最　高　行　政　法　院　判　決

112年度上字第799號

上　訴　人
即原審原告　殷武義
訴訟代理人　陳德峯　律師
上　訴　人
即原審被告　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　郭建宏

上列當事人間綜合所得稅事件，兩造對於中華民國112年8月24日臺北高等行政法院110年度訴字第931號判決不利於其部分，各自提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、兩造上訴均駁回。

二、上訴審訴訟費用由兩造各自負擔。

理　由

一、爭訟概要：

上訴人即原審原告（下稱原審原告）未辦理民國100年度綜合所得稅結算申報，經財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）查獲通報上訴人即原審被告（下稱原審被告），以其因出售土地登記請求權而取有其他所得新臺幣（下同）25,977,275元，併同其餘課稅資料，歸戶核定綜合所得總額83,767,767元，綜合所得淨額83,224,767元，補徵應納稅額32,515,414元，扣除前次補徵稅額22,124,504元，本次補徵應納稅額10,390,910元，並按補徵稅額32,515,414元，依所得是否屬有無填報扣免繳憑單及股利憑單，分別處0.4倍及1倍之罰鍰32,515,287元，減除前次裁罰金額22,124,378元，本次裁處罰鍰10,390,909元。原審原告不服，申請復查，經原審被告110年3月2日財北國稅法二字第1100006367號復查決定（下稱原處分）追減其他所得5,889,836元及罰鍰2,355,934

元（即其他所得變更為20,087,439元；罰鍰變更為8,034,975元），原審原告仍不服，循序向臺北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分（即復查決定）不利於其部分均撤銷。經原審110年度訴字第931號判決（下稱原判決）：1.訴願決定及原處分關於核定原審原告100年度綜合所得稅應補徵稅額逾7,462,907元及裁處罰鍰逾7,462,906元部分撤銷；2.原審原告其餘之訴駁回。兩造各就原判決對其不利部分，分別提起上訴。

二、原審原告起訴主張與原審被告在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

㈠本稅部分：

1.原審原告於96年3月24日與訴外人王明淵等2人簽訂不動產買賣契約書（下稱系爭96年買賣契約），以總價90,000,000元購買王明淵等2人所有坐落○○市○○區○○段（下同）之住宅區土地（價款為70,000,000元，下稱系爭住宅區土地）及保護區土地（價款為20,000,000元，下稱系爭保護區土地，與系爭住宅區土地下合稱系爭土地），雙方約定就系爭住宅區土地部分按信託方式辦理登記，亦即王明淵等2人名為委託人實為出賣人，而原審原告名為受託人實為所有人，且信託登記名義人得由原審原告自定；嗣原審原告於96年10月1日、97年1月4日與訴外人白錦松簽訂和解協議書及協議書，以土地作價抵償債務，將系爭保護區土地移轉登記之權利轉讓予白錦松【此部分經原審被告於97年核定其他所得84,218,841元（下稱系爭97年度核定），並處以罰鍰32,805,954元，非本件審理範圍】；又原審原告分別於99年8月15日（以訴外人劉堂輝、曹源龍名義）、100年2月13日、101年2月21日與訴外人吳飛龍簽訂土地買賣契約（下分別稱系爭99年、100年、101年買賣契約），將系爭住宅區土地所有權移轉登記之權利分批出售予吳飛龍【系爭99年買賣契約標的下稱第1批住宅區土

地、系爭100年買賣契約標的下稱第2批住宅區土地、系爭101年買賣契約標的下稱第3批住宅區土地；原審被告就第1批住宅區土地於100年核定其他所得57,550,000元（下稱系爭100年度第1次核定），就第3批住宅區土地於101年核定其他所得49,550,000元（下稱系爭101年度核定）並處以罰鍰18,924,380元，均非本件審理範圍】。由上可知，原審原告向土地所有權人王明淵等2人購買系爭土地，惟並未辦理系爭土地所有權移轉登記，即分4次各別簽訂契約予以出售，則原審原告各次出售所獲增益（即各次出售價款減除購地成本歸屬各次出售部分以及必要費用），其性質為土地登記請求權之讓與，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得。

