

裁判字號：臺中高等行政法院 101 年度訴字第 418 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 03 月 28 日

案由摘要：營利事業所得稅罰鍰事件

臺中高等行政法院判決

101 年度訴字第 418 號

102 年 3 月 14 日辯論終結

原 告 多田股份有限公司

代 表 人 張耀坤

訴訟代理人 陳協銓 會計師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 洪貴恩

上列當事人間因營利事業所得稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國 101 年 8 月 24 日台財訴字第 10100135880 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：緣原告民國（下同）91 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入新臺幣（下同）132,300 元，全年所得額負 2,499,354 元，經被告（財政部臺灣省中區國稅局於 102 年 1 月 1 日更名為財政部中區國稅局）暫依其申報數核定，嗣經財政部賦稅署通報，查獲原告漏報其他收入 178,630,924 元，重行核定其他收入 178,763,224 元，全年所得額 176,131,570 元，應補稅額 44,657,731 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 44,657,731 元處 1 倍罰鍰 44,657,731 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 100 年 6 月 30 日台財訴字第 10000218180 號訴願決定，將原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，囑由被告另為處分，其餘訴願駁回。嗣被告依據上開訴願撤銷意旨，就罰鍰部分以 101 年 5 月 9 日中區國稅法一字第 1010020298 號重核復查決定，仍維持原核定。原告猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂

提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

(一)本案重核復查決定援引財政部 84 年 7 月 5 日台財稅第 841633008 號及 95 年 2 月 23 日台財稅字第 9504507760 號函，認定原告有其他所得，依法應課徵綜合所得稅（所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類其他所得）。惟上揭函釋並非就「營利事業所得稅」為解釋，被告竟以所得稅法第 14 條就綜合所得稅之規定套用於本件「營利事業所得稅」，其適用法律即有錯誤，訴願決定亦稱「因與本件事實未盡相同，原處分機關予以援引未臻妥適」等語，是被告課稅所據之法律未臻妥適，竟賴「經最高行政法院 101 年度判字第 485 號判決」，此種先求課稅再由其他機關代找理由之行徑，有違憲法及租稅法律主義。縱使原告有出售土地所得，惟被告強引「綜合所得稅」規定套用徵課「營利事業所得稅」，卻對財政部 100 年 5 月 27 日台財稅字第 10000198 500 號令修正「稅務違章案件減免處罰標準」第 3 條對於 89 年 1 月 27 日以前「綜合所得稅納稅義務人」之免罰規定，未衡平適用，實有失公義。另於本稅行政救濟程序中，被告未主張適用於本稅課稅之法令依據，財政部直至 101 年 7 月 4 日始以台財稅字第 10104563040 號函釋因法令限制借名登記於他人名下取得農地所有權之課稅，本案於 91 年已出售農地，財政部於 101 年 7 月 4 日始公布該解釋令，足見以前無課稅法令依據，既然課徵本稅無法令依據，對原告裁罰是否適當，請庭上斟酌。

(二)被告否認土地法第 43 條及民法第 758 條之登記效力，率以 80 年 7 月 10 日協議書「推計」土地屬於原告所有，系爭土地若屬原告所有，則不論土地是否先過戶回原告（如 87 年自李鎮坤過戶部分，91 年以公司售地）或 91 年未過回原告直接出售（如訴外人李義正等 3 人部分，以自然人售地），仍應依土地法第 144 條、第 147 條所定：「不得用任何名目徵收或附加稅款」。今既對個人出售土地課徵土地增值稅在先，在未移轉為原告所有情況下，竟再認定原告有其他收入課營利事業所得稅及科罰，無異一筆土地雙重課徵稅款，其法律依據為何？另按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定：「稅捐稽徵機關認定

課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」據此，被告如主張土地所有權之實質經濟事實關係屬於原告所有，理應以「處分土地之所得項目」免徵所得稅，今既以「實質經濟事實關係」推認土地屬原告所有，又不以「實質經濟事實關係」免徵所得稅，其理由已顯矛盾，法令適用顯有錯誤。

