

刊登於月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 75-104 頁。

作為納稅者權利保護法淵源之稅法判決*

葛克昌

東吳大學法學院客座教授

台灣稅法學會理事長

藍元駿

藍元駿中國文化大學法律學系副教授

摘要

納稅者權利保護法於 2016 年 12 月 28 日經立法院三讀通過總統公布全文 23 條，於公布 1 年後施行，針對憲法對納稅者保障加以具體化，為稅法發展之重要里程碑。而納稅法於施行前是否有適用餘地，基於本法為憲法基本精神之明文化、宣示化，本不待法律明文即應遵守。憲法針對納稅人保障之意旨，當立法怠於作為時，司法應積極作為，本文舉出數則判決作為示例，對於將來法律之解釋方法系爭判決內容仍可作為參照適用，吾人期待能將納稅者保障意旨落實於個案之法官，因其始為具有稅法專業之典型。

關鍵詞：

納稅者權利保護法、人性尊嚴、生存權、正當程序保障、稅務專業法庭、租稅規避、違法逃漏稅、職權調查、協力義務【月旦財經法雜誌第41期，2017年11月，第75頁】

壹、問題概說

一、納稅者權利保護法立法

納稅者權利保護法（下稱本法）2016 年 12 月 28 日經立法院三讀通過總統公布全文 23 條¹，較原稅捐稽徵法第 1 章之 1（從第 11 條之 3 到第 11 條之 11），不僅量方面增加四倍之多，質方面更精緻具體化且更加明確化。諸如：（一）明示本法係落實憲法生存權、工作權、財產權等基本權保障（本法第 1 條），稅務訴訟將聚焦於基本權之攻防。（二）

* 本文承黃若清律師蒐集資料整理文字謹此致謝。

1 該章規定之評析，參見陳清秀，納稅者權利保護法之研析，收錄於：納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，初版二刷，2015 年 5 月，3 頁以下；葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討，收錄於：稅捐行政法——納稅人基本權視野下之稅捐稽徵法，廈門大學出版社，2016 年 6 月，151 頁以下。

符合人性尊嚴之自己及家庭基本生活所需明定如何計算，明定不得課稅（本法第 4 條）。

（三）明定量能負擔能力負擔稅捐，不僅無負擔能力者不得課稅，有負擔能力者亦應扣除成本費用。（薪資所得應扣除成本費用，雖在立法妥協時刪除，惟釋字第 745 號解釋適時彌補此次立法最大漏洞。）（四）嚴格區分脫法避稅與違法逃漏稅，明定除另加滯納金及利息不得另課予逃漏稅之處罰（本法第 7 條第 8 項）。具備推計課稅適用對象僅為課稅之事實，不得依推計結果處罰（本法第 14 條第 3 項）。（五）明定主管機關應確保納稅人在稽徵程序受到正當程序保障（本法第 10 條）。並明定調查及處罰時正當程序及受比例原則拘束，除強調職權進行主義，對當事人有利及不利事項需一律注意外（本法第 11 條第 1 項）。（六）明定課稅或處罰要件，稽徵機關負證明責【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 76 頁】任（本法第 12 條第 2 項），其立法理由更明白宣稱：課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稽徵機關承擔最終之證明責任。（七）明定處罰不得過度（本法第 16 條）。（八）設置納稅者權利保護諮詢會（本法第 19 條），並明定設立稅務專業法庭（本法第 18 條第 1 項）由稅務專業法官審理（本法第 18 條第 2 項），打破爭點主義，得追加變更處分違法事由（第 21 條第 1 項），確實此次納稅者權利保障法，具有相當規模，除了可與國際接軌，亦針對本土問題予以釐清，為稅法發展之里程碑。

本法仍有若干不周全、漏未規範之處。惟法律所貴者不在完美，而在確實施行，施行更仰賴徵納雙方的觀念變遷，認識到稅法須徵納雙方協同合作，透過職權調查與協力義務共同追求稅捐負擔公平，而為責任共同體（Verantwortungsgemeinschaft）²。

二、施行前納稅人權利保護法施行前有無適用餘地

本法第 23 條雖規定自公布（2016 年 12 月 28 日）後 1 年施行，惟本法既是憲法基本權及一般法律原則之具體化、類型化。諸多規範僅係此等原則之明確化、宣示化，原不待法律明文即應遵守。法律公布後，除部分須仰賴制度之建立，須待 1 年後施行使得落實外。其餘有關法律原則之明文化宣示條文，本不待法律明文即應遵守，更不能藉口尚未施行而違反³。【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 77 頁】

三、稅法判決與納稅人權利保護法

在本次納稅人權利保護法公布前，已有部分判決基於納稅者權利保護法相同之法理做成判決，可見此次納稅者權利保護法內容，不僅是多數學者歷年來所鼓吹，實務上亦有部分法官已經將其實踐於司法判決中，蓋本次修法其中多數法理原非本土裁判所重視

2 R. Eckhoff, Vom Konformativen Zum Kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, S. 107 ff.; R. Seer, Verständigung im Steuerverfahren 1996, S. 176 ff.

3 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於：所得稅與憲法，三版，2009 年 2 月，555 頁；最高行政法院 92 年度判字第 1685 號判決可為代表：「有關信賴保護原則早為學界及實務界所肯認，上揭行政程序法有關規定，原係此一原則之明文化，是本件原處分作成時，行政程序法雖未施行，該法所揭示之前開原則，亦為本件原處分時應遵守之原則。」

者，可見此等法官自有稅法專業以及勇於保護納稅者權利而與國際接軌之決心。同時，這些依稅法基本法理所為之判決，亦成為本次納稅者權利保護法之間接法源。本文略舉一二，以表欽佩，亦作為對納稅者權利保護法未來解釋適用之理解之輔助。

貳、稅法基本原則

納稅者權利保護法揭櫫之稅法原則有三：一為稅捐法定原則（本法第 2 條）；二為量能課稅原則（本法第 5 條）；三則為基本生活所需不得課稅（本法第 4 條）⁴，吾人僅就該法公布前相關符合納稅者權利保護法精神之判決，簡介如次：【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 78 頁】

