



2025

臺灣年度最佳稅法判決

評選紀實

主辦單位 |



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



中華產業國際租稅學會

財團法人資誠教育基金會



臺灣稅法學會

協辦單位 |



東吳大學法學院



會計研究月刊

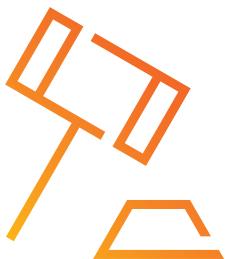
會計

研究

月刊

會計研究月刊

2025臺灣年度 最佳稅法判決 評選紀實

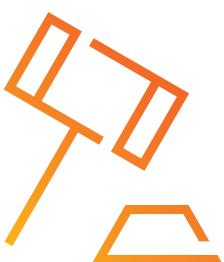


目錄

【活動緣起】	6
【主辦單位及評審的話】	10
東吳大學法學院客座教授、臺灣大學法律學院兼任教授、 臺灣稅法學會理事長暨最佳稅法判決評選委員會召集人 葛克昌	10
臺灣大學法律學院專任教授、臺灣大學財稅法學研究中心主任 柯格鐘	12
資誠聯合會計師事務所副所長 許祺昌	14
普華商務法律事務所合夥律師 李益甄	16
【2025 臺灣年度最佳稅法判決評選委員介紹】	18

【2025 臺灣年度最佳稅法判決】	27
臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 993 號判決	28
漏稅罰應以納稅義務人具期待可能性為必要	
113 年憲判字第 11 號	41
擬制遺產課稅案	
臺北高等行政法院地方庭 113 年度稅簡字第 20 號判決	50
租稅法律主義與行政自我約束原則	
最高行政法院 112 年度上字第 583 號判決	59
地主以自有土地與建商合建分得房屋後死亡，繼承人分得房屋再出售時， 其持有期間，應合併計算被繼承人原自有土地的持有期間	
高雄高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 360 號判決	64
納保法對租稅規避行為加徵滯納金之法律定性與適用原則	
高雄高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 208 號判決	70
原已成立之稅捐債務不得以租稅債權人及租稅債務人之 法律行為加以變更	
最高行政法院 112 年度上字第 361 號判決	81
所得稅法第 11 條第 2 項之營利事業應實質認定之	
臺北高等行政法院地方庭 112 年度稅簡字第 9 號判決	91
租稅規避與法院權限	

【2025 臺灣年度優良稅法判決】	98
臺中高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 118 號判決	99
犯罪所得沒收後，稅局仍得就逃漏稅事實命補稅並裁處罰鍰	
最高行政法院 111 年度上字第 386 號判決	107
稅法與民事法律上對於所有權人之認定，要件不同	
臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴更一字第 36 號判決	115
實質課稅原則仍須受稅捐法律主義之節制	
臺北高等行政法院高等庭 111 年度訴字第 1221 號判決	120
實質課稅原則適用之界線	
臺北高等行政法院地方庭 112 年度稅簡字第 20 號判決	130
執行業務所得與薪資所得之區別	
最高行政法院 110 年度上字第 798 號判決	135
稅捐爭議事件扣除額或減項支出之舉證責任	
最高行政法院 112 年度上字第 529 號判決	142
「所失利益」賠償於所得稅之認列原則	



活動緣起

納稅及協力義務，為人民與國家最主要之法律關係。惟納稅人、稅捐稽徵機關與行政法院對稅法之內涵應如何適用，存在相當大理解上之差異，從我國歷年來稅法判決中可發現人民普遍對法院判決之信賴度不佳，賦稅人權仍有改善空間。因此臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、東吳大學法學院、資誠教育基金會及中華產業國際租稅學會等，籌組了「臺灣年度最佳稅法判決評選委員會」，希冀透過本評選活動，對目前臺灣之稅捐環境產生正面催化作用，藉由年度優良判決評選，期盼高等行政法院地方行政訴訟庭、高等行政法院高等行政訴訟庭、最高行政法院與憲法法庭，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，邀聘國內知名稅法學者與業界人士 15 名組成評選委員會，秉持獨立客觀、超然公正之立場，對高等行政法院地方行政訴訟庭、高等行政法院高等行政訴訟庭、最高行政法院與憲法法庭之判決，評選符合以下兩大指標之優良判決：

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

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

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

本年度行政法院稅法判決，評選委員認為質與量均有提升，基於鼓勵法院作出保障納稅者權利之立場，擇優共 16 則入選年度稅法判決，並從入選判決中再選出最高票者共 8 則，列入本年度最佳判決。

其中最佳稅法判決部分，【臺北高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 993 號判決】本件判決背景事實為納稅義務人所有之 27 筆土地原經核准自民國 95 年起按工業用地千分之十優惠稅率課徵地價稅；而後經稅局發現，其中 4 筆屬都市計畫劃定之農業區土地，並非工業用地；其餘 23 筆土地則屬都市計畫劃定之「乙種工業區」，惟已承租給物流公司，實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械，與土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款及相關函釋給予地價稅優惠之意旨不符，遂進行補稅並以納稅義務人未即時申報適用優惠稅率之原因消滅為由，認納稅義務人違反土地稅法相關規定而為裁罰。本判決首先參酌歷來財政部及經濟部相關函釋規定，正確認識到土地稅法第 18 條給予租稅優惠之意旨，並據以建構得適用特別稅率之具體條件，詳實調查事實後予以涵攝；於後說明補稅並不代表納稅義務人即當然構成漏稅罰之處罰要件，仍須嚴守行政罰法第 7 條的相關要件，本件納稅義務人因不具「期待可能性」，故不應加以非難。本判決論理詳實且貫徹有責任始有處罰之精神，殊值推薦。

【113 年憲判字第 11 號】本件爭議涉及遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項第 1 款規定，就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，以及被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定。本判決前段為國內第一則絞殺性租稅的案例，針對我國遺產稅法制之規範設計採總遺產稅制，於個案適用上，仍應符合量能課稅原則，並不得架空繼承權之本旨；後段則從體系正義觀點說明，現行民法與稅法對於法律效力上之不一致，將導致現時繼承人單方承受遺贈法之稅捐法律效果，並在適用上不利婚姻家庭制度之發展，與量能課稅原則之精神相牴觸。本判決在基本權保障上有重要貢獻，殊值推薦。

【臺北高等行政法院地方庭 113 年度稅簡字第 20 號判決】本件爭議涉及土地是否因系爭信託契約內容包括「他益信託」致不符合適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 5 點第 2 款第 1 目關於准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之規定。本判決首先說明解釋性行政規則，基於平等原則與信賴保護原則，其行政自我約束原則之解釋應探求其規範目的，而不拘泥於文義。且透過目的性解釋方法，對於土地稅法第 9 條所稱自用住宅用地之判斷，著重於土地的「實際使用狀態」，而非形式上之所有權歸屬，實質上捍衛租稅法律主義的優越性。本判決論理清晰且樹立類似稅法判決標準，殊值推薦。

【最高行政法院 112 年度上字第 583 號判決】本件爭議涉及地主以自有土地與建商合建分得房屋後死亡，繼承人分得房屋再出售時，其持有期間，是否應合併計算被繼承人原自有土地的持有期間。本判決透過目的性解釋方法，探究房地合一稅制之立法意旨，在於「抑制短期炒作不動產」。從而說明房屋取得時點，併入土地取得時點，不令因繼承取得房屋之納稅義務人受有不利之稅捐法律效果。合建分得之房屋形式上的取得時點得與土地取得時點對齊，真實反映原始的交易安排，切合實質課稅原則之經濟觀察法的要求。本判決論理清晰且樹立類似稅法判決標準，殊值推薦。

【高雄高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 360 號判決】本件判決背景事實為原告將 A 公司股權，出售予 B 公司，使其原應獲配自 A 公司之營利所得轉換為停徵之證券交易所得，涉有藉股權之移轉為自己規避或減少應納稅捐之情事，乃依納稅者權利保護法第 7 條規定，按實質課稅之公平原則，依原告原持股比率百分調整其原應獲配股利及可扣抵稅額，扣除原告原申報數，核增營利所得及可扣抵稅額，併依納保法第 7 條第 7 項規定，加徵滯納金及利息。本判決首先清楚論述租稅規避個別防杜條款與一般防杜條款之法律適用，並說明「納稅者權利保護法第 7 條第 3 項」滯納金與「稅捐稽徵法第 20 條」之滯納金目的不同，前者目的仍係在強化納稅者之保護，不具裁罰性質；後者目的以督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，應有所區辨。本判決對個別與一般防杜條款之法律適用論述具說服力，殊值推薦。

【高雄高等行政法院高等庭 112 年度訴字第 208 號判決】本件判決背景事實為原告於民國 108 年與其子簽訂不動產買賣契約，出售兩筆土地持分，惟原告之子實際支付部分金額，其餘金額視同贈與。原告於同年向國稅局申報為二親等間買賣，稽徵機關則依遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款，認定未支付部分為贈與，並扣除免稅額，同年處分確定。原告於 111 年依民法第 412 條主張撤銷贈與，申請更正並退還溢繳稅款。國稅局於 112 年函覆否准申請退還溢繳稅款處分。原告主張因撤銷權之行使，贈與溯及既往失其效力，本件課徵贈與稅之構成要件並未成就。本判決首先說明就未支付價款部分「視為贈與」並課徵贈與稅，此係因二親等以內親屬間財產買賣之法律擬制，並不改變該移轉行為之本質為買賣，且稅捐課徵為確認性行政處分，除有特殊情形外，不能以法律行為方式改變已成立稅捐債務，否則即有藉法律行為操控稅捐之嫌。更進一步援引「稅法獨立性原則」與「實質課稅原則」，說明作成回溯性調整之操作標準。本判決宣示稅捐法秩序的獨立性與安定性，並闡述實質課稅原則在防杜稅捐規避中的關鍵作用，殊值推薦。

【最高行政法院 112 年度上字第 361 號判決】本件判決背景事實為上訴人為某市地OO重劃會的出資者之一，於民國 99 年至 102 年累積出資計若干元。其於 99 年至 102 年將其因對 OO 重劃會出資而取得之抵費地預售權利，與訴外人簽訂土地預定買賣契約書。稅局就上訴人於 104 年度因該等土地預定買賣契約而收取之預售土地款若干元，按獨資營業人之經營型態，核定上訴人 104 年度營利所得，歸課核定 104 年度綜合所得總額及應補稅額，上訴人於 106 年繳清稅款而確定。另上訴人辦理 109 年度綜合所得稅結算申報時，自行列報其於 109 年間因上開土地預定買賣契約所收取部分土地款尾款之營利所得及該年度綜合所得總額，於 110 年自行繳納稅額，經被上訴人核定上訴人 109 年度綜合所得稅無應補或應退稅款，並於 111 年公告，同年處分確定。後上訴人增加主張依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，申請退還溢繳稅款。本判決首先說明無論有無營業登記或出售抵費地實際價格之稅基量化，在「稅捐法律主義」基礎下，均應遵循「實質課稅原則」為法律涵攝。而就基準時點之判斷，納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，原則上均應以稅捐要件合致時，即所謂「行為時」，作為判斷認定事實、適用法令有無錯誤之基礎。本判決從立法目的、經濟上意義及實質課稅之公平原則實質認定事實，並指出僵化的綜所稅的會計基礎及未妥善建立有限合夥稅制等議題，殊值推薦。

【臺北高等行政法院地方庭 112 年度稅簡字第 9 號判決】本件判決背景事實為原告主張其舉辦「2022 曾 OO 有趣的演講！《三重標準》」係屬「有趣的演講」，並非娛樂稅法所規定應稅之「說書」、「技藝表演」因此並無納稅義務。惟稅局主張申請租借場地所提出之「簡報」已明確宣稱該活動屬曾 OO 之個人「喜劇」專場，且於其他縣市已有舉辦活動主題雷同之暖身活動，屬娛樂稅法第 2 條第 1 項第 2 款及系爭自治條例第 4 條前段所規定具有娛樂性質之技藝表演，原告自應依法代徵代納娛樂稅。本判決饒富趣味之處在於，原告是否構成稅捐規避之要件、稅捐規避僅得補稅不得裁罰，此一原則應如何適用，以及稅捐規避制度所確立之法律原則，應否依職權適用。首先從「實質課稅」原則出發，以經濟活動實質內容為基準，並無問題；而在租稅規避之判斷上，不直接引用納保法第 7 條第 3 項，避免碰觸納保法第 7 條第 8 項「僅得補稅不得裁罰」的適用問題。本判決作為少見涉及娛樂稅案件，指出了納保法第 7 條第 3 項及第 8 項的立法上問題，並留下了涉及公益之稅務爭訟事件，是否應完全服膺於處分權原則及辯論原則的重要議題，殊值推薦。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會 謹誌

主辦單位及評審的話



東吳大學法學院客座教授
臺灣大學法律學院兼任教授
臺灣稅法學會理事長

葛克昌

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

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

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

臺灣年度最佳稅法判決評選，承諸位評審委員與資誠教育基金會工作人員洪秀涓協理大力支持，特別是研究生錢倨儒、杜宗璉與林子軒協助蒐集、整理文稿，特此致謝。



國立臺灣大學財稅法學研究中心主任

柯格鐘

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

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

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

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



執業會計師
資誠聯合會計師事務所副所長

許祺昌

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

自 2012 年首度舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動至今，已邁入第 14 個年度，而在這個活動舉辦多年後，我們發現它已廣泛引起各界的注意與關心，獲選的最佳稅法判決不僅有被專家學者列為進一步研究、討論之對象，甚至有被作為課程學習教材者，我們相當樂於見到這樣的發展。

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

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



普華商務法律事務所合夥律師
台北律師公會環境法委員會副主任委員
環境法律人協會理事

李益甄

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

一、司法判決品質之肯定

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

二、提升人民對國家司法之信任

人民對司法的信任，並非一蹴可幾，而係透過法院的判決，一步步慢慢地堆砌而成。自 2012 年「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動舉辦以來，今年已邁入第 14 屆的評選活動，我們發現有越來越多的司法裁判，更加著重對案件當事人，不論係稽徵機關抑或是人民，對於各項爭議逐一論述並解釋其認事用法的過程，秉持稅捐法定主義與量能課稅原則之平衡進行裁判，納稅者權利保護之意識也更加抬頭。我們期待藉由評選活動與相關稅務裁判的累積，不僅可以使相關工作者了解稅法實務的情況，也使此類出色的稅法判決更廣為人知，進而提升人民對於國家司法裁判的信任度。

三、完備我國稅務環境與稅法教育

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

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

2025 臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹



葛克昌教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法學碩士
 - 德國慕尼黑大學研究
- | 現職 |
- 東吳大學法學院客座教授
 - 臺灣稅法學會理事長
 - 臺灣大學法律學院兼任教授
- | 經歷 |
- 臺灣大學法律學院教授
 - 臺灣大學法學研究中心主任、財稅法學研究中心主任
 - 世界稅法協會副主席
 - 財政部訴願委員會委員
 - 行政院法規委員會委員、訴願委員會委員



陳明進教授

| 學歷 |

- 美國亞利桑那大學會計學系博士
 - 美國匹茲堡大學企業管理碩士
 - 政治大學會計研究所碩士
 - 傅爾布萊特國際訪問學者
- | 現職 |
- 政治大學會計學系教授
- | 經歷 |
- 政治大學會計學系主任
 - 政治大學校務基金管理委員會執行秘書
 - 政治大學校務會議經費稽核委員會召集人
 - 會計評論總編輯
 - 當代會計總編輯
 - 財政部納稅者權利保護諮詢會委員
 - 財政部公益彩券監理委員會委員

- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 金管會會計師懲戒審議委員會委員
- 考試院會計師考試審議委員會委員
- 臺灣證券交易所公司治理評鑑委員會委員
- 會計研究發展基金會財務會計準則委員會委員
- 會計研究發展基金會臺灣企業會計準則委員會委員



陳清秀教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 東吳大學法律學系教授
- 交通部訴願審議委員會委員
- 勞動部訴願審議委員會委員
- 司法院專業法官證明書(稅務類)審查委員

| 經歷 |

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



柯格鐘教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

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

| 經歷 |

- 成功大學法律學系專任副教授
- 東海大學會計系兼任副教授



林世銘名譽教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 臺灣大學會計學系教授

| 經歷 |

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



黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究
- | 現職 |
- 中正大學財經法律學系特聘教授
- 中正大學財經法律研究中心主任
- | 經歷 |
- 德國 MPI 財稅法研究所訪問學者
- 公務員普考、高考、司法官特考與律師高
考等國家考試及格
- 律師、專利代理人、仲裁人



盛子龍教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士
- 臺灣大學法律系法學士
- | 現職 |
- 中正大學財經法律學系教授
- | 經歷 |
- 中原大學財經法律學系助理教授
- 中正大學財經法律學系副教授
- 中正大學財經法律學系主任
- 政治大學法律系兼任教授
- 東吳大學法律系兼任教授



黃源浩教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 輔仁大學財經法律學系教授
- | 經歷 |
- 輔仁大學財經法律學系助理教授、副教授
- 執業律師



黃士洲副教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

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



范文清副教授

| 學歷 |

- 德國哥廷根大學法學博士
- 中興大學法律研究所博士班研究
- 中興大學法律研究所法學碩士
- 中興大學法學士

| 現職 |

- 東吳大學法律系副教授
- 公務人員保障暨培訓委員會專任委員

| 經歷 |

- 東吳大學法學院財稅法研究中心主任
- 東吳大學法學院公法研究中心主任
- 執業律師



鍾騏助理教授

(114 年 7 月 31 日卸任)

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 政治大學社會科學學院財政學系與法學院法律學系合聘助理教授

| 經歷 |

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



陳衍任助理教授

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 臺灣大學法律系助理教授

| 經歷 |

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



蔡朝安主持律師

| 學歷 |

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

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師

| 經歷 |

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



許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學 EMBA
- 政治大學財稅系
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 執業會計師
- 資誠聯合會計師事務所副所長

| 經歷 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長
- 國立政治大學財政學系兼任教授
- 國立臺北大學會計學系兼任副教授
- 東吳大學法律研究所及會計系
兼任教授級專業技術人員
- 國家考政學會理事
- 中國租稅研究會理事
- 中華財政學會理事
- 國際財政協會(IFA)中華民國總會理事
- 中華民國全國工業總會大陸事務委員會
委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制
稅務委員會副主任委員
- 中華民國證券商業同業公會稅負及會計
委員會副召集人

- 中華民國證券商業同業公會離境證券
業務委員會委員
- 中華民國工商協進會財稅研究委員會
委員
- 中華經濟研究院研究顧問
- 工業總會稅制委員會顧問
- 法務部行政執行署士林分署國家賠償
事件處理小組委員
- 受邀擔任財政部財政人員訓練所企業併
購稅法、金融研訓院、台北金融發展基
金會（首屆CFP理財規劃師之個人稅講
師）、會計師公會、會計研究發展基金
會、中華經濟研究院、工商協進會、股
務協會和證基會等專業講師；並於國私
立大學擔任講師



李益甄合夥律師

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所財稅法組碩士班
- 臺灣大學法律系法學組

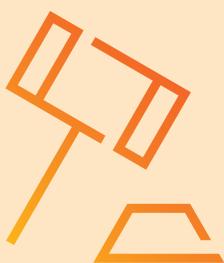
| 現職 |

- 普華商務法律事務所合夥律師
- 台北律師公會環境法委員會副主任委員
- 環境法律人協會理事

| 經歷 |

- 普華商務法律事務所 (2007 迄今)
- 新加坡商普華國際諮詢股份有限公司
台灣分公司副總經理 (2017.01-2018.06)
- Legal 500 Taiwan 2015-2017 年稅法
領域受推薦律師
- 曾任台北律師公會稅法委員會副主任委員
- 受邀擔任臺灣大學法律學院、政治大學商
學院、中正大學商學院、東吳大學商學院、
文化大學法學院稅法課程講師

2025 臺灣年度 最佳稅法判決



臺北高等行政法院高等庭112年度訴字第 993號判決

漏稅罰應以納稅義務人具期待可能性為必要

一、事實摘要

原告所有之系爭土地原經核准自民國（下同）95年起按工業用地千分之十稅率課徵地價稅，嗣經被告清查發現，其中4筆土地面積係屬103年9月30日發布實施之「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案內之「農業區」土地，非屬工業用地；其餘23筆土地（下稱系爭87地號等23筆土地）係屬103年9月30日發布實施之「擬定三重都市計畫細部計畫（第一階段）」案內之「乙種工業區（再發展區）」及「乙種工業區」，依承租人A物流公司100年至109年間營業稅申報資料顯示，其係實際從事商品物流業，自100年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，核與土地稅法第18條第1項第1款、財政部77年2月2日台財稅第770650054號、86年7月31日台財稅第860435241號及經濟部89年3月24日經（八九）工字第89002115號函釋意旨不符，被告新北市政府稅捐稽徵處爰依稅捐稽徵法第21條第1項第2款及第2項規定，以110年9月30日新北稅重一字第1105405737號函（下稱被告110年9月30日函）補徵系爭土地核課期間內105年至109年，原按工業用地稅率與改按一般用地稅率課徵之差額地價稅，原告不服，循序行政救濟另案審理中。嗣被告認原告於100年間未就系爭87地號等23筆土地適用工業用地稅率課徵地價稅之原因、事實消滅時即向被告申報，違反土地稅法第41條第2項規定，致有短匿地價稅額情形發生，被告依土地稅法第54條



第 1 項第 1 款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，以 111 年 10 月 26 日新北稅法字第 1113175038 號裁處書（下稱原處分），按系爭 87 地號等 23 筆土地 106 年至 109 年短匿地價稅額依序為 396 萬 5,923 元、412 萬 7,762 元、413 萬 2,913 元、417 萬 6,644 元各裁處 1 倍罰鍰，合計 1,640 萬 3,242 元。原告不服，申請複查，經被告複查決定駁回，提起訴願，業經新北市政府訴願決定駁回，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、判決主文

訴願決定及原處分（含複查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

(一) 系爭 87 地號等 23 筆土地已非工業用地：

1.原告雖主張「貨櫃運輸倉儲業」亦得適用工業用地特別稅率，其目的事業主管機為掌管運輸倉儲業之「交通部」，A 物流公司已取得目的事業主管機關新竹監理所核准。A 物流公司其他於位於頂崁工業區之客戶，亦有「主行業雖非登記為製造業，惟實際從事之業務仍包含製造業」之公司行號，則 A 物流公司所運儲之商品或貨物，必然包含與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品，而與製造業有密切之關係云云。惟依財政部 99 年 7 月 19 日台財稅字第 09900244900 號函釋之意旨，土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款工業用地之目的事業主管機關，係指工業主管機關，而非如原告所主張不同事業單位有不同之主管機關，「貨櫃運輸倉儲業」之目的事業主管機為掌管運輸倉儲業之「交通部」。

2.且貨櫃運輸倉儲業使用之土地，須視該貨運倉儲業並運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係，始核准是類土地以工業用地稅率課徵地價稅，並非所有貨櫃運輸倉儲業其所有工業用地均得適用。而依 A 物流公司最早年度 100 年至 109 年間營業稅申報資料，自 100 年起實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械等項，且依 A 物流公司函復表示：「……本公司託運客戶交付運送之貨多為裝載封箱完成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知悉內容物究竟為原料、半成品或成品。……」，及上開函所提供之該公司所處工業區範圍內之託運客戶名單，其中 7 間公司之主行業代號為西點麵包零售業、西藥、服飾批發業等，縱有產業類別為製造業，或於 A 物流公司所處工業區內設有「營運中工廠」，且該等工廠之登記狀態皆為「生產中」，但該「製造業」、「營運中工廠」所生產之成品（分別為糕餅、成衣、麵包製造等），尚非「工業原料、半成品或成品」，是其委託 A 物流公司運送之成（商）品，或貨物，並不包含「與所處工業區發展相關之工業原料、半成品或成品」，則 A 物流公司實際所從事者為商業行為之物流運送，系爭 87 地號等 23 筆土地尚難謂為與工業區內製造、加工業有密切相關事業所使用之工業用地，核與財政部 86 年函釋及經濟部 89 年函釋所定要件不符，自無按工業用地稅率課徵地價稅規定之適用。



(二)原告就系爭 87 地號等 23 筆土地 106 年至 109 年短匿地價稅額（合計 1,640 萬 3,242 元），並無違反協力申報義務之故意或過失：

- 1.按行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」及納稅者權利保護法第 16 條規定：「（第 1 項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」就構成行政裁罰之過失行為而言，至少須具備 3 項要件：1. 在未認識的情況下實現構成要件。2. 在行為人所處的客觀情境中，一般富有理解力、謹慎且守法之國民是否能意識到法律所要求的注意義務。如果一般的國民能意識到其義務存在，而行為人卻未注意，則行為人已違反了一般性的注意義務（客觀之義務違反）。3. 依行為人個人的知識背景、能力、經驗與環境，其是否可以認識且避免構成要件的實現。如果行為人有認識的能力，卻不注意，則行為人即具備主觀之過失（參見：廖義男主編，行政罰法，第 96-97 頁，96 年 11 月初版，陳愛娥主筆；林鈺雄，新刑法總則，第 473 至 474 頁，95 年 9 月初版）。而土地稅法第 41 條第 2 項所稱「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報」，及同法第 54 條第 1 項所稱「納稅義務人於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍以下之罰鍰」，乃指納稅義務人「明知或可得知悉原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」者而言，若納稅義務人無從知悉「原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」，即無從期待土地所有權人依土地稅法第 41 條第 2 項及同法第 54 條第 1 項盡其法定的申報協力義務。

