

「首例臺灣年度最佳稅法判決」的承辦心得分享

蔡嘉昇

壹、前言

自民國（下同）101 年起，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心與財團法人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，提出學界與實務界對於行政法院判決的期許，並期待透過評選對納稅義務人權利、稅務行政救濟程序等具有開創性意義及影響力的稅法判決，對於目前臺灣稅法環境產生正面催化作用。

由前財政部部長、稅法教授及稅法律師所組成的首屆臺灣年度最佳稅法判決評選委員會，於 101 年 9 月 24 日以本所承辦之最高行政法院 100 年度判字 2254 號判決（下稱「本件判決」）澄清長久以來的稅法疑義、具體保障納稅義務人之權利，對於稅法及司法改革有重大貢獻，而決選為首例臺灣年度最佳稅法判決。謹與讀者分享本件判決的重大影響與本所承辦心得。

貳、本件判決事實及背景摘要

A 國際知名樂器及音樂教育公司（下稱「A 公司」）於 94 及 95 年間提供音樂教育服務（含派遣授課音樂講師）予（1）樂器經銷公司（附設音樂教室）及（2）樂器經銷公司負責人另設立的音樂補習班（附設音樂教室），供渠等開班授課，A 公司於收取權利金後，分別開立發票予交易相對人。

其中一家 B 樂器經銷公司的負責人甲女士，涉嫌將其另設立的 B 音樂補習班的收入計入 B 樂器經銷公司，致低估 B 音樂補習班（即甲女士）個人執行業務所得，遭稅局查獲；B 樂器經銷公司的負責人配偶乙先生至財政部賦稅署接受約談並出具書面，主張 A 公司未提供音樂教育服務予 B 樂器經銷公司，其帳務處理係依 A 公司指示辦理，並至地檢署告發 A 公司教唆其配合逃漏稅捐，試圖脫免其應負責任。

財政部賦稅署約談 A 公司管理階層，A 公司雖與 B 樂器經銷公司有實際交易，且無動機或稅上利益指示甲女士或乙先生如何處理帳務，但外部會計專業人士評估 A 公司本身受罰金額不高，建議 A 公司自承錯誤並配合出具未依規定給予他人憑證之明細表，加速結案以控制 A 公司自身的稅務風險；財政部賦稅署續行約談其他樂器經銷公司負責人，渠等配合出具談話筆錄或說明書，與 A 公司提出的明細表相符；財政部賦稅署再行約談數十位授課音樂講師，渠等配合出具談話筆錄或說明書表示未至樂器經銷公司授課，僅至音樂補習班授課。稅局乃認定 A 公司於 94 及 95 年間與樂器經銷公司間並無任何實際交易，卻開立統一發票予樂器經銷商，而依稅捐稽徵法第 44 條規定課處 A 公司罰鍰。

嗣 A 公司接受本所建議，對於稅局否定其提供音樂教育服務予樂器經銷商，並以其違反開立發票規定而課處罰鍰的稅法爭議（下稱「本件爭議」）提起行政訴訟（下稱「本件訴訟」）。

參、 本件爭議歷程簡表

時序	重要事件
99 年 7 月	委任本所提起本件訴訟
99 年 10 月	其中 7 家樂器經銷公司分別提起行政救濟，並輔助參加本件訴訟
100 年 5 月	其中 1 家樂器經銷公司於臺北高等行政法院受判決敗訴
100 年 6 月	第 1 次臺北高等行政法院判決本件訴訟敗訴 (駁回起訴)
100 年 8 月至 11 月	其中 3 家樂器經銷公司於最高行政法院受敗訴判決確定
101 年 1 月	最高行政法院 100 年判字第 2254 號判決本件訴訟勝訴 (廢棄原審判決發回更審)
101 年 6 月	第 2 次臺北高等行政法院判決本件訴訟勝訴 (訴願決定及原處分均撤銷)
101 年 7 月	稅局放棄上訴，本件爭議確定

