

臺中高等行政法院判決

110年度訴字第98號

111年4月27日辯論終結

原告 江芝妍（原名江青樺）

被告 財政部中區國稅局

代表人 吳蓮英

訴訟代理人 曾瑞玲

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年2月24日台財法字第10913939320號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、爭訟概要：

原告於民國102年及103年度綜合所得稅結算申報，分別列報源自大胖子國際餐飲事業有限公司（下稱大胖子公司）之財產交易收入新臺幣（下同）110,652元、必要費用及成本0元、所得額110,652元，以及執行業務收入750,000元、必要費用及成本0元、所得額750,000元，並於104年8月24日補申報102年度財產交易所得20,700,000元、繳納稅款及加計利息共8,218,530元；107年度綜合所得稅結算申報，列報源自大胖子飲食店及大胖子公司（以下合稱2家營利事業）之財產交易收入28,800,000元、必要費用及成本171,851,161元及所得額0元；被告依據查得資料，認原告及其配偶以96,000,000元出售本人與借名登記股東持有2家營利事業之100%出資額，價款分期於102年、103年及107年度收取10,200,000元、57,000,000元及28,800,000元，轉正其103年度申報之

01 執行業務所得為財產交易所得，因原告無法證明其成本及必
02 要費用，乃參照財政部訂定個人證券交易所得或損失查核
03 辦法（下稱查核辦法）第19條規定，及財政部98年9月22日
04 台財稅字第09804558720號令訂定之「非中華民國來源所得
05 及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點」
06 （下稱申報及查核要點）第16點，按分期收取價款之20%，
07 核算102年、103年及107年度財產交易所得為2,040,000元、
08 11,400,000元及5,760,000元，併同其餘調整歸課核定原告1
09 02年及103年度綜合所得總額5,089,832元及11,712,401元、
10 應補稅額578,801元及3,454,811元，扣除各該年度原補
11 （退）稅額，核算102年度退還稅額112,091元、103年度補
12 徵應納稅額3,580,668元，另核定107年度綜合所得總額6,29
13 6,127元、補徵應納稅額1,254,920元，並以原告係查獲後
14 （調查基準日：104年7月14日）始補報繳102年度綜合所得
15 稅，與稅捐稽徵法第48條之1規定不符，審認原告102年及10
16 3年度短漏報所得之違章成立，各按所漏稅額578,801元及3,
17 454,811元，處以0.5倍之罰鍰289,400元、1,727,405元。原
18 告不服，於109年2月6日對102年度綜合所得稅之核定申請復
19 查，復於同年3月25日、4月8日接連對102年至103年度綜合
20 所得稅及罰鍰、107年度綜合所得稅事件申請復查，嗣原告
21 就102年度綜合所得稅事件，以被告逾2個月仍未作成復查決
22 定，於109年4月9日繕具訴願書，經由被告向財政部提起訴
23 願，經財政部110年2月24日台財法字第10913939320號訴願
24 決定（下稱訴願決定）駁回，遂提起本件行政訴訟。

25 二、原告起訴主張及聲明：

26 (一)主張要旨：

27 1.被告原核定、更正核定處分及復查決定程序上違法部分：

28 (1)被告所屬東山稽徵所（下稱東山稽徵所）107年11月26日原
29 核定及109年1月6日更正核定處分暨被告109年7月10日作成
30 復查決定駁回前，均未以書面通知原告調查或備詢，顯有違
31 反納稅者權利保護法第1條第1項、行政程序法第104條第1

項、第105條第1項等程序規定；又東山稽徵所於原核定及更正核定暨被告於作成復查決定駁回前，違法未予原告事先說明之機會，原告亦無法提出事實上及法律上之陳述書。且依納稅者權利保護法第11條第4項、行政程序法第102條、104條第1項規定，應以書面記載條文5款規定事項通知相對人，被告均未曾以「書面」通知原告，履行「稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會」法定程序，難謂適法。則被告作成復查決定之109年6月23日第5次復查委員會第5案次復查，復查委員顯然未對原告有利及不利事項一律注意，並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之，其復查顯有偏頗及重大明顯之瑕疵，依據行政程序法第111條規定，復查決定無效。

(2)被告109年1月6日中區國稅東山綜所字第1081557078號函檢送102年度綜合所得稅無應納稅額或應補徵稅額核定通知書，原告於109年1月8日收受核定通知書，2月6日申請復查，惟迄至4月9日仍未作成復查決定；原告提起訴願，惟被告及東山稽徵所不依原告之請求撤銷或變更原行政處分，亦未依法「應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關。」且被告嗣於109年7月10日以中區國稅法二字第1090006477號，將原告於109年4月9日逕行提起訴願之102年度復查申請，合併作成102、103及107年度綜合所得稅與102及103年度綜合所得稅罰鍰事件復查決定，顯與訴願法第58條第3項規定程序不合。

2.被告原核定、更正核定處分及復查決定實體上違法部分：

(1)被告未依職權調查後核定成本及費用，竟以未能提出成本及必要費用證明文件，即援引不合法律規定之申報及查核要點第16點及查核辦法第19條規定，以實際成交價格20%計算財產交易所得額19,200,000元，違反所得稅法第14條第1項第7類第1款之法律規定。

(2)又財產交易所得之計算，對於未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用；且依納稅者

權利保護法第3條第3項規定，被告依各年度收取價金金額20%計算核定所得額之計算方法，並非解釋所得稅法第14條第1項第7類第1款法律規定之原意，並使財產交易只有所得(增益)，罔顧財產交易尚有損失情形，有違納稅者權利保護法第11條第1項規定；另依納稅者權利保護法第11條第3項前段規定，違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅之基礎，顯示其有違租稅法律主義；且其以所得毛額作為稅基，非依所得稅法第14條第1項第7類第1款規定，以所得淨額作為稅基，顯然違反量能課稅原則，要屬違法課徵。

(3)執行業務者規定至少應設置日記帳一種，詳細記載其業務收支項目，業務支出應取得確實憑證；但即使未依法設帳記載及保存憑證，未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般收費及費用標準核定其所得額。而系爭第7類財產交易所得，所得稅法及所得稅法施行細則，均無應設置帳冊及取得確實憑證之規定，被告109年9月14日訴願補充答辯書亦承此事。基於量能課稅原則，應以所得淨額作為稅基，被告及東山稽徵所核課系爭財產交易所得，對原告申報之成本及必要費用，能提具確實證據者，應從其申報數，對未附確實憑證單據之成本費用，應於個案中依調查所得之事證以適當之方法，按一般標準認定其數額。且原告提供之財產目錄設備清單一覽表、財產目錄、支票付款簽收簿、簽收單、發票及匯款回條等資料成本及必要費用證明文件，被告訴願答辯書承認已有33,751,827元，則東山稽徵所依原告系爭各年度收取價金金額之20%計算更正核定所得額之核課基礎，顯然矛盾及無合法理由。

3.復查決定所述「應依收入成本費用配合原則」及「依各年度收款比例分攤(之)成本及必要費用」未具體敘明法律依據，亦未備理由說明，要無足採。因「收入成本費用配合原則」均係適用營利事業所得稅所得之計算，與原告系爭102、103及107年度綜合所得稅財產交易所得額之計算無涉，系爭綜合所得稅財產交易所得額之計算，並無所得稅法第24條第1

項營利事業所得之計算，涉有應稅所得及免稅所得者之情形，均無法律依據可資適用「收入成本費用配合原則」。

(1)復查決定故意忽略原告出售者尚有個人財產，冀圖合理化其論述之原告出售者為100%股權；惟東山稽徵所歷經多年之調查，早在107年11月26日原核定製作之「江青樺案-財產交易所得計算表」，認定原告出售個人財產，其後被告109年1月6日中區國稅東山綜所字第1081557078號函亦敘明，原告出售者尚包括絕大部分的個人財產，該復查決定論述顯為偏頗，與事實不符。

(2)再者大胖子飲食店為依據商業登記法第3條規定，以獨資方式經營之事業(資本額100,000元)，遍查商業登記法全部條文，只有「商業負責人」、「資本額」、「出資額」法律名詞，沒有「股權」法律名詞，而社會上對以獨資方式經營之事業負責人一般稱業主；大胖子公司係依據公司法第98條至第113條規定，於102年8月6日設立之有限公司，依據公司法第2條第1項第2款規定，股東的出資額會計科目為「股東權益」。準此，原告(包括其他借名登記股東)依法對大胖子公司，僅就其出資額(即資本額2,000,000元)為限，負其責任，則原告出售予買受人之全部財產，除前述2家營利事業出資額(即資本額)2,100,000元外，其餘財產均為原告個人財產。事實上，原告出售2家營利事業，係於102年12月1日過戶予買受人，在過戶日前後均在繼續營業狀況下，原封不動現狀點交店內各項原物料、食材、貨品、器具、設備、菜單配方、專業技術、教育訓練學習、餐廳修繕裝潢及商標權等全部財產予買受人，原告據此申報該財產交易之成本及必要費用，店內全部財產均如數點交，此為兩家營利事業員工目睹親聞之事實，亦有東山稽徵所依職權調查，於106年3月22日及同年月24日，函邀大胖子兩家營利事業之店長李祐志及副店長黃心怡到所談話紀錄證述均與原告申報之財產交易成本費用品名、項目及補充說明可相互印證其真實性。也因此被告前以108年11月29日中區國稅法二字第1080013047號

01 函，亦認定原告係出售個人財產及其本人與借名登記股東持
02 有之2家營業事業100%股權，復查決定查核論述與未上市櫃
03 實際交易市場為股票情形並不相符。被告遽以「契約書內
04 容，並未載明雙方就2家營利事業出資額及商標權以外財產
05 或技術，達成讓與合意」及「原告除契約書外，迄未提示經
06 雙方當事人確認出售財產項目之簿據，亦無轉讓之確實憑證
07 可資核認」，而並無其他積極證據支持，即否定原告出售個
08 人財產之事實，難謂適法。

