

刊登於法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 66-97 頁。

## 量能課稅原則在所得稅法上之實踐\*

### －綜合所得稅裁判之評析

陳清秀\*\*

#### 目次

- 壹、概說
- 貳、量能課稅原則在所得稅法上所表現之意義
  - 一、可支配的所得理論－淨額所得原則
  - 二、年度課稅原則及其緩和措施
- 參、量能課稅與稅捐主體
  - 一、稅捐權利能力之問題
  - 二、稅捐權利主體的同一性
- 肆、量能課稅與稅捐客體
  - 一、所得之認定
  - 二、所得之種類
  - 三、所得的歸屬年度之判斷原則
- 伍、量能課稅與稅捐客體之歸屬
  - 一、所得歸屬的判斷原則
  - 二、合夥執行業務之所得歸屬
  - 三、借用他人名義從事經濟活動之所得之歸屬
- 陸、量能課稅與稅基
  - 一、成本費用應予減除
  - 二、推計課稅與量能課稅
  - 三、應有所得的認定
  - 四、扣除額之選擇
- 柒、量能課稅與結算申報

\* 本文原發表於 96 年 2 月 10 日台灣行政法學會主辦，行政法院裁判評析之二學術研討會，經酌作修正而成。

\*\* 台大法律學博士，東吳大學法律系兼任副教授。

## 捌、量能課稅與扣繳義務

## 玖、結論與建議

### 壹、概說

量能課稅原則是一般承認作為課稅的基礎原則，尤其對於以財政收入為目的之稅法規定，量能課稅原則可作為基本的衡量標準。量能課稅要求按照納稅人的經濟上負擔能力課稅，也可稱為負擔公平原則。稅法經由對於所得、財產及消費進行課稅，即是量能課稅原則的具體表現。有關所得稅的課稅法規之解釋適用，如能儘量取向於量能課稅原則，則應可實現稅捐的公平與正義，而可避免偏袒國庫或納稅人一方。要之，量能課稅原則乃是憲法平等原則在稅法上的體現，並可作為檢驗稅法有無實現【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 66 頁】平等原則的衡量標準<sup>1</sup>。

本文即從量能課稅原則的觀點，關照所得稅法上各項實務問題，並分別從課稅要件（稅捐主體、稅捐客體、稅捐客體的歸屬、稅基等）及稽徵程序的層面分析探討。惟因為篇幅及時間有限，僅針對幾個有趣問題，加以說明。

### 貳、量能課稅原則在所得稅法上所表現之意義

#### 一、可支配的所得理論－淨額所得原則

所得稅法乃是針對納稅義務人的「可支配的所得」為對象來加以課徵，可支配的所得，乃是作為判斷納稅義務人是否有客觀的及主觀的給付能力的標準：

故必須是個人的可支配的所得，方需要予以課稅。如果是不可支配的所得，則應自課稅所得中扣除。而可支配的所得，可分析如下：

可支配的所得		—綜合所得—不同於分離課稅 (土地交易所得稅)	
—	—客觀的給付能力	—客觀的淨額(所得)原則，	即總收入—成本費用—損失=淨額(課徵標的)
	—主觀的給付能力	—納稅義務人扣除其個人生活費用，與家庭扶養費用	後尚有剩餘者，方需課徵。

故納稅義務人是否須繳納所得稅，必須：

#### (一) 具有客觀的給付能力

1 有關量能課稅原則，請參見黃茂榮，稅法總論，第一冊第 2 版，頁 144 以下；柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，136 期，2006.9.頁 101；藍佳韻，論量能課稅原則在所得稅法制之體現，台大法研所碩士論文，96 年 1 月。

各項收入應先減除為獲得收入所支出之必要費用及損失，以其餘額為淨額所得額。此即所謂「客觀的淨額所得原則」(sog. objectives Nettoprinzip)，表彰客觀的給付能力<sup>2</sup>。在此所謂必要費用 (necessary expense)，是指為了取得所得所必要的支出。承認必要費用的扣除，是為避免對於投入資本的回收部分加以課稅，以維持原來的資本，擴大再生產的資本主義的經濟的要求。一般而言，必要經費應為通常且必要的經費。有關必要性的認定，並非以關係人的主觀判斷為基準，而毋寧應以客觀的基準作為標準。

為正確計算出繼續性事業的所得，必要費用應與其有助於產生所得的收入相對應，並從該項收入中扣除。此即是「費用收入對應原則」或「收入與成本費用配合原則」(釋字第 493 號解釋)。商業會計法第六十條亦規定：「營業成本及費用，應與所由獲得之營業收入相配合，同期認列。損失應於發生之當期認列。」

例如銷售成本與特定的收入明顯具有對應關係，因此應歸屬於該項成本產生收入的歸屬年度的必要費用。至於販賣費或一般管理費等，在與特定收入的【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 67 頁】對應關係比較不明確的部分，則可作為產生費用的年度的必要費用<sup>3</sup>。

從事營業或收益活動必須冒著損失的風險，此為其活動之成本，因此營業損失加以減除才屬於淨所得。又損失減少納稅人的納稅能力，如不准減除，則所得稅對於風險將構成差別待遇。因此，如要維持所得稅對於風險及投資決定的中立性，則應准許減除在收益活動或交易中之損失<sup>4</sup>。

在個人的情形，如其損失是在以獲得收益為目的之商業或業務交易所產生時，亦即在營利、收益活動所發生之損失，即應准許損失的減除。

為確實反應客觀的淨額所得原則，在所得計算上，於理論上應准許「損益通算」。亦即在計算各種所得金額時，如果出現某一種所得為負數（損失）時，則由於是採取綜合所得稅的建制，因此應承認從其他所得中互相抵銷。此種當年度積極所得與消極所得相互結算，即所謂「損益通算」(Verlustausgleich)。日本所得稅法第 69 條原則上即採取損益通算制度，容許不動產所得金額、事業所得金額、山林所得金額或讓渡所得金額之計算上，於有產生損失金額時，得自其他各種所得金額中扣除<sup>5</sup>。損益通算並非稅捐優惠，而是衡量正確的給付能力的一種表現。又可分兩種類型<sup>6</sup>：

1、真正的、垂直的損益通算：自不同的所得種類中的積極所得與消極所得相互結算。例如執行業務所得 100 萬元，租賃損失 30 萬元，兩者損益通算結果，所得 70 萬元。

2 葛克昌，所得稅與憲法，頁 61 以下，89 以下（2003 年增訂版）。

3 金子宏，租稅法，平成 15 年第 9 版，頁 281。

4 John K. McNulty, Federal Income Taxation of Individuals in a Nutshell, p219 (1999, 6.ed.)。

5 金子宏，租稅法，1997 年六版，頁 176。例外情形，有關於生活上通常所不必要的資產，其所得之計算上產生損失時，不納入損益通算的對象。又雜所得產生損失時，也不承認與其他所得通算。

6 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S. 231.

2、不真正的、水平的損益通算：自同一所得種類中的積極所得與消極所得相互結算。例如經營二個不同的事業，其中一個事業有所得 10 萬元，另一個虧損 7 萬元，兩者損益通算結果，其事業所得 3 萬元。

我國稅法對於損益通算有明文規定的，僅限於少數情形。其他未明文規定的，實務上似不承認損益通算制度。

倘若損失，在整體所得金額的計算上未被抵充完畢時，則應進一步考慮跨越年度加以損失扣除 (Verlustabzug) (損失前抵或損失後抵)。此種跨年度的損失扣除 (盈虧互抵)，並不是經濟補貼優惠，而是屬於財政目的規範，乃是就生活所得衡量給付能力，以實現客觀淨額所得原則<sup>7</sup>。

## (二) 具有主觀的給付能力

納稅義務人因為個人的關係所構成的給付能力，亦即是主觀的給付能力。納稅義務人為自己的生存或其家庭的生存或其他理由，必須支出的金額，並不屬於可支配所得的範圍。因此最低限度的生存與扶養義務，應自所得稅稅基中扣除，亦即納【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 68 頁】稅義務人客觀的所得淨額，於扣除其個人的基本生活費用及家庭扶養費用後，尚有剩餘者，方具有主觀的給付能力，而才納入課稅。在此適用所謂「不可避免的私人支出得扣除之原則」(主觀的淨額所得之原則)(sog. Privates oder subjektives Nettoprinzip)<sup>8</sup>。

此一主觀的淨額所得之原則，在所得稅法上有下述二項要求<sup>9</sup>：

1、一般的主觀的淨額所得原則：最低限度生存所需要的所得，以符合實際的、且與社會救助法一致的方式，予以免稅。

2、特殊的家庭的淨額所得原則 (Spezielles Familien-Nettoprinzip)：符合實際的考量各項扶養義務。亦即各項法定扶養義務的金額，應准予自課稅所得額中扣除。由於民法上各項強制的扶養義務導致經濟上給付能力的減損，在稅法上必須加以反應。否則一方面在法律上明定其扶養義務，另一方面在稅法上又不准將扶養義務納入考慮時，則法律秩序勢必發生內在的矛盾。

其中家庭生活費之費用，包括免稅額與扣除額 (與生活費有關的扣除額) 兩個部分。此項家庭生活費金額應對應於社會救助法上社會福利機構的低收入戶的生活救助標準<sup>10</sup>，較為合理。此亦是個人及家庭之「最低生活費所需所得不課稅原則」的表現<sup>11</sup>。就此釋字第 415 號解釋認為：「所得稅法有關個人綜合所得稅『免稅額』之規定，其目的在以

7 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S. 232.

8 Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl., 1996, S. 223.; 葛克昌，所得稅與憲法，頁 92 以下。

9 Tipke/Lang, aaO., S. 94, 235ff.

10 參見 1990.5.25 德國聯邦憲法法院裁判 (BverfGE 82, 60, 94ff.)。

11 Tipke/Lang, aaO., S. 235; 詳見陳清秀，稅法總論，頁 55 以下 (2006 年 4 版)。



稅捐之優惠使納稅義務人對特定親屬或家屬盡其法定扶養義務」，也承認家庭生活費足以影響經濟上負擔能力，而應予承認扣除的精神，該解釋並指出：「納稅義務人與受扶養人是否為家長家屬，應取決於其有無共同生活之客觀事實，而不應以是否登記同一戶籍為唯一認定標準。所得稅法施行細則第 21 條之 2 規定：「本法第十七條第一項第一款第四目關於減除扶養親屬免稅額之規定，其為納稅義務人之其他親屬或家屬者，應以與納稅義務人或其配偶同一戶籍，且確係受納稅義務人扶養者為限」，其應以與納稅義務人或其配偶「同一戶籍」為要件，限縮母法之適用，有違憲法第十九條租稅法律主義。」此從量能課稅原則觀點而言，重視實質的共同生活事實，而非以形式上是否設立同一戶籍為準，採取實質課稅原則，應確屬妥當之解釋<sup>12</sup>。【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 69 頁】

## 二、所得實現原則

所得實現原則（Realisationsprinzip），其原則上僅把握已經實現的、在市場交易上證實的所得，才作為課稅所得，此種已經實現的所得，比尚未實現的單純財產帳面價值增加，更能確實反映稅捐負擔能力，實現原則在原則上可防止侵害財產本身之存在。

依據實現原則，營業收益，乃是直到貨物已經交付或提出其他給付，因此其可行使債權時，才實現該項收益<sup>13</sup>。

## 三、年度課稅原則及其緩和措施

所得稅基於稽徵技術上之考量，採取年度課稅原則。然而其仍可能產生違反量能課稅原則的情形，而應加以適度調整。

### （一）跨越年度的盈虧互抵

納稅人可能年年發生損失而只有其中某一個年度有所得，如果所得無法先彌補損失，而應先課徵所得稅，則將影響其經濟上負擔能力。因此各國稅制多承認跨越年度的盈虧互抵，在損失扣除後如仍有所得，再課徵所得稅。

所得稅法第 39 條規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」僅有條件承認營利事業以往年度虧損扣除，而不承認個人的以往年度虧損扣除，似有違反量能課稅原則。

### （二）變動所得的特別課稅方式

12 本件解釋美中不足的，是免稅額既屬「家庭生活費」的性質，准予扣除以反映納稅人的主觀給付能力，並保障納稅人及其家屬最低限度生存權，正是量能課稅精神的表現，也是所得稅法上負擔公平之要求，尚與基於其他政策目的給予稅捐優惠之情形不同，不宜歸類於「稅捐優惠」的範疇（參見葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，頁 17，發表於 2002.8.27.台大法學院/北大法學院共同主辦，經濟與稅法，兩岸學術交流研討會）。

13 Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, S. 308.

