

臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭

114年度稅簡字第4號

114年7月14日辯論終結

原告 華源建設有限公司

代表人 蒲榮源

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 牛素玲

吳紹衍

上列當事人間營利事業所得稅及罰鍰事件，原告不服被告民國113年4月9日113年度財營所更一字第55110101996號裁處書、113年7月17日中區國稅法務字第1130006423號復查決定及財政部113年11月21日台財法字第11313943860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。

訴訟費用新臺幣2000元由原告負擔。

事實及理由

一、原告起訴聲明僅記載「訴願決定及原處分均撤銷」，雖未載明是否包括復查決定，然依起訴狀事實及理由欄第2行，已記明不服標的包括復查決定，核其聲明僅係漏載，爰逕予更正。嗣原告於言詞辯論期日變更聲明如後，亦核無不合。

二、事實概要：原告於民國108年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）0元、營業成本0元、營業費用及損失總額0元、營業淨利0元、利息支出14萬7600元及全年所得額虧損14萬6648元；惟經被告查得原告出售其所有彰化縣○○鎮○○里○○路○段000巷00弄00號房屋及坐落土地（下稱系爭房地），並於108年12月31日辦竣所有權移

轉登記，系爭房地交易所得473萬8571元應為108年度。爰核定原告108年度營業收入淨額473萬8571元，營業成本350萬元，營業費用及損失總額53萬1500元，營業淨利70萬7071元，另就原告提供之資料，核定利息支出15萬6992元及全年所得額55萬1031元。以上計應補徵稅額11萬0206元，並依所得稅法第110條第1項規定，以113年度財營所更一字第55110101996號裁處書，處原告罰鍰7萬7144元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以113年7月17日中區國稅法務字第1130006423號復查決定駁回，再提起訴願，財政部以113年11月21日台財法字第11313943860號訴願決定駁回，原告仍不服，於法定期間內提起本訴。

三、訴訟要旨：

（一）原告主張：

- 1.系爭房地雖於108年12月31日過戶，但實際交屋點收是109年1月3日，原告於109年1月3日開立發票並繳納營業稅，且系爭房地收入業於109年度營利事業所得稅申報繳納。原告係不諳法令，並無逃漏稅之故意，屬無心之過，應免予或減輕處罰。
- 2.依納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項及第3項規定，及稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款規定，原告於109年1月3日開立發票並繳納營業稅，且系爭房地收入業於109年度營利事業所得稅申報繳納，顯見原告並無逃漏稅之意圖，也沒有因違反稅法上義務而獲得利益，僅遲繳利息所得。再參酌財政部83年3月7日台財稅字第830050221號函釋（下稱財政部83年3月7日函釋），被告以原告故意或過失逃漏稅處罰，應有不當。
- 3.依司法院釋字第673號解釋意旨，稅捐機關得參酌具體違規狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，不得逾越必要程度。依稅捐稽徵法第48條之3規定，被告應為符合憲法上比例原則之考量。原告就系爭房地交易所得業已開立發票並申報營業稅，且營業稅為營所稅之始，既已繳納營業

01 稅，故意或過失行為應不存在。

02 4.聲明：(1)原處分（含復查決定）及訴願決定關於罰鍰7萬
03 7144元部分均撤銷；(2)訴訟費用由被告負擔。

04 (二)被告答辯：

05 1.依營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第24條之2
06 規定，系爭房地於108年12月31日辦理移轉登記，就應列
07 入108年營所稅結算申報，事後實際點交日不影響交易所
08 得歸屬年度之認定。系爭房地經查核交易所得淨利為70萬
09 7071元，此為原告所不爭執，經核定原告108年度全年所
10 得額為55萬1031元，並無不合。

11 2.原告不動產投資開發及土地開發為業，具備相關稅務知
12 識，且前於105年11月30日買賣房地移轉登記予買受人，
13 未於所有權移轉登記日期所屬年度105年度營利事業所得
14 稅結算申報列報房地交易所得，業經被告裁處罰鍰，本件
15 自難謂其不諳法令，其違章行為應認有過失，不符合納保
16 法第16條第1項不予處罰之規定，自應論罰。

