最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第357號

上　訴　人　大東電業廠股份有限公司
代　表　人　林志明
訴訟代理人　陳守煌　律師
　　施博文　會計師
被上訴人　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美

上列當事人間營利事業所得稅事件，上訴人對於中華民國108年1月31日臺北高等行政法院107年度訴字第978號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

理　由

一、事實概要：

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，被上訴人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，上訴人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，審理結果，重行核定出售資產增益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。上訴人不服，申請復查，未獲被上訴人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、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

1.上訴人於97年5月31日前即辦理96年度營利事業所得稅結算申報，故核課期間於102年5月31日屆滿，被上訴人於102年6月方核定補稅及裁罰，已逾稅捐稽徵法第21條第2項規定之5

年核課期間。

2.又上訴人出售臺北市○○區○○段0○段00000000000號等3筆土地（應有部分各為936/1,000），及坐落該等土地內之臺北市○○區○○○路○段○○○號1樓、10樓、地下1樓（3間）、203號1至12樓、地下1樓（13間）、205號1至10樓、地下1樓（11間）等合計27間房屋（前開房地下合稱系爭房地）之對象為訴外人林志明，並非訴外人林銀、駱金生、駱俊銘、姚建安、卓維和、林美櫻（駱金生之配偶、駱俊銘之母）、林美娥（姚建安之母）、林美麗（卓維和之配偶）等8人（下稱林銀等8人），出售價格與鄰近物件斯時之實際交易價格相近，並無偏低情形，且上訴人與林志明於法律上為不同權利主體，對林志明轉售系爭房地予林銀等8人，無權干涉，林志明轉售所得差額款項，亦未匯入上訴人帳戶，故上訴人並非透過林志明作為人頭戶而實際與林銀等8人交易。被上訴人未提出相關證據資料，亦未實質查核，復未依所得稅法第43條之1規定，報經財政部核准按營業常規予以調整，逕行援引98年5月13日始增訂之稅捐稽徵法第12條之1規定，採推計課稅方式，認定上訴人與林志明間就系爭房地之買賣交易，係屬虛偽安排，實際交易對象為林銀等8人，將林志明轉售系爭房地之價格1,074,271,189元，作為上訴人出售系爭房地之價格，違反法律不溯及既往原則、行為時營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第114條第1項及納稅者權利保護法所定實質課稅原則。

3.又被上訴人既將林志明轉售系爭房地之收入，全額認定為上訴人出售資產之增益，卻未依法扣除林志明因轉售系爭房地而繳納之契稅2,547,576元、登記費125,642元、書狀費2,240元、印花稅267,000元，自有違誤；又系爭房地應補繳之營業稅為3,753,317元，罰鍰為5,629,975元，既經本院106年度判字第268號判決確定在案，被上訴人核課營利事業所得稅時，未將應補繳之營業稅及罰鍰數額予以扣除，實有稅上加稅之違誤。再者，上訴人辦理96年度營利事業所得稅結算

申報時，對於出售系爭房地之資產增益291,329,025元，已全數揭露，並無隱瞞，被上訴人以推計方式課稅，復處以罰鍰，有違行政罰法第4條處罰法定主義及稅捐稽徵法第12條之1規定。退步言之，被上訴人裁處時，營利事業所得稅之稅率已由25%降為17%，被上訴人未依調降後之稅率計算應補稅額再處罰鍰，有違稅捐稽徵法第48條之3之從新從輕原則，自屬違誤等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

三、被上訴人則以：

1.本件同一事實營業稅部分，經北區國稅局查得，上訴人與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等8人，因其交易合約書未分別載明土地及房屋之售價，乃就系爭房地售價1,074,271,189元（含稅），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合計總額之比例，核算房屋售價為153,819,667元｛含稅，1,074,271,189元x（42,494,400元x 1.05）÷ 266,999,256元＋（42,494,400元x 1.05）∨｝，減除已申報之房屋售價75,000,000元後，核算漏報銷售75,066,349元 （153,819,667元－75,000,000元）÷ 1.05∨，核定補徵營業稅額3,753,317元。

2.上訴人不服，循序申請復查、提起訴願及行政訴訟，經本院106年度判字第268號判決駁回上訴而告確定。是以，上訴人銷售系爭房地之對象，自始即為林銀等8人，上訴人乃形式上藉由林志明先低價購入系爭房地，連同林志明繼承所得之房地，旋即於同年月加價出售予林銀等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，被上訴人基於同一漏報營業稅事實，重行核定上訴人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，且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，並

不相同。

3.又上訴人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，可知上訴人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，並經被上訴人全數核認，自無再次減除之理。另依查核準則第90條第1款規定，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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，故上訴人經北區國稅局核定補徵之營業稅額及所裁處罰鍰，自不得列為費用或損失。再者，上訴人為系爭房地之出賣人，非買受人，其負擔之土地增值稅已列報扣除，且其所提繳納契稅、印花稅、登記費、書狀費之憑證上所載納稅義務人並非上訴人，該等費用自不得減除。

4.又上訴人係於97年5月29日以網路辦理96年度營利事業所得稅結算申報，核課期間自其申報日起算至102年5月28日屆滿，被上訴人核定上訴人短漏報系爭房地交易所得之核定通知書、罰鍰裁處書及繳款書，係於102年5月7日送達上訴人，未逾核課期間。上訴人96年度漏報上述出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益，逃漏應繳納之稅負，違章事證明確，已非單純不作為，核屬故意，且上訴人未於裁罰處分核定前，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，則被上訴人依上訴人行為時有效之所得稅法第5條第5項規定之稅率計算核定稅額，再依同法第110條規定，按所漏稅額18,766,587元處以1倍罰鍰18,766,587元，並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以本件爭點為：被上訴人以上訴人96年度營利事業所得稅結算申報，漏報系爭房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元，核定上訴人出售資產增益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倍之罰鍰18,766,587元，有無違誤？

1.漏報出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益部分：

A.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，林美櫻擔任監察人，林志明嗣於96年12月6日代表上訴人與林志明個人簽訂買賣契約，將上訴人所有之系爭房地出售予林志明，合約總價為500,000,000元，分別載明房屋售價75,000,000元、土地售價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。林志明旋於96年12月26日，將系爭房地及其繼承取得之臺北市○○區○○段0○段00000000000000000號土地（應有部分各為64/1000），與坐落該等土地內之臺北市○○區○○○路○段○○○號11樓房屋，分別以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，出售予林銀等8人。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322,667,815元，其中上訴人所有系爭房地之現值為309,493,656元，而林志明繼承而得房地之現值為23,174,159元，兩者現值占比分別為93.00000000%（309,493,656÷ 332,667,815＝ 93.00000000%）及6.00000000%（23,174,159 ÷ 332,667,815＝ 6.00000000%），依前開占比分算實際成交價額，上訴人所有系爭房地之售價為1,074,271,189元（1,154,710,097× 93.00000000%＝1,074,271,189），林志明繼承而得房地之售價為80,438,906元（1,154,710,097× 6.00000000%＝ 80,438,906）。是以，上訴人於96年12月6日以500,000,000元出售予林志明之系爭房地，於短短20日後（即96年12月26日），竟由林志明以超過其買進價格1倍有餘之1,074,271,189元，出售予林銀等8人，顯見上訴人係低價賤賣系爭房地，致使高達5億7千餘萬元（1,

