



# 2022 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

# 2022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、台北律師公會環境法委員會 副主任委員 李益甄	12
【2022 臺灣年度最佳稅法判決評選委員介紹】	14
【2022 臺灣年度最佳稅法判決】	21
最高行政法院 109 年度上字第 978 號判決 限制出境之合義務裁量	22
臺灣臺北地方法院 110 年度稅簡字第 3 號判決 未成年子女扶養親屬免稅額應視扶養情況拆分	28
最高行政法院 109 年度上字第 655 號判決 法定遲延利息的支付並非基於給付交換關係，不課徵營業稅	38

臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 5 號判決 舉證方式不應受財政部函釋所限	45
最高行政法院 108 年度上字第 1130 號判決 應自實質認定買賣業列報分攤進貨廠商關聯公司費用之必要性及合理性	52
臺北高等行政法院 110 年度訴字第 707 號判決 具有形式存續力之核課處分，仍有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項之適用	60
<b>【2022 臺灣年度開創性稅法判決】</b>	<b>64</b>
最高行政法院 110 年度上字第 331 號判決 地方稅課稅立法權行使之限制：花蓮縣礦石開採稅判決	65
<b>【2022 臺灣年度優良稅法判決】</b>	<b>86</b>
最高行政法院 109 年度上字第 814 號判決 行政先例之變更與信賴保護原則	87
最高行政法院 109 年度上字第 420 號判決、 最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決 無效之法律行為仍應依實質課稅原則判斷租稅債務是否成立	94
高雄高等行政法院 110 年度簡上字第 25 號判決 土地稅法第 39 條之 3 共同申請之解釋	108
最高行政法院 109 年度上字第 553 號判決 民事訴訟之提起與遺產稅核課期間之認定	116

# 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 12 則入選年度稅法判決，又入選判決中最高票者列本年度最佳判決。其中【**最高行政法院 109 年度上字第 978 號判決**】本件背景為納稅義務人因欠繳稅款受限制出境處分所生爭議。本判決就限制出境制定經

過與規範意旨作出清楚闡釋，並就主管機關應作成合義務裁量提出明確指摘，詳為論述，殊值推薦。【臺灣臺北地方法院 110 年度稅簡字第 3 號判決】夫妻無法合併申報時未成年子女免稅額究應歸屬何方，現行稽徵實務存在分歧之爭議。本判決重申就同一扶養親屬申報免稅額有數人者，應由雙方協議，協議不成時，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔者，與他方法律地位並無軒輊，無何方得優先申報問題，應由雙方平均申報。【最高行政法院 109 年度上字第 655 號判決】本件爭點為因工程合約之價款遲延給付，而產生法定遲延利息，對於該法定遲延利息可否課徵營業稅。本判決明白揭示營業稅之稅捐客體為消費行為，營業人既非基於給付交換關係取得法定遲延利息，即不應計入銷售額課徵營業稅，另說明因侵權行為、債務不履行為損害賠償的情況，仍須回歸是否具有給付交換關係判斷應否課徵營業稅。本判決對於營業稅的稅捐客體，提供清晰之判斷標準，並勇於提出與先前最高行政法院判決相歧異的見解，值得推薦。【臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 5 號判決】本判決係處理車輛所有權人與實際使用人相異，所生之使用牌照稅及罰鍰應歸屬何人之問題，而本判決具有開創性之處在於明確指出納稅義務人之舉證方式不應受財政部函釋所限，以發現個案真實。【最高行政法院 108 年度上字第 1130 號判決】針對營利事業得否列報一項費用，本判決重申其判斷標準之核心應為檢視該項費用之支出是否具備真實性、合理性及必要性，並應予以實質認定，不應拘泥於既有行業別之分類及其費用之名稱。本判決闡釋營利事業列報之成本費用應探究其真實、合理及必要為條件，不宜過度以附加形式條件再加限制，始能體現量能課稅之精神。【臺北高等行政法院 110 年度訴字第 707 號判決】本號判決正確的認識到，租稅核定的正確性比法定安定性更為重要。在租稅核定程序當中承認實質課稅原則，要求經濟的觀察法，更要求杜絕租稅規避。在退稅時又豈能以核課處分的形式存續力來限縮退稅請求權的適用範圍。惟本號判決就租稅優惠的論述，則有值得商榷之處。【最高行政法院 110 年度上字第 331 號判決】為本評選首次新增之類別「開創性判決」，事件爭議為花蓮縣礦石開採稅案，該案具有時代的意義，惟其理由與結論仍然需要進一步研究探討，評選委員對此判決分別提出各自看法。

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鏗而不捨追尋的熱忱，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，有的法官卻會以十倍的心力，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，特別是研究生陳胤佑協助安排、研究生鄭啟玄與研究生杜宗璉協助蒐集、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，每年都會舉辦以國內各地各級行政院所為稅法判決為對象，進行國內唯一也是獨具特色的最佳稅法判決評選活動。今年度的稅法最佳判決評選活動，不因為疫情持續阻撓，仍延續往年慣例而如期舉辦。

舉辦這項評選活動的目的無他，我們沒有辦法給予，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之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

臺北大學會計學系兼任副教授

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

---

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 11 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

台北律師公會環境法委員會副主任委員

---

## 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 11 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。

# 2022 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
- 會計評論總編輯
- 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
- 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



### 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



### 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
- 行政院訴願審議委員會委員
- 財政部訴願審議委員會委員
- 臺灣高等法院訴願審議委員會委員

#### | 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
- 中華財政學會理事長
- 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
- 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
- 日電貿(股)有限公司獨立董事



### 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

| 經歷 |

- 中原大學財經法律學系助理教授
- 中正大學財經法律學系副教授
- 中正大學財經法律學系主任
- 政治大學法律系兼任教授
- 東吳大學法律系兼任教授



### 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

| 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 |

- 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



### 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

｜ 專業資格 ｜

- 中華民國律師
- 美國紐約州律師
- 中華民國專利師

｜ 現職 ｜

- 資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務副營運長
- 中華民國律師公會全國聯合會理事
- 台北律師公會金融財稅中心委員會主任委員
- 中華民國工業總會智慧財產權委員會委員
- 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
- 勞動部勞工保險監理會委員
- 台北律師公會常務理事

｜ 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稅務法律服務營運長

| 經歷 |

- 國家考政學會理事
- 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
- 臺北大學會計學系兼任副教授
- 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



### 李益甄合夥律師

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所財稅法組碩士班
- 臺灣大學法律系法學組

| 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副主任委員

| 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

# 2022 臺灣年度 最佳稅法判決





# 最高行政法院109年度上字第978號判決

## 限制出境之合義務裁量

### 一、事實摘要

- (一) 針對上訴人應納之民國 100 年度綜合所得稅稅額，業經財政部高雄國稅局（下稱高雄國稅局）對其作成核課處分，為「補徵新臺幣（下同）38,841,232 元」之規制決定。該核課處分尚在行政爭訟中，故未生處分存續力。而上訴人亦未繳納該有爭議之稅款。
- (二) 高雄國稅局因此認定「上訴人滯欠之未確定稅款 38,841,232 元，已達限制欠稅人出境之標準」，乃報請被上訴人，並以第 10802204060 號函（下稱原處分）通知上訴人。
- (三) 上訴人不服原處分，循序提起行政爭訟，經原審法院判決駁回其所提處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

### 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) 本案被上訴人依法取得對上訴人作成「限制出境」裁量處置之職權。按作成本件原處分之直接規範依據，應為稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定。而作成該「限制出境」處置之法定限制要件，則為同條第 5 項規定（即須有「同條第 2 項前段所定聲請假扣押程序之踐行」）。

- (二)但原處分規制決定之作成，是否符合「限制上訴人出境」之要件，及其裁量本身是否屬於「合義務之裁量」，尚非明確。原判決逕認原處分合法，而駁回上訴人之訴，尚有違法之處，應予廢棄，發回原審法院更為事實調查，另為適法之認定。限制出境管制規範（編者註：該規範全稱為限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範）第3點第3項，其在行政救濟程序終結前之欠繳稅款（不含罰鍰）單計達得限制出境金額，應依同法第24條及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。
- (三)本案事實因符合稅捐稽徵法第39條所定「暫緩移送強制執行」之要件，故有關「上訴人應否限制出境」之審查，其要件及裁量合法性之審查，均應適用限制出境管制規範第3點第2項之規定，此等法律涵攝結果亦為原判決所肯認（見原判決書第9頁之記載）。因此在審查原處分之合法性時，首應審究上訴人是否有「隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞」之「應予限制出境」要件存在。此等要件之審查，固非漫無邊際，應以被上訴人提出之客觀事證（本證）為判斷之參考基準點。但應同時調查欠稅者針對本證證明力所提出之反證。
- (四)然而依上訴人在前開上訴理由中之主張，其有對本案被上訴人所提出之本證證明力為「針鋒相對」式之論駁，並要求調查證據。特別是以下之反證事實，原判決未予調查，難謂無「未依職權調查證據，理由不備」之違法情事。
- (1) 上訴人早於103年間已先購置高雄市雄崗花園美術館之新住處。且新住處買入價格比舊住處出售價格多出1,300萬元以上，故難憑此事實認其有隱匿或處分財產之事實。





- (2) 被上訴人主張「其有將大筆（流動）資產匯往境外」一節，不僅基礎事實之認定片面且偏誤，且忽略事後有將該筆投資款連同收益一併匯回國內之事實。
- (3) 上訴人所有之不動產並無高額抵押權之設定，該等不動產扣除抵押權擔保債務之數額後，清償本件稅捐債務綽綽有餘。言其有隱匿或處分財產之事實，顯與實情不符。

同時附帶指明，上訴人主張各項上訴理由，並非全然有據，至少有部分之主張，不應據為認定原處分違法之事由。

總結以上所述，原判決尚有「足以影響判決結果之重要事實未經調查」之違誤情事，無從維持。故應認本件上訴為有理由，而將原判決廢棄，發回原審法院重為事實調查，依調查結果，重為法律適用，另為判決。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：葛克昌委員

- (一) 欠稅致限制出境之處分是否違法，不僅在是符合法定「限制出境」要件，且須裁量本身符合「合義務之裁量」，並二者均須明確，否則即為違法裁量，而須撤銷。此與稽徵實務往往以欠稅多寡作為限制出境標準不同。個別案例，行政法院雖有對欠稅金額作為唯一標準提出挑戰；但確立單獨符合法定要件外，仍須符合「合義務裁量」為本判決之最大貢獻。
- (二) 財政部既公布「限制出境管制規範」，限制出境處分違反該規定即為違法。本案為「暫緩移送強制執行」案件，應適用限制出境管制規範第3點第2項規定，而須審究是否有「隱匿或處分財產，有規避行政執行之虞」。原判決有「未依職權調查證據，理由不備」之違法情事，則為對限制出境合義務裁量予以具體化。

(三)原判決僅就上訴人 104 年出售舊住處作成限制出境處分，未論及 103 年另購更高價格新住處；上訴人雖有大筆（流動）資產匯往境外，但事後已將該筆投資款連同收益一併匯回國內；上訴人雖有不動產抵押情事，但扣除該抵押權，其不動產價額高於本件稅捐債務。

### 補充意見：黃俊杰委員

- (一)核課處分之規制效力：國稅局作成補稅核課處分之規制效力，為本案之事實基礎，無法視而不見。
- (二)稅捐稽徵法第 24 條之規範設計：稅捐稽徵法第 24 條規定之立法體例，明白區分「行政救濟程序終結前之未確定案件」與「已確定案件」，而給予「稅捐機關得作成限制出境處分」之不同欠稅額上限，顯見立法者已對核課處分核定偏誤之機率值有所評估，並就錯誤對稅額絕對值之可能影響程度，作成決定法院應否進入「對欠稅案件限制出境事項為實質審查」之法定門檻，則基於依法審判之誠命規範要求，法院對此尚無違憲爭議存在之立法決擇，自應遵守，不應再實體審究未確定欠稅案之稅額核定有無錯誤。

### 補充意見：范文清委員

欠稅限制出境是裁量處分。但實務上往往卻誤認為羈束處分。本號判決正確的指出限制出境理當是裁量處分。第二，本號判決甚為細膩的分析相關規範，指出在本案事實之下，將人民限制出境以保全稅捐之必要性高低，並藉此認定審查標準寬嚴程度。這是在裁判與文獻中少見的細膩分析。第三，行政法院應就雙方當事人有利與不利之情事一體適用。本號判決不但緊貼著應適用的裁量構成要件加以論證，也就二造之主張與證據皆作細膩的批判與論駁。並未有所偏袒。綜上所述，本號判決值得推薦。



### 補充意見：蔡朝安委員

本件背景為納稅義務人因欠繳稅款受限制出境處分所生爭議。本判決就限制出境制定經過與規範意旨作出清楚闡釋，並就主管機關應作成合義務裁量提出明確指摘，詳為論述，殊值推薦。

(一)限制出境乃涉及人民憲法第 10 條居住及遷徙自由權利之干預，因此相關規定於個案裁處中，應審慎並清楚詳細敘明理由。惟過往稅捐實務中，一旦納稅義務人欠稅金額達法定標準，往往收到主管機關作出的限制出境處分，惟對於個案中究竟納稅義務人有無「隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞」，或有無「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要」其說理多付之闕如，實務多未進一步探究。就此，本判決就限制出境制定經過與規範意旨作出清楚闡釋，個案上除了欠稅金額需達法定門檻外，亦應具體探究個案有無「隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞」或「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要」，倘未審慎檢視，逕做成限制出境處分，難謂係合義務裁量。此判決兼顧國家稅捐債權保全與憲法第 10 條之人民居住遷徙自由權利之保障，足茲為未來個案裁處時，判斷標準及敘明理由之參考。

(二)此外，本判決於具體個案涵攝有整體照看個案事實，而非片面選擇部分事實進行認定並適用法律，對於行政程序法第 36 條之行政機關應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意在個案中應如何認定作出一個很好的示範，並且落實納稅者權利保護法第 11 條意旨，值得肯定。

### 補充意見：盛子龍委員

對限制出境處分這一類租稅保全措施之司法審查，本判決指出應從其法定要件是否具備以及當事人提出之正反證據進行調查及評價，對未來類似案件建立足以有效保護個人權利之典範，具有高度指標性意義。

### 補充意見：黃士洲委員

本判決針對暫緩執行之案件，其限制出境的處分，尤須具體證明並調查「該個人、營利事業隱匿或處分財產，有規避稅捐執行」之事證，並回應納稅人之主張，對限制出境處分的正當法律程序，與納稅人之出入境自由，具有重要意義。

## 五、對判決進一步期待

### 主筆委員：葛克昌委員

- (一) 本判決僅就一般行政法「合義務裁量予以論述」。惟稅法案件不同於一般行政法之處，在於須優先適用納保法。(納保法第 1 條第 2 項) 尤其限制出境對欠稅人基本權侵害久為人所詬病，為一般行政法所少見，而保障納稅人基本權為納保法第 1 條第 1 項所明示，如能有所引論，則更提升本判決價值。
- (二) 本判決僅以違反「限制出境管制規範」作為限制出境違法事由，惟未明確究明「限制出境管制規範」是否有法律明確授權，或僅為裁量基準式行政規則，如為後者，裁量機關僅在未為正當理由不得違反，而非一有違反即為違法。因為有合理正當理由違反，係違反行政自我拘束，而構成違反平等原則。但對納稅人並無拘束力。其為「管制規範」而非「法規範」由於該管制規範內容粗糙，本判決未能明確說明難免使人誤會納稅人應受該管制規範拘束，而無法主張不同之法律見解。



## 臺灣臺北地方法院110年度稅簡字第3號判決

### 未成年子女扶養親屬免稅額應視扶養情況拆分

#### 一、事實摘要

- (一)甲男與乙女生下非婚生子丙，100年確認丙子與甲男親子關係存在，且甲男應按月支付扶養費2萬元；102年尚裁定監護權由乙女單獨行使。
- (二)107年間甲男按月支付2萬元扶養費（全年24萬元），甲男乙女當年度均列報丙子為其受扶養親屬（8.8萬元），臺北國稅局以丙子日常均由乙女照顧，且監護權裁定由乙女單獨行使為由，全數剔除甲男列報丙子的扶養親屬免稅額，補徵稅款1.6萬元。
- (三)甲男不服，提起復查、訴願均未獲變更，起訴後經臺北地方法院110年度稅簡字第3號判決撤銷訴願、復查決定及原處分；惟經臺北國稅局提出上訴，臺北高等行政法院以111年度簡上字17號判決廢棄原判決，並駁回甲男一審之訴。

#### 二、判決主文

訴願決定、復查決定及原處分關於補徵綜合所得稅逾新臺幣7,461元部分，均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

### 三、判決要旨

- (一)夫妻離婚後，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，對未成年子女仍負有扶養義務，其如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在申報綜合所得稅時，就該子女申報扶養親屬免稅額。就將子女申報扶養親屬免稅額，**未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，與擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之他方，法律地位並無軒輊，並無何方得優先他方申報之問題。**至離婚夫妻雙方應如何申報而不致重複，自得參照同屬綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，應如何申報之稽徵法令規定。準此，綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，**應先由彼等協議由一方申報或分由雙方申報，如不協議或協議不成者，應由雙方平均申報**（最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決意旨參照）。
- (二)原告依前開判決（按：民事確認親子關係與扶養費判決），其於 107 年間確有負擔系爭子女之扶養費用每月 2 萬元之情，應認屬實。…因原告與江○羚並無婚姻關係存在，為不同之納稅義務人，以致無法合併申報綜合所得稅，揆諸前開說明，自應許拆分由原告與江○羚就 107 年度綜合所得稅申報，分別列報減除扶養未成年子女免稅額，以符合實質課稅之公平原則。又前揭本院 100 年度親字第 95 號判決（按：民事確認親子關係與扶養費判決）就原告與江○羚對系爭子女所應負擔之扶養費用比例，經考量雙方間經濟條件、實際照顧系爭子女需付出勞力心血，認原告與江○羚間共同支出之扶養費用，其比例應以 2：1 為適當，以及對於系爭子女權利義務之行使或負擔，由江○羚單獨行使等情，**是原告與江○羚就支付系爭子女扶養費用之比例雖有不同，惟參酌江○羚單獨行使對於系爭子女保護教養之義務，應許由原告與江○羚平均列報系爭子女之扶養親屬免稅額，即 88,000 元之半數 44,000 元，始符合實質課稅之公平原則。**



(三)被告…認江○羚與系爭子女同住，且具有全面且密切關係，應由江○羚單獨列報扶養，固非無據。惟依納稅者權利保護法第4條規定，納稅者為維持受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，即不得加以課稅，**並未限制必須與受扶養親屬具有全面且密切關係，抑或必須盡保護教養義務**。又依前揭最高行政法院98年度判字第1212號判決意旨，**僅需認定是否實際對子女為扶養，即使未與子女同居，仍得就子女申報扶養親屬免稅額**。本件原告依本院100年度親字第95號判決，於107年度每月給付系爭子女扶養費用2萬元乙節，業如前所認定，原告既實際支出系爭子女扶養費用，揆諸前開說明，即不能剝奪其享有申報系爭子女扶養親屬免稅額之權利。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：黃士洲委員

本案係綜所稅實務常見的爭議，財政部也發布解釋函令<sup>1</sup>，宣示未成年子女之扶養親屬免稅額應由實際扶養或擁有監護權之一方申報，惟至今仍無法定息止紛。本案爭議之難解緣由，或亦可見諸一、二審見解歧異之處，一審認為只要有實際履行扶養義務之客觀事實，例如支付約定或法院判決之扶養費用，即得於綜所稅上列報扶養親屬免稅額；二審則認為僅限於實際扶養之一方，所謂「實際扶養」尚須與受扶養人具有全面且密切日常生活關係，換言之「既出錢又出力者」才有權申報減除。

一、二審歧異見解固均言之成理，然若以扶養親屬免稅額旨在承接民法所定具有強制性質之扶養義務，在所得稅上設定最低課稅底限，以實現憲法對生存權的制度性保障，則扶養親屬免稅額的解釋與適用應反映出實際履

