



2023 臺灣年度最佳稅法判決 評選紀實



主辦單位 |



臺灣大學法律學院財稅法學研究中心



中華產業國際租稅學會

財團法人資誠教育基金會



臺灣稅法學會

協辦單位 |



東吳大學法學院



研究
月刊

會計研究月刊

ACCOUNTING RESEARCH MONTHLY

2023臺灣年度 最佳稅法判決 評選紀實



目錄

【活動緣起】	4
【主辦單位及評審的話】	6
東吳大學法學院客座教授、臺灣大學法律學院兼任教授、 臺灣稅法學會理事長 葛克昌	6
臺灣大學財稅法學研究中心主任 柯格鐘	8
資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長 許祺昌	10
普華商務法律事務所合夥律師 李益甄	12
【2023 臺灣年度最佳稅法判決評選委員介紹】	14
評審委員介紹	14
【2023 臺灣年度最佳稅法判決】	22
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	23
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	36
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	43
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	51

【2023 臺灣年度優良稅法判決】	58
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	59
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	65
最高行政法院 109 年度上字第 771 號判決 課稅處分之作成應遵循總額主義	72
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	79
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	88
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	94
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	102
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	108
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	118
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	125

活動緣起

納稅及協力義務，為人民與國家最主要之法律關係。惟納稅人、稅捐稽徵機關與法院對稅法之內涵應如何適用，存在相當大理解上之差異，從我國歷年來稅法判決中可發現人民普遍對法院判決之信賴度不佳，賦稅人權仍有改善空間。因此臺灣大學法律學院財稅法學研究中心、東吳大學法學院、資誠教育基金會及中華產業國際租稅學會等，籌組了「臺灣年度最佳稅法判決評選委員會」，希冀透過本評選活動，對目前臺灣之稅捐環境產生正面催化作用，藉由年度優良判決評選，期盼地方法院行政訴訟庭、高等行政法院與最高行政法院，於審判工作中，對稅法之解釋與適用提供參考，並使納稅人取得即時具有實效之稅務救濟機會。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，於2012年首度舉辦，為國內各法領域之創舉，遴聘國內知名稅法學者與業界人士組成評選委員會，秉持獨立客觀、超然公正之立場，對地方法院行政訴訟庭、高等行政法院與最高行政法院之判決，評選符合以下兩大指標之優良判決：

第一、此判決在判決發展歷史中，是否有開拓性與原創價值，並具說服力，對租稅法學與實務之發展有重要貢獻。

第二、此判決是否具有人權（包括財產權及其他基本人權等）保障之高度，體認稅法為憲法之具體化，秉持稅法解釋應有之準則，並透過合憲解釋與合憲補充，發揮保障人權之功能。

透過委員們意見交流，並經過審慎與充分討論之評選過程，選出對於納稅人權利、稅務行政救濟程序等具有開創性意義及影響力之稅法判決。

本年度法院稅法判決，評選委員認為質與量均有提昇，基於鼓勵法院作出保障納稅者權利之立場，擇優共14則入選年度稅法判決，又入選判決中最高票四者，列本年度最佳稅法判決，即

1. **【臺北高等行政法院 110 年度訴字第 1374 號判決】** 本案法院拒絕適用違法的行政命令（司法院釋字第 216 號解釋參照），並明確以「租稅公平原則」作為課稅處分合法性的審查依據，對於一般法律原則的重視與實踐，實屬難能可貴。對於後續法院援引一般法律原則作為裁判依據，可望發揮承先啟後的效應，故評選為最佳判決。
2. **【最高行政法院 109 年度上字第 632 號判決】** 本判決指出本件原判決以「報繳合一」規定下，未履行申報義務者，必然未履行繳納自行結算稅額之義務，乃一不作為同時該當滯報及滯納，只是從一情節較重之滯報處罰，認「如期申報」乃包含「申報已完成所自行試算之稅額繳納義務」，將申報前自行繳納結算稅額列為所得稅法第 39 條第 1 項但書規定應「如期申報」要件，實增加適用該條所無之要件，係違反憲法第 19 條租稅法律主義，違背法令。
3. **【最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決】** 本號最高行政法院判決對於此類再典型、常見不過的營業稅違章案件類型，設定了一套合乎現行法律框架以及稅務事件證明法則，並值得其他案件援引參考、具有實用性的 SOP。
4. **【最高行政法院 110 年度上字第 436 號判決】** 本判決與原判決持不同見解，並就應如何於稅務違章事件中認定組織之主觀責任條件詳為論述，殊值推薦。

臺灣年度最佳稅法判決評選委員會 謹誌

主辦單位及評審的話



東吳大學法學院客座教授
臺灣大學法律學院兼任教授
臺灣稅法學會理事長

葛克昌

臺灣年度最佳稅法判決評選，這個活動對法學教育有重大意義。因為法學教育最重視實務，每年在學校訓練出的人才，有很多人畢業後選擇在司法界或律師界任職或從事法務工作。即便法學理論或研究工作多以立法變革、司法判決為其對象或法理之註腳。法學教育首重對法律倫理與法律正義鍥而不捨追尋的熱忱，以及對現時法律實務之批判及改革之堅持。

法官面對判決的思考角度各有不同，有的法官在積案壓力下，只是看看雙方的意見，加上稅法專業未必其所專精，只要不違反通案（如解釋函令），便常選擇稽徵機關之見解、附和其答辯書，進行判決結案；但是，有的法官卻會以十倍的心力，對各種事實的認定、法律的解釋，竭盡心力地去找資料，鑽研稅法及其背後之法價值觀及基本法理。如此竭盡心力的法官，相信其背後都有著很深的人文素養以及對法學、公平正義的信仰。從這些優秀的判決中，我們可以感受到如此優秀的人才，即便不成為法官而從事其他專業領域，其人格也會很值得欽佩，其成就亦自然可期。

我們希望透過這個活動，傳達一個很重要的訊息。就是讓這些法官的用心，在臺灣社會產生潛移默化的效果，有人能予以理解，並給予肯定；**我們深信，他們的努力會一代影響一代，我們的學生透過這些優良判決的思維與態度，能陶冶出更完整的人格，養成一個有倫理觀、有正義感的法律專業人才，我們的法治社會才能持續往更好的方向推動。**

臺灣年度最佳稅法判決評選，承諸位評審委員與資誠教育基金會工作人員洪秀涓協理、高文心律師大力支持，特別是研究生杜宗璉、陳胤佑與陳泓逸協助蒐集、整理文稿，特此致謝。



臺灣大學財稅法學研究中心主任

柯格鐘

國立臺灣大學財稅法學研究中心，為促進稅捐法學實務與學術間交流，鼓勵更多優秀人才，投入稅捐法學研究及參與稅務法庭活動，每年都會舉辦以國內各地各級行政法院所為稅法判決為對象，進行國內唯一也是獨具特色的最佳稅法判決評選活動。今年度的稅法最佳判決評選活動，不因為疫情持續阻撓，仍延續往年慣例而如期舉辦。

舉辦這項評選活動的目的無他，我們沒有辦法給予，那些受到最佳或優良判決評選的法官們，任何物質上贊助或者名譽獎勵，甚至連稱得上名號的獎盃或者獎牌也沒有，就只是給與這些在稅捐法領域中，透過其專業敬業、認真辦案的行政法院法官們，給與他們在精神上、來自學界所給予的鼓勵和支持。任何只要是曾經實際參與過稅捐法庭審理活動的人，大概都會知道，行政法院的法官們，直接透過稅捐稽徵機關所提供證據資料與事實認定結果，透過訴訟前之復查決定、訴願決定，乃至於系爭個案中所提到財政部解釋函令，逕自理解相關稅法規範中法條意義，就這樣直接完成判決，相對於花費諸多時間琢磨，當事人或訴訟代理人所提出證據與論述是否有理，與稅捐稽徵機關理解差異何在，應適用稅法規範是否有學術論述或前例可循而作成的判決，是個多麼簡單又容易省事的事。

因此，法官們認真完成一份稅法判決書，不論其結果是駁回納稅義務人之請求，或者撤銷原處分、復查決定與訴願決定，認真辦案下所需花費的時間與精神，怎能不令外界感到動容與敬佩？試想，吾人作為學者在一段時間中，只需要專注從事一個專門問題研究就好，但是法官不能拒絕分案之同時也不能拒絕審判的請求，在每段時間都是充斥著許多個案中，亟待需要釐清與評價的事實及法律問題，要能時時刻刻保持一個專業敬業的水準，這是多麼不容易的事情。

讓我們舉辦這個活動，希望給與他們一些鼓勵支持，你們的努力我們有看見，謝謝你們。



許祺昌

資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

中國租稅研究會第 18 屆理事

國際財政協會 (IFA) 中華民國總會理事

中華民國全國工業總會大陸事務委員會委員

東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員

臺北大學會計學系兼任副教授

中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會副主任委員

中華民國證券商業同業公會稅負及會計委員會副召集人

法院的稅法判決，看似應該是法律人所研究的對象，但其實會計人也應該重視。因為，在大學的養成教育中，對會計、財政、財稅相關科系的學生而言，稅務法規是學習的重心之一；畢業後報考會計相關國家考試時，稅務法規也往往是必考的科目；投入會計實務工作後，稅務諮詢服務更是會計從業人員重要的服務項目；甚且，行政訴訟法第 49 條第 2 項第 1 款規定，稅務行政訴訟除律師得為訴訟代理人外，具備會計師資格者亦得為訴訟代理人。因此，對於法院「稅法判決」的關注與研究，會計人不應缺席。有鑑於此，「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動之評選委員中，除了法律領域的專家學者外，也包含會計領域的專家學者。我們相信，一個真正優秀的稅法判決，絕對不僅止於單純法律文字的操作而已，它應該是可以經得起包含會計等不同角度的檢驗，並為大家所稱道，而這正是每年最佳稅法判決評選活動所在尋找的。

自 2012 年首度舉辦「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動至今，已邁入第 12 個年度，而在這個活動舉辦多年後，我們發現它已廣泛引起各界的注意與關心，獲選的最佳稅法判決不僅有被專家學者列為進一步研究、討論之對象，甚至有被作為課程學習教材者，我們相當樂於見到這樣的發展。

「臺灣年度最佳稅法判決評選」的舉辦，對於思路清晰、見解卓越、認真負責的法官而言，應該是一個肯定與鼓勵。但是，這個肯定與鼓勵其實只是臺灣稅法法治進步的第一步，我們希望透過這個活動，讓更多相關領域的專家學者有機會認識到這些優秀的稅法判決，而當大家就判決不斷研究討論，進而激盪出更多的火花時，這些討論與想法，或許也可以作為未來法官判案時的養分，促成一個良性的循環。此外，當莘莘學子在學習的階段，有機會接觸到這些優秀的稅法判決，從而有了良好的學習典範，未來或許能成為法院、稅捐稽徵機關等各方的新生力軍。

最後，感謝所有為「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動付出努力的人，也希望這個活動能持續不斷地舉辦，並成為臺灣稅法法治不斷進步的最佳見證。



普華商務法律事務所合夥律師

台北律師公會環境法委員會副主任委員

李益甄

司法判決的品質，所影響者不僅是個案當事人的權利得否實現，也是彰顯國家司法公信力的重要依據，藉由「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動，我們希冀對於優異的司法判決予以肯定，進一步提升人民對國家司法的信任，也期待我國的稅制環境與稅法教育能更趨完善。

一、司法判決品質之肯定

司法判決的品質，有賴個案承審法官於案件審理過程中仔細推敲與琢磨，於評選最佳稅法判決的過程中，可明顯發現優異的稅法判決，並非僅形式上地適用法律，而係考察立法背景所欲規範的情形，該法規範是否合乎法律保留原則、法律優位原則及量能課稅原則等憲法誠命，就當事人爭議部分詳予闡釋，此類判決，可作為法官、稽徵機關、律師及會計師等相關領域工作者學習之對象。我們無法給予撰寫優秀判決的法官物質上的鼓勵，但希望藉由評選最佳稅法判決，對個案承審法官為我國稅務判決品質的辛勞與努力，獻上最高的肯定。

二、提升人民對國家司法之信任

人民對司法的信任，並非一蹴可幾，而係透過法院的判決，一步步慢慢地堆砌而成。自 2012 年「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動舉辦以來，今年已邁入第 12 屆的評選活動，我們發現有越來越多的司法裁判，更加著重對案件當事人，不論係稽徵機關抑或是人民，對於各項爭議逐一論述並解釋其認事用法的過程，秉持稅捐法定主義與量能課稅原則之平衡進行裁判，納稅者權利保護之意識也更加抬頭。我們期待藉由評選活動與相關稅務裁判的累積，不僅可以使相關工作者了解稅法實務的情況，也使此類出色的稅法判決更廣為人知，進而提升人民對於國家司法裁判的信任度。

三、完備我國稅務環境與稅法教育

我國稅務環境除法律與相關法規命令外，亦透過大量的解釋函令予以堆疊而成，此造成之現象係解釋函令對於稽徵機關而言，具高度重要性，然而於稽徵機關與人民發生稅務上之爭議時，法官作為爭議最後定奪者，其依「法」審判，法規命令與解釋函令倘違背法律之意旨，法官並不受其拘束，但此制度的運行，必須法官本身具備稅務的專業知識，始能在複雜的稅務領域中，持續以法律為依歸進行審判。然過往專精於稅法領域者，往往是會計背景的相關人才，法律人相對缺席，此與學生在法學院的稅法教育相較於傳統的民刑事而言偏少有關。期待最佳稅法判決的評選，除肯定承審法官在個案上的努力之外，也藉由法院的裁判，重新審視我國的稅務規範架構，近一步將此深化至稅法教育，為臺灣的稅務環境開創新新的康莊大道。

希望未來「臺灣年度最佳稅法判決評選」活動能持續舉辦，透過學者與實務工作者對於法院判決的研討交流，為臺灣稅務環境的幼苗，提供充足的養分，持續成長茁壯。

2023 臺灣年度最佳稅法判決 評選委員介紹



葛克昌教授

｜學歷｜

- 臺灣大學法學碩士
- 德國慕尼黑大學研究

｜現職｜

- 東吳大學法學院客座教授
- 臺灣稅法學會理事長
- 臺灣大學法律學院兼任教授

｜經歷｜

- 臺臺灣大學法律學院教授
- 臺灣大學公法學研究中心主任、
財稅法學研究中心主任
- 世界稅法協會副主席
- 財政部訴願委員會委員
- 行政院法規委員會委員、訴願委員會委員



林世銘教授

｜學歷｜

- 美國亞利桑那州立大學會計學博士
- 臺灣大學管理碩士
- 政治大學財政學士

｜現職｜

- 臺灣大學會計學系教授

｜經歷｜

- 臺灣暨美國會計師考試及格
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 財政部賦稅革新小組委員
- 行政院賦稅改革委員會委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會顧問
- 土地銀行監察人
- 彰化商業銀行董事、常駐監察人
- 臺灣大學管理學院副院長
- 臺灣大學會計系系主任暨研究所所長
- 財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心董事
- 會計研究月刊發行人
- 財團法人商業發展研究院董事



陳明進教授

| 學歷 |

- 美國亞利桑那大學會計學系博士
- 美國匹茲堡大學企業管理碩士
- 政治大學會計研究所碩士
- 傅爾布莱特國際訪問學者

| 現職 |

- 政治大學會計學系教授

| 經歷 |

- 政治大學會計學系主任
- 政治大學校務基金管理委員會執行秘書
- 政治大學校務會議經費稽核委員會召集人
- 會計評論總編輯
- 當代會計總編輯
- 財政部納稅者權利保護諮詢會委員
- 財政部公益彩券監理委員會委員
- 臺北市政府訴願審議委員會委員
- 金管會會計師懲戒審議委員會委員
- 考試院會計師考試審議委員會委員
- 臺灣證券交易所公司治理評鑑委員會委員
- 會計研究發展基金會財務會計準則委員會委員
- 會計研究發展基金會臺灣企業會計準則委員會委員



陳清秀教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律系法學士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律學研究所法學博士
- 美國喬治城大學法學院訪問學者
- 日本東京大學及名古屋大學法學院訪問學者
- 德國慕尼黑大學法學院訪問學者

| 現職 |

- 東吳大學法律學系教授
- 交通部訴願審議委員會委員
- 勞動部訴願審議委員會委員
- 監察院訴願審議委員會委員
- 司法院專業法官證明書（稅務類）審查委員

| 經歷 |

- 財政部法規委員會委員
- 教育部法規委員會委員
- 內政部法規委員會委員
- 行政院訴願審議委員會委員
- 法務部行政程序法研修小組委員
- 行政院人事行政局局長
- 臺北市政府法規委員會主任委員
- 植根法律事務所合夥律師



柯格鐘教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律系法學士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 德國科隆大學法學碩士
- 德國科隆大學法學博士

| 現職 |

- 臺灣大學法律學院專任教授兼財稅法學研究中心主任
- 行政院訴願審議委員會委員
- 財政部訴願審議委員會委員
- 臺灣高等法院訴願審議委員會委員

| 經歷 |

- 成功大學法律學系專任副教授
- 東海大學會計系兼任副教授



徐偉初教授

| 學歷 |

- 政治大學新聞學系文學士
- 加拿大阿伯達大學經濟學碩士
- 美國南伊利諾大學經濟學博士

| 現職 |

- 中國文化大學會計學系兼任教授
- 國立政治大學財政學系兼任教授
- 優派有限公司外部董事
- 中華財政學會理事長
- 中國租稅研究會理事長
- 臺北醫學大學董事會監察人
- 欣新網股份有限公司獨立董事

| 經歷 |

- 政治大學財政學系、財政研究所教授、系主任、所長
- 行政院經濟革新委員會(財稅組)委員
- 財政部賦稅改革委員會第一組主任
- 財政部租稅革新小組委員
- 行政院財政改革委員會委員
- 臺灣證券交易所上市審議委員
- 財團法人櫃檯買賣中心上櫃審議委員
- 考試院公務人員考試閱卷、命題、審查、典試委員、召集人
- 華南商業銀行獨立董事兼常務董事
- 日電貿股份有限公司獨立董事
- 佳必琪國際股份有限公司獨立董事



黃俊杰教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所法學博士
- 奧地利維也納大學法學院研究

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系特聘教授
- 中正大學財經法律研究中心主任

| 經歷 |

- 德國MPI 財稅法研究所訪問學者
- 公務員普考、高考、司法官特考與律師高考等國家考試及格
- 律師、專利代理人、仲裁人



盛子龍教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律系法學士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士
- 臺灣大學法律研究所法學博士

| 現職 |

- 中正大學財經法律學系教授

| 經歷 |

- 中原大學財經法律學系助理教授
- 中正大學財經法律學系副教授
- 中正大學財經法律學系主任
- 政治大學法律系兼任教授
- 東吳大學法律系兼任教授



黃源浩教授

| 學歷 |

- 教育部公費、法國艾克斯馬賽大學法學博士
- 臺灣大學法律研究所法學碩士

| 現職 |

- 輔大財經法律學系教授

| 經歷 |

- 律師
- 輔大財經法律學系助理教授、副教授



黃士洲副教授

| 學歷 |

- 臺灣大學法律學系法學組學士
- 臺灣大學法律研究所公法碩士
- 臺灣大學法律研究所公法學博士

| 現職 |

- 臺北商業大學財政稅務系副教授

| 經歷 |

- 資誠普華商務法律事務所律師
- 法官學院遺贈法及稅務訴訟講座
- 財政人員訓練所國際租稅、納稅者權利保護法講座
- 經濟部中小企業處法規調適計畫顧問
- 德國海德堡大學稅法中心 DAAD 訪問學者
- 德國慕尼黑 Max Planck 稅法研究中心訪問學者
- 臺北商業大學財政稅務系系主任



范文清副教授

| 學歷 |

- 德國哥廷根大學法學博士
- 中興大學法律研究所博士班研究
- 中興大學法律研究所法學碩士
- 中興大學法學士

| 現職 |

- 東吳大學法律系副教授
- 東吳大學法學院公法研究中心主任

| 經歷 |

- 律師
- 東吳大學法學院財稅法研究中心主任



陳衍任副教授

| 學歷 |

- 德國奧格斯堡大學法學博士
- 德國科隆大學企業稅法碩士
- 臺灣大學法律學研究所法學碩士
- 臺灣大學法律學系法學士（雙主修：農業經濟學系）

| 現職 |

- 臺灣科技大學專利研究所副教授

| 經歷 |

- 臺灣大學進修推廣學院授課教師
- 交通大學科技法律研究所兼任助理教授
- 東吳大學法律系兼任助理教授
- 司法法院官學院講座
- 財政部財稅人員訓練所講座
- 台灣金融研訓院講座
- 財團法人中華公司治理協會講座
- 財團法人中華民國會計研究發展基金會講座
- 執業律師、專利代理人



鍾騏助理教授

| 學歷 |

- 美國哈佛大學法學博士

| 現職 |

- 政治大學社會科學學院財政學系與法學院法律學系合聘助理教授

| 經歷 |

- 東吳大學法學院法律學系助理教授
- 中央研究院法律學研究所助研究員
- 臺灣大學管理學院國際企業學系暨研究所兼任助理教授
- 政治大學社會科學學院財政學系暨研究所兼任助理教授
- 財政部訴願審議委員會委員
- 大陸委員會訴願審議委員會委員
- 財政部法規委員會委員



蔡朝安主持律師

| 學歷 |

- 臺灣大學商學院會計系商學碩 (EMBA)
- 美國紐約大學法學碩士
- 臺灣大學法學士

| 現職 |

- 普華商務法律事務所主持律師
- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務副營運長
- 全國律師聯合會稅法委員會主任委員
- 中華民國仲裁協會金融仲裁人、仲裁人
- 中華民國工商協進會勞資關係研究委員會委員
- 中華民國全國工業總會智慧財產權委員會委員
- 社團法人臺灣誠正經營學會理事

| 經歷 |

- 全國律師聯合會常務理事
- 律師公會全國聯合會常務監事
- 臺北律師公會常務理事、常務監事
- 臺北律師公會稅法委員會主任委員
- 臺北律師公會金融稅財中心委員會主任委員
- 中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問
- 勞動部勞工保險監理會委員



許祺昌執業會計師

| 學歷 |

- 政治大學財稅系
- 政治大學EMBA
- 臺灣大學法律學分班結業

| 現職 |

- 資誠聯合會計師事務所稅務法律服務營運長

| 經歷 |

- 國家考政學會理事
- 中國租稅研究會第 18 屆理事
- 中華財政學會理事
- 國際財政協會 (IFA) 中華民國總會理事
- 中華民國全國工業總會大陸事務委員會委員
- 東吳大學法律研究所及會計系兼任教授級專業技術人員
- 臺北大學會計學系兼任副教授
- 中華民國會計師公會全國聯合會稅制稅務委員會副主任委員
- 中華民國證券商業同業公會稅負及會計委員會副召集人
- 中華民國證券商業同業公會離境證券業務委員會委員
- 中華民國工商協進會財稅研究委員會委員
- 中華經濟研究院研究顧問
- 工業總會稅制委員會顧問

- 法務部行政執行署士林分署國家賠償事件處理小組委員
- 受邀擔任金融研訓院、台北金融發展基金會(首屆CFP理財規劃師之個人稅講師)、會計師公會、會計研究發展基金會、中華經濟研究院、工商協進會、股務協會和證基會等專業講師；並於國私立大學擔任講師



