

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第166號

110年12月9日辯論終結

原告 許月霞

訴訟代理人 吳聖欽 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠（局長）

訴訟代理人 林婉婷

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國109年12月24日台財法字第10913941130號（案號：第10900735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、爭訟概要：被告依據查得資料，以原告民國100年及101年度綜合所得稅結算申報，未列報其獨資經營「許月霞」商號之營利所得，經依該商號100年及101年度營利事業所得稅全年所得額核定數新臺幣（下同）16,958,625元及6,822,464元，核算營利所得16,958,625元及6,822,464元，另尚漏報100年度本人財產交易所得59,666元、受扶養親屬租賃所得102,600元，歸課核定原告100年及101年度綜合所得總額18,207,625元及8,025,349元，所得淨額17,366,179元及7,091,708元，補徵應納稅額6,151,694元及2,048,821元，並分別裁處罰鍰2,588,434元及880,221元。原告就營利所得及罰鍰處分不服，申請復查，經被告以109年8月11日北區國稅法二字第1090009879號復查決定變更核定原告101年度獨資經營商號之營利所得為5,881,797元、財產交易所得為

61,183元，並追減101年度罰鍰159,349元；其餘復查駁回。
原告仍表不服，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.財政部106年6月7日台財稅字第10604591190號令（下稱106年6月7日令）釋將95年12月29日台財稅字第09504564000號令定義不清之第四點「其他經查核足以構成以營利為目的之營業人」，改為「具有經常性或持續性銷售房屋行為。但房屋取得後逾6年始銷售，或建屋前土地持有10年以上者，不在此限。」可見，財政部106年6月7日令釋是屬於有利於納稅義務人的解釋令，依稅捐稽徵法第1條之1第1項但書規定，原告營利事業所得稅核定處分雖已確定，但綜合所得稅尚未核課確定，即有財政部106年6月7日令釋之適用。

2.原告所有如附表所示編號1至9、14、16等11筆土地係贈與取得，而財政部106年6月7日令釋係以「個人購屋（含法拍屋）或將持有之土地建屋（含拆除改建房屋及與營業人合建分屋）並銷售」為前提，是不能認為原告所出售之上開11筆土地所得為營利所得。且原告就受贈取得之土地，並無買進之事實，顯然不符所得稅法第9條營利活動「經常買進、賣出之營利活動」之定義。

3.原告於99年6月8日、9日受贈取得附表其中11筆土地，其餘4筆買賣取得之土地則是99年5月間取得（不含編號15土地），係在「許月霞商號」100年6月1日成立之前，取得時既然「許月霞商號」不存在，並非「許月霞商號」之營利行為，出售時當然也不是「許月霞商號」之營利行為。再者，成立「許月霞商號」即可回溯等同於該商號取得16筆土地？此未見被告舉證說明。再退萬步言，「許月霞商號」就一定是從事銷售該16筆土地？亦有可能成立後未實

01 際從事買賣，或僅銷售建物，此亦不見被告任何舉證說
02 明。

03 4.原告於100年6月21日起至101年9月24日1年3個月期間出售
04 編號15以外15筆土地，出售後未再為其他買賣，不構成財
05 政部106年6月7日令釋所稱「於一段密接時間內反覆多次
06 為出賣行為」的「持續性」或「經常性」要件。原告「買
07 入、賣出」之土地，100年度僅附表編號10、11兩筆，101
08 年度僅編號12、13兩筆，能否謂係經常買進、賣出之營利
09 活動，顯有疑義。又原告所有附表所示11筆原告受贈取得
10 之土地，贈與人係原告之子，贈與稅實際是原告繳納，縱
11 使被告不認是原告繳納而是納稅義務人即贈與人繳納，實
12 際上贈與稅都是歸入被告收取，被告不能既要收贈與稅，
13 又要強行曲解規定，認為原告是「買入後賣出」之營利行
14 為。

15 5.承前述，原告所有如附表所示除編號15（已變更處分認不
16 屬營利行為）外之15筆土地，是否為原告基於「以營利為
17 目的，持續性地獨立從事特定經濟活動，而與從事同樣經
18 濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意
19 義」而為之買賣營利行為，此實牽涉事實認定與法律上爭
20 議，原告主觀上既認定其係以自然人身分出售系爭土地，
21 且非基於營利目的，自難認原告就未將土地交易所得辦理
22 營利事業所得稅結算申報乙事，主觀上具有何故意或過
23 失，被告自不得對原告另處罰鍰等語。

24 （二）聲明：訴願決定、原處分即復查決定不利原告部分均撤
25 銷。

26 三、被告答辯及聲明：

27 （一）答辯要旨：

28 1.許月霞商號係於100年6月1日設立登記之獨資營利事業，
29 其登記所營業務為不動產買賣，該獨資商號於100及101年
30 間分別出售11筆及5筆房地，其將銷售系爭房地之房屋部
31 分開立發票及申報營業稅，並列報為100及101年度營業收