1. 參見財政部109/04/29台財稅字第10804661680號令(選定或改定監護人並登記有案者，由登記者列報扶養親屬免稅額)、財政部109/10/15台財稅字第10904583370號令(依照協議、監護登記、同居期間以及實際扶養事實判斷歸屬)。其次，財政部66/09/03台財稅第35934號函其說明第二段雖有「未經協議者，由離婚後實際扶養之一方申報。」但於110年版法令彙編已刪除。

行扶養義務者，其客觀上納稅能力之減損，因此之故，本文認為一審見解較值得推薦。具體推薦理由如下：

(一) 扶養親屬免稅額係體現履行強制性質的扶養義務，對納稅能力的減損

(1) 扶養親屬免稅額的稅法性質，早先司法院釋字第 415 號將之定性為「在以稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務」，惟迭遭學者批評，復司法院釋字第 694 號明示將扶養無謀生能力者之免稅額連結至憲法第 15 條生存權保障<sup>2</sup>，嗣後納稅者權利保護法於 105 年 12 月制定，也於第 4 條第 1 項明定「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。」立法理由為維持納稅義務人「個人及受扶養親屬的人性尊嚴及基本生活之水準所需之費用部分，有不~~受~~課稅之權利」，換言之，在今日綜所稅申報上，**無論是基本生活費也好，或納稅義務人自身免稅額、扶養親屬免稅額也好，毋寧均在界定所得稅課不可碰觸的生存權禁區，容非稅捐優惠性質甚明。**

(2) 其次，法定扶養義務既為民法的強行規定，納稅義務人應履行卻怠於履行時，扶養權利人得訴請法院判決給付，並取得強制執行名義。如本件案件中納稅人（未成年子女之父親）即是遭家事法院判決強制給付每月 2 萬元扶養費，**納稅人亦依判決按月履行，故其負擔稅負之納稅能力，自因履行強制性質的扶養義務，而受到客觀之減損。**

---

2. 參見司法院釋字第 694 號解釋理由書第 3 段：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。如因無謀生能力者之年齡限制，而使納稅義務人無法減除免稅額，將影響納稅義務人扶養滿二十歲而未滿六十歲無謀生能力者之意願，進而影響此等弱勢者生存或生活上之維持。」





(二) 稅法承接民事扶養親屬的法律關係，不宜另以稅法所未規定之其他要件，限縮扶養親屬免稅額適用

- (1) 按民法關於未成年子女之扶養義務，規定於第 1114 條以下至第 1121 條，原則上當扶養權利人數有多人時，未成年子女之受扶養權利僅次於直系血親尊親屬，且須以未成年子女無謀生能力者為限，不受結婚因撤銷或離婚而受影響（解釋上也不受父母自始無婚姻關係而受影響），除非不能維持自己生活之外，不得免除之。當未成年子女之父母無婚姻或同居關係，無法就保護教養未成年子女之權利義務行使與負擔達成協議者，法院得介入並依未成年子女最佳利益而為裁判（民法第 1055 條與第 1069 條之 1），至於未成年扶養費的給付無法協議時，則由法院依受扶養權利者之需要，與負扶養義務者之經濟能力及身分定之（民法第 1119 條與第 1120 條）。換言之，未成年子女之權利義務行使與負擔（一般稱之為「監護權」）與扶養費履行，或許是在同一個家事判決程序中裁決，**然各自所依據法律、要件與考量重點均有不同。**
- (2) 惟查，財政部解釋函令與本件二審裁判將履行民事扶養義務所對應的所得稅法上扶養親屬免稅額扣除權利，附加了監護權歸屬之要件，將監護權與扶養義務履行劃上等號，抑或是加上「全面且密切日常生活關係」作為扣除前提；這兩種見解其實是將實際支付扶養費但「出錢不出力」的一方，**在稅法上視為未履行扶養義務而排除其扣除扶養免稅額之資格，容已增加稅法所無限制，更隱含以免稅額的優惠以獎勵「出力扶養並日常生活上經常且全面地陪伴、照顧未成年子女」<sup>3</sup>的父母之意圖，不符今日納保法第 4 條將扶養親屬免稅額設定為課稅禁區的生存權保障意旨。**

3. 姑且不論藉由准許列報免稅額可否提高「出力扶養、陪伴未成年子女」的意願，身為父母的道德與法律責任的一環，固然也包含實際參與、陪伴未成年子女的學習、成長與人格塑造過程，但此繫諸於高度屬人的意願，無法被法律程序所介入甚或強制執行，是故法律制度僅能退而求其次，以強制手段，確保父母履行提供生活資源之義務（給付扶養費）而已。

**補充意見：陳清秀委員**

綜合所得稅申報，就同一扶養親屬申報免稅額有數權利人，應先由彼等協議由一方申報或分由雙方申報，如不協議或協議不成者，應由雙方平均申報（最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決意旨參照）。是依上開最高法院判決意旨，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，其如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在申報綜合所得稅時，就該子女申報扶養親屬免稅額，且如夫妻均實際已對子女為扶養時，雙方不協議或協議不成，應由雙方平均申報。

**補充意見：黃俊杰委員**

- (一)「扶養」概念之區辨：依納稅者權利保護法第 4 條規定，納稅者為維持受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，即不得加以課稅，並未限制必須與受扶養親屬具有全面且密切關係，抑或必須盡保護教養義務。依最高行政法院 98 年度判字第 1212 號判決意旨，僅需認定是否實際對子女為扶養，即使未與子女同居，仍得就子女申報扶養親屬免稅額。
- (二)扶養子女無優先申報之問題：夫妻離婚後，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，對未成年子女仍負有扶養義務，其如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在申報綜合所得稅時，就該子女申報扶養親屬免稅額。就將子女申報扶養親屬免稅額，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之離婚夫妻一方，與擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之他方，法律地位並無軒輊，並無何方得優先他方申報之問題。



### 補充意見：陳明進委員

(原)夫妻無法合併申報時未成年子女免稅額究應歸屬何方，現行稽徵實務存在分歧之爭議，當有實際負擔未成年子扶養支出卻未能取得申報免稅額之一方的權利不免受到不公之剝奪。本判決對此問題之應有合理課稅處理頗具有見地：

- (一)納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅，為納稅者權利保護法明文之納稅者基本權。
- (二)對於非婚生之未成年子女，若有實際扶養支出，亦應能享有申報系爭子女扶養親屬免稅額之權利。
- (三)未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔之一方，如實際已對子女為扶養時，即使未與子女同居，仍得在申報綜合所得稅時，就該子女申報扶養親屬免稅額。

### 補充意見：葛克昌委員

- (一)本判決雖然爭執金額不大，屬於簡易訴訟案件，但涉及婚姻家庭應受國家制度性保障及稅法與民法關係，在稅務爭訟案件亦非少見。可見稽徵實務法律見解尚無法說服民眾。本判決對上列諸點均有釐清作用。
- (二)本判決首先強調納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需費用，不得加以課稅，納保法第4條第1項已有明文。由此論及扶養親屬免稅額，而對已離婚夫妻，雖未擔任對未成年子女權利義務行使或負擔之一方，仍有扶養義務，縱未與子女同居，亦得申報扶養親屬免稅額。此與稽徵實務、扶養親屬免稅額與納保法第4條立法意旨有別。

(三)本判決就同一扶養親屬申報免稅額有數人者，應由雙方協議，協議不成時，未擔任對未成年子女權利義務之行使或負擔者，與他方法律地位並無軒輊，無何方得優先申報問題，應由雙方平均申報。

(四)本判決主文(一)明示：「訴願決定、復查決定及原處分關於補徵綜合所得稅逾新台幣 7,461 元部分，均撤銷。」不違反糾紛一次解決之原則。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：黃士洲委員

本文可以理解面對父母沒有婚姻關係，無法合併申報，導致未成年子女扶養親屬免稅額應如何歸屬、劃分的難題（同樣的情況也會存在多位卑親屬扶養父母、祖父母的場合）之下，財政部函釋必須設定指導原則，便利一線稽徵機關核定重複列報同一受扶養親屬免稅額之案件。

然而，財政部函釋建構在完全歸屬於單一納稅義務人的前提之上，否定實際有付出扶養勞力、費用之另一方納稅人扣除權利，既不符扶養親屬免稅額旨在反映履行強制扶養義務導致的給付能力減損的生存權保障功能設定，更無解與納稅人對自己實際扶養勞費完全歸零的強烈質疑（本案父親每年均提告要求准予扣除半數）。對此，本文除了期待未來判決可以彰顯財政部函釋不符合前開扶養親屬免稅額所設定的憲法功能之外，同時寄望也可以進一步參考外國立法例，提出兼顧實務執行便利的分割列報標準抑或修法建議。



以德國所得稅法第 32 條（§ 32 Kinder, Freibeträge für Kinder, EStG）規定父母親得申請在扶養子女免稅額（父母分開申報 2,730 歐元，合併申報為 5,460 歐元 /2022 年）或領取子女津貼（Kindergeld，150 歐元 /2021 年起每月）之間擇一，作最有利於自己的財務選項。**若父母親處於分居、離婚或沒有婚姻關係的狀態下，原則上可各自申報 2,730 歐元**，倘若一方完全無力履行扶養義務，或是對於應負擔的子女扶養費用支付未達 75%，則另一方可以於所得稅申報書中申請轉讓（übertragen）他方之扶養子女免稅額；另外，依照聯邦財務法庭 2017 年 11 月 8 日判決<sup>4</sup>的見解，若一方照顧未成年子女的時間，固定平均超過每年的十分之一的話，即可拒絕他方申請轉讓扶養子女免稅額的請求。

相對於我國稽徵實務透過解釋函令解決重複列報子女扶養親屬免稅額的問題，**美國則是透過立法方式，明確規定由單一納稅義務人列報的認定標準**。參考美國聯邦法典第 26 篇第 152 條受扶養親屬之規定（26 U.S. Code § 152 - Dependent defined）<sup>5</sup>，倘若一個以上的納稅義務人列報合格的受扶養親屬，係由其父親或母親列報，若父母親同時列報者，則以年度中居住較長時間之一方有權列報，若彼此居住時間均相同者，則以稅前所得（adjusted gross income）較高之人列報之。

---

4. Urteil vom 08. November 2017, III R 2/16·參見網址：<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201810031/>

5. 參見網址：<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/152>

### 補充意見：葛克昌委員

- (一) 此類爭議問題所以爭論不休，即在稽徵實務誤認扶養親屬免稅扣除係租稅優惠，誠如本案被告答辯所言，「係以稅捐優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務」，「與納保法第 4 條之立法意旨不同」「立法政策另為鼓勵扶養義務人盡其扶養義務始特設扶養親屬免稅額項目，此與量能原則與平等原則係屬二事」本判決對稽徵機關之誤解，理應於判決中予以糾正。按扶養親屬既是法定義務，即無以「稅捐優惠(特權)」予以誘導或作為「經濟誘因」予以引導人民實施國家所鼓勵之行為(如環保、衛生及救助弱者等)，而租稅優惠按司法院釋字第 565 號理由書，依租稅平等原則，納稅義務人固應按其實質稅負能力負擔應負之稅捐，惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條所不許。判決如能釐清扶養親屬免稅額係所得稅上主觀淨所得表現，基於量能原則不待法律明文應予扣除，則亦增加本判決價值。
- (二) 本件原告每月付與其非婚生子女 2 萬元，係基於臺北地方法院 100 年度親字第 95 號判決，此基於法院確定判決負擔法定支出，在本號判決中引為實際支出之依據，其中除本判決認可申報扶養子女免稅額 44,000 元外，另支出 196,000 元扶養費用部分，非其可得自由支配消費部分，為主觀淨所得所應扣除部分，是否可列入列舉扣除額？由於本判決對此問題雙方未有爭議，判決略而未談，但確係我國所得稅法值得探討之議題。



## 最高行政法院109年度上字第655號判決

### 法定遲延利息的支付並非基於給付交換關係，不課徵營業稅

#### 一、事實摘要

(一)緣甲於民國 80 年間承攬A機關的高架橋工程，雙方簽訂工程合約，合約總價計新臺幣（下同）545,880,000 元，85 年間高架橋工程完工，A機關於 87 年間依實際驗收數量結算計付工程款 547,608,989 元予甲。嗣甲以其與A機關因「合約工作項目未計價付款」部分發生爭議，提付仲裁，經中華民國仲裁協會作成A機關應給付甲工程款 141,551,981 元及自 92 年 5 月 29 日起至清償日止按年利率百分之 5 計算利息之仲裁判斷後，A機關不服，提起撤銷仲裁判斷之訴，敗訴確定。

(二)A機關爰於 102 年 5 月 22 日給付甲工程款 141,551,981 元及該工程款之遲延利息（下稱系爭遲延利息）36,667,780 元（含稅，自 96 年 11 月 20 日至 102 年 1 月 25 日止，按週年利率百分之 5 計算）。稅局依據查得資料，以甲於 102 年 5 月 22 日取得系爭遲延利息，未依規定開立統一發票，漏報銷售額共 34,921,695 元，逃漏營業稅額 1,660,551 元，經審理違章成立，除核定補徵營業稅 1,660,551 元，並依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 3 款及稅捐稽徵法第 44 條規定，擇一從重，按所漏稅額 1,660,551 元處 1.5 倍之罰鍰 2,490,826 元。甲不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。經原審判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），稅局乃提起本件上訴。

## 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)營業稅之稅捐客體，係對於消費行為課稅，亦即對於消費支出，認定其具有經濟上的給付能力。為符合營業稅的消費稅及所得的使用稅捐的性質，有關交換貨物或勞務的代價的衡量基礎，應以所換入貨物或勞務的一般價格為準，蓋由此得出所使用所得的金額。故而，營業稅的課稅對象，原則上限於有償的交易行為，營業人必須取得代價而為給付，亦即在營業人與給付受領人（買受人）間，進行互為給付的交易。至於給付受領人則不以營業人為必要，也可能是最終的消費者。此種互為給付大部分以雙務契約為基礎，但不以之為必要。
- (二)在侵權行為損害賠償，固然有支出所得，但並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，既無消費，則不納入營業稅之課稅範圍。此種損害賠償義務並未與自願的貨物之利用相連結，因此也沒有表彰經濟上給付能力，而不應課予營業稅。而債務不履行損害賠償之給付是否應課徵營業稅，尚非單純以損害賠償的用語為準，必須在具體案件中，審查是否有給付交換關係。營業稅既是消費稅及所得的使用稅捐之性質，業如上述，是否有給付的交換，當以該給付所涉所得之花用是否與有意之消費相連結為標準，故債務不履行損害賠償之給付若非用來交換給付，非為有意之消費而支付，則其不是量度買受人經濟上給付能力的指標，自不應以之為營業稅之稅捐客體。例如，商店承租人因違約未於租期屆滿返還租賃物，而被出租人請求相當於租賃金額3倍之損害賠償金時，該3倍金額即屬提供勞務的對價，屬





於營業稅的課稅對象。又如，出售不動產之交付遲延，而買受人受領相當於租金的損害賠償時，實質上，亦可認為是提供勞務的對價，而得為課徵營業稅對象。

- (三) 遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，實則並不屬於對價的部分，因為其費用支出並非基於給付交換關係，更非基於有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付的關係，因遲延履行造成損害，故不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分，自不應計入營業稅法第 16 條第 1 項規定之銷售額課徵營業稅。……財政部賦稅署 75 年 5 月 30 日書函：「銷售額為營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，包括營業人在貨物或勞務之價額外收取之一切費用，營業稅法第 16 條第 1 項已有規定，營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之『利息』，係屬上開稅法規定之銷售範圍，應於加收利息時開立統一發票課徵營業稅。」就營業人銷售貨物或勞務因買方延遲付款而加收之遲延利息，未予區辨「法定遲延利息」本質上不屬於銷售貨物或勞務之對價的一部分，而將遲延利息一律認應計入營業稅法第 16 條第 1 項規定之銷售範圍，是該書函關於「法定遲延利息」計入銷售範圍之釋示部分，尚與營業稅法第 16 條第 1 項規定及其立法意旨不符，於法有違，應不予適用。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：李益甄委員

本件爭點為因工程合約之價款遲延給付，而產生法定遲延利息，對於該法定遲延利息可否課徵營業稅。本判決明白揭示營業稅之稅捐客體為消費行為，營業人既非基於給付交換關係取得法定遲延利息，即不應計入銷售額

課徵營業稅，另說明因侵權行為、債務不履行為損害賠償的情況，仍須回歸是否具有給付交換關係判斷應否課徵營業稅。本判決對於營業稅的稅捐客體，提供清晰之判斷標準，並勇於提出與先前最高行政法院判決相歧異的見解，值得推薦：

(一)法定遲延利息非營業稅課稅對象：

本判決認為：「遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，實則並不屬於對價的部分，因為其費用支出並非基於給付交換關係，更非基於有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付的關係，因遲延履行造成損害，故不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分，自不應計入營業稅法第 16 條第 1 項規定之銷售額課徵營業稅」。因此肯認本件一審判決認定系爭法定遲延利息係因遲延給付工程款所生，並非銷售貨物或勞務的代價，即非營業人因依工程契約提供「建成」與「養護」等工程而取得之代價，而是因金錢給付有所遲延，基於貨幣的時間價值所為的賠償，不應課徵營業稅之見解。對於原先稅捐稽徵機關認為法定遲延利息亦屬銷售範圍，進而要求營業人開立發票繳納營業稅的見解，加以導正，實值贊同。

(二)提出因侵權行為、債務不履行給付損害賠償時，應否課徵營業稅之判斷標準：

本判決認為侵權行為損害賠償而生的支出所得，並非為消費、使用貨物或勞務之目的支出，且未與自願的貨物之利用相連結，也沒有表彰經濟上給付能力，不應課予營業稅。而債務不履行損害賠償之給付是否應課徵營業稅，則應審查在具體案件中，是否有給付交換關係，例如租約期滿未返還租賃物，而遭出租人請求相當於租賃金額 3 倍之



損害賠償金，或出售不動產遲延交屋時，買受人受領相當於租金的損害賠償，實質上與提供勞務具有對價關係，即應課徵營業稅。本判決就不同態樣的損害賠償是否會該當營業稅課徵對象，提出具體而可供操作之標準，使未來具體個案判斷時能有所依循，值得推薦。

(三) 不囿於最高行政法院原有見解：

就類似之爭議，前有最高行政法院 95 年度判字第 2081 號判決認為遲延付款後，契約雙方就遲延利息達成協議，以法定遲延利息計算損害賠償範圍應併入銷售額課徵營業稅。本判決不囿於此，重新探究營業稅之稅捐客體，進而提出歧異見解，在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，徵詢其他庭之法律意見，獲各庭認同，其戮力保障納稅者權益，殊值推薦。

**補充意見：陳清秀委員**

- (一) 債務不履行損害賠償之給付是否應課徵營業稅，尚非單純以損害賠償的用語為準，必須在具體案件中，審查是否有給付交換關係。營業稅既是消費稅及所得的使用稅捐之性質，業如上述，是否有給付的交換，當以該給付所涉所得之花用是否與有意之消費相連結為標準，故債務不履行損害賠償之給付若非用來交換給付，非為有意之消費而支付，則其不是量度買受人經濟上給付能力的指標，自不應以之為營業稅之稅捐客體。
- (二) 遲延提出對待給付，所支付之法定遲延利息的損害賠償，實則並不屬於對價的部分，因為其費用支出並非基於給付交換關係，更非基於有意之消費而支付，乃是由於遲延提出對待給付的關係，因遲延履行造成損害，故不屬於銷售貨物或勞務之代價的一部分，自不應計入營業稅法第 16 條第 1 項規定之銷售額課徵營業稅。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：李益甄委員

