

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第549號

115年5月7日辯論終結

原告 黃勇義

訴訟代理人 王健安 律師

高羅亘 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘（局長）

訴訟代理人 李佩玲

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年1月15日台財法字第11313941270號訴願決定，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭114年度地訴字第95號裁定移送前來，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

壹、程序方面

一、原告代表人吳蓮英局長於民國115年1月16日退休，由副局長謝慧美代理，嗣由樓美鐘繼任局長，並據新任代表人具狀聲明承受訴訟，經核無不合，應予准許（本院卷第197、199、315、319-320頁）。

二、行政訴訟法第177條規定：「（第1項）行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據，而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結者，行政法院應以裁定停止訴訟程序。（第2項）除前項情形外，有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院得在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前，以裁定停止訴訟程序。」惟屬第2項規定情形者，法條既是

規定「得」以裁定停止訴訟程序，而非如同條第1項係規定「應」以裁定停止訴訟程序，故行政法院就是否停止訴訟程序，係具有裁量權，並非一有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院即均應停止訴訟程序（最高行政法院104年度判字第22號判決意旨參照）。本件原告固聲請於其涉犯之違反稅捐稽徵法等罪嫌之刑事案件〔現繫屬於臺灣高等法院106年度上重訴字第30號刑事案件（下稱系爭刑案）〕之訴訟程序終結前，停止本件訴訟程序（本院卷第134-135頁）。然行政法院就行政爭訟事件應自行認定事實，並不受刑事判決所認定事實之拘束，且本件係涉及原告94年度營利事業所得稅（下稱營所稅）之核定，與系爭刑案係就原告所涉違反稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐等罪嫌之刑事犯罪所為之裁判，其構成要件互殊，本件自不受系爭刑案認定事實之拘束，故無裁定停止本件訴訟程序之必要，先予說明。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

被告以原告未依規定申請稅籍登記，於94年間利用他人名義銷售臺北市○○區○○路○○○號4樓之2等383筆房地，亦未依限辦理當年度營所稅之結算申報，第一次核定原告94年度營業收入總額新臺幣(下同)3,334,312,376元、營業淨利566,833,103元、全年所得額566,833,103元及免徵所得稅之出售土地增益(下稱土地交易所得)486,775,687元，應納營所稅稅額20,004,354元，另加徵怠報金90,000元；嗣依據通報資料調增1筆房地，營業收入11,150,000元，第二次核定營業收入總額3,345,462,376元、營業淨利568,728,603元、全年所得額568,728,603元及土地交易所得488,436,882元，應納營所稅稅額20,062,930元，另加徵怠報金90,000元。原告不服第一次核定及第二次核定，申請復查，獲追減營業收入總額124,786,561元、營業淨利182,500,814元、土地交易所得27,303,859元，課稅所得額變更為負74,905,234元，因

01 已無營所稅應納稅額，乃註銷應納稅額及怠報金（下稱原處
02 分或復查決定）。原告不服，提起訴願，經財政部以114年1
03 月15日台財法字第11313941270號訴願決定書決定訴願駁回
04 （下稱訴願決定），原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

05 二、原告起訴主張及聲明：

06 (一)主張要旨：

- 07 1.被告請原告提出貸款利息相關資料供核，經原告向各銀行查
08 詢，銀行內部皆有本金及利息分別載明之詳細報表，原告受
09 限於個人資料保護法，不得調閱名義人各該銀行之貸款利息
10 報表，遂請被告向各銀行調閱各筆交易之貸款利息報表，惟
11 被告卻逕以原告違反協力義務為由，否准認列，違背應盡之
12 職權調查義務。
- 13 2.依納稅者權利保護法(下稱納保法)第14條規定，推計課稅應
14 依最能切近實額之方法為之，被告既已查得原告94年度183
15 筆房地交易平均利潤率僅約8.23%，則其餘房地應依此推
16 計，被告仍逕以同業利潤標準核定原告之所得額，顯違上開
17 規定。
- 18 3.原告93年至100年以其他名義人名義買賣房屋部分，於申報
19 個人綜合所得稅時，均揭露於申報書中，原告及各名義人所
20 屬之稽徵機關，均核認係個人財產交易所得，自難謂原告係
21 故意以詐欺或其他不正方法逃漏稅捐。又依財政部95年12月
22 29日台財稅字第09504564000號令，個人以營利為目的，購
23 買房屋或標購法拍屋再予銷售，自97年1月1日起，應依法課
24 徵營業稅，而原告於94年度出售房屋，自非屬營業稅課徵範
25 圍，縱使被告於事後變更法律見解，亦無由原告溯及承擔該
26 不利益之理。是本件核課期間應為5年，被告以7年計算，於
27 法有違。

