

# 納保法實施後稅務專庭 對於納稅者權利保障的實踐

謝如蘭\*

## 目次

壹、前言	一、租稅法律主義之確認 (納保法第 3 條)
貳、納稅者權利保護法之立法 重點	二、量能課稅原則的實現 (納保法第 5 條)
一、稅捐債務法之一般原 則	三、租稅規避之具體化(納 保法第 7 條)
二、資訊公開與正當法律 程序	四、確立稽徵程序中徵納 雙方義務及舉證責任 (納保法第 11、14 條)
三、稅捐救濟與納稅者權 利保護官	肆、結論
參、行政法院保障納稅者權利 的重要判決評析	

DOI: 10.53106/207873752022010024002

\*

德國海德堡大學法學博士，亞洲大學財經法律系教授。

本論文特別感謝最高行政法院李玉卿法官提供寶貴參考資料。

投稿日期：110 年 9 月 3 日

接受刊登日期：110 年 10 月 27 日

## 摘要

立法院於 2016 年 12 月 26 日以專法的方式審議通過「納稅者權利保護法」（以下簡稱納保法），並且於 2017 年 12 月底正式實施。長期以來立法者僅著重達到國家稽徵效能的租稅立法政策在此做了重大的改變。納保法的實施，在於確保納稅義務人在憲法上所受保障的基本權利，如生存權、平等權、財產權、比例原則以及正當法律程序等能獲得實現。然而抽象的稅法條文仍有賴行政法院透過判決加以具體化，對此本文將在以下針對 1. 租稅法律主義之確認（納保法第 3 條）；2. 量能課稅原則的實現（納保法第 5 條）；3. 租稅規避之具體化（納保法第 7 條）；4. 確立稽徵程序中徵納雙方義務及舉證責任（納保法第 11、14 條）；5. 總額主義之確定（納保法第 21 條）為重心，探討行政法院近年來對於納稅者權利保護的重要貢獻。

**關鍵詞：**量能課稅原則、租稅規避、總額主義、租稅法律主義、舉證責任。

## 壹、前言

我國憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務」。然而人民依法納稅時，其財產權、生存權也相對受到限制。因此國家基於滿足政府的財政需求而向人民課徵稅捐，也必須顧及憲法第 15 條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障」的要求<sup>1</sup>。過去我國所採取的各項稅捐立法政策往往著重於達到國家財政收入的目的以及提升稽徵效能，卻經常忽略對於納稅義務人基本權利的保障<sup>2</sup>，導致人民在憲法上所受保障的權利，如生存權、平等權、財產權保障，比例原則以及正當法律程序的要求在稅捐程序法上難以獲得實現。同時一般人民對於繁瑣的稅務法規相對陌生，面對稅捐機關熟稔稅務法令的專業人員往往處於不對等的弱勢地位<sup>3</sup>，因此我國乃於 2016 年 12 月 26 日公布納稅者權利保護法，2017 年 12 月底正式實施，並且於 2017 年 11 月將稅捐稽徵法第一章之一刪除。

不可否認，納稅者權利保護法的實施乃是貫徹稅賦人權的重要里程碑。其除了在第 1 條第 2 項將納稅者權利保護法定位為特別法並排除稅捐稽徵法的束縛外，亦特別強調即使國家的社會福利給付源自於稅捐收入，但是人民基本權利、生存權以及財產權仍必須加

---

<sup>1</sup> 劉耀文，制定納稅者權利保護法促進稅賦公平合理（一），稅務旬刊，第 2360 期，2017 年 4 月，第 45 頁。

<sup>2</sup> 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 2 頁。

<sup>3</sup> 劉耀文，制定納稅者權利保護法促進稅賦公平合理（一），稅務旬刊，第 2360 期，2017 年 4 月，第 45 頁。

以保障<sup>4</sup>。惟納稅者權利保護法的實踐有賴於司法機關透過針對個案的判決予以具體化，對此本文將彙整納稅者權利保護法實施 2 年多來行政法院的重要判決，並且以：一、租稅法律主義之確認（納保法第 3 條）；二、量能課稅原則的實現（納保法第 5 條）；三、租稅規避之具體化（納保法第 7 條）；四、確立稽徵程序中徵納雙方義務及舉證責任（納保法第 11、14 條）；五、總額主義之確定（納保法第 21 條）為重心，探討行政法院近年來對於納稅者權利保護的重要貢獻。

## 貳、納稅者權利保護法之立法重點

自 2017 年 12 月底正式實施的納稅者權利保護法共 23 條。其架構可分成：一、稅捐債務法之一般原則（納保法第 3 條至第 7 條）、二、資訊公開與正當法律程序（納保法第 8 條至第 12 條、第 14 條至第 16 條）、三、稅捐救濟（納保法第 13 條、第 17 條至第 21 條）。以下為其重要的內涵：

### 一、稅捐債務法之一般原則

#### （一）租稅法律主義

納保法第 3 條「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」除了確認租稅法律主義外，並增加了「納稅者有依法律納稅之權利」，以

---

<sup>4</sup> 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 7 頁。

強調納稅義務人也有依法律繳納正確稅額的權利<sup>5</sup>。因此納保法第 3 條與退稅請求權（稅捐稽徵法第 28 條）以及納保法第 1 條相呼應。

租稅法律主義係指課稅要件或減免要件為國會保留事項，不得委由行政機關以法規命令制定。司法院釋字第 210 號解釋理由書謂「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第 19 條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨。」而財政部所公布的行政規則則是基於為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權而頒訂之解釋性規定及裁量基準（行政程序法第 159 條）。因此納保法第 3 條第 3 項「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」即特別強調稅捐機關公布行政規則的界線，行政規則只限於解釋法律原意，不得增加法律所未明訂之納稅義務或減免稅捐，以確保租稅法律主義的存在。

## （二）最低生活費不課稅原則

立法者為了確保納稅義務人的生存權，乃在納保法第 4 條第 1 項規定「納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本

---

<sup>5</sup> 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，收錄於財團法人資誠教育基金會、葛克昌、熊偉、吳德豐（編），「納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 年台灣最佳稅法判決」，2018 年 3 月，第 286 頁。

生活所需之費用，不得加以課稅。」明定最低生活費不得課稅。對此，我國自 2018 年起申報個人所得稅即納入最低生活費的規定。以 2020 年所得稅申報為例，2019 年臺灣省每月最低生活費為 12,388 元，財政部即以臺灣省一年的最低生活費 148,656 元為基礎於 2020 年公告 109 年度每人基本生活費為 175,000 元。當納稅者按財政部公告當年度每人基本生活所需之費用（175,000 元）乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額、標準或列舉扣除額二者擇一之扣除額、儲蓄投資特別扣除額、身心障礙特別扣除額、教育學費特別扣除額、幼兒學前特別扣除額及長期照顧特別扣除額合計數之金額部分，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除，以保障納稅義務人的生存權。

### （三）量能課稅原則

量能課稅原則為憲法第 7 條平等原則的表現，量能課稅原則的主要內涵在於依據人民經濟上的給付能力決定每個人的租稅負擔。納稅義務人經濟上的給付能力則是透過納稅義務人「可支配的所得」（淨額的所得）來加以表現。所謂淨額的所得包括客觀的及主觀的淨額所得，藉此以反映納稅義務人的客觀及主觀的給付能力<sup>6</sup>。客觀淨額原則是指納稅義務人將收入減除成本及必要費用後的淨收入作為納稅義務人真正所能支配的收入。主觀淨額原則則指納稅義務人為了維持個人生存及扶養家庭生活的必要費用不得加以課稅的原則。由於納稅義務人將個人的收入扣除必要費用，成本和損失後的

---

<sup>6</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 37 頁。

餘額，雖然可以顯示個人之客觀的給付能力，但是並非表示具有納稅能力，其必須扣除個人的基本生活費用及家庭扶養費用後所剩下的餘額才可以納入課稅。因此主觀淨額原則也是憲法保障生存權的表現<sup>7</sup>。

立法者為了實現量能課稅原則的客觀淨額原則以及司法院釋字第 745 號關於薪資所得實額減除費用決議的要求，乃於 2019 年 11 月公布「個人薪資收入減除必要費用適用範圍及認定辦法」，允許納稅義務人自 2020 年起，必要費用超過個人薪資特別扣除額時，可以針對職業專用服裝費、進修訓練費以及職業上工具支出核實認列費用。此外為了實現主觀淨額所得原則，立法者亦於 2020 年增加長照扣除額，允許納稅義務人就聘請外籍看護以及支付長照機構的費用申請扣除。

#### （四）租稅優惠的界限

量能課稅原則雖然是公平課稅的基本原則（*ein Fundamentalprinzip der gerechten Besteuerung*），但是立法者亦可基於經濟政策及社會政策的考量而違背量能課稅原則的要求，制定管制誘導性租稅條文。為了避免立法者以增進公共利益為由，無限制的制定租稅優惠條款。納保法第 6 條乃明文規定「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」該條文可以看出立法者認為租稅優惠的規定雖然是量能課稅原則的例外，也應該受到比例原則的審查，其

---

<sup>7</sup> 吳金柱，所得稅法之理論與實用（上），五南圖書，2008 年 4 月，第 498 頁。



開啟了管制性租稅條款在租稅平等原則下的審查基準<sup>8</sup>。換言之，即使立法者所制定的租稅優惠條款在平等原則的「恣意模式」之下<sup>9</sup>，可以基於經濟及社會政策目的作為客觀的理由而正當化立法者所為的不同處理。然而國家為追求經濟及社會政策目的所制定的租稅優惠條款亦不得過度侵害平等原則。一旦國家追求經濟及社會政策目的所制定的租稅優惠條款過度侵害平等原則，即可以違反比例原則的方式宣告該租稅優惠條款違憲<sup>10</sup>。

#### （五）實質課稅與租稅規避的調整

納保法第 7 條第 3 項「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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」則是除了延續稅捐稽徵法第 12 條之 1 的內涵外，

<sup>8</sup> 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 39 頁。

<sup>9</sup> BVerfGE 1, 14 (52).

<sup>10</sup> S. Huster, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, S. 541 (546 ff.)；謝如蘭，課稅平等原則與課稅合法性原則－以德國近年判決及學說為中心，收錄於葛克昌（編），「納稅人權利保護－稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義」，2010 年 4 月，第 263 頁。司法院釋字第 565 號解釋理由書「憲法第 7 條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第七條規定所不許。」亦有相類似的見解。



亦將長期以來學者<sup>11</sup>與實務界對於租稅規避可否課處漏稅罰的不同見解作一個統一規定。以往實務上均認為租稅規避行為乃是蓄意規避租稅<sup>12</sup>，因此必須依據所得稅法第 110 條第 1 項課處漏稅罰。惟近年來則認為租稅規避是一個脫法行為，納稅義務人乃是為了獲得租稅利益而濫用私法自治契約原則下對於法律的形式之可能性並且規避課稅要件之該當。對此，稅捐機關得以基於實質課稅原則對於納稅義務人進行調整補稅<sup>13</sup>。此外，由於納稅義務人的租稅規避行為已經構成類似延遲繳納租稅的行為，納保法第 7 條第 7 項乃參照稅捐稽徵法第 20 條的規定就該租稅規避所導致的補繳稅款加徵 15 % 滯納金<sup>14</sup>。

---

<sup>11</sup> 黃茂榮，稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），植根法學，2008 年 2 月，第 762 頁以下；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書，2005 年 9 月，增訂版，第 333 頁；李惠宗，使用稅務人頭的罪與罰－最高行政法院判決 93 年度判字第 1519 號及 96 年度判字第 1270 號判決評釋，法令月刊，第 61 卷第 7 期，2010 年 7 月，第 13 頁；陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 242 頁以下皆認為租稅規避不應該課處漏稅罰。

<sup>12</sup> 最高行政法院 101 年度判字第 19 號判決，101 年度判字第 583 號判決。

<sup>13</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 239 頁。

<sup>14</sup> 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，收錄於財團法人資誠教育基金會、葛克昌、熊偉、吳德豐（編），「納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 年台灣最佳稅法判決」，2018 年 3 月，第 288 頁。

## 二、資訊公開與正當法律程序

### （一）納稅資訊與解釋函令公開

納保法第 8 條「主管機關應於其網站，主動公開下列資訊，並供查詢、下載及利用：一、全體國民之所得分配級距與其相應之稅捐負擔比例及持有之不動產筆數。二、稅式支出情形。三、其他有利於促進稅捐公平之資訊。」乃是為了滿足納稅義務人知的權利以及督促政府的課稅政策符合租稅負擔公平的要求所做的規定，因此財政部自 2018 年起即在網站上設立納稅者權利保護專區並且定期公開上述資料，以使人民知悉所有納稅相關資訊。

雖然財政部得以基於解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項公布解釋函令。然而由於稅捐機關不須有立法者的法律明文授權即可以自行公布解釋函令，也造成長期以來解釋函令肥大化的現象，甚至產生已公布超過 20 年以上，不適用於現行法律規範的解釋函令卻尚未予以刪除。實務上納稅義務人認為該解釋函令違反租稅法律主義時，尚須透過大法官宣告違憲的方式才可以不再適用該解釋函令，造成大法官必須審理行政機關解釋稅法見解，大才小用且浪費國家資源的情況<sup>15</sup>。對此納保法第 9 條乃要求「中央主管機關應每 4 年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」

---

<sup>15</sup> 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，收錄於財團法人資誠教育基金會、葛克昌、熊偉、吳德豐（編），「納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 年台灣最佳稅法判決」，2018 年 3 月，第 297 頁。

惟是否該條文可以確實貫徹尚有待觀察，且每隔 4 年才加以檢視是否足以反映稅法條文變動，都是值得繼續加以思考之處。

## （二）正當法律程序與職權調查主義

納保法第 11 條第 1 項規定「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」確定了稅捐機關在調查課稅時必須採取「職權調查主義」，不受納稅義務人所提出形式上的資料或證據的拘束。此外，稅捐機關在調查課稅事實時，亦不得過度侵犯納稅義務人憲法上所保障的基本權利。比例原則以及違法採證禁止原則（Beweisverwertungsverbot）構成稅捐機關調查證據的界限。臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2316 號判決即認為，倘若稅捐機關要求納稅義務人就委外施作且施作結果物品沒有損耗的生產活動，要求提出納稅義務人難以提供的「原物料明細表」、「在製品明細帳」、「製成品明細帳」及「生產日報表」<sup>16</sup>，則稅捐機關所選擇的調查方式即違反比例原則。納保法第 11 條第 3 項之違法採證禁止原則則是為了確保稅捐調查程序之合法正當，明文規定違法取得的證據不得作為認定課稅或處罰之基礎。惟倘若稽徵機關在程序上輕微違法，例如：稅捐機關依據納保法第 12 條規定在進行調查前已寄出書面通知，但書面通知的調查事由及範圍較為籠統，則該證據力仍不

---

<sup>16</sup> 李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則－簡評臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2316 號判決，台灣本土法學雜誌，第 69 期，2005 年 4 月，第 244 頁。

