



2016 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



會計研究月刊



稅務旬刊

稅務文化

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委員 顏慶章	4
中華產業國際租稅學會理事長、 資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長 吳德豐	8
臺灣稅法學會理事長、東吳大學法學院客座教授、 國立臺灣大學法律學院兼任教授 葛克昌	9
【2016 臺灣年度最佳稅法判決評選】	10
評選委員介紹	10
【2016 臺灣年度最佳稅法判決】	14
高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決	15
最高行政法院 104 年度判字第 358 號判決	23
最高行政法院 104 年度判字第 412 號判決	30
臺北高等行政法院 103 年度訴字第 1121 號判決	36
【2016 臺灣年度優良稅法判決】	42
高雄高等行政法院 103 年度訴字第 79 號判決	43
臺北高等行政法院 103 年度訴字第 1071 號判決	49
臺北高等行政法院 103 年度訴更二字第 76 號判決	53
臺北高等行政法院 103 年度訴更二字第 80 號判決	58
臺北高等行政法院 104 年度訴字 1119 號判決	66
臺灣臺北地方法院 103 年度簡更一字第 14 號行政訴訟判決	70
最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決	73

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與資誠教育基金會，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。

臺灣大學法律學院財稅法學研究中心與資誠教育基金會，合作舉辦「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，由國內知名稅法學者與業界人士共同組成評選委員會。今年持續針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。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動於 2012 年首度舉辦時，獲得各界廣大迴響，本 2016 年延續本活動精神與目標，擴充評選委員至 12 人，並由會計研究月刊及各大學等協辦，擴大參與。本次並於 2016 年 4 月 11 日舉辦之年度財稅法學界盛會—【第二十四屆兩岸稅法研討會】—藉兩岸稅法學者、實務界律師、會計師等諸多先進齊聚一堂之際，與各位先進分享評選委員所評選出最值得推薦之年度最佳稅法判決。

本年度行政法院稅法判決，評審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，其中高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決，能從憲法生存權高度，闡明身心障礙者維持生活所需費用不具負擔能力，進一步認為所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定之證明文件，乃證明其申報為正確，非要式行為，從法理上祛除拘泥法規文義之障礙，貫徹立法目的。其次，最高行政法院 104 年度判字第 358 號判決闡明扣繳義務人非納稅義務人，而為稽徵機關無償之行政助手，如有過失，應予斟酌其期待可能性，不得過苛，面面俱到、具說服力，對稅法處罰之裁量為典範判決。最高行政法院 104 年度判字第 412 號以不拘泥於法律形式外觀，依實質課稅原則保障納稅人權益，一反實務僅以實質課稅加重納稅人負擔，又能闡明稅務訴訟之舉證責任分配，及本證反證證明度，為具稅法專業之判決。最後，台北高等行政法院 103 年度訴字第 1121 號判決則具法學方法論意識，對稅法解釋方法與漏洞補充闡述甚明，有助於稅法判決之開展。

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

賦稅良窳攸關國家競爭力

我國《憲法》第十九條明定：「人民有依法律納稅之義務」，在揭櫫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。

按政府為維繫施政效能的需要，當然得仰仗財務來源予以挹注，從而豐碩與穩定的賦稅收入，即構成政府財務來源的最佳渠道。賦稅課徵過程，政府以公權力作為憑藉，無須對納稅人有個別報價。換言之，納稅人須以私人財產，在無所報價的條件，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。

西方國家源自天賦人權的長久淬鍊，逐漸孕育出人生而平等，皆受造物者賦與生命權、自由權與財產權等神聖不可侵犯的權利。遠在八百零一年前，一二一五年

的英國大憲章 (Magna Carta) 第三十九條即昭告：「非經由法官的法律審判，或根據法律的執行，任何自由人民不應被拘留或監禁，或被剝奪財產、放逐或殺害。」如此所奠立基本人權的法律保障，堪稱蔚起西方國家波瀾壯闊的文明演進。

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

其他部分暫且略去，這位歷史學者如何在詮釋財產權？他開宗明義引述約翰洛克 (John Locke) 的主張：人們均有自由依其意志處分他們的財產，而不受制於其他人的意志；從而人們之願意成為社會集結型態的一員，就是期望他們的財產因而受到保護。Ferguson 接著闡述，西方社會差異於其他世界的保護財產權理念，爰能孕育出依法行政乃至於民主的制度。這項「殺手級應用」的核心系統，數百年間竟不曾出現於其他世界。**財產權保障如此攸關文明的演進，吾人豈可欠缺應有的頓悟。換言之，適法又合宜的稅捐稽徵，係屬西方國家保障人民財產權的重要環節之一！**

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。

籌謀國家競爭力的提升，不僅須藉由回顧往昔而去蕪存菁，更應展望未來而策定目標。準此，臺灣決定加入「太平洋夥伴協定」(TPP)，堪稱係當前最為緊要的政府施政。這項攸關提升臺灣國家競爭力的目標，亦涉及**政府部門的再造工程**。綜觀TPP占全球百分之四十與三分之一貿易值的經濟整合，浩瀚又深邃自由化的嶄新規範，已明文呈現我國加入所必備的「衣著款式」(dress code)。茲就有關於租稅施政說明如下。

TPP要求成員國全方位的依法行政，當然包括影響貿易或投資的賦稅行政行為與司法裁判。亦即：TPP成員國中央政府於公布擬採行的規範，應盡可能於公布前提供至少六十天的評論期間，或提供利害關係人對擬採行規範，有充裕時間評論或提供意見。政府在官方刊物或網站公布擬採行規範時，並應包括其目的及理由的敘述。成員國政府對影響及其他成員國特定之人、貨品或服務的所有措施，應以一致、公正與合理的方式執行，並在作成最後決定前，給與相關當事人提出事實、陳述意見的權利與機會。對於最終的行政行為，並應設置司法、準司法或行政法庭或程序，確保快速審查，並公正且獨立於行使行政權力的機關。當事人並應享有權利，俾有合理機會支持或防衛其立場。

此外，TPP亦納入成員國投資人與所在地國家的爭端解決（Investor-State Dispute Settlement，簡稱ISDS）機制。美國貿易代表署（USTR）針對TPP此項規範的詮釋：目前全球超過三千個國際協定包含有ISDS機制，其中範圍及程序雖有所差異，但均在建置中立的國際仲裁制度。主要緣由至少有三：（1）解決投資爭端，毋須引發國與國的衝突；（2）保護海外公民的財產；（3）對潛在投資者宣示法治原則的尊重。換言之，遲至一九六〇年代始形成的ISDS機制，何以快速被納入逾三千個國際協定？何以TPP亦有ISDS的條款？此等現象充分表徵一項法律真理，那就是人民財產權係屬神聖不可侵犯！準此，上述所**強調適法又合宜的稅捐稽徵**，豈非是**人民財產權神聖不可侵犯的必要內涵**！

綜上所述，回顧往昔數百年時光的西方世界，藉由保障人民財產權的「殺手級應用」，造就出凌駕全球其他國家的文明演進。加上展望臺灣亟盼加入TPP必備「衣著款式」之一，亦涉及人民財產權神聖不可侵犯的具體落實，其中包括行政行為與司法裁判。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。至於連續五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，本人殊感榮幸之餘，爰樂於敬綴此文。



資誠聯合會計師事務所副所長暨策略長
中華產業國際租稅學會理事長

吳德豐

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、臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、中華產業國際租稅學會及東吳大學法學院、臺灣稅法學會、會計研究月刊、稅旬等單位，籌組「台灣年度最佳稅法評選委員會」連續五年舉辦《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，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！

五年來，我們對默默耕耘、用心審查稅務訴訟案件的法官給予掌聲與肯定，也贏得社會各界給我們評選委員會的掌聲。我們不敢奢望因《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》，而立即提升稅務司法判決品質，但我們的確獲得許多正面的迴響與鼓勵。我們期待因為此項活動，而提升稅務立法、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。



臺灣稅法學會理事長
東吳大學法學院客座教授
國立臺灣大學法律學院兼任教授

葛克昌

臺灣年度最佳稅法判決評選，這個活動對法學教育有重大的意義。因為法學教育最重視實務，每年學校訓練出的人才，有很多人畢業後選擇在司法界或者律師界等任職；法學教育首重法律倫理與法律正義鍥而不捨追尋的熱忱。

法官面對判決的思考角度各有不同，有的法官在積案壓力下，只是看看雙方的意見，由於稅法專業未必精通，只要不違反通案（如解釋函令）常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會用其十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法法理。其實願意這樣做的法官，背後都有很深的人文素養以及對法學、正義的信仰，從這些優秀的判決，我們可以感受到即使不成為法官而從事其他職業，這樣的人，其人格也是很值得欽佩。

我們希望透過這個活動，傳達一個很重要的訊息，就是這些法官的用心在臺灣社會，還是有人能予理解，並給予肯定；我們深信，他們的努力會一代影響一代，因為我們學生從這些優良判決的思維與態度中，才能陶冶出完整的人格，做一個有倫理觀、有正義感的法律人。

評選評審委員介紹

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、東吳大學法律學院兼任教授

| 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) 首任大使 (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 |

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

| 現職 |

- 政治大學會計學系教授

| 經歷 |

- 政治大學會計學系主任
- 會計評論總編輯
- 財政部訴願審議委員會委員
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 會計研究發展基金會財務會計準則委員會委員
- 會計研究發展基金會臺灣企業會計準則委員會委員

黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

| 現職 |

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

| 經歷 |

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會顧問
- 德國MPI財稅法研究所訪問學者
- 公務員普考、高考、司法官特考與律師高考等國家考試及格
- 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
- 法務部行政程序法研修小組委員
- 交通部訴願審議委員會委員
- 勞動部訴願審議委員會委員

| 經歷 |

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

盛子龍教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系教授

| 經歷 |

- 中正大學財經法律學系副教授

李顯峰副教授

| 學歷 |

- 德國畢勒斐大學博士
- 臺灣大學經濟學碩士
- 臺灣大學經濟學學士

| 現職 |

- 國立臺灣大學經濟學系副教授
- 臺灣大學社科院公共經濟研究中心主任

| 經歷 |

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

柯格鐘副教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

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

| 經歷 |

- 成功大學法律學系副教授

黃士洲副教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 臺北商業大學財政稅務系副教授兼系主任

| 經歷 |

- 資誠普華商務法律事務所律師
- 法官學院遺贈法及稅務訴訟講座
- 德國海德堡大學稅法中心 DAAD 訪問學者
- 德國慕尼黑 Max Planck 稅法研究中心訪問學者

蔡朝安主持律師

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師

| 經歷 |

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

許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學財稅系
- 政治大學 EMBA
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務副營運長

| 經歷 |

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會副主任委員
- 中華民國證券商業同業公會稅負及會計委員會副召集人
- 中華民國工商協進會政府建言諮詢小組諮詢委員
- 工業總會稅制委員會顧問
- 法務部行政執行署士林分署國家賠償事件處理小組委員

2016臺灣年度 最佳稅法判決



高雄高等行政法院103年度 簡上字第65號判決

事實摘要

緣上訴人民國 101 年度綜合所得稅結算申報，列報受扶養親屬方江錦鳳身心障礙特別扣除額新臺幣（下同）104,000 元，經被上訴人以其檢附之證明文件不符合所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定，乃否准認列。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院以 103 年度簡字第 34 號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回其訴，上訴人猶未甘服，遂提起本件上訴。

一、判決要旨

按憲法第 15 條規定，人民之生存權應予保障。又憲法第 155 條規定，人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災患者，國家應予以適當之扶助與救濟。而國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定，依本法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目規定，申報身心障礙特別扣除額者，應檢附社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本。惟若申報身心障礙特別扣除額者，一律以付與上開社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本為限，始得申報特別扣除，而對因突發疾病（例如：中風）或意外（例如：車禍）等事由所造成之身心障礙，



未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明者，卻無法申報特別扣除，將影響身心障礙者生存權受憲法平等保障之意旨。上開規定以社政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書作為得否申報身心障礙特別扣除額之標準，旨在避免申報浮濫或淪為規避稅負之工具；抑且，因身心障礙之認定，涉及專業，逐一查證不易，為使稅捐稽徵機關正確掌握身心障礙特別扣除額之認定，考量上開手冊或證明具有公信力，有利稅捐稽徵機關之查核，固有其必要。惟因身心障礙者生活上增加之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其突發狀況未及依身心障礙者鑑定作業辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明而有所差異。況是否屬身心障礙者，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本，故上開所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定應解釋為例示規定，若有其他專業之診斷證明書已足以證明身心障礙者，納稅義務人仍得據以申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。

