



2017 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



東吳大學法學院

協辦單位 |



臺灣稅法學會



研究
月刊

會計研究月刊



稅務旬刊

目錄

【活動緣起】	2
【主辦單位的話】	4
前財政部長、駐世界貿易組織(WTO)首任代表、 臺灣年度最佳稅法判決評選委員會召集人 顏慶章	4
中華產業國際租稅學會名譽理事長、 資誠聯合會計師事務所副所長 吳德豐	8
臺灣大學法律學院兼任教授、東吳大學法學院客座教授、 臺灣稅法學會理事長 葛克昌	10
【2017 臺灣年度最佳稅法判決評選委員會委員名單】	11
【2017 臺灣年度最佳稅法判決】(以發布裁判日期順序列示)	17
最高行政法院 105 年度判字第 10 號判決	18
最高行政法院 105 年度判字第 84 號判決	25
最高行政法院 105 年度判字第 205 號判決	33
最高行政法院 105 年度判字第 586 號判決	45
最高行政法院 105 年度判字第 630 號判決	51
【2017 臺灣年度優良稅法判決】(以發布裁判日期順序列示)	58
臺灣桃園地方法院 104 年度簡更字第 6 號判決	59
臺灣桃園地方法院 104 年度簡字第 115 號判決	65
最高行政法院 105 年度判字第 278 號判決	69
臺北高等行政法院 104 年度訴字第 1102 號判決	73
最高行政法院 105 年度判字第 395 號判決	78
臺灣彰化地方法院 105 年度簡字第 14 號判決	82
最高行政法院 105 年度判字第 646 號判決	87

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16名組成評選委員會，秉持獨立客觀、超然公正之立場，對地方法院行政訴訟庭、高等行政法院與最高行政法院之判決，評選符合以下兩大指標之優良判決：

第一、此判決在判決發展歷史中，是否有開拓性與原創價值，並具說服力，對租稅法學與實務之發展有重要貢獻。

第二、此判決是否具有人權（包括財產權及其他基本人權等）保障之高度，體認稅法為憲法之具體化，秉持稅法解釋應有之準則，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權之功能。

透過委員們意見交流，並經過審慎與充分討論之評選過程，選出對於納稅人權利、稅務行政救濟程序等具有開創性意義及影響力之稅法判決。

本年度行政法院稅法判決，評選委員普遍認為質與量均有提昇，最佳判決在難以割愛下，只能就推薦人數最多之五篇判決入選，遺珠之憾自是難免。但此五篇仍得全體委員一致同意，並列本年度最佳判決，其中最高行政法院 105 年判字第 205 號判決，清楚地釐清了稅法上構成要件效力，以及確認效力之適用界限，且釐清構成要件效力不具備有絕對效力，極具創新性。其次，最高行政法院 105 年度判字第 10 號判決認為境外轉投資損失應採實質認定原則，判決進一步落實實質課稅原則，同時接軌國際租稅，對於我國對外經貿實務運作有很高的重要性。雖該案創造出對「實質營運」之判斷標準可能有過苛，而無法直接受往後判決援用，但仍具有承先啟後的效果，不減其受推薦程度。最高行政法院 105 年度判字第 84 號點出稅法應實質合憲，對於大法官宣示應定期失效之法律，在現行法規範下的稅務爭訟事件，論理細緻地說明上開法規範於裁判中應為如何之適用，具高度的憲法意義。最高行政法院 105 年度判字第 586 號判決，對於稅法獨立性及從屬性，以至於稅捐規避是否應給予裁罰，有著極具說服力的論述。此外，特別推薦該判決也足以彰顯，並非一味倒向納稅義務人的判決才值得推薦。最後，最高行政法院 105 年度判字第 630 號判決，對於有關會計專業之權責發生制的認列時點認定，尊重會計師意見，是實務上難得一見對稅法與會計之聯結有精彩論述之判決。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會 謹誌

主辦單位的話



前財政部長

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會召集人

顏慶章

誠如賽珍珠 (Pearl S. Buck) 所言：「你如想了解今天，則必須探索昨日。」(If you want to understand today, you have to search yesterday.) 遠在八百零二年前，一二一五年的英國大憲章 (Magna Carta) 第三十九條即昭告：「非經由法官的法律審判，或根據法律的執行，任何自由人民不應被拘留或監禁，或被剝奪財產、放逐或殺害。」如此所奠立基本人權的法律保障，堪稱蔚起西方國家波瀾壯闊的文明演進。

當今的英國歷史學者 Niall Ferguson，於二〇一一年大作「文明：西方與其他」(Civilization: The West and the Rest) 指出：一四一一年時期，明朝的中國在起造紫禁城，鄂圖曼帝國圍打著君士坦丁堡。相對地，包括英格蘭與所有的歐洲，都被黑死病、低劣的公共衛生及永無止歇的戰役所摧殘。詎料僅經過數百年的歲月，西歐竟完全凌駕這些帝國！Ferguson 以時髦的電腦術語，所謂的「殺手級應用」(killer application) 來形容，有六個差異出現在西方的世界，那就是：競爭、科學、財產權、醫療、消費及工作。

其他部分暫且略去，這位歷史學者如何在詮釋財產權？他開宗明義引述約翰洛克 (John Locke) 的主張：人們均有自由依其意志處分他們的財產，而不受制於其他人的意志；從而人們之願意成為社會集結型態的一員，就是期望他們的財產因而受到保護。Ferguson 接著闡述，西方社會差異於其他世界的保護財產權理念，

爰能孕育出依法行政乃至於民主的制度。這項「殺手級應用」的核心系統，數百年間竟不曾出現於其他世界。財產權保障如此攸關文明的演進，吾人豈可欠缺應有的頓悟。換言之，適法又合宜的稅捐稽徵，係屬西方國家保障人民財產權的重要環節之一！

我國《憲法》第十九條明定：「人民有依法律納稅之義務」，在揭 人民對國家負有納稅義務，俾可挹注政府施政所需的財源，惟亦莊重宣示租稅法律主義的原則，藉以確保非經由法律的規定，不得使人民負擔租稅。我國憲法上述的規定，堪稱係全球民主法治國家的共通體制。其中具有深邃又崇高的法理意涵，值得作進一步的闡明。

吾人嚮往於西方國家因保障人民財產權，從而綻放美好文明的演進，藉此咀嚼我國憲法第十九條規定的精義，應可獲致如下的結論：非出自法律的明文規定，不得使人民負擔租稅。租稅種類不僅須出自法律的規定，課稅對象、標的、稅率及程序等，亦須依法律的方式而形成。從而人民的納稅義務，當然不得以命令為之。固然租稅稽徵涉及高度的技術性與複雜度，致使法律難以顧及所有細節，須藉由命令予以補充，俾期執行時無所窒礙。惟就上述租稅法律主義的應有邏輯，命令與解釋均不得逾越法律的渠範。從而稅法所衍生的命令與解釋，以及稽徵機關就個案的認事用法，自當接受適法與否的檢視。而納稅人對個案處分倘有異議，即屬相關法院依職權應予裁判的所在。從而法院承辦法官，尋繹稅法的立法意旨，進而審究納稅應有的構成事實，將可對稽徵機關的認事用法，作出毋枉毋縱的裁判。

按政府為維繫施政效能的需要，當然得仰仗財務來源予以挹注，從而豐碩與穩定的賦稅收入，即構成政府財務來源的最佳渠道。賦稅課徵過程，政府以公權力作為憑藉，無須對納稅人有個別報償。換言之，納稅人須以私人財產，在無所報償的條件，於法定期限完盡納稅義務。如此無須經由納稅人的同意，政府得以

強制方式，達成「剝奪」或「減損」納稅人財產權的本質。宛若政府可藉由刑罰權的行使，亦無須徵詢受刑人的意見，得剝奪受刑人的自由權甚至生命權一般。

本人願意藉此分享一項賦稅稽徵的重大紀事，我於一九九六年六月十四日，自總統府第一局局長調任財政部政務次長。前來道賀人士先後三位向我嚴肅反映財政部的一項賦稅函釋。我研判非屬個案的請託，應有通案檢視的必要。經轉報邱部長同意由我洽詢賦稅署，禁不起我嚴謹論述，賦稅署主管官員迅速坦承錯誤。爰獲致結論：宜以修正函釋方式，全面溯及尚未確定的案例，俾可徹底解除業界無可言狀的困擾。

當時這些業者均屬公開上市或公開發行公司，各年度的營運收入、成本與費用等，須經由會計師的查核簽證。但國稅局依財政部上述函釋所核定業者的年度應納稅額，竟有超出會計師所查核簽證全年獲利總額者。換言之，當時絕大多數業者不僅毫無繳稅能力，亦不可能繳納半數稅額俾可合法提起訴願。依當時稅法的適用，這些業者的董事長不僅將面臨因欠稅而被限制出境，未繳納半數稅額的訴願暨嗣後的行政爭訟，均將因程序不合而被快速駁回。更嚴重者，經由行政法院判決駁回者，將產生既判效力。此刻財政部甚至行政院縱使承認課稅函釋的錯誤，亦無法否定行政法院判決的既判效力！

這段活生生的歷史環節，財政部倘未主動導正如此謬誤的函釋，或因欠缺決策擔當而不溯及解除業者的倒懸。則必然發生的景象，是全體綜合證券商與票券金融公司，均將因欠稅的強制執行而倒閉！推估接續因程序不合的行政爭訟確定及據以強制執行的可能時日，很可能就在一年後亞洲金融風暴發生的同時，或是稍後的數個月。吾等可得想像，全體綜合證券商與票券金融公司將因繳不起仿若天價的補稅金額而逐一倒閉，臺灣資本市場必然引發恐慌，而有如骨牌效應般的潰敗。而更為嚴重者，綜合證券商所提供股票經紀與承銷的平臺、票券金融公司對工商企業所提供的諸多金融業務媒介，均將驟然中輟！這將是當時國際貨幣基金與美國財政部所難以歸類的另一種的金融風暴，或許可稱之為「莫名其妙型」，僅因嚴重謬誤的課稅函釋，而非經濟基本面的脆弱因素，造成臺灣資本市場的土崩瓦解！

我向邱部長報告處理構想，為的是讓賦稅署主管官員毫無罣礙。於是通知證券商同業公會與票券金融同業公會，代為邀請若干業者前來集會研商。賦稅署並已重新擬具認列公式的版本，於集會前提供我檢視。會議開始時，我表示財政部確認原認列公式的錯誤，隨即分發擬修正的版本，賦稅署官員詳加說明後，我徵詢與會業者代表的意見。他們充滿驚奇與欣喜，又聽到我強調新函釋將溯及適用，從而尚未被行政法院判決的所有補稅通知書，均將可完全消除爭議。財政部在發布新函釋的同時，並將主動向行政院與行政法院撤回所有審議中的爭訟。

與會業者代表在難以置信的心緒，問我多久可發布新函釋？因已有若干業者繫屬行政法院的案件。我徵詢在旁的賦稅署長林劍雄先生，他低聲告訴我三天內即可備妥新函釋公文到我辦公室，我也低聲回告將宣布一週內完成，如此賦稅署將有更充裕的作業時間。林署長當然感謝我的思慮，我於是做了如此宣布。會議結束時，當我逐一與業者代表握手時，看見不少人泛著淚光，雙手緊握著我致謝。但我如此的回應：財政部的自我導正錯誤，只是在做該做的事！

這項課稅爭議的導正，並非沒有遭遇「亂流」，因曾出現損失稅收多少的疑慮。幸好我不加思索地回應：依「租稅法定主義」的要求，構成「稅捐」有其嚴謹的規律，財政部函釋認列公式已悖離所得稅法的成本對應原則，並非僅因國稅局掣發補稅通知書的外觀，即可構成「稅捐」的實質，從而不該徵收的就不是稅收。導正這項課稅爭議，毫無稅收損失之可言！財政部於一九九六年八月九日，依會商結論發布臺財稅第八五一九一四四〇四號函，徹底剷除糾纏全體相關業者兩年多的夢魘，這僅在我接任政務次長不到兩個月的時間！

總之，賦稅稽徵的嚴守法律分際，尤其解釋函令不得逾越法律本旨與目的，不僅涉及憲法財產權的保障，更可能有如上述案例，僅因一紙賦稅函釋而誤陷臺灣金融市場的崩壞。本人基於法律人暨前財政部長的體驗，懇切期盼財政部、稽徵機關暨各級法院，能以嚴謹的法學方法，闡明租稅法律的應有適用。至於連續六年擔任資誠教育基金會及臺灣大學財稅法學研究中心主辦的《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》評審及召集人，得以分享如此美好價值的成果，本人殊感榮幸，並由衷敬佩資誠教育基金會的持續關切與宣揚租稅正義，爰樂於敬綴此文。



中華產業國際租稅學會名譽理事長
資誠聯合會計師事務所副所長

吳德豐

在過去的時空環境下，「納稅」幾乎等同於「愛國」的舊思維，容易導致納稅人的權利受到輕忽。但是，在現今的法治時代，企業及個人需依法納稅，而國家也必須依法行政，換言之，「納稅人權利」需要獲得更佳的保障。

在現今立法與行政對於納稅人權利保障皆有待提升的現實下，司法成為保障納稅人權利的最後防線。近年來，明顯感受到各級法院法官在稅務案件個案中尋求突破的努力，扮演著守護納稅人基本權利及依法課稅、保障納稅人權利的守門員角色。這是一項值得欣慰的進展，也是維護租稅正義的具體表現。

租稅正義並非劫富濟貧的江湖道義，而是限制國家權力濫用，達到維護納稅人權利的目的。實質上，租稅正義涵蓋對納稅人權利的認可，若無納稅人財產權先在性的概念，課稅就成了強奪。因此，納稅人權利的維護不是租稅正義的目的，而是租稅正義的前提。

基於上述理念的支撐，財團法人資誠教育基金會與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及東吳大學法學院、臺灣稅法學會、會計研究月刊、稅旬等單位，籌組「台灣年度最佳稅法評選委員會」，連續六年舉辦《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》。參與評選的委員都深具專業素養，學經歷皆一時

之選，來自國內不同高等學府的知名法學教授及社會精英，每位委員無不秉持專業、審慎、嚴肅及客觀態度進行評選。他們推動提升稅務司法判決品質的意志力、責任心與使命感，令人感佩！

舉辦此活動六年來，我們用自身微薄的力量，對默默耕耘、用心審查稅務訴訟案件的法官給予掌聲與肯定，也希望對台灣社會、司法界或法學教育界過去的努力加以肯定，進而產生向上的正面影響力。儘管外界出現《台灣稅法判決評選活動》似有「理想性過高」的聲音，然而，我們深信，唯有努力「讓現實向理想靠攏，才能推動社會的進步」。我們不敢奢望因《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》，而立即及全面提升稅務司法判決品質，但過去六年來，我們的確看到相當良好的成效，獲得許多正面的迴響與鼓勵。

展望未來，我們期待更多專業團體與學術機構能積極加入這個行列，共同提升稅務立法、稅務行政及稅務司法的品質，甚至對租稅法學教育品質的提升，可以產生潛移默化的功效。這也是我們持續舉辦此項活動的動力，我們堅信此一活動能為臺灣社會注入向上、正面力量的永恆價值。



臺灣大學法律學院兼任教授

東吳大學法學院客座教授

臺灣稅法學會理事長

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的意義。因為法學教育最重視實務，每年學校訓練出的人才，有很多人畢業後選擇在司法界或者律師界等任職即使法學理論或研究工作亦多以立法變革、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鑠而不捨追尋的熱忱，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，由於稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令）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。其實願意這樣做的法官，背後都有很深的人文素養以及對法學、正義的信仰，從這些優秀的判決，雖不必十全十美，我們可以感受到即使不成為法官而從事其他職業，這樣的人，其人格也是很值得欽佩，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，就是這些法官的用心在臺灣社會，還是有人能予理解，並給予肯定；我們深信，他們的努力會一代影響一代，因為我們學生從這些優良判決的思維與態度中，才能陶冶出完整的人格，做一個有倫理觀、有正義感的法律人，我們的法治社會才能持續推動。

2017臺灣年度最佳稅法判決 評選委員會委員名單

顏慶章前部長

| 學歷 |

- 臺灣大學法律系學士
- 臺灣大學政治學研究所碩士
- 美國密西根大學法學碩士
- 美國威斯康辛大學法學博士 (SJD)

| 現職 |

- 東吳大學嚴家淦基金會法學講座教授 (2013 年 5 月迄今)
- 臺灣大學法律學院兼任教授
- 東吳大學法律系兼任教授

| 經歷 |

- 美國威斯康辛大學法律學院訪問講座教授
- 元大金融控股公司暨元大商業銀行董事長 (2005 年 6 月至 2013 年 5 月)
- 駐世界貿易組織 (WTO) 首任代表 (2002 年 2 月至 2005 年 5 月)
- 財政部部長 (2000 年 10 月至 2002 年 2 月)
- 財政部政務次長 (1996 年 6 月至 2000 年 10 月)

- 總統府第一局局長 (1993 年至 1996 年)
- 臺灣、政治及東吳大學等校兼任教授 (1981 年至 1996 年)

