高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度訴字第245號
民國115年7月7日辯論終結

原　　告　鄭至佑
訴訟代理人　陳樹村　律師
　　周孟儒　律師
　　張宗琦　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　許寧佑
訴訟代理人　林佳樺
　　莊宏慶

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年6月10日台財法字第11413917080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

壹、程序事項

被告代表人原為翁培祐，嗣於本件訴訟中變更為許寧佑，並據其新任代表人具狀聲明承受訴訟，於法核無不合，應予准許。

貳、實體事項

一、事實概要：

被告依據通報及查得資料，以原告民國106年度綜合所得稅結算申報，漏報租賃所得新臺幣(下同)109,808元(應稅免罰)、營利所得94,203元及出售○○縣○○鄉○○段（下稱頂信段）102建號房屋(下稱系爭房屋）及105建號房屋之財產交易所得14,388,430元、257,711元，除核定應補稅額5,1

65,321元，並按所漏稅額5,178,360元，以漏報所得有無扣免繳憑單，分別處以0.2倍及0.5倍罰鍰，合計2,579,251元。原告就系爭房屋財產交易所得14,388,430元及罰鍰部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.○○段1208-3地號及102建號（下稱系爭房地），解除買賣契約原因如下:

⑴買受人威○環保工業股份有限公司(下稱威○公司)購買系爭房地之目的在於設廠營運，於過戶後向臺灣中小企業銀行申請擔保借款12,250萬元，其中9,000多萬元用以支付部分系爭房地價金，其餘資金用於齊立水資源股份有限公司(下稱齊立公司)，無力支付剩餘4成約6,500萬元房地價款，經威○公司請求給予3年期間償還餘款。原告及其兄弟鄭○強、鄭○木等3人(下稱原告等3人)遂口頭同意延長還款年限。

⑵威○公司因系爭房地之未付關係人帳款金額過大，影響上櫃審查，於108年10月18日股東會通過由大○亮環保服務有限公司(下稱大○亮公司)買回，然依買賣契約條件須溢價買回，原告等3人無法達成協議而作罷。原告等3人向威○公司提議以債作股增資，威○公司以增資後原告等3人持股比例過高，且雙方對崁頂設廠的人事安排無法取得共識，因此協商破局。

⑶雙方對於系爭房地買賣契約尾款之履約方式，事前即積極協調並提出各種解決方法，然均無法達成，威○公司決議終止崁頂設廠案。因解決系爭房地買賣契約延宕甚久，無法取得共識，僅能以解除契約回復原狀收場。經雙方以111年10月26日協議書及○○縣○○鄉調解委員會111年民調字第65號調解書(下稱調解書)，解除買賣契約回復原狀，並非於被告開始查核後始解除契約。

2.原告等3人與威○公司解除系爭房地買賣契約行為，係行使契約中已經約定，與法定解除事由相同之解除權，非另為合意或約定解除行為，因此發生溯及影響租稅債權效力。本件形式上雖有調解書、協議書貌似買賣雙方嗣後於履約過程中，另以合意訂立「解除之契約」，然觀諸雙方互有債務不履行與不完全給付行為(原告等3人未將標的物騰遷完畢，點交予威○公司使用；威○公司僅支付91,084,127元之不足額價款)原屬民法法定解除契約事由，買賣雙方同樣約明定入系爭房地買賣契約成為契約約款，並將雙方之債務不履行行為列為他方得享有解除權之解除契約事由，故從雙方均欲行使解除權以觀，毋寧是雙方均主張同時是契約約定也是民法法定的解除權，僅就各自行使解除權後雙方如何安排回復原狀事宜，在調解委員會協助下以書面載明回復原狀方法細節而已。上開調解書、協議書相關記載內容，其實即為民法第259條契約解除時，當事人雙方互負回復原狀之義務內容及具體回復原狀方法，可見此調解書、協議書之作成，並非因系爭房地買賣契約所未約定之事由發生，由雙方另以合意訂立獨立的「解除之契約」或謂「合意解除」。是依最高行政法院107年度判字第106號判決揭示契約解除溯及訂約時失其效力，基於實質課稅原則，該已成立稅捐債權即溯及既往歸於消滅之法理，於本件事實亦應有參酌餘地；另依學者見解，縱使為約定解除權之情形，只要是有於原締約之契約中所協議者，亦發生租稅上之溯及效力，被告即無從就不存在之所得利益課徵綜合所得稅。至於被告書狀及訴願決定引用相關最高法院及最高行政法院裁判見解，實屬對各該裁判之誤解，無從作為維持原處分法律上理由。

