



財稅法律系列

財稅法裁判評析

桂祥晟 — 著

涵蓋近三年重要稅法裁判
法律關係圖表化快速掌握案件事實
律師會計師代理稅務訴訟的實務指南

 元照

財稅法裁判評析



桂祥晟 著

元照出版公司



元照出版

搶先試閱版

顏 序

2011年英國歷史學者Nail Ferguson的大作：《文明：西方與其他》（*Civilization: The West and the Rest*）指出：1411年時期，明朝的中國在起造紫禁城，鄂圖曼帝國圍打著君士坦丁堡。相對地，包括英格蘭與所有的歐洲，都被黑死病、低劣的公共衛生及永無止歇的戰役所摧殘。詎料僅經過數百年歲月，西歐竟完全凌駕這些帝國！Ferguson以時髦的電腦術語，所謂的「殺手級應用」（killer application）來形容，有六個差異出現在西方世界。那就是：競爭、科學、財產權、醫療、消費及工作。

其他部分暫且略去，這位歷史學者如何詮釋財產權？他開宗明義引述英國十七世紀著名政治哲學家約翰洛克（John Locke, 1632-1704）的主張：人民均有自由意志處分他們的財產，而不受制於其他人的意志；從而人民之願意成為社會集結型態的一員，就是期望他們的財產因而受到保護。Ferguson接著闡述，西方社會差異於其他世界的保護財產權理念，爰能孕育出依法行政乃至於民主制度。這項「殺手級應用」的核心系統，數百年竟不曾出現於其他世界，是何等令人扼腕嘆息的歷史環節！但既已幡然醒悟財產權保障如此攸關文明的演進，吾人豈可欠缺應有的認知。換言之，適法又合宜的稅捐稽徵，必屬西方國家保障人民財產權的重要環節！

我國憲法第19條明定：「人民有依法律納稅之義務。」固在揭櫫人民對國家負有納稅義務，俾可挹注政府施政所需的財源。惟亦莊重宣示租稅法律主義的原則，藉以確保非經由法律



的規定，不得使人民負擔租稅。根據租稅法律主義的邏輯，財政機關所作的行政命令與解釋，乃至稽徵機關就個案的認事用法，均應接受適法與否的檢視。行政法院法官於尋繹稅法的立法意旨，亦應審究納稅該當的構成事實，對稽徵機關的認事用法，作出毋枉毋縱的裁判。

本人任職財稅金融領域約有三十寒暑，於財稅領域部分，最重要者是，推動增值稅與兩稅合一重大賦稅改革，並亦多所重視賦稅函釋的整理彙編。按賦稅函釋整編，除增進稅務行政效能外，並要求財稅官員自我匡正的惕厲，俾期主動刪除不當或錯誤的解釋函令。本人於2000年10月擔任財政部長職務伊始，為敦促稅務官員由衷奉行賦稅法令釋示的法律分際，立即委請全國會計師公會、律師公會及工商團體，以三個月期限，全面代替財政部檢視所有賦稅及關稅解釋函令有無逾越法律授權之處。並由本人率同主管首長，屆時親自聽取檢視意見。這些全國性專業團體難以相信財政部長的開明作風，財政部所屬同仁也充分瞭解賦稅解釋應恪守法律授權的必要，從而當時這項工作深獲各界好評！如此委外客觀檢視稅務解釋函示的措施，在嗣後迄今竟未形成財政部的工作模式，殊屬可惜！

2002年2月，本人轉任我國駐WTO大使，2005年5月，因主動卸任公職而離開公務部門。但因無法忘懷財稅體制的良窳，攸關整體國家競爭力的提升。爰應民間團體之邀，多年無給職主持最佳稅法判決評選，期望關注賦稅函令及判決的與時俱進。簡言之，稅法裁判的研究，有助於提升法院裁判品質，並可藉由人民財產權的保障，從而增進稅務行政效能，這也是本人多年擔任最佳稅法判決評選會召集人的初衷。惟除最佳稅法判決評選外，坊間針對稅法裁判的評釋專書仍然少見。