葛克昌教授

| 學歷 |

- 國立臺灣大學法學碩士
- 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
- 國立臺灣大學法律學院兼任教授

| 經歷 |

- 國立臺灣大學法律學院教授
- 國立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

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
- 華南商業銀行獨立董事兼常務董事
- 優派有限公司董事
- 中華財政學會常務理事

| 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
- 日電貿(股)有限公司 獨立董事

林世銘教授

| 學歷 |

- 國立政治大學財政學士
- 國立台灣大學管理碩士
- 美國亞利桑那州立大學會計博士
- 中華民國暨美國會計師考試及格

| 現職 |

- 臺灣大學會計學系教授
- 證券櫃檯買賣中心董事
- 一卡通票證公司董事

| 經歷 |

- 台北市政府訴願審議委員會兼任委員
- 財政部賦稅革新小組委員
- 行政院賦稅革新委員會委員
- 台灣大學管理學院副院長
- 台灣大學會計系系主任暨研究所所長
- 中華民國會計師公會全國聯合會顧問
- 中華民國會計研究發展基金會顧問
- 土地銀行監察人
- 彰化商業銀行董事、常駐監察人
- 會計研究月刊發行人

陳明進教授

| 學歷 |

- 政治大學會計研究所碩士
- 美國匹茲堡大學企業管理碩士
- 美國亞利桑那大學會計學系博士

| 現職 |

- 政治大學會計學系教授

| 經歷 |

- 政治大學會計學系主任
- 會計評論總編輯
- 財政部訴願審議委員會委員
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 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

黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

| 現職 |

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

| 經歷 |

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會顧問
- 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等國家考試及格
- 律師、專利代理人、仲裁人

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
- 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
- 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
- 台北市政府法規委員會主任委員
- 植根法律事務所合夥律師

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 |

- 中正大學財經法律學系副教授

黃源浩教授

| 學歷 |

- 法國艾克馬賽第三大學憲政司法中心法學博士
- 國立台灣大學法律研究所法學碩士
- 國立台灣大學法律系法學士

| 現職 |

- 輔大財經法律學系教授
- 國立台灣大學法律學院助理教授

| 經歷 |

- 輔大財經法律學系助理教授

李顯峰副教授

| 學歷 |

- 德國畢勒斐大學博士
- 臺灣大學經濟學碩士
- 臺灣大學經濟學學士

| 現職 |

- 國立臺灣大學經濟學系副教授
- 臺灣大學社科院公共經濟研究中心主任

| 經歷 |

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

柯格鐘副教授

| 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
- 德國科隆大學法學碩士
- 德國科隆大學法學博士

| 現職 |

- 臺灣大學法律學院專任副教授兼財稅法學研究中心主任
- 東海大學會計系兼任副教授

| 經歷 |

- 成功大學法律學系副教授

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兼系主任

| 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

- 德國海德堡大學税法中心DAAD訪問學者
- 德國慕尼黑Max Planck税法研究中心訪問學者

范文清副教授

| 學歷 |

- 德國哥廷根大學法學博士
- 德國哥廷根大學法學碩士
- 中興大學（今台北大學，下同）法律研究所博士班肄業
- 中興大學法律研究所法學碩士
- 中興大學法律系法學組學士

| 現職 |

- 東吳大學法律系副教授

| 經歷 |

- 中國文化大學法律系專任助理教授
- 執業律師

鍾騏助研究員

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 中央研究院法律學研究所助研究員
- 國立臺灣大學國際企業學系暨研究所兼任助理教授

| 經歷 |

- 中華產業國際租稅學會理事

蔡朝安主持律師

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師

| 經歷 |

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問
- 中華民國仲裁協會財務暨會計委員會主任委員
- 臺北律師公會稅法委員會主任委員

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副營運長

| 經歷 |

- 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政府建言諮詢小組諮詢委員
- 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

2017臺灣年度 最佳稅法判決





最高行政法院105年度 判字第10號判決

海外投資損失與「實質營運」之認定

事實摘要

甲公司（被上訴人）經由子公司於薩摩亞 Samoa 設立轉投資公司，並由轉投資公司委託中國大陸地區工廠從事來料加工，並提供機器設備。自成立年度至 98 年度止，該薩摩亞轉投資公司各年度均呈現虧損狀態，為改善財務結構，遂決定辦理減資暨彌補虧損美金 1,482,477 元，再現金增資美金 2,700,000 元。甲公司主張因其出資額已減少，應得依法於申報營利事業所得稅時認列海外投資損失 42,357,974 元。惟稅捐稽徵機關（上訴人）認為此係甲公司經由第三地區事業間接對大陸加工廠進行之投資，遂認定該薩摩亞轉投資公司係「無實質營運活動」之國外公司，而有「實質營運活動」者係大陸之來料加工廠，並以被上訴人未提示實質營運之被投資公司大陸來料加工廠有實際發生減損之相關資料為由，否准認列納稅義務人之投資損失。納稅義務人就剔除投資損失部分不服，循序提起行政訴訟，經原審法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關於否准納稅義務人列報投資損失 42,357,974 元部分。稅捐稽徵機關不服，遂提起本件上訴。



一、判決要旨

徐偉初 委員

1. 有關租稅規避及課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實本負有舉證之責任（現行稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項規定參照），而稅捐課徵處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求；於納稅義務人對其投資損失實現的事證已經克盡協力義務的情形下，稅捐稽徵機關必須證明其確有不當藉被投資事業增資、減資或清算等方式認列投資損失，以規避或減少納稅義務之情事，始得依實質課稅原則予以剔除，如果不能使法院的心證達到完全確信的程度，因需承擔待證事實不存在的不利益，該剔除投資損失的處分即難予以維持。
2. 衡諸商業實務，登記地址與營運活動地未必一致，營運活動也無須侷限於登記地，尤其在現今交通便利的時代，跨國境營運乃企業全球化的趨



勢；而根據薩摩亞國際公司法規定，在當地註冊之國際商業公司境外所得免稅，該薩摩亞轉投資公司既無薩摩亞境內之所得（實際營運活動地在大陸地區，詳後述），故無須於當地申報繳稅，業經被上訴人於原審陳明在卷，本難以被上訴人在登記地未申報繳稅，即推定其在登記地以外無實質營運活動。

3. 母子公司共用相同的管理或從業人員，符合企業經營常規，自不能以母公司之監督指示反推論該薩摩亞轉投資公司無銷售價格最終決定權，並進一步以該薩摩亞轉投資公司無銷售價格決定權推論其無實質營運活動。可見被上訴人對其投資損失實現的事證已經克盡協力義務，然上訴人並未充分證明該薩摩亞轉投資公司僅係居間扮演導管體作用，並無實質營運所致之虧損，以致法院不能相信被上訴人確有不當藉被投資事業增資、減資方式認列投資損失，以規避或減少納稅義務之情事，則原判決以其否准被上訴人 99 年度列報投資損失 42,357,974 元為課稅所得之減項，於法未合，而撤銷此否准處分，自無違誤。

二、推薦理由

主筆委員：鍾騏 委員

1. 對於複雜的事實關係與法律問題，抽絲剝繭，非常值得肯定。
2. 對於我國對外經貿實務運作，有很高的重要性。

補充意見：徐偉初 委員

1. 本判決從商業實務角度觀察，認為公司登記地址與營運活動地未必一致，營運活動也無須侷限於登記地；又根據薩摩亞國際公司法規定，在當地註

冊之國際商業公司境外所得免稅，納稅義務人之國外子公司既無薩摩亞境內之所得，故無須於當地申報繳稅，自不得以納稅義務人在登記地未申報繳稅，即推定其在登記地以外無實質營運活動。

2. 本判決另從企業經營常規之角度論述，認為母子公司共用相同的管理或從業人員係符合企業經營常規，自不能以母公司（即納稅義務人）之監督指示反推論薩摩亞轉投資公司無銷售價格最終決定權，並進一步以該薩摩亞轉投資公司無銷售價格決定權推論其無實質營運活動。
3. 本判決釐清：除非稅捐稽徵機關能確實證明納稅義務人有租稅規避行為，否則納稅義務人已盡協力義務時，稅捐稽徵機關否則不得剔除納稅義務人已實現之投資損失。並於本案中具體適用前開舉證責任分配原則，以稅捐稽徵機關無法證明「薩摩亞轉投資公司僅係居間扮演導管體作用，並無實質營運所致之虧損」，即由稅捐稽徵機關負擔「無法證明納稅義務人確有不當藉被投資事業增資、減資方式認列投資損失，以規避或減少納稅義務之情事」之不利利益。
4. 本判決能精準從商業實務與實務現況符合之公司經營模式作為論述及認定事實之依據，判決理由與商業實務不脫勾，又正確適用舉證分配原則，值得贊同。

補充意見：黃俊杰 委員

1. **投資損失實現之判斷**：投資損失是否實現，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟損失之歸屬為依據，而非以形式外觀為準，且所謂實質經濟事實關係，應從整體經濟事實關係之前因後果，依一貫實質宏觀視野加以綜合觀察，始能得其全貌，如僅擷取片斷事實，選擇性採取實質觀察法者，反流於形式，而失去真實。



2. **稅捐稽徵機關之舉證責任**：有關租稅規避及課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實本負有舉證之責任，而稅捐課徵處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以「高度蓋然性」為原則，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求；於納稅義務人對其投資損失實現的事證已經克盡協力義務的情形下，稅捐稽徵機關必須證明其確有不當藉被投資事業增資、減資或清算等方式認列投資損失，以規避或減少納稅義務之情事，始得依實質課稅原則予以剔除，如果不能使法院的心證達到完全確信的程度，因需承擔待證事實不存在的不利益，該剔除投資損失的處分即難予以維持。

補充意見：李顯峰 委員

本件為臺灣公司跨國投資損失認列之案件，轉投資開曼群島及中國大陸，關係企業間之控股及投資股份關係相當複雜，以及在廣東地區因近年來工資及物料成本皆大幅上升，以致發生虧損。本案判決能釐清企業實際經營事實，參酌實質經濟事實關係及其所生實質經濟損失之歸屬為依據。同時納稅義務人對其投資損失實現的事證已經克盡協力義務的情形下，適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求。澄清納稅義務人並非刻意逃避稅負，盡到保護誠實納稅義務人的權益。

補充意見：黃士洲 委員

境外轉投資損失應採取實質認定原則，進一步落實實質課稅原則，同時接軌國際租稅。

補充意見：蔡朝安 委員

1. 本則判決首先闡明，被投資事業如有減資彌補虧損之情形，除經查明確

有租稅規避情形而應依實質課稅原則予以調整外，即應認其投資損失已實現而予以認列。

2. 稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項揭示實質及量能課稅原則，而所謂實質經濟事實關係，應從整體經濟事實關係之前因後果，依一貫實質宏觀視野加以綜合觀察，始能得其全貌，**不得僅擷取片斷事實，選擇性採取實質觀察法者，反流於形式，而失去真實。**
3. 又租稅規避及課稅事實，除依法應由稅捐稽徵機關負擔舉證責任外，其證明程度更應達到「高度蓋然性」，亦即適用「幾近於確實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求。如納稅義務人已盡協力義務，則稅捐稽徵機關必須確實舉證證明納稅義務人確有以不當減資而規避租稅之行為，否則不得剔除納稅義務人已實現之投資損失。
4. 本則判決闡明租稅規避行為應由稅捐稽徵機關負舉證責任，並盡一步說明證明程度須達「高度蓋然性」者，並以清晰涵攝具體適用於個案，係正確適用實質課稅原則及證據法則之判決；在證明程度應達到高度蓋然性之見解上，對於以往實務見解時常容易認定「稅捐稽徵機關對於納稅義務人構成租稅規避之行為盡舉證責任」有指導修正效果，值得推薦。

三、對判決的未來期許

主筆委員：鍾騏 委員

1. 判決內容提到「母子公司共用相同的管理或從業人員，符合企業經營常規」，但國際上對於「母子公司共用相同的管理或從業人員」漸漸有檢討與批評的聲音，讀者不宜因司法個案判決，忽略國際對於法人相關稅制的檢討與改革。



2. 法律規定中的「實質營運」要件是否包括原料採購與產品銷售等營業活動、採購固定資產之投資活動，與借款之融資活動，由於這些活動可以文件或電子方式進行，與公司成立地（例如薩摩亞）之間關係可能可以很低，美國行政部門對此已有檢討，可能未來各國會對此問題發展出新的答案。

補充意見：徐偉初 委員

稅務案件，尤其是所得稅法案件，均係人民先有所得始有課稅之問題，而人民所以有收入與所得，均係在社會上從事交易或商業行為之結果，營利事業從事各種商業活動更需受到民法、公司法及商業會計法等諸多法規所規範，而非僅受稅法規範。因此，在稅務案件之審理上，民法、公司法及商業會計法等私法雖無優先性，但有先行性，考量到營利事業仍會受到前開私法之規範，是法院於審理稅務案件時，如能一併考量前揭私法規範所型塑之法秩序或商業實務，必能使判決更能貼近人心。

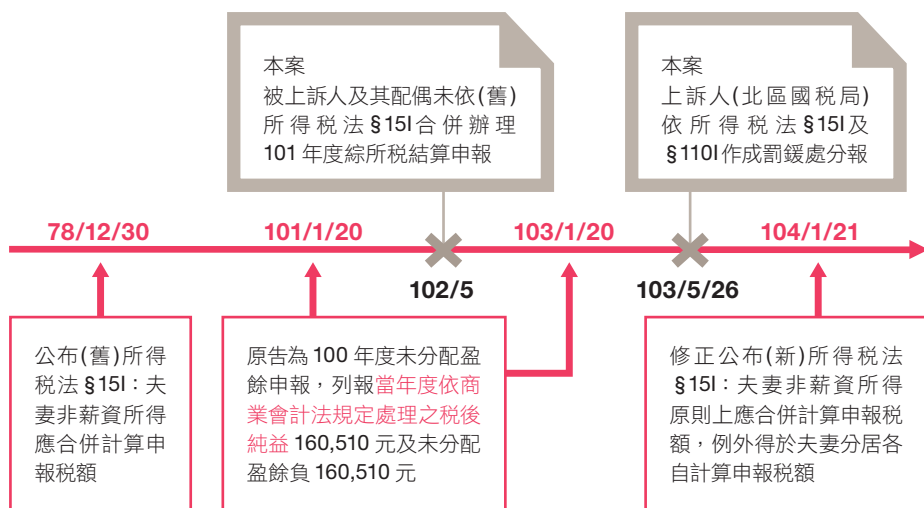
補充意見：李顯峰 委員

本件為我國公司跨國投資遭遇損失認列之案件，未來我國營利事業國際投資益形積極，無論是投資獲利或投資損失遭遇稅務問題逐年增加，企業申請行政救濟情形將顯著增加。我國已經通過反避稅措施立法，現行對於營利事業關係人交易的情形所衍生的稅務問題將日漸增加，對於稅務機關的審查，應釐清企業實際經營事實，**參酌實質經濟事實關係及其所生實質經濟損失之歸屬為依據**。同時納稅義務人對其投資損失實現的事證已經**克盡協力義務**的情形下，澄清納稅義務人是否蓄意逃避稅負，以保障憲法規定保護人民的財產安全性，對於稅務機關的**審查程序完備性及內容合理性**帶來重要的啟示。

最高行政法院105年度 判字第84號判決

事實摘要

被上訴人與配偶分開辦理民國 101 年度綜合所得稅結算申報，且未於申報書內載明配偶關係，經上訴人（財政部北區國稅局）查獲，乃以被上訴人為納稅義務人合併課徵，核定綜合所得總額新臺幣（下同）6,755,324 元，補徵應納稅額 462,253 元，並按所漏稅額 425,746 元處以 1 倍之罰鍰 425,746 元。被上訴人就上訴人於 103 年 5 月 26 日裁處之罰鍰處分不服，申請復查、訴願均未獲變更，遂提起行政訴訟，經台北高等行政法院以 104 年度訴字第 401 號判決（下稱原判決）訴願決定及原處分（含原裁處）均撤銷。上訴人不服，提起上訴。





一、判決要旨

本件是被上訴人與其配偶未依 78 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 15 條第 1 項規定(92 年 6 月 25 日修正時另增之後段規定與本案無關) 合併報繳(即合併申報計算繳納) 101 年度綜合所得稅,致生漏稅結果,上訴人於 103 年 5 月 26 日,依所得稅法第 110 條第 1 項作成罰鍰處分而生之爭訟。該罰鍰處分所據之上開所得稅法規定:「納稅義務人之配偶,及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬,有前條各類所得者,應由納稅義務人合併報繳」(下稱所得稅法第 15 條第 1 項舊法規定),經 101 年 1 月 20 日公布之司法院釋字第 696 號解釋宣告此規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算,較之單獨計算稅額,增加其稅負部分,違反憲法第 7 條平等原則,自解釋公布之日起至遲於屆滿 2 年時失其效力。又所得稅法第 15 條於 104 年 1 月 21 日修正公布,其第 1 項前段修正為:「自中華民國 103 年 1 月 1 日起,納稅義務人、配偶及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬,有第 14 條第 1 項各類所得者,除納稅義務人與配偶分居,得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外,應由納稅義務人合併申報及計算稅額」(下稱所得稅法第 15 條第 1 項新法規定)(另第 2 項就計算稅額方式另有修正不強制合併計算稅額)。換言之,罰鍰處分係於所得稅法第 15 條第 1 項舊法規定失效後,新法規定修正公布前作成。又被上訴人並未對補稅處分提起行政爭訟,該補稅處分已形式確定,均合先敘明。

