

稅務訴訟案件事實認定方法論

林文舟¹

壹、前言

三段論證（又稱三段論法），是適用法律常遵循的方法，即以法律條文或特定的法理原則作為「大前題」，再將現在要解決的具體爭議事實作為「小前題」，透過理性邏輯地分析小前題是否與大前題相符，這過程稱為「涵攝」，藉此推導出「結論」—特定的事實是否符合或該當何種法規要件、會有怎麼樣的法律效果。而法律構成要件通常使用抽象文字或不確定概念，需要經過解釋成較具體明確的文字，才能適用到案件爭議事實；具體社會生活事實也必須透過理解，定性成較抽象的法律構成要件事實，才能判斷其是否符合或該當於何種法規要件，應賦予怎麼樣的法律效果。所以法規之解釋及適用，並無法脫離案件事實與法定構成要件是否該當之涵攝過程而獨立存在。至於案件爭議事實本身的調查證明，則須運用證據法則（主要是舉證責任分配與證明度標準）、經驗法則與論理法則，乃屬當然。足見在訴訟上對於案件的法律要件事實認定方法，涵蓋法律構成要件的解釋與涵攝、證據法則的掌握、論理法則與經驗法則的思辨；如果是稅務訴訟，

¹ 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

認定法律要件事實的方法更涉及是否採用經濟觀察法(實質課稅原則)。然而實務上，無論法官或律師接觸到的案件資訊，首先通常是爭議事實本身，亟待以法律人的觀點，探究其涉及的法規，始能釐清其爭點所在，再經由調查、舉證、審理及辯論，最後作成具有特定法律效果的判決(結論)，並於判決書中說明其取捨證據、認定事實及解釋適用法律的理由。以下擬引用 7 則稅務訴訟案例加以闡述，就教於方家。

貳、法律解釋影響事實認定

法律的解釋方法，計有文義解釋、論理解釋、目的論解釋、體系解釋、歷史及起源解釋、合憲性解釋，採用的解釋方法不同，會造成法律要件事實認定的歧異，例如：

一、最高行政法院 108 年度判字第 156 號判決

- (一) **事實概要**:緣本件訴外人宗教團體 A (具有獨立法人格之財團法人) 與外國團體 B 簽訂一勞務合作契約(下稱系爭合約)，約定由 B 執行至全球各地宣揚基督教之勞務，A 並基於該合約於民國 102 年間給付 B 新臺幣(下同) 45,467,698 元(下稱系爭款項)。前揭系爭款項後經本件被告財政部臺北國稅局認定為 B 於 102 年度取得之捐贈，核屬所得稅法第 8 條第 11 款規定在中華民國

境內取得之其他收益，原告甲即 A 捐贈系爭款項予 B 當時之代表人，則為系爭款項之扣繳義務人。由於甲未依規定扣繳稅款 9,093,539 元，台北國稅局通報所屬中正分局限期責令甲補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，於甲依規定期限補繳稅款及補報扣繳憑單後，按扣繳稅款 9,093,539 元處 0.2 倍之罰鍰 1,818,706 元。甲不服申請復查，經台北國稅局以 106 年 8 月 22 日財北國稅法二字第 1060032841 號復查決定，追減扣繳稅款 1,818,710 元及罰鍰 363,741 元，甲仍不服，提起訴願經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。經臺北高等行政法院 107 年度訴字第 383 號判決將訴願決定及復查決定不利於原告部分均撤銷，台北國稅局不服提起上訴，經最高行政法院以前揭判決將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

(二) 主要涉及法規

- 1、所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款：「下列各項財產，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」
- 2、所得稅法第 11 條第 2 項：「本法稱營利事業，係指公營、

私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」

3、所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款：「納稅義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之：二、機關、團體、學校、**事業**、破產財團或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、告發或檢舉獎金、結構型商品交易之所得、執行業務者之報酬，及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。」

(三) **爭點**：本案 A 與 B 是否為所得稅法第 11 條第 2 項所稱之營利事業，從而甲應就 A 贈與 B 系爭款項負扣繳稅款之義務？

(四) 原審法院見解

1、B 非所得稅法第 11 條第 2 項所定之營利事業

(1) 查 B 於 104 年 2 月 12 日致內政部之信函中記載：B 「is

maintained as an non-profit corporation」等語，另系爭合約附件及 A 之 102 年勞務合作成果報告，載明 B 之成立，係為藉由人道援助計畫、急難救助計畫，及派遣至世界各地之人員，宣揚福音等方式，實現使不同語言、民族、部落、國家之人民信仰耶穌基督之願景。據此可知，B 為非營利組織，其並非以營利為目的，故非屬所得稅法第 11 條第 2 項所定營利事業，從而，A 對 B 給付系爭款項，與所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款所定機關、團體對國外「營利事業」給付所得之情形，自不相符，甲就 A 所為該筆給付，即非同法第 89 條第 1 項第 2 款所定扣繳義務人，對 B 之該筆所得，並不負有依同法第 92 條第 2 項²規定，於代扣稅款後向國庫繳清之義務。

(2) 惟財政部 99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900181010 號令將機關團體之扣繳義務人所負扣繳義務，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，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，扣繳

² 所得稅法第 92 條第 2 項：「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗後，發給納稅義務人。」

義務人亦須辦理扣繳³，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，違反租稅法律主義（司法院釋字第 566 號解釋意旨參照），自非合法，應不予適用。

2、B 自 A 取得之系爭款項免納所得稅

(1) 按 74 年 12 月 30 日修正公布之所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款之立法理由：「本款原規定因贈與而取得之財產一律免納所得稅，乃因贈與財產須繳納贈與稅，故不再課徵所得稅，俾免重複課稅，惟贈與稅課徵對象僅為個人，如屬營利事業之贈與，則不在現行遺產及贈與稅法所規定範圍以內，爰予修訂對取自營利事業贈與之財產仍應課徵所得稅，以杜取巧。」可知該款但書規定，係將取自營利事業贈與之財產，排除於得免納所得稅之列，則由非營利事業受贈而取得之財產，自得適用該款前段規定，免納所得稅。

(2) 查 A 之捐助章程訂明其目的為在臺灣及臺灣以外地區研討企劃、推行基督教義、勉勵教友崇信上帝，辦理社會

³ 財政部 99 年 9 月 24 日台財稅字第 09900181010 號令：「一、所得稅法第 11 條第 4 項規定之教育、文化、公益、慈善機關或團體（以下簡稱國內機關團體）對外國機關團體或非中華民國境內居住之個人之捐贈，受贈人取得之捐贈核屬所得稅法第 8 條第 11 款規定在中華民國境內取得之其他收益。該捐贈除屬國際間發生重大天災、事變，經主管機關核准進行國際人道救（捐）助，或符合所得稅法及其他法律規定免稅者外，應依所得稅法規定課徵所得稅。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……。」

慈善及救助事業，並為 B 在世界各地推進其宣揚基督福音及社會慈善救助事業。是 A 設立之宗旨，在推行基督教義、辦理社會慈善及救助事業，並非以營利為目的，故 A 亦不屬所得稅法第 11 條第 2 項所稱營利事業，其贈與 B 之系爭款項，並非 B 取自營利事業之贈與財產，從而依前揭所得稅法第 4 條第 1 項第 17 款規定，其免納所得稅。

3、綜上所述，扣繳義務之發生，以有應繳之稅款存在為前提，亦必扣繳義務人違反法定扣繳稅款義務，始有按應扣未扣或短扣之稅額處以罰鍰之可言。系爭款項既係 B 受贈自 A 之免稅所得，甲自不因為 A 贈與系爭款項時之代表人，即負有扣繳稅款義務，台北國稅局核定甲應就 A 對 B 贈與之該筆款項扣繳稅款，並以甲未履行扣繳義務為由，予以裁處罰鍰，均屬於法有違。爰將訴願決定及復查決定不利於原告部分均撤銷。

（五）上訴審法院見解

1、「營利事業」法律概念範圍

（1）在自然人外，其餘一切「以人物為有機結合、實質上能獨立於資本主、出資者或國家公法人，自為社會活動」之組

織（含機關），只要其有應稅所得之歸屬者，即有稅負能力而均應課徵所得稅，從而其在所得稅法上有納入「營利事業」法律概念範圍內之必要。

(2) 所得稅法第 11 條第 2 項規定「以營利為目的」係指組織於從事獲致收益之活動時，其主觀上具有「收益追求」之意識，非謂「組織設置目的，自始即在於透過商業活動獲取收益，並將盈餘分配予資本主」。因此非營利組織若有實際從事「收益追求」活動者，仍應認定其有「以營利為目的」。故所得稅法第 11 條第 4 項所稱「教育、文化、公益、慈善機關或團體」，係屬同條第 2 項所定「營利事業」之低位概念。