3.綜合所得稅之課徵係採收付實現制為原則，系爭房地契約買賣總價雖為146,473,000元，實際上威○公司僅給付91,084,127元，原告等3人實際享有經濟利益亦僅有91,084,127元，如欲認定各出賣人所得金額，亦僅限各人分得金額

為實際所得，被告卻以買賣總價146,473,000元作為出賣人財產交易所得，再分算個人所得額，即有適用法令之錯誤及違反量能課稅原則與平等原則。且被告以系爭房地之實際總成交價額為收入，顯未考慮系爭房地所在位置非交易市場活絡之地區，應比照「106年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」核認之。

4.原告等3人出售系爭房地與威○公司時，系爭房地由第三人設備占用中，故本件債務不履行之瑕疵，確是締結系爭房地買賣契約、交付系爭房地前即存在，而非嗣後發生；而威○公司資金窘迫，無法清償餘款，雙方在履約過程中彼此知悉事項，縱使原告等3人清空地上物點交全部土地，威○公司依然無能力給付餘款事實並無改變，威○公司無主張同時履行抗辯權之可能，始終處於給付遲延狀態，應堪認定。是原告等3人、威○公司早於被告決定作成系爭核課、罰鍰處分前，已先因當時已經存在之事實，互寄存證信函，陳明對方有債務不履行行為，並先行解除系爭房地買賣契約，非因做成核課、罰鍰處分，始藉由安排解除契約方法規避應行繳納之所得稅及罰鍰。是系爭房地買賣已回復原狀，原告並無因系爭房地之買賣而有所得，原告自無須申報，無漏稅之故意或過失，不應處罰。

㈡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：

㈠答辯要旨：

1.原告等3人共同於97年7月7日以拍賣原因登記取得頂信段1208、1228至1232地號6筆土地及同段96、102至105建號5筆房屋，原告等3人持分各1/3，各筆土地經歷次分割合併，於106年2月22日原告等3人以總價33,097,160元，交易移轉前述合併後1208地號土地及同段105建號房屋與案外人吳周桂枝。再於106年4月28日以總價146,473,000元，交易移轉前開合併後1208-3地號土地及系爭房屋（即系爭房地）與威○公司。又原告等3人拍賣登記取得含系

爭房地之6筆土地及5筆建物，總拍定金額為土地126,914,000元及建物41,986,000元，是按拍定金額並以各地號、建號面積及持分比例1/3計算取得成本13,612,209元，因系爭房地出售時未劃分房地之各別價格，爰依所得稅法第14條第1項第7類第1款及財政部101年8月3日台財稅字第10100568250號令（下稱財政部101年8月3日令）規定，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例，被告乃據以核定系爭房屋財產交易所得14,388,430元。

2.原告等3人106年4月28日將系爭房地所有權移轉登記予威○公司時，威○公司並未依契約書給付任何價款，嗣威○公司登記取得系爭房地所有權後，旋以該房地向臺灣中小企業銀行抵押貸款，並於106年5月25日至6月5日間陸續支付價款計91,084,127元，餘55,388,873元則仍未給付。嗣被告於111年6月6日函請原告據實補報財產交易所得時，買賣雙方始於111年9月1日及同年月5日互相寄發存證信函，再於111年10月26日至○○縣○○鄉調解委員會調解成立，同意即日解除買賣契約回復原狀。而原告等3人與威○公司106年1月15日簽訂不動產買賣契約書，契約已成立生效，復於同年4月28日移轉所有權與威○公司，該契約無依法律行為不成立或當然、視為自始無效之情事，其財產交易所得之租稅債權已成立，嗣後雙方係合意解除，依最高行政法院101年度判字第631號判決意旨，課稅要素不因之而溯及喪失，與已成立之公法稅捐債務不生影響。

