

01 最高行政法院判決

02 112年度上字第275號

03 上訴人 大東電業廠股份有限公司

04 代表人 林志明

05 訴訟代理人 黃合文 律師

06 施博文 會計師

07 被上訴人 財政部臺北國稅局

08 代表人 吳蓮英

09 上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國112年2
10 月23日臺北高等行政法院108年度訴更一字第70號判決，提起上
11 訴，本院判決如下：

12 主文

13 一、上訴駁回。

14 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

15 理由

16 一、上訴人民國96年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產
17 增益新臺幣（下同）292,077,212元及免徵所得稅之出售土
18 地增益271,124,660元，被上訴人原核定出售資產增益291,3
19 29,025元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元，嗣
20 依財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）通報，上訴人短漏
21 報房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522
22 元等情，重行核定上訴人96年度出售資產增益861,846,896
23 元及免徵所得稅之出售土地增益766,576,182元，應補稅額1
24 8,766,587元，並按所漏稅額18,766,587元處以1倍罰鍰18,7
25 66,587元（下稱原處分）。上訴人不服，申請復查，未獲變
26 更，提起訴願經決定駁回，續提行政訴訟，前經臺北高等行
27 政法院（下稱原審）107年度訴字第978號判決（下稱前判決）
28 駁回，上訴人不服，提起上訴，經本院108年度判字第357號
29 判決將前判決廢棄，發回原審更為審理。嗣原審以108年度
30 訴更一字第70號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之
31 訴，上訴人仍不服，遂提起本件上訴，並聲明：（一）原判決廢

棄。(二)訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷；或發回原審更為審理。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

(一)上訴人於96年11月26日改選董事及監察人，由林志明擔任董事長，林志明嗣於96年12月6日代表上訴人與其個人簽訂買賣契約，買受上訴人所有之門牌號碼臺北市○○區○○○路0段000號1樓、10樓、地下1樓、000號1至12樓、地下1樓、00號1至10樓、地下1樓房屋（下合稱系爭房地），契約總價為5億元，分別載明房屋售價為75,000,000元、土地售價為425,000,000元（下或稱第1次交易）。林志明於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）後，旋於96年12月26日，將系爭房地連同其繼承取得之臺北市○○區○○段0小段000、000-1、000-2地號土地（應有部分各為64/1000）及坐落其上之門牌號碼臺北市○○區○○○路0段000號11樓房屋（下合稱繼承房地），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、林美娥、姚建安、林美麗、卓維和、林美櫻、駱金生及駱俊銘（以上8人下合稱林銀等8人；林志明與林銀等8人就系爭房地之上述買賣交易，下或稱第2次交易）。林銀等8人就上開買賣總價1,154,710,097元，係分3期給付林志明：1.第1期款：林銀等8人將因上訴人96年11月26日臨時股東會議決議而獲配之現金股利支票（面額共計179,953,557元）交付林志明，供其於96年12月27日存入銀行帳戶兌現；2.第2期款：由林銀等8人將所持有上訴人股票共27,651,400股出讓林志明，抵繳房地價款799,756,540元；3.第3期款：由林銀、林美櫻、駱金生、林美麗、林美娥分別匯款共計175,000,000元至林志明銀行帳戶。上述第1.、3.

