臺中高等行政法院判決

111年度訴字第271號
112年3月23日辯論終結

原　　告　江文國

訴訟代理人　鄭岳峰　會計師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　曾瑞玲

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國111年9月7日台財法字第11113925190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

壹、程序事項：

□被告代表人於訴訟繫屬中之民國112年3月8日變更為樓美鐘，已據其新任代表人於112年3月16日具狀聲明承受訴訟（本院卷第247-251頁），核無不合。

□行政訴訟法第111條第1項及第3項第2款規定：「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。……（第3項）有下列情形之一者，訴之變更或追加，應予准許：……二、訴訟標的之請求雖有變更，但其請求之基礎不變。」本件原告起訴時狀載訴之聲明為：「一、訴願決定及原處分均撤銷。二、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第15頁）。原告於112年3月23日言詞辯論期日，追加訴之聲明為：「一、訴願

決定及原處分均撤銷。二、被告應依原告111年2月24日之申請，作成准予退還原告104、109年綜合所得稅溢繳稅額之行政處分。三、訴訟費用由被告負擔。」（見本院卷第262-265頁）核其所為乃本於相同基礎事實，於法要無不合，應予准許。

貳、實體事項：

□爭訟概要：

原告為○○市○○○○區單元二○○市○○○區（下稱單元二重劃區）黎明○○市○○○區重劃會（下稱黎明重劃會）之出資者之一，自99年12月29日起至102年6月28日累積出資金額共新臺幣（下同）802,700,000元 。原告於出資墊款前已取得抵費地預售權利，並透過陸續預售坐落○○市○○區○○段619、609、467、405、406、667、493、553、97、546、171地號土地抵費地共19筆（下稱系爭抵費地，重劃後為22筆）取得資金，再以向重劃會出資墊款方式參與單元二重劃區之開發案。原告自99年10月28日起至102年7月10日間陸續簽約將其預配抵費地預定出售予買受人，契約買賣總價款為2,010,027,743元。案經被告個案調查，原告於106年3月29日出具同意書，說明104年度收取上揭預售土地款137,759,225元，同意被告按獨資營業人之經營型態，核定其104年度營利所得39,950,175元，歸課核定104年度綜合所得總額43,055,124元及應補稅額17,298,984元，原告於106年10月27日繳清稅款，未申請復查而告確定。另原告109年度綜合所得稅結算申報，自行列報其收取預售抵費地之營利所得45,407,765元，綜合所得總額45,446,190元，於110年5月31日自繳稅額18,046,092元，經被告核定原告109年度綜合所得稅為無應補或應退稅款之案件，以111年1月10日中區國稅二字第1110000014號公告（下稱被告111年1月10日公告）核定，原告未申請復查亦告確定。嗣原告於111年2月24日具文主張依行政程序法第128條規定，申請重開104及109年度綜合所得稅事件行政程序，經被告以111年5月19日中區國稅民權綜

所字第1110604018號函（下稱原處分），否准原告申請。原告不服，提起訴願，增加主張依稅捐稽徵法第28條第1項規定，申請退還溢繳稅款，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

□原告起訴主張及聲明：

㈠起訴要旨：

1.依財政部107年1月19日台財稅字第10600727830號令（下稱財政部107年1月19日令）「個人出資者參與土地重劃獲取抵費地計算其他所得課稅規定」函令等規定，被告應分2階段核課，首段以取得抵費地之評議地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額核認個人「其他所得」課稅，第2段以抵費地出售予第3人之交易金額按斯時房地合一稅等相關規定課稅，方為適法。

2.系爭抵費地，無論原告係於104年間取得並出售者（新富段619地號等10筆土地）或嗣於109年間取得並出售者（新富段171地號土地），其自黎明重劃會取得土地所有權及出售土地所有權予第3人時，均於地政機關依法登記有案，符合民法第758條規定不動產物權移轉登記之要件，是原告出售系爭抵費地予第3人，依法確為土地物權買賣之交易無疑。被告為利稅政，恣意擴張行政裁量權否定此一事實，自屬課稅處分認定事實錯誤，依最高行政法院106年12月份第2次庭長法官聯席會議決議意旨，原告得援引稅捐稽徵法第28條第2項規定，請求被告退還溢繳之稅款。