一、稅捐法定主義

稅捐法定主義原為法治國稅捐債務及其協力義務之前提要件，為民主正當性及法安定性保障之形式法治國要求。本法第 3 條第 1 項首先揭示「國會保留原則」⁵，並在「依法律納稅義務之前強調人民『權利』」⁶。

本次第 3 條第 3 項明定：「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，不得增加法律所明定之納稅義務或減免稅捐。」⁷彰顯此【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 79 頁】種行政機關所制定解釋令函，不能增加法律所明定納稅義務，為新北地院 102 年度簡字第 45 號判決，本案爭執重點在使用牌照稅第 7 條第 1 項第 8 款：「專供持有身心障礙手冊並領有駕駛執照使用之交通工具，每人以一輛為限。」惟該規定經財政部 88 年 1 月 1 日、93 年 12 月 13 日、95 年 3 月 4 日三函均以身心障礙者應以領有之駕駛執照為其「所有」者為限。判

4 上世紀稅法基本原則有將稅捐經濟原則列為稅法三原則者，本世紀後多認為稅捐經濟原則僅為技術性或手段性原則，不能與價值性原則相提並論，亦不能因技術性原則而與價值性原則相權衡，多另以契約自由或經濟自由取代稅捐經濟原則。

5 人民對國家有雙重身分，一為國家之「國民」，有依國會制定法律繳納「國稅」之權利及義務，此為「國會保留」；另一為「地方自治團體」之「居民」身分，有依地方自治條例繳納「地方稅」之權利義務，此為「議會保留」。是以，本法第 3 條第 2 項明定前項法律，在地方包括「自治條例」。

6 納稅者僅依國會制定法律始有納稅義務，須先受「人格發展自由（憲法第 22 條）」、財產權、生存權、工作權（憲法第 15 條）之保障，亦不因欠稅或未達課稅標準，而不受基本權保護。參見 K. Tipke, StRO I², 2000, S. 137 ff, 145 ff., 199 ff.; H.-J. Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, 1973.

7 本法第 3 條第 3 項，在立法過程中將原稅捐稽徵法第 11 條之 3「法規命令及行政規則」，改為「行政規則及解釋函令」，致法規命令如增加法律所無限制成為納稅者權利保護法之「法律漏洞」，對稅捐法定主義基本精神有所誤解，此時應以稅捐稽徵法第 11 條之 3 填補其漏洞，以保障納稅者權利。「稅捐法定原則基本要求為稅捐構成要件須有國會保留之適用，其他稅捐徵收程序等重要事項，至少需有一般法律保留之適用。至於租稅刑罰及行政罰則要求與刑罰、行政罰法相同之國會保留與法律保留。稅捐構成要件須有國會保留之適用，主要基於憲法二大原理：「民主原理」與「法安定性原則」。民主原理認為無對待之公法金錢給付，需經人民代表議會議決，納稅人始能信賴不論昔日之國君或今日之行政官吏不致過度或恣意為之。法安定性要求稅捐構成要件須受國會保留拘束，主要係稅法須經議會三讀通過總統公布之立法程序。反之，行政機關之法規命令、行政規則均不經立法程序，不能增加法律所無之限制。基於法治國理念，稅捐負擔成為市場經濟中，人民投資或其他商業行為規劃中所考量之成本費用重要部分，基於法治國明確性原則，須有形式意義（經立法程序）之法律作為規劃安排之事情規範。再者，稅捐不僅涉及財產權保障，並為職業營業自由、資訊自由、婚姻家庭保障有關，須受國會保留之拘束，始能對人民基本權保障周全。原則上，依重要性理論，對基本權干預越嚴重者，所需法律保留程度越高。」參見葛克昌，國會保留與稅法裁判，月旦財經法雜誌，33 期，2013 年 11 月，5 頁以下。

決認為該函「顯增加納稅義務人法律所無規定之義務，而與稅捐法律主義有悖，且與前揭使用牌照稅法規範之立法目的、平等原則及禁止不當連結原則⁸有違，故上開函令對人民及行政法院應不生拘束力。」本判決將行政機關解釋令函定性為「行政規則」，指出「係屬行政機關之法律見解，對其行政內部之下級機關及行政人員有法律拘束力，對人民及行政法院則否⁹」甚為明確堅定。【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 80 頁】

二、量能負擔原則¹⁰（最高行 93 判 59）

本法第 5 條前段明示：「納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐。」明文揭示量能原則不僅係立法原則，同時為稅法解釋適用以進行法律漏洞填補之基準，甚至係稅法違憲審查之法律原則（釋字第 745 號解釋參照）¹¹。量能原則不僅基於憲法平等原則（釋字第 565 號、745 號解釋理由書參照），而係由憲法中民主原理、自由權、平等權及社會國家理念共同作用所衍生¹²。是以，量能負擔原則若單獨由憲法第 7 條平等原則所導出尚有不足，僅由社會國原則導出亦有所不妥，同樣若將量能原則視為財產自由權之對立面或限制亦尚有未恰。毋寧說，量能原則即包含在憲法所保障之財產自由權制度之中¹³。按此種私有財產權制度，因考量公共負擔平等，全體納稅共同體間團結原則，及社會拘束之理念，在財產使用收益之際應同時負分擔公共支出之社會責任，此種結構性原則即為量能平等負擔原則。

將量能原則具體化應用於判決中，逐漸在司法實務上展現¹⁴。期以最高行政法院 93 年度判字第 59 號判決最屬明確：「按量能課稅原則，雖然無憲法明文，亦缺乏法定定義，為在學理上自憲法第 15 條、第 23 條及第 7 條出發，認為稅捐負擔之衡量應就個人為之（屬人稅）。¹⁵」