09 (3)被告之「依各年度收款比例分攤該財產設備之成本及必要費
10 用」計算方式，與所得稅法第14條第1項第7類第1款規定之
11 所得額計算方式及最高行政法院105年度裁字第1187號裁
12 定，係同一期間之相關成本費用，與收入間具有「關連性」
13 為必要之論述不同。綜合所得稅收入成本費用配合原則，係
14 收入年度成本費用，應直接合理明確歸屬於具有「關連性」
15 之收入年度收入項下減除；「以收入比例作為分攤成本及必
16 要費用之計算方式」僅適用於依所得稅法第24條第1項規定
17 授權，修正發布「營利事業免稅所得相關成本費用損失分攤
18 辦法」之營利事業所得，個人綜合所得稅財產交易所得並無
19 法律規定，適用以收入比例作為分攤成本及必要費用之計算
20 方式。況2家營利事業係於102年12月1日移轉過戶，原告除
21 追討買受人未付尾款28,800,000元之律師費用1,338,578
22 元，屬107年度支出，須歸屬向臺中分局申報外，其餘向東
23 山稽徵所申報之成本費用，均係於102年11月30日以前支出
24 (103年度均無成本費用支出)，應直接合理明確歸屬於具有
25 「關連性」之102年度收入項下減除成本費用，並無理由按
26 年度收入比例分攤成本費用減除之必要，否則即有違所得稅
27 法第14條第1項第7類第1款規定及前述最高行政法院裁定意
28 旨。因此，以102年度收入價10,200,000元減除成本費用76,
29 800,000元之餘額為負66,600,000元，嗣以103年度收入價金
30 57,000,000元減除前述成本費用66,600,000元之餘額為負9,

600,000元，故原告102年度及103年度財產交易均無所得(淨)額，因均無所得額，即無罰鍰。

4.原告申報33,751,827元，係以106年2月6日書函附件1，檢送「大胖子國際餐飲資本暨江青樺個人資金購買供系爭2家營利事業使用資產設備成本費用一覽表」，並附證明文件資料送東山稽徵所收文；復查決定查核論述稱，與95及99年度修繕工程細目，性質雷同。然查證「一覽表」所載設備均附有財產目錄、支票簽收簿、發票(扣抵聯)、訂購單、設計業務合約書、簽收單、支票、匯款單、送貨(單)收據、報價訂單、請款單及國外發票資料等憑證單據影本，可資查證成本費用支付日期，「一覽表」憑證單據資料均屬102年度始營業之大胖子國際餐飲有限公司支出，均非95年度及99年度大胖子飲食店，委託建築人設計工程有限公司室內裝修設計師郭獻凱設計修繕工程所支付，復查決定不察，該查核論述使用不肯定語氣之「難謂無重複記載之虞」，顯然不符實情。又95年度及99年度大胖子飲食店拆除新作修繕及音響保全暨廚房滲水修繕工程，係原告委託建築人設計工程有限公司室內裝修設計師郭獻凱繪製修繕設計圖，但與其配合修繕等工程之廠商報價，高於原告市場詢價及與原告平日配合修繕等廠商報價；因此該兩個年度修繕等工程，均由原告自行發包施工，而設計師郭獻凱繪製修繕等設計圖收取設計及監工費200,000元及140,000元；上述該95年度及99年度工程施作，除有設計師郭獻凱於106年3月31日應原告請求，將其電腦儲存之修繕等品名項目、數量輸出，提供原告憑以製作「一覽表」申報外，設計師郭獻凱並以說明書簽名蓋章認證，成本费用金額符合當時市場價格，此屬原告之個人財產；此外，該兩個年度修繕新作保全工程均經兩位房東(屋主)同意，其等知之甚詳，且為當時大胖子飲食店員工目睹親聞，原告申報時亦提出照片為證，復查決定未依職權調查證據，殊難謂有合法理由，委不足採。而上述95年度及99年度大胖子飲食店拆除新作修繕及音響保全暨廚房滲水修繕工程，亦均一併

01 現狀出售予買受人王勝志承接使用，此均為所得稅法第14條
02 第1項第7類第1款規定，改良該項資產而支付之一切費用，
03 不容訴願決定未提出其他積極證據證明，卻空言否認稱與原
04 告出售之財產標的無涉。

05 5.東山稽徵所107年11月26日中區國稅東山綜所字第107055498
06 5號函及被告107年11月27日中區國稅東山綜所字第10705549
07 67號函，原核定依據之「江青樺案-財產交易所得計算表」
08 項次6原告個人出售2家營業事業之二手設備食材等、出售金
09 額25,898,321元，係按個人一時貿易淨利率6%核定系爭所得
10 額之核課事實；而現行個人提供古董及藝術品在我國參加拍
11 賣會之所得，自105年1月1日起，亦以拍賣收入按6%純益率
12 計算財產交易課稅所得，原告主張倘若比照純益率為6%，則
13 成本費用為94%，復查決定查核論述並非事實，容有誤解，
14 以前揭6%計算比以20%計算，更是對原告最有利之方式，且
15 合乎納稅者權利保護法第11條第1項及第15條規定，應以對
16 納稅者權利侵害最小之適當方法為之規定。

17 (1)東山稽徵所107年11月26日原核定製作之「江青樺案-財產交
18 易所得計算表」及「江青樺案-財交所得按收款年度分別認
19 列計算表」，均已認定出售金額96,000,000元之財產交易所
20 得額為21,956,071元，亦即認定出售金額96,000,000元之財
21 產交易成本及必要費用為74,043,929元。嗣經復查後，東山
22 稽徵所依據被告108年11月29日中區國稅法二字第108001304
23 7號函示，於109年1月6日依原告各年度收取價金金額之20%
24 計算，更正核定102、103及107年度財產交易所得額為2,04
25 0,000元、11,400,000元及5,760,000元，亦即認定出售金額
26 96,000,000元之財產交易所得額為19,200,000元，易言之，
27 亦即認定出售金96,000,000元之財產交易成本及必要費用為
28 76,800,000元。

29 (2)依據禁止不利益變更之原則，原告出售金額96,000,000元之
30 財產交易成本及必要費用，最低不得少於76,800,000元。原
31 告出售系爭財產96,000,000元，102年度收入價金10,200,00

0元，103年度收入價金57,000,000元，107年度收入價金28,800,000元；以年度收入減除成本及必要費用等於年度所得額，原告將上開成本費用供102、103年度減除後，可續供107年度減除成本費用，故原告102年度及103年度綜合所得稅財產交易均無所得額。又復查決定及訴願決定均已認定附有憑證單據可佐之成本費用金額有33,751,827元，亦超過102年度財產交易收入金額10,200,000元，益證102年度無財產交易所得額。

6.關於證人王勝志、黃心怡之證述部分：

(1)原告與買受人王勝志於102年11月5日簽立契約書，載明買賣大胖子飲食店(即精誠店，營業地址：臺中市○區○○路00巷0號)及大胖子公司(即公益店)百分之百全部股東權益(兩店均使用商標FATTY'S招牌)，依據契約書第11條後段，原告及原告配偶傅瀚林於買賣完成後，5年內不得經營項目或風格形態相同之義大利餐飲事業競業禁止之條款，否則其所得應歸入予王勝志所有；當時原告在大胖子飲食店(精誠店)僅隔1間店面隔壁，另獨資經營時髦歐式餐廳(營業地址：台中市西區精誠路50巷5、7號)，使用商標SMOOTH招牌(下稱SMOOTH店)；因前述買賣契約書第11條之競業禁止條款，原告SMOOTH店勢必停業5年，而一時買家難尋，經與王勝志及其配偶潘怡芬商議後，雙方達成口頭合意，其願意再出資購買SMOOTH店的庫存食材。易言之，上述契約書買賣價金96,000,000元，除大胖子飲食店(精誠店)及大胖子國際餐飲事業有限公司(公益店)(即系爭2家營利事業)百分之百全部股東權益外，復包括原告個人資金購買之SMOOTH店(除庫存食材以外)全部所有餐飲設備、生財器具及營業裝潢等物品一併移交；精誠路50巷5、7號SMOOTH店有兩個店面，即由原告與房東解除房屋租賃契約，轉由王勝志或其指定之人與房東訂立房屋租賃契約，其後原告向被告所屬民權稽徵所申報，自103年1月1日停業，而SMOOTH店一併移轉王勝志使用經營，亦為當時FATTY'S員工親見親聞，可資查證。

01 (2)大胖子2家營利事業買賣價金96,000,000元，原告102年11月
02 13日及同年12月2日共收受價金10,200,000元，103年1月17
03 日起至同年3月18日止共收受期款57,000,000元潘怡芬書寫
04 之價款支付明細，係上述契約書購買FATTY'S兩家店百分之
05 百股東權益(含原告置放於店內使用之個人財產)及SMOOTH店
06 (除庫存食材以外)個人財產之付款，不包括王勝志於庭訊中
07 陳述，「食材購買金額約到200萬元」之付款，王勝志也承
08 認「印象中僅給付1、200萬元，這部分不在我們的買賣標的
09 內，此部分金額是我事後另外再支付給原告的」；因此，上
10 述「食材購買金額約到200萬元」之付款，與王勝志、潘怡
11 芬依據契約書買賣價金之付款96,000,000元無涉。原告申報
12 之大胖子2家營利事業之冷藏類、冷凍類食材(精誠店1,749,
13 720元，公益店2,404,335元)及乾貨1,664,296元，庫存食材
14 共計5,818,351元，係依據店長李祐志、副店長黃心怡及王
15 勝志指派其經營之山汰科技股份有限公司2員，共4人盤點使
16 用FATTY'S商標之精誠店及公益店庫存食材品名、單位及數
17 量申報，王勝志於庭訊證詞，將SMOOTH店之食材與原告申報
18 之FATTY'S精誠店、公益店庫存食材混為一談稱「總金額5,8
19 18,351元沒那麼多」，不符實情，況且王勝志當初以9,600
20 萬元購買大胖子2家營利事業百分之百全部股東權益，怎麼
21 會不包括精誠店及公益店的庫存食材，而將庫存食材另行計
22 價付款。又前揭契約書載明買賣系爭2家營利事業百分之百
23 股東權益，當事人之真意係原告FATTY'S精誠、公益2家店
24 (包括原告購買置放於店內個人財產)及SMOOTH店(除庫存食
25 材以外)之全部財產，均原封不動如數盤點移交予買受人王
26 勝志；被告訴訟代理人於庭訊第6頁第6行述稱：「庫存的食
27 材這部份不在原來的買賣標的9,600萬元內，是另外給付給
28 原告，原告主張9,600萬元的成本費用不足採」容有誤會，
29 與事實不符。

