臺北高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年1月10日辯

原　　告　大東電業廠股份有限公司
代　表　人　林志明
訴訟代理人　黃合文　律師
　　施博文　會計師
被　　告　財政部臺北國稅局
代　表　人　許慈美
訴訟代理人　劉淑珍

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年6月13日發文字號台財法字第10613950300號（案號：第000000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、事實概要：原告民國96年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益新臺幣（下同）292,077,212元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元，被告原核定出售資產增益291,329,025元及免徵所得稅之出售土地增益271,124,660元，嗣依財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）通報，原告短漏報房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元等情，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。原告不服，申請復查，未獲被告106年9月1日財北

國稅法一字第1060034071號復查決定（下稱復查決定）變更，提起訴願復經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：伊於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，被告於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。又伊出售臺北市○○區○○段2小段384、385-1、385-2地號等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，且伊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，亦未匯入伊帳戶，故伊並非透過林志明作為人頭戶而實際與林銀等8人交易。被告未提出相關證據資料亦未實質查核，復未依所得稅法第43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，認定伊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，作為伊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。又被告既將林志明轉售系爭房地之收

入，全額認定為伊出售資產之增益，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，既經最高行政法院106年度判字第268號判決確定在案，被告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，伊辦理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，被告以推計方式課稅，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，被告裁處時，營利事業所得稅之稅率已由25%降為17%，被告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。並聲明：訴願決定、原處分（含復查決定）均撤銷。

三、被告抗辯：本件同一事實營業稅部分，經北區國稅局查得，原告與林志明之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，原告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。原告不服，循序申請復查、提起訴願及行政訴訟，經最高行政法院106年

度判字第268號判決駁回上訴而告確定。是以，原告銷售系爭房地之對象，自始即為林銀等8人，原告乃形式上藉由林志明先低價購入系爭房地，連同林志明繼承所得之房地，旋即於同年月加價出售予林銀等人，致數億元之鉅額價差利益流入林志明名下，顯係濫用私法自治之法律形式，被告基於同一漏報營業稅事實，重行核定原告96年度營利事業所得稅出售資產增益861,846,896元及免徵所得稅之出售土地增益766,576,182元，應補稅額18,766,587元，自屬有據，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。又原告96年度營利事業所得稅結算申報，係屬會計師簽證案件，依簽證報告中出售資產增益之查核報告所載，可知原告就出售系爭房地之成本，已於當年度營利事業所得稅申報時全額列報，並經被告全數核認，自無再次減除之理。另依查核準則第90條第1款規定，依營業稅法第51條、第52條規定追繳或繳納之營業稅，不得列為本事業之費用或損失；同條第6款規定各種法規所科處之罰鍰，不予認定，故原告經北區國稅局核定補徵之營業稅額及所裁處罰鍰，自不得列為費用或損失。再者，原告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原告，該等費用自不得減除。又原告係於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，被告核定原告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日送達原告，未逾核課期間。原告96年度漏報上述出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益，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，且原告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，則被告依原告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。並聲明：駁回原告之訴。

四、如事實概要欄所載之事實，有原告96年度營利事業所得稅網路申報書、被告96年度營利事業所得稅結算申報核定通知書、96年度營利事業所得稅結算申報更正核定通知書、被告申報核定通知書調整法令及依據說明書、復查決定書及訴願決定書，附原處分卷第301至304、1239、1238、1240、1265至1275及1287至1300頁可稽，且為兩造所不爭執，堪信為真實。

五、經核本件爭點為：被告以原告96年度營利事業所得稅結算申報，漏報系爭房屋交易所得75,066,349元及土地交易所得495,451,522元，核定原告出售資產增益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？經查：

㈠漏報出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益部分：

1.按行為時所得稅法第4條第1項第16款規定：「左列各種所得，免納所得稅……十六、個人及營利事業出售土地……其交易之所得。」第5條第5項第3款規定：「營利事業所得稅起徵額、課稅級距及累進稅率如左：……三、超過十萬元以上者，就其超過額課徵百分之二十五。」第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交

換而發生之增益或損失。」第24條第1項前段規定：「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。」第38條規定：「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」次按行為時查核準則第32條第1款前段規定：「出售資產之售價，大於資產之未折減餘額部分，應列為出售資產收益課稅。但出售土地及依政府規定儲備戰備物資而處理財產之增益，免納所得稅；如有損失，應自該項增益項下減除。」第90條第1款規定：「稅捐：一、個人綜合所得稅及依加值型及非加值型營業稅法第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。……六、各種稅法所規定之滯納金、滯報金、怠報金等及各種法規所科處之罰鍰，暨未依法扣繳而補繳之稅款不予認定。」