(三)推計課稅不應作為處罰之基礎：

1. 土地自 58 年陸續取得，已無帳載成本，被告以土地公告現值計算土地取得成本，並援引鈞院 100 年度訴字第 278 號判決略以「(七)復按『直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態、繪製地價區段圖並估定地價區段後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年 1 月 1 日公告，作為土地移轉及設定典權時，申報土地現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。』為平均地權條例第 46 條所明定。……本院斟酌直轄市或縣(市)政府公告土地現值有前揭之嚴謹程序，且屬一般性之規定，被告機關援用作審核原告取得系爭土地成本之依據，尚無不合。」惟觀諸平均地權條例第 46 條規定已明示「土地現值」係「作為土地移轉及設定典權時，申報土地現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據」，並無法作為營利事業所得稅計算土地成本之課稅依據。而且，同條例第 2 條規定之主管機關並非財政部，是被告援引作為土地成本依據，亦屬有誤。另該案本稅之行政救濟程序中，被告從未主張政府公告土地現值有嚴謹程序，況且法律之嚴謹程序不等同反映經濟事實，是鈞院上揭判決竟以公告土地現值有嚴謹程序，得援引為營利事業所得稅計算土地成本之依據，顯然違反租稅法定主義及中央法規標準法第 5、6 條規定，其適用法律顯有錯誤，足證訴願決定及被告係採「推計方式課稅」。
2. 被告係以 80 年 7 月 10 日協議書、股東之偵訊筆錄及談話筆錄「推計」土地屬於原告所有，而否認土地法第 43 條及民法第 758 條之登記效力。
3. 被告主張原告於 59 年 10 月成立，58 年 12 月取得土地，以「法

人一體說」推定原告尚未成立前所購買之土地，亦屬原告所出資，已違反最高法院 19 年上字第 1403 號判例：「公司未經核准登記，即不能認為有獨立之人格，其所負債務，各股東應依合夥之例，擔負償還責任。」

4. 本於實質課稅之量能原則，推計課稅應根據已查明之事實為基礎，審酌一切對推計具有重要性之情事，力求客觀合理，使與課稅基礎之實額相當。至於「稅捐處罰」之要件事實，諸如有無漏稅及其漏稅額多少，應以經嚴格證明之「直接證據」始得為之，不許以「推計而得之數值」為處罰基礎。葛克昌亦認為推計課稅應僅適用在「課稅基礎之數額」，亦即稅捐之計算基礎，並不及於課稅基礎之事實。而對於課稅之基本事實，應適用疑則闕如原則，不得推計之。
5. 推計課稅案件，其要求證據證明度較低，而處罰要求證據證明度較高，故推計課稅之結果，不等同所漏稅額之處罰案件。因此在推計課稅案件中，如無「確實證據」證明逃漏稅，原則上應僅得推計課稅而不處罰，如單純以稽徵機關推計課稅之金額，不問其確實性為何，即據以認為處罰法上之「所漏稅額」，進而作為處罰納稅義務人之依據，應屬違法。
6. 陳清秀亦認為稅法對於違規行為之處罰，基於納稅人權利保障之法理，係適用「有疑，則為有利被告認定之原則」，若在處罰領域上有疑問時，應為有利於納稅人之推定，不許以蓋然性方式進行「推計處罰」。被告既採推計課稅，而推計課稅後即不得再施以推計處罰，本屬當然之法理。

(四)非出於故意或過失者之行為，不應處罰：

1. 訴願決定認定原告有其他收入，無非根據最高行政法院 101 年度判字第 485 號判決，惟該判決係援引最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議之結果。課稅原應以法律為據，動用庭長法官聯席會議表決，證諸徵稅與否仁智互見。此有最高行政法院 101 年度判字第 1126 號判決指明，為避免各合議庭間的法律見解歧異，恐將產生爭議，因此每月定期舉行「庭長法官聯席會議」，就見解歧異的法律問題，經討論後作成決議，統一見解。納稅義務人或其他法官對於該見解有不同意見，僅是意見的反應，並非違法行為，即不應裁

罰。則嫻熟法律實務者對本件尚且如是，原告對此焉有「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」，原告既非故意，依行政罰法第7條規定，非出於故意或過失者，不予處罰。本件核課期間已過不應再補徵。

