



2019

臺灣年度最佳稅法判決

評選紀實



主辦單位 |



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



中華產業國際租稅學會



資誠

財團法人資誠教育基金會



臺灣稅法學會

協辦單位 |



東吳大學法學院



研究
月刊

會計研究月刊

2019臺灣年度 最佳稅法判決

評選紀實



目錄

【活動緣起】	4
【主辦單位的話】	6
前財政部長暨最佳稅法判決評選委員會召集人 顏慶章	6
資誠聯合會計師事務所副所長、 中華產業國際租稅學會名譽理事長 吳德豐	10
東吳大學法學院客座教授、臺灣稅法學會理事長、 國立臺灣大學法律學院兼任教授 葛克昌	12
【2019 臺灣年度最佳稅法判決評選】	13
評審委員介紹	
【2019 臺灣年度最佳稅法判決】	18
最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決 「適用法令錯誤」可否歸責於行政機關之認定	19
臺北高等行政法院 107 年度訴字第 383 號判決 所得稅法「營利事業」之認定	25
最高行政法院 107 年度判字第 313 號判決 地價稅減免規範體系之制度設計	33
最高行政法院 107 年度判字第 3 號行政判決 「不知法規」之概念不及於「解釋函令」	40
最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決 納保法施行後，稅務訴訟中容許在事實審言詞辯論之前追補理由	49

【2019 臺灣年度優良稅法判決】	56
最高行政法院 107 年度判字第 368 號判決 本稅與處罰之證明程度	57
最高行政法院 107 年度判字第 371 號判決 短漏報未分配盈餘之裁罰考量	66
最高行政法院判決 107 年度判字第 455 號判決 納保法業已變更實務上「爭點主義」之見解	71
最高行政法院 107 年度判字第 566 號判決 稅捐裁罰處分亦適用「無罪推定」與「疑則無罪」	76
最高行政法院判決 107 年度判字第 696 號判決 個人與營利事業合建如何適用房地合一稅制	80
最高行政法院 107 年度判字第 105 號判決 被繼承人生前之保證債務或將土地設定抵押權， 可否列為生前未清償債務	83
最高行政法院 107 年度判字第 480 號判決 權利救濟的起算時點，以及退稅請求權與行政程序 重新開始請求權之間的關係	88
最高行政法院 107 年度判字第 599 號判決 就有利的稅額核課納稅人是否有聲明不服之權利， 以及核課處分上附註之法律性質	92
高雄高等行政法院 105 年度訴第 531 號判決 文化古蹟免稅資格函釋不得附加額外要件	96
最高行政法院判決 107 年度判字第 70 號判決 貨物原產地的判別認定應依循證據法則負擔證明責任	102

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、資誠教育基金會、中華產業國際租稅學會及臺灣稅法學會等，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 13 名組成評選委員會，秉持獨立客觀、超然公正之立場，對地方法院行政訴訟庭、高等行政法院與最高行政法院之判決，評選符合以下兩大指標之優良判決：

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

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

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

本年度行政法院稅法判決，評選委員普遍認為質與量均有提昇，最佳判決在難以割愛下，只能就推薦人數最多之 5 篇判決入選，遺珠之憾自是難免。但此 5 篇仍得全體委員一致同意，並列本年度最佳判決。其中「適用法令錯誤」可否歸責於行政機關之認定【**最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決**】，當核課錯誤難以歸責於徵、納雙方之任何一方時，對於核退請求權應依現行法制之退稅規範架構，實踐稅捐之「正確」核課目標。具體落實人權保障，值得肯定。所得稅法所指「營利事業」之認定【**臺北高等行政法院 107 年度訴字第 383 號判決**】，重申嚴守租稅法定主義，不宜任意以逾越母法之行政命令規定，對人民作不利之變更。明確宣告解釋令違反所得稅法並拒卻適用，於個案中發揮保障人權之功能。地價稅減免規範體系之制度設計【**最高行政法院 107 年度判字第 313 號判決**】，具體指明土地稅減免規則之「免稅」規範，是為「量能課稅原則」之實踐。並清楚分析地價稅規範之正當性，釐清土地稅減免規則適用之判準，對地價稅課徵實務有很大貢獻。「不知法規」之概念不及於「解釋函令」【**最高行政法院 107 年度判字第 3 號判決**】，對人民不知法規（法律或法規命令）而違反行政法上義務，按其情節尚得減輕或免除其處罰，則對不知行政函釋之納稅人，更應如是。對因不知解釋函令之處罰，如何減輕提出重要判準，影響深遠。納保法施行後，稅務訴訟中容許在事實審言詞辯論之前追補理由【**最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決**】，涉及稅法救濟程序中兩個重要議題，其一為「事後發現的帳證」能否作為總額主義的事由？其二嗣後發現或提出的證據資料有無禁反言原則的適用？就訴訟程序的各種基本問題深入討論，甚有價值。

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

遠在 1215 年的英國大憲章 (Magna Carta) 第 39 條即如此昭告：「非經由法官的法律審判，或根據法律的執行，任何自由人民不應被拘留或監禁，或被剝奪財產、放逐或殺害。」這盞引導基本人權法律保障的燈，引導西方國家的文明演進。1689 年約翰洛克接續闡揚「社會契約」(Social Contract) 理論，主張人願意捨棄部分權利，承擔義務來尊重與保衛他人的權利，目的在換取他人願意捨棄相同的權利。

約翰洛克接著論述，人為有效保護各自的財產，體驗出離群索居並非屬適當方式。藉由社會型態集結群聚，彼此間承擔相同義務，來尊重與保護他人的財產，是換取自己財產受到尊重與保護的最佳型態。這種人群型態所形成的契約關係，孕育出社會的組成。約翰更充滿力道地闡明：政府是組成社會的形式之一，政府唯一存在的緣由，並非在統治人民，而是在增進人民財產權的保障。

至於比財產權更為重要的生命權及自由權，當然也是政府的職責所在。政府倘未能善盡這些職責，甚至成為人民生命、自由或財產的侵害者，人民就有權利推翻政府的統治。

1776年7月4日，美國獨立宣言氣勢磅礴地揭示：「吾人堅信下述真理可自我證明，亦即人生而平等，皆受造物者賜給若干不可讓與之權利，包括生命權、自由權與追求幸福之權。為確保此等權利，政府乃由人民所成立，其應有權力係得自於被統治者之同意。當任何型態政府已毀壞此等目的時，人民即有權利予以改變或廢棄而另立新政府。」根據歷史的記載，美國獨立宣言主要起草人傑佛遜(Thomas Jefferson)，接受富蘭克林(Benjamin Franklin)的建議，將財產權修潤為追求幸福的權利，俾可呈現更為深邃的意涵。

簡言之，約翰洛克的「社會契約」理論，奠立西方國家傲視全球尊重人權的民主法治丕基。財產權的保障如此攸關文明的演進，吾人豈可欠缺應有的頓悟。而適法又合宜的稅捐稽徵，係屬西方國家保障人民財產權的重要環節之一！

我國《憲法》第 19 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須的財源，惟亦莊重宣示租稅法律主義的原則，藉以確保非經由法律的規定，不得使人民負擔租稅。我國憲法上述的規定，堪稱係全球民主法治國家的共通體制。其中具有深邃又崇高的法理意涵，值得作進一步的闡明。

吾人嚮往西方國家因保障人民財產權，從而綻放出美好文明的演進，藉此咀嚼我國憲法第 19 條的規定，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。從而稅法衍生的命令與解釋，以及稽徵機關就個案的認事用法，自應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。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。

總之，賦稅固為財政主要收入的來源，財政又為庶政之母。但賦稅制度的良窳，不僅攸關人民財產權的合理保障，更涉及政府整體施政效能的品質。準此，賦稅稽徵的嚴守法律分際，尤其解釋函令不得逾越法律本旨與目的，不僅涉及憲法的保障財產權，更可確保不因一紙賦稅函釋，而誤陷臺灣市場機能的崩壞。

連續八年擔任資誠教育基金會及臺灣大學財稅法學研究中心主辦的《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》評審及召集人，得以分享如此美好價值的成果，本人殊感榮幸。並由衷敬佩資誠聯合會計師事務所周所長建宏及吳副所長德豐，持續關切與宣揚租稅正義。

值得欣慰者，資誠教育基金會結合許多稅法先進八年的辛勤耕耘，藉由褒獎稅法判決推動租稅法學的精進，已獲得財政部、稽徵機關、尤其司法實務界的共同珍視。爰樂於敬綴此文，期盼能有更花開燦爛的未來！



中華產業國際租稅學會名譽理事長
資誠聯合會計師事務所副所長

吳德豐

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

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

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

基於上述理念的支撐，財團法人資誠教育基金會與臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、中華產業國際租稅學會及東吳大學法學院、臺灣稅法學會、會計研究月刊等單位，籌組「臺灣年度最佳稅法評選委員會」，連續八年舉辦《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》。參與評選的委員都深具專業素養，學經歷皆一時之選，來自國內不同高等學府的知名法學教授及社會精英，每位委員無不秉持專業、審慎、嚴肅及客觀態度進行評選。他們推動提升稅務司法判決品質的意志力、責任心與使命感，令人感佩！

舉辦此活動八年來，我們用自身微薄的力量，對默默耕耘、用心審查稅務訴訟案件的法官給予掌聲與肯定，也希望對臺灣社會、司法界或法學教育界過去的努力加以肯定，進而產生向上的正面影響力。儘管外界出現《臺灣稅法判決評選活動》似有「理想性過高」的聲音，然而，我們深信，唯有努力讓「現實向理想靠攏，才能推動社會的進步」。我們不敢奢望因《臺灣年度最佳稅法判決評選活動》，而立即及全面提升稅務司法判決品質，但過去八年來，我們的確看到相當良好的成效，獲得許多正面的迴響與鼓勵。

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



臺灣大學法律學院兼任教授
東吳大學法學院客座教授
臺灣稅法學會理事長

葛克昌

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

法官面對判決的思考角度各有不同，有的法官在積案壓力下，只是看看雙方的意見，加上稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令），便常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會用其十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法及其背後之審法價值觀及基本法理。如此竭盡心力的法官，相信其背後都有著很深的人文素養以及對法學、公平正義的信仰。從這些優秀的判決中，我們可以感受到如此優秀的人才，即便不成為法官而從事其他專業領域，其人格也會很值得欽佩，其成就亦自然可期。

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

臺灣年度最佳稅法判決評選，承評審委員與資誠教育基金會工作人員大力支持，特別是研究生黃韻璇協助安排、研究生丁沛慈協助蒐集、整理文稿，任勞任怨，特此致謝。

2019 臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹

顏慶章前部長

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 東吳大學嚴家淦基金會法學講座教授
(2013 年 5 月迄今)

| 經歷 |

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

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

葛克昌教授

| 學歷 |

- 國立臺灣大學法學碩士
- 德國慕尼黑大學研究

| 現職 |

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

| 經歷 |

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

徐偉初教授

| 學歷 |

- 政治大學新聞學系文學士
- 加拿大阿伯達大學經濟學碩士
- 美國南伊利諾大學經濟學博士

| 現職 |

- 中國文化大學會計學系教授
- 政治大學財政學系兼任教授
- 佳必琪國際有限公司獨立董事
- 華南商業銀行獨立董事兼常務董事
- 優派有限公司董事
- 中華財政學會常務理事

| 經歷 |

- 政治大學財政學系、財政研究所教授、系主任、所長
- 中華財政學會理事長
- 行政院經濟革新委員會(財稅組)委員
- 財政部賦稅改革委員會第一組主任
- 財政部租稅革新小組委員
- 行政院財政改革委員會委員
- 臺灣證券交易所上市審議委員
- 財團法人櫃檯買賣中心上櫃審議委員
- 考試院公務人員考試閱卷、命題、審查、典試委員、召集人
- 日電貿(股)有限公司 獨立董事

陳明進教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 政治大學會計學系教授

| 經歷 |

- 政治大學會計學系主任
- 政治大學校務基金管理委員會執行秘書
- 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
- 財政部訴願審議委員會委員
- 財政部公益彩券監理委員會委員
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 金管會會計師懲戒審議委員會委員
- 考試院會計師考試審議委員會委員
- 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

黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

| 現職 |

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

| 經歷 |

- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會顧問
- 德國MPI財稅法研究所訪問學者
- 公務員普考、高考、司法官特考與律師高考等國家考試及格
- 律師、專利代理人、仲裁人

陳清秀教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律系法學士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律學研究所法學博士
- 美國喬治城大學法學院訪問學者
- 日本東京大學及名古屋大學法學院訪問學者
- 德國慕尼黑大學法學院訪問學者

| 現職 |

- 東吳大學法律學系教授
- 交通部訴願審議委員會委員
- 勞動部訴願審議委員會委員

| 經歷 |

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

盛子龍教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系教授
- 中正大學財經法律學系主任

| 經歷 |

- 中正大學財經法律學系副教授

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
- 國立台灣大學法律研究所法學碩士

| 現職 |

- 輔大財經法律學系教授
- 財政部納稅者權利保護諮詢委員會委員

| 經歷 |

- 律師
- 輔大財經法律學系助理教授、副教授

黃士洲副教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 臺北商業大學財政稅務系副教授

| 經歷 |

- 資誠普華商務法律事務所律師
- 法官學院遺贈法及稅務訴訟講座
- 財政人員訓練所國際租稅、納稅者權利保護法講座
- 經濟部中小企業處法規調適計畫顧問
- 德國海德堡大學稅法中心DAAD訪問學者

- 德國慕尼黑Max Planck稅法研究中心訪問學者
- 臺北商業大學財政稅務系系主任

范文清副教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 東吳大學法律系副教授

| 經歷 |

- 台北市政府訴願審議委員會委員
- 中國文化大學法律系專任助理教授
- 執業律師

鍾騏助理教授

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 東吳大學法律系助理教授

| 經歷 |

- 中央研究院法律學研究所助研究員

- 國立臺灣大學國際企業學系暨研究所兼任助理教授
- 國立政治大學社會科學院財政學系暨研究所兼任助理教授

蔡朝安主持律師

| 學歷 |

- 美國紐約大學法學碩士
- 臺灣大學法學士

| 專業資格 |

- 中華民國律師
- 中華民國專利師
- 美國紐約州律師

| 現職 |

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

| 經歷 |

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

許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學EMBA
- 政治大學財稅系
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

| 經歷 |

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

2019 臺灣年度 最佳稅法判決



最高行政法院107年度判字第340號判決

「適用法令錯誤」可否歸責於行政機關之認定

一、事實摘要

緣被繼承人即訴外人周○○於民國 86 年間死亡，由被上訴人戚○○代表全體繼承人辦理遺產稅申報，經上訴人以被上訴人戚○○為納稅義務人代表核定應納稅額 1,131,611 元，因未申請復查而確定在案，被上訴人戚○○並於 88 年 7 月 17 日及 88 年 10 月 19 日繳清稅額。嗣因被繼承人周○○遺產中之坐落臺北市○○區○○段等 5 筆土地，經臺灣高等法院 102 年度重上字第 93 號民事判決認定係屬周○○之父所有，原借名登記於周○○名下，而周○○之父前於 76 年 4 月 26 日死亡，周○○名下系爭 5 筆土地應屬其全體繼承人公同共有，該案上訴後經最高法院裁定駁回而告確定。被上訴人戚○○嗣於 105 年 11 月 18 日、106 年 1 月 18 日分別出具申請書，依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定向上訴人申請退還溢繳遺產稅款。經上訴人以原處分否准。被上訴人戚○○不服，提起訴願亦遭駁回，遂與其餘繼承人共同提起行政訴訟。經原審以 106 年度訴字第 1385 號判決將訴願決定及原處分均撤銷，命上訴人應依被上訴人 105 年 11 月 18 日、106 年 1 月 18 日申請書內容，作成准予退還被上訴人溢繳遺產稅之行政處分。上訴人不服，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

1. 在前開待證事實基礎下，被上訴人本件退稅請求，其請求權之法規範基礎不論是建立在現行稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，或同條第 2 項規定上，均合法有據。因為：以該 2 項規定之構成要件論，二者皆以發生「漏稅」結果為必要，只是該條第 1 項所定之要件，以溢繳稅款之發生原因與納稅義務人連結（即「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤」）為必要。該條第 2 項規定之要件，則以溢繳稅款之發生原因與稅捐稽徵機關連結（指「稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤」）或政府機關為必要。且所謂「稅捐稽徵機關適用法令錯誤」，包括「稅捐稽徵機關認定事實有誤，導致法令適用錯誤」之情形。
2. 而遺產稅之法定報繳程序則為「由納稅義務人主動申報，再由稅捐稽徵機關依職權為調查，並核發稅單命令繳納」之方式。故即使被上訴人原始申報有誤，導致稅捐稽徵機關事實認定有誤，進而使核課處分有誤，產生溢繳稅款之結果。但因稅捐稽徵機關自始即有主動調查之職權義務，所以本件仍應認「適用法令錯誤」之原因要與稅捐稽徵機關連結（本院 105 年度判字第 445 號判決意旨參照）。
3. 就此而論，本案實符合「稅捐稽徵機關適用法令有誤」之要件，因此被上訴人自得將其請求權之法規範基礎建立在稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定上，而依該條規定，被上訴人本件請求無時效期間之限制，其本件退稅請求自屬合法。