期款資金業由林銀等8人對林志明應付之買賣價金中扣除，並無資今回流情形。

(二)系爭房地與繼承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，依2者占比（分別為93.03384399%及6.96615601%）計算實際成交價額，系爭房地售價為1,074,271,189元。可知，上訴人於96年12月6日係以5億元低價出售系爭房地予林志明，於短短20日後即由林志明以超過買進價格1倍之1,074,271,189元，出售予林銀等8人，致使高達574,271,189元之差價利益在形式外觀上流向林志明，此與上訴人係營利事業，應追求自身利益極大化之商業常情明顯不符。參諸林志明於102年5月27日所具函文說明：上訴人創辦人林德旺於90年逝世，繼承人除伊一子外，另有收養之長子林永順及7女等計9人，林德旺之遺產主要為上訴人股權，因其他繼承人無意承接上訴人事業，經協議後由伊以現金或向上訴人購入之不動產交換其他繼承人及其家族所持有上訴人股權，繼承人張林美女家族及林永順家族所持有股權由伊以現金購入方式換取，其餘繼承人林銀、林美娥、林美麗及林美櫻等人，因伊已無鉅額現金可再取得其股權，經雙方協議後，改以上訴人所有之系爭房地產權交換，然因系爭房地非遺產標的，無法由林銀等4位繼承人直接繼承取得，故安排由伊於96年12月6日先以5億元購買名義取得系爭房地後，再於同年12月26日簽訂買賣契約並支付價金，將系爭房地讓與林銀、林美娥家族（含姚建安）、林美麗家族（含卓維和）及林美櫻家族（含駱金生及駱俊銘），以交換該等人員原所持有上訴人之全部股權等語，可知林德旺對實質上為其所有之系爭房地，係安排由其創辦之上訴人持有，再透過對上訴人持股，間接享有對系爭房地之所有權，則上訴人就系爭房地所生稅捐自有負擔之義務，林德旺繼承人間以遺產重分配為目的再為系爭房地所有權移轉而產生之所得（盈餘），其稅捐之主體自當亦認係上訴人。林志明因與林銀等8人進行系爭房地及繼承房地與上訴人股權之資產交

換，於96年12月26日取得林銀等8人原持有上訴人之股權，自該日起，上訴人股東僅存林志明及呂清森2人，以其2人對上訴人之投資金額換算結果，林志明持股高達99%，故林志明低買高賣系爭房地之差價所得（即房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元，下稱本件差價所得）歸屬於上訴人，林志明透過對上訴人持股，仍可對該等所得（盈餘）享有將近全額（即99%）之權益。然上訴人將本件差價所得（盈餘）分配予林志明時，即屬其營利所得，應計入個人綜合所得額課稅，原屬免稅之土地交易所得495,451,522元，將因上訴人為盈餘分配，致林志明稅負大幅增加（最高稅率達40%），此方為林志明權衡將本件差價所得歸屬於己或上訴人時，會真正考慮之事項。而呂清森與林志明應均有降低稅負之相同目標，故渠等就交易形式應為如何安排，相對容易達成協議，不能逕以尚有呂清森此一股東，遽認林志明將本件差價所得歸屬於自己，非出於降低稅負之考量。

(三)本件緣於林志明因出售系爭房地予卓維和、林美麗、林美娥、林美櫻及駱金生，涉及2等親間之買賣，於97年1月7日申報贈與稅，北區國稅局為瞭解系爭房地價款動支情形，衍生查得上訴人、林志明與林銀等8人間就系爭房地之2次交易模式，將查核結果通報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月17日對上訴人補稅3,753,317元並處罰鍰，綜合所得稅部分經北區國稅局於102年7月10日將林志明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0元，贈與稅部分通報被上訴人後經查明逾核課期間而未予開徵，營利事業所得稅部分，被上訴人接獲通報後，於102年4月19日重行核定應補稅額18,766,587元，並處罰鍰18,766,587元。林志明96年度綜合所得稅核定資料，並無任何一筆之所得類別屬代號「7」之財產交易所得，可見其未列報系爭房地之財產交易所得。至林志明97年度綜合所得稅部分，北區國稅局第1次核定系爭房地之房屋部分財產交易所