三、基本生活所需不課稅原則（高高行 103 簡上 65）

- 8 在判決中對違反不當連結禁止原則者，有如下說明：該等函釋係將領以駕駛執照身心障礙者使用之交通工具。
- 9 解釋令函之定性，參見 M. Jachmann, Die Bindungswirkung normkonkretisierender Verwaltungsvorschrift, Die Verwaltung, 1995, Heft 1, S. 20 f.; 葛克昌，解釋令與財稅行政，收錄於：所得稅與憲法，同註 3，521 頁以下。
- 10 量能原則（Leistungsfähigkeitsprinzip），原為一負擔能力平等負擔稅捐之義務，實務常稱「量能課稅原則」，甚至偏重於課稅時適用，致有日本北野弘久教授主張「量能課稅僅為立法原則，而非稅法原則」，以免侵害租稅法律主義。實則量能負擔原則，主要係從納稅人權利保障觀點，稅課除法律依據外，仍需斟酌國民之特殊與個別情況，主要原則即為無負擔能力不課稅；其次有負擔能力者須扣除成本費用虧損等客觀淨所得及「符合人性尊嚴基本生活所需費用，不得課稅」主觀淨所得。該原則之辯證，參閱葛克昌，量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話，收錄於：稅法基本問題，2005 年增訂版，21 頁。
- 11 K. Tipke, Über Steuergerechtigkeit und Steuergesetzgebung, Steuerverwaltung und Steuergerichtsbarkeit, StuW 1980 S. 281; D. Birk, Das LeistungsMiigkeits- prinzip als maBstab der Steuernormen. 1983, S. 21 ff.; W. Schon, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit, StuW 2005, S. 247.
- 12 此係基於憲法一體性原則，參見 HSberle, J6R 48 (2000), 399, 47.
- 13 H. Weber-Grellet, Steuern im moderner Verfassungsstaat, 2001, S. 161 ff.
- 14 如最高行政法院 91 年度判字第 1875、1623 號判決。
- 15 所得稅法雖在程序上夫妻及扶養親屬應合併申報，此僅及申報程序（參見釋字第 318 號解釋）；在稅捐債務法雖有扶養親屬部分免稅額扣除，此僅為此種法定扶養義務非納稅義務人所得自由支配得以消費部分，非其個人可得負擔租稅能力，應予扣除。累進負擔之個人綜合所得稅，量能原則衡量，係依個人，而非夫妻、家庭或其他團體負擔能力。參見葛克昌，人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線，收錄於：稅捐行政法，同註 1，29 頁以下。

德國聯邦憲法法院將人性尊嚴結合德國基本法第 20 條第 12 項社會國家原則，認為對人民之所得無論以何種方式課徵，均須保留納稅人一定金額，以維持個人及其家庭符合人性尊嚴之最低生存條件所需，此為課稅禁區，不容課稅權予以侵入¹⁶。釋字第 485 號解釋理由書亦明示：「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則……政府應提供各種給付，以保障人民得為持合乎人性尊嚴之【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 82 頁】基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢人民，推行社會安全等民生福利措施」，按國家積極提供合乎人性尊嚴之基本需求之前，尤須消極禁國家侵入課稅禁區¹⁷。納稅者權利保護法第 4 條第 1 項基於上述法理，明文規定：「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生活所需費用，不得加以課稅。」足以表彰此種精神者，有高雄高等行政法院 103 年度簡上字第 65 號判決¹⁸，該上訴人年度所得稅申報扶養岳母，因住院診斷為中風，惟中風須滿 6 月以上始能申請身心障礙證明。乃以診斷書在所得稅申報書申報為身心障礙特別扣除額。惟遭南區國稅局以其所附文件不符所得稅法施行細則第 24 條之 4 規定：「應檢附行政主管機關核發之身心障礙手冊或身心障礙證明影本，或精神衛生法第 19 條第 1 項規定之專科醫生診斷證明書影本。」予以否准認列¹⁹。該判決基於憲法上生存權保障²⁰，指出「惟因身心障礙者生活上增加之費用，其性質屬於維持生存所必需之支出，於計算所得淨額應予扣除，不應因其突發狀況未及依身心障礙者鑑【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 83 頁】定辦法完成鑑定，領取身心障礙手冊或證明而有所差異²¹。」至於可能造成規避稅負，判決認為「稽徵機關仍可基於職權予以審核，免規避稅負，不致增加過多行政成本。」施行細則第 24 條之 4 法律定性為何，判決認為「其規定應解釋為例示規定，若其他專業之診斷證明書以足證明身心障礙者，仍得據以申報身心障礙特別扣除額，以符合憲法保障人民生存權之精神。」

參、稅法解釋事實認定與避稅調整

一、實質課稅原則與界限

（一）實質課稅原則與稅法學方法論

16 BVerfGE 82, 60(85); BVerfGE 99, 216(233); 葛克昌，人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線，收錄於：稅捐行政法，同註 1，28 頁。

17 L. Schemel, Das einkommensteuerliche Existenzminimum, Berücksichtigung der menschenwürde in Steuerrecht oder politischgestaltbare Steuervergünstigung, StuW 1/1993. S. 70 ff.; A. Raupach, Steuern im Sozialstaat; in DStJG 29 (2006), S. 1 ff.; 陳清秀，社會國家原則在稅法上運用（上）（下），台灣法學雜誌，164 期，2010 年 11 月，24 頁以下、165 期，2010 年 1：2 月，43 頁以下；葛克昌，稅法與民生福利國家，收錄於：租稅國家的危機，廈門大學出版社，2016 年 7 月，123 頁以下。

18 該判決選入 2016 臺灣年度最佳判決選。

19 參見陳清秀，稅法基礎案例研習，2016 年 8 月，3 頁以下。

20 稅法上生存權保障係基於民生福利國家，參見註 16；參見葛克昌，租稅國家之憲法界限，收錄於：所得稅與憲法，同註 3，287 頁以下。

21 釋字第 701 號解釋理由書：「憲法第 15 條規定，人民之生存權應予保障。……國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施有多端，租稅優惠亦屬其中之一環。」如列舉扣除有差別待遇，「將影響受長期照顧者生存權受憲法保障之意旨。」

稅法係複雜之實體法與程序法之複合體，為確保稅捐負擔公平，須能可靠掌握納稅人多層面生活事實（課稅原因事實），稅法解釋與法律補充，須將不斷變動之生活現實納入考量，並與憲法價值觀相協調。故在稅法裁判時，須斟酌稅法所特有之一般法律原則（如量能原則、徵納雙方協同合作原則），及稅法所特有之法學方法，二者均提供吾人指針，使稅捐法律秩序，成為有體系、有共同價值觀之整體。對法律工作者而言，方法論係可靠不可或缺之領航員²²。【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 84 頁】

