裁判字號：臺中高等行政法院 102 年度訴字第 29 號 行政判決
裁判日期：民國 103 年 01 月 02 日
案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決　　102 年度訴字第 29 號
102 年 12 月 19 日辯論終結

原　　告　張明石
　　廖貞昭
　　張雋拔
　　張念萱
　　張薰霈
共　　同
訴訟代理人　蔡奉典　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　阮清華
訴訟代理人　曾瑞玲
　　謝幸珒

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 101 年 11 月 22 日臺財訴字第 10100199420、10100205030 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：

按當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟以前當然停止；依上開規定所定之承受訴訟人，於得為承受時，應即為承受之聲明；當事人不聲明承受訴訟時，法院亦得依職權，以裁定命其續行訴訟，為行政訴訟法第 186 條準用民事訴訟法第 168 條、第 175 條第 1 項、第 178 條所明定。本件訴訟繫屬中，起訴原告張明正死亡，其繼承人廖貞昭、張念萱、張雋拔及張薰霈，已依行政訴訟法第 186 條準用民事訴訟法第 175 條之規定，具

狀聲明承受訴訟（參見本院卷第 81 頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告張明石及原告廖貞昭、張念萱、張雋拔、張薰霈之被繼承人張明正（以下稱被繼承人張明正），於民國（下同）64 年及 75 年間與訴外人張鶴壽共同出資購買臺北市○○區○○段 3 小段 300、300-1、300-2 地號（經重測、逕為分割後之地號，原地號為番子坡小段 40 地號）、301 及 303 地號土地（以下並稱系爭土地），原告張明石與被繼承人張明正出資比例各占全部 4 分之 1，以張鶴壽名義辦理所有權登記。嗣張鶴壽於 95 年間將系爭土地出售予第三人，售地價款合計新臺幣（下同）230,983,963 元，扣除佣金、土地增值稅後，按各出資人之出資比例（張鶴壽 2 分之 1、被繼承人張明正 4 分之 1、原告張明石 4 分之 1），於 96 年 2 至 3 月間分次分配價款，被繼承人張明正及原告張明石各獲配 900 萬元、500 萬元及 35,656,708 元，各合計 49,656,708 元。被告依據通報及查得資料，以原告張明石及被繼承人張明正本於契約關係對張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按原告張明石分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同短報之租賃所得 15,671 元，歸課原告張明石 96 年度綜合所得總額 50,886,117 元，所得淨額 50,199,499 元，補徵稅額 19,165,183 元，並按所漏稅額 19,131,526 元處 0.5 倍之罰鍰計 9,565,763 元；並按被繼承人張明正分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同另行查獲其短漏報配偶，即原告廖貞昭之營利所得計 40,472 元，歸課其 96 年度綜合所得總額 52,879,216 元，所得淨額 51,587,933 元，補徵稅額 19,565,530 元，並按所漏稅額 19,565,530 元依漏報之所得是否屬已填報扣免繳憑單之比例分別處以 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰計 9,777,951 元。原告張明石及被繼承人張明正就核定其他所得 49,308,038 元及罰鍰處分不服，申請復查，

主張：（一）原告張明石及被繼承人張明正於 96 年間確實收到出售土地價款 49,656,708 元，惟係委託張鶴壽購買土地並信託其名下（當時無信託法故無法登記），故此筆款項係出售土地之所得，核課其他所得有違實質課稅原則。（二）系爭土地取得年代久遠，被告明知公告現值與實際成交價格差異甚大，以取得年度之公告現值計算其他所得之成本有失公允，應按不動產買賣營利事業同業利潤標準核課所得額云云。案經被告審查認為原核定並無違誤。乃作成 101 年 7 月 30 日中區國稅法二字第 1010022972 號復查決定及 101 年 8 月 21 日中區國稅法二字第 1010024900 號復查決定（下稱原處分），予以駁回。原告張明石及被繼承人張明正仍表不服，提起訴願，除執前詞外，並主張：（一）系爭土地信託登記在張鶴壽名下，由原本土地權利返還請求權轉變為土地出售後之價款請求權，性質上為原有財產之型態變更，依改制前行政法院 78 年度判字第 2663 號判決，並非為其他所得。（二）原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽共同出資購買土地，均為系爭土地之實際權利人，雖以張鶴壽名義辦理登記為系爭土地之所有權人，然對渠等課稅應一致，對於出售土地之價款，因張鶴壽為土地登記名義人認定免徵土地交易所得，原告張明石及被繼承人張明正則課徵其他所得，自與實質課稅與稅捐公平原則有違，且違反租稅法定主義。（三）被告以時價計算收入，卻僅扣除公告現值為成本，不符公平正義原則。（四）被告以個人非營利事業不得適用同業利潤標準，顯與財政部五區國稅局之決議有違；又本件案情與最高行政法院 97 年度判字第 346 號判決相同，若將本案視為營利所得，則有同業利潤標準之適用，即所得應為 49,656,708 元×17%＝8,411,640 元，並以此金額作為違章補稅之依據。被告將系爭所得認定為其他所得與事實相差太遠，應認定為合夥投資購地所分回之本金及利潤，才符合實質課稅原則。（五）原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽合資購地，並以張鶴壽名義登記，以及收取系爭土地價款之情事，並無隱匿、變更、欺瞞行為，對於此一事實自無明知並有意使其發生漏稅之主觀故意，亦無應注意能注意，而不注意之過失；況原告張明

石及被繼承人張明正自始認為係系爭土地之實際所有人，所收受之土地價款為土地交易所得，依法應予免稅，對於該土地價款依法應認列為其他所得，實無認識，故對原告張明石及被繼承人張明正漏稅行為加以非難，顯然失之苛刻。（六）原告張明石及被繼承人張明正借用他人名義登記為土地所有權人，並未違反規定，再由名義人出售土地，取回價款，亦無額外利益發生，是以本件如仍認為該當處罰，亦請姑念原告張明石及被繼承人張明正確實不知相關法令，並無漏稅之犯意，其情節確屬特殊，准依行政罰法第 8 條規定，免除處罰云云，惟經訴願決定機關訴願駁回，原告張明石及被繼承人張明正再不服，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

（一）按訴願決定固以財政部 95 年 2 月 23 日臺財稅字第 09504507760 號函釋為據，採被告之意見，認定系爭土地出售後，原告張明石及被繼承人張明正各分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，非得依行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定免納出售土地之所得稅。惟按：

1.按稅捐稽徵法為稅法之基本法，而該法第 1 條之 1 第 1 項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」第 4 項規定：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」又同法第 38 條第 4 項規定：「本條中華民國 100 年 1 月 10 日修正施行前，經復查、訴願或行政訴訟程序終結，稅捐稽徵機關尚未送達收入退還書、國庫支票或補繳稅款繳納通知書之案件，或已送達惟其行政救濟利息尚未確定之案件，適用修正後之規定。但修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。」同法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」依上開法條規定可知，適用稅法或稅法之解釋函令，

應依最有利於納稅義務人之方式為之。

2.次按稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定：「（第 1 項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第 2 項）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。（第 3 項）前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第 4 項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」司法院釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」最高行政法院 89 年度判字第 2178 號判決要旨：「按租稅法所重視，應為足以表徵納稅能力之實質的經濟事實，而非其外觀法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，實質課稅原則為租稅法律主義之內涵及當然歸趨。」最高行政法院 89 年度判字第 577 號判決要旨：「按實質課稅及租稅負擔公平乃稅制基本原則，且租稅法所重視者，為足以表徵納稅能力之實質經濟事實，而非其外觀之法律行為或形式上之登記事項，對實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅，始符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則。故有關課徵租稅構成要件事實之判斷及認定，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生實質經濟利益為準，而非以形式外觀為準……。」

3.承上所述，所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款「左列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地……，其交易之所得。」本款所以規定土地出售之所得免納所得稅，其立法意旨係因土地出售已課有土地增值稅之故。又因土地增值稅，依土地稅法第 28 條規定係按「土地漲價總數額」徵收，故於土地僅登載於合資購買土地者其中一人名下，並以該出名之人之名義出售合資購買之土地，其土

地增值稅並不會因此而有逃漏之情形。雖因其他未登記為土地所有權人之出資人，非名義上之土地增值稅納稅義務人，致形式上無以其名義繳納之土地增值稅，然不得因之即否定其實質上已有繳納土地增值稅之事實。查原告張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽合資購買系爭土地，雖未登記為系爭土地所有權人，然於分配土地出售價款前，業已先行扣除土地增值稅額，再按出資比例獲分配價款，顯無逃漏土地增值稅之情形，且原告張明石及被繼承人張明正實質上亦已有繳納土地增值稅之事實，本諸所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款既係因土地出售已課有土地增值稅。該土地出售時既已繳納過增值稅，依法律規定免納所得稅，以免重複課稅，故張鶴壽出售土地之後將買賣價金依出資比例分配給原告張明石及被繼承人張明正，乃合於土地出售所得免納所得稅之立法目的，符合前揭法條免納所得稅之規定，亦符合實質課稅原則，應認為本件原告張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之所得。不意被告竟扭曲事實，故意誤引民法第 758 條之規定，認為原告張明石及被繼承人張明正既非該土地之登記名義人，自無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之適用，其認事用法自有違誤。

4.退而言之，縱使無法認同免納所得稅之解釋。然被告認為本件之情形與所得稅法第 14 條第 1 至 9 類之規定皆不相符，故應適用該條第 10 類之規定，亦屬最不利於納稅義務人之解釋。蓋所得稅法第 14 條第 1 類之規定為：「營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社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之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。」依該法施行細則第 12 條規定：「本法第 14 條第 1 項第 1 類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘。」而本案之情形乃原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽於購買土地之 30 年後，一次將土地出售之所得，應可解釋為所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，而依財

政部 73 年 12 月 24 日臺財稅字第 65468 號函示：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自 74 年起調整為 6%。」意即如屬於該條規定之「個人一時貿易之盈餘」，則應以系爭土地出售之價金之 6%作為出售土地之獲利。被告卻將原告張明石及被繼承人張明正所獲得之分配，扣除購入土地當年度之公告現值，其餘均作為原告張明石及被繼承人張明正之所得加以課稅，即採最不利於原告之解釋。

5.再退而言之，原告張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得。縱使將原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽合資購買、出售土地而分配盈餘之方式解釋為合夥，仍較被告於本案所作之處分為有利。按依一般民事法院審理原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽間之合作關係，最可能之見解乃將之視為合夥關係，而合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得（所得稅法第 14 條第 1 類之規定），如為營利所得，則依各區國稅局之同業利潤標準關於不動產買賣業之淨利率規定為 17%，亦即將出售土地所得之 17%視為所得。如此解釋亦較被告於本案之處分對納稅義務人有利。

6.更退而言之，縱使仍認為本案應依所得稅法第 14 條第 10 類之規定處理，但該條規定：「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。」被告於計算原告張明石及被繼承人張明正之所得額時扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,607 元後，核定原告之所得額亦有違誤。

⑴原告張明石及被繼承人張明正持有該土地之成本及必要費用非僅依公告現值計算之 348,607 元，按該土地每年均須依法繳納地價稅，故繳納之地價稅，難謂非原告之成本。因該土地登記在訴外人張鶴壽名下，故原告不知該土地歷年之地價稅為何？敬請鈞院向該土地所在之臺北市地方稅務局函查。

⑵又原告張明石及被繼承人張明正出資購買該土地，雖於出售後獲得價金之分配，但原告張明石及被繼承人張明

正投入資金於該土地，該資金長達 20 至 31 年無法使用，此亦為原告取得該土地之成本。縱使認為原告無法證明購買土地時之出資額為何？然即使以被告所主張之以系爭土地購入當年之公告現值 348,607 元作為原告取得該土地之成本，則原告將該 348,607 元投入作成取得土地之資金，該資金經過 20 至 31 年無法使用難道無任何成本（機會成本亦屬成本），而該資金成本即為應扣除之最低成本。故請函臺灣銀行：「如某人於 64 年於貴行存款 77,420 元，於 75 年於貴行存款 271,250 元。請以貴行歷年最長期定期存款利率並以複利計算，請試算上開二筆存款儲存至 96 年 2 月 1 日時之數額各為何？」（說明：按依被告之計算臺北市〇〇區番子坡小段 40 號土地於 64 年之公告現值為 309,679 元，原告張明石及被繼承人張明正之出資比例各為 4 分之 1，故於 64 年之出資額為 77,420 元。又臺北市〇〇區〇〇段三小段 301 即 303 號地於民國 75 年之公告現值為 1,085,000 元，原告張明石及被繼承人張明正之出資比例各為 4 分之 1，故於 75 年之出資額為 271,250 元。以原告之資金成本作為購買土地之成本，應較以購入土地當年度公告現值作為成本合理。又系爭土地購入之後直到 95 年始出售，原告於 96 年 2 月始獲分配價金，故應以複利計算並算至 96 年 2 月 1 日。）

7.再者被告引財政部 95 年 2 月 23 日臺財稅字第 09504507760 號函：「數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還，該土地之其他出資人取得該項利益核屬所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定之其他所得，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，依法課徵所得稅。」作為本件原告應課徵所得稅之函令依據。然查，該函令之情形除以共同出資者之一人登記為土地之所有人外，尚有建設公司合建分售，出售後所獲利益按比例分配給投資者之情形，此情形與本案單純之合資購買土地之情形差異甚大，尚難引該函令為本件課稅之依據。

（二）次按改制前行政法院 79 年 5 月 9 日 79 年 5 月份庭長評事聯席會議決議：「祭祀公業係全體派下公同共有之財產，為財產權之一種，其處分公業之土地，即為公同共有人對公同共有土地之處分，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，該所得應免納綜合所得稅（參照本院 78 年度判字第 1839 號、本院 78 年度判字第 2663 號判決、最高法院 70 年 10 月 27 日，70 年度第 22 次民事庭會議決議。）」按祭祀公業之不動產僅登記於該祭祀公業名下，並不會以全體派下員登記為土地所有人，然此登記狀況並無礙於全體派下員為祭祀公業名下不動產所有人之事實，因此上開決議認為處分公業之土地，即為公同共有人對公同共有土地之處分，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，該所得應免納綜合所得稅。同理原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽共同出資購買系爭土地後，約定將系爭土地登記於張鶴壽名下，彼此間互約出資，共同經營買賣土地事業，故為合夥關係，依民法第 668 條規定：「各合夥之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。」系爭土地登記於張鶴壽名下，並無礙於原告張明石及被繼承人張明正為系爭土地公同共有人之地位。雖張鶴壽出售登記於其名下所有之土地，然實質上為全體合夥人對該土地之處分，故無論是依首揭稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定、釋字 420 號解釋、最高行政法院判決要旨所揭示之實質課稅原則，抑或是前揭行政法院 79 年 5 月份庭長評事聯席會議決議內容，原告張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款之所得，應屬行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之所得，該所得應免納綜合所得稅。