28 (二)聲明：

29 訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

30 三、被告答辯及聲明：

01 (一)答辯要旨：

02 原告於復查及訴願階段，均無法提供完整之成本費用資料，
03 被告依據查得事證，重行核定原告94年度營業收入總額3,22
04 0,675,815元、營業淨利386,227,789元，全年所得額386,22
05 7,789元及土地交易所得461,133,023元，課稅所得額變更為
06 負74,905,234元（386,227,789元－461,133,023元），已無
07 營所稅應納稅額，並註銷原加徵之怠報金，洵無違誤。

08 (二)聲明：

09 原告之訴駁回。

10 四、爭點：

11 被告就原告94年度營所稅之核課，經復查後核定應納稅額0
12 元，並註銷原加徵之怠報金90,000元，即原告本件並無應繳
13 納之94年度營所稅稅額及怠報金，原告提起本件撤銷訴訟，
14 有無權利保護必要？

15 五、本院的判斷：

16 (一)前提事實：

17 上開爭訟概要欄所述之事實，除本件爭點外，為兩造所不爭
18 執，並有被告第一次核定（原處分卷1第770頁）、被告第二
19 次核定（原處分卷1第738頁）、原處分（即復查決定）及送
20 達證書（本院卷第223-248、117頁）、訴願決定及送達證書
21 〔本院地方行政訴訟庭114年度地訴字第95號卷（下稱地行
22 卷）第23-49頁、訴願卷2末頁〕可查，堪信為真。

23 (二)被告就本件原告94年度營所稅事件第一次核定、第二次核定
24 及復查核定情形如下：

- 25 1.行為時所得稅法第3條第1項規定：「凡在中華民國境內經營
26 之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得稅。」第4
27 條第1項第16款規定：「左列各種所得，免納所得稅：……
28 十六、個人及營利事業出售土地……。」「第11條第2項規
29 定：「本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營
30 利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他
31 組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦、冶等營利事

業。」第71條第1項本文規定：「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或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，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、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。」第79條第1項規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；……。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」同法施行細則第81條第1項規定：「本法第83條所稱之帳簿文據，其關係所得額之一部或關係課稅年度中某一期間之所得額，而納稅義務人未能提示者，稽徵機關得就該部分依查得資料或同業利潤標準核定其所得額。」

2. 被告查得原告係以營利為目的持續且經常性銷售房屋及土地，核屬所得稅法第11條第2項所稱之營利事業，卻未依規定申請稅籍登記，亦未辦理94年度營所稅結算申報，第一次核定認原告本年度銷售房地共383筆，營業收入總額3,334,312,376元、營業淨利566,833,103元（＝營業收入3,334,312,376元×同業利潤標準淨利率17％）、全年所得額566,833,103元、免稅土地交易所得486,775,687元及課稅所得額80,057,416元（＝全年所得額566,833,103元－免稅土地交易所得486,775,687元），並認原告本年度應納稅額20,004,354元（＝課稅所得額80,057,416元×稅率25％－累進差額10,000元），另加徵怠報金90,000元，而認原告應繳金額共計20,