得額共12,313,284元，繼承房地之房屋部分財產交易所得額1,426,162元，合計13,739,446元，與林志明漏未申報之所得額13,629,314元相近，可知林志明97年度亦未列報出售系爭房地之財產交易所得，且北區國稅局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，即認定出售系爭房地之財產交易所得歸屬林志明，核定應補稅額5,058,163元（下稱97年1核處分），林志明已於99年11月18日繳納。又北區國稅局於102年7月10日就林志明97年度綜合所得稅為第2次核定（下稱97年2核處分），認定系爭房地出售予林銀等8人之財產交易所得應歸屬於上訴人，將97年1核處分之序號23-47所得均註銷，另覈實認定林志明繼承房地之房屋部分財產交易所得，增加序號49所得12,545,107元，嗣於103年3月3日就林志明97年度綜合所得稅為第3次核定，更正林志明繼承房屋部分財產交易所得為12,538,311元（下稱97年3核處分）。林志明就97年2核、3核處分提起行政救濟之程序中，亦未曾主張出售系爭房地之財產交易所得歸屬於己，迄至105年12月16日向北區國稅局申請核發97年1核處分之繳款書遭否准而提起行政爭訟時，始為此項主張，此時上訴人就系爭房地交易遭補徵營業稅及罰鍰之處分所提行政訴訟，業經原審於105年5月11日104年度訴字第1681號判決（下稱營業稅判決）駁回，顯見林志明此際主張系爭房地交易所得歸屬於自己，意在脫免上訴人各項稅捐債務與罰鍰負擔，難以遽信。綜上，被上訴人認定系爭房地之交易，具備納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第3項所定稅捐規避之要件，並非無據。

(四)被上訴人認定上訴人實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等8人，系爭房地實際交易價格應以林銀等8人買賣合約書所載價金計算為1,074,271,189元（含稅）。惟因買賣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例，核算房屋售價（含稅）為153,819,667元及土地銷售額

為920,451,522元；另依上訴人委任辦理96年度營利事業所得稅結算申報查核簽證之會計師所出具之查核報告，據以計算上訴人漏報出售房屋增益75,066,349元、漏報出售土地增益495,451,522元，最終核定上訴人出售資產增益為861,846,896元（原核定291,329,025元+75,066,349元+495,451,522元）及免徵所得稅之出售土地增益為766,576,182元（原核定271,124,660元+495,451,522元），乃就上訴人漏報出售房屋增益75,066,349元補徵營利事業所得稅18,766,587元（ $75,066,349 \times 25\%$ ）。又稅捐規避行為所為支出，實證上屬於因「脫法行為」所生「競租」費用，不能列為計算稅負減項，故上訴人主張林志明轉售系爭房地予林銀等8人所生契稅、登記費、書狀費、印花稅，及就系爭房地應補繳之營業稅及罰鍰，屬可如實認列之正常費損，並非可採。又上訴人故意以將系爭房地賣價壓低，出售予其代表人林志明之不正當方法，逃漏稅捐，依行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款及第22條第1款等規定，其核課期間為7年，自其於97年5月27日以網路辦理96年度營利事業所得稅結算申報時起算，至104年5月28日始屆滿；被上訴人於102年5月7日即已送達核定通知書上訴人，未逾核課期間。

(五)上訴人於97年5月27日辦理96年度營利事業所得稅結算申報，未揭露有第2次交易之事實，嗣後係北區國稅局桃園縣分局（下稱桃園縣分局）自行查得林銀等8人向林志明購買系爭房地，於100年8月23日函詢林銀等8人後，始具體查知第2次交易之內容，故可評價為上訴人引用片斷事實，掩飾全貌，屬「隱匿重要事實」，有納保法第7條第8項但書之適用，構成稅捐逃漏違章行為，且在主觀上具可責性，應予處罰。被上訴人依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額18,766,587元處1倍罰鍰18,766,587元，相對於上訴人出售系爭房地之利得，並無過重之裁量違法情事，因將原處分（含復查決定）及訴願決定均予維持，駁回上訴人在原審之訴。