惟按行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目有關身心障礙特別扣除額之規定，乃為國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施，對身心障礙者之優惠，而所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件之目的，係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項身心障礙特別扣除額之要式行為。易言之，納稅義務人苟能證明其或與其合併報繳之配偶、扶養親屬，為身心障礙者權益保障法第 5 條規定之身心障礙者，亦應許其扣除身心障礙特別扣除額，始合於本項規定保障身心障礙者之立法目的（最高行政法院 89 年度判字第 347 號判決意旨參照）。

二、推薦理由

主筆委員：蔡朝安 律師

- (一) 從憲法保障生存權之角度解釋適用稅法，認為維持生活所必須之費用應稅所得中扣除，具體化量能負擔原則，不拘泥於租稅法定主義，值得肯定

行為時所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 4 小目有關身心障礙特別扣除額之規定，乃為國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施，基於身心障礙者因其身心障礙而增加之生活費用係維持其生存所必要，應特別保障而予以扣除，足見本判決在適用所得稅法第 17 條規定時，係以憲法第 15 條保障人民生存權之意旨為解釋依據，落實憲法保障人權之功能。

又本判決闡述身心障礙者維持生活所需之費用即不具有稅捐負擔能力而應於課稅所得中扣除，為量能平等負擔原則之具體體現。

本判決進一步說明，所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件之目的，謹係用以證明納稅義務人所為申報係屬正確，非謂前開文件之提出乃申報前項身心障礙特別扣除額之要式行為，故僅須納稅義務人能證明其或與其合併報繳之配偶、扶養親屬，為身心障礙者權益保障法第 5 條規定之身心障礙者，亦應許其扣除身心障礙特別扣除額者，匡正過往實務上常有拘泥於法規文義以加重人民舉證負擔而限縮人民權利之情況，正確解釋適用稅法，並發揮司法監督功能，值得肯定。

關於所得之減項，因係對納稅義務人有利，依規範有利說之意旨，所得減項之事實應由納稅義務人負舉證責任。惟實務上常以納稅義務人未能提出特定文件而加重納稅義務人之舉證責任，例如依營利事業查核準則



(下稱查核準則)第92條,該條第1款明定:「佣金支出應依所提示之契約,或其他具居間仲介事實之相關證明文件,核實認定。」據此,佣金支出有無之確認,依查核準則之規定可知稽徵機關應加以調查之事實為「居間人是否具有居間仲介之事實」。然而,從實務判決中可知有營利事業依查核準則92條規定提出相關憑證,如出口報單、國際電話通聯記錄、佣金契約、匯出佣金憑證(北高行99訴1819);當事人提供佣金支出明細表、與國外代理商間往來之電子郵件20封、國外代理商94年度佣金請款資料(高高行99訴197);佣金支出憑證、佣金合約、結匯銀行書明匯款人及國外受款人姓名、地址、結匯金額、日期等之結匯證明資料(北高行98訴更一120)等,然皆被認定為不能證明居間事實而否准認列佣金支出。又實務上尚有兒子向父親借錢買房,被要求提出借款當時之借據;亦有雙方口頭約定調降佣金比率,經稅局要求提出契約等。由於查核準則訂定時,無法就各種交易情況所須之證明文件一一列舉明定,故法院裁判時,即應參酌立法目的來審酌納稅義務人所提之文件或資料是否能夠證明法律所要求之事項,且不應拘泥或限縮於條文文義,如納稅義務人所提資料已足以證明待證事實者即可,如此始能讓過往訂定之法令能夠隨時代變遷而適用,且不會過度加重人民的舉證責任。

- (二)以憲法保障平等權為撤銷原處分之理由,確實將憲法理念具體實現於個案中,具有人權保障之高度與功能

承前所述,本判決首先以身心障礙者生活上增加之費用,其性質屬維持生存所必需之支出,應受生存權之保障,為第一層論述。進而闡述「非因突發狀況造成身心障礙」及「因突發狀況造成身心障礙」,皆有受本

條保護之需要，不得僅因後者事出突然不及完成認定作業，即剝奪其受保障之權利，否則即違反憲法上對於此兩種身心障礙者生存權之平等保障。據此，本判決認納稅義務人如能證明確實符合身心障礙之認定標準者，即得適用身心障礙特別扣除，具體適用憲法平等原則而於本案發揮人權保障之功能。

- (三) 對於「租稅規避之防杜」及「稽徵經濟原則」亦有所斟酌，而未偏廢，立場中立能取信於人

本判決闡釋所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定提出證明文件係為避免人民利用身心障礙特別扣除額而規避稅負，惟稽徵機關如依其職權進一步調查是否有規避情形，亦不會增加過多行政成本，據此，本判決在認定所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定係「例釋」而非「列舉」規定時，係綜合衡酌量能負擔原則、稽徵經濟原則與人民舉證責任，在各種價值間取得平衡而未偏廢，值得讚揚。

補充意見：葛克昌 教授

- (一) 本判決對所得稅法有關身心障礙特別扣除額之規定，能探求立法意旨，不拘泥於所用文字，並提出該等規定非要式行為，對稅法解釋有進一步開展。
- (二) 本判決對是否符合法定要件，能依職權調查，予以實質認定，而不以形式判斷，在稅捐證據法上有所開展。
- (三) 本判決對原判決就形式認定，而認定其所持見解，與法律要旨不盡相符，適用法官自為不當予以廢棄，並將訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷，而非發回重為處分，一次紛爭一次解決，有助國人對萬年稅單疑慮解除。



補充意見：陳清秀 教授

司法院釋字第 415 號解釋，曾就所得稅法施行細則關於扶養親屬免稅額以「同一戶籍」為唯一認定標準，以「納稅義務人與受扶養人是否為家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準」為由，認為系爭所得稅法施行細則限縮母法之規定，而作成違憲之決議，係早期釋憲實務上基於人民生存權之保障，宣告施行細則違憲之重要見解。本件案例事實涉及施行細則是否限縮身心障礙扣除額規定之適用，惟本判決於行政救濟階段即能秉持憲法保障人民生存權之意旨，糾正稽徵機關否准本案當事人適用身心障礙扣除額之處分，相較於人民最終走到釋憲這一步，毋寧是給予人民及時之救濟。法諺有云：「遲到之正義並非正義。」，本判決給予本案當事人及時之救濟，除落實人民生存權之保障外，亦具體發揚憲法對於人民訴訟權保障之價值，值得讚許。

補充意見：徐偉初 教授

本判決闡明：「況是否屬身心障礙者，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負」等語，一方面要求稽徵機關在確認人民得否適用身心障礙扣除額之事實認定上，不得僅依法律所規定之文件作為唯一認定之依據；另一方面亦寓有「對於人民租稅規避行為，應依職權調查」之意旨，符合稅捐稽徵法第 12 條之 1 之關於「租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任」之規定，有別於以往實務上在處理租稅規避之爭議時，經常要求人民證明其行為並非基於規避租稅，值得贊同。

三、對判決未來的期許

主筆委員：蔡朝安 律師

所得稅法第 80 條明定稽徵機關於接到結算申報書後，應派員調查；復依同法第 83 條規定稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；若納稅義務人未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。係課予納稅義務人提供帳簿文據以協助調查事實之協力義務，並於納稅義務人未盡其協力義務時，基於量能平等負擔與稽徵經濟之考量，而賦予稽徵機關依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額之職權。

惟依司法院釋字第 537 號解釋：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」因此，在實務運作上，納稅義務人如未能提示各種證明所得額之帳簿、文據時，亦常因此經法院認定為未盡舉證責任而受判決上之不利。據此，納稅義務人究竟應提出何種「形式」或「內容」之帳簿文據，始屬「已盡其協力義務」，為行政訴訟常見之爭議。

所得稅法第 80 條第 5 項明定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」為稽徵行政考量，所得稅法第 80 條第 5 項授權財政部訂定查核準則，以為稽徵機關處理大量稅務案件之執行標準。因



此實務上在認定納稅義務人應提出何種證明文件時，通常係以查核準則為依據。因此，如何解釋適用查核準則之規定以明確納稅義務人應提出何種帳簿文據，將對於納稅義務人是否「已盡協力義務」，甚或在實務運作下可能變成「是否已盡舉證責任」之認定，均有關鍵影響。

以往實務運作上，常限於查核準則之文義，造成課以人民過重舉證負擔之結果，致納稅義務人常陷於舉證上之困境。本判決以憲法保障人民生存權之角度出發，放寬條文解釋但仍符合立法意旨，兼顧人權保障且未侵害法定主義，在稅法各價值間取得平衡，希望未來法院判決在其他稅目或是科目（各收入、成本、費用及損失）之認定上，均能以此判決為榜樣，以符合立法目的之解釋方式，認定人民協力義務之內容，以確實發揮憲法保障人權之功能。

最高行政法院104年度 判字第358號判決

事實摘要

上訴人係世代公司負責人，89 年度給付國外頻道商代理權利金 8 億 9 千餘萬元，稽徵機關認為上訴人未依規定辦理扣繳，發單命上訴人補辦扣繳 1 億 7 千餘萬元，並裁處補扣繳稅額三倍之罰鍰。上訴人申經復查及行政訴訟後，確認應扣繳稅款僅為 1 千 3 百餘萬元，罰鍰部分經發回原機關重核 2 千 5 百餘萬元，上訴人不服，經台北高等行政法院 103 年度訴更一字第 96 號判決，按稽徵機關之認諾，改按 1.28 倍與 1.6 倍額度，將罰鍰減為 2 千 073 萬餘元。上訴人主張其乃無償從事扣繳之協力義務人，按如此高倍額漏扣繳罰鍰裁處，違反比例原則。

一、判決要旨

(一) 罰鍰經撤銷，罰鍰要件得重行認定之

且前更一審判決既將訴願決定及復查決定關於罰鍰部分均撤銷，囑由被上訴人另為適法之處分，則復查決定所為罰鍰處分，包括其對罰鍰要件成立之認定，即溯及失其效力，縱使上開前更一審判決理由之記載亦屬認定上訴人之違章行為具有過失，揆諸前開說明，其判決理由並無既判力可言，被上訴人另為適法之處分時，自應重行認定上訴人之違章行為是否具有故意或過失。



(二) 行為人主觀故意、過失之認定準則

違反行政法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有故意或過失為必要，…。其中所謂故意，係指行為人對於構成違規之事實及該事實係屬違規，明知並有意使其發生者（直接故意），或行為人對於構成違規之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意，且知悉該事實係屬違規者（間接故意）而言；所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。如果行為人信賴行政機關對於某類型事實不在某法令適用範圍之舊函釋，以為其情形屬於該類型事實，亦不是某法令適用之對象，故其行為未違反行政法上義務，並獲得行政機關長期的容許，嗣行政機關發布新函釋，認為其情形不屬於舊函釋所指某類型事實，應有某法令規定義務之適用，故其行為違反行政法上義務者，由於行為人無法預知行政機關何時會發布新函釋，重新定義其行為係屬違反行政法上義務，自難謂行為人不知其行為違反行政法上義務有何能注意，而不注意之過失情形。且縱認行為人有過失，如果係因不瞭解法規之適用，而不知其行為違反行政法上義務者，依行政罰法第8條規定，雖不得因不知法規而免除行政處罰責任，但按其情節，得減輕或免除其處罰。並有行政罰法第18條第3項規定：「依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。」之適用。

(三) 本件應否扣繳，前後多則函釋規範不明

觀諸財政部就國內影片或節目供應商或頻道代理業者取得國外影片或國外頻道節目在中華民國地區播出所給付之款項，如何處理稅務問題，先後有以下相關函釋：

1.68 年 7 月 6 日台財稅第 34585 號函釋...、94 年 1 月 25 日台財稅字第 09404507160 號函釋...、94 年 1 月 28 日台財稅字第 09404512020 號令...、94 年 5 月 23 日台財稅字第 09404529050 號函釋...。由上開函釋之演變可知，有關進口國外影片或節目在國內播出所支付予國外供應商的費用，是否屬所得稅法第 8 條第 6 款規定之權利金所得，為中華民國來源所得，應依同法第 88 條及第 92 條規定扣繳稅款及申報扣繳憑單？從 68 年函釋到 94 年 1 月 25 日函釋，相隔約 15 年半，其間國外影片或節目的進口方式或途徑雖已日新月異，但從國外進口在國內播出的本質並未變更，國內頻道代理業者援引 68 年函釋，認其所支付國外供應商的費用，非屬中華民國來源所得，而未扣繳稅款，尚非全然無據（上訴人於原審主張其於 89 年間乃依專業會計師之意見，認本件有財政部 68 年函釋之適用，而未扣繳稅款），被上訴人是否因此函釋而長期容許國內頻道代理業者不為扣繳此類稅款之行為，並非完全不可信。