桂祥晟處長是本人擔任臺灣大學法律系榮譽導師時的學生，自大學期間即對財稅法有濃厚興趣，畢業後擔任律師時，持續關注稅務爭訟案件。於今轉任公職，對評論稅務判決仍筆耕不輟。鑒於本書理論與實務兼備，必重大裨益於稅法裁判的研究，爰樂於為序推薦。

顏慶章

前財政部長

臺灣大學法律系兼任教授



吳 序

租稅，主觀上係財產權的社會義務，客觀上則時刻影響經濟市場的運行，因此稱稅法為財產法與經濟法之根本大法，並不為過。然租稅之法規與函釋，多如牛毛，所涉問題又多與會計息息相關，以致許多執業律師往往視之為畏途，或不得其門而入，租稅相關業務也只好拱手由會計師專美於前，此亦為目前律師公會有待努力突破的困境。

本人長期從事大學法學教育與研究工作，並執業律師多年，其間亦曾忝任財產法暨經濟法研究協會理事長，對於租稅議題之研究，向屬關注，茲見桂祥晟處長投入財經法研究，且頗有所成，尤為欣喜。

桂祥晟處長曾任執業律師多年，平時亦在大學講授金融法與銀行法，不僅於法學領域學有專精，更旁通會計、金融領域，其大作《財稅法裁判評析》涵蓋我國近三年重要的終審法院稅法裁判，文章皆輔以時間軸或人物關係圖，便利讀者快速了解事實經過，以案例帶領讀者爬梳重要的租稅函釋，以及法院和學者對於函釋的批判，可謂理論與實務相結合；且其撰述深入淺出，立論持平，實是一本適合法律人入手細讀的好書。

本人見桂處長研究有得，又願意貢獻、分享，深覺肯定與讚賞，爰略具絮語，為序推薦之。

吳光明

臺北大學法律學系教授

財產法暨經濟法研究協會前理事長



序

本書收錄稅法裁判評析12則，均係作者就最高行政法院2020～2022年間稅法裁判，秉持「冀以案例、契入學說」之理念所做評釋。另收錄比較法文章1則，乃以美國聯邦法院判決比較分析臺美兩地無形資產移轉訂價稅制。

按法國哲學家羅蘭巴特（Roland Barthes）曾經提出「作者已死」（La mort de L'auteur）的概念，所謂「作者已死」並不是說作者真的死去，而是指一旦作品完成，作者也隨之喪失對文本的宰制地位，將詮釋權交給讀者。「作者已死」的概念亦可適用在法律領域，當立法者將法條施行通過，其規範效果仍有待權責機關，通常是終審法院，予以解釋、適用後，才得發揮。所謂稅法之解釋適用，也就是稅法裁判，乃是真正的稅法，將稅法裁判的發展史稱為稅法的發展史，並不為過。

例如最高行政法院108年度判字第428號判決謂：「財務會計準則公報及其解釋亦屬稅務行政法之法源。」即係法官，作為稅法之有權解釋者，透過稅法裁判從事法之發現；又或者，當認同解釋函令具有拘束性，而得增減人民之納稅義務時，憲法第19條之租稅法律原則亦蕩然無存，形同死亡。惟稅法裁判之威力固如斯，卻也非謂法官可以恣意逾越法條原意，甚至妄為曲解。裁判評析，即係對背離學說與憲法價值之稅法裁判，作精準聚焦的批判。

本書雖力求收錄我國最高行政法院最新且重要之稅法裁判，惟作者學植未深，又身在公門，無暇多方蒐集資料、即時



更新，謬誤在所難免，乃本獻曝之忱，不揣譎陋，冒付割剝，以求稅法之裁判評析，蔚然成風。本書披瀝已見者甚多，如有不正確之處，尚祈賢達斧正賜教。另有關出版事宜，除感謝元照出版公司全力配合，臺灣大學科法所游詣萱研究生及政治大學法律系黃靖芸同學欣助校讎，併此致謝。