（三）次按訴願決定固以司法院釋字第 537 號解釋為據，認為原告未能提出相關成本或費用之具體佐證資料供審酌，認定被告之意見，依系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值 348,670 元，採為取得系爭土地之成本，用以計算本件其他所得之標準。惟按：

1.按所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定，其他所得應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。稅捐稽徵法

第 12 條之 1 第 3 項規定「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」則稅捐機關對於其他所得額之課稅事實應負有舉證責任，亦即應對「收入額」、「成本」、「必要費用」等數額之事實負舉證責任。

2.又依一般社會通念，土地買賣交易之實際價格遠高於公告現值，即便政府機關徵收土地，也都是以公告現值加成 3 至 4 成予以補償。再參系爭土地於 95 年間出售之價額與當年度公告現值相比約為 2.85 倍，益見被告認定原告取得系爭土地之成本（即 64 年及 75 年度之公告現值）遠低於實際成本。足見被告以系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值作為系爭土地取得成本，除與社會通念有所背離外，更與事實不符。縱原告因年代久遠無法提出當年取得系爭土地之成本，被告亦不應逕自以系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值作為取得成本。被告以不實之「取得成本」作為計算課稅標準，難謂適法。

3.末按，關於系爭土地取得成本究竟為何，原告固因年代久遠無法提出，然被告依 64 年及 75 年度之公告現值作為取得成本益明顯與事實不符。準此，應以客觀、公正，且普遍為社會通念所能接受之標準酌定，以符租稅平等。原告主張依財政部編製之 95 年度同業利潤標準第 6611-13 項「不動產買賣」業計算為宜。

（四）按復查及訴願決定書均以：「所得稅法第 4 條規定：『左列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地』，然系爭土地登記在張鶴壽名下，訴願人非土地所有權人……」「訴願人為個人並非營利事業，主張應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得，亦無可採。」然查：

1.原告張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽共同出資購買土地登記在張鶴壽名下，之後再出售該土地營利，則彼此間之法律關係為民法 667 條第 1 項規定之合夥關係。依據最高法院 32 上字第 4718 號判例：「合夥非要式行為，除當事人間有以作成書據為成立要件之約定外，苟二人以上已

互約出資以經營共同事業，雖未訂立書據，其合夥亦不得謂未成立。」故縱使彼此間未訂立書面之合夥契約，但依復查及訴願決定書認定之事實，原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽為合夥關係，應無疑義。

2.又原告張明石及被繼承人張明正雖未登記為系爭土地之所有權人，然依最高法院 64 年臺上字第 1923 號判例：「合夥財產，為合夥人全體公同共有，其為金錢出資，勞務出資，抑以他物出資，均無不同（包括動產或不動產）。又於合夥關係存續中，執行合夥事業之合夥人為他合夥之代表，其為合夥取得之物及權利，亦屬合夥人全體公同共有。」足見系爭土地雖僅登記在張鶴壽名下，但該土地屬於合夥人全體公同共有之財產，並非張鶴壽一人單獨所有。故張鶴壽出售合夥財產，此情形符合所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定：「營利事業出售土地」免納所得稅之要件。而張鶴壽將出售土地之價金分配給原告張明石及被繼承人張明正，屬於彼等之營利所得（財政部 75 年 12 月 8 日臺財稅第 7518357 號函參照）。則原告主張其分配土地價款之所得應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得，應有理由。原復查及訴願決定書僅稱「訴願人為個人並非營利事業，主張應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得，亦無可採。」顯不可採。

3.再者縱使仍認為本案應依所得稅法第 14 條第 10 類之規定處理，但該條規定：「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。」被告於計算原告之所得額時，僅扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,607 元後，即逕核定原告之所得額，顯有違誤。按個人出售房屋未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，依財政部 67 年及 69 年之函示：「一律以出售年度房屋評定價格之 20%計算財產交易所得。」因該等函示有失公平合理，而被大法官釋字第 218 號解釋認為違憲：「不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且

與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起6個月內停止適用。」按財政部一律以「出售年度房屋評定價格之20%計算財產交易所得」猶被認為違憲，依「舉輕明重」之法理，本件被告以系爭土地出售價金扣除增值稅及佣金後之餘額，將分配給原告張明石及被繼承人張明正之款項全數視為其他所得，而不准任何比例之扣除，顯然無視原告長期投注資金於系爭土地之成本，更屬不法。

4.再依財政部74年5月6日臺財稅第15543號函釋：「個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入，應依所得稅法第14條第1項第9類（現行規定為第10類）規定減除成本及必要費用後之餘額為所得額；若無法提出成本費用憑證以供查核者，應以補償費收入之50%為所得額申報繳納綜合所得稅。」按法律並未規定「個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入」之其他所得，在無法提出成本費用憑證以供查核時，得以其所得之50%作為所得額，但財政部仍作出上開函示，以減輕納稅以義務人之稅負負擔。同理本件原告取得之土地價金分配款如屬於「其他所得」則其性質與上開函示之「房屋與土地之拆遷補費」之性質相同，而原告亦無法提出成本費用憑證以供查核，依「相同性質，應為相同處理」之法理，故原告主張「類推適用」上開函示之見解，以原告所分得之價金之半數作為所得額，則被告對於本件課稅及罰款之計算基礎即有變動，應撤銷原處分，由被告重新計算並作處分。

（五）按原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽合資購買系爭土地應有部分4分之1，約定登記於張鶴壽名下。因此歷年之地價稅均是由張鶴壽為納稅義務人，繳納給臺北市稅捐稽徵處，然後彼此內部再依出資額比例（即張明石、張明正各為4分之1，張鶴壽為2分之1）分擔應納稅額，由張明石、張明正將應分擔之地價稅款以現金支付予張鶴壽。經張鶴壽向臺北市稅捐稽徵處查詢系爭土地歷年地價稅課稅明細，因檔案保存年限之故，僅有86年度至95年度之地價稅課稅明細。查系爭土地於86年度至95年度之地價稅總額為

2,781,243 元，原告張明石及被繼承人張明正各自分擔 4 分之 1 之稅額，各為 695,311 元，張鶴壽分擔 2 分之 1 之稅額，計為 1,390,621 元。另依臺北市稅捐稽徵處歷年（70 年起）地價稅開徵參考資料及系爭土地歷年公告地價，推算系爭當年度地價稅額之結果：查系爭土地於 70 年度至 85 年度之地價稅總額為 2,852,206 元，張明石及張明正各自分擔 4 分之 1 之稅額，即各為 713,052 元；張鶴壽分擔 2 分之 1 之稅額，計為 1,426,102 元。原告張明石及被繼承人張明正支出系爭土地之地價稅為彼等之成本，依法應准予扣除，但被告於計算原告出售本件土地之所得時，未扣除地價稅，尚有疏失。又依原告請張鶴壽提出或向臺北市地方稅務局申請其繳納系爭土地歷年之地價稅之證明，但張鶴壽拒絕配合辦理，而原告張明石及被繼承人張明正又非該土地之登記名義人，故原告無法申請。但原告所提出之「86 年至 95 年地價稅課稅明細表」應能證明張鶴壽確實曾在 86 年至 95 年間繳納該明細表記載之地價稅。被告雖爭執原告所提出之「86 年至 95 年地價稅課稅明細表」文書之真正，被告稱因該文書之形式無法看出是公文書，然該等資料是原告請張鶴壽之女兒申請，張鶴壽之女兒以張鶴壽之名義申請自然人憑證在網路上申請而取得之資料。該資料之抬頭寫「臺北市稅捐稽徵處 86 年地價稅課稅明細表」（其餘年份之記載相同），顯示是臺北市稅捐稽徵處之公文書，原告豈敢擅自製做該文書？且該資料記載張鶴壽所應繳納系爭土地 86 年至 95 年歷年之地價稅之稅額，地價稅計算之方式為依張鶴壽於系爭土地之持分比例計算出張鶴壽歷年應繳納之稅額，故該文書應足以證明張鶴壽在 86 年至 95 年間繳納系爭土地地價稅之數額。至於 70 年到 85 年之間之地價稅數額，因張鶴壽拒絕配合申請，故原告只能請求鈞院向臺北市地方稅務局函詢：「請提供張鶴壽繳納貴轄系爭土地自 70 年至 85 年間之地價稅繳稅證明。如該資料已逾保存年限而作廢，則請試算張鶴壽於該期間逐年應繳納之地價稅數額？」又被告爭執張鶴壽是否有欠繳繳地價稅？因張鶴壽拒絕配合申請，故原告亦無法提出證明。但系爭土地已

出售並辦畢移轉登記，而出售土地一定要繳納所有的欠稅才能辦理過戶，故應可推知張鶴壽並無欠繳地價稅之情形。

（六）按被告所引財政部 83 年 2 月 8 日臺財稅第 831583118 號函釋，認為本件原告於各年度所繳納之地價稅，不得扣除。然查被告所引該函釋係針對房屋交易可扣除之成本及費用加以解釋，與本件情形不同，不得任意加以援引為原告即納稅義務人不利之解釋。被告又引財政部 84 年 3 月 1 日臺財稅字第 841606833 號函釋，認為個人出售高爾夫球證之所得，於出售前所支付之年費、會費等費用，屬於使用期間之相對代價，不得列為成本，因此本件地價稅亦不得列為成本云云，惟地價稅之性質，係憲法第 143 條之基本國策，有促進社會公平與社會財富重分配之目的，並非使用土地之對價關係，是以財政部 84 年 3 月 1 日臺財稅字第 841606833 號函釋意旨與本件情形顯有不同，不得援引為原告不利之解釋。況且財政部臺北市國稅局針對與本件案情完全相同之案件，在核課納稅義務人之「其他所得時」即扣除購入土地至出售這段期間之地價稅表示：「從而被上訴人就上訴人配偶之父陳德明應分得之土地出售款，扣除繼承時債權請求權之時價及 87 至 95 年度土地已繳納之地價稅，按繼承受分配比例 3.333%核算上訴人配偶所得額 9,204,536 元【13,545,511 元－（127,782,909 元＋2,459,374 元）×3.333%】，並依 95 及 97 年度實際受配價款比例 68%及 32%，核定上訴人配偶 95 及 97 年度其他所得分別為 6,259,084 元（9,204,536 元×68%）及 2,945,452 元（9,20 4,536 元×32%）並無不合，亦無違實質課稅原則。」最高行政法院 102 年度判字第 19 號判決亦持相同之理由，請參原告 102 年 7 月 12 日準備六狀。足見被告辯稱核課其他所得時，不可扣除土地持有期間所繳納之地價稅並無理由。準此，系爭土地於 70 年度至 85 年度之地價稅總額為 2,852,206 元，原告張明石及被繼承人張明正各自負擔 713,052 元；於 86 年度至 95 年度之地價稅總額為 2,781,243 元，各自負擔 695,311 元。原告等所負擔之地價稅應列為必要成本。

（七）訴願決定固認為本件原告張明石及被繼承人張明正因實現系爭返還土地登記請求權而取得款項淨額 49,308,038 元，將該應稅所得如數併入 96 年度綜合所得稅辦理申報，惟其卻未注意依規定申報，洵難謂已盡其誠實申報納稅之義務。並採被告之意見，認為本件已考量原告違章程度而為適切之裁罰，洵屬適法允當；至請求免予處罰乙節，核原告違章情節並不符合稅務違章案件減免處罰標準之免予處罰規定。惟按：

1.行政罰法第 7 條第 1 項「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所稱「故意」，係指對於違反行政法上義務之構成要件事實，明知並有意使其發生，或預見其發生而其發生並不違背其本意而言。其判斷標準，乃行為人之「明知」、「預見」等認識範圍，原則上均以「違反行政法上義務之構成要件事實」為準，至於有無違法性之認識，則非所問。又所謂「過失」，係指對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生而言。其注意程度之判斷標準，原則上以社會通念認係謹慎且認真之人為準，但如依法行為人應具備特別知識或能力者，則相應地提高其注意標準；至其注意範圍，原則上以「違反行政法上義務之構成要件事實」為其範圍，此從相關法規明文規定可知，如欠缺相關法規明文規定，則宜從「預見可能性」觀察，視該「違反行政法上義務之構成要件事實」是否客觀上可得認識而定其應注意範圍。

2.查原告張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽三人合夥買賣系爭土地，其主觀認知均認為系爭土地應屬其三人公同共有之土地，依行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免繳納所得稅，因此未予申報應稅所得，並無故意漏報之情形。又以社會通念觀之，倘與人合夥買賣土地，縱未登記為所有權人，亦無礙其為合夥土地真正權利人之地位，而獲分配合夥土地價款之所得，即為出售土地之所得；反觀被告所謂獲分配土地出售價款係實現返還土地登記請求權而

取得之所得，反而與民法關於合夥之規定有違，亦與社會通念背離。況且原告張明石及被繼承人張明正既非專業之稅務人員，又非經營土地買賣為業，對於其獲分配土地出售價款係屬於被告所謂「實現返還土地登記請求權，屬其他所得」乙節，一無所知，顯無應注意、能注意而不注意，或雖預見其發生而確信其不發生之情形，故應認原告漏報系爭所得應無過失。原告漏未申報獲分配土地出售價款所得，既非出於故意或過失之行為，依行政罰法第 7 條第 1 項之規定，應不予處罰。

3.又行政罰法第 8 條雖規定「不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」依該條之立法說明：「本條係規定行為人因不瞭解法規之存在或適用，進而不知其行為違反行政法上義務時，仍不得免除行政處罰責任。然其可非難程度較低，故規定得按其情節減輕或免除其處罰。」故如違規行為人有不知其行為違反行政法上義務之情形時，得衡酌違規行為人不知法規之情節輕重，減輕或免除其處罰。準此，被告所謂「獲分配土地出售價款係實現返還土地登記請求權而取得之所得」，因與民法合夥之規定及社會通念背離，難以令一般人理解，被告依此認定原告逃漏稅捐，並處以 0.5 倍之罰鍰，不免有構陷人民於法律陷阱之感，顯屬過苛，故如鈞院認為仍應對原告處以罰款，則請依行政罰法第 8 條之規定減輕甚至免除其處罰，此有臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3396 號判決可參。