就法學方法論，吾人須探討者有無一般法學方法所缺，而為獨特之稅法方法論。按對特定學科方法論，係對該學科對象之典型思維方法與認知理解方法。在論及研究方法，首先須確定學術對象之本質與特性。法學之認知主要目的，在於對現行法予以體系化闡明，以維護法規範之內在秩序，亦即對法規範在個案中具體之解釋與適用。此種對要件特徵之解釋，傳統係由 Savigny 所奠基之歷史法學方法論²³，歷經 Engisch 之利益法學方法論²⁴，Larenz 之價值法學方法論²⁵。其主要工作，在於探究個別法律條文之立法意旨與目的。

稅法係法秩序之一部分，問題在於一般法學方法論外稅法之解釋適用有無特殊之稅法方法論？或者解釋適用稅法以一般法學方法論或行政法學方法論為已足？²⁶例如本法第 7 條第 1 項規範稅法之經濟解釋方法：「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，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。」此是否即為稅法獨有之解釋方法？該第 7 條第 2 項規範稅法之事實認定方法：「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事件時，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。」是否即為稅法所獨有之事實認定方法²⁷？【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 85 頁】

所謂經濟觀察法（實質課稅原則），係對稅法課稅要件之法律解釋方法，稅法課稅要件中，如藉用民法上概念，依民法解釋方法所為解釋，無法符合租稅正義要求之際，依司法院憲法解釋²⁸，應按實質課稅之公平原則予以解釋。問題是此種經濟觀察法係稅法（或涉及租稅事項之法律）所獨有之法律解釋方法；或僅為涉及經濟規範目的之目的解釋，而非稅法所獨有？

經濟觀察法，根據 Tipke 說法²⁹，係相同之經濟負擔能力者須予相同處置，其所依

22 B. Ruthers, Wozu auch noch Methodenlehre?, JuS 2011, S. 867.

23 F. C. Savigny, System des heutigen römischen Rechts, Band 1, 1840, Neudruck 1973, S.215ff.

24 K. Engisch, Einführung in das juristische Denken, 10. Aufl., 2005, S. 91 ff.

25 Larenz-Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., 1995, S. 133 ff.

26 H. Jochum, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, S. 2.

27 L. Woerner, Verfassungsrecht und Methodenlehren, FR 1992, S. 226 ff.; Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit.

28 最早出現於 1997 年 1 月 7 日，釋字第 420 號解釋：「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，衡酌經濟上意義及實質課稅之公平原則為之。」

29 K. Tipke, StRo III², 2012, S. 1631.

據者即平等原則。而量能原則則源於租稅正義要求，主要係針對立法者，經濟觀察法則專為稅法解釋基準而設計。按量能原則作為「正當稅課之基礎原則³⁰」或「稅法結構性原則³¹」，作為稅法首要原則，而與私法自治原則之於私法相比擬³²。作為稅法結構性原則，不僅拘束立法者³³；在稅法解釋適【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 86 頁】用之際，亦以其為法律原則而須加以斟酌，尤其作為稅法目的解釋之重要原則。傳統對經濟觀察法，當作與量能原則有相當關連之稅法解釋基準，須加以修正為實質課稅原則，在稅法借用民法概念時，須以該原則作為特殊之解釋基準。Tipke 不將經濟觀察法當成是稅法之特殊解釋方法，而認為係取向於經濟目的之目的論解釋方法。換言之，在稅法課稅要件借用民法概念時，應取向於量能原則之目的論解釋方法，即為經濟觀察法。

（二）實質課稅原則界限

實質課稅原則在實務上，尤其稽徵機關常以片面使用，即以「有利國庫解釋³⁴」為理由，而非基於量能平等負擔原則，斟酌納稅者權利保護而作成有別於民法注重交易第三人及契約自由解釋。故實質課稅之經濟解釋，應「本於租稅法律主義精神」，即不得違反租稅主義但可不拘泥於形式，而所謂「依各該法律之立法目的」在稅法上之共同立法目的，即以「量能平等負擔」、「衡酌經濟上意義」、「實質課稅公平即為量能負擔上意義」作為核心。惟該等深刻意義，實務卻往往多有忽略，惟亦有部分稅法判決對此有所反省。

【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 87 頁】

（三）最高行政法院 101 年度判字第 1049 號判決

最高行政法院 101 年度判字第 1049 號判決就實質課稅原則作如下法律定位：「實質課稅原則就稅務事件得與私法契約自由原則脫勾，確係稅捐稽徵機關課稅利器，但若實質課稅原則毫無限制，則任何經濟活動均將溢出納稅義務人之私法行為當事人意思，而率由稅捐稽徵機關以實質課稅原則對人民課稅並正當化，則稅捐法律主義精神將盪然無存。其實，實質課稅原則乃量能課稅原則或是負擔公平原則之表現，只為實現稅捐正義不得不之手段。」實質課稅原則適用，基於上述定位，該判決指出應有下列界限：「從量能課稅原則所導出之實質課稅原則須不致於妨害法的安定性或造成課稅權的濫用，故其

30 Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2012, § 5, Rz. 70 ff.

