

刊登於月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 35-69 頁。

行政法院歷年來優良稅法判決評析

陳清秀

東吳大學法律學系教授

摘要

有關稅法案件的裁判，如能從憲法保障人權觀點出發，注重量能課稅之負擔公平原則，兼顧徵納雙方之利益，在法律有漏洞時，並能秉持法學方法論之觀點，進行合目的性漏洞補充，則可謂優良判決。又以往實務上稅務違章案件之處罰，稽徵機關通常僅按照裁罰基準處罰，而怠於個案之妥當性裁量，以致發生顯失公平情形，如法院能加以糾正，也是優良判決。本文從上述角度，歸納分析行政法院歷年來優良判決，以供各界參考，期盼未來行政法院判決均是優良判決，以伸張稅捐正義，維護公益與納稅人權益。

關鍵詞

優良判決、量能課稅、重複課稅、法律漏洞補充、行政處罰【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 35 頁】

壹、前言

臺灣稅法學近年來逐漸蓬勃發展，相關稅法優良判決也逐漸累積甚多，值得各界參考。去年臺大法學院財稅法學研究中心與資誠教育基金會合作舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，依據下列評選標準進行評選¹：

- 一、判決所持見解之開創性，對於稅法學之貢獻。
- 二、判決有無稅法保障人權觀念，發揮人權保障功能。
- 三、判決是否澄清以往似是而非之錯誤觀念。

該項評選活動選出四個優良判決：一、臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1924 號判決。二、最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決。三、最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決。四、最高行政法院 101 年度判字第 459 號判決。

另外也選出 6 個入圍的優良判決：一、最高行政法院 99 年度判字第 6 號判決。二、最高行政法院 99 年度判字第 1231 號判決。三、臺中高等行政法院 100 年度簡更二字第

1 參見葛克昌、劉劍文、吳德豐主編，稅捐證據法制探討暨台灣 2012 最佳稅法判決，元照，2013 年，1 頁以下。

1 號判決。四、最高行政法院 100 年度判字第 137 號判決。五、最高行政法院 100 年度判字第 932 號判決。六、最高行政法院 101 年度判字第 104 號判決。

上述評選活動相當具有意義，以往稅法學界多對於不符合租稅法理與人權保障觀念之稅法判決進行評析，今後應多從優良判決著手，以提供各界良善的稅法觀念。本文認為優良稅法判決，(符合實質的法治國原則、量能課稅之稅捐正義【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 36 頁**】原則與社會福利國原則²)，不僅應落實憲法以及兩公約對於納稅人之權利保障³，而且也應符合事件本質之合理性，保障納稅人永續發展之權利。並鑑於實務上納稅人在行政訴訟上獲得勝訴之機會尚不多見，因此，本文原則上僅對於「有利於納稅人」之優良判決，進行整理，並以過去十多年來裁判作為取材對象。惟因限於人力物力不足，仍有許多優良判決尚未納入，期盼各界指教。

貳、憲法基本人權保障與優良稅法判決

一、量能課稅原則與實質課稅原則

(一) 以量能課稅原則及實質課稅原則否認稅捐規避行為

高雄高等行政法院 95 年度訴字第 01150 號判決：「按租稅法所重視者，應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非其外觀形式之法律行為，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（釋字第 420、496、500 號參照）。另按量能課稅為法治國家稅法之基本原則，租稅負擔應依其經濟之給付能力來衡量，而定其適當的納稅義務，凡負有相同之負擔能力即應負擔相同之租稅（釋字第 565 號解釋理由書參照），故如利用避稅行為以取得租稅利益，其私法上效果依契約自由原則【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 37 頁**】仍予尊重，但在稅法上則應依實質負擔能力予以調整，蓋避稅行為本質為脫法行為，稅法本身為強行法即有不容規避性。」

評析：本件判決引用量能課稅原則以及實質課稅原則作為解釋稅法規定之基準，值得肯定。

(二) 有利不利納稅人一體適用

最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決：「按『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』。業經大法官會議釋字第 420 號解釋在案。良以由資產或事業所生之收益，原則上應歸屬於所有人即名義人，然形式上名義人並未享受資產或事業所生之收益，實質

2 陳清秀，社會國家原則在稅法上之運用，台灣法學雜誌，165 期，2010 年 12 月 1 日，43-50 頁。

3 陳清秀，兩公約實踐與賦稅人權保障，法令月刊，62 卷 2 期，2011 年 2 月，67-82 頁。

上享受課稅物件所帶來之經濟利益者另有其人時，即應歸屬於實際享受者。此即實質課稅原則，而此項原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用。」故銷項稅額與進項稅額均應同時採取實質歸屬原則，歸屬於同一納稅義務人，以進行應納稅額之計算。

評析：本件判決特別指出實質課稅原則，對於納稅人有利不利，均應一體適用，具有特別意義，導正一般觀念誤認實質課稅原則僅能由稽徵機關引用主張之見解。

（三）繳納雙方利益均衡

1. 人壽保險及理財投資之混合契約，應准予比例認定不課稅之保險給付

最高行政法院 101 年度判字第 376 號判決：「依保險法第 1 條規定，保險具有分散風險及危險分擔之功能，而人壽保險因係包含以人之生命為保險事故，惟人之生命又非可以金錢衡量，是其【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 38 頁】保險金額應以保險契約定之。至投資型保險因關於投資帳戶之風險係由要保人自行承擔，故與保險之意旨不合，更與人壽保險因人身無價而具定額保險之性質有悖。從而人壽保險契約中屬因投資型保險所具之投資帳戶價值，縱其係約定於被保險人死亡時以給付所指定受益人之形式為之，亦因其性質上不屬人壽保險之死亡給付，自無遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款及保險法第 112 條關於『不得作為被保險人遺產』規定之適用。惟若該包含以人之生命為保險事故之保險契約，除具前述之投資內容外，復另有人壽保險所須具備之定額保險部分，因該定額保險部分係符合人壽保險之本質，除個案另有租稅規避等情事外，應認保險人依此『人壽保險』部分之約定，因被保險人死亡依約應給付所指定受益人之保險金，仍有遺產及贈與稅法第 16 條第 9 款及保險法第 112 條規定之適用。」

2. 贈與債權，以可得取償之金額為準

最高行政法院 97 年判字第 882 號判決：「按『遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；……』、『債權之估價，以其債權額為其價額。』遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、遺產及贈與稅法施行細則第 27 條前段定有明文。惟苟債權已不能取償，客觀上已無財產價值，債權人所為免除債務，經濟實質上即不致使己身喪失有『財產價值』之權利。再者，參以遺產及贈與稅法第 16 條第 13 款規定，係以有取償可能之債權，始計入遺產總額，贈與稅既係配合遺產稅之徵收，對贈與稅之稅捐客體『債權』，自應與遺產稅計入稅基之『債權』其債權價額之估算採取一致標準。是以，應以視同贈與時贈【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 39 頁】與人可得取償之金額為贈與之價額，以符實質課稅及量能課稅之原則。」

