

裁判字號：臺中高等行政法院 99 年度簡字第 224 號 行政判決

裁判日期：民國 100 年 03 月 17 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

99 年度簡字第 224 號

原 告 黃良柱

輔 佐 人 賴淑德

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 王素芬

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 99 年 11 月 8 日台財訴字第 09900420340 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

訴願決定及原處分均撤銷。

訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

- 一、事實概要：緣原告民國（下同）95 年度綜合所得稅結算申報，未列報本人及配偶賴淑德當年度出售 78 年間取得之霧峰高爾夫球場會員證之財產交易所得，經被告所屬民權稽徵所依查得資料核定原告本人及其配偶賴淑德之財產交易所得各新臺幣（下同）90,000 元，並歸課核定原告 95 年度綜合所得總額 3,262,845 元，補徵應納稅額 37,800 元。原告不服，申經復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。
- 二、本件原告主張：原告與配偶 95 年度將所有 78 年 12 月間取得，成本各為 85 萬元之霧峰高爾夫球場會員證，分別移轉予訴外人鄭景壬及楊雨蓓，95 年之出售價格各為 30 萬元，原告於辦理 95 年度綜合所得稅結算申報時，自行申報財產交易所得為 0 元。因事隔 20 多年，當初買賣契約已遺失，且經向銀行查調當初支付價格之資金流程，銀行亦無法提供，經向霧峰高爾夫球場查詢，僅提供 78 年 12 月球場過戶手續費 3 萬元及球場讓渡書外，亦無法提供買賣價格，被告以原告未能提示原始取得之確實事證供核，即按被告 96 年 5 月 2 日中區國稅二字

第 0960004339A 號函訂定之所得標準 30%，核定財產交易所得各為 9 萬元，原告實難甘服。雖當事人主張之事實須負舉證責任，惟已事隔 20 多年，連銀行等金融機構皆已逾保存年限而銷毀之資料，卻要求無記帳習慣之臺灣民眾提出資金流程或交易契約書，實為強人所難。依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 2 款規定，財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。由於繼承時或受贈時因該項財產並無實際成交價，故「時價」亦為所得稅規定成本計價方式之一。本件爭點在於「原始取得之確實事證」是否一定為「交易相關資金流程或交易契約書」？高爾夫球證在臺灣市場係屬特殊商品，同一球場於同一時間概均有固定行情，故依寶安康高爾夫及鍵捷高爾夫 95 年度參考行情價之時價為 30 至 32 萬元間，與實際交易價格 30 萬元相當，故該參考行情價具有參考價值，而本案原始實際成交價各為 85 萬元，亦有寶安康高爾夫及鍵捷高爾夫 78 年 12 月參考行情價均為 88 萬元可證，被告應依行政程序法第 36 條規定對原告有利及不利之事項一律注意，豈可對原告「自行舉證之售價」一概不認等情。並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：原告 95 年度綜合所得稅結算申報，未列報本人及配偶賴淑德當年度出售 78 年間取得之霧峰高爾夫球場會員證分別移轉予鄭景壬及楊雨蓓之財產交易所得，經被告所屬民權稽徵所依蒐集之元扶企業股份有限公司 95 年度霧峰高爾夫球場會員證轉讓明細表資料，並於 97 年 6 月 12 日及同年月 23 日分別以中區國稅民權二字第 0970006714E 號及第 0970007416G 號函請原告及其配偶賴，提示出售時取得價金及原始取得成本確實證明文件供核，惟均僅提示出售時取得價金 300,000 元之相關資料，對於原始取得成本之確實事證，以交易年度已久，相關資料遺失，未能提示，被告初查乃依原告及其配偶所提示之售價 300,000 元，按被告 96 年 5 月 2 日中區國稅二字第 0960004339A 號函所訂定之所得標準 30%，核定財產交易所得各 90,000 元，歸課原告當年度綜合所得稅。原告不