四、推薦理由

主筆委員：許祺昌 委員

1. 本案所涉爭議為被繼承人於 86 年間死亡，遺產稅中有五筆土地原為被繼承人之父所有，惟被繼承人之父前於 76 年死亡，是前開五筆土地應屬被繼承人之父之全體繼承人公同共有，而非屬被繼承人之遺產。然前開五筆土地已經本案繼承人辦理遺產稅申報並繳清稅額。嗣於 102 年間經高等法院確認系爭土地為被繼承人之父所有，該案並於 103 年確定。本件當事人遂於 106 年間依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項申請退還溢繳稅款。
2. 關於稅捐稽徵法第 28 條退稅之適用範圍，以往實務均係二分該錯誤之原因係可歸責於人民或稽徵機關，而分別適用該條第 1 項及第 2 項規定。前者有 5 年時效之限制（應自繳納日起 5 年內為退稅申請），而後者則無時效之限制。
3. 本判決闡明，由於遺產稅之法定報繳程序則為「由納稅義務人主動申報，再由稅捐稽徵機關依職權為調查，並核發稅單命令繳納」之方式。故即使被上訴人原始申報有誤，導致稅捐稽徵機關事實認定有誤，進而使核課處分有誤，產生溢繳稅款之結果。但因稅捐稽徵機關自始即有主動調查之職權義務，所以本件仍應認「適用法令錯誤」之原因要與稅捐稽徵機關連結，而認為本件係屬「稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤」而導致漏稅，並適用稅捐稽徵法第 28 條第 2 項。**釐清在發單課徵遺產稅時，人民原始申報雖有錯誤，惟因稅捐機關有主動調查義務，是如最終有適用法令錯誤或計算錯誤時，應認為係屬可歸責稽徵機關之錯誤。**



4. 又本判決以本件縱認為應屬納稅義務人適用法令錯誤者，亦應以「可合理期待納稅義務人履行其中報義務及稽徵機關得行使其核課權」為前提。本件於系爭五筆土地是否屬被繼承人所有土地之民事訴訟尚未確定前，難以期待人民為正確之申報及稅捐機關為正確的核定。是本判決基於合憲性解釋原則，兼顧徵納雙方之權益，認定本件遺產稅申報期間應自民事判決確定時起算。其依據合憲性解釋原則，衡酌稅捐稽徵法及遺贈稅法之立法目的，具體落實人權保障於個案中，值得肯定。

補充意見：黃俊杰 委員

稅捐核課處分仍以追求「正確」為其主要目標，特別是在核課錯誤難以歸責於徵、納雙方之任何一方時，應依現行法制之退稅規範架構，讓稅捐之「正確」核定目標，有較高之實踐機會，故應認本案情形應有稅捐稽徵法第28條第2項之適用。

補充意見：黃源浩 委員

本件涉及事實為繼承標的土地，嗣後被發現有借名登記情事而根本不應被列為遺產者。在遺產稅納稅義務人已經完納遺產稅的情形中，應當如何適用稅捐稽徵法請求退還溢繳稅款？本件判決指出在核課錯誤難以歸責於徵、納雙方之任何一方時，應依現行法制之退稅規範架構，讓稅捐之「正確」核定目標，有較高之實踐機會，故應認本案情形應有稅捐稽徵法第28條第2項之適用。如此見解對於租稅核退請求權之體系，甚有價值而值得支持。首按在稅法領域中，租稅構成要件之事實調查及發現乃以核實原則為基礎。所謂「核實課徵」，乃要求稅捐稽徵機關在稅捐稽徵及核課之關係、特別是相對應的行政程序中，應當盡可能地調查納稅義務人所從事相關經濟活動的真實內容，並且就其申報事項在職權範圍之內行使調查權力、勾稽查對申報事實之真偽。然則，實際的經濟活動中，事實上當事人本於各種的利益考慮，未必

使得事實與形式上之法律關係，均得以正確被發現。本件所涉及者，乃民法上之「借名登記」。理論上，不動產物權關係之判斷，應當以登記為基礎，但是在稅法制度中強調經濟實質的前提下，事實上稅捐稽徵機關仍有可能僅根據法律上之形式外觀作成課稅決定，使得形式上之財產利益享有人成為稅捐債務人。本件判決因此駁回機關之上訴，承認納稅義務人得以請求退還溢繳稅款，不拘泥於法律之形式，實值肯定。

補充意見：盛子龍 委員

納稅人繳清遺產稅後，發生其繼承遺產是否為他人借名登記而發生民事訴訟時，經判決確定，導致遺產稅稅基減少，究竟是屬於可歸責於納稅人之錯誤或是不可歸責徵納雙方之錯誤，本判決引用德國租稅通則有關處理退稅程序之相關法規，建構本土法制解釋基準，貢獻良多，影響深遠。

補充意見：徐偉初 委員

關於稅捐稽徵法第 28 條退稅之適用範圍，以往實務均係二分該錯誤之原因係可歸責於人民或稽徵機關，而分別適用該條第 1 項及第 2 項規定。前者有 5 年時效之限制（應自繳納日起 5 年內為退稅申請），而後者則無時效之限制。惟，實務上常發生錯誤之原因無法歸責於徵納雙方之情形，從而就應適用稅捐稽徵法第 28 條何項產生爭議。此判決自稅捐稽徵法第 28 條第 2 項目的在於正確課稅，認為如遇錯誤無法歸責於徵納雙方之情形，應適用第 2 項之規定，亦即不受 5 年時效之限制，此判決自退稅時效之角度完善納稅人權益之保障，值得肯定。

補充意見：黃士洲 委員

針對被繼承人涉入借名登記情況，因嗣後借名民事判決確定後，遺產稅上所涉及核課期間、退稅請求權時效以及協力義務，做出徵納平衡的法理分析。並在法律解釋疑義時，適當引入德國稅捐通則作為參考。



五、對判決未來期許

主筆委員：許祺昌 委員

所謂合憲性解釋方法，屬於解釋法律的方法之一，意指如果該法律有多種解釋方式時，其中有一種解釋方法會合憲，雖有他種解釋方法將牴觸憲法，此時，應採擇合憲的解釋。在稅務專業法庭成立後，**期望法院如遇到法律解釋有多種可能之情況，能適用合憲解釋方法，於個案中確實發揮納稅人權利保護之功能。**

補充意見：黃源浩 委員

就本件而言，最重要之意義在於承認稅法上重經濟實質、輕法律形式的原則，不僅得以作為有利稅捐稽徵機關之用，同時亦得以作為有利於納稅義務人之論理基礎。這樣的推理事實上於我國整體稅制中一直存在著討論，這樣的判決見解事實上亦可以適用以其他案件之思考。例如，公司配發特別股的盈餘，究竟應當依其「法律形式」當作股利，抑或依其經濟實質當作是「金融負債之清償」？事實上在我國稅法領域中即曾經引起諸多討論（參見財政部賦稅署94年9月5日台稅一發字第09404567460號函）。在這樣的判決之中，得以發現稅法上的實質原則亦得以適用於有利於納稅人之案件，實屬未來值得特別觀察之方向。

臺北高等行政法院107年度 訴字第383號判決

所得稅法「營利事業」之認定

一、事實摘要

被告認訴外人財團法人○○浸信會台北市事務所於民國 102 年間給付外國團體 International Mission Board 新臺幣 45,467,698 元，為國際傳道部於 102 年度取得之捐贈，核屬所得稅法第 8 條第 11 款規定在中華民國境內取得之其他收益，原告係台北浸信會捐贈系爭款項予國際傳道部當時之代表人，為扣繳義務人，未依規定扣繳稅款 9,093,539 元，通報所屬○○分局限期責令原告補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，於原告依規定期限補繳稅款及補報扣繳憑單後，按扣繳稅款 9,093,539 元處 0.2 倍之罰鍰 1,818,706 元。原告不服，申請復查，經被告以 106 年 8 月 22 日財北國稅法二字第 1060032841 號復查決定，追減扣繳稅款 1,818,710 元及罰鍰 363,741 元，原告仍不服，提起訴願經決定駁回，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）不利於原告部分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。



三、判決要旨

1. 所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項，對在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之營利事業，享有中華民國來源所得，採取就源扣繳之規定，其法制設計之考量，係基於該等營利事業與中華民國境內事務之關聯性甚低，即使有中華民國來源所得產生，該等所得通常以收入之面貌呈現，且來源明確而易辨識，但對應成本費用之查核往往涉及境外，故可由收入之來源入手，要求該收入之支付者在支付之始，以扣繳義務人之身分，按收入之固定比例（即法定稅率），預為扣繳。
2. 此項扣繳義務之目的，在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，固為增進公共利益所必要（司法院釋字第 317 號解釋參照），**惟扣繳義務人究非納稅義務人**，而係出於上述所得稅法條文規定，對納稅義務人執行原屬稽徵機關徵收所得稅之行政權限，**乃無對價地協助國家完成對納稅義務人之稅捐稽徵任務**，其於履行扣繳義務之過程中，必須自行調查、認定事實及解釋、適用法律，認定有無應稅之所得而應予扣繳，如違反扣繳義務，尚可能依所得稅法第 114 條規定遭受處罰，責任不可謂不重。而揆諸前引司法院解釋意旨，有關納稅義務人自身所應履行納稅義務之範圍，應嚴守租稅法定主義，不容行政機關任意以行政命令逾越母法之規定，作對人民不利之變更，則對於本身並無納稅義務，僅因稅法規定而負擔扣繳義務之人，其所負義務之具體內容為何，更應依稅法之規定而為判斷，非可由稽徵機關恣意發布行政規則予以擴張，以免扣繳義務人因對稅捐稽徵提供協力，而承受無法預測之風險。
3. 依前揭所得稅法條文規定，自機關、團體取有所得，而負有納稅義務者，為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外「營利事業」，是

以機關、團體責應扣繳單位之主管，乃於該機關、團體對國外營利事業給付依法應納所得稅之所得時，始負有扣繳義務，則若機關、團體給付所得之對象為國外之非營利事業，或機關、團體對國外之營利或非營利事業給付之所得，依法免納所得稅者，均非屬前揭條文規定扣繳義務人必須辦理扣繳之範圍，扣繳義務人即無辦理扣繳之法定義務，稽徵機關亦不得以其違反扣繳義務為由，依同法第 114 條第 1 款前段規定予以處罰。

4. 至於財政部 99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900181010 號令：「一、所得稅法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱國內機關團體）對外國機關團體或非中華民國境內居住之個人之捐贈，受贈人取得之捐贈核屬所得稅法第 8 條第 11 款規定在中華民國境內取得之其他收益。該捐贈除屬國際間發生重大天災、事變，經主管機關核准進行國際人道救（捐）助，或符合所得稅法及其他法律規定免稅者外，應依所得稅法規定課徵所得稅。二、國內機關團體捐贈外國機關團體，依所得稅法第 88 條、第 89 條、第 92 條及各類所得扣繳率標準第 3 條規定應辦理扣繳及扣繳申報……。」將機關團體之扣繳義務人所負扣繳義務，由所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款及第 92 條第 2 項規定，限於機關團體對「國外營利事業」給付所得之情形，擴張為機關團體對外國非營利組織為給付時，扣繳義務人亦須辦理扣繳，已逾越母法之規定，而增加扣繳義務人應負擔之扣繳稅款義務，並非合法，應不予適用。



四、推薦理由

主筆委員：蔡朝安 委員

1. 本號判決為憲法第 19 條租稅法律主義於稅法解釋適用之具體實踐。一般法律解釋方法無非有文義解釋、體系解釋、歷史解釋及目的解釋，其中，**由於租稅法律普遍涉及人民權利與自由之限制，縱使係出於經濟實質之課稅目的進行稅法解釋，基於法安定性考量，亦不應超出文義可能的範圍，否則即有恣意造法之嫌。**就此，「文義是法律解釋的開始，也是法律解釋的終點」、「如『所作的解釋』已超出該可能的文義範圍，那它便已逸出法律解釋的範疇，而屬於法律的補充了。文義因素亦即可能的文義在這裡顯示出它的範圍性功能。它劃出法律解釋活動之可能的最大迴旋餘地。」分別為學者王澤鑑教授及黃茂榮教授所肯認。
2. 承上，本判決除重申有關納稅義務人自身所應履行納稅義務之範圍，應嚴守租稅法定主義，不容行政機關任意以行政命令逾越母法之規定，作對人民不利之變更外，另外強調，對於本身並無納稅義務，僅因稅法規定而負擔扣繳義務之人，其所負義務之具體內容為何，更應依稅法規定進行判斷，非可由稽徵機關恣意發布行政規則予以擴張，以免扣繳義務人因對稅捐稽徵提供協力，而承受無法預測之風險。依所得稅法規定，機關團體扣繳義務人限於其對「國外營利事業」給付所得之情形；**然本件中，財政部 99 年解釋令將機關團體扣繳義務人之扣繳義務擴張為「對外國非營利組織」給付所得時亦須辦理扣繳，顯然逾越母法之規定而增加扣繳義務人應負擔之扣繳義務。**從而，本判決秉持稅法為憲法解釋應有之準則，於本案中明確宣告財政部 99 年解釋令違反所得稅法並拒卻適用，於個案中發揮保障人權之功能，當值推薦。

補充意見：陳清秀 委員

扣繳義務人究非納稅義務人，而係出於上述所得稅法條文規定，對納稅義務人執行原屬稽徵機關徵收所得稅之行政權限，乃無對價地協助國家完成對納稅義務人之稅捐稽徵任務，其於履行扣繳義務之過程中，必須自行調查、認定事實及解釋、適用法律，認定有無應稅之所得而應予扣繳，如違反扣繳義務，尚可能依所得稅法第 114 條規定遭受處罰，責任不可謂不重。而揆諸前引司法院解釋意旨，有關納稅義務人自身所應履行納稅義務之範圍，應嚴守租稅法定主義，不容行政機關任意以行政命令逾越母法之規定，作對人民不利之變更，則對於本身並無納稅義務，僅因稅法規定而負擔扣繳義務之人，其所負義務之具體內容為何，更應依稅法之規定而為判斷，非可由稽徵機關恣意發布行政規則予以擴張，以免扣繳義務人因對稅捐稽徵提供協力，而承受無法預測之風險。又依前揭所得稅法條文規定，自機關、團體取有所得，而負有納稅義務者，為在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外「營利事業」，是以機關、團體責應扣繳單位之主管，乃於該機關、團體對國外營利事業給付依法應納所得稅之所得時，始負有扣繳義務，則若機關、團體給付所得之對象為國外之非營利事業，或機關、團體對國外之營利或非營利事業給付之所得，依法免納所得稅者，均非屬前揭條文規定扣繳義務人必須辦理扣繳之範圍，扣繳義務人即無辦理扣繳之法定義務，稽徵機關亦不得以其違反扣繳義務為由，依同法第 114 條第 1 款前段規定予以處罰。至何謂營利事業，所得稅法第 11 條第 2 項有明文定義：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」



補充意見：黃俊杰 委員

○○浸信會設立之宗旨，在推行基督教義、辦理社會慈善及救助事業，並非以營利為目的，故不屬所得稅法第11條第2項所稱營利事業，其贈與國際傳道部之系爭款項，並非國際傳道部取自營利事業之贈與財產，依所得稅法第4條第1項第17款規定，係免納所得稅。扣繳義務之發生，以有應繳之稅款存在為前提，亦必扣繳義務人違反法定扣繳稅款義務，始有按應扣未扣或短扣之稅額處以罰鍰之可言。系爭款項既係國際傳道部受贈自○○浸信會之免稅所得，原告自不因為○○浸信會贈與系爭款項時之代表人，即負有扣繳稅款義務，被告（國稅局）以原處分核定原告應就○○浸信會對國際傳道部贈與之該筆款項扣繳稅款，並以原告未履行扣繳義務為由，予以裁處罰鍰，均屬於法有違。

補充意見：黃源浩 委員

本案判決針對我國所得稅法第8條相關規定，就財政部99年9月24日台財稅字第09900181010號令將機關團體之扣繳義務人所負扣繳義務，由所得稅法第88條第1項第2款、第89條第1項第2款及第92條第2項規定，限於機關團體對「國外營利事業」給付所得之情形，擴張為機關團體對外國非營利組織為給付時，扣繳義務人亦須辦理扣繳，已逾越母法之規定，而增加扣繳義務人應負擔之扣繳稅款義務，並非合法，應不予適用，對於我國國際稅法制度的法制化，意義重大。按我國國際稅法制度發展，所得稅法第8條之作用非常重要，但在實際的稅務運作中，稅捐稽徵機關本於權限對於第8條所進行之解釋，卻少見在實務中受到挑戰。本件因此將可為我國涉外課稅相關制度，提供一重新檢討之機會。

補充意見：徐偉初 委員

本判決首先闡明扣繳義務人係出於所得稅法規定，對納稅義務人執行原屬稽徵機關徵收所得稅之行政權限，無對價地協助國家完成對納稅義務人之稅捐稽徵任務，本身並非納稅義務人。其於履行扣繳義務之過程中，必須自行調查、認定事實及解釋、適用法律，認定有無應稅之所得而應予扣繳，如違反扣繳義務，尚可能依所得稅法第 114 條規定遭受處罰，責任不可謂不重。