針對長期累積數個年度後，於其中一個年度實現之所得，亦即所謂變動所得，所得稅法特別給予減半課稅。

## 參、量能課稅與稅捐主體

### 一、稅捐權利能力之問題

最高行政法院 95 年度判字第 499 號判決認為自然人死亡後，即喪失其稅捐權利能力：「基於租稅法定原則，綜合所得稅係以凡有中華民國來源所得之個人為課稅主體，而以中華民國來源所得為課稅客體。當綜合所得稅課稅客體某項所得歸屬某個人時，該個人成為該綜合所得稅之納稅義務人；反之，綜合所得稅課稅客體某項所得不歸屬某個人時，該個人即非該綜合所得稅之納稅義務人：自然人之權利能力，始於初生，終於死亡。則自然人死亡後，所產生之所得，不得復將其歸屬於已死亡者。」

又被繼承人死亡後其生前欠稅，倘若繼承人並未拋棄繼承或依民法之規定為限定繼承時，則是否應由繼承人負擔無限制的繼承責任？近年來實務上雖然採肯定說。然而其似忽略繼承人可能並無經濟上負擔能力，而有違反量能課稅原則之虞，故釋字第 622 號解釋認為繼承人不應無限制的繼承欠稅責任：「稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定，該法第十四條規定：『納稅義務人死亡，遺【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 70 頁】有財產者，其依法應繳納之稅捐，應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，依法按稅捐受清償之順序，繳清稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈（第一項）。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，違反前項規定者，應就未清繳之稅捐，負繳納義務（第二項）。』依該條第一項之規定，被繼承人生前尚未繳納之稅捐義務，並未因其死亡而消滅，而由其遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，於被繼承人遺有財產之範圍內，代為繳納。遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人係居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位。惟如繼承人違反上開義務時，依同條第二項規定，稽徵機關始得以繼承人為納稅義務人，課徵其未代為繳納之稅捐。」認為被繼承人死亡後，其稅捐債務仍由被繼承人負擔，只是應由繼承人在遺產的範圍內代為繳納<sup>14</sup>。此項見解，似較為符合量能課稅原則。。

### 二、稅捐權利主體的同一体性

在祭祀公業處分其土地將其所得價金分配予各派下時，各派下就其分得之價金是否屬所得稅法所定應課徵所得稅之所得？

14 本文認為繼承人依法應繳納被繼承人之生前所負擔稅捐，似應認為係繼承被繼承人之權利義務結果，亦即應係立於納稅義務人地位，只是本於量能課稅的精神，稅捐稽徵法第 14 條特別規定繼承人的責任範圍係採取「有限責任」，以遺產為限（參見陳清秀，稅捐債務可否繼承…評析字第 622 號解釋，台灣本土法學雜誌，91 期，2007.2. 頁 299 以下）。

以往有認該所得係所得稅法第 14 條第 9 類之其他所得，應合併計算其全年所得總額，課徵綜合所得稅（參照行政法院 77 年度判字第 1079 號判決）。

按祭祀公業在所得稅法上並無獨立的稅捐權利能力，祭祀公業土地係全體派下公司共有之財產，為財產權之一種，其處分公業之土地，即為共同共有人對共同共有土地之處分，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，該所得應免納綜合所得稅（參照最高法院 70 年度第 22 次民事庭會議決議）（行政法院 79 年 5 月份庭長評事聯席會議）。

### 三、夫妻合併申報課稅

司法院釋字第 318 號解釋：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」如從量能課稅觀點而言，夫妻共同生活是否因此節省支出，並無必然關係，因此夫妻合併申報，固然有利於【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 71 頁】提高稽徵行政效能，但如因此比單身者負擔更重之稅負，則無異構成「婚姻之懲罰」，有違反憲法保障婚姻及家庭生活圓滿幸福之權利，也不符合憲法上的平等權所要求稅捐負擔公平原則。

## 肆、量能課稅與稅捐客體

### 一、所得之認定

#### （一）課稅所得的範圍

##### 1、純資產增加及市場交易所得的概念

有關課稅所得的範圍，從量能課稅原則出發，理論上可對於具有經濟上負擔能力的財富增加，一律加以把握納入課稅的範圍。其中個人的課稅所得，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」，也屬於中華民國來源所得。同法第 11 條規定個人的課稅所得種類，包括「其他所得」，因此，所得稅法對於課稅所得的概念，並非採取泉源說之限制的所得概念，而是採概括的所得概念，基本上採「純資產增加說」的精神。

又由於上述所得稅法之法條規定「其他收益」、「其他所得」，乃是以「收入」之形態把握所得，故原則上應已將未實現之利得以及自己財產之利用等利用價值，排除於課稅對象之外，因此，實質上具有前述「交易所得說」的內涵，但其範圍似又比交易所得說為廣，並不以透過市場上的交易所取得之收入為限。



就此行政法院 67 年度判字第 362 號判決：「按承租土地因徵收而終止，其給予承租人因對農地開墾改良及地上物之損失補償，原與一般所得不同，自不應課徵所得稅。惟除上項補償金外，復依獎勵投資條例第五十四條規定，以其出售地價扣除繳納土地增值稅後餘額三分之一補償原耕地承租人。雖仍係補償之一種，但其性質為終止承租權利之所得，而非地主出售土地之所得，應屬所得稅法第十四條第一項第九類其他所得之範圍，自應合併申報課徵綜合所得稅。」<sup>15</sup>

釋字第 508 號解釋亦認為：「依法徵收之土地為出租耕地時，依七十八年十月三十日修正公布之平均地權條例第十一條第一項規定應給與承租人之補償費，核屬所得稅法第八條第十一款規定之所得，應依同法第十四條第一項第九類所稱之其他所得，計算個人之綜合所得總額。」，此種承租人之補償費，雖然並非透過市場上的交易所取得之收入，仍應納入課稅所得之範圍。

## 2、財產的損害或損失補償，有無所得發生？

在一般侵害財產權所造成之損害賠償，有認為均係填補財產上損失，並無課稅所得可言<sup>16</sup>。例如財政部六十六年七月十五日台財稅第 34616 號函：「個人出售土地，除土地價款外，另自買受人取得之建物以外之地上物之補償費，【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 72 頁】免課所得稅。該項補償費如係由耕作地上物之佃農取得者，亦可免納所得稅。」

財政部 83.6.16.臺財稅字第 831598107 號函亦謂：（1）訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；所稱損害賠償性質，不包括民法第 216 條第一項規定之所失利益。（2）其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第十四條第一項第九類規定之其他所得，應依法課徵所得稅。財政部 91 年 1 月 31 日台財稅字第 0910450396 號函釋：「個人依土地徵收條例第三十一條、第三十二條及第三十四條規定領取之建築改良物補償、農作改良物補償、土地改良物補償或遷移費等法定補償，係屬損害補償性質，尚無所得發生，不課徵綜合所得稅」。

然而有形財產的損害賠償，如果以損害賠償的名義收受金錢，而客觀觀察，實際上並未受損害時，則其並非損害之回復，而屬於所得。例如因詐欺及違反公平交易法的損害賠償，其中懲罰性損害賠償金性質上為所得來源的一種，除法律有免稅的特別規定外，應納入所得課稅<sup>17</sup>。

又有形財產的損害賠償（或補償）收入如未超過其財產的取得成本部分，固然並無所得。然而若其損害賠償（或補償），雖然只是所受損害的回復原狀性質，但如其賠償（或

15 同說，行政法院 71 年度判字第 159 號判決。

16 葛克昌，所得稅與憲法，頁 66（1999，初版）。

17 美國最高法院 1955 年 Commissioner v. Glenshaw Glass Co. 判決，348 U.S. 426.



補償)收入超過其財產的原始取得成本時，則就其超過部分，已經增加收益，其淨資產增加並已實現，相當於出售財產取得收益，自應納入課稅所得。

釋字第 607 號解釋認為營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額時，即有稅負能力，應就該筆所得核實課徵稅捐。基本上也從量能課稅的角度，採取純資產增加說的觀點，認為應就已經實現的財產收益，不論增益原因為何，是否經由市場交易取得，均應納入所得課稅。最高行政法院 92 年判字第 712 號判決：「是無論營利事業或個人因政府舉辦公共工程或市地重劃，依拆遷補償辦法規定發給之建築改良物或農作改良物補償費、自行拆遷獎勵金及人口搬遷補助費，雖皆屬損害補償，但均非屬所得稅法第四條規定免納所得稅之所得。」此項見解，值得肯定。

然而在個人取得地上物拆遷補償費的情形，實務上則考量因個人成本費用計算困難，而給與免稅。最高行政法院 91 年判字第 2238 號判決即認為：「財政部七十九年四月七日台財稅第七八〇四二二七七二號函釋個人領取拆遷補償費免納所得稅，係因個人並無強制設置、保存帳冊憑證之規定，其領取拆遷補償費均無從扣除成本費用，是基於對個人，為免舉證困難，及杜絕徵納爭議，【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 73 頁】財政部上開函釋個人得免納所得稅」<sup>18</sup>。釋字第 607 號解釋也認為：「因個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊等均有不同，稽徵機關對於個人領取之地上物拆遷補償費，依職權就其拆遷成本採取不同之認定方式，而非將個人拆遷補償費認定為非所得」。

上述基於簡化稽徵作業，而對於個人領取之損失補償費得免納所得稅之財政部解釋，固然有利於納稅人，然而納稅人未保存帳簿憑證或未持有成本費用資料，通常並非構成免納所得稅之依據<sup>19</sup>，而是應採取「推計課稅」方式辦理<sup>20</sup>，以維持課稅公平及量能課稅之精神。例如個人之一般財產交易所得，如未能舉證原始取得成本時，也是採取推計課稅方式辦理，而非逕行免稅。

又如財政部將個人的損失補償之成本視為 100%，因此並無所得收益存在。然而，在納稅人取得成本實際上並非損失補償收入之 100%時，為何仍可免納所得稅？於此情形，實質上確係給予免稅優惠。

再者，財政部所採取「成本視為 100%」的推計課稅方式，有無符合經驗法則之合理性或正當合法性依據？如果個人所取得之損失補償通常成本為收入之 100%時，則為何營利事業所取得之損失補償通常成本並非為收入之 100%？因此必須核實課稅？本件

18 同說，最高行政法院 92 年判字第 435 號判決。

19 例外情形，在農林漁牧所得之推計課稅上，財政部基於社會政策考量，善意解釋其成本費用為收入之 100%，實質上達到免稅效果。

20 有關推計課稅，參見陳清秀，稅法總論，頁 555 以下（第 3 版，2004）。

釋字第 607 號解釋並未加以檢證（至少解釋理由書中並未論證及此），即推論財政部之免稅解釋「亦非對個人拆遷補償費給予法律所未規定之免稅優惠，並未針對相同規範對象給予不合理之差別待遇」，在說理上似不夠嚴謹<sup>21</sup>。本件解釋如能進一步探討財政部上述推計課稅的合理性時，則應可增加本件解釋的說服力<sup>22</sup>。