受影響。

此外，德國聯邦憲法法院曾針對德國購買瑞士及列支敦斯登銀行離職職員竊錄德國逃漏稅客戶的光碟資料是否構成證據使用禁止的問題，認為德國稅捐機關所購買的光碟資料僅記載德國納稅義務人在瑞士及列支敦斯登的銀行帳號和存款金額，尚未侵害到人格權的絕對核心領域，因此在狹義比例原則的衡量下，國家的租稅請求權仍應優先保障而做出不受理裁定<sup>17</sup>。從該裁定可以看出，德國對於排除證據使用禁止是以國家對於個人基本權利干預程度與國家租稅請求權（公共利益）的考量做為衡量標準。此亦可以做為我國運用納保法第 11 條第 3 項認定「違法取得證據之情節輕微」的參考。

為了保障納稅義務人於受調查時之防禦權，避免納稅義務人受到稽徵機關恣意無限制或漫無目的的調查，納保法第 12 條的正當法律程序要求如下：1. 稅捐機關必須事前以書面方式通知被調查人調查或備詢之事由及範圍，2. 被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，3. 代理人或輔佐人未到場前，可以拒絕陳述或接受調查，4. 被調查者得要求進行錄影、錄音。

### （三）推計課稅

對於課稅事實的闡明，納稅義務人與稅捐機關之間乃是構成一個責任分工的共同體。協同主義下，納稅義務人負有義務將其所掌握的課稅重要事實真實且完整地提出。然而協力義務並不構成主觀

---

<sup>17</sup> BVerfG, 2 BvR 2101/09 v. 09.11.2010; 王士帆，瑞士－列支敦斯登－盧森堡－德國購買外國違法取得之租稅資料，不證據禁止！，司法周刊，第 1626 期，2012 年 12 月，第 3 頁。

舉證責任的成立。在稅捐稽徵程序下，稅捐機關仍負擔客觀舉證責任<sup>18</sup>。但是倘若納稅義務人違反協力義務，且經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，稅捐機關的舉證責任即可減輕，得為推計課稅（納保法第 14 條第 1 項），此外，納保法第 14 條第 4 項規定「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」則僅是在重申當納稅義務人已盡到協力義務，且納稅義務人所提供的相關帳簿及文據並未導致稅捐機關對於系爭課稅事實的存否產生事實上的懷疑時，稅捐機關不得推計課稅。但並不禁止納稅義務人未盡協力義務時，稅捐機關可以對之推計課稅<sup>19</sup>。

### 三、稅捐救濟與納稅者權利保護官

#### （一）從「爭點主義」轉變為「總額主義」

長期以來我國稅務救濟之訴訟標的是採取「爭點主義」。亦即納稅義務人未於復查程序主張之爭點及理由，不得在後續訴願及行政訴訟之再行主張。該制度的設計雖然是為了達到訴訟經濟，便於法院集中審理個案的範圍，然而倘若納稅義務人未在復查程序提出完整主張，在行政訴訟程序才提出相關帳簿、憑證等證據，行政法院即不得加以審理。該方式已經侵害納稅義務人的訴訟權並且使得人民的實體法上權利無法獲得救濟<sup>20</sup>。因此納保法第 21 條第 1 項乃規定「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願

<sup>18</sup> 黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2020 年 3 月，第 339 頁以下。

<sup>19</sup> 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 62 頁。

<sup>20</sup> 最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由七。

審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」將實務上運用逾 40 年的「爭點主義」修改為德國所採用之「總額主義」。

此外，我國對於稅捐事件的行政救濟方式是採取「申請復查前置作業」，因此納稅義務人對於復查決定不服而提請行政訴訟時，行政法院所撤銷的對象是復查決定而不是稅捐機關原核定之課稅處分。最高行政法院 96 年度裁字第 143 號裁定即謂「稅捐稽徵法第 35 條第 1 項及第 38 條第 1 項規定意旨，關於稅捐事件之行政救濟，訴願程序係採申請復查前置主義，僅於經復查決定後仍不服者，始得對原處分機關之復查決定提起訴願。是納稅義務人倘對原核定處分不服而依法申請復查，循序提起訴願及行政訴訟，其訴訟即以該復查決定為對象，且復查決定經法院判決撤銷後，原核定處分仍屬存在，並未當然同時歸於消滅。是行政法院就稅捐爭訟事件，係以訴願決定及復查決定有無違誤予以審理，至原核定處分尚非訴訟之程序標的。」<sup>21</sup>。該方式導致復查決定經行政法院判決撤銷後，原核定處分仍存在的不合理現象<sup>22</sup>。此外，倘若原處分機關就原核定處分重新做出復查決定，納稅義務人對於新的復查決定即必須重新提起行政訴訟，造成復查，行政訴訟永無止盡的輪迴。納保法第 21

<sup>21</sup> 最高行政法院 92 年度判字第 902 號、95 年度判字第 799 號判決亦有相類似的見解。

<sup>22</sup> 李永然、陳曉祺，《納稅者權利保護法》—落實賦稅人權的一大步，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年 10 月，第 13 頁。



條第 4 項乃規定「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。」以解決萬年稅單的問題。

## （二）納稅者權利保護官之建制

為了給予納稅義務人妥適必要之協助，乃參考美國及韓國的相關制度於納保法第 20 條設立納稅者權利保護官，以協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調；受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議；提供納稅者依法尋求救濟時，必要之諮詢與協助。

# 參、近年來行政法院實務判決對於納稅者權利保障的實踐

## 一、租稅法律主義之確認（納保法第 3 條）

### （一）確保「納稅者有依法律納稅之義務」（納保法第 3 條第 1 項）

憲法第 19 條規定「人民有依法律納稅之義務。」，納保法第 3 條亦規定「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」。租稅法律主義乃是源自於民主國原則及法治國原則。在民主國原則之下，人民的租稅負擔僅能由其所選出的國會代表在國會中自行加以決定。同時為了避免稅捐機關對於人民財產的恣意干涉，並且對於國民的經濟生活賦予法的安定性和預測可能性，稅捐機關必須依據法律的規定



核課與徵收租稅<sup>23</sup>。

司法院釋字第 217 號解釋乃加以明示「憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」司法院釋字第 622 號解釋理由書亦謂「憲法第 19 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、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，否則即有違租稅法律主義。」

惟稅捐機關是否確實根據法律的規定核課與徵收租稅，更正確地說，是否稅捐機關的決定增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務，則有賴於行政法院透過判決來確保租稅法律主義的存在，以避免人民的財產權受到不法侵害。

最高行政法院 108 年度判字第 40 號判決即針對常住在日本的臺灣人透過臺灣露天拍賣網站從事銷售其在日本購進之虛擬遊戲貨幣及 Line 貼圖是否構成營業稅法第 6 條「營業人」的問題，從文義解釋以及營業稅課稅體系加以分析：營業稅法第 4 條雖就應稅之「境內銷售行為」為「定義」規定。但在同法第 6 條對「營業人」為定義時，卻未規定「只要有在境內為銷售行為者，即屬營業人」。反而將「外國之事業、機關、團體、組織」排除在「營業人」之範圍外，而改以「該外國事業、機關、團體與組織在中華民國境內之固

---

<sup>23</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 47 頁。

定營業場所」為營業人。另外又在同法第 2 條規定「納稅義務人」時，將「營業人」、「進口貨物收貨人或持有人」、「在境內無固定營業場所之外國事業、機關、團體、組織銷售勞務至境內之買受人」與「特定條件下之油品貨物持有人」等併列為納稅義務人。顯見立法者有意把「境外營業人」（亦即外國事業、機關、團體與組織在中華民國境內無固定營業場所者）排除「營業稅法」之適用範圍外。雖然在 105 年 12 月 28 日新增營業稅法第 2 條之 1 的規定「外國之事業、機關、團體、組織在中華民國境內無固定營業場所，銷售電子勞務予境內自然人者，為營業稅之納稅義務人，不適用前條第三款規定。」以解決電子商務所衍生的營業稅課稅議題。但是本案事實發生在新法生效之前，因此即使電子勞務在「境內銷售」，亦僅能以營業稅法第 6 條第 3 款的規定「外國之事業、機關、團體、組織，在中華民國境內之固定營業場所」為營業人。

從而最高行政法院認為，稅捐機關僅以「納稅義務人有境內銷售勞務行為」即認為須繳納營業稅，卻未顧及營業稅法排除適用境外營業人（外國事業、機關、團體與組織在中華民國境內無固定營業場所者），同時也未詳細審查本案上訴人長年在日本工作及居住的事實足有構成境外營業人的情況，因而廢棄原審判決。從該判決可以看出最高行政法院從實體法具體規定之文義範圍確定人民的納稅義務，確保人民的信賴保護以及租稅法律主義。

2018 年 2 月 7 日兩稅合一制廢止前所實施設算扣抵制乃是為了解決企業繳納營利事業所得稅後，將稅後盈餘作為股利所得或盈餘納入股東個人所得而必須繳納個人綜合所得稅所產生的同一所得重複課稅的問題。因此所得稅法的設算扣抵制乃是要求營利事業將已繳納的營利事業所得稅換算成股東可扣抵稅額，並且在所開立「股利憑單」上記載股利總額以及可扣抵額，以便國內股東向稅捐機關

申報所得稅時可以主張該可扣抵之稅額。然而股東可扣抵稅額的計算非常複雜，營利事業計算錯誤以致造成超額分配股東可扣抵稅額的情況亦可能會發生。對此，當營利事業因計算錯誤而超額分配可扣抵稅額予適用兩稅合一制之股東時，將會導致國家因該股東以其獲配之超額可扣抵稅額申報扣抵所得稅而損失超額扣抵部分之稅收。從而行為時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款乃規定「營利事業有下列各款規定情形之一者，應就其超額分配之可扣抵稅額，責令營利事業限期補繳，並按超額分配之金額，處一倍以下之罰鍰：三、違反行為時第六十六條之六規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額。」也就是說，所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款賦予營利事業一個責任債務，當營利事業因計算錯誤導致有超額分配股東可扣抵稅額時，必須將「超額分配的稅額」補繳給稅捐機關，同時課處一倍以下的罰鍰。惟倘若獲得股利的股東為總機構在中華民國境外的營利事業，發放股利的我國營利事業是否仍必須依據所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款補稅及課處罰鍰呢？對此最高行政法院 109 年度判字第 434 號判決乃從租稅法定主義出發，認為兩稅合一制度下的稅額扣抵制只適用在國內股東。由於行為時所得稅法第 73 條之 2 前段規定：「非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境外之營利事業，其獲配股利總額或盈餘總額所含之稅額，不適用第三條之一規定。」對此，非中華民國境內居住之個人及總機構在中華民國境內之營利事業，不適用兩稅合一制，其所獲得的股利淨額及盈餘淨額須依就源扣繳的規定，由扣繳義務人（發放股利之我國營利事業）開立扣繳憑單。

在此情況之下，即使發放股利之我國營利事業確實有發生超額設算股東可扣抵稅額分配數，但是當本案之股東全數為總機構在中

華民國境外之營利事業，發放股利之我國營利事業亦確實開立扣繳憑單給其國外股東，而非填發股利憑單時，我國營利事業並不構成行為時所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款規定「三、違反第六十六條之六規定，分配股利淨額所適用之稅額扣抵比率，超過規定比率，『致所分配之可扣抵稅額，超過依規定計算之金額者』。」，換言之，雖然我國營利事業有發生超額設算股東可扣抵稅額分配數，然而事實上並沒有產生股東有超額扣抵所得稅額，以致國家損失超額扣抵部分之稅收的情況。從而基於租稅法定主義，本案我國營利事業不須依據所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款之規定補稅及課處罰鍰。

不可否認，最高行政法院在該判決中對於獲得股利的股東為總機構在中華民國境外的營利事業，發放股利的我國營利事業因計算所導致有超額設算股東可扣抵稅額分配數，是否須依據所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款之規定補稅及課處罰鍰作出重要的見解。然而很可惜的是最高行政法院並未在該判決中針對發放股利的我國營利事業的責任債務加以深入討論，倘若該判決能從營利事業的責任債務觀點著手，將會更具有參考價值。在此加在以下舉例分析所得稅第 114 條之 2 第 1 項第 3 款營利事業負擔責任債務的情況：

倘若我國 A 營利事業所得額 1,000 萬元，個人股東 B（境內居住者）持有 A 公司 100 % 股份。則 A 營利事業的營所稅為 170 萬元（ $1,000 \text{ 萬元} \times 17 \% = 170 \text{ 萬元}$ ）。稅後盈餘為 830 萬元，稅額扣抵比率為： $170 \text{ 萬元} / 830 \text{ 萬元} = 20.28 \%$ ，倘若稅後盈餘全數發放股利，則可扣抵稅額為約 170 萬元（ $830 \text{ 萬元} \times 20.48 \% = 170 \text{ 萬元}$ ），倘若 B 股東綜合所得稅率為 40 %，則應繳納 400 萬綜所稅（ $1,000 \text{ 萬元} \times 40$

% = 400 萬元)，B 股東應補繳稅額為 230 萬元（400 萬元 - 170 萬元 = 230 萬元）<sup>24</sup>。如果國稅局事後查核，認定 A 營利事業所得額 950 萬元，其營所稅為 161.5 萬元（900 萬 × 17 % = 161.5 萬元）。稅後盈餘為 738.5 萬元，稅額扣抵比率為 161.5 萬元 / 738.5 萬元 = 21.86 %，倘若稅後盈餘全數發放股利，則可扣抵稅額為約 161.5 萬元（738.5 萬元 × 21.86 % = 161.5 萬元），倘若 B 股東綜合所得稅率為 40 %，則應繳納 380 萬元綜所稅（950 萬元 × 40 % = 380 萬元），B 股東應補繳稅額為 218.5 萬元（380 萬元 - 161.5 萬元 = 218.5 萬元）。如果 B 股東依據原先的股利憑單上的扣繳稅額 170 萬元超額扣抵應繳所得稅，將會導致 B 股東只需繳納 210 萬元所得稅（380 萬元 - 170 萬元 = 210 萬元），原本國稅局應獲得的稅收為 380 萬元（161.5 萬（營所稅）+ 218.5（B 股東綜所稅）= 380 萬元），則因為 B 股東的可超額扣繳綜所稅，導致國稅局僅能獲得 371.5 萬元的稅收（（161.5 萬元（營所稅）+ 210 萬元（B 股東綜所稅）= 371.5 萬元），國稅局所短收的稅收 8.5 萬元（380 萬元 - 371.5 萬元 = 8.5 萬元）相當於 A 營利事業所開立的超額分配可扣抵稅額（170 萬元 - 161.5 萬元 = 8.5 萬元），因此所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款乃要求營利事業補繳超額分配之可扣抵稅額，以補償國稅局的損失。而本案之股東全數為總機構在中華民國境外之營利事業，發放股利的我國營利事業已依就源扣繳的規定，扣繳股利所得之所得稅並開立扣繳憑單時，國稅局即無任何租稅損失，從而我國營利事業並無所得稅法第 114 條之 2 第 1 項第 3 款就其超額分配之可扣抵稅