30 (3)依據上述買賣契約書第5條，買受人王勝志應於103年1月10
31 日前另行給付5,720萬元予原告，而原告已依契約書於102年

01 12月1日，將大胖子2家營利事業過戶為王勝志所有，其後王
02 勝志夫婦拖延付款，自103年1月17日起至同年3月18日止，
03 始分13筆，付清期款5,720萬元。又依買賣契約書第6條，買
04 受人王勝志應於103年6月1日起7日內給付尾款2,880萬元，
05 其後原告夫婦提起給付價金民事訴訟；因此，原告與買受人
06 王勝志早已交惡，被告訴訟代理人請王勝志到庭說明現狀物
07 品盤點交接情形，其證詞恐有偏頗之虞。又王勝志105年1月
08 8日在東山稽徵所談話紀錄稱：廚房設備等公司資產，對方
09 並沒有點交，嗣王勝志於109年10月16日在被告所屬法務二
10 科談話紀錄答稱：當時有點交餐廳的有形資產，廚房設備庫
11 存食材(魚肉)及生財器具，其相隔4年談話紀錄言詞前後矛
12 盾，且對前述當時經手現場盤點4人之李祐志、黃心怡談話
13 筆錄否認。另原告於110年11月30日庭呈王勝志102年12月1
14 日經營後，FATTY'S消費顧客於104年2月14日及105年1月1
15 日，分別前往用餐在網路發表之美食文章及照片，均拍攝有
16 古董教堂燈、生啤酒拉把、壁畫及天花板燈具等移交物品，
17 顯示王勝志談話紀錄言詞不符實情。其於110年11月30日庭
18 訊證詞，除前述食材總金額5,818,351元沒那麼多不符實情
19 外，對乙證6-4、乙證21菜單配方秘笈與烘焙技術，證稱德
20 國豬腳33品項配方不是交給他，菜單配方與烘焙技術就是手
21 寫幾張簡單配方而已，是交給他本人；惟證人黃心怡於106
22 年3月24日在東山稽徵所談話紀錄證詞與相隔4年有餘之110
23 年11月30日庭訊證詞相符，其到庭詳實回答親眼看到實際上
24 交接項目及內容，有「餐點秘笈、現場桌椅數量、……、餐
25 具數量、乾貨、……、裝飾品、藝術品等等、有部分東西是
26 以手寫資料交給對方會計」等語；則證人王勝志前開所述，
27 並非事實。

- 28 7.「稅務行業標準分類暨同業利潤標準查詢系統」分類編號48
29 53-11藝術品零售，同業利潤標準淨利率為15%無誤，但其說
30 明2載明：「營利事業各業所得額標準及同業利潤標準係稽
31 徵機關核課營利事業所得稅案件之用」，原告系爭為核課綜

合所得稅案件，與「核課營利事業所得稅案件之用」無涉；另乙證63財政部賦稅署102年6月19日臺稅所得字第10200536760號函敘明係個人出售專利權，原告系爭事件為個人出售兩件商標權，與該函釋個人出售專利權無關；況且原核定經被告108年11月26日第17次復查委員會議決認定原核定違法。東山稽徵所109年1月6日參酌財政部98年9月22日財政部台財稅字第09804558720號令訂定「非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點」第16點及「個人證券交易所得或損失查核辦法」第19條規定，依原告各年度收取價金金額之20%計算核定所得額，更正核定102年度及103年度財產交易所得為2,040,000元及11,400,000元，歸課應補稅額578,801元及3,454,811元，並據以裁處罰鍰289,400元及1,727,405元，且東山稽徵所同時核定107年度財產交易所得為5,760,000元，通報被告所屬臺中分局歸課應補稅額1,254,920元與最高行政法院109年度判字第288號判決意旨有違，顯不合所得稅課稅處分合法性之審查標準。□

(二)聲明：1.訴願決定、原處分（含復查決定及更正核定）均撤銷，2.請求判決102年度及103年度綜合所得稅財產交易無所得額及罰鍰。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.東山稽徵所就原告出售2家營利事業股權已多次函詢原告；況原告自104年10月16日起至107年11月30日就其出售2家營利事業課稅事宜陸續提出20份書函，其中亦有原告提出出售系爭股權課徵綜合所得稅案之法律見解及主張說明，另原告於復查階段亦提出復查申請書及多份補充理由書，並無原告所稱未給予原告事先說明之機會。且復查決定已對原告有利及不利事項予以注意，與原告事實上之認知與法律上見解之歧異，並非行政程序法第111條第7款所定有其他重大明顯瑕疵而無效之事由。又財政部已函請原告敘明是否對復查決定

全部均不服，經原告表示已分別於109年8月12日、14日遞送訴願書予被告，請求撤銷復查決定，財政部乃將原告課予義務之訴願轉為撤銷復查決定之訴願，從實體上予以審理，從而合併復查決定及訴願審理尚無程序違法。

2.依原告及其外籍配偶Hendrik Frijling於102年11月5日與王勝志簽訂契約書所載「立書人甲方（即原告及Hendrik Frijling）出讓自己所有2家營利事業包含自己及借名登記所有股東百分之百全部股東權益（下簡稱股權）予乙方（即王勝志）……本契約2家標的公司之權益自民國102年12月1日歸屬於乙方所有」，另依原告105年5月30日財產交易補充說明書「王勝志購買所有百分之百全部股東權益的真意，就是102年11月30日過後12月1日零時起，飲食店及餐飲公司兩家營利事業的一切一切，原封不動全部移轉所有權。」足證原告出售係2家營利事業所有權益，包含2家營利事業100%出資額、商標權及個人資金購置供2家營利事業使用之資產設備。至原告以個人資金購置之原物料食材、菜單配方、專業技術以及其他私人財產等，遍查前揭契約書內容，並未載明雙方就2家營利事業出資額及商標權以外財產或技術，達成讓與合意；另參大胖子飲食店前員工黃心怡之談話紀錄，雖有造冊交給原告，惟原告除契約書外，迄未提示經雙方當事人確認出售財產項目之簿據，亦無轉讓之確實憑證可資核認，所述出售個人財產乙節自難採據。

3.營利事業之所得額或個人之財產交易所得額，均為收入減除成本及必要費用後之餘額，另財政部頒訂各項費用標準之原則，納稅義務人如能提出成本費用之證明文件者，其所得之計算，依所得稅法規定核實認定，其未能提出證明文件者，稽徵機關為核定所得額，自得依財政部核定之標準作為核課之依據。財產交易所得雖未明文規定須設置帳簿及取得確實憑證，惟成本及必要費用係屬收入之減項，應由主張減除之一方即原告負舉證責任，倘原告未能提示證明以實其說，依舉證責任分配之法理，原告自應負擔事證不明之不利益。本

01 件原告出售其與借名登記股東持有之2家營利事業100%股
02 權，依原告提供之成本費用證明，除2家營利事業之資本額
03 2,100,000元，並依原告提示支付憑證單據，堪認其另有出
04 資購置營利事業未入帳之財產設備成本計22,483,237元，及
05 107年度財產交易所應予扣除請求給付價款28,800,000元
06 之訴訟相關費用1,338,578元；則原告出售系爭股權收入96,
07 000,000元，堪認成本及必要費用金額僅25,921,815元，則
08 核定之財產交易所得額為70,078,185元。惟原告及其外籍配
09 偶Hendrik Frijling出讓2家營利事業公司股權，係包含2家
10 標的公司所有之權益，是被告乃參酌交易性質類似之所得查
11 核辦法，並比照財政部訂定計算財產交易所得之一般標準，
12 按實際成交價格96,000,000元之20%核定其財產交易所得19,
13 200,000元，相對於核實認定之財產交易所得70,078,185
14 元，已採對原告最有利之方法。

15 4.被告第1次核定情形為：原告自104年10月16日至107年3月1
16 日間陸續提出10餘份說明書，主張其出售所經營2家營利事
17 業公司之股東權益（含商標權）之交易收入96,000,000元，
18 應減除相關成本費用，包括配方及技術、古董精品、餐飲用
19 品設備及經營期間修繕支出等成本計248,861,915元；東山
20 稽徵所以原告主張之成本費用扣除，或屬無法提示憑證或證
21 明資料者，或屬與本件股權交易無關者，惟基於對原告有利
22 及不利之情形，應一律注意之責任，參酌相關行業，依無法
23 提示成本費用逐項核定所得額21,956,071元；其中如出售古
24 董藝術品按行業代號4853-11古玩書畫零售淨利率15%核定，
25 商標則依財政部賦稅署102年6月19日臺稅所得字第10200536
26 760號函，按收入之30%計算其成本及必要費用，分別核定10
27 2及103年度財產交易所得2,332,833元及13,036,417元。原
28 告不服申經復查結果，因原告係出售其本人與借名登記股東
29 持有之2家營利事業100%股權，被告以所屬東山稽徵核定方
30 式未臻妥適，退請該所參酌系爭查核辦法第19條、系爭申報
31 及查核要點第16點規定，更正核定本次原告102、103及107