憲法第 171 條第 1 項規定,法律與憲法牴觸者無效。同法第 80 條規定法官依據法律獨立審判,此處所稱之法律自是指未與憲法牴觸之法律。是以法官有遵守合憲性法律裁判之義務。司法院大法官釋憲實務,有時基於對立法機關調整規範權限之尊重,並考量解釋客體之性質、影響層面及修改法律所需時程等因素,避免因違憲法律立即失效,造成法律真空狀態或法秩序驟然發

生重大之衝擊，並為促使立法機關審慎周延立法，以符合解釋意旨，不宣告違憲法律立即失效，而首於司法院釋字第 218 號解釋（對行政函釋）創出「違憲但定期失效」模式，並於司法院釋字第 224 號解釋首次用於宣告法律違憲但定期失效。對此法律違憲但「定期失效」，對被宣告違憲之法律，發生如何之效力，初始司法實務認為該違憲法律於失效前仍屬有效，國家機關於失效前根據該法律所作成之行為，均屬合法。然嗣後之發展，釋憲實務已轉著重被宣告定期失效法律之「違憲」性質。例如司法院釋字第 641 號解釋雖僅宣告當時菸酒稅法第 21 條規定「定期失效」，然同時諭知該法律失效前，依該規定裁罰或法官審判而有造成個案顯然過苛處罰之虞者，應依該法律規定之立法目的與個案實質正義之要求，斟酌出售價格、販賣數量、實際獲利情形、影響交易秩序之程度，及個案其他相關情狀等，「依本解釋意旨」另為符合比例原則之適當處置。此在司法院釋字第 725 號解釋強調司法院大法官雖宣告法律定期失效，「但此不影響司法院大法官宣告法律違憲之本質」，可見一斑。司法裁判明此關於違憲法律效力之釋憲實務發展，對依被宣告違憲定期失效法律失效前作成之行政處分，係依除去違憲狀態之新法作成裁判（本院 103 年度判字第 653 號、第 656 號及第 716 號判決參照）。如果在違憲法律失效前，無除去違憲狀態之新法，而對於本於該失效法律作成之行政處分之爭訟事件，繫屬於本院，該行政處分之合法性如何，本院應依合憲方式作裁判。類似之例，德國釋憲實務上，對於宣告法律違憲，並對立法者下達限期立法之指示，立法者如未於適當期限內，除去違憲狀態之情形，就繫屬於法院之案件，認為法院應依合憲性方式作出裁判〔Vgl.Schlaich/Korioth, Das Bundesverfassungsgericht, 8.Aufl., 2010,Rn.426。中文文獻可參閱，李建良，論法規之司法審查與違憲宣告，收於：憲法理論與實踐（一），1999 年 7 月，頁 488〕，亦可資參照。



行政罰係對違反行政法上義務者所為之處罰（行政罰法第1條）。行為人之行為必須符合處罰規定之構成要件及具有違法性（無阻卻違法事由）與可責性，始得加以處罰。作為處罰之構成要件規定之行政法義務規定，**如果被宣告為違憲，即使是宣告定期失效，在失效前仍具違憲性質，違反該違憲之法律規定，尚欠缺違法性，而阻卻形式上符合處罰規定之構成要件行為之違法性。**蓋憲法為國家根本大法，形成憲法秩序，其要求法律不得與之牴觸，人民違反與憲法牴觸之法律所課人民之義務，如果還認為具有違法性，則顯與合憲法秩序不相容。本件上訴人處罰被上訴人，係因被上訴人違反所得稅法第15條第1項舊法規定之應與其配偶，就薪資所得以外之所得合併報繳之行政法上義務（主要是在「合併計算繳納」之義務），短報繳合併計算增加之所得稅，致生漏稅額，而依所得稅法第110條第1項裁罰。**然所得稅法第15條第1項舊法規定，既為司法院釋字第696號解釋宣告違憲，雖是宣告定期失效，然在失效前仍具違憲性質，被上訴人雖違反該違憲規定，尚欠缺違法性，於處罰要件不該當，上訴人予以處罰，於法有違。**

二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

本號判決針對違反舊法夫妻合併申報計稅的罰鍰處分，從合憲秩序觀點，論述違憲稅法規定的空窗期間，應以合憲方式作成裁判，認定違反違憲稅法之行為，欠缺違法性，對於納稅人權保障，當屬指標性判決。

1. 憲法裁判的真空時期，應依合憲方式作成裁判

本號判決開頭即釐清系爭罰鍰處分係處於所得稅法第15條舊法規定失效後，新法規定修正公布前作成的規範過渡/真空期間。此段憲法裁判的兩

年真空時期之內，上訴人即北區國稅局主張，違憲規定尚未失效，稽徵機關自有依法科罰的義務，此番形式解讀釋憲文的思維，本號判決援引釋字 641 號與 725 號解釋，明確指摘釋憲實務已經轉向確認該定期失效之法律性質屬「違憲」，更指出憲法第 80 條規定之法官依據法律獨立審判，係指未與憲法牴觸之法律，故定期失效的法律對行政法院裁判已經失卻拘束力，應改依合憲方式，認定係爭罰鍰處分是否合法。本號判決確認了財稅案件的釋憲文乃至其他公法事件的釋憲文，在規範空窗期間，對於人民權利保護所應該發揮的放射效果，值得贊同並肯定。

上開本號判決釐清定期失效解釋的規範真空期間，定期失效規定的法律性質，有助於改正過往定期失效的規定尚屬有效且具有絕對拘束力的思維。是故，最高行政法院 97 年度判字第 615 號判例謂：「司法院釋字第 185 號解釋…之意旨，須解釋文未另定違憲法令失效日者，對於聲請人據以聲請之案件方有溯及之效力。如經解釋確定終局裁判所適用之法規違憲，且該法規於一定期限內尚屬有效者，自無從對於聲請人據以聲請之案件發生溯及之效力。」今日自應依照釋字第 725 號解釋意旨，併參酌本號判決見解，予以變更。

2. 夫妻合併計稅的舊規定失效之前，仍處於違憲狀態，從而阻卻違法

否認舊法規定違憲並欠缺拘束力，應改依合憲方式裁判，本號判決所採的合憲裁判，乃是論證違反違憲的夫妻合併申報計稅規定，怠於合併申報之行為，欠缺違法性。尤其難能可貴者，一併指出國家依照違憲規定所課予人民的義務，人民未遵守此違憲義務，卻因處於定期失效的過渡期間而仍應受罰者，此顯然背離合憲秩序，邏輯論述清楚且直接、明快。實則，依違憲稅法規定課徵之稅負，自屬違憲稅負，人民有無繳納義務，



已值得深究了(詳下二說明),因為違憲稅負又再進一步衍生違憲裁罰,若還肯認違憲裁罰的合法性,法官依合憲秩序裁判的憲法職責毋寧將蕩然無存。是故,本號判決將定期失效的違憲解釋,視之為超法規的「阻卻違法事由」,亦屬極為正確的解釋。

補充意見:黃俊杰 委員

1. **稅法判決應實質合憲:**司法裁判關於違憲法律效力之釋憲實務發展,對依被告宣告違憲定期失效法律失效前作成之行政處分,係依除去違憲狀態之新法作成裁判。如果在違憲法律失效前,無除去違憲狀態之新法,而對於本於該失效法律作成之行政處分之爭訟事件,繫屬於法院,該行政處分之合法性如何,法院應依合憲方式作裁判。
2. **人民違反與憲法牴觸之法律所課義務,欠缺違法性:**作為處罰之構成要件規定之行政法義務規定,如果被宣告為違憲,即使是宣告定期失效,在失效前仍具違憲性質,違反該違憲之法律規定,尚欠缺違法性,而阻卻形式上符合處罰規定之構成要件行為之違法性。蓋憲法為國家根本大法,形成憲法秩序,其要求法律不得與之牴觸,人民違反與憲法牴觸之法律所課人民之義務,如果還認為具有違法性,則顯與合憲法秩序不相容。關於所得稅法第15條第1項舊法規定,既為司法院釋字第696號解釋宣告違憲,雖是宣告定期失效,然在失效前仍具違憲性質,被上訴人雖違反該違憲規定,尚欠缺違法性,於處罰要件不該當,上訴人予以處罰,於法有違。

補充意見：盛子龍 委員

按我國違憲審查本採取奧地利定期失效模式，但此一判決相當具有突破性，勇於嘗試引用德國違憲審查模式，以法官造法方式修正定期失效模式在行政罰領域可能造成之過度嚴苛，對將來實務及理論影響深遠，值得高度肯定。

補充意見：柯格鐘 委員

本件判決對於大法官宣告為定期失效的法律，在現行法規適用下的稅捐爭訟事件，以論理極為細緻的方式說明，有關上開法律規範在現行裁判中應為判斷與適用認定基準者，具有極佳的參考意義與代表性。

三、對判決的未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

本號判決係針對定期失效的空窗期間中，裁罰規定之適用問題，本案因納稅義務人並未爭執核定應納稅額，故最高行政法院無庸處理「定期失效的稅法規定，所課予的稅負，人民有無繳納義務」的棘手問題。然司法院釋字 696 號解釋以平等原則觀點論述夫妻因合併申報計稅，所增加的稅負違憲，是否對於規範空窗期間中的案件，也應當發生規範效力？對此本號判決並未論述，也是值得未來相類似裁判進一步思考。

1. 宜進一步指出家戶所得稅制有著懲罰婚姻並強加財富重分配的過時思維

從所得稅制應順應社會經濟的發展脈絡而言，我國綜所稅長期以來係建構於家戶所得制上，即夫妻與受扶養親屬作為同一申報計稅並納稅單位，毋寧是承接民法親屬篇家長家屬制並假設家長為家中主要、唯一收入乃是



普遍情況，然今日家庭毋寧早已轉向夫妻經濟獨立各有所得的現況，綜所稅仍維持家戶所得稅制者，其背後理由容與司法院釋字 745 號薪資所得不許列報必要成本費用的根本原因相類似，即透過夫妻合併累進計稅方式，相對地增加中高收入家庭的應納所得稅額，換言之，將財富重分配的社會目的，隱藏在夫妻合併申報計稅的程序性規定之中，這樣的隱藏性規範目的，其直接影響效果正是對婚姻家庭的不中立、懲罰結果，如以此觀點，看待定期失效期間內的夫妻合併計稅的爭議案件，應如何取決法律適用，將會有全然不同視野。

2. 應進一步糾正應補稅額=所漏稅額的構成要件效力思維

觀北區國稅局一審敗訴後的上訴意旨，略謂本案所處之 101 年度係於釋字 696 號解釋公布後的 2 年內，應依照仍有效的所得稅舊法規定予以補徵夫妻合併計稅之後的差額 42 萬餘元，並依據合法、確定之合稅處分，據以計算漏稅額，並按裁罰倍數參考表，裁處一倍漏稅額 42 萬餘元云云，姑且不論規範空窗期間內，可否合法補徵夫妻合併計稅的稅負差額（此容涉及懲罰婚姻家庭的違憲稅法規範，其違憲強度的認定問題，而屬見仁見智難以一槌定論），但原罰鍰處分將應補稅額直接等同所漏稅額的構成要件思維邏輯，即有明顯跳躍。

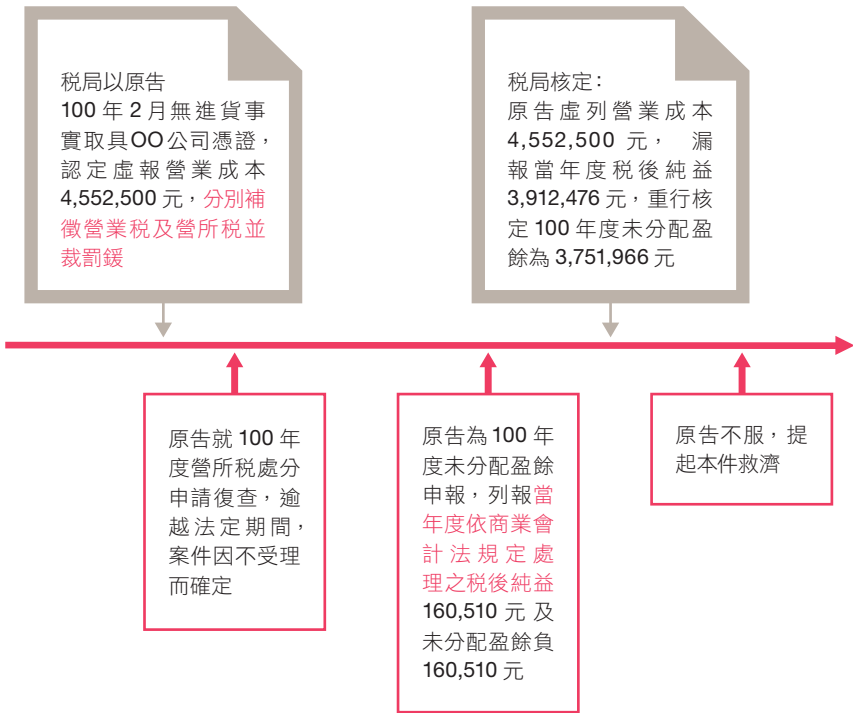
蓋所漏稅額係漏稅罰的構成要件兼法律效果，其解釋與範圍認定，也應附隨於違章的客觀與主觀要件，意即納稅義務人對於其應履行的所得稅申報義務範圍，認知上有可歸責的故意過失，在此範圍內，所短納之稅額，才屬於所漏稅額。倘將應納稅額逕自等同所漏稅額，則漏稅罰性質將趨向於短納稅額的滯納利息，遑論又以倍數計算，自難以該當司法院釋字 337 號乃至於今日對侵益行政行為的比例原則要求。

最高行政法院 105 年度 判字第 205 號判決

事實摘要

上訴人民國 100 年度未分配盈餘申報，列報當年度依商業會計法規定處理之稅後純益新臺幣（下同）負 160,510 元及未分配盈餘負 160,510 元。被上訴人（財政部台北市國稅局）原依上訴人申報數核定，嗣以查獲上訴人 100 年度無進貨事實，但取具 OO 有限公司開立之統一發票 2 紙，充當進貨憑證，虛列營業成本 4,552,500 元，致漏報當年度稅後純益 3,912,476 元為由，重行核定 100 年度未分配盈餘為 3,751,966 元，應補稅額 375,196 元，並按所漏稅額 375,196 元處以 1 倍之罰鍰計 375,196 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起行政訴訟。經原審（台北高等行政法院 104 年度訴字第 619 號判決，下稱原審判決）以「訴願決定及原處分（含復查決定）關於罰鍰超過新臺幣 187,598 元部分均撤銷。原告其餘之訴駁回。」上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

原審最高行政法院 105 年度判字第 205 號判決（下稱本號判決）廢棄原審不利原告之部分，發回更審，台北高等行政法院 105 年度訴更一字第 37 號判決（下稱更審判決）仍維持駁回原告之訴。



一、判決要旨

按行政處分之構成要件效力，又稱「要件事實效力」（見陳敏著行政法總論 93 年 11 月四版第 447 頁），本係指有效之行政處分，應為所有之國家機關所尊重，並以之為既存之「構成要件事實」，作為其本身決定之基礎。換言之，前處分所確認或據以成立之特定要件事實，如成為後處分法規範基礎構成要件之一部者，後為決定之行政機關，對此先決問題，即應以前處分之事實認定為準，不得另為不同之認定（吳庚著行政法之理論與實用增訂九版第 379 頁參照）。其理論適用以「後處分所依據之法規範基礎，其構成要件之一部或全部，已經前處分透過法律涵攝，確認有該構成要件事實存在」為前提。若作成該後處分所需具備之構成要件事實，不在作成前處分所需具備之構成要件事實中，前處分之事實認定及法律涵攝，對後處分而言，嚴格言之，即無構成要件效力可言。

比較該條文（按所得稅法第 66 條之 9 於 95 年前後修正條文，95 年修正後改以「商業會計法規定處理之稅後純益」）第 2 項先後規定之差異，如謂在舊法實施期間，一般營利事業所得稅之課稅及裁罰處分其所認定之「課稅所得額或漏稅額」事實，對後作成之稅後盈餘加徵 10% 特別所得稅之課稅及裁罰處分而言，具有構成要件效力，固屬正確。事實上，原判決引用之本院 101 年度判字第 141 號判決意旨，亦是在此規範背景下所形成之正確法律見解。但若未分配盈餘數額之計算係適用現行所得稅法第 66 條之 9 第 2 項之規定者，則未分配盈餘數額之事實認定，完全獨立於「課稅所得額或漏稅額」之事實認定，不能謂未分配盈餘數額之計算，是以「課稅所得額或漏稅額」為其構成要件事實，自無構成要件效力理論適用之餘地，必須另為事實認定，無法引用構成要件效力理論，而排除被上訴人對原因事實之證明責任，原審法院更有依職權調查事實之義務。



另外本案中前處分在形成稅捐債權數額規制效力（內含成立稅捐債權之全部原因事實）之過程中，其判斷形成理由中之事實認定及法律認定，或許對後處分有關未分配盈餘數額計算之部分，基於「行政處分確認效力」理論（陳敏著行政法總論 93 年 11 月四版第 448 頁、第 449 頁；吳庚著行政法之理論與實用增訂九版第 379 頁參照），固然得以產生拘束力。不過學理上一向認為，確認效力與構成要件效力不同，構成要件效力是理論上當然發生，而確認效力之承認則須有法律之特別規定，所得稅法中既無此等特別規定存在，則在本案中亦不能基於確認效力理論，而免除原審法院調查證據認定事實之權責。