---

<sup>24</sup> 楊葉承，宋秀玲，稅務法規理論與應用，2017 年 9 月，新陸書局，9 版，第 239-240 頁。

額導致國稅局稅收損失的情況，也欠缺所謂的責任債務，因此我國營利事業不須補繳稅額及課處罰鍰。

## （二）解釋函令不得增加法律所未明定之納稅義務（納保法第3條第3項）

為了確保租稅法律主義的存在，納保法第3條第3項乃規定「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」從而稅捐機關所公布的行政規則只限於解釋法律原意，不得增加法律所未明訂之納稅義務或減免稅捐。由於闡明法規原意的解釋函令並不能對法官產生拘束力，因此法官有權審查行政規則及解釋函令，當稅捐機關所公布的行政規則超出解釋法律原意的範圍，並且增加法律所未明訂之納稅義務或減免稅捐，則法官即應該逕行排斥不用<sup>25</sup>。

最高行政法院 106 年度判字第 417 號判決即認為，特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 1、2 款分別規定出售自住房地，以及因自住換屋而暫時持有 2 戶房地並出售其中之一者，將其排除於特銷稅租稅客體之外，其中關於「辦竣戶籍登記」「持有期間無供營業使用或出租者」等要件，其實均係用以描述「有自住事實」之立法技術。惟特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 2 款前段買新賣舊換屋之情形，究應於何時將戶籍遷移登記至新房地，始符合該條款規定排除課稅之要件，法無明文。而財政部卻以 102 年 4 月 10 日台財稅字第 10204519110 號函釋增加「應於出售日之次日起 3 個月內將戶籍地

<sup>25</sup> 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 156-158 頁。



由原房地直接遷移至新房地」此一特種貨物及勞務稅條例第 5 條第 2 款、特銷稅條例施行細則所無之限制。該函釋已涉及應否課稅之要件，並非僅屬細節性或技術性事項，同時將「辦竣戶籍登記」限縮於一定時限內完成，無疑增加納稅義務人的租稅負擔，違反租稅法律主義，因此最高行政法院乃將解釋函令不予以援用。

此外，倘若解釋函令並未增加納稅義務人實體法上的租稅負擔，但是增加了納稅義務人的扣繳義務，行政法院亦判決該解釋函令不應再適用。臺北高等行政法院 107 年度訴字第 383 號判決即認為，所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款規定機關、團體給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之「國外營利事業」之所得時，「國外營利事業」為納稅義務人，我國機關或團體為扣繳義務人。從所得稅法第 88、89 條的反面解釋來看，當機關、團體給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之「國外非營利事業」之所得，機關或團體並不負擔扣繳義務，稅捐機關亦不得以其違反扣繳義務為由，依據所得稅法第 114 條第 1 款前段規定課處罰鍰。惟財政部 99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900181010 號令：「二、國內機關團體捐贈外國機關團體，依所得稅法第 88 條、第 89 條、第 92 條及各類所得扣繳率標準第 3 條規定應辦理扣繳及扣繳申報…。」乃將機關、團體所負擔之扣繳義務，由所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款及第 92 條第 2 項規定，僅限於機關、團體對「國外營利事業」給付所得之情形，擴張為機關、團體對外國非營利組織為給付時，機關、團體亦須負擔扣繳義務。該財政部解釋函令已逾越母法之規定，而增加扣繳義務人應負擔之扣繳稅款義務，並非合法，從而臺北高等行政法院亦認為該函釋應不予適用。

再者，納稅義務人因過失不知以行政解釋函釋所推論出的納稅



義務時，其可否類推適用行政罰法第 8 條後段，減輕或免除行政處罰責任？司法院釋字第 500 號解釋認為涉及租稅事項法律之解釋及租稅構成要件事實之認定，本於實質課稅之公平原則，乃容許行政機關對於課稅標的之涵攝範圍及某項經濟行為是否為租稅客體，以「解釋函令」的方式為之。最高行政法院認為財政部 74 年 5 月 6 日台財稅字第 15543 號函釋是財稅主管機關本於職權就財稅法規而為解釋，其將「非屬填補債權人所受損害部分」之賠償歸諸於所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得，依法課徵所得稅，符合實質課稅原則，並且未牴觸租稅法律主義，稅捐機關自得加以援用，並且得要求納稅義務人就其所獲得的損害賠償範圍中「所失利益」的部分適用所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所得繳納所得稅。納稅義務人不能主張因過失不知悉該解釋函令而要求減輕納稅義務。然而對涉及「罰則」之規定而言，則係針對國家公權力干預行為之事項而為規範，僅於法律上對其內容、客體、目的及範圍均有明確規定，而使受處分之人可得預見並控制其行為的情況下，方符合法治國家原則。因此既然人民可以主張依行政罰法第 8 條不知法規（法律或法規命令）而違反行政法上義務，應負擔行政處罰責任時，按其情節得減輕或免除其處罰。面對行政機關所公布如此多而繁雜解釋函令，實在難以期待民眾可以知悉這些解釋函令，進而為「適法行為」。因此即使納稅義務人有過失，未先向稅捐機關查詢獲得正確的資訊，獲悉該台財稅字第 15543 號函釋的納稅義務。但是該過失亦應屬於相當輕微，因此納稅義務人應該類推適用行政罰法第 8 條後段，就其因過失不知以行政解釋函釋所推論出的納稅

義務，減輕或免除行政處罰責任。在該判決中最高行政法院判決<sup>26</sup>將人民因過失不知解釋函令的「本稅」和「罰則」加以區分，對於解釋函令的運用做了相當有意義的分析<sup>27</sup>。

## 二、量能課稅原則的實現（納保法第 5 條）

### （一）確定納稅義務人之經濟上給付能力

一個現代國家本質上乃是一個租稅國，換言之，其所有國家的任務都必須透過稅收方能實現；德國租稅通則第 3 條對租稅特別作出一定義：「租稅，其並非是針對一特定給付所產生的對待給付，而是為了滿足國家執行任務所需的財政需求，所有人民所必須共同負擔的一具有公法上公益性質（*Gemeinwesen*）的金錢給付。」<sup>28</sup>

由於世界上所有的人、事務不可能完全相同一致的情況下，平等原則乃是要求「本質相同者，為相同處理；本質不同者，為不同的處理。」對此，立法者為實現平等原則，即必須在許多事物中找尋出一共同點（*Tertium Comparationis*），以達到相同的為相同的處理的目的。換言之，立法者在為相同的處理前，必須就所有不同的事物先予以類型化，並找出可以作為相同處理的共同點。在租稅國之下，國家為了確保人民的私法自治、社團自治、職業自由、經濟

---

<sup>26</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 3 號判決。

<sup>27</sup> 葛克昌，稅捐債務法與處罰法之基本法理－以近期稅務判決為中心，第三十屆兩岸稅法研討會『兩岸稅捐管理及納稅人權利保護』暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，臺北，2019 年 4 月。

<sup>28</sup> R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 2 Rz. 13-15.

自由的實現，國家放棄個人的經濟行為，並將經濟上的獲利活動保留給人民；從而為了滿足國家的財政需求，國家得以分享人民自由經濟活動的部份成果。亦即國家可以獲得部分人民所儲存的財產或因經濟活動所增加的所得，以滿足其財政需求。由所得(Einkommen)所表現出的經濟上的給付能力，即是國家分配人民租稅負擔的唯一標準。因此量能課稅原則乃是憲法上平等原則的具體化表現。納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐。

惟納稅義務人實質的經濟上給付能力為何，則必須在個案中加以確定。倘若課稅客體已經喪失其收益能力，即不應做為課稅對象，納稅義務人亦得以免稅。近年來行政法院乃透過判決在個案中確定納稅義務人的實質經濟上給付能力，以確保量能課稅原則的實踐。以下則為幾件行政法院實現量能課稅原則的判決：

最高行政法院 107 年度判字第 313 號判決認為土地稅減免規則之所以將第 9 條「無償供公眾通行之道路土地」與第 10 條「騎樓走廊地」分開規範，並賦與不同之法律效果，其主要考量為「土地權利受限程度不同」，因此減免地價稅之程度也不同。地價稅為財產稅，其以該土地有潛在之獲利能力，納稅義務人有使用該土地而獲得利益之可能作為課稅的前提。倘若該土地是「無償供公眾通行之道路土地」，則土地所有權人無使用其財產而獲利之可能性，對此土地稅減免規則第 9 條乃規定，無償供公眾通行之道路土地，全部免除地價稅。而土地稅減免規則第 10 條「無償供公共通行之騎樓走廊地」通常是建物權利人所擁有，其外觀上雖是無償供公共通行之騎樓走廊，但是亦是建物權利人為提升其建物整體利用價值所使用的方式，因此使用該通道之利益最後歸建物權利人所享有，土地所有權人僅能以減少土地利用可能性為由減少部分地價稅。從而本案可否適用土地稅減免規則第 10 條規定減徵地價稅規定，必須加以

認定為屬於「建管法令強制要求」留公共通行之「（法定）騎樓走廊地」，或僅為「有利建物私人利用」之使用規畫而已。倘若是「無償供公共通行之法定騎樓走廊地」則土地所有權人得申請減徵地價稅。對此本案最高行政法院將原判決廢棄，並要求原審法院重新調查事實，以實現量能課稅原則。

此外，最高行政法院 107 年度判字第 313 號判決亦認為納稅義務人是否對於該土地完全喪失收益能力，不應拘泥於契約形式外觀，而應考量是否另有產學合作之經濟實質判斷認定。地價稅之納稅義務人、稅基、稅率以及減免條件是否成就之判斷，則應以納稅義務基準日之狀態為準據<sup>29</sup>。

## （二）客觀淨額原則的具體化

量能課稅原則是以納稅義務人經濟上的給付能力作為國家分配租稅負擔的標準。納稅義務人經濟上的給付能力則是透過納稅義務人「可支配的所得」（淨額的所得）來加以表現。所謂淨額的所得則包括客觀的及主觀的淨額所得。客觀淨所得是指各項收入扣除為獲得收入所支出的必要費用，成本和損失後的餘額。主觀淨所得則是扣除個人的基本生活費用及家庭扶養費用後所剩下的餘額。因此，國家僅能就滿足納稅義務人生活需求以外的所得加以課稅（主觀淨額原則）。同時當納稅義務人為了創造個人獲利的基礎而支出費用時，該支出已經非屬於納稅義務人的支配範圍，國家在向人民課稅時，該費用就必須加以扣除（客觀淨額原則）<sup>30</sup>。

<sup>29</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 313 號判決。

<sup>30</sup> 吳金柱，所得稅法之理論與實用（上），五南圖書，2008 年 4 月，第 498

司法院釋字第 745 號認為我國所得稅法僅允許薪資所得者就個人薪資收入扣除定額之薪資所得特別扣除額，而執行業務所得則採取實額減除成本及必要費用方式。現行所得稅法所採取的單一定額之薪資所得特別扣除額規定，並未考量不同薪資所得者間之必要費用差異，過於簡化，對於因工作必要，須支出顯然較高之必要費用者產生不利的結果，造成違反量能課稅所要求的客觀淨值原則。從而宣告所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款違憲。對此立法院乃修正所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款的內容，財政部於 2019 年 11 月公布「個人薪資收入減除必要費用適用範圍及認定辦法」，允許納稅義務人自 2020 年起，必要費用超過個人薪資特別扣除額時，可以針對職業專用服裝費、進修訓練費以及職業上工具支出核實認列費用。

然而納稅義務人的所得為薪資所得還是執行業務所得？仍必須就該所得實質探究其經濟上之意義，不應僅憑形式上契約之內容而為判斷，始符合稅法上量能課稅原則的要求。臺灣桃園地方法院 107 年度稅簡更一字第 1 號判決即認為，勞務所得類別之判斷，須以提供勞務者是否具備執行業務者身分並以技藝自立營生、負擔成本及必要費用，或純係受僱提供勞務收取酬勞而定，尚非逕以承攬、委任或僱傭等契約形式關係區分，俾符實質課稅及公平課稅原則，以推翻傳統對於模特兒所得類別的區分。準此，專業性勞務之提供如符合以技藝自立營生、自負盈虧並負擔執業之成本及費用等要件者，屬執行業務所得。薪資所得則是在機關或學校或雇主的監督下，提供專業技能或勞務，所獲取之所得，其不負事業盈虧之風險。執

---

頁。

行業務所得和薪資所得在事物的本質上有別，應該依法予以區分，正確歸類及計算所得。因此是否該當於所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類之「執行業務所得者」，須以是否符合同法第 11 條第 1 項規定之「以個人之智能或技藝營生」及「自負盈虧風險者」等要件，茲為判斷之依據。

對此，模特兒以個人獨特體態及表演提供服務，且此專長可顯示與他人不同之特質，並藉此滿足簽約業主之需要，符合「以個人之智能或技藝營生」。同時，從本案的模特兒與經紀公司所簽訂的經紀委任同意書（經紀契約）內容來看，模特兒僅得就其已履行的走秀或表演活動取得報酬，經紀公司並無保障模特兒最低所得之義務，再者模特兒經紀公司雖然有不定期提供模特兒基本之專業訓練，但是模特兒仍須自行負擔費用再進行更專業的課程，此與一般執行業務者所負擔之長期成本費用分擔之概念相同，亦符合「自負盈虧風險者」的要件，因此模特兒與經紀公司所簽訂經紀契約乃是委任及行紀之混合契約。模特兒從經紀公司獲得的所得為執行業務所得。此外，實務上模特兒必須自行支付服裝、鞋子、化妝、髮型、交通費等成本，倘若模特兒並未依法設帳記載並保存憑證，且為能提供證明所得額之帳簿文據，模特兒的執行業務所得的成本及必要費用必須依據執行業務者費用標準第 15 點的規定從其收入中 45 % 列為必要費用。

由於過去幾年模特兒的薪資是否視為薪資所得常引起爭議<sup>31</sup>，也因此司法院大法官做出釋字第 745 號解釋以解決薪資所得者無法實額減除成本及必要費用的問題。而桃園地方法院的判決特別針對

---

<sup>31</sup> 最高行政法院 100 年判字第 1495 號判決將林志玲的收入列為薪資所得。



司法院釋字第 745 號解釋作出關於執行業務所得以及薪資所得的區分標準，足以確保量能課稅原則的要求。

### （三）確認經濟觀察法的適用範圍

經濟觀察法係指透過經濟的觀點或方法觀察、認定及判斷，以掌握經濟上的給付能力，實現租稅課徵之平等性。經濟觀察法規定在納稅者權利保護法第 7 條第 1 項、第 2 項：「（第 1 項）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。（第 2 項）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。」因此，實務上往往將之運用在租稅規避之防制上，將納稅義務人利用法律漏洞，濫用法律形成可能性予以變形之經濟活動，調整回復為租稅構成要件之原形，再對其適用原有規定課徵租稅，處理因納稅義務人取巧所造成法律上「應然」與經濟上「實然」相分離之情況（納稅者權利保護法第 7 條第 3 項參照）