- (一)依民法第 233 條第 1 項之規定，遲延利息可分為法定遲延利息及約定遲延利息，本判決明確肯認法定遲延利息非屬營業稅之稅捐客體，惟就約定遲延利息則未為進一步表示意見。約定遲延利息與法定遲延利息固均為遲延利息，同樣因債務人遲延支付金錢予債權人而生，然相較於法定遲延利息係固定依週年利率百分之五計算，約定遲延利息之利率則視當事人間之約定而定（約定利率仍應受法定最高額週年利率百分之十六之限制）。約定遲延利息是否為營業稅之稅捐客體尚待法院於個案中提出具體標準，甚或予以類型化，以供徵納雙方遵循。
- (二)另外，利息相關之其他稅務議題亦尚有待實務為釐清者。舉例而言，財政部 108 年 7 月 1 日台財稅字第 10804537200 號令揭示當債務人對債權人負本金及利息債務，經債權人執行債務人財產而取得分配款項，惟本金及利息債權未能全額獲清償，倘債權人主張該受清償部分為本金，而未包含利息時，若納稅義務人得提出下列任一佐證文件：(1)已與債務人約定；(2)已向法院聲明；(3)債權人已以郵政事業之存證信函，送達債務人並通知其清償順序變更為本金優先受償或放棄利息請求權；(4)債務人死亡，債權人除該次分配款項外，已無其他受償之可能，則債權人僅須就受分配金額超過本金債權部分列為所得，課徵綜合所得稅，避免因依民法第 323 條規定，在本金尚未完全受償前，即先行抵充利息債權，而認債權人有應稅所得，損及債權人之利益。營業稅部分，雖無類似之函釋，惟似應為相同解釋，以貫徹納稅者權利保護法第 7 條第 2 項揭示之「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。」之意旨，具體落實量能課稅原則。



### 補充意見：鍾騏委員

為了避免各州消費稅制不同造成業者繁複負擔，美國 23 個州政府立法採取「流線化銷售稅及使用稅協議」（Streamlined Sales and Use Tax Agreement），其中對於「售價」（sales price）之定義，明文排除「利息」（interest），易言之，利息不在消費稅稅基之內。其制度之發展歷史及實際運作，值得進一步研究。

# 臺灣新北地方法院110年度稅簡字第5號 判決

## 舉證方式不應受財政部函釋所限

### 一、事實摘要

- (一)緣原告所有之自用小客車，於 107 年 12 月 28 日停用報停，嗣於 108 年 12 月 3 日因懸掛他車牌照使用公共道路經查獲，被告依使用牌照稅法第 28 條第 2 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，命原告補徵系爭車輛 108 年使用牌照稅新臺幣 64,343 元（課稅期間：108 年 1 月 1 日至 108 年 12 月 3 日查獲日），並以被告 109 年 5 月 12 日新北稅法字第 1093126810 號裁處書，按前開應納稅額裁處 0.6 倍罰鍰 38,605 元及依使用牌照稅法第 31 條規定處以系爭車輛 108 年全年應納稅額（69,690 元）2 倍之罰鍰 139,380 元。
- (二)原告主張其於 107 年 12 月 28 日將所有車牌號碼原為○○○-○○○○號及○○○○-○○○○號之自小客車兩輛申請停用，已經監理機關註銷牌照，嗣原告將前開二部車輛託付A實業有限公司（下稱A公司，現已解散）負責人B代售，車輛停放A公司臺北市○○區○○路○○號展示間內，由B全權代理出售事宜，原告即於隔年年初出境，自 108 年 3 月 18 日至 108 年 10 月 3 日及 108 年 10 月 7



日至 109 年 1 月 24 日均待在境外未返，侵占人知其出國並有長期居住國外之打算，乃於 108 年 2 月間及 3 月間將原告車輛易持有為所有，據為己用，直至原告收到新北市政府警察局通知方知侵占車輛乙事。原告稱其均於國外生活，行前並為此註銷系爭車輛車牌，依法不能推定原告為牌照稅納稅期間內之該車使用人；又系爭車輛 108 年 2、3 月間即遭侵占不知所蹤，此已經地方檢察署調查肯認，確有車輛遭人侵占之事，故原告非牌照稅納稅期間內之該車實際使用者，不應使其負擔該等罰鍰及稅捐。

(三) 被告則稱，依財政部 87 年作成函釋「依使用牌照稅法第 3 條第 1 項及第 10 條第 2 項規定，使用牌照稅之納稅義務人為交通工具所有人或使用人。本案○○君所有車輛遭他人侵占，如經法院判決確定，其被侵占期間應納之使用牌照稅，應以使用人（侵占人）為課徵對象。」於法院尚未判決確定前，原告既為系爭車輛之所有權人及使用牌照稅之納稅義務人，被告機關對原告依使用牌照稅法第 28 條第 2 項及第 31 條規定予以補徵及裁處罰鍰，於法並無違誤。為此，原告提起本件行政撤銷訴訟爭執。

## 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

- (一)就前揭使用牌照稅法相關條文，均係以交通工具「所有人『或』使用人」為規範對象，就立法者而言顯已預見車輛所有人與使用人非必然為同一人之情形，因而刻意將實際使用人納入規範，以預防使用人藉此現象，既可規避稅捐又無需承擔罰責，反致名義所有人無辜受害。是使用牌照稅法立法者立法意旨，旨在約束交通工具實際使用人，使使用人在獲所生實質經濟利益之歸屬及享有時，亦應負擔納稅義務及違法處分，此與稅捐稽徵法條文內容相互呼應，方符公平正義原則。已經註銷車牌登記之車輛，既已喪失「登記牌號名義人」為實際車輛所有權人之推定基礎，原所有權人自非不得實際舉證證明該車輛其並非實際之使用人，以維該汽車行政管理及使用牌照稅責任之歸屬。
- (二)被告機關所執財政部 87 年函釋：「依使用牌照稅法第 3 條第 1 項及第 10 條第 2 項規定，使用牌照稅之納稅義務人為交通工具所有人或使用人。本案○○君所有車輛遭他人侵占，如經法院判決確定，其被侵占期間應納之使用牌照稅，應以使用人（侵占人）為課徵對象。」，亦足證使用牌照稅之納稅義務人並非限定交通工具所有人，如能證明應納稅期間確為使用人使用，應以使用人為課徵處罰對象。
- (三)主管機關之財政部就非實際使用人之舉證方式，雖僅揭示以「法院訴訟判決返還之判決書」或「確定判決」為證明之方式，然此無非為被告上級機關財政部為減輕或免除該稽徵機關於稽徵證據認定上之便利所為釋示，本無排除於具體行政救濟中當事人所為舉證，並由行政機關或法院就證據證明力所為審認後所認非實際使用人之證明方式。





(四)本件原告既然於行政救濟中提出系爭車輛遭侵占，進而提出相關事證及經檢察官追加起訴本案系爭車輛遭訴外人鄧○侵占之具體事證，主張其非本案使用牌照稅課稅期間（108年1月1日至108年12月3日）之使用人及無違規移用牌照之事，則於本案行政救濟中，行政機關本應就當事人已提出有利之證據為調查審認後加以採駁，自無逕以上開財政部函釋，認原告須經「法院判決確定」車輛係遭他人侵占，其被侵占期間應納之使用牌照稅，始得以使用人（侵占人）為課稅對象之理由，率為駁回原告之訴願，依法訴願決定，即難加以維持。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：蔡朝安委員

(一)本判決係處理車輛所有權人與實際使用人相異，所生之使用牌照稅及罰鍰應歸屬何人之問題，由於個案中有諸多證據顯示原車輛所有權人並非實際使用人，而本判決明確指出舉證方式不應受財政部函釋所限，「至於財政部就非實際使用人之舉證方式，雖僅揭示以『法院訴訟判決返還之判決書』或『確定判決』為證明之方式，然此無非為被告上級機關財政部為減輕或免除該稽徵機關於稽徵證據認定上之便利所為釋示，本無排除於具體行政救濟中當事人所為舉證，並由行政機關或法院就證據證明力所為審認後所認非實際使用人之證明方式」，仍應審酌納稅義務人於個案上所提事證以發現個案真實，而非拘泥於法規所示者，此具重要意義，殊值認同。

- (二)核實認定課稅事實乃是實現量能課稅原則之最佳之道，惟過往因礙於稽徵經濟之目的，財政部為減輕或免除稽徵機關於稽徵證據認定上之負擔，訂立許多行政函釋例示提供查核證據依據，此雖有助稽徵經濟目的之達成或給予稅捐稽徵機關調查參考的方向，但並不代表稽徵機關之調查方式限縮於法規或行政函釋列舉的證據方法。事實上，目前稅捐法規及行政函釋仍應與時俱進，雖然納稅者權利保護法第9條有明定期檢討解釋函令，但是倘若未修改解釋函令，不代表也不要誤以為證明方式限於解釋函令所列舉的方式，而應該審酌其他可能能夠達到相同目的的舉證方法，而不能過度限縮行政程序法規定本於職權認定事實之職責，應該要即時補充稅捐解釋函令，本件即為一個重要的案例，殊值推薦。
- (三)再者，本件判決對於課稅事實、證據證明力之認定有清楚闡釋及說明，透過個案司法實務判決就事實及證據之認定主張，一定程度可影響並優化稅捐稽徵機關在個案上認定事實與適用法規的方向，亦值得推薦。

#### 補充意見：陳清秀委員

- (一)使用牌照稅法相關條文，均係以交通工具「所有人『或』使用人」為規範對象，就立法者而言顯已預見車輛所有人與使用人非必然為同一人之情形，因而刻意將實際使用人納入規範，以預防使用人藉此現象，既可規避稅捐又無需承擔罰責，反致名義所有人無辜受害。是使用牌照稅法立法者立法意旨，旨在約束交通工具實際使用人，使使用人在獲所生實質經濟利益之歸屬及享有時，亦應負擔納稅義務及違法處分，此與稅捐稽徵法條文內容相互呼應，方符公平正義原則。



(二)使用牌照稅之納稅義務人並非限定交通工具所有人，如能證明應納稅期間確為使用人使用，應以使用人為課徵處罰對象（此已有臺北高等行政法院 100 年度簡字第 60 號及本院 102 年度簡字第 42 號判決可資參照）。而上開二函釋，主管機關之財政部就非實際使用人之舉證方式，雖僅揭示以「法院訴訟判決返還之判決書」或「確定判決」為證明之方式，然此無非為被告上級機關財政部為減輕或免除該稽徵機關關於稽徵證據認定上之便利所為釋示，本無排除於具體行政救濟中當事人所為舉證，並由行政機關或法院就證據證明力所為審認後所認非實際使用人之證明方式。

#### 補充意見：范文清委員

行政機關認定事實，應依職權調查證據，並對當事人有利及不利事項一律注意。而且，行政法規中原則上採取自由心證原則，而非法定證據原則。任何證據足以認定系爭個案之事實，行政機關皆有調查之義務。不應將證據局限於特定證據，更不應在法無明文的情況下，增加法律所無之限制，僅接受特定證據作為認定事實之基礎。本件判決正確認識及此，拒斥系爭解釋函令中對證據方法的限制，應值肯定。此外，系爭解釋函令是針對特定案件所為，該案件與繫屬中的系爭案件是否具有可相提並論性，也未見主管機關說明，遽而將針對個案所為之解釋函令抽象化成為一般性的法令，是否妥適，亦非無疑。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：蔡朝安委員

由於目前許多法規與函釋常有舉例，如：營利事業所得稅查核準則第 94 條規定，「第五款第二目屬債權有逾期二年，經債權人催收，未能收取本金或利息者，應取具郵政事業已送達之存證函、以拒收或人已亡故為由退回之存證函或向法院訴追之催收證明」，依此規定應提出證明文件指明為「存證函」與「法院訴追證明」，因此實務上如果營利事業在中華民國境外有逾期兩年的債權無法收取時，稽徵機關查核時僅限制「存證函」與「法院訴追證明」此兩項文件時，一定程度都限制納稅義務人之舉證方法，此亦營利事業實務甚為困擾之問題。本判決的開創性在於指出行政函釋係財政部為減輕或免除稽徵機關於稽徵證據認定上之便利所為釋示，不應據此即排除於具體行政案件中之其他舉證方法。期待未來有更多司法實務判決能夠如同本判決在個案中指出不妥適之行政函釋，促進稅捐稽徵機關調查證據方法的進步，此亦有助於落實納稅者權利保護法第 11 條揭櫫之「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」重要證據調查原則。



## 最高行政法院108年度上字第1130號判決

### 應自實質認定買賣業列報分攤進貨廠商關聯公司費用之必要性及合理性

#### 一、事實摘要

上訴人經營其他未分類其他化學製品製造業及買賣業，其 100 年度營利事業所得稅申報，列報 192,882,190 元之技術情報提供費。被上訴人以該技術情報提供費為上訴人分攤○ Corporation（下稱 FF 公司）之研發費用，惟上訴人銷售之商品係來自○ Electronic Materials Co.,Ltd（下稱 FFEM 公司，FFEM 公司為 FF 公司之子公司）生產的各項商品，上訴人已給付技術報酬金，卻再分攤 FF 公司之研發費用，且僅提供 FFEM 公司請款發票，未說明該技術情報提供費對上訴人有何具體貢獻，與營業有何實質關係為由，全數剔除該筆費用。上訴人不服，申經復查，被上訴人以上訴人之經營模式屬商品銷售（買賣）部分約 80.78%，屬製成品銷售（製造）部分約 19.22%。上訴人買賣商品之供應商大多數為關係企業，此部分無需再分攤 FF 公司研究發展成本費用（即技術情報提供費），應僅就其製成品銷售（製造）部分始有分攤義務。被上訴人依上訴人製成品銷售（製造）部分占全部營業收入 19.22%，計算應分擔 FF 公司之技術情報提供費 37,071,956 元，准予追認，其餘 155,810,234 元則否准認列，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，發回臺北高等行政法院。

## 三、判決要旨

- (一)所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」第 38 條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各種罰鍰，不得列為費用或損失。」準此，營利事業除了依所得稅法第 38 條規定不得列為費用或損失以外，營利事業支出之各項成本費用或發生之損失，若具備真實性、合理性及必要性，自得列為成本費用或損失。是以營利事業之買賣業支出特殊技術之使用代價（例如系爭技術情報提供費），若屬真實、合理且必要，自得認列成本費用。
- (二)上訴人主張其所屬之半導體級化學材料產業因客戶需求多變，產業競爭激烈，已轉變為製造業服務化與客製化導向之產業。上訴人與母公司 FFEM 並無研發功能，為因應市場之變化，取得客戶訂單，經由 FFEM 公司委請最終母公司（FF 公司）投入研發符合客戶客製化需求之產品，方能滿足客戶所需並取得訂單，其為此支出之技術情報提供費當屬與上訴人產生營業收入直接相關之合理必要費用。又該研發產品亦由上訴人銷售，故上訴人分擔 FF 公司之「技術情報提供費」屬「研發服務對價之性質」，而「技術報酬金」則是 FFEM 因自行產製過程中所發展的專門技術，授權並協助上訴人在臺灣生產、製造及銷售，其屬「專門技術授權對價之性質」，計價基礎係按標的產品淨銷售額 5% 計算，上開二費用性質不同，並無重複情形。上訴人又



主張支付技術情報提供費供FF公司進行研發，其目的在於服務及滿足上訴人客戶所需，該費用與製造無關，而屬上訴人進行銷售所需支付之合理必要費用，與買賣業及製造業之區別完全無關。因此，原判決應判斷上訴人主張「技術情報提供費」與「技術報酬金」並無重複，且支付技術情報提供費不限業別，是否可採？再進一步探究支付技術情報提供費是否具備真實性、必要及合理性。依前揭規定，行政法院對有利於當事人之事實或證據，如果有應調查而未予調查之情形，或認定事實未憑證據或未說明其理由者，即構成判決不備理由之違法。

(三)上訴人主張必須先了解客戶所需化學材料之規格並進行研究後，方能取得客戶的訂單並獲得銷售收入，亦經原判決審認上訴人銷售之產品確有「客製化」事實，但却未調查上訴人所提證據能否證明技術報酬金與技術情報提供費，二者意涵不同且無重複，及上訴人支出系爭技術情報提供費是否具備真實性、合理性及必要性，即逕以「客製化之商品多數由FFEM公司統籌製造生產，其產製的主要利潤屬FFEM公司，自僅（營業利潤高於買賣業之）FFEM公司（製造業）才需仰賴最終母公司（FF公司）提供產品技術改良及產品研發功能，是上訴人所申報買賣業部分所分擔系爭技術情報提供費部分，難謂具有營業活動之必要及合理性」云云，即有未盡調查義務致不備理由之違法。

(四)所得稅法施行細則第31條第1項第1款規定，有關營利事業所得，其計算公式之舉例，僅以「進貨費用」、「銷售費用」及「管理費用」舉例說明，但非謂未以上開費用科目列支，但與買賣業相關之其他費用，即便屬真實、合理且必要之費用，仍不得列支。原判決以上訴人資產負債表中查無因分攤研究發展費用而取得之無形資產或專利

權，據認系爭技術情報提供費係製造費用而非資產，亦非進貨費用或銷售費用，因此上訴人申報買賣業分擔系爭技術情報提供費不具必要性及合理性，應由製造業分擔方合乎常情等語，即有適用法令錯誤之違背法令。原判決既有如上所述之違法，並與判決結論有影響，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，即有理由。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：陳明進委員

- (一)依所得稅法第 24 條、第 38 條規定可知，營利事業所支出之成本、費用或損失若屬真實、合理且必要，應得列支，至於應認列何會計科目及認列金額，係屬另事。上開買賣業之計算公式僅以「進貨費用」、「銷售費用」及「管理費用」舉例說明，但非謂未以上開費用科目列支，但與買賣業相關之其他費用，即便屬真實、合理且必要之費用，仍不得列支，亦非謂營利事業僅得列報該等名稱之費用。
- (二)針對營利事業得否列報一項費用，本判決重申其判斷標準之核心應為檢視該項費用之支出是否具備真實性、合理性及必要性，並應予以實質認定，不應拘泥於既有行業別之分類及其費用之名稱。本判決透過實質瞭解納稅義務人主張列報之系爭費用之支付目的及費用性質，並據以就系爭費用對應於納稅義務人之企業營業活動是否合理且必要詳為論述分析，而非拘泥於系爭費用之名稱。是以，技術情報提供費究係製造產品之製造費用或係買賣商品之情報反饋費用之性質，應以實質認定。此判決闡釋營利事業列報之成本費用應探究其真實、合理及必要為條件，不宜過度以附加形式條件再加限制，始能體現量能課稅之精神。





### 補充意見：黃士洲委員

本號判決結合所得稅法第 80 條與正當法律程序要求，認為納稅人申報所得額已達標，仍予查帳調整者，稽徵機關須證明納稅人申報異常或有逃漏稅，而非單純違反提示帳證協力義務，有助於強化稽徵機關針對個案調查與說理義務。

### 補充意見：陳清秀委員

所得稅法施行細則第 31 條雖然規定所得稅法第 24 條第 1 項所稱營利事業所得，其計算公式，買賣業舉例如下：「

(一) 銷貨總額－(銷貨退回＋銷貨折讓)＝銷貨淨額

(二) 期初存貨＋〔進貨－(進貨退出＋進貨折讓)〕＋進貨費用－期末存貨＝銷貨成本

(三) 銷貨淨額－銷貨成本＝銷貨毛利

(四) 銷貨毛利－(銷售費用＋管理費用)＝營業淨利

(五) 營業淨利＋非營業收益－非營業損失＝純益額(即所得額)」

其中成本費用僅有銷貨成本、進貨費用、銷售費用、管理費用。本件判決認為並非其他有關聯之成本費用均不准列支，以符合客觀淨額所得原則。此一判決見解不受施行細則「舉例」規定之拘束，而從母法客觀淨額所得原則出發，探討有無關連性、合理性及必要性，作為准予認列費用之標準，值得肯定。

### 補充意見：許祺昌委員

針對營利事業得否列報一項費用，本判決重申其判斷標準之核心應為檢視該項費用之支出是否具備真實性、合理性及必要性，並應予以實質認定，不應拘泥於既有行業別之分類及其費用之名稱。本判決透過實質瞭解納稅義務人主張列報之系爭費用之支付目的及費用性質，並據以就系爭費用對應於納稅義務人之企業營業活動是否合理且必要詳為論述分析，而非拘泥於系爭費用之名稱，殊值推薦：

- (一) 認定營利事業主張列報之各項費用是否同一，而有重複列報情形，應審酌、調查有利於納稅義務人之事證，加以實質探究該等費用之支付目的及費用計算基礎等是否相同，不應僅以名稱相似、支付對象相同，即認有重複列報費用而予剔除：