3.又依原告參與黎明重劃會出資協議書第12條所載，原告不得移轉參與重劃之權利義務予第3人，故黎明重劃會並無權將應移轉予原告之抵費地直接移轉予第3人，第3人亦不得向黎明重劃會請求直接承受原告抵費地所有權；至原告於以前年度所收取之價金，依土地預定買賣契約書條文所載，符合民法第248條及第249條規定，為土地買賣之定金。是系爭抵費地預定買賣計畫書之簽

訂，係以土地所有權為移轉標的之不動產買賣契約。再因參與重劃之金額龐大，風險甚鉅，且重劃過程必須耗時多年，原告乃與第3人簽訂以土地所有權為移轉標的之不動產買賣契約並收取定金以減輕資金負擔，待系爭抵費地依約移轉登記至原告名下後，再將土地所有權移轉登記予第3人。亦即，本件買賣客體應係附條件之土地物權移轉買賣契約，於重劃會將土地登記於原告名下後條件始成就，原告方負移轉土地物權之作為義務。另個人參與重劃之資金來源究為自有、融資抑或是其他方式，與其取得及出售抵費地應如何適用稅法規定，係屬二事，並無相關。且過去常見之不動產開發實務為例，該個人預售其不動產時，稽徵機關並不會取巧改變財產之物權屬性，核認其為出售不動產登記權利課徵所得稅，而係依房地合一課徵所得稅申報作業要點（下稱申報作業要點）第18點㈠規定，辨別認定其是否屬營利事業後憑以徵免所得稅。且本件並無因墊付重劃費用資金而得向重劃會請求移轉登記抵費地之權利轉換為得向買方請求應給付買賣價金之權利而經核屬為權利移轉性質之情形，更加證明本件為土地物權買賣之交易。又依被告新聞稿所載，原告既係依法登記取得系爭抵費地後方出售予第3人，被告自應依行政一致性及平等原則，核認本件為土地物權買賣之交易。

4.原告於104年及109年間取得並出售之系爭抵費地，實質上係單純一次性參與單元二重劃區開發計畫，本應按出資比例取得相對應完整抵費地作為返還，但因重劃完成後之抵費地用途不同等而分散或畸零，致應返還抵費地經多年（該重劃區自95年成立籌備會迄今長達10餘年）重劃後才分次分區撥予原告，此全○○市地重劃案皆然，並無「反覆從事，持續經營」之情形。

5.財政部為減少徵納雙方長年來就個人房屋、土地交易者，須符合何種情形稅捐稽徵機關方得認屬營利事業之

爭議，避免稽徵機關過去往往僅按個人是否以營利為目的之不確定性法律概念相繩課稅，並保障納稅義務人權利，乃特別於104年7月21日公布申報作業要點第18點規定，重為明文規範，並於104年12月31日發布函釋載明該函釋發文日前尚未核課確定之案件，有利於納稅義務人者，得適用之，並獲最高行政法院107年度判字第696號判決為相同見解。嗣財政部所轄其他國稅局對於個人有房屋、土地交易者是否應認屬營利事業案件，均已依上開法令辦理，此為被告所不爭。惟本件104年度部分經被告於106年核定，109年度部分於111年核定，均屬該等法令公布時尚未核課確定之案件，且原告確無符合申報作業要點第18點所列任一款得認屬營利事業之情形，被告自不得逾越法定之裁量範圍，而應適用對原告有利之該法令，被告因循舊例，有所不察，仍將原告認屬營利事業並課徵所得稅，其認事用法顯有錯誤。另被告主張申報作業要點第18點係就個人以自有土地與營利事業「合建」認屬營利事業之認定所為之函釋，顯係增加法所無之限制，自為不利納稅義務人之限縮解釋，核無足採。

6.又本件109年度系爭抵費地之新富段171地號土地，係於105年1月1日以後交易（109年7月30日完成所有權移轉登記予第3人），且係於105年1月1日以後取得（109年7月14日完成所有權取得登記），完全符合行為時所得稅法第4條之4第1項規定，自應適用房地合一稅1.0規定，此依被告於109年12月23日以中區國稅民權綜所字第1090610635A號函請原告有未依新制房地合一稅規定申報個人房屋土地交易所得乙文亦明。惟政府為獎勵營利事業或個人辦理或參○○市土地重劃，乃於申報作業要點第4點第2款第5目規定，個人以資金參與自辦土地重劃，取得抵繳開發費用或出資金額之抵費地者，其抵費地取得日之認定，為重劃計畫書核定之日。從而，本件新富