然而是否經濟觀察法僅能適用在租稅規避的調整上？臺北高等行政法院 108 年訴字第 1155 號判決乃加以闡明「經濟觀察法是貫穿租稅法律適用過程之原則，不限於稽徵機關援用解釋稅法以處理租稅規避事項而已；徵納雙方均可透過此法共同闡明生活事實對應於稅法法規應有之定性，經由涵攝而獲得正確之稅法適用結果。」，因此經濟觀察法並非僅限於用來調整納稅義務人濫用租稅法律形式所導致的租稅規避，其亦是確定納稅義務人實際租稅負擔，實現量能課稅原則的重要方式。

對此，臺北高等行政法院 108 年訴字第 1155 號判決認為甲之所以從乙處取得出售 C 抵價地之部分價款，乃是源自於甲乙丙 3 兄弟



共同出資購買 A 農地，因為當時的法令限制私有農地不得移轉登記為共有。因此甲乙丙三人於 76 年間簽訂協議書，約定以乙為登記名義人，「處分須經 3 人同意，土地使用、收益權利均由 3 人均分，賦稅由 3 人均攤」。就經濟實質內涵而言，該 3 人顯然因礙於當時法令限制，無從將 A 農地登記為共有，但仍就 A 農地成立共有關係之合意，基於契約自由，當非法所不許。繼之，A 農地經區段徵收而經濟上變形為 C 抵價地，依其後續以乙為登記名義人出售予 D 公司，但以甲乙丙 3 兄弟為連帶保證人，3 兄弟對於 C 抵價地之給付義務共同負擔連帶責任，實質上居於 C 抵價地共同出賣人地位，實質上居於系爭抵價地共同出賣人地位，就出賣人之給付義務均負有實際擔保責任，而價款終局也由 3 兄弟分配之事實而論，系爭抵價地之處分、使用及收益等經濟上效益及風險，乃至稅捐負擔，顯然延續原農地之合意，仍係由該等 3 人共享並分擔之。因此本案甲於 99 年間由乙處取得系爭抵價地買賣價款，究應定性為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款「出售土地交易所得」而免納所得稅；抑或為「借名契約債權」之實現，而為同法第 14 條第 1 項第 10 類應稅之「其他所得」，其癥結在於甲由乙處取得出售系爭抵價地部分價款此一生活事實，如何評價其於所得稅法上之意義，此當以經濟觀察角度予以解析。

因此本案並不是非農民利用稅制規劃上的法律漏洞，以借名登記的方式藉由農民名義買賣土地，以規避買賣土地所應繳納的所得稅的情況。實際上本案乃是取得 A 農地當時之法令限制並不允許甲乙丙 3 兄弟就原農地（以及 C 抵價地，即 A 農地之經濟上變形）共同共有農地，以致只能以乙的名義登記為農地所有權人。然而同樣援用經濟觀察法，可判斷 3 兄弟就 A 農地之經濟實質，即如系爭協議書所載，於稅法上適當被評價為所有權人，因此甲就之後從乙處

取得出售 C 抵價地的交易所得即應視為是所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款「出售土地交易所得」而免納所得稅。稅捐機關不能因 3 兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課稅稅賦，而將稽徵實務上常用以處理租稅規避之「借名登記」模型套用於本案。

### 三、租稅規避之具體化（納保法第 7 條）

#### （一）建立租稅規避的判斷模式

憲法第 19 條規定「人民有依法納稅之義務。」。倘若納稅義務人利用私法上所賦予的選擇權利或形成空間，做出不合稅法目的之選擇，以規避原本可能發生之租稅負擔，即違背了人民有依法納稅之義務的要求。（改制前）行政法院 81 年度判字第 2124 號判決：「租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，而非其外觀之法律行為，故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質上經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。」司法院釋字第 420 號解釋亦認為「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。」。從而實質課稅原則乃是租稅法律主義的內涵，有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，必須以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準，以遏止租稅規避的發生<sup>32</sup>。稅捐稽徵法第 12 條之 1 即規定實質課稅原則以及租稅規

---

<sup>32</sup> 賴永發、許毅帆，論實質課稅與租稅規避之責任，會計研究月刊，第 409 期，2019 年 12 月，第 109 頁。

避之禁止，納保法第 7 條則除了重申實質課稅原則以外，更進一步規範租稅規避的成立要件以及法律效果。

所謂租稅規避，係指納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之交易形式，濫用私法自治契約自由原則的法律形成自由，以非常規交易規避租稅構成要件該當，並且獲得不當的租稅利益<sup>33</sup>。納保法第 7 條第 3 項規定：「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。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」而逃漏稅則是指納稅義務人透過積極詐術行為，隱匿課稅事實，致使稅捐機關陷於錯誤，從而獲取不當的稅捐利益<sup>34</sup>。因此租稅規避與逃漏稅不同點在於租稅規避乃是納稅義務人的財產規劃與經濟實質並不相當，並且該不相當的安排可以獲得稅法上所未給予的租稅利益，也就是構成所謂的「法律形成的濫用」。然而何種情況屬於「法律形成的濫用」而構成租稅規避，則有賴於行政法院及稅捐機關在具體個案中加以審查。

最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決中甲於 2008 年 6 月知悉其所持有的 A 農地將被政府徵收，因此甲乃利用遺產贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款移轉農地免徵贈與稅的規定，於 2008 年 6 月 23 日將土地贈與其子乙，使乙得以在公告期限（2009 年 1 月 6 日起至同年 2 月 4 日止）內向政府申請該被徵收的土地現金補償或抵價地。

<sup>33</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 227-228 頁。

<sup>34</sup> 黃士洲，避稅安排與滯納金－納保法第 7 條規範疑義與釐清，稅務旬刊，第 2367 期，2017 年 6 月，第 12-13 頁。

由於甲是在參加公告徵收程序之公聽會後得知 A 農地將被徵收，而利用此時機將 A 農地無償贈與給其子乙，雖然甲將 A 農地贈與給乙表面上是合法贈與行為，但是其目的乃是為了使乙取得土地區段徵收後較高價值抵價地權利，並且規避贈與稅賦。因此甲的贈與行為除了減少租稅負擔動機外無任何其他正當理由，其贈與行為構成法律形成的濫用的租稅規避。對此，最高行政法院乃認定甲實質上所贈與的標的是系爭土地區段徵收之抵價地權利，並且依據實質課稅原則，就臺北市政府 2009 年 3 月 23 日核發給乙的補償抵價地權利 1,496 萬元向甲課徵 127 萬贈與稅<sup>35</sup>。

逃漏稅捐則必須納稅義務人有漏稅的故意，並且以積極詐術行為，隱匿課稅事實，而使稅捐機關陷於錯誤。所得稅法第 110 條規定「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款亦規定「未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。」最高行政法院 107 年度判字第 600 號判決即認為納稅義務人雖主張其配偶於 97 年 9 月間取自英屬維京群島 A 公司的所得是借款，並且提出借據做為佐證資料。但是稅捐機關事後調查得知 A 公司是由納稅義務人家族所控制，借據亦為家族成員訂立，且無其他獨立事證可檢驗實際作成時點，對此法院認定納稅義務人並未盡到提供具可信度事證之協力義務。此外從 A 公司出售玉山金控公司股票取得交割款之時間與 A 公司匯款給納稅義務人配偶的時間彼此相密接（僅差 3 天）的情況下，可以判定納稅義務人

<sup>35</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決。

配偶從 A 公司所獲得的 2 筆美金與 A 公司出售玉山金控公司股票有密切關係。同時納稅義務人所稱償還借款的時間是在 105 年稅捐機關對納稅義務人發動調查之後，此與距離取得 2 筆美金的時點已逾 7 年以上，又無利息之支付。可見納稅義務人所稱 A 公司所匯給納稅義務人配偶之金額是借款不足採信。對此，法院認定 A 公司乃是將出售玉山金控公司股票的交割款贈與給納稅義務人的配偶，納稅義務人提出不實證據導致稅捐機關陷入錯誤，其構成逃漏稅捐。

## （二）界定租稅規避可罰與不可罰之界限

租稅規避行為可否處漏稅罰？我國大部分學者認為租稅規避乃是納稅義務人濫用私法上法形式之選擇可能性，規避課稅要件之該當，以避免納稅義務之成立<sup>36</sup>。由於納稅義務人並沒有以積極詐術行為隱匿課稅事實，欠缺逃漏稅的故意。因此稅捐機關得按常規交易或依查得資料依據各稅法規定予以調整，並要求納稅義務人補稅，但不能對之課處漏稅罰。然而實務界則有不同的見解。在納保法修正公布之前，法院在部分的租稅規避的案件中，除了認定其構成稅捐稽徵法第 12 條之 1 租稅規避行為外，亦同時認定構成逃漏租稅並課處漏稅罰。

在前述最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決中最高行政法

---

<sup>36</sup> 黃茂榮，稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），植根法學，2008 年 2 月，第 762 頁以下；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書，2005 年 9 月，增訂 3 版，第 333 頁；李惠宗，使用稅務人頭的罪與罰－最高行政法院判決 93 年度判字第 1519 號及 96 年度判字第 1270 號判決評釋，法令月刊，第 61 卷第 7 期，2010 年 7 月，第 13 頁；陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月，修訂 11 版，第 242 頁。

院即認為甲乃是藉由贈與系爭土地之形式外觀，實質上使受贈人乙得以取得抵價地權利，以達到贈與應稅財產的目的，因此構成租稅規避。同時，甲在 2008 年 7 月 10 申報贈與稅時，隱瞞「系爭土地將由政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，甲得申請發給抵價地或領取現金補償」之資訊，導致稅捐機關在不知情的情況下發給贈與稅不計入贈與所得證明書，使得系爭土地在免徵贈與稅之情況下完成移轉登記，從而甲的行為亦構成逃漏租稅<sup>37</sup>。

然而該判決是否合理？是否租稅規避行為就同時構成逃漏稅捐？對此，本人認為納稅義務人是否有逃漏稅的故意，不能僅因為納稅義務人有租稅規避的行為就直接認定其有逃漏稅的故意。納稅義務人是否構成逃漏稅，應該在租稅規避行為後，獨立就個別的具體事實加以認定是否有逃漏稅故意。最高行政法院 107 年度判字第 623 號判決就特別針對租稅規避與租稅逃漏的關係作了詳細的說明，同時對於租稅規避行為在何種情況下可處漏稅罰訂了一個標準。

最高行政法院<sup>38</sup>認為，有關「對稅捐規避行為是否得再處以漏稅罰」之爭議，本院之基本法律觀點詳如下述：

在此首應指明「稅捐逃漏」與「稅捐規避」並非「互斥」之法律概念，在單一案件中之納稅者可能同時具備有稅捐規避行為與稅捐逃漏行為。因為稅捐事務發展上，以上二個行為通常會在不同階段進行。

1. 其中「稅捐規避行為」乃是取向於規避或少繳稅捐之目的，透過扭曲之民商法或公法規劃，取得與經濟實質不符合之法律形式外

---

<sup>37</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決。

<sup>38</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 623 號、第 600 號判決。



觀，期待因此得免除原應適用稅捐實證法之適用，或者取得原不應適用稅捐實證法之適用。其作成時點，每每係在「稅捐債務之形成階段」。

2. 「稅捐逃漏行為」之判斷重心則在於，納稅者是否盡到「誠實申報義務」。特別是在稅捐實證法課予納稅者誠實申報稅捐客體、稅基量化與稅額之作為義務時，納稅者自知有此稅捐客體及其稅基量化金額與對應之應納稅額，卻在申報時，沒有如實申報，即屬「稅捐逃漏行為」（純正不作為犯）。若因此使稅捐機關不知「將該筆稅捐客體為稅基量化並計算對應稅額」者，漏稅結果即行發生（所得稅採取自動報繳制，若納稅者漏申報所得稅捐客體及稅基量化，稅捐機關非經依法發動調查，即不知該筆所得之存在及對應稅額，應認漏稅結果已發生）。違反誠實義務行為之納稅者，即應對前開稅捐逃漏結果，負擔漏稅違章責任。因此「稅捐逃漏行為」多發生在申報階段，距離稅捐債務形成階段通常已歷經一段時日。
3. 因此以上 2 種行為（一為脫法行為，一為違法行為）有可能在同一稅捐核課案件相續出現，而納保法第 7 條第 8 項之規定內容（即「第 3 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」）。要在此等觀點下為詮釋（即同一稅捐核課案件中兼有「稅捐逃漏」與「稅捐規避」行為之情形）。

因此無論納稅者事前有無稅捐規避行為存在，只要其在稅捐報繳階段，沒有盡到「如實揭露」稅捐客體（含稅基量化）與對應稅額之法定義務，即符合「稅捐逃漏行為」之要件。若因此使稅捐機關因主觀不知其事而未核課對應之稅額者，更應認為稅捐逃漏之結



果已發生，應依法對漏稅者處以漏稅罰。

附帶說明，雖然漏稅違章責任之成立，納稅義務人除了要有誠實義務之客觀違反（違法性），理論上還要求主觀上有漏稅之故意或對漏稅結果有過失。不過當事前已有租稅規避行為存在，即表示納稅義務人主觀上已有「利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅」之意圖。若其事後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，基本上其主觀之漏稅故意已足「一併」明確認定。此時無需於認定「客觀上有無誠實義務之違反」以外，另就主觀歸責事由之有無再為獨立之判斷。

從上述最高行政法院判決可以看出，只有在納稅義務人在稅捐實證法課予納稅者誠實申報稅捐客體、稅基量化與稅額之作為義務時，沒有盡到「誠實申報義務」，才會構成逃漏租稅。從而納保法第7條第8項規定「第3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。」該「申報」就應該僅限於租稅實體法要求納稅義務人誠實申報租稅客體，稅額的義務。此亦符合我國學界與實務界對於租稅規避的定義。由於租稅規避乃是納稅義務人利用特定時機而為租稅規避，納稅義務人理所當然並不會在形式的法律行為中揭露真正的動機，同時也因為納稅義務人符合外在的法律形式要件，其不具備逃漏租稅的可罰性<sup>39</sup>。以最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決中甲父贈與土地給乙子，以便使受贈人乙取得抵價地權利案為例，本

<sup>39</sup> 柯格鐘，稅捐規避之判斷、核課期間與起算點－以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例，月旦財稅實務釋評，第1期，2020年1月，第25頁。

案的甲的誠實申報義務僅限於甲必須依據遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項的 5 款規定將作農業使用之農業用地移轉給繼承人乙。只要甲當時贈與給乙的土地確實是作農業使用之農業用地，且確實移轉給乙，甲的行為就符合遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項所規定之誠實申報的義務。遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項所列 5 款並沒有規定課與甲告知稅捐機關「其所贈與的土地將由政府於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，甲得申請發給抵價地或領取現金補償」的義務，因此甲沒有在申報免繳贈與稅時主動告知知悉該農地將被公告徵收，就不應該被認定為逃漏稅捐。因此本案甲父將免稅農地贈與乙子，乃在當事人間存在真意，而非通謀虛偽意思表示。甲父僅須依據納保法第 7 條第 3 項規定負擔租稅規避的責任。