2.本件被告是依據 A 物流公司申報的營業資料補徵地價稅，而此等資料（包括 A 物流公司之託運客戶為何人），原告很難知悉，且原告並非「故意」不申報（如果是故意要罰 3 倍），此為被告所自承（見言詞辯論筆錄），原告顯然無法去清查 A 物流公司之託運客戶之「主行業代號」為何，亦無法得知「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，雖然 A 物流公司之場區是每個人都可以進去，但 A 物流公司於其 112 年 7 月 19 日函中表示：「……本公司託運客戶交付運送之貨多為裝載封箱完成之貨件，本公司難以僅憑外箱或外包裝而知悉內容物究竟為原料、半成品或成品。……」，可知由託運客戶交付 A 物流公司運送之貨多為裝載封箱完成之貨件，連運送人 A 物流公司本身都難僅憑外箱或外包裝而知悉內容物是否為「工業原料、半成品或成品」，則土地出租人之原告即使每天進入 A 物流公司之場區觀察，亦無從知悉 A 物流公司運送儲存之貨物是否並非「工業原料、半成品或成品」，故 A 物流公司雖變更為貨櫃運輸倉儲業，且原告已另與 A 物流公司簽訂不動產租賃契約書（見甲證 1，本院卷第 29 至 35 頁），但原告均不能因此知悉系爭 87 地號等 23 筆土地「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，其未向被告申報，難謂有何故意、過失。但被告仍依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，以原處分按系爭 87 地號等 23 筆土地 106 年至 109 年短匿地價稅額依序為 396 萬 5,923 元、412 萬 7,762 元、413 萬 2,913 元、417 萬 6,644 元各予裁處 1 倍罰鍰，合計 1,640 萬 3,242 元，即有違誤。



四、推薦理由

主筆委員：許祺昌委員

本判決背景事實為納稅義務人所有之系爭 27 筆土地原經核准自民國（下同）95 年起按工業用地千分之十優惠稅率課徵地價稅；而後經稅局發現，其中 4 筆屬都市計畫劃定之農業區土地，並非工業用地；其餘 23 筆土地則屬都市計畫劃定之「乙種工業區」，惟已承租給物流公司，實際運儲之貨物已非該工業區內所需之原料、成品、機械，與土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款及相關函釋給予地價稅優惠之意旨不符，遂進行補稅並以納稅義務人未即時申報適用優惠稅率之原因消滅為由，認納稅義務人違反土地稅法相關規定而為裁罰。本件所欲處理之爭點即在「稅局所為裁罰是否合理」，本判決就此等爭點正確適用稅法規定，並詳為論述，殊值推薦：

(一) 按土地稅法第 18 條第 1 項第 1 款適用地價稅優惠稅率之工業用地，依其立法意旨自應用於工業用途；倘「貨櫃運輸倉儲業」亦欲適用工業用地特別稅率，則須該貨運倉儲業並運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造、加工業有密切關係，方得適用：

按 66 年 7 月 1 日訂定土地稅法第 18 條之立法意旨，工業用地係因「依法既不得作工業以外之用途」而得適用特別稅率，則設於工業區內之「貨櫃運輸倉儲業」既非製造業或工廠，倘欲同樣比照適用特別稅率，考量前揭立法意旨，自應與製造、加工業有密切關係，方得申請適用。本判決參酌歷來財政部及經濟部相關函釋規定，正確認識到土地稅法第 18 條給予租稅優惠之意旨，並據以建構得適用特別稅率之具體條件，並詳實調查事實後予以涵攝，得出本件系爭土地並不符合「貨櫃運輸倉儲業」得適用特別稅率條件之結論，應值肯定。

(二)漏稅罰應以納稅義務人具期待可能性為必要：

本判決自行政罰法第 7 條第 1 項規定出發，闡釋就構成行政裁罰之過失行為而言，需要具備「行為人具期待可能性」此一要件，並進而論述當納稅義務人無從知悉「原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」，即無從期待土地所有權人依土地稅法第 41 條第 2 項及同法第 54 條第 1 項盡其法定的申報協力義務，亦即納稅義務人並不具備遵守行為義務之期待可能性，其漏稅行為因此不具可罰性。**本判決以「納稅義務人顯然無法去清查該貨運業之託運客戶之『主行業代號』為何」及「納稅義務人無法自外觀知悉該貨運業所運送儲存之貨物是否已非『工業原料、半成品或成品』」兩個原因，認定納稅義務人無法得知「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，自無向稅局申報之期待可能性，難謂有何故意、過失可言，進而認為稅局裁處罰锾應有違誤，其結論殊值贊同。**

此外，稅務訴訟中，即使納稅義務人經法院認定其經濟事實符合租稅構成要件而應補稅，惟此並不代表納稅義務人即當然構成漏稅罰之處罰要件，除稽徵機關應負擔更高程度的說理義務以外，於裁罰處分是否合法的認定上毋寧應嚴格遵守行政罰法第 7 條所訂定的相關要件，例如本判決即認為行政裁罰之過失行為，至少須具備 3 項要件：1. 在未認識的情況下實現構成要件。2. 在行為人所處的客觀情境中，一般富有理解力、謹慎且守法之國民是否能意識到法律所要求的注意義務。如果一般的國民能意識到其義務存在，而行為人卻未注意，則行為人已違反了一般性的注意義務（客觀之義務違反）。3. 依行為人個人的知識背景、能力、經驗與環境，其是否可以認識且避免構成要



件的實現。如果行為人有認識的能力，卻不注意，則行為人即具備主觀之過失。因此，本判決認定納稅義務人因不具期待可能性，而無違反土地稅法第 41 條第 2 項所定申報協力義務之過失，自非屬稅局所稱「應注意能注意而未注意」之情形，即使另案判決已命納稅義務人補繳地價稅，本判決亦認定系爭 87 地號等 23 筆土地不得適用特別稅率，但仍不應對納稅義務人處以漏稅罰。相同意旨，於臺北高等行政法院 99 年度訴更一字第 106 號行政判決中亦有體現：該判決認定該案原告雖取具非實際交易對象（虛設行號）所開立之統一發票，充作進項憑證並申報扣抵銷項稅額，應補繳營業稅，但亦調查、審酌該案原告向該虛設行號訂購砂石非無經濟上合理性，且該案確實有完整之訂約、履約過程足可使該案原告誤認出賣人係該虛設行號，該虛設行號亦曾向該案原告證明其具供貨能力、供貨來源為合法等事實，認定該案原告主觀上認為其確實係與該虛設行號進行交易，則該案原告取具該虛設行號所開立之統一發票，充作進項憑證，並無故意過失，不應科罰。

準此，「補稅處分及漏稅罰處分之合法性應分別認定」、「漏稅罰應以納稅義務人具期待可能性為必要」均屬本判決及前揭臺北高等行政法院 99 年度訴更一字第 106 號行政判決所揭示有利於納稅者權利保障之意旨，殊值鼓勵。

補充意見：葛克昌委員

- (一) 本判決法律依據，除相關土地稅法外，特別指出納稅者權利保護法第 11 條、16 條稽徵機關應職權調查證據，對當事人有利及不利事項應一律注意。稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實對納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失不予以處罰。並以之為本件應適用法理。
- (二) 根據前述法理，認定原告短匿地價稅額，並無違反協力申報義務之故意或過失。並以納稅人無從知悉「原適用特別稅率原因、事實已經消滅。」即無從期待土地所有權依土地稅法第 41 條 2 項及第 54 條盡其法定申報協力義務。
- (三) 納稅義務既無從知悉，亦無期待可能，即無故意過失可能。

補充意見：陳清秀委員

本件被告是依據 A 物流公司申報的營業資料補徵地價稅，而此等資料（包括 A 物流公司之託運客戶為何人），原告很難知悉，且原告並非「故意」不申報（如果是故意要罰 3 倍），此為被告所自承（見言詞辯論筆錄），原告顯然無法去清查 A 物流公司之託運客戶之「主行業代號」為何，亦無法得知「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」。



補充意見：黃俊杰委員

- (一) **界定裁罰歸責要件：**土地稅法第 41 條第 2 項所稱「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報」，及同法第 54 條第 1 項所稱「納稅義務人於適用特別稅率之原因、事實消滅時，未向主管稽徵機關申報者，依下列規定辦理：一、逃稅或減輕稅賦者，除追補應納部分外，處短匿稅額或賦額三倍以下之罰鍰」，乃指納稅義務人「明知或可得知悉原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」者而言。
- (二) **無歸責無協力：**若納稅義務人無從知悉「原適用特別稅率之原因、事實已經消滅」，即無從期待土地所有權人依土地稅法第 41 條第 2 項及同法第 54 條第 1 項盡其法定的申報協力義務。
- (三) **底冊資料非歸責判斷依據：**本件被告是依據 A 物流公司申報的營業資料補徵地價稅，而此等資料（包括 A 物流公司之託運客戶為何人），原告很難知悉，且原告並非「故意」不申報（如果是故意要罰 3 倍），此為被告所自承（見言詞辯論筆錄），原告顯然無法去清查 A 物流公司之託運客戶之「主行業代號」為何，亦無法得知「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，由託運客戶交付 A 物流公司運送之貨多為裝載封箱完成之貨件，連運送人 A 物流公司本身都難僅憑外箱或外包裝而知悉內容物是否為「工業原料、半成品或成品」，則土地出租人之原告即使每天進入 A 物流公司之場區觀察，亦無從知悉 A 物流公司運送儲存之貨物是否並非「工業原料、半成品或成品」，故 A 物流公司雖變更為貨櫃運輸倉儲業，且原告已另與 A 物流公司簽訂不動產租賃契約書，但原告均不能因此知悉系爭 87 地號等 23 筆土

地「原適用特別稅率（工業用地）之原因、事實已經消滅」，其未向被告申報，難謂有何故意、過失。但被告仍依土地稅法第 54 條第 1 項第 1 款及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，以原處分按系爭 87 地號等 23 筆土地 106 年至 109 年短匿地價稅額依序為 396 萬 5,923 元、412 萬 7,762 元、413 萬 2,913 元、417 萬 6,644 元各予裁處 1 倍罰鍰，合計 1,640 萬 3,242 元，即有違誤。

補充意見：黃源浩委員

本判決涉及行政裁罰案件的基本問題，容有進一步究明的必要且具有深入討論價值。

補充意見：范文清委員

行政處罰應以行為人有故意或過失為必要，行政罰法第 7 條定有明文。故意或過失是行為人對法秩序敵對的主觀狀態，這才是處罰的真正理由。準此，倘若行為人對於構成要件事實無從認識，縱然客觀上有牴觸法律之行為，亦無與法秩序敵對之心理狀態，從而沒有故意或過失，自不應加以非難。本則判決正確的以此為理由撤銷原處分，應值贊同。

補充意見：黃士洲委員

漏稅罰應以違章的納稅義務人有故意、過失為必要；過失者，以對於應納稅額的重要事實，違反注意義務而未能完全揭露，致使稽徵機關未能正確核定（尤其是財產稅以底冊為據）而損及稅捐債權即時實現。本件肇因承租人 A 物流公司變動自身營運活動，衍生不符工業用地優惠稅率要件；對此，納稅人無法透過民事租賃契約查知，故欠缺違章過失，一方面實踐行政罰法之根本要件，另一方面也具體化過失判斷基準，值得推薦。



補充意見：鍾騏委員

- (一) 土地稅法第 18 條第 1 項規定，依法核定之工業區土地，及政府核准工業或工廠使用之土地，按千分之十計徵地價稅。但未按目的事業主管機關核定規劃使用者，不適用千分之十之地價稅稅率。本案原告為出租人，主張承租人業務範圍包含運送及儲放工業區內製造業、加工業客戶所需之原料、成品、機械等，與工業區內製造業、加工業有密切關係，使出租人得適用千分之十之地價稅稅率。本件判決認定承租人客戶貨物內容為何，非出租人（地價稅納稅義務人）明知或可得知悉，因此，出租人未於適用特別稅率之原因、事實消滅時，向主管稽徵機關申報，無故意或過失，本件判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。
- (二) 本件判決一方面認定出租人不應適用工業用地之特別稅率，另一方面認定出租人未於適用特別稅率之原因、事實消滅時，向主管稽徵機關申報，無故意或過失，因而撤銷處罰。本件判決說明二者之間的分別，值得推薦。
- (三) 本件判決反映出工業用地之特別稅率，雖有其立法理由，但執法時面臨困難，值得研究修法可能性。

五、對判決進一步期待

主筆委員：許祺昌委員

本判決認為土地稅法第 18 條第 1 項所規定之「目的事業主管機關」，在討論第 1 款「工業用地」時，應認定為「工業主管機關」，而非不同事業單位即有不同主管機關；以及認定貨櫃運輸倉儲業使用之土地，須該貨運倉儲業運儲工業區內所需之原料、成品、機械等，而與工業區內製造、加工業有密切關係，始准以工業用地稅率課徵地價稅，其結論均殊值贊同。惟法院於判決中僅援引財政部 77 年 2 月 2 日台財稅字第 770650054 號函、財政部 86 年 7 月 31 日台財稅字第 860435241 號函及財政部 99 年 7 月 19 日台財稅字第 09900244900 號函作為立論基礎，而未進一步討論到土地稅法第 18 條本身之立法意旨為何，以及闡釋自立法意旨如何得出上開結論，其論理過程稍顯薄弱；且上開函釋既僅屬執行母法（土地稅法）之技術性、細節性行政規定，本判決僅以函釋作為論理依據而未討論至土地稅法本身，則略顯輕重失衡。倘法院可於判決中進一步闡釋土地稅法第 18 條之立法意旨並據以認定貨櫃運輸倉儲業使用之土地得適用優惠稅率之具體要件，將更可彰顯稅務訴訟中應以稅法規定為依歸之意旨。

補充意見：葛克昌委員

本判決認納稅義務人在本案不申報，並無故意。不僅指出係被告言詞辯論所自承，且認為如為故意要罰 3 倍。如能進一步對違章案件裁罰參考表土地稅法第 54 條部分之規定：「違章情形…三、部分」僅重視違章數額，而未論故意或過失宜有不同倍數，併予指明則更佳。



113年憲判字第11號

擬制遺產課稅案

一、事實摘要

113 年憲判字第 11 號判決，有 2 位聲請人：

(一) 聲請人一

聲請人一原為臺北高等行政法院第三庭，審理同院 110 年度訴字第 183 號遺產稅事件（下稱系爭事件），事實略為：原告為被繼承人之未成年非婚生子女，被繼承人於中華民國 105 年 6 月間將其名下所有某公司之股票共 114,800 股贈與其配偶，於同年 7 月 18 日申報並經核定免徵贈與稅。嗣被繼承人於 106 年 12 月 3 日死亡，其配偶及其 3 名婚生子女均拋棄繼承，原告為唯一繼承人。被告財政部北區國稅局以上述股票為被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 15 條第 1 項第 1 款規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」（下稱系爭規定）將被繼承人死亡時之股票淨值新臺幣（下同）308,682,069 元計入遺產總額，核定被繼承人之遺產總額 346,124,368 元，遺產淨額 324,351,907 元，原告應納稅額 57,354,847 元，已超出原告因繼承所得之財產。原告不服，循序提起行政訴訟。

臺北高等行政法院第三庭因審理系爭事件，認所應適用之系爭規定牴觸憲法，裁定停止訴訟程序，並聲請釋憲。嗣系爭事件改由同院高等行政訴訟庭第一庭審理，爰列聲請人一為臺北高等行政法院高等行政訴訟庭第一庭。

(二) 聲請人二

聲請人二為被繼承人之配偶及其子。被繼承人於 105 年 5 月 3 日將桃園市中壢區青平段土地（下稱系爭土地）贈與其配偶後，於同年月 14 日死亡。系爭土地之價值 130,198,990 元併同被繼承人其他財產，經財政部北區國稅局核定遺產總額 222,721,630 元，遺產淨額 146,237,326 元，應納稅額 14,623,732 元。聲請人二不服，主張若依系爭規定將系爭土地視為遺產，則應有遺贈稅法第 17 條之 1 剩餘財產差額分配扣除規定之適用，循序提起行政訴訟救濟。

臺北高等行政法院 109 年度訴字第 386 號判決（下稱系爭判決）駁回聲請人二之訴，認定：財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函「被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第 15 條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第 1030 條之 1 規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。」（下稱系爭函）之法律解釋無違法律保留原則；系爭規定為對合法節稅方式之範圍劃定，自無須審查有無稅捐規避之意圖。又因系爭土地已非被繼承人之剩餘財產，自無遺贈稅法第 17 條之 1 規定適用，系爭規定與民法第 1030 條之 1 第 1 項剩餘財產差額分配請求權之規範目的不同，並未造成雙重損害。聲請人二不服，提起上訴，經最高行政法院 111 年度上字第 11 號裁定（下稱系爭裁定）以上訴不合法，駁回其上訴確定。聲請人二認系爭裁定及其所適用之系爭規定與系爭函牴觸憲法，爰聲請裁判及法規範憲法審查。



二、判決要旨

- (一) 系爭規定就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨；其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於此範圍內，並侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。
- (二) 系爭規定對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺贈稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。系爭判決因適用系爭規定上開違憲部分，亦屬違憲。
- (三) 立法機關應於本判決公告之日起 2 年內，依本判決意旨檢討修正相關規定，於修法完成前，相關機關應依本判決意旨辦理。
- (四) 系爭判決及系爭裁定應予廢棄，並發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

三、推薦理由

主筆委員：黃俊杰委員

(一) 遺產稅應依據經濟負擔能力課稅

繼承人（納稅義務人）係在個人固有資產以外之資產增加，因表現其經濟實質負擔能力而負擔稅捐，故應建立稅捐負擔能力之比較基準，讓量能課稅原則在現行總遺產稅制之立法設計中，作為檢討遺產稅法制之規範設計在個案適用時，是否符合稅捐公平原則（憲法第7條及憲法第19條）之憲法意旨。

遺產稅之課徵標的，係「對『被繼承人遺產』課徵一定比率之遺產稅稅額」，而不得針對繼承人（納稅義務人）之個人固有資產為之；遺產稅之課徵目的，係「以期達成平均社會財富之政策目的」，亦不得侵犯繼承人之個人固有資產作為課徵界限。

(二) 生前贈與擬制為遺產之稅捐負擔差異

本案（生前贈與擬制為遺產）涉及之遺產稅法制，除本身之法律變動以外，仍應注意受到民事法律（修正或其他變遷）之影響。依據系爭規定，就受贈人拋棄繼承，其餘繼承人必須就「視為遺產」負擔遺產稅。

目前，確實未設有稅額上限等配套措施，造成被繼承人針對生前贈與已完成贈與稅申報及繳納義務，受贈人係無償獲得財產權，但非贈與稅之納稅義務人。惟被繼承人死亡時，其生前贈與經依法擬制為遺產，此時原先之受贈人若未拋棄繼承，則成為繼承人後應負擔「部分」之遺產稅；至於，若受贈人拋棄繼承者，則其已非繼承人，依現行法令不須負擔遺產稅，而「全部」遺產稅則係轉由其他繼承人負擔之。



(三) 稅捐立法之憲法界限

本案係有完全行為能力之數位繼承人，因被繼承人在原先之生前贈與已將（接近）全部財產（巨額）無償依法（無贈與稅）移轉給配偶，但在繼承事件發生時，該受贈（接近）全部財產配偶與被繼承人之婚生子女全部拋棄繼承，蓋被繼承人所留實際遺產已屬有限，致被繼承人之非婚生子女（未成年之無行為能力人），因系爭規定形式上生前贈與經依法擬制為遺產而獲得（巨額）課稅遺產淨額，事實上該等財產均依法移轉至配偶所有，本案縱然係法定之「課稅遺產淨額」為「部分」或「一定比率」之課徵，惟該無行為能力繼承人因欠缺辨別事理能力致無法判斷是否行使拋棄繼承之意思表示，故應依法獨自負擔全部稅捐。

就此，在未繳納遺產稅前，原則上要求受贈全部財產配偶辦理移轉登記係有困難，故導致繼承人（未成年之無行為能力人）須以全部本得繼承之財產承擔遺產稅負，甚至承擔較其因繼承所得財產更高之稅負，實質侵害該非婚生子女（未成年之無行為能力人）經濟生存權之憲法保障。

(四) 紓殺性稅捐立法違憲

我國雖採總遺產稅制之立法，惟其稅捐立法政策之決定，仍有其一定之憲法界限。

憲法法庭判決強調：「立法機關固得課徵遺產稅，惟其就計算、評定稅基及設定稅率等事項所為規範，均不得掏空繼承權之本旨，使遺產繼承喪失意義。如因租稅課徵而使繼承人之繼承權經濟價值嚴重減損，即屬紓殺性租稅，而與比例原則有違，侵害人民財產權。」

補充意見：陳明進委員

- (一) 判決主文第 1 點，就擬制遺產之受贈人為被繼承人配偶，其與其他繼承人，應如何負擔遺產稅，除指出其欠缺明確之規範，致配偶以外之其他繼承人須以其繼承之遺產，就被繼承人配偶因受贈產生之財產增益負擔遺產稅，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨外，更進一步闡明其使繼承人繼承權之經濟價值嚴重減損者，於比範圍內，並侵害人民受憲法第 15 條保障之財產權。本項判決闡明納保法為落實憲法生存權及財產權等基本權利之保障，確保納稅者權利，體現課稅公平。
- (二) 判決主文第 2 點，對財政部 97 年 1 月 14 日台財稅字第 09600410420 號函「被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，依遺產及贈與稅法第 15 條規定應併入其遺產總額課徵遺產稅，惟依民法第 1030 條之 1 規定計算剩餘財產差額分配請求權時，不得列入剩餘財產差額分配請求權範圍。」，判決其對被繼承人之配偶，就其受被繼承人死亡前 2 年內贈與之財產，欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定，於此範圍內，不符憲法第 7 條保障平等權之意旨。本項判決保障繼承人於課徵遺產稅時，在剩餘財產差額分配請求權計算時之平等權利，符合租稅公平。蓋被繼承人死亡前 2 年內贈與配偶之財產，既以擬制方式計入被繼承人之遺產總額，卻於計算剩餘財產差額分配請求權時，以實際不存在該財產為由而不准列入計算該請求權之財產範圍，在課稅基礎上分裂認定，違反徵納雙方之公平性，在權衡增加繼承人對於不存在遺產之租稅負擔上與防範被繼承人生前租稅規避上，違反比例原則。



補充意見：范文清委員

針對遺產及贈與稅法第 15 條所規定之擬制遺產制度，大法官正確的從量能課稅原則著手，認定本規定係屬違憲。特別是對於未受贈與之繼承人，或受贈人拋棄繼承時，尤為明顯。另外，本判決大概是國內第一個絞殺性租稅的案例。凡此皆值得肯定本判決。可惜的是，大法官沒有宣告總遺產稅制違憲，從而留下了一些說理上的不夠圓滿之處。

四、對判決進一步期待

主筆委員：黃俊杰委員

(一) 注意法律體系正義之問題

系爭規定擬制之結果，在立法上似將原來民法「贈與契約」視為自始無效，從而將該筆贈與視為遺產。但是，針對公法性質之稅法，卻缺乏相對應規定（例如欠缺相當於遺產及贈與稅法第 17 條之 1 所定剩餘財產差額分配請求權自遺產總額扣除之規定）。因此，造成原受贈人取得原受贈財產，但現時繼承人卻必須承受遺贈法之稅捐法律效果，此係立法上不同法律體系不一致，故亦違反不同法律體系間正義。

(二) 遺產稅繳納方式及程序限制之影響

遺產及贈與稅法第 8 條第 1 項第 1 句規定：「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。」第 50 條規定：「納稅義務人違反第 8 條之規定，於遺產稅未繳清前，分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記，或贈與稅未繳清前，辦理贈與移轉登記者，處 1 年以下有期徒刑。」作為遺產稅之納稅義務人，係應於稽徵機關送達核定納稅通

知書之日起 2 個月內，除「得於納稅期限內，就現金不足繳納部分申請以在中華民國境內之課徵標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物一次抵繳」等以外，原則上係以個人所有（固有財產）之「現金」，繳清應納稅款。

再者，被繼承人生前贈與之財產，其財產所有權或其他權利已在申報繳納贈與稅後依法移轉給受贈人，縱然系爭規定：「被繼承人死亡前 2 年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅：一、被繼承人之配偶。」惟因法律制度未完全配合調整，形成被繼承人生前贈與之財產，僅係「應於被繼承人死亡時，『視為被繼承人之遺產』，『併入其遺產總額』，依本法規定徵稅」，並未當然依法自動移轉財產所有權或其他權利回到被繼承人（名義）遺產，或讓未拋棄繼承權之其他繼承人立即未經法定程序限制即得自由支配使用於遺產稅之繳納。

(三) 國家不得僅為維持財政收入採取對不利婚姻及家庭制度婚姻與家庭不利之差別待遇手段

本案之系爭規定，將「2 年內贈與」在立法政策以「擬制」方式作為遺產加以課稅，不應只是考慮國家財政收入，卻採取對婚姻與家庭不利之差別待遇手段，而未慮及體系完整之憲法要求。

剩餘財產分配請求權之制度建構，係為「保護婚姻中經濟弱勢之一方，使其對婚姻之協力、貢獻得以彰顯，並於財產制關係消滅時，使弱勢一方具有最低限度之保障」等，藉此具體實踐憲法第 7 條男女平等之意旨。



因此，針對系爭規定未設有與遺產及贈與稅法第 17 條之 1 相同意旨之扣除規定，致僅在被繼承人死亡前 2 年內贈與之情形，無須考慮配偶經濟貢獻，一律課徵遺產稅，已無法達成「婚姻弱勢者」最低限度之憲法保障，更因無法具體檢討當配偶未拋棄繼承權而成為遺產稅之納稅義務人時是否依「實質負擔能力負擔稅捐」？故實質違反量能課稅原則而牴觸憲法第 7 條平等權，欠缺合憲解釋之空間。