(3) 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 項本文之規定，上述教育、文化、公益、慈善團體，如有「銷售」貨物或勞務之所得，仍應課徵營利事業所得稅。其他所得亦非當然免稅，依同條項第 8 款規定，必須該等當期其他所得中有一定比例之金額，已動用於「與其（組織）創設目的有關活動」中（但包括資本支出在內），不然該等所得仍應課徵營利事業所得稅。

2、A 及 B 均屬所得稅法第 11 條第 2 項所定之營利事業

- (1) 本案中之 A 與 B，均有「非營利組織」屬性，若其有應稅所得之取得，在所得稅法上即應依「營利事業」來加以管理。
- (2) A 已被定性為所得稅法第 11 條第 4 項所定「公益團體」（宗教團體在現行實務上均以公益團體視之）。但其取得之所得（即系爭捐款之來源），是否符合「教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準」第 2 條之免稅所得要件，仍有斟酌必要。亦即系爭捐款究竟來自課過營利事業所得稅之應稅所得，抑或來自免稅所得，還有其所得實現年度，是否為國際傳道部因營利行為而取得之課稅所得，有再予調查之必要。
- (3) 至 B 則極有可能不符合前述「公益團體」要件，蓋其位於國外，很難滿足「合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向（我國）主管機關登記或立案成立」之要件。因此在現行所得稅法上，只能以「外國非營利組織」看待，若其有營利行為且有取自中華民國來源之應稅所得，在所得稅法上即應依營利事業來加以規範。
- 3、綜上所述，原判決對營利事業之定義及分類認知有誤，誤以為「非營利組織，因為其組織設立使命，與商業目標無

涉，即絕不可能在組織存續期間內，基於獲利的意識，從事獲致收益之活動」，因此誤將 B 定性為「非屬所得稅法所規範」之「營利事業」，其法律見解尚非妥適。爰將原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

（六）省思

- 1、按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律明文規定。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第 19 條規定之租稅法律主義所許（司法院釋字第 703 號解釋參照）。故基於租稅法律主義，除非法條文義不清、多種可能、前後矛盾或為更崇高的目的，否則，文義解釋相較於其他解釋方法，應具優先性，並不可增加法律文義所無而不利於人民之限制。
- 2、查東漢許慎《說文解字》：「非，違也。從飛下𠂔（翅），

取其相背」；北宋陳彭年《宋本廣韻》亦有謂：「非，不是也」。本件非營利組織與營利事業之關係，若單就文義觀之，「非」營利當然「不是」營利，其與營利自「有違而相背也」。且由所得稅法第 11 條將營利事業(第 2 項)與教育、文化、公益、慈善機關或團體(第 4 項)並列，亦可推論出營利事業與此類性質上屬非營利組織之機關或團體應不屬於「上下位」之概念。若逕將非營利組織解釋為營利事業，難謂無超越法條「文字意義可能性範圍」之嫌。

- 3、上訴審判決一方面認為所得稅法第 11 條第 2 項所謂「以營利為目的」不限於「組織設置目的，自始即在於透過商業活動獲取收益，並將盈餘分配予資本主」，非營利組織若有實際從事「收益追求」活動，其盈餘雖不會分配給資本主或出資者，而係轉回組織，繼續供作支援組織活動之用，仍應認定其有「以營利為目的」。一方面又認為本案中之 A 與 B，雖屬「非營利組織」，但若其有應稅所得，在所得稅法上即應依「營利事業」來加以管理，並以系爭捐款究竟來自應稅所得，抑或來自免稅所得，有再予調查之必要為由，廢棄原判決，發回更審，似認

為系爭捐款的來源如係應稅所得，A 才是營利事業，B 獲贈捐款即非免稅所得，而屬應稅所得，在所得稅法上亦應以營利事業規範之。其將「非營利組織」納入「營利事業」的概念範圍的尺度標準前寬後緊，莫衷一是。所幸，本案經發回更審後，兩造已於 108 年 11 月 25 日在臺北高等行政法院達成訴訟上之和解（108 年度訴更一字第 43 號）。

二、最高行政法院 95 年度判字第 998 號判決

(一) **事實概要**:系爭土地原為甲之配偶所有，於 75 年辦理市地重劃，經臺南市政府核定土地重劃負擔費用，業經甲之配偶繳納完畢。嗣甲之配偶於 87 年 10 月 20 日將上開土地贈與予甲，並於同日辦竣所有權移轉登記。又甲於 92 年 10 月 8 日再將系爭土地訂約出售予第三人，並於同日向臺南市稅捐稽徵處申報土地移轉現值，案經核定系爭土地應繳納土地增值稅 1,159,737 元。甲不服，申請復查，請求依土地稅法第 31 條第 1 項第 2 款及第 39 條第 4 項規定減除土地重劃費用及減徵土地徵值稅，未獲變更，乃循序提起行政訴訟。經高雄高等行政法院 93 年度訴字第 822 號判決「訴願決定及原處分(含復查決定)

均撤銷。被告（即臺南市稅捐稽徵處）應依原告（即甲）之申請，作成退還溢繳土地增值稅款之行政處分。」臺南市稅捐稽徵處不服，乃提起上訴，經最高行政法院以前揭判決駁回確定。

（二）主要涉及法規

- 1、93 年 1 月 14 日修正前土地稅法第 28 條之 2:「配偶相互贈與之土地，不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。」
- 2、行為時土地稅法第 39 條第 4 項:「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵 40%。」

（三）爭點：行為時土地稅法第 39 條第 4 項所稱土地於重劃後

「第一次移轉」是否包括配偶間贈與土地之情形？

（四）臺南市稅捐稽徵處援用下列函釋，持肯定說見解

- 1、內政部 86 年 12 月 2 日台內地字第 8610103 號函略以：
「本案臺北市政府財政局建議：配偶相互贈與之土地，於依土地稅法第 28 條之 2 規定不課徵土地增值稅後再移轉予第三人時，視為原贈與人之第一次移轉，於受贈與人申報移轉現值，核計土地增值稅時，原贈與人支付之土地改

良費用及增繳地價稅依土地稅法第 31 條規定減除；如係重劃後贈與配偶後再移轉第三人，可依同法第 39 條第 4 項規定減徵乙節，按現行法律對於前開臺北市政府財政局建議土地增值稅負減免既無明文規定，依租稅法定主義之原則，以及所稱視為，需有某一事實存在，依一般情事，可認為有另一事實存在，且均須法規規定為必要之法理觀之，似非妥適。」

2、財政部 86 年 12 月 26 日台財稅第 861932850 號函表示：

「本部同意上開內政部見解。」並謂：「土地所有權人於申請適用土地稅法第 28 條之 2 規定，不課徵土地增值稅，如移轉土地係重劃後第一次移轉或有土地改良費用及增繳地價稅得扣抵時，請轉知所屬稽徵機關應加強宣導上開規定，促使納稅義務人審慎考慮，避免事後滋生爭議。」

（五）原審及上訴審均持否定說見解

行為時土地稅法第 39 條第 4 項規定之立法理由係以：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，政府進行重劃時間均相當長，故其土地增值稅應減徵百分之 40，以保障土地所有權人之權益。」足見其目的係在對於重劃後第一次移轉之增值稅予以減徵，以減輕納稅義務人之負擔。而夫

妻間相互贈與之土地，因不課徵土地增值稅，該贈與土地之移轉現值依法無需異動，而無需向主管稽徵機關申報土地移轉現值。但於受贈之一方再移轉第三人時，則須以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。是贈與時，既無增值稅之申報，無減徵可言，則於受贈後再移轉之情形，如不認屬土地稅法第 39 條第 4 項之移轉，則在夫妻相互贈與土地之情形，勢將無法享受減徵之利益，當非立法之目的。因此，上開條項規定所稱「第一次移轉」，係指依稅法規定應課徵土地增值稅之土地所有權移轉之情形而言，至於配偶相互贈與之土地，依行為時土地稅法第 28 條之 2 規定，既不課徵土地增值稅，自不生減徵土地增值稅問題，其相互間土地之移轉，自不包括在上開條項規定所稱「第一次移轉」之範圍。

(六) 省思

- 1、上開採肯定說的行政函釋早經最高行政法院 91 年度判字第 1554 號判決指其與行為時土地稅法第 39 條第 4 項之立法意旨相違背，而不予適用。
- 2、93 年 1 月 14 日修正公布之土地稅法第 28 條之 2 業已明

定：「配偶相互贈與之土地，得申請不課徵土地增值稅。但於再移轉第三人時，以該土地第一次贈與前之原規定地價或前次移轉現值為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅。**前項受贈土地**，於再移轉計課土地增值稅時，贈與人或受贈人於其具有土地所有權之期間內，有支付第 31 條第 1 項第 2 款改良土地之改良費用或同條第 3 項增繳之地價稅者，準用該條之減除或抵繳規定；**其為經重劃之土地**，準用第 39 條第 4 項之減徵規定。……」核與最高行政法院上開判決之見解相符。