2. 稅法上之制裁處罰，侵犯人民受憲法保障之自由財產基本權利，本於法治國家原則，逃漏稅之處罰，必須納稅義務人確實已經實現課稅要件事實關係，而不容許單純基於「懷疑推測」即加以處罰。此種以推定方式「推計處罰」，違反處罰法上所採取「推定無辜（無罪推定）」原則與「有疑，則為有利被告之認定」原則。
3. 又「行政官署對於人民有所處罰，必須證明其違法之事實。倘所提出之證據自相矛盾不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」有最高行政法院32年判字第16號判例參照。本件徵稅與否既以聯席會議決議之結果作為課稅依據，意見已不盡同，又採「推計」方式課稅，無確實短漏稅證據，原告顯無故意，依行政罰法第7條規定，若判決仍認原告有所違失，此非出於故意或過失，不應處罰等情，並聲明求為判決：撤銷訴願決定及重核復查決定關於91年度營利事業所得稅罰鍰部分。

三、被告則以：

- (一)按「稅捐之核課期間，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，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。」為稅捐稽徵法第21條第1項所明定。次按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」及「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。」為行為時所得稅法第24條第1項及現行同法第110條第1項所規定。
- (二)原告係經營廚房用品製造業，91年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入132,300元及全年所得額負2,499,354元，

經被告所屬豐原分局依申報數核定，嗣經財政部賦稅署通報查獲原告涉有漏報所得額，事證如下：(1)原告因無自耕農身分，於59年至79年間將其購買之土地登記於當時負責人李鎮坤及股東李義正、李亭財及李張月理等4人名下，其後李鎮坤等4人於80年7月10日與原告簽訂協議書約定終止該等土地信託登記契約並返還土地予原告，且不得主張任何權利。(2)李鎮坤於86年逝世後，原告委託律師於86年9月2日催告李鎮坤之繼承人應依前述協議書之約定，將李鎮坤名下土地所有持分返還並移轉登記予原告，經李鎮坤之繼承人於87年5月22日再與原告簽訂返還土地協議書，重申係依80年7月10日之協議書，返還土地致非歸責於李鎮坤繼承人之稅負由原告負擔（遺產稅由原告繳納），其餘股東李義正、李亭財及李張月理名下持分土地未依約返還。(3)91年間原告與李義正等3人將各自名下土地共同出售予矽品精密工業股份有限公司（下稱矽品公司），土地總價款238,413,560元，其中屬原告名下之土地款27,208,900元，餘211,204,660元係李義正、李亭財及李張月理出售其名下土地之價款，惟存入李義正私人帳戶。(4)案關原告之股東林美娜、林李雅、林益源、李錦益等4人於檢察官詢問時所製作之筆錄，均主張李義正等3人出售名下之土地係屬原告所有，李義正於臺中市警察局豐原分局刑事組所製作之偵訊筆錄，亦表示所出售之土地係屬原告所有，依上開協議書、律師催告函及案關股東之主張，均可證明系爭土地為原告所有。被告所屬豐原分局乃依財政部賦稅署通報上開事證等資料，以系爭土地既屬原告所有，而李義正、李亭財及李張月理出售予矽品公司之土地款211,204,660元存入李義正私人帳戶，依財政部95年2月23日台財稅字第9504507760號函釋規定，原告應請求李義正等3人歸還該等出售土地款之利益，經扣除取得土地成本6,935,408元（購入時公告現值）及土地增值稅25,638,328元合計32,573,736元後，餘178,630,924元核屬原告之其他所得，原告漏未列報，經重行核定其他收入178,763,224元及全年所得額176,131,570元，應補稅額44,657,731元，並按所漏稅額44,657,731元處1倍罰鍰44,657,731元。原告不服，提起復查，