(四) 本件依客觀情事判斷，漏未扣繳，縱有違章過失，亦屬輕微，被告機關卻予重罰，構成裁量怠惰

稅捐稽徵機關於適用所得稅法第 114 條第 1 款規定裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使罰責相當，以符合比例原則，且宜考



量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。又前揭所得稅法第 114 條第 1 款規定罰鍰最高倍數一倍或三倍固取決於扣繳義務人是否已依限期補繳稅款及補報扣繳憑單，但縱使應適用「按應扣未扣或短扣之稅額處三倍以下之罰鍰」，仍應於「三倍以下」為適法的裁量，並非一律須裁處「一倍以上」，尤其在原核定補繳稅額錯誤且顯高於正確應補繳稅額的情形，行政機關如僅因扣繳義務人未依限期繳納高於正確應補繳稅額之稅款，而堅持裁處「一倍以上」之罰鍰，無異於要求人民於正確應補繳稅額以外，另支付一筆款項，用以交換適用較低倍數之罰鍰，實有違罰鍰制度督促人民履行行政法上義務之意旨，更不符合責罰相當原則。蓋所謂「違反行政法上義務行為應受責難程度」，除於主觀上區分直接故意、間接故意、重大過失、具體輕過失及抽象輕過失之外，並應對於客觀上造成違反行政法上義務結果的原因，分別其可以歸責之程度。故稽徵機關適用裁罰倍數參考表使用須知第 4 點規定，對於「違章情節重大或較輕」者，加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止時，除應審酌行為人主觀上故意或過失之情節外，尚應注意分辨客觀上違章情節之輕重，包括其對於造成違反行政法上義務結果的原因可以歸責之程度、違章行為所生影響及所得利益。如果僅審酌其主觀上係過失，而未區分其過失之情節，並忽略其客觀上違章情節亦屬輕微，以致減輕之罰度，未充分反映其應承擔責任之程度，仍構成裁量怠惰之違法。

- (五) 被告機關初核處分有嚴重違誤，卻責令扣繳須於人第一時間補扣鉅額稅款，顯失公平

本件上訴人給付之款項是否不適用財政部 68 年函釋有關免予課徵所得

稅之規定，被上訴人於查獲之初，即有疑義，迨財政部作成 94 年 1 月 25 日函釋，並通報被上訴人核處後，始限期責令上訴人補報補繳應扣未扣之稅款；且財政部發布 94 年 1 月 25 日函釋後，因稽徵機關於個案適用上仍有疑義，乃作成 94 年 5 月 23 日函釋，補充說明該 94 年 1 月 25 日函釋之適用疑義，分別釐清給付款項之性質，以決定是否適用財政部 68 年函釋，經被上訴人據以將原核定應扣繳稅款 178,076,709 元，大幅追減 158,488,272 元至只剩 19,588,437 元。足見欲正確並妥當適用財政部 68 年函釋誠非易事，如果連稽徵機關於短時間內都不能確定系爭給付情形是否應扣繳所得稅款，遑論一介平民之上訴人？則縱認上訴人基於善良管理人之注意義務，應瞭解並注意其身為負責人之義務包括稅務上之義務，且無不能注意之情事，其未注意之過失情節亦屬輕微。其次，被上訴人自初核、復查、前一審訴訟一路追減本稅，由將近 2 億元減至只剩 1 千 3 百萬餘元，可見其初核時限期通知上訴人補報補繳之金額高達上億元，確有違失，又僅給予不足 1 月之補繳期限，以致上訴人未於限期內繳納，就此違反行政法上義務之結果，已難謂可以完全歸責於上訴人；且上訴人於原審主張當時世代公司連年虧損，早已停止營業，上訴人無法透過與國外影片業者間之協商將稅款轉嫁予交易金額，更遑論世代公司有任何資產得給付稅款，故僅憑上訴人個人之資產根本無力在顯不合理之極短期間內繳納天價稅款，顯然欠缺期待可能性，而上訴人於提起行政訴訟時，已針對本稅部分繳納計 9,794,219 元，占上開應代扣稅額 71%，足見如被上訴人自始即作出正確之行政處分，上訴人應有能力繳納本稅等情，如果屬實，上訴人因無力於期限內繳納此高額違誤的命補繳稅款，以致受本件 3 倍以下罰鍰之處分（如已於期限內繳納，只須受 1 倍以下罰鍰之處分），其可歸責之程度即屬輕微。



(六) 扣繳義務人乃無償行政助手，罰鍰裁量亦應體現

上訴人並非納稅義務人，僅係扣繳義務人，其乃無償代替國家從事確保稅源之工作（無償之行政助手），不論因任何理由而有違反扣繳義務之情事，均無任何利益可言，依行政罰法第18條第1項規定，此為裁處罰鍰應審酌的因素。原審就上開有利上訴人之事證未加斟酌，亦未考量系爭罰鍰處分僅依參考倍數酌減百分之二十是否符合責罰相當原則，以及依受處罰者之資力，是否會造成個案顯然過苛之處罰，而逾越處罰之必要程度，遽認重核復查決定就本件上訴人『應扣未扣或短扣之稅額在20萬元以下者』、『應扣未扣或短扣之稅額超過20萬元者』兩種情形，分別處以『1.6倍』、『2倍』之罰鍰，並無裁量怠惰或裁量濫用之違法情事云云，亦嫌速斷」。

二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 副教授

本號判決釐清數項糾纏扣繳稅款裁罰案件本應遵守的基本規則，實堪作為所以違反扣繳義務案件之重要參考案例。

- (一) 判決主文為廢棄罰鍰者，無論其廢棄之理由為何，判決主文之既判力效力及於罰鍰處分的主觀構成要件—故意過失，更審判決得斟酌廢棄之理由，重行就違章人是否具有故意過失，另為不同之判斷，有助於平衡徵納雙方在訴訟上均勢。
- (二) 扣繳義務人並非為納稅義務人，乃無償之行政助手，如因漏未扣繳而應予裁罰者，應斟酌予以減輕，而且應否履行扣繳義務，財政部函釋前後

亦不明確，本案卻逕按 1.6 倍或 2 倍裁罰，裁罰過於嚴苛。本號判解為何謂「情輕罰重」，提供一個較為明確的判斷輪廓。

- (三) 從相關扣繳函釋不斷變動的過程，加上連稽徵機關前後核定數額上也有嚴重落差，清楚且具體地論證出本案扣繳義務人難以期待一開始就可認知並正確地履行扣繳義務，也指出徵納雙方各自該履行的角色分攤。此對未來如何落實衡酌個案違章情節輕重、各應考量的要件要素，並判斷個案是否構成裁量濫用，型塑出優良樣版與衡量模式。

三、對判決的進一步期許

主筆委員：黃士洲 副教授

本判決對扣繳義務人違章裁罰於個案上應審酌之事項、情節，提供很值得參考的指示方向，惟絕大多數扣繳違章案件並未進入行政救濟、訴訟程序，而是由稽徵機關按裁罰倍數參考表裁決之。是故，本判決理由雖極具參考價值，若能明確指示稽徵機關應將其所指示之裁量參考重要事項納入，即可減少其他類似案件過度裁罰的風險。



最高行政法院104年度 判字第412號判決

事實摘要

稅捐稽徵機關認定本案上訴人分別於民國 98 年 10 月間代李枝盈（上訴人之父）償還富邦商業銀行仁愛分行（下稱富邦銀行）借款新臺幣（下同）3,000,000 元、4,000,000 元及 6,041,477 元，有「無償承擔債務應以贈與論」之情事，乃核定贈與總額 13,041,477 元，贈與淨額 10,841,477 元，應納稅額 1,084,147 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。經原審法院判決駁回後，乃提起本件上訴。本案主要爭點有兩個：

- (1) 本案上訴人究竟是借用其父之名義向銀行借貸，因此僅是清償自己之債務，或是為其父清償債務？
- (2) 縱使認定本案上訴人係基於連帶保證人地位為其父清償債務，則本案上訴人事後是否已經免除對主債務人之債務？

一、判決要旨

- (一) 針對第一個爭點，本案判決略謂：「上訴人清償 98 年 5 月 8 日增補借據記載借款 13,000,000 元之本息，實質上即係清償 81 年間借款債務 12,250,000 元之本息，因此上訴人先位主張李枝盈於 81 年雖為名義借款人，但上訴人始為實際借款人，其間有借名契約法律關係，故上訴人乃清償自己債務等語，與其清償 98 年 5 月 8 日增補借據記載借款

13,000,000 元之本息，乃具有重大關連性，為本案關鍵爭點。則上訴人於原審主張伊於 81 年 11 月 6 日借用李枝盈名義取得富邦銀行貸款 500 萬元後，即開立同額台支存入戶名為康和證券公司之期貨帳戶，委由該公司為上訴人利益從事期貨買賣，復於同年月 13 日以李枝盈名義向富邦銀行貸得另筆 600 萬元資金後，即通知訴外人何玫青，委託何玫青前往富邦銀行辦理轉匯手續，將該筆 600 萬元款項匯入訴外人褚源蓮帳戶，而由何玫青為上訴人利益，以褚源蓮名義及該筆 600 萬元資金從事證券買賣，此外，何玫青於 82 年 7 月 7 日、同年 10 月 7 日前往富邦銀行，自李枝盈上開帳戶各轉匯 150 萬元、110 萬元至蘇振輝帳戶，而由何玫青為上訴人利益，以蘇振輝名義及該筆 260 萬元資金從事證券買賣，上述事實可傳喚何玫青、褚源蓮、蘇振輝及康和證券公司副總經理康景泰等到庭作證；因為上訴人的借款額太多，當時在彰化銀行、華南銀行、第一銀行都有借款，富邦銀行不讓上訴人借款，且上訴人認為以上訴人之父名義借款可以借多一點錢，所以才使用其名義借款；本件借款共有三張借據，81 年 11 月 6 日有兩筆借據，一筆 500 萬元，一筆 125 萬元，81 年 11 月 13 日一筆 600 萬元，共計 1,225 萬元，上訴人皆擔任連帶保證人，本件借款最後都進入上訴人在第一銀行長春分行之帳戶；且衡諸於 81 年間向富邦銀行申貸之際李枝盈已屆齡 80 歲、早已退休在家頤養天年，根本無高達千萬餘元之資金需求，反觀上訴人正值壯年積極從事投資及營業行為，顯見李枝盈係名義借款人，始合乎經驗法則；又清償本件借款當時，上訴人之父已經高齡 90 幾歲，上訴人大可不必償還該貸款，俟上訴人之父過世後，還可以減少遺產稅，然正因李枝盈除上訴人外，尚有辛李芬惠、李羅秀卿、李芳惠、李文惠、李宜靜、李玟靜等繼承人，上訴人即係避免對富邦銀行之借款債務於李枝盈死亡後列為遺產債務，致生糾紛，方拋棄借款期限利益並甘冒遭課徵贈與稅之風險，



急於李枝盈去世(100年11月24日)前2年償還欠款,由此益徵上訴人上開借名之主張為真實等語,包括81年11月6日取得貸款1,250,000元,旋即於當日開立台支1,250,000元予李枝盈之用途(是否亦供上訴人使用)?何玫青於82年7月7日、同年10月7日前往富邦銀行,自李枝盈上開帳戶各轉匯150萬元、110萬元至蘇振輝帳戶,其款項來源是否另向富邦銀行借款所得或有部分係來自先前之1,250,000元借款,與系爭代償債務有何關連?亦即系爭代償債務13,000,000元之本息是否全部源自前揭81年間之借款,以及是否全部供上訴人使用?自有深入調查釐清之必要(包括調閱上訴人用以從事期貨買賣、證券買賣之帳戶資料及其設在第一銀行長春分行之帳戶資金往來資料等),原判決徒以上訴人所清償借款乃李枝盈於98年5月8日之續借,而認其聲請傳喚證人何玫青及康景泰等人,以證明上訴人在81年間康和證券公司買賣股票,有使用上開借款情事,與系爭清償借款無關連性且無必要云云,容嫌速斷,難昭折服。」