（八）綜上所述，原處分認事用法，均有所違誤。為此，原告依據行政訴訟法第 4 條第 1 項提起撤銷訴訟，並聲明求為判決：

1.訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

四、被告則以：

（一）其他所得部分：

1.按行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人及營利事業出售土地，其交易之所得免納所得稅，是依上開所得稅

法規定，均限土地所有權人出售其所有之土地時，始得主張免納所得稅，非土地登記簿上之所有權人出售土地，自無免納所得稅之適用，且依民法第 758 條規定，不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。本件原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽於 64 年及 75 年間共同出資購買系爭土地，並以張鶴壽名義登記，依上開規定，原告張明石及被繼承人張明正並非系爭土地之所有權人，僅具有土地登記之請求權而已。又實現返還土地登記請求權而取得之所得，其性質核與所得稅法第 14 條第 1 項前 9 類所得性質不合，自應歸屬同條項第 10 類之其他所得，原告主張顯屬誤解，核無足採。

2.至原告主張被告以系爭土地取得年度之公告現值為成本計算所得，有失公允乙節，參據司法院釋字第 537 號解釋：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，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。」意旨，相關成本或費用支出之證明文件，既發生於原告所得支配之範圍，原告自負有提出之協力義務，原告迄未提出相關成本或費用證明文件以實其說，空言主張，自無憑採。

3.原告雖主張原告張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽實屬合夥關係，則原告張明石及被繼承人張明正出售土地所分配之價款即應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得云云。查渠等為合夥關係，被告並未否認，惟渠等並未辦理營業登記，故如復查決定書所指「原告 2 人為個人並非營利事業，主張應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得亦無可採。」合先陳明。又原告主張個人出售房屋未能提出交易時之實際成交價格及原始取得成本之證明文件，應按出售年度房屋評定現值 20% 計算財產交易所得，原告主張本件土地交易之所得僅將系爭土地出售價款，扣除佣金、土地增值稅，顯然無視於原告長期投資所投注之成本，實有不法云云。查相關成本或費用支出之證明文件，既發生於原告張明石及被繼承人張

明正所得支配之範圍，自負有提出之協力義務，其既未提出相關成本或費用證明文件以實其說，被告扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，尚無不合。

4.原告援引財政部 74 年 5 月 6 日臺財稅第 15543 號函釋主張應按原告張明石及被繼承人張明正分得價金之半數作為所得。經查前開函係針對個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入之課稅情形，與本件原告張明石及被繼承人張明正係與他人合資購買土地，將土地登記他人名下，嗣土地出售，所分配之價款應依稅法規定，減除成本及必要費用後之餘額，課徵綜合所得稅之情形自有不同，原告援引適用應屬誤解。

5.又原告提出系爭土地 86 年至 95 年度各年度地價稅額總表，聲稱由張鶴壽繳納後，由原告張明石及被繼承人張明正以現金支付，主張應按持分比例扣除地價稅。經查原告僅提出應繳納之地價稅額之總表，惟未提出由原告繳納之證明，主張應按比例扣除，被告無法據以扣除。

6.按「核釋個人出售房屋，計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目疑義。二、有關成本及費用之認列規定如下：（一）成本方面：包括取得房屋之價金、購入房屋達可供使用狀態前支付之必要費用（如契稅、印花稅、代書費、規費、公證費、仲介費等），於房屋所有權移轉登記完成前，向金融機構借款之利息暨取得房屋所有權後使用期間支付能增加房屋價值或效能非 2 年內所能耗竭之增置、改良或修繕費。（二）移轉費用方面：為出售房屋支付之必要費用如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等。三、至取得房屋所有權後，於出售前支付之各項費用，除前述轉列房屋成本之增置、改良或修繕費外，其餘如使用期間繳納之房屋稅、管理費及清潔費、金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，不得列為成本或費用減除。」為財政部 83 年 2 月 8 日臺財稅第 831583118 號函所明釋。原告主張被告核定原告張明石及被繼承人張明正各其他所得 49,308,038 元，應扣除購入到出售期間各年度所繳納之地價稅乙節，查依土地稅法第 40 條之立法理由，地價稅為地主

在持有土地期間所課徵之經常性財產稅，依據前揭函釋，與使用期間繳納之房屋稅、管理費及清潔費、金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，不得列為成本或費用減除。從而被告於核定原告張明石及被繼承人張明正各其他所得 49,308,038 元時，已扣除成本及移轉相關費用，至各年度所繳納之地價稅尚不得扣除。

7.綜上，被告以原告張明石及被繼承人張明正本於契約關係對張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按其分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定原告張明石及被繼承人張明正各其他所得 49,308,038 元，並無不合，原告所訴各節，委無足採。

（二）罰鍰部分：

1.綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，並採自行申報制，重在誠實報繳，納稅義務人取有所得即應自行申報，並盡查對之責，俾符合稅法之強行規定。本件原告因實現系爭返還土地登記請求權而取得款項淨額 49,308,038 元（實際取得價款 49,656,708 元－成本及費用 348,670 元），有臺北市國稅局個案調查報告、原告張明石及被繼承人張明正 96 年 2 月 7 日出具之承諾書、收據及臺灣銀行支票影本等案關查核資料附案可稽，自應依首揭規定，將該應稅所得如數併入 96 年度綜合所得稅辦理申報，惟其等卻未注意依規定申報，洵難謂已盡其誠實申報納稅之義務。

2.被告以原告張明石及被繼承人張明正未善盡注意義務，既已取得系爭其他所得 49,308,038 元，而未依規定據實辦理 96 年度綜合所得稅結算申報，另原告各自尚短漏報其配偶營利所得 40,472 元致逃漏所得稅額 19,565,530 元、短漏報租賃所得 15,671 元致逃漏所得稅額 19,131,526 元，不符行政罰法第 7 條第 1 項：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」之規定，自應論罰，被告乃依行為時所得稅法第 71 條第 1 項前段規定，於法定裁罰範圍（處 2 倍以下之罰鍰）內，本諸裁量權限，並參據稅務違

章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第 110 條第 1 項：……三、短漏報屬前 2 點以外之所得，……處所漏稅額 0.5 倍之罰鍰……」審酌違章情節，按被繼承人張明正所漏稅額 19,565,530 元分別處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰合計 9,777,951 元、按原告張明石所漏稅額 19,131,526 元處 0.5 倍罰鍰計 9,565,763 元，已考量其違章可責程度而為適切之裁罰；至請求免予處罰乙節，查本件違章情節並不符合稅務違章案件減免處罰標準之免予處罰規定，所訴委無足採。

（三）綜上所述，原告主張無理由等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本院按，「左列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地……，其交易之所得。」及「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第十類：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。……」行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款及第 14 條第 1 項第 10 類定有明文。另「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。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。」「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，但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。」分別為行為時所得稅法第 71 條第 1 項及現行同法第 110 條第 1 項前段所明定。而稅捐主管機關財政部為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，乃於 81 年 8 月 23 日頒訂稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、菸酒稅、營業稅等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰額度，復就行為人是否已補繳稅款、以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實及何時承認；短漏

報所得是否屬已填報扣免繳憑單、股利憑單及緩課股票轉讓所得申報憑單之所得等分別作為可否減輕處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸。從而，裁罰時稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關「綜合所得稅稅目第 110 條第 1 項」部分：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且無第 4 點情形者：處所漏稅額 0.2 倍之罰鍰。二、短漏報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且無第 4 點情形者：處所漏稅額 0.2 倍之罰鍰。三、短漏報屬前 2 點以外之所得，且無第 4 點情形者：處所漏稅額 0.5 倍之罰鍰。（短漏報所得如同時有屬第 1 點第 3 點之所得者，其所漏稅額之處罰倍數分別按各該所得比例計算。）四、有左列情形之一者：……（二）虛報免稅額或扣除額。（三）以他人名義分散所得。……：處所漏稅額 1 倍之罰鍰……」自得作為稅捐稽徵機關裁處之依據，允無疑義。

六、上揭事實概要欄所載之事實，除後列之爭點事項外，其餘兩造所不爭執，並有原處分書、被告 100 年 11 月 22 日 100 年度財綜所字第 50100101104 號裁處書、100 年 11 月 22 日 100 年度財綜所字第 50100101108 號裁處書、製表日期 101 年 2 月 7 日復查案件移案清單、被告所屬豐原分局 100 年 9 月 29 日中市國稅豐原二字第 1000029190 號函、100 年 10 月 12 日中市國稅豐原二字第 1000033103 號函、財政部臺北市國稅局 100 年 2 月 10 日財北國稅審二字第 1000212633 號函、100 年 2 月 10 日財北國稅審二字第 1000212634 號函、個案調查報告、綜合所得稅傳票移送清冊、臺北市政府都市發展局 100 年 10 月 21 日北市都測字 10037961400 號函、臺北市政府產業發展局 100 年 10 月 26 日北市產業農字 10036614000 號函、臺北市稅捐稽徵處歷年（70 年起）地價稅開徵參考資料、被繼承人張明正 96 年度申報核定綜合所得稅核定通知書、96 年度綜合所得稅核定稅額繳款書、復查決定應補稅額更正註銷單、復查決定應補罰鍰更正註銷單、結算申報書、申報案件歸戶所得清單、100 年 2 月 17 日說明書、原告張明石 101 年 5 月 9 日徵銷明細檔查詢、96 年度申報核定綜合所得稅核定通知書、96 年度綜合所得稅網路

結算申報國稅局審核專用申報書、所得資料傳票、原告廖貞昭、張念萱、張雋拔、張薰霈戶籍謄本、繼承系統表、訴外人張鶴壽 86 至 95 年度地價稅課稅明細表、說明書、承諾書、收據、支票影本、96 年度土地增值稅繳款書、戶籍謄本、系爭土地 70 至 85 年度地價稅明細表、地價稅試算表、公告地價及公告現值、土地登記簿、地價謄本、土地建物查詢資料等件附卷可稽，為可確認之事實。

七、歸納兩造上述主張，本件之爭執重點厥為：系爭所得是否為所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類所規定之其他所得？該所得能否適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之免稅規定？原告張明石及被繼承人張明正取得系爭土地之成本及必要費用應如何認定？應否扣除訴外人張鶴壽所繳納之地價稅及原告張明石及被繼承人張明正因購地資金無法收益之利息？被告按原告張明石及被繼承人張明正自張鶴壽分配所得之價款，核定原告綜合所得額並裁處罰鍰，是否適法？茲分述如下：

（一）按當事人約定，一方（借名者）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人，即為借名契約。在現行法下，借名契約乃無名契約，依私法自治原則，當事人基於特定目的而訂立借名契約，自無不可。另信託法施行前之信託行為，係指委託人授與受託人超過經濟目的之權利，而僅許可其於經濟目的範圍內行使權利之法律行為而言，就外部關係言，受託人固有行使超過委託人所授與之權利，就委託人與受託人之內部關係言，受託人仍應受委託人所授與權利範圍之限制。而受託人在法律上為所有權人，其就受託財產所為一切處分行為，完全有效。縱令其處分違反信託之內部約定，信託人亦不過得請求賠償因違反約定所受之損害，在受託人未將受託財產移還信託人以前，不能謂該財產仍為信託人之所有，有最高法院 62 年臺上字第 2996 號、66 年臺再字第 42 號判例可資參考。又信託契約之受託人不僅就信託財產承受權利人之名義，且須就信託財產，依信託契約所定內容為積極的管理或處分，並非將自己之財產，以他人名義登記時，雙方之間當然即有信託關係存在

，故單純將出資購買之土地登記於他人名下，而該他人並未就土地取得實質上之管理、使用、處分權能者，僅屬借名登記，並非當然為信託契約。經查，本件原告張明石及被繼承人張明正於 64 年及 75 年間與訴外人張鶴壽共同出資購買系爭土地，原告張明石與被繼承人張明正出資比例各占全部 4 分之 1，並以張鶴壽名義辦理所有權登記等情，為兩造所不爭之事實。顯見，原告張明石及被繼承人張明正係依據借名登記之方式，將系爭土地之應有部分登記在訴外人張鶴壽之名下，是依據上開說明，本件相關登記之法律性質應與信託行為有別，應先辨明。

（二）次按「不動產物權，依法律行為而取得設定、喪失、及變更者，非經登記，不生效力。」民法第 758 條定有明文。是不動產物權之取得，應以法律行為為之，並經登記，始生效力；否則，即便是有出資行為，若未辦理所有權移轉登記，仍不能視為不動產之所有權人。此見解亦有最高行政法院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議意旨：「所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之『出售土地』之交易所得，自不得免納所得稅。」可資參考。本件系爭土地既為原告張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽共同出資購買，並以借名之方式登記為張鶴壽之名義，已如前述，依上述見解，彼等即非該土地之所有權人，對系爭土地並無所有權，彼等對系爭土地借名登記之名義人張鶴壽，僅有終止契約返還土地或土地出售後所獲價款減除必要稅費後之餘款取回之債權請求權。因此對原告張明石及被繼承人張明正而言，系爭土地之出

