



2018 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

目錄

【活動緣起】	2
【主辦單位的話】	4
前財政部長暨最佳稅法判決評選委員會召集人 顏慶章	4
資誠聯合會計師事務所副所長、 中華產業國際租稅學會名譽理事長 吳德豐	8
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 葛克昌	10
【2018 臺灣年度最佳稅法判決評選】	11
評審委員介紹	
【2018 臺灣年度最佳稅法判決】	16
最高行政法院 106 年度判字第 657 號判決	17
臺北高等行政法院 105 年度訴字第 1082 號判決	24
最高行政法院 106 年度判字第 140 號判決	30
最高行政法院 106 年度判字第 644 號判決	40
【2018 臺灣年度優良稅法判決】	46
最高行政法院 106 年度判字第 22 號判決	47
最高行政法院 106 年度判字第 417 號判決	52
最高行政法院 106 年度判字第 145 號判決	58
最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決	63
最高行政法院 106 年度判字第 425 號判決	74
最高行政法院 106 年度判字第 138 號判決	78
最高行政法院 106 年度判字第 174 號判決	83
臺中高等行政法院 106 年度訴字第 106 號判決	87
最高行政法院 106 年度判字第 483 號判決	91

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14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四篇判決入選，遺珠之憾自是難免。但此四篇仍得全體委員一致同意，並列本年度最佳判決，其中法院應善盡職權調查後始得為客觀舉證責任分配【**最高行 106 年判字第 657 號**】，對稅務訴訟職權調查主義闡述甚明，對不盡職權調查未說明理由或認定事實徒憑臆測，不憑證據，即構成判決不備理由。且對客觀舉證責任僅存於法院審理最後階段，事實仍不明，故須窮盡調查證據之能事，否則即為率斷。此等見解足以引發稅務訴訟相關建制之進一步討論，有相當之價值。納稅義務人亦得主張對己有利之實質課稅原則【**北高行 105 年訴字第 1082 號**】，本判決適用實質課稅原則、平等原則，並參酌立法理由與財政部解釋令而為法律漏洞之填補，勇於實踐納稅者權利保護，值得肯定。其次，企業因併購記存之土地增值稅繳納之問題釐清【**最高行 106 年判字第 140 號**】，運用法律解釋方法確定土地增值稅之納稅義務人，說理細膩，運用實質課稅原則，闡述僅限於有償移轉之情形始應就記存之土地增值稅課稅，符合經濟實質及企業併購法之立法目的，殊值肯定。投資主管機關的見解與促產條例的免稅獎勵【**最高行 106 年判字第 644 號**】，正確的將促進產業升級條例之相關條文作目的性限縮。且指出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。不過如果前處分之規制決定明顯違法，或著客觀上足以判定「前處分機關基於實證環境所形成之偏好或立場，足以影響執法傾向」時，前處分之構成要件效力即會受到削弱，行政法院仍得例外審查前處分之合法性。就此皆值贊同。

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

暨最佳稅法判決評選委員會召集人

顏慶章

1776年7月4日，華盛頓、傑佛遜及富蘭克林等眾多偉人藉由宣布「獨立宣言」，而英勇地展開對抗英國的獨立戰爭。但在這壯烈號角吹響前，美洲殖民地已一再公開衝撞英國王室，最值得一提的事例，是1775年3月23日，一位頗富盛名律師亨利（Patrick Henry）以「給我自由或給我死亡」（Give Me Liberty or Give Me Death）為題，發表頗為震撼人心的演講。他如此說：「我只有藉由一盞燈來引導我的腳步，這是一盞經驗的燈。除了藉由過去，我無法判斷未來。」（I have but one lamp by which my feet are guided, and that is the lamp of experience. I know no way of judging the future but by the past.）藉由回顧攸關基本人權法律保障的歷史經驗，遠在八百零二年前，1215年的英國大憲章（Magna Carta）第三十九條即如此昭告：「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。」這盞引導基本人權法律保障的燈，堪稱蔚起了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 2011 年大作「文明：西方與其他」（Civilization: The West and the Rest）指出：1411 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，從而充裕與穩定的賦稅收入，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。

總之，賦稅做為財政主要收入的來源，財政又為庶政之母，從而賦稅制度的良窳，不僅攸關人民財產權的合理保障，更涉及政府整體施政效能的品質。準此，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，不僅涉及憲法的保障財產權，更可能僅因一紙賦稅函釋，而誤陷臺灣市場機能的崩壞。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。

至於連續七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。並由衷敬佩資誠聯合會計師事務所周所長建宏及吳副所長德豐，能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、會計研究月刊等單位，籌組「臺灣年度最佳稅法評選委員會」，連續七年舉辦《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！

舉辦此活動七年來，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，也希望對臺灣社會、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《臺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，但過去七年來，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著重大意義。因為法學教育最重視實務，每年在學校訓練出的人才，有很多人畢業後選擇在司法界或律師界任職。即便法學理論或研究工作多以立法變革、司法判決為其對象或法理之註腳。法學教育首重法律倫理與法律正義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，加上稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令），便常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會用其十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法及其背後之審法價值觀及基本法理。如此竭盡心力的法官，相信其背後都有著很深的人文素養以及對法學、公平正義的信仰。從這些優秀的判決中，我們可以感受到如此優秀的人才，即便不成為法官而從事其他專業領域，其人格也會很值得欽佩，其成就亦自然可期。

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

臺灣年度最佳稅法判決評選，承評審委員與資誠教育基金會工作人員大力支持，特別是研究生馬承佑協助安排、研究生廖瑜玲協助蒐集、整理文稿，任勞任怨，特此致謝。

2018臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹

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

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
- 會計評論總編輯
- 財政部訴願審議委員會委員
- 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
- 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考等國家考試及格
- 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
- 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

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

| 經歷 |

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

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

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
- 中華民國律師
- 美國紐約州律師
- 中華民國專利師

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師
- 資誠聯合會計師事務所法律暨稅務服務副營運長
- 台北律師公會常務理事
- 台北律師公會金融財稅中心委員會主任委員
- 臺灣誠正經營暨防弊鑑識學會理事
- 中華民國仲裁協會金融仲裁人、仲裁人

| 經歷 |

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

許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學財稅系
- 政治大學EMBA
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

| 經歷 |

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

2018臺灣年度 最佳稅法判決



最高行政法院106年度 判字第657號判決

法院應善盡職權調查後始得為客觀舉證責任分配

事實摘要

上訴人民國 97 年間為營業稅申報，列報零稅率銷售額新臺幣（下同）3,542,875 元及 5,202,344 元（下稱系爭零稅率銷售額），應退稅額 174,464 元及 249,082 元，經被上訴人依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 39 條規定查核後，將系爭零稅率銷售額改為應稅銷售額，核定補徵營業稅額 423,546 元，並以累積留抵稅額抵繳在案，上訴人未依限申請復查而告確定。另上訴人涉嫌於 97 年 1 月 1 日至 97 年 2 月 28 日短漏開統一發票並漏報銷售額合計 768,760 元，經被上訴人核定應補徵營業稅額 38,438 元及裁處一倍罰鍰 38,438 元，上訴人未依限申請復查，並先後於 97 年 7 月 14 日繳納本稅及 7 月 25 日繳納罰鍰完畢。嗣上訴人於 102 年 7 月繕具申請書，申請依稅捐稽徵法第 28 條規定，退還 97 年 1 至 4 月份適用零稅率銷售額所溢付營業稅額 423,546 元，另針對 97 年 7 月間之補稅及罰鍰合計 76,876 元提出異議，案經被上訴人否准其申請。上訴人不服，訴經財政部將前處分撤銷，囑被上訴人於收到訴願決定書之次日起 2 個月內另為處分，因被上訴人未於法定期限內作成處分，上訴人依訴願法第 2 條第 1 項規定，逕向財政部提起訴願，惟訴願審理程序中，被上訴人再次否准其申請，並經訴願決定駁回後，上訴人不服，遂提起行政訴訟，經原審法院以判決駁回其訴，乃提起本件上訴。



一、判決要旨

1. 行政法院對於當事人主張有利於自己之事實或證據，如果有應調查而未予調查，或不予調查或採納，卻未說明其理由之情形，或認定事實徒憑臆測而不憑證據者，即構成判決不備理由之違法。
2. 由於稅務訴訟適用職權探知主義，事實審法院應依職權查明為裁判基礎之事實關係，儘可能在待證事實已明時作成實體判決，故必須窮盡調查證據之能事（行使闡明權令兩造聲明證據或自行依職權調查），最後仍無法對要件事實的存在與否獲得確信的心證，始得為客觀舉證責任之分配，如果尚有調查證據之可能，卻逕為客觀舉證責任之分配，即屬率斷。
3. 原判決既認上訴人是否確有進貨事實，容非無疑，卻又採信上訴人於 97 年 1 至 2 月及 97 年 3 至 4 月進貨所生進項稅額及其扣抵銷項稅額後之留抵稅額，前後論理亦有矛盾。
4. 原審法院未依職權向被上訴人調取相關卷證，亦未傳喚該承辦稅務人員說明上訴人簽立承諾書的緣由及所憑證據資料，徒以上訴人未具體指出被上訴人有何違誤，即認上訴人此部分之主張，洵非足採，顯未盡調查證據之能事，即逕為要件事實存否不明的客觀舉證責任分配，容有未洽。

二、推薦理由

主筆委員：蔡朝安 委員

1. 善盡職權調查、維護租稅公平

舉證責任可分主觀舉證責任與客觀舉證責任，惟依通說實務見解，因行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據，

以期發現真實，故當事人並無主觀舉證責任；然因職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀舉證責任。

上開行政訴訟法第 133 條規定，正是因稅務（行政）訴訟往往涉及公益，故其有別於一般民事訴訟，訴訟中當事人僅有客觀舉證責任，而無主觀舉證責任。準此，倘行政法院未能善盡職權調查之責，不僅使前開實務關於舉證責任分配標準空洞化，亦使行政訴訟法第 133 條規範目的難以實現而有害公益。又此所謂的公益，非僅限於有利當事人任何一方（稅捐稽徵機關或納稅人），而是奠基於租稅法律規定與正確相關事實上，不偏不倚的公平結果。基此，最高行政法院 106 年度判字第 657 號判決強調，法院應善盡職權調查後始得為客觀舉證責任分配，並因此認原判決有所建誤，廢棄原判決發回原法院審判，其確實能發揮積極督促下級法院（事實審法院）善盡職權調查之功能，以維護公益實現、落實租稅公平。

2. 具體回應各項主張，並分別指明證據方法，具體落實闡明權對人民訴訟權之保障

本判決細究案件諸多有疑處，諸如系爭外銷貨物是否實際於國內銷售、是否可能因巴拉圭實施外匯管制致給付貨款方式有所不同、是否有詳查報關出口之出口報關單、裝貨單或託運單、裝箱單及其他有關文件、何以對本案重要相關證人未予調查卻未說明無庸調查之理由等等，凡此種種，從判決「理由六、（五）」詳述至「理由六、（十）」具體提出合理懷疑之理由、洋洋灑灑、鉅細靡遺。從而，凡細讀本判決內容者，實不難想像審判法官案牘勞形之狀，盡責審判之心，故勝訴一方自能知其所以然，敗訴一方亦較能心服口服，應可謂樹立良好審判之模範。



3. 保障納稅者權利、發揮稅務專業法庭功能

納稅者權利保護法（下稱納保法）第 18 條規定：「（第 1 項）最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。（第 2 項）稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件專業法官證明書之法官組成之。（第 3 項）辦理稅務案件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。（第 4 項）稅務專業法庭之組成、稅務案件專業法官證明書之核發標準、辦理稅務案件法官每年所應受之訓練及相關辦法，由司法院定之。」。

該條立法說明（理由）：「一、鑑於稅務案件已成為我國行政法院最為常見之訴訟類型，囿於其高度專業性而對地方法院行政訴訟庭、各級行政法院法官等造成審理上之困難，為改善稅務行政訴訟之審理品質與效率，爰明定行政法院應設稅務專業法庭，專責辦理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。二、鑑於稅務案件涉及財務、會計與稅法，其審理結果對於民眾權益影響甚鉅，稽徵機關與人民之資訊地位不對等。故而有必要由具有財稅專業之法官審理，便能有效提升稅務案件辦案之品質，強化人民對稅務案件審理之信賴。」

有鑒於稅務案件上稅捐稽徵機關與納稅人間種種不對等，為有效保障納稅人權利，強化人民對稅務案件審理之信賴，故有納保法之立法，更有納保法第 18 條稅務專業法庭之設立。然徒法不足以自行，要發揮納保法保障納稅人權利之功能，不能不仰賴行政法院依法審判，以有效督促稅捐稽徵機關依法課稅；要發揮稅務專業法庭之功能，不能不期許行政法院善盡職權調查。因此，最高行政法院 106 年度判字第 657 號判決強調，法院應善盡職權調查後始得為客觀舉證責任分配，無疑是關鍵中的關鍵。

最高行政法院 106 年度判字第 657 號判決（民國 106 年 11 月 30 日）作成後，緊接不久便是納保法施行之日（民國 106 年 12 月 28 日），因此本判決除闡釋法律見解與用心審判有其值得推薦之處外，在開創保護納稅者權利的新局上，亦深具意義，爰推薦之。

補充意見：葛克昌 委員

1. 本判決對稅務訴訟職權調查主義闡述甚明，對不盡職權調查未說明理由或認定事實徒憑臆測，不憑證據，即構成判決不備理由。
2. 本判決對客觀舉證責任僅存於法院審理最後階段，事實仍不明，故須窮盡調查證據之能事，否則即為率斷。
3. 重要人證未予調查，在判決中未說明理由，亦為理由不備。
4. 未調取卷證亦未傳喚承辦人員說明承諾書緣由，徒以上訴人未具體指出被上訴人有違誤，即不採其主張，為未盡調查能事。

補充意見：黃俊杰 委員

由於稅務訴訟適用職權探知主義，事實審法院應依職權查明為裁判基礎之事實關係，儘可能在待證事實已明時作成實體判決，故必須窮盡調查證據之能事（行使闡明權令兩造聲明證據或自行依職權調查），最後仍無法對要件事實的存在與否獲得確信的心證，始得為客觀舉證責任之分配，如果尚有調查證據之可能，卻逕為客觀舉證責任之分配，即屬率斷。



補充意見：黃源浩 委員

稅捐稽徵程序，由於應稅事實相關證據資料多半位處在納稅義務人支配之下，因此大量運用推計方法，使負擔協力義務之納稅人得以負擔各種認定事實相關之設帳、記帳、憑證等程序負擔，以降低稽徵成本。然而，此等法制設計在實際運作上，卻經常有橘逾淮為枳的嫌疑，並且稽徵機關甚至法院忘卻其原本所負擔的職權調查義務。本件判決乃明文指出，由於稅務訴訟適用職權探知主義，事實審法院應依職權查明為裁判基礎之事實關係，儘可能在待證事實已明時作成實體判決，故必須窮盡調查證據之能事（行使闡明權令兩造聲明證據或自行依職權調查），最後仍無法對要件事實的存在與否獲得確信的心證，始得為客觀舉證責任之分配，如果尚有調查證據之可能，卻逕為客觀舉證責任之分配，即屬率斷。此等見解，實值支持，並足以引發稅務訴訟相關建制之進一步討論，有相當之價值。