01 年度系爭財產交易所得19,200,000元，相較第1次核定21,95
02 6,071元，對原告更為有利。

03 5.最高行政法院105年度裁字第1187號裁定係個人綜合所得稅
04 事件，是原告主張收入成本費用配合原則僅適用於營利事業
05 所得稅所得之計算，無適用綜合所得稅財產交易所得額之計
06 算，應屬誤解。又不同年度之財產交易收入對應各自年度之
07 成本及費用，有最高行政法院109年度判字第224號判決可資
08 參照，是被告依收入成本費用配合原則，按102、103及107
09 年度收受價款10,200,000元、57,000,000元及28,800,000元
10 之80%，對應各年度之成本必要費用8,160,000元、45,600,0
11 00元及23,040,000元，核定財產交易所得2,040,000元、11,
12 400,000元及5,760,000元，自屬有據；原告主張本件經核定
13 之財產交易成本費用為76,800,000元，應先供102及103年度
14 減除，經減除後102及103年度無所得額乙節，核無足採。而
15 所謂一時貿易盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取
16 得之盈餘，然原告係於102年11月5日以96,000,000元出售其
17 持有2家營利事業公司股權，自非屬個人之一時貿易盈餘，
18 原告主張亦不足採。

19 (二)聲明：原告之訴駁回。

20 四、爭點：

21 (一)原告出售之財產標的為何，被告以出售2家營利事業之部分
22 原始取得成本無法查明，以適用系爭查核辦法之規定，推計
23 原告財產交易所得為20%，有無違誤？

24 (二)被告核算原告102年、103年及107年度財產交易所得為2,04
25 0,000元、11,400,000元及5,760,000元，核算102年度退還
26 稅額112,091元、103年度補徵應納稅額3,580,668元、107年
27 度補徵應納稅額1,254,920元，並處以罰鍰289,400元、1,72
28 7,405元，是否適法？

29 五、本院的判斷：

30 (一)前揭爭訟概要之事實，分別有如附表所示甲證7、8、乙證
31 35、50、57等資料可查；另本件判決相關證據之編號詳附

01 表。

02 (二)應適用的法令(詳附錄)：

03 1.行為時所得稅法第9條、第14條第1項第7類第1款、第17條第
04 1項第2款第3目之1、第24條第1項、第42條第1項、第71條第
05 1項、第110條第1項。

06 2.所得稅法施行細則第13條、第15條、第17條。

07 3.行為時系爭查核辦法第2條第2款、第19條第1項第1款第2
08 目。

09 4.稅捐稽徵法28條、第35條第4、5項、第48條之1。

10 5.系爭申報及查核要點第16點。

11 6.納稅者權利保護法第3條第1、3項、第11條、第12條、第15
12 條、第16條、第21條第3項。

13 7.商業登記法第3條。

14 8.行政程序法第105條、第105條、第111條第7款。

15 (三)原告固主張被告違法未予事先說明之機會，且未曾以書面通
16 知原告之詞；被告則辯述「東山稽徵所就原告出售2家營利
17 事業股權已多次函詢原告」、「原告自104年10月16日起至1
18 07年11月30日就其出售2家營利事業課稅事宜陸續提出20份
19 書函，於復查階段亦提出復查申請書及多份補充理由書」等
20 語；此經本院查核乙證56東山稽徵所通知原告檢具證明文
21 件、至綜所稅股備詢、提示相關成本費用具體事證等，及乙
22 證1-20原告之說明書、補充說明書、財產交易補充說明書暨
23 成本費用申報書、書函、法律見解及主張說明，及乙證30、
24 40之書函，及關於附表原告主張應扣除成本費用之說明（即
25 乙證4-1、6-1、6-4--6-7、10-2-10-4、12-1-12-2、21），
26 以及乙證41-43之復查申請書等屬實，是原告前開主張並非
27 可採。

28 (四)關於財產交易所得部分，被告以出售2家營利事業之附表所
29 示部分項目原始取得成本無法查明，而適用系爭查核辦法之
30 規定，推計原告財產交易所得為20%，並無違誤：

01 1.行為時所得稅法第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產
02 交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活
03 動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損
04 失。」同法第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合所
05 得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第7類：
06 財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財
07 產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始
08 取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切
09 費用後之餘額為所得額。」可知財產交易所得之性質，依所
10 得稅法第14條第1項第7類之規定，係以財產之原始取得成本
11 與事後變價間之價差來計算，則在所得取得的原因事實上，
12 具有財產與金錢（或其他財物）間「交易」之特質，且在財
13 產交易後，該筆財產對新的繼受人仍存在繼續交換或繼續使
14 用之價值。又財政部依據所得稅法第10條之2第10項及所得
15 基本稅額條例第12條第3項規定之授權，訂定查核辦法，行
16 為時個人證券交易所得或損失查核辦法（即系爭查核辦法）
17 第2條第2款規定：「本辦法所稱證券，指下列股票、證書或
18 憑證……二、本法第4條之1但書第2款規定之未上市、未上
19 櫃且未登錄興櫃股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明
20 其權利之證書。」第4條第1項規定：「第2條第1款及第2款
21 規定之證券交易所得或損失，以交易時之成交價格，減除原
22 始取得成本及必要費用後之餘額計算之。」第19條第1項第1
23 款第2目規定：「個人從事第2條規定之證券交易，未依法申
24 報交易所得，或未提供證明所得額之文件者，稽徵機關應按
25 下列方式，計算其所得額：一、已提供交易時之實際成交價
26 格或已查得交易時之實際成交價格，但無法證明原始取得成
27 本者，應依下列規定計算其所得額……（二）第2條第2
28 款……規定之證券，以實際成交價格之20%計算。」上開行
29 為時系爭查核辦法第19條第1項第1款但書第2目規定性質上
30 乃屬「推計課稅」之規定，而推計課稅之適用，具有候補
31 性，必須在當事人未盡稅捐法所定「誠實申報」協力義務之

情況下，稅捐機關因為無法核實課徵，方採取之認定事實手段（最高行政法院108年度判字第452號判決意旨參照）。

2.而按解釋當事人之契約，應以當事人立約當時之真意為準，當事人真意以當時事實及其他一切證據資料等探求，不能拘泥字面或截取書據中一二語，任意推解致失真意，有最高法院39年台上字第1053號判例、19年上字第28號判例意旨可參。經查，原告於102年11月5日與王勝志簽訂之契約書（原處分卷第706-707頁）第1、2條分別載明「甲方（即原告、Hendrik Frijling）願出讓上開2家標的公司（即系爭2家營利事業）100%之權益（含商標權）予乙方（即王勝志）」「雙方同意本契約2家標的公司100%之股權買賣價格總價為9,600萬元」之內容；佐以原告105年5月30日財產交易補充說明書暨成本及費用申報書（原處分卷第142頁）「王勝志購買所有百分之百全部股東權益的真意，就是102年11月30日過後12月1日零時起，飲食店及餐飲公司兩家營利事業（即2家營利事業）的一切一切，原封不動移轉所有權。」應認原告與王勝志買賣雙方當事人真意，在於王勝志買賣受讓該2家營利事業自102年12月1日起之所有權利，即原告實際出售之財產包括2家營利事業100%出資額、商標權、原告個人資金購置供2家營利事業使用之資產設備。

3.次按獨資商號，並無獨立人格，以該商號為營業，所生權利義務仍歸諸出資之個人，是商號與個人，名稱雖異，實非不同權義主體（行政法院84年度判字第1446號裁判意旨參照）。公司為以營利為目的依公司法成立之社團法人；商業為以營利為目的，依商業登記法登記以獨資或合夥方式經營之事業，二者之法律依據不同，為不同之權利義務主體。次按有限公司之股東僅就其出資額為限對公司負其責任，又公司財產係以股東之出資為其原始成分（公司法第1、2、99、100條規定參照），是有限公司股份之意義有二，一為資本之成分，二則表彰股東權（即股東對公司所享之法律上地位）；不論有限公司股東轉讓其所持有之公司股份或獨資商

號轉讓其出資額，應出具轉讓當時之財務相關資料，以衡量營利事業讓與時所表彰權益之價值，作為成本價值之認定。本件原告主張出賣2家營利事業應扣除之成本費用項目、金額，及被告審查剔除之金額、說明理由均詳如附表所示之內容。本院審查如下：

(1)附表編號1之資產設備，除系爭大胖子公司資產負債表所列固定資產合計11,268,590元外（乙證23、原處分卷第644頁）；依乙證6-7原告提出2家營利事業之財產目錄設備清單等資料（原處分卷第249-340頁），可知其檢附統一發票、匯款回條之部分買受人、匯款人為原告，此對照上述大胖子公司102年11月30日資產負債表僅列載固定資產11,268,590元，餘未入帳22,483,237元，堪認為原告個人資金購置之資產設備。故被告審認有憑證單據可佐之資產設備計33,751,827元（含上開固定資產11,268,590元）與餐廳經營相關，係屬有據。另原告主張資產設備39,495,982元，扣除上開被告採認之33,751,827元後，其餘無憑證之資產設備共5,744,155元，此部分原告陳稱經盤點作成紀錄分送買賣雙方，但未在紀錄上簽名，相關憑證單據留在店內儲藏室，無法提供之詞（本院卷第233頁），則此部分既無相關盤點紀錄，亦無法憑證單據，自無從採計；是原告主張被告應依調查所得之事證，以適當方法認定其數額之詞，並非可採。

(2)附表編號2、3之工程成本費用，此部分原告主張95年度及99年度大胖子飲食店拆除新作修繕及音響保全暨廚房滲水修繕工程，均一併現狀出售予買受人王勝志承接使用，為所得稅法第14條第1項第7類第1款規定改良該項資產而支付之一切費用，並提出乙證1之工程項目清單、郭獻凱說明書及相關照片（原處分卷第488-501頁），惟此部分雖據原告說明編號1所列資產設備中編號122、125及184之工程項目有支票簽收簿、支票及統一發票等（本院卷第37頁），但尚有多項工程與上開95、99年工程清單有何不同，並未見原告具體說明，倘全數列計為2家營利事業出賣之成本費用，係屬不明

01 確而有疑義。況此等金額縱列計為成本費用，亦較被告以買
02 賣交易費用9,600萬元之20%計算財產交易所得後之成本費用
03 7,680萬元為高，而有不利益變更禁止原則之適用〔詳下(9)
04 所述〕。