三、最高行政法院 108 年度判字第 203 號判決

- (一) 事實概要:高雄國稅局以甲於 104 年度綜合所得稅結算申報，漏報其所規避取自東南水泥公司分配之股利 6,765,212 元（含可扣抵稅額 1,234,011 元），乃於報經財政部核准後，將之調整為甲之營利所得，歸課核定當年度綜合所得總額 13,962,800 元，應納稅額 4,092,246 元，並按所漏稅額 1,571,729 元裁處 0.4 倍之罰鍰計 628,691 元。甲就罰鍰部分不服，循序提起行政訴訟，經高雄高等行政法院 106 年度訴字第 375 號判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）就罰鍰超過 237,257 元部分，並駁

回甲其餘之訴。稅局就系爭罰鍰遭撤銷部分不服，乃提起上訴，經最高行政法院以前揭判決駁回確定。

(二) 主要涉及法規

106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 7 條規定：

「……(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。……(第 6 項)稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。(第 7 項)第 3 項之滯納金，按應補繳稅款百分之十五計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度 1 月 1 日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。(第 8 項)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。……（第 10 項）本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第 3 項、第 7 項及第 8 項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第 7 項所定滯納金及利息之總額。但有第 8 項但書情形者，不適用之。」

（三）爭點：消極未申報規避課稅之所得是否構成納保法第 7 條第 8 項但書所稱之隱匿？

（四）高雄國稅局採肯定說之見解

- 1、納保法第 7 條第 8 項但書規定，係指納稅者如就課稅之重要事實，違反誠實揭露義務，致使稅捐機關陷於錯誤之虞，即屬前開但書規定之情形，又事實之揭露並不拘泥於要式之表格或申報書，一份說明書即可達到揭露之目的。
- 2、甲藉由形式上股權移轉行為，實質上將東南水泥公司原應分配予甲之現金股利，轉換成 A 公司 104 年度之投資收益，於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，未為誠實申報或揭露系爭股利，致使上訴人無法正確核課其當年度之綜合所得稅稅額，核屬納保法第 7 條第 8 項但書所稱之「隱匿」情形，而無同條項規定不得另課予逃漏稅捐處罰之適用。

（五）原審及上訴審判決均持否定說見解

1、納保法第 7 條第 8 項但書所謂「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，依其前後文義，應係指納稅者於申報或調查時，對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，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，始構成所謂「隱匿」。蓋所謂租稅規避，既係指以合法但非常規的交易形式，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，本就不會（亦不能期待）申報其所規避的經濟效果（稅捐），如果納稅者就其所採取的交易形式各階段，已經分別按規定揭露或申報，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，如僅係因其消極的不申報所規避的稅捐，即一律認定為「隱匿」而課予逃漏稅捐之處罰，無異認為「租稅規避」即屬「逃漏稅捐違法行為」，顯然違背納保法第 7 條立法理由所示「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」之意旨，並使納保法第 7 條第 8 項所明示，對於租稅規避行為，除加徵滯納金及利息外，「不得另課予逃漏稅捐之處罰」之規

定，形同具文。

2、甲與 A 公司間股票移轉之交易過程，均係透過證券集中市場之合法管道為之，且甲借貸資金給 A 公司用以買進上開股票乙節，業於 A 公司資產負債表上，詳載於其他流動負債之業主（股東）往來項目，並無隱蔽或偽造帳簿情事；且 A 公司就獲分配之股利已於申報營利事業所得稅時加以揭露，並就其未分配盈餘繳納 10%營利事業所得稅。足見甲就其所採取交易形式各階段產生的經濟效果，已經分別按規定申報或揭露，即無礙於稽徵機關循線查獲其所意圖規避之稅負，並無隱匿情事，僅係消極未申報其所規避的稅捐，且稅局亦未指出甲於本件綜合所得稅申報或調查時，有何對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料之情事。

3、稅局所指系爭股票買賣、資金借貸、A 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；況依甲 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，甲自無可能就上開事項自行申報或揭露，則甲未予自

動揭露，亦不能指為有隱匿行為。

參、實質課稅原則的適用與限制

改制前行政法院早在 81 年 10 月 20 日即作成 81 年判字第 2124 號判例揭示：「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」，司法院嗣於 86 年 1 月 17 日作成釋字第 420 號解釋明示：「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。」惟因此種突破客觀表現的法律行為效果，逕依背後實質的經濟事實關係課稅的方法⁴，有違反租稅法定原則的疑慮，立法者乃於 98 年 5 月 13 日增訂稅捐稽徵法第 12 條之 1 明定：「(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。……」，嗣於 102 年 5

⁴ 即對於課稅事實的掌握，不應拘泥於外觀的私法形式，而應重視課稅的經濟事實，有學者稱之為「經濟觀察法」(陳敏，稅法總論，108 年 2 月版，頁 182)。

月 29 日修正同法條，新增：「(第 3 項) 納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，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。… (第 6 項) 稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第 2 項或第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。…」(已於 110 年 12 月 17 日公布刪除，然 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法第 7 條規定同此意旨)，以法律明文授權稅捐稽徵機關對於租稅主體、租稅客體以及租稅客體對租稅主體之歸屬之認定，採取所謂經濟觀察法(或稱實質課稅原則)，亦即租稅法律之解釋與課稅要件事實之認定，必須透過經濟的方法或觀點探究、查考與定性，以掌握實質經濟事實關係與經濟利益之歸屬，實現量能課稅與租稅課徵之公平原則。然所謂「實質課稅」，係屬不確定的法律概念，適用時難免見仁見智，言人人殊，滋生爭議，且其與其他法律原則(例如私法自治)相衝突時，如何權衡輕重，何者優先？即有探討之必要，例如：

一、 最高行政法院 109 年度上字第 571 號判決

(一) 事實概要:

1、甲乙丙兄弟三人均有農民身分，於 67 年間共同出資購入台北市北投地區農地，並作農用，然因當時土地法設有私有農地所有權之移轉不得移轉為共有之限制，乃登記由乙擔任登記名義人，並於 76 年間簽訂協議書，彼此約定處分須經 3 人同意，土地使用、收益權利由三人均分，賦稅亦由 3 人均攤。後來該農地於 98 年間經台北市政府區段徵收，應領地價補償費為 7,840 萬餘元，由乙出面申請以可供建築之抵價地折算抵付。甲乙丙又於 99 年 4 月與 H 建設公司簽約，由乙為出賣人將分配之抵價地，以總價 2.78 億元出售予 H 公司，乙隨後將取得的頭期價款 250,200,000 元均分給甲丙(甲於同年 6 月過世後，由甲之妻受領其中 500 萬元)，並作廢 76 年簽署的協議書。嗣後乙於 104 年 11 月 25 日登記為系爭抵價地所有權人，旋即於同年 12 月 10 日辦理所有權移轉登記於 H 公司名下，並經臺北市稅捐稽徵處以乙為納稅義務人課徵土地增值稅，核定應納稅額為 0 元。

2、台北國稅局另以甲非原農地之土地所有權人，在 99 年間自乙處受領處分土地價款 83,041,216 元，核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類「其他所得」，未經甲之妻為其配偶生前(99 年度)所得為合併申報所得稅，乃歸課甲之妻該年

度綜合所得稅，核定補徵應納稅額 32,315,787 元。甲之妻提起復查，經復查決定變更核定甲妻 99 年漏報之其他所得為 52,264,900 元【(已收價款 250,200,000÷3) - (甲死亡後，乙給付予甲之妻 500 萬元為被繼承人甲遺產) - (系爭土地成本即地價補償費 78,405,300÷3) = 52,264,900 元】，追減其他所得 30,776,316 元（下稱原處分）。甲之妻就原處分不利部分循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1155 號判決訴願決定及原處分（即復查決定）不利於原告部分均撤銷。台北國稅局不服提起上訴，經最高行政法院以前揭判決將原判決廢棄，發回更審（已於 111 年 7 月 19 日在臺北高等行政法院達成訴訟上之和解，110 年度訴更一字第 16 號）。

（二）主要涉及法規

所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款前段：「左列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，……，其交易之所得。」第 14 條第 1 項第 10 類前段：「其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」

（三）爭點：甲生前於 99 年間由乙處取得出售系爭抵價地部分

價款，究應定性為甲之妻所主張之所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款「出售土地交易所得」而免納所得稅；抑或定性為台北國稅局所主張之「借名契約」債權實現，而為所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類「其他所得」。