補充意見：黃士洲 委員

二審判決糾正諸多一審判決、原處分應調查而未調查的事實認定重大瑕疵，堪為貫徹舉證責任分配與職權調查原則的表率。

補充意見：范文清 委員

本件判決正確的指出，稅務訴訟適用職權探知主義，法院應依職權查明為裁判基礎之事實關係，必須窮盡調查證據之能事。例如，行使闡明權令兩造聲明證據或自行依職權調查，都是適例。必至最後仍無法對要件事實的存否獲得確信，才能進行客觀舉證責任之分配。否則即屬率斷。就此值得支持。另

一方面，本件訴訟的訴訟標的是退稅請求權。本件判決正確的直接去審查原核課處分是否符合相關之租稅法令。至於核課處分本身是否已具有形式確定力等節，並非納稅義務人行使退稅請求權所應關注，從而也不是法院所必須審查者。本件判決不囿於學說實務向來之侷限，值得支持。

三、對判決的未來期許

主筆委員：蔡朝安 委員

納保法第 18 條明定行政法院應設立稅務專業法庭，由具有財稅專業之法官進行審理。本案審理法院於善盡職權調查後，亦以詳盡之說理，具體回應當事人各項主張，期望未來法院能夠在作成判決之深度上均能如本判決一般，窮盡調查並具體說理，充分發揮納稅人權利保護之功能。

補充意見：葛克昌 委員

本判決對職權調查及正當法律程序，如能引用納稅者權利保護法規範說明其法理則更佳。



臺北高等行政法院105年度 訴字第1082號判決

納稅義務人亦得主張課稅處分違反實質課稅原則

事實摘要

本件贈與人余○○於95年間將其所有XX段土地贈與原告，並於法定期間內辦理贈與稅申報，經被告初查以該農地符合免稅規定，乃依遺產及贈與稅法第20條規定不計入贈與總額，核給贈與稅不計入贈與總額證明書並列管5年。系爭XX段土地於97年間經新北市政府稅捐稽徵處（原臺北縣政府稅捐稽徵處）新店分處通報，該等列管農地業經民事執行處拍賣，並經拍定人○○公司於98年間辦竣所有權移轉登記在案，被告以該農地於原告承受之日起5年內移轉他人，不符合遺贈稅法第20條第1項第5款規定，乃核定應納稅額62,236,600元。惟贈與人逾繳納期限未繳納稅款，經被告移送強制執行，因贈與人財產不足清償全部贈與稅款，乃就不足清償部分之贈與稅額，改以受贈人即原告為納稅義務人，發單補徵。

一、判決要旨

1. 實質課稅原則除對於稅捐稽徵機關得予適用作為「課稅」依據外，於納稅義務人亦應得援用，於稅捐救濟程序中主張課稅處分違反實質課稅原則，始符公允。

2. 按 105 年 12 月 28 日公布之納稅者權利保護法第 7 條即規定：「(第 1 項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第 2 項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」，雖該法於公布後 1 年始施行，但其係重申稅捐稽徵法第 12-1 條規定之精神，非謂該法於公布後 1 年屆滿前，納稅義務人不得援用稅捐稽徵法第 12-1 條之規定主張權利。
3. 本件贈與之農業用地「受贈人」原告，係因法院強制執行拍賣之緣故，始喪失系爭農地之所有權，並非原告不願繼續作農業使用，其未能將該土地繼續作農業使用之情形，顯與「受贈人死亡」、「受贈土地被徵收或依法變更為非農地使用」等「非自願性未繼續作農業使用」之情形相同，依相同事件應受同一處理之「平等原則」觀之，89 年 1 月 26 日增訂遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款但書規定時，其未將「因法院拍賣而移轉」之情形納入其中而為增訂，顯屬立法之疏漏。
4. 在本件情形，系爭農地係因法院強制拍賣移轉，法院強制拍賣之原因，係贈與人於贈與移轉前將贈與物設定予他人致被拍賣，並非原告於贈與後因自己不履行債務而被拍賣，足見贈與物之被拍賣致無法續供農業使用，非可歸責於原告，亦無法期待原告能「限期回復」。本院認對於此種情形，其法律漏洞之補充方法，一者係就遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款為目的性限縮解釋，將「農地為法院強制拍賣移轉，係因贈與人之原因而非可歸責於受贈人」者排除適用；二者係將此種情形類推適用遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款但書規定而免予追繳應納之稅賦。其方法雖異，效果則同一。



二、推薦理由

主筆委員：許祺昌 委員

1. 本判決明文闡釋，納稅義務人亦得主張課稅處分違反實質課稅原則，有助於導正以往實務上僅以實質課稅原則為對人民課稅依據之觀念，有助於人民權利之保護，值得肯定。
2. 本則判決先以實質課稅原則為據，認定本件原告僅有「形式上受贈土地」，惟因系爭土地遭抵押權人聲請拍賣，從而原告「實質上並未受有利益」。如令原告負擔系爭稅賦，其結果無異使未實質取得財產利益之原告，卻須承擔巨額贈與稅負擔，顯有違稅捐稽徵法第 12-1 條第 1、2 項所規定實質課稅之公平原則。本則判決正確適用實質課稅原則並發揮保護人民權利之功能，殊值贊同。
3. 遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款雖明定如受贈後未繼續作農業使用，應追繳稅賦，惟於但書中將「受贈人死亡、農業用地被徵收或依法變更為非農業用地使用」等「非受贈人不願繼續作農業使用」之情形排除。本件原告因受法院強制執行喪失系爭農地之所有權，並非原告不願繼續作農業使用，與本條但書之情形相同，實有法律漏洞，應依平等原則為相同處置。
4. 參酌財政部 91 年 10 月 28 日台財稅字第 0910456668 號令，認定遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款之情形，須「限期令其回復所有權登記並繼續作農業使用，如未於期限內回復所有權登記並繼續作農業使用」，始得追繳應納稅賦。既須「限期令其回復」，自以有「回復可能」，始有適用餘地。由於本件贈與物被拍賣係因贈與人債務不履行而非原告債務不履行，則系爭贈與物不能繼續作農業使用亦非可歸責於原告，自不應由原告負擔系爭稅賦。

5. 本判決適用實質課稅原則、平等原則，並參酌遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款立法理由與財政部解釋令而為法律漏洞之填補，勇於實踐納稅者權利保護，值得肯定。

補充意見：陳清秀 委員

贈與土地移轉前設定高額抵押，移轉贈與財產後被抵押權人拍賣，如何估價贈與財產之價值，依據實質課稅原則判決之案例。

補充意見：徐偉初 委員

1. 本判決明揭：實質課稅原則除對於稅捐稽徵機關得予適用作為「課稅」依據外，於納稅義務人亦應得援用，於稅捐救濟程序中主張課稅處分違反實質課稅原則，始符公允。對於實務上常常以實質課稅原則作為不利納稅義務人處分之依據，發揮衡平糾正之效，並保障人權。
2. 本則判決以原告形式上雖受贈土地，但實質上因為系爭土地已經抵押權人拍賣而無利得，原告既然未取得財產利益，即不應負擔稅賦。適用實質課稅原則為有利於納稅義務人之認定，糾正以往實務通常援引實質課稅原則為不利納稅義務人認定的作法，值得推薦。
3. 被告主張：系爭農地第一順位抵押權其擔保債務係訴外人A公司向○○公司之借款，嗣後○○公司實行抵押權並承受該土地，是原告對債務人另取得物上保證人之求償權，而享有財產利益。本判決則以原告對A公司縱或另取得物上保證人之求償權，然被告並未舉證證明原告實際對A公司已行使該求償權並已有所實現，依所得實現原則，亦不能認原告實際有取得贈與財產利益。論理清晰，值得推薦。



補充意見：黃士洲 委員

農地贈與免徵贈與稅之要件規定有缺漏，本號判決透過平等原則與實質課稅之公平原則，進行漏洞填補，且將本件原處分含復查決定予以撤銷，值得作為納稅者權利保護之表率。

補充意見：蔡朝安 委員

台北高等行政法院 105 年度訴字第 1082 號判決涉及遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款關於受贈農業用地應繼續作農業使用之規定，本則判決在實質課稅原則、法律漏洞之認定與法律漏洞之填補有完整細膩的說理，運用法學方法在個案上確實維護納稅人權利，推薦理由如下：

1. 連結納稅者權利保護法及稅捐稽徵法

本則判決於 106 年 1 月 19 日作成，惟援引納稅者權利保護法第 7 條之規定，並闡明雖該法於公布後 1 年始施行，但其係重申稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定之精神，非謂該法於公布後 1 年屆滿前，納稅義務人不得援用稅捐稽徵法第 12 條之 1 之規定主張權利。依納稅者權利保護法第 1 條規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」本則判決關於納稅人基本權利保護，實有承先啟後之作用。

2. 精準適用實質課稅原則

本件原告於受贈土地後，系爭土地即遭法院拍賣，故原告並未享有系爭土地利益。依稅捐稽徵法第 12 條之 1 之實質課稅原則有兩層含意，其一為租稅法律應參酌立法目的，為衡酌經濟利益與課稅公平（即量能原則）而為解釋；其二為認定租稅構成要件事實應以經濟利益之歸屬與享有為據。

本則判決認定本件原告因實質上未享有系爭土地利益，從而認定被告對原告課稅違反實質課稅原則。關於實質課稅原則之適用有精準的涵攝，且作成對納稅義務人有利的判決，充分發揮對納稅者權利保護之功能，值得肯定

3. 認定遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款但書之立法漏洞，並應為漏洞之填補

遺贈稅法第 20 條第 1 項第 5 款規定，受贈人自受贈之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。惟同條但書規定如因「該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者」，則無須追繳稅賦。本則判決從立法目的加以解釋，認定受贈人死亡、農業用地被徵收或依法變更為非農業用地使用者，均「非當事人不願作農業使用」，而「法院拍賣」亦屬「非當事人不願作農業使用」之情形，認定本件係屬法律漏洞，並進而闡述得以目的性限縮解釋本文規定將「農地為法院強制拍賣移轉，係因贈與人之原因而非可歸責於受贈人」者排除適用，或類推適用但書規定而免予追繳應納之稅賦，說理完整並勇於為法律漏洞之填補，值得肯定。

三、對判決的未來期許

主筆委員：許祺昌 委員

所謂法之續造係指在法律漏未規定的情況下，法官依據法學方法論尋求個案解決辦法。於存在法律漏洞之情形，如未能進一步探究立法意旨，即可能因為機械性地適用法律而使人民負擔實質上不甚公平之稅捐。在稅務專業法庭成立後，期望法院如遇到法律規範闕漏或不明確之情況，均能仔細探究立法意旨並勇於為法律漏洞之填補，俾能確實於個案中發揮納稅者權利保護之功能。



最高行政法院106年度 判字第140號判決

釐清土增稅之納稅義務人

事實摘要

- (一) 上訴人A公司所有坐落新北市○○區○○段 64-1 (分割自同段 64 地號土地)、123-1 及 123-9 地號 (分割自同段 123 地號土地) 等 3 筆土地 (下稱系爭土地, 重測前為○○段○○小段 20-2 及 20 地號土地), 前於民國 92 年 9 月 8 日依企業併購法 (下稱企併法) 第 28 條規定將系爭土地訂約移轉於子公司即上訴人B公司, 經被上訴人以 93 年 2 月 18 日北稅財字第 0930014477 號函核定土地增值稅, 准依行為時企併法第 34 條第 1 項規定記存土增稅, 並於 93 年 2 月 24 日辦竣買賣移轉登記。
- (二) 嗣上訴人B公司於 104 年 4 月 13 日申報贈與移轉系爭土地予新北市, 被上訴人認為合致行為時企併法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定, 爰依法課徵上揭原記存於上訴人B公司之土增稅, 計新臺幣 (下同) 70,769,847 元, 上訴人B公司旋於 104 年 5 月 20 日完納, 並於 104 年 5 月 25 日完成移轉登記在案。

(三) 嗣上訴人於 104 年 11 月 17 日以其係為配合政府政策依企併法所為之分割係一法人格分裂的組織行為，土地之移轉為形式上財產移轉，並無發生實質處分財產之效果為由向被上訴人申請退稅，經被上訴人以 104 年 11 月 23 日新北稅土字第 1043144496 號函（下稱原處分）否准所請。上訴人不服提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

本案關鍵爭點共計有三項：

- (一) 本案母公司將系爭土地所有權移轉給子公司，依據行為時企併法第 34 條第 1 項規定，將土增稅記存於子公司名下。究竟何者才是第一階段土增稅之納稅義務人？
- (二) 依據行為時企併法第 34 條第 1 項第 5 款後段規定，如果子公司將土地「贈與」給地方自治團體後，稽徵機關可否請求子公司繳納上述第一階段之土增稅？
- (三) 本案子公司將土地移轉給地方自治團體之行為，事實上是否真的構成上開規定下及土地稅法第 28 條但書規定下之贈與？

一、判決要旨

(一) 究竟何者才是第一階段土增稅之納稅義務人？

1. 對此爭點上訴人係主張：「本案『記存』之土地增值稅，其納稅義務人始終為上訴人 A 公司，而被上訴人對上訴人 B 公司發單課徵，即屬違法，已繳之稅款應予退還」云云。



2. 然而本院認為，如果該「記存」之土地增值稅，依稅捐實體法（即企併法第34條第1項第5款）之規定，確應課徵，則其納稅義務人應屬上訴人B公司，理由如下：

按企併法第34條第1項第5款前段明定，公司依企併法第28條規定收購土地，而以有表決權之股份來支付對價，並達全部對價65%以上者，該土地經申報審核確定其土地移轉現值後，即予辦理土地所有權移轉登記。其依法由原土地所有權人負擔之「土地增值稅」，准予「記存」於併購後取得土地之公司名下。此等規定既然將「稅額」已確定之「土地增值稅款」，由原納稅義務人（即形式上之土地出賣人）名下，「記存」至「（形式上之）土地買受人」名下，即在法律解釋上本即有解為「就納稅義務人為法定移轉」之空間。不然實證法可以逕行明定「記存」在原土地出賣人名下即可。

而以上之法律解釋結論，也符合土地增值稅課徵作業流程之實證特徵，詳言之：

A. 土地增值稅制相較於其他稅捐法制，有一重大特徵，即從時間序列之觀點，其稅捐稽徵程序之發動日，早於實體稅捐債務之生效日。在其他種類之稅捐，大體上都是實體稅捐債務生效以後，稽徵程序才發動。例如所得稅之稅捐債務生效之基準時點，是計至每年12月31日時之整年度所得，而於翌年5月間才開徵。

B. 但土地增值稅債務之生效時點，依土地稅法第28條之規定，是在土地所有權移轉時，在此一時點稅基量化標準（土地公告現值）才得以確立，稅捐構成要件才全部被滿足而產生稅捐債務。可是稽徵程序如果在該時點以後才

發動，因土地產權移轉完畢，稅捐債務缺乏有效之擔保，因此在立法設計上規定，土地增值稅不繳納，土地所有權即無法移轉（土地稅法第 51 條參照）。如此的法制設計迫使稽徵程序必須早在導致土地所有權移轉之「債權行為」發生時即先發動（土地稅法第 49 條參照），而在土地所有權之移轉不以登記為必要時（主要是強制執行法上之拍賣），土地稅法第 51 條亦同樣有類似保全機制之設計。