### 3、佃農取得之補償費屬於變動所得，半數免稅

釋字第 508 號解釋理由書：「耕地出租人依平均地權條例第七十六條規定終止租約收回耕地，依同條例第七十七條【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 74 頁】規定，由耕地出租人就申請終止租約當期之公告土地現值，減除預計土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人補償費。此項補償費依所得稅法第十四條第三項規定，得僅以半數作為當年度所得，其餘半數免稅。實因承租人之此項補償費，為其多年累積而發生之所得，具有長期累積性質，綜合所得稅又係採累進稅率，如逕依同法第十四條第一項第九類其他所得之前開規定，計算耕地承租人之綜合所得額，集中於同一年度課稅，勢必加重耕地承租人之稅負。而政府徵收出租之耕地，依平均地權條例第十一條規定，由耕地出租人以所得之補償地價，扣除土地增值稅後餘額之三分之一，給與耕地承租人之補償費，性質上與上述同條例第七十七條規定之補償費相若。財政部七十四年四月二十三日台財稅第一四八九四號函謂：「佃農承租之土地，因政府徵收而終止租約，其依平均地權條例第十一條規定，由土地所有權人所得之補償地價扣除土地增值稅後餘額之三分之一給予佃農之補償費，應比照地主收回土地適用所得稅法第十四條第三項變動所得之規定，以補償費之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。」係基於公平原則及減輕耕地承租人稅賦負擔而為之函釋，符合課稅公平原則之要求……」。

### 4、違法所得的課稅問題

就非法所得而言，雖其未必屬於透過市場上的交易所取得之收入，但基於量能課稅原則，一般也認為應屬課稅所得<sup>23</sup>。

因此，不法的酒類或麻醉品交易所得，違法的保險單交易所得，黑市交易所得，詐

21 黃茂榮，徵收地價補償費之所得稅的平等課徵，收於氏著，稅法總論，第一冊，2002 年第一版，頁 645 即指出：「其實不論是土地、建築物或地上物之徵收的補償，其補償費中是否含有所得，全視其補償數額是否超出其購置之成本及費用（含交易稅），或在可重置的情形，是否超出其重置成本及費用（含交易稅）。如有超出，其超出之數額即可論為所得。」

22 陳清秀，損失補償之課稅法理－評釋字第 607 號解釋，台灣本土法學雜誌，79 期，2006.2.頁 271 以下。由於損害賠（補）償收入，是非出於自願的，且被強迫性所獲得的收入，因此有認為在立法政策上應給予免稅，較為合理。尤其如果受害人將其損害賠（補）償收入，重新購置相同種類的財產（尤其是自用住宅）以取代喪失者，若仍予以提前課稅，似亦不公平。故有基於社會政策目的，給予稅法上從寬處理之必要。

23 陳清秀，稅法總論，頁 220 以下（二版 2001 年）。早年美國聯邦最高法院在 1946 年於 Commissioner v. Wilcox 一案 23 中，認為侵佔款項者（embezzler）可能被強制返還侵佔財產與受害人，因此侵佔類似於借貸，並未增加財富，而不必課稅。其後於 1952 年在 Rutkin v. U.S.一案 23 中，認為恐嚇取財者（extortionist）很少被請求返還財產，因此與侵佔的情形不同，其非法利得應予課稅。迨至 1961 年在 James v. U.S.一案 23 中，則變更前述 Wilcox 一案的見解，認為非法利得縱然在法律上有回復原狀返還義務，仍然屬於所得。其理由認為任何來源的所得，不論合法或是非法的來源所得，均屬於課稅所得，誠實勞動的所得要課稅，不誠實的所得同樣也要課稅，才符合公平處理的原則。

欺所得，竊盜所得，賭博所得，貪污所得，綁架勒贖金給付等違法的利得，既然增加經濟上給付能力，均屬於課稅所得的範圍。當然，對於違法利得的課稅，並不是承認其行為的合法性，也不是對於該項違法行為宣告確認其違法或犯罪。

最高行政法院 94 年判字第 1308 號判決也認為：「所得稅法所課徵之所得，如人民已實現所得稅法之課稅要件，且其所得在其管理控制之下，應即成立課稅義務，並不因其實現所得稅法課稅要件之行為違法或違反公序良俗，而影響其所得稅之課徵，乃符合租稅之公平課徵原則，並可避免人民主張自己之違法行為或違反公序良俗之行為，以獲取較合法正當行為，更有利之租稅地位；對於違法行為或違反公序良俗行為所實現【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 75 頁】所得稅法課稅要件之課徵所得稅，並非對於該行為之處罰，亦非使該行為合法化。本件系爭所得由上訴人領取持有，已實現所得稅法之課稅要件，且系爭所得在其管理之控制之下，應成立課稅義務，並不因其實現所得稅法課稅要件之行為違法或違反公序良俗（指涉嫌侵占其他權利人應得之款項），而影響其所得稅之課徵及其短漏報所得額之違章行為成立。」

在此應注意者，如果違法所得，例如犯罪所得，嗣後被法院宣告沒收並執行完畢，或返還被害人時，則已無所得，應准予更正原先核定之所得稅，以符合量能課稅原則。

臺中高等行政法院 93 年度訴字第 374 號判決：「再按凡在中華民國境內取得之其他所得，不論其來源如何，除符合所得稅法第四條規定免納所得稅外，均無免稅之規定。是原告於八十九年間，因銷售偽造鎮瀾宮捐款收據收取佣金，而有所得，已實現其收入，依實質課稅原則，自屬所得稅法第十四條第一項第十類所規定之其他所得，應課徵原告綜合所得稅，而原告依首開規定，於應申報其此部分所得時，並未經有關機關對其所得為沒收或沒入處分，亦未有追繳之情形（其於本件審理中所提出之臺灣臺中地方法院於九十二年十二月二十五日九十一年度訴字第二五八八○號判決，對於原告之犯罪所得，並未諭知宣告沒收，如其於法定期間申報後，經相關機關為沒收等處分，再由稅捐稽徵機關依職權或由原告申請更正退稅之），原告自應依法申報其此部分所得，此並不違反原告所指稱之租稅法律主義之課稅要件法定原則。」

## 5、中華民國來源所得

### （1）境內來源所得與境外來源所得之判斷

關於個人所得，我國所得稅法採取屬地主義，僅就中華民國境內來源所得課稅，至於境外來源所得，因為所得資料掌握不易，原則上不予課稅。因此有關是否為中華民國境內所得或境外所得，其判斷相當重要。

在勞務所得的情形，不論是獨立勞動者（執行業務者）或是非獨立勞動者（薪資所得者）的勞務所得。一般國家大多是以「勞務提供地」作為境內所得或境外來源所得的判斷標準。亦即勞務提供地在國內，則為境內所得；反之，如在國外提供勞務，則為境



外所得<sup>24</sup>。倘若勞務提供地一部份在國內，一部份在國外，則按照比例分配，歸屬於境內所得與境外所得<sup>25</sup>。所得稅法第 8 條第 3 款規定「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……三、在中華民國境內提供勞務之報酬。……」基本上也是採取「勞務提供地」的標準。尤其是如果在境外長期居住超過 183 天，則已經非境內居住者，而為境外居住者，其在國外提供勞務因此獲得收入，因為勞務提供地在境外，自屬境外所得，而非境【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 76 頁】內所得。

(2) 國人前往國外出差提供勞務，是否為境內所得？

如果員工奉雇主之命命出差前往國外提供勞務，其提供勞務獲得的對價，是否為國內來源所得？

a. 肯定說

財政部 84 年 6 月 21 日臺財稅第 841629949 號函釋認為屬於境內所得：「○○資訊股份有限公司依合約計畫派員赴中華民國境外提供資訊技術服務，該公司員工依合約所定期限在國外提供技術服務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。」。

最高行政法院 93 年度判字第 1517 號判決也支持上述財政部見解：「個人受僱於境內公司，縱使為雇主目的出差境外至他公司提供技術服務，其受僱行為發生於境內，包括工作時間、內容、薪資及福利給與等各項勞動條件之協議、訂定，均立基於中華民國法律社會及經濟社會所提供之交易市場條件，個人財產既基於此有所增益，應負有納稅義務；且其前往境外出差，不論時間長短，均係基於雇主與他公司之市場交易行為而來，受僱員工與他公司並無直接市場交易行為，依「所得基於市場交易取得，所得應附有社會義務」之可稅性法理，個人受僱於境內，其出差境外之所得仍應併入個人綜合所得課徵綜合所得稅，與所得稅法第八條第三款所稱勞務所得係指勞務提供地在中華民國境內提供，尚無不合。」<sup>26</sup>

上述財政部及最高行政法院判決見解，認為國內雇主提供工作機會給員工前往國外出差，其僱用契約發生於國內，基於國內市場交易而來，因此歸屬於境內所得。其見解並未採取「勞務提供地」的判斷標準。而是採取「僱用契約之交易市場條件來源地」的標準。

b. 否定說

高雄高等行政法院 92 年度簡字第 361 號判決認為應以勞務提供地作為所得來源的判斷標準：「按所得稅法第 8 條第 3 款規定「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所

24 劉劍文主編，國際稅法學，頁 115 以下（第 2 版）

25 美國實務上即採此種作法，參見 Bittker/Lokken, Fundamentals of International Taxation, 1991, pp. 70-11, 70-12.

26 同說，最高行政法院 94 年度判字第 972 號判決，95 年度判字第 291 號判決。



得：……三、在中華民國境內提供勞務之報酬。但非中華民國境內居住之個人，於一課稅年度內在中華民國境內居留合計不超過 90 天者，其自中華民國境外僱主所取得之勞務報酬，不在此限。」即揭櫫所得稅之課徵以「屬地主義」為原則，而所得稅法第 8 條第 3 款所稱在中華民國境內提供勞務之報酬，係指勞務提供地在中華民國境內之報酬，不包含報酬支付地是在中華民國境內，亦不包含僱主是在中華民國境內，否則該條第 8 款關於「中華民國政府派駐國外工作人員，及一般僱用人員在國外提供勞務之報酬」即可透過該條第 3 款規定之解釋（僱主在中華民國境內）使其所得被歸為中華民國來源所得，而無需再有該條第 8 款之特別規定。故自上述所得稅法第 8 條第 3 款於法條文字中明文規定「在中華民國境內提供勞務之報酬」，而無僱主於中華民國境內，或【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 77 頁】支付地點於中華民國境內亦屬中華民國來源所得之文字下，再徵諸我國所得稅之課徵係以屬地主義為原則之法理，暨所得稅法第 8 條其他中華民國來源所得之定義，可知取自一般企業之勞務報酬是否屬中華民國來源所得，應依所得稅法第 8 條第 3 款規定即以勞務是否在中華民國境內提供為判定標準。」

#### c. 檢討

按國人前往國外出差期間如果極為短暫（例如境外居留合計不超過 90 天），則其在國外提供勞務取得國內雇主支付之報酬，參照所得稅法第八條第三款但書規定，或可認為仍屬境內來源所得。然而如果屬於長期出差性質，甚至是長期居住國外（例如在國外工作三年），則在國外提供勞務取得報酬，屬於境外所得，應由國外政府課稅，如仍認定為境內來源所得，不僅與所得稅法第 8 條第 3 款規定不合，且將面臨國外政府與本國政府重複課稅問題，對於受僱人也不公平。且如從市場交易需求而言，因為勞務提供地的社會提供勞務工作機會，因此仍可導出以勞務提供地作為所得來源的判斷標準。上述財政部函釋及最高行政法院判決，其實隱含推翻個人綜合所得稅所採取的「屬地主義」，改採取「屬人主義」的課稅原則，因此不論境內或境外所得，均應納入課稅。於此情形，為避免兩國政府重複課稅，對於員工在國外已經繳納之稅款，應准予自應納稅額中扣抵。亦即應類推適用所得稅法第 3 條第 2 項境內營利事業之國外已納稅額，准予自應納稅額中扣抵之規定。否則即有違量能課稅原則

## 二、所得之種類

所得種類的分類基準，是按照所得的性質及內容分類。所得稅法針對不同的所得種類，而規定其所得的計算方法。在所得的分類上，主要是基於下列：三項理由進行分類：1. 所得金額之計算技術上要求。2. 按照納稅能力實現課稅。3. 立法技術上的便宜考量。