因此，本判決特別強調「有關納稅義務人自身所應履行納稅義務之範圍，應嚴守租稅法定主義，不容行政機關任意以行政命令逾越母法之規定，作對人民不利之變更外，則對於本身並無納稅義務，僅因稅法規定而負擔扣繳義務之人，其所負義務之具體內容為何，更應依稅法之規定而為判斷，非可由稽徵機關恣意發布行政規則予以擴張，以免扣繳義務人因對稅捐稽徵提供協力，而承受無法預測之風險。」據此，本判決以財政部 99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900181010 號令將機關團體之扣繳義務人所負扣繳義務，擴張為機關團體對外國非營利組織為給付時，扣繳義務人亦須辦理扣繳，已逾越母法之規定，而增加扣繳義務人應負擔之扣繳稅款義務，違反租稅法定主義為由而拒絕適用，具有人權保障之高度，體認稅法為憲法之具體化，秉持稅法為憲法解釋應有之準則，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權之功能，值得肯定。

補充意見：陳明進 委員

判決指出，「扣繳義務之發生，以有應繳之稅款存在為前提，亦必扣繳義務人違反法定扣繳稅款義務，始有按應扣未扣或短扣之稅額處以罰鍰之可言」。對於所得稅法第 4 條第 17 款規定，「因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限」。本判決認為「○○浸信會設立之宗旨，在推行基督教義、辦理社會慈善及救助事業，並非以營利為目的，故不屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱營利事業」，此見解頗有獨特性，雖有爭議，但仍值得未來進一步探討釐清。



五、對判決未來期許

主筆委員：蔡朝安 委員

依司法院釋字第 407 號解釋理由書所示，法官依據法律獨立審判，憲法第 80 條設有明文。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，並不受其拘束。其背後法理為法官係依法審判，而非依解釋函令審判。然就稅法如何適用，解釋函令在稅捐實務上確實佔有一席之地，基於對行政機關之尊重，對於違法違憲解釋函令拒絕適用之情況並不多見。臺北高等行政法院 107 年度訴字第 383 號判決能於個案中嚴守租稅法定主義，拒卻違法解釋令，具體落實確實發揮人權保障之功能，期望本判決之處置方式能繼續對未來實務產生影響。

補充意見：黃源浩 委員

按國際稅法涉及者，乃不同國家間的稅權分配。我國因為與其他國家簽訂之避免雙重課稅條約較少，因此整體制度發展有賴內國稅法之明確規範，並採取與國際社會接近之課稅標準，避免對於跨國境之經濟活動造成負面影響。因此，整體涉外稅收規範，在司法裁判中有待填補之漏洞甚多，當有賴司法機關持續努力。

最高行政法院107年度判字第313號判決

地價稅減免規範體系之制度設計

一、事實摘要

- (一)上訴人所有台北市 2 筆土地，經被上訴人核定按一般用地稅率課徵地價稅。嗣上訴人以系爭土地部分面積 795.4 平方公尺（下稱「系爭通道土地」）供開放式人行通道使用為由，向被上訴人所屬〇〇分處申請減免地價稅。經該分處派員現場勘查，查得該人行通道位於上開地上建物 1 樓，通道兩側及其上方皆為〇〇百貨公司商場使用。被上訴人核定系爭通道土地不符土地稅減免規則第 9 條規定，仍應按一般用地稅率課徵地價稅。
- (二)嗣 105 年地價稅開徵，被上訴人核定系爭土地部分面積供停車場使用，按千分之 10 稅率課徵地價稅，系爭土地部分面積按一般用地稅率課徵地價稅。上訴人函請臺北市建築管理工程處確認系爭通道土地是否為法定空地之範圍。建管處函復上訴人並副知被上訴人略以，系爭土地係 104 使字第 0094 號使用執照之建築基地，有關基地內 10 公尺開放式人行通道，於使用執照存根注意事項附表加註列管為「本案基地中間南北向之 10 公尺人行步道，需 24 小時開放供公眾通行使用。」被上訴人審認系爭通道土地仍應維持按一般用地稅率課徵地價稅，爰函復上訴人否准減免地價稅之申請，並檢送 105 年地價稅繳款書，核課上訴人系爭土地及其於臺北市其他土地 105 年地價稅計新臺幣 1,129,435,161 元。
- (三)上訴人不服，申請復查，經被上訴人決定復查駁回，上訴人不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。



二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

1. 本判決比較下列 2 組地價稅減免規範，指出其所規範之社會實證事項，顯然存在著「互斥」關係。

得適用土地稅減免規則第 9 條前段「免稅」法規範（無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免），而主張免徵地價稅之土地，顯然應以「地上無懸空跨越之建物或工事，地下無建物基礎工事（最多僅鋪有形成「道路」功能所需之柏油、石材等物料）」之「素地」為限。且該素地「供公眾通行」之土地使用強度，亦應到達「汽車可通行」之較高強度，方符合「道路土地」之法定構成要件。¹

得適用土地稅減免規則第 10 條第 1 項所定「減免地價稅」法規範（供公共通行之騎樓走廊地，無建築改良物者，應免徵地價稅，有建築改良物者，依左列規定減徵地價稅。），依同條項各款規定減免地價稅之土地，

¹ 現行「土地稅減免規則」，係於民國69年5月5日行政院（69）台財字第5056號令修正發布名稱（原名稱：土地賦稅減免規則）及全文36條，而與本案有關之修正，係第9條規定，於民國99年5月7日行政院院臺財字第0990019583號令修正發布，由「無償供公共使用之私有土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之空地部份，不予免徵」，修正為「無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者，在使用期間內，地價稅或田賦全免。但其屬建造房屋應保留之法定空地部分，不予免徵」。當時之修正理由為：（1）現行無償供公共使用私有土地之範圍過於廣泛且不明確，為免閒置未開發之土地，亦得主張無償提供公共使用而免徵地價稅，與原立法意旨相違，且為防杜是類土地之投機，爰將無償供公共使用之私有土地，修正為無償供公眾通行之道路土地，經查明屬實者始得免稅；（2）但書之「……應保留之空地部份，不予免徵。」文字配合建築法規定及法律統一用字修正為「……應保留之法定空地部分，不予免徵。」

基本上排除「素地」，而以「上有懸空跨越之建物或遮蓋、下有建物基礎工事」之「騎樓走廊地」為限。又因其適用之稅捐客體為「騎樓走廊地」，則其所謂「供公共通行」之土地使用，應屬較低度之使用，以供人行為主，或可兼及非動力之自行車通行，至於「供汽、機車通行之土地」，已非「騎樓走廊地」法律概念所能概括者。

2. 前開 2 組法規之所以將「素地」與「騎樓走廊地」分開規範，並賦與不同之法律效果，其主要考量為「土地權利受限程度不同」，因此減免地價稅之程度也不同（素地全免，而騎樓走廊地則視該土地有無利用可能性，而給予「全免」或「減少部分地價稅」之差別處遇）。

四、推薦理由

主筆委員：黃俊杰 委員

1. 本判決具體指明土地稅減免規則第 9 條前段「免稅」法規，對無償供公眾通行之道路土地給予免徵地價稅之處遇，並非給予稅捐優惠，而是為「量能課稅原則」之實踐。其次，本判決清楚分析規範之正當性，即地價稅為財產稅，是對土地權利人課以土地財產稅，其課稅之正當性，表面看來是因為權利人擁有財產，但更深入一層之道理則是，該財產有潛在之獲利能力，故權利人有使用該財產而獲得收益之可能。固然「可能」未必等同「存在」，但為促進社會資源之有效利用以及衡平財產（主要指不動產）對地方公共事務所帶來之衝擊，對財產權利人之潛在收益課徵財產稅，在稅捐法制上即具正當性，而符合量能課稅原則之要求。因此，當財產權利人受實證或規範因素之限制，沒有「使用其財產而獲益」之可能時，原來課徵財產稅之規範正當性即行消失。



2. 至於，土地稅減免規則第 9 條後段但書規定「與建築物有連結之『法定空地』，即使無償供公眾通行之用，而具道路土地之屬性，仍然不免徵地價稅」，蓋從經濟活動之常態化經驗法則言之，法定空地之地主之所以願意提供自身土地供作特定建物之法定空地，必然從建物之興建者處獲得經濟對價。因此，將「法定空地」定義為「依建築法第 11 條規定，位於建築基地內、在建管法令上，與興建之建物連結，而在使用、分割及移轉上受有公法限制之空地」。此等解釋結論，亦能與土地稅減免規則第 9 條前段規定以「素地」為對象之解釋相互搭配規範。
3. 針對土地稅減免規則第 10 條第 1 項之「騎樓走廊地」減免地價稅之理由，本判決指出，係與同規則第 9 條前段之免稅規定相類似（同樣是「土地無法使用獲致收益，而喪失對其課徵不動產財產稅之正當性」），只是按其「仍可使用土地」之程度，決定「免」或「減」，以及「稅額減少比例」。並且，「騎樓走廊地」係指「依建管法令強制要求供公共通行」之「法定騎樓走廊地」。

補充意見：陳清秀 委員

上訴人是否得依土地稅減免規則第 10 條第 1 項各款之「減、免稅」法規範，請求減免地價稅一節（上訴人從起訴之始，到上訴至本院之過程，始終將該法規範引為減免地價稅之規範依據），則因事證不明，而有發回原審法院重為事實調查之必要。理由如下：

1. 系爭通道土地上方有懸空之建物，土地本身又供作人行通道使用，從其客觀上之使用現狀言之，有定性為「供公共通行」之「騎樓走廊地」之可能。但其土地稅法之規範架構下，能否被定性為「法定」之「騎樓走廊地」。關鍵因素在於「系爭通道土地在建管法令上是否被強制要求供作『騎樓走廊』使用」。

2. 但此項與法律涵攝有關之重要事實，原判決並未調查認定，被上訴人也未對之表示法律意見。而上訴人引用建物使用執照之注意事項記載內容（即「本案基地中間南北向之 10 公尺人行步道，係依都市計畫規定留設。除南北兩端不得有門禁管制外，且其淨高須維持 6 公尺以上，並需 24 小時開放供公眾通行使用」），是否在規範評價上能認為屬「建管法令強制要求」留供公共通行之「(法定) 騎樓走廊地」，或者僅為「有利建物私人利用」之使用規劃而已。實有命被上訴人表示法律意見後，再為進一步調查與定性之必要。

補充意見：盛子龍 委員

本判決從地價稅正當性法理出發，運用文義、體系、目的解釋之法學方法，並觀察回應社會財產使用變遷對法律解釋之影響，釐清土地稅減免規則 § 9、10 之區別及適用之判準，對地價稅課徵實務有很大貢獻。

補充意見：黃士洲 委員

1. 針對土地減免規則有關「與建築物有連結之『法定空地』，即使無償供公眾通行之用，而具道路土地之屬性，仍然不免徵地價稅」的規範目的有清楚的說明，有助於釐清此類案件的未來爭訟。
2. 明確指出下一審級需職權調查、釐清之事項：建物使用執照之注意事項記載內容規範評價上能認為屬「建管法令強制要求」留供公共通行之「(法定) 騎樓走廊地」，或者僅為「有利建物私人利用」之使用規劃而已。



補充意見：范文清 委員

1. 本件判決細細分析土地稅減免規則第 9 條與第 10 條背後的法理依據仍在於量能課稅原則，而非租稅優惠。並且據此開展各條的構成要件與法律效果，並且確認，2 個法條的適用範圍基本上互斥。並以上開法理作為判決基礎。
2. 審查人重視此則判決的理由在於，對於法律作法釋義學的細膩分析，基本上是法界的任務。法學界有義務盡速大步前進，為土地稅（當然，不只是土地稅而已！）建立足夠堅實的法釋義學的基礎。

五、對判決的未來期許

主筆委員：黃俊杰 委員

本判決之法令依據，主要為土地稅減免規則，而本規則係「依土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定訂定之」（土地稅減免規則第 1 條）。事實上，土地稅減免規則之性質屬法規命令（行政程序法第 150 條第 1 項），² 其授權依據為土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條之規定。

就此，土地稅法第 6 條規定：「為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業及合理之自用住宅等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，得予適當之減免；

² 黃俊杰，行政程序法，2010，第六章「法規命令與行政規則」。

其減免標準及程序，由行政院定之。」³而平均地權條例第 25 條規定：「供國防、政府機關、公共設施、騎樓走廊、研究機構、教育、交通、水利、給水、鹽業、宗教、醫療、衛生、公私墓、慈善或公益事業等所使用之土地，及重劃、墾荒、改良土地者，其地價稅或田賦得予適當之減免；減免標準與程序，由行政院定之。」

前揭兩者，針對地價稅係「對於…公共設施、騎樓走廊、…交通…等」及「供…公共設施、騎樓走廊、…交通…等」所使用之土地，得予適當之減免；至於，其「減免標準及程序」，則係由行政院定之。

至於，本判決針對土地稅減免規則第 9 條及第 10 條之稅捐構成要件及法律效果，在合法性前提之下，從土地稅減免規則本身之文義、體系及目的等方面加以具體闡釋，作為本案適用之準據，惟其中諸多論述，雖著重稅捐公平原則之實踐，但似已涉及稅捐構成要件之重要事項，而非單純「減免標準及程序」之範圍。或許，本判決似得從土地稅法第 6 條及平均地權條例第 25 條規定出發，論述前揭土地稅減免規則及相關解釋函令，⁴是否確實符合稅捐法定主義之要求。⁵

3 土地稅法施行細則第2條：「本法第6條所稱之減免標準及程序，依土地稅減免規則之規定辦理。」

4 黃俊杰，納稅者權利保護，2008，第二章「解釋函令對納稅者之影響」。

5 黃俊杰，稅捐法定主義，2012，頁1以下。



最高行政法院107年度判字第3號行政判決

「不知法規」之概念不及於「解釋函令」

一、事實摘要

○區國稅局依據查得資料，以上訴人之被繼承人王林○○及其配偶王○○民國 98 年度，**因訴訟和解之損害賠償**，取得終止承租改制前臺北縣○○鎮○○○○市○○區○○○○段○某號土地（下稱系爭土地）。租約遷讓補償之其他所得各為新臺幣（下同）4,387,500 元（合計為 8,775,000 元），及本人、配偶及受扶養親屬利息所得合計 36,839 元，已超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數，惟未依所得稅法第 71 條規定辦理綜合所得稅結算申報，經審理違章成立，於 102 年 3 月 13 日核定渠等當年度綜合所得總額 8,811,839 元，淨額 8,169,000 元，因王○○已於 00 年 0 月 0 日死亡，乃發單對王林○○補徵稅額 2,546,500 元，並於 102 年 7 月 18 日按所漏稅額分別裁處 0.4 倍及 1 倍之罰鍰計 2,540,112 元。王林○○就核定其他所得及罰鍰處分不服，申請復查未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起行政訴訟；嗣於訴訟中死亡，乃由其繼承人即上訴人承受訴訟。經原審法院判決駁回其訴後，乃提起本件上訴。

二、判決主文

原判決關於罰鍰及該訴訟費用部分均廢棄。廢棄部分訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。其餘上訴駁回。廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

甲、本稅部分

- (一)按損害賠償範圍雖包括「所受損害」及「所失利益」，惟所謂「所受損害」乃現存財產因損害事實之發生而減少，即積極之損害；「所失利益」則係新財產之取得，因損害事實之發生而受妨害，為消極之損害，二者對個人財產之影響不同，亦即「所受損害」之賠償係填補現存財產之損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，並非認係免稅所得，而與所得稅法第 4 條第 1 項規定之免稅所得有間；而「所失利益」之賠償，實質乃預期利益取得之替代，性質上係屬新財產之取得，且不在所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類至第 9 類所得範疇，自屬同條項第 10 類之「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為課稅所得額。
- (二)財政部 74 年 5 月 6 日台財稅第 15543 號函釋及 83 年 6 月 16 日台財稅第 000000000 號函釋，係財稅主管機關本於職權就財稅法規而為解釋，其將「非屬填補債權人所受損害部分」之賠償歸諸於所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得，依法課徵所得稅，符合實質課稅原則（按應為核實課稅原則）；其於調查成本費用有困難時，以補償費收入之 50% 推計所得額，與所得稅法第 14 條第 3 項規定變動所得半數法則一致，符合客觀公平原則，且未抵觸租稅法律主義，自得加以援用。
- (三)惟稽徵機關主張之租稅構成要件事實如已獲得證明，納稅義務人另提出新的抗辯事實以阻止或反對租稅債權之成立者，則應由其對該抗辯之主張，負證明責任。尤其對於租稅減免要件事由，倘有不明，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，均應由納稅義務人負擔客觀舉證責任（行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條規定）



