

稅法學說與判例研究

(一)

黃源浩 著





本書探討的內容，涉及稅法的制度設計、各稅目基本功能的檢討、稅捐稽徵行政程序，以及稅捐爭訟法制的基本原理，同時也在稅制比較的基礎上，引述德國、法國甚至日本相關稅法制度的規定，並用以檢討我國稅法實務相關問題。

作者定名本書為「稅法學說與判例研究」，所期待發生之影響，不僅只在於對國內正在起步的稅法學術研究有所助益，更希望提供國內稅法實務界若干深入思考的起點。



翰蘆圖書出版有限公司

台北市重慶南路一段121號5樓之11

TEL:(02)2382-1120 • 2382-1169

FAX:(02)2331-4416

<http://www.hanlu.com.tw>

ISBN:978-986-7522-71-9



分類建議：稅法學
定價300元

納稅人基本權系列之二十一

稅法學說與判例研究 (一)

黃源浩 著



翰蘆圖書出版有限公司

www.hanlu.com.tw

納稅人基本權系列之二十一

稅法學說與判例研究(一)

2012 年 7 月 初版發行

著者	黃源浩
發行人	洪詩棠
出版者	翰蘆圖書出版有限公司
法律顧問	曾榮振律師
印製	金華排版打字行
電話	02-2382-1169
總經銷	翰蘆圖書出版有限公司
地址	台北市 100 重慶南路一段 121 號 5 樓之 11
電話	02-2382-1120
傳真	02-2331-4416
網址	http://www.hanlu.com.tw
信箱	hanlu@hanlu.com.tw
大陸展售	廈門外圖集團有限公司
地址	廈門市湖里區悅華路 8 號外圖物流大廈 4 樓
電話	86-592-2986298
ATM轉帳	107-540-458-934 中國信託城中分行（代號 822）
郵政劃撥	15718419 翰蘆圖書出版有限公司

加入會員，直購優惠。

書局缺書，請告訴店家代訂或補書，或向本公司直購。

定價 新臺幣 300 元

國家圖書館出版品預行編目資料

稅法學說與判例研究 / 黃源浩著. -- 初版. -- 臺北市：
翰蘆圖書，2012.7.

冊：15cm×21cm.（納稅人基本權系列：21）

ISBN 978-986-7522-71-9（第 1 冊：平裝）

1. 稅法 2. 判例 3. 論述分析

567.023

100019813

版權所有 翻印必究

（缺頁、倒裝，請寄回更換）

序

黃源浩博士論文集「稅法學說與判例研究」集結出刊，爲今年度稅法大事，吾人不能僅以一般稅法論文集視之。其原因有三：首先，黃博士長年留學法國，法國之加值型營業稅法爲世界營業稅之起源地，其營業稅法之研究亦爲普世最爲重視者，國內缺乏專研法國及歐洲法院之稅法人才，黃博士此書數篇探討營業稅法文章，足以開啓國人眼界。其次，黃博士德文、英文造詣不下於法文，得以縱覽群書，具國際視野；尤其其在憲法、行政法方面下過苦工，是以討論稅法能由更高視野，由納稅人基本權保障與憲法基本價值觀考察，足以彰顯稅法爲最富涵憲法意識之法律，及賦稅人權保障爲人權保障主要部分。第三，黃博士原曾長期從事律師業務，即使留法期間藉由網路科技仍持續關注國內稅法實務問題，並不斷發表重要稅法論文，是以書中數篇探討行政法院判決，不僅不因旅外而生疏，及因學養日深益見成熟，尤值實務界參考。欣見國內稅法學，有如此具啓發性不同視野論著出版，僅就所知，略綴數語，是爲序。

葛克昌 識於

臺大法律學院
財稅法學研究中心

光：代自序

本書標題爲「稅法學說與判例研究(一)」。其中「稅法學說與判例」比較不需要說明，這代表著作者過去一段時間中，對稅法制度相關問題所進行的研究。當然隨著時間的經過，關心的重點、使用的材料或方法可能不同，然而以國家機關所從事有關的課稅問題爲研究對象則一。不過「一」就需要解釋了，因爲與此同時，並沒有「稅法學說與判例研究(二)」的出版。使用這樣的名稱只是作者用來鞭策自己的方法，希望在可預見的將來，能夠繼續在這塊領域繳出些成果來。