服，申請復查未獲變更，提起訴願亦遭駁回，原告猶起訴爭執「時價」亦為所得稅法規定成本計價方式之一，本件實際成交價各 850,000 元，佐以寶安康高爾夫及鍵捷高爾夫 78 年 12 月參考行情價均為 880,000 元即可證明云云。惟查，依司法院釋字第 537 號解釋意旨，納稅義務人有協力義務，納稅義務人違背上列義務，在行政實務上即產生由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕稽徵機關之證明程度。又有關稅務上客觀證明責任之分配，其屬所得計算基礎加項之收入，應由稅捐稽徵機關終極負擔事證不明之不利益，如經稅捐稽徵機關職權調查後，納稅義務人是否有此筆收入存在，仍處於真偽不明之情況時，稅捐稽徵機關即不得將此筆收入計入納稅義務人之所得；其屬所得減項之成本及費用，因係為稅捐債權減縮或消滅之要件事實，應由納稅義務人終極負擔事證不明之不利益，即如經稅捐稽徵機關依職權調查後，納稅義務人是否有此筆減項費用成本存在及其費用成本之多寡，仍處於真偽不明之情況時，則應由納稅義務人承擔事證不明之不利益。所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 2 款規定，係規範財產或權利原為「繼承或贈與」而取得者，因買賣或交換而發生增益之所得額計算。又其減除成本為繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及相關費用，係因該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準，基於課稅公平，所得稅之核課乃採相同計算基準，以該項財產之時價及相關費用核認成本。又查本件系爭財產原為出價取得，並非「繼承或贈與」取得，依規定計算系爭財產交易所得（損失）減除之成本，係原始取得之成本及相關費用，原告主張以高爾夫球場會員證參考行情價推估原始取得成本，顯有誤解。再本件原告既未能提示原始取得成本及相關費用之確實事證供核，參諸行政法院 36 年度判字第 16 號判例意旨「當事人主張事實須負舉證責任，倘其所提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實」。從而，被告初查依首揭規定，以原告及其配偶賴淑德出售高爾夫球證價格 300,000 元，按被告訂定之所得標準 30%，核定財產交易所得各為 90,000 元，並無違誤，

原告所訴委不足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：被告以原告及其配偶未能提供系爭高爾夫球會員證 78 年間原始取得成本及相關費用之確實事證供核，逕行推計課稅，按被告 96 年 5 月 2 日中區國稅二字第 0960004339A 號函訂定之所得標準 30%，核定財產交易所得各為 9 萬元，是否適法？所謂「證明文件」是否包含高爾夫球會員證市場參考行情價格或其他足資證明取得成本之證據？經查：

(一)按「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」、「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之…第 7 類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」、「納稅義務人之配偶…有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」「按前 3 條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額…二、扣除額…（三）特別扣除額：1. 財產交易損失…財產交易損失之計算，準用第 14 條第 1 項第 7 類關於計算財產交易增益之規定。」、「納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。」分別為行為時所得稅法第 9 條、第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款、第 15 條第 1 項前段、第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 1 後段及第 83 條第 3 項所明定。次按「營利事業設置之帳簿，除有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存十年。但因不可抗力之災害而毀損或滅失，報經主管稽徵機關查明屬實者，不在此限。」、「營利事業之各項會計憑證，除應永久保存或有關未結會計事項者外，應於會計年度決算程序辦理終了後，至少保存五年。」分別為稅捐稽徵機關管理

營利事業會計帳簿憑證辦法第 26 條第 1 項及第 27 條第 1 項定有明文。又按「個人出售高爾夫球會員證之所得屬財產交易所得，依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類規定，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額…三、納稅義務人未申報或未能提出證明文件者，以其自行舉證之售價或稽徵機關查得成交價額，兩者從高按主管稽徵機關訂定之所得標準核定之。」、「主旨：95 年度個人出售高爾夫球會員證未申報或已申報而未能提出證明文件者，以納稅義務人自行舉證之售價或稽徵機關查得成交價額，兩者從高按 30% 計算財產交易所得，請查照。」為財政部 84 年 3 月 1 日臺財稅第 841606833 號函及被告 96 年 5 月 2 日中區國稅二字第 0960004339A 號函釋在案。

(二)查所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 2 款規定，係規範財產或權利原為「繼承或贈與」而取得者，因買賣或交換而發生增益之所得額計算。又其減除成本為繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及相關費用，係因該項財產核課遺產稅或贈與稅之價值計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準，基於課稅公平，所得稅之核課乃採相同計算基準，以該項財產之時價及相關費用核認成本。本件系爭財產原為出價取得，並非「繼承或贈與」取得。從而，原告起訴主張：本件所得應依上開所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 2 款規定，計算本件交易所得，不足採信，合先敘明。

(三)本件原告 95 年度綜合所得稅結算申報，未列報其與配偶賴淑德當年度出售 78 年間取得之霧峰高爾夫球場會員證，分別移轉予鄭景壬及楊雨蓓之財產交易所得，經被告於 97 年 6 月 12 日及 23 日分別以中區國稅民權二字第 0970006714E 號及第 0970007416G 號函請原告及其配偶賴淑德，提示出售時取得價金及原始取得成本確實證明文件供核，惟均僅提示出售時取得價金 300,000 元之相關資料，對於原始取得成本之確實事證，以交易年度已久，相關資料遺失，未能提示，被告乃依原告及其配偶所提示之售價 300,000 元，按被告 96 年 5 月 2 日中區國稅二字第 0960004339A 號函所訂定之所得標準 30%，核定

財產交易所得各 90,000 元，歸課原告當年度綜合所得稅。被告係以：「有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」為司法院釋字第 537 號解釋闡明在案；納稅義務人違背上開義務，即應依推計課稅方式，核定其交易所得額，固非無見。惟查：

