

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@110年2月25日辯

原 告 李 慎 廣

訴訟代理人 朱 漢 寶 律 師

曾 至 楷 律 師

複 代理人 林 彥 丞 律 師

被 告 財 政 部 臺 北 國 稅 局

代 表 人 宋 秀 玲

訴訟代理人 鍾 盈 蓁

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年1月3日發文字號台財法字第10713950440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、程序事項：本件被告代表人原為許慈美，於訴訟進行中變更為宋秀玲，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：被告以原告民國98年度綜合所得稅結算申報，未列報取自台中市私立儒林文理短期補習班（97年6月16日設立，下稱儒林補習班）之其他所得，經財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）民權稽徵所依查得資料核定該補習班全年所得額新臺幣（下同）32,048,007元，按原告就該合夥事業之出資比例1/3，核定原告該年度漏報其他所得10,682,669元，通報被告併同其另漏報之租賃所得173,280元，歸課綜

合所得總額14,566,484元，除補徵稅額4,192,245元外，並按所漏稅額4,243,780元處以0.5倍之罰鍰2,121,890元（下稱原核定）。原告不服，就其他所得及罰鍰申請復查，未獲被告臺北國稅局107年7月24日財北國稅法二字第1070027770號復查決定（下稱原處分）變更，提起訴願經決定撤銷原處分關於罰鍰部分，由被告另為處分，其餘訴願駁回。被告嗣以108年2月12日財北國稅法二字第1080005674號重核復查決定（下稱重核復查決定），追減罰鍰25,992元，即處以罰鍰2,095,898元，原告以訴願決定僅撤銷關於漏報租賃所得罰鍰部分，不包括漏報其他所得之罰鍰，重核復查決定則是更正漏報租賃所得之罰鍰金額，未變動原處分有關漏報其他所得罰鍰之效力為由，就其他所得及其罰鍰部分不服，於108年2月27日（本院收文日）提起本件行政訴訟，並聲明：原處分及訴願決定不利於原告部分（即其他所得與漏報其他所得之罰鍰部分）均撤銷。

三、原告之主張及聲明

（一）主張要旨

1. 被告係以伊短漏報98年度其他所得、租賃所得之合計金額，核算該年度所漏稅額，再按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰，訴願決定並非撤銷全部罰鍰處分，且被告嗣於108年2月12日作成重核復查決定，追減罰鍰25,992元，僅係更正漏報租賃所得之罰鍰金額，未變動原處分對伊漏報其他所得所為罰鍰處分之效力，則伊訴請撤銷原處分及訴願決定對其不利部分，訴訟範圍應包含98年度所得總額、應補稅額、所漏稅額及罰鍰等不利處分，方符合納稅者權利保護法（下稱納保法）所採總額主義之立法目的。

2. 依伊與儒林補習班及訴外人魏宏泰、張鎮麟（原名張進峰，

下稱張鎮麟)於98年10月23日簽訂之備忘錄(下稱備忘錄)第1至3條規定,自98年7月1日起,儒林補習班之實質經濟事實關係與利益,完全歸屬於魏宏泰與張鎮麟,故伊於98年7月1日已退出儒林補習班合夥,自無從以合夥人身分取得分配盈餘,且迄未取得該補習班98年度分配盈餘,被告依所得稅法第14條第1項第1類規定,並適用財政部87年8月19日台財稅字第871959919號函(下稱財政部87年函),以伊於98年度得獲分配合夥組織之盈餘數額課稅,係採權責發生制,與私人補習班合夥人因經營補習班得分配之盈餘非屬營利所得,所得計算應適用之收付實現制不符,違反實質課稅、稅捐法定及法律優位原則,且有裁量濫用之違法。又依伊與張鎮麟於99年1月20日簽訂之契約書(下稱99年契約書)第1條約定,雙方對於伊受讓自儒林補習班分割出之臺中市私立中儒林文理短期補習班(下稱中儒林補習班),協議之價金為「 $(1-600/2030)*2,400$ 萬」,600/2030即為伊98年度之出資比例,被告以合夥比例1/3歸課伊98年全年度所得,違反實質課稅原則及一體注意原則。再者,被告認定儒林補習班借用永豐商業銀行股份有限公司(下稱永豐銀行)臺中分行之「臺中私立儒林補習班帳戶」(帳號000-000-0000-0000,下稱舊儒林補習班帳戶)、「台中儒林補習班帳戶」(帳號000-000-0000-0000,下稱儒林補習班帳戶)、「楊麗珠帳戶」(帳號000-0000-000-0000,下稱楊麗珠帳戶)、「魏宏泰帳戶」(帳號000-0000-000-0000,下稱魏宏泰帳戶)、「魏宏泰及張鎮麟聯名帳戶」(帳號000-0000-000-0000,下稱聯名帳戶一)、「魏宏泰及李慎廣聯名帳戶」(帳號000-0000-000-0000,下稱聯名帳戶二,並與前4帳戶合稱系爭帳戶),收取98年度學費收入,惟所核認魏宏泰帳戶98