31 K. Tipke, StRO I², 2000, S. 479 ff.; K. Vogel, Die Dogmatik des Leistungsfähigkeitsprinzips, DSUG 1989, S. 123, 4.

32 私法自治原則仍有其例外，為保護經濟弱者，立法予以強制禁止規定。量能原則在稅法中亦有例外，租稅優惠即為量能原則之例外。（釋字第 565 號解釋理由書）

33 主張量能原則只是立法原則，而非解釋和適用稅法原則，以日本北野弘久為代表，其認為如執意將量能課稅或公平負擔原則當成解釋或適用稅法時之指導原則，稅法將成為單純行政手段，租稅法律主義也將走向崩潰。（北野弘久著，陳剛、楊建廣等譯，稅法原論，四版，2001 年，95 頁）北野弘久既承認量能原則為稅法立法原則，稅法應受量能原則之違憲審查，但解釋適用之際，卻不顧目的解釋與合憲解釋，完全拋棄量能原則，難免有矛盾之處。且忘卻實質課稅本為量能原則在稅法解釋之表現。進一步討論，參見葛克昌，同註 9，3 別頁。

34 E. Höhn, Zwecke des Steuerrechts und Auslegung, FS für K. Tipke zum 70 Geburtstag, 1995 S. 220; 葛克昌，稅法目的與法律解釋，月旦法學教室，7 期，2003 年 5 月，1 頁。

適用仍有其一定界限，即在稅捐法律之解釋，仍應遵守其基於稅捐法定主義或一般法律原則及就各該稅捐法律規範所導出之限制。另外，實質課稅原則就其經濟事實之觀察，亦應就其認定符合一般經驗法則。」面對實務將實質課稅原則作單方有利國庫解釋，該判決認違反有利不利一律注意原則：「另按行政程序法第 9 條規定『行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意』及第 36 條規定：『行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意』，是以基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害法的安定性或造成課稅權的濫用。實質課稅原則僅係量能課稅之觀察方法，當適用此方法而有兩種以上課稅選擇，且其中一種更合於一般法律原則及經驗法則者，自應就人民有利之認定，不得藉實質課稅原則作更不利納稅義務人之課稅處分。」【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 88 頁】

二、脫法避稅之調整

（一）脫法避稅調整之界限

狹義實質課稅，特別經濟解釋係有別於民法須保護善意第三人、注重形式與交易安全，而以量能平等負擔原則為稅法之解釋。適用上有其憲法界限，除須無違法學方法外，解釋亦不得逸脫稅捐法定主義，更須符合量能平等負擔原則，尤其對徵納雙方須一體適用³⁵，已如前述。惟所謂經濟解釋，係在法律可能文義下所為解釋，例如作成稅捐債務構成要件法律文義所不及之非常規交易³⁶，但因其經濟效果與常規交易相當，而取得租稅利益，是所謂租稅規避，又租稅規避係指鑽稅法漏洞，若不存在稅法漏洞，在符合稅法之法意旨範圍內行為則非屬之。是以，首須區分合法節稅與脫法避稅，次租稅規避雖像稅法之脫法行為，仍為民法上合法行為，在稽徵程序與救濟程序中將其法律安排與法律見解，公開於稽徵程序與救濟程序面前，而與隱匿、偽造、變造資訊以欺瞞稽徵機關之違法逃漏稅不同³⁷。納稅者權利保護法第 7 條【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 89 頁】第 3 項對此有具體區別³⁸。再者，避稅調整有何憲法界限均為稅法永恆課題。所謂「具稅法專業法官」，即為對此有鮮明之問題意識者，再者納稅者權利保護法第 7 條第 10 項明文規範本法施行前租稅規範之法律適用，究竟其立法意旨為何。最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決，對上述各問題均略有提及，值得注意³⁹。

35 K. Tipke, StRO III, 1993, Rz. 4 ff.; M. Groh, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im rechtlichen Sinne, StuW 1989, S. 227; 葛克昌，經濟觀察法與量能原則，月旦法學教室，73 期，2008 年 11 月，69 頁以下。

36 稅法上非常規交易，即為民法上非典型契約，惟民法上非典型契約，依契約自由原則，與典型契約相同，均依當事人合意發生法律效果。惟稅法對濫用非常規交易者，得按常規交易予以調整。惟稅法一般規避防杜條款，不外乎法律類推適用，即填補法律漏洞。故非漏洞之非常規交易仍不得調整。K. Tipke, StRO III, 1993, S. 1329。

37 參見葛克昌，脫法避稅與法律補充，月旦法學教室，76 期，2009 年 2 月，1 頁以下。

38 參見葛克昌，避稅調整之憲法界限，收錄於：熊偉主編，稅法解釋與判例評註（第 4 卷），2013 年 12 月，63 頁以下。

39 關於合法節稅與避稅區分，參見高雄高等行政法院 101 年度訴字第 470 號判決；避稅與逃漏稅不加區分者，如高雄高等行政法院 95 年度訴字第 622、669、675、678、679、632、763、764、1073 號等判決，96 年度訴字第 548、

（二）最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決

1. 本判決係贈與稅補稅處罰案件，其判決首先區分避稅與逃稅，並以納稅者權利保護法第 7 條第 3 項為法律依據

按，租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同。前者，納稅者權利保護法第 7 條第 3 項以：「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」為其定義。而逃漏租稅，則係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實，達成短少租稅義務之目的。故而，同法第 7 條第 8 項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予逃漏租稅之處罰。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租稅者，不在此限。其立法意旨明揭：【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 90 頁】

「納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。……惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅者，應予裁處漏稅之罰鍰。」其次，納稅者權利保護法雖未施行，但定義性規定，本不待法條施行：「是上開法規，雖於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行租稅稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者之權利義務，自得於本案中予以適用，無待於法規生效後始得援用。以此而論，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；苟涉及以通謀虛偽之法律形式而達減免租稅義務者，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。」

2. 復對客觀舉證責任予以闡明

「第按，撤銷訴訟採取職權調查原則，當事人無主觀舉證責任可言，惟待證事實雖經法院依職權盡調查之能事，而事實仍真偽不明時，則藉由客觀舉證責任分配，以決定訴訟不利益歸屬。而鑑於行政訴訟對人民權利保障及行政合法性的控制，行政法院【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 91 頁】斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則認定事實，原則上須達到高度蓋然性之證明，始可謂事實真偽已明。

562、563、598、599、600、601 號判決，96 年度簡字第 247、248 號判決；嚴予區分者，最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決、103 年度判字第 251、630 號等判決。

尤其在租稅構成要件該當與否，以及逃漏租稅處罰與否此等直接關係人民財產權事件，除非租稅債務人未盡協力義務，已阻礙法院關於事實之認定，否則，必也依論理法則、經驗法則已無其他合理之懷疑可推翻租稅要件該當及違章事實之認定時，始可認定真偽已明。不然，即應由主張稅捐構成要件之租稅債權人負擔客觀舉證責任。」