- 1.個人綜合所得稅之核課，係採核實課徵原則，由稅捐單位舉證證明納稅義務人確有所得；雖依上開司法院釋字第 537 號解釋意旨，納稅義務人固有協力義務，如納稅義務人違背上開義務，稅捐稽徵機關可逕依推計課稅，此為基礎原則。惟參照首揭稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 26 條及第 27 條之規定，營利事業保管憑證及帳簿之年限為 5 年及 10 年，在營利事業人員保管憑證及帳簿之年限 5 年及 10 年內，未能提出供稅捐稽徵機關審核時，稽徵機關始得依所得稅法第 83 條規定推計課稅（最高行政法院 99 年度判字第 689 號判決、99 年度判字第 279 號判決、98 年度判字第 998 號判決參照）。個人綜合所得稅部分，除執行業務者依所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類規定保管帳證年限為 5 年外，並未明定個人應設帳，以及帳證保管年限。因此，綜合所得稅之核課，納稅義務人之協力義務年限，如不予立法限制，則失之嚴苛。以本件交易而言，要求一非專業人員，在交易後之 17 年餘，仍應盡協力義務，是屬強求；在立法或有權解釋機關明確就協力義務年限設限前，僅得由審理案件之司法機關，依行政訴訟法第 125 條及第 133 條規定，採行職權調查事證補充之。
- 2.本件原告及其配偶因年代久遠遺失交易資料，當年出售人陳豐耀（原名陳萬貴）、江寶玉，於被告調查時，亦均出具「出售調查表」，表示年代久遠，不復記得當年出售價格（參照原處分卷第 4 頁及第 7 頁），固是事實；但經本院傳訊證人江寶玉到庭陳述稱：其高爾夫球證之事宜，均由其於 99 年 12 月底死亡之夫高青田處理，確切出售價格不知云云。惟江某亦陳稱：其先生是一位耿直公務員，處事不因特殊關係而不同，都是秉公處理，印象中，出售價是在

30 萬元到 40 萬元云云（參照本院卷第 73 頁至第 76 頁訊問證人筆錄），兩造對證人之證言均不爭執（參照本院卷第 98 頁調查證據筆錄）。綜合上述證言，雖無交易確切之資料，但原告之配偶賴淑德，縱以上開最低價 30 萬元向江寶玉購買系爭高爾夫球證，加上不爭執手續費 3 萬元，則其於 95 年以 30 萬元出售，即在其扣除上開售價及手續費等成本後，已無所得之事實，應可認定。

3.本院訊問證人陳豐耀證稱：年代久遠，確切售價不知，但售價大約在 40 萬元至 50 萬元左右，原告 95 年間以 30 萬元出售，應該是賠錢，而且賠得很多云云，兩造對上開證言，均不爭執（參照本院卷第 95 頁、第 96 頁調查證據筆錄）。綜合上開證言，亦足以證明原告於 95 年間以 30 萬元出售系爭高爾夫球證，扣除 40 萬元以上成本，亦無實質所得可言，不應再核課所得稅。

4.又查案外人林武雄，於 80 年間購得相同高爾夫球證，於 95 年間出售，亦未提示交易資料，被告初核所得額為 93,000 元，惟被告最終以：「參照取得球證年度之市場行情價，作為林君轉讓之成本費用，故原核林君 95 年度財產交易所得應更正為零（即 310,000 元－550,000 元）」為由，免課林某財產交易所得之事實，復據被告提出林武雄所得資料更正註銷通知書附卷足稽（本院卷第 101 頁參照）。參酌本院卷第 21 頁至第 25 頁高爾夫球證價格分析表所示，80 年之市場行情較之 78 年略降之情節，應認本件原告及其配偶出售系爭高爾夫球證與林某虧損之情節相同，依平等原則，被告亦應為相同之處理。

5.綜上所述，本件原告及其配偶 95 年間轉讓元扶企業高爾夫球會員證，雖因原告及其配偶無法提示交易資料，以證明其成本費用，但參照上開證人江寶玉、陳豐耀之證言，及參酌被告核定案外人林武雄出售高爾夫球證所得為零等情節，足以證明其兩人 95 年間係以損失價出售，並無所得可言，被告應核定原告及其配偶該部分之財產交易所得為零。

(四)本件原處分未盡調查能事，逕以原告及其配偶未提示交易資

料，即採行推計課稅，與實質課稅原則有違，而訴願決定未予糾正亦有違，原告訴請撤銷，均為有理由，應予准許。本件為簡易事件，爰不經言詞辯論逕為判決。

五、據上論結，本件原告之訴為有理由，依行政訴訟法第 233 條第 1 項、第 236 條、第 195 條第 1 項前段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 100 年 3 月 17 日

臺中高等行政法院第一庭

法 官 林 清 祥

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內，以本訴訟事件所涉及之法律見解具有原則性者，始得向本院提出上訴狀並表明上訴理由，經最高行政法院許可，否則不得上訴；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（均應依對造人數提出繕本）。

中 華 民 國 100 年 3 月 18 日

書記官 蔡 宗 融

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（100 年版）第 1-10 頁