臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1243號

109年4月9日辯論終結

原　　告　楹峰實業股份有限公司

代　表　人　蕭仁偉

訴訟代理人　梁景岳　律師

　　陳冠諭　律師

　　宋雲揚　律師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　王蘭忠

訴訟代理人　賴雪琴

　　葉佳容

　　嚴秀貞

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108年5月21日台財法字第10813909030號(案號：第00000000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、事實概要

(一)原告民國99年度營利事業所得稅結算申報，列報出售資產增益新臺幣（下同）1,444,543元、免徵所得稅之出售土地損失50,669,184元及課稅所得額負39,238,680元；被告依檢舉、通報及查得資料，以原告及○○○○○黃于耿與陳詩婉簽訂信託契約，由陳詩婉管理處分原告所有新北市土城區（原臺北縣土城市，下同）員仁段466地號土地(持分7/9)及同段

480、481、482建號建物與黃于耿所有新北市○○區○○段466(持分2/9)、511、513、515及515-1地號土地(下稱系爭房地)，99年2月8日陳詩婉依信託本旨與林總誠簽訂出售系爭房地之不動產買賣契約書，並於99年3月25日移轉登記所有權予林總誠，惟未申報，乃核定出售資產增益為209,048,533元及免徵所得稅之出售土地增益為193,849,582元，併同其餘調整，核定課稅所得額4,561,437元，應補稅額775,442元，並按所漏稅額775,444元處以1倍之罰鍰775,444元。原告不服，申請復查，主張其與黃于耿係提供系爭土地與詮宏建設開發有限公司(下稱詮宏公司)合建，經被告審酌結果，認原核定原告出售土地持分有誤，乃以106年12月18日北區國稅法一字第1060018087號復查決定(下稱復查決定)，同額追減出售資產增益及免徵所得稅之出售土地增益140,742,298元，其餘駁回，並於106年12月27日送達決定書，原告未依法提起訴願而告確定。

(二)原告於107年7月31日繕具復查更正申請書，主張與詮宏公司簽訂之合作房屋興建契約書、與林總誠簽訂之不動產買賣契約書，及林總誠與黃富、楊美慧、王思銘3人簽訂之不動產買賣契約書，簽約雙方均合意解除，並於107年7月13日回復登記予原告，檢附107年2月27日臺灣新北地方法院105年度重訴字第548號和解筆錄(下稱107年2月27日和解筆錄)，依前揭復查決定理由所示：「若申請人就系爭契約執有異議，提起民事訴訟，而經判決有變更課稅事實之情形，可檢具相關資料另循更正程序辦理。」申請更正復查決定及撤銷99年度營利事業所得稅補稅及裁罰處分，案經被告以107年12月3日北區國稅板橋營字第1070117842號書函(下稱原處分)，否准其申請。原告不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件

行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)原告與詮宏公司間有合作興建房屋係事實，惟被告竟認合建契約已因詮宏公司發函表示終止而消滅；另原告與林總誠間之土地買賣契約並無買賣真意，係為達到向板橋農會融資借款之目的，屬通謀虛偽意思表示而無效，原告並未因該虛偽之買賣行為而獲得實質上之經濟利益，被告尚不得據此認定原告漏報出售資產增益，而應補繳稅款，並處以漏稅罰鍰。依稅捐稽徵法第12條之1第2項規定所揭櫫之旨趣，無論系爭買賣契約事後係屬於「合意解除」或「法定解除」等情形，原告既未取得系爭房地過戶予訴外人林總誠之實質經濟利益，即不得認原告於99年間有何出售資產增益。然被告未依職權詳實調查，逕以虛偽之系爭買賣契約為基礎，遽論原告99年度營利事業所得稅漏報出售系爭房地之增益，故99年度補罰處分為違法。