肆、 歷審判決要旨及上訴理由

一、 臺北高等行政法院 99 年度訴字第 1792 號判決 (原審判決)

本件爭議於臺北高等行政法院第一次審理時，稅局僅提出 A 公司、樂器經銷商與部分音樂講師於財政部賦稅署查核時之不利自白 (談話筆錄或說明書) 作為主張樂器經銷商非 A 公司實際交易對象的唯一證據，而無法提出其他補強證據；本所則協助 A 公司提出其與部分樂器經銷商間之交易事證，證明雙方交易事實存在。迺臺北高等行政法院僅採認不利自白，卻完全未審酌 A 公司與樂器經銷商間之交易事證，而為 A 公司敗訴之判決，其判決理由略以：

理由 1	A 公司自承錯誤並配合出具未依規定給予他人憑證之明細表，且與樂器經銷公司負責人及音樂講師配合出具談話筆錄或說明書相符。
理由 2	其中 4 位音樂講師及 B 樂器經銷公司之負責人配偶乙先生到庭證稱，渠等至財政部賦稅署接受訪談或出具說明書，並無受強暴脅迫或詐欺，係於自由意識下所為。
理由 3	A 公司僅提出於部分樂器經銷公司按月記錄之學生報表，且未能提出音樂講師按月記錄之講師報表相互勾稽，上開證據既不完整，且與 A 公司於財政部賦稅署所提示之資料自相矛盾，復與音樂講師書面說明不合，其主張尚難採據。
理由 4	部分音樂講師雖證稱至 C 及 D 樂器經銷公司 2 樓教室授課，但 C 及 D 樂器經銷公司之營業登記地址在 1 樓，尚難遽認有至 C 及 D 樂器經銷公司授課之事實。

二、 A 公司上訴理由

本所向 A 公司詳細分析原審判決有構成判決違背法令的上訴要件，A 公司乃依本所建議就本件爭議向最高行政法院提出上訴，其上訴理由略以：

理由 1	原審於歷次準備程序庭命稅局提出 A 公司、樂器經銷商及部分音樂講師談話筆錄及說明書以外的補強證據，以佐證其認定系爭 13 家樂器經銷商皆非上訴人的實際交易對象，惟稅局皆無法提出，詎料 原審判決竟徒以渠等於原查階段出具的不利自白作為本件裁罰的唯一證據，而為不利於 A 公司之判決，顯已違反舉證責任分配法則 及不利自白不得作為裁罰唯一證據的行政法院判例，有判決違背法令之違法。
理由 2	依日常生活經驗而言，一般交易行為之債務履行地，與營業登記地址相異之情形所在多有，相關法令亦無要求債務履行地與營業登記地址必屬同一，原審以部分音樂講師證稱授課地點分別為 C 及 D 樂器經銷公司營業登記地址的 2 樓(查該址 2 樓並無任何音樂補習班設立營業登記)為由，逕否定 A 公司有派遣前揭音樂講師至 C 及 D 樂器經銷公司授課之情事，其事實認定顯然 與一般人普遍認知音樂講師授課地點並不以樂器經銷公司營業登記地址為限有所抵觸，而有違反論理法則及經驗法則 。
理由 3	原審判決對於 A 公司於原審提出 「A 公司依音教附約第 29 條約定派遣音樂講師至樂器經銷公司，由樂器經銷公司全權配置於其營運管理之音樂教室，再透過樂器經銷公司按月記錄之『學生報表』與音樂講師按月記錄之『講師報表』互相監督之機制，開立發票與樂器經銷公司， 並無任何過失 」的重要主張及證據置若罔聞， 不僅未依職權調查證據，且未於判決中交代其不採納的理由，構成判決不備理由的違法 。
理由 4	原審判決援引的 A 公司、樂器經銷公司及部分講師談話筆錄及說明書與部分證人於原審庭訊之證詞及交易事證相互矛盾 ，且與地檢署不起訴處分書之偵訊證詞相互抵觸，原審判決卻僅憑前揭談話筆錄及說明書，即遽認定 13 家經銷商並非 A 公司之實際交易對象， 不僅未依職權調查相關證據，且其認定事實與卷內證據資料相悖，亦有違反證據法則之違法 。