01 年度收入金額為55,858,143元，多列入98年5月14日之60,90
02 0元，另於核算聯名帳戶二98年度收入金額時，將98年3月及
03 8月之3筆收入2,200元、7千元、8千元，分別誤載為2千元、
04 7萬元、8萬元，計算所得收入金額14,635,186元，較實際增
05 加134,800元，認定事實顯有錯誤。另楊麗珠帳戶及魏宏泰
06 帳戶雖曾出借儒林補習班使用，但其中之80,451,086元係其
07 2人之自有資金，存入金額均係大額現金流入，與學費收入
08 款多係轉帳或票據且有具體匯入款者名字之情形不同，復無
09 具體事證證明確係學生或家長存入之學費收入，自不得計為
10 儒林補習班98年之收入。又被告並未調查私立小儒林文理短
11 期補習班（下稱小儒林補習班）、私立儒苑文理短期補習班
12 （下稱儒苑補習班）、中儒林補習班及中儒林文教有限公司
13 （下稱中儒林公司，並與小儒林補習班、儒苑補習班、中儒
14 林補習班合稱小儒林等4家補習班）流入系爭帳戶之學費收
15 入金額，乃以小儒林等4家補習班自行申報或同意調整之收
16 入金額，核定其等98年度之收入金額後，將之自系爭帳戶扣
17 減，作為儒林補習班98年度全年收入金額，顯然欠缺充分可
18 靠之證據佐證，難以採信。縱認被告得以推計方式核算儒林
19 補習班98年度收入總額，其未採取與本件情形較相似之98年
20 度專業考試補習班同業利潤標準淨利率28%，作為推計標準
21 ，逕以系爭帳戶之收入50%計算儒林補習班98年度所得額，
22 顯然違反比例原則，對伊之財產權造成侵害。

23 (二)聲明：原處分及訴願決定不利於原告之部分均撤銷。

24 四、被告之答辯及聲明

25 (一)答辯要旨

- 26 1.訴願決定將原處分關於罰鍰部分撤銷，由被告另為適法處分
27 ，則該罰鍰處分已不存在；被告嗣就該撤銷部分作成重核復

查決定，重行核算漏報所得額，按所漏稅額4,191,796元處0.5倍罰鍰2,095,898元，原告未對之申請復查，逕對撤銷罰鍰部分之訴願決定提起行政訴訟，自非合法。

2. 儒林補習班之實際合夥人為原告、魏宏泰及張鎮麟，業經臺灣臺中高等法院（下稱臺中高分院）100年度重上字第93號民事判決予以審認，且依其3人於97年3月17日訂立之契約書所載，合夥資本額150萬元，各合夥人分別出資50萬元，即合夥比例各1/3。原告雖於98年10月23日與儒林補習班、魏宏泰簽訂備忘錄，約定儒林補習班將來來大樓6樓新儒林補習班之全部設備，以全部裝潢及設備所花金額轉讓給原告，惟並未約定日期，迨至原告委託訴外人蔡安國與儒林補習班代理人張鎮麟，於99年1月20日訂立99年契約書，始以該契約簽訂日為切割補習班日期，足證原告98年全年度仍為儒林補習班合夥人，應依其合夥比例歸課98年全年度所得；又99年契約書第1條所載600/2030，僅係合夥人退夥時就設備、經營權轉讓協議之比例，無法證明原告於99年1月20日前之出資比例，故被告認定原告、魏宏泰及張鎮麟之合夥比例各為1/3，而非600/2030。另中區國稅局原核定儒林補習班收入總額71,296,015元，費用總額39,248,008元，全年所得額32,048,007元，並依財政部87年函，按原告合夥比例1/3，核定原告98年度源自該補習班之其他所得10,682,669元，嗣經被告重行核算儒林補習班帳戶、楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶、聯名帳戶一及聯名帳戶二之收入金額分別為5,103,196元、52,072,909元、55,867,207元、15,412,642元、14,603,862元，合計143,059,816元，且根據銀行傳票顯示，前揭帳戶之存入金額，係包含儒林系列其他補習班之學費收入及利息，經扣減97年4月14日註銷之舊儒林補習班帳戶金額，及

被告另行核定小儒林等4家補習班98年度65,173,461元收入金額，重行核定儒林補習班全年收入為77,886,355元，經函請儒林補習班提示98年度相關帳簿憑證，惟屆期未提供回復，乃依財政部99年1月21日台財稅字第09904900440號令核定「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準」規定之費用率50%，作為本案計算儒林補習班98年成本及必要費用之推計課稅標準，核算全年所得額為38,958,985元，較原核定所得額32,048,007元為高，基於行政救濟禁止不利益變更原則，即維持原核定原告其他所得10,682,669元，並無違誤。儒林補習班係依補習及進修教育法規定，以自然人申請設立補習班，非屬經教育主管機關核准設立之營利事業附設補習班，故非所得稅法所稱營利事業，無從適用98年度營利事業各業所得額暨同業利潤標準規定，原告主張被告未適用該同業利潤標準核算儒林補習班98年全年所得額，於法有違，顯係誤解法令規定，並無可採。

(二)聲明：駁回原告之訴。

五、如事實概要欄所載之事實，有核定通知書（原處分卷第63至67頁）、裁處書（原處分卷第53頁）、原處分（即復查決定，原處分卷第608至620頁）及訴願決定（原處分卷第670至683頁）等附卷可稽，且為兩造所不爭執，得採為判決之基礎。觀諸訴願決定於主文記載：「原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，由原處分機關另為處分。」並於理由「貳、罰鍰部分」，敘明被告對原告裁處罰鍰，於裁處書所載違章事實為原告漏報其他所得10,682,669元及租賃所得173,280元，致短漏報所得稅額4,243,780元，惟被告於105年6月30日送達裁處書及罰鍰繳款書，距原告於99年5月19日申報98年度綜合所得稅時，已逾5年，則原告短漏報租賃所得部分，