(二)原告與詮宏公司或林總誠間之契約已合意解除，有和解書、新北地院105年度重訴字第548號107年2月27日言詞辯論筆錄、系爭和解筆錄、地籍異動索引、土地及建物謄本等可作為事證，足以證明系爭房地之所有權業已回復登記於原告名下，而與自始未曾過戶予訴外人林總誠無異。依行政程序法第128條第1項第2款規定，「新證據」仍應包括行政處分作成後始成立之證據，故原告向被告申請重開99年度營利事業所得稅補稅及罰鍰事件之行政程序，於法並無不合。

(三)原告於107年7月13日系爭房地所有權回復登記予原告及黃于耿名下後3個月內，檢附系爭和解書、系爭和解筆錄及系爭房地地籍異動索引、土地及建物謄本等新事證，向被告申請重開99年度營利事業所得稅補稅及罰鍰事件之行政程序，並

請求撤銷前復查決定及前處分不利於原告之部分，於法有據，被告經審核後以原處分予以駁回，既非適法，訴願決定遞予維持，於法即有未合，均應予以撤銷等語。並聲明：1.訴願決定、原處分均撤銷。2.被告對於原告107年7月31日之申請事件，作成准予程序重開之行政處分，並撤銷99年度補罰處分及復查決定不利於原告之部分。

三、被告答辯略以：

(一)原告99年度營利事業所得稅結算申報遭被告補稅及裁罰，原告不服申經被告復查獲部分追減，因原告未提起訴願，全案業於107年1月26日確定。原告檢附107年2月27日和解筆錄及同年7月13日因和解移轉之系爭不動產之地籍異動索引，主張其與林總誠簽訂之不動產買賣契約書，雙方均同意解除契約等，依行政程序法第128條第1項第2款「發現新證據」規定，申請重開99年度營利事業所得稅及罰鍰事件行政程序，惟所謂「發現新證據」係指於作成行政處分之時業已存在，惟未經斟酌之證據而言，為司法界屾遍之見解，且為行政機關之行政先例。

(二)原告之受託人陳詩婉受託信託財產專戶依信託本旨於99年間出售系爭房地，並於99年3月25日移轉登記系爭房地所有權予買方，原告提示107年2月27日和解筆錄土地及建築改良物所有權係「兩造同意解除契約」並回復原狀，為買賣雙方合意解除契約，且依新北市地籍異動索引資料，系爭不動產登記原因為「和解移轉」，此項登記原因與「和解回復所有權」係因法律行為不成立或當然視為自始無效，經法院和解成立之回復所有權登記有所區別，故系爭不動產買賣契約之合意解除，屬「雙方合意」以第二次契約解除第一次契約並約定回復原狀之合意解除，其性質與法定解除權之行使不同，

並無發生原買賣契約行為不成立或當然、視為自始無效之法律效果，對於既已成立之「公法稅捐」法定債務（未界定贈與稅）不生影響，並不因之而溯及喪失。

(三)原告雖主張本案原簽訂之買賣合約係屬雙方通謀虛偽意思表示而無效，惟通謀虛偽意思表示須意思表示之雙方有虛偽之合意。依臺灣新北地方檢察署檢察官103年度偵字第13673號不起訴處分書之認定，原告將系爭房地過戶到詮宏公司指定之第三人林總誠名下，由林總誠向金融機構借款清償原告債務，並塗銷上開房地上之抵押權，同時簽立買賣契約，約定若無法達成合建，即以買賣為由將上開房地出售予林總誠等情，故原告主張系爭房地於99年3月25日以買賣為形式外觀移轉登記予林總誠，以便向郭進源所安排之板橋農會進行貸款，則原告並未因該虛偽之買賣行為而獲得實質上之經濟利益不符。又依詮宏公司終止合作興建房屋意思表示相關內容，詮宏公司亦主張應依契約第8條約定，依每坪30萬元結算土地價金，無法排除詮宏公司等欲以合約所定買賣條款實際取得上開不動產所有權之意，難認雙方有虛偽之合意。

