

2023 臺灣年度最佳 稅法判決評選

第一次會議討論紀錄

會議時間： 2023 年 2 月 10 日 (五) 下午 14：30–16：00

會議地點： 東吳大學城中校區，6605 室

出席委員： 李益甄律師、林世銘教授、柯格鐘教授、范文清
副教授、徐偉初教授、許祺昌會計師、陳明進教
授、陳衍任副教授、陳清秀教授、黃士洲副教
授、黃俊杰教授、黃源浩教授、葛克昌教授、蔡
朝安律師、鍾騏助理教授 (依姓名筆劃排序) 。

會議記錄： 陳泓逸助理

目錄

一、判決 11：臺北高等行政法院 110 年度訴字第 1374 號判決（房屋稅稅基以通案式類型觀察的方法評價仍不得背離平等原則）	4
二、判決 17：最高行政法院 110 年度上字第 436 號判決（法人稅務違章主觀責任條件之認定）	6
三、判決 2：最高行政法院 109 年度上字第 632 號判決（營利事業適用盈虧互抵之「如期申報」要件）	8
四、判決 5：最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決（法院之職權調查義務）	11
五、判決 7：最高行政法院 110 年度上字第 89 號判決（三角貿易行為應自經濟實質認定法律關係）	13
六、判決 1：最高行政法院 109 年度上字第 896 號判決（事實審法院職權調查及釐清事實義務）	17
七、判決 9：最高行政法院 109 年度上字第 920 號判決（課稅事實應由稽徵機關負舉證責任，不得以擬制推測之方法推定課稅事實存在）	19
八、判決 12：高雄高等行政法院 110 年度訴更三字第 4 號判決（採買賣實例比較法為估價方法時應採擇條件相同或相似者）	21
九、判決 15：最高行政法院 110 年度上字第 85 號判決（土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項所定 2 年期間重購退稅要件之適用）	23
十、判決 18：最高行政法院 110 年度上字第 351 號判決（營業稅法第 7 條第 4 款規定之「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」稽徵機關應依職權調查認定）	24
十一、判決 19：最高行政法院 110 年度上字第 740 號判決（捐贈上櫃公司股票應以完成「帳簿劃撥」至受贈者帳戶之日為捐贈日）	26
十二、判決 6：臺北高等行政法院 109 年度訴字第 1085 號判決（應依實質課稅原則判決租稅構成要件是否實現）	27
十三、判決 4：高雄高等行政法院 109 年度訴字第 322 號判決（以實質課稅原則認定課稅事實應給予納稅義務人申請租稅優惠之機會）	29

一、判決 11：臺北高等行政法院 110 年度訴字第 1374 號判決（房屋稅稅基以通案式類型觀察的方法評價仍不得背離平等原則）

甲委員：

11 號判決主要說可以用類型化觀察方法評價，不得悖離平等原則。

癸委員：

此判決與過去對行政規則的審查採取為較寬鬆的態度，有很大的不一樣。此判決原則上肯認房屋稅的稅基可以用通案的方式類型化觀察，但仍保留一個可能性，亦即在個案中，仍須仔細檢視這個通案性標準，有沒有針對不同事件作相同處理的情形。此判決以平等原則作為規範依據，拒絕適用規範房屋稅稅基的行政規則，進而撤銷課稅處分，在審判實務上，相當難能可貴。

甲委員：

這是你的主要推薦理由，但你對這個判決有沒有進一步的期待？

癸委員：

對於稅捐稽徵機關的建議是，以後在實務上，行政規則的類型化，需要更全面地考量各種因素。在個案中，行政規則雖然可以作為參考依據，但不應該過於僵化地適用。換言之，倘若在個案中，有需要作差別對待時，還是應該回歸個案正義的考量，作最後的決定。

甲委員：

你的意思說司法審查。那些類型化的參考不是法律，不受拘束。它是做成行

政法院判決，而非稅法判決。如果是稅法，應該不能違反量能原則，但是整個判決都沒有講到底哪裡違反量能原則？納保法的依據是什麼？作為如果是優良的行政法判決是不夠的，但是對於稅法的判決，如果能夠具體化量能原則更好。

