

前最高行政法院法官林文舟提供在職期間所作值得研究的稅法判決

一覽表：

臺灣大學財稅法學研究中心評選最佳（優良）稅法判決

(2012-2021 年)關於本人部分¹

1. 100 年度判字第 2254 號判決（2012 最佳）²
2. 101 年度判字第 459 號判決（2012 最佳）
3. 102 年度判字第 257 號判決（2013 最佳）
4. 102 年度判字第 816 號判決（2014 最佳）³
5. 102 年度判字第 825 號判決（2014 入圍）
6. 103 年度判字第 407 號判決（2015 最佳）
7. 103 年度判字第 630 號判決（2015 最佳）⁴

¹ 下列 100 年度判字第 2254 號、101 年度判字第 290 號於判決時，尚未實施由受命法官簽名在最後的格式，而係論資排輩的簽名，故這二件判決雖係由本人主筆，但未簽名在最後。自民國 101 年 4、5 月間以後，受命法官除於極少數特殊情形兼任審判長外，都簽名在判決書的最後。案件都係直接分給受命法官負責閱卷並撰寫判決，再提出合議庭評議。只有在大法庭 108 年大字第 3 號裁定(有關海外期貨財產交易損失可否跨年扣抵的問題)，雖然本人因提案而擔任受命法官，並簽名於裁定書的最後面，但由於本人是少數持不同意見者，並撰寫不同意見書，故該裁定中有關否定說的論述，是由持多數意見的其他法官所撰寫。

² 此判決闡釋稽徵機關應尊重私法自治，不宜任意介入調整，作成課稅或裁罰處分。

³ 上開序號 2、3、4 是針對同一案件三度發回更審後，原告均再上訴的最高行政法院判決，一再闡釋〈補稅與漏稅處罰的舉證責任分配與證明度要求有所差異，法院依職權調查證據的結果，縱使可以認定有應補之稅額，亦未必足以認定有逃漏稅之事實〉以及〈既判力僅發生於作為訴訟標的之法律關係，補稅撤銷訴訟確定判決理由就原因事實所為之論斷並無既判力〉的概念，但下級審想盡各種理由堅持補稅後即應處罰，而四度駁回原告之訴，最後由上訴審自為判決，撤銷原處分。

⁴ 此判決闡釋間接投資損失的剔除調整〈是否有所得稅法第 43 條之 1 規定之適用？如有適用，事先報經財政部核准，是否為必要程序？〉的問題，迄今最高行政法院就此問題，歷來的判決見解仍有歧異。雖然本人曾提出研究意見供討論，但於 104 年 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議時，因某人之倡議而被與會者多數表決變更原設題及甲乙說內容，並作成決議，刻意迴避此項爭議(參見該次決議文及其後所附第二則研究意見，https://law.judicial.gov.tw/FINT/default_AD.aspx)。最高行政法院多數見解一再放任稽徵機關未先報經財政部核准，即恣意調整納稅者所得，並一直迴避相關稅法規定〈得報經財政部核准〉，是任由稽徵機關裁量或係強制程序的爭議，詳參最高行政法院 107 年 3 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議及其所附本人之研究意見。

8. 104 年度判字第 358 號判決（2016 最佳）
9. 104 年度判字第 412 號判決（2016 最佳）
10. 104 年度判字第 579 號判決（2016 優良）
11. 105 年度判字第 10 號判決（2017 最佳）
12. 105 年度判字第 278 號判決（2017 優良）
13. 106 年度判字第 425 號判決（2018 優良）
14. 106 年度判字第 657 號判決（2018 最佳）
15. 107 年度判字第 3 號判決（2019 最佳）
16. 107 年度判字第 105 號判決（2019 優良）
17. 107 年度判字第 368 號判決（2019 優良）
18. 107 年度判字第 371 號判決（2019 優良）
19. 107 年度判字第 566 號判決（2019 優良）
20. 108 年度判字第 202 號判決（2020 最佳）
21. 108 年度判字第 262 號判決（2020 最佳）
22. 108 年度判字第 282 號判決（2020 最佳）
23. 108 年度判字第 311 號判決（2020 優良）
24. 108 年度判字第 525 號判決（2020 優良）⁵
25. 108 年度判字第 39 號判決（2020 優良）

⁵ 此判決係前述 107 年度判字第 368 號判決將案件發回更審，下級審仍判決駁回原告之訴後，因原告再為上訴所作成，經再次將案件發回，當事人已達成訴訟上和解。

26. 109 年度判字第 49 號判決（2021 最佳）

本人其他值得研究的稅法判決

1. 103 年度判字第 339 號⁶
2. 101 年度判字第 290 號
3. 101 年度判字第 641 號⁷
4. 104 年度判字第 274 號
5. 104 年度判字第 275 號⁸
6. 105 年度判字第 120 號
7. 106 年度判字第 528 號⁹
8. 107 年度判字第 309 號¹⁰
9. 107 年度判字第 369 號¹¹
10. 107 年度判字第 456 號¹²