乙、罰鍰部分

- (一) 按行政機關行使裁量權，並非不受任何拘束，其裁量權之行使，除應遵守一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則）外，亦應符合合法規授權之目的，並不得逾越法定之裁量範圍（行政程序法第4條、第6條、第7條、第8條、第10條參照）。又行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」其立法理由載明「第一項規定裁處罰鍰時應審酌之因素，以求處罰允當。」；司法院釋字第641號解釋亦明示「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當」之意旨。且所得稅法第110條第2項係規定「應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰」，並非採劃一之處罰方式。**（按本判決做成時納保法已施行，應優先適用納保法，尤其處罰部分應優先適用納保法第16條第3項）**
- (二) 準此，稅捐稽徵機關於適用所得稅法第110條第2項規定裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。
- (三) 原判決雖論斷「王林○○對於單一年度受領如此高額其他所得，竟未先向稅捐機關查詢，俾獲得正確及充分之資訊，即主觀認定就系爭其他所得無須報繳綜合所得稅，對於未申報系爭其他所得，誠有應注意、能注意而不注意之過失責任」，惟查所得稅法第14條第1項第10類前段規定之「其他所得」（不屬於上列各類之所得）乃不確定之法律概念，其涵

攝範圍如何，是否包括因損害賠償所取得之財產，容有疑義；且民法第216條第1項規定損害賠償之範圍，原則上既包含填補債權人所受損害及所失利益，在稅法無明文規定下，本難以期待一般人能區分「所受損害」之賠償係填補現存財產之損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅；「所失利益」之賠償，則係新財產之取得，應歸屬所得稅法第14條第1項第10類之「其他所得」等情。

(四)又對於涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，固容許主管機關對課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「行政函釋」方式為之（司法院釋字第500號解釋參照）；但對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，僅於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符法治國家原則。

(五)揆諸行政罰法第8條規定：「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。」既然人民不知法規（法律或法規命令）而違反行政法上義務，應負擔行政處罰責任時，按其情節，得減輕或免除其處罰，則對於不知行政函釋者，如仍認不能免除過失責任，豈不更得按其情節，減輕或免除其處罰？故縱認「王林○○對於單一年度受領如此高額其他所得，竟未先向稅捐機關查詢，俾獲得正確及充分之資訊，即主觀認定就系爭其他所得無須報繳綜合所得稅」，為有過失，其過失情節亦極為輕微（主觀應受責難程度甚低）……容有裁量怠惰之違法，自難以維持。



四、推薦理由

主筆委員：葛克昌 委員

1. 本判決對「本稅」及「罰則」，從解釋函令觀點為明顯區分，並明其憲法界限。近年行政法院判決對「本稅」及「罰則」之區分，漸有形成問題意識，但多僅由證明程度之差別為探討；但從解釋函令之憲法界限切入，為本判決之創舉，實具有開創性價值，並且有助於解釋函令之違憲審查。
2. 對涉及稅捐債務之法律解釋及事實認定，本判決指明主管機關固得為實質課稅(經濟解釋及實質認定)發布解釋函令；惟處罰部分須有法律明確規範，而使受處分者得預見並控制其行為之情況下，方符法治國原則。以**行政函釋推論之納稅義務，不宜適用處罰規定**。本判決對可否將實質課稅之法律解釋與事實認定，擴及於處罰有明確之法理分析。
3. 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，此處「不知法規」之概念，本判決明確限定為立法機關三讀通過之法律，及其明確授權行政機關制定之法規命令，而不及「解釋函令」。對人民不知法規(法律或法規命令)而違反行政法上義務，**按其情節尚得減輕或免除其處罰，則對不知行政函釋之納稅人，更應如是。**
4. 綜認為對受領高額其他所得，未先向稽徵機關查詢為有過失，其過失情節亦屬輕微(主觀應受責難程度甚低)，是未按裁罰倍數參考表予以減輕，容有裁量怠惰，**原裁罰處分**自難以維持。
5. 原判決就本稅部分，上訴人指摘原判決違背法令求為廢棄，法院以無理由而予以駁回；至於罰鍰部分，法院則以原處分既於法不合為由，自為判決，爰將原判決關於罰鍰部分廢棄，並撤銷訴願決定及原處分(及複查決定)。**就此罰鍰部分，與課稅要件事實認定無關**，無須發回高等行政法院，本判決中予以直接撤銷，有助於紛爭一次解決。

補充意見：陳清秀 委員

又對於涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，固容許主管機關對課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「行政函釋」方式為之（司法院釋字第 500 號解釋參照）；但對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，僅於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符法治國家原則。至於以行政函釋推論之「納稅義務」，尤其如同本案涉及複雜之法律解釋爭議，實難期待納稅義務人知悉函釋內容，進而依循為「適法行為」。揆諸行政罰法第 8 條規定：「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。」既然人民不知法規（法律或法規命令）而違反行政法上義務，應負擔行政處罰責任時，按其情節，得減輕或免除其處罰，則對於不知行政函釋者，如仍認不能免除過失責任，豈不更得按其情節，減輕或免除其處罰？故縱認「王林○○對於單一年度受領如此高額其他所得，竟未先向稅捐機關查詢，俾獲得正確及充分之資訊，即主觀認定就系爭其他所得無須報繳綜合所得稅」，為有過失，其過失情節亦極為輕微（主觀應受責難程度甚低），被上訴人未依裁罰倍數參考表使用須知第 4 點之規定，注意個案違章情節是否較輕，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰倍數參考表規定之劃一處罰方式，按補徵稅額 2,546,500 元處 1 倍罰鍰，容有裁量怠惰之違法，自難以維持。

補充意見：盛子龍 委員

對於納稅人因不知解釋函令之處罰，如何減輕提出重要判準，影響深遠。

補充意見：黃士洲 委員

本件判決釐清所受損害與所失利益在所得稅法上的徵免性質，並指出不知解釋函令不能直接劃約成違反法律的漏報行為，乃本件判決見解最重要的突破之處。若進一步深度關照本件事實經過與背景，可以發現納稅義務人原先從



事畜牧業(系爭取得的房屋也是地主與建商合建，以合建分屋來補償納稅人被拆掉的豬舍)，應無報稅經驗且年事已高，如果進一步連結所失利益應自行申報納稅乃規範在解釋函令，所以本案納稅義務人似很難被期待可以正確申報繳納當年度所得稅。或許最高行基於法律審職責，較不傾向以微觀角度，細琢個案曲折，然類似情況期待未來裁判上可以進一步多加注意。

補充意見：蔡朝安 委員

最高行政法院 107 年度判字第 3 號判決能於個案中具體落實法治國原則與責罰相當原則(比例原則)，具有人權保障之高度，並確實發揮人權保障之功能，值得推薦：

1. 闡明稽徵機關適用所得稅法第 110 條第 2 項裁處罰鍰時，應注意責罰相當，避免顯然過苛，始符合憲法第 23 條比例原則之意旨

本判決首先援引司法院釋字第 641 號解釋：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。」揭示對違反行政法上義務之處罰或制裁，均須符合「罪刑相當原則」或「責罰相當原則」。關於如何認定責罰是否相當，依行政罰法第 18 條第 1 項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」據此，稅捐稽徵機關於適用所得稅法第 110 條第 2 項規定裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。

足見本判決係以憲法之責罰相當原則作為在審查本案中處罰是否允當之判斷標準，具有人權保障之高度。

2. 本判決進一步闡釋，受處分人對於處罰之內容須可得預見並得控制其行為之情況下，其處罰始符合法治國原則

又本判決認為處罰之內容必須由法律明定其內容、客體、目的及範圍等，且受處分人必須對於罰則之內容均可得預見且可以控制其行為之情況下始得加以處罰，否則其處罰不符合法治國原則。

足見本判決係以法治國原則作為認定處罰要件-「行為人違反納稅義務是否具有過失」之判斷標準，亦具有人權保障之高度。

3. 對於行為人應遵守「行政函釋」所推論之納稅義務，不具期待可能性，自應免除其過失責任或減輕或免除處罰，具體發揮人權保障功能：

本件關於「所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類前段規定之『其他所得』，是否包括因損害賠償所取得之財產，容有疑義。」實務上認為依民法第 216 條第 1 項規定損害賠償之範圍，原則上既包含填補債權人所受損害及所失利益，在稅法無明文規定下，本難以期待一般人能區分「所受損害」之賠償係填補現存財產之損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅；「所失利益」之賠償，則係新財產之取得，應歸屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之「其他所得」等情。

本件行為人因取得訴訟和解之損害賠償依據財政部 83 年解釋認定系爭損害賠償非屬「填補債權人所受損害」之部份，應屬「其他所得」。然以行政函釋推論之「納稅義務」，尤其如同本案涉及複雜之法律解釋爭議，實難期待納稅義務人知悉函釋內容，進而依循為「適法行為」。是本判決即認定本件處罰不合法。

足見本判決能於個案中具體落實法治國原則與責罰相當原則（比例原則），具有人權保障之高度，並確實發揮人權保障之功能，值得推薦。



五、對判決未來期許

主筆委員：葛克昌 委員

1. 納保法第1條第2項明定：「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。」本判決於本稅部分尚援引第7條第4項及第11條第2項，而認由稽徵機關負證明責任；惟論及處罰部分，本判決係作成於納保法施行後，且稅捐稽徵法第48條之3規定處罰適用從新從輕原則，然卻多援引行政罰法等規定，**未引據納保法之相關規定**（原先納保法關於處罰規定**多有保障納稅人，惜立法時多為行政機關改為與行政罰法既有規定相同，而失去納保法特別保障納稅人之意旨**），如能注意實為更佳。
2. 不知「法規」，其所稱法規應不包含解釋函令，不知解釋函令即不適用納保法第16條第1項前段：「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任」之規定。按不知法規並不能免除處罰責任，理由在於對法律資訊之注意義務，**其義務違反須考量有無期待可能性**。此種期待可能性，只存於實質意義之法律（法律及法規命令），對解釋函令（**行政規則**）之不知，不構成注意義務之違反。解釋函令僅為稅務訴訟中被告機關所持之法律見解，若納稅人有違反情事，應至多為補稅，而不能因此另加處罰。⁶

6 Kohlmann, Steuerverwaltungsvorschriften und Steuerstrafrecht, in Tipke (Hrsg.), DStJG 5 1982, S.309.

葛克昌，解釋函令與財稅行政，收錄於《所得稅與憲法》，翰蘆，2009年2月，三版，頁501以下。

最高行政法院107年度判字第6號判決

納保法施行後，稅務訴訟中容許在事實審言詞辯論之前追補理由

一、事實摘要

A有限公司民國 102 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）69,791,235 元、全年及課稅所得額 25,251 元。OO 國稅局初查，以上訴人未提示帳簿憑證，乃按其實際經營之染料、顏料批發業（行業標準代號：4622-11）同業利潤標準淨利率 9%，核定營業淨利 6,281,211 元，加計非營業收入總額 5,492 元，核定全年及課稅所得額 6,286,703 元，補徵應納稅額 1,068,196 元。上訴人不服，申請復查未獲變更，遂提起訴願，經財政部 105 年 7 月 11 日台財法字第 10513930940 號（案號：第 000000000 號）決定訴願駁回。上訴人不服，提起行政訴訟經原判決駁回，遂提起本件上訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

1. 按本院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議係針對所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項後段規定之推計核定而為，與本件所適用之所得稅法第 83 條所規定之推計課稅，雖均係有關推計課稅之規定，惟前者之法律效果係依財政部核定之標準核定，而後者之法律效果為依查得之資料



或同業利潤標準核定，兩者法律效果已屬有間，是否能完全比照，已有疑義。況本院上開決議理由七係以「當事人就推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即對原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執」為前提，惟查本件上訴人對於被上訴人之推計課稅迭有爭執，是不符適用上開決議理由七之前提要件，原判決加以適用，已有適用法規不當之違法。

2. 復按「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條分別定有明文。件上訴人至訴訟階段始提出帳簿文據，是否有可歸責於上訴人之事由？是否有失權效之適用？原審法院自應予以調查審認，始能決定應否審酌上訴人所提出之帳簿文據，詎原判決完全未予調查，即一概摒棄上訴人所提出之帳簿文據而採認被上訴人之推計課稅，亦有違上開量能課稅及實質課稅原則。
3. 甫於 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 21 條第 1 項、第 3 項規定：「（第 1 項）納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。（第 3 項）行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」本件上訴人於訴訟階段既已提出帳簿文據，則其所主張課稅處分之違法事由是否有變更或追加？原審法院自應予查明審認，始能正確核實確認上訴人之應納稅額，並符稅捐案件改採總額主義之精神，乃原審對上訴人所提出之帳簿文據逕予排斥而不用，亦有違納稅者權利保護法第 21 條第 1 項、第 3 項之規定。

四、推薦理由

主筆委員：黃源浩 委員

本判決涉及事由，乃納稅義務人於核課及行政救濟程序中，因帳證不實而遭稅捐稽徵機關推計課稅。嗣後在高等法院訴訟程序中主張「一時尋無帳證，今已能提示正確帳證，推翻推計課稅之基礎，而證明原處分與訴願決定之違法性」。原審法院未加以審酌，遭最高行政法院認為有程序之殊誤。這當中涉及兩個稅法救濟程序中的重要議題，其一為「事後發現的帳證」能否作為總額主義的事由？其二在於此類嗣後發現或提出的證據資料有無禁反言原則的適用？這些問題都需要實務見解的累積，因此本判決提出這樣的問題，給予吾人就訴訟程序的各種基本問題有深入討論的機會，甚有價值。首按推計課稅，於稅法領域中意義至為重大。蓋以原則上稅捐調查應以核實原則，間接證明方法為例外。但因課稅資料多半掌握於納稅義務人手中，因此要求稅捐稽徵機關就所有租稅構成要件事實均實現完整無遺漏的調查，勢所不能。因此，司法院大法官釋字第218號乃指出：「人民有依法律納稅之義務，憲法第19條定有明文。國家依課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」。同時，納保法第14條亦規定：「（第一項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第二項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第三項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第四項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰」。足見推計課稅之相關議題，在我國稅制之中向來受到高度重視。



補充意見：葛克昌 委員

1. 依據最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議見解，如具備其他漏稅罰之處罰要件，而所漏稅額不明確，仍得以本稅中推估所得做為所受稅額之基礎為倍數處罰。惟學者間多不以為然，蓋不僅我國稅法漏稅罰，係按所漏稅額倍數處罰（處罰結果大多偏高），又所漏稅額之數額為處罰要件，與本稅確定數額之證明程度有所不同，而係須達確切之證明程度（幾近於真實），而不得推估之。且稅捐處罰法，基於無罪推定原則、不自證己罪原則下，在此納稅人並無協力義務，亦無違反協力義務而須為推估之問題。⁷ 本判決雖未對該決議見解予以挑戰，但將該決議合理內容限制在理由七，即行政法院僅於「當事人就調查、復查或訴願時未提示有關帳簿、文據供核，以及推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即當事人就原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執，而於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者」，無須命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據。（按理由七部分經最高行政法院 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議，以納保法已施行，與設題事實並無直接關連為由刪除）。查本件上訴人對推計課稅始終予以爭執，不應適用該決議而有適用法規不當之違法（不符理由七之前提要件）。又本判決將該決議適用法規限於所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1 項後段，而不及於其他推計課稅規定（本判決以法律效果已屬有間為由，本案適用所得稅法第 83 條），此種限制有助於減低該決議推估處罰對納稅者權利之傷害。

⁷ 參考陳清秀，推計課稅與處罰——評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，頁 232 以下；葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估，台灣法學雜誌 145 卷，2010 年 2 月，頁 241 以下。

2. 本判決強調行政法院應依職權調查證據(行訴法第133條),而不許訴訟階段對推計課稅提出反證,已違反職權調查原則,且指出原審應調查納稅人是否有可歸責事由?是否有失權效之適用?始能決定應否審酌上訴人所提出之帳簿文據,論證鏗鏘有力,符合稅法應較行政程序法適用更嚴謹之正當法律程序(納保法第1條、第10條)。⁸
3. 本判決認為依據納保法第21條第1項、第3項在言詞辯論終結前,得變更追加處分違法事由,且行政法院應予審酌。本件當事人於訴訟階段既已提出帳簿文據,法院即應審酌。蓋推計課稅係不得已之補充事實認定之方法,縱為推計後亦不應使納稅人失去反證機會。⁹

補充意見：陳清秀 委員

復按「行政法院應依職權調查事實關係,不受當事人主張之拘束。」「行政法院於撤銷訴訟,應依職權調查證據;於其他訴訟,為維護公益者,亦同。」行政訴訟法第125條第1項、第133條分別定有明文。準此,當事人於行政訴訟中自得提出一切事實證據方法,以供法院調查斟酌。本件上訴人於原審訴訟程序中所提出之帳簿文據,即為證據方法之一,原審法院自應予以審酌,否則即違反上開職權調查主義之原則。又「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。」稅捐稽徵法第12條之1第2項及納稅者權利保護法第7條第2項均定有明文,此即所謂實質課稅原則。本件上訴人至訴訟階段始提出帳簿

⁸ 參照葛克昌,正當法律程序與納保法,收錄於:葛克昌,《納稅者權利保護法析論》,元照,2018年9月增訂二版,頁243以下。

⁹ 參照葛克昌,事實審得否提出反證推翻推估核定——納保法實施後判決評析之一最高行政法院107年判字第號,收錄於:葛克昌,《納稅者權利保護法析論》,元照,2018年9月增訂二版,頁339以下。



文據，是否有可歸責於上訴人之事由？是否有失權效之適用？原審法院自應予以調查審認，始能決定應否審酌上訴人所提出之帳簿文據，詎原判決完全未予調查，即一概摒棄上訴人所提出之帳簿文據而採認被上訴人之推計課稅，亦有違上開量能課稅及實質課稅原則。