二、判決 17：最高行政法院 110 年度上字第 436 號判決（法人稅務違章主觀責任條件之認定）

甲委員：

關於營業稅的處罰，它的證據都是引用另外刑事案件的證據資料，而不是用逃漏稅的證據資料，也無在言詞辯論中給予充分的證據調查。

乙委員：

本件涉及的是在合併的時候發生的一個消滅公司的員工，他為了要掏空公司，取得不實的進項發票，作為用來掏空公司的手段。他去外面做了假的進項，然後再把公司的錢拿出去，從而發生的一個取具不實進項憑證的情況。在這個案子裡面，法院去做了一個跟以往在此類案件都不太一樣的認定，就是它非常認真的去講述了，到底這個時候掏空的主觀構成要件是否等同逃漏營業稅的主觀構成要件。在這裡，它做了二個比較精細的認定。一個是行政罰法第 7 條第 2 項裡面有講到說，如果今天是一個有代表人或管理人的法人，他的代表人、管理人或者是實際行為的職員、受僱人的故意過失推定為法人的故意過失。這個判決進一步去講的點是，如果今天這個員工，他是基於不當利益去取具進項憑證，實際上不是為了要逃漏營業稅的話，那這個故意是不是可以被推定為是公司逃漏營業稅的故意？第 2 個，它又進一步去講說，這個員工本身事實上是負責採購的，並不是負責營業稅的申報和繳納，那負責採購的員工去拿到一個不實的進項憑證來做申報，是不是也有推定故意的適用呢，所以就這一點來講，它是少數這一類的判決，在主觀構成要件上沒有直接以形式認定，去作為它的標準，而是認為說，在營業稅上面取具不實進項憑證的故意，應該要針對它本身的構成要件去做論述。那我覺得第一個值得推薦的地方，就是關於推定故意這件事情、範圍，還有推定故意的認識。第二個部分，以往這類案件還會出現一個點是認為今天公司只要內控上是有

疏漏的，這個時候就會與稅務違章行為故意過失混為一談，也就是會以今天公司發生這樣的情況，是因為你內控上的問題，從而認定公司有逃漏營業稅故意過失。判決裡面講說，其實內控上的疏失，跟公司取具不實發票增加進項稅額違章行為的故意過失，應該是要分別討論的。那這個是少數比較精細的去做區分的案件，不然其實以往這類的案件，只要公司在內控上有疏失，就直接會認為說，公司也有取具不實進項憑證的故意過失。那就這一點來講的話，我們認為這個判決在主觀構成要件上面的論述是比較詳細的，而且比較有針對違反刑事的不法行為，以及行政罰上面的故意過失去做進一步地論述，這是我覺得這個判決跟以往不太一樣，而且值得肯定的地方。

辰委員：

這號判決也是覺得很有意義的，就如同剛剛乙委員所說明的，就是說它並沒有逕行援用這個刑事案件裡面的認定，而先很細膩的去區別出，到底在逃漏稅捐的案件當中，這個逃漏故意，到底相較於其他刑事案件當中的這個逃漏故意的差別。這個判決明白點出要做出自為調查的這樣的一個要求，我們覺得這是一個難得的判決。

子委員：

我看德國的行政罰法對於這個負責人的責任，它也是要看實際執行負責人這個業務的部分才會構成負責人的這個責任的問題。這個在我的行政罰法那本書特別去介紹了德國的這些學說，所以這個判決我覺得就跟德國的這個學說，基本上是相一致的，所以對它蠻高度的一個評價，因為過去可能大家都會忽略到這個部分，就誤以為說，只要是負責人就認定說有什麼責任等等。它實際上還是回歸到一個基本精神，就是自己行為自己負責行為人主義的精神。這個回歸到大法官釋字 687 號解釋，就是說因為自己的行為或自己的疏忽沒有去監督，導致了這個違規才要負起責任，所以我覺得這個判決也有彰顯這樣的意義，所以我給它蠻高度的評價。

三、判決 2：最高行政法院 109 年度上字第 632 號判決（營利事業適用盈虧互抵之「如期申報」要件）

王委員：

這一篇判決是有意義的，所得稅法第 39 條盈虧互抵，有如期申報要件，那如期申報要不要也要如期繳稅，依照稽徵機關的實務見解，要如期繳稅，才能夠適用盈虧互抵。但事實上盈虧互抵對企業的權利義務影響很重大，尤其是虧損年度，一旦被認為不符合條件，虧損扣抵權就永久消失。所以第 39 條的幾個要件，是非常重要的，在適用上也應該要有合理的解讀，才不會傷害到納稅義務人的權利。此判決在文義解釋上，詮釋得很清楚的。就是說，不應該用所得稅法其他的條款，申報前就要先繳稅，就來推論第 39 條的如期申報也要包含如期繳稅。此係有意義的文義解釋，因為沒有如期繳稅是滯納金的問題，在稅法上有其他的方式可以處理滯納問題。第 39 條應該是動態說，納稅義務人的會計帳簿憑證，如果可以核實的查核，根據查核事實，就可以讓他盈虧互抵，限制盈虧互抵是怕說，企業的帳證不齊，或者是真實的所得金額無從查證，此時虛報一些虧損，來做盈虧互抵，事實上確實是會發生國庫損失。反之，如果企業的帳證就可以被國稅局查核，透過事後的稽核，可以確認企業真實的所得情況，則課稅所得之間的跨年度盈虧互抵在符合第 39 條的一個形式要件下，其實應該要酌情從保障納稅義務人的觀點去做解釋。是否能盈虧互抵對企業的納稅負擔往往影響重大，所以我覺得這個判決是蠻值得推薦的。至於說有沒有進一步的期待，這個法官最後也有說，因為這個納稅義務人，其實他沒有如期繳稅的稅額只有一點點，就好像 1 萬多塊。所以法官就附帶提了說只有 1 萬多元，是不是有先自行繳納，顯然情節輕微，就不准許讓他適用盈虧互抵，也於法有違。我覺得這個的解讀，在這個案件上，如因為他就情節輕微，所以就採取從寬解釋，還是說其實應該是說，如期申報本身就是不需要再考慮有沒有如期繳稅，因為一旦你申報了，沒有繳稅，國稅