094,354元（ $=20,004,354+90,000$ ）等情，有被告第一次核定通知書（原處分卷1第769-770頁）可稽。

3.因被告嗣又查得原告出售另1筆房地，出售金額11,150,000元，第二次核定認原告本年度銷售房地共384筆，營業收入總額3,345,462,376元、營業淨利568,728,603元（ $=$ 營業收入3,345,462,376元 $\times$ 同業利潤標準淨利率17%）、全年所得額568,728,603元、免稅土地交易所得488,436,882元及課稅所得額80,291,721元（ $=$ 全年所得額568,728,603元 $-$ 免稅土地交易所得488,436,882元），並認原告本年度應納稅額20,062,930元（ $=$ 課稅所得額80,291,721元 $\times$ 稅率25% $-$ 累進差額10,000元），另加徵怠報金90,000元，而認原告應繳金額共計20,152,930元（ $=20,062,930+90,000$ ）等情，又有被告第二次核定通知書（原處分卷1第738頁）足憑。

4.原告就被告第一次核定及第二次核定均有不服，申請復查。經被告復查後核定，原告本年度銷售房地共371筆（被告第二次核定為384筆，復查決定註銷其中13筆，最終核定為371筆），營業收入總額3,220,675,815元、營業淨利386,227,789元、全年所得額386,227,789元、免稅土地交易所得461,133,023元及課稅所得額「負值」74,905,234元（ $=$ 全年所得額386,227,789元 $-$ 免稅土地交易所得461,133,023元），因認原告本年度營所稅之應納稅額為0元（因課稅所得額為負值），乃註銷原加徵之怠報金90,000元，即最終核定原告本年度營所稅應繳金額共計「0元」（ $=$ 應納稅額0元 $+$ 怠報金0元）等情，亦有復查決定（本院卷第223-248頁）、被告復查決定影響金額（原處分卷2第1頁）、復查決定應補稅額更正註銷單（外放）、被告114年4月29日財北國稅法務字第1140010503號函（地行卷第81頁）可參。

(三)被告復查核定原告94年度營所稅課稅所得額為「負值」74,905,234元（原處分卷2第2頁計算表參照），詳情如下：

1.被告第二次核定認原告本年度銷售房地共384筆，嗣復查決定註銷其中13筆（房地明細詳如訴願卷1第294頁所示），最

終復查決定認原告本年度銷售房地共371筆，已如前述。而被告就原告本年度銷售之房地371筆，係分成76筆、112筆、183筆三種情形：

(1)銷售房地76筆（房地明細詳如本院卷第99-102頁所示）部分：因欠缺房地交易之銷貨收入及取得成本資料，被告按房屋評定現值15,074,496元及土地公告現值144,013,151元二者合計，核定營業收入159,087,647元（ $=15,074,496+144,013,151$ ）；再按同業利潤標準淨利率17%，核定房屋交易所得2,562,664元（ $=15,074,496 \times 17\%$ ）及土地交易所得24,482,235元（ $=144,013,151 \times 17\%$ ），二者合計即營業淨利27,044,899元（ $=2,562,664+24,482,235$ ）。

(2)銷售房地112筆部分（房地明細詳如本院卷第103-107頁所示）：被告核定出售房屋收入187,826,240元及出售土地收入1,033,817,057元，合計營業收入1,221,643,297元（ $=187,826,240+1,033,817,057$ ），因扣押證物之成本費用資料不全，乃按同業利潤標準淨利率17%，核定房屋交易所得31,930,465元（ $=187,826,240 \times 17\%$ ）及土地交易所得175,748,893元（ $=1,033,817,057 \times 17\%$ ），二者合計即營業淨利207,679,358元（ $=31,930,465+175,748,893$ ）。

(3)銷售房地183筆部分（房地明細詳如本院卷第109-116頁所示）：被告核定出售房屋收入237,162,563元及出售土地收入1,602,782,308元，合計營業收入1,839,944,871元（ $=237,162,563+1,602,782,308$ ），按原告主張核定房屋成本195,852,032元及費用150,708,894元、土地成本1,328,407,198元及費用13,473,215元，即核定房屋交易所得「負值」109,398,363元（ $=237,162,563-195,852,032-150,708,894$ ）及土地交易所得260,901,895元（ $=1,602,782,308-1,328,407,198-13,473,215$ ），二者合計即營業淨利151,503,532元（ $=\text{負值}109,398,363+260,901,895$ ）。