074,271,189-500,000,000=574,271,189）之價差利益流向林志明，此一交易行為，與上訴人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明顯不符。

B.次查，觀諸林志明以102年5月27日安建（102）稅㈠第00342D號函（原處分卷第836至838頁）所為之說明，暨林志明於102年3月27日代表上訴人出具之函（原處分卷第741頁）載稱等語，可見林志明與林銀等8人明知系爭房地屬上訴人所有，並非林志明等人之被繼承人林德旺所留遺產，林銀等8人欲取得系爭房地，無法以繼承方式為之；上訴人於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，將系爭房地出售林志明（參見原處分卷第744頁），實質上乃為使林銀等8人取得系爭房地所有權。

C.林志明擔任上訴人董事長，就其自身與上訴人所為系爭房地之買賣法律行為，卻未依法由監察人林美櫻為上訴人之代表，而於96年12月6日代表上訴人與自己締結系爭房地買賣契約，逕由上訴人以500,000,000元之價額出售系爭房地予林志明；且觀之上訴人與林志明締結之房屋買賣契約書，第6條「違約處罰」第㈠項：「乙方（即上訴人）除因不可抗力之事由外，其逾期交屋每逾1日按房地總價千分之□計算違約金與甲方（即林志明，下同）。」及第㈡項：「甲方全部或一部分不履行本約第3條附件㈡付款表之規定付款時，其逾期部分，甲方應加付按千分之□計算之滯納金。」關於違約金及滯納金之計算標準，竟為空白而未填具內容；另同契約第7條雖約定賣方應依合約「第12條」及「第14條」履行責任，惟該契約書內並無所稱「第12條」及「第14條」之條款內容；又同契約第10條雖約定由連帶保證人執有一份合約為憑，惟該契約根本未記載「連帶保證人」為何人等草率之情，則上訴人出售系爭房地予林志明，買賣雙方間是否徒具形式，而未有實際議約及磋商，已非無疑。

D.又林志明自上訴人取得系爭房地後，連同其繼承所得之房地，旋即與林銀等8人立約，以總價1,154,710,097元出售系爭房地，已如上述；林志明於96年12月28日給付上訴人之第一期房地款179,953,557元，係來自林銀等8人將上訴人96年11月26日臨時股東會議決議分配現金股利410,000,000元中，林銀等8人獲配共計179,953,557元（410,000,000元X林銀等8人持有股數27,651,400股/上訴人已發行股份總數63,000,000股），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；而林志明於97年9月30日支付上訴人第2期房地款320,046,443元前，林銀於97年2月27日，林美櫻、駱金生、林美麗及林美娥於同年月29日，分別將其等各自與林志明所訂買賣契約約定之第三期款金額（依序為17,678,215元、32,522,886元、20,916,207元、51,255,514元、52,627,178元，總計75,000,000元），匯至林志明銀行帳戶，足見林志明交付上訴人之系爭房地買賣價款，多由林銀等8人支應。

E.再者，依上訴人之資產負債表顯示，其於96年12月31日帳載公司淨值（即股東權益合計數）為1,834,879仟元、發行股數為63,000仟股（股本630,000仟元÷每股面額 10元＝發行股數63,000仟股），每股淨值為29.13元（公司淨值1,834,879仟元÷ 63,000仟股＝每股淨值29.13元）；上訴人95年12月31日帳載公司淨值為1,879,729仟元、發行股數為63,000仟股（股本630,000仟元÷每股面額 10元＝發行股數63,000仟股），每股淨值為29.84元（公司淨值1,879,729仟元÷ 63,000仟股＝每股淨值29.84元）；而林銀等8人與林志明所訂買賣契約書，約定第2期款係將林銀等8人持有之上訴人公司股票，以每股27.2元至30元之價格計價，以合計799,756,540元價格出讓林志明，核與上訴人公司95及96年每股淨值約29元，亦屬相當。是以，系爭房地之銷售，原即係以林銀等8人為對象，且林銀等8人以獲配上訴人股利、匯款及所持有之上訴人股票作價等方

式，支付之系爭房地價金為1,154,710,097元，遠高於上訴人出售系爭房地予林志明之價格500,000,000元，復參酌林志明以其本人或代表上訴人所提上開書面說明，及上訴人與林志明所訂買賣契約存有前述諸多顯而易見之漏洞等情，足徵上訴人未將系爭房地逕行出售林銀等8人，而迂迴先售予林志明，無非係因林志明擬取得林銀等8人於上訴人公司之股權，惟無鉅額現金可以支付，乃藉由林志明於96年12月6日，「形式上」以5億元低價購入上訴人所有系爭房地，旋即於同年月26日加價至1,154,710,097元而出售予林銀等8人，致數億元之鉅額價差利益流入林志明名下，以充足林志明向林銀等8人購買上訴人公司股票之財力，而林銀等8人則達成終局取得系爭房地之目的。且就上訴人而言，其出售系爭房屋之增益達153,819,667元（計算方式詳見以下G.所述），惟其僅列報形式上售予林志明部分之房屋價格75,000,000元，其餘未申報之房屋銷售額【含營業稅為78,819,667元（153,819,667元-75,000,000元=78,819,667元），未稅銷售額為75,066,349元（78,819,667元÷ 1.05=75,06 6,349元】，則轉換為林志明個人僅按財政部頒布之財產交易所得標準核定之財產交易所得12,313,284元（計算方式參見原處分卷第732頁）。

F.另北區國稅局依系爭房地銷售之實質經濟事實關係，認上訴人之實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等8人，核定上訴人漏報系爭房屋之銷售額75,066,349元，依營業稅法第51條第1項第3款規定，核定補徵營業稅額3,753,317元及裁處罰鍰5,629,975元，上訴人不服，循序提起行政訴訟，由原審法院104年度訴字第1681號判決駁回，上訴人所提上訴復經本院106年度判字第268號判決駁回而確定等情，故上訴人藉由與林志明間就系爭房地所為形式上之買賣交易，致有短漏報營利事業所得稅及營業稅之情，亦甚明確。