C. 而企併法第 34 條第 1 項第 5 款前段之規定，在上述稽徵作業流程基礎下，如果土地買受人打算「再移轉」該土地予第三人時，應由其先繳納土地增值稅，才有移轉可能性。而其應納之土地增值稅款，除了「（形式）買入至（實質）賣出階段」土地增值所對應之土地增值稅外，當然也應包括「前手記存」在其名下之土地增值稅。如果把前後二階段不同之土地增值稅分別歸屬於不同之稅捐主體（形式出賣人及形式買受人），而各自發單課徵，不僅將增加稽徵作業之困難，也與向來「稽徵發動在先」之作業慣例不符。

再者，上開解釋結論也可與企併法第 34 條第 2 項之規定相配合，因為該條項所定「依前項（指第 1 項）第 5 款規定記存土地增值稅後，『被』收購公司（91 年 2 月 6 日公布施行、而於本案適用之企併法，在該條項文字中原無『被』字，但此係因立法疏漏所致，故於 93 年 5 月 5 日修正企併法時，依立法院黨團而加入『被』字，解釋上應認企併法第 34 條第 2 項法條文字，自制定之始，即有『被』字）於收購土地完成移轉登記日起 3 年內，轉讓該對價取得之股份致持有股份低於原收購取得對價之 65% 時，被收購公司應補繳記存之土地增值稅；該補繳稅款未繳清者，應由收購公司負責代繳」等法條文字。其規範意旨實出於「稅捐規避」之考量。即擔心形式上之土地出賣人，在將土地形式上移轉予買受人後，經由出脫「因出售土地而取得」之買受人股份方式，



切斷與土地買受人間在組織上之從屬支配關係，而從原來之形式出賣人，變成實質出賣人，而規避已「記存」在土地買受人項下之「土地增值稅」，因此明定此時該「土地增值稅」之「納稅義務人」又「回復」為原土地出賣人，並明定土地買受人之代繳義務。是以由此條項規定，反而足以導出「原記存」之「土地增值稅」，如果事後符合繳納條件時，其納稅義務人已變更為「形式上土地買受人」。只有在「土地出賣人與買受人間之組織從屬支配關係」受到懷疑時，才再將「記存」土地增值稅之納稅義務人，重行「回復」為原土地出賣人，並在土地再移轉以前，即先行課徵，以防杜稅捐規避發生。而上訴意旨引用該條項規定，而謂「同條第1項第5款所定之『記存』土地增值稅，其納稅義務人自始即是原土地出賣人」云云，此等法律主張，顯非法律之正確解釋，自非可採。

(二) 依據行為時企併法第34條第1項第5款規定，當子公司將土地「贈與」給地方自治團體後，稽徵機關可否請求子公司繳納上述第一階段之土地增稅？

企併法第34條第1項第5款規範意旨之探究：

經查子公司依企併法第38條規定收購母公司之土地，並由子公司發行新股作為移轉對價，符合企併法第34條第1項前段之要件者，即得在稅捐處遇上，適用該條項各款所定之「稅捐優惠」規定。該條項後段第5款前段所指「公司所有之土地，經申報審核確定其土地移轉現值後，即予辦理土地所有權移轉登記。其依法由原土地所有權人負擔之土地增值稅，准予記存於併購後取得土地之公司名下；……」，其規範意旨應是：

A. 該條款所定、在法律外觀上存在之「土地有償移轉行為」，就經濟實質意義而言，僅有組織重整之功能，土地所有權之主體在形式上雖因移轉而有變

動，但土地未來因價格變動所生之損益風險，其實質歸屬之主體則始終未改變（如果實質歸屬有改變之風險時，同條第 2 項定有防杜稅捐規避之「截阻」規範）。

B. 上述實證特徵在立法政策本來可以選擇「不課徵土地增值稅，但將來再移轉時，其前次移轉之土地公告現值之認定，要以母公司取得該土地時之土地公告現值為準」。但這樣的處理結果，會使子公司再移轉土地時，土地增值稅之稅基金額較高，再加上土地增值稅之計算採取累進稅率，對應之土地增值稅負自然也較多。採用上開規定之規範方式，因土地增值稅負採取二階段分別計算，稅負較輕，等於是對關係企業之組織結構重整，給予一定程度之稅捐優惠。

至於企併法第 34 條第 1 項後段第 5 款後段所定「……該項土地再移轉時，其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先於一切債權及抵押權受償」部分，其規範意旨則是「該形式上歸子公司所有、實質上為母公司掌控之土地，若終局移轉予第三人，而依土地稅法等規定，應課土地增值稅時，應將本次移轉及前次記存之二筆土地增值稅款，由子公司一併繳納，以完成土地所有權之移轉登記。

如果子公司將該土地移轉予第三人時，依法不需繳納土地增值稅，且其不需繳納之規範上理由，是因其在土地移轉時點，沒有透過移轉對價之收取，收割土地因時間經過所生之漲價利益。於此情形，子公司與母公司，在實質經濟意義上，其地位實無差異，均未享有土地漲價利益。另外前階段形式上之土地移轉行為，母公司也沒有因此取得土地因時間經過之漲價利益。所以從母公司取得該筆土地之始，到子公司真實出售土地為止期間內之土地漲價利益，母、子公司均未取得，皆不應對之課徵土地增值稅。從此法律論點言之，原記存之土地增值稅，在子公司移轉土地時點未取得土地之漲價利益，而免徵土地增值稅時，原來記存之土地增值稅亦應歸於消滅，而不得再行課徵。



此等法律解釋結果，不僅符合法條使用文字（條文明定「……其記存之土地增值稅，就該土地處分所得價款中，優先於一切債權及抵押權受償」，即表明以有償移轉為規範對象），而且也符合待規範事項之事務本質。

（三）本案子公司將土地移轉給給地方自治團體之行為，事實上是否真的構成土地稅法第 28 條但書規定下之贈與？

就此上訴人雖主張「上訴人B公司就系爭3筆土地，是以『贈與』為原因，而移轉予新北市政府。依土地稅法第28條但書規定，各級政府『受贈』之私有土地，免徵土地增值稅，故前開土地移轉行為依法免徵土地增值稅，故不符合合併法第34條第1項後段第5款後段之課徵要件」云云。

然查本案土地價格甚高，上訴人A公司與B公司間前次移轉系爭3筆土地所記存之土地增值稅款即高達70,769,847元。上訴人B公司為營利事業，設立目的即在獲取盈餘，豈能將如此鉅額價值之土地，任意「無償」贈與新北市政府，其移轉系爭3筆土地之實質原因關係為何？該實質原因關係有無對價，對價為何，是否得以量化為金錢，均有待向新北市政府查明。

事實上如果上訴人B公司移轉系爭3筆土地予新北市政府之原因關係，經查明確有對價關係，不僅仍應補徵本件記存之土地增值稅，甚至「上訴人B公司移轉系爭3筆土地予新北市政府是否應免徵土地增值稅」一事，均有再調查之必要。此等待證事實自有傳訊新北市政府承辦人員查明之必要。

二、推薦理由

主筆委員：盛子龍 委員

（一）本判決在相關稅法規定之解釋上，充分掌握租稅實體法與租稅行政程序法應分開處理之方法，在經常將此二者混淆之稅法界，著實難能可貴。

- (二) 針對系爭規定之解釋，也就是第一個爭點與第二個爭點，儘管財政部解釋及過去行政法院判決先例已經固若金湯，但本判決仍勇於挑戰並突破傳統實務解釋。尤其是不拘泥於形式文義及法律外在形式，運用實質經濟觀察方法進行充分論證，展現出細膩之思維。其並一併考量不同解釋之可能選項在稅法體系上下游處理之結果，則展現出宏觀之視野。
- (三) 本判決首度依據職權提出一個影響深遠之關鍵問題。實務上有關土地使用分區管制變更之案件，地方政府經常與地主協議，在土地使用分區管制變更後，地主必須將其部分土地或相鄰土地「捐贈」給地方政府。本判決特別指出，在事實的認定與涵攝上，這種名為「捐贈」之行為實際上是否屬於無對價之贈與，性質上屬於事實問題，必須經調查後方可予以認定。

補充意見：黃士洲 委員

由立法目的解釋，釐清企併法土增稅記存的法理，據此剖析無償移轉土增稅客體並未實現，同時也兼顧個案，應進一步調查系爭土地無償捐贈當地政府的原因關係，法理與事實分析均面面俱到。

補充意見：范文清 委員

本件判決從探究立法目的著手，說明企併法上土地增值稅記存的法理何在。並據此認定本件係無償移轉，土增稅客體並未實現。此外，本件判決也認為，在本件個案裡應進一步調查系爭土地無償捐贈政府的原因關係為何。在法理的說明與個案事實的調查上皆為佳作。



補充意見：蔡朝安 委員

最高行政法院 106 年度判字第 140 號判決涉及行為時企業併購法第 34 條第 1 項（現第 39 條）、土地稅法第 5 條有關企業因併購記存之土地增值稅繳納之問題，對於記存土地增值稅之納稅義務人以及「移轉」是否限於有償移轉疑義之釐清，本判決有一清晰之說明，具有指標性意義：

1. 運用法律解釋方法確定土地增值稅之納稅義務人，說理細膩

本判決認記存之土地增值稅依稅捐實體法（企業併購法第 34 條第 1 項第 5 款）之規定應予以課徵，則納稅義務人應屬 B 公司，因依法原由土地所有權人負擔之土地增值稅，准予「記存」在併購後取得土地之公司名下，法律解釋上屬「納稅義務人為法定移轉」而認為納稅義務人應為原土地之買受人，且於實證法上若土地增值稅之納稅義務人應為出賣人，可直接立法明文土地增值稅納稅義務人為原土地之出賣人而非買受人，而不必透過迂迴解釋；另從企業併購法第 34 條第 2 項（現企業併購法第 39 條）之修法過程增加「被」且認為係立法疏漏可知，係由買受人擔任土地增值稅之納稅義務人。本則判決對於記存之土地增值稅納稅義務人之釐清，具有指標性義務，以清楚說理說明納稅義務人為「土地買受人」，而「土地出賣人」僅有補充性義務。

2. 運用實質課稅原則，闡述移轉限於有償之移轉

本案另外一重大爭議為，買受人以贈與方式移轉土地，是否該當於繳納記存土地增值稅之要件，本判決從實質經濟意義觀點觀之，土地增值稅

課徵應以享有土地漲價利益為前提，而於本件情形，土地移轉予第三人係以贈與形式而未取得移轉對價，從母公司取得土地、中間移轉土地予子公司並記存土地增值稅，後無償移轉土地予第三人，母、子公司均未享有土地增值之漲價利益，原來記存之土地增值稅亦應歸於消滅，而不得再行課徵。本判決從規範事項之本質探討，而不拘泥於法條文字之解釋，符合量能課稅之規範意旨。

另此判決突破過往實務見解，對於企業併購法第 34 條記存土地增值稅之課徵，何謂「再移轉」，有一突破性見解，過往實務認為，不論是否有償僅要移轉所有權即符合課徵之要件，縱如信託僅係形式所有權移轉之情形，亦符合「再移轉」之要件，而應就記存之土地增值稅課稅，本判決有一明確之標準僅限於有償移轉之情形始應就記存之土地增值稅課稅，符合經濟實質及企業併購法之立法目的，殊值肯定。

三、對判決的未來期許

主筆委員：盛子龍 委員

本判決對實務影響可以說是十分巨大。目前類似案件，在經過發回高院更審後，已經有後續判決出現，認定依據協議內容將土地「捐贈」給地方政府之行為，事實上具有對價性，並非屬土地稅法第 28 條但書規定下之贈與。未來當事人上訴後，最高行政法院之審理結果為何值得觀察。此外由於相類似案件在實務上經常發生，也期待司法實務能為更明確之釐清。



最高行政法院106年度 判字第644號判決

促產條例的免稅獎勵與投資主管機關核定行政處分之效力

事實摘要

被上訴人（即原告）100年度營利事業所得稅結算申報，列報合於促進產業升級條例獎勵規定之免稅所得13,148,029元。但上訴人（財政部臺北國稅局）就其中部分免稅所得11,750,142元否准列報。否准理由為，被上訴人係製造業相關之技術服務業，且提供服務之對象皆為服務業，並非受獎勵之製造業，則其因支援而創造之所得即無給予免稅優惠之理由。

被上訴人則抗辯，被上訴人於向輔助參加人（經濟部工業局）提出申請時，其提出之相關文件均已忠實陳明其係透過母公司間接提供測試服務予國外客戶之營運模式而無任何隱匿不實，輔助參加人審核後仍認被上訴人符合免稅資格要件而給予核准。嗣後被上訴人尚經臺北市府產業發展局核發5年免稅完成證明，本件被上訴人適用促產條例第9條之2規定5年免稅之各項資格條件，均經相關主管機關審核認定。因此，上訴人應予尊重參加人之是項專業判斷，而不得越俎代庖，否則即屬悖於權力分立之要求及構成要件效力。而且，根據輔助參加人曾函覆上訴人之104年6月22日以工策字第10400553110號函（下稱輔助參加人104年6月22日函），業已明確表明提供技術服務對象為境外公司或屬間接提供技術服務予製造業並不限制，益

證輔助參加人肯認被上訴人本案具促產條例第9條之2及獎勵辦法之5免稅資格條件。因此主張，「上訴人核課時，對於受獎勵的投資計畫的收入自行限縮在只提供給國內製造業，使被輔助參加人核准之被上訴人（成為具有技術服務業資格而可享有免稅之公司）卻有九成以上的收入無法適用免稅所得」於法無據。被上訴人循序提起行政救濟，乃提起本件上訴。

一、判決要旨

促進產業升級條例第9條之2第1項規定所指之「相關技術服務業」，應解為「支援『國內』製造業生產活動之技術服務業」，方符合立法本旨。這是該法修法立法理由上明白採取的立法本旨。而且，從經濟之實質面言之：製造業在國內從事生產活動，必須購入機器設備與原料、承租或購買廠房，同時地僱工從事生產活動，甚至支付研發費用。而這些投資支出，立即會轉換為在內國流通之價金、租金與勞務報酬，進而帶動在地消費活動，形成乘數效果，促進本國之經濟發展，達成「利用製造業之投資活動來促進經濟成長」之租稅獎勵目的。

其次，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。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）。前處分對後處分之構成要件效力強弱，同樣也要考量國家法制架構對行政事務之權責分工。如果前



處分機關依實證法規定，對前處分之規制事項（包括事實對法律要件之涵攝，也包括法律效果之取捨），享有獨占之認定處理職權，或者事務本質上，前處分機關對前處分之規制事項而言，其機關在專業功能最適者，則該前處分之構成要件效力理應較強大，前處分機關作成之前處分，亦應在後處分合法性審查程序中，受到高度之尊重。不過如果前處分之規制決定明顯違法，或者客觀上足以判定「前處分機關基於實證環境所形成之偏好或立場，足以影響執法傾向」時，前處分之構成要件效力即會受到削弱，行政法院仍得例外審查前處分之合法性。

輔助參加人於104年6月22日作成之工策字第1040053110號函文中說明三，有關「對國外地區製造業提供技術服務亦在免稅優惠範圍內」等法律意見，既缺乏理由說明，又與立法理由之明文有衝突，更與促進國內經濟發展之獎勵機制不符，此等意見違法程度過於明顯，實不足以形成處分之構成要件效力。再者，輔助參加人承擔促使經濟成長之行政任務，在實證環境中，比較不會顧及「成長比例」與「稅捐損失」間之邊際分析。在輔助參加人所屬公務員之眼中，任何成長都比沒有成長更優。經濟邊際成長率是否高於邊際稅捐損失率，輔助參加人基於其角色比較不會顧及，因此有輕易認定「支援製造業之服務業投資活動，符合免稅優惠要件」之傾向。是以本院認上訴人在本案中仍有權審查「被上訴人投資計畫所生之所得是否符合免稅要件」，且其「認定被上訴人本案不符免稅要件」之審查結果，依前所述亦無違誤。