營利事業列報費用，不得就同一筆支出重複列報，乃屬當然，惟本件納稅義務人就營利事業所得稅列報之「技術情報提供費」及「技術報酬金」，其名稱雖近似且支付對象相同，惟其支付目的及其費用計算基礎皆不相同，本判決針對納稅義務人支付該費用所取得對價之性質（前者為取得委託進行之研發服務，後者為取得專門技術授權），佐以該二費用之計算確實係採用相異之基礎（前者以集團內子、孫公司各項產品之年度銷售金額，依比例分攤集團母公司受託進行研發服務所產生之研發費用；後者則按特定產品淨銷售額 5% 計算），據以認定二者並非同一費用，並無重複列報之情形，就有利於納稅義務人主張之事實及提供之證據詳加檢視，深具保障納稅義務人權益之意義。



(二) 認定營利事業得否列報一項費用，應實質審酌該項費用是否具備真實性、必要性及合理性為斷：

所得稅法施行細則第 31 條固然針對營利事業，大致區分為「買賣業」、「製造業」及「其他供給勞務或信用各業」，並就此三種行業別分別訂有計算營利事業所得之公式，惟就該公式內之費用名稱（諸如買賣業之進貨費用、銷售費用或管理費用），僅是舉例言之，並非謂營利事業僅得列報該等名稱之費用。本件涉及納稅義務人列報之「技術情報提供費」，此費用係因納稅義務人銷售之產品必須先了解其客戶之需求並進行研究後，方能取得訂單並銷售該客製化之產品，納稅義務人從而委託其最終母公司進行研發與測試，支付具有「研發服務對價性質」之「技術情報提供費」，當屬納稅義務人取得營業收入必要且合理之費用。本判決明確指出營利事業得否列報一項費用，與其行業別無涉，也非謂列支之成本費用名稱與所得稅法施行細則第 31 條不同即不得列報，仍應就納稅義務人支付之費用是否具備真實性、必要性及合理性予以實質判斷，本判決導正法規命令之文義解讀而探求其背後之真意，殊值肯定。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：陳明進委員

(一) 本件「技術情報提供費」係為客製化之產品調查費用，惟所提供之技術情報是否僅具有當期效益，抑或具未來產生收入之經濟貢獻，涉及技術情報提供費用之受益期間之合理分攤，未來判決可予以指明調查時應進一步探究系爭「技術情報提供費」是否具有取得 know how 知識產權？其知識產權之歸屬？上訴人負擔之支出是否有利於其繼續取得未來銷售新商品合約之效益，而有低列無形資產或低列應分攤於未來受益期間之費用。

(二)本件判決認為系爭「技術情報提供費」所研發之產品由上訴人銷售，故上訴人分擔FF公司之「技術情報提供費」屬「研發服務對價的性質」，而「技術報酬金」則是FFEM因自行產製過程中所發展的專門技術，授權並協助上訴人在臺灣生產、製造及銷售，其屬「專門技術授權對價之性質」，計價基礎係按標的產品淨銷售額5%計算，上開二費用性質不同，並無重複情形，固屬有據。惟本件係屬FF集團關聯方間發生之多項相關交易之一，FF公司與FFEM對二者費用收取之金額間是否可能具有關聯性？例如，FFEM收取的「技術報酬金」反映之研發技術成本，是否（部分）涵蓋補償FF集團的「技術情報提供費」？若是，則FF集團向上訴人收取二筆給付即可能有（部分）重複負擔之實質。此等疑義亦可請FF公司出具證明以釐清。未來判決亦可併予指明。

---

註：最高法院109年度上字第226號判決，關於本件上訴人101年營利事業所得稅結算申報，亦發生列報之技術情報提供費經被上訴人剔除之相同爭議，惟判決以上訴人101年申報之純益率已高於所得額標準下，對營利事業申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，如無法律特別規定，予以個別調查核定，未以其原申報額為準，即與所得稅法第80條第3項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，有違憲法第19條租稅法律主義，稽徵機關據此個別調查核定之課稅處分，因未符合正當稽徵程序，即屬違法。據以判決原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。本號判決結合所得稅法第80條與正當法律程序要求，認為納稅人申報所得額已達標，仍予查帳調整者，稽徵機關須證明納稅人申報異常或有逃漏稅，而非單純違反提示帳證協力義務，有助於強化稽徵機關針對個案調查與說理義務，併予敘明。



## 臺北高等行政法院110年度訴字第707號 判決

### 具有形式存續力之核課處分，仍有稅捐稽徵法第28 條第2項之適用

#### 一、事實摘要

(一)原告為財團法人私立學校，原捐助章程載明解散清算後，賸餘財產歸屬學校所在地之地方政府所有，作為繼續辦理教育事業之用。前於民國 83、86、87 年及 95 年分別接受訴外人了○、蔡○傑及財團法人○○文教基金會等捐贈坐落新竹市○○段○○○地號等 24 筆土地（經土地重測及分割，目前為 25 筆地號土地，下稱系爭土地），經被告依土地稅法第 28 條之 1 准予免徵土地增值稅。嗣原告捐助章程於 104 年 7 月 22 日修正，第 31 條內容變更為「本法人解散清算後，賸餘財產歸屬財團法人○○文教基金會所有，作為繼續辦理其他教育、文化或社會福利事業之用。」經教育部核定在案。原告遂以 105 年 7 月 14 日玄總字第 105000916 號函請被告查核是否應補繳上開免徵之土地增值稅。經被告核認與土地稅法第 28 條之 1 但書第 2 款「法人章程載明法人解散時，其賸餘財產歸屬當地地方政府所有」之免徵土地增值稅要件不符，遂以 105 年 10 月 19 日新市稅機字第 1050260273 號函核定補徵系爭土地原免徵之土地增值稅新臺幣 36,193,576 元及利息 493,124 元（自原告 104 年 7 月 22 日變更章程日起至被告收受原告 105 年 7 月 18 日收受原告 105 年 7 月 14 日函止，依捐助章程修正生效日郵政儲金會業局之一年期定期存款利息按日加計），原告於 105 年 11 月 11 日完納稅款。

(二)惟原告復於 109 年 2 月 27 日修正捐助章程第 31 條，將其內容回復成符合土地稅法第 28 條之 1 但書第 2 款規定，並以 109 年 11 月 25 日以○○字第 1090009473 號函申請退還前所繳納之土地增值稅及利息，經被告以 109 年 12 月 4 日以新市稅機字第 1090026100 號函否准所請，原告不服，乃提起本件行政爭訟。

## 二、判決主文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應就原告民國 109 年 11 月 25 日○○字第 1090009473 號申請函作成退還原告溢繳之土地增值稅款新臺幣 36,193,576 元及利息新臺幣 493,124 元之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

## 三、判決要旨

按，納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起 2 年內查明退還，其退還之稅款不以 5 年內溢繳者為限；為稅捐稽徵法第 28 條第 2 項所明訂。於法理上，有稅捐稽徵法上開條項之情形時，稽徵機關本應依行政程序法第 117 條規定，以職權撤銷或變更原違法之課稅處分，辦理退稅，而不受行政程序法第 121 條第 1 項所規定 2 年除斥期間限制。但稽徵機關如未主動辦理，納稅義務人請求返還溢繳稅款而遭駁回或不予處置，經課予義務訴願後，得續行課予義務訴訟；實務運作上，此處之課予義務訴訟，並非請求法院判命稽徵機關撤銷或變更原違法之課稅處分，而係請求法院判命稽徵機關作成准予退還溢繳稅款之行政處分。蓋，本條項所設定之退稅請求權，實務上認為乃兼具公法上不當得利返還請求權及行政程序上行政處分存續力例外規定之性質；人民因原違法之課稅處



分而繳納租稅，課稅處分之拘束力即使未經排除，國家仍屬取得租稅實體法上之無理由利得，而有租稅返還請求權之成立，並不因原違法之課稅處分是否具存續力而有異。核此，乃實務界尊重立法者於稅法上強調「法之正確性高於其安定性」之立法意旨所始然，亦即，考量課稅處分對第三人之利害影響較小，無須慮及第三人對該課稅處分之信賴保護；且如承認國家或地方自治團體得保有稅捐實體法上並無理由之利得，從正義及公平的觀點而言，亦非妥適。因認核課處分形式存續力於此應予限縮，即使核課處分業已確定，只要未經行政院確定判決，納稅義務人均得以溢繳稅款為由，依據本條項規定申請退稅。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：范文清委員

本號判決正確的認識到，租稅核定的正確性比法安定性更為重要。在租稅核定程序當中承認實質課稅原則，要求經濟的觀察法，更要求杜絕租稅規避。在退稅時又豈能以核課處分的形式存續力來限縮退稅請求權的適用範圍。因此，稅捐稽徵機關作成違法的核課處分使人民繳納租稅，該核課處分之拘束力即使未經排除，國家仍屬取得租稅實體法上之無理由利得，而有租稅返還請求權之成立，並不因原違法之課稅處分是否具存續力而有異。

### 補充意見：黃俊杰委員

- (一)土地增值稅核定之性質：土地增值稅因其法定構成要件之實現即成立，原不待稽徵機關之核定，其核定僅具有「確認」具體租稅債務內容之性質，其本質並非形成權，而係租稅請求權之部分權能，核課期間屆滿後，請求權即罹於消滅時效，未經核定之租稅請求權消滅，債權亦歸於消滅。因此，土地增值稅核課處分，如於申報日起算5年或7年之核課期間屆滿後始作成，乃為違法，納稅義務人如因此而繳納租稅者，自得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求退稅。
- (二)稅捐法定主義之適用：私立學校於免徵土地增值稅後，只要繼續將該土地供為興學，縱變更章程而不將其解散時之剩餘財產歸屬於當地地方政府所有，也不能認解除條件成就，逕回復原租稅債務，更不可能重行起算核課期間而為土地增值稅之課徵，此應為租稅法定主義之基本要求。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：范文清委員

本號判決就租稅優惠的論述，則有值得商榷之處。按對於私立學校給予租稅優惠，本非量能課稅原則所必然之要求。之所以給予私立學校以包括土地增值稅在內的各種租稅優惠，是因為私人興學有助於公益，乃透過租稅優惠給予人民以動機，鼓勵人民來從事這種立法者所期望之行為。既然是租稅優惠，立法者自然有一定的形成空間。立法者可以衡酌期望達成的公益目的，決定租稅優惠各種寬嚴不一的構成要件。更何況，租稅優惠是對於量能課稅原則的突破，自然應該從嚴解釋，不應輕言放寬租稅優惠的構成要件。土地稅法第28條之1既已明文規定以「法人章程載明法人解散時，其剩餘財產歸屬當地地方政府所有」作為土地增值稅之優惠要件，本號判決放棄這個構成要件，恐怕並不合適。



# 2022 臺灣年度 開創性稅法判決



# 最高行政法院110年度上字第331號判決

## 地方稅課稅立法權行使之限制：花蓮縣礦石開採稅判決

### 一、事實摘要

(一)本件之爭議，首先涉及地方稅法通則第4條第1項，對於縣市政府授權得以在地方稅原規定之稅率上限30%之範圍內，進行調整。事實經過則為：花蓮縣原本針對境內從事開採大理石礦藏之業者，根據地方稅法通則之規定，制頒有「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，就花蓮縣境內開採之土石（主要為大理石）每公噸徵收4元（民國98年）。嗣後調整至每公噸5.2元（100年）。至101年，重行制定該條例，廢除原本之「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，改制定「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」，每公噸徵收10元、施行期限四年。迄至105年，又復重新制定「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，施行期限四年，每公噸徵收70元。至109年，又重新制定「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」，施行期限一年，每公噸徵收70元。最後，今年度重行制定「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」，採取累進稅率：自50公噸起，採取三個級距的累進稅率。這樣的反覆廢除自治條例以後，又再重新制頒新的自治條例，針對同一稅基（開採大理石）所達到的效果，明顯地在於增加開採礦石的稅捐負擔，而又試圖達到不受到地方稅法通則30%調整稅率上限拘束的效果。



(二)行政訴訟原告及被上訴人乃礦石業者，針對前述花蓮縣一連串將「花蓮縣礦石開採特別稅自治條例」來回改廢成「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」之措施，特別是以「特別稅」、「景觀維護特別稅」為名義，試圖規避地方稅法通則所規定，地方團體調整稅率受到30%上限影響之規定<sup>1</sup>，認為本於此等自治規定所作成之課稅處分為違法，因而提起行政訴訟。據報載資料，最高行政法院均認為花蓮縣該等行為，使此一稅目（無論名稱為「特別稅」或「景觀維護特別稅」）從101年每公噸10元調漲至70元，明顯逾越地方稅法通則第4條第1項調整稅率30%上限之規定，判決花蓮縣敗訴<sup>2</sup>。為此，本件重要之法律爭點，在於系爭自治條例第6條以每公噸70元計徵稅額之規定，有無抵觸地方稅法通則第4條第1項本文所規定之稅率調高上限30%，而屬無效？地方團體調整地方特別稅之稅率，是否受地方稅法通則第4條第1項30%上限之限制？此為本件最高行政法院110年度上字第331號判決之主要爭點。

## 二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔<sup>3</sup>。

- 
1. 地方稅法通則第4條第1項規定：「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更」。
  2. 參見<https://www.cna.com.tw/news/alc/202108130117.aspx>，最後閱覽日：110年11月26日。
  3. 下級審判決：臺北高等行政法院108年度訴字第1991號判決。主文：訴願決定及原處分(即復查決定)均撤銷。

### 三、判決要旨

- (一) 本件重要之法律爭點，在於系爭自治條例第 6 條以每公噸 70 元計徵稅額之規定，有無牴觸地方稅法通則第 4 條第 1 項本文所規定之稅率調高上限 30%，而屬無效？地方稅法通則係在憲法誠命中央與地方權限劃分下，賦予地方課稅之法律依據，以利地方自治事項之推展。惟從課稅乃加諸人民以財產負擔之性質以觀，政府負有履行憲法託付予保障人民財產權之義務，在立法賦予課稅權之同時，配套予以一定之節制，乃屬當然。
- (二) 國家對於地方自治團體之核心自治事項，具有監督權限，並非干預，旨在確保地方自治團體辦理自治事項之合法性。上訴意旨指摘課稅立法權屬於地方自治之核心，受憲法制度性保障，原判決以地方稅法通則第 4 條第 1 項規定，框限上訴人礦石開採特別稅之課徵（按原審判決乃以系爭自治條例第 6 條之稅率為違法，非指系爭條例無效，而指上訴人無課徵礦石採取特別稅之權力，上訴人就此顯有誤解，詳後述）顯屬違憲云云，即難成立。
- (三) 上訴意旨一再主張以所稱任意稅若有地方稅法通則第 4 條之適用，實為侵犯其地方自治立法權云云，惟揭櫫前述地方稅法通則為各地方自治團體立法徵收地方稅之框架規範，此係在保障地方自治制度，同時兼顧納稅義務人之基本人權，其中第 2 條列舉說明地方稅種類即係提供地方自治團體增加財源之路徑；另第 3 條、第 4 條分別為施行期限限制、定期重行檢討之要求，及稅率提高之上限並期限限制（詳後述），可謂是已提供增加經費需求來源之管道，並同時予以一定之限制，避免侵害人民之財產權，其旨寓有保障納稅義務人之意義。是以，上訴意旨指摘原審見解侵犯地方自治立法權，實乃疏漏人民權益保障而偏執於地方自治保障之見解。



(四)查地方課稅權之賦予，係提供地方自治團體自籌財源之法律權源，在地方自治團體已有中央統籌分配補助款，及其他非稅公課等財源收入下，應在歲出不足或有建設推展之必要時，始得例外為之，自不應容許特別稅等條款長期存在，因之地方稅法通則第3條第2項規定：「特別稅課及附加稅課之課徵年限至多四年，臨時稅課至多二年，年限屆滿仍需繼續課徵者，應依本通則之規定重行辦理。」以限制特別稅等條款之有效期限，及定期檢討重行辦理立法事項之要求，避免濫行徵收特別稅等，侵害人民財產權。則對於地方稅法通則第3條第2項之適用，整體上應注意不應突襲而生不利於人民之結果，方符其精神。故解釋上，基於對於法律明文之指引及法安定性，一個課徵特別稅之自治條例最長應為4年，如有提高稅率，其幅度應不超過原定稅率之30%；如在年限屆滿前提前終局廢止，應是有利於人民之稅賦免除。即其提前廢止舊法非出於無徵稅必要而免除原稅目，反以重行立法之方式，規避適用地方稅法通則第4條第1項提高稅率之上限限制，加重人民負擔。

#### 四、推薦理由

**主筆委員：黃源浩委員**

(一)在我國法制中，除中央政府所徵收之國稅外，另外還存在著地方稅。亦即若干稅目之徵收主體係由地方政府擔當，且其收入主要亦以支應地方政府之財政需求為主。地方稅之課徵，原則上亦由地方之稅捐稽徵機關為之，與國稅係由各地區國稅局課徵，有所不同。進一步來說，所謂「地方稅」在我國法制之中，尚且可以區分為兩個類型：

(1) 財政收支劃分法所稱之地方稅：

財政收支劃分法第 12 條第 1 項規定：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：（一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅。七、特別稅課<sup>4</sup>」。

(2) 地方稅法通則所稱地方稅：

地方稅法通則第 2 條規定：「本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課」。

(二) 本件爭議所在，乃在於花蓮縣所課徵之「礦石開採特別稅」，究竟有無地方稅法通則第 4 條第 1 項規定之適用。本件最高行政法院認為：「……地方稅法通則第 2 條明文『本通則所稱地方稅，指下列各稅：一、財政收支劃分法所稱直轄市及縣（市）稅、臨時稅課。二、地方制度法所稱直轄市及縣（市）特別稅課、臨時稅課及附加稅課。三、地方制度法所稱鄉（鎮、市）臨時稅課。』已明確定義該通則所欲規範之地方稅種類。則該通則內之其他凡與地方稅相關之規定，自應以前揭範圍為度。故同法第 4 條關於『……得就『其地方稅』原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。……』及『……除因中央原規定稅率（額）上限調整而隨之調

---

4 其中「特別稅課」，在該法第 12 條第 6 項有規定：「第一項第七款之特別稅課，指適應地方自治之需要，經議會立法課徵之稅。但不得以已徵貨物稅或菸酒稅之貨物為課徵對象」。



整外，二年內不得調高』之調高上限及期限限制等規定所應適用之範圍，也應為相同解釋」。因而認為本件花蓮縣政府所為之調整，並非合法。

(三)又本件最高行政法院判決，乃從人民權利保障之角度出發，得出被告機關所為之調整違法之結論。進一步來說，花蓮縣政府的相關作為，有可能構成規避中央法令限制的法外行為。不過，地方稅法之問題，乃憲法所規範之地方自治制度核心，不能僅由基本權利保護之角度出發。而以地方自治財政自主之基本精神而言，地方被賦予了稅捐構成要件重要要素的決定權力，中央政府僅保留有限之監督權限，亦為地方稅法通則所明文揭示。是故，中央主管機關就地方決定之地方稅立法，僅以「備查」作為監督主要模式，呈現出此一尊重地方團體自主決定權限之意義<sup>5</sup>。然而，本件花蓮縣所通過之調整規定，是否構成地方稅法通則第4條第1項所稱之「調整」？而因此受到該項30%上限之拘束？地方稅法通則未有明文，解釋上，此一規定可能適用在中央立法但地方機關享有調整稅率空間之稅收（如房屋稅）<sup>6</sup>、也可能適用在地方自治團體自行通過之自治條例所進行的調整中，也可能兩者均包含在其中。蓋以法律條文之文義觀察，確實無法得出立即之結論。司法機關於我國法制中面對相類似問題時，多半僅從中央法律所遵循之法律保留原則出發，早受學說詬病多年<sup>7</sup>。蓋以法律規範之解

5. 參見地方稅法通則第6條：「(第一項)直轄市政府、縣(市)政府、鄉(鎮、市)公所開徵地方稅，應擬具地方稅自治條例，經直轄市議會、縣(市)議會、鄉(鎮、市)民代表會完成三讀立法程序後公布實施。(第二項)地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查」。
6. 參見房屋稅條例第6條：「直轄市及縣(市)政府得視地方實際情形，在前條規定稅率範圍內，分別規定房屋稅徵收率，提經當地民意機關通過，報請或層轉財政部備案」。
7. 其中最著之例，為司法院釋字第38號所稱：「至縣議會行使縣立法之職權時，若無憲法或其他法律之根據，不得限制人民之自由權利」。此等見解於憲政秩序整體觀察而言所呈現之不當、對地方自治制度之誤解，已成學術界之共識矣。