局可用其他的方式來補正你有沒有繳稅，例如可以用滯納金或保全的手段去確保稅收的徵收。所以將來如果要著墨這個判決的理念，好像是因為這個案件的特殊性，因為他是情節輕微，才可以從寬解釋。還是說，將來要在文義上能夠堅守說，只要是如期申報，那國稅局就不應該再去挑剔他有沒有如期繳稅，從這一點看，判決反而好像沒有建立堅持的原則。或者是，判決提到比例原則，比例原則也是很好的一個節度，如果有違章其實也不應該全盤否定盈虧互抵的權利，所以在比例原則上也是應該有所節度。目前財政部的函令也有比例上放寬，但放寬上顯然是不足的。也許在這個案件上，要去引伸比例原則時，好像也應該要更適當地強化的去申論，表達出法院比例原則適用程度的理念，也許會在這方面再做釐清，再加琢磨，我覺得這個判決的影響性的參考價值就真的很大，尤其在保障人權上面，很值得推薦的，以上是我的建議，謝謝。

甲委員：

分析的很好。我們實務就是他已即時申報，只是還沒有繳納。那金錢給付義務沒有給付不能，只有給付遲延。實務搞清楚這個，不知道什麼叫給付遲延，給付遲延是行政保全或者執行的問題。

己委員：

這個案子事實上我看起來是非常漂亮，非常漂亮，所以其實可以推薦案子蠻多的，但我也不太方便，一個人推薦 18 個是不太好，所以選了 4 個出來。有幾個原則，第一個就是實在是相當有意義的。像這個第 2 號是我看到很喜歡的一個案子，跟剛剛王委員所講的這樣子一樣，所以這個事情是關係非常大，如果不讓他盈虧互抵的時候，對納稅義務人來講是很大的損失。究竟如期申報是不是包括沒有如期把錢給繳了，兩個事情可能不一樣。後面的部分，你沒有交款的時候，事實上都有罰則的。當然王委員，還有很多其他的法律專家，也許可以提出一些更有力的、更強有力的說法。這個從我們學財稅的人來講，我並不能夠因為你行政上的方便，而使得這個納稅義務人導致了損失，是我一個想法。第 2 個我也推薦這個案子的原因，因為這個法院非常明確

地指出，就是這樣子才對，它就自為判決，沒有空間再調整，所以他那個法官，應該是最高行政法院就自行判決，所以就不要再丟回去，所以我是相當推薦這個案子，讓我們這些三方的也就是這些法院明白。

乙委員：

本案實際上的爭點，是在於所謂如期申報的概念，是不是應該要包含如期繳稅，最高行它主要的認定是在於說，不管是從文義還有體系的解釋，如期申報這個概念都不會包括如期繳納這件事，所以它其實認為說，納稅義務人有遲延繳稅這件事情，並不構成違反 39 條，還是可以適用盈虧互抵。那為什麼會論到說是不是符合比例原則，或者是說他應繳納的稅款很少，就是欠繳的稅款相較於他的虧損扣抵的金額事實上是非常微小，主要是在一審的時候納稅義務人跟被告就是稅捐機關這邊產生一個爭點，就是被告認為，從他們的概念上如期申報這件事情必然要包含納稅，那他們舉出了很多他們稽徵實務上的做法，納稅義務人為了要去回應被告的這個主張，有另外提出的論點是說財政部過往的解釋函令如同王委員所提到的，其實在漏報以及自動補報這樣的情況底下，他分別都有去規定一個金額跟百分比，認為說，如果是在單純漏報的情況，你漏報的稅額沒有超過你當年度應納稅額 5%，然後自動補報繳情況沒有超過 10%的話，都還是可以認為帳冊憑證完備，從而可以適用虧損扣抵。所以是用這個觀點去講說舉重以明輕，我今天扣掉虧損扣抵以後我要繳的稅款只有 1 萬 5，而且只晚了一天。我想二審判決應該是認為說因為上訴的時候，稽徵機關也有主張，所以必須要針對雙方在這一點上攻防去做回應。

四、判決 5：最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決（法院之職權調查義務）

丑委員：

這個案子是在都市更新的這個計劃過程裡面，可能會產生一些算是成本費用的部分。那在取具這個成本費用的過程的話，那到底是一個非向實際交易對象取得的發票，抑或是沒有交易事實，而去取具一個不實的一個發票。這 2 個在實務上面一直是幾年來都一直很難區分清楚。那這一個案子的話，它是有把一些客觀事證區隔這兩類情況的一個客觀事證去做一個明示出來，那我覺得說，就這類案件的一個釐清是有很重要的一個參考的意義，謝謝。