按構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對性，會視個案情節而有強弱之分。因為行政處分拘束力或存續力之形成，其原因來自對公部門「謹慎決策，言而有信」，以及對人民「重視群我分際，善盡社會責任」之規範期待。但此等通案式之規範期待，並沒有考量到實證環境之各類特殊情況（例如公部門作決策面臨資訊不足之困境，決策違法情節明顯重大，處分之形成外觀或效力不夠明顯，或者人民沒有即時救濟之誘因），因此有必要視個案情節予以調整，不過此等調整程度或力道，終需以實證環境之特殊性為判準，並決定對應之效力（可能是完全不再進行證據調查及事實認定，或者按個案情節調整待證事實之證明高度），舉例言之：

1. 如果前處分之處分外觀越明顯、規制作用越強烈，對人民權益造成之影響也越大，人民越有可能即時進行救濟。若其不進行救濟，即表示前處分之合法性越明顯，處分之構成要件效力也越大。

2. 同樣的，若前處分經過行政自我審查之救濟程序，並經上級機關維持前處分，一樣可以使法院相信前處分之合法性，其處分構成要件效力當然也越強烈。只有當前處分，從作成時點觀察，是否對特定人民之特定權利構成侵犯不夠明確時，此等「侵害作用不明顯」的「隱性」前處分，才會在新處分接受法院審查時，一併受到全面的審查。實務上常舉之例即為：土地徵收補償處分所依憑之公告現值調整處分，因為在調整土地公告現值處分作成時，土地所有權人還不明瞭將來在徵收補償所可能帶來的不利影響。
3. 另外前、後處分之處分相對人是否同一，當然也會對處分之「構成要件效力」強弱造成影響。若當事人同一者，表示涉案當事人已在前期有表示見解之機會，前處分之確認效力與構成要件效力也越大。

因此如果本案也適用構成要件效力理論來處理其「事實認定」事項，固然在考量到「前、後處分之當事人同一（均為上訴人），且原因事實密切相關，被上訴人作成之前處分，也有經實質調查，並取得上訴人之違章認諾（見原處分卷第 205 頁之承諾書）」等各項因素後，似可承認前處分有較強之構成要件效力。但另一方面，前處分之作成與一般第一次稅捐核課處分類似（見原處分卷第 66 頁及第 67 頁），文書格式簡略，沒有附上詳細之理由說明，且前處分之合法性也沒有經過行政爭訟程序予以再確認（上訴人曾對前處分申請復查，只不過逾越提起復查之法定不變期間而遭駁回），上訴人事後又主張「確有進貨事實，並有對應之銷貨事實」等情，而提出多項證據請求調查。在此情況下，衡量各項有利及不利上訴人之因素後，最多可以考量降低待證事實之證明高度，原判決卻引用構成要件效力理論，對稅捐債權原因事實完全不予調查，亦有違法院之職權調查義務。



二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

本號判決以稅務爭訟實務常見的涉及營業稅、營所稅及未分配盈餘稅的稅基相互承接事件，針對行政處分的構成要件效力，作出極為精闢的闡述，認為構成要件效力並非絕對而屬相對的拘束力，並應視個案情況，決定稽徵機關、法院的職權調查義務範圍。論述從抽象法理論出發並落實於具體個案的觀照，不唯可以反饋行政法總論，也警示構成要件效力不應過度擴張，闕有助於未來個案中納稅義務人的訴訟權保障，特別是稅基相互承接的爭議事件。基於以下兩點，當值得推薦為本年度最佳判決。

1. 釐清構成要件效力並非絕對概念，對應之效力內容應視個案情節有強弱之分

本號判決理由開頭即清楚地定義構成要件效力的內涵，並隨後指明構成要件效力非屬絕對概念，並透過本案事實具體清楚說明，何以不應承認構成要件效力，即本件納稅人 100 年度營所稅核定，對於本案 100 年度未分配盈餘稅的課徵，尚乏事實確定或封鎖職權調查義務之效果。論述脈絡相當清晰，更發人重行省思既有概念的妥當性。

本號判決理由說明所謂構成要件效力，源自於有效的行政處分，其所確定的事實，應為所有國家所尊重，並確定為其後的其他行政處分的前提構成要件事實。在此概念之下，本號判決首先說明須前後處分所涵攝的構成要件事實須同一，作為援引構成要件效力的前提，但本案營所稅與未分配盈餘稅的稅基即有不同，蓋未分配盈餘稅的稅基核算，94 年改採商

會法計算之稅後純益，已有別於營所稅。其次，本號判決又以個案中有特殊情況者，亦可弱化構成要件效力的規範效果，例如前處分決策程序匆促、決策有明顯重大違法、人民沒有即時救濟誘因等等情況。

誠如斯言，如果將構成要件效力過份推而廣之，成為通案式的規範期待的話，其直接的衝擊，乃是行政機關與法院的職權調查權責隨之限縮，形成行政救濟的保護漏洞，特別是如本件涉及不同稅目之間有稅基先後承接的情況，最先發動的營業稅程序與核定，倘若納稅義務人並未認真爭執，隨後衍生的營所稅、未分配盈餘稅，其實質爭訟的權利—「爭執基礎課稅事實的真偽」（本案為上訴人是否有虛列進貨成本四百餘萬元之事實），也隨之消逝，憲法第 16 條的訴訟權保障形同空轉。

2. 本號判決具體化弱化構成要件效力的類型判斷

法學教科書重在將法學理論透過抽象文字進行描述，司法裁判則是觀照千奇百怪個案，當教科書的原則性理論放射到個案時，必然時時發生窒礙難行的法律模糊空間時，此時依照事務法則釐清例外處理方式與案例類型，此誠憲法賦予法官裁判的重責大任。本號判決提出構成要件效力並非絕對而應視情況予以差別待遇的宏大命題時，也進一步負責任地提出幾種弱化構成要件效力的案例類型，來支撐命題的說服力，例如前處分的權益影響效果、前處分的決策程序、前處分是否經過救濟程序確認事實、當事人是否同一等等，均會影響構成要件效力在個案的規範效果。本號判決此舉也開拓了未來在其他案件中，去套用、驗證甚至推廣「構成要件效力並非絕對」，此一命題的機會。



從提出命題、例示案例類型之後，本號判決續而將例示的案例類型套用至本案，以原未分配盈餘稅核課處分理由簡略、復查決定並未實質審理，上訴人嗣後又提出多項事證主張確有進貨事實，認為不應逕自援引構成要件效力理論，而須再盡進一步的職權調查（但更審判決以納稅人應負擔進貨成本的舉證責任且未能就交易細節提出更多佐證，維持原核課與裁罰處分關於虛報進貨的認定），亦是作為個案審判及廢棄下級審時，當盡說理義務的表率。

補充意見：黃俊杰 委員

1. **說明行政處分構成要件效力之限制：**其理論適用以「後處分所依據之法規範基礎，其構成要件之一部或全部，已經前處分透過法律涵攝，確認有該構成要件事實存在」為前提。若作成該後處分所需具備之構成要件事實，不在作成前處分所需具備之構成要件事實中，前處分之事實認定及法律涵攝，對後處分而言，嚴格言之，即無構成要件效力可言。若無構成要件效力理論適用之餘地，必須另為事實認定，無法引用構成要件效力理論，而排除稅捐稽徵機關對原因事實之證明責任，行政法院更有依職權調查事實之義務。
2. **指出構成要件效力理論之具體適用：**構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對性，會視個案情節而有強弱之分。(1) 如果前處分之處分外觀越明顯、規制作用越強烈，對人民權益造成之影響也越大，人民越有可能即時進行救濟。若其不進行救濟，即表示前處分之合法性越明顯，處分之構成要件效力也越大；(2) 若前處分經過行政自我審查之救

濟程序，並經上級機關維持前處分，一樣可以使法院相信前處分之合法性，其處分構成要件效力當然也越強烈。只有當前處分，從作成時點觀察，是否對特定人民之特定權利構成侵犯不夠明確時，此等「侵害作用不明顯」的「隱性」前處分，才會在新處分接受法院審查時，一併受到全面的審查；(3)前、後處分之處分相對人是否同一，當然也會對處分之「構成要件效力」強弱造成影響。若當事人同一者，表示涉案當事人已在前期有表示見解之機會，前處分之確認效力與構成要件效力也越大。

補充意見：陳清秀 委員

本件判決澄清稅法上構成要件效力以及確認效力之適用界限，強調法官依法得獨立認定事實之權責，以保障納稅人權益，具有價值。

「若未分配盈餘數額之計算係適用現行所得稅法第 66 條之 9 第 2 項之規定者，則未分配盈餘數額之事實認定，完全獨立於「課稅所得額或漏稅額」之事實認定，不能謂未分配盈餘數額之計算，是以「課稅所得額或漏稅額」為其構成要件事實，自無構成要件效力理論適用之餘地，必須另為事實認定，無法引用構成要件效力理論，而排除被上訴人對原因事實之證明責任，原審法院更有依職權調查事實之義務。

另外本案中前處分在形成稅捐債權數額規制效力（內含成立稅捐債權之全部原因事實）之過程中，其判斷形成理由中之事實認定及法律認定，或許對後處分有關未分配盈餘數額計算之部分，基於「行政處分確認效力」理論（陳敏著行政法總論 93 年 11 月四版第 448 頁、第 449 頁；吳庚著行政法之理論與實用增訂九版第 379 頁參照），固然得以產生拘束力。不過學理上一向



認為，確認效力與構成要件效力不同，構成要件效力是理論上當然發生，而確認效力之承認則須有法律之特別規定，所得稅法中既無此等特別規定存在，則在本案中亦不能基於確認效力理論，而免除原審法院調查證據認定事實之權責。」

補充意見：盛子龍 委員

1. 本判決嘗試區分行政處分構成要件效力及確認效力，值得肯定。
2. 本判決勇於嘗試提出行政處分構成要件效力相對化之新觀點及判準，對將來實務及理論影響深遠。實務工作者能有此突破性之新思維，令人讚嘆。

補充意見：柯格鐘 委員

本件判決已有關營利事業所得額與未分配盈餘課稅之所得額認定為對象，探討分析稅捐法上有關構成要件效力之行政處分與構成要件事實的拘束力等問題，分析論述可為相關問題進一步討論基礎。

補充意見：范文清 委員

本判決正確認識到，行政處分的構成要件效力，乃以後處分所依據之法規範基礎，其構成要件之一部或全部，已經前處分透過法律涵攝，確認有該構成要件事實存在為前提。因此，倘若作成該後處分所需具備之構成要件事實，不在作成前處分所需具備之構成要件事實中，前處分之事實認定及法律涵攝，對後處分而言，嚴格言之，即無構成要件效力可言。準此詳細說明系爭所得稅法第 66 條之 9 第 2 項的條文演變，並據此論證前處分對於後處分並不足以發生構成要件效力。論理清析細膩，實為佳作！

補充意見：蔡朝安 委員

構成要件效力理論於稅務案件之適用

本案法律爭執在於：當事人在原審法院審理中，對「虛報進貨，虛增營業成本而漏稅」等待證事實多所爭執，並請求原審法院依職權調查證據；惟原審法院竟引用「前處分構成要件效力理論」，認定未分配盈餘之核課應以本稅之課稅處分為依據，而拒卻證據調查並自為事實之認定。

推薦本則判決之理由如下：

1. 本則判決首先闡明，適用構成要件效力理論的前提在於：「若作成該後處分所需具備之構成要件事實，不在作成前處分所需具備之構成要件事實中，前處分之事實認定及法律涵攝，對後處分而言，嚴格言之，即無構成要件效力可言」。
2. 本件前處分（即本稅）之法規範基礎為所得稅法第 24 條，後處分（即未分配盈餘加徵營所稅）之法規範基礎為 66 條之 9 條第 2 項。由於所得稅法第 66 條之 9 曾於 95 年 5 月 30 日經修正，修正前所稱之未分配盈餘為「經稽徵機關核定之課稅所得額」，修正後則為「依商業會計法規定處理之稅後純益」。因此所得稅法第 66 條第 2 項未分配盈餘數額之認定於修法後並非以「課稅所得額或漏稅額」為基礎，即不得引用構成要件效力理論之適用，國稅局對原因事實之仍負證明責任，法院對於後處分之構成要件事實仍有依職權調查之義務。
3. 本判決以清晰詳實的論理說明構成要件效力理論應如何適用，並依修法前後之狀況具體說明本件中前後兩個處分之待證構成要件事實為何，正確適用構成要件效力理論，課以國稅局應負之舉證責任及法院職權調查義務，係以正確詳實說理對於納稅人權利給予具體保護。



三、對判決的未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

本號判決關於構成要件效力之相對性，論述相當清晰、具有開創性並值得贊同，開啟實務界與理論界重行審視構成要件效力理論的契機。如前所述，本件之所以會涉及構成要件效力理論，無非是因為營業稅、營所稅及未分配盈餘稅，三項稅目有著稅基相互承接的關係，申言之，營業稅的稅基，進銷項金額，分別轉入營所稅的營業收入與成本，影響稅前盈餘數，營所稅的稅前盈餘數又會滾入未分配盈餘稅的稅基，稅基相互滾動的結構，營業稅的核定最終也會成為調整、補徵甚至裁罰未分配盈餘稅短納的事實前提。

固然本號判決提出了構成要件效力的相對性命題，為合理解決此類稅基相互滾動案件類型，提出了一個方向。不過，此類案件更深刻的問題，毋寧是同一違章行為透過不同稅目的重複處罰效果，假設企業短漏報銷項（匿報收入）或虛報進項（取具不實發票），經稽徵機關查獲補徵營業稅額之後，連帶後續的營所稅、未分配盈餘稅都會加徵並裁罰，若認為漏報銷項或虛報進項為「自然的一行為」的話，營業稅裁罰之外，另按所得稅法又裁處營所稅、未分配盈餘稅漏稅罰鍰，是否構成重複處罰？雖行政法院判決歷來均採否定見解，然值得行政法院未來從營業權保障及比例原則角度，再行檢視並思考。

最高行政法院105年度 判字第586號判決

規避稅負之認定

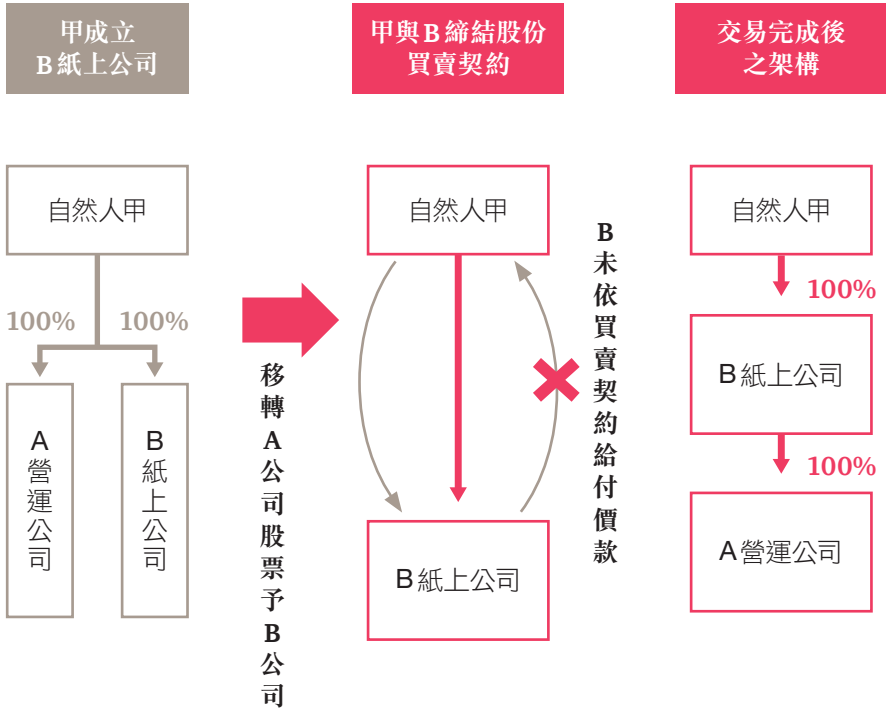
事實摘要

上訴人甲君於民國 93 年 9 月 7 日將其所持有之 A 公司股票，移轉予其成立之 B 公司（紙上公司），共計 1,125,000 股。甲君雖與 B 公司間訂定買賣契約，然甲君移轉 A 公司股票予 B 公司後，未再向 B 公司收取股票價款。

對此，財政部北區國稅局認定甲君將 A 公司股票贈與予 B 公司，然未依規定辦理贈與稅申報，審理違章成立，核定 93 年度贈與總額 33,750,000 元，應納稅額 9,470,000 元，並按所漏稅額 9,470,000 元處以 1 倍之罰鍰計 9,470,000 元。

上訴人甲君則認為，其與 B 公司間，確就 A 公司股票成立買賣契約，當非贈與；退而言，縱認定是稅捐規避，亦是規避「因 A 公司分配盈餘、歸屬於甲君之營利所得後，所對應之綜合所得稅負」，並非規避贈與稅。