3.原告等3人對於威○公司自始即未依約支付價款並不爭執，乃至威○公司基於投資規劃及資金調度等考量，而將系爭房地抵押借款之部分資金用於轉投資事業，以致遲延給付系爭房地餘款，係經由雙方協議同意，過程中並無積極催討價款之情事，且原告等3人確係於被告查核後，始行催告支付尾款及解除契約，原告訴稱於被告查核前即積極協調，非開始查核後始解除契約等語，容難採據。

4.系爭房地直至被告111年6月6日函查時，系爭房地所有權已移轉5年餘，斯時原告等3人始寄發存證信函、催告威○公司給付餘款及調解解除買賣契約回復原狀，是原告等3人係試圖透過雙方事後合意解除契約並協議回復原狀，解消原來之經濟歸屬，藉以主張應註銷系爭房屋之財產交易所得，依最高行政法院97年度判字第1012號判決，本件客觀事實顯示，原告透過解除買賣契約協議回復原狀，規避已核課稅捐，被告依該判決意旨核課原告系爭房屋財產交易所得，即無不合。至於最高行政法院107年度判字第106號判決之基礎事實，與本件案情有別，自難比附援引。

5.被告按所得稅法關於計算財產交易所得之規定，以系爭房地買賣成交價額146,473,000元，據以計算財產交易所得，於法有據。至於買方威○公司僅支付部分價金，其未給付餘款係屬民事債務不履行問題，又系爭交易房地係原告等3人拍賣取得，原始取得成本已依總拍定金額按各地號、建號面積及持分比例計算得出，是被告既已查得系爭房地實際成交價額、原始取得成本及相關費用，自應依據所得稅法規定計算財產交易所得，原告訴稱應依財政部107年2月5日令訂定之「106年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」計算財產交易所得，顯有誤解，核無足採。

6.原告106年度綜合所得稅結算申報，短漏報營利所得94,203元(屬應稅應罰)、2筆租賃所得計109,808元(屬應稅免罰)及上開2筆財產交易所得計14,646,141元（頂信段105建號房屋257,711元＋系爭房屋14,388,430元），合計漏報所得額14,850,152元，致漏報所得稅額5,178,360元，違反所得稅法第71條第1項規定，已如前述，事證明確，且原告漏報上開所得金額尚非微小，核有過失，已該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件，自應論罰。被告於法定裁罰倍數（2倍以下）範圍內，參據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)，審酌違章情節，按所漏稅額5,178,360元分別處以0.2倍及0.5倍之罰

鍰合計2,579,251元，核已考量原告違章程度所為適切之裁罰，洵屬適法允當。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠系爭房屋交易是否已完成？有無發生法定解除契約事由？

㈡被告以原告漏報所得額14,850,152元，除補徵稅額5,178,360元，以漏報所得有無扣免繳憑單，分別處以0.2倍及0.5倍罰鍰，合計2,579,251元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有原告106年度綜合所得稅結算申報書(第1至2頁)、更正後106年度綜合所得稅核定通知書(第161至162頁)、112年度財高國稅法違字第11111100439號裁處書(第174頁)、復查決定書（第537至548頁）、訴願決定書（第588至600頁）等附於原處分卷可稽，足信為真實。

㈡系爭房地之交易已完成且無法定解除事由，原告事後合意解除不影響已成立之稅捐債務：

1.按「依交易之法律行為課徵之租稅，於該交易之法律行為有效成立時，即成立租稅請求權，契約成立後，在履行時，如發生其他妨礙履行之事由，則課稅要素並不因之而溯及喪失，必須該契約自始存在瑕疵，因而解除者，始有發生溯及消滅稅法效力。」最高行政法院89年度判字第2913號判決要旨參照。

2.系爭房地交易而生之租稅債務已成立

經查，原告等3人於106年1月15日簽訂系爭房地不動產買賣契約，將系爭房地以土地(含建物)每坪25,000元計價，總價146,473,000元出售予威○公司，並於106年4月28日完成所有權移轉登記，有不動產買賣契約書(原處分卷第124至130頁)、土地及建物謄本、異動清冊及異動索引(原處分卷第9至68頁)可參。威○公司嗣於同年5月25日以系爭房地向臺灣中小企業銀行貸款122,500,000元，並依契約於106年5月25日至同年6月5日間給付原告等3人91,084,

