

臺北高等行政法院判決

108年度訴更一字第70號

112年2月2日辯論終結

原告 大東電業股份有限公司

訴訟代理人 黃合文 律師

施博文 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 宋秀玲（局長）

訴訟代理人 鄭錦凰

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月13日台財法字第10613950300號（案號：第10601378號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院107年度訴字第978號判決後，最高行政法院發回更審，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

原告起訴時，被告代表人原為局長許慈美，嗣於本件更審訴訟程序進行中，變更為局長宋秀玲，並據其具狀聲明承受訴訟（本院卷一第557-562頁），經核並無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告民國96年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益新臺幣（下同）292,077,212元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元，被告原核定出售資產增益291,329,025元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元，嗣依財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）通報，原告短漏報房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元等情，經被告審理結果，重行核定原告96年度出售資產增益861,846,896元及免徵所得稅之出售土地增益766,576,182元，應補

稅額18,766,587元，並按所漏稅額18,766,587元處以1倍罰鍰18,766,587元（下稱原處分，含96年度營利事業所得稅核定稅額繳款書、違章案件罰鍰繳款書、裁處書）。原告不服，申請復查，未獲被告106年9月1日財北國稅法一字第1060034071號復查決定（下稱復查決定）變更，提起訴願，亦遭財政部107年6月13日台財法字第10613950300號（案號：第10601378號）訴願決定駁回（下稱訴願決定），續提行政訴訟，前經本院107年度訴字第978號判決駁回原告之訴（下稱原判決），原告不服，提起上訴，經最高行政法院108年度判字第357號判決將原判決廢棄，發回本院（下稱發回判決）。

二、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

1. 本件交易之經濟活動係因原告之老董事長林德旺過世，原告名下財產為此家族之家產，家族成員欲就財產重新分配，原告名下坐落臺北市○○區○○段0小段384、385-1、385-2地號等3筆土地（應有部分各為936/1000），及其上門牌號碼臺北市○○區○○路0段000號1樓、10樓、地下1樓、203號1至12樓、地下1樓、205號1至10樓、地下1樓房屋（下分稱系爭土地、系爭房屋，合稱系爭房地），依現行法律無法以個人遺產方式為家族成員所繼承、分割，必須透過交易行為，使家族成員取得後，方能進行分配。是本件係因林德旺過世後所衍生繼承而進行「分析家產」，經濟目的在由林志明持有原告股權繼續經營公司，而林銀、駱金生、駱俊銘、姚建安、卓維和、林美櫻、林美娥、林美麗（下稱林銀等8人）家族成員則分得系爭房地，退出原告持股。為達成前述經濟目的，其法律形式之安排，先由原告以「合理價格」將系爭房地出售林志明，再由林志明轉售林銀等8人，由林銀等8人以獲配現金股利及所持公司股權（淨值）作價清償系爭房地之買賣價金，本件交易本質上是「家族析產」，具有「正當合理」之理由，絕無虛偽不實。被告未提出相關證據

01 資料，亦未實質查核，復未依所得稅法第43之1規定，報經
02 財政部核准按營業常規予以調整，即逕援引98年5月13日始
03 增訂之稅捐稽徵法第12條之1規定，採推計課稅方式，認定
04 原告與林志明間就系爭房地之買賣交易，係屬虛偽安排，實
05 際交易對象為林銀等8人，且未就系爭房地另予鑑價，逕將
06 林志明轉售系爭房地予林銀等8人之售價1,074,271,189元，
07 作為原告出售系爭房地之價格，致高估原告出售房地之增
08 益，違反法律不溯及既往原則、行為時營利事業所得稅查核
09 準則（下稱查核準則）第114條第1項及納稅者權利保護法所
10 定之實質課稅原則。

11 2.縱依被告所認定原告實質交易對象為林銀等8人，則原告與
12 林志明間之交易及林志明與林銀等8人間之交易，理應均屬
13 本件系爭房地交易之一部分，自無分割適用所得部分與交易
14 費用部分之理；又所得稅法第38條規定僅規定各種稅法之滯
15 報金、怠報金及各項罰鍰不得列為費用或損失，並未將各項
16 補稅羅列在內，理應得以扣除。是林志明轉售系爭房地予林
17 銀等8人所產生之契稅2,547,576元、登記費125,642元、書
18 狀費2,240元、印花稅267,000元等自應當成為原告之費用；
19 另系爭房地應補繳之營業稅為3,753,317元，罰鍰為5,629,9
20 75元，亦經最高行政法院106年度判字第268號判決確定（本
21 院104年度訴字第1681號營業稅事件）在案，被告於核課本
22 件營利事業所得稅時，卻未將上開稅費予以扣除，違反稅捐
23 稽徵法第12條之1第6項規定，並有稅上加稅之違誤，亦與憲
24 法第15條人民之財產權應予保障之規定不符。

25 3.縱依被告認定本件系爭房地交易屬稅捐規避，其交易價格應
26 以林銀等8人買賣契約書所載價金計算，但因裁罰尚未確
27 定，自有納稅者權利保護法第7條第10項、稅捐稽徵法第48
28 條之3規定、財政部97年3月12日台財稅字第09704513290號
29 函釋之適用，其處罰金額最高自不得逾滯納金及利息之總
30 額。而本件被告按所漏稅額1倍罰鍰18,766,587元，顯已超
31 過納稅者權利義務保護法第7條第10項所定之滯納金上限2,8

14,988元（計算式：18,766,587元 \times 15%=2,814,988元）及利息之總額，實已違法。另原告於97年5月31日前即辦理96年度營利事業所得稅結算申報，核課期間當於102年5月31日屆滿，被告於102年6月方核定本件補稅及裁罰，已逾行為時稅捐稽徵法第21條第2項規定之5年核課期間。

(二)聲明：

訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

- 1.原告銷售系爭房地之對象自始即為林銀等8人，原告乃形式上藉由林志明先低價購入系爭房地，連同林志明繼承取得之臺北市○○區○○段0小段384、385-1、385-2地號土地（應有部分各為64/1000），與坐落其上門牌號碼臺北市○○區○○○路0段000號11樓房屋（下分稱繼承土地、繼承房屋，合稱繼承房地），旋即加價出售予林銀等8人，致數億元之鉅額價差利益流入林志明名下，顯係濫用私法自治之法律形式，被告基於北區國稅局通報之同一漏報營業稅事實，重行核定原告96年度營利事業所得稅出售資產增益861,846,896元及免徵所得稅之出售土地增益766,576,182元，應補稅額18,766,587元，自屬有據。又被告係以林銀等8人買賣契約書所載價金，作為原告實際出售系爭房地之價格，此與納稅義務人未能提示帳簿文據備查，依所得稅法第83條規定，以同業利潤標準核定所得額之情況有別。
- 2.原告96年度營利事業所得稅結算申報，係屬會計師簽證案件，依簽證報告中出售資產增益之查核報告所載，可知原告就出售系爭房地之成本，已於當年度營利事業所得稅申報時全額列報，並經被告全數核認，自無再次減除之理。另依行為時查核準則第90條第1款規定，依營業稅法第51條、第52條規定追繳或繳納之營業稅，不得列為本事業之費用或損失；同條第6款規定各種法規所科處之罰鍰，不予認定，故原告經北區國稅局核定補徵之營業稅額及所裁處罰鍰，自不

