最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第383號

上　訴　人　沈崑煌

訴訟代理人　許慶祥會計師

被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國112年3月29日高雄高等行政法院111年度訴字第304號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、被上訴人代表人已由盧貞秀變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、上訴人與配偶李美月104年度綜合所得稅結算申報（以上訴人為納稅義務人），列報綜合所得總額新臺幣（下同）1,123,426元、綜合所得淨額487,732元，應退稅額28,190元。嗣經被上訴人查得李美月繼承其父李香瓶（於民國79年9月21日死亡）登記於訴外人李有德名下之臺南市○○區○○○段0小段000地號土地（下稱系爭土地）持分之借名登記返還請求權。系爭土地嗣經李有德於90年6月13日移轉登記為李南毅所有，李南毅於104年4月12日將系爭土地以69,136,000元出售予訴外人謝政哲，經扣除相關稅費及應攤還貸款350萬元後，於同年7月25日由訴外人李進春代表李香瓶之全體繼承人取得出售系爭土地分配價款1,200萬元，再由李美月、李進春、李進昌及李陳錦綢等4人平均分配，核屬李美月之其他所得，惟上訴人漏未於104年度綜合所得稅申報，亦未能提示相關成本及必要費用供核，被上訴人乃先以李進春代表李香瓶之繼承人取得系爭土地分配價款1,200萬元及應攤還貸款350萬元，減除繼承時之土地公告現值477,030元（李

香瓶持分面積320.67坪÷0.3025×公告現值每平方公尺450元），按繼承人約定分配比例1/4，核定李美月取得其他所得3,755,742元〔（出售土地價款1,550萬元－繼承時之土地公告現值477,030元）÷4〕，歸課核定上訴人104年度綜合所得總額4,879,168元，應補徵稅額807,606元。上訴人不服，申請復查，經被上訴人查悉上述應攤還貸款350萬元，屬李香瓶繼承人之一李進昌個人之所得，又李南毅另以現金給付李進春系爭土地分配價款49萬元及50萬元，合計99萬元，亦約定由李美月、李進春、李進昌、李陳錦綢4人平均分配，乃重新核認李美月之其他所得為3,128,242元（計算式：〔1,200萬元+99萬元-477,030元〕÷4），原核定李美月之其他所得應予追減627,500元（3,755,742元-3,128,242元）。上訴人仍不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於上訴人部分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原審）111年度訴字第304號判決（下稱原判決）駁回，上訴人遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷。

三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原判決所載。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠李美月之父李香瓶與訴外人李有德、李明雄共同出資購買系爭土地，並以李有德名義辦理所有權登記，李有德嗣於90年6月13日以贈與為登記原因，變更所有權人為李南毅，李南毅於104年7月25日與李進春（李香瓶之繼承人代表）及李政和（李明雄之繼承人代表）簽訂協議同意書，另2人委託李南毅將系爭土地出售，李進春再於同年8月19日代表李香瓶之繼承人簽訂切結書，取得出售系爭土地分配價款1,200萬元。而李香瓶及李明雄之繼承人與李南毅間就系爭土地在「出售土地、分配價金」前存有借名登記法律關係，並簽訂上開協議同意書等情，亦經臺灣臺南地方法院108年度訴字第1546號民事判決（下稱臺南地院民事判決）確認借名登記

法律關係存在。則李香瓶於借名登記法律關係消滅前，尚非系爭土地所有權人，僅對系爭土地有「借名登記返還請求權」，其繼承人於李香瓶79年9月21日死亡後，就系爭土地繼承取得之權利亦同。嗣出名人李南毅出售系爭土地後，李美月繼承取得之登記返還請求權轉換為給付分配款請求權，經李南毅給付土地出售款項而取得上開請求權代替利益之分配款，即為請求權（債權）實現之利益，尚非李美月因出售土地應有部分之對價，故非行為時（下同）所得稅法第4條第1項第16款所規定免納所得稅之土地交易所得。又李美月並無出賣土地應有部分或債權之交易活動，系爭土地出售所獲分配款性質上即非所得稅法第14條第1項第1類「個人一時貿易之營利所得」或第7類「財產交易所得」，復非屬同條項第2至6、8、9類之所得，被上訴人核認屬同條項第10類之「其他所得」，據以歸課上訴人之綜合所得稅，尚無不合。被上訴人並未核認李美月此項所得為債權買賣，且其繼承之返還登記債權已轉換為金錢債權並實現，無給付不能而須賠償損害情事。上訴人主張李美月係取得李南毅無法履行返還土地登記請求權致給付不能之第2次給付義務，具損害賠償性質，依財政部83年6月16日台財稅第831598107號函（下稱財政部83年函）可免納所得稅等語，尚無可採。