127元，餘款則由原告等3人口頭同意威○公司延遲付款，威○公司並已將系爭房地載入帳簿、按年繳納地價稅、房屋稅等相關稅捐及辦理商業火險等，此亦有台灣中小企業銀行潮州分行113年5月6日113潮州字第89200012683號函暨客戶授信申請書、放款資料(原處分卷第424、411至415頁)、鄭志強112年6月14日談話紀錄及同年月16日談話記錄補充說明書(原處分卷第263至270頁)、威○公司112年9月25日威漢財字第1120925001號函暨系爭房地入帳、繳納相關稅款資料(原處分卷第314至380頁)及原告起訴狀(本院卷第11至20頁)等在卷可參，系爭房地既已登記為威○公司所有，並由威○公司繳納相關稅捐及支付租金與原告等3人，足徵系爭房地已完成交易並由威○公司持有使用，原告等3人之應報繳房地合一稅之稅捐債務亦已成立，應無疑義。

3.原告主張系爭房地交易因法定(債務不履行)事由而解除部分：

原告主張原告等3人未將標的物騰遷完畢點交予威○公司使用；威○公司僅支付91,084,127元之不足額價款，雙方互有債務不履行之責任事實且均欲行使解除權，調解筆錄實為法定解除權行使之書面，本件並非合意解除等語。然查：

⑴系爭房地之買賣係因原告等3人100%持股之奉善行投資有限公司(下稱奉善行公司)欲提供○○段土地(含系爭房地及○○段1208-4地號土地)向銀行貸款，取得資金轉借威○公司，再由威○公司100%投資齊立公司，並由鄭志強擔任負責人，有威○公司105年股東常會會議事錄(原處分卷第389至390頁)、111年度營利事業投資人明細及分配盈餘表(原處分卷第496頁)、113年3月28日威○財字第1130328001號函暨轉帳傳票(原處分卷第408至410頁)及齊立公司營業稅稅籍資料查詢作業列印(原處分卷第502頁)等可參；又依威○公司108年第3次董事

會議事錄及福邦證券股份有限公司建議資料(原處分卷第387至388頁)可知，因威○公司擬申請上市櫃，惟崁頂土地案影響負債比及其他公司投資意願，遂決議由鄭志強安排以每坪2.6萬元「買回」，此亦有福邦證券股份有限公司承銷部113年3月28日福承字第1130000056號函(原處分卷第356至358頁)及原告起訴狀陳明雙方就系爭房地協議延遲付款及協調償還尾款情事等可參(本院卷第14至15頁)，足見系爭房地之交易實已完成，惟因原告等3人與威○公司後續因相關投資規劃無法取得共識，方於111年10月26日以調解書及協議書(本院卷第29至34頁)合意解除系爭房地買賣契約，並非因系爭房地買賣確有未依約給付剩餘價款而得行使法定解除權之事由，依首開說明，自不生溯及消滅租稅債務之效力。

⑵況本件稅課之查起，源於財政部南區國稅局東港稽徵所111年6月2日南區國稅東港服管字第1100721103號函檢送原告等3人106年度財產交易所得契約書及稅籍予被告，嗣被告於111年6月6日以財高國稅港綜字第1112601585號函輔導原告等3人於接獲函文10日內辦理補報及補繳事宜(見原處分卷第134至136頁)，而原告等3人則於111年10月26日方有合意調解書及協議書之簽立，以此時序觀之，原告是被告啟動調查並發函輔導補報後，才有寄發存證信函催告並達成調解解除契約，核其所為亦係事後規避稅負之舉，原告主張係因買賣雙方均有債務不履行事由，而解除契約，自無足採。