售並非等同於其自有土地之出售，亦不能認為係有關於系
爭土地權利之交易（蓋買賣之標的為物之所有權，並非其
他權利），當然原告張明石及被繼承人張明正因該土地出
售所獲利益之分配款，即不能視為所得稅法第 14 條第 1 項
第 7 類之財產交易所得，並無同法第 4 條第 1 項第 16 款所規
定免納所得稅之適用。復依前揭所得稅法第 4 條第 1 項第 16
款規定，個人及營利事業出售土地，其交易之所得免納所
得稅，係指土地所有權人出售其所有之土地而言，若非土
地登記簿上之所有權人出售土地，即無該規定之適用。本
件既係借名登記之關係，對第三人而言，原告張明石及被
繼承人張明正僅取得將來土地移轉之請求權，而非土地所
有權人，是系爭土地嗣於 95 年間出售，彼等基於原始出資
人之地位，各依其出資比例 4 分之 1，分別於 96 年 2 至 3 月間
分次自土地所有權人張鶴壽取得系爭款項，依據上開說明
，自無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免徵所得稅規定之適用
。又上開土地出售所獲利益分配款非屬同條項第 1 類至第 6
類、第 8 類至第 9 類之各類所得，被告核認屬該法同條項第
10 類規定之「其他所得」，據以歸課原告之綜合所得稅，
並無不合。另土地增值稅係針對「自然漲價」非因施以勞
力資本而使土地價值增加部分所課之稅，其課徵時機為土
地所有權移轉或設定典權時，應按其土地漲價總數額徵收
之，並由土地之原所有權人（有償移轉）、取得所有權之
人（無償移轉）或出典人（設定典權），其納稅主體、稅
目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，皆與所得稅有所不
同，自難相互比擬。本件原告張明石及被繼承人張明正係
因其借名登記之土地出售，致獲配利益所得，應課徵所得
稅，與系爭土地出售因自然漲價而使土地價值增加，應課
徵土地增值稅之原因明顯不同。因此，原告主張「原告張
明石及被繼承人張明正實質上亦已有繳納土地增值稅之事
實，本諸所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款既係因土地出售已課
有土地增值稅。系爭土地出售時既已繳納過增值稅，依法
律規定免納所得稅，以免重複課稅，故張鶴壽出售土地之
後將買賣價金依出資比例分配給原告張明石及被繼承人張

明正，乃合於土地出售所得免納所得稅之立法目的，符合前揭法條免納所得稅之規定，亦符合實質課稅原則，應認為本件原告張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之所得。不意被告竟扭曲事實，故意誤引民法第 758 條之規定，認為原告張明石及被繼承人張明正既非該土地之登記名義人，自無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之適用，其認事用法自有違誤。」云云，容有誤解，尚無足取。

（三）雖原告另主張「所得稅法第 14 條第 1 類之規定為：『營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社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之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。』依該法施行細則第 12 條規定：『本法第 14 條第 1 項第 1 類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘。』而本案之情形乃原告與張鶴壽於購買土地之 30 年後，一次將土地出售之所得，應可解釋為所得稅法第 14 條第 1 類規定之『個人一時貿易之盈餘』，而依財政部 73 年 12 月 24 日臺財稅字第 65468 號函示：『綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自 74 年起調整為 6%。』意即如屬於該條規定之『個人一時貿易之盈餘』，則應以系爭土地出售之價金之 6%作為出售土地之獲利。被告卻將原告張明石及被繼承人張明正所獲得之分配，扣除購入土地當年度之公告現值，其餘均作為彼等之所得加以課稅，即採最不利於原告之解釋。」「再退而言之，原告張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得。縱使將原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽合資購買、出售土地而分配盈餘之方式解釋為合夥，仍較被告於本案所作之處分為有利。按依一般民事法院審理原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽間之合作關係，最可能之見解乃將之視為合夥關係，而合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得（所得稅法第 14 條第 1 類之規定），如為營

利所得，則依各區國稅局之同業利潤標準關於不動產買賣業之淨利率規定為 17%，亦即將出售土地所得之 17%視為所得。如此解釋亦較被告於本案之處分對納稅義務人有利。」等云。惟按，「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。」「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：第一類：營利所得……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額……第十類其他所得：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。」所得稅法第 11 條第 2 項、第 14 條第 1 項第 1 類、第 10 類分別定有明文。而「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契約。」「合夥，因左列事項之一而解散：一、合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合夥之目的事業已完成或不能完成者。」亦為民法第 667 條第 1 項、第 692 條所明定。故所謂合夥營利事業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體。又所稱事業體係指具有持續性及社會功能組織性之團體而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續為經濟活動，即合於該要件。經查，本件原告主張「本案之情形乃原告張明石及被繼承人張明正與張鶴壽於購買土地之 30 年後，一次將土地出售之所得，應可解釋為所得稅法第 14 條第 1 類規定之『個人一時貿易之盈餘』……」等語，顯見，原告所稱之「營利行為」，僅係在購買系爭土地 30 年後將該土地出售牟利而已，並不符合營利事業體應具備「相當時間持續為經濟活動」之要件。而原告主張彼等為合夥組織，但始終未提出成立合夥組織及營業之相關資料供佐證（例如營業登記或帳簿憑證等資料），尚難以被告就此未有所爭執，即可遽認為真實。是本件原告張明石及被繼承人張明正自訴外人張鶴壽處取得出售系爭土地之分配款，自難認定係營利所得。從而，原告主張本件應認定為所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，按系爭土地出售

之價金之 6%作為出售土地之獲利課稅，或認定為合夥關係下每年度應分配之營利所得，按各區國稅局之同業利潤標準關於不動產買賣業之淨利率 17%課徵出售土地所得云云，即非可採。

（四）另按，平均地權條例第 46 條規定：「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計區段地價後，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，申報土地移轉現值之參考；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。」可見，土地之公告現值係依一定法定程序蒐集土地地價資料據以評定，應可作為認定土地移轉交易現值之參考。固然，所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定，其他所得係以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，惟該條文當中所稱之「成本」，係屬課稅公法關係發生後之消滅事由，若納稅義務人不提示憑證，從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，法院即無從依職權調查，自應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任，然本件經臺北市國稅局函請原告張明石及被繼承人張明正提示購買上開土地之原始購買成本資料，原告張明石及被繼承人張明正無法提供，為原告所不爭之事實，則被告就其應分得該土地出售款，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，各核定其 96 年度其他所得 49,308,038 元，揆諸前開說明，即無不合。因此，原告主張「依一般社會通念，土地買賣交易之實際價格遠高於公告現值，即便政府機關徵收土地，也都是以公告現值加成 3 至 4 成予以補償。再參系爭土地於 95 年間出售之價額與當年度公告現值相比約為 2.85 倍，益見被告認定原告取得系爭土地之成本（即 64 年及 75 年度之公告現值）遠低於實際成本。足見被告以系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值作為系爭土地取得成本，除與社會通念有所背離外，更與事實不符。」云云，自非可採。至於原告所稱「本件應以客觀、公正，且普遍為社會通念所能接受之標準酌定，以符租稅平等。原告主張依財政部編製之 95 年度同業

利潤標準第 6611-13 項『不動產買賣』業計算為宜。」一節。經查，財政部每年均就營利事業各種同業，核定利潤標準，作為課徵所得稅之依據，其核定之同業利潤標準，係依據各業抽樣調查並徵詢各該業同業公會之意見而為核定（參見所得稅法第 80 條規定），可謂依統計及經驗所定之標準。惟該標準之適用，應僅限於營利事業，一般非從事營利之人偶而為之的交易行為，即無該同業利潤標準之適用甚明。本件原告並非從事營利之人，其因出售系爭土地而獲取分配款，並非營利所得，已如前述，是原告主張亦應依財政部編製之 95 年度同業利潤標準第 6611-13 項「不動產買賣」業計算其所得云云，亦非可採。

（五）雖原告復主張「原告持有該土地之成本及必要費用非僅依公告現值計算之 348,607 元，按該土地每年均須依法繳納地價稅，故繳納之地價稅，難謂非原告之成本。」「又原告張明石及被繼承人張明正出資購買該土地，雖於出售後獲得價金之分配，但原告張明石及被繼承人張明正投入資金於該土地，該資金長達 20 至 31 年無法使用，此亦為原告取得該土地之成本。」等云，並請求向臺北市地方稅務局函調系爭土地各相關年度應繳納之地價稅額，及向臺灣銀行函查上開已認列之購地成本如存放在銀行內可領取系爭期間之長期定期存款利息等事項。惟按，「核釋個人出售房屋，計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目疑義。二、有關成本及費用之認列規定如下：（一）成本方面：包括取得房屋之價金、購入房屋達可供使用狀態前支付之必要費用（如契稅、印花稅、代書費、規費、公證費、仲介費等），於房屋所有權移轉登記完成前，向金融機構借款之利息暨取得房屋所有權後使用期間支付能增加房屋價值或效能非 2 年內所能耗竭之增置、改良或修繕費。（二）移轉費用方面：為出售房屋支付之必要費用如仲介費、廣告費、清潔費、搬運費等。三、至取得房屋所有權後，於出售前支付之各項費用，除前述轉列房屋成本之增置、改良或修繕費外，其餘如使用期間繳納之房屋稅、管理費及清潔費、金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對

代價，不得列為成本或費用減除。」經財政部以 83 年 2 月 8 日臺財稅第 831583118 號函釋在案。上開函令係主管機關本於職權所作成之解釋性行政規則，因未增加法律所無之限制，且無違反所得稅法立法意旨及租稅法定主義，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自所解釋法律之生效日起有其適用。又上開函令雖係就出售房屋計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目所為函釋，而本件則係因分配出售土地價款之其他所得，因性質相近，故仍可援引參考。經查，依土地稅法第 40 條之立法理由，地價稅為土地所有權人在擁有土地期間所課徵之經常性財產稅，依據上開函釋，與使用期間繳納之房屋稅、管理費、清潔費及金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，並不得列為成本或費用減除。另購買系爭土地所投入資金，固然因購地後有無法運用之利益損失，然亦同時取得可支配使用系爭土地之權利，難謂有所損失，況且該利益損失亦非「成本」或必要「費用」，不在可減除之範圍。是被告於核定原告張明石及被繼承人張明正之其他所得 49,308,038 元，僅扣除成本及移轉相關費用，未扣除各年度所繳納之地價稅及因購地資金長期無法使用之假設性利息，並無違誤。又原告提出最高行政法院 102 年度判字第 19 號判決（參見本院卷第 152 頁至第 158 頁），主張該案即扣除購入土地至出售期間之地價稅，被告認定不可扣除土地持有期間所繳納之地價稅，並無理由云云。但查，該案之稅捐稽徵機關在原查階段即已核認有關之地價稅，故該案之納稅義務人在該案審理中始終未以之為爭點有所爭執，是審理之法院並未就此表示其法律上之判斷，況且該案判決結果要屬個案見解，並無拘束本院之效力，是原告此部分主張，亦非可採。從而，原告並請求向臺北市地方稅務局函調系爭土地各相關年度應繳納之地價稅額，及向臺灣銀行函查上開已認列之購地成本如存放在銀行內可領取系爭期間之長期定期存款利息等，經核即無必要，要難准許。

（六）末按，「納稅義務人之配偶，及合於第 17 條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應

由納稅義務人合併報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後 6 個月內申請變更。」「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。」為行為時所得稅法第 15 條第 1 項前段、第 71 條第 1 項前段所明定。又行政罰法第 7 條第 1 項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」亦即，違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言；至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。而現行綜合所得稅制係採自行申報制，首重誠實報繳，人民有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第 19 條所明定，是取有應課稅之所得即應誠實申報。換言之，納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。再者，租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免，最高行政法院 94 年度判字第 1605 號判決意旨可資參照。因此，納稅義務係在納稅事實發生時即已成立，並非經稅捐稽徵機關確認後才形成，故納稅義務人應自行注意，無須他人提醒。又納稅事實之發生皆與納稅義務人之生活息息相關，是納稅義務人亦有能力加以注意。經查，原告張明石及被繼承人張明正本於契約關係對訴外人張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按其分得金額 49,656,708 元，減去成本及費用 348,670 元

後，取得款項之淨額為 49,308,038 元，有臺北市國稅局個案調查報告、原告張明石及被繼承人張明正 96 年 2 月 7 日出具之承諾書、收據及臺灣銀行支票影本附案可稽（參見原處分卷一第 58 至 63 頁、65 至 66 頁）。依上開規定及說明，原告張明石及被繼承人張明正本應將該應稅所得如數併入 96 年度綜合所得稅辦理申報，惟彼等卻漏未申報系爭所得，致發生本件漏稅之客觀行為，至為明顯。又原告上開其他所得之申報，法律已明定其構成要件，且有上開財政部 95 年 2 月 23 日臺財稅字第 09504507760 號函令意旨（參見前揭三、原告主張（一）第 7 項）可資參考，原告於申報 91 及 92 年度綜合所得稅時，對應如何申報，理應參照上開法令規定辦理；若對法律之適用及解釋產生疑義時，原告亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且原告因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然原告捨此不由，猶有前揭漏報所得額之情形，從納稅義務人應自行及誠實申報義務之角度觀察，難謂其主觀上無違反上開所得稅法第 110 條第 1 項規定之過失責任。是以原告訴稱其無逃漏稅捐之故意或過失云云，即非可採。另原告張明石 96 年度綜合所得短漏報租賃所得 15,671 元，及被繼承人張明正短漏報其配偶即原告廖貞昭之營利所得計 40,472 元，為原告所不爭執，至少應認有逃漏稅捐之過失。從而，被告按原告張明石分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同短報之租賃所得 15,671 元，歸課原告張明石 96 年度綜合所得總額 50,886,117 元，所得淨額 50,199,499 元，補徵稅額 19,165,183 元；另按被繼承人張明正分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同另行查獲其短漏報配偶即原告廖貞昭之營利所得計 40,472 元，歸課其 96 年度綜合所得總額 52,879,216 元，所得淨額 51,587,933 元，補徵稅額 19,565,530 元，即無不合。又被告依裁罰時

所得稅法第110條第1項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，於審酌違章情節後，對原告張明石按所漏稅額19,131,526元處0.5倍罰鍰計9,565,763元，及對被繼承人張明正按所漏稅額依漏報之所得是否屬已填報扣免繳憑單之比例分別處以0.2倍及0.5倍之罰鍰計9,777,951元，經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂為不法。

八、綜上所述，原處分（即復查決定）經核並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告以上開主張，認有違法，請求均予撤銷，尚難認為有理由，應予駁回。

九、兩造其餘陳述於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　103　年　1　月　2　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　林 秋 華

法　官　莊 金 昌

法　官　劉 錫 賢

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	1.上訴人或其法定代理人具備律師資

之一者，得不委任律師為訴訟代理人	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　103　年　1　月　2　日