3. 推計課稅應具有合理性

推計課稅結果應維持推計合理性，故如採取比例分攤費用之方式，也應秉持徵納雙方利益均衡原則辦理。不能因為推計課稅，而發生顯失公平之結果。例如最高行政法院

95 年度判字第 1974 號判決即謂：「基於配合原則，營業人之進項如係用於銷售免稅貨物或勞務之銷售額，以及按特種稅額方式計算稅額之銷售額，其進項稅額應不得扣抵按一般營業稅額方式計算之銷項稅額，以避免用於銷售免稅（或特種稅額計算稅額）貨物或勞務之營業稅額發生實質的退稅。但此進項稅額不得扣抵比例計算方式，在事物的本質上，仍具有推計課稅，推定兼營營業人進項稅額之投入與其應稅及免稅之銷售額間存在著相等之比例關係。基於實質課稅原則及徵納公平原則，須維持著應有合理的投入與產出關係，避免不合理的關係。」

二、課稅不得干預人民之營業自由與私法契約自由

最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決：「就私法上交易活動而言，基於契約自由原則，人民可以選擇與任何人締約，只要該相對人能按債之本旨提出給付即可，且締約雙方也可以約定向第三人為給付，並不影響其原契約當事人的地位（民法第 269 條第 1 項參照，例如關於銷售契約，約定向第三人為給付者，仍以締約雙方為買方及賣方），國家並無介入調整之必要。故營業稅既係以人民私法上之經濟活動為徵收對象，除非有明顯規避稅【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 40 頁】捐之行為，否則，基於私法自治原則，稅法之涵攝及定性，即應儘量尊重契約當事人已有之約定。」（同說，最高行政法院 101 年度判字第 551 號判決銷售營業人之認定，應以其債權行為之當事人為準。而債權行為當事人之認定，原則上應循民商契約當事人之認定原則。）⁴

最高行政法院 100 年度判字第 727 號判決：「稅法具有附從性，不僅稅捐構成要件之法律涵攝要尊重民商法之安排，甚至交易價格之合理性也一樣需尊重主管機關之監管，如果企業併購已經各主管機關（交通部、公平交易委員會、證期局與經濟部）接受，而財政部門還可以從稅收之角度去懷疑交易價格之合理性，對人民而言過分不利，畢竟在社會常態上，併購者不會為了免稅利益以高價購買超過其主觀評價之企業，此時要求被上訴人（財政部臺北市國稅局）先舉具體反證，證明交易有違反常情之可能，自屬公平。」

評析：釋字第 606 號解釋理由書謂：「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障，本院釋字第 514 號解釋足資參照。」有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意維護人民的營業自由。亦即課稅結果應保障納稅人享有繼續營業生存發展之空【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 41 頁】間，而不得有絞殺性課稅之情況⁵。

稅法的解釋適用，應儘量尊重私法上法律關係之自由形成，以維護國民經濟活動之

4 但行政法院仍有部分判決認為縱然單純借用人頭消極信託，仍應依形式認定受託人為納稅義務人：「以原告名義出售系爭房屋，縱使該房屋係由高青公司（指委託人）決定出售價格，並由該公司處理房屋買賣事宜，亦屬原告與高青公司內部事務之分工，原告既屬知情，且非高青公司所冒用之人頭戶，自應負公法上稅務事務之責（最高行政法院 92 年度判字第 1261 號判決意當參照）。」（高雄高等行政法院 98 年度訴字第 370 號判決，最高行政法院 98 年度裁字第 3311 號裁定）此一見解，明顯違反實質課稅原則。

5 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 4 Rz. 213.

營業自由，避免納稅人遭受不可預測之損害。例如有關民事契約類型之定性，稽徵機關應尊重納稅人在商業上交易關係之合目的性規劃需要，除非其選擇構成濫用，以規避稅捐為目的，否則應尊重納稅人之契約選擇自由⁶。

上述最高行政法院判決均已經注意到人民營業自由以及私法自治精神，值得高度肯定。

三、稅捐債權之保全不得過度干預人民之遷徙自由

臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1924 號判決：「入出境是人民居住遷徙自由型態之一，在現今國際化已深的地球村時代，人民出境自由所保障的非僅是單純出國旅行的權利，可能涉及的包括人民的工作權人格發展權、學術自由、婚姻家庭團聚權等基本權利，可見出境自由是人民極為重要的基本權利。……稅捐稽徵法第 24 條第 3 項係規定『……「得」由財政部函請內政部入出國及移民署限制其出境……』並非規定欠稅達一定金額即須辦理稅捐保全，顯然法律明示授權被告對於是否施以限制出境措施，有行政裁量權。再者，欠稅達一定金額，是限制出境措施的前提，而限制出境的目的，於租稅事件無非是一方面避免義務人因潛逃出境致生保全稅捐債權的困難；另方面利用限制出境，對欠稅人施以心理壓力，促使欠稅人積極清理積欠的稅捐債務。所【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 42 頁】以，被告決定限制出境與否時，不能僅以欠稅達一定金額為唯一要件，必須斟酌個案具體狀況，如是否保全措施所必要、保全措施的有無實益等，否則即構成裁量濫用的違法情形。」

臺北高等行政法院 101 年度訴字第 223 號判決：「查限制出境乃『對人執行』之間接強制手段，對憲法第 10 條所保障之人民遷徙自由基本權有重大侵害，其解釋自不宜過於寬鬆，稅捐稽徵機關自應就欠稅公司負責人就公司財產之『清算可能性』、『可歸責程度』加以斟酌，非謂一視同仁全部將負責人限制出境，此於負責人乃法院強制選派之清算人時尤然。……」

可知若法院選派之清算人雖非律師或會計師，但若清算人與被清算公司或原負責人在事實上之關聯性甚低（既非股東，亦非過去之經理人、臨時管理人，且與公司營運並無接觸），且清算人已經委任會計師代為清算，清算人在客觀上無從提供公司相關帳證，此時若仍將與公司關聯性甚低之指定清算人限制出境，以此間接強制方式要求清算人清償與其無關係之稅捐債務，顯然強制手段過於強烈，違反比例原則。」⁷【月旦財經法雜

6 黃茂榮，稅捐法與民事法，收錄於：稅法總論—法學方法與現代稅法，三版，2012 年，749 頁。

7 本件判決被最高行政法院 102 年度判字第 230 號判決廢棄，其廢棄之理由為：「按撤銷訴訟係人民主張中央或地方之行政處分違法，損害其權利或法律上之利益，起訴請求行政法院予以撤銷或變更，即係以違法的行政處分為其訴訟對象。是撤銷訴訟行政法院應就原告所主張違法之行政處分予以審查，其是否違法，並作成判斷。……本件行政法院對於被上訴人所提起之訴訟，應就原處分否准被上訴人解除出境限制之申請，是否違法，加以審究。（三）原判決為上訴人敗訴之判決，其闡述無非係以被上訴人與和田公司事實上之關聯性甚低，並無依稅捐稽徵法第 24 條規定限制出境之必要，而將訴願決定及原處分撤銷，惟未就上訴人否准被上訴人解除出境限制申請之