05 (3)附表所示編號4關於原告因本件2家營利事業請求王勝志給付
06 契約價款，支出律師費1,072,763元、郵局存證信函費用375
07 元共1,073,138元，及臺中地院預納裁判費收據265,440元
08 (即乙證12-1、12-2、14-1，原處分卷第510-549、567
09 頁)；其中裁判費收據265,440元係因上開給付契約價款等事
10 件，由原告提起民事訴訟預納之裁判費，嗣經判決原告勝
11 訴，訴訟費用由王勝志負擔，有乙證6-2、32之民事判決可
12 按，故此項裁判費即非原告之支出；其餘核屬原告為取得出
13 賣2家營利事業部分價款28,800,000元之支出，自應於107年
14 財產交易收入中扣除，是原告主張扣除1,073,138元係屬有
15 據，被告尚列計265,440元併予扣除1,338,578元(本院卷第2
16 58頁)，此部分容屬有誤。

17 (4)附表編號5之商標專用權，原告主張乙證21之商標權1、2共5
18 00萬元(原處分卷第635-636)，被告雖在本院審理時辯述原
19 告未提供估算方式、支付證明，及買受人王勝志在談話筆錄
20 中陳稱此部分未受轉讓，無法認列扣除之詞(本院卷第258
21 頁)；但本院審查此部分確有上開商標，且承上(四)2.所述，
22 原告確已將2家營利事業商標專用權出賣讓與王勝志，而該
23 商標權應有其價值，僅價值數額係屬疑義；但此部分縱未列
24 計扣除，亦如上(2)所述，各項可扣除成本費用核實計算後之
25 財產交易所得，仍較被告以買賣交易費用9,600萬元之20%計
26 算財產交易所得1,920萬元高，而有不利益變更禁止原則之
27 適用〔即下述(9)之內容〕，併予說明。

28 (5)原告稱尚有出售以個人資金購置供營業使用之附表編號6、1
29 1、12、13、16「藝術品、購自國外精品食材名酒、廚房用
30 品及餐具、材料庫存、供事業使用私人財產廚房用品及餐具
31 等」(即乙證6-1、4-1、6-5、6-6及10-2)，除提具2家營利

01 事業買賣之契約書外，迄未提示經買賣雙方當事人確認出售
02 財產項目之簿據，亦無轉讓之確實憑證可資被告核認，此部
03 分主張自難採據。且原告在本院審理時亦陳明對國外精品食
04 材名酒部分未列計成本費用以扣除之事已不爭執（本院卷第
05 239、254頁），併此敘明。且審之：

06 ①證人王勝志在本院審理時證稱「（當初移交物品？）個店的
07 經營權移交，廚房生財器具、桌椅、食材等移交給我。
08 （是否就餐飲公司財產目錄上所登載的東西移交，提示原
09 處分卷乙證22第642-643頁？）財產目錄如何登載我不清
10 楚，我們僅集中在股權，因股權我們已買到，我們僅清點
11 有形資產如爐子、桌椅等。（當初原告主張菜單配方、烘
12 焙特調技術及其他菜單配方等有無交給你？）原告有簡單
13 寫，但我認為她是亂寫。我們當初購買的是她公司的品
14 牌。……（乙證21德國豬腳33項品項配方有無交給你？）
15 無。（餐廳骨董藝術品有無移交？）都是不值錢的裝飾
16 品，僅價值2、3萬台幣。……（關於上開提示的大胖子飲
17 食事業的財產目錄，乙證22予證人）沒有什麼財產目錄，
18 這張財產目錄是店內的生財器具與裝潢，這張財產目錄上
19 看起來大部分都有。（提示原處分卷第610-637頁，乙證2
20 1予證人，這是原告主張的配方？商標1、2有無轉讓？）
21 原告並沒有轉讓什麼東西給我，當初商標原告是蓋錯誤的
22 印章給我，我們無法過戶，還需另外再重新申請商標，也
23 用是Fattys，因為原來的商標已經無效。第637頁的東西
24 都沒有交給我，也沒有教我如何製作，我購買經營權之後
25 廚師還在，菜色他們都會煮。（原告是否有提供藝術品給
26 被告，提示乙證6-1，原處分卷第147-162頁？）我印象中
27 只有燈飾，看到原處分卷第273、274、275頁的東西，只
28 看到過這3個，其他沒有印象，油畫不記得，燭台沒有看
29 過，其餘已經沒有印象，第276頁的東西記不起來。（原
30 告有提供廚房用品及餐具給國稅局……原告提供財產目錄
31 與照片，廚房用品與餐具在乙證6-6，原處分卷第243-248

頁)進口平底煎鍋，前面5項感覺沒有看過，專業微波爐只有1台，刀、叉數量感覺沒有那麼多，這裡的數量好像多了好幾倍，印象中保溫箱只有2組，酒杯、胡椒鹽罐的數量都沒有那麼多，原告沒有給我清單，只帶我看看逛逛，印象中只有簡單的鍋碗，當初有盤點食材，食材購買金額約到200萬元。(提示乙證6-5庫存成本，原處分卷第347-357頁，並告以要旨)總金額5,818,351元沒那麼多，印象中僅給付1、200多萬元……(菜單配方乙證6-4，乙證21，這些配方，原告有哪些內容有移交給你?)原告就幾張紙寫寫，也沒有教導我們如何製作，後來我拜託主廚繼續留下幫我經營內場。……」及證人黃心怡到庭證述「(原告102年12月1日原告將兩家店賣給王勝志後，當時有無盤點?)有，盤點是在12月1日後。……(盤點時骨董、壁畫、吊燈等有無點交給王勝志?)有，硬體設備如音響、點餐機、蠟燭在一樓牆壁(教堂吊燈)、壁畫、骨董、吧台拉把。(蠟燭台?)掛在牆壁的裝飾燈。(教堂吊燈?)教堂燈有點像三角形。(盤點時還有何人?)共有4人，有2個對方會計，還有店長李祐志和我。(當時菜單秘笈有無交給王勝志?菜單秘笈配方有幾頁?)有，原告在櫃台交接給潘怡芬，菜單配方是一大本，大概約有60頁以上。(原告有無不定期出國學習新的菜色，或從國外買配方回來做在職訓練?)會，會買古董的東西回來，也會買配方回來教大家新的菜色。(當時原告與王勝志是否原封不動盤點精誠店與公益店交給對方?有無停止營業?)是都原封不動盤點，當時沒有停止營業，都正常營業。……(當初原告與王勝志經營買賣交接時，證人所親眼看到交接實際上的項目及內容，請詳實說明)我看到交接的東西是餐點秘笈、現場盤點的東西紙本，如現場桌椅數目、酒窖、烤箱、吧台有哪些東西，餐具數量、乾貨、外帶的東西、盤子、桌墊、燈飾、壁畫、裝飾品、藝術品。有部分東西是以手寫資料交給對方會計。」等(本院

卷第338-345頁)；並有乙證33、52-53證人王勝志、黃心怡及大胖子店長李祐志等人在東山稽徵所之談話紀錄等資料。

- ②以上足知證人王勝志或黃心怡雖有證述附表編號6、12-15所示部分品項之移交，惟無移交清冊得以比對確認，且甚者該等品項移轉之成本價值無從確認，原告主張應扣除此等成本費用，尚難採據。故應認原告以9,600萬元出賣系爭2家營業事業，其財產交易所得之課稅基礎事實的本體已經存在，惟關於原告主張附表所示各項成本費用支出因部分未能提出確實憑證單據（詳乙證61之頁數150-165、175-250之資料），致調查困難或不可能，被告亦無法正確計算其具體數額時，基於公平原則，不能認定全有或全無，自應准許推計其具體數額以課稅之。
- (6)另有關原告主張如附表所示編號7-10之夫妻前往各國見習交流增進餐飲廚藝之教育訓練費用（含食宿交通雜費支出、學費）、薪資車馬費、原告退休金、出售股權5年內競業禁止之損失補償等部分（即乙證4-1），除與本件2家營利事業財產交易無關外，亦不具有財產與金錢間交換之交易特質，自無法列為成本費用扣除。
- (7)至於原告主張扣除之如附表所示編號14、15菜單配方及烘焙特調技術、其他菜單配方（即材料及作法）部分（即乙證6-4、21），其性質與公司無形資產相近，惟原告並無付款單據為憑，亦未有鑑價或估價紀錄，即原告所採成本計算基礎及何需採計認列為本件之財產交易成本，並未舉證以實其說，亦無從列為可扣除之成本費用，被告辯述原告未提供估算及支付成本證明之情，堪認可採。
- (8)附表編號17之營利事業資本額部分，查大胖子飲食店資本額100,000元，大胖子公司股本2,000,000元，有2家營利事業102年11月30日之資產負債表、大胖子公司變更登記表可佐（即乙證23、27、29），此部分應於成本費用中扣除，並為兩造不爭執（本院卷第254-255頁），自堪認定。

01 (9)是據上，本院審查原告確定之成本費用即附表編號1. 資產設
02 備33,751,827元、編號4起訴相關費用1,073,138元、編號17
03 營利事業資本額2,100,000元，共36,924,965元，縱核加有
04 疑義之商標權5,000,000元，或編號2、3之95年度修繕工程
05 等支出10,010,166元、99年度修繕工程等支出6,896,700
06 元，計58,831,831，財產交易所得係37,168,169元，亦較被
07 告依2家營利事業實際成交價格9,600萬之20%核定之19,200,
08 000元為高，並不利於原告，且有不利變更禁止原則之適
09 用。故原告主張其申報之成本及必要費用，提具確實證據，
10 被告應從其申報數額，反之亦應依調查所得事證以適當方
11 法，按一般標準認定數額之詞，並非可採。