肆、稅捐行政法

一、稽徵機關承擔最終證明責任

（一）證明責任與證明程度

納稅者權利保護法第 11 條第 2 項明定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有規定者外，負證明責任。」其立法理由進一步說明：課稅或處罰事實之闡明，無論於稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稽徵機關承擔最終證明責任。即不論加項減項均在納稅人協力中由稽徵機關「承擔最終證明責任」，但未盡協力者，得降低證明程度至一般平均水準（優勢證據，50%以上可能）即可。本項規定主要釐清實務常誤用舉證責任，按撤銷訴訟與公益有關，不論稽徵程序與訴訟程序，均受職權調查主義所支配，不僅沒有民事訴訟之主觀舉證責任（證據提出責任），客觀舉證責任亦僅在訴訟最終階段，真偽仍不明，始分配訴訟風險。在此之前，均是證明程【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 92 頁】度問題，是稅捐證據法問題，而非舉證責任問題⁴⁰。

行政訴訟法第 125 條明定：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」第 133 條則規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」撤銷訴訟採行職權調查主義，其立法理由為：撤銷訴訟之當事人，一為公權力主體之政府機關，一為人民，兩造不僅有不對等之權力關係，且因政府機關之行政行為根據專門性、複雜性及科技性殊難為人民所瞭解。又政府機關之行政行為，每涉及公務機密，人民取得有關資料亦屬不易，為免人民無從舉證而負擔不利之效果，爰規定行政法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，以資解決。又行政訴訟以保障人民權利自及確保行政權之合法行使為主要目的，故遇有公益有關之事項，行政法院應依職權調查證據，期得實質之真實。」所謂撤銷訴訟兩造有不對等之權力關係，指的是撤銷訴訟被告機關，為公共利益之受託人，在有法律依據下，得自行以單方行政處分確認稅捐債權，並以自行做成行政處分為執行名義，移送行政執行署執行；並自行適用稅捐罰法律做成裁罰處分⁴¹。惟行政法院往往對職權調查義務未有深入理解，反多誤用行政訴訟法

40 參閱葛克昌，稽徵程序之證據評價與證明程度，收錄於：行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，三版，2012 年，745 頁以下。

41 參閱葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於：行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，同前註，121 頁。

第條：「除本法有規定者外，民事訴訟法第 277 條規定於本節準用之。」亦即人民主張有利於己之事實有舉證責任，倘其所提證據不足為其主張事實之證明，自不認其主張為真實（最高行政法院 36 年判字第 16 號判例），按該條【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 93 頁】規定原僅在「撤銷訴訟及維護公益者」以外與公益無關之其他訴訟，始有例外適用餘地，稅務撤銷及課與義務訴訟不在此限。是以，稅務訴訟無主觀舉證責任（證據提出責任），客觀舉證責任亦僅在訴訟審查最終階段，事實人未闡明者始得為之。其實行政訴訟法第 136 條立法理由對此闡釋甚明：「本法修正後，行政訴訟之種類增多，其舉證責任自應視其訴訟種類是否與公益有關而異。按舉證責任，可分為主觀舉證責任及客觀舉證責任。前者指當事人一方，為免於敗訴，就有爭執之事實，有向法院提出證據之行為責任；後者指法院於審理最後階段，要件事實存否仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任。本法於撤銷訴訟或其他維護公益之訴訟，明定法院應依職權調查證據，故當事人並無主觀舉證責任，然職權調查有其限度，仍不免有要件事實不明之情形，故仍有客觀舉證責任。至其餘訴訟，當事人仍有提出證據之主觀舉證責任，原規定除本法有規定外，民事訴訟法第 277 條之規定於本節準用之。」

（二）最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決

1. 最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決，係對筆錄之證據力，而對稽徵機關之證明責任（判決中稱舉證責任）有所闡述

「課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項參照），其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 94 頁】態，行政法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」

2. 協力義務違反，僅降低證明程度，證明責任仍在稽徵機關

「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% 之蓋然性或較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」

3. 證據須無違論理及經驗法則

「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。」

4. 採證理由須記明於判決理由

「行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法；如認定之事實，與所採之證據，不相適合，或所憑之證據自相矛盾，即屬證據上理由矛盾。」【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 95 頁】

二、職權調查主義

（一）職權調查證據

納稅者權利保護法第 11 條第 1 項明定：「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。」按傳統稅法，與警察法均屬干預行政法，強調稽徵機關在有法律依據下，得以單方做成核課處分、裁罰處分，單方決定行政罰與行政執行。但現代憲政國家強調國民主權原則⁴²，稽徵機關對納稅人有利不利須一律注意，依職權調查主義與納稅人之協力義務，在稅捐稽徵程序中，拘束徵納雙方，成為追求稅捐公平負擔之責任共同體（Verantwortungsgemeinschaft）⁴³，此點法體系中較為罕見。

依法定原則，具備課稅要件（債務人、稅捐客體、歸屬、稅率、納稅期間）者，即賦予法定之稅捐債務發生，此為稅法解釋問題。但是否具備法定課稅要件，須先確認課稅原因事實。此種認定事實、調查證據係由稽徵機關依職權調查（um Amts wegen zu ermitteln），謂之「職權調查主義」；反之，由納稅人主張並提出證據為「辯論主義」。因公法債權（債權人代表公益）與私法債權（債權人代表私益）⁴⁴而有不同，民事訴訟需受當事人主張事實與提出證據拘束的「辯論主義」⁴⁵；公法債權之稽徵機關代表【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 96 頁】公益，其公法債權須正確掌握充分之真實，始能貫徹法定原則，有義務依職權調查事實及證據範圍，不受當事人主張之拘束，而對當事人（納稅人）有利、不利一律注意（否則即為違法）⁴⁶。採行職權調查主義係為追求實質真實，並避免真實發現受限於人民之行為，以免違反法治國原則，而損公益⁴⁷。

按稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定，「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有文件、或通知納稅義務，到達辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」本條係有關調查課稅資料之方式及調