三、最高行政法院 100 年判 2254 號判決（即本件判決）

本件判決最終採納 A 公司提出之上訴理由，認為原審判決有 9 項判決違背法令之事由，並廢棄原審判決發回更審，其判決理由略以：

理由 1	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 。
理由 2	另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 。

理由 3	於調查違規事實時，自應依職權調查證據，並就有利及不利當事人之事證，一律注意 ，不得僅採不利事證而捨有利事證於不顧。
理由 4	A 公司依與 13 家樂器經銷公司簽訂之音教附約，提供勞務予該 13 家樂器經銷公司；A 公司於前審提出之交易事證（「評估設立程序」、「締約程序」、「交易流程」（含學生報表及講師報表）、「資金流程」等），與音教附約約定相符；音樂講師於前審階段之準備程序筆錄及稅局約談記錄，與交易事證相符；樂器經銷公司如何配置音樂講師於其直接營運管理之音樂教室，不影響樂器經銷公司為 A 公司之實際交易對象。
理由 5	原審判決僅以 A 公司、樂器經銷公司及部分音樂講師之談話記錄或說明書，作為認定 13 家樂器經銷公司均非 A 公司的實際交易對象及課處 A 公司罰鍰之唯一證據，但原審判決卻漏未審酌有利於 A 公司的事證，而維持原處分，容有未洽。

四、 臺北高等行政法院所為 101 年度訴更一字第 38 號判決

臺北高等行政法院更審階段，稅局另提出新主張：(一)行為時樂器經銷公司營業項目未含補習業務，無法提供音樂教育服務予上課學員；(二)且最高行政法院前已判決 3 家樂器經銷公司（輔助參加人）敗訴確定，如本件訴訟為有利於 A 公司之更審判決，將造成裁判矛盾。經本所協助 A 公司提出反駁與補強證據後，臺北高等行政法院最終為 A 公司免罰之有利更審判決，且本件爭議因稅局放棄上訴而告確定，其判決理由略以：

理由 1	A 公司已提出交易事證，證明與 13 家樂器經銷公司間的交易事實。
理由 2	A 公司自承錯誤未按規定開立憑證的說明書，與交易事實不符，尚不能因 A 公司一時誤解，而認 A 公司交易對象為音樂補習班。
理由 3	樂器經銷公司依法得否經營補習業務提供音樂教育服務，與其事實上是否實際提供音樂教育服務係屬二事。
理由 4	3 家樂器經銷公司受敗訴判決確定，係因渠等未善盡其協力義務，無法證明其進貨及銷貨事實而敗訴。
理由 5	A 公司已提出交易對象為樂器經銷公司之證明，稅局未提出堅實可靠的反證，使法院確信 A 公司實際交易對象為音樂補習班，稅局主張事實為不存在，不利益歸屬稅局負擔。

伍、 最佳稅法判決評選意見

本件判決採納 A 公司提出之上訴理由，並歸納成 3 項重要稅法原則，對於納稅義務人權利之保障、稅法及司法之改革有重大貢獻（以下整理自評選委員會之評選意見）：

- 一、 **判決只採認不利於納稅義務人的事證，置有利納稅義務人的事證不顧，構成判決違背法令的上訴要件，對於督促行政法院稅法判決品質的提升有重大意義。**
- 二、 **本件判決闡明稅法應尊重民法契約自由原則，如例外因避稅行為須以實質課稅調整補稅，稽徵機關應提出實質證據並符合正當法律程序，本件判決就契約自由與稅法調整有開創性的論述，並釐**