G.則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，而為1,074,271,189元（含稅），惟因買賣合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，核算房屋售價為153,819,667元{含稅，1,074,271,189元x（42,494,400元x 1.05）÷ 266,999,256元＋（42,494,400元x 1.05）∨}及土地銷售額920,451,522元（1,074,271,189元－153,819,667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，就出售資產增益部分記載：「出售固定資產售價大於未折減餘額，列為財產交易增益，經核有關會計紀錄及開立發票金額相符（詳固定資產說明）。」及就固定資產部分之查核說明：「本期出售土地成本102,546,266元，售價425,000,000元，繳納土地增值稅51,329,074元，認列出售土地利益271,124,660元；出售房屋成本79,582,450元，沖轉累積折舊22,791,868元，售價71,428,571元，認列出售房屋利益14,637,989元。經核出售合約、土地增值稅繳款書及開立發票金額等有關憑證相符。」據以計算上訴人漏報出售房屋增益75,066,349元（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14,637,989元∨、漏報出售土地增益495,451,522元（920,451,522元－購入成本102,546,266元－土地增值稅51,329,074元－已申報出售土地增益271,124,660元），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），就其漏報出售房屋增益75,066,349元補徵稅額18,766,587元（75,066,349X25%=18,766,587），核與上訴人、林志明、林銀等8人就系爭房地於96年12月

間為上開交易時，業經司法院釋字第420號解釋予以肯認之實質課稅原則相符，於法並無違誤，且無上訴人所指違反法律不溯及既往原則及納稅者權利保護法第7條第1至3項規定可言；又被上訴人既係依其查得系爭房地出售予林銀等8人之實際價格，核實認定系爭房地之售價，自亦無上訴人指稱未實質進行查核，有違行為時查核準則第114條第1項規定之情。

H.本件上訴人係與其代表人林志明以違反行為時公司法第223條規定之方式，由林志明代表上訴人銷售系爭房地予其個人，並刻意規劃壓低系爭房地之買賣價格，使林志明獲取鉅額價差利益，上訴人並規避應繳納之稅負，故不涉及上訴人與其他有從屬或控制關係之營利事業間，不合營業常規之安排，自無所得稅法第43條之1規定之適用。又被上訴人核定上訴人漏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等8人之實際價格為據，並非依所得稅法第83條規定，以推計方式，依同業利潤標準核定所得額，是上訴人另指稱被上訴人認定伊出售系爭房地之價格，為林銀等8人買受系爭房地之實際價格，有違所得稅法第43條之1，且係違法推計課稅云云，亦無足取。

I.被上訴人核算上訴人漏報出售系爭房屋之增益為75,066,349元，係以系爭房屋未含稅之銷售額146,494,920元（153,819,667元÷ 1.05），扣除上訴人所委任會計師出具之上訴人96年度營利事業所得稅查核簽證報告，所列房屋購入成本79,582,450元及累計折舊22,791,868元，再減除上訴人前已申報出售房屋增益14,637,989元之結果；另被上訴人核定上訴人漏報出售系爭土地之增益為495,451,522元，則係以土地銷售額920,451,522元，減去上開會計師查核簽證報告所載土地購入成本102,546,266元及土地增值稅51,329,074元，再減去上訴人已申報出售土地增益271,124,660元後，所得數額，業如上述。故被上訴人核定上訴人漏報出售系爭房地之增益，已將上訴人列報之成本、

累計折舊及土地增值稅全數扣除。

J.次查，依營業稅法第51條、第52條規定追繳或繳納之營業稅，及各種法規所處罰鍰，均不得列為本事業之費用或損失，前引查核準則第90條第1款及第6款規定甚明。承前所述，上訴人前係經北區國稅局依營業稅法第51條第1項第3款核定補徵營業稅額3,753,317元及裁處罰鍰5,629,975元，揆諸前揭查核準則條文規定，上述依營業稅法第51條追繳之營業稅及罰鍰，不得列為上訴人之費用或損失，自其該年度收入總額中扣除，上訴人主張應予減除，自難採取。

K.再查，上訴人所提臺北市稅捐稽徵處大安分處96年契稅繳款書25紙，納稅義務人均為林志明，繳款日期皆在96年12月21日至24日間，另臺北市稅捐稽徵處96年12月印花稅大額憑證應納稅額繳款書，所載納稅義務人為林志明，繳款日期為96年12月14日，又臺北市地政規費及其他收入存根所載申請人及繳款義務人為林志明，繳費日期為96年12月24日。亦即，上開繳款書及存根所列契稅合計2,547,576元、印花稅額267,000元、登記費125,642元及書狀費2,240元，均為林志明在96年12月26日與林銀等8人訂立買賣契約，將系爭房地出售予其8人以前所繳納，故應係林志明因於96年12月6日與上訴人就系爭房地訂立買賣契約，依該契約第5條約定而支出之稅費，上訴人主張該等稅費係林志明因將系爭房地轉售林銀等8人而產生，核與前述繳款書及存根上由收款單位經辦人員所蓋章戳顯示之日期不符，並非可採。惟依前述，林銀等8人既願以1,074,271,189元之價格購買系爭房地，上訴人卻未直接將系爭房地售予林銀等8人，而基於使林志明取得購買林銀等8人對上訴人公司之持股所需資金，及使上訴人逃漏稅捐等目的，於形式上規劃安排由林志明先向上訴人購買系爭房地；故上訴人與林志明間就系爭房地所為上開買賣交易，顯非屬上訴人經營本業或附屬業務之範疇，林志明基於該項交易之

買受人身分，所為上述稅費支出，揆諸所得稅法第38條規定，自不得列為上訴人經營業務及附屬業務之費用，予以減除，是上訴人主張上開繳款書及存根列載之契稅共2,547,576元、印花稅額267,000元、登記費125,642元及書狀費2,240元，均應自其出售系爭房地之資產增益中扣除，要屬無憑。

L.上訴人係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，其核課期間應至104年5月28日始屆滿；而被上訴人核定上訴人短漏報系爭房地交易所得之核定通知書，於102年5月7日即已送達上訴人，有更正核定通知書及中華郵政掛號郵件收件回執，附原處分卷第1238、1280頁足憑，從而並未逾核課期間，上訴人主張被上訴人對其核定補稅已逾核課期間云云，仍非可採。

2.罰鍰部分：

A.上訴人係早於51年7月16日即經核准設立之營利事業，對於營利事業出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，應列為出售資產收益課稅之規定，自應知悉，詎其由林志明代表銷售系爭房地，卻刻意規劃壓低系爭房地之實際買賣交易價格，以低於實際售價數億元之價格出售系爭房地予林志明，並以前開刻意壓低之500,000,000元售價為據，辦理96年度營利事業所得稅結算申報，致短漏報出售房屋增益75,066,349元及免徵所得稅之出售土地增益495,451,522元，核屬故意短漏報所得額甚明，自應受罰。被上訴人審酌上訴人係故意逃漏應納稅負，漏稅額遠超過10萬元，且未於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並繳清稅款及罰鍰，按所漏稅額18,766,587元（75,066,349X25% =18,766,587）裁處1倍罰鍰18,766,587元，經核並無裁量逾越、濫用或怠惰之違法。