（四）原審法院判決採「出售土地交易所得」見解

- 1、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。尤其，要將人類生活上所發生之事項，納進稅法適用之三段論法中進行處理，該事項本須依「稅法規範之目的」予以轉述，亦即，必須將其中在規範上無意義者加以剪除，然後再就所餘部分之特徵，評價其在稅法上之意義，藉以定性事實；再藉由法律解釋與事實定性間往返回饋校正，使二者逐漸接近而獲得正確涵攝之結果。至於哪些事項在規範的評價上是有意義的，而得以之定性事實，於稅法之適用上，主要就是以經濟觀察的角度探知。
- 2、甲之所以得由乙處取得出售系爭抵價地之部分價款，源於
- 3 兄弟共同出資購買原農地，因當時法令限制私有農地不

得移轉登記為共有，乃簽訂系爭協議書，約定以乙為登記名義人，「處分須經 3 人同意，土地使用、收益權利由 3 人均分，賦稅由 3 人均攤」。此徵諸民法第 765 條關於所有權內容及同法第 817 條、第 818 條、第 819 條等關於共有意義、使用收益及處分之規定以觀，就經濟實質內涵而言，該 3 人顯然因礙於當時法令限制，無從將原農地登記為共有，但仍就原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，原農地經區段徵收而經濟上變形為系爭抵價地，依其後續以乙為登記名義人出售予 H 公司，但以 3 兄弟為連帶保證人，3 兄弟對於系爭抵價地之給付義務共同負連帶責任，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。

3、甲乙丙 3 兄弟就原農地，乃至於原農地經濟上變形之系爭抵價地之使用、收益及處分，就經濟角度觀察，就是以相當於民法上關於共有規定之意思為之，為共有關係；與民法上不動產物權共有之唯一差異，在於原農地以及系爭抵

價地所有權之登記名義人為乙，而非以 3 兄弟為共有之登記。此際，從土地交易所得之經濟歸屬於土地所有權人，以之為納稅義務人之觀點而言，就產生了法律之「形式」與經濟上「實質」相分離之情況，有必要予以調整。易言之，原農地及系爭抵價地如有交易，就土地增值稅或所得稅所擬掌握之經濟財（即土地交易所得），均適當以 3 兄弟為經濟上歸屬，而為交易所得之「實質納稅義務人」，按其應有部分繳納土地增值稅及所得稅。只是，稽徵核算結果，土地增值稅為 0 元，且依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款前段規定免納所得稅。誠然，因系爭抵價地（應有部分）之出售，獲有經濟利益不斐，卻無庸繳納土地增值稅，也無庸繳納所得稅，確實有違平等原則，也有違量能課稅原則，但此缺失出於立法漏洞，基於租稅法定原則，只能由立法機關修法改進，稽徵機關非得以類推適用或目的論解釋限縮之方法，擴大或縮小租稅構成要件，並據以課徵租稅。

- 4、台北國稅局雖援引最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，抗辯系爭生活事實應定性為 3 兄弟就原農地訂定「借名契約」，甲取得乙所分配系爭抵價地價金，乃基於借名契約之債權實現，屬所得稅法第 14 條第 1

項第 14 類規定之其他所得云云。然則，上開決議：「……購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之『出售土地』之交易所得，自不得免納所得稅。」之生活事實為：「甲向乙購得土地後，未辦理土地所有權移轉登記，即與丙訂立土地買賣契約，將土地出售予丙，並由乙名義直接移轉登記為丙所有。」（參見該決議之法律問題），與本件甲乙丙 3 兄弟共同出資買原農地，並協議由乙登記為土地所有人，嗣因區段徵收而換得為系爭抵價地，仍登記為乙所有以出售，所得價金分配予甲之生活事實，迥不相同，難以比附援引。

5、「借名登記」關係之所以被認為重要特徵而被保留於稅法適用中予以轉述評價，在於非農民就是透過該等契約之締結，以隱藏其實際掌握農地使用、收益及處分權，以及取得處分該財產所得之經濟實質，乃有透過經濟觀察法，將

其形式上藉農民名義所買賣之農地所得，調整回歸為借名登記契約本質，歸屬於非農民而為適當之租稅負擔。但於本案中，甲乙丙 3 兄弟（均具農民身分）就原農地以及系爭抵價地之所有權，所以產生法律形式與經濟實質脫節，純出於取得原農地時之法令限制，顯非取巧以規避租稅，同樣援用經濟觀察法，可判斷 3 兄弟就原農地之經濟實質，即如系爭協議書所載，於稅法上適當被評價為所有權人。不能以 3 兄弟出售土地所得因稅制漏洞無法課徵稅賦，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。

6、原處分將甲分得系爭抵價地出售價金定性為「借名契約債權之實現」所犯的最大錯誤在於：未將系爭生活事實依所得稅法規範目的予以轉述，以致於將系爭生活事實在規範上「有意義者」（原農地由 3 兄弟出資購買，其使用、收益及處分權共享，就經濟觀察角度，均為實質土地所有權人）之特徵予以剪除，而保留「無意義」（因法令限制，必須僅能委由其中一人為所有權登記）之元素，評價其在稅法上之意義，乃有錯誤之涵攝結果。

（五）上訴審法院判決採「其他所得」見解

- 1、在民法第 758 條第 1 項規定：「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力」之所有權登記生效主義下，系爭土地在 67 年買受時，甲及丙既未能登記為系爭土地所有權人，自未取得所有權，渠等各自得對處分系爭土地所得利益主張 1/3 之配受，實係依系爭協議書所表彰之權利義務而來，而非渠 2 人本於所有權人出售土地而來。故如甲本於此項契約關係，於乙 99 年取得 H 公司所支付之價款 250,200,000 元中獲配 1/3 之款項，而有年度所得之增加，應屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類其他所得之收入額，並非同法第 4 條第 1 項第 16 款個人出售土地之免稅所得，甲之妻自應申報並完稅之。
- 2、彼等合意之始，係出於農地無法登記為共有之限制，不得不推由一人登記為所有權人，故彼等所欲規避者為土地法令之禁止規定，非在避稅。渠等基於手足情誼之信賴而由蔡毛棕登記為所有權人，惟仍不免憚於另 2 人出資卻未取得所有權，隨之而來的風險，乃迄 76 年追補系爭協議書載明權利義務，明定 3 兄弟平分利益及平攤稅費之內部關係，此適因甲與丙非所有權人之故。因本件核課處分增加甲之妻之所得稅負擔，即屬 3 兄弟應依系爭協議書之約定，彼

此均攤找補以為衡平。

- 3、依原審所持見解將使非農地之所有權人出售區段徵收所得抵價地，既免土地增值稅⁵，亦免所得稅。此無異鼓勵人民選擇脫法行為，則土地法當時規定農地不得共有，以避免農地細分之立法意旨，將因此而無法實現，喪失法律應有之權威。

（六）省思

- 1、本案行為時稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第 2 項或第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」其中第 2 項係指「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」，並未限於有租稅規避之情形，始得加以調整，對於依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有情形，作有利納稅

⁵ 依行為時土地稅法第 39 條之 1 第 2 項規定（83 年 1 月 7 日修正公布條文）：「區段徵收之土地依平均地權條例第 54 四條第 1 項、第 2 項規定以抵價地補償其地價者，免徵土地增值稅。但領回抵價地後第一次移轉時，應以原土地所有權人實際領回抵價地之地價為原地價，計算漲價總數額，課徵土地增值稅，準用前條第 3 項之規定。」而依同日修正公布的同法第 39 條第 3 項規定：「經重劃之土地，於重劃後第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。」故出售區段徵收所得抵價地，並非免徵土地增值稅，僅係於第一次移轉時，其土地增值稅減徵百分之四十。至於系爭抵價地出售予 H 公司之土地增值稅所以核定為 0 元，乃因土地增值稅之課徵，其移轉現值係以當期之公告土地現值為準，系爭抵價地於領回後同年度移轉，自無增值之故。

義務人的調整，留下解釋之空間⁶。本案原審法院判決認為甲乙丙 3 兄弟就原農地及系爭抵價地，就經濟觀察觀點而論，為共有關係，就系爭抵價地應有部分之土地增值稅及所得稅之土地交易所得，不論甲或丙，均適當與名義登記人乙相同，引之為「實質納稅義務人」，而繳納土地增值稅及所得稅；只是稽徵核算結果，土地增值稅為 0 元，且依法免納所得稅等情，即是依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有情形，作有利納稅義務人的調整。

2、然而上訴審法院判決認為系爭土地在 67 年買受時，甲及丙既未能登記為系爭土地所有權人，自未取得所有權，渠等各自得對處分系爭土地所得利益主張 1/3 之配受，實係依系爭協議書所表彰之權利義務而來，而非渠 2 人本於所有權人出售土地而來，故如甲本於此項契約關係，於乙 99 年取得 H 公司所支付之價款 250,200,000 元中獲配 1/3 之款項，應屬所得