42 參見葛克昌，納稅者權利之立法與司法保障，收錄於：行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法新思維，三版，2012 年，409 頁以下。

43 R. Seer, Verständigung im Steuerverfahren, 1996, S. 176 ff.

44 公法債權與私法債權之區分，參見葛克昌，同註 41，121 頁以下。

45 民事案件與行政案件係指司法程序；但稅捐行政案件，其事實與證據通用職權調查主義，則可區分為稽徵程序與訴訟程序，原則上稽徵程序之調查，係針對核課處分之事實基礎（包括過去、現在及未來）為之；訴訟程序係對核課案處分之合法與侵害權利是否予以調查，針對者多為過去之事實。

46 參見釋字第 660 號解釋黃茂榮大法官不同意見書「伍、依查得資料核定應納稅額應遵守職權調查主義」。

47 K. Tipke, StRO III², 2012, S. 1403 ff.; H. Jochum, Grundfragen des Steuerrechts, 2012, S. 109.

查對象，以及對不當調查之救濟⁴⁸。其中仍本於職權調查主義。至於第 11 條之 5 第 1 項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者委任代理人，該代理人應接受調查或備詢出具委任書。」此對調查原則上應出具書面，述明調查目的、事由及範圍。並得委任代理人以保障其權益。但最足彰顯職權調查主義精神，係行政程序法第 36 條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利不利事項一律注意。」此規定明確課以【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 97 頁】行政機關依職權調查證據之義務⁴⁹。行政機關中又以稽徵機關最為重要，不僅不同稅捐核課處分並非為大量行政（每一核課處分均有獨特性，均須經職權調查，並敘明理由及法律依據，而非影響人民權利輕微之大量行政），且與課稅原因事實之經濟資訊予以調查⁵⁰。是以德國稅捐稽徵法第 88 條第 1 項即明定：「稽徵機關依職權調查事實，稽徵機關決定調查之方法及範圍；不受當事人陳述及申請調查證據之拘束。此等機關義務之範圍，依各別之情形。」第 2 項並強調應審酌對當事人有利之重要事項。

基於此種職權調查原則，如稽徵機關未盡調查義務逕為核課處分，即為違法處分；對當事人有利不利事項，未予以一律注意，亦然。因採職權調查原則，對課稅事實之闡明，原則上當事人雖有協力義務，卻無提出具優勢證明程度之證據以證明課稅事實之義務；而與民事訴訟採行辯論主義不同，不必對有利事實之主張，雖負協力說明義務但不必負擔主觀之舉證責任，稽徵機關仍有職權調查之義務。此在實務上常有誤解，例如誤認為納稅人應對稅捐之減項，負舉證責任（稅捐之減項在稽徵與訴訟程序，納稅人雖負協力義務，但未盡協力義務，僅降低證明程序，稽徵機關仍應提出同業利潤標準等優勢證據之證明責任。惟推估仍有不能，到訴訟最後階段仍真偽不明，始有客觀舉證責任負擔）。調查證據，納稅義務人有協力義務，惟此等協力義務並不妨礙職權調查主義。當事人協力之目的即為徵納雙方共同協力以闡明事【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 98 頁】實，共同追求稅捐負擔公平。當事人未盡協力義務，致調查困難或花費過鉅，則生降低證明程度之法律效果，而得以間接證據之推估核定方法取代職權調查。既得推估，即無舉證責任問題。在事實審訴訟最後階段已盡協力義務，而調查事實仍未能闡明。此時始有客觀舉證責任問題，將事實不能闡明之危險加以分配。

（二）最高行政法院 105 年度判字第 395 號判決

前述職權調查主義相關判決有最高行政法院 105 年度判字第 395 號判決，該號判決係租賃所得費用扣除案件，其判決要旨如次：

48 張昌邦，稅捐稽徵法論，1984 年 7 月修訂版，93 頁以下。

49 張文郁，論行政程序上之事實調查（上），月旦法學雜誌，227 期，2014 年 4 月，36 頁。

50 葛克昌，稅務調查權行使及其憲法界限，收錄於：行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，同註 40，695 頁以下。

1.必要耗損及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機關得依財政部核定之減除標準調整之。

2.本件爭執之貸款利息及修繕費用均係「必要耗損及費用」，所以應以個別租賃收入論述各該「必要耗損及費用」之系爭修繕費用或貸款利息，方能正確得知何者修繕費用或貸款利息係哪一筆租賃收入之減項，不可只有概括論述相關單據，而置個別租賃收入於不顧，否則，即有判決不備理由之違背法令。……。就本件之各筆租賃收入，原審至少應將個別租賃收入減除必要損耗及費用（在本件為貸款利息及修繕費用）列表，依職權調查證據，命雙方當事人辯論，形成心證，但原判決疏未為之，自有判決不備理由之違法。

3.是以在所得稅申報上，依列舉方式主張減除之項目，即係主張課稅處分該項目違法性且原告之權利受侵害，自屬行政法院審理之對象，……人民申報列舉減除總額高於稅捐稽徵機關依財政部標準費用率計算減除額者，從申報數額而言，人民主張應減【月旦財經法雜誌第41期，2017年11月，第99頁】除數顯然較課稅處分為高者，該課稅處分顯係對人民不利，而損害原告之權利，自仍應就人民主張之項目為審理，不應僅比較課稅處分之減除總額與該列舉減除項目加上其他未列入爭點之減除項目總額，而置原告主張其權利受侵害之列舉項目於不顧。

4.不利益變更禁止原則之適用，既然係在保護人民之程序上利益，殊不得以實務超越法律規定所創之復查程序中不利益變更禁止原則，作為阻礙人民行政救濟之手段。……殊不可借復查程序之不利益變更禁止原則為由，不就當事人主張事項予以調查審究。……而非比較原核定與復查決定之數額，然後以不利益變更禁止原則為藉口，限制人民在行政救濟程序中對不利事項爭執之權利。