01 四、經核原判決駁回上訴人在原審之訴，結論尚無違誤，茲就上
02 訴意旨補充論述如下：

03 (一)按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精
04 神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅
05 之公平原則為之。」業經司法院釋字第420號解釋在案。是以，
06 租稅法所重視者，乃足以表徵稅捐能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據，若所得之法律上歸
07 屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律解釋上，
08 即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象。申言之，人民就私有財產之管領、使用及處分行為，如未違反強行法令
09 或公共秩序與善良風俗者，基於私法自治原則，固得自由為
10 之，但涉及租稅事項之法律效果，則非得任由私人之意思表
11 示決定或規避之，如利用法律形式達到特定之實質經濟目的
12 者，本應轉換成與該經濟事實相當之法律行為態樣，依其對
13 應之稅法規定課徵應納之稅捐。從而，前述司法院釋字第42
14 0號解釋於86年1月17日公布後，如納稅義務人基於獲得租稅
15 利益，違背稅法之立法目的，以合法但非常規的交易形式
16 (濫用法律形式)，規避租稅構成要件之該當，以達成與交
17 易常規相當之經濟效果，稅捐稽徵機關為正確計算應納稅
18 額，自得本於該號解釋揭示之實質課稅原則，依其交易常規
19 所對應之稅法規定予以調整。105年12月28日制定公布、公
20 布後1年施行之納保法第7條第1項至第3項規定：「(第1
21 項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精
22 神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅
23 之公平原則為之。(第2項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之
24 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
25 利益之歸屬與享有為依據。(第3項)納稅者基於獲得租稅
26 利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易
27 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
28 果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相
29 對之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利
30 利

息。」係將早因上開解釋公布而對全國各機關及人民有拘束力之實質課稅原則予以明文化，非謂納保法施行前，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，即與租稅法律主義有違。

(二)以下事實為原審依職權所確認，核與卷內證據相符，得採為判決之基礎：

- 1.上訴人為林志明之父林德旺創辦之公司，林德旺死亡後，除林志明外，包括林銀等8人在內之其他上訴人股東均無意繼續經營上訴人公司，林志明與林銀等8人乃約定由林志明取得林銀等8人持有之上訴人股權，林銀等8人取得系爭房地。林志明與林銀等8人均明知系爭房地為上訴人所有，並非林德旺所留遺產，林銀等8人無法以繼承方式取得，上訴人乃於96年11月5日由林志明、林銀、林美麗、林美娥、林美櫻等董事決議，將系爭房地售予林志明。
- 2.上訴人於96年11月26日改選董事及監察人，由林志明擔任董事長，林志明於96年12月6日代表上訴人與其個人簽訂系爭房地之買賣契約書，契約總價為5億元，並分別載明房屋售價75,000,000元、土地售價425,000,000元，林志明於96年12月14日向地政機關申辦所有權移轉登記後（移轉登記日為96年12月27日），旋於同年12月26日將系爭房地連同繼承房地售予林銀等8人，契約總價共計1,154,710,097元（系爭房地部分價金為1,074,271,189元）。林銀等8人分3期給付林志明上開買賣價款，第1期款係以其8人因上訴人96年11月26日臨時股東會議決議所獲配現金股利179,953,557元之支票，交由林志明存入其銀行帳戶兌現；第2期款由林銀等8人將所持有上訴人股票共27,651,400股出讓林志明，抵繳房地價款合計799,756,540元；第3期款由林銀、林美櫻、駱金生、林美麗、林美娥分別匯款合計175,000,000元至林志明銀行帳戶，該3期款項均已從林銀等8人應付之房地買賣價金

01 中扣除完畢，並無資金回流情形。又林志明取得林銀等8人
02 持有之上訴人股權後，上訴人之股東自96年12月26日起，僅
03 餘林志明及呂清森2人，林志明持股比例高達99%。

04 3.林志明並未將出售系爭房地所生財產交易所得列報於其96、
05 97年度綜合所得稅申報。北區國稅局雖於99年間以97年1核
06 處分，對林志明補徵系爭房地交易所得之應納稅額5,058,16
07 3元，惟於102年7月10日、103年3月3日所為2核、3核處分，
08 均認定系爭房地出售予林銀等8人之財產交易所得應歸屬上
09 訴人，林志明對97年2核、3核處分進行行政救濟時，亦未曾
10 主張其出售系爭房地予林銀等8人之交易所得歸屬於其個人，
11 迄至上訴人因對出售系爭房地遭補徵營業稅及裁罰之處
12 分不服，所提行政訴訟，經原審於105年5月11日以營業稅判
13 決駁回後，始於105年12月16日主張該交易所得係歸其所有，而向北區國稅局申請核發97年1核處分對其個人補徵稅
14 額之繳款書。