誌第 33 期，2013 年 11 月，第 43 頁】

評析：上述二件判決已經注意到限制出境處分並非羈束處分，而為行政裁量處分，財政部通常並未進行保全債權之必要性之裁量衡量，而只要欠稅金額達到法定額度，即一律限制出境，此種裁量怠惰之違法瑕疵，侵害人民受憲法保障之遷徙自由之情形，應予以導正。雖然上述判決未被最高行政法院支持，但其保障人權之精神，仍令人敬佩。

參、稅捐債務關係與優良稅法判決

一、課稅要件事實之認定

（一）中華民國來源所得之認定標準

最高行政法院 95 年度判字第 01254 號判決：「所得稅法第 8 條規定：『本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……3.在中華民國境內提供勞務之報酬……11.在中華民國境內取得之其他收益。』上開規定，係明定中華民國來源所得之範圍及認定標準。所稱『在中華民國境內提供勞務之報酬』，係以勞務提供地是否在我國境內為準，凡在我國境內提供勞務之報酬，均為中華民國來源所得。至於勞務報酬由何人支付或由何地支付，在所不問。又所得稅法第 8 條第 11 款所指『在中華民國境內取得之其他收益』，係以取得地是否在我國境內為準。所謂其他收益，係指【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 44 頁】所得稅法第 8 條第 1 款至第 10 款所定公司分配之股利、盈餘、勞務報酬、利息所得、租賃所得、權利金所得、財產交易所得、工商業等盈餘、競技及機會中獎所得等以外之所得而言。」

臺北高等行政法院 96 年度訴字第 00427 號判決：「在此應予強調者，並非所有付款地在我國境內，即可解釋成為中華民國來源所得，而仍應參照國際上通行之所得來源地課稅原則以及第 8 條前 10 款規定，而為解釋，以符合公平課稅原則，並避免國際間重複課稅。按第 8 條前 10 款規定均是在我國境內從事勞務、經營工商業或財產交易等『經濟活動』，因此其經濟活動所獲得之收益歸屬於我國來源所得。反之，倘若提供勞務、經營工商業等經濟活動在國外進行，則其獲得之所得，即屬於境外所得，應由境外國家課稅。換言之，上述所謂『境內取得之其他收益』，根據實質課稅原則之所得課稅理論，乃是指納稅義務人為獲得所得而從事經濟活動，如其經濟活動地點『在中華民國境內』，則因該項經濟活動所取得之收益，即屬於『境內取得之其他收益』，而應歸屬於我國來源所得。反之，在國外從事經濟活動所取得之收益，並非在境內取得之收益，則屬於境外所得。」

理由，是否違法，予以論述；亦未就被上訴人是否就和田公司清算程序中應為之清算事務，是否已實質全部辦理完竣，完成合法清算，及清算完成後有無賸餘財產可資抵繳欠稅及罰鍰，予以調查認定，即作成判斷，自有就本件應認定之事實及應適用之法令，未依證據認定事實及適用法律之違誤。」上述最高行政法院判決似未斟酌原限制出境處分之合法性，是否亦為本件訴訟所應審理之範圍。

評析：本件上述二件判決對於勞務所得之來源地標準，按照所得稅法第8條第3款規定判斷，採取勞務提供地標準，符合國際稅法通例以及所得稅法第8條規定當初之立法旨意⁸，值得肯定。可惜實務上最高行政法院99年度5月第2次庭長法官聯席會議決議仍認為：「總機構在中華民國境外且在中華民國境內無固定【月旦財經法雜誌第33期，2013年11月，第45頁】營業場所及營業代理人之營利事業，雖在中華民國境外就其營業事項而包含勞務之提供，但該勞務既在中華民國境內使用後，其經營事實始得完成，故其因此自中華民國境內之營利事業所獲致之所得，應係在中華民國境內經營工商、農林、漁牧、礦冶等業之盈餘，而屬中華民國來源所得。（所得稅法第8條、中華民國來源所得認定原則第4點第5項、第10點第1項參照）」此項見解，與國際間通行之所得來源地認定標準不同，勢必造成國際間重複課稅，而產生國際間貿易活動之障礙，不利於臺灣國際競爭力之提升，將來僅能透過國際間防止重複課稅之租稅協定，才能排除此一重複課稅所造成之國際貿易障礙。

（二）核實認定課稅要件事實

最高行政法院102年度判字第227號判決：「本件李○義投保之南山20年繳費終身增額壽險固經財政部87年9月8日（87）南壽研字第036號備查，而屬財政部認可之增額壽險，惟關於增額壽險給付得否不計入被繼承人遺產總額課徵遺產稅，乃屬稅捐稽徵機關依據涉及遺產稅事項之遺產及贈與稅法及保險法規定，視個案投保內容，審酌是否符合上揭法律之立法目的而為其體判斷，倘稅捐稽徵機關審認該增額壽險給付之內容不符合上揭法律之立法目的，基於實質課稅之公平原則，仍無從准予將該增額壽險給付不計入被繼承人遺產總額課徵遺產稅。」本判決論述實質課稅原則之運用包括核實認定課稅要件事實，基本上值得肯定⁹。【月旦財經法雜誌第33期，2013年11月，第46頁】

又推計課稅仍應符合實質課稅原則之精神，例如有關納稅人之行業認定，應採「實質經濟活動認定標準」，而非以「形式上登記」之行業別，作為認定之依據（最高行政法院89年度判字第3029號判決）¹⁰。

（三）成本費用與收入配合原則：事實上因果關係之整體觀察

8 參見陳清秀，中華民國來源所得之認定標準問題，收錄於：現代稅法原理與國際稅法，元照，二版，2010年，438頁以下。

9 本判決美中不足者為：「若行為人所為係屬租稅規避，而非合法之節稅者，乃屬是否裁罰之問題。」有關稅捐規避是否該當處罰要件，容有疑義。參見陳清秀，稅法總論，元照，七版，2012年，228頁。

10 「依同業利潤標準，核定其所得額時，自應依證據認定納稅義務人於該年度所得來源所實際經營之業務，始能適用所定之同業利潤標準，核定其營業成本，進而確定其所得額，尚難僅以納稅義務人形式上登記之行業別，作為認定之依據。本件被告於復查時未對於原告應適用何種同業利潤標準核定其所得額加以說明。而原告就此，於訴願中提出爭執，訴願決定則未就原告該年度收入列帳之內容加以審核，亦未依原告所提出之交易發票等會計憑證，以認定其收入來源，進而判明原告實際經營之業務，而為適用同業利潤標準之依據。遽以『原告若係以軟體技術提供設計等軟體服務，則被告機關依『套裝軟體設計』業之間業利潤標準核定其營業成本，並無不當。』等假設性之推論，為被告以『套裝軟體設計』業作為原告適用同業利潤標準，以核定其營業成本，適法性之依據，而駁回原告之訴願，顯有未依證據認定，原告實際經營業務，作為同業利潤標準適用之違法。」

