高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第251號
民國113年5月8日辯論終結

原　　告　黃文彬
訴訟代理人　陳樹村　律師
　　曾浩銓　律師
　　康育斌　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　翁培祐
訴訟代理人　陳尤芬

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年5月24日台財法字第11213914320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、事實概要：

緣原告民國105年度綜合所得稅結算申報，列報綜合所得總額新臺幣(下同)115,428元及應退稅額6,567元，經被告查獲其漏未申報取自文發工程有限公司（下稱文發公司）及金展成企業有限公司(下稱金展成公司)之營利所得60,473,000元(現金30,000,000元及取得15筆土地之價額30,473,000元)，乃依查得資料歸課原告105年度綜合所得總額60,588,428元，應納稅額25,794,903元，並按所漏稅額25,788,336元處0.2倍罰鍰計5,157,667元。原告就營利所得及罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、被告並未舉證證明原告所受領之現金30,000,000元及屏東縣新園鄉五龍段191等地號共15筆土地(下稱系爭15筆土地)為文發公司及金展成公司之盈餘分配，課徵稅目之認定有違誤，應予撤銷。

2、原告獲配之營利所得未扣除相關費用，且有重複課稅之違法。

3、原告於104年4月13日以買賣為原因取得系爭15筆土地，本件所得歸屬之年度違背收付實現原則，且已逾5年核課期間。

4、原告買賣土地均依法申報，被告未說明本件有何故意過失，有違納稅者權利保護法(下稱納保法)規定。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、被告已將原告取得文發公司及金展成公司營利所得60,473,000元之調查經過、認定事實、適用法令與相關證據，於訴願決定書論述綦詳，核增營利所得60,473,000元，洵屬有據。

2、文發公司與金展成公司出售土地及地上物廠房等之利益，與本件租稅主體、租稅客體，並不相同，無重複課稅情形。

3、原告於105年間受分配15筆土地方屬所得實現，故應歸課原告105年度綜合所得，本件未逾越核課期間。

4、文發公司與金展成公司出售土地及地上物廠房等之相關費用，係屬該2公司之成本及費用，業於營利事業所得損益計算時扣減，與原告獲配之營利所得無關。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)被告核認原告與訴外人張瑞輝合夥經營文發公司及金展成公司，並獲配盈餘60,473,000元(現金30,000,000元及取得15筆土地之價額30,473,000元)，有無違誤？

(二)本件是否逾越核課期間？被告核定原告105年度綜合所得稅應納稅額25,794,903元，並按所漏稅額25,788,336元處0.2

倍之罰鍰計5,157,667元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有原告105年度綜合所得稅結算申報書(原處分卷1第2至6頁)、被告整理之原告及訴外人張瑞輝決定分配盈餘明細表(原處分卷1第8頁)、張瑞輝108年7月10日說明書(原處分卷1第14至22頁)、被告105年度綜合所得稅核定通知書(原處分卷1第35至36頁)、111年度財高國稅法違字第00000000000號裁處書(原處分卷1第131頁)、復查決定書(原處分卷1第375至381頁)、訴願決定書(原處分卷2第705至721頁)等證據可以證明。

(二)被告核認原告與訴外人張瑞輝合夥經營文發公司及金展成公司，獲配盈餘60,473,000元(現金30,000,000元+取得15筆土地之價額30,473,000元)，並無違誤。

1、應適用之法令：

行為時(下同)所得稅法第14條第1項第1類、第2項：「(第1項)個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。……(第2項)前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」

2、得心證之理由：

⑴文發公司及金展成公司係原告與訴外人張瑞輝合資成立，有臺灣高雄地方法院106年度鳳訴字第3號、106年度訴字第1619號、臺灣屏東地方法院106年度重訴字第58號、臺灣高等法院高雄分院107年度上字第30號、107年度上易字第331號及107年度重上字第36號及最高法院109年度台上字第130號等民事判決等(原處分卷2第474至545頁)足參。又按課稅構成要件事實實現時，其課稅應以實質經濟事實關係及利益歸屬，

暨課稅法律之立法目的為依據，始合於納保法第7條第1、2項所規定實質課稅之公平原則。固然，行政判決與民事判決，性質有別，行政法院可自行認定事實，並本於調查所得而為裁判，不受民事判決認定事實及所持法律見解之拘束。惟查，原告是否與訴外人張瑞輝合資經營文發公司及金展成公司，並進行土地投資買賣，事涉原告所取得之現金及土地是否屬該兩公司分派之盈餘，而應申報營利所得，自須以民事法律關係為斷，進而渠等二人在民事訴訟程序之主張、攻擊防禦方法及卷證資料，自非不能作為行政訴訟認定事實之依據。準此，被告綜整原告與訴外人張瑞輝間前揭民事之論述，並參酌卷內所附之證據資料及裁判之結果，認定原告所取得之現金及土地應屬源自渠等合資經營之上開兩家公司分派之盈餘，殊難以此認為被告未盡其查證之責任。是原告主張民事判決效力即既判力僅及於主文，並不及於理由，被告依據民事裁判認定原告自文發公司及金展成公司取得營利所得，顯未依職權調查相關證據等語，並不足採。

⑵又我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，除法令別有規定者外（例如執行業務所得查核辦法第10條第2項規定），原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準(司法院釋字第377號解釋意旨參照)。而所得稅法第14條第2項各類所得為實物或有價證券之情形，即屬「足以替代現金之報償」，且因該等所得「標的」，若已確定「歸屬」於特定稅捐主體，依法即屬「所得實現」。查，原告與訴外人張瑞輝合資成立之文發公司及金展成公司，因處分高雄市林園區潭頭段2007地號等18筆土地(參土地取得出售明細表編號1-5，原處分卷1第113頁)獲有利益，於105年度決議分配盈餘，依原告配偶張簡翠鳳手寫盈餘分配表顯示，105年度處分上述18筆土地後，除分配原告及訴外人張瑞輝各30,000,000元現金外，並另行購買系爭15筆土地(土地取得出售明細表編號6)及屏東縣新園鄉五龍段441地號等5筆土地(土地取得出售明細表編