4.原告主張調解書、協議書內容係行使原契約已約定之法定解除權部分

⑴原告主張依原告與威○公司簽訂之不動產買賣契約第3條約定買受人付款方法、第5條約定出賣人有排除理清地上物或佔有關係義務，第7條並將買受人違約或不買。出賣人違約、不依約履行移轉相關約定時，雙方得解除契約事由，並於第10條約定契約未盡事宜，悉依符

合民法在內有關法令行之等內容可知，原不動產買賣契約已將民法之法定解除事由併列為約定解除權之事由，原告於系爭房地交易，單方行使約定及法定解除權(二者競合)，且調解書及及協議書無非就原告等3人與威○公司就原契約解除後，依民法第259條規定所為回復原狀義務之具體履行方式，被告據此認定其與威○公司之調解、協議屬「合意解除」，顯非妥適云云。

⑵惟查，解除權為形成權，契約解除權之行使，僅需有解除權之一方以意思表示向他方為之，於意思表示到達他方時，即生效力，且不得撤銷。是契約一經合法解除，契約效力溯及消滅，與自始未訂契約同。如當事人間已有給付，自應相互請求返還，並無再回復原契約約定之可能。然依調解書第3點「回復登記所生之稅負……。其餘雙方細節之權利義務依如附協議書。」(本院卷第34頁)可知，協議書內容為調解筆錄之一部分。而協議書除載明解除契約回復原狀之義務內容及具體回復原狀方法外，其第12條明定：「若甲方(即鄭志強等3人)未能依……付清全部應返還或補償之款項，或乙方未履行……之協力義務，則本件協議即為作廢(本件協議之解除條件)，甲、乙雙方同意依原訂買賣契約履行各項義務……。」(本院卷第30頁)。然契約法定解除權一經行使，契約關係即告消滅，已如前述，自無可能容許契約雙方另為協議約定回復原契約約定之可能，上開協議書條款適足證雙方之調解筆錄係以新的契約(含協議書所示條款)解除原定之買賣契約並另定應負之義務，而屬合意解除契約。原告稱係行使原契約即已約定之法定解除權云云，要無足取。

5.綜上，系爭房地買賣契約於訂約時即於契約第3條明定付款方法及條件；第4條明定產權之移轉，於履約過程中始出現債務不履行之事由，並無原告所稱本件債務不履行之瑕疵，確是締結系爭不動產買賣契約、交付系爭房地前即

存在，而非嗣後發生之情事。則系爭房地既經買賣雙方合意解除契約，即不符上述稅捐債務可溯及地被解消之前提要件，基於稅捐公平之考量，應認對系爭房地已成立之稅捐不生影響，原告主張契約已解除，未取有系爭房屋交易所得云云，亦不足採。

㈢原處分之適法性審查。

1.應適用之法令:

⑴行為時所得稅法

①第9條：「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。」

②第14條第1項第7類第1款：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」

③所得稅法第71條第1項：「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。……。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，不得減除。」

④所得稅法第110條第1項：「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。」

⑵所得稅法施行細則第17條之2第1項：「個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，

其財產交易所得之計算，依本法第14條第1項第7類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。」

⑶納稅者權利保護法(下稱納保法)第16條：「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。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。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財政部函令

①財政部83年1月26日台財稅字第831581093號函釋（下稱財政部83年1月26日函）：「個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，應以房地買進總額及賣出總額之差價，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。」

②101年8月3日令：「個人出售房地，其原始取得成本及出售價格之金額，如經稽徵機關查核明確，惟因買進及賣出均未劃分或僅劃分買進或賣出房地之各別價格者，於依本部83年1月26日台財稅第831581093號函規定計算財產交易損益時，其所支付之相關必要費用（如：仲介費、代書費、土地增值稅、契稅等），得自房地買進總額及賣出總額之差額中減除，再按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例計算房屋之財產交易損益。」

③114年8月8日財政部台財稅字第11404564731號令修正發布裁罰倍數參考表關於所得稅法(綜合所得稅)第110條第1項部分：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且非屬第六點

(四)或(五)情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰、……
三、短漏報屬前2點以外之所得，且非屬第六點(四)或(五)情形者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰……。」

