



2024 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

財團法人資誠教育基金會



臺灣稅法學會

協辦單位 |



東吳大學法學院



研究
月刊

ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY

會計研究月刊

2024臺灣年度 最佳稅法判決 評選紀實



目錄

【活動緣起】	4
【主辦單位及評審的話】	6
東吳大學法學院客座教授、臺灣大學法律學院兼任教授、 臺灣稅法學會理事長暨最佳稅法判決評選委員會召集人 葛克昌	6
臺灣大學法律學院專任教授、臺灣大學財稅法學研究中心主任 柯格鐘	8
資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長 許祺昌	10
普華商務法律事務所合夥律師 李益甄	12
【2024 臺灣年度最佳稅法判決評選委員介紹】	14
評選委員介紹	14
【2024 臺灣年度最佳稅法判決】	22
臺北高等行政法院 111 年度訴字第 565 號判決 證據方法不受財政部令釋所限	23
臺中高等行政法院 111 年度訴字第 142 號判決 清算期間溢繳之未分配盈餘稅應予退還	42

臺北高等行政法院 110 年度訴字第 732 號判決 土地區段界線暨其地價之評議應實質審酌影響地價之因素	52
最高行政法院 111 年度上字第 182 號判決 進口貨物歸屬之稅則號別，其認定應符一般經驗法則	62
最高行政法院 111 年度上字第 510 號判決 房屋稅納稅義務人應自經濟實質認定之	73
【2024 臺灣年度優良稅法判決】	86
最高行政法院 111 年度上字第 352 號判決 土地稅減免規則不得增加法律所無之程序限制	87
臺北高等行政法院高等庭 111 年度訴字第 1405 號判決 民事訴訟之繫屬為遺贈稅法施行細則第 11 條之 1 第 1 項申請展期之 「特殊原因」	96
臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 14 號判決 租稅減免之認定應符合實質課稅公平原則	103
最高行政法院 110 年度上字第 501 號判決 保留受益人異動權之他益信託在委託人未行使異動權前之課稅方式	113

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 15 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，評選委員認為質與量均有提升，基於鼓勵法院作出保障納稅者權利之立場，擇優共 9 則入選年度稅法判決，又入選判決中再選出最高票者共 5 則，得全體委員一致同意，列本年度最佳判決。

其中【臺北高等行政法院 111 年度訴字第 565 號】本件背景為進口汽車完納貨物稅後，再次出口之情形下，出口人欲申請退還已納之貨物稅，其退稅請求權要件之問題。本判決首先說明貨物稅具有境內消費稅之性質，再就證據方法不受財政部令釋所限制提出明確指摘，詳為論述，殊值推薦。

【臺中高等行政法院 111 年度訴字第 142 號判決】本件爭議為清算期間溢繳之未分配盈餘稅是否應予退還。本判決中原、被告雙方說理及法律意識均明確清楚，並具體說明租稅法律主義與稽徵經濟原則之互動關係。其首先從定性開始逐一分析本案事實，最後以租稅法律主義不得向稽徵經濟原則退讓為結論，闡明該稅捐保全之主張於法無據而無理由，論理邏輯清晰。

【臺北高等行政法院 110 年度訴字第 732 號判決】本件爭點係地價因素是否應實質審酌。本判決說明土地價值應探究其使用本質，並說明地價評議委員會仍應遵守地價查估規則，除該規則仍受司法審查外，評議過程亦須受正當法律程序之拘束。

【最高行政法院 111 年度上字第 182 號判決】本件爭點係處理進口貨物在關稅法上之類別歸屬及是否屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款規定之應稅貨物。其討論著重於將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義與前揭貨物稅條例規定要件之「特定貨物」法律概念中，核屬法律涵攝議題。本判決強調法律涵攝仍應符合一般經驗法則，並清楚說明漏稅事實發生是否具故意過失，證明責任應由稽徵機關負責。

【最高行政法院 111 年度上字第 510 號判決】本判決清楚說明確定稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點，亦強調於課徵房屋稅時，非僅從法律上所有權人觀察，亦應從經濟實質認定其歸屬，以確定稅捐週期內房屋稅之課徵，能符合實質課稅之公平原則，其論述及原則說明精確，值得推薦。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會 謹誌

主辦單位及評審的話



東吳大學法學院客座教授
臺灣大學法律學院兼任教授
臺灣稅法學會理事長

葛克昌

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

法官面對判決的思考角度各有不同，有的法官在積案壓力下，只是看看雙方的意見，加上稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令），便常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會以十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法及其背後之法價值觀及基本法理。如此竭盡心力的法官，相信其背後都有著很深的人文素養以及對法學、公平正義的信仰。從這些優秀的判決中，我們可以感受到如此優秀的人才，即便不成為法官而從事其他專業領域，其人格也會很值得欽佩，其成就亦自然可期。

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

臺灣年度最佳稅法判決評選，承諸位評審委員與資誠教育基金會工作人員洪秀涓協理、高文心律師大力支持，特別是研究生錢侶儒、杜宗璉、吳英綸與黃勁瑋協助蒐集、整理文稿，特此致謝。



國立臺灣大學財稅法學研究中心主任

柯格鐘

國立臺灣大學財稅法學研究中心，為促進稅捐法學實務與學術間交流，鼓勵更多優秀人才，投入稅捐法學研究及參與稅務法庭活動，每年都會舉辦以國內各地各級行政法院所為稅法判決為對象，進行國內唯一也是獨具特色的最佳稅法判決評選活動。

舉辦這項評選活動的目的無他，我們沒有辦法給予，那些受到最佳或優良判決評選的法官們，任何物質上贊助或者名譽獎勵，甚至連稱得上名號的獎盃或者獎牌也沒有，就只是給與這些在稅捐法領域中，透過其專業敬業、認真辦案的行政法院法官們，給與他們在精神上、來自學界所給予的鼓勵和支持。任何只要是曾經實際參與過稅捐法庭審理活動的人，大概都會知道，行政法院的法官們，直接透過稅捐稽徵機關所提供證據資料與事實認定結果，透過訴訟前之復查決定、訴願決定，乃至於系爭個案中所提到財政部解釋函令，逕自理解相關稅法規範中法條意義，就這樣直接完成判決，相對於花費諸多時間琢磨，當事人或訴訟代理人所提出證據與論述是否有理，與稅捐稽徵機關理解差異何在，應適用稅法規範是否有學術論述或前例可循而作成的判決，是個多麼簡單又容易省事的事。

因此，法官們認真完成一份稅法判決書，不論其結果是駁回納稅義務人之請求，或者撤銷原處分、復查決定與訴願決定，認真辦案下所需花費的時間與精神，怎能不令外界感到動容與敬佩？試想，吾人作為學者在一段時間中，只需要專注從事一個專門問題研究就好，但是法官不能拒絕分案之同時也不能拒絕審判的請求，在每段時間都是充斥著許多個案中，亟待需要釐清與評價的事實及法律問題，要能時時刻刻保持一個專業敬業的水準，這是多麼不容易的事情。

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



資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

中國租稅研究會理事

國際財政協會 (IFA) 中華民國總會理事

臺北大學會計學系兼任副教授

東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員

許祺昌

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

自 2012 年首度舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動至今，已邁入第 13 個年度，而在這個活動舉辦多年後，我們發現它已廣泛引起各界的注意與關心，獲選的最佳稅法判決不僅有被專家學者列為進一步研究、討論之對象，甚至有被作為課程學習教材者，我們相當樂於見到這樣的發展。

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

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



普華商務法律事務所合夥律師

台北律師公會環境法委員會副主任委員

李益甄

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

一、司法判決品質之肯定

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

二、提升人民對國家司法之信任

人民對司法的信任，並非一蹴可幾，而係透過法院的判決，一步步慢慢地堆砌而成。自 2012 年「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動舉辦以來，今年已邁入第 13 屆的評選活動，我們發現有越來越多的司法裁判，更加著重對案件當事人，不論係稽徵機關抑或是人民，對於各項爭議逐一論述並解釋其認事用法的過程，秉持稅捐法定主義與量能課稅原則之平衡進行裁判，納稅者權利保護之意識也更加抬頭。我們期待藉由評選活動與相關稅務裁判的累積，不僅可以使相關工作者了解稅法實務的情況，也使此類出色的稅法判決更廣為人知，進而提升人民對於國家司法裁判的信任度。

三、完備我國稅務環境與稅法教育

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

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

2024 臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹



葛克昌教授

｜ 學歷 ｜

- 臺灣大學法學碩士
- 德國慕尼黑大學研究

｜ 現職 ｜

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

｜ 經歷 ｜

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



陳明進教授

｜ 學歷 ｜

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

｜ 現職 ｜

- 政治大學會計學系教授

｜ 經歷 ｜

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

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



陳清秀教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律學研究所法學博士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律系法學士
- 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
- 監察院訴願審議委員會委員
- 司法院專業法官證明書（稅務類）審查委員

| 經歷 |

- 財政部法規委員會委員
- 教育部規委員會委員
- 內政部規委員會委員

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



柯格鐘教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 臺灣大學法律學院專任教授兼財稅法學研究中心主任
- 行政院訴願審議委員會委員
- 財政部訴願審議委員會委員
- 臺灣高等法院訴願審議委員會委員

| 經歷 |

- 成功大學法律學系專任副教授
- 東海大學會計系兼任副教授



林世銘教授

| 學歷 |

- 美國亞利桑那州立大學會計學博士
- 臺灣大學管理碩士
- 政治大學財政學士

| 現職 |

- 臺灣大學會計學系教授

| 經歷 |

- 臺灣暨美國會計師考試及格
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 財政部賦稅革新小組委員
- 行政院賦稅改革委員會委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會顧問
- 土地銀行監察人
- 彰化商業銀行董事、常駐監察人
- 臺灣大學管理學院副院長
- 臺灣大學會計系系主任暨研究所所長
- 財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心董事
- 會計研究月刊發行人
- 財團法人商業發展研究院董事



黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系特聘教授
- 中正大學財經法律研究中心主任

| 經歷 |

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



盛子龍教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系教授

| 經歷 |

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



黃源浩教授

| 學歷 |

- 教育部公費、
法國艾克斯馬賽大學法學博士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士

| 現職 |

- 輔仁大學財經法律學系教授

| 經歷 |

- 輔仁大學財經法律學系助理教授、副教授
- 執業律師



黃士洲副教授

｜學歷｜

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

｜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
- 中興大學法律研究所博士班研究
- 中興大學法律研究所法學碩士
- 中興大學法學士

｜現職｜

- 東吳大學法律系副教授
- 東吳大學法學院公法研究中心主任

｜經歷｜

- 東吳大學法學院財稅法研究中心主任
- 執業律師



鍾騏助理教授

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 政治大學社會科學學院財政學系與法學院法律學系合聘助理教授

| 經歷 |

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



陳衍任助理教授

| 學歷 |

- 德國奧格斯堡大學法學博士
- 德國科隆大學企業稅法碩士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律學系法學士
(雙主修：農業經濟學系)

| 現職 |

- 臺灣大學法律系助理教授

| 經歷 |

- 臺灣科技大學專利研究所副教授
- 臺灣大學進修推廣學院授課教師
- 陽明交通大學科技法律研究所兼任助理教授
- 東吳大學法律系兼任助理教授
- 司法法院官學院講座
- 財政部財稅人員訓練所講座
- 臺灣金融研訓院講座
- 財團法人中華公司治理協會講座
- 財團法人中華民國會計研究發展基金會講座
- 執業律師、專利代理人



蔡朝安主持律師

| 學歷 |

- 臺灣大學商學院會計系商學碩士 (EMBA)
- 美國紐約大學法學碩士
- 臺灣大學法學士

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師

| 經歷 |

- 普華商務法律事務所主持律師
- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務副營運長
- 全國律師聯合會稅法委員會主任委員
- 全國律師聯合會律師倫理規範修訂委員會委員
- 中華民國仲裁協會金融仲裁人、仲裁人
- 中華民國仲裁協會常務監事
- 中華民國工商協進會勞資關係研究委員會委員
- 中華民國全國工業總會智慧財產權委員會委員
- 社團法人臺灣誠正經學會理事
- 全國律師聯合會常務理事
- 律師公會全國聯合會常務監事
- 台北律師公會常務理事、常務監事
- 台北律師公會稅法委員會主任委員
- 台北律師公會金融財稅中心委員會主任委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問
- 勞動部勞工保險監理會委員



許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學EMBA
- 政治大學財稅系
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 執業會計師
- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

| 經歷 |

- 國家考政學會理事
- 中國租稅研究會理事
- 中華財政學會理事
- 國際財政協會 (IFA) 中華民國總會理事
- 中華民國全國工業總會大陸事務委員會委員
- 臺北大學會計學系兼任副教授
- 東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員
- 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
- 受邀擔任財政部財政人員訓練所企業併購稅法、金融研訓院、台北金融發展基金會（首屆 CFP 理財規劃師之個人稅講師）、會計師公會、會計研究發展基金會、中華經濟研究院、工商協進會、股務協會和證基會等專業講師；並於國私立大學擔任講師



李益甄合夥律師

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所財稅法組碩士班
- 臺灣大學法律系法學組

| 現職 |

- 普華商務法律事務所合夥律師
- 台北律師公會環境法委員會副主任委員

| 經歷 |

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

2024 臺灣年度 最佳稅法判決



臺北高等行政法院111年度訴字第565號 判決

證據方法不受財政部令釋所限

一、事實摘要

A公司於民國（下同）110年9月22日向被告報運自日本進口X牌汽車1輛（年份：西元2022年，下稱系爭車輛，進口報單號碼：第AB/10/A55/21501號，項次18）。被告（財政部關務署基隆關）以先放後稅扣額方式通關放行。A公司於同年10月15日繳納貨物稅、關稅等稅費。甲於110年10月1日以新臺幣（下同）362萬元向B公司購買系爭車輛，於同月13日領取牌照後，隨即於同月14日以362萬元轉售原告（C公司），並註銷牌照。原告於同月21日將系爭車輛復運出口（出口報單號碼：第AW/10/287/E1687號），並於同年11月17日（被告收文日期）向被告申請退還系爭車輛的貨物稅。被告審查結果，以原告未檢具甲出售系爭車輛予原告的統一發票，以及買賣契約書未載明貨價含貨物稅，不符財政部77年8月18日台財稅字第770261481號函（下稱財政部77年8月18日函）及106年5月5日台財稅字第10604569050號令（下稱財政部106年5月5日令）意旨，於是以110年11月30日基普里字第1101042865號函否准原告的申請（下稱原處分）。原告不服，提起訴願，經財政部111年4月13日臺財法字第11113908850號（案號：第11000981號）訴願決定駁回（下稱訴願決定）後，提起本件行政訴訟。



二、判決主文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告應依原告民國 110 年 11 月 17 日的申請，作成准予退還貨物稅新臺幣 62 萬 4,370 元的行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

本件判決要旨如下：

- (一)貨物稅條例第 1 條規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」第 2 條第 1 項第 3 款規定：「貨物稅之納稅義務人及課徵時點如下：……三、進口貨物者，為收貨人、提貨單或貨物持有人，於進口時課徵。」第 4 條第 1 項第 1 款規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」第 23 條第 2 項規定：「進口應稅貨物，納稅義務人應向海關申報，並由海關於徵收關稅時代徵之。」據此，自國外進口的貨物，由收貨人、提貨單或貨物持有人於進口時繳納貨物稅，經由內含於貨物價格轉嫁給最終端消費者負擔，具間接稅的性質，惟因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，即運銷國外，則不納入課稅範圍，已繳納的貨物稅，得申請退還。
- (二)為辦理運銷國外的貨物辦理退稅，依貨物稅條例第 36 條規定授權訂定的行為時貨物稅稽徵規則第 21 條第 1 項第 1 款規定：「貨物稅應用之照證，分由主管稽徵機關及海關製發；其種類如下：一、完稅照：

為依本條例完稅貨物之憑證，用藍色印製。」第22條第2項規定：「國外進口應稅貨物應使用之完稅照、免稅照，財政部得核定以海關填發之進口與貨物稅完（免）稅證明書替代之。」第71條規定：「外銷已稅貨物，應於貨物出口後，檢具完稅照及出口報單副本，向產製廠商所在地主管稽徵機關申請退稅。」以及財政部77年8月18日函表示：「廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗，查明該批貨物於進口時確已完稅貼證，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅。」允由納稅義務人以外的第三人（即出口商）檢具貨物稅完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）及出口報單向稽徵機關申請退還納稅義務人已繳納的貨物稅。後來財政部考量，市場經濟的運作實務上，納稅義務人以外的第三人（即出口商）有無法取具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）申辦退稅的情形，如出口商報運出口的車輛，有載明貨價含貨物稅的買賣合約書及統一發票，因該合約書及發票的性質已相當於完稅照正本，可表彰該進口車輛貨物稅已由進口商透過售價轉嫁給第三人實質負擔，即得申辦退稅，於是作成106年5月5日令：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，得依本部77年8月18日函規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、車輛輸出入無法取具前點規定之完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅。」允由納稅義務人以外的第三人檢具載明貨價含貨物稅的買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯向稽徵機關申請退還已納的貨物稅。



(三)上開行政命令揭示廠商運銷出口的貨物，於進口時已有繳納貨物稅，且該貨物未經使用，可證明未流通進入國內消費市場，復運銷國外者，即可辦理退稅的意旨，符合前述貨物稅條例的規範意旨，得為法院裁判所適用。惟就證明貨物於進口時已繳納貨物稅的證據方法，貨物稅稽徵規則第 71 條規定及財政部 77 年 8 月 18 日函限定應檢具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）；財政部 106 年 5 月 5 日令雖放寬證據方法，不再要求完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書），但仍限定以提出統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等為證據，方得申請退稅，而排除以其他證據方法證明符合貨物稅條例有關退稅規定之要件事實的可能性，就此部分實已增加貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定所無的限制，違反法律保留原則，在此範圍內本院得拒絕適用。又財政部 106 年 5 月 5 日令容許車輛輸出人得檢具統一發票收執聯正本等證據，申請退還貨物稅。這是限定車輛輸出人僅於運銷取自得開立統一發票之營業人的貨物出國時，始能辦理退稅；如取自無法開立統一發票之業者或自然人的貨物，即便符合進口時已繳納貨物稅，且未經使用，即運銷國外等要件，仍不得申辦退稅，不僅增加法律所無的限制，也是在得開立統一發票的營業人與無法開立統一發票的業者或自然人間作差別待遇。由於貨物稅為境內消費稅的性質，事物的重點在於貨物是否進入國內市場流通使用，至於車輛輸出人運銷出口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資格，應非重要的因素。財政部 106 年 5 月 5 日令以出口商的交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，亦已違反平等原則。是以，本院認為只要能夠證明出口商運銷國外的貨物，於進口時確已由納稅義務人繳納貨物稅，該稅捐已透過貨價轉嫁給出口商承擔，且該貨物未經使用，復運銷國外者，即可辦理退稅，並無證據方法的限制，方符合前述貨物稅條例的規範意旨。

系爭車輛是由 A 公司於 110 年 9 月 22 日自日本報運進口，A 公司已於同年 10 月 15 日繳納系爭車輛的貨物稅 62 萬 4,370 元。甲於 110 年 10 月 1 日以 362 萬元向 B 公司購買系爭車輛，買賣契約第 4 條載明買賣價金包括進口關稅、貨物稅、營業稅等稅費。甲於同年 10 月 13 日領取系爭車輛的牌照後，隨即於同月 14 日辦理繳銷牌照，並於同日以同一價格即 362 萬元將系爭車輛轉售原告，且系爭車輛的里程數僅有 3 點多公里。又甲與原告間汽車買賣合約書已貼用印花稅票，並記載交易價格包括貨物稅、營業稅（原告於 110 年 11 月 17 日向被告申辦退稅時所檢附的買賣合約書並無此部分記載，見原處分卷第 29 頁，經被告以原處分駁回其申請後，原告於訴願程序中補正此部分記載）。原告於同年 11 月 21 日將系爭車輛運銷出口。上開事實為當事人所不爭執，且有相關證據可以佐證。是以，系爭車輛於進口時確已由納稅義務人即 A 公司繳納貨物稅，且該貨物稅已透過 B 公司與甲，以及甲與原告間的交易最終轉嫁由原告承受，且系爭車輛的里程數極低，可評價為未經使用，被告就此亦表示認同，原告也已將系爭車輛運銷出口，應認系爭車輛已符合貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定辦理退稅的要件。