B.又被上訴人係依查得資料，核認上訴人出售系爭房地之實際對象為林銀等8人，故以林銀等8人之買賣契約書所載價

金，認定系爭房地實際交易價格為1,074,271,189元，並據以對上訴人補稅，非如上訴人所稱，係推計課稅，業如前述，則上訴人主張被上訴人以推計之稅額為據對伊裁罰，有違行政罰法第4條處罰法定主義及稅捐稽徵法第12條之1規定云云，殊非可採。

C.再按「稅捐稽徵法第48條之3從新從輕原則僅適用於違反作為或不作為義務而裁處之行政罰，如罰鍰金額或倍數修正之情形，尚不及於除此以外之事項。課徵本稅有關之法律規定或漏稅額之計算等，雖於行為後法律經修正，本稅及據以科處之行政罰所涉及之漏稅額計算，如免稅額、扣除額、稅率等，均適用行為時法律。」（本院86年1月份庭長評事聯席會議補充決議參照）被上訴人對上訴人漏報於96年間出售系爭房地之增益補徵稅額，係針對上訴人96年度之所得所為，則被上訴人適用行為時有效之所得稅法第5條第5項第3款所定稅率（即25%），核定上訴人應補稅額18,766,587元，再按該漏稅額，依所得稅法第110條規定裁處1倍罰鍰18,766,587元，揆諸前揭決議意旨，與稅捐稽徵法第48條之3從新從輕原則並無違背。

3.綜上所述，被上訴人對上訴人補徵96年度營利事業所得稅額18,766,587元及裁處同額罰鍰，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。上訴人仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，經核均對判決結果不生影響，爰不分別斟酌論述，附此敘明。

五、上訴人上訴意旨略以：

1.原判決未實地進行查核上訴人以每坪33.24萬元之售價是否與當時之實際市價相當，有無偏低情事，並逕以林志明再轉售予林銀等8人之價格作為上訴人出售系爭房地之價格而認上訴人低價賤賣系爭房地，實有判決理由不備之情事。

2.林志明個人取得系爭房地既有違行為時公司法第223條之規定，林志明再轉售予林銀等8人之系爭房地買賣契約，自非當然合法有效。然查原判決並未敘明基於何種證據及事實，

足認林志明係合法代表上訴人與林銀等8人為系爭房地之買賣交易，而非基於林志明個人之非法行為。又查林銀等8人大部分係以其所持有上訴人股份來換取系爭房地，上訴人如收買林銀等8人之股份作為系爭房地之買賣價金，則有違前開公司法第167條第1項規定甚明。原判決認上訴人實際交易對象為林銀等8人，而置公司法第167條第1項規定於不顧，未有隻字片語論及，實有理由不備及理由矛盾之情事。

3.該二次系爭房地買賣契約究竟係並存或係哪次合法有效，原判決未予評論，且上訴人自始迄今從未取得北區國稅局所稱之漏報交易銷售額570,517,871元。該價差利益既非由上訴人獲得，且上訴人對林志明之損害賠償請求權已逾2年之時效無法請求返還，被上訴人對上訴人為所得補稅及裁罰，有所違誤。原判決對此主張何以不採未予詳論，實有判決理由矛盾及不備之情事。

4.上訴人與林志明所簽買賣契約及林志明與林銀等8人所簽買賣契約，既均同為「形式上」之買賣契約，且該二「形式上」買賣契約被組合成為上訴人與林銀等8人之系爭房地買賣契約，理應認該二「形式上」買賣契約之收入與支出費用，均屬上訴人與林銀等8人間之系爭房地買賣契約之收入與費用，方與會計上禁止「所得與費用割裂適用」之原則相符。然查原判決否准認列，與會計上禁止「所得與費用割裂適用」之原則有違，且有稅上加稅之違誤，與憲法第15條人民之財產權應予保障之規定不符，亦顯然違背稅捐稽徵法第12條之1第6項規定，致嚴重損害上訴人稅法權益。

5.本件原查北區國稅局總局審二科及所轄桃園分局調查時，上訴人及上訴人公司股東提供買賣契約、資金流向、股東會決議出售不動產之會議紀錄、資金流向匯款銀行帳戶名稱及帳戶戶號，上訴人開立支票及其票號、金額等重要事項，並無任何隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料，無納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第8項後段但書規定之適用甚明。

6.本件縱令被上訴人認定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，而非以上訴人與林志明個人之交易價格計算，核屬租稅規避，雖已遭裁罰但尚未確定，自有納保法第7條第10項中段、稅捐稽徵法第48條之3及財政部97年3月12日台財稅字第09704513290號函釋之適用。且處罰金額最高不得超過納保法第7條第7項所定滯納金及利息總額之適用。本件按所漏稅額處1倍罰鍰18,766,587元，顯已超過納保法第7條第7項所定之滯納金上限18,766,587元x 15%＝2,814,988元及利息之總額，實已違法。

7.本件上訴人所有系爭房地資產之處分，係屬營業外收益及費損，並非上訴人經營業務或附屬業務之收益及費損甚明。本件系爭契稅、印花稅、地政規費、書狀費等稅費，原判決以係林志明與上訴人就系爭房地訂立買賣契約時所繳納之款項，認顯非屬上訴人經營本業或附屬業務之範疇，林志明本於買受人身分所為上述稅費支出，依所得稅法第38條規定不得列為上訴人經營業務及附屬業務之費用，予以減除，核與商業會計處理準則第32條所稱應列為營業外費損之規定不符。

8.本件被上訴人補徵營業稅3,753,317元及其罰鍰5,629,975元，補徵營利事業所得稅18,766,587元及其罰鍰18,766,587元及未分配盈餘稅55,175,128元及其罰鍰27,587,564元，合計129,679,159元，遠超過上訴人實收資本額，被上訴人顯然未考慮納保法第16條第3項規定，原判決亦未審酌，其判決違背法令。

9.本件交易流程之安排並非單純以林志明作為假借人頭進行交易，而是符合其經濟上目的（林志明取得上訴人公司股權及公司經營權，林銀等8人退出公司經營，出售公司股權，取得公司名下之房地產），而具有「正當合理」之理由，應不構成濫用法律形式之安排，更不構成稅捐規避行為。另依據納保法第11條第3項規定，被上訴人應就本件課稅及處罰之要件事實負證明責任，惟被上訴人均未就其認定短漏報出售房屋增益為75,066,349元及免稅之出售土地增