27

### （一）營利所得與證券交易所得之區別

---

27 注解所得稅法研究會編，注解所得稅法，平成六年出版，頁 120 以下。

1、資本公積轉增資，再以現金減資收回增資股票，股東取得減資款項，應課徵營利所得之所得稅

以往實務上財政部 69 年 5 月 8 日臺財稅第 3369 號函認為：「公司辦理減資以現金收回資本公積轉增資配發之增資股票，經核非屬盈餘分配，而屬該項股票轉讓之性質。」<sup>28</sup>，財政部 81 年 5 月 29 日臺財稅第 810140011 號函：「此類股票轉讓時，按全部轉讓價格作為轉讓年度之證券交易所得……停止課徵所得稅。」<sup>29</sup>此項解釋，將實質上為營利所得之標的，解釋為證券交易所得，明顯不合法。

然而，實務上一般納稅人為了規避盈餘分配之所得稅，乃利用上述解釋令函所產生之稅法漏洞，於公司出售土地取得收【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 78 頁】益，提列資本公積後，並不直接解散分配收益予股東，由股東依法報繳「營利所得」之所得稅。而是由公司先行辦理轉「增資」配發增資股票，之後再辦理「減資」以現金收回股票，股東取得現金後，主張該款項，應依據上述財政部函示「按全部轉讓價格作為轉讓年度之證券交易所得」，亦即性質上屬於股票轉讓之「證券交易所得」，應停止課徵所得稅。經由上述方式將應課稅的「營利所得」，轉換成「證券交易所得」的外觀，以規避股東應繳納之「營利所得」之所得稅。

上述稅捐規避之作法，財政部於 84 年 3 月 22 日臺財稅第 841611446 號函釋加以否認：「○○企業股份有限公司辦理清算，該公司於八十二年度以土地交易增益轉列資本公積並辦理增資，其無償配發股份金額，非屬股東原出資額，依本部（62）臺財稅第 31604 號函規定，此部分所分派之剩餘財產，應全數作為股東分派年度之投資收益或營利所得申報課徵所得稅……」。

最高行政法院 91 年判字第 347 號判決亦認為公司將其八十一年度出售土地增益轉列資本公積，旋於八十二年五月間增資、減資，復於八十二年十一月間再增資，八十三年三月間再減資，並於八十三年九月間註銷公司登記，其減資金額超過增資金額，顯係利用增、減資方式將出售土地增益分配予股東以規避稅賦。依實質課稅原則，公司顯係利用現金收回資本公積轉增資配發股票及清算方式，將其出售土地增益分配予各股東，旋即辦理清算程序，實屬規避稅賦之作法，尚非單純之股票轉讓性質，不適用證券交易所得免稅之規定，而應認定為營利所得，課徵綜合所得稅<sup>30</sup>。

28 財政部 69 年 5 月 8 日臺財稅第 3369 號函。

29 財政部 81 年 5 月 29 日臺財稅第 810140011 號函。

30 同說，臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4034 號判決亦認為：「公司減資，依公司法第一百六十八條及第二百八十條規定，典型上有實質上減資（將多餘資金返還股東）及形式上減資（公司鉅額虧損，不返還現實之資金）兩種，經查本件和華公司係經營各種電子製品、設備、組件及其相類或有關物品之加工、裝配製造及買賣等，該公司所為增資、減資程序係在八十三年間，然依原處分卷附之該公司八十三年度營利事業所得稅結算申報書、八十三年度營利事業所得稅結算申報核知書之記載內容以觀，該公司於八十三年度申報及核定之課稅所得額均為四二九、二九九元，於八十三年二月間將資本公積轉增資（即以增資股票方式配股）後，當無所謂公司因營業活動而發生鉅額虧損之情形，是該公司無公司法上所謂形式上減資可言。再公司法實質上減資係旨在公司正常營業狀態下，公司事業非如設立之初所預期需要如此鉅額資金，或因經濟情勢變遷，須收縮公司規模而形成資本過騰，勢

最高行政法院 91 年度判字第 634 號判決：「公司法所規範之公司資本公積來源計有五項（公司法第二百三十八條【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 79 頁】參照）。原則上，除彌補虧損，不得使用，例外得用以發行新股，即所謂資本公積轉增資，無償配股予原有股東；此等無償配股對受配股東而言，乃取自營利事業之股利、股息分配，自屬獲有利益，至其利益之實質大小或是否屬期待性質，則屬另一問題，並非當然屬於免稅所得，此可由所得稅法第一條、第四條、第十四條等條文意旨所揭櫫有所得即應課稅之原則得知；縱實務上有基於資本公積之撥充股本，有使每股淨值相對比例降低，而免於分配年度作為收益計課所得稅情形，惟股東將此無償受配之股票移轉時，即有實質之實現所得利益，依有所得即應課稅原則；此項所得應由受讓股東於移轉年度依法申報繳稅，此與以未分配盈餘轉增資而符合促進產業升級條例第十六條（原獎勵投資條例第十三條）規定，得申請核准免計入當年度所得課稅，俟移轉時始申報課稅之緩課性質等同，僅是其不需申准即得適用。又公司法所定之資本公積，公司依該規定轉為資本公積之科目入帳，尚非當然以此資本公積轉增資所發行無償配股，即全然適用免於受配當年度申報繳稅，仍須視該資本公積之實質來源如何為斷。例如，出售非資本財之固定資產增益，依公司法規定應累積為資本公積，但如公司以此公積配股時，按稅法之規定此部分仍屬以未分配盈餘轉增資即須依法課稅。」

## 2、稅捐規避行為應否處罰？

上述增資再減資的作法，而分配土地交易的收益給予股東的規避稅捐作法，實務上甚至於認為其係以虛偽方式逃漏稅捐，應予處罰。

例如最高行政法院 91 年度判字第 634 號判決：「上訴人為昌達公司之大股東，參與該公司增減資之會議決議，對公司議決事項即迴避租稅之安排，均已知悉，非一般股東可比擬。從而，雖股票背面附記有不於當年課所得稅，上訴人漏未申報系爭營利所得，縱非故意，亦屬過失，自無信賴系爭股票背面註記保護可言，依司法院釋字第二七五號解釋意旨，被上訴人依行為時所得稅法第一百十條第一項之規定，科處罰鍰七五六、三〇〇元（計至百元止），亦無不合。」<sup>31</sup>

---

須減少資本而將多餘資金返還於股東，惟查和華公司於八十三年二月間增資後，旋於同年六月間減資，並於八十四年七月間向臺北市政府建設局申請解散公司登記，短短期間，自無所謂經濟情勢變遷可言，加以增資非屬股東原出資額，迨其減資時止，無何符合公司實質上減資要件之情形，其減資行為顯係虛偽，是該公司顯係利用出售土地增益轉列資本公積，以該資本公積轉增資，再減資，以現金收回資本公積轉增資配發股票及清算之方式，將出售土地增益分配予股東，究其行為非屬股票轉讓之性質，仍為股利之分派。」

- 31 同說，臺北高等行政法院 90 年度訴字第 4034 號判決：「原告主張其非故意逃漏稅捐，請求免除罰鍰或退還納之證券交易稅云云。惟查和華公司既係假藉增資再減資手續，遂達轉讓股份之目的，實質上並無轉讓證券之性質，原告配偶身為和華公司之股東，其實際上並未提出任何金錢為增資，皮取得和華公司資本公積無償配發之「新股份」，甚而未幾即自和華公司取得收回該股份之現金，足認在其接受和華公司（新）股份分派之際，即已明知上開情事，自難諉為不知而無過失。至於財政部六十九年函釋及八十一年函釋，係就公司在正常運作下單純減資、單純以資本公積轉增資配發股票情形所為，並非教示得以方式違背法律之規定，原告亦無主張信賴該函釋欠缺故意過失可言。原告就應申報而未申報之系爭營利所得，既非無過失，依前開規定及司法院釋字第二七五號解釋意旨，仍應予以處罰。而原告既有漏報所得情形如前所述，被告自得按其所漏稅額依法科處罰鍰。」



在此有關稅捐規避的行為，通常涉及不合常規的交易安排，其於私法上濫【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 80 頁】用法律形成可能性，雖然私法上是有效的法律行為，但在稅法上本於實質課稅原則予以否認調整補稅，但稅捐規避行為本質上係屬於鑽法律漏洞的行為，並非「違法逃漏稅行為」，本件判決純就主觀故意過失論斷，忽略稅捐規避行為通常均是「故意」的規避稅法的行為（很少因為過失而規避稅捐！），因此判斷重點應當是其行為是否本來即滿足稅捐課稅要件，而有短漏報所得的行為。或是原先的法律形式並未滿足課稅要件，而是援用實質課稅原則，否認其外部法律形式（證券交易所所得的外觀）進行調整補稅？如屬於後者的情形，即不屬於違法逃漏稅行為，實不應加以處罰<sup>32</sup>。

尤其在上述情形，是財政部先作成不合法的解釋令函，讓納稅人誤認可以運用上述方式規避或節省稅捐，而紛紛從事上述稅捐規避行為，嗣後又出爾反爾，不予承認，不僅加以補稅，更加以處罰，其中關於處罰部分，顯然違反誠實信用原則，忽略其稅捐規避行為乃是可歸責於上述解釋令函所致。可惜實務上最高行政法院似乎只注意到納稅人意圖規避稅捐，並未注意係財政部為「陷人於不義」之始作俑者。

其實，部分判決也注意到上述財政部函示的違法性，而認定納稅人並無故意過失。例如高雄高等行政法院九十年度訴字第 2132 號判決即謂：「查法人與自然人或另一法人分為不同之權利義務主體，本件中硝公司所為增資及減資等行為，實質上係屬中硝公司之行為，而中硝公司此等行為，依前開所述，目的雖為規避租稅構成要件之行為，然法人與股東係屬不同之權利主體，上述規避租稅構成要件之行為究非上訴人所為，自不得因中硝公司為規避租稅構成要件之行為，而認被上訴人有違反行為時所得稅法第一百十條第一項規定之故意或過失。再被上訴人之配偶陳永昌僅係中硝公司之股東，並非董事，其自未參與公司之決策，實難以知悉中硝公司決策之流程及運作之動機。加以本件中硝公司增資、減資之方式，形式上核與財政部六十九年台財稅第三三六九四號函釋之內容相合，且此函釋係於八十七年版之所得稅法令彙編中，始經財政部八十七年九月二十一日台財稅第八七一九六五三六六函，認與財政部八十四年三月二十二日台財稅第八四一六一一四四六號函核示原則不一致，而免列於所得稅法令彙編（八十七年版）。故於中硝公司八十六年度召開股東會決議減資當時，此【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 81 頁】一函釋仍屬有效存在之函釋，而關於函釋之違法性，實無法要求人民有高於行政主管機關之注意義務。故就中硝公司為增資、減資之行為，而實質上係屬稅捐規避行

32 陳清秀，稅法總論，頁 252 以下（2006 年第 4 版），元照出版。由民間專家學者共同推動的納稅者權利保護法案第 6 條即規定：「納稅義務人意圖規避稅捐而濫用法律形式者，仍應依據與經濟事件相當的法律形式課稅。前項規定之適用，由稽徵機關負舉證責任，並應於課稅處分書詳為載明其認定事實之理由。第一項情形，除納稅義務人對重要事項提供不正確資料或為不實陳述，致使稽徵機關短漏核定稅捐之情形外，不再按逃漏稅罰，但應按補徵稅額加徵百分之十五之延滯金，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」可供參考。



為部分，被上訴人實係不能注意，自難認其就該所得未於當年度所得稅申報，有何應注意、能注意而不注意之過失存在。」<sup>33</sup>

## （二）薪資所得與執行業務所得之區別

### 1、概說

給與所得與事業所得的區別，應就二種所得類型的特色加以判斷。亦即給與所得的特質，乃是「非獨立的、從屬的勞動之對價反之，事業所得，則是「以自己的計算及風險，進行經濟活動之事業的所得」；根據上述基本的觀點，考量具體的勞務提供契約的各種層面，而進行綜合判斷。其中作為支付薪資所得的基本類型之雇傭關係，受顧人執行職務所必要之旅費、設備用品等費用，原則上由雇用者負擔，此為通常的雇傭條件。另一方面，依據「專屬的勞務提供契約」提供勞務，如要可稱為「事業」，必須有下列要素存在：亦即（1）有關勞務提供的成果成就的危險性應自己負擔（風險自行承擔）<sup>34</sup>，或者（2）提供勞務所必要之費用，由自己負擔（費用自行承擔）<sup>35</sup>。