在納保法實施後，稅捐機關針對納保法第 7 條第 8 項「但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿」的運用，在贈與稅申報書上乃增加了「贈與稅聲明事項表」，換言之，納稅義務人在申報贈與稅時都必須填報該「贈與稅聲明事項表」，倘若納稅義務人在贈與稅申報時未填報贈與稅聲明事項表，事後被稅捐機關查獲租稅規避的情事時，稅捐機關可以依據納保法第 7 條第 8 項但書規定認定納稅義務人構成逃漏稅。也就是說在本案一的情況，納稅義務人甲在申報贈與免稅農地時，就必須在「贈與稅聲明事項表」上填寫甲贈與的免稅農地將於 1 年內被政府區段徵收。然而是否該要求合理？租稅規避的行為原本難以期待納稅義務人在申報時自行加以告知稅捐機關，如果要求納稅義務人在申報時都必須告知稅捐機關租稅規避的行為，是否納保法第 7 條第 3 項關於租稅規避的規定仍有適用的餘地，甚至將會再回到納保法未公布前，租稅規避就同時構成逃漏稅捐的情況，從而喪失制訂納保法第 7 條第 3 項的目的。因此本人認為納保法第 7 條第 8 項但書「納稅者於申報時，對重要事項隱

匿」應僅限於「納稅義務人未誠實申報稅捐客體，稅基量化與稅額」時才能加以適用。本案納稅義務人甲乃是誠實申報稅捐客體（免稅農地），且甲也確實將免稅農地贈與乙子，在此情況下即無納保法第 7 條第 8 項的適用。

相類似的見解在最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決中可以看出，在該案中納稅義務人 A 為了避免雙重國籍的身分而遭美國所施行之肥貓條款重複課稅，乃將其手中的東南水泥公司股票售出，並且將所得股票交割款借予 A 所持有的 B 公司，並由 B 公司在同一日購買與 A 之前所持相同數量的東南水泥公司股票。最高行政法院認為現行稅法不課徵證券交易所得稅，故原告於證券交易集中市場出售上開股票，非屬所得稅計算基礎之項目，自無列入申報之必要。再者，被告所指之上開股票買賣、資金借貸、B 公司獲分配股利等情事，性質上均非屬所得稅法第 71 條第 1 項所指「構成綜合所得總額…之項目及數額，以及…之事實」，並非申報綜合所得稅應填載於申報書之事項。況依原告 104 年度綜合所得稅結算申報書之格式，其上亦無應填載上開各項情事之欄位或說明，原告自無可能就上開事項自行申報或揭露。因此原告未予自動揭露，亦不能指為有隱匿行為。從而最高行政法院認為該案僅構成租稅規避，並不構成逃漏稅捐。

但是此並非表示納稅義務人在租稅規避的情況下並不會構成逃漏租稅。納保法第 7 條第 8 項後段規定納稅者於調查時，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，仍構成逃漏稅捐<sup>40</sup>。因此在最高行政法院 107 年度

---

<sup>40</sup> 柯格鐘，稅捐規避之判斷、核課期間與起算點－以農地即將公用徵收前夕

判字第 294 號判決贈與農地免徵贈與稅案，雖然納稅義務人在贈與土地時不須告訴稅捐機關贈與土地的目的是為了使乙取得抵價地權利。但是倘若稅捐機關事後對納稅義務人加以調查，納稅義務人就應該誠實揭露有關租稅規避的事實，也就是納稅義務人甲必須告知稅捐機關「其已知悉政府將於 2009 年 1 月公告實施區段徵收，因此甲將該筆農地先移轉給乙，使乙得申請發給抵價地或領取現金補償，同時甲也可以規避所需繳納的贈與稅」。倘若納稅義務人在稅捐機關調查時，對於該涉及連結租稅規避的事實有所隱匿或為虛偽不實的陳述或提供不正確資料，致使稅捐機關短漏核定稅捐時，納稅義務人的行為仍構成逃漏稅捐。

所謂「重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」應指納稅義務人於調查時，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料而言，如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，才構成所謂「隱匿」<sup>41</sup>。最高行政法院 107 年度判字第 623 號判決認為納稅義務人甲及配偶持有 A 公司股票，甲知悉 A 公司將於年底發放股利時，乃將其所持有的 A 公司股票賣給其 100 % 持有 B 公司，以便使 B 公司實際取得 A 公司發放的股利後列入未分配盈餘。B 公司雖依法繳納 10 % 未分配盈餘稅，但甲也規避本應依 40 % 綜所稅稅率繳納的綜所稅。雖然甲之行為是租稅規避。但是當稅捐機關發動調查，要求納稅義務人甲提示系爭股權交易之實際成交價格與原始取得成本證明文件

---

之移轉贈與為例，月旦財稅實務釋評，第 1 期，2020 年 1 月，第 26 頁。

<sup>41</sup> 最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決。

之資料供核時，甲卻僅提示系爭股份轉讓協議書，卻未揭露 B 公司的負責人是配偶，同時股權移轉時機是 A 公司分配盈餘前，倘非稅捐機關進一步親自調查，將難以知悉該租稅規避行為，因此可以得出納稅義務人有消極不告知與稅捐規避行為有關之重要事實，增加稅捐機關調查難度，稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避稅負之情形，符合「隱匿重要事項」之要件，從而最高行政法院認為納稅義務人甲亦構成逃漏稅捐。

倘若納稅義務人已經揭露「重要事項」，稅捐機關就不應對之課處漏稅罰。然而何種程度可以視為是已經達到充分揭露重要事項？換言之，是否納稅義務人必須將所有租稅規避的資料交給稅捐機關，使稅捐機關得以一眼看出該租稅規避的行為才不會構成漏稅罰，倘若作如此擴充規定將會導致納保法第 7 條第 8 項租稅規避行為不課處漏稅罰的規定無適用之餘地<sup>42</sup>。對此，本人認為納稅義務人應該揭露的重要事項應該以稅捐機關難以查得之關鍵事實為限。倘若稅捐機關可以憑藉人民提供之關鍵資訊以及自身可不困難查得的資訊便可以進行發動調查發現租稅規避，就應該認定人民已盡重要事項之揭露<sup>43</sup>。因此最高行政法院在 Uber 營業稅案中認為納稅義務人（臺灣宇博數位服務公司）已經在申報自身之各期營業稅時，已充分揭露其銷售對象是 Uber B.V.公司，其已經盡到營業稅的協力

---

<sup>42</sup> 蔡朝安、葉伊馨，租稅規避之裁罰界線為何？，財稅法令半月刊，第 42 卷第 10 期，2019 年 5 月，第 38 頁。

<sup>43</sup> 賴永發、許毅帆，論實質課稅與租稅規避之責任，會計研究月刊，第 409 期，2019 年 12 月，第 110 頁；曾邑倫，納保法下租稅規避責任之探討－兼評最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決，月旦會計實務研究，第 14 期，2019 年 2 月，第 117-118 頁。



義務。同時稅捐機關也可以從大眾媒體報導知悉納稅義務人是 Uber 集團一員，且代表 Uber 集團在臺營運。稅捐機關已處於可以有效發動調查程序之情況下，則從該時點所生之營業稅債務，亦難指納稅義務人在申報營業稅時點，未盡誠實義務，因此最高行政法院認為納稅義務人僅構成租稅規避，尚未構成逃漏租稅<sup>44</sup>。

過去稅捐稽徵實務上通常將租稅規避等同於逃漏稅捐。然而在納保法第 7 條第 8 項前段認定租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符，因此本質上仍屬合法之行為，不具可罰性。同時在納保法第 7 條第 8 項後段規定納稅義務人於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料可以課處漏稅罰後，稅捐機關即有必要將兩者（租稅規避與逃漏租稅）詳細加以區分<sup>45</sup>。對此最高行政法院認為，對於租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就漏稅罰處罰之要件事實（即係於申報或調查時，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），應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8 % 以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，並得對納稅義務人課處漏稅罰。倘若案件本身無法明確區分是否有逃漏租

<sup>44</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決。

<sup>45</sup> 曾邑倫，納保法下租稅規避責任之探討－兼評最高行政法院 107 年度判字第 199 號判決，月旦會計實務研究，第 14 期，2019 年 2 月，第 117 頁。



稅的情況存在，就應該盡量做對納稅義務人有利的認定，從而法院應認定該處罰要件事實為不存在，並且將其不利益歸於稽徵機關<sup>46</sup>。

### （三）租稅規避行為終了判斷時點與核課起算點

最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決中甲於 2008 年 6 月 18 收受政府所寄的區段徵收說明會通知，知悉其所持有的 A 農地將被政府徵收，因此甲乃利用遺產贈與稅法第 20 條第 1 項第 5 款移轉農地免徵贈與稅的規定，於 2008 年 6 月 23 日將土地贈與其子乙，並且於 2008 年 7 月 10 日申報贈與稅。而乙在取得農地後乃於 2009 年 1 月 6 日起至同年 2 月 4 日止公告期間內向政府申請該被徵收的土地現金補償或抵價地。臺北市府則於 2009 年 3 月 23 日核發給

<sup>46</sup> 最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決。此外最高行政法院 106 年度判字第 203 號判決亦認為「如系爭公共設施保留地是否欠缺合理使用可能，乃無市價可言，以及上訴人子乙現金給付予父甲乙節究竟係出於虛偽，抑或為真實，均未依證據核實認定之，即逕以系爭公共設施保留地應有部分移轉，以及現金找補均屬父甲家族避稅之「工具」，非可認係「對價」（此無異已設定系爭公共設施保留市價為零，且現金給付乙節全然虛偽之事實），即率認於經濟實質上，父甲乃無償贈與系爭建地應有部分，應以遺贈稅法第 4 條第 2 項核課贈與稅，除有未依行政訴訟法第 125 條、第 133 條以職權調查證據，認定事實之失外，並有將解釋租稅法律所適用之經濟觀察法，混淆於事實認定之嫌。」因此倘若法院於個案判決中已依職權調查相關事實，仍無法做出「法律形式不符合經濟實質」之判斷或當事人行為並無任何通謀虛偽或隱匿不實之情況時，自應由稅捐機關負擔客觀舉證責任，承受事實真偽不明之不利益。林巨峯，納稅者權利保護法施行後之實務觀察，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，臺北，2019 年 4 月。

乙的補償抵價地權利 1,496 萬元。如前所述，臺北高等行政法院以及最高行政法院皆認為甲父的行為是租稅規避，甲所贈與給乙的並非是農地，實際上是系爭土地區段徵收之抵價地權利。惟臺北高等行政法院與最高行政法院則對於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款的核課期間起算時點有不同的見解，臺北高等行政法院<sup>47</sup>認為贈與稅的核課期間的起算點應為甲贈與乙之贈與契約完成時點的 2008 年 6 月 23 日，非申請發給補償抵價地之 2009 年 1 月 17 日作為起算點。最高行政法院<sup>48</sup>則認為核課期間的起算點應為 2009 年 3 月 23 日其子乙獲准發給系爭土地之區段徵收抵價地權利時，該贈與之客體確定由乙所受領，實質上的贈與行為才成立。由於甲父符合遺產贈與稅法第 4 條第 2 項課徵贈與稅之要件，依同法第 24 條第 1 項規定甲應於超過免稅額之贈與行為發生(2009 年 3 月 23 日)後 30 日內(2009 年 4 月 22 日止)申報贈與稅。但甲卻未在該期間內申報贈與稅，因此依據稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款「未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 7 年。」稅捐機關對甲的核課期間自 2009 年 4 月 23 日至 2016 年 4 月 22 日屆滿。

針對上述不同的觀點，個人認為如何認定租稅規避行為的核課期間起算點應該從租稅規避行為本身加以探討。由於租稅規避行為乃是納稅義務人濫用法律形成自由，以非常規交易避免稅捐構成要件該當，並獲取不當之租稅上利益。因此是否成立租稅規避應該以實際上獲取不當之租稅利益為基準，而非以前階段非常規交易行為

---

<sup>47</sup> 臺北高等行政法院 106 年度訴字第 393 號判決。

<sup>48</sup> 最高行政法院 107 年度判字第 294 號判決。

基準。因此本案關於租稅規避行為的核課期間起算點應以最高法院的見解較為妥當。應該以贈與的客體確實由乙所受領，實質上贈與成立之時點，也就是 2009 年 3 月 23 日其子乙獲准發給系爭土地之區段徵收抵價地權利時作為核課期間的起算點。

#### 四、確立稽徵程序中徵納雙方義務及舉證責任（納保法第 11、14 條）

##### （一）課稅事實的調查與協力義務

課稅合法性原則乃要求稅捐機關必須合法並公平的課徵一切因構成要件實現所產生的稅捐債權。換言之，稅捐機關必須依法律確定並徵收稅捐，並且必須確保無任何租稅的短收。稅捐機關不得單就納稅義務人所提出形式上的資料或證據受到拘束，而是必須『依法律』確定並徵收租稅；因此，稅捐機關在調查課稅事實時必須採取「職權調查主義」。納保法第 11 條第 1 項亦明文規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」亦即客觀舉證責任（課稅事實真偽不明的證明風險）是由稅捐機關負擔<sup>49</sup>。

然而稅捐客體經常附著在經濟活動的歷程（例如，加值型營業稅的課稅對象是各銷售階段的營業加值），或者針對經濟活動的成果（例如，企業的盈餘或者執行業務者的所得）。而在經濟活動繁

---

<sup>49</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年 12 月，第 99 頁。

雜，課稅事實多由納稅義務人掌握且知悉最詳的情況下，倘若未賦予納稅義務人保持與提供課稅資料的義務，將導致課稅事實的闡明難以運作<sup>50</sup>，同時造成稽徵機關在有限的人力下無法將所有租稅案件課徵到稅捐，也將造成稽徵成本的倍增。因此為了達到依法、公平課稅的目的，就必須要求納稅義務人負擔協力義務，納稅義務人必須將掌控範圍領域內的課稅資訊提示給稅捐機關。對此我國司法院釋字第 537 號解釋亦加以闡明「此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」。關於課稅事實的闡明，稅捐機關與納稅義務人之間並非對立，而是形成一個責任分工的共同體。此即所謂的“徵納協同主義”。

在徵納協同主義下，納稅義務人負有義務將其所掌握的課稅重要事實真實且完整地提出，尤其在稅捐並非是透過就源扣繳課徵時，關於稅捐的正確課徵有賴於納稅義務人履行協力義務並誠實申報。稅捐稽徵法第 30 條即規定人民有提示帳簿、文據或其他有關文件，或接受稅捐機關備詢的義務。然而此並非表示稅捐稽徵程序下的職權調查原則將被協同主義所取代，相反的，協同主義乃是在補充職權調查主義，並且透過徵納雙方的協同分工架構成整個稅捐調查程序<sup>51</sup>。因此協力義務不構成主觀舉證責任的成立，也就是說不