益4 95,451,522元負證明責任，卻逕自認定上訴人故意短漏所得額，且未查明實際資金流程之去向逕課稅處罰，顯然嚴重違背納保法第11條第3項規定等語。

六、本院按：

1.上訴爭點之確定：

A.針對上訴人96年度營利事業所得稅額之核課，被上訴人認定上訴人藉由其代表人，有以下之稅捐規避行為，造成稅基短少，對應之稅額亦少報18,766,587元。且因上訴人在申報時沒有盡到誠實申報（如實交待稅捐規避行為過程）之協力義務，同時符合稅捐逃漏之違章要件。乃對之作成補稅及裁罰處分（應補稅額為18,766,587元，並按所漏稅額18,766,587元處以1倍罰鍰18,766,587元）。

(1).上訴人原擁有系爭房地，而於96年12月6日將之出售予其代表人林志明，約定總價款為500,000,000元（內含營業稅），土地、房屋標的之各別總售價則如下述，並於同年月27日依約取得系爭房地所有權。

(A).房屋售價75,000,000元（內含營業稅）。

(B).土地售價425,000,000元（內含營業稅）。

(2).其後林志明再於同年月26日，又將系爭房地連同其本身之房地出售予「當時亦為上訴人股東」之林銀等8人，約定售價為1,154,710,097元（內含營業稅）。依公定價格之比例計算，系爭房地之售價為1,074,271,189元（內含營業稅），其中土地、房屋標的之各別總售價則如下述。

(A).房屋售價為153,819,667元（內含營業稅）。

(B).土地售價為920,451,522元（內含營業稅）。

(3).林志明上述「代理上訴人出售系爭房地，再高價轉售予亦為上訴人股東之林銀等8人，數十日內轉手間獲利574,271,189元」之客觀行為及結果，主觀上乃是為了「履行」上訴人公司二組家族股東成員之下述「分產」約定：

(A).使上訴人公司家族股東成員中之林銀等8人取得該公司所有之系爭房地，但全面退出上訴人公司，將家族全部股權移轉予林志明。

(B).林志明則取得林銀等8人所有之上訴人公司股票，完成對家族事業之完全控制。

(4).林志明前開主觀意圖之存在，不僅為林志明所自承（見原處分卷第836頁至第838頁），且可透過前開2次買賣交易中之下列付款方式而可清楚得知。

(A).林志明給付上訴人之500,000,000元價款，依下所示，絕大部分來自林銀等8人之給付。

a.500,000,000元中之第1期款179,953,557元，均來自林銀等8人自上訴人公司所取得之盈餘。

b.500,000,000元中之第2期款320,046,443元中，有75,000,000元之資金，亦源自林銀等8人之匯款。

(B).而林銀等8人給付林志明之買賣價金，除現金外，亦有以上訴人公司股票，按每股27.2元至30元（與上訴人96年12月31日資產負債表所呈現之每股淨值29.84元接近）之價格計算，折算為799,756,540元，以代替現金之支付（與全部售價1,154,710,097元或系爭房地售價1,074,271,189元相比較，占比極高，至少高達7成）。

(5).被上訴人乃綜合以上之主、客觀事實，基於以下之法律涵攝，確認上訴人透過林志明為稅捐規避行為，隱藏了下列實質上應歸屬於上訴人之應稅財產（房屋）交易所得。

(A).從以上之交易流程足知，系爭房地之市價應遠高於其歷史成本，客觀上至少應等於林志明出售予林銀等8人之價格（因為其付款方式，乃是以貨幣或按權益淨值計算之股票支付，最能彰顯系爭房地之客觀市價。何況林志明購買系爭房地所支付上訴人公司之價款，尚有大部分來自林銀等8人）。

(B).由上述事實反推，即可見「林志明以500,000,000元之低價買入系爭房地，而在短短數十日轉手予林銀等8人，獲利674,271,189元（1,074,271,189元-500,000,000元）」之不合理性。再考量「林志明與林銀等8人間之家族關係與原來分割公司財產協議之存在」等情況事證。被上訴人因此認為：

a.林志明與林銀等8人在分拆及處置上訴人財產之過程中，為使上訴人得以少繳營利事業所得稅，違背所得稅法之立法目的，透過雙層交易之模式，濫用法律形式，讓上訴人在系爭房地處置過程中，原本必然會形成之應稅所得（指由上訴人公司直接將系爭房地出售予林銀等8人所取得之價金收入中扣除免稅所得部分之餘額），得以在「形式外觀」上被視為不存在，但實質上仍為上訴人保有，構成稅捐規避。

b.而前述濫用法律形式所規避之應稅所得，其稅基量化金額則為75,066,349元，計算公式如下：

(a).上訴人透過林志明實質取得而內含營業稅款之應稅房屋價金應為153,819,667元，扣除其所含營業稅後，正確之應稅收入為146,494,920元（153,819,667元/1.05=146,494,920元）。

(b).該售屋應稅收入146,494,920元，減房屋購入成本79,582,450元，復加回累計折舊金額22,791,868元後，應稅所得應為89,704,338元。

(c).但上訴人已申報「出售系爭房地予林志明」之應稅所得14,637,989元，則扣除該筆金額後，上訴人漏未申報之應稅所得金額應為75,066,349元。

B.上訴人不服前開核定而提起行政爭訟，經原判決駁回其所提處分撤銷訴訟，因此提起本件上訴。

C.至於原判決之判斷理由與上訴意旨對原判決之各項指駁，均已詳如上述，於此不再贅言。以下僅簡要述明有待本院

作成判斷之重要上訴爭點如下。

(1).本稅部分：

(A).本案中「上訴人負責人林志明代表上訴人公司與自己交易，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，以完成雙方約定之分拆處置上訴人公司資產約定，並重新建構股權分配」之行為及其結果，能否被定義為「稅捐規避」。

(B).如果前開行為及行為結果，符合「稅捐規避」之構成要件，其效果為何？上訴人為稅捐規避所支出之各項費用，能否在稅上列為當期損費？

(2).裁罰部分：

(A).本案上訴人公司對前開行為及行為結果，是否有誠實義務之違反，而在客觀上具有違法性，在主觀上具有可責性，而應被處以漏稅行政罰。

(B).裁罰之法律效果部分，其裁罰是否過重？

2.本院對本稅部分之判斷結論及其理由形成：

A.說理模型之建立：

鑑於本案事實複雜，必須就足以影響法律判斷理由形成之「關鍵事實」，按其時序發展經過與整體宏觀架構予以「模式化」，將涉及案情法律爭點之主幹事實予以簡化，以突出法律爭點內容，據為判斷「本案稅捐規避是否構成」之後續說理。爰建立說理模型如下：

(1).設在T1時點，甲公司（在說理模型中代表本案上訴人）擁有1,000萬元現金，及依歷史成本估價為200萬元之不動產（於此暫不區分房屋土地）。而其股權各50%分別為A自然人（在說理模型中代表林志明）與B自然人（在說理模型中代林銀等8人）。甲公司共有1,200萬元資產，而A、B二人享有之股東權益則各為600萬元。

