

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第769號

115年7月30日辯論終結

原告 禾秧實業股份有限公司

代表人 黃趙傳

訴訟代理人 王乃民 律師

複代理人 辜倩筠 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 張素媛

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114年6月4日台財法字第11413916640號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告之代表人原為吳蓮英，嗣於訴訟進行中先後變更代表人為謝慧美、樓美鐘、李雅晶，並經新任代表人先後承受訴訟（本院卷一第409頁、本院卷二第217頁、本院卷二第482頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報折舊新臺幣（下同）6,907,464元、處分資產利益841,099元及「第58欄」〔依土地稅法規定計算之土地漲價總數額，下稱「第58欄」〕0元，被告原依申報數核定，嗣依據通報及查得資料，以原告溢列折舊678,340元及漏報處分資產利益14

01 3,778,568元，經審理違章成立，乃重行核定折舊6,229,124
02 元、處分資產利益144,619,667元及「第58欄」0元，應補稅
03 額24,207,631元，並處罰鍰19,366,104元。原告不服，申請
04 復查，追認第58欄10,531,086元及追減罰鍰1,684,973元；
05 其餘復查駁回。原告仍不服，提起訴願，經財政部114年6月
06 4日台財法字第11413916640號訴願決定(下稱訴願決定)駁
07 回，原告猶未甘服，遂提起本件行政訴訟。

08 三、本件原告主張：

09 (一)原告於107年間因公司營運不善，處於虧損狀態，並未出售
10 系爭不動產或取得任何出售利益。當時原告因積欠國朕營造
11 股份有限公司(下稱國朕公司)債務，僅將雲林縣○○市○○
12 ○段000地號、134地號及其上門牌號碼○○縣○○市○○○
13 路0號房屋(下稱系爭房地)權狀及公司印鑑交由國朕公司
14 負責人林○程，以利代為籌措資金，並無出售之意思，詎國
15 朕公司竟逕將系爭不動產移轉登記為其所有，原告獲悉後即
16 向地政機關申請不得核發新權狀。嗣雙方於107年12月18日
17 簽署公證協議，約定維持當時登記狀態，由國朕公司負擔相
18 關稅負，原告預先開立發票並交由第三人保管，俟受託出售
19 完成且原告取得約定價金後始交付發票，足證雙方並未完成
20 買賣，原告亦未取得出售價金。其後108年3月27日雙方再簽
21 協議，由國朕公司承諾支付4,000萬元並承擔相關債務，惟
22 支票全數退票，貸款亦未依約承擔，112年間保管人更將原
23 開立之2張發票返還原告，足證買賣契約始終未履行。另系
24 爭不動產之合作金庫貸款及修繕貸款於108年底前均仍由原告
25 繳納本息，並因未清償而遭銀行聲請強制執行，直至110
26 年始清償完畢，可見107年間原告仍為系爭不動產實際負擔
27 人，與復查及訴願決定認定原告已於107年間出售系爭不動
28 產並取得10億元出售所得之認定顯然不符；縱認依權責發生
29 制應認列應收價款，亦因國朕公司未支付價金且負責人逃
30 匿，符合營利事業所得稅查核準則第94條第5款呆帳損失規
31 定，不應逕以10億元核課營利事業所得稅及裁處罰鍰。

01 (二)退萬步言，縱認107年有移轉系爭不動產，因依雲林縣斗六
02 地政事務所函覆之107年11月6日買賣移轉契約書所載，土地
03 建物買賣價金僅為3.37億餘元，被告未查明實情，逕以未實
04 際生效之10億元發票金額認定原告漏報處分資產利益，違反
05 核實課稅原則。又，原告支付之借款利息應得列為費用或資
06 本支出，且得主張呆帳損失。

07 (三)聲明：訴願決定、原處分(即復查決定)對原告不利部分均撤
08 銷。

09 四、被告抗辯：

10 (一)營利事業所得稅-折舊、處分資產利益及「第58欄」

11 1.本件同一漏稅事實營業稅案件，業經財政部中區國稅局臺
12 中分局核定原告107年11月至12月漏報系爭房屋銷售額14
13 4,000,000元，營業稅額7,200,000元，原告未如起訴理由
14 主張未出售系爭房屋申請復查而告確定在案，益證原告前
15 後言行不一，合先陳明。

16 2.系爭房地係原告於107年11月14日出售予國朕公司，銷售
17 總價1,000,000,000元(含稅)，並於同年月22日移轉登記
18 所有權並登記變更原因為買賣，有買賣契約及土地及房屋
19 異動索引查詢資料可稽，依原告復查時提出之公證協議
20 書，約定內容：「……原告先前對國朕公司之貨款、融
21 資、委託借款而生土地過戶、設定糾紛等事宜……，一、
22 ……1.原告及國朕公司同意系爭標的，按照公證日之不動
23 產登記簿記載之所有權人為準，所有權人雙方同意均不另
24 為變動，國朕公司願補償過戶稅金給原告，原告應開立發
25 票予國朕公司……」足證該協議係就原告積欠國朕公司款
26 項及系爭房地過戶衍生糾紛互相讓步成立之認定性和解，
27 縱原告主張國朕公司係以迂迴及詐術手法無因取得系爭標
28 的屬實，惟原告嗣後已與國朕公司和解，以系爭不動產移
29 轉代價清償對國朕公司之債務，按加值型及非加值型營業
30 稅法第3條規定，該不動產所有權移轉視同銷售貨物(即買
31 賣)，應開立統一發票，此由公證協議書載明原告應開立