桂祥昆 謹誌

癸卯穀雨於澎湖縣政府



目 錄

【個人稅】

- ◎遺產中的呆帳與遺產稅核課
——最高行政法院108年度判字第155號判決評析 3
- ◎土地出售後未過戶前出賣人死亡之稅務問題
——最高行政法院108年度大字第2號裁定評析 45
- ◎一人公司之自己交易與表見證明
——最高行政法院109年判字第638號判決評析 65
- ◎遠期支票之貼現與利息所得
——最高行政法院109年度上字第1033號判決評析 87
- ◎民宿借名登記及讓與擔保之稅務問題
——最高行政法院109年度上字第886號判決評析 103
- ◎捐贈股票扣除金額之認定時點
——最高行政法院111年度上字第327號判決評析 119

【法人稅】

- ◎商譽攤折之「事業」概念
——最高行政法院108年度判字第428號判決評析 141



- ◎稅務訴訟之證據評價
——最高行政法院109年度判字第139號判決評析 175
- ◎金融業應稅收入之附隨行為
——最高行政法院109年度判字第310號判決評析 195
- ◎租稅債權擔保與銀行債權之競合
——最高行政法院108年度上字第882號判決評析 213
- ◎營業稅銷售額之認定與協力義務
——最高行政法院109年度上字第780號判決評析 235
- ◎私立大學土地增值稅之免徵
——臺北高等行政法院110年度訴字第707號判決評析 253

【國際租稅】

- ◎比較臺美無形資產移轉訂價稅制
——以Medtronic案為例..... 271



同意，應不生效力。

陸、二審判決內容

一、民法所稱保證債務，乃擔保債權的一種方法，為從債務，其擔保的範圍及強度，只能輕於主債務，是以當事人在不超過主債務範圍內，得自由約定保證債務的範圍，此即為有限保證（民法第739～741條參照）。系爭擔保書係民法保證契約之有限保證。原判決一方面認定系爭擔保書係依據行政執行法第18條所成立之行政契約，卻又認為系爭擔保書「性質上係以特定物為擔保之物保」，即有適用法規不當及理由矛盾之違背法令。

二、行政程序法第140條第1項之適用範圍，僅限於處分契約（直接對第三人權利或法律上利益發生形成效果者）或第三人負擔契約（約定由第三人對他方為給付者）。系爭擔保書不是處分契約，也不是第三人負擔契約，不須第三人同意即可生效。且國稅局於民事強制執行事件必須符合法令規定，始能列入分配。因此，國稅局得否以擔保債權列入分配，仍須視相關法令而定，僅有系爭擔保書之作成，依其內容成立擔保債務，尚不致侵害A銀行之權利。

三、強制執行法第51條第2項其他有礙執行效果之行為，係指處分行為以外，其他足以影響查封效力之行為。系爭擔保書係甲就乙滯欠之稅捐債務，以甲系爭帳戶內之存款為擔保責任及範圍，清償乙之稅捐債務，其內容非就B帳戶存款為移轉及設定負擔。如國稅局參與分配，而妨礙查封（扣押）後執行效果，依強制執行法第51條第2項規定，是屬系爭擔保書對於A銀行及其他債權人不生效力（所謂「查封效力相對性」）之問

題，而非系爭擔保契約無效。原審判決認甲出具系爭擔保書，違反強制執行法第51條第2項規定，對A銀行等債權人不生效力，主文卻諭知對國稅局公法上擔保契約之債務關係不存在，不但理由與主文有矛盾，適用法規亦有不當。