(2).其後於T2時點，A、B二人試圖重新安排彼此間有關甲公司之資產分配，因此雙方為如下之「資產交換」約定。

【註】依契約法有關「第三人之物買賣」之基本法理，就第三人資產與相對人約定，以該第三人之資產用以交換相對人之資產，同樣符合「資產交換契約」之定義。

(A).由A取得甲公司之100%股權，完全控制該公司。

(B).但甲公司之不動產則應全數移轉予B所有。

(C).以上具有「互易」性質之資產交換契約，其相互交換之資產，因為客觀市價或主觀評價不盡一致，因此透過雙方約定，其差額應以「現金」填補。

(3).可是A、B二人要相互履行該資產配置約定，依正常之作業方式，必須採取以下交易流程。此等作業方式之採行，等於要求「A、B二人一定要實現甲公司持有不動產期間之潛在獲利，並繳納對應之營利事業所得稅後，才能履行該資產交換契約」。等於多出額外給付之交易成本，因此形成了「規避該等成本發生」之經濟誘因。

(A).先由甲公司依市價將其不動產出售予B，而取得B給付之價金。並就資產增益（出售價金減歷史成本200萬元之餘額），繳納營利事業所得稅（限於房屋交易之所有，因為行為時所得稅法之規定，土地交易所得免稅。又其稅額即屬財務會計上所稱、依所得稅法計算之「應納所得稅」科目，此時並假設本案無財稅差異存在，故「應稅所得稅」科目之金額，即等同於「所得稅費用」科目之金額）。

(B).雙方在甲公司當期應納之營利事業所得稅額確定後，估算甲公司之稅後資產總淨值，由B將其50%股權移轉予A。

(C).但A、B雙方就交換資產之各別主觀評價及二者間之評價差額，「事前」即有協議（與前述「不動產之客觀售價」及「甲公司稅後總淨資產之客觀評價」不可混為一談），會依事前協議，為「價差」金額之找補。

(4).因此從T3時點開始，A、B二人開始為以下「法律形式」

之一連串交易行為安排。

(A).在T3-1時點，在A、B二人之主導下，甲公司先分配盈餘即現金200萬元予A、B二人（每人各得100萬元）。

(B).在T3-2時點，A向甲公司以500萬元買入甲公司之不動產，並支付500萬元予甲公司取得不動產所有權。但500萬元價款中，有100萬元為前開「B取自甲公司之獲配盈餘，而轉交A」者（A事後有無返還該筆100萬元款項予B，則事證不明）。此時甲公司有資產1,300萬元（800萬元+500萬元），「應付所得稅」依下述事實假設基礎下為25萬元。故其資產淨值為1,275萬元，A、B二人之股權權益各為637.5萬元。

a.出售不動產收入500萬元-不動產歷史成本200萬元=300萬元。

b.假設前開出售不動產收益300萬元中有100萬元為應稅之房屋交易所得。依96年度之營利事業所得稅稅率25%計算，其應付所得稅金額為25萬元。

(C).在T3-3時點（與T3-2時點相差約20餘日），A再將20日前取自甲公司之不動產，以1,000萬元之約定價格出售予B。對應之1,000萬元價款，則由B以其擁有之甲公司股票，按甲公司總資產淨值折算為637.5萬元，不足之362.5萬元，則由B以貨幣支付A。

(5).至此A取得甲公司之全部股權，實質支配甲公司。而B則在支付362.5萬元（或462.5萬元，視A有無返還在T3-2時點取自B之100萬元）之差額對價情況下，取得甲公司原有之不動產，A、B前開資產交換契約圓滿履行完畢（但若A未返還形式上由B代墊之100萬元款項，B「實質上」是以1,100萬元之代價取得系爭房地）。剩下來之議題則是「B為取得前開不動產所支付之價差貨幣362.5萬元（或462.5萬元，在其實質上以1,100萬元代價取得系爭房地時），其歸屬對象究竟是A，抑或是甲公司？」

(6).另外附帶指明，前開說理模型，之所以不將系爭房地之

土地與房屋，分別設定模型中之內生變數，則是因為甲公司之獲利，如何在應、免稅中分攤，俱有公式可循，雙方並無爭議。而且該等出售土地之免稅所得，在計算上訴人當期未分配盈餘加徵10%特別所得稅時，仍有討論之必要，故在簡化本案事實過程中，將之排除在模型內生變數範圍外，而此等排除對認識本案之事實與法律爭點並不會構成障礙。

B.依前開說理模型為推理，其所形成之前開議題，在規範評價上之意義及其重要性說明。

(1).按納保法第7條第3項所定「稅捐規避成立要件」中，所謂「……以非常規交易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……」，其規範意旨之詮釋，針對本案事實之前述實證特徵而言，有一重要法律觀點必須予以特別指明。即：

(A).稅捐規避行為之實施結果，必須使特定之「（應稅）經濟利益」，在「實然面」上，已確實「歸屬」於「實施規避行為之納稅者」為必要（因為現行納保法第7條第3項規定，並沒有將「非由納稅者，而由其他第三人，實施稅捐規避行為，以便讓非行為人之納稅者，獲得稅捐規避利益」等情形納入規範中，因此本院在此不討論此等情形）。只不過透過法律形式之濫用，使「與該實際歸屬」相對應之特定「稅捐構成要件」因此遭規避，而不被該當。

(B).至於特定納稅者因其代理人濫權，經由特定法律行為之安排，使在「應然面」上，本應歸屬該納稅者之所得，在「實然面」卻歸屬至另一稅捐主體（多為濫權代理人本身，或與其有關係之第三人），即與稅捐規避之上述法定要件不盡一致，而應尋其他民事法或行政法規範處置（例如民事法所定之損害賠償請求，或者如公司法第23條第3項、第209條第5項所定歸入權等規定）。

(2).本案依循前開說理模型導出之事實認定議題，既為「B支付362.5萬元（或462.5萬元）所得之主體歸屬」。不同之事實認定，其所對應稅捐法制上之法律效果即會有所不同，爰說明如下：