⁶ 稅捐稽徵法第 12 條之 1 已於 110 年 12 月 17 日修正公布時刪除，其理由謂配合納稅者權利保護法第 7 條，刪除稅捐稽徵法之重複規定。惟查兩法條之內容雖有部分重複，然就實質課稅原則之貫徹程度而言，兩者仍有不同。納稅者權利保護法第 7 條第 6 項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第 3 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」即僅規定因租稅規避行為所作不利納稅義務人的調整，而未如稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項一樣將同法條第 2 項規定情事納入調整範圍。惟依上開法條第 2 項明文規定的實質課稅原則，如果外觀表現法律形式與實質經濟事實關係不同時，原則上即應依實質經濟利益之歸屬與享有為課稅的依據，無需進一步明文為調整的授權。而且實質課稅的目的就是要實現公平原則，故稽徵機關為調整時不應考慮法律形式與經濟實質何者較有利於課稅而為選擇；如果依法律形式課稅比依經濟實質課稅不利於人民時，稽徵機關即應依職權或依納稅義務人之申請作有利納稅義務人的調整。

稅法第 14 條第 1 項第 10 類其他所得等情，其所謂「實係依
系爭協議書所表彰之權利義務而來」，亦係從實質經濟事實關
係觀察得出的結論。

3、且稱「借名登記」者，謂當事人約定一方將自己之財產以他
方名義登記，而仍由自己管理、使用、處分，他方允就該財
產為出名登記之契約，倘其內容不違反強制、禁止規定或公
序良俗者，當賦予無名契約之法律上效力，並依民法第 529 條
規定，適用民法委任之相關規定（最高法院 99 年度台上字第
1662 號民事判決參照）。而依系爭協議書，甲乙丙 3 人實質上
是共有關係，已違反行為時土地法第 30 條第 1 項不得移轉為
共有的禁止規定⁷，應屬無效，則甲丙配受乙出售系爭土地之
價款，實際上不是土地所有人出售土地之交易所得，依其經
濟實質，應定性為所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類之其他所
得。

4、由上可見，所謂經濟觀察法，於實際操作時，從不同的角度
切入，卻看到不同的「實質」；同一件事，有人看為虛，有人
看為實，正好相反，莫衷一是。就像「虛擬實境」(Virtual Reality)

⁷ 行為時土地法第 30 條：「(第 1 項) 私有農地所有權之移轉，其承受人以能自耕者為限，並不得移轉為共有。但因繼承而移轉者，得為共有。(第 2 項) 違反前項規定者，其所有權之移轉無效。」已於 89 年 1 月 26 日修正公布刪除。

般，Virtual 的釋義，可以是實質上的、虛擬的、幾乎（接近真實的）；究竟何者為虛有其表，何者為真材實料，不免見仁見智，最後仍取決於執法者的價值判斷。

二、 最高行政法院 100 年度判字第 2254 號判決

(一) **事實概要:** 臺北市國稅局以 C 音樂教學公司於 94、95 年間銷售勞務（派遣音樂教師至各音樂補習班教授音樂課程），未依規定開立統一發票予各補習班，卻開立統一發票予 T 公司等 13 家樂器經銷商，合計銷售額為 95,743,488 元，乃依行為時稅捐稽徵法第 44 條規定，處以銷售額 5% 罰鍰 4,787,174 元。C 公司不服，申經復查結果，獲追減罰鍰 3,787,174 元，變更核定為 1,000,000 元，C 公司仍表不服，循序提起行政訴訟，經臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1792 號判決駁回其訴後，乃提起上訴。嗣經最高行政法院以前揭判決廢棄原判決，發回原審法院（臺北高等行政法院依發回意旨更為審理後，以 101 年度訴更一字第 38 號判決撤銷訴願決定及原處分，被告機關未上訴而確定）。

(二) 主要涉及法規

行為時稅捐稽徵法第 44 條：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，……應就其未給與憑證、……經查明認

定之總額，處 5% 罰鍰。」99 年 1 月 6 日修正公布同法第 44 條第 2 項：「前項處罰金額最高不得超過新臺幣 1 百萬元。」

(三) 爭點：原告 C 音樂教學公司實際交易對象是 T 公司等 13 家樂器經銷商或各教授音樂的補習班？

(四) 原審法院判決認原告實際交易對象是各教授音樂的補習班

T 公司等 13 家樂器經銷商與其公司負責人或家屬另行設立之音樂教室或音樂補習班，法律上係不同之主體，乃不同之納稅義務人，則原告 C 音樂教學公司就派遣音樂教師至音樂教室或音樂補習班授課部分，仍應按實際交易對象開立發票，而不得將應開立予音樂教室與音樂補習班之發票，開立予非實際交易對象之各經銷商。

(五) 上訴審法院判決認原告實際交易對象是各樂器經銷商

1、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。

2、依原告 C 音樂教學公司與 T 公司等 13 家樂器經銷商簽訂之「OO 音樂教育系統加盟附加契約」（簡稱音教附約）內容，原告是以 T 公司等 13 家經銷商為「音教附約」之締約及履約對象，而派遣音樂講師至各經銷商協助提供音教服務予學員，經銷商則於收取學費後依約定金額支付上訴人權利金（音教指導費）。足見原告提供勞務對象與資金取得來源均為經銷商，原告開立發票予經銷商，於法本無不合。

3、原告派遣音樂講師至經銷商後，既係由經銷商全權配置於經銷商直接營運管理之音樂教室提供音教服務，則縱使經銷商有再委託其另行設立之音樂補習班（甚至其他人設立之音樂補習班）提供音教服務，而使音樂講師至該音樂補習班授課之情形，亦僅係是否應依營業稅法第 3 條第 4 項準用第 3 項第 4 款規定，視為銷售勞務之問題，並不影響原告提供勞務對象與資金取得來源均為經銷商的事實，尚難謂原告應開立銷售憑證的對象為經銷商以外之音樂補習班。又縱使經銷商與原告另行約定，由原告向第三者（音樂補習班）提供音教服務，而權利金仍由

經銷商向原告給付，於此情形，該銷售勞務之契約當事人仍係原告與經銷商，原告仍應開立銷售憑證予經銷商，如認應開立發票給音樂補習班，反有「跳開發票」之嫌疑，因為經銷商與第三者（音樂補習班）之間可能已另行成立買賣、委託、贈與或其他契約關係，而涉及另一階段銷售勞務，或依營業稅法第 3 條第 4 項準用第 3 項第 1 款後段、第 4 款規定視為銷售勞務之問題。

（六）省思

類似案例為香港商「GIORDANO」與英屬維京群島商「HANG TEN」、「BALENO」等品牌服飾公司於 87 年至 91 年間，因分別透過各地合作店設櫃銷貨，而由各合作店開立銷售發票予消費者，上開服飾公司則將銷售金額扣除各合作店應得毛利潤後之餘額，開立供貨發票給各合作店作為進貨憑證，卻均遭國稅局依財政部 91 年 6 月 21 日台財稅字第 0910453902 號函釋「○○公司於合作店銷售之經營型態雖與於百貨公司設專櫃銷售之型態類似，且均以合約約定按銷售額之一定比率支付佣金，惟該公司於合作店銷售貨物所得之貨款，係由該公司自行收款，其交易性質應認屬該公司之銷貨，應由該公司依規定開立統一發票交付買受人」之意旨（以下簡稱系爭財政部函釋），

補徵營業稅，並處以漏稅罰與行為罰，上開服飾公司不服，主張其與合作店之合作方式，與一般百貨公司與供貨商之關係相同，依財政部 77 年 4 月 2 日台財稅字第 761126555 號函釋百貨公司專櫃銷售發票開立規定，有關合作店銷售貨物之發票開立方式自宜比照一般百貨公司之例辦理；其銷售對象為合作店，故皆已依法開立足額銷售額之發票予合作店，並無漏繳營業稅之情事，亦不造成國家短徵營業稅之結果等語，循序提起行政訴訟被駁回確定後，以系爭財政部函釋有牴觸憲法之疑義，聲請司法院大法官作違憲審查，雖經司法院作成釋字第 685 號解釋，認為「系爭財政部函釋並未增加法律所未規定之租稅義務，與憲法第 19 條之租稅法律主義及第 7 條之平等原則尚無牴觸」，惟有多位大法官提出部分不同意見書，其中結論意旨攸關私法自治與實質課稅原則衝突時如何取捨的衡量，旨哉斯言，允宜奉為圭臬，茲摘錄臚列如下：

1、黃大法官茂榮提出部分不同意見書

關於銷售關係所屬之契約類型，徵納雙方的認識如有不同，則在營業人所選擇之契約類型及以之為基礎開立之發票被稅捐稽徵機關否定時，也會演變出如本聲請案所示之非交易對象開立發票的問題。設若本聲請案之合作店的交易對象不是消費者，