2.原審原告購買系爭土地之成本共計217,233,139元【給付價款95,500,000元（系爭住宅區土地70,000,000元＋系爭保護區土地20,000,000元＋利息及違約金2,280,000元＋增補價款3,220,000元）＋代為清償債務121,698,139元（依系爭96年買賣契約約定塗銷之他項權利設定及限制登記共6案所支付）＋簽約費、見證律師費之半數35,000元（系爭96年買賣契約第5條約定）】，據此核算系爭住宅區土地總成本為168,959,108元，即系爭住宅區土地價款70,000,000元加分攤成本98,959,108元【127,233,139元（總成本217,233,139元-系爭土地價款90,000,000元）×7/9（即系爭住宅區土地價款占系爭土地價款之比例）】，再按第2批住宅區土地公告現值42,884,275元占系爭住宅區土地公告現值450,148,650元之比例，計算第2批住宅區土地取得成本為16,096,214元【系爭住宅區土地總成本168,959,108元×（42,884,275元÷450,148,650元）】，另加計系爭住宅區土地中774、775及769-1地號土地之土地增值稅共11,986,347元，得出原審原告取得第2批住宅區土地之成本及必要費用共計28,082,561元（16,096,214元＋11,986,347元）。而原審原告以系爭100年買

賣契約出售第2批住宅區土地登記請求權，雙方約定總價款為48,170,000元，則原審被告據以核算原審原告出售第2批住宅區土地登記請求權有其他所得20,087,439元（48,170,000元-28,082,561元），即無違誤。

3.原審原告與王明淵等2人簽訂系爭96年買賣契約購買系爭土地，經原審被告陸續查得原審原告未辦理所有權移轉登記，並分4批將系爭土地出售而核定其他所得4筆，先後分別作成系爭97年度核定、系爭100年度第1次核定、第2次核定及系爭101年度核定，計4次稅捐核課及裁處罰鍰，彼此屬各自獨立，並無重複抑或取代關係存在；且除本件審理範圍之系爭100年度第2次核定外，原審原告業就其他3案一併提起復查，經原審被告作成106年9月6日財北國稅法二字第1060034824號復查決定，因原審原告逾法定不變期間提起訴願經決定不受理，原審原告復提起行政訴訟，先後經原審107年度訴字第1568號、本院108年度裁字第1434號裁定駁回確定在案。原審原告仍執原審被告就另案其他所得之認定是否正確，質疑本件稅捐核課及裁罰處分之適法性，洵非可採。

4.吳飛龍購買第1批、第2批住宅區土地總價款為227,720,000元（179,550,000元＋48,170,000元），減除其代繳土地增值稅69,083,799元、代繳地價稅1,656,029元、以訴外人劉德成等為對象支付154,550,000元，再減除100年4月1日匯款1,000,000元，餘額1,430,172元究竟係何時支付？原審被告雖以其查得資料，推斷原審原告於100年度已收訖款項之蓋然性顯高於未收訖之情形，因而認定原審原告係於100年度收訖價款，並據此主張其就原審原告因系爭100年買賣契約所取具之所得，全部歸課其100年度綜合所得稅，誠屬有據等語。但依吳飛龍於108年4月25日出具之說明書所載內容，可知關於第2批住宅區土地之尾款1,430,172元，吳飛龍應係於101年度支付，原審被告雖然否認，惟並未能提出其他證據證明吳飛龍就前開尾款應係於

100年度支付、而非101年度，堪認上開尾款非於100年度實現，則原審被告將尾款1,430,172元一併計入100年度之其他所得，並據此核算原審原告100年度之綜合所得稅，即非有據。本件追減該1,430,172元所得，併同其餘課稅資料，歸戶核定綜合所得總額76,447,759元，綜合所得淨額75,904,759元，補徵應納稅額29,587,411元，扣除前次補徵稅額22,124,504元，本次應補徵稅額為7,462,907元。