戊委員：

丑委員說的我完全贊成。然後，在這裡想補充的另一件事，就是說，本號判決在撤銷發回的時候要下級審法院具體調查的這個部分，非常具體的指示，讓它在調查的時候，可以有非常具體拘束力，這一點是我覺得比較少見的一件事情。

甲委員：

你這裡說法院負有職權調查的義務，但訴訟當事人不因此減免證據提出的義務，這個訴訟當事人是指誰？是指原告呢？還是也包括行政機關？

戊委員：

指稽徵機關。

甲委員：

這個判決這樣子很容易誤解。主筆的時候，進一步期待所用詞要精確。到底是誰？既然是稽徵機關，那你就是因為這個納保法的第 11 條第 2 項，始終是

由稽徵機關負證明責任加以討論。

癸委員：

我的看法是，實務上，可能過去對於職權調查與舉證責任的分配，經常容易就職權調查簡單地帶過，很快就進入舉證責任的分配。但從這類型的判決見解出來之後，我們觀察到司法實務上，現在慢慢會特別強調職權調查的重要性。法院的職權調查義務是必要的，這才是原則；只有在例外的情形，也就是窮盡職權調查之能事，都無法發現真實的時候，才會退而求其次，適用例外的舉證責任分配。本判決很清楚地把這樣的思考層次，拆解得非常透徹。

子委員：

剛剛癸委員提了一個觀點就是說現在實務上慢慢去強調重視職權調查，而不是一下子就進入舉證責任，這是一個進步。這是一個進步的一個思維，這個有點有時候有點高難度，我是看了半天才一下子沒有掌握很好，但是覺得說這個方向，是覺得蠻敬佩的，就是說其實它是在推動那個在訴訟審理過程中的一些法理，那可能一下子沒有辦法很清楚的說好像有什麼特別的一個法理，讓論述看起來很好，但是它在整個實際的運作過程中，特別去注意到這個職權調查，所以這樣一個義務的面向，我是覺得也是值得高度肯定。那時候沒有把它納進來，是因為我發現這個地方好像法理上要怎麼去論述沒有講清楚，我看幾位老師倒是講的就把它梳理得更清楚。

五、判決 7：最高行政法院 110 年度上字第 89 號判決（三角貿易行為應自經濟實質認定法律關係）

辰委員：

這個判決個人認為值得推薦。在過往的稅捐實務上，稅捐機關常常把原本只是針對個案所做出來的解釋函令予以通案化，但是每個函釋其實都有它個案的脈絡，如果直接把這個解釋函令作為法律規範，在認事用法上，勢必造成涵攝上的變數。一個三角交易到底它是居間還是買賣，其實必須要具體加以辨識，可是在這個個案當中，稅局卻直接的援用這個解釋函令，這個判決有價值的地方在於，它明白點出來，必須要探究這個個案事實的法律關係，不能夠簡單的以解釋函令的見解來作為認定的依據。我認為它確實有貫徹了這個依法課稅的這個原則，值得推薦。

子委員：

這個判決從剛剛那個辰委員所提的觀點，有值得思考的地方，就是說到一個民法上的法律關係，是一個居間還是一個雙重的買賣應該要把它釐清。但是我想實務上，可能它面臨到一個問題，就是說，假設它是一個買賣，那理論上是有雙重的交易雙重要去開發票。假設當事人有漏開發票的話，那麼他進項稅額沒辦法認定的話，可能會更慘，所以，這個財政部函釋，有一點簡化作用，就差額部分去給他課稅，所以從結果論，搞不好對當事人會有利，如果你要真的是要就法論法，搞不好到最後說你進項稅額也沒拿到進項發票，而用銷項稅額去計算應納稅額，會虛增租稅負擔，所以我覺得財政部這個做法是有點簡化作業，然後有點呼攏，的確不是很圓滿，但是這個判決所引用最高行政法院的決議本身它實體法上有一些錯誤的地方，我個人是認為錯誤，當然也許大家有不同見解。這個決議本身有問題，為什麼呢？因為這個決議裡面，它們會涉及到說，假設是一個居間情況的話，我是外國的廠商委

託來居間還是國內廠商委託的居間，這個法律效果會不一樣，所以在德國跟日本的立法例，這種國外廠商委託的居間，他是外銷勞務不課稅，但是我們行政法院的決議，是不管他是外銷內銷，一律都要課稅，這個本身在法理上是有問題的，所以我是覺得這個案子我不認為是一個優良判決。主要說因為它的實體法上不會有問題，然後在程序上，如果你真的要用雙重買賣的話，可能會涉及到他沒有拿到進項發票會更慘。也就是說，財政部這個函釋，可能課稅法律關係處理得不太好，但它那結論可能是對當事人有利的，我是基於這些考慮，建議可能再慎重考慮一下。