二、推薦理由

主筆委員：范文清 委員

1. 本判決正確的將促進產業升級條例之相關條文作目的性限縮，僅指限於「國內」之「製造業」，而同條項所謂之「技術服務業」，當然也應限制在

「支援『國內』製造業生產活動之技術服務業」。本件事實並不該當於此，不應享有免稅優惠。蓋促進產業升級條例第9條之2第1項有關免稅優惠之規定，其透過免稅手段所欲追求者是「透過國內製造業之投資帶動，促成國內經濟之強勁成長」。質言之，並非單純以「企業國際競爭力」為其目標。因此提供國外企業技術升級之來源所得，不符免稅資格。

2. 本判決更值重視的是其對於行政處分構成要件效力的闡述。在本件中，當事人所取得參加人或其他權責機關所核發之「5年免稅投資計畫核准函」與「投資計畫完成證明」，這是行政處分，當然享有構成要件效力。然而，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。不過如果前處分之規制決定明顯違法，或客觀上足以判定「前處分機關基於實證環境所形成之偏好或立場，足以影響執法傾向」時，前處分之構成要件效力即會受到削弱，行政法院仍得例外審查前處分之合法性。也就是說，本件判決並非僅僅依據工業局所核發之免稅證明即駁回上訴，而是就系爭免稅證明詳予審理，說明其不可採之理由。就此亦值贊同。
3. 本判決對於原審判決所引以為裁判依據之「廠商理論」，詳細說明廠商理論之核心論點在於交易成本與監督成本間之權衡比較。但其理論完全沒有「地理條件」之前提設定。因此原判決將國內外投資成本與市場交易成本之差異，作為肯認我國法制具有「給予被上訴人免稅優惠」之規範意旨存在，事實是與廠商理論無涉，從而欠缺說服力。依主筆人之見，本件判決發揮經濟學上的長才，使法院裁判可以融合多元學門的觀點，從而使判決見解更增說服力。這種科際整合是重要的，卻也是困難的。本件判決在此是優秀的範例。



補充意見：陳清秀 委員

有關目的事業主管機關出具證明書所發生構成要件效力之分析相當精闢。

補充意見：陳明進 委員

在個案事實上，本件被上訴人係製造業相關之技術服務業，且提供服務之對象為國外母公司，非受獎勵之製造業，且本件被上訴人係服務國外母公司，其母公司又為服務業，是否符合「製造業及其相關技術服務業於中華民國 97 年 7 月 1 日至 98 年 12 月 31 日新增投資適用五年免徵營利事業所得稅獎勵辦法」，須要釐清之爭點包括：(1) 認定免稅資格與免稅所得計算之行政權責機關係工業局或國稅局，本件爭議究係屬免稅資格或免稅所得計算之爭議，(2) 獎勵免稅所得之範圍是否包括提供國外企業技術升級之來源所得。

本件判決能夠清楚釐清：

1. 本件爭議始終為免稅要件是否滿足，而與免稅所得計算無涉，故行政權責機關應屬工業局。
2. 本件判決能進一步探討，工業局核發被上訴人「5 年免稅投資計畫核准函」與「投資計畫完成證明」，此等證明文書之核發，針對「被上訴人經核准投資活動所生系爭所得 11,750,142 元」之免稅屬性判定，是否會有「處分構成要件效力」，致使上訴人受其拘束，不得為相反之判定？本件判決指出「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。如果前處分之規制決定明顯違法，或者客觀上足以判定「前處分機關基於實證環境所形成之偏好或立場，足以影響執法傾向」

時，前處分之構成要件效力即會受到削弱，行政法院仍得例外審查前處分之合法性。此見解闡明行政法院對於行政機關的處分仍得審查並判定其合法性，而非僅依據工業局已核發之免稅證明文件即駁回上訴人，值得讚許。

3. 對於原判決主要引據之廠商理論，本判決能夠詳盡分析其不適用於判定「是否應承認對支援國外製造業營業活動之服務業，其投資活動所生所得，亦符合促進產業升級條例第9條之2第1項所定之免稅優惠要件」一事，以經濟理論提供法律判決之基礎，法律如能融合更多元學門之理論，應有助於法院判決之品質。
4. 本件判決認定促進產業升級條例第9條之2第1項「免稅優惠」規定，其透過免稅手段所追求之經濟發展目標，重點是「透過國內製造業之投資帶動，促成國內經濟之強勁成長」，而非單純之「企業國際競爭力」，故提供國外企業技術升級之來源所得不符免稅資格。

三、對判決的未來期許

主筆委員：范文清 委員

本件判決對於相關法規（促進產業升級條例）作出正確的解釋適用，對於行政處分的構成要件效力作出細膩的區別，對於經濟學理論作出適當的科際整合的融合。凡此皆為本件判決值得稱道之處。期待這樣的說理能夠有更好的發展。這不僅是法官的任務，法學界也責無旁貸。

2018臺灣年度 優良稅法判決



最高行政法院106年度 判字第22號判決

推估稅基之法律界限

事實摘要

上訴人於被繼承人（配偶）死亡申報遺產稅時，列報繼承遺有臺北市某土地（系爭土地）應有部分 $\frac{3}{10}$ ，遺產價額依土地公告現值計算為新臺幣 20,949,600 元，遺產總額 117,740,922 元，死亡前未償債務扣除額 63,788,021 元。國稅局原核定以被繼承人提供其所有系爭土地應有部分與甲公司合建住宅大樓銷售（系爭合建分售案），於被繼承人死亡前已簽約預售其中 18 戶房地，依實際銷售價格計算，被繼承人應分得出售系爭土地價款，減除已收取之土地款及應償還合建保證金債務，核算尚有應收未收之土地款 66,291,783 元，同時因賣出合建分售案之 18 戶房地，負有移轉土地登記義務計 15,814,853 元，則屬被繼承人死亡前未償債務，均未經上訴人申報，乃併同另查獲漏報銀行存款 118,518 元及死亡前 2 年內贈與其兄 1,500,000 元，致短漏報遺產稅額 67,910,298 元，經核定為遺產總額 195,504,928 元，遺產淨額 92,853,554 元，應納稅額 9,266,922 元，並按所漏稅額處 0.8 倍罰鍰 5,432,824 元。



上訴人不服，申經復查遭駁回，提起訴願，經被上訴人重審復查決定，以系爭房地有預購戶請求退戶，乃重行按合建分售案截至被繼承人死亡日銷售 17 戶房地，核算應分得之土地款為 117,199,320 元，減除已收土地款項 7,130,940 元及合建保證金 50,400,000 元，核定被繼承人死亡時應收土地款為 59,668,380 元，同時併予重行核算系爭土地未償債務扣除額為 14,905,640 元，因此追減遺產-其他（合建分售案應收土地款）6,623,400 元、未償債務扣除額 909,213 元及罰鍰 1,722,324 元（原處分）。上訴人仍表不服，提起訴願，經訴願決定撤銷原處分關於罰鍰部分，由被上訴人另為處分；其餘訴願駁回。上訴人猶未甘服，就不利部分提起行政訴訟，經原審判決駁回後，上訴人仍不服，提起本件上訴。

一、判決要旨

遺產稅為財產稅，係以「遺產」為稅捐客體。當遺產不是現金時，即有其價值之認定問題，亦即以如何之證據予以量化而核定稅基之技術。

關於遺產為土地時，依遺贈稅法第 10 條第 1 項、第 3 項規定，遺產以被繼承人死亡時之時價為稅基，而遺產為土地時，則以土地公告現值或評定標準價格為其時價之基準。但被繼承人生前提供土地，與建商合建銷售房屋，死亡時如遺有收取土地價金債權，同時負有交付並移轉土地登記債務；債權部分雖無疑可以債權額為準（遺贈稅法施行細則第 27 條前段），惟因現制土地公告現值與市價有相當差距，則相對應依遺贈稅法第 17 條第 1 項第 9 款予以扣除之未償債務評價，如逕援引（或類推）遺贈稅法第 10 條第 3 項規定，而以土地之公告現值為交付並移轉土地登記債務之時價，並以此為稅基之計算，則顯然不適當。蓋此依法並無所據，土地公告現值原寓有土地政策之義涵，與被繼承人死亡時之市場價格不同，只因土地估價不易，基於稽徵

經濟，而就土地為遺產時，以立法形成之方式，簡化以公告現值為稅基之規範，尚非就「交付並移轉土地登記債務」所為之推計估價規定；再者，就相關之遺產稅客體，即被繼承人提供土地合建分售所生之「財產」而言，將因此所生之金錢債權（相當於收入）以債權額即市價評估，但相對應減除之移轉土地債務（相當於成本）估價卻以低於市價之公告現值為據，乃以無相關聯之證據認定稅捐客體之數量，確實無法正確估算被繼承人因該類契約所生之財產價值，而失於量能課稅原則，且顯然不利於納稅義務人，悖於稅捐法定主義，而侵害其財產權。

二、推薦理由

主筆委員：黃俊杰 委員

1. 行政法院須受當事人聲明之拘束

判決指出，我國行政訴訟制度採行處分權主義，就具體事件是否請求法律救濟以及請求之範圍如何，取決於當事人之主觀意願；基此，行政法院須受當事人聲明之拘束，而為訴訟標的之決定，以及程序之開始或終了，不得依職權為之。逾當事人聲明所為之裁判，即有違法。本件上訴人對訴願決定提起本件訴訟，所求法院審判之範圍，自僅限於訴願決定不利於己之部分（即維持原處分核定遺產稅額部分），而不及於有利己部分（即撤銷原處分關於裁處罰鍰部分），其起訴聲明為：「訴願決定、原處分不利於上訴人部分均撤銷。」未臻明確（正確之聲明應為「訴願決定不利上訴人部分，及原處分關於罰鍰以外部分均撤銷」），原審未予闡明，已有所失；復就上訴人未起訴求為判決之原處分罰鍰部分（此部分業經訴願決定撤銷），予以審理，並為訴外裁判，自有違背法令。



2. 職權調查責任之歸屬與履行

判決指出，隨時代發展，交易形態千變萬化，不同之個案，相異之債務內容，逐案為經濟觀察，固有其難度，但除非法律明文規定得以推估方式核定其稅基，否則，如何援用新的經濟分析方式，以及會計技術，藉以核實認定其市場價值，恒為稅捐稽徵機關所應負責，於訴訟中，則為法院應依職權調查之事項。

3. 核實課稅原則為量能課稅原則之具體化

判決指出，鑒於負擔稅捐之能力係以稅捐客體為表徵，所以，與核實課徵有關之稅捐債務構成要件皆與稅捐客體有關，包括稅捐客體之有無及其數量化，亦即稅基之規定。基於量能課稅原則，關於稅基，不僅在規範規劃上，而且在稽徵實務上，除非有稽徵經濟考量之必要，經法律明文規定得以推估方式為之，否則皆應核實課徵。關於稅捐客體是否存在以及其數量化之稅基的數額為何，有爭議時，原為證據的問題。如以無關聯之證據認定稅捐客體之有無及其數量，表面上衝擊到證據有關之程序規定，深層探討，不但影響到核實課稅原則、量能課稅原則，也衝擊到稅捐法定主義。

補充意見：陳清秀 委員

被繼承人生前出售遺產土地如何估價問題，採取實質課稅原則之案例。

補充意見：黃士洲 委員

從量能課稅原則與稅局舉證責任負擔，指出合建分屋之契約請求權與其成本應由稅局按市價一同衡估，論理清晰且呼應納稅者權利保護法量能課稅與推計課稅之相關規定。

補充意見：范文清 委員

本判決正確的認識到，以土地作為遺產時，須對土地加以估價方得據以核定遺產總額。但土地公告現值至多只能在地價稅與土地增值稅發揮其推定地價的功能，畢竟不是土地的市場價格。因此，土地的市場價格如何，攸關遺產稅的正確核課，而與量能課稅原則有重大關聯。準此，繼承人繼承了交付並移轉土地登記債務，這個成本如逕援引（或類推）遺贈稅法第 10 條第 3 項規定，而以土地之公告現值為交付並移轉土地登記債務之時價，並以此為稅基之計算，則顯然不適當。

三、對判決的未來期許

主筆委員：黃俊杰 委員

本件判決要求推估稅基應有法律規定，其針對「債權額之計算，以被繼承人死亡時已發生之應收土地款為其估價基準」，指出「雖也合於遺贈稅法施行細則第 27 條前段規定，但就被繼承人死亡時所發生應交付及移轉土地債務之估價，既未循公正鑑價機構為被繼承人死亡時系爭土地市價之評估，也未調查系爭合建分售案中被繼承人與甲公司關於系爭土地之價值精算及建屋售屋成本費用考量，更未基於稽徵機關之專業為任何經濟或會計工具為本件未償債務之價格分析，逕以該土地之公告現值認定本件未償債務之時價」，係屬無法律之規定而推估稅基，而有違核實課稅原則。

前述裁判之具體內容，符合核實課稅原則、量能課稅原則與稅捐法定主義之意旨，得作為未來實務見解之重要參考。



最高行政法院106年度 判字第417號判決

稅法上「自用住宅」概念的解釋與適用

事實摘要

上訴人陳君主張其於 101 年 4 月 20 日購置臺北市某一房屋及其坐落基地(下稱系爭房地)，並於同年 5 月 30 日辦竣戶籍登記。嗣上訴人因居住品質及經濟環境之考量而決定換屋，遂於 102 年 1 月 18 日以配偶王君之名義，購置新北市林口房屋及其座落基地。上訴人並於同年 4 月 30 日出售系爭房地予訴外人李君，在出售後即於同年五月遷入新居自住，復於同年 8 月 24 日辦竣戶籍登記於新房地。準此，上訴人更換自住房地之行為，符合特種貨物及勞務稅條例(以下簡稱特銷稅條例)第 5 條第 1 項第 1 款、第 2 款所規定於原房地辦竣戶籍登記並有自住事實，王君購買林口房地移轉登記之日起算 1 年內出售原房地等要件，應免徵特銷稅。

被上訴人財政部臺北國稅局則引用財政部 102 年 4 月 10 日函釋，認為要符合更換自住房地免徵特銷稅之要件，必須在 102 年 4 月 30 日出售系爭房地後，於三個月內將戶籍遷入新房地，亦即本案必須在 102.5.1 至 102.7.31 遷入戶籍，但上訴人遲至 102 年 8 月 24 日，已經超過 3 個月期間，因此不符合免稅要件，而應補稅及處罰。乃依查得銷售價格新臺幣(下同) 19,880,000 元，按適用稅率 10%，核定補徵應納稅額 1,988,000 元，並按所漏稅額 1,988,000 元處以 0.25 倍之罰鍰計 497,000 元。