01 得列為費用或損失。再者，原告為系爭房地之出賣人，並非
02 買受人，其負擔之土地增值稅已列報扣除，另其所提繳納契
03 稅、印花稅、登記費、書狀費之憑證上所載納稅義務人並非
04 原告，該等費用自不得減除。

05 3.原告96年度漏報上述出售資產增益及免徵所得稅之出售土地
06 增益，逃漏應繳納之稅賦，違章事證明確，已非單純不作
07 為，核屬故意，且原告未於裁罰處分核定前，以書面或於談
08 話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，則
09 被告依行為時所得稅法第5條第5項規定之稅率計算核定稅
10 額，再依同法第110條規定，按所漏稅額18,766,587元處以1
11 倍罰鍰18,766,587元，並無違誤。又原告係於97年5月29日
12 以網路辦理96年度營利事業所得稅結算申報，核課期間自其
13 申報日起算至102年5月28日屆滿，被告核定原告短漏報系爭
14 房地交易所得之核定通知書、罰鍰裁處書及繳款書，係於10
15 2年5月7日送達，未逾核課期間。

16 (二)聲明：

17 原告之訴駁回。

18 四、爭點：

19 (一)原告代表人林志明代表原告與自己交易，而低價買入系爭房
20 地；再於短期間內又以自己名義將買入之系爭房地高價出售
21 予林銀等8人，以完成雙方約定之分拆處置原告資產約定，
22 並重新建構股權分配之行為及其結果，是否為稅捐規避？被
23 告以原告96年度營利事業所得稅結算申報，漏報系爭房屋交
24 易所得75,066,349元，核定補徵原告稅額18,766,587元，是
25 否違誤？原告為稅捐規避所支出之各項費用，能否在稅上列
26 為當期費損？

27 (二)原告就前開行為及其結果，是否違反誠實義務，而在客觀上
28 具有違法性，在主觀上具有可責性，而應被處以漏稅行政
29 罰？被告按其所漏稅額18,766,587元處以1倍之罰鍰計18,76
30 6,587元，有無過重之裁量違法？

31 五、本院的判斷：

01 (一)前提事實：

02 上開爭訟概要欄所述之事實，為兩造不爭執，並有北區國稅
03 局102年3月27日北區國稅審二字第1020006211號函（原處分
04 卷第745頁）、林德旺遺產稅核定通知書（原處分卷第730
05 頁）、系爭房地之登記異動索引查詢資料（原處分卷第1097
06 -1132、709-723頁）、原告與林志明96年12月6日簽訂之房
07 屋買賣契約書（原處分卷第655-656頁）、原告之建築物及
08 土地96年出售明細（原處分卷第653-654頁）、林志明與林
09 銀等8人96年12月26日簽訂之房屋買賣契約書（原處分卷第
10 648-649、640-641、634-635、630-631、626-627、620-621
11 、608-609、598-599）、林銀等8人房屋買賣資金說明及文
12 件憑證（原處分卷第650、642-647、636-639、632-633、62
13 8-629、624-625、622、612-620、610、600-608、594-597
14 頁、本院卷一第253-291、443-537頁）、證券交易稅繳款書
15 （原處分卷第781-788頁）、原告96年度營利事業投資人明
16 細及分配盈餘表（本院卷一第101頁）、原告96年度股票轉讓
17 通報表（本院卷一第103-111頁）、被告核定通知書暨調整
18 法令及依據說明書（原處分卷第1037-1038頁）、96年度營
19 利事業所得稅核定稅額繳款書（原處分卷第1067頁）、違章
20 案件罰鍰繳款書（原處分卷第1065頁）、裁處書（原處分卷
21 第1036 頁）、復查決定（原處分卷第1265-1275頁）、訴願
22 決定（原處分卷第1287-1300頁）可查，並經本院依職權調
23 取本院104年度訴字第1681號營業稅事件全卷（外放）查
24 明，堪信為真。

25 (二)原告代表人林志明代表原告與自己交易，而低價買入系爭房
26 地；再於短期間內又以自己名義將買入之系爭房地高價出售
27 予林銀等8人，以完成雙方約定之分拆處置原告資產約定，
28 並重新建構股權分配之行為及其結果，為稅捐規避：

29 1.應適用的法令及法理的說明：

30 (1)行為時所得稅法第4條第1項第16款規定：「左列各種所得，
31 免納所得稅……十六、個人及營利事業出售土地……其交易

之所得。」第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」又行為時營利事業所得稅查核準則第32條第1款前段規定：「出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，應列為出售資產收益課稅。但出售土地……免納所得稅；如有損失，應自該項增益項下減除。」

- (2)「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第217號、第420號解釋在案。嗣稅捐稽徵法參照上開420號解釋意旨，於98年5月13日增訂公布第12條之1第1、2項規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」102年5月29日再修正增訂同條第3項規定：「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。」將租稅規避行為之認定作為一般性之法律規範，以避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。又105年12月28日制訂公布、106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條第1至3項規定，內容與前引稅捐稽徵法第12條之1第1至3項完全相同，旨在重申實質課稅原則為租稅法上重要原則。是稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之

納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，難謂有違租稅法律主義（最高行政法院106年度判字第268號判決意旨參照）。

2.原告代表人林志明代表原告與自己交易，而低價買入系爭房地；再於短期間內又以自己名義將買入之系爭房地高價出售予林銀等8人，係為完成雙方約定之分拆處置原告資產約定，並重新建構股權分配：

(1)原告於96年11月26日改選董事及監察人，由林志明擔任董事長，林美櫻擔任監察人，林志明嗣於96年12月6日代表原告與林志明個人簽訂買賣契約，將原告所有之系爭房地出售予林志明，契約總價為500,000,000元，分別載明房屋售價為75,000,000元、土地售價為425,000,000元，林志明並於96年12月14日向地政機關申辦系爭房地所有權移轉登記，登記移轉日為96年12月27日等情，有股東臨時會議紀錄（原處分卷第615-619頁）、原告與林志明簽訂之買賣契約書（原處分卷第655、656頁）、土地及建築改良物所有權買賣移轉契約書（原處分卷第691-697頁）、異動索引查詢資料（原處分卷第713、717、722頁）可稽。

(2)林志明旋於96年12月26日，將系爭房地連同其繼承取得之繼承房地，依序以354,539,956元、241,592,254元、21,303,416元、249,418,206元、21,299,000元、139,785,261元、105,468,588元及21,303,416元，合計總價1,154,710,097元，分別出售予林銀、姚建安、林美麗、卓維和、林美櫻、駱金生及駱俊銘，亦有林志明與林銀等8人簽訂之買賣契約書（原處分卷第648、649、634、635、608、609、640、641、598、599、630、631、626、627、620、621頁）足憑。

