商務法律事務所合夥律師 李益甄	12
【2021 臺灣年度最佳稅法判決評選委員介紹】	14
【2021 臺灣年度最佳稅法判決】	22
最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決 租稅法上責任債務之界限	23
臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1155 號判決 稅務案件有關經濟觀察法之適用	32
臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1649、1650 號判決 以股換股的併購模式與股東證券交易所所得的實現	43
最高行政法院 109 年度大字第 4 號裁定 退稅請求權消滅時效起算點	48
最高行政法院 109 年度判字第 202 號判決 推計課稅時稅捐稽徵機關之舉證責任	54
最高行政法院判決 109 年度判字第 33 號判決 納稅義務人之協力義務範圍及量能課稅原則	59

最高行政法院 109 年度判字第 49 號判決 本稅確定判決是否拘束處罰判決	64
最高行政法院 109 年度判字第 335 號判決 盈虧互抵之法定要件具體化	68
臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1655 號判決 稅捐法事件中贈與與否之認定應回歸民事法相關概念	74
最高行政法院 109 年度判字第 397 號判決 行政法院審酌納稅義務人有無繳現困難，應就遺產本身整體為觀察	78
<b>【2021 臺灣年度優良稅法判決】</b>	<b>88</b>
臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1307 號判決 進口貨物核定稅則號則事件	89
最高行政法院 109 年度判字第 198 號判決 稅捐裁罰應考量所得利益與罰鍰額度，不應悖於比例原則、 平等原則、責罰相當原則	95
最高行政法院 109 年度判字第 449 號判決 於登記取得所有權後二年內移轉不動產應依實質判斷是否符合 課徵特銷稅之要件	102
最高行政法院 109 年度判字第 563 號判決 列舉扣除非現金捐贈，其價額之計算，以標的移轉日之價格為準	107
最高行政法院 109 年度判字第 596 號判決 推計課稅之法規範依據認定	112
臺北高等行政法院 109 年度訴字第 238 號判決 稅捐撤銷訴訟之法院自為判決與處分權主義的運用	119

# 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，評選委員認為質與量均有提昇，基於鼓勵法院作出保障納稅者權利之立場，擇優共16則入選年度稅法判決，又入選判決中最高票者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109年度判字第434號判決】針對營利事業之股東為百分之百外資之案型，改變歷來之實務見解，排除營利事業超額分配責任之適用，雖本爭議已隨同107年廢除設算扣抵制度走入歷史，惟本判決就如何解釋適用稅法有深具指標性之

論述，於修法後仍不減其重要性，殊值推薦。【臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1155 號判決】明白指出經濟觀察法係貫穿法律適用之原則，其法律依據為納保法第 7 條第 1 項（經濟解釋）及第 2 項（實質事實認定）。並指出徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實，而非僅就實質課稅。本判決之重要價值更在於該原則之具體運用，為先前判決所少見，尤其能指出稽徵機關常見運用之誤謬。【臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1649、1650 號判決】從法律與經濟實質觀點判斷股份轉換的權利義務與財產權性質，雖仍有爭議，但有助於釐清我國企業併購過程的諸多難解稅負爭議，並提供較為細緻合理的個案判斷指導原則，亦值肯定。【最高行政法院 109 年度大字第 4 號裁定】指出稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效應回歸適用行政程序法第 131 條第 1 項時效期間十年之規定，使其回歸消滅時效的規範體系中，並基於人民信賴之保護，從修法後起算時效，捨棄不真正溯及既往之理論，合於保障納稅義務人之權利，尤其有意識地使用法學方法之論述，十分值得參考。【最高行政法院 109 年度判字第 202 號判決】就推計課稅時，稅捐稽徵機關所應負的舉證責任內涵、行政法院職權調查原則有詳細正確之論述，殊值推薦。【最高行政法院 109 年度判字第 33 號判決】明確表明必須以量能課稅原則作為稅捐法治的論述基礎，以符合規範本旨之正確涵攝，且稽徵機關應予以實質調查，並依調查結果正確適用「減免地價稅實證法」，作成是否減免地價稅之合法判斷，不得以納稅義務人之協力義務相混淆，其所持立場與大法官釋字第 537 號解釋所持見解相互一致，彰顯納稅人權利保護之根本價值判斷，殊值贊同。【最高行政法院 109 年度判字第 49 號判決】指出本稅核課處分確定判決之既判力，僅及其訴訟標的，不及於原因事實本身，於嗣後之同一基礎事實所涉漏稅罰之撤銷訴訟亦非不得為相反之主張，對此予以辨明殊值肯定。【最高行政法院 109 年度判字第 335 號判決】一方面肯認行政機關有權以行政函釋將「帳證完備正確」之規範要求具體化，但另一方面也指出法院對行政函釋之規定內容是否過於嚴格，牴觸解釋對象之規範意旨，有規範審查權，此論述不僅兼顧實務，亦揭示比例原則、法律優位原則等法治國原則之重要內涵，並且係權力分立原則之具體展現，亦係憲法保障納稅人權利之具體展現。【臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1655 號判決】指出判斷參加人移轉系爭土地予原告是「有償」或「無償」應借助民事法相關概念探索，此案對於將來之類似案情有參考價值，然其仍重申實質課稅原則乃稅法上特殊課稅原則，有待個案中具體化、細緻化之解釋適用，殊值肯定。【最高行政法院 109 年度判字第 397 號判決】則針對實物抵繳之認定提出重要標準，且進一步闡述審酌有無繳納困難，自應就財產整體為觀察，並強調應詳加調查稅款之繳清是否源於遺產，不得以其已繳納完畢遺產稅逕謂不符實物抵繳之繳現困難要件，亦為委員們肯認。

## 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，特別是研究生張能得協助安排、研究生李筱萱與研究生林芊瀨協助蒐集、整理文稿，特此致謝。





臺灣大學財稅法學研究中心主任

臺灣大學法律學院專任教授

---

## 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法院所為稅法判決，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(2021年)雖然因為繼去年新冠病毒疫情在全球範圍內仍未停止緣故，兩岸稅法研討會仍將暫緩舉辦，但此一稅法最佳判決評選活動，延續去年如期舉辦而仍不停止。

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稅務法律服務營運長  
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  
東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員  
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 10 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。



普華商務法律事務所合夥律師

---

## 李益甄

司法判決的品質，所影響者不僅是個案當事人的權利得否實現，也是彰顯國家司法公信力的重要依據，藉由「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，我們希冀對於優異的司法判決予以肯定，進一步提升人民對國家司法的信任，也期待我國的稅制環境與稅法教育能更趨完善。

### 一、司法判決品質之肯定

司法判決的品質，有賴個案承審法官於案件審理過程中仔細推敲與琢磨，於評選最佳稅法判決的過程中，可明顯發現優異的稅法判決，並非僅形式上地適用法律，而係考察立法背景所欲規範的情形，該法規範是否合乎法律保留原則、法律優位原則及量能課稅原則等憲法誠命，就當事人爭議部分詳予闡釋，此類判決，可作為法官、稽徵機關、律師及會計師等相關領域工作者學習之對象。我們無法給予撰寫優秀判決的法官物質上的鼓勵，但希望藉由評選最佳稅法判決，對個案承審法官為我國稅務判決品質的辛勞與努力，獻上最高的肯定。

## 二、提升人民對國家司法之信任

人民對司法的信任，並非一蹴可幾，而係透過法院的判決，一步步慢慢地堆砌而成。自 2012 年「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動舉辦以來，今年已邁入第 10 屆的評選活動，我們發現有越來越多的司法裁判，更加著重對案件當事人，不論係稽徵機關抑或是人民，對於各項爭議逐一論述並解釋其認事用法的過程，秉持稅捐法定主義與量能課稅原則之平衡進行裁判，納稅者權利保護之意識也更加抬頭。我們期待藉由評選活動與相關稅務裁判的累積，不僅可以使相關工作者了解稅法實務的情況，也使此類出色的稅法判決更廣為人知，進而提升人民對於國家司法裁判的信任度。

## 三、完備我國稅務環境與稅法教育

我國稅務環境除法律與相關法規命令外，亦透過大量的解釋函令予以堆疊而成，此造成之現象係解釋函令對於稽徵機關而言，具高度重要性，然而於稽徵機關與人民發生稅務上之爭議時，法官作為爭議最後定奪者，其依「法」審判，法規命令與解釋函令倘違背法律之意旨，法官並不受其拘束，但此制度的運行，必須法官本身具備稅務的專業知識，始能在複雜的稅務領域中，持續以法律為依歸進行審判。然過往專精於稅法領域者，往往是會計背景的相關人才，法律人相對缺席，此與學生在法學院的稅法教育相較於傳統的民刑事而言偏少有關。期待最佳稅法判決的評選，除肯定承審法官在個案上的努力之外，也藉由法院的裁判，重新審視我國的稅務規範架構，近一步將此深化至稅法教育，為臺灣的稅務環境開創嶄新的康莊大道。

希望未來「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動能持續舉辦，透過學者與實務工作者對於法院判決的研討交流，為臺灣稅務環境的幼苗，提供充足的養分，持續成長茁壯。

# 2021 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





### 林世銘教授

#### | 學歷 |

- 美國亞利桑那州立大學會計博士
- 臺灣大學商學研究所商學碩士
- 政治大學財稅學系法學士

#### | 現職 |

- 臺灣大學會計學系特聘教授
- 臺灣大學申訴評議委員會主席
- 財政部臺北國稅局復查委員會委員
- 高雄市政府公共債務委員會委員

#### | 經歷 |

- 臺灣大學會計學系系主任
- 臺灣大學管理學院行政副院長
- 行政院賦稅改革委員會委員
- 財政部賦稅革新小組委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會顧問
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 會計研究月刊發行人



### 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

| 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主任



### 范文清副教授

| 學歷 |

- 德國哥廷根大學法學博士
- 中興大學法律研究所博士班研究
- 中興大學法律研究所法學碩士
- 中興大學法學士

| 現職 |

- 東吳大學法律系副教授
- 東吳大學法學院財稅法研究中心主任

| 經歷 |

- 律師



### 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
- 中華民國律師
- 美國紐約州律師
- 中華民國專利師

#### | 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

#### | 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 |

- 政治大學財稅系
- 政治大學EMBA
- 臺灣大學法律學分班結業

#### | 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

#### | 經歷 |

- 中國租稅研究會第 18 屆理事
- 中華財政學會理事
- 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
- 東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員
- 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



### 李益甄合夥律師

- 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
- 於國私立大學擔任講師

#### | 學歷 |

- 臺灣大學法研所財稅法組碩士班
- 臺灣大學法律系法學組學士

#### | 現職 |

- 普華商務法律事務所合夥律師
- 台北律師公會環境法委員會委員

#### | 經歷 |

- 台北律師公會稅法委員會副主任委員
- 2015 至 2017 年獲全球知名專業法律評鑑機構 Legal 500 評選為臺灣地區稅法領域受推薦律師
- 受邀擔任臺灣大學法律學院、政治大學商學院、中正大學商學院、東吳大學商學院、文化大學法學院稅法課程講師

# 2021 臺灣年度 最佳稅法判決



# 最高行政法院109年度判字第434號判決

## 租稅法上責任債務之界限

### 一、事實摘要

上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，100 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表，原列報稅額扣抵比率上限為 13.29%、分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額新臺幣（下同）877,578,570 元；被上訴人原暫依申報數核認，嗣經查核，以上訴人截至分配日（民國 100 年 6 月 28 日）止股東可扣抵稅額帳戶餘額應為 2,282,354,927 元、帳載累積未分配盈餘為 17,556,718,719 元，核算稅額扣抵比率上限為 13.00%，致超額分配可扣抵稅額 19,149,570 元。上訴人後以 105 年 7 月 6 日安建（106）審三字第 0601D-121 號函，以其誤植 100 年 6 月 28 日（股東會日期）為分配日，申請更正分配日為 100 年 9 月 13 日（除息基準日）、截至分配日止股東可扣抵稅額帳戶餘額為 2,284,799,415 元及帳載累積未分配盈餘為 17,566,718,719 元；案經被上訴人以分配日為 100 年 9 月 13 日，重行計算稅額扣抵比率上限應為 13.01%（2,284,799,415 元 ÷ 17,566,718,719 元）、分配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額 859,089,330 元（6,603,300,000 元 × 13.01%）及超額分配可扣抵稅額 18,489,240 元（877,578,570 元 - 859,089,330 元），依行為時即 98 年 5 月 27 日修正（下稱行為時）所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定，乃以被上訴人 100 年度股東可扣抵稅額帳戶變動明細申報表更正核定通知書（下稱原處分）責令上訴人補繳稅額 18,489,240 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。





## 二、判決主文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

## 三、判決要旨

(一) 行為時即 98 年 4 月 22 日修正所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……，應按『股利憑單』所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；……」。行為時即 86 年 12 月 30 日修正同法第 102 條之 1 規定：「依第 61 條之 1 規定，應設置股東可扣抵稅額帳戶之營利事業，應於每年 1 月底前，將上一年內分配予股東之股利或社員之盈餘，填具『股利憑單』、全年股利分配彙總資料，一併彙報核管稽徵機關查核；並應於 12 月 10 日前將『股利憑單』填發納稅義務人。但營利事業有解散或合併時，應隨時就已分配之股利或盈餘填具『股利憑單』，並於 10 日內向該管稽徵機關辦理申報。」可知，適用兩稅合一制度下之稅額扣抵之「國內」股東，必須取得公司開立之「股利憑單」記載「股利總額」及「可扣抵額」，始得依法列報其因獲配股利而產生之營利所得，以及可供其現實扣抵綜合所得稅應納稅額之「可扣抵稅額」。又因兩稅合一制度下，國內股東就「股利總額」及「可扣抵稅額」之申報，端賴「股利憑單」記載之金額及事項，故行為時即 86 年 12 月 30 日修正所得稅法第 102 條之 1 規定營利事業應依法定期限及依規定按實填報或填發「股利憑單」予股東，行為時即 86 年 12 月 30 日修正所得稅法第 114 條之 3 並就未依規定填報或填發「股利憑單」者，定有罰責。是以，若無「股利憑單」之作業機制，兩稅合一制度下之稅額扣抵制度無法具體實踐。

- (二)所得稅法第 73 條第 1 項規定：「非中華民國境內居住之個人，及在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之營利事業，在中華民國境內有第 88 條規定之各項所得者，不適用第 71 條關於結算申報之規定，其應納所得稅應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率扣繳之；……」行為時即 98 年 4 月 22 日修正同法第 73 條之 2 前段規定：「非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第 3 條之 1 規定。」非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，不在兩稅合一之實施範圍，其獲配股利淨額或盈餘淨額，係依就源扣繳之規定，由扣繳義務人開立扣繳憑單。
- (三)上訴人之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，為原審確定之事實，上訴人係開立扣繳憑單予其國外股東，而非填發股利憑單（參見原審卷第 42 頁），而扣繳憑單上並無填載「股利總額」及「可扣抵稅額」之欄位，則上訴人分配予其非境內居住者股東之股利，確實不包含股東可扣抵稅額，該等非境內居住者股東無從享有股東可扣抵稅額之利益。故上訴人主張其非境內居住者股東獲配之股利，實質上並無兩稅合一制度之適用，係屬有據。
- (四)行為時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定：「營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，……三、違反第 66 條之 6 規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者。」其立法意旨，在於避免營利事業如因計算錯誤而超額分配可扣抵稅額予適用兩稅合一設算之股東，將導致國家因該股東以其獲配之超額可扣抵稅額申報扣抵所得稅，而損失超額扣抵部分之稅收；以及股東可扣抵稅額帳戶餘額具有延續性，不僅代表繳納之營利事業所得稅額尚



有多少可供股東扣抵，同時亦影響營利事業在往後稅捐週期得分配予股東之可扣抵稅額金額，為營利事業之永續經營及其股東之權益，自有必要保持該帳戶紀錄之正確。本件上訴人係國內之營利事業，雖應依法設置股東可扣抵稅額帳戶（行為時即 86 年 12 月 30 日修正所得稅法第 66 條之 1 第 1 項規定參照），於繳納所得稅時加計營利事業所得稅額至股東可扣抵稅額帳戶，於分配股利時「設算股東可扣抵稅額」並從股東可扣抵稅額帳戶減除分配出去之可扣抵稅額，以維持股東可扣抵稅額帳戶之正確餘額。然而上訴人於股東可扣抵稅額帳戶變動明細表所設算之股東可扣抵稅額分配數，全數股東為境外居住者無從執以申報扣抵所得稅之應納稅額。是以，上訴人雖形式上超額設算股東可扣抵稅額分配數，致使股東可扣抵稅額帳戶之餘額偏低，但其全數之境外股東並無「股利憑單」可供申報扣抵所得稅之稅額，乃因該等境外股東係並不適用兩稅合一制度之股東，其未受分配可扣抵稅額，實際上不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，自不符合行為時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定「違反第 66 條之 6 規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，『致所分配之可扣抵稅額』，超過依規定計算之金額者」之補稅要件。財政部發布之行為時（即 98 年 11 月 6 日修正）稅務違章案件減免處罰標準第 7 條第 3 款規定：「依所得稅法第 114 條之 2 規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，減輕或免予處罰：……三、營利事業超額分配可扣抵稅額或不應分配可扣抵稅額而予分配，如其股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業百分之百持有，免予處罰。」對於股份係由非中華民國境內居住之個人或總機構在中華民國境外之營利事業持有之態樣，該規定認仍符合超額分配股東可扣抵稅額之構成要件，只是免予處罰而已，尚有誤解及抵觸母法，原判決援引為維持原處分之理由，有所違誤。

## 四、推薦理由

**主筆委員：盛子龍 委員**

### (一) 營利事業超額分配股東可扣抵稅額之補繳責任之性質

我國所得稅法自 1998 年起實施兩稅合一之稅制。由於此一稅制不僅實施上十分繁瑣複雜，且造成稅收大幅流失等種種缺失，財政部乃推動所得稅制改革，在 2018 年起廢除此一稅制。但是在上述稅制適用期間仍遺留有不少爭議案件亟待釐清。其中又以營利事業超額分配可扣抵稅額應負之補繳責任最具爭議。

按兩稅合一稅制之基本設定在於，營利事業必須先依據所得稅法繳納營利事業所得稅之後，方得將稅後盈餘分配給股東。而股東自營利事業後盈餘所受分配之股利所得或盈餘，若在股東個人的所得稅關係，必須完全再納入所得稅法下之稅基課徵所得稅，則實質上等於是對同一所得課予經濟上雙重負擔。儘管在法律形式上營利事業與股東分屬不同之納稅主體，故從形式以觀，上述情形並不構成對同一納稅義務人同一所得之雙重課稅，但上述情形所造成之實質經濟上雙重負擔仍不符合量能課稅原則之精神。因此如何透過稅法之規範設計避免或減輕上述經濟上雙重負擔，在所得稅法制上乃成為重要之課題。我國舊所得稅法兩稅合一稅制則是採取「設算扣抵法」。這是透過一套非常複雜、繁瑣之計算公式，將營利事業已繳納之營利事業所得稅，換算成股東可扣抵之稅額。在股東後續繳納其個人所得稅時，即可以向稽徵機關主張該可扣抵之稅額。而營利事業在將稅後盈餘分配給股東，即負有換算股東可扣抵稅額並將股東可扣抵稅額之證明發放給股東之協力義務。由於股東可扣抵稅額之計算十分繁複，營利事業計算錯誤者頗為常見。一旦營利事業有超額分配股東可扣抵稅額之情事者，依據所得稅法第 114 之 2 條第 1 項之規定，稽徵機關即「應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰」。



上開規定下營利事業補繳責任之法律性質屬於一種責任債務。蓋其既非股東個人所得稅之納稅義務人，則該補繳責任在法律上之性質並不是真正租稅債務，自不待言。其次，從同一規定另設有依據超額分配金額科處罰鍰之規定對照，可以確定此一補繳責任之規定也並不具有行政制裁之性質，否則將違反一行為不得予以重複處罰之原則。因此其在法律性質上唯一可能的答案即是，其應係屬第三人所負之「責任債務」。亦即其真正性質毋寧是第三人因為違反協力義務導致國家租稅債權受有損害之損害賠償責任。

## (二) 責任債務從屬性

基於責任債務從屬性之基本一貫法理，在營利事業有股東可扣抵稅額超額分配之錯誤時，必須以股東因此「受有租稅之短繳或具體獲得之不法租稅利益」為前提，亦即其必須因此導致股東有少繳稅款或獲得退稅之不當得利而造成國家租稅債權之損害時，營利事業方必須就國家損害額度負起損害賠償性質之責任債務。

按德國舊法人稅法亦曾採取與我國類似之兩稅合一設算扣抵制。針對超額分配股東可扣抵稅額之情形，德國舊法人稅法第 44 條第 5 項第 1 句明文規定，必須是在股東因為可扣抵稅額超額分配因而「有租稅之短繳或具體獲得之不法租稅利益」時，該超額分配之法人方必須就此負起責任。易言之，稽徵機關因為法人超額分配股東可扣抵稅額，導致股東因此短繳租稅或反而獲得不應有之退稅利益時，亦即導致國家因此實際上受有損害者，稽徵機關方得請求該法人就該損害額度負起責任債務。即屬上述責任債務從屬性法理之具體呈現。

惟依據我國稽徵實務，只要營利事業客觀上有超額分配股東可扣抵稅額之情事者，不問實際上國家因此受有所得稅收多少之損害，均一律按照「該超額分配之金額數額」責令營利事業限期補繳同等金額。但實際上國家因此所受稅收之損害多半會遠遠小於「該超額分配之金額數額」，故這種解釋往往造成營利事業必須承擔遠遠超過國家實際所受損害額度之超額分配責任，這業已違反責任債務從屬性之法理。而在本案營利事業之股東為百分之百外資之案型，這種完全不考慮國家實際損害結果之補繳責任則顯得更為荒謬。蓋由於外資股東依我國所得稅法根本不享有得向我國主張可扣抵稅額之權利，可扣抵稅額超額分配只有形式上意義，實際上並不會導致我國所得稅債權受有任何短收損害，但營利事業卻仍必須因此負起補繳「該超額分配數額」之責任。其違反責任債務從屬性法理之情節更是明顯重大<sup>1</sup>。本案判決能針對營利事業之股東為百分之百外資之案型，改變歷來之實務見解，排除營利事業超額分配責任之適用，自是令人高度讚賞。

### 補充意見：柯格鐘 委員

若股東全數在境外非屬於境內居住者，即應無兩稅合一制度之適用餘地，無從享有股東可扣抵稅額之利益。本件同時亦為最高行政法院 109 大字第 3 號裁定之法律見解。

---

1. 我國稽徵實務對營利事業就股東可扣抵稅額超額分配責任之適用，一向有諸多違背責任債務從屬性之處，詳請參閱盛子龍，租稅法上責任債務之憲法界限，載於：法的理性－吳庚教授紀念論文集，中研院法律學研究所出版，2020年12月，頁281－310。