米蘭昆德拉說：「回憶是依稀的微光。」可不是？在本書付梓出版的前夕，翻閱這些寫作時間橫跨十餘年的文稿，回想起構思撰寫的眾多片刻，腦海中憶起的，總是一道道晞微的光芒：飛越西伯利亞的班機，地平線遠端連成一線的微光；初抵巴黎機場，穿過灰色雲層的第一道曙光、史特拉斯堡大雪封城的冬夜裡，子時熄滅的昏黃燭光。拉爾河畔初春的午後，河上的粼粼波光。普羅旺斯山居的夏日早晨，伴著清甜空氣射入書房的柔柔陽光。父親垂危的病榻前，呼吸器所發出的微弱螢光。隆河岸夏夜的公路上，遠方村落飄渺的隱約燈光……，此時此刻，似乎又都伴著研究室裡灰白的燈光，一一浮現眼前。只不過光陰似箭，作者也已經由當初初始寫作時的博士班學生，變成出國取得學位回來，在大學裡

濫竽的學術界菜鳥了。

在這些論文寫作的過程中，甚至是整個學術生涯的進程之中，作者長期承受諸多師長親友的鼓勵，心中一直常懷感激。只是感激者眾，無法在此一一點名。隨著首部論文集的出版，作者只能夠以更加努力、辛勤的寫作，來報答這些漫漫長夜中爲我引路的溫柔光芒。

黃源浩

2012.03.16 於輔大

目 錄

✧ 再探稅務撤銷訴訟之訴訟標的	1
壹、緒論：問題之提出	2
貳、案件事實摘要	4
參、稅務撤銷訴訟之訴訟標的：「爭點主義」與 「總額主義」	6
肆、最高行政法院 92 年度判字第 309 號判決與「爭 點主義」	22
伍、結論	31
✧ 營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果	33
壹、緒論：問題之提出	34
貳、協力義務之意義及性質	38
參、協力義務違反之效果	52
肆、我國營業稅法上協力義務及違反之行為態樣 ...	55
伍、結論	64
✧ 論進項稅額扣抵權之成立及行使	67
壹、緒論：問題之提出	68
貳、進項稅額扣抵權之概念	74
參、進項稅額扣抵權之成立	80
肆、進項稅額扣抵權之行使：形式課稅原則之適用	86

伍、形式課稅與實質課稅之間：法國中央行政法院 與歐洲法院之衝突	100
陸、結論	112
✧ 股東會紀念品費用禁止扣抵之溯及效力：評最高行 政法院 92 年度判字第 30 號判決	115
壹、緒論：問題之提出	116
貳、案件事實摘要與判決要旨	118
參、進項稅額扣抵權之客觀範圍	122
肆、稅法解釋性行政函令之回溯適用	127
伍、在推理上迴避溯及效力問題所造成之盲點	142
陸、結論	156
✧ 租稅天堂、不合常規交易與行政程序之瑕疵補正： 評最高行政法院 96 年判字第 1369 號判決	159
壹、緒論：問題之提出	160
貳、案件事實摘要及判決要旨	163
參、租稅天堂與不合常規交易之規制	168
肆、所得稅法第 43 條之 1 與行政程序之瑕疵補正 ..	188
伍、結論	206
✧ 論經營管理不干涉原則：中國企業所得稅法第 47 條規範意旨之再思考	209
壹、緒論：問題之提出	210
貳、法國稅法上常規交易義務之確立	214

參、法國稅法與企業經營管理之不干涉原則.....	219
肆、中國企業所得稅法與經營管理不干涉原則.....	227
伍、結論.....	233
✧ 稅捐規避行為與處罰：法國稅法的觀點.....	235
壹、緒論：問題之提出.....	236
貳、法國稅法上「租稅規避」概念之形成.....	238
參、租稅規避與其他相類概念之區別.....	251
肆、失敗的避稅與稅法上的裁罰權力.....	258
伍、結論.....	264