四、推薦理由

主筆委員：陳清秀委員

- (一)貨物稅條例第 1 條規定：「本條例規定之貨物，不論在國內產製或自國外進口，除法律另有規定外，均依本條例徵收貨物稅。」貨物稅係對貨物課徵之租稅，亦即為對國內產製或自國外進口之消費貨品，於貨物出廠或進口時，對生產廠商或進口人課徵，間接由消費者負擔之租稅。貨物稅性質上屬於「境內消費稅」，僅就在國內產製或自國外進口之貨物課稅，最後經由內含於貨物價格轉嫁給最終消費者負擔，



性質上屬於「間接稅」之一種¹由於其僅針對特種貨物課稅，有別於具有「一般消費稅」性質之營業稅，故可稱為「特種消費稅」，亦有稱為「特種銷售稅」²。

(二)按國際上各國消費稅之課稅原則，一般採取「目的地國課稅原則」，由消費地國家課稅，而出口國家則不課稅，以維持商品在國際上之公平競爭力。例如加值型及非加值型營業稅法第7條第1款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：一、外銷貨物。」出口貨物採取零稅負之課稅原則，在出口國家不予以課稅，即是採取「目的地國課稅原則」。貨物稅作為特種「境內消費稅」，亦採取「目的地國課稅原則」。故貨物稅條例第4條第1項第4款規定：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外。」即本此意旨。

1.本案出口貨物，屬於已納貨物稅之貨物，依據上開法律規定，即應辦理退稅，使其無租稅負擔，以維持出口商品在國際上之公平競爭力。

基於課稅要件法定主義，貨物稅條例第4條第1項第4款規定只要已納貨物稅之貨物出口，即應退稅，「並無證據方法之限制」，故財政部函釋要求「限定車輛輸出人僅於運銷取自得開立統一發票之營業人的貨物出國時，始能辦理退稅」，即屬增加法律所無之限制，有違租稅法律主義。本件判決指出此點，不受財政部函釋之「法定證據方法」之限制，值得高度肯定。

1. 張盛和／許慈美／吳月琴／莊水吉，銷售稅制度與實務，2007年初版，第137頁。

2. 謝如蘭，貨物稅，收於黃茂榮／葛克昌／陳清秀主編，稅法各論，2015年初版，第498頁。

- 2.又依據納稅者權利保護法第7條第1項及第2項規定：「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。」有關出口貨物退稅規範，應本於實質課稅原則，實質把握其經濟上意義以及實質經濟事實，故本件判決指出：「只要能夠證明出口商運銷國外的貨物，於進口時確已由納稅義務人繳納貨物稅，該稅捐已透過貨價轉嫁給出口商承擔，且該貨物未經使用，復運銷國外者，即可辦理退稅，並無證據方法的限制，方符合前述貨物稅條例的規範意旨。」亦符合實質課稅原則之精神，值得高度肯定。
- 3.進口貨物是否已經使用消費，影響可否退稅之判斷基準。由於貨物稅為境內消費稅的性質，如果進口貨物已經「進入國內市場流通使用」時，則符合消費稅之立法目的，本於實質課稅原則，應無法退稅。本件判決指出：「由於貨物稅為境內消費稅的性質，事物的重點在於貨物是否進入國內市場流通使用，至於車輛輸出入運銷出口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資格，應非重要的因素。」應可肯定。又進口商銷售車輛與買受人甲，雖為個人，但「甲於同年10月13日領取系爭車輛的牌照後，隨即於同月14日辦理繳銷牌照，並於同日以同一價格即362萬元將系爭車輛轉售原告，且系爭車輛的里程數僅有3點多公里」，「系爭車輛的里程數極低，可評價為未經使用，被告就此亦表示認同」（本件判決理由），就有無「使用事實」之認定，採取實質經濟事實之認定，具有合理性，值得肯定。



主筆委員：黃源浩委員

茲針對臺北高等行政法院 111 年度訴字第 565 號判決提出評析如次：

（一）背景說明

- 1.按本件所涉及之爭議，內容主要在於進口汽車完納貨物稅以後復運出口，出口人（非進口人）申請退還已納之貨物稅所涉及的退稅請求要件問題。首先，基本之規定見諸貨物稅條例第4條第1項第1款：「已納或保稅記帳貨物稅之貨物，有下列情形之一者，退還原納或沖銷記帳貨物稅：一、運銷國外」。同時，財政部 106 年 5 月 5 日令規定：「一、進口車輛已納貨物稅且未經使用，嗣後運銷國外者，得依本部 77 年 8 月 18 日台財稅第 770261481 號函釋規定，檢具進口與貨物稅完稅證明書（車輛用）正本及出口報單證明用聯，申請退還貨物稅。二、車輛輸出人無法取具前點規定之完稅證明書者，得持載明貨價含貨物稅之買賣合約書正本、統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）及出口報單出口證明用聯，向原進口地海關申請退還已納之貨物稅」。以及財政部 77 年台財稅第 770261481 號則規定：「廠商進口已納貨物稅貨物，事後運銷國外，出口時如檢具完稅照報驗函，查明該批貨物於進口時確已完稅，且未經使用者，同意查憑原完稅照及出口報單，核實退稅」合先述明。
- 2.又按貨物稅退稅之制度本意，在於本稅之屬性，為特種性質之消費稅，與一般性消費稅有別。其稅基乃著重在因針對特定貨物勞務之消費活動所展現之經濟能力。因此就某種程度而言，貨物稅（les droits d'accises）可謂具有相當程度的奢侈稅屬性，同時也為間接稅的一種類型。目前各主要國家尚在開徵貨物稅者並不多見，以歐盟各國為例，目前僅剩下以煙、酒、香水產銷等嗜好性奢侈活動

有徵收，其餘針對奢侈性消費（汽車、電器用品）的貨物稅收，在加值稅（TVA）統一稅基以後，可謂已經基本消失。這樣的制度現況，就意味著在我國法制中面對相關問題之際，並不容易找到比較法上可以參考的資料。

（二）案件事實經過

本件爭議案件事實略為：訴外人A公司進口汽車完納關稅、營業稅及貨物稅之後，將車輛讓售給另名訴外人甲。在該車輛領有牌照但未實際行駛（或僅有極低的里程行駛）之際，訴外人又將該車讓與本件行政訴訟原告C公司。該公司復將車輛從基隆關報運出口至中國大陸，並因此請求退還當初A公司進口時由A公司所繳納的貨物稅。因此，作為出口人的C公司，是否有權請求退還當初進口時所繳納的稅捐？這樣的問題在稅法上，基本結構和營業稅來料加工復運出口退稅並不相同，蓋以營業稅之出口退稅與進口人為相同主體，不生要件不符問題。本件當事人，因並未持有A公司或者甲所開立銷貨發票，不符前述財政部106年5月5日令規定，均遭原處分機關拒絕其退稅請求。但是法院卻認為，貨物稅條例僅規定「運銷國外」即構成退稅原因，而針對財政部解釋函令，法院認為：「惟就證明貨物於進口時已繳納貨物稅的證據方法，貨物稅稽徵規則第71條規定及財政部77年8月18日函限定應檢具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）；財政部106年5月5日令雖放寬證據方法，不再要求完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書），但仍限定以提出統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等為證據，方得申請退稅，而排除以其他證據方法證明符合貨物稅條例有關退稅規定之要件事實的可能性，就此部分實已增加貨物稅條例第4條第1項第1款規定所無的限制，違反法律保留原則，在此範圍內本院得拒絕適用」。亦即僅認為函令要求者僅為證明方法，並非退稅之構成要件。因此，關鍵仍在貨物稅的屬性。



(三) 法院見解值得注意之處

1. 實體部分

- (1) 首先，本件法院（北高行 111 訴 565）之論理重點，在於貨物稅出口退稅制度，既就消費稅本質言不在我國境內使用該等消費品，即有根據貨物稅條例第 4 條規定請求空間。該條在法律上構成要件甚為簡略：「運銷國外」。既未有規定請求退稅之主體（是否限於原進口人，也就是實際的貨物稅負擔人，本件的 A 公司），也沒有規定「運銷」要在多久時間內完成（車子進口開到爛了，復運出口還能退稅？這顯然不合理）。因此在要件上，就有相當的行政補充空間。換言之，本件涉及之爭議在於財政部 106 年 5 月 5 日令要求統一發票，基隆關也是按照這個要求辦事。但是甲這個自然人根本開不出發票來。因此，法院傾向認為，發票和其他的文件只是證據手段，重點在於有交易事實以及汽車出口的事實。發票的要求不是貨物稅條例第 4 條的要求，無法成為拒絕退稅的理由。因此「自國外進口的貨物，由收貨人、提貨單或貨物持有人於進口時繳納貨物稅，經由內含於貨物價格轉嫁給最終端消費者負擔，具間接稅的性質，惟因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如未流通進入國內消費市場使用，即運銷國外，則不納入課稅範圍，已繳納的貨物稅，得申請退還」。

- (2) 不過，本件法院雖然透過「境內消費稅」的論點，認為該等車輛實際使用里程數相當低，即非進入國內消費市場。這樣的見解，就貨物稅的性質言可能要再考慮。蓋以消費稅，可以區分為一般性的消費稅（如 TVA）與奢侈性的消費稅兩個不同的類型。前者以消費行為顯示納稅人的經濟上給付能力，後者以奢侈性消費活動，滿足貨物或勞務消費者「與眾不同」的心理狀態。汽車消費並非一般民生物資消費，較為傾向後者。更何況以二手汽車市場而論，汽車生產後只要有過戶就開始計算折舊，與汽車本身有無實際行駛並無必然關連。因此本件法院雖難得地透過消費稅的法理建構其說理基礎，恐怕在實體理由上仍有討論空間。進一步來說，貨物稅條例有關退稅之規定文字上非常簡略，但是論理上應當以「未使用」的貨物為前提。而所謂「未使用」在本件並未被爭執，蓋以系爭汽車被認為「領牌後即註銷」「行駛里程很輕微」。這事實上就可能構成（汽車這個領域的）已使用。不說別的，汽車銷售領域中領牌的全新車再賣出去，就只能當二手車賣。也就是說，所謂的「使用」應該考慮的是市場上價值有無貶損。本件相關車輛 A 公司進口後賣給甲，又再轉賣給出口人 C 公司，在商業上恐怕就不能當作是「未使用」的新車，雖然實際里程很少。



2.程序部分

本件判決在稅法上值得觀察之另外一個面向，主要在於程序面向。也就是法院認為，財政部函令所要求的「檢具完稅照報驗函」的法律性質：究竟為貨物出口的退稅構成要件？抑或為證明手段？根據貨物稅條例的規定來看，要求統一發票等由C公司持有的進口文件確實比較像是一種證明手段。蓋以從租稅法律主義的角度出發，「課稅或課稅構成要件」以及「應稅事實的證明方法」所應當具備的法律保留（租稅法律主義）密度並不相同。實務上稅捐稽徵機關經常刻意將「應稅事實的證明方法」曲解為「課稅或課稅構成要件」。就此法院判決可謂直指實務長年積非成是的現象，值得觀察。另一方面，加值稅發票雖然有前後手勾稽的便利，但解釋上並不宜擴張到別的稅目領域。因此，在未來可能的法律爭訟中，如何獲得機關有利的判決，可能應當考慮的是另一個面向。因此，這類案件正本清源之道，仍在於貨物稅條例第4條第1項第1款要件的詳細規定。在法律條文未有足夠明確規範的前提下，這類問題在現在的稅務訴訟領域中，未來恐怕更難以避免。

補充意見：葛克昌委員

- (一)基隆關以財政部 106 年 5 月 5 日令須具合約書正本及統一發票收執聯正本或電子發票證明聯，始可退稅。納稅人主張其違反貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定：已納或保稅記帳貨物稅之貨物，運銷國外，退還原納貨物稅之規定，本判決認為該等函令限定以統一發票收執聯正本為證據始得退稅，而排除以其他證據方法證明之可能，已增加法律所無之限制。同時在得開立統一發票營業人與無法開立統一發票的業者作差別待遇。不僅審查行政機關之函釋是否違法，並建立證據自由法則，有值得推薦之處。
- (二)貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款，並無明確限定繳納貨物稅進口人或直接交與營業人始能退稅，不能作限制性解釋。

補充意見：黃俊杰委員

- (一)稅捐命令之容許性：

行政命令揭示廠商運銷出口的貨物，於進口時已有繳納貨物稅，且該貨物未經使用，可證明未流通進入國內消費市場，復運銷國外者，即可辦理退稅的意旨，符合貨物稅條例的規範意旨，得為法院裁判所適用。



(二)稅捐命令之限制：

就證明貨物於進口時已繳納貨物稅的證據方法，貨物稅稽徵規則第 71 條規定及財政部 77 年 8 月 18 日函限定應檢具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）；財政部 106 年 5 月 5 日令雖放寬證據方法，不再要求完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書），但仍限定以提出統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等為證據，方得申請退稅，而排除以其他證據方法證明符合貨物稅條例有關退稅規定之要件事實的可能性，就此部分實已增加貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定所無的限制，違反法律保留原則，在此範圍內法院得拒絕適用。又財政部 106 年 5 月 5 日令容許車輛輸出人得檢具統一發票收執聯正本等證據，申請退還貨物稅。這是限定車輛輸出人僅於運銷取自得開立統一發票之營業人的貨物出國時，始能辦理退稅；如取自無法開立統一發票之業者或自然人的貨物，即便符合進口時已繳納貨物稅，且未經使用，即運銷國外等要件，仍不得申辦退稅，不僅增加法律所無的限制，也是在得開立統一發票的營業人與無法開立統一發票的業者或自然人間作差別待遇。由於貨物稅為境內消費稅的性質，事物的重點在於貨物是否進入國內市場流通使用，至於車輛輸出人運銷出口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資格，應非重要的因素。財政部 106 年 5 月 5 日令以出口商的交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，亦已違反平等原則。

補充意見：蔡朝安委員

本案為貨物稅爭議。按我國現行貨物稅法令，國外進口貨物，係由收貨人、提貨單或貨物持有人於進口時繳納貨物稅，經由內含於貨物價格轉嫁給最終端消費者負擔，具間接稅性質，惟因貨物稅屬境內消費稅，進口貨物如

未流通進入國內消費市場使用，即運銷國外，則不納入課稅範圍，已繳納的貨物稅，得由出口商檢具完稅照（或進口與貨物稅完稅證明書）及出口報單向稽徵機關申請退還。

由於申請退稅之出口商常非原始進口商，從而非必能夠自進口商處取具完稅照，藉以申辦退稅，財政部於是作成解釋，允許出口商得以載明貨價含貨物稅的買賣合約書及統一發票（因該合約書及發票的性質已相當於完稅照正本，可表彰該進口車輛貨物稅已由進口商透過售價轉嫁給第三人實質負擔）申辦退稅。

但在本案情形，作為出口商之納稅義務人，並非直接向進口商購買車輛，而係輾轉向境內自然人購買車輛，從而無法取具統一發票，不符財政部函釋所載，稅局卻仍以出口商未檢具統一發票，以及買賣契約書未載明貨價含貨物稅，否准出口商退稅主張。

本案判決指出，貨物稅係境內消費稅，故是否應准予退稅，其認定重點應係判斷貨物是否進入國內市場流通，至於車輛輸出人運銷出口的貨物是取自於何，是否開立統一發票，應非關鍵。財政部函令以出口商的交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，已違反平等原則。只要能夠證明出口商運銷國外的貨物，於進口時確已由納稅義務人繳納貨物稅，該稅捐已透過貨價轉嫁給出口商承擔，且該貨物未經使用，復運銷國外者，即可辦理退稅，不應有證據方法之限制，方符合貨物稅條例之規範旨趣。

限縮納稅義務人之證據方法，對於納稅義務人影響甚鉅，本件判決明白闡釋法律意旨，拒絕財政部函釋之適用，殊值推薦。過往財政部以行政函釋限縮納稅義務人證據方法之情形，非僅本件函釋，2022 臺灣年度最佳稅法判決評選記實，亦曾就此問題評選臺灣新北地方法院 110 年度稅簡字第 5 號判決，亦值參考，併此說明。



補充意見：許祺昌委員

本判決之背景事實為，甲將自 B 公司處購買之未經使用且已完納貨物稅之進口車一輛（下稱「系爭車輛」）轉售予原告，原告復將系爭車輛轉運出口，並向稽徵機關申請退還系爭車輛之貨物稅，稽徵機關以原告未檢具甲出售系爭車輛予原告之統一發票等理由，認定不符財政部 77 年 8 月 18 日函需檢具貨物稅完稅照及出口報單始得申請退還貨物稅；或財政部 106 年 5 月 5 日令需檢具載明貨價含貨物稅的買賣合約書、統一發票及出口報單申請退還貨物稅之意旨，遂否准原告之申請。對此，本判決明白揭示退稅要件之證據方法不應受財政部令釋之限制，殊值推薦：

（一）財政部 106 年 5 月 5 日令限定退還貨物稅要件之證據方法，違反法律保留原則

本判決認自貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款、財政部 77 年 8 月 18 日函及財政部 106 年 5 月 5 日令可知，進口貨物運銷國外，尚可證明貨物確已完納貨物稅，未經使用且復運出口，即可申請核退貨物稅。惟就證明貨物於進口時已繳納貨物稅的證據方法，依財政部 106 年 5 月 5 日令，須提出統一發票收執聯正本（或電子發票證明聯）等為證據，排除以其他證據方法證明符合貨物稅條例退稅規定之要件事實的可能性，此部分屬增加貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定所無的限制，違反法律保留原則。本判決明確指出，認定退還貨物稅要件之證據方法不應受財政部令釋所限，否則與法律保留原則相悖，實值贊同。

(二)財政部 106 年 5 月 5 日令以出口商之交易對象能否開立統一發票作為差別待遇的要素，違反平等原則

本判決復認為，財政部 106 年 5 月 5 日令限定車輛輸出人僅於運銷取自得開立統一發票之營業人的貨物出國時，始能辦理退稅；如取自無法開立統一發票之業者或自然人的貨物，即便符合貨物稅退稅之要件，仍不得申辦退稅，而於得開立統一發票的營業人與無法開立統一發票的業者或自然人間作差別待遇，已違反平等原則。本判決明確指出財政部 106 年 5 月 5 日令區別輸出人購入車輛對象是否得開立統一發票，作為差別待遇之因素，判斷得否辦理貨物稅退稅，違反平等原則，亦值肯定。

補充意見：黃士洲委員

本則判決以出口車輛退還貨物稅的事實，闡釋行政函釋對退稅作業的手續性規定，基於法律保留原則，不得創設「法定證據」，或排除其他間接證據，至多僅可例示證據方法，對於納稅人實體權利的證明，即程序保護有正面助益。

補充意見：陳衍任委員

- (一)本件被告援引財政部 77 年 8 月 18 日函及 106 年 5 月 5 日令，以原告未能提出完稅照，或進口與貨物稅完稅證明書，或統一發票收執聯正本，或電子發票證明聯為由，否准原告的退稅申請。
- (二)惟本案判決以財政部上開解釋函令限定出口商僅能以特定的證據方法證明貨物稅條例第 4 條第 1 項第 1 款規定的退稅要件事實，有違法律保留原則及平等原則。本案判決對於法律保留原則及平等原則，在裁判實務上的堅持實踐，值得肯定。



- (三)本判決也從貨物稅為境內消費稅的事物本質出發，認為判斷重點在於貨物是否進入國內市場流通使用；至於車輛輸出人運銷出口的貨物是取自於何人，其是否具備開立統一發票的資格，應非證據方法取捨上的關鍵因素。上述觀點，值得贊同。