(3)林銀等8人就上開買賣總價1,154,710,097元，係分3期對林志明為給付：

①第1期款：原告96年11月26日臨時股東會議決議分配現金股利410,000,000元，其中林銀等8人獲配共計179,953,557元（410,000,000元×林銀等8人持有股數27,651,400股÷原告已發行股份總數63,000,000股，原處分卷第615-619頁會議紀

錄），林銀等8人並將獲配股利之支票交付林志明，供其於96年12月27日存入銀行帳戶兌現（原處分卷第801、804、807、810、813、816、819、822頁支票及第799頁存摺影本）。

②第2期款：係由林銀等8人將所持原告股票共27,651,400股出讓林志明，以抵繳房地價款799,756,540元（27,651,400股×平均每股淨值28.92282271元）。

③第3期款：係由林銀、林美櫻、駱金生、林美麗、林美娥分別匯款17,678,215元、32,522,886元、20,916,207元、51,255,514元、52,627,178元至林志明銀行帳戶（原處分卷第797、824、809、806、815、821頁存摺影本及房屋買賣契約書影本），亦即其等對林志明給付尾款共計175,000,000元（17,678,215+32,522,886+20,916,207+51,255,514+52,627,178）。

④綜上3期給付，林銀等8人係對林志明共支付前述房地總價1,154,710,097元（179,953,557+799,756,540+175,000,000），其中第1期款179,953,557元及第3期款175,000,000元資金，係由林銀等8人對林志明應付之買賣價金中扣除等情，此據原告訴訟代理人於本院108年12月24日準備程序當庭陳明：第1期款係林銀等8人以獲配之股利179,953,557元支付、第2期款是林銀等8人以股票去抵償、第3期款175,000,000元是林銀等人給付現金，且前開共3期款項均已從林銀等8人應付之房地買賣價金中扣除完畢等語（本院卷一第324頁）在卷，並有原告提出之資金表（原證21）可參，其間並無資金回流之情形。

⑤基於上述179,953,557元及175,000,000元資金已自林銀等8人應付之房地買賣價金中為扣除，則本件涉及原告應稅所得之稅基量化計算，依發回判決之判決意旨，即「無須」再重複加計該等179,953,557元及175,000,000元資金。

(4)林銀等8人購買前述房地，按房屋評定標準價格及土地公告現值計算之總現值為332,667,815元，其中原告所有系爭房

01 地之現值為309,493,656元，而林志明所有繼承房地之現值
02 為23,174,159元（原處分卷第732頁），兩者現值占比分別
03 為93.00000000%（ $309,493,656 \div 332,667,815$ ）及6.000000
04 00%（ $23,174,159 \div 332,667,815$ ），依前開占比分算實際成
05 交價額，原告所有系爭房地之售價為1,074,271,189元（ $1,1$
06 $54,710,097 \times 93.00000000\%$ ），林志明所有繼承房地之售價
07 為80,438,906元（ $1,154,710,097 \times 6.00000000\%$ ）。

08 (5)可知，原告於96年12月6日以500,000,000元出售予林志明之
09 系爭房地，於短短20日後（即96年12月26日），即由林志明
10 以超過其買進價格1倍有餘之1,074,271,189元，出售予林銀
11 等8人。顯見原告係以低價出賣系爭房地，致使高達574,27
12 1,189元（ $1,074,271,189 - 500,000,000 = 574,271,189$ ）之
13 價差利益在形式外觀上流向林志明，此一交易行為，與原告
14 係以營利為目的之事業，應追求自身利益極大化之商業常情
15 明顯不符。是原告主張其以500,000,000元出售系爭房地予
16 林志明，係合理價格等語，自無可取。

17 (6)參佐林志明以102年5月27日安建（102）稅(一)字第00342D號
18 函所為之說明：「……說明人為大東公司創辦人林德旺先生
19 繼承人之一，林德旺先生於民國90年逝世，其繼承人除說明
20 人一子外，另有收養之長子林永順君及7女等計9人……繼承
21 人張林美女家族及林永順家族所持有大東公司股權係由說明
22 人以現金購入方式換取，故分別於95年11月5日及96年11月9
23 日與張林美女家族及林永順家族簽訂股票買賣契約書……各
24 以……201,560,000元及215,000,000元換得大東公司股權5,
25 968,600股及9,866,600股……此二人家族之大東公司股權均
26 透過說明人給付現金取得，故此二人自始並未參與說明人與
27 其他繼承人股權之換取過程……其餘繼承人林銀君、林美娥
28 君、林美麗君及林美櫻君……等人，因說明人已無鉅額現金
29 可再取得其股權，經雙方協議後乃改以大東公司名下位於臺
30 北市○○○路0段……房地之產權交換……然因系爭不動產
31 非遺產標的，無法由林銀君等4位繼承人直接繼承取得，故

01 安排由說明人於96年12月6日先以5億元購買名義取得系爭不
02 動產後，再於同年度12月26日簽訂房屋買賣契約書並依約支
03 付價金……將該不動產讓與林銀、林美娥家族（含姚建安
04 君）、林美麗家族（含卓維和君）及林美櫻家族（含駱金生
05 及駱俊銘君），以交換該等人員原所持有大東公司之全部股
06 權……」等語（原處分卷第836-838頁），以及林志明於102
07 年3月27日代表原告出具之函文載稱：「……經家族成員商
08 議結果，決定由林志明取得所有其他股東之大東公司股份，
09 但大東公司位於臺北市○○○路0段……房地……須讓予其
10 餘……股東……於此共識下，大東公司須先將系爭不動產出
11 售予林志明，以與其他股東交換大東公司之股份。亦即整個
12 交易『形式上』為大東公司出售系爭不動產予林志明，另由
13 林志明向其他股東購買大東公司股權」等語（原處分卷第74
14 1頁）。足認林志明與林銀等8人明知系爭房地屬原告所有，
15 並非林志明等人之被繼承人林德旺所留遺產，林銀等8人欲
16 取得系爭房地，無法以繼承方式為之；原告遂於96年11月5
17 日由林志明、林銀、林美麗、林美娥、林美櫻等董事決議，
18 將系爭房地售予林志明（原處分卷第744頁），實質上乃為
19 使林銀等8人取得系爭房地之所有權，以完成雙方約定之分
20 拆處置原告資產約定，並重新建構股權分配。

21 3.林志明上開低價買入又高價出售系爭房地所得價差利益，即
22 房屋交易利得75,066,349元及土地交易利得495,451,522
23 元，其歸屬主體為原告：