上訴人甲君提起復查，經追減罰鍰 4,735,000 元，其餘復查駁回後，甲君仍



一、判決要旨

主筆委員：柯格鐘 委員

1. 在實務操作上，「稅法附從性」實為原則，只有在某些特定情形下，因為有超越民商法之特別考量，基於實證法之規定或其規範意旨之解釋，才有「稅法獨立性」觀點之適用。其中「稅捐規避」正是導致適用稅法獨立性之重要因素。又「稅捐規避」與否之判斷，是取決於被認為遭迴避之稅捐債務，其稅捐債務成立規範之解釋。因此正如在民、商法上對「脫法行為」之認知，認其屬法律解釋議題一般，稅捐規避就是稅捐法上之「脫法行為」，其判斷屬特定稅捐法規範之解釋議題。
2. 至於被認定為「稅捐規避」後，其對應之法律效果，參酌稅捐稽徵法第12條之1第3項及第6項之規定（即「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避」與「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第2項或第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整」），及德國租稅通則第42條規定（第1項為「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避。各別稅法設有防堵租稅規避之規定者，於其構成要件實現時，依該規定定法律效果。在其他情形，有第2項規定所稱之濫用時，依與經濟事件相當之法律形成，成立租稅請求權」；第2項為「選擇不相當之法律形成，致租稅義務人或第三人，相較於相當之法律形成，獲有法律未預見之租稅利益時，存在濫用。租稅義務人能證明所選擇之形成，具有在整體關聯上為重大之租稅外理由者，不適用之」，引自陳敏之譯著），



應分以下二種情形：若被規避之各別稅捐法設有防堵規範時，依防堵規範定其法律效果。若無防堵規範時，要依交易常規，按與經濟目的相當之稅法規範，定其稅上法律效果。在此應特別指明，稅捐規避之法律效果，始終是著眼在稅法之觀點，而不影響民商法之定性。換言之，並不會因為稅捐規避理論之適用，導致私法定性之改變，此點必須特別予以強調。

3. 在上開稅捐規避法理基礎下，本稅爭議部分，應認本案上訴為無理由，爰說明如下：(1) 針對「上訴人於 93 年 9 月 7 日移轉系爭股票予 OO 公司」之原因關係認定，即使上訴人主張「在民事法上為買賣，因此在稅捐法制上，除了發生證券交易稅外，只有免稅之證券交易所產生，在所得稅法上或遺產及贈與稅法上，不生稅捐債務成立之法律效果」。但由於該民事法上之股票買賣行為，不僅在約定價金之相當性及合理性，沒有適當之判斷，且在移轉股票逾 6 年後，仍無價金實際交付及催討行為，且 OO 公司又為其所實質控制，顯難認定「上訴人有透過買賣契約終局放棄錦明公司股票，換取對應買賣價金之經濟目的」，故該買賣契約在稅法上應被評價為「不具實質經濟目的」之私法濫用行為。(2) 然而單有「不符經濟目的、濫用私法契約形式」之法律行為，尚不足以遽行論斷該法律行為符合「稅捐規避」之定義，而需進一步探究，此等私法濫用之法律行為是出於何等之稅捐規避意圖。換言之，必須具體認定本案上訴人打算規避之稅負為何？是「因贈與事實所生之贈與稅」，還是「因為 XX 公司配股所生之所得稅」，此即為本案之核心爭點。對此核心爭點，上訴人所提出、最具論駁必要性之主張則為「依常態性之經驗法則，其不可能對自身所能完全掌控之 OO 公司為贈與」，然而上訴人與 OO 公司在法律上為二個獨立之權利主

體，OO公司可以是上訴人調控財富資金之中繼站，並在未來移轉予其他第三人，故其仍有將財富資金無償贈與予OO公司之可能性及必要性，從而上訴人以上之論點自非可採。再者93年間上訴人無償移轉系爭股票時，並無證據顯示，XX公司預計將於當年度發放股利，固然稅捐規避行為所欲規避之稅捐，在為規避行為當時，多未實際發生，而稅捐規避行為之成立要件，也未要求「被規避之稅捐實際已發生」，但仍以行為人對該稅捐發生之高度蓋然性有所認識或預見為必要，而此預見可能性要有證據為憑。本案上訴人對贈與稅存在之認識及預見可能，客觀上清楚明確。是以從行為與結果間因果關係之「認識及預見」而言，本案中規避贈與稅意圖之認定，顯然較規避所得稅意圖之認定為容易且合理。

4. 故在考量上述法制及實證背景後，本院認為：A.當被上訴人對系爭股票移轉行為論以贈與，而核定課徵贈與稅時，上訴人即使堅持「該移轉行為在民事法上及稅法上均應被評價為買賣」，而與被上訴人為爭議，爭議當時也應立即一併為「預備性」主張，說明「即使該移轉行為在稅法上之買賣定性不被接受，其被規避之稅捐也不是贈與稅，而是所得稅」之自身認知。B.但案件之實際發展經過卻是，上訴人對贈與稅之課徵保持3年期以上之沈默，等到所得稅核課期間將屆至之時，方提出「所得稅規避」之主張，提出時間太晚，且不能合理說明利息所得規避行為與結果間「因果機轉」。即使事後客觀呈現上訴人在後來年度所得稅有減輕之結果，也應認上訴人對該等所得稅短徵之結果，純屬「後見之明」，而無法認定「上訴人在移轉股票行為之始，即已認識及預見到規避所得稅之結果」。C.反而是上訴人規避贈與稅之意圖，在本案爭議發展過程中清楚可見，原判決認定其應對系爭股票移轉行為繳納贈與稅，自屬正確。



5. 在上開稅捐規避法理基礎下，裁罰爭議部分，亦應認本案上訴為無理由。因為上訴人規避的稅負既然是贈與稅，而其在調查時仍一再爭執，並在評估「無稅捐規避」論點可能不被接受之情況下，先長期對被上訴人所為之規避稅種保持沈默，事後才在所得稅核課期已屆或將屆之情況下，改口主張規避所得稅，在逃避贈與稅之意圖下，始終未盡其應盡之誠實申報義務，實具主觀歸責事由，又別無值得減輕裁罰之特別事由，被上訴人依法律規定及機關內部裁量基準，按其所漏稅額處以 0.5 倍之罰鍰，亦無違法。

二、推薦理由

主筆委員：柯格鐘 委員

本判決對於稅法獨立性與從屬性的判斷，有著非常精彩的論述，釐清稅捐規避行為在稅捐法與民事法的效果，並對於稅捐規避行為是否應給予裁罰，進行相當具有說服力的論述，可為其他判決參考。

補充意見：盛子龍 委員

本判決雖是判決納稅人敗訴，但針對租稅規避及處罰等要件之適用，在法理上有非常具體精彩之論述。且不僅是在舉證責任上作形式論證，而是本於經驗法則作出細膩之觀察與判斷，說理詳盡更是令人折服。也充分證明不是一味倒向納稅人之判決才是好判決。

補充意見：范文清 委員

稅法對於私法的承接與調整，是不易處理的問題。本判決正確的指出，稅法的附從性固然是原則，然而租稅規避正是必須強調稅法獨立性的重要因素之一。論理精彩。

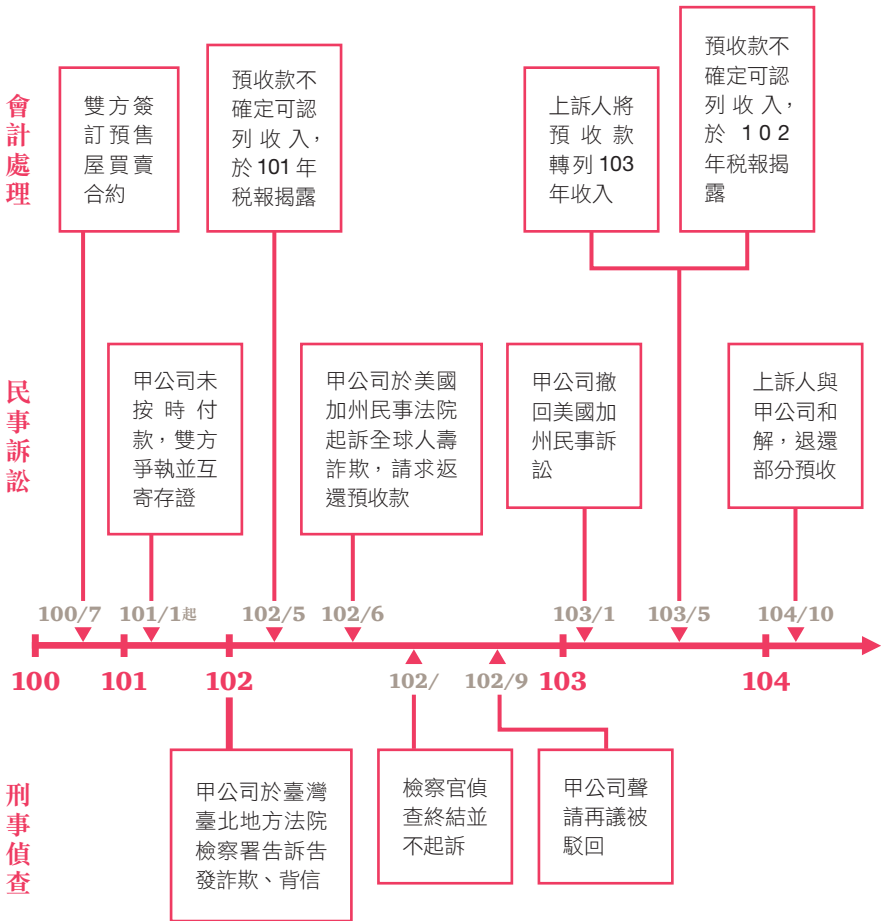
最高行政法院105年度 判字第630號判決

權責發生制之所得時間歸屬判準

事實摘要

訴外人甲股份有限公司於 100 年與上訴人簽訂預售屋買賣契約書，並先後繳交新台幣 100,000,000 元（含稅）預付款。然而，甲公司未按契約書約定時程支付 101 年後工程款。上訴人雖然曾發函催告支付價款，甲公司卻以該公司被詐欺為理由，主張契約無效並請求返還已支付價款。甲公司先後向臺北地方法院檢察署提起告訴及告發，也向美國加州洛杉磯高等法院提起民事訴訟，請求上訴人返還已繳納之預付款。但甲公司於 103 年 1 月 27 日主動撤回美國民事訴訟案件。上訴人以甲公司對是否返還預付款未再行爭執為由，於 103 年度沒入該筆預收款作為違約金。

對於系爭預收款，稅捐稽徵機關認為於 101 年上訴人寄發存證信函主張解約時，對上訴人而言即屬「已確定」收入。上訴人則爭執，101 年間雙方互寄存證信函對此事尚有爭執，且後續經刑事案件告訴告發、美國加州民事訴訟，本件紛爭應至 103 年始告確定。因此不應將系爭預收款於 101 年度轉列違約金收入。上訴人循序提起行政救濟，乃提起本件上訴。



一、判決要旨

主筆委員：范文清 委員

本案爭執重心實應置於「收入是否『已實現』」。而「已實現」之判斷，無論是「現實終局取得」，抑或是「在法律上取得給付請求權（且有收現可能）」，都必須重視其「終局性」與「確定性」。因此上訴人在 101 年 11 月 7 日以前，雖然陸續取得甲公司給付之買賣定金，但因該買賣定金在法律上還不歸上訴人「終局」所有，因此不能列為上訴人之所得。等到上訴人依法解約並沒入定金時，該筆定金轉為違約金，此時依上訴人之主觀認知，該筆違約金「在法律上」應歸其「終局」保有，但這也只是上訴人方對法律上權利歸屬之主觀認知，是否符合「確定性」之要件，即有探究之必要，此即本案爭議之核心焦點。

但在此需注意，「(客觀)確定」與否，基本上是一個「光譜式」之概念，有程度高低之問題，因此一筆社會資源是否「終局確定」取得，而應被列為「債權收入」，抑或是「雖終局但尚未確定」取得，而應被列為「或有債權」，在本案中即是一個有待釐清之重要法律爭點。對此法律爭點之處理，在沒有財稅差異之情況下，其抽象標準，自然要以財務會計準則之規定為依據。而在具體涵攝過程中，固應由編制財務報表之企業自為判斷決定，但需受到簽證會計師之查核。而經簽證查核後之財務報表記載內容，原則上即是核課企業營利事業所得稅之事實基礎。



如果上訴人沒入定金之合法性一事，在民事法上受到甲公司之挑戰，並且以民、刑事訴訟手段為爭議者，上訴人是否得以終局「確定」保有該筆款項，即有疑義。而且甲公司爭執越激烈，爭訟結果越難預測者，「確定」之蓋然性即越低，在光譜上越有可能被認為「或有債權」，而非「債權收入」，此等「定性」之判準，勢必要參酌財務會計準則之相關規定。而「損失」之事後認列，基本上是以「認列債權收入當時，確信債權未來得以實現」為前提，事後方因始料未及之事由，債權無法實現，而認列「損失」（此等損失以「呆帳」損失為核心，而在稅捐法制上，呆帳損失之認列，復有財稅差異）。因此不能用「事後可以認列損失」為由，來正當性「事前不問終局保有之確定性，即可認列為收入」等主張。又有關「甲公司為前開買賣房地爭議向第三人提起刑事詐欺告訴」一事，如其告訴原因出於「甲公司與上訴人間就上訴人得否沒入違約金，發生法律爭議，而透過刑事告訴來強化自身之法律立場」，即應納入判斷「違約金是否可以為上訴人終局『確定』保有」之斟酌因素，而非與本案爭點勝負判斷無涉之事項。

此外財政部 94 年令釋之規範事項，抽象來說，實與本案相同，亦係針對「特定經濟資源是否可為特定稅捐主體『確定』終局保有」一事作出例示，雖然其解釋對象為「資產管理公司取得金融機構之不良債權，其利息收入之實現認列」，但隱藏在該令釋背後之一般化法理，亦可適用於本案，原判決逕以「案例事實不同」為由，而謂本案無該令釋類推適用之餘地，顯然忽略了「平等原則」之適用（不同之案例事實是否應受相同之規範評價，應該評價規範本身之規範意旨出發，而探究該等不同案例事實之實證特徵，從評價規範之規範意旨角度言之，是否應為相同之規範處遇，因此平等原則所指之「平等」，乃是指「規範上之平等」）。

二、推薦理由

主筆委員：范文清 委員

1. 本判決首先釐清「權責發生制」之相關概念。詳細說明「權責發生制」係以「收入」之認列為核心，倘若「特定經濟資源」符合「已實現」及「已賺得」二要件者，應認為該企業之所得。其並詳細論列並且就進一步說明「已實現」及「已賺得」之意義。前者包括「對經濟資源之終局性占有支配」及「在法律上取得給付請求權」在其中。至於後者則意指該筆「已實現」之經濟資源，其對應之成本費用已支付或已耗用。
2. 本判決釐清上開基礎觀念後，分別論列本件是否有「收入已實現」或「收入已賺得」之情形。並進一步確定，本案爭執重心應置於「收入是否『已實現』」。在此，特別值得觀注者為，本判決特別強調「已實現」之判斷，無論是「現實終局取得」，抑或是「在法律上取得給付請求權（且有收現可能）」，都必須重視其「終局性」與「確定性」，對於「收入已實現」之概念再提出具體之判斷標準。更進一步，本判決針對「確定性」的概念，分別從「法規範之決定」、「事實認定基礎」、「適用相同法規範但涵攝結果發生差異」等方面加以詳細論述。並以此作為本案判決的論斷理由。在論斷的過程中，本判決不僅只作甚為詳細的法律論證，同時也從會計原理出發判斷系爭預付款是否「已實現」。質言之，本判決同時融合法律與會計的論證，是極值注目之處。
3. 此外，稅捐稽徵機關拒絕將一個類似（但不完全相同）事件之函釋適用於本件。本判決則指出，系爭函釋「釋雖然其解釋對象為『資產管理公司取得金融機構之不良債權，其利息收入之實現認列』，但隱藏在該令釋背



後之一般化法理，亦可適用於本案」。倘若僅僅以「案例事實不同」為由，而謂本案無該令釋類推適用之餘地，顯然忽略了平等原則之「等者等之不等者不等之」之要求。

4. 歸納以言，本件判決「權責發生制」這個作為爭點，不僅從法律的角度詳加論述，同時也從財稅會計的觀點仔細推敲。論證之深度與廣度，以及論理之清析，都值得肯定。本件判決並強調平等原則在解釋函令中的適用。總結來看，本件判決是一件值得高度肯定的判決。

補充意見：陳明進 委員

營利事業年度課稅所得之決定，應先依據財務會計記帳之結果，若稅法有不同於會計準則之規定，再作帳外之財稅差異調整，始符合營利事業以權責基礎核課所得稅之原理。本件對於尚有爭議之解約金，稅法能否據以先認定所得已實現，而事後若有退還再予以扣減退還年度之所得，應回歸稅法是否有明定之規定可讓稽徵機關據以核課。本件判決指出：「對此法律爭點之處理，在沒有財稅差異之情況下，其抽象標準，自然要以財務會計準則之規定為依據。而在具體涵攝過程中，固應由編制財務報表之企業自為判斷決定，但需受到簽證會計師之查核。而經簽證查核後之財務報表記載內容，原則上即是核課企業營利事業所得稅之事實基礎。」本判決能釐清財務會計與稅法在決定營利事業所得稅之適用關係，符合租稅法定主義之精神，值得肯定。且本件既屬徵納雙方對於尚有爭議之解約金的課稅所得實現年度歸屬之見解歧異，在營利事業已於其營利事業所得稅會計師簽證報告中揭露此項事實，縱使稽徵機關予以調整補稅，亦不宜課以有故意或過失短漏報所得之責。