01 統一發票可稽，原告於同意以系爭房地抵償對國朕公司債
02 務和解後，一味向被告爭執遭國朕公司以不當方式取得系
03 爭房地，忽視原告於系爭交易取得免除債務之利益，尚非
04 可取。

05 3.至雙方約定由國朕公司補償應繳納之營業稅及營利事業所
06 得稅稅費一節，係雙方私下約定，參照司法院釋字第640
07 號解釋理由書亦即基於租稅法定主義，租稅主體須以法律
08 定之，而不得由私人約定改變租稅主體，原告主張，核無
09 足採。

10 4.按所得稅法第49條第5項所定「得視為實際發生呆帳損
11 失」之原因，其中第1款係就客觀上已生足認債務人將不
12 可能清償債務情事，而致營利事業之債權有因此不能收回
13 者。至第2款規定，其債務並無需有第1款規定之原因，僅
14 需營利事業之債權逾2年經催收而未收取為已足。經查本
15 件國朕公司登記現況仍為核准設立，並無倒閉逃匿、和解
16 或破產宣告等情，此有經濟部商工登記公示資料可稽，又
17 本件債權係於000年度發生，依所得稅法第22條第1項前段
18 規定：「……應採用權責發生制。」即須於000年度申報
19 納稅，縱日後發生逾期二年不能收取之情事，亦僅得依查
20 核準則第94條規定，於發生當年度沖抵備抵呆帳。是本件
21 情形與所得稅法第49條第5項第1款或第2款均有未符，是
22 原告主張，因國朕公司已停業，負責人行蹤不明，且未依
23 約給付價款申請列報呆帳損失一節，核無足採。

24 5.本件原告依前述公證協議書及買賣契約，已依約取得價金
25 債權，且系爭房地亦已移轉所有權登記，符合「已實現」
26 及「已賺得」之收入認列條件，按權責發生制，其課稅構
27 成要件已實現，是原告另稱國朕公司至110年8月10日始與
28 原告達成協議，清償系爭不動產之貸款，亦不影響系爭房
29 地之課稅構成要件已於107年度實現，況經查原告110年度
30 營利事業所得稅結算申報，亦未如其主張110年列報出售
31 資產或免除債務利益，其主張自難憑採。至國朕公司有無

於當年度履行付款義務，僅係原告得依契約請求國聯公司給付之事項，不影響雙方買賣已有效成立之事實。

6. 至於原告主張其於106年3月以系爭房地為擔保貸款561,000,000元，截至108年12月31日，合計支付利息25,769,150元，及107年3月以修繕名義貸款46,200,000元，截至108年12月31日，利息支出計1,772,653元，合計利息支出27,541,803元未列為資本支出或費用一節，經查系爭房地於107年11月已移轉所有權予國聯公司並約定向合作金庫變更借據契約之借款人為國聯公司，是移轉前利息支出計15,963,389元，為原告所負擔；移轉後之利息計11,578,414元，則應由國聯公司負擔，縱由原告所繳納，亦屬於原告對於國聯公司之債權，而非屬原告之資本支出或費用。又查原告於106年度及系爭年度營利事業所得稅分別申報利息支出11,832,536元及13,841,628元，且系爭房地成本中亦帳列利息3,936,039元，合計已列報利息支出29,610,203元並為被告所核認，已大於原告目前所提示且應由原告所負擔之利息支出15,963,389元，且系爭利息支出，被告於113年12月25日以財北國稅法務字第1130033993號函請原告說明，並提示當年度利息支出明細表及相關佐證資料供核，惟迄未提示，致無從審酌。

(二) 罰鍰

本件違章事證明確，經依納保法第16條第3項規定衡酌，原告漏報處分資產利益及溢列折舊，已影響稅負稽徵之正確性，按其行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，及原告未於裁罰處分核定前繳清稅款等情，被告所屬中正分局按所漏稅額24,207,631元處0.8倍罰鍰19,366,104元，固非無據，惟本件出售房地交易所得額應另減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額10,531,086元，已如前述，經重行計算本件所漏稅額為22,101,414元，爰按所漏稅額處0.8倍罰鍰17,681,131元，原處罰鍰19,366,104元予以追減1,684,973元，復查決定變更核定為17,681,131元。

01 (三)聲明：原告之訴駁回。

02 五、本院判斷：

03 (一)本件適用之法令：

- 04 1. 行為時所得稅法第4條之4第1項規定：「個人及營利事業
05 自中華民國105年1月1日起交易房屋、房屋及其坐落基地
06 或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），
07 符合下列情形之一者，其交易所得應依第14條之4至第14
08 條之8及第24條之5規定課徵所得稅：一、交易之房屋、土
09 地係於103年1月1日之次日以後取得，且持有期間在2年以
10 內。二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取
11 得。」第24條之5第1項及第2項規定：「(第1項)營利事業
12 當年度之房屋、土地交易所得額，減除依土地稅法規定計
13 算之土地漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課
14 稅，……。 (第2項)前項房屋、土地交易所得額，指收入
15 減除相關成本、費用或損失後之餘額。但依土地稅法規定
16 繳納之土地增值稅，不得列為成本費用。」第71條第1項
17 本文規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日
18 止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度
19 內構成……營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減
20 免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、
21 尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條第4項規定計算之可抵減
22 稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」
- 23 2. 行為時房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱房地合一
24 作業要點）第1點規定：「為利納稅義務人依所得稅法
25 （以下簡稱本法）第4條之4、第4條之5、第14條之4至第1
26 4條之8及第24條之5規定計算及申報房屋、房屋及其坐落
27 基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土
28 地）交易所得，特訂定本要點。」第3點規定：「房屋、
29 土地交易日之認定，以所出售或交換之房屋、土地完成所
30 有權移轉登記日為準。……。」第4點規定：「房屋、土
31 地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉

01 登記日為準。……。」第5點規定：「房屋、土地持有期
02 間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。
03 ……。」第19點第1款第1目規定：「營利事業依本法第24
04 條之5規定計算房屋、土地交易所得，應依本法及營利事
05 業所得稅查核準則規定辦理，且不得減除依土地稅法規定
06 繳納之土地增值稅，其計算及申報方式如下：（一）總機
07 構在中華民國境內之營利事業：1. 其房屋、土地交易所得
08 額為正數者，於減除該筆交易依土地稅法規定計算之土地
09 漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅……。」

10 (二)如事實概要欄所載之事實，除後述部分外，為兩造所不爭
11 執，並有原告107年度營利事業所得稅結算申報書(見本院卷
12 一第177頁至第187頁)、107年度營利事業所得稅結算申報核
13 定通知書〔核定日期：109年3月9日〕(見原處分可閱卷第52
14 頁)、107年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書〔核
15 定日期：112年9月13日〕(見原處分可閱卷第192頁)、107年
16 度營利事業所得稅申報核定通知書調整法令及依據說明書
17 (見原處分可閱卷第192-1頁)、被告裁處書(見原處分可閱卷
18 第191頁)、應補稅額更正註銷單(見本院卷一第45頁)、107
19 年度營利事業所得稅核定稅額繳款書(見原處分可閱卷第19
20 6及320頁)、違章案件罰鍰繳款書(見原處分可閱卷第194
21 頁)、復查決定書(見本院卷一第21頁至第45頁)及訴願決
22 定書(見本院卷一第47頁至第75頁)在卷可稽，堪信為真
23 實。

24 (三)本稅部分：

25 1.原告於107年度出售系爭房地之行為，應依行為時所得稅
26 法第24條之5第1及2項規定計算交易所得，計入營利事業
27 所得額課稅(即適用房地合一稅新制)：

28 (1)經查，原告於107年11月14日以總價992,800,000元(未
29 稅)將系爭房地售予國朕公司，於同年月22日以買賣為
30 登記原因完成所有權移轉，而系爭房地乃係原告於105
31 年11月17日以703,000,000元(包含房屋120,000,000元

01 及土地583,000,000元)購入，並於106年2月24日辦竣所
02 有權移轉登記，此有原告出售系爭房地之讓渡暨買賣契
03 約書(見原處分不可閱覽卷第261頁至第264頁，已改列
04 為可閱資料附於本院卷一第279頁至第285頁)、原告購
05 入系爭房地之不動產買賣契約書(見原處分可閱覽卷第9
06 5頁至第102頁)、異動索引查詢資料(見本院卷一第257
07 頁、第262頁)附卷可稽。準此，原告係於105年1月1日
08 之後取得，於107年出售系爭房地，依行為時所得稅法
09 第4條之4第1項規定，應按第24條之5第1及2項規定計算
10 交易所得，計入營利事業所得額課稅。

11 (2)原告雖主張107年度並未出售系爭房地予國朕公司，係
12 遭國朕公司以偷過戶之方式取得所有權，其並無移轉系
13 爭房地所有權之真意，故原告107年度並無因出售系爭
14 房地獲利云云(參本院卷第12頁)，惟查：

15 ①原告與國朕公司於107年11月14日所簽訂讓渡暨買賣
16 契約書，已就「買賣標的物」(即系爭房地)及「買賣
17 價金」(即總價款壹拾億元)等買賣契約必要之點有所
18 約定，且前開契約亦已詳細載明簽訂日期、藉由此次
19 買賣清償積欠國朕公司之工程款及借款及由買方國朕
20 公司負擔應繳納之稅費等情，並蓋有原告及國朕公司
21 之印章，且原告之代表人黃趙傳亦簽名其上(見本院
22 卷一第285頁)，該簽名核與黃趙傳於後述偵查案件筆
23 錄、結文上簽名(見本院卷二第46頁、第47頁)並無
24 不同，原告亦不否認該簽名之真正，僅主張該份契約
25 書係訴外人劉○仁受託銷售系爭房地後，於108年要
26 求原告補簽用印云云，惟本院依原告聲請通知證人劉
27 ○仁於114年12月17日準備程序到庭具結證稱，其係
28 系爭房地已經由原告過戶給國朕後才知道，因為原告
29 的債權人想說為何原告將系爭房地過戶給國朕，希望
30 其幫忙解決。其實那時候是各說各話，原告說是擅自
31 過戶，國朕說是原告欠款同意過戶，大家各自主張，

01 所以其代表的債權人希望進行協商。當時原告已欠國
02 朕2億多元，欠銀行7億，還有其他債權人，不動產應
03 該沒有殘值（見本院卷一第377頁、第379頁），且其
04 並無印象有事後要求原告補簽前述107年11月14日讓
05 渡暨買賣契約書，且不動產已過戶給國朕公司，為何
06 還要補簽這份契約書？很難聯想這一份契約書之用意
07 為何等語（見本卷卷一第380頁），是依證人劉○仁
08 之證詞，並無法認定系爭房地係107年國朕公司所盜
09 賣，且亦無從認為上開契約乃108年所補簽。