17 3.原告雖於110年6月28日辦理109年度營利事業所得稅結算
18 申報，並於同年月29日繳納稅款。然此係被告查得原告於
19 108年12月31日將系爭房地買賣移轉登記事宜，未於所有
20 權移轉登記日期所屬年度即108年度營利事業所得稅結算
21 申報列報系爭房地交易所得，乃於109年12月28日函請原
22 告提示系爭房地買賣契約書及相關帳簿憑證資料供核。可
23 知原告係被告進行調查後，始將系爭房地交易所得合併申
24 報為109年度所得，自與稅捐稽徵法第48條之1補稅免罰規
25 定及財政部83年3月7日函釋意旨不符，不能免罰。

26 4.被告參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰
27 倍數參考表），審酌原告已於裁罰處分核定前，以書面承
28 認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，且其非屬查獲之日
29 前5年內未曾查獲有所得稅法第110條第1項漏報或短報依
30 同法規定應申報課稅之所得額，按所漏稅額11萬0206元處
31 0.7倍罰鍰7萬7144元，已考量原告之違章情節、應受責難

01 程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等事由而
02 為適切之裁罰，裁量並無違誤。

03 5.聲明：(1)原告之訴駁回；(2)訴訟費用由原告負擔。

04 四、本件應適用法規：

05 (一)所得稅法：

06 1.行為時第4條之4第1項第2款、第3項前段：「(1項第2款)
07 個人及營利事業自中華民國105年1月1日起交易房屋、房
08 屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱
09 房屋、土地），符合下列情形之一者，其交易所得應依第
10 14條之4至第14條之8及第24條之5規定課徵所得稅：…
11 二、交易之房屋、土地係於105年1月1日以後取得。…(第
12 3項前段)第1項規定之土地，不適用第4條第1項第16款規
13 定…。」

14 2.第24條第1項前段：「營利事業所得之計算，以其本年度
15 收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所
16 得額。…」

17 3.行為時第24條之5第1、2項：「(第1項)營利事業當年度之
18 房屋、土地交易所得額，減除依土地稅法規定計算之土地
19 漲價總數額後之餘額，計入營利事業所得額課稅，餘額為
20 負數者，以零計算；其交易所得額為負者，得自營利事業
21 所得額中減除，但不得減除土地漲價總數額。(第2項)前
22 項房屋、土地交易所得額，指收入減除相關成本、費用或
23 損失後之餘額。但依土地稅法規定繳納之土地增值稅，不
24 得列為成本費用。」

25 (二)查核準則第24條之2：「營利事業出售不動產，其所得歸屬
26 年度之認定，應以所有權移轉登記日期為準，但所有權未移
27 轉登記予買受人以前，已實際交付者，應以實際交付日期為
28 準；兩者皆無從查考時，稽徵機關應依其買賣契約或查得資
29 料認定之。」

30 (三)納保法第16條第1、3項：「(第1項)納稅者違反稅法上義務
31 之行為非出於故意或過失者，不予處罰。…(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。」

(四)稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：…二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」

(五)財政部83年3月7日函釋：「○○股份有限公司漏報78年度營業收入，惟該公司於貴局進行調查前即自行合併申報為79年度營業收入，其合併申報為79年度營業收入所繳納之稅款部分，准予適用稅捐稽徵法第48條之1規定加計利息免罰。」

五、本院判斷：

(一)前揭事實概要欄所載各情，除後述爭點外，為兩造所不爭執，並有原告108年度損益及稅額計算書（原處分卷第12頁）、被告108年度營利事業所得稅結算（已）申報更正核定通知書及裁處書（原處分卷第118至119頁）、土地建物查詢資料及異動索引查詢資料（原處分卷第41至43頁）、復查決定（原處分卷第181至190頁）及訴願決定（原處分卷第225至236頁）等件在卷可稽，堪認屬實。本件爭點為：原告未依營利事業所得稅法於108年度系爭房地移轉登記日申報營利事業所得稅，主觀上有無過失？

(二)按依行為時所得稅法第4條之4第1項第2款、第3項及查核準則第24條之2規定，營利事業出售不動產，其所得歸屬年度之認定，應以所有權移轉登記日期為準。本件原告出售系爭房地，於108年12月31日辦理移轉登記完畢，依上開規定，其所得歸屬年度即為108年，應申報108年度營利事業所得稅。

(三)原告雖主張其不諳法令，系爭房地實際點交日為109年1月3日，已於當日開立統一發票，並列入109年度營利事業所得稅結算申報云云。然查，原告經營不動產投資開發及土地開