申經被告 100 年 4 月 8 日中區國稅法字第 1000001279 號復查決定駁回。原告仍表不服，提起訴願，經財政部 100 年 6 月 30 日台財訴字第 10000218180 號訴願決定略以：「壹、其他收入部分：一、……四、(四)查訴願人係 59 年至 79 年購地，其購地成本訴願人帳上無可稽考，經原處分機關函詢李義正等人，渠等亦未提示其出售土地之土地增值稅等成本及必要費用等資料供核，爰依臺中縣雅潭地政事務所就上開地號等土地所有權人李義正、李張月理、李亭財等人購入登記時之公告現值資料（最早之土地現值為 66 年度），認列李義正等 3 人出售上開土地之成本為 6,935,408 元，另李義正等 3 人出售上開土地所繳納之土地增值稅計 25,638,328 元，因此，認列李義正等 3 人買賣上開土地之總成本計 32,573,736 元（即 6,935,408 元+25,638,328 元）。是原處分機關以訴願人出售土地予矽品公司總價 238,413,560 元，扣除訴願人之土地款 27,208,900 元後之金額計 211,204,660 元，再減除查得之總成本 32,573,736 元，核定訴願人漏報所得額 178,630,924 元，經核並無不合。本部分原處分應予維持。貳、罰鍰部分：一、……四、第查：本件原處分機關以訴願人 91 年度營利事業所得稅結算申報，漏報借名於李義正等 3 人名下之土地出售收入 178,630,924 元，違章事證明確，乃按所漏稅額 44,657,731 元處 1 倍罰鍰 44,657,731 元，固非無見；惟類此案件，參據財政部 100 年 5 月 27 日台財稅字第 10000198500 號令修正稅務違章案件減免處罰標準第 3 條：『綜合所得稅納稅義務人依所得稅法第 110 條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰：一、……三、納稅義務人於中華民國 89 年 1 月 27 日以前購買之農地，因土地法第 30 條之限制，而以能自耕之他人名義登記，於 89 年 1 月 28 日以後，未向該農地登記所有人行使所有物返還登記請求權，而將土地移轉於第三人所獲取之所得。』是綜合所得稅納稅義務人 89 年 1 月 27 日以前購買之農地借名登記漏報出售所得已有免罰之規定，基於衡平原則，營利事業所得稅納稅義務人漏報出售收入是否仍具可責性，核有重行審酌之餘地，爰將本部分原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關查明後另為處分。」原告就本稅部分循序

提起行政訴訟及上訴，案經最高行政法院 101 年度判字第 485 號判決駁回確定在案。至罰鍰部分，嗣被告依上開訴願決定撤銷意旨，以 101 年 5 月 9 日中區國稅法一字第 1010020298 號重核復查決定略以，查本件有關營利事業購買農地，因受 89 年 1 月 26 日修正前土地法第 30 條規定，以能自耕之他人名義登記，嗣出售予第三人，並直接由原登記名義人移轉所有權與第三人，營利事業短漏報其取得之出售款項（其他收入）應否處罰乙節，依財政部賦稅署 100 年 8 月 17 日以台稅一發字第 10004083410 號函略以，依據營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項規定，營利事業應參照商業會計法、商業會計處理準則及財務準則公報據實記載，產生其財務報表。至辦理營利事業所得稅結算申報時，其帳載金額與稅法相關規定不符者，應於申報書內依稅法規定自行調整。故營利事業出資取得農地，因法令限制，而登記於他人名下，嗣處分農地產生損益，仍應據實揭露於相關報表。據此，營利事業縱使認定其處分借名購入農地之所得非屬其他所得，而為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅之土地交易所得，亦應依規定申報帳載金額，再依法調減課稅所得額，倘其自始即未申報該所得，尚難謂無短報或漏報所得額之情事，此與綜合所得稅納稅義務人結算申報無須申報免稅所得，致難以判斷其短報或漏報系爭所得之行為係屬故意或過失，抑或錯誤認知其為免稅之土地交易所得之情形有別。為確使營利事業所得稅納稅義務人符合誠實申報之義務，營利事業漏報處分借名購入農地之收入，應就個案事實，按其是否於結算申報書內申報系爭所得核認應否依所得稅法第 110 條規定處罰，尚不宜一律比照 100 年 5 月 27 日修正之稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 2 項第 3 款規定補稅免罰。次查原告明知系爭土地為其所有，嗣後出售價金亦屬其所有，卻未於 91 年度營利事業所得稅結算申報書揭露該事實，顯有隱匿及以不正當方法漏報所得額之情事，自應受罰。綜上，本件原告 91 年度營利事業所得稅結算申報，漏報其他收入 178,630,924 元，致短漏報所得稅額 44,657,731 元，依前揭所得稅法第 110 條第 1 項規定，被告按所漏稅額 44,657,731 元處 1 倍罰鍰 44,657,731 元並無違