書記官　杜 秀 君

附件：

最高行政法院判決　　103 年度判字第 313 號

上　訴　人　張明石

廖貞昭

張雋拔

張念萱

張薰霈

共　　同

訴訟代理人　蔡奉典　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　阮清華

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 103 年 1 月 2 日臺中高等行政法院 102 年度訴字第 29 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人張明石及上訴人廖貞昭、張念萱、張雋拔、張薰霈之被繼承人張明正（下稱被繼承人張明正），於民國 64 年及 75 年間與訴外人張鶴壽共同出資購買臺北市○○區○○段○小段 300、300-1、300-2 地號（經重測、逕為分割後之地號，原地號為○○○小段 40 地號）、301 及 303 地號土地（以下併稱系爭土地），上訴人張明石與被繼承人張明正出資比例各占全部 4 分之 1，以張鶴壽名義辦理所有權登記。嗣張鶴壽於 95 年間將系爭土地出售予第三人，售地價款合計新臺幣（下同）230,983,963 元，扣除佣金、土地增值稅後，按各出資人之出資比例（張鶴壽 2 分之 1、被繼承人張明正 4 分之 1、上訴人張明石 4 分之 1），於 96 年 2 至 3 月間分次分配價款，被繼承人張明正及上訴人張明石各獲配 900 萬元、500 萬元及 35,6 56,708 元，各合計 49,656,708 元。被上訴人依據通報及查得資料，以上訴人張明石及被繼承人張明正本於契約關係對張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按上訴人張明石分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同短報之租賃所得 15,671 元，歸課上訴人張明石 96 年度綜合所得總額 50,886,117 元，所得淨額 50,199,499 元，補徵稅額 19,165,183 元，並按所漏稅額 19 ,131,526 元處 0.5 倍之罰鍰計 9,565,763 元；並按被繼承人張明正分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取

得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同另行查獲其短漏報配偶，即上訴人廖貞昭之營利所得計 40 ,472 元，歸課其 96 年度綜合所得總額 52,879,216 元，所得淨額 51,587,933 元，補徵稅額 19,565,530 元，並按所漏稅額 19 ,565,530 元依漏報之所得是否屬已填報扣免繳憑單之比例分別處以 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰計 9,777,951 元。上訴人張明石及被繼承人張明正就核定其他所得 49,308,038 元及罰鍰處分不服，申請復查未獲變更，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

（一）所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所以規定土地出售之所得免納所得稅，其立法意旨係因土地出售已課有土地增值稅之故。又因土地增值稅，依土地稅法第 28 條規定係按「土地漲價總數額」徵收，故於土地僅登載於合資購買土地者其中一人名下，並以該出名之人之名義出售合資購買之土地，其土地增值稅並不會因此而有逃漏之情形。雖因其他未登記為土地所有權人之出資人，非名義上之土地增值稅納稅義務人，致形式上無以其名義繳納之土地增值稅，然不得因之即否定其實質上已有繳納土地增值稅之事實。查上訴人張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽合資購買系爭土地，雖未登記為系爭土地所有權人，然於分配土地出售價款前，業已先行扣除土地增值稅額，再按出資比例獲分配價款，顯無逃漏土地增值稅之情形。故張鶴壽出售土地之後將買賣價金依出資比例分配給上訴人張明石及被繼承人張明正，乃合於土地出售所得免納所得稅之立法目的，符合前揭法條免納所得稅之規定，亦符合實質課稅原則，應認為本件上訴人張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之所得。不意被上訴人竟扭曲事實，故意誤引民法第 758 條之規定，認為上訴人張明石及被繼承人張明正既非該土地之登記名義人，自無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之適用，其認事用法自有違誤。

（二）退而言之，本案之情形乃上訴人張明石及被繼承人張明正

與張鶴壽於購買土地之 30 年後，一次將土地出售之所得，應可解釋為所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，而依財政部 73 年 12 月 24 日臺財稅字第 65468 號函示：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自 74 年起調整為 6 ％。」意即如屬於該條規定之「個人一時貿易之盈餘」，則應以系爭土地出售之價金之 6 ％作為出售土地之獲利。被上訴人卻將上訴人張明石及被繼承人張明正所獲得之分配，扣除購入土地當年度之公告現值，其餘均作為上訴人張明石及被繼承人張明正之所得加以課稅，即採最不利於上訴人之解釋。

（三）再退而言之，上訴人張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款應屬合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得。縱使將上訴人張明石及被繼承人張明正與張鶴壽合資購買、出售土地而分配盈餘之方式解釋為合夥，仍較被上訴人於本案所作之處分為有利。按依一般民事法院審理上訴人張明石及被繼承人張明正與張鶴壽間之合作關係，最可能之見解乃將之視為合夥關係，而合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額為營利所得（所得稅法第 14 條第 1 類之規定），如為營利所得，則依各區國稅局之同業利潤標準關於不動產買賣業之淨利率規定為 17 ％，亦即將出售土地所得之 17 ％視為所得。如此解釋亦較被上訴人於本案之處分對納稅義務人有利。

（四）更退而言之，縱使仍認為本案應依所得稅法第 14 條第 10 類之規定處理，但該條規定：「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。」被上訴人於計算上訴人張明石及被繼承人張明正之所得額時扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,607 元後，核定上訴人之所得額亦有違誤。

1. 上訴人張明石及被繼承人張明正持有該土地之成本及必要費用非僅依公告現值計算之 348,607 元，按該土地每年均須依法繳納地價稅，故繳納之地價稅，難謂非上訴人之成本。因該土地登記在訴外人張鶴壽名下，故上訴人不知該

土地歷年之地價稅為何？敬請原審法院向該土地所在之臺北市地方稅務局函查。

2. 又上訴人張明石及被繼承人張明正出資購買該土地，雖於出售後獲得價金之分配，但上訴人張明石及被繼承人張明正投入資金於該土地，該資金長達 20 至 31 年無法使用，此亦為上訴人取得該土地之成本。縱使認為上訴人無法證明購買土地時之出資額為何？然即使以被上訴人所主張之以系爭土地購入當年之公告現值 348,607 元作為上訴人取得該土地之成本，則上訴人將該 348,607 元投入作成取得土地之資金，該資金經過 20 至 31 年無法使用難道無任何成本（機會成本亦屬成本），而該資金成本即為應扣除之最低成本。

（五）再者被上訴人引財政部 95 年 2 月 23 日臺財稅字第 09504507760 號函作為本件上訴人應課徵所得稅之函令依據。然查，該函令之情形除以共同出資者之一人登記為土地之所有人外，尚有建設公司合建分售，出售後所獲利益按比例分配給投資者之情形，此情形與本案單純之合資購買土地之情形差異甚大，尚難引該函令為本件課稅之依據。

（六）次按改制前行政法院 79 年 5 月 9 日 79 年 5 月份庭長評事聯席會議決議（下稱 79 年 5 月份聯席會議決議），按祭祀公業之不動產僅登記於該祭祀公業名下，並不會以全體派下員登記為土地所有人，然此登記狀況並無礙於全體派下員為祭祀公業名下不動產所有人之事實，因此上開決議認為處分公業之土地，即為公同共有人對公同共有土地之處分，依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，該所得應免納綜合所得稅。同理上訴人張明石及被繼承人張明正與張鶴壽共同出資購買系爭土地後，約定將系爭土地登記於張鶴壽名下，彼此間互約出資，共同經營買賣土地事業，故為合夥關係，依民法第 668 條規定：「各合夥之出資及其他合夥財產，為合夥人全體之公同共有。」系爭土地登記於張鶴壽名下，並無礙於上訴人張明石及被繼承人張明正為系爭土地公同共有人之地位。雖張鶴壽

出售登記於其名下所有之土地，然實質上為全體合夥人對該土地之處分，故無論是依稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定、司法院釋字 420 號解釋、本院 89 年度判字第 2178 號、第 577 號判決要旨所揭示之實質課稅原則，抑或是前揭 79 年 5 月份聯席會議決議內容，上訴人張明石及被繼承人張明正獲分配系爭土地出售價款之所得，應屬行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定之所得，該所得應免納綜合所得稅。

（七）又依一般社會通念，土地買賣交易之實際價格遠高於公告現值，即便政府機關徵收土地，也都是以公告現值加成 3 至 4 成予以補償。再參系爭土地於 95 年間出售之價額與當年度公告現值相比約為 2.85 倍，益見被上訴人認定上訴人取得系爭土地之成本（即 64 年及 75 年度之公告現值）遠低於實際成本。足見被上訴人以系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值作為系爭土地取得成本，除與社會通念有所背離外，更與事實不符。縱上訴人因年代久遠無法提出當年取得系爭土地之成本，被上訴人亦不應逕自以系爭土地於 64 年及 75 年度之公告現值作為取得成本。被上訴人以不實之「取得成本」作為計算課稅標準，難謂適法。準此，應以客觀、公正，且普遍為社會通念所能接受之標準酌定，以符租稅平等。上訴人主張依財政部編製之 95 年度同業利潤標準第 6611-13 項「不動產買賣」業計算為宜。

（八）上訴人張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽共同出資購買土地登記在張鶴壽名下，之後再出售該土地營利，則彼此間之法律關係為民法 667 條第 1 項規定之合夥關係。依據最高法院 32 年上字第 4718 號判例意旨，縱使彼此間未訂立書面之合夥契約，但依復查及訴願決定書認定之事實，上訴人張明石及被繼承人張明正與張鶴壽為合夥關係，應無疑義。又上訴人張明石及被繼承人張明正雖未登記為系爭土地之所有權人，然依最高法院 64 年臺上字第 1923 號判例意旨，足見系爭土地雖僅登記在張鶴壽名下，但該土地屬於合夥人全體公同共有之財產，並非張鶴

壽一人單獨所有。故張鶴壽出售合夥財產，此情形符合所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定：「營利事業出售土地」免納所得稅之要件。而張鶴壽將出售土地之價金分配給上訴人張明石及被繼承人張明正，屬於彼等之營利所得（財政部 75 年 12 月 8 日臺財稅第 7518357 號函參照）。則上訴人主張其分配土地價款之所得應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得，應有理由。原復查及訴願決定書僅稱「訴願人為個人並非營利事業，主張應按營利事業各業所得額標準及同業利潤標準計算所得，亦無可採。」顯不可採。

（九）再者，縱使仍認為本案應依所得稅法第 14 條第 10 類之規定處理，但該條規定：「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。」被上訴人於計算上訴人之所得額時，僅扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,607 元後，即逕核定上訴人之所得額，顯有違誤。蓋財政部一律以「出售年度房屋評定價格之 20 %計算財產交易所得」猶被司法院釋字第 218 號解釋認為違憲，依「舉輕明重」之法理，本件被上訴人以系爭土地出售價金扣除增值稅及佣金後之餘額，將分配給上訴人張明石及被繼承人張明正之款項全數視為其他所得，而不准任何比例之扣除，顯然無視上訴人長期投注資金於系爭土地之成本，更屬不法。

（十）按法律並未規定「個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入」之其他所得，在無法提出成本費用憑證以供查核時，得以其所得之 50 %作為所得額，但財政部仍作出 74 年 5 月 6 日臺財稅第 15543 號函釋（下稱財政部 74 年 5 月 6 日函釋），以減輕納稅義務人之稅負負擔。同理本件上訴人取得之土地價金分配款如屬於「其他所得」則其性質與上開函釋之「房屋與土地之拆遷補償費」之性質相同，而上訴人亦無法提出成本費用憑證以供查核，依「相同性質，應為相同處理」之法理，故上訴人主張「類推適用」上開函釋之見解，以上訴人所分得之價金之半數作為所得額，則被上訴人對於本件課稅及罰款之計算

基礎即有變動，應撤銷原處分，由被上訴人重新計算並作處分。

（十一）上訴人所提出之「 86 年至 95 年地價稅課稅明細表」應能證明張鶴壽確實曾在 86 年至 95 年間繳納該明細表記載之地價稅。至於 70 年到 85 年之間之地價稅數額，因張鶴壽拒絕配合申請，故上訴人只能請求原審法院向臺北市地方稅務局函詢：「請提供張鶴壽繳納貴轄系爭土地自 70 年至 85 年間之地價稅繳稅證明。如該資料已逾保存年限而作廢，則請試算張鶴壽於該期間逐年應繳納之地價稅數額？」又被上訴人爭執張鶴壽是否有欠繳地價稅？因張鶴壽拒絕配合申請，故上訴人亦無法提出證明。但系爭土地已出售並辦畢移轉登記，而出售土地一定要繳納所有的欠稅才能辦理過戶，故應可推知張鶴壽並無欠繳地價稅之情形。準此，系爭土地於 70 年度至 85 年度之地價稅總額為 2,852,206 元，上訴人張明石及被繼承人張明正各自負擔 713,052 元；於 86 年度至 95 年度之地價稅總額為 2,781,243 元，各自負擔 695,311 元。上訴人等所負擔之地價稅應列為必要成本。

（十二）查上訴人張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽三人合夥買賣系爭土地，其主觀認知均認為系爭土地應屬其三人公同共有之土地，依行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免繳納所得稅，因此未予申報應稅所得，並無故意漏報之情形。又以社會通念觀之，倘與人合夥買賣土地，縱未登記為所有權人，亦無礙其為合夥土地真正權利人之地位，而獲分配合夥土地價款之所得，即為出售土地之所得；反觀被上訴人所謂獲分配土地出售價款係實現返還土地登記請求權而取得之所得，反而與民法關於合夥之規定有違，亦與社會通念背離。況且上訴人張明石及被繼承人張明正既非專業之稅務人員，又非經營土地買賣為業，對於其獲分配土地出售價款係屬於被上訴人所謂「實現返還土地登記請求權，屬其他所得」乙節，一無所知，顯無應注意、能注意而不注意，或

雖預見其發生而確信其不發生之情形，故應認上訴人漏報系爭所得應無過失。上訴人漏未申報獲分配土地出售價款所得，既非出於故意或過失之行為，依行政罰法第 7 條第 1 項之規定，應不予處罰。

（十三）依行政罰法第 8 條規定，如違規行為人有不知其行為違反行政法上義務之情形時，得衡酌違規行為人不知法規之情節輕重，減輕或免除其處罰。準此，被上訴人所謂「獲分配土地出售價款係實現返還土地登記請求權而取得之所得」，因與民法合夥之規定及社會通念背離，難以令一般人理解，被上訴人依此認定上訴人逃漏稅捐，並處以 0.5 倍之罰鍰，不免有構陷人民於法律陷阱之感，顯屬過苛，故如原審法院認為仍應對上訴人處以罰款，則請依行政罰法第 8 條之規定減輕甚至免除其處罰，此有臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3396 號判決可參等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