發等業，代表人到庭並自陳具有地政士資格，足見對於不動產投資開發具有相當專業。且原告於105年11月30日買賣房地移轉登記予買受人，未於所有權移轉登記日期所屬年度105年度營利事業所得稅結算申報列報房地交易所得而遭被告裁處罰鍰，此有被告107年度財營所字第55107101112號裁處書在卷可參（見本院卷第95頁）。核該裁處罰鍰之違章事由，亦屬未按所得年度申報營業收入而違反所得稅法第110條第1項之漏稅罰，與本件未依規定在不動產移轉登記年度申報所得稅之情節尚無不同。據此，原告經營不動產開發，代表人本身具有地政士資格，具有相當專業知識，又曾因相類事由遭裁處罰鍰，對於不動產交易所得應按移轉登記年度申報所得稅之規定，自不能諉稱不知，所辯不足採信。

(四)原告另強調系爭房地實際點交日為109年1月3日，已於當日開立統一發票，並列入109年度營利事業所得稅結算申報，應有稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款及財政部83年3月7日函釋免罰規定之適用云云。按，稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款規定及財政部83年3月7日函釋之適用，係以納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款為前提。惟本件係被告所屬彰化分局先查知系爭房地於108年12月31日辦理移轉登記事宜，卻未於所屬年度108年度營利事業所得稅結算申報列報該交易所得，乃以109年12月28日中區國稅彰化營所字第1090257858H號函知原告提供系爭房地買賣契約書及相關帳簿憑證資料供核，此有上開函文在卷可憑（見原處分卷第15頁）。據此，原告於被告進行調查後，始將系爭房地交易所得合併申報為109年度所得，自與稅捐稽徵法第48條之1補稅免罰規定及財政部83年3月7日函釋意旨不符，不得據以加計利息而免予處罰。

(五)原告又稱，系爭房地於109年1月3日點交後即開立發票，不可能逃漏所得稅捐，應認並無過失云云。然查，我國營利事業所得稅採結算申報制，由納稅義務人就其年度內構成營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，

01 並依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及
02 可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，
03 納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義務。而公司因有營
04 業收入而開立發票，係用以確保交易之真實性及合法性，並
05 作為政府徵收營業稅之重要憑證。至營利事業所得稅係以營
06 利事業年度收入總額(無論是否開立發票均應計算在內)減除
07 各項成本、費用、損失及稅捐後的純益額為所得額，據以結
08 算申報，因公司每年度營運狀況各異，並有調節損益而產生
09 稅額計算差異之可能，與營業稅課稅原因及其核計方式尚屬
10 有別，自不得因有開立發票即逕認不可能逃漏營利事業所得
11 稅，或將有無開立發票與有無漏報所得稅之故意或過失等同
12 看待。是原告此部分主張，亦無可採，本件原告有漏報營所
13 稅之過失，堪予認定。

14 (六)本件被告依裁罰倍數參考表，審酌原告於裁罰處分核定前，
15 以書面承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，且非屬查獲
16 之日前5年內未曾查獲有所得稅法第110條第1項漏報或短報
17 依同法規定應申報課稅之所得額，按所漏稅額11萬0206元處
18 0.7倍罰鍰7萬7144元，業已考量原告之違章情節、應受責難
19 程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益等事由，且
20 該核定漏稅額及處罰倍數為原告所不爭執（見本院卷第91、
21 92頁），經核被告所為裁罰，尚無違誤，復查決定及訴願決
22 定予以維持，即無不合。

23 六、結論：

24 (一)原告之訴為無理由，應予駁回。

25 (二)本件事證明確，兩造其餘攻防方法及所提事證，經核於判決
26 結果不生影響，無庸逐一論述，附此敘明。

27 (三)訴訟費用2000元應由原告負擔。

28 中 華 民 國 114 年 8 月 14 日
29 法 官 李嘉益

30 上為正本係照原本作成。

31 如不服本判決，應於判決送達後20日內，向本院地方行政訴訟庭

01 提出上訴狀，上訴狀並應記載上訴理由，表明關於原判決所違背
02 之法令及其具體內容或依訴訟資料可認為原判決有違背法令之具
03 體事實，並繳納上訴費新臺幣3,000元；未表明上訴理由者，應
04 於提出上訴後20日內補提理由書（上訴狀及上訴理由書均須按他
05 造人數附繕本）。如逾期未提出上訴理由書者，本院毋庸再命補
06 正而逕以裁定駁回上訴。

07 中 華 民 國 114 年 8 月 14 日

08 書記官 林俐婷