一、判決要旨：

最高行政法院判決 106 年度判字第 417 號判決要旨：「(二) 按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 項第 1 款及第 5 條立法理由參照），惟為防止其效果逾越「抑制不動產市場之投機交易」之必要程度，而對不動產市場短期交易產生全面抑制效果，於是有特銷稅條例第 5 條之訂定，將「合理、常態及非自願性移轉房地」之情形，排除於課徵特銷稅之外，以符特銷稅條例之立法意旨。行為時特銷稅條例第 5 條第 1、2 款分別規定出售自住房地，以及因自住換屋而暫時持有 2 戶房地並出售其中之一者，將其排除於特銷稅租稅客體之外，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「有自住事實」之立法技術，此徵諸 104 年 1 月 7 日修正公布之特銷稅條例第 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。惟行為時，特銷稅條例第 5 條第 2 款前段買新賣舊換屋之情形，究應於何時將戶籍遷移登記至新房地，始符合該條款規定排除課稅之要件，法無明文。財政部乃以 102 年 4 月 10 日函釋：「一、特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 2 款規定之情形，係指所有權人為換屋購買新房地時，原持有符合同條第 1 款規定之房地（原房地），因出售原房地（買新賣舊）或新房地（符合該款規定之非自願性因素買新賣新），本人、配偶或未成年直系親屬僅設籍在原房地或新房地，且其戶籍登記符合下列之一者：(一) 所有權人出售已設籍之原房地（或新房地），應於出售日（訂約日）之次日起 3 個月內，將戶籍由原房地（或新房地）直接遷移至新房地（或原房地）。(二)……二、本令發布日前未核課確定之案件，所有權人已於稽徵機關調查前將戶籍由出售之原房地（或新房地）直接遷移至新房地（或原房地）者，不受前項規定之限制。」等語。惟按出賣人究應於何時辦竣戶籍登記始符排除課稅之規定，已涉及應否課稅之要件，並非僅屬細節性或技術性事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之，財政部 102 年 4 月 10 日函釋非經特銷稅條例授權，其性質屬上級機關為協助下級機關認定有無自住事實之參考，係屬行政規則，揆之以上說明，該函釋自己違反法律保留原則及租稅法律主義。



(三)況且，上開函釋以「應於出售日之次日起3個月內，將戶籍由原房地直接遷移至新房地」之認定標準，與房地是否有供自住事實之判斷，缺乏正當合理之連結；立法者以「辦竣戶籍登記」作為有自住事實之重要表徵，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「辦竣戶籍登記」此法律文義所涵蓋範圍顯然過狹，以致不能貫徹該規範對自住換屋者不課徵特銷稅此等權利保障之意旨，實有超越該規定之文義，而將其適用範圍作目的性擴張解釋之必要，惟財政部為填補上開法律漏洞所作成之102年4月10日函釋，不僅未就「辦竣戶籍登記」此法律文字依規範之本旨為目的性擴張，甚且將之限縮於一定時限內完成者，始認該當之，此乃增加法律所無之限制，對原無庸負擔特銷稅之自住換屋者為租稅負擔之增加，違反租稅法律主義，應不得援用。

二、推薦理由

主筆委員：陳清秀 委員

1. 按特種貨物及勞務稅條例第5條第1項第1款及第2款規定：「第二條第一項第一款所定之特種貨物，有下列情形之一，免徵特種貨物及勞務稅：一、所有權人與其配偶及未成年直系親屬僅有一戶房屋及其坐落基地，辦竣戶籍登記並有自住事實，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，致共持有二戶房地，自完成新房地移轉登記之日起算一年內出售原房地，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。」有關本條款應如何適用，容有爭議。
2. 本件判決對於特銷稅條例第5條第1、2款規定，其中關於「辦竣戶籍登記」、「持有期間無供營業使用或出租者」等要件之解釋，採取「經濟的觀察方法」，把握其法規之經濟上意義，認為：「其實均係用以描述『有自住事實』之立法技術，此徵諸104年1月7日修正公布之特銷稅條例第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。」強調應著重期「有自住事實」之經濟上實質，而不應拘泥於「戶籍登記」之外觀法律形式上要件，值得肯定。

3. 其次，本件判決認為既然「特銷稅條例第5條第2款前段買新賣舊換屋」之情形，究應於何時將戶籍遷移登記至新房地，始符合該條款規定排除課稅之要件，法無明文。」則應從客觀目的解釋，不宜以解釋函令限縮其適用範圍，亦即「出賣人究應於何時辦竣戶籍登記始符排除課稅之規定，已涉及應否課稅之要件，並非僅屬細節性或技術性事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之」，財政部102年4月10日函釋非經特銷稅條例授權，其性質屬上級機關為協助下級機關認定有無自住事實之參考，係屬「行政規則」，對於法院及納稅人並無拘束力。此一見解可謂相當重視法規客觀目的意旨，值得贊同。
4. 本件判決對於特銷稅之適用對象，限制於「抑制不動產市場之投機交易」之情形，對於法條文字意義之適用範圍，進行「目的性限縮」，而對於免稅規定之適用範圍，採取「目的性擴張」之見解，認為「立法者以『辦竣戶籍登記』作為有自住事實之重要表徵，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『辦竣戶籍登記』此法律文義所涵蓋範圍顯然過狹，以致不能貫徹該規範對自住換屋者不課徵特銷稅此等權利保障之意旨，實有超越該規定之文義，而將其適用範圍作目的性擴張解釋之必要」，以保障人民更換自用住宅之權利，免於課徵特銷稅，具有保障人民生存權以及居住生活權利之意義。

補充意見：葛克昌 委員

1. 本判決對特銷稅立法意旨闡述甚詳，認其旨在健全房屋市場抑制投機交易，並對「合理，常態、非自願性移轉房地」排除在外。



2. 自住換屋即為排除不課特銷稅之典型，其中「辦竣戶籍登記」、「持有期間無供營業使用或出租者」等要件，均用以描述「有自住事實」之立法技術，並以其後增列「並有自住事實」為要件，用以明確「辦竣戶籍登記」原所擬承載之意涵。
3. 對財政部函釋規範何時辦妥戶籍登記，係屬於法律保留事項，以行政規則規範違反法律保留，並增加法律所無之限制。
4. 當事人提出事證，未盡職權調查，應將原判決廢棄發回，本判決對濫用特銷稅，傷及無辜具有抑制作用。

補充意見：黃俊杰 委員

財政部函釋以「應於出售日之次日起 3 個月內，將戶籍由原房地直接遷移至新房地」之認定標準，與房地是否有供自住事實之判斷，缺乏正當合理之連結；立法者以「辦竣戶籍登記」作為有自住事實之重要表徵，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「辦竣戶籍登記」此法律文義所涵蓋範圍顯然過狹，以致不能貫徹該規範對自住換屋者不課徵特銷稅此等權利保障之意旨，實有超越該規定之文義，而將其適用範圍作目的性擴張解釋之必要，惟財政部為填補法律漏洞所作成之函釋，不僅未就「辦竣戶籍登記」此法律文字依規範之本旨為目的性擴張，甚且將之限縮於一定時限內完成者，始認該當之，此乃增加法律所無之限制，對原無庸負擔特銷稅之自住換屋者為租稅負擔之增加，違反租稅法律主義，應不得援用。

補充意見：許祺昌 委員

1. 就形式面而言，此判決恪遵法律保留原則及租稅法律主義，認定「辦竣戶籍登記」乃應否課稅之要件，非細節性或技術性事項，財政部於無法律授權之情況，自行發布 102 年函釋限縮得排除課稅之範圍，已違反租稅法律主義及法律保留原則，甚值贊同。

2. 就實質面而言，此判決深刻探求立法意旨並為目的性解釋，認為特種貨物稅條例對於特定房地交易課徵特種貨物稅，目的在於抑制房地市場之短期性投機交易，並未禁止合理之自住換屋行為，因此，闡釋同條例第5條第2款要件時，應緊扣「有自住事實」而為認定。此判決認，雖同條例第5條第2款連結至同條第1款「辦竣戶籍登記」之要件，然由於「有自住事實」與「辦竣戶籍登記」間並無必然關聯性，因此應從寬解釋，財政部102年函釋未探究本條款立法目的，將此要件限縮於「應於出售日起三個月內辦妥戶籍登記」始可排除課徵特種貨物稅，非但與立法目的不符，更影響人民權利保障甚鉅，從而不予援用，殊值肯認。

三、對判決的未來期許

主筆委員：陳清秀 委員

1. 本件判決對於「自用住宅」之法律解釋，從客觀目的解釋以及實質課稅原則觀察，突破傳統思維過度依賴「戶籍登記」之形式要件，具有創意，也保障納稅者權益。
2. 本件判決交互運用「法學方法論」之「法律解釋方法」以及「法律漏洞補充方法」，對於現行法規進行目的性擴張解釋，乃至於法律漏洞補充（目的性擴張），具有創意。期盼稅法學界以及實務界加強研究法理學以及法學方法論，以促進租稅法規之解釋適用之合理化。

補充意見：葛克昌 委員

該判決如能就納保法有關租稅法律主義保障納稅人基本權、及職權調查法理進一步闡明則更佳。



最高行政法院106年度 判字第145號判決

無償出借土地免稅要件應按經濟實質判斷

事實摘要

甲公司（上訴人）將名下 15 筆土地（11 筆應稅）無償出借給乙國立科技大學（乙科大）三年（103 年 5 月起），設立文創木藝中心。乙科大於 103 年 7 月中檢附無償借用合約，函請地方稅務局（被上訴人）辦理系爭 15 筆土地免徵地價稅。地方稅務局於 103 年 9 月派員現場勘查後，以未經教育主管機關核准供學校使用，仍按一般用地稅率課徵，甲公司並於 103 年 12 月完納地價稅。

嗣經甲公司陳情，地方稅務局於 104 年 4 月重核處分，針對其中兩筆應稅土地部分面積核認確屬乙科大教學、研究使用，符合土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定，免徵地價稅並加息退還溢繳稅款 163,020 元，其餘地號土地仍應按一般用地稅率課徵地價稅。

甲公司對 104 年 4 月之重核處分不服，循序提起行政訴訟，請求撤銷行政處分及訴願決定並返還當年度溢付之地價稅 9,913,094 元。經台中高等行政法院 104 年度訴字第 352 號判決，除維持原兩筆土地免徵地價稅外，其餘請求均駁回。甲公司復提上訴，經最高行政法院 106 年度判字第 145 號判決以訴訟標的闡明不足、地價稅免稅資格事實尚待釐清，廢棄發回更審。更審判決台中高等行政法院 106 年度訴更一字第 4 號判決仍維持駁回甲公司退稅請求之決定。

一、判決要旨

1. 溢繳地價稅之行政救濟程序標的，法院應於個案中予以適當闡明

土地所有人如指稽徵機關對於土地是否無償供公立學校使用之事實認定有誤，即應就前開核課處分於法定期間內，循序求為撤銷之救濟。當然，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定，土地所有人依核課處分為地價稅之繳納後，亦非不得據此為退稅之請求，但應踐行向稽徵機關申請之程序，經稽徵機關自我省察而仍為否准後，始循訴願、訴訟之程序，提起課予義務訴訟，求法院命稽徵機關作成一定金額之退稅處分。

因此，如有前述關於供地予公立學校無償使用所涉及之地價稅免徵爭議，當事人不服稽徵機關就事實之認定，所可能涉及之訴訟標的、相關法律救濟途徑，不易解明。審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之，為行政訴訟法第 125 條第 3 項所明文。此法院闡明義務，應於訴訟程序中始終踐行，隨調查事實及法律之所得，適時讓當事人釐清權利保障之適當途徑，而為正確之聲明，俾以令案件成熟，得以適當之標的而為裁判，確實提供人民權利之保障。如法院未盡上開義務逕為判決者，即係違背法令。

2. 無償借用土地供公立學校使用，應依經濟實質，認定納稅義務基準日時，土地所有人是否完全喪失該土地收益能力而為判斷

地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，無非基於量能課稅原則之考慮。若土地由於特定原因喪失其收益能力時，應不再該當為地價稅之課稅對象，如本件所涉及之土地稅法第 6 條、及土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款關於無償供給公立學校使用之土地，在使用期間以內，免徵地價稅之規定，即為適例。而地價稅此種以土地之所有或持有為客體之稅捐，具有狀態繼續之特質，故必須利用時段將之劃分，避免稅捐客體綿延不絕；



並有於經劃分之時段內選取特定納稅義務基準日，資為評估財產歸屬（即確認納稅義務人）及其經濟效益（即確認土地收益能力）之標準，以確定稅捐構成要件內容。易言之，**地價稅之納稅義務人、稅基、稅率，以及減免條件是否成就之判斷，均以納稅義務基準日之狀態為準據**。納稅義務人並無在整個課稅期間（年度）始終擁有作為稅捐客體之土地之必要，只要於納稅義務基準日持有或所有土地，即該當為地價稅之稅捐主體；而以之為稅捐客體之土地也不須於整個課稅期間滿足均減免條件，始能為減免之申請，只要於納稅義務基準日符合減免條件，該期地價稅即得全部減免，而非依該當減免條件之期間與整個課稅期間之比例而為部分減免。

是本事件主要爭點，**無非上訴人於103年地價稅納稅義務基準日，系爭15筆土地是否因供乙科大使用致其完全喪失就該土地收益能力之判斷，此不拘泥於上訴人與乙科大間契約形式外觀，而應就其間是否另有產學合作之經濟實質判斷**，本件發回原審法院續行審理，應就此為調查，亦併指明。

二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

1. 溢繳稅款退還事件，存在多重處分與雙軌行政救濟並行的程序結構，宣示事實審法院應職權協助納稅義務人釐清訴訟標的，確保其程序權利，值得肯定。
2. 釐清地價稅徵免的事實認定基準日，以及免稅要件之認定，應就經濟實質判斷是否完全喪失土地收益能力，對未來地價稅徵免案件，具有高度參考價值。

補充意見：黃俊杰 委員

地價稅以持有或所有土地為稅捐客體，無非基於量能課稅原則之考慮。若土地由於特定原因喪失其收益能力時，應不再該當為地價稅之課稅對象，如本件所涉及之土地稅法第6條、及土地稅減免規則第8條第1項第10款關於無償供給公立學校使用之土地，在使用期間以內，免徵地價稅之規定，即為適例。而地價稅此種以土地之所有或持有為客體之稅捐，具有狀態繼續之特質，故必須利用時段將之劃分，避免稅捐客體綿延不絕；並有於經劃分之時段內選取特定納稅義務基準日，資為評估財產歸屬（即確認納稅義務人）及其經濟效益（即確認土地收益能力）之標準，以確定稅捐構成要件內容。易言之，地價稅之納稅義務人、稅基、稅率，以及減免條件是否成就之判斷，均以納稅義務基準日之狀態為準據。納稅義務人並無在整個課稅期間（年度）始終擁有作為稅捐客體之土地之必要，只要於納稅義務基準日持有或所有土地，即該當為地價稅之稅捐主體；而以之為稅捐客體之土地也不須於整個課稅期間滿足均減免條件，始能為減免之申請，只要於納稅義務基準日符合減免條件，該期地價稅即得全部減免，而非依該當減免條件之期間與整個課稅期間之比例而為部分減免。

補充意見：黃源浩 委員

本件判決推薦理由有二。其一在於，針對原審法院針對關於供地予公立學校無償使用所涉及之地價稅免徵爭議，當事人不服稽徵機關就事實之認定，所可能涉及之訴訟標的、相關法律救濟途徑，不易解明。審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，並明確指出法院有其闡明義務。此等義務之探究於稅務訴訟程序中經常被忽略，以致於訴訟程序之進行經常出現當事人有權利而難以行使之窘境，該判決留意及於此，殊屬不易。其二在於判決理由中指明地價稅減免之基礎，仍在於該一土地之持有能否產生經濟上價值，而在認定事實上應當特別留意。此與憲法制度之基本精神相符，特別值得肯定。