補充意見：盛子龍 委員

本案係針對權責發生制下所得時間歸屬之判準，是實務上難得一見對稅法與會計之聯結有精彩論述之判決。

補充意見：黃士洲 委員

違約金爭訟，其收入實現時點，應尊重會計師意見，而非假設納稅義務人應先進行不利於己的申報，之後再申請退稅。

三、對判決的未來期許

主筆委員：范文清 委員

由於營利事業在財務上主要係受會計準則之規範，稅務上則受稅法之規範，我國在法規範上亦有財稅不同調之財稅差異，因此實務判決似常有顧此失彼之缺。期望未來實務判決能夠在廣度上——亦即能如本判決一般，盡可能同時從「財稅觀念」及「法律觀念」角度思考，作成完美之判斷。

2017臺灣年度 優良稅法判決



臺灣桃園地方法院 104 年度 簡更字第 6 號判決

事實摘要

原告之配偶於 97 年度捐贈其個人著作書籍合計 3,252 本，以該等書籍之定價計算之捐贈收據金額 851,020 元，列報當年度綜合所得稅結算申報之捐贈扣除額 717,867 元。稽徵機關認應以成本價 212,720 元認列捐贈扣除額，而認原告以定價計算之捐贈收據金額 851,020 元，列報捐贈扣除額 717,867 元，涉有墊高捐贈財產價值之情事，虛列捐贈扣除額 505,147 元（717,867 元扣除 212,720 元），遂認定違章成立，除補徵應納稅額 132,850 元外，並按所漏稅額 122,315 元處以一倍之罰鍰計 122,315 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

一、判決要旨

主筆委員：陳明進 委員

1. 關於命補本稅（即關於捐贈扣除額之認定）部分：

在現行法仍未禁止以實物捐贈作為列舉扣除額之前提下，基於租稅法律主義原則，更為落實量能課稅原則，如釋字第 705 號解釋理由書第一段前段所示：「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，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之」，從而如



稅捐機關欲訂定如何計算之裁量準則，至少當須先有法律具體明確授權。於此之前，仍應依量能課稅原則，程序上仍應堅守核實課稅原則，要求行政機關負舉證責任。

按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 1 目之 1 規定之主要目的，在於納稅義務人所為之捐贈或對政府之捐獻，乃有助益於社會及政府機關之行為，並可達成扶助相關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。因此，納稅義務人之捐贈得否自當年度個人綜合所得總額中扣除，應由稅捐稽徵機關本於上開立法意旨，核實認定，非得任意扣除。次按「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。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。…」為稅捐稽徵法第 12 條之 1 所規定，是以有關捐贈扣除額之認定，尚非以形式外觀為斷，而應以實質上之經濟事實為準」（參照台中高等行政法院 101 年度簡字第 39 號行政訴訟判決）。是以，被告所略稱：參考現行營利事業之捐贈金額，係以成本認定為原則，又為使非現金捐贈與現金捐贈享有無差別之租稅待遇，並為避免捐贈物實際取得成本與其現金價值兩者間差額課徵所得稅而扭曲稅負，或不課徵所得稅卻享有租稅利益之流弊，目前財政部相關解釋函令對於非現金捐贈列報扣除金額，係以捐贈物之實際取得成本作為列報捐贈之客觀價值，以兼顧租稅公平及防杜規避；惟就部分流通性不高或具稀少獨特、專業之捐贈物，考量其取得時之市價無法客觀認定、變動較大或鼓勵文化資產捐贈之特殊性質，始例外於法令中明文規定以捐贈物之現金價值作為列報捐贈之客觀價值等節，本院認為尚屬合理，且亦與相關法規之立法目的並無不合，故應屬可採。

本案原告配偶所捐贈者（實物），為其自行著作之音樂教學書籍。按音樂教學書籍，應屬一般市場所普遍流通，非屬特別法所規範之文物、古蹟，亦不具取得時之市價無法客觀認定、變動較大或鼓勵文化資產捐贈之特殊性。據此，被告認為本案書籍實物捐贈價格，應以「實際取得成本」為準，當屬有理。

2. 關於罰鍰部分：

所得稅法與相關法規就「捐贈實物」之價格究應如何認定、計算，至今[行為時]確實仍無法規明文，稅捐稽徵實務上對於「捐贈實物」之列舉扣除額價值如何認定，亦多有探討與質疑（甚至關於捐贈土地之列舉扣除額價值如何認定，財政部之函釋尚經大法官釋字第 705 號認定違憲在案），是自難苛責納稅義務人之一般民眾應知悉須依捐贈實物之「成本價」來計算、列報。況就原告（及配偶）之主觀認知而言，原告配偶捐贈之系爭書籍採取市價計算捐贈金額，實係考量個人專業智慧創作所投注之心力，其主張絕無虛報捐贈價值之意思等語，誠屬人之常情，亦屬可信。從而，原告未依「成本價」申報而依「定價」申報，難認有何故意或過失。

受贈之學會固然先後開立兩張捐贈收據，一紙以定價為據之「市價」，另紙則為定價之五折，即原告配偶自認之「成本價」，且該學會雖於嗣後聲明將以市價計價之捐贈收據作廢，有該學會 99 年 4 月 28 日函及 98 年 5 月 31 日函等在卷可參，惟查，該兩份函文均未以原告或原告配偶為收件者，而係發文給被告機關及相關國稅局，其主旨亦係向被告機關聲明以定價計價之收據無效，則就該學會前開兩份函文以觀，其性質像是向被告機關表態自己沒有責任，並無向原告配偶通知之意。從而，原告表示先前並未知悉有該兩紙函文，係到法院訴訟中閱卷始知有上開文件等語，當屬可信。則本院認為該學會單方出具之上開函文，尚難作為認定本案原告具有故意或過失之具體證明。



按行政法規之目的，本非以處罰為目的，行政裁罰乃為達行政目的之最後手段；關於原告所捐贈書籍（實物）之價值究應如何計算，在目前法規尚無明文之情形下，本案原告既然已據實提出詳載其捐贈書籍數量及定價金額之捐贈證明，則被告機關於稽查時，一看即可輕易算出該金額係以定價計算（總金額除以書籍數量，即可得知每本之金額為定價），是足認其確實毫無隱瞞之意，尚無故意或過失可言。故被告逕對原告處以罰鍰，容有未合。

二、推薦理由

主筆委員：陳明進 教授

本件判決先從租稅法定主義論述稅捐機關欲訂定如何計算捐贈金額認定之裁量準則，至少當須先有法律具體明確授權。於此之前，仍應依量能課稅原則，程序上仍應堅守核實課稅原則，要求行政機關負舉證責任。

次依稅捐稽徵法第12條之1規定，有關捐贈扣除額之認定，非以形式外觀為斷，而應以實質上之經濟事實為準。財政部相關解釋函令對於非現金捐贈列報扣除金額，係以捐贈物之實際取得成本作為列報捐贈之客觀價值，以兼顧租稅公平及防杜規避，尚屬合理，且亦與相關法規之立法目的並無不合，故應屬可採。本件係原告以配偶著作書籍捐贈之捐贈扣除金額認定爭議，本判決能釐清「原告所捐贈者為『書籍』本身，而非書籍所表彰之著作財產權，故於認定其捐贈價值時，仍應著重於書籍本身之『有形』財產價值（即原告之實際取得成本），而非『無形』之財產價值」，故支持稽徵機關所認定應以捐贈者取得書籍之成本核認捐贈扣除金額。此一見解應有未來稽徵實務之參考價值。

本判決進一步釐清補稅與罰鍰之處分，在稅法適用及課以納稅義務人故意過失責任程度有別。原告（及配偶）之主觀認知而言，原告配偶捐贈之系爭書籍採取市價計算捐贈金額，實係考量個人專業智慧創作所投注之心力，其主張絕無虛報捐贈價值之意思等語，誠屬人之常情，難認有何故意或過失。且受贈機構之學會雖於嗣後聲明將以市價計價之捐贈收據作廢，惟該函文均係發文給被告機關及相關國稅局，未以原告或原告配偶為收件者，尚難作為認定本案原告具有故意或過失之具體證明。最後，本判決闡釋行政法規之目的，本非以處罰為目的，行政裁罰乃為達行政目的之最後手段。本案原告既然已據實提出詳載其捐贈書籍數量及定價金額之捐贈證明，則被告機關於稽查時，一看即可輕易算出該金額係以定價計算（總金額除以書籍數量，即可得知每本之金額為定價），是足認其確實毫無隱瞞之意，尚無故意或過失可言。故撤銷被告對原告處以罰鍰之處分。本判決兼顧稅法適用之租稅公平原則與保障人民基本權益之精神，值得讚許。

補充意見：李顯峰 委員

本案訴訟標的金額雖然相對不高（應納稅額 132,850 元，並處以罰鍰計 122,315 元），依據所得稅法第 14 條第 2 項規定，指出捐贈如係實物者，其扣除額度應相當於該捐贈物品之現金價值，使實物捐贈與現金捐贈之扣除額度無差別之租稅待遇。並且依行政罰法第 7 條第 1 項「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰」。本案之判決澄清如何認定書籍之捐贈價值，本案原告所捐贈者為「書籍」本身，而非書籍所表彰之著作財產權，故於認定其捐贈價值時，仍應著重於書籍本身之「有形」財產價值即原告之實際取得成本），而非「無形」之財產價值。另，查明本案原告確實毫無隱瞞之意，無故意或過失可言，撤銷關於罰鍰之處分。



補充意見：柯格鐘 委員

本件對於所得稅法中一個重要議題，亦即實務捐贈物的估價做了非常詳細的討論，並在參考司法院大法官釋字第 705 號解釋基礎下，對於實物捐贈究竟應該以成本或市價為基準作區分，可以為其他箱累此判決參考的基礎。

三、對判決的未來期許

主筆委員：陳明進 委員

綜合所得稅申報是大量之案件，且絕大多數納稅義務人並無稅務之專業，其應注意之程度應以一般民眾之標準衡酌，減少對人民過苛要求注意程度之處罰，始符合行政法規之目的。對於納稅義務人已經於申報書記載申報依據，縱使適用法令錯誤致有短漏報，因稽徵機關有足夠資訊可據以調整補稅，可認定納稅義務人尚無故意或過失。但若稽徵機關已可輕易掌握之資訊，縱使納稅義務人因沿用以往資訊申報而漏未申報，或發生人之常情之疏漏，若可判斷納稅義務人應無隱匿之動機，亦應可認定納稅義務人尚無故意或過失。

臺灣桃園地方法院104年度 簡字第115號判決

事實摘要

原告於 100 年 10 月至 102 年 2 月間銷售貨物，未依規定開立統一發票，漏報銷售額合計 2,466,989 元，經財政部中區國稅局查獲，通報被告核定補徵營業稅額 123,349 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 條第 1 項前段規定，則依從重按實際所漏稅額 123,349 元處以 1.5 倍罰鍰，計 185,023 元。原告原意係對兩者處分均不服，申請復查，經被告認為原告僅就補稅處分復查，惟補稅處分已逾法定複查期間而以程序不合法駁回。經原告提起訴願，仍經財政部以 104 年 5 月 13 日台財訴字第 00000000000 號訴願決定認定複查駁回合法而駁回訴願，原告不服，遂提起本件行政訴訟。

一、判決要旨

主筆委員：范文清 委員

本院以為，行政訴訟涉告都專業性，此所以行政訴訟法會明定以強制律師代理為原則之理，而稅務訴訟更是行政訴訟中的專業案件訴訟，如非有學有專精之法律人，或曾有因稅務涉訟經驗之非法律人，實難窺其堂奧，以原告對於法律專業知識之欠缺，又無相關稅務訴訟經驗者，其誤認兩處分為一新處分，所以會於回覆被告函詢時僅指明其中補稅處分之情（其不欲被加重處罰，



自然選擇前者)。原告以公司實際經營業者而言，不能謂其不法律，是其上述誤認法令上雖難認有理，但容認其對此有所過失，當無不合法情理（行政罰法第八條意旨參照）。是原告之本意是要爭執不應補稅、更不應加重（實為罰鍰處分），如被告基於保障納稅義務人之立場，參酌稅捐稽徵法第11條之7：「稅捐稽徵機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅義務人問題」之立法意旨，設身處地盡稅捐及訴訟照料義務，自然不會僅以形式上原告回函選擇早已逾申訴期間的補稅處分，即置其罰鍰處分亦有申訴之意於不顧。簡言之，如原告得知本案除補稅外，尚有出於故意過失逃漏稅捐之處罰，兩者乃不同處分，並非延續補稅處分的加重處分，豈有不一併申請複查之理？是解釋上原告之真意為兩處分均有不服，當屬符合原告真意，亦符社會常情情感之解釋。

稅捐訴訟實務往往將行為人有「違反行政法上義務之行為」即據以推論出該行為係出於「故意或過失」的構成要件與證據法則上的混同謬誤。殊不論本件原告是否確有違反逃漏營業稅之事實，即使原告因為已逾複查期間而不能就此訴願及訴訟，惟亦不代表原告就此有應處罰鍰處分的故意或過失，此尚屬兩事。

綜上所述，被告未向原告告知補稅與罰鍰為兩個不同的處分，任令原告因對此有所誤認，選擇早已逾申訴期間的補稅處分，而置尚在申訴期間內的罰鍰處分而不予一併審查，導致原告只能獲致一個形式上複查不合法的駁回處分，卻坐失罰鍰處分未一併審查，而終亦逾期無從審查之不利益處境。固然原告之誤認有所過失，但實不應使其擔負連開啟訴訟之門都不准的鉅大不利益。尤其這還導源於被告收到申請複查書時，不即為一併審查，反係行文原告，在未充分告知原告上述差別及法律效果之前提下，任令原告基於錯誤認

識的，至少專業稅務人員均能明顯辨識有明顯錯誤的「決定」，竟仍將錯就錯的只從形式上逾期而不合法駁回。本院為保障人民訴訟權之實質實現，寧採符合原告真意，且有利原告人民之態度，認定此處申請複查，係同時針對兩者處分，是關於罰鍰處分，被告並無於複查決並一中併審查，即有違法。

二、推薦理由

主筆委員：范文清 委員

由於租稅事項乃至於稅務訴訟皆具有高度的專業性，一般人民不具備此種專業知識，往往不清楚法令救濟程序，從未必能清楚區辯其中的課稅行政處分為何，亦不知及時對之提起救濟。本判決注意及此，指出依據稅捐稽徵法第 11 條之 7 之規定，稅捐稽徵機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅義務人問題。也就是說，本判決認定，稅捐稽徵機關負有對納稅義務人盡稅捐及訴訟照料義務。不但應對納稅義務人有利不利之事項一體注意（行政程序法第 36 條參照），更應積極對納稅義務人提供協助。若是加以提醒或探究當事人真意，也不致於發生納稅義務人僅對部分核課處分提出救濟的情況。更不要說，稅捐稽徵機關不能反而趁納稅義務人不知如何才是適當的聲明不服，即指稱其有應處罰之主觀故意或過失。論理貼近人民實際生活，具有創見，誠值肯定。

補充意見：陳清秀 委員

本件涉及人民不諳法令救濟程序而不知提出申請事項，行政機關未予以輔導，導致遲誤期間應如何救濟之問題。如參考德國租稅通則之照顧保護義務規定，本件判決具有創見。



被告未向原告告知補稅與罰鍰為兩個不同的處分，任令原告因對此有所誤認，選擇早已逾申訴期間的補稅處分，而置尚在申訴期間內的罰鍰處分而不予一併審查，導致原告只能獲致一個形式上複查不合法的駁回處分，卻坐失罰鍰處分未一併審查，而終亦逾期無從審查之不利益處境。固然原告之誤認有所過失，但實不應使其擔負連開啟訴訟之門都不准的鉅大不利益。尤其這還導源於被告收到申請複查書時，不即為一併審查，反係行文原告，在未充分告知原告上述差別及法律效果之前提下，任令原告基於錯誤認識的，至少專業稅務人員均能明顯辨識有明顯錯誤的「決定」，竟仍將錯就錯的只從形式上逾期而不合法駁回。本院為保障人民訴訟權之實質實現，寧採符合原告真意，且有利原告人民之態度，認定此處申請複查，係同時針對兩者處分，是關於罰鍰處分，被告並無於複查決並中一併審查，即有違法。

三、對判決的未來期許

主筆委員：范文清 委員

在本件判決作成後，立法院制定通過納稅者權益保障法。依據該法第 10 條：「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。」以及第 11 條第 1 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」準此，稅捐稽徵機關對納稅義務人的照顧義務有更加清楚明確的面貌。寄望本法生效後，稅捐稽徵機關與行政法院在未來的類似案件能參採此等立法意旨，應該對課稅效率有所助益。

最高行政法院105年度 判字第278號判決

事實摘要

緣被上訴人依據查得資料，認為上訴人利用其母名義，於民國 100 年 6 月 22 日完成移轉登記，取得坐落門牌號碼新北市○○區○○路 000 巷 00 ○ 0 號 4 樓房屋及坐落土地（下合稱系爭房地），旋於同年 8 月 3 日訂定買賣契約出售，銷售價格新臺幣（下同）10,600,000 元，未依規定於訂約之次日起 30 日內申報，並繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅）。遂按銷售價格依適用稅率 15%（銷售價格 10,600,000 元×稅率 15%），核定應徵特銷稅 1,590,000 元，並按所漏稅額 1,590,000 元處以 2.5 倍之罰鍰計 3,975,000 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。