李益甄合夥律師

| 學歷 |

- 臺灣大學法律研究所財稅法組碩士班
- 臺灣大學法律系法學組

| 現職 |

- 普華商務法律事務所合夥律師
- 台北律師公會環境法委員會副主任委員

| 經歷 |

- 台北律師公會稅法委員會副主任委員
- 2015 至 2017 年獲全球知名專業法律評鑑機構 Legal 500 評選為臺灣地區稅法領域受推薦律師
- 受邀擔任臺灣大學法律學院、政治大學商學院、中正大學商學院、東吳大學商學院、文化大學法學院稅法課程講師

2023 臺灣年度 最佳稅法判決



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

一、事實摘要

原告○○公司所有桃園市大園區埔心里之房屋，經被告桃園市政府地方稅務局作成系爭房屋 109 年及 110 年房屋稅繳款書。原告不服，並主張：（1）桃園市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點（下稱簡化評定要點）第 19 點規定，在無法律授權下，逕將系爭房屋的房屋標準單價以 200% 加價核計，違反房屋稅條例第 5 條、第 11 條及司法院釋字第 692 號、第 705 號及第 622 號解釋揭示的租稅法定原則；（2）桃園市房屋地段等級表暨桃園市房屋街道等級調整率表（下稱房屋地段調整率表）第 3 點第 3 項規定，針對同樣位在噪音防制區內的系爭房屋取消 30% 的房屋稅減免，違反平等原則，分別就上開兩年度之房屋稅繳款書向被告申請復查。

被告經審核後，復查決定維持核定系爭房屋 109 年及 110 年房屋稅各新臺幣（下同）5,104 萬 3,498 元及 4,891 萬 6,081 元（下稱原處分）。原告不服，經桃園市政府之訴願決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、判決主文

訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。



三、判決要旨

(一)房屋稅的稅基得以通案式類型觀察的方法評價，但不能背離平等原則：

房屋稅的稅基為房屋現值，稽徵機關應依據各直轄市、縣(市)政府之不動產評價委員會評定的房屋標準價格核計房屋現值，再按住家用房屋或非住家用房屋的一定稅率課徵房屋稅；而房屋標準價格的形成應依據建造材料的種類（反應建築成本或重建費用）、耐用年數、折舊標準（反應建築成本或重建費用扣除折舊後的殘值）、所處商業交通及房屋供給需求，並比較不同地段的市場交易價格，訂定抽象化的標準。這是因應房屋稅的稽徵具有大量行政的特性，於不背離量能原則、平等原則的基礎下，由專責單位以通案式類型觀察的方法，將稅捐客體即房屋與附屬建築物的稅基予以規格化與量化，以兼顧稽徵經濟。

(二)簡化評定要點第 19 點及房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定違反平等原則，被告據此作成原處分即有違誤，應予撤銷：

- (1) 憲法第 7 條規定平等原則，旨在防止立法者恣意對人民為不合理的差別待遇。如對相同事物，為無正當理由的差別待遇，即與憲法第 7 條平等原則有違（司法院釋字第 687 號及第 779 號解釋參照）。法規範是否符合平等權保障的要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取的分類與規範目的之達成間，是否存有一定程度的關聯性而定（司法院釋字第 682 號、第 694 號、第 701 號、第 760 號及第 779 號解釋參照）。

- (2) 簡化評定要點第 19 點規定將原告所有，位在桃園市政府公告劃定為第 2 級及第 3 級航空噪音防制區域內之系爭房屋的房屋標準單價以 200% 加價核計房屋現值。其修正說明表示：原告房屋因屬特殊建築物，除建造成本高於一般建築物外，房屋並具有相關特殊設計，爰予提高加價其房屋標準單價核計房屋現值等等（原處分卷第 229-232 頁）。然依系爭房屋房屋稅課稅情形表及桃園市房屋稅籍紀錄表所示（原處分卷第 1-173 頁），原告所有系爭房屋的構造別（鋼骨鋼筋混凝土造、鋼筋混凝土造、鋼骨混凝土造、鋼骨造、鋼鐵造、加強磚造等）、建物類型（辦公廳、停車場、倉庫、店鋪等）、適用稅率（營業用、非住家非營業用等）及標準單價等，均有可資對應的桃園市房屋標準單價表、桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表等可以適用，與其他房屋並無不同之處，上開修正說明所稱：屬特殊建築物，建造成本高於一般建築物，並有相關特殊設計等等，所指為何，尚有不明。又系爭房屋的構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等亦各不相同，何以因其為特殊建築物即劃一規定加價 200% 核計房屋現值，而未就各該差異甚大的不同房屋予以區別，修正說明亦未予以論述。簡化評定要點第 19 點規定對系爭房屋與其他房屋為差別待遇，容有恣意之嫌。
- (3) 國際機場園區發展條例第 21 條規定給予原告的租稅優惠，均是延續原來由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理時的優惠措施，並無額外創設租稅優惠事項，且原告依國營國際機場園區股份有限公司設置條例設立後，依既有稅法規定繳納房屋稅、地價稅、營業稅及營利事業所得稅等，相較於以往由交通部民用航空局桃園國際航空站經營管理，整體而言仍是增加政府稅收。整體觀察國際機場園區發展條例規定及第 21 條立法理由，並無因



原告具有國際機場園區經營的獨占性，享有較大的經濟利益，而有以加價 200%核計房屋現值課徵房屋稅的手段，予以衡平及達成實質平等的必要。

- (4) 被告依簡化評定要點第 19 點規定將原告所有提供第三人使用並為收益之系爭房屋的房屋標準單價以 200%加價核計房屋現值，形同挖東牆（提高供第三人使用並為收益的房屋現值）補西牆（免徵供第三人使用並為收益外之其他房屋的房屋稅），已違反國際機場園區發展條例第 21 條第 3 項規範意旨，並非基於正當目的而為差別待遇。又簡化評定要點第 19 點規定將原告為履行國際機場園區之開發、營運及管理，以促進產業發展，並提升國家整體競爭力的任務所建造的系爭房屋，列為應增加房屋現值的參考因素，所採取的手段與國際機場園區發展條例所欲達成的目的間，亦欠缺合理的關聯，有違租稅公平原則。上述提案說明仍未論述原告所有系爭房屋與其他同樣位在桃園市政府公告劃定為第 2 級及第 3 級航空噪音防制區內的房屋，是基於何一正當目的而有為差別待遇的必要，則房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定對系爭房屋及其他一般房屋為差別待遇。
- (5) 原告依前述國際機場園區發展條例第 13 條及第 14 條第 1 項規定，已負有向使用人收取噪音防制費，並提撥一定費用作為回饋金的義務。換言之，對於飛機噪音干擾的危害，已有相關補償機制可供運用。縱有不足，同條例第 14 條第 2 項亦規定：「前項第 1 款之一定比率，由主管機關定之。」有合理調整原告負擔比例的機制，無再以稅捐負擔予以衡平的必要。又噪音源自飛機起降，而非系爭房屋本身。系爭房屋並非造成其他房屋價值貶損的原因，且與其他房屋同受有飛機噪音的干擾。被告以原告為噪音

源，系爭房屋作營業使用部分獲有利益，造成其他房屋價值貶損，不能同享調降房屋現值的補償等等，形同以租稅手段增加原告依國際機場園區發展條例第 13 條及第 14 條第 1 項規定負擔噪音防制的義務。況系爭房屋作為停車場、航廈辦公室、加油站、修護機棚、油庫辦公室、保養工廠、修理工廠、儲油庫、發電機房、貨運倉儲等使用，有系爭房屋房屋稅課稅情形表可以參照（原處分卷第 172-173 頁），雖同為發展、支持國際機場園區功能所必需，然構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等均有不同，經濟價值難以一概而論，房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定未予區別，僅因為原告所有即一律排除按 7 成核計房屋稅，難認屬為正當目的而為合理的差別待遇。簡化評定要點第 19 點及房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定違反租稅公平原則，應不予適用。被告依此等規定作成原處分，於法有違。

四、推薦理由

主筆委員：陳衍任委員

- (一) 本案爭點在於：原處分（房屋稅繳款書）所依據之簡化評定要點第 19 點及房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定，是否違反房屋稅條例第 5 條、第 11 條、租稅法定主義、平等原則及不當聯結禁止原則？
- (二) 在抽象層次上，法院首先肯認，房屋稅的稅基，雖得以通案式類型觀察的方法評價，但其內容仍不得背離量能原則與平等原則。
- (三) 在具體適用上，法院認為，簡化評定要點第 19 點將原告所有，位在桃園市政府公告劃定為第 2 級及第 3 級航空噪音防制區域內之系爭房屋的房屋標準單價，以 200% 加價核計房屋現值，其理由為系爭房屋屬特殊建物。



- (1) 惟系爭房屋不論在構造別、建物類型及標準單價等，均有可資對應的桃園市房屋標準單價表、桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表等可以適用，與其他房屋並無不同之處（外部差別待遇）；且何以特殊建築物，其建造成本即高於一般建築物？又何謂「相關特殊設計」？上述疑問，在現行法規中，均有所不明。
 - (2) 又系爭房屋的構造別、建物類型（功能）、適用稅率及標準單價等亦各不相同（內部差別待遇），何以因其為特殊建築物，即一律規定加價 200% 核計房屋現值，而未就各該差異甚大的不同房屋予以區別？
 - (3) 針對上述「外部差別待遇」，何以在此應區分（等者卻不等之）？及「內部差別待遇」，何以在此未區分（不等者卻等之）？法院多所質疑，因而認為，簡化評定要點第 19 點規定，對系爭房屋與其他房屋為差別待遇，容有恣意之嫌。
- (四) 其次，法院認為，國際機場園區發展條例第 21 條第 3 項規定，既然已就原告所有之建築物，給予免納房屋稅的優惠，僅就提供第三人使用並為收益的部分，仍維持應依房屋稅條例規定標準課徵房屋稅。被告依簡化評定要點第 19 點核計之房屋現值，即應符合上開租稅優惠的政策目的。被告並非不得為差別待遇（即就系爭房屋以 200% 加價核計房屋現值），但關鍵是，系爭差別待遇的目的是否正當？所採取的手段與欲達成的目的間，是否具備合理關聯性？恐怕是法院更為關心的重點。

在欠缺被告充分說理下，法院因而認為，被告依簡化評定要點第 19 點將原告所有提供第三人使用並為收益之系爭房屋的房屋標準單價，以 200% 加價核計房屋現值，形同挖東牆（提高供第三人使用並為收益的房屋現值），補西牆（免徵供第三人使用並為收益外之其他房屋的房屋稅），已違反國際機場園區發展條例第 21 條第 3 項規範意旨。換言之，法院認為，納稅義務人在其他法律享有稅捐優惠，並非本案得以加價核計房屋現值的正當目的。因此，本案非基於正當目的而為之差別待遇。

(五)此外，法院認為，房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定，將同樣位在桃園市政府公告劃定為第 2 級及第 3 級航空噪音防制區內的系爭房屋，排除按房屋現值 7 成核計房屋稅，亦即對系爭房屋及其他一般房屋為差別待遇（外部差別待遇），亦有恣意之嫌。

(六)基於上述理由，法院最後以簡化評定要點第 19 點及房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定違反「租稅公平原則」，應不予適用。本案法院拒絕適用違法的行政命令（司法院釋字第 216 號解釋參照），並明確以「租稅公平原則」作為課稅處分合法性的審查依據，對於一般法律原則的重視與實踐，實屬難能可貴。對於後續法院援引一般法律原則作為裁判依據，可望發揮承先啟後的效應，故評選為優良判決。

補充意見：葛克昌委員

(一)本判決對原處分所依據簡化評定要點及調整稅率表，在無法律授權，而以通案式類型觀察評價房屋現值，不違憲。但不得背離量能原則、平等原則。（判決要旨一）樹立司法審查行政規則之憲法界限，值得推薦。



- (二)本判決對簡化評定要點 19 點規定，制定為第 2 級及第 3 級航空噪音防制區內房屋以 200% 核計房屋現值，對差異之房屋，予以一律加倍徵收，容有恣意之嫌。
- (三)本判決指出機場園區發展條例 21 條規定給予租稅優惠，而簡化評定要旨僅加計 200% 核計房屋現值，同條例 13、14 條第 1 項已負有向使用人收取噪音防制並提供一定費用作為回饋金，並有合理調整負擔比例機制。

補充意見：林世銘委員

本判決指出桃園市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點第 19 點規定，在無法律授權下，逕將系爭房屋的房屋標準單價以 200% 加價核計，違反租稅法定原則。又被告未就系爭房屋逐一比對是否相較於一般建物具有特殊性，事實上系爭房屋與一般建物無異，甚且包括供大眾停車使用的停車場或一般租用公務機關使用的辦公廳舍，一概以房屋標準單價加計 2 倍核算房屋現值，違反平等原則。再者，簡化評定要點第 19 點規定僅針對原告○○公司及 X X 公司所有煉油廠龜山廠區的房屋加價 200% 核計，亦違反個案立法禁止原則，值得推薦。

補充意見：陳清秀委員

- (一)有關房屋價值之估價標準，依據房屋稅條例第 11 條第 1 項規定：「房屋標準價格，由不動產評價委員會依據下列事項分別評定，並由直轄市、縣(市)政府公告之：一、按各種建造材料所建房屋，區分種類及等級。二、各類房屋之耐用年數及折舊標準。三、按房屋所處街道村里之商業交通情形及房屋之供求概況，並比較各該不同地段之房屋買賣價格減除地價部分，訂定標準。」應衡量因素，包括 (1) 房屋重建

價值（扣除折舊），（2）房屋使用收益價值，以及（3）市場交易價格等，而鑑於房屋稅屬於「財產稅」之性質，應把握其通常收益能力，故原則上應以其一般正常收益價值，作為估價基準。

（二）本件桃園市簡化評定房屋標準價格及房屋現值作業要點第 19 點規定：「經桃園市政府公告劃定為第二級及第三級航空噪音防制區域內之桃園國際機場股份有限公司所有房屋，及台灣中油股份有限公司所有之煉油廠龜山廠區房屋，其房屋標準單價以百分之二百加價核計房屋現值。」，然而○○公司所有系爭房屋之用途作，包括為停車場、航廈辦公室、加油站、修護機棚、油庫辦公室、保養工廠、修理工廠、儲油庫、發電機房、貨運倉儲等使用，其構造別、建物類型（功能）及建物標準單價等均有不同，經濟使用收益價值難以一概而論，上開作業要點第 19 點規定統一按房屋標準單價以 200% 加價核計房屋現值，在估價之類型化上，並不符合事物本質之合理性，故本件判決認定有恣意估價之虞，應可贊同。

（三）又本件判決理由指出：「原告所有系爭房屋的構造別（鋼骨鋼筋混凝土造、鋼筋混凝土造、鋼骨混凝土造、鋼骨造、鋼鐵造、加強磚造等）、建物類型（辦公廳、停車場、倉庫、店鋪等）、適用稅率（營業用、非住家非營業用等）及標準單價等，均有可資對應的桃園市房屋標準單價表、桃園市房屋構造別代號暨折舊率對照表等可以適用，與其他房屋並無不同之處，上開修正說明所稱：屬特殊建築物，建造成本高於一般建築物，並有相關特殊設計等等，所指為何，尚有不明。」認為作業要點第 19 點規定其房屋單價應「加倍計算」之具體理由並未敘明，無法驗證。其要求行政機關應論證有關估價標準進行差別待遇之正當合理理由，否則即構成恣意估價，值得肯定。



(四)又本件判決理由指出：「原告依前述國際機場園區發展條例第 13 條及第 14 條第 1 項規定，已負有向使用人收取噪音防制費，並提撥一定費用作為回饋金的義務。換言之，對於飛機噪音干擾的危害，已有相關補償機制可供運用。」「噪音源自飛機起降，而非系爭房屋本身。系爭房屋並非造成其他房屋價值貶損的原因，且與其他房屋同受有飛機噪音的干擾。被告以原告為噪音源，系爭房屋作營業使用部分獲有利益，造成其他房屋價值貶損，不能同享調降房屋現值的補償等等，形同以租稅手段增加原告依國際機場園區發展條例第 13 條及第 14 條第 1 項規定負擔噪音防制的義務。」認為房屋估價，不得導入環境保護之政策目的，作為估價考量之因素，亦即在房屋稅之負擔上，不負擔噪音防制的義務。而應回歸量能課稅原則，亦值得肯定。

補充意見：盛子龍委員

針對運用類型化方法進行司法審查，強調以類型化作為不動產估價方法，仍應遵循平等原則。

補充意見：蔡朝安委員

本判決對於違反租稅公平原則之法規命令，直接認定不予適用，並認為依此規定做成的課稅處分於法不符，而不待人民需窮盡救濟途徑、取得違憲宣告後方才遁案不適用侵害人民權益之法規命令，及時維護納稅義務人之權益，值得肯定。

補充意見：許祺昌委員

本判決之事實涉及稅捐機關未考量建物之特殊性，一概以固定標準核算房屋現值並課徵房屋稅，以及取消對特定管制區內房屋之房屋稅減免爭議。本件爭點在於原處分所依據之簡化評定要點第 19 點及房屋地段調整率表第 3 點第 3 款規定是否違反房屋稅條例第 5 條、第 11 條、租稅法定主義、平等原則及不當聯結禁止原則。對此，本判決就上開法律規範對系爭房屋與其他房屋為差別待遇詳為論述，殊值推薦：

(一)房屋稅稅基得以通案式類型觀察之方法評價，惟不應背離平等原則。

本判決首先說明房屋稅之課徵，係由稽徵機關依據各地方政府評定之房屋標準價格核計房屋現值作為稅基，再依住家用或非住家用房屋之稅率課徵房屋稅。另為因應房屋稅稽徵具大量行政之特性，允許於不背離量能原則、平等原則基礎下，由專責單位以通案式類型觀察的方法，將稅捐客體即房屋與附屬建築物之稅基予以規格化及量化，以兼顧稽徵經濟。例如房屋標準價格之形成，即應依據建材種類、耐用年數、折舊標準、所處商業交通及房屋供給需求等因素，並比較不同地段之市場交易價格，訂定抽象化標準。據此，本判決考量簡化評定要點第 19 點忽略特殊建築物之構造、功能、適用稅率及標準單價等各不相同，未就各該差異甚大之房屋予以區別或類型化，對特殊建築物皆一概規定以 200% 加價核計房屋現值，係對系爭房屋與其他房屋為無正當目的之差別待遇，應不予適用，實值贊同。



(二) 納稅義務人因他法享有租稅優惠，不足以作為差別待遇之正當目的。

本件被告以國際機場園區發展條例相關規定已給予原告租稅優惠，原告所有系爭房屋的利用價值較一般房屋高，有較大的經濟利益，作為對系爭房屋標準單價以 200% 加價核計房屋現值之理由。對此，本判決明白揭示：「被告依簡化評定要點第 19 點規定將原告所有提供第三人使用並為收益之系爭房屋的房屋標準單價以 200% 加價核計房屋現值，形同挖東牆（提高供第三人使用並為收益的房屋現值）補西牆（免徵供第三人使用並為收益外之其他房屋的房屋稅），已違反國際機場園區發展條例第 21 條第 3 項規範意旨，並非基於正當目的而為差別待遇。」明確指出租稅優惠乃法律賦予納稅義務人之權利，不應以此作為課徵稅捐之理由，否則將造成對納稅義務人利益之剝奪，亦值肯定。

補充意見：范文清委員

房屋稅的稅基，需要由主管機關以通案式的方式加以類型化，將房屋與附屬建築物的稅基予以規格化與量化。這是房屋稅的課徵在稽徵經濟的要求下難以避免的手段。然而，類型化也不能過分違背平等原則，從而過分的偏離課稅公平。本件裁判即強調，對於欠合事理的理由所為的差別待遇，將因違背平等原則而有違法違憲，從而在個案中拒絕適用系爭「簡化評定要點」這個行政命令。在闡明平等原則，具有原則性的意義。

補充意見：黃士洲委員

本判決勇於挑戰稅法理論與實務上不易處理的問題－租稅公平的觀察標準以及入木三分的個案論述，針對房屋稅稅基進行了勇敢的嘗試並言之成理，對於租稅公平原則的具體化提供了指引，也鼓勵後進稅務法官可以勇於在個案表示獨立意見，意義雋永。

五、對判決進一步期待

主筆委員：陳衍任委員

本案判決在抽象層次上，雖曾提及量能原則、租稅法定主義與不當聯結禁止原則。惟在具體適用上，似未進一步討論上述原則，略為可惜。此外，本判決在論述「租稅公平原則」時，主要參考自憲法第 7 條及歷來釋憲實務的見解（司法院釋字第 745 號及第 779 號解釋參照）；實則，本判決亦可藉由納稅者權利保護法第 1 條規定之「實現課稅公平」的用語，作為「租稅公平原則」的規範依據，更能增添本判決在法源論述上的完整性。

補充意見：葛克昌委員

本判決先確立在不背離量能原則平等基礎下，得以通案類型觀察方法，將稅基予以規格化與量化。但本判決僅分析平等原則，而未討論量能原則，殊屬可惜。本判決直接援引憲法第 7 條平等原則審查，實則納保法第 1 條第 1 項即有實現課稅公平之要求。第 5 條亦有依其負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的，不得為差別待遇等具體且須優先適用（納保法第 1 條第 2 項）如能予以注意，更有助於判決理由及法律依據之完整。



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

一、事實摘要

上訴人 105 年度營利事業所得稅係委託會計師查核簽證，於民國 106 年 5 月 31 日採網路申報方式，完成辦理 105 年度營利事業所得稅結算申報，上訴人除列報當年度營業收入淨額及全年所得額外，並依所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，列報將前 10 年核定虧損於 95 年度全年所得額扣除額（下稱前 10 年虧損扣除額）之金額新臺幣（下同）210,552,909 元，且於 106 年 6 月 2 日自行繳納稅額 14,907 元。

被上訴人臺北市國稅局以 106 年 5 月 30 日（星期二）適逢端午節，105 年度所得稅結算申報截止日調整為 106 年 6 月 1 日，惟上訴人遲至 106 年 6 月 2 日始繳納其自行結算申報之 105 年度應納營利事業所得稅額 14,907 元，乃認定上訴人不符所得稅法第 39 條第 1 項但書要件，核定上訴人申報之前 10 年虧損扣除額為 0 元，併同其餘調整，應補徵稅額 32,461,248 元。上訴人就前 10 年虧損扣除額核定為 0 元部分不服，循序提起行政爭訟，經原審臺北高等行政法院 108 年度訴字第 1829 號判決（下稱原判決）駁回，上訴人仍不服，遂提起本件上訴。

二、判決主文

原判決廢棄。訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

三、判決要旨

- (一)所得稅法施行細則第 50 條規定：「申報日期，應以申報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期為申報日期；**透過網際網路傳輸者，應以申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期。**」，觀諸該條文規定既明示納稅義務人透過網際網路傳輸辦理結算申報之情形，以將申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期，則納稅義務人於結算申報截止日前傳輸申報資料，即屬「如期申報」。
- (二)所得稅法第 39 條第 1 項：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第 77 條所稱藍色申報書或經會計師查核簽證，並如期申報者，得將經該管稽徵機關核定之前十年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」第 71 條第 1 項：「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，……計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」第 76 條第 1 項：「納稅義務人辦理結算申報，應檢附自繳稅款繳款書收據與其他有關證明文件及單據；……」第 102 條第 4 項：「營利事業之營利事業所得稅結算申報，委託會計師或其他合法代理人查核簽證申報者，得享受本法對使用藍色申報書者所規定之各項獎勵。」，依上開規定，納稅義務人應依限如期申報，計算其應納之結算稅額，並於提出申報前自行繳納之，至於繳款書收據則為結算申報時應檢附之文件，**故所得稅法上顯將「稅捐之申報行為」及「繳納稅款行為」分別以觀，各有規定。從而，依上開法條規定之文義，顯然無法解釋「如期申報」係包含完成繳納自行結算之稅額。**