- (二)針對第二個爭點,本案判決略謂:「依行政程序法第9條、第36條規定及基於實質課稅原則,稽徵機關於調查課稅事實時,自應依職權調查證據,並就有利及不利納稅義務人之事證,一律注意,不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。又依行政訴訟法第133條前段規定,行政法院於撤銷訴訟,固應依職權調查證據,以期發現真實,當事人並無主觀舉證責任,然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,故當事人仍有客觀之舉證責任,民事訴訟法第277條前段規定:「當事人主張有利於己之事實者,就其事實有舉證之責任。」,於上述範圍內,仍為撤銷訴訟所準用(行政訴訟法第136條參照)。又課徵租稅構成要件事實之認定,基於依法行政及規

範有利原則，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第12之1條第4項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，至多僅是容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然性或較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。依遺產及贈與稅法第5條第1款及同法施行細則第3條第2項規定，「應以贈與論」之贈與稅的課徵，既以「無償免除或承擔債務」，或連帶保證人因履行保證責任，而代主債務人清償債務並「無償免除其債務」者，為其要件，**稽徵機關對此課稅要件事實，包括「無償免除債務」之事實，即負有舉證責任。**而子女以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務，會使將來的遺產總額無被繼承人死亡前未償債務可資扣除，相對增加遺產稅之課徵數額；如果繼承人不止一人，其代償行為，不啻（無異於）自己出資使將來可分配的遺產總額增加，讓其他繼承人平白受惠，自己則無端吃虧，依一般人性與社會通念，均非屬常規事實，反而以該資金清償自己債務，或以連帶保證人身分代為清償致承受債權後並未免除其債務之蓋然性，依社會一般經驗法則，明顯高過於以自有資金無償代年邁父母清償鉅額債務的情形，稽徵機關既主張該非常規事實，



即必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之外觀即推定其必屬無償代為清償債務，亦不能以代為清償之連帶保證人事後未向主債務人請求償還，或未提出主債務人償還該代償金額之證據，即認定代為清償者已免除其債務。蓋未即時行使權利，乃消極的不作為，免除債務則係積極的法律行為，兩者本不能劃等號，亦無因果必然關係；且依民法第 343 條規定，債權人向債務人表示免除其債務之意思者，債之關係消滅，亦即免除債務須以意思表示為之。故稽徵機關必須證明代為清償之連帶保證人有向主債務人作成免除其債務之意思表示，始能以贈與論。」

二、推薦理由

主筆委員：盛子龍 教授

- (一) 針對誰才是真正借貸人之爭點，本案判決並未僅從法律行為之形式外觀觀察，而嘗試作針對經濟實質之法律關係作更進一步釐清。其認為依據相關事證及經驗法則，就此仍存有相當疑點，原審判決應作進一步調查，並具體指出調查方法。我國稽徵實務一向勇於依據經濟實質，推翻法律形式外觀而對納稅人作不利之認定。反之，在納稅人主張應依據經濟實質作判斷時，則稽徵實務又往往堅守形式外觀主義。本案判決在此扭轉向來實務之操作慣性，跨出一大步，相當具有指標性。
- (二) 針對本案上訴人是否有向主債務人作成免除其債務之意思表示之爭點，本案判決相當清楚地闡明稅務訴訟之舉證責任分配規則，以及本證及反證所應符合之證明度。並在此一前提下，依據經驗法則，提出條理分明、說理清晰之分析與判斷。對於建構符合現代法治國精神之稅務訴訟證據法理，相當具有貢獻，可作為未來實務之標竿。

三、對判決的進一步期許

主筆委員：盛子龍 教授

在本案納稅人主張應依據經濟實質關係作債務歸屬之判斷時，其舉證責任應如何處理，本案判決並未就此有所論述。期待未來能針對此有所闡明。



臺北高等行政法院103年度 訴字第1121號判決

事實摘要

被繼承人黃○○君於民國 74 年 11 月 25 日死亡，其繼承人即原告未依限申報遺產稅，經財政部北區國稅局（原名財政部臺灣省北區國稅局，下稱北區國稅局）於 82 年 1 月 5 日查獲，而補徵遺產稅及處以罰鍰。嗣原告於 85 年 11 月 23 日申請以因繼承取得坐落新北市○○區○○段○○號等 46 筆土地（下稱系爭土地）及房屋 1 幢辦理實物抵繳遺產稅，經北區國稅局所屬瑞芳稽徵所（下稱瑞芳稽徵所）依 82 年 1 月 5 日查獲年期公告現值（即 81 年 7 月公告現值）為申報移轉現值，並由被告所屬汐止分處依行為時土地稅法第 28 條第 1 項、第 31 條規定，以繼承發生時（即 74 年 7 月公告現值）系爭土地公告現值為前次移轉現值，計算漲價數額後，核定課徵土地增值稅新臺幣（下同）1 億 2,032 萬 8,029 元，再經瑞芳稽徵所以 86 年 3 月 21 日北區國稅瑞芳汐徵字第 86007441 號函（下稱 86 年 3 月 21 日函）核准實物抵繳，並由原告會同財政部國有財產局於 86 年 6 月 6 日向被告所屬汐止分處申報移轉現值後移轉國有。嗣原告於 101 年 10 月 9 日向被告申請更正以申報日或查獲日之系爭土地公告現值為前次移轉現值，計徵土地增值稅，並將抵繳土地增值稅之土地退還；經被告以 101 年 10 月 26 日北稅汐一字第 1015168998 號函否准所請，原告不服，提起訴願，經新北市政府以北府訴決字第 102120 4812 號訴願決定將原處分撤銷，由被告另為適法之處分。嗣經被告以 102 年 11 月 13 日北稅汐一字第 1024186427 號函（下稱原處分）作成否准處分。原告不服，再次提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

一、判決要旨

「行為時土地稅法第 31 條明定在因繼承取得之土地再行移轉之情形，其「前次移轉現值」係指繼承開始時該土地之公告現值，其立法理由記載：『依本法第 31 條第 2 項規定，因繼承取得之土地再行移轉者，其計算土地增值稅係以繼承時公告現值為準，此因該土地已因繼承繳納遺產稅，為免重複課稅，因而規定已繳納遺產稅之土地免繳納土地增值稅，其繼承人再移轉該土地時，計算土地增值稅之公告現值以繼承時之土地公告現值為準。』足見行為時土地稅法第 31 條第 2 項規定同條第 1 項第 1 款所稱前次移轉現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值，係配合行為時遺產及贈與稅法第 10 條關於遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價之規定，立法意旨在於避免遺產中之土地，在被繼承人取得後至繼承開始時間自然漲價之利益（所得），已經課徵遺產稅，不再課徵土地增值稅，以免重複課稅。至於在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報之情形，行為時遺產及贈與稅法第 10 條另例外規定係以時價較高之逾期申報日或查獲日之時價計算遺產價值，即遺產如為土地，則以較高之逾期申報日或查獲日之土地公告現值計算遺產價值。

然在此情形，該遺產土地嗣後移轉時，究以何時之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅，土地稅法並未配合規定。惟在此情形，如解為仍應以繼承時之土地公告現值，作為前次移轉現值，則該土地自繼承時至時價較高之逾期申報日或查獲日間之自然漲價利益（所得），既成為遺產稅課徵對象，同時也成為課徵土地增值稅之對象，換言之，該自然漲價利益（所得），同時遭課徵遺產稅及土地增值稅，其重複課稅甚為明顯，與行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨有違，亦過度侵害憲法第 15



條所保障之人民財產權。因此，本於合憲性解釋原則，及符合行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨，在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報，依行為時遺產及贈與稅法第 10 條遺產土地以較高之逾期申報日或查獲日之土地公告現值計算遺產價值之情形，該遺產土地嗣後移轉時，應以申報日或查獲日之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅（最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決請參照）。」

「按法律之解釋，在於闡明法條之真意，使條文規定得為適當之應用，並無創設或變更法律之效力，故其解釋不得逾越立法本旨之範圍（改制前行政法院 61 年判字第 169 號判例參照）。因此，法律解釋應取向於法律目的，至於文義、歷史、體系的解釋僅係確認法律目的之手段。又法律解釋不因侷限在立法者之主觀意思，而應探求客觀化的法律意旨，尤其稅捐法律解釋結果，應注意是否符合情理，有無兼顧當事人利益、利害關係人利益與社會大眾利益三方利益狀態之公正衡量。其解釋目標，不僅在於探求及闡明法律的意旨，更應在探求法律所追求之公平正義與行政效能之提升如何具體實現，以伸張社會正義。」

準此，行為時土地稅法第 31 條第 2 項之文義固為「因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值」，然其係在「遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價為準」之情況所適用，自難以文義解釋方法認為以較高之逾期申報日或查獲日之土地公告現值計算遺產，亦為相同之結果。另縱使行為時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書從高估價規定具有制裁處罰手段之性質，然其將繼承人已取得遺產權利後所增加之財產價值，亦列入遺

產範圍，從高估價，與同法第 44 條並列，易滋重複處罰之疑慮，殊有未洽，已遭刪除。又不論立法者是否選擇刪除前開遺產及贈與稅法之規定，而非上開土地稅法第 31 條之規定，然審酌因繼承取得之遺產土地，再行移轉者，就其土地漲價之部分徵收土地增值稅，倘仍以繼承開始時公告現值為計算之基準，則該土地自繼承時至時價較高之逾期申報日或查獲日間之自然漲價利益（所得），既成為遺產稅課徵對象，同時也成為課徵土地增值稅之對象，自屬重複課稅，與行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨有違，亦過度侵害憲法第 15 條所保障之人民財產權。

至於被告主張本件係遺產稅立法所產生之問題，核與土地稅法之土地增值稅無涉，故原告主張將影響地方稅之徵收云云，然而課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用（司法院釋字第 385 號解釋參照）。

本件基於法律適用之整體性及行政機關之一體性，行為時遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項但書與土地稅法第 31 條第 2 項，就當事人權利義務而言，自有關連性，自難僅因土地稅法第 31 條第 2 項規定之文義，而忽略該法條立法目的之闡述。從而，本件以較高之查獲日之土地公告現值計算遺產價值，該遺產土地嗣後移轉之土地增值稅如何計算，透過法律解釋闡明其真意，堪認土地稅法第 31 條第 2 項就其法律漏洞，應為目的性擴張之補充，原告以遺產土地辦理遺產稅實物抵繳時，應以申報日或查獲日之土地公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅。」



二、推薦理由

主筆委員：陳清秀 教授

- (一) 本件判決對於稅捐法律的解釋以及法律漏洞補充方法指出：「法律解釋不應侷限在立法者之主觀意思，而應探求客觀化的法律意旨，尤其**稅捐法律解釋結果，應注意是否符合情理，有無兼顧當事人利益、利害關係人利益與社會大眾利益三方利益狀態之公正衡量**。其解釋目標，不僅在於探求及闡明法律的意旨，更應在探求法律所追求之公平正義與行政效能之提升如何具體實現，以伸張社會正義。」，具有相當精闢的分析，值得參考。
- (二) 本件判決先探求行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨，再引用最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決，認為「本於合憲性解釋原則，及符合行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨，在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報，依行為時遺產及贈與稅法第 10 條遺產土地以較高之逾期申報日或查獲日之土地公告現值計算遺產價值之情形，該遺產土地嗣後移轉時，應以申報日或查獲日之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅。」，是採取法律解釋方法中之歷史解釋方法以及合憲性解釋方法。
- (三) 其次本件判決指出：「本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用（司法院釋字第 385 號解釋參照）。」對於土地稅法規定之法律解釋，強調應與遺產及贈與稅法規定之權利義務保持平衡，以符合法律適用之整體性原則，可謂採取「體系解釋」之方法。
- (四) 本件判決又指出：「本件以較高之查獲日之土地公告現值計算遺產價值，該遺產土地嗣後移轉之土地增值稅如何計算，透過法律解釋闡明其真

意，堪認土地稅法第 31 條第 2 項就其法律漏洞，應為目的性擴張之補充。」明白承認稅法上法律漏洞得進行補充，並採取「目的性擴張之補充」方法。此一法律見解，突破傳統思維，具有憲法解釋高度，並落實避免重複課稅之稅法基本價值決定，值得高度肯定。