一、判決要旨

主筆委員：陳清秀 委員

行政罰法第 18 條第 1 項規定：「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。」其立法理由載明「第一項規定裁處罰鍰時應審酌之因素，以求處罰允當。」；司法院釋字第 641 號解釋亦明示「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」之意旨。且特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項係規定「按所漏稅額處 3 倍以下罰鍰」，並非採劃一之處罰方式。準此，稅捐稽徵機關於適用特種貨物及勞務稅條例第 22 條第 2 項規定裁處罰鍰時，自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等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。」

「特種貨物及勞務稅條例之立法目的，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，即不宜依前揭裁罰倍數參考表，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，已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。」

二、推薦理由

主筆委員：陳清秀 委員

1. 本件判決對於違反稅法規定之處罰，要求應符合責任與處罰相當性原則，以落實釋字第 641 號解釋：「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」之意旨，值得肯定。
2. 本件判決關於特種貨物及勞務稅條例事件，認為本案利用他人名義進行稅捐規避行為，固應補稅。但因其交易所得利益低於應納稅額，故「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。」因此認為有酌量減輕處罰之理由，不應單純按照裁罰基準規定之倍數處罰。可謂行政處罰額度之裁量決定，也應注意「情理法兼顧」，實屬難能可貴之判決，值得推薦。



補充意見：柯格鐘 委員

本件針對稅捐稽徵機關適用裁罰標準，因任對於個案中之納稅義務人的裁罰過重，而依照比例原則給予減罰的判決，充分表現出司法權對於行政權的在裁罰形成空間中，亦應該斟酌法治國原則的意旨，可為其他相類似稅捐爭訟事件的參考。

補充意見：許祺昌 委員

1. 本篇判決將行政罰法第 18 條第 1 項之總則性規定，具體落實於特種貨物及勞務稅條例之違章個案，指出對於違反該條例之違章個案，除補徵稅款外，**裁處罰鍰金額不應超過其短期買賣所得價差盈餘（所得利益）**，否則即有處罰過苛之虞。
2. 另亦指出，稽徵機關作成裁罰處分，應就個案情節輕重為具體裁量，如所課徵之特銷稅，已超過其短期買賣所得價差盈餘，即不宜再依裁罰倍數參考表，採取劃一之處罰方式，否則，於個案更將造成責罰顯不相當，致不當侵害人民財產權。**對於目前行政機關多直接按裁罰倍數參考表，為劃一性之處罰，卻未就具體個案行使裁量權，可能有裁量怠惰之違法，具有指正之作用。**

臺北高等行政法院104年度 訴字第1102號判決

稅捐核課期間不得適用或類推適用民法有關時效中斷
或未完成之規定

事實摘要

原告之母於民國（下同）93年9月6日死亡，其母生前於62年間買賣取得臺北市○○區○○路○○段○○號房屋及其坐落基地（下稱系爭房地），於85年間以買賣為由，將系爭房地借名登記於其媳名下，原告與其他繼承人於高等民事法院判決確定，認定其母與其媳就系爭房地之產權歸屬係屬「借名登記」之法律關係之後，始於102年10月8日補申報系爭房地為被繼承人之遺產（申報所有權移轉登記請求權分別為86萬7,700元及5,477萬6,500元）經被告核定為84萬7,100元及5,477萬6,500元，歸併核定遺產總額8,714萬207元，遺產淨額7,667萬3,541元，補徵稅額2,128萬9,671元。原告就該遺產總額之核定部分不服（對於系爭房地所有權移轉登記請求權之核定不服），主張系爭遺產稅之核課期間業已經過，遂提起行政救濟。

一、判決要旨

主筆委員：許祺昌 委員

1. 私法上不利於債務人之規定，不得適用或類推適用於稅捐債務

稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法並無「可行使核課權才起算核課期間」之



規定。民法有關時效中斷或時效未完成之情形，致使期間不屆滿，其效果係不利於納稅義務人，除法有明文，稅捐核課期間不得適用或類推適用民法有關時效中斷或時效未完成之規定。

2. 不得以漏洞填補方式，創設或變更人民之稅捐負擔

稅捐核課期間之起算，屬於稅捐構成要件之重大事項，應由法律或法律具體明確授權之法規命令定之，不得以漏洞補充方式創設或變更人民的稅捐負擔。

二、推薦理由

主筆委員：許祺昌 委員

1. 釐清稅捐核課期間之法律性質

按私法領域之「時效制度」，係基於私法上應受保障之「權利行使」與「現存法秩序安定」兩者之間，所生兼顧債權與債務雙方之利益衡平制度。換言之，時效制度之前提，乃是必先有一「值得保護之權利」存在，始進而有必要考量，若放任權利人得無有限期的主張權利，是否對既存事實及法秩序產生過度干擾之問題。

此參大法官會議第 474 號解釋亦明：「公務人員參加公務人員保險，於保險事故發生時，有依法請求保險金之『權利』，該請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項。中華民國四十七年八月八日考試院訂定發布之公務人員保險法施行細則第七十條（八十四年六月九日考試院、行政院令修正發布之同施行細則第四十七條），逕行規定時效期間，與上開意旨不符，應不予適用。在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及未完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規

定，併此指明。」由該解釋意旨可知，該號解釋亦係先確認，申請釋憲者在公法上已存在一值得保障之「權利」後，始進而討論該權利之行使，應如何適用或類推適用「時效制度」之問題。

本篇判決明確指出，國家基於優越高權之主體地位，自行以行政處分確定權利內容所生之公法上稅捐債權，在性質上係屬國家高權之公權力行為，與出於私法上平等地位而生之私法上權利並不相同。該高權行政行為，既非公、私法領域中應受保障之權利，原則上，即不應有時效制度之適用或類推適用。並進一步釐清，「稅捐核課期間」，乃國家高權行政行為之「行為期間」，並非時效，質言之，既非權利的行使，即無時效制度所應考量的中斷或未完成之問題。因而認為，除法律有明文規定，稅捐核課期間不得適用或類推適用民法有關時效中斷或時效未完成之規定，其論證脈絡清晰一致，殊值肯定。

2. 嚴守租稅法律主義

本篇判決更進一步闡明大法官會議第 420 號所揭示之「租稅法律主義」，指出在涉及稅捐課徵構成要件之重大事項時，必須以法律明文規範（國會保留）為前提，否則不得以漏洞補充之方式，創設或變更人民的稅捐負擔。

其說理上並同時指出，倘若在類推適用之效果上係「不利」於納稅義務人之時，除法有明文，稅捐核課期間不得適用或類推適用民法有關時效中斷或時效未完成之規定。

換言之，亦相對保留了，在對於納稅義務人「有利」之情形，仍可運用法律漏洞填補，擴大法律應用範圍之空間。對於國會保留之密度，區分對人民「有利」或「不利」，而予寬緊不同密度之適用，亦值稱許。



補充意見：陳清秀 委員

本件判決認為在核課期間之規定，不應類推適用民法時效中斷或不完成規定，而造成納稅人不利之負擔，以符合租稅法律主義，值得參考（對照法務部近年來函示認為稅法上之徵收期間可以類推適用民法時效中斷規定，明顯不同）。

「稅捐之稽徵，係人民對國家所負公法上之義務，因此租稅債權係國家居於優越公權力之主體地位，自行以行政處分確定其權利內容之公法上債權，其本質與民法所規範基於平等地位而生之私法債權迥然不同。是以，民法第128條固規定消滅時效，自請求權可行使時起算；然稅捐稽徵法、遺產及贈與稅法並無「可行使核課權才起算核課期間」之規定。準此，有關時效中斷或時效不完成之情形，致使期間不屆滿，其效果係不利於納稅義務人，故除有法律明文規定，稅捐核課期間不得適用或類推適用民法有關時效中斷或時效不完成之規定（改制前最高行政法院76年度判字第96號判決參照）。換言之，**稅捐核課期間之起算，屬於稅捐構成要件之重大事項，揆諸上開說明，應由法律或法律具體明確授權之法規命令定之，不得以漏洞補充方式創設或變更人民的稅捐負擔。**財政部74年6月6日台財稅字第17155號函：「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，稅捐稽徵法第21條第1項所定之稅捐核課期間，乃行政行為之行為期間，並非時效。因此，**逾越核課期間，依同條第2項規定，即不得再補稅處罰。**……遺產稅及贈與稅既經遺產及贈與稅法第23條、第24條定有應申報之明文，而契稅亦於契稅條例第2條列有應申報之規定，則遺產稅、贈與稅及契稅為稅捐稽徵法第21條第1項第1款所定『申報繳納之稅捐』，其核課期間之起算，自應適用同法第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，便不得再補稅處罰。」亦同此旨，自得援用。

三、對判決的未來期許

主筆委員：許祺昌 委員

本案被告（稅局）於救濟程序中，曾援引之財政部 79 年 2 月 1 日函釋：「……說明：二、被繼承人××於 70 年間死亡時，有 4 筆土地登記為其與他人共有，嗣於 75 年 3 月 21 日經法院判決確定以其中部分共有人應將其持份移轉登記為××等人共有，上述經判決確定屬××之遺產部分，其遺產稅納稅義務人應自判決確定之日起 6 個月內補申報遺產稅，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間。」本篇判決已指出上開函釋所示案情與本件有異。

對於上開 79 年之函釋，最高行政法院 98 年度判字第 734 號判決曾說明，該 79 年之財政部函釋主要係在處理對於漏報行為之課處罰鍰，應以納稅義務人有故意、過失為前提，因此認為倘若被繼承人之土地從未曾登記於被繼承人名下，則繼承人根本無從知悉該土地係屬遺產，自無申報該筆土地之可能，方有自判決確定之日起 6 個月內補報遺產稅之謂。（參最高行政法院 98 年度判字第 734 號）

然而，該函釋同時亦認定，稅捐稽徵法第 22 條所定核課期間之起算點，亦應以民事判決確定時起算，似有混淆人民漏報稅捐，關於行政裁處行為之預見可能性（故意過失），及稅捐機關核課期間之虞（並無須以稅捐機關得行使核課權為期間起算之前提）。

期許未來，各行政法院之判決，對於現存不盡妥適之解釋函令，可多直接判斷並著墨其適法性，以形塑行政法院獨立審判、勇於批判審視機關函令適法性之文化，以監督行政機關作成函令解釋時，均應克守依法行政之義務。



最高行政法院105年度 判字395號判決

事實摘要

緣上訴人民國 95 年度綜合所得稅結算申報，未列報財產交易所得，另列報其與配偶租賃所得新臺幣（下同）6,276,339 元（復查決定誤植為 6,276,369 元），被上訴人依據查得資料，核定租賃所得為 10,324,903 元；另併同核定上訴人 95 年度出售甲系爭房屋其配偶所有之 40 筆建物（系爭建物乙）之財產交易所得後，歸課核定上訴人 95 年度綜合所得總額 19,416,759 元，應補稅額 1,879,498 元。上訴人不服，申請復查，經復查決定准予註銷系爭建物乙之財產交易所得 442,680 元及追減租賃所得 303,140 元。上訴人就租賃所得及系爭房屋甲之財產交易所得部分不服，提起訴願，遭決定駁回，就租賃所得部分仍表不服，遂向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟。嗣經原審判決駁回後，上訴人仍不服，提起上訴。

一、判決要旨：

主筆委員：葛克昌 委員

1. 必要耗損及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。
2. 本件爭執之貸款利息及修繕費用均係「必要耗損及費用」，所以應以個別租賃收入論述各該「必要耗損及費用」之系爭修繕費用或貸款利息，方

能正確得知何者修繕費用或貸款利息係哪一筆租賃收入之減項，不可只有概括論述相關單據，而置個別租賃收入於不顧，否則，即有判決不備理由之違背法令。……就本件之各筆租賃收入，原審至少應將個別租賃收入減除必要損耗及費用（在本件為貸款利息及修繕費用）列表，依職權調查證據，命雙方當事人辯論，形成心證，但原判決疏未為之，自有判決不備理由之違法。

3. 是以在所得稅申報上，依列舉方式主張減除之項目，即係主張課稅處分該項目違法性且原告之權利受侵害，自屬行政法院審理之對象，……人民申報列舉減除總額高於稅捐稽徵機關依財政部標準費用率計算減除額者，從申報數額而言，人民主張應減除數顯然較課稅處分為高者，該課稅處分顯係對人民不利，而損害原告之權利，自仍應就人民主張之項目為審理，不應僅比較課稅處分之減除總額與該列舉減除項目加上其他未列入爭點之減除項目總額，而置原告主張其權利受侵害之列舉項目於不顧。

不利益變更禁止原則之適用，既然係在保護人民之程序上利益，殊不得以實務超越法律規定所創之復查程序中不利益變更禁止原則，作為阻礙人民行政救濟之手段。……殊不可借復查程序之不利益變更禁止原則為由，不就當事人主張事項予以調查審究。……而非比較原核定與復查決定之數額，然後以不利益變更禁止原則為藉口，限制人民在行政救濟程序中對不利事項爭執之權利。

二、推薦理由：

主筆委員：葛克昌 委員

1. 本判決就綜合所得稅中租賃所得不服，所提撤銷訴訟，其事實審應有之職權調查義務闡述甚明。對違反該義務之法律效果，亦有說明。



2. 本判決明確指出，租賃所得爭執之「貸款利息」及「修繕費用」均存「必要損耗及費用」（所得稅法施行細則第15條）應以個別（房地）租賃收入論述各項「必要損耗及費用」之系爭修繕費用或貸款利息。本件之各筆租賃收入，「原審至少應將個別租賃收入列表，依職權調查調查證據，命雙方確認爭執項，分別釐清，並依調查證據之結果，與雙方當事人辯論，形成心證」。對原判決並未為之，即已構成「判決不備理由之違法」，此點對租賃所得事實審調查義務，強調應有「正當法律程序」之法治國要求之適用。應對稽徵機關常以概括論述相關單據，而置個別租賃收入於不顧之舊習，自有釐清作用。
3. 該號判決中，對所得稅申報上依列舉方式主張減除項目，在稅務訴訟中定性為主張課稅處分該項目違法性且原告之權利受侵害，自屬行政法院審理之對象，不得因稅捐稽徵機關依財政部標準費用率計算減除額，高於該列舉減除項目加上其他未列入爭點之減除項目總額，即不予審究。此種稅務爭訟，強調不能置納稅人主張其權利受侵害之列舉項目於不顧。其法理基礎在於稅務司法之任務在於對納稅人權利保障，而非維護客觀稅法秩序（Tipke, Dre Steuerrechtsordnung, Bd III 2 Aufl. 2012, s.1496）
4. 該判決對由判例所創設之復查程序之不利益變更禁止原則有詳盡闡述，惟不利益變更禁止原則，旨在保障人民程序法上利益，則不能在判決中比較原核定與復查決定之數額，然後以不利益變更禁止原則為藉口，限制人民在行政救濟程序中對其不利事項爭執之權利。並強調只要人民主張原核定之數額項目有誤，即為適用法律之錯誤，法院應予以審究，否則即屬違法。
5. 本判決尚就原判決對系爭各階層租賃收入應個別減除修繕費用，一一指名原判決未符合職權調查之處。例如「電梯保養費」、「電梯修理工事費」

等項目，原判決只依一般社會經驗與常情，認定係屬公共設施維護範疇多由大樓管理會自收取之管理費中支付，即予否認，而未傳訊管理委員會調查而來，即未盡職權調查。此外證物有待證事項尚有未明，未傳訊相關證人出庭作證等等。不一而足，均具體明確指出，對行政法院處理稅務案件應有之職權調查義務，可作為法律審判決之典範。

補充意見：黃俊杰 委員

不得以實務超越法律規定所創之復查程序中不利益變更禁止原則，做為阻礙人民行政救濟之手段。

若復查決定縱比原核定不利，而依原核定之課稅金額作成復查決定，但人民對於復查決定之數額仍有爭執者，行政法院仍應予以審究，不可借復查程序之不利益變更禁止原則為由，不就當事人主張事項予以調查審究。

行政法院應調查審理者，係應就原核定或復查決定之數額與當事人所主張之數額相較，若有不利當事人者，即係當事人權利受損害，而非比較原核定與復查決定之數額，然後以不利益變更禁止原則為藉口，限制人民在行政救濟程序中對其不利事項爭執之權利。

三、對判決的未來期許

主筆委員：葛克昌 委員

本案判決涉及財政部標準費用率，此種推估核定前提在於納稅人未盡協力義務，且調查困難時，始得降低證明程度。標準費用率即稽徵機關所提出之優勢證據。現納稅人既對貸款利息及修繕費用有所爭執，並提出主張，則在此點未釐清前，並無未盡協力義務之處，而無適用推估核定之餘地。本判決如對此點進一步闡明則更佳。