段171地號土地取得日依房地合一稅1.0規定為96年11月7日，依首揭所得稅法第4條第1項第16款之規定應免納所得稅。

7.財政部因所轄其他國稅局歷來並無對個人出售抵費地者予以認定為營利事業後課徵所得稅之情形，而被告對於個人出售抵費地之核課方式又常有不同，乃於106年5月16日（其時本件104年度部分雖出具同意書但被告尚未核課）要求所轄賦稅署發布相關解釋函令供納稅人依循辦理，此即首揭財政部107年1月19日發布「個人出資者參與土地重劃獲取抵費地計算其他所得課稅規定」函令之由來，亦為被告所不爭。惟被告在財政部及各區國稅局已有前述共識基礎及106年訴願決定、105年復查決定可供明確依循，且○○市他市地重劃案均已按新頒法令課稅之情況下，原告於106年10月間仍遭以不利方式補徵稅額，並於109年度持續按例要求原告主動報繳所得稅。參照首揭財政部107年1月19日令及被告多案復查決定對同為參與○○市土地重劃取得抵費地之所得核定方式，被告為何仍得不遵循法令，且無視行政一致性及平等原則，獨斷對原告冠以「獨資營利事業」名義課稅？

9.至被告所述與本件類似之最高行政法院109年度上字第1070號判決，該件係為退還102年度稅款事件，斯時尚無申報作業要點第18點及財政部107年1月19日令等規定可供遵循，與本件訴求之法令依據並不相同，不應比附援引，併此陳明。

㈡聲明：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.被告應依原告111年2月24日之申請，作成准予退還原告104、109年綜合所得稅溢繳稅額之行政處分。

□被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告為黎明重劃會出資者之一，自99年12月29日起至102年6月28日累積出資金額共802,700,000元。原告於99至102年間與第3人簽約，陸續預售19筆抵費地，並於99至109年間分期收款，透過陸續預售抵費地取得資金，再以向重劃會出資墊款方式（99年度收取預售抵費地款共442,959,680元，向重劃會出資80,000,000元、100年度收取預售抵費地款共238,195,345元，向重劃會出資499,700,000元、102年度收取預售抵費地款894,622,343元，向重劃會出資223,000,000元），持續參與單元二重劃區之開發業務，被告據此核認原告前揭行為，與獨資營利事業無異，非單純個人土地交易行為，並無違誤，審酌原告未設帳並無保留相關憑證供核，於106年3月29日出具同意書，同意被告按獨資營業人之經營型態，按已收取相關預售抵費地款收入，參照土地開發業之部頒淨利率29%，核定其104年度營利所得39,950,175元及應補稅額17,298,984元；另原告109年度綜合所得稅結算申報，因其99年度預售該抵費地部分售地款尾款收入156,578,500元，於109年間收入始實現，自行依部頒淨利率29%申報自行列報其收取預售抵費地之營利所得45,407,765元。原告主張本件被告應分二階段分別核課個人「其他所得」及按房地合一稅等相關規定課稅一節，自無足採。

2.本件與自由財經103年11月25日新聞稿內容之事實基礎不同，該新聞稿之事實，如屬個人出資者與依獎勵土地所有權人○○市地重劃辦法規定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，依財政部107年1月19日令屬其他所得。又財政部107年1月19日令及107年5月22日令係在闡明「個人出資者」換取「登記取得抵費地」之其他所得如何計算，與本件原告經核定之104年度營利所得及自行申報109年度營利所得為「獨資營利事業」預售

「尚未登記取得抵費地」之營利所得，其事實基礎亦不相同，自無適用餘地。

3.依所得稅法第4條之4規定，個人及營利事業自105年1月1日交易房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地，始應依同法第14條之4至第14條之8等規定課徵房地合一稅；次依申報作業要點第4點第2款第4目規定。○○市整體開發地區「單元二」開發計畫出資契約書第2條規定，載明該計畫業經○○市政府於96年11月7日具函核定，依申報作業要點第4點第2款第4目規定，案關全部抵費地之取得日為重劃計畫書核定日，即96年11月7日，並不符合所得稅法第4條之4規定個人及營利事業交易105年1月1日以後取得之土地。且原告係於99年至102年間（房地合一課徵所得稅制施行前）與購地者簽訂預售系爭抵費地，並透過陸續預售系爭抵費地取得資金，再以向重劃會出資墊款方式參與單元二重劃區之開發案，自應依斯時規定核認營利所得，是本件並無房地合一課徵所得稅相關規定之適用。