三、被上訴人則以：

（一）其他所得部分：

1. 本件上訴人張明石及被繼承人張明正與張鶴壽於 64 年及 75 年間共同出資購買系爭土地，並以張鶴壽名義登記，依行為時所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款及民法第 758 條規定，上訴人張明石及被繼承人張明正並非系爭土地之所有權人，僅具有土地登記之請求權而已。又實現返還土地登記請求權而取得之所得，其性質核與所得稅法第 14 條第 1 項前 9 類所得性質不合，自應歸屬同條項第 10 類之其他所得。

2. 至上訴人主張被上訴人以系爭土地取得年度之公告現值為成本計算所得，有失公允乙節，參據司法院釋字第 537 號解釋意旨，相關成本或費用支出之證明文件，既發生於上訴人所得支配之範圍，上訴人自負有提出之協力義務，上訴人迄未提出相關成本或費用證明文件以實其說，空言主張，自無憑採。

3. 另上訴人主張本件土地交易之所得僅將系爭土地出售價款，扣除佣金、土地增值稅，顯然無視於上訴人長期投資所

投注之成本，實有不法云云。查相關成本或費用支出之證明文件，既發生於上訴人張明石及被繼承人張明正所得支配之範圍，自負有提出之協力義務，其既未提出相關成本或費用證明文件以實其說，被上訴人扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，尚無不合。

4. 上訴人援引財政部 74 年 5 月 6 日函釋主張應按上訴人張明石及被繼承人張明正分得價金之半數作為所得。經查前開函釋係針對個人遷讓非自有房屋、土地所取得之補償費收入之課稅情形，與本件上訴人張明石及被繼承人張明正係與他人合資購買土地，將土地登記他人名下，嗣土地出售，所分配之價款應依稅法規定，減除成本及必要費用後之餘額，課徵綜合所得稅之情形自有不同，上訴人援引適用應屬誤解。

5. 又上訴人提出系爭土地 86 年至 95 年度各年度地價稅額總表，聲稱由張鶴壽繳納後，由上訴人張明石及被繼承人張明正以現金支付，主張應按持分比例扣除地價稅。經查上訴人僅提出應繳納之地價稅額之總表，惟未提出由上訴人繳納之證明，主張應按比例扣除，被上訴人無法據以扣除。

6. 依土地稅法第 40 條之立法理由，地價稅為地主在持有土地期間所課徵之經常性財產稅，依據財政部 83 年 2 月 8 日臺財稅第 831583118 號函釋（下稱財政部 83 年 2 月 8 日函釋），與使用期間繳納之房屋稅、管理費及清潔費、金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，不得列為成本或費用減除。從而被上訴人於核定上訴人張明石及被繼承人張明正各其他所得 49,308,038 元時，已扣除成本及移轉相關費用，至各年度所繳納之地價稅尚不得扣除。

7. 綜上，被上訴人以上訴人張明石及被繼承人張明正本於契約關係對張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按其分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定上訴人張明石及被繼承人張明正各其他所得 49,308,038 元，並無不合。

（二）罰鍰部分：

1. 綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，並採自行申報制，重在誠實報繳，納稅義務人取有所得即應自行申報，並盡查對之責，俾符合稅法之強行規定。本件上訴人因實現系爭返還土地登記請求權而取得款項淨額 49,308,038 元（實際取得價款 49,656,708 元－成本及費用 348,670 元），自應依規定將該應稅所得如數併入 96 年度綜合所得稅辦理申報，惟其等卻未注意依規定申報，洵難謂已盡其誠實申報納稅之義務。

2. 被上訴人以上訴人張明石及被繼承人張明正未善盡注意義務，既已取得系爭其他所得 49,308,038 元，而未依規定據實辦理 96 年度綜合所得稅結算申報，另上訴人各自尚短漏報其配偶營利所得 40,472 元致逃漏所得稅額 19,565,530 元、短漏報租賃所得 15,671 元致逃漏所得稅額 19,131,526 元，不符行政罰法第 7 條第 1 項之規定，自應論罰。被上訴人乃依行為時所得稅法第 71 條第 1 項前段規定，於法定裁罰範圍（處 2 倍以下之罰鍰）內，本諸裁量權限，並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第 110 條第 1 項：「……三、短漏報屬前 2 點以外之所得，……處所漏稅額 0.5 倍之罰鍰……」審酌違章情節，按被繼承人張明正所漏稅額 19,565,530 元分別處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰合計 9,777,951 元、按上訴人張明石所漏稅額 19,131,526 元處 0.5 倍罰鍰計 9,565,763 元，已考量其違章可責程度而為適切之裁罰；至請求免予處罰乙節，查本件違章情節並不符合稅務違章案件減免處罰標準之免予處罰規定，所訴委無足採等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：本件之爭執重點厥為：系爭所得是否為所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類所規定之其他所得？該所得能否適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之免稅規定？上訴人張明石及被繼承人張明正取得系爭土地之成本及必要費用應如何認定？應否扣除訴外人張鶴壽所繳納之地價稅及上訴人張明石及被繼承人張明正因購地資金無法收益之利息？被上訴人按上訴人張明石及被繼承人張明正自張鶴

壽分配所得之價款，核定上訴人綜合所得額並裁處罰鍰，是否適法？茲分述如下：

（一）本件上訴人張明石及被繼承人張明正於 64 年及 75 年間與訴外人張鶴壽共同出資購買系爭土地，上訴人張明石與被繼承人張明正出資比例各占全部 4 分之 1，並以張鶴壽名義辦理所有權登記等情，為兩造所不爭之事實。顯見，上訴人張明石及被繼承人張明正係依據借名登記之方式，將系爭土地之應有部分登記在訴外人張鶴壽之名下，是參最高法院 62 年臺上字第 2996 號、66 年臺再字第 42 號判例意旨，本件相關登記之法律性質應與信託行為有別，應先辨明。

（二）本件系爭土地既為上訴人張明石及被繼承人張明正與訴外人張鶴壽共同出資購買，並以借名之方式登記為張鶴壽之名義，依本院 101 年度 4 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議（下稱 101 年度 4 月份第 2 次聯席會議決議）見解，彼等即非該土地之所有權人，對系爭土地並無所有權，彼等對系爭土地借名登記之名義人張鶴壽，僅有終止契約返還土地或土地出售後所獲價款減除必要稅費後之餘款取回之債權請求權。因此對上訴人張明石及被繼承人張明正而言，系爭土地之出售並非等同於其自有土地之出售，亦不能認為係有關於系爭土地權利之交易（蓋買賣之標的為物之所有權，並非其他權利），當然上訴人張明石及被繼承人張明正因該土地出售所獲利益之分配款，即不能視為所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之財產交易所得，並無同法第 4 條第 1 項第 16 款所規定免納所得稅之適用。復依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人及營利事業出售土地，其交易之所得免納所得稅，係指土地所有權人出售其所有之土地而言，若非土地登記簿上之所有權人出售土地，即無該規定之適用。本件既係借名登記之關係，對第三人而言，上訴人張明石及被繼承人張明正僅取得將來土地移轉之請求權，而非土地所有權人，是系爭土地嗣於 95 年間出售，彼等基於原始出資人之地位，各依其出資比例 4 分之 1，分別於 96 年 2 至 3 月間

分次自土地所有權人張鶴壽取得系爭款項，依據上開說明，自無所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款免徵所得稅規定之適用。又上開土地出售所獲利益分配款非屬同條項第 1 類至第 6 類、第 8 類至第 9 類之各類所得，被上訴人核認屬該法同條項第 10 類規定之「其他所得」，據以歸課上訴人之綜合所得稅，並無不合。另土地增值稅係針對「自然漲價」非因施以勞力資本而使土地價值增加部分所課之稅，其課徵時機為土地所有權移轉或設定典權時，應按其土地漲價總數額徵收之，並由土地之原所有權人（有償移轉）、取得所有權之人（無償移轉）或出典人（設定典權），其納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項，皆與所得稅有所不同，自難相互比擬。本件上訴人張明石及被繼承人張明正係因其借名登記之土地出售，致獲配利益所得，應課徵所得稅，與系爭土地出售因自然漲價而使土地價值增加，應課徵土地增值稅之原因明顯不同。因此，上訴人之主張容有誤解，尚無足取。

（三）本件上訴人主張「本案之情形乃原告（即上訴人）張明石及被繼承人張明正與張鶴壽於購買土地之 30 年後，一次將土地出售之所得，應可解釋為所得稅法第 14 條第 1 類規定之『個人一時貿易之盈餘』……」等語，顯見，上訴人所稱之「營利行為」，僅係在購買系爭土地 30 年後將該土地出售牟利而已，並不符合營利事業體應具備「相當時間持續為經濟活動」之要件。而上訴人主張彼等為合夥組織，但始終未提出成立合夥組織及營業之相關資料供佐證（例如營業登記或帳簿憑證等資料），尚難以被上訴人就此未有所爭執，即可遽認為真實。是本件上訴人張明石及被繼承人張明正自訴外人張鶴壽處取得出售系爭土地之分配款，自難認定係營利所得。從而，上訴人主張本件應認定為所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，按系爭土地出售之價金之 6 %作為出售土地之獲利課稅，或認定為合夥關係下每年度應分配之營利所得，按各區國稅局之同業利潤標準關於不動產買賣業之淨利率 17 %課徵出售土地所得云云，即非可採。蓋財政

部每年均就營利事業各種同業，核定利潤標準，作為課徵所得稅之依據，其核定之同業利潤標準，係依據各業抽樣調查並徵詢各該業同業公會之意見而為核定（參見所得稅法第 80 條規定），可謂依統計及經驗所定之標準。惟該標準之適用，應僅限於營利事業，一般非從事營利之人偶而為之的交易行為，即無該同業利潤標準之適用甚明。本件上訴人並非從事營利之人，其因出售系爭土地而獲取分配款，並非營利所得，是上訴人主張亦應依財政部編製之 95 年度同業利潤標準第 6611-13 項「不動產買賣」業計算其所得云云，亦非可採。

（四）財政部 83 年 2 月 8 日函釋雖係就出售房屋計算其財產交易所得可減除之成本及費用項目所為函釋，而本件則係因分配出售土地價款之其他所得，因性質相近，故仍可援引參考。經查，依土地稅法第 40 條之立法理由，地價稅為土地所有權人在擁有土地期間所課徵之經常性財產稅，依據上開函釋，與使用期間繳納之房屋稅、管理費、清潔費及金融機構借款利息等，均屬使用期間之相對代價，並不得列為成本或費用減除。另購買系爭土地所投入資金，固然因購地後有無法運用之利益損失，然亦同時取得可支配使用系爭土地之權利，難謂有所損失，況且該利益損失亦非「成本」或必要「費用」，不在可減除之範圍。是被上訴人於核定上訴人張明石及被繼承人張明正之其他所得 49,308,038 元，僅扣除成本及移轉相關費用，未扣除各年度所繳納之地價稅及因購地資金長期無法使用之假設性利息，並無違誤。

（五）又上訴人提出本院 102 年度判字第 19 號判決，主張該案即扣除購入土地至出售期間之地價稅，被上訴人認定不可扣除土地持有期間所繳納之地價稅，並無理由云云。但查，該案之稅捐稽徵機關在原查階段即已核認有關之地價稅，故該案之納稅義務人在該案審理中始終未以之為爭點有所爭執，是審理之法院並未就此表示其法律上之判斷，況且該案判決結果要屬個案見解，並無拘束本院之效力，是上訴人此部分主張，亦非可採。從而，上訴人並請求向

臺北市地方稅務局函調系爭土地各相關年度應繳納之地價稅額，及向臺灣銀行函查上開已認列之購地成本如存放在銀行內可領取系爭期間之長期定期存款利息等，經核即無必要，要難准許。

（六）經查，上訴人張明石及被繼承人張明正本於契約關係對訴外人張鶴壽享有終止契約返還土地之債權，因張鶴壽將該債權請求權之標的出售予第三人致無法實現而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按其分得金額 49,656,708 元，減去成本及費用 348,670 元後，取得款項之淨額為 49,308,038。依上行為時所得稅法第 15 條第 1 項前段、第 71 條第 1 項前段、行政罰法第 7 條第 1 項規定，上訴人張明石及被繼承人張明正本應將該應稅所得如數併入 96 年度綜合所得稅辦理申報，惟彼等卻漏未申報系爭所得，致發生本件漏稅之客觀行為，至為明顯。又上訴人上開其他所得之申報，法律已明定其構成要件，且有財政部 95 年 2 月 23 日臺財稅字第 09504507760 號函令意旨可資參考，上訴人於申報 91 及 92 年度綜合所得稅時，對應如何申報，理應參照上開法令規定辦理；若對法律之適用及解釋產生疑義時，亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且上訴人因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第 28 條規定，自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還，然上訴人捨此不由，猶有前揭漏報所得額之情形，從納稅義務人應自行及誠實申報義務之角度觀察，難謂其主觀上無違反上開所得稅法第 110 條第 1 項規定之過失責任。是以上訴人訴稱其無逃漏稅捐之故意或過失云云，即非可採。

（七）另上訴人張明石 96 年度綜合所得短漏報租賃所得 15,671 元，及被繼承人張明正短漏報其配偶即上訴人廖貞昭之營利所得計 40,472 元，為上訴人所不爭執，至少應認有逃漏稅捐之過失。從而，被上訴人按上訴人張明石分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得

49,308,038 元，併同短報之租賃所得 15,671 元，歸課上訴人張明石 96 年度綜合所得總額 50,886,117 元，所得淨額 50,199,499 元，補徵稅額 19,165,183 元；另按被繼承人張明正分得金額 49,656,708 元，扣除 64 年及 75 年度取得系爭土地之公告現值 348,670 元，核定其他所得 49,308,038 元，併同另行查獲其短漏報配偶即上訴人廖貞昭之營利所得計 40,472 元，歸課其 96 年度綜合所得總額 52,879,216 元，所得淨額 51,587,933 元，補徵稅額 19,565,530 元，即無不合。又被上訴人依裁罰時所得稅法第 110 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，於審酌違章情節後，對上訴人張明石按所漏稅額 19,131,526 元處 0.5 倍罰鍰計 9,565,763 元，及對被繼承人張明正按所漏稅額依漏報之所得是否屬已填報扣免繳憑單之比例分別處以 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰計 9,777, 951 元，經核既未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自難謂為不法。