24 (1)行為時所得稅法第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，
25 免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，…其交
26 易之所得。」第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總
27 額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所
28 得：公司股東所獲分配之股利……屬之。」稅捐稽徵主管機
29 關財政部依上開規定作成75年12月8日台財稅第7518357號解
30 釋函：「營利事業出售土地之交易所得，依所得稅法第4條
31 第16款（按即87年6月20日修正公布後之同法第4條第1項第1

01 6款)規定，免納所得稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同
02 法第14條第1項第1類規定，屬營利所得，應由股東合併各類
03 所得申報繳納綜合所得稅。」因所得稅之稅捐主體區分為
04 「自然人」與「營利事業」二大類，為二個不同類別之權利
05 主體。而其等均利用國家與社會所提供之各類公共服務，從
06 事各類活動，活動結果也會增加國家及社會之善後成本，自
07 應負擔國家社會之公共支出。又此二類主體活動內容不同，
08 對國家及社會之影響也不同，因此在所得稅法制上，二類主
09 體被分開看待，而有不同之所得稅負標準。而營利事業將活
10 動成果之稅後盈餘，分配予股東或資本主等自然人時，對自
11 然人而言，取得之營利所得，正用以支應自然人在社會中所
12 從事之新活動，自有重新計算個人所得稅負之理由。即使營
13 利事業有免稅之「土地交易所得」產生，等到分給股東或資
14 本主時，仍應定性為應稅之「營利所得」。財政部75年12月
15 8日函所載之論點，乃是依所得稅法制之規範體系作出之正
16 確法律解釋（最高行政法院105年度判字第629號判決意旨參
17 照）。從而，營利事業出售土地之交易所得，於營利事業所
18 得稅中固屬免稅所得，然該項土地交易所得（盈餘）由營利
19 事業分配或歸予投資個人（包括公司之自然人股東、合作社
20 社員、合夥人、獨資資本主）時，即屬營利所得，依前述所
21 得稅法第14條第1項第1類之規定，仍應計入當年度個人之綜
22 合所得總額，依法課徵綜合所得稅。如該出售土地之交易所
23 得係來自個人的財產交易行為，則非屬營利事業所得額的範
24 圍，且於綜合所得稅中係屬免稅所得（最高行政法院106年
25 度判字第11號判決意旨參照）。由此觀之，就土地出售而
26 言，稽徵實務及法院見解均認為，營利事業出售土地所得固
27 為免稅所得，然仍屬營利事業之盈餘，於該盈餘分配予股東
28 時，應計入個人股東之綜合所得總課徵綜合所得稅，而出售
29 土地交易若以個人名義為之，則該土地交易所得於個人綜合
30 所得稅中係屬免稅所得，且並無如同營利事業出售土地時，

01 後續尚有土地交易所屬盈餘，該盈餘分配股東課徵綜所稅
02 等問題。

03 (2)揆之林志明以102年5月27日安建（102）稅(一)第00342D號函
04 所為之說明：「……說明人為大東公司創辦人林德旺先生繼
05 承人之一，林德旺先生於民國90年逝世，其繼承人……計9
06 人。茲因林德旺先生之遺產主要為大東公司股權，說明人與
07 各繼承人商議遺產分配時，因無人願意承接大東公司事業，
08 幾經協議乃由說明人另以現金或向大東公司購入之不動產交
09 換其他繼承人及其家族所持有大東公司股權，……繼承人張
10 林美女家族及林永順家族所持有大東公司股權係由說明人以
11 現金購入方式換取，故分別於95年11月5日及96年11月9日與
12 張林美女家族及林永順家族簽訂股票買賣契約書……各
13 以……201,560,000元及215,000,000元換得大東公司股權5,
14 968,600股及9,866,600股……此二人家族之大東公司股權均
15 透過說明人給付現金取得，故此二人自始並未參與說明人與
16 其他繼承人股權之換取過程……其餘繼承人林銀君、林美娥
17 君、林美麗君及林美櫻君……等人，因說明人已無鉅額現金
18 可再取得其股權，經雙方協議後乃改以大東公司名下位於臺
19 北市○○○路0段……房地之產權交換……然因系爭不動產
20 非遺產標的，無法由林銀君等4位繼承人直接繼承取得，故
21 安排由說明人於96年12月6日先以5億元購買名義取得系爭不
22 動產後，再於同年度12月26日簽訂房屋買賣契約書並依約支
23 付價金……將該不動產讓與林銀、林美娥家族（含姚建安）
24 、林美麗家族（含卓維和）及林美櫻家族（含駱金生及
25 駱俊銘），以交換該等人員原所持有大東公司之全部股權」
26 等語（原處分卷第836-838頁，另原告102年3月27日、102年
27 6月21日、102年9月17日以及林志明102年4月19日所出具之
28 函文亦為相同之說明，原處分卷第741、1042、1073、775-7
29 76頁）。足見林德旺對於實質上為其所有之系爭房地，主要
30 係安排由其創辦之原告所持有，再透過對原告持股之方式，
31 以間接取得對系爭房地實際享有所有權之權利，而非採取其

01 個人取得系爭房地所有權之方式，以直接享有系爭房地之權
02 利；且於其死亡後，各繼承人經由繼承原告股權而各自按持
03 股比例享有系爭房地之權益，而非分由各繼承人個別繼承直
04 接取得系爭房地之所有權。

05 (3)又營利事業與自然人其等均利用國家與社會所提供之各類公
06 共服務，從事各類活動，活動結果也會增加國家及社會之善
07 後成本，自應負擔國家社會之公共支出（最高行政法院105
08 年度判字第629號判決意旨參照）。基此，林德旺既以原告
09 持有系爭房地，則原告就系爭房地所生稅捐自有負擔之義
10 務。是以，林德旺繼承人間事後固基於家族財產重分配之協
11 議，而必須移轉系爭房地所有權予特定繼承人（或其配偶、
12 子女），惟對於系爭房地所有權及繼承等事宜之安排，林德
13 旺既然選擇以原告持有，再由其繼承人依各該持股比例享有
14 系爭房地權益為之，則繼承人間以遺產重分配為目的再為系
15 爭房地所有權移轉所產生之所得（盈餘），其稅捐之主體自
16 當亦認為歸屬於原告。

17 (4)林志明為原告之主要股東，且原告係以林志明個人為主導之
18 家族公司：

19 ①觀之林志明於102年3月27日代表原告出具之函載稱：「大東
20 公司創立於民國51年，創辦人為林德旺先生，股東成員皆為
21 林氏家族，林德旺先生於民國90年往生後，……除現任董事
22 長林志明先生有意願繼續經營公司外，其餘股東部分欲取得
23 現金，部分欲取得公司所擁有之不動產。……經家族成員商
24 議結果，決定由林志明取得所有其他股東之大東公司股份，
25 但大東公司位於臺北市○○○路0段……房地……須讓予其
26 餘……股東，……」等語（原處分卷第741頁），可知原告
27 係一家族公司，且於林志明等繼承人重為財產分配後，將由
28 林志明取得其他股東之股份，並由其繼續經營原告公司。