號7)，分別分配予原告及訴外人張瑞輝，有張簡翠鳳手寫盈餘分配表、被告整理之支出明細表、訴外人張瑞輝108年7月10日說明書（原處分卷1第8至22頁）及前揭民事裁判在卷可佐，是原告確實於105年度取得文發公司及金展成公司分派之現金30,000,000元及系爭15筆土地所有權之盈餘分配。而依所得稅法第14條第2項規定，因文發公司及金展成公司係於105年度分配盈餘時將系爭15筆土地分配予原告，屬足以替代現金報償之實物所得，應於原告取得該實物所得時(即105年盈餘分派時)，歸課其個人綜合所得總額。雖然系爭15筆土地於104年4月13日以原告名義購入並登記，然經被告多次函請其提供系爭15筆土地之買賣合約書、資金來源等相關事證，原告均未提出，參以原告並未否認其配偶張簡翠鳳手寫盈餘分配表之真實性，則系爭15筆土地應屬文發公司及金展成公司處分上述18筆土地後所購入，僅借名登記於原告名下，如是而已，原告尚非實質所有權人。是系爭15筆土地雖於104年度即登記為原告所有，然原告實於105年度獲配文發公司及金展成公司盈餘時，始由借名登記人轉變為實質所有權人，並實現所得，自應歸併原告105年度之綜合所得總額課稅。是原告稱本件所得歸屬之年度違背收付實現原則，並無可採。

⑶又原告並未對其配偶手寫盈餘分配表所示之系爭15筆土地之購買價額提出爭執，是依該手寫盈餘分配表所示之系爭15筆土地之購買價額認定盈餘分配數，仍屬合理。至於購買土地之相關費用為文發公司及金展成公司取得系爭15筆土地之成本，核屬營利事業所得應否扣除之範疇，與核定原告綜合所得中之營利所得無涉；況依手寫盈餘表亦已減除相關稅費後始分配現金及購買土地，原告爭執費用未減除，有重複課稅情形等語，要無可採。

(三)本件尚未逾越核課期間，被告核定原告105年度綜合所得稅應補徵稅額25,794,903元，並按所漏稅額25,788,336元處0.2倍之罰鍰5,157,667元，核無不合。

1.應適用之法令

⑴行為時所得稅法：

①第2條：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」

②第71條第1項前段：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」

③第110條第1項：「納稅義務人已依本法規定自行辦理結算、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。」

⑵稅捐稽徵法第21條第1項：「稅捐之核課期間，依下列規定：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，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為5年。三、未於規定期間內申報，或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。」

⑶納保法第16條：「（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。」

⑷財政部104年6月11日令：「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，如不利於納稅義務人者，對於變更前應裁處而未裁處及已裁處尚未確定之罰鍰案件，不適用之。」

⑸108年6月10日台財稅字第00000000000號令修正發布之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)關於所得稅法第110條部分「三、短漏報所得屬前2點【裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得或應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得】以外之所得，且非屬第6點（四）之情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。」

⑹裁罰倍數參考表使用須知第4點：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

2.得心證之理由：

⑴本件被告核課之處分未逾7年核課期間：

原告雖已於法定期間內之106年5月23日申報105年度綜合所得稅，然明知105年度有取自文發公司及金展成公司之營利所得，卻未申報所得致短漏所得稅額，核有故意之情，核課期間應為7年，核課期間屆滿日為113年5月23日，本件核定通知書及繳款書於110年12月29日由原告配偶領取(原處分卷1第34頁)，自未罹於核課期間。退步言之，縱認原告無漏報故意，5年核課期期間屆滿日為111年5月23日，本件被告核課之處分亦未逾核課期間。

⑵被告所為核課之計算，並無違誤：

原告於105年度有取自文發公司及金展成公司之營利所得60,473,000元（現金30,000,000元＋系爭15筆土地30,473,000元），已如前述，被告依原告實際取得系爭營利所得60,473,000元及本人與配偶營利、利息及租賃所得合計115,428元，核定其當年度綜合所得總額60,588,903元，應補徵稅額25,794,903元，自無不合。

⑶被告所為之裁罰處分，亦屬適法：

原告105年度綜合所得稅結算申報，漏報系爭營利所得60,473,000元，違章事證明確。而原告明知於105年度獲配營利所得60,473,000元，卻於辦理綜合所得稅結算申報時，未申報

系爭營利所得，核有故意之情，不符納保法第16條第1項不予處罰之規定，自應論罰。又裁罰倍數參考表於110年6月8日增訂：「六、……（五）其他經查屬故意漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額。處所漏稅額1倍之罰鍰。」顯較行為時應適用之108年6月10日裁罰倍數參考表更不利於原告，是被告乃依前揭財政部104年6月11日令規定，適用變更前之裁罰倍數參考表，並審酌同一事實之訴外人張瑞輝綜合所得稅違章案，係按所漏稅額裁處0.2倍，基於相同事件相同處理原則，並參酌裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，將裁罰倍數酌予減輕為0.2倍，按所漏稅額25,788,336元裁處0.2倍罰鍰計5,157,667元，實已衡酌原告違章情節，於法定裁罰倍數（2倍以下）範圍內為適切裁罰。

(四)綜上所述，原處分於法並無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

六、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　22　　日

審判長法官　李　協　明

法官　孫　奇　芳

法官　邱　政　強

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。	

中　　華　　民　　國　　113　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　黃　玉　幸