再探稅務撤銷訴訟之訴訟標的

目 次

壹、緒論：問題之提出

貳、案件事實摘要

參、稅務撤銷訴訟之訴訟標的：「總額主義」及「爭點主義」

一、撤銷訴訟之訴訟標的

二、稅務爭訟中之「爭點主義」及「總額主義」

三、小結：擺盪於程序保障與紛爭解決實效性之間的訴訟標的理論

肆、最高行政法院 92 年度判字第 309 號判決與「爭點主義」

一、概說

二、我國稅務訴訟，確以「爭點主義」特定撤銷訴訟之訴訟標的？

三、「爭點主義」與訴訟標的遮斷效之矛盾：稅捐稽徵法之思考

伍、結論

關鍵詞：稅務訴訟、訴訟標的理論、總額主義、爭點主義、撤銷訴訟、行政處分理由之追補、權利救濟實效性、職權探知原則、協力義務

壹、緒論：問題之提出

稅務行政爭訟，恆常具有雙面之矛盾性格。蓋自一方面言之，租稅權力之行使乃國家統治權力之基礎，為行政權力有效運作所必須，具有高度之公益色彩，轉換於訴訟程序中具體之制度設計，即為訴訟程序中職權探知原則（*Untersuchungsgrundsatz*）¹之適用。然就另一方面言之，租稅債之關係作為法定之債之關係，其權利義務之內容與私法之債事實上並無大異，均以金錢之給付，作為租稅之債權利義務關係之實際內容。是在此一意義之下，訴訟標的所繫之租稅上權利義務關係乃納稅義務人私法上財產，在一定程度內有處分權原則（*Verfügungsgrundsatz*）²之適用，俾以

¹ 此所主要涉及者，諸如關於事實之調查，不受當事人聲明之拘束，法院得因公益之原因為職權調查（行政訴訟法第133條）等。見翁岳生（編），行政訴訟法逐條釋義，頁311。南博方，租稅爭訟の理論と實際，增補版，頁145。惟尚請留意者，乃「職權原則」與「職權探知原則」或「職權調查原則」尚有不同。就本文而言，所集中討論者，乃後者於稅務訴訟之適用，務祈鑑查。

² 此在稅務訴訟中，主要之表現包括行政法院審判之標的應依當事人之聲明為之，不得為訴外裁判；無關公益之事項得承認訴訟當事人之捨棄及認諾；訴之提起、反訴之提起、訴之變更追加、上訴、抗告、和解等，均依當事人之聲明及主張為之。見翁岳生（編），行政訴訟法逐條釋義，頁311。處分權原則於德國法制上之展現，可藉由下列陳述知其梗概：「行政訴訟中，考慮及於個別之訴訟標的及訴之聲明者，為處分權原則（*Verfügungsgrundsatz* 或 *Dispositionsmaxime*）之適用。亦即，行政法院為審判時，應受當事人之聲明及訴訟標的所拘束。這主要可見諸於行政程序之展開及終結。相對的概念為職權原則（*Offizialmaxime*），亦即由法院來特定爭議的標的（*Streitgegenstand*），

尊重私人意思決定之自由。惟產生困難者，乃在於具體之稅務訴訟案件繫屬於行政法院中，法院運用此二原則而為裁判，各有何等之界限，迄今尚未明朗。尤以事涉裁判既判力客觀範圍之訴訟標的射程範圍為何、單一之課稅處分在撤銷之訴審理過程中未經復查程序爭執之爭點得否於行政訴訟中主張，經常於訴訟實務上引起爭執。就此，最高行政法院 92 年度判字第 309 號判決謂：「稅務行政爭訟係採『爭點主義』，即就本年營利事業所得稅之申報，包含有折舊、其他費用、交際費及營業收入等部分之爭點，當事人就上開特定爭點有所不服，對之申請復查、訴願或進而提起行政訴訟，其效力不及於其他爭點。」³，明確表明者有二：其一乃稅務爭訟案件就訴訟標的之特定與其他類型之行政訴訟有所不同，非僅單純之「處分權原則」或「職權原則」即可解釋，更涉及復查之行政救濟程序，對行政處分產生一定預為審查之效果。其二則進一步指出此差異所在，乃「爭點主義」之適用，故「當事人就上開特定爭點有所不服，對之申請復查、訴願或進而提起行政訴訟，其效力不及於其他爭點」。問題由是生焉：首先，稅務行政訴訟案件之「爭點主義」與「總額主義」之爭執，並非我國法制上所獨有之難題，德、日稅務爭訟案件，早已爭執經年⁴。則此二原則所涉內容為何？於行

為刑事訴訟程序中所主要適用。」。Hufen, Verwaltungsprozeßrecht, 4. Aufl., §35 Rn.24.