2.綜上，本件經被告復查後，最終核定原告本年度出售房地共371筆，營業收入總額3,220,675,815元（ $=159,087,647+$

01 1, 221, 643, 297 + 1, 839, 944, 871) 、營業淨利386, 227, 789
02 元 (=27, 044, 899 + 207, 679, 358 + 151, 503, 532) 、全年所
03 得額386, 227, 789元，及免稅土地交易所得461, 133, 023元
04 (=24, 482, 235 + 175, 748, 893 + 260, 901, 895) ，復查核定
05 原告本年度營利事業課稅所得額為「負值」74, 905, 234元
06 (=全年所得額386, 227, 789元－免稅土地交易所得461, 13
07 3, 023元) ，因認原告本年度就營所稅之應納稅額為0元，遂
08 註銷原加徵之怠報金90, 000元，即最終認定原告本件應繳納
09 金額為「0元」 (=應納稅額0元 + 怠報金0元) 。

10 (四)原告提起本件撤銷訴訟，欠缺權利保護必要：

11 1.按人民之納稅義務係因法定構成要件之實現而成立，不待稽
12 徵機關之核定。而課稅處分乃在於確認已依法律規定成立之
13 請求權或債務之具體數額。因稽徵機關課稅處分核定之應納
14 稅額，如較法律規定者為高，即涉違法侵害人民之財產權。
15 因此，對課稅處分之撤銷訴訟而言，其訴訟標的乃原告要求
16 確認「課稅處分所核定之應納稅額」為違法，侵害其權利，
17 並要求廢棄該課稅處分之訴訟上請求。至依納保法第21條第
18 1項規定，納稅者固得在本案訴訟程序中追加對其有利之爭
19 點，以擴張法院「應審理」之範圍。但「不」包括不利於納
20 稅者自己之爭點追加，而稽徵機關同樣「不」能追加對稅捐
21 機關有利之點。因此本案若「無」有利納稅者之爭點追加，
22 截至判決作成時止，案件「應審理」之範圍維持固定（最高
23 行政法院109年度上字第896號判決意旨參照）。

24 2.稅捐為法定之債，於稅捐構成要件被滿足之時點，稅捐債務
25 (對國家而言則為稅捐債權)即依法成立生效，並在符合報
26 繳期間之相關法律規定後(稅捐稽徵法第22條參照)，清償
27 期屆至，開始起算核課期間(稅捐稽徵法第21條參照)，其
28 債權之存在與稅捐核課處分何時作成無涉。因此稅捐核課處
29 分一向被認為是「確認處分」，其法理基礎在此(最高行政
30 法院101年度判字第629號判決意旨參照)。

- 01 3.被告因查得原告係以營利為目的持續且經常性銷售房屋及土
02 地，核屬所得稅法第11條第2項所稱之營利事業，卻未依規
03 定申請稅籍登記，亦未辦理94年度營所稅結算申報，乃對原
04 告開啟94年度營所稅之課徵程序。嗣經被告復查後，就本案
05 營所稅之稅基量化，為課稅所得額「負值」74,905,234元之
06 最終認定，而核定應納稅額為「0元」，並最終作成核定稅
07 額為0元之確認性核課處分，並將原加徵之怠報金90,000
08 元，予以註銷。是以，原告本年度營所稅之應繳金額為「0
09 元」，此為兩造所不爭執（本院卷第148頁）。
- 10 4.按以確認性核課處分為程序標的，依稅捐稽徵法第35條規定
11 循序提起行政訴訟者，以「其財產權益因核課處分之作成，
12 負擔公法上之稅捐債務，而受減損」為必要。若營所稅核課
13 處分之稅額核定為0元，即表示受處分規制效力所及之納稅
14 義務人，並無營所稅稅捐債務負擔存在。自無從以該不直接
15 影響其權益之營所稅核課處分為爭訟程序標的，無提起行政
16 訴訟之必要。若其提起此等訴訟，即應認其無主觀公權利，
17 逕以判決駁回其訴（最高行政法院107年度判字第599號判決
18 意旨參照）。
- 19 5.雖然原告提起本件訴訟係希冀撤銷原處分即復查決定最終認
20 定之營利事業土地交易所得461,133,023元，以達到其不須
21 補繳94年度「個人綜合所得稅」之結果（地行卷第79頁、本
22 院卷第148-149頁）。然而，現行所得稅法制，「營利事
23 業」與「自然人」為二個不同類別之權利主體，而其等均利
24 用國家與社會所提供之各類公共服務，從事各類活動，活動
25 結果也會增加國家及社會之善後成本，自應負擔國家社會之
26 公共支出。又此二類主體活動內容不同，對國家及社會之影
27 響也不同，因此在所得稅法制上，二類主體被「分開」看
28 待，而有「不同」之所得稅負標準。換言之，即使營利事業
29 有免稅（實為分離課稅）之「土地交易所得」產生，等到分
30 給股東或資本主時，仍應被定性為應稅之「營利所得」；且
31 在分配予股東及資本主時，其所得類別及應、免稅屬性之改