釋，倘若存違憲之風險者，依據合憲性解釋之原則，應當盡可能採取合憲之解釋結果。就此而言，地方稅法通則第 4 條第 1 項所稱之「調整」，似不宜包括地方自治團體自行通過之自治條例所規定之地方稅。

(四)換言之，本件判決雖與若干學者見解不同，認為花蓮縣所進行之「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」，構成地方稅法通則第 4 條第 1 項所稱之「調整」。但是從此一案件之相關爭議觀察，可謂係開啟了我國未來在中央地方財政劃分上的重要爭議案例，仍有特別值得觀察、廣續注意之價值。

#### 補充意見：葛克昌委員

- (一)本件判決為少數涉及地方稅法通則案件，兩造對地方課稅立法權之憲法制度保障及其憲法界限，有激烈爭執；雙方訴訟代理人均具有相當之憲法意識，本號判決在雙方攻擊防禦下，在納稅人、地方自治團體與國家間斟酌損益，而形成納稅人基本權保護優先考量之判決，自值得吾人重視。
- (二)本件判決特別指出「花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例」係地方自治條例立法，原應受地方稅法通則第 4 條第 1 項之適用，如有提高稅率，其額度不應超過原定稅率 30%，惟在施行期間未屆滿前，即於 105 年 6 月 28 日予以廢止，並於同日公布系爭條例，在第 6 條規定以每公噸 70 元計徵，而為舊法之 7 倍。即其提前廢止舊法非出於無徵稅必要而免除原稅目，反以重行立法方式規避適用地方稅法通則第 4 條第 1 項提高稅率上限限制，加重人民負擔，已實質違反地方稅法通則第 4 條第 1 項而違法。





(三)本件判決就行政院依司法院釋字第 553 號解釋意旨，及地方自治條例不具憲法第 170 條之法律意旨，而認行政院對自治條例有違法審查之權。

### 補充意見：李益甄委員

本件爭點為花蓮縣於民國 105 年 6 月 28 日制定公布之花蓮縣礦石開採特別稅自治條例（下稱系爭自治條例）第 6 條，按縣內礦石開採數量，以每公噸 70 元計徵稅額之規定，有無牴觸地方稅法通則第 4 條第 1 項本文所規定之稅率調高上限 30%，進而影響依系爭自治條例所為之稅捐核課處分合法性。就此，本判決有下述值得推薦之處：

#### (一)兼顧憲法地方自治及納稅義務人權利保障：

我國憲法中雖有地方自治權之相關規定(如憲法第 110 條)，惟亦有關於人民財產權(憲法第 15 條)、租稅法定原則(憲法第 19 條)、比例原則(憲法第 23 條)等人民基本權之保障。準此，本判決指出：「地方稅法通則為各地方自治團體立法徵收地方稅之框架規範，此係在保障地方自治制度，同時兼顧納稅義務人之基本人權，其中第 2 條列舉說明地方稅種類即係提供地方自治團體增加財源之路徑；另第 3 條、第 4 條分別為施行期限限制、定期重行檢討之要求，及稅率提高之上限並期限限制（詳後述），可謂是已提供增加經費需求來源之管道，並同時予以一定之限制，避免侵害人民之財產權，其旨寓有保障納稅義務人之意義。是以，上訴意旨指摘原審見解侵犯地方自治立法權，實乃疏漏人民權益保障而偏執於地方自治保障之見解。」乃透過系爭地方稅法通則之解釋與適用，同時闡釋並兼顧憲法地方自治及納稅義務人權利保障，應值讚許。

(二)實質審查並具體指出地方自治團體規避地方稅法通則違法之處：

地方稅法通則第 4 條第 1 項明揭：「直轄市政府、縣（市）政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率（額）上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率（額）。」本判決不囿於自治條例形式上名稱之差異（花蓮縣礦石開採特別稅自治條例【98 年 1 月 12 日制定】、花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例【101 年 10 月 18 日制定、105 年 6 月 28 日廢止】、系爭自治條例【105 年 6 月 28 日制定】），避免地方稅法通則第 4 條第 1 項規定遭架空，從而具體指出：「如於舊法（按：指花蓮縣礦石開採景觀維護特別稅自治條例）施行期間有增加稅收之必要，花蓮縣議會應循前次模式修法增加不逾原稅率 30% 之稅率，乃捨而不為，以形式上經花蓮縣議會審議廢止舊法，再通過系爭條例，以達到原屬舊法施行期限內提高無上限限制稅率之目的，究其實質自屬違反於地方稅法通則第 4 條第 1 項之稅率提高上限規定，而屬違法。」乃善盡行政法院職權，確保法律秩序之維護，亦值肯定。



## 五、對判決的未來期許

### 補充意見：葛克昌委員

- (一)本判決提出「上訴意旨指摘原審見解侵犯地方自治立法權，實乃疏漏人民權益保障而偏執於地方自治保障之見解」對納稅人權益之重視，彌足珍貴。可惜未論及法律依據。按納保法第1條第1項既明定納保法之立法意旨在落實憲法基本權之保障，則稅法解釋有疑義時宜作「有利基本權解釋」，蓋地方稅法通則原為地方自治核心，地方稅法通則所以得以闡明立法時立法界限，即在於納稅人基本權優先考量。
- (二)本判決對納稅人基本權保障，僅提及納稅人財產權保障，實則加重投資人七倍地方稅負擔，主要影響在於納稅人投資、營業規劃及獲利預估，亦即在於營業自由及營利自由與其他基本權。本判決對大量加稅，影響營業損益，威脅信賴保護已有認識，如能更進一步闡明則更佳。
- (三)本判決對地方稅自治條例，認其非憲法上法律，行政法院得以司法審查。實則納保法第3條第2項即明定，依法課稅之法律，在地方稅，即直轄市、縣(市)政府及鄉(鎮、市)公所，包括自治條例。亦即就地方稅之自治條例，既經地方議會之立法程序(三讀通過)，在其自治權範圍，與中央之法律處同地位。是以有關地方稅之地方自治條例，即與國稅之法律相當。行政法院究竟應停止審判聲請釋憲，或直接審查，而在憲法訴訟法新制施行後，尤值得探討。

### 補充意見：陳清秀委員

- (一)地方稅課稅立法權行使之基本原則

地方稅課稅立法權之行使，與中央課稅立法權之行使，均應遵守憲法

上基本正義原則。其中實體上正義原則，主要指量能課稅原則，其課稅應符合納稅義務人之經濟上負擔能力<sup>8</sup>。晚近財政學理論另外強調基於「受益負擔原則」（量益原則），地方居民享受地方政府之公共服務，應分擔地方政府提供公共服務之財政經費支出。因此地方課稅立法權之行使，亦可以受益負擔原則加以正當化<sup>9</sup>。

又從納稅者基本權利保障而言，由於課稅侵犯人民之財產權以及其他基本權利，故應注意課稅權之行使，應符合憲法基本人權之保障，亦即應符合憲法上比例原則，不得過度侵犯人民之基本權利。故倘若課稅結果，危害人民之生存發展，或導致國民經濟活動無法或難以進行時，則構成所謂「絞殺性課稅」，應為憲法所不許。

本案地方稅之課徵，縱然超過原定稅率 30%，但如並未違反量能課稅原則或受益負擔原則，亦未違反憲法上比例原則時，則其地方課稅立法權之行使，應屬其地方課稅立法裁量權之範圍，即難指為違法。

## （二）地方稅法通則對於地方課稅立法權之管制原則

地方稅法通則對於地方課稅立法權之管制原則，在地方稅法通則之草案總說明中表示：「為顧及國民生活條件及法律秩序之統一性，避免損及國家安全及整體利益，各國地方稅之立法方式，大多由中央立法，直轄市、縣市僅在授權範圍內，得自主彈性調整。如日韓英等國均由中央立法，直轄市、縣市擁有之自主權相當有限。-----參酌學者、專家及直轄市政府、縣市政府與議會之意見，認為現階段我國地方稅仍宜維持中央立法之方式，惟應賦予地方自主之彈性空間，並為符合前

8. 陳清秀，地方課稅立法權之研討，收於陳清秀，現代財稅法原理，第3版，2020年，頁762。

9. 陳清秀，地方課稅立法權之研討，收於陳清秀，現代財稅法原理，第3版，2020年，頁764。



述司法院解釋、地方制度法之規定，爰賦予直轄市政府、縣市政府得開徵新稅、調高其地方稅徵收率（額）及在現有國稅中附加課徵之權限，便利地方自治財源之籌措。」

其立法架構如下：

開徵地方稅之新稅目（日本稱為「法定外地方稅」）：屬於任意性辦理之自治事項，屬於地方自主立法之任意性地方稅。完全自治事項（地方稅法通則第3條）。但中央採取四項管制原則：開徵新稅不得有下列情形：

- (1) 對於「轄區外之交易」課稅：以免逾越地方課稅權之轄區範圍。
- (2) 流通至轄區外之天然資源或礦產品等：以免課稅結果，發生租稅負擔轉嫁輸出，由其他地方居民負擔之效果，以符合「居民受益，居民負擔」之課稅原則。
- (3) 經營範圍跨越轄區之公用事業。理由同上。
- (4) 損及國家整體利益或其他地方公共利益之事項。其目的在防止地方稅開徵新稅，因構成納稅者「營業費用」得扣除所得，導致嚴重損及國家所得稅收（損及國家整體利益），並排擠應分配給全國各地方自治團體之統籌分配稅收（損及其他地方公共利益）（日本東京都以往曾經發生此種情況<sup>10</sup>）。因此，課徵新稅必須「事

---

10. 日本東京都早年即曾經於1974年對於法人事業稅提高稅率，採取超過標準稅率課稅的方式，結果稅收增加，但因此使中央法人稅收減少，其他地方自治團體可受分配之地方交付稅隨之減少，結果損害其他地方自治團體的權益（參見福家俊朗，自治体の課稅權，收於北野弘久編，稅法の基本原理，判例研究日本稅法體系，1982年再版，頁215以下）。因此由中央法律統一規定地方稅如超過標準稅率課稅時，應有最高限制稅率的限制，以為因應對策。

先報中央備查」，事前審查其合法性，經中央「合法性監督」確認其合法課稅後，始同意備查<sup>11</sup>，地方自治團體始得公布施行（日本立法例採取應經中央部會「同意」開徵新稅之制度）。地方稅法通則第 6 條第 2 項規定：「地方稅自治條例公布前，應報請各該自治監督機關、財政部及行政院主計處備查。」即本此意旨。

調高中央統一立法之地方稅（日本稱為「法定地方稅」）徵收率（額）：屬於「法定義務辦理」之自治事項。授權地方自治團體得適度調高稅率，但總量管制，以最高 30% 為限。

按有關課稅基礎之稅源（tax base），絕大部分已經由中央窮盡立法課稅，亦即中央獨占課稅立法權，包括主要稅收來源之國稅，以及絕大部分之地方稅目之稅收，均由中央統一立法。中央「統一框架式」立法，給予地方有限度之自治空間（地方稅法通則第 4 條）。因此才有必要給予 30% 微調之彈性自治空間。至於剩餘稅源部分，已經極為稀少，可課稅金額亦不大，故中央法律並無總量管制規定，僅需符合地方稅法通則第 3 條規定之要件即可。

在現有國稅中附加課徵之附加稅。但採取總量管制，其徵收率不得超過原規定稅率 30%（地方稅法通則第 5 條）。

此一目的在避免稅源發生排擠效果，影響國稅課稅稅收，並避免重複課稅，納稅者負擔過重，以符合比例原則。

---

11. 陳清秀，稅法總論，第11版，2019年，頁108。



(三) 地方稅法通則第 4 條規定之適用範圍，僅限於中央統一立法之「法定地方稅」，並不適用於任意性之地方稅

(1) 從地方稅法通則之立法架構，進行體系解釋

為顧及國民生活條件及法律秩序之統一性，避免損及國家安全及整體利益，各國地方稅之立法方式，大多由中央立法。依據財政收支劃分法第 12 條第 1 項規定：「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：（一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅。七、特別稅課。」其中地方稅包括土地稅、房屋稅、使用牌照稅、契稅、印花稅及娛樂稅等均由中央統一立法。但為使地方自治團體有限度之部分彈性自主空間，乃授權地方自治團體可以調高上述地方稅率，但以 30% 為限度。

此一作法，使中央統一立法之地方稅稅率變成日本學說上所為「標準稅率」模式，而給予地方有限度自主空間<sup>12</sup>。同時為避免租稅惡性競爭，建造「租稅天堂」地區，因此不准許地方調降中央統一立法之地方稅之稅率。例如我國工程受益費因為並未規定最低徵收率，導致各地方議會大多訂定 0 徵收率，變相以地方立法顛覆中央立法要求課徵受益費之受益負擔原則。德國早年亦因中央並未統一規定城市鄉鎮（Gemeinde）事業稅（Gewerbesteuer）之最低徵收率，導致惡性競爭，有城市鄉鎮

---

12. 法定地方稅採取全國統一的「標準稅率」課稅，其最大意義在於作為計算各地方團體的基準財政收入的基準，如果基準財政收入無法滿足基準財政需要（通常應執行的行政服務所需經費）時，則中央即必須透過統籌分配稅及一般財政補助給予地方團體，以彌補其財源之不足。限制稅率是對於地方自治團體的課稅稅率加以最高額度的限制，由各地方在該額度範圍內自行決定稅率。其採取此類限制稅率的理由，包括可能基於在與國稅的稅源競合時，避免侵蝕國稅的稅源的考慮以及避免損及其他地方自治團體的權益考慮，例如國稅的附加稅。也可能基於避免國民稅捐負擔的懸殊考量（參見陳清秀，地方課稅立法權之研討，收於陳清秀，現代財稅法原理，第3版，2020年，頁757）。

規定徵收率為0，以營造「租稅天堂」，吸引企業前往該地區營業，而影響國家整體經濟秩序，因此國會統一立法於2004年1月1日起訂定「最低徵收率」200%，而僅容許地方自治團體得調高徵收率，以防止租稅惡性競爭，扭曲國民經濟活動<sup>13</sup>。

故地方稅法通則第4條規定：「直轄市政府、縣(市)政府為辦理自治事項，充裕財源，除印花稅、土地增值稅外，得就其地方稅原規定稅率(額)上限，於百分之三十範圍內，予以調高，訂定徵收率(額)。但原規定稅率為累進稅率者，各級距稅率應同時調高，級距數目不得變更。前項稅率(額)調整實施後，除因中央原規定稅率(額)上限調整而隨之調整外，二年內不得調高。」本條之適用範圍，限於「法定地方稅」，亦即僅適用於中央統一立法以法律所規定之地方稅目，並不及於「法定外任意性之地方稅」，亦即並不包括地方自治團體以自治條例自行規定之地方特別稅課。

又地方稅法通則第4條第1項規定「印花稅、土地增值稅」均屬於中央法律所規定之地方稅目，又本條第2項規定「中央原規定稅率(額)上限調整」，亦指「中央法律」規定之地方稅之稅率。從前後條文脈絡之意義關聯性「體系解釋」觀察，可知該條規範對象是中央法律規定之地方稅(所謂法定地方稅)。

---

13. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 3 Rz. 53. 陳清秀, 地方課稅立法權之研討, 收於陳清秀, 現代財稅法原理, 第3版, 2020年, 頁758。





## (2) 歷史的立法者本意之解釋

按在地方稅法通則制定之前，並不容許地方自治團體開徵新稅目，因此當時現存之地方稅，只有中央統一立法之地方稅，並無地方自主立法之地方稅。故第 4 條所稱地方稅徵收率得外加 30% 進行調整，原本規範對象即屬於中央統一立法之地方稅，並未包括地方自治團體以自治條例自行規定之地方特別稅課。

地方稅法通則第 4 條立法理由指出：「基於租稅法定主義原則，政府明定納稅義務之法律，應就其內容、標的、範圍等予以明確規定，使納稅義務人可預測其應負擔稅捐，因此，直轄市政府、縣（市）政府調高其地方稅徵收率（額）時，應明確規定調高幅度，爰明文限制其調高徵收率（額），以原規定稅率（額）上限之百分之三十範圍內為之。」可見立法者本意即是基於租稅法律主義，地方稅原則上仍應由「中央法律統一立法」，以便使納稅義務人可預測其應負擔稅捐。同時為兼顧地方財政自主權精神，給予有限度自治空間。

上述行政院判決所引用「立法院 91 年 5 月 29 日第 5 屆第 1 會期財政委員會第 25 次全體委員會議紀錄所載，時任財政部次長王得山對立法委員陳茂男詢問：為何臨時稅及特別稅未規定最高限額時，答稱：『這部分是授權給地方議會決定。特別稅只能辦四年，如要繼續辦，就要重頭來過；臨時稅是兩年，原則上是由地方議會處理。』等語。」亦可見財政部當初立法時，對於地方立法之任意性特別稅課（法定外地方稅），並未限制其調整幅度。

### (3) 客觀目的解釋

為統一全國經濟秩序條件，有關地方自治事項，經常由中央以法律統一規範進行「框架式統一立法」或「準則式立法」，再授權地方有限度之自治權行使空間。例如德國基本法第 72 條第 2 項規定，為建立在聯邦地區之相同價值的生活條件，或基於整體國家利益，為維持法律或經濟的統一性，有必要由聯邦法律加以規定時，聯邦即享有立法權。因此，有關歸屬於各邦或鄉鎮的稅收立法權（例如財產稅、繼承稅及贈與稅、汽車稅及鄉鎮稅），也多由聯邦統一立法行使<sup>14</sup>。

從事物本質觀察，地方稅法通則第 4 條第 1 項之客觀立法旨意，在於為維護全國法律秩序與經濟秩序之統一，爰參考日本地方稅法<sup>15</sup>之立法模式，採取中央法律「框架式立法」，由中央統一規定重要的地方稅稅目（法定地方稅）及標準稅率，再賦予地方自治團體有限度的補充性自治立法權空間。亦即地方自治團體得在中央法律所規定之地方稅稅率上限，於百分之三十範圍內，予以調高。

地方特別稅課或臨時稅課，係由地方自治團體自主立法，其課稅負擔應遵守憲法上量能課稅原則，符合納稅義務人之經濟上負擔能力，才有使人民依法納稅之期待可能性。又如其屬於環境稅，使其外部成本內部化，則應遵守受益負擔原則（量益原則）。故地方特別稅課或臨時稅課之租稅負擔，是否過重，仍應依據量能

14. 陳清秀，地方課稅立法權之研討，收於陳清秀，現代財稅法原理，第2版，2016年，頁664以下。

15. 日本地方稅法由中央法律統一立法規定法定地方稅，僅少部分「法定外普通稅」（第259條以下、第669條以下）以及「法定外目的稅」（第731條）由地方自治立法，並要求其課稅應先與總務大臣（內政部長）「協議」（同意）後始得為之。參見<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=325AC000000226>瀏覽日期：111.1.24。



課稅原則或受益負擔原則進行審查，而不應依據地方稅法通則第 4 條規定（本條係關於「中央統一立法之地方稅」可調整幅度之管制目的），進行形式合法性之審查。且據了解，所有礦石開採業者二十幾家業者均已繳納本件特別稅，並無異議，僅有一家礦石開採業者提出本件訴訟。再者，本件開採礦石，必然造成地方自然景觀損害，再無法復育，且對於地方環境造成重大影響，由此似可佐證每公噸 70 元應尚無違反量能課稅及比例等原則。