### 補充意見：許祺昌 委員

本判決涉及 107 年 2 月 7 日兩稅合一設算扣抵制度廢除前，於公司股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，而公司申報之分配股利總額所含之可扣抵稅額，超過依行為時（下同）所得稅法第 66 條之 6 規定計算之可扣抵稅額，公司是否有依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定補繳超額分配可扣抵稅額之義務。詳言之，為避免營利事業所得稅及綜合所得稅於股利所得重複課稅，自 87 年起我國即採「設算扣抵法」（自 104 年度起，由完全設算扣抵改為部分設算扣抵），亦即營利事業申報繳納之營利事業所得稅，可一定比率扣抵個人綜合所得稅，而可扣抵稅額之計算則須依循所得稅法第 66 條之 6 之規定，然於營利事業可扣抵稅額帳戶餘額紀錄或計算有誤時，將發生設算扣抵稅額與實際得扣抵稅額不符之情形，倘屬超額分配可扣抵稅額，營利事業即須依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款之規定補繳差額以為匡正。惟並非所有股東皆得使用該可扣抵稅額，如本件股東皆為總機構在中華民國境外之營利事業，於此情形下，營利事業是否仍需依規定補繳差額即生爭議。雖然本爭議已隨同 107 年廢除設算扣抵制度走入歷史，惟本判決就如何解釋適用稅法有深具指標性之論述，於修法後仍不減其重要性，值得推薦：

#### （一）解釋適用稅法時，應考量各該法律之立法目的

本件上訴人雖有誤載導致形式上有超額設算股東可扣抵稅額分配數之情形，而似有依所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定補繳差額之義務。惟本判決援引所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類、第 73 條第 1 項及第 73 條之 2 前段規定等，得出兩稅合一制度下，國內股東須取得公司開立載有「股利總額」及「可扣抵稅額」之股利憑單，始得實際扣抵應納稅額；而總機構在中華民國境外之營利事業，非屬兩稅合一之實施範圍，其獲配股利適用就源扣繳之規定，無從取得股利憑單主張股東可扣抵稅額之利益，進而推論出上訴人縱有超額設算股東可扣抵稅額分配數之情形，實際上

亦不發生超額分配股東可扣抵稅額之可能及結果，是不該當所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款「致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者」此要件。

自上開推論過程可知，本判決於適用所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款之規定時，係先就兩稅合一制度之相關規定進行深度研議，並據此建構出股東可扣抵稅額之適用主體、主張此權利時所須檢附之文件，再藉由合目的性解釋得出結論，其說理詳盡，思慮周延，為稅法之解釋樹立典範，殊值肯定。

## (二) 勇於提出具有創設性之見解

針對相同之爭議，最高行政法院過往曾作出不利營利事業之見解（如：最高行政法院 102 年度判字第 170 號判決），惟本件承審庭不囿於此，擬採不同於前案之法律見解，遂依行政法院組織法第 15 條之 2 第 2 項規定，於裁定提案予大法庭裁判前，先行徵詢其他庭意見，並經受徵詢庭均回復同意本件承審庭之意見，作成本判決。本件承審庭勇於提出具有創設性且深具說服力之見解，顯見其苦心孤詣，殊值推薦。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：盛子龍 委員

本案判決雖針對營利事業之股東為百分之百外資之案型，排除營利事業超額分配責任之適用，但判決理由並未能藉本案充分釐清並凸顯責任債務從屬性之基本法理。故對於稽徵實務仍要求營利事業必須承擔遠遠超過國家實際所受損害額度之超額分配責任之其他諸多違憲案型，本案判決並未能提供更深遠之助益，則較為可惜。期待未來法院能就此有更大之突破。





# 臺北高等行政法院108年度訴字第1155號 判決

## 稅務案件有關經濟觀察法之適用

### 一、事實摘要

- (一) 原告配偶甲與訴外人乙、丙3人為兄弟，3人均具農民身分，於民國（下同）67年間共同出資購買A農地，但因受限於舊土地稅法第30條第1項限制私有農地所有權不得移轉為共有之規定，遂共同簽訂B協議書，約定以乙為A農地登記名義人，但A農地之處分須經3人同意，且A農地之使用收益權利由3人均分，賦稅亦由3人均攤。嗣A農地於98年間經臺北市政府辦理區段徵收，應領地價補償費為新臺幣（下同）78,405,300元，經乙申請而以徵收後可供建築之C抵價地折算抵付A農地之補償費。
- (二) 其後，3兄弟於99年4月3日與訴外人D公司簽約，以乙為出賣人將C抵價地以總價278,000,000元出售予D公司，D公司並於99年3、4月間開立支票支付乙價款250,200,000元，再由乙將價款均分予兄弟3人（甲於99年6月22日死亡，乙將其中500萬元交付予原告），原告與乙、丙3人則於99年8月15日在B協議書上簽章註明A農地已出售、價款已收清，契約作廢。嗣乙於104年11月25日登記為C抵價地土地所有權人，於同年12月10日辦理所有權移轉登記於D公司名下，D公司104年12月11日開立面額2,780萬元支票為尾款，此經臺北市稅捐稽徵處以乙為納稅義務人核課土地增值稅，應納稅額為0元，核發系爭抵價地該次移轉土地增值稅免稅證明在案。

(三)被告以原告配偶甲非A農地之土地所有權人，由乙處所分配自D公司之土地價款 83,041,216 元，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類「其他所得」，未經原告於所得年度(99 年度) 為其配偶甲生前所得為合併申報，乃歸課核定原告該年度綜合所得總額 83,041,587 元，綜合所得淨額 82,725,587 元，補徵應納稅額 32,315,787 元。原告提起復查，經復查決定變更核定原告 99 年漏報之其他所得為 52,264,900 元【(已收價款 250,200,000÷3) - (甲死亡後乙給付予原告 5,000,000 元為被繼承人甲遺產) - (系爭土地成本即地價補償費 78,405,300÷3) = 52,264,900 元】，追減其他所得 30,776,316 元(下稱原處分)，原告就原處分不利部分仍表不服，乃循序提起行政爭訟。

## 二、判決主文

訴願決定及原處分(即復查決定)不利於原告部分均撤銷。

## 三、判決要旨

(一) 租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，亦即繳納稅捐之經濟能力。是而，租稅法之解釋或課稅事實之定性，必須透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以掌握經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性，此之謂經濟觀察法。納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項：「(第 1 項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第 2 項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」即明揭此旨。目前雖多為稽徵機關所引用於租稅規避之防制上，將納稅義務人利用法律漏洞，濫用法律形成可能性予以變形之經濟活動，調整回復為租稅構成要件之原形，再對其適用原有規定課徵租稅，處理因納稅義務人取巧所造成法律上「應然」與經濟上「實然」相分離之情況(納稅者權利保護法第 7 條第 3 項參照)。



- (二) 經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。尤其，要將人類生活上所發生之事項，納進稅法適用之三段論法中進行處理，該事項本須依「稅法規範之目的」予以轉述，亦即，必須將其中在規範上無意義者加以剪除，然後再就所餘部分之特徵，評價其在稅法上之意義，藉以定性事實；再藉由法律解釋與事實定性間往返回饋校正，使二者逐漸接近而獲得正確涵攝之結果。至於哪些事項在規範的評價上是有意義的，而得以之定性事實，於稅法之適用上，主要就是以經濟觀察的角度探知。兩造之所以爭執原告配偶甲於 99 年間由乙處取得系爭抵價地買賣價款，究應定性為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款「出售土地交易所得」而免納所得稅；抑或為「借名契約債權」之實現，而為同法第 14 條第 1 項第 10 類應稅之「其他所得」，其癥結在於原告配偶甲由乙處取得出售 C 抵價地部分價款此一生活事實，如何評價其於所得稅法上之意義，此當以經濟觀察角度予以解析。
- (三) 原告配偶甲之所以得由乙處取得出售 C 抵價地之部分價款，源於甲乙丙 3 兄弟共同出資購買 A 農地，因當時法令限制私有農地不得移轉登記為共有，乃於 76 年間簽訂系爭協議書，約定以乙為登記名義人，「處分須經 3 人同意，土地使用、收益權利由 3 人均分，賦稅由 3 人均攤」。就經濟實質內涵而言，該 3 人顯然因礙於當時法令限制，無從將 A 農地登記為共有，但仍就 A 農地成立共有關係之合意，基於契約自由，當非法所不許。繼之，A 農地經區段徵收而經濟上變形為 C 抵價地，依其後續以乙為登記名義人出售予 D 公司，但以甲乙丙 3 兄弟為連帶保證人，3 兄弟對於 C 抵價地之給付義務共同負連帶責任，實質上居於 C 抵價地共同出賣人地位，就出賣人之給付義務均負有實際擔保責任，而價款終局

也由3兄弟分配之事實而論，C抵價地之處分、使用及收益等經濟上效益及風險，乃至稅捐負擔，顯然延續A農地之合意，仍係由該等3人共享並分擔之。

(四)是而，甲乙丙3兄弟就A農地及C抵價地，就經濟觀察觀點而論，為共有關係，就C抵價地應有部分之土地增值稅及所得稅之土地交易所得，不論原告配偶甲或丙，均適當與名義登記人乙相同，引之為「實質納稅義務人」，而繳納土地增值稅及所得稅；只是，稽徵核算結果，土地增值稅為0元，且免納所得稅。誠然，以此而論，原告配偶甲，與登記名義人乙相同，都將因C抵價地（應有部分）之出售，獲有經濟利益不斐，卻無庸繳納土地增值稅，也無庸繳納所得稅，確實有違平等原則，也有違量能課稅原則，但此缺失出於立法漏洞，基於租稅法定原則，只能由立法機關修法改進，稽徵機關非得以類推適用或目的論解釋限縮之方法，擴大或縮小租稅構成要件，並據以課徵租稅。原處分違反經濟觀察法，而就原告配偶甲出售C抵價地之應有部分之所得課徵所得稅，自有違法。

(五)被告雖援引最高行政法院101年度4月份庭長法官聯席會議決議，抗辯系爭生活事實應定性為甲乙丙3兄弟就原農地訂定「借名契約」，原告配偶取得乙分配C抵價地價金，乃基於借名契約之債權實現，屬所得稅法第14條第1項第14類規定之其他所得云云。然則，最高行政法院101年度4月份庭長法官聯席會議決議之生活事實為：「丁向戊購得土地後，未辦理土地所有權移轉登記，即與己訂立土地買賣契約，將土地出售予己，並由戊名義直接移轉登記為己所有。」（參見該決議之法律問題），與本件甲乙丙3兄弟共同出資買A農地並協議由乙登記為土地所有人，嗣因區段徵收而換得為C抵價地，仍登記為乙所有以出售，所得價金分配予原告配偶甲之生活事實，迥不相同，難以比附援引。



- (六) 被告將甲乙丙 3 兄弟就 A 農地所為之協議定性為「借名契約」，並援引最高法院 106 年度台上字第 2678 號民事判決意旨，將原告配偶甲分配 C 抵價地出售價金定性為「借名契約債權之實現」，乃否認其為土地交易所得，拒絕適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定。被告此等所得稅法第 4 條第 1 項第 16 規定之適用，徵諸本院前揭關於稅法之法學方法說明，所犯的最大錯誤在於：未將系爭生活事實依所得稅法規範目的予以轉述，以致於將系爭生活事實在規範上「有意義者」（原農地由 3 兄弟出資購買，其使用、收益及處分權共享，就經濟觀察角度，均為實質土地所有權人）之特徵予以剪除，而保留「無意義」（因法令限制，必須僅能委由其中一人為所有權登記）之元素，評價其在稅法上之意義，乃有錯誤之涵攝結果。
- (七) 雖然，本判決前所例舉非農民利用稅制規劃上之法律漏洞，挾契約自由之名藉信託合法外觀，介入農地之炒作，乃為租稅規避，透過經濟觀察法，稽徵機關予以調整使之回復租稅構成要件原形實務，也是以「借名登記」契約為模型，界定「實質所有人」與「形式所有人」間法律關係，而為相關所得類型及歸屬之判斷。然而，該等生活事實中「借名登記」關係之所以被認為重要特徵而被保留於稅法適用中予以轉述評價，在於非農民就是透過該等契約之締結，以隱藏其實際掌握農地使用、收益及處分權，以及取得處分該財產所得之經濟實質，乃有透過經濟觀察法，將其形式上藉農民名義所買賣之農地所得，調整回歸為借名登記契約本質，歸屬於非農民而為適當之租稅負擔。但於本案中，甲乙丙 3 兄弟就原農地（以及 C 抵價地，即 A 農地之經濟上變形）之所有權，之所以產生法律形式與經濟實質脫節，純出於取得 A 農地時之法令限制，顯非取巧以規避租稅，同樣援用經濟觀察法，可判斷 3 兄弟就 A 農地之經濟實質，即如系爭協議書所載，於稅法上適當被評價為所有權人，並就其交易所得課徵土地增值稅，免徵所得稅。被告不能因 3 兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課徵稅賦，而將稽徵實務上常用以處理租稅規避之「借名登記」模型，套用於本案，亦併指明。

## 四、推薦理由

**主筆委員：李益甄 委員**

(一) 本判決重申經濟觀察法亦得用以維護納稅義務人之適法權利

1. 86年1月，我國大法官以釋字第420號解釋明確揭示稅法解釋適用之一大原則—「實質課稅原則」，此原則並於105年底制定公布之納稅者權利保護法第7條第1項及第2項規定中予以明文化：「(第1項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第2項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」第2項規定所揭示之「經濟觀察法」，正是摒除法律外觀形式，優先考量實質經濟事實關係及實質經濟利益對於課稅主體之歸屬及享有，以正確衡量納稅義務人之負擔能力。
2. 然而，實質課稅原則於過往稅務個案中，多半是由稅捐稽徵機關所引用，作為防杜納稅義務人濫用法律形式規避稅捐之機制。本判決則正確示範了如何適用經濟觀察法，並明白指出「經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。」強調經濟觀察法實際上並非專門用來調整納稅義務人濫用法律形式所導致的稅捐規避，亦得藉由經濟觀察法維護納稅義務人公平負擔租稅之權利。



## (二) 本判決具體示範經濟觀察法於個案中的運用方式

1. 在本件具體案例中，稅捐稽徵機關實際上以甲、丙非屬A農地及C抵價地(A農地之經濟上變形)之土地所有權人為由，核定甲、丙自乙分配取得之土地出售價款應屬所得稅法第14條第1項第10類「其他所得」而應課稅，甲、丙分別就其課稅處分循序提起行政救濟，並業經臺北高等行政法院作成本判決及108年度訴字第1133號判決(下稱「他案判決」)在案。
2. 他案判決於認定本件課稅爭議時，即係參照最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議，認為丙於買受A農地後無辦理所有權登記，嗣後亦未就C抵價地辦理所有權登記，而僅係依與乙之共同出資人協議，取得請求乙辦理C抵價地所有權移轉登記或分配價金之債權，因此，丙本於此協議取得之土地分配價金，核屬所得稅法第14條第1項第10類之其他所得，過往行政法院之多數判決亦採此類見解。
3. 相對於他案判決之認定，本判決則是透過經濟觀察法之運用，最終作成與他案判決截然不同之判決結果，殊值參考。詳言之，本判決首先認為，最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議所針對的事實，為「丁向戊購買土地後未辦理土地所有權移轉登記，即與己訂立土地買賣契約，將土地出售予己，並由戊名義直接移轉登記為己所有」，經濟實質上為丁出售土地所有權移轉請求權予己，與本件之事實「由3人共同出資購買並協議由其中1人乙登記為土地所有人，嗣因區段徵收換得之抵價地仍登記為乙所有並出售，所得價金分配予其他2人」，經濟實質上為3人共有該筆農地，二者迥不相同，難以比附援引。其次，本判決指出，稅捐稽徵機關將本件3兄弟間之

協議定性為借名契約，並因此認為乙依照約定分配土地價金予甲為借名契約債權之實現，屬於所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得，實際上並未正確運用經濟觀察法。實則，本件 A 農地係由甲、乙、丙三人共同出資購買，並約定使用、收益及處分權共享，就經濟觀察角度，甲、乙、丙均為實質土地所有權人，此即為本件事實中在所得稅法規範目的上「有意義」之部分而應予以保留；本件另因舊土地稅法限制私有農地所有權不得移轉為共有而僅由其中 1 人登記為所有權人之事實部分，考量其約定純出於取得 A 農地時之法律限制，顯非取巧以規避租稅，因此就本件而言屬於在所得稅法規範目的上「無意義」者，應予以剪除。本判決最終係以經濟觀察角度，認為甲亦為土地實質所有人，因此，其受乙分配之土地價金應屬所得稅法第 4 條第 16 款前段之出售土地所得。本判決細膩的推論及說理，殊值得作為將來操作經濟觀察法之參考，對未來實務之發展有重要貢獻。

### 補充意見：葛克昌 委員

- (一) 本判決明白指出經濟觀察法係貫穿法律適用之原則（參照判決要旨四），其法律依據為納保法第 7 條第 1 項（經濟解釋）及第 2 項（實質事實認定）。並指出徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實。而非僅就實質課稅。本判決之重要價值更在於該原則之具體運用，為先前判決所少見，尤其能指出稽徵機關常見運用之誤謬。（參照判決要旨七）
- (二) 本判決最值得推薦者，在判決中提出「稅法之法學方法」（參照判決要旨六），被告所犯最大錯誤在於：未將系爭生活事實在規範上「有意義者」之特徵予以減除，而保留「無意義」之元素，評價其在稅法上意義，乃有錯誤之涵攝結果。此種稅法學方法論在判決上強調，有助於稽徵機關對稅法教育與法治精神之加強。





(三)本判決釐清實務以「借名登記」契約為模型，界定「實質所有人」與「形式所有人」間法律關係，而為相關所得類型及歸屬之判斷。而須區分純出於原農地時之法令限制，依經濟觀察法而為不同之認定。

(四)因抵價地出售取得價金，於所得稅法上是否應為免稅之認定，首應確認是否該當「土地交易所得」之概念，如該當即毋庸再為「財產交易所得」或「其他所得」之認定，即屬免稅所得。

#### **補充意見：陳明進 委員**

土地經由數位個人合夥購入，僅登記於一人名下者，非登記人日後於土地出售時，稽徵機關往往以其非出售土地之持有人，不能適用免稅規定，而按其他所得課稅。本件法院以經濟觀察法闡述經濟上及實質課稅之公平原則，並對稅制缺失防堵與租稅法定主義之權衡提出觀點，本件判決頗具有開創性之參考價值。

#### **補充意見：林世銘 委員**

本判決提出兩個精彩的判決論點：

原告配偶，與登記名義人乙相同，都因系爭抵價地（應有部分）之出售，獲有經濟利益不斐，卻無庸繳納土地增值稅，也無庸繳納所得稅，確實有違平等原則，也有違量能課稅原則，但此缺失出於立法漏洞，基於租稅法定原則，只能由立法機關修法改進，稽徵機關不得以類推適用或目的論解釋限縮之方法，擴大或縮小租稅構成要件，並據以課徵租稅。原處分違反經濟觀察法，而就原告配偶出售系爭抵價地之應有部分之所得課徵所得稅，自有違法。

蔡氏 3 兄弟就原農地之所有權，之所以產生法律形式與經濟實質脫節，純出於取得原農地時之法令限制，顯非取巧以規避租稅，援用經濟觀察法，可判斷蔡氏 3 兄弟就原農地之經濟實質，即如系爭協議書所載，於稅法上適當被評價為所有權人，並就其交易所得課徵土地增值稅，免徵所得稅。被告不能因蔡氏 3 兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課徵稅賦，而將稽徵實務上「假農民」常用以處理租稅規避之「借名登記」模型，套用於本案。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：李益甄 委員

本判決的意義，不僅是明白肯認稅法上相較於法律形式而更重視經濟實質之原則，應得平等作用有利於稅捐稽徵機關或納稅義務人之論理基礎，更在於提供個案上具體操作經濟觀察法之說明，尤其清楚指出稅捐稽徵機關不應任意將實務上常用以處理租稅規避之「借名登記」理論模型套用於本件之理由，亦即自所得稅法之規範目的出發，詳予說明於本件中，基於經濟觀察法之角度，「借名登記」關係何者非屬有意義之特徵，而應於評價時予以排除；並說明「借名登記」關係於本件中有意義之重要特徵而應被保留評價之理由。

然而，由本件相同背景事實衍生的另一判決內容可知，經濟觀察法於個案運用中尚非成熟穩健，仍需透過更多實際案例之操作，累積並建構出可供個案操作之具體參考指標。期待本判決能引領法院在將來繼續本於稅法之經濟觀察法，勇於導正生活事實特徵被錯誤解讀並為稅法上評價之個案，讓稅法上之基礎觀察方法—經濟觀察法—得以真正在個案中具體落實，並貫徹納稅者權利保護法第 7 條第 1 項及第 2 項在於保障納稅者權利之法規意旨。



### 補充意見：葛克昌 委員

- (一) 經濟觀察法係徵納雙方均可援用之稅法解釋適用方法，但納保法第 1 條第 1 項既明示：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利保障，確保納稅者權利…特制定本法。」應作為稅法解釋之準繩，如能闡明此點則更佳。
- (二) 判決中就經濟觀察法一再指出係法律形式與經濟實質脫節，易引起誤解。所謂法律形式係指民法之形式，民法為保障善意第三人之交易安全，重視契約、登記等外在形式。惟稅法所重者在於量能平等負擔掌握納稅能力（判決要旨三），此種量能原則觀點，不宜簡化為對立於法律形式之經濟實質。如能避免此點誤會則更為精確。經濟觀察法係有別於民法之形成而就稅法之量能原則觀察法，均為法律觀察法，而非經濟學觀察法。

# 臺北高等行政法院108年度訴字第1649、1650號判決

## 以股換股的併購模式與股東證券交易所得的實現

### 一、事實摘要

併購公司(S公司,上櫃公司)發行新股給被併購公司(P公司)的個人股東甲乙等人作為對價,S公司因而取得P公司100%的持股,並將P公司收為S公司100%子公司。P公司個人股東甲乙等人取得S公司股權之過程,可否認係經證券交易而證實並實現之增益,而得為證券交易所稅之客體(超過甲乙等人取得P公司股份原始成本之部分)?