12 4.稅捐稽徵法第12條之1規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關
13 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
14 其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）
15 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
16 稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅義務人依
17 本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」
18 司法院釋字第537號解釋明揭：「……因租稅稽徵程序，稅
19 捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事
20 實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌
21 握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申
22 報協力義務。……」納稅者權利保護法第7條規定：「（第1
23 項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精
24 神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅
25 之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之
26 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
27 利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及
28 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
29 實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負
30 之協力義務，不因前項規定而免除。……」同法第11條第2
31 項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律

01 別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關固就課
02 稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任；惟稅捐稽徵機關並
03 未直接參與當事人間之私經濟活動，自未如當事人較能掌握
04 相關事證資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當
05 事證，客觀上足能證明當事人構成課稅要件事實之經濟活
06 動，應認稅捐稽徵機關業證明稅捐債權之存在；倘當事人予
07 以否認，應就其主張之事實提出證據證明相關該當構成要件
08 事實之認定，以貫徹公平課稅之目的。

09 (1)承上3.所述，原告並未就所出售2家營利事業之帳冊簿記詳
10 實記載，即其本應就所出售之營利事業資產負債、財務狀況
11 負舉證責任，蓋製作資產負債表義務之商業主體，應確保該
12 資產負債表之正確性，以利經濟商業活動之誠實可信與合法
13 進行；而原告就該財產交易所得部分成本亦未具提示任何發
14 票或收據及支付資金之資料，被告自無法依法核定其成本並
15 加以核實減除。換言之，原告於資產負債表上未詳實記載2
16 家營利事業之實際資本額，亦無法提出具可信度之移接清
17 冊、財產目錄，則原告之舉證未達於確信之程度即應擔負事
18 證不明之不利益。是原告主張系爭第7類財產交易所得，於
19 所得稅法及所得稅法施行細則，均無應設置帳冊及取得確實
20 憑證之規定，被告依系爭查核辦法及申報查核要點，依各年
21 度收取出售系爭2家營利事業價金金額之20%核定所得額，違
22 反租稅法律主義，不合於所得稅法第14條第1項第7類第1款
23 之規定，未依納稅者權利保護法第3條第3項規定，已增加法
24 律未規定之義務予納稅人等詞，均非可採。

25 (2)依納稅者權利保護法第14條第1項之規定，稅捐稽徵機關對
26 於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護
27 課稅公平原則，得推計課稅。復依上開所得稅法第14條第1
28 項第7類第1款之規定，所謂財產交易所得係指交易時之成交
29 價額，減除原始取得之成本及一切必要費用後之餘額。而有
30 關財產交易所得成本及必要費用之認列，主管稽徵機關為簡
31 化稽徵作業，得就某些類別訂定成本及必要費用標準，便利

核定其所得額；至其他類別財產交易未經訂有成本及必要費用標準者，主管機關如認有必要，亦應予補定；若因事實上有困難未予補訂，以致於適用時發生困難，主管機關應於個案中依調查所得之事證以適當之方法認定其數額。最高行政法院62年判字第133號判決謂：「財產交易所得之計算，除應減除原價而外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」業已闡明此項意旨。

- ①承前4.所述，本件原告客觀上未盡稅捐法所定誠實申報，及違反提示相關部分成本費用之協力義務，被告亦無從查明實際成本以核實課徵之情形；而原告及其外籍配偶Hendrik Frijling出賣讓與之系爭2家營利事業之股權，係包含2家標的公司所有之權益，則續上3.所述，系爭2家營利事業之出資額，性質上與股份有限公司之股份為股權之計量單位，並由股票表彰股權，雖非有形物，然均具經濟價值；是被告參酌系爭查核辦法第19條第1項第1款第2目規定「第2條第2款……規定之『證券』，以實際成交價格之20%計算。」同辦法第2條第2款規定「本辦法所稱證券，指下列『股票』、證書或憑證……」即與本件「出資額」、「股權」2家營利事業買賣交易性質類似之財產交易所得之一般標準，按實際成交價格96,000,000元之20%，依上開說明意旨，據以推計核定原告財產交易所得19,200,000元，係屬適法。且此項經被告推計認定之財產交易成本為76,800,000元，實已考量原告有部分財產交易成本為可資認定、卻無法提供原始單據憑證之事實，所作對原告有利之審查處理；是原告主張本件應課徵綜合所得稅之財產交易所得，並無系爭查核辦法等之適用，被告據以20%課稅無法律依據等詞，並非可採。再者，所得稅法第14條第1項第7類第1款已規定財產交易所得，係交易時之成交價額減除原始取得之成本及支付一切費用之餘額；即依該條款之規定，財產或權利原為出價取得者，既係以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改

01 良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額，則
02 基於核實課稅原則，以所得淨額為稅基，即為收入成本費用
03 配合原則於個人之綜合所得計算之體現；故原告主張收入成
04 本費用配合原則係適用營利事業所得稅所得之計算，與本件
05 原告綜合所得財產交易所得額計算無涉之詞，亦無足採。

06 ②再按憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課
07 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就
08 租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、
09 稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律
10 具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、
11 技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規
12 範（司法院釋字第650號、第657號解釋參照）。而如果課稅
13 基礎事實的本體已經證明存在，僅係因事件本質或其他障
14 礙，致調查困難或不可能，而無法正確計算其具體數額時，
15 基於公平及比例原則，不能認定全有或全無，本應准許推計
16 課稅。故課稅基礎事實的本體已經證明為存在的前提下，推
17 計其具體數額只是一種事實推定，乃認定事實過程中之一種
18 方法，未必須有法律依據。司法院釋字第218號解釋即肯認
19 「國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示
20 各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自
21 行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業
22 利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開
23 規定之本旨並不牴觸。」於106年12月28日施行之納稅者權
24 利保護法第14條第1項規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基
25 礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平
26 原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資
27 料。」更將推計課稅予以明文化，並依序於同條第2項、第3
28 項明文規定：「稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有
29 關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為
30 之。」「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之
31 方法為之。」（最高行政法院109年度判字第311號判決意旨

參照)。本件原告以總價96,000,000元出售原告與借名登記股東持有之2家營利事業之100%股權，固有明確之交易金額；惟承前(1)所述，原告本應出具轉讓當時之財務相關資料，以衡量營利事業讓與時所表彰權益之價值，作為成本價值之認定，然原告移交接管與買受人王勝志時，所移交之資產項目究為何，其並未提示移接清冊為證，原告業已違反提示相關成本費用之協力義務；此外承前3.所述，原告另主張之財產中尚包含菜單配方及烘焙特調技術、其他菜單配方(即材料及作法)部分等，其性質與無形資產相近，原告本應舉證證明其主張之價格真實、必要、合理，然經被告調查後仍缺少出售該些無形資產之明確金額或成本證明，無法依所得稅法第14條第1項第7類規定核實認定其財產交易所得，若將之全數剔除，亦不符實際而過苛，故應認即屬「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅」之情形，為維護課稅公平原則，自得依推計課稅核定之。

- ③復按所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之衡量，係以一年度為其時間單位，即在年度課稅原則之下，國家對於納稅義務人依個年度內之財產上增益課徵所得稅。且基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。因原告所提之相關資料證明無法核實歸屬成本費用，被告乃以行為時查核辦法第19條之規定，依實際成交價格96,000,000元之百分之20計算其所得額核定財產交易所得；即係以實際成交價格之百分之80為成本，扣除前開成本後之百分之20為所得額作為稅基課稅，並考量2家營利事業買賣價款係分期取得(102年、103年及107年度收取10,200,000元、57,000,000元及28,800,000元)，核算102年、103年及107年度財產交易所得為2,040,000元、11,400,000元及5,760,000元，自係以所得淨額為稅基，並無違反量能課稅原則，且其依收入與成本費用配合原則，按各年度財產交易所得比率分攤各年度之成本費用額，亦無不合；是原告主張被告未以所得淨額為稅基，違反

量能課稅原則，及本件經核定之財產交易成本費用應先供102及103年減除，經減除後102及103年度無所得額等詞，並非足採。又我國綜合所得稅係採現金收付制，對於已實現之所得課稅，其實現與否，以有無收到款項為原則；本件原告所提之相關證明資料既無法核實認定係成本費用，則被告依現金收付原則，以分期收款比例推計其中百分之20為原告之財產交易所得淨額，即無需再將無法核實之成本費用予以列計並減除；故原告主張被告依各年度比例收款分攤財產設備之成本及必要費用計算方式，有違同一期間之相關成本費用與收入間須具有關連性之最高行政法院裁定意旨之詞，無法採取。

(3)從而，本件被告以各年度收取價款10,200,000、57,000,000、28,800,000元之20%，核計102年、103年及107年度財產交易所得為2,040,000元、11,400,000元及5,760,000元，其成本費用計76,800,000元，較前述3.(9)本院審查後部分可核實認定成本費用總計36,924,965元或58,831,831元為高，其扣除後之上揭各年度財產交易所得自較低，基於禁止不利益變更之原則，應維持復查決定之核定。

5.按復查決定是否更不利於處分相對人，係就復查決定之規制內容與原核定處分之規制內容相比較，即使計算稅額之各項課稅基礎之數量互有增減，只要復查決定之稅額不大於原核定之稅額，即未違反不利益變更禁止原則（最高行政法院108年度判字第389號判決意旨參照）。被告之東山稽徵所先就原告之出售總額96,000,000元，拆分六類財產標的之出售價金個別計算其所得額後，核定財產交易所得21,956,071元，再依各年度之收款金額比率，計算各年度之財產交易所得102年、103年及107年分別為2,332,833元、13,036,417元及6,586,821元（本院卷第55-59、63頁、乙證62、63）。後經被告更正核定，認應以原告所出售之2營利事業進行整體評估，故以實際成交價格之20%計算其所得即19,200,000元，再按分期價額核定財產交易所得102年、103年及107年分別為2,0

01 40,000元、11,400,000元，及5,760,000元。是被告進行更
02 正核定乃係考量原告所出售為2營利事業，為避免割裂適
03 用，乃就出售財產標的進行整體評估，且經核算後之財產交
04 易所得19,200,000元不大於原東山稽徵所第一次核定之所得
05 金額21,956,071元。其更正核定之結果未對原告更不利，未
06 違反不利益變更禁止原則，稽之前揭說明，並無違誤。

