

家族分產與規避租稅行為之探討

-最高行政法院 108 年度判字第 357 號判決

李杰倫 高級專員
高考會計師及格

一、事實摘要

納稅義務人大○公司(以下稱甲)申報民國 96 年度營利事業所得稅，其中出售臺北市某區號共 3 筆土地及座落該等土地上房屋共計 27 間(以下稱系爭房地)給訴外人林君(以下稱乙)，列報其出售資產之增益為新台幣(下同) 292,077,212 元以及免徵所得稅之出售土地增益為 271,124,660 元，該管稅捐稽徵機關原據以核定納稅義務人甲出售資產之增益為 291,329,025 元及免徵所得稅之出售土地增益 271,124,660 元。嗣該管稅捐稽徵機關依照他局通報資料，以納稅義務人甲申報出售系爭房地給訴外人某乙，係屬虛偽安排，實際係出售給駱君等共 8 人(以下稱丙等共 8 人)，乃認定乙與丙等共 8 人間之系爭房地交易價格 1,074,271,189 元，應為甲出售系爭房地之價格，乃就甲涉及短漏報房屋財產交易所得 75,066,349 元及土地交易所得 495,451,522 元等情，於民國 102 年 6 月重新核定納稅義務人甲之出售資產增益為 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 元處以一倍罰鍰 18,766,587 元。納稅義務人甲公司對此不服，申請復查，經原處分機關復查決定駁回，提起訴願、行政訴訟亦遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人(納稅義務人甲)主張

(一)稅捐稽徵機關於 96 年度營利事業所得稅核課期間屆滿後方核定補稅及裁罰，已逾稅捐稽徵法規定之核課期間。

(二)甲出售系爭房地之對象為訴外人乙，並非訴外人丙等 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，且甲與乙於法律上為不同權利主體，對乙轉售系爭房地予丙等 8 人，無權干涉，乙轉售所得差額款項，亦未匯入甲帳戶，故甲並非透過乙作為人頭戶而實際與丙等 8 人交易。

而是符合其經濟上目的，達到分產之效果而具有「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。另依據納保法規定，稅捐稽徵機關應就本件課稅及處罰之要件事實負證明責任，惟為實質舉證即逕自認定甲故意短漏所得額，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）及納稅者權利保護法所定實質課稅原則。

(三)提出會計上禁止「所得與費用割裂適用」之原則，認為甲與丙等 8 人間之系爭房地買賣契約之收入與費用理應可減除。

(四)本件原調查時，甲及甲公司股東提供相關重要事項文件，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。

- (五)本件稅捐稽徵機關補徵營業稅及其罰鍰、營利事業所得稅及其罰鍰及未分配盈餘稅及其罰鍰合計，遠超過甲實收資本額，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。

三、被上訴人(該管稅捐稽徵機關)主張

- (一)本件同一事實營業稅部分，經查甲與乙之房地買賣交易係屬虛偽安排之不實交易，甲之實際交易對象為系爭房地之最終所有人丙等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，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，減除已申報之房屋售價後，核算漏報銷售，核定應補徵營業稅。

- (二)甲不服，循序申請復查、提起訴願及行政訴訟，經駁回上訴而告確定。是以，甲銷售系爭房地之對象，自始即為丙等8人，甲乃形式上藉由乙先低價購入系爭房地，連同乙繼承所得之房地，旋即於同年月加價出售予丙等8人，致數億元之鉅額價差利益流入乙名下，顯係濫用私法自治之法律形式，稅捐稽徵機關基於同一漏報營業稅事實，重行核定甲96年度營利事業所得稅出售資產增益，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。

(三)甲 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，可知甲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，並經稅捐稽徵機關全數核認，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，故甲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，甲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甲，該等費用自不得減除。

(四)稅捐稽徵機關核定甲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，係於核課期間屆滿前即送達甲，未逾核課期間。

(五)甲 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，且甲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，則稅捐稽徵機關依甲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，求為判決駁回甲之訴。

四、本案件爭點

- (一) 本案中「甲公司負責人乙代表甲公司與自己交易，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丙等 8 人，以完成雙方約定之分拆處置上甲公司資產約定，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」。
- (二) 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？甲為稅捐規避所支出之各項費用，能否在稅上列為當期損費？
- (三) 本案甲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。
- (四) 裁罰之法律效果部分，其裁罰是否過重？

五、法院觀點

- (一) 就補稅部分，藉由說理模型帶入認為本案客觀事實已經滿足稅捐規避之各項要件，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」，唯一有待事實審法院進一步調查之要件事實者，僅餘「稅捐客體是否已『實質歸屬』於甲公司，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，而應直接傳訊乙本

人，確認其主觀意圖。

(二)本稅部分，既然尚無從確認稅捐利得之主體歸屬，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。

(三)關於裁罰部分，在於甲在報繳 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，對重要事項是否有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之情況，做為構成稅捐逃漏違章行為。

對前開判斷議題，此時判斷上訴人有無「隱匿」重要事項之關鍵事項，即在於甲在申報稅捐及調查階段所提出之前開書面資料，若能同時舉證兩段交易事實，則應認其無「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」，而有納保法同條項但書之適用。

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。

(四) 原判決廢棄，發回臺北高等行政法院。

六、結語

本案例中納稅義務人自述是家族分產(實質上)，稅捐稽徵機關經查是規避稅負(形式上)，本案主要爭點「如何定義稅捐規避」，而最高行政法院解析了稅

捐規避的構成要件，諸如「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」，稅捐規避行為的要件在我國租稅實務上備受爭議，藉由本案有機會使稅捐規避行為之法律適用具有可預測性，以供未來類似稅務案件之闡述更加明確。另外，納稅者權益保護法中規定，如果納稅人沒有隱匿事實，不應裁罰，該個案是否適用納保法這項規定，亦值得關注。無論本案後續判決結果如何，都將可能影響未來類似家族分產情況之相關規劃。



中山聯合會計師事務所
Chung Sun Certified Public Accountants