變，亦與「量能原則」下之「禁止重複課稅原則」無違。況所得稅法第4條第1項第16款之免稅規定，無論係個人或營利事業出售土地，其交易所得固均屬免稅所得，理由則在於政府為使土地「漲價歸公」，業以平均地權條例第35條規定，對土地所有權人於申報地價後之土地自然漲價，徵收土地增值稅，而為避免對土地利得重複課稅，遂於所得稅法第4條第1項第16款規定，個人及營利事業出售土地之交易所得，免納所得稅。而在納稅主體為營利事業時，僅該免稅所得不計入課稅所得而已，在計算營利事業之總收入時，仍應計入該免稅所得，其結果若營利事業結算後有盈餘時，獨資資本主自該獨資事業分得之盈餘所得，依所得稅法第14條第1項第1類之規定，即為營利所得，屬個人綜合所得之一種；此時系爭土地交易所得，如業因先後在二個時點，對二個不同之稅捐主體為不同歸屬而進行二次之判斷，前一次（營所稅）判斷方有獨資事業出售土地可免納所得稅之適用，獨資事業將盈餘分配予獨資資本主時，則因所得稅法並無「獨資資本主得免納所分配盈餘所得稅之規定，自應依法合併各類所得申報繳納個人綜合所得稅，此為法律明文之規定（若由行為時所得稅法關於「兩稅合一」法制之設計，針對獨資、合夥以外公司營利事業繳納之營所稅，被視為「暫繳」稅款，將來還可以列入「股東可扣抵稅額」中，供股東自應納稅額中減除，但土地交易所得涉及之土地增值稅負，仍然不在「股東可扣抵稅額」範圍內，亦可見公司與股東因所得屬性之改變，須各自承擔土地增值稅與個人綜合所得稅之規範設計）（最高行政法院110年度上字第783號裁定意旨參照）。

6.此外，在本件營所稅事件中，亦無給予綜合所得稅爭訟保護之必要，理由如下：

(1)固然從理論上言之，在營所稅之核課處分中，有關營利事業課稅所得額量化事項之認定及判斷，在該核課處分「於法定救濟期間經過、發生處分存續力」之時點起，或具有「處分

構成要件效力」（而非「確認效力」），營所稅稅捐客體之「課稅所得」總額量化，屬稅捐債務成立要件之一部，或具有處分構成要件效力（參閱陳敏著「行政法總論」第4版第447-449頁），而為其他行政機關所尊重（最高行政法院107年度判字第599號判決意旨參照）。

(2)然處分之「構成要件效力」乃指「由處分存續力延伸而生，使處分規制效力亦得拘束原處分機關以外之其他國家機關（包括行政機關與法院）」之情形（陳敏著「行政法總論」93年11月版第447頁參照）。但其拘束效力之強度不可一概而論，而需有個案因素之考量。亦即，構成要件效力非屬絕對概念，對應之效力內容亦具相對性，會視個案情節而有強弱之分，故而處分之「構成要件效力」具有「相對性」規範特徵，因其必須考量到實證環境之各類特殊情況（例如公部門作決策面臨資訊不足之困境，決策違法情節明顯重大，處分之形成外觀或效力不夠明顯，或者人民沒有即時救濟之誘因……等等），即有必要視個案情節予以調整，其拘束效力之有無及程度並非絕對（最高行政法院106年度判字第644號判決意旨參照）。