### 二、判決主文

訴願決定及原處分(即復查決定)不利於原告部分均撤銷。

### 三、判決要旨

以下第一、二點摘錄自臺北高等行政法院108年訴1649號判決(同109年訴374號判決見解),第三、四點摘錄自同院108年訴1650號判決(同年108年訴1651號判決見解)。

- (一) 透過市場交易掌握所得稅捐客體概念之模式,原則上僅把握已實現的、**在市場交易上證實的所得**,相對於以「純資產增加」掌握所得稅捐客體概念之模式,就租稅之負擔能力之指標較為狹隘而不完全,但此種實現



的所得，比尚未實現的價值增加，更能確實反映稅捐負擔能力，也較可防止稅捐侵害財產本體。因之，以證券交易所得為稅捐客體之稅捐，必以合於上開定義之證券交易所生之增益為限，否則，不得予以課徵，乃稅捐法定主義之基本要求。

- (二) S公司(併購公司)與P公司(被併購公司)互換股份後，S公司(併購公司)因發行新股資本增加，將使原股東之股權受有遭稀釋的影響，而P公司(目標公司)則因S公司對其100%持股，成為受控制從屬子公司，原P公司股東改持有S公司股票，除僅能間接控制P公司外，對P公司之控制力遭原S公司股東瓜分而大不如前。…(中略)。因此，**本**案中甲以所持有之P公司股票換取為S公司股票，非將「原P公司股票所表彰權利內容」交換為「原S公司股票所表彰權利內容」，反而係取得S公司新股權結構中之股東地位，並因此股東地位間接控制P公司，新S公司股票無異為原P公司股票所表彰權利之變形，尚無透過市場交易而有可證實或實現之增益發生。從而，甲以所持有之P公司股票，與S公司股票以1:1比例換股，核非屬證券交易行為，自無證券交易所得可言。
- (三) 單純股份買賣或互易，乃股票持有人基於具有對價關係之雙務契約，而移轉股票予契約對造，並因此所取得對待給付(現金或金錢以外之財產權，如股票)而言；買賣或互易標的之權利內容基本上不會因該契約而有所變動，只因契約之履行而有權利主體之變動。但，原告等以其所持有之P公司股票，與S公司股票以1:1比例換股，…(中略)；其經濟實質上，該股份轉換契約將使P公司與S公司之股權結構改變，…，(原告)反而係取得S公司新股權結構中之股東地位，並因此股東地位間接控制P公司，此中，**新S公司股票乃為原權利(原P公司股票)之變形，並無權利主體透過權利客體之交易而發生可評估增益實現與否之效果。**

(四) 投資人以其持股換取另一家公司股份之行為，其可能之法律原因至少有如上「以股作價投資」、「股份交換」及「股份轉換」之可能，其實質經濟效益也各有所異。而其中「股份轉換」，併購公司作為取得目標公司股份之對價，也不限定以股份換股份之方式，尚得以現金或其他財產支付；…(中略) 目標公司股東(若)已因此脫離雙方公司之股東身份，可認所取得之現金或其他財產屬於外部市場交易增益；此與取得併購公司之股票，即使市價較目標公司股票為高而可認有所獲，仍屬企業內部組織改變所形成之純資產增加，尚未經市場交易而證實與實現，有所不同。

#### 四、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

本案源自於 102 年至 104 年底期間，當時復徵證券交易所所得稅所生之爭議。S 公司藉以股換股來併購 P 公司所生的涉訟案件，於臺北高等行政法院除了有前述四件(各為第一庭與第六庭)對納稅人作出有利的判決之外，另有四件判決(第二庭)持不同見解<sup>2</sup>，彼此見解的差異聚焦於所得稅法所規定的稅捐客體—「證券交易」，所應涵射的範圍是否只需要具備「有價證券的買賣與交換」的法律外觀，抑或尚須進一步具備「資產增加的利益經過市場交易而證實與實現」的經濟實質？對此，本文認為臺北高等行政法院 108 年訴字第 1649 號與 1650 號判決對於稅捐法理與納稅人權保障，容具有高度的開創性與參考價值：

---

2 以臺北高等行政法院 108 年訴字 1758 號判決(相同見解另有 1647、1648 與 1766 等三件)所 持理由主要有二：(1) 證券交易所所得之課稅範圍包括納稅義務人因交換行為而發生之增益，個人因所投資之公司進行股份轉換而被他公司收購為 100% 持股子公司，讓與原持有股份以繳足他公司發行新股之股款者，該股票所抵繳股款之金額超過其取得成本部分，亦屬所得稅法之證券交易



- (一) 應稅所得係具有負擔稅捐能力之財產上增益，其概念乃對應於欠缺負擔能力的純粹財產上增益—非課稅所得（例如人身事故賠償金或保險金），兩者的劃分，也同時體現國家課稅高權介入人民財產權、生存權的憲法界限。上開兩紙判決明確指出「透過市場交易而經證實與實現」的證券交易所得，始具有負擔所得稅負能力，彰顯憲法對於應稅所得概念於實際操作時，所應具體檢視的內涵。
- (二) 公司併購的對價支付方式，有現金、以股作價、股份交換及股份轉換等多種，稽徵實務見解多以股份支付解釋為股東出售持有原被收購公司的股票，作為「抵繳」收購公司所發新股的對價，從而有應稅的財產交易所得；上開兩紙判決則以股份交換與轉換的過程，即便有財產上的增益，但未必然全都是經過外部市場的交易而實現，毋寧還需進一步研究個案情況是否僅僅是「企業內部組織改變所形成之純資產增加」。此番裁判見解當有助於釐清我國企業併購過程的諸多難解稅負爭議，並提供較為細緻化、合理化的個案判斷指導原則。
- (三) 又上開兩紙判決深入地從法律與經濟實質觀點，判斷股份轉換的權利義務與財產權性質，認定P公司原始股東在股份轉換後，雖變成持有S公司股權之S公司股東，但因為P公司也因之成為S公司100%子公司之故，形同原股東對P公司的關係，只是將直接持有變為間接持有，此與證券交易的概念不同。判決中詳述其論證過程，為我們演示了個案如何適用「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」（納稅者權利保護法第7條第2項參照）。

## 五、對判決的未來期許

**主筆委員：黃士洲 委員**

上開推薦的兩紙判決，針對股份轉換交易，認為屬企業內部組織改變所形成之純資產增加，尚未經市場交易而證實與實現，固屬的論，本文建議未來可進一步再論述上細分應稅所得之「構成」與「實現」(realized)，兩者均為具備負擔稅捐能力的前提；前者探究所得發生的原因，後者則在評價納稅人對系爭所得是否已經可支配、處分，例如員工分紅配股有閉鎖期間，員工是否因為配股而擁有支付稅款能力的財貨？潛在的股票價值是否已經被證實與實現？申言之，一筆所得可能已經構成(公司發放符合規定的員工分紅股票)，但是尚處遞延實現的階段(閉鎖處分兩年)，然而對於所得遞延實現的課題，稽徵機關多以「收付實現」觀點，例如本案以納稅人透過股份轉換取得新股，從寬認定課稅，故所得遞延的觀念釐清，期待國內裁判實務可繼續努力。

其次，透過裁判實務與學說理論對所得遞延實現的論述，容可進一步推動財稅主管機關對所得遞延課稅的制度設計，甚至於重新檢討證券交易所稅制。申言之，對於所得遞延實現的情況，尤其是公司併購的場合，仿效「緩課所得」的稅制，於納稅義務人將換得的資產，透過市場機制轉換成現金或其他具有已證實價值的資產之時，才負擔納稅義務，具體執行上則可輔以股份集保及註記的行政措施。有鑑於110年起未上市有價證券交易重新納入所得基本稅額條例的稅基，所得遞延課稅與配套容有研議的迫切需要。





## 最高行政法院109年度大字第4號裁定

### 退稅請求權消滅時效起算點

#### 一、事實摘要

訴外人甲所有系爭土地經法院民事執行處執行拍賣，由訴外人乙拍定取得，法院執行處通知被上訴人（彰化縣地方稅務局）核算系爭土地應課徵之土地增值稅，被上訴人按一般用地稅率核計系爭土地應納土地增值稅，並函請法院代為扣繳及通知義務人、權利人，法院於 94 年 8 月 29 日向被上訴人代繳系爭土地增值稅。上訴人丙公司為系爭部分土地之抵押權人，其於 105 年 12 月 2 日代位債務人依土地稅法第 39 條之 2 第 4 項、稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，申請被上訴人重行核定系爭土地之土地增值稅，並請求被上訴人將納稅義務人溢繳之土地增值稅款加計利息退還法院重新分配，經被上訴人以原處分否准所請。上訴人不服，提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟。經臺中高等行政法院 106 年度訴字第 256 號判決以上訴人就系爭土地為抵押權人部分，其主張之退稅請求權已罹於時效消滅而駁回其訴。上訴人遂提起本件上訴。

受理上訴事件之合議庭認採為裁判之法律見解，與先前裁判間（最高行政法院 106 年度判字第 487 號判決、105 年度判字第 432 號判決及 106 年度判字第 50 號判決）之法律見解歧異，而為本件提案。

#### 二、裁定主文

納稅義務人就稅捐稽徵法第 28 條第 2 項民國 98 年 1 月 23 日修正生效前之溢繳稅款，於 102 年 5 月 24 日以後依該規定行使退稅請求權，適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效期間之規定時，其時效期間，應自 102 年 5 月 24 日起算。

### 三、裁定要旨

本件大法庭裁定之要旨，係「保障納稅者之退稅權利及合理信賴」。蓋為免納稅者就發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效（98 年 1 月 23 日）前之溢繳稅款，依同條第 4 項可申請退稅之權利及因此所產生之合理信賴，因現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效而向將來受不利影響，基於法安定性及保障納稅者之信賴利益，限制人民權利之法律規範，原則上不得溯及既往生效，故發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效（98 年 1 月 23 日）前之溢繳稅款，於現行行政程序法第 131 條第 1 項修正生效後行使者，本於法律不溯及既往原則，及基於納稅者權利保護法之意旨，採對納稅者有利之解釋，應自現行行政程序法第 131 條第 1 項修正生效日（102 年 5 月 24 日）起算時效，以保障納稅者之權利。

### 四、推薦理由

**主筆委員：黃俊杰 教授**

- (一) 確定法規適用順序：關於稅捐稽徵法已規定之事項，在稅捐稽徵法與各內地稅法之適用上，原則上係應先依稅捐稽徵法之規定，若稅捐稽徵法未有規定或規範不足者，則仍須適用各內地稅法；而各內地稅法未有規定或規範不足者，亦應斟酌適用行政程序法之相關規範。依現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定申請退還土地增值稅事件之法律適用順序，原則上是：納稅者權利保護法→稅捐稽徵法→（個別稅法）土地稅法→行政程序法。
- (二) 行政程序法公法請求權時效規定之適用範圍：現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定「退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限」，並無規定退稅請求權之時效期間或自何時起算。由於「退稅請求權」之性質，為公法上請求權，納稅者權利保護法並未規定退稅請求權時效期間及其起算日。



本件相關之土地稅法亦未規定，則應探討有無適用行政程序法之相關規定。102年5月24日修正生效之行政程序法第131條第1項既已規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因10年間不行使而消滅。從而關於現行稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間，於行政程序法第131條第1項規定修正生效後，認為應適用該規定，不僅不違反現行稅捐稽徵法第28條第2項之退稅範圍規定，且於體系解釋上，對於屬行政法總論性質之行政程序法，於其已明文為公法上請求權之時效規定下，則除屬各論性質之各該行政法有特別規定外，關於公法上請求權之時效，本應適用現行行政程序法第131條第1項10年時效期間。

- (三) 公法請求權起算之法律變動與具體適用：法治國原則為憲法之基本原則，首重人民權利之維護、法秩序之安定及信賴保護原則之遵守。因此，法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定者外，原則上係自法律公布生效日起，向將來發生效力。消滅時效原則上固自請求權可行使起算，然現行稅捐稽徵法第28條第2項規定，並無涉及退稅請求權之時效期間或自何時起算之規定，該條未規定時效期間，是因法律發生變動，經由屬行政法總論性質之現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後之適用，始有規定特定時效期間，依現行行政程序法第131條第1項規定修正生效後，人民對行政機關之10年公法上請求權時效期間，始作為稅捐稽徵法第28條第2項退稅請求權之時效期間。惟於繼續性之法律事實具有可分性，則在新法（即現行行政程序法第131條第1項）變更舊法（即現行稅捐稽徵法第28條第2項）的時效規定情形，應分階段適用法律，不應引進所謂「不真正溯及生效」之理論，導致扭曲當事人間之合理利益狀態。

(四)消滅時效起算日之確定：現行行政程序法第 131 條第 1 項規定係 102 年 5 月 24 日始修正生效，從而納稅義務人溢繳稅款之事實發生於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效（98 年 1 月 23 日）前，依同條第 4 項規定，本得適用同條第 2 項規定請求退稅，而現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項未規定時效期間，納稅義務人於現行稅捐稽徵法第 28 條第 2 項修正生效前之溢繳稅款，本得依同條第 4 項規定請求退稅之權益及因此所生之合理信賴，因現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正，反致溢繳稅款日起算 10 年即不得申請退稅，有失公平，與現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正之意旨（保障人民行使公法上請求權時效之公平性）亦有未符，因此應自納稅義務人受不利影響時即現行行政程序法第 131 條第 1 項規定修正生效日（即 102 年 5 月 24 日）起算時效，以期平允，俾符法治國之法安定性原則及信賴保護原則。

#### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決認為稅捐稽徵法第 28 條第 2 項退稅請求權之時效，認為應適用行政程序法第 131 條第 1 項時效期間十年之規定，並為保護人民信賴保護，從修法後起算時效，而捨棄不真正溯及既往之理論，以保障納稅義務人之權利，值得參考。

#### 補充意見：柯格鐘 委員

本件涉及溢繳稅款返還請求權第 2 項所規定之請求權時效起算點，應該自行政程序法第 131 條規定十年時效，自行政程序法該條文修正通過 102 年 5 月 24 日起算施行開始起算。



### 補充意見：范文清 委員

稅捐稽徵法第 28 條第 2 項於 2009 年增訂時，有關無消滅時效的規定，是錯誤的規定。本號大法庭裁定一方面以限縮解釋的方法，將其時效限縮在行政程序法第 131 條第 1 項所規定的消滅時效。使稅捐稽徵法第 28 條第 2 項可以重新回到消滅時效的規範體系當中。另一方面，本號裁定有意識的使用法學方法，使法律問題的研究可以在一定的軌道上進行。基於這二個理由，本號裁定不僅值得贊同，而且應為 2020 年最好的一號稅法裁判。

## 五、對裁定的未來期許

### 主筆委員：黃俊杰 教授

- (一) 起算日屬稅捐法定主義（法律保留）之範圍：稅法退稅請求權之「起算日」，直接影響消滅時效期間是否開始及完成，為納稅者權利保護之重要稅捐事項，應屬稅捐法定主義（法律保留）之範圍，即納稅者權利保護法第 3 條第 1 項規定：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。…」例如，釋字 779 號解釋理由書指出：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及『納稅期間』等租稅構成要件，以法律明文規定。」
- (二) 行使退稅請求權應注意納稅者權利保護法之相關規定：「退稅請求權」之性質，屬納稅者之實體權利，在納稅者權利保護法施行後，關於納稅者權益之稅捐事件，均應優先適用納稅者權利保護法。雖然，「退稅請求權」主要涉及稅捐債權債務（成立及消滅等）實體法之法律關係，惟本件申請還退土地增值稅（土地稅法第 39 條之 2「農地農用」之「免徵」

至「得申請不課徵」土地增值稅，及其配套修法之程序機制），故尚涉及稅捐程序法等之法律關係。本件裁定之統一法律見解，宜注意與本件稅捐事件相關之納稅者權利保護法，除第 1 條及第 3 條規定以外，其第 6 條第 1 項規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。…」及第 10 條規定「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」等。

- (三)宜斟酌稅法起算日規範體系之觀察：從憲法第 19 條「人民依法律納稅」及納稅者權利保護之觀點，國家（稅捐稽徵機關）僅得依法律要求人民繳納「正確稅捐」，超過法定正確稅捐之「溢繳稅款」部分，不論起因於納稅者或國家，均已實現稅法不當得利，原則上在「憲法第 19 條之納稅（即稅捐稽徵法第 28 條之繳納或關稅法第 65 條之完納）」時，除法律另有規定外，即得請求退還超過法定正確（或依法不需繳納）之稅捐。目前，稅捐時效期間之起算日，除法律另有規定外，原則上係以「納稅（繳納或完納）日或翌日」作為認定時點，且為稅法「起算日」規範體系觀察之共同判斷基準。
- (四)宜注意土地增值稅之課徵方式及影響：稅捐稽徵法第 28 條第 2 項「起算日」之法益衡量過程，建議審酌個別稅法（土地稅法）特定政策目的（本件「農地農用」係「得申請不課徵」，而非「法定免徵」或其他稅捐優惠之課徵方式）之實踐價值及規範設計，或許稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之「起算日」，在面對不同個別稅法政策目的之實質差異及相對應之規範設計時，可能需要不同之思考方式。



# 最高行政法院109年度判字第202號判決

## 推計課稅時稅捐稽徵機關之舉證責任

### 一、事實摘要

上訴人針對民國 102 年度綜合所得稅，申報有建物出租於 A 公司而生之租賃所得 914,617 元。惟被上訴人核定認上訴人申報租金較當地一般租金為低，乃參照當地一般租金標準，調整租賃收入為 18,217,538 元，核增租賃所得 9,469,379 元，併同其配偶所有房屋租賃核增之所得 95,783 元及短漏報上訴人為共有人之租賃所得 144,409 元、82,313 元、32,923 元、受扶養親屬薪資所得 200 元及利息所得 1,132 元，歸課核定上訴人 102 年度綜合所得總額 92,612,796 元，補徵稅額 3,882,572 元，並就短漏所得所漏稅額 56,507 元處 0.2 倍之罰鍰 11,301 元。上訴人不服申請復查，獲追減租賃所得 355,428 元及註銷罰鍰 11,301 元，其餘復查駁回。上訴人就核增租賃所得 9,469,379 元仍不服，提起訴願遭駁回，遂就被上訴人核定租賃所得 9,469,379 元部分提起行政訴訟，聲明請求訴願決定及原處分（即復查決定）關於核增 A 公司所交付之租賃所得 9,469,379 元部分均撤銷。經原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，發回臺北高等行政法院。

### 三、判決要旨

- (一) 基於行政訴訟之職權調查原則，法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。

前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。又依同法第 209 條第 3 項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見。故行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法。

(二) 現行法制就個人綜合所得稅固採收付實現制，然所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款乃屬收付實現制之例外，故如符合上開規定之構成要件事實，稽徵機關即得以設算方式來認定租賃收入。惟有關原判決肯認系爭房屋 102 年度之標準租金為每坪每月 1,241 元部分，上訴人於原審時即一再爭執該標準租金計算之標準為何不明，且對於如何計算得出該金額及該認定依據等節，均有質疑。查據原判決援引前揭證據資料以觀，究系爭房屋之標準租金如何計算得出為每坪每月租金 1,241 元，該計算依據暨所憑相關資料為何，猶有未明。本件「非住家用房屋當地一般租金標準表」之實際內容為何？攸關本件被上訴人就系爭房屋之一般標準租金計算是否正確，被上訴人自有提供予上訴人檢視，以利核對、計算，原審亦有依職權調查該證據，以明事實之必要。

(三) 茲查依本院職務上已知悉系爭房屋於 98 至 101 年度均有調增租金所得爭議，在同一房屋之相同租賃情形下，何以被上訴人核定之標準租金有此大之差異，被上訴人亦應提出合理之說明。又本件系爭房屋 102 年度之標準租金核定是否合於財政部所核准被上訴人編訂之租金標準表，





攸關被上訴人對於上訴人本件租賃所得之調增金額計算是否正確，有無合於前引所得稅法及納稅者權利保護法等相關規定，均有待原審進一步查證，以明實情。原判決就此有未盡職權調查義務，且未說明上訴人此部分主張不足採之理由，即維持原處分關於核增此部分之租賃所得，顯有判決違背法令及判決不備理由之違誤。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：蔡朝安 委員

本判決背景為納稅義務人申報綜合所得稅時，租賃所得以例外之推計課稅認定時所生爭議。本判決就推計課稅時稅捐稽徵機關所應負的舉證責任內涵、行政法院職權調查原則，詳為論述，殊值推薦：

##### (一) 例外以推計課稅時，稅捐稽徵機關應明確說理及附理由

基於量能課稅與實質課稅原則，稅捐稽徵機關以核實認定課稅基礎實額為原則，推計課稅為例外。稅捐稽徵機關推計課稅時，應斟酌與推計課稅有關聯性之一切重要事項，選擇最能貼近實額之方法為之，並應以書面敘明推計依據及計算資料。本判決明確指出，稅捐稽徵機關應說明其課稅基礎之正確性及計算依據，並說明推計課稅之理由，值得贊同。

(二) 行政法院為裁判時，應本於職權調查原則，就本案課稅構成要件之基礎事實的依據闡明並令一造提出計算依據及正確性

本判決明確指出，基於行政訴訟之職權調查原則，法院於判決時應遵守「訴訟資料之完整性」及「訴訟資料之正確掌握」，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，並且本判決提及「本案據以認定為課稅基礎之標準租金，究竟如何調查取得、有無客觀基準等，均未見被上訴人（財政部臺北國稅局）明確說理及附理由，則此攸關係爭房屋標準租金之計算依據及正確性，原審未依職權命被上訴人提出該完整資料核對、查證」，此係闡明並敦促稅捐稽徵機關應就課稅構成要件正確適用並提出計算依據與正確性，值得肯定。

#### 補充意見：黃俊杰 委員

對於據以認定為課稅基礎之標準租金，究竟如何調查取得？有無客觀基準等，均未見國稅局明確說理及附理由，則此攸關係爭房屋標準租金之計算依據及正確性，原審未依職權命國稅局提出該完整資料核對、查證，即遽認國稅局所稱系爭房屋 102 年度之標準租金每坪每月為 1,241 元無誤，並據以參照計算得出系爭房屋之標準租金收入，核定調增納稅者之租賃所得，即嫌速斷；在同一房屋之相同租賃情形下，何以國稅局核定之標準租金有此大之差異，國稅局亦應提出合理之說明。又本件系爭房屋 102 年度之標準租金核定是否合於財政部所核准國稅局編訂之租金標準表，攸關國稅局對於納稅者本件租賃所得之調增金額計算是否正確，有無合於前引所得稅法及納稅者權利保護法等相關規定，均有待原審進一步查證。



## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：蔡朝安 委員

- (一) 推計課稅向來是課稅事件中經常發生爭議的領域。不當的推計課稅甚至可能侵及人民生存權及財產權之核心領域（黃俊杰教授，「所得稅租金調整之憲法界限」一文，收錄於所得稅法基本問題暨 2018 年臺灣最佳稅法判決一書）。
- (二) 依照納稅者權利保護法的規定，稅捐稽徵機關僅在對於課稅基礎，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，方得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。又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；且當有二種以上之推計方法時，應依最能切近實額之方法為之。在本案之情形，稽徵機關援引所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定，認為納稅人財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，而調整其租賃收入，在法律基礎上，形式上固非無據，但稽徵機關直接援用地方政府所訂「非住家用房屋租金一般標準表」，作為其調整基礎，卻未就其所採認之標準租金究竟如何調查取得，有無客觀基礎等事項，明確說理並附理由，顯然有悖納稅者權利保護法所揭櫫之意旨。
- (三) 本件判決對於納稅者權利保護法推計課稅之相關規定如何落實在個別稅法條文之適用上，作出清晰之闡釋，殊值認同。期許未來得有更多司法實務判決再就推計課稅議題，進為闡釋梳理，以降低徵納雙方之課稅爭議。