16 (三)原判決基於以上事實，論明：1.上訴人於96年12月6日以5億
17 元將系爭房地出售予林志明，較諸林志明於短短20日後之同
18 年月26日，以超過1倍有餘之1,074,271,189元，出售予林銀
19 等8人，顯係低價出賣系爭房地，不符上訴人為營利事業，
20 應追求自身利益極大化之商業常情；此舉實質上乃為使林銀
21 等8人取得系爭房地之所有權，以完成雙方約定之分拆處置
22 上訴人資產約定，並重新建構股權分配。2.林志明於96年12
23 月26日取得林銀等8人持有之上訴人股權後，得以享有上訴
24 人盈餘99%之權益，本件差價所得歸屬於林志明自己或上訴
25 人，就林志明個人而言，所受利益並無明顯差別。惟林志明
26 96、97年度綜合所得稅結算申報，並未列報系爭房地交易所得，
27 對97年2核、3核處分所為行政救濟程序中，亦未曾主張
28 本件差價所得歸屬於其個人，迄至上訴人出售系爭房地遭補
29 徵營業稅額及裁處罰鍰之行政爭訟事件，經原審於105年5月
30 11日以營業稅判決駁回後，始為此主張，並於105年12月16
31 日向北區國稅局申請發給97年1核處分核定其應就本件差價

所得補繳綜合所得稅之繳款書，其意顯在脫免上訴人各項稅捐債務及罰鍰負擔，難以遽信為真，應認本件差價所得已實質歸屬於上訴人。3.被上訴人綜上事證，認定系爭房地之交易已具備納保法第7條第3項所定「獲得租稅利益之意圖」、「濫用法律形式」、「以非常規交易規避租稅構成要件之該當」，及「稅捐客體已『實質歸屬』於上訴人，達成與交易常規相當之經濟效果」之「稅捐規避」要件，並非無據等語。經核原判決認定系爭房地之2次買賣交易，係上訴人濫用形式所為非常規交易，且獲得租稅利益，乃根據第1、2次交易之買賣契約，顯示系爭房地在極短時間內為兩度交易，售價落差竟高達1倍以上之異常不合理情形，及上訴人因形式上並非第2次交易之相對人，得以免就本件差價所得之應稅部分負擔營利事業所得稅之結果，所為論斷；另就本件差價所得實質上係歸屬於上訴人一節，則係綜合林志明持有上訴人公司股權之比例高達99%，對於該差價所得應歸属于自己或上訴人，具有主導決定權，惟林志明96、97年綜合所得稅申報並未列報本件差價所得，直至上訴人因系爭房地交易遭補徵營業稅額及裁罰處分所提行政訴訟，經原審以營業稅判決駁回後，始為此主張等間接證據與情況證據，本於推理作用，為認定待證事實之基礎，核與證據法則、經驗法則與論理法則尚無違背。至於原判決援引本院105年度判字第629號及106年度判字第11號判決，有關營利事業出售土地所得固為免稅所得，惟仍屬營利事業之盈餘，於分配予股東時應計入其個人綜合所得總額課稅之見解，敘及本件差價所得如歸屬於上訴人，於上訴人分配盈餘予林志明時，將致林志明個人之綜合所得稅負大幅增加等語，既非針對上訴人本身因前揭非常規交易所獲稅捐利益而為論述，核屬旁論，並不影響上訴人所為該當租稅規避要件之認定。從而，原判決維持被上訴人依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，以上訴人實際交易對象為林銀等8人，及以林銀等8人買受系爭房地之總價金1,074,271,189元為實際交易價格，核

算上訴人漏報出售房屋增益75,066,349元【（房屋含稅售價
核定數153,819,667元÷1.05）－（房屋購入成本79,582,450
元－累計折舊22,791,868元）－已申報出售房屋增益14,63
7,989元】，就該漏報之應稅所得補徵營利事業所得稅額18,
766,587元（ $75,066,349 \times 25\%$ ），結論並無違誤。上訴意旨
仍執詞主張：本件差價所得係由林志明個人取得，且上訴人
因對林志明請求返還差價利益之損害賠償請求權已罹於時效
而消滅，無從請求返還，原判決竟認定該差價利益歸屬上訴
人，顯與林志明於原審到庭陳述其絕非為規避稅務才做這些
交換等語，及其確實取得林銀等8人股權等事證相違背，並
忽略本件主要係家族分產之性質，非純粹公司出售房地云
云，核係就原審取捨證據、認定事實之職權行使為指摘，並
非可採。