五、對判決進一步期待

葛克昌委員

- (一)本判決主要依據，在於納保法第 3 條第 3 項：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」因納保法第 1 條第 2 項明定關於納稅者權利之保護，應優先適用納保法規定。
- (二)財政部 105 年 5 月 5 日函釋，本判決一方面認其增加法律所無限制，此係法律未規範時法律補充目的性限縮問題，一方面又認其為限縮解釋，宜予統一。
- (三)證據方法由於稅務撤銷訴訟與公益有關，稽徵機關應依職權調查證據。(納保法第 11 條第 1 項) 且課稅要件事實，稽徵機關應負證明責任。(納保法第 11 條第 2 項) 證據不充分時應由稽徵機關職權調查並負證明責任，不能因納稅人提不出發票不予退稅。

鍾騏委員

貨物稅條例第4條第1項第1款規定：已納或保稅記帳貨物稅之貨物，運銷國外者，退還原納或沖銷記帳貨物稅。本件判決認為倘貨物買賣契約書記載「貨價含貨物稅」，可證明「出賣人系爭貨物之貨物稅已透過貨價轉嫁由買受人」。本件判決見解有別於學術文獻對於納稅人（tax payer）與租稅負擔人（tax bearer）之理解，納稅人須依法律規定繳納租稅，租稅負擔人則是在經濟角度負擔租稅³。貨物稅之納稅人依貨物稅條例第2條規定。本件判決認為貨物稅之納稅人可以透過貨物買賣契約書及其記載（佐以汽車里程等類似資料），使貨物買受人請求政府給付貨物出賣人先前繳納之貨物稅。然而，消費者或買受人不一定在經濟角度負擔貨物稅，貨物稅之能否轉嫁以及其轉嫁之金額高低，取決於市場價格機能運作，均衡價格高低決定於供給與需求之間的相對彈性。本件判決見解認為貨物買受人可以藉由貨物買賣契約書及其記載，於特定情形請求政府給付貨物出賣人先前繳納之貨物稅，就「納稅人」而言，有別於貨物稅條例第2條文義，就「租稅負擔人」而言，有別於市場價格機制。值得觀察未來法制發展。

3. 徐偉初、歐俊男、謝文盛，財政學，四版，華泰文化，2016年1月，第280頁。



臺中高等行政法院111年度訴字第142號 判決

清算期間溢繳之未分配盈餘稅應予退還

一、事實摘要

原告分別於民國（下同）106年5月31日及107年5月31日提出104年度及105年度營利事業未分配盈餘申報，並自行繳納未分配盈餘加徵10%之營利事業所得稅（下稱未分配盈餘稅）344萬4,119元及279萬4,605元，合計623萬8,724元，經被告機關分別按各該年度申報數予以核定。原告於109年8月20日以其已於104年11月11日經股東臨時會決議解散，惟因前清算人未於法定期間辦理解散登記，會計人員不諳法令規定，致將105及106年度清算期間之所得，仍誤辦理營利事業所得稅結算申報為由，向被告所屬南投分局（下稱南投分局）申請退還上揭104及105年度之未分配盈餘自繳稅款，亦於110年12月21日向被告辦理104年度營利事業所得稅決算申報（決算期間104年1月1日至同年11月11日）。嗣經被告以111年1月6日中區國稅一字第1110000206號函（下稱原處分）通知原告略以：104年度至106年度營利事業所得稅結算申報及107年度決算申報，均申報錯誤，為避免徒增徵納雙方繳退稅作業困擾，原告應先行更正辦理104年度決算申報及於清算結束後依法辦理清算申報，俾被告核定決算及清算申報應納稅額，併原結算申報已繳納稅額抵扣辦理錯誤溢繳稅款之退還等語。被告並依原告申報104年度決算申報數予以核定，於111年3月10日發予原告104年度決算申報核定通知書。惟原告對被告仍未退還其104及105年度未分配盈餘稅款合計623萬8,724元，表示

不服，乃就原處分提起訴願，嗣經財政部決定訴願不予受理。原告仍表不服，遂提起本件行政訴訟。

二、判決主文

訴願決定及原處分均撤銷。

被告對於原告民國 109 年 8 月 20 日申請退還稅款，應作成准予退還民國 104、105 年度未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅新臺幣 623 萬 8,724 元（分別為民國 104 年新臺幣 344 萬 4,119 元，民國 105 年新臺幣 279 萬 4,605 元）之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

- (一)按「行政機關行使公權力，就特定具體之公法事件所為對外發生法律上效果之單方行政行為，皆屬行政處分，不因其用語、形式以及是否有後續行為或記載不得聲明不服之文字而有異。若行政機關以通知書名義製作，直接影響人民權利義務關係，且實際上已對外發生效力者，如以仍有後續處分行為，或載有不得提起訴願，而視其為非行政處分，自與憲法保障人民訴願及訴訟權利之意旨不符。」為司法院釋字第 423 號解釋闡述在案。準此，行政機關之行政行為是否為行政處分，自不以形式上之用語、文字、有無教示或有無後續處分行為為斷，而應以是否「直接影響人民權利義務關係」、是否「實際上已對外發生效力」為判斷之準據。
- (二)按稅捐稽徵法第 29 條規定：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。並於扣抵後，應即通知該納稅義務人。」可知納



稅義務人有應退之「稅捐」時，則稅捐稽徵機關應先抵繳其「積欠」，而「稅捐」及「積欠」兩者若均為公法債權債務時，得由稅捐稽徵機關依上揭規定「扣抵」後，通知該納稅義務人。又稅捐債權（債務）於具備法定課稅要件時發生，而非以行政處分為發生之依據（最高法院 82 年度台上字第 2578 號判決、最高行政法院 87 年度判字第 2336 號判決意旨參照）。亦即特定課稅對象歸屬於特定納稅義務人，而處於得依法律規定計算課稅標準，並適用法定稅率狀態時，稅捐債權（債務）當然發生，不以任何一方當事人行為之介入為必要，此與稅捐債權（債務）之確定及稅捐債務之清償時期未必一致。申報繳納及稅捐稽徵機關之核定，均係稅捐債權之確定方法，稅捐確定後繳納期限則為稅捐之清償期，清償期屆至者，原則上稅捐債權人始得請求債務人履行，此觀之稅捐稽徵法第 23、25 條規定即明。公法上課稅處分固然於具備法定課稅要件時即發生，但必須稅捐稽徵機關核定處分合法送達予納稅義務人後，該核定處分始能對外發生效力，稅捐債務始能確定，故在未合法送達前，其尚非稅捐稽徵法第 29 條所稱之「積欠」，自不能依該規定主張抵繳。

- (三)又按民法第 334 條第 1 項前段規定：「二人互負債務，而其給付種類相同，並均屆清償期者，各得以其債務，與他方之債務，互為抵銷。」可知互為抵銷之適狀，必以所互負債務均屆清償期為必要。本件原告清算尚未完結，自無從辦理清算申報，則原告清算申報後所應繳納之稅額，必待清算完成後，始能確定（由原告自行繳納或被告核定），換言之，於本件言詞辯論終結時，被告對原告清算後所可能產生之稅捐債權，並無屆清償期之可能，是被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣（稅捐抵銷）辦理錯誤溢（誤）繳稅款之退還為由，否准原告之申請，要屬無據。

(四)目前法有明文之稅捐保全制度，有稅捐稽徵法第6、24、25條、關稅法第48條及遺產及贈與稅法第8條等規定，所採取之措施，包括稅捐優先權、限制財產處分登記、假扣押、限制出境及提前徵收等，暨行政強制執执行程序，如通知欠稅人報告財產狀況、拘提、管收、禁止命令、查封及拍賣等處分，惟並無以「不退還溢（誤）繳之稅捐」作為擔保之制度，本件被告以不退還溢（誤）繳稅款，用以擔保尚未確定之清算期間所得稅，違反法律保留原則，自屬無據。

(五)商業會計法僅是在規定商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總及據以編製財務報表等事務之圭臬。該法第10條第2項規定，採權責發生制之商業，收益於確定應收時，費用於確定應付時，即行入帳，決算時收益及費用，並按其應歸屬年度作調整分錄；而查核準則第27條在法條架構上，則是於查核準則第三章「收入類之查核」中規定，應歸屬於本年度之收入或收益，除會計基礎經核准採用現金收付制者外，應於年度決算時，就估計數字，以「應收收益」科目列帳。本件原告申請退還系爭溢（誤）繳稅款，實非收入、收益（退稅款之收回，可清償其他債務，有剩餘則分配發回予股東），無關究係採權責發生制或現金收付制，收入、收益應如何歸屬年度之問題，自無商業會計法第10條及查核準則第27條適用之餘地。是被告上揭主張，要屬無據。而且，被告並無權要求原告僅能暫列「應收退稅款」而不得依法請求退還溢（誤）繳之稅款。

四、推薦理由

主筆委員：許祺昌委員

本判決涉及納稅義務人於進入清算程序後，仍誤為未分配盈餘結算申報，並自行繳納未分配盈餘稅，嗣後，以會計人員不諳法令規定為由，向稽徵



機關申請退還溢繳之稅款。稽徵機關則以納稅義務人僅得先將其主張之應退稅款帳列「應收退稅款」，待清算申報核定，再將應納稅額與已納稅額扣抵後辦理溢繳稅款之退還，且此作法亦係基於保全租稅債權之考量為由否准退稅之申請。本件爭點即在於稽徵機關上開理由是否成立，本判決就此等爭點正確適用稅法規定，並詳為論述，殊值推薦：

(一) 納稅義務人之清算尚未完結，稽徵機關不得主張已有「積欠」而得為「抵繳」：

本判決援引民法第 334 條「抵銷」之概念，說明須雙方互負債務均已屆清償期方得互為抵銷，據此，稅捐稽徵法第 29 條前段規定：「納稅義務人應退之稅捐，稅捐稽徵機關應先抵繳其積欠。」應解釋為當「應退稅捐」及「積欠稅捐」均屬已屆清償期之公法債權債務時，稽徵機關方得就二者進行「抵繳」。而就稅捐債務是否已屆清償期乙事，本判決指出稅捐債權債務雖於具備法定課稅要件時發生，惟自稅捐稽徵法第 23 條、第 25 條規定觀之，申報繳納及稅捐稽徵機關之核定，均係稅捐債權之確定方法，稅捐確定後繳納期限則為稅捐之清償期。本件納稅義務人清算既尚未完結，自無從辦理清算申報，是稽徵機關對其清算後所可能產生之稅捐債權，尚無屆清償期之可能，遑論用以抵繳。

(二) 法有明文之稅捐保全制度不包含「不退還溢繳之稅捐」，稽徵機關之主張有違法律保留原則：

本判決亦指出，目前法有明文之稅捐保全制度包括稅捐優先權、限制財產處分登記、假扣押、限制出境、提前徵收及行政強制執执行程序等，

惟並未以「不退還溢繳之稅捐」作為擔保之制度，故本判決認為稽徵機關主張以不退還溢繳稅款擔保尚未確定之清算期間所得稅，實已違反法律保留原則，其結論殊值贊同。

- (三)稽徵機關無權要求納稅義務人僅能將誤繳之未分配盈餘稅暫列「應收退稅款」：

本判決亦正確區辨本件應否適用商業會計法及營利事業所得稅查核準則第 27 條之規定，除點明「商業會計法僅是在規定商業從事會計事項之辨認、衡量、記載、分類、彙總及據以編製財務報表等事務之圭臬」外，亦指出本件納稅義務人申請退還系爭溢繳稅款，實非收入、收益，無關究係採權責發生制或現金收付制，體現稅捐之課徵、退還與否仍應回歸稅法規定之本旨，亦值肯定。

補充意見：葛克昌委員

- (一)本號判決在訴訟過程中，不論原告訴訟代理人會計師及被告中區國稅局之訴訟代理人，均富有稅法學素養，法律問題意識鮮明，判決書論證說理清晰明確，主要表現在租稅法律主義（特別是法律保留要求亦及於保全程序）與稽徵經濟原則之爭，值得大力推薦。
- (二)被告機關及訴願決定，主張函復係作為退稅處分決定前程序處置，應待實體決定後一併聲明不服。判決則依釋字第 423 號解釋，認該函復實質上否准本件退稅申請，為行政處分，不服得請求救濟，就保障人民訴訟權有更進一步發展。
- (三)被告機關以原告未辦理清算申報，致無依其申報內容退稅，本件判決先對結算申報、決算申報、清算申報、未分配盈餘申報予以區分。而



以本件言詞辯論終結時，報告對原告清算後所可能產生之稅捐債權，並無屆期清償可能，不能以此否准退稅請求。

- (四)本判決明白指出租稅法律主義應包括確保國家稅捐債權之租稅保全制度。而稅捐保全之法律，未包括以「不退還溢繳之稅捐」作為擔保之制度，有助於彰顯租稅法律主義。

補充意見：陳明進委員

清算期間溢繳之未分配盈餘稅應予退還

- (一)所得稅法第 66 條之 9 規定，營利事業當年度之盈餘未作分配者，應就該未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅（自 107 年度起，加徵之稅率降低至 5%），係針對營利事業之年度結算之盈餘而未作分配者所課徵之稅負。另一方面，營利事業在清算期間之清算所得，應於清算結束之日起三十日內，依規定格式書表向該管稽徵機關申報，並於申報前依照當年度所適用之營利事業所得稅稅率自行計算繳納。所稱清算期間，其屬公司組織者，依公司法規定之期限，分別為所得稅法第 75 條第 2 項前段及第 3 項所明定。換言之，營利事業在清算期間之清算所得並不存在結算年度盈餘及分配之規定，自無所得稅法第 66 條之 9 規定之適用。
- (二)本件原告卻因發生錯誤而自行於 104 年間已經股東臨時會決議解散後之 106 年及 107 年度，自行提出 104 年及 105 年之未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅之申報及繳稅合計 623 萬餘元，再嗣後提出申請退還系爭稅款。

- (三)國稅局則以行政便宜，通知原告應先行更正辦理 104 年度決算申報及於清算結束後依法辦理清算申報，俾國稅局核定決算及清算申報應納稅額，併原結算申報已繳納稅額抵扣辦理錯誤溢繳稅款之退還。
- (四)本判決對訴願決定及原處分均撤銷，並命國稅局應作成准予退還系爭稅款之行政處分。判決理由指出非基於法律規定，稅捐稽徵機關對於應退稅款不應任意留置供抵繳尚未核課確定之稅捐義務，亦不得以「不退還溢（誤）繳之稅捐」作為擔保之制度。此判決能矯正稅捐機關為避免多次作業程序而採取便宜措施，可能損害納稅者權利及違反依法行政之原則，有彰顯法治及行政原則重要性之貢獻。

補充意見：范文清委員

本件判決正確的指出，法人於清算程序中，權利義務尚未確定，自難以確認其應納稅捐究竟若干。質言之，國家的租稅債權固然因為構成要件的成就而已發生，但是卻尚未屆清償期。因此，在清算程序終結前，法人之應納稅捐即無透過抵銷的方式來清償。稅捐稽徵機關竟予抵銷，其實是過度擴張了課稅權限。

補充意見：黃士洲委員

本則判決理由從納稅者權利保護與行政程序基礎法理的角度，一一分析稅法上行政處分概念、退稅請求權與稅款抵欠法理，並依照法律保留原則，課予稽徵機關退還溢繳稅款給清算中公司的行政義務，不僅邏輯清楚，足以作為溢繳稅款退還的指標參考案例。



補充意見：陳衍任委員

- (一) 本件被告以原告未辦理清算申報，致無法依其申報內容抵扣辦理錯誤溢（誤）繳稅款的退還，而否准原告的申請。實則，被告是基於稅捐保全的考量，故拒絕退還溢（誤）繳的未分配盈餘稅。
- (二) 本案判決先從稅捐稽徵法第 29 條所稱「積欠」兩字的文義，進而正確地推論核定處分在未合法送達前，尚非該條所稱之「積欠」，自不能依該規定主張抵繳。
- (三) 本判決另從目前法有明文的稅捐保全制度觀察，進而得出並無以「不退還溢（誤）繳之稅捐」作為擔保的制度明文，故本件被告以不退還溢（誤）繳稅款，用以擔保尚未確定的清算期間所得稅，違反法律保留原則。
- (四) 法院上述觀點，清晰扼要地指出，被告就稅捐保全所採取的便宜措施，於法無據，值得贊同。

五、對判決進一步期待

主筆委員：許祺昌委員

本判決以申請退還系爭溢（誤）繳稅款實非收入、收益為由，認定本件無適用商業會計法第 10 條及查核準則第 27 條規定之餘地；另亦點明商業會計法僅為商業會計事項及財報編製時所應遵循之法律。考量本件性質上純屬稅法解釋、適用上之爭議，與財務報表編製之問題無涉，倘法院能於判決中進一步明白指出租稅之課徵，應以租稅法之有關規定為準據，亦即應優先適用納稅者權利保護法、稅捐稽徵法及個別稅法規定，稽徵機關尚不得逕自援引商業會計法，為牴觸稅法規定之解釋等語，則更可彰顯稅務訴訟中應以稅法規定為依歸之意旨。

補充意見：葛克昌委員

- (一) 本判決主要在彰顯稅捐經濟原則不足以與租稅法律主義相抗衡。如能進一步說明不論租稅法律主義或量能課稅原則，或其他憲法上價值均為稅法上價值原則，價值原則間始可相抗衡，例如為了保護環境得以稅捐優惠犧牲量能原則。但稅捐經濟原則僅為技術性原則，不得犧牲租稅法律主義。則更彰顯本判決之價值。
- (二) 本件徵納雙方爭議，在於納稅人與國家債權何者更值保護。實則納保法第 1 條第 2 項即明定納保法應優先於其他稅法而適用；該條第 1 項更明確指出納保法係為落實憲法基本權，確保納稅者權利而設。如援引該規定，更能突顯本判決之主要法律依據。

補充意見：陳明進委員

縱然清算所得有需繳納營利事業所得稅，但原告所申報屬清算期間之 104 年及 105 年度之當年度營所稅亦屬錯誤之申報，與清算期間結束應申報之清算所得之營所稅，亦屬二事，國稅局亦不宜逕以扣抵方式核定原告所應納稅額之淨補退稅金額，應於判決中併予指明。



臺北高等行政法院 110 年度訴字第 732 號 判決

土地區段界線暨其地價之評議應實質審酌影響地價 之因素

一、事實摘要

原告所有坐落於新竹市之 6 筆土地，為非都市土地，使用分區為山坡地保育區，並經內政部函同意列入「新竹華城開發計畫」開發範圍內之土地，系爭土地之使用地類別原為農牧、林業及交通用地者，則經新竹市政府以民國（下同）83 年 6 月 15 日函核准變更編定為「國土保安用地」。被告以系爭土地整體上屬系爭開發計畫之一部分，乃依土地稅法第 14、15 條規定，就系爭土地之規定地價與原告其餘土地併計地價總額，並按一般用地稅率計算，核定原告 109 年度之地價稅共計新臺幣（下同）21,469,904 元，除原告就涉及信託部分申辦分單繳納者外，其餘土地地價稅稅款計為 14,563,102 元。原告不服原處分關於系爭土地之 109 年度地價稅部分，遞經復查決定予以維持、新竹市政府訴願駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、判決主文

訴願決定、復查決定及原處分關於新竹市○○段○○○、○○○、○○○、○○○、○○○、○○○地號土地之 109 年度地價稅部分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