（八）綜上所述，原處分（即復查決定）經核並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人以上開主張，認有違法，請求均予撤銷，尚難認為有理由，應予駁回。

五、上訴人上訴意旨除復執與原審起訴相同之主張外，另略以：

（一）本件被上訴人以所得稅法第 110 條對上訴人處以罰鍰部分，其情節既屬稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 2 項第 3 款所規定免予處罰之情形，依行政罰法第 4 條之規定，應不得對上訴人處以罰鍰之處分。原審未予詳查，逕認該處分並無不法，容有行政訴訟法第 243 條第 1 項判決不適用法規之情形。蓋系爭土地之登記簿謄本所載之地目仍為「田」，一般人自該登記簿謄本之外觀觀之，均會認為該土地為農地。故上訴人當時亦認為該土地為農地，上訴人無自耕能力證明，所以才會將合夥土地登記在張鶴壽名下，故仍應符合免罰之要件。

（二）原審認定系爭所得不適用不適用所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之規定，其判決容有判決不適用法規或適用不當

及判決不備理由之違法：

1. 原審仍以外觀之法律行為或形式上之登記事項為其判斷之依據，認為所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人及營利事業出售土地，其交易之所得免納所得稅，係指土地所有權人出售其所有之土地而言。若非土地登記簿上之所有權人出售土地，即無該規定之適用。上訴人等將系爭土地借名登記於張鶴壽，非名義上之土地所有權人，渠等所獲分配土地出售之價金不能視為所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類之財產交易所得，並無同法第 4 條第 1 項第 16 款所規定免納所得稅之適用。卻漏未審酌張鶴壽業已先行繳納土地增值稅，上訴人獲分配土地出售價款前，張鶴壽已扣除土地增值稅，再按出資比例分配價款，顯無逃漏土地增值稅之情形，並無牴觸所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之立法目的，且出售借名登記之土地，本質上仍屬出售自己之土地，本於實質上相同經濟活動所產生之相同經濟利益，應課以相同之租稅之原則。然原審徒以外觀之法律行為及形式上之登記事項為其判斷之依據，顯有違實質課稅暨稅法解釋之原則，自有判決不適用法規或適用不當之違法。
2. 原審就上訴人所提 79 年 5 月份聯席會議決議之相關主張，恝至不論，亦未敘明其取捨之理由，顯有判決不備理由之違法。

（三）關於原審認定系爭所得不適用所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，其判決容有判決不備理由之違法：原審於析述系爭所得不合於營利事業及合夥組織之營利所得等語後，即逕認系爭所得非屬所得稅法第 14 條第 1 類規定之「個人一時貿易之盈餘」，難認已就系爭所得何以不屬「個人一時貿易之盈餘」乙節敘明理由，而有判決不備理由之違法。

（四）既然本院 102 年度判字第 19 號判決之原查機關認為計算綜合所得稅之其他所得時，可以扣除持有期間所繳納之地價稅，而此見解有利於納稅義務人，故本件亦應採有利於上訴人之意見，扣除土地持有期間之地價稅。原判決不採扣除地價稅之見解，乃屬對納稅義務人不利之見解，其

判決有違被法令。

（五）土地公告現值遠低於市價，此為眾所周知之事實，尤其在 64 年及 75 年間土地公告現值低於市價達數倍之鉅，僅以上訴人無法提供原始之購買成本，即以土地公告現值計算上訴人購買該土地之成本，實在非常不合理。況且國稅局在核定營利事業之所得稅時所依據之營利事業所得稅查核準則第 32 條規定，營利事業銷售之房屋無資料認定銷售價款時，尚可依「鑑定」或「銀行貸款評定」或「鄰近建案之成本估算」或「仲介公司買賣價金扣除佣金估算」或「法院拍賣或國有財產局出售價格」等估算房屋售價。之所以如此大費周章來查核房屋售價，乃為求得合理之價格，否則逕以房屋之課稅現值作為售價豈不更簡便？但本件被上訴人認定納稅義務人之成本時不採用同一標準，而逕以對上訴人最不利之土地公告現值來核定上訴人之取得土地成本，並據以扣除該成本。此乃最不公平之作法，實有違平等原則，而有違憲之虞。

（六）原判決扭曲法令認為上訴人非土地所有權人，並認為上訴人分配取得之土地出售價款為權利實現之對價。原判決漠視民法對於合夥公同共有關係之規定，其適用法令有違誤。

（七）上訴人於原審主張類推適用財政部 74 年 5 月 6 日函釋，以上訴人所分得價金之半數作為所得額，此等理由影響上訴人之權益重大，然原判決對於上訴人上開主張並未敘明何以不可採，顯有判決理由不備之違背法令等語。

六、本院按：

（一）本案上訴爭點之確認：

1. 針對上訴人張明石及被繼承人張明正（上訴人廖貞昭、張念萱、張雋拔、張薰霈等 4 人之被繼承人）2 人於 96 年度個人綜合所得稅之核課，被上訴人本諸以下之原因事實，認其等有下述之課稅所得各……元漏未申報，而在此基礎下，連同其他不爭執部分，對其二人作成補稅及裁罰處分（其後因張明正亡故，該補稅及裁罰處分所確認及形成之公法上法律關係則為上訴人廖貞昭、張念萱、張雋拔、張薰

霈等 4 人所承受），而該等補稅及裁罰處分雖經提起行政爭訟程序，但最後為原判決所維持，上訴人等因此提起本件上訴。

（1）原因事實部分：

①上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽等三人共同出資購買系爭土地（買入時點分別為 64 年間及 75 年間），上訴人張明石與被繼承人張明正二人之出資比例各為 4 分之 1，並將系爭土地之所有權移轉登記予張鶴壽（即以張鶴壽名義辦理土地所有權登記）。

②系爭土地於 95 年間由張鶴壽出面出售予第三人，並取得價金 230,983,963 元，扣除佣金、土地增值稅後，張鶴壽乃將餘款按上訴人張明石及被繼承人張明正 2 人之出資比例（各 1/4），於 96 年 2 至 3 月間分次分配價款，每人各得 49,656,708 元（分三次支付，支付金額依序為 900 萬元、500 萬元及 35,656,708 元）。

③而系爭土地於 64 年間及 75 年間張鶴壽、上訴人張明石、被繼承人張明正 3 人買入時點之土地公告現值，按上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人之出資比例計算，各為 348,670 元。

（2）被上訴人乃在上開原因事實基礎下，以「上訴人張明石與被繼承人張明正 2 人於 96 年度各取得應稅之 49,308,03 8 元所得，卻漏未申報」為由，在此課稅事實基礎下，結合其他不爭執之稅捐事實，對其二人作成本件補稅及裁罰處分。

2. 針對上開原因事實基礎下作成之補稅及裁罰處分，上訴人所提出之各項法律爭議，則可依稅捐構成要件體系「開展」如下：

（1）所得之實現時點：

①其爭議內容為：「上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人上開所得之實現時點為 95 年之稅捐週期，抑或 96 年之稅捐週期」。

②此項爭點表面看來上訴人似乎在書狀中從未提及，但

當其主張「上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽間有關買賣系爭土地之內部民事法律關係為信託法律關係（張鶴壽為受託人）」時，則依所得稅法第 3 條之 4 第 1 項之規定，出售土地之價金既在 95 年間由受託人張鶴壽取得，即應認 95 年間「所得實現」，而非原處分認定之 96 年間。

③另外如果「上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽間之民事法律關係為信託法律關係」，則該所得之種類歸屬，將以「張鶴壽受託處理事務而與第三人訂立之土地買賣民事法律關係」為準（涉及下述之所得類別歸屬議題）。

（2）所得之類別歸屬：

①上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人之上開所得是否屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所指「出售土地」之免稅所得。

②如上開所得非屬「出售土地」之免稅所得，而應歸類為應稅所得，則該所得，依所得稅法第 14 條第 1 項所定之分類標準，其「種類歸屬」為何（所得種類之歸屬往往會影響到後續有關稅基量化標準所應適用之法規範，進而影響所得數額之大小，故有爭執實益）。

而上訴人曾提出之主張有：

A. 因合夥法律關係而生之營利所得：

即主張「上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽三人合夥買賣土地而獲利，其利潤分配應屬營利所得」。

B. 因一時貿易而生之營利所得：

即主張「上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽三人買賣土地為一時貿易，故其獲利應屬營利所得」。

（3）稅基量化之計算：

①按不同種類之所得有不同之稅基量化標準，上訴人已依其主張之營利所得，而提出不同之稅基量化標準，原判決亦有論駁，其爭議內容已詳前所述。

②而在給定「被上訴人將上開所得定性為其他所得」之法律見解基礎下，上訴人亦對其稅基量化標準，提出以下之不同法律意見，主張本案中被上訴人之稅基量化結果，有違「量能課稅原則」。

A.被上訴人計算上開「上訴人張明石、被繼承人張明正2人之其他所得」之「所得金額」時，僅以收入49,656,708元減除系爭土地於64年間及75年間買入時點、依出資比例計算之土地公告現值348,670元，但該等（依出資比例計算之）土地公告現值金額，在日常經驗法則上，實不足以如實呈現其系爭土地之實際買入價格，依此不實而偏低之價格計算成本，有違核實課徵原則及量能課稅原則，為此上訴人針對「其他所得」之稅基量化，從「核實計算」之觀點，提出以下支出科目，主張應計入本案上開收入之「成本」範圍：

（A）.系爭土地自張鶴壽登記為所有權人時起，至出賣時止，每年支付之地價稅。

（B）.買入系爭土地所支付價金，按其持有期間設算之資金借貸利息。

B.若認上訴人方無法提出買入系爭土地所支付之實際價格，致「核實課徵原則」因事實困難而無從實現時，上訴人也從「推計」之角度，主張應按「財政部編製之95年度同業利潤標準第6611-13項『不動產買賣』業」之推計來計算49,656,708元收入所對應之所得額。

（4）裁罰部分：

在假設「本案課稅所得存在，且被上訴人之稅基量化無誤」之前提下，上訴人等主張：「上訴人張明石及被繼承人張明正2人各自申報96年度之個人綜合所得稅時，雖未申報上開課稅所得，而生短漏當期稅捐之客觀結果，但其等主觀上並無『故意』或『過失』之歸責事由存在，不應對之課處漏稅違章罰」。

3.原判決則認上訴人前開各項主張均非有據，予以逐一論駁

，並駁回上訴人等提起之撤銷訴訟，其論駁之具體理由，均詳如前述。為此上訴意旨再提出以下之法律論點，認原判決之各項論駁理由有「不適用法規或適用不當」之違法情事存在：

（1）有關本稅計算之所得實現時點爭議部分，上訴意旨未再為進一步之爭執。

（2）有關本稅計算之所得類別歸屬爭議部分：

①依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項、第 4 項、第 38 條、第 48 條之 3、第 12 條之 1 與司法院釋字第 420 號解釋意旨及本院 89 年度判字第 2178 號、89 年度判字第 577 號判決意旨所揭示之「實質課稅原則」，在類似本案之情形，由於同一土地交易所得已繳納過土地增值稅，卻因該「已稅之交易所得」在不同主體間進行「分配」之結果，認為同一所得在不同主體間之「形式上」移轉外觀，足以導致同一所得之種類屬性改變，而應重新課稅，客觀上造成同一筆所得被重複課稅之結果，嚴重違反實質課稅原則，原判決卻仍採此「形式外觀」方式來為本案之法律涵攝，自屬違法。

②依 79 年 5 月份聯席會議決議所示，就「祭祀公業處分其土地將其所得價金分配予各派下時，各派下就其分得之價金是否屬所得稅法所定應課徵所得稅之所得」之法律問題，表明「祭祀公業係全體派下公同共有之財產，為財產權之一種，其處分公業之土地，即為公同共有人對公同共有土地之處分，依所得稅法第 2 條第 1 項規定之反面解釋及同法第 4 條第 1 項第 16 款規定，該所得應免納綜合所得稅」等法律見解，而本案情形為「上訴人張明石、被繼承人張明正與訴外人張鶴壽間就系爭土地之買賣屬合夥關係，依民法第 668 條規定，系爭土地屬三人公同共有，與上開決議規範意旨所涵蓋之法律事實相同，故依上述實質課稅原則法規範，應有 79 年 5 月份聯席會議決議之適用。原判決未予適用該 79 年 5 月份聯席會議決議，亦有判決不備理由之違法。

③原判決認定本案課稅所得之類別屬性，並非「一時貿易所得之盈餘」，並未交待理由，自屬理由不備而違法。

（3）有關本稅計算之稅基量化爭議部分：

①在核實課徵部分，上訴人在原審主張：「系爭土地從買入至賣出之期間內各期地價稅應計入交易成本中」，並引用本院 102 年度判字第 19 號判決意旨為據，原判決不採該判決所示之法律見解，亦屬違法。

②在推計課稅部分，原判決以「系爭土地於 64 年或 75 年間取得之土地公告現值能反應本案土地交易所生收入之對應成本」，明顯與眾所周知之經驗法則不符，且非常不合理，應比照房屋交易之「所得」設算標準（或由推估成本反算收入，或由收入推估成本），不然即屬違憲。而上訴人所提出之各項推估標準（詳如前述），為何不可採，原判決並無一語論及，自屬違法。

（4）裁罰部分：

①本案中系爭土地於買入時之所以登記在張鶴壽名下，正是因為「張鶴壽對系爭土地能取得自耕能力證明書，而上訴人等人對系爭土地無法取得自耕能力證明書」，故本案事實符合「稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 2 項第 3 款」所定免罰要件，原判決漏未適用該裁罰基準之法規範，因此違法。該條款之規定內容為：

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。

②對此被上訴人雖具狀稱：「系爭土地早於 63 年及 64 年

間即被公告為住宅區，非屬農地，不符合前開免罰要件」云云，但查系爭土地之登記簿謄本所載地目仍為「田」，故上訴人張明石、被繼承人張明正二人依登記簿謄本外觀認為系爭土地為農地，仍應免罰。