01 是否屬故意以不正當方法逃漏所得，其裁處期間為5年或7年
02 有無逾裁處期間，應否列入本件漏稅額之計算，有由被告
03 查明審酌之必要，故將此部分原處分撤銷等語（參見本院卷
04 第25、35頁），可知原處分關於罰鍰部分，業經訴願決定全
05 部撤銷，依行政程序法第118條前段規定，該罰鍰處分已溯
06 及既往失其效力，是原處分所餘對原告不利部分，僅為經訴
07 願決定所維持核定原告98年度其他所得10,682,669元，此即
08 本院依原告之聲明：「原處分及訴願決定對其不利部分均撤
09 銷」（參見本院卷第449頁之言詞辯論筆錄），於本件訴訟
10 應予審判之範圍。原告主張：訴願決定並非撤銷全部罰鍰處
11 分，且被告嗣以重核復查決定追減罰鍰25,992元，僅係更正
12 漏報租賃所得之罰鍰金額，未變動原處分對伊漏報其他所得
13 所為罰鍰處分之效力，則伊訴請撤銷原處分及訴願決定對其
14 不利部分，訴訟範圍應包含98年度所得總額、應補稅額、所
15 漏稅額及重核復查決定所處罰鍰等不利處分，方符合納保法
16 所採總額主義之立法目的云云，既與前揭訴願決定記載內容
17 不符，且將被告遵循訴願決定撤銷罰鍰處分及命另為處分之
18 意旨，依稅捐稽徵法第35、49條重新裁處罰鍰之重核復查決
19 定（參見本院卷第97至101頁），與行政機關對於行政處分
20 之誤寫、誤算或其他類此顯然錯誤，依行政程序法第110條
21 規定所作更正，相互混淆，另所述納保法參照總額主義制訂
22 之條文（即第21條第1項），係規定納稅者不服課稅處分，
23 經復查決定後提起行政爭訟，於訴願決定或行政訴訟事實審
24 言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，與
25 本件情形全然無關，無從執為對原告有利之論據，從而自非
26 可採。

27 六、本件次應審究者為：原處分將原核定按原告對儒林補習班之

合夥出資比例1/3，核定原告98年度其他所得10,682,669元，予以維持，有無違誤？本院判斷如下：

(一)按行為時所得稅法第14條第1項第10類前段規定：「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10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」次按民法第667條第1項規定：「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」第668條規定：「各合夥人之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之共同共有。」第676條規定：「合夥之決算及分配利益，除契約另有訂定外，應於每屆事務年度終為之。」第677條第1項規定：「分配損益之成數，未經約定者，按照各合夥人出資額之比例定之。」是以，合夥為二人以上互約出資，以經營共同事業為目的之團體或組織，各合夥人之出資，及因經營合夥業務所獲收益、或因合夥財產所生孳息等合夥財產，並非直接歸屬為合夥單獨所有，而為合夥人全體之共同共有，合夥財產倘多於合夥人出資總數，是為利益，若少於合夥人出資總數，即屬損失，除合夥契約另有約定外，應於每屆事務年度終辦理決算及分配損益。財政部87年函：「私人經營之各種補習班，原則上應以向目的事業主管機關申請立案登記之設立人為所得人。三、前述幼稚園、托兒所、補習班如經主管機關核准為合夥經營並具有證明文件者，可以合夥人為所得人，分別按其分配比例歸戶課徵綜合所得稅。至經營權及所有權經查明另有實際所得人者，應視個案情形，以實際所得人為課稅主體，按其實際經營期間課徵所得稅。四、前述幼稚園、托兒所、補習班之所得，應以其所收學雜費等減除成本及必要費用後之餘額，由所得人按其他所得依法申報課徵綜合所得稅。」認為私人以合

夥型態經營之補習班所收取學雜費，得以各合夥人為所得人，分別按其分配比例歸戶課徵綜合所得稅，乃以已確定成為合夥人全體共同共有合夥財產之學雜費收入為課稅客體，並就該合夥財產減除成本及必要費用後之餘額，按各合夥人依民法第677條第1項規定得受分配之比例課徵所得稅，與所得稅法就個人所得稅之課徵，原則上採取以個人實際取得所得日期，認定所得歸屬年度之收付實現制，並無違背，且與稅捐稽徵法第12條關於共同共有財產，以全體共同共有人為納稅義務人，及前引民法條文有關合夥人分配損益成數等規定，均無不符，得為稽徵機關辦理相關案件時所援用。

(二) 經查：

1. 儒林補習班為原告、魏宏泰、張鎮麟等3人於97年間設立之合夥事業，原告之出資比例為1/3，且於98年度全年均為合夥人：

(1) 訴外人李幸美、詹秀惠及楊麗珠等3人於97年3月17日訂立「合夥經營台中市私立儒林文理補習班契約書」，約定由其3人各出資50萬元，以資本額150萬元，設立儒林補習班之合夥事業；其3人於98年2、3月間分別提供50萬元資金存入儒林補習班帳戶，並以詹秀惠為設立代表人，申經臺中市政府教育局於97年6月16日核准儒林補習班立案等情，有上開契約書（原處分卷第529、530頁）、存款往來明細查詢（同卷第276、277頁）及臺中市政府教育局103年9月2日中市教社字第1030071406號函所附儒林補習班核准立案資料（同卷第532至534頁）附卷可稽。惟上述3人中，李幸美為原告之母，詹秀惠為訴外人魏宏泰之母，楊麗珠則為訴外人張鎮麟之配偶，儒林補習班實係原告、魏宏泰、張鎮麟分別借用該3人名義所設立，該補習班於97年6月16日立案時之實際合夥