³ 裁判作成之日期為民國 92 年 3 月 27 日，引號為本文作者所加。

⁴ 南博方，租稅爭訟の理論と實際，增補版，頁 50 以下。金子宏，租稅法，

政訴訟法制上有何具體意義？有必要予以探討。尤其繫爭案件，最高行政法院就此一原則之運用是否合乎學理上之要求，俾以達成人民權利之有效救濟與客觀法秩序維持？種種問題，均非明確易解，而有予以深入討論之必要，為本文問題意識之所在焉。

貳、案件事實摘要

本件原告○泰企業股份有限公司係適用營利事業所得稅普通申報之納稅義務人。民國 81 年間，原告申報年度營利事業所得稅，列報有車輛折舊、其他費用、交際費等部份損失。嗣申報案件申報於被告機關財政部台灣省南區國稅局後，被告機關查核前述申報事項，就(1)車輛折舊超限列報剔除 123,299 元（新台幣，下同）。(2)其他費用中 4,069,622 元轉列為交際費。(3)而交際費中超出未適用藍色申報之營利事業機關交際費限額之 4,010,777 元予以剔除。(4)此外，被告機關並認定原告漏報營業收入 17,403,060 元，重行核定

第 9 版，頁 758。此一問題在日本稅法學界，尤其成為爭執之核心。蓋以適用青色申告（約略相當於我國所得稅法中營利事業「藍色申報」之制度）之納稅義務人未於更正通知書中表明主張之理由，得否為行政訴訟起訴效力之所及？迄今仍不時隱有爭議。見松澤智，租稅爭訟法—異議申立てから訴訟まで理論と實務，中央經濟社，平成 11 年，改訂補正版，頁 49 以下。然於德國租稅法學領域，此一問題所受重視之程度，明顯即不若日本法制，然在結論上，亦明確採行總額主義之立場。參見陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，收錄於「稅務訴訟之理論與實務」，民國 80 年初版，頁 126。

原告之收入爲 421,686,983 元。針對此一重行核定之課稅處分，原告不服，於收受核定稅額繳款書及更正核定通知書後，於民國 88 年 3 月 15 日申請復查，惟此一復查之請求，係對(1)折舊(2)其他費用及(3)交際費部分爲之，並未對(4)營業收入部份申請復查。嗣原告於復查及訴願、再訴願均未得到有效救濟後，乃以財政部台灣省南區國稅局爲被告提起行政訴訟，依據行政訴訟法第 4 條第 1 項之規定，請求撤銷行政機關課稅處分，案件循序進入最高行政法院之訴訟程序。

最高行政法院針對前述案件，作成 92 年度判字第 309 號裁判。其中針對未經復查決定之「營業收入部份」，明確指出因行政爭訟（於本件當係指撤銷之請求）係採「爭點主義」，本件原告營利事業所得稅之申報，包含有折舊、其他費用、交際費及營業收入等四部分之爭點，然原告就上開特定爭點有所不服，對之申請復查、訴願或進而提起行政訴訟，請求法院判決撤銷違法課稅處分，其效力不及於其他爭點。是故，此一未經復查之課稅構成要件事實，並非行政法院所得審判，應等同於未經復查及訴願程序而處理。並且引述行政法院 62 判字第 96 號判例：「行爲時適用之所得稅法第八十二條第一項規定之申請復查，爲提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕爲行政爭訟，即非法之所許。本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」；駁回原告之請求。