補充意見：黃士洲 委員

本判決明揭，基於職權調查與總額主義，納稅人於言詞辯論前，所提供的帳簿文據，均應由事實審法院調查，不得逕棄，進一步補充納保法第 14 條推計課稅的前提要件。相同見解可參見，最高行 107 判 165 號判決。

補充意見：鍾騏 委員

判決對於事實調查與帳證之準備與提出，提出以下有力理由，值得注意：

1. 最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由七係以「當事人就推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即對原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執」為前提，高等行政法院判決忽略該前提而適用前揭決議，有適用法規不當之違法。
2. 「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條分別定有明文。因此，當事人於行政訴訟中自得提出一切事實證據方法，以供法院調查斟酌。於訴訟程序中所提出之帳簿文據，即為一種證據方法，法院自應予以審酌，否則即違反前揭規定。

3. 「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。」稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及納稅者權利保護法第 7 條第 2 項均定有明文。因此，本件上訴人至訴訟階段始提出帳簿文據，是否有可歸責於上訴人之事由？是否有失權效之適用？皆是法院應予以調查審認之事項，始能決定應否審酌納稅人所提出之帳簿文據，否則即有違上開量能課稅及實質課稅原則。
4. 納稅者權利保護法第 21 條第 1 項、第 3 項規定，對於稅務案件之訴訟標的已改採總額主義，納稅者在事實審言詞辯論終結前，得隨時追加或變更主張課稅處分違法事由，法院應予審酌，且行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認。納稅人於訴訟階段既已提出帳簿文據，則其所主張課稅處分之違法事由是否有變更或追加？高等行政法院應查明審認上開事項，始能正確核實確認上訴人之應納稅額。

五、對判決未來期許

主筆委員：黃源浩 委員

我國納稅者權利保護法，不僅在立法中明確規範推計課稅，同時亦指出此一制度之界限。同時在稅務訴訟中引入總額主義之精神，容許在事實審言詞辯論之前追補理由。此等重大變革，毫無疑問有待司法判決就具體情形補充其內容，當為未來相關判決值得進一步觀察之方向。

2019 臺灣年度 優良稅法判決



最高行政法院107年度判字第368號判決

本稅與處罰之證明程度

一、事實摘要

(一) 緣上訴人 97 及 98 年度營利事業所得稅結算申報，營業成本分別為新臺幣（下同）8,830 萬 5,135 元、5,255 萬 7,243 元及其他費用各為 134 萬 7,452 元、225 萬 7,841 元，經被上訴人依申報數核定課稅所得額分別為 6,105 萬 2,742 元、2,542 萬 1,064 元；嗣上訴人申請更正營業成本分別為 2,730 萬 5,135 元、3,155 萬 7,243 元及其他費用各為 160 萬 4,452 元、242 萬 9,274 元，被上訴人依其更正申報數核定課稅所得額分別為 1 億 2,179 萬 5,742 元、4,624 萬 9,631 元。嗣被上訴人接獲通報，查得上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且更正事項係於檢舉後始提出，不符稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補繳免罰之規定，核認上訴人虛列成本致短漏報所得稅額，按所漏稅額 1,518 萬 5,750 元、520 萬 7,141 元，各處以 1 倍之罰鍰計 1,518 萬 5,750 元、520 萬 7,141 元。

(二) 上訴人 96 至 98 年度未分配盈餘加徵營利事業所得稅申報（下稱未分配盈餘申報），依所得稅法第 66 條之 9 第 2 項規定計算之未分配盈餘，分別列報為 62 萬 8,185 元、38 萬 1,366 元（原判決誤載為 38 萬 1,336 元）、0 元（自行繳納未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅分別為 6 萬 2,819 元、3 萬 8,136 元、0 元）經被上訴人依申報數核定；嗣上訴人因前述更正營業成本等事由，一併調增各年度稅後純益（5,240 萬 8,680 元、6,974 萬 1,194 元、3,969 萬 9,170 元），及各該年度 10% 法定盈餘公積提列數（524 萬 868 元、697 萬 4,119 元、396 萬 9,917 元），乃



申請更正各年度未分配盈餘為 4,779 萬 5,997 元、6,314 萬 8,441 元、3,572 萬 9,253 元（復自行補繳未分配盈餘加徵 10% 營利事業所得稅分別為 471 萬 6,781 元、627 萬 6,707 元、357 萬 2,925 元），被上訴人乃依其更正申報數核定。**嗣被上訴人接獲通報，認上訴人更正事項屬被檢舉範圍，且於檢舉後始提出更正，並依檢舉資料認上訴人係於以後年度始召開董事會提列更正後盈餘之法定盈餘公積，核與所得稅法第 66 條之 9 第 3 項提列法定盈餘公積應以截至該所得年度之次一會計年度結束前，已實際發生者為限規定不符，否准其更正調增法定盈餘公積提列數，被上訴人遂據以重行核定未分配盈餘為 5,303 萬 6,865 元、7,012 萬 2,560 元、3,969 萬 9,170 元，分別補徵因否准提列法定盈餘公積所增加之未分配盈餘應納稅額 52 萬 4,087 元、69 萬 7,412 元、39 萬 6,992 元，並就上開更正增加稅後純益之未分配盈餘增加數（5,240 萬 8,680 元、6,974 萬 1,194 元、3,969 萬 9,170 元）乘 10% 稅率為漏稅額，就該所漏稅額 524 萬 868 元、697 萬 4,120 元、396 萬 9,917 元，處以 0.5 倍之罰鍰計 262 萬 434 元、348 萬 7,060 元、198 萬 4,958 元。**

（三）上訴人就上開罰鍰處分不服，申請復查，經被上訴人分別以民國 104 年 6 月 25 日財北國稅法一字第 0000000000（96 年度未分配盈餘申報部分、97 年度營利事業所得稅結算申報部分）、0000000000（97 年度未分配盈餘申報部分、98 年度營利事業所得稅申報部分）、0000000000 號（98 年度未分配盈餘申報部分）復查決定（下稱原處分）駁回後，提起訴願，經訴願決定駁回。上訴人仍不服，遂提起行政訴訟，經臺北高等行政法院（下稱原審法院）104 年度訴字第 1868 號判決（下稱原判決）駁回後，乃提起本件上訴。

(四)本件判決認為原處分所憑之事證自相矛盾，其認定事實有違論理法則，且其認定上訴人虛列營業成本，僅憑上訴人所為之更正申報數據，並無其他佐證，就租稅裁罰爭訟案件而言，其證明程度尚未達到「真實的確信蓋然性」。又上訴人係自認有漏報課稅所得額及未分配盈餘，才以調減營業成本及增加應付款項併同沖銷股東往來的方式為更正，被上訴人答辯意旨卻謂上訴人係「藉由調減營業成本及增加應付款項以沖銷股東往來，致漏報未分配盈餘」云云（原判決則謂被上訴人核認上訴人係「藉由調減成本沖銷股東往來，致漏報所得額」），其真意為何？容有疑義。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

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）。且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，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、第 11 條第 2 項參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率 75% 以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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，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% 之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。又租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證已罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

四、推薦理由

主筆委員：陳清秀 委員

有關課稅事實之認定，在行政訴訟程序上採取所謂「自由心證主義」。原則上對於一切可利用之證據方法，進行自由的評價，以認定課稅要件事實之存否，而不受強制的（法定的）證明法則之拘束。但仍不得恣意為之，而仍應受論理法則與經驗法則之拘束。有關課稅要件事實之證明程度，固然不要求必須達到「絕對的真實」之程度，但必須使法官對於事實之真實性的心證，達到「接近確實的蓋然性」（an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit），才可以認定該項事實為真實。

亦即有關課稅要件事實之證據證明程度，原則上應達到「通常證明程度」（Regelbeweismaß）¹⁰，使法官獲得完全的確信某一項特定的事實關係為真實，達到相當高度的蓋然性之確認，而使任何有理性的、熟悉生活事實關係之人並不產生任何懷疑之程度¹¹。而在納稅義務人違反協力義務之情形，亦可就構成要件之前提事實，降低證明程度，要求其證明程度只要具有優勢蓋然性

¹⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 22 Rz. 189.

¹¹ Seer, in: Tipke/ Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz. 66.

即可，但並未使客觀的舉證責任轉換，稽徵機關仍應就有利於己之課稅要件事實之存在，負擔舉證責任。納稅義務人違反協力義務之情形，亦可就其法律效果，採取課稅基礎之推估（推計課稅）¹²。在此如果通常證明程度要求不高時，則法官容易確認事實進行裁判，反之，如果高度要求證明程度時，則因為事實不明，而須引用舉證責任分配法則進行裁判。因此證明程度之型態構造與舉證責任裁判之必要性，二者處於互補關係。

有關本稅部分之課稅事實之認定，其證明程度，本件判決認為「其證明程度至少應達到『高度蓋然性』（蓋然率 75% 以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，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，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% 之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。」上述見解符合國內學說上通說見解，應可贊同。

至於違反稅法上義務應予處罰部分，基於無罪推定原則，「有疑問，應為有利於被告（違規行為人）」之認定原則（Grundsatz in dubio pro reo），其證明程度要求應再予提高，達到確實證明之程度，並不得因為納稅義務人違反協力義務而降低證明程度。本件判決認為「其證明程度至少應達到『幾近於真實的蓋然性』（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責。」原則上亦符合處罰法上之法理。

比較有爭議者，應是「幾近於真實的蓋然性」是否要求達到「蓋然率 99.8% 以上」？對此如涉及嚴厲處罰之「漏稅罰」時，則要求確實證明，應具有合理性。反之，如涉及違規情節相對輕微之「行為罰」，則此一證明度要求，則容較有爭議。

12 Ratschow, in: Gräber, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., 2015, § 96 Rn.93.



補充意見：葛克昌 委員

- 一、本判決對事實審就事實闡明過程中，徵納雙方之證明責任及職權調查原則，有明確論述。尤其對納保法第 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。」，對徵納雙方與法院之證明程度有明確認定，即法院或稽徵機關依職權調查之證據，其證明程度至少應達到高度蓋然性（蓋然率 75% 以上）。納稅人協力義務之違反，其證明責任仍在稽徵機關，而僅得降低對課稅要件事實存在之證明程度，惟最低仍不得低於優勢蓋然性（超過 50% 之蓋然率）。此等有助於釐清實務誤認課稅要件之減項，應由納稅人負舉證責任，致納稅人不能舉證成本費用，即可完全剔除而作成侵害納稅人權利之核課處分之誤解。
- 二、本判決對處罰要件之事實認定及法律地位，尤具意義，影響深遠。按稅捐債務法，由於稅捐負擔係市場經濟交易成本之重要部分，納稅人如不盡協力義務，而因此適用「疑則闕如法則」，致不盡協力義務者反能取得市場競爭優勢，造成劣幣驅良幣現象，是以在此稽徵機關應得以降低其證明程度。然「租稅裁罰之爭訟事件」，係國家行使處罰高權的結果，與課稅效率或稽徵便利無關，反與刑事處罰類似。當事人於其中並無協力義務或責任自證已罪或證明已無違規事實；而有「無罪推定」或「罪疑惟輕原則」之適用，故而稽徵機關就處罰要件事實之該當，應負擔證明責任，且其證明程度應至少達到「幾近真實的蓋然性（蓋然率 99.8%）」，其證明責任不應納稅人有協力義務之違反而有減輕。本判決以此法理，認為原審遽認上訴人明知有漏短報情事卻於年度營利事業所得稅及未分配盈餘結算時予以列報，致減少所得額而逃漏所得稅，核屬故意容有未洽。就此論述，對實務不區分稅捐債務法與處罰法之不同，以納稅人不盡協力義務即屬故意（或縱無故意仍有過失）加以處罰，係以違反法治國基本原則法理之裁罰，具有釐清作用。

補充意見：黃俊杰 委員

本件係租稅裁罰爭訟案件，納稅義務人並無協力義務或責任以自證無違規事實，被上訴人（國稅局）就處罰之要件事實應負擔完全的證明責任，其證明程度不能因上訴人違反協力義務而減輕。原審未調查釐清上訴人原先有無虛列成本匿報所得或藉由股東往來隱匿營業收入或有其他短漏報原因，徒憑上訴人所為之更正申報數據及被上訴人所提其他自相矛盾的事證，即維持原處分所為上訴人虛列營業成本，致漏報課稅所得額及未分配盈餘的認定，亦嫌速斷；且原審既未查明上訴人漏報課稅所得額及未分配盈餘的原因態樣，即無法論證其有無故意或過失。

補充意見：黃源浩 委員

本件判決涉及租稅裁罰事項以及本稅在舉證責任上之差異，並且指出租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證已罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。此一見解於我國行政實務有重要之意義且值支持。



五、對判決未來期許

主筆委員：陳清秀 委員

有關課稅事實以及處罰要件事實之證明程度，適用不同判斷基準，應具有合理性。此一證明程度之見解具有參考價值，值得其他行政法院裁判上參考。

補充意見：葛克昌 委員

- 一、本判決對稅捐處罰法與稅捐債務法之證明責任與證明程度有清楚釐清，惟判決中對事實闡明之證明責任，與舉證責任有時仍混淆。按民事訴訟之起訴方（原告），負有主觀舉證責任（證據提出責任）；然稅務訴訟係為追求公益，納稅人起訴時並無證據提出責任，只有協力義務，在事實審言詞辯論中協助闡明事實，依職權調查主義，證明責任始終存於稽徵機關與法院手中，僅在言詞辯論終結後，仍有事實未能闡明，真偽存否尚且不清之情況，方須為客觀舉證責任之分配。故客觀舉證責任，必須係於訴訟最終階段事實不明時才為分配（行政訴訟法第136條立法理由參照）。
- 二、本判決引用行政訴訟法第136條：「除本法有規定者外，民事訴訟法第277條之規定於本節準用之。」又民訴第277條前段：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」但行政訴訟法該條立法理由中明白指出撤銷訴訟係依職權調查主義，即不準用民訴第277條，亦即為行訴第136條前段「本法令有規定者外」所稱之情形。按行政訴訟法種類甚多，撤銷訴訟以外與公益無關者始準用民訴第277條，並非撤銷訴訟之部分仍準用該條。

補充意見：黃源浩 委員

在納稅者權利保護法通過施行之後，在稅法領域中「本稅」和「裁罰」的明確區分已經成為我國稅制的重要發展趨勢。但是這一趨勢，事實上仍有待大量司法實務見解加以填補。本件判決不僅指出裁罰事件之證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」，同時也正確地指出稅捐處罰事件之法律性質，應當接近於刑事法律，確為我國稅法重要之發展方向指標。



最高行政法院107年度判字第371號判決

短漏報未分配盈餘之裁罰考量

一、事實摘要

上訴人 101 年度未分配盈餘申報，以金管會規定 102 年採行國際財務報導準則（以下稱 IFRSs）時應依其他權益減項提列特別盈餘公積之命命，列報項次 12「依其他法律規定，由主管機關命令自當年度盈餘已提列特別盈餘公積或限制分配部分」之減項金額 205,139,305 元。經國稅局以上訴人 101 年度應屬尚未採行 IFRSs 之年度，依上訴人當年度發生之股東權益減項金額應為 114,812,175 元，乃調增未分配盈餘 90,327,130 元（原列報 205,139,305 元 - 重新核定 114,812,175 元），應補徵稅額 9,032,713 元（90,327,130 元稅率 10%），並依裁罰參考表規定按所漏稅額處 0.4 倍之罰鍰計 3,613,085 元。惟上訴人因另有依法律規定之投資抵減稅額可抵減應補徵之稅額，故補徵稅額 0 元。上訴人對罰鍰處分不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、判決主文：

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

1. 上訴人 101 年度未分配盈餘申報，即依 102 年始採行 IFRSs 之其他權益減項金額提列特別盈餘公積，致低報未分配盈餘申報金額 90,327,130 元，短漏報稅額 9,032,713 元，難謂無過失。

2. 惟行政機關行使裁量權，除應遵守一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則、有利及不利一律注意原則）外，亦應符合法規授權之目的，並不得逾越法定之裁量範圍。裁處罰鍰時應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力等之因素（參行政罰法第 18 條第 1 項、納稅者權利保護法第 16 條第 3 項之規定），以求處罰允當。財政部訂定之裁罰參考表使用須知第 4 點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」稽徵機關於裁罰時應注意個案違章情節是否為較輕者，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，至稅法規定之最低限為止，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。此為行政法院應依職權加以審查之事項。
3. 上訴人於申報 102 年度營利事業所得稅及 101 年度未分配盈餘稅時，尚有依促進產業升級條例第 6 條規定所賦予巨額的投資抵減稅額，且已屆最後抵減年度，可全數抵減應納稅額，致補徵稅額為 0 元，且未使用完畢的投資抵減稅額亦已歸零，可見上訴人並未因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得任何利益（包括投資抵減稅額遞延抵減的利益），亦未損及國家租稅債權，其客觀上應受責難的程度甚低，如果使其與一般有獲得漏稅利益者適用相同的裁罰基準，恐有失公平，且有違比例原則，自有適用裁罰參考表使用須知第 4 點規定，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰之必要。國稅局於裁處時未予以審酌，未依裁罰參考表使用須知第 4 點之規定，注意個案是否初犯、主觀或客觀違章情節是否較輕，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰參考表規定之劃一處罰方式，按漏報或短報系爭未分配盈餘形式上所計算漏稅額的 0.4 倍裁罰，似有裁量怠惰或濫用之違法，原審未加詳察，遽予維持，容有未洽。