誤等由，重核復查仍維持原核定。原告猶表不服，循序提起訴願，仍經財政部訴願決定予以維持。

(三)原告主張土地之稅負，法已明定，不得用任何名目（如請求權）徵收或附加稅款，又如認定原告為土地實質所有人，依實質經濟事實關係，除土地增值稅外，不應再有其他稅負。且推計課稅不得為處罰之基礎，非出於故意或過失者之行為，不應處罰。本件徵稅及科罰之法令基礎與依據有誤，已違憲法及租稅法律主義云云。

(四)依最高行政法院 101 年度判字第 485 號判決略以：「五、……

(二)經查：1、本件系爭土地何以係原告所出資購買，而借名（信託）登記於李鎮坤及李義正等 3 人名下，暨系爭土地中之 2 筆土地雖登記李鎮坤及李義正等 3 人名義時係在原告公司設立登記前，亦不足為有利於原告之認定等情，業經原審依調查證據之辯論結果，詳述得心證之理由在案，核其認定與卷內證據並無牴觸，亦無違反經驗法則或論理法則情事……又被告機關係以原告及李義正等 3 人於 91 年間共同出售系爭土地於矽品公司，其中關於登記為李義正等 3 人名義部分，因屬原告所出資購買，而認原告因此有系爭其他收入一節，已經原判決敘明在案。而參諸上述本院決議，系爭土地關於登記為李義正等 3 人名下部分，於 91 年間出售於矽品公司時，因原告未受土地增值稅之核課，故無行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所規定出售土地交易所得免納所得稅規定之適用……再土地法第 43 條及民法第 758 條係關於土地登記效力及土地所有權須登記始取得之規定。而本件則係因原告被認定有出資購地卻未登記為土地所有權人之情，致遭核認有系爭其他收入。是上訴意旨援引之土地法第 43 條及民法第 758 條規定，既與原告有否出資購買系爭土地之認定無影響，更與應否核認原告有系爭其他收入無涉……原判決業已敘明系爭其他收入之相關成本，何以無同業利潤標準適用之理由。3、再原告既有如上述之其他收入，則依行為時所得稅法第 24 條第 1 項規定，即應併入本年度收入總額，併課營利事業所得稅。是被告援引之財政部 84 年 7 月 5 日台財稅第 841633008 號函及 95 年 2 月 23 日台財稅字第 9504507760 號函釋示……

縱如原告主張，因與本件事實未盡相同，而認被告予以援引未臻妥適，亦不生上訴意旨所稱本件之課徵營利事業所得稅係無法律依據情事……綜上所述，原告之主張均無可採。」次依鈞院 100 年度訴字第 278 號判決略以：「本件原告係 59 年至 79 年購地，其購地成本原告帳上無可稽考，經被告機關函詢李義正等人，渠等亦未提示其出售土地之土地增值稅成本及必要費用等資料供核，被告乃依臺中縣雅潭地政事務所就上開地號等土地所有權人李義正、李張月理、李亭財等人購入登記時之公告現值資料（最早之土地現值為 66 年度），認列李義正等 3 人出售土地之成本為 6,935,408 元，原告雖稱被告應依所得稅法第 83 條所定之同業利潤標準核定取得之成本，惟按同業利潤標準係指經營同類事業所獲取之利潤標準，以做為核定所得額之依據，原告並非專門從事土地交易以獲取利潤之行業，其僅一時出售系爭土地，自不適用同業利潤標準。本院斟酌直轄市或縣(市)政府公告土地現值有前揭之嚴謹程序，且屬一般性之規定，被告機關援用作審核原告取得系爭土地成本之依據，尚無不合。」是本件補徵營利事業所得稅部分，並無法令適用不當情形，業經最高行政法院判決確定在案，原告復執前詞爭議，核無足採。本件違章事證明確已如前述，又原告明知系爭土地為其所有，嗣後出售價金亦屬其所有，卻未於 91 年度營利事業所得稅結算申報書揭露該事實，顯有隱匿及以不正當方法漏報所得額之情事，自應受罰。綜上，被告核認本件原告 91 年度營利事業所得稅結算申報，漏報其他收入 178,630,924 元，致短漏報所得稅額 44,657,731 元，乃按所漏稅額 44,657,731 元處 1 倍罰鍰 44,657,731 元並無不合。原告所訴，委無足採等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：原告 91 年度營利事業所得稅結算申報，漏報出售系爭土地之其他收入 178,630,924 元，是否具有故意過失？是否得比照 100 年 5 月 27 日修正之稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 2 項第 3 款規定補稅免罰？