(A).如果認定該等所得之主體歸屬對象，在實然面上「確實」為甲公司。則本案毫無任何疑義，符合稅捐規避之要件（理由論述，詳後所載），被上訴人依法核課於法無違。

(B).但若前開所得之主體歸屬對象實際為A自然人，則會導出以下之法律適用結果：

a.因為A取得該筆所得，乃是利用擔任甲公司負責人之機會，在處分甲公司財產，違反忠實執行業務，套利賺取價差，以損害公司方式，競租個人私益，有可能構成不法或逃漏稅捐罪嫌，民事法上亦有承擔「賠償甲公司所受損害責任」之可能。

b.但此時即無法認其符合納保法第7條第3項所定「稅捐規避」之法定要件。

(3).此項法律適用上之事實認定議題，以及不同認定結論對法律適用結果之重大影響，似未為徵、納雙方所明確分辨。原判決亦未有此（法律）問題意識，爰在此先行敘明如上。

C.本院針對前開說理模型所形成事實認定爭議，認為有以下因素應予特別考量，而有待於事實審法院重為事實調查：

(1).林志明向上訴人公司購買系爭房地所支付之500,000,000元價款，資金源自林銀等8人之第1期款179,953,557元及第2期款75,000,000元資金，林志明事後是否已返還予林銀等8人（或於其出售系爭房地予林銀等8人時，自林銀等人應付之買賣價金中扣除）。如果從未償還（亦未於第2次出售時自林銀等8人應付之價款中扣抵），則等同於林銀等8人以1,329,224,746元購入系爭房地，因此本案稅捐客體之稅基量化即屬偏低，此等結果雖有利

於上訴人，而法院受「不利益變更禁止原則」之拘束，不能為稅額加重之諭知。但涉及稅捐事實之正確認定，與被上訴人或稅捐稽徵機關在其他相關案件中之職權行使，在下述其他事實尚有調查必要之情況下，仍應附帶一併查明。

(2).林志明針對「先以500,000,000元買入系爭房地，其後再以1,074,271,189元出賣予林銀等8人」之獲利（如果該500,000,000元買價中，來自林銀等8人墊付之2筆款項179,953,557元與75,000,000元，未經林志明返還，實質上仍由林銀等8人負擔時，該2筆金額亦應加入前開獲利範圍），就其中出售房屋所生之應稅所得部分，是否有申報個人綜合所得稅。如果其未申報，則可推導出「其有將該獲利歸屬於上訴人公司」之意思。但如果其有將該應稅所得納入個人96年度之綜合所得稅中申報，申報金額之多寡與所得計算方式，稅捐機關之對應處理，即有再進一步查明之必要。在此附帶敘明，經本院搜尋相關裁判（本院108年度裁字第452號林志明綜合所得稅事件裁定），查明以下事證，可據為事實審法院之調查路徑。

(A).針對林志明97年度個人綜合所得稅額之計算，稅捐機關原來以漏報為由，將前開有歸屬爭議之所得列入林志明當期所得中，後又以應歸屬上訴人為由，依職權予以剔除。林志明雖就其綜所稅有爭議，但行政爭訟僅進行至訴願決定作成時為止，該核課處分因此確定（規制內容為退稅）。

(B).其後林志明聲請稅捐機關對其再核發「多繳稅款」之繳款通知書（因為林志明自認上述有歸屬爭議之所得，應歸屬於其本人之97年度稅捐週期內），但遭稅捐機關否准（認僅應對其退稅，而無補稅必要），林志明因此提起行政爭訟程序，最後經本院以108年度裁字第452號裁定，以其上訴未具體指明上訴理由，不

合法定程式，而裁定駁回其上訴。並在理由論述原審法院（臺北高等行政法院）在106年度訴字第1488號判決中，駁回林志明之起訴時，所曾表明以下法律見解（但未提及林志明之歸屬主張，可能涉及背信罪嫌）：

a.前開有爭議之所得，應歸屬於上訴人（但未指明歸屬之稅捐週期為96年度，抑或97年度）。

b.林志明訴請多繳稅，對其更為不利，故無權利保護必要。

c.林志明之個人綜合所得稅爭訟案與上訴人之營業稅爭訟案非屬同一案件，無參與二案之訴願委員會委員應迴避其中一案之問題存在。

d.林志明要求傳訊證人（即承辦其個人綜合所得稅案件之稅務員尤惠靜、審核員李月嬌及課長李秋娟到庭，以釐清稅捐機關註銷原財產交易所得核定之法令依據一節，核無必要。

(C).其實林志明主張「前開歸屬主體有爭議之所得，實質歸屬於其本人」之時間點與當下之爭訟狀態，對判斷本案所得歸屬一事，有其意義。

(3).又本案林志明如認「前開歸屬主體有爭議之所得，實質歸屬於其本人」，則歸屬結果可能涉及逃漏稅捐等不法情事。原審法院仍應儘速傳訊林志明本人，確認其真意，並速為後續之法律處理程序。

(4).再者上訴人公司之股權結構亦有必要一併查明。因為：

(A).如果能確定林志明為主要股東，甚至「實質上」為其一人公司或以其個人為主導之家族公司，則前開所得歸屬於其本人或為上訴人公司，在所得稅法制上之唯一差異，即為上訴人公司是否會有96年度營利事業所得稅與未分配盈餘稅之加徵，而不影響其他獨立股東之權利義務。

(B).但上訴人公司若非屬林志明一人「實質」所有，還有

其他有獨立效用函數之其他股東，此等獨立股東權益即會受前開所得歸屬之影響。

(C).此等事實因素之差異性，在判斷林志明「是否有將前開利息歸屬於己」或「或其本意是歸屬於上訴人公司」，即有重要價值。

(5).另外系爭房地之前開2次交易，其在營業稅法上之處理結果，亦為判斷此一事實爭點之重要參考座標，應一併予以審酌。

D.是以本案中有關本稅部分之核定，事證即有不明，尚有為進一步調查之必要，爰發回原審法院依本院前開指示，更為事實調查，另為適法判決之必要。

E.但本院在此同時要附帶指明，以上「有待調查而經本院發回」之事實部分是原上訴意旨所未清楚指明者（僅約略隱約提及）。而上訴意旨就本稅核課處分，其指摘原判決違背法令之處，論之實質，或屬無據，或為本院前開發回意旨已指明之事項，為節約事實審法院之調查勞費，爰在此先予說明如下：

(1).按在本案中，系爭房地於出售時之「市價」判斷，在沒有查得買賣雙方具備「合謀影響公、私第三方利益，刻意偏離市價」之動機，或者有「履約資金回流」之情況下，雙方依約忠實履行之實際售價，即是最佳參考基準點，並無捨此客觀價格，再行鑑價之必要。而就本案而言：

(A).上訴人出售系爭房地予林志明時，客觀上實有「合謀影響公、私第三方利益，刻意壓低售價」之動機。因為林志明與林銀等8人事前已達成協議，欲將系爭房地終局移轉予林銀等8人。則林志明事前先自上訴人手中買得系爭房地，其動機除了為自己或上訴人賺取可能之價差或隱匿可能形成之稅負外，別無其他任何正當合理之理由。