辰委員：

其實子委員講的這個層面確實如此，我們可能必須再進一步思考怎麼去決定這個優良判決問題，這個判決確實有一個點，就是我們認同它點出解釋令函被通案化這件事本身的洞見，但是這個判決確實在實體法的認定方面來講，確實容有爭議。或許我們可以在推薦這個優良判決的同時，把它值得讚揚的點去具體的加以描述，但同時也說明，它在實體法的看法，仍然有些未盡周延之處，這樣的作法是不是一個合適的折衷方式？

子委員：

其實德國另外一個做法就是說當他有確切證據證明進貨，那麼他雖然沒有拿到進項發票，他可能還推計課稅扣抵進項稅額，我們臺灣沒有這個機制。所以一旦落入到沒拿到進項稅額，整個都不給認定的時候，納稅人也會很慘。這個函釋有一點含糊其詞地帶過，反正我就是加值型課稅，針對你的差額的部分去給你課這個營業稅，從結果論，那就是說論理過程可能有瑕疵，但從結果來看，可能比較合理。如果我們要論到那個實體法律關係流程的話，就要去討論進項稅額有沒有拿到發票，但他實際上確實整個流程，它就是用這個加值的部分，是不是應該要導向德國的這個做法可以給他一種合理性的一個處理。衡平法理的處理，讓他可以進項稅額扣抵。這也就是說他可能沒有拿到進項發票，那這個實際上整個交易他獲得的利潤就是那個價差的部分，所以那個部分我覺得是有點高難度。那當然如果要論述也可以，就是說那個

部分如果能夠這樣論述出來就會比較完備，否則當事人表面上是勝訴，他實際上結果未必有利。

甲委員：

這個決議要改。

寅委員：

我是建議說剛剛的這個對談其實蠻有意義。就是說，我們在處理這個問題上面，他的立論基礎能夠以這個本案，感謝所長他們這邊做了一個標題三角貿易要從經濟實質去認定，它是作為一個更高的原則就是衡平。其實剛剛子委員講的，其實就是在個案上面是真的有達到衡平或者是個案正義，那因此在上位原則的具體化底下，我們財政部是一個做法，這個做法對不對，我們可以從不同的方向去切入，那我們既然做出一個判決評論，其實我們還是站在比較納稅者權利保護的角度上面，我們應該怎麼樣來做比較合乎納保法或者合乎納稅者權利保護。那或許這個判決上位宗旨是對的，但是具體而言可能需要有所偏頗，那因此剛剛子委員所談的能夠有一個書面資料的補充，可能是一個比較好的。

癸委員：

程序上，有特別去提到說，像所謂的職權調查的內涵，它包括了訴訟資料的完整性，跟訴訟資料的正確掌握，一個是量的問題，一個是質的問題。我覺得這一段論述，很精準地把職權調查原則，作一個詳細的說明，我主要是以這個程序上的理由，給本判決高度肯定。

辰委員：

我再做一個小小的補充，其實早些時候，在會議之初，子委員就提出一個觀察，就是說到底我們在審查這個優良判決的時候，只是著眼於判決本身，特定方面的可觀之處，或許是在行政程序法的層面，或是在認定事實的層面，或是在實體法的說理層面。其實有時候沒有辦法說一個判決的每個層面都很

完美。如果說能夠更精準地去強調說，一個判決究竟先在什麼地方優良，比較不會誤導，被誤認為所推薦的判決，在每個方面都是完美的。剛剛子委員所提到的部分，我覺得很有價值，應該要很具體的點出來，才能夠禁得起檢驗。

卯委員：

當初選這個判決的主要原因其實跟癸委員的想法很接近。主要還是說在這個程序上面，我們對所謂的整個訴訟上的舉證證據資料的要求這件事情，其實在實務上面的都不多，大體上就是一個簡單的說法，就判下來了。所以在這個意義之下，它基本上能夠做這樣的技術區分，這就是一個值得選擇的事情。事實上我也必須承認，像剛剛提到說這個對於實務見解上怎麼去判斷居間跟這個買賣的區別，這個事實上問題很複雜，真的不是我們這個案件簡單的能夠描述出來的，所以我剛才並沒有特別考慮到這個問題。