4.依最高行政法院107年度判字第696號判決意旨及財政部104年12月9日台財稅字第10400691430號函，係財政部就個人以自有土地與營利事業「合建」認屬營利事業之認定所為之函釋，最高行政法院107年度判字第696號判決之個案事實為納稅義務人與建設公司簽訂合建協議書，以「合建」分售方式銷售建案，此與本件原告於99年至102年間（房地合一課徵所得稅制施行前）與購地者簽訂「預售抵費地」，並透過陸續「預售抵費地」取得資金，再以向重劃會出資墊款方式參與單元二重劃區之開發案之情形不同，自無財政部104年12月9日台財稅字第10400691430號函之適用。

5.基上，本件原告爭執之104及109年度營利所得，既查無因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，亦無

因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情事，自無稅捐稽徵法第28條第1項規定之適用。

㈡聲明：

請駁回原告之訴。

□爭點：

原告主張適用稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退還溢繳稅款，其主張有無理由？

□本院之判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要欄所示之事實，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有○○市整體開發地區「單元二」開發計畫出資契約書及補充協議書（本院卷第93-97頁）、○○市地籍異動索引（本院卷第61-91頁）、原告106年3月29日同意書（原處分卷第32頁）、原告104年度綜合所得稅核定通知書及核定稅額繳款書（原處分卷第56-62頁）、原告109年度綜合所得稅結算申報書（原處分卷第38-42頁）、被告111年1月10日公告（原處分卷第18頁）、原告111年2月24日申請書（原處分卷第80-86頁）、原處分（本院卷第41-43頁）、訴願決定（本院卷第45-60頁）附卷可稽，應堪認定。

㈡本件應適用之法令：

1.稅捐稽徵法：

⑴第1條之1條第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。」

⑵稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政

府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

2.所得稅法：

⑴第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」

⑵第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免納所得稅：……十六、個人及營利事業出售土地，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。」

⑶第11條第2項規定：「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。」

⑷①（103年6月4日修正公布，自104年1月1日施行）第14條第1項第1類、第10類規定：「第1類：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。……合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，除獨資、合夥組織為小規模營利事業者，按核定之營利事業所得額計算外，應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。……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。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第88條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」

②（107年2月7日修正公布，自107年1月1日施行）第14條第1項第1類、第10類規定：「第1類：營利所

得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。……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。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第88條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」

⑸（107年2月7日修正公布，自107年1月1日施行）第71條第2項規定：「獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。但其為小規模營利事業者，無須辦理結算申報，由稽徵機關核定其營利事業所得額，直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」

⑹（107年2月7日修正公布，自107年1月1日施行）第79條第1項規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營

利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」

3.財政部相關函釋：

⑴財政部103年3月31日台財稅字第10200587900號函（下稱財政部103年3月31日函）：「1.個人經常性、連續性以營利為目的從事買賣不動產之營業活動……應辦理營業登記。但其僅從事土地買賣者，得免辦營業登記，惟均屬所得稅法第11條第2項規定之營利事業。2.獨資、合夥組織之營利事業或符合前開規定之營利事業，經營不動產買賣，其出舊土地之所得，依所得稅法第4條第1項第16款規定，免納營利事業所得稅（註：自105年1月1日起應依所得稅法第4條之4及第4條之5規定徵免所得稅，惟該盈餘屬同法第14條第1項第1類規定之營利所得，應併計當年度綜合所得總額申報繳納綜合所得稅……。」

⑵財政部107年1月19日令：「個人出資者與依獎勵土地所有權人○○市地重劃辦法規定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，該抵費地之取得及價值，具有不確定之風險及利潤報酬 ，與一般土地出售有別，類似投資之性質，該出資者提供資金參與重劃所賺取之所得，核屬所得稅法 第14條第1項第10類規定之其他所得，應以所取得抵費地之重劃後評議地價減除所支付資金成本及必要 費用後之餘額為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅。但前開重劃後評議地價低於當期公告土地現值者，以當期公告土地現值為準。」