㈡罰鍰部分：

1.原審原告於100年度出售第2批住宅區土地登記請求權取得收入48,170,000元，出售價格高於其取得該等土地成本及必要費用，且該部分所得加計系爭100年度第1次核定其他所得總額57,550,000元，已超過當年度免稅額及標準扣除額之合計數，原審原告卻未依規定辦理100年度綜合所得稅結算申報，已違反行為時所得稅法第71條第1項前段規定，而該當同法第110條第2項所定處罰要件。又原審原告購買系爭土地未辦理所有權移轉登記，陸續於97年間出售系爭保護區土地、100年間出售第1批住宅區土地及101年間出售第3批住宅區土地之登記請求權，上揭與本件案情相同事件業經北區國稅局於101年間開始進行查核，並經北區國稅局通報調查結果後，原審被告於105年間作成稅捐核課處分，原審原告仍未補辦理申報以揭露其出售第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，誠有應注意、能注意而不注意之過失責任，依行政罰法第7條及納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項規定，自應受罰。

2.原處分雖已考量原審原告當年度漏報金額、情形、違章情節所為適切裁罰，然本件系爭其他所得20,087,439元，其中1,430,172元非100年度實現，故應追減該部分所得。又原審原告既未辦理申報以揭露其出售第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，且所漏稅額亦可確定，於此情況下，原審可自為裁罰金額之確定。因原審原告未辦理申報

以揭露其出售第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，併同其餘課稅資料，應補徵稅額為29,587,411元；而原審原告並未主張有何異於裁罰時審酌之裁量事由，且亦無可能存在異於裁罰時之事由而有重新裁量之必要，是罰鍰部分金額即可據此予以確定，並應按補徵稅額依所得是否屬有無填報扣免繳憑單及股利憑單，分別處0.4及1倍罰鍰，再減除前次裁罰金額22,124,378元，本次應裁處罰鍰7,462,906元等語，而為原審原告一部勝訴一部敗訴之判決。

四、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨補充論述如下：

㈠本稅部分：

1.行為時所得稅法第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。……」又「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。」同法第4條第1項第16款固有明文。惟所得稅法第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。故個人買受土地後未辦竣移轉登記即再行出售者，因其非屬土地所有權人出售土地，故無行為時所得稅法第4條第1項第16款免納所得稅規定之適用，而其因此所獲增益，核屬同法第14條第

1項第10款規定之其他所得，應依該條規定課徵綜合所得稅。

2.經查，原審原告與王明淵等2人於96年3月24日簽訂系爭96年買賣契約價款90,000,000元，其中系爭住宅區土地部分價款70,000,000元、系爭保護區土地部分價款20,000,000元，並約定由原審原告負責向法院撤銷查封拍賣（共6案），及塗銷他項權利及限制登記，另約定就系爭住宅區土地部分按信託方式辦理登記，且信託登記名義人得由原審原告自定；原審原告購買系爭土地成本共217,233,139元【給付價款95,500,000元（保護區土地價款20,000,000元＋住宅區土地價款70,000,000元＋利息及違約金2,280,000元＋增補價款3,220,000元）＋代為清償債務121,698,139元＋簽約費、見證律師費之半數35,000元】；嗣原審原告於100年2月13日與吳飛龍簽訂系爭100年買賣契約，將第2批住宅區土地之登記請求權出售予吳飛龍，價款48,170,000元等情，為原判決依法認定之事實，經核與卷內證據相符。原判決依調查證據之辯論結果，論明：王明淵等2人名為委託人實為出賣人，而原審原告名為受託人實為所有權人，原審原告出售第2批住宅區土地所獲增益，其性質為土地登記請求權之讓與，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得；原審原告購買系爭土地成本共217,233,139元，據以核算系爭住宅區土地總成本為168,959,108元，再按第2批住宅區土地公告現值占系爭住宅區土地公告現值比例，計算第2批住宅區土地之取得成本為16,096,214元，另加計774、775及769-1地號土地之土地增值稅共11,986,347元，計算原審原告取得第2批住宅區土地之成本及必要費用共計28,082,561元（16,096,214元＋11,986,347元），而原審原告出售第2批住宅區土地登記請求權取得收入48,170,000元，因此，原審被告據以核算原審原告出售第2批住宅區土地登記請求權有其他所得20,087,439元（48,170,000元－28,082,561元），即無