清長久以來的稅法爭議。

- 三、 本件判決提出罰鍰處罰要件的事實認定，應由稽徵機關負舉證責任，且其所提證據須使法院的心證達到確信之程度，否則行政法院即應認定構成處罰要件的事實不存在，有助於納稅義務人權利的保障。

陸、 承辦本件訴訟心得分享

一、 本件判決亦闡明白白不得作為判決的唯一證據

本件判決除提出前揭 3 項重要稅法原則外，本件判決另闡明行政法院以不利白白作為課處納稅義務人罰鍰的唯一證據，構成判決違背法令的上訴要件，不僅有助於提升行政法院判決品質，且對於納稅義務人權利的保障有重大意義。

二、 本件判決與樂器經銷商案件之判決並無裁判矛盾

查樂器經銷商（即輔助參加人）案件之爭點為樂器經銷商主張自 A 公司取得之發票得否合法扣抵其營業稅進項稅額，而有無違反營業稅法第 51 條規定，該案判決已闡明樂器經銷商就營業稅本稅部分應負擔客觀之舉證責任，且樂器經銷商因未充分證明其進貨及銷貨事實，而受敗訴判決。該案判決與本案判決之主要爭點、客觀之舉證責任、法律上之主張、攻擊防禦方法及提出之事證迥然有別，本件判決與輔助參加人案件之敗訴判決並無裁判矛盾。

三、 納稅義務人應妥善保存交易文件，以降低稅務風險

由於 A 公司平時已盡力保存與樂器經銷公司間之交易文件，本所方得於訴訟過程中協助其提出證明 A 公司實際交易對象包括樂器經銷公司，以避免裁罰影響 A 公司商譽。A 公司妥善保存交易文件，避免稅務風險，足作為其他納稅義務人之借鏡。

四、 法律專業人士及早介入行政機關約談程序，有助於評估風險

於財政部賦稅署約談 A 公司管理階層時，A 公司外部會計專業人士似未慮及自承違章加速結案的建議，不僅與交易事實不符，且將影響本件爭議衍生之刑事訴訟，如當時有法律專業人士協同評估可能之風險，或許 A 公司會採取其他不同的解決方案。

五、 法律專業人士處理稅務案件所衍生之刑事訴訟，有助於控制風險

本所另協助 A 公司處理乙先生告發其教唆配合逃漏稅捐之刑事訴訟，並獲得地檢署不起訴處分。由於不起訴處分書已詳載 A 公司與 B 樂器經銷公司間確有交易事實，且乙先生於地檢署的偵訊證詞與其於原審作證的不利證詞相互矛盾，本所於行政法院審理時援引不起訴處分書作為有力的參考資料，應有助於本件訴訟之結果。

六、 法律專業人士與會計專業人士分工合作，較能妥善處理稅法爭議

稅法主要涉及會計與法律兩門學科，是稅法爭議宜由法律專業人士與會計專業人士分工合作共同處理，尤其是行政救濟程序更涉及法律專業，不宜由會計專業人士單獨處理。再者，就稅法爭議所衍生之刑事或民事訴訟程序，更須法律專業人士介入，避免影響稅法爭議之處理。因此，稅法爭議宜由法律專業人士與會計專業人士跨領域分工合作，較能妥善處理。

柒、 結語

本件稅法爭議經由法律專業人士與會計專業人士分工合作，得以獲得妥善處理結果，為納稅義務人及處理稅法爭議專業人士應思考之模式。再者，本件判決提出 3 項重要稅法原則，對於納稅義務人及處理稅法爭議專業人士有相當參考價值：

- 一、罰鍰處罰要件之事實認定，應由稽徵機關負舉證責任，且其所提證據須使法院之心證達到確信之程度；
- 二、稅法應尊重民法契約自由原則，如例外因避稅行為須以實質課稅調整補稅，稽徵機關應提出實質證據並符合正當法律程序；
- 三、行政法院於調查違規事實時，應依職權調查證據，並就有利及不利當事人之事證一律注意。

(作者係理律法律事務所律師，本文不代表事務所之意見)