五、經查：

(一)按「稅捐之核課期間，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，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。」、「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款及第 49 條前段所明定。次按「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。」、「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。」為行為時所得稅法第 24 條第 1 項及現行同法第 110 條第 1 項所規定。又為訴訟標的之法律關係，於確定之終局判決中經裁判後，該確定終局判決中有關訴訟標的之判斷，即成為規範當事人間法律關係之基準，嗣後同一事項於訴訟中再起爭執時，當事人不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷，此即所謂判決之實質確定力或既判力。另法院於判決理由中，就訴訟標的以外當事人所主張影響判決結果之重要爭點，本於當事人完足舉證及辯論之結果，已為實質之判斷者，基於當事人之程序權業受保障，可預見法院對於該爭點之判斷將產生拘束力而不致生突襲性裁判，仍應賦予該判斷一定之拘束力，以符程序上誠信原則及訴訟經濟。是同一當事人間就該重要爭點提起之其他訴訟，除原判斷顯然有違背法令、或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷、或原確定判決之判斷顯失公平等情形，可認當事人為與原判斷相反之主張，不致違反誠信原則外，應解為當事人及法院就該經法院判斷之重要爭點之法律關係，均不得為相反之主張或判斷（最高行政法院 98 年度判字第 841 號判決參照）。

- (二)查本件原告係經營廚房用品製造業，91 年度營利事業所得稅結算申報，列報其他收入 132,300 元及全年所得額負 2,499,354 元，經被告依申報數核定，嗣經財政部賦稅署通報查獲原告因無自耕農身分，於 59 年至 79 年間將其購買之土地登記於

當時負責人李鎮坤及股東李義正、李亭財及李張月理等 4 人名下，其後李鎮坤等 4 人於 80 年 7 月 10 日與原告簽訂協議書約定終止該等土地信託登記契約並返還土地予原告，且不得主張任何權利。嗣於 91 年間原告與李義正等 3 人將各自名下土地共同出售予矽品公司，土地總價款 238,413,560 元，其中屬原告名下之土地款 27,208,900 元，餘 211,204,660 元係李義正、李亭財及李張月理出售其名下土地之價款，惟存入李義正私人帳戶。被告乃以該土地既屬原告出資購得，而李義正、李亭財及李張月理出售予矽品公司之土地款 211,204,660 元存入李義正私人帳戶，原告應請求李義正等 3 人歸還該等出售土地款之利益，經扣除取得土地成本 6,935,408 元（按公告現值計算）及土地增值稅 25,638,328 元合計 32,573,736 元後，餘 178,630,924 元核屬原告之其他所得，原告漏未列報，經重行核定其他收入 178,763,224 元及全年所得額 176,131,570 元，補徵應納營利事業所得稅額 44,657,731 元，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 44,657,731 元處 1 倍罰鍰 44,657,731 元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，經財政部 100 年 6 月 30 日台財訴字第 10000218180 號訴願決定，將原處分（復查決定）關於罰鍰部分撤銷，囑由被告另為處分，其餘訴願駁回。原告就補徵稅額部分仍表不服，提起行政訴訟，請求撤銷該補徵稅額之處分，經本院以 100 年度訴字第 278 號判決駁回，原告不服，提起上訴，復經最高行政法院以 101 年度判字第 485 號判決駁回其上訴而告確定，有上開判決書附卷可稽（原處分卷第 313-332、360-370 頁）。嗣被告依據上開訴願決定撤銷意旨，就罰鍰部分以 101 年 5 月 9 日中區國稅法一字第 1010020298 號重核復查決定，仍維持原核定。原告猶表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。則原告就被告核認原告其他收入 178,763,224 元及全年所得額 176,131,570 元，及補徵應納營利事業所得稅額 44,657,731 元之處分，既經判決確定，且原告並未提出足以推翻該確定判決判斷之訴訟資料，依上揭說明，原告於本件行政訴訟中自不得再就被告核定其他收入 178,763,224 元，及補徵應納營利事業所得稅額之處分為爭執及主張