(三)再者，按所得稅法第 79 條第 1 項：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起 15 日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；……」同法第 112 條第 1 項：「納稅義務人逾限繳納稅款者，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，除由稽徵機關移送強制執行外，其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。……」，**可知，所得稅法將結算申報行為及繳納稅額行為分別以觀，就納稅義務人未依規定辦理結算申報與繳納稅款行為，規定不同的處理方式。**

(四)查所得稅法第 39 條第 1 項但書立法理由沿革略以，「以往年度虧損原則上不得列入本年度計算，但以年度為期限，計算營利事業之所得，常使變動性大之所得，負荷過重，外國立法例有將以往年度虧損後轉或前轉等方法，惟前轉使以往年度稅負不確定，且退稅手續繁瑣，殊非所宜，故本法採後轉辦法，並為建立藍色申報制度，對帳冊齊全，申報正確者，予以優待。……並為防杜取巧，同時修正但書規定於虧損及申報扣除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者始可適用，以資周延。(98/01/21 修正) ……為提高企業競爭能力及促進稅制公平合理，並考量企業永續經營及課稅能力的正確衡量，參照其他國家做法，將第 1 項規定得扣除『前 5 年』虧損，放寬為『前 10 年』虧損。」，**可知，所得稅法第 39 條第 1 項但書規定係為提高競爭能力促進稅制公平合理，且限於虧損及申報扣除年度均為使用藍色申報或經會計師查核簽證申報者，始可適用，即專為獎勵「誠實申報」之營利事業而設，營利事業能否適用之要件並未著重在稅捐之已否繳納，反係重在稅捐之申請是否正確，原判決認「如期申報」以申報前自行如期繳納稅款為要件，並非的論。**

(五)而所得稅法第 71 條第 1 項係於 52 年 1 月 29 日修正時增加申報時即行自行繳納稅額之規定(即「報繳合一」規定)，觀其立法緣由係因申報案件日益增多，若俟稽徵機關核定稅額通知再行繳納，將因通知繳納之時間前後參差致先行核定繳納者，無形中較為吃虧，將繳納期限規定一致，即無上述之弊及免除稽徵機關再行核定通知之手續，其目的與所得稅法第 39 條第 1 項但書「著重誠實納稅」之目的顯然不同。是以，原判決認在「報繳合一」規定下，「如期申報」包含「申報已完成所自行試算之稅額繳納義務」，將申報前自行繳納結算稅額列為所得稅法第 39 條第 1 項但書規定應「如期申報」要件，實增加適用該條所無之要件，即有未合。上訴人指摘原判決違反憲法第 19 條租稅法律主義，違背法令，即非無據。

(六)依財政部 83 年 7 月 13 日台財稅第 831601175 號函、83 年 7 月 13 日台財稅第 831601183 號函、85 年 10 月 2 日台財稅字第 851918086 號函等各函釋意旨，就公司組織之營利事業適用所得稅法第 39 條第 1 項規定，經稽徵機關查獲短漏之所得額不超過新台幣 10 萬元，或短漏之所得額占全年核定可供以後年度扣除之虧損金額之比例不超過 5%；或使用藍色申報書或經會計師查核簽證之營利事業，短漏所得稅額不超過 20 萬元或短漏報課稅所得額占全年所得額之比例不超過 10%，且非以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐，並已依稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定自動補報者，免按會計帳冊簿據不完備認定，猶可適用所得稅法第 39 條第 1 項但書，而此等短漏報者就短漏報部分根本未繳納稅捐，與本件上訴人如期申報，僅未於申報前自行繳納結算稅款 14,907 元，且已於申報次日自行繳納，上訴人本件情節與財政部上述各函釋情節，顯然較輕，舉重以明輕，原判決不予適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，於法亦有違。上訴意旨，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為有理由，且依原審確定之事實，本院已可自為判決，爰將原判決廢棄，並將訴願決定及原處分（即復查決定）均予撤銷。



四、推薦理由

主筆委員：陳明進委員

- (一)所得稅法第39條第1項所規定之「如期申報」，是否即包括須於申報期限內同時完成繳納自行結算之稅額，在目前稽徵實務上皆採肯定說，也為一些行政法院判決所肯認(例如最高行政法院89年度判字第1020號判決)。本判決從文義解釋、立法理由、舉重明輕等立論，辨明論證所得稅法第71條第1項及第76條第1項雖規定，納稅義務人應依限如期申報，計算其應納之結算稅額，並於提出申報前自行繳納之，以及繳款書收據則為結算申報時應檢附之文件(即「報繳合一」規定)，惟其係為統一繳納期限之目的性規範，其目的與所得稅法第39條第1項但書「著重誠實納稅」之目的顯然不同。是以，所得稅法第71條第1項及第76條第1項之文義，尚未能解釋所得稅法第39條第1項所規定適用盈虧互抵之條件，「如期申報」即包括須完成繳納自行結算之稅額，論理清楚，且有利於保障納稅者權利。
- (二)本判決指出本件原判決以「報繳合一」規定下，未履行申報義務者，必然未履行繳納自行結算稅額之義務，乃一不作為同時該當滯報及滯納，只是從一情節較重之滯報處罰，認「如期申報」乃包含「申報已完成所自行試算之稅額繳納義務」，將申報前自行繳納結算稅額列為所得稅法第39條第1項但書規定應「如期申報」要件，實增加適用該條所無之要件，係違反憲法第19條租稅法律主義，違背法令。此

闡述有助於申明稅法解釋仍應遵守「文義解釋」約束之原則，不宜過度將稅法規定適用之解釋連結至其條文之文義所未規定之要件，始能保障人民依法納稅義務與權利之衡平。尤其，本件法官自行判決，逕行廢棄原判決並撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），體現訴訟經濟效率。

- (三)所得稅法第 39 條第 1 項盈虧互抵之條件若未符合，營利事業即全額喪失當年度全年所得額可減除以往年度虧損之權利，影響稅額可能極為重大，以本件而言，應補徵稅額高達 32,461,248 元。若被認定未符合所得稅法第 39 條第 1 項盈虧互抵條件係發生於虧損年度，則該年度虧損金額不論多巨大，即永久喪失可抵減未來 10 年所得之權利，影響不可謂不巨大。本判決指出，本件上訴人僅未於申報前自行繳納結算稅款 14,907 元，且已於申報次日自行繳納，情節顯然輕微，原判決不予適用所得稅法第 39 條第 1 項但書規定，對於否准營利事業所得稅法第 39 條盈虧互抵條件資格時，仍應考量「舉重明輕」、「比例原則」之適用，若能建立法院裁判營利事業未符合盈虧互抵條件時，考量是否達到全額喪失其盈虧互抵權利之違反比例，則本件判決將極具有參考價值。

補充意見：盛子龍委員

本判決對營利事業適用盈虧互抵之「如期申報」要件之解釋，強調能否適用該規定之要件並未著重在稅捐已否繳納。



補充意見：陳衍任委員

本案爭點在於：所得稅法第 39 條第 1 項規定的「如期申報」，是否包含「如期繳納」？本判決從所得稅法第 39 條第 1 項與所得稅法施行細則第 50 條的文義出發（未包含繳納稅款）；繼而檢視所得稅法第 79 條第 1 項與第 112 條第 1 項（就未履行申報義務與未繳納稅款分別規定）；並區辨所得稅法第 39 條第 1 項但書的立法理由（專為獎勵「誠實申報」，並未著重稅款是否繳納），與所得稅法第 71 條第 1 項規定於結算申報前自行繳納稅款的理由（避免核定稅額的通知時間不一）有所不同；同時觀察釋字第 427 號解釋的規範意旨（當中未提及「如期申報」應包含「如期繳納」在內）等理由，進而認定所得稅法第 39 條第 1 項規定的「如期申報」，不包含「如期繳納」在內。全文論證詳實，說理充分嚴謹。

五、對判決進一步期待

主筆委員：陳明進委員

- （一）判決若能進一步論明，實務上，當營利事業已如期申報，只是尚未繳納稅款，應是金錢給付義務沒有給付之給付遲延問題，屬於行政上稅捐保全或者執行之問題，而不當逕以剝奪營利事業盈虧互抵權利，作為給付遲延之租稅後果，當更能有益於正確適用本條規定之稅法原則。
- （二）此外，行政程序規範上鮮少有不准人民的申報不完備時可以補正之規定。稽徵機關及過去一些行政法院判決，逕以營利事業未如期繳稅即完全喪失所得稅法第 39 條第 1 項規定的盈虧互抵權利，在行政程序原則解釋上，亦有不妥適之處，未來判決可進一步自納稅者權利之程序保障，解釋稅法文義之適用原則。

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

一、事實摘要

上訴人 S 公司與訴外人 K 公司簽訂「都市更新開發整合委託契約書」，100 年 3 月間以 1.35 億元委託 S 公司負責開發整合台北市某地段的更新單元。S 公司因都市開發業務整合業務繁雜，又涉及當地人脈關係，乃在 100 年 4 月間將部份業務再轉包 C 公司協助處理，約定服務報酬為 2,500 萬元；隨後 C 公司依約取得地主同意書、都更計畫書等，S 公司乃依約支付約定服務報酬，並取得 C 公司開立之發票。

然而，臺北國稅局認為 C 公司並非 S 公司的實際交易對象，實際交易對象似為另一家 T 公司。所以在 101 年 9 月至 104 年 10 月間 S 公司自 C 公司取得並扣抵銷項稅額之 15 紙進項憑證，進貨額共 2,309 萬餘元，扣抵稅額 115 萬餘元，構成違章逃漏營業稅，除補徵 115 萬餘元營業稅額之外，並按漏稅罰及行為罰擇一從重，裁處所漏稅額 1 倍罰鍰。

原審臺北高等行政法院 108 年度訴字第 200 號判決駁回 S 公司起訴，認為關於「未依規定取得統一發票」進而有「虛報進項稅額」之違章事實，從證據掌控或利益歸屬之觀點，應由申報扣抵之營業人 S 公司負擔證明責任。S 公司未能善盡提出 C 公司給付勞務之證明責任，無從讓稽徵機關查核屬實，即便金流與帳簿記載大致相符，縱使 C 公司人員涉及虛開發票逃漏稅的罪嫌已遭不起訴，仍不能讓 S 公司脫免於補稅、漏稅裁罰之責。

S 公司不服提起上訴，最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決廢棄原判決發回，略以本件適用舉證責任與違章事實認定尚有需要商榷、釐清之處。



二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決廢棄原審發回，所持理由約略如下 4 點。

(一) 自非實際交易對象取得發票扣抵之待證事實，原判決未盡法定職權調查義務

(判決文)本案應理解之背景事實，而為原判決所未記載者，至少有以下數項：

- (1) K 公司依約得請求上訴人 S 公司提供之勞務服務有那些，對應之勞務報酬有多少（依 I 區、J 區、K 區、M 區分別計算）。
- (2) 上訴人 S 公司與 C 公司間之書面契約約定之勞務內容及報酬金額，按 I 區、J 區、K 區、M 區計算各自為多少？
- (3) 被上訴人懷疑甚或認定「上訴人未向 C 公司進貨」之客觀跡證為何？實際上向上訴人進貨之主體為何人，如果查不到該實際提供進貨之人，其原因為何？
- (4) 地檢署檢察官不起訴處分書之犯罪嫌疑人為何人，為何與本案前述待證事實之真偽判斷有關連？

原判決就前述待證事實之真偽認定，亦未盡到法定之職權調查義務：

(二)稽徵機關主張個案有非向實際交易對象取得發票之違章情事時，應提供法院職權調查之線索

(判決文)依納保法第 7 條規定：「……前項租稅規避及第 2 項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。……」第 11 條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是**稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。**

有關租稅撤銷訴訟之客觀舉證責任，就課稅要件事實之存否及課稅標準，固應由稅捐機關負客觀舉證責任；惟租稅之免除、減輕等權利障礙要件事實及權利消滅要件事實，既為有利於人民之事實，且其相關資料均由人民所控制掌握，不論從證據掌控或利益歸屬之觀點，自應由納稅義務人負客觀舉證責任。**固然進項稅額乃是計算營業稅之減項金額，因此進項憑證記載內容之真實性及其制作程度之合法性，抽象理論上言之，仍應由納稅義務人負擔事證不明之不利益。**但當稅捐機關主張「有進貨、但實際提供進貨之人非屬進項統一發票開立主體」時，**至少應先對此事實之跡證提供予法院，使法院能展開職權調查。**何況舉證責任必須在法院依職權調查結果，事證仍屬不明之情況下方有適用，並不能排除法院之職權調查義務。

倘被上訴人台北國稅局認上訴人 S 公司確有取具非實際交易對象 C 公司開立之不實統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，致逃漏營業稅，則被上訴人台北國稅局至少應說明為此認定之具體跡證，並由事實審法院展開職權調查。而原判決對上訴人究係與何人為實際交易，並何以上訴人將款項交付與未實際交易對象之 C 公司，並摒棄上開證據而不採，卻未見敘明，自有判決不備理由之違誤。



(三)會計帳簿格式記載有瑕疵，尚難直接否認記載內容之真實性

(判決文)上訴人S公司於原審業據提出 101 年至 104 年之損益表及分類帳，作為其進貨及收取 15 張發票之時序說明，則經原審認為分類帳其上僅有負責人之印章，而未依商業會計法第 35 條規定尚應由經理人、主辦及經辦會計人員簽章，而認該記載尚未能採憑。且勾稽上訴人所提之損益表及分類帳，103 年及 104 年營業額與發票固相符，惟欠缺日記簿及營運量紀錄簿可供查實，另 101 年及 102 年其上記載之營業額固與所收發票數額相符，惟與帳上進貨登載則有相異，**足見上訴人之付款與取得發票、是否申報為進銷項憑證則均有不一，致難呈現其真實等語。惟查上訴人所提之損益表及分類帳，究否真實，仍應依其所載為詳實認定，尚難僅以其未按商業會計法第 35 條格式為記載，即否認其內容之真實**，再此部分之差異原因，乃係 101 年漏未提出 2 張C公司之發票，102 年帳上所載進貨均非全來自C公司，亦業據上訴人於原審 110 年 1 月 22 日所提之言詞辯論意旨狀敘明，原判決就此部分並未予以審酌，亦有認定事實與卷證資料不符及判決不備理由之違誤。

(四)原審二次否決傳訊關鍵證人出庭，應於判決詳述何以否決傳訊之理由，以維職權調查

(判決文)上訴人S公司於原審 109 年 1 月 4 日及同年 10 月 12 日曾二度請求傳訊負責C公司與上訴人間契約執行之C公司總經理彭OO，以證明C公司確實有受上訴人所託，就延壽國宅都市更新計畫，協助提供相關服務，而確有提供勞務予上訴人乙事，**此攸關本件上訴人究有無取具非實際交易對象C公司開立之不實統一發票之判斷認定，至屬重要，惟原審非惟未依其所請，更未於原判決敘明何以無庸傳訊該證人，顯有未盡職權調查之義務…。**

四、推薦理由

主筆委員：黃士洲委員

本件最高行政法院判決值得推薦的理由，詳言之，一方面指出稽徵機關對本稅與裁罰要件事實以及營業人對進項稅額合法扣抵之事實**各自承擔客觀證明責任／風險的基本架構**；另一方面也指出**客觀舉證責任與法院職權調查義務在時序先後上的規範關係**—「法院業盡職權調查能事後，事證仍屬不明，才按客觀舉證責任歸屬，來分配證明風險」；與此同時法院也點明稽徵機關在這類典型案件中協力法院職權調查的**程序義務**，亦即當稽徵機關主張「開立發票主體≠實際交易對象」的場合，「至少應先對此事實之跡證提供予法院，使法院能展開職權調查」；除此之外，法院更針對部分事實細節的職權調查，作出明確可參考的教示要點（如判決要旨摘錄的第3、4點）。

簡言之，本號最高行政法院判決對於**此類再典型、常見不過的營業稅違章案件類型**，設定了一套合乎現行法律框架以及稅務事件證明法則，並值得其他案件援引參考、具有實用性的 SOP。

補充意見：范文清委員

上級審法院若認為原審判決有違法，應廢棄原判決，發回原審重新審理。並應就高等行政法院應調查之事項詳予指示。受發回或發交之高等行政法院，應以最高行政法院所為廢棄理由之法律上判斷為其判決基礎。行政訴訟法第260條定有明文。本件裁判詳細的逐點羅列應重行調查之事實，值得贊成。此外，本件裁判更指出，儘管法院負有職權調查義務，但訴訟當事人並不因此解免證據的提出義務。總結來看，本件判決詳細說明依職權調查事實之精細操作，甚有參考價值。



補充意見：陳衍任委員

本案爭點在於：上訴人是否確有向 C 公司購入勞務並轉提供予 K 公司？如無，則有「取具非實際交易對象（C 公司），依法不得扣抵銷項稅額之進項憑證，實際用以違法扣抵銷項稅額，造成營業稅短收」之違法情事。對此，法院認為，原判決就前述待證事實之真偽認定，尚未盡到法定之職權調查義務，因而還無須論及客觀舉證責任的分配。

縱使認為在舉證責任分配上，由於進項稅額乃是計算營業稅之減項金額，故應由納稅義務人負擔事證不明之不利益。但本案法院依舊嚴守職權調查義務的優先性，認為當稅捐機關主張「有進貨、但實際提供進貨之人非屬進項統一發票開立主體」時，至少應先對此事實之跡證提供予法院，使法院能展開職權調查；而不得含糊地省略法院的職權調查義務，逕自進入舉證責任分配的領域。本判決清楚指明，唯有在法院依職權調查結果，事證仍屬不明之情況下，方有舉證責任分配的適用。對於職權調查義務與舉證責任分配的思維層次，可謂清晰透徹，故評選為優良判決。

五、對判決進一步期待

主筆委員：黃士洲委員

本號最高行政法院 110 年度上字第 300 號判決除開上述值得推薦理由之外，期待未來推進以下關於稅務案件證明法則如何與時俱進地結合營業稅實務運作的進一步討論：

(一)補徵本稅與科處違章漏稅裁罰，彼此要件證明法則不同

本件存在兩個訴訟標的，分別是請求撤銷補徵本稅 115 萬餘元營業稅的處分，以及請求撤銷裁處 1 倍本稅的罰鍰處分，**補稅與裁罰行政處分所連結的營業稅法條與要件自有明確區隔**。前者為營業稅法第 33 條與第 35 條，營業人以進項稅額扣抵銷項稅額時，應檢具符合程式、內容真實的統一發票；後者則為同法罰則第 51 條第 1 項第 5 款以不實之進項憑證，虛報進項稅額，致發生逃漏稅結果，營業人有故意或過失。期待未來判決可以更加直接、鮮明地指摘將本稅與裁罰一致操作模式的違法、違憲疑義，以利稽徵機關徹底貫徹對罰鍰要件事實的證明義務。

(二)負擔證明責任之一造當事人在程序中承擔著「先發」的證據提出義務

關於舉證責任分配以及法律效果，多數判決的典型論述即如本件最高行判決—「依照要件事實的分類，決定何造當事人承擔舉證責任，且該造需負擔法院在職權調查後，事實仍真偽不明的敗訴風險」。這番論述宜進一步補充：當法律設定要件事實，同時也決定了要件事實_{在爭訟程序中的}主要、首發性的證據提出責任(主觀意義)，並非只有無法證明時的風險分擔(客觀意義)而已。固然行政程序與訴訟採職權調查、探知主義，不適用民事訴訟法院僅就當事人提出之事證裁判，怠於提出要件事實之事證者，法院即應判決敗訴之「古典辯論主義」規則，然而依照徵納協同促進程序的實證觀點，承擔稅務舉證責任之一造當事人(主要是稽徵機關)，理應在程序中扮演著開啟、決定職權調查範圍的主要與首發角色，換言之，**主動提出足夠讓法院認為本案有足夠推動職權調查的基礎事證**，一方面符合其主張公法上權利/權力的身分，另一方面也避免程序的浮濫進行。



(三) 證明法則的個案操作宜適度思考、反映稅務遵循與稽核的實況進展

營業人主張開立進項發票者即為實際營業人，應負主客觀舉證責任的命題，可以有更深層次的觀察。按加值型營業稅作為消費稅的制度設計，各階段營業人充其量不過是為後階段代付代收的過路財神，履行著協助國家徵收消費稅款之協力義務而已。於此同時，營業人同時也受著商業會計法與其他商業法令、法則之拘束，**基於權利義務的對稱性一無償履行徵收稅款協力義務，營業人關於進項稅額的證明義務，亦應合理地限縮在符合商業會計法與一般商業法則的範圍之內，不應當無限擴張、無遠弗屆。**

申言之，具體個案中關於開立進項發票的營業人是否為實際交易對象，是否有及如何地提供貨物、勞務，營業人固然負擔證明義務，仍宜參照前述商業法則設定合理界限。

再者，徵納雙方的證明義務的具體內容與界限，也應隨社會經濟與稽徵技術的推進，而作合理的調整。**當發票電子化、雲端化的滲透已達相當高度，稽徵機關對金流的掌控程度更非往昔可比，即不適當以全有全無、非黑即白的模式去思考證明義務該達到的高度以及舉證責任分配並其對應效果。**

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

一、事實摘要

緣與 A 公司合併後消滅之 B 公司，其負責產品進銷業務之協理甲等人為詐取 B 公司之資產，於 95 年 1 月至 96 年 12 月間使 B 公司無進貨事實卻取具 C 公司出具之不實統一發票，銷售額合計新臺幣（下同）401,053,013 元，營業稅額 20,052,651 元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經財政部北區國稅局（下稱稅局）審查認違章成立，初查除核定補徵營業稅額 20,052,651 元外，並依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）第 51 條及稅捐稽徵法第 44 條規定，採擇一從重處罰，按所漏稅額 20,052,651 元處 0.5 倍之罰鍰計 10,026,326 元（下稱原處分）。

A 公司不服，申請復查，經稅局復查決定改核認其為無進銷貨事實，獲准追減營業稅額 8,719,515 元，其餘復查駁回。A 公司仍不服，經財政部作成訴願決定，將稅局之復查決定撤銷，囑由稅局另為處分。嗣稅局依財政部訴願決定意旨，作成重核復查決定：「變更核定營業稅額 10,021,097 元，其餘復查駁回。」A 公司猶表不服，提起訴願，經財政部訴願決定駁回後，遂提起行政訴訟，原審法院判決駁回 A 公司之訴，A 公司乃提起本件上訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。