01 人為原告、魏宏泰及張鎮麟一節，乃後3人為當事人之臺中
02 高分院100年度重上字第93號民事判決所確認之事實（參見
03 同卷第573頁），且為原告所不爭執，堪予採信。是被告依
04 原告、魏宏泰及張鎮麟借用他人名義所訂上述合夥契約中，
05 約定各合夥人之出資比例均為1/3，暨其等確實依該約定比
06 例提供資金設立儒林補習班等事證，認定原告對該合夥事業
07 之出資比例為1/3，自非無據。

08 (2) 次查，原告曾委託訴外人蔡安國於99年1月20日與儒林補習
09 班（由張鎮麟代表）簽訂99年契約書，該契約第一條約定：
10 「乙方（按即儒林補習班）將位於臺中市○○路○段○○○號來
11 來大樓6樓之中儒林補習班所有之全部設備及經營權全部轉
12 讓給甲方（按即原告），雙方協議價金為16,906,404元（1-
13 600/2030）*2,400萬=16,906,404元……」（參見原處分卷
14 第539頁），原告並據此主張：上述契約書第一條所載「600
15 /2030」，始為伊98年度對儒林補習班之出資比例，被告認
16 定伊對該合夥事業之出資比例為1/3，顯有錯誤云云。惟查
17 ，依代理原告簽訂99年契約書之蔡安國於臺中高分院103年
18 度重上字第96號、104年度重上字第110、126號事件105年3
19 月1日準備期日到庭時結證稱：「中儒林補習班設立總共花
20 了二千四百萬元，我們這邊考慮的立場是折舊的觀念，……
21 ，當初李慎廣（按即原告）告訴我差不多在一千五百萬元到
22 一千八百萬元左右我們就可以接受，我跟台中儒林（按即儒
23 林補習班，下同）談判時，他們差不多提出這樣的數據，我
24 覺得符合我們的條件我們就接受了，至於對方如何計算跟我
25 無關，我也不需詢問，所以我沒有問太多，反而是對方的張
26 鎮麟跟我說那個數據有一個2030數字，原來是2090，2090變
27 成2030的原因是有個小股東不要了，可是這因為與我沒有關

01 係，所以我沒有細問，他的計算式是他的，我只要後面的金
02 額對就可以，……。」「（律師問：協商價金過程中，比例
03 有無調整過？）數據有調整過，計算的方式我剛才說過，他
04 們怎麼算我不知道，只要他們提出來的我能接受即可，2030
05 分母可以變，分子應該也可以變，台中儒林如果可以從2030
06 變成2090，那600的分子當然可以變成500或是其他，我要的
07 數據是否符合我想買的價格即可，……談判過程中我曾經提
08 出低於一千五百萬元，他們也曾經提出高於一千八百萬元，
09 所以後來經過多次協調，他們提出一千六百九十萬元左右的
10 數據，我就接受了，所以我並沒有深究也不需要深究，2030
11 、2090有何區別，或是600是否也可以變，這與我受委託無
12 關，談判的過程中我從不追究他們如何計算，與我也無關，
13 所以我沒有過問。」等語（參見原處分卷第102至104頁），
14 可知原告係授權蔡安國在1,500萬元至1,800萬元之價格區間
15 內與儒林補習班簽約，自該補習班受讓中儒林補習班之全部
16 設備與經營權；99年契約書第一條所載「600/2030」，乃蔡
17 安國與代表儒林補習班簽約之張鎮麟就價金達成協議為16,9
18 06,404元後，再依該價金占中儒林補習班設立費用2,400萬
19 元之比例計算所得數目，故與原告對儒林補習班之出資比例
20 並無關聯，則原告主張其於98年度對儒林補習班之出資比例
21 為600/2030，並非被告認定之1/3，自非可採。

- 22 (3)再查，原告曾於98年10月23日與儒林補習班（由張鎮麟為代
23 表）、魏宏泰與張鎮麟簽訂備忘錄，約定：「一、乙方（按
24 即儒林補習班，下同）將來來大樓6樓中儒林補習班之全部
25 設備，以全部裝潢及設備所花金額轉讓給甲方（按即原告，
26 下同），雙方協議價金為2,370萬元；二、自切割後，(1)自9
27 8年7月1日起至99年6月30日止，甲方的高一、高二、高三之