柒、判決評釋

一、租稅擔保之定性

如前言所述，因租稅擔保之定性實務尚有爭議，本案A銀行前向普通法院起訴，業經臺灣臺中地方法院106年度訴字第1423號以租稅擔保契約為行政契約，予以駁回在案。

早期實務見解就租稅擔保採私法契約說，係因當時行政契約的概念尚未成形，亦未就行政契約有設相關的救濟途徑，為保障人民訴訟權，故將之認為私法上契約，惟此見解遭受批評甚多⁷，業已揚棄，現最高行政法院均認定為行政契約⁸。

⁷ 吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，增訂15版，2017年9月，139頁；林明鏘，第12章行政契約，收錄於：翁岳生主編，行政法（上），元照，2020年4月，725頁。

⁸ 此案發回後，於2021年12月9日經臺中高等行政法院110年度訴更一字第7號判決，再次明確肯認租稅擔保契約為行政契約：「擔保書既屬為確保義務人之公法上金錢給付義務而為，參諸行政執行法第4條規定，應認依該法執行公法上金錢給付義務之行政執行署係屬立於同強制執行法第23條所規定執行法院之地位，並非該擔保書執行名義之債權人。若就擔保書之法律效果有所爭執而提起行政訴訟，應以該擔保書所擔保公法上金錢債權之債權人為被告（最高行政法院101年度判字第645號判決意旨參照）。」

二、行政程序法第140條第1項之解釋

在進入行政程序法第140條第1項之解釋前，應先理解行政契約中，處分契約及負擔契約之分類。所謂負擔契約係指契約當事人約定未來為一定給付是也，而處分契約係指契約之作成將使一公法上法律關係發生得喪變更。最高行政法院通說⁹認為，行政程序法第140條第1項之適用範圍，參考德國通說，僅限於處分契約（直接對第三人權利或法律上利益發生形成效果者）或第三人負擔契約（約定由第三人對他方為給付者），不及其他，否則將大量危及已成立行政契約之效力¹⁰，此為學者

⁹ 最高行政法院98年度判字第1466號行政判決：「行政程序法第140條第1項規定行政契約依約定內容履行將侵害第三人之權利者，應經該第三人書面之同意，始生效力，其規範目的，乃在避免行政機關締結行政契約賤售公權力或濫用公權力致侵害第三人之權利。惟行政契約大部分均屬雙務契約，行政法律關係原則上常見多面法律關係而非單純雙面法律關係，則任何雙務契約之履行，倘解為均須相關第三人書面之同意，行政契約實際上將無從締結或發生效力。故該條之適用範圍應認僅限於處分契約（直接引起第三人權利變動者）或第三人負擔契約（約定由第三人對他方為給付者）。」關於行政程序法第140條之解釋爭論，臺北高等行政法院93年訴字第4027號判決及該案之二審判決最高行政法院96年度判字第1918號判決有詳盡的說明。

¹⁰ 學者林明鏞認為，該條規定僅適用於第三人負擔契約，詳見：林明鏞，行政契約對第三人效力之研究——兼評台北高等行政法院93年訴字第4027號判決，收錄於：行政契約法研究，新學林，二版，2020年11月，89頁以下。其餘見解請參見：程明修，應經第三人同意始生效力之行政契約限於處分契約或第三人負擔契約？——最高行98判1466號，台灣法學雜誌，145期，2010年2月，224頁；蕭文生，應經第三人同意始生效力之行政契約——評最高行政法院九八年判字第一九一八及九八年判字第一九六六號判決，月旦裁判時報，2期，2010年4月，50頁。

林明鏘、程明修及蕭文生所採。但學者李建良指出¹¹，最高行政法院的見解不無可議之處，從規範目的來說，本條規定係基於「契約不得損害第三人利益」之羅馬法原則¹²而來，不應限制其種類，凡有侵害第三人權益者均有適用，以比較法來說，我國規定係仿自德國行政程序法第58條而來，依據德國通說，該條規定對於負擔契約仍有適用。