29 ②原告於96年11月5日召開董事會決議將系爭房地出售予林志
30 明（本院卷一第155頁董事會議事錄）後，於96年12月6日與
31 林志明簽立房屋買賣契約書，約定系爭房地售價為5億元

（原處分卷第655-656頁房屋買賣契約書），並於96年12月14日將系爭房地登記予林志明，且於96年12月13日即帳列土地交易所得271,124,660元及建築物交易所得14,110,523元（原處分卷第697頁土地建物所有權買賣移轉契約書收件章及第1257頁轉帳傳票）。

③原告為上開系爭房地出售之同時，林志明於該段期間前、後，陸續向原告之原有股東購入持股（例如：96年11月9日向林君瑋等5人收購持股；96年12月4日向張錦昆等3人收購持股；96年12月12日向吳星佑等2人收購持股；96年12月14日向張佳玲等2人收購持股，本院卷一第103-105頁原告96年度股份轉讓通報表）。而經林志明為上開股權之收購後，原告於96年12月14日之股東僅餘林銀等8人、林志明及呂清淼共10人（原處分卷第615-616頁原告96年12月10日股東名冊，按：此名冊所載股東林美琴持股3,068,000股及股東吳星佑持股444,000股，業經林志明於96年12月12日所收購）。

④嗣林志明與林銀等8人進行系爭房地及繼承房地與原告股權之資產交換契約，林志明遂於96年12月26日取得原告所餘股東林銀等8人持有之原告股權（本院卷一第103頁原告96年度股份轉讓通報表），至此，原告股東自是日起僅存林志明及呂清淼2人，且呂清淼亦有依其持股比例獲配原告96年度發放之現金股利（本院卷一第101頁分配盈餘表）。換言之，系爭房地因林志明低買高賣所生之價差所得，受該價差所得歸屬結果而受影響之原告股東，除林志明外，尚有呂清淼。

⑤然林志明對原告投資金額為623,700,000元，呂清淼投資金額則為6,300,000元（本院卷一第101頁原告96年度營利事業投資人明細及分配盈餘表），而原告之資本總額為630,000,000元（623,700,000元+6,300,000元），換算該2人對原告之持股比例，林志明持有原告股權高達99%（即623,700,000元/630,000,000元），而呂清淼持有原告股權僅有1%（即6,300,000元/630,000,000元）。換言之，林志明享有99%

之原告股東權益（含原告盈餘），呂清淼僅享有1%之原告股東權益，2人對原告之持股比例差距懸殊。

- ⑥原告代表人林志明於其歷次出具函文均稱，原告係其父林德旺創辦之家族公司，因其他繼承人無意經營原告公司，故由其取得持股繼續經營，上述原告之股權結構變化情形核與林志明前揭所述相符。顯見林志明為原告之主要股東，且原告係以林志明個人為主導之家族公司，至為明確。再者，林志明因持有原告股權高達99%，而得以享有原告盈餘99%之權益，故林志明低買高賣系爭房地之價差所得（即房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元）歸屬於原告，林志明透過對原告持股仍可對該等所得（盈餘）享有將近全額（即99%）之權益，此與該價差所得若歸屬於林志明本人，二者並無顯著差異。易言之，林志明將該價差所得歸屬於己或歸屬於原告，就林志明個人而言，其所受利益並無明顯差別。然將該價差所得（盈餘）歸屬原告，於分配時即屬林志明之營利所得，應計入其個人綜合所得額課稅，則原屬免稅徵所得稅之土地交易所得495,451,522元，因屬原告盈餘而於分配時應課徵林志明綜合所得稅（最高稅率達40%），將導致其稅捐負擔大幅增加，此方為林志明權衡將該價差所得歸屬於己或歸屬於原告時，會真正考慮之事項。而原告另一股東呂清淼就該價差所得若歸屬於原告時，亦同樣面臨原屬免稅徵所得稅之土地交易所得將課徵高額之個人綜合所得稅，是其與林志明應均有降低稅賦負擔之相同目標。因此，呂清淼固為原告公司另一有獨立效用函數之股東（即其持有原告1%股權得以享有原告盈餘1%之權益），惟以原告實質上係由林志明一人為主導之家族公司，且原告僅餘林志明與呂清淼2名股東，此2人又有降低稅捐負擔之共同目標，則渠等就交易形式應為如何安排相對容易達成協議，自不能逕以原告尚有呂清淼此一獨立效用之股東，即遽認林志明將該價差所得歸屬於自己係源於其本意，而非出於上開降低稅捐負擔之考量。

01 (5)林志明於97年度綜合所得稅第2、3次核定處分行政爭訟程序
02 中，未曾就該價差利益所得係歸屬於己為主張，遲至原告另
03 案96年度11-12月份營業稅補稅及罰鍰事件，經本院於105年
04 5月11日以104年度訴字第1681號判決敗訴後，始就該價差利
05 益所得係歸屬於己而為主張：

06 ①本件緣於林志明就其出售系爭房地予卓維和、林美麗、林美
07 娥、林美櫻及駱金生間2等親買賣，於97年1月7日為贈與稅
08 之申報（本院卷一第118-127頁、本院卷二第367-421頁），
09 北區國稅局為瞭解系爭房地價款動支情形，衍生查得原告、
10 林志明與林銀等8人間就系爭房地之2次交易模式涉及原告短
11 列報土地交易獲利之未分配盈餘、短列報出售房屋獲利之課
12 稅所得，以及短報出售房屋之銷售額與營業稅，且林銀等8
13 人股權轉讓涉及以顯不相當之代價讓與財產應課徵贈與稅等
14 情，北區國稅局乃作成綜合所得稅審查報告（下稱系爭審查
15 報告，原處分卷第1015-1021頁），並將上開查核結果通報
16 各稅目之稽徵權責單位。營業稅部分經北區國稅局於102年6
17 月17日對原告補稅3,753,317元並處罰鍰（原處分卷第946
18 頁），綜合所得稅部分經北區國稅局於102年7月10日將林志
19 明97年度綜合所得稅原核定系爭房地財產交易所得均註銷為
20 0元（本院卷一第373、98-99頁），贈與稅部分通報被告後
21 經查明逾核課期間而未予開徵（訴願可閱卷第78-80頁），
22 營利事業所得稅部分被告接獲通報後於102年4月19日重行核
23 定應補稅額18,766,587元（原處分卷第1037-1038頁），並
24 處罰鍰18,766,587元（原處分卷第1065頁）。

25 ②林志明於96年12月26日與林銀等8人簽訂買賣契約，約定將
26 其以500,000,000元價格向原告購入之系爭房地連同其本身
27 繼承之繼承房地，以總價額1,154,710,097元出售予林銀等8
28 人，並於97年2月26日將上述房地登記予林銀等8人（原處分
29 卷第701-708、1097-1132頁土地建物查詢資料、異動索引查
30 詢資料）。惟觀諸林志明96年度綜合所得稅核定資料（本院
31 卷一第95-96頁），納稅義務人林志明申報案件歸戶所得清