臺北高等行政法院 95 年度訴字第 01900 號判決：「被告既承認證券商發行認購權證而取得權利金時，其收入尚未實現，應列為負債欄下之『預收收入』，而須至履約結算完畢後，因取得權利金所對應之成本費用發生，始符合認列收入之已實現之要件，惟被告於計算前開收入所對應之成本費用時，卻不將原告為賺取權利金而依法令強制避險操作所生之損失認列為成本費用，顯違反前揭前揭權責發生制及收入成本費用配合原則。再者，如未予減除標的股票及認購權證買賣所生之避險成本，亦無法算出發行【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 47 頁】權證之證券商最後實際賺得之所得為若干，因此，如將避險成本認定為獨立之證券交易損失，須獨立計算其損益，而不得列為課稅之權證權利金收入項下之成本，則在不考慮銷售認購權證過程所生少量行銷及管理費用之情況下，幾乎會使權證權利金收入，即等於權證權利金所得，亦與事實大相背離。」（同說，臺北高等行政法院 92 年度訴字第 157 號判決）

評析：按有關費用支出，必須與獲得所得之經濟活動業務具有關聯性。一般認為支出與獲得所得行為活動之間，應具有因果關係（所謂業務活動的關聯性），始得認定為營業費用或必要費用。亦即以事業活動為原因所為支出，才可認為事業支出，此種原因的事業支出概念，即學說上所謂「原因原則」（das Veranlassungsprinzip）¹¹或可稱為因果關係說¹²。根據上述原因原則，收入與費用支出之範圍，乃是以目的為取向的、以獲得所得為目的之經濟活動之結果加以決定。

有關發行權證交易活動，從整體經濟交易活動觀察，可發現避險證券交易之成本費用（損失）之投入，是為獲得權利金收入所必要之支出，故依據上述因果關係理論或原因原則，應准予作成本費用扣除。上開二件判決認定課稅事實符合社會經驗法則以及德國通說之因果關係理論，值得肯定¹³。【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 48 頁】

可惜釋字第 693 號理由書認為：「認購（售）權證發行人履約或避險交易之收入或支出，原應依前開規定合併其他收入支出計算營利事業全年課稅所得。惟七十八年十二月三十日增訂同法第四條之一規定，既就證券交易之所得已另設特別規定，停止課徵證券交易所稅，則認購（售）權證發行後相關之證券交易所稅，即不得列為應稅所得課徵所得稅；相應於此，與發行認購（售）權證後履約或避險交易之相關證券交易損失，亦不得將其自應稅所得中減除。」該解釋似僅從法規表面外觀形式觀察，忽略觀察其涉及之經濟活動之實質內涵，而有違反實質課稅與量能課稅原則之情形，其見解勢必造成發

11 本文此處之理論介紹，主要參考自 Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, S. 280 ff., Rz. 213 ff.

12 學說上也有稱之為「基因原則」。

13 陳清秀，論客觀的淨額所得原則，收錄於：同註 8，409 頁以下；黃士淵，權證官司二審敗訴簡評—最高行政法院 95 年判字第 2206 號判決評析，稅務旬刊，1994 期，2007 年 2 月 10 日，7 頁以下；趙彥強，認購權證課稅爭議之研究—兼評台北高等行政法院 94 年度訴字第 924 號判決及最高行政法院 95 年度判字第 2206 號判決，財稅研究，39 卷 5 期，2007 年 5 月，198 頁以下。

行權證之經濟活動之額外成本，不利於金融商品之產業發展。

就此黃茂榮、葉百修及陳碧玉三位大法官在本件解釋之不同意見書中提出值得注意之見解：「所得的計算不得背離淨額原則及費用損失與收入配合原則。背離該等原則，將產生以收入毛額為所得，對之課徵所得稅的結果，根本抵觸所得與收入之概念的分野，違反無所得即無所得稅的原則。」

所幸此一問題，**立法者最後修法解決**，亦即於民國 96 年 7 月 11 日總統令增訂公布所得稅法第 24 條之 2 規定准予避險證券交易所得或損失，應併計發行認購（售）權證之損益課稅，不適用第四條之一及第四條之二規定。但基於風險管理而買賣經目的事業主管機關核可之認購（售）權證與標的有價證券之交易損失及買賣依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨之交易損失，超過發【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 49 頁**】行認購（售）權證權利金收入減除各項相關發行成本與費用後之餘額部分，不得減除。

（四）同業利潤標準之適用，應以違反協力義務為前提

最高行政法院 100 年度判字第 137 號判決：「惟查依上引所得稅法第 83 條第 1 項及同法施行細則第 81 條第 1 項所定，必須稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關始得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。如納稅義務人已提出有關證明成本之文據，則自非未提示帳證，稽徵機關自不得逕以同業利潤核定其所得。」

評析：本件判決認為違反協力義務始得依據同業利潤標準推計課稅，亦即實額課稅優先，值得肯定。

（五）夫妻間信託管理三間房屋出租他人，無庸課徵營業稅

在受配偶信託管理三個門牌號碼房屋出租他人營業之情形，是否屬於營業人，應否課徵營業稅案件。最高行政法院 100 年度判字第 888 號判決引用財政部 97 年 11 月 5 日台財稅字第 09704555660 號：「個人出租自有建物或承租他人建物再出租予第三人，有下列情形之一者，自 98 年 1 月 1 日起，應辦理營業登記，課徵營業稅：（一）設有固定營業場所（含設置有形之營業場所或設置網站）。（二）具備『營業牌號』（不論是否已依法辦理登記）。（三）僱用人員協助處理房屋出租事宜。」認為依原判決（高雄高等行政法院 98 年度訴字第 739 號判決）認定事實，被上訴人出租系爭信託財產，並無上述情形，即不能認其應辦理營業登記，而予以課徵營業稅。【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 50 頁**】

評析：臺灣實務上財政部 92 年 2 月 26 日台財稅字第 0920451148 號令認為在信託法上之信託，受託人管理或處分信託財產，如有銷售貨物或勞務時，即應由受託人依法開立統一票及報繳營業稅。亦即認為：「受託人依信託本旨管理或處分信託財產，如有銷售

貨物或勞務應依法辦理營業登記或設立稅籍，其銷售額除符合加值型及非加值型營業稅法第八條之一規定，免徵營業稅外，應由受託人依法開立統一發票及報繳營業稅。至於受託人依信託本旨，將管理或處分信託財產之收益交付受益人，核非屬受益人銷售貨物或勞務之代價，受益人免開立統一發票並免課徵營業稅」

最高行政法院以往許多裁判也支持上述財政部信託課稅之函釋見解（97 年度判字第 901 號判決）¹⁴。本文認為信託關係，如果受託人為自然人，倘若其並未經常反覆從事銷售貨物或勞務之活動，則尚非營業人，似不得僅因接受信託管理財產，即應辦理營業登記，並報繳營業稅。本件最高行政法院 100 年度判字第 888 號判決及原審判決，值得肯定。

（六）寄託物之返還並非贈與

臺北高等行政法院 95 年度訴字第 4134 號判決指出按贈與指財產所有人以自己財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為，此為首揭遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項所明定。換言之，贈與【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 51 頁】之成立，以贈與人本於贈與之意思，將財產無償給予他人，經他人允受為要件。倘財產移轉固屬無償，惟移轉之一方，並非本於贈與之意思而為移轉，他方亦非本於受贈之意思而允受，即與贈與之要件未合。本件原告主張覺苑寺係一具公益性質之宗教團體，其資金來源主要係由信徒及社會大眾所捐獻，系爭登記於禪○法師名下之不動產及其名下銀行存款均非其個人所有，均係覺苑寺公產，僅暫登記住持名下或暫以住持之名義代寺方保管，爾後住持往生易主，乃不得不更換登記名義予寺院其他法師，其間不動產及資金之移轉，並非贈與行為，自屬可採。