學者李建良之見解與法國法一致，按法國行政契約法直接承襲「契約不得損害第三人利益」之羅馬法原則，認為除非係為第三人利益所簽署之契約（*la stipulation pour autrui*），否則第三人不受契約拘束；但相應的，如第三人仍受契約效力影響，其救濟空間則明顯受限。按法國的行政訴訟可分為四大類，其中最常見者為越權訴訟（*le contentieux de l'excès de pouvoir*）及完全訴訟（*le contentieux de pleine juridiction*），前者屬於一種撤銷訴訟（*le contentieux de l'annulation*），即法院僅能撤銷一違法行政決定；後者，法院可修正並重塑一違法之行為決定（包括行政命令）。直至1996年 *Me Wajs et M Monntier* 判決後，中央行政法院（*la Conseil d'Etat*）方有條件肯認第三人於「證明自己有訴之利益」（*justifie en cette qualité d'un intérêt pour contester les clauses litigieuses*），即其「法律上利益直接確定受到侵害」（*tout tiers susceptible d'être lésé dans ses intérêts de façon suffisamment directe et certaine.*）時，方得對行政契約中之可分離規範（*disposition réglementaire*）提出越權訴訟救濟¹³。

¹¹ 李建良，論負擔契約、處分契約、附第三人效力之契約——兼評最高行政法院98年判字第1466號判決，收錄於：2012行政管制與行政爭訟，中央研究院，2016年6月，154頁。

¹² 或謂不得為他人締約之法理（*alteri stipulari nemo potes*）。

¹³ 吳秦雯，第三章第140條，收錄於：翁岳生、董保城主編，行政

本案判決認為，系爭擔保書既非處分契約，亦非第三人負擔契約，從而並無行政程序法第140條第1項之適用，此見解乃係延續實務通說而來。按租稅擔保書的性質，一般認為係負擔契約¹⁴，對於納稅義務人而言，屬於其與行政機關間之和解契約，對於擔保人而言，契約之履行將影響其權利，故應由其同意，但對擔保人之其他債權人而言，雖然擔保人之責任財產必然受到負擔，而致其他債權人私法上債權受影響，但並非令其他債權人受有公法上負擔（即有公法上給付義務），不能認為其他債權人也屬行政程序法第140條第1項得同意之人。再者，最高行政法院曾有見解認為，本條項所謂「權利」應係指公法上權利而非私法上權利（臺北高等行政法院93年度訴字第4027號判決），故縱然放寬解釋本條行政契約之範圍，A銀行仍不能主張本條規定。

三、系爭擔保書法律關係是否係強制執行法第51條第2項其他有礙執行效果之行為？

按強制執行法第51條規定所謂債務人就查封物所為移轉、設定負擔，一般係指物權行為而言，所謂其他有礙執行效果之行為，非僅指法律行為，亦包括事實上處分（臺灣高等法院106年度抗字第581號民事裁定），查封後就查封物進行出租、出借，有礙執行效果，對債權人不生效力（最高法院71年度台

程序法逐條釋義（下），元照，2023年4月，416-417頁；同可參：吳秦雯，我國與法國行政訴訟制度之比較研究——訴訟權能、權利保護必要、暫時權利保護與判決執行確保，2013年10月31日，行政院國家科學委員會補助專題研究計畫期末報告，11-12頁。

¹⁴ 李建良，同註10，147、149頁。又在學者陳敏的語境當中，氏向來以義務契約代稱負擔契約。參陳敏，同註5，603頁。



本書簡介

本書以近三年來重要的稅法實務見解為基礎，其中內含12則最高行政法院案例評析，透過法律關係圖及時間軸等圖表說明案例事實、分析裁判之爭點及主流學說對案件爭點之回應，並於文末附錄判決原文，俾利讀者相互對照；另收錄1則美國聯邦巡迴法院判決，藉由該判決比較臺、美兩地移轉訂價稅制之異同。

本書可供學術研究與實務工作參考，亦可幫助在校生瞭解稅法的前沿問題，作為進一步學習使用。

 元照出版公司

地址：臺北市館前路28號7樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw



元照網路書店



月旦品評家