三、判決要旨

- (一)我國法制對於違反義務之行為課予責任，大別有刑事、民事、行政三種責任；又在實定法國家，各類責任之成立首應該當其實體法定要件，及具備各該規定之主觀責任要件。依行政罰法第7條第1項，必須行為人具備故意或過失之責任條件，始得對其違章行為加以裁罰。一般而言，所謂故意係指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；所謂「過失」，指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生。是以，**不論故意或過失，均係以「違反行政法上義務之構成要件事實」為範圍。**
- (二)又私法人、團體、組織之行為，通常由公司內部之自然人所為，因而同條第2項即規定以「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員」之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。是故，關於組織之主觀責任條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，**應以對於「違反行政法上義務之構成要件事實」之成立，具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人；或實際作成「違反行政法上義務之構成要件事實」行為之職員、受僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。**
- (三)應探究孰為B公司之代表人等為有權決定或監督營業稅法上真實申報繳納義務之履行者，**或孰為實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者**，而對於本件違反行政法上義務即無進貨事實而虛報進項稅額之構成要件事實，如何明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；或對於無進貨事實而虛報進項稅額之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生等節判斷之。又就此屬於裁罰處分之成立要件，被上訴人自負有舉證責任。

四、推薦理由

主筆委員：李益甄委員

本判決之爭點在於法人稅務違章主觀責任條件之認定，原判決以 B 公司有「虛報進項稅額而使應納稅額減少」之客觀行為推定其有漏稅之主觀故意，並援引刑事案件之證據資料，認甲居於主導地位，使 B 公司為不實進貨等行為，依行政罰法第 7 條第 2 項規定，甲為 B 公司之高階經理人，故將甲之故意推定為 B 公司之故意，又認 B 公司長期疏未建置及落實進銷貨內部控制及內部稽核程序，致生本件短漏營業稅款等違章結果，B 公司於本件亦係具備主觀歸責事由，惟本判決與原判決持不同見解，並就應如何於稅務違章事件中認定組織之主觀責任條件詳為論述，殊值推薦：

（一）組織之主觀責任條件之認定：

行政罰法第 7 條第 2 項規定：「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失。」本判決就此規定明白揭示：「關於組織之主觀責任條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，應以對於『違反行政法上義務之構成要件事實』之成立，具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人；或實際作成『違反行政法上義務之構成要件事實』行為之職員、受僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。」並進一步運用於本件，從而認原審逕以安排 B 公司進行不實交易之 B 公司員工係故意取具不實進貨發票，推定 B 公司係故意虛增進項稅額脫漏營業稅，似未調查其目的是為套取不當利益，而非逃漏營業稅，亦未調查 B 公司員工是否為公司內部決定或監督履行營業稅法上真實申報繳納義務之代表人或管理人，有理由不備之違誤。本判決就營業稅違章事件中，如何認定組織之主觀責任條件，提出較為精細之判斷標準，對於未來類似爭議之案件，具指標性意義，實值贊同。



(二)內控制度之疏漏與稅務違章行為之故意、過失係屬二事：

原審自B公司長期疏未建置及落實踐行完備且有效之進銷貨內部控制及內部稽核程序，致生本件短漏營業稅之結果，認定B公司該當營業稅違章行為之主觀責任條件。然本判決並不認同此見解，明白揭示「原審所執△△公司（註：即B公司）未循公司正常營運步驟稽核貨物進銷之真實，此一狀態於該公司之影響，係給予○○○（註：即甲）等有心人士一再製造假交易不法掏空公司之機會，因而造成公司及股東之損失，所涉者為有無故意或過失不為內控作為，而生對於公司、股東之損害賠償責任，並非對於公司取得不實發票後猶虛增進項稅額違章行為之故意過失」將內控制度之疏漏，與逃漏營業稅之故意、過失作進一步之區分，對於過往實務見解認為公司內控制度之疏失即有稅務違章行為之故意、過失具有矯正之作用，值得肯定。

補充意見：葛克昌委員

(一)原審判決駁回之主要理由，乃援引刑案之證據資料，確認該公司高級經理人甲等安排假交易，目的在掏空公司。從而本件中「無進貨事實」之待證事實已證明該公司「虛報進項稅額而使納稅額減少」之客觀行為，已足以顯明其有漏稅之主觀犯意。本判決明確指出，係將構成刑事要件事實，混淆認定成立行政違章要件事實，因而未能正確適用行政罰法第7條第2項，而有理由未備等判決違背法令情事。論證清晰明確，具說服力。值得推薦。

(二)本判決強調營業稅法第 51 條第 12 項第 5 款及稅捐稽徵法第 44 條之罰鍰規定，公司故意過失之認定，依行政罰法第 7 條第 2 項規定「其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員…」惟在營業稅之漏稅罰部分，應探究者係公司之代表人為有權決定或監督營業稅上真實申報繳納之履行者或行為者，而對進貨事實虛報進項稅額，有故意過失情事者。本判決明確指出該公司高級經理人甲是否為該公司內部決定或監督履行營業稅申報，從而該人之故意過失能否推定為公司逃漏稅故意，原審未加以調查，亦未說明未調查理由，核有理由未備之違誤。本判決對納稅義務人之基本權保障（納保法第 11 條第 1 項），著有貢獻。

補充意見：陳清秀委員

(一)有關法人履行營業稅法上申報義務之故意或過失之認定，基於自己行為責任主義，應核實認定之。就此釋字第 687 號解釋理由書即指出：「基於無責任即無處罰之憲法原則，人民僅因自己之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，法律不得規定人民為他人之刑事違法行為承擔刑事責任。」「依據系爭規定（指稅捐稽徵法第 47 條第 1 款），公司負責人如故意指示、參與實施或未防止逃漏稅捐之行為，應受刑事處罰。故系爭規定係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，並未使公司負責人為他人之刑事違法且有責行為而受刑事處罰，與無責任即無處罰之憲法原則並無牴觸。」



(二)本件判決指出「關於組織之主觀責任條件之成立，除有反證可以推翻推定之結果外，應以對於『違反行政法上義務之構成要件事實』之成立，具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人；或實際作成『違反行政法上義務之構成要件事實』行為之職員、受僱人或從業人員，渠等故意、過失認定之。」故為調查事實認定納稅義務人公司之故意過失，應查明「何等層級之人為該公司有權決定或監督營業稅法上真實申報繳納義務之履行，或孰為實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者，其對虛報進項稅額之構成要件事實，有如何明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意；或對於虛報進項稅額之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生，方得以推定為納稅義務人公司之故意或過失。」要求必須對於稅法上義務之履行，具有決定或督導責任之負責人，或實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者，有故意或過失為前提。此一見解係採取行政處罰法上之「自己行為責任主義」（參照釋字第 687 號解釋）之觀點，值得肯定。

補充意見：蔡朝安委員

本判決詳細闡述行政罰法第 7 條第 2 項推定組織之故意過失之要件，且明確指出稅捐稽徵機關應就何人為「納稅義務人之代表人等為有權決定或監督營業稅法上真實申報繳納義務之履行者，或孰為實際從事營業稅法上真實申報繳納義務之行為者」負舉證責任，明確指出稅捐稽徵機關不得逕以客觀事實推論主觀責任而做出裁罰處分，以及稅捐稽徵機關及法院應予調查之事項，值得推薦。

補充意見：黃士洲委員

對於受到詐欺掏空的公司，在發票瑕疵部分，其漏稅罰的故意過失認定，有較為深入的論述。

五、對判決進一步期待

主筆委員：李益甄委員

本判決揭示行政法院不應逕行援用掏空公司資產之員工之刑事案件事證即認定本件該當法人逃漏營業稅的主觀構成要件，而仍應依職權調查相關證據（行政訴訟法第 125 條參照），並認為應細究掏空公司資產之員工是否為對於申報繳納營業稅具決定或監督權之人，即是否為對於「違反行政法上義務之構成要件事實」，具有決定或督導責任之組織代表人、管理人、其他有代表權之人，而非僅受僱人之故意推定為公司之故意，對將來行政法院處理類似案件時，提供了相當具有參考價值的判斷標準，期盼未來行政法院於判斷法人稅務違章主觀責任條件是否成立時，均能如同本判決一般細緻地進行區分，以貫徹有責任始有處罰之原則（行政罰法第 7 條立法理由參照）。

補充意見：葛克昌委員

該判決係在納保法公布施行後，根據該第 1 條第 2 項規定，關於納稅者權利之保護，應優先適用納保法。而納保法第 16 條第 1 項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」根據該條之立法理由係明定納稅者非因故意或重大過失，而違反義務，減輕其處罰。原納保法該條項係明確規定「非因故意或重大過失而違反義務者，按其情節得減輕其處罰。」惟立法過程中，未能體會立法深意，乃改為與行政罰法第 7 條第 1 項相同之文字，但解釋上如過失行為仍應按情節得減輕其處罰，乃法理之當然。

2023 臺灣年度 優良稅法判決



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

一、事實摘要

因被上訴人民國 98 年度綜合所得稅結算申報未列報源自 A 補習班之所得，該補習班 98 年度原申報收入總額新臺幣（下同）6,218,701 元、費用總額 7,696,978 元、虧損 1,478,277 元，經財政部中區國稅局民權稽徵所第 1 次核定收入總額 9,000,000 元、費用總額 8,100,000 元、所得總額 900,000 元。嗣民權稽徵所查得永豐商業銀行股份有限公司臺中分行之 B 補習班、A、C、D、D 及被上訴人聯名帳戶、D 及 E 聯名帳戶共 6 個帳戶（下稱系爭 6 帳戶），認定系爭 6 帳戶之資金存入金額減除非屬學費收入後之餘額為 A 補習班之學費收入，第 2 次核定收入總額 71,296,015 元、費用總額 39,248,008 元、所得總額 32,048,007 元；又民權稽徵所以臺灣高等法院臺中分院 100 年度重上字第 93 號民事判決已審認 A 補習班於 97 年 6 月 16 日核准立案時之實際合夥人為 D、E 及被上訴人，爰以被上訴人等 3 位合夥人 97 年 3 月 17 日訂立契約書所載之出資比例各 3 分之 1，按合夥比例計算，歸課被上訴人 98 年度源自該補習班之其他所得 10,682,669 元（32,048,007 ÷ 3），以 105 年 10 月 19 日第 1060000216 號綜合所得稅核定通知書，通知補徵應納稅額 3,816,761 元，併同前次核定漏報租賃所得 169,168 元（免罰所得），並以 105 年 11 月 22 日 105 年度財綜所字第 48105101213 號裁處書，按所漏稅額 3,475,728 元處 0.5 倍罰鍰 1,737,864 元。被上訴人不服，申請復查，經上訴人以 107 年 6 月 25 日中區國稅法二字第 1070007451 號復查決定駁回（原處分），被上訴人復提起訴願遭駁回，循序提起行政訴訟，經原判決（臺中高等行政法院 108 年度訴字第 60 號判決）將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。上訴人不服，遂提起本件上訴。



二、判決主文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

三、判決要旨

本件判決之要旨，分析如下：

- (一)稅捐撤銷訴訟之訴訟標的：本件對課稅處分之撤銷訴訟，其訴訟標的係原告要求確認課稅處分所核定之應納稅額為違法，侵害其權利，並要求廢棄該課稅處分之訴訟上請求。
- (二)事實審法院之職責：應本於職權調查證據，並依調查證據之結果，認定事實，不受當事人主張之拘束；且其認定事實不得違背經驗法則或論理法則；並應於判決書理由項下記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上之意見，否則判決即屬違背法令。其次，就非屬本案應審理範圍，但為原審法院依職權調查、而與本案終局判斷結論有關連之事實部分言之，原審法院既已發動職權調查，則在訴之聲明範圍內，**原則上原審法院應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額(即應審理範圍內之正確稅額，加計職權調查而得之稅額後所得之總額)，是否超過原來核課處分之稅額(基於不利益變更禁止原則之要求)，以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並有效提供權利保護。原判決若不予續為該職權調查事項，即有說明認定理由之必要，否則構成判決不備理由。**

(三)稅務專業審判之範圍：法院如認已核定之稅額，其稅基量化有「違法」疑義者，應具體指明其「違法」處，並「考量」排除該違法事由後，可以確定之最低度稅基金額，再「加上」應加計之稅基金額，「比較」該加總後之稅基總金額，與原核定之稅基總金額，決定其對應稅額「高於」或「低於」原核定稅額，而為「原告之訴駁回」，或「部分廢棄原核定處分」之判決；倘審查結果發現作為程序標的之課稅處分所確認之應納稅額太低，法院只能於判決理由說明，原稅額核定太低，應該諭知更高之稅額，但基於不利益變更禁止原則，原審法院只能駁回被上訴人之訴。

四、推薦理由

主筆委員：黃俊杰委員

本件判決獲得推薦之主要理由，係因其明確說明下列基本概念：

- (一)納稅義務之成立：人民之納稅義務，係因法定構成要件之實現而成立，不待稽徵機關之核定。
- (二)課稅處分之限制：課稅處分係在於確認已依法律規定成立之請求權或債務之具體數額；稽徵機關課稅處分核定之應納稅額，如較法律規定者為高，即涉違法侵害人民之財產權。



(三) 爭點追加之限制：依納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，納稅者固得在訴訟程序中追加對其有利之爭點，以擴張法院「應審理」之範圍。但不包括不利於納稅者之爭點追加，而國稅局同樣不能追加對稅捐機關有利之點。因此，本案若無有利納稅者之爭點追加，截至本判決作成時止，案件「應審理」之範圍維持固定。

(四) 正確稅額職權調查之義務：原審法院既已發動職權調查，則在訴之聲明範圍內，原則上原審法院應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額。

補充意見：范文清委員

法院審查撤銷訴訟若認有理由，即應具體說明系爭核課處分之違法之處，並依職權調查原則，自行審認正確合法的稅捐債務金額究竟為何。也就是說，行政法院不得僅僅消極的指出系爭核課處分有所違法，更應積極的調查證據認定事實適用法律，藉此確認正確的稅捐債務金額若干，才算是對人民權利作完整的救濟。要非如是，即為「萬年稅單」發生的原因之一，人民的權利即不能謂獲得有效的救濟。本件裁判正確的指出：「原審法院既已發動職權調查，則在被上訴人訴之聲明範圍內，原則上原審法院應自行判決確認正確合法之稅捐債務金額（即應審理範圍內之正確稅額，加計職權調查而得之稅額後所得之總額），是否超過原來核課處分之稅額（基於不利益變更禁止原則之要求），以符合訴訟經濟原則，避免反覆爭訟，並有效提供權利保護，……惟原審撤銷原處分，責由上訴人查核釐清該違法部分事實，卻未說明何以無法自行查明事證，以核實確認被上訴人在其聲明不服之範圍內之應納稅額為若干之理由，原判決於此亦有疏漏。」誠值贊同。

補充意見：鍾騏委員

- (一)依行政訴訟法規定，行政法院應依職權調查事實關係，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，於判決之理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上意見。本件判決認為，關於事實審法院依職權調查，而與本案終局判斷結論有關連之事實，若事實審法院不續為該職權調查事項，即有必要說明認定事實審法院無法自行查明事證之理由，否則構成判決不備理由。
- (二)本件判決清晰論述行政法院應依職權調查事實關係，倘不繼續調查與本案終局判斷結論有關連之事實，應於判決之理由項下，說明認定事實審法院無法自行查明事證之理由，否則構成判決不備理由。

五、對判決進一步期待

主筆委員：黃俊杰委員

正確繳納法定稅額，是納稅者之權利及義務（即「權利之限制」），亦屬稅捐稽徵機關課稅處分之法定義務，更屬稅捐行政救濟管轄機關之法定職責。然而，本件判決基於「…本件事實尚有未明，有由原審法院再為調查之必要，爰將原判決廢棄，發回原審法院詳為調查審認，更為適法之裁判」。

於此，為具體落實納稅者權利保護法「正確繳納稅額」之核心價值，對於納稅者權利保護法第 21 條第 3 項規定「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限」之但書（例外）狀況，宜採較為嚴格之限制解釋。



補充意見：鍾騏委員

雖然行政訴訟法規定行政法院應依職權調查事實關係，但行政法院畢竟人力有限，可能需要考慮行政訴訟法第 138 條囑託調查證據及第 135 條「當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者，行政法院得審酌情形認他造關於該證據之主張或依該證據應證之事實為真實。」之規定。納稅者權利保護法第 21 條第 3 項但書所稱「因案情複雜而難以查明者」，未來可能隨著經驗累積更清楚的判斷標準。

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

一、事實摘要及原被告主張

(一)事實摘要

納稅義務人係經營電腦設備批發業，於民國（下同）104 年間接受國內A公司訂貨後，轉向香港B公司訂貨，直接以A公司名義報關進口，並按收取價款總額開立商業發票予A公司，經國稅局審認納稅義務人未依財政部 97 年 10 月 29 日台財稅字第 09704550620 號令（下稱財政部 97 年函釋），按收取轉付差額視為佣金收入，或按其所取得之佣金收入，開立統一發票並報繳營業稅，漏報銷售額，核定補徵營業稅，並按所漏稅額處 0.5 倍罰鍰。納稅義務人不服，案經臺北高等行政法院（下稱原審）109 年度訴字第 545 號判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上訴。

(二)納稅義務人主張

其係向香港B公司訂貨，復轉賣予A公司，並由A公司自行辦理進口及向海關提貨，納稅義務人負擔貨物瑕疵擔保責任，是本項交易應係兩買賣行為，分別存在於納稅義務人與A公司、香港B公司間。則既然為買賣關係，依營業稅法其所為應屬於「銷售貨物」而非「銷售勞務」。又因其係向香港B公司訂貨，貨物自國外進入我國境內，應屬於「進口貨物」，並非在「我國境內銷售貨物」，應以進口貨物之收貨人即A公司為營業稅納稅義務人，由海關代徵營業稅，納稅義務人自



無須開立發票予A公司。國稅局所援引財政部 97 年函釋僅為行政規則，不應以之擬制課稅範圍，且其所擬制事項係變更租稅構成要件，增加法所無之稅捐義務，不符稅捐法律主義，逕予適用將造成國家超收營業稅，亦不符營業稅之法理精神。

(三) 國稅局主張

國稅局之主張係以，納稅義務人未依財政部 97 年函釋，將收取轉付差額視為佣金收入，或按其所取得之佣金收入，開立統一發票並報繳營業稅，構成稅捐之短收。納稅義務人雖稱已開立商業發票予A公司，惟就納稅義務人開立予A公司之商業發票、取得香港B公司之商業發票、納稅義務人與A公司間經銷合約、納稅義務人之 104 年度分類帳以觀，其雖係按此商業發票金額帳列為銷貨收入，然其並未按此銷貨收入金額向稅捐機關報繳營業稅；至於A公司於進口時縱已按前揭商業發票金額向海關報繳營業稅，亦係A公司繳納進項稅額，有無重複課稅，誠屬A公司之問題，與納稅義務人是否重複課稅無關。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

- (一) 關於三角貿易關係，貿易商與訂貨人之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」，未能一概而論，應依實際交易情況而定……構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則，法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正

確掌握」。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有未依職權調查，及判決不備理由之違背法令。後者乃係指行政法院認定事實應憑調查所得之證據資料，就證據與事實之關聯性如何，其證明力之有無，形成心證之理由，記明於判決理由項下。如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，或其調查證據未臻完備，不足以判斷事實之真偽，均構成判決不備理由之違法。

- (二)納稅義務人所為交易，法律關係究為「居間」或「買賣」，應依其經濟實質及具體事證綜合判斷。倘屬買賣行為，亦應判斷貨物是否在國內進行交付？其貨物所有權是否在國內進行移轉？倘屬居間行為，亦必須符合「納稅義務人對國外供應商提供仲介之勞務服務」及「使其能與國內進口貨物之廠商直接締結買賣契約」兩項要件。原審就納稅義務人之三角貿易銷售行為，未依其交易實質、所有權及風險移轉、資金流向及系爭貨物之交付地點等因素，綜合判斷其經濟實質，復未就納稅義務人之交易行為判斷是否依法據實記帳，有無依其經濟實質表達而為正確列帳，亦未詳予調查納稅義務人與香港B公司間有無訂立買賣契約，納稅義務人之貨款究係按進銷貨全額匯出及匯入，或以差額匯入，納稅義務人經濟實質是否以取得形式上兩個買賣契約間之價金差額為準，而符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，系爭貨物交付A公司之地點為何，是否在我國境內交付。原審均未予詳查，即逕行適用財政部97年函釋，而認納稅義務人於此三角貿易中係提供勞務，所收取轉付差額應視為佣金收入，屬於銷售勞務所得，應報繳營業稅，故原判決認定事實有未盡調查之能事，且有理由不完備之違法。



四、推薦理由

主筆委員：蔡朝安委員

- (一) 租稅解釋令函，僅係過往稅捐機關針對特定個案適用法律所得見解，論其規範意義，本不應有通案之適用性，不同之課稅個案，其案件事實未盡相同，稅捐解釋令函，僅在他案事實實質相同之情況下，方得就他案事實之法律效果做相同之評價，如果未就稅捐解釋令函之特定個案事實與有待涵攝之系爭案件之事實分別加以細究，即率為援用稅捐解釋令函之法律評價，無異將稅捐解釋令函予以通案化及法律化，其代價，勢必弱化法律之規制效用，同時鬆懈稅捐機關及司法機關對於系爭案件認定事實之責任。
- (二) 惟在過往諸多課稅個案，常見稅捐稽徵機關依憑針對特定個案事實所做出之解釋令函，而逕為援用作為通案之規範基礎，而不細究不同個案之間，其事實可能未盡相同，從而獲致錯誤之法律結論。
- (三) 本判決就行政院所負之職權調查義務內涵論述甚詳，即法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」，如未說明所憑證據足供證明事實之心證理由，或就當事人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，均構成判決不備理由之違法。本案法院具體要求事實審法院應探求個案事實法律關係，並完整審酌有關事證，藉以正確發現個案真實，以落實核實課稅原則。

(四)稅捐機關應該依據租稅法律核課稅捐，行政令函僅係補充租稅法律特定要件規範之不足，未得因此取代租稅法律之規定；稅捐事實個案均有不同，如果率以針對特定個案所做成之行政令函，作為大前提之法律規範，非惟必將過度簡化課稅事實之多樣性，亦將造成行政機關及事實審法院怠於調查個案事實之結果，不合租稅法律主義之本旨。本件判決對於課稅事實及證據認定之要求均有清楚闡釋及說明，有助於釐清租稅法律主義及職權調查原則，殊值推薦。

補充意見：陳清秀委員

有關三角貿易之法律關係，本件判決指出應依交易活動之經濟實質，認定其三方貿易間之民事契約法律關係，實質認定其屬於『銷售勞務』或『銷售貨物』，亦即應「依其交易實質、所有權及風險移轉、資金流向及系爭貨物之交付地點等因素，綜合判斷其交易經濟實質」，以確認上訴人與香港 B 公司間「有無訂立買賣契約」，上訴人經濟實質是否符合三角貿易仲介勞務報酬金額之認定，系爭貨物交付 A 公司之地點為何，是否在我國境內交付。

本件判決指出：「原判決既認 A 公司向上訴人訂貨，上訴人再向香港 B 公司訂貨，上訴人與 A 公司訂有經銷合約，上訴人 104 年度分類帳亦有『進貨及銷貨收入』，上訴人於原審亦主張其對 A 公司負貨物瑕疵擔保責任，則上訴人與 A 公司間、上訴人與香港 B 公司間，形式上係屬兩段買賣關係，原判決未說明所憑證據如何將兩段買賣關係認定屬居間關係之心證理由，即有判決不備理由之違法。」從整體法秩序統一性觀點而言，本件判決認為民事契約關係如果是「兩段買賣關係」，即不得認定屬「居間關係」，應值得肯定。