六、判決 1：最高行政法院 109 年度上字第 896 號判決（事實審法院職權調查及釐清事實義務）

寅委員：

896 這個判決它有很重要的一個憲法上的意義就是，這個稅務專業法庭，它要保護納稅者權利，還有這個劃定侵犯界限，這個是它很重要的這個法庭的職責。那它在這個判決跟那個地方的判決稍微不一樣就是，雖然都是針對第 21 條。但是 2 個講的不一樣，它是對納保法第 21 條對於爭點追加限制的。本質上的限制到底在哪裡？那它跟那個後面的判決 8 號稍微不同。那另外就是這號判決比較少見的就是把那個繳納正確稅額這件事情認為是一個非常重要的一件事情。它認為說，如果超過了正確稅額的課徵，它就是涉及到納稅者權益的違法侵犯，所以它是禁止超額或者是過度的苛責，那這個也做了侵犯的一個界限。那第 2 個就是，它也說明了在法院的這個職責。除了自為判決是重要以外，在自為判決裏面，它要去確認這個所謂的正確稅額的範圍到底在哪裡？所以正確稅額就這樣的一個稅法上的概念，透過這個判決，它已經是相當程度具有一定的這個內容，所以我們在納保法第 21 條也好，或者是其他條文也好，所謂的繳納正確稅額，或者是合計正確稅額這樣的概念，他將來會跟包括稅捐稽徵法第 28 條等等做個相連結，所以我個人是比較推崇這個 896 號的這個判決，大概是這個角度。

甲委員：

納保法第 21 條第 3 項最後有個因案情複雜而難以查明者，不在此限。那我們發覺很多判決越來越氾濫收縮難以查明不在此限，不去查明。那這樣的話，我們對這個第 21 條第 3 項，他的原意就沒有。雖然德國法也有，但是德國法講得很明確。不能確定，但至少你哪一方面，這些條件，不是法院暫時沒有辦法確定，但是他就是說，這個是一個的條件。不是稽徵機關就由你來算，

而是照法院的意思來計算，算法要按照它的標準來算。我們看這個判決的時候要特別強調，不能逃難到這個地方，然後說不在此限。本來是例外，變成原則。這個應該要期待由哪個法院能夠開第一槍。說你不可以就說難以查明，就由稽徵機關去做，至少難以查明要具體的說明原因，而且那些不是法院暫時能夠做到的，這時候應該如果你查到什麼、應該怎麼算。至少有這個可得確定，不是說要等到稽徵機關確定。

七、判決 9：最高行政法院 109 年度上字第 920 號判決（課稅事實應由稽徵機關負舉證責任，不得以擬制推測之方法推定課稅事實存在）

甲委員：

納保法第 11 條第 2 項所謂的課稅要件處罰事實，稽徵機關負證明責任。課稅事實之存在應用證據來決定，不能用擬制推測方法。

丑委員：

我推薦這一個案子是因為他其實就是在這個投資公司的帳上發現一個股東往來就是只有這個記載而已，財務報表記載股東往來而已。除此之外，沒有實際的往來，那其他的部分也都沒有，所以他就用了這個，一般說叫表面證據，一個帳戶上記載某個特定交易事實的表面證據，就推定這個交易事實存在，那法院就說是可以做一個推定，但是推定的證明度沒有那麼高，證明力沒那麼高，所以你還要找其他的證據，比如說，有沒有實際的資金往來，你才能夠按照這個所得稅法的規定去設算這個利息收入，那我覺得這一點的話，表面上是舉證責任，或者是這個你不能擬制推測，但實際上面來說，他更具體來講就是一個財務報表的記載內容，是不是就代表交易事實存在，還需要其他的佐證，所以這樣子說明我們更清楚。

卯委員：

其實我解釋一下我當初沒有選這號，因為這號我是覺得有類似的問題，主要是在裁罰的地方，最近這兩三年來，最高行政法院判決在處理這個問題，已經講得非常仔細，其實相對於那些比如說林文舟法官還在的時候所做成的那幾個領導型的裁判，這個案子講的不夠完整，所以因此我不太覺得說什麼

特別的價值，不過老師如果特別有需要的話，因為它畢竟第 1 個，首先就是舉證責任、證明責任這兩件事，它做了一個轉換，這我覺得這是有意義的，這第 1 個。第 2 個就是說，它其實還有更細節進一步的討論的地方，特別是指明他的方向，因此絕對是個有意義的判決。

八、判決 12：高雄高等行政法院 110 年度訴更三字第 4 號判決（採買賣實例比較法為估價方法時應採擇條件相同或相似者）

戊委員：

這個案子我有推薦，然後推薦的理由是因為就是說他的那個買賣以這種比較的方式做的估價方法的話，既然是要比較，那就要找可以比得到的東西，這個才有辦法比。不能拿橘子跟蘋果來比，那這樣就是沒有意義的比較，所以，在這種情況下，這個判決裏面具體地清楚地指出說這個，如果你要比較，就必須要在時間上跟範圍內的這一種的其他標的物，然後他的這個買賣的價格，然後才足以跟我們今天的這個稽徵案件去做比較，這樣才是一個有意義的比較的方式。然後從這個角度來說，本案是把這個不管是平等原則的操作也罷，然後或者是說，他的這個估價的方式也罷，做的蠻清楚，蠻不錯的一個裁判，所以我才會推薦它。