最高行政法院 94 年判字第 1007 號判決：「按所得稅法第 14 條所稱「執行業務所得」，參照同法第 11 條規定，係指個人以其特定技能自力營生而取得之所得，至「薪資所得」則係指個人在職務上或工作上所取得之各種薪資收入，其間差別在於執行業務者，執行業務而取得報酬乃具有自由性及獨立性，不必受雇主拘束，得自由選擇是否執行、執行內容方式、為誰執行業務，如何支配執行利益等，惟其亦須自行負擔執行業務之費用，故執行業務收入皆含有自行負擔之執行業務費用，而執行業務所得者形同一獨立之營利個體執行業務取得利益。其有別於薪資所得者乃薪資所得者係雇主取得利益之工具，非獨立於雇主執行業務取得報酬利益，則其薪資收入中，並未含有業務執行費用。」依據上述判決，執行業務者必須具備下列二個要素：（1）執行業務而取得報酬乃具有自由性及獨立性，不必受雇主拘束。（2）自行負擔執行業務之費用。

### 2、保險業務員之所得的性質

#### a. 事業所得說

在上述觀點之下，日本對於保險外務員的報酬，認為一般而言，是按照募集成績決定報酬，其因募集活動所必要【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 82 頁】的旅費等經費，多由自己負擔，且不受工作時間及場所的限制等因素考量，自古以來即將其所得，通常歸類於事業所得（相當於我國執行業務所得及其他所得），准予減除相關必要費用，而非給與所得（薪資所得）<sup>36</sup>。

33 可惜本件判決仍被最高行政法院 92 年度判字第 1375 號判決廢棄。其廢棄之理由仍強調故意規避稅捐行為。

34 按僱傭契約依民法第 482 條之規定，在受僱人一方僅止於約定為供給一定之勞務，並無其他目的，在僱用人一方，亦僅約定對於受僱人一定勞務之供給而與以報酬，縱供給之勞務不生預期之結果，仍應負給與報酬之義務，最高法院 45 年台上字第 1619 號判例可資參照。

35 同前註 27，頁 230。

36 同前註 27，頁 229。

我國學者也有主張壽險業從業人員如未支領固定薪資，則不歸類於薪資所得者，又因為其並無類似執行業務者之特殊技藝，實質上不宜歸類為執行業務者，而應屬於居間業者，應屬於典型之營利事業，故應准予減除必要費用，並應對之課徵營業稅及營利事業所得稅，其所得屬於「營利所得」<sup>37</sup>。

#### b. 薪資所得說

上述最高行政法院 94 年判字第 1007 號判決認為：因保險業務員依保險業務員管理規則須仍受所屬公司之管理、訓練與監督，不具有獨立工作之性質，縱其所得並無固定薪資，但其各項補助金、獎勵金、津貼等實已包含於業績報酬中。準此，保險業務員取自所屬公司之所得，核與所得稅法第 11 條第 1 項所定執行業務者之情形有別。本件上訴人與南山人壽公司訂有壽險代理人契約，擔任該公司信義區八德一處及世貿分部主管，下有數名業務行政人員，其與雇主南山人壽公司間具有業務主從之僱傭關係，就雇主經營保險業務所需之成本費用等，則無庸負擔盈虧之責，是上訴人縱有執行業務情形，亦與一般獨立執行業務者有間，則其取自南山人壽公司之所得，性質上係因受僱工作而獲取之所得，即屬所得稅法第 14 條第 1，第 3 類規定之工作上提供勞務之薪資戶所得，而非上訴人主張之執行業務所得<sup>38</sup>。至於其薪資是否固定，或是否自行設置業務執行日記帳；以及南山人壽公司是否負擔上訴人勞、健保費用，該公司是否為上訴人提撥退休金等權益，涉及上訴人與該公司私權契約之問題，並不因此影響其薪資所得之性質。

#### c. 檢討

執行業務所得（或其他所得）與薪資所得的區別實益，主要是前者可以列舉扣除費用，後者僅能申報概算費用（薪資所得特別扣除額）。因此本文認為要認定為執行業務所得（或其他所得），應本於量能課稅原則，考量下列因素：（1）有關勞務提供的成果成就的危險性是否由自己負擔（風險自行承擔），或者（2）提供勞務所必要之費用，由自己負擔（費用自行承擔）。

如果保險業務員提供勞務之報酬並非固定，而是依據其工作成果決定，則工作成果之風險即自行承擔，而非由雇主承擔，自應納入考量。又保險業務員自己執行業務之相關費用（如旅費、勞、健保費及其他執行業務費用），是否自己承擔，也應考量。而不應考量保險公司經營保險業務所需之成本費用是否由業務員負擔，蓋業務員與保險公司【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 83 頁】又非合夥關係，如何分擔公司之盈虧<sup>39</sup>？因此上述判決在考量因素上，似有不當之處（應考量之點不予考慮，不應考慮之點，卻加以考慮）。

至於壽險業從業人員如未支領固定薪資者，倘若自行承擔風險及費用，則其收入應

37 柯格鐘，論傳銷業與壽險業從業人員所得的課稅，台灣本土法學雜誌，76 期，2005.11.頁 41 以下。

38 同說，最高行政法院 93 年度判字第 1178 號判決。

39 此正如執行業務者並不負擔委託當事人之費用之道理相同。

歸屬於執行業務所得或其他所得，應以是否具有執行業務者之專門技藝為準。倘若認為如未支領固定薪資之保險業務員，尚不具備執行業務者之專門技藝能力時，則應可歸類為所得稅法上「其他所得者」<sup>40</sup>，並准予減除其為了取得收入所支出之必要費用。

### 三、所得的歸屬年度之判斷原則

所得歸屬年度的計算法，必須可以明確的反映所得，才符合量能課稅的稅法要求。有關所得歸屬年度之判斷原則，有現金收付制與權責發生制二種，其中現金收付制於現金收入之後，才納入申報課稅的範圍，較符合量能課稅的原則，反之，權責發生制於權責發生時即應納入申報課稅範圍，較能反應納稅人的當年度損益狀況，且可避免人為的操縱規避稅捐。在個人的情形，一般採取現金收付制，在營利事業的情形，一般採取權責發生制。

現金收付制（The cash method of accounting）一般適用於個人，衡量稅捐負擔的基準是在收受或支付現金或其等同現金的時點，將某項收入納入所得或准許自所得中減除。在權責發生制（The accrual method of accounting）通常適用於營利事業。其衡量稅捐負擔的基準，是在納稅人已經對某項收入享有權利時，即應將該項收入納入所得範圍。而且在可減除的債務已經確定時，即應准許納入減除。亦即一切情況均已發生，而確定有權利可以收取該項時，或確定有支出的責任時，但依其情形，只有在經濟上履行之後，其金額的計算具有合理的確定性時，其收入及支出即應納入申報

#### （一）現金付制

##### 1、意義

在現金收付制（cash method）下，所得收入是以實際收受或擬制收受的年度加以認列，費用支出則以實際支付的年度加以扣除。當現金或相當於現金的財產或服務實際上收到或擬制收到時，即應列報收入課稅。

司法院 84.3.31.大法官會議釋字第【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 84 頁】377 號解釋理由書即認為個人所得稅採取現金收付制：「認定所得歸屬年度有收付實現制與權責發生制之分，無論何種制度均利弊互見，如何採擇，為立法裁量問題。歷次修正之所得稅法關於個人所得稅之課徵均未如營利事業所得採權責發生制為原則（見中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第二十二條），乃以個人所得實際取得之日期為準，即所謂收付實現制，此就同法第十四條第一項：個人綜合所得總額，以其

40 德國所得稅法第 22 條第 4 項規定議員的日費及其他類似款項，應納入「其他所得」課稅。此項所得種類，並非歸屬於「獨立勞動所得」（相當於我國所得稅法第十四條的執行業務所得），也不是歸屬於「非獨立勞動所得」（相當於我國所得稅法第十四條的薪資所得），而是界於上述兩種所得之間，因此歸類為「其他所得」課稅。而基於客觀的「淨額所得課稅原則」，德國所得稅法第九條第一項也規定，為了取得、確保及維持所得收入而支出的各項費用，可作為必要費用，自該項所得種類中減除。包括與該項所得種類在經濟上有關的租金費用，也可以扣除。因此上述議員的「其他所得」，可就與該項所得種類在經濟上有關的租金費用，申報扣除。上述德國議員的收入歸屬於其他所得的作法，可供研討本問題之參考。



全年各類所得合併計算之；第八十八條第一項；納稅義務人有各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法扣取稅款並繳納之，又第七十六條之一第一項對於公司未分配盈餘歸戶，按其歸戶年度稅率課徵所得稅，而不問其實際取得日期之例外規定，對照以觀，甚為明顯。是故個人綜合所得稅之課徵係以年度所得之實現與否為準，凡已收取現金或替代現金之報償均為核課對象，若因法律或事實上之原因而未能收取者，即屬所得尚未實現，則不列計在內。財政部賦稅署六十年六月二日臺稅一發字第三六八號箋函稱：「查所得之所屬年度，應以實際給付之日期為準，納稅義務人因案停職後，於復職時服務機關一次補發其停職期間之薪金，自應以實際給付之日期為準，按實際給付之總額，合併補發年度課徵綜合所得稅」，符合上述意旨，與憲法尚無抵觸。至於公務員因法定原因停職，於停職期間，又未支領待遇或生活津貼者，復職時一次補發停職期間之俸給，與納稅義務人得依己意變動其所得給付時間之情形不同，此種所得係由長期累積形成，宜否於取得年度一次按全額課稅，應於所得稅法修正時予以檢討，併予指明。」<sup>41</sup>

行政法院 70 年判字第 117 號判例也認為綜合所得稅採取現金收付制：「個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，有利息約定之抵押借款業已登記於公文書，稅捐稽徵機關對債權人即可作有按時收取利息之推定，苟債權人主張未收付實現有利於己之事實者，應負舉證責任。」<sup>42</sup>

上述收受利息收入的推定，應僅有蓋然性推定之作用，而應容許納稅人提出反證推翻之，而非客觀舉證責任之移轉，較為符合舉證責任分配之法則（主張有利於自己之法規的要件事實者，應就其事實之存在，負擔舉證責任）。例如最高行政法院 89 年度判字第 602 號判決即認為：「然按個人綜合所得稅之課徵，係以收付實現為原則，有利息約定之抵押權，依一般經驗法則，稅務機關【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 85 頁】對債權人應作有按時收取利息之認定，即應逕行認定有收付實現之事實，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任，固迭經本院著有判例可資參照，惟稅捐稽徵機關核課稅捐，依學者通說，須具備稅法所規定之一定要件者，始有課稅處分之權能。故主張稅法所規定之法律效果者，應就該規定之要件，負舉證責任。是稅捐稽徵機關課徵個人綜合所得稅，倘納稅義務人已就未收付實現之事實為釋明，自應就納稅義務人有無取得所得之事實，依職權予以調查。從而在稅捐稽徵機關未就納稅義務人所提證據為調查審認前，即不得僅以土地、建物登記謄本已有約定利息之抵押權登記為由，而

41 本件解釋堅持現金收付制的精神，不准有何例外情形，並認為如發生不合理現象，只能檢討修法解決。然而財政部嗣後則以函補充規定如果薪資累積數年之後才一次發給時，可以分別歸屬到各該工作年度之所得課稅，不再堅持現金收付制（參見後述財政部 88 年 8 月 12 日台財稅第 881932202 號函釋）。可見稅法的解釋適用，仍有必要援用法律漏洞補充方法，以解決當前急迫性之不合理問題。