補充意見：陳衍任委員

本案爭點在於：上訴人與 A 公司之法律關係究為「居間」或「買賣」（如為買賣，是否屬境內銷售貨物），亦即有關三角貿易之法律關係究應為「銷售勞務」或「銷售貨物」之認定？對此，法院首先闡明，在行政訴訟之職權調查原則的適用下，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是「訴訟資料之完整性」，二是「訴訟資料之正確掌握」。如有違反，即可能構成判決不備理由或理由矛盾之違法。

基於此，法院認為，原判決未說明所憑證據如何將兩段買賣關係認定屬居間關係之心證理由，就上訴人提出之證據摒棄不採，又未說明不採之理由，即逕行適用財政部 97 年 10 月 29 日令釋，而認上訴人於此三角貿易中係提供勞務，而所收取轉付之差額，即應視為佣金收入，屬於銷售勞務所得，應報繳營業稅，即有判決不備理由之違法。

本判決忠於行政訴訟的職權調查原則，且徹底貫徹之，進而確保國家行政權的合法行使。對於行政訴訟的革新，具有正面引領作用，故評選為優良判決。

五、對判決進一步期待

主筆委員：蔡朝安委員

貨物進出口之三方貿易（即三角貿易關係）在實務上固為吾人所習知，惟個案之具體內容未盡一致；各方交易主體彼此間之交易安排，在風險移轉及對價關係方面，容或各有不同，有待稅捐機關及司法機關就個案分別加以辨識，進而為法律之定性。期待在本件判決做成之後，稅捐機關後續辦理稅務工作，均得細究個案課稅案件之要件事實，而以租稅法律（而非解釋令函）作為涵攝之起點。

補充意見：陳清秀委員

在三方貿易關係中，如果是居間關係而收取居間報酬（亦即當事人甲僅係為國外出賣人公司丙居間出售機器設備予國內廠商某乙，僅乙、丙間成立買賣契約，甲向丙收取居間報酬），則應如何開立發票之問題。

上述最高行政法院 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「設題(2)營業稅法第 7 條第 1 項第 2 款之零稅率規定，係基於鼓勵提供勞務取得外匯之目的而訂定，設題(2)之國內營業人甲雖係為國外之丙居間，然提供之居間勞務，因係使國內買受人乙向丙購買貨物，進口至國內，而實質上非取得外匯，應認其提供之勞務非在國外使用，尚與營業稅法第 7 條第 1 項第 2 款『在國內提供而在國外使用』之零稅率規定要件不合。又因丙在中華民國境內無固定營業場所，依營業稅法第 6 條第 3 款之反面解釋及統一發票使用辦法第 7 條第 1 項第 2 款規定，甲應開立二聯式統一發票予丙。」

惟查當事人對於國外供應商提供仲介之勞務服務，而自國外廠商收取居間佣金報酬，係銷售勞務與國外廠商，該國外廠商住所地在國外，亦即勞務買受人在國外，在跨國營業人間之交易，採取目的地國（消費地國）課稅原則，而目的地國之認定，在買受人為營業人之情形，原則上應以買受人之所在地（住所地）國為準。OECD 加值稅準則第 3.2 點即規定為適用第 3.1 點規定，在營利事業間之交易（business-to-business supplies，簡稱 B-to-B），應以「交易買受人（customer）之所在地」國家享有課稅權。

故此一仲介居間勞務性質上屬於外銷勞務，依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 2 款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：--- 二、與外銷有關之勞務，或在國內提供而在國外使用之勞務。」應適用零稅率，不負擔營業稅。於法似有未合。就此而言，本案最高行政法院 101 年度 12 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議認為外銷勞務適用零稅率規定，係基於「鼓勵提供勞務，取得外匯」之目的而訂定，其所持見解，仍有檢討空間。



最高行政法院109年度上字第771號判決

課稅處分之作成應遵循總額主義

一、事實摘要

(一)緣被上訴人(北區國稅局)依據查得資料,以上訴人於101年1月至102年12月間銷售貨物,未依規定開立統一發票,漏報銷售額合計新臺幣(下同)877,304,621元,逃漏營業稅額43,865,231元;同期間自國外進口貨物,未依規定取得合法憑證,取具非實際交易對象A公司及B公司開立之不實統一發票,銷售額共105,147,065元,作為進項憑證,據以申報扣抵銷項稅額5,257,364元,致生逃漏營業稅之結果。經審理違章成立,除核定補徵營業稅額49,122,595元(=43,865,231元+5,257,364元)外,並依加值型及非加值型營業稅法(下稱營業稅法)第51條第1項第3款、第5款及稅捐稽徵法第44條規定,擇一從重,按所漏稅額43,865,231元、5,257,364元,分別處以1.5倍罰鍰計65,797,846元、1倍罰鍰計5,257,364元,共計罰鍰71,055,210元。

(二)上訴人不服,申請復查結果,以虛報進項稅額部分查無充分證據,乃將原核定補徵稅額5,257,364元予以註銷;漏報銷售額部分,其金額應為908,196,774元〔=(上訴人帳戶未開立統一發票匯入款124,851,751元+上訴人利用員工帳戶未開立統一發票匯入款828,754,862元)÷1.05〕,重行核算補徵營業稅額為45,409,839元,乃追減營業稅額3,712,756元(=49,122,595元-45,409,839元);及以虛報進項稅額部分,原核定補徵稅額既經註銷,此部分原處罰

緩 5,257,364 元併予註銷，漏報銷售額部分，按所漏稅額 45,409,839 元，處以 1.5 倍罰鍰計 68,114,758 元，乃追減罰鍰 2,940,452 元（＝71,055,210 元－68,114,758 元）。

(三)上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回後，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。嗣於 107 年 12 月 11 日準備程序時，更正聲明為：訴願決定及原處分（即復查決定）不利上訴人部分均撤銷。經原審法院判決將訴願決定及原處分（即復查決定）關於補徵稅額逾 5,933,727 元暨罰鍰部分均撤銷，並將上訴人其餘之訴駁回。上訴人猶表未服，乃提起本件上訴（被上訴人於 109 年 6 月 4 日提起上訴，嗣於同年月 23 日撤回上訴，則就原判決撤銷部分已告確定）。

二、判決主文

原判決關於原處分補徵稅額新臺幣 5,933,727 元部分及該部分訴訟費用均廢棄。

廢棄部分，訴願決定及原處分關於補徵稅額新臺幣 5,933,727 元部分撤銷。

其餘上訴駁回。廢棄部分第一審訴訟費用及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔。

三、判決要旨

(一)上訴人上訴聲明第 1 項為「原判決廢棄」，未予區分原判決有利或不利部分，而請求撤銷全部判決，茲就上訴意旨，分別由原判決有利及不利於上訴人之各部分，論斷如下。



- (1) 惟提起上訴，乃當事人對於所受不利益之終局判決聲明不服之方法，受勝訴判決之當事人，自無許其提起上訴之餘地。至當事人所受判決是否對其不利，應以判決主文為準；若說明主文之理由對於當事人不利，亦在不許上訴之列。
- (2) 經核原判決有利於上訴人部分，包括原判決予以撤銷之部分本稅，及罰鍰處分之全額。原判決乃就復查決定應補稅額 45,409,839 元超過 5,933,727 元部分予以撤銷，係針對上訴人員工 4 帳戶之收款經認定為銷售額者，惟尚不得據此逕認該等帳戶內存入款項全為上訴人銷售之貨款，其中尚待調查釐清之存款紀錄高達「數千餘筆」，被上訴人未盡其舉證責任勾稽比對以資證明應補稅額為真實。又關於罰鍰部分，則因被上訴人尚未能查明「所漏稅額之總額」，裁罰之基礎已有變動下，而一併撤銷之。是依原判決主文之記載，上訴人即係受勝訴判決之當事人，縱其主張員工帳戶係借貸之用一節，為原審所不採，亦不許就原判決之部分理由對其不利而提起上訴。

(二) 關於原判決不利於上訴人即原審認定應補徵稅額 5,933,727 元部分

- (1) 惟按「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」此為 105 年 12 月 28 日訂定之納稅者權利保護法第 21 條第 3 項所明文，立法理由說明此項規定係參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取「總額主義」之精神所訂，並促法院依據職權主動斟酌課稅處分之其他違法事由，除有難以調查確定之情事外，應於訴訟中確定應納稅額，避免人民於獲得有利之判決結果後，仍須等待稽徵機關之計算，增加時間勞費及不確定性。

- (2) 另 110 年 12 月 17 日稅捐稽徵法第 21 條第 3 項增訂有關稅捐核課期間時效未完成之規定，其第 1 款「納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內」將核課期間定性為公法上請求權之消滅時效，採時效未完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權。從而，如司法審查結果認為課稅處分為違法，不論是否複雜難以確定其數額，均應以總額主義為原則，確定其數額；如係發交稽徵機關於時效未完成之 1 年內計算其應納稅額，也應整體為之，尚無由容其依爭點項目進行計算。
- (3) 原審就上訴人員工名下 4 帳戶認為銷貨額部分，以被上訴人尚未完成事證之調查，難以勾稽為由，撤銷此部分計算所得之營業稅補徵處分，而維持其餘屬於上訴人名下 7 帳戶所呈現之銷貨額予以計算之補徵稅額，即發生就一個補徵處分按金流來源割裂審核，將產生被上訴人不得不割裂核定之結果，如後續查對金流有必要比對上訴人所使用之全部帳戶時，將影響原審判決維持原處分部分之認定，此於上訴人之攻防更為複雜不利。從而，本件原審之審理程序違反納稅者權利保護法第 21 條第 3 項所揭示之總額主義之意旨，且生程序上之不利益於上訴人，自應予以廢棄。又就原處分及訴願決定不利於上訴人部分，則基於總額主義之旨，併予撤銷發交被上訴人連同原判決撤銷原處分部分，於時效未完成之 1 年內重為核定。



四、推薦理由

主筆委員：葛克昌委員

- (一)本判決指出提起上訴，乃當事人對於所受不利益之終局判決聲明不服之方法。至當事人所受判決是否對其不利，應以判決主文為準；若說明主文之理由對當事人不利，亦不許上訴。並明確指出，原判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）關於補徵稅額逾 5,933,727 元暨罰鍰部分，上訴人即受勝訴判決，縱其主張員工帳戶係借貸之用一節，為原審所不採，亦不許就原判決之部分理由對其不利而提起上訴。
- (二)本判決對適用之際諸多爭議之納保法第 21 條第 3 項「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」予以闡明，除說明係參照總額主義精神外，並促法院依職權主動斟酌課稅處分之其他違法事由，除有難以調查確定之情事外，應於訴訟中確定稅額，避免人民於獲得有利判決結果後，仍需等待稽徵機關之計算，增加時間勞費及不確定性。
- (三)本判決引用 110 年 12 月 17 日修正之稅捐稽徵法第 21 條第 3 項第 1 款規定核課期間不完成，「納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內。」並加以闡明核課期間為公法上請求權消滅時效，該項係採時效不完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅人權益及國家租稅債權。並衍生出司法審查課稅處分為違法，不論是否複雜難以確定其數額，均需以總額主義為原則，如係發交稽徵機關於時效不完成之 1 年內計算應納稅額，亦應總體為之。

補充意見：黃俊杰委員

- (一)以總額主義為原則確定數額：司法審查結果認為課稅處分為違法，不論是否複雜難以確定其數額，均應以總額主義為原則，確定其數額；如係發交稽徵機關於時效未完成之 1 年內計算其應納稅額，也應整體為之，尚無由容其依爭點項目進行計算。
- (二)補徵處分按金流來源割裂審核之爭議：原審就上訴人員工名下 4 帳戶認定為銷貨額部分，以被上訴人尚未完成事證之調查，難以勾稽為由，撤銷此部分計算所得之營業稅補徵處分，而維持其餘屬於上訴人名下 7 帳戶所呈現之銷貨額予以計算之補徵稅額，即發生就一個補徵處分按金流來源割裂審核，將產生被上訴人不得不割裂核定之結果，如後續查對金流有必要比對上訴人所使用之全部帳戶時，將影響原審判決維持原處分部分之認定，此於上訴人之攻防更為複雜不利。從而，本件原審之審理程序違反納稅者權利保護法第 21 條第 3 項所揭示之總額主義之意旨，且生程序上之不利益於上訴人，自應予以廢棄。

補充意見：盛子龍委員

本判決要求原審判決仍應落實總額主義之精神。

補充意見：鍾騏委員

本件判決綜合考察納稅者權利保護法第 21 條第 3 項，及稅捐稽徵法第 21 條第 3 項，認為縱使需要稅捐稽徵機關就部分事實再為查核，亦須注意不割裂稅捐核課處分之整體性，始符總額主義及納稅者權利之保護，值得肯定。



五、對判決進一步期待

主筆委員：葛克昌委員

- (一)本判決以原主張員工帳戶係借貸之用，為原審所不採，僅為說明主文之理由不利，亦在不許上訴之列。惟當事人之主張，縱不可採，但其對罰鍰不服，所謂借貸之用，僅表明無逃漏稅之故意過失，對此本判決並無其有故意或過失之論證，亦未對罰鍰之證明程度應遠高於本稅予以論述。如能進一步論證說明，則能避免本稅與罰鍰之司法審查相同之誤會。
- (二)本判決對納保法第 21 條第 3 項予以闡明，有相當之價值，惟該條規定主要精神不在增加時間勞費及不確定性，更重要者係法治國家之司法功能，在於憲法保障人民得依法定程序，對其爭議之權利義務予以終局解決之規定。納保法第 21 條第 3 項但書「因案情複雜而難以查明者」，雖「不在此限」，但仍不得違反一次紛爭一次解決，須在極特殊情形，且行政法院須就如何查明之條件予以具體指明，而非隨意交由被告之稽徵機關依法核定。否則該但書將成為一次紛爭一次解決之最大漏洞，本判決重在時間勞費，尚不能解決「萬年稅單」我國獨有之困境。

補充意見：鍾騏委員

納稅人主張其與員工之間有數千萬元之借貸與還款關係，未獲事實審法院採納。事實審法院認定納稅人使用四位員工帳戶隱匿銷貨所得款項，以達漏報銷售額之目的，但事實審法院認為稅捐稽徵機關仍應就該四位員工帳戶合計數千餘筆存款紀錄，逐一比對資金來源，辨明何者為銷貨款項，始能課徵營業稅。耗費鉅額人力查核始能核課稅捐，法制相關環節似有改進空間。

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

一、事實摘要

原告甲乙丙三人為叔伯姪關係，共同持有高雄岡山區農業用地，持分各為1/3，另叔叔乙單獨持有同區住宅用地。106年8月乙將住宅用地贈與持分各1/100給甲丙二人；隔年107年11月該住宅用地又分割為A、B兩個地塊，各為184.86與212.87平方公尺，隨即將住宅用地A、B與農業用地等三塊土地進行共有物分割，分割完成後，甲取得住宅用地A，丙取得住宅用地B，農業用地則由甲乙丙三人按11,963/100,000、79,383/100,000與8,654/100,000等持分比例分別持有。分割登記當時，依照土地稅法施行細則第42條第2項與財政部92年1月14日台財稅字第0910456670號令釋，免徵土地增值稅及免申報土地移轉現值。

嗣後財政部高雄國稅局認為甲乙丙三人藉由贈與小面積土地創設共有關係，再辦理共有物分割，行實質交換移轉土地所有權之實，與常規交換土地經濟效果相同，乃依稅捐稽徵法、土地稅法等規定，以108年9月核定按一般用地稅率補徵應納之土地增值稅額為乙1,131,467元、甲1,332,188元，而丙則係於106年4月11日因繼承取得農業用地持分，故為0元。原告等不服，提起訴訟請求撤銷土增稅核定處分。



高雄高等行政法院作成 109 年度訴字第 322 號判決（下稱原審判決），認為甲涉及「實質」移轉農業用地的部分，應准予比照農業用地移轉而免徵土增稅。惟被告高雄國稅局不服上訴後，此部分遭最高行政法院 111 年度上字第 256 號判決廢棄發回，廢棄原判決所持理由略為甲於系爭農業用地移轉時，並未在申報書註明申請免徵土增稅，稽徵機關無從核准免徵，至於爭訟過程中是否有類似提出免徵之申請，發回由原審再查。

二、判決主文

- （一）訴願決定、復查決定及原核定處分關於原告甲移轉高雄市岡山區和平段○○地號土地之土地增值稅 1,332,188 元部分均撤銷。
- （二）原告其餘之訴駁回。
- （三）訴訟費用由被告負擔 2 分之 1，餘由原告乙負擔。

三、判決要旨

高雄高等行政法院作成 109 年度訴字第 322 號判決部分原告勝訴，部分原告敗訴，所持理由約略兩個方向：1. 原告甲乙丙三人等所從事的分割土地安排，構成脫法規避土增稅；2. 縱令外觀為土地分割，實質上卻為移轉土地，也當兼顧甲之農地移轉得申請免徵土增稅之權利。（以下小標題與劃線為主筆者為便利讀者理解所自行增加）。

（一）系爭分割土地安排構成脫法規避土增稅

原告 3 人原僅共有系爭農業用地，嗣藉由贈與及分割形成共同持有系爭分割後住宅 A 及住宅 B 地號土地，再經由分割共有物，而由甲單獨取得分割後住宅 A 土地，丙單獨取得分割後住宅 B 地號土地，及 3 人維持原共有農業用地，僅應有部分比例變更，…，依法規得免申報移轉現值，故無須繳納土地增值稅而逕向地政機關辦理登記等情，已如

前述。原告3人雖主張為家產分配，然如上所述，系爭住宅用地土地並非原告3人之共有家產，原告3人間並無合理之經濟上使用動機或特殊因素致須如此迂迴移轉土地，是原告3人於短時間內以「贈與」、「形成共有關係」、「共有物分割」之程序，以達成系爭分割後住宅A、住宅B土地分別歸屬於甲丙2人所有之目的，顯係因乙如直接移轉系爭分割後住宅A、住宅B土地予甲丙2人並交換該2人於系爭農業用地之應有部分，無法免徵土地增值稅。**故原告3人藉由贈與移轉系爭住宅用地小部分應有部分，刻意創設共有型態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事雙方互換土地之行為，以達到規避繳納土地增值稅之目的，經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件。從而，被告審認原告3人藉由創造共有關係及分割共有物方式相互移轉系爭農業用地之應有部分及分割後住宅A、住宅B，實際上為交換土地之有償移轉，尚無違誤。**

(二) 甲原有移轉農地免徵土增稅之申請權利，亦應兼顧，始維公平

參以原告3人所提作農業使用之證明書，雖係高雄市○○區公所於108年10月17日所核發，但其認可系爭農業用地為作農業使用之農業用地，而該土地之使用狀態並未明顯變更，已如前述，應可認定系爭農業用地於分割前迄今，確實如現況照片般種植樹木，屬作農業使用之農業用地。

原告3人雖未於交換土地並申報土地移轉現值時或於繳納期間屆滿前，檢具系爭農業用地土地農業使用證明書提出不課徵土地增值稅之申請，然係該土地因上開分割共有物結果，依土地稅法施行細則第42條第2項及財政部92年1月14日令，**並無須繳納土地增值稅及免申報土地移轉現值**，故未及時申請不課徵土地增值稅，**今經被告以原告3人實質上屬交換土地而重新核定土地增值稅，即應准其於重新認定時補提資料申請之，方符合公平。**



四、推薦理由

主筆委員：陳清秀委員

(一) 依土地稅法施行細則第 42 條：「(第 1 項) 土地交換，應分別向原土地所有權人徵收土地增值稅。(第 2 項) 分別共有土地分割後，各人所取得之土地價值與其分割前應有部分價值相等者，免徵土地增值稅；其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。(第 3 項) 公司共有土地分割，其土地增值稅之課徵，準用前項規定。(第 4 項) 土地合併後，各共有人應有部分價值與其合併前之土地價值相等者，免徵土地增值稅。其價值減少者，就其減少部分課徵土地增值稅。(第 5 項) 前 3 項土地價值之計算，以共有土地分割或土地合併時之公告土地現值為準。」在共有土地分割之情形，各個共有人各人所取得之土地價值，與其分割前應有部分價值相等者，實質上係取回其持有之土地，並無交易移轉而實現土地漲價利益之行為，故應免徵土地增值稅。

在此共有土地分割，不論係法院判決分割或和解或當事人自行協議申請分割，其土地增值稅之核課，應依下列規定辦理（財政部 71/03/18 台財稅第 31861 號函）：

- (1) 數人共有一筆之土地，其照原有持分比例計算所得之價值分割者，依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項規定，不課徵土地增值稅。
- (2) 惟分割後取得之土地，如與原持分比例所算得之價值不等，其屬有補償者，實質上係有償移轉，應向取得土地價值減少者（亦即獲得補償對價者），就其減少價值部分課徵土地增值稅。

(3) 如屬無補償者，實質上係無償移轉，應向取得土地價值增多者（獲得漲價利益者），就其增加價值部分課徵土地增值稅。

(二)財政部 92 年 1 月 14 日台財稅字第 0910456670 號令：「共有土地分割，或兩宗以上所有權人不相同之土地合併，各共有人分割、合併前後應有部分價值相差在分割、合併後當期公告土地現值 1 平方公尺單價以下，依規定得免申報移轉現值之案件，准免依土地稅法第 51 條第 1 項規定辦理查欠，得逕向地政機關辦理登記。」

在分割或合併而取得價值相等者，亦認為各共有人實質上係取回其持有之土地，並無交易移轉而實現土地漲價利益之行為，故應免徵土地增值稅。

(三)**但依據實質課稅原則，在所有權人間刻意創設共有型態，再利用共有物分割之法律形式、名義及外觀，實質從事雙方互換土地之行為，以達到規避繳納土地增值稅之目的，經濟實質上當已具備土地移轉之課稅構成要件。**就此財政部 93/08/11 台財稅字第 09304539730 號令：「原持有應稅土地之土地所有權人，利用應稅土地與免徵或不課徵土地增值稅之土地，取巧安排形成共有關係，經分割後再移轉應稅土地者，無論再移轉時之納稅義務人是否為原土地所有權人名義，依實質課稅原則及土地稅法第 28 條、第 31 條規定，該土地於分割後再移轉時，應以其分割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；本解釋令發布前類此上開經共有分割且再移轉之案件，應依上述規定補徵其土地增值稅。」（財政部 93/08/11 台財稅字第 09304539730 號令）



本件判決引用行為時稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項、第 6 項：「(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。」、第 21 條第 1 項第 2 款、第 2 項：「(第 1 項) 稅捐之核課期間，依左列規定：二、……及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為 5 年。(第 2 項) 在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」(其後於 106/12/28 施行納稅者權利保護法第 7 條第 1 至 6 項亦有相同意旨之規定) 作為稽徵機關調整課稅之依據，亦即認定本件土地分割屬於稅捐規避行為之類型。

- (四)從正當法律程序保障而言，原本核定免稅依據既然變更，而於嗣後調整為應課稅移轉之交換互易之法律關係，則參照釋字第 385 號解釋：「課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用。」本於「權利及義務不得割裂適用」之衡平原則，此項調整應「整體適用」交換移轉之法律規定，由於系爭○○地號土地屬於農業用地，依據土地稅法第 39 條之 2 第 1 項規定：「作農業使用之農業用地，移轉與自然人時，得申請不課徵土地增值稅。」農業用地應得申請免徵土地增值稅，故應一併適用之。本件判決指出：「依土地稅法施行細則第 42 條第 2 項及財政部 92 年 1 月 14 日令，並無須繳納土地增值稅及免申報土地移轉現值，故未及時申請不課徵土地增值稅，今經被告以原告 3 人實質上屬交換土地而重新核定土地增值稅，即應准其於重新認定時補提資料申請之，方符合公平。」值得肯定。