雖然，遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 1 款規定「被繼承人遺有配偶者，自遺產總額中扣除 4 百萬元」，在配偶未拋棄繼承權而成為遺產稅之納稅義務人時，得部分減輕「婚姻弱勢者」最低限度憲法生存權保障之侵害程度，但卻完全「無須考慮配偶對婚姻之協力及經濟貢獻」，故仍然違背實踐憲法第 7 條男女平等之意旨，故不影響系爭規定之違憲性判斷。

臺北高等行政法院地方庭113年度稅簡字第20號判決

租稅法律主義與行政自我約束原則

一、事實摘要

原告 A 先生（委託人）將其所有之土地及地上建物（下稱系爭房地）信託移轉予其女 B 小姐（受託人）。系爭信託契約明定，第一順位受益人為委託人 A 先生、其配偶 C 小姐及兒子 D 先生等三人。系爭房地在信託前後，均由該三位受益人共同居住使用，並由原告於該地辦理戶籍登記，無出租或供營業使用之情事。

受託人 B 小姐後向被告新北市政府稅捐稽徵處申請系爭土地按自用住宅用地優惠稅率課徵地價稅。被告審查後認為，本件信託除委託人 A 先生本人為受益人（自益信託）外，亦包含其配偶與兒子為受益人（他益信託），與財政部頒布之「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」第五點第（二）款第 1 目規定，僅「委託人與受益人同屬一人（自益信託）」之情形始得視同土地所有權人而適用優惠稅率之要件不符。

被告於訴訟中雖變更見解，同意就委託人 A 先生受益部分（按受益人數均分，即土地面積之 1/3）適用優惠稅率，但仍否准其餘 2/3 部分之申請。原告不服，遂提起行政訴訟。



二、本案爭點

系爭土地是否因系爭信託契約內容包括「他益信託」（即受益人為配偶 C 小姐及兒子 D 先生部分）致不符合適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 5 點第 2 款第 1 目關於准按自用住宅用地稅率課徵地價稅之規定？

三、判決主文

- (一) 訴願決定及原處分關於否准新北市 OO 區 OO 段 0000 地號土地 2/3 (面積 305.92 平方公尺) 按自用住宅用地稅率課徵地價稅之申請部分，均撤銷。
- (二) 被告應依原告於民國 112 年 10 月 25 日之申請，就新北市 OO 區 OO 段 OOOO 地號土地全部 (面積 458.88 平方公尺) 作成按自用住宅用地稅率課徵 113 年地價稅之行政處分。
- (三) 訴訟費用由被告負擔。

四、判決要旨

- (一) 按「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第 420 號、第 460 號、第 496 號、第 519 號、第 597 號、第 625 號解釋參照）。」（參照司法院釋字第 700 號解釋理由書）

- (二)而財政部 109 年 5 月 8 日台財稅字第 10800117830 號令修正發布之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則，乃係財政部為利稅捐稽徵機關受理申請適用自用住宅用地稅率課徵地價稅案件之審理特為訂定（參照第 1 點），核其內容，除於第 2 點載明相關之法規規定外，第 3 點至第 5 點分別係關於「自用住宅用地定義補充規定」、「自用住宅用地面積及處數限制補充規定」及「申請程序及其他補充規定」，均核係有關課稅之技術性及細節性事項，並未牴觸逾越土地稅法及相關規定，其規定亦屬明確，且因其屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所規定協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定（行政規則），則依行政程序法第 161 條之規定，其具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力，而行政機關依循行政規則執行法律，因之形成行政慣例，基於「平等原則」、「信賴保護原則」，行政機關即不得任意偏離，進而構成「行政自我拘束」，由是，該解釋性規定乃「間接」衍生出外部效力，故被告於解釋法令、認定事實時自應受該規定拘束。
- (三)從而，系爭信託契約之委託人與受益人既同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人（原告 A 先生）、配偶（C 小姐）及其直系親屬（D 先生）住宅使用，且與該土地信託目的（為保障委託人 A 先生及配偶 C 小姐生前生活、醫療及養護或其他所需，及同住家屬 D 先生在 A 先生及 C 小姐在世期間之同住之權益）不相違背，且符合土地稅法第 9 條及第 17 條等規定，則依前開論述，核與適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第 5 點第 2 款第 1 目之規定，並無不符，則就「他益信託」（受益人為 C 小姐、D 先生部分），亦應准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。



本判決認為，系爭土地雖部分涉及「他益信託」，但仍應全部適用自用住宅用地優惠稅率，其理由如下：

- 1.**行政自我約束原則的肯認與適用：**法院首先肯認，財政部頒布之「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」屬解釋性行政規則，基於平等原則與信賴保護原則，行政機關應受其拘束，此即「行政自我約束原則」。然而，在解釋適用此等行政規則時，不能僅拘泥於文義，而應探求其規範目的。
- 2.**穿透信託形式，回歸立法目的：**土地稅法第 9 條所稱「自用住宅用地」，其核心要件在於「土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記」，重在審查土地之「實際使用狀態」，而非所有權之形式歸屬。前揭「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」之所以例外允許「自益信託」適用優惠稅率，其目的即在於考量信託後，土地之使用狀態若與信託前無異，實質上仍為委託人及其家庭成員自住使用，則應給予稅捐優惠。
- 3.**目的性解釋下的涵攝：**本案信託契約雖形式上包含「他益信託」（受益人為委託人之配偶與兒子），但此二位受益人恰恰是土地稅法第 9 條所明定，其設籍使用亦能滿足自用住宅要件之「配偶」與「直系親屬」。換言之，本件他益信託之安排，並未改變系爭土地「供委託人本人、配偶或其直系親屬住宅使用」之實質狀態。若僅因信託契約中存在形式上的「他益」部分，即剝奪其適用優惠稅率之權利，顯然與「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」及母法土地稅法之立法目的相悖。

4.結論：法院認為，判斷本案是否符合優惠稅率要件，不應僅以信託契約是否純為「自益」為唯一標準，而應實質審查該「他益」部分之受益人身分，以及信託後土地之實際使用狀態。因本案受益人均為委託人之配偶及直系親屬，且持續作住宅使用，完全符合土地稅法第 9 條之立法精神，故應准予全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅。

五、推薦理由

主筆委員：陳清秀委員

- (一) 土地稅法第 3 條之 1 第 1 項規定：「土地為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為地價稅或田賦之納稅義務人。」，同法第 9 條規定：「本法所稱自用住宅用地，指土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地。」
- (二) 在土地信託之情形，應如何判斷「自用住宅」，以適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之問題，本件判決肯定財政部 109 年 5 月 8 日台財稅字第 10800117830 號令修正之適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則之解釋：「五、申請程序及其他補充規定…(二)其他 1.信託土地：信託關係存續中由受託人持有，原則上無適用自用住宅用地稅率課徵地價稅之適用。惟委託人與受益人同屬一人（自益信託），且該地上房屋仍供委託人本人、配偶、或其直系親屬住宅使用，與該土地信託目的不相違背者，該委託人視同土地所有權人，如其他要件符合土地稅法第 9 條及第 17 條規定，受託人持有土地期間，准按自用住宅用地稅率課徵地價稅。…」認為並非以「形式上所有權人」是否作為自用住宅作為判斷標準，而是以實質上所有權人（自益信託之委託人）是否作為自用住宅作為判斷標準。



(三) 本件判決認為上述財政部解釋「均核係有關課稅之技術性及細節性事項，並未牴觸逾越土地稅法及相關規定，其規定亦屬明確，且因其屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所規定協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實，而訂頒之解釋性規定（行政規則），則依行政程序法第 161 條之規定，其具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力，而行政機關依循行政規則執行法律，因之形成行政慣例，基於『平等原則』、『信賴保護原則』，行政機關即不得任意偏離，進而構成『行政自我拘束』，由是，該解釋性規定乃『間接』衍生出外部效力，故被告於解釋法令、認定事實時自應受該規定拘束。」

(四) 但本件判決對於財政部上述函釋不贊成原處分稽徵機關所採取文義解釋：「委託人與受益人同屬一人（自益信託）」之見解，認為仍應擴大財政部上述函釋之適用範圍，以符合實質課稅原則，亦即除自益信託部分之外，關於他益信託部分，如受益人屬於委託人之配偶、或其直系親屬，並且供住宅使用時，仍應符合自用住宅之課稅意旨。在此本件判決係適用一般法律解釋及法律漏洞補充方法，參照納稅者權利保護法第 7 條第 1 項規定實質課稅原則之精神，類推適用（或目的性擴張）財政部上述函釋之適用範圍，貫徹自用住宅用地從輕課稅，以保障納稅者及其家屬之生存權，值得肯定。

主筆委員：陳衍任委員

(一) 穿透信託形式，回歸「使用狀態」的立法本旨

地價稅自用住宅優惠稅率之立法目的，在於減輕國民居住之稅負，其核心判斷標準在於土地的「實際使用狀態」，而非所有權的法律形式。土地稅法第 9 條明確規定，只要所有權人、其配偶或直系親屬設籍居住，即符合要件。本判決敏銳地洞察到，信託作為一種財產管理工具，其本身不應成為剝奪稅捐優惠的理由，關鍵仍在於信託後的「使用狀態」是否改變。

(二)行政自我約束原則的深化適用

本判決最為精妙之處，在於對「行政自我約束原則」的深化適用。此原則源自德國行政法學上，基於憲法上之「平等原則」所推導的「行政自我拘束」理論，要求行政機關對於其所建立的行政慣例（行政規則），應受其拘束，不得恣意為差別待遇。

然而，本判決並未停留在「行政機關應遵守行政慣例」的消極層面，而是將此原則提升至「如何解釋行政規則」的積極層面。法院並非否定「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」的效力，反而是透過解釋，使其適用結果能符合母法精神與憲法上之「平等原則」。

(三)捍衛租稅法律主義，釐清行政規則的界限

憲法第 19 條揭示之租稅法律主義，不僅要求課稅須有法律依據，更要求稅捐減免之限制亦須有法律授權。行政機關所頒布之行政規則，僅能就執行法律之技術性、細節性事項為規定，不得增加法律所無之限制。

若依被告之見解，「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」將會產生一個法律所無的限制：即便是土地稅法第 9 條所肯認的配偶或直系親屬使用，一旦擺在「他益信託」的框架下，即喪失享受優惠稅率的資格。這無異於透過一紙行政規則，限縮了母法所保障的權利。本判決透過對「適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則」進行目的性解釋，使其結論與土地稅法第 9 條的意旨完全契合，實質上論，明確劃定了行政規則應有的分際。



(四) 結語

本判決之價值，在於其精準地運用「行政自我約束原則」作為論理的堅實基礎，並在此基礎上，進行深刻的「目的性解釋」，最終穿透了信託的複雜法律形式，直達稅捐優惠的實質正義核心。其論證層次清晰，法理運用嫻熟，不僅解決了個案爭議，更為未來類似案件的審理樹立了重要典範，值得高度推薦。

補充意見：黃俊杰委員

- (一) **行政規則之自我拘束：**行政機關依循行政規則執行法律，因之形成行政慣例，基於「平等原則」、「信賴保護原則」，行政機關即不得任意偏離，進而構成「行政自我拘束」，由是，該解釋性規定乃「間接」衍生出外部效力，故被告於解釋法令、認定事實時自應受該規定拘束。
- (二) **依信託受益判斷自用住宅用地稅率之課徵：**信託契約除「自益信託」外，尚包括「他益信託」，則判斷是否仍得全部按自用住宅用地稅率課徵地價稅，並非僅依形式上判斷是否有「他益信託」部分即已足，而係應進一步審酌該「他益信託」之受益人為何人，且因「他益信託」之結果，地上房屋是否仍供委託本人之配偶、或其直系親屬住宅使用，如此始符合適用自用住宅用地稅率課徵地價稅認定原則第5點第2款第1目之規範意旨及目的。

補充意見：黃士洲委員

該判決先是清楚地釐清信託關係下所有人與管理人名義不一，且自用住宅的地價稅優惠稅率應在地價稅原定的條件前提下，延續適用至自益信託，以及他益信託，尤其是他益信託部分之受益人為直系親屬、配偶等，而不以完全自益信託為必要。此番目的性擴張的解釋，將原本法條的優惠「延續」至信託關係下的土地，既符合立法意旨也值得作為稅法解釋的參考範例。

六、對判決進一步期待

主筆委員：陳清秀委員

我國稅法規範相對簡略，而國民經濟活動複雜，又千變萬化，稅法規範難免無法適合、因應國民經濟活動之需要，而有應予以完善規範，卻遺漏未予以規範之情形，而產生法律疑義或法律漏洞，本件財政部函釋即以解釋令澄清法律疑義，但仍有不足之處，而產生填補法律漏洞。本件判決適用一般法律解釋方法以及法律漏洞補充方法，進行法律客觀目的解釋或法律漏洞補充，值得注意。期盼司法機關均能勇於造法，以伸張租稅正義，保障納稅者權利。



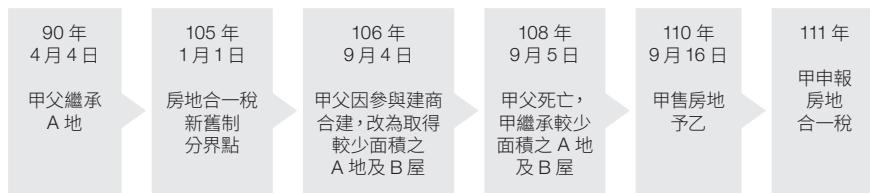
最高行政法院 112年度上字第583號判決

地主以自有土地與建商合建分得房屋後死亡，繼承人分得房屋再出售時，其持有期間，應合併計算被繼承人原自有土地的持有期間

一、事實摘要

甲於民國（下同）108年9月5日繼承甲父因與建商合建而於106年9月4日分得B屋及其坐落基地應有部分A地（下稱系爭房地），嗣於110年9月16日以系爭房地售予乙。甲於111年申報110年個人房屋土地交易所得稅（下稱「房地合一稅」）時，列報出售系爭房屋交易課稅所得226萬元，並按稅率15%繳納應納稅額33萬元。經國稅局以系爭房地是甲父於90年4月4日繼承取得的原有土地（下稱A地）參與合建，而於105年1月1日以後分配取得，故甲係繼承取得甲父的A地，應適用舊制（免納所得稅），至B房屋則是甲父於105年1月1日以後取得，再由甲繼承取得，屬於行為時所得稅法第4條之4規定的課稅範圍，遂核定甲出售B房屋交易課稅所得為226萬元，並按B屋持有期間「超過2年，未逾5年」的稅率35%，核定應納稅額79萬元，應補稅額45萬元（下稱「原處分」）。甲不服，依序提起複查訴願及本件訴訟，案經臺北高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第1314判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上訴。

二、時序圖



三、原被告主張

(一) 納稅義務人甲主張：

甲繼承甲父持有之系爭房地，系爭房地原係甲父以自有土地與建商合建分屋方式取得，屬長期持有，應依所得稅法第 14 條之 4 第 4 項規定，合併計算甲父之持有期間，以適用 15% 稅率，惟國稅局依其形式持有未逾 5 年認定為短期炒作，課以 35% 重稅，顯屬未依法律體系整體解釋，違反租稅法律主義與實質課稅原則。另繼承非經當事人意思所能控制，與一般租稅規避行為無涉，立法上既對調職、非自願離職等非自願交易情形得適用 20% 優惠稅率，則僅因繼承取得即適用最重稅率，無異構成對甲之差別待遇，有違平等原則與量能課稅原則，原處分實屬違法。

(二) 國稅局主張：

A 地係甲父於 104 年以前提供自有土地參與合建，依房地合一作業要點得回推至原始提供日認定取得時點，故土地屬舊制範圍，依法免納所得稅。惟 B 屋為新建後分配取得，登記於 106 年 9 月 4 日，甲父死亡後由甲繼承並於 110 年出售，整體持有期間雖合併計算已逾 2 年



但未滿 5 年，應適用所得稅法第 14 條之 4 第 3 項規定稅率 35%。另甲並非實際參與合建者，依法不得適用房地合一作業要點第 5 點第 2 項關於房屋持有期間延長之優惠規定，且房地合一作業要點係財政部基於母法授權所訂，對於「繼承人」與「合建者」設有不同適用條件與優惠稅率，係屬合理差別待遇，符合立法目的，並無違憲或違反納稅者權利保護法第 7 條之情形。

四、判決主文

原判決廢棄。

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

五、判決要旨

(一) 房地合一稅中，甲與甲父持有房屋及土地的期間應合併計算：

發生繼承的原因事實，非人為所得控制，尚無短期炒作房地產的疑慮，並基於繼承人原則上承受被繼承人財產上的一切權利義務及概括繼承的法理，所得稅法第 14 條之 4 第 4 項明定合併計算納稅義務人與其被繼承人持有房屋及土地的期間。

(二) 個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，於 5 年內銷售該房屋、土地者，明定其稅率為 20%：房地合一稅是屬於財產交易所得稅，而非財產持有稅，為加強抑制個人短期炒作不動產，新制除給予自住者最為優惠的稅率，並按其持有期間的長短，依序遞增其課徵的稅率；又考量配合鼓勵都更及危老重建政策，且該等參與的個人交易取得房地可增加房屋供給，並非基於短期炒作房地產，因此就個人以自有土地與營利事業合作興建房屋，或參與都更或危老重建，於 5 年內銷售該房屋、土地者，明定其稅率為 20%。

(三)甲父以自有土地與建商合建分得房屋後死亡，甲概括繼承該分得的房屋，再出售該房屋時，其持有該房屋的期間，應合併計算甲父原自有土地的持有期間：

- 1.甲父與建商所分得的房屋，所分配取得房屋之「取得日」的認定：地主與建商合建所分得的房屋，是以其自有相當價值的土地交換而來，具有原土地之替代或變形的性質，且不屬於短期炒作不動產的情形，自無庸課予較高稅率的房地合一稅。因此，地主以自有土地與建商合建所分得的房屋，雖然依房地合一作業要點第4點第2款第1目規定，其「取得日」是以核發使用執照日為準，但是計算其「持有期間」時，則是依同要點第5點第2項規定，以其原自有土地的持有期間為準。
- 2.原自有土地的替代物或代位物，持有期間是以其原自有土地的持有期間為準的規範意旨，於計算甲出售甲父以自有土地與建商合建所分得之房屋的持有期間時，亦應合併計算甲父原自有土地的持有期間。合建分得之房屋屬土地之代位物，性質上為財產價值延續，若否認其持有期間合併計算，將對甲構成不合理稅負，亦與立法目的背離。
- 3.原判決僅以繼承登記日作為起算點，未實質考量甲父持有原土地及其合建所得房屋之完整期間，有違法適用之處，應予撤銷。



六、推薦理由

主筆委員：蔡朝安委員

推薦本判決的理由約有如下方面：

- (一) 本判決不以法令的文義作為解釋法律的唯一依據，而能以系爭案件所涉法律在於「抑制短期炒作不動產」之立法目的作為基礎，探究法律的規範目的，藉以對於法律文義做出合目的性的解釋，在方法論上值得認同。
- (二) 另外，本判決對於房地合一的課稅機制，不拘泥於形式上的取得時點，而能就具體的取得原因，分別繼承取得以及交易取得的差異，加以區別，避免機械性的法令適用，適得補足租稅法令規範上密度不足的侷限。
- (三) 本判決以「合建分得之房屋屬土地之代位物，性質上屬財產價值的延續」作為論據，從而將合建分得之房屋形式上的取得時點，向前推進，而與土地取得時點對齊，藉以反映合建分屋之原始交易安排；如此之認定，確實不拘泥於房屋係在較後時點取得之外觀形式，亦符合實質課稅原則所強調之經濟觀察方法。

七、對判決進一步期待

主筆委員：蔡朝安委員

本判決以合建分屋之交易實質出發，進而探究房地合一稅制之立法目的，從而將房屋取得時點，併入土地取得時點，不令因繼承取得房屋之納稅義務人受有不利之稅上處遇。在個案上，本判決確實得以補足房地合一稅制在規範上之不足。如財政部得因本件判決得獲啟發，進而對於房地合一稅制之規範密度進為補充，當得對於納稅義務人之權利得有更周全之保護。

高雄高等行政法院高等庭112年度訴字第 360號判決

納保法對租稅規避行為加徵滯納金之法律定性與
適用原則

一、事實摘要

原告 105 年度綜合所得稅結算申報，列報取自 A 公司營利所得新臺幣（下同）225,841 元，於民國 105 年 5 月 16 日將 A 公司股權 39,000 股，出售予 B 公司，使其原應獲配自 A 公司之營利所得轉換為停徵之證券交易所得，涉有藉股權之移轉為自己規避或減少應納稅捐之情事，乃依納稅者權利保護法（下稱納保法）第 7 條規定，按實質課稅之公平原則，依原告原持股比率百分之 9.0152，調整其原應獲配股利 41,421,700 元及可扣抵稅額 838,821 元，扣除原告原申報數，核增營利所得 41,195,859 元及可扣抵稅額 836,508 元，歸課核定原告 105 年度綜合所得總額 42,615,314 元及補徵應納稅額 16,671,493 元，併依納保法第 7 條第 7 項規定，加徵滯納金 2,500,723 元及利息 744,002 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、判決主文

- (一) 訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定原告 105 年度綜合所得稅應加計利息超過新臺幣 743,527 元部分均撤銷。
- (二) 原告其餘之訴駁回。
- (三) 訴訟費用由原告負擔。



三、判決要旨

- (一) 個別稅法針對已類型化之租稅規避行為，訂定特別防杜條款以為規範，亦屬常見，上開所得稅法第 14 條之 3 及於 107 年 2 月 7 日刪除之所得稅法第 66 條之 8 規定，均屬就「股東隱藏盈餘分配」租稅規避類型之具體防杜規範，基於特別法優於普通法之原則，有關納稅者租稅規避之認定，自應優先適用已具體化之類型規定。再者，本件行為時為 105 年，斯時所得稅法第 14 條之 3 已經公布施行、同法第 66 條之 8 尚未刪除，納保法則尚未施行。有關公司股東隱藏盈餘分配之租稅規避防杜，就此類租稅規避行為之認定及調整補稅，稽徵機關有關法律之適用，援引此一具體規定原為已足，其作成處分時併引用一般防杜條款，無非強化論述其等就租稅規避行為調整課稅，法制上確屬有據與租稅法律主義無違。
- (二) 原處分已踐行法定程序，報請財政部同意調整，財政部 113 年 7 月 2 日函復稱：上述財政部 110 年 11 月 24 日函請被告查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，後依據被告調查結果，認定本件係屬租稅規避行為，並依納保法第 7 條規定辦理，並未適用所得稅法第 14 條之 3 規定，本件無須踐行報部程序。
- (三) 納保法施行後租稅規避行為加徵滯納金之相關問題：(1) 納保法就租稅規避行為之法律效果除遲延利息外加徵滯納金與比例原則、平等原則尚無違反。納保法第 7 條第 3 項明定對逾期繳納者加課補徵稅額百分之 15 的延滯金，其立法理由：「第 3 項定明本法第 7 條第 3 項加徵之滯納金及利息，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定。按租稅規避加徵滯納金及利息，係以法律創設納稅者租稅負擔，替代過去應裁處罰鍰之法律效果，與各稅法加徵之滯納金及利息性質不同。為避免衍生後續稽徵、行政救濟或強制執行等適用疑義，爰予

定明。」而學理之闡釋上以納保法第 7 條第 3 項就租稅規避行為加徵滯納金，論者認為租稅規避行為係經稽徵機關依經濟觀察法調整課稅後始發生租稅請求權，亦即稽徵機關將納稅義務人規避租稅之法律形式，按經濟利益予以調整，以調整後之擬制事實，溯及既往取代與經濟實質不符之原事實，從而實現租稅構成要件而成立租稅債務請求權，故此滯納金已非傳統之滯納金，而係立法創新之制度，「借名上市」，此一滯納金之制度，係用以平衡納稅義務人因從事租稅規避而遲延繳納之利益，並非租稅罰。復按租稅規避者相較於守法納稅義務人已於期限內納稅，雖於事後被要求補稅，早已享有逾期繳稅利益，從而立法上有上開加徵類似滯納金之衡平設計，且如後所述此項加徵滯納金之立法，兼有限縮租稅規避行為構成漏稅罰之範圍，立法目的仍係在強化納稅者之保護，納保法第 7 條第 3 項之滯納金，係立法者就租稅規避防杜採取之衡平手段，與稅捐稽徵法第 20 條之滯納金係以「督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害」(司法院釋字第 746 號解釋參照)之規範目的，尚屬有別。二者性質非同一，並無適用之餘地。納保法第 7 條第 3 項就租稅規避行為加徵滯納金，如上所述，雖得透過解釋而明確其內涵，但與稅捐稽徵法第 20 條之滯納金「同詞」異義，造成解讀及法律適用之歧異，日後修正是否改採論者引介比較法上之「過少申報加算稅」，或其他更名實相符之名詞，以免法規適用上之紊亂，則屬別一問題，附此說明。本件對原告課徵「滯納金」非屬不利之溯及既往，則從過往認租稅規避行為因違反誠實申報義務而於個別稅法有處罰規定，多以漏稅罰論處，改以加徵不具懲罰性之滯納金，立法目的亦以納稅者之保護為取向，原告主張被告援引行為時所無之「滯納金」，違反法律不溯及既往，並無可採。對稅捐規避者加徵滯納金並無違反一事不二罰原則，可知租稅規避行為並無前揭所得稅法第 112 條第 2 項滯納



期間「滯納金」之徵起。查本件被告依納保法就租稅規避者加徵之滯納金，係對租稅規避經查獲者，租稅債務法上之衡平措施，並非租稅罰，已如前述，原告主張滯納金既已兼具延遲利息性質，加徵利息更違反一事不二罰等語，並無足取。