單計19筆所得，並無任何一筆之所得類別屬財產交易所得（按：財產交易所得類別代號為「7」），可見林志明並未將系爭房地所生之財產交易所得列報於其96年度綜合所得稅申報，北區國稅局亦未於林志明96年度綜合所得稅案件核定系爭房地之財產交易所得。

③另觀諸林志明97年度綜合所得稅第1次核定資料（本院卷一第363-371頁），北區國稅局核定系爭房地之房屋部分財產交易所得25筆（序號23-47）所得額共計12,313,284元〔876,583元+876,554元×3（共3筆）+866,056元+816,930元×3（共3筆）+635,274元+427,257元+425,517元+366,821元+346,753元+280,923元×5（共5筆）+269,671元×6（共6筆）+265,930元〕、林志明繼承房地之房屋部分財產交易所得額1,426,162元（序號22），而申報與歸戶之差額（即林志明漏申報所得額）為13,629,314元，與北區國稅局前揭財產交易核定之所得額計13,739,446元（12,313,284元+1,426,162元）相近，可知林志明亦未將出售系爭房地所生之財產交易所得列報於其97年度綜合所得稅申報。

④觀之北區國稅局第1次核定林志明97年度綜合所得稅之各筆所得額，其金額恰與各該房屋依照財政部核定財產交易所得標準所計算之所得額相符（原處分卷第731頁北區國稅局製作計算表末欄資料），可知北區國稅局此次核定應係依據地政機關登記資料，再按財政部頒佈標準所為推計，並非依據系爭審查報告所查得之實際出售及買入交易價格覈實認定。換言之，北區國稅局就林志明97年度綜合所得稅之第1次核定，僅單純依系爭房地於97年2月26日由林志明以買賣原因移轉登記予林銀等8人，即將系爭房地出售予林銀等8人之財產交易所得認定歸屬於林志明。又北區國稅局此次核定應補稅額5,058,163元，原訂繳納期間99年1月20日至29日，經展延至99年11月11日至20日，林志明已於99年11月18日繳納。

⑤嗣北區國稅局於102年初完成系爭審查報告〔依被告於102年3月27日接獲營利事業所得稅部分通報，以及北區國稅局與

01 被告於102年4月至7月間作成前揭各稅目更正核定等時間
02 點，可推知北區國稅局係在98至102年間（第1次發函調查是
03 在98年7月29日，本院卷一第135頁）進行調查，約於102年
04 初作成系爭審查報告〕，並於102年7月10日就林志明97年度
05 綜合所得稅為第2次核定，認定系爭房地出售予林銀等8人之
06 財產交易所得應歸屬於原告，而將第1次核定之序號23-47
07 所得均註銷，另依實際出售及買入交易價格覈實認定林志明
08 繼承房地之房屋部分財產交易所得，增加序號49所得12,54
09 5,107元（本院卷一第373頁核定通知書見、原處分卷第732
10 頁林志明繼承房屋所得額計算）。嗣又於103年3月3日就林
11 志明97年度綜合所得稅為第3次核定，更正林志明繼承房屋
12 部分財產交易所得為12,538,311元（見本院卷一第99頁核定
13 通知書）。

14 ⑥北區國稅局99年間第1次核定林志明97年度綜合所得稅時，
15 雖將系爭房地交易所得歸屬於林志明，而林志明亦將此次核
16 定補徵之稅款於99年11月18日完納。惟該次核定係北區國稅
17 局個人綜合所得稅稽徵權責單位尚未掌握林志明短期間低買
18 高賣系爭房地之交易全貌，僅單純依照地政機關登記資料即
19 進行核課，已如前述。且於斯時，林志明業因北區國稅局贈
20 與稅稽徵權責單位於98年間對其贈與稅申報案件展開調查，
21 而得知北區國稅局已掌握其與原告及林銀等8人移轉系爭房
22 地之2次交易模式，則林志明所為前開第1次核定補徵稅額之
23 繳納，是否確係基於將2次系爭房地買賣之價差利得歸屬於
24 自己之本意，尚非無疑。況且，林志明雖曾就97年度綜合所
25 得稅事件提起行政救濟，惟林志明於該行政救濟程序中所爭
26 執者，僅北區國稅局第2、3次核定處分關於其繼承房地財產
27 交易所得依實際交易價格覈實認定部分，但對於註銷系爭房
28 地財產交易所得部分，則未為任何爭執，迄至105年12月16
29 日始向北區國稅局申請核發第1次核定補繳97年度綜合所得
30 稅額5,058,163元之繳款書等情，亦有林志明97年度綜合所
31 得稅及罰鍰事件之復查決定（原處分卷第1247-1251頁）可

01 按，並經本院依職權調取林志明另案本院106年度訴字第148
02 8號綜合所得稅事件全卷查明（外放）。質言之，林志明於
03 北區國稅局第2、3次退稅核定處分（核定時間點分別為102
04 年7月10日、103年3月3日）所進行之復查及訴願（訴願決定
05 時間點為104年3月31日）程序中，林志明均未曾主張其出售
06 系爭房地予林銀等8人之交易所得歸屬於其個人，迄至105年
07 12月16日向北區國稅局申請核發97年度綜合所得稅補稅稅額
08 5,058,163元之繳款書，經北區國稅局否准提起行政爭訟
09 時，方就該交易所得歸屬於自己而為主張。然林志明105年1
10 2月16日申請核發第1次核定繳款書時，系爭房地交易所涉原
11 告營利事業所得稅部分及營業稅部分，早經被告及北區國稅
12 局於102年4月19日及102年6月17日補徵稅額並處罰鍰，且原
13 告營業稅補徵稅額及罰鍰處分經原告提起行政訴訟後，業經
14 本院於105年5月11日以104年度訴字第1681號判決駁回，則
15 林志明於此際所為該交易所得歸屬於自己之主張，其意顯在
16 脫免原告各項捐債務及罰鍰負擔，亦難遽信為真。

17 (6)綜上，原告之創辦人林德旺既以原告持有系爭房地，則其繼
18 承人間因遺產分配所為系爭房地移轉所生之所得，其稅捐之
19 主體自當歸屬於原告。況且，原告係實質由林志明一人主導
20 之家族公司，林志明持有原告之股權又高達99%，享有原告
21 將近全額之股東權益，因此該爭議所得歸屬於其本人或原
22 告，兩者並無顯著差異。再者，林志明於97年度綜合所得稅
23 第2、3次核定處分行政救濟程序中，未曾就所得係歸屬於其
24 自己而為主張，反而於原告出售系爭房地遭補徵營業稅稅額
25 之另案營業稅爭訟事件經本院104年度訴字第1681號判決敗
26 訴後，始為此項主張，並向北區國稅局申請第1次核定97年
27 度綜合所得稅補稅稅額之繳款書，實難據此即認其本意係將
28 2次系爭房地買賣之價差利得歸屬於自己。從而，林志明代
29 表原告與自己交易，而低價買入系爭房地；再於短期間內又
30 以自己名義將買入之系爭房地高價出售予林銀等8人，以完
31 成雙方約定之分拆處置原告資產約定，並重新建構股權分