# 最高行政法院判決109年度判字第33號判決

## 納稅義務人之協力義務範圍及量能課稅原則

### 一、事實摘要

被上訴人所有臺北市○○區○○段 0 ○段 0 ○ 0 ○ 0 ○號等 2 筆土地（下稱系爭土地），原經上訴人核定按一般用地稅率課徵地價稅，被上訴人以系爭土地之部分面積係供作開放式人行通道使用（下稱系爭通道土地）為由，於 105 年地價稅課徵前依土地稅減免規則（下稱減免規則）第 9 條向上訴人申請減免，經上訴人認不符規定，否准被上訴人減免地價稅之申請，並核課被上訴人系爭土地及其於臺北市其他土地 105 年地價稅計新臺幣 1,129,435,161 元。被上訴人不服，申請復查，經上訴人以復查決定駁回；被上訴人提起訴願，亦遭決定駁回。嗣提起行政訴訟，被上訴人一併主張減免規則第 10 條第 1 項之減免規範對本案亦有適用餘地，案經原審法院判決駁回；被上訴人繼而提起上訴，經最高行政法院廢棄發回更為審理；嗣經原審法院判決認定系爭通道土地符合減免規則第 10 條第 1 項第 4 款所定「騎樓走廊地」之定義，將原處分、上訴人核定之 105 年地價稅課稅處分及訴願決定均撤銷，並命上訴人應作成准予減徵系爭通道土地地價稅 1/5 之行政處分。上訴人不服，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

- (一) 地價稅之課徵，有大量行政之實證特徵，立法者為求稅捐稽徵與調查成本之節約，而對請求減免地價稅之納稅義務人課予協力義務，要求其在開徵前 40 日，透過說明「該土地符合減免地價稅構成要件」之方式，先行提起減、免稅申請。使稅捐機關得在開徵前，有充分之時間，調查『申請減免地價稅土地之規範管制情形與現實使用狀態，是否符合法定減免要件』，以為准否之認事用法依據。未能依限期（開徵前 40 日）提出減、免請求者，則自次一稅捐週期適用減免規範。同樣是為給予稅捐機關「查明土地使用現狀與規範管制狀態」之充分調查時間，避免稅捐機關必須在時機急迫之壓力下作成判斷。是依前開規定之規範意旨，請求減免地價稅者，僅需表明請求之原因事實（即土地使用現狀符合法定之減免要件）即可。如該等減免要件事實已充分表明，並指出有效之調查途徑，而對稅捐機關有關減免要件事實之調查，不造成誤解、阻礙或困擾時，有關「減免實證法規範依據」之正確引用，並非必要。若該實證法之引用有所錯誤，但不妨害稅捐機關之職權調查者，稅捐機關不得單純以減免地價稅之實證法依據引用有誤，即解為「當事人未依法定期限申請減免」。而應予以實質調查，依調查結果正確適用「減免地價稅實證法」，作成是否減免地價稅之合法判斷。
- (二) 適用減免規則第 9 條與同規則第 10 條第 1 項之減免稅規定之土地，均有供公眾或公共通行之規範特徵，二者之差別僅在土地上有無建築物而已。其事實之分辨與調查，極其容易。因此稅捐機關應對「該筆土地之規範管制及使用現狀，是否符合減免規則第 10 條第 1 項之法定要件」判斷，沒有理由無視於該等規定，單純以被上訴人僅依減免規則第 9 條申請，即對同規則第 10 條第 1 項之規定內容視而不見。

(三)減免規則第9條及第10條第1項之所以將「素地」與「騎樓走廊地」分開規範，並賦與不同之法律效果，其主要考量為「土地權利受限程度不同」，因此減免地價稅之程度也不同（素地全免，而騎樓走廊地則視該土地有無利用可能性，而給予「全免」或「減少部分地價稅」之差別處遇）。又「素地」與「騎樓走廊地」之地價稅減免規定，其規範意旨係因「私有土地基於公益原因，使用遭受限制，進而降低其收益潛能，因此土地財產稅負亦應等額降低」。因此不能將該等規定解為「租稅優惠」，而應視為「量能課稅原則」在實證法中之實踐。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：蔡朝安 委員

- (一)本判決背景為納稅義務人依土地稅減免規則申請減免地價稅，涉及其土地是否符合減免要件之爭議。
- (二)本件判決最為值得推介之處在於，明確表明必須以「量能課稅原則」作為稅捐法治的論述基礎，捨此「規範價值目標追求」之法律解釋，均係捨本逐末，進言之，本件判決指出，在本件地價稅爭議中，素地與騎樓走廊地之地價稅減免規定，其規範意旨係因「私有土地基於公益原因，使用遭受限制，進而降低其收益潛能，因此土地財產稅負亦應等額降低」；從而，不能將該等規定解為租稅優惠，而應視為「量能課稅原則」在實證法中的實踐。本此以解，本件判決指摘，稅捐機關認為素地與騎樓走廊地之地價稅減免規定係屬租稅優惠的立場，所引用的依據僅係內容不甚清楚之立法文獻，只有結論卻缺乏理由，欠缺稅捐法制最重要之量能原則考量，尚不符合規範本旨之正確涵攝。



(三)此外，本件判決並且明白指出，請求減免地價稅者，僅需表明請求之原因事實（即土地使用現狀符合法定之減免要件）即可。如該等減免要件事實已充分表明，並指出有效之調查途徑，而對稅捐機關有關減免要件事實之調查，不造成誤解、阻礙或困擾時，有關「減免實證法規範依據」之正確引用，並非必要。若該實證法之引用有所錯誤，但不妨害稅捐機關之職權調查者，稅捐機關不得單純以減免地價稅之實證法依據引用有誤，即解為「當事人未依法定期限申請減免」。而應予以實質調查，依調查結果正確適用「減免地價稅實證法」，作成是否減免地價稅之合法判斷。此判決所持立場，適與大法官釋字第 537 號解釋所持見解相互一致，彰顯納稅人權利保護之根本價值判斷，殊值贊同。

#### 補充意見：黃士洲 委員

地價稅騎樓地的免稅基礎來自於量能課稅原則，擴大量能原則的詮釋範圍及於持有稅。

#### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決對於地價稅之減免法理，採取客觀目的解釋，分析相當透徹，符合量能課稅原則，值得肯定。

## 五、對判決的未來期許

**主筆委員：蔡朝安 律師**

稅捐無對價之公法上金錢給付義務，該義務除須有法律依據外，並應具備實質正當性。「地價稅本身以持有或所有為稅捐客體，…若土地因法定原因喪失其使用或收益的權能時，即應免徵或減徵地價稅，方符量能課稅原則」，早在最高行政法院 108 年度判字第 217 號判決中，即以明示斯旨（參 2020 臺灣年度最佳稅法判決評選紀實第 63 頁至第 65 頁）。本件判決再次闡明地價稅減免規定係屬量能課稅原則在實證法上的實踐，顯見司法實務業已逐步認知，稅法在實踐上的法律適用，非僅尋繹法律文字，尚需求諸實質正當性，特別是量能課稅原則，殊值認同。有期未來得見更多司法實務案例能就量能課稅原則在稅捐法律規範解釋上的體現，實質彰顯納稅者權利保護法第 5 條前段所揭櫫之「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐」意旨。





# 最高行政法院109年度判字第49號判決

## 本稅確定判決是否拘束處罰判決

### 一、事實摘要

高雄國稅局依臺灣臺中地方檢察署（下稱「臺中地檢署」）通報資料，以上訴人95年度綜合所得稅結算申報，漏報取自有限責任臺灣省第○資源回收物運銷合作社營利所得計新臺幣（下同）10,499,333元，併同查獲漏報本人機會中獎及受扶養親屬利息所得計8,869元，歸併核定上訴人95年度綜合所得總額10,976,709元，除補徵稅額3,594,514元外，並按所漏稅額3,593,747元處1倍之罰鍰計3,593,747元。上訴人不服，申請復查結果，獲准追減應補稅額165,643元及罰鍰165,643元。上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人重新審查，以上訴人所犯逃漏稅捐刑事案件仍未確定，乃以民國104年9月10日財高國稅法二字第1040112899號重審復查決定撤銷原復查決定，並追減應補稅額165,643元，及註銷罰鍰處分。嗣上訴人所犯逃漏稅捐刑事案件經最高法院104年度台上字第2851號刑事判決駁回上訴，被上訴人以該逃漏稅捐部分未經判刑已告確定，乃據之以105年10月19日105年度財高國稅法違字第04105100728號裁處書，對上訴人裁罰3,426,823元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。

### 二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

### 三、判決要旨

- (一) 而租稅裁罰爭訟案件，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，或稱真實的確信蓋然性），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) 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。」判決理由之論斷，原則上無既判力。又行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實並非訴訟標的本身，益見確定判決理由中對於原因事實之論斷，並無既判力，亦即判決確定之效力不及於原因事實本身。
- (三) 當事人於補稅撤銷訴訟即使受敗訴判決確定，就該訴訟標的相關的原因事實，仍得於其他訴訟，包括嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，為相反之主張，法院亦不妨就同一原因事實之存否為反於該確定判決意旨之論斷。
- (四) 行政訴訟與民事訴訟本質不同，前者對於撤銷訴訟與涉及公益之事項係採職權探知主義，尤其稅務訴訟中補稅與罰鍰事件適用的舉證責任不盡相同，對於待證事實要求的證明度亦有別。納稅義務人於漏稅處罰程序無協力義務（不自證己罪），並有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用。



- (五) 判決維持原課稅處分所認定的事實，視為具有爭點效力，使納稅義務人就與該爭點有關之罰鍰撤銷訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，無異強令納稅義務人負擔自證己罪之責任，違反「無罪推定」及「疑則無罪」法理，亦悖於誠信與公平原則，自難將民事訴訟上所謂「爭點效」理論移植適用於稅務訴訟之罰鍰事件。
- (六) 原審論斷本稅部分已經判決確定，故兩造於本件罰鍰處分訴訟中，即應受該確定判決既判力之拘束，不得為與該確定判決意旨相反之主張，原審亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷云云。無非認為補稅撤銷訴訟之確定判決理由中對於原因事實之論斷，具有既判力，當事人嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，不得為相反之主張，揆諸前開規定及說明，於法容有未合。原審本應依職權調查證據（例如通知渠等到庭說明），以獲取心證，如調查證據的結果，待證實實仍屬不明，依舉證責任分配法則，自應將其不利益歸於稽徵機關。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：葛克昌 委員

- (一) 稅捐核課處分與裁罰處分為兩個行政處分，補稅撤銷訴訟之確定判決理由中對原因之論斷，是否具有既判力，於嗣後之同一基礎事實所涉漏稅罰之撤銷訴訟，是否不得為相反之主張。實務上常對此未能辨明，本判決予以詳細分析，具有創新見解，值得推薦。
- (二) 本判決指出行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款起訴狀應表明「訴訟標的及其原因事實」，可見原因事實非訴訟標的，本判決之既判力僅及其訴訟標的，不及於原因事實本身，予以法理上釐清。民事訴訟對此雖有不同爭論，但稅務爭訟與公益有關，受職權調查原則拘束，與民事訴訟不同。

(三)行政訴訟與民事訴訟不同，涉及公益之撤銷訴訟採職權探知主義，無主觀舉證責任，在處罰程序有「不自證己罪」、「無罪推定」及「疑則無罪」原則通用且證明程度與本稅不同，須達確切幾近於真實程度，不得以既判力含混規避法治國之原則，本判決對此予以強調，有助於對納稅人人權之保障。

#### 補充意見：黃士洲 委員

基於罰鍰的裁處，稽徵機關須達到 99.8% 的證明程度，固本稅案件判決確定，不代表罰鍰判決需承受。

### 五、對判決的未來期許

#### 主筆委員：葛克昌 委員

- (一)本稅判決之原因事實認定非既判力所及，在漏稅罰案件中漏稅罰既提出訴訟，其訴訟權及應受保障（納稅者權利保護法第 1 條第 1 項），言詞辯論等正當法律程序不得因本稅已行使而省略。本判決如能就程序上應受正當法律程序保障加以論述則更佳。
- (二)稅務撤銷訴訟既無主觀舉證責任，如經事實審言詞辯論終結仍未釐清，仍有客觀舉證責任，但只存於法院審理之最終階段。（行政訴訟法第 136 條立法理由）故納保法第 11 條第 2 項立法理由書即明言，不論稽徵或訴訟程序，稽徵機關始終負「證明責任」。本判決對「證明責任」與「客觀舉證責任」有時未能清晰釐清，不免存有小瑕疵。



# 最高行政法院109年度判字第335號判決

## 盈虧互抵之法定要件具體化

### 一、事實摘要

- (一) 納稅人民國(下同) 98 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業收入總額新臺幣(下同) 119,247,120 元、全年所得額負 1,019,019 元及前 10 年核定虧損本年度扣除額(下稱虧損扣除額) 0 元，嗣於 103 年 1 月 14 日向稅局申請更正列報營業收入總額為 134,717,846 元、全年所得額 14,451,707 元及虧損扣除額 5,572,025 元。
- (二) 稅局原依更正數核定，惟因查獲納稅人虛列薪資支出 131,700 元及漏報營業收入 1,187,859 元，乃重行核定營業收入總額 135,905,705 元、全年所得額 15,509,937 元及虧損扣除額為 0 元，除補徵稅額 1,624,639 元外，並按所漏稅額 264,558 元處 0.8 倍之罰鍰計 211,646 元，減除前次因虛列薪資裁處之罰鍰 9,877 元，本次裁處罰鍰 201,769 元。
- (三) 納稅人就虧損扣除額及罰鍰部分不服，申請復查，經稅局復查決定駁回，提起訴願遭決定駁回，循序提起行政訴訟。

### 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) 所得稅法第 39 條第 1 項但書「盈虧互抵」之法律解釋

按所得稅法第 39 條第 1 項但書所定「准予公司盈虧互抵」之法定要件，即法條文字中所稱「會計帳冊簿據完備」、「虧損及申報扣除年度均使用第 77 條所稱藍色申報書」以及「經會計師查核簽證」與「並如期申報」等。其在法律解釋上，應解為「帳證完備正確」之「無瑕疵」申報。因此如有帳證不實，進而導致短、漏稅事實發生者，自然非屬「無瑕疵」申報，亦無所得稅法第 39 條第 1 項但書所定「盈虧互抵」規定之適用餘地。

然而鑑於所得稅實體與稽徵法制之高度複雜性，要求「申報之帳證資料完全正確，不容發生絲毫錯誤」，實屬強人所難。因此主管機關需對「帳證完備正確」之規範要求為具體化，並以行政函釋予以落實。此時法院對行政函釋之規定內容是否過於嚴格，牴觸解釋對象之規範意旨，固然享有規範審查權，但不能如上訴意旨所稱「主管機關不得以任何函釋對前開法規為具體化之工作」。因此原判決在進行法規審查後，認為財政部 83 年 7 月 13 日台財稅字第 831601183 號函釋與同日台財稅字第 831601175 號函釋，可為處理本案之適格法規，於法無違。

#### (二) 本件系爭事實是否仍有所得稅法第 39 條第 1 項但書之適用

調查結果所呈現之客觀事實為「該筆營業收入 1,187,859 元確有申報，只不過收入來源主體申報不實（實際來自甲公司，卻申報來自乙公司）」。此等瑕疵是否嚴重到影響稽徵作業，而可認定為「不符合所得稅法第 39 條第 1 項但書規定」要件，即有再行斟酌調查而予具體化之必要。從此言之，本案尚有發回重查之必要。



### (三) 漏稅裁罰處分部分

在本案中，如果事實爭議之調查結果，確認納稅人主張之前述反對事實為真，前開有爭議之營業收入1,187,859元，即使「申報收入來源主體有不實之處」，但仍未造成所得稅之逃漏結果，即不得對納稅人處以漏稅罰。從此言之，原裁罰處分即無可維持，而有發回重為調查，併同本稅部分再為決定之必要。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：許祺昌 委員

(一) 稅法作為抽象一般之規範，不免具有一定程度之不確定性。對於稅法之不確定性，往往需仰賴司法判決及行政函釋將其具體化。本判決就所得稅法第39條第1項但書「准予公司盈虧互抵」之法定要件，即「會計帳冊簿據完備」、「虧損及申報扣除年度均使用第77條所稱藍色申報書」以及「經會計師查核簽證」與「並如期申報」等要件，認其在法律解釋上應解為「帳證完備正確」之「無瑕疵」申報，本判決透過司法判決將稅法具體化之展現。然對於所謂「無瑕疵」申報，因所得稅實體及稽徵實務之高度複雜性，本判決亦肯認稅捐實務得以行政函釋將規範內容予以具體化，例如財政部83年7月13日台財稅字第831601183號函釋即認為，短漏所得額不超過新臺幣20萬元或短漏報課稅所得額占全年所得額之比例不超過10%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐等要件，係行政機關透過行政函釋將規範具體化之情事，換言之，本判決亦肯認所謂「帳證完備正確」之「無瑕疵」申報並非不容絲毫錯誤之瑕疵，

而係容忍一定範圍內之錯誤，對此肯認保證納稅義務人之權益。此外，本判決一方面肯認行政機關有權以行政函釋將「帳證完備正確」之規範要求具體化，但另一方面也指出法院對行政函釋之規定內容是否過於嚴格，牴觸解釋對象之規範意旨，有規範審查權，此論述不僅兼顧稅捐實務，亦揭示比例原則、法律優位原則等法治國原則之重要內涵，並且係權力分立原則之具體展現，本判決亦係憲法保障納稅人權利之具體展現。

(二)另就漏稅裁罰部分，本判決指出：即使申報收入來源主體有不實之處，但仍未造成所得稅之逃漏結果，即不得對納稅人處以漏稅罰。就此，收入來源主體之爭議，有影響的為營業稅開立發票之判斷，所得稅及營業稅於營業收入之金額認定上雖有連動，然因不影響營業收入「金額」之認定，無漏稅額之產生不應裁處罰鍰，本判決亦肯認，不應僅以納稅義務人形式上有無申報不實即遽以裁罰，而係實質考量納稅義務人是否有造成漏稅結果，具有保障納稅人權利之重要意義，值得推薦。

#### 補充意見：黃士洲 委員

本案涉及盈虧互抵的基本概念，法官指出盈虧互抵出於量能課稅非租稅優惠，故盈虧互抵個案之限制、排除，似應侷限在個案無法達到量能課稅之目的。

#### 補充意見：蔡朝安 委員

本判決背景為納稅義務人申報營利事業所得稅，涉及其申報虧損扣除額是否符合所得稅法第 39 條規定以及罰鍰金額認定之爭議。本判決就所得稅法第 39 條盈虧互抵之要件、漏稅罰之要件等，詳為論述，殊值推薦：





### (一) 所得稅法第 39 條准予盈虧互抵法定要件之具體化

本判決明確指出，所得稅法第 39 條第 1 項但書所定「准予公司盈虧互抵」之法定要件，在法律解釋上，應解為「帳證完備正確」之「無瑕疵」申報，因此，如有帳證不實，進而導致短、漏稅事實發生者，自然非屬「無瑕疵」申報，亦無所得稅法第 39 條第 1 項但書所定「盈虧互抵」規定之適用餘地。至於「帳證完備正確」之具體化內涵，得以行政函釋予以落實。

### (二) 申報有誤如未造成稅捐逃漏結果，不得處以漏稅罰

所謂漏稅罰，係指納稅義務人因故意或過失違反稅法上誠實申報義務，或違背義務致使稅捐稽徵機關不知有關課稅的重要事實，致發生短漏稅捐結果。亦即漏稅罰係以發生漏稅結果為處罰要件，而此項「漏稅結果」事實，須由稅捐稽徵機關證明之。本判決明確指出，即使本件納稅義務人申報收入來源主體有不實之處，但若未實際造成所得稅之逃漏結果，即不得對納稅義務人處以漏稅罰，此有敦促實務正確解釋與適用稅法，值得嘉許。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：許祺昌 委員

所得稅法第 39 條第 1 項但書「准予公司盈虧互抵」之規定，乃稅法重要原則「量能課稅原則」之具體展現。繼 2020 臺灣年度最佳稅法判決評選出闡釋所得稅法第 39 條第 1 項但書規定之最高行政法院 108 年度判字第 262 號判決後，今年再次由評選委員會評選出涉及所得稅法第 39 條第 1 項但書之最高行政法院 109 年判字第 335 號判決為最佳稅法判決；由此可見，所得稅法第 39 條第 1 項但書抑或量能課稅原則確實已受學術及實務界普遍高度重視。

然而，對於「會計帳冊簿據完備正確」但依營利事業所得稅查核準則第 2 條規定所為之「結算申報有誤」時，可否仍得適用所得稅法第 39 條第 1 項但書之盈虧互抵規定？亦即究應以「帳簿正確與否」為準，抑或應以「申報正確與否」為準？倘依目前稅捐實務採行財政部 83 年 7 月 13 日台財稅字第 831601175 號及台財稅字第 831601183 號函釋處理下，似乎係以「申報正確與否」為準，亦即不得適用所得稅法第 39 條第 1 項但書之盈虧互抵規定；惟倘所得稅法第 39 條第 1 項但書所規定「會計帳冊簿據完備」之文義，似乎應以「帳簿正確與否」為準，亦即應得適用所得稅法第 39 條第 1 項但書之盈虧互抵規定。從而，依本件最高行政法院 109 年判字第 335 號判決所揭櫫之「法院對行政函釋之規定內容是否過於嚴格，牴觸解釋對象之規範意旨，享有規範審查權」之意旨，目前稅捐實務採行財政部 83 年 7 月 13 日台財稅字第 831601175 號及台財稅字第 831601183 號函釋之處理，恐有疑義。是故，本件判決未就此進一步闡述其法律見解，應是一美中不足之處，亦期待未來法院判決能進一步釐清。

承上，對於「會計帳冊簿據完備正確」但依營利事業所得稅查核準則第 2 條規定所為之「結算申報有誤」時，如納稅人於未經檢舉或稅局調查前即已依稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報者，是否依舉輕以明重之解釋原則，更應有所得稅法第 39 條第 1 項但書盈虧互抵之適用。如認已超出法律解釋之範疇，是否應另立法予以補充，以免產生「會計帳冊簿據完備正確」且「申報有誤已及時更正」卻不得適用盈虧互抵之不合理情形。