01 所有班系（包含微積分班）皆須給付乙方總學收之50%。(2)
02 自99年7月1日起至100年6月30日止，甲方的高二、高三之所
03 有班系（包含微積分班）皆須給付乙方總學收之50%。(3)自1
04 00年7月1日起至101年6月30日止，甲方的高三之所有班系（
05 包含微積分班）皆須給付乙方總學收之50%。三、自切割後
06 ，卓皓數學之經營、管理、人事、收費、開銷、稅務等皆由
07 乙方全權處理，與甲方無關。四、乙方之小儒林與台中儒林
08 （按即儒林補習班）股份以1,500萬元轉讓給丙方（按即張
09 鎮麟、魏宏泰，下同）。……七、自切割後，甲方不得開與
10 乙方類似相衝突之班系（除國中數學與數學資優班外），乙
11 方亦不得開高中數學家教班。」（參見原處分卷第535頁）
12 原告嗣以張鎮麟、魏宏泰未依該備忘錄支付買賣價金，經其
13 先後於99年4月12日、23日及5月24日3度發函催告其2人履行
14 ，並於最後一催告函中表明若仍未獲付款，併以該函向其2
15 人為解除備忘錄第四條約定之買賣契約之意思表示，縱認該
16 催告履行期限不相當，惟其2人迄未按期支付價金，爰以起
17 訴狀繕本之送達，作為解除備忘錄第四條約定買賣契約之意
18 思表示等理由，對張鎮麟、魏宏泰提起民事訴訟，以先位聲
19 明求為確認其間就備忘錄第四條之買賣關係不存在，經臺中
20 高分院100年度重上字第93號民事判決駁回，原告就此所提
21 上訴復由最高法院104年度臺上字第1613號民事判決駁回而
22 確定等情，有該2民事判決附原處分卷第569至579頁及本院
23 卷第453至457頁可稽。觀諸原告於該民事訴訟中之上述主張
24 ，及張鎮麟、魏宏泰抗辯稱：原告既與其等簽訂備忘錄，即
25 負有將小儒林及儒林補習班之合夥權利作價轉讓予其等之義
26 務，原告於99年4月12日發函催告請求其等3日內給付之價金
27 數額過高，所定催告履行期過短，其等已於同年4月16日主

張同時履行抗辯，自不生遲延給付問題，原告主張解除契約並不生解除效力等語（參見同卷第576、577頁），可知原告迄至99年4、5月間，猶未依備忘錄第四條約定，將其對儒林補習班之股權（應指出資額）讓與張鎮麟及魏宏泰，則被告認定原告98年度全年仍為儒林補習班之合夥人，與事實相符，原告所稱其於98年7月1日已退出儒林補習班合夥，無從以合夥人身分取得分配盈餘云云，亦無足取。

2. 原處分維持原核定原告98年度其他所得10,682,669元之結論，並無違誤：

- (1) 經查，中區國稅局於103年1月2日接獲檢舉函，檢附98年儒林補習班全部重考班報名及上課之學生及家長姓名、地址、電話等資料，稱該補習班98年涉有逃漏稅情事，並請求調查舊儒林補習班帳戶及系爭帳戶（參見原處分卷第32、33頁），經該局民權稽徵所依該學生名冊，抽核相關資料請銀行提供轉帳匯入資料，經比對後發現學生之學費收入分散存入楊麗珠帳戶，並查得上述6帳戶98年流入金額153,515,197元，其中個人資本流入175萬元，應予扣除，另楊麗珠帳戶中之52,285,448元及魏宏泰帳戶中之28,183,734元，因其2人非補習班負責人，且該2個人帳戶存入金額均係大額現金流入，復乏確為學生或家長存入或學費收入之具體事證，尚難認係補習班學費收入，故將上述合計80,469,182元亦予扣除，而核認儒林補習班98年收入為71,296,015元，另核定其該年度費用總額39,248,008元，全年所得額32,048,007元，按原告合夥比例1/3，核定原告98年度源自該補習班之其他所得10,682,669元，並通報被告以原核定補徵稅額等情，有檢舉函、中區國稅局民權稽徵所103年12月29日簽呈、申報案件重核報告書、被告違章案件審查報告、學生名冊及重考名冊比

對金額，附原處分卷第32、33、35至41、50、51、113至136
頁可稽。

(2) 被告於原告申請復查後，以原處分核認舊儒林補習班業於97
年4月14日註銷，合夥人除原告、張鎮麟、魏宏泰等3人外，
尚有陳國恩、謝明正、陳國星、程中平、賴麗惠、王淑美、
葉皓、郭茂鏞等8名訴外人，與儒林補習班非屬同一合夥團
體，故舊儒林補習班帳戶於98年1月所存入58,777元之款項
，並無具體事證足認係儒林補習班之學費收入，不予列計儒
林補習班98年度之收入，另重行核算98年度存入儒林補習班
帳戶、楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶、聯名帳戶一、二之金額（
含利息），分別為5,103,196元、52,072,909元、55,867,20
7元、15,412,642元、14,603,862元，合計143,059,816元（
參見原處分卷第233至341頁、第515至526頁）。原告就其中
儒林補習班帳戶於98年存入之5,103,196元，確為該補習班9
8年取得之學費及利息收入，另聯名帳戶一、二於98年間曾
提供儒林補習班收取學費使用，及被告核算聯名帳戶一於98
年間存入之金額為15,412,642元等事實，均無爭執；又原告
主張：被告核認聯名帳戶二於98年3月及8月間之收入2千元
、7萬元及8萬元，較諸該帳戶實際收入分別為2,200元、7千
元及8千元者，故就該帳戶多計收入134,800元，則為被告所
自認，堪以採信。