子委員：

這個案子有一個特殊性，就是說，本來公共設施保留地不要課稅，結果因為他信託出去，信託出去就變成說是一個返還請求權，所以就變成要課稅，我覺得這個本身其實也有一些不太合理的地方，不過我覺得這個法官也蠻善意的。你這個信託土地公共設施保留地，那這個返還請求權怎麼去估價，然後這個法官很善意地去找，這個周邊可能有類似的情況去給他評估，那評估跟公告現值差很多，所以對當事人來講也算蠻友善的，一個有力的一個做法，然後我覺得它的這個推計課稅的法理寫的很好，你要推計課稅推出它的價值，你要找一個類似的，不要這個只要公共設施保留地就拿來用，那個也不一樣，因為每個案例類型不同，然後它去找一個案例類型跟它比較相當的

部分來做一個推估，所以推估出來是對納稅人也非常有利的一個做法，所以我覺得我給它高度的評價。就是說，它從推計課稅的法理掌握得蠻精準的。

九、判決 15：最高行政法院 110 年度上字第 85 號判決（土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項所定 2 年期間重購退稅要件之適用）

庚委員：

各位委員好，這個案子在處理土地增值稅。各位都知道出售土地的公告現值大於取得的公告現值，多出來的部分是要交土地增值稅，但是為了兼顧自用住宅出售土地，目的是為了要換得更大的土地，所以土地稅法規定說出售後兩年內重購的話，那原來出售的土地增值稅可以退還，可是考慮經濟社會上有可能是先購買，再把原來自住的出售，所以先購買再出售也適用。為了要一定程度的管制，所以法律就有規定，土地的重購退稅，不管是先購買還是先出售，一定要在兩年內完成，那可是在社會上總是會出現一種狀態，就是你可能當初買的土地很大，你賣掉之後會要買回多筆的自用住宅所以有可能就是不是一對一的觀念，而是一對多或多對多。當初財政部 88 年解釋令認為說，既然你多筆的土地出售要對照到多筆土地的購買，如何管制在兩年內，他就比較是認為要一致適用，用最早的這個所謂移轉登記日來判斷是否超過兩年。這個法院的判決很清楚講到說這樣子的限縮，增加法律所無的限制，因為本來這個重購退稅，它並不是一個租稅優惠的概念，它是一個保障人民生存權的概念，所以它認為說，不需要拘泥於第一次移轉登記起算兩年，其實也不至於導致所謂的退稅浮濫，那也更能夠符合稅法規定，從而它是很勇敢的就去把財政部 88 年的這個解釋令認定為是違反法律，這是推薦的理由。

十、判決 18：最高行政法院 110 年度上字第 351 號判決（營業稅法第 7 條第 4 款規定之「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」稽徵機關應依職權調查認定）

乙委員：

這個判決的結論沒有很贊成，他這個案子主要值得推薦的理由，我跟兩位老師其實意見是一樣的。所謂證據方法上到底適不適當就是直接用施行細則來規定一個所謂的法定證據方法，這件事情是大家都覺得這個判決是值得肯定的。這個案子的背景是銀行在拍賣一個抵押物的時候，當時以為買受人是在保稅區裡面，所以他就沒有考慮到應該要課徵營業稅，他是主張這是一個零稅率銷售額，這一點其實不完全正確，因為坦白說，他拍賣的其實大致上是兩個。第一個部分的話，是屬於建物還有固定資產，就是一些設備的部分，這個部分其實買受人就算是在保稅區裡面，字面上來講似乎符合保稅區營業人使用的貨物或勞務，可是實務上，在第 7 條第 4 款的這個零稅率的使用上，指的是說，如果今天保稅區的營業人買受了這個貨物或勞務以後，是供他繼續生產加工使用，也就是說，它其實必須要被做成一個產品，或者是說他使用這個勞務在他的保稅區的營運範圍裡面，然後再為銷售，這個時候其實才是第 7 條第 4 款適用零稅率的範圍。所以如果單純買一個建物的情況底下，事實上不會是第 7 條第 4 款零稅率適用範圍，其實這個時候銷售的營業人跟買受方，應該是要開一個應稅發票，然後買方取得這個進項稅額以後，他另外依照營業稅法第 39 條的規定認為說因取得固定資產而溢付之營業稅再去申請退稅才對，所以其實結論上不很正確，它有一個值得肯定的點，但是並不是一個完美的判決。

子委員：

乙委員分析的很深入，我那時候是考慮到說這個施行細則規定的法定證據方法，判決勇於把它推翻掉是很敬佩，因為施行細則可能就會限縮了母法的適用，那用施行細則去規範法定證據方法，我覺得不是很妥當，違反租稅法律主義。所以它說如果其他證據可以證明的話，也可以證明這樣的一個比較符合租稅優惠的一個要件的話，也可以適用，不限於施行細則所講的這個法定規範的這個證據方法，所以等於是突破了一方面拒絕適用施行細則，第2個就是說等於是推翻法定規範的證據方法這件事情，確實是值得高度肯定，那當然實際上可能有剛剛乙委員談的問題，你可以說明的時候再補充一點。那基本上我覺得這個願意推翻施行細則，然後不要採法定證據，我就覺得高度肯定的。