2.次按「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第217號、第420號解釋在案。嗣稅捐稽徵法參照上開420號解釋意旨，於98年5月13日增訂公布第12條之1第1、2項規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利

益之歸屬與享有為依據。」102年5月29日再修正增訂同條第3項規定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」將租稅規避行為之認定作為一般性之法律規範，以避免實質課稅原則與租稅法律主義之衝突。又105年12月28日制訂公布、106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條第1至3項規定，內容與前引稅捐稽徵法第12條之1第1至3項完全相同，旨在重申實質課稅原則為租稅法上重要原則。是稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，難謂有違租稅法律主義。

3.經查：

⑴原告於96年11月26日改選董事及監察人，由林志明擔任董事長，林美櫻擔任監察人，林志明嗣於96年12月6日代表原告與林志明個人簽訂買賣契約，將原告所有之系爭房地出售予林志明，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日等情，有股東臨時會議紀錄（原處分卷第615至619頁）、原告與林志明所訂買賣契約書（同卷第655、656頁）、土地及建築改良物所有權買賣移轉契約書（同卷第691至697頁）、異動索引查詢資料（同卷第713、717、722頁）附卷可稽。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2小段384、385-1、385-2地號土地（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、姚建安、林美麗、卓維和、林美櫻、駱金生及駱俊銘等8人，另有林志明與林銀等8人所訂買賣契約書，附原處分卷第648、649、634、635、608、609、640、641、598、599、630、631、626、627、620、621頁足憑。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，其中原告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（參見原處分卷第732頁），兩者現值占比分別為93.00000000%（309,493,656÷ 332,667,815＝93.00000000%）及6.000000 00%（23,174,159÷ 332,667,815＝6.00000000%），依前開占比分算實際成交價額，原告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，原告於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，顯見原告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，與原告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。

㈡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：「……說明

人為大東公司創辦人林德旺先生繼承人之一，林德旺先生於民國00年逝世，其繼承人除說明人一子外，另有收養之長子林永順君及7女等計9人……繼承人張林美女家族及林永順家族所持有大東公司股權係由說明人以現金購入方式換取，故分別於95年11月5日及96年11月9日與張林美女家族及林永順家族簽訂股票買賣契約書……各以……201,560,000元及215,000,000元換得大東公司股權5,968,600股及9,866,600股……此二人家族之大東公司股權均透過說明人給付現金取得，故此二人自始並未參與說明人與其他繼承人股權之換取過程……其餘繼承人林銀君、林美娥君、林美麗君及林美櫻君……等人，因說明人已無鉅額現金可再取得其股權，經雙方協議後乃改以大東公司名下位於臺北市○○○路○段……房地之產權交換……然因系爭不動產非遺產標的，無法由林銀君等4位繼承人直接繼承取得，故安排由說明人於96年12月6日先以5億元購買名義取得系爭不動產後，再於同年度12月26日簽訂房屋買賣契約書並依約支付價金……將該不動產讓與林銀、林美娥家族（含姚建安君）、林美麗家族（含卓維和君）及林美櫻家族（含駱金生及駱俊銘君），以交換該等人員原所持有大東公司之全部股權」，暨林志明於102年3月27日代表原告出具之函（原處分卷第741頁）載稱：「……經家族成員商議結果，決定由林志明取得所有其他股東之大東公司股份，但大東公司位於臺北市○○○路○段……房地……須讓予其餘……股東……於此共識下，大東公司須先將系爭不動產出售予林志明，以與其他股東交換大東公司之股份。亦即整個交易『形式上』為大東公司出售系爭不動產予林志明，另由林志明向其他股東購買大東公司股權」等語，可見林志明與林銀等8人明知系爭房地屬原告所有，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；原告於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。

⑶按「董事為自己或他人與公司為買賣、借貸或其他法律行為時，由監察人為公司之代表。」乃行為時公司法第223條所明定。其立法意旨在禁止雙方代表，以保護公司（本人）之利益，非為維護公益而設，自非強行規定，故董事與公司為買賣等法律行為違反該規定，並非當然無效（最高法院98年度台上第2050號判決意旨參照）。惟林志明擔任原告董事長，就其自身與原告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原告之代表，而於96年12月6日代表原告與自己締結系爭房地買賣契約，逕由原告以500,000,000元之價額出售系爭房地予林志明；且觀之原告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（即原告）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（參見原處分卷第655、656頁），則原告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。又林志明自原告取得系爭房地後，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日給付原告之第一期房地款179,953,557元，係來自林銀等8人將原告96年11月26日臨時股東會議決議分配現金股利410,000,000元中，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/~x5;原告已發行股份總數63,000,000股）（參見原處分卷第615至619頁會議紀錄），林銀等8人並將獲配股利之支票交付林志明，供其於96年12月27日存入銀行帳戶兌現（參見原處分卷第801、804、807、810、813、816、819、822頁支票及第799頁存摺影本）；而林志明於97年9月30日支付原告第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（參見原處分卷第797頁之存摺影本及第824、809、806、815、821頁買賣契約書所載），足見林志明交付原告之系爭房地買賣價款，多由林銀等8人支應。再者，依原告之資產負債表顯示，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，參見原處分卷第301頁），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）；原告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，參見