(四)惟加計利息逾 743,527 元部分，核有違誤，加計利息部分，原處分有多計 1 日利息之違誤，本件行為時 105 年度綜合所得稅結算申報期限，應自 106 年 5 月 1 日至同年月 31 日止，申報及繳納綜合所得稅。然查，財政部業以 105 年 12 月 30 日台財稅字第 10504708380 號函將 105 年度所得稅申報截止日期延至 106 年 6 月 1 日，有上開函釋在卷(本院卷第 332 頁)可參，則依納保法施行細則第 5 條第 1 項第 1 款規定，申報期間屆滿日之翌日始為加計利息之起始日，即 106 年 6 月 2 日，原核定以 106 年 6 月 1 日作為系爭加計利息之起算日即有違誤，經重新計算加計利息應為 743,527 元【計算式：106 年度利息 101,179 元($16,671,493$ 元 \times 百分之 $1.04 \times 213/365$) + 107 至 109 年度利息合計 520,149 元 + 110 年度利息 122,199 元】，是被告核定加計利息逾 743,527 元部分，即有違誤，應予撤銷。

四、推薦理由

主筆委員：葛克昌委員

- (一) 本判決對租稅規避個別防杜條款與一般防杜條款之法律適用論述甚詳。(判決要旨(一))
- (二) 本判決明示指出避稅調整加徵之滯納金，已非傳統之滯納金，而係立法創新制度，「借名上市」係用以平衡納稅義務人因從事租稅規避而遲延繳納之利益，並非租稅罰。納稅者權利保護法第 7 條第 3 項之滯納

金係立法者就租稅規避防杜採取之衡平手段，與稅捐稽徵法第 20 條之滯納金係以「督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成公益損害」（釋字 746 號解釋）之規範與目的，尚屬有別。

(三) 避稅調整可否加計利息，起算日為何，有所論證，仍值注意。

補充意見：陳清秀委員

納保法第 7 條第 3 項之滯納金，係立法者就租稅規避防杜採取之衡平手段，與稅捐稽徵法第 20 條之滯納金係以「督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害」（司法院釋字第 746 號解釋參照）之規範目的，尚屬有別。

補充意見：黃俊杰委員

(一) **納保法第 7 條第 3 項「滯納金」之定性：**此項加徵滯納金之立法，兼有限縮租稅規避行為構成漏稅罰之範圍，立法目的仍係在強化納稅者之保護，係立法者就租稅規避防杜採取之衡平手段，與稅捐稽徵法第 20 條之滯納金係以「督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害」（司法院釋字第 746 號解釋參照）之規範目的，尚屬有別。

(二) **加計利息逾 743,527 元部分，核有違誤：**原處分有多計 1 日利息之違誤，依所得稅法第 71 條第 1 項規定，納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，申報上一年度之綜合所得稅，本件行為時 105 年度綜合所得稅結算申報期限，應自 106 年 5 月 1 日至同年月 31 日



止，申報及繳納綜合所得稅，財政部以 105 年 12 月 30 日台財稅字第 10504708380 號函將 105 年度所得稅申報截止日期延至 106 年 6 月 1 日，則依納保法施行細則第 5 條第 1 項第 1 款規定，申報期間屆滿日之翌日始為加計利息之起始日，即 106 年 6 月 2 日，原核定以 106 年 6 月 1 日作為系爭加計利息之起算日即有違誤，經重新計算加計利息應為 743,527 元【計算式：106 年度利息 101,179 元 (16,671,493 元 × 百分之 1.04 × 213/365) + 107 至 109 年度利息合計 520,149 元 + 110 年度利息 122,199 元】，是被告核定加計利息逾 743,527 元部分，即有違誤，應予撤銷。

補充意見：柯格鐘委員

討論納保法有關稅捐規避行為加徵滯納金之法律性質，認為其與稅捐稽徵法之滯納金名同實異的區辨，釐清其僅具有不利益，而不具有裁罰性質。

五、對判決進一步期待

主筆委員：葛克昌委員

按脫法行為之法律效果，為調整至未規避前同一法律效果，此外無他。大多數國家對脫法避稅案件多僅調整至未規避前之稅額。甚少加徵遲延利息性之滯納金及利息。又脫法避稅行為主要目的固在規避稅捐，但多多少少亦有私法之安排與目的。是以加徵滯納金，雖非立法上所不許，但仍應受比例原則審查。立法上既參照稅捐稽徵法第 20 條之滯納金，從二日加徵 1% 改為三日加徵 1%，是否避稅案件亦有違反比例原則，僅以二者不同，即不予論證，尚屬可惜。

高雄高等行政法院高等庭112年度訴字第 208號判決*

原已成立之稅捐債務不得以租稅債權人及租稅債務人之法律行為加以變更

一、事實摘要

原告於民國 108 年 3 月 28 日與其子洪○○簽訂不動產買賣契約，出售兩筆土地持分，總價為新台幣 12,917,116 元。洪○○實際支付 2,200,000 元，其餘 10,717,116 元視同贈與。原告於 108 年 4 月 15 日向國稅局申報為二親等間買賣。該管稽徵機關則依遺產及贈與稅法第 5 條第 1 款，認定未支付部分為贈與，扣除免稅額後，課稅贈與淨額為 8,517,116 元，應納稅額為 851,711 元。原告亦於 108 年 6 月 6 日繳清稅款，未申請復查，處分確定。原告於 111 年 9 月 8 日依民法第 412 條主張撤銷贈與，申請更正並退還溢繳稅款 418,923 元。國稅局於 112 年 1 月 11 日函覆否准申請退還溢繳稅款處分。原告對此不服，提起訴願遭駁回，遂提起行政訴訟。原告主張系爭土地持分 9/44 於 108 年 6 月 13 日以買賣為原因移轉登記於原告之子洪○○，惟因洪○○不履行善盡扶養原告之贈與附有負擔，原告始依民法第 412 條第 1 項規定，請求撤銷贈與，並向○○市○○區調解委員會申請調解，嗣調解成立並由臺灣橋頭地方法院（下稱橋頭地院）依法審核，准予核定塗銷洪○○於系爭土地之所有權登記，並回復為原告所有。則原告與洪○○於 108 年間就系爭土地持分 9/44 之贈與關係，既已因原告撤銷

*部分委員認為該判決部分觀點仍值得進一步研究。



權之行使，而溯及既往失其效力，本件課徵贈與稅之構成要件並未成就。本件之情況並不存在有課徵贈與稅之經濟事實，被告對原告課徵贈與稅，於法即有未合。原告係向主管機關主張依據行政程序法第 128 條規定而申請程序重開，經否准後，提起訴願亦遭駁回，乃提起本件行政訴訟，主張對原告有利結果的判決。

二、判決主文

原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。

三、判決要旨

本件原告於 108 年 3 月 28 日簽約出售系爭土地持分 9/44 及 1446-7 地號土地持分 26/125 予其子洪○○，經被告核定贈與稅額並繳清稅款，已如前述。又遺贈稅法第 3 條第 1 項中所稱之「贈與」者，除指同法第 4 條第 2 項之贈與人與受贈人意思表示一致所成立之贈與外，尚包括同法第 5 條於財產移轉時，具有該條所列各款情形之一者，即不問當事人間是否有贈與意思表示之一致，均須以贈與論之情形在內，是只要符合上開二種類型之贈與時，即屬第 3 條第 1 項所稱之「贈與」，贈與人即應依法報繳贈與稅。又同法第 8 條第 1 項規定，贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記，可知贈與稅之報繳，必在贈與移轉登記之前，故贈與稅係就債權行為為課徵，一經成立贈與行為（包括以贈與論之情形），即應課徵贈與稅。

其次，就法律行為課徵之租稅，於該法律行為有效成立時，即成立租稅請求權，如契約因在履行之後所發生之原因而被排除，則課稅要素並不因之而溯及喪失。因此，只有因為自始存在之瑕疵而解除契約者，原則上才能發生稅法上之溯及效力，而影響就該契約所課徵之租稅。是贈與稅之課徵既係就贈與行為成立當時之要件事實予以徵免，且稅捐之課徵本於行政法

之公益性，並顧及租稅安定性，為避免贈與人心存僥倖、取巧投機及破壞誠實自動申報制度，除有特殊情形（例如不動產於移轉登記前撤回者、股票於未辦妥股東名義變更登記前撤回者、贈與人行使法定撤銷權撤銷贈與行為者、稽徵機關查獲前已取回者）外，不應因雙方任意解除贈與契約、收回原贈與標的，而准予免課徵贈與稅或退還已納之贈與稅。準此，系爭土地持分之移轉，係因二親等以內親屬間財產之買賣，而經法律明文將之視為贈與之行為課徵贈與稅，並不改變系爭土地持分之移轉原因為買賣之本質。從而系爭土地持分 9/44 之移轉既屬買賣行為，則被告就原告未實際取得價金部分，以贈與論之，並核定應納稅額 418,923 元，並無違誤。

再者，縱認原告就系爭土地持分之買賣隱含實質上為贈與之行為，然原核課處分之事實認定（視為贈與事實）無誤，可否透過事後約定解消「在稅捐法制上定性為視為贈與」之民事契約，而「回復」到原來未為贈與之狀態，仍須視該回溯性調整之作成，有無「稅法獨立性原則」之適用（意指當發現人民基於稅捐規避之不當考量，而濫用民商法上法律形式之選擇自由，並造成與經濟實質不符之客觀事實；或用以解免「原來打算逃漏、規避或隱瞞，但被發覺之既存稅捐債務」等情，則在運用稅捐實證法來規範該等事實時，即會以追求「實質課稅原則」之精神，不再重視稅捐要件事實之民商法外觀形式，而用經濟實質歸屬之標準，來詮釋稅捐實證法）（最高行政法院 97 年度判字第 1012 號判決意旨參照）。

租稅債務關係請求權，於租稅債務構成要件實現時即告成立，是稅捐機關對租稅所為之核定，係宣示因實現構成要件依法成立之租稅債務，為確認性行政處分，而非創設租稅債務，是租稅債務關係請求權既因構成要件之實現而成立，自不得以租稅債權人及租稅債務人之法律行為加以變更，亦即不能以法律行為之方式改變原已成立之稅捐債務，否則即有藉法律行為操控稅捐之情形。



本件判決之核心要旨可歸納如下：

(一)行政程序再開之程序合法性：

法院審酌後，認定原告以經法院核定之調解書作為新證據，主張其符合行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款之「新事實或新證據」要件，且申請時間亦在知悉後三個月內，故被告准予重開行政程序，於程序上並無不合。

(二)系爭財產移轉性質之認定：

法院認為，原告與其子洪先生間之系爭土地移轉申報係以「買賣」名義為之，被告依遺贈稅法第 5 條第 6 款規定，就未支付價款部分「視為贈與」並課徵贈與稅，此係因二親等以內親屬間財產買賣之法律擬制，並不改變該移轉行為之本質為買賣。

(三)稅捐債務不可變更原則及其例外情形：

遺贈稅法第 3 條第 1 項所稱之「贈與」，不僅包含民法上意思表示合致之贈與，亦涵蓋遺贈稅法第 5 條所列之「以贈與論」情形。一旦贈與行為（包括以贈與論之情形）成立，即應課徵贈與稅。

判決強調，**稅捐之課徵係就債權行為成立當時之要件事實予以認定**。租稅債務請求權於其構成要件實現時即告成立，稅捐機關之核定係宣示此依法成立之債務，為**確認性行政處分**，而非創設租稅債務。

因此，已成立之租稅債務，不得以租稅債權人及租稅債務人之法律行為加以變更，亦即不能以法律行為之方式改變原已成立之稅捐債務，否則即有藉法律行為操控稅捐之情形。

法院指出，除有特殊情形（例如不動產於移轉登記前撤回者、股票於未辦妥股東名義變更登記前撤回者、贈與人行使法定撤銷權撤銷贈與行為者、稽徵機關查獲前已收回者）外，不應因雙方任意解除贈與契約、收回原贈與標的，而准予免課徵贈與稅或退還已納之贈與稅。

原告聲請調解之目的既係撤銷系爭土地持分之贈與，並非解除系爭土地持分之買賣契約，縱然撤銷贈與之標的與買賣契約之標的相同，亦無從解消買賣契約之效力。

判決進一步援引「稅法獨立性原則」與「實質課稅原則」，指出縱認原告就系爭土地持分之買賣隱含實質上為贈與之行為，然原核課處分之事實認定（視為贈與事實）無誤，可否透過事後約定解消「在稅捐法制上定性為視為贈與」之民事契約，而「回復」到原來未為贈與之狀態，仍須視該回溯性調整之作成，有無「稅法獨立性原則」之適用（意指當發現人民基於稅捐規避之不當考量，而濫用民商法上法律形式之選擇自由，並造成與經濟實質不符之客觀事實；或用以解免「原來打算逃漏、規避或隱瞞，但被發覺之既存稅捐債務」等情，則在運用稅捐實證法來規範該等事實時，即會以追求「實質課稅原則」之精神，不再重視稅捐要件事實之民商法外觀形式，而用經濟實質歸屬之標準，來詮釋稅捐實證法）（最高行政法院 97 年度判字第 1012 號判決意旨參照）。

此外，法院亦肯認財政部函釋之見解，認「贈與人如有法定之撤銷權，例如民法第 88 條、第 92 條、第 412 條、第 416 條等，於出具法院確定判決或與確定判決有同一效力之法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書等，並據以塗銷移轉登記回復所有權後，申請撤回贈與稅申報及退稅者，除有撤銷權之事實業經法院調查



認定可據以退稅外，稽徵機關仍應就其是否有撤銷權之事實本諸職權調查認定，於就當事人提出之證據查證屬實後，始准予退稅。」

最後，法院認為，系爭房地買賣之債權行為、物權行為完成後已逾3年，原告始主張本案為附負擔之贈與未履行負擔而遭撤銷贈與之情形；且原告若真因其子未盡扶養義務而撤銷，理應同時撤銷兩筆土地之贈與，為何僅撤銷其中一筆？法院據此懷疑原告撤銷贈與的「真意顯屬可疑」，故有「稅法獨立性原則」之適用，不應因原告任意以調解方式解除贈與而得以解消原稅捐債務，亦即贊同被告得另依職權認定原告並無法定撤銷贈與契約之事由。

四、推薦理由

主筆委員：柯格鐘委員

本件值得予以推薦理由，如下：

關於否准當事人向稽徵機關請求返還稅款之理由說明與結論相當清楚，而本件係在處理我國稅捐法律關係中，實體法中相當重要之民事法與稅捐法間的關係，程序法中有關程序再開申請與原課稅處分合違法性判斷的關係。本件判決理由明確指出，該管稽徵機關在依法課稅與法安定性原則下，納稅義務人事後進行民事法律關係之重新認識與調整行為，原則上並不影響先前依據依法課稅原則下所發生的稅捐債權債務關係。曾經存在之贈與行為與贈與事實，並不會因為贈與行為未履行負擔而撤銷或者解除贈與，就因此而認為其不曾發生贈與。贈與撤銷或者解除所影響者，僅為民事法律關係，是否因此而影響稅捐法律關係，實體法上仍必須依據稅捐法而為判斷。

基於稅捐法與民事法之間的密切關係，蓋稅捐法係依據當事人在民事契約行為或者商業組織上安排的法律形式，以進行稅捐法律規範下構成要件是否該當與法律效果的判斷，此種緊密關係學說上稱為「民法之前行性」（而不是「民法的優先性」），也因此，當行為人若在事後而進行民事法律關係之重新認識與調整關係時（例如，本件當事人間之關係，係從贈與因未履行扶養義務之負擔而撤銷先前的贈與行為），由於稅捐法律係依據民商法律關係之經濟行為與經濟成果而進行稅捐法律關係的判斷，因此，往往在法律邏輯上就會因此產生，民法關係之變動連動而影響到系爭稅捐債權債務關係的判斷。這點特別是在，若此種事後民事法律關係之變動，在民事法上認為可溯及至法律行為生效時即發生影響行為效力者（例如，主張契約不成立、不生效或者依法得撤銷），稅捐法律關係之法安定性原則，即在相當程度必然受此影響，蓋由於民商事行為當時之課稅處分若予以撤銷，縱然稽徵機關發現有另行應課稅事實或者另行應課徵稅捐之納稅義務人，往往因為稅捐法律所定之核課期間的限制（稅捐稽徵法第21條第1項），就會因此而使得本來該行使之稅捐債權因為權利本體消滅（稅捐稽徵法第21條第2項）而無法再為行使。結論上，就存在當事人可以事後操縱稅捐債權債務關係發生的可能性，如本件判決理由中所描述，當事人藉由法律行為而操控稅捐之情形的發生。

當然，不能夠一竿子打翻一船人，也因此，在本件個案中嘗試去區別出幾種民事法律關係，可以影響到稅捐法律關係的案例類型，判決理由所指出之特殊情形，例如不動產於移轉登記前撤回者、股票於未辦妥股東名義變更登記前撤回者、贈與人行使法定撤銷權撤銷贈與行為者、稽徵機關查獲前已收回，或者涉及稅捐規避行為者，蓋在此等情形下，均非屬於容許當事人得以藉由法律行為，因而操縱稅捐債權債務關係發生情形。在判決理由中，將此種特殊情形下，依據稅捐法律關係之法安定性原則而為獨立判斷者，稱其為「稅法獨立性原則」。



倘若原告係在該管稽徵機關發動職權查核後，才提出撤銷或者解除贈與契約的主張者，是否容由納稅義務人因此而規避應繳納贈與稅，即存在應審慎才予以斟酌之空間。依據行政程序法第 128 條程序重開之規定，當事人基於重大過失事由而無法及時提出，業已存在而未經斟酌事由，或者提出嗣後才發生對當事人有利事由與證據資料者，受理之行政機關對於當事人提出申請程序重開之事由，非屬於程序不合法事由，自仍應在實體法上予以駁回。

本件個案情形之特殊性，係原告主張因洪○○不履行扶養原告之贈與負擔，原告始依民法第 412 條第 1 項規定，請求撤銷上開贈與，此等對當事人有利事由，邏輯上屬於事後才會發生之事由與存在的證據資料，當事人並沒有因為重大過失之事由而無法及時提出主張的情形，蓋因在本件個案中，係由當事人自行提出並向該管稽徵機關提出申請，請求退還當事人當年當初所繳納贈與稅款。也因此，本件判決肯認稽徵機關否准當事人申請之理由，係在程序上已進入原處分合違法性的審查，回到依法課稅原則之當下，當事人是否因民事關係未履行而影響到先前因民事關係存在而發生的稅捐債權債務，判決結論明白承認稽徵機關之判斷，受贈與人未履行贈與之負擔，縱然影響民事契約關係，也不因此而影響當初基於民事法律關係而發生的稅捐債權債務關係。判決理由結論之說理清楚而明顯。

然而，嚴苛之立法與執行底下，可能會隱藏巨大不義事情的發生。立法論上，容由當事人可在哪些情形上，得以主動向主管稽徵機關提出申請，退還先前所繳納依稅捐法律關係所成立的稅款，容有斟酌餘地與空間，必須在依法課稅與法安定性原則下，由立法者自行明文規定相關情形為宜。本文認為，非屬於親密關係下之當事人的申請，較不具有事後藉由法律行為而操縱稅捐發生情形的可能，自應考慮在規範立法上於個案情形中，若無稅捐規避情形下得以主動申請為退還。另又基於法安定性原則，申請權人與申請期間，亦應存在期限的限制。

主筆委員：陳衍任委員

本判決的意義深遠，不僅為二親等親屬間財產買賣後「視為贈與」的稅務處理提供了明確的指引，更關鍵的是，它堅實地確立了「原已成立之稅捐債務不得以租稅債權人及租稅債務人之法律行為加以變更」此一立場。因為稅捐債務的成立，是基於租稅法律所規範的構成要件事實實現時即已發生，而非依賴於行政機關的核定處分來「創設」；稅捐核定處分僅是「確認」此一既已成立的債務。這種「確認性行政處分」的特性，正是租稅債務獨立於私法關係、確保其安定性的重要基石。

本判決在論述中明確援引了「稅法獨立性原則」與「實質課稅原則」，進而認定，當事人後續的民事行為，無從解消先前依法成立之「視為贈與」稅捐債務。這正是稅法獨立性原則的具體實踐：稅法根據其反規避目的，對特定事實進行獨立的法律評價，不因私人事後的民事行為而動搖。

本判決也間接提醒了納稅義務人其協力義務的重要性。在二親等親屬間買賣案件中，若納稅義務人主張有未支付價款以外的特殊情形（例如真正的附負擔贈與或通謀虛偽意思表示），應在最初申報時即誠實且充分地提出證明。事後相隔數年，再以民事爭議的解決來追溯改變已確定的稅捐債務，這不僅對徵納雙方造成困擾，更可能因證據不完備或時效問題而難以獲得支持。

此外，本判決也鼓勵稅捐稽徵機關在面對類似申請時，應勇於秉持租稅法律主義、實質課稅原則及稅法獨立性原則，堅定維護已成立之稅捐債務的安定性。當然，這並不意味著稽徵機關可以恣意否定民事關係，而是要求稽徵機關必須在具體個案中，仔細查證，判斷事後變更是否真能溯及既往影響課稅事實的構成，並權衡稅法安定性與個案公平性的需求。



補充意見：黃源浩委員

本判決重提此一問題，有健全基本問題討論之功能。

五、對判決進一步期待

主筆委員：陳衍任委員

本判決不僅維護了稅捐法秩序的獨立性與安定性，也再次宣示了實質課稅原則在防杜稅捐規避中的關鍵作用，值得高度肯定。然而，除了上述貢獻外，本判決在以下爭點的論述上，似乎也留下了值得進一步思考的空間：

首先，本判決的推理邏輯似乎是：在課稅時，採納經濟實質，認定其為「贈與」；但在納稅人行使與該經濟實質相對應的民法上權利（贈與撤銷權）時，卻又退回到法律形式，堅稱其為「買賣」。這是否有「選擇性適用」實質課稅原則的疑慮，值得進一步省思。

其次，在稅務訴訟中，主張納稅人有租稅規避或不法意圖的證明責任，理應由稅捐稽徵機關承擔。本案中，被告並未提出任何積極證據證明原告的撤銷權行使是一個虛偽的、以規避稅負為唯一目的的安排。法院僅憑「為何不兩筆都撤銷」此一情境上的揣測，便逕行否定原告已經過地方法院核定的調解效力，顯然過於率斷。事實上，原告選擇僅撤銷一筆土地的贈與，可能有多種原因（例如，該筆土地對其有特殊情感價值，或其子在其他方面仍有補償等），法院在無任何證據支持下，是否適合逕自作出對納稅人較為不利的解釋，不無疑義。

最後，財政部函釋賦予了稅捐稽徵機關在已有法院核定調解書的情況下，仍可對撤銷權的實體事實進行「本諸職權調查認定」的權力。這實質上是允許行政機關對司法機關的判斷進行覆核，不僅有違權力分立的基本原則，也對納稅人課予了幾乎不可能達成的證明負擔。本案中，原告已取得具有與確定判決同一效力的法院核定調解書，此已是其全力獲得司法確認的最強證據，法院卻仍支持稅捐稽徵機關可以漠視此一司法判斷，是否符合法治國原則，容有再次斟酌餘地。



最高行政法院112年度上字第361號判決

所得稅法第11條第2項之營利事業應實質認定之

一、事實摘要

上訴人為臺中市整體開發區單元二自辦市地重劃區（下稱單元二重劃區）OO 自辦市地重劃區重劃會（下稱 OO 重劃會）之出資者之一，於民國 99 年 12 月 29 日至 102 年 6 月 28 日累積出資計新臺幣（下同）802,700,000 元。其於 99 年 10 月 28 日至 102 年 7 月 10 日，將其因對 OO 重劃會出資而取得之抵費地預售權利，與訴外人紀 OO、梁 OO 等人簽訂土地預定買賣契約書。被上訴人就上訴人於 104 年度因該等土地預定買賣契約而收取之預售土地款 137,759,225 元，按獨資營業人之經營型態，核定上訴人 104 年度營利所得 39,950,175 元，歸課核定 104 年度綜合所得總額 43,055,124 元及應補稅額 17,298,984 元，上訴人於 106 年 10 月 27 日繳清稅款，未申請復查而確定。另上訴人辦理 109 年度綜合所得稅結算申報時，自行列報其於 109 年間因上開土地預定買賣契約所收取部分土地款尾款 45,407,765 元之營利所得，及該年度綜合所得總額 45,446,190 元，於 110 年 5 月 31 日自行繳納稅額 18,046,092 元，經被上訴人核定上訴人 109 年度綜合所得稅無應補或應退稅款，並於 111 年 1 月 10 日公告，上訴人亦未申請復查而確定。上訴人嗣於 111 年 2 月 24 日依行政程序法第 128 條規定，申請重開 104 年度及 109 年度綜合所得稅事件之行政程序，經被上訴人以 111 年 5 月 19 日中區國稅民權綜所字第 1110604018 號函（下稱原處分）否准。上訴人不服，提起訴願，增加主張依稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定，申請退還溢繳稅款，經訴願決定駁回後，提起行政訴訟，

聲明：(一) 訴願決定及原處分均撤銷。(二) 被上訴人應依上訴人 111 年 2 月 24 日之申請，作成准予退還上訴人 104 年度、109 年綜合所得稅溢繳稅額之行政處分。經臺中高等行政法院（下稱原審）111 年度訴字第 271 號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴。