寅委員：

特別是第一點，舉證責任限制形成租稅負擔，這個是少見的，所以直接這樣把他對稱過來，所以這一點一定要再強調一下。

十一、判決 19：最高行政法院 110 年度上字第 740 號判決（捐贈上櫃公司股票應以完成「帳簿劃撥」至受贈者帳戶之日為捐贈日）

己委員：

判決的是很明白的，所以就機關是沒有什麼太多的理由。

子委員：

捐贈判斷基準時到底用債權行為還是物權行為來理解，這個案子看起來它是用物權行為，就履行行為，這個產權移轉時作為捐贈時，那當然我們在贈與稅法那邊好像贈與契約訂立的時候就可能成立納稅義務要課稅，所以這邊也有一個這樣一個問題，不過它是有從所得稅法上現金收付制的觀點切入，現金收付制應該有收受，收受的話應該是有一個物權的變動，我覺得也是蠻有創意的一個判決。

十二、判決 6：臺北高等行政法院 109 年度訴字第 1085 號判決（應依實質課稅原則判決租稅構成要件是否實現）

子委員：

因為基本上，我們實務上過去常常說，因為無效的法律行為，然後滿足課稅要件就要課稅。但因為他有買賣價金，所以他又回復原狀，所以本件判決也因為當事人有回復原狀時，不用課稅，我覺得這個很重要。我們實務上還是發現到很多案例，當事人縱然回復原狀還是照課稅。他不理你，他只挑前半段的法理，而是無效法律行為嗣後縱然已經回復原狀，沒有履行仍然要課稅。他不管你有沒有回復原狀都要課稅。那德國的立法例，德國的判例、學說是說，除非有涉及租稅規避，否則回復原狀就要退稅，這個判決具有指標意義，我覺得很重要一點，就是說它願意去承認後半段德國的那個通說的見解，我們過去實務上都是只挑對國稅局有利的拿來用，對納稅者有利的就拒絕適用，我以前就碰過很多這種案子，所以我們發現到這個案子願意突破，我就給它高度肯定，但丑委員說他有一些其他的想法，這個可能我沒注意到，再請丑委員補充一下。

丑委員：

這個部分的話，確實是我在看這個案子的時候，它是有按照這個德國應該最後第 40 條看當事人是否保有該經濟事實這個項目，而且就是剛好跟去年的這個中影案的地價稅案剛好做個相對。所以我就覺得說這個判決有指標性的意義。

卯委員：

丑委員跟子委員的看法我都贊成，我只是覺得這到底是實質課稅，還是核實課稅的問題，可能要考慮一下，因為簡單的說，他比較不是實質課稅的問

題。把經濟觀察法做廣義解釋有可能放在這邊，可是狹義上面規避活動手段的話，他沒有任何問題，而且根本這個就是稅捐機關亂搞，就是以前我們在實務上會碰到贈與稅，贈與的時候繳稅，又撤銷贈與，要把它解釋成第 2 次贈與。所以個人覺得說，當然結論上是真的贊成的，比較可能要考慮的是不是實質課稅應該關係不大。

十三、判決4：高雄高等行政法院109年度訴字第322號判決（以實質課稅原則認定課稅事實應給予納稅義務人申請租稅優惠之機會）

子委員：

我覺得他的租稅規避，他有一個情況，就是說，稽徵機關用實質課稅原則去給納稅義務人進行調整課稅，那調整的時候，就會配合說，假設要調整的方式，我是不是可以來申請農地免稅，本件判決認為應重新給他一個機會。我覺得這個是蠻有創意的，符合衡平法理以及權利義務不得割裂適用之法理。否則他會說，你以前沒有申請，就不能申請了，所以我覺得這個第4個案例，我個人還是可以給它高度的評價，是說它有去補充法律漏洞。透過濫用法律形式，然後你給他調整的時候，那他調整出本來當初如果假設按照調整的來課，他本來有一個優惠，這樣一個申請機會再重新給他，還是說，你已經當初申報的時候沒有申請就不能申請了，那這個判決蠻友善的，說應該重新給他這個機會。就是說它從透過租稅規避的調整操作過程中，它對納稅義務人有利的部分給他照顧到，因為我們法律沒有規定，所以給他照顧到這個部分，我覺得是很有特色，這個是很有創意的一個觀點，這個不容易。

今年是第十二屆舉辦《最佳稅法判決評選》活動，評選委員們透過挑選判決案例、撰寫評選意見與開會討論，順利完成本年度的評選工作。在每一年度的評選過程中，參與評選的教授、稅務律師及會計師，都以非常專業的角度及客觀的立場，針對判決個案的技術性與複雜度，深入探究與分析，並秉持以往的嚴格選案標準，選出對納稅人權利、稅務救濟程序具有開創性意義及影響力的個案判決。透過這個活動，主辦單位的評選委員們展現了推動提升稅務司法判決品質的期許，也對投入心力審查稅務訴訟案件的法官們，給予熱烈的掌聲！