而是零售商，則將進一步引發該零售商自非交易對象取得發票扣減銷項稅額的問題。為營業稅的稽徵，實在沒有必要過度干預營業人，為銷售系統之建立而選擇之契約類型。這種問題與興建預售屋銷售時，建設公司為規避房屋契稅，而利用委建，取代買賣的情形，根本不同。不可杯弓蛇影，輕舉妄動，以致傷及無辜，妨礙經濟發展。

2、大法官許玉秀提出部分不同意見書（林子儀、許宗力加入）

既然對於選擇先銷後進的營業，可以採取限制比較輕微的申報方式，以達到確保營業稅徵收的進銷項勾稽，財政部卻僅允許百貨公司與大賣場，可以先銷後進，而完全限制相同類型的合作店經營模式，對於合作店模式的限制，已逾越比例原則，所造成的差異對待，並沒有正當的理由，也違反平等原則，因而過度侵害人民營業模式的選擇自由。

3、大法官葉百修提出部分不同意見書

依稅捐稽徵經濟原則，國家於稅收確定並無短少、相關稅捐資訊亦無遺漏之情形下，實不應忽視其民事法上之定性，即對人民為補稅及裁罰處分，形成不必要之交易成本，構成市場障礙，對人民財產權形成過度干預，侵害其私法自治。稅捐稽徵經濟原則，不應僅拘束人民，國家亦應同受其拘束。從百貨公司採

專櫃方式或合作店經營之稅制安排而言，只要稅捐機關力行輔導，人民斷無不予配合之理，稅捐機關現行作為，無異殺雞取卵，扼殺國家整體經濟發展之機會。

肆、證據法則，論理法則及經驗法則的運用

稅務訴訟主要為納稅義務人訴請行政法院撤銷稽徵機關所作的租稅核課或裁罰(包括漏稅罰與行為罰)處分，以保障其基本權（主要為財產權）不被違法侵害；然就稽徵機關之應訴而言，則係基於確保國家或地方自治團體租稅債權或裁罰權的合法行使；因此法院必須居於中間，兼聽兩造，施行客觀公正的審判，發揮司法救濟的功能。所謂審判即是認定事實與適用法律的過程及結果，而認定事實必須以證據為基礎，並依循論理法則與經驗法則⁸。關於證據的蒐集取得則衍生是否應由當事人承擔責任（主觀舉證責任或依職權調查）、應由原告或被告承擔（舉證責任分配或轉換）、爭訟事實存否不明時的證明風險應由何造當事人負擔（客觀舉證責任）及當事人協力義務等問題。由於舉證責任攸關訴訟之勝負，自有探究所謂舉證責任之本質、效果、分配標準、證明程度、有無調整可能（轉換或降低證明度）、與協力義務之間的關係，以

⁸ 行政訴訟法第 189 條第 1 項前段：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。」

及適用於租稅核課或裁罰之訴訟程序有何不同等課題之必要。以下擬藉由一件營利事業所得稅的結算申報案例，所發生稽徵機關能否以原告某部分營業費用之帳證不全，而剔除該筆費用，增加其所得額，核定補稅，並逕以該增加之所得額作為漏報所得額，及以補徵之稅額作為漏稅額，而依所得稅法第 110 條第 1 項之規定裁處罰鍰等爭議為核心，逐項論述之。另再舉一件土地增值稅案例，補充說明證據法則，論理法則及經驗法則於稅務訴訟之綜合運用。

一、 最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決

(一) **事實概要**：K 公司於 88 年度營利事業所得稅結算申報，原列報營業費用－佣金支出 62,070,000 元，稅局初查核定佣金支出 0 元（本稅部分業經臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決駁回原告之訴，並經最高行政法院 98 年度判字第 1476 號判決維持確定）。嗣法務部調查局認為 K 公司涉嫌虛列佣金支出浮報成本，逃漏稅捐，除將其負責人移送地檢署偵查外（刑案部分業經判決無罪確定），另於 95 年 4 月 26 日通報稅局重行核定漏報所得額 62,070,000 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 15,517,500 元處 1 倍罰鍰 15,517,500 元。K 公司不服，循序提起行政訴訟，歷經臺

北高等行政法院三次判決駁回 K 公司之訴，並經最高行政法院三次廢棄發回更審。惟臺北高等行政法院仍以 102 年度訴更三字第 1209 號判決駁回其訴，K 公司不服，再提起上訴。嗣經最高行政法院判決廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。

（二）主要涉及法規

- 1、行為時營利事業所得稅查核準則第 67 條第 1、2 項：「費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。前項之費用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。」
- 2、行政訴訟法第 213 條：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁者，有確定力。」

（三）爭點

- 1、補稅與漏稅罰款處分所需事實基礎的證明程度是否相同？
- 2、補稅撤銷訴訟確定判決理由就原因事實所為之論斷是否有既判力？嗣後於同一基礎事實所涉及漏稅罰之撤銷訴訟，行政法院就同一爭點，是否可以為相反之判斷？

（四）上訴審法院判決理由

1、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，始構成漏報課稅所得額，應依所得稅法第 110 條之規定處罰；如有付款之事實，僅因帳證不全或有疑，致無法有效證明該項支出與申報科目相符，或係其他本業或附屬業務所需者，固得予以剔除，依法補稅，惟既非查明確無支付之事實，即難援引所得稅法第 110 條第 1 項之規定加以處罰。行為時營利事業所得稅查核準則第 67 條規定即係本於與前述說明相同之意旨，區別補稅罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到「確無支付之事實」的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到「查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅」的強度，包括根本無此筆金額的支出，或雖有此筆支出，但完全與其本業或附屬業務無關等情形；且條文既指示「經查明」，則此「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，即應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任，於法院無法完全確信待證事實存在時，承擔其認定該事實不存在之不利益。

2、改制前行政法院 72 年判字第 336 號判例意旨謂：「為訴訟標

的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者，就該法律關係有既判力，當事人不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判。」固已明示確定判決之既判力具有「遮斷效」，然該判例開宗明義即謂：「訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中已經裁判者」，足見確定判決遮斷效之範圍，應僅限於「為訴訟標的之法律關係」。蓋確定判決之既判力，惟於判決主文所判斷之訴訟標的，始可發生，判決之理由原則上無既判力（抵銷之判斷除外）⁹；若訴訟標的以外之事項，縱令與為訴訟標的之法律關係有影響，因而於判決理由中對之有所判斷，亦不能因該判決已經確定而認此項判斷有既判力，此觀行政訴訟法第 213 條規定意旨自明（最高法院 73 年台上字第 3292 號判例亦同此見解）。又行政訴訟法第 105 條第 1 項第 3 款既規定起訴應以訴狀表明「訴訟標的及其原因事實」，可知原因事實並非訴訟標的本身，其作用係在界定訴訟標的之範圍¹⁰，尤其課稅處分的構成要件包括「稅捐主體」、「稅捐客體」、「稅基」、「稅率」、「稅捐減免」等要素，並涉

⁹ 陳計男，行政訴訟法釋論，89 年 1 月初版，頁 551。

¹⁰ 陳計男同上著作，頁 213、214。

及各種不同之原因事實，納稅義務人爭執的事由未必為全部，基於程序經濟與法安定性，自應以其聲明不服的事由界定訴訟標的之範圍。而撤銷訴訟的訴訟標的，依行政訴訟法第 4 條規定，應係「原告因行政機關之行政處分違法，並損害其權利或法律上之利益，而請求行政法院撤銷該行政處分之主張」，如果原告獲得確定勝訴判決，其既判力僅及於確認「原告對於訟爭行政處分有撤銷請求權」、「訟爭行政處分違法，並損害原告權利或法律上之利益」；如果行政法院判決駁回原告之訴確定，其既判力則僅及於確認「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分並未違法，或損害原告權利或法律上之利益」。因此，就課稅處分的撤銷訴訟而言，原告既主張訟爭課稅處分所依據事由違法，應予撤銷，其訴訟標的之範圍，即應限於原告所主張課稅處分根據違法的事由部分，並以此定既判力之範圍（未經確定判決的事項，仍有稅捐稽徵法第 21 條第 2 項、第 28 條第 1 項、第 2 項及行政程序法第 128 條之適用，不受既判力之拘束），且縱令原告敗訴確定，其效力亦僅係確認原告對於訟爭課稅處分經判決認定未違法的部分無撤銷請求權、該部分課稅處分並未違法或損害原告權利或法律上之利益，尚難謂認定該部分未違