(五)在調整課稅過程中，本件判決本於公平原則，認為於適用經濟事實之稅法規定時，應就有利及不利納稅者之規範，均一體適用。從而在農地移轉情形，應准予納稅者補辦申請不課徵土地增值稅，此項在「稅捐規避之調整課稅過程中」，仍應注意適用有利於納稅者之事項規範，以維護納稅者權益，此一見解符合釋字第 385 號解釋權利義務之衡平原則，值得讚許。

主筆委員：黃士洲委員

- (一)本件高雄高等行政法院判決值得推薦為優良稅法判決，乃在於對納稅義務人稅捐規劃權的平衡尊重，即便是在個案涉有脫法避稅嫌疑時。詳言之，合法節稅與脫法避稅的區隔既非一刀兩刃清清楚楚，個案判斷與論述說理往往帶有判斷者的主觀色彩，是故納稅者權利保護法（下稱納保法）第 7 條乃規定，除非納稅義務人不實陳述或怠於揭露課稅重要事實之外，脫法避稅原則上不具有可罰性；同理，納稅義務人也不應當被判斷構成脫法避稅安排，而連帶喪失原本就擁有的稅捐規劃權。
- (二)其次，本則原審判決也指出原告三人之所以未能及時申請不課徵土地增值稅，無非是稽徵機關原先已經核定了無須繳納土增稅的行政處分，當無須繳納土增稅的行政處分尚未變更之前，不僅有形式存續力與拘束稽徵機關與納稅人之效力外，同時也符合原告三人之納稅利益，原告三人如何再事爭執（難道要在申報書記載「備位聲明」一行使農地移轉免徵土增稅）？為何需要再事爭執？毋寧是稽徵機關基於脫法避稅防杜，自行變更/撤銷原免徵土增稅處分之後，納稅義務人才開始有實質利益，土地稅法第 39 條之 2 第 1 項來維護既有也是當事人所要達成的免稅狀態。



五、對判決進一步期待

主筆委員：陳清秀委員

本件判決引用租稅規避之法理，認為倘若納稅者以人為方式，故意創造共有關係，再進行分割移轉，而實質產生交換土地之經濟效果，以規避移轉土地之增值稅稅捐債務時，稽徵機關得予以調整課稅。**在此仍應注意上述交易流程，納稅者有無合理之經濟理由或其他正當理由存在，而不宜僅因為有此種分割流程，即逕行認定稅捐規避行為，而不准納稅者反證推翻之。**

主筆委員：黃士洲委員

(一) 現行裁判實務下提出納稅權利保護之論述宜有更堅實的論證基礎。

多年反覆觀察稽徵機關與法院歷來執法針對新出現的尊重納稅人權益的判決見解，總是會先抱持著懷疑的保守態度，本件一二審判決結果歧異，或許也是體現「財政收入優先於私有財產以及依法課稅原則」的潛規則/法治意識，**另一方面也針砭著實務界與學術界儘可能地建構出一套更為完整的納稅義務人權利體系，加深論述深度與說服力道。**

(二) 未註明農業用地字樣是否失權，宜類比現行規定與實務做法。

對照本件原審與上訴審判決見解，似乎彼此見解歧異糾結在土地稅法第39條之3所稱「於申報土地移轉現值時，於土地現值申報書註明農業用地字樣提出申請」，究竟為強行或任意規定之理解上，換言之，**當納稅義務人事過境遷之後再補提想要免稅的請求，應否施予失權效果的問題。**原告在上訴審也很妥適地主張稽徵實務關於農業用地經法院拍賣的場合—即便是在拍定移轉後，稅局仍會通知原所有權人與拍定人，讓其有機會行使農業用地免徵土徵稅的權利¹。**法拍實務作法與**

本案情況是否類比援引的相似性？期待有更進一步論述，於此同時，也可深入探究「農業用地免徵土增稅的申請」是否為額外稅捐優惠，抑或如每人每年 244 萬贈與免稅額的自由規畫空間，逾期提出是否違反法安定性，而有必要給予失權效果？還有本案無論視作農業用地的交換或是分割，前者可申請免徵，後者當然免徵，兩者的實際差異並不大，是否有必要藉手續要件來封鎖納稅人的稅務規劃權利？簡言之，透過這樣的體系性與場景類比的說理論述，或許較可強化尊重納稅人權利保護的論述。

(三)防杜層出不窮的「共有+分割」等非常規手法可考慮「源頭管制」。

再者，關於原告甲乙丙三人是否利用土地分割之名行交換之實，一二審法院判決與稽徵機關立場較為一致。本文也不否認，若依循「主要目的測試」(Principal Purpose Test)的判斷基準，這樣的安排應該也是以享受免徵土增稅為主要目的且欠缺其他經濟意義。這類「共有+分割」的擦邊球手法已流行數十年，且本件計算極其精密，連殘餘土地也都控制在 1 平方公尺的免稅範圍之內，可謂機關算盡，應當是出於土地登記專業人士之手，也就是地政士所精心設計，加上一般人不容易區隔合法節稅與脫法避稅，自然聽信專業人士的「節稅規劃」，特別是本案將土地成立共有再分割的複雜操作，專業人士更有期待高公費的動機。為有效紓減後續避稅訟源生生不息，無論是在申報書的設計，加註提醒字樣，乃至於專業人士公會的執業宣導與紀律懲戒，都存在著另闢蹊徑的可能措施，此雖與個案裁判沒有直接關連，適當的判決旁論建議也是幫得上忙的。

1. 參見：財政部稅務入口網：法拍農地作農業使用，可申請不課徵土地增值稅！<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/announcement/news/MqvnB28> (資料日期2022/2/11)。



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

一、事實摘要

本件訴訟原告及納稅義務人為新北市板橋江子翠一帶土地之地主及建設公司。民國 69 年間，改制前之臺北縣政府為辦理江子翠○○號道路等公共工程，徵收該等土地，但未辦理土地移轉登記。嗣後於民國 106 年間，原告將該等土地出售予訴外人甲公司（等），並以該土地為公共設施保留地為由，申請免納土地增值稅。嗣後稽徵機關認為並非公共設施保留地，仍予以發單課稅。嗣後地主得知該等土地早已完成徵收，實質歸屬政府所有，不得移轉為私有。因此，原告雖將系爭土地出售予甲公司並完成移轉登記，惟因該移轉行為有無效之原因，故原告已於 110 年 11 月間將系爭土地買賣價金全數返還予甲公司。針對前述土地增值稅之課稅處分，原告乃循序提起本件訴訟。法院首先認為，針對本件土地增稅係就不能移轉之標的作為買賣之客體，其交易行為應當無效。但是，無效之行為是否會影響已經成立的稅捐債務？法院指出：「……又基於租稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行為之無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務。德國租稅通則第 41 條第 1 項規定：『法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。』」

但稅法另有規定者，不在此限』，即在闡明此法理（最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決參照）。反之，法律行為倘自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以有效待之，依實質課稅原則，應認其租稅構成要件未實現，此時稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據……」。本件情形，可認為係屬「自始無效、當事人亦未維持其經濟效果」，因此根據實質課稅原則，認為稽徵機關所作成之課稅處分於法有悖，應當予以撤銷。

二、判決主文

如附表二所示之原處分、復查決定及其訴願決定均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

三、判決要旨

- (一)租稅之課徵，在於掌握納稅義務人之納稅能力，即繳納租稅之經濟能力。為符合租稅公平，對具體之租稅事件課徵租稅，於認定事實及適用法律時，應注重課稅事實之經濟實質，而不拘泥於其法律形式，此乃稅捐法制上所稱之「實質課稅原則」，該原則在稅捐債權成立與否之法律涵攝過程中，其實踐方式則是採取「經濟觀察法」。
- (二)按土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第 28 條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅。又基於租稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行為之



無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務。德國租稅通則第 41 條第 1 項規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。但稅法另有規定者，不在此限」，即在闡明此法理（最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決參照）。反之，法律行為倘自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以有效待之，依實質課稅原則，應認其租稅構成要件未實現，此時稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據，否則即與前揭實質課稅原則相悖。

四、推薦理由

主筆委員：黃源浩委員

（一）私法上法律行為與稅捐債權之成立

按以租稅債權債務關係，為公法上法定之債，其權利義務之發生、確定與消滅，乃與私法上債權債務關係有所不同。原則上，此等債權債務關係乃於相對應的私法上經濟活動實現（例如所得、財產之持有以及權利之變動等）之際當然發生，而嗣後由國家公權力機關以行政處分加以確定其數額。也因此，多數學說見解，均承認稅捐稽徵機關所做成之課稅處分，係確認處分。在這樣的理解之下，足以發生租稅債權債務關係的應稅私法行為（le fait générateur）事實上就會面臨私法上法律關係與公法上法律關係交錯適用上的困難。特別是私法上法律關係成立生效後，嗣後因各種原因解消，對於已經發生的稅法之債有何影響？本件所涉及的無效的私法行為，與根據此一無效私法行為所成立的課稅處分，其效力為何？即成為稅法上有意義之討論。

(二) 租稅債權債務關係的不可變性

又如前述，租稅之債相對應的經濟事實或私法關係一旦發生，則租稅債權債務關係即已成立。稽徵機關作成課稅處分，無論係由機關職權做成或者由納稅義務人申報後作成，均僅確認此一債權債務關係之數額。此際稅捐稽徵機關收受納稅義務人之稅款，乃屬其法定職權之行使，即便嗣後納稅義務人行使其私法上之處分權能、解除已經成立生效的契約，使得已經成立的私法上法律關係解消，亦無礙於稅法債權之有效行使，此即為學理上所稱「租稅債權債務關係的不可變性」。就此而言，行政法院 58 年判字第 371 號判例「不動產之買賣契稅，係就不動產買賣之債權契約行為而課徵。並不以完成不動產所有權移轉取得之物權行為為其要件，故買賣行為一經發生，即應投納契稅。至該買賣契約以後是否履行，既與契稅納稅義務不生影響，自亦不因其後買賣契約解除而可請求退稅」，即可謂租稅債權債務關係的不可變性的展現。

(三) 具體推薦理由

本件法院判斷稽徵機關課徵土地增值稅之處分是否合法，所涉及者乃「土地所有權」的移轉，究竟應採實質移轉或者形式移轉的問題。按土地法第 176 第 1 項規定：「土地增值稅照土地增值之實數額計算，於土地所有權移轉時，或雖無移轉而屆滿十年時，征收之」，乃以土地增值稅之債，係依據「土地所有權移轉」為基礎。本件情形，形式上雖有登記移轉，實質上該等土地根本為履行徵收程序的公有土地。按所謂「實質課稅」，著重者乃特定經濟活動之經濟實質，並非土地登記名義。本件判決可謂展現出此一精神，值得推薦。



補充意見：陳清秀委員

再按土地增值稅係依據漲價歸公之原則，對土地所有權人因土地自然漲價所得利益所課徵之稅款。因之，只要有自然漲價所得以及土地所有權移轉之事實，依土地稅法第 28 條之規定，除有不課徵之法定理由外，均應課徵土地增值稅。又基於租稅法掌握經濟事實以達成公平課稅之原理，法律行為雖然自始無效或嗣後歸於無效，惟該無效法律行為之當事人，無視該法律行為無效之事實，仍以有效待之，使相與結合之經濟效果發生，並予以維持者，除法律別有規定外，法律行為之無效，不影響租稅之課徵，依實質課稅原則，仍應認已實現租稅構成要件，而成立租稅債務。德國租稅通則第 41 條第 1 項規定：「法律行為無效，或嗣後歸於無效，當事人仍使其經濟效果發生，並維持其存在者，不影響租稅之課徵。但稅法另有規定者，不在此限」，即在闡明此法理（最高行政法院 109 年度上字第 699 號判決參照）。反之，法律行為倘自始無效，而當事人亦未維持該經濟效果，亦即並非以有效待之，依實質課稅原則，應認其租稅構成要件未實現，此時稅捐稽徵機關即無再予課徵土地增值稅之依據，否則即與前揭實質課稅原則相悖。

補充意見：黃士洲委員

本判決針對無效買賣行為的納稅義務，深入分析無效行為應否課稅的案例與說理法理，本號判決可與去年中影地價稅案件相互輝映，並更進一步細緻化民事無效法律行為對於公法上納稅義務的類型化。

五、對判決的進一步期待

主筆委員：黃源浩委員

在納稅者權利保護法將「實質課稅」之原則成文化以後，實務上值得進一步觀察之傾向，當然為此一略嫌空洞的基本原則的具體化。本件判決直指問題核心，在未來更值得期待司法機關所進行的進一步具體化裁判。



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

一、事實摘要

本件所設事實，略為原告（即上訴人）103 年度營利事業所得稅結算申報，列報有利息收入 808,184 元。但嗣後遭稽徵機關查得有股東往來借餘 437,197,460 元，認上訴人涉有將資金貸與股東未收取利息情形。於是根據所得稅法第 24 條之 3 第 2 項規定：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅」，認定原告有未申報之利息收入。爭訟至最高行政法院，乃引用納稅者權利保護法第 11 條第 2 項之規定，認為國稅局未就原告有資金貸與股東之事實盡到舉證責任。而原告之帳冊僅有數字更正調整，並未有具體、明確記載貸與資金之對象與金額，同時亦未證明資金往來有還款情事，因而判決稅捐稽徵機關敗訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回高雄高等行政法院。

三、判決要旨

- (一)所得稅法第 24 條之 3 第 2 項：「公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。」其立法意旨乃公司係屬獨立法人且以營利為目的，為正確計算營利事業損益及防杜公司違反營利本旨，允宜設算公司利息收入。
- (二)納保法第 11 條第 2 項：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」準此，課稅要件事實應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。按課稅處分係負擔處分，稅捐之稽徵乃科以人民義務，課稅事實之存在自應依證據認定之，以符租稅法律主義，無證據不得以擬制推測之方法，推定課稅事實之存在。故當事人否認課稅事實所持之辯解，縱屬不能成立，亦不能因此即反推必有課稅事實，仍非有證據不得遽為課稅事實之認定。
- (三)惟被上訴人依所得稅法第 24 條之 3 第 2 項規定，就上訴人帳載股東往來餘額設算利息收入，予以課稅，自應就上訴人有貸與股東資金之事實，負舉證責任。



(四)而上訴人之帳載僅有數字的更正調整，並未具體、明確記載貸與資金之對象及金額，被上訴人僅依上訴人帳上股東往來（借方）餘額核定設算利息收入，逕依所得稅法第 24 條之 3 第 2 項應設算利息收入，予以課稅，即有速斷。原判決認上訴人帳列「股東往來（借方）」餘額與上訴人所述 89 年度及 92 年度之盈餘改歸課A公司股東無關，及上訴人提示之外匯交易憑證，無法證明股東還款，惟此仍不足以積極證明帳上股東往來（借方）餘額即屬上訴人貸與股東或任何他人之資金，應依法設算利息收入，予以課稅。綜上，被上訴人就上訴人股東往來科目設算 103 年度利息收入，難謂就課稅之要件事實已盡舉證責任。

(五)上訴人主張上開匯出匯入款項與帳上股東往來（借方）餘額具有關聯性，其 103 年申請各年度帳上調整更正，是為了配合原「營業收入—海外債券」科目之貸方金額所為之帳上調整，讓海外資金回台，似非全然無據。逕以上訴人自行帳列「股東往來」（借方）項目，而上訴人提示之上開證據資料無法證明係上訴人「股東」之還款。

(六)原判決未說明依 426,197,460 元設算利息，非依 421,610,910 元設算利息之理由，即有判決不備理由之違法。

四、推薦理由

主筆委員：黃源浩委員

(一) 舉證責任之概念

按在一般的基礎上，訴訟上的舉證責任被區分為主觀舉證責任與客觀舉證責任兩個面向。主觀舉證責任經常被稱為證據提出責任，係指當事人為了避免敗訴，在訴訟過程中致力於證明對自己有利、而於當事人間提出及爭執相關事實之責任，主要規範者乃當事人在訴訟過程中之證據資料提出相關活動。因此，主觀舉證責任得以被理解為當事人為了避免敗訴，在訴訟過程中致力於證明對自己有利、而於當事人間有爭執事實之證據資料提出負擔。而客觀舉證責任，乃訴訟當事人對於其所主張之事實已窮盡所有的證據方法，進入審理之終結階段之際，仍無法令法院就某於判決具重要性事實之存在，產生確信的心證時，應由何人負擔事實真偽不明的不利益結果的風險分配問題。這當中，一般對於舉證責任之討論多半僅及於客觀的舉證責任，亦即在訴訟接近終了之際，事實仍然陷於真偽不明時，為終結訴訟所必須決定的敗訴風險配賦。

(二) 舉證責任之分配學說

(1) 要件事實分類說

乃係認為應以待證事實本身之性質或內容為標準進行舉證責任之分配。此說主要源於羅馬法上主張權利者需證明，否定者則否之見解。要件事實分類說以待證事實之性質與內容為標準，進行舉證責任之分配，且認為證明責任之分配與規範法律效果得喪變更之要件事實內容完全無涉。此說可進一步細分為「消極事實說」及「變態事實說」、「常態事實」及「變態事實」等標準。



(2) 法律要件分類說

我國民事及行政訴訟法制，對於舉證責任雖設有相當規定，但就訴訟實務而言，仍受到相當明顯的學說影響，特別是在民事程序法制中備受重視的「法律要件分類說」。此說之提出者為Rosenberg教授，在民事程序法制中具有支配性的地位。該說之要旨略為：可以將實體法法律規範區分為權利發生規範、權利障礙規範、權利消滅規範以及權利抑制規範。法律要件分類說主要內容即「主張權利存在之人，應就權利發生之法律要件存在之事實為舉證；否認權利存在之人，應就權利妨害法律要件、權利消滅法律要件或權利受制法律要件負舉證責任」。本件案例，更可以看作是舉證責任分配學說在稅務訴訟中影響法院判決之例。蓋以即便所得稅法有所規定，但是就資金有無借貸，屬於「權利發生之法律要件存在之事實」，因此應當由主張權利發生之稅捐稽徵機關，在訴訟至審理終結之際仍有存否不明之情形者，負擔敗訴之判決。

(三) 具體推薦理由

本件判決，可謂在稅法裁判中，明確採取了法律要件分類說的精神，並且明示課稅事實應當由稽徵機關負舉證責任，不得以擬制推測之方法推定課稅。這樣的推理足以使得稅務訴訟之相關判決在未來有更高的可預測性，值得推薦。

補充意見：葛克昌委員

- (一)所得稅法第 24-3 條第 2 項明定：「資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，除屬預支職工薪資者外，應按資金貸與期間所屬年度一月一日臺灣銀行之基準利率計算公司利息收入課稅。」本判決強調設算利息課稅，應就貸與股東資金之事實，負舉證責任。對稽徵機關常僅依該條項即予以設算利息，設立法定界限，自有相當價值。
- (二)本判決重申納保法第 11 條第 2 項：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」並指出課稅事實之存在，應依證據認定之，以符租稅法定主義。無證據不得以擬制推測方法，推定事實之存在。
- (三)本判決依納保法第 11 條第 2 項，認事實認定為稽徵機關職權，稽徵機關未依職權調查，僅以當事人匯出入款項與股東往來餘額所提示資料無法證明具有關聯性，遽以認定不具關聯性，認定具有應調查而未予調查之違法。係對納保法第 11 條第 2 項在個案中具體應用，值得推薦。

補充意見：盛子龍委員

公司將資金借與股東，雖可設算利息所得，但是否有將資金借與股東，此一課稅事實仍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。



補充意見：黃士洲委員

本判決評析稽徵機關可否單單依照財務報表上帳載股東往來，隨即推定有股東借款事實，從而設算利息之納稅義務，闡釋此類帳載數字乃證明力相對薄弱之表面證據，稽徵機關仍有進一步職權探知之義務，方能滿足其納保法第 11 條之初步證明責任。本判決對於納稅人權利保護與證明義務的運作良有重要價值。

五、對判決的進一步期待

主筆委員：黃源浩委員

自納稅者權利保護法制頒施行以來，對於稅務訴訟案件採取了相當明確的規範態度，並且確立了課稅事實（權利發生事實）應當由稽徵機關負舉證責任的原則。但在稅務案件中，徵納雙方爭執之問題複雜繁多，期待以單一的舉證責任分配法則使得爭議之裁判具有可預見性，仍有待更多判決之累積及努力。特別是稽徵機關究竟應當調查至何種程度，可能還是法院近年所應當特別著重的重點所在²。

2. 參見最高行政法院106年度判字第657號判決：「按稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定之退還溢繳稅款請求權，係納稅義務人遲誤行政救濟期限後，法律特別賦予之程序重開權利，依行政訴訟法第136 條準用民事訴訟法第 277條前段規定之規範有利原則，於法院最後審理階段，要件事實存否仍屬不明時，固應由納稅義務人負擔客觀舉證責任，然由於稅務訴訟適用職權探知主義，事實審法院應依職權查明為裁判基礎之事實關係，儘可能在待證事實已明時作成實體判決，故必須窮盡調查證據之能事，最後仍無法對要件事實的存在與否獲得確信的心證，始得為客觀舉證責任之分配，如果尚有調查證據之可能，卻逕為客觀舉證責任之分配，即有未洽。」

補充意見：葛克昌委員

本判決最大價值，係闡明納保法第 11 條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」而納稅人對事實闡明僅負協力義務，違反協力義務主要法律效果，僅在稽徵機關得降低證明程度至優勢證據（例如同業利潤標準）。亦即本稅應由稽徵機關提出高於優勢證據（如 75% 以上可能），納稅人違反協力義務得降至優勢證據。按事實闡明過程（一般在事實審言詞辯論階段）係證據法適用過程。是以納保法第 11 條第 2 項明定對課稅或處罰要件事實，負「證明責任」。本判決卻將「證明責任」改為「舉證責任」。稅務訴訟不像民事訴訟，沒有證據提出責任，亦即起訴時無「主觀舉證責任」。雖仍有客觀之舉證責任，按行政訴訟法第 136 條立法理由即指明行政訴訟之客觀舉證責任，係指法院於審理最後階段（言詞辯論終結後），要件事實仍屬不明時，法院假定其事實存在或不存在，所生對當事人不利益之結果責任，所謂「舉證責任之所在，即敗訴之所在」即此之謂。換言之，在訴訟最終階段之前並無客觀舉證責任，在言詞辯論階段均為事實闡明階段。納保法第 11 條第 2 項係證據法則之規定。納保法第 11 條第 2 項之基本法理，係作為「公共利益之受託人」之稽徵機關，對課稅原因事實之闡明具有證據法之最終責任，且基於程序上優勢地位，納稅人之協力義務僅為協助機關闡明事實之附屬協力。



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

一、事實摘要

緣原告之父 A 於民國 100 年 8 月 20 日死亡，原告於 100 年 9 月 2 日辦理遺產稅申報，經被告核定以原告及參加人 B 為納稅義務人，就坐落臺南市新營區新北段○○地號土地（下稱系爭土地）之遺產金額，依土地公告現值核定為新臺幣（下同）36,441,066 元，遺產總額 123,169,828 元，遺產淨額 99,737,040 元，應納遺產稅額 9,973,704 元。原告不服，循序提起複查、訴願、行政訴訟，歷經多次發回更審與上訴。