#### (4) 憲法保障地方財政自主權之合憲性解釋

依據地方稅法通則第 1 條之立法理由，指出：「為因應地方制度法制化及提高直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所財政自主權，爰將地方稅範圍之界定、賦予直轄市政府、縣（市）政府、鄉（鎮、市）公所得開徵新稅」，對於中央法律規定地方稅目以外之特別稅課等地方稅目（日本稱為法定外地方稅，屬於稅源相對不重要的稅目），基於尊重憲法保障地方自治權之精神，賦予其財政自主權，不宜過度干涉其地方稅立法。亦即地方自治團體之地方稅立法權之行使，只要不違反量能課稅原則（在以一般財政收入為目的之課稅）或受益負擔原則（在環境稅），亦不違反比例原則時，則在不違反上述地方稅法通則第 3 條第 1 項但書規定之限制範圍內，即享有課稅立法權，原則上國家應予以尊重。

本件礦石開採稅具有景觀稅及環境稅之性質，其固然調整幅度頗高，但倘若符合量能課稅原則（在以一般財政收入為目的之課稅），或受益負擔原則（在環境稅），並未導致絞殺性課稅時，則不違反比例原則，似應無違法可言。

(5) 有關公法上信賴保護問題，並非地方稅法通則第 4 條規定之立法目的

地方稅法通則第 4 條規定目的在「加強保障」地方「財政自主權」與「課稅立法權」，而「額外開放」地方立法權，對於中央統一立法課稅之地方稅，准予地方自主適度調高稅率（在 30% 額度範圍內）。其規定目的並非在「限制」地方課稅立法權，亦即並非基於信賴保護原則而「限制縮小」地方課稅立法權。

再者，依據司法院釋字第 525 號解釋：「行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。」有關信賴保護原則僅保障人民在法規變更之情形，在「過渡期間內」應有調適措施，不得有違反信賴保護之立法。但該號解釋理由書也指出：「任何法規皆非永久不能改變，法規未來可能修改或廢止，受規範之對象並非毫無預見，故必須有客觀上具體表現信賴之行為，始足當之。」故倘若地方特別稅或臨時稅課，有課稅不足之情形，自得在符合量能課稅及受益負擔原則之前提下，提高徵收率加重課稅。在此僅需符合過渡期間之信賴保護原則，即為法之所許。故地方稅法通則第 4 條規定之調高稅率限制，並非在於實現信賴保護原則。否則即有過度干預地方自治權之違憲情形。



本件地方自治團體之立法者，倘若認為原來礦石開採之特別稅徵收率過於偏低（每公噸 10 元），無法反應填補外部環境之成本費用，或者未能反映量能課稅原則，因此重新立法調高稅率負擔，倘若所調高之稅額額度，僅是在衡平外部環境之成本費用，以符合環境稅之「污染者負擔原則」或反映量能課稅原則時，則立法者為糾正以往稅額偏低顯失合理性之課稅缺失，而重新制定新法，以導正回復合理課稅狀態，應具有合理性與合法性。

#### (四) 結語

按我國憲法採取中央與地方均權制度，並於第 110 條以下規定縣地方自治團體的自治事項。故我國憲法並非採取中央集權的地方制度，「地方自治團體在受憲法及法律規範之前提下，享有自主組織權及對自治事項制定規章並執行之權限。」（司法院釋字第 527 號解釋）。

地方自治團體本於地方自治之本旨，為處理其自治事務所必須支出的財政經費，必須有自行籌措調度財源的權能（所謂「自主財政主義」），否則全部依賴國家決定財源或給予財政援助，勢必凡事依賴國家的指揮監督，而無法自治自主決定其自治事務。此種財政自主權，意指地方自治團體以自己的責任，有權對於財政收入及支出進行管理。國家也有義務對於地方自治團體，給予相當的財源，亦即以法律保障其充分的財源配置以及最低的財源配置（財政收益權之保障）。否則如果為執行地方自治任務所需地方財政基礎被剝奪，導致地方自治權遭受侵害時，則地方財政自主權之保障即受破壞。

又基於地方財政自主權，也應承認地方自治團體的課稅立法權，此項課稅自主立法權，可謂是地方自治權所不可或缺的一環<sup>16</sup>，憲法第110條第1項第6款規定：「左列事項，由縣立法並執行之：……六、縣財政及縣稅。」即明文承認地方課稅立法權。因此，地方自治團體的課稅立法權，並非基於法律之授權委任而取得，而是直接受憲法保障之權。

---

16. 金子宏，租稅法，2007年12版，頁81以下；葛克昌，地方課稅權與財政民主收於氏著，行政程序與納稅人基本權，2005年增訂版，頁171。

# 2022 臺灣年度 優良稅法判決



# 最高行政法院109年度上字第814號判決

## 行政先例之變更與信賴保護原則

### 一、事實摘要

上訴人委由貿○報關有限公司於民國 107 年 7 月至 8 月間向被上訴人報運進口德國產製血液透析器 3 批（報單號碼：第 AT/07/357/H2864、AT/BC/07/357/H3177、AT/07/357/H3021 號，下稱系爭貨物），原申報稅則第 9018.90.50 號「人工腎（透析）裝置」，稅率 0%，經電腦核定以文件審核（C2）方式通關。經被上訴人審核結果，改列稅則為第 8421.29.90 號「其他液體過濾或淨化機具」，以稅率 3% 重行核定應納關稅新臺幣（下同）875,486 元、營業稅 1,502,919 元（推廣貿易服務費 11,672 元並未變更）。上訴人不服以稅率 3% 之重行核定，申請復查，未獲變更，提起訴願遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）108 年度訴字第 307 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

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。





### 三、判決要旨

- (一) 稅捐本質上為對人民財產之侵害，必須依據法律始得課徵，而稅率為稅捐構成要件，其變動務必踐行立法程序並公告之，此為稅捐法定原則，以維護人民財產權。惟有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），乃屬「將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義之『特定貨物法律概念』」中，核屬法律涵攝議題。海關對於進口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，儼然成為人民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識。擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖無庸透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但發生如何兼顧人民對原先法律見解之信賴，是否應予保護之問題。
- (二) 就此依上訴人報運進口系爭貨物時之財政部 75 年 4 月 19 日函：「海關對於進口貨品之稅則歸類，應求前後一致。如發現原所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅時，除已明文修訂者外，應先報部核定。」、77 年 3 月 23 日函：「海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之類目號別不適當，擬變更其稅則號別課稅者，應依本函說明二辦理。說明：二、海關於核定稅則號別時，依據廠商提供之資料及稅則分類紀錄卡，如發現該進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，除已明文修訂者外，應先報部核定；至進口貨物分類之異議（編者註：現行規定為復查）案件，應依關稅法第 23、24 及 25 條（編者註：現行法為第 45、46 及 47 條）規定辦理，惟其所涉通案歸列原則如欲變更，仍應依本

部 75 台財關第 7505338 號函規定辦理。」、91 年 3 月 8 日令：「為保障納稅義務人權益，有關進口貨物行之多年歸列之稅則號別不適當案件，依下列原則辦理：一、海關對於進口貨品之稅則歸列，如發現所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別且將影響進口人之權益者，仍依本部 75 年 4 月 19 日台財關第 7505338 號函及 77 年 3 月 23 日台財關第 770027306 號函之規定，由關稅總局報部核定，以求程序周延。二、此類案件應報部核定之原則為：（一）適用範圍：貨物不論是否經海關查驗或審查文件後所歸列之稅則號別，均有適用。（二）整體性：海關對同一進口貨物，不論自同一關區進口，或自數個不同關區進口，均核定為同一稅則號別者。（三）延續性：按進口行為之延續性，須同時考量進口期間及進口次數。亦即進口行為需具有持續性，且有頻繁之進口紀錄，並視產品特性而定。三、為利於海關執行，減少爭訟，且基於保障業者權益之考量，此類本部核定改列進口貨物稅則號別之案件，本部將依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款暨第 160 條第 2 項規定以令發布之，並登載於本部公報（編者註：現為行政院公報），改列之稅則號別自發布令之日起生效。有關擬變更稅則號別之進口貨品，在海關發現後報部至本部核定發布前，基於稅率變動不溯及既往，在稅率之適用方面，由海關依進口貨物之原稅則稅率辦理，以符法律安定性。四、為有利業者進口成本估算並確保稅收，海關於發現進口貨物所歸列之稅則號別不適當，擬變更其稅則號別時，儘速函報本部核定。」108 年 7 月 12 日令雖廢止 91 年 3 月 8 日令，109 年 7 月 6 日台財關字第 1091015146 號令（下稱 109 年 7 月 6 日令）雖廢止 75 年 4 月 19 日函及 77 年 3 月 23 日函，惟 109 年 7 月 6 日令亦同樣闡釋：「一、海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，擬予變更時，應依下列原則辦理：（一）涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用



者，不論係因已作成之稅則疑問解答見解不適當、已作成之稅則預先審核見解不適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情形，應依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款及第 160 條第 2 項規定，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定日期）生效。但稅則號別變更影響簽審規定適用時，應先會商貿易主管機關意見後，再踐行變更稅則號別程序。（二）不涉及通案歸列稅則變更者，海關得逕依職權就個案改列進口貨物稅則號別，納稅義務人如有不服，得依關稅法第 45 條至第 47 條規定提起行政救濟。」準此，在**法律涵攝變更後之法律見解為不利於納稅義務人之情形（即被上訴人取得課徵關稅權）**，上開財政部函釋令之適用有利於納稅義務人，財政部所屬機關應予遵從適用。是以，有關進口貨物之稅則號別變更，倘涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，依上開財政部函釋令，即須報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，倘未踐行前開程序，即於法有違。從而海關因依改列稅則號別而增加關稅及營業稅核課之部分所為補稅處分，即屬違法。

（三）原判決以：有關進口貨物稅則號別變更之處理方式，應回歸財政部 75 年 4 月 19 日函、77 年 3 月 23 日函之規定，惟綜觀該 2 函全文，可知海關須依廠商所提供資料及先前就相同貨物稅則歸類之紀錄，顯示該進口貨物因曾有海關對稅則分類有疑義，報請關務署釋示以供遵循，或其他原因，致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則規定及 HS 註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部核定之程序。本件查無血液透析器前曾經關務署釋示應歸列第 9018 節之紀錄，故與財政部 75 年 4 月 19

日函及 77 年 3 月 23 日函所定應報部核定之要件不符，則被上訴人將上訴人以稅則第 9018.90.50 號報運進口之系爭貨物，改列稅則為第 8421.29.90 號，自無須先行報請財政部核定等情，固非無據。然查，財政部 75 年 4 月 19 日函、77 年 3 月 23 日函、91 年 3 月 8 日令，迄 108 年 7 月 12 日令及 109 年 7 月 6 日令一貫之見解，從未變更。財政部 91 年 3 月 8 日令所稱「整體性」、「延續性」，無非在呈現所謂「行之多年歸列之稅則號別不適當案件」之通案特性，該令之所以遭廢止，係因關於報財政部核定之要件規定過度不明確、嚴苛及僵化所致，惟就通案性之稅則號別改列，必須報財政部核定，以部令發布，並自發布日生效乙節，並未變更，觀之財政部 109 年 7 月 6 日令更明白闡釋海關發現進口貨物歸列之稅則號別不適當，於涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，基於平等原則，對全體納稅義務人均有適用者，不論係因已作成之稅則疑問解答見解不適當、已作成之稅則預先審核見解不適當或參考世界關務組織（WCO）對國際商品統一分類制度（HS）註解之增修及其他有關文件而作成之變更等情形，均應依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款及第 160 條第 2 項規定，以部令發布，並登載於行政院公報，自發布日（或指定之將來一定期日）生效，亦即只要涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，即應依上開財政部函釋令，報經財政部核定，以部令發布，並自發布日生效，並未限定只有在海關對稅則分類有疑義，報請關務署釋示以供遵循，或其他原因致長期以來均被歸列為相同類目號別，惟該類目號別因與依循海關進口稅則、解釋準則規定及 HS 註解歸類之結果不符，顯非適當時，始應踐行報部核定之程序，原審就此之認定，自有適用法規不當之違誤。



#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：盛子龍委員

本判決指出貨物在關稅稅則之歸類係屬法律涵攝，海關對於進口貨品之稅則歸列先後不同會因而導致稅率不同，倘經由長時間及案例數量之累積，該等具體化涵攝至稅則號別之見解，儼然成為人民及國家各部會（包括海關）就該進口商品稅率之共識。擬變更該等因長期涵攝所生之共識，屬於法律見解之變更，當其涉及具反覆適用性質之通案歸列稅則變更，雖無庸透過立法程序予以變更（因為海關進口稅則該等抽象規範本身並無錯誤），但仍應兼顧人民對原先法律見解之信賴。亦即承認關稅主管機關長年透過法律之涵攝與適用所形成之「行政先例」，亦該當人民可以據以信賴之基礎，故即使本案並未涉及稅務機關解釋函令本身之變更，亦仍有法治國信賴保護原則之適用。上開判決提出之上述法律觀點突破我國信賴保護之傳統框架，對於我國信賴保護原則之落實與深化實具有非常重要之意義，堪稱少見之典範。單就此點，本判決即值得受高度推薦。

##### 補充意見：范文清委員

海關進口稅則在現行制度下是行政規則之性質。稅則變更自亦為法規變更之一種，自應兼顧納稅義務人之信賴保護。特別是行政程序法第 159 條以下早就行政規則之生效方式有所規定，稅則自應受其拘束，以確保稅則之合法性，並使受規範之人民得以預見。另一方面，行政規則是稅捐稽徵機關行使課稅權限時的重要基礎，在我國尤然。對於行政規則的法之控制有更大重要性，行政法院也有就行政規則之審查權限。本號判決強調未踐行發布程序之行政規則即屬於法有違，機關若依該規則作成核課處分自屬違法。積極行使對行政規則的審查權限，應值肯定。

## 五、對判決的未來期許

**主筆委員：盛子龍委員**

在法釋義學上，本判決尚有不少有待進一步釐清的問題：

- (一)有關主管機關長年透過法律之涵攝與適用所形成之行政先例之信賴保護，是否必須如同本案一般，以該主管機關有特別透過解釋函令頒布行政先例變更之信賴保護模式作為前提？易言之，在並無本案類似之解釋函令之其他稅法領域，是否可以比照辦理？或僅因無類似解釋函令即不生信賴保護問題？若將這一類型之信賴保護取決於該管主管機關有無特別透過解釋函令頒布行政先例變更之程序，是否符合信賴保護原則，自有待法院未來釐清。
- (二)本案主管機關透過解釋函令頒布行政先例變更之信賴保護模式其實並不完全符合信賴保護原則之精神，例如是否存有信賴不值得保護之事由？若納稅義務人長期透過不正當手段促使法律適用形成不法之行政先例或明知其違法，是否仍應給予信賴保護。上述解釋函令並未充分予以考量。此外其與信賴保護原則之模式仍有不少不同之處，此自有待法院未來釐清。
- (三)按法治國下之信賴保護原則並不包含「須報請上級核定」之程序。上述解釋函令雖規定，關稅稅則適用行政先例之變更必須報部核定，但上述解釋函令要求強化內部之行政監督也僅具有內部拘束力，可否當然因此成為這一類型之信賴保護方式，不無疑義。法院就此宜有進一步之釐清。



## 最高行政法院109年度上字第420號判決、 最高行政法院109年度上字第699號判決

### 無效之法律行為仍應依實質課稅原則判斷租稅債務 是否成立

#### 一、事實摘要

最高行政法院 109 年度上字第 420 號判決 (下稱判決一)：

- (一)緣坐落於新北市之系爭 16 筆土地，經土地登記主管機關分別以「徵收」、「分割轉載」為由，登記上訴人○○公司為系爭土地所有權人。被上訴人新北市政府稅捐稽徵處（下稱「新北市稅捐處」）依憑土地登記主管機關登載之土地資料，認定上訴人○○公司為系爭 16 筆土地之地價稅納稅義務人，據以核定地價稅在案。
- (二)嗣訴外人交通部以其於民國（下同）55 年間代表國家徵收系爭 16 筆土地，應由國家取得所有權，上訴人○○公司違反當時民法第 759 條規定，提起民事訴訟，請求確認系爭 16 筆土地為中華民國所有，並塗銷上訴人○○公司為系爭 16 筆土地所有權人之登記，經民事法院判決訴外人交通部勝訴確定。上訴人○○公司爰以非土地所有權人而無納稅義務為由，向被上訴人申請退還 85 年至 99 年已繳納地價稅稅款，經被上訴人否准。上訴人不服，遂循序提起本件行政訴訟。

最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決 (下稱判決二)：

- (一)緣坐落於新北市之原 3 筆土地，於 70 年 6 月 5 日以「管理機關變更」為由，將管理機關登記變更為上訴人○○公司，之後在 74 年 8 月 5 日以「作價轉讓」為由，將所有權人登記變更為上訴人○○公司所有；嗣於 92 年間分割增加 5 筆土地，連同原 3 筆土地 (即系爭 8 筆土地)，經上訴人新北市稅捐處分別課徵地價稅在案。
- (二)嗣訴外人交通部以上訴人○○公司於 74 年 7 月 25 日向土地登記主管機關申請辦理原 3 筆土地之所有權移轉登記時，並未提出移轉不動產物權之書面契約，依當時民法第 760 條規定，該移轉系爭 8 筆土地所有權之物權行為未生效為由，提起民事訴訟，請求塗銷上訴人○○公司之所有權人登記，並回復系爭 8 筆土地之所有權為國有，經民事法院判決交通部勝訴確定，上訴人○○公司旋於 103 年 11 月 19 日辦理回復系爭土地所有權人登記完畢。
- (三)上訴人○○公司遂據以向上訴人新北市稅捐處申請退還 85 年至 103 年已繳納地價稅稅款，經上訴人新北市稅捐處審查後退還退稅請求權時效 5 年內即 102 年及 103 年之地價稅。上訴人○○公司不服，循序提起本件行政訴訟。嗣經一審判決兩造當事人各一部勝訴、一部敗訴，兩造當事人遂均提起二審程序。





## 二、判決主文

判決一：

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

判決二：

原判決關於「撤銷訴願決定及原處分否准上訴人○○公司請求退還附表編號8之92年11月12日繳納日至17之101年11月30日繳納日起算之各期溢繳稅款之處分，並命上訴人新北市政府稅捐稽徵處應作成該部分如數退還並加計利息之處分」部分暨該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分上訴人○○公司在第一審之訴駁回。

上訴人○○公司之上訴駁回。

廢棄改判部分第一審及上訴審訴訟費用暨駁回上訴部分上訴審訴訟費用，均由上訴人○○公司負擔。

## 三、判決要旨

(一) 租稅之課徵，應符合租稅公平原則，故稅法所重視者，應係表徵納稅能力之經濟事實，而非以形式外觀之法律行為或關係為依據。因此在認定事實及解釋適用法律時，應注重課稅事實之經濟實質，不拘泥於其形式，此乃稅捐法制上所稱之「實質課稅原則」。判決(二)更進一步解釋，經濟上意義之認定，包含「法律解釋」與「事實認定」，因此就課稅要件事實的認定，應掌握其表彰經濟上給付能力之事實關係，而非以其單純外觀的法律形式為準。從而，有關稅法的解釋適用，應採取經濟的觀察法，取向於稅法規範之經濟上意義，以掌握納稅義務人之實質經濟上負擔能力。

- (二)基於量能課稅原則，就作為租稅客體之土地負擔租稅債務之人，係基於稅法之「經濟歸屬」考量，而有鑑於一般情形，法律上之土地所有權人同時亦為經濟上享有支配該財產利益之人，故於課徵地價稅時，原則上以法律上所有權人為納稅義務人。然典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人及占有人，雖非法律上所有權人，仍長期實際支配土地、享有其經濟利益，為切實掌握納稅能力，仍應將作為經濟財產之土地歸屬於前開第三人，並對其課稅，故將典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人及占有人亦列為納稅義務人，此觀土地稅法第3條第1項、第4條第1項第4款規定至明，均為「財產稅之稅捐客體應歸屬於實際管領該財產經濟利益者」法理之呈現（參照判決一）。
- (三)上訴人○○公司以系爭土地經民事法院判決所有權移轉之法律行為無效，應塗銷登記為由，認其溯及自始未取得土地所有權，無繳納地價稅之義務，前經新北市稅捐處核課且業經繳納之各年度地價稅均屬溢繳稅款，遂請求返還。然二則判決皆指出，縱使法律行為無效，如當事人仍使其經濟結果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。換言之，因實現法定之租稅構成要件而成立之租稅債務，原則上不再變更。蓋稅法所欲掌握者，係表現納稅能力之經濟事實，而非該經濟事實之法律外觀，故土地所有權移轉登記如自始無效或嗣後歸於無效，該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認租稅構成要件已實現，租稅債務既已成立，則該無效法律行為對其不生影響。