# 臺北高等行政法院108年度訴字第1655號 判決

## 稅捐法事件中贈與與否之認定應回歸 民事法相關概念

### 一、事實摘要

本件涉及之事實，相對單純，但應當先予以說明。行政訴訟原告盧君等三人，參與建設公司自辦市地重劃案（該建設公司於本件行政訴訟中並為參加人）。建設公司與盧君等締結契約，承諾保證，如原告參與該重劃案，分配取回重劃後土地之面積，為原參與重劃土地之 55.5%，且地主不必補貼地價差額或費用。嗣後建設公司未依約履行，盧君等乃提起民事給付訴訟，獲有勝訴判決。並持該民事勝訴判決為執行名義，將參與重劃土地之 55.5% 應有部分登記為盧君等所有。但本件被告亦即土地稅主管機關新北市政府稅捐稽徵處，認為此一移轉登記並無對價，構成土地稅法第 5 條第 1 項第 2 款所稱的「無償取得」<sup>3</sup>。於是以盧君等為對象，課徵土地增值稅。盧君等主張其並非無償取得，乃循序提起本件行政訴訟。換句話說，真正的爭點其實在於「有償」或者「無償」在土地增值稅事件中的判斷。而這樣的判斷，相對應地又必須對應著土地稅法第 5 條第 2 項規定後段「所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉」的解釋。

---

<sup>3</sup> 土地稅法第5條第1項第1、2款、第2項規定：「(第1項) 土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。……(第2項) 前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉」。

## 二、判決主文

訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。  
訴訟費用由被告負擔。

## 三、判決要旨

本件訴訟最主要的爭議問題，在於土地稅法判斷增值稅時，對於土地稅法第5條第1項所區分的「有償」或者「無償」的判斷。土地為無償移轉時，土地增值稅應由取得人繳納，而「無償」指遺贈及贈與等方式之移轉；反之，土地如為有償移轉，則以原所有權人為納稅義務人。而實際上這樣的問題，可以更進一步地被區分為兩方面的主張：原告亦即納稅義務人一方主張，渠等與建設公司因土地重劃契約取得土地，雖未支付價金，但是有其他的契約義務存在，受領土地具有明顯的對價性。而稅捐稽徵機關一方則認為，透過勝訴民事判決取得之土地，未有對待給付，因而構成無償<sup>4</sup>。這一問題，事實上可以被指出，關鍵之爭議在於判斷原告與訴外人(參加人)建設公司之間的契約關係，究竟為「有償」或者「無償」，應當採取形式標準或者實質標準的問題？

毫無疑問，稅法規範對於經濟活動的解釋，應當本於「實質課稅」原則為之。所謂實質課稅原則是指稅捐機關對於某種經濟活動，不能單憑其外觀或形式，決定應否課稅。將實質課稅原則適用在稅法上，在課稅要件的「外觀和實體」或「形式與實質」不一致時，只能依照其實體或實質，做為應否課稅的依據。實質課稅入法的目的，在追求公平、合理及有效的課稅原則。這樣的要求乃要

---

<sup>4</sup> 參見判決中機關一方主張：「依民事判決主文所載，原告取得系爭土地並未支付對價，核屬無償移轉」。

亦即判決理由欄第五段(四)後段所稱：「原處分徒以民事判決主文中，無原告應對待給付之諭知，而未綜觀兩造之陳述及事件原委，逕認參加人移轉系爭土地予原告為無償贈與，認定事實不無違誤，原告請求撤銷原處分，應有理由」。



求稅捐稽徵機關探求經濟活動之真實面貌，作為行使稅捐課徵權力的基本前提，並且避免納稅義務人進行違反稅法目的的稅捐規避行為。相對而言，實質課稅原則所調整的對象，亦即所謂「脫法避稅」行為，與稅法上經常被指出的「稅捐逃漏」並不相同。前者係指運用形式上或外觀上合法之行為所從事之迂迴安排；後者則指以虛偽或其他不正之行為以圖脫免納稅義務。例如：使用偽造或變造（包括虛設行號）之憑證作為交易憑證、對於稅捐稽徵機關為隱匿不實的申報、區分內帳外帳之帳簿、無交易事實卻登入帳簿、故意對申報數量減縮等。

當然，「實質課稅」的要求，在稅捐稽徵實務中通常用以應對納稅義務人的租稅規避活動。但是，這並非意味著這一原則僅能夠片面地由稽徵機關主張。納稅義務人就渠等與訴外人建設公司所締結契約、乃至在民事判決中所獲得之請求給付土地權利，不能僅因形式上民事判決主文未諭知對待給付，即認定土地之取得為無償。正如法院在本件判決中所指出：由於民事法事件相對於稅捐法事件的先在性，不論稅捐法是否使用自己的特別概念，在其使用來自於民事法構成要件要素時，其解釋不可避免的還是要回溯到民事法，基本上以民事法上之意義為準，蓋不直接藉助民事法上關於交易活動或財產利益之移轉規定的概念、類型，法律行為及法律關係根本不能從事有效之交易或移轉財產利益（參見黃茂榮，稅法總論，增訂三版，頁661-663，植根，2012年3月）；因此，判斷參加人移轉系爭土地予原告是「有償」或「無償」，應借助民事法相關概念探索，本件倘參加人移轉系爭土地予原告之情節，不符合民法所定無償之概念，則原告即非本次土地移轉增值稅之納稅義務人。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：黃源浩 委員

實質課稅原則係稅法上特殊之課稅原則，賦予稽徵機關於課稅要件之事實認定上，得依實際上之經濟事實關係，而非外觀上之交易形式為準，惟實質課稅原則之定義及適用範圍於明文化前，並不明確，造成納稅義務人經常質疑稽徵機關有濫用實質課稅原則課徵稅捐，並導致稽徵機關援引實質課稅原則課稅所衍生之爭議案件成為稅務行政訴訟之主要案源。為解決此類問題，我國納稅者權利保護法第7條第1至5項乃設有明文規定。而在整體稅法制度運行中，更多的法院判決對於此一原則的填補，當然有助於這一重要原則的進一步具體化和細緻化，乃構成本件裁判值得推薦之重要原因。

### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決對於稅法上無償行為與有償行為之解釋適用，承接私法上之概念類型，發揮整體法律秩序之統一性，並防止稽徵機關誤解法令，值得參考。

### 補充意見：林世銘 委員

北高行判決之論斷指出，原告給付義務係：(1) 應提供土地參與重劃；(2) 應配合支持參加人指定之人選參與重劃事務；參加人義務則為：如原告將來分配之土地面積不足55.5%者，參加人應為補足。上開原告與參加人之無名契約，其各自之給付義務有對價關係，顯屬有償，而非無償，自非贈與。

至於參加人於民事審理中曾主張，其係以無償方式移轉土地予原告，應由原告併入所得繳納所得稅等語，然此僅為參加人為避免稅賦之陳述意見，不能因此即謂參加人移轉系爭土地予原告為贈與。

本判決對於將來之類似案情都有參考價值。



## 最高行政法院109年度判字第397號判決

### 行政法院審酌納稅義務人有無繳現困難，應就遺產本身整體為觀察

#### 一、事實摘要

遺產稅應納稅額新臺幣（下同）17,785,556 元及罰鍰 35,681 元。上訴人於納稅期限內申請以被繼承人莊○○遺產中臺南市○○區○○段 1172 地號土地（應有部分 57,840/100,000，下稱 1172 地號土地）抵繳前述遺產稅應納稅額，經被上訴人以 106 年 6 月 23 日南區國稅安南營所字第 1060482449 號函（下稱原處分）核准以該 1172 地號土地應有部分 12,943/100,000 抵繳部分遺產稅 13,534,038 元，其餘抵繳後本稅 4,251,518 元（17,785,556 元 -13,534,038 元）及罰鍰 35,681 元（罰鍰不在抵繳範圍，與本案無關）共 4,287,199 元則否准抵繳。

上訴人不服，提起訴願，經遭決定駁回，遂向高雄高等行政法院提起行政訴訟，高雄高等行政法院 106 年度訴字第 489 號判決駁回，其理由之一認為關於被上訴人否准上訴人抵繳遺產稅本稅 4,251,518 元（17,785,556 元 -13,534,038 元）及罰鍰 35,681 元共計 4,287,199 元部分，上訴人在訴願救濟程序中，已經於 106 年 8 月 3 日繳清，既經上訴人繳清，顯然可見上訴人並沒有不能以現金繳納上述遺產稅及罰鍰之情形存在，核與遺贈稅法第 30 條第 4 項所定得以實物抵繳遺產稅額的要件不合，上訴人提起本件課予義務訴訟，請求判令被上訴人應作成准許其以 1172 地號土地應有部分 3,716/100,000 抵繳前述遺產稅及罰鍰共計 4,287,199 元之處分，並無理由。

## 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

茲經上訴人對原處分不服，提起訴願，經遭決定駁回，並於 106 年 8 月 3 日訴願救濟程序中，繳清被上訴人所否准抵繳之本稅及罰鍰，嗣經遭決定駁回，遂向原審提起行政訴訟，經原審以 106 年度訴字第 489 號判決駁回後，提起上訴。受理上訴事件之合議庭認所涉法律爭議：「納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中(包括訴願及行政訴訟程序)先行補繳遺產稅完畢。此際，行政法院是否得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺贈稅法第 30 條第 4 項所定『納稅義務人確有困難不能一次繳納現金』之要件，而為不利於納稅義務人之裁判？」，因先前裁判(提案裁定甲說之本院 107 年度判字第 329 號判決，與提案裁定乙說之本院 99 年度判字第 299 號判決、99 年度判字第 496 號判決)間之法律見解歧異，乃以 109 年度裁提字第 3 號裁定提請本院大法庭裁定。

嗣經本院大法庭作成 109 年度大字第 3 號裁定，諭知「納稅義務人申請以實物抵繳遺產稅遭駁回，循序提起行政救濟，請求稅捐稽徵機關作成准予抵繳之處分，嗣後納稅義務人於行政救濟程序中(包括訴願及行政訴訟程序)先行補繳遺產稅完畢。此際，行政法院不得僅以該事實為由，逕認納稅義務人有以現金繳納遺產稅之能力，不符合遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項所定『納稅義務人確有困難不能一次繳納現金』之要件，而為不利於納稅義務人之裁判。」之法律見解，依行政法院組織法第 15 條之 10 規定，該裁定對本件上訴事件具有拘束力。





經查，原審就遺贈稅法第 30 條第 4 項規定關於繳納現金困難要件，對於遺產中是否尚存留得以現金繳納稅款之金額未予調查審認，徒以上訴人已繳納完畢遺產稅，逕謂上訴人不符實物抵繳之繳現困難要件，惟依本院大法庭前述見解，原判決自有違誤。行政法院在審酌納稅義務人有無繳現困難時，自應就遺產本身整體為觀察。實物抵繳遺產稅之申請人縱於行政救濟程序中繳清稅款，行政法院仍應就申請人於行政救濟程序中繳清稅款是否源自遺產，或就遺產繳現能力，甚至實物抵繳價值之計算(如應以何年度之公告現值計算土地價值)詳加調查。

#### 四、推薦理由

**主筆委員：陳清秀 委員**

##### (一) 申請實物抵繳之要件

現行遺產及贈與稅法係採取「總財產稅制」，並非因繼承或贈與「取得所得稅制」，故依據財產稅性質之角度，解釋有關遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項實物抵繳規定：「遺產稅或贈與稅應納稅額在三十萬元以上，納稅義務人確有困難，不能一次繳納現金時，得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳。中華民國境內之課徵標的物屬不易變價或保管，或申請抵繳日之時價較死亡或贈與日之時價為低者，其得抵繳之稅額，以該項財產價值占全部課徵標的物價值比例計算之應納稅額為限。」所稱是否「不能一次繳納現金」，以清償遺產稅之稅捐債務。其判斷基準，即應以繼承人「繼承之遺產」為判斷基準，而不及於繼承人之個人「固有財產」，故不應以繼承人個人有無現金繳納稅款之能力，作為實物抵繳之核准要件。

就此最高行政法院 104 年度判字第 796 號、103 年度判字第 524 號、100 年度判字第 2009 號、第 193 號判決意旨，亦認為遺贈稅法第 30 條第 4 項規定申請實物抵繳要件之「納稅義務人繳納現金困難」，應就「遺產整體」為觀察，也就是觀察遺產內現金與相當於現金的部分是否有繳現困難，原則上無須審酌納稅義務人自有資產與所得。

上述規定准以「實物抵繳」之目的，在彌補現金繳納之不足，因此，申請實物抵繳，應以「現金不足繳稅部分」為範圍。此一現金不足繳納稅款之判斷基準時，不僅以稽徵機關審查決定是否核准抵繳之「行政處分作成時」為準。包括被繼承人死亡時遺留之財產，嗣後如已轉換為現金或銀行存款，該等現金或銀行存款仍屬遺產範圍，如納稅義務人無法提出其他事證證明其確無法以之繳納時，該等現金或銀行存款仍需作為審酌納稅義務人有無繳現困難之參考（參財政部 97/04/11 台財稅字第 09700050250 號函）。

稅款之繳納，原應以現金為原則，然而遺產及贈與稅法係針對「財產」課稅，而許多財產並非現金或存款，其納入課稅之財產性質，可能變現不容易，卻要求納稅者以現金履行納稅義務，不僅欠缺期待可能性，且如該項實物財產價值被高估，又必須以現金納稅，更顯失公平合理性。故遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項，在以現金繳納困難時，得以實物抵繳。此一實物抵繳制度，一方面可以平衡抑制稽徵機關可能偏向高估遺產實物價值之作用，使遺產估價公平合理。另一方面，也可以保障繼承人之固有財產之權益，尤其在有數個繼承人之情形，避免某一個或數個個別繼承人因其擁有現金之固有財產，而被稽徵機關強迫以現金納稅之情事發生，導致在繼承人間發生不公平對待之現象。



因此，在申請實物抵繳被駁回後，提起行政救濟過程中，縱然繼承人嗣後於行政救濟程序進行中，以現金納稅完畢，法院仍應審查就「遺產整體本身」，繼承人有無能力以現金納稅。如果其以現金納稅完畢之「資金來源」，是繼承人個人現金財產，而不是來自遺產本身，則仍應准予實物抵繳，而後再就「現金納稅」部分辦理退稅。

## (二) 申請准予實物抵繳遺產稅之行政訴訟，其裁判基準時

### 1. 申請准予實物抵繳遺產稅被駁回，應提起課予義務訴訟

納稅義務人依據遺產及贈與稅法第 30 條第 4 項規定申請實物抵繳稅款，係法律賦予納稅義務人在符合實物抵繳要件時，得申請實物抵繳之公法上請求權，稽徵機關就此一申請案件，依據遺產及贈與稅法施行細則第 45 條第 1 項規定：「納稅義務人依本法第三十條第四項規定申請以實物抵繳遺產稅或贈與稅時，應於核定繳納期限內繕具抵繳之財產清單，申請主管稽徵機關核准。主管稽徵機關應於接到申請後三十日內調查核定。」應作成核准抵繳與否之決定之處分，故納稅義務人申請實物抵繳，係申請稽徵機關作成「核定准予抵繳」之行政處分，如稽徵機關拒絕其抵繳申請，而為駁回處分時，納稅義務人如有不服，應依據行政訴訟法第 5 條第 2 項規定：「人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟。」提起課予義務訴訟，請求稽徵機關作成准予抵繳之行政處分。

## 2. 課予義務訴訟之裁判基準時

有關課予義務訴訟之裁判基準時，涉及人民請求作成行政處分之公法上請求權，必須在法院裁判時仍然存在，才能勝訴。因此，除依據系爭應適用之法規，一般法律原則或系爭事件之性質，應導出不同結論外，原則上應以行政法院最後言詞辯論終結時之事實及法律狀態，判斷原告之公法上請求權，是否存在。蓋原告之公法上請求權，可能因事實狀態或法律狀態之變更，而在實體法上發生影響。

本件最高行政法院 109 年度大字第 3 號大法庭裁定認為：「行政法院係針對『法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務』之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。」此一判斷基準時，採取「裁判時說」見解，與國內學者通說相同。

採取「裁判時說」之優點，乃是對於駁回處分後之情事變更，在實體法上足以影響公法上請求權是否繼續存在（包括行政處分之合法性）之事由，一併納入裁判範圍，以便能一次紛爭，一次解決。此一公法上請求權是否存在，應依據實體法決定之。如果在訴訟程序進行中，



其實體法律狀態變更，應以此項變更為基礎，決定新法是否排除、變更或維持舊法所已經成立之請求權。以遺贈稅法第 30 條第 4 項所規定納稅義務人以現金繳納遺產稅確有困難，申請以實物抵繳遺產稅之事件為例，誠如 109 年度大字第 3 號大法庭裁定所示：「自繼承事實發生至行政法院為裁判時之期間，遺產究係現金或實物狀態，會隨時間推移（經過）而改變，例如原為實物之土地，因徵收且補償金之發放而變成現金，或現金因非可歸責於當事人之事由而減少、喪失或滅失，此等即屬於事實狀態發生變更之情形。」斟酌此類情事變更，較能符合法院裁判時，納稅義務人在實體上可否以現金遺產履行納稅義務之能力狀況，具有適宜性與合理性。

3. 嗣後已經以現金納稅，消滅稅捐債務，是否足以變動申請實物抵繳之公法上請求權？

本法律爭議，係申請以實物抵繳遺產稅，在事實審法院言詞辯論程序終結前，法律狀態未變更，然事實狀態發生變更，即因納稅義務人於行政救濟期間繳清稅款，致已無遺產稅債務，是否因此已經無訴訟權利保護之必要，不無疑義。

在此如果納稅義務人因無法以遺產之實物抵繳，而嗣後因情勢變更，遺產變成現金，例如因徵收且補償金之發放而變成現金，而有能力以現金納稅，並以現金納稅完畢時，則不得申請實物抵繳，其訴訟應以無理由判決駁回。

但如因不准抵繳，納稅義務人被迫借款或以自己固有財產之現金納稅時，則該拒絕抵繳處分侵犯原告之抵繳請求權，此一權利侵害狀態仍然持續，不因嗣後已經以現金繳清稅款而歸於消滅，如給予權利

救濟，而有回復原狀之可能。亦即如該駁回抵繳申請之處分經法院判決撤銷，並取得判決命稽徵機關應作成准予實物抵繳之處分時，則在准予抵繳稅額範圍內，納稅義務人得請求返還已經繳納之現金稅款，以回復其權益，故其自有繼續以課予義務訴訟給予權利保護之必要，不受遺產稅已繳納之影響。以往最高行政法院 99 年度判字第 299 號、第 496 號判決意旨，亦認為納稅義務人申請實物抵繳遭駁回而循序訴請國稅局作成准予抵繳之處分，行政救濟中縱然先行補納遺產稅，因其將來仍可請求退還已繳納之稅款，故有訴訟權利保護的必要。

又參照行政訴訟法第 196 條規定：「行政處分已執行者，行政法院為撤銷行政處分判決時，經原告聲請，並認為適當者，得於判決中命行政機關為回復原狀之必要處置。撤銷訴訟進行中，原處分已執行而無回復原狀可能或已消滅者，於原告有即受確認判決之法律上利益時，行政法院得依聲請，確認該行政處分為違法。」亦認為只要有回復原狀可能之行政處分，縱然已經執行完畢，仍得提起行政訴訟請求救濟（另參照釋字第 213 號解釋）。

故本件判決認為從行政訴訟在於保障人民權益及確保依法行政為宗旨（行政訴訟法第 1 條）論之，在行政救濟中遺產稅雖已繳納完畢，但仍有繼續以課予義務訴訟給予權利保護之必要，不受遺產稅已繳納之影響。亦即不得單純以納稅義務人於訴訟程序中，已以現金繳清遺產稅額及行政救濟加計利息為唯一理由，認定納稅義務人並無不能以現金繳納遺產稅額之情事，而與實物抵繳遺產稅額之要件不合。否則，不啻要求申請以實物抵繳遺產稅之納稅義務人，必須冒著多繳滯納金及利息之危險，始能提起行政救濟尋求給予權利保護，其不合理之處甚明。此一見解，應可贊同。



退而言之，倘若因在行政救濟中遺產稅已繳納完畢，而不准續行課予義務訴訟時，則依據行政訴訟法第6條第1項規定：「確認行政處分無效及確認公法上法律關係成立或不成立之訴訟，非原告有即受確認判決之法律上利益者，不得提起之。其確認已執行而無回復原狀可能之行政處分或已消滅之行政處分為違法之訴訟，亦同。」僅能續行確認訴訟，確認「原駁回處分違法」，並請求損害賠償。此一損害賠償，以回復原狀為適當，亦即准予實物抵繳，退還已經繳納之現金，以回復損害發生前之原狀。其結果，與准予續行課予義務訴訟之結果相同。

#### 補充意見：葛克昌 委員

納稅人繳清遺產稅，是否即不符「納稅人有繳納人確有困難不能一次繳納現金」，按採既已繳納事實即無困難繳納見解，係基於稽徵便利業經最高行政法院大法庭作成109年大字第3號裁定，不得僅以該事實為由而為不利納稅人之裁判。本判決進一步闡述審酌有無繳納困難，自應就財產本身整體觀察，並就繳清稅款調查是否源於遺產為斷。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：陳清秀 委員

本件大法庭裁判，對於遺產稅之實物抵繳要件，採取財產稅觀點，原則上以被繼承人總遺產中是否遺有現金或銀行存款，作為審酌納稅義務人有無繳現困難之判斷基礎，而不考慮繼承人之自己固有財產中，有無現金可供繳納，可謂符合遺產稅之性質之「客觀目的解釋」之精神，值得贊同。期盼未來裁判均應注意「客觀目的解釋」，以符合事件本質之合理性要求，從而可以「情理法兼顧」。

又申請核准抵繳之行政訴訟事件，性質上為公法上課予義務訴訟，其裁判基準時應斟酌至法院裁判時，於原駁回處分作成之後，至法院裁判時，如果事實及法律狀態有變更時，亦應納入斟酌範圍。但不能單純以訴訟程序中已經繳納稅款，作為唯一理由，認定不符合實物抵繳要件，而仍應查明總遺產中有無足夠現金或相當於現金財產可供繳清稅捐為判斷依據。上述判決觀點，實質有效保障納稅者權益，值得贊同。期盼未來裁判均應注意如何落實「實質有效保障納稅者權益」之觀念，不宜拘泥於「形式合法性」而已，果爾，司法機關定能發揮「落實量能課稅原則以及伸張租稅正義」之神聖使命。