評析：本件判決對於課稅客體之法律行為，從民事法律關係切入，認定未辦理登記之寺廟將寺廟財產寄託於住持名下，嗣後移轉寄託物與第三人繼續寄託，並非贈與行為，值得肯定。

（七）軍方營理土地作為高爾夫球場對外營業使用，應課徵地價稅

最高行政法院 99 年度判字第 6 號判決：「國有財產法第 8 條所謂『放租有收益』，出租僅屬例示規定，故雖無出租法律關係，如國有土地作為營業使用而有收益，基於衡平原則，自無免徵土地地價稅之理，此由同法第 4 條第 2 項第 3 款所指國營事業使用之財產，依同法第 8 條規定不在免徵土地稅及建築改良物之列，益見國有財產如作為營業使用而有收益，不以出租為限，即無免徵上開稅收之適用。原判決以系爭土地，雖非『放租土地』，亦非『同法第 4 條第 2 項第 3 款所指事業用地』，但係供高爾夫球場對外開放

14 本案為委託人原先在信託財產設定抵押權，而在交付信託後，被法院查封拍賣。法院判決認為在民事法上仍應以受託人為系爭信託不動產之信託所有權人，並導出其為強制執行拍賣之「形式」債務人身分（因其為對物執行），進而為該信託不動產之出賣人，並以該出賣人為營業稅之納稅義務人。

營業收益之事實，則被上訴人參照土地稅減免規則第 5 條規定，本於職權課徵系爭土地之地價稅，依法尚非無據。」【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 52 頁】

評析：從競爭中立性原則觀察，公有土地作為營業使用者，應負擔地價稅，較為符合實質課稅原則之精神，也保障地價稅收入之地方財源，本件判決即本此意旨解釋稅法規定可予以支持。

二、個人所得歸屬年度採取收付實現原則，仍應容許例外：法律漏洞補充

臺北高等行政法院 100 年度簡字第 377 號判決：「按個人就該年度綜合所得稅之結算申報，採取現金收付制為原則，是利於稅捐稽徵之經濟性為考量，而且個人並無列帳的概念（無需設帳），自與所謂權責發生制之概念有差距。然而各年度之綜合所得稅申報，仍有依法減除免稅額及各項扣除額的權利，若各年度之所得在認定上並無困難，且納稅義務人並非自願性或故意，與他人通謀而藉以分散所得者，是可以考量權責發生制之概念。……

原告因借名契約應於 93、94 年度所應取得之酬金，因他人之違約而無法於當年度受領，業經最高法院於 98 年度台上字第 320 號裁定中敘明，原告無涉於自願或故意，反而是他人違約之被害者，就足以認定各年度之所得下，若仍以採取現金收付制為據，無異再次剝奪原告依所得稅法減除免稅額及各項扣除額的權利，而在稅捐稽徵下再度被害。故人民因他人違約而成為民事爭執之被害人，又因多年纏訟而救濟，就實際獲得之給付，若各年度之所得在認定上並無困難者，應考量權責發生制之適用。」

評析：本件判決對於個人所得歸屬年度，雖然原則上採收付實現原則，但在例外情形也認為可參考財政部函釋，採權責發生制之精神，以進行對於納稅人有利之法律漏洞補充，以免在個別【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 53 頁】案件產生顯失公平結果，值得高度肯定¹⁵。

鑑於現行稅法規定仍然不夠精密完備，經常出現法律漏洞，實務上常需引用實質課稅原則防止稅法上漏洞，尤其在稅捐規避的情形，更屬之。反之，有利於納稅人之法律漏洞補充，亦應准許之，以實現稅捐正義。例如行政法院民國 86 年 8 月份庭長評事聯席會議決議：「按稅捐稽徵法第 28 條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再行申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。」也承認稅法上法律漏洞補充，因此，認為申請退稅得請求加計利息返還。

15 本件優良判決被最高行政法院 101 年度判字第 386 號判決以個人所得實現年度，仍應適用收付實現原則為理由廢棄，而不同意稅法上法律漏洞補充。

三、稅基之計算應避免重複課稅

最高行政法院 101 年度判字第 120 號判決：「行為時土地稅法第 31 條第 2 項規定同條第 1 項第 1 款所稱前次移轉現值，如因繼承取得之土地再行移轉者，係指繼承開始時該土地之公告現值，係配合行為時遺產及贈與稅法第 10 條關於遺產價值之計算，以被繼承人死亡時之時價之規定，立法意旨在於避免遺產中之土地，在被繼承人取得後至繼承開始時間自然漲價之利益（所得），已經課徵遺產稅，不再課徵土地增值稅，以免重複課稅。

至於在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報之情形，行【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 54 頁】為時遺產及贈與稅法第 10 條另例外規定係以時價較高之逾期申報日或查獲日之時價計算遺產價值，即遺產如為土地，則是以較高之逾期申報日或查獲日之該土地之公告現值計算遺產價值。然在此情形，該遺產土地嗣後移轉時，究以何時之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅，土地稅法漏未配合規定。

惟在此情形，如解為仍應以繼承時之土地公告現值，作為前次移轉現值，則該土地自繼承時至時價較高之逾期申報日或查獲日間之自然漲價利益（所得），既成為遺產稅課徵對象，同時也成為課徵土地增值稅之對象，換言之，該自然漲價利益（所得），同時遭課徵遺產稅及土地增值稅，其重複課稅甚為明顯，與行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨有違，亦過度侵害憲法第 15 條所保障之人民財產權。

因此，本於合憲性解釋原則，及符合行為時土地稅法第 31 條第 2 項避免重複課稅之立法意旨，在遺產稅逾期申報、漏報、短報或隱匿不報，依行為時遺產及贈與稅法第 10 條遺產土地以較高之逾期申報日或查獲日之該土地之公告現值計算遺產價值之情形，該遺產土地嗣後移轉時，應以申報日或查獲日之該土地之公告現值作為前次移轉現值，以計徵土地增值稅。」

評析：本件判決解釋稅法，特別指出應「本於合憲性解釋則」，為落實稅法上避免重複課稅之立法意旨，並保障憲法第 15 條所規定之人民財產權，而認為稅基之計算應避免重複課稅值得肯定。

肆、稽徵程序與優良稅法判決【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 55 頁】

一、課稅處分後情事變更，應准予稽徵程序再開

在二親等間之買賣土地視同贈與，被課徵贈與稅處分確定之事件，買賣雙方在土地所有權移轉登記完竣之前，該買賣標之物之土地被法院查封拍賣，以致於履行不能，因此雙方解除買賣契約，可否影響贈與稅之課徵？