違誤等語，業已詳述得心證之理由及認定之依據，並就原審原告主張原審被告除應扣除其所列相關成本費用28,082,561元外，尚應扣除原審原告所支出之佣金16,100,000元（訴外人張琳10,000,000元、李芬娥500,000元、賴佩苓3,600,000元、蔡雅雯2,000,000元）等節，何以不足採取，予以論駁甚詳，經核並無判決違背法令情事。

3.復依司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。」可知，我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，除法令別有規定者外（例如執行業務所得查核辦法第10條第2項規定），原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。又納保法第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」課稅處分係負擔處分，上開規定係規範稅捐稽徵機關就課稅要件事實符合課稅之事實，負證明責任，以符租稅法律主義，否則課稅處分即屬違法。又稅捐稽徵機關所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂就課稅之要件事實已為證明，若僅使事實關係陷於真偽不明狀態，法院仍應將事實真偽不明之不利益歸於稽徵機關。是原審斟酌全辯論意旨及調查證據的結果，論以：吳飛龍購買第1批、第2批住宅區土地總價款共227,720,000元（179,550,000元＋48,170,000元），減除其代繳土地增值稅69,083,799元、代繳地價稅1,656,029元、以訴外人劉德成等為對象支付154,550,000元，再減除100年4月1日匯款1,000,000元，餘額1,430,172元究竟係何時支付？原審被告雖以其查得資料，推認原審原告於100年度已收訖款項之蓋然性顯高於未收訖之情形，因而認定原審原告係於100年度收訖價款，並據此主張其就原審原告因系爭100年買賣契約

所取具之所得，全部歸課其100年度綜合所得稅，誠屬有據等語；但依吳飛龍於108年4月25日出具之說明書所載內容，可知關於第2批住宅區土地之尾款1,430,172元，吳飛龍應係於101年度支付，原審被告雖然否認，惟並未能提出其他證據證明吳飛龍就前開尾款應係於100年度支付、而非101年度，堪認上開尾款非於100年度實現，則原審被告將之一併計入100年度之其他所得，並據此核算原審原告100年度之綜合所得稅，即非有據；從而，原審原告出售系爭第2批住宅區土地登記請求權，取具其他所得20,087,439元，惟其中1,430,172元非100年度實現，故追減該部分所得，併同其餘課稅資料，歸戶核定綜合所得總額76,447,759元，綜合所得淨額75,904,759元，補徵應納稅額29,587,411元，扣除前次補徵稅額22,124,504元，本次應補徵之稅額為7,462,907元等情，經核並未違背論理法則、經驗法則或證據法則。原審原告主張：上開尾款雖經認定非100年度、而係101年度實現，但整個契約既係在101年度才完成，則應以101年度之「完工收入」為全部收入年度方屬正確，不應以「分開收入」為據，原判決顯有違法等語，核屬其主觀見解，並不可採。另原審被告主張：原判決上開認定顯然忽略本件存有諸多間接證據，並有構成表現證明之典型事項，經交互作用後產生之證明度已達高度蓋然性，即得據此推斷「原審原告於100年度收訖買賣價款」待證事實已獲證明；且原審原告亦未履行協力義務，原判決仍逕按客觀舉證責任分配將不利益歸於原審被告，並使原審原告受有租稅利益，顯有不適用法規或適用不當及理由不備之違法等語，核屬就其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，及就原審認定事實、證據取捨之職權行使事項為指摘，亦無可採。

4.至原審被告主張：本件如有原判決所稱買賣第2批住宅區土地尾款1,430,172元未於100年度收訖之情事，考量該筆尾款何時可得收取、其收現可能性為何、為收取尾款是否