㈡李美月實現系爭土地分配款收入之來源為繼承取得之借名登記返還請求權，應以該請求權於繼承時之時價為準計算成本。因該請求權之具體實現內容係由李美月取得系爭土地所有權，衡諸一般社會經濟通念，該土地登記返還請求權（債權）之時價，不可能超過該土地所有權（物權）本身之時價。而遺產為土地者，依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第10條第3項規定，係以繼承時之「土地公告現值」計算該遺產價值。李美月就系爭土地之「借名登記返還請求權」係基於繼承而無償取得，參照本院108年度大字第2號裁定意旨，應就繼承時該遺產之時價，直接適用遺贈稅法第10條第3項規定以土地公告現值為稅基量化標準，據此計算「時

價」核課遺產稅，無遺贈稅法施行細則第27條、第41條之適用，財政部88年7月7日台財稅第881922762號函釋（下稱財政部88年函）亦同此旨。李美月就其繼承取得之系爭土地借名登記返還請求權，雖未申報遺產稅，且已逾核課期間，惟其取得該財產之成本，仍應依當時估算遺產時價之同一稅基量化標準計算，始符公平課稅原則。是被上訴人參照財政部88年函意旨，依李香瓶死亡時土地公告現值477,030元，計算李美月104年度取得分配款之土地登記返還請求權成本，依繼承人分配款1,299萬元，按約定分配比例1/4，核定李美月其他所得3,128,242元，歸課核定上訴人104年度綜合所得總額4,251,668元（原核定4,879,168元－復查追減627,500元），據以核課所得稅，並無不合。至複利公式係建立在報酬率為固定下之資產價值計算方式，消費者物價指數則用於衡量一般家庭購買消費性商品及服務價格水準變動情形，與借名登記返還請求權之報酬率非固定，且非商品或服務性質，均有差異，上訴人主張將系爭土地出售單價依複利公式或消費者物價指數反推成本，欠缺合理性與關聯性。上訴人另提出李明雄80年1月30日同意書雖記載移轉系爭土地及同段743地號土地之部分，惟未經登記並核課土地增值稅，是否確實成立尚有疑義，亦難作為估算成本之依據，乃判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院查：

㈠本件上訴聲明記載「原判決廢棄；訴願決定及原處分均撤銷。」，惟上訴人於原審言詞辯論程序之聲明為「訴願決定及原處分（含復查決定）不利上訴人部分均撤銷」，故就復查決定已追減部分，上訴人應無不服而提起上訴之意，該部分非本件上訴範圍，先此敘明。

㈡按所得稅法第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。」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，……其交易之

所得。……。」第14條第1項第10類規定：「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。……。」

㈢經查，上訴人配偶李美月之父即被繼承人李香瓶於79年9月21日死亡，李香瓶生前與訴外人李有德、李明雄共同出資購買系爭土地，以李有德名義辦理所有權登記，李有德於90年6月13日以贈與為登記原因，變更所有權人為李南毅，李南毅於104年7月25日與李進春（李香瓶之繼承人代表）、李政和（李明雄之繼承人代表）簽訂協議同意書，另2人委託李南毅出售系爭土地，李南毅於104年4月12日將系爭土地以69,136,000元出售，經扣除相關稅費及應攤還貸款350萬元後，由李進春於同年8月19日代表李香瓶之繼承人簽訂切結書，取得系爭土地出售得款中之1,200萬元，李南毅另以現金給付李進春99萬元，上述合計1,299萬元均由李美月、李進春、李進昌、李陳錦綢4人平均分配；又其4人與訴外人李美玉等李香瓶之繼承人及李明雄之繼承人曾對李南毅提起民事訴訟，主張於系爭土地出售、分配價金前存有借名登記法律關係，經臺南地院民事判決確認其間於104年7月25日訂立上開協議同意書之借名登記法律關係存在等情，為原審依法確定之事實，核與卷內證據相符。由上可知：

1.系爭土地為李美月之父李香瓶生前與李有德、李明雄共同出資購買，並借名登記於李有德名下，李香瓶死亡後，其繼承人係繼受取得對系爭土地登記名義人李有德之返還登記請求權，李有德嗣雖將系爭土地移轉登記為李南毅所有，惟由李南毅於104年間與李進春（李香瓶之繼承人代表）簽訂協議同意書，約明李香瓶生前對系爭土地之持分比例，及其繼承人同意委託李南毅出售系爭土地，暨李進春取得系爭土地出售款項時出具之切結書，可知李南毅已承認與李香瓶之繼承人間就系爭土地存有借名登記之法律關係，並將系爭土地出售得款依李香瓶生前之持分比例給付其繼承人。是原判決據