(3) 原告雖另主張：楊麗珠帳戶及魏宏泰帳戶於98年存入金額中
之自有資金，合計高達8千餘萬元，業為原核定所是認，並
經其2人分別提出個人帳戶收支、領取現金及借用儒林補習
班收款等逐日交易明細表，證明該2帳戶雖出借儒林補習班
使用，惟仍供自己使用，原處分將上開高額自有資金計為儒
林補習班之收入，自屬違誤云云。惟查：

01 ①依中儒林公司行政人員之陳玉玲於107年1月31日至中區國稅
02 局接受訪談時陳稱：學費收入由櫃檯人員收取，由其與鄭荃
03 卉彙整後分別存入各帳戶，楊麗珠帳戶及魏宏泰帳戶均有供
04 補習班使用；98年4月27日銀行傳票所示存入楊麗珠帳戶、
05 魏宏泰帳戶之鉅額現金，應該是櫃檯彙整之學費收入（參見
06 原處分卷第397、398頁）；及98年間在儒林系列補習班擔任
07 行政人員之鄭荃卉於同日陳稱：楊麗珠帳戶及魏宏泰帳戶均
08 有供補習班使用，彙整學員匯入款項資料，自該2帳戶提領
09 款項皆由張鎮麟指示，提領多作為補習班支付款項之用；伊
10 每日經手的現金款項，彙整後，依張鎮麟指示分別存入，98
11 年4月27日銀行傳票所示存入楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶之鉅
12 額現金，應該是櫃檯彙整之學費收入等語（參見同卷第402
13 至404頁），可知楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶均提供儒林補習
14 班收取學費使用，且該補習班櫃檯人員於收取學費後，係經
15 彙整後一次存入，以98年4月27日為例，該日存入楊麗珠帳
16 戶及魏宏泰帳戶之現金分別為1,034,300元及470,700元（參
17 見同卷第173、265頁），均非小額，惟經上述儒林補習班職
18 員證實應為櫃檯彙整之學費收入，足見原核定僅因98年度存
19 入該2個人帳戶之金額均係大額現金流入，即認其中高達8千
20 餘萬元非屬補習班學費收入，尚乏堅強論據。

21 ②次查，楊麗珠於提供予中區國稅局查核之明細表中，雖僅承
22 認數筆以紅筆劃記之現金存入款屬其借予儒林補習班使用，
23 其餘現金存入款則均主張為其自有資金（參見原處分卷第34
24 7至351頁），惟經中區國稅局向永豐銀行查詢結果，該帳戶
25 於98年2月16日之現金存入款1,194,100元（見同卷第181頁
26 ）、3月30日現金存款702,000元（見同卷第175頁）、4月13
27 日現金存款567,800元（見同卷第174頁）、4月20日現金存

款1,402,400元、4月27日現金存款1,034,300元（見同卷第173頁）、5月5日現金存款813,900元（見同卷第172頁）、5月21日現金存款1,698,200元（見同卷第170頁）、9月25日現金存款1,600,000元（見同卷第159頁），存款人為98年間曾在中儒林公司擔任會計助理之林芳洵，及前述儒林補習班職員鄭靜怡（即鄭荃卉）、陳玉玲（參見同卷第374至376頁之林芳洵談話紀錄、第410頁之永豐銀行回覆函下方表），則楊麗珠聲稱該帳戶之現金存入款均為其自有資金，顯非實情。再者，中區國稅局復查得楊麗珠帳戶於98年度進行41筆轉出交易金額共計51,794,803元（參見同卷第472、473頁），受款人除與儒林補習班相關之原告、張鎮麟、郭茂鏞（前合夥人）及中儒林公司、中儒林補習班外，餘為補習班之教師鐘點費或清潔、文具等庶務費用，有永豐銀行匯出匯款查詢一覽表（參見同卷第462、463、445至458、432至438頁）、楊麗珠或陳玉玲（儒林補習班會計人員）提供之儒林補習班鐘點匯款表及儒林輔導老師匯款表（參見同卷第459至461、439至444頁）等在卷足憑，可見該帳戶確有提供儒林補習班、中儒林公司、中儒林補習班收付營運相關費用之事實。

③再查，魏宏泰曾於臺中高分院103年度重上字第96號、104年度重上字第110、126號民事事件105年3月1日準備程序到庭作證：對於「（問：你於永豐銀行台中分行000-000-0000000-0號帳戶往來明細，是否有回憶起為台中儒林補習班之公帳戶？……。）」之問題，乃答稱：「從金額很難確認但是從這麼頻繁的交易明細來看，很有可能是補習班使用的帳戶。」等語（參見原處分卷第89至92頁）。至其固提供個人收支列表，主張其上所列82筆現金存入款均為其自有資金，扣除後之存入款方為借予儒林補習班使用（參見原處分卷第35

2、353頁），然經中區國稅局向永豐銀行查詢結果，得知魏宏泰所稱屬其自有資金之98年5月7日現金存款996,700元、9月22日現金存款1,625,500元、9月25日現金存款2,200,000元、10月2日現金存款576,154元、10月5日現金存款885,000元，存款人均為曾任儒林系列補習班會計、行政人員之林芳洵及鄭靜怡（即鄭荃卉）（參見同卷第410頁之永豐銀行回覆函上方表），難認係其自有資金。且中區國稅局又查得魏宏泰帳戶於98年度進行21筆金額合計39,639,778元之交易（參見同卷第471頁），受款人除與儒林補習班相關之原告、魏宏泰、張鎮麟及小儒林補習班之外，其餘交易即為補習班之教師鐘點費或郵資文具等庶務費用，有永豐銀行匯出匯款查詢一覽表附同卷第416至426頁可稽，顯見該帳戶確有提供儒林補習班、小儒林公司收付營運相關費用之事實。