2.被告核定原告應補徵稅額5,165,321元，並無違誤：

⑴查，原告等3人共同於97年7月7日以總拍定金額為土地126,914,000元及建物41,986,000元，登記取得○○段1208、1228至1232地號6筆土地及同段96、102至105建號5筆房屋，原告等3人持分各1/3，有臺灣屏東地方法院不動產權利移轉證書(原處分卷第4至8頁)可參。嗣於106年2月22日原告等3人以總價33,097,160元，交易移轉分割合併後之頂信段1208地號土地及同段105建號房屋與案外人吳周桂枝；同年4月28日以總價146,473,000元，交易移轉分割後頂信段1208-3地號土地及系爭房屋（即系爭房地）與威○公司，亦有不動產買賣契約書(原處分卷第124至130頁)可證。是被告按拍定金額及各地號、建號面積及持分比例1/3計算原告取得系爭房地之成本13,612,209元及費用1,284,582元；另因系爭房地出售時未劃分房地之各別價格，爰依所得稅法第14條第1項第7類第1款及財政部101年8月3日令規定，按出售時之房屋評定現值占土地公告現值及房屋評定現值之比例，核認其取得系爭房屋財產交易所得14,388,430元(序號15，原處分卷第161頁)，有被告提出之財產交易所得簡便計算表(本院卷第129頁)可參，尚無不合；另原告尚有漏報租賃所得合計109,808元(序號17及18)、營利所得94,203元(序號19)及財產交易所得(序號16)257,711元，則被告以原告漏報所得額合計14,850,152元，扣除其已繳稅額，核定其應補稅額5,165,321元，尚無不合。

⑵原告主張系爭房屋財產交易所得計算違反收付實現制，應比照「106年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」核認等語。按所得稅法施行細則第17條之2第1項後段規定，係以納稅義務人未提出證明文件且稽徵機關亦

未查得交易時之實際成交金額或原始取得成本為適用前提，以避免納稅義務人藉由不提示交易資料之方式，達到減少稅負之目的，而有違租稅之公平。則被告已查得系爭房地之實際交易價格，惟系爭房地之賣價以「總價」方式出售時未區分房、地之各別賣價，致無法劃分出售房地之分別價格，而無法核實認定。被告遂依財政部83年1月26日函及101年8月3日令計算房屋之財產交易損益，係核實認定稅捐客體即系爭財產交易所得存在，僅以間接證據之證明方法計算其數額，自無所得稅法施行細則第17條之2第1項後段規定之適用；至於原告等3人雖實際僅取得91,084,127元之價金，然其係自願延後取得剩餘價額，等同出借價款換取債權，並非自始未取得財產利益，與收付實現制無違，亦無適用法令錯誤之情事。原告主張系爭房屋財產交易所得計算違反收付實現制，及應比照「106年度個人出售房屋之財產交易所得計算規定」核認，自無可採。

3.被告按原告漏報之所得有無扣免繳憑單，分別裁處0.2倍、0.5倍罰鍰，亦屬適法：

查，原告106年度綜合所得稅結算申報，未依規定申報系爭房屋財產交易所得，亦同時漏報其他財產交易所得、租賃所得及營利所得，已違反行為時所得稅法第71條第1項前段規定，而該當同法第110條第1項所定處罰要件。且原告領受系爭房屋財產交易所得之數額不低，本於有所得即應申報的基本原則，應無不知申報之理，原告未盡誠實申報之客觀注意義務，致漏報數筆所得，核有應注意、能注意，而不注意的過失，自應受罰。被告乃依所得稅法第110條第1項規定，並經參據裁罰倍數參考表關於該條之規定，將所漏稅額中之營利所得比照已填報扣免繳憑單所得、財產交易所得則否，分別處以0.2倍及0.5倍罰鍰，合計2,579,251元，核屬已充分考量原告違反行政法上義務行為之應受責

難程度、所生影響及所得利益等節所為之適切裁罰，無裁量逾越或裁量濫用之違法情事，尚屬適法允當。

六、綜上所述，原處分(含復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　7　　月　　31　　日

審判長法官　黃　堯　讚

法官　曾　宏　揚

法官　林　韋　岑

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　　115　　年　　7　　月　　31　　日

書記官　涂　明　鵑