就此臺北高等行政法院 96 年度訴字第 5 號判決採取肯定說，並准予納稅義務人依據

行政程序法第 128 條規定申請程序再開：「原告之父甲○○與其父林明宗間有關係爭土地之買賣契約既經解除，前贈與稅案被告依行為時遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款即配偶間及三親等以內親屬間財產之『買賣』之規定所為之核課處分，其基礎事實即發生變動，核屬具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利之變更，則原告依行政程序法第 128 條第 1 項第 1 款規定申請程序重開，於法有據，應予准許。」

評析：本件涉及贈與稅之課稅客體之契約法律行為，嗣後因給付不能而解除契約，影響已經成立之贈與稅稅捐債務¹⁶，故納稅義務人得依據行政程序法第 128 條申請程序再開。此一見解值得高度肯定。但由於課稅處分雖然真有存續力，但並非具有「繼續性效力之行政處分」(VA mit Dauerwirkung)(繼續性效力之處分，是指依其行政處分之規制內容，其內部效力在一段較長之期間存續，例如核准或禁止營業處分¹⁷)，故本件似應依據行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款規定以發生新事實為由，申請程序重開，似較為妥適。【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 56 頁】

二、行政救濟程序上應容許提出新的權利主張

在遺產稅課稅處分之行政救濟程序中，才行使夫妻剩餘財產分配請求權，而主張扣除債務，行政法院仍應准許。行政法院 89 年度判字第 1265 號判決：「本件關於生存配偶剩餘財產分配請求權扣除額部分，原告未於復查決定前請求，係提起訴願時始為主張，堪信為真實。……，雖本件原告雖未於復查時主張生存配偶剩餘財產差額分配請求權，致原處分未及適用該函釋，於核計該剩餘財產差額分配請求權之價值時，自遺產總額中扣除，然因民法第 1030 條之 1 規定之剩餘財產分配請求權，尚待生存之配偶行使，如生存之配偶於遺產稅復查決定後始行使該權利，且遺產稅核課尚未確定，依情事變更原則，及參酌前揭財政部 86 年 2 月 15 日台財稅第 851924523 號函釋……本件稽徵機關應有受理原告依民法第 1030 條之 1 規定行使剩餘財產差額分配請求權之義務，將其應分得之財產之價值，自遺產總額中扣除。故此部分被告為復查決定時，雖因原告未為主張，致未及斟酌，然已情事變更，揆之上揭說明，仍應認為原告請求被告另為適當處分之主張有理由。」

評析：本件判決對於原課稅處分之違法性審查，採取判決時說，以一次紛爭一次解決，提供有效的權利保護，此與德國稅務訴訟之通說相同¹⁸，值得肯定。【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 57 頁】

三、司法院解釋宣告解釋令函違憲得提起再審之訴予以救濟

最高行政法院 102 年度判字第 195 號判決：「本院按：『財政部賦稅署中華民國 84

16 陳清秀，同註 9，333 頁以下。

17 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, § 43 Rn. 40.

18 陳清秀，行政訴訟法，元照，五版，2012 年，609 頁以下。

年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一（五）決議 1 與 3，關於財團法人醫院或財團法人附屬作業組織醫院依教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。』經司法院釋字第 703 號解釋在案。……

經核，原處分、訴願決定、原審判決及原確定判決均係以財政部 84 年函釋為依據，此觀司法院釋字第 703 號解釋理由書第 1 段自明。惟該函釋決議 1 與 3，關於免稅標準第 2 條第 1 項第 8 款規定之免稅要件，就其為醫療用途所購置之建物、設備等資產之支出，選擇全額列為購置年度之資本支出，於計算課稅所得額時，應自銷售貨物或勞務以外之收入中減除及以後年度不得再提列折舊部分，已經司法院釋字第 703 號解釋宣告自解釋公布之日起不再援用，揆諸前述，應認再審之訴為有理由。」¹⁹

評析：本件司法院大法官解釋宣告財政部解釋令函違憲後【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 58 頁**】納稅人提起再審之訴，行政法院再審判決給予救濟，以落實釋字第 177 及 185 號精神，值得肯定。

四、課稅要件事實之認定與自由證明

最高行政法院 102 年度判字第 180 號判決認為財政部訂定之「公司研究與發展及人才培訓支出適用投資抵減辦法審查要點」，其就投資抵減辦法第 2 條第 1 項各款規定之費用，固有關於「應檢附之證明文件」之規範，然此等規定核屬關於證明文件之例示，即所規範之證明文件尚非所謂之法定證據，故不得以當事人已提出或未能提出審查要點規定之文件，即當然得謂符合或不合投資抵減費用之列報要件，而仍應就調查證據結果並斟酌全辯論意旨，為是否合致相關費用列報要件之事實認定。

評析：行政機關及行政法院認定課稅要件事實存否，除法律另有規定外應採自由心證主義，本件判決特別提出此點，值得肯定。

伍、稅捐秩序罰與優良稅法判決

一、成本費用剔除不代表逃漏稅

最高行政法院 101 年度判字第 459 號判決：「營利事業所得稅查核準則第 62 條規定：營利事業辦理所得稅結算申報，其費用或損失之列報，須經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，始應依所得稅法第 110 條之規定處罰；如有支付之事實，僅因

19 本判決主文如下：(1)本院 96 年度判字第 1862 號判決及臺北高等行政法院 94 年度訴字第 1254 號判決均廢棄。(2)訴願決定及原處分均撤銷。(3)再審被告就再審原告申請准予作成提列折舊之行政處分，應依本判決之法律見解作成決定。(4)再審前歷審及再審訴訟費用均由再審被告負擔。

帳證不全，致無法證明該項支出與申報科目相符，或係本業【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 59 頁】或附屬業務所需者，固應予以剔除，依法補稅，惟尚難援引所得稅法第 110 條第 1 項之規定加以處罰。蓋成本費用、損失之認列與所得額之多寡雖有消長之關係，但對於有支付之事實，而非虛列費用或損失者而言，該部分之所得額既已因支付（花費）而不存在，即不生漏報之問題；至於確無支付之事實，而係虛列費用或損失者，則由於該部分所得額仍然存在，始因其虛列支出而發生漏報所得額之效果。」

二、構成處罰要件之事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任

最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決：「構成處罰要件之事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，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態，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。故有關營業人銷售貨物或勞務，未依規定給與他人憑證之案件，稽徵機關本應就營業人銷售貨物或勞務予他人之事實，負舉證責任；而稽徵機關對於營業人已經就其銷售貨物或勞務行為開立統一發票之事件，主張該營業人開立發票之對象與其實際交易對象不同者，尤應提出堅實可靠之證據使法院確信所謂實際交易對象係何人，如果仍有合理之懷疑，基於舉證責任分配法則，法院即應認定該主張之事實（即構成處罰要件之事實）為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」

評析：在行政秩序罰之處罰程序上，其證據證明法則，究與一般行政處分爭訟程序上有關證明程度要求有別。德國聯邦憲法【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 60 頁】法院 1991 年 11 月 2 日裁判即指出基於法治國家原則所導出之「無責任（罪）推定原則」（*Unschuldsvermutung*），在秩序罰領域上亦有其適用²⁰。

因此，僅在確實違規的情形，才能加以處罰。有關處罰要件事實之存在，要求更為嚴格的證據證明程度，而應使行政機關或法官產生如下主觀的確信：對於行為人之制裁可能性並未產生任何合理的懷疑。此一確信包括所有處罰要件全部具備，而有證據調查結果可加以支持，且無任何內部的矛盾²¹。亦即對於真實之確信，應達到依據生活經驗所必要之確實程度，對之並不再產生有任何合理的懷疑²²。亦即在罰緩程序上，也適用「有疑問，則為有利於被告之認定原則」²³。

最高行政法院 39 年判字第 2 號判例即要求違規事實應達到「確信為真實之確實證明程度」²⁴。最高行政法院 98 年度判字第 494 號判決亦持相同見解。【月旦財經法雜誌第

20 NStZ 1992, 238; Seitz, in: Göhler, OWiG, 15. Aufl., 2009, § 46 Rn. 10b.

21 Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitenrecht, S. 118.