二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

(一) 原審判斷以：上訴人從事土地開發事業，投資OO重劃會之數額龐大，其於 99 年至 102 年間陸續將其與 OO 重劃會約定分配之抵費地，簽訂土地預定買賣契約書預約出售予買受人，並於 99 年至 109 年間陸續收取出售價款，透過陸續預售抵費地取得資金，再以向 OO 重劃會出資墊款方式，持續參與單元二重劃區之開發業務，追求營業利潤經濟活動明顯，實構成繼續性、經常性從事於一定經濟活動，雖未辦理營業登記、無營業牌號，但與有營業登記牌號之土地開發業者所從事經濟活動，實質上具相同經濟意義，應認屬所得稅法第 11 條第 2 項之營利事業。其投資本件重劃案，顯非僅出於獲取抵費地實物之單純目的，而有持續投資取得抵費地，再行出售，賺取現金報酬之營利意圖，依行為時同法第 14 條第 1 項第 1 類、第 4 條第 1 項第 16 款、第 71 條第 2 項等規定，系爭抵費地出售所得，應列為上訴人之營利所得，依法繳納綜合所得稅。被上訴人未適用財政部 107 年 1 月 19 日台財稅字第 10600727830 號令（下稱財政部 107 年令）所闡釋「個人出資者」換取「登記取得抵費地」之其他所得額計算方式，而按上



訴人出售抵費地之實際價格為稅基量化，係在「稅捐法律主義」基礎下，遵循「實質課稅原則」及「核實課稅原則」而為法律涵攝，並無違誤。

- (二) 上訴人未設帳簿並無保留相關憑證供核，其於 106 年 3 月 29 日出具同意書，同意被上訴人依獨資營業人之經營型態，按其 104 年度已收取預售抵費地款收入，參照土地開發業之部頒同業利潤標準淨利率 29%，核定其 104 年度營利所得及應補稅額。上訴人另因其於 99 年間預售抵費地予訴外人紀 OO 之部分土地款尾款於 109 年間收入始實現，乃自行依土地開發業之部頒同業利潤標準淨利率 29%，於 109 年度綜合所得稅結算申報，列報其收取預售抵費地之營利所得，被上訴人亦依上訴人申報數核定，並於 111 年 1 月 10 日公告，核無納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤，或因稅捐稽徵機關適用法令、計算或其他原因之錯誤致溢繳稅款，故不符稅捐稽徵法第 28 條第 1 項所定要件，被上訴人以原處分否准上訴人所請，並無違誤。
- (三) 茲就上訴意旨補充論述如下：關於課予義務訴訟事件，行政法院係針對「法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務」之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分，原則上均應以稅捐要件合致時即所

謂「行為時」，作為判斷稅捐稽徵機關認定事實、適用法令有無錯誤之基準時點。

(四)又所得稅法第 11 條第 2 項規定：「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、礦治等營利事業。」103 年 6 月 4 日修正公布之同法（下稱 103 年版所得稅法）第 14 條第 1 項第 1 類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第 1 類：營利所得：……獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額……皆屬之。……獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，……應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。」嗣於 107 年 2 月 7 日修正為：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第 1 類：營利所得：……獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘……皆屬之。……獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。」又 103 年版所得稅法第 71 條第 2 項規定：「前項納稅義務人為獨資、合夥組織之營利事業者，以其全年應納稅額之半數，減除尚未抵繳之扣繳稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納；其營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第 14 條第 1 項第 1 類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。……」嗣於 107 年 2 月 7 日修正為：「獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第 14 條第 1 項第 1 類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」據此，獨資資本主自其獨資經營事業所得之盈餘為營利所得，應依所得實現年度之所得稅法第 71 條第 2 項規定課徵綜合所得稅。又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。從而，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。

(五)原判決據此論明：上訴人係透過陸續預售抵費地取得資金，再向OO重劃會出資墊款，持續參與單元二重劃區之開發業務，依其投入資金取得抵費地後預售，再將預售土地所得價款持續投入OO重劃會用以擴增出資額，以增加應分配抵費地權利及利益，追求營業利潤經濟活動明顯，實構成繼續性、經常性從事一定經濟活動，雖未辦理營業登記、無營業牌號，但與有營業登記牌號之土地開發業者所從事經濟活動，實質上具相同經濟意義，依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，應核認屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱營利事業。

(六)上訴意旨雖主張原判決有以下違背法令之處，惟查：110 年 4 月 28 日修正前所得稅法第 4 條之 4 第 1 項（下稱修正前所得稅法第 4 條之 4 第 1 項）規定：「個人及營利事業自中華民國 105 年 1 月 1 日起交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），符合下列情形之一者，其交易所得應依第 14 條之 4 至第 14 條之 8 及第 24 條之 5 規定課徵所得稅：一、交易之房屋、土地係於 103 年 1 月 1 日之次日以後取得，且持有一期間在 2 年以內。二、交易之房屋、土地係於 105 年 1 月 1 日以後取得。」財政部 107 年令則謂：「個人出資者與依獎勵土地所有權人自辦市地重劃辦法規

定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，該抵費地之取得及價值，具有不確定之風險及利潤報酬，與一般土地出售有別，類似投資之性質，該出資者提供資金參與重劃所賺取之所得，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以所取得抵費地之重劃後評議地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅。但前開重劃後評議地價低於當期公告土地現值者，以當期公告土地現值為準。」上訴人於 104 年及 109 年取得前開款項之原因，係其於 99 年至 102 年間預售當時尚未登記取得之抵費地權利，而非出售其於 105 年 1 月 1 日以後經登記為所有之土地，故與修正前所得稅法第 4 條之 4 第 1 項所定要件不符；且上訴人係將預定受分配抵費地之權利出售而獲取買受人給付之價款，與財政部 107 年令所涉情形，為個人出資者與重劃會簽訂預售土地買賣契約，約定提供開發資金參與重劃，換取開發完成後抵費地，所獲資產增益為未來登記取得之抵費地者，情形有別。

四、推薦理由

主筆委員：李益甄委員

最高行政法院對於何謂所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業表明其立場認為應依立法目的、經濟上意義及實質課稅之公平原則實質認定之，不受有無營業登記影響其判斷，另對財政部 107 年令所指之「投資」同意原審判斷係指單純投資不具營利目的，且「換取」之行為所取得之標的需限於「實物」（抵費地）而非「權利」（抵費地預售權利）時始有適用，釐清財政部 107 年令之適用範圍，殊值推薦。另實務上課予義務訴訟之判斷時點，係以行政法院作成裁判時之事實及法律狀態為準，惟本判決卻以「行為時」之實體法規範，作為本件否准處分及違法性之判斷基準，與一般課予義務訴訟判斷基準點不同，值得留意。



(一)所得稅法第 11 條第 2 項所謂營利事業應實質認定之：

最高行政法院認同原審判決之判斷，並肯認所得稅法第 11 條第 2 項所謂營利事業，應依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則認定之，從而如以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖未辦理營業登記，但因其與從事同樣經濟活動而有營業牌號或場所者具有實質相同之經濟上意義，故應認屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業，就其營利應納入所得課徵綜合所得稅。

(二)財政部 107 年 1 月 19 日台財稅字第 10600727830 號令所指之「投資」係指單純投資而不具營利目的，「換取」行為之標的則限於「抵費地」(實物本身)，而不及於權利：

財政部 107 年 1 月 19 日台財稅字第 10600727830 號令「個人出資者與依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法規定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，該抵費地之取得及價值，具有不確定之風險及利潤報酬，與一般土地出售有別，類似投資之性質，該出資者提供資金參與重劃所賺取之所得，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以所取得抵費地之重劃後評議地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅。但前開重劃後評議地價低於當期公告土地現值者，以當期公告土地現值為準。」最高行政法院認為上訴人取得價款係因其「預售當時尚未登記取得之抵費地權利」而非財政部 107 年令所涉係個人出資者與重劃會簽訂預售土地買賣契約，約定供開發資金參與重劃，換取開發完成後之抵費地，「所獲資產增益為未來登記取得之抵費地」兩者

有別，故無財政部 107 年令之適用，並認同原審認為財政部 107 年令之「投資」限於無持續性及反覆性之單純投資，且無參與被投資事業之經營過程；「換取」行為之標的則限於「抵費地」（實物本身）之看法。

(三) 稅捐債務於稅捐要件合致時已發生，故此種情況之課予義務訴訟法院之裁判基準時點即為「行為時」而非「裁判時」

關於課予義務之訴之判斷基準時點，實務向來採取之看法，除考量作成處分時之事實及法律狀態外，事實審法院於言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均認為應綜合加以考量，以為其判斷基準，意即法院在進行判斷時，要考量審理過程中可能出現的事實及法律狀態變化。惟對於稅捐債務卻認為，因稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故法院認為應以「行為時」之實體法規範，做為判斷否准處分是否具有違法性之判斷基準，與過往判斷標準不同，而臺北高等行政法院 110 年度訴字第 1427 號判決^{*}對於納稅義務人因適用法令錯誤申請退稅時，亦係採相同之判斷標準，此因稅捐債務案件而對課予義務之訴之判斷基準時點改採與過往不同之論點，日後值得加以留意。

補充意見：柯格鐘委員

納稅義務人請求為溢繳稅款之返還，我國實務向來採課予義務訴訟之看法，而兩判決卻以「行為時」之實體法規範，作為否准處分合違法性的判斷基準，有別於一般課予義務訴訟判斷基準點看法，後續值得加以留意。

*本則判決列入本年度優良稅法判決。



補充意見：黃源浩委員

本判決涉及「營利事業」概念之判斷，特別是市地重劃會之稅法上地位問題，於實務上富有意義，有深入探究之必要。

補充意見：黃士洲委員

本案原告即上訴人主張渠出售重劃抵費地所獲所得之事實經過，乃漫長的單一重劃過程，並非反覆繼續的營利活動所產生之營利所得，而應依 105 年起實施的房地合一稅規則，重新計算其一次性的納稅義務。對此，固然涉及所得定性問題，不過提出意見人認為即便依照當事人主張重新定性為房地交易所得，囿於我國個人所得稅制以下制度性與概念性的限制，仍不易妥善衡量應納所得稅負並反映重劃過程所獲利得：

(一) **我國僵化的綜所稅的會計基礎：**判決認為個人綜所稅應採收付實現制，然所得稅法僅規定公司組織者應採取權責發生制，並未明示個人即應採取收付實現制，雖有司法院釋字 377 號執此主張，後來釋字 622 號對個人執行業務所得亦容許一定情況適用權責發生制。實則，綜所稅採累進課徵，收入與成本費用若沒有配合在同一年度收付，加上所得稅法並未准許個人進行跨年度盈虧互抵(更別說稽徵實務還排除同年度的不同類別所得不得相互抵充計算)，收付實現制極容易衍生稅負扭曲效果，尤其是非出於己意的所得變動情況。對此，**外國立法例一般均准許個人在符合一定條件之下，準用營利事業的權責會計原則並許可跨年度盈虧互抵**。

(二)我國有限合夥稅制尚未妥善建立：針對非永續經營的專案經濟活動—正如土地重劃的合資過程，似應透過有限合夥的法律組織，導入專案模式的思維，準用營利事業會計，獨立計算盈虧，始能避免所得稅課徵對經濟規劃與活動的不必要干預。

五、對判決進一步期待

主筆委員：李益甄委員

本判決對於所得稅法第11條第2項之「營利事業」之判斷標準從立法目的、經濟上意義及實質課稅之公平原則實質認定之角度，給予抽象概括之判斷標準，即「持續性地獨立從事特定經濟活動者」，惟若能進一步說明實質課稅原則之立法目的、適用界線及更明確的指出在何種情形下，未為營業登記者，可能會被視為營利事業，以及此抽象標準要如何避免行政機關過度擴張解釋，以免使納稅義務人無所適從，保障納稅義務人之預見可能性。

另外「持續性地獨立從事特定經濟活動者」法院亦可再進一步細部闡明具體指標，例如該特定經濟活動之活動金額規模、交易活動次數、是否為組織性經營等判斷標準，以利未來同類案件作為參考，提升判決一致性及可預測性。



臺北高等行政法院地方庭112年度稅簡字第9號判決

租稅規避與法院權限

一、事實摘要

原告分別於民國 111 年 3 月 11、12 日在臺北流行音樂中心舉辦 3 場公開售票之「2022 曾 OO 有趣的演講！《三重標準》」活動（下稱系爭活動），未依娛樂稅法第 8 條第 1 項規定於舉辦前向被告所屬信義分處（下稱信義分處）辦理登記及娛樂稅徵免手續，信義分處以 111 年 4 月 15 日北市稽信義乙字第 11145123271 號函請原告補辦娛樂稅代徵報繳手續及陳述意見。經原告於 111 年 4 月 26 日提出陳述意見並提供系爭活動影片檔案光碟及售票明細表予信義分處。信義分處認系爭活動係屬單口喜劇表演之娛樂活動，為娛樂稅法第 2 條第 1 項第 2 款及臺北市娛樂稅徵收自治條例（下稱系爭自治條例）第 4 條前段規定之「技藝表演」，原告應代徵代納娛樂稅卻未依規定辦理為由，乃按系爭活動對外銷售門票之票券總收入新臺幣（下同）22,835,950 元，扣除各票價所內含娛樂稅後之票券收入淨額，按行為時系爭自治條例第 5 條之 1 第 1 項第 2 款「職業性技藝表演」之課稅規定，分別按其票價 1,500 元以下、超過 1,500 元未逾 3,000 元及超過 3,000 元之徵收率各為 0.5%、1.25%、2.5% 之級距，以 111 年 5 月 4 日北市稽信義乙字第 1114502114 號函（下稱原處分）核定原告就系爭活動應代徵繳納娛樂稅 280,166 元。原告不服，申請復查後，因原處分尚不及將原告已納營業稅扣減，經被告重新計算扣除內含娛樂稅及營業稅後之營業淨額，以復查決定更正原核定應代繳娛樂稅額為 267,009 元（原告逾期未繳娛樂稅遭裁處罰鍰部分，由本院高等行政訴訟庭 112 年度訴字第 903 號事件審理），其餘部分復查駁回，原告仍不服，提起訴願遭決定駁回，遂提起行政訴訟。

二、判決主文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

三、判決要旨¹

(一) 依納稅者權利保護法第7條第1項、第2項規定之實質課稅原則，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。原告雖將系爭活動之名稱命名為「2022曾OO『有趣的演講』」！《三重標準》，曾OO於系爭活動演出過程中一再重申這是一場「演講」，自稱為「講者」，稱呼觀眾為「學員」，並以「簡報」及「投影片」播放大綱及照片等畫面呈現演講外觀，惟依原告所提出之系爭活動影片光碟內容、譯文及臺北地院勘驗筆錄等資料可知，系爭活動係以「雙重標準」為主題，由曾OO獨自站在舞台上，以幽默、逗趣、誇張表情及肢體律動等表演方式，詮釋其個人生活或社會上對於同一事物之雙重認定標準，以「剪頭髮」、「懷孕生子」、「吃素」、「姓名諧音」及「童謠」等令觀眾發笑之雙重標準舉例，展現其機智、妙語如珠口才及肢體律動之表演方式娛樂觀眾，足見系爭活動所呈現之實質表演內涵確係曾OO以具有娛樂效果之單口喜劇(Stand-up comedy)方式演出，自與演講有別。從而，系爭活動之性質自不因原告將活動名稱命名為「有趣的演講」即可認定為無須課徵娛樂稅之演講或講座。

1. 摘錄自「司法院－各法院新聞」：<https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1888-1115473-69706-1.html>



- (二)原告為舉辦系爭活動向臺北流行音樂中心申請租借場地所提出之「曾OO2022 喜劇專場簡報」，已明確宣稱系爭活動係曾OO一年一度之個人「喜劇」專場，由主秀「喜劇演員曾OO」所為之「單口喜劇」，且為臺灣首位「喜劇演員」連續3年舉辦大型專場。又原告代表人曾OO在系爭活動舉辦前，應邀至嘉義市等縣市演出與系爭活動主題雷同之「OO有趣ㄉ演講Try out feat.、OOTry-out、曾OO北流演講TRYOUT新竹站-開什麼玩笑、2022 曾OO有趣的演講三重標準try out」等暖身場活動，上開其他活動之各舉辦單位均已向各稅捐機關自動報繳娛樂稅。被告依系爭活動之實質演出內容認定系爭活動之性質為「單口喜劇」，屬娛樂稅法第2條第1項第2款及系爭自治條例第4條前段所規定具有娛樂性質之技藝表演，原告自應依法代徵代納娛樂稅，並無違誤。
- (三)娛樂稅之課徵，源自31年4月24日制定公布「筵席及娛樂稅法」，旨為裨益地方財政、彌補財政不足及「寓禁於徵」推行節約生活，對奢侈性質之娛樂課稅，以改善社會風氣，兼具財政及社會目標。嗣筵席稅於69年6月29日取消，並將「筵席及娛樂稅法」名稱修正為「娛樂稅法」。有民意代表先後以娛樂稅屬特種消費稅，立法始意在於當年提倡生活簡約、工作勤奮思維，與現今社會經濟發展、促進文化、鼓勵正常休閒娛樂不相逕庭為由，提案廢止娛樂稅或修正娛樂稅法第2、4、5、9條部分條文及廢止第8、13條部分條文，娛樂稅法是否仍有繼續存在或修正之必要，基於權力分立之憲法原則，應由多元組成且具民意基礎之立法院決定形成，行政法院無從代而為之。被告依現行有效之娛樂稅法第2條第1項第2款及系爭自治條例第4條前段規定，對具有娛樂性質之系爭活動課徵娛樂稅，與租稅法定原則並無不合。

(四)綜上，原處分原核定原告應繳納娛樂稅為 280,166 元，因不及扣抵已報繳營業稅部分，業經復查決定更正為 267,009 元，訴願決定遞予維持，核無不合。原告訴請撤銷原處分及復查決定、訴願決定不利原告部分，為無理由，應予駁回。

四、推薦理由

主筆委員：黃源浩委員

本件所牽涉之案例事實，其實相當簡單。行政訴訟原告為知名「OO 夜夜秀」節目製作公司，分別於民國 111 年 3 月 11、12 日在臺北流行音樂中心舉辦 3 場公開售票之「2022 曾 OO 有趣的演講！《三重標準》」活動（下稱系爭活動），未依娛樂稅法第 8 條第 1 項規定於舉辦前向被告臺北市稅捐稽徵處所屬信義分處（下稱信義分處）辦理登記及娛樂稅徵免手續，信義分處以 111 年 4 月 15 日北市稽信義乙字第 11145123271 號函請原告補辦娛樂稅代徵報繳手續及陳述意見。嗣後原告未報繳，稽徵機關乃以該公司製作之系爭活動，構成娛樂稅法第 2 條第 1 項第 2 款² 以及臺北市娛樂稅徵收自治條例第 4 條前段³ 所規定之「技藝表演」，發單命原告補稅，案件乃循序進入行政訴訟程序。原告主張，系爭活動係屬「有趣的演講」，並非娛樂稅法所規定應稅之「說書」、「技藝表演」因此並無納稅義務。

2. 該款規定：「娛樂稅，就下列娛樂場所、娛樂設施或娛樂活動所收票價或收費額徵收之：……二、職業性歌唱、說書、舞蹈、馬戲、魔術、技藝表演及夜總會之各種表演」。
3. 「前條所稱技藝表演，係指大鼓、彈詞、雜耍、口技、相聲、溜冰及其他特技等具有娛樂性之表演而言」。



(一) 實體上爭點：本件是否構成稅捐規避？

納稅義務人透過將「相聲」、「說書」表演內容，以所謂「有趣的演講」進行售票表演，在稅法領域中先應當討論者，當在於這是否構成納稅者權利保護法（下稱「納保法」）所稱之租稅規避。所謂「租稅規避」，乃指納稅人在稅法領域中，利用契約上形成自由，試圖迂迴免除原本可能構成的稅捐構成要件⁴。此等行為，在稅法上經常與所謂「實質課稅」原則併同討論，亦納稅人從事之際活動，在法律、名稱等外觀與經濟活動相左時，應以經濟活動實質內容為基準。就此納稅者權利保護法第7條設有明文規定⁵。本件情形，納稅人所製作之「有趣演講」雖然以「演講」為名，但實質內容為商業表演領域中常見之脫口秀、單口相聲等內容，就此稅捐稽徵機關根據納稅者權利保護法所揭示的「實質課稅」原則，發單命納稅人補稅，並無問題。行政法院支持這樣的看法，在結論上也沒有什麼疑問。

-
4. 黃源浩,租稅法,增訂三版,153頁。
 5. 特別是該條第3項前段：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避」。

(二) 稅捐規避僅得補稅不得裁罰，此一原則應如何適用？

不過，本件特別值得觀察的，不是僅在於判斷「有趣的演講」在經濟實質上的意義以及稅捐規避的構成及適用。真正有討論空間的，在於原告以及法院的裁判，均未在裁判中明確指出這一行為構成稅捐規避⁶。誠然，就解決爭議的角度來看，裁判之結果當然值得支持，但為什麼法院在判斷特定情況是否構成稅捐規避的認定事實適用法律過程中，不直接明確地引用納保法第7條第3項之規定？問題顯然出現在租稅規避後的裁罰可能性上面⁷。雖然本件的訴訟標的主要涉及租稅規避之判斷，但在我國法制中租稅規避從來不僅只是概念問題，更在於納保法所引入的「稅捐規避僅得補稅不得裁罰」此一規定⁸。具體來說，若機關或法院引用納保法第7條第3項，馬上就會面對該法第7條第8項的適用問題。就本評析意見而言，這剛好。首先，租稅規避只能調整不能處罰，並非所有國家法制均如此，法國稅法即容許一定條件以下針對規避活動補稅另外處罰。其原因在於：規避行為理論上不能處罰，乃因法律上行為人並未直接違反任何既存規定（法律未明文禁止將單口相聲稱做「有趣的演講」），因此，絕大多數情形下，規避行為人不具備逃漏稅捐法律構成要件之構成要件故意。但是，倘若納稅人已經知悉其行為已經被稅法規範掌握進去，則就算是規避行

-
6. 或者準確言之，僅提及規避娛樂稅之申報，未釐清租稅規避概念在本件之適用或是否成立。
 7. 本件原告逾期未繳娛樂稅遭裁處罰鍰部分，由臺北高等行政法院院高等行政訴訟庭112年度訴字第903號事件審理。
 8. 紳保法第7條第8項規定：「第三項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」



為，也可以確認具有構成要件故意。本件OO夜夜秀之製作公司，在其他縣市（台中高雄等）均已合法申報繳納娛樂稅，難謂其不知該等活動屬於娛樂稅法所應當課稅之活動。換言之，納稅人對於行為構成應稅事實，難謂無構成要件故意，就不應該再繼續適用「稅捐規避僅得補稅不得裁罰」此一原則⁹。換言之，出於惡意不受保護之法律原則，法院宜在本件明確宣告構成納保法第7條3項及8項，同時因納稅人已經知悉其行為構成稅捐構成要件，因此例外地得予以裁罰。

(三) 法院就稅捐規避制度所確立之法律原則，應否依職權適用？

另在本件裁判當中，尚且涉及另外一個程序法上的法論理問題，也就是納保法所確立之租稅規避制度，在當事人未提出主張亦未有抗辯的情形下，得否作為法院審酌裁判之依據？誠然，在民事訴訟法制中，本於處分權原則及辯論原則，當事人所未主張之法律原則，法院不得任意職權提出作為審判之客體。但是這個說法要考慮到，稅務爭訟事件是行政訴訟，公益之考量更加重要。另在民事法上，判決消極不適用法規，亦可能構成違法¹⁰。就此而言，本裁判可為留下了另一個程序法上的重要議題，有待未來學說及實務之賡續深究。

-
9. 進一步討論，參見黃源浩，租稅規避行為與處罰，收錄於「稅法學說與判例研究（一）」，翰蘆出版，頁262。
 10. 司法院大法官釋字第177號解釋：「確定判決消極的不適用法規，顯然影響裁判者，自屬民事訴訟法第四百九十六條第一項第一款所定適用法規顯有錯誤之範圍，應許當事人對之提起再審之訴，以貫徹憲法保障人民權益之本旨」。而且，考慮到近年民事訴訟法制中法官闡明義務之課予，現代之民事訴訟恐已經不容易以處分權原則阻礙真實之發現，或至少應該進行更高之公益考量。

2025 臺灣年度 優良稅法判決



臺中高等行政法院高等庭112年度訴字第 118號判決

犯罪所得沒收後，稅局仍得就逃漏稅事實命補稅並裁處罰鍰

一、事實摘要

原告原本申報 106 年度營業收入淨額約 6,120 萬元，所得額約 264 萬元，107 年度申報營業收入淨額約 1 億 1,337 萬元，所得額約 630 萬元，該管稽徵機關依照申報數核定，未發現異常。本案經彰化地檢署搜索原告營業處所發現未開立統一發票之營業收入，漏報銷售砂石收入、補貼人工粒料處理收入，分別為 106 年度漏報 731 萬元，107 年度漏報 1,131 萬元。經被告機關請原告提示帳簿憑證供查核，因原告無法提供而同意銷售砂石收入按照行業毛利率 26% 計算所得額，補貼人工粒料處理收入則同意全額認列所得。經被告機關重新核定 106 年度與 107 年度調增所得額，補徵稅額 106 年度 85 萬 8902 元、107 年度 146 萬 4150 元，罰鍰均為一倍同數額。原告對此不服，申請復查與訴願均經駁回，遂提起本件行政訴訟。原告主張該等漏報收入並非為原告所得，縱認為原告收入業已經彰化地院以刑事判決宣告沒收，形同原告已經無該等銷售額，被告核定補稅、加計利息與罰鍰，均屬於法有違。