---

<sup>50</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年 12 月，第 99 頁。

<sup>51</sup> 黃士洲，同前註，第 94 頁；葛克昌，黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，台灣法學雜誌，第 173 期，2011 年 4 月，第 5 頁。

會產生當納稅義務人不提出證據時，稅捐機關就不須主動調查的情況。在稅捐稽徵程序下，稅捐機關仍負擔客觀舉證責任。納稅義務人違反協力義務僅產生減輕稅捐機關的舉證責任的結果，並且允許稅捐機關可以推計課稅（納保法第 14 條第 1 項）<sup>52</sup>。

惟稅捐機關應採取何種推計課稅的方式，以便在課稅平等原則要求下，就追求一般平等（所有人都課到稅）與個案平等間達到一個平衡點？納保法第 14 條第 2、3 項即規定「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」惟實務上應該如何加以運用？是否稅捐機關所為的推計課稅有違反納保法第 14 條第 2、3 項的情況？

對此，最高行政法院 109 年度判字第 294 號判決認為財政部所公布的「房屋及土地之當地一般租金標準」：『（一）臺北市部分：1. 住家用：依房屋評定現值之 19 % 計算。2. 非住家用：依實地調查租金狀況編訂「102 年度非住家用房屋當地一般租金標準表」，並考量特定情形予以核定。』乃是要求稅捐機關在推計課稅時，必須考量與推計具有關聯性之一切重要事項，並且依合理客觀之程序及適切之方法為之。而在非住家用的租金收入方面，由於該筆租金收入往往因當地的地段不同，而導致租金收入會有相當大的差距，因此稅捐機關必須實地調查當地租金狀況，考量樓層、構造、用途、折舊年數後，針對每一個路段制定標準租金並且編訂「非住家用房屋當地一般租金標準表」，以符合納保法第 14 條第 2、3 項的要求。

---

<sup>52</sup> 葛克昌，黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，台灣法學雜誌，第 173 期，2011 年 4 月，第 5 頁。

而本案納稅義務人認為 98 至 101 年度系爭房屋一樓標準租金分別為每坪每月 761 元、775 元、789 元、801 元，一樓以外樓層每坪為每月 249 元、239 元、243 元、247 元，然而本案稅捐稽關將 102 年度系爭房屋的標準租金提高為 1241 元，納稅義務人卻無法知悉稅捐機關是如何計算出每月每坪 1241 元，該計算依據所憑的相關資料為何？對此，最高行政法院乃在該判決中建立了稅捐機關在推計課稅時所應負的舉證責任內涵。原則上稅捐機關必須依職權調查課稅事實，核實認定課稅基礎，推計課稅則為例外。而稅捐機關依據納保法第 14 條第 2、3 項為推計課稅，斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，選擇最能切近實額之方法為之時，也應該以書面敘明推計課稅基礎以及計算依據。倘若稅捐機關未提出明確的課稅依據及計算資料，將使民眾無法知悉稅捐機關推計課稅的合理性及正確性，導致納稅義務人的權益受損，因此最高行政法院在該案中乃以稅捐機關就推計課稅的基礎未提出合理說明為理由，將原判決廢棄，發回原審再為調查後，另為適法之裁判。

## （二）稽徵機關舉證責任的分配

納保法第 7 條第 4 項後段規定「課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」，同法第 7 條第 5 項規定「納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」，惟稅捐機關在負擔客觀舉證責任下，就課稅事實應達到證明程度為多少才符合納保法第 7 條第 4 項的要求？倘若納稅義務人未盡協力義務，稅捐機關對於課稅事實的證明程度可以減輕到何種情況？由於從納保法條文中難以獲得確切的答案，以下將從學者見解以及行政法院判決加以分析探討。

我國稅捐稽徵程序並非是採取「辯論主義」，將課稅事實的闡



明繫諸於當事人的證據聲明；而是採取「職權調查主義」，亦即由稅捐機關承擔客觀舉證責任；由稅捐機關承擔課稅事實存在與否的最終責任。因此，納稅義務人所履行的協力義務僅是稅捐機關職權調查的證據方法之一<sup>53</sup>。納稅義務人的協力義務大略可分為下列五種：1. 登記義務；2. 記帳及保持帳簿義務；3. 取得及保持憑證義務；4. 申報義務；5. 調查協力義務<sup>54</sup>。

在徵納協同關係下，納稅義務人履行協力義務與否並不能拘束稅捐機關職權調查的行使，然而納稅義務人所提出的相關帳簿及文據內容卻是影響稅捐機關發動職權調查、調查範圍與密度的重要因素。雖然稅捐機關必須依法並平等的執行租稅法律。然而基於實用性原則，稅捐機關在有限的人力與時間下亦得將職權調查的範圍與密度有所限縮。「適當地執行法律」（maßvoller Gesetzesvollzug）乃是稅捐機關依法執行稅法的重要模式<sup>55</sup>。因此，當營利事業依據「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」的規定設置並提示帳簿，營利事業已經履行協力義務，同時納稅義務人所提供的相關帳簿及文據並未導致稅捐機關對於系爭課稅事實的存否產生事實上的懷疑時，課稅要件事實即已經闡明，營利事業應享有按帳簿所

<sup>53</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年 12 月，第 99 頁。

<sup>54</sup> 陳 敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月，第 48 頁以下；柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月，第 47 頁。

<sup>55</sup> J. Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 Rz. 238-241; Seer, Möglichkeiten und Grenzen eines “maßvollen” Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553.

載內容認定成本費用的權利，稅捐機關就應該依據帳簿所載的內容核定課稅處分<sup>56</sup>。

倘若稅捐機關對於營利事業依據「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」所提供的帳簿憑證及會計紀錄進行覆核時，發現納稅義務人所提出憑證有所欠缺，但該憑證欠缺的數量或金額尚不足以動搖整體帳證內容的真實性，則稅捐機關可以基於所得稅法第 83 條第 1 項依職權進行調查，要求納稅義務人就所提示的帳簿文據不足以核實勾稽的部分，再指定納稅義務人提出帳簿憑證及會計紀錄以外的有關證明所得額的其他文據。然而稅捐機關要求納稅義務人提供相關證明文件時，必須符合比例原則。稅捐機關必須考量斟酌納稅義務人履行該義務的可能性，並且注意該證據資料是否屬於納稅義務人的管領範疇所及<sup>57</sup>。倘若納稅義務人已盡協力義務，但稅捐機關仍無法闡明課稅要件事實，徵納雙方可以簽訂事實和解契約（事實認定協議）<sup>58</sup>。

倘若納稅義務人違反協力義務，稅捐機關即欠缺任何進一步為職權調查的線索。在此情況下，如果要求稅捐機關就課稅事實的證

---

<sup>56</sup> 黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2020 年 3 月，第 344 頁。

<sup>57</sup> 李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則－簡評臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2316 號判決，台灣本土法學雜誌，第 69 期，2005 年 4 月，第 247 頁；黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，同前註，第 345 頁。

<sup>58</sup> 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁－以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，臺北大學法學論叢，第 110 期，2019 年 6 月，第 50、82 頁；葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 121 頁。

明程度達到高度蓋然性，對於稅捐機關而言並不合理，同時也違反稽徵經濟的要求<sup>59</sup>。德國聯邦財政法院 1989 年 2 月 15 日判決即認為，倘若納稅義務人違背協力義務，導致課稅事實無法完全加以闡明時，將導致稅捐機關事實查明義務的界限以及證明課稅事實存在程度的減輕<sup>60</sup>。因此，當納稅義務人違反協力義務時，應允許稅捐機關綜合卷內已確定的事證，將課稅事實的證明程度予以調降，然而稅捐機關對於課稅事實的證明程度仍不得低於 50 % 的蓋然率<sup>61</sup>。此外，當稅捐機關基於所得稅法第 83 條第 1 項的規定依職權進行調查，要求納稅義務人就所提示的帳簿文據不足以核實勾稽的部分，再提出帳簿憑證及會計紀錄以外的有關證明所得額的其他文據，而納稅義務人不提示時，稅捐機關即可以依據所得稅法第 83 條第 1 項後段的規定，依查得之資料或同業利潤標準為推計課稅。惟稅捐機關推計課稅時，仍必須符合納保法第 14 條第 1 項的要求，稅捐機關必須對於課稅基礎不能確定或者調查費用過鉅，方得為推計課稅<sup>62</sup>。

納保法實施前，我國稅務裁判受到早期行政法院判決<sup>63</sup>的影響

<sup>59</sup> 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年 12 月，第 101 頁。

<sup>60</sup> BFH-Urteil vom 15.2.1989 (X R 16/86) BStBl. 1989, S. 462.

<sup>61</sup> 黃士洲、葛克昌，稅捐協力義務與推計課稅，台灣法學雜誌，第 173 期，2011 年 4 月，第 11 頁；葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018 年 1 月，第 119 頁。

<sup>62</sup> 黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2020 年 3 月，第 346 頁。

<sup>63</sup> （改制前）最高行政法院 70 年判字第 117 號裁判「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

以及行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。」，並沒有明顯區隔主觀、客觀舉證責任，甚至課予納稅義務人負擔客觀舉證責任。即使司法院釋字第 537 號已強調稅捐稽徵程序是由稽徵機關依職權調查原則加以進行，納稅義務人僅負協力義務。然而在最高行政法院 100 年 12 月第 1 次庭長法官聯席會議決議仍認為「企業併購取得之商譽，係因收購成本超過取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理、及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」從而倘若企業若未能舉證收購成本、資產價值之真實、必要、合理，商譽攤銷就必須全數剔除<sup>64</sup>。

而在納保法實施後，行政法院則援引納保法第 11 條第 2 項「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」以及參考納保法第 11 條立法理由「課稅或處罰事實

---

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>64</sup> 葛克昌，由納稅者權利保護法檢視最高行判例與總會決議，迎接納稅人權利保障法新時代研討會，東吳大學法學院、勤業眾信聯合會計師事務所，臺北，2017 年 6 月；黃士洲，納稅者權利保護法對稅務判決的實證影響－以行政法院稅務裁判與舉證責任為中心，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，臺北，2019 年 4 月。

之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稅捐稽徵機關承擔最終之證明責任。」在判決中發展出稅捐機關在職權調查主義要求下，對於舉證課稅要件事實的證明程度的標準<sup>65</sup>。

最高行政法院 107 年度判字第 369 號判決<sup>66</sup>認為「依行政程序法第 9 條、第 36 條、第 43 條及納稅者權利保護法第 11 條第 1 項規定，稽徵機關於調查課稅事實時，自應依職權調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧；為課稅處分時，尚應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。又依行政訴訟法第 133 條前段規定，行政法院於撤銷訴訟，固應依職權調查證據，以期發現真實，當事人並無主觀舉證責任，然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，而必須決定其不利益結果責任之歸屬，故當事人仍有客觀之舉證責任，民事訴訟法第 277 條前段規定：『當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。』於上述範圍內，仍為撤銷訴訟所準用（行政訴訟法第 136 條參照）。且課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、第 11 條第 2 項參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到『高度蓋然性』（蓋然率 75 %

<sup>65</sup> 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，第 266 期，2017 年 7 月，第 176 頁。

<sup>66</sup> 相類似的判決如下：最高行政法院 107 年度判字第 368 號、第 456 號、第 566 號、第 722 號；最高行政法院 108 年度判字第 178 號、第 282 號判決。

以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。至於納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，僅能容許稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過 50 % 之蓋然率，或稱較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。又租稅裁罰爭訟案件，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有『無罪推定』及『疑則無罪』原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到『幾近於真實的蓋然性』（蓋然率 99.8 % 以上，或稱真實的確信蓋然性）。再者，納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益仍應由稽徵機關承擔。又認定課稅事實之證據，係指足以證明行為人確有課稅事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，若課稅處分所認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾，無法依論理法則或經驗法則判斷事實之真偽，該課稅處分在矛盾範圍內當然為違背法令。」

該判決見解可大略做以下整理：1. 稽徵機關在職權調查主義下負擔客觀舉證責任；2. 稅捐機關依職權調查之證據，對於課稅要件事實的證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率達 75 % 以上），始能認為真實；3. 倘若課稅要件事實仍陷於真偽不明的狀態，應將



該課稅要件事實認定為不存在，並且將不利益歸於稽徵機關；4. 納稅義務人違反協力義務，無法轉換課稅要件事實的客觀舉證責任，但稽徵機關對於課稅要件事實的證明程度可減輕至不得低於「優勢蓋然性」（超過 50 % 之蓋然率）；5. 租稅裁罰爭訟案件，納稅義務人無協力義務，有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，稽徵機關對於處罰之要件事實證明程度應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8 % 以上）；6. 納稅義務人因否認本證之證明力所提出之反證，不須達到高度蓋然性；7. 認定課稅事實之證據必須與待證事實相契合，始得採為認定課稅事實之資料，否則該課稅處分在矛盾範圍內當然為違背法令<sup>67</sup>。

最高行政法院判決除了確定稅捐機關的客觀舉證責任外，亦以百分比的方式具體化學理上證明程度「高度蓋然性」、「優勢蓋然性」、「幾近於真實的蓋然性」的抽象用語。對此，個人認為最高行政法院在判決中針對「高度蓋然性」（蓋然率達 75 % 以上）、「優勢蓋然性」（超過 50 % 之蓋然率）、「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8 % 以上）所增加的百分比，似乎應該是希望可以給日後相類似的案件一個舉證責任的方向，然而是否在「幾近於真實的蓋然性」必須舉證到（蓋然率 99.8 % 以上），個人認為可以依據個案再加以調整。

最高行政法院 107 年度判字第 722 號判決針對納稅義務人高價

---

<sup>67</sup> 黃士洲，納稅者權利保護法對稅務判決的實證影響－以行政法院稅務裁判與舉證責任為中心，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，臺北，2019 年 4 月。

申報電話儲值卡出口，就同一批貨低報運進口藉此冒退營業稅案，即依該標準認為納稅義務人無法盡協力義務非可歸責於納稅義務人之下，稽徵機關對於課稅要件事實的證明程度仍應該達到「高度蓋然性」（蓋然率達 75 % 以上）。而本案原審法院及稽徵機關並未就虛構貨物出口提出有力的客觀證據，同時就納稅義務人所提出的有利反證（經海關驗明有實際以電話儲值卡出口之事實）並未加以審查，因此最高行政法院乃以系爭事實尚未明確為由，將原判決廢棄並發回原審法院更為審理。

此外，最高行政法院 107 年度判字第 369 號判決所提及的情況：「倘若課稅要件事實仍陷於真偽不明的狀態，應將該課稅要件事實認定為不存在，並且將不利益歸於稽徵機關」，是否有需要再加以深入闡明之處？舉例而言，甲父將到期的定期存單由乙子無償兌領本金及利息。是否稅捐稽徵機關可以直接認定此乃是甲父贈與乙子金錢，從而可以對甲父課徵贈與稅？換言之，本案贈與稅的課稅事實，亦即甲乙之間是否存在贈與合意，稅捐機關具有實際上證明之困難，面對這種事理上典型證明困難的情況，稅捐稽徵機關可否作為降低證明程度降低之正當化理由？由於納稅義務人主觀意思屬於內部事實，就這些內部事實存在與否要求稅捐機關透過證據調查達成真實確信，往往將會遭遇到典型的困難，因此在德國即產生是否應透過證明程度降低之方式適當的減輕稅捐稽徵機關以及法院的證明程度。

