最　高　行　政　法　院　判　決

114年度上字第8號

上　訴　人　沈志鴻

送達代收人　沈金柱

訴訟代理人　賴玉山　律師

被 上訴 人　財政部臺北國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年11月1日臺北高等行政法院112年度訴字第1428號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決關於駁回上訴人下列第二項之訴及該訴訟費用部分均廢棄。

二、訴願決定、復查決定及原處分關於核定上訴人110年度「1樓店面價值損失補償金」之其他所得超過新臺幣17,458,718元部分均撤銷。

三、其餘上訴駁回。

四、廢棄改判部分第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人110年度綜合所得稅結算申報，列報取自國泰建設股份有限公司(下稱國泰公司)其他所得新臺幣(下同)189,719元。惟上訴人前於民國107年11月13日與國泰公司簽訂都市更新合作開發契約書（下稱都更契約），約定由上訴人提供原為其所有坐落○○市○○區○○段0小段000地號土地及其上門牌號碼○○市○○區○○路000巷0弄00號0樓房屋（下合稱系爭房地，房屋部分下稱系爭房屋），以權利變換方式與國泰公司進行「變更○○市○○區○○段○小段000地號等16筆土地都市更新事業計畫及擬定權利變換計畫案」（下稱本件都更案），同日雙方另訂協議書，國泰公司同意給付上訴人系爭房屋拆遷補償金1,977,134元（下稱拆遷補償

金）及「1樓店面價值損失補償金」18,022,866元（下稱系爭款項），國泰公司除於110年3月27日依約給付前述2筆款項外，再於同年2月底給付搬遷補助費150,000元，另於同年4月、6月及12月給付租金補貼款合計332,839元，並據以填報各類所得扣繳暨免扣繳憑單。被上訴人審認上訴人於110年間取自國泰公司之上開款項中，拆遷補償金1,977,134元屬損害賠償性質，不課徵所得稅，其餘皆屬應課稅所得，乃核定上訴人110年度其他所得18,505,705元(系爭款項18,022,866元＋搬遷補助費150,000元＋租金補貼款332,839元)，歸課核定上訴人110年度綜合所得總額21,074,756元，綜合所得淨額20,306,756元，應補稅額6,484,685元；上訴人申請復查，經復查決定扣除搬遷補助費之成本費用75,000元，追減其他所得75,000元。上訴人就系爭款項經核定為其他所得部分不服，循序提起行政訴訟，聲明：訴願決定、復查決定及原處分核定上訴人綜合所得稅其他所得之系爭款項部分均撤銷。經臺北高等行政法院（下稱原審）112年度訴字第1428號判決（下稱原判決）駁回，上訴人不服，遂提起本件上訴，聲明：原判決廢棄；訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記載。

三、原判決駁回上訴人在原審之訴，係以：上訴人與國泰公司於107年11月13日簽訂協議書，係為補充雙方於同日簽訂之都更契約，國泰公司係於臺北市政府110年1月14日核准本件都更案後，始於同年3月27日依協議書支付系爭款項，上訴人亦自承係因獲國泰公司之損害賠償，才同意參加本件都更案，足見其同意參與本件都更案及取得系爭款項乃互為因果，系爭款項之支付係基於雙方協議而來，其債的發生原因為契約而非侵權行為損害賠償責任。又上訴人係以系爭房地參加本件都更案之權利變換計畫，並與參與計畫者共同確認系爭房地之應分配價值，且據此選配更新後之店鋪房屋、車

位並領取差額價金，客觀上應認其已依都市更新條例及相關契約，取得以系爭房地與權利變換合建計畫之對價給付，系爭房地已獲完整補償，無民法第216條所稱「所受損害」情事。又上訴人係依估價結果及官方實價登錄價格，按「房地產交易習慣形成的市場行情」將每坪價錢x2倍，再因「地點位置差異會減少3成以上」將計算結果÷0.7，推估系爭房屋價值應為7,722.4832萬元及10,780萬元，此即民法第216條第2項所稱依通常情形可得預期利益，視為所失利益。上訴人並估算新店面價值分別為5,405.7383萬元及7,546.64萬元，以所推估系爭房屋與新店面價值差額，主張為系爭房屋店面之價值損失，經與國泰公司討價還價後，最終合意以18,022,866元定案。是系爭款項並非為補償上訴人實際上具體之損害事實，而係填補其「預期利益」之減損，核屬所得稅法第14條第1項第10類所定其他所得，被上訴人核認系爭款項為「所失利益」，應課徵綜合所得稅，於法並無不合，上訴人訴請撤銷訴願決定、復查決定及原處分核定系爭款項為其他所得部分，為無理由，為其判斷之基礎。