⑶財政部107年5月22日台財稅字第10704551770號令（下稱財政部107年5月22日令）：財政部107年1 月

19日令但書所稱當期公告土地現值，指重劃分配結果確定日所屬年度公告土地現值。

㈢原告主張適用稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退還溢繳稅款，並無理由：

1.原告預售單元二重劃區抵費地，在個案經濟實質上，行為主體應屬營利事業：

⑴依所得稅法第11條第2項及行為時所得稅法第14條第1項第1類規定意旨，可知獨資資本主自其經營事業所得之盈餘總額，應以「營利所得」類別，納入所得申報綜合所得稅。而此項「盈餘總額」係按核定之「營利事業所得額」計算之。又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。是以，以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，自屬於所得稅法第11條第2項所稱之「營利事業」，就其營利所得應納入所得課徵綜合所得稅（最高行政法院107年度判字第696號判決意旨參照）。

⑵經查，依原告於99年10月15日與甲方黎明重劃會簽訂單元二重劃區出資契約書之記載，契約內容略為：（第1條第2項）本重劃計畫為加強資金籌措管道多元化，並加速重劃作業順利進行，由富有土地開發（股）公司（下稱富有公司）邀集乙方（即原告）參與本重劃計畫，並按黎明重劃會章程第17條第1項規定，指定原告辦理本契約第4條所約定出資額之開發費用籌措及出資，並簽訂本出資契約書（即出資者）。（第2條）本出資係……辦○○市地重劃開發

計畫為出資標的。（第4條）有關本重劃計畫之出資約定由原告出資400,000,000元，出資比例為原告出資金額佔本重劃計畫總開發成本之比例，其餘由富有公司負責籌措支應。（第5條）黎明重劃會同意本出資回饋，依第4條所定原告出資比例，按重劃完成後之全部抵費地評定地價總額計算其應有部分，以抵費地交付原告承受，……。（第9條）本出資事業依黎明重劃會章程第17條第1項規定以富有公司為本重劃計畫之業務執行人……。（第11條）本出資事業之結算及損益之分配，至本合約存續期間屆滿時止，並於每批抵費地出售後為之。但亦得於本出資事業有必要時，經黎明重劃會、原告及富有公司三方同意後隨時為之。（第13條）本出資事業之目的事業已完成或不能完成經全體簽約人同意解散時，本出資事業財產儘先清償債務後，其剩餘財產應按照本案各方之出資比例返還各投資人（原處分卷第74-77頁）。又於100年6月10日簽訂補充協議書，雙方同意將由原訂400,000,000元出資，修訂為1,150,000,000元之出資額（原處分卷第72頁）。再依黎明重劃會章程第17條載謂：「本重劃區重劃各項業務之執行及開發總費用之籌措墊支委由富有土地開發股份有限公司或該公司指定之人士辦理；並授權理事會與該公司或該公司指定之人士簽訂委辦合約書。……本重劃區全數抵費地授權由理事會按本區總開發成本出售予富有公司或該公司指定之人士。本重劃區開發盈虧由富有公司自負之，不得藉故要求其他費用。」（見本院卷第218頁）。

⑶據上揭出資契約書，原告為黎明重劃會出資者之一，且自99年12月29日起至102年6月28日多次出資，累積出資金額共計802,700,000元，有黎明重劃會出具之原告出資資金存入表附卷可證（原處分卷第64頁），

且原告亦不爭執其於出資墊款前已取得抵費地預售權利，自99年10月28日起至102年7月10日間即陸續將其與黎明重劃會約定分配之抵費地，簽訂土地預定買賣契約書預約出售予買受人紀玉枝、梁金灶等人（原處分卷第66頁），契約買賣總價款高達2,010,027,743元（原處分卷第79頁），分別有原告於103年6月10日、105年6月30日、106年3月29日出具之同意書、紀玉枝與原告簽訂之內容變更暨補充契約書及單元二重劃區原告抵費地土地預定買賣收款狀況表在卷可稽，是原告係透過陸續預售抵費地取得資金，再向黎明重劃會出資墊款，繼續、反覆預售及出資參與單元二重劃區開發案。

⑷又依上揭原告分別於103年6月10日、105年6月30日、106年3月29日出具同意書，表示其自99年12月起對黎明重劃會出資墊款達802,700,000元，並自99年10月取得相關抵費地之預售權利，並將其出售予梁金灶等人，契約總價款約為2,010,027,743元。亦表示對於被告依個案所得有關資料，按獨資營業人之營業型態，認於收取預售土地款時，營利所得已實現，應歸課各年度之綜合所得稅，對於被告認定其屬獨資營業人應予歸課營利所得，尚無異議（原處分卷第32-36頁）。