(四)從而，上訴人○○公司縱因法律行為無效而於法律上自始未取得系爭土地所有權，惟並不影響業已實現租稅構成要件之租稅債務，蓋依經濟觀察法，系爭土地於該特定期間內既然外觀形式上登記為上訴人○○公司所有，且其實際上亦自居於所有權人之地位，而單獨享有系爭土地之經濟利益，理應負擔該期間之地價稅，始符租稅公平原則。是以，上訴人○○公司仍應解為「土地稅法第3條第1項第1款」所指之土地所有權人，則新北市稅捐處對之課徵該等稅捐週期內系爭土地地價稅，符合實質課稅原則，自屬適法有據，尚不生有溢繳稅款應予返還情事。

#### 四、推薦理由

##### 主筆委員：許祺昌委員

本判決之背景為原土地所有權人之土地所有權登記，因涉及自始無效之法律行為而遭塗銷，從而衍生出原土地所有權人基於形式上土地所有權人地位所繳納之地價稅，得否請求返還之問題。本件爭點即在於法律行為之無效是否影響納稅義務人之認定，本判決以實質課稅原則作為判斷基礎詳為論述，殊值推薦：

(一)為「實質課稅原則」於個案中之具體操作，提供更細緻之示範：

此二則判決之當事人相同且事實相似，卻分別於一審法院獲得相異之判決結果，判決（一）原審法院駁回○○公司之請求，反觀判決（二）原審法院則撤銷稅捐機關對○○公司請求退還各期溢繳稅款之否准處分。後經○○公司上訴至二審，最高行政法院於判決（一）（二）均作成○○公司無溢繳稅款，不符合行為時稅捐稽徵法第28條第2項，故不得請求返還稅款之結論，進而廢棄判決（二）原審法院之判決。

細究判決（二）一、二審法院對於系爭土地納稅義務人之認定，雖均明白揭示應以實質課稅原則作為判斷標準，然就個案之涵攝與解釋方式有別，因而得出不同之結論。判決（二）原審法院一方面援引司法院釋字第 625 號解釋，認為既然該號解釋肯認計算錯誤係屬違反實質課稅原則之一種型態，則更嚴重之「登記自始無效」，影響及於納稅義務人之認定，更將侵蝕實質課稅原則，從而肯認稅捐機關不應僅以登記形式認定地價稅之納稅義務人，並推稱有無稅捐稽徵法第 28 條第 2 項溢繳地價稅情事；另一方面，原審法院即以土地登記自始無效，○○公司溯及自始未取得所有權，認○○公司過往已繳納之地價稅為溢繳稅款，且此溢繳係因地政機關之登記錯誤，導致稽徵機關核課地價稅錯誤所致，從而肯認○○公司得依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定請求退還溢繳之稅款。

判決（二）二審法院（最高行政法院）則就實質課稅原則於本件之解釋適用，提出不同詮釋。二審法院指出，○○公司之所有權登記雖因移轉行為無效而遭塗銷，溯及自始於法律上非所有權人，然○○公司實際上以所有權人地位自居，且單獨享有系爭土地之經濟利益，則依實質課稅原則，○○公司作為實際管領系爭土地並享有該土地所生之經濟利益者，自應負擔該經濟財產（即系爭土地）所衍生之地價稅，始符公平。

於判決（二）中，最高行政法院跳脫土地登記形式及依民法規定認定土地所有權歸屬之框架，而以實質課稅原則及經濟觀察法，探究系爭土地之經濟利益實際歸屬於何人，進而認定納稅義務人，為實質課稅原則於個案之操作適用，提供更細緻之釋例，實值贊同。



(二) 細膩闡釋修正前稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項退稅請求權規定之適用關係：

110 年 12 月 17 日修正前之稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項退稅請求權規定如後：「(第 1 項) 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。(第 2 項) 納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」行政法院於判決(一)、(二)對於修正前稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項退稅請求權規定之適用關係，均有細膩闡釋。

於判決(一)，原審判決於認定新北市稅捐處否准○○公司之退稅申請是否適法時，首先以○○公司提出本件退稅申請時已逾越稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所定 5 年退稅期間為由，認無本項適用；其次再以新北稅捐處依照地政機關之地籍資料認定納稅義務人並無違法，且○○公司確有實質占有使用土地之事實，以及無證據足資證明地政機關將○○公司登記為土地所有權人屬違背法令等理由，認亦無同法第 28 條第 2 項之適用，從而認定新北市稅捐處否准○○公司之退稅申請應為適法。二審法院(最高行政法院)則係首先以實質課稅原則及經濟觀察法，核認○○公司於本件已繳納之地價稅款並非溢繳稅款，其次始因本件並無溢繳稅款，而未再進一步討論導致溢繳稅款之錯誤係可歸責於納稅義務人或政府機關。由此可知，修正前稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項退稅請求權規定之適用，應為兩階段適用關係，亦即應先以實質課稅原則及經濟觀察法判斷個案有無溢繳稅款情事，倘若有溢繳稅款，則再判斷該導致溢繳稅款之錯誤究應可歸責於誰，

據以判定個案應適用本條第 1 項或第 2 項之規定。就此二項退稅請求權之適用，於判決（二）之原審法院有更進一步之闡釋。

於判決（二），原審法院不僅重申上開兩階段適用關係，更進一步針對第二階段之判斷揭示以下幾點，對於納稅義務人權利之保護更為周全，殊值參酌：

- (1) 該導致溢繳稅款之錯誤究應可歸責於誰，僅係涉及退稅之範圍大小（時效長短）而已，亦即究應適用稅捐稽徵法第 28 條第 1 項 5 年退稅期間或適用同條第 2 項較長之退稅期間（於行政程序法第 131 條第 1 項於 102 年 5 月 24 日修正生效前發生之退稅請求權，應為 15 年，於此之後發生者，應為 10 年），並不因為人民與政府均無可歸責而不予退稅，甚至倘若「無法歸責人民或人民（未履行協力義務）或政府同具責任肇致稅額溢繳時，政府找不到法律依據可以保有課稅要件不該當之稅額時，即應返還人民回復原狀，而非反向思考，形成與民爭利，甚至是侵害人民財產權的政府，其理不證自明。」
- (2) 因課稅處分之活動中，對於人民僅有履行協力義務之要求，故就人民是否可歸責之判斷，應解為對於人民協力義務是否完盡之認定；至於人民對於政府錯誤行為導致溢繳稅款有無故意或過失之惡意，並不影響人民有無退稅請求權之判斷，蓋稅捐機關退還溢繳稅款，「等同機關撤銷原來錯誤的負擔處分，消滅課予人民財產上不利益的法律效果，並為回復，其並非在消滅一個授予利益的行政處分至明。從而，自不應在解消負擔處分之效果之際，一如行政程序法第 117 條第 1 項第 2 款、第 119 條之規定，也加以考量人民有無故意、過失之惡意。」



## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：許祺昌委員

無效之法律行為，與已成立之租稅債務，二者間不具有必然之連動關係。租稅債務因實現租稅構成要件而成立，民法上無效之法律行為或關係，固然發生溯及效力，但如其不影響租稅構成要件之實現，已成立之租稅債務原則上仍有效存在，不生民事法律關係牽動稅法關係有效性之問題。蓋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）。

本二則判決均重申上開見解，並透過實質課稅原則判斷已實現構成要件之租稅債務是否成立，闡述既然○○公司於登記為所有權人期間，以所有權人自居，並實際享受土地所有權人地位所帶來之經濟利益，則其理應負擔相對應之稅捐，進而得出「系爭土地所有權登記被認定無效前，已成立之租稅債務不生影響」之結論，值得贊同。

本二則判決固然受限於個案情節，僅能就本件個案涉及之特定民法上無效法律行為對於租稅債務之影響為闡述，惟判決所揭示之上開意旨（亦即仍應回歸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，作為判斷是否影響租稅債務之依據），值得未來其他判決於適當個案時加以援引適用，蓋不同類型之民法上無效法律行為，對於租稅債務是否產生影響，可能有異，例如最高行政法院109年度判字第449號判決，亦係涉及民法上無效之法律行為對於租稅債務之影響。此判決係涉及土地買賣雙方於完成土地移轉登記後，買方以土地有瑕疵為由要求解除買賣契約，雙方經調解同意解除買賣契約並將土地回復所有權登記於賣方名下，賣方嗣後另外再將同筆土地出售並移轉登記予第三人之情形，就此，法院認為，「倘依

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（註：此處係為計算賣方於第 2 次出售土地時，是否符合特種貨物及勞務稅條例第 2 條第 1 項第 1 款規定銷售持有期間在二年以內之房地而應課徵特種貨物稅），而應以原持有期間與移轉登記日後之持有期間合併計算，或溯及自原取得該不動產之日起算，始符合特種貨物及勞務稅條例立法意旨。」從而，法院認為賣方應得以原持有土地期間與土地回復所有權登記日後之持有期間合併計算，並據以認定賣方嗣後另外再將同筆土地出售並移轉登記予第三人前，業已持有土地超過二年，稅捐稽徵機關對賣方課徵之特種貨物稅處分自有違誤。由上可知，不同民法上無效法律行為對於租稅債務之影響，可能有不同影響，期待日後有更多判決可以針對不同態樣之無效法律行為提供類型化之區分。

### 補充意見：陳清秀委員

（一）本件最高行政法院 109 年度上字第 420 號判決：「土地乃適於課徵租稅之經濟財產，而作為課徵地價稅之客體。基於量能課稅原則，就該作為租稅客體之土地負擔租稅債務之人，係基於稅法之『經濟歸屬』考量，鑑於一般情形，法律上之土地所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵地價稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟非法律上所有權之第三人，如長時間實際支配該土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉時，為切實掌握納稅能力，自應該作為經濟財產之土地歸屬於第三人，而對其課徵租稅，故亦將典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人列為納稅義務人。又因占有人實際享有使用土地之經濟利益，而排除所有權人對該財產之使用收益，使其法律上之所有





權徒具表象，容已喪失經濟上負擔能力之表徵，是土地稅法另於第 4 條第 1 項第 4 款規定：『土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：……四、土地所有權人申請由占有人代繳者。』在在均屬前開『財產稅之稅捐客體應於歸屬於實際管領該財產經濟利益者』法理之呈現。」引用實質課稅原則，對於土地所有權人採取經濟上所有權之概念，認為實質上以所有權人地位，支配土地之占有人，應視為土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定之土地所有權人，應負擔地價稅之納稅義務。至於占有人在民法上應否負擔不當得利之返還責任，則在所不問。

- (二)又最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決則認為「基於量能課稅原則，就該作為租稅客體之土地負擔租稅債務之人，係基於稅法之『經濟歸屬』考量，鑑於一般情形，法律上之土地所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵地價稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟非法律上所有權之第三人，如長時間實際支配該土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉時，為切實掌握納稅能力，自應將該作為經濟財產之土地歸屬於第三人，而對其課徵租稅，故亦將典權人、承領土地之承領人、承墾土地之耕作權人列為納稅義務人。」、「核系爭土地雖於 103 年 8 月 20 日經民事法院判決應塗銷該登記確定，然於上訴人○○公司請求返還 85 年至 101 年地價稅期間內，既然登記為上訴人○○公司所有，上訴人○○公司無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，自 85 年至 101 年之稅捐週期內，自居於所有權人之地位占有使用，長時間實際支配使用系爭土地，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，實質單獨享有系爭土地之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，卷內復查無其於 85 年至 101 年間所享有之經

濟效果嗣後已經滌除情事，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務，始符公平正義。」其強調經濟上支配土地享有所有權人之利益觀念外，又增加「實質單獨享有系爭土地之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，卷內復查無其於 85 年至 101 年間所享有之經濟效果嗣後已經滌除情事」作為要件。

- (三) 以上判決採取經濟意義觀點詮釋土地所有權人之意義，此與土地稅法施行細則第 20 條規定：「各年地價稅以本法第四十條規定納稅義務基準日土地登記簿所載之所有權人或典權人為納稅義務人。」採取法律形式主義觀點並不符合。
- (四) 在本件原審之臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1779 號判決認為既然土地所有權登記被塗銷，即不應對之課稅，**採取租稅法秩序與民法秩序融合統一之原則**，應較為符合土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定之土地所有權人及**同法施行細則第 20 條規定之立法意旨**。
- (五) 有關占有人與土地所有人在稅法上之關係，**土地稅法第 4 條規定**：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。土地所有權人在同一直轄市、縣（市）內有兩筆以上土地，為不同之使用者所使用時，如土地所有權人之地價稅係按累進稅率計算，各土地使用者應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義務。第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」亦即對於實際占有人如要負擔納稅義務，其法定要件及正當法律程序為：



- (1) 首先應由「土地所有權人申請由占有人代繳者」，
- (2) 並且「主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅」。

本案在訴訟中，涉及真正土地所有權人應否繳納地價稅之義務，似應依據行政訴訟法第 42 條規定通知其參加訴訟程序，並闡明真正土地所有權人得申請由占有人代繳，並由主管稽徵機關指定負擔代繳義務，從而原本之課稅處分應溯及既往變更為指定代繳處分，以維持原課稅處分之合法性。占有人代繳稅捐義務之履行，依據**土地稅法第 4 條第 3 項規定**：「第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」**將來在所有權人請求相當於租金之不當得利訴訟中，即可主張扣抵**。本件原審臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1778 號判決援引最高行政法院 107 年度判字第 624 號判決意旨，及併為占有人就所繳納之地價稅，得於訴外人交通部另提不當得利之民事訴訟中，抗辯扣除之說明，即已經注意到此一問題，值得肯定。可惜第二審判決中表示此一論述「核屬與本案無關之贅述（引）」，誠屬美中不足。

(六) 本件判決直接將地價稅之納稅義務轉嫁給占有人負擔，認為是「自己之租稅債務」，不是「代繳義務」，則占有人可否在所有權人請求相當於租金之不當得利訴訟中，主張扣抵？即產生爭議。倘若無法扣抵，則此一判決見解勢必變更法律規定之納稅義務，自行創設「經濟上所有權人」之概念，將占有人擬制為「所有權人」，課予納稅義務，構成以「法官造法」創設占有人負擔納稅義務之案件類型。忽略占有人在民法上負擔租金或不當得利之返還義務（因此土地稅法僅課予「代繳義務」），並不符合「經濟上所有權人」之實質經濟利益歸屬（自己獨占享有占有土地之利益）之內涵。上述最高行政法院 109 年度上字

第 699 號判決亦注意到此一問題，而以占有期間「所享有之經濟效果，嗣後是否已經滌除」作為要件，但仍有不足之處。倘若判決之後嗣後已經不當得利返還（並未扣除代繳稅款）時，則滌除所享有之經濟效果，勢必仍應予以退稅，另外再向土地所有權人補稅。否則，「土地所有權人」依法原本應負擔地價稅之納稅義務，竟「違法轉嫁」給「占有人」負擔，導致衍生更為複雜與不合理之問題。

(七)經濟觀察方法（或稱實質課稅原則）之理論之導入，容易使我國租稅法秩序流向法理學派中之「自由法理論」，執法機關以及法官在事實認定上過度「自由心證」及「詮釋法律」規定之「自由裁量權過大，漫無邊際，容易指鹿為馬，欠缺透明化與可預測性，妨礙法律生活之法安定性，從而導致有嚴重違反租稅法律主義，侵犯憲法保障人權之虞，且使各個部門法「各自為政」，無法與其他法領域協調整合，妨礙整體法律秩序之統一性原則（詳見陳清秀，稅法之融合理論，收於法理學，2020 年，第 3 版，第 26 章）。

#### 補充意見：黃士洲委員

民事法律關係無效之原因眾多，有違反強制禁止規定，有違反公共秩序善良風俗，有法律行為因詐欺脅迫之意思不自由瑕疵，事後遭撤銷而無效，有無權代理、處分、行為能力欠缺等，其後續所對應的民事法律關係的效果不僅各異，也未必代表個別案件中經濟財的使用與利益歸屬狀況。本案固然不適當因納稅義務人之所有權事後遭註銷之故，而否認納稅義務人過往數十年使用、享受系爭土地之事實，從土地稅法適用之觀點，即應參照納保法第 7 條第 2 項關於經濟觀察法之規定，「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」，而非拘泥於民事法律行為無效之法理抽象推導，此亦為德國租稅通則第 40、41 條關於無效之法律行為不影響稅課之意涵。可作為理解本則判決之補充參考。



# 高雄高等行政法院110年度簡上字第25號 判決

## 土地稅法第39條之3共同申請之解釋

### 一、事實摘要

(一)緣臺南市○○段○○地號土地(下稱系爭土地)，原為被上訴人、林○月、林○宏、林○碩(下稱其他共有人)等4人分別共有(權利範圍分為：1000/3891、1000/3891、946/3891、945/3891)。嗣系爭土地其他共有人(持分比率約74.29%)依土地法第34條之1規定，於民國107年12月19日以新臺幣(下同)16,342,200元出賣系爭土地全部權利予案外人陳○○。後其他共有人委由案外人張○○代理，會同買受人陳○○，檢附土地所有權買賣移轉契約書等文件，於108年1月2日向上訴人申報土地移轉現值並申請依土地稅法第34條之1不課徵土地增值稅，案經上訴人臺南市政府財政稅務局新化分局核定准予其他共有人分別所有部分不課徵土地增值稅，被上訴人部分則須繳納187,140元，繳納期限為108年1月21日至2月19日止。

(二)被上訴人嗣於 108 年 1 月 24 日先向臺南市新市區公所申請核發其原分別所有之系爭土地農業使用證明書，並於同年 2 月 18 日就其原分別所有持分部分，檢附上開農業用地作農業使用證明書等文件，向上訴人申請依土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定不課徵土地增值稅。上訴人則以被上訴人檢附之申報書並未有權利人陳○○簽名或蓋章，而經上訴人以 108 年 2 月 18 日南市財新字第 1083002576 號函詢買受人陳○○是否同意被上訴人之申請，陳○○則回復表示不同意共同申請，上訴人認被上訴人之申請核與規定不合，以 108 年 3 月 11 日南市財新字第 1083003857 號函否准所請。被上訴人不服，提起訴願，遭決定駁回，上訴人遂提起行政訴訟，經臺灣臺南地方法院(下稱原審法院)以 108 年度稅簡字第 12 號判決駁回。被上訴人不服，提起上訴，經高雄高等行政法院以 108 年度簡上字第 77 號判決廢棄上開判決，發回原審法院審理，復經原審法院更為審理，以 109 年度稅簡更一字第 2 號判決(下稱原判決)：(一)訴願決定及原處分均撤銷。(二)被告(即本件上訴人)應就原告(即本件被上訴人)於 108 年 2 月 15 日(收文日同年月 18 日編號 0000000000)之土地移轉不課徵土地增值稅申請書，作成不課徵土地增值稅之處分。上訴人表示不服，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)按法律解釋的功能，乃是在適用法律的過程中，法律適用者為將法律條文適用於所認定之事實關係，對於法律條文的規範意義內容發生疑問時，經由法律解釋，可以使法律適用者理解其條文的意義。而立法者透過法律所要實現的目的，在多數情形，乃是法律的客觀的目的，在從法律的客觀目的亦即從正義的思想所產生的客觀目的解釋基準下，法規的解釋，應在該法規的可能的文義範圍以及其意義關聯的範圍內，盡可能避免價值判斷矛盾，即如對於經評價(價值判斷)屬於同等存在的各項構成要件，進行差別待遇(不同的評價)時，則構成「價值判斷矛盾」，而與「相同尺度」意義的正義理念不相符合，故避免價值判斷矛盾，不僅是對於立法者，也是對於法律解釋者的要求。而有關稅法規範之解釋，應當超越表面文字意義，深入探究其所由產生背後基礎的實質的利益狀態，制定法上的判斷價值、利益評價與價值理念。(陳清秀，稅法總論第9版，105年9月，頁142以下)
- (二)又民事法的規範功能是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其法律上交易之活動結果，並對其成果課稅，因此在理論上，形成私法關係之經濟活動應先行，稅法之課稅，則把握在後；因此基於法律秩序統一性之要求，在制度設計上以及稅法之解釋適用上，原則上民法秩序應優先於稅法秩序，稅法應盡量配合民法秩序，採取不擾民的課稅模式，就此最高行政法院100年度判字第727號判決亦謂「稅法具有附隨性」，稅捐構成要件之法律涵攝，原則上應「尊重民商法之安排」(陳清秀，稅法的融合理論，植根雜誌，32卷8期，105年8月，頁308以下)。惟在民商法為追求公共利益，而就私法自治事項以法規有所限制規範時，稅法即應就該