。是該補徵營利事業所得稅部分既已確定在案，原告復就此部分再執詞爭執該售地款非其他收入，亦不得就該收入予以課稅云云，即非可採。又行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用（司法院釋字第 287 號解釋參照）。財政部 101 年 7 月 4 日台財稅字第 10104563040 號函釋「營業人購買農地，囿於法令限制，借名登記於他人名下，嗣該未取得農地所有權之營業人出售該農地並取得代價，屬債權買賣行為，應按出售價格開立統一發票與買受人；另應按所得稅法第 24 條規定，以其出售收入減除成本及相關費用後計算所得額，依同法相關規定課徵營利事業所得稅。」即在闡明所得稅法第 24 條及同法相關規定之原意，應自法規生效之日起有其適用，本件原告出售土地情節與該函釋規定相符，自應依所得稅法第 24 條及同法相關規定課徵營利事業所得稅。原告主張在該函釋發布之前，被告並無課徵原告營利事業所得稅之法令依據云云，亦無足採。

(三)次查，原告明知其購買農地登記在第三人名下，嗣後出售價金亦屬其所有，卻未於 91 年度營利事業所得稅結算申報書揭露該事實，顯係故意隱匿而以不正當方法漏報所得額之情事，且經上開判決確定在案，違章事證明確。其違章行為主觀上自有可歸責之事由，自難辭其故意之責任。又依據行為時營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項「營利事業之會計事項，應參照商業會計法及財務會計準則公報等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報或核課所得稅時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、促進產業升級條例、促進產業升級條例施行細則、中小企業發展條例、本準則暨有關法令之規定未符者，均應於申報書內自行調整之。」之規定，故營利事業出資購買農地，因法令限制，而登記於他人名下，嗣處分農地產生損益，仍應據實揭露於相關報表。據此，營利事業縱使認定其處分借名購入農地之所得非屬其他所得，而為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免稅之土地交易所得，亦應依規定申報帳載金額，再依法調減課稅所得額，倘其自始即未申報該所得，尚難謂無短報或漏報所得額

之情事，此與綜合所得稅納稅義務人結算申報無須申報免稅所得，致難以判斷其短報或漏報系爭所得之行為係屬故意或過失，抑或錯誤認知其為免稅之土地交易所得之情形有別。為確使營利事業所得稅納稅義務人符合誠實申報之義務，營利事業漏報處分借名購入農地之收入，應就個案事實，按其是否於結算申報書內申報系爭所得核認應否依所得稅法第110條規定處罰，尚不得一律比照100年5月27日修正之稅務違章案件減免處罰標準第3條第2項第3款規定補稅免罰。況上開稅務違章案件減免處罰標準第3條第2項第3款規定：「綜合所得稅納稅義務人依所得稅法第110條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰：．．．三、納稅義務人於中華民國89年1月27日以前購買之農地，因土地法第30條之限制，而以能自耕之他人名義登記，於89年1月28日以後，未向該農地登記所有人行使所有物返還登記請求權，而將土地移轉於第三人所獲取之所得。」係就「綜合所得稅納稅義務人」所為之免罰規定，比對同條第1項規定：「營利事業所得稅納稅義務人未申報或短漏報所得額，有下列情事之一者，免予處罰：．．．。」係針對「營利事業所得稅納稅義務人」所為之規定，顯有不同。而本件係原告（營利事業所得稅納稅義務人）91年度營利事業所得稅罰鍰事件，自無上開稅務違章案件減免處罰標準第3條第2項第3款規定之適用，甚為明確。是原告主張被告未證明其就本件短漏稅有故意過失，依行政罰法第7條規定不應對之裁處上開罰鍰；且被告對財政部100年5月27日修正稅務違章案件減免處罰標準第3條之免罰規定未衡平適用，而選擇性適用有利於被告之法令，偏誤徵稅，有失公義云云，均有誤解，而不足採。原告未依規定辦理申報，已違反法律上應負之義務，即應受罰。從而，原告未於裁罰處分核定前以書面或於談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰，則被告按原告所漏稅額44,657,731元，裁處1倍之罰鍰計44,657,731元，揆諸前揭法令規定及說明，並無不合，亦核無裁量逾越或裁量濫用之情事。