- (一)系爭土地雖經編定為國土保安用地，以其實際使用在配合系爭開發計畫之性質，應不屬土地稅法第 10 條第 1 項、第 22 條規定核課田賦（目前停徵）之農業用地性質。本件兩造均不爭執系爭土地為系爭開發計畫內之土地，此須依開發計畫使用且不可分離之結果，系爭土地自己無從實際作為農業或與農業有關使用，如此土地使用之本質，核與農業發展條例所稱保育使用之農業用地有別，亦與作農業使用之農業用地課徵田賦之意旨不合，當無土地稅法第 22 條關於課徵田賦規定之適用。
- (二)被告就系爭土地固得核課 109 年度地價稅，惟原處分採計之稅基應有違法，原告訴請撤銷原處分關於核課系爭土地 109 年度地價稅部分，即有理由：
 - 1.對於公告地價如有不服，除依土地法第 154 條規定，經該區內同等級土地所有權人過半數之同意，得於標準地價公布後 30 日內，向該管直轄市或縣（市）政府提出異議外，個別土地所有權人僅能對依該公告地價作成之課稅處分不服時，一併主張，由救濟機關一併審查該公告地價是否合法（最高行政法院 55 年度判字第 223 號判例、107 年度判字第 702 號判決意旨參照）。是則藉由公告地價調控形成之申報地價合法性，自亦同在課稅處分應附帶審查之範圍。



- 2.就作為地價稅稅基量化之申報地價，既無可在核課處分作成前先為爭執之明文，其適法性對原告而言即無受其拘束而不得再行爭執之問題，考量地價稅之稅基量化應提供有效權利保護機制，亦當肯認原告得於本件課稅處分之行政救濟中，提出公告地價、申報地價是否合法之爭執，而屬本件司法審查之範圍（最高行政法院 109 年度判字第 97 號意旨判決參照）。
- 3.惟地價評議委員會為評議決定時，仍應遵守地價查估規則明文揭示應綜合審酌之各該相關因素等，作為評議決定之標準，其行政規則制定之形成自由，亦非寬泛而不受司法審查，地價評議委員會在此拘束下且應有具體討論及取捨之過程，方可認有就法定事項依法評議之實質，否則其就此行政規則之訂定，即有因行政規則之形成恣意、濫用等而違法之可能，此時行政法院當得拒絕適用。
- 4.地價評議委員會就劃定之區段暨界線是否合理為評議時，就土地使用編定類別之影響因素存在明顯差異之情形，本當有所圈劃、斟酌，以利就個別情形，得以依前開規定確實進行討論；又縱使個案可認此有不足構成主要影響因素之情形，亦當有取捨理由為何等討論、審議過程，如此所為評議結果，方可認確有踐行法定經評議之正當程序。

5.在本件公告地價之查估程序中，就系爭土地區段劃分，僅係出於系爭開發計畫範圍內土地應屬整體不可分割之考量，故將系爭開發計畫內之不同使用地類別（包含國土保安用地、丙種建築用地、遊憩用地、交通用地、特定目的事業用地之類別），均劃為同一地價區段（即青草湖〈國家藝術園區〉1589區段，本院卷2第89頁），繼之為同一區段地價之估計，且系爭地評會評議過程，針對此地價區段中存在不同使用地類別乙事，是否有可供斟酌為不同劃分可能等相關因素，亦據輔助參加人陳明確未曾有經提出討論之事實。由此觀之，關於系爭土地公告地價查估之劃分地價區段程序，依前述規定屬主要因素而應特予圈劃、審酌之使用地類別，為有明顯不同之情形下，是否可認仍屬情況相同、接近而得規為單一地價區段乙事，系爭地評會竟絲毫未曾就此明定之主要因素有所討論、審議（此與經討論後，認個別情形並不須列為主要因素考量之情形，仍有其本質之差別），已堪認系爭地評會之評議決定確有就主要因素怠為審議、裁量之違失，據以訂定之系爭土地公告地價（及據以調控形成之申報地價），亦因此有違反法定正當程序之違誤。



- 6.「依平均地權條例第 17 條第 1 項規定，系爭土地公告地價若干之訂定，主要既作為地價稅稅基之量化依據，衡酌地價稅屬於財產稅，係以財產之應有收益為稅捐負擔之經濟實質利益，作為稅基標準之公告地價及申報地價，自須能反應稅捐週期內該財產之潛在收益能力，如此之地價稅核課，亦才能符合量能課稅原則；循此而論，縱使系爭開發計畫內土地經規劃之利用方式、程度等，須互相配合以滿足整體開發利用之容許性，但所謂系爭開發計畫整體不可分割之作用，實僅針對開發計畫內土地利用之彼此關聯性而言，在系爭開發計畫經執行後，同一開發區域內有不同使用管制及利用現況之土地，除非有特殊情形，通常必然隨稅捐週期之經過而陸續呈現不同財產收益能力，作為稅基之公告地價、申報地價，須能核實評估此收益之實質經濟利益若干，此應為公告地價查估程序辦理之核心目的；則影響公告地價若干之地價區段劃分標準、區段地價估計影響因素等，亦當配合此核心目的辦理；從而，因遵循系爭開發計畫所造成土地收益能力不同之結果，僅執系爭開發計畫有整體考量之抽象論述，實無從弭平土地嗣經各自利用後，所發生之各該收益能力差異，此由開發區域內土地經分配而歸屬不同主體後，個別土地即因有不同土地利用管制、利用可能，各該土地之應有收益能力將因此各自不同，亦可明之，實無從僅憑在同一開發範圍內須彼此配合利用乙事，即可合理化為何收益能力明顯較低者，卻須負擔與收益能力較高者相同稅捐之結果。」
- 7.本件原處分採計之稅基，即系爭土地 109 年度申報地價，既有未經系爭地評會依法審議而違反正當程序之問題，確足以動搖原處分關於系爭土地 109 年度地價稅額核計之合法性，原告訴請撤銷，即有理由。

四、推薦理由

主筆委員：葛克昌委員

本判決首先確認兩造對系爭土地為系爭開發計劃內之土地，已無實際作為農業或與農業有關之使用，當無土地稅法第 22 條關於課徵田賦之適用。論證翔實，說理有力。次就計劃內全部因素不同之土地，一律劃為同一地價稅區段，且採計之稅基確認其違法，應予撤銷。

本判決從權利救濟制度，否認個別土地所有權人僅能對依該公告地價作成課稅處分不服時一併主張，由救濟機關一併審查該公告地價是否合法。由此推論藉由公告地價調控形成之申報合法，自亦同在課稅處分應附帶司法審查範圍。

本判決提出地價評議委員之評議決定，仍需受司法審查，須審酌各因素，且經討論及取捨過程，否則即為恣意濫用而違反正當法律程序之違法。本判決確立正當法律程序之違反，為違法應予撤銷。

補充意見：陳清秀委員

- (一) 本件地價稅課稅處分，納稅義務人對於公告地價如有不服，得於課稅處分之行政訴訟中一併爭執，以保障納稅者權益。
- (二) 公告地價對於「同一開發區土地」採取「整體統一估價」方式辦理，不問該開發區域內各自不同使用分區管制（住宅用地及國土保安用地）所造成地主「使用收益能力」之重大差異，均以同一價值估價，導致不符合地價稅作為應有收益稅之事件本質，違反實質課稅原則以及量能課稅原則。



補充意見：蔡朝安委員

本件為地價稅中有關公告地價之爭議。事實背景係納稅義務人所有之系爭土地，使用地類別原為「農牧、林業及交通用地」，惟嗣後部分土地經內政部同意列入開發計畫並由新竹市政府核准變更使用地類別為「國土保安用地」。至此，稅捐稽徵機關認為系爭土地經改類國土保安用地之部分已非農業用地，故無田賦規定之適用，逕依新竹市 108 年度第 2 次地價及標準地價評議委員會評議，決定對於系爭土地以一般用地稅率計算，核定納稅義務人 109 年度之地價稅。

判決認為，系爭土地經改類為國土保安用地之部分，已不屬於農地，即無從進行農業或與農業有關使用，應改課徵地價稅，稅局不以農業用地課徵田賦，並無違誤。

然而，判決指出，即便系爭土地經改類為國土保安用地之部分應改課徵地價稅，但地價評議委員會在審議核計地價稅所依據之公告地價時，卻未就同一開發計畫內，不同類別之土地，劃分不同之地價，即逕以同一之公告地價加以認定，已不符正當法律程序。依照地價查估規則之規定，在審議核計地價稅所依據之公告地價時，應綜合審酌之各該相關因素，以做成公告評議決定之基準。且當土地使用編定類別之影響有明顯差異時，須確實進行討論、審議，「無從僅憑在同一開發範圍內須彼此配合利用乙事，即可合理化為何收益能力明顯較低者，卻須負擔與收益能力較高者相同稅捐之結果」。地價評議委員會未依地價查估規則之規定辦理，即有怠為審議及裁量之違失，據此所訂定之公告地價，業已違反正當法定程序，並足以動搖課稅處分關於地價稅額核計之合法性。

為確保評議所得出之稅基得以彰顯不同土地使用之不同稅捐負擔能力，本判決詳實審查公告地價決定做成之過程，明查地價查估規則之規定，揭櫫正當法律程序之原則，清晰闡述審議公告地價會議時應履踐之程序，明確指出，不得以同一開發計畫內作為理由，忽略對於不同土地使用類別訂定不同公告地價之可能性，從而拒絕適用行政機關違法的評議決定，值得推薦。

補充意見：陳衍任委員

- (一) 本件判決首先延續最高行政法院 109 年度判字第 97 號意旨判決意旨，認作為地價稅稅基量化的申報地價，因無從在核課處分作成前預先爭執，故肯認原告得於本件課稅處分之行政救濟中，提出公告地價、申報地價是否合法的爭執，符合權利保護的有效性。
- (二) 其次，法院實質審查地價評議委員會的評議決定，認其確有就主要因素怠為審議、裁量的違失，故其據以訂定的系爭土地公告地價（及據以調控形成的申報地價），也因此有違反法定正當程序的違誤。故被告據以核計的地價稅金額，自有違誤。
- (三) 本案判決先是突破公告地價在實務上因定性為行政規則，故難以有效檢視其合法性的缺失；再就地評會的評議決定，不侷限於其多元、專業的委員會背景，而遁入判斷餘地的保護傘，仍實質審查評議決定是否符合正當程序，實屬難能可貴。



補充意見：鍾騏委員

土地法施行法第 40 條規定「地價調查估計及土地建築改良物估價之估價標的、估價方法、估價作業程序、估價報告書格式及委託估價等事項之規則，由中央地政機關定之。」地價調查估計規則第 21 條第 2 項規定「估計區段地價之過程及決定區段地價之理由，應填載於區段地價估價報告表。」納稅者權利保護法第 11 條第 5 項規定「稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第 97 條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。」系爭地價稅核定處分所依據之地價區段劃分，對於國土保安用地、丙種建築用地、交通用地、遊憩用地、特定目的事業用地等五種土地，認為係「地價相近、地段相連、情況相同或相近之土地」，劃分為同一地價區段，決定同一個地價。本件判決具體指出地價稅之地價審議之正當程序問題，對於法律要求如何落實於行政實務，從而保障人民基本權利，有重要意義。

五、對判決進一步期待

主筆委員：葛克昌委員

本判決對稅基決定過程，強調正當法律程序之遵守。實則納保法就稅法正當法律程序之要求，較之一般行政程序要求更為嚴謹，因其為無對待給付之公法債務，較之都更、徵收變更嚴格，尤其第 1 條第 1 項即明定本法之立法目的在落實納稅人基本權保障，及貫徹正當法律程序。第 10 條明定主管機關應確保其在稽徵程序上受到正當程序保障。第 11 條第 4 項明定應予納稅者事先說明之機會。第 11 條第 5 項明定課稅應以書面敘明理由及法律依據。判決中如對上述納保法正當法律程序要求，在本案事實予以適用，則更能彰顯正當法律程序在稅法中作用。



最高行政法院111年度上字第182號判決

進口貨物歸屬之稅則號別，其認定應符一般經驗法則

一、事實摘要

被上訴人於民國（下同）105年1月至106年3月間向上訴人財政部關務署臺北關報運進口藍牙麥克風共58批，申報稅則號別第8518.10.20號「無線微音器及其座」，稅率0%，未申報貨物稅稅率及稅額，進口報單「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定按C1（免審免驗）方式通關。上訴人依關稅法第18條第1項規定，按被上訴人申報事項先行徵稅放行，事後再加審查時以該58批貨物均為微音器（麥克風）、揚聲器、聲頻擴大裝置之組合，部分有記憶卡插槽裝置等功能之單機一體多功能產品，經與藍牙配對連結（如手機或平板），為供人歡唱用之微型音響組合，乃改列稅則號別第8518.50.90號「其他音響擴大機組」及第8519.81.00號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，按稅率7.5%核課進口稅，並認該58批貨物屬貨物稅條例第11條第1項第8款所定應稅貨物，應從價徵收10%貨物稅，乃於106年4月至5月間發函通知被上訴人補繳稅款（包括進口稅、貨物稅及營業稅，以下合稱原處分1）。上訴人並認被上訴人未依規定申報應稅貨物，於107年3月19日依貨物稅條例第32條第10款規定，對上開58批貨物各處所漏貨物稅額1倍之罰鍰（以下合稱原處分2），另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7款規定，就其中6筆貨物（下稱系爭貨物），裁處所漏營業稅額0.5倍之罰鍰；至於另52批貨物因所漏營業稅額未逾5,000元，依稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第15條第1項第2款規定，免予處罰。

被上訴人對原處分 1（補徵稅款）及原處分 2（裁處罰鍰）均不服，申請復查，經上訴人分別駁回（下稱復查決定 1 及復查決定 2）；被上訴人均提起訴願，經財政部合併審理後，以 108 年 5 月 6 日臺財法字第 10813913490 號訴願決定，就關於復查決定 1 部分不予受理，另將復查決定 2 關於貨物稅違章罰鍰部分撤銷，著由上訴人另為處分，駁回被上訴人其餘訴願。被上訴人仍不服，提起行政訴訟，聲明：原處分 1、2、復查決定 1、2 及訴願決定均撤銷，經臺北高等行政法院（下稱原審）108 年度訴字第 1143 號判決（下稱原判決）撤銷原處分 2、復查決定 2 關於營業稅罰鍰及該部分訴願決定，另以裁定駁回被上訴人對原處分 1、復查決定 1 及原處分 2、復查決定 2 關於貨物稅罰鍰部分，暨各該部分之訴願決定。上訴人對原判決不服，遂提起本件上訴。

二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

（一）按納稅者權利保護法（下稱納保法）第 11 條第 2 項規定：「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。」第 16 條第 1 項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」進口貨物可能同時涉及進口稅、貨物稅及營業稅等租稅之課徵，立法者為使主管機關正確核課租稅，並衡諸核課之相關事實資料多半掌握於納稅義務人手中，分別以關稅法第 17 條第 1 項、貨物稅條例第 23 條第 2 項及前引營業稅法第 41 條等規



定，明定人民於進口應稅貨物時，有依各該法律規定據實申報相關稅捐之義務，另為簡化稽徵程序及節省稽徵成本，除進口稅本由海關徵收（關稅法第4條參照）外，進口貨物之貨物稅及營業稅亦由海關代徵，且由納稅義務人填具一張申報單，於不同欄位申報3種稅捐。應徵貨物稅之進口貨物，其營業稅額係以關稅完稅價格加計進口稅額與貨物稅額為計算基礎，納稅義務人如短漏進口稅與貨物稅者，自將衍生營業稅短漏情形，惟稽徵機關必須證明納稅義務人對該漏稅事實具有故意或過失，始得處罰。

- (二)有關進口貨物在關稅法上之類別歸屬（即如何在稅則號別中所列各式各樣的產品，歸入其中之一特定產品），及是否屬貨物稅條例第11條第1項第8款規定之應稅貨物，乃將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義與前揭貨物稅條例規定要件之「特定貨物」法律概念中，核屬法律涵攝議題。系爭貨物自外型觀之為麥克風，係供一般大眾歡唱娛樂使用，其內建置之揚聲器與聲頻擴大功能電路，雖與貨物稅條例第11條第1項第8款：「徵收貨物稅之貨物如左：……(八)音響組合：分離式音響組件，包括唱盤、調諧器、收音擴大器、錄音座、擴大器、揚聲器等，及其組合體均屬之。」所列部分分離式音響組件相同或功能相當，然與貨物稅條例於68年5月25日修正增訂該款（當時為第4條第1項第16款第8目）之理由：「音響組合為高級消費品，爰增列為課稅項目。音響組合之組件係獨立產製，消費者可單獨購買自行裝配，爰對組件一併予以課稅，以資公平。」係以各個獨立產製之音響組件及其組合體之高級消費品為課稅客體者，存有極大差異，依一般人之日常生活經驗與認知，實難將二者相互連結，認為組

合音響與麥克風係屬相同物品，則被上訴人認系爭貨物應屬稅則號別第 8518.10.20 號之「無線微音器及其座」，並非貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款之應稅貨物，尚難認為與社會一般大眾生活經驗之見解有違。

- (三)原審依職權調查結果，查無海關在系爭貨物進口前，曾按與原處分 1 所適用同一稅則號別及依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款規定，對相同貨物課徵進口稅及貨物稅之前例，自不能單憑上訴人嗣後依關務署 106 年 1 月 12 日函意見，對系爭貨物應歸列之稅則號別與是否屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款之貨物，採取與被上訴人不同見解，並補徵進口稅與貨物稅，即認被上訴人對於所漏進口稅與貨物稅額與因而生之短漏營業稅，有何故意或過失。
- (四)上訴人依關稅法第 18 條第 1 項規定，固得對於先行徵稅驗放之貨物，依事後審查之結果，補徵進口稅與貨物稅，惟對納稅義務人就此等應予補徵之稅額有無逃漏稅捐之故意或過失，本應依個案情形具體認定並負證明責任。減免處罰標準第 11 條第 2 項，係規定報關人主動向海關申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口應稅貨物者，免予處罰，非謂海關得僅因納稅義務人未在進口報單之「申請審驗方式」欄位，主動勾選以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物，即推認其有逃漏稅捐之故意、過失，予以處罰。否則無異使上訴人解免其自身所負應按個案情形具體審認納稅義務人對於漏稅有無主觀可歸責性之責任，且有違加速進口貨物通關而以電腦篩選通關方式制度之目的。



(五)卷內未見上訴人就被上訴人對於漏稅具有故意或過失一節進行調查之事證，則原判決因認本件漏報貨物稅事實之發生，純屬兩造就系爭貨物應否歸屬貨物稅條例第 11 條第 1 項所定應稅貨物，有不同之認定，被上訴人未於事前洽詢海關，即認系爭貨物非屬應徵貨物稅之貨物，難認有何逃漏貨物稅進而逃漏營業稅之故意或過失，核與經驗法則無違，且符合前引納保法第 11 條第 2 項規定，尚無不合。

四、推薦理由

主筆委員：李益甄委員

本判決就如何自符合一般經驗法則之觀點，認定新興貨物之稅則號別詳為論述，並清楚闡明「稽徵機關就漏稅事實發生是否具故意過失，應負證明責任」，殊值推薦。

(一)貨物之稅則號別認定，及是否屬應稅貨物，均屬法律涵攝問題，應符合一般經驗法則：

系爭貨物屬新興科技產品，與既有之稅則號別及貨物稅條例各項貨物定義未盡相符，亦無申報、核課之前例可循，因此其究竟應認定為何稅則號別，以及是否屬應稅貨物即易生爭議。本判決點明此一爭議問題乃將實際存在之貨品，涵攝至稅則號別所抽象定義與前揭貨物稅條例規定要件之「特定貨物」法律概念中，本質上仍屬法律涵攝議題，自應符合一般經驗法則，實值贊同。而本判決針對貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款採用歷史解釋方法，參考貨物稅條例於 68 年 5 月 25 日增訂該款之修正理由係因音響組合及其組件乃高級消費品而有課徵貨物稅之必要，再結合本件系爭貨物自外型觀之為麥克風，係供一般大眾歡唱娛樂使用，以一般人之日常生活經驗與認知，實難與高級消

費品相互連結，得出「不得僅因系爭貨物部分功能與音響組合中所列部分分離式音響組件相同或功能相當，即認為組合音響與麥克風係屬相同物品，均屬應稅貨物」之結論，其論理邏輯清晰、詳細且層次明確，值得肯定。