將發生額外甚或不可預期之費用或損失，而使原判決應於100年度歸課之其他所得額無法終局保有，進而使課稅客體無從實現或確定，亦即無法於100年度成立稅捐債務，而應依財政部101年8月13日台財稅字第10100098740號令意旨，將系爭其他所得全數歸課於尾款收訖年度，原判決未慮及此，非無曲解我國稅制及稅捐債務法律關係之違誤乙節。經查，財政部上開令係針對個人出售預售屋以不同年度支付價款者，其財產交易所得所屬年度，原則上應以交付尾款之日期為判斷，其事實情節、所得性質均與本件並不相同，自不得比附援引。原審被告執上開與本件案情相異之財政部令，指摘原判決之認定為違背法令，亦無足取。

㈡罰鍰部分：

1.行為時所得稅法第71條第1項規定：「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。」第110條第2項規定（現行規定同）：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」原審被告於108年3月8日裁處時之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）關於所得稅法（綜合所得稅）第110條第2項部分乃規定（現行規定同）：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。一、未申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，且非屬第4點情形

者。處所漏稅額0.4倍之罰鍰。……三、未申報所得屬前2點以外之所得，且非屬第4點情形者。處所漏稅額1倍之罰鍰。……。」而該裁罰倍數參考表係主管機關財政部，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，分別就所得稅法等各種稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成裁罰處分。

2.原判決論明：原審原告購買系爭土地未辦理所有權移轉登記，陸續於97年間出售系爭保護區土地、100年間出售系爭第1批住宅區土地及101年間出售系爭第3批住宅區土地之登記請求權，上揭與本件案情相同事件業經北區國稅局於101年間開始進行查核，並經北區國稅局通報調查結果後，原審被告於105年間作成稅捐核課處分，原審原告仍未補辦理申報以揭露其出售系爭第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，誠有應注意、能注意而不注意之過失責任，依行政罰法第7條及納保法第16條第1項規定，自應受罰；原處分係按所漏稅額30,159,480元，並依未申報應罰之營利所得542元、系爭100年度第1次核定其他所得57,550,000元及本件系爭其他所得20,087,439元，依漏報所得有無填報扣免繳憑單及股利憑單比例，分別處0.4倍及1倍罰鍰計30,159,353元【30,159,480元×（542元×0.4＋77,637,439元×1）／77,637,981元】，減除前次裁罰金額22,124,378元，本次裁處罰鍰8,034,975元，然本件系爭其他所得20,087,439元，其中1,430,172元非100年度實現，故應追減該部分所得；又本件原審原告既未辦理申報以揭露其出售系爭第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，且所漏稅額亦可確定，則關於罰鍰部分，依前引所得稅法第110條第2項及裁罰倍數參考表等規定，苟作成罰鍰處分其罰鍰倍數，法令已明定，且行政機關已依此為裁量處分，

惟於法院審理後，如僅該漏報金額有變動，其他有關裁罰處分之裁量審酌情形並無變動，因無涉行政機關裁量權行使之疑義下，乃無由行政機關再為裁量之必要，以利訴訟經濟，因原審原告未辦理申報以揭露其出售系爭第2批住宅區土地登記請求權之其他所得，併同其餘課稅資料，應補徵之稅額為29,587,411元，而原審原告並未主張有何異於裁罰時審酌之裁量事由，且亦無可能存在異於裁罰時之事由而有重新裁量之必要，是罰鍰部分金額即可據此予以確定，並應按補徵稅額依所得是否屬有無填報扣免繳憑單及股利憑單，分別處0.4倍及1倍之罰鍰，再減除前次裁罰金額22,124,378元，本次應裁處罰鍰7,462,906元等語，業已詳得心證之理由，並就原審原告主張重複處罰等節，何以不足採取，予以論駁甚詳，經核並無不合。

㈢綜上所述，原判決核無違誤，兩造上訴論旨，仍執前詞，各自指摘原判決不利於己部分為違背法令，求予廢棄，均為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件兩造上訴均無理由。依行政訴訟法第255條條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　27　　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　鍾　啟　煒

法官　羅　月　君

法官　陳　文　燦

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　11　　月　　27　　日

書記官　章　舒　涵