④綜合前揭①至③之事證，可知楊麗珠帳戶及魏宏泰帳戶收受大量筆數及金額之學費收入，又支付大量筆數及金額之補習班費用，帳務處理已屬繁雜，若再混雜個人自有資金在內，益增其資金管理之難度，當非事業經營之常理，是該2帳戶應係供儒林補習班、中儒林公司、中儒林補習班、小儒林補習班等收支使用，原處分認定此2帳戶於98年之存入款項與利息收入，非屬楊麗珠、魏宏泰之自有資金，難認與一般常情有違。又原告雖另指稱：魏宏泰帳戶於98年5月14日僅有20,500元及9,000元等2筆收入，被告憑空計入1筆60,900元收入，顯屬錯誤云云，惟依被告所提永豐銀行存款憑條顯示，帳號000-0000-000-0000，戶名魏宏泰之該帳戶於98年5月14日確實存入1筆現金60,900元（參見本院卷第333頁），則原告指摘原處分對於魏宏泰帳戶98年度存入金額之計算結果有誤，仍難採取。

01 (4)再者，依陳玉玲、鄭荃卉接受中區國稅局訪談時之上開陳述
02 、前述楊麗珠帳戶、魏宏泰帳戶之匯出匯款查詢一覽表，及
03 張鎮麟於104年4月28日出具之說明書載稱：「4.魏張聯名戶
04 15,329,605元：此為台中市儒苑、儒林、小儒林補習班和中
05 儒林文教有限公司匯款及支票，其中大部分為學費收入，現
06 金部分則為中儒林文教有限公司之收入。……6.魏李聯名戶
07 14,463,234元：則為台中市私立中儒林文理短期補習班之收
08 入……。」等語（參見原處分卷第343、344頁），可知楊麗
09 珠帳戶、魏宏泰帳戶、聯名帳戶一、二於98年間存入之金額
10 ，並非僅屬儒林補習班1家之學費收入，尚包括小儒林等4家
11 補習班借用該等帳戶存入之學費收入。被告於原處分將小儒
12 林等4家補習班98年度經核定之收入65,173,461元（儒苑補
13 習班32,107,738元+小儒林補習班7,411,000元+中儒林補習
14 班16,689,407元+中儒林公司8,965,316元，分別參見原處分
15 卷第512、503、496、499頁），自其重行核算系爭帳戶於98
16 年度之存入總金額143,059,816元中減除，核定儒林補習班
17 全年收入為77,886,355元，乃不問小儒林等4家補習班於98
18 年間使用上開帳戶所收取學費之實際數額，將其所能查知該
19 4家補習班之收入金額，盡數列為核算儒林補習班98年收入
20 時之減項，所採計算方式已屬對原告有利。原告既未提出、
21 且本院亦查無何事證，足認小儒林等4家補習班98年之實際
22 收入，超過上述經稽徵機關核定之金額，則原告主張：被告
23 未調查、核算小儒林等4家補習班於98年間流入系爭帳戶學
24 費收入之確切金額，逕以該4家補習班98年度經核定之收入
25 金額為扣減依據，欠缺證據可佐云云，並無從據為對其有利
26 之認定。

27 (5)再按所得稅法第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。」查中區國稅局曾先於104年1月9日對儒林補習班發函，略謂該補習班經查獲漏報98年度學費收入，請其就相對之費用及損失已否列報一節，於104年1月19日前提示相關帳簿憑證供核，逾期未提示即依所得稅法第83條規定，按財政部頒訂補習班費用率標準50%加計漏報所得額；再於105年11月7日函請該補習班於10日內提示98年度執行業務及其他所得結算申報之相關帳簿憑證，惟該補習班收受上開函文後，屆期未提供回復等情，有中區國稅局104年1月9日中區國稅民權綜所字第1040600173號函、105年11月7日中區國稅法二字第1050013386號函及送達證書，附原處分卷第205至209頁可稽。從而，被告依財政部99年1月21日台財稅字第09904900440號令核定之「98年度私人辦理補習班托兒所幼稚園與養護療養院所成本及必要費用標準」規定：「私人辦理補習班……，其創辦人、設立人或實際所得人如未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，依下列標準計算其成本及必要費用：……二、文理、升學、語文、法商職業補習班：為收入之50%。」核算儒林補習班全年所得額為38,958,985元（77,886,355元-利息收入31,615元）×（1-50%）+利息收入31,615元，所採核定所得額之方式，符合前引所得稅法第83條第1項規定。雖被告在核算98年度存入聯名帳戶二之金額時，多計134,800元，惟將該134,800元扣除後，重行計算儒林補習班98年所得額為38,891,585元【重行計算收入總額77,751,555元（原核定收入總額77,886,355元-多計134,800元）-利息收入31,615元】×（1-50%）+利息收入31,