四、本院查：

㈠本件上訴聲明記載「原判決廢棄；訴願決定、復查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、復查決定及原處分關於核定上訴人綜合所得稅其他所得之補償金18,022,866元（即系爭款項）部分均撤銷，故就復查決定及原處分核定系爭款項為上訴人其他所得以外之部分，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14條第1項第10類本文規定：「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。……」次按民法第216條規定：

「（第1項）損害賠償，除法律另有規定或契約另有訂定外，應以填補債權人所受損害及所失利益為限。（第2項）依通常情形，或依已定之計劃、設備或其他特別情事，可得預期之利益，視為所失利益。」可知損害賠償範圍包括「所受損害」及「所失利益」，對於「所受損害」之賠償，係填補現存財產因損害事實之發生而減少所受積極損害，相當於收入減除成本而無所得，故免納所得稅；對於「所失利益」之賠償，則係填補原本預計取得之利益，因損害事實之發生而受妨害之消極損害，實質上為預期利益取得之替代，屬新財產之取得，並非所得稅法第14條第1項第1類至第9類所得，應歸類為同條項第10類之「其他所得」，課徵綜合所得稅。

㈢再按108年1月30日修正前都市更新條例第3條第5款規定：「本條例用語定義如下：……五、權利變換：係指更新單元內重建區段之土地所有權人、合法建築物所有權人、他項權利人或實施者，提供土地、建築物、他項權利或資金，參與或實施都市更新事業，於都市更新事業計畫實施完成後，按其更新前權利價值及提供資金比例，分配更新後建築物及其土地之應有部分或權利金。」第29條第3項規定：「權利變換計畫應表明之事項及權利變換實施辦法，由中央主管機關定之。」第31條第1項前段、第2項規定：「（第1項）權利變換後之土地及建築物扣除前條規定折價抵付共同負擔後，其餘土地及建築物依各宗土地權利變換前之權利價值比例，分配與原土地所有權人。……（第2項）依前項規定分配結果，實際分配之土地及建築物面積多於應分配之面積者，應繳納差額價金；實際分配之土地及建築物少於應分配之面積者，應發給差額價金。」內政部依108年1月30日修正前都市更新條例第29條第3項授權訂定都市更新權利變換實施辦法，108年6月17日修正前該辦法第6條第1項規定：「權利變換前各宗土地及更新後建築物及其土地應有部分及權利變換範圍內其他土地於評價基準日之權利價值，由實施者委託3

家以上專業估價者查估後評定之。」（以上規定依108年1月30日修正之都市更新條例第65條第6項，本件都更案得適用之。）是以，都市更新單元內重建區段之土地、合法建物所有權人，因提供其所有土地、建築物，參與實施者以權利變換方式實施之都市更新事業，而依實施者委任之專業估價者查估後評定之更新前權利價值，獲得分配之更新後土地、建築物，及於實際分配之土地及建築物少於應分配面積時領取之差額價金，均係土地、建築物所有人以原為其所有之不動產交換取得之財產，並無所得發生；惟若土地、建築物所有人在原有不動產經評定之更新前權利價值以外，另獲實施者給付金錢，就其預期以原有不動產取得之收益予以補償，即屬在依都市更新權利變換程序得受分配之財產外，另有財產上之增益，應於取得年度列報為所得稅法第14條第1項第10類之其他所得並繳納綜合所得稅。

㈣經查：

1.上訴人於107年11月13日與國泰公司簽訂都更契約，約定由上訴人提供原為其所有之系爭房地，以權利變換方式與國泰公司進行本件都更案；同日雙方另訂協議書，約定本件都更案權利變換前合法建物及其土地應有部分之權利價值，依法由3家專業估價者查估後，由國泰公司選定其中一家之估價結果，作為更新價值分配依據，上訴人同意分配更新後「1F-B3戶店舖」房屋單元1戶（下稱新店鋪房屋）及更新後地下1層平面大停車位1位，上訴人依本件權利變換計畫所選配房屋及車位價值若超過或不足其應分配價值時，雙方同意互不找補差額價金。另國泰公司同意給付上訴人系爭房屋拆遷補償費1,977,134元及名為「1樓店面價值損失補償金」之系爭款項，系爭款項之數額18,022,866元係上訴人依估價結果及官方實價登錄價格，考量「房地產交易習慣形成的市場行情」及「地點位置差異」等因素，所估算系爭房地與新店面價值差額，經與國泰公司討價還價後，最終達成合意之結果。臺北市政府嗣於110年1月14日核准國泰公司實施本件都