對此德國學者 Seer 認為，在沒有法律基礎下，尚不得以事理上典型證明程度困境作為使證明程度降低之正當化理由<sup>68</sup>。因此稅捐

---

<sup>68</sup> 盛子龍，租稅法上舉證責任、證明程度與類型化方法之研究－以贈與稅課

稽徵機關仍必須依職權調查是否當事人有贈與合意才能課徵贈與稅。此外由於現代社會經濟活動日趨複雜，父親將資金轉入子女的帳戶，可能存在不同的因素，舉例而言，父親為了分散利息所得，將現金存入子女的銀行帳戶，或者父親為了規避債權人的強制執行，而將定存到期的現金存入子女的銀行帳戶。因此本案只能說依據一般的生活經驗，存在有父親贈與子女金錢的可能性，但並非表示達到在絕大多數情況存在贈與的高度蓋然性。因此稅捐稽徵機關以及法院不應以個人主觀上先入為主的觀念認為一般情況父親將資金轉入子女帳戶都是贈與的情況，而運用表見證明的方式減輕稅捐稽徵機關以及法院的證明程度<sup>69</sup>。從而稅捐稽徵機關以及法院仍必須證明甲父與乙子之間存在贈與的合意才能對甲父課徵贈與稅。

### （三）推計課稅案件不當然可以推計處罰

納稅義務人違反協力義務時，稅捐機關即欠缺足夠調查課稅要件事實的線索，因而稅捐機關可以降低課稅事實的證明程度並且依據查得之資料或同業利潤標準為推計課稅。惟當稅捐機關證實納稅義務人確實有該當租稅法上裁罰的要件事實時，是否稅捐機關可以依推計核定的財產交易所得做為核定漏稅額之計算基礎，並對之課處漏稅罰？同時法院是否必須受稅捐機關運用推計方法所計算出的漏稅額之拘束？

針對該問題最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議

---

徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第 24 卷第 1 期，2012 年 7 月，第 68 頁。

<sup>69</sup> 同前註，第 78 頁。

決議認為「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額 2 倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於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。」其理由六則強調「行政法院除依法全部或一部撤銷或變更相關之核定處分外，不得於維持合法行政處分之同時，排除該行政處分全部或一部之法律效果，換言之，原核定之個案財產交易所得合法而應予維持者，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，否則除動搖合法行政處分之效力外，亦將使同一個人、同一財產交易是否有所得，以及所得金額多寡之認定歧異，以致國家與人民之租稅法律關係無從確定。」

從最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議可以看出最高行政法院認為稅捐機關依據推計方法所作成的課稅處分只要仍屬有效，就必須拘束後續的漏稅罰，同時對於後續審理課稅處

分及罰鍰的法院亦具有拘束力，否則將動搖合法行政處分的效力<sup>70</sup>。

然而德國對於逃漏租稅的刑事處罰則基於罪疑惟輕原則（“*in dubio pro reo*”）不允許以推計方式為之<sup>71</sup>。換言之，必須有確實漏稅事實才能對於納稅義務人課處逃漏租稅的刑事處罰。漏稅額也必須明確地加以確定。但是德國學理上亦主張可以將德國稅捐通則第162條規定之推計課稅作為漏稅額的最低金額，並且將漏稅額的證明程度降低到優勢蓋然性<sup>72</sup>。此外德國聯邦財政法院亦不排斥推計課稅的結果運用在漏稅額上，其認為只要租稅逃漏的可罰行為確信存在，則可以將課稅基礎的推計結果運用在漏稅額上<sup>73</sup>。從而德國一方面基於罪疑惟輕原則要求稅捐機關以及法院依職權調查漏稅額。但是當稅捐機關已經確定納稅義務人有逃漏稅捐的行為時，並不排斥以推計方式所核定的所得做為漏稅額的計算基礎<sup>74</sup>。

納保法第14條第4項「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」並非可以反面推論為納稅者違反協力義務時，稅捐稽徵機關即得依據推計結果處罰。在納保法

---

<sup>70</sup> 盛子龍，推計課稅與租稅法上裁罰之司法審查，第8屆稅法實務問題研討會，東吳大學法律學系公法研究中心、社團法人中華民國會計師公會全國聯合會，臺北，2017年12月。

<sup>71</sup> R. Rüsken, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 14. Aufl., 2018, § 162 Rz. 19.

<sup>72</sup> R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 23 Rz. 74.

<sup>73</sup> R. Rüsken, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 14. Aufl., 2018, § 162 Rz. 19a.

<sup>74</sup> 盛子龍，推計課稅與租稅法上裁罰之司法審查，第8屆稅法實務問題研討會，東吳大學法律學系公法研究中心、社團法人中華民國會計師公會全國聯合會，臺北，2017年12月。

實施後的行政法院判決<sup>75</sup>則認為「租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有『無罪推定』及『疑則無罪』原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第 11 條第 2 項參照），且其證明程度至少應達到『幾近於真實的蓋然性』（蓋然率 99.8 % 以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。故本院 39 年判字第 2 號判例要旨明示：『行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。』32 年判字第 16 號判例亦謂：『行政官署對於人民有所處罰必須確實證明其違法之事實，倘所提出之證據自相矛盾不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。』即本乎斯旨。至於本院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議雖謂：『個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於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

---

<sup>75</sup> 最高行政法院 109 年度判字第 153 號、第 49 號；最高行政法院 108 年度判字第 282 號判決。



漏稅額之計算基礎』，但細繹其全文，可知其適用係以『稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者』為其前提，此觀該決議文之理由闡述『納稅義務人是否涉及對應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，且對該漏報或短報情事有故意或過失，須由稽徵機關舉證證明後，始得依所得稅法第 110 條第 1 項規定，處以罰鍰』等語自明。易言之，對於逃漏稅違章行為（處罰要件事實）之存在，稽徵機關應依職權調查證據加以證明，納稅義務人並無協力義務，且其證明程度應達到使法院完全的確信，不能以推計方式認定之；必須逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，始得以推計的漏報所得額，作為核定其漏稅額之計算基礎。」

從該最高行政法院判決可以看出基於「無罪推定」及「疑則無罪」原則的要求，稽徵機關必須依職權調查逃漏稅處罰要件事實，同時對於處罰之要件事實的證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率 99.8 % 以上）。然而當逃漏稅違章行為經確實證明後，其漏稅額不明時，則可以推計的漏報所得額作為核定其漏稅額之計算基礎。該見解似乎與德國聯邦財政法院見解相類似，亦可務實解決法院及稽徵機關對於漏稅額的計算困難。

## 五、總額主義之確定（納保法第 21 條）

倘若納稅義務人在稅捐核課程序並未履行應盡之協力義務，其並未將帳簿、憑證等相關證據提供給稽徵機關，因而導致稽徵機關在為核課處分時，因不能查明課稅基礎，僅能依據推計課稅方法作成課稅處分。之後納稅義務人在行政訴訟事實審階段才履行協力義務，提出相關帳簿、憑證等證據，行政法院可否依據納稅義務人事

後提出的證據資料重新認定課稅基礎？

納保法未公布前，我國是採取爭點主義，納稅義務人在復查程序中對於租稅核課處分未聲明不服的部分，即因法定救濟期間經過而發生「形式存續力」，從而不得再申請復查、提起訴願及撤銷訴訟，亦不得在行政訴訟階段以訴之追加變更方式聲明不服。最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議之理由七指出：「稽徵機關核實認定個人之所得，原則上優先於以推計方法核定個人之所得。…但如當事人就調查、復查或訴願時未提示有關帳簿、文據供核，以及推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即當事人就原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執，而於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據。」從而最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議認為納稅義務人在稅捐核課程序並未履行應盡之協力義務，事後即不得在行政法院主張依據其事後所提供帳冊資料核實認定課稅基礎。然而為了避免爭點主義對於納稅義務人的訴訟權限制過大，乃在稅捐稽徵法第 28 條賦予納稅義務人退稅請求權，納稅義務人因自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳而稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還已繳納的稅款（第 2 項）；納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限（第 3 項）。亦即給予納稅義務人一個重開程序的機會。

納保法第 21 條實施後，我國在稅務訴訟程序上採取總額主義。

納稅義務人可以依據納保法第 21 條的規定，在行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認。因此最高行政法院 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議乃將最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由七予以刪除。而最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決亦認為「當事人於行政訴訟中自得提出一切事實證據方法，以供法院調查斟酌。本件上訴人於原審訴訟程序中所提出之帳簿文據，即為證據方法之一，原審法院自應予以審酌，否則即違反上開職權調查主義之原則。」從而納稅義務人在行政訴訟事實審階段才履行協力義務，提出相關帳簿、憑證等證據，行政法院亦必須依據納稅義務人事後提出的證據資料核實課稅。

惟納保法第 21 條實施後，實務上仍有許多值得探討釐清之處，首先，納稅義務人既然可以在行政訴訟事實審階段提出足以使稅額減少之新的相關帳簿憑證等證據，則稅捐稽徵法第 28 條允許納稅義務人請求程序重開，並且允許辦理退稅的規定是否應該加以限縮？尤其是當納稅義務人在行政訴訟事實審階段可以提出足以使稅額減少之新的相關帳簿憑證等證據，但是納稅義務人卻沒有提出時，稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權應如何加以適用？對此，學者認為行政程序法第 128 條第 1 項但書規定乃是人民因故意或重大過失而未能在救濟程序中主張其事由時，人民即不得在法定救濟期間經過後，請求重開行政程序向行政機關申請行政處分之撤銷、廢止或變更。而納保法第 21 條總額主義的制定乃是希望促進訴訟紛爭徹底解決，倘若納稅義務人違反總額主義的意旨，在行政訴訟事實審階段故意不提出足以使稅額減少之新的相關帳簿憑證等證據，即不應該允許納稅義務人再享有稅捐稽徵法第 28 條第 2 項請求程序重開的特

權，從而應回到行政程序法體系的處理，限縮稅捐稽徵法第 28 條第 2 項的適用<sup>76</sup>。

為了避免納稅義務人濫用權利，故意在行政訴訟事實審階段才提出相關帳簿憑證等證據，建議可以引進德國權利拒斥機制。德國關於權利拒斥機制規定在德國稅捐通則第 364b 條「稽徵機關得對異議人（相當於訴願人）設定下列事項之期間：（1）異議人認事實之考慮或不考慮，使其受損害，就該事實為陳述，（2）就特定有說明需要之點為說明，（3）證據方法之指名或證書之提出，納稅義務人有義務為之者（第一項）。依第一項規定設定之期間屆滿後始提出之說明及證據方法，不予考慮（第二項）。」，此外財務法院第 76 條第 3 項規定「納稅義務人若是稽徵機關依據稅捐通則第 364b 條第 1 項所定之期限後，始在異議程序或稅務訴訟程序中提出申報與證據資料，法院得以拒斥，並就此不為進一步調查而為裁判，財務法院法第 79b 條第 3 項準用之。」而財務法院法第 79b 條第 3 項規定「法院在符合下列要件時，可以將逾時提出的事實陳述與證據予以拒斥並得就此不予調查並逕為裁判：（1）依法院自由心證，若予准將導致訴訟終結延滯者，且（2）當事人無充分理由而延滯訴訟者，且（3）當事人對遲誤期間之結果已受告知者。該方式可以減少總額主義被特定人濫用，值得參考<sup>77</sup>。

此外，我國行政法院在判決中往往僅撤銷訴願及復查決定，而沒有撤銷原課稅處分。因此當稅捐機關重新重核復查決定後，納稅

---

<sup>76</sup> 盛子龍，稅務行政訴訟採總額主義之法制設計，行政訴訟新制二十週年研討會，司法院，臺北，2020 年 11 月。

<sup>77</sup> 同前註。

義務人得再度針對重核復查決定提起行政救濟，臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3766 號判決即加以說明：「1. 在行政法理上，當然課稅處分、復查決定甚至是訴願決定，在性質上同屬『行政處分』之一種，因此學理上言之，法院當然應該在撤銷訴訟中表明所撤銷之行政處分範圍到何一程度。2. 不過司法實務之法律意見未必會與學理完全一致，目前司法實務上或者認為『原核定因復查決定之作成而被吸收』或者認為『為了確保核課處分在稅捐稽徵法第 22 條第 1 項各款之核課期間內作成，所以原課稅處分原則上應被保留』，因此稅務案件之撤銷訴訟如為原告勝訴之判決，原則上均只撤銷到復查決定為止，以便保留稅捐稽徵機關重為斟酌之空間。只有在少數案例中，法院才會在原課稅處分明顯違法，個案中完全沒有核課或裁罰之可能時，例外撤銷至原課稅處分。此項司法實務作業慣例，因為對原告之權利沒有實質影響，本院向予尊重。」最高行政法院 97 年度判字第 533 號判決亦採相同的見解：「依現行司法實務見解，在稅捐行政事件，經復查程序提起之行政爭訟程序中所稱之「原處分」，係指復查決定，而非稅捐稽徵機關之原課稅處分。在此情形下，（再）訴願決定及行政訴訟判決，如撤銷稅捐稽徵機關之「原處分」，除有特別說明者外，係指撤銷復查決定，稅捐稽徵機關之原課稅處分仍然存在。」

行政法院只有在例外的情況才撤銷原課稅處分，最高行政法院 93 年度判字第 351 號判決即謂：「一、納稅義務人不服稅捐稽徵機關初查核定處分，申請復查，稅捐稽徵機關之復查決定係對其原核定為第二次處分，受處分人如仍不服，可循序對之提起行政訴訟。行政法院如認稅捐稽徵機關之第二次處分（復查決定）為違法，予以撤銷，應可進而審查稅捐稽徵機關之第一次處分（初查核定處分）是否違法，如違法且已確定違法核課之稅額者，亦可就該違法核課



部分之稅額併予撤銷。如第一次處分雖亦違法，但尚未確定其違法核課之稅額，為免重行核課之核課期間爭議，不併予撤銷，著由稅捐稽徵機關重行查明違法核課之稅額，重為復查決定，尚難認該判決違背法令。」

我國行政法院在實務上僅撤銷訴願及復查決定，而沒有撤銷原課稅處分的理由在於，我國長期以來稅捐稽徵法並無核課期間因行政爭訟未完成、停止進行或中斷之規定，稽徵實務及司法實務為了避免復查決定經撤銷，如果解釋為連同原核定被撤銷，國家之稅捐債權請求權將逾核課期間而無法實現。因此經復查程序提起之行政爭訟程序中所稱之「原處分」，係指復查決定，並非稅捐稽徵機關之原課稅處分。從而訴願決定及行政訴訟判決，如撤銷稅捐機關之「原處分」，除有特別說明者外，係指撤銷復查決定，稅捐機關之原課稅處分仍然存在。也因此往往造成實務上行政法院僅撤銷復查決定，留下原稅捐課稅處分，之後稅捐機關再做成復查決定（重核復查決定），將造成納稅義務人不服該重核復查決定再提起行政爭訟，行政法院撤銷重核復查決定後，又回到稅捐機關重新做成復查決定，以致造成反覆爭訟，稅捐法律關係遲遲無法確定的問題。