⑸綜上事證情況，原告本身即是從事土地開發事業，其投資黎明重劃會之數額龐大，所為投入資金及配地條件均與富有公司共享重劃開發利益，依其投入資金取得抵費地後出售，再將售地所得土地價款持續投入黎明重劃會用以擴增出資額，以增加應分配抵費地權利及利益，追求營業利潤經濟活動明顯，實構成繼續性、經常性從事於一定經濟活動，雖未辦理營業登記、無營業牌號，但其與有營業登記牌號之土地開發業者所從事的經濟活動，實質上具相同之經濟意義，

依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，自應核認屬於所得稅法第11條第2項所稱營利事業。故原告主張被告因適用法律及認定事實錯誤，誤導原告為營業人致溢繳稅款云云，自不足採。

2.按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營利所得，為行為時所得稅法第14條第1項第1類明定。再依同法第71條第2項規定，獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。又營利事業出售土地，依行為時所得稅法第4條第1項第16款規定，其交易之所得確屬免稅所得，惟營利事業之免稅所得僅係不計入課稅所得額，不課徵營利事業所得稅而已，該免稅所得之全額仍屬營利事業年度之盈餘，股東自該營利事業獲分配盈餘，自屬於所得稅法第14條第1項第1類之營利所得，依所得稅法第71條第2項規定，其營利事業所得額，應由獨資資本主依同法第14條第1項第1類規定列為營利所得，依法歸課繳納綜合所得稅，是系爭抵費地出售所得歸課於原告時，應屬所得稅法第14條第1類之營利所得。

3.被告按土地開發業同業利潤標準淨利率29%（原處分卷第68頁），核定原告104年度取得營利所得39,950,175元（即137,759,225元×29%），及原告109年度綜合所得稅結算申報，自行列報收取預售抵費地之營利所得45,407,765元（即156,578,500元×29%），尚無適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤：

⑴按行為時所得稅法第79條第1項規定：「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資……之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。」

⑵經查，原告參與本件單元二重劃區之黎明重劃會出資墊款重劃費用換取抵費地之投資，如前所述，究經濟實質上，原告行為主體確屬營利事業。原告於99年至102年間陸續將其與黎明重劃會約定分配之抵費地，簽訂土地預定買賣契約書預約出售予買受人，並於99年至109年間陸續收取出售價款，透過陸續預售抵費地取得資金，再以向黎明重劃會出資墊款方式，持續參與單元二重劃區之開發業務，被告據此核認原告前揭行為，與獨資營利事業無異，非單純個人土地交易行為，並無違誤，業如前述。又原告未設帳簿並無保留相關憑證供核，且原告亦於106年3月29日出具同意書（原處分卷第32頁），同意被告按獨資營業人之經營型態，按其104年度已收取預售抵費地款收入137,759,225元，參照土地開發業之部頒同業利潤標準淨利率29%，核定其104年度營利所得39,950,175元（即137,759,225元×29%）及應補稅額17,298,984元（原處分卷第38-40頁）；另原告109年度綜合所得稅結算申報，因其99年間預售抵費地予紀玉枝之部分土地款尾款156,578,500元（原處分卷第66頁），於109年間收

入始實現，原告自行依土地開發業之部頒同業利潤標準淨利率29%，自行列報其收取預售抵費地之營利所得45,407,765元（即156,578,500元x29%，原處分卷第57頁），被告亦依原告申報數予以核定，並以111年1月10日公告（原處分卷第18頁），均核無違誤。是本件被告以獨資營業人之經營型態，按土地開發業同業利潤標準淨利率29%，據以核定原告104年度及109年度營利所得39,950,175元及45,407,765元，故其適用法令、認定事實、計算並無錯誤，亦無其他原因之錯誤。

4.又原告主張依財政部107年1月19日令，被告應分2階段核課，先以取得抵費地之評議地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額核認個人「其他所得」課稅，再以抵費地出售予第3人之交易金額按斯時房地合一稅等相關規定課稅，方為適法云云，惟查：