10 ②本院另依原告聲請通知證人陳○漢，經詢問證人陳○
11 漢其對系爭不動產交易情形並不清楚（見本院卷二第
12 390頁至396頁）。

13 ③且系爭房地107年11月15日即辦理預告登記、107年11
14 月22日以買賣為原因移轉登記予國朕，有地籍異動索
15 引在卷可稽（見本院卷一第258頁）。原告曾對國朕
16 公司法定代理人林○程提出偽造文書告訴，經台灣雲
17 林地方檢察署檢察官不起訴（109年度偵續字第24、2
18 5、26、27號），有不起訴處分書在卷可參（見本院
19 卷一第413頁至第460頁），經本院調取上述偵查案
20 卷：

21 □國朕公司林○程向檢察官稱系爭房地於107年11月1
22 2日辦理預告登記是因為怕黃趙傳還不出錢會將不
23 動產賣掉，其有跟黃趙傳、王○煌（後改名為王○
24 蘇，與黃趙傳共同經營原告公司）說辦理預告登記
25 後，如果沒辦法還錢，伊要辦理所有權移轉登記
26 （見本院卷二第61頁、本院卷一第423頁）黃趙
27 傳、王○煌除了欠其2億7240萬元及工程款外，還
28 要其去借1億5千萬或2億元，才會設定4億多元的抵
29 押權，但其找不到人借錢。因為當時其也被金主逼
30 錢，他們沒有辦法還錢，需要辦理所有權移轉登
31 記，其才可以去賣土地，把賣得的錢來抵償借款。

01 這個都有經過黃趙傳、王○煌的同意，是代書去他
02 們辦公室，他們才拿大小章出來蓋。107年11月12
03 日辦理預告登記也有經過他們同意，因為黃趙傳還
04 不起錢，才會說好用土地來做借錢的抵償，當時怕
05 土地被賣掉，其有跟黃趙傳、王○煌說其辦理預告
06 登記完，如果他們還沒有辦法還錢，其就要辦理所
07 有權移轉登記等語（見本院卷二第67頁）。並依其
08 所陳辦理移轉登記用印當天賴○輝、王○雁在場
09 （本院卷二第68頁），公司大小章是黃趙傳、王○
10 煌拿出來的，當天其先去找黃趙傳，之後代書才到
11 場，所有權狀應該是代書拿過來，當時所有權狀是
12 放在其這邊，變更登記表正本是黃趙傳、王○煌拿
13 出來的（本院卷二第69頁）。

14 □地政士林○凰於偵查中具結後證稱，是國朕與其接
15 洽辦理移轉登記案件，是在原告廠房的二樓辦公室
16 會議廳，現場有黃趙傳、王○煌，國朕負責人林○
17 程及太太、小姐及裡面一個先生也是股東在場，他
18 們之前就有討論過了，當天是簽過戶的文件及用
19 印，資料（公司大小張、變更登記表正本等資料）
20 可能是劉○婷（林○程的太太）在現場從身上拿出
21 來的，但是過戶公定的契約書是其先打好帶去，當
22 天黃趙傳、王○煌並沒有表示不同意，其是在過戶
23 文件上逐一蓋章，黃趙傳、王○煌如果沒有同意過
24 戶應該會現場反應，如果不同意其就不會辦了（見
25 本院卷二第20頁、第57頁、本院卷一第433頁）。

26 □王○雁稱可能當時有人叫她進去所以在場，但沒有
27 印象也沒參與（見本院卷二第120頁）；賴○輝稱
28 有在場但沒仔細聽，也不清楚過戶的事（見本院卷
29 二第122頁）。

30 □劉○婷稱：我載林○凰去黃趙傳土庫辦公室，上樓
31 時，林○程、黃趙傳、王○煌、王○雁、賴○輝都

01 已經坐在裡面，我跟他報告說已辦理好預告登記設
02 定抵押權登記的事，他們就再談借錢的事，之後再
03 討論土地要辦理所有權移轉登記的事，辦理所有權
04 移轉登記的用印也是當天在黃趙傳、王○煌的面前
05 用印的（見本院卷二第155頁）。

06 □王○煌稱林○程當時帶林○凰來禾秧公司，我不清
07 楚他們來的目的，也完全不知到他們有蓋公契的情
08 形（見本院卷二第191頁）。

09 是依渠等所述，均不足以認定107年系爭房地係因國朕
10 公司盜賣而以買賣為由移轉過戶予國朕公司。

11 (3)退而言之，縱認系爭房地107年11月出售予國朕公司係
12 遭國朕公司盜賣，因原告已於107年12月18日簽立公證
13 書及協議書，亦堪認雙方就此已達成和解，原告追認該
14 行為，從而原告主張107年系爭房地之買賣為無效一
15 節，並非可採：