原處分卷第53頁），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人持有之原告公司股票，以每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（參見原處分卷第649、635、609、641、599、631、627、621頁），核與原告公司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人以獲配原告股利、匯款及所持有之原告股票作價等方式，支付之系爭房地價金為1,154,710,097元，遠高於原告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原告所提上開書面說明，及原告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，足徵原告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人於原告公司之股權，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5億元低價購入原告所有系爭房地，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人購買原告公司股票之財力，而林銀等8人則達成終局取得系爭房地之目的。且就原告而言，其出售系爭房屋之增益達153,819,667元（計算方式詳見以下㈣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=75,066,349元】，則轉換為林志明個人僅按財政部頒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）；另北區國稅局依系爭房地銷售之實質經濟事實關係，認原告之實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等8人，核定原告漏報系爭房屋之銷售額75,066,349元，依加值型及非加值型營業稅法（下稱營業稅法）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，原告不服，循序提起行政訴訟，由本院104年度訴字第1681號判決駁回，原告所提上訴復經最高行政法院106年度判字第268號判決駁回而確定等情，復有上述本院及最高行政法院判決附原處分卷第1152至1198頁足憑。故原告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。

⑷按租稅法所重視者，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，即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象，此即實質課稅原則，早經司法院於86年1月17日作成釋字第420號解釋。綜觀上開事證，可知原告先於96年12月6日以500,000,000元將系爭房地出售林志明，旋由林志明於同年12月26日以總價1,074,271,189元轉售予林銀等8人，乃透過刻意壓低原告出售系爭房地予林志明價格之安排，使林志明取得資金能力以購買林銀等8名家族成員股份，及使林銀等8人終局取得系爭房地所有權，原告亦藉此規劃安排而逃漏營業稅及營利事業所得稅，則被告認定原告實際交易對象為系爭房地之最終所有人林銀等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），另依原告委任辦理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）。」（參見原處分卷第79頁）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。」（參見原處分卷第72頁）據以計算原告漏報出售房屋增益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），核定原告出售資產增益為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），核與原告、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

，且無原告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；又被告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，自亦無原告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。原告主張：伊係出售系爭房地予林志明，且售價與鄰近物件斯時之實際交易價格相近，並無偏低情形，林志明與伊在法律上為不同主體，伊對林志明轉售系爭房地之事，無權干涉，且林志明轉售所得差額款項，未匯入伊帳戶，被告未實質查核，逕將林志明轉售系爭房地予林銀等8人之價格1,074,271,189元，作為伊出售系爭房地之價格，於法有違云云，無非以其一己主觀見解，爭執被告應以其與林志明間刻意壓低售價且空有形式之系爭房地交易，作為課稅基礎，與前述實質課稅原則之意涵有悖，殊非可採。

4.原告另主張：被告既認系爭房地之交易流程為非常規交易，卻未依所得稅法第43條之1規定，報經財政部核准按營業常規予以調整，逕採推計課稅方式，認定伊之實際交易對象為林銀等8人，係屬違法云云。惟查，所得稅法第43條之1係針對營利事業與具有從屬關係之國內外其他營利事業間，或該營利事業與對其直接間接享有控制權之另一事業間，就收益、成本、費用與損益之攤計，有以不合營業常規之安排，藉以規避或減少稅負之情形，規定稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。惟本件原告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，由林志明代表原告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，原告並規避應繳納之稅負，故不涉及原告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。又被告核定原告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，是原告另指稱被告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。

5.原告又主張：被告既將林志明轉售系爭房地之收入，認係伊之出售資產增益，自應扣除林志明因轉售系爭房地而支出之契稅2,547,576元、登記費125,642元、書狀費2,240元、印花稅267,000元；且伊因銷售系爭房地遭北區國稅局核定補繳之營業稅3,753,317元及罰鍰5,629,975元，亦應扣除云云，惟查：

⑴被告核算原告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），扣除原告所委任會計師出具之原告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，再減除原告前已申報出售房屋增益14,637,989元之結果；另被告核定原告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，再減去原告已申報出售土地增益271,124,660元後，所得數額，業如上述。故被告核定原告漏報出售系爭房地之增益，已將原告列報之成本、累計折舊及土地增值稅全數扣除。