二、判決主文

原告之訴駁回，訴訟費用由原告負擔。



三、判決要旨

依據所得稅法第 83 條第 1 項，原告本應提示有關證明所得額之帳簿文據，未提示者，稽徵機關得依照查得資料或同業利潤標準核定其所得額，納稅者權利保護法第 14 條亦規定推計課稅，蓋推計課稅之適用係因有課稅事實存在，而其課稅資料龐雜，若經逐一詳查，必然耗費龐大人力、物力，基於經濟考量，乃准許稽徵機關採取推計之方法，推論出納稅者堪稱合理之課稅所得或利潤，以為核課之基礎。本件被告機關因為原告無法提示帳簿憑證供查核，乃依據查得資料或同業利潤標準核定原告所得額，經核並無違誤。又稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第 110 條第 1 項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據（最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨參照，嗣經最高行政法院以 107 年度 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議繼續援用）。又本件被告機關認定原告漏報之收入縱經刑事判決宣告沒收，亦不影響被告依法核課所得稅及裁處罰鍰之國家租稅債權與裁罰權之行使。原告主張銷售砂石與人工粒料之收入，既經法院宣告沒收，形同原告實無該等銷售額，自無所得，補稅與罰鍰均無理由，然按依憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」所得稅法第 3 條第 1 項規定：「凡在中華民國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」即規範人民有依法律納稅之義務，所得稅課稅構成要件滿足時，所得稅債務即已發生，應依所得稅法規定課徵所得稅，倘納稅義務人未依法申報，稅捐稽徵機關應依法補徵稅捐，倘有違反稅法規定，並應處罰，以符合「依法課稅」及「量能課稅」原則。縱屬非法行為所取得之所得，亦不影響稽徵機關對國家租稅債權之行使。刑法於 104 年 12

月 17 日修訂時業已經刪除刑法 34 條沒收為從刑規定，增訂刑法第 38-3 條犯罪不法利得沒收制度，業已經明揭刑法有關沒收之規定已非刑罰權之行使，而係立於補充之地位，目的在剝奪犯罪行為人因犯罪取得之不法利得，惟對於第三人之權利不生影響，換言之，被告機關對於原告之租稅債權及裁罰權均不生影響，原告上開主張自屬無據。

四、推薦理由

主筆委員：柯格鐘委員

本件值得予以推薦之理由有以下數點：

- (一) **本件法院判決關於補稅之說理清晰而簡明易懂**。納稅義務人從事之開採砂石與人工粒料處理獲得收入行為，對於因此不法行為所獲所得，無論學界與實務界判決均肯認，不法行為所獲所得，仍應予以課稅，此件並在計算納稅義務人之所獲應稅所得額時，按照同業利潤標準計算所得額，俾便正確計算所得稅的稅基，應予以肯定。
- (二) **依法裁罰之量罰基礎事實與量罰權限行使空間的區別**：納稅義務人因未誠實申報 106 年度與 107 年度之應稅收入額，就其未誠實申報應稅所得的行為，該管稽徵機關依照所得稅法第 110 條規定，按照「所漏稅額」或者「補繳稅額」處以法律所規定按照倍數計算之罰鍰，此一規定中，是無論第 1 項規定之「所漏稅額」或者是第 2 項所規定的「補繳稅額」，均屬於依法所為裁罰之量罰基礎的規定，並無該管稽徵機關進行裁量空間。稽徵機關對裁罰有裁量空間者，僅在於依據事實而為倍數斟酌上的依法裁量而已，最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議以及最高行政法院以 107 年度 1 月份第 1 次庭長



法官聯席會議決議，肯認個案中關於漏稅罰之計算，並無另行舉證證明該筆財產交易所得或所得多寡法理依據，應予以肯定。學理上或有認為，因課稅與裁罰之事實的證明度不同，故而不應直接以漏稅金額作為量罰基準者，應依照各別法律規定而為判斷適用，在本件所得稅法個案中，並無適用餘地。

(三) 本件判決最為特別之處，係在處理刑事法與稅捐法交界之處的典型爭議問題，亦即，不法行為人之所得經過刑事法院判決宣告沒收後，是否仍應或者得由該管稽徵機關對該等不法所得，依法進行課稅，並在於符合裁罰法定構成要件時，對其行為加以裁罰。本件判決之理由說明與結論，不法行為所獲所得，縱經刑事法院判決宣告沒收，該管稽徵機關仍應依法進行課稅與依法進行裁罰，應予以肯定。

我國學界或者實務判決上，有部分見解認為，基於「雙重不利禁止」原則，系爭不法行為所得既經刑事法院判決宣告沒收，所謂之所獲「所得」，既然已經被沒收而事後不存在，故而，即無應課稅所得的補稅問題，即無因此而繼續依照所得稅法第 110 條規定，進行按「所漏稅額」或者「補繳稅額」進行漏稅罰裁罰的問題。這也是在本件個案中，原告提起訴訟所主張原處分包括補稅、利息計算與裁罰均屬違法的主張。

此一法律概念邏輯思考之結論，導出刑事法院依法作成判決，對於行為人之不法利得進行沒收的宣告，為不誠實申報所得稅納稅義務人之漏未申報正確所得額的行為（106 年度與 107 年度之所得稅申報），形成一個事後阻卻課稅與阻卻違法事由，換言之，使納稅義務人本應課稅之所得，因為所得被宣告沒收而「消失」，所以反而無庸對其所得課稅，而按照補稅金額所建構的漏稅罰處罰，也因此完全失去依法

裁罰基礎之數額，因此而無法對其進行裁罰。法院判決宣告之沒收，形成對於先前不法行為之納稅義務人的課稅法律義務與誠實申報義務違反行為，建構一種法律保護「金鐘罩」，依據該等概念邏輯思考導出之結論與結果的不當，可說顯而易見。

行為人之不法，不會因為刑事法院判決宣告沒收，就因此而認為其不法行為不存在，或者根本沒有所得，不法行為所獲所得本來應依法而發生之繳稅義務，也不會因為事後判決宣告將不法利得沒收，所以就改變先前納稅義務人本來就依法存在的繳稅義務，讓其繳稅義務消失，讓其本來沒有依法而誠實申報所得稅的義務違反行為，違反誠實申報義務行為因此而消失。真正「雙重不利禁止」原則之操作，是同筆不法行為的所獲所得，仍應該由該管稽徵機關對進行課稅，在依法課稅原則下，稽徵機關對於納稅義務人先前滿足法定應稅之構成要件行為，並無裁量權限行使的空間，只有依法執行稅法規範的誠命義務，換言之，在此處稅捐稽徵機關，必須且應該依法發出課稅處分，並無斟酌是否行使不課稅之權限的空間。刑事法院在判決宣告沒收時，固然係代表司法權行使對於不法利得沒收之高權權限，在判決確定後之執行程序中，檢察官則要依法通知債權人或因犯罪而得行使債權請求權之人已取得執行名義者，參與刑事司法之發還或者給付程序，換言之，由稽徵機關代表財政國庫，參與刑事執行程序中的財產分配程序，使課稅權限行使範圍內之收入金額，歸屬於財政國庫收入的範圍，如經發還或者債權請求權人請求完後仍有剩餘者，此時才是進入司法國庫收入的範圍。換言之，基於「雙重不利禁止」原則所導出者，乃是課稅權限之行使與司法裁判權的沒收權限之合併行使，不因此而導致納稅義務人要付出兩倍之所得或財產，該課稅者仍要課稅，而沒收者僅就課稅後之餘額進行司法的裁判沒收，而不是導出如原告所主張之「所得」已經因為沒收而消失，因此反而無庸課稅的結論。



倘若稽徵機關之課稅權限的行使，因為在現實上逾越核課期間（稅捐稽徵法第 21 條第 1 項），因此而無法作成課稅或補稅處分時，未被納入財政國庫收入範圍之金額，仍然會由司法國庫以補充性的方式，將其沒收而進入司法國庫範圍，藉此以貫徹任何人不能因不法行為而獲利的刑事立法精神，這些利得自然包括被漏掉而未繳納也無法行使的稅捐收入，此時亦屬於司法國庫沒收適用的範圍。

在上述說明前提下，倘若納稅義務人在先前有未依法而誠實申報所得額之行為，則仍由稽徵機關依法對於違反行為義務的納稅義務人，進行按照「所漏稅額」或者「補繳稅額」漏稅罰的裁罰，自不待言。

主筆委員：陳清秀委員

基於實質課稅原則，犯罪所得增加取得所得者在課稅年度之經濟上負擔能力，故應予以課稅。但在犯罪所得於課稅年度已經被法院宣告沒收之情形，其已經喪失所得，該年度之淨額資產並未增加，即無課稅所得可言，而不應課稅。如在課稅年度以後之其他年度被法院判決宣告沒收確定之情形，如法院判決宣告沒收犯罪所得金額之計算上，並未預留扣除所得稅時，則稽徵機關固然得予以課稅，此一稅捐債權人之稅捐債權，應優先於沒收權利之行使，亦即依據刑法第 38 條之 3 第 1 項及 2 項規定：「（第 1 項）第 38 條之物及第 38 條之 1 之犯罪所得之所有權或其他權利，於沒收裁判確定時移轉為國家所有。（第 2 項）前項情形，第三人對沒收標的之權利或因犯罪而得行使之權利均不受影響。」稽徵機關之稅捐債權，應得優先於「沒收債權」受償。倘若所得者已經將犯罪所得據以納稅，則該犯罪所得即不復存在，應不得續行沒收。如該犯罪所得尚未納稅，即已經法院判決先行宣告沒收移轉為國有時（納入司法機關編列之犯罪所得沒收之國庫預算收入），則有關機關應將該犯罪所得中相當於稅捐債權部分，優先償

還稅捐機關，以滿足其債權（納入稽徵機關編列之國庫稅收預算收入）租稅國庫），而不得對於納稅義務人「重複求償」（禁止國庫雙重得利，構成不當得利），以符合憲法上比例原則，避免納稅義務人雙重負擔。

就此類似問題，德國聯邦最高法院 2002 年 3 月 21 日判決也曾指出如果違規行為所獲得之利益被剝奪時，則在稅法上應得作為營業支出扣除，蓋因剝奪利益之處分，並不具有處罰或制裁性質，因此在稅法上有關所得之認定上，應予以考慮。亦即為避免當事人蒙受違憲的雙重負擔，如果違規行為所得利益先行被追繳剝奪時，則該項被剝奪之利益，不應再納入課稅範圍。反之，如果該項不法利益已經先行被課稅處分確定後，行政機關才發動追繳處分時，則應扣除該項租稅負擔後，就其餘額利益才加以追繳¹¹。

德國聯邦財務法院在 2000 年 4 月 6 日判決也指出以往不當利益之追繳，是剝奪違規行為之所得利潤，具有類似不當得利返還處置，並非類似制裁處罰，因此在稅法上應可依法提列預期被追繳不當利益之準備金（其扣除金額，以依據一般理性之商業人之判斷，認為必要者為限，按照違規買賣行為取得之價金，減除進貨成本及依法推估之運送費用後之淨額所得），自所得中減除¹²。

按行為人之違規行為所獲得之收益，倘若已經透過追繳不法利益處分返還，如果在課稅程序上，又對於該項已經未擁有之收益加以課稅時，將構成違憲的雙重負擔。為避免上述雙重負擔的不合理現象，一般認為可採取下列措施¹³：

11. BGH NJW 2002, S.2259.

12. BStBLI 2001,536=NJW 2000, 3085.

13. 參見 I. Meurer, Die Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils durch eine Geldbuße, BB 1998, 1236



(一)主管機關或法院在進行追繳不法利得處分時，應注意在計算違規行為所得利益時，應予以扣除該項違規行為所得利益之租稅負擔部分，以便留供稽徵機關課稅。

例如違規營業獲得「營業淨利潤」（指營業收入減除成本費用損失後之餘額之淨額所得，而非單純營業收入或毛利）新臺幣 100 萬元，預留課徵營利事業所得稅新臺幣 20 萬元部分（假設其稅率 20%），而得追繳違規行為所得利益新臺幣 80 萬元，以剝奪違規行為所獲得的經濟利益。

(二)主管機關在進行追繳不法利得處分時，如果在計算違規行為所得利益時，漏未扣除該項違規行為所得利益之租稅負擔部分，並經追繳沒收處分確定時，則因行為人對於該項收益全部喪失，本於實質課稅之公平負擔原則，稽徵機關應准予就其被追繳之利益不納入所得課稅，或者准予列報相當於剝奪其經濟上利益部分之追繳處分金額，作為必要費用。

本件判決如能就上述避免重複負擔問題進行闡明，當較為完善，否則如何處理重複負擔問題，仍未能合理解決，導致本案課稅合理性與合法性仍有疑義。

最高行政法院 111 年度上字第 386 號 判決

稅法與民事法律上對於所有權人之認定，要件不同

一、事實摘要

本案之被上訴人等 9 人（2 公司及 7 自然人），分別於 106 年 6 月 9 日及 106 年 6 月 20 日訂約出售其等所有系爭土地之應有部分予 OO 等 2 公司，並分別於同年 6 月 12 日、6 月 21 日申報土地移轉現值，上訴人（新北市政府稅捐稽徵處）以系爭土地均為公共設施保留地，而准按土地稅法第 39 條第 2 項規定免徵土地增值稅。嗣發現系爭土地之原土地所有權人為 A，早於 69 年間經臺灣省政府核准徵收並發放補償費完竣，A 於 96 年 11 月 20 日死亡後，由 B 等 6 人繼承取得，之後自 97 年起陸續因買賣或贈與而將系爭土地分別移轉登記於被上訴人名下，再由被上訴人出售移轉登記予 OO 等 2 公司。系爭土地於都市計畫使用分區為「道路用地」，現況已闢為道路使用，屬新北市政府養護工程處養護之公共交通道路，板橋區公所已依查明結果換發系爭土地之使用分區證明書，於該等證明書備註欄註記「非屬公共設施保留地」。上訴人因認系爭土地之移轉無土地稅法第 39 條第 2 項規定之適用，而依土地稅法第 28 條及稅捐稽徵法第 21 條規定補徵土地增值稅，此為原審所確定之事實。原審判決（臺北高等行政法院 109 年度訴字第 1085 號判決）並為法律上之論斷，指系爭土地經徵收補償完竣，雖輔助參加人市政府怠於辦理徵收取得登記，惟土地實屬公有，現已闢為道路使用，依土地法第 14 條第 1 項第 5 款規定公共交通道路不得私有之規定，系爭土地為不融通物，被上訴人與 OO 等 2 公司簽訂系爭土地



買賣契約書並辦理所有權移轉登記，並無民法上善意取得之適用，系爭土地之實際所有權人即輔助參加人市政府方為因土地自然漲價之受益人，被上訴人亦非土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款所指之原所有權人；又系爭土地之性質由公共設施保留地變更為道路用地，非被上訴人事先所能知悉，被上訴人知悉後已將買賣價金返還 OO 等 2 公司，無維持經濟利益存在之意，租稅構成要件亦未實現，原處分以被上訴人為原土地所有權人補徵土地增值稅，於法未合，並於實質課稅原則、量能課稅原則相悖，上訴聲明主張應予撤銷。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院高等行政訴訟庭。

三、判決要旨

(一) 確認土地增值稅之納稅義務人

我國土地增值稅係在實踐憲法第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之」意旨，經由立法裁量，土地稅法第 5 條規定：「(第 1 項) 土地增值稅之納稅義務人如左：一、土地為有償移轉者，為原所有權人。二、土地為無償移轉者，為取得所有權之人。…… (第 2 項) 前項所稱有償移轉，指買賣、交換、政府照價收買或徵收等方式之移轉；……」第 28 條本文規定：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」第 30 條規定：「(第 1 項) 土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起 30 日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。二、申報人逾訂定契約之日起 30 日始申報者，以受

理申報機關收件日當期之公告土地現值為準。三……（第 2 項）前項第 1 款至第 4 款申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值徵收土地增值稅。前項第 1 款至第 3 款之申報移轉現值，經審核超過公告土地現值者，應以其自行申報之移轉現值為準，徵收土地增值稅。……」第 31 條規定：「（第 1 項）土地漲價總數額之計算，應自該土地所有權移轉或設定典權時，經核定之申報移轉現值中減除下列各款後之餘額，為漲價總數額：一、規定地價後，未經過移轉之土地，其原規定地價。規定地價後，曾經移轉之土地，其前次移轉現值。二、土地所有權人為改良土地已支付之全部費用，包括已繳納之工程受益費、土地重劃費用及因土地使用變更而無償捐贈一定比率土地作為公共設施用地者，其捐贈時捐贈土地之公告現值總額。（第 2 項）前項第 1 款所稱之原規定地價，依平均地權條例之規定；……」第 39 條規定：「（第 1 項）被徵收之土地，免徵其土地增值稅。（第 2 項）依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。但經變更為非公共設施保留地後再移轉時，以該土地第一次免徵土地增值稅前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。……」另平均地權條例第 38 條第 2 項規定：「前項所稱原規定地價，係指中華民國 53 年規定之地價；其在中華民國 53 年以前已依土地法規定辦理規定地價及在中華民國 53 年以後舉辦規定地價之土地，均以其第一次規定之地價為原規定地價。…」第 39 條規定：「前條原規定地價或前次移轉時申報之現值，應按政府公告之物價指數調整後，再計算其土地漲價總數額。」

因此，依據土地稅法第 28 條規定，以移轉所有權時為計算並徵收土地自然漲價之時點；通常在有償移轉時，獲得土地自然漲價之利益者為原土地所有權人，土地稅法第 5 條第 1 項第 1 款乃規定以原所有權人為納稅義務人。



(二) 稅法與民事法律上對於所有權人認定之要件不同

我國為實現土地漲價歸公之憲法意旨，經由立法裁量，以土地增值稅制安排納稅義務人、漲價利益計算時點及稅額計算等稽徵事項，明文規定於土地稅法，已如前述。

本件被上訴人出售並為所有權移轉登記予OO等2公司，各該土地於移轉登記時均屬已規定地價之土地，復依申報之移轉現值總額減除前次按物價調整後之原地價，有自然漲價之事實，被上訴人並獲得買賣價金，已從買賣交易獲得利益，故本件交易所生實質經濟利益之歸屬與享有，應為被上訴人。

就此，原審認定系爭土地早經輔助參加人市政府辦理徵收補償完竣，為不融通物，被上訴人與OO公司之所有權移轉登記為無效等節，係關於土地所有權歸屬之判斷；又指土地自然漲價之利益應歸輔助參加人市政府享有一節，亦昧於實際交易係由OO等2公司將價金給付予被上訴人之事實。原審上開論斷係基於民事法律而為，與公法上稅捐債務之成立，應依稅法所定之課稅要件予以判斷，要屬二事。

(三) 稅捐稽徵機關於核課期間可就未予徵起之稅額予以追補

依據稅捐稽徵法第21條規定：「(第1項) 稅捐之核課期間，依下列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……(第2項) 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。……」因此，稅捐稽徵機關於核課期間，可就未予徵起之稅額予以追補。

本件上訴人於未逾核課期間，獲知系爭土地非屬公共設施保留地，無免徵之事由，審認被上訴人本於私有土地所有權人之地位出售，已該當土地移轉應計算漲價之時點，且經計算結果確有漲價情形，而予以補徵，尚非全然無據。至被上訴人雖主張事後已將收受之價金返還予OO等2公司，其未獲利等節，此乃土地增值稅賦成立後所發生之事實，縱被上訴人之主張可信並得使原處分所依據之課稅要件不存在或失其效力，而消滅稅捐債務，僅得是否另依其他法律關係主張權利，尚與本件原處分合法性之判斷無涉。

就此，原審遽僅以民事法律，推論被上訴人非土地稅法第5條第1項第1款所規定之原所有權人，上訴人以原處分向被上訴人補徵土地增值稅，違反實質課稅原則及量能原則，即有適用法規不當及理由不備之違誤。

(四) 審認補徵處分與信賴保護原則之必要性

依據行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者」第119條規定：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」



稅捐稽徵程序上如先予納稅義務人免稅處分之核准，此一核准確認納稅義務人無繳納稅捐之義務，具有授益行政處分之性質（本院 98 年度判字第 125 號判決參照）；又事後予以補徵原免徵之稅款，即兼有撤銷原核准免稅處分之性質（本院 108 年度判字第 179 號判決意旨）。

從而，稽徵機關作成免稅處分後，嗣所為補徵處分寓有撤銷前免稅處分之性質，如相對人有因信賴原免稅處分而為一定之信賴行為，對此補徵處分之合法性審查，即應審認補徵處分有無違反信賴保護原則。

本件被上訴人於原審 110 年 3 月 9 日準備程序時主張「依據新北市政府規定，要將公共設施保留地移轉登記給政府，才能夠獲得容積獎勵；原告是在出賣土地後申請容積獎勵時，才知道系爭土地不是公共設施保留地，後續才知道在 69 年時有被徵收及領取補償費的情形；原告並不知道被繼承人有這些土地，到 93 年才被政府通知要辦理繼承登記，原告等人才補辦繼承登記，從 93 至 106 年間的多次移轉，被告也沒有課徵土地增值稅，表示其認定系爭土地是公共設施保留地，如果認定系爭土地為非公共設施保留地，則從 96 至 106 年間經過的多次移轉，為何都沒有課徵土地增值稅。」及於原審言詞辯論時主張：「當初既然已經發放補償費，卻又為何不將土地辦理移轉登記，這些都是政府機關的怠惰造成的；原告是在賣地之後，買受人將系爭土地捐贈給政府作為容積移轉時，才發現是公有土地已經沒有價值，整個過程中原告並沒有任何的故意過失……。」等語，被上訴人既已陳稱基於其認知，過往系爭土地之所有權移轉登記均未經課徵土地增值稅，其因不知系爭土地已被徵收，方有此買賣過戶之行為，其於過程中並無故意過失等情，似已主張其信賴應予保護。原處分有無違反信賴保護原則，攸關原處分之合法與否。

四、推薦理由

主筆委員：黃俊杰委員

- (一) **土地漲價歸公之立法裁量**：最高行政法院判決明確指出，我國為實現土地漲價歸公之憲法意旨，並經由立法裁量，以土地增值稅制安排納稅義務人、漲價利益計算時點及稅額計算等稽徵事項，明文規定於土地稅法。
- (二) **實質經濟利益之歸屬判斷**：被上訴人出售並為所有權移轉登記予OO等2公司，各該土地於移轉登記時均屬已規定地價之土地，復依申報之移轉現值總額減除前次按物價調整後之原地價，有自然漲價之事實，被上訴人並獲得買賣價金，已從買賣交易獲得利益，故最高行政法院判決係確認「交易所生實質經濟利益之歸屬與享有，應為被上訴人」。
- (三) **公法稅捐債務成立，應依稅法所定課稅要件判斷**：最高行政法院判決明確指出，原審認定系爭土地早經輔助參加人市政府辦理徵收補償完竣，為不融通物，被上訴人與OO公司之所有權移轉登記為無效等節，係關於土地所有權歸屬之判斷；又指土地自然漲價之利益應歸輔助參加人市政府享有一節，亦昧於實際交易係由OO等2公司將價金給付予被上訴人之事實。原審上開論斷係基於民事法律而為，與公法上稅捐債務之成立，應依稅法所定之課稅要件予以判斷，要屬二事。

因此，縱被上訴人之主張可信並得使原處分所依據之課稅要件不存在或失其效力，而消滅稅捐債務，僅得是否另依其他法律關係主張權利，尚與本件原處分合法性之判斷無涉；尤其，原審遽僅以民事法律，推論被上訴人非土地稅法第5條第1項第1款所規定之原所有權人，上訴人以原處分向被上訴人補徵土地增值稅，違反實質課稅原則及量能原則。



五、對判決進一步期待

主筆委員：黃俊杰委員

(一) 應建構土地漲價歸公憲法基礎與稅捐公平原則之關聯

本件最高行政法院判決應進一步指出，我國憲法針對「土地增值稅」已明定量能課稅原則之具體內涵，蓋第 143 條第 3 項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」

再者，釋字第 180 號解釋指出：「土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，…是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」

因此，宜藉由本案之法律見解，建構土地漲價歸公憲法基礎與稅捐公平原則之關聯。

(二) 建議引用納稅者權利保護法第 5 條規定說明本案與量能課稅原則之關聯

由於，最高行政法院判決已確認「本件交易所生實質經濟利益之歸屬與享有」，故建議適時引用納稅者權利保護法第 5 條規定：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。」蓋其立法理由係為「國家之財政需求，應公平分派予人民負擔，且按納稅者負擔能力高低作為判斷準繩而課徵稅捐，此即量能課稅原則。」

因此，宜藉由本案之法律見解，直接引用納稅者權利保護法第 5 條之規定及其立法理由，以說明本案與量能課稅原則之關聯。

臺北高等行政法院高等庭112年度訴更一字第36號判決

實質課稅原則仍須受稅捐法律主義之節制

一、事實摘要

陳○○○於民國 109 年 9 月 24 日主張系爭土地為其於 66 年間所購入，基於陳○○○與其子（即訴外人陳○忠）間之借名契約關係而登記為訴外人陳○忠所有，因陳○○○業已終止該借名契約並據以訴請法院判決勝訴確定，訴外人陳○忠應返還而將系爭土地所有權移轉登記予陳○○○，且檢附臺灣士林地方法院民事判決，陳○○○向被告機關申報繳納土地增值稅，並於 109 年 10 月 12 日繳納完畢。嗣後陳○○○復於 110 年 5 月 6 日提出申請函（下稱系爭申請），主張前開因終止系爭借名契約所為系爭土地所有權之移轉乙事，應不符土地稅法第 5 條、第 5 條之 1、第 28 條等規定而毋庸繳納土地增值稅，依 110 年 12 月 17 日修正前（下稱修正前）稅捐稽徵法第 28 條第 1 項請求被告退還已繳之系爭稅款，經被告機關認系爭稅款之繳納，並無適用法令錯誤之情，乃否准系爭申請。陳○○○不服，循序尋求救濟，審理中因陳○○○死亡而由其繼承人承受訴訟，為本件訴訟原告。