5.然不論是「升降梯材料款」或「電梯保養費」、「電梯修理工事費」等項，依一般社會經驗與常情，係屬公共設施維護範疇，多由大樓管理委員會自收取之管理費中支付，並非由各樓層所有權人自行處理云云。惟查，上述費用是否由大樓管理委員會自收取之管理費中支付？或由各樓層所有權人自行處理？攸關是否屬各樓層應各自分擔之費用，與認定是否必要修繕費用有關，應可經由傳訊管理委員會負責人調查而得，殊不得因被上訴人曾函詢未果，行政法院即不予調查。

6.發票品名為「室內裝潢家飾」、「配置內線」、「燈具及線路修理」、「空調維修」、「冷氣維修」等項部分，應屬承租人基於使用或營業所需要，對租賃標的所為之裝潢整理、設備保養維護等所應支出之費用，而不認係修繕費用；惟查，上訴人已請施工單位在相關說明書上勾選施工樓層，上訴人亦提供廠商之【月旦財經法雜誌第41期，2017年11月，第100頁】統一發票、上訴人與廠商所簽訂之合約、施工樓層確認書等資料，上開統一發票、合約甚至確認書（即證明書）均載有營業人及其營業所，若認上開證物與待

證事項尚有未明，自應依職權傳訊相關修繕廠商及大樓管委會委員出庭作證，以釐清真相。

7.租賃物並不以不動產為限，尚應查明租賃物是否包括生財器具，若包含生財器具，則所提之「室內裝潢及櫥櫃工程」、「室內家飾用品」、「室內裝修工程」、「空調冷氣維修」等各筆費用，自應從各樓層租約一一審究，不可概括各筆費用發生處所及性質，僅屬承租人基於使用或營業所需要云云為由，即率予剔除。

8.再者當事人就應詢事項對銀行或相關單位之查詢能力，究難與法院或行政機關之函查相提並論，此就本案地下一樓之貸款利息，被上訴人既列出 89 年起之查詢清單，顯並非不可能調查之事項，殊不得因當事人陳稱無法調查，而怠予調查。上訴人於原審已主張：衡○路 7 號地下樓自 81 年 12 月 30 日至 89 年 12 月 19 日之初貸銀行為「上○商業儲蓄銀行」，而後才改貸「國○世華銀行」，且 2 家銀行之借款金額均為 30,000,000 元（並未增貸），是否借新還舊，則其借款性質仍為「購屋借款」，原審自應從抵押權設定登記事項以及向相關銀行函詢，予以查明。

伍、結論

綜合前述判決，吾人可得出簡短結論如次：一、納稅者權利保護法第 23 條雖規定自公布後 1 年實施。該法雖未臻完善，但法律貴在施行，而不在完美。本法除制度設計【**月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 101 頁**】外（專業法庭、專業法官、外部參與訴願會、納稅人權利保護官）；諸多規範係憲法基本權及一般法律原則之具體化、明確化、宣示化，初不待法律明文即應遵守⁵¹，亦不因尚未施行，即無適用餘地。

二、當立法怠情無所作為時，司法應挺身而積極作為，保障納稅者權利。本文所舉判決可為示例，而此等判決進而影響立法，立法後法律解釋的方法該等判決仍可供參考之用。

三、本法公布後，司法機關宜主動檢討現行行政法院判例及最高行政法院庭長總會決議，若與本法有牴觸之處應予以變更廢止。即使未變更廢止，法官在判決中仍應主動具理由不予援用。

四、納稅者權利保護法實施後，仍有待法官作為納稅者權利之最後守護者。所謂「**稅法專業法官**」並非指稱精通稅法細節或稅務會計，而係能使納稅者權利保護法落實在個案中，做成展現憲法基本權及一般法律原理核心價值判決之審判者。能如此作為之法官，毋寧為最具稅法專業之典型。法官之生命表現在判決，仍否為稅法專業法官之審查基準，

51 參見最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決，引用納稅者權利保護法第 7 條第 3 項（規範避稅要件）、第 8 條規範避稅以不處罰為原則。該判決明確指出「是上開法規，雖於 106 年 12 月 28 日起始生效，惟其規定其實為名詞解釋性立法，就現行稅捐稽徵上關於租稅規避、租稅逃漏等名詞，予以定義性規定而已，並未變更現行稅法上納稅者權利義務，自得予本案中予以適用，無待法規生效後始得援用。」

非不得以自行提出之若干判決為據；但不得僅考量數量⁵²，而應以質為基準，【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 102 頁】

選出其所為標竿判決三至五篇，並闡明其在納保法之意義。【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 103 頁】

Landmark Cases of the Taxpayer Rights Protection Act

Keh-Chang Gee

Professor, School of Law, Soochow University

Yuan-Chun Lan

Associate Professor, Chinese Culture University Department of Law

Abstract

Promulgation in its entirety (23 articles) on December 28th 2016 after legislative procedure and taking effect one year thereafter, the Taxpayer Rights Protection Act, aiming to strengthen the protection of taxpayers, deserves to be the milestone in the development of tax law. Considering its character of codification and declaration of constitutional spirits, there shall be no question as to its application retroactively. According to the intent of taxpayer protection in constitutional law, the judiciary shall exercise its power actively in case of legislative inaction. This paper hopes to point out a few decisions as landmark cases in order to highlight its methods of interpretation for future reference, so that the idea of taxpayer protection can be expected to actualize in individual cases.

Keywords: The Taxpayer Rights Protection Act, Human Dignity, the Existence Right, Due Process of Tax Collection, Taxation Special Tribunal, Tax Avoidance, Tax Evasion, Ex Officio into Evidence, Duty of Cooperation 【月旦財經法雜誌第 41 期，2017 年 11 月，第 104 頁】

52 司法院於 2017 年 3 月 13 日以院台廳行一字第 1060006776 號司法院核發稅務專業法官證明書審查要點第 4 點第 2 款規定：「三年內製作有關稅務行政訴訟事件之裁判書類四十件以上者；或裁判書類二十件以上未達四十件，且於同期間發表與稅務行政訴訟事件有關之一萬字以上論文一篇以上」。其中以作成有關稅務行政訴訟判決書類四十件以上作為核發標準，竟以判決書作成數量為考量因素，與是否具有稅務專業間欠缺事理上關聯，有所不妥。