法所依據的事由具有既判力及遮斷效。

2、有關 K 公司 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟之確定判決理由，僅係認定 K 公司未能證明香港 Y 公司當年度有提供仲介勞務之事實，基於客觀舉證責任分配理論，於「佣金支出之事實存否不明」時，應由其負擔不利益的法律效果，而不得認列該項佣金支出等情，顯未認定本件 K 公司 88 年度申報營利事業所得稅「虛列佣金支出，短漏報營利事業所得稅」之事實。然原判決卻謂：「本件原告 88 年度申報營利事業所得稅虛列佣金支出，短漏報營利事業所得稅之事實，乃經本院 96 年度訴字第 696 號判決及最高行政法院 98 年度判字第 1476 號判決所認定，且已確定…96 年度訴字第 696 號判決就上開課稅事實已有明確認定，要非以事實真偽不明，而依客觀舉證責任之分配為據，論述原告之訴應予駁回」云云，容有誤會。且該 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟確定判決之既判力，僅及於 K 公司不服原處分關於核定佣金支出、研究與發展支出及可抵減稅額均為 0 元部分所界定的訴訟標的範圍，並不及於其認定該部分未違法所依據的事由，然原判決卻謂該 88 年度營利事業所得稅核課處分撤銷訴訟之確定判決就佣金支出事實之判斷，原審法院「當受

拘束」云云，亦有誤解。

- 3、原判決雖謂「既無 Y 公司為之仲介之事實，原告仍於 88 年度營利事業所得稅申報時列報 62,070,000 元為對該公司之佣金支出，自屬虛偽列報，當然係基於逃漏稅捐之故意而為之，本院對此形成之心證已達『完全確信』之高度蓋然」等語，然觀其引述的證據資料，均未超出臺北高等行政法院 96 年度訴字第 696 號判決關於佣金支出部分審酌的證據資料範圍，然該案判決僅得出「綜此，本件原告未能證明香港 Y 公司當年度有提供仲介勞務之事實」的結論，而本件原判決卻能得出「顯然 Y 公司並無實際提供其仲介勞務一事，至為灼然」結論，似嫌速斷；且縱令「無 Y 公司為之仲介之事實」，論理上亦僅能推定系爭支出非用以支付佣金，並未排除用以支付其他本業或附屬業務所需費用之可能，原審徒憑「無仲介事實」，即推斷 K 公司列報系爭支出「自屬虛偽列報，當然係基於逃漏稅捐之故意而為之」，自有違論理法則。

- 3、原判決謂：「原告…始終僅能提出如此片面且無法相互稽核之資料，而無從直接引證 Y 公司仲介之交易及對象以憑查核…已無從更為有利於原告之推論。」等語，顯然係於本件罰鍰處分之撤銷訴訟，要求受處分人即 K 公司證明確有支付佣金

之事實，否則應承擔「佣金支出之事實存否不明」的不利益，即以 K 公司所提出證據資料的證明力有合理的可疑，不能證明確有支付佣金之事實，得出與佣金支出事實不存在相同之法律效果，逕認其係虛列費用逃稅，應依所得稅法第 110 條之規定處罰。原判決之認定事實，核與前揭營利事業所得稅查核準則第 67 條第 2 項所揭示「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之要件事實，應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任之法則有違，自難加以維持。

- 4、本件綜觀原審卷內所存證據資料，K 公司已確實匯款予 Y 公司，並未發現 K 公司匯至 Y 公司之款項有回流情形，此有匯款水單、中央銀行外匯局函可稽；K 公司於行政救濟過程中已提示銷售代理合約、仲介往來文件、Y 公司解散證明文件及其在香港匯豐銀行之開戶資料，用以證明 Y 確為存在之公司；該銷售代理合約與 K 公司提出之應付佣金計算明細表、應付佣金對帳單尚非不能勾稽；依甲於系爭營利事業所得稅撤銷訴訟中之證詞對 K 公司仍屬有利，縱使上開證據資料尚無法證明 K 公司確有支付佣金之事實，但亦無法證明 K 公司「確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者」之處罰要件事實，即應由稅局負擔客觀舉證責任，於法院無法完

全確信處罰要件事實存在時，承擔其認定該事實不存在之不利益。然原審遽將此處罰要件事實存否不明的不利益效果歸於 K 公司，而為 K 公司敗訴之判決，於法自有不合。

(五) 補述

- 1、依我國行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條及第 134 條規定，行政訴訟係採職權探知（調查）主義，當事人並無主觀舉證責任（證據提出責任），然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明的情形，由於法院不能拒絕審判，最後必須做出決定，而分配其不利益之歸屬，因此尚有客觀之舉證責任。
- 2、稅法為行政法之一環，行政程序法關於行政行為之程序規定具有補充稅捐稽徵程序之功能，此觀稅捐稽徵法第 1 條、行政程序法第 3 條第 1 項及同條第 3 項規定自明。則依行政程序法第 36 條規定，稽徵機關本應依職權調查證據，證明有租稅或處罰構成要件事實之存在，始能作成核課或裁罰處分；嗣納稅義務人不服循序提起行政訴訟，行政法院基於職權調查證據職責，應向被告稽徵機關調取其所蒐集之證據，並得命其以答辯狀陳述意見（依行政訴訟法第 108 條第 2 項規定，經法院通知後，被告機關應於 10 日內送交卷證），最後審理

結果，如果認為租稅或處罰構成要件事實存在與否不明時，原核課或裁罰處分即難以維持，無論基於稽徵機關原始的調查義務，或依法行政、規範有利、無責推定原則，均應將假定要件事實不存在的法律效果歸由稽徵機關負擔（撤銷原核課或裁罰處分）。

3、稅務訴訟的客觀舉證責任分配，在補稅案件方面，基於規範有利原則或法律明文規定，有利於減少或免除稅捐的要件事實，固可認應由納稅義務人負擔舉證責任，惟關於漏稅處罰爭訟案件，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，自應由稽徵機關負責確實證明該有利於減少或免除稅捐的要件事實不存在，始能認納稅義務人虛列減少或免除稅捐事由以逃漏稅捐，而施予處罰。

4、稅務訴訟作為行政訴訟的一環，且課稅處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應至少達到「高度蓋然性」（即八九不離十）；另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院得視個案情形及納稅義務人是否克盡協力義務，適當調整

證明程度，以實現公平課稅之要求，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（即大概如此）。至於租稅裁罰，係與刑事罰類似，基於「無罪推定」及「疑則無罪」原則，無論稽徵法規或行政法院判例均要求其證明程度應達到「確信為真實」，亦即至少要達到「幾近於真實的蓋然性」（即毫無疑問）。例如前揭查核準則第 67 條第 2 項規定意旨、改制前行政法院 32 年判字第 16 號判例要旨：「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。」39 年判字第 2 號判例要旨：「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。」及財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函釋：「稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。」均係強調處罰要件事實的證明程度必須達到「確信為真實」。

- 5、財政部賦稅署曾以 86 年 4 月 7 日台稅稽發第 8600292 號函，將其於 86 年 3 月完成之「查稅過程中徵納雙方舉證責任分配之研議」研究報告，提供各國稅局、稽徵處參照。該研究報告指出參考美國立法例，認為對補稅案件應採「優勢證據法則」(Law of Preponderance)，即稽徵機關只須證明課稅事實達表面可信狀態即可；租稅罰鍰案件則應採「明顯的優勢證據法則」(Law of Clear Preponderance) 或稱「明確而有說服力的證據法則」(Law of Clear and Convincing)。例如依一般蓋然性經驗法則，認定抵押權登記應有本金及利息之收受，稽徵機關得據以課徵利息所得稅，倘另行查有利息支付的資金流程，則證據力已提升至優越的蓋然性，足資證明納稅義務人有漏報所得的事實，除應補徵所得稅外，更須課以漏稅罰。即係區分補稅與裁罰案件應適用不同證明程度，與前揭查核準則第 67 條規範意旨不謀而合，如果加以貫徹，應能減少許多民怨及訟源。
- 6、關於依規範有利原則或法律明文規定應由納稅義務人負擔客觀舉證責任之事項，其證明度要求，原則上亦應達到「高度蓋然性」，但符合經驗法則或論理法則的部分，應推定其存在(降低其證明度)。例如所得稅法第 28 條規定：「製造業耗

用之原料超過各該業通常水準者，其超過部分非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者不予減除。」是製造業耗用之原料屬於營利事業所得額之減項，如未超過各該業通常水準，即應推定其真正；超過各該業通常水準者，其超過部分需要提出正當理由經查明屬實，始准予減除。即為適例。