(四)再按行為時所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依
本法規定辦理結算申報，但對依本法規定應申報課稅之所得
額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」
行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出
於故意或過失者，不予處罰。」又納保法第7條第8項規定：
「第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納
稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或
提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在
此限。」第10項規定：「本法施行前之租稅規避案件，依各
稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及第8項
規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項
所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用
之。」稅捐逃漏與稅捐規避並非互斥之法律概念，單一案件
中之納稅義務人可能同時該當稅捐規避與稅捐逃漏之要件。
依前揭納保法第7條第8項但書規定，納稅義務人如先有租稅
規避行為存在，其後在申報稅捐階段，又違反誠實義務，對於
與稅捐規避行為有關之重要事實予以隱匿、陳述不實或提
供不正確資料，致使稅捐稽徵機關因而短漏核定稅捐者，即

違反誠實申報義務，並因其事前之租稅規避行為，已彰顯其主觀上有利用稅捐實證法存在之法律漏洞，進行避稅之意圖，足認其就事後申報稅捐階段之違反誠實義務亦具主觀歸責事由，而構成稅捐逃漏之違法行為。原判決依調查證據之辯論結果，敘明：判斷本件上訴人有無隱匿重要事項之關鍵，在於上訴人申報稅捐及調查階段所提出之書面資料，是否僅限於證明上訴人出售系爭房地予林志明之第1次交易事實，並未及於同時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。上訴人於97年5月27日辦理96年度營利事業所得稅結算申報，並未揭露系爭房地有第2次交易之事實，第2次交易之事實係稽徵機關所自行查得，是上訴人引用片段事實，掩飾全貌，乃隱匿重要事實，應有納保法第7條第8項但書規定之適用，因而構成稅捐逃漏違章行為，並在主觀上具有可責性，應處以漏稅違章行政罰，且不受納保法第7條第10項中段規定之限制，被上訴人依行為時所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額處1倍罰鍰18,766,587元，相對於上訴人出售系爭房地之利得，並無過重之裁量違法情事，認事用法並無違誤，原判決予以維持，亦無不合。

(五)復按營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第32條第4款，係規定出售或交換房屋或土地等資產時，房屋款或土地款之時價，應參酌該款第1目至第9目所列資料予以認定，其中第8目為「其他具參考性之時價資料」。依原審確認之事實，被上訴人係根據林志明與林銀等8人所訂買賣契約書，約定系爭房地與繼承房地之買賣總價合計1,154,710,097元，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，其中系爭房地之現值為309,493,656元，占比為93%，計算系爭房地之售價為1,074,271,189元。原判決論明：林志明出售系爭房地與繼承房地予林銀等8人，既為終局移轉，買受人林銀等8人就系爭房地與繼承房地之全部價款1,154,710,097元，又係以貨幣或有客觀淨值評價基礎之股票支付，且無資金回流，在未查得其間具備「合謀影響