(B).而當林志明再出售系爭房地予林銀等8人時，既是終

局之移轉，價款之支出又係以貨幣或有客觀淨值評價基礎之股票為準，亦符合忠實履約之標準，而且沒有資金回流之事實，自屬判斷系爭房地市價之最佳參考座標。

(C).從而上訴意旨中所稱「系爭房地未依其請求另行鑑價，即屬判決不備理由」云云，顯非有據。

(2).又原判決已引用司法實務見解，指明「公司負責人違反行為時公司法第223條之規定，所締結之契約仍有屬有效（參酌德國租稅通則第4條第1項有關實質課稅之規定，仍維持租稅法上之效力，亦可導出相同法律適用之結果）」。又林志明以自然人主體與林銀等8人簽立之系爭房地買賣契約合法而產生契約拘束力，亦屬私法自治原則之當然法理。且本案「資產交換契約」之交換標的乃是：股票與上訴人公司所有之系爭房地，完全不涉及公司法第167條所定有關「公司收回自身股份」之限制規定。上訴意旨對前開數項法律觀點所提出之各項指摘，均與相關契約法或公司法之基本法制觀點有違，並非可採。

(3).實則依本院對原判決所持見解之詮釋，本案中上訴人與林志明，及林志明與林銀等8人所締結之各該系爭房地買賣契約，均發生契約法之效力。而前開二次交易所生之價差利益實質上究竟歸屬為上訴人，抑或歸屬於林志明，則屬應調查之事項，本院前已要求原審法院查明事實，並依法處置該等歸屬事實所延生之法律適用議題。待原審法院查明後，即可另為適法判決。

(4).另外上訴意旨中尚曾針對原判決就「有關稅捐規避成立後，其法律效果」之法律論述，指摘原判決違法云云。其爭議重點如予歸結而為抽象之論述，爭執事項之內容即是「上訴人認為，為稅捐規避行為所生之成本費用，亦屬計算營利事業所得稅時應許可如實認列之正常損費」（見本判決理由欄五、4.及五、7）。但查：

(A).稅捐規避行為所為支出，實證上屬於因「脫法行為」所生之「競租」費用。此等費用支出不會造成社會福利之增加，是一種純粹的資源浪費（就如同國際上各國競相投入經費進行軍備競賽，結果是經費支出越多，全球福利總量越萎縮）。如果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延稽徵，增加稅捐機關的稽徵成本，降低社會總體福利。

(B).因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計算稅負減項，從而上訴人此等主張於法顯非有據。

(5).最後有關上訴意旨主張「本案不符合納保法第7條第3項所定『稅捐規避』要件」一節（見本判決理由欄五、9.）。本院總結以上所提出之各項法律論點，認為該條項要件中之大部分法定要件要素均已具備（包括「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」）。唯一有待進一步調查之要件事實，僅餘「稅捐客體是否已『實質歸屬』於上訴人，達成與交易常規相當之經濟效果」而已。上訴意旨謂「本案事證明不明，尚需調查資金流程」云云，依本院前開各項判斷理由所述，並非最有效率之調查方法，而應直接傳訊林志明本人，確認其主觀意圖。

3.本院對裁罰部分之判斷結論及其理由形成：

A.依上所述，本案中之本稅部分，既然尚無從確認利得之主體歸屬，以致無法判斷稅捐債務是否成立，裁罰處分自然失所附麗，應予撤銷。不過同樣為節約事實審之調查勞費，本院在此有必要先行論述上訴人，在上訴審程序中，就此爭點所提出之各項主張，是否於法有據。同時將本院依職權發現之法律適用議題，一併指明。

B.在此首應指明，假設「前開系爭房地二次買賣之價差利得，經事實調查，『確定』應歸屬於上訴人」（這是本院前開發回調查之事項）。則在此假設事實基礎下，應可同時

得出「本案稅捐規避之要件已被滿足」之法律適用結論。其下即應討論，得否對上訴人處以漏稅罰。就此爭點，本院認為尚有再行調查之必要理由如下：

(1).有關上訴人在報繳96年度營利事業所得稅時，有無違反誠實義務，而依納保法第7條第8項但書規定（即「……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」），仍構成稅捐逃漏違章行為，而得對之處以漏稅違章行政罰。乃是本案有待判斷之議題。

(2).對前開判斷議題，先需指明：上訴人透過其代表人為2次買賣之法律安排，使系爭房地在移轉予林銀等8人之時點，其真實之交易價格受到隱匿，進而對所得稅之稅基量化及稅額核定造成扭曲，自屬「重要」事項。

(3).上訴人則主張「其於北區國稅局總局審二科及所轄桃園分局調查時，曾提供買賣契約、資金流向與其股東會決議出售不動產之會議紀錄及資金流向匯款銀行帳戶名稱及帳戶戶號，上訴人開立支票及其票號、金額等重要事項，並無任何隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料」云云。

(4).此時判斷上訴人有無「隱匿」重要事項之關鍵事項，即在於：上訴人在申報稅捐及調查階段所提出之前開書面資料，是否限於「證明上訴人出售系爭房地予林志明」之第1次交易事實，還是兼及「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。如果上訴人提供之資料能完整證明2次交易事實，應認其無「隱匿重要事實」。但如果其提供資料只能證明第1次交易事實，則可評價為引用片斷事實，掩飾事實全貌，仍屬「隱匿重要事實」，而有同條項但書之適用。

(5).原判決對此重要事實，並未依上訴人之事實主張，審視其申報稅捐與接受稅捐機關調查時所提出之各項文書，

具體論述該文書所證明之待證事實內容，似有再行調查認定之必要。

C.又「假設」本案得對上訴人處以漏稅罰（是否如此，依前所述，尚有待事實審法院在全案發回後，重為調查認定），有關罰鍰金額之裁量是否「違法」一節，經查：

(1).本案如得對上訴人科處漏稅罰，其裁罰金額上限，即不受納保法第7條第10項中段或稅捐稽徵法第48條之3規定之節制，實屬法理上之當然。

(2).再者罰鍰金額是否過高，與上訴人公司之實收資本額多寡無涉，因為「公司實收資本額」並不是確認公司資力高低之最佳判準（應以公司實質資產淨值為準）。故上訴意旨謂「本案相關漏稅違章之罰鍰金額累計超過公司實收資本額，即屬違反納保法第16條第3項規定」云云，自非有據。

4.總結以上所述，本案無論在本稅部分或在漏稅裁罰部分，均有部分事實有待進一步之調查與釐清。此等調查事實之缺漏，雖未為上訴意旨完全論述，但屬事實審法院依職權應調查之事項，故應認上訴人本件上訴為有理由，而將原判決廢棄，發回原審法院更為事實調查，另為適法判決。

七、據上論結，本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第260條第1項，判決如主文。

中　華　民　國　108　年　7　月　18　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　鄭　小　康

法官　沈　應　南

法官　劉　介　中

法官　林　文　舟

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　108　年　7　月　18　日

書記官　徐　子　嵐