- (二)納稅義務人就應補徵進口稅及貨物稅之事實，有無逃漏稅捐之故意或過失，應由海關個案具體認定並負證明責任：

本判決明確指出，海關固得對於先行徵稅驗放之貨物，依事後審查之結果，補徵進口稅與貨物稅，惟對納稅義務人就此等應予補徵之稅額有無逃漏稅捐之故意或過失，本應依個案情形具體認定並負證明責任，而不得僅以「納稅義務人採取與海關不同見解且未事先洽詢」，以及「納稅義務人未於進口報單主動勾選以文件審核或貨物查驗方式進口貨物」為由，即推認納稅義務人有逃漏稅捐之故意或過失，否則無異使海關解免其證明責任，亦有違引進電腦篩選方式加速通關之制度目的。本判決就處罰舉證責任之歸屬，除充分考量關稅法第 18 條之立法目的，亦強調海關不得輕易解免依納稅者權利保護法第 11 條第 2 項規定所應負之證明責任，矯正了過往海關實務上對於報關過程中漏未主動在進口報單之「申請審驗方式」欄填報代碼「8」，即認定進口人有未短漏報貨物稅之故意或過失，實值贊同。

補充意見：葛克昌委員

- (一)本判決對納保法第 11 條 2 項規定：「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。」闡明甚深，特別就關稅法，對於先行徵稅驗放之貨物，依事後審查結果，補徵進口稅與貨物稅，惟對有無逃漏稅之故意過失，應依個案情形具體認定並負證明責任。



(二)本判決對實務常見納稅義務人未在進口報單之「申請審驗方式」欄位，主動勾選以文件審核或貨物查驗方式進口貨物，即推認其有逃漏稅捐之故意、過失予以處罰，即非適法。並進一步指出，如此推認故意過失，無異使稽徵機關解免其自身所負按個案情形審認納稅義務人有無主觀可歸責性之責任。且有違加速進口貨物通關而以電腦篩選通關方式制度目的。

(三)本判決特別指出卷內未見稽徵機關對漏稅具有故意或過失一節進行調查之事證，則本件漏報貨物稅事實之發生，純屬兩造就系爭貨物應否歸屬貨物稅條例第 11 條第 1 項所定貨物，有不同認定，納稅義務人僅未於事前洽詢海關即認有過失而予處罰，與納保法第 11 條第 2 項有違。

補充意見：柯格鐘委員

進口貨物之稅則號別的歸類，屬於事實認定後經由涵攝至法律適用的過程，應該符合於經驗法則之判斷，若其判斷有所違誤者，構成法律適用之違反而得以成為上訴審的事由。此案論述正確釐清法律與事實認定間的歧異，值得讚揚。

補充意見：黃源浩委員

納稅人進口貨物，對於稅則號別之歸列與稅捐稽徵機關見解不一致之際，經常被當作漏報或申報不實看待。本件情形，法院認為不能單憑上訴人嗣後依關務署 106 年 1 月 12 日函意見，對系爭貨物應歸列之稅則號別與是否屬貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款之貨物，採取與納稅人不同見解，並補徵進口稅與貨物稅，即認被上訴人對於所漏進口稅與貨物稅額與因而衍生之短漏營業稅，有何故意或過失。對於海關進口課稅作業有重大意義，同時也為稅法重要議題，有深入探究價值。

補充意見：蔡朝安委員

本件為貨物稅裁罰爭議。在進口貨物時，因貨物不同之分類，在進口稅及貨物稅適用不同之關稅稅率，在本案情形，所涉之稅則號別第 8518.10.20 號「無線微音器及其座」（即麥克風），其進口稅率為 0%，且不需課徵貨物稅；惟如屬稅則號別第 8518.50.90 號「其他音響擴大機組」及第 8519.81.00 號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，則須按稅率 7.5% 核課進口稅，且須依貨物稅條例第 11 條第 1 項第 8 款課徵 10% 貨物稅。

本案納稅義務人委託報關公司於民國 105 年至 106 年間，向稅局報運進口含有小型揚聲器之麥克風，並申報稅則號別第 8518.10.20 號「無線微音器及其座」，適用進口稅率 0%，且未申報貨物稅稅率及稅額，進口報單「（申請）審驗方式」欄空白，電腦核定按 C1（免審免驗）方式通關。

惟經稅局事後審查，認為該批貨物為微音器、揚聲器等裝置之組合，屬供人歡唱之微型音響，應適用稅則號別第 8518.50.90 號「其他音響擴大機組」及第 8519.81.00 號「使用磁性、光學或半導體媒體之錄音或聲音重放器具」，對納稅義務人加以核課 7.5% 進口稅，並從價徵收 10% 貨物稅及相應營業稅。於是通知被上訴人補繳稅款並對其處以罰鍰。



就本稅處分，被上訴人於訴願階段逾 30 日不變期間未提救濟，處分已確定，故於訴願階段遭財政部作成不予受理決定，高等行政法院亦認當事人主張不予可採。惟針對罰鍰處分，法院與稅捐稽徵機關分持不同見解。

判決指出，本件為納稅義務人與稽徵機關對於系爭貨物應歸屬何稅則號別之法律適用爭議。判決認為，系爭貨物具麥克風外觀，僅係其內建置有揚聲器，雖與貨物稅條列中所列部分分離式音響組件功能相當，然與貨物稅條列 68 年修正增訂理由係以各獨立產製之音響組件係高級消費品，表彰較高消費能力之立法考量存有極大差異，則稽徵機關認定本件進口產品係音響，尚難認與社會大眾生活經驗相近。

本件漏稅事實之發生，係因兩造就系爭麥克風應歸列之稅則號別認定不同，然判決認為，不能苛求非稅務專業之納稅義務人能夠精確瞭解各稅則號別規定，是究竟納稅義務人有無逃漏稅捐之故意或過失，應依個案認定並由稽徵機關舉證，不得僅因納稅義務人採取不同法律適用見解，即推認其有逃漏稅捐之故意或過失，而予以處罰。否則無異使稅捐稽徵機關免除自身應按個案情形具體審認納稅義務人對於漏稅有無主觀可歸責性之責任。

本判決對於漏稅行政罰主觀構成要件之論述精彩，明確指出稅捐稽徵機關不得僅因納稅義務人對於稅捐法令之解釋有不同見解造成漏稅結果，即逕認當事人存有主觀構成要件之故意或過失。就此部份殊值認同，蓋過往在稅捐實務上，稅局偶有懈怠舉證主觀要件之情形，例如僅以「雖無故意，亦難謂無過失」等字句用以交代納稅義務人滿足主觀構成要件之不合理情形，也因此本案能夠明確指摘稅捐稽徵機關在主觀構成要件舉證之違失，殊值推薦。

五、對判決進一步期待

主筆委員：李益甄委員

本判決受限於納稅義務人就補徵稅款部分之復查決定逾法定期間方提起訴願，已經訴願決定不受理確定，故僅針對裁處罰鍰部分闡明不得以納稅義務人未履行所謂「查證義務」，亦未向海關主動申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物等情，即認為納稅義務人有逃漏稅之故意過失。

惟就海關於本件上訴意旨中所認為納稅義務人於申報貨物進口時應履行之「查證義務」（如於進口前以進口貨物稅徵免申請書向進口地海關提出申請、至財政部稅務入口網站「預先審核貨物稅徵免專區」查詢、向海關申請進口貨物稅則預先審核等），以及向海關應主動申報以文件審核或貨物查驗通關方式進口貨物之「行為義務」，是否確實屬於納稅義務人所負「協力義務」之範圍？以及納稅義務人於此類進口稅則案件申報時所應盡之協力義務究竟為何？本判決似未有進一步說明。就上開疑問，倘能一併於判決中予以釐清，並指明補稅案件中稽徵機關之證明責任是否有不同，則可使納稅義務人於進口稅則案件應盡之協力義務明確化，為將來同一類型爭議之處理提供更高之參考價值。



補充委員：葛克昌委員

本判決最大貢獻，在於徵納雙方對系爭貨物應否歸屬應稅物品，雖有不同認定，在本稅上雖依稽徵機關認定予以補稅，但在處罰上，除非稽徵機關能對納稅人之認定，予以證明其有故意過失，否則不能處罰。此種證明責任歸屬稽徵機關。如能進一步說明其證明程度，及納稅人在處罰法上有不自證己罪，無稅捐債務法之協力義務。並進一步說明何以納稅人並無事先洽詢海關之義務，反有主張不同認定之權利。逃漏稅需有隱匿或虛偽之行為致稽徵或救濟機關陷於錯誤，且有故意過失始得為之。否則不事前洽詢為過失，如洽詢海關後，對其認定做不同之主張，豈不成為故意，則判決對法治國理念有更大之貢獻。

補充委員：鍾騏委員

行政罰法第7條規定「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所謂「過失」，指對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節，應注意、能注意而不注意，或雖預見「違反行政法上義務之構成要件事實」可能發生卻確信其不發生。所謂「違反行政法上義務之構成要件事實」，不包括違法性之認識⁴。曾有學者定義「構成要件錯誤」之概念，指行為人行為時，不知其行為係法律處罰規定之構成要件事實，而為其行為⁵。本案進口人係電器業者，其主張其不知其所進口貨物應課貨物稅，倘認其主張可採，是否屬於「行為人行為時，不知其行為係法律處罰規定之構成要件事實，而為其行為」？是否可能構成過失？似可討論。

4. 林錫堯，行政罰法，2013年版，第143-145頁；陳敏，行政法總論，2016年9版，第762-763頁；陳愛娥，行政罰的違法性與責任，收於廖義男主編，行政罰法，修訂二版，2017年，第116-118頁。

5. 陳敏，前揭註4，第762-763頁。

最高行政法院111年度上字第510號判決

房屋稅納稅義務人應自經濟實質認定之

一、事實摘要

上訴人（A公司）於民國（下同）109年10月28日檢附臺灣高等法院104年度重上字第340號民事判決（下稱系爭民事判決）及最高法院107年度台上字第1787號民事判決，以新竹縣○鎮○房屋（下稱系爭建物）所有權人為B公司為由，向被上訴人（新竹縣政府稅務局）申請退還上訴人101至108年繳納系爭建物之房屋稅款（共計新臺幣1,318,463元），經被上訴人查詢土地建物相關資料，查得上訴人於101至108年間仍為系爭建物所有權人，故以109年11月12日新縣稅東字第1090042082號函（下稱原處分）否准所請，上訴人不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件訴訟，並聲明：訴願決定及原處分均撤銷；被上訴人對於上訴人109年10月28日申請退還已繳納房屋稅事件，應作成准予退還如其行政訴訟起訴狀附表「原告（即上訴人）就系爭建物所繳納之房屋稅稅款金額」欄所示之各期房屋稅稅款，及自如該附表「原告繳納日期」欄所示繳納各期稅款之日起，至清償日止，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。經臺北高等行政法院（下稱原審）110年度訴字第474號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍表不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；廢棄部分，原處分及訴願決定均撤銷；被上訴人對於上訴人109年10月28日申請退還已繳納房屋稅事件，應作成准予退還如上訴聲明更正狀附表「上訴人就系爭建物所繳納之房屋稅稅款金額」欄所示之各期房屋稅稅款，及自如該附表「上訴人繳納日期」欄所示繳納各期稅款之日起，至清償日止，依繳納各期稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息之行政處分。



二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

(一) 確定稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點

本件判決參照 109 年度大字第 3 號裁定意旨指出，關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。

因此，依稅捐稽徵法第 28 條規定之退稅請求，解釋上均包含稅捐稽徵機關適用法令錯誤，及因事實認定錯誤所致適用法令錯誤，致溢繳稅款之情形。又因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」作為判斷稅捐稽徵機關認定事實及法令適用有無錯誤之基準時點。

(二)說明房屋係適於課徵租稅之經濟財產及其歸屬

本件判決依據房屋稅條例第4條第1項及第5項規定：「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。」「房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第1項有關共有房屋之規定。」並且，審酌房屋稅條例第4條立法理由載明：「……二、房屋稅，原則上以房屋所有人或典權人為納稅義務人，……。三、明定信託關係存續中房屋稅之納稅義務人。信託關係存續中，受託人對信託財產應負管理義務，而房屋稅係管理財產之必要支出，自應由管理人負責繳納。又受託人為二人以上者，其情形與本條文第1項共有房屋之共有人類似，爰明定準用該項有關共有房屋之規定，俾資明確。」

因此，說明房屋係適於課徵租稅之經濟財產，而作為課徵房屋稅之客體，依房屋稅條例第4條第1項及第5項之規定，房屋稅之納稅義務人係以房屋所有權人（含受託登記之所有權人）為原則，鑑於一般情形，法律上之房屋所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵房屋稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟房屋所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。



(三) 確定稅捐週期內房屋稅之課徵，符合實質課稅之公平原則

本件判決指出，系爭建物縱經民事法院判決確認B公司為系爭建物原始取得所有權之人，98年8月28日第一次登記為甲所有，100年3月2日信託登記為上訴人所有之土地登記，甲及上訴人均應塗銷該登記確定，然對上訴人既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，被上訴人於101至108年對之課徵該等稅捐週期內系爭建物房屋稅，符合實質課稅之公平原則，自屬適法有據，尚不生有溢繳稅款應予返還情事。因此，上訴人依稅捐稽徵法第28條規定，請求退還101至108年所繳納之房屋稅，被上訴人以原處分予以否准，核無違誤。

四、推薦理由

主筆委員：黃俊杰委員

本件判決之推薦理由，係清楚分晰稅捐債務變更之限制、房屋稅之經濟歸屬及實際支配使用房屋之稅捐義務等稅捐重要事項：

(一) 稅捐債務變更之限制

租稅債務係因實現法定之租稅構成要件而成立，已成立之租稅債務，除非有溯及影響租稅債務之事項，原則上不再變更。且按法律行為無效，或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵。

(二) 房屋稅之經濟歸屬

房屋稅性質屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自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。房屋稅以房屋使用之應有收益為稅捐客體，依量能課稅原則，其納稅義務人應為該房屋之應有收益所歸屬之人，其既享有使用房屋之利益，由其負擔房屋稅，始符實質課稅公平原則。

(三) 實際支配使用房屋之稅捐義務

房屋所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。

補充意見：陳清秀委員

(一) 按房屋稅條例規定之納稅義務人，原則上為房屋所有權人（第 4 條第 1 項），如房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人（第 4 條第 5 項）。此一所有權人之概念，基於稅法與民法秩序之整體統一性原則，原則上應以民法上所有權人為準。就此財政部 96 年 01 月 23 日台財稅字第 09604502680 號函：「主旨：已辦竣所有權買賣移轉登記之土地，嗣經法院判決或調解返還所有權，其地價稅納稅義務人之名義，是否應依該判決或調解筆錄溯自原所有權人原取得日變更，並據以辦理補徵及退稅事宜一案。說明：三、本案房地如經向地政機關查明依判決或調解返還所有權，係因法律行為不成立或當然、視為自始無效，經法院判決確定或經調解成立之回復所有權登記，則其地價稅參照本部 89 年 3 月 17 日台財稅第 0890451414 號函釋規定，應變更納稅義務人名義，並辦理補、退稅事宜；否則，該地價稅之納稅義務人名義，仍應以地政機關所登記之所有權人為準。」（財政部 111 年 9 月 22 日台財稅字第 11104644600 號令修正本函）即採此見解。



又財政部 89 年 3 月 17 日台財稅第 0890451414 號函：「主旨：甲所有之房屋及土地遭不法集團偽造證件登記於他人名下，嗣經法院判決塗銷登記，回復所有權予原所有權人，則地價稅及房屋稅納稅義務人之名義，可否溯自非法登記他人名下之年期起變更為原所有權人乙案。說明：二、本案經准內政部 89 年 1 月 14 日台（89）內中地字第 8978258 號函，略以：『本案甲與乙之所有權移轉登記，既經地政機關依據法院確定判決辦竣塗銷登記，並回復為原所有權人名義，則該回復所有權應溯自甲原取得日……』，又依土地稅法第 3 條第 1 項第 1 款規定，地價稅之納稅義務人為土地所有權人，及房屋稅條例第 4 條規定，房屋稅向房屋所有人徵收之。準此，甲所有之房屋及土地遭不法集團偽造證件登記於乙名下，既經地政機關依據法院確定判決辦竣塗銷登記，並回復為原所有權人名義，該回復所有權係溯自原所有權人甲原取得日，則該房地遭非法移轉登記於乙之期間，所有權人之名義既已回復為甲，其納稅義務人名義自應予以回復，該期間之房屋稅及地價稅並應向甲補徵，而其核課期間依稅捐稽徵法第 22 條第 6 款規定，應自核課權可行使之日，即回復原所有權人甲登記之日起算。另非法登記期間之房屋稅或地價稅，如非法登記人業已繳納，應予退還。」亦基於稅法與民法秩序之整體統一性原則，有關房屋所有權人之認定，原則上應以民法上所有權人為準。在信託關係存續中，受託人為房屋所有權人，又對信託財產應負管理義務，而房屋稅係管理財產之必要支出，自應由管理人負責繳納。

- (二) 本件案例涉及房屋起造人經第三人擅自變更起造人並辦妥房屋保存登記後，信託移轉另一人所有（即上訴人），案經真正起造人訴請塗銷相關登記回復為真正所有權人之起造人名義，並確認房屋所有權為該起造人所有，普通法院民事判決確定之後，又經法院調解將受託人（即上訴人）名義登記之所有權移轉為真正所有權人名下所有，並辦

妥移轉登記，以回復原狀在案。為此受託人就歷年來繳納之房屋稅，請求退稅。本件判決基於實質課稅原則，導入房屋「經濟上實質所有權人」觀點，而與民法上所有權人脫離而為不同之解釋認定，主要著重於法安定性以及房屋使用收益之實質經濟利益歸屬，作為「經濟上實質所有人」之判斷基準，其規範依據主要為釋字第 420 號解釋以及行為時稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項、第 2 項及納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項等規定。在此現行房屋稅條例規定所有權人以外之「第三人代繳」制度，亦即如「所有人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。」（房屋稅條例第 4 條第 3 項）。本件判決創設「經濟上所有權人」之「納稅義務」類型，而不僅是創設「代繳義務」，在某種程度上，可謂經由實質課稅原則之解釋運用，對於房屋稅條例之「房屋所有人」實質上進行法律漏洞補充，而與財政部函釋堅持以民法上所有權人為準之解釋見解，尚有差異。

- (三) 本件判決指出：「房屋稅性質屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自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。房屋稅以房屋使用之應有收益為稅捐客體，依量能課稅原則，其納稅義務人應為該房屋之應有收益所歸屬之人，其既享有使用房屋之利益，由其負擔房屋稅，始符實質課稅公平原則。」、「依房屋稅條例第 4 條第 1 項及第 5 項之規定，房屋稅之納稅義務人係以房屋所有權人（含受託登記之所有權人）為原則，鑑於一般情形，法律上之房屋所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵房屋稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟房屋所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配



使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。」在此承認經濟上所有權人之納稅義務，其前提必須「長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者」為要件，倘若經濟上所有權人（不實登記之所有權人）嗣後被真正所有權人「追償不當得利」時，則其所有權之經濟效果，已經無法維持其存在，並經「滌除」者，已非經濟上所有權人，則發生「溯及生效」之事由，應准予依據行政程序法第 128 條規定程序再開，並撤銷或廢止原課稅處分，辦理退稅。本件判決理由如能一併調查說明另案民事確定判決並未判命原先登記所有權人返還不當得利與真正權利人，作為認定「實質經濟事實歸屬」之依據，當較為完整，否則直接認定上訴人為經濟上所有權人，其推論即有「理由不完備」之情形。

(四) 本案如按照財政部函釋退稅，而另外向回復登記之「真正所有權人」補稅時，涉及其核課期間應如何計算之問題，就此財政部上述函示認為應依稅捐稽徵法第 22 條第 6 款「其他無法依前五款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算」規定，「應自核課權可行使之日」，即回復原所有權人 B 公司登記之日起算。在真正所有權人補稅之後，其得本於所有權人使用收益權能，仍得向原先不實登記之所有權人請求「占有不當得利」之返還，而可補償其所繳納之房屋稅之負擔。