16 查原告於107年11月14日簽訂前開讓渡暨買賣契約書
17 後，復於107年12月18日與國朕公司簽立公證書及協議
18 書，協議書內容略以：「1. 甲(即原告)乙(即國朕公司)
19 雙方同意……所涉及之5筆土地及建物(○○縣○○市○
20 ○段133、134地號土地及其上11、12、479建號建物，
21 即系爭房地)，按照公證日之不動產登記簿記載之所有
22 權人為準，所有權人雙方同意均不另為變動，乙方願補
23 償過戶稅金(以營業稅、營所稅等稅捐主管機關核發之
24 單據為準)給甲方……。」，經原告與國朕公司簽名蓋
25 章確認，並經臺灣雲林地方法院所屬民間公證人賴盈君
26 公證(見本院卷一第77頁至第83頁)，足見即使國朕公司
27 係擅自將系爭房地辦理過戶，亦經雙方和解，原告對該
28 行為予以追認，原告主張107年系爭房地係遭國朕公司
29 偷過戶買賣無效云云，尚難憑採。縱國朕公司嗣後並未
30 履行和解約定，因系爭買賣並未經撤銷，移轉登記亦未
31 經塗銷，原告主張移轉過戶後貸款仍由其繳納一節，縱

01 令屬實乃原告向國朕公司請求返還之問題，均不足以據
02 此認定107年間買賣為無效。

03 2.原告出售系爭房地之所得之計算，涉及處分資產利益及折
04 舊費用之認定，說明如下：

05 (1)原告於107年11月14日出售系爭房地予國朕公司前，系
06 爭房地之總成本為852,861,790元，其中屬房屋部分為2
07 61,144,324元，屬土地部分為591,717,466元：

08 ①查核準則第90條第11及12款規定：「稅捐：……十
09 一、購買土地、房屋所繳之契稅、印花稅等，應併入
10 土地或房屋之成本。十二、稅捐之原始憑證為稅單收
11 據，其貼用之印花稅票，應以經售印花稅票之收據或
12 證明為憑。」第97條第8及18款規定：「利息：……
13 八、因興建固定資產及供營業使用之房屋而借款，在
14 建造期間應付之利息費用，應作為該項資產之成本，
15 以資本支出列帳；建築完成後，應行支付之利息，可
16 作費用列支。……。十八、利息支出之原始憑證如
17 下：（一）支付金融業之利息，為金融業之結算單或
18 證明書。……。」

19 ②系爭房地之購入成本為703,000,000元：原告於105年
20 11月17日以703,000,000元購入系爭房地，其中屬於
21 房屋部分為120,000,000元，屬於土地部分則為583,0
22 00,000元，系爭房地並於106年2月24日辦竣所有權移
23 轉登記，有原告購入系爭房地之不動產買賣契約書
24 （見原處分可閱覽卷第95頁至第102頁）附卷可稽。

25 ③取得系爭房地前所支付之必要費用為19,535,684元：
26 原告為取得系爭房地前所支付之必要費用應作為成本
27 之一部分，金額為19,535,684元（仲介服務費15,400,
28 000元＋印花稅322,468元＋登記費36,125元＋其他規
29 費795,949元＋契稅2,981,142元），其中屬房屋部分
30 之成本為10,818,218元（仲介服務費7,640,000元＋印
31 花稅55,044元＋登記費6,166元＋其他規費135,866元

01 十契稅2,981,142元)，屬土地部分之成本則為8,717,
02 466元(仲介服務費7,760,000元+印花稅267,424元+
03 登記費29,959元+其他規費660,083元)，此有矽統不
04 動產顧問有限公司及勝大不動產仲介有限公司開立之
05 服務費統一發票共4紙(見原處分可閱覽卷第83頁至第
06 84頁)、106年1月印花稅大額憑證應納稅額繳款書(見
07 原處分可閱覽卷第82頁)、京華法律地政士事務所之
08 收據(見原處分可閱覽卷第77頁)、○○縣○路申領地
09 政電子謄本交易憑證(見原處分可閱覽卷第72頁、第7
10 5頁、第79頁及第81頁)、雲林縣斗六地政事務所地政
11 規費徵收聯單及收據(見原處分可閱覽卷第78頁)、10
12 6年契稅繳款書(見原處分可閱覽卷第74頁、第76頁及
13 第80頁)及原告製作之計算表(見原處分可閱覽卷第88
14 頁、第90頁及第114頁)附卷可稽。

15 ④系爭房地於106及107年度為興建廠房所支付之工程款
16 為126,390,067元：

17 □原告106及107年度興建廠房所支付之工程款應計入
18 系爭房屋成本，金額分別為63,532,924元及62,85
19 7,143元，合計126,390,067元(63,532,924+62,85
20 7,143)，其完工日期為107年3月1日，有原告建廠
21 房明細、財產目錄及統一發票可稽(見原處分可閱
22 覽卷第108頁、第110頁、第132頁、第134頁及第13
23 8頁)。

24 □然而，原告107年度興建廠房工程款之入帳金額卻
25 為78,257,143元(見原處分可閱覽卷第134頁)，較
26 正確金額多出15,400,000元(78,257,143—62,857,
27 143)，乃係因原告重複計入仲介服務費15,400,000
28 元所致，此部分亦為原告所不爭執(見本院卷一第
29 272頁、卷二第460頁)。

30 ⑤系爭房地因興建廠房而在建造期間所支付之利息費用
31 為3,936,039元，應作為系爭房地之成本：原告106年

01 度為興建廠房而借款，在建造期間所支付之利息費用
02 3,936,039元，依查核準則第97條第8款規定應作為系
03 爭房屋之成本，有原告製作之106年度利息資本化計
04 算表及利息支出分類帳可佐(見原處分可閱覽卷第62
05 頁至第71頁及第107頁)。