⁶ 此為否准認列投資損失事件，第二次廢棄發回判決，依此判決發回旨作成之臺北高等行政法院 103 年訴更二第 80 號判決被評選為 2016 年最佳稅法判決之一。

⁷ 此判決闡釋稽徵機關課稅要件事實，負有舉證責任。而財產所有人將其財產移轉予他人的原因多端，未必係贈與行為，尤其非親屬間以贈與為原因之財產移轉，乃特殊事實（非常規事實），稽徵機關必須提出相當的積極證據加以證明，不能徒憑財產移轉之事實即推定其必屬贈與行為。

⁸ 上開序號 2、4、5 係有關認列商譽攤折之判決。

⁹ 上開序號 6、7 與最佳稅法判決 103 年度判字第 407 號係針對同一案件三度上訴所為判決，分別闡釋關稅稽徵正當程序、違背法定程序取得之證據是否有證據能力、從價課徵關稅之進口貨物完稅價格之核定標準、關稅法第 18 條之適用範圍（是否及於營業稅、推廣貿易服務費）、舉證責任、證明度（補稅與裁罰不同）、協力義務與推計課稅等爭議。

¹⁰ 查扣之私運魚貨腐爛丟棄後始對船長裁處沒入其物之價額事件，先經 105 年度判字第 334 號判決廢棄發回更審，再由高雄高等行政法院 105 年度訴更一字第 12 號判決將訴願決定及原處分均撤銷，續經此號判決駁回高雄關之上訴。

¹¹ 此為稽徵機關將納稅者銀行帳戶從公司匯入之款項均視為投資盈餘分配之營利所得，予以補稅及處以漏稅罰事件，第二次廢棄發回判決，最後經臺北高等行政法院以 107 年度訴更二字第 76 號審理達成和解。

¹² 此判決闡釋補稅與裁罰之舉證責任分配、證明度標準，及說明租稅裁罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，而與刑事罰類似，納稅者並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用。並論明依司法院釋

11. 107 年度判字第 722 號¹³

12. 108 年度判字第 178 號¹⁴

13. 108 年度判字第 203 號¹⁵

14. 108 年度判字第 370 號¹⁶

15. 109 年度判字第 49 號¹⁷

字第 337 號解釋意旨，對於營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票作為進項憑證申報扣抵銷項稅額而有進貨事實之情形，應查明其實質上有逃漏稅款，始得依營業稅法第 51 條第 1 項第 5 款處以漏稅罰。以本件情形而言，縱使認為 A 公司並非上訴人的實際交易對象，直接載送廢紙到上訴人所屬工廠的廢紙供應商始為上訴人的實際交易對象，然因上訴人主張廢紙供應商已開立發票給 A 公司，並從 A 公司取得貨款；A 公司亦已開立發票給上訴人，並從上訴人取得貨款，此與營業人有進貨事實，而取得非實際交易對象所開立之發票作為進項憑證，但實際交易對象卻未開立發票申報營業稅之情形，究有不同。則由廢紙供應商賣紙給 A 公司，並開立發票供其作為進項憑證，再由 A 公司加價賣給上訴人，並開立發票供其作為進項憑證，分別由 A 公司及上訴人申報扣抵銷項稅額後繳納該應納之營業稅額，與由廢紙供應商賣紙給上訴人，並開立發票供其作為進項憑證，由上訴人申報扣抵銷項稅額後繳納該應納之營業稅額，就國家應收取的稅捐而言，其實質結果並無不同。如果 A 公司開立發票後有依法申報繳納該應納之營業稅額，即無逃漏稅款可言。經廢棄原判決發回更審後，臺北高等行政法院以 107 年度訴更一字第 90 號判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

¹³ 以電話儲值卡出口退還營業稅，再遭追繳事件。此判決闡釋納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過 50% 之蓋然率，或稱較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則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。經廢棄原判決發回更審後，臺北高等行政法院以 108 年度訴更一字第 6 號判決駁回其訴，再經最高行政法院 110 年度上字第 119 號判決駁回上訴。

¹⁴ 此判決與先前 106 年度判字第 249 號判決分別係針對同一案件兩次上訴所為判決，建議一併研究。緣原告出售一塊其父親留下的道路用地，實際得款僅 800 萬元，卻因稽徵機關認該土地早期曾經協議價購，惟未辦理移轉為公有之登記，並非公共設施保留地，不能免稅，而課徵 48,682,907 元的土地增值稅，突顯了土地增值稅一律按照公告現值計算的不當，本來想要停止審判，聲請釋憲，後來我詳細檢視卷證，發現有利於納稅者的證據，堪認所謂早期曾經協議價購等情，乃事實不明，雖然原告並未主張，然基於職權調查主義，仍將本案發回更審，台北高等行政法院依發回意旨，撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），再經最高行政法院判決駁回被告之上訴。