01 配，其出售系爭房地之價差利益，即房屋交易利得75,066,3
02 49元及土地交易利得495,451,522元，已實質歸屬於原告。
03 綜上事證，被告認定本件系爭房地之交易，已具備納稅者權
04 利保護法第7條第3項所定「獲得租稅利益之意圖」、「濫用
05 法律形式」、「以非常規交易規避租稅構成要件之該當」、
06 以及「稅捐客體已『實質歸屬』於本件原告，達成與交易常
07 規相當之經濟效果」之「稅捐規避」要件，即非無據。

08 (三)被告以原告96年度營利事業所得稅結算申報，漏報系爭房屋
09 交易所得75,066,349元，核定補徵原告稅額18,766,587元，
10 核無違誤，原告為稅捐規避所支出之各項費用，不能在稅上
11 列為當期費損：

- 12 1.行為時所得稅法第5條第5項第3款規定：「營利事業所得稅
13 起徵額、課稅級距及累進稅率如左：……三、超過10萬元以
14 上者，就其超過額課徵25%。」第24條第1項前段規定：
15 「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本
16 費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」
- 17 2.林銀等8人向林志明購買系爭房地及繼承房地，按房屋評定
18 標準價格及土地公告現值計算之總現值為332,667,815元，
19 其中原告所有系爭房地之現值為309,493,656元，而林志明
20 繼承房地之現值為23,174,159元（原處分卷第732頁），兩
21 者現值占比分別為93.00000000%（ $309,493,656 \div 332,667,815$ ）及6.00000000%（ $23,174,159 \div 332,667,815$ ），是依前
22 開占比分算實際成交價額，原告所有系爭房地之售價為（含
23 稅）1,074,271,189元（ $1,154,710,097 \times 93.00000000\%$ ），
24 林志明所有繼承房地之售價為80,438,906元（ $1,154,710,097 \times 6.00000000\%$ ）。
- 27 3.因被告認定原告實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀
28 等8人，系爭房地實際交易價格應以林銀等8人買賣合約書所
29 載價金計算之，故為1,074,271,189元（含稅）。惟因買賣
30 契約書未分別載明土地及房屋之售價，乃就系爭房地售價按
31 房屋評定標準價格占土地公告現值及房屋評定標準價格之比

01 例，核算房屋售價（含稅）為153,819,667元 $\{1,074,271,18$
02 $9 \times (42,494,400 \times 1.05) \div [266,999,256 + (42,494,400 \times 1.$
03 $05)]\}$ 及土地銷售額為920,451,522元 $(1,074,271,189 - 1$
04 $53,819,667)$ 。

05 4.另依原告委任辦理96年度營利事業所得稅結算申報查核簽證
06 之會計師所出具之查核報告，就固定資產部分之查核說明：

07 「本期出售土地成本102,546,266元，售價425,000,000元，
08 繳納土地增值稅51,329,074元，認列出售土地利益271,124,
09 660元；出售房屋成本79,582,450元，沖轉累積折舊22,791,
10 868元，售價71,428,571元，認列出售房屋利益14,637,989
11 元。」等語（原處分卷第72頁），被告乃據以計算原告漏報
12 出售房屋增益75,066,349元 $[(房屋含稅售價核定數153,81$
13 $9,667元 \div 1.05) - (房屋購入成本79,582,450元 - 累計折舊$
14 $22,791,868元) - 已申報出售房屋增益14,637,989元]$ 、漏
15 報出售土地增益495,451,522元 $(土地售價核定數920,451,5$
16 $22元 - 購入成本102,546,266元 - 土地增值稅51,329,074元$
17 $- 已申報出售土地增益271,124,660元)$ ，最終核定原告出
18 售資產增益為861,846,896元 $(原核定291,329,025元 + 75,0$
19 $66,349元 + 495,451,522元)$ 及免徵所得稅之出售土地增益
20 為766,576,182元 $(原核定271,124,660元 + 495,451,522$
21 $元)$ ，乃就原告漏報出售房屋增益75,066,349元補徵營所稅
22 之稅額18,766,587元 $(75,066,349 \times 25\%)$ 。

23 5.就系爭房地於出售時之「市價」判斷而言，林志明自原告取
24 得系爭房地後，連同其繼承房地，旋與林銀等8人立約，以
25 總價1,154,710,097元出售上述房地。當林志明再出售房地
26 予林銀等8人時，既為終局移轉，買受人林銀等8人就全部價
27 款1,154,710,097元，又係以貨幣或有客觀淨值評價基礎之
28 股票支付，亦符合忠實履約之標準，且無資金回流之事實，
29 均如前述。則在本件系爭房地於出售時之「市價」判斷，在
30 未查得買賣雙方具備「合謀影響公、私第三方利益，刻意偏
31 離市價」之動機，或有「履約資金回流」之情況下，雙方依

01 約忠實履行之實際售價，即是最佳參考基準點，自屬判斷系
02 爭房地市價之最佳參考座標（本院卷一第45頁發回判決意旨
03 參照）。

04 6.從而，被告以前述房地市價1,154,710,097元為基礎，按原
05 告系爭房地之占比93.00000000%（詳前述），分算實際成
06 交價額為（含稅）1,074,271,189元，並據以核算原告出售
07 本件系爭房地之增益，尚非無據。是原告主張被告未就系爭
08 房地另予鑑價，逕以原告另案營業稅判決所認定之事實為依
09 據，違反行為時查核準則第32條第4項規定，違法高估系爭
10 房地之市價及出售房地之增益等語，尚難採據。又被告既係
11 依其查得系爭房地出售予林銀等8人之實際價格，覈實認定
12 系爭房地之售價，自亦無原告指稱未實質進行查核，有違行
13 為時查核準則第114條第1項規定之情形。另被告核定原告漏
14 報出售系爭房地之資產增益，係以系爭房地最終出售予林銀
15 等8人之實際價格為據，並非依所得稅法第83條規定按同業
16 利潤標準推計核定其所得額，是原告指摘被告未報經財政部
17 核准即違法推計課稅，違反所得稅法第43條之1規定等語，
18 亦無足取。