06 ⑥綜上，截至原告107年11月14日出售系爭房地予國朕
07 公司前，系爭房地之成本為852,861,790元(購入成本
08 703,000,000元+取得前支付之必要費用19,535,684
09 元+興建廠房之工程款126,390,067元+建造期間所
10 支付之利息費用3,936,039元)，其中屬房屋部分之成
11 本為261,144,324元(購入成本120,000,000元+取得
12 前支付之必要費用10,818,218元+興建廠房之工程款
13 126,390,067元+建造期間所支付之利息費用3,936,0
14 39元)，屬土地部分之成本則為591,717,466元(購入
15 成本583,000,000元+取得前支付之必要費用8,717,4
16 66元)。然而，因原告重複計入仲介服務費15,400,00
17 0元，已如前述，致原告所入帳之房屋成本276,544,3
18 24元(見原處分可閱覽卷第134頁及第138頁)虛增15,4
19 00,000元(原告認列房屋成本276,544,324元—正確房
20 屋成本261,144,324元)，虛增房屋成本會影響折舊費
21 用及處分資產利益之計算，影響數額說明如後。

22 (2)107年度系爭房屋之折舊費用與累計折舊均為3,840,358
23 元：

24 ①查核準則第95條第6款規定：「固定資產提列折舊採
25 用平均法、定率遞減法或年數合計法者，以1年為計
26 算單位；其使用期間未滿1年者，按實際使用之月數
27 相當於全年之比例計算之；不滿1月者，以月計。」

28 ②經查，截至107年11月14日出售前，系爭房屋之成本
29 為261,144,324元，又系爭房屋之完工日為107年3月1
30 日，並於107年11月22日完成所有權移轉登記，均說
31 明如前。系爭房屋之折舊期間自107年3月1日起至同

01 年11月22日止計算，折舊期間為0年9個月，故系爭房
02 屋之折舊費用應為3,840,358元(=房屋成本261,144,
03 324元÷〔耐用年數50年+1〕×9月÷12月)，且因系爭
04 房屋於107年3月1日完工後，同年度旋即出售，其累
05 計折舊亦同為3,840,358元。

06 ③然而，因原告重複計入仲介服務費15,400,000元，致
07 原告所入帳之房屋成本為276,544,324元，且原告之
08 折舊期間自107年3月1日起至同年12月31日止計算，
09 即係以10個月作為計算折舊之基礎，原告據此所計算
10 之房屋折舊費用為4,518,698元(房屋成本276,544,32
11 4元÷〔耐用年數50年+1〕×10月÷12月，見原處分可
12 閱覽卷第138頁)，較正確之折舊費用3,840,358元，
13 虛增折舊費用678,340元(原告申報之折舊4,518,698
14 元—正確之折舊3,840,358元)，是被告予以調減折舊
15 678,340元，並無違誤。

16 (3)原告107年度出售系爭房地之處分資產利益為143,778,5
17 68元：

18 ①查核準則第32條第1款本文規定：「出售或交換資產
19 利益：一、出售資產之售價，大於資產之未折減餘額
20 部分，應列為出售資產收益課稅。」

21 ②原告並不否認系爭房地於107年買賣時之價值約10億
22 元，此由原告訴訟代理人114年12月17日準備程序詢
23 問證人劉○仁時所稱「系爭不動產價值10億元，如禾
24 秧公司欠國朕公司2億元，國朕公司有無將剩餘價金
25 給禾秧公司？」(見本院卷一第379頁)即明。是被
26 告依原告與國朕公司107年11月14日讓渡暨買賣契約
27 書所載總價992,800,000元(未稅)，另參系爭房地之
28 成本為852,861,790元，未折減餘額(即資產成本扣除
29 累計折舊之餘額)則為849,021,432元(系爭房地成本8
30 52,861,790元—累計折舊3,840,358元)，據此計算處
31 分系爭房地利益為143,778,568元(銷售總價992,800,

000元—未折減餘額849,021,432元)，原告就此部分漏未申報，被告予以調增處分資產利益143,778,568元，並無不合，亦不違反核實課稅原則。原告主張應依向地政機關申請移轉登記時公契所載土地、建物金額合計3.37億元計算，並指原處分違反核實課稅原則，尚非可採。

3.原告107年度「第58欄」為10,531,086元：依前揭所得稅法第24條之5第1項規定可知，出售房地之交易所得額，應減除依土地稅法規定計算之土地漲價總數額。查原告出售系爭土地依土地稅法規定計算之土地漲價總數額為10,531,086元，有被告土地增值稅資料查詢附卷可佐(參原處分不可閱覽卷第150頁至第151頁，已改可閱附於本院卷一第287頁、第289頁)，被告原核定「第58欄」為0元，復查決定予以追認10,531,086元，變更核定「第58欄」為10,531,086元(使課稅所得額減少，係屬對原告有利之認定)，並無不合。

4.原告雖主張：國朕公司未依108年3月27日協議書約定，支付全部稅款及向合庫銀行變更契約借據，國朕公司未履行買賣契約之付款義務，國朕公司遲至110年8月10日始與原告達成協議，清償系爭房地合庫銀行之貸款，故原告107年度並無因出售不動產獲利，自不可能列報出售系爭房地相關收入云云；又主張國朕公司並未支付原告價金，其負責人行蹤不明，縱認依權責發生制而認定原告應申報所得，原告應能依查核準則第94條第5款規定列報呆帳損失云云，惟：