系爭土地經編定公共設施保留地之道路用地，且已闢建道路，多年來無償供大眾使用，然政府從不徵收，事實上亦無法供土地所有人使用，自無任何信託利益存在。依最高行政法院發回意旨，應以「時價」作為稅基之評價基準，則其時價應遠低於公告現值。又未釐清系爭信託契約是否自始無效前，原告不同意以所謂同一條件且同一生活圈之市場交易實例作為價格評定之參考標準。並且認為被告提出依一定條件篩選之買賣、拍賣交易個案之數據，並不具意義，且採樣方式不對，結果明顯偏差。

被告審酌系爭土地屬公共設施保留地，且已闢建為道路之特性，就臺南市政府財政稅務局新營分局提供之坐落臺南市新營區，98 至 102 年度因符合土地稅法第 39 條第 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」規定而免徵土地增值稅之土地明細資料，於 101 年 8 月至 102 年間，移轉原因為「買賣」或「拍賣」者，篩選出條件與系爭土地相同，即同時符合「編定為新營區之公共設施保留地」、「使用分區為道路用地」、「經政府闢為供公眾通行使用之道路」之土地，分別依交易實價登錄資訊或拍賣價格，參照臺南市○○區都市土地地價上漲率，推算該等土地於被繼承人 A 死亡年度（即 100 年度）之成交價格，再據以換算該成交價格占 100 年度土地公告現值之比率，並按照土地與系爭土地之約略距離排序，作成附表一即「實價登錄案件（按都市土地地價上漲率推算）表」、附表三即「拍賣案件（按都市土地地價上漲率推算）表」，所示交易實例可作為系爭土地評價之比較標的。至於被告採用財政部訂定之「歷年來中華民國臺灣地區躉售物價指數及資產重估用物價倍數表」回溯估算 100 年度時價所製作之附表二「實價登錄案件（按物價指數推算）表」、附表四「拍賣案件（按物價指數推算）表」，依營利事業資產重估辦法第 5 條第 1 項及第 2 項規定意旨，不適用於「土地資產」之估價，則不宜採為核定系爭土地時價之參考依據。

二、判決主文

- (一) 訴願決定、復查決定及原核定處分關於核定坐落臺南市新營區新北段○○地號土地之遺產金額超過新臺幣 12,741,011 元部分均撤銷。
- (二) 原告其餘之訴及追加之訴均駁回。
- (三) 第一審及更審前上訴審訴訟費用（除確定部分外）由被告負擔 2 分之 1，餘由原告負擔。



三、判決要旨

系爭土地屬公共設施保留地之道路用地，土地現狀開闢為道路供公眾使用，已行之多年，事實上無法供所有權人使用收益，因有上述經濟上不利條件，其客觀上市場價值勢必受減損。是以，採買賣實例比較法為系爭土地之估價方法，自須就一定期間、一定範圍內，依一定程序所蒐集之眾多市場買賣實例，選擇其中與系爭土地具有上開不利條件相同或相似者，採用為比較標的，始能估定較精確且公允之市場價值。

被告依臺南市政府財政稅務局新營分局所提供於 101 年 8 月至 102 年底之期間內，「坐落臺南市○○區，因符合土地稅法第 39 條第 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』規定而免徵土地增值稅」之土地明細資料，就其中移轉原因為「買賣」之交易案件，篩選出與系爭土地之特性相同，即同時符合「坐落新營區之公共設施保留地」「使用分區為道路用地」「經政府闢為供公眾通行使用之道路」等條件之土地，參照臺南市鹽水地政事務所提供「臺南市○○區自 101 年至 102 年都市計畫內土地之交易實價登錄資訊」之交易價格，依內政部發布之都市地區土地地價上漲率，回推估算該等土地於被繼承人 A 死亡年度（即 100 年度）之市場成交价格，再據以換算該成交价格占 100 年度土地公告現值之比率，並按照與系爭土地生活圈之距離排序，作成附表一即「實價登錄案件（按都市土地地價上漲率推算）表」（本院卷 1 第 503-505 頁）；另就上開臺南市政府財政稅務局新營分局提供免徵土地增值稅之土地明細資料，找出其中移轉原因為「拍賣」之交易案件，並以上揭相同方法篩選出符合條件之土地，依相同之回推估算價格方法、相同之排序方式，作成附表三即「拍賣案件（按都市土地地價上漲率推算）表」（本院卷 1 第 511 頁），此有

實價登錄交查結果彙總表（第 347-350 頁）、拍賣案件彙總表（第 351 頁）、臺南市函復之不動產實價登錄交易資料及查核異常交易結果（第 521-562 頁）、新營區道路用地已開闢道路供使用之彙整表（第 355-358 頁）及道路寬度資料（第 564-566 頁）、交易土地坐落新營轄區之路段位置圖（第 571-573 頁）附本院卷 1 為證，核係符合估價理論蒐集近似系爭土地條件之買賣實例，應可採為系爭土地評價之比較標的。

經本院分析附表一、附表三之各交易實例，首先就其中選擇與系爭土地距離在 1 公里範圍內者，認屬同一供需生活圈之土地，此有附表一編號 1 至編號 6、附表三編號 1 至編號 2 之買賣實例。再依上開實價登錄交易資料，將其中註記有偏離市價行情之異常交易原因之附表一編號 1、4、5、6 買賣實例予以剔除。又附表三編號 2 之宗地面積僅 6.3 平方公尺，面積甚小，坐落之闢建道路尚未命名，屬畸零地之特殊交易個案，非屬正常交易實例，亦予以剔除後，採納其餘 3 個買賣實例，即附表一編號 2、3（本院卷 1 第 503 頁），及附表三編號 1（本院卷 1 第 511 頁），作為系爭土地評價之比較標的。準此，上開 3 個交易實例回推計算之 100 年度成交價占公告現值比率之平均值為 34.963% $[(21.06\% + 61.18\% + 22.65\%) / 3 = 34.963\%]$ ，依此估定系爭土地於繼承發生時點之市場價值為 12,741,011 元 $[\text{系爭土地 } 100 \text{ 年度公告現值每平方公尺 } 51,900 \text{ 元} \times \text{系爭土地面積 } 702.14 \text{ 平方公尺} \times \text{推算之 } 100 \text{ 年度成交價占公告現值比率 } 34.963\% = 12,741,011 \text{ 元}]$ 。從而，被告就系爭土地歸屬請求權核定之遺產金額，在此範圍內於法有據，超過上開數額部分即有違誤。

綜上所述，被告就系爭土地歸屬請求權之遺產金額核定 36,441,066 元，就其中超過 12,741,011 元部分即有違誤（即應追減系爭土地認列之遺產金額 23,700,055 元始為正確）。



四、推薦理由

主筆委員：范文清委員

平等是一種比較。因此必須以待比較的對象與比較的對象之間，具有一定的事實上或法律上的相似性，才有可比較性（或稱可相提並論性）存在。「之所以要求具備最基本的『可相提並論性』，乃因世界上每一個人、事、物都可以找出在某些特徵上是相同的，因此，並不是任何時候當國家對某類人或某種生活事實作了一定規定，對沒被規定到的其他人或生活事實就當然構成差別待遇，而需要進行平等原則之審查，毋寧，只有當法律所規定與被排除在規定範圍之外之人或生活事實兩者間共同具有一個他人或其他生活事實所未具有之特徵（*genus proximum*），因而具有可相提並論性時，國家對其所作差別待遇才有作平等審查之意義與必要。本件欲進行平等審查，自不例外。」（釋 596 號解釋許宗力大法官與許玉秀大法官不同意見書參照）本件判決注意及此，就系爭案件裡的相比較案例，詳細分析比較的基礎，指出合理的可比較性的界限，並剔除逾此界限者。在闡明平等原則，具有原則性的意義。

補充意見：陳清秀委員

- （一）本案涉及信託土地（公共設施保留地）歸屬請求權之估價方法。
- （二）系爭土地屬公共設施保留地之道路用地，土地現狀開闢為道路供公眾使用，已行之多年，事實上無法供所有權人使用收益，因有上述經濟上不利條件，其客觀上市場價值勢必受減損。是以，採買賣實例比較法為系爭土地之估價方法，自須就一定期間、一定範圍內，依一定程序所蒐集之眾多市場買賣實例，選擇其中與系爭土地具有上開不利條件相同或相似者，採用為比較標的，始能估定較精確且公允之市場價值。

補充意見：黃士洲委員

針對公設地的估價，承審法院不厭其煩地從實質課稅原則角度，闡釋為何且應如何選擇估價標準。對於高等行政法官如此盡心闡釋這般深奧的見解，值得參考且鼓勵。

五、對判決進一步期待**主筆委員：范文清委員**

土地作為繼承的標的，其價值是遺產稅的課稅基礎。因此，土地的估價即為遺產稅的重要問題。由於系爭土地並未買賣，從而沒有具體的市價作為課稅的基礎。稅捐稽徵機關即須從類似的土地買賣案件中推估系爭土地之市價。在本案中，稅捐稽徵機關以極為精確的方式進行推估課稅，值得贊成，已如上述。相較之下，同業利潤標準等推估課稅的方法就顯得較為粗糙。寄望將來，推估課稅的方法也可以參考本案意旨，以更精確的方式進行推估，以更貼近量能課稅原則之要求。



最高法院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

一、事實摘要

- (一)被上訴人（納稅義務人）於民國 103 年出售自用住宅用地A，經上訴人（臺北市稅捐稽徵處）所屬信義分處核定土地移轉現值為新臺幣（下同）941,112 元，土地增值稅 49,591 元。被上訴人並於兩年內之 105 年重購自用住宅用地（下稱系爭重購地），經核定土地移轉現值為 9,696,883 元，符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款（先售後購）規定，業經上訴人核准退還已納之土地增值稅 49,591 元。
- (二)被上訴人復於購買系爭重購地之二年內的 107 年出售另一自用住宅用地B，經上訴人所屬文山分處核定土地移轉現值 6,452,712 元、土地增值稅 574,897 元。是以，系爭重購地之地價（9,696,883 元）高於被上訴人先後出售之A地（941,112 元）與B地（6,452,712 元）併計地價（7,393,824 元），且系爭重購地於A地完成移轉登記日起 2 年內重購，B地又於系爭重購地完成移轉登記日起 2 年內出售，分別符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款及同條第 2 項準用第 1 項第 1 款規定。被上訴人再於 107 年申請依土地稅法第 35 條第 1 項第 2 款（先購後售）規定，退還其已納B地之土地增值稅額 574,897 元（下稱系爭申請案）。經上訴人 107 年 7 月 6 日北市稽文山乙字第 10752342300 號函（下稱原處分），以被上訴人業經核准退還已納出售A地之土地增值稅 49,591 元，且被上訴人 107 年立約出售B地距 103 年第一次出

售A地完成移轉登記日已逾2年，不符財政部88年10月28日台財稅第881953651號函釋（下稱88年函釋）：「本部82年6月22日台財稅第820241894號函釋所稱『2年內分別出售或重購多處土地』，其2年期間之起算，應以土地所有權人多次出售或先購買土地第1次完成移轉登記之日為準，在該第1次完成移轉登記之日起2年內分別出售與重購多處土地，始有上揭函釋准併計依土地稅法第35條核退其已納土地增值稅規定之適用……。」規定為由，否准所請。

(三)被上訴人不服，循序提起行政爭訟，經臺北高等行政法院（下稱原審）107年度訴字第1653號判決（下稱原審前判決）訴願決定、原處分關於否准被上訴人申請退還土地增值稅額超過49,591元部分均撤銷；上訴人對被上訴人系爭申請案，應作成准予退還土地增值稅525,306元（即B地土地增值稅574,897元扣除已經退還的A地土地增值稅49,591元之餘額）之行政處分。臺北高等行政法院之上述原審前判決係認為：對被上訴人同一訴訟標的之請求，以被上訴人就出售A地與B地之增值稅退稅請求僅能「擇一行使」，應將被上訴人已取得之出售A地退稅金額於系爭出售B地之增值稅退稅金額中予以扣除。故原審前判決對於被上訴人「不利之部分」乃B地土地增值稅574,897元中不得扣除的已經退還A地的土地增值稅49,591元之部分。

(四)上訴人對原審前判決就其不利部分上訴（被上訴人未就其不利部分上訴，已告確定），經最高行政法院109年度判字第286號判決（下稱最高行前判決）：「原審前判決關於撤銷訴願決定及原處分否准被上訴人申請退還土地增值稅額超過49,591元，並命上訴人對被上訴人系爭申請案，應作成准予退還土地增值稅525,306元之行政處分，及該訴訟費用部分均廢棄，發回原審法院。」其發回原審法院之理由為：



基於本件課予義務訴訟事件，關係當事人權益救濟之完整性，上訴人雖僅就不利部分上訴，但所爭執者仍為被上訴人退稅請求權是否全部滿足，被上訴人就所出售之上開 2 筆土地退稅請求，無選擇權可言，因之，本院（最高行政法院）審理範圍也及於原審前判決全部，原審前判決部分勝敗之重要依據，即關於選擇權之論述有誤，直接影響被上訴人出售 B 地增值稅此單一退稅請求權是否全額滿足，是應認原審前判決主文形式上雖為部分勝敗，但實質上具有一致不可分性，無從分割，上訴人雖僅就其不利部分上訴，其效力應及於全部，難認有利於上訴人部分業已確定。是以，所發回重審者，係被上訴人於發回前所起訴之訴訟標的全部。嗣原審以 109 年度訴更一字第 40 號判決（下稱原判決）：(1) 訴願決定及原處分均撤銷；被告（臺北市稅捐稽徵處）對 B 地重購退稅申請案，應作成准予退還土地增值稅 574,897 元之行政處分。(2) 第一審暨發回前上訴審訴訟費用由被告負擔。上訴人（臺北市稅捐稽徵處）對原判決不服，提起上訴，並聲明：原判決廢棄，駁回被上訴人在原審之訴。

二、判決主文

原判決關於撤銷訴願決定及原處分否准被上訴人申請退還土地增值稅額在新臺幣 49,591 元範圍內，並命上訴人應作成准予退還該部分土地增值稅之行政處分，暨該訴訟費用部分均廢棄。廢棄部分被上訴人在第一審之訴駁回。其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔；駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

三、判決要旨

(一)廢棄並自判部分

原審前判決對於被上訴人不利之部分（B地土地增值稅 574,897 元中不得再退還已經退還A地的土地增值稅 49,591 元之部分），被上訴人並未聲明不服，該部分業已判決確定。該已判決確定部分（49,591 元之部分）不得為訴之聲明擴張，惟原判決未以被上訴人在原審該部分聲明擴張不合法駁回之，反為被上訴人勝訴之判決，自屬違背法令。本院爰廢棄原判決此部分，並自為判決駁回被上訴人在第一審此部分之訴。亦即，退還B地土地增值稅 574,897 元時，只能扣除上訴人提起上訴之 525,306 元部分，而不能扣除被上訴人未聲明不服而已確定之已經退還的A地土地增值稅 49,591 元之部分。

(二)駁回上述部分

- (1) 土地稅法第 35 條重購退稅之立法意旨，一方面藉由出售與重購在 2 年內之期間限制，確保人民出售原住宅用地所得資金，得完足而直接運用於換取更適當之自用住宅用地，無須繳納土地增值稅，另方面限定重購土地價格需高於出售土地價格，鼓勵人民另覓適當居住處所，提升生活品質。準此，土地所有權人如多次出售自用住宅用地，惟均以同次重購土地為評比標的，先後提出退稅申請者，應就各次申請獨立判斷是否合致前述退稅要件，只要每次作為評比對象之出售與重購土地行為均於 2 年期間內完成，且重購土地價格經扣除先前經申請退稅之出售土地價格後之餘額，仍高於本次所主張出售退稅之土地價格者，應認為各次申請均符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定而准予退稅。



- (2) 土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項並未限制土地所有權人必須選擇以其中一次出售土地或重購土地之移轉登記時點為 2 年期間起算點，而僅得就該 2 年內所出售土地申請退稅。然財政部 88 年函釋：「本部 82 年 6 月 22 日台財稅第 820241894 號函釋所稱『2 年內分別出售或重購多處土地』，其 2 年期間之起算，應以土地所有權人多次出售或先購買土地第 1 次完成移轉登記之日為準，在該第 1 次完成移轉登記之日起 2 年內分別出售與重購多處土地，始有上揭函釋准併計依土地稅法第 35 條核退其已納土地增值稅規定之適用……。」認為土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項所定 2 年期間，應自土地所有權人多次出售或先購土地第一次完成移轉登記之日起算，逾該 2 年期間之出售或購買土地行為，不得依上開 82 年函釋併計得申請退還之土地增值稅，乃對人民行使退稅請求權，增加法律所無之限制，違反租稅法律主義，自不得援用。
- (3) 從而，訴願決定、原處分否准被上訴人申請退還土地增值稅額超過（已判決確定之）49,591 元部分，於法有違，應予撤銷，上訴人應作成准予退還土地增值稅 525,306 元之行政處分。

四、推薦理由

主筆委員：林世銘委員

- (一) 本判決闡明土地稅法第 35 條重購退稅的兩個重要的立法意旨，極具教學參考價值並可供未來案件參考。該立法意旨包括：一方面藉由出售與重購在 2 年內之期間限制，確保人民出售原住宅用地所得資金，得（在一定期間內）完足直接運用於換取更適當之自用住宅用地，無

須繳納土地增值稅；另方面限定重購土地價格需高於出售土地價格，鼓勵人民另覓適當居住處所，提升生活品質。準此，本判決指出土地所有權人如多次出售自用住宅用地，惟均以同次重購土地為評比標的，先後提出退稅申請者，應就各次申請獨立判斷是否合致前述退稅要件，只要每次作為評比對象之出售與重購土地行為均於 2 年期間內完成，且重購土地價格經扣除先前經申請退稅之出售土地價格後之餘額，仍高於本次所主張出售退稅之土地價格者，應認為各次申請均符合土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項規定而准予退稅。

(二)最高行政法院之本判決與原審判決都指出財政部 88 年函釋違反憲法第 19 條之租稅法律主義。該函釋規定土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項所定 2 年期間，應自土地所有權人多次出售或先購土地第一次完成移轉登記之日起算，逾該 2 年期間之出售或購買土地行為，不得依上開 82 年函釋併計得申請退還之土地增值稅，被判決為：乃對人民行使退稅請求權，增加法律所無之限制，違反憲法第 19 條之租稅法律主義，自不得援用。

(三)最高行政法院之本判決廢棄原審判決關於已判決確定部分之判決，此一部分亦極具教學參考價值並可供未來案件參考。本判決指出：原審前判決對於被上訴人不利之部分，被上訴人並未聲明不服，該部分業已判決確定。已判決確定部分不得為訴之聲明擴張，惟原判決未以被上訴人在原審該部分聲明擴張不合法駁回之，反為被上訴人勝訴之判決，自屬違背法令。本判決爰廢棄原判決之此部分，並自為判決駁回被上訴人在第一審此部分之訴。



主筆委員：許祺昌委員

本判決爭點涉及土地稅法第35條第1項第1款、第2項退稅要件適用之問題。詳言之，依系爭函釋之意旨，前揭土地稅法「2年期間內」重購退稅之規定，該2年期間之起算點是否應限於「以土地所有權人多次出售或先購買土地第1次完成移轉登記之日為準」？再者，「重購土地價格需高於出售土地價格」，是否應解釋為「多次土地出售不得獨立分次評價以申請退稅」？對此，本判決明確揭示，系爭函釋已增加土地稅法第35條第1項第1款、第2項所無之退稅要件規定，亦從法院保障人民基本權利之角度而言，認定系爭函釋違反保障人民生存權之目的，是認本判決值得推薦：

（一）系爭函釋已悖離土地稅法第35條第1項第1款、第2項退稅要件規定，有違該法保障人民生存權之目的：

本判決指出，立法者為實踐憲法揭示之「生存權保障」，例外於土地稅法第35條第1項第1款、第2項將原本已該當於土地增值稅構成要件之稅捐債權滿足後，予以退還，使出售土地所得資金，不必繳納土地增值稅，得完足而直接運用於購買住宅用地，實質上降低換屋成本，以鼓勵人民提高生活品質。然原處分及訴願決定援引系爭函釋，將前揭土地稅法規範之2年期間之起算點，限縮於土地所有權人多次出售或先購買土地「第一次」完成移轉登記之日，以致甲雖有多次出售換購之行為，但因原處分及訴願決定排除各該出售換購行為獨立評價予以退稅之可能，故縱使甲購買土地之地價大於先後兩筆出售土地之併計地價，卻僅因各該行為未於2年間全數完成，只得切割選擇「其中一筆」合於2年期間之出售換購行為，行使退稅請求權。對此，本判決明確指出，原處分及訴願決定實已違背系爭土地稅法稅捐優惠規範之目的，扭曲立法者為保障人民生存權之美意，故認定系爭函釋，應不予適用；就此，從法院保障人民基本權利之角度而言，本判決應值讚許。

(二)系爭函釋增加法律所無之限制，已違反租稅法律主義：

本判決指出系爭函釋將土地稅法第 35 條第 1 項第 1 款、第 2 項規範 2 年期間之起算點，限縮於土地所有權人多次出售或先購買土地「第一次」完成移轉登記之日為準，以致實質限制納稅義務人行使退稅請求權。對此，本判決明確指出系爭函釋已增加法律所無之限制，違反租稅法律主義，應不得援用，實值贊同。

補充意見：蔡朝安委員

過往實務判決中，除了稅捐稽徵機關之函釋經大法官解釋認為違憲而通案性不予適用外，法院較少以立法意旨或保障人民基本權之角度，自行認定函釋違法而不予適用違法函釋於個案判決之中。本判決明白肯認原審判決從保障人民生存權之角度，自行認定財政部 88 年函釋違法而不應適用，殊值肯定。

五、對判決進一步期待

主筆委員：林世銘委員

(一)在本案中，原審前判決對於被上訴人（納稅義務人）不利之部分（B 地土地增值稅 574,897 元中不得再退還已經退還 A 地的土地增值稅 49,591 元之部分），被上訴人並未聲明不服，致使該部分業已判決確定，而被最高行政法院駁回該部分之退稅（認為臺北高等行政法院之原判決有誤）。但最高行政法院前判決將本案發回原審法院之理由為：「基於本件課予義務訴訟事件，關係當事人權益救濟之完整性，上訴人雖僅就不利部分上訴，但所爭執者仍為被上訴人退稅請求權是否全部滿足，被上訴人就所出售之上開 2 筆土地退稅請求，無選擇權可言，因之，本院（最高行政法院）審理範圍也及於原審前判決全部，



原審前判決部分勝敗之重要依據，即關於選擇權之論述有誤（即A地與B地之增值稅退稅請求僅能「擇一行使」係屬有誤），直接影響被上訴人出售B地增值稅此單一退稅請求權是否全額滿足，是應認原審前判決主文形式上雖為部分勝敗，但實質上具有一致不可分性，無從分割，上訴人雖僅就其不利部分上訴，其效力應及於全部，**難認有利於上訴人部分業已確定**。是以，所發回重審者，係被上訴人於發回前所起訴之訴訟標的全部。」但是，最高行政法院之本判決卻置前判決「**難認有利於上訴人部分業已確定**」之理由於不顧而未有任何論述，此似為本判決美中不足之處。