- (五) 附帶說明的，本件判決指出：「原告係依稅捐稽徵法第 28 第 2 項『適用法令錯誤』提起本件課予義務訴訟，非依稅捐稽徵法第 17 條規定而為上開主張。而課稅處分已經確定而於實體法上溢繳稅款之案件，並無排除稅捐稽徵法第 28 條之適用（最高行政法院 95 年度判字第 1540 號判決參照）。」對於納稅義務人依稅捐稽徵法第 28 第 2 項「適用法令錯誤」提起本件課予義務訴訟，採取友善納稅義務人之見解，其適用範圍包括課稅處分雖然已經確定，但其適用法規錯誤之情形，值得贊同。

三、對判決進一步期許

主筆委員：陳清秀 教授

去年 (104) 年度優良判決有增加趨勢，可見行政法院判決的品質有逐漸提升之趨勢，對於納稅人權益保障，著有貢獻，期盼未來更多符合租稅法理的判決出現，以邁向人權立國，有理行遍天下的理想目標。

四、參考文獻

有關稅法上法律漏洞補充方法，參見黃茂榮，法學方法與現代民法，第六章，增訂 6 版，2009 年；陳清秀，稅法總論，第八版，2014 年，頁 160 以下。

2016臺灣年度 優良稅法判決



高雄高等行政法院103年度 訴字第79號判決

事實摘要

原告之父莊調濟民國 100 年 8 月 6 日死亡，原告依限於 100 年 10 月 5 日辦理遺產稅申報，並於 101 年 1 月 13 日、同年 1 月 31 日、同年 3 月 8 日及同年 8 月 13 日辦理更正申報，案經被告核定遺產總額新臺幣 126,959,091 元，遺產淨額 95,155,692 元，應納稅額 9,515,569 元。原告不服，就遺產總額－存款、遺產總額－投資、遺產總額－其他（三商美邦人壽美利旺外幣利率變動型年金保險）、遺產總額－其他（富邦人壽翱翔人生外幣終身保險之保單價值，以下稱富邦人壽之保單價值）及生存配偶剩餘財產差額分配請求權（下稱分配請求權）扣除額申請復查結果，獲追減遺產淨額 97,188 元。原告就遺產總額－投資、遺產總額－其他（富邦人壽之保單價值）及分配請求權扣除額仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，提起本件行政訴訟。

原告主張遺產中聯新通運有限公司（下稱聯新公司）等 7 家公司之股票價值，顯著低於帳面價值，應核實認定。被告以聯新公司、雙煒股份有限公司（下稱雙煒公司）、高和汽車貨運股份有限公司（下稱高和公司）、盈億通運股份有限公司（下稱盈億公司）、祥勝汽車貨運有限公司（下稱祥勝公司）、高進通運有限公司（下稱高進公司）、士新通運有限公司（下稱士新公司）等 7 家公司之資產負債表、未分配盈餘核定通知書、損益表等資料，計算上開 7 家公司股權價值。聯新等 7 家公司股權之市值與帳面淨值存在重大差異之原因，主要在於聯新等 7 家公司之原始股東之登記資本額完成設立登記後，業已取



回款股。系爭資產負債表所載之銀行存款既與事實不合，被告仍以此等報表作為核定本件遺產稅稅基之依據，認定事實錯誤。另由原告吳美玉即被繼承人配偶為要保人，原告莊凱竣、莊蕎蓁、莊筑涵為被保險人之多筆保單，實際上於被保險人滿 18 歲以後，上開保單之保險費即由被保險人繳納。被告於計算原告吳美玉之分配請求權金額時，漏列上開債務，有所誤解。

一、判決要旨

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。我國遺產稅既係採總遺產稅制且對「不利益變更禁止原則」之內涵，採「爭點範圍結果說」，自應以此項爭點所產生之總遺產稅額是否增加為斷。然總遺產稅額之計算與構成計算遺產總額之各項財產-動產、不動產及其他一切有財產價值之權利；或不計入遺產總額之各項財產；或各項扣除額，均具有連帶（連動）之關係，申言之，本件爭訟部分金額之增加或減少均影響總遺產稅額之認定，自應就所有爭訟部分合併觀察之，乃屬當然。本件遺產稅額之計算既具有前述關於遺產總額—投資聯新等 7 家公司股份價值之計算與法未合之情形，自無從單就重新核定保單價值使復查結果獲追減遺產淨額 97,188 元，即認定此保險單重新核定未使總遺產稅額增加，對原告無不利益情形。被告主張此部分重為核定未符合行政救濟不利益變更禁止，尚難採據。

關於遺產總額—投資聯新等 7 家公司股份價值之計算未上市或上櫃公司之股權，如經查有具體事證，研判價值已確實減少或已無價值者，即可核實認定」，此其他具體事證自應包括股本不實、虛增資產等情形。再者，汽車貨櫃貨運業具有僅就剩餘價值移轉經營權之行業特性，則原告主張其僅向前手

買受經營權，原股東業已取回股款，並未承受公司登記資本額等語，應屬可採。縱被繼承人接手經營後已達 10 年及曾經增資，或有不法處分公司資產情事，亦不影響登記資本額之認定已有違誤之基礎事實。上開聯新等 6 家公司（士新公司除外）之登記資本額既因前手取回資本而與原登記數額相異，而資本額為構成資產淨值主要項目之一，被告自既應依遺產及贈與稅法施行細則第 29 條第 3 項、第 2 項之規定核實認定之，尚不得逕以聯新等 6 家公司之資產負債表所記載之資本額數額，按持有股份比率作為計算被繼承人莊調濟投資聯新等 6 家公司之股權價值。

聯新等 6 家公司（士新公司除外）因被繼承人僅購入經營權，並未取得資產負債表上之登記資本額及對應之資產，於公司繼續經營之假設下，為保有資產負債表上揭露之公司資本，理所當然繼續以虛偽之「現金」或「銀行存款」等會計科目存在，致該公司每年接續向國稅局申報之資產負債表亦屬虛偽不實。被告據以核算本件繼承開始日聯新等 6 家公司之資產淨值所依據之各公司申報資產負債表既有如上資本額不足、設備、現金及銀行存款等資產科目記載不實之違誤，自難作為計算被繼承人莊調濟投資之股權價值認定之基礎，原告主張核定遺產總額所為之原處分（復查決定）有違誤為有依據。

我國遺產稅既係採總遺產稅制且對「不利益變更禁止原則」之內涵，採「爭點範圍結果說」，自應以此項爭點所產生之總遺產稅額是否增加為斷。然總遺產稅額之計算與構成計算遺產總額之各項財產-動產、不動產及其他一切有財產價值之權利；或不計入遺產總額之各項財產；或各項扣除額，均具有連帶（連動）之關係，本件爭訟部分金額之增加或減少均影響總遺產稅額之認定，自應就所有爭訟部分合併觀察之，乃屬當然。本件遺產稅額之計算既



具有前述關於遺產總額—投資聯新等7家公司股份價值之計算與法未合之情形，自無從單就重新核定保單價值使復查結果獲追減遺產淨額97,188元，即認定此保險單重新核定未使總遺產稅額增加，對原告無不利益情形。被告主張此部分重為核定未符合行政救濟不利益變更禁止，尚難採據。

被告以聯新等7家公司之資產負債表所記載之資產淨值，作為計算被繼承人莊調濟對聯新等7家公司及生存配偶對祥勝等6家公司之股權投資價值，並據以認定遺產總額—投資及扣除額—分配請求權，既有違誤，則據此所核定之遺產總額及應納稅額，即非適法；訴願決定未予糾正，亦有未合。原告執此指摘訴請撤銷，為有理由，應由本院將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被告另為適法之處分，以符法治。本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第98條第1項前段判決。

二、推薦理由

主筆委員：李顯峰 副教授

本案對遺產稅稅基認定，涉及存款、投資、其他（三商美邦人壽年金保險）、其他（富邦人壽保單價值）及生存配偶剩餘財產差額分配請求權等翔實逐一檢視認定，要求履行協力義務，以及其他具體事證應包括股本不實、虛增資產等情形。檢視實質經濟交易行為，包括涉及各行業（汽車貨運業）交易的慣例特性以釐清被繼承人股權交易的價值，非僅以公司資產負債表記載之資產淨值計算，對「不利益變更原則」之內涵，採「爭點範圍結果說」，難採據被告未符合行政救濟不利益變更禁止之意見，維護人民的財產權益。

補充意見：陳清秀 教授

- (一) 有關遺產稅之遺產估價，如屬於公司股權遺產時，倘若公司資產之實際價值若低於帳面價值，即應以實際價值為準，不應一律以帳面價值計算，方符合量能課稅原則、遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項前段與同法施行細則第 29 條第 2 項之規定。
- (二) 財政部 66 年 8 月 15 日台財稅第 35440 號函釋：「遺產及贈與稅法施行細則第 29 條所稱『資產淨值』一詞，係指營利事業資產總額與負債總額之差額而言。」財政部 84 年 3 月 31 日台財稅第 841614364 號函釋：「依遺產及贈與稅法施行細則第 29 條規定，未公開上市之公司股票，其遺產價值以繼承開始日該公司之資產淨值估定之。被繼承人死亡遺有未上市公司股票，而該未上市公司如經稽徵機關查明其已擅自停業或他遷不明，經研判確實已無財產價值者，可核實認定其資產淨值，以符實際。」是計算遺產未上市公司股票之資產淨值時，該公司轉投資持有之未上市公司股票，如此公司資產總額低於負債總額，或此公司已擅自停業或他遷不明，經研判確實已無財產價值者，此部分即無從作為遺產之未上市公司股票之公司資產以計算其資產淨值（參見最高行政法院 100 年度判字第 839 號判決）。
- (三) 本件遺產股權為汽車貨運運輸業公司之股份，因被繼承人是頂讓前手股權，並未以公司登記資本額財產價值進行買賣受讓，納稅義務人並提出股權買賣合約書、公司讓渡書、公司汽車貨運營業牌照轉讓契約書等證據，以及舉出出賣人等數位證人舉證證明，故本件判決認為應核實認定遺產價值，不能單憑公司登記資本額即認定有此財產價值。此一判決符合稅法上實質課稅原則，值得贊同。



三、對判決進一步之期許

補充意見：陳清秀 教授

有關課稅要件事實之爭議，法院應本於職權調查相關人證物證等證據方法，獨立認定事實存在與否，不受稽徵機關認定事實以及財政部發布行政規則函釋有關事實認定基準之拘束，也不受公司法登記資本額之法律形式拘束。本件判決即本於此一事實認定原則處理，值得肯定。其他案件之審理，也可比照處理。

臺北高等行政法院103年度 訴字第1071號判決

事實摘要

按稅捐稽徵法第 44 條第 1 項前段規定，營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。又稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，有關同法第 41 條至第 45 條之處罰及各稅法所定關於逃漏稅之處罰，一律免除。本件原告於傳統市場銷售商品，未於現場開立發票，於當晚帶回公司後，以收銀機開立發票，再於次日交與消費者或以平信寄給消費者。99 年 11 月 18 日經人向被告檢舉未於發貨時給與他人憑證，被告於 100 年 2 月 21 日寄發調查輔導函予原告，原處分以原告 99 年 11 月及 12 月之銷售金額 10,762,231 元，未依營業人開立銷售憑證時限表之規定，於「發貨時」給與他人憑證，違反稅捐稽徵法第 44 條規定之違章事證，足堪認定，爰依稅捐稽徵法第 44 條規定，處以 5% 罰鍰 538,111 元。復查決定則認定原告於他人檢舉前，已自動補開並如期申報銷售額 2,113,320 元部分，應予免罰，故僅就檢舉日後所發生交易未依規定給與他人憑證總額 8,648,911 元（10,762,231－免罰之 2,113,320），處 5% 罰鍰 432,445 元（即原罰鍰追減 105,666 元）。原告主張系爭銷售額於 100 年 1 月 14 日完成申報，在被告 100 年 2 月 21 日寄發調查輔導函前。且 11 月及 12 月之銷售額，在 11 月 18 日經人檢舉後始發生之銷售額 8,648,911 元，並不在系爭檢舉之範圍且均在被告調查基準日前即已完成申報，應有前揭稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定之適用。