規定之基本價值判斷予以斟酌，以免妨礙法秩序之統一性及課稅公平原則。而土地稅法第 39 條之 3 之立法理由，既係為調和買賣雙方權益，始明定應由買賣雙方「共同」申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。則法律解釋上對於無法經由買賣雙方共同協調權益者，如於申報程序之適用仍採一致之標準，致使該申報程序適用於「雙方無法共同調和權益」之事實關係上，與其他經買賣雙方協議之土地買賣案件，致生稅法上之差別待遇，則該「共同」申報程序之適用即應予以限縮解釋。是原審認為土地稅法第 39 條之 3 第 1 項但書得單獨申報之規定，未將此一類型列入，應屬規範設計時不及設想之案件類型，故需透過法律目的觀點加以解釋，使個別案件中，藉此進行公正適當的「利益衡量」，以獲得妥當的解決，避免價值判斷矛盾，並符合其法律目的。

- (三)查本件土地之買賣，其申報土地移轉現值及申請不課徵土地增值稅，既係由同意處分之共有人經由法律規定，賦予其得代理不同意處分人處分其權利，並就「整筆」土地為買賣標的、條件協議及處分，則買賣當事人(包含同意處分及不同意處分之共有人)就買賣契約所應履行之權利義務即不應有分別，被上訴人於原審所提之土地買賣契約書第 6 條第 1 款既載明：「……賣方主張農業用使用向稅捐機關申請暫不課徵時，需經買方同意並願會同申請，……。」而本件土地增值稅亦經買賣雙方一同申報，且申報移轉標的為「整筆」土地，顯然買受人係就整筆而非部分土地交易同意賣方(包含不同意處分權人)申請暫不課徵土地增值稅，自不生事後需再行徵詢其是否同意之情。抑且，若買受人僅同意部分土地申請不課徵土地增值稅，該申請書上之土地移轉申報即應勾選「持分」而非「全筆」；參以土地法第 34 條之 1 立





法意旨係為促進共有土地之合理利用，並非以損害少數共有人權益為目的，是稅法之解釋適用上亦應盡量配合民法安排，於考量法秩序之統一性及課稅公平原則下，即不應於配合私法關係所生之申請不課徵土地增值稅之公法關係上給予差別待遇，要求自始未曾參與買賣協議（事後亦不可能參與）之不同意處分權人，僅就土地增值稅之申報與買受人再另行協議。上訴人主張原判決「擬制」買受人同意、不應以私法經濟上利益損失為公法義務之判斷依據，有不適用法規等語，並不可採。

#### 四、推薦理由

**主筆委員：陳清秀委員**

(一) 本件判決認為部分共有人依據土地法第 34 條之 1 規定處分整體共有物之農業用地時，其約定之權利義務關係應維持統一之一致性，不得差別待遇，導致損害未參與買賣之少數共有人之權益，故如產權移轉雙方約定農業用地「不課徵土地增值稅」時，該項約定之效力應及於未參與買賣之少數共有人，以維持權利義務之統一，亦即少數共有人毋庸另外取得買受人之同意，即應同享農業用地不課徵土地增值稅之權益。就此本件判決指出本案農地買賣係「就『整筆』土地為買賣標的、條件協議及處分，則買賣當事人(包含同意處分及不同意處分之共有人)就買賣契約所應履行之權利義務即不應有分別。」其民事契約之解釋，可謂符合誠信公平原則。本判決指出土地稅法上有關規定之解釋，亦應配合上述民事契約關係，以維持整體法秩序之統一性。此一整體法秩序觀點詮釋稅法規定，具有開創性，值得贊同。

(二)本案原審法院臺灣臺南地方法院 109 年度稅簡更一字第 2 號判決指出：「稅法的規定與其他法律領域發生價值判斷矛盾，則在法律所容許的範圍內，應透過法律解釋、類推適用及目的性限縮等方式，以盡量排除價值判斷的矛盾，亦即納稅義務人私法上之經濟安排所生之法律效果，於稅法之解釋應用，應為相對之承接、調整以避免價值衝突，確保稅法與法律秩序之統一性。又土地法第 34 條之 1 之立法目的，係為促進共有不動產之利用，然強制剝奪不同意處分之共有人之應有部分或使其應有部分受重大之限制，實因政策目的所加於所有權之外在限制，自應兼顧其利益。則如上所述，基於法秩序統一性之要求，於解釋適用涉及稅捐負擔之法律時，自應審酌其私法上之安排並就其（實體）規範效力，為相對之承接、調整。土地稅法第 39 條之 3 之立法理由即係為調和買賣雙方權益，始明定應由雙方『共同』申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭。則在依土地法第 34 條之 1 規定移轉土地時，因實務運作上，買方及不同意處分權人之賣方間於契約磋商過程未曾就價金、買賣條件等接觸、商議，自無可能於稅捐申報階段要求其協商，甚而同意再共同申報。上開得單獨申報之規定未將此一類型列入，應屬規範設計時不及設想之案件類型。是以，申請不課徵土地增值稅案件，是否得單獨申請，仍應回歸土地稅法第 39 條之 3 規範意旨之探究，若多數共有人處分土地案件類型原非屬該條須共同申請之類型，土地增值稅稽徵作業手冊性質上屬下位規範之行政規則，雖未將其列為得單獨申請類型，仍不排除其得單獨申請之可能。從而，上訴人以被上訴人之申請案非屬土地增值稅稽徵作業手冊規範得單獨申請之類型，而否准其申請案，尚非有據。(二)土地稅法第 39 條之 3 第 1 項之立法理由係農業用地移轉，買賣雙方之權益互相衝突，如前手不課徵土地增值稅，承受人再移轉時之土地增值稅負擔增加，爰明定『共同』申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛



爭。而共有土地經多數共有人依土地法第 34 條之 1 處分並申請不課徵土地增值稅之案件，因買受人買賣之標的為『整筆土地』，且係以此為基礎，與多數同意處分之其他共有人商定價格後買受，則如雙方有不課徵土地增值稅負擔之約定，亦係以『整筆土地』為標的。且買受人與多數同意處分之其他共有人商定價格後買受，則如雙方有不課徵土地增值稅負擔之約定，自應受其拘束，不得嗣後再為買賣條件之變更。」此一判決所持見解，相當有力，值得高度肯定。

#### 補充意見：蔡朝安委員

- (一) 土地稅法第 39 條之 3 規定，納稅義務人申請不課徵土地增值稅時，應由權利人及義務人（即買賣雙方）共同提出申請。惟在實務上，分別共有土地出售時，買方及不同意處分之賣方間，於契約磋商過程多未就價金、買賣條件等接觸、商議，自難期待於稅捐申報階段要求其協商，甚而同意再共同申報。
- (二) 本件背景即係買方僅會同同意出售之賣方共同辦理不課徵土地增值稅，惟就不同意出售之出賣人，買方則不願意與其共同辦理，致產生同意出售之賣方享有免徵土增稅之稅捐優惠而不同意出售之賣方則需負擔土增稅之迥異結果。
- (三) 本判決透過闡述土地稅法及土地法之立法意旨，透過體系及目的性解釋，調和不同法規範解釋間之衝突：

判決指出，「土地法第 34 條之 1 之立法目的，係為促進共有不動產之利用，然強制剝奪不同意處分之共有人之應有部分或使其應有部分受重大之限制，實因政策目的所加於所有權之外在限制，自應兼顧其利益。則基於法秩序統一性之要求，於解釋適用涉及稅捐負擔之法律

時，自應審酌其私法上之安排並就其（實體）規範效力，為相對之承接、調整。而土地稅法第 39 條之 3 之立法理由係為調和買賣雙方權益，始明定應由雙方『共同』申請不課徵土地增值稅之程序，以杜紛爭」。

本判決認為，法律解釋上對於無法經由買賣雙方共同協調權益者，如於申報程序之適用仍採一致之標準，致使該申報程序適用於「雙方無法共同調和權益」之事實關係上，與其他經買賣雙方協議之土地買賣案件，致生稅法上之差別待遇，則該「共同」申報程序之適用即應予以限縮解釋。

- (四) 本判決之突破性處是原審認為土地稅法第 39 條之 3 第 1 項但書得單獨申報之規定，未將此一類型列入，應屬規範設計時不及設想之案件類型，則為兼顧法律價值之一致，避免適用法律所生之矛盾，透過法律目的觀點加以解釋，使個別案件中，藉此進行公正適當的「利益衡量」，以獲得妥當的解決，避免價值判斷矛盾，並符合其法律目的，就此而言，本判決確值推薦。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：陳清秀委員

- (一) 本件判決運用一般法律解釋方法論中之體系解釋方法以及客觀目的解釋方法，尤其秉持稅法與私法秩序統一性原則，認為稅法之解釋應承接私法之基本價值判斷以及法秩序，以維持整體法秩序統一性原則，相當具有參考價值。可謂稅法之融合理論之具體運用。
- (二) 期盼未來行政法院能多參考租稅法學說見解以及法學研究方法論，進行稅法規定之合理性解釋，使租稅法規之解釋適用能夠「情理法兼顧」，實現個別案件正義。



# 最高行政法院109年度上字第553號判決

## 民事訴訟之提起與遺產稅核課期間之認定

### 一、事實摘要

被繼承人蔡○泉於民國 87 年 5 月 27 日死亡，其弟蔡○炳為其唯一繼承人，未依規定辦理遺產稅申報，被上訴人（國稅局）依查得資料核定遺產總額新臺幣（下同）39,856,195 元，遺產淨額 24,888,277 元，應納稅額 5,906,131 元，並處罰鍰 5,906,131 元（下稱第 1 次核定）。因蔡○炳未於限繳期限內繳納稅款，被上訴人乃移送強制執行，本稅及罰鍰已全數受償完畢。嗣被上訴人所屬民權稽徵所（下稱民權稽徵所）參酌臺灣高等法院臺中分院 100 年度重上字第 170 號民事判決（下稱臺中高分院民事判決）內容，以訴外人林○崧（75 年 2 月 3 日死亡）與蔡○泉生前共同集資（權利各二分之一）購買坐落改制前臺中縣○○鄉○○○段○○○之○○地號等 38 筆土地（下稱系爭 38 筆土地），並借用訴外人蔡○柏（99 年 10 月 29 日死亡）名義辦理土地所有權登記，蔡○柏之繼承人蔡○宜依臺中高分院民事判決而應就該案訴訟標的即蔡○柏所有之○○○之○○○地號等 3 筆土地（即系爭 38 筆土地之其中 3 筆）辦理繼承登記，並將登記後 3 筆土地之所有權權利範圍二分之一，均移轉於林○崧之繼承人林○傑等共同共有，基於其餘 35 筆土地與臺中高分院民事判決之 3 筆土地為同一借名登記契約，被上訴人乃以 101 年 7 月 6 日中區國稅二字第 1010023549B 號函（下稱 101 年 7 月 6 日函）通報民權稽徵所，請其通知蔡○泉之繼承人應自判決確定日起 6 個月內補申報遺產稅。蔡○炳於 101 年 8 月 21 日補申

報系爭 38 筆土地關於蔡○柏登記權利範圍二分之一之土地返還請求權，經民權稽徵所將之併入蔡○泉之遺產總額課稅，核定遺產總額 314,085,538 元，遺產淨額 299,117,620 元，補徵應納稅額 129,145,679 元（下稱第 2 次核定）。嗣原審於 104 年 5 月 27 日以 103 年度訴字第 489 號判決（被繼承人林○崧之繼承人就其餘 35 筆土地返還請求權併課遺產稅提起行政救濟案），系爭借名土地係登記於被借名人名下，倘未經法院民事判決確定，仍非屬被繼承人（借名人）所有之土地，返還事實無法確定，被上訴人乃於 104 年 7 月 17 日以中區國稅二字第 1040009296A 號函，請民權稽徵所註銷原通報被繼承人蔡○泉對系爭 38 筆土地之返還請求權（被上訴人 101 年 7 月 6 日函），俟取得法院確定判決屬被繼承人所有，始得列入遺產課稅，民權稽徵所乃據以註銷第 2 次核定有關被繼承人蔡○泉遺產總額之系爭 38 筆土地返還請求權。嗣上訴人於 104 年 10 月 12 日向臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）具狀聲請，請求蔡○宜（即蔡○柏之繼承人）返還被繼承人蔡○泉系爭 38 筆土地之權利暨移轉登記，經該院豐原簡易庭 104 年 11 月 26 日 104 年度司豐調字第 166 號調解成立（下稱系爭調解筆錄）。被上訴人依系爭調解筆錄核認蔡○泉對蔡○柏有系爭 38 筆土地登記權利範圍二分之一之土地返還請求權，惟未於調解確定之日（104 年 11 月 26 日）起 6 個月內補申報遺產稅，乃核定系爭 38 筆土地返還請求權權利價值 274,229,343 元，遺產總額 314,085,538 元及本次應納稅額 129,145,679 元（下稱原處分）（已扣除前次已納稅額 5,906,131 元）；因蔡○炳於 103 年 4 月 3 日死亡，爰以上訴人（即蔡○炳之唯一繼承人）為代繳義務人發單補徵。上訴人不服，申請復查，經被上訴人以其逾申請復查法定不變期間為由，從程序上駁回其復查之申請。上訴人仍不服，提起訴願，經被上訴人依訴願法第 58 條第 2 項規定撤銷上開程序駁回之復



查決定，重新就其復查申請為實體審查後以 108 年 1 月 9 日中區國稅法二字第 1080000425 號重審復查決定駁回。上訴人猶不服，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（核定被繼承人蔡○泉遺產稅 129,145,679 元）均撤銷（原判決誤載為訴願決定及原處分〔即重審復查決定〕均撤銷），經臺中高等行政法院 108 年度訴字第 279 號判決（下稱原判決）駁回。上訴人仍表不服，遂於 109 年 3 月 27 日提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；原處分、訴願決定及重審復查決定（上訴人誤載為復查決定）均撤銷，或發回原審更為審理。

## 二、判決主文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（含重審復查決定）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)遺產稅性質與核課期間起算：

遺產稅之性質，屬由納稅義務人申報繳納之稅捐，依稅捐稽徵法第 21 條規定：「(第 1 項) 稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。(第 2 項) 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」可知，區分為已申報者核課期間為 5 年；未申報者或已申報但有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為 7 年。

核課期間之起算，稅捐稽徵法第 22 條第 1 款、第 2 款規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……。」遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定：「凡經常居住中華民國境內之中華民國國民死亡時遺有財產者，應就其在中華民國境內境外全部遺產，依本法規定，課徵遺產稅。」第 4 條第 1 項規定：「本法稱財產，指動產、不動產及其他一切有財產價值之權利。」第 23 條第 1 項規定：「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」





因此，遺產稅既經遺產及贈與稅法第 23 條定有應申報之明文，則遺產稅其核課期間之起算，自應適用稅捐稽徵法第 22 條第 1 款及第 2 款規定。如已逾核課期間，依同法第 21 條第 2 項規定，即不得再補稅處罰。

## (二) 遺產稅債務成立與核課期間適用：

繼承因被繼承人死亡而開始，被繼承人死亡，繼承人即承受被繼承人財產上之一切權利義務，繼承人繳納遺產稅之義務亦應自此時發生，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段規定，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報，即在明定納稅義務人申報期間，配合稅捐稽徵法第 22 條及第 23 條規定，據以核算核課期間。

遺產總額之構成，包括多筆不同種類之遺產，雖每筆遺產之計算及屬性不同，惟稽徵機關最終核定結果為單一遺產總額（淨額）及稅額。遺產稅之核定內容，除各項遺產外，另有免稅額、一般扣除額、差額分配請求權扣除額及累進稅率，稽徵機關核定遺產稅額，實是上開組成要素交錯適用、合併計算之結果。遺產稅債務因實現法定之租稅構成要件而成立，納稅義務人依法係成立一個遺產稅債務，並非成立複數之遺產稅債務，故在適用核課期間時，當不得將構成遺產之各項財產，分別適用不同之核課期間（最高行政法院 108 年度大字第 1 號裁定意旨）。

## 四、推薦理由

### 主筆委員：黃俊杰委員

#### (一)闡釋稅捐法定之意旨：

本判決依據稅捐稽徵法第 22 條及遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項規定意旨，指出最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨所肯認財政部 79 年 2 月 1 日台財稅第 780347600 號函釋所載案例亦係在核課期間內有「爭執登記於他人名下土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產」民事訴訟之提起之情形（該案被繼承人 70 年間死亡，嗣於 75 年 3 月 21 日經法院判決確定對造應將土地移轉登記為被繼承人等共有），即可知須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該函釋之適用。若未作此解釋，無異使核課期間屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計算，使已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，牴觸稅捐稽徵法第 22 條及遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項規定。

#### (二)確保納稅者權利之法益權衡：

本判決之法益權衡，認為即使納稅義務人未申報遺產稅，隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在，遺產稅核課期間仍應自被繼承人死亡之日起屆滿 6 個月之翌日起算 7 年，不因而變更自稅捐稽徵機關知悉時起算核課期間。相較於土地是否屬於遺產在民事訴訟



中受爭議，稅捐稽徵機關判斷該土地是否屬於遺產，較諸納稅義務人隱匿特定遺產，使稅捐稽徵機關不知有該特定遺產存在之情形，更容易行使核課權。舉重以明輕，豈能以在核課期間屆滿後該土地是否屬於遺產在民事訴訟中受爭議，無法確定其為遺產，仍得適用前開決議意旨，變更上開法律規定之核課期間規定，使已屆滿之核課期間，又再復活？因此，衡諸納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，再行補稅。

#### 補充意見：陳清秀委員

納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，更須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始得依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，再行補稅。此觀之最高行政法院 106 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨所肯認財政部 79 年 2 月 1 日台財稅第 780347600 號函釋所載案例亦係在核課期間內有「爭執登記於他人名下土地及其移轉登記請求權是否屬被繼承人遺產」民事訴訟之提起之情形（該案被繼承人 70 年間死亡，嗣於 75 年 3 月 21 日經法院判決確定對造應將土地移轉登記為被繼承人等共有），即可知須於核課期間內有「爭執遺產範圍」民事訴訟之提起者，始有該函釋之適用。若未作此解釋，無異使核課期間屆滿後，稽徵機關仍得將納稅義務人申報期間重新計算，使已屆滿之核課期間、已罹於消滅時效之租稅請求權，又再復活，核課期間是否屆滿，永處於不安定狀態，牴觸稅捐稽徵法第 22 條及遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項規定。

## 五、對判決的未來期許

### 主筆委員：黃俊杰委員

- (一) 本判決確認稅捐稽徵法第 21 條之核課期間，係指稽徵機關對於課稅事實及要件，核定稅額及填發稅單之一定期間，為稽徵機關行使核課權之期間；核課期間屆滿後，未經核定之租稅請求權消滅。公法債務關係，為求法律安定，並無自然債務，請求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅。因此，核課期間屆滿後，稽徵機關即不得再行核課，縱然租稅債務人為申請，亦無不同。
- (二) 至於，在核課期間尚未屆滿，時效尚未完成前，就遺產課稅事實之有無，涉及須以民事訴訟認定之先決問題，因其是否屬遺產猶未確定，本判決基於「確保納稅者權利，實現課稅公平」，認為遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使，始發生核課期間不完成之效果，而採應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算遺產稅之 6 個月申報期間，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。
- (三) 此等法益權衡之立場，原則上符合納稅者權利保護法第 1 條規定之期待；至於，面對法安定性之公益衡量，若欲採取限制性之見解，仍有待進一步檢討或立法為之。

今年是第十一屆舉辦《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！