42 同說，行政法院 61 年判字第 335 號判例：「所得稅之徵收，以已實現之所得為限，不包括可能所得在內，尚未受償之利息，係屬債權之一部，不能認為所得稅法第八條第四款前段之來源所得，自不得課徵所得稅。否則債權人於未曾受領利息之前，先有繳納所得稅之義務，稅法本旨，當非如是。」



逕依土地、建物登記謄本之記載為已有收取利息之認定。」

## 2、視同收受現金

在現金收付制度下，也有視同收受現金的問題，以免規避稅捐。所謂視同收受（Constructive receipt），亦即擬制收到或推定性的收入，係指納稅人企圖延報其所得，而對於可得收取或請求的所得，故意怠於行使其收取權利，仍應視為已收受之課稅所得。換言之，如果該項財產，

- （1）納稅人可以自由的意思與控制，
- （2）納稅人可依自己的選擇自由享受，
- （3）其存在並可供納稅人利用，而且
- （4）若不是納稅人的自己的意志，該項財產可立即的成為他的持有；

在上述情況下，該項財產應納入所得課稅，以避免納稅人以自己的意思防止所得提早實際收到，致遞延所得的列報<sup>43</sup>。

在擬制收入的法則下，現金基礎的納稅人，雖然尚未實際收款，仍應就其所得課稅。此種擬制收入的原則，係為使所得的實現具有實際功效，並防止濫用。至於支出的扣除，必須具備全部法定要件有實際支出時，再准予作為費用扣除，並無擬制支出加以扣除之必要<sup>44</sup>。

臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2720 號判決似也採取擬制收入的觀點：「本案有關所得之認定時點應採現金收付制，此點兩造並無爭議。而現在其等在法律上所爭議之重點在於當利息滾入本金時，是否可以算是債權人已對利息收入取得「物權控管狀態」。而本院基於下述理由認為，一旦利息滾入本金時，該等利息即已為債權人所現實支配，處於物權控管狀態，而認利息所得已實現。」惟本件判決似忽略考量納稅人有無企圖延報其所得，而對於可得收取或請求的所得，故意怠於行使其收取權利之重要因素，且納稅義務人實際上仍未享受該項利息之經濟上利益（只是轉成本金債權，仍屬應收款項性質），因此尚未收到現金或相當於現金之利益，實質上應係採取「權責發生制」的精神，故該判決也發現「事後滾入原本而已實現之利息，如果發生借款人無法返還之情事，則屬另一借貸損失之發生」，亦即因為【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 86 頁】採取權責發生制而產生呆帳損失可否認列問題。其實如果貫徹現金收付制，應不致於產生呆帳損失。如果採取權責發生制，則因為可能尚未實際取得收入，而產生呆帳損失，其配套措施即應准予認列損失，才符合量能課稅原則<sup>45</sup>。如果現行稅法漏未規定呆帳損

43 Stephen F. Gertzman, Tax Accounting, p.3-22 (2.ed.,1993)。

44 美國稅務法院 1947 年在 *Anderson Poel, Francis & Co., Inc.* 一案中(8 T.C. 407)判決。引自 *Freeland /Lathrope/Lind/Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, Cases and Materials*, 11.ed. 2000,Foundation Press,p. 589.

45 本件判決則認為：「事後滾入原本而已實現之利息，如果發生借款人無法返還之情事，則屬另一借貸損失之發生，不僅與原來滾入原本之利息收入實現缺乏因果關係。而在現行個人綜合所得稅制下，利息收入項下也不可以認列成本及損失，因此此等損失，在所得稅法制下不構成計算所得之減項。」實際上應收債權如果無法實現而發生呆

失之扣除，則仍應考量進行法律漏洞補充，以免發生無所得而被課徵所得稅之不合理現象。

上述所得實現年度的爭議，涉及高度法律尤其稅法專業的問題，以往又無相關解釋令函可供遵循，因此納稅義務人選擇一個對其有利的申報方式，應有合理正當理由，縱然法律見解與稅捐機關或法院判決不同，也屬於不可避免的違法性認識錯誤，因此，不宜認為有故意或過失短漏報稅捐的行為，而不應科處漏稅罰，否則恐過於嚴苛。

## （二）現金收付制之例外情形：延後給付與預付費用

在現金收付制下，為符合量能課稅原則的精神，一般認為也有下述幾種例外<sup>46</sup>：

### 1、延後給付的薪資報酬（Deferred compensation）：

如果僱主承諾給予受僱人延後給付的報酬，該項報酬必須等到數年後才能領取，受僱人在本年度尚未實際收受，但如果該項受僱人的權利，具有可確定的自由市場價值，而且提供予受僱人一種相當於收受現金的經濟上利益時，則應於受僱人取得該項權利之年度認列所得，此即所謂「經濟的利益」原則（"economic benefit" doctrine）。

### 2、預付費用（Prepaid Expenses）：

具有長期使用年限的資產支出，應經逐年提列折舊。又如鉅額的預付保險費、租金、報酬及其他類似給付，只有在其所取得的資產或服務在該課稅年度中用盡的部分為限，始准認列扣除，其餘尚未使用的部分，應分攤到相關受益年度扣除。換言之，採現金制的納稅人支出費用以建立一項資產，其使用年限實質上超過一個課稅年度時，不得於支出年度全部作為費用減除。該項費用支出應予資本化，而只能按照資產使用年限比例減除。例如預付租金，取得不動產租賃之權利金，仲介租賃之佣金，預付數年利息等<sup>47</sup>。此種分年提列預付費用的作法，較能合理反應各該年度之損益情【法令月刊第58卷第5期，2007年5月，第87頁】形，因此，應能符合量能課稅原則。

換言之，對於固定資產中的折舊財產，例如機器設備，如使用年限超過一年時，其取得費用或製造費用，應分攤至全部使用年度（參照德國所得稅法第四條第三項第三句連結第七條）。

又對於固定資產中的非折舊財產，例如土地，其取得費用或製造費用，則直到該財產讓與或付出的時點，才認列營業支出（參照德國所得稅法第四條第三項第四句）

## （三）實務上承認現金收付制之例外類型：

---

帳損失，乃屬依經驗法則可以承認不可避免之現象，所得稅法第四十九條即承認呆帳損失，因此上述判決所稱無因果關係之判斷，似與所得稅法承認因果關係之價值判斷有違。

46 Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation, PP.233-239 (7ed.1994); 劉興源譯，美國聯邦所得稅法原理，73年版，頁197以下；Douglas A. Kahn, Federal Income Tax, P.15 (3ed. 1994).

47 Freeland /Lathrope/Lind/Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation, Cases and Materials, 11 ed. 2000, Foundation Press, p.583.

## 1、基於法規特別規定

### a. 合夥應得盈餘分配

行政法院 53 年判字第 150 號判例：「依舊所得稅法施行細則第十條規定，合夥之合夥人所分配之盈餘，以其營利事業業經核定之所得額，扣除繳納營利事業所得稅後之餘額，為應分配或應得盈餘數額，是營利事業合夥人綜合所得額中之營利所得，係以營利事業所得額，扣除繳納營利事業所得稅後之應分配或應得餘額為依據，其已否實際分配，應所不論。」<sup>48</sup>

在此如果營利事業虛盈實虧，因財務會計與稅務會計之差異，被課徵營利事業所得稅之後，實際上並無盈餘可供分配，然而其股東仍須以其營利事業業經核定之所得額，扣除繳納營利事業所得稅後之餘額，為應分配或應得盈餘數額，課徵所得稅。在此不僅合夥營利事業有此問題，在公司解散清算的情形，也可能發生相同問題，亦即出現無所得而被課徵所得稅之現象，似與所得實現原則有違，也不符合量能課稅原則。

### b. 強制歸戶分配盈餘

最高行政法院 92 年度判字第 1275 號判決：「本件宏福公司截至八十三年度止既有未分配盈餘累積數一一、七三一、二二一元，已超過其資本額一倍以上，依所得稅法第七十六條之一第一項規定，本應辦理增資，其竟未依法辦理增資或分配，被上訴人按每股份之應分配數歸戶，並依實際歸戶年度即八十六年度稅率課徵綜合所得稅，即非無據。且強制歸戶分配盈餘，係以公司未辦理增資或盈餘分配為前提要件，不以股東實際是否取得分配盈餘為必要，上訴人及其配偶翁淑貞既為宏福公司之股東，被上訴人按渠等出資比例據以核算應分配盈餘，於法並無不合，上訴人所言並未自宏福公司獲得任何盈餘分配云云，委無可採。」<sup>49</sup>

## 2、基於法律漏洞補充或推計課稅

有關所得的實現歸屬年度，實務上仍有許多類型，並未採取現金收付制，而是採取相當於權責發生制。此種作法，如果欠缺稅法規定之依據時，則或許可以從因應交易的需要及稽徵實務上行政效能之需要，採取類型化的觀察方法，進行法律漏洞之補充或推計課稅，而承認其合法性。茲分述如下：【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 88 頁】

### a. 勞務提供完畢，作為所得實現年度行政法院 75 年判字第 1291 號判例：

「依執行業務者收費及費用標準核定律師承辦案件之所得，原則上應依結案判決年度之執行業務者收費及費用標準核定。惟當事人如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，當改依受理委任年度標準核定，並以受理委任之年度為所得

48 同說，行政法院 55 年判字第 332 號判例。

49 同說，最高行政法院 91 年度判字第 600 號判決。



年度。」

行政法院 76 年度判字第 548 號判決：「律師執行業務未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據，稽徵機關依規定核定其執行業務所得時，按諸一般經驗法則，有關承辦民刑事訴訟案件部分，應依判決年度之執行業務者收費及費用標準核定所得額，並以判決年度為所得歸屬年度，惟當事人如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，得改依受理委任年度之執行業務者收費及費用標準核定所得額，並以受理委任之年度為所得歸屬年度。」

b. 個人出售房屋，以產權移轉年度，作為財產交易所得歸屬年度

行政法院 79 年度判字第 1469 號判決：「又財政部七十三年五月二十八日臺財稅字第五三八七五號函謂：「個人出售已登記所有權之房屋，其財產交易所得歸屬年度之認定，以房屋所有權移轉登記日所屬年度為準。」核與所得稅法規定尚無牴觸，自當援用。」

c. 個人建屋預售，以建物總登記日所屬年度，作為財產交易所得歸屬年度

行政法院 77 年判字第 2221 號判決：「個人出資建屋出售，而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅，其財產交易所得歸屬年度之認定，以建屋總登記日所屬年度為準。」

最高行政法院 91 年度判字第 2144 號判決：「個人提供資金與他人提供土地合建房屋，其以所建房屋換取土地，應依法計算財產交易所得課徵綜合所得稅。個人出資與建房屋，於辦理建物總登記（所有權第一次登記）前出售（含興建前預售及興建中預售），出售後實際上仍由該興建房屋之個人繼續將房屋建造完工，如經查明實際為全屋之買賣行為，應就查得事實，將財產交易所得歸併該出資建屋者之綜合所得總額，課徵綜合所得稅，其財產交易所得歸屬年度之認定，以建物總登記日所屬年度為準，財產交易所得之計算，除能提供交易時實際成交價格及建造成本，經查明屬實者，得以其差額為財產交易所得外，其未能提出者，以完工年度房屋評定價格按出售年度財政部核定財產交易所得標準核計之，復經財政部八十年一月三十一日台財稅第七九〇七一三九〇七號及八十七年九月三日台財稅第八六一九〇〇一三四號函釋有案。…各種私經濟行為之所得，自屬課徵所得稅之對象。是以，稅法體系必然須援用民法之相關規定作為認定課稅對象之基礎。」

d. 多年累積之所得，於一個年度集中實現時，可否分攤至各年度？

在有關無權佔有損害賠償金之所得，如涉及多個年度，而於某一個年度實現時，實務上有認為仍應認列於實現年度課稅。例如行政法院 89 年度判字第 469 號判決認為：「因該項所得為損害賠償，台北地方法院八十一年度重訴字第【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 89 頁】一九五號判決雖以雙方原定之租金為計算損害賠償之標準，仍未改變該所得為損害賠償之性質，被告將之歸列為其他所得，而未列為租金，亦無違誤。……