(五) 本件判決引用實質課稅原則課稅，仍應注意以往名義上所有權人與民法上所有權人間之利益狀態，如何公正兼顧調整之問題，尤其應注意有無不當得利之返還問題，才能確認「經濟上所有權人」之地位，以免被濫用。就此而言，財政部函釋採取與民事法秩序友善融合統一之「整體法秩序統一性」原則，亦有其優點。

補充意見：陳明進委員**房屋稅納稅義務人應自經濟實質認定之**

- (一)本件上訴人於 101 年至 108 年間實際使用系爭建物並為當時該建物所登記之所有權人。嗣後經法院判決確定所有權人為B公司，遂向新竹縣政府申請退還上開期間所繳納該建物之房屋稅款，共計 1,318,463 元。
- (二)本件判決指出，固然房屋稅之納稅義務人依法係以房屋所有權人（含受託登記之所有權人）為原則（房屋稅條例第 4 條第 1 項及第 5 項規定）。「惟房屋所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。」
- (三)本件上訴人自 101 至 108 年之稅捐週期內，居於所有權人之地位長時間支配使用系爭建物，實質享有系爭建物之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務，始符公平正義。本件判決能綜觀全案之精神，不拘泥於稅法文義規定之納稅義務人，而以體現經濟實質及公平正義，判定本件中房屋稅應歸屬實質獲益之上訴人為當時之納稅義務人，符合實質課稅精神，亦符合租稅法定主義。



補充意見：柯格鐘委員

（一）課予義務訴訟之程序標的行政處分的違法基準點

本件原告提起之請求者，應係依據稅捐稽徵法第 28 條規定，向該管稅捐稽徵機關請求為溢繳稅款的返還，故其性質屬於課予義務之訴願與課予義務訴訟的請求，依據我國司法實務認為，關於課予義務訴訟所涉及之程序標的的行政處分，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，而應以事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，應綜合加以考量，以為判斷基準。

（二）有關實質課稅原則之適用與操作

本件判決在討論有關經濟實質時，對於房屋稅之法律性質與經濟實質當中有關法律行為無效或者嗣後歸於無效之權利義務歸屬作出相當精闢與正確的說明，包括以下各點：

1.房屋稅之性質

房屋稅性質應屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自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。房屋稅以房屋使用之應有收益為稅捐客體，依量能課稅原則，其納稅義務人應為該房屋之應有收益所歸屬之人，其既享有使用房屋之利益，由其負擔房屋稅，始符實質課稅公平原則。

2. 實質課稅原則之適用

房屋稅之納稅義務人係以房屋所有權人（含受託登記之所有權人）為原則，鑑於一般情形，法律上之房屋所有權人，同時亦在經濟上支配享有該經濟財產之利益，因此於課徵房屋稅時，原則上應將此經濟財產歸屬於法律上所有權人，以其為納稅義務人；惟房屋所有權人，如其所有權移轉登記因自始無效或嗣後歸於無效，倘該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，成立租稅債務，該無效法律行為對既已實現租稅構成要件之租稅債務並不生影響。

3. 維持原審判決之理由

系爭民事判決固確認 B 公司為系爭建物所有權人（原始出資起造人，為原始取得所有權），訴外人甲不能原始取得所有權，然而 A 公司無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，自 101 至 108 年之稅捐週期內，居於所有權人之地位長時間支配使用系爭建物，實質享有系爭建物之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務，始符公平正義。是系爭建物縱經民事法院判決確認 B 公司為系爭建物原始取得所有權之人，98 年 8 月 28 日第一次登記為甲所有，100 年 3 月 2 日信託登記為 A 公司所有之土地登記，甲及 A 公司均應塗銷該登記確定，然對 A 公司既已實現租稅構成要件之租稅債務並無影響，被告機關於 101 至 108 年對之課徵該等稅捐週期內系爭建物房屋稅，符合實質課稅之公平原則，自屬適法有據，尚不生有溢繳稅款應予返還情事。



補充意見：范文清委員

實質課稅原則是租稅法當中的重要原則。本判決正確且深入的說明，無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，從而長時間實際支配使用該房屋，並排除法律上所有權人對該財產之干涉，使經濟效果發生，而維持其存在，且未經滌除者，該房屋的經濟利益自當歸屬於彼。以之為房屋稅之納稅義務人，正是實質課稅原則之擅場之處。

五、對判決進一步期待

主筆委員：黃俊杰委員

本件判決所適用之量能課稅原則及實質課稅原則等，納稅者權利保護法均有明文之規範，蓋納稅者權利保護法第 1 條第 2 項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」因此，本件判決除於裁判理由引用憲法解釋、稅捐稽徵法及納稅者權利保護法（第 7 條）之相關規定說明實質課稅原則外，似有必要同時引用憲法解釋及納稅者權利保護法（第 5 條）之相關規定說明量能課稅原則。

此外，本件判決指出「法律行為無效或嗣後歸於無效，而當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，並不影響租稅之課徵」，並直接引用「德國租稅通則第 41 條第 1 項規定：『法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。但稅法另有規定者，不在此限』，即在闡明此法理」作為裁判理由。就此，強調「上訴人無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，自 101 至 108 年之

稅捐週期內，居於所有權人之地位長時間支配使用系爭建物，實質享有系爭建物之經濟利益，業已使經濟效果發生，並維持其存在，卷內復查無其於 101 至 108 年間所享有之經濟效果嗣後已經滌除情事，依實質課稅原則，應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務，始符公平正義」，對於未來類似案例，將具有延續性之判斷參酌貢獻。

補充意見：柯格鐘委員

本件個案在評選會議中，有委員意見認為，本件判決仍應就原告 A 公司，是否為真正實質所有權人 B 公司之指定代繳人加以論述，不能因民事上真正所有權人（指 B 公司）有不當得利，蓋因 B 公司之不當得利可能不會扣掉地價稅，這時候變成轉嫁由實際占有人即 A 公司負擔，原判決就此部分未進行相關討論，仍有缺憾。

就上述意見之討論，主筆撰稿委員則認為，此一看法或誤解原判決中對實質課稅原則適用與意義的理解，A 公司係在 101 年至 108 年期間登記為土地所有權人，並實際利用系爭建物因此而獲取利益者，使其負擔系爭建物之房屋稅，不僅符合於法律形式，同時符合於經濟實質的課稅原則，適用上並無違誤。縱使 A 公司本並非真正所有權人（B 公司才是真正所有權人），由於 A 公司仍然在 101 年至 108 年此段連續期間中，登記為系爭建物所有權人，依法應繳納房屋稅，故而被告機關否准 A 公司請求為房屋稅返還，係有理由。關於 A 公司與 B 公司間，是否就房屋稅請求不當得利返還或者找補計算，並非本件被告機關或受理救濟程序之行政法院在裁判時，所要審理的程序標的範圍，併予敘明。

2024 臺灣年度 優良稅法判決



最高行政法院111年度上字第352號判決

土地稅減免規則不得增加法律所無之程序限制

一、事實摘要

甲乙丙三人於民國（下同）98年2月繼承取得新北市土地持分（下稱系爭權利），嗣於107年6月以信託移轉為原因，將系爭權利移轉登記為A銀行（信託之受託人，也是本案原告）所有。108年11月A銀行與丁某（本案訴訟參加人，也是系爭權利買受人）就系爭權利訂定所有權買賣契約書，並於108年12月申報以買賣方式移轉，於移轉申報書內為勾選適用公共設施保留地（下稱公設地）案件，亦未檢附公設地證明文件資料，經新北市稅捐稽徵處（即本案被告）按一般用地稅率課徵土地增值稅新臺幣（下同）489萬餘元（原核定課稅處分）。A銀行不服原核定課稅處分，申經復查、訴願未獲變更，乃提起行政訴訟。

臺北高等行政法院109年度訴字第1142號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），並判決被告即新北市稅捐稽徵處應全額返還溢繳之土地增值稅489萬餘元予A銀行，訴訟費用亦應由被告負擔。新北市稅捐稽徵處與買受人均不服，提起上訴。最高行政法院111年度上字第352號判決駁回上訴，本案定讞。

原告A銀行主張，系爭新北市土地為公設地，依土地稅法第39條第2項規定⁶，應免徵土地增值稅，新北市稅捐稽徵處按一般用地稅率核課土地增值稅之處分，自屬違法，且稅捐處另要求權利人及義務人共同申請方能退還土地增值稅為由，否准退稅，亦是增加法律未規定之負擔。

6. 土地稅法第39條第2項：「依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項前段規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或最近一次課徵土地增值稅時核定之申報移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」



被告即新北稅捐稽徵處則答辯，原告與參加人提出之申報書載明移轉方式為買賣，未勾選適用公共設施保留地案件，亦未檢附公共設施保留地證明文件，不符土地稅減免規則第 24 條第 2 項⁷免徵土地增值稅規定，被告依其申報按一般用地稅率，並無違誤；另依財政部 107 年 6 月 20 日台財稅字 10700528580 號函⁸，被告已發函輔導買賣雙方如有意改申請按公共設施保留地移轉免徵土地增值稅，請於收到該函之日起 15 日內檢附證明文件共同提出申請，惟原告與參加人收受該函後，迄未共同提出申請。

參加人即系爭權利買受人丁某則主張本件不應按照公設地移轉之規定，退還已納之土地增值稅，主張系爭權利的交易價格，每平方公尺之土地交易單價為當年度土地公告現值之 247%，足見雙方於交易當時係認定系爭權利範圍為建地而非公共設施保留地；其餘主張皆同被告新北市稽徵處。

原審臺北高等行政法院 109 年度訴字第 1142 號判決認為土地稅法第 39 條第 2 項規定公設地未徵收前之移轉，準用徵收規定免徵土地增值稅，係填補公設地受限的售價補貼，本件事實符合土地稅法第 39 條第 2 項規定，故屬當然免徵土增稅事件；被告機關與參加人援引土地稅減免規則與財政部 107 年函釋乃是增加免稅之要件，不符合租稅法律主義。

7. 土地稅減免規則第24條第2項：「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請。」

8. 財政部107年6月20日台財稅字10700528580號函（按本函未列入法令彙編函釋）：「…旨案退稅請參照本部102年10月9日台財稅字第10200144550號函規定本於職權辦理。另一般買賣移轉案件，土地稅法第49條第1項規定，土地所有權移轉時，權利人及義務人應於訂定契約之日起30日內，檢附契約文件影本及有關文件共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。是以，為顧及公共設施保留地買賣雙方當事人權益，仍宜由權利人及義務人共同申請退還溢繳稅款，俾免爭議。」

被告新北市稅捐稽徵處上訴意旨主張，現行課徵土地增值稅之移轉現值，依法係採買賣雙方共同申報方式，欲更正原申報內容者，亦應共同為之；又土地稅減免規則第 24 條第 2 項規定課以納稅義務人申報之協力義務，未增加母法所無之限制。

二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

（小標題乃為便利讀者理解，由主筆人所自行添加）

（一）依照土地稅法第 39 條第 2 項規定意旨，公設地未徵收前之移轉，當然免徵土增稅，無須人民主動申請為要件

按行為時土地稅法…第 39 條第 2 項規定依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用同條第 1 項規定免徵土地增值稅，揆其立法意旨，在於因目前公共設施保留地之徵收作業，其徵收補償金額均低於市價甚多，故於第 39 條第 1 項規定以免徵土地增值稅方式予以補貼。又因公共設施保留地被徵收前，其所有權人仍有售地變現之可能，但受限於所售土地將來有被徵收之條件限制，其售價自無法與周邊鄰地之市價甚或土地公告現值等同，則同屬公共設施保留地，被徵收時既可免徵土地增值稅，則徵收前之移轉自亦應免稅，始符租稅公平。準此，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，依前揭規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並不以經人民申請為要件。



(二) 法律授權行政院頒布法規命令，僅得裁量訂定減免標準及程序，不得增加法律所無限制

土地稅法第 6 條規定：「…（中略）；其減免標準及程序，由行政院定之。」平均地權條例第 25 條規定：「…（中略）；減免標準與程序，由行政院定之。」此等規定係在土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定外，授權行政院裁量另訂定其他減免土地稅之減免標準與程序，並非授權行政院就土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定之適用，增加新限制。是以行政院依據該等授權規定訂定之土地稅減免規則，其減免標準與程序規定，如增加法律所無限制，即不適用於土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定。

(三) 當然免徵土增稅之事件，不得再附加人民主動申請做為免稅要件

土地稅減免規則第 24 條第 2 項所為「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請」之程序規定，無從適用於土地稅法第 39 條第 2 項前段依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅之事件。析言之，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，依前揭土地稅法第 39 條第 2 項前段之規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並無須經人民申請始生免稅效果之限制要件。

四、推薦理由

主筆委員：黃士洲委員

本件一、二審判決首先明辨公共設施保留地的性質，明確導出土地稅法第39條第2項規定公設地在徵收前之移轉，為何得以免徵土地增值稅的本質，此間也再度提醒吾輩謹記公設地所有人其土地所有權的使用、收益乃至於變現價值，因都市計劃的公權力行為將之劃歸公設地，從而遭受「特別犧牲」⁹的不利處境。

其次，在填補公設地所有權人的特別犧牲之下，其徵收前的移轉，應比照徵收予以免稅待遇，乃是當然之理，授權命令不應給予任何例外。若授權命令得以協力義務、證明文件，抑或是買賣雙方共同申請為由，讓任何公設地移轉轉而應課徵土地增值稅者，即屬違反土地稅法第39條的增加法律所無之要件。這樣的堅持既是實踐租稅法律主義，另一方面也是維護公設地有別於一般用地，受到特別犧牲而應予適當補償之特殊資格。

簡言之，一、二審一致的判決見解闡釋納稅義務人受稅法保障的核心權利，於個案之中，不應當由授權命令、行政規則之規定，抑或承辦機關之主張，僅憑「當事人協力義務」，或藉詞「買賣雙方利害關係相反」、「稽徵機關不宜逕予介入判斷」云云，否准已經該當稅法要件之退稅請求權。

9. 關於人民財產權遭公權力限制而構成特別犧牲，可參閱司法院釋字第400、440號解釋。



補充意見：陳清秀委員

土地稅法第 39 條第 2 項規定依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用同條第 1 項規定免徵土地增值稅，揆其立法意旨，在於因目前公共設施保留地之徵收作業，其徵收補償金額均低於市價甚多，故於第 39 條第 1 項規定以免徵土地增值稅方式予以補貼。又因公共設施保留地被徵收前，其所有權人仍有售地變現之可能，但受限於所售土地將來有被徵收之條件限制，其售價自無法與周邊鄰地之市價甚或土地公告現值等同，則同屬公共設施保留地，被徵收時既可免徵土地增值稅，則徵收前之移轉自亦應免稅，始符租稅公平。準此，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，依前揭規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並不以經人民申請為要件。

土地稅減免規則規定係在土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定外，授權行政院裁量另訂定其他減免土地稅之減免標準與程序，並非授權行政院就土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定之適用，增加新限制。是以行政院依據該等授權規定訂定之土地稅減免規則，其減免標準與程序規定，如增加法律所無限制，即不適用於土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定。據此，土地稅減免規則第 24 條第 2 項所為「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請」之程序規定，無從適用於土地稅法第 39 條第 2 項前段依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅之事件。析言之，依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，依前揭土地稅法第 39 條第 2 項前段之規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，並無須經人民申請始生免稅效果之限制要件。

系爭權利範圍由被上訴人移轉登記所有權予受讓人時，符合土地稅法第 39 條第 2 項前段所定免徵土地增值稅之要件，當然發生免徵土地增值稅之效果，與被上訴人於系爭權利範圍移轉時是否勾選公共設施保留地免稅選項及是否因被上訴人之過失而未勾選公共設施保留地免稅選項，乃至買賣雙方當事人主觀認知之土地性質及約定土地買賣價格高低或申報之移轉現值為何等，均無關涉。

補充意見：李益甄委員

依土地稅法第 39 條第 2 項規定，公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，免徵土地增值稅。而本件出賣人及買受人於共同申報系爭土地移轉現值時，因未勾選適用公共設施保留地案件之選項，經稽徵機關按一般用地稅率課徵土地增值稅。納稅義務人不服核定提起復查及訴願請求退換溢繳之土地增值稅，均遭駁回，遂提起行政訴訟。本件爭點即在於當納稅義務人於申報公共設施保留地之買賣移轉現值時，未申請適用免徵土地增值稅，是否影響免稅效果之發生？本判決就此詳為論述，殊值推薦。

(一)依土地稅法第 39 條第 2 項規定之立法意旨，符合前開規定要件不待申請，即應當然發生免增土地增值稅之效果

本判決考量土地稅法第 39 條第 1 項及第 2 項就「土地徵收」及「公共設施保留地徵收前移轉」之受補償金額或移轉對價通常均低於市價甚多，故免徵土地增值稅予以補貼之立法意旨，認為本件既屬公共設施保留地於徵收前之移轉，按土地稅法第 39 條第 2 項規定，當然發生免徵土地增值稅之效果，不因人民有無申請而有異，始符租稅公平，其結論殊值贊同。



(二)土地稅法及平均地權條例授權行政院訂定其他減免土地稅之減免標準及程序，並非授權行政院就土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定之適用，增加新限制

依司法院釋字第 640 號解釋，有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。本判決明確指出，土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定雖授權行政院於法有明文之土地稅減免規定外，仍得另為訂定其他減免土地稅之減免標準及程序，但並非授權行政院得就土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定之適用，增加新限制。因此，行政院依據該等授權規定訂定之土地稅減免規則，其減免標準與程序規定，如增加法律所無限制，即不適用於土地稅法及平均地權條例已明定之土地稅減免規定。因此，稽徵機關雖執行行政院訂定之土地稅減免規則第 24 條第 2 項規定：「土地增值稅之減免應於申報土地移轉現值時，檢同有關證明文件向主管稽徵機關提出申請。」，主張本件納稅義務人既未經申請，即不得適用免徵土地稅之法律效果，惟此一程序規定如適用於土地稅法第 39 條第 2 項已明文規定之免徵土地增值稅規定，將使該條增加「經人民申請始生免稅效果」之限制要件，與前揭司法院釋字第 640 號解釋所示意旨不符。準此，本判決再次闡明租稅法律主義之內涵，除行政機關不得就非細節性、技術性事項自行訂定行政規則予以規定外，就法律有明確授權之法規命令（如本件之土地稅減免規則），仍應注意其規定不得逾越授權之範圍，牴觸母法之規定或增加母法所無之額外限制，方符合對納稅義務人之權利保障，其論述應值肯定。

五、對判決進一步期待

主筆委員：黃士洲委員

本件新北市稅捐稽徵處上訴時的主張—「當事人申請並檢具證明文件，乃其當履行之協力義務」，當事人怠予協力，稽徵機關拒絕退稅有理云云，看似言之成理，實則不符合本件客觀規範背景。蓋依照本件一二審關於公設地徵收前移轉當然免徵土增稅的正確闡述，為確保公設地特別犧牲應予適當補償的規範意旨，且考諸公設地資訊取得的難易程度，可以思考進一步詮釋當土地移轉時，**地方稽徵機關核課土地增值稅的當下，應「主動職權調查」系爭移轉之土地是否為公設地**，也可以再進一步思考，即便當事人怠於移轉時，第一時間申明系爭土地為公設地，**然該申報時即便有違反協力義務，違反協力義務之效果，基於公設地特別犧牲之維護，不應當就此發生「失權效」，或阻斷後來依照稅捐稽徵法第 28 條退還溢繳稅款之權利。**

申言之，土地稅法第 39 條第 2 項公設地徵收前移轉當然免徵土增稅的規範性質，具有其所有權的制度性保護意義，有別於土地稅法其他的稅捐優惠，例如自用住宅用地 10% 的土增稅優惠稅率，以及配偶互相贈與土地，得選擇不課徵土增稅。