一、判決要旨

1. 稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款所謂之「凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件」（可免予處罰）及減免處罰標準第 2 條第 3 款所謂「未經他人檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查」者（可免予處罰），應係指檢舉或進行調查時「納稅義務已經發生」或「貨物或勞務已經銷售」之情形，如此納稅義務人方有可能在調查基準日前「補報並補繳所漏稅款」或「自動補開銷售憑證」，才有適用前揭免罰規定之機會。
2. 在未依規定開立銷售憑證之情形，若認檢舉或調查可對「尚未發生之交易」為之（即對尚未發生之交易預為檢舉、進行調查），因調查基準日發生在貨物或勞務已經銷售之前，故貨物或勞務銷售時，一旦營業人未依規定開立銷售憑證，均無適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款、減免處罰標準第 2 條第 3 款之免罰機會，顯非立法之旨。何況若容許對尚未發生之交易預為檢舉、進行調查，此預為檢舉、進行調查之射程範圍究竟包括多久後之未來？一年？二年或十年？抑或依檢舉之意旨而定？法律均無規定，營業人未來不能補開銷售憑證而免罰之案件範圍無從確定，等於不依法律變相限制營業人適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款、減免處罰標準第 2 條第 3 款之免罰機會，亦有違法律保留原則。
3. 本件所處罰系爭銷售總額 8,648,911 元之交易，均係檢舉日後所發生，而檢舉或調查不得於交易未發生前預先為之，是所處罰部分之調查基準日自不得以檢舉日（99 年 11 月 18 日）為準，被告係以 100 年 2 月 21 日調查輔導函說明原告有被檢舉行為，故此部分交易之調查基準日應以 100 年 2 月 21 日為準，而原告於 100 年 1 月 14 日即已完成申報，其於調查基準日前已補開統一發票並補申報，即應予免罰。

二、推薦理由

主筆委員：陳明進 教授

- (一) 營業人銷售商品未依規定開立發票給予買受人，可能違反稅捐稽徵法第 44 條規定及營業稅法第 52 條規定。本件原告銷售銷售商品，未於交付貨物現場開立發票，而於當晚回公司後，以收銀機開立發票，再於次日交與消費者或以平信寄給消費者。此種銷售作業方式，雖然與上述稅法規定未合，但因均在本件檢舉人檢舉日前及被告寄發調查輔導函日前，即已完成補開發票（銷售當日晚上即完成補開發票），故違反上述稅法規定之處罰應可適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項規定，一律免除。且營業稅之稽徵係於以每二月為一期，於次期開始十五日內申報繳納，本件原告之銷售作業方式，亦不致造成短漏報銷售額之情形。
- (二) 本判決能明確指出，營業人未依規定開立銷售憑證之案件，調查基準日不能發生於銷售未發生之前，且不容許對尚未發生之交易預為檢舉、進行調查，以免變相限制營業人適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之免罰機會，此見解有益於保障納稅義務人自行補救違章行為之權利，值得讚許。

補充意見：葛克昌 教授

- (一) 稅捐稽徵法第 48 條之 1 第 1 項第 2 款未經檢舉調查案件可免罰規定，是否排除對「尚未發生之交易」預為檢舉調查，法無明文，本判決探求立法意旨，認為應予限縮解釋，該判決具有法學方法論之意識，不拘泥於條文文句，具開創性。
- (二) 尤其判決認為如得對「尚未發生之交易，預為檢舉調查，不啻不依法律變相限制納稅人免罰範圍，有違法律保留」，具合憲解釋方法。



三、對判決進一步期許

主筆委員：陳明進 教授

本判決已明確指出，調查基準日不能發生於銷售未發生之前，且不容許對尚未發生之交易預為檢舉。即令發生於檢舉日前之交易，若檢舉事實未有指出明確之交易，納稅義務人對於相關之違章行為於稽徵機關調查前自行補報及補繳稅款者，是否即不能適用稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定，亦須加以辨明，以避免概括方式之檢舉限制納稅義務人自行補救違章行為之權利。

補充意見：葛克昌 教授

本判決如從納稅人權利保護（稅捐稽徵法第一章之一）觀點予以論述，則益增本判決之價值。

臺北高等行政法院103年度 訴更二字第76號判決

事實摘要

國內廠商宏達國際電子股份有限公司等營業人(下稱宏達公司等)向原告訂貨,原告接受宏達公司之訂貨後,即協助宏達公司向國外供應商訂貨,並約定由宏達公司為受貨人並由其自行申報進口。由於宏達公司等為海關管理之保稅工廠,原告乃依營業稅法第7條第4款之規定開立零稅率之統一發票。

惟此等交易型態竟遭被告認定為原告係屬在中華民國境內銷售勞務,並認定其收取轉付差額應視為佣金收入報繳營業稅。遂按原告收取轉付間之差額100,028,418元,核認其漏報銷售額95,265,160元,核定補徵營業稅額4,763,258元,並以之為所漏稅額處0.5倍罰鍰計2,381,629元。原告不服,提起行政救濟。

一、判決要旨

關於三角貿易關係,貿易商與訂貨人之法律關係究為居間或買賣,亦即有關三角貿易之法律關係究應為銷售「勞務」或「貨物」,未能一概而論,應依實際交易情況而定。如原告之交易行為,在民事法上應定性為「對國外供應商提供仲介之勞務服務,使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」,則其應就提供勞務予國外供應商之金額,開立二聯式之統一發票予國外供應商,並向該國外供應商收取營業稅款,而依同樣之報繳程序繳納營業稅,惟應以「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」為前提。



該判決又被告引據財政部 97 年令釋：「一、國內營業人（甲）接受國內買受人（乙）訂貨，轉向國外廠商（丙）訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口之交易型態，應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立以國外供應商丙為抬頭之應稅二聯式統一發票。二、本部 90 年 9 月 20 日台財稅字第 0900455748 號令，自本令發布日起廢止。」而認原告應按其收取轉付差額 100,028,418 元視為居間之佣金收入，開立以國外供應商為抬頭之應稅二聯式統一發票，因原告漏未開立，故核認其漏報銷售額 95,265,160 元（ $100,028,418 \div 1.05 = 95,265,160$ ），應補徵營業稅額 4,763,258 元云云。實則，本件固係國內營業人原告接受國內買受人宏達公司訂貨，轉向國外供貨廠商訂貨，並直接以宏達公司名義報關進口之交易型態，惟依其採購合約約定，其為兩段買賣關係，尚非居間關係，業如前述，其基礎事實有所不同，自難逕行適用財政部 97 年令釋而將原告收取轉付差額視為佣金收入。

二、推薦理由

主筆委員：許祺昌 會計師

（一）按司法院大法官釋字第 216 號解釋文：法官依據法律獨立審判，憲法第八十條載有明文。各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，本院釋字第一三七號解釋即係本此意旨；司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。」本則判決以『三角貿易關係…未能一概而論，應依實際交易情況而定』、『被告引據財政部 97 年令釋：「一、國內營業人（甲）接受國內買受人（乙）訂貨，轉向國外廠商（丙）訂貨，

並直接以乙買受人名義報關進口之交易型態，應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立以國外供應商丙為抬頭之應稅二聯式統一發票。』及『…應以「原告對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」為前提。』等理由，於個案中具體認定並拒絕適用行政機關所作成之解釋函令，符合司法院大法官釋字第 216 號解釋關於法官應依法律獨立審判而不受行政機關見解拘束之意旨，值得肯定。

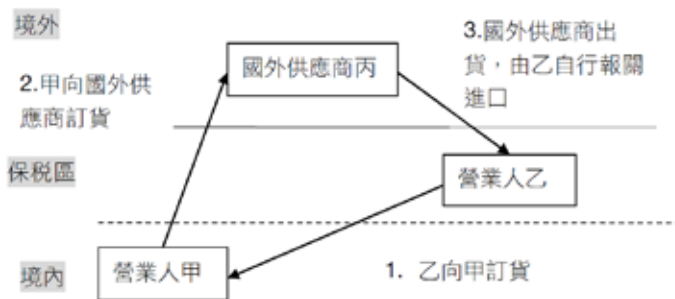
- (二) 該判決認為『是有關原告負擔瑕疵擔保責任及驗收不解除原告保固責任部分，既無其他特別約定，係依上開採購合約書之約定自明。再查，被告所舉宏達公司向原告採購之訂單約定採 DDP 條件，及原告向國外供貨廠商訂貨之採購單約定採 CIF 條件，係不同之兩段交易行為，前者賣方為原告，後者賣方為國外供貨廠商，即使約定有所不同，亦係該交易關係中買賣雙方應負何種權利義務之問題，尚難據以認定其非屬買賣關係，更難據以推認此即屬居間關係。』及『業如前述，其基礎事實有所不同，自難逕行適用財政部 97 年令釋而將原告收取轉付差額視為佣金收入，是被告主張原告係對國外供應商漏開居間佣金收入之應稅二聯式統一發票及以該銷售額漏繳營業稅云云，應非可採。』於法律關係之認定上，具有詳盡之說理，並已透過嚴格之證據審查判斷系爭交易之法律定性從而正確適用稅法，值得肯定。



三、對判決未來的期許

主筆委員：許祺昌 會計師

於本案判決後，財政部近來於 104 年 5 月 13 日發布台財稅字第 10404516320 號解釋令，核示國內營業人甲接受保稅區營業人乙訂貨，轉向國外廠商丙訂貨並以乙營業人名義進口的營業稅課徵事宜。其內容主要認為，國內營業人甲接受國內買受人乙訂貨，轉向國外廠商丙訂貨，並直接以買受人乙名義報關進口的交易型態，如買受人乙的身份為保稅區營業人，且該貨物的使用符合加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 7 條第 4 款及同法施行細則第 7 條之 1 第 2 項規定者，營業人甲得按其收取轉付差額或將取得收入全額，開立零稅率的統一發票。其交易模式可圖示如下：



前述函令的發布，依財政部說明，是為補充核釋財政部 97 年 10 月 29 日台財稅字第 09704550620 號令（下稱「舊函令」），有關國內營業人甲接受國內買受人乙訂貨，轉向國外廠商丙訂貨，並直接以乙買受人名義報關進口的交易型態，該三角貿易應如何課徵營業稅的解釋。新函令之發布，具有導正舊

函令之功能：

首先，舊函令並不區分營業人乙的身份為應稅區或保稅區的營業人，僅核示在此種三角貿易交易模式下，營業人甲應開立應稅二聯式統一發票，此與目前營業稅制採目的地課稅，從而認定銷售予保稅區營業人供營運的貨物或勞務應適用零稅率的規定不同。就此點而言，新函令確有補充舊函令的作用。

舊函令並不區分營業人甲、乙間的法律關係究竟屬買賣或仲介，一律認為應按其收取轉付差額視為佣金收入或按其所取得之佣金收入，開立應稅二聯式統一發票，則可能與實際交易情形有所扞格，造成納稅義務人的困擾。新函令之發布後，修正舊函令的看法，認為營業人甲得按其收取轉付差額（仲介）或將取得收入全額（買賣），開立零稅率的發票，如此較能符合實際交易情形，不致於全將此類三角貿易均擬制為提供仲介勞務的交易型態。

據此，就本件後續情形觀察，可知如**行政法院在判決時，如能以明確說理勇於拒絕適用不符實務現況之解釋函令，則亦有助於行政機關自行更正見解，並減少相同交易類型之紛爭**。故期望法院未來在判決時，能確實依照司法院釋字第 216 號解釋之意旨，不當然適用解釋函令，改變以往「依函令審判」之作法。



臺北高等行政法院103年度 訴更二字第80號判決

事實摘要

本件訴訟事實內容為原告公司以 100% 股份持有控制一間訴外人的被投資公司。將其借貸予被投資公司之後，因為被投資公司營業上有虧損，乃以債作股，轉為投資以增資被投資公司，復行以減資方式打消虧損額，再由投資公司以認列投資虧損的方式，進行公司之營利事業所得稅的申報。被告機關認為，原告在 95 及 96 年間三次借貸資金予被投資公司，其認列利息收入者並未遭被告機關進行調整，而其嗣後以債作股進行長期投資行為，並非屬於營利事業經常性營運之經濟交易活動，故所產生的投資損失與損益的攤計並無關連，乃係個案中列報投資損失應否准許的問題，與前開所得稅法第 43 條之 1「不合營業常規」態樣有別，無法相提並論。再者，被告機關亦認為原告公司所投資之被投資公司，造成鉅額損失之原因為向原告公司所支付的鉅額利息費用，此外實際並未有其他營業活動，從而，本件原告公司對於被投資公司，在以債作股進行增資行為後，翌日隨即減資行為，認為其在稅務上不能認為投資損失，乃調整認定原告公司在民國 97 年度申報的營利事業所得稅，當中列報投資損失額為零，併同其餘調整，並據以命原告補稅。原告不服，申請復查，經准認列部分投資損失，其餘仍否准。原告不服，再經提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起行政訴訟。本件訴訟經北高行以 101 訴字第 1636 號判決駁回原告之訴，原告提起上訴，經最高行以 102 判字第