07 (五)被告核算原告102年、103年及107年度財產交易所得為2,04
08 0,000元、11,400,000元及5,760,000元，核算102年度退還
09 稅額112,091元、103年度補徵應納稅額3,580,668元、107年
10 度補徵應納稅額1,254,920元，並處以罰鍰289,400元、1,72
11 7,405元，係屬適法：

12 1.承上(四)所述，關於被告以原告出售2家營利事業之附表所示
13 部分項目原始取得成本無法查明，而適用系爭查核辦法之規
14 定，推計原告財產交易所得為20%，係屬有據；則被告核算
15 原告102年、103年及107年度財產交易所得為2,040,000元、
16 11,400,000元及5,760,000元，進而審認102年度退還稅額11
17 2,091元、103年度補徵應納稅額3,580,668元、107年度補徵
18 應納稅額1,254,920元，自屬適法。再按所得稅法第71條第1
19 項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填
20 具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜
21 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
22 免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚
23 未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，
24 於申報前自行繳納。」同法第110條第1項規定：「納稅義務
25 人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規
26 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
27 2倍以下之罰鍰。」又納稅者權利保護法第16條第1項規定
28 「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予
29 處罰。」

30 2.本件被告以原告於查獲後（調查基準日104年7月14日），始
31 於104年8月24日補申報102年度財產交易所得，並依查得資

料，核算審認原告102年及103年度短漏報財產交易所得，並分別按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰，原告申請復查後，被告改依102年及103年度收取價款之20%，歸課核定財產交易所得及重核短漏報財產交易所得，併分別按102年及103年度所漏稅額，更正裁處0.5倍之罰鍰金額，以上有乙證6-8、44-48等可佐。故可知原告辦理其102年、103年度綜合所得稅結算申報，未據實申報各該年度財產交易所得額，核有應注意、能注意而未注意之過失，又未履行協力義務，且其於查獲後始補報繳上開102年度綜合所得稅，無稅捐稽徵法第48條之1第1項自動補報繳免罰規定之適用；是被告爰依所得稅法第110條第1項之規定，及參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第110條第1項：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得……二、短漏報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得……三、短漏報屬前2點以外之所得，……處所漏稅額0.5倍之罰鍰。」之規定，以原處分按102及103年度所漏稅額578,801元及3,454,811元，處0.5倍罰鍰289,400元及1,727,405元，並無違誤。

3.故綜據上述，原處分（含復查決定及更正核定）並無違誤，訴願決定予以維持，於法亦無不合，是原告請求撤銷，並無理由，應予駁回；而其聲明第2項請求判決102年度及103年度綜合所得稅財產交易無所得額及罰鍰部分，因該項請求即係原告第1項聲明撤銷訴願決定及原處分（含復查決定及更正核定）獲致勝訴判決之結果，核無再為此項聲明之權利保護必要，故併予駁回，附此說明。

六、結論：原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 111 年 5 月 18 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 陳 文 燦

法 官 張 鶴 齡

法 官 楊 嶠 琇

01 以上正本證明與原本無異。

02 如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表
03 明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須
04 按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴
05 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
06 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

07 上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情
08 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：
09

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、三親等內之血親、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。	

附錄參考法條：

1.行為時所得稅法第9條

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。

第14條第1項第7類第1款

個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之……

第7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：

一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。

第17條第1項第2款第3目之1

按第14條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（三）特別扣除額：1.財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失，其每年度扣除額，以不超過當年度申報之財產交易之所得為限；當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後3年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第14條第1項第7類關於計算財產交易增益之規定。

第24條第1項

營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接

01 合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分
02 攤辦法，由財政部定之。

03 第42條第1項

04 公司組織之營利事業，因投資於國內其他營利事業，所獲配之
05 股利淨額或盈餘淨額，不計入所得額課稅，其可扣抵稅額，應
06 依第66條之3規定，計入其股東可扣抵稅額帳戶餘額。

07 第71條第1項

08 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
09 書，向該管稽徵機關，申報其上1年度內構成綜合所得總額或
10 營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事
11 實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅
12 額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結
13 算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳
14 稅款，不得減除。

15 第110條第1項

16 納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依
17 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
18 稅額2倍以下之罰鍰。

19 2.所得稅法施行細則

20 第13條

21 執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑
22 證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業
23 一般收費及費用標準核定其所得額。前項收費及費用標準，由
24 財政部各地區國稅局徵詢各該業同業公會意見擬訂，報請財政
25 部核定之。

26 第15條

01 本法第14條第1項第5類第1款所稱必要損耗及費用，係指固定
02 資產之折舊、遞耗資產之耗竭、無形資產之攤折、修理費、保
03 險費及為使租出之財產能供出租取得收益所支付之合理必要費
04 用。折舊、耗竭及攤折之減除，準用本法第3章第4節有關條文
05 之規定。必要損耗及費用之減除，納稅義務人能提具確實證據
06 者，從其申報數；其未能提具確實證據或證據不實者，稽徵機
07 關得依財政部核定之減除標準調整之。前項標準，由財政部各
08 地區國稅局擬定，報請財政部核定之。

09 第17條

10 本法第14條第1項第6類所定成本及必要費用之減除，納稅義務
11 人有完備會計紀錄及確實憑證者，應依申報數核實減除；其無
12 完備會計紀錄及確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準
13 調整之。前項標準，由財政部各地區國稅局擬訂，報請財政部
14 核定之。

15 3.行為時個人證券交易所得或損失查核辦法

16 第2條第2款

17 本辦法所稱證券，指下列股票、證書或憑證……二、本法第4
18 條之1但書第2款規定之未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票、新
19 股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。

20 第19條第1項第1款第2目

21 個人從事第2條規定之證券交易，未依法申報交易所得，或未
22 提供證明所得額之文件者，稽徵機關應按下列方式，計算其所
23 得額：一、已提供交易時之實際成交价格或已查得交易時之實
24 際成交价格，但無法證明原始取得成本者，應依下列規定計算
25 其所得額……（二）第2條第2款……規定之證券，以實際成交
26 價格之20%計算。

01 4.稅捐稽徵法

02 第28條

03 第1項

04 因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款
05 者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退
06 還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之
07 錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行
08 使而消滅。

09 第2項

10 稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯
11 誤原因之日起2年內查明退還。

12 第3項

13 納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政
14 法院實體判決確定者，不適用前2項規定。

15 第4項

16 第1項規定溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳
17 納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按
18 溢繳之稅額，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利
19 率，按日加計利息，一併退還。中華民國110年11月30日修正
20 之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未
21 逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；
22 因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起1
23 5年內申請退還。

24 第5項

25 中華民國110年11月30日修正之本條文施行前，因修正施行前
26 第1項或第2項事由致溢繳稅款者，於修正施行後申請退還，或
27 於修正施行前已申請尚未退還或已退還尚未確定案件，適用第

01 4項規定加計利息一併退還。但修正施行前之規定有利於納稅
02 義務人者，適用修正施行前之規定。行為人明知無納稅義務，
03 違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第1項規定請
04 求返還。

05 第35條

06 第4項

07 稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書之翌日起2
08 個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人；納稅義務
09 人為全體公司共有人者，稅捐稽徵機關應於公司共有人最後得
10 申請復查之期間屆滿之翌日起2個月內，就分別申請之數宗復
11 查合併決定。

12 第35條

13 前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務人
14 得逕行提起訴願。

15 第48-1條

16 第1項

17 納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬
18 未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調
19 查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免
20 除其刑：

21 一、第41條至第45條之處罰。

22 二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰

23 5.非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額 24 申報及查核要點第16點

25 十六、依第5點、第6點、第9點、第10點及第14點規定計算海
26 外所得時，未能提出成本及必要費用證明文件者，得比
27 照同類中華民國來源所得，適用財政部核定之成本及必

要費用標準，核計其所得額。但財產交易或授權使用部分，按下列規定計算其所得額：（一）以專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價為現金或公司股份者，按取得現金或公司股份認股金額之百分之七十，計算其所得額。（二）以專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價為公司發行之認股權憑證者，應於行使認股權時，按執行權利日標的股票時價超過認股價格之差額之百分之七十，計算其所得額。（三）不動產按實際成交價格之百分之十二，計算其所得額。（四）有價證券按實際成交價格之百分之二十，計算其所得額。（五）其餘財產按實際成交價格之百分之二十，計算其所得額。稽徵機關查得之實際所得額較依第15點及前項規定計算之所得額為高者，應依查得資料核計之。財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。

6. 納稅者權利保護法

第3條第1、3項

第1項

納稅者有依法律納稅之權利與義務。

第3項

主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。

第11條

第1項

01 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，
02 對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要
03 並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。

04 第2項

05 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
06 者外，負證明責任。

07 第3項

08 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證
09 據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節
10 輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。

11 第4項

12 稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之
13 機會。但有行政程序法第103條或行政罰法第42條但書所定情
14 形者，不在此限。

15 第5項

16 稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第97條所定
17 各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律
18 依據。前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由
19 者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得
20 於向行政法院起訴前為之。

21 第12條

22 第1項

23 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無
24 法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備
25 詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受
26 調查或備詢時，出具委任書。

01 第2項

02 被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到
03 場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，
04 無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限。

05 第3項

06 被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關
07 就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。
08 但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經記明筆錄者，不
09 在此限。

10 第4項

11 稅捐稽徵機關有錄影、錄音之需要，亦應告知被調查者後為
12 之。

13 第15條

14 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進
15 行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越
16 所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適
17 當方法為之。

18 第16條

19 第1項

20 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
21 罰。

22 第2項

23 納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得
24 減輕或免除其處罰。

01 第3項

02 稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受
03 責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考
04 量納稅者之資力。

05 第21條第3項

06 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
07 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
08 者，不在此限。