四、推薦理由

主筆委員：陳明進 委員

1. 對於事實之究明，判決切要辨明，上訴人 101 年度未分配盈餘申報，即依 102 年始適用之 IFRSs 提列特別盈餘公積，致短漏報未分配盈餘稅額，難謂無過失，惟在仍有巨額投資抵減（且為最後之可抵減年度）下，其短漏報並無獲得短漏報之實際利益，且亦無損及國家租稅債權。
2. 對於行政法院對行政機關行使裁量權之審查，判決指出，稅捐機關裁罰應遵守一般法律原則，審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力等因素，倘稅捐機關未予以考量，即有裁量怠惰或濫用之違法，此為行政法院應依職權加以審查之事項。此項見解對於行政法院的裁判功能發揮有正面之期許。
3. 判決明確指出，上訴人未因短漏報未分配盈餘稅額而獲得任何租稅利益，亦未損及國家租稅債權，其客觀上應受責難的程度甚低，如果與一般有獲得漏稅利益者適用相同的裁罰基準，即有違比例原則。此見解對於稅捐裁罰適法性及稅捐人權保障有啟發之意義。

補充意見：陳清秀 委員

上訴人 102 年度營利事業所得稅結算申報，原申報應納稅額 85,000 元及 101 年度未分配盈餘加徵之稅額 455 元，合計 85,455 元，並全數以廢止前促進產業升級條例第 6 條規定的投資可抵減稅額抵減之，經被上訴人查核後，所調增 101 年度未分配盈餘應加徵稅額，亦全數「依促進產業升級條例第 6 條規定，本年度准予抵減之稅額」予以抵減，致補徵稅額 0 元，未使用完畢的投資可抵減稅額亦已歸零，可見上訴人並未因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得任何利益（包括投資可抵減稅額遞延抵減的利益），亦未損及國家租稅債權，其客觀上應受責難的程度甚低，如果使其與一般有獲得漏稅利益者適用相同的裁罰基準，恐有失公平，且有違比例原則，揆諸前開規定及說明，自有適用裁罰參考表使用須知第 4 點規定，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰之必要。詎被上訴人於裁處時未審酌上訴人有無因漏報或短報系爭未分配盈餘而獲得利益，國家租稅債權是否因此受有損害，以避免造成個案過苛之處罰，亦未依裁罰參考表使用須知第 4 點之規定，注意個案是否初犯、主觀或客觀違章情節是否較輕，而酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰參考表規定之劃一處罰方式，按漏報或短報系爭未分配盈餘形式上所計算漏稅額的 0.4 倍裁罰，似有裁量怠惰或濫用之違法。原審未加詳察，遽予維持，容有未洽。

補充意見：范文清 委員

裁處行政秩序罰時，應依據行政罰法第 18 條所規定之應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。本件判決就本件系爭個案情節之客觀上應受責難程度，以及有過失而無故意等節，一一詳加論述。值得肯定。



五、對判決未來期許

主筆委員：陳明進 委員

營利事業對於未分配盈餘申報，其相關之會計事項（如本期稅後淨利），自計算 94 年度未分配盈餘起，已改為依照所適用之會計準則計算，本件系爭之其他權益減項金額之計算，在採用 IFRSs 前後會因會計準則轉換而產生不同之計算結果，營利事業在申報 101 年度未分配盈餘時（係於 103 年 5 月份），其當時之會計制度實已採行 IFRSs 一年以上，依其當時帳載金額可能即為所申報 IFRSs 下之金額，故此種錯誤係因公司首次採行 IFRSs 之會計制度轉換，增加財稅差異之租稅複雜度而較容易發生未分配盈餘申報之錯誤，稅捐機關對於其應受責難程度之考量，亦應予以注意。此外，本件判決廢棄原判決係基於上訴人客觀上應受責難的程度甚低而國稅局裁處時未予以審酌為由，似未回應上訴人主張雖有短漏報稅額但並無應納稅額（亦無損及國家租稅債權）下，是否應屬行為罰而非漏稅罰，是否有立法疏漏之不足，以進一步闡明對納稅者權利保護法制之見解。

最高行政法院107年度判字第455號判決 納保法業已變更實務上「爭點主義」之見解

一、事實摘要

A公司經查依書面審查按申報數核定。嗣依通報資料，以上訴人99年度涉嫌虛列營業成本136,333,175元及營業費用44,720,000元，另誤將薪資費用9,600,000元列為營業成本及列報與經營本業無關之其他費用計83,000,000元，乃予以轉正並重行核定營業成本169,937,874元、營業費用及損失總額37,084,894元及全年所得額為305,133,697元，應補徵稅額44,889,040元，並按所漏稅額30,779,040元處1倍之罰鍰計30,779,040元。A公司對否准與經營本業無關之其他費用83,000,000元及罰鍰處分不服，申請復查結果，獲追減罰鍰15,389,520元，其餘復查駁回。上訴人仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂向高雄高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，經原審判決駁回後，提起上訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。



三、判決要旨

1. 納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」業已變更實務上之所謂「爭點主義」，改採納稅者就不服之課稅處分之全部內，於行政救濟期間得追加或變更主張課稅處分違法事由，此項規定為程序性規定。
2. 參酌稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，法律既規定財政部發布解釋函令（該條第 1 項）以及財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（同條第 4 項）變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。則在稅務行政救濟程序之解釋上，法律位階更高之前引納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件更應予以適用。而因本院審理本案時則屬尚未確定案件，本院自應適用上開有利於納稅者之納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定。
3. 則依據前引納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，本件上訴人於訴願審議委員會決議前及行政訴訟事實審言詞辯論終結前，所追加「未檢附原始交易憑證虛列進貨 136,333,175 元及其他費用 44,720,000 元部分」主張之課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。原判決未及適用及審酌，自有未合。原判決既未及適用納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，影響法令之正確適用，並影響判決結論，自難以維持。上訴意旨雖未就此事項提出指摘，仍應認上訴為有理由。
4. 另關於罰鍰部分，亦應由原審審認所漏稅額為何，始能判斷被上訴人所為罰鍰處分是否正確，則本院尚無從自為判決，爰將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。

四、推薦理由

主筆委員：葛克昌 委員

1. 本判決重要價值在於，在於對 106 年 5 月 3 日高高行 105 訴字第 487 號判決，未適用納保法予以撤銷。雖最高行之本判決在 107 年 8 月 16 日作成，但實則高高行判決卻在納保法公布施行前作成。本判決認為納保法第 21 條第 1 項已變更實務上「爭點主義」之觀點，此為程序規定，應依程序從新原則，並參酌稅捐稽徵法第 1 條之 1 解釋函令變更時，有利納稅人，對尚未核課確定案件適用之。本判決對未確定之案件應適用納保法，利用各種法理，煞費苦心。
2. 本判決強調在事實審言詞辯論終結前，所追加主張之課稅處分違法事由，縱在納保法施行前，受理法院仍應審酌。

補充意見：陳清秀 委員

納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」業已變更實務上之所謂「爭點主義」，改採納稅者就不服之課稅處分之全部內容，於行政救濟期間得追加或變更主張課稅處分違法事由，此項規定為程序性規定，因程序性規定僅為確定法律關係實體事項程序進行之規範，新修正之程序性法律，並未確定任何權利義務關係，亦未造成任何法秩序的變動，為求該程序性法律於修正後可以一體適用於當事人，使程序順利進行，自應適用從新之法律，此即為「程序從新」原則之理由。再者，參酌稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，法律既規定財政部發布解釋函令（該條第 1 項）以及財政



部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（同條第4項）變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。則在稅務行政救濟程序之解釋上，法律位階更高之前引納稅者權利保護法第21條第1項規定，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件更應予以適用。經查，在105年12月28日公布之納稅者權利保護法雖於106年12月28日施行，係在原審於106年4月19日言詞辯論終結後，但因本院審理本案時則屬尚未確定案件，本院自應適用上開有利於納稅者之納稅者權利保護法第21條第1項規定。

補充意見：許祺昌 委員

1. 依納稅者權利保護法第21條第1項規定，納稅義務人在事實者言詞辯論終結前，得隨時追加或變更主張課稅處分違法事由，法院應予審酌，且行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認。亦即，稅務案件之訴訟標的改採總額主義。本判決首先闡明本條新修正之規定僅為確定法律關係實體事項程序進行之規範，並未確定任何權利義務關係，亦未造成任何法秩序的變動，而為程序性規定。
2. 復參酌稅捐稽徵法第1條之1規定，法律既規定財政部發布解釋函令（該條第1項）以及財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（同條第4項）變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。則在稅務行政救濟程序之解釋上，法律位階更高之前引納稅者權利保護法第21條第1項規定，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件更應予以適用。

3. 本判決適用「程序從新」以及「舉輕明重」之法理，認為如解釋函令有變更者，於核課期間確定前尚應適用較有利於納稅義務人之規定；則既然納稅者權利保護法第 21 條總額主義更有利於納稅義務人，則本件既於審理時系爭案件仍屬未確定案件，亦自應適用上開有利於納稅者之納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，改採總額主義。
4. 足見本判決為避免已發生之案件未及適用更有利於納稅人之新法規定，以具有開拓性及原創性之法律解釋方法，使本案審理時適用總額主義，於審理中具體落實納稅者權利保護，值得肯定。

五、對判決未來期許

主筆委員：葛克昌 委員

1. 納保法在本件處分作成時尚未施行，納保法是否有適用餘地不可一概而論。例如裁罰處分，因有稅捐稽徵法第 48 條之 3 從新從優原則之適用，故可援引納保法之規定。**本稅處分部分，有涉及一般法律原則部分則自可因納保法僅具確認法律關係之效果，而得適用。**¹³ 至於有利納稅人之規定，可考慮依據納保法第 1 條第 1 項保障納稅人基本權規定之精神而予以適用。
2. 本件引用納保法第 21 條第 1 項變更實務上「爭點主義」見解之桎梏，如再能引用納保法第 1 條第 1 項「其他相關基本權利之保障」之意旨，而認為限制納稅人救濟程序中追加處分違法理由，係對納稅人訴訟權所為不必要之限制，而須就納稅人追加主張為審酌，更能保障賦稅人權。

¹³ 參見葛克昌，施行前納保法有無適用餘地——最高行政法院 106 年判字 245 號判決評釋，收錄於：葛克昌，《納稅者權利保護法析論》，元照，2018 年 9 月增訂二版，頁 327 以下。



最高行政法院107年度判字第566號判決

稅捐裁罰處分亦適用「無罪推定」與「疑則無罪」

一、事實摘要

緣上訴人民國 96 年度綜合所得稅結算申報，分別僅列報其配偶○○○（000 年 0 月 00 日登記離婚）於有限責任臺灣省○○資源回收物運銷合作社之薪資所得新臺幣 52,564 元，綜合所得總額 515,896 元。嗣被上訴人依臺灣臺中地方檢察署通報、臺灣臺中地方法院 101 年度訴字第 1496 號刑事判決及查得資料，查獲上訴人 96 年度漏報配偶○○○執行業務所得 6,800 元、利用他人名義取自○○○之營利所得 9,263,867 元及受扶養親屬○○○之薪資所得 10,955 元，合計漏報所得 9,281,622 元，乃歸併核定上訴人 96 年度綜合所得總額為 9,797,518 元，除補徵稅額 2,948,924 元外，並按所漏稅額 2,903,422 元處 1 倍之罰鍰 2,903,422 元。上訴人就漏報配偶營利所得及罰鍰部分不服，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。

二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

三、判決要旨

1. 租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證已罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就

處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

2. 對於逃漏稅違章行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。

四、推薦理由

主筆委員：蔡朝安 委員

1. 清楚說明租稅構成要件之舉證責任、證明程度與納稅人協力義務之關係

本判決首先闡明依現行法令（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、第 11 條第 2 項）規定，課徵租稅構成要件事實，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任。並進一步說明，法院依職權調查之證據，如證明程度未能達到高度蓋然性（蓋然率 75% 以上）者，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。此外，本判決並闡明納稅義務人之協力義務，其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將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% 之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。



本判決釐清納稅義務人之協力義務並非舉證責任，因此協力義務之違反無法轉換客觀舉證責任，對於實務上常以納稅義務人違反協力義務而應承受事實無法證明之不利益，具有釐清之效果。

2. 闡明租稅裁罰案件有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，並說明關於處罰要件事實之證明程度更應高於租稅構成要件事實

本判決進一步說明，租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證已罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

本判決認為租稅罰亦應有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，並具體落實於本案中，確實發揮人權保障之功能，值得推薦。

補充意見：陳清秀 委員

租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證已罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8% 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」「對於逃漏稅違章行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協

力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。

補充意見：黃士洲 委員

本件最高行判決針對資源回收業者營利所得的核定與逃漏稅認定，採取嚴格證明的立場，並認為稽徵機關與原審法院職權調查不足（訴訟資料尚未完整掌握），值得認同。未來本案與類似案例值得進一步深究者，此類地下經濟活動常有僥倖漏報的心態與習慣，且所得者通常不擔任夫妻合併申報的納稅義務人，則未參與地下經濟活動的配偶應否作為漏稅違章的受裁罰對象？如可，其注意義務與裁罰裁量應不應該有所調整？特別是彼此有分居情形時。

五、對判決未來期許

主筆委員：蔡朝安 委員

本判決並闡明納稅義務人之協力義務，其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故**協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任**，法院僅能於調查困難時，容許將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% 之蓋然率，或稱較強的蓋然性）。關於「協力義務之違反無法轉換課稅要件事實之客觀舉證責任」之見解雖為實務所接受，然而在認定上，稽徵機關關於課稅要件與處罰要件事實存在與否，常常能夠證明至所要求之證明程度；又人民對於課稅事實存在與否之「舉反證」，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，惟實務在認定上卻常常無法使待證事實陷於真偽不明。據此，在認定事實是否確實受到證明程度要求之拘束，似有檢討之空間。



最高行政法院107年度判字第696號判決

個人與營利事業合建如何適用房地合一稅制

一、事實摘要

上訴人以自有土地與營利事業合建分售，其於 94 年 1 月 14 日與系爭土地之土地所有權人訂立不動產買賣契約書，再於 94 年 2 月 1 日與 OO 公司簽訂建案之合建協議書，上訴人與 OO 公司合建之系爭土地，於合建前之持有期間未達 2 年，OO 公司 94 年 10 月 14 日取得建造執照，97 年 3 月起，上訴人依先前陸續簽訂之土地預定買賣契約，先後移轉系爭土地持分予建案之房屋及停車位承購人。

二、判決主文

（臺北高等行政法院）原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

1. 房地合一作業要點第 3 點前段規定：「房屋、土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第 5 點第 1 項前段規定：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」可知，關於持有期間之計算係算至「交易之日止」，而交易日係以所出售或交換之房屋、土地完成「所有權移轉登記日」為準，其第 18 點第 1 款第 3 目「持有期間」自應為相同之解釋，以「所有權移轉登記日」為準，不以「與營利事業簽立合建契約時」為準。因此，**原審未依職權調查土地持分何時完成所有權移轉登記予合建房屋之承購人，最高行政法院認定原判決適用法規不當及理由不備。**

2. 上訴人於原審具體提出訴外人之所得稅案件，有經不同稽徵機關依房地合一作業要點第 18 點規定認定非屬營利事業而予更正註銷稅捐，主張原處分違反平等原則等語，但是**原判決對於攸關原處分是否違法之攻擊防禦方法，未予敘明上訴人之案情與他人案情因如何不同，而可為不同處理，最高行政法院認定原判決不備理由。**
3. 納稅者權利保護法第 21 條第 1 項、第 3 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於…行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」上訴人於訴訟階段，於原審起訴補充理由狀主張購買土地之利息支出應予扣除等語，並陸續提出各種證據，則其於行政訴訟事實審言詞辯論終結前，所追加「購買土地之利息支出」主張之課稅處分違法事由，案經發回，最高行政法院認為原審應併予審酌。
4. 依所得稅法與房地合一作業要點規定，103 年 1 月 1 日以前取得之房屋、土地，無論何時交易均無房地合一課徵所得稅之適用，則個人以 103 年 1 月 1 日以前取得之房屋、土地，與營利事業合建，應否適用所得稅法第 24 條之 5 規定對該個人課徵所得稅，此問題究應依房地合一作業要點第 18 點規定認定，或應依該要點第 18 點制定前之最高行政法院見解認定，**最高行政法院認為原審更為審理時，應令主管財政法規及函釋之權責機關財政部，就上開財政部 104 年 12 月 9 日函釋之適用範圍輔助被上訴人參加訴訟說明，以為調查及釐清。該要點第 18 點制定前之最高行政法院見解，為本於租稅法律主義之精神，依涉及租稅事項法律之立法目的，衡酌**



經濟上之意義及實質課稅之公平原則，解釋並適用法律；以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，應認亦屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱之「營利事業」，就其營利所得應納入所得課徵綜合所得稅。