393 號判決予以撤銷後發回，復經北高行以 102 訴更一字第 86 號判決，再次駁回原告之訴，經原告提起上訴，復經最高行以 103 判字第 339 號判決撤銷，再度發回北高行更審，北高行即以此號判決，作出主文訴願決定及原處分決定（即復查決定）均予以撤銷的判決。

一、判決要旨

行為時所得稅法第 24 條第 1 項前段規定：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」；又行為時營利事業所得稅查核準則第 99 條第 1 款、第 2 款規定：「投資損失：一、投資損失應以實現者為限；其被投資之事業發生虧損，而原出資額並未折減者，不予認定。二、投資損失應有被投資事業之減資或清算證明文件。」；次按司法院於 86 年 1 月 17 日公布之釋字第 420 號解釋明示：「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。」，經 98 年 5 月 13 日增訂公布之稅捐稽徵法第 12 條之 1 採為第 1 項規定內容，同法條第 2 項進一步規定：「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。」，均係揭示實質及量能課稅原則之法理。準此，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 09604531560 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。

次按所得稅法第 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。」所謂「不合營業常規之安排」，其安排之標的並未限於「交易行為」，只要對於「相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計」事項，有不合營業常規之安排行為，均屬之。……而營利事業所得稅不合常規移轉訂價行為查核準則第 5 條命定，……其中其中第 6 款「資金之使用」，既包括「資金借貸、預付款、暫付款、擔保、延期收款或其他安排」，則將資金借貸予其他營利事業，再以債權作價股款增資，即難謂非屬「資金借貸」後之「其他安排」，就其全體觀察，自屬「資金使用」之交易類型。

又按所得稅法第 43 條之 1 規定，何種安排不合營業常規，調整範圍如何，宜有統一標準，以符公平原則，不應任由稽徵機關各自為政，法律乃規定踐行「報經財政部核准按營業常規予以調整」之程序；且營利事業所得額之調增，攸關人民納稅義務之加重，並涉及人民財產權之限制，除有實體法之授權外，程序上更應力求審慎，如果解為稽徵機關於調整營利事業之所得額前，得任意選擇是否報經財政部核准，即使法律盡失其特別規定此項報准程序之意義，此稽諸仿照所得稅法第 43 條之 1 之立法例而具有相同程序要件之同法

第 66 條之 8 (86 年 12 月 30 日增訂公布) 於立法院委員會討論時，財政部賦稅署署長備詢之回答：「……所得稅法第 43 條之 1，即有對關係企業防範規避租稅的安排。而本條文亦是一種防範規避的規定，……必須報請財政部核准才能進行調整。另一方面則是要有明確的證據方能作『不當』或『其他虛偽安排』的認定……我們的調查範圍必須是以財政部核准者為限。」等語自明（參見立法院公報第 86 卷第 51 期委員會紀錄），故依法條文義，縱認稽徵機關對於「報經財政部核准」之程序係「得」為之，其裁量權亦已萎縮至零。

原告之子公司亦即被投資公司成立之初既有鉅額資金需求，原告依投資常態本可將子公司需求之金額全數投資，以資正常營運，卻藉由「債權性資本」替代「權益性資本」，以「債權融資方式」代替「股權出資」，使被投資公司 95 及 96 年度先因借款原因須對債權人（即原告）產生鉅額利息支出，而使被投資公司造成鉅額虧損免於被課徵稅賦（營利事業所得稅）外，亦促使原告嗣於 97 年度對被投資公司以債作股增資後，立即由被投資公司減資彌補虧損，導致原告出資額無可能收回之投資損失。換言之，原告藉由受其控制子公司即被投資公司之增、減資，以創造形式上之投資損失，此一安排之稅賦效果使原告稅負減少 13,250,000 元（53,000,000 元×25%），難謂無刻意安排以創造申報稅賦時可資列報損費，以減輕納稅義務之目的之規劃。……原告與崧華公司相互間有關利息費用（支出）與損益（投資損失）之攤計，為規避或減少納稅義務，有不合營業常規之安排，自應受所得稅法第 43 條之 1 規定之規範。……被告主張非屬所得稅法第 43 條之 1 規定適用範疇，尚無可採。



二、推薦理由

主筆委員：柯格鐘 副教授

本件判決之重要貢獻有如下數點：

（一）釐清所得稅法第 43 條之 1 規範適用的行為態樣

在該判決中，針對所得稅法第 43 條之 1，關係企業的移轉訂價行為規範的適用範圍，不僅及於所謂「交易行為」，也包括「相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計」事項，若有不合營業常規的安排行為，同樣屬於此處規範應適用的行為，即應依據該條規定報經財政部調整核准後而調整認定納稅義務人之稅負額據以課稅。又針對原告公司先行以資金借貸予訴外人之被投資公司，嗣後再以債權轉作股權以進行增資，再以減資行為所為一連串的安排，評價為該當於關係企業間的交易安排行為，應適用上開所得稅法第 43 條之 1，應依據該條規定，申報財政部核准調整交易額而進行稅負課徵，不應當逕行否定申報虧損額，或者以實質課稅原則為由否定申報虧損扣除額，逕行補徵課稅。

（二）所得稅法第 43 條之 1 規範得報經財政部核准之理由與程序性質

關於所得稅法第 43 條之 1 規定「得報經財政部核准程序」，判決中具體指出其規範的理由，包括：基於公平原則，不應任由稽徵機關各自為政，法律乃規定踐行「報經財政部核准按營業常規予以調整」之程序；且營利事業所得額之調增，攸關人民納稅義務之加重，並涉及人民財產權之限制，除有實體法之授權外，程序上更應力求審慎；縱使依法條文義，認稽徵機關對於「報經財政部核准」之程序係「得」為之，稅捐機關對

於是否報財政部核准具有裁量權限者，其裁量權亦已收縮至零。明確指出依法課稅原則下的稅捐行政係屬於羈束行政的範疇。

（三）關於納稅義務人之經濟行為應整體觀察進行綜合評價

稅捐機關對於納稅義務人應課稅行為或事實的調查與評價，為稅捐法律適用之三段論邏輯中的小前提事實，是作出正確的法律規範適用結果的重要要件。然而在課稅稽徵實務上，稅捐稽徵機關也常以片段式的方式割裂觀察被課稅對象的客觀事實，進行課稅法律規範的涵攝與適用，在此之前，已經有例如關於認購售權證的權利金收入之課稅，以及孳息他益信託在信託關係成立時對委託人即時課徵的贈與稅，均屬法律適用機關本應對客觀事實先進行整體的觀察後，對於整體事實進行綜合性的評價，再來進行稅捐法律規範的涵攝與解釋適用，卻未為之，即應由受理法院予以糾正的行為。

本件，被告機關對於納稅義務人以資金借貸予其以持股百分之百控制的被投資公司、以債作股而投資被投資公司進行增資行為、再以減資方式打消被投資公司虧損的行為，進行割裂式、片段式的觀察，本應被受理救濟程序之司法或準司法機關（即訴願機關），加以指斥並進行糾正。最高行 103 判字第 339 號判決亦指出，投資損失是否實現，應以實質經濟關係及其所生實質經濟損失之歸屬為依據，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，依照一貫實質宏觀視野加以觀察，始能得其全貌，如僅擷取片斷事實，選擇性採取實質觀察法，反流於形式而失去真實。其中所謂之「宏觀視野」，論其實際，即為「整體圖像觀察」的意思。



補充意見：陳清秀 教授

本件判決一方面認定：「原告係以被投資公司即子公司崧華公司藉由增、減資安排，形成外觀形式上投資損失，而有不當藉被投資公司即子公司崧華公司增、減資認列投資損失，已有不合營業常規交之安排，以規避或減少稅捐情形，被告固得按營業常規予以調整，併課當年度營利事業所得稅。」另一方面認為：「惟依所得稅法第 43 條之 1 規定，應報經財政部核准後始得為之，本件被告未報請財政部核准，即否准認列投資損失 50,408,094 元，逕行加以調整原告之課稅所得額，併課其營利事業所得稅，即有違誤；訴願決定未予糾正，亦有未合。原告起訴意旨求為撤銷，為有理由，應由本院將訴願決定及原處分（即復查決定）不利原告部分予以撤銷，並由被告報請財政部核准後，另為適法之處分。」亦即認為稅捐稽徵法第 43 條之 1 規定，應報請財政部核准後才能進行調整，可謂重視正當法律程序之保障，值得肯定。

三、對判決進一步的期許

主筆委員：柯格鐘 副教授

- (一) 從本件判決理由之論述可知，應受推薦的重要理由或判斷，最主要仍係根據最高行 103 判字第 339 號判決所做成的判斷，故而，個人認為兩個判決均應該受到推薦。
- (二) 同樣是在短期間內進行密集的增、減資行為，在稅捐法上的認定與處理方式，有所不同，即應區別情形而為規範適用。本件應該適用所得稅法第 43 條之 1，以移轉訂價行為進行調整認定，若不涉及規避者，即應准予認列投資公司的投資損失。但若案例之事實變成是被投資公司以其營

業用的固定資產出售後，轉列資本公積，再行轉增資後，於被投資公司無任何虧損發生情況下，再依法進行減資行為，此種行為整體評價上應屬於股東取回被投資公司所發放之股利盈餘的行為，若其股東為自然人股東，應認為受有應課稅之股利盈餘的分配（所得稅法第 14 條第 1 類營利所得），即應適用稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定，以實質課稅原則進行調整補稅，若其股東為法人股東，依據兩稅合一下之所得稅法第 42 條規定，法人股東所獲被投資公司之股利盈餘分配，係屬於不計入所得額課稅的股利盈餘。以上情形應予辨別，分別其法律規範的適用。



臺北高等行政法院104年度 訴字1119號判決

不動產財產交易所得歸屬年度，在跨越年度收款情形，應分別歸屬收款年度

事實摘要

原告民國 95 年度綜合所得稅結算申報，經被告財政部臺北國稅局

查獲漏報本人及配偶王義峰出售地上權及地上建築物之財產交易所得合計新臺幣(下同)43,837,450 元，經核定補稅，並處以罰鍰。原告不服，主張其 95 年所訂立之買賣契約，所獲取價金 4,000 萬元，其中部分尾款 1,960 萬元於 96 年 4 月 4 日分 2 筆存入原告帳戶；另依原告訂立之轉讓協議書第 3 條第 4 項約定，其餘尾款 40 萬元以陳○○等 2 人獲配之房租扣抵，是其中 20 萬元係於 96 年陸續取得，則依所得實現原則，原告所得上開尾款 1,980 萬元，不應列入 95 年度財產交易所得，而課徵綜合所得稅。

被告國稅局主張本件買賣契約之主契約之標的物均於 95 年間辦理物權移轉登記，依財政部 73 年函釋規定，個人出售已登記所有權之房屋，財產交易所得歸屬年度之認定，以房屋所有權移轉登記日所屬年度為準，本件核課原告 95 年度財產交易所得並無不合。