7、雖然學說與實務見解，對於民事訴訟之審判有持所謂「爭點效」理論者¹¹，然行政訴訟與民事訴訟本質不同，前者對於撤銷訴訟與涉及公益之事項係採職權探知主義，尤其稅務訴訟中補稅與罰鍰事件適用的舉證責任不盡相同，對於待證事實要求的證明度亦有別。納稅義務人於漏稅處罰程序無協力義務（不自證己罪），並有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，稽徵機關則對於漏稅行為事實負擔確實證明其存在的客觀舉證責任。如果將行政法院於補稅撤銷訴訟，因為納稅義務人違反協力義務，而減輕稽徵機關舉證責任（降低證明度），判決維持原課稅處分所認定的事實，視為具有爭點效力，使納稅義務人就與該爭點有關之罰鍰撤銷訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，無異強令納稅義務人負擔自證己罪之責任，違反「無罪推定」及「疑則無罪」

¹¹ 例如最高法院 73 年台上字 第 4062 號判決。

法理，亦悖於誠信與公平原則，自難將民事訴訟上所謂「爭點效」理論移植適用於稅務訴訟之罰鍰事件。

- 8、推計課稅制度，乃基於租稅公平及租稅稽徵程序之特性，於納稅義務人不盡協力義務時，容許稽徵機關降低證明度，以推估之事實作為核課租稅之基礎，並未達確實證明的程度，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證。故依推估方式計算之課稅所得額，對於納稅義務人是否確有漏報所得額情事或漏報金額若干，均無法為確實的證明，是雖因此推估而有應補徵之稅額，亦無從明確認定納稅義務人有逃漏所得稅情事。以所得稅為例，漏稅結果乃所得稅法第 110 條第 1 項規定之處罰要件（司法院釋字第 503 號解釋參照），其事實之存在應達確實證明之程度（改制前行政法院 39 年判字第 2 號判例意旨參照）。尤其，此法條規定之漏稅罰係以所漏稅額倍數裁處之，且未有金額上限，所漏稅額又非如德國僅係作為裁罰之斟酌因素，於我國乃作為處罰之標準與內容，而與處罰要件不可分，本應符合明確性原則，稽徵機關自不得逕以按照財政部頒定標準推計之財產交易所得額，作為漏報所得額而核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項規定處以罰鍰。至於納稅者未依稅法規定履行申報或

其他協力義務，縱有可非難之處，亦僅應考慮立法處以行為罰或加徵滯報金及利息，不應深文周納，強加漏稅罰。然最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議卻謂：

「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」。所幸該決議理由仍強調「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。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（降低證明度）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。

二、 最高行政法院 108 年度判字第 178 號判決

(一) **事實概要**：戊於 101 年間申報買賣移轉坐落桃園縣中壢市之土地予訴外人，檢附土地使用分區證明書，申請依土地稅法第 39 條第 2 項規定公共設施保留地免徵土地增值稅，原經稅局核准免徵土地增值稅在案。嗣桃園市政府地方稅務局於 104 年以系爭土地業已於 61 至 64 年間由中壢市公所與土地所有權人協議價購並完成付款（尚未辦理產權移轉），認定非屬公共設施保留地，無土地稅法第 39 條第 2 項免徵土地增值稅之適用，因戊已死亡，乃向戊的繼承人補徵原免徵稅款計 4,868 萬餘元。戊的繼承人不服，循序提起行政訴訟。前經臺北高等行政法院判決駁回後，經最高行政法院判決將該判決廢棄，發回原審法院。嗣經臺北高等行政法院判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）後，稅局不服，提起上訴，經最高行政法院以前揭判決駁回上訴確定。

(二) 主要涉及法規

土地稅法第 39 條規定：「(第 1 項) 被徵收之土地，免徵其土地增值稅。(第 2 項) 依都市計畫法指定之公共設施保留地尚未被徵收前之移轉，準用前項規定，免徵土地增值稅。…」

(三) 爭點：系爭土地是否曾經協議價購並完成付款（尚未辦理產權移轉），而非屬公共設施保留地？

(四) 上訴審法院判決理由

1、租稅優惠（免徵或減徵）處分被撤銷後之行政訴訟，應由何方當事人負擔客觀舉證責任？因行政程序法第 117 條規定，行政處分於法定救濟期間經過後，依職權為全部或一部之撤銷，係以原處分違法作為前提要件，故必須原免徵或減徵租稅處分具有違法之原因事實，原處分機關或其上級機關始能加以撤銷，該違法之原因事實即成為撤銷租稅優惠（將原免徵或減徵處分變更為應課徵或補徵）的要件事實，基於依法行政及規範有利原則，亦應由稅捐稽徵機關負擔客觀舉證責任。

2、補償清冊既標明「拓寬土地房屋補償」，參以區公所函覆系爭土地，原面積約 1,163.415 坪，惟協議價購僅為拆除面積 454 坪，當時相關法令既成道路部分不予辦理徵收或協議價購，且未分割出協議價購面積等語，及如果是協議價購，拆除面積「454 坪」，乘以 61 年公告地價「4,139 元」，合計至少應為「1,879,106 元」，但補償清冊記載已付「1,361,546 元」，顯然不足土地應有總價等情觀之，所謂已付「1,361,546 元」是否

針對拆除房屋部分之補償，而非給付土地價款，尚非無疑(將給付一部分拆除面積的房屋補償款認定為全部或部分土地的協議價購款，違反論理法則；如將其認定為拆除房屋的補償款，則符合為拓寬道路，必先拆除原路旁房屋的經驗法則)，則原判決進而論斷系爭土地面積約 1,163 坪，其中 709 坪並無徵收或協議價購之事實；餘 454 坪，稅局雖主張已由市公所與土地所有權人協議價購並付清款項，僅未辦產權移轉云云，但法院依職權盡調查之能事，事實仍真偽不明，並不足以認定有協議價購並付清款項之事實，依舉證責任之分配，其不利益歸稅局負擔等語，於法亦無不合。

3、何況系爭土地之公告現值總額為 1 億 5,838 萬餘元，稅局照此金額核算補徵的土地增值稅高達 4,868 萬餘元，然因屬都市計畫之道路用地，市價遠不及上開金額，原告主張系爭土地買賣價額僅 800 萬元，兩者嚴重失衡，此攸關原處分是否違反量能(量益)課稅原則及其所衍生出來的實質課稅原則，從而原審於客觀舉證責任分配與證明度要求上審慎為之，自屬允當。

(五) 省思

1、本案情形突顯土地增值稅一律以公告現值為計算標準的不

合理，因為不是所有土地的市價都會高於公告現值，按照公告現值計算土地增值稅不一定對納稅義務人有利，反而違反量能課稅原則，有違憲之虞。

2、另外，由於系爭土地實際售價遠低於公告土地現值，以致發生依法律形式課稅比依經濟實質課稅不利於納稅義務人之情形，稅捐稽徵機關非不得依原來稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項關於實質課稅原則之授權，按查得的實際交易價格予以調整課徵土地增值稅。

伍、結語

依修正前行政訴訟法第 133 條規定，行政法院原似乎只對於撤銷訴訟，及於其他訴訟，為維護公益者，係採職權探知（調查）主義，惟 111 年 6 月 22 日修正公布、112 年 8 月 15 日施行的條文則明訂：「行政法院應依職權調查證據。」其立法理由明示「125 條第 1 項已明定行政法院應依職權調查事實關係，且行政訴訟之目的在於保護人民權利及行政權之合法行使，皆與公益密切相關，原條文將使人誤會行政訴訟有與公益無關者，爰予修正，俾使行政法院職權調查原則更加具體明確」，可知我國行政訴訟係全面性採行職權探知（調查）主義，已無懸念。比起刑事訴訟法第 163 條第 2 項規定：「法院

為發見真實，得依職權調查證據。但於公平正義之維護或對被告之利益有重大關係事項，法院應依職權調查之。」立法理由謂「在強化當事人進行色彩後之刑事訴訟架構中，法院依職權調查證據僅具補充性、輔佐性…為確保超然、中立之立場」，顯見行政法院法官職責更為重大。稽其原因，除行政訴訟之目的皆與公益密切相關外，人民面對國家機器的行政高權，常處於弱勢地位，需要法官為全面性職權調查，以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能，而確保國家行政權之合法行使，其目的也在保障人民權益不受不法侵害（行政訴訟法第1條參照）。至於刑事訴訟，對於確保國家刑罰權的合法行使已有檢察官代表為之，法官不需要重複為全面性職權調查，而有失其超然、中立之立場。因此行政法院法官面對人民因行政處分侵害其權益而訴訟時，除依證據法則，如事證有疑，應為有利於人民之認定外，於解釋法律時，如有多種可能涵義，在合憲性解釋前提下，亦宜為有利於人民之選擇。尤其租稅行政，攸關人民生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，為確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序（納稅者權利保護法第1條參照），更需要摒除確保國庫安全、維護行政安定以

及消極防弊的心態，拒絕成為駁回法院，積極發揮司法制衡的功能，始能定紛止爭，疏解訟源，使人民心悅誠服，創造徵納雙贏的和諧社會。