(3)是基於「處分構成要件效力」之「相對性」規範特徵，若本案例中因營所稅核課處分之應納稅額核定為0元，以致受處分效力規制之納稅義務人（即原告）無法提起行政爭訟，則營所稅核課處分中「處分構成要件效力」事項之效力強度即會受到削弱，仍容許營所稅核課處分之當事人（指原告）在其他處分（例如綜合所得稅課稅處分）之行政爭訟程序中，重為爭執（最高行政法院107年度判字第599號判決意旨參照）。

(4)況且，在計算原告94年度營所稅之課稅所得額時，應減除免稅土地交易所得，此乃基於所得稅法特別規定，而對原告之營所稅事件所為稅法上之調整決定。至於如何計算原告94年度「取自營利事業之營利所得」，係屬「個人綜合所得稅」事件，兩者性質、稅基及稅目不同，適用的法律各異，前者

(營所稅)並非後者(綜合所得稅)之先決事項，並無構成要件效力可言(最高行政法院100年度判字第145號判決意旨參照)。

(5)縱使營所稅處分中之部分事項判定(例如系爭營利事業免稅土地交易所得多寡)，或具有處分構成要件效力，仍然「無法」導出營所稅處分之受處分人，得對該核定應納稅額為0元，不直接影響其權益之營所稅處分提起行政爭訟。再者，依現行納保法第21條第1項之規定，司法及稽徵實務慣行之「(鎖定式)爭點主義」已經廢棄，而改採「容許在行政爭訟程序中擴張爭點」之爭訟程序法制。若有原告94年度「綜合所得稅核課處分」之作成，有關係爭土地交易所得量化爭議，原告可在94年度綜合所得稅核課處分之行政爭訟程序提出，則予本件營所稅事件中，並無給予綜合所得稅爭訟保護之必要(最高行政法院107年度判字第599號判決意旨參照)。

7.綜上，按提起任何訴訟，請求法院裁判，均應以有權利保護必要為前提，具備權利保護必要者，其起訴始有值得權利保護之利益存在，故又稱為訴之利益，凡提起訴訟而依其所訴之事實，係欠缺權利保護必要者，即屬無訴之利益，在法律上顯無理由(最高行政法院100年度判字第1339號判決、98年度判字第1521號判決意旨參照)。次按納稅義務人依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，進而提起訴願及行政訴訟之行政爭訟程序者，以其財產權益因核課處分之作成，負擔公法上之稅捐債務，而受減損為必要。本件既經被告復查後，最終核定原告94年度營所稅應納稅額為0元，並註銷原加徵之怠報金，亦即復查決定已將原告本年度營所稅核課處分之稅額核定為0元，並將怠報金亦核定為0元，即表示受前開處分規制效力所及之原告，並無本年度營所稅稅捐債務負擔存在，原告自無從以該不直接影響其權益之營所稅核課處分為爭訟程序標的，而無提起行政訴訟之必要。再者，行政救濟程序中之所謂不利益變更禁止原則係指：處分相對人於對處

分不服而提起包括訴願程序、行政訴訟等行政救濟程序，該行政救濟機關作成訴願決定書或判決時，不得使該請求救濟者受較原處分更不利益之結果，我國分別於訴願法第81條第1項但書及行政訴訟法第195條第2項明定之。此一規定係對行政救濟機關作成訴願決定書或判決時，所為之拘束（最高行政法院105年度判字第393號判決意旨參照）。就本件而言，原告係不服原處分即復查決定最終認定之「免稅」土地交易所得461,133,023元，訴請撤銷（地行卷第79-81、85頁、本院卷第148-149頁），則若按原告之請求，撤銷營利事業免稅所得461,133,023元，則將造成其課稅之所得額「增加」461,133,023元，即課稅所得額成為正值而產生應納之稅額，以致「增加」原告本件94年度營所稅之租稅債務，如此反而不利於原告之本件營所稅救濟，殊失訴訟之本意，是應認原告提起本件訴訟，欠缺權利保護必要，應予駁回。