### 補充意見：葛克昌 委員

本判決若能進一步引用納保法第1條第1項，保障納稅人基本權及嚴守正當法律程序則更佳。



# 2021 臺灣年度 優良稅法判決



# 臺北高等行政法院108年度訴字第1307號 判決

## 進口貨物核定稅則號則事件

### 一、事實摘要

原告委由○○報關有限公司於民國 107 年 2 月至 3 月間、107 年 8 月至 10 月間，分別向被告報運進口日本、美國、德國及法國產製血液透析器 (Dialyser) (其進口日期及報單號碼分別如附表 1、附表 2 所示)。原告就血液透析器原申報稅則號別第 9018.90.50 號「人工腎 (透析) 裝置」，稅率為免稅，經電腦核定以文件審核 (C2) 及貨物查驗 (C3) 通關。惟經被告審核結果，以來貨均應改歸列稅則號別第 8421.29.90 號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率 3% 重行核定應納關稅及營業稅 (其稅額詳如附表 1 及 2 所示)。原告不服，就被告附表 1、附表 2 所示關稅稅額及營業稅因系爭來貨稅則號別改列所增加部分之核定 (附表 1 關於此部分之核定即原處分 1、附表 2 關於此部分之核定即原處分 2)，循序提起行政訴訟。訴訟繫屬中，經本院指定財政部關務署 (下稱關務署) 為被告輔助參加。

### 二、判決主文

原處分 1 (含復查決定 1 即被告 107 年 8 月 27 日基普五字第 1071017990 號復查決定) 即附表 1 所示之報單項次及金額總計新臺幣 1,226,910 元，暨關於該部分之訴願決定 1 (財政部 107 年 12 月 11 日台財法字第 10713948870 號訴願決定) 均撤銷。



原處分 2 (含復查決定 2 即被告 107 年 12 月 21 日基普五字第 1071025556 號復查決定) 即附表 2 所示之報單項次及金額總計新臺幣 1,373,431 元, 暨關於該部分之訴願決定 2 (財政部 108 年 6 月 24 日台財法字第 10813917670 號訴願決定) 均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

### 三、判決要旨

#### (一) 關稅稽徵行政法制的獨立性與從屬性

在我行政法制之中, 關稅稽徵行政向來是稅法領域中相對特殊的領域。雖然財政部作為內地稅及關稅兩種稅收的主要機關, 但是在行政程序及組織編制上, 內地稅和關稅向來難以並肩齊步, 就法律規範而言亦復如此。例如, 稅捐稽徵法第 2 條規定:「本法所稱稅捐, 指一切法定之國、省(市) 及縣(市) 稅捐。但不包括關稅及礦稅」, 在結果上就使得關稅的稽徵不適用稅捐稽徵法, 而係在關稅法及海關緝私條例等法規範中另闢蹊徑。在這樣的理解之下, 關務行政與財稅行政之分殊化可謂我國稅捐法制整體中明顯的特徵。這樣的分殊化發展固然有其歷史因素, 亦有若干程度上行政作業案例的考慮。但是整體而言, 關稅行政脫逸於內地稅行政而自成一格, 成為稅捐稽徵行政機關中的特殊類型, 當有其在專業領域中的特別原因。總體而言, 這樣的分殊發展來自於關稅法之法源及規範密度與內地稅法不一致、關稅法受到相當程度國際規範的直接影響以及海關所負擔的執行貿易政策的功能。這樣的行政目的的考量, 不僅使得關稅法制在相當層面上與一般的行政規範有所不同, 存在著相當多的特殊考慮。但是, 關稅稽徵行政本身所具備的特殊性以及法律制度的特殊考慮, 或者直接稱做「關稅法的獨立性 (l'autonomie du droit douanier)」, 並非意味著關稅稽徵行政在法律制度中得以完全脫逸於法治國一般性的基礎原理的要求。我國納稅者權利保護法, 在規範設計上並未排除關稅之納稅義務人有納保法的適用。進一步來說, 即便關稅稽徵行政在相當層面上展現出體系上的獨立性, 然而作為稅法制度的一個環節, 或者作為

行政法律制度的一個部門，仍然在一定範圍內展現出不同於獨立性的考慮，可謂係關稅法制的從屬性。而在這樣的面向之下，本件所涉及之問題，即在於作為行政法上一般性原理原則之信賴保護，有無在關稅爭議案件，特別是進口貨品稅號變更的爭議案件中適用的問題。

## (二) 信賴保護原則與關務稽徵行政

### 1. 信賴保護之意義

所謂「信賴保護」(Vertrauensschutz)，是指國家採行公權力行為時，對於人民因信賴國家機關所產生之利益，應予以保護。行政程序法第八條規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」，後段即為信賴保護之基本規定。其進一步之具體要件，包括信賴基礎之存在、信賴之表現、信賴值得保護以及無消極要件之存在等等。同時在我國學說中，均認為信賴保護之適用範圍，不限於受益行政處分之撤銷，可及於大多數之公權力行為。此一見解見諸於司法院大法官釋字第 525 號解釋文前段：「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止（行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條參照），即行政法規之廢止或變更亦有其適用」。因此在我國法制中，要在推理上以關稅稽徵行政脫免信賴保護原則之適用，有其難度。不過，關務行政在整體國家行政權力之運作中，本即有其特殊之地位。在考慮到海關面對的行政現實與法律制度的一體適用上，問題仍然應該審慎討論，不可一概為之。若干本質上具有暫時性規制性質之關務稽徵措施，例如關稅法第 96 條規定之先行放行，本質上具有相當程度的暫時性規制效果。倘若以「暫行放行」作為信賴基礎主張信賴保護，無疑使得暫行放行之制度實際上成為終局決定，恐與關稅制度之本旨有悖。然而，若干與關稅制度無必然連結的法律秩序變動，在司法院大法官 525 號解釋的體制之下，恐即難有排除信賴保護原則適用之空間。



## 2. 本件裁判之意旨：關稅行政，仍有信賴保護原則之適用

本件臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1307 號判決，所牽涉之問題關稅領域中之經典爭議，而法院在此一爭議中展現出相對而言非常值得觀察之推論。本件主要之爭點在於，進口貨物之貨主主張其進口特定類別之貨物，關稅稽徵機關變動稅則號別分類之判斷，有無信賴保護原則之適用？如原告所主張「被告長期以稅則號別第 9018.90.50 號核定血液透析器，已形成穩定法秩序，足使原告預見作為進口報運之準則。原告乃有自 100 年起即以稅則號別第 9018.90.50 號報運進口血液透析器，均經被告予以核准；詎料輔助參加人逕於 106 年 8 月 14 日發布新聞稿，將血液透析器改列第 8421.29.90 號，致原告增加 3% 關稅負擔，又未採取任何補救措施或訂定過渡期間，有違信賴保護原則」。同時變更稅則號別未報經財政部核准，亦有程序瑕疵。而在本件裁判中，法院首先肯認關稅案件並不因其獨立性而無信賴保護原則之適用，亦不採被告機關所抗辯「原告之信賴無保護價值」之觀點。明確指出：「海關對於進口貨品之稅則歸類即使不當，一旦行之多年，其持續而穩定之法律見解就形成了『某種秩序』，即使見解錯誤，仍然成為進口商賴以為評估成本之準據，且為國家其他部會為政策考量之模型，其效力具有類似法規『抽象且一般』之特質；人民對之信賴，有類於對法規之信賴，而非對於過往錯誤行政處分之信賴。是海關將其稅則歸列變更以追求法適用之正確性之際，切莫忽略其安定性，務必踐行相當於法規變更之『正當程序』，除藉相當之程序保障，蒐集資料回應民情，提供緩衝期間，以利人民以及其他國家部會因應其變動外；重點更在於變更之效力，應與法規變更相似，原則上不溯及既往，非可率然以『依法行政』之旗幟，驟然變行之多年之進口貨物稅則歸列，令人民措手不及只能落難，致衍生諸多社會問題。換言之，要求國家稅捐高權之行政舉措，必須將人民維持生計之多所艱難，為念茲在茲，諒不為過」。乃在諸多涉及稅則號

別變更之爭訟案例中，以明確之法律見解解決此一長年以來的爭議問題，殊值給予特別之助益。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：黃源浩 委員

即便在信賴保護原則難以迴避之情形下，關稅法制中稅則號別之更動並非必然意味著一旦認定號別有誤、絕對無從補救之情況。畢竟類似制度在不同國家法制中均屬常見，問題之重點應當在於，如何在信賴保護以及海關合法執行權限之間，尋求平衡。這當中，涉及若干海關核課權限相關作業中，可以深入思考之建議。

- (一) 首先，稅法制度中所稱之「信賴保護」，其實難以具體指稱係信賴某一國家行為或者具體法律條文，毋寧是對於法律「適用」以及「施行」狀態的信賴。因此，進口商品稅則編號等涉及應納稅額多寡之案件，處理上應當特別審慎。尤其是長年以來的施行狀況，即便要加以變革，亦應當以事前之溝通，對業界（包括貨主及報關從業人員等）事先之宣導、告知。蓋以信賴保護之基本精神在於法安定性，盡可能在關務行政中避免出现因法律見解不同而使得應納稅額一夕之間豬羊變色、波動劇烈之情形。特別是關務同仁面對貨主，宜有同理心，對於提出「以前可以為什麼現在不可以」這類抗辯的貨主或報關行，宜給予其法律規範詳盡之解釋。同時，倘若法律見解變更，亦應當給予相對人陳述意見之機會。
- (二) 其次，信賴保護制並非意味著任何既存秩序不可變動。行政程序法第119條列舉三種信賴不值得保護情形：「一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者」。此等規定意味著，事先倘若給予相對人充足之資訊、給予其陳述意見之機會，並盡可能以事前溝通告知代替事後大幅度之法律見解變化，當可謂係法律秩序穩健不波動與職務合法行使間重要平衡點之所在。



### 補充意見：葛克昌 委員

本判決就變更進口貨物稅則，不依正當法律程序，有違信賴保護，判決理由極盡法律說理能力，而做出稽徵機關將納稅人對「過往持續而穩定錯誤法律見解」信賴之主張，誤會為對錯誤違法行政處分信賴見解結論，對納稅人之權利作有利之司法保障。

對變更進口貨物稅則之法律性質，有清楚釐清。

對信賴保護原則有清楚闡明，並對其在法治國家之重要功能有所認知。

## 五、對判決的未來期許

### 補充意見：葛克昌 委員

- (一) 本判決對正當法律程序在司法中作用，有所認知，如能對稅法之正當法律程序較一般行政程序須適用更嚴謹之正當法律程序，進一步闡明，並引用納保法第 1 條第 1 項與第 10 條，則更佳。
- (二) 關稅雖不適用稅捐稽徵法，但仍應優先適用納稅者權利保護法。

### 補充意見：陳清秀 委員

本件變更稅則號別歸屬之正當法律程序，以及善意信賴保護問題，分析深入，值得參考。

## 最高行政法院109年度判字第198號判決

稅捐裁罰應考量所得利益與罰鍰額度，不應悖於比例原則、平等原則、責罰相當原則

### 一、事實摘要

被上訴人財政部中區國稅局依據查得資料，以上訴人洪君借用林君名義，於民國 104 年 6 月 1 日以 10,500,000 元取得臺中市○○區○○路 00○○號房屋及坐落基地（以下簡稱系爭房地），並以買賣原因完成移轉登記取得（下稱系爭房地），嗣於 104 年 11 月 19 日簽訂買賣契約，將系爭房地以新臺幣（下同）11,000,000 元出售從中預定之價差獲利有 500,000 元（另獲有一筆違約金計 499,400 元），因上訴人持有期間未滿 1 年，且無排除課稅規定之適用，未依規定於訂約之次日起 30 日內申報繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），乃依其房地銷售價格 11,000,000 元，按適用稅率 15%，核定補徵納稅額 1,650,000 元外，並依特銷稅條例第 22 條第 2 項規定，以上訴人利用他人名義銷售系爭房地，按所漏稅額 1,650,000 元處 1.5 倍之罰鍰計 2,475,000 元。上訴人對罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂向臺中高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟。

臺中高等行政法院 107 年度訴字第 233 號判決駁回，其理由認為本稅部分已經先前另案裁判確定。而罰鍰部分，依行政罰法第 7 條第 1 項、第 8 條前段、第 18 條第 1 項規定、最高行政法院 93 年判字第 309 號判例意旨，被上訴人依據財政部修正發布倍數參考表，所定特銷稅條例第 22 條納稅義務人利用他人名義銷售同條例第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰之裁罰基準，區別不同之違章情節，考量各該行為之受





責難性、行為後果及稽徵機關之稽徵成本等，依上訴人之違規情節區分輕重程度而使責罰相當，而於法定裁罰範圍內，按上訴人所漏稅額 1,650,000 元處以 1.5 倍之罰鍰 2,475,000 元，核無個案顯然過苛之情形，亦無違反司法院釋字第 716 號及第 641 號解釋意旨，或有逾越裁量權限或濫用權力之違法情事，尚無違反比例原則及平等原則。至於上訴人前經被上訴人核定補徵納稅額加上裁處罰鍰共達 4,125,000 元，雖已超出上訴人所獲售屋利得 500,000 元及違約金 499,400 元，惟並未違背行政罰法第 18 條及其他法律規定。

上訴人不服原審判決，提起上訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

## 三、判決要旨

按 100 年 5 月 4 日制定公布（同年 6 月 1 日施行）特銷稅條例，其中第 2 條第 1 項第 1 款之立法理由係「衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負，爰於第 1 款規定持有期間在 2 年以內之房屋及其坐落基地為課稅項目」，同條例第 5 條之立法理由係「對不動產課徵特種貨物及勞務稅，旨在健全房屋市場，爰參照土地稅法第 28 條、第 34 條、第 39 條及第 39 條之 2 等規定，定明合理、常態及非自願性移轉房地之情形，排除課稅，以符合本條例立法意旨。」參照 104 年 1 月 7 日修正公布特銷稅條例第 5 條條文，增訂第 1 項第 12 款「確屬非短期投機經財政部核定者」，亦免徵特銷稅之意旨，可知特銷稅條例之立法目的，不但在於矯正現行土地及房屋短期交易稅負偏低，甚或無稅負之不公平現象，以符合量能課稅原則，並且兼具抑制短期投機，以健全房

屋市場之作用。準此，利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物之行為，所以應受處罰，除係因違反行為時特銷稅條例第 16 條第 1 項規定之申報義務外，尚因牴觸該條例抑制短期投機房市之規範意旨，故計算其因違反行政法上義務所得之利益，必須顧及短期投機買賣所得價差盈餘。而參考行政罰法第 18 條第 2 項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞；又如果對於利用他人名義銷售行為時特銷稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定之特種貨物行為所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，即不宜依前揭倍數參考表，採取劃一之處罰方式，否則，一律依補徵的特銷稅額的 2.5 倍（或已補申報並補繳者 1.5 倍）裁處重罰，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。蓋特銷稅之稅額，係依其銷售價格，按固定之稅率計算，並非採有盈餘始有課稅的方式，將會發生相同銷售價格，無論有無盈餘、盈餘多少，均須繳納同額稅捐的疑慮，如果再按所須補繳的稅捐，一律處以相同倍數的罰鍰，勢將造成違反行政法上義務所得之利益不同，卻處以相同額度罰鍰的不公平結果；且依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡，自有違比例原則。原判決認若將售屋利得作為裁罰因素，行為人將操有穩賺不賠之勝算，不但有違特銷稅之立法精神，亦與人民居住之公平正義背道而馳云云，未能審酌本案情節及比例原則，自有違誤。

再者，行政罰法第 18 條固未規定，行政機關所裁處之罰鍰不得高於因違反行政法上義務所得之利益，但該條第 1 項亦明定因違反行政法上義務所得之利益，為裁處罰鍰時應考量之因素之一，且依該條第 2 項規定之意旨，應有比較所得利益與罰鍰額度之必要。原判決認：被上訴人原處分係屬合法之行政處



分，並未違背行政罰法第 18 條及其他法律規定云云；未將因違反行政法上義務所得之利益列為裁處罰鍰時應考量之因素，亦未將所得利益與罰鍰額度加以比較，亦有判決不適用法規之違誤。

經查，本件上訴人於 104 年 6 月 1 日完成移轉登記取得系爭房地，嗣於 104 年 11 月 19 日簽約出售系爭房地，其持有期間在 1 年以內，未於訂定銷售契約之次日起 30 日內申報及繳納特銷稅，經被上訴人查獲後，依買賣契約書所載銷售價格 11,000,000 元，按適用稅率 15%，作成核定補徵應納稅額 1,650,000 元之本稅處分，上訴人不服，申請復查，未獲變更，依序提起行政爭訟，經原審 106 年度訴字第 418 號判決駁回後，提起上訴，亦經本院 107 年度裁字第 1707 號裁定以上訴不合法駁回而確定在案。是系爭特銷稅本稅處分業已確定在案，則被上訴人以系爭特銷稅本稅處分補徵稅款外，並按上訴人所漏稅額作為系爭罰鍰處分之計算基礎，予以裁罰，雖屬有據。

惟本件上訴人除前經被上訴人另核定補徵納稅額 1,650,000 元，加上原處分裁處罰鍰 2,475,000 元，兩者總共達 4,125,000 元，遠超出上訴人所獲售屋利得 500,000 元及違約金 499,400 元 4 倍之鉅，原處分顯有違責罰相當原則。

綜上所述，原處分（即復查決定）於法既有未盡妥適之處，訴願決定及原判決未加糾正，遞予維持，亦有未洽。上訴意旨指摘原判決違背法令，尚非無據，且本院基於依法得斟酌及原審確定（含兩造不爭）之事實，已可自為判決，爰將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），由被上訴人重為適法之裁處（復查決定）。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：陳清秀 委員

釋字第 641 號解釋理由書指出：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第二十三條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。」亦即行政處罰應遵守「責任與處罰相當原則」，不得過於嚴苛，否則即有違反憲法第 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨。

本件判決認為「參考行政罰法第 18 條第 2 項規定，違反行政法上義務所得之利益，超過法定罰鍰最高額者，得於所得利益之範圍內酌量加重之意旨，如果對違章個案，除補徵稅款外，裁處罰鍰金額超過其短期買賣所得價差盈餘，即有處罰過苛之虞」，而本件「上訴人除前經被上訴人另核定補徵納稅額 1,650,000 元，加上原處分裁處罰鍰 2,475,000 元，兩者總共達 4,125,000 元，遠超出上訴人所獲售屋利得 500,000 元及違約金 499,400 元 4 倍之鉅，原處分顯有違責罰相當原則。」認為處罰應考量違規情節輕重，避免輕重失衡，以求公平合理，值得贊同。又財政部所發布稅務違章案件裁罰金額及倍數參考表規定稅務違章案件之處罰倍數，對於利用他人名義銷售行為的逃漏稅行為之處罰，採取「劃一處罰」之方式，固然有其公平性之考量。但如果所補徵的特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，如仍依前揭倍數參考表，採取劃一之處罰方式，一律依補徵的特銷稅額的 2.5 倍（或已補申報並補繳者 1.5 倍）裁處重罰，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果。



本件判決指出「統一裁罰基準」，除考量「統一執法之公平性」外，亦應考量個案之特殊性，符合個別案件之正義，倘若適用劃一處罰基準，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則與平等原則的結果時，即為法所不許。

### 補充意見：林世銘 委員

本案利用他人名義銷售短期買賣之不動產，除補徵稅款外，按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰，尚屬於法有據。惟本件上訴人被補徵納稅額加上原處分裁處罰鍰，遠超出上訴人所獲售屋利得 4 倍之鉅，本最高行判決：原處分顯有違責罰相當原則，致不當侵害人民財產權，而違反比例原則。

本判決法官充分彰顯行政罰法第 18 條第 1 項規定之效力與運用，亦即裁處罰鍰，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。

此外，本判決亦彰顯修正前對短期買賣之不動產按售價課徵特種貨物及勞務稅及罰則，實在是規劃設計不完善的立法，立法者應該引以為戒。

### 補充意見：黃俊杰 委員

特銷稅之稅額，係依其銷售價格，按固定之稅率計算，並非採有盈餘始有課稅的方式，將會發生相同銷售價格，無論有無盈餘、盈餘多少，均須繳納同額稅捐的疑慮，如果再按所須補繳的稅捐，一律處以相同倍數的罰鍰，勢將造成違反行政法上義務所得之利益不同，卻處以相同額度罰鍰的不公平結果；並且，依一般社會通念，對於所獲盈餘低於所負稅額者，較難期待其主動報稅，其未履行申報義務，於法雖屬不容，於情卻非全無可原，相較於所獲盈餘高於所負稅額者，其違章情節應屬較輕，如仍處以相同額度的罰鍰，即屬過重而失衡。

## 五、對判決的未來期許

**主筆委員：陳清秀 委員**

有關租稅行政秩序處罰，依據納稅者權利保護法第 16 條第 3 項規定：「稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」賦予稽徵機關應「衡酌違章情節輕重」，予以合理處罰之行政裁量權。財政部為統一裁罰及執法，而發布「裁罰基準」，以供各稽徵機關參考辦理。但稽徵機關於個案裁罰時，仍應注意個別違章案件之裁罰結果之合理性，使其符合「責罰相當原則」，否則即有違法之虞。期盼未來行政法院裁判，均能注意稽徵機關之裁罰處分有無遵守「責罰相當原則」，以保障納稅者權益。



## 最高行政法院109年度判字第449號判決

於登記取得所有權後二年內移轉不動產應依實質判斷是否符合課徵特銷稅之要件

### 一、事實摘要

上訴人於64年6月2日取得系爭土地並完成移轉登記，嗣於101年11月15日，以21,001,970元出售給訴外人陳○，並依陳○指示於102年1月31日移轉所有權登記予訴外人鄭XX。陳○於103年5月23日以系爭土地埋有事業廢棄物之瑕疵為由，於103年7月24日向臺南地院聲請民事調解，經該院於103年10月2日作成103年度營調字第115號解除不動產買賣契約事件調解筆錄調解成立，雙方合意解除買賣契約。鄭XX於103年11月19日以「調解移轉」為登記原因，將系爭土地移轉登記給上訴人。嗣上訴人於104年4月18日訂約將系爭土地以21,300,000元出售給訴外人劉\*\*，未依規定申報及繳納特銷稅，被上訴人查獲後，核認上訴人持有期間未滿1年，依適用稅率15%，於106年6月6日核定應補徵特銷稅3,195,000元，上訴人於106年9月4日繳納稅完畢後，嗣於同年11月10日具狀主張其與陳○間買賣契約，業經陳○行使法定解除權而溯及消滅，自始歸於無效，故其另行出售予劉\*\*之銷售契約，仍應自64年6月2日起算持有期間，已逾2年，不合於特銷稅課徵要件，被上訴人核定補徵特銷稅有適用法令錯誤情形，依稅捐稽徵法第28條第2項規定，向被上訴人申請退還已繳納之特銷稅。被上訴人於107年7月20日以原處分否准上訴人之退稅申請，上訴人不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

## 二、判決主文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分均撤銷。

被上訴人就上訴人民國 106 年 11 月 10 日之申請，應作成准予退還稅款新臺幣 3,195,000 元之行政處分。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