公、私第三方利益，刻意偏離市價」之動機，或有「履約資金回流」之情況下，雙方依約忠實履行之實際售價，自屬判斷系爭房地市價之最佳參考座標等語，詳述其認定系爭房地第2次交易之價格，為判斷上訴人出售系爭房地增益之具參考性時價資料，兩相對照之下，第1次交易價格5億元明顯偏低而非合理之理由，並無違反證據法則、經驗法則及論理法則之違法，且與前掲查核準則第32條第4款第8目規定尚無不符，亦無判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明瞭或不完備，不足使人知其主文所由成立之依據等理由不備情形。上訴意旨主張：上訴人將系爭房地以每坪33.24萬元售予林志明，參諸各不動產仲介公司所提供之鄰近物件當時實際成交價格，每坪約介於30.87至72.4萬元間，及系爭房地緊臨大安超高壓變電所等情，並未較市價偏低。原判決未實地進行查核，亦未考慮減除收購林銀等8人對上訴人持股之價格，逕以林志明轉售系爭房地予林銀等8人之價格，認定上訴人低價賤賣系爭房地，與查核準則第32條第4款規定不符，且有判決理由不備之違法云云，自無可採。且由上可知，原判決所肯認被上訴人核計之系爭房地售價1,074,271,189元，並非以林銀等8人原持有上訴人股權之淨值為計算基準，要不生上訴意旨所指系爭房地之價格與林銀等8人股票帳面淨值產生連動，將因股權價值漲跌而變動情事。上訴意旨另主張：原判決認定上訴人售予林志明之系爭房地應為1,074,271,189元而非5億元，則上訴人應列報出售資產增值變為866,248,401元（292,677,212元+574,271,189元），上訴人公司股票每股淨值如被上訴人稅務員查簽之38.24元，林銀等8人股票帳面淨值則由799,756,540元調升為1,057,389,536元，再假設上訴人出售價格為15億元，則上訴人股票每股淨值將因此調升為46.177元，林銀等8人股票帳面淨值再由1,057,389,536元調升為1,276,858,697元，造成系爭房地不斷提高價格才能與股票帳面淨值相吻合之惡性循環，原判決對此未予詳查，係屬違誤云云，乃出於對原

處分核計系爭房地出售增益方式之錯誤理解，及執於本件實際上並未發生之假設情形，而為指摘，無從憑認原判決有何違背法令情事，自無足取。

(六)上訴意旨雖又主張：被上訴人既認林志明以第2次出售系爭房地予林銀等8人之收入應歸屬上訴人，則林志明因第2次交易所繳納之契稅、登記費、書狀費、印花稅等費用，自應為上訴人之費用，方符合稅法上收入與費用配合原則，原判決否准認列，顯違納保法第7條規定云云。惟按契稅條例第4條規定：「買賣契稅，應由買受人申報納稅。」土地法第76條第1項規定：「聲請為土地權利變更登記，應由權利人按申報地價或權利價值千分之一繳納登記費。」是以，系爭房地由林志明以第2次交易出售予林銀等8人所生契稅及登記費，依法應由買受系爭房地及經移轉登記而取得所有權之林銀等8人負擔，非由出賣人林志明支付。另依原判決引為認定事實依據之林志明與林銀等8人所訂買賣契約書「五、稅捐負擔」(3)約定：「買方取得產權登記所須支付……登記規費，即應貼印花稅等費用，由買方負擔。」有關系爭房地第2次買賣交易之契據應貼印花稅及買受人取得房地所有權狀所須支付之書狀費，亦歸林銀等8人負擔，卷內復查無林志明與林銀等8人訂定系爭房地第2次交易之買賣契約後，為履約而繳納契稅、登記費、書狀費、印花稅之單據或憑證，上訴人主張林志明曾為第2次交易而支出該等稅費，計算上訴人出售系爭房地之交易所得時，應將該等稅費數額扣除云云，自非可採。原判決就上訴人於原審已提出之此項主張，認前述費用乃其從事稅捐規避行為所為支出，如容許納稅者申報，等同鼓勵納稅者刻意拖延稽徵，增加稅捐機關的稽徵成本，自不能將此等費用列為計算稅負減項，因而未予採認，理由雖有不同，惟結論並無不合。上訴意旨再執業經原判決駁不採之上述陳詞，重複爭議，洵無足取。

五、綜上所述，原判決將原處分（含復查決定）及訴願決定均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。上訴論旨，仍

01 執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應
02 予駁回。

03 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
04 項、第98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 113 年 8 月 26 日
06 最高行政法院第四庭

07 審判長法官 王 碧 芳
08 法官 許 瑞 助
09 法官 王 俊 雄
10 法官 侯 志 融
11 法官 鍾 啟 灒

12 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
13 中 華 民 國 113 年 8 月 26 日
14 書記官 廖 仲 一