(五)原告其他各項主張，亦非可採：

1.原告雖主張其係以個人及親友名義從事房地買賣，不具營利事業之性質，其與名義人並已申報94年度綜合所得稅，本件核課期間應為5年等語。惟：

(1)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。」其所謂「營業場所」，文義上係指營業活動所在場地（空間），並不以固定之營業場所為限，而且論理上，凡有營業活動必定使用場地，故所謂具備營業場所，無非強調營業活動之存在；又所謂營業牌號，亦不以實體招牌或營業登記為限，只要以一定名稱對外從事營業活動，即屬之。其次，依所得稅法第14條第1項規定，個人之綜合所得計分為10類，依序為營利所得、執行業務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自力耕作、漁、牧、林、礦之所得、財產交易所得、競技、競賽及

01 機會中獎之獎金或給與、退職所得、其他所得，營利事業之
02 收益則統稱為營利事業所得，而對照所得稅法第9條規定：
03 「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並
04 非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣
05 或交換而發生之增益或損失。」同法第14條第1項第1類規
06 定：「營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社
07 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
08 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
09 之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。」（所謂一時係
10 指偶而、非常態性的）及所得稅法施行細則第12條規定：
11 「本法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事
12 業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於
13 計算營利事業所得額之規定。」可知納稅義務人（個人）為
14 「經常買進、賣出之營利活動」而持有之各種財產，因買賣
15 或交換而發生之增益，既「非」屬個人之財產交易所得，亦
16 「非」個人一時貿易之盈餘（營利所得），更「非」執行業
17 務所得、薪資所得、利息所得、租賃所得及權利金所得、自
18 力耕作、漁、牧、林、礦之所得、競技、競賽及機會中獎之
19 獎金或給與、退職所得。此際，如要區分有無固定營業場
20 所，有者，認屬獨資營利事業，獨資資本主每年自其獨資經
21 營事業所得之盈餘總額為個人營利所得；無固定營業場所
22 者，認非屬獨資營利事業，其經常買進、賣出之營利活動而
23 持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益，屬其他所
24 得，即對於實質上同屬經常買進、賣出之營利活動，僅因其
25 有無固定營業場所，而予以不同的所得性質評價，恐有違平
26 等原則。故不區分有無固定營業場所，逕以其經常買進、賣
27 出之營利活動場所作為營業場所，一律解為該當於所得稅法
28 第11條第2項定義之獨資營利事業，獨資資本主每年自其獨
29 資經營事業所得之盈餘總額屬個人營利所得，至於非經常買
30 進、賣出之營利活動所發生之增益，則歸屬個人之財產交易
31 所得，或個人一時貿易之盈餘（營利所得），論理上堪稱妥

適，亦不致混淆有關所得性質，與經濟活動主體之定性。因此，除須具備主觀之營利目的，並為一事業（經常性、職業性及自力性的從事營業活動）外，具備「營業牌號」或固定之營業「場所」，並非營利事業認定上之重要特徵條件，例如流動攤販雖不具備營業牌號或固定之營業場所，仍然可以依法對其課徵相關稅捐，另如網路上經營事業之各種商號，縱使不具備實體營業牌號或固定營業場所，亦無可否認其為營利事業之一種；至於「獨資、合夥、公司或其他組織方式」既均得為營利事業，且「工、商、農、林、漁、牧、礦、冶」等皆可經營，則組織方式及事業種類亦顯非營利事業之重要特徵，是有關營利事業之定義應係以營利為目的，獨立的持續參與一般經濟市場上之交易，並因而獲得經濟上成果者即屬之（最高行政法院106年度判字第11號判決意旨參照）。

(2)又稅捐稽徵法第21條第1項規定：「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。……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。」第22條規定：「前條第1項核課期間之起算，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者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。……」