22 Joachim Bohnert, OWiG, § 77 Rn. 8.

23 Kurz, in: KK- Ordnungswidrigkeitengesetz, 2. Aufl., 2000, § 65 Rn. 11；陳清秀，行政罰法，2012 年，302 頁以下。

24 最高法院 76 年度台上字第 4986 號刑事判例亦謂：「認定犯罪事實所憑之證據，雖不以直接證據為限，間接證據亦包括在內；然而無論直接或間接證據，其為訴訟上之證明，須於通常一般之人均不致有所懷疑，而得確信其為真實之程度者，始得據為有罪之認定，倘其證明尚未達到此一程度，而有合理之懷疑存在時，事實審法院復已就

33 期，2013 年 11 月，第 61 頁】

尤其在人民對於裁罰處分提起訴願及行政訴訟之情形，更應徹底查明事實關係，確認有違規行為事實，才能加以處罰，以符合「無責任（罪）推定原則」²⁵。

上述判決所持見解，符合秩序罰之處罰法理，值得肯定。

三、有關無過失之認定

（一）有關進貨之交易對象之查證義務，不能無限上綱，應有合理界限

最高行政法院 101 年度判字第 520 號判決：「基於營業稅稽徵作業之需求（營業稅在性質上為消費稅，但基於稽徵便利性之考量，原則上改採加值型稅制之設計），以各階段之銷售人為納稅義務人，就其加值部分課稅，同時為確保前後進、銷項之對應關係，以利勾稽查證，而有防杜憑證跳開憑證之公共利益存在，而為維護此等公共利益，進而課予進貨方營業人查證銷售方交易相對人身分之公法上義務。

（3）然而此等公法上義務之課予，卻會使在市場交易之當事人負擔額外之查證義務，進而升高人民在交易過程中之交易成本，降低交易數量，導致經濟上之無謂損失發生。因此其注意義務內容不能無限上綱，應有合理界限，特別在漏稅違章之認定，更需特別慎重，只要有事前有對銷售方之信譽及履約能力有所查證，【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 62 頁】並對出面代表締約自然人之代理權限有基本之掌握（例如確認握有公司營業用之大、小章），並對履約過程保有完整之施作與領款紀錄，即應認其已盡查證交易相對人身分之注意義務。」

（二）行政法規之義務內容繁雜，人民之違法性認識，有無期待可能性，均有待於調查及認定

最高行政法院 97 年度判字第 1021 號判決：「1.鑑於漏稅違章之成立，以納稅義務人違反『誠實義務』為前提。在本案中，上訴人並未隱藏其銷售事實，均有依法開立統一發票，且按期申報銷售事實，縱使其申報時將該銷售行為申報為免稅之銷售，但此等情形是否有違反『誠實義務』，導致稅捐機關有對稅源無法掌握之風險存在，本身即有待於事實調查及認定。

2.又行政違章責任之成立，亦須以違章人主觀上具有故意過失為必要。然而對此主觀歸責要件，原判決並未依積極證據方法，為正面明白之具體認定。事實上在本案中，到底乾燥香菇是否為『免稅貨物』，以及上訴人銷售行為是否為『農業團體對農產品之共

其心證上理由予以闡述，敘明其如何無從為有罪之確信，因而為無罪之判決，尚不得任意指為違法。」在刑事制裁處罰上，要求檢察官負擔無庸置疑的說服與舉證責任（王兆鵬，刑事訴訟講義，二版，2006 年，568 頁）。

25 在制度設計上，有認為行政機關第一次處罰階段，為能提高行政效能，可以簡易的統一的概略調查程序進行事實調查後，即可作成暫時性之裁罰處分，類似於對於當事人接受處罰之要約，而如人民有提起爭議救濟時，才進行完整的事實調查，以符合人權公約關於「無責任推定原則」之要求（Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitenrecht, S. 72.）。

同運銷行為』，在不同主管機關（財政部與行政院農業委員會）間尚有諸多爭議，則上訴人對此法律定性有無規範定性認識錯誤，進而影響其違法性認識者，此等違法性認識，有無期待可能性，均有待於調查及認定。

3.原判決僅以人民有「知法守法」義務為由，即謂上訴人不得解免行政違章責任。對行政法規之複雜性實有忽略，尚非妥適之法律見解。詳言之，在刑事法上，由於其法規範所禁止及誡命之反社會行為，其不道德性色彩分明，若謂不知禁止及誡命規範，實屬極端少見之情形，因此刑事法上強調人民有『知法守【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 63 頁】法』義務，而以『違法性認識錯誤不免除刑事責任』為原則，自然有其合理性。但在行政罰之領域則不然，鑑於行政秩序罰法規範所欲禁止及誡命之行為內容極為繁複，人民未必完全知悉，因此『違法性認識錯誤』是否影響到行政罰責任，法院必須為正面而積極之具體認定。」²⁶

評析：有關性認識錯誤，在行政處罰上如何評價，有二種見解²⁷：（1）責任理論，（2）故意理論²⁸。本件判決特別指出違法性認識錯誤可能影響處罰責任之成立，值得肯定。

四、稅捐秩序罰應衡酌故意或過失，不得單純按照財政部發布之裁罰基準處罰

最高行政法院 100 年度判字第 1678 號判決：「本件上訴人係屬財團法人組織之公益團體，並基於公益及成立目的而無償供應血品，其財源主要來自政府之補助及社會之捐贈，其向各醫療院所收取之血品工本材料費是否屬於領受捐贈之性質，既有爭議，且非無解釋之空間，被上訴人亦未曾予以行政指導……，則本件上訴人縱有應貼用印花稅票而未貼用之情形，關於 91 年 11 月至 96 年 8 月部分，亦難謂其係基於故意而不為；縱有過失，情節堪稱輕微，然被上訴人重核復查決定（原處分）未審酌此主觀應受責難程度，逕按所漏稅額處以 7 倍之罰鍰，容有裁量怠惰之瑕疵，顯然不符母法授權裁量之目的及行政罰法第 18 條第 1 項之規範意【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 64 頁】旨。」