臺灣彰化地方法院105年度 簡字第14號判決

事實摘要

緣原告對其所有車牌號碼（共七組），均向被告甲申請依使用牌照稅法（下稱同法）第7條第1項第9款規定免稅，並經核准免徵使用牌照稅在案。

嗣被告查得原告及與同屬財團法 xxxx 附設於彰化縣內之 OO 啟智中心（前分別於 92 年及 95 年間經被告核准免稅車輛共有其中車牌號碼 3 輛，認為系爭車輛不得免徵使用牌照稅，爰依稅捐稽徵法第 21 條規定，以 104 年 8 月 19 日彰稅消字第 1040145166 號函、104 年 8 月 11 日彰稅消字第 1040145414 號函，及 104 年 8 月 11 日彰稅消字第 1040145750 號函等，撤銷原告三單位所有系爭車輛免徵使用牌照稅，並分別補徵系爭車輛使用牌照稅。原告不服，分別向被告提起復查，經被告以復查決定書駁回，原告再提起訴願，亦遭彰化縣政府分別以訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

一、判決要旨

1. 財政部以 92 年函釋對使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款所稱「每一團體和機構以三輛為限」做出限縮解釋，將適用對象限制在「同一行政區域內之總分支機構」，已超過「每一團體和機構」之文義範疇，有抵觸租稅法律原則之嫌。

2. 系爭免徵使用牌照稅規定之立法目的，無非基於社會福利機構團體原即從事非營利性質之社會救助工作，取得經費不易，為免阻礙此等團體之經營、生存，故予減免使用牌照稅。而依據本案卷證所示，原告所有系爭車輛均為渠等推行業務所必需。是若依上開財政部 92 年函釋，對原告所有系爭車輛課徵使用牌照稅，勢將無法達成同法第 7 條第 1 項第 9 款之立法目的。
3. 又原告係爭車輛既已經社政機關證明專供社會福利機構團體使用，從而，除非社政機關失職，實無濫用本款規定以逃避使用牌照稅之可能，無濫用系爭規定逃稅之行為，無違租稅公平之虞。
4. 綜上所述，原告所有系爭車輛既為專供渠等推行業務所用，揆諸首揭法律規定，自應免徵使用牌照稅，被告對原告課徵使用牌照稅，尚有未洽，訴願決定予以維持，亦有未合。應將原處分及訴願決定均予撤銷。

二、推薦理由

主筆委員：黃源浩 委員

1. 我國行政救濟法制近年修正，增設地方法院行政庭。同時也使得若干小額稅務爭訟案件近入地方行政庭的審判體系。在地方行政庭職司審判的法官，可謂不因案件小額而喪失其對於憲政制度、賦稅人權之關懷，在稅法相關裁判上屢有佳作，完全不稍遜於各高等行政法院以及最高行政法院之表現。本件台灣彰化地方法院 105 年簡字第 14 號行政判決，即可謂係如此之判決。雖然涉及的是牌照稅這類稅捐收入中較不受重視的稅目，法院亦不鬆懈推理之構成，值得特別予以鼓勵。



2. 按本件所及之爭點，主要在於原告所有之車輛，應否繳納牌照稅之問題。按使用牌照稅法第7條第1項第9款規定：「下列交通工具，免徵使用牌照稅：…九、專供已立案之社會福利團體和機構使用，並經各地社政機關證明者，每一團體和機構以三輛為限。」惟財政部92年2月12日台財稅字第0920450239號函函釋以為：「該條款所稱『每一團體和機構以三輛為限』，為落實社會福利政策之立法意旨並顧及租稅公平，准以同一行政區域（同一直轄市或縣〔市〕）內之總分支機構合計共三輛為限」。因此本件原告是否應當適用本函釋而以「總分支機構合計共三輛為限」，即成問題。
3. 針對前述車輛免稅量數計算，本件判決乃指出：「按『憲法第十九條規定，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。主管機關本於法定職權就相關法律規定所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。』為司法院大法官釋字第674號理由書闡釋在案。被告依上開財政部92年函釋，對原告就系爭所有車輛撤銷免稅之核定，並課徵使用牌照稅，自有影響原告所享有減免稅捐之優惠。同法第7條第1項第9款之適用對象係『已立案之社會福利團體和機構』，未明言『屬相同法人之附屬機構應合併計算』，上開財政部92年函釋，將適用對象限制在『同一行政區域內之總分支機構』，已超過『每一團體和機構』之文義範疇，有抵觸租稅法律原則之嫌。至被告所提出之上開財政部105年函釋認為：原告係以『財團法人xxxx』之法人登記證書申請車輛免稅，

且均以「財團法人 xxxx 附設○○」為機構名稱，與獨立機構主體要件自有未合云云，惟本件課稅主體即為原告，並非原告所屬台中教區（原告使用牌照稅繳款書參照），則判斷課稅主體得否免稅，自仍應以課稅主體本身為準，上開財政部 105 年函釋，為本院所不採』進一步來說，法院又指出：「查同法第 7 條第 1 項第 9 款之立法目的，無非基於社會福利機構團體原即從事非營利性質之社會救助工作，取得經費不易，為免阻礙此等團體之經營、生存，故予減免使用牌照稅。……足見原告所有系爭車輛均為渠等推行業務所必需。是若依上開財政部 92 年函釋，對原告所有系爭車輛課徵使用牌照稅，勢將無法達成同法第 7 條第 1 項第 9 款之立法目的」，因而不採取前述 92 年函釋立場，撤銷原處分機關對於原告各車輛之牌照稅決定。

4. 本件判決特別值得關注者，有下列數點。首先，承審法官不拘泥於「機構」此一概念的內涵，而以實際車輛使用狀況、必要性判斷本件原告車輛是否為使用牌照稅法所要獎勵或保護之對象。在肯認此一立場的前提下，又復本於租稅法律主義之精神，對於稽徵機關 92 年解釋函令明確表明不予採用的立場，確實足以在法律適用上作成較為合乎使用牌照稅法立法目的之判決，誠屬值得支持之見解。

補充意見：徐偉初 委員

1. 本判決引用司法院釋字第 674 號解釋理由書，認定財政部 92 年函釋因將使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款之條文文義限縮解釋為「每一團體和機構以三輛為限」，稅捐稽徵機關引用前開財政部 92 年函釋而撤銷當事人所有車輛之免稅核定並課徵使用牌照稅者，已有影響原告所享有減免稅捐之優惠，而有牴觸租稅法律主義。



2. 本判決另從立法角度出發，闡明本條立法目的係基於社會福利機構團體原即從事非營利性質之社會救助工作，取得經費不易，**為免阻礙此等團體之經營、生存**，故予減免使用牌照稅。足見本判決除認定稅捐稽徵機關引用違反租稅法定主義之函釋外，更從該函釋不利於保障社福機構團體營業權及生存權之觀點考量，具體落實憲法第 15 條保障人權之意旨，殊值贊同。

補充意見：許祺昌 委員

本篇判決探究使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款之立法目的，認定財政部 92 年之函釋，將得適用免稅之車輛限制於「同一行政區域內之總分支機構」，已超越法律之文義範圍，而有將條文文義予以限縮解釋之情形，惟該限縮解釋之結果，並無法達成該法第 7 條第 1 項第 9 款之立法目的，因此**認定該號函令解釋已增加法律所無之限制**，違反租稅法律主義，不予適用。

本判決以立法目的是否能夠達成，作為財政部函釋所為之法律解釋，是否違反租稅法律主義之判斷標準之一，值得肯定與參考。

最高行政法院105年度 判字第646號判決

絞殺稅之禁止

事實摘要

被上訴人（納稅義務人）於 100 年 1 月 6 日購入高雄市 A 房屋及其坐落之 B 基地（兩者以下併稱系爭房地），又於 101 年 1 月 5 日購買並完成移轉登記取得高雄市 C 房屋及其坐落之 D 基地（下稱新房地），嗣於 101 年 10 月 6 日出售持有期間 1 年以上未滿 2 年之系爭房地，銷售價格計新臺幣 3,400,000 元。上訴人（財政部高雄國稅局）以其出售持有 1 年以上未滿 2 年之系爭房地，未申報及繳納特種貨物及勞務稅（下稱特銷稅），除按銷售價格之 10% 核定補徵特銷稅 340,000 元外，並按所漏稅額 340,000 元處以 0.25 倍之罰鍰計 85,000 元（以上合稱原核定處分）。被上訴人不服，循序提起行政訴訟，經原判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）。上訴人不服，提起本件上訴。

一、判決要旨

主筆委員：黃俊杰 委員

行為時特銷稅條例第 5 條第 1 款、第 2 款：「有下列情形之一，非屬本條例規定之特種貨物：一、所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有 1 戶房屋及其坐落基地，辦竣戶籍登記且持有期間無供營業使用或出租者。二、符合前



款規定之所有權人或其配偶購買房屋及其坐落基地，致共持有 2 戶房地，自完成新房地移轉登記之日起算 1 年內出售原房地，或因調職、非自願離職、或其他非自願性因素出售新房地，且出售後仍符合前款規定者。」將自住房地出售排除於特銷稅之租稅客體之外，即係本於上開意旨所為之規定。

亦即，出售自住房地，以及因自住換屋而暫時持有 2 戶房地並出售其中之一者，非特銷稅之租稅客體。是以，其中關於「辦竣戶籍登記」「持有期間無供營業使用或出租者」等要件，其實均係用以描述「房地自住事實」之立法技術，只是未臻精準而已，此徵諸新修正特銷稅條例第 5 條第 1 項第 1 款增列「並有自住事實」為要件，藉以明確「辦竣戶籍登記」原所擬承載之義涵即明。

因此，上開非特銷稅客體之法律解釋均應指向於此，逾此部分之文義，應為目的性限縮，不足以涵蓋上開意旨之文義，則必須目的性擴張，以「落實照顧自住換屋者之立法意旨」（新修正特銷稅條例第 5 條第 1 項第 1 款立法理由），此為人民維持生存及家庭所必要，不得以健全房屋交易市場為名，恣意侵害之。不為如此嚴格解釋，此種稅制設計即無法通過比例原則檢驗，而有違憲之虞。

據此，買新賣舊換屋者應於何時限內辦竣新房地（或原房地）戶籍登記，始謂之有自住事實而得免徵特銷稅，不得以防堵租稅規避為觀察角度，而應以具體個案之生活事實判斷。

二、推薦理由

主筆委員：黃俊杰 委員

1. 具體說明「絞殺稅」之存在類型：特種貨物及勞務稅，俗稱「奢侈稅」，係以法律規定之特種貨物及勞務為客體而課徵之租稅，因以每次交易之銷

稅額為稅基，並以出賣人為實際之納稅義務人，並無轉嫁予買受人之設計，故性質上屬於「交易稅」。交易稅於學理上，僅為反映建置並維護交易秩序所產生之行政成本，屬於費用稅。跨越費用稅之性質而課徵之交易稅，其正當性即不無疑慮，尤其高額交易稅具有抑制市場交易行為之作用，如發生完全抑制市場交易行為之情事，即屬於學說上所稱「絞殺稅」，具有高度違憲嫌疑。

2. 「絞殺禁止」作為法律適用之憲法界限：以行為時特銷稅制而論，對不動產課徵特銷稅，旨在健全房屋市場（特銷稅條例第2條第1款及第5條立法理由），然對一切不動產短期交易，不論價額高低，均將出賣人銷售不動產所收取之全部代價，包括一切費用，全額當作稅基，又將課徵稅率定在10%、甚至15%（行為時特銷稅條例第1條、第7條、第8條），不論是稅基或稅率，實在相當嚴苛，於量能課稅原則也不無偏離，其效果不僅止於「抑制不動產市場之投機交易」，其實已對市場不論高低價額之不動產短期交易全面產生抑制作用。為避免此等違憲情事，至少有必要將「合理、常態及非自願性移轉房地」之情形，排除課稅（特銷稅條例第5條立法理由）。

補充意見：陳清秀 委員

本件判決涉及單親媽媽因為生活關係換屋而被課徵特銷稅，判決從憲法上生存權保障觀點，對於特銷稅規定進行目的性擴張，認為不應課稅，具有創見。

特種貨物及勞務稅，俗稱「奢侈稅」，係以法律規定之特種貨物及勞務為客體而課徵之租稅，因以每次交易之銷稅額為稅基，並以出賣人為實際之納稅義務人，並無轉嫁予買受人之設計，故性質上屬於「交易稅」。交易稅於學



理上，僅為反映建置並維護交易秩序所產生之行政成本，屬於費用稅。跨越費用稅之性質而課徵之交易稅，其正當性即不無疑慮，尤其高額交易稅具有抑制市場交易行為之作用，如發生完全抑制市場交易行為之情事，即屬於學說上所稱「絞殺稅」，具有高度違憲嫌疑。以行為時特銷稅制而論，對不動產課徵特銷稅，旨在健全房屋市場（特銷稅條例第2條第1款及第5條立法理由參照），然對一切不動產短期交易，不論價額高低，均將出賣人銷售不動產所收取之全部代價，包括一切費用，全額當作稅基，又將課徵稅率定在10%、甚至15%（行為時特銷稅條例第1條、第7條、第8條參照），不論是稅基或稅率，實在相當嚴苛，於量能課稅原則也不無偏離，其效果不僅止於「抑制不動產市場之投機交易」，其實已對市場不論高低價額之不動產短期交易全面產生抑制作用。為避免此等違憲情事，至少有必要將「合理、常態及非自願性移轉房地」之情形，排除課稅（特銷稅條例第5條立法理由參照）；此於人民本於生存、本於家庭維護而出售自住房地所需之保障，尤為重要；甚至可謂絕對優先而應排除於特銷稅課徵對象之外。

戶籍法係以事件發生或確定作為戶籍登記申請義務發生之原因（戶籍法第48條參照），無從引申出未登記而即屬無事件發生之推論，更無從以未登記之時間長短判別是否事件發生或確定。立法者以辦竣戶籍登記作為有自住事實重要表徵，雖非全無所本；但因未掌握戶籍登記與自住事實發生並無必然之因果關係，致有法律漏洞。換言之，「辦竣戶籍登記」此法律文義所涵蓋類型，衡諸該規定立法意旨，顯然過狹，以致不能貫徹該規範對自住換屋者不課徵特銷稅此等基本權保障之意旨。是故，已有超越該規定之文義，以將其適用範圍擴張至該文義原不包括的類型（有自住事實足以申請辦理戶籍登記者），為目的性擴張之必要。

補充意見：許祺昌 委員

1. 本判決釐清特種貨物及勞務稅之本質

判決指出特種貨物及勞務稅（俗稱奢侈稅）之性質係屬於「交易稅」，並進一步闡明，課徵高額之交易稅，如發生完全抑制市場交易行為之情事，即具有高度違憲嫌疑。

2. 本判決說明，自始「排除」於課稅構成要件之客體，並非「免稅要件」，得朝有利於人民之方向，就法律為超出文義範圍之目的性擴張解釋，以填補法律漏洞，尚無違反租稅法律主義

立法者本於照顧自住換屋之需求，將自住房屋排除於奢侈稅之課徵客體，惟因立法技術未臻精確，所致生之法律漏洞，得在合憲性之範圍內，為目的性擴張或限縮解釋，以填補立法技術不足所造成之法律漏洞。

本判決認為，特銷稅條例第 5 條之規定，因立法技術不足，造成對於房地自住事實之規範描述有失精準（「辦竣戶籍登記」與「自住事實」不必然具有因果關係），導致產生法律漏洞，未能貫徹對自住換屋者之基本權保障，此時在法律解釋上，即有超越文義解釋，而為目的性擴張解釋之必要。因此，認為財政部之解釋函令，非但對於應為擴張解釋之法律條文未予擴張解釋，甚至反而為限縮解釋，將「辦竣戶籍登記」更限縮為須於一定期間內完成，是增加法律所無之限制，違反租稅法律主義，不得援用。

按，法官應「依據法律」獨立審判，憲法第 80 條定有明文，因此，於審判時，對於可能有違憲之虞之法律，法官不能逕行不予適用（釋字 317、572、590 號解釋參照）。本篇判決乃朝有利於人民權利之方向，對於行為時特銷稅條例所欲排除之客體，作成目的性擴張解釋，以填補適用上



之法律漏洞，值得肯定。且，其於理由中亦一併交待，特銷稅條例第5條之規範內容，係自始「排除」自住房地為特銷稅之課徵客體，並非「免稅要件」，本案法院對於法律所為之目的性擴張解釋，雖非屬一般之法律解釋方法，仍無違反租稅法律主義，其為保障人民權益所為之論證說明，殊值稱許。

三、對判決的進一步期許

主筆委員：黃俊杰 委員

絞殺稅之課徵結果，對於人民本於生存、本於家庭維護而出售自住房地所需之保障，尤為重要；甚至可謂絕對優先而應排除於特銷稅課徵對象之外。因此，判決得就「絞殺稅」涉及之憲法基本權利及影響，進一步說明。

此外，判決強調財政部之令釋對法院並無拘束力，針對財政部作為稅捐稽徵之主管機關，固得因應稅法所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，透過解釋函令來解釋稅捐構成要件。惟其內容必須與其所解釋之法令之意旨相符，在其受適用時，始具有拘束力。苟其內容與其解釋之法令意旨不符，增加納稅義務人之租稅債務或減少租稅優惠，便係增加法律所無之義務或現制，即屬牴觸憲法第19條關於租稅法定主義的規定。關於法律，法院相對於行政機關有解釋之優先權，故財政部之令釋對法院並無拘束力，法院如有不同見解，應拒絕適用，自為相關法令之解釋。

今年是第六屆舉辦《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。在每一年度的評選過程中，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！