以認定李美月等李香瓶之繼承人係繼承取得李香瓶對系爭土地之借名登記返還請求權，系爭土地以借名登記之方式輾轉登記於李南毅名下，李南毅出售系爭土地後，李美月之登記返還請求權轉換為給付分配款請求權，經李南毅給付土地出售款項而取得實現該請求權之代替利益，尚非李美月因出售土地應有部分之對價，非所得稅法第4條第1項第16款所定免納所得稅之土地交易所得，且李美月並無出賣土地應有部分或債權之交易活動，性質上非同法第14條第1項第1類個人一時貿易之營利所得或第7類財產交易所得，亦非屬同法第14條第1項第2至6類、第8、9類之所得，被上訴人核認屬同條項第10類之其他所得，尚無不合，並就上訴人主張李美月係取得李南毅無法履行返還土地登記請求權致給付不能之第2次給付義務，具損害賠償性質，依財政部83年函可免納所得稅一節，詳為論述不足採取之理由，核與證據法則、論理法則與經驗法則無違，所持法律見解亦屬正確。上訴意旨主張：於借名登記關係，出名者僅為財產之名義上所有權人，實質上仍由借名者享有該財產之處分權，是李南毅與李進春、李政和簽立之協議同意書，係屬李進春、李政和代表包括李美月在內之借名人委任李南毅出售自身就系爭土地之應有部分，李美月分得之系爭土地出售款項，乃因李南毅出售系爭土地，致對李美月行使返還借名登記財產請求權陷於給付不能，所為損害賠償，乃第2次給付義務，依財政部83年函，應免納所得稅，原判決曲意偏袒被上訴人，違法創造「給付分配價款之債權」，將李美月出售系爭土地應有部分之對價，定性為其他所得，違背證據裁判主義，且有違論理法則，更漠視租稅法律主義之存在云云，無非執其已於原審提出，經原判決論駁不採之陳詞，重複爭議，並無可採。

2.次按納稅者權利保護法第14條第1項、第2項規定：「（第1項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第2項）稅捐稽徵機關推計

課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。」依原審認定之事實，上訴人辦理104年度綜合所得稅結算申報，並未列報其配偶李美月獲分配系爭土地出售得款之其他所得，亦未能提示相關成本及必要費用供核，是被上訴人因查無應自李美月前開收入額減除之成本與必要費用，核實計算其他所得額，為維護課稅公平原則，自得推計課稅。李美月因繼承而取得之系爭土地借名登記返還請求權，其內容為請求移轉登記而取得系爭土地所有權，依舉重以明輕之法理，該請求權價值之估價，原則上不可超過該土地本身。而有關土地之估價，依遺贈稅法第10條第1項「遺產……價值之計算，以被繼承人死亡時……之時價為準」及第3項「土地之時價，以公告土地現值或評定標準為準」等規定，係以繼承發生時之土地公告現值為據，是財政部88年函，認為被繼承人死亡前購買土地，迄死亡時尚未辦妥所有權移轉登記，其請求移轉登記之債權，於核課遺產稅時，亦按死亡時請求標的之公告土地現值估價，依上述說明，尚屬有據，被上訴人予以援用，並無不合。系爭土地之借名登記返還請求權係李美月基於繼承而無償取得，如課徵遺產稅，既應依被繼承人李香瓶死亡時之土地公告現值估算其遺產價值，李美月因系爭土地出售而獲分配之款項，乃其繼承取得之該財產轉換為金錢型態而實現，則被上訴人就李美月此項其他所得之成本，參據財政部88年函，比照系爭土地如為遺產而課徵遺產稅時，計算該土地遺產價值之標準，將李美月繼承當時系爭土地公告現值估算之價值，於計算所得額時予以減除，依李進春代表李香瓶之繼承人取得分配款合計1,299萬元，按約定分配比例1/4，以復查決定核定李美月其他所得3,128,242元〔（1,299萬元－477,030元）÷4〕，所採推計課稅之方式與依據尚屬合理、客觀及適切。原判決採認被上訴人上開計算方式，並就上訴人主張應依遺贈稅法施行細則第27條前段規定，以複利公式或行政院主計總處公布之稅務專用歷年消費者物價總指數調整

模式等，推估李香瓶所遺系爭土地借名登記返還請求權於其79年死亡時之債權額，作為認定李美月本件其他所得取得成本之標準，何以欠缺合理性與關聯性，而難認為適切估算方式之理由，詳予說明，核與前引納稅者權利保護法第14條第1項、第2項規範意旨並無違背，亦無判決不適用法規、適用法規不當、理由不備或矛盾等違法情事。上訴意旨另舉訴外人李明雄於80年1月以每坪3.3萬元出售其就系爭土地與同段743地號土地持分一事，交易時間已在李香瓶死亡之後，且係個案交易價格，難認屬客觀合理之成本推計標準，上訴人主張被上訴人未依該案例及前述複利公式、稅務專用歷年消費者物價總指數調整模式等，推估上訴人本件其他所得之成本，違反證據法則、經驗法則及租稅法律主義，且構成突襲裁判，侵犯上訴人聽審權云云，為其一己主觀見解，無可採憑。

六、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，上訴論旨執詞指摘原判決違背法令，求予廢棄，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，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　4　　日

最高行政法院第四庭

審判長法官　王　碧　芳

法官　王　俊　雄

法官　陳　文　燦

法官　林　秀　圓

法官　鍾　啟　煒

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　6　　月　　4　　日

書記官　廖　仲　一