三、對判決的未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

1. 溢繳稅款退還事件之訴訟標的往往存在撤銷之訴、課予義務之訴與給付之訴的競合關係，如本案於核定後另因陳情而重新核定，並退回部分溢繳稅款，此令行政救濟之標的究竟為撤銷原處分、重核處分，並課予作成准予退稅處分？抑或是直接要求被告機關退還溢繳稅款？不同法庭間或有不同見解堅持，導致個案可能陷入程序要件瑕疵，無從進入實質審理的窘境。期許未來判決可從納稅義務人起訴訴求的最終目的一退還溢繳稅款，回過頭來思考，撤銷、課予義務或給付之訴的不同訴訟標的，在退還溢繳稅款的場合，即便相互競合，也不應產生相互排斥的程序效力。
2. 本案實體爭點一「無償借用土地供公立學校使用，應依經濟實質，認定納稅義務基準日時，土地所有人是否完全喪失該土地收益能力而為判斷」，此立論本於量能平等負擔原則與鼓勵私人提供閒置土地作公益、公共使用的立法目的，值得吾人贊同；惟查，本案發回後，更審法院仍依循原審無償借用土地供公立學校使用乃租稅優惠之定性，從而導出應從嚴判斷之認定標準—「依照實際使用情形，且經政府機關（教育機關）核認無償使用」，「如僅為規劃設計階段，尚未著手整理土地以供使用，自難認為有合於實際使用之情形」。按上級法院廢棄原判決時，依行政訴訟法第 260 條第 2 項規定，就更審應調查之事項，所為詳予指示，卻未為更審法院重視，兩審間各行其是，導致同一案件在上下審級間反覆擺盪的情況，為我國稅務訴訟特有且亟待改進之問題。對此，行政訴訟法第 260 條第 3 項規定，「受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。」宜思考透過最高行聯席會議決議，或未來「大法庭」制度，甚至修法，來擴張適用範圍，及於事實調查、判斷之指示。

最高行政法院106年度 判字245號判決

納保法施行前有无適用餘地？

事實摘要

被上訴人某區國稅局，依檢舉及查得資料，以上訴人甲於 96 年 6 月 20 日將某公司股票 700 萬股移轉訴外人乙君，認涉有遺產贈與稅法（下稱遺贈稅人）第 4 條第 2 項規定之贈與，並未申報贈與稅，予以補稅及罰鍰處分。上訴人不服，提起復查，經追減贈與總額及處罰，仍不服，訴願後該國稅局再為重審復查決定書，變更核定原有總額為 15,750,000 元及罰鍰 2,855,800 元。仍表示不服而提起訴願遭駁回，提起行政訴訟，復經原判決駁回，遂提起本件上訴。

一、判決要旨

1. 按，**租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同**。前者，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項以：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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」為其定義。而逃漏租稅，則係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實，達成短少租稅義務之目的。故而，同法第 7 條第 8 項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予逃漏租稅之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定租稅者，不在此限。……是上開法規，



雖於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。以此而論，租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；苟涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。

2. 本院原判決於事實認定中指系爭買賣契約之買賣價金全數回流，似又指系爭買賣契約形式外觀與當事人真意不符；而於論述上訴人逃漏贈與稅違章責任時，復又就上訴人藉通謀虛偽之買賣契約，假造資金流程之逃漏贈與稅行為，置故意之責不論，而僅認屬過失行為。其前後論理與適用法律，實有矛盾。
3. 尤其在租稅構成要件該當與否，以及逃漏租稅處罰與否此等直接關係人民財產權事件，除非租稅債務人未盡協力義務，已阻礙法院關於事實之認定，否則，必也依論理法則、經驗法則已無其他合理之懷疑可推翻租稅要件該當及違章事實之認定時，始可認定真偽已明。不然，即應由主張稅捐構成要件之租稅債權人負擔客觀舉證責任。
4. 核上開合理懷疑，依現存卷證資料，尚非不得再透過傳訊上訴人甲、丙君、乙君等人，或勾稽比對渠等間之資金往來，以確認或排除之。法院非盡此調查之能事，而猶不能認定待證事實之真偽，即無透過客觀舉證責任以分配訴訟不利益之餘地。而此，未見原審法院調查，容有違行政訴訟法第 125 條、第 133 條法院應依職權調查證據認定事實之規定，而有判決違背法令。

從而，原判決有上揭違背法令事由，上訴雖未必持此論旨，惟依行政訴訟法第251條第2項規定，本院於調查前揭違法事項時，原不受上訴理由之拘束，原判決既有違法，其違法情事復足以影響本件判決結果，上訴求予廢棄，即有理由；而因原判決未盡職權調查義務，致事實未明，本院無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審法院更為審理。

二、推薦理由

主筆委員：葛克昌 委員

1. 脫法避稅與違法逃漏稅應嚴予區分

本判決首對租稅規避與逃漏租稅認為其「本質不同」。並以納保法第7條第3項、第8項論證其區別，並援引其立法意旨定性逃漏稅係違反稅法之違法行為；而租稅規避性質上屬於鑽法律之稅法行為並非違法行為。

按脫法行為係規避法律上強制禁止規定，現代社會以脫法避稅最為常見，為使其不能得逞，以免強制禁止規定失其實效，故脫法避稅之法律效果，使其與未規避行為前同一法律效果，此外無他。本判決特別指出，租稅規避雖濫用法律形式（契約內容之決定自由），但其法律形式外觀與當事人真意並無不符（私法上係合法之契約）苟涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。此點區分為行政法院各判決中對該二行為區分最為明確者，亦與納保法之立法意旨相符。此種區分，有助於法治國家法定性要求，同時稅捐代理人為租稅規劃始能有其預見可能性，納稅人投資計畫亦有稅捐負擔風險可預估。尤其我國稅法之罰鍰常高於本稅，更有其必要性。



2. 明確指出判決前後論理適用法律顯有矛盾

本件判決利用避稅與逃漏稅嚴格予區分之基準，用以審查原判決，指出「其前後論理與適用法律，實有矛盾」其論證理由為：「本件原判決指上訴人甲係以買賣之名交付系爭股票予乙君，但乙君所交付之買賣價款嗣全數回流；顯然，原判決認定上訴人甲、乙君間買賣契約與當事人真意不符，此於法律上之評價，該買賣契約當屬通謀虛偽而無效，方足認上訴人甲無償將系爭股票轉讓予乙君，而為贈與，除應課以贈與稅，論以故意逃漏贈與稅之違章責任外，並有該當稅捐稽徵法第 41 條逃漏稅捐罪刑事處罰之可能；此與上訴人甲與乙君間確有買賣契約之真意，但濫用有此法律形式遂行其相當於無償轉讓系爭股票之經濟實質，雖仍應課予贈與稅，但不得遽指其逃漏租稅，其事實情節及法律責任，均有所異。然原判決既泛論本件有經濟觀察法之適用，似認系爭買賣契約為真實，只是其經濟實質為贈與；然卻於事實認定中指系爭買賣契約之買賣價金全數回流，似又指系爭買賣契約形式外觀與當事人真意不符；而於論述上訴人甲逃漏贈與稅違章責任時，復又就上訴人甲藉通謀虛偽之買賣契約，假造資金流程之逃漏贈與稅行為，置故意之責不論，而僅認屬過失行為。其前後論理與適用法律，實有矛盾。」明確指出高等行政法院論理與適用法律實有矛盾。

3. 納保法中解釋性規範不待施行即應適用

其次本判決對未施行前納保法提出下列法理見解：「是上開法規（指納保法第 7 條第 3、8 項），雖於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。以此而論，租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；苟涉及以通謀虛

偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。」本判決宣告了納稅者權利保護新時代不待施行，已經來臨。

4. 依職權調查應就合理懷疑為查證

本判決對原判決之推論，提出若干合理懷疑如下：

首先整理原判決之推論：「本件上訴人甲求為撤銷訴願決定及原處分不利於己部分，原判決予以駁回，所認定上訴人甲藉由『不實』之買賣契約遂行贈與系爭股票予乙君，而乙君所交付之買賣價金實際上藉由A公司股東往來帳戶均回流予上訴人甲等節，雖經原判決援引系爭股票交易資料、A公司明細分類帳及銀行交易明細資料，予以論證；並以上訴人甲未能證明其所主張該筆資金回流出於乙君對其另有借款之返還等節，推認資金回流非出於乙君清償借款，系爭買賣契約之經濟實質為贈與，雖非全然無據。」然後提出數點可能性，已說明仍有合理懷疑如下：

- (1) 上訴人甲與乙君並無三親等以內親戚關係，為兩造所不爭執，卷內復乏二人間有何情義基礎之證明，是於經驗法則上，上訴人甲確實缺乏無償轉讓系爭股票予乙君之動機。
- (2) 上訴人就此，指明訴外人丙君除係B公司負責人外，更係乙君之父，復陳明訴外人丙君於96年度亦藉上訴人甲帳戶遂行贈與資金9,500,000元予其子女乙君、丁君、戊君，以認購A公司股票，業經被上訴人另案認定等語在卷。職是，上訴人甲之所以於95年8月10日至同年10月11日以不明來源之資金向訴外人己君等數10人價購系爭股票，而於96年即全數轉讓訴外人丙君子女，於論理法則上，或出於無限善意之贈與；或基於買賣賺取差價之經濟動機；或係出於訴外人丙君指示，藉以逃漏丙君贈與系爭股票於其子女所應課之贈與稅（如出於此節，上訴人甲與丙君則共犯稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，追



訴期為 20 年)，均非無可能；上開可能性無不構成上訴人甲贈與系爭股票予乙君此一待證事實是否確為真實之合理懷疑。但原判決未就此再為查證，置合理之懷疑而不論，僅以無證據認定上訴人甲購買系爭股票之資金來源為丙君，逕認上訴人甲移轉系爭股票出於贈與，即有悖於論理法則。

按其中第 1 點以贈與人與被贈與人非三親等以內親戚關係，缺乏無償轉讓動機，實則，贈與稅係繼承稅、遺產稅之補充稅，為避免被繼承人生前贈與以規避死後之遺產稅，因之無繼承可能者，亦無實際贈與稅之適用。此種論理方式在我國司法判決甚為少見，值得進一步討論。

第 2 點之合理懷疑，即就有利納稅義務人考量，而有別於原判決僅對納稅人不利部分予以考量，自有相當價值（納保法第 11 條第 1 項參照）。

5. 課稅或處罰事實之闡明應屬職權調查主義範疇

本判決對撤銷訴訟權調查則有所闡明：「第按，撤銷訴訟採取職權調查原則，當事人無主觀舉證責任可言，惟待證事實雖經法院依職權盡調查之能事，而事實仍真偽不明時，則藉由客觀舉證責任分配，以決定訴訟不利利益歸屬。而鑑於行政訴訟對人民權利保障及行政合法性的控制，行政法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則認定事實，原則上須達到高度蓋然性之證明，始可謂事實真偽已明。」在此納保法第 11 條第 2 項亦有相類似規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」其立法意旨更進一步指明：「課稅或處罰事實之闡明，無論稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稽徵機關承擔最終之證明責任。」而納稅義務人所負為協力義務。實務見解常將協力義務與舉證責任混為一談。不盡協力義務主要法律效果在於降低證明程度，而此種證明責任仍在稽徵機關。本判決對此有所闡明。

6. 稅務訴訟無民事訴訟「不告不理」原則之適用

本判決作後指出原判決有上述違背法定事由：「上訴雖未必持此論旨，惟依行政訴訟法第 251 條第 2 項規定，本院於調查前揭違法事項時，原不受上訴理由之拘束，原判決既有違法，其違法情事復足以影響本件判決結果，上訴求予廢棄，即有理由。」本判決對稅務撤銷訴訟，與公益有關，不拘泥於民事訴訟之「不告不理」，值得注意。

三、對判決的未來期許

主筆委員：葛克昌 委員

1. 惟納保法第 7 條第 10 項在原草案外另加列下列規定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第三項、第七項及第八項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第七項所定滯納金及利息之總額。但有第八項但書情形者，不適用之。」本件有無該項規定之適用，判決未予指明。如有其適用，已處罰緩者，是否應加滯納金及罰緩，均值得探討¹。
2. 本判決以納保法第 7 條第 8 項但書：「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」作為與脫法避稅相區隔之逃漏稅規定。問題是該但書究竟是否屬逃漏稅規範，或脫法避稅不處罰之例外規定。脫法避稅原則不處罰，但亦有學說認為如以避稅行為做為逃漏稅工具仍應處罰。惟處罰時仍應具備法定處罰要件，具責任條件，且有結果發生，及因果關係。與一般逃漏稅要件，除利用非常規交易，並無不同。問題是我國

1. 如按納保法第 7 條立法意旨，認脫法避稅行為係故意濫用法律形式規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，應本於量能課稅原則予以調整補稅。在未調整之前，並無徵納義務，亦無遲延繳納情形。是以世界各法治國家，或有加計利息，但除日本外並無滯納金之加徵。納保法採加徵滯納性及利息，法理上似無一貫性。



逃漏稅係以「所漏稅額倍數」處罰，所漏稅額再以避稅作為手段以達逃漏稅結果如何計算，即成問題。處罰要件事實須有確切證明，不能以常規交易認定之。按本判決認脫法避稅與違法逃漏稅應嚴予區分，逃漏稅應以確切證據證明「所漏稅額」，並按所漏稅額補稅，似認該但書非以避稅行為達成逃漏稅手段情事。

【類似判決】

最高行政法院106年度 判字第234號判決

避稅不等同逃稅，應按經濟實質決定交易關係

事實摘要

父甲擁有A建地全部持分，子乙擁有母丙贈與的B公設地全部持分，92年6月子乙贈與B地持分千分之1給父甲，甲乙共同持有B地，94年9月父甲出售A地持分百分之1.64給子乙，甲乙共同持有A地。甲乙100年11月協議分割AB地，父甲分得B地全部（現值1.43億元），子乙分得A地全部（現值1.71億元），差額77萬元部份約定現金找補。該案稅局認為甲乙藉由成立共有在分割之行為，將甲擁有的系爭A建地整筆移轉給子乙，規避贈與稅，核定贈與總額1.43億元，補徵稅額1415萬元，並處0.5倍罰鍰。

一、判決要旨

1. 避稅有別逃稅，雖屬濫用法律，仍為合法行為：

租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同。前者，納稅者權利保護法第7條第3項以：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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」為其定義。而逃漏租稅，則係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實，達成短少租稅義務之目的。故而，同法第7條第8項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予逃漏租稅之處罰。…是上開法規，雖於106年12月28日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行稅捐稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。以此而論，租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符；苟涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。

2. 本案當事人間的交易，其經濟實質有三種可能：

- (1) 當事人間法律形式與經濟實質全然相符，則子乙與上訴人父甲分割共有物，互相移轉取得系爭共有土地應有部分，乃互以相當之對價取得對方之財產，當然無課徵贈與稅之餘地。
- (2) 法律形式雖屬分割共有物，惟系爭公共設施保留地欠缺合理使用可能，於當事人間無市價可言，但現金給付則為實在，則仍應認本案經濟實質乃上訴人父甲現金為對價取得子乙系爭建地應有部分，只是對價顯不相當，而應依遺贈稅法第5條第2款視為贈與論。…。只是，既然所為僅係租稅規避，即屬合法形式，除非子乙「另」有以不實或隱匿申報之方式逃漏贈與稅，非得逕認其租稅規避行為乃逃漏稅捐。