19 7.原告雖又主張林志明轉售系爭房地予林銀等8人所產生之契
20 稅、登記費、書狀費、印花稅元等費用，以及系爭房地應補
21 繳之營業稅及罰鍰，均應屬計算本件營利事業所得稅時應許
22 可如實認列之正常損費等語。惟稅捐規避行為所為支出，實
23 證上屬於因「脫法行為」所生之「競租」費用。此等費用支
24 出不會造成社會福利之增加，是一種純粹的資源浪費。如果
25 容許納稅者申報此等費用支出，即等同於鼓勵納稅者刻意拖
26 延稽徵，增加稅捐機關的稽徵成本，降低社會總體福利。因
27 此在對應之稅捐法制規範評價上，自然不能將此等費用列為
28 計算稅負減項，從而原告此部分主張，於法顯非有據（本院
29 卷一第46頁發回判決意旨參照）。

30 8.原告係故意以將系爭房地賣價壓低，出售予其代表人林志明
31 之不正當方法，逃漏稅捐，已如前述，而原告係於97年5月2

01 9日以網路辦理96年度營利事業所得稅結算申報（原處分卷
02 第302-304頁），依行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款及
03 第22條第1款等規定，其核課期間為7年，應至104年5月28日
04 始屆滿；而被告核定原告短漏報系爭房地交易所得之核定通
05 知書，於102年5月7日即已送達原告（原處分卷第1238、128
06 0頁更正核定通知書及中華郵政掛號郵件收件回執），並未
07 逾核課期間，是原告主張被告對其核定補稅已逾核課期間等
08 語，亦非可採。

09 (四)原告本件稅捐規避行為，違反誠實義務，而在客觀上具有違
10 法性，在主觀上具有可責性，而應被處以漏稅行政罰，被告
11 按其所漏稅額18,766,587元處以1倍之罰鍰計18,766,587
12 元，並無過重之裁量違法：

13 1.所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦
14 理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所
15 得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰
16 鍰。」行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行
17 為非出於故意或過失者，不予處罰。」又納稅者權利保護法
18 第7條第8項規定：「第3項情形，主管機關不得另課予逃漏
19 稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或
20 為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏
21 核定稅捐者，不在此限。」準此，所得稅之納稅義務人若違
22 反誠實申報義務，仍構成稅捐逃漏違章行為，而得對之處以
23 以所漏稅額2倍以下之罰鍰。

24 2.原告代表人林志明代表原告與自己交易，而低價買入系爭房
25 地；再於短期間內又以自己名義將買入之系爭房地高價出售
26 予林銀等8人，以完成雙方約定之分拆處置原告資產約定，
27 並重新建構股權分配之行為及其結果，為稅捐規避，前已認
28 定。則判斷本件原告有無「隱匿」重要事項之關鍵事項，即
29 在於：原告在申報稅捐及調查階段所提出之書面資料，是否
30 僅限於「證明原告出售系爭房地予林志明」之第1次交易事

實，並未及於「同時亦能證明林志明出售系爭房地予林銀等8人」之第2次交易事實。查：

(1)原告於97年5月27日辦理96年度營利事業所得稅結算申報，並未揭露有第2次交易之事實，且原告96年度營利事業所得稅列報出售資產增益292,077,212元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元（原處分卷第302-304頁），係以原告對林志明出售房地之價金5億元為出售資產增益之計算基礎，此屬第1次交易之內容（原處分卷第72、79、656頁）。又原告僅對被告揭露前開第1次交易情事，被告無從知悉尚有第2次交易（林志明將系爭房地高價出售予林銀等8人）之安排。

(2)嗣北區國稅局桃園縣分局（下稱桃園縣分局）分別以98年7月29日北區國稅桃縣一字第0980003313號書函及98年12月8日北區國稅桃縣一字第0980030165號書函請林志明提示出售房地價款動支情形並提供存摺影本供核（本院卷二第167-179頁），惟林志明並未提示。案經桃園縣分局調查資金往來，查得林志明於96年12月27日匯款179,953,557元予原告，桃園縣分局即以99年5月28日北區國稅桃縣一字第0990006672號書函請原告說明其股東林志明轉帳存入原告帳戶179,953,557元之原因（本院卷二第181頁），原告始以99年6月11日九九東電字第028號函說明係出售房地予林志明（第1次交易）之價款收回（本院卷二第183頁）。桃園縣分局再以99年6月17日北區國稅桃縣一字第0991025304號函請原告提示出售房地予林志明收取179,953,557元之買賣契約書（本院卷二第185頁），原告始以99年6月29日九九東電字第036號函提示系爭房地買賣契約書（第1次交易之合約）。可知，原告所提示者僅係第1次交易之買賣契約及決議出售不動產之會議紀錄，並未對被告揭露後續第2次交易之相關情節。

(3)嗣後事後桃園縣分局自行查得林銀等8人向林志明購買房地，乃以100年8月23日北區國稅桃縣二字第1000007905C號

01 等函向林銀等8人調查房地交易情形（原處分卷第652-594
02 頁，本院卷二第189頁），經林銀等8人於100年9月2日及7日
03 函復並提示第2次交易之買賣契約書（私契）、支票款等付
04 款憑證及相關資料，桃園縣分局始具體查得第2次交易之內
05 容（原處分卷第622-594、650-625頁）。亦即，有關第2次
06 交易之事證，於林銀等8人提供相關買賣資料及桃園縣分局
07 自行查得第2次交易以前，原告並未揭露此次交易之事實。

08 (4)是於稽徵機關自行查獲第2次交易事實以前，本件原告提供
09 之資料僅提示第1次交易之資料，並未揭露第2次交易之事
10 實，應可評價為原告引用片斷事實，掩飾全貌，仍屬「隱匿
11 重要事實」，而有納稅者權利保護法第7條第8項但書之適
12 用，構成稅捐逃漏違章行為，而在客觀上具有違法性，在主
13 觀上具有可責性，而應被處以漏稅違章行政罰，且其裁罰上
14 限，不受納稅者權利保護法第7條第10項中段或稅捐稽徵法
15 第48條之3規定之節制，實屬法理上之當然（發回判決意旨
16 參照，本院卷一第48頁）。又罰鍰金額是否過高，與原告之
17 實收資本額多寡無涉，因為「公司實收資本額」並不是確認
18 公司資力高低之最佳判準（應以公司實質資產淨值為準）。
19 是被告以原告漏報系爭房屋交易利得75,066,349元，構成稅
20 捐逃漏違章行為，而依所得稅法第110條第1項規定，按所漏
21 稅額18,766,587元處1倍之罰鍰18,766,587元，核屬有據，
22 相對於原告出售系爭房地之利得，上開罰鍰並無過重之裁量
23 違法情事。

24 (五)綜上所述，被告對原告補徵96年度營利事業所得稅額18,76
25 6,587元及裁處同額罰鍰18,766,587元，並無違誤，復查決
26 定及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤
27 銷，為無理由，應予駁回。

28 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
29 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
30 要，一併說明。

31 中 華 民 國 112 年 2 月 23 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法官 高愈杰

法官 楊坤樵

法官 孫萍萍

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、四親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所

01

屬專任人員辦理法制、法務、訴願
業務或與訴訟事件相關業務者。

是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，
上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係
之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 2 月 23 日

03

書記官 李虹儒