## 三、判決要旨

- (一) 特銷稅之立法，係立法者衡酌現行土地及房屋短期交易稅負偏低、甚或無稅負之不公平現象，為實現居住正義、健全房屋市場，有效遏止以房屋及土地作為商品短期投機炒作，防止高房價帶動物價上漲，爰立法將持有期間在 2 年以內之我國境內房屋及其坐落基地暨依法得核發建造執照之都市土地，除符合同條例第 5 條規定之情形外，均明定為特種貨物之項目，並針對銷售該特種貨物之原所有權人按其銷售價格課徵 15%（持有 1 年以內）或 10%（持有超過 1 年而在 2 年以內）之特銷稅。
- (二) 依稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項所揭示之實質課稅原則，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之；認定課徵租稅之構成要件事實時，則應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。因此倘課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據，始合於稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。





- (三) 特銷稅條例之立法目的，乃係藉由將持有期間在 2 年以內之房屋及其坐落基地列為課稅項目，抑制短期投機，以健全房屋市場，故特銷稅條例第 5 條規定，乃將合理、常態及非自願性移轉房地之情形予以明文排除課稅，以符合特銷稅條例立法意旨。是以，倘因具體個案係合理、常態及非自願性移轉房地，並無炒房地之意圖，而確屬非短期投機買賣，亦未從中獲取租稅利益時，稽徵機關即應以實質經濟事實關係及利益歸屬，暨課稅法律之立法目的為依據而為認定，始能符合特銷稅條例之立法目的及實質課稅之公平原則。自不能徒以形式外觀之法律行為或關係為依據，未區分個案具體情形，即就不動產所有人於登記取得所有權後 2 年以內與他人締約，將該不動產出售者，一概認符合課徵特銷稅之要件，如此認定即與實質課稅原則相違，且悖離公平課稅原則。
- (四) 本案不動產，經所有權人出售並辦竣所有權移轉登記後，因利害關係人向法院聲請調解，經法院調解成立作成和解筆錄，並經地政機關以「調解移轉」為登記原因回復登記於原所有權人名下，嗣所有權人再出售該不動產。依其合意解除契約事由，原所有權人並無利用合意解除契約再行銷售之迂迴交易從中獲取租稅利益或投機炒作房地產之情事者，即非屬短期投機交易情形，為避免產生不合理課稅情形，傷及無辜，即不應以其再取得所有權之移轉登記日起算，而應以原持有期間與移轉登記日後之持有期間合併計算，或溯自原取得該不動產之日起算，始符合特銷稅條例立法意旨。因此本件上訴人於 104 年 4 月 18 日銷售系爭土地，不符合特銷稅課稅要件事實明確，上訴人於 106 年 11 月 10 日依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定申請退稅，並無不合。被上訴人否准上訴人退稅之申請，容有違誤，訴願決定，未予糾正，亦有未洽。原判決關於駁回上訴人之請求，即有如上所述與判決結論有影響之違法，上訴意旨指摘，求予廢棄，為有理由。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：陳明進 委員

- (一) 特銷稅條例實施對於抑制短期投資房地產交易，採取寬鬆課稅範圍之立法，只要是取得不動產所有權後二年內再行出售或轉讓，除符合例外規定外，皆納入課稅範圍。但實務上也因而產生一些案件，雖明顯無短期炒作獲利之動機但因符合課稅範圍之條件，亦須被課徵特銷稅。本件判決則指出特銷稅立法意旨為抑制短期投機買賣，固然與出售房地是否有實際獲利不影響特銷稅之適用，但倘若未區分個案具體情形，即就不動產所有人於登記取得所有權後2年以內與他人締約，將該不動產出售者，一概認符合課徵特銷稅之要件，如此認定即與實質課稅原則相違，且悖離公平課稅原則。本件個案再取得系爭土地之所有權而嗣後於一年內出售，係因原出售交易之買方聲請法院調解成立，經地政機關以「調解移轉」為登記原因回復登記於上訴人名下，以全部交易過程總覽，上訴人並無利用合意解除契約再行銷售之迂迴交易從中獲取租稅利益或投機炒作房地產之情事，即非屬短期投機交易情形，應以原持有期間與移轉登記日後之持有期間合併計算，或溯自原取得該不動產之日起算，始符合特銷稅條例立法意旨。判決理由論理分明，且回歸特銷稅立法精神以判定案件形式條件是否該當特銷稅條例之課稅條件，避免產生不合理課稅情形，傷及無辜，對於保障納稅者人權有其正面之意義。
- (二) 實質課稅原則在對課稅處分有利時，多為稽徵機關所提之主張，但實質課稅原則在對課稅處分不利時，稽徵機關大多僅從法律形式主張稅法之適用，造成實務上多認為實質課稅原則僅為對稽徵機關有利之武器。本件判決引用實質課稅原則並做出對納稅義務人有利之判決，可以彰顯實質課稅原則應同等適用於納稅義務人及稽徵機關，始符合租稅公平原則。



(三)許多稅務爭議案件之爭點係產生於「形式」與「實質」有不同內涵時，應如何取捨決定是否該當課稅條件之成就，本件判決從稅法之立法精神作為論理基礎，以判定「形式」符合課稅條件是否亦具立法者所欲涵蓋之「實質」課稅條件，具有啟發價值，其判決意旨可供審理「形式」與「實質」有差異之案件參考。

#### 補充意見：陳清秀 委員

本件判決對於特銷稅之法規適用範圍，本於實質課稅原則，進行目的限縮，以免過於嚴苛，落實個案正義，值得參考。

### 五、對判決的未來期許

#### 主筆委員：陳明進 委員

本件稽徵機關及原審判決主張之主要理由之一，以系爭法院調解成立係屬「合意解除」，利害關係人所指摘系爭土地發見埋有事業廢棄物，但經 5 份土壤樣本中，其中有 2 份樣本之部分重金屬含量超過污染管制標準，其餘 3 份樣本則均未超過管制標準；且上訴人協同台糖檢測中心派員至系爭土地採樣 3 份，經檢測結果，3 份土壤樣本之各類重金屬含量，亦均未超出管制標準云云，故衡諸一般人經驗法則，尚難判斷陳 0 業已單方行使法定解除權。是以系爭法院調解成立並不屬上訴人「非自願」之原因所致，因而否准本件適用特銷稅對於非自願性移轉房地情形之排除。本件判決若能進一步指出，法院調解成立縱屬「合意解除」者，並非即當然妨礙可以排除其非屬特銷稅條例所欲納入課稅範圍之適用，若衡諸具體個案係合理、常態，並無炒房地之意圖，而確屬非短期投機買賣，亦未從中獲取租稅利益時，仍宜以實質經濟事實關係暨課稅法律之立法目的為依據而為認定，始能符合特銷稅條例之立法目的及實質課稅之公平原則，則對於保障納稅者人權之闡釋，將更為顯明。

## 最高行政法院109年度判字第563號判決

列舉扣除非現金捐贈，其價額之計算，以標的移轉日之價格為準

### 一、事實摘要

上訴人 104 年度綜合所得稅結算申報，於列舉扣除額項下列報本人及配偶於民國 104 年 4 月 16 日與某一銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，分別約定贈與已上櫃公司股票 50,000 股及 90,000 股，當日收盤價新臺幣（下同）52.2 元  $\langle (50,000 \text{ 股} \times 52.2 \text{ 元}) + (90,000 \text{ 股} \times 52.2 \text{ 元}) \rangle$ ；另上訴人於 104 年 11 月 4 日與前揭銀行受託公益信託專戶簽訂贈與契約書，約定贈與已上櫃公司股票 11,000 股，當日收盤價 31.5 元  $(11,000 \text{ 股} \times 31.5 \text{ 元})$  之捐贈扣除額（下稱非現金捐贈扣除額），合計 7,654,500 元。

國稅局依據查得資料，以上訴人及配偶於 104 年 4 月 16 日及 104 年 11 月 4 日贈與新漢公司股票 50,000 股、90,000 股及 11,000 股（下稱系爭股票）予前揭銀行受託公益信託專戶，惟於 104 年 7 月 22 日（收盤價 34.45 元）、同年 7 月 23 日（收盤價 34.2 元）及同年 12 月 23 日（收盤價 30.1 元）始轉讓股票，按實際轉讓股票日之收盤價，核算非現金捐贈扣除額合計 5,131,600 元  $\langle (50,000 \text{ 股} \times 34.45 \text{ 元}) + (90,000 \text{ 股} \times 34.2 \text{ 元}) + (11,000 \text{ 股} \times 30.1 \text{ 元}) \rangle$ ，核定綜合所得總額 38,629,075 元，綜合所得淨額 32,255,649 元，應補徵稅額 1,135,305 元。

上訴人循序向臺北高等行政法院提起行政訴訟，聲明請求判決訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。經臺北高等行政法院以原判決駁回。上訴人仍不服，遂向最高行政法院提起本件上訴，聲明請求原判決廢棄，訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。



## 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) 所得稅法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」第 17 條之 4 (105 年 7 月 27 日新增) 規定：「(第 1 項) 納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體者，納稅義務人依第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定申報捐贈列舉扣除金額之計算，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但有下列情形之一者，由稽徵機關依財政部訂定之標準核定之：一 未能提出非現金財產實際取得成本之確實憑證。……(第 2 項) 前項但書之標準，由財政部參照捐贈年度實際市場交易情形定之。(第 3 項) 本法中華民國 105 年 7 月 12 日修正之條文施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第 1 項規定。」
- (二) 個人以非現金財產捐贈列報扣除金額之計算及認定標準(下稱認定標準) 第 2 條第 1 項第 9 款規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬以非現金財產捐贈政府、國防、勞軍、教育、文化、公益、慈善機構或團體(以下簡稱政府機關或團體)，該非現金財產係出價取得者，納稅義務人依本法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定列報捐贈列舉扣除金額，除法律另有規定外，應依實際取得成本為準。但納稅義務人未提出實際取得成本之確實憑證者，依下列規定計算：……九上市(櫃)、興櫃股票：

以捐贈日之收盤價或加權平均成交价格；捐贈日無交易價格者，以捐贈日後第 1 個有交易價格日之收盤價或加權平均成交价格計算之。」第 6 條規定：「本標準發布施行前，納稅義務人、配偶及受扶養親屬已以非現金財產捐贈，而納稅義務人個人綜合所得稅尚未核課或尚未核課確定之案件，其捐贈列舉扣除金額之計算，適用第 2 條至第 4 條規定。」

- (三) 司法院釋字第 377 號解釋指出「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第 14 條及第 88 條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」且經財政部 60 年 12 月 22 日台財稅第 39920 號令（下稱財政部 60 年 12 月 22 日令）釋「……綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，所得所屬年度之認定，應以實際取得日期為準，納稅義務人申請扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。」。我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，而納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。
- (四) 以實際支付日期為準，亦符合所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定目的。該條規定目的在於納稅義務人之捐贈及捐獻，有助益於社會及政府機關，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。為達扶助發展、增進公共利益之目的，必須能讓受贈人可以即時變現，自應以捐贈物已實際移轉予受贈人為準。
- (五) 高等行政法院原判決肯認應以上訴人及其配偶捐贈系爭股票之實際轉讓日之收盤價計算本件非現金捐贈扣除額，最高行政法院認為於法無違。



- (六) 本件關於系爭股票捐贈日（實際移轉日）之認定，涉及上訴人就綜合所得稅結算申報，應如何計算非現金捐贈扣除額，為兩造主要爭執之所在。原判決肯認原處分所為認定之捐贈日，即上訴人及其配偶分別於 104 年 4 月 16 日簽訂贈與契約書後，分別於 104 年 7 月 22 日、同年月 23 日轉讓股票；上訴人於 104 年 11 月 4 日簽訂贈與契約書後，於 104 年 12 月 23 日轉讓股票，並各依前揭轉讓股票日認定為捐贈日。
- (七) 然而，上訴人及其配偶之繼承、贈與、抵繳股款及拋棄股份轉帳/撤銷申請書，固顯示上訴人及其配偶提出轉帳之申請，惟各該捐贈之股票究係何時轉帳，亦即何時實際交付予受贈人，發生權利之移轉，尚未查明。上訴人於原審審理時主張被上訴人主張收付實現制，但股票交付不是申報日，真正拿到應是交割日，不是被上訴人主張的時間等語，惟原審未依職權查明系爭股票之實際交付日為何，亦未就上訴人此項主張，於判決理由內敘明何以不足採之理由，即認原處分前揭認定轉讓股票日為捐贈日無誤，最高行政法院認為有未盡依職權調查義務及判決不備理由之違誤。上訴意旨主張股票讓與人提出轉帳申請後，須經股務代理人及集保公司之審核程序數個工作日，轉讓之證券始會轉入受讓人之股票帳戶，發生權利移轉之效力，是否可採，攸關本件有價證券之物權轉讓生效時點，影響前揭所謂「捐贈日」之認定，是否正確，最高行政法院認為有進一步查明之必要，因此廢棄原判決，發回臺北高等行政法院。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：鍾騏 委員

本件判決申論：我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而所得之實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，關於納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。對於每日價格波動之有價證券，具有重要意義。

### 補充意見：陳明進 委員

有關非現金捐贈之列舉扣除時點，應以捐贈訂約日抑或捐贈標的實際移轉日為準，稅法並無明定，本件最高法院判決認肯應以捐贈標的實際移轉日為準，可供相關案件參考。

於此之外，本件判決指出稽徵機關及法院仍有應查明「實際移轉」之日之責，指出「提出轉帳之申請」日並不當然即為「實際交付予受贈人」日，對納稅義務人有利及不利之事項均予以注意，值得讚許。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：鍾騏 委員

綜合所得稅強調量能課稅原則，我國現制係以年度為單位衡量經濟負擔能力，但有價證券價格可能每日波動，因此，如何建立公平稅制，有待進一步研究。





# 最高行政法院109年度判字第596號判決

## 推計課稅之法規範依據認定

### 一、事實摘要

(一) 上訴人於民國 100 年 9 月至 12 月間產製貨物稅應稅貨物出廠，未依規定辦理貨物稅產品登記及報繳貨物稅，經被上訴人查認有如下逃漏貨物稅事實，核定補徵稅額，並按所漏稅額課處罰鍰：

1. 上訴人於 100 年 9 月至 12 月期間向訴外人 OO 股份有限公司（下稱 OO 公司）購入分離式冷氣室內機半製品（內含塑殼、蒸發器、線流扇及馬達等，下稱室內機半製品）4,812 台，進貨金額（含營業稅）為新臺幣（下同）8,303,933 元，並製成應課予貨物稅之「分離式冷氣室內機成品」（下稱應稅貨物 1）出廠。
2. 因上訴人未辦理產品登記，也未申報應稅貨物 1 之銷售價格及完稅價格，被上訴人乃按室內機半製品之進貨價格即 7,908,507 元（不含營業稅），除以當年度適用之營利事業同業利潤標準成本率 70%（行業標準代號：2851-11，冷氣機製造業），推計應稅貨物 1 之完稅價格為 11,297,867 元【 $(8,303,933 \text{ 元} \div 1.05) \div \text{成本率 } 70\%$ 】，上訴人漏報貨物稅稅額 2,259,573 元（ $11,297,867 \text{ 元} \times \text{貨物稅率 } 20\%$ ）。
3. 上訴人產製應課予貨物稅之「吊隱式冷氣機室內機」7,583 台出廠（下稱應稅貨物 2），銷售予訴外人△△家電股份有限公司（與上訴人實際負責人均為訴外人\*\*），開立發票並申報營業稅，銷售額為

20,458,224 元。被上訴人以上訴人銷售對象為關係企業，開立發票之銷售額並未內含貨物稅額，乃以發票銷售額推計應稅貨物 2 出廠時之完稅價格為 20,458,224 元，上訴人漏報貨物稅稅額 4,091,645 元 (20,458,224 元 × 貨物稅率 20%)。

4. 上訴人漏報貨物稅計 6,351,218 元 (2,259,573 元 + 4,091,645 元)，被上訴人乃核定補徵貨物稅 6,351,218 元，並按所漏稅額處 2 倍罰鍰計 12,702,436 元 (以下合稱原處分)。

(二) 上訴人不服，循序提起行政爭訟，前經臺北高等行政法院 (下稱原審法院) 104 年度訴字第 703 號判決駁回上訴人之訴。惟經本院以 105 年度判字第 215 號判決廢棄前開判決，發回更審，原審法院以 105 年度訴更一字第 43 號判決 (下稱前判決) 將訴願決定及原處分均撤銷，被上訴人上訴，復經本院 108 年度判字第 75 號判決 (下稱上訴審廢棄判決) 廢棄前判決，發回原審法院更為審理。經原審法院以 108 年度訴更二字第 24 號判決 (下稱原判決) 駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

## 二、判決主文

原判決關於「核課上訴人貨物稅新臺幣 4,091,645 元與對應罰鍰新臺幣 8,183,290 元」及該訴訟費用部分均廢棄。

原處分 (即復查決定) 及訴願決定有關廢棄部分均撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔，上訴駁回部分之上訴審訴訟費用由上訴人負擔。



### 三、判決要旨

(一) 現行貨物稅條例第 25 條規定，非屬本案應稅貨物 2 稅基量化推計之法規範依據，理由如下：

1. 該條文在現行「貨物稅條例」法典內，置於第 4 章「稽徵」中。除非法條文字中有「許可推計」之明示或暗示文字，則依其體例言之，僅能解為「稽徵程序」規定，並不能解為「授與稽徵機關為推計課稅」之授權規定。何況貨物稅條例法典中尚有第 3 章「完稅價格」，其中亦有「推計課稅」之相關明文規定（詳後所述），更不能將置於第 3 章「稽徵程序」規範稽徵事項之條文，解為「推計授權」規定。
2. 因此將該條文中之「主管稽徵機關應即進行調查，核定應納稅額補徵」文字，解為「許可稽徵機關依查得資料調整銷售價格或完稅價格」，顯然超出該法條文字之文義，於法尚非有據。
3. 原判決引用 79 年 1 月 24 日建立貨物稅條例之新制時，新增貨物稅條例第 25 條之立法理由說明，即認稽徵機關得逕行「推計課稅」，忽略了推計課稅之方法及程序，應受實體法相關規定限制之法理（立法理由中所稱「依查得資料，核定應納稅額補徵」，並不代表核定本身之推計過程可無實證法相關規定之制約）。故其法律見解尚非妥適，而為本院所不採。

(二) 得據為本案應稅貨物 2 稅基量化推計規範基礎之條文，應為貨物稅條例第 17 條第 1 項規定。該新、舊條文均明定「稽徵機關享有之調整貨物稅稅基權限」，此等條文應屬「推計課稅」之授權依據，實甚明顯。

- (三)從推計之法理言之，稅基量化乃是確定稅額之必經程序，與「稅捐有無短漏」，分屬二事，無「連結處理」之必要。再者從推計標準之一致性言之，已報繳稅捐或報繳內容可信度受懷疑之情形，其與未報繳稅捐之情況，皆有推計需求，亦應採取相同之推計方法及標準，為何二種情況要分開處理，其正當性原判決亦無合理說明，是其前開法律見解亦為本院所不採。
- (四)基於稅基量化推計法規範，涉及推計方法及程序之選擇，會連帶影響稅基量化結果及對應之稅額多寡，當屬實體法規定，基於「法安定性及信賴保護原則」之法理，本案應稅貨物 2 之稅基量化推計，自應適用「於 86 年 5 月 7 日修正、在本案此部分稅捐債權成立時點有效施行」之行為時貨物稅條例第 17 條第 1 項規定。此項爭點之法律適用結論，法理上甚為明確，無可置疑，被上訴人謂「貨物稅條例第 17 條第 1 項規定，僅屬程序規定，應適用程序從新原則，而適用現行貨物稅條例第 17 條第 1 項規定」云云，顯然對推計方法法規範之規範屬性有所誤解，其主張自非可採。另外本院 107 年度判字第 75 號判決，認本件應適用貨物稅條例第 17 條規定，惟未論及有新舊法比較問題，應在此一併補充敘明。
- (五)稅基推計之常態判準即納保法第 14 條第 2 項、第 3 項規定或司法院釋字第 278 號解釋意旨，要求「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」、「有二種以上之推計方法時，應依最能切近實額之方法為之」、「惟依此項推計核定方法估計……時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際……相當，以維租稅公平原則」。



- (六) 推計職權之行使，其方法應儘可能切近實額，力求客觀合理，與實際稅基量金額相當。換言之，推計方法及其資料之選擇，要儘可能接近事實，並要附上符合事務本質之理由說明（說明其推計方法及引用之推計資料，最接近事實真相）。然而被上訴人在本案推計中所使用之方法卻是「以上訴人申報之銷售價格加計對應之貨物稅稅額，得出推計之銷售價格，再計算完稅價格」。然而為何「加計貨物稅稅額」之「推計銷售價格」，會最接近應稅貨物 2 之實際銷售價格，被上訴人並無任何論述。而且貨物稅額多寡，也是透過公式計算而得出者，算不上是推計依憑之資料。其推計方法本身即難認為是一種合法之推計，透過此等推計方法得出之銷售價格，也非合法之推計。
- (七) 應稅貨物 2 之補稅及裁罰處分，依前所述，固然上訴人確有客觀漏稅之事實存在，且在主觀上對該客觀漏稅事實亦有故意過失，而具可責性。被上訴人原本得對其作成補稅及裁罰處分。不過有關對應漏補稅額之推計計算，因其未正確適用行為時貨物稅條例第 17 條第 1 項之規定，即有違法之處。對應之補稅處分及裁罰處分均難以維持。又因此部分爭點（應稅貨物 2 之稅基量化），其應適用之行為時貨物稅條例第 17 條規定，有貨評會之設置機制，推計程序無從迴避。且推計方法應考量應稅貨物 2 之市場客觀價格，亦無法以「關係人交易」之內容據為推計基礎。行政法院無從自為事實認定及適用法律，作出終局判斷，應將此部分發回被上訴人，並由財政部依舊法成立貨評會，重為應稅貨物 2 之市場客觀價格調查，決定其完稅價格，另為適法之補稅與裁罰處分。此時無涉於納保法第 21 條第 3 項規定之適用（因為貨評會之設置無法由法院為之，故在事務本質上，法院無從自為事實之推計）。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：范文清 委員

本則判決最令人肯定之處在於，在此之前推計課稅要如何推計，一直沒有被詳細的探究。本則判決則仔細的逐項指出推計課稅的方法，使得稅捐稽徵機關在進行推計課稅，以及法院在審查推計課稅的正確性時，有了一個詳細審查目錄可以依據。對於推計課稅相關法制的進步，有很大的貢獻。

其次，本則判決正確的指出，推計課稅是實體法問題，而非程序法問題，應該在租稅實體法上有相關規定，方得為之。此外，本則判決亦正確的指出，推計課稅應盡可能貼近真實，否則即無異於稅捐稽徵機關懲罰納稅義務人之手段。

本則判決也正確的認識到，法院就租稅的各種構成要件原則上應依職權調查，並自為判決。原則上不應發回原機關另為適法的調查與決定。但法律有特別規定時，自為例外。本則判決就此有精彩的說明。凡此皆值得贊同。