臺北高等行政法院高等庭111年度訴字第1405號判決

民事訴訟之繫屬為遺贈稅法施行細則第11條之1第1項申請展期之「特殊原因」

一、事實摘要

原告之配偶 A 於民國（下同）105 年 7 月 8 日死亡，由原告於同年 9 月 13 日代表全體繼承人辦理遺產稅申報，經被告核認其剩餘財產差額分配請求權（下稱剩餘財產請求權）之扣除額為新臺幣（下同）21,661,466 元後，以系爭遺產稅款業已繳納完畢，於 106 年 3 月 7 日掣發遺產稅繳清證明書（下稱系爭證明書），並載明繼承人應自同日起 1 年內，給付剩餘財產請求權金額之財產予原告（下稱系爭給付義務）。嗣原告先後於 106 年 12 月 25 日、107 年 12 月 17 日、108 年 12 月 11 日、109 年 12 月 17 日及 110 年 6 月 8 日，就系爭給付義務之履行，向被告請求延期履行 1 年，遞經被告先後核准展延履行期限至 111 年 6 月 30 日（下合稱前展期處分）。原告再於 111 年 5 月 31 日向被告主張因原告等繼承人間，就被繼承人 A 之遺產分割民事訴訟（即臺灣臺北地方法院 106 年度重家訴字第 43 號、臺灣高等法院 111 年度重家上字第 13 號事件，下稱另民事訴訟）尚在臺灣高等法院審理中，短期無法完成分配，請求依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）施行細則第 11 條之 1 第 1 項規定，准予延期 1 年至 112 年 6 月 30 日（下稱系爭申請）。經被告認系爭申請若經延期，依遺贈稅法第 17 條之 1 第 2 項規定距系爭證明書核發 1 年屆滿之翌日起已逾 5 年，原告與其餘繼承人應納遺產稅之法定期間有因此屆至之可能，遂以 111 年 6 月 7 日財北國稅審二字第 1111029463 號函（下稱原處分）否准系爭申請。原告不服，遞經財政部訴願決定駁回，遂提起本件訴訟。

二、判決主文

被告應就原告民國 111 年 5 月 31 日之申請案，針對被繼承人 A 遺產總額中扣除其配偶剩餘財產差額分配請求權金額之財產，依遺產及贈與稅法第 17 條之 1 第 2 項規定應給付之期限，作成核准自 111 年 7 月 1 日起展延至與繼承人間臺灣高等法院 111 年度重家上字第 13 號民事訴訟終結確定時止之行政處分。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

基於遺贈稅法 98 年 1 月 21 日新增第 17 條之 1 規定，除於第 1 項明文被繼承人配偶之剩餘財產請求權得申報自遺產總額中扣除，第 2 項規定則為使繼承人有充裕時間辦理給付生存配偶主張之剩餘財產差額分配請求權金額之財產，乃規定得在稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年期間內給付，逾期方為核課；又該規定所定 1 年給付履行期限屆至時，若有不可歸責等事由致仍無法行給付，參酌遺贈稅法針對納稅義務人之申報義務期限，尚且以第 26 條規定：「（第 1 項）遺產稅或贈與稅納稅義務人具有正當理由不能如期申報者，應於前 3 條規定限期屆滿前，以書面申請延長之。（第 2 項）前項申請延長期限以 3 個月為限。但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之。」其旨即係本於合憲性解釋原則下，稅捐債務及相關協力義務之履行，須以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，遺贈稅法施行細則第 11 條之 1 第 1 項就母法所定 1 年之給付履行期限，賦予納稅義務人有符合法定特殊原因時，尚得申請稅捐稽徵機關核准展延，與母法立法目的並無牴觸，且亦合乎遺產稅申報暨核課事件之本質，當得予以適用。



遺贈稅法第 17 條之 1 第 2 項所定「於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶」，其給付該剩餘財產分配請求權金額之財產，實係從遺產中交付，並非由繼承人以其固有財產給付；則在遺產由生存配偶與其餘繼承人間為分割協議時，即須先就生存配偶行使剩餘財產分配請求內容確認後，續就其餘部分為分割、分配，而在其等確有爭執致無法達成分割協議，進而提起遺產分割訴訟之情形，基於遺產分割判決就遺產之分配復具有形成效力，遺產因判決形成力而為分配之結果，亦有滿足生存配偶之剩餘財產請求而經履行之可能。

抑且，以另民事訴訟爭議內容，尚包括遺產分割民事訴訟，則系爭給付義務中部分內容之履行與否，且與另民事訴訟判決之效力高度相關，依前揭規定意旨及說明，原告與其餘繼承人間之另民事訴訟爭執情況，在未經該訴訟以判決等方式終結確定而解決爭議前，確實難以合理期待其餘繼承人履行系爭給付義務，並可認一旦另民事訴訟判決確定，難以履行之正當事由當能解消；原告主張另民事訴訟尚審理中，其與其餘繼承人間有等待另民事訴訟判決確定結果，方能完足履行之合理性及必要性，即為有據。況被告亦自承前展期處分核准時所據特殊原因，即為原告與其餘繼承人間有關另民事訴訟繫屬後有調解及猶待審理等情，顯然被告前即為上開事由符合得為展期特殊原因之認定，基於行政自我拘束原則，被告就系爭申請若無其他可為差別處理之事由，自亦當為相同認定。故原告主張系爭給付義務須等待另民事訴訟終結確定，否則難以合理期待經履行等節，應符合遺贈稅法施行細則第 11 條之 1 第 1 項規定所指得報請被告核准延期履行之特殊原因，堪以採認。

以另民事訴訟目前審理情形，尚堪認其終結確定應屬客觀上確定會發生之事實，而等待此事實之發生，除能有效釐清系爭給付義務之具體內容外，甚至部分即有因此經履行完畢可能等情況下，原告在本件起訴時，主張被告核准展期當以至另民事訴訟終結確定時止，即有依據；被告對展期若干乙事，就本件情形當有裁量權萎縮至零，當依原告所請以為合義務之裁量，原告所為請求，自應准許之。

按稅捐稽徵法第 22 條規定：「前條第 1 項核課期間之起算，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。……六、稅捐減免所依據處分、事實事後發生變更、不存在或所負擔義務事後未履行，致應補徵或追繳稅款，或其他無法依前五款規定起算核課期間者，自核課權可行使之日起算。」110 年 12 月 17 日修正增訂前開第 6 款規定時，立法理由第 3 點即指明：「因應課稅事實態樣日趨多樣化並落實本條立法意旨，實現課稅公平與正義，現行財政部就特定案件類型有核釋以稅捐稽徵機關核課權可行使之日作為核課期間起算日，基於租稅法律主義，爰增訂第 6 款概括規定。例如：地政機關作業疏失致土地面積錯誤，通知稅捐稽徵機關補徵土地增值稅……，或法院、行政執行分署拍賣土地辦竣登記後，據以課徵土地增值稅之公告現值經地政機關公告更正，並由權利人與義務人共同申請更正原移轉現值補徵土地增值稅（財政部 97 年 7 月 29 日台財稅字第 0 九七 0 四五三五八二 0 號函參照）等特殊情形，稅捐稽徵機關實際上無法依第 5 款規定於收件日或受法院或行政執行分署通知之日起算核課期間，爰應依本款規定起算其核課期間。」可知在租稅法律主義下，稅捐核課期間固然須依法律定之，稅捐稽徵機關不得任意延長，但關於核課期間之起算，前開稅捐稽徵法第 22 條第 6 款規定，亦揭示尚須以核課權可行使之日為起算日，以兼顧課稅公平及正義。



前述稅捐稽徵法第 22 條第 6 款業已明定稅捐減免所負擔義務事後未履行，致應追繳稅款者，自核課權可行使之日起算，對照遺贈稅法第 17 條之 1 針對剩餘財產分配請求權得不列入遺產總額核課之規定，其中第 2 項即設有須在所定期限內實際履行給付之法定負擔，關於 5 年追繳期間之起算，在未履行此法定負擔之情形，自符合前開規定而應以核課權可行使之日為準，亦即以該法定負擔所定期限屆至時起算。而期限為何，除據遺贈稅法第 17 條之 1 規定以稅款繳清證明書或免稅證明書核發起 1 年內為屆至日外，前述符合母法授權本旨而得適用之遺贈稅法施行細則第 11 條之 1 第 1 項，亦有明文納稅義務人若具備特殊原因，尚可憑以申請展延遺贈稅法第 17 條之 1 第 2 項所定期限，則經納稅義務人依遺贈稅法施行細則第 11 條之 1 第 1 項規定申經核准展延期限者，該 5 年追繳期限之起算，即應於核准展延期限屆滿之翌日，方得認被告之追繳權處於可得行使之狀態，核課期間亦當自此起算。換言之，被告核准展延之結果，本即寓有同意原告所請，暫時不予追繳而無從起算追繳期間之實質；尤其，關於展期之核准，既係來自納稅義務人之一即原告之申請，原告對被告暫時無法行使追繳權利之結果，實符合其意願且當清楚知悉，同時亦有為不履行法定負擔之其餘繼承人而申請暫免追繳之有利效果，因暫免追繳，必然即伴隨 5 年追繳期間因權利無法行使而暫不起算，二者並不得割裂適用，自亦無仍令被告承擔核課期間屆滿風險之理（最高行政法院 109 年度判字第 212 號判決理由亦持相同見解，可資參照）。被告仍謂其核課期間恐怕屆滿而不得再追繳云云，容屬誤解。

衡酌剩餘財產分配請求之爭執，實際上常連動是否為遺產而應負前述遺產稅申報義務之認定，彼此常見擇一關係而同樣須待民事確定判決釐清時（例如生存配偶主張為其個人之婚前財產而未於剩餘財產分配請求內容中列計扣除，其餘繼承人則爭執是否為被繼承人之遺產），就同一財產究應依遺贈稅法第 17 條之 1 給付，或應列計為遺產申報等行為義務之履行期限，體系上自當一致而容許均待民事確定判決之終局認定結果再為處理，亦較為合理有據。循此，納稅義務人行為義務之延後，既足影響稅捐核課權可得行使之狀態，核課期間因此延後起算，自亦不待言，更無對納稅義務人增加法律所無限制之問題。

四、推薦理由

主筆委員：范文清委員

消滅時效的起算點，依據稅捐稽徵法第 22 條第 1 款與第 2 款之規定，雖然乍看之下採取客觀主義的判準，自請求權發生時即行起算。但基於時效制度之規範意旨，以及從文義解釋的角度而言，應該兼採主觀主義之觀點，自請求權人知有請求權利存在，並能實際上行使時，才開始起算。本判決對此點有詳細深入的說明，使消滅時效可以切合其制度意旨，而有合理的起算時間。

補充意見：柯格鐘委員

遺產及贈與稅法中因為課稅稅基之計算，涉及關於配偶剩餘財產分配請求權之計算，往往必須經由民事法院確定判決以茲確認其請求數額，本件判決因此在適用上將民事訴訟繫屬原因作為遺贈稅法施行細則相關規定適用範圍，有助於徵納雙方權限與權利的合法行使範圍，值得讚揚。



補充意見：黃士洲委員

遺產稅事件常因民事產權涉訟之故，導致遺產稅核定或遺產分配的時間點，不得不遞延。此問題並未因稅捐稽徵法修正而解決，本則判決以漏洞填補與合憲性解釋，妥善處理了納稅人補申報義務以及剩餘財產分配追繳稅款的核課期間等問題，均衡了徵納雙方權益。不過，宜有相當篇幅闡釋核課期間與法律保留的爭議。

五、對判決進一步期待

主筆委員：范文清委員

本件判決固然運用了漏洞填補與合憲性解釋方法，適當的處理了納稅義務人補申報義務以及剩餘財產分配追繳稅款的核課期間的問題。但是，這畢竟與稅捐稽徵法第 22 條所使用的客觀主義的法條文字有所出入。因此，倘若判決中加入相當的論述，去說明核課期間與法律保留之間的爭議，或許可以讓相關爭議的解決更加完整妥善。

補充意見：黃士洲委員

本件關於夫妻剩餘財產差額請求的財產給予期限，因相關民事訴訟繫屬之故，判決認為應核准至民事訴訟終結確定時止，援引義務履行的期待可能性，當屬正確的見解。事實上遺產稅案件同時涉及民事、稅務訴訟，延遲多年未解如本案之情況，相當常見，且常因民事訴訟程序較為冗長，導致遺產稅的核定、繳納，或剩餘財產分配時間因而遞延，或如本案須事前申請延長，稽徵機關又可裁量准予延長或否准。為避免相類似案件反覆爭訟、無所適從，單靠司法於個案中一一宣示何種情況應准予延長或得予不准，實易掛一漏萬，判決可建議主管稽徵機關整理案例類型，製作類似參考案例指引的解釋性行政規則，透過有規則可循的行政慣例，實現納稅人程序與實體上之基本權保障。

臺北高等行政法院高等庭112年度訴字第14號判決

租稅減免之認定應符合實質課稅公平原則

一、事實摘要

原告 A 銀行所有臺北市大同區○○段○小段○○○地號土地（宗地面積 291 平方公尺，權利範圍全部，下稱系爭土地），原無償提供國防部前聯合勤務總司令部政治作戰部【下稱前聯勤總部，現為陸軍後勤指揮部，因組織調整已移由國防部陸軍司令部（下稱陸軍司令部）管理】作眷舍使用，依土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款規定（下稱系爭規定）免徵地價稅在案。

嗣被告臺北市稅捐稽徵處查得系爭土地地上建物（門牌號碼為臺北市○○區○○街○○巷 5 號、7 號、9 號及○○路○○段 169 號等 4 戶房屋，以下分別簡稱系爭 5 號、7 號、9 號及 169 號房屋）係前聯勤總部自購取得，並於民國（下同）69 年間與原告簽訂無償借用土地契約，惟該等房屋已遭訴外人甲、乙、丙及丁等 4 戶無權占用，已非供前聯勤總部作眷舍使用，不具土地稅減免規則第 8 條第 1 項第 10 款之減免事由，乃依行為時稅捐稽徵法（下同）第 21 條規定，以 110 年 6 月 18 日北市稽大同甲字第 1104003087 號函（下稱 110 年 6 月 18 日函）核定系爭土地全部面積 291 平方公尺應恢復按一般用地稅率課徵地價稅，並掣單補徵原告 105 年至 109 年差額地價稅各新臺幣（下同）74 萬 1,985 元、74 萬 1,953 元、71 萬 3,793 元、71 萬 3,749 元及 73 萬 3,516 元，共計 364 萬 4,996 元。



原告不服，申請更正，被告乃以 110 年 7 月 28 日北市稽大同甲字第 1104003552 號函通知原告維持原核定。原告仍不服，申請復查，經被告以 110 年 10 月 18 日北市稽法甲字第 1103002024 號復查決定（下稱前復查決定）駁回。原告不服，提起訴願，經臺北市政府以 111 年 2 月 24 日府訴一字第 11061084542 號訴願決定（下稱前訴願決定）撤銷前復查決定，由被告於決定書送達之次日起 90 日內另為處分。

其後，臺北市政府財政局乃依前訴願決定意旨報請財政部核釋，並經財政部以 111 年 6 月 16 日台財稅字第 11100581470 號函釋（下稱財政部 111 年 6 月 16 日函釋）略以，私有土地是否符合系爭規定之減免事由而得免徵地價稅，係審究土地實際使用情形，尚無涉土地實質經濟利益之歸屬。

嗣經被告重新查認，發現系爭土地上建物僅有系爭 5 號、7 號、9 號房屋（下稱系爭房屋），而不包含系爭 169 號房屋；又系爭 5 號房屋自 75 年起遭甲無償占用，其並已於 111 年 2 月 14 日點還該房屋予陸軍司令部；系爭 7 號、9 號房屋則已拆除重建，非屬陸軍司令部列管之眷舍，且依 82 年版之房屋稅籍紀錄表，亦載明該 2 戶房屋之納稅義務人並非陸軍司令部。

被告爰依前開所查得之事證，復參照財政部 111 年 6 月 16 日函釋意旨，審認原告所有系爭土地已非供陸軍司令部作眷舍使用，與系爭規定不符，不得免徵地價稅，乃以 111 年 7 月 28 日北市稽法甲字第 1113204243 號重核復查決定（下稱復查決定，與被告 110 年 6 月 18 日函合稱原處分）駁回。原告不服復查決定，提起訴願，經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

二、判決主文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

- （一）私有土地地價稅是否合於系爭規定例外而得減免之要件，稅捐稽徵機關應實質調查該等土地於當年度實際使用狀況是否符合該款明定之「無償」、「供軍事機關使用」情形，就合於該款所定要件之私有土地准予免徵其當年度地價稅。至於所謂「使用」，應依使用目的之性質，為合理及客觀判斷事物之本質，凡有一般正常利用土地之狀態，即可認為有實際使用，且揆諸系爭規定之文義，應係指「對公部門提供不動產之排他性使用權能」（最高行政法院 109 年度上字第 1091 號判決參照）。
- （二）系爭房屋曾為他人設立戶籍登記及營業稅籍，固可認定。惟系爭房屋既作為眷舍使用，且房屋性質不能脫離土地之占有而存在，故系爭土地即屬無償供給軍事機關使用之土地，嗣系爭房屋雖遭第三人占用，並在該眷舍內設立營業稅籍，惟此係因前聯勤總部或陸軍司令部未能善加管理眷舍所致，尚難因無償借用人之使用或管理方式，即遽認為系爭房屋（眷舍）基地之系爭土地並非無償供給軍事機關使用。
- （三）否則倘如本件，原告業將系爭土地無償借予前聯勤總部或陸軍司令部使用，且確已作為眷舍之基地，卻因前聯勤總部或陸軍司令部使用未善加管理而遭第三人占用，致陸軍司令部無從將系爭房屋拆除而返還系爭土地，原告復因系爭土地已無償出借前聯勤總部或陸軍司令部，致未能自行收益使用，卻得因系爭房屋遭第三人占用之故，而應核課地價稅，顯然與地價稅屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅之性質不符，亦有違實質課稅之公平原則。



四、推薦理由

主筆委員：陳衍任委員

（一）減免事由消滅的責任歸屬

在本案中，徵納雙方最主要的爭點在於：原告將系爭土地提供前聯勤總部及陸軍司令部無償使用，作為系爭房屋（眷舍）的基地。在系爭房屋遭第三人無權占用後，系爭土地是否依舊符合上述免徵地價稅的要件？

1. 稅捐優惠「例外從嚴」的法律解釋

由於免徵地價稅是對特定群體給予稅捐優惠，屬於違反「量能課稅原則」的例外性規定，在法律適用上，自不宜從寬解釋。被告因而認為，該無償提供軍事機關使用的土地，必須實際上（而不只是形式上）確有供軍事機關使用，始得享受免徵地價稅的優惠待遇。

上述解釋考量稅捐優惠的例外特性，符合法律解釋「原則從寬、例外從嚴」的法理。此外，當系爭土地實際上已不再由軍事機關使用時，該土地原本所欲追求公益目的的初衷，即不復存在，自應如同一般私有土地，回歸課徵地價稅的原則。

被告的論點固然符合「例外從嚴」的法理，亦即對於稅捐優惠的適用範圍，採取較為嚴格的解釋。在「形式上是否供公益使用」與「實際上是否供公益使用」的判斷結果不一致時，傾向以後者為準（即以實際上是否供公益使用而定）。唯有當系爭土地實際上確屬供公

益使用，才有機會適用免徵地價稅的優惠（但此時形式上如非供公益使用，是否仍得適用免徵地價稅的優惠，仍有爭議）；相反地，只要系爭土地實際上非供公益使用，依被告之見，不論其形式上是否供公益使用，一律排除免徵地價稅的優惠。

	形式上供公益使用	形式上非供公益使用
實際上供公益使用	免稅	未知
實際上非供公益使用	本案（被告認為應稅）	應稅

（主筆委員自製）

2. 地價稅的課徵仍應遵循「量能課稅原則」

被告上述觀點，固然言之有據，卻可能忽略了對納稅義務人是否具備稅捐負擔能力的考量。因為原告已經將系爭土地無償提供前聯勤總部或陸軍司令部，作為眷舍的基地使用，只因前聯勤總部或陸軍司令部未妥善管理，導致該眷舍遭第三人非法占用。系爭土地既然不在原告的管領支配下，原告自無可能對系爭土地有任何使用收益的可能。