一、判決理由：

(一)「按『個人所得之歸屬年度，依所得稅法第 14 條及第 88 條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度……』業經司法院釋字第 377 號解釋在案，而『個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則』、『所得稅之徵收，以已實現之所得為限』，亦經最高行政法院分別著有 70 年判字第 117 號判例及 61 年判字第 335 號判例可參。可知，**個人綜合所得稅之課徵，係採年度課稅原則，且除法律另有規定外，應以該課徵年度已實現之所得為限。**次按，財產交易所得納入綜合所得計算課稅者，係指納稅義務人因財產交易而發生之增益（所得稅法第 9 條參照），即應以納稅義務人實際收取價金之日期，認定其所得已實現及該所得之歸屬年度，尚與財產權完成移轉之時點無關。而不動產之買賣，因買受人給付價金與出賣人移轉所有權，有互為對待給付之關係；且所有權移轉登記具公示性，較資金流程易於查證，故財政部本於中央主管機關職權，基於稽徵便利及協助下級稽徵機關核課稅捐，以 73 年函釋示：『財產交易所得歸屬年度之認定，以房屋所有權移轉登記日所屬年度為準。……』（按：財政部(87)台財稅字第 871900134 號函示 73 年函釋不再援引適用者，係個人興建房屋於辦理建物總登記前出售部分，與上開函釋內容無關），足見，上開函釋僅係財政部為方便納稅義務人舉證及下級稽徵機關查核，而就如何認定『個人出售已登記所有權房屋之財產交易所得實現』之事實所釋示之證據方法；惟依前述，個人綜合所得稅之課徵，僅以納稅義務人於該課徵年度已實現之所得為限。因此，若依納稅義務人提出之證據資料或經稽徵機關調查之結果，發現納稅義務人實際收取價金日與房屋所有權移轉登記日分屬不同年度，自應以納稅義務人實際收取價金日所屬年度，為該財產交易所得歸屬年度之認定，



此對照財政部就未辦所有權登記之建物出售時，其所得歸屬年度之認定，以 74 年 2 月 16 日台財稅字第 12076 號函釋示：『應以交付尾款（不包括銀行貸款部分）之日期為所得歸屬年度，惟如尾款交付日期不明時，得以申報投納契稅移轉之日期為所得歸屬年度。』益臻明瞭。」

- (二)「又按，稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀之舉證責任。而有關課稅要件事實及課稅資料，因多存於納稅義務人所掌握，稽徵機關欲完全調查、取得，容有困難，故為貫徹公平合法課稅目的，而課予納稅義務人負有提供課稅資料之協力義務。惟依行政訴訟法第 133 條規定，行政法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，是納稅義務人如有未盡協力義務之情形，於行政訴訟中，應認僅是發生降低對造證明程度或影響法院心證斟酌之事項，並不生舉證責任轉換之效果，稽徵機關亦不得因此免除其就課稅處分之要件事實，應負之客觀舉證責任。經查，原告因本件買賣而獲取之財產交易所得，係於何時實現之課稅要件事實，應由被告依職權調查證據，並負客觀舉證責任。」

二、推薦理由：

主筆委員：陳清秀 教授

- (一) 本件判決對於不動產之財產交易所得歸屬年度，貫徹收付實現原則，認為：「若依納稅義務人提出之證據資料或經稽徵機關調查之結果，發現納稅義務人實際收取價金日與房屋所有權移轉登記日分屬不同年度，自應以納稅義務人實際收取價金日所屬年度，為該財產交易所得歸屬年度之認定。」而不採取以往財政部函釋統一集中以產權移轉年度作為所得歸屬年度，符合量能課稅原則以及實質課稅原則，避免因為集中在同一年度而增加租稅負擔，值得肯定。

- (二) 本判決認為有關所得實現之成立所得稅債務之事實，應由稽徵機關負擔舉證責任。對於舉證責任之分配，採取通說有利規範說之見解，值得肯定。
- (三) 本判決獨立審判，承襲以往司法院大法官解釋以及判例見解，採取符合量能課稅原則之解釋，認為個人之所得實現年度，仍應以收付實現為原則，不受解釋令函之拘束，具有創新價值。

三、對判決進一步期許

主筆委員：陳清秀 教授

本件判決從租稅法理出發，解明所得歸屬年度，容許納稅義務人舉證推翻財政部函釋之事實推定方法，值得高度肯定。期盼未來更多符合租稅法理的判決出現，以保障賦稅人權。

四、參考文獻

有關現金收付實現原則，參見陳清秀，稅法各論，2016 年第二版，頁 99 以下。



臺灣臺北地方法院103年度 簡更一字第14號行政訴訟判決

無過失不受稅捐裁罰

事實摘要

原告係亞洲水泥股份有限公司（下稱亞泥公司）負責人，為所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人。亞泥公司民國 99 年度分配予總機構在中華民國境外之瑞士商瑞士信貸銀行股份有限公司臺北證券分公司（以下簡稱：瑞銀臺北分公司）股利淨額新台幣（下同）659,400 元，原告未依所得稅法之規定代為扣繳 20% 稅款，逕填發股利憑單，被告限期原告補繳短扣之稅款 131,880 元。原告補繳稅款、補報扣繳憑單後，提出陳述意見書，被告仍依所得稅法第 114 條第 1 款規定以 101 年 8 月 13 日財政部台北市國稅局裁處書（即原處分）裁處原告罰鍰 65,940 元，原告提出復查，被告於 102 年 2 月 1 日以復查決定書駁回。原告不服，乃於 102 年 3 月 5 日向財政部提起訴願，財政部於 102 年 8 月 12 日作成訴願決定，駁回原告之訴願，原告乃向本院提起行政訴訟。

一、判決要旨

（一）注意義務之要求與履行

上市公司股務代理機構依據集保公司提供之證券所有人名冊進行股利分

派作業，係依循證券相關法令辦理，對於證券所有人是否具有外國法人資格若已盡查核責任，則並無背離一般業界之處理方式。

(二) 業界一般處理方式之意義

證券公司確實依照證券交易相關法規辦理股利分派作業，並未違背業界一般處理方式，故核無應注意、能注意而未注意之過失。

二、推薦理由

主筆委員：黃俊杰 教授

(一) 指出股務作業與稅捐行政之配合問題

關於股務作業與稅捐行政無法配合之情形，自 104 年 4 月 24 日起，因集保公司於證券所有人名冊就外國證券商在台分公司錯帳暨違約專戶註記外國法人而不復存在。並且，中華民國證券商業同業公會、證交所、集保公司等單位，對證券市場與稅務作業應配合之處進行通盤檢討，並已研擬配套措施，避免日後發生爭議。

因此，針對本案件係發生於證券交易所及集保公司研提配套措施之前，自應予以免罰。

(二) 建立無過失不受稅捐裁罰之重要概念

行政罰法第 7 條第 1 項：「違反行政法上義務之行為，非出於故意或過失者，不予處罰」。「違反行政法上義務之行為」，係行政罰之客觀構成要件；「故意或過失」，則為行政罰之主觀構成要件。兩者分別存在而各別判斷，尚不能以行為人有「違反行政法上義務之行為」，即推論出該行為係出於「故意或過失」。



更重要的是，應建立無過失不受稅捐裁罰之重要概念。本件係因總機構在中華民國境外之公司受託買進原告公司股票發生錯帳，雖即時為轉售、軋平之處置，然適逢停止過戶日，致獲配原告公司之股利，且原告委託之股務代理機構係按集保公司提供之證券所有人名冊中「戶別」、「外資編號」及「國籍資料」等欄位進行檢核，已盡相當之查核責任，故本件原告並無應注意、能注意而不注意之過失，證券公司既已依證券交易相關法令辦理原告公司股利分派作業，並未違背一般業界之處理方式，尚難逕以偶發之錯誤，遽認其有過失。

三、對判決進一步期許

主筆委員：黃俊杰 教授

行政法院之審理，尤其第一審裁判應確實發揮事實審及法律審之功能，詳細分析行政事件本質（證券交易實務）及稅務法規具體適用之合理性與正確性，而稅法規定內容之個案適用，不能過度機械及僵化，需瞭解實際證券交易實務之業界一般處理方式，並注意股務作業與稅捐行政之配合問題。

最高行政法院104年度 判字第579號判決

事實摘要

ABC三家公司經營旅館業，被稅局查獲94年度漏報銷售額8千餘萬元，某甲於調查中自承於三家公司各投資2,500萬元、1,000萬元及2,500萬元，並有持股25%、10%及25%，稅局乃按該年度三家公司所匯予某甲之款項，核定甲94年漏報取自三家公司獲配盈餘873萬餘元，補徵綜所稅額318萬餘元，並裁處0.5倍漏稅罰鍰。某甲不服，主張當年度自ABC三家公司所取得之金流，係先前甲與三家公司間之股東往來借款或投資款項的返還，收付差額屬利息性質。稅局及高等行政法院則憑關係人某乙（C公司負責人）於賦稅署所作的筆錄內容，有提到ABC三家公司之實際出資額係十倍於登記資本額，且三家公司帳上並無股東往來錄，據此推敲甲有超出登記資本額外之鉅額實際投資金額並定期獲配盈餘事實。甲不服一審敗訴判決，經上訴後，最高行政法院104年度判字第579號判決廢棄原判決。

一、判決要旨

課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，稅捐稽徵機關就其實事有舉證之責任（稅捐稽徵法第12之1條第4項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，行政法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而



將其不利益歸於稽徵機關。納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，僅能容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過 50% 之蓋然性或較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承擔。認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾，無法依論理法則或經驗法則判斷事實之真偽，該課稅處分在矛盾範圍內當然為違背法令。行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法；如認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾。

稽諸乙於原審以證人身份結稱：「我已經洗腎一段時間了，接受詢問當時我因洗腎的反應很大，也是手術後的住院期間，…，但是賦稅署承辦人一定要我到場，我不得已只好去接受詢問，我接受詢問時，我的血壓很高、聲帶也不好，我去的時候，時間拖很久，當時的筆錄做到快要 7 點，於筆錄上的字樣我不太清楚，我有老花眼，我也看不清楚，雖然承辦人有念給我聽，但我因看

不清楚筆錄，也對內容有意見，我不願意簽名，…」等語；暨ABC公司的簽證會計師施OO出庭結稱：「我有陪同乙去應訊，當時訊問了很久，記憶中到了6點多才結束，乙本來不願簽名，…，而賦稅署的科長出來說了以後，就在筆錄後面加了一句話，說是要以後來更正的內容為準。」、…。可知乙於98年6月23日在賦稅署接受約談時精神狀態是否清醒、談話筆錄是否完全依照其敘述的內容記載？均有疑義，顯已削弱其對於待證事項的證明力，似難憑該談話筆錄記載「本公司（即C公司）真正投資者分為10股，按比例每月或隔月會匯股金予投資者」等語，即推測「上訴人投資於該公司而每月自公司獲得金錢之回饋，自係各公司營運盈餘分配予各股東之營利所得」…。原判決徒以「尚難認賦稅署人員有強迫鄭淑芬簽名之情形…該談話紀錄並無欠缺證據能力」，即將上開有利於上訴人之事證恣置不論，容有未洽。

二、推薦理由

主筆委員：黃士洲 副教授

本號判決釐清稅務訴訟舉證責任的基本架構，同時也清楚地指出筆錄製作過程瑕疵，將影響筆錄的證明力，說明如下：

- （一）稽徵機關與大多數稅務判決過度重視納稅人的協力義務，協力義務違反無論情節，幾乎視同舉證責任倒置，本號判決清楚地指出稽徵機關應負本證之證明責任且應超過50%以上的蓋然性，此一證明責任的要求如持續貫徹並成為多數稅務判決主軸者，有助於敦促稽徵機關落實初查與復查階段之職權調查。



- (二) 課稅處分、復查、訴願決定與部分稅務判決常被詬病隨意剪取對納稅義務人不利的事證，藉以型塑對納稅人不利認定的事實基礎，如同本號判決所指出，倘若綜合卷內客觀事證，往往會發現所謂「不利事證」摻雜著片面、主觀臆測，不惟違反有利不利事項應一律對待之行政法原則，更不足以支撐稽徵機關應負擔之本證證明度。
- (三) 本號判決尚指出於稽徵機關或其他單位所製作之稅務調查筆錄，如當事人身心狀況不佳或有疲勞訓問嫌疑，將嚴重削弱該筆錄之證明力，間接地教示稽徵機關認定課稅、違章事實，不宜僅以調查筆錄為主。

三、對判決的進一步期許

主筆委員：黃士洲 副教授

本號判決關於稅務調查筆錄的證明力雖有著墨，惟筆錄製作過程之瑕疵，其效力不僅止於證明力而已，毋寧尚有證據能力（作為證據之資格）之前提問題，此可觀諸稅捐稽徵法第1之1章納稅人權利保護專章第11條之6：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」對此，本號判決尚未提及，未來裁判上及個案研究上容可持續努力之點，一為如何體制化地落實正當法律程序於稅務及協談筆錄的製作過程，另一為可否將刑事訴訟法制上的「毒樹果」理論納入稅務筆錄。



今年是第五屆舉辦《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！