⑴按①財政部107年1月19日令所示，在一般情形下：①個人出資者與依獎勵土地所有權人○○市地重劃辦法規定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，該抵費地之取得及價值，具有不確定之風險及利潤報酬，與一般土地出售有別，類似投資之性質，該出資者提供資金參與重劃所賺取之所得，「原則上」為所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得。②而其稅基量化，應以所取得抵費地之重劃後評議地價(或公告現值，以較高者為準；該地價即屬抵費地之「時價」)為其「收入」金額。在減除所支付資金成本及必要費用(成本費用)後之餘額，即為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅。③但前開重劃後評議地價低於當期公告土地現值者，以當期公告土地現值為準。②然而前述「一般情形」之法律涵攝適用結論，是建立在下述實證背景基礎上，若該等

實證背景環境在個案中並不具備，則該函釋所持之法律涵攝意見，對不具備該實證背景事實之案件，即非可採。①前開財政部107年1月19日令所指之「投資」，限於無持續性及反覆性之單純投資，且無參與被投資事業之經營過程。若投資者參與被投資事業之運作，而有持續反覆之作為。則該等持續性行為，即非單純之一次投資行為，而有「反覆從事，持續經營」之「營利行為」特徵。②前開財政部107年1月19日令所指之「換取」行為，其「換取」標的限於「抵費地」(實物本身)。若透過投資行為打算換取(並保有)之標的，自始即為出售土地所獲致之金錢價金，則其標的之稅基量化，亦應比照現金之量化標準(單純以貨幣數量為準)，亦無該函釋所稱「按評議地價或公告現值較高者，當為抵費地實物收入量化金額」之適用餘地。而個案中當事人是否存在「打算換取而保有抵費地」之意思，亦可透過其取得抵費地以後之客觀作為，而為實質認定。若有短期高價出售，獲利甚鉅，復續行投入高額資金，而為相同之土地開發投資行為者，應可合理推斷，投資者自始即係以「投資土地開發事業，將獲配土地轉售圖利，賺取現金報酬」為其投資目的，而非單純以「取得土地」為投資目的(最高行政法院109年度上字第1070號判決意旨參照)。

⑵經查，原告經核定之104年度營利所得及自行申報109年度營利所得，係為「反覆從事，持續經營」之「營利行為」，為「獨資營利事業」預售「尚未登記取得抵費地」之營利所得，原告投入資金參與○○市地重劃案之目的，從其取得抵費地所有權登記後，隨即在短期內，出售系爭抵費地，賺取高額獲利。並再依續投入資金於本件土地重劃案中等情觀之（原處分卷第64頁），其投資本件重劃案，顯然不是僅出於「獲取

抵費地實物」之單純目的，而有「持續投資取得抵費地，再行出售，賺取現金報酬」之營利意圖存在，已如前述，依前揭說明，被告不依財政部107年1月19日令所揭示之法律涵攝標準，亦即不適用財政部107年1月19日令所闡釋之「個人出資者」換取「登記取得抵費地」之其他所得額如何計算之要件，而按系爭抵費地之實際出售價格為稅基量化，亦屬在「稅捐法律主義」基礎下，遵循「實質課稅原則」及「核實課稅原則」，所作成之法律涵攝(納稅者權利保護法第7條第1項及第2項規定參照)，並無違法之處，是原告前揭主張，並不可採。

5.是故，本件並無納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，亦無因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他原因之錯誤，致溢繳稅款，自不成立稅捐稽徵法第28條第1項規定之退還溢繳稅款要件，原告之申請既不符合退稅請求權之法定要件，被告作成否准原告退稅之原處分，核無違誤。

㈣又原處分關於被告否准原告申請重開行政程序更正註銷104及109年度綜合所得稅部分，業據原告於112年1月17日準備程序陳述已不再主張關於行政程序法第128條第1項第2款規定之部分（本院卷第158頁），本件即不再就行政程序法第128條之要件審酌，附此敘明。

㈤綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告核定原告104年度綜合所得稅及公告原告109年度綜合所得稅，並無適用法令錯誤，致原告溢繳稅款之情形，則被告作成原處分否准原告申請更正錯誤核定及退還溢繳稅款，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。從而，本件原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並求為判決命被告作成如前聲明所示內容之退還溢繳稅款處分，為無理由，應予駁回。

□本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及所提證據資料，核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

□結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　112　　年　　4　　月　　13　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　劉　錫　賢

法官　楊　蕙　芬

法官　林　靜　雯

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
㈠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。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當	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。

者，亦得為上訴審訴訟代理人	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　112　　年　　4　　月　　13　　日

書記官　黃　毓　臻