四、推薦理由

主筆委員：鍾騏 委員

1. 房地合一稅制為我國稅制近年重大變革，涉及層面廣泛，**此判決細膩準確適用相關複雜法律，堪稱具有指標意義。**
2. 房地合一稅制涉及層面廣泛，需要整體考量，而主管財政法規及函釋之權責機關，未必是行政訴訟程序之當事人，因而未必得以參與訴訟程序，**此判決具體指出此一問題，值得推薦。**

五、對判決未來期許

主筆委員：鍾騏 委員

判決中提到「房地合一作業要點係為執行適用房地合一課徵所得稅有關之細節性、技術性事項為前提」，而**細節性、技術性事項在稅法的解釋與適用，有時可能會影響課稅依據與稅率等重要事項，本案即為適例**，對於稅法領域之授權明確性原則，我國法制可能再有發展。

最高行政法院107年度判字第105號判決

被繼承人生前之保證債務或將土地設定抵押權，可否列為生前未清償債務

一、事實摘要

本件被繼承人甲於 89 年 5 月 2 日死亡，上訴人未依規定辦理遺產稅申報，案經被上訴人依查得資料核定遺產總額新臺幣 162,010,630 元，遺產淨額 153,610,630 元，應納稅額 62,151,627 元，並按應納稅額 62,151,627 元處以 1 倍之罰鍰計 62,151,600 元（計至百元止）。上訴人不服，申請復查，遺產稅部分經被上訴人改依更正程序處理，變更核定應納稅額為 61,072,245 元，上訴人並未不服，於 91 年 7 月 30 日確定。另罰鍰部分經被上訴人復查決定准予追減 1,079,400 元，變更核定罰鍰為 61,072,200 元，上訴人僅就罰鍰部分循序提起行政救濟，經高雄高等行政法院以 91 年度訴字第 1024 號判決及本院以 94 年度判字第 826 號判決駁回確定。嗣上訴人復於 97 年 5 月 20 日及同年 7 月 16 日向被上訴人提出申請，主張其被繼承人甲生前提供土地設定抵押為○○有限公司（下稱○○公司）向○○區中小企業銀行（下稱○○銀行）嘉義分行貸款之擔保所生之保證債務，因債務人清償不能，致使遺產土地確實償付債務為由，主張原核定遺產總額應扣除被繼承人○○○死亡前未償債務，並應退還其溢繳之遺產稅。經被上訴人 97 年 10 月 21 日南區國稅審二字第 0970056845 號函復上訴人，否准其申請。上訴人不服，提起訴願，經遭決定駁回，復向原審法院提起行政訴訟。經原法院 98 年度訴字第 254 號判決（下稱原確定判決）及本院 100 年度判字第 1766 號判決駁回其訴及上訴確定。上訴人復以原確定判決有行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款之再審事由，提起再審之訴，經原法院判決駁回後，乃提起本件上訴。



二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

三、判決要旨

- (一) 蓋依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定，本件被繼承人生前為○○公司借款之連帶保證人並提供不動產設定抵押權，**被繼承人死亡時，主債務人既因未依約履行，債權人已向連帶保證人及物上擔保人（即被繼承人）追索及請求執行（已進入查封拍賣程序），使得連帶保證債務從「或有債務」，趨於確定情況，即屬被繼承人死亡前之未償之債務，而得由遺產總額中扣除。**
- (二) 再揆諸遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定「被繼承人之債權及其他請求權不能收取或行使確有證明者，不計入遺產總額」，本件被繼承人生前既為○○公司借款之連帶保證人並提供不動產設定抵押權，於債權人獲清償之限度內，依民法第 749 條之規定，連帶保證人對主債務人雖即同時取得同額之代位求償權，但如果繼承事實發生時，○○公司積欠○○銀行之債務已大於資產，被繼承人代為清償後，就超過資產價值可以抵償部分的求償權，即有不能收取之情形，而不能同時於遺產中認列此部分債權。
- (三) 另無論依本院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議意旨或其修正之意旨，本件被上訴人以上訴人為繼承人，核定被繼承人○○○之遺產淨額為 153,610,630 元，應納遺產稅額為 62,151,627 元，上訴人不服，提起復查，經被上訴人改依更正程序處理，變更核定應納稅額為 61,072,245 元，雖然上訴人未再提起行政救濟而告確定，但事後上訴人仍得以原課稅處分認定事實錯誤（包括主張新的爭點），請求退還溢繳之稅款。足見上訴人於原審所提出之證據，如經斟酌，是否可使上訴人受較有利益之裁判，實有詳加探究之必要。

(四)詎原判決徒以「上開文書於前訴訟程序進行中即已存在，尤其關於○○地院○○年度執字第○○號強制執行系爭不動產始末一事，係由再審原告於原確定判決中提出之主張……，加以再審原告又身為上開強制執行事件債務人之一，則再審原告不僅於原確定判決審理過程中已知有上開強制執行事件存在而得閱覽該卷證，抑且其早於原確定判決審理前，經由其身為上開強制執行事件債務人之身份亦可於執行程序中知悉上開函文」等語為由，遽認上訴人據為提起本件再審之訴之上開文書顯非在原確定判決訴訟程序時為上訴人所不知，或雖知有此證物之存在而不能使用，今始知悉或得予利用者甚明，容嫌速斷，且將「知悉」與「可得知悉」混為一談，其適用法規亦有未洽。

四、推薦理由

主筆委員：盛子龍 委員

本案判決有兩點值得推薦：

1. 被繼承人生前負有保證債務或將土地設定抵押權，在遺產稅法上可否列為生前未清償債務，實務上發生許多爭議。本案提出一個非常重要判準：「針對被繼承人死亡時，主債務人既因未依約履行，債權人已向連帶保證人及物上擔保人（即被繼承人）追索及請求執行（已進入查封拍賣程序），使得連帶保證債務從或有債務，趨於確定情況，即屬被繼承人死亡前之未償之債務，而得由遺產總額中扣除。」此可作為實務處理類似案件之判準。
2. 本案稽徵機關在作成遺產稅核課處分時，已明知上述情節之發生，不過在法律解釋上，稽徵機關及原審法院認為，納稅義務人在為主債務人負清償責任時，同時取得一個對主債務人之求償債權，兩者金額等額，一加一減，故無須將之列為扣除項目。實則該求償債權通常是求償無門，並無實際經濟價值，自本不得相提並論。本案判決不採納過去實務見解，亦可贊同。



補充意見：陳清秀 委員

惟按行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款所謂「當事人發見未經斟酌之證物或得使用該證物者」，係指該證物在前訴訟程序事實審言詞辯論終結前業已存在而為當事人所不知，或雖知有此證物之存在，因故不能使用，致未經斟酌，今始知悉或得予使用者而言，且如經斟酌可受較有利益之裁判者，即構成再審理由。故所稱「發現」係以當事人主觀上知悉為準，如僅係可得知悉，實際上不知，尚難謂已發現，此為其文義上之當然解釋，且符合再審制度係作為對於確定終局判決之事後救濟程序之意旨；如認為當事人於前訴訟程序事實審言詞辯論終結前可得知悉該證物存在，即屬已發現，而不得以事實審言詞辯論終結後始知悉，作為再審理由，乃增加法律所無之限制。

五、對判決未來期許

主筆委員：盛子龍 委員

- (一) 按被繼承人生前連帶保證債務從或有債務趨於確定，卻因稽徵機關前述法律解釋上之錯誤（一加一減），而未將此重要事實納入考量，並依職權予以扣除，本案判決將此解釋為「可歸責於政府機關之事實認定錯誤」，致納稅義務人溢繳稅款，自有相當依據。不過將之定位為法律解釋、適用上錯誤毋寧更為精準。
- (二) 在我國稅捐稽徵法第 28 條規定下，本案究竟是屬於因可歸責於納稅義務人之錯誤或因可歸責於稽徵機關之錯誤，在後續之時效上有很大差異。如前所述，本案確屬「可歸責於政府機關之錯誤」。但本案納稅義務人違反申報義務在前，接著又遲誤法定救濟期間在後，等到了退稅之救濟程序上又未提出依據經驗法則通常並不難提出之上述證據，則在稅捐稽徵法第 28 條規定這個「特殊重開程序」之規範下，給予其享有

第二項規定下這麼長之時效是否適當，自有待深思。**這個問題之回答毋寧涉及稅法體系上許多實體法及程序法基本價值之權衡，而稅法價值體系上絕非只有一條「納稅人權利應受無限度保護」之原則。**這在行政法體系如是，其他法治先進國家之稅法體系亦如是。本案其實正是屬於徵納雙方對租稅核課錯誤均有或多或少之可歸責事由之案型，而從重開程序角度看，本案是否屬處分相對人因重大過失而未能及時在前端程序提出有利之新證據之案型，也有待探究。以上因素之存在，可以看出**稅捐稽徵法第28條規定並未充分考量所有可能案型，其規範設計存有高度不圓滿性，有待法院作更細緻之利益衡量予以補充。**本案判決就此未能作進一步論述，難以得知其是否就此已經有充分斟酌衡量，而其作如此有利於納稅義務人之解釋又是建立在如何之衡量基礎上，也無從得知，不免可惜。



最高行政法院107年度判字第480號判決

權利救濟的起算時點，以及退稅請求權與行政程序重新開始請求權之間的關係

一、事實摘要

- (一)被繼承人林○○於民國 97 年 2 月 28 日死亡，合於民法第 1138 條及第 1140 條繼承人皆拋棄繼承，臺灣士林地方法院依聲請選定被繼承人之子林○○為遺產管理人，惟遺產管理人逾申報期限仍未申報遺產稅，經被上訴人依查得遺產核課遺產稅，遺產管理人未申請復查，案告確定。
- (二)嗣上訴人於 104 年 7 月 8 日及同年 7 月 31 日申請書，向被上訴人主張代位遺產管理人申請增列被繼承人遺產稅之未償債務本金 33,051,960 元，及自 82 年 4 月 10 日起至清償日止，按週年利率 5% 計算之利息，依稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條規定，申請重開被繼承人林○○遺產稅事件行政程序及退還溢繳稅款。
- (三)經被上訴人發函否准其申請。上訴人不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

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

1. 基於權利救濟制度之成本效益分析，由權利人在權利受侵害之始，即採取主動之作為，先自力防止侵害之進一步擴大，並立即請求國家之支援，其成本最低，效率最高。因此權利救濟法制總期待權利人先盡一己之力維護自身權利，其後才有國家實力之接續支援。因此權利人只要「知悉」自身權利受到危害，即應即時尋求救濟，不能坐等權利侵害結果之擴張及穩固，再出面主張自身之權利。而權利救濟時效期間之起算點，亦應從「發覺」權利受有侵犯可能時為判準。在一般情況下，自身權利有可能受到特定行政處分之影響者，只要「發現」該處分違法，理當自動意識到權益受侵犯之可能性，因此該發現處分違法時點，即屬行政程序法第 128 條第 2 項所定之「知悉」時點。
2. 本院目前採行之實務見解，係認「**稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項之退稅請求權，與行政程序法第 128 條第 1 項之程序重開請求權，各自獨立，為不同之請求權，在行政訴訟法上亦屬不同之訴訟標的**」（本院 107 年度裁字第 816 號裁定意旨與 104 年度判字第 793 號判決意旨參照）。

四、推薦理由

主筆委員：范文清 委員

本件判決的主要爭點有二。分別為當事人依據行政程序法第 128 條第 2 項所規定之「知悉」究為何義，以及行政程序法第 128 條所規定之行政程序重新進行制度與稅捐稽徵法 28 條所規定的退稅請求權之間之關係。針對前者，行政程序重新進行制度的規範意義在於，基於行政權的積極主動性格，當行政機關知悉其過往所作成之行政處分有不當甚或違法情事者，原則上不應「不告不理」。在符合一定前提的情況下，行政機關應職權或依申請重新進行



行政程序，重新審酌相關事證。倘若有足夠事證支持者，即應廢棄原行政處分，另為適法妥適的行政處分。行政處分的相對人在符合行政程序法第128條所規定的要件下，亦享有相對應的主觀公權利。透過這個制度，一方面確保行政處分的合法性，另一方面也使得人民的權利得以獲得救濟。既然是權利救濟管道之一，其開啟的時間點就有其重要性。這個重要性將會表現在於，**倘若開啟的時間點太晚，不但對人民使用權利救濟管道形成不必要的門檻，而且也牴觸了權利救濟的及時性，恐怕使得權利救濟管道失去其實效性。**從這個角度來說，本判決指出：「由權利人在權利受侵害之始，即採取主動之作為，先自力防止侵害之進一步擴大，並立即請求國家之支援，其成本最低，效率最高。……因此權利人只要「知悉」自身權利受到危害，即應即時尋求救濟，不能坐等權利侵害結果之擴張及穩固，再出面主張自身之權利。而權利救濟時效期間之起算點，亦應從『發覺』權利受有侵犯可能時為判準」，誠值贊同。

針對後者，稅捐稽徵法第28條所規定的退稅請求權與行政程序法第128條所規定的行政程序重新進行制度之間的關係，本來就是爭議不斷的問題。不少學說與實務見解主張，**退稅請求權的行使應以行政程序重新進行為其前提。**質言之，在核課處分已經發生形式存續力的案型裡，由於稅捐稽徵機關已經無法撤銷系爭核課處分，從而也沒有辦法踐履其退稅義務。除非系爭核課處分的形式存續力被突破之後，稅捐稽徵機關始得撤銷系爭核課處分，然後退稅予逾繳稅款的納稅義務人。這個見解固然高度保障核課處分的法安定性，對於納稅義務人的退稅權利卻形成甚高的行使障礙，是否妥適，向來是聚訟焦點。本判決決不拘泥於上開見解，強調「**稅捐稽徵法第28條第1項及第2項之退稅請求權，與行政程序法第128條第1項之程序重開請求權，各自獨立，為不同之請求權，在行政訴訟法上亦屬不同之訴訟標的。**」言下之意似乎是認定，這二個請求權並無行使上的先後順序關係，可以同時或先後行使。若然，則前述退稅請求權行使上的法律障礙即被消除大半。對納稅義務人的權利保障而言，有很大的進步。

補充意見：鍾騏 委員

1. 上訴人主張代位遺產管理人，申請增列被繼承人遺產稅之未償債本金及利息，依稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條規定，申請重開遺產稅事件行政程序，及退還溢繳稅款。
2. 上訴人主張「有關行政程序法第 128 條第 2 項所稱之『知悉』，其判斷除了要考量『處分』與『程序重開之處分違法事由』存在之『認知』外，還要一併考量『處分違法造成權利侵害確切結果（即確切之受損金額）』之認知」，判決說明這個主張，沒有法律依據。
3. 判決剖析相關爭點，清楚說明法律適用過程與理由，有助於釐清相關期間計算，值得推薦。

五、對判決未來期許

主筆委員：范文清 委員

可惜的是，由於本案的當事人就退稅請求權的部分撤回起訴，本件判決也就未就上開退稅請求權與行政程序重新進行二個制度的相互關係作進一步的深論。筆者當然完全明白，這是法院不告不理的當然結果。但仍然十分期待，日後若有適當時機，法院可以就這個爭議問題表示其進一步的見解。



最高行政法院107年度判字第599號判決

就有利的稅額核課納稅人是否有聲明不服之權利，以及核課處分上附註之法律性質

一、事實摘要

(一)緣上訴人之配偶高○○(下稱被繼承人)於民國104年2月27日死亡，由繼承人高○○代表，先於104年5月5日辦理遺產稅申報，經被上訴人核定不計入遺產總額價值新臺幣(下同)650,000元，遺產淨額0元，並核發遺產稅不計入遺產總額證明書。上訴人嗣於104年8月27日，自動補報臺北市○○區等4筆土地(持分分別為：5/24、5/24、1/4 公同共有、1/4 公同共有，下合稱系爭土地)，並於申報書註記：「關於上述被占用部分之土地價額，敬請貴局核實調查審認」等語，另於105年5月9日主張增列配偶剩餘財產差額分配請求權(下稱分配請求權)扣除額，經被上訴人重行核定遺產總額42,746,424元，分配請求權扣除額12,307,415元，遺產淨額0元，無應納稅額，並核發遺產稅免稅證明書。

(二)上訴人對於遺產稅免稅證明書之注意事項第6點所載：「依民法第1030條之1規定主張配偶剩餘財產差額分配請求權案件，未於免稅證明書核發之日起1年內，給付該請求權金額之財產予被繼承人之配偶者，應追繳應納稅賦，並加計利息。」等語，及遺產總額一系爭土地部分，申請復查，經被上訴人復查決定(下稱原處分)駁回，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，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