簡言之，土地所有權因當事人終止借名契約而移轉，須否繳納土地增值稅？當事人主張僅發生所有權人登記變更，並未發生經濟歸屬之實質變動，因此不須繳納土地增值稅。



二、判決要旨

- (一) 現行土地增值稅法制，在稅基計算上…並未依「土地交易之實際價格」減除「取得土地之原始成本」，核實計算稅基。而是以「土地所有權移出日之當時公告地價」，減除「土地所有權已往移入日之原始公告地價」，按其差額計算其漲價數額。且為配合「土地移入及移出特定主體」之二時段公告現值相減得出漲價稅基數額之設計，在土地之主體歸屬有變動時，原則上即不問其原因事實，均要課徵土地增值稅。使土地在特定主體持有期間內之前、後二階段公告現值差額，均有土地增值稅之平穩流入，供公部門財政所需之用。若法制例外明示「特定原因事實之主體歸屬變動不課土地增值稅」者，亦會有「以不課土地增值稅移轉行為之土地移出者，其前次取得該土地時點之公告現值，為原始公告地價之配套設計。或者另外立法明定「決定原始公告現值之時點」(土地稅法第31條之1、同法第39條以下規定參照)。此等規定皆與實質課稅原則有所出入，且此與實質課稅原則不完全符合之規定，未必一定不利於納稅者，因為現行土地增值稅法制採取累進稅率，土地移入及移出之間隔較短者，二階段之公告現值差額較小，稅率較低，未必不利於人民。另外稅額如能分階段繳納，縱令「提前」繳納似屬不利於納稅者，但「分階段」之安排，在財務規劃上仍有意義。
- (二) 另依司法實務向來見解，亦認為「基於借名登記原因關係之終止，而請求借名登記者移轉借名土地予實際所有權人」時，應向請求登記移轉之土地實際所有權人課徵土地增值稅，而無「以土地產權歸屬未生實質變動為由，引用實質課稅原則，免徵土地增值稅」之餘地（最高行政法院院104年度判字第405號判決、98年度判字第736號判決、96年度裁字第2752號裁定參照）。

- (三) 實質課稅原則並非絕對，僅於特定稅捐實體法存在法律漏洞，基於貫徹該稅捐實體法整體規範意旨之目的，而在個案中予以援用，以求特定稅捐實體法針對個案事實，得以被正確理解。因此實質課稅原則仍須受稅捐法律主義之節制，如果特定稅捐實體法之法制設計本身，即與實質課稅原則（或其背後之「量能課稅」精神）有出入，自不能不顧稅捐法制之原始設計，強引實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法之適用（最高行政法院 109 年度上字第 951 號判決意旨參照）。
- (四) 原告雖主張系爭土地所有權在移轉前，亦為被繼承人實質所有，終止借名登記而辦理移轉登記，就實質所有權而言並無變動，且土地稅法第 28 條所指漲價部分對其並未實現，不得核課土地增值稅云云，參諸前揭土地稅法有關土地增值稅之核課，係立法者有意在歷次移轉過程，透過分階段為稅基之設算，並寓有令土地增值稅平穩流入之目的，縱有原告所稱土地登記名義人雖變動，但表彰之實質所有權並未變動之情形，就土地實質所有權人而言只是「提前」對其漲價利益核課，待將來實質所有權變動時，總體但經分階段處理之稅基評價，仍來自實質取得之漲價利益整體，如此規制僅係「分階段」安排而有財務規劃之影響；以土地稅法針對土地增值稅稅基即漲價利益之設算，亦係採取擬制之公告現值為差額計算，與所得稅核課之稅基確有不同而論，如此不利程度亦可因此稍加衡平而尚輕微，確亦可見此當係立法者權衡後而為特別之規制，最終之總體稅基評價未逸脫實際負擔能力。
- (五) 尤其，本件原告被繼承人就與訴外人陳○忠間之內部借名契約安排，係被繼承人有意與土地所有權一律以登記為準之外部效力為不一致之經濟安排，私法上之物權歸屬必然因此變動，被繼承人僅得透過借名契約之債權關係，間接管控系爭土地所有權之行使，而外部土地所有權移轉所表彰經濟歸屬之異動，仍屬事實，其等初始更係選擇訴外人方



為買受人之買賣契約作為系爭土地所有權登記之原因關係…，而隱藏借名契約關係，均可證其等刻意安排之情況；則在嗣後終止借名契約而揭露內部關係時，縱使受有土地增值稅之分階段、提前部分核課而有前述財務規劃之影響，自亦當在被繼承人預估承受之範圍內，以土地增值稅之核課，尚有憲法第 143 條第 3 項所規定漲價歸公、地利共享之國家政策目的而言，如此影響亦不足認涉及對其稅捐負擔能力有何不公平或過當核課之問題。是原告前開主張，與土地稅法第 28 條規定不符，仍不足為對其有利之認定。

三、推薦理由

主筆委員：鍾騏委員

(一) 納稅者權利保護法第七條第一項規定「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」同條第二項規定「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。」本件判決探求土地稅法立法目的，及憲法第 143 條相關規範目的，其論述值得重視。

(二) 本件判決指出：所有權人登記變更，私法上的物權經濟歸屬必然因此變動。本件判決考量法律形式之經濟意義，以及土地稅法之立法目的，值得推薦。

補充意見：葛克昌委員

本判決強調實質課稅原則仍須受稅捐法律主義之節制。

四、對判決進一步期待

主筆委員：鍾麒委員

- (一) 本件判決所謂「實質課稅原則仍須受稅捐法律主義之節制」，可以依照納稅者權利保護法第七條第一項及第二項分別理解。納稅者權利保護法第七條第一項規定，「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」本件判決對於土地稅法之解釋，依其立法目的，衡酌經濟上之意義，包括「外部土地所有權移轉所表徵經濟歸屬之異動」，以及「『分階段』安排在財務規劃之意義」。納稅者權利保護法第七條第二項規定「…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。」本件判決指出借名契約安排之經濟意義，係變動私法上之物權歸屬，陳○○○僅得透過借名契約之債權關係，間接管控系爭土地所有權之行使，陳○○○選擇訴外人為買受人之買賣契約作為系爭土地所有權登記之原因關係，而隱藏借名契約關係，證明陳○○○刻意安排之情況；則在嗣後終止借名契約而揭露借名契約關係時，縱使陳○○○受有土地增值稅之分階段、提前部分核課而影響陳○○○財務規劃，自亦當在陳○○○預估承受之範圍內。
- (二) 本件判決提及憲法第 143 條第 3 項所規定漲價歸公、地利共享之國家政策目的，觸及財產權保障及土地政策等重要問題，值得識者重視。



臺北高等行政法院高等庭111年度訴字第 1221號判決*

實質課稅原則適用之界線

一、事實摘要

(一)徐先生於民國 110 年 4 月 19 日簽約出售位於新北市之土地及其上房屋（下稱系爭房地），並於同年 4 月 23 日依土地稅法第 34 條申請自用住宅用地稅率課徵土地增值稅（下稱土增稅），被告機關新北市稅捐稽徵處（下稱新北稅局）初核同意並核定稅額 668,995 元；惟其配偶曾女士於 4 月 8 日辦理遷入系爭房屋戶籍，經戶政機關參考出入境紀錄以及曾女士 110 年 3 月在國外作成之授權書，查明其自 108 年 12 月 26 日出境後迄未入境，屬虛報遷入，戶政機關遂於 110 年 9 月 10 日撤銷遷入登記，致出售當時徐先生及其配偶均未於系爭土地辦竣戶籍登記，不符自用住宅用地稅率適用要件，新北稅局乃改以一般稅率課徵，應納土地增值稅為 2,129,676 元，並於 110 年 11 月 3 日通知補徵差額 1,460,681 元。徐先生不服土增稅核定，循序提起訴願與行政訴訟，臺北高等行政法院 111 年度訴字第 1221 號判決駁回徐先生的起訴後，徐先生復提上訴，仍遭最高行政法院 113 年度上字第 191 號判決駁回上訴定讞。

*部分委員認為該判決部分觀點仍值得進一步研究。

- (二)原告徐先生起訴時主張，配偶曾女士確實有將戶籍遷入系爭房地的意願與辦竣戶籍登記的事實，且徐先生雖戶口登記地址在桃園，但有實際居住在新北系爭房地的事實，並提出水電費收據與室內家具照片供核，客觀事證足認系爭房屋確係徐先生及配偶曾女士實際自用住宅，並無虛報戶籍，既有實質居住事實，新北稅局自應比照財政部過往解釋函令¹⁴，及納稅者權利保護法規範意旨，從寬解釋適用自用住宅優惠稅率。
- (三)被告新北稅局答辯指出，本案係因係因原設籍人曾女是在國內無居住遷徙事實，經戶政機關認屬虛報遷入乃撤銷遷入登記，不合致土地稅法第9條所定自用住宅要件，並非財政部函關於「房地騰空待售」、「自住用地騰空以待拍賣」及「地上房屋拆除改建」之情形，尚難比附援引，不能適用該等例外放寬，因此本案不符合土地稅法第9條所定自用住宅用地要件，其移轉自不得按自用住宅用地稅率課徵土增稅。

二、判決主文

原告之訴駁回。

訴訟費用由上訴人負擔。

14. 財政部66年8月30日台財稅第35773號、72年8月17日台財稅第35797號函釋及85年7月29日台財稅第850405956號及92年1月28日台財稅字第0920451202號函釋。



三、判決要旨

關於本案爭點，一審判決理由指出有二：(一)系爭土地有無原告或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記？系爭土地是否為土地稅法第9條所稱之「自用住宅用地」？(二)被告以原告出售系爭土地，與土地稅法第9條及第34條規定不符，改按一般稅率課徵土地增值稅，有無違誤？

以下小標題乃為便利讀者理解，由主筆人所自行添加，各小標題以下，則為本案判決理由摘錄。

(一) 土增稅優惠稅率要件－「已辦竣戶籍登記」排除「戶籍遭遷離」的消極情況

自用住宅用地為人民基本生活所必需，自土地所有權人或其配偶、直系親屬戶籍遷入自用住宅時起，即能享受優惠稅率，土地稅法第34條第1項所定「自用住宅用地」，依同法第9條規定係以「辦竣戶籍登記」為自用住宅用地之認定標準，無非係因稅捐事件具有大量行政之性質，考量稅捐稽徵之經濟，避免稅捐稽徵機關實質認定土地是否作為自用住宅使用時可能面臨之成本與負擔，而以「辦竣戶籍登記」作為認定土地供作自用住宅使用之證明。因此，除無出租或供營業使用外，尚需土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，始符自用住宅用地之規定，又所稱「已辦竣戶籍登記」，乃指積極的有設定戶籍於該地，並消極的未遷離戶籍登記於該地而言。

(二) 自用住宅用地要件採戶籍登記的客觀形式標準，取代實質居住事實

所謂「自用住宅用地」，土地稅法第9條已明定，必須土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，始足當之，而非以實際居住作為認定標準。考其立法緣由乃因稅法為追求實現量能課稅之公平

負擔精神，固採取經濟觀察法之實質課稅原則，然因稅務案件為大量反覆之案件，稅法以多數人為相對人進行課稅，因此基於稅捐經濟效率之考量，常必須著重客觀形式或外觀表徵，而為統一之規律。加上現實課稅技術上，面對千變萬化之各種經濟活動，要對納稅人內在、實質法律關係及課稅事實進行深入探究，實屬極端困難或幾乎無法達成，因此稅法考量所得或財產等法律形式歸屬者，通常亦屬經濟實質歸屬者，故在某些類型租稅案件承認以著重形式、外觀觀察方式進行課稅，以追求行政效率、防止糾紛，並降低徵納雙方稽徵成本，為稅捐經濟原則在稅法上之表現。從而，倘稅法特別規定以法律形式為準，而不以其經濟上實質為準之情形，自應從其特別規定，而不適用實質課稅原則。以系爭自用住宅特別稅率之適用為例，觀諸土地稅法第9條規定，乃係以設定戶籍作為判斷標準，而排除未設定戶籍，單純事實上居住之情形，其用意即在於以「辦竣戶籍登記」客觀形式之標準取代是否有實質居住事實之認定，避免徵納雙方出具證明及查證上之勞費，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的應屬正當。又因納稅人居住所之設定常與戶籍登記息息相關，立法者以「辦竣戶籍登記」作為認定土地供作自用住宅使用之標準，應有合理之關連性，且尚不至對土地所有權人課與過於沉重之負擔，足認系爭規定尚無原告所稱違背憲法第7條保障人民平等權意旨之虞，故難使本院在客觀上形成系爭規定為違憲之確信，核無聲請法規範憲法審查之必要，合先敘明。



(三)新北戶政機關依照客觀事實與戶籍法規，撤銷原告配偶遷入戶籍登記之處分，其合法性並非本案爭執標的，原告配偶應視為未辦竣戶籍登記

戶籍法…第 23 條規定：「戶籍登記事項自始不存在或自始無效時，應為撤銷之登記。撤銷中華民國國籍之喪失或撤銷中華民國國籍者，亦同。」又行政程序法第 118 條規定：「違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。但為維護公益或為避免受益人財產上之損失，為撤銷之機關得另定失其效力之日期。」可知戶籍登記事項自始不存在或自始無效時，應為撤銷之登記，戶籍法所謂之遷出及遷入登記，並非僅指戶籍上之異動而已，實應包括居住處所遷移之事實行為在內，故如僅將戶籍遷出或遷入，而實際居住所未隨之遷移，本質上即屬不實。準此，新店戶政所查明曾君於 110 年 4 月 8 日申請遷入系爭房屋登記時，本人在國外，實際上在國內並無居住遷徙之事實，故認其戶籍登記事項自始不存在，而於 110 年 9 月 10 日撤銷曾君遷入系爭房屋之登記，參諸前揭規定，原告配偶曾君之系爭遷入登記自應溯及既往失其效力，被告依此認定系爭土地於訂約出售時，並無原告或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，即屬於法有據。

於多階段行政程序中，他機關在前階段的行政參與，已對外直接發生規制性法律效果而為行政處分者，…，前階段處分機關以外之國家機關，包括法院，除非是有權撤銷機關，均應尊重該前階段行政處分，並以之為行為的基礎。因而該行政處分成為行政訴訟之先決問題時，其非訴訟對象，受訴行政法院並不能審查其合法性（最高行

政法院 109 年度判字第 374 號判決意旨參照）。原告固於本院審理中另行爭執新店戶政所撤銷曾君 110 年 4 月 8 日之戶籍遷徙登記處分…，惟原告並非系爭撤銷戶籍登記處分之當事人，且該處分未據處分當事人曾君提起行政救濟而告確定在案（參本院卷第 189 頁筆錄），迄未經有權審查機關撤銷或廢止，故該撤銷戶籍登記處分所直接發生之法律效果即規制效力仍繼續存在，並成為後階段之原處分得以作成之構成要件事實，顯非本件行政訴訟之程序對象，就原告此部分之主張爰無進一步審究之必要，併此敘明。

(四) 依入出境紀錄，原告與配偶沒有實際居住系爭房地事實，不符合優惠稅率要件以及例外放寬情況

從本院依職權查詢…入出境紀錄以觀，可見原告及其配偶早自 108 年 12 月 26 日起便已遷居國外，此亦為原告於本院準備程序中所是認，由此益徵原告於 110 年 4 月 19 日出售系爭房屋時並無實際居住在系爭房屋之事實，其所提供親友出具之書面證明載稱：原告自 109 年起常居住在系爭房屋云云，顯屬不實，自無從遽予採憑為有利原告之認定；至原告雖援引財政部 92 年 1 月 28 日等解釋函令，主張應比照此等函釋之精神，合理適用於本件原告確有自用之事實，惟揆諸此等函釋意旨乃係土地所有權人均曾於自用住宅用地辦竣戶籍登記，卻分別因「房地騰空待售」、「自住用地騰空以待拍賣」及「地上房屋拆除改建」等案例情形，又將戶籍遷出，故涉及出售房地時，其戶籍已不在自用住宅用地，是否例外放寬辦竣戶籍登記時點之解釋問題，核與本件原告配偶戶籍遷入登記已經新店戶政所撤銷確定，自始並無原告或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記之情形迥不相同，故原告援引之作為主張本件應從寬認定之依據，亦難認有理由。



(五) 最高行政法院認同高等行政法院判決理由，並指出即便現場勘查仍應以辦竣戶籍登記為優惠稅率適用要件

財政部為簡化自用住宅用地土地增值稅之審查作業，訂定自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點（下稱作業要點），…第 11 點規定：「申請適用一生一次自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，有下列情形之一者，經簽報核准後，得派員至現場實地勘查：(一)地上房屋合併打通使用。(二)拆除改建。(三)未檢附使用執照或建物所有權狀，以建物測量成果表（圖）或建築改良物勘查結果通知書代替。(四)其他經書面審查發現顯有疑問之重大特殊案件。」第 21 點規定：「申請適用一生一屋自用住宅用地稅率課徵土地增值稅案件，有第 11 點各款情形之一者，依該點規定辦理。」是依上開規定，稽徵機關於審查自用住宅用地土地增值稅申請案，縱依作業要點第 11 點規定各款情形至現場實地勘查，仍應以土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記作為認定土地供作自用住宅使用之法定要件。上訴意旨執作業要點第 11 點主張戶籍登記並非認定系爭土地是否為自用住宅用地之唯一標準，即屬無據。

四、推薦理由

主筆委員：黃士洲委員

本件一、二審判決扣緊土增稅一生一次自住自用 10% 的優惠稅率要件之一—「自用住宅用地」的子要件—「辦竣戶籍登記」的認事用法，應採形式標準抑或實質標準，前者以有效的遷入戶籍登記作為認定基礎，後者則可透過實質居住事實予以放寬。新北稅局與一二審判決均採取形式標準，以原告配偶遷入系爭房地戶籍遭撤銷之故，基於行政處分的存續力及構成要件效力，新北稅局與行政法院均應尊重該遷入登記遭撤銷溯及無效，認定原告不符合配偶在系爭房地辦竣戶籍登記的要件，從而否定原告適用一生一次優惠稅率的資格。

本件一審判決在論述土地稅法第 9 條「自用住宅用地」的子要件一「辦竣戶籍登記」，之所以鎖定「客觀形式」或「外觀表徵」，而不適用實質課稅原則，乃是出於「以追求行政效率、防止糾紛，並降低徵納雙方稽徵成本，為稅捐經濟原則在稅法上之表現。」「…排除未設定戶籍，單純事實上居住之情形，其用意即在於以『辦竣戶籍登記』客觀形式之標準取代是否有實質居住事實之認定，避免徵納雙方出具證明及查證上之勞費，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的應屬正當。」闡述隱藏在稅法規定字裏行間，除卻實質、量能課稅之外，多元的稅制設計理念，有助於稽徵與裁判實務在個案之中，更深刻地理解稅法意涵，並正確解釋與適用，同時防杜了境外常住國民濫用自用住宅用地優惠稅率的規避行為。

補充意見：陳清秀委員

倘稅法特別規定以法律形式為準，而不以其經濟上實質為準之情形，自應從其特別規定，而不適用實質課稅原則。以系爭自用住宅特別稅率之適用為例，觀諸土地稅法第 9 條規定，乃係以設定戶籍作為判斷標準，而排除未設定戶籍，單純事實上居住之情形，其用意即在於以「辦竣戶籍登記」客觀形式之標準取代是否有實質居住事實之認定，避免徵納雙方出具證明及查證上之勞費，係為求降低稅捐稽徵成本，其目的應屬正當。又因納稅人居住所之設定常與戶籍登記息息相關，立法者以「辦竣戶籍登記」作為認定土地供作自用住宅使用之標準，應有合理之關連性，且尚不至對土地所有權人課與過於沉重之負擔。



五、對判決進一步期待

主筆委員：黃士洲委員

本件判決事實看似簡單，如同本案一審判決所揭示，牽引出土地稅制設計的基本與關鍵元素—**自用住宅的立法目的以及概念應涵蓋之事實範圍**，尤其是個案是否應以「形式上的戶籍登記」為準？抑或「事實上的居住事實」為準？抑或兩者疊加？相當期待行政法院未來可以進一步論述。

雖然本案判決見解指出應以戶籍登記為唯一形式要件，不論實際居住事實，固然是出於稽徵經濟的制度設計考量，然而**戶政機關處理遷入登記之申請案件，如同如結婚、離婚的戶籍登記，均係依照「形式審查」的流程與要求來運作**，也就是審閱當事人提示之法定文件是否完備而已，以致乎私人為學區選擇、節省/規避持有稅負，甚至是縣市派發福利、小三通等等考量，隨意遷徙配偶與直系親屬之戶籍，使得實際居住情況與戶籍登記無法匹配的情形相當浮濫。或許本案原告係為了享受 10% 優惠土增稅率，乃在出售系爭房地前，特意把常住境外的配偶，遷入系爭房地登記，只不過事後在戶政機關查明出入境紀錄後，依法撤銷遷入登記，導致既有的土增稅優惠稅率處分喪失法定要件而重新核定補徵稅款。

因此，對於欠缺對償性的法定之債的稅捐負擔，若如判決所闡釋以「辦竣戶籍登記」客觀形式之標準取代是否有實質居住事實之認定的話，對於多重房地投資客濫用不實戶籍登記以減免土地、房屋稅負的作法，稽徵機關即於法無權予以取締。申言之，固然辦竣戶籍登記作為享受自用住宅優惠

稅率要件，雖是出於稽徵經濟、妥協徵納認定困難的制度設計，然解讀此要件時，是否要全然否定稽徵機關可依照房地實際使用狀況，審核並「排除」濫用戶籍登記規避稅負的案件？本案判決對此並未明確表示見解，容屬可惜。

其次，綜觀「自用住宅用地土地增值稅書面審查作業要點」各條款之規定，以及各規定所映射出來的邏輯，似乎從稅法執行的觀點，稽徵機關被賦予了除了書面審查之外，擁有發動實地勘查並可要求設籍人士到稅局辦公處所說明的權力。因此，關於土增稅自用住宅優惠稅率的審查，主管稽徵機關所設定的審核流程並非全出於稽徵經濟考量，亦納入諸多實質審核並勾稽其他機關資訊的環節。

是故，「辦竣戶籍登記」的自用住宅要件，是否僅侷限於客觀上存在一個遷入戶籍登記的合法戶政處分？抑或是除此之外，負責審核優惠稅率申請的地方稅稽徵機關，可在戶政登記之外，進一步審酌實際居住事實，例如工作、入出境與水電使用，乃至於房產交易時點，以確保優惠稅率的適用，符合稅法獎勵優惠目的，容是值得進一步思考與研究的課題。以此視角反饋本案爭點與自用住宅優惠稅率的適用要件，或許就會從「形式有效的戶政登記」VS「實質居住事實」，轉化為「形式有效的戶政登記 + 實質居住事實」VS「實質居住事實」。

最後，上述問題的釐清也會進一步將牽動本案原告爭執且判決回應的重要爭點—戶政登記對稅捐處分的構成要件效力的問題，**尤其是行政處分的構成要件效力對實際案件有其雙刃效果**，值得注意。



臺北高等行政法院地方庭112年度稅簡字第20號判決

執行業務所得與薪資所得之區別

一、事實摘要

原告於 109 年度綜合所得稅結算申報，列報營利所得、薪資所得、執行業務所得合計 21 筆，所得總額共 1,883,750 元，經財政部臺北國稅局大安分局依原告之申報書核定綜合所得總額 1,883,750 元。原告另於 111 年 1 月 5 日向臺北國稅局大安分局申請更正其中取自○○財團法人薪資所得 661,175 元、臺北市中正區健康中心薪資所得 4,000 元及○○事業有限公司薪資所得 27,500 元為執行業務所得，經臺北國稅局大安分局依查得資料，以 111 年 3 月 22 日財北國稅大安綜所字第 1110453595 號函更正○○公司所得為執行業務所得，至系爭所得仍審認屬薪資所得，並檢附更正後之 109 年度綜合所得稅核定通知書核定原告綜合所得總額 1,872,750 元並送達原告，原告就原處分核定系爭所得為薪資所得之部分不服，申請復查，遭被告於 111 年 11 月 25 日以財北國稅法二字第 1110033302 號復查決定駁回，原告仍不服，提起訴願，經訴願機關以 112 年 3 月 15 日台財法字第 11213902380 號訴願決定駁回，原告遂提起本件行政訴訟。

二、判決主文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

三、判決要旨

(一) 稅法上之執行業務所得近似於因承攬或委任契約所獲致之報酬，由於此等報酬之取得，以特定工作完成為必要，除了勞務的提供外，還有其他成本之支出，所以所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類明定，在計算執行業務所得時，可以扣除「業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等」成本，同時也可扣除「業務上僱用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用」，而以其餘額為所得額。稅法上執行業務所得定性所最看重者，為「當事人在取得所得之過程中確實另有一定比例之自身勞務外之必要費用支出」（即法條所稱之自力營生），易言之，應按社會通念，依商業活動類型，以勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有「明顯可查知」、「具一定數量金額」之其他費用成本支出為判斷標準（最高行政法院 98 年度判字第 154 號判決及 98 年度判字第 225 號判決意旨參照），是若具體個案中之勞務提供，在社會普遍認知之經驗中，並沒有附隨其他人力、物力之支援或費用支出，則無論其在民事法上如何定性，在所得稅法上，此等勞務報酬，仍應被定性為「薪資所得」。