五、不諳法令，情有可原，得減免處罰

最高行政法院 99 年度判字第 1231 號判決：「本件信託人鄉橋公司既曾於 91 年 11 月 25 日，就其所有房屋信託上訴人代為管理後，如有出租或銷售行為時如何申報繳納營業稅事宜，申請當時主管稽徵營業稅的機關臺南縣稅捐稽徵處新化分處（即現在的臺南縣稅務局新化分局）釋示，獲其以 91 年 11 月 28 日縣稅新分一字第 0910049910 號函覆……，嗣財政部雖於 92 年 2 月 26 日以台財稅字第 0920451148 號令釋示：受託人依信託本旨管理或處分信託財產，於銷售貨物或勞務時，應依法辦理營業登記或設立稅籍，

26 本案嗣後臺中高等行政法院判決 100 年度簡更二字第 1 號判決撤銷原處罰處分。

27 陳清秀，同註 23，132 頁以下。

28 Mitsch, Recht der Ordnungswidrigkeiten, 2. Aufl., 2005, S. 99 f.

並依法開立統一發票及報繳營業稅等語，即變更以往實務做法，但稅捐稽徵機關截至本件裁罰時為止，並未告知信託人鄉橋公司其先前所獲公函見解已經作廢，此復為被上訴人不爭之事實，則上訴意旨主張其不知稅捐稽徵機關適用法律的見解已經變更，尚非無據。……

上訴人固不得因不知法規而免除行政處罰責任，但按其情節，是否得減輕或免除其處罰，並非無研酌之餘地；如按其情節，得減輕或免除其處罰，被上訴人未予考量，即有裁量怠惰之瑕疵；何況上訴人對於系爭函令見解之變更是否有注意能力，亦非無疑。原判決既默認上訴人不知法規（行政函令）之變更，卻未進一步審酌上訴人是否確有注意能力；縱有過失，其違規情節之輕重程度，是否有行政罰法第 8 條但書規定之適用，及原處分是否有裁量怠惰之瑕疵等事項，逕認上訴人有過失，並將訴願決定及原處分關於按漏稅額處以 2 倍罰鍰部分予以維持，其判決理【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 65 頁**】由尚難謂完備，且影響裁判之結果。」

六、裁罰處分應符合比例原則：過失犯不應科處最高金額罰鍰

最高行政法院 101 年度判字第 29 號判決指出違反行政法上義務之行為人，其主觀責任條件復有故意及過失之分，並因故意或過失致有違反行政法上義務之行為，其受責難程度本屬有別，故對於過失違反扣繳義務之行為處罰，不得科處法定最高罰鍰金額。

臺北高等行政法院 101 年度訴更一字第 36 號判決：「於過失違章之情形，除尚有須裁處應扣未扣或短扣稅額 1 倍罰鍰之其體事由外，殊難徒依上開裁罰標準，即處以最高額度之罰鍰，否則即有裁量懈怠之違法（最高行政法院 101 年度判字第 25 號、第 29 號、第 31 號及第 60 號判決暨上開最高行政法院廢棄判決意旨參照）。」

評析：行政機關在進行裁罰之操作順序，可採如下原則²⁹：

（一）法規處罰額度考量：先確定法定處罰額度上下界限範圍。

（二）通案考量：其次適用裁罰基準，確定系爭案件所屬類型範疇。亦即適用裁罰基準之違規行為類型之處罰基準。

（三）個案特殊性考量：再依據行政罰法第 18 條第 1 項規定審酌個案之相關特別因素。亦即按照裁罰基準之裁罰金額考量是否酌【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 66 頁**】量加重（例如故意犯，且所獲得之不法利益金額龐大，屬於經濟上強者）或減輕。

（四）結果妥當性考量：最後應審酌擬實際處罰金額是否符合行政程序法第 7 條之比例原則。必要時並斟酌同法第 6 條之合理差別待遇之要求。

29 林明昕，裁處之審酌加減及不法獲利之追繳，收錄於：廖義男主編，行政罰法，元照，2007 年，195 頁；陳清秀，同註 23，245 頁。

本件上述二個判決特別注意稽徵機關不能僅單純按照財政部之裁罰基準處罰，而仍應注意個別案件之違規情節輕重，以符合「責罰相當性原則」以及「比例原則」，實現行政裁量所追求之個別案件正義。德國違反秩序罰法第 17 條第 2 項特別明訂秩序罰不分故意或過失均應處罰者，其過失犯之處罰，僅能在法定最高罰鍰額度之一半額度內處罰之，可供參考。

七、行政處罰適用從新從輕原則

（一）法定處罰額度降低應重為裁量及處罰處分

最高行政法院 100 年度判字第 932 號判決認為據以裁罰之稅捐稽徵法第 44 條於民國 99 年 1 月 6 日修正施行，增訂第 2 項就營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與等違規行為，處百分之五罰鍰，最高不得超過 1,000,000 元，有利於納稅人。另行為時營業稅法第 51 條原規定按所漏稅額處 1 倍至 10 倍罰鍰，嗣於民國 99 年 12 月 8 日修正公布為按所漏稅額處 5 倍以下罰鍰，並於民國 100 年 2 月 1 日施行，即其罰鍰倍數較修正前之規定為低，亦有利於納稅義務人。依營業稅法第 53 條之 1、稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，對於尚未確定案件適用之。

評析：如單純考量訴訟程序經濟避免反覆爭訟，則裁罰處分似可准予在行政訴訟上變更處罰之法令依據，以維持原處分之合【月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 67 頁】法性。但如考量保障當事人之訴願審級利益，由於處罰法令已經降低法定罰鍰額度，取消下限，縱然裁罰基準並未變更，但其處罰之裁量基礎已經動搖，原處分機關應重新進行裁量，除適用財政部之一般性之裁罰基準外，並應進一步適用行政罰法第 18 條規定重新裁量³⁰，故除由原處分機關重為補充裁量外，也應給予受理訴願機關重為裁量審查之機會，就此而言，本文贊同行政法院判決撤銷原裁罰處分，責由原處分機關重為裁量後另為新的裁罰處分。

（二）稅捐稽徵法之從新從輕原則優先適用

最高行政法院 101 年度判字第 104 號判決：「稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定所謂『裁處時之法律』與行政罰法第 5 條之『最初裁處時之法律或自治條例』顯有不同，依上開行政罰法第 1 條規定，稅捐稽徵法第 48 條之 3 係屬同法第 5 條之特別規定，應優先適用之。」行政罰法第 26 條業於民國 100 年 11 月 23 日修正公布增訂第 3 項經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於裁處之罰鍰內扣抵之。本件屬違反所得稅法上行政義務，應受罰鍰處分者，自應優先適用上開稅捐稽徵法第 48 條之 3 從新從輕之規定。

30 林明昕，同前註，195 頁；陳清秀，同註 23，245 頁。

陸、結語

有關優良判決之判斷，依據租稅法理以及憲法人權保障之價【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 68 頁**】衡量外，也可以參酌儒釋道思想觀念（例如徵納雙方利益均衡之中庸之道思想、符合事物本質之自然法則之永續發展思想等），進行判斷。上述優良稅法判決之見解，有部分已經成為主流見解，有些如同曇花一現，稍縱即逝，僅屬於少數說見解，呈現曲高和寡之現象，足見臺灣稅法學界仍有待繼續從事稅法研究，闡明租稅法理，強化賦稅人權之保障，以供實務參考。【**月旦財經法雜誌第 33 期，2013 年 11 月，第 69 頁**】