⑵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，原

告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，不得列為原告之費用或損失，自其該年度收入總額中扣除，原告主張應予減除，自難採取。

⑶再查，原告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（參見本院卷第86至99頁），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（參見本院卷第109頁），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（參見本院卷第108頁）。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日與原告就系爭房地訂立買賣契約，依該契約第5條約定：「稅捐負擔：……產權登記費、印花稅、契稅、監證費、代辦費、各項規費及臨時或附加之稅捐由甲方（即林志明）負擔。」（參見原處分卷第656頁）而支出之稅費，原告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，原告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人對原告公司之持股所需資金，及使原告逃漏稅捐等目的，於形式上規劃安排由林志明先向原告購買系爭房地；故原告與

林志明間就系爭房地所為上開買賣交易，顯非屬原告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，揆諸前引所得稅法第38條規定，自不得列為原告經營業務及附屬業務之費用，予以減除，是原告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。

6.原告再主張：伊於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，被告於102年6月始核定補稅，已逾稅捐稽徵法第21條第2項規定之5年核課期間云云。惟按稅捐稽徵法第21條第1項第3款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……三、……故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。……（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報繳納者，自申報日起算。」原告係於97年5月29日以網路申報方式，辦理96年度營利事業所得稅結算申報，有被告所屬大安分局於原告96年度營利事業所得稅網路申報書上所蓋收件章可稽（參見原處分卷第304頁），惟原告係故意以將系爭房地賣價壓低，出售予其代表人林志明之不正當方法，逃漏稅捐，依前引稅捐稽徵法第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；而被告核定原告短漏報系爭房地交易所得之核定通知書，於102年5月7日即已送達原告，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，原告主張被告對其核定補稅已逾核課期間云云，仍非可採。

㈡罰鍰部分：

1.按所得稅法第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。」次按行政罰法第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。」又財政部本於中央主管機關地位，為協助所屬稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，斟酌各種稅務違章案件之違章情狀及違章後情形等事項，訂有稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），供其下級機關作為行使裁量權之基準；且其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，核與法律授權目的尚無牴觸。行為時裁罰倍數參考表，關於所得稅法第110條第1項（營利事業所得稅）部分，係分別「一、漏稅額在10萬元以下，處所漏稅額0.5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0.4倍之罰鍰。」「二、漏稅額超過10萬元者，處所漏稅額1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0.8倍之罰鍰。」及「三、逾期辦理結算申報，符合稅捐稽徵法第48條之1規定，惟嗣後經查明有短漏報所得情事者，按本條第1項規定之倍數處罰。」等不同違章情狀，訂定按所漏稅額裁處自0.4倍至2倍不等之罰鍰，已考量違章行為應受責難程度、所生影響等情狀，無違法律授權裁量之目的，得為所屬稅捐稽徵機關援引為裁罰之準據。至財政部於107年5月22

日修正發布之裁罰倍數參考表，就所得稅法第110條第1項（營利事業所得稅）部分規定：「二、漏稅額超過10萬元者，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，其屬下列情形之一者，處所漏稅額0.6倍罰鍰……。三、經查屬故意有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」故營利事業如係故意短漏報所得額，且漏稅額超過10萬元，於裁罰處分核定前，復未以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，依上開修正後裁罰倍數參考表第三點規定，得裁處所漏稅額1倍之罰鍰，與行為時裁罰倍數參考表第二點相較，並無更有利於納稅義務人之情形。

2.原告係早於51年7月16日即經核准設立之營利事業（參見本院卷第8頁之公司基本資料），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（其列報土地售價425,000,000元，房屋售價71,428,571元，參見原處分卷第72頁），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。被告審酌原告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%=18,76

6,587）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。又被告係依查得資料，核認原告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，並據以對原告補稅，非如原告所稱，係推計課稅，業如前述，則原告主張被告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。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。」（最高行政法院86年1月份庭長評事聯席會議補充決議參照）被告對原告漏報於96年間出售系爭房屋之增益補徵稅額，係針對原告96年度之所得所為，則被告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%），核定原告應補稅額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，原告復主張：被告裁處時，營利事業所得稅之稅率已由25%降為17%，被告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規定云云，亦難採取。

六、綜上所述，被告對原告補徵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。原告仍執前詞，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。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　31　　日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法　官　李　玉　卿

法　官　李　君　豪

法　官　鍾　啟　煒

一、上為正本係照原本作成。

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

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

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

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠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。
㈡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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　108　　年　　1　　月　　31　　日

書記官　李　建　德