(3) 法律形式為分割共有物，但系爭公共設施保留地既無市價，且現金給付乙節不實（出於通謀虛偽意思表示而無效；或金流源自於子乙，根本無實際金流可言），則可認子乙乃濫用分割共有物之法律形式而為無償移轉系爭建地應有部分之經濟實質，亦為租稅規避，透過經濟觀察法而認遺贈稅法第 4 條第 2 項之「無償給與他人」涵攝此類情形，乃認子乙所贈與者為系爭建地應有部分，依其公告現值為稅基，課予贈與稅；惟子乙以通謀虛偽為金流移轉之行為，則可能涉及逃漏租稅。

3. 原審法院應依證據認定本件交易的經濟實質：

原審對於前所述及可能影響判斷之情節，如系爭公共設施保留地是否欠缺合理使用可能，乃無市價可言，以及上訴人父甲現金給付予子乙乙節究竟係出於虛偽，抑或為真實，均未依證據核實認定之，即逕以系爭公共設施保留地應有部分移轉，以及現金找補均屬子乙家族避稅之「工具」，非可認係「對價」，即率認於經濟實質上，子乙乃無償贈與系爭建地應有部分，應以遺贈稅法第 4 條第 2 項核課贈與稅，…。

二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

1. 本件裁判時納保法尚未上路，本號判決將避稅不等同逃稅，視同一般法理予以援用，無論從租稅法理或從納稅者權利保護，均值得肯定。
2. 疑似避稅案件，論斷前提須按經濟實質，釐清當事人事實關係脈絡，才能為妥當的法律定性，本案羅列出三種可能的事實定性，此番釋例，對未來避稅案件裁判，容具有高度參考價值。

三、對判決的未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

按納保法第7條第3項定義避稅行為：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易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。」關鍵的概念特徵乃是「合法行為」但「濫用法律形式的非常規交易」。「合法行為」是指法律上有效的行為，且符合法律形式要求（契約、書面）且當事人有依約履行給付義務；至於「濫用法律形式」則須透過兩階段論證，首先，稽徵機關舉證系爭交易為曲折、非常規，其次，納稅人舉證非常規交易並非以取得稅捐利益為主要目的，另有其他經濟上合理目的。在舉證責任的歸屬上，無論高等與最高行政法院稅務裁判，較少有深入的論述，值得吾人期待。



最高行政法院106年度 判字第425號判決

事實摘要

本件被上訴人 97 年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報投資損失新臺幣（本件所涉貨幣單位尚含美金，以下金額前若未標註貨幣單位者即係新臺幣）45,581,993 元、研究與發展支出 7,286,418 元及可抵減稅額 2,185,925 元，經上訴人核定均為 0 元，應補稅額 8,153,758 元。被上訴人不服，申請復查結果，獲追認研究與發展支出 5,556,203 元及可抵減稅額 1,666,860 元，其餘復查駁回；被上訴人就投資損失部分猶表不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 103 年度訴字第 1049 號判決駁回其訴，被上訴人復提起上訴，經本院 104 年度判字第 24 號判決（下稱原發回判決）廢棄該判決，發回原法院更為審理，嗣經原審法院 105 年度訴更一字第 10 號判決（下稱原判決）訴願決定及原處分（即復查決定）關於否准被上訴人列報投資損失 45,581,993 元部分均撤銷，並駁回被上訴人其餘之訴。上訴人不服，乃提起本件上訴。

一、判決要旨

「被投資之事業發生虧損，而辦理減資彌補虧損者，原出資額即有折減，除經查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，應就個案情形，依實質課稅原則予以核認或調整外，應認其投資損失已經實現（稽諸財政部 96 年 6 月 29 日台財稅字第 00000000000 號函釋意旨，亦採相同之見解）；亦即投資損失是否實現，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」。

二、推薦理由

主筆委員：黃源浩 委員

1. 實質課稅的概念

實質課稅原則是指稅捐機關對於某種經濟活動，不能單憑其外觀或形式，決定應否課稅。將實質課稅原則適用在稅法上，在課稅要件的「外觀和實體」或「形式與實質」不一致時，只能依照其實體或實質，做為應否課稅的依據。實質課稅入法的目的，在追求公平、合理及有效的課稅原則。乃這樣的要求乃要求稅捐稽徵機關探求經濟活動之真實面貌，作為行使稅捐課徵權力的基本前提，並且避免納稅義務人進行違反稅法目的的稅捐規避行為。

相對而言，實質課稅原則所調整的對象，亦即所謂「脫法避稅」行為，與稅法上經常被指出的「稅捐逃漏」並不相同。前者係指運用形式上或外觀上合法之行為所從事之迂迴安排；後者則指以虛偽或其他不正之行為以圖脫免納稅義務。例如：使用偽造或變造（包括虛設行號）之憑證作為交易憑證、對於稅捐稽徵機關為隱匿不實之申報、區分內帳外帳之帳簿、無交易事實卻登入帳簿、故意對申報數量減縮等。

2. 實質課稅原則的成文化

實質課稅原則係稅法上特殊之課稅原則，賦予稽徵機關於課稅要件之事實認定上，得依實際上之經濟事實關係，而非外觀上之交易形式為準，惟實質課稅原則之定義及適用範圍於明文化前，並不明確，造成納稅義務人經常質疑稽徵機關有濫用實質課稅原則課徵稅捐，並導致稽徵機關援引實質課稅原則課稅所衍生之爭議案件成為稅務行政訴訟之主要案源。



為解決此類問題，我國納稅者權利保護法第七條第一、二項乃規定：「(第一項) 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第二項) 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」。

3. 實質課稅原則的憲法風險

(1) 實質課稅原則並非憲法原則

在實務上，雖然實質課稅原則經常被稅捐稽徵機關援引至個別課稅爭議案件之處裡，但其在憲法上並無直接之地位，至多僅可能被解釋為，透過實質課稅發現納稅義務人隱藏之經濟上給付能力、從而具有實踐量能課稅之工具意義罷了。

(2) 實質課稅與法安定性

實質課稅原則，容許稅捐稽徵機關以經濟實質取代法律形式，不可避免地將與法律秩序之安定性發生衝突，亦為「實質課稅原則」最受質疑之點。為解決納稅義務人與稅捐稽徵機關之間關於特定交易活動是否構成稅捐規避、俾使「實質課稅原則」在適用上得到合理的處理，我國稅法制度中採取了兩方面的行政措施：

A. 調整應納稅額之前，應當先取得上級稅捐稽徵機關之許可。這主要適用在所得稅「不合常規營業」的案型中，可參見所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」。

B. 其二則為實質課稅原則與不合交易常規之諮詢。這主要是參考法國租稅總法典第L64 以及 L64B 規定而來。規定在納稅者權利保護法第七條第八項：「納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」凡此種種，均明示立法機關試圖在稅法領域中，限縮實質課稅原則之過度使用，以圖求取納稅人與稽徵機關之間之均衡。

4. 結論

稅法上實質原則，乃以作為課稅基礎之私法上經濟行為，應當以經濟實質觀察而非法律形式或外觀觀察，作為此一原則之主要內涵。實質原則其實未必與「課稅」有關，只是國內相關文獻經常以「實質課稅原則」名之，常使不明就裡者誤以為此一原則僅於機關課稅有所適用，實則不然。本件判決指出：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。相當程度對於前揭誤解有匡正功能，實值贊同。

補充意見：葛克昌 委員

1. 本判決明確指出除稅捐規避外，被投資事業辦理減資彌補虧損者，應認損失即已實現。
2. 投資是否實現，非以形式外觀為準，且應由整體經濟實質關係之前因後果，依一貫實質之宏觀視野加以觀察。
3. 整體經濟事實不容割裂評價，而歸屬於形式上損失年度。



最高行政法院106年度 判字第138號判決

稽徵協力義務所保護公共法益

事實摘要

本件上訴人等於民國 93 年至 97 年間對於飛行員協會進行捐款，由該協會將款項匯往國外帳戶，在扣除匯差、手續費以後，剩餘大約原捐款 80% 款項，再以顧問費用名義匯回上訴人等所指定的國外帳戶，由上訴人等取具飛行員協會所開立收據，據以申報當年度個人綜合所得稅之捐贈列舉扣除額。本件經該管檢察署檢察官因為偵辦稅捐稽徵法案件而查獲，因上訴人等所為涉違反稅捐稽徵法第 41 條納稅義務人逃漏稅捐及刑法有關業務與行使業務上登載不實文書等罪嫌，其犯罪事實於該管檢察署檢察官偵察時均為坦承不諱，經該管檢察署檢察官於 103 年 1 月 14 日以緩起訴處分而告確定。本件移由該管稅捐稽徵機關，乃由稅捐稽徵機關於 104 年間對上訴人等申報 93 年至 97 年度個人綜合所得稅，除剔除捐贈列舉扣除額並命納稅義務人補繳稅款以外，仍依所得稅法第 110 條第 1 項規定裁處上訴人等各自按減所漏稅額減除緩起訴處分金後一倍的罰鍰。

一、判決要旨

1. 本件上訴人之行為在所得稅法應定性為漏稅行為，有關稅捐規避與稅捐逃漏之分辨，其判斷標準是以「納稅義務人對客觀事實有無盡其誠實告知之協力義務」為據。而個人綜合所得稅協力義務之履行，在現金收付制之基礎下，「誠實協力義務」之履行，主要表現在申報過程中有無就「涉及稅捐實體成立要件」之客觀事實，「完整」且「如實」告知稅捐機關。依照原判決所認定之事實以觀，上訴人在所謂捐贈飛行員協會時，對於所捐款項80%最後會以顧問費名目，回流至上訴人處之因果歷程知之甚明，當然也清楚瞭解該回流款項並非其因為付出勞力而取得非中華民國境內來源所得，不能以此等回流款項自行定性為非課稅所得，而解免其「完全」且「如實」交代之誠實義務。是其等因為在本案中顯然沒有盡到誠實義務，而有「故意隱瞞課稅事實」之主觀歸責事由存在，自應依法論處漏稅行政罰。
2. 法規具有體系性，不同規範一方面具有上下位階關係，同位階者則針對同一事務亦有普通與特別之適用順位，進而形成一個完整而不衝突的法體系。對於本件涉及有關時際法之爭議問題，上訴人在 93 年度之漏稅違章行為成立後，違章行為所對應之裁處權時效期間即持續進行，在此期間進行中即有 95 年 2 月 5 日行政罰法的施行，亦即在裁處權時效期間尚未解滿前，此等情形構成學理上所稱「不真正溯及」(因為在新舊法規效力交接時點，舊法所定之構成要件事實尚未完全發生，原則上仍要依照新制定之實證法，除非立法者有特別考量)。事實上，「裁處權時效期間因為刑案先行原則而生重行起算」之規範需求，在稅捐稽徵法第 48 條之 3 或刑法施行法第 8 條之 1 制定當時，根本沒有納入考量，從而並不排除行政罰法第 27 條第 3 項規定之適用，亦即時效自不起訴處分確定、緩起訴處分確定或者是判決確定日等等，重新起算規定的適用。行政罰法在 100 年 11 月 23 日有關第 27 條第 3 項修正之規定，仍屬「不真正溯及」之情形，與涉及處罰實體法的「處罰法定主義」應屬無涉。



3. 行政罰法相對於稅捐稽徵法而言雖屬普通法，但其對稅捐稽徵法漏未規定，卻是處理稅捐犯罪與漏稅違章案件所必備之「時效重行起算規範」為補充規定，並不能指為法律之割裂適用，換言之，**稅捐稽徵法制訂時明顯沒有考量到「刑案與行政罰處理順序」及「因此所生之裁處權時效起算調整」等議題**，自應依循法規範體系，依照具有總則性、普通性之「行政罰法」規定為處理。

二、推薦理由

主筆委員：柯格鐘 委員

本判決正確定性上訴人之行為，並非屬於稅捐規避而應該當（短）漏稅行為，並正確指出納稅義務人在綜合所得稅下，係以**稅捐實體成立要件之「完整」且「如實」的協力義務的履行為前提**，有助於釐清納稅義務人協力義務的範圍。在學說上，吾人亦強調納稅義務人應針對課稅構成要件事實，提供稅捐稽徵機關及時且完全的課稅事實資訊。從而，如果對應課稅所得額的計算，納稅義務人透過捐贈給予基金會，取得基金會所開給之捐贈憑證，事後由基金會自海外，以顧問費之名義將上開款項匯回給予原捐贈者，此為雙方通謀虛偽而為捐贈之行為，係虛增計算所得額之減項的捐贈列舉扣除額，並同時形成不課徵我國綜合所得稅的海外所得，藉以降低個人本應課徵綜合所得稅的應納稅額，已經構成短漏稅款之應受裁罰行為的隱匿課稅事實的客觀構成要件，特別是對於海外所得匯回捐贈者帳戶的事實，顯屬納稅義務人即行為人所隱匿的課稅事實，倘若又同時該當於主觀構成要件者，即應課行為人以漏稅罰的制裁效果。若依照學說上之判斷，本件其實更可能該當於稅捐稽徵法第 41 條所規定之逃漏稅捐的犯罪行為，並非僅止於漏稅罰行為而已，本件判決理由中也同樣指出「本案上訴人等之漏稅違章行為，其違章情節已高至稅捐犯罪之程度，惟本件承辦檢察官針對系爭行為，係以緩起訴方式處理所涉及逃漏稅捐罪的問題。

又在本件事件中，另涉及系爭行為因為橫跨兩個法律規範，亦即新、舊規範公布施行適用的時點，從而，就有關行為所應適用之法律規範，究竟應該以舊法或者以新法為適用規範依據的討論。根據本件判決書內容指出，此應構成要件事實尚未完成發生的「不真正溯及既往」型態，當即應適用新制定的制定法規範，作為正確適用裁處權時效的法律規範。再者，對於緩起訴處分所附帶對於被告所為之不利措施或課予負擔（例如強制社區勞動服務）的性質，在本件判決中亦正確論述緩起訴為附條件之便宜處分，其對被告所為不利措施或課予負擔，屬於一種特殊處遇，性質上並非制裁，從而，對於系爭行為若改由稅捐稽徵機關對於行為人處以漏稅罰而施以相關制裁效果者，並不違反法治國「一行為不二罰」的法理，自應予以高度肯定。

補充意見：鍾騏 委員

民國 95 年施行之行政罰法第 26 條第 1 項與第 2 項規定「一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。…前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」此「刑案先行原則」在裁處權時效方面的規定是同法第 27 條「行政罰之裁處權，因三年期間之經過而消滅。…前條第 2 項之情形，第一項期間自不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定日起算。」本案漏稅行為發生時，行政罰法固然尚未施行，但在裁處權時效屆滿前，行政罰法即已施行。本案判決指出，在新法與舊法規範效力交接時點，如果舊法所定之構成要件事實尚未完全發生，則構成要件事實完全發生時，即應適用新法，除非立法者另為特別規定。本案判決另指出，行政罰法相對於稅捐稽徵法而言，雖是普通法，但是行政罰法對於稅捐稽徵法漏未規定事項的補充規定，仍應適用，不生「割裂」問題。其分析對於釐清相關法律適用，極具價值。