（二）本院對前開各項爭點之判斷結論及其理由形成說明：

1. 有關本稅計算之所得實現時點爭議部分：

按此部分爭點上訴意旨已未再行提及，且原判決對此爭點所持之法律見解大體上亦無錯誤，本院僅再說明如下。

（1）鑑於現行司法實務向來認為：「個人綜合所得稅中有關所得實現與否認定，應採現金收付制，以所得實際實現之時點為準（但是否有明確之實證法規範基礎為憑，則學界尚有爭議）。而本案中上訴人張明石、被繼承人張明正取得上開收入 49,656,708 元之時點為 96 年間，因此其所得實現時點「原則上」應為 96 年度之稅捐週期。

（2）而唯一可「例外」認定「本案上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人所得實現時點為 95 年度之稅捐週期」者，則以「上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人與訴外人張鶴壽間，就系爭土地買賣事務之處理，存在信託法律關係」等客觀事實存在為前提，此時方可引用所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定（即「信託財產發生之收入，受託人應於所得發生年度，按所得類別依本法規定，減除成本、必要費用及損耗後，分別計算受益人之各類所得額，由受益人併入當年度所得額，依本法規定課稅」）所揭示之「導管理論」，認張鶴壽間，於 95 年間取得系爭土地出售價金時，上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人「同步」取得該筆所得（而且所得種類屬性亦不改變，而可認屬所得稅法上之「免稅土地交易所得」）。

（3）但在所得稅法制中有關信託原因法律關係之承認，依現行司法實務見解，向採嚴格標準，而將「借名登記」之情形排除在外，故原判決書第 27 頁及第 28 頁對此爭點之論駁理由，即屬有據，應予維持。

2.有關本稅計算之所得類別歸屬爭議部分：

(1) 依上所述，由於本案中無從認定「上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人與張鶴壽間在民事法上有信託法律關係存在」，則依上開法律見解（即本院對所得稅法第 3 條之 4 第 1 項規定如何適用之詮釋），上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人在 96 年間取得之 49,656,708 元收入，其種類屬性即完全排除「歸屬在所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款之免稅土地交易所得」項下之可能。

(2) 上訴意旨雖主張：「從『避免對同一筆所得重複課稅』之『實質課稅原則』言之，即使上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人與張鶴壽間之民事法律關係為合夥，仍不改變張明石、張明正 2 人所取得 49,656,708 元收入之『免稅土地交易所得』屬性」等法律意見，然而此等法律意見在學理上固有討論空間，但為最新司法實務所不採，故其主張在現行司法實務所持法律見解基礎下，尚非可採。以下爰說明此項爭點之現行司法實務見解如下：

①依原判決引用之 101 年度 4 月份第 2 次聯席會議決議意旨所示，曾表明以下之法律見解：

A.所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。

B.購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第 758 條第 1 項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱被依土地稅法第 54 條第 2 項及平均地權條例第 81 條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅。

②依該決議所示之法律見解，只要取得土地交易價金者

非出售土地登記名義人，即該交易收入即不可能被定性為「土地交易所得」。

③再者，現行司法實務上見解對「合資購買土地再出售而獲利，並依出資比例分配獲利，其合資者分得之獲利」亦一向認其非屬免稅之土地交易所得，而定性為「取自合夥組織之營利所得」或「其他所得」。

④至於上訴意旨所引用之 79 年 5 月份聯席會議決議，其適用是以「祭祀公業存在」為前提，故本院 92 年度判字第 1186 號判決亦曾特別表明以下之法律見解，由該判決之意旨亦可推知，前開 79 年 5 月份聯席會議決議對本案無適用餘地。

A. 79 年 5 月份聯席會議決議及財政部 80 年 1 月 18 日台財稅第 790687588 號函釋係以祭祀公業乃以祭祀祖先為目的而設立之獨立財產，屬特殊性質之家產，雖其不動產登記為祭祀公業所有，但實為派下員公同共有，其與所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款個人出售土地者相同，故認定應免納綜合所得稅。

B. 而本件鄞山寺係私建寺廟，非祭祀公業，且上訴人係鄞山寺之信徒，亦非祭祀公業之派下員，自不能比照援引前開決議及函釋主張免納綜合所得稅。

（3）而在確定本案上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人於 96 年間取得之 49,656,708 元非屬免稅之土地交易所得後，其所得類別歸屬之可能選項不外以下三類。即是「因合夥盈餘分配所生之營利所得」、「因一時貿易所生之營利所得」與被上訴人認定之「其他所得」，其中「其他所得」與「因合夥盈餘分配之營利所得」二類之稅基量化標準，在本案中並無不同（因為即使上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人與訴外人張鶴壽間有合夥法律關係，但該合夥法律關係所從事之業務也非持續性之土地買賣業），並無分辨實益（上訴意旨也未再行爭執），故此項爭點真正有判斷必要者為「前開上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人於 96 年間取得之 49,656,708 元收入有無可能定性為一時貿易所得」。然而本院對此議題之法

律判斷是採取否定之見解，而認上訴人此部分之「所得種類」定性主張為不可採，爰說明其理由如下：

①實則個人綜合所得稅中有關「獨資合夥盈餘分配所生之營利所得」與「一時貿易所生之營利所得」及「財產交易所得」，其獲利（或損失）均是來自「交易活動」，只不過（針對特定範圍種類之商品）交易活動頻率有所不同，其中「獨資合夥」之交易活動次數最高（為因應此等交易活動反覆從事之持續性格，因此「獨資」或「合夥」也被要求有組織性），其次則為「一時貿易」，而「財產交易活動」發生次數最低，常常跨越數個稅捐週期才偶而發生一次。

②從以上之定義足知，「一時貿易」所稱之「一時」是相對於「獨資合夥」商號之「持續性」交易活動而言，而不是指經過多年才偶而發生一次之交易。事實上司法或稅捐稽徵實務上對「一時貿易」之理解認知，常常是以「出境至國外購買流行品，再於攜帶入境，銷售予國內店家」之情形為例，而且如其出、入境次數太多，隨時可能「由量變到質變」，轉而定性為「以獨資形態進行之營利活動」。若多年才偶而發生一次之交易，也視為「一時貿易」行為，則所得稅法上「財產交易所得」類型之承認即屬多餘。

③本案中上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人前開 49,656,708 元收入之取得，其原因事實為「訴外人張鶴壽在買入系爭土地多年後，再出賣系爭土地獲利，而按投資比例分配」，屬偶而發生者之交易活動，自然不可能被定性為「一時貿易所得」。甚至在稅基量化無差異之「合夥所生營利所得」及「其他所得」之類別選擇中，鑑於合夥所要求「持續從事營利活動」之屬性，選擇「其他所得」，相較於「合夥所生營利所得」而言，也比較符合事理。

（4）是以原判決將上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人上開收入所對應之所得，在所得稅法上定性為「其他所得」，尚無違誤可言。

3.有關本稅計算之稅基量化爭議部分：

（1）判斷此項法律爭點，依量能課稅原則之法理，其判斷體系為：先要從「核實課徵原則」入手，如實計算上訴人張明石及被繼承人張明正 2 人上開收入所對應之「確切」成本費用，以求得正確之「課稅所得」稅基金額。但若因為實證因素造成「核實課徵」有困難時，則應退而求其次，依稅捐法之規範體系（如果存在規劃不足之法律漏洞，則應予填補），採取「推計課稅」之手段來認定課稅所得額之稅基金額。由於上訴人及原判決對此判斷順序並無論述，爰在此先予補充敘明。

（2）在上開法理基礎下，本院首先以「核實課徵原則」為準據，來判斷上訴爭點有無理由。然而原判決卻沒有交待「本案之稅基量化，到底是核實計算，抑或推計計算」，又從原判決書之記載足知，上訴人已自承無法取得買入系爭土地之原始成本，故本案中核實計算稅基，實際上已不可行，被上訴人之計算方式應可判斷為「推計」計算。不過由於上訴意旨對此「判斷順序」分辨不清，又提及「（在核實計算基礎下）應將系爭土地買入至賣出期間之各期地價稅金額，計為上訴人張明石及被繼承人張明正 2 人上開收入之對應成本」等主張，本院只好依上訴人之主張，在假設其堅持要「核實課徵」（即認要在原核定之 348,670 元成本外，另加上各期地價稅額）之基礎下，判斷上開主張是否有據。而判斷理由則如下述：

①實則「地價稅」依其「稅捐客體」屬性為歸類，應屬「財產稅」。而財產稅在「形式外觀」上，雖是以「財產」本身為「稅捐客體」，但其實質稅負能力則表現在財產使用所生之經濟價值，故財產稅是對財產各期使用（潛在）獲利之抽成，而與財產之交易價格無涉。

②從而財產稅應為財產當期提供使用所生收益（例如租金或權利金）之減項（參閱所得稅法第 24 條及同法第 14 條第 1 項第 5 類租賃所得及權利金所得之規定），而

非計算財產交易所得項下之成本。

③至於其所引用之本院 102 年度判字第 19 號判決之案例，稅捐機關雖將地價稅計入土地交易成本中，但該案中自復查階段起，徵納雙方對此即無爭議，基於「不利益變更禁止原則」，稅捐機關事後不得再行爭執，從而法院也未對該稅基計算方式之合法性表示法律見解，自不得據為指摘原判決違法之正法。

④是以本案上訴人在核實課徵基礎下，主張「成本之計算應再加上各期地價稅額」云云，自屬無據。

（3）依上所述，本案中因上訴人等無法提出系爭土地之原始購入成本，已無法核實課徵，只能以「推計課稅」之手段做為稅基量化之基礎。本院乃基於下述理由，認「本案之成本推計標準，依本院裁判先例所表示之法律見解，不違司法院釋字第 218 號解釋意旨，上訴意旨由於與本院裁判先例之法律見解有違，故不可採」，爰說明如下：

①按稅捐機關為「推計課稅」者，其結果通常不利於稅捐債務人，故仍有「法律保留原則」之適用，其必須遵守實證法之具體規定進行推計。

②惟因土地交易所得本屬「免稅所得」，故現行所得稅法制中對與「土地交易活動」具關連性之「課稅所得」（例如本案中上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人之上開所得），無對應之安排，故形成法律漏洞。但此等漏洞仍需由稅捐機關進行規範之填補，在填補漏洞而造法過程中，所造之推計法規範，依司法院釋字第 218 號解釋意旨所示，「……推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。……」。換言之，推計法規範本身應「力求」量能課稅原則之「彰顯」。而從事務法則之角度言之，本案中被上訴人之推計方式，似乎基準前後不一（收入面以實際收入為準，成本面買入時點之土地公告現值為準）。理論上也不是不可以考量：「以系爭土地買入及賣出時點之不同公

告現值比例（買入時點公告現值當分子，賣出時點公告現值當分母），來設算本案售地成本」。

③但依本院眾多裁判先例（本院 97 年度判字第 210 號判決、99 年度判字第 727 號判決、99 年度判字第 732 號判決、99 年度裁字第 2460 號判決），向來接受事實審法院判決之見解，或認「……所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類所稱之『成本』，乃最接近納稅義務人之法律事實，自應由納稅義務人舉證扣除……（納稅義務人）未能提示購入該等土地之成本，……（稅捐機關）以……取得土地價款，扣除該土地……購入時之公告現值，依出資比例計算核定……納稅義務人取得系爭其他所得之成本，尚無不合……」，或認「……依所得稅法第 14 條第 1 項第 10 類規定，其他所得係以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額，惟該條文當中所稱之『成本』，係屬課稅公法關係發生後之消滅事由，若納稅義務人不提示憑證，從證據掌控或利益歸屬之觀點言之，法院即無從依職權調查，自應由主張扣抵之納稅義務人負擔證明責任，（納稅義務人）始終未能提示購入該等土地之成本，……（稅捐機關）以……取得土地價款，扣除該土地……購入時之土地公告現值，依出資比例計算核定納稅義務人取得系爭其他所得之成本，即無不合……」。是以依本院現行採擇之實務見解，被上訴人以上推計方式不違司法院釋字第 218 號解釋所揭示「推計應客觀、合理與公平」之規範意旨。

4. 有關上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人漏稅故意或過失之歸責事由判斷：

（1）在確定「本案上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人確有前開其他所得之發生，卻沒有申報該筆所得」之客觀事實基礎下，本院認上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人對漏稅客觀結果，確有可歸責之事由（即漏稅故意或過失）存在。而上訴意旨對此爭點所為之各項主張，依以下之理由，均非有據，故此部分上訴為不可採。

（2）按上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人既知「與他人合資買入之土地出售而有鉅額收入之取得」等客觀事實存在，而其等又無舉出任何公部門發布之訊息，足以讓其等對該筆收入屬免稅所得形成堅強確信，即有報繳當期個人綜合所得稅時，誠實以告之申報義務，且無不能履行該申報義務之特殊客觀情事存在，卻實際不履行此等義務，自有漏稅故意或過失之歸責事由存在。

（3）至於其所舉裁量準則「稅務違章案件減免處罰標準」（性質上非屬「法規命令」，僅為「行政規則」，其規範拘束力來自「行政自我拘束原則」，行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款規定參照）第 3 條第 2 項第 3 款所定之「免罰」事由，其「免罰」原因是從「期待不可能」之角度考量，認「行為人原本在主觀上有登記為土地所有權人之意思，但其在買入無法登記為土地所有權人，純粹是因為土地管制法令之限制所致，事後限制解除，亦難期待行為人先辦理土地所有權登記再為買賣，因此不具可罰性」，而與「行為人是否具備漏稅故意或過失之主觀歸責事由」無直接關連性。

（4）本案中上訴人張明石、被繼承人張明正 2 人客觀上既不符免罰要件，即無法引用該條規定而免責。至於所稱：「誤信土地登記簿地目記載，而不知系爭土地非農地」一節，核與日常經驗法則有違（按「土地之使用管制主要取決於都市計畫及區域計劃之管制規劃，而與地政機關土地登記簿上之記載內容無太大關連性」之經驗事實已社會大眾所普遍認知），自非可採。

（三）總結以上所述，原判決對本案有關所得實現時點、所得類別認定以及稅基量化與漏章責任之判斷，依現行司法實務見解，均有所本，難謂違法，上訴論旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，依現行司法實務見解，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段、第 104 條，民事訴訟法第 85 條第 1 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　103　年　6　月　19　日

最高行政法院第五庭

審判長法官　黃　合　文

法官　胡　國　棟

法官　鄭　忠　仁

法官　林　惠　瑜

法官　帥　嘉　寶

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　華　民　國　103　年　6　月　20　日

書記官　葛　雅　慎

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（103 年版）第 1-66 頁