09 7.商業登記法第3條

10 本法所稱商業，指以營利為目的，以獨資或合夥方式經營之事
11 業。

12 8.行政程序法

13 第104條

14 第1項

15 行政機關依第102條給予相對人陳述意見之機會時，應以書面
16 記載下列事項通知相對人，必要時並公告之：一、相對人及其
17 住居所、事務所或營業所。二、將為限制或剝奪自由或權利行
18 政處分之原因事實及法規依據。三、得依第105條提出陳述書
19 之意旨。四、提出陳述書之期限及不提出之效果。五、其他必
20 要事項。

21 第2項

22 前項情形，行政機關得以言詞通知相對人，並作成紀錄，向相
23 對人朗讀或使閱覽後簽名或蓋章；其拒絕簽名或蓋章者，應記
24 明其事由。

25 第105條

26 第1項

行政處分之相對人依前條規定提出之陳述書，應為事實上及法律上陳述。

第2項

利害關係人亦得提出陳述書，為事實上及法律上陳述，但應釋明其利害關係之所在。

第3項

不於期間內提出陳述書者，視為放棄陳述之機會。

第111條第7款

行政處分有下列各款情形之一者，無效：……七、其他具有重大明顯之瑕疵者。

附表、證據編號對照表

證據編號	證據名稱或內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	財政部中區國稅局東山稽徵所製作「江青樺案-財產交易所所得計算表」「江青樺君出售股權短漏報財產交易所所得-未分類收入計算表」及「江青樺案-財交所得按收款年度分別認列計算表」	本院卷	55-59
甲證2	被告107年11月27日以中區國稅東山綜所字第1070554967號函	本院卷	61-62
甲證3	被告108年11月29日中區國稅法二字第1080013047號函	本院卷	63-64
甲證4	財政部臺灣省中區國稅局適用更正程序處理復查案件作業要點	本院卷	65-71

甲證5	被告109年1月6日中區國稅東 山綜所字第1081557078號函	本院卷	73-74
甲證6	原告109年4月9日訴願書之第1 頁	本院卷	75
甲證7	復查決定	本院卷	77-89
甲證8	訴願決定	本院卷	91-108
甲證9	被告所屬臺中分局109年2月10 日中區國稅臺中綜所字第1091 151330號函	本院卷	109-110
甲證10	被告109年9月14日訴願補充答 辯書	本院卷	111-114
甲證11	被告109年8月4日訴願答辯書	本院卷	115-131
甲證12	時髦歐式餐廳經濟部商工登記 資料查詢	本院卷	489
甲證13	Smooth時髦歐式餐廳網路文章	本院卷	491-495
甲證14	經濟部智慧財產局Smooth時髦 商標登記資料	本院卷	497
甲證15	財政部中區國稅局民權稽徵所 110年12月13日中區國稅民權 銷售字第1101613913號書函	本院卷	499
甲證16	王勝志之配偶潘怡芬與原告對 帳親筆書寫之價款支付明細	本院卷	501
甲證17	王勝志近年民事訴訟及山珍生 物科技股份有限公司商工登記 資料影本	本院卷	503-523
甲證18	稅務行業標準分類暨同業利潤 標準查詢系統(第7次修訂)關 於分類編號4853-11	本院卷	525
乙證1	原告104年10月16日說明書	原處分卷	1-51
乙證2	原告105年1月27日說明書	原處分卷	52-71

乙證3	原告105年3月1日補充說明書	原處分卷	72-97
乙證4	原告105年5月30日財產交易補充說明書暨成本費用申報書	原處分卷	98-142
乙證4-1	編號3成本費用92,382,000元	原處分卷	131-140
乙證5	原告105年7月2日財產交易所得補充說明	原處分卷	143-146
乙證6	原告105年10月3日財產交易補充說明及申請退還溢繳稅款暨成本申報書	原處分卷	147-348
乙證6-1	編號4成本費用9,600,000元	原處分卷	147-162
乙證6-2	臺灣高等法院臺中分院104年度重上字第101號民事判決	原處分卷	164-176
乙證6-3	102年103年度綜合所得稅補申報書	原處分卷	191-198
乙證6-4	編號2成本費用42,380,000元	原處分卷	199-231
乙證6-5	編號7成本費用3,414,016元、編號8成本費用2,404,335元	原處分卷	232-242
乙證6-6	編號6成本費用2,288,157元	原處分卷	243-248
乙證6-7	編號5成本費用39,495,982元	原處分卷	249-340
乙證6-8	102年度綜合所得稅補申報書、繳款書	原處分卷	341-342
乙證7	原告105年11月2日財產交易補充說明	原處分卷	349-355
乙證7-1	林芳聿103年1月2日之101、102年度帳冊簽收單	原處分卷	350-352
乙證8	原告106年2月6日書函	原處分卷	356-421
乙證9	原告106年3月29日提出出售系爭股權課徵綜合所得稅案之法律見解及主張說明	原處分卷	422-437
乙證10	原告106年4月5日書函	原處分卷	438-502

乙證10-1	房屋租賃契約	原處分卷	438-443
乙證10-2	編號9成本費用4,364,421元	原處分卷	444-487
乙證10-3	編號11成本費用6,896,700元	原處分卷	488-493
乙證10-4	編號10成本費用10,101,166元	原處分卷	720
乙證11	原告106年4月18日提出出售系爭股權課徵綜合所得稅案之法律見解及主張說明(二)	原處分卷	503-506
乙證12	原告106年4月18日書函	原處分卷	507-552
乙證12-1	編號13成本費用375元 編號12成本費用1,072,763元	原處分卷	510-513
乙證12-2	編號12成本費用1,072,763元	原處分卷	514-549
乙證13	原告106年8月12日書函	原處分卷	553-562
乙證14	原告106年9月28日書函	原處分卷	563-573
乙證14-1	臺中地院103年7月17日裁判費265,440元	原處分卷	567
乙證15	原告107年2月26日書函	原處分卷	574-580
乙證16	原告107年5月7日書函	原處分卷	581-583
乙證17	原告107年9月15日書函	原處分卷	584-897
乙證18	原告107年11月2日書函	原處分卷	598-599
乙證19	原告107年11月29日書函	原處分卷	600-605
乙證20	原告107年11月30日書函	原處分卷	606-609
乙證21	編號1成本費用34,550,000元	原處分卷	610-637
乙證22	大胖子餐飲公司財產目錄	原處分卷	642-643
乙證23	大胖子餐飲公司資產負債表	原處分卷	644
乙證24	大胖子餐飲公司變更登記表、章程	原處分卷	645-648
乙證25	大胖子餐飲公司營業稅稅籍資料、結算申報書	原處分卷	649-653
乙證26	大胖子飲食店營業稅稅籍資	原處分卷	654-663

	料、結算申報書		
乙證27	大胖子餐飲公司設立登記表、章程	原處分卷	664-668
乙證28	被告103年6月13日中區國稅民權營所字第1030604959號函准大胖子飲食店更正102年度營利事業所得稅決算申報書	原處分卷	670-690
乙證29	大胖子餐飲店資產負債表	原處分卷	680
乙證30	原告108年1月8日書函	原處分卷	700-703
乙證31	原告及其配偶與王勝志102年1月5日契約書、收款明細	原處分卷	705-707
乙證32	臺中地院103年度重訴字第434號民事判決	原處分卷	708-728
乙證33	王勝志105年1月8日於被告之談話記錄	原處分卷	729-731
乙證34	臺中地院民事執行處107年10月12日中院麟民執107司執辰字第2049號函	原處分卷	734
乙證35	訴願決定	原處分卷	749-757
乙證36	被告108年11月29日中區國稅法二字第1080013047號函	原處分卷	758-759
乙證37	被告108年12月23日中區國稅東山綜所字第1080555475號函	原處分卷	762
乙證38	原告108年12月26日書函	原處分卷	763-767
乙證39	被告109年1月6日中區國稅東山綜所字第108155707號函	原處分卷	768-769
乙證40	原告109年2月6日書函	原處分卷	774-775
乙證41	原告109年2月6日復查申請書	原處分卷	776-798
乙證42	原告109年3月25日復查申請書	原處分卷	799-831
乙證43	原告109年4月8日復查申請書	原處分卷	832-885

乙證44	被告102、103年度綜合所得稅 違章案件罰鍰繳款書	原處分卷	886-887
乙證45	被告103、107年綜核定稅額繳 款書；102、103年度違章案件 罰鍰繳款書	原處分卷	888-895
乙證46	被告違章案件罰鍰繳款書；10 3、107年度綜合所得稅已申報 核定稅額繳款書	原處分卷	896-901
乙證47	原告之102、103、107年度綜 合所得稅結算申報國稅局審核 專用申報書	原處分卷	906-922
乙證48	未入帳可認列明細表	原處分卷	942-944
乙證49	大胖子餐飲公司財產目錄	原處分卷	945-950
乙證50	復查決定	原處分卷	951-963
乙證51	復查決定送達證書	原處分卷	964-965
乙證52	被告106年3月22日大胖子店長 李祐志之談話紀錄	原處分卷	966-967
乙證53	被告106年3月24日副店長黃心 怡談話紀錄	原處分卷	968-969
乙證54	王勝志於被告之談話紀錄	原處分卷	973-974
乙證55	財產交易所得計算表	原處分卷	976
乙證56	被告所屬東山稽徵所104年8月 26日中區國稅東山綜所字第10 50553320號書函、105年1月5 日中區國稅東山綜所字第1050 550049號函、105年4月18日中 區國稅東山綜所字第10505515 55號函	原處分卷	978-980
乙證57	訴願決定	原處分卷	981-998
乙證58	最高行政法院105年裁字第118	原處分卷	0000-0000

	7號裁定		
乙證59	最高行政法院109年度判字第224號判決	原處分卷	0000-0000
乙證60	系爭查核辦法及申報查核要點	被告110.12.10提出另卷	
乙證61	原告主張應扣除成本及必要費用目錄暨相關資料計301頁	同上	
乙證62	原核定、更正核定及各該申報核定通知書、裁處書、復查委員會會議程及被告108年11月29日函文	同上	
乙證63	財政部稅署1020619臺稅所得字第10200536760號函	同上	