又個人綜合所得總額係以全年之各類實際所得為課稅之基準（所得稅法第十四條第一項），高林玉多年之利益損害賠償（指七十七年至八十二年合計六個年度之無權佔有損害賠償金）於同一年度中實現，被告核定原告應申報之總額，據以適用較高之稅率，亦為法律之規定，於法亦屬有據。」

反之，在多年累積的工作薪資所得，實務上則容許歸屬到各該年度之所得課稅。最高行政法院 94 年度判字第 00124 號判決即謂：「『稅義務人領取一次補發停職期間之薪資所得，其屬補發以前年度部分，應於辦理復職當年度綜合所得結算申報時，於申報書中註明補發之事實及金額，除檢附相關之扣繳暨免扣繳憑單外，並應檢附補發各年度薪資所得明細表，俾供稽徵機關計算補徵綜合所得稅。其屬補發復職當年度之薪資部分，仍應併入復職當年度綜合所得總額，課徵所得稅。稽徵機關接獲納稅義務人綜合所得稅結算申報書後，應依納稅義務人提供補發各年度薪資所得明細表之各年度薪資所得總額，分別併入各該年度綜合所得總額計算應補徵之稅額後，彙總一次發單補徵復職年度之綜合所得稅。』財政部 88 年 8 月 12 日台財稅第 881932202 號函釋在案。本件系爭所得為所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類薪資所得，且係補發 79 年 9 月至 82 年 12 月之薪資，有所得扣繳憑單及復木公司 84 年 3 月 30 日 84 復整字第 38 號函附於原處分卷可稽，並為被上訴人所不爭執，復木公司雖於 83 年度給付上訴人，依上開之說明，自有首揭財政部函釋之適用，而應按補發期間分年歸入所屬年度課稅，還原收付實現原則，始符公平。」

## 伍、量能課稅與稅捐客體之歸屬

### 一、所得歸屬的判斷原則

在實質所得者課稅原則的精神底下，所得稅法上的收益，是歸屬於獲得收益的人。其從事營利經濟活動的人獲得該項收益，也就是根據其工作及或財產的投入，在參與經濟上交易活動下而產生收益的人，即為從事營利經濟活動的人。此種所投入的勞力以及所利用的財產，可稱為所得的泉源。至於其所被利用的財產是自己的或者是他人的財產，在收益的歸屬的判斷上，並不重要。因此，不僅是財產的所有人，而且財產的用益權人或是其他物權的或債權的用益權人（地上權人、承租人、借用人）或是小偷，均可能獲得財產的收益<sup>50</sup>。就收益歸屬的決定性基準，原則上是誰從事工作或投入財產，因參與經濟上交易活動而產生收益的，就是該項收益所應歸屬的人<sup>51</sup>。行政法院 85 年判字【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 90 頁】第 1056 號判決也認為：「查所得稅法第十四條第一項第五類所規定之租賃所得係凡以財產出租之租賃收入減除必要損耗及費用後者均屬之，該出租之財產是否出租人所有在所不論。」<sup>52</sup>至於誰是收益直接「流入」

50 Tipke/Lang, Steuerrecht, S.226.

51 Tipke/Lang, Steuerrecht, 17.Aufl.,2002,S. 151.

52 該判決認為：「原告將土地出租他人未能提出發生損耗或必要費用之證據，而該出租土地又係高雄港務局所有，亦無地價稅可資減除，原告所稱高雄港務局已向其追討租金一節，固據其提出臺灣高雄地方法院八十二年度重訴

到他名下的人，則並不是判斷基準。

所得的歸屬主體，固然通常與民事法上對於該項財產的處分權人（物權或債權的所有人或持有人）一致，但並不必然一定是如此。而毋寧應是專以該關係人是否親自利用產生課稅所得的取得基礎，並因此獲得所得為準。縱然納稅義務人透過讓與移轉以處分其所得或透過其他法律行為而使該所得歸屬於第三人，仍然是由其本身根據取得基礎，實現獲得所得的構成要件。準此，所得乃是由親自實現獲得所得的構成要件的人所獲得。由此可導出下述界定標準：其一為：某人雖然事實上財產增加，但其乃是根據上述定義，歸屬另一個人的所得所產生者，則在此情形，對於所得的歸屬並無意義。其二為：系爭為獲得所得而投入的財產，是自己的財產或他人的財產，並不重要。所得的構成要件，並不是與所得之取得基礎的民事法上規律的概念相連結，因此並不能以人們可否處分產生所得的基礎要素為準。基於此一理由，有關所得的歸屬，並不能單純以財產標的的歸屬為準，而應以何人本身可視為所得泉源的所有人（Inhaber einer Einkuenftsquelle）為準<sup>53</sup>。

在有疑義的情形，應根據整體上誰是債權債務關係或給付關係的支配主體加以決定。換言之，收益應歸屬於以下述方式投入工作或財產的人：參與市場活動，處理給付事宜，並具有利用市場機會以及變更給付的可能性，在具體的情形，也可以在停止其活動、撤回資本或終止租賃關係時，有拒絕其給付的可能性。

## 二、合夥執行業務之所得歸屬

行政法院 79 年度判字第 1763 號判決：「按私人辦理之幼稚園、托兒所，其不符合免稅規定者，應以其所收學雜費等減除成本及必要費用後之餘額，併入主辦人之所得課徵綜合所得稅，固為財政部七十五年八月一日臺財稅字第七五六二〇一六號函所釋示，惟未經向教育主管機關立案之私立幼稚園無登記主辦人，被告稽徵機關依實質課稅原則，仍得依合夥契約所定之盈餘分配比例，對合夥雙方當事人課徵綜合【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 91 頁】所得稅。」

## 三、借用他人名義從事經濟活動之所得之歸屬

### （一）以實質上從事經濟活動者為所得歸屬主體

行政法院 76 年度判字第 1995 號判決：「個人出資建屋出售而以他人名義為起造人者，應將財產交易所得歸併出資建屋者之所得課稅，其財產交易所得歸屬年度之認定，以建物總登記日所屬年度為準；財產交易所得之計算，除能提供交易時實際成交價格及建造成本，經查明屬實者，得以其差額為財產交易所得之外，其未能提出者，以出售年

---

字第二二號民事判決書為證，但迄目前為止，原告所收租金仍未被追回，尚難認係成本，予以扣減，至於將來所收租金被追回後，原告是否得請求退還所繳之稅款，係另一問題。是被告以原告所收租賃收入之全部為其租賃所得，補徵原告綜合所得稅並科處所漏所得稅〇．五倍之罰鍰，揆諸首揭說明，並無違誤。」

53 Georg Crezelius, Steuerrecht n, Besonderes Steuerrecht, 1991, S.III f.

度房屋評定價格百分之二十計算財產交易所得，復為財政部 73.5.28. (73) 臺財稅字第五三八七五號函釋有案。」

## (二) 以法律上名義人為所得歸屬主體

數人投資購買農地借用其中一人名義登記，如土地被徵收獲得補償費，其補償費之收入歸屬，依據上述實質所得者歸屬原則，應歸屬於全體投資人，其補償費收入應可免徵所得稅。惟高雄高等行政法院 95 年度訴字第 690 號判決則採取法律上名義人之形式歸屬原則：「系爭土地嗣後經高雄市政府辦理徵收，其補償之對象自為系爭土地所有權人—即訴外人楊瑞焚而非原告，揆諸前揭判決意旨，故得依據上述行為時所得稅法第四條第一項第十六款免納所得稅者，亦僅限於實際上受領該筆徵收補償費之系爭土地所有權人即訴外人楊瑞焚。至於原告事後按出資比例向楊瑞焚取得補償，該補償即屬權利之轉換，而非徵收土地直接取得之補償，自無行為時所得稅法第四條第一項第十六款免徵所得稅之適用。」<sup>54</sup>

按利用他人名義購置取得財產，就該項財產的經濟上歸屬而言，似仍應歸屬於委託人，因此徵收補償費收入之所得的歸屬應歸屬於委託人，而非單純名義人（名義上所有權人），而徵收補償費既然屬於免稅所得，則取得該項免稅所得之補償費之委託人，應可享受免稅待【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 92 頁】遇，較為符合實質課稅原則。

亦即有關實質所得者歸屬原則，不論有利或不利納稅人均應一體適用。惟從上述二例可知，實務上仍有不同適用的情形，值得進一步研討。

## 陸、量能課稅與稅基

### 一、成本費用應予減除

有關課稅所得的計算，應採取淨額所得的課稅原則，因此納稅人基於獲得收入之動機及目的，而投入的相關成本費用或損失，於客觀上必要及合理範圍內（亦即與其取得收入之經濟活動具有客觀的關連性）應予以減除，方符合量能課稅原則<sup>55</sup>。

換言之，必要費用乃是從事經濟活動以獲得所得所支出的經費，亦即包括下述兩種

54 本件判決理由並指出：「行為時所得稅法四條第一項第十六款、都市計畫法第四十九條第一項前段及第五十條之一規定……，均以被徵收領取補償費之土地、建築改良物、農作改良物、土地改良物所有權人，方有適用，亦即原為土地所有權人於領取補償費之納稅義務人，始能免徵所得稅」、「行為時所得稅法第四條第一項第十六款規定，個人及營利事業出售土地，其交易之所得因免納所得稅，惟得以免稅之對象僅土地所有權人，非土地登記簿上之所有權人，其出售土地，自無免納所得稅之適用」（最高行政法院九十四年度判字第一二三號及九十四年度判字第一〇三八號判決意旨可資參照）。「訴外人楊瑞焚轉付予原告補償費七、八〇九、三二二元，乃係原告本於契約關係對於訴外人楊瑞焚隨時終止契約並返還土地之「債權請求權」，然因該債權請求權之標的物經徵收而無法實現，原告因而所取得補償費之代替利益，核其性質屬於債權之實現，並非因徵收土地所取得之補償費，衡諸行為時所得稅法第十四條規定各類所得之定義，應為該條第一項第十類所規範之「其他所得」無訛，被告援引該規定，為課徵依據，洵無違誤。」

55 Tipke/Lang, Steuerrecht, 17.Aufl.,2002,S.270f.



經費：

(1).就營利所得的範圍，在經營上所發生的費用（Betriebsausgaben），以及

(1).其他為取得、確保及維持收益的費用支出（Werbungskosten）。

此類費用並不能同時作為私人的生活目的（消費）使用，因此減少該人的經濟上給付能力，應從其收益中扣除，而以其淨所得作為課稅的客體（所謂淨所得課稅原則）。

至於必要費用與私人生活費之區別，應先就當事人為此項支出時，其主觀動機上是否為獲得收入之業務目的（賦與當事人有決定的自由），再就該費用的支出，客觀上是否能達成其業務目的來判斷，若無法達成目的或顯不合理，仍不可視為必要費用支出。

有關成本費用之減除，例如納稅義務人將無權佔有他人之土地出租，收取租金，同時就無權佔有部分，業經民事法院判決應賠償或返還不當得利確定，則其應給付土地所有權人之款項（尚未實際支付），自非其所得，應予剔除，只就某淨額所得課稅（行政法院 85.04.11.判字第 802 號判決）。

倘若納稅義務人對於成本費用損失部分，無法具體舉證證明，則稽徵機關仍可採取推計課稅方式（例如參照同業費用標準計算）推計其成本費用，僅就其淨額所得課稅，以符合量能課稅精神。而非完全不予認列成本費用。就此行政法院六十二年判字第一三三號判例也採取相同見解：「財產交易所得之計算，除應減除原價而外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」可資贊同

## 二、推計課稅與量能課稅

有關課稅基礎之認定，如因為納稅義務人違反協力義務，或因其他事由，致無法核實認定時，則為了維護公平課稅精神，容許稽徵機關進行推計課稅。然而推計課稅並非一種懲罰，其推計方法及結果，應具有合理性，儘量接近實質的真實，以符合量【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 93 頁】能課稅原則（參照釋字第二一八號解釋）。如採取類型化觀察法，也應依據經驗法則，與大多數的情形或通常、平均的情形一致。