01 入，足認許月霞商號認定系爭年度出售不動產（房地）交
02 易，為其獨資營利事業之營業行為，遂將該等交易價款屬
03 於房屋部分申報為此營業人之銷售額。因此，就該出售房
04 屋所坐落之基地，屬該營業人本於營業行為而銷售之土
05 地，亦屬所得稅法規定之營利事業，從事土地交易而有收
06 入之情形，自應依法計入許月霞商號之營業收入，並據以
07 計算個人營利所得。

08 2.原告於99年間取得系爭房地，並於100年及101年度連續銷
09 售系爭11筆及4筆（原為5筆，其中1筆嗣經認定非屬應依
10 法課徵營業稅者）房屋及其坐落基地，難謂非基於營利之
11 目的，繼續性、經常性從事銷售房地之營業行為。又許月
12 霞商號係屬已於100年6月1日設立登記之獨資營利事業，
13 其營利目的已甚明確，即無庸再依財政部106年6月7日令
14 釋判斷是否符合營利事業之規定。

15 3.原告分別於100年及101年出售11筆及4筆房地，其中10筆
16 土地係源自蔡鴻樟（子）於99年6月9日贈與及1筆土地係
17 源自蔡許宏（子）於99年6月8日贈與，惟贈與稅納稅義務
18 人為贈與人，該贈與稅即非屬原告出售系爭房地之成本及
19 費用。況原告本件同一課稅事實之營利事業所得稅部分，
20 原告未於法定期間內申請復查而告確定。原告嗣申請依行
21 政程序法第128條規定重開行政程序，該案亦經駁回確
22 定；綜合所得稅部分，原核定101年度營利所得6,822,464
23 元，經復查決定變更核定為5,881,797元及財產交易所得6
24 1,183元，並無不合。

25 4.原告對於其個人獨資經營之事業在100年及101年分別出售
26 不動產11筆及4筆、出售土地部分銷售金額高達1億餘元，
27 金額尚非微小，當知之最詳，自應注意依所得稅法相關規
28 定申報，況依其經驗，就該土地交易所得部分，未列入營
29 利所得申報，縱非故意，亦有應注意能注意而未注意之過
30 失。又被告所屬新竹分局基於稅捐稽徵法第48條之1規範
31 精神，於104年10月5日寄發輔導書函輔導原告應於限期內

自行補報營利所得，惟原告仍未補報該土地交易所得部分，縱非故意，亦有過失，自應論罰，被告於復查決定重行按101年度所漏稅額1,441,745元處0.5倍罰鍰720,872元，及維持100年度罰鍰2,588,434元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，並無違誤等語。

（二）聲明：駁回原告之訴。

四、本院之判斷：

（一）本稅部分：

- 1.按所得稅法第11條第2項規定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。」行為時同法第14條第1項第1類規定：「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。」行為時同法第71條第2項規定：「獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」次按所得稅法第4條第1項第16款雖規定個人及營利事業出售土地，免納所得稅。惟營利事業出售土地之交易所得，於營利事業所得稅中固屬免稅所得，故在計算出「營利事業所得額」（土地交易所得計入）後，減除該出售土地所得，以得出「營利事業課稅所得額」，然此不影響「盈餘總額」應按核定之「營利事業所得額」計算規定之適用，而於該項土地交易所得（盈餘）由營利事業分配或歸予投資個人（包括公司之自然人股東、合作社社員、合夥人、獨資資本主）時，即屬營利所得，依所得稅法第14條第1項第1類

之規定，仍應計入當年度個人之綜合所得總額，依法課徵綜合所得稅。

2. 查原告獨資經營許月霞商號，100年及101年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額23,867,619元、10,982,143元，前經被告所屬新竹分局查得其漏報出售土地收入75,889,000元、29,150,000元，核定營業收入淨額99,756,619元、40,132,143元，並按不動產買賣業（行業標準代號：6811-11）同業利潤標準淨利率17%計算，核定全年所得額16,958,625元（99,756,619×17%）、6,822,464元（40,132,143×17%）（見原處分卷第283至290頁），原告未於法定期間內申請復查而告確定。原告嗣依行政程序法第128條規定申請重開行政程序，亦經本院及最高行政法院109年度裁字第127號裁定駁回確定（見原處分卷第479至481頁）。而就本件原告綜合所得稅部分，被告原係歸課原告100年及101年度營利所得16,958,625元、6,822,464元，嗣以原告於101年度出售附表編號15房屋及其坐落基地之營利所得940,667元部分，業經被告所屬新竹分局重行審認非屬應依法課徵營業稅者，乃重行計算財產交易所得為61,183元，是原核定101年度營利所得6,822,464元，經復查決定變更核定為5,881,797元及財產交易所得61,183元；100年度營利所得16,958,625元則無變更等情，亦有100、101年度綜合所得稅核定通知書（見原處分卷第312、324頁）、復查決定書及訴願決定書在卷可憑，均堪認屬實。