615元】，據此核算原告之該年度其他所得為12,963,861元（38,891,585元/3），仍高於原核定10,682,669元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，原核定仍應予以維持，是原處分駁回原告對原核定其他所得申請復查之結論，並無不合。原告固主張：儒林補習班之情形與專業考試補習班較為類似，被告未適用財政部所訂「98年營利事業各業所得額暨同業利潤標準」，依其中專業考試補習班之同業利潤標準即淨利率28%核定該補習班98年之收入，所採推計課稅標準顯有不當，違反比例原則云云。惟儒林補習班經臺中市政府教育局核准之招生對象為高四生，核准科目包括英文、數學、國文、理化、地理等，有核准立案資料在卷足憑（參見原處分卷第532頁），是儒林補習班係招收大學重考生，經營大學入學考試之補習教育，並非從事專業考試補習教學，故與財政部訂定「98年營利事業各業所得額暨同業利潤標準」中之「專業考試補習教學」業，營業性質顯有差異，自不得適用該業別之同業利潤標準，原告此部分主張，亦難採憑。

- (6) 復按所得稅法第71條第1項規定：「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。……」稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：……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條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：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。」原告對於上述儒林

01 補習班 98 年度學費收入之其他所得，並未依法於 99 年 5 月 1 日
02 至 31 日辦理申報，依前引稅捐稽徵法條文規定，核課期間應
03 自申報日起算 7 年，故於被告在 105 年 6 月 30 日對其送達原核
04 定通知書及稅額繳款書（參見原處分卷第 70 頁之掛號郵件收
05 件回執）時，並未逾核課期間，併此說明。

06 (三)原告雖主張：伊迄未取得儒林補習班 98 年度分配盈餘，被告
07 依所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定，並適用財政部 87 年函，
08 以伊於 98 年度得獲分配合夥組織之盈餘數額課稅，係採權責
09 發生制，與私人補習班合夥人因經營補習班得分配之盈餘應
10 適用之收付實現制不符，違反實質課稅、稅捐法定及法律優
11 位原則云云。惟查，行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定
12 ：「營利所得：……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分
13 配之盈餘總額……皆屬之。……合夥人應分配之盈餘總額…
14 …，應按核定之營利事業所得額計算之。」係指應報繳營利
15 事業所得稅之合夥組織，其合夥人每年度應分配之盈餘而言
16 ，與原告、張鎮麟、魏宏泰於 98 年間合夥經營儒林補習班，
17 並無報繳營利事業所得稅者，情形有別；原處分亦非援引該
18 規定作為對原告課稅之依據，而係引用財政部 87 年函，認為
19 儒林補習班藉由系爭帳戶收取之學費收入，減除必要成本費
20 用後之餘額，應由合夥人依出資比例申報其他所得，且上開
21 函釋與收付實現制、稅捐稽徵法對於共同共有財產之納稅義
22 務人及民法關於合夥財產分配時期及比例之規定均無違背，
23 業經論述如前，則原告指稱被告適用該函釋，並以行為時所
24 得稅法第 14 條第 1 項第 1 類規定為課稅依據，係屬違法云云，
25 自無可採。

26 (四)原告再主張：中區國稅局依據與本件相同基礎事實，核定張
27 鎮麟 98 年度綜合所得稅之處分，業經臺中高等行政法院 108

01 年度訴字第60號判決撤銷，足徵被告作成原處分所依據事實
02 亦顯有違誤云云。惟查，該另案判決係以法院於審理時查
03 得張鎮麟曾投資非屬臺中地區之其他8家補習班，然中區國
04 稅局對其所為98年度課稅處分，漏未加計此部分收入，作為
05 將該課稅處分撤銷之理由之一（參見本院卷第441至445頁）
06 足見上開另案所涉情節與本件訴訟不盡相同，臺中高等行
07 政法院依據不同之事證所為判決結果，對本院並無拘束力，
08 原告執以主張被告所為原處分應予撤銷，仍無足取。

09 七、綜上所述，原處分以原核定按原告對儒林補習班之合夥出資
10 比例1/3，核定原告98年度其他所得10,682,669元，並無違
11 誤為由，駁回原告之復查申請，並無違法，訴願決定予以維
12 持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。至原
13 告對法務部行政執行署追加起訴部分，本院另以裁定駁回，
14 附此敘明。

15 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
16 1項前段，判決如主文。

17 中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

18 臺北高等行政法院第三庭

19 審判長法官 程 怡 怡

20 法官 李 君 豪

21 法官 鍾 啟 煒

22 一、上為正本係照原本作成。

23 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
24 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
25 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

26 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴
27 訟法第241條之1第1項前段）

01 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同
02 條第1項但書、第2項）

03 得不委任律師為訴訟 04 代理人之情形	所 需 要 件
06 (一)符合右列情形之一 07 者，得不委任律師 08 為訴訟代理人	09 1.上訴人或其法定代理人具備律師資 10 格或為教育部審定合格之大學或獨 11 立學院公法學教授、副教授者。 12 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代 13 理人具備會計師資格者。 14 3.專利行政事件，上訴人或其法定代 15 理人具備專利師資格或依法得為專 16 利代理人者。
17 (二)非律師具有右列情 18 形之一，經最高行 19 政法院認為適當者 20 ，亦得為上訴審訴 21 訟代理人	22 1.上訴人之配偶、三親等內之血親、 23 二親等內之姻親具備律師資格者。 24 2.稅務行政事件，具備會計師資格者 25 。 26 3.專利行政事件，具備專利師資格或 27 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	

01 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
02 文書影本及委任書。

03

04 中 華 民 國 110 年 3 月 25 日

05 書記官 李 建 德