(3)原告經檢舉未依規定申請稅籍登記，於92年至100年間利用51名人頭從事房屋買賣交易計1,919筆，銷售額合計26,489,841,250元，案經臺北地方檢察署檢察官、法務部調查局臺北市調查處（下稱臺北市調查處）刑事偵查，及被告行政調查結果，以原告原係不動產交易經紀人，自92年起，即專職從事買賣不動產業務，並以臺北市○○區○○街○○○號6樓作為辦公地點，由其配偶郭○○負責資金調度、帳務記錄、

不動產標的買賣管理、價金支付、繳付銀行貸款及報稅等事宜，原告並僱用劉○○、黃○○、陳○○、黃○○、郭○○、劉○○及江○○7人，負責買賣不動產之相關業務，劉○○為原告助理，負責連繫房屋仲介、通知人頭出面簽約事項；黃○○則負責房屋平面圖、基本資料、權狀管理等事務；而江○○、劉○○、陳○○、黃○○、郭○○則為外務人員，在外代原告看屋、受原告指示與賣主議價、簽約等事宜，原告於系爭刑案臺北市調查處100年12月15日調查筆錄亦自承：其自80年起開始擔任房屋仲介，習慣這個行業，並從93、94年間開始專職買賣不動產，係利用親友名義從事買賣，雖有另外成立天義公司（營利事業），但係嗣後於96年間始成立，又成立天義公司之後，也並未使用該公司名義從事不動產買賣，仍然係利用親友名義為之（原處分卷1第338頁）等情，業據本院依職權調取系爭刑案卷宗及原告94年度營業稅事件之本院104年度訴字第1091號卷宗（均外放）審明。

(4)足見原告係「以營利為目的，獨立的持續參與一般經濟市場上之交易，並因而獲得經濟上成果」，自屬所得稅法第11條第2項規定之營利事業無訛。是原告於94年度以自己及親友等個人名義，持續從事371筆之經常性買進賣出不動產，未依規定申請營利事業稅籍登記，亦未辦理94年度營所稅之結算申報，故意隱匿營利事業之收入及盈餘，被告乃認應按稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，即本件未於規定期間內為94年度營所稅之結算申報，核課期間為7年，於法並無不合，原告主張其就本件房地買賣不具營利事業之性質，且本件核課期間應為5年等語，均難憑採。

2.原告雖又主張其於94年度實際銷售房地之利潤僅約8.23%，且其所利用親友名義買賣房地之相關利息支出應予減除，被告未盡職權調查義務，向各銀行查調該等名義人之金融紀錄等語。惟：

01 (1)本件經被告復查後，就本案營所稅之稅基量化，為課稅所得
02 額「負值」74,905,234元之最終認定，復查決定並已最終作
03 成核定稅額0元及怠報金亦為0元之處分，已如前述。

04 (2)縱本件按原告所主張，其本年度實際銷售房地之利潤率為8.
05 23%，且本年度營利事業所得尚須減除其親友名義之利息支
06 出，並應以此重新計算本案營利事業課稅所得額，則重新計
07 算後，若本案營利事業課稅所得額仍為負值，則營所稅應納
08 稅額依法仍為「0元」，並不影響本件結果；如重新計算
09 後，本案營利事業課稅所得額變更成為正值，即產生應予繳
10 納之營所稅稅款，惟基於不利益變更禁止原則，本件仍僅能
11 認定應納稅額為「0元」，以免增加原告本年度營所稅租稅
12 債務負擔，始能無違行政訴訟法第195條第2項規定意旨；亦
13 即，原告上開主張縱令屬實，亦不足以改變復查決定已核定
14 原告本年度應納營所稅額及怠報金均為0元之結果，是原告
15 此部分主張，亦難憑採，原告另聲請向各銀行查調其相關親
16 友之金融紀錄，亦無再調查之必要。

17 (六)綜上所述，原告提起本件撤銷訴訟，欠缺權利保護必要，應
18 予駁回。

19 六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
20 經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必
21 要，一併說明。

22 七、結論：原告之訴為無理由。

23 中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

24 審判長法官 洪慕芳

25 法官 郭銘禮

26 法官 孫萍萍

27 一、上為正本係照原本作成。

28 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
29 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
30 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	

01

文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

03

書記官 林劭威