(1)按營利事業出售不動產，其所得歸屬年度之認定，應以所有權移轉登記日期為準，查核準則第24條之2前段定有明文。以所有權移轉登記時點，認為出售不動產之營利事業「在法律上對收入請求權取得債權」，且「為取得收入而對應之成本費用已實際大部分支出耗用」，故收入客體「已實現」並且「已賺得」，該規定符合「權

責發生制」之「收入」判定時點，核與母法所得稅法第22條無違(最高行政法院98年度判字第340號判決意旨參照)。是以，本件原告為營利事業，出售系爭房地，並已於107年11月22日辦理所有權移轉登記完畢，應認原告出售系爭房地「在法律上對收入請求權取得債權」，且「為取得收入而對應之成本費用已實際大部分支出耗用」，符合「已實現」及「已賺得」之收入認列要件，按權責發生制，其課稅構成要件已實現，其所得歸屬年度即為107年，應申報107年度營利事業所得稅。縱使國朕公司有未依約支付全部稅款或變更契約借據等情形，亦僅生民事上債務不履行問題，並不影響原告出售系爭房地所得已於107年度實現之事實。

(2)又按所得稅法第49條第5項規定：「應收帳款、應收票據及各項欠款債權有左列情事之一者，得視為實際發生呆帳損失：一、因倒閉逃匿、和解或破產之宣告，或其他原因，致債權之一部或全部不能收回者。二、債權中有逾期2年，經催收後，未經收取本金或利息者。」及查核準則第94條第6至8款規定，營利事業主張有可供認列為費用之呆帳損失，得於計算營利事業所得時予以減除者，應依查核準則規定提出文件，證明其應收帳款或其他欠款債權，確有所得稅法第49條第5項所定情事發生，而得視為實際發生呆帳損失。又本件債權係於000年度發生，依所得稅法第22條第1項前段規定：「……應採用權責發生制。」即須於000年度申報納稅，縱日後發生債權逾期2年不能收取之情事，亦僅得依查核準則第94條規定，於發生當年度沖抵備抵呆帳。惟原告並未提示查核準則第94條第6至8款所定證明文件，亦未具體說明實際發生呆帳損失之年度及金額，原告僅空言主張有呆帳損失應作為000年度課稅所得減項，自不足採。

01 5.原告另主張：106年3月以系爭房地為擔保貸款561,000,00
02 0元，截至108年12月31日，支付利息計25,769,150元，及
03 107年3月以修繕名義貸款46,200,000元，截至108年12月3
04 1日，支付利息計1,772,653元，合計利息支出27,541,803
05 元，原告既然直到108年底為止仍持續繳交貸款與利息，
06 可見原告並未於107年間出售系爭房地，且前開利息支出
07 均屬系爭房地之成本費用，亦應從課稅所得中減除云云
08 (參本院卷第15至17頁、原處分可閱卷第229頁)，並不可
09 採：

10 (1)有關原告主張截至108年12月31日止已支出利息27,541,
11 803元乙節，分述如下：

12 ①106年部分：

13 □原告實際支付予合庫銀行之利息為6,332,292元，
14 有合作金庫銀行放款帳務資料查詢單可稽(見本院
15 卷一第159頁)。

16 □原告106年度帳載利息支出及營利事業所得稅結算
17 申報利息支出，均為11,832,536元，經被告全數核
18 認，有原告106年度利息支出分類帳(見原處分可閱
19 卷第62頁至第71頁)、106年度損益及稅額計算表
20 (見原處分可閱卷第15頁)及被告107年度結算申報
21 非擴大書審案件退查審核調整數額報告書(見原處
22 分可閱卷第44頁)可稽。經查，原告前開帳載利息
23 支出11,832,536元中(同營利事業所得稅結算申報
24 數)，以系爭房地為擔保而向合庫銀行貸款所生之
25 利息為7,669,109元(6,332,292+703,588+633,22
26 9)，係包含原告106年度實際支付予合庫銀行之利
27 息6,332,292元(內含利息資本化金額3,936,039
28 元)、原告106年度重複列報一期利息支出，惟被告
29 並未剔除之703,588元及原告依權責發生制，認列1
30 06年12月4日起至106年12月31日止之利息費用633,
31 229元(商業會計法第10條第2項參照)。可見原告10

01 6年度對合庫銀行支付之利息6,332,292元均已全數
02 申報作為課稅所得額減項或資本化為系爭房地之成
03 本，被告並未剔除原告106年度利息費用列報金
04 額。

05 ②107年度部分：

06 □原告實際支付予合庫銀行之利息為9,941,664元(9,1
07 79,364元+762,300元)，有合作金庫銀行放款帳務資
08 料查詢單可稽(見本院卷一第159頁至第163頁及第16
09 7頁)。