(四)又倘該債權契約如因通謀虛偽意思表示而自始確定且當然無效，原告何須再與銓宏公司簽訂和解書及和解筆錄「解除」（不論法定解除或合意解除）該契約？又原告既主張其簽訂買賣合約為雙方通謀虛偽不實，則原告既為簽約雙方當事人之一，卻未在被告所屬板橋分局據以補徵營利事業所得稅及罰鍰處分之行政程序暨其向被告申請復查之行政救濟程序中據以主張，難謂無重大過失，依行政程序法第128條第1項但書規定，亦無行政程序重開之適用。綜上，本件應無行政程序法第128條第1項第2款規定之適用等語。資為抗辯，並聲明求為判決：原告之訴駁回。

四、被告以原告將系爭房地信託予陳詩婉後出售予林總誠，而漏報此部分出售資產增益，以99年度補罰處分（見答辯1卷第109-110頁）對原告為補課、裁罰，原告不服，以原告與詮宏公司係合建，非土地買賣為由申請復查，惟僅獲被告復查決定為一部分有利之變更（見答辯1卷第291-300頁之復查決定書），原告自承未依法提起訴願而告確定（見本院卷一第456頁，109年1月6日準備程序筆錄）。本件原告以「原告與詮宏公司簽訂之合作房屋興建契約書、與林總誠簽訂之不動產買賣契約書，及林總誠與黃富、楊美慧、王思銘3人簽訂之不動產買賣契約書，簽約雙方均合意解除，並已回復登記予原告」為由，並以「和解書、法院和解筆錄、地籍異動索引、土地及建物謄本」認係行政程序法第128條第1項第2款之「新證據」，向被告提出「復查更正申請書」（見答辯1卷第55-56頁）以申請重開復查程序，惟遭被告以原處分否准（見本院卷一第262-264頁）。是本件爭點在於，原告所提上揭事由，是否符合行政程序法第128條第1項第2款之程序重開要件？

五、本院之判斷：

(一)按行政程序法第128條規定：「(第1項)行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：……二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。……(第2項)前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」由於稽徵機關作成處分

時，本應查明已存在之事證，並據以作成決定，稽徵機關如未經查明，而根據錯誤或不完備之事證作成處分，處分可能違法，故規定得以「發生新事實或發現新證據」申請機關重開程序。並由此可知，依行政程序法第128條第1項第2款事由申請程序重開，乃以原作成之處分認定事實有瑕疵構成違法為前提，此與同項第1款重開事由，以原作成處分係合法，只是事實狀況後來發生有利於當事人之改變者不同。

(二)再者，行政程序法第128條第1項第2款所定「發生新事實」、「發現新證據」既為並列規定，二者意涵應有所異。申言之，「事實」為調查證據並運用經驗、論理法則所認定的結果；而「證據」是證明事實之存否或真偽的方法，因此「證據」有其對應之「待證事實」。又所謂「發生新事實」應指處分作成後，發現作成當時已存在、但漏未斟酌之事實而言，否則如為處分作成後新生之事實，處分當時依原有事實認定既無違法，即與上述第1項第2款事由之適用對象為「處分自始違法」脈絡不合；至所謂「發生」新事實應理解為「發現」，最高行政法院99年度判字第1161號判決即謂：「……所謂『新事實或新證據』者，係指於作成行政處分之時業已存在，但未經斟酌之事實或證據而言，……。」

(三)另「發現新證據」同係指處分作成時已存在之證據，但為當時所不知或未援用者，該新證據證明原處分所根據者係不正確之事實，係自始違法之行政處分而言（最高行政法院108年度判字第585號判決意旨參照）。縱然有學說認為該新證據不以作成處分時已存在者為限，尚包括處分作成後始發生者，惟最高行政法院103年度判字第319號判決以：「依照本院一貫之見解，咸認行政程序法第128條第1項第2款所稱所謂之『發現新證據』，係指於作成行政處分業已存在，但為

申請人所不知，致未經斟酌之證據而言，並不包括作成行政處分後始發現之證據，有改制前本院69年判字第736號判例可稽。況行政處分除追求合法性及妥當性外，行政處分之安定性亦不能不予以兼顧，尚不能僅因考量個案正義而貿然為個案解釋，致破壞法之安定性。至於學者之見解，仍有歧異，尚不能作為本件判斷之依據。」