更案之權利變換計畫，系爭房地經國泰公司委託之專業估價者查估更新前之土地權利價值為20,738,570元，應分配價值為40,046,328元，上訴人選配之新店鋪房屋及停車位價值共計39,482,180元，與應分配價金之差額為564,148元。國泰公司於110年3月27日依協議書支付上訴人系爭款項及拆遷補償金合計2,000萬元，被上訴人原核定系爭款項及國泰公司另於110年給付上訴人之搬遷補助費150,000元與租金補貼款332,839元，合計18,505,705元，均為上訴人110年度之其他所得，嗣以復查決定追減其他所得75,000元（扣除搬遷補助費之成本費用75,000元）等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。

2.是以，上訴人提供系爭房地參與以權利變換方式實施之本件都更案，經專業估價者查估系爭房地應分得權利價值為40,046,328元，上訴人實際分得之新店鋪房屋1戶及停車位1位，價值共計39,482,180元，其間差額564,148元，依上訴人與國泰公司於協議書之約定，國泰公司固無須找補，惟國泰公司另以系爭房屋「1樓店面價值損失補償金」為名，於110年間給付上訴人之系爭款項18,022,866元，較諸上訴人實際分得之新店鋪房屋及停車位價值，與系爭房地應分配價值間之差額564,148元，尚多出17,458,718元（即18,022,866元-564,148元），則該17,458,718元為上訴人在以系爭房地應受分配之權利價值以外，另行發生之財產上增益，且係國泰公司對於上訴人自行推估之系爭房地與新店鋪房屋因地點位置不同所生市場行情差價所為補償，其性質乃就上訴人預期以系爭房地從事買賣交易可得獲取之利益，因參與本件都更案以致無法實現之消極損害予以填補，核屬新取得之收入，且非所得稅法第14條第1項第1類至第9類之所得，為同條項第10類之「其他所得」，應納入課徵綜合所得稅之範疇。從而，復查決定及原處分核定系爭款項中之17,458,718元屬上訴人110年度其他所得部分，並無違誤，原判決予以維持，亦無不合。上訴意旨主張：其原有1樓三角窗之系爭房屋，

因參加本件都更案，被實施者國泰公司移到向陽路120巷2弄狹窄巷弄中，其一方面雖有損害，但巷弄裏的建物仍有價值，故另方面受有利益，系爭款項應係國泰公司依民法第216條之1規定，就其損失與利益相抵後，所受積極損害予以填補，屬損害賠償性質，應免繳所得稅，原判決曲解為所失利益，顯有判決不適用法規或適用不當之違背法令等語，無非執其一己主觀之法律見解，就其已於原審提出，業經原判決論駁不採之主張，復執陳詞為爭議，並非可採。

3.另依前述，上訴人提供系爭房地參與本件都更案權利變換後，實際分得之新店鋪房屋及車位價值較更新前系爭房地權利價值短少564,148元，且未據國泰公司找補，則系爭款項扣除上開17,458,718元之564,148元，應屬上訴人以系爭房地參與都市更新而交換取得之金錢，上訴人並未因而有何財產上之增益，自無所得發生，復查決定及原處分將該564,148元亦核定為上訴人110年度之其他所得，即有違誤，訴願決定未予糾正，亦有未合。原判決一方面認為上訴人以系爭房地參加本件都更案之權利變換計畫，於選配更新後之新店鋪房屋、車位及取得系爭款項中之564,148元差額價金後，始獲得完整之補償，另方面又以系爭款項全數均係填補上訴人預期利益之減損，屬所得稅法第14條第1項第10類所定其他所得，因將該部分訴願決定、復查決定及原處分予以維持，未將非屬所得性質之564,148元予以扣除，有判決理由矛盾及適用法規不當之違背法令。

㈤綜上所述，原判決將訴願決定、復查決定及原處分核定系爭款項超過17,458,718元之564,148元為上訴人110年度其他所得部分，予以維持，有如上所述之違背法令情事，且已影響判決結論，上訴人求予廢棄，為有理由，爰由本院基於確定之事實，將該部分原判決廢棄，改判如主文第2項所示。至原判決駁回上訴人原審其餘之訴部分，核無違誤，上訴論旨指摘此部分原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為一部有理由、一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第104條、民事訴訟法第79條，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　21　　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　　8　　月　　21　　日

書記官　廖　仲　一