1. 按以確認性核課處分為程序標的，依稅捐稽徵法第 35 條規定申請復查，進而提起訴願及行政訴訟之行政爭訟程序者，以「其財產權益因核課處分之作成，負擔公法上之稅捐債務，而受減損」為必要。若核課處分之稅額核定為 0 元，即表示受處分規制效力所及之納稅義務人，並無稅捐債務負擔存在。自無從以該不直接影響其權益之核課處分為爭訟程序標的，循復查程序路徑，提起行政爭訟之必要。若其提起此等爭訟，即應認其無主觀公權利，逕以判決駁回其訴。
2. 再者依現行納稅者權利保護法第 21 條第 1 項之規定，司法及稽徵實務慣行之「(鎖定式) 爭點主義」已經廢棄，而改採「容許在行政爭訟程序中不斷擴張爭點」之爭訟程序法制。此時若有新核課處分之作成，有關係爭 4 筆土地之遺產總額量化爭議，上訴人必然可在新核課處分之行政爭訟程序提出，並無提前給予預防性保護之必要。
3. 從事務本質而言，凡屬「保留行政處分廢止權」之附款者，均會重視及強調「行政機關在法律涵攝過程中」之「職權作用」特徵。也會進一步具體說明處分廢止後之後續處理。若僅是引用抽象法律條文規定，泛論法律效果，亦比較接近單純附註。故本院認前開文字屬不生法律效果之單純附註，僅有提醒上訴人之作用，並無法律效果之產生，上訴人亦不得對之提起行政爭訟。



4. 退而言之，縱令認為前開文字記載具有「保留行政處分廢止權」附款之性質，而有法律效果產生，進而影響上訴人權益。因此其有提起行政爭訟，爭執該處附款合法性之主觀公權利。該附款本身在實體法上亦無違法性可言。其理由如下：該附款內容引自遺產及贈與稅法第17條之1第2項之規定內容（即「納稅義務人未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者，稽徵機關應於前述期間屆滿之翌日起5年內，就未給付部分追繳應納稅賦」），符合行政程序法第93條第1項所定「行政機關作成行政處分……無裁量權者，以法律有明文規定……者為限，始得為之」之許可要件，實無違法可言。

四、推薦理由

主筆委員：范文清 委員

本件判決的主要爭點有二。分別為納稅義務人針對對其有利的稅額核課，是否有聲明不服的權利，以及稅捐稽徵機關於核課處分中所為之附註之性質，與是否得針對該附註聲明不服之權利。針對前者，我國的法院訴訟制度與世界上大部分國家相同，採取主觀權利救濟制度，而非客觀違法審查制度。既然如此，人民提起訴訟時，說明其「權利」受侵害乃是難以迴避的一項程序。依一般見解，人民於起訴的階段，倘若其主張之事實為真，其在法律上所保護之利益將會受損害，即足以認定原告具有當事人適格。至於其主張之事實是否確實為真，乃是其訴訟在實體有無理由的問題。在本件當中，稅捐稽徵機關對納稅義務人應繳納之遺產稅額核定為零。質言之，**稅捐稽徵機關認定納稅義務人並無稅捐債務存在。這個認定對於納稅義務人而言，並無任何權利侵害可言。**原告自然欠缺對此提起訴訟聲明不服之主觀公權利。法院對此有簡明卻清楚的論述，值得贊同。其次，法院特別強調，在納稅者權利保護

法施行之後，納稅者權利保護法第 21 條明白的拒卻司法實務採行多年的爭點主義，『而改採「容許在行政爭訟程序中不斷擴張爭點」之爭訟程序法制。』因此，倘若嗣後稅捐稽徵機關發現有新的爭點，稅捐稽徵機關可以作成新的核課處分，默示的撤銷原核課處分，而重新核定納稅義務人之應納稅額。屆時，納稅義務人自然可以在新的訴訟程序裡就此等新的爭點請求救濟，殊無在（尚未作成，是否會作成也在未定之數）新的核課處分之前，就急著給予其預防性的權利救濟的必要。就此亦值贊同。

針對第二個爭點，稅捐稽徵機關若於核課處分加附款，該附款是附屬於主要意思表示（＝核課處分）的附屬意思表示。既云意思表示也就意味著，稅捐稽徵機關具有藉此附款之作成，而單方面的使核課處分的相對人之權利義務有所得、喪、變更的意思，是為法效意思。此等法效意思是稅捐稽徵機關所單方面作成的，稱之為「職權作用」並無不妥。而且，此等法效意思是稅捐稽徵機關意欲藉此使相對人的權利義務有所得、喪、變更，質言之，權利義務發生變動，本件判決指出此時也會進一步具體說明處分廢止後之後續處理，亦屬合理。總結來看，解釋稅捐稽徵機關附加之附註是否為附款，自然應該要去解釋此等附註裡是否包含了法效意思。由於解釋意思表示應探求當事人真意，而不拘泥於所使用之文字或其他外在表象。此時應特別注意其中是否包含了稅捐稽徵機關的職權作用，以及稅捐稽徵機關意欲作成如何的後續處理。本件判決就此部分的論述縱民法與行政法的基礎法理，甚為精彩。



高雄高等行政法院105年度訴第531號判決

文化古蹟免稅資格函釋不得附加額外要件

一、事實摘要

原告(台灣土地銀行)所有坐落〇〇市房屋供分公司營業用，於87年6月經市府公告為市定古蹟，〇〇市稅務局核定課徵房屋稅，銀行於105年5月申請依照文化資產保存法第91條規定減免房屋稅，並退還溢繳稅款。稅務局核定准自104年12月免徵房屋稅，原告不服，提起行政訴訟。

二、判決主文

1. 訴願決定及原處分(含復查決定)關於否准退還原告民國96年至105年度溢繳之房屋稅合計新臺幣1,445,592元部分撤銷。
2. 被告應作成退還原告溢繳之96年至105年度房屋稅，合計新臺幣1,445,592元，及自繳納稅款之日起至清償日止，按各年度溢繳之稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還之行政處分。
3. 原告其餘之訴駁回。
4. 訴訟費用由被告負擔二分之一，餘由原告負擔。

三、判決要旨

1. 國營事業所有之古蹟，應屬私有文化古蹟：

原告所有之本案系爭房屋經〇〇市政府（略）公告，依文資法指定為市定古蹟，而原告雖屬國營事業管理法（略）政府資本超過百分之 50 而設立之公司，其性質仍為私法人，依國有財產法第 2 條第 1 項及第 4 條規定，只有其股份為國有（公有）財產，其本身所有之資產，包括供古蹟使用之房屋，乃私法人所有之財產（私有財產），並非國有（公有）財產，是系爭房屋屬私有文化古蹟無疑。

2. 私有文化古蹟應比照公有文化古蹟同享免徵房屋稅待遇，使符文化資產保存與平等權：

房屋稅條例雖未就私有古蹟有免徵房屋稅規定，然房屋稅條例第 1 條既明定房屋稅之徵收，除依房屋稅條例之規定外，尚得依其他有關法律之規定加以補充，則行為時文資法第 91 條第 1 項及文獎條例第 29 條第 1 項既已就私有古蹟有免徵房屋稅之規定，用以補充因房屋稅條例對公有、私有古蹟之差別待遇所形成之法律漏洞，使得公、私有古蹟得一致具有減免稅賦之優惠，本件系爭房屋雖屬私有古蹟而無從依房屋稅條例免徵房屋稅，惟仍得依行為時文資法及文獎條例等規定而免徵房屋稅，始符合憲法對平等權之保障並達成獎勵文化資產保存之目的。



3. 稅務局不應藉行政函令將國營事業資產解為公有，限縮私有文化古蹟享有免徵房屋稅之範圍：

文化部非賦稅主管機關，基於法律保留原則，無從藉由擴張「公有」財產之定義，以限縮文資法第 91 條第 1 項規範享有租稅減免優惠之「私有古蹟」範圍，或變更其他法律對於「公有」財產之定義。又該函釋既屬行政規則，適用上即不能牴觸位階在其上之(略)前揭土地稅法、國有財產法、公司法、民法及國營事業管理法之規定，自難適用於行為時文資法或房屋稅條例有關租稅客體屬公有或私有之定義。準此，被告藉由該(按：文化部)函釋擴張「公有」財產之定義，以限縮行為時文資法第 91 條第 1 項規範享有租稅減免優惠之「私有古蹟」範圍，(略)，違反法律保留原則與租稅法定主義，自非可採。

4. 稅務局不應以財政部函釋，逕行附加文化古蹟免徵房屋稅之額外要件：

被告復主張依財政部 92 年 8 月 8 日台財稅字第 0920477313 號、102 年 6 月 5 日臺稅財產字第 10204544620 號函釋意旨，倘古蹟建物仍供所有人營業使用者，須經主管機關認定其營業情形無損及古蹟價值，及提報管理維護計畫並經備查者，始有租稅減免之適用，且依財政部編印「房屋稅稽徵作業手冊」可知，私人所有古蹟，租稅減免程序仍應回歸稅法之相關規定，由納稅義務人於減免原因事實發生之日起 30 日內申報云云。惟有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成及減免要件，除經法律或法律授權之命令明定外，行政機關並不得就法令所未規定之事項為稅捐之稽徵、或減免，否則即有違上述租稅法定主義及權力分立原則。經查，文資法係就文化資產之保存、維護、宣揚及權利之轉移等之規定，並非就租稅事項所為之規定，此參文資法第 2 條規定即明，文資法雖就

古蹟之管理維護、衍生收益之使用、修復及不當管理設有規範及罰則，然此等事項皆屬古蹟之保存、修復及管理維護之責任與租稅構成及減免要件無涉；且不論文資法或文獎條例就私有古蹟房屋稅及地價稅之減免，係另列於獎勵及租稅優惠專章，並非須履行義務（維護管理、自行申報）始得享有獎勵或優惠。被告逕以上開函釋及一般房屋之申報程序認定私有古蹟免徵地價稅及房屋稅，須以後續古蹟之管理維護計畫備查有無及需經申請始得減免等為要件，增加法律上免稅要件所無之限制。

5. 原告請求退還房屋稅範圍，以十年內溢繳為限：

修正後稅捐稽徵法第 28 條第 2 項納稅義務人之退稅請求權，該法雖未為時效期間之明文，然財產法性質之請求權，無論公行政對人民或人民對公行政所有者，應皆有消滅時效之適用，始符合法律安定之要求。是以，102 年 5 月 22 日修正公布之行政程序法第 131 條第 1 項規定人民之公法上請求權，除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅。

本件系爭房屋自 87 年 6 月 26 日經 OO 市政府公告依文資法指定為市定古蹟時起免徵房屋稅，則原告於繳納系爭房屋稅捐時即可依法行使其退稅請求權，惟依前開說明，原告之退稅請求權仍應受 10 年時效期間之限制，而原告遲至 105 年 5 月 26 日始發函向被告申請退還溢繳稅款，則其就已繳納之 87 年至 95 年度（95 年 5 月 9 日繳納）房屋稅合計 1,427,497 元，其退稅請求權之行使顯已逾 10 年，該部分請求權因罹於時效而消滅（後略）。



四、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

本案高雄高等行政法院撤銷原否准退稅處分，並准許最近 10 年溢繳稅款的退還，主要延續兩紙最高行政法院判決的見解— 106 年度判字第 487 號關於溢繳稅款退稅請求權範圍，以及 107 年度判字第 108 號國營事業所有之文化古蹟，可否按私有古蹟免徵房屋稅。稅務裁判與學理論述較少顧及文化古蹟的稅法地位，本案高高行裁判分從古蹟應享租稅優惠、國營事業的資格身分、公私身分應平等對待、稅法對其他部門行政法的承接與適用，最後堅持以稅法的規定解釋，抵禦了解釋函令侵越租稅法律主義的嘗試，無論是租稅法理運用、古蹟的稅法性質，以及租稅法律主義等論述，均堪為實務界與學術界參考的表率。

補充意見：黃俊杰 委員

文資法及文獎條例並無如房屋稅條例第 15 條第 3 項、遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項等規定有課以納稅義務人申報義務之協力規定，可知建物因屬古蹟免徵房屋稅，為納稅義務之法定免除，而非申請後始生免稅之效力，故建物所有人並無申請義務。而房屋被指定為古蹟者，實屬罕見少數，主管機關必經公告程序，稅務機關非不得經由公告、與主管機關聯繫、或請主管機關副知之方式掌握得知，且文資法、文獎條例就古蹟建物，均未如房屋稅條例第 15 條第 3 項規定應以申報核定方式辦理、更無若未申請即生失權效果（不得享有免稅權利）之規定。準此，建物是否被指定為古蹟，事涉稅務機關之徵稅處分是否有誤，稅務機關應本於職權查明，而非逕由納稅義務人申報後核定。

五、對判決未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

按文化古蹟的指定，公、私法人的財產使用收益權利均因此受限，按司法院釋字 336、400、440 及 747 等號意旨，當私有財產權遭受特別犧牲，國家有補償義務。本件高高行判決關於公私有文化古蹟免徵房屋稅，援引最高行判決見解「蓋房屋稅係財產稅，以潛在收益能力為課稅基礎，房屋經指定為古蹟後，無論為公有或私有，該屋及其基地使用上均受有諸多限制，雖有些許相關補償之規定（例如：行為時文資法第 19、26、27、35 條），然終究與正常使用之情形不同，自有施予租稅減免之必要，且無就公有及私有為差別待遇之正當理由。」此番說理固屬理論，惟宜進一步指出房屋稅減免毋寧係古蹟所有人財產權特別犧牲，國家予以補償的部分環節，藉以凸顯租稅手段與特別犧牲的關聯，以及其不足之處。



最高行政法院判決107年度判字第70號判決

貨物原產地的判別認定應依循證據法則 負擔證明責任

一、事實摘要

T公司於102年12月向基隆關報運進口泰國產製乾金針一批，因產地尚待確認，准T公司先繳納保證金驗放，事後再加審查。嗣基隆關依查證及鑑定結果，認為係爭貨物原產地應為中國大陸，核屬尚未准許輸入之中國物品，並以T公司報運貨物進口，涉有虛報產地，逃避管制情事。乃以海關緝私條例規定，處貨價一倍之罰鍰，且以貨物無法沒入，再裁處貨物之價額，並追徵進口稅費，此外再補徵營業稅額，並裁處0.6倍營業稅罰鍰。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

1. 納稅義務人協力義務僅配合稽徵機關職權調查：

納稅者權利保護法第11條第1、2項規定：「(第1項) 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意……。 (第2項) 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。」，明定稅捐稽徵程序中，**稅捐事實之調查是稅捐稽徵機關本於職權應自行負擔之義務，稅捐義務人僅有配合調查之協力義務。**

2. 認定事實不得出於臆測，研究報告不應選擇性節略：

依農委會之鑑定及其補充說明，以及宜蘭大學的專題研究報告，**僅對於系爭貨樣與國內及中國大陸金針產品予以比較，對於系爭貨樣究是否可能源於泰國乙節，隻字未提。**該貨樣究是否為中國大陸金針產品，亦未明確予以肯認，僅謂客觀疑似中國大陸金針產品。**故可知並未全然排除會有非中國大陸產品情形發生之可能性，而前開可能性，其概然性之機率如何，並未見原審進一步查明。**

3. 形式真正之公私文書，應憑其他事證敘明不採之理由：

產地證明書、發票等文書之形式既屬真正，何以其實質之真正不足採，而得為不利本件上訴人之認定依據，原審自應予以調查並說明其認定理由。又因出口商R公司業務繁忙僅提供照片等，而未行實地查證等情，未再進一步查明事實，即遽為不利於上訴人之認定，實嫌速斷，核有未洽。

四、推薦理由

主筆委員：黃士洲 委員

本案最高行裁判對於舉證責任歸屬與證明程度的判斷，極為正確，有助於導正原產地證明爭議中，稽徵機關應盡的職權調查責任。

1. 明確歸屬課稅、裁罰事實之舉證責任：

有鑑於本案係依海關緝私條例裁罰的「虛報管制貨物的原產地」行為，符合構成要件的違章事實必須是「**金針是產自中國的管制物品，在運送到泰國後，利用不實的原產地證明，偽造金針在泰國種植採收的事實**」，對此事實的存在，本案最高行判決理由一開始即正確地表明，應由稅局負擔，且納稅人僅在協力稅局職權調查，而非負擔本證之證明義務。



2. 明辨本案裁罰事實應達到的高度證明程度：

有鑑於最高行判決堅持農委會專業鑑定報告並未完全排除金針產自泰國的可能性，所以本案應是適用了較為嚴格的證明程度要求。稅局應負擔的職權調查與證明責任內容為：(1) 確認文件的形式真實性—系爭報關文件與原產地證明都是由權責機關製發；(2) 內容真實性—原產地證明所記載的種植、採收事實，確實沒發生在泰國；(3) 關於內容真實性的調查，稅局至少應透過駐外單位進行訪視查證。

五、對判決未來期許

主筆委員：黃士洲 委員

本案件後續發展，在發回後，台北高等行政法院作成 107 年訴更一 23 號判決，原處分、復查決定及訴願決定均撤銷(最高行上訴中)。更審判決認為：(1) 農糧署第二次函覆，仍然無法完全否定金針產自泰國；(2) 駐外單位派人訪問泰國出口商，調查金針種植情況，認定金針產自泰國的蓋然性高；(3) 稅局不應將自身關於虛報產地的舉證責任，轉嫁給納稅人。實則，本案之始，稅局對係爭金針產地既有懷疑，依部頒之「海關送請駐外單位協查產地標準作業程序」及「海關認定進口貨物原產地標準作業流程圖」，除送農委會協助認定外，尚得送其他機關協助認定，亦可送駐外單位協查，且規定有完成時日限制，由於本案在原核階段並未徹底踐行上開行政規則規定的調查程序，似有正當法律的程序瑕疵，行政法院判決未來可指明之，以維納稅人程序權利保障。

今年是第八屆舉辦《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！