例如有關財產交易所得的認定，納稅義務人如果未能提出交易時之實際成交價格及原始取得之實際成本，無從計算其差額，因此，必須採取推計課稅方式處理。財政部曾有 67·4·7（六七）台財稅字第 32252 號及 69·5·2（六九）台財稅字第 33523 號函釋規定以出售年度之房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得。此項推計核定方法，司法院大法官會議 76 年 8 月 14 日釋字第 218 號解釋，雖以其不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，難以切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符。但不惟未宣示財政部之上開函示違憲無效，且指明自該解釋公布之日起六個月內停止適用。上開解釋，係自解釋公布之日亦即七十六年八月十四日起六個月停止適用。亦即至七十七年二

月十四日才停止適用。「從而行政機關援用財政部上開行政釋示所為行政處分之日期，若在七十七年二月十三日以前者，難謂違法。」（行政法院 78.03.15.七十八年三月份庭長評事聯席會議）。

按推計課稅的方法如果不符合量能課稅原則，則理論上可以改變採用其他較符合實際及公平合理的推計課稅方式處理，例如財政部嗣後即每年公布不同地區的推計課稅標準。因此似乎不需要有過渡期間停止適用的正當性依據，可惜司法機關在本件推計課稅的方式，採取半年後才停止適用的立場，似過度犧牲量能課稅的原則。

### 三、應有所得的認定

又稽徵機關依所得稅法第 14 條第一項第 5 類第 5 款參照當地一般租金調整計算租賃收入時，係為公法上所為防止所得人偏低申報租賃所得，依實質課稅原則，而作合理調整之依據，依土地法第 97 條第 1 項規定，城市房屋租金以不超過土地及其建築物申報總價額年息百分之十為限。因此，「如其調整結果超過土地法第九十七條第一項之限制時，就其超過部分之課稅，應以能證明出租人有此項現實收入者為限。」（行政法院 79 年 9 月份庭長評事聯席會議決議）。在此「所謂出租房屋係指供住宅用之房屋而言」。亦即稅捐稽徵機關所定之當地一般租金標準，如所出租之房屋，供住宅用者，才有土地法第九十七條第一項所設最高額之限制問題。如房屋供業務用（非具營利性）或營業用，則不受限制，仍得按所定標準核算租金收入，無庸證明出租人有此項現實收入（參照最高行政法院 92 年度 10 月份庭長法官聯席會議決議）。

如果權利人拋棄部分請求權利，則所得的金額認定，應以其依法律規定得請求之權利金額為準，或是以實際約定取得之所得金額為準？行政法院 71 年度判字第 159 號判決認為出租耕地收回建築應按申報地價三分之一補償承租人，係屬強制規定，業佃雙方自應均行遵守，如當事人雙方約定之補償不及申報【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 94 頁】地價三分之一或高於申報地價三分之一時，依民法第 71 條之規定，其約定應屬無效，因此仍應按法律所規定之得請求補償之金額，認定承租人之所得金額課稅，而非以實際取得較低之金額為準。

### 四、扣除額之選擇

有關標準扣除額或列舉扣除額的選擇，固然屬於納稅人選擇權的行使自由，但為避免納稅義務人申報減除方式之選擇，導致租稅法律關係不確定，而不能實現上述規範之目的，即有為合理限制之必要。所得稅法施行細則第 25 條第 2 項因此規定，納稅義務人選定適用標準扣除額者，於其結算申報案件經稽徵機關核定應納稅額之後，不得要求變更適用列舉扣除額。亦即在稽徵機關已經根據納稅人之選擇作成課稅處分之後，即不容許納稅人再撤銷變更其選擇，此係為有效維護租稅安定之合理手段，已調和稽徵正確、稽徵程序經濟效能暨租稅安定之原則，要無逾越所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款之規範目

的，與憲法第 19 條租稅法律原則並無違背（釋字第 615 號解釋）。

## 柒、量能課稅與結算申報

納稅義務人如果自行結算申報所得錯誤，而稽徵機關仍根據其申報額核定所得稅，則其可否提起復查行政救濟？就此行政法院 85 年判字第 2181 號判決認為：「原告八十二年度綜合所得稅結算申報自行申報利息所得八五三、九五四元，被告依其申報數額核定，未為任何變更處分，以增加原告之稅負，顯未損害其權利或利益，揆諸首揭說明，其提起訴願、再訴願自非法所許。至其主張申報之利息係新永豐公司之利息所得，微論未據舉證證明，即令屬實，亦係其原申報是否錯誤，得否更正或退稅之另案問題，一再訴願決定遞予駁回，俱無不合，原告訴請撤銷，非有理由，應予駁回。」

按課稅處分是否違法損害原告權利，應以客觀上是否違法增加納稅義務人之稅額為準（行政處分之客觀違法性，乃是訴訟標的之主要部分）<sup>56</sup>，而非以是否超過納稅義務人主觀上之申報額為準，如果課稅處分客觀上不合法，違法增加稅負，通常即有違反稅法建制上之量能課稅之原則（例如無所得，而被課徵所得稅），因此上述判決對於權利侵害有無之認定，認為應以稽徵機關是否依其申報數額核定為準，顯有誤會。蓋該判決既然認為可以另案辦理更正或退稅，則為何不准在第一次的權利救濟程序（課稅處分之撤銷爭訟）中給予救濟？而必須等到另案第二次程序（更正或【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 95 頁】退稅）再給予救濟<sup>57</sup>？從一次紛爭一次解決的程序經濟及行政效能的觀點以及有效的權利保護觀點加以觀察，均有未妥。

## 捌、量能課稅與扣繳義務

扣繳義務係為納稅義務人之計算，於給付時，代為扣取稅款，並繳納予稽徵機關。因此，實際上應當負擔稅捐者，乃是本來的納稅義務人。因為其獲得所得，而有經濟上負擔稅捐的能力。

所得稅法第 89 條有關扣繳義務人規定，並非全部以給付義務人為對象，例如在勞動契約，並非以公司雇主為主體，而是以其負責人為義務主體，因此與納稅義務人間並無正當合理之連結，其選取義務主體似有不當之處<sup>58</sup>。故扣繳義務人如有未辦理扣取稅款

56 陳清秀，稅法總論，頁 781 以下（第 4 版 2006 年）；陳清秀，稅務行政爭訟的審理範圍，月旦法學雜誌，136 期，2006 年 9 月，頁 202 以下。

57 依行政法院 55 年判字第 18 號判例：「原告係主張被告官署不應剔除寬減額而補徵所得稅稅款，並非主張稅額之計算或記載有何錯誤，自不許捨法定救濟程序申請復查而不為，而另申請更正錯誤，原處分予以拒絕，於法自屬無違。」及行政法院 60 年判字第 237 號判例：「所得稅法第八十一條第二項規定所稱定稅額通知書之記載或計算有錯誤時，納稅義務人得向該管稽徵機關查對或請予更正者，係指通知書之文字記載或查定項目之數字上計算錯誤而言。其對查定之事實或法令之適用有所異議者，應依本法第八十二條之規定申請複查。」因此，如因申報錯誤而導致課稅處分錯誤，是否可以申請更正，恐有疑義。

58 陳清秀，稅法總論，頁 309 以下。



而違反扣繳義務的情形，倘若納稅義務人亦違反報繳稅捐義務時，則雖然扣繳義務人應負擔賠繳責任，但真正具有經濟上負擔能力者，乃是扣繳義務人，因此稽徵機關直接對於納稅義務人補徵稅款，應較為符合量能課稅原則<sup>59</sup>。

就此最高行政法院 91 年度判字第 1675 號判決即謂：「所得稅法第九十四條第一項有關扣繳義務人有補繳扣繳不足之數之義務之規定，係就「扣繳稅款」部分課扣繳義務人以補繳義務，而非用以變更納稅義務人納稅義務之順位，亦非用以免除納稅義務人之納稅義務。再審原告就本部分稅款既仍有繳納義務，再審被告自得發單向其補徵。」

最高行政法院 91 年度判字第 1529 號判決也指出：「另納稅義務人如有前開所得稅法第十四條第一項各類之所得，即應依同法第七十一條規定申報納稅，非以扣繳憑單之有無，為課稅之依據。有無扣繳憑單，扣繳義務人是否違反扣繳義務，於再審原告之納稅義務並無影響。蓋扣繳制度係納稅義務人於結算申報前取得所得時，預計其應納之稅額，責由扣繳義務人於給付該所得時，先行扣繳預計之稅款，嗣納稅義務人結算申報時，持以扣抵應納稅額，是所扣繳之稅款，實由納稅義務人負擔。扣繳義務人未盡納稅義務時，稅捐稽徵機關固得依所得稅法第九十四條第一項令扣繳義務人補繳，再由扣繳義務人向納稅義務人追償之。如扣繳義務人有行蹤不明或其他情事致無從追究者，依同法第八十【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 96 頁】九條第二項規定，得逕向納稅義務人徵收之。惟該二規定，並非禁止稽徵機關於結算申報繳稅期限屆滿後，亦不得直接向納稅義務人徵收。扣繳主要用意在於結算申報期前先行收取稅款，如已屆結算申報期，納稅義務人漏未申報，稅捐稽徵機關可依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定補徵其稅款，無庸先向扣繳義務人追繳應扣繳之稅款，扣繳義務人再向納稅義務人追償之；所追繳之扣繳稅款再與結算申報之應納稅額相較，不足部分再向納稅義務人徵收，多餘部分退還納稅義務人，徒增勞費。」

## 玖、結論與建議

從以上實務研討中可以發現，實務上行政法院裁判大多符合量能課稅的精神，值得肯定。

又所得稅的課稅問題相當複雜多樣，而所得稅法規定則相當簡略，因此實務上必須透過大量的行政規則（解釋令函等）加以澄清、具體化或進行法律漏洞補充，而行政法院通常也多加以尊重，並予以採用。此當係基於統一公平處理、提高行政效能以及尊重財稅主管機關之專業考量，應有其正當性。

然而少部分行政規則並不盡然合理或合法，行政法院作為公正超然的司法機關，本來即有權責加以糾正，以保障納稅人的合法權益。尤其如從量能課稅原則檢視解釋令函

59 在此涉及賠繳責任債務的補充性問題，詳見陳清秀，稅法總論（第 4 版），頁 314 以下，頁 375 以下。

的合理性時，更可以進行公平的利益衡量。

又既然所得稅法規定過於簡略，留下許多法律漏洞提供有關機關加以具體化或進行漏洞補充，財政部也多充分運用此項權限，頒布大量行政規則，而相對的，司法機關似乎也可以充分運用此項權限，進行法律漏洞補充，以保障納稅人權益。亦即除了固守稅捐法定主義之外，也可以一併關顧實質稅捐正義的實現。

由於所得稅法規定並不明確，甚至產生疑義的情形，所在多有，導致一般納稅人甚至一般稅法專家都會有誤蹈法網的情形（因為法律見解不同所致！），就此類案件，為維護課稅公平，而進行課稅，較無爭議。然而倘若一併處罰漏稅罰，則難免過於嚴苛，實務上似應援用行政罰法第 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。」減免其處罰或以無過失為由不罰。以往稽徵機關認定無過失的要件過於嚴苛，甚至多以「推定過失」處理，在行政罰法施行後，改採故意過失由稽徵機關負擔舉證責任。因此，今後似可重新調整作法，多體諒納稅人的「民間疾苦」！注入一些人性的關懷！讓稅法的解釋與適用充滿「溫馨祥和之氣」，讓百業欣欣向榮，民生安和樂利！以符合近年來世界各國進行納稅人權利保障的潮流：「將納稅人當成『貴賓』對待」<sup>60</sup>。【法令月刊第 58 卷第 5 期，2007 年 5 月，第 97 頁】

60 為了提升我國稅法學的研究質量，單獨依賴民間力量似明顯不足，因此政府部門實在責無旁貸的應擔當起獎勵稅法學研究發展的責任，以作為提升稅務行政與司法的品質的基礎資糧。