(二)原告取自○○財團法人所得 661,175 元為薪資所得

○○財團法人受勞動部委託辦理系爭計畫，並依系爭計畫工作項目及服務人力資格規定，自行聘請原告提供臨場及勞工健康諮詢等勞務，以達成系爭計畫所定「企業臨場健康服務之輔導及訪查」等工作項目之執行，並依據勞動部核定之給付標準支付原告酬勞。換言之，系爭計畫之營運費用，應係由○○財團法人負擔，故認原告獲得系爭收入的業務風險，亦由○○財團法人負擔，原告僅係提供其專門知識以換取報酬，本質上保證有定額收入，不生盈虧問題。而且，原告應聘參與系爭計畫所提供之臨場及勞工健康諮詢等服務之各場次活動中，原告並未負擔其他參與人員及相關現場物力支援費用之事實。原告提供該等勞務所需之外在人、物力支援，應均由受委託執行系爭計畫之○○財團法人提供並負擔其費用無誤。綜上，原告就其所提供臨場及諮詢等勞務，不負系爭計畫成敗責任，亦未有盈虧風險之負擔，又無附隨之其他人力、物力支援費用等支出，與執行業務者自力營生之特性未符，故原告取自○○財團法人之所得 661,175 元，應歸類為薪資所得。

原告所稱民法上勞務契約之從屬性要件，僅可以為比擬說明薪資所得與執行業務所得之區別，但稅法畢竟不同於民法，有其自身之規範目標。而稅法上執行業務所得定性所最看重者，為「當事人在取得所得之過程中確實另有一定比例之自身勞務外之必要費用支出」，亦即真正的認定標準還是要回到社會通念，依商業活動類型，判斷勞務報酬之取得，除了勞務以外，通常是否還有「明顯可查知，具一定數量金額」的其他費用成本支出。縱原告就各場次之參與與否有決定權，亦應屬○○財團法人執行系爭計畫聘請原告及其他參與系爭計畫醫師時，為達成計畫目的而就執行方法所為之彈性設計，是依前揭實務見解所述之要旨，無論原告與○○財團法人間在民事法上如何定性，在所得稅法上，此等勞務報酬，仍應被定性為薪資所得。

(三) 原告取自中正區健康中心所得 4,000 元為薪資所得

原告至中正區健康中心舉辦之活動擔任講座，主要係於指定時間、地點就活動相關內容提供其知識勞務以換取報酬，本質上保證有定額收入，不生盈虧之問題。原告既然僅係擔任活動中之講座，其並無須負擔活動所需人、物力支援之費用，堪認原告於取得上開所得之過程中，並無「明顯可查知，具一定數量金額」的其他費用成本支出，故被告認定原告領受之 4,000 元報酬純屬薪資所得，並無違誤。



四、推薦理由

主筆委員：范文清委員

薪資所得與執行業務所得的區別，在所得稅的計算上有很大的區別實益。其不僅就所得之歸屬主體，稅捐客體實現的時間與地點，依應稅活動而判基於起因原則據以計算應稅所得額之收入成本與費用等各種稅基因素等很大區別必要，就稅捐稽徵程序上，也會涉及決定各類所得的查調程序，是否應適用就源扣繳程序、扣繳率以及扣繳義務人為何等，都是重要的區別基準。此外，這二類所的區別在各自的構成要件上也有很多值得深入辨別之處，例如取得薪資所得之民法基礎是否必需是僱傭契約，就是本則判決的重要爭點之一。以上這些問題，在理論的層面上或許可以清楚劃分。但在部分灰色案例裡，要確實區分二者則不無困難。本號判決仔細梳理二者，是一則值得肯定的判決。

補充意見：黃源浩委員

執行業務所得與薪資所得區分，為稅法上長年討論問題，於判決中有相當之論述，有高度討論價值。

最高行政法院110年度上字第798號判決

稅捐爭議事件扣除額或減項支出之舉證責任

一、事實摘要

上訴人之父於民國（下同）104年1月31日死亡，上訴人及其他繼承人經核准延期並依限於同年8月31日申報遺產稅，列報未償債務扣除額新臺幣（下同）36,048,040元，經被上訴人初查，認列其中6,048,040元，其餘3,000萬元以無確切證明文件為由，否准認列，並核定遺產總額42,871,142元，遺產淨額14,663,102元及應納稅額1,466,310元。上訴人就所報3,000萬元未償債務扣除額遭否准認列部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願經決定駁回，繼提起行政訴訟，經臺中高等行政法院（下稱原審）106年度訴字第340號判決（下稱原審前判決）：「訴願決定、復查決定及原處分關於原告申報被繼承人遺產稅事件否准認列未償債務新臺幣6,689,000元部分均撤銷；原告其餘之訴駁回。」上訴人就原審前判決不利部分提起上訴，經本院109年度判字第463號判決（下稱發回判決）廢棄原審前判決，發回原審更為審理。嗣原審以109年度訴更一字第19號判決（下稱原判決）：「訴願決定及原處分（復查決定）除新臺幣6,689,000元確定部分外關於原告申報被繼承人遺產稅事件否准認列未償債務新臺幣7,153,686元部分撤銷；原告其餘之訴駁回。」上訴人不服，提起上訴。



二、判決主文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

(一) 被繼承人死亡前未償之債務，如屬「具有確實證明」者，既足以減少遺產總額之價值，固應許繼承人扣除。惟於稅捐爭議事件，有關扣除額或減項支出，因屬稅捐債權減縮或消滅之要件事實，應由納稅義務人負客觀舉證責任，業據本院發回判決闡述甚明。原判決所述「被繼承人死亡前未償之債務，需有確實之證明，縱有形式上之證明，若經過實質調查後發現並無實際之未償債務存在，或僅存在部分之債務事實，則應依實質課稅之精神，核列未償債務之數額，作為遺產總額之扣除項目」等語，無非就被繼承人死亡前未償之債務，於如何之情形始得謂為已有確實之證明，予以闡釋，並重申繼承人所主張被繼承人生前未償債務，如經事實審法院依職權調查證據結果，仍有全部或一部無法獲得證明，應將此事實真偽不明之不利益歸於負有客觀舉證責任之繼承人。

(二) 上訴人主張其與被繼承人雙方最終決定未償債務為 3,000 萬元，並經被繼承人於 103 年 8 月 5 日簽發同額本票 1 紙等情，為原審所認定之事實，核與卷內證據相符。是以，上述本票並非被繼承人基於單一特定之原因關係所簽發，其面額 3,000 萬元乃上訴人就其主張與被繼承人間之多項債權債務關係，分別估計、設算被繼承人應償還金額之加總結果，並非確定之數目。則上訴人所主張被繼承人未對其清償之各項債務是否確實存在？若是，正確金額究各為若干？並非單憑被繼承

人所簽發前述 3,000 萬元本票，即可得證，必須各自具有確切證據可資證明，始得認列為被繼承人生前未償債務。況依上訴人主張，前開各項債權債務關係乃發生於其與被繼承人之間，上訴人就其存否與數額理當最為知悉，加以其係直接自被繼承人處取得上述本票，自不得藉詞本票為文義證券與無因證券，而免就其所稱被繼承人生前未償債務負擔客觀之舉證責任。原判決承其上開關於被繼承人死亡前未償之債務，不得僅有形式上證明，須依實質調查結果核列未償債務數額之論述，未逕依上開本票面額認定被繼承人生前未償債務之數額，而就上訴人前述各項主張逐一調查審認，並依調查證據之辯論結果，認定除其中 1. 之 300 萬元部分及 2. 之利息 4,153,686 元外，其餘上訴人以 1.、3. 至 5. 所主張合計 16,157,314 元 ($30,000,000 - 6,689,000 - 3,000,000 - 4,153,686 = 16,157,314$)，均不得認列為被繼承人生前對上訴人之未償債務，業已敘明其判斷之依據及得心證之理由，並無違反證據法則、經驗法則或論理法則等情事，所表示之法律見解亦無錯誤，核無判決適用法規不當或不適用法規之情事。

(三) 另上訴人於原審所提土地、建築改良物買賣所有權移轉契約書、契稅繳納通知書，至多僅能證明其於 92 年間係以買賣為名義，將○○路房地移轉登記為被繼承人所有及繳納契稅，無從據以推論上訴人主張被繼承人生前對其負有買賣價款債務未償，且數額高達約 1,000 萬元至 1,500 萬元一節，乃確有其事，原判決就此未予論述，雖有疏漏，惟因與判決結論無影響，雖上訴意旨執以指摘，原判決仍應維持。復按土地法第 43 條：「依本法所為之登記，有絕對效力。」民法第 758 條第 1 項：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。」所定及同法第 759 條之 1 第 1 項：「不動產物權經登記者，推定登記權利人適法有此權利。」等規定，係針對不動產物權登記所為規範，各該條文所定效力或推定力，並不及於為不



動產物權登記原因之債權行為。○○路房地為被繼承人所購買而借用上訴人之名義辦理所有權登記，業經原審依全辯論意旨及調查證據結果，認定甚明，則原判決據以論斷○○路房地並非上訴人基於買賣之債權行為而取得，自不生違反前揭土地法與民法條文所定不動產物權登記效力或推定力之問題。

(四)行政法院與民事法院各自有其審判權限，原無從屬關係。行政訴訟以保障人民權益、確保國家行政權合法行使為宗旨（行政訴訟法第1條規定參照），採取職權調查主義，行政法院應依職權調查證據及事實關係，不受當事人主張及自認之拘束（同法第125條第1項、第133條及第134條等規定參照），與民事訴訟係採當事人進行主義及辯論主義原則，民事法院應以當事人主張之事實及提供之訴訟資料，以為裁判之基礎，當事人所未提出之事實及證據，不得斟酌之情形（民事訴訟法第279條第1項、第280條第1項前段等規定參照），顯不相同。是以，我國於民事訴訟與行政訴訟設有不同之裁判系統，民事法院與行政法院，各有其權限，關於事實之認定得各本其調查所得之訴訟資料，分別作不同之認定。故行政法院對繫屬案件事實之認定，固可參考相關民事判決所認定之事實，惟並不受拘束，仍應依法自行認定事實。經查，上訴人之妹即訴外人○○○以被繼承人生前所有之門牌號碼○○市○區○○路000號、000號房屋及坐落土地，於103年8月7日經設定擔保債權總金額為3,000萬元、權利人為上訴人之普通抵押權，所擔保債權並不存在為由，所提確認債權不存在及請求塗銷抵押權設定登記之民事訴訟，雖經另案民事判決駁回，惟該民事訴訟之當事人、訴訟標的及訴之聲明與本件行政訴訟均不相同，並無既判力之適用，原審認其不受另案民事判決之拘束，本於依職權調查證據之結果，依法自行認定事實，認為不得僅憑上開普通抵押權設定登記，即推論上訴人主張被繼承人生前對其未償之3,000萬元債務確實

存在，依上說明，自無違誤。上訴意旨主張：民事法院所為另案民事判決，業已認定被繼承人確實積欠上訴人 3,000 萬元之債務未清償在案，原審竟以另案民事判決認定被繼承人為上訴人設定抵押權所擔保債權存在，乃民事遺產分配問題，與稅捐核定係屬二事為由，違反另案民事判決意旨而為裁判，有判決不適用法規之違背法令云云，難以憑採。

四、推薦理由

主筆委員：李益甄委員

本判決所涉及遺產稅爭議，其事實背景為納稅義務人於申報遺產稅時，列報未償債務扣除額 36,048,040 元，經稅捐機關初查後，准予認列其中 6,048,040 元，其餘 3,000 萬元以無確切證明文件為由，否准認列。本件主要爭點為：納稅義務人所主張之 3,000 萬元未償債務，是否屬於遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款所稱「具有確實證明」之被繼承人死亡前未償債務，得自遺產總額中扣除？對此，本判決就租稅爭議事件扣除額或減項支出之舉證責任詳為論述，並對分別納稅義務人主張之各項未償債務加以審查，正確認事用法，殊值推薦。

(一)釐清租稅爭議事件扣除額或減項支出之舉證責任，具體說明「具有確實證明」之認定標準：

按遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定，「被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者」應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。本判決明白揭示租稅爭議事件扣除額或減項支出之舉證責任歸屬，因其屬租稅債權減縮或消滅之要件事實，故應由納稅義務人負客觀舉證責任。本判決就納稅義務人主張各項未償債務，逐一檢視其資金流



向、法律關係與證據力，並認定不應單憑被繼承人所簽發之本票即可得證，必須各自具有確切證據可資證明，始得認列為被繼承人生前之未償債務。易言之，所謂「具有確實證明」，不得空有形式上證明，而須依實質調查結果核列未償債務之數額，行政法院僅得對有具體明確證據所支持之債務為認列，對於僅屬估算、重複計算或無法證明者則不予採納，將未償債務扣除數額之認定標準具體化、明確化。此一見解展現法院對於證據調查之嚴謹態度，更有助於防杜納稅義務人藉由虛構債務規避稅捐，以維護課稅公平與實質課稅原則，值得肯定。

(二) 確立行政法院與民事法院之審判範圍分際：

本判決明確指出，行政法院與民事法院各自有其審判權限，行政法院於稅捐爭議案件應依職權調查證據，自行認定事實，不受當事人主張及自認所拘束，與民事訴訟所採之當事人進行主義及辯論主義不同，故我國於行政訴訟與民事訴訟設有不同之裁判系統，關於事實之認定得各本其調查所得之訴訟資料，分別為不同之認定。而本判決於判斷納稅義務人主張被繼承人生前對其未償之3,000萬元債務是否存在時，認其不受另案民事判決之既判力所拘束，應本於依職權調查證據之結果，依法自行認定事實，其結論有利於釐清不同訴訟體系間之權限分際，避免混淆，並確保行政訴訟程序之獨立性與專業性，實值贊同。

補充意見：柯格鐘委員

對於納稅義務人有利之扣除額或者支出費用、權利障礙或者消滅要件事實，係由納稅義務人負擔舉證責任，後續應加以留意。

五、對判決進一步期待

主筆委員：李益甄委員

本判決雖明確肯認原審判決於調查證據結果，仍有全部或一部無法獲得證明時，將該事實真偽不明之不利益歸於負有客觀舉證責任之納稅義務人，並提及原審判決未就認定被繼承人生前未償債務存在所要求之證明度一事，表示與發回判決不同之法律見解。惟關於行政法院於認定該生前債務存在所要求之證明度，亦即法院對於待證事實形成確信為真之程度，是否應到達絕對真實、完全無疑之程度（百分之九十以上）？抑或是達到優勢之蓋然性度（超過百分之五十以上）為已足？以及證明度之要求是否會因納稅義務人對於待證事實之關係親疏遠近或知悉程度有別，而有所調整？本判決似未對此有進一步之說明。

針對上述問題，倘能於判決中一併予以釐清，並提供具體之判斷標準與實際釋例，讓行政法院對於待證事實應達到之證明度要求更加明確，有助於納稅義務人知悉應盡可能提出何有利於己之證據，以期善盡舉證責任，為將來同一類型爭議事件之處理提供更高之參考價值。



最高行政法院112年度上字第529號判決

「所失利益」賠償於所得稅之認列原則

一、事實摘要

本件訴訟之上訴人於 109 年 6 月 23 日申報 108 年度綜合所得稅，申報取得「軍眷服務處」支付之其他所得共計新臺幣 10,252,620 元（2 筆各 5,126,310 元），上訴人主張該筆所得應屬 105 及 106 年度，並非 108 年度所得，且性質應為「租金或損害賠償」，非「其他所得」，因此於 109 年 7 月 2 日提出律師函申請更正。該管稽徵機關則仍然依照軍眷服務處申報之免扣繳憑單，仍將該筆所得歸屬於 108 年度，並核定綜合所得總額 11,980,185 元，扣除已繳稅款後，命上訴人補稅 106,594 元。當事人不服，提起複查，國稅局於 111 年 8 月 24 日複查決定追減其他所得 768,946 元，改核定為 9,483,674 元，並追認租賃所得扣繳稅額 36,000 元，其餘駁回。上訴人不服複查結果，提起訴願及行政訴訟，原審判決駁回，遂提起上訴，請求撤銷原判決並發回原審。

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

最高行政法院審查原判決駁回上訴人在原審之訴的結論，沒有違誤，並論述如下：上訴人取自軍眷服務處的系爭所得，為「所失利益」的賠償，而非填補「所受損害」的免稅所得，且應歸類於所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類的其他所得，蓋所得稅法針對個人是採取綜合所得的概念，個人的其他所得，須將其收入額減除成本及必要費用後的餘額，合併計算個人的綜合所得總額，課徵綜合所得稅。依民法第 216 條規定：「（第 1 項）損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第 2 項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」可知，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」，是現存財產因損害事實的發生而減少，為積極的損害；「所失利益」則是新財產的取得，因損害事實的發生而受妨害，為消極的損害。「所受損害」的賠償，是填補現存財產的損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，而非因其為免稅所得，與所得稅法第 4 條第 1 項規定的免稅所得有別；至於「所失利益」的賠償，實質上是預期利益取得的替代，因此，其性質為新財產的取得，且不屬於所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類至第 9 類的所得範疇，而為同條項第 10 類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後的餘額為課稅所得額。

本件基於原審所認定的上述事實，上訴人取自軍眷服務處的系爭所得，為後勤指揮部返還其於系爭 000 地號土地的租賃期限屆滿後，未將土地返還上訴人前，所受占有系爭 000 地號土地相當於租金的利益，其性質非屬填補上訴人所受固有財產減少的損害，而為所失利益的賠償，實質上是預期利益取得的替代，其性質屬於新財產的取得，既不屬所得稅法第 4 條第 1 項規範的免稅所得（該條項第 3 款僅規定「傷害或死亡之損害賠償金，及



依國家賠償法規定取得之賠償金」得免稅），也無從適用財政部 72 年 9 月 20 日函釋及 83 年 6 月 16 日函釋所示屬於填補債權人所受損害的損害賠償性質，而可免納所得稅。而且系爭所得亦非所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類至第 9 類的所得範疇，自屬同條項第 10 類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後的餘額為課稅所得額。

在前述基礎下，系爭所得本質上屬於所失利益的賠償或不當得利的返還，而不是租金的給付，應採取「收付實現制」的原則，歸屬於上訴人 108 年度的其他所得。也因此，個人所得的歸屬年度，除有財政部 88 年 8 月 12 日函釋及 97 年 10 月 31 日函釋等例外情形，得按「權責發生制」計算所得外，均應按「收付實現制」的原則計算所得，也就是不問其所得原因發生的年度，應併入實際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅（本院 110 年度上字第 112 號判決意旨參照）。

四、推薦理由

主筆委員：柯格鐘委員

本件判決討論個人綜所稅之幾個重要問題，並均有相當觀點的理由與說明，爰予以推薦並說明推薦理由如下：

(一) 關於所得與非所得概念區分：本件判決闡述個人綜所稅最為關鍵核心之根本問題，即所得稅法上的所得概念，究竟所指為何？判決係依據民法第 216 條規定之「所受損害」與「所失利益」而進行是否為所得的區分，亦即，前者「所受損害」係為填補上訴人所受之固有財產減少的損害，並沒有新財產的增加，故而沒有所得存在；但後者「所失利益」則屬於預期利益之替代，故而性質上應屬新財產的取得，有所得存在，又其既然不屬於所得稅法第 4 條第 1 項規範免稅所得範圍，故而應屬於課稅所得範疇。

此一說明，建構在個人亦認同之市場所得理論的前提下，以「所受損害」與「所失利益」作為區分標準，在本件個案中由於所導出結論，產生課稅所得與非所得區別，亦無問題。

惟值得討論者，本件「軍眷服務處」支付給上訴人之財產，係相當於無法律上原因而占有土地之使用，因此按照租金計算給付給土地所有權人之損害賠償或者不當得利的返還，此種在民法上可以被歸類為損害賠償或者不當得利之返還，法律性質何以歸類為稅捐法上之所得，而不是非稅的財產上增益，仍有必要進一步說明。本件上訴人之土地，長期被軍方所蓋眷舍而無權占有，因此而受軍方享有相當於租金之利益，而依法應對於財產所有權人負擔損害賠償或者不當得利返還。此等利益，不涉及土地之固有狀態的完整性，亦即固有利益並未因此而受影響，也因此，判決所論述之「所受損害」的背後，實際即為財產取得人之「固有利益」的完整性，此等損害賠償或者不當得利之返還，並非涉及人身或者財產之「固有利益」的完整性，而係涉及土地的使用利益，因此而有按照市場經濟利益標準計算所受之損害賠償的情形。

由於本件系爭土地係被軍方所長期佔有而使用，因此「軍眷服務處」乃按照租金為標準，計算應該給予上訴人之損害賠償額，此係屬於市場經濟活動成果的替代，既然未列在所得稅法第 4 條第 1 項、第 4-1 條、第 4-2 條規定的範圍，從而應屬「課稅所得」。



(二)關於所得之歸類於第 10 類的「其他所得」：本件判決理由認為，納稅義務人所取得之系爭所得，因無法適當歸類為所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類至前 9 類的各種類型所得，故而，應歸屬於第 10 類之「其他所得」類型。

對此，個人有不同意見，認為相當於租金之損害賠償，仍然應歸類於租金所得之類型，據以計算應稅所得額。換言之，無論合法或非法，屬於該種類型之所得，應依據平等適用原則，適用於合法類型所得的適用類型，並非適用屬於網羅性構成要件之「其他所得」的類型。惟此處之所得性質歸類的差異，並不影響課稅所得額計算的結論。

(三)關於系爭所得是否屬於「變動所得」之討論：本件判決理由，將所得稅法第 14 條第 3 項規定之變動所得，討論此一「變動所得」的可類推適用性，與其類型特徵，在判決理由中指出，最高行政法院歷來判決先例都認為，該條項所示事項性質是屬於「變動所得」的「示意性規定」(最高行政法院 78 年度判字第 2447 號、99 年度判字第 768 號、第 810 號、第 995 號、第 1028 號、第 1210 號、107 年度判字第 166 號、第 198 號等判決意旨參照)，而可歸納出以下共同特徵：(1)屬於非固定性或非經常性的所得；(2)具有長期累積特性的所得；(3)且大多曾付出相當的勞務。因此，納稅義務人之特定所得，縱使不屬於所得稅法第 14 條第 3 項所示意之「變動所得」的項目，但如果符合上述特徵，仍得依其具體情形，適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定。本件判決理由，最終是以系爭所得雖然具有累積多年而集中於一次實現的外觀，但上訴人於系爭 000 地號土地租期屆滿後，對於後勤指揮部繼續無權占有該土地所受消極的損害，本可經由即時主動依法追討、起訴請求、強制執行等手段，以縮短累積所得及權利遭侵害的期間，而非被動等待無權占有者的給付。可見上訴人並非完

全無法依自己的意思變動系爭所得的給付時間；換句話說，系爭所得原本並不具有長期累積的特性，況且，系爭所得更不是因為上訴人曾付出相當的勞務。因此，參考本院所表示的前述見解，系爭所得不符合所得稅法第 14 條第 3 項所例示「變動所得」項目的特徵，也與上述「變動所得」項目之間欠缺類似性，自不得適用或類推適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定。

對於判決結論（拒絕變動所得半數所得免稅規定於本件個案中之適用），個人雖予以贊同，但判決理由之說明，個人則不完全贊同其說理過程。首先，最高行政法院歷來判決先例，係以變動所得類型具有類推適用性，只要具有相同類型特徵，即得以類推適用以該等變動所得規定，亦即以其半數計算課稅、半數免稅，然而此一類推適用之觀點，若從變動所得當中有部分所得（例如受僱從事遠洋漁業，於每次出海後一次分配之報酬），基於綜所稅負之計算因為適用累進稅率緣故而有稅負集遽的效應，因此而透過所得稅法第 14 條第 3 項變動所得規定（半數課稅半數免稅）而給予概括性的計算考量，因此在此等範圍內，應屬量能課稅原則之確實反映以外，學說上考察本條規定過往立法歷程，立法者曾經多次變動「變動所得」類型之內容，而且此種沒有年限與額度適用之限制，一律以半數計算課稅所得的粗糙計算，實已經超越概括計算而使其具有稅捐優惠規範性質。作為稅捐優惠之法律規範，法律適用者是否可以在法律規範明文以外，作明文規定類型以外的類推適用，本質上即應存有相當疑問。也因此，對於判決理由中所指出，最高行政法院歷年來判決先例均認為，變動所得可以作類推適用之說理，認為應有值得斟酌考慮的空間，並不完全贊同其作法。蓋只有性質為量能課稅原則之規定，法律適用者可以作規定類型外之類推適用，而不能就稅捐優惠規範作明文規定以外類型的類推適用。



對於變動所得之類型，本件判決理由另值得吾人注意者，乃指出變動所得之類型特徵，內容包括(1)屬於非固定性或非經常性的所得；(2)具有長期累積特性的所得；(3)且大多曾付出相當的勞務。其中，具有長期累積特性之所得，係建構與司法院釋字第 377 號解釋曾經指出，變動所得具有「長期累積而一次實現」類型特徵，此點應予以贊同。但對於是否存在「非固定性或經常性」與「大多曾付出相當勞務」之類型特徵，個人仍認為有考慮斟酌的空間。

總之，本件判決在處理幾個我國個人綜所稅課稅上非常重要關鍵問題，包括所得與非所得、所得類型之歸類，變動所得的類型適用，不論評論者個人在判決理由上，可能有與判決理由內容部分不同法律見解或者作些稍微調整看法，本件判決在整體綜合評價上，仍屬於一份相當傑出而極為優秀之判決，應給予正面的評價。

補充意見：陳清秀委員

在不違背上述立法者原意的前提下，綜合現行所得稅法第 14 條第 3 項所定「變動所得」的項目，可歸納出以下共同特徵：(1)屬於非固定性或非經常性的所得；(2)具有長期累積特性的所得，且大多曾付出相當的勞務。因此，納稅義務人的特定所得，即使不屬於所得稅法第 14 條第 3 項所例示「變動所得」的項目，但如果符合上述特徵，仍得依其具體情形，適用該條項關於「變動所得」減半課稅的規定。

今年是第十四屆舉辦《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！