(四)原告另主張推計課稅不應作為本件處罰之基礎云云，惟按，

所謂之推計課稅係指稽徵機關為課稅處分（尤其是所得稅之核定）時，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅要件事實（所得額）的方法。原告 91 年度營利事業所得稅事件，業經本院 100 年度訴字第 278 號判決及最高行政法院 101 年度判字第 485 號判決：原告當年度漏報其他收入 178,630,924 元，經被告重行核定原告其他收入 178,763,224 元，全年所得額 176,131,570 元，補徵應納稅額 44,657,731 元確定在案，已如前述。而其中原告當年度漏報其他收入 178,630,924 元部分，上開判決係審酌相關證據（如原告與李義正等 4 人之協議書、李義正於臺中市警察局豐原分局刑事組、財政部賦稅署製作之偵訊筆錄及談話筆錄、證人林美娜、林李雅、李錦益、林益源之檢察官訊問筆錄、經濟部公司查詢資料、臺灣省政府建設廳 84 年 8 月 25 日 84 建三寅字第 374237 號證明書、臺灣臺中地方法院 94 年度聲字第 1946 號裁定選派會計師原告檢查人之檢查報告、不動產買賣契約書及公告現值資料等），而經實體審理後，認定系爭土地既屬原告出資所購買，登記在李義正、李亭財及李張月理等人名下。而李義正、李亭財及李張月理出售予矽品公司之土地款 211,204,660 元存入李義正私人帳戶，該出售土地款屬原告所有之利益，因原告購地成本帳上無可稽考，被告乃依購入登記時之公告現值資料，經扣除取得土地成本 6,935,408 元（購入時公告現值）及土地增值稅 25,638,328 元合計 32,573,736 元後，餘 178,630,924 元核屬原告之其他所得，並說明以同業利潤標準係指經營同類事業所獲取之利潤標準，以做為核定所得額之依據，但原告並非專門從事土地交易以獲取利潤之行業，其僅一時出售系爭土地，自不適用同業利潤標準，而未採取原告主張應依所得稅法第 83 條所定之同業利潤標準核定取得之土地成本等情，有上開判決可稽。由上可知，被告核定原告漏報其他收入 178,630,924 元，重行核定其他收入 178,763,224 元，全年所得額 176,131,570 元，應補稅額 44,657,731 元之處分，均係依據相關直接證據所為之認定，而非被告使用各種間接資料，依推計方式所為之核課處分，已甚明確。從而，原告主張被告「推計」系爭土地屬於原告所有，以「

法人一體說」「推定」原告尚未成立前所購買之土地亦屬原告所有，以土地公告現值「推計」土地取得成本憑以計算出售土地之其他收入，均有違反「有疑，則為有利被告（按被告係指本件之納稅義務人即原告）認定之原則」云云，尚有誤解，而不足採。

(五)又原告明知其購買土地登記在他人名下，嗣後出售價金亦屬原告所有，卻將屬原告所有但登記於李義正等3人名下之土地出售款，存入李義正帳戶，規避稽徵機關之查核，且未於91年度營利事業所得稅結算申報書揭露該事實，顯係故意以不正當方法漏報所得額，依首揭稅捐稽徵法規定，其核課期間應為7年，本件被告已於97年10月2日以裁處書裁處原告罰鍰，並於97年12月5日申請復查在案，可知原告在申請復查前即已收到該裁處書，有被告裁處書及復查申請書附卷可憑（原處分卷第254、256-260頁）。而依所得稅法第71條第1項規定，原告91年度營利事業所得稅申報截止日為92年6月2日（因92年5月31日及6月1日為假日而順延），則自申報截止翌日起至裁處申請復查日止，並未逾7年期限，原告主張本件已逾核課期間或裁處期間，亦無可採。

(六)綜上所述，原告上開主張，均非可採。被告重核復查決定維持按所漏稅額44,657,731元，裁處1倍罰鍰44,657,731元，核無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告起訴論旨請求撤銷訴願決定及重核復查決定，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘之主張及舉證，於本件判決之結果並無影響，爰不逐一論述，附此敘明。

六、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 102 年 3 月 28 日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法 官 王 茂 修

法 官 劉 錫 賢

法 官 林 秋 華

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表

明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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、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）所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 102 年 4 月 3 日

書記官 李 孟 純

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（102 年版）第 93-113 頁