- (二)若本案被上訴人在原審前判決之後就不利部分（B地土地增值稅 574,897 元中不得再退還已經退還A地的土地增值稅 49,591 元之部分）也提起聲明不服，則該部分即屬未判決確定之部分，則被上訴人將可獲判再退回完整之B地的土地增值稅 574,897 元，而不是扣除已經退還A地的土地增值稅後之餘額 525,306 元。因此，對本案之被上訴人以及其他眾多之納稅義務人而言，從本判決可以獲得一個教訓，亦即，若判決的結果為部分有利、部分不利，當稅捐機關就對納稅義務人有利的部分提起上訴時，納稅義務人也應就對其不利之部分提起上訴聲明不服。最高行政法院若能在本判決中就上述情形並予指明，則更能保障未來納稅人權益。

主筆委員：許祺昌委員

- (一) 本件訴訟之關鍵在於系爭函釋，而自原判決可知，系爭函釋之所以認為，2 年內重購退稅規定之適用，應限於第一次完成移轉登記之日起 2 年內所出售與重購之自用住宅用地，主要是為防止可能造成以同一筆重購土地為標的，無限延伸 2 年之退稅期間，形成稅捐優惠濫用。對此，原判決判決理由指出：「重購土地雖可能被多次援引為評比標的，但每次評比均僅能就前次評價後之殘值為之；再者，以重購土地為原點，起算時間至多前後 2 年內之出售土地行為，時間上也非無限延展，故被告稱系爭函釋有適用之合理性，要屬無據。」上開稅局對於系爭函釋合理性之辯護，以及原判決對於該辯護之釋疑，在本判決中似未再有相關論述，惟從法院判決可促使機關思辨、檢討違法或不當解釋函令之角度出發，本判決如能對此再為提出或多為著墨，相信更有利於行政機關之自我檢討。
- (二) 納稅者權利保護法（下稱納保法）第 9 條第 3 項規定：「中央主管機關應每四年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」同法第 19 條第 1 項、第 2 項規定：「(第 1 項) 中央主管機關為研擬納稅者保護基本政策之諮詢意見，應設置納稅者權利保護諮詢會。(第 2 項) 納稅者權利保護諮詢會，辦理事項如下：一、納稅者權利保護基本政策及措施之研擬。……四、協調各機關間有關納稅者權利保護事宜。五、檢討租稅優惠及依本法規定應公開資訊之執行情形。」因此，有鑑於本判決已從土地稅法第 35 條之立法意旨、租稅法律主義等各面向，詳述系爭函釋違法之處，建議財政部依上開納保法規定，儘快廢止系爭函釋，以保障納稅人權益。



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

一、事實摘要

(一)緣上訴人為A公司之債權人及抵押權人，A公司之資產經臺灣臺中地方法院委託B公司執行拍賣，並由登記於保稅區之C公司以新臺幣(下同)27 億餘元之價格拍定承買，稅局陳報系爭拍定物應課徵之營業稅額為 1 億 3,000 萬餘元，經全數獲列優先分配。

(二)嗣後稅局依C公司之書面確認資料，認定其中價值合計 4 億餘元之不動產係供C公司營運使用之貨物，依照加值型及非加值型營業稅法(下稱「營業稅法」)第 7 條第 4 款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：…四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。」應適用零稅率，爰追減對A公司課徵之營業稅額約 2,000 萬餘元，上訴人對稅局所為之更正營業稅額不服，認系爭拍定物，尚有其他部分係供C公司營運使用，亦應適用零稅率，故以其為本件營業稅課稅處分之利害關係人身分，依序提起本件復查、訴願及行政訴訟，經原判決駁回後，提起本件上訴。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺中高等行政法院。

三、判決要旨

- (一)營業稅法本身對於如何認定營業稅為零之貨物，並未規定應先待人民提出申請，再為准駁之事項，亦無明文指示具體之證據方法，更未有授權施行細則訂定之意旨，加值型及非加值型營業稅法施行細則（下稱「營業稅法施行細則」）第 11 條第 4 款雖規定依營業稅法第 7 條第 4 款適用零稅率者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，應具備之文件為保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯，惟**其僅係明定適用零稅率時所應具備之文件，非指僅得以此文件之記載內容為唯一證據方法。**
- (二)財政部 100 年 11 月 7 日台財稅字第 10004520850 號令：「營業人銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務，其營業稅依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款及同法施行細則第 11 條第 4 款規定適用零稅率者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，應由該營業人（賣方）將所開立之統一發票扣抵聯交由買受人（買方）於該聯空白處或背面簽署『本發票所列貨物或勞務確係本事業（工廠、倉庫）購買符合加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款及同法施行細則第 7 條之 1 第 2 項規定供營運之貨物或勞務無訛』字樣，並加蓋買受人統一發票專用章，作為適用零稅率之證明文件。」固賦予營業稅法施行細則第 11 條第 4 款所指「各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯」一定之證明力，然**非在限縮或卸免核課機關行使核課權所必要進行之調查職權，而指賣方欠缺上開買方完成簽署之統一發票扣抵聯時，倘有其他證明方法證明屬營業稅額為零之貨物銷售，稽徵機關概可不予調查。**



(三)在釋憲實務上，司法院釋字第706號解釋針對相當於當時營業稅法施行細則第38條第1項第11款：「……法院……拍賣或變賣貨物，由稽徵機關填發之營業稅繳款書扣抵聯」等函釋、規定，作成違憲之解釋，即指出該等函令明定法院拍賣或變賣應稅貨物之買方營業人須以非賣方營業人之稽徵機關所填發之營業稅繳款書第三聯（扣抵聯）作為進項稅額憑證，排除執行法院所出具已載明或另以拍賣筆錄等文書為附件標示拍賣或變賣物種類與其拍定或承受價額之收據，得作為進項稅額之憑證，適用結果影響納稅義務人於當期應納營業稅額，而增加法律所無之租稅義務，與租稅法律主義不符；嗣後財政部即本於釋憲意旨於103年5月2日刪除上開規定。參酌以觀，對於本件營業稅法施行細則第11條第4款之規定，即應在合憲範圍內予以解釋適用如前述。

四、推薦理由

主筆委員：李益甄委員

營業稅法第7條第4款規定：「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」，營業稅稅率為零。惟應如何認定保稅區營業人有將其所買受之貨物或勞務用於營運，進而使貨物或勞務之出賣人所為之銷售得以適用零稅率，有所疑問。本判決認為稽徵機關應依職權調查貨物或勞務買受人對於購買標之實際使用狀況，不拘泥於營業稅法施行細則第11條第4款所訂之特定舉證方式，殊值推薦。

(一)稽徵機關訂定或發布之法規命令或行政規則，不得增加法律所無之限制

稽徵機關固然可針對稅捐債務人於申請適用租稅優惠或減免稅捐債務時，所應檢具之文件予以規範，然不得增加法律所無之限制。營業稅法施行細則第 11 條第 4 款針對「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」適用零稅率乙節，規定應具備之文件為「各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯」，惟觀諸營業稅法母法本身，並未規定檢具「保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯」為銷售貨物或勞務適用零稅率之「要件」，本判決指出保稅區營業人所簽署之統一發票扣抵聯，實僅為佐證營業人有將所購買之貨物或勞務用於營運之證明方法「之一」，並非唯一之法定證據方法，並進一步敘明在釋憲實務上，曾揭示稽徵機關以函釋排除或限縮納稅義務人就特定事項之證據方法，係屬違憲（司法院釋字第 706 號解釋參照），此見解有助於促使稽徵機關意識到過往限制證據方法之規定可能有違憲之虞，進而加以檢討，對於保障納稅義務人之權利有重大貢獻。

(二)稅捐債務人就特定事實未依稽徵機關所訂方法提出證明，仍不得卸免稽徵機關之職權調查義務

本判決明確指出，就課稅事實之掌握，除當事人之協力義務外，稽徵機關更應依其職權進行調查並實質認定，非謂稅捐債務人未依法規命令或函釋檢具相關證明文件，稽徵機關即得卸免其職權調查義務，符合納稅者權利保護法第 11 條第 1 項對當事人有利不利，一律注意之規範意旨，值得肯定。



補充意見：陳清秀委員

關於課稅事實之認定有待證據之調查及取捨，如立法裁量上並無具體規定採取法定證據之要求，倘主管機關為供下級機關執行課稅事務，在缺乏授權基礎下，於施行細則中對於證據方法之選擇有明文之強制規定，即可能對於課稅事實之舉證方法形成限制，進而造成法無明文之租稅負擔，而有侵害人民財產權之虞。

本件所適用之營業稅法第 7 條第 4 款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：…四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。」；另施行細則第 11 條第 4 款規定：「營業人依本法第七條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：…四、銷售貨物或勞務與保稅區營業人供營運使用者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，為各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯。」而遍觀營業稅法母法本身對於如何認定營業稅為零之貨物所為之規定，並未規定應先待人民提出申請，再為准駁之事項，亦無明文指示具體之證據方法，更未有授權施行細則訂定之意旨。上開施行細則第 11 條第 4 款之規定，僅係明定適用零稅率時所應具備之文件，但非指僅得以此文件之記載內容為唯一證據方法。

補充意見：黃俊杰委員

- (一)舉證責任限制形成租稅負擔：關於課稅事實之認定有待證據之調查及取捨，如立法裁量上並無具體規定採取法定證據之要求，倘主管機關為供下級機關執行課稅事務，在缺乏授權基礎下，於施行細則中對於證據方法之選擇有明文之強制規定，即可能對於納稅義務成立與否之舉證責任形成限制，進而造成法無明文之租稅負擔，而有侵害人民財產權之虞。
- (二)法律未授權與命令之規範限制：本件所適用之營業稅法第 7 條第 4 款規定：「下列貨物或勞務之營業稅稅率為零：…四、銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務。」；另施行細則第 11 條第 4 款規定：「營業人依本法第 7 條規定適用零稅率者，應具備之文件如下：…四、銷售貨物或勞務與保稅區營業人供營運使用者，除報經海關視同出口之貨物，免檢附證明文件外，為各該保稅區營業人簽署之統一發票扣抵聯。」而遍觀營業稅法母法本身對於如何認定營業稅為零之貨物所為之規定，並未規定應先待人民提出申請，再為準駁之事項，亦無明文指示具體之證據方法，更未有授權施行細則訂定之意旨。



五、對判決進一步期待

主筆委員：李益甄委員

- (一) 本件拍定物中之不動產（包含建物、安全防護、警衛室），於稽徵實務上似不符「銷售與保稅區營業人供營運之貨物或勞務」之定義，不得依營業稅法第 7 條第 4 款規定而得適用零稅率，而應由銷售人先依法繳納營業稅，再由買受人依營業稅法第 39 條第 1 項第 2 款規定「取得固定資產而溢付之營業稅」申請退還，本判決認為此部分銷售行為仍有營業稅法第 7 條第 4 款規定之適用，有待商榷。
- (二) 再者，針對買受人買受後變更用途（含已出售、已拆除或已報廢之不動產及動產），是否影響出賣人適用零稅率乙節，財政部 101 年 5 月 24 日台財稅字第 10104557440 號令針對「申報適用零稅率嗣後買受人變更貨物用途是否補稅處罰釋疑」，已明揭：「營業人在中華民國境內銷售貨物與保稅區營業人，依加值型及非加值型營業稅法第 7 條第 4 款規定申報適用零稅率案件，嗣後買受人將是類貨物變更用途致與上開適用零稅率之規定未合，除經查明係買受人購進貨物時有冒稱購買用途事實並予簽證統一發票扣抵聯之虛偽簽證情事，致發生銷售貨物之營業人逃漏營業稅，應依同法第 51 條第 1 項第 7 款及本部 93 年 7 月 19 日台財稅字第 09304525242 號函規定補稅處罰外，該銷售貨物之營業人尚不發生補稅處罰問題。」則除非買受人於本件拍定時有冒稱用途及虛偽簽證統一發票扣抵聯之情事，否則嗣後之用途變更，應與銷售行為得否適用零稅率無關，值得法院於更審時進一步辨明。

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

一、事實摘要

本件個案係涉及納稅義務人與其配偶，在 101、102 及 105 年度共計三個年度之個人綜合所得稅結算申報的補繳稅款案。在 101 年度個人綜合所得稅申報時，納稅義務人申報其配偶，於民國（下同）101 年 10 月 8 日與某 B 公益信託基金訂立贈與契約，將所持有之 A 上櫃公司（下稱 A 公司）股票共計 15 萬股贈與給 B，當日股票收盤價為 27.55 元。納稅義務人本人亦於 101 年 10 月 23 日與 C 教育基金會締結贈與契約，將所持有 A 公司股票 6 萬 8000 股贈與給 C，當日收盤價為 26.5 元。在申報捐贈列舉扣除額時，因超過個人按綜合所得總額 31,953,328 元計算 20% 捐贈列舉扣除額之上限，故以該捐贈列舉扣除額上限，減除同年度現金捐贈 501,000 元後共計 5,889,665 元予以扣除後據以計算綜合所得淨額，進行個人綜合所得稅結算申報繳納；102 年度時，納稅義務人申報本人與配偶，於 102 年 6 月 27 日與 B 公益信託基金訂立贈與契約，將所持有 A 公司股票各為 4 萬 3000 股與 12 萬 2000 股贈與 B，當日收盤價為 26.85 元，又於 102 年 8 月 5 日再度與 B 簽訂贈與契約，贈與 B 各為 1 萬 4000 股與 5 萬 2000 股，當日收盤價為 28.2 元，列報非現金捐贈扣除額，因為超過個人綜合所得總額計算 20% 捐贈列舉扣除額之上限，故以該捐贈列舉扣除額上限 6,260,934



元據以計算綜合所得淨額，進行個人綜合所得稅結算申報繳納；105 年度部分，納稅義務人申報本人與配偶，於 105 年 9 月 23 日再與 B 公益信託締結贈與契約，分別約定贈與所持有 A 公司股票各計 5 萬 1000 股與 6 萬 8000 股，當日收盤價為 38.25 元之 A 公司股票，其非現金捐贈額因已超過作個人綜合所得總額計算 20% 捐贈列舉扣除額之上限，故以該捐贈列舉扣除額上限 4,391,083 元據以計算綜合所得淨額，進行個人綜合所得稅結算申報繳納。原處分機關則以 101 年 10 月 8 日之贈與 A 公司股票，實際於 101 年 12 月 22 日移轉，當日收盤價 24.30 元，101 年 10 月 23 日之贈與，實際於 101 年 12 月 6 日移轉股票，當日收盤價 25.20 元，兩者均按實際移轉收盤價計算，核定綜合所得總額 31,953,328 元、非現金捐贈扣除額 5,358,600 元，綜合所得淨額為 25,306,895 元，應補徵稅額 212,426 元；102 年度以 102 年 6 月 27 日與 102 年 8 月 5 日之贈與，各自係於 102 年 9 月 11 日與 9 月 12 日，按實際移轉日收盤價各自為 23.00 元與 22.95 元，計算核定綜合所得總額 31,472,170 元、非現金捐贈扣除額 5,310,150 元，綜合所得淨額為 24,984,876 元，應補徵稅額 380,313 元；105 年度以 105 年 9 月 23 日贈與股票，實際係各自於 105 年 11 月 17 日與 11 月 22 日移轉股票，按實際移轉日收盤價各自為 29.90 元與 30.3 元，核定綜合所得總額 21,955,418 元、非現金捐贈扣除額 3,578,500，綜合所得淨額為 17,210,473 元，應補徵稅額 325,033 元。納稅義務人對於上揭三個年度個人綜所稅之補稅均表示不服，循序提起行政救濟，經北高行 108 訴字第 143 號判決駁回，經納稅義務人提起上訴後，最高行以 109 判字第 564 號判決廢棄前審判決發回更審，復經原審以 109 年訴更一字第 80 號判決駁回，經本院受理上訴審，納稅義務人請求為原判決廢棄，並請撤銷共計三個年度之補繳稅款的原處分、復查決定及訴願決定。

二、判決主文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

三、判決要旨

本件爭點為系爭股票捐贈列報綜合所得稅扣除金額之評定基準日。原處分機關與原審北高行均認為，捐贈人將所捐贈之股票申請轉帳時，已喪失物權管控的可能，不再得以支配運用，故捐贈人於股票轉帳申請時，既已喪失對股票之物權管控，即適當以此時點認定為「實際支付日」。此說一則合於收付實現制之意旨；二則防免捐贈扣除額之認定流於「射倖性」；再者，基於稽徵經濟之考量，所耗費之成本較諸所能徵得之稅捐收入，亦屬最為精簡。但最高行判決理由則認為，我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，而納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 捐贈列舉扣除額規定之主要目的在於公益捐贈，「寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。是此寓含受贈人收受捐贈物因可即時變現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓受贈人可以即時變現」，故而自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財產「發生物權行為之變動」，始生效力。換言之，本件個案捐贈列舉扣除額之評定價格基準點，應為捐贈標的物股票之實體交付日為基準，但「有價證券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券



之轉讓行為，亦可依帳簿劃撥方式完成，無須為實體證券之交付等甚明」，此在最高行前審撤銷發回判決中已經闡明，但原審北高行法院判決理由，仍以系爭股票捐贈人於「股票轉帳申請日」之時點，認為股票贈與之「實際支付日」，引之為系爭股票捐贈得列報扣除金額之評定基準日，雖原審法院已就系爭股票，如以「受贈者入帳日」之時點為評定基準日而計算「捐贈扣除額」若干為調查認定，惟並未就上訴人於各該年度是否仍應補徵稅額？如應補徵，究各應補徵多少稅額？為調查認定，故而撤銷發回。

四、推薦理由

主筆委員：柯格鐘委員

基於以下理由予以推薦：

- (一) 北高行判決理由對於股票捐贈之「實際交付日」，自行創設以股票申請轉帳日為基準的判斷標準，最高行則以捐贈股票之實體交付日或者集保保管之股票的「帳簿劃撥」方式為「實際交付日」，應比較符合於民法中有關非動產之物權移轉，亦即關於有價證券之股票的物權移轉方式的判斷。也因此，以此為理由撤銷原審法院判決，維持民法與稅法在此處關於物權移轉判斷標準的一致性，應值得予以推薦。
- (二) 本件係原處分機關與原審北高行法院對於股票之「實際交付日」的理解，以「贈與人」方之股票移轉申請日為判斷基準點，與最高行判斷標準，係以「受贈人」方的股票取得時點不一致所產生，此種屬於法律見解歧異問題，如果卷內資料已經有北高行判決理由，自行就「受贈者入帳日」之時點為評定基準日而計算「捐贈扣除額」若干為調查認定，僅就實際應補徵稅額若干不明，最高行在判決中具體指明下級審應作為方向，亦值得加以贊同。

補充意見：陳清秀委員

所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定主要目的，在於納稅義務人對於「教育、文化、公益、慈善機構或團體」所為之捐贈及對國防、勞軍暨政府之捐獻，乃有助益於社會及政府機關之行為，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。是此寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓「受贈人」可以即時變現，自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。又所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財產「發生物權行為之變動」，始生效力。依證券交易法第 43 條第 2 項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」可知有價證券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付等甚明。本件捐贈標的物係屬上櫃公司之股票，關於系爭股票捐贈日（實際移轉日）之認定（涉及如何計算非現金捐贈扣除額），自應以系爭股票（捐贈物）實際上已完成「帳簿劃撥」至受贈者帳戶，而生物權行為變動之時點為準，該時起方可謂「受贈人」已實際收受系爭股票（捐贈物）而可即時變現利用，得作為系爭股票捐贈列報扣除金額評定基準日（捐贈日）之認定。



補充意見：黃俊杰委員

- (一)申報扣除額之認定：我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，而納稅義務人申報扣除額之認定，亦應以實際支付日期為準。
- (二)受贈人可即時變現之認定：所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定主要目的，在於納稅義務人對於「教育、文化、公益、慈善機構或團體」所為之捐贈及對國防、勞軍暨政府之捐獻，乃有助益於社會及政府機關之行為，並可達成扶助相對事業團體發展之目的，寓有增進公共利益之內涵，故給予減免租稅之優惠措施。是此寓含受贈人收受捐贈物，因可即時變現，能達扶助發展、增進公共利益之目的，要能讓「受贈人」可以即時變現，自應以「捐贈物已實際移轉予受贈人為準」。
- (三)實物捐贈與現金捐贈扣除額之平等對待：所得稅法所定之各列舉扣除額，均係以實際支付或損失金額作為列報基礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租稅待遇。所得稅法關於綜合所得稅之課徵因採取收付實現制之原則，所得所屬年度與申請扣除額之認定，均以實際取得或支付日期為準，自符合收付實現制之意旨。所得與費用之實現應以現金或非現金財產「發生物權行為之變動」，始生

效力。且參諸所得稅法所定之各列舉扣除額，均係以實際支付或損失金額作為列報基礎，是實物捐贈與現金捐贈之扣除額，二者不應有差別之租稅待遇。又依證券交易法第 43 條第 2 項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；…」可知有價證券在證券集中保管事業下保管者，其有價證券之轉讓行為，亦可依「帳簿劃撥方式」完成，無須為實體證券之交付等甚明。

五、對判決進一步期待

主筆委員：柯格鐘委員

以下幾點說明，值得未來各方思考。

- (一) 本件最高行政法院應可以在判決理由中具體指明，捐贈股票之價格計算，應與納稅義務人按照當年度之綜合所得總額計算 20% 作為捐贈列舉扣除額的上限，兩者間比較其高低關係，據以為決定納稅義務人實際應補繳稅款的數額。蓋因為納稅義務人在 101 年、102 年與 105 年進行個人綜所稅申報時，實際均係按照綜合所得總額計算 20% 作為捐贈列舉扣除額實際申報數額，非按照股票在贈與契約訂立日之收盤價計算扣除額。因此最高行應要在判決中點明，請北高行查明，按照捐贈股票在股票實際交割日或者集保股票帳簿劃撥日之收盤價計算捐贈扣除額，與捐贈列舉扣除額上限額的對應（高低）關係，以明瞭納稅義務人實際應該要補徵的價額。



(二)原處分機關與北高行對於捐贈股票之「實際交付日」的理解，並未完全沒有道理可言，蓋捐贈列舉扣除額係在鼓勵納稅義務人進行公益捐贈，故受到鼓勵而可列舉捐贈扣除額之人為納稅義務人，不是受到捐贈的相對人，也因此捐贈股票之納稅義務人可以預見的是，在申請股票交割日當日收盤價格所為捐贈，對其可能產生的「損失」或者因此而可以取得之「捐贈列舉扣除額」，其無法完全預見未來股票在實際劃撥日之交易價格的漲跌幅，也不應該因此而影響其捐贈額度，因此北高行在判決理由中所提到的觀點，係基於「稅法獨立說」之觀點而提出，有別於民法關於物權之所有權移轉的觀點，而實際上這種觀點並非完全沒有學理根據。只是，在審級制度下，北高行仍然應該尊重最高行政法院對於此案，在第一次審理時予以撤銷發回判決的理由，換言之，北高行在更一審中即應受到撤銷判決理由之拘束，因此若採用最高行所採取之稅法遵循民法觀點的看法，並就該等數額計算比較後決定實際應補徵數額，自然其更一審判決就能夠獲得維持，否則只會一再被撤銷發回，於納稅義務人即時解決紛爭的權益亦有不利而已。

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！