### 補充意見：李益甄 委員

稅捐債務原則上依據量能課稅原則，應依照納稅義務人之實質稅捐負擔能力予以課稅，然於納稅義務人未盡協力義務時，為公平課稅，允許稽徵機關使用間接資料取代直接資料認定事實而為推計課稅，但仍應以最貼近事實之方式為之，納稅者權利保護法第 14 條也闡明此旨。

本判決指出，於有複數以上條文可能同時授權稽徵機關推計時，因推計課稅乃納稅義務人未盡協力義務之情況下，確定稅額之必要過程，稽徵機關對於推計課稅職權之行使，其選擇之方法應盡可能切近實額、客觀合理，推計課稅應盡可能貼近現實，並要附上理由說明推計過程，過程若有數種推計方法，應選擇



最切近實額之推計方法；且推計時涉及推計方法與程序的選擇，連帶影響稅基量化的結果與稅額多寡，影響納稅人權利重大，自應明確其適用之法規範。再者，因推計課稅涉及稅捐構成要件之稅基，當屬實體法之範疇，並非僅為程序性規定，從而基於法律安定性與信賴保護原則之法理，應以行為時之規範為準。如新法廢除舊法就推計課稅時應行之程序，則相關機關應依舊法之規定，重新踐行該舊法之程序，以保障納稅義務人之權利。

推計課稅向來為納稅義務人與稽徵機關爭執所在，本判決細緻地分析法規範授權稽徵機關推計課稅之依據，並對推計課稅之性質與涉及實際法議題時，應如何為稅捐之核課，有明確之指示。此對於納稅義務人之權利保護，尤其是在新舊法與複數法律條文之適用爭議上，別具意義。

#### **補充意見：盛子龍 委員**

針對稽徵機關推計課稅進行比過去實務更深入細緻之審查。

### **五、對判決的未來期許**

#### **主筆委員：范文清 委員**

本則判決中固然大篇幅的論證，相關估價應由修正前舊法所規定的貨評會為之，法院就此不應自為認定並判決，從而發回行政機關。然而，貨物稅條例第17條在本案的行為時固然有關於貨評會的相關設置規定。但是該規定嗣後已遭刪除，從而在目前的貨物稅條例上並無任何貨評會的設置規定存在（就此亦為法院所確認）。令人不解的是，法院將本案發回行政機關，要求行政機關設置一個已無法律授權基礎，從而不能再組成召開的貨評會進行估價，這不但是事實上不能，同時也是法律上不能。估價應如何進行，即有重大困難。未來倘再有機會就類似案件表示意見，期待就此有進一步的說明。

# 臺北高等行政法院109年度訴字第238號 判決

## 稅捐撤銷訴訟之法院自為判決與處分權主義的運用

### 一、事實摘要

(一) 緣原告分別於民國 87 年 11 月 25 日及 88 年 1 月 5 日受贈臺北市大安區仁愛段 4 小段 2、3、4、5-1、5-2、13-1 及 2-1 等 7 筆地號土地 (土地登記日期為 88 年 4 月 15 日)；嗣 89 年 12 月 18 日前開 2 地號土地分割出同段同小段 2-2 地號土地；原告於 90 年 5 月 21 日再買賣取得同段同小段 13-2 地號土地；前開 2、2-1、3、4、5-1、5-2、13-1 (下合稱系爭土地) 及 13-2 等 8 筆地號土地於 93 年 4 月 19 日合併為同段同小段 2 地號。原告前所有系爭土地經被告所屬大安分處依土地稅法第 28 條之 1 規定，准予免徵土地增值稅在案。嗣原告於 91 年 6 月 12 日提送包含系爭土地之土地處分計畫案予內政部，經內政部以 91 年 8 月 15 日台內中社字第 0910071065 號函復原告，同意該土地處分計畫所擬，將受贈土地租予第三人興建大樓以收取租金，其土地之收益全數用於原告之各項社會福利目的事業，並應注意不得有土地稅法第 55 條之 1 各款規定之情形。自 88 年至 104 年期間，經被告所屬大安分處會同社會福利事業主管機關等，定期約 1 年或 2 年實地勘察系爭土地之使用情形是否符合土地稅法第 55 條之 1 規定，並製作社會福利事業或 (及私立) 學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表在案。





- (二) 嗣被告所屬大安分處會同衛生福利部社會及家庭署（下稱衛福部家庭署）分別於 106 年 8 月 23 日及同年 12 月 11 日現場檢查後，被告所屬大安分處及被告就系爭土地上之建築物即臺北市○○區○○路 0 段 000 號（下稱系爭房屋）2 樓、3 樓及 5 樓之使用情形是否符合捐贈目的多次函請衛福部家庭署說明，其中，衛福部家庭署以 107 年 2 月 14 日社家婦字第 1070101554 號函復被告所屬大安分處表示，系爭房屋 3 樓及 5 樓無償借予財團法人○○藝術基金會及財團法人XX文教基金會使用，宜辦理租賃事宜為妥；系爭房屋 2 樓為原告自有空間，仍符合按捐贈目的使用及原告之設立宗旨。嗣衛福部家庭署以 107 年 6 月 6 日社家婦字第 1070010695 號函復被告表示，系爭房屋 3 樓及 5 樓不宜無償借予○○藝術基金會及XX文教基金會使用，系爭房屋 2 樓則難以認定為原告自行使用。另衛福部家庭署再以 107 年 7 月 2 日社家婦字第 1070106821 號函復被告，據原告 107 年 4 月 13 日函說明，系爭房屋 3 樓及 5 樓自興建完成後即分別無償供○○藝術基金會及XX文教基金會使用，系爭房屋 2 樓則自 95 年 7 月 17 日起登記為○○藝術基金會之主事務所地址。嗣衛福部家庭署以 107 年 8 月 22 日社家婦字第 1070109143 號函復被告，原告系爭房屋部分樓層未按捐贈目的使用情形之起始點為前開 106 年 8 月 23 日檢查日。
- (三) 嗣被告以 107 年 9 月 21 日北市稽大安丙字第 10756349500 號函通知原告，因系爭房屋 2 樓難以認定係原告自行使用、3 樓及 5 樓部分面積無償借予○○藝術基金會及XX文教基金會使用，爰審認系爭房屋 2 樓全部面積、3 樓及 5 樓部分面積所占受贈土地，未按捐贈目的使用及與原告之設立宗旨不符，依土地稅法第 55 條之 1 規定，向其追補應納土地增值稅新臺幣（下同）2,228 萬 9,286 元，並處應納土地增值稅額 2 倍之罰鍰。嗣被告以 107 年 11 月 7 日北市稽大安丙字第 10756428100 號函，與被告 107 年 9 月 21 日函更正繳款書及通知原告如期繳納補徵稅

款。原告不服，申請復查，經被告以 108 年 2 月 12 日北市稽法乙字第 10730619900 號復查決定駁回。原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回。原告就追補土地增值稅部分，提起本件行政訴訟。

## 二、判決主文

願決定及原處分(含復查決定)關於核定補徵土地增值稅逾新臺幣 7,582,320 元部分均撤銷。

原告其餘之訴駁回。

訴訟費用由被告負擔三分之二，餘由原告負擔。

## 三、判決要旨

- (一) 按土地稅法暨其施行細則等相關法令整體觀察可知，土地增值稅徵收之規定，旨在實施憲法土地自然漲價歸公之基本國策暨租稅公平原則，就土地價值非因施以勞力資本而增加，亦即獲得該土地自然漲價之利益者，徵收土地增值稅，以供「育幼(兒童及少年福利與權益保障法)、養老(老人福利法)、救災、濟貧(社會救助法)、衛生、扶助殘障(身心障礙者權益保障法)等公共福利事業、興建國民住宅、徵收公共設施保留地、興辦公共設施、促進農業發展、農村建設、推展國民教育及實施平均地權之用」(平均地權條例第 51 條及土地稅法第 28 條之 1 立法理由)，而歸人民共享之。亦即，土地增值稅係依據漲價歸公之原則，就土地自然漲價所得利益課稅，除有不課徵之法定事由外，均應於土地所有權轉移時加以課徵。而為鼓勵私人創辦社會福利事業及捐獻土地興學，土地稅法第 28 條之 1 明定符合要件者，得免徵土地增值稅。又為避免假藉捐贈之名而行逃漏增值稅之目的發生，構成同法第 55 條之 1 規定情事之一者(未按捐贈目的使用土地、違反各該事業設立宗旨、土地收益未全部用於各該事業、經稽徵機關查獲或經人舉發查明捐贈人有



以任何方式取得所捐贈土地之利益），即應予補稅、處罰。又土地稅法施行細則第 43 條第 3 項規定：「依本法第 28 條之 1 核定免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應將核准文號註記有關稅冊，並列冊（或建卡）保管，定期會同有關機關檢查有無本法第 55 條之 1 規定之情形。」用以監督並防免流弊。是以，私人捐贈供興辦社會福利事業或依法設立私立學校使用之土地，可得免徵土地增值稅者，必須符合土地稅法第 28 條之 1 所定 3 款免徵要件，且以該等要件持續履行為必要，俾符立法者授與免徵土地增值稅之稅捐優惠立法本旨（最高行政法院 101 年度判字第 246 號判決及 108 年度判字第 19 號判決意旨參照）。

(二) 有關該應追補之土地增值稅如已逾核課期間，應有稅捐徵稽法第 21 條第 2 項後段不得再補稅之適用；惟查本案應追補應納之土地增值稅，其核課期間之起算，參酌本部 72/12/08 台財稅第 38726 號函規定：「……應自核課權成立之日起算，即自納稅義務人未按捐贈目的使用土地時起算。」即係本於上開法律意旨所作成之解釋，稅捐機關於辦理相關事務時，自得援用。因此，原告若有未按捐贈目的使用系爭土地之情形，須追補應納之土地增值稅，其核課期間之起算，即應自其未按捐贈目的使用系爭土地時起算。

(三) 綜上，系爭房屋 2 樓全部面積及 3 樓部分面積部分，早自 95 年起即多年長期供由○○藝術基金會及XX文教基金會使用，非供原告自身慈善事業使用，此觀諸上開○○藝術基金會網頁、XX文教基金會網頁、台灣公益資訊中心網頁、基金會之法人登記事項、基金會之稅籍登記、房屋稅籍紀錄……等等公開（公示）資訊，或已由財稅機關掌握之各種稅務紀錄即可輕易知悉。至於○○藝術基金會及XX文教基金會其等有無給付租金予原告以供慈善事業使用，亦可自上開三個基金會每年度辦理收入支出結算申報相關資料可得查知，並且被告自可直接對上開三個基

金會詢問、調查即可知悉，並無核課系爭土地之土地增值稅之困難。況且，被告曾會同其他機關即社會福利事業主管機關於 95 年及 96 年間至系爭房屋辦理現場例行性檢查，此有社會福利事業或私立學校受贈土地免徵土地增值稅檢查紀錄表附卷可參（見本院卷第 329 頁至第 332 頁），理應已知悉或輕易可得知悉系爭房屋 2 樓全部面積及 3 樓部分面積無償供由○○藝術基金會及XX文教基金會使用之事實，亦理應已知悉或輕易可得知悉系爭房屋 2 樓及 3 樓之使用，並不符合原告之社會福利慈善事業設立宗旨，亦有未按捐贈目的使用土地之情形。是以，被告於 95 年度核課權成立當時，既已知悉或輕易可得知悉稅捐債務已客觀地發生（或免除的原因已實際消滅），惟被告卻長年怠於行使此部分之查核課徵職權，漏未對原告追補此部分應納之土地增值稅，而被告遲至 107 年 9 月 21 日始對原告發單（107 年 9 月 26 日送達），追補此部分應納之土地增值稅（見原處分卷一第 9 頁至第 11 頁），則系爭房屋 2 樓及 3 樓部分之土地增值稅之核課期間，應自原告於 95 年已經未按捐贈目的使用系爭土地時起算，惟被告遲至 107 年 9 月始對原告追補此部分土地增值稅，顯然已逾核課期間（不論係稅捐稽徵法第 21 條第 1 項各款所指之 5 年或 7 年），於法未合，應予撤銷。

- (四) 惟前開應予補稅處罰事由之稽徵認定權限，「未經法律明文」移轉歸屬為衛福部等其他機關，即主管稽徵機關仍應本於法定課稅職權為土地稅法第 55 條之 1 違章事實之審查認定，非謂衛福部等其他機關有所表示意見，稅捐稽徵機關即應受其拘束。換言之，衛福部等其他機關對於受贈土地是否未按捐贈目的使用及其時點之認定，對於待證事實之實質證據力如何，稅捐稽徵機關仍有就稅法相關規定為審酌之權限（最高行政法院 103 年度判字第 607 號及 109 年度判字第 459 號判決意旨參照）。又按土地稅法施行細則第 43 條規定：「主管稽徵機關應……定期會同有關機關檢查有無本法第 55 條之 1 規定之情形」其旨係因社會福利、



社會救助、教育行政、地政事務等可能涉有專業領域知識，主管稽徵機關依法就受贈土地之使用定期辦理檢查時，應會同該等有關機關提供協助，以避免專斷或誤判。觀其文義及目的，並「無」將主管稽徵機關核課稅捐職權為移轉之逾越母法授權意旨。又社會福利事業及私立學校受贈土地免徵增值稅案件管制檢查作業要點第 3 點規定：「列管土地於每年最少辦理檢查或抽查 1 次，由稽徵機關邀集當地社會福利事業主管機關，地政機關及各級學校主管教育行政機關成立檢查小組，協商實地勘查日程、進度及作業程序。稽徵機關負責工作之策劃與推動；地政機關負責提供作業之有關地籍藍曬圖及土地位置之認定；當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關負責認定是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨。」係就列管土地之檢查為技術性及細節性之小組成員分工規定。其所謂「當地社會福利事業主管機關或各級學校主管教育行政機關『負責認定』是否按捐贈目的使用土地及是否違反各該事業設立宗旨」僅係強調社會福利機關或教育行政機關必須提出認定意見供由主管稽徵機關作為核課稅捐之參考資訊，非謂社會福利機關或教育行政機關一有提出（或怠於提出）認定意見，主管稽徵機關法定核課權之行使與否就必然受其拘束。亦即，主管稽徵機關仍應本於法定核課職權，為相關證據之調查，據以審認土地稅法第 55 條之 1 違章客觀事實之有無及發生時點，乃屬當然之解釋。

- (五) 經查：關於系爭房屋 5 樓部分面積部分，原告於 103 年 1 月以前先後出租予△△顧問股份有限公司、\*\*股份有限公司、## 建設股份有限公司，原告並向其等收取租金以支應原告自身社會福利慈善事業所需財源，此有承租人給付租金予原告之支票及房屋租賃契約書附卷可稽（見本院卷第 187 頁至第 235 頁）。嗣 103 年 1 月 17 日，因系爭房屋 5 樓之租賃契約經合意終止，此有房屋租賃契約終止協議書附卷可參（見本院卷第 225 頁），承租人## 建設股份有限公司遷出系爭房屋 5 樓，XX 文教基

金會即遷址至系爭房屋 5 樓（其稅籍登記，見本院卷第 449 頁、第 451 頁），惟 XX 文教基金會於 103 年 2 月至 106 年 12 月間係「無償」使用系爭房屋 5 樓；又 XX 文教基金會係以關懷青少年為成立主旨，其工作重點為媒體及公共事務等社教宣導（見本院卷第 439 頁至第 447 頁），核與原告捐助章程及系爭土地捐贈目的所定醫療補助、急難救助、災害救助等社會福利慈善事業有別，此有原告法人登記證書、原告捐助章程及原告土地處分申請書附卷可參（見原處分卷一第 41 頁至第 42 頁、第 52 頁）。則被告認系爭房屋 5 樓部分面積未按捐贈目的使用土地及違反原告設立宗旨，實屬有據。又因原告上開違章行為係發生於 103 年間，即被告就此部分追補土地增值稅之核課權係成立於 103 年間，而被告於 107 年 9 月 21 日作成補稅處分，並於 107 年 9 月 26 日合法送達（見原處分卷一第 9 頁至第 12 頁），並未逾越核課期間。至被告嗣後於 107 年 11 月 9 日另對原告合法送達更正後之各筆稅額繳款書（見原處分卷一第 1 頁至第 8 頁），惟此部分追補土地增值稅之處分，仍未逾核課期間，併此敘明。

- (六)原告又主張本件應有信賴保護原則之適用，被告不應追補其受贈土地之增值稅云云。惟按行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇，行政程序法第 6 條定有明文，此即行政法上之平等原則。然行政機關若怠於行使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得利益時，該利益並非法律所應保護之利益，因此其他人民不能要求行政機關比照該違法案例授予利益，亦即人民不得主張「不法之平等」。又「信賴保護原則」，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機關有前述怠於行使權限，致使人民因個案違法狀態未排除而獲得利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，自無信賴保護原則之適用（最高行政法院 106 年度裁字第 1556 號、97 年度判字第 910 號、



92 年度判字第 275 號裁判意旨參照)。查：本件被告之前雖怠於行使核課土地增值稅之權限，未對原告作成課徵土地增值稅之處分，遲至 107 年 9 月始對原告追補此部分土地增值稅，致使原告獲得部分之不當租稅利益（即系爭房屋 2 樓及 3 樓部分，因已逾核課期間，應予撤銷），然此非屬行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，並無信賴保護原則之適用。足見原告此部分之主張，容有誤解，亦難採信。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：柯格鐘 委員

本件判決主文採用「一部有理由、一部無理由」方式，即將超過（法院依據職權所認定之）一定稅額以上之數額予以撤銷的方式，而不是單純地僅認定原告訴之聲明（訴願決定及原處分含復查決定予以撤銷）為有理由乃撤銷並發回予原處分機關另為處分方式，此項主文宣示之作法，不僅符合納保法第 21 條第 3 項本文規定，受訴法院應在聲明不服範圍內定其數額而原則上自為判決之規范文義與規範目的，使得本件紛爭得以在受訴法院之事實兼法律審的審理中得以獲得實質解決（不論本件判決將來能否在上級審中繼續獲得上級審判決維持的結果），保障納稅義務人即時獲得裁判權利（涉及憲法第 16 條關於訴訟權保障）與稅捐稽徵機關代表國家追求稅捐法律合於公平正義的實現（涉及憲法第 7 條平等原則）目的，在主文第三項中受訴法院同時依據法院在第一項依據職權認定之稅捐正確數額的結果，將裁判費用依據原被告雙方勝敗訴結果而為比例的分攤（被告負擔三分之二，原告負擔其餘費用），符合訴訟費用職權審理判斷原則，顯見本件受訴法院對於稅捐訴訟程序之處理，已經慢慢擺脫以往行政法院在訴訟法理之運用上偏於僵化的判決處理方式，更趨近於我國法院在民事訴訟判決主文與訴訟法理的運作方式，是一個非常值得注目並應予以大力肯定的進步。

在本件判決之實質判斷理由部分，系爭土地涉及到土地移轉時即應課徵的土地增值稅，由於上開土地之使用嗣後用於建築大樓，在該大樓中所使用之系爭房屋的 2 樓、3 樓與 5 樓是否為供當初捐贈時之目的而為使用，產生徵納雙方爭執與認定，是否可以繼續適用稅捐優惠要件的疑義，受訴法院在本件審理中引據相關法條與最高行政法院判決指出，認為仍應該持續作捐贈目的公益之使用，才能繼續適用稅捐優惠之要件，並在此前提下，依據證據資料而認定系爭房屋 2 樓全部面積、3 樓及 5 樓部分面積其實並未按照當初捐贈目的而為使用且與原告設立宗旨不符合，因此構成違章之事由。然而，被告機關對於原告追補關於系爭土地之土地增值稅的部分，由於已經逾越核課期間（同時涉及到核課期間起算點的爭議），故而追補此部分系爭土地之土地增值稅者係無理由，而應予以撤銷，僅就對於系爭房屋 5 樓部分所佔土地面積應課徵之土地增值稅，以其關於系爭房屋 5 樓之違章使用行為發生在 103 年間，因此核課期間應自其時方始成立而開始計算核課期間（並且尚未逾越核課期間），就系爭房屋 5 樓之總面積當中非供無償使用（包括所含分攤公共設施部分），均排除在前述應課徵之土地增值稅的範圍，所涉及之事實爭點與法律爭議均相當複雜，而受訴法院仍能夠條理分明，一層一層加以解析並討論期間該當的事實與法律爭點，判決理由結構清晰而完整，顯示行政法院在本件判決理由說明上的充分性與說服力，即應予以大力肯定。

最後對於信賴保護原則之說明，判決指出，行政機關怠於行使職權，並因此而使相對人民因而獲得機關怠於行使職權所獲得的利益，並非信賴原則保護利益之對象，自無正當信賴原則適用餘地，符合最高行政法院判決意旨與憲法保護正當信賴原則規範意旨，宣示納稅義務人正當權利與國家公權力行使的憲法界限，可圈可點。亦應予以肯定。

綜合以上說明，吾人雖然未能預測本件倘若當事人提起上訴至最高行政法院判決的最終結果，但就本件判決無論是程序與實體理由而言，均應值得大力予以推薦。





### 補充意見：范文清 委員

核課期間，究其實質為稅捐稽徵機關對納稅義務人課稅的消滅時效。作為消滅時效，自然不能迴避起算點認定這個問題。本判決對此有一定的說明，值得贊同。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：柯格鐘 委員

稅捐撤銷訴訟因涉及課稅處分上面所載之稅捐淨額的爭執，徵納雙方往往在訴訟程序進行過程當中，隨著案件事實之演進而提出諸多的攻防方法，無論是小前提之對於課稅前提基礎事實的認定，或者是對於大前提之所應適用相關包括稅法規範在內的法律解釋，只要任一前提在結果上影響到稅捐淨額的結果者，即會造成徵納雙方之訴訟勝敗訴結果上的歧異。從而，受訴法院必須一方面依職權而為本案事實與證據資料之調查及評價證據事實以認定結果，另一方面隨著案件事實展開而對於事實所應適用法律規範，就其構成要件與法律效果而為必要的法律解釋，對於每件稅捐爭議事件做出必要結果判斷，對於徵納雙方乃至於審理訴訟之行政法院而言，無疑都必須兼具有處理複雜事務之細膩度，與高度專業性的困難工作，稅務爭訟事件無疑具有高度專業門檻，對於此中從面對稅捐議題等具有高度專業領域性質議題，做出必要解釋與說明原理，對於徵納雙方無論是訴訟代理人或者承辦公務員而言，也包括本件個案中承審的法官其實都是非常艱鉅的挑戰。

因此未來亟待希望或許雙方可以在程序進行中，進行爭點整理程序，一開始或許僅能各自由徵納雙方提出其攻擊違法性的論點，但隨著時間進行經過，法院仍可運用訴訟指揮權，藉以調整訴訟程序的審理中心，俾便一步一步解決超級複雜且答案難解的稅捐法綜合習題，期待未來有更多此類判決出現。

今年是第十屆舉辦《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！