倘如被告所言，即此時依舊可對原告課徵地價稅，恐違反地價稅的課徵仍應遵循「量能課稅原則」的基本要求。因為不論採取何種理論，地價稅的課徵，都應該以納稅義務人有負擔稅捐能力為前提。倘若納稅義務人並未因該土地本體享有潛在的收益能力，亦即並未因土地的持有而提升其負擔稅捐能力，則此時對其課徵地價稅，即欠缺課稅的正當性。本案法院撤銷訴願決定及原處分，最主要的理由即在於此。



3.無償提供使用的法律解釋

此外，免稅要件的解釋，固然不宜從寬解釋，但至少還是應該符合免稅的立法目的，亦即無償提供公部門作公益使用。所謂的使用，應依使用目的的性質，為合理及客觀判斷事物的本質，凡有一般正常利用土地的狀態，即可認為有實際使用。且從系爭規定的文義來看，應是指「對公部門提供不動產的排他性使用權能」（最高行政法院 109 年度上字第 1091 號判決、臺北高等行政法院 109 年度簡上字第 136 號裁定參照）。

從本案事實來看，系爭土地為原告所有，原告於 69 年 1 月 1 日與前聯勤總部簽訂系爭契約，將系爭土地無償借用予前聯勤總部，作為其上建物即系爭房屋坐落的基地，借用期間自 69 年 1 月 1 日起至 73 年 12 月 31 日止共計 5 年，借用期滿以後，前聯勤總部及嗣後接管的陸軍司令部仍繼續使用系爭土地迄今，且向原告請求同意繼續無償借用系爭土地，原告均無反對的意思，足認原告應與前聯勤總部或陸軍司令部成立不定期限的無償借用契約。免稅的效果既然歸屬於擁有土地所有權的原告，則是否符合免稅的要件（即無償供軍事機關使用），就應該以原告的注意義務（亦即原告一般正常利用土地應有的注意義務）為準。

由於原告在與前聯勤總部或陸軍司令部成立不定期限的無償借用契約時，確實是以該筆土地將作為眷舍使用，為雙方締約時的認知範圍。故系爭土地的實際使用情形，確實符合「無償供軍事機關使用」的免稅要件。至於前聯勤總部及嗣後接管的陸軍司令部嗣後是否確實如契約所載，就系爭土地自為使用，或是因前聯勤總部或陸軍司令部怠於管理而遭第三人占用，則屬原告與前聯勤總部及陸軍司令部間的內部法律關係，與原告與國家間的外部法律關係（即稅捐債務關係）無關。

4. 土地所有權人的注意義務

再者，相較於私有土地在有償提供他人作公益使用的情形，土地所有權人因受有報酬，對於系爭土地是否仍繼續作公益使用，理應有較高的注意義務。然而，當一筆土地為無償提供他人或政府機關作公益使用時，此時因土地所有權人未受有報酬，故對於系爭土地是否仍繼續作公益使用，其所應承擔的注意義務，似難與受有報酬者的注意義務（即前者）等量齊觀。在後者的情形，反而應由「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部），承擔較高程度的注意義務，似乎較為合理。

5. 管理支配權的觀點

此外，或有認為，原告既然是系爭土地的所有權人，其對系爭土地是否仍持續提供前聯勤總部及陸軍司令部使用，理應知之甚詳。縱使因前聯勤總部及陸軍司令部怠於管理系爭土地，導致系爭土地遭第三人占用，也應該由原告先概括承受減免事由消滅時的不利益，再由原告依據內部契約關係，事後向前聯勤總部或陸軍司令部求償；或由原告主動督促前聯勤總部或陸軍司令部，儘速排除第三人的占用行為，而非一方面任由第三人持續非法占用系爭土地，導致免徵地價稅的公益目的落空，另一方面卻又繼續享受地價稅免徵的優惠待遇。

上述觀點，或許是受到土地稅法第 39 條之 2 規定的影響。依據該條規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅（第 1 項）。前項不課徵土地增值稅之土地承受人於其具有土地所有權之期間內，曾經有關機關查獲該土地未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時，於再移轉時應課徵土地增值稅（第 2 項）。」



但事實上，「違反農地農用應補徵土地增值稅」的情形，與本案事實明顯不同。因為在農地農用的個案中，該筆農地實際上是在土地所有權人的管領支配下。土地所有權人既可對該農地為使用收益，也可以直接排除第三人對該農地的侵害或占用行為，故此時減免事由消滅時的責任歸屬，理應由享受權利的土地所有權人負擔。然而，在本案的情形，原告在無償借用契約生效期間，不論法律上或事實上，都欠缺對系爭土地擁有管領支配權，自無對系爭土地為使用收益的可能，也無法就系爭土地排除第三人的侵害或占用行為，故此時減免事由消滅時的責任歸屬，恐怕不應歸屬於原告負擔，而應由對系爭土地擁有管領支配權的前聯勤總部或陸軍司令部承擔。

（二）地價稅的指定代繳

事實上，稅捐稽徵機關基於「職權調查原則」，本應依職權調查系爭土地於當年度的實際使用狀況，以確認是否符合條文明定的「無償」、「供軍事機關使用」情形，進而判斷系爭土地應否准予免徵當年度的地價稅。在系爭土地無償供軍事機關使用期間，稅捐稽徵機關如發現系爭土地實際上非供軍事機關自行使用時（即原本給予地價稅免稅的公益目的落空），應通知土地所有權人上述情事，並在土地所有權人申請由占有人代繳地價稅的前提下，依據土地稅法第4條第1項第4款規定，由稅捐稽徵機關指定占有人負責代繳減免事由消滅時應補徵的地價稅。此外，依據司法實務見解，這裡所指的占有人，不僅指無權占有人，也包含有權占有人在內（最高行政法院107年1月份第2次庭長法官聯席會議決議）。換言之，稅捐稽徵機關除得指定「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部）代繳稅款外，也可以指定「無權占有人」（無權占用土地的第三人）代繳稅款。

理論上，代繳人所代繳的稅款，不是自己的稅捐債務，而是他人的稅捐債務。換言之，代繳人並非稅捐債務人（即納稅義務人），而是代稅捐債務人墊付稅款之人。但由於土地稅法第 4 條第 1 項規定的「代繳人」，是基於法律規定，而在稅捐稽徵機關作成「指定代繳」之行政處分的前提下，負有稅款繳納義務之人（法定代繳人），仍屬以自己名義而為相關稅款繳納之人。透過指定代繳的適用，可以將減免事由消滅時應補徵稅款的不利益，權責相符地歸屬於「有權占有人」（前聯勤總部及陸軍司令部）或「無權占有人」（第三人）。

此外，依同條第 3 項規定：「第 1 項第 1 款至第 3 款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。」換言之，依同條項第 4 款規定，在主管稽徵機關指定占有人代繳後，占有人代繳的地價稅不得抵付使用期間應付的地租，亦不得向納稅義務人（即原告）求償。上開規定的適用，可以讓占有人最終成為該筆地價稅之繳納義務的實際負擔者，將有助於本案的歧見得以圓滿解決，值得贊同。

補充意見：陳清秀委員

本件判決認為納稅義務人因系爭土地已無償出借前聯勤總部或陸軍司令部，致未能自行收益使用，卻得因系爭房屋遭第三人占用之故，而應核課地價稅，顯然與地價稅屬財產稅，係對特定財產本體的潛在收益能力課稅之性質不符，亦有違實質課稅之公平原則。本判決從地價稅之課稅法理，解釋應否免稅之規範意旨，值得肯定。



五、對判決進一步期待

鍾騏委員

土地稅減免規則對於土地稅減免事由，係依土地實際使用情況認定，不得逕以土地所有權人與借用人間所訂之借用契約，否定土地實際使用之狀態。此判決認定土地所有權人與陸軍司令部之間成立不定期限之無償借用契約，且陸軍司令部正與第三人進行訴訟，待勝訴且拆除地上建物後始返還土地予所有權人。土地所有權人依民法第 470 條所得主張之返還請求權，及其主張時點，於類似案件之適用，可能值得繼續觀察。

最高行政法院110年度上字第501號判決

保留受益人異動權之他益信託在委託人未行使異動權前之課稅方式

一、事實摘要

依財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函釋：「一、信託案件應由稽徵機關依下列原則核課稅捐：（二）契約明定有特定之受益人者：1. 受益人特定，且委託人無保留變更受益人及分配、處分信託利益之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第 3 條之 4 規定課徵受益人所得稅。2. 受益人特定，且委託人僅保留特定受益人間分配他益信託利益之權利，或變更信託財產營運範圍、方法之權利者：依遺贈稅法第 5 條之 1（自然人贈與部分）或所得稅法第 3 條之 2（營利事業贈與部分）規定辦理。信託財產發生之收入，依所得稅法第 3 條之 4 規定課徵受益人所得稅。3. 受益人特定，但委託人保留變更受益人或處分信託利益之權利者：不適用遺贈稅法規定課徵贈與稅；信託財產發生之收入，屬委託人之所得，應由委託人併入其當年度所得額課徵所得稅。俟信託利益實際分配予非委託人時，屬委託人以自己之財產無償贈與他人，應依遺贈稅法第 4 條規定課徵贈與稅。」

本件當事人甲為其父乙（已歿）96 年 7 月 23 日訂立信託期間至 126 年 6 月 30 日止之信託契約受託人，乙為系爭信託契約之委託人，並以訴外人丙、丁、戊、己為信託受益人，上開契約約定保留受益人異動權限，於信託關係消滅時，信託財產歸屬於受益人。故財政部臺北國稅局乃依據上開



函釋，認系爭信託契約係屬「自益信託」而非「他益信託」，援引遺贈稅法第 10 條之 1 第 1 款、第 10 條第 3 項，以系爭土地之公告現值為信託利益，計入遺產總額計算遺產稅。甲不服，就系爭土地得否免徵遺產稅部分，循序提起行政訴訟。一審法院以 109 年度訴字第 1110 號判決將原處分未將系爭土地免徵遺產稅部分、復查決定及訴願決定均撤銷。國稅局不服，乃提起上訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、爭點

本案系爭土地信託契約形式上符合他益信託，但於第 8 條約定「委託人保留受益人異動權限」，則於經濟實質上究竟應定性為自益信託或是他益信託，構成本案最關鍵之爭點。

四、判決要旨

(一)信託法係委託人基於適法之特定目的，將信託財產移轉或設定財產權予受託人，而與受託人自有財產分離，由受託人依信託本旨而為管理或處分之財產。信託關係有效成立後，即以信託財產為中心，而有其獨立性，除當事人另有約定外，不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力等情事而消滅，乃有信託法第 8 條第 1 項規定：「信託關係不因委託人或受託人死亡、破產或喪失行為能力而消滅。但信託行為另有訂定者，不在此限。」而因信託制度之二大核心，信託財產之移轉或設定，及信託財產之管理，使信託財產之名義權利人與實質權利人不同；又基於信託目的之管理而生之利益歸屬者，因委託人之約定，而有以委託人自己為受益人，或以第三人為受益人之不同。信託法第 17 條第 1 項即規定：「受益人因信託之成立而享有信託利益。但信託行為另有訂定者，從其所定。」，依該法第 1 條之立法理由所敘：「所稱『受益人』，係指依信託關係而有權享受利益之人，因此以具有權利能力為已足，受益人為委託人自己者，稱為自益信託，受益人為第三人者，稱為他益信託。又受益人不以信託行為成立時存在或特定為必要，但須可得確定。」稅法上基於租稅法定主義，配合信託制度，對於信託財產之移轉、增益，於所得稅法、遺贈稅法、土地稅法等相關稅法中規定徵免要件，其立法原則乃藉諸導管理論從經濟利益之實際歸屬者之角度決定徵納與否及其要件。



(二)按關於自然人間成立不動產信託所衍生贈與稅、遺產稅之徵免，仍沿襲遺贈稅法上以自然人死亡所遺留之總財產為課稅基礎，並輔以贈與稅課徵以補遺漏之稽徵原則。具體而言，(1)於信託契約成立時，①自益信託：不動產由委託人移轉給受託人，但因實質的經濟利益仍為委託人享有，原則上並無課稅問題。故各稅法中均有明文規定，信託財產在委託人與受託人間之移轉免稅，包括所得稅法第3條之3第1項第1款、遺贈稅法第5條之2第1款規定。②他益信託：信託契約指定將信託利益給付非委託人，類似於以贈與契約贈與財產，故遺贈稅法第5條之1將他益信託評價為贈與，依同法第24條之1規定，應於信託契約訂立後30日內申報贈與稅。(2)於信託關係存續中發生委託人死亡，因信託關係並不消滅，故於自益信託即受益人死亡，即依遺贈稅法第3條之2將信託利益計入受益人之遺產總額課稅；至於他益信託，即因成立信託關係時，已依遺贈稅法第5條之1課徵贈與稅，嗣後委託人死亡時，委託人之遺產即不包含經贈與稅評價並將信託利益移轉予受益人之部分。而受益人在信託關係消滅取得信託財產時，乃其受益權的實現，遺贈稅法第5條之2第4款明文不再課予贈與稅。本件爭議之所由，即在於系爭信託契約之性質為自益信託，或他益信託？如屬自益，即應依遺贈稅法第3條之2第2項規定：「信託關係存續中受益人死亡時，應就其享有信託利益之權利未領受部分，依本法規定課徵遺產稅」辦理，將委託人乙所享有而未領受之信託利益，計入其遺產總額；如屬他益，依同法第5條之1第1項規定：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者，視為委託人將享有信託利益之權利贈與該受益人，依本法規定，課徵贈與稅」而不將已經贈與稅評價之信託利益計入委託人乙之遺產總額內。

(三)查依信託法第 1 條立法說明中對於自益信託之解釋為「受益人為委託人自己者，稱為自益信託」；再依遺贈稅法第 5 條之 1 第 1 項規定應對他益信託核課贈與稅之條文：「信託契約明定信託利益之全部或一部之受益人為非委託人者」之反面解釋，自益信託即信託契約明定信託利益為委託人者。本件系爭信託契約文字約定以委託人之兒、孫為受益人，另約定委託人保留受益人異動權限，稽其文意即委託人行使此一異動權，將使受益人發生改變，可能變更為委託人自己，亦可能為其他第三人，或減少、增加受益人人數。核此一異動權之性質似屬形成權，因單方意思表示而使契約關係發生改變，則唯有委託人行使異動權將受益人變更為自己以外，該信託關係「於文義上」仍屬他益信託（關於系爭信託契約之實質關係應否為他益信託，詳後深論）。上訴人依前述函釋內容指本件信託契約有委託人保留受益人異動權限之約定，未予探究當事人之真意，逕將之定性為自益信託，難謂合於信託法之立法意旨及遺贈稅法對於自益信託之定義。上訴意旨雖主張對於保留變更受益人權限之信託契約，於契約成立時，受益人不確定，委託人之贈與行為尚未成立，不適用遺贈稅法第 5 條之 1 規定對委託人課徵贈與稅；倘認於信託關係存續期間，發生委託人死亡時，亦不應課徵遺產稅，將會發生稅賦之規避云云，實未理解前已說明「受益人不以信託行為成立時存在或特定為必要，但須可得確定」之意旨，即縱委託人保留變更第三人為受益人之權利，然於其不行使異動權利將受益人變更為自己之前，已屬可得確定受益人為第三人之他益信託，而該當他益信託所生之贈與稅課稅要件，無規避之虞（因為視為贈與標的之信託利益自始固定）。而倘有當事人利用形式上之信託契約，以非常規交易達到規避稅賦之目的，則屬納稅者權利保護法第 7 條關於稅捐規避之課稅規範所應處理之事項，亦不虞稅捐之脫漏。



五、推薦理由

主筆委員：盛子龍委員

- (一) 本案判決嘗試透過法學方法之論證，指出財政部上開函釋將系爭信託契約定性為自益信託，並不符合相關法律規定之規範意旨，有違租稅法律主義。財政部上開函釋長期在無法律明確依據下，逕行參考與我國立法不盡相同之美國信託法制，以行政規則處理信託之定性，終於在此一判決踢到鐵板。單就此而言，本判決在提供學術研究及實務檢討上即具有非常重大之意義。
- (二) 惟信託契約雖已約定特定受益人，但委託人仍「保留變更受益人」之權利者，是否可以認為該項信託利益仍在「委託人之控制支配」範圍，亦即信託利益尚未終局實質地無償移轉給受益人，而在實質課稅原則下，從實質上經濟利益歸屬之角度應更接近自益信託，則未見法院有就相關法制之立法原則就此點為比較宏觀具體之實質論證，較為可惜。但留下給學術工作者就此有更多思辨之空間，則亦屬不可抹滅之貢獻。
- (三) 另依據法院見解，若將本類型之信託定性為他益信託，則後續如果委託人行使變更受益人權利時，是否發生所謂溯及影響租稅法律關係之事項，而租稅法律關係又要如何善後，亦未見有進一步之說明，亦較為可惜。

補充意見：黃俊杰委員

(一) 信託課稅原則：

稅法上基於租稅法定主義，配合信託制度，對於信託財產之移轉、增益，於所得稅法、遺贈稅法、土地稅法等等相關稅法中規定徵免要件，其立法原則乃藉諸導管理論從經濟利益之實際歸屬者之角度決定徵納與否及其要件。

(二) 不動產信託稅捐課徵之區分：

關於自然人間成立不動產信託所衍生贈與稅、遺產稅之徵免，仍沿襲遺贈稅法上以自然人死亡所遺留之總財產為課稅基礎，並輔以贈與稅課徵以補遺漏之稽徵原則。(1)於信託契約成立時，①自益信託：不動產由委託人移轉給受託人，但因實質的經濟利益仍為委託人享有，原則上並無課稅問題。故各稅法中均有明文規定，信託財產在委託人與受託人間之移轉免稅，包括所得稅法第3條之3第1項第1款、遺贈稅法第5條之2第1款規定。②他益信託：信託契約指定將信託利益給付非委託人，類似於以贈與契約贈與財產，故遺贈稅法第5條之1將他益信託評價為贈與，依同法第24條之1規定，應於信託契約訂立後30日內申報贈與稅。(2)於信託關係存續中發生委託人死亡，因信託關係並不消滅，故於自益信託即受益人死亡，即依遺贈稅法第3條之2將信託利益計入受益人之遺產總額課稅；至於他益信託，即因成立信託關係時，已依遺贈稅法第5條之1課徵贈與稅，嗣後委託人死亡時，委託人之遺產即不包含經贈與稅評價並將信託利益移轉予受益人之部分。而受益人在信託關係消滅取得信託財產時，乃其受益權的實現，遺贈稅法第5條之2第4款明文不再課予贈與稅。



(三) 信託異動權行使之稅捐課徵：

異動權之性質似屬形成權，因單方意思表示而使契約關係發生改變，則唯有委託人行使異動權將受益人變更為自己以外，該信託關係「於文義上」仍屬他益信託。縱委託人保留變更第三人為受益人之權利，然於其不行使異動權利將受益人變更為自己之前，已屬可得確定受益人為第三人之他益信託，而該當他益信託所生之贈與稅課稅要件，無規避之虞（因為視為贈與標的之信託利益自始固定）。而倘有當事人利用形式上之信託契約，以非常規交易達到規避稅賦之目的，則屬納稅者權利保護法第7條關於稅捐規避之課稅規範所應處理之事項，亦不虞稅捐之脫漏。

六、對判決進一步期待

主筆委員：盛子龍委員

最後必須指出，若依據法院見解，將本類型之信託定性為他益信託，則後續如果委託人行使變更受益人權利時，是否發生所謂溯及影響租稅法律關係之事項，而此時租稅法律關係又要如何善後，則仍有疑義，期許法院利用判決作更完整說明。

今年是第十三屆舉辦《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！