三、對判決的未來期許

主筆委員：柯格鐘 委員

本文作者雖認為，本件並未涉及課稅構成要件事實之完成與否，是立法者在課稅與制裁時效尚未完成前，另以行政罰法規定，進而延長稅捐制裁法起算時效，實有待進一步討論，本件判決指出法律適用上原則，即行政罰法作為一般法，對於稅捐稽徵法等特別法漏未規定事項，卻是處理稅捐犯罪與漏稅違章案件所必備之「時效重行起算規範」為補充規定，並不能指為法律之割裂適用，換言之，稅捐稽徵法制訂時明顯沒有考量到「刑案與行政罰處理順序」及「因此所生之裁處權時效起算調整」等議題，依循法規範體系，依照具有總則性、普通性之「行政罰法」規定而為處理，結論上仍屬適當，故而予以推薦。

最高行政法院106年度 判字第174號判決

買回庫藏股損失可否列報為當年度未分配盈餘之減項

事實摘要

上訴人A公司辦理96年度未分配盈餘申報，以其子公司於96年度買回庫藏股票，致上訴人按權益法評價之投資股權淨值減少，而以「96年度稅後盈餘」沖抵該損失，列報為未分配盈餘之減項。經被上訴人某區國稅局審認上訴人截至95年底帳列保留盈餘尚足以沖抵此損失，而上訴人逕以96年度稅後盈餘沖抵，與法不合，故併同其餘調整項目，重新核定未分配盈餘，並加徵10%營利事業所得稅。上訴人不服，申請復查，並經駁回上訴人96年度未分配盈餘之復查。上訴人對於96年度未分配盈餘部分仍表不服，提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟，經原判決駁回後，上訴人不服，提起本件上訴。

一、判決要旨

1. 營利事業未分配盈餘係分年核計，並以年度稅後純益為計算基礎。至於業主（股東）投入（如股東投入資本、盈餘轉增資等）及分配給業主或股東（如盈餘分配、減資退還資本、收回庫藏股而退還資本等）等項目，並非企業經常性獲利之來源，即非屬企業當年度損益表所呈現稅後純益之構成部分。於財務會計上，遵循上開股本交易所產生的損失或利得不可進入損益



表之原則，乃避免干擾報表使用者對企業未來獲利之預測；於稅務會計上，則用以避免對於企業稅捐週期（會計年度）經由營業獲利數額的錯誤評估。

2. 上訴人並未進行庫藏股票買回，因庫藏股票買回而生損失者為其子公司，上訴人就此損失，應類推適用財會公報第5號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」關於母公司就子公司股本交易事項，母公司非按比例認購或取得，致使投資之股權淨值發生變動，非屬損益表事項，故母公司調整相關資本公積，若須減記資本公積，不足之數，則借記保留盈餘。
3. 上訴人之子公司於96年度買回庫藏股票，即屬該同一經濟個體之股本交易，並非該一經濟個體之損益表項目，則因庫藏股交易發生權益減少，基於同一法理，上訴人亦應依序先沖抵相關資本公積，如不足始能沖抵期初保留盈餘。若仍不足，於財務會計上，即屬保留盈餘之借餘，於稅務會計上，為避免對不存在之盈餘課稅，亦應准予當年度純益沖抵，而為未分配盈餘之減項，此屬未經財政部核准，但依法理所得推導之結論。
4. 上訴人既係於96會計年度期間內（96會計年度之損益尚未決算）減記帳載「保留盈餘」，其減記者係96年度「期初『保留』盈餘」，並非96會計年度之當年度盈餘（96會計年度之損益尚未決算，尚無決算後之96會計年度盈餘數額可供決議不分配而保留），且此「期初『保留』盈餘」尚足供沖抵投資股權淨值之減少數額。則上訴人於未分配盈餘申報時，逕將其子公司買回庫藏股所生損失，抵充96年度稅後純益，自非可採。原判決因認上訴人所沖抵稅後純益者，非屬「其他經財政部核准之項目」，維持原處分關於此部分核定，即無不合。

二、推薦理由

主筆委員：陳明進 委員

1. 本判決能清楚掌握並釐清個案事實與相關會計處理應適用之一般公認會計原則。本件上訴人 96 年因長期股權投資而產生應沖減資本公積 64,098,000 元，惟因其並無庫藏股交易而生之同種類資本公積，故直接沖抵保留盈餘，須要釐清之爭點包括：(1) 此等因子公司於 96 年度買回庫藏股交易產生之影響數性質為何？會計上應如處理？(2) 稅務上應沖減之保留盈餘為 95 年度或 96 年度之保留盈餘？本件判決能夠正確指出一般公認會計原則對此交易之性質認定及如何適用會計準則：(1) 會計上，**母公司因子公司買回庫藏股交易產生之影響數非屬損益性質，應「先沖抵同種類資本公積後不足沖抵保留盈餘」**。(2) 稅務上，本件交易發生於 96 年度，應沖減之保留盈餘為 95 年度或 96 年度之保留盈餘？雖然財政部 92 年 12 月 4 日台財稅字第 0920456602 號令釋並未規定保留盈餘僅能逐年依序沖抵，但依會計處理之程序，每年度保留盈餘之產生應俟年度結帳後才會產生，我國實務上先結轉至未分配盈餘。因此，發生於 96 年度之庫藏股交易所應沖減之保留盈餘應自 95 年度之餘額中沖減，始符合此會計處理之實務及稅務上對未分配盈餘加徵稅負之課稅原則。本判決能清楚釐清會計準則之適用，並自會計處理之合理性推論應有之稅務處理作法，值得讚許。



2. 本判決同時指出「期初『保留』盈餘」若仍不足，於財務會計上，即屬保留盈餘之借餘，於稅務會計上，為避免對不存在之盈餘課稅，亦應准予當年度純益沖抵，而為未分配盈餘之減項，此屬未經財政部核准，但依法理所得推導之結論。此項見解闡釋課稅合理性之基本精神，可供未來類似案件判決參考。

三、對判決的未來期許

主筆委員：陳明進 委員

1. 判決內容提到「於財務會計上，遵循上開股本交易所產生的損失或利得不可進入損益表之原則，乃避免干擾報表使用者對企業未來獲利之預測；於稅務會計上，則用以避免對於企業稅捐週期（會計年度）經由營業獲利數額的錯誤評估」，但會計上，股本交易所產生的損失或利得不進入損益表係基於企業損益計算之績效報告對象為股東（業主），故股東之投入或分配予股東不宜再視為損益。而稅務上，課稅基礎之決定是否需避免造成對於企業稅捐週期（會計年度）經由營業獲利數額的錯誤評估，論述上可能需考量是否與現行課稅原則一致。
2. 財會公報第5號「採權益法之長期股權投資會計處理準則」並不僅適用於母子公司之長期股權投資會計處理，故除母子公司因視為屬同一經濟個體，母公司就子公司股本交易事項，母公司非按比例認購或取得，致使投資之股權淨值發生變動，非屬損益表事項外。對於具重大影響之長期股權投資（會計上採用權益法處理），若發生被投資公司股本交易事項，投資公司非按比例認購或取得，致使其投資之股權淨值發生變動，亦非屬損益表事項。

臺中高等行政法院106年度 訴字第106號判決

稅捐稽徵機關於裁罰前應斟酌納稅義務人
是否已補申報或補繳稅款

事實摘要

原告民國 101 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於 101 年間出售 OO 公司股票 260 股，成交價額新臺幣（下同）35,000,000 元，未依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 3 款規定計算及申報基本所得額，初查核定其當年度證券交易所得 32,295,000 元，綜合所得淨額 0 元，基本所得額 32,295,000 元，基本稅額 5,259,000 元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額 30,514 元、自行繳納稅額 5,285,050 元，應退稅額 26,050 元外，另經審理違章成立按所漏稅額 5,228,486 元處以 1 倍之罰鍰計 5,228,486 元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

一、判決要旨

1. 行政機關依其行政規則，經由長期之慣行，透過上開平等原則之作用，產生外部效力，對行政機關產生拘束作用，行政行為如違反該行政規則，亦屬違法。



2. 裁罰倍數參考表（含使用須知）係財政部對所屬稅捐稽徵機關，關於對稅務違章案件為處罰行使裁量權事項而訂頒之裁量基準，依上述說明，稅捐稽徵機關為裁罰時，如有違反該參考表（含使用須知），即屬濫用裁量權限而違法。
3. 在違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項規定之漏稅違章案件，裁罰倍數參考表並未將此列為裁量審酌事項，為補救此種僅針對典型案件所作之裁罰倍數參考表，稅捐稽徵機關在具體案件納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款者，稽徵機關為裁罰，無論是依裁罰倍數參考表規定為裁罰，抑或減輕，均應於審查報告中敘明其已斟酌包括納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款等情事之裁量理由，否則即有裁量怠惰，屬濫用裁量權限而違法。

二、推薦理由

主筆委員：徐偉初 委員

1. 本則判決明揭：行政機關依其行政規則，經由長期之慣行，透過行政程序法第 6 條之平等原則之作用，產生外部效力，對行政機關產生拘束作用，是行政行為如違反該行政規則，亦屬違法。裁罰倍數參考表（含使用須知）係財政部對所屬稅捐稽徵機關，關於對稅務違章案件為處罰行使裁量權事項而訂頒之裁量基準，據此，稅捐稽徵機關為裁罰時，如有違反該參考表（含使用須知），即屬濫用裁量權限而違法。
2. 本則判決認為納稅義務人漏稅違章後，有無「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並已補繳稅款）」等相類情事，除顯示納稅義務人違章後態度良好外，亦有助於節省稽徵成本，應為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項。

3. 惟違反所得基本稅額條例第 15 條第 2 項之漏稅違章案件，裁罰倍數參考表並未將之列為裁量審酌事項，據此，本則判決即認為，為補救裁罰倍數參考表僅針對典型案件為規範之缺失，稅捐稽徵機關在具體案件納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款者，稽徵機關為裁罰，無論是依裁罰倍數參考表規定為裁罰，抑或減輕，均應於審查報告中敘明其已斟酌包括納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款等情事之裁量理由，否則即有裁量怠惰，屬濫用裁量權限而違法。此種闕漏因非發生於立法層次，故非立法漏洞，本判決採用學理上「行政規則間接對外效力」之理論，認為稅捐稽徵機關為裁罰時應加以審酌，以彌補裁罰倍數參考表本身之闕漏，符合法理，亦兼顧人民權利保障，值得推薦。

補充意見：陳明進 委員

在個案事實上，本件原告於 101 年出售未上市櫃股票之證券交易所得，漏未申報基本所得額，致違章成立，被國稅局處以所漏稅額一倍之罰鍰。實務上，出售未上市櫃股票既已申報繳納證券交易稅，且該股票之公司申報營所稅時亦會申報股東異動，國稅局自可掌握原告有出售系爭股票之事實，如同有扣繳憑單之所得，且本件原告於裁罰前已繳清稅款，國稅局卻仍僅依據裁罰倍數參考表之倍數標準處以一倍之罰鍰。本件判決指出原處分機關未適用裁罰倍數參考表須知第 4 點規定予以減輕裁罰，顯有裁量怠惰、濫用裁量之情事，故有適用法規之不當。稽徵機關在裁罰納稅義務人違章時，應綜合考量個案情形之差異，決定適當之裁罰，非僅依據裁罰倍數參考表之倍數標準裁處，本判決應具有參考價值。



三、對判決的未來期許

主筆委員：徐偉初 委員

本判決一方面以學理補充裁罰倍數參考表漏未規範違反所得基本稅額條例之違章行為之闕漏，另一方面則指明稅捐稽徵機關於裁罰時應於審查報告中敘明是否已經斟酌納稅義務人有無承認違章行為或已補繳稅款等情事，督促稅捐稽徵機關積極行使裁量權，其要求稅捐稽徵機關敘明理由者亦有助於人民進行救濟時之主張。期望未來行政法院在審理裁罰案件時，亦能提出其他讓稅捐稽徵機關得加以斟酌之狀況，督促稅捐稽徵機關積極行使裁量權。

最高行政法院106年度 判字第483號判決

對於違法行為之調查基準日

事實摘要

甲公司（上訴人）出具外銷品沖退稅申請書，經海關（被上訴人）核准。其後檢察署於 102 年 10 月 31 日以詐欺取財等罪名起訴上訴人。上訴人於 102 年 11 月 7 日向財政部關務署以書面說明其外銷油品亦有加入黃麻油及特黑油，而出口退稅僅申報使用芝麻原料之情事，並陳明願繳回溢退稅額。海關認為甲公司以不正當方法請求退稅，依海關緝私條例第 43 條及第 44 條，追徵溢沖退稅額新臺幣 18,497,113 元，並按溢沖退稅額處二倍之罰鍰 36,994,226 元。甲公司提起訴願遭駁回後，就罰鍰部分提起行政訴訟，經高等行政法院駁回，再上訴最高行政法院。甲公司主張其於 102 年 11 月 7 日主動陳報或提供違法事證，依「海關緝私案件減免處罰標準」第 17 條規定，應予免罰。

一、判決要旨

1. 高等行政法院判決認定 102 年 10 月 31 日為海關指定相關調查人員進行調查之基準日，因此上訴人不符合「海關緝私案件減免處罰標準」第 17 條之規定。高等行政法院判決係將關務署 102 年 10 月 31 日台關業字第 1021024719 號函與關務署 102 年 10 月 31 日第 1021024213 號函，二者文字合併觀之，認為海關自 102 年 10 月 31 日起即依職權發動對甲公司違章行為的調查程序。



2. 最高行政法院認為關務署 102 年 10 月 31 日第 1021024213 號函僅請各海關提供甲公司最近三年之進口報單與出口報單，並非對於本件溢退稅額的調查程序。對於關務署 102 年 10 月 31 日台關業字第 1021024719 號函，最高行政法院認為未明確說明違法主體與違法具體行為，因此未能證明調查基準日為 102 年 10 月 31 日。最高行政法院因此認為高等行政法院判決認定事實未依證據、論證互相矛盾且判決不備理由，應廢棄原判決。
3. 最高行政法院再指出，「海關緝私案件減免處罰標準」第 17 條之「其他協助查緝機關」，指協助海關之其他機關，最高行政法院因此將本案發回原審，查明在甲公司陳報違法行為之前，其他協助查緝機關是否已經依法定職權就特定事實行使調查權，且所為之調查有助於海關認定或查獲違反海關緝私條例情事。

二、推薦理由

主筆委員：鍾騏 委員

1. 最高行政法院判決對於調查基準日之認定，依相關調查作為內容詳為審查，如果從特定調查作為內容不能具體認定違法主體與違法行為，即不能認定該調查作為日為調查基準日。推論清晰，並有助於促使調查作為內容趨於明確，有重要意義。
2. 對於違法行為之調查，可能涉及不只一個行政機關，則調查基準日之認定，以及「其他協助查緝機關」等相關法制設計，更顯重要。最高行政法院判決突顯這方面問題的複雜性，有重要意義。

三、對判決的未來期許

主筆委員：鍾騏 委員

調查基準日之認定，以及「其他協助查緝機關」等相關法制設計，值得重視。一方面希望鼓勵主動陳報違法行為，但另一方面，不能鼓勵先違法再陳報，二者之間如何拿捏，是這方面問題的根源。

今年是第七屆舉辦《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！