(四)經查，原告以和解書（見本院卷0000-000頁）、新北地方法院民事庭法院和解筆錄（見本院卷0000-000頁）、地籍異動索引（見本院卷一第172-236頁）、土地及建物謄本（見本院卷一第238-260頁）認係行政程序法第128條第1項第2款之「新證據」。惟觀和解書於107年2月8日作成，內容略為「……甲乙雙方之興建房屋、買賣、房屋租約等紛爭，雙方同意和解，並與丙丁方共同約定以下條款，以資信守：……1、雙方同意解除本和解書附件二至十所示之契約書、協議書及同意書」；另法院和解筆錄於107年2月27日作成，所載之和解成立內容，略為「合意解除」相關契約及應辦理相關土地塗銷所有權與回復登記事宜，地籍異動索引、土地及建物謄本則顯示雙方已依和解內容為回復登記，登記日期為107年7月13日，「登記原因」註記為「和解移轉」。可知上揭原告所稱之「新證據」，其發生均在欲申請重開之該處分（即復查決定）之後，此亦為原告自承（見本院卷一第420頁，108年11月29日準備程序筆錄），既作成處分後始發現之證據，已不符合上述「發現新證據」限於作成處分業已存在之申請重開要件，原告應無法據以申請重開。

(五)再查，依上述和解書、法院和解筆錄之內容，僅能證明原告與詮宏公司或林總誠間之契約，業於107年2月後經合意解除；土地及建物回復登記原因為「和解移轉」，依內政部94年

7月11日內授中辦地字第0940725084號令修正「登記原因標準用語」，註記「和解移轉」之意義為「依法院和解筆錄所為之所有權或他項權利移轉登記」，備註欄之說明為「1.含和解買賣、和解贈與。2.除法律行為不成立或當然、視為自始無效者外，移轉行為（包含解除權行使所為回復原狀）經法院和解成立之移轉登記」（見答辯1卷第95-96頁），此與「和解回復所有權」係因法律行為不成立或當然視為自始無效，經法院和解成立之回復所有權登記有所不同，故以登記原因（見答辯1卷第95頁）相區別，依此登記註記探究，亦屬復查決定作成後，另以合意解除原契約而回復原狀之情形。從而，本件土地回復登記尚不能作為「復查決定認定事實有誤」，或「原告與林總誠間所簽訂之不動產買賣契約書為通謀虛偽意思表示」待證事實之證明方法。另上揭新北地方法院民事案件107年2月27日言詞辯論筆錄，原告林總誠之訴訟代理人，與被告楹峰實業股份有限公司之訴訟代理人均主張買賣契約自始無效等語（見本院卷一第144頁），惟此僅為訴訟中當事人之意見表達，並非證據，故均無法為原告有利之認定；原告本件申請行政程序重開，於法未合，應無理由。

(六)另查，原告與詮宏公司或林總誠間之契約，雖於107年2月後經合意解除，並已為土地及建物回復登記，但行政程序法第128條第1項第2款所定「發生新事實」，亦以作成處分時業已存在，但未經斟酌之事實為限，已如上述；而此土地及建物回復登記之事實，係復查決定作成後始發生，故亦無法依行政程序法第128條第1項第2款所定「發生新事實」之規定求為行政程序重開，是原告即使依此為據而請求，亦屬無理由，併此敘明。

六、綜上所述，本件核無行政程序法第128條申請程序重開規定之適用，原處分否准原告申請，並無不合，訴願決定予以維持，亦屬正確，原告訴請判決如其聲明，為無理由，應予駁回。兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

七、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　　109　　年　　4　　月　　23　　日

臺北高等行政法院第六庭

審判長法　官　陳金圍

法　官　許麗華

法　官　吳俊螢

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
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。
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　、　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　所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　109　　年　　4　　月　　23　　日

書記官　王月伶