¹⁵ 此判決與最佳稅法判決 108 年度判字第 202 號分別係同一當事人不同年度之判決，闡釋納稅者權利保護法第 7 條第 8 項對於租稅規避處以漏稅罰之限制（何謂「隱匿」）、租稅裁罰爭訟之舉證責任與證明度。

¹⁶ 此判決攸關財稅差異爭議，並涵攝到收入與成本費用配合、量能課稅、實質課稅及衡平原則之實踐。經廢棄原判決後，臺北高行 108 年度訴更一字第 69 號判決，依發回意旨，將訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷，被告機關未上訴而確定。

¹⁷ 此判決與最佳稅法判決 107 年度判字第 566 號、108 年度判字第 282 號均是處理有關第三資源回收物運銷合作社（簡稱三資社）所屬各回收站站長綜合所得稅案件，本人承審的三資社案件尚有 108 判 450、109 判 64、109 判 153（此 3 件未列於本一覽表，但可從官網 <https://tpa.judicial.gov.tw/搜尋>），均作成有利於納稅者的判決，惟與其他法官於同三資社、不同當

16. 109 年判字第 82 號¹⁸
17. 109 年度判字第 212 號¹⁹
18. 109 年度判字第 233 號²⁰
19. 109 年度判字第 311 號²¹
20. 109 年度判字第 322 號²²
21. 台北高等行政法院 89 年訴字第 2334 號、90 年訴字第 2252 號及最高行政法院 93 年判字第 1602 號有關進項稅額扣抵之判決²³。

事人之判決結論不同，值得一併加以研究。

¹⁸ 此判決闡釋責罰相當原則，而將原判決廢棄，並自為判決撤銷原罰鍰處分，由被告重為適法之裁處。

¹⁹ 此判決闡釋：遺產及贈與稅法施行細則第 11 條之 1 規定「有特殊原因，報經主管稽徵機關核准延期」，所謂「特殊原因」，係指客觀上不可合理期待納稅義務人於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書之日起 1 年內，給付財差請求權金額之財產予被繼承人之配偶之情形。如果納稅義務人於稽徵機關核發稅款繳清證明書或免稅證明書時已因不能協議分割遺產而提起民事訴訟，致無法於取得證明書起 1 年內確定財差請求權金額及相當於該金額之財產者，即難以合理期待其於取得證明書起 1 年內給付財差請求權金額之財產予被繼承人之配偶，且因分割遺產判決具有形成效力，自得於原定期間屆滿前報請主管稽徵機關核准延展給付期限至判決確定時為止。

²⁰ 攜帶超額外幣入境遭沒入事件，先經 107 年度判字第 538 號判決廢棄發回更審，再由臺北高等行政法院以 107 年度訴更一字第 106 號判決將訴願決定及原處分均撤銷，續經此號判決駁回臺北關之上訴。

²¹ 出售房屋之財產交易所推計課稅事件，原審判決撤銷部分應補徵稅額及罰鍰全部，經此號判決駁回兩造之上訴。

²² 否准自遺產總額認列某筆土地作農業使用扣除額事件，原審判決撤銷原處分，經此號判決以原判決理由雖未盡妥適，但依其他理由，其結論仍屬正當，駁回被告機關之上訴。

²³ 此 3 則判決是本人早期於稅捐稽徵法增訂 12 條之 1(98 年 5 月 13 日)揭示〈稅法應依實質課稅之公平原則為之，及認定租稅構成要件事實應以實質經濟事實關係與利益歸屬為依據〉之前所撰寫的判決，首次表達〈關於營業人怠於辦理稅籍登記致逃漏營業稅，或短報、漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，於計算漏稅額時應准其扣抵銷項稅額，財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋違反司法院釋字第 385 號解釋所示「法律適用之整體性及權利義務之平衡」原則、實質課稅之公平原則及加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨，自難加以適用〉之見解，並說明〈基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害人民對行政之信賴(不能基於有利課徵租稅目的，選擇是否採取實質課稅原則)〉。其中 90 年訴字 2252 號判決撤銷原處分後，國稅局未提上訴而確定；89 訴字 2334 號判決經國稅局提起上訴後，遭最高行政法院廢棄原判決，改判原告之訴駁回；93 年判字第 1602 號判決後，台北高等行政法院依本人發回之見解，判決撤銷原處分，國稅局提起上訴，因未附理由及欠缺簽章程式

而被裁定駁回上訴確定。另外，96 年判字第 1403 號判決則採與前述不同之見解，並曾被選為判例，可見最高行政法院存有歧異見解。雖然嗣後陸續發布的司法院釋字第 660、700 號解釋肯認該財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋所示〈不宜准其扣抵銷項稅額〉見解之適法合憲性，但大法官中採不同見解(即與本人前述見解相同)者，包括黃茂榮大法官，並非極少數，故本法律問題仍極具挑戰性及研究價值。