3. 原告主張其於99年6月8日、9日受贈取得附表其中11筆土地，其餘4筆買賣取得之土地則是99年5月間取得（不含編號15土地），係在「許月霞商號」100年6月1日成立之前，即非「許月霞商號」之營利行為；且原告就受贈取得之土地，並無買進之事實，不符所得稅法第9條「經常買進、賣出之營利活動」之定義。原告買入、賣出之土地，100年度僅附表編號10、11兩筆，101年度僅編號12、13兩

01 筆，不構成財政部106年6月7日令釋所稱「於一段密接時
02 間內反覆多次為出賣行為」的「持續性」或「經常性」要
03 件云云。惟查，許月霞商號係於100年6月1日設立之獨資
04 營利事業，其所營業務為不動產買賣（見原處分卷第270
05 頁），該獨資商號設立後，於100年及101年間分別出售如
06 附表所示11筆及5筆房地，其將銷售系爭房地之房屋部分
07 開立發票及申報營業稅，並列報為100年及101年度營業收
08 入，已如前述，足認許月霞商號系爭年度出售不動產交
09 易，為其獨資營利事業之營業行為，始將該等交易價款屬
10 於房屋部分申報為此營業人之銷售額（見原處分卷第283
11 至290頁）。再者，原告於99年間取得除附表編號15以外
12 之15筆系爭房地，旋即於100、101年度連續銷售11筆及4
13 筆房屋及其坐落基地（相關異動索引查詢資料、不動產買
14 賣契約書及統一發票，見原處分卷第1至252頁），觀其交
15 易期間、交易數量及頻率，與一般非從事房地買賣之個人
16 出售房屋，及非繼續性之經濟活動實屬有別。復參以原告
17 之子蔡鴻樟為皇昱建設股份有限公司（81年設立）負責
18 人，歷任負責人為蔡國禎（原告配偶）、原告及曾永乾；
19 另原告之子蔡許宏，為唐居建設股份有限公司（82年設
20 立）負責人，原告及蔡鴻樟則擔任公司股東（見原處分卷
21 第408至416頁），原告為具有房地產業相關背景之人。綜
22 合上情以觀，亦堪認原告係基於營利之目的，繼續性、經
23 常性從事銷售房地之營業行為，尚不因部分土地係在許月
24 霞商號成立前所受贈取得，而異其結果。原告主張其不符
25 所得稅法第9條「經常買進、賣出之營利活動」之定義云
26 云，並不足採。因此，就該出售房屋所坐落之基地，屬該
27 營業人本於營業行為而銷售之土地，亦屬所得稅法規定之
28 營利事業，從事土地交易而有收入之情形，自應依法計入
29 許月霞商號之營業收入，並據以計算個人營利所得。至於
30 財政部106年6月7日令釋，係就營業稅法有關營業人如何
31 認定作出統一認定事實標準之解釋性行政規則，在營業人

已自行辦理商業、營利事業及稅籍登記等而依法設立營利事業之情形，即無仍予援用之必要，是於本件已辦理獨資商號設立情形下，即與該令釋所涉判斷標準等無關。原告主張其不構成財政部106年6月7日令釋所稱「於一段密接時間內反覆多次為出賣行為」的「持續性」或「經常性」要件云云，亦難據為有利之認定。

4. 綜上，被告復查決定變更核定原告101年度獨資經營商號之營利所得為5,881,797元、財產交易所得為61,183元，及維持100年度原核定部分，於法並無不合。

(二) 罰鍰部分：

1. 按納稅者權利保護法第16條第1項規定：「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。」行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「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……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。……。」現行同法第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。」
2. 原告100年及101年度綜合所得稅結算申報，有上開短漏報所得額一節，業經本院認定如前。原告對於其個人獨資經營之事業在系爭年度分別出售不動產11筆及4筆，且出售土地部分銷售總額高達1億元，金額不低，又依其具房地產相關背景之經驗，就該土地交易所得部分，自應注意依所得稅法相關規定，列入營利所得申報。況被告所屬新竹分局於104年10月5日寄發輔導書函輔導原告應於限期內自行補報營利所得（見原處分卷第281頁），惟原告仍未補報，是原告就該土地交易所得部分，未列入營利所得申報，核有過失，自應論罰。原告主張其主觀上並無故意或

過失云云，尚不足採。被告乃於法定裁罰倍數（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，審酌違章情節，100年度按所漏稅額5,201,492元分別處以0.2倍及0.5倍之罰鍰2,588,434元，101年度按重行核算所漏稅額1,441,745元處以0.5倍之罰鍰720,872元，於法並無不合。

五、綜上所述，原告上開主張均不可採，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告猶執前詞，訴請判決如聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、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，不再逐一論列，附此敘明。

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 110 年 12 月 30 日

臺北高等行政法院第四庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 鍾啟煒

法 官 李君豪

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
(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。
(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、四親等內之血親、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。	

02 中 華 民 國 110 年 12 月 30 日
 03 書記官 樓琬蓉