10 □原告107年度帳載利息支出及營利事業所得稅結算申
11 報利息支出，均為13,841,628元，經被告全數核
12 認，有原告107年度營利事業所得稅結算申報書所附
13 損益及稅額計算表，有關「帳列結算金額」與「自
14 行依法調整後金額」之欄位(見本院卷一第179頁)、
15 被告107年度營利事業所得稅結算申報核定通知書
16 (見原處分可閱卷第52頁)可稽。雖然，原告107年
17 度亦有支付合庫銀行貸款利息合計9,941,664元，惟
18 原告並未提示107年度之利息支出分類帳或相關帳證
19 資料供被告審酌(有被告113年12月25日財北國稅法
20 務字第1130033993號函附於原處分可閱卷第233頁參
21 照)。然則，原告本有依商業會計法誠實且完整入帳
22 之義務(商業會計法第33及34條規定參照)，且會計
23 處理有其連續性及一貫性，原告106年度對合庫銀行
24 支付之利息均有如實入帳，已說明如前，衡情原告1
25 07年度對合庫銀行支付之利息亦會依法入帳。況
26 且，原告107年度申報並經被告核認之利息支出為1
27 3,841,628元，大於原告107年度支付合庫銀行之利
28 息9,941,664元，可見原告107年度對合庫銀行支付
29 之利息均已全數入帳且申報為課稅所得減項，被告
30 並未剔除原告107年度利息費用列報金額。

31 ③108年度部分：

原告108年度雖亦有支付合庫銀行貸款利息合計11,267,847元(=10,257,494元+1,010,353元)，惟原告108年度之利息支出屬於原告108年度營所稅事件所應考量，並非本件審理範圍，不予贅述。

(2)綜上，原告雖於所有權移轉登記後，仍持續支付以系爭房地為擔保向合庫銀行借貸之利息，並不影響原告於107年度已出售系爭房地之事實認定。又原告106年度對合庫銀行支付利息6,332,292元，業經被告核認利息費用3,733,070元及資本化3,936,039元(系爭房地之成本)，合計7,669,109元(包含原告重複列報一期利息支出，被告並未剔除、原告依權責發生制列報之期末利息)，至於原告107年度對合庫銀行支付利息9,941,664元，衡情原告已經列報，被告並未剔除、108年度對合庫銀行支付利息11,267,847元，並非本件審理範圍等節，均如上述，則原告主張107年度課稅所得應再另行減除6,332,292元、9,941,664元及11,267,847元云云，難以憑採。

(3)至於被告雖稱106年度及107年度原告所申報利息支出11,832,536元及13,841,628元，及系爭房地已資本化之利息3,936,039元，合計原告已列報利息支出29,610,203元(=11,832,536+13,841,628+3,936,039)，均為被告所核認，已大於原告以系爭房地為擔保向合庫銀行借貸所應負擔之利息支出15,963,389元云云，惟原告所稱「106年度申報利息支出11,832,536元」、「107年度申報利息支出13,841,628元」，係原告於該年度「所有」的利息支出，不只有原告向「合庫銀行」的利息支出，計算基礎不一致，比較後之結果並無實益。但是，此不影響原告於107年度已出售系爭房地之事實認定及原告107年度對合庫銀行支付之利息均已列報之判斷，併予敘明。

6.綜上所述，原告107年度營利事業所得稅結算申報，列報折舊6,907,464元、處分資產利益841,099元及「第58

欄」0元，經被告復查決定核定折舊6,229,124元(即調減678,340元)、處分資產利益144,619,667元(即調增143,778,568元)及「第58欄」10,531,086元，是本件全年所得額為121,038,156元(原告申報負23,418,752元+調減折舊678,340元+調增處分資產利益143,778,568元)，課稅所得額則為110,507,070元(原告申報負23,418,752元+調減折舊678,340元+調增處分資產利益143,778,568元—追認第58欄10,531,086元)，被告乃對原告補徵稅額22,101,414元(課稅所得額110,507,070元×稅率20%)，經核尚無違誤，應予維持。

(四)罰鍰部分：

1. 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。」
2. 納稅者權利保護法第16條規定：「(第1項)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。(第2項)納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。(第3項)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，並得考量納稅者之資力。」
3. 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、決算或清算申報，而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。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定：「所得稅法第110條第1項……二、漏稅額超過100,000元者。……處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰……」是營利事業有漏報或短報應課稅之所得額者，因違章情節之不同，以漏稅額2倍以下之比例定之，並無疑義。

01 4.我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年
02 度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減
03 免、扣除之事實，並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚
04 未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅
05 額，於申報前自行繳納；納稅義務人有依法誠實申報課稅
06 之注意義務；納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，而
07 對依法應申報課稅之所得額有漏報或短報情事時，依所得
08 稅法第110條第1項規定，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。

09 5.經查，原告107年度營利事業所得稅結算申報，漏報出售
10 系爭房地處分資產利益143,778,568元及溢列折舊678,340
11 元，致生漏稅額22,101,414元之結果，已如前述。原告前
12 開違章情節，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應
13 論罰。被告依所得稅法第110條第1項規定，於法定裁罰倍
14 數(2倍以下)範圍內，並參據裁罰倍數參考表有關所得稅
15 法第110條第1項規定部分：「一、……二、漏稅額超過10
16 0,000元者。……處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分
17 核定前，以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實，並
18 願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰……」
19 審酌本件原告未於裁罰處分核定前，以書面承認違章事
20 實，並願意繳清稅款及罰鍰等情，被告復查決定按所漏稅
21 額22,101,414元處0.8倍罰鍰17,681,131元，原處分罰鍰1
22 9,366,104元應予追減1,684,973元，變更核定為17,681,1
23 31元，經核係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，亦無
24 違誤，應予維持。

25 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
26 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
27 要，一併說明。

28 七、結論：本件原告之訴為無理由。

29 中 華 民 國 115 年 8 月 21 日

30 審判長法官 洪慕芳

31 法官 郭銘禮

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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人

01

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 115 年 8 月 21 日

03

書記官 蕭純純