參、稅務撤銷訴訟之訴訟標的： 「爭點主義」與「總額主義」

一、撤銷訴訟之訴訟標的

訴訟之要素，曰當事人（Beteiligten）、訴之聲明（Klageantrag）、訴訟標的（Gegenstand des Klagebegehrens）⁵。當事人對國家機關所作成之公法上行爲有所不服，提起行政訴訟，其所爭執或主張之權利義務關係，亦即訴訟標的，因其提起之訴訟種類有所不同而有異。行政訴訟法於新制實施後，訴訟種類大體可區分爲給付訴訟、確認訴訟及撤銷訴訟，然就稅務訴訟而言，主要之訴訟模式仍爲針對稅捐稽徵機關所作成之違法課稅處分請求撤銷之撤銷訴訟（Anfechtungsklage）⁶，而有行政訴訟法第4條第1項之適

⁵ 行政訴訟中訴訟標的之功能可謂係多方面的：例如，原告提起之訴狀必須表明其訴訟標的、經終局確定裁判之標的對當事人發生既判力、經由其所繫之權利義務關係決定案件是否應由公法法院審判、判斷當事人是否具有實施訴訟之權能、判斷是否發生訴之變更（Klageänderung）等。Ule, Verwaltungsprozeßrecht, 8. Aufl., S.216.

⁶ 此一論點，並非單獨於我國法制上所僅見，亦爲德日學說所言及。見福家俊朗，租稅訴訟における訴訟物—更正の取消訴訟を中心に，收錄於北野弘久編，判例研究日本稅法體系，學陽書房，昭和55年初版，第4冊，頁281。然應予留意者，乃稅務爭訟案件雖以撤銷訴訟爲典型，但在邏輯上並非不存在其他訴訟類型。例如請求溢繳稅捐返還之租稅核退（Erstattung）訴訟中，乃以國家作爲公法債關係之債務人，而可能以一般給付訴訟之模式進行行政

用。然在訴訟法上，以撤銷訴訟為救濟手段，其訴訟標的亦即當事人間所爭執請求承認或否認之法律關係為何，並非毫無爭議。爭執之核心，乃在於得否以撤銷對象之行政處分作為行政訴訟之訴訟標的？學理上容有爭議。我國行政法院審判實務中，間有實務見解認應以行政處分作為行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之情形⁷。惟在推論上，構成撤銷訴訟基礎之爭執事項包括原因事實及請求基礎二方面，撤銷之訴之當事人對於行政處分本身之存在及其內容，並無何等爭議之可言。故行政處分雖為訴訟程序之標的（Klagegegenstand）然其本身並非行政訴訟之訴訟標的⁸。除行政處分本身外，或亦有學說認撤銷訴訟之訴訟標的乃行政處分之違法性⁹、行政處分

救濟。

⁷ 此一見解，可見諸行政法院 27 年裁字第 28 號判例：「行政訴訟原以官署之處分為標的，倘事實上原處分已不存在，則原告之訴因訴訟標的之消滅，即應予以駁回。」另陳敏教授亦指出，相同意旨之裁判尚包括 60 年裁字第 49 號判例、61 年裁字第 75 號判例、62 年判字第 184 號判例等。陳敏，行政法總論，第 3 版，頁 1402。採行行政法院前開判決同一見解，而明確指出撤銷訴訟之訴訟標的即為原告起訴請求撤銷之該一行政處分者，為陳計男教授。見氏著，行政訴訟法釋論，頁 213。

⁸ 陳敏，同前註。吳庚，行政法之理論與實用第八版，第 654 頁註 38 則謂：「何以撤銷訴訟之訴訟標的並非遭原告訴請撤銷之行政處分？因為對於行政處分之存否當事人並無爭執，行政處分所規制之事實關係（Sachverhalt）亦非訴訟標的。蓋行政訴訟與訴願不同，訴願乃不服行政處分之救濟方法，行政處分所涉及事實關係不屬於行政訴訟當事人間爭執之對象。」。德國法上討論，參見 Ule, Verwaltungsprozeßrecht, 8. Aufl., S.216.

⁹ 此為日本多數學說所採，主要認為撤銷訴訟之標的，乃行政處分之違法性全體，至於原告就具體違法事由所為之主張，僅屬訴訟上之攻擊方法，得於撤銷訴訟進行中，在事實審言詞辯論終結前隨時提出主張，不生訴之變更追加