針對上述問題，我國稅捐稽徵法修正草案第 21 條「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完：納稅義務人對核定稅捐處分提請行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內。」允許稅捐之核課期間於核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內時效不完。該修正草案之規定嘗試解決目前實務上因核課期間欠缺行政爭訟不完之規定，以致於司法實務為了避免復查決定經撤銷，一旦將原核定稅捐處分亦同時撤銷，將導致國家之稅捐債權請求權，將逾核課期間而無法實現的問題。對此我國行政法院



日後在稅捐稽徵法修正草案第 21 條通過後，應該在撤銷訴訟中採取撤銷原處分、復查決定及訴願決定，以解決同一案件反覆訴訟的情況，甚至可以透過修法的方式，要求法院在處理行政處分違法致侵害當事人權利時，應撤銷原處分、復查決定及訴願決定。

## 肆、結論

納稅者權利保護法的制訂目的在於落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序。而這些條文則有賴法院的判決加以落實。近年來行政法院的判決對於納保法的落實做出相當大的貢獻，除了將量能課稅原則，實質課稅在個案中具體實踐外，也特別針對租稅規避，推計課稅，稽徵機關的舉證責任等問題透過判決加以解決，然而在納保法的規定仍有些不足之處。尤其是納保法第 21 條應該如何具體適用，在法規並未明確規範下，仍有賴學者及實務界加以具體化。

## 參考文獻

### 一、中文部分

#### ■專書

1. 吳金柱，所得稅法之理論與實用（上），五南圖書，2008 年 4 月。  
WU JIN-ZHU, THE THEORY AND PRACTICE OF INCOME TAX LAW (Wu-Nan Book Inc., 2008).
2. 陳清秀，稅法總論，元照，2019 年 9 月修訂 11 版。  
CHEN CHING-HSIU, GENERAL PRINCIPLES OF TAXATION LAW (Anglo Publishing Co. Ltd., 11th ed., 2019).
3. 黃茂榮，稅法總論（第三冊－稅捐法律關係），植根法學，2008 年 2 月。  
HUANG MAO-JUNG, GENERAL PRINCIPLES OF TAXATION LAW, (VOLUME 3: LEGAL RELATIONSHIP) (Rootlaw Publishing Co. Ltd., 2008).
4. 黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，元照，2020 年 3 月。  
HUANG MAO-JUNG/GEE KEH-CHANG/CHEN CHING-HSIU, TAX COLLECTION ACT (Anglo Publishing Co. Ltd., 9th ed, 2020).
5. 楊葉承，宋秀玲，稅務法規理論與應用，新陸書局，2017 年 9 月第 9 版。  
YANG YEH-CHENG/SUNG HSIU-LING, THE THEORY AND PRACTICE OF TAX REGULATIONS (Shinlou Books, 9th ed, 2017).
6. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆圖書，2005 年 9 月增訂版。  
GEE KEH-CHANG, ADMINISTRATIVE PROCEDURES AND THE TAXPAYER RIGHTS (Hanlu Books, 2005).

7. 葛克昌，納稅者權利保護法析論，元照，2018年1月。

GEE KEH-CHANG, ANALYSIS OF THE TAXPAYER RIGHTS PROTECTION ACT  
(Anglo Publishing Co. Ltd. 2018).

#### ■專書論文

1. 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，收錄於財團法人資誠教育基金會、葛克昌、熊偉、吳德豐（編），「納稅人權利保護新發展、房地產稅制與社會公平暨 2017 年台灣最佳稅法判決」，2018年3月，第281-306頁。

HUANG Shih-Chou, *The Effectiveness of the Taxpayer Rights Protection Act - From Substantive Rights and Procedural Guarantee*, in PWC EDUCATION FOUNDATION NEW DEVELOPMENTS IN TAXPAYER RIGHTS PROTECTION, REAL ESTATE TAX SYSTEM AND SOCIAL FAIRNESS & 2017 TAIWAN BEST TAXATION JUDGEMENT. 281 (GEE Keh-Chang/XIONG Wei/WU Te-Feng eds., Anglo Publishing Co. Ltd., 2018).

2. 謝如蘭，課稅平等原則與課稅合法性原則－以德國近年判決及學說為中心，收錄於葛克昌（編），「納稅人權利保護－稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義」，2010年4月，第245-284頁。

HSIEH Ju-Lan, *The Equality Principle and Legality Principle in Taxation - Focusing on the recent court decisions and theories in Germany*, in THE TAXPAYER RIGHTS PROTECTION - THE EXPLANATION OF CHAPTER 1 TAX COLLECTION ACT. 245 (GEE Keh-Chang eds, Anglo Publishing Co. Ltd., 2010).

#### ■期刊論文

1. 王士帆，瑞士－列支敦斯登－盧森堡－德國購買外國違法取得之租稅資料，不證據禁止！，司法周刊，第1626期，2012年12月，第3-3頁。

WANG Shih-Fan, *The tax data obtained illegally by foreign countries that purchased by Switzerland, Liechtenstein, Luxembourg, and Germany is not precluded from evidence*, No. 1626, JUDICIAL WEEKLY 3 (2012).

2. 李永然、陳曉祺，《納稅者權利保護法》—落實賦稅人權的一大步，稅務旬刊，第 2377 期，2017 年 10 月，第 9-17 頁。

LI Yung-Jan/Chan Hsiao-Chi, *The Taxpayer Rights Protection Act - A giant step towards the realization of the human rights to taxation*, 2377 TAX JOURNAL 9 (2017).

3. 李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則—簡評台北臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2316 號判決，台灣本土法學雜誌，第 69 期，2005 年 4 月，第 243-248 頁。

LI Chien-Liang, *Tax Collection, Obligation of Cooperation and Law-based Administration - The Analysis of Taipei High Administrative Court 2003, Su Tzu No. 2316*, 69 TAIWAN LAW JOURNAL 243 (2005).

4. 李惠宗，使用稅務人頭的罪與罰—最高行政法院判決 93 年度判字第 1519 號及 96 年度判字第 1270 號判決評釋，法令月刊，第 61 卷第 7 期，2010 年 7 月，第 4-18 頁。

LI Hui-Tsung, *The Crime and Punishment of using head tax - The Analysis of Supreme Administrative Court 2004 Pan Tzu No. 1519 & 2007 Pan Tzu No. 1270*, 61:7 THE LAW MONTHLY 4 (2010).

5. 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心，台北臺北大學法學論叢，第 110 期，2019 年 6 月，第 1-91 頁。

KO Ke-chung, *On Obligations to Cooperation for Taxation Purpose, Taxation According Estimation and Sanctions for Cooperation Violations: Systematical Analysis of Article 14 of the Taxpayer's Rights Protection Act and These Related Interpretations of the Legislative Constitutional Judgements*, 110 TAIPEI UNIVERSITY LAW REVIEW 1

(2019).

6. 柯格鐘，稅捐規避之判斷，核課期間與起算點－以農地即將公用徵收前夕之移轉贈與為例，月旦財稅實務釋評，第1期，2020年1月，第10-28頁。

KO Ke-chung, *On Judgment of Tax Avoidance Behavior, Period of Taxation, and Its Starting Point of Taxation Period*, 1 ANGLE REVIEW OF FINANCE AND TAXATION PRACTICES 10 (2020).

7. 盛子龍，租稅法上舉證責任、證明程度與類型化方法之研究－以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第24卷第1期，2012年7月，頁41-86。

SHENG Tzu-Lung, *The Burden of Proof and Standard of Proof and Typification in Tax Law*, 24:1 SOOCHOW LAW REVIEW 41 (2012).

8. 曾邑倫，納保法下租稅規避責任之探討－兼評最高行政法院107年度判字第199號判決，月旦會計實務研究，第14期，2019年2月，第109-119頁。

TSENG Yi-Lun, *Study on Tax Avoidance under the Taxpayer Rights Protection Act: Comment on the Judgment of the Supreme Administrative Court No. 199*, 14 ANGLE ACCOUNTING MAGAZINE 109 (2019).

9. 黃士洲，避稅安排與滯納金－納保法第7條規範疑義與釐清，稅務旬刊，第2367期，2017年6月，第11-16頁。

HUANG Shi-Chou, *Arrangement of Tax Avoidance and penalty - The Clarification of Article 7 of the Taxpayer Rights Protection Act*, 2367 TAX JOURNAL 11 (2017).

10. 黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效－從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，第266期，2017年7月，第165-182頁。

HUANG Shi-Chou, *The Effectiveness of the Taxpayer Rights Protection Act - From Substantive Rights and Procedural Guarantee*, 266 THE TAIWAN LAW REVIEW 165 (2017).

11. 劉耀文，制定納稅者權利保護法促進稅賦公平合理（一），稅務旬刊，第 2360 期，2017 年 4 月，第 44-49 頁。  
LIU Yao-Wen, *Formulate the Taxpayer Rights Protection Act to promote the fairness and reasonableness of taxation*, 2360 TAX JOURNAL 44 (2017).
12. 蔡朝安、葉伊馨，租稅規避之裁罰界線為何？，財稅法令半月刊，第 42 卷第 10 期，2019 年 5 月，第 34-38 頁。  
TSAI Chao-An/YEH I-Hsin, *What is the penalty limit of tax avoidance?*, 42:10 TAX LAW JOURNAL 34 (2019).
13. 賴永發、許毅帆，論實質課稅與租稅規避之責任，會計研究月刊，第 409 期，2019 年 12 月，第 106-113 頁。  
LAI Yung-Fa/HSU I-Fan, *The Substantive Taxation and Liability for Tax Avoidance*, 409 ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY 106 (2019).

#### ■ 研討會資料

1. 林巨峯，納稅者權利保護法施行後之實務觀察，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，臺北，2019 年 4 月。  
LIN Chu-Feng, *Practical Observations After The Implementation of the Taxpayer Rights Protection Act*, The 30<sup>th</sup> China and Taiwan Tax Law Conference “Tax Administration and Taxpayer Rights Protection in China and Taiwan & Selection of 2019 Taiwan Best Taxation Judgements”, College of Law National Taiwan University, PWC Education Foundation (2019).
2. 盛子龍，推計課稅與租稅法上裁罰之司法審查，第 8 屆稅法實務問題研討會，東吳大學，臺北，2017 年 6 月。  
SHENG Tzu-Lung, *The Judicial Review of Tax Estimation and Penalties*



*in Tax Law*, The 8<sup>th</sup> Tax Law Practice Issues Conference, School of Law Soochow University (2017).

3. 盛子龍，稅務行政訴訟採總額主義之法制設計，「行政訴訟新制二十週年研討會」，司法院，臺北，2020 年 11 月。

SHENG Tzu-Lung, *A Legal Design of the Taxation Administrative Litigation that Adopts Totalism Theory*, the 20<sup>th</sup> Anniversary of the New Administrative Litigation System Conference, Judicial Yuan (2020).

4. 黃士洲，納稅者權利保護法對稅務判決的實證影響－以行政法院稅務裁判與舉證責任為中心，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」暨 2019 臺灣年度最佳稅法判決評選，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，2019 年 4 月。

HUANG Shi-Chou, *The Impact of the Taxpayer Rights Protection Act on Tax Rulings - Focusing on tax rulings and burden of proof in administrative courts*, The 30th China and Taiwan Tax Law Conference “Tax Administration and Taxpayer Rights Protection in China and Taiwan & Selection of 2019 Taiwan Best Taxation Judgements”, College of Law National Taiwan University, PWC Education Foundation (2019).

5. 葛克昌，由納稅者權利保護法檢視最高行判例與總會決議，「迎接納稅人權利保障法新時代研討會」，東吳大學法學院、勤業眾信聯合會計師事務所，臺北，2017 年 6 月。

GEE Keh-Chang, *The Review of Supreme Administrative Court precedents and General Assembly resolutions by the Taxpayer Rights Protection Act*, Welcoming The New Era of Taxpayer Rights Protection Act Conference, School of Law Soochow University, PWC Education Foundation (2017).

6. 葛克昌，稅捐債務法與處罰法之基本法理－以近期稅務判決為中心，第 30 屆兩岸稅法研討會「兩岸稅捐管理及納稅人權利保護」，臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、財團法人資誠教育基金會，

臺北，2019 年 4 月。

GEE Keh-Chang, *The Basic Legal Principles of Tax Debt Law and Penalty Law - Focusing on recent tax rulings*, The 30th China and Taiwan Tax Law Conference “Tax Administration and Taxpayer Rights Protection in China and Taiwan & Selection of 2019 Taiwan Best Taxation Judgements”, College of Law National Taiwan University, PWC Education Foundation (2019).

## 二、德文部分

### ■ 專書

1. R. Rüsken, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 14. Aufl., 2018.
2. R. Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

### ■ 期刊論文

1. Seer, Möglichkeiten und Grenzen eines “maßvollen” Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, S. 553-562.
2. Stefan Huster, Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, JZ 1994, S. 541-549.

# The Protection of Taxpayers' Rights under the Taxpayer Rights Protection Act: Focusing on the Recent Administrative Court Cases

*HSIEH Ju-Lan\**

## Abstract

The Legislative Yuan passed “The Taxpayer Rights Protection Act” as a special law on December 26, 2016, which took effect at the end of December 2017. For a long time, the single objective of achieving the efficiency of tax collection embraced by the legislature had been changed. The implementation of the Taxpayer Rights Protection Act marks a significant turning point in this regard.

Specifically, the implementation of the Taxpayer Rights Protection Act is to explicitly concretize, realize, and ensure the basic rights of taxpayers guaranteed by the Constitution, such as the rights to life, equality, property rights, the principle of proportionality, and due process of law.

---

\* PhD., School of Law, Heidelberg Universität, Germany; Professor, Department of Financial & Economic Law, Asia University.

However, the abstract provisions of the Act still depend on the interpretation and decision of the administrative courts to achieve its intended legal objectives. Hence, this article focuses on the pertinent and recent cases under scrutiny based on the judgments of the administrative courts under the administrative law. It will focus on the following issues: 1) The confirmation of tax legalism (Article 3 of the Taxpayer Rights Protection Act), 2) The realization of equality principle in taxation (Article 5 of the Taxpayer Rights Protection Act), 3) The definition of tax avoidance (Article 7 of the Taxpayer Rights Protection Act), 4) The specific obligations of the parties and the burden of proof in the collection process (Articles 11 and 14 of the Taxpayer Rights Protection Act), and 5) The determination of the principle of taxation on net income (Article 2 the Taxpayer Rights Protection Act). It will also analyze and address the important contribution of the administrative courts to the protection of taxpayers' rights in recent years.

**Keywords:** The Realization of Equality Principle in Taxation, Tax Avoidance, The Confirmation of Tax Legalism, Burden of Proof.