最　高　行　政　法　院　判　決

114年度再字第33號

再 審原 告　沈崑煌

訴訟代理人　許慶祥　會計師

再 審被 告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺

訴訟代理人　黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告對於中華民國114年6月4日本院112年度上字第383號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、再審原告與配偶李美月104年度綜合所得稅結算申報（以再審原告為納稅義務人），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。嗣經再審被告查得李美月繼承其父李香瓶（民國00年0月00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日移轉登記為訴外人李南毅所有，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3,500,000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12,000,000元，再由李美月、李進春、李進昌及李陳錦綢等4人（下稱李美月等4人）平均分配，核屬李美月之其他所得，惟再審

原告漏未於104年度申報綜合所得稅，亦未能提示相關成本及必要費用供核，再審被告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12,000,000元及應攤還貸款3,500,000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15,500,000元－繼承時之土地公告現值477,030元）÷4〕，歸課核定再審原告104年度綜合所得總額4,879,168元，應補徵稅額807,606元。再審原告不服，申請復查，經再審被告查悉上述應攤還貸款3,500,000元，屬李進昌個人之所得，又李南毅另以現金給付李進春系爭土地分配價款490,000元及500,000元，合計990,000元，亦約定由李美月等4人平均分配，乃重新核認李美月之其他所得為3,128,242元，原核定李美月之其他所得應予追減627,500元。再審原告仍不服，循序提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於再審原告部分均撤銷。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）駁回後，再審原告提起上訴，經本院112年度上字第383號判決（下稱原確定判決）駁回其上訴而確定。再審原告以原確定判決具有行政訴訟法第273條第1項第1款再審事由，提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張：原確定判決未就李美月是否係出售債權，及李美月取得系爭土地分配價款之法律性質，究係基於民法之債務不履行、不當得利還是不法無因管理等情說明理由，竟創設給付分配款請求權作為李美月取得系爭土地分配價款之依據，進而認定該款項屬所得稅法第14條第1項第10類其他所得，並依舉重以明輕之法理，評價李美月之系爭土地借名登記返還請求權之價值，而未適用遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）施行細則第27條明文規定之估價方式，有行政訴訟法第273條第1項第1款（聲請再審狀誤載「第2款」）適用法規顯有錯誤之再審事由等語。

三、再審被告則以：原確定判決認李美月等4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，屬所得稅法第14條第1項第10類之其他所得，尚無不合；再審被告就李美月此項其他所得之成本，參據財政部88年7月7日台財稅第881922762號函釋（下稱財政部88年函），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12,990,000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，所採推計課稅之方式與依據尚屬合理、客觀及適切等語，已詳盡闡明再審原告主張無理由之判斷依據，並無行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由等語。

四、本院按：

㈠行政訴訟法第273條第1項第1款所謂適用法規顯有錯誤，係指原確定判決所適用之法規顯然不合於法律規定，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨有所牴觸而言，並不包括判決不備理由或理由矛盾之情形在內。至於法律上見解歧異或事實認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤，而據為再審之理由。

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。……。」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。」

㈢經查，原確定判決基於原審依法確定之事實，即再審原告配偶李美月之父即被繼承人李香瓶於00年0月00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3,500,000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12,000,000元，李南毅復另以現金給付李進春990,000元，上述合計12,990,000元均由李美月等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，經臺灣臺南地方法院108年度訴字第1546號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，已論明：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，亦非屬同法第14條第1項第2至6類、第8、9類之所得，再審被告核認屬同條項第10類之其他所得，尚無不合；原判決就再審原告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號函可免納所得稅一節，認系爭土地返還登記請求權已轉換為金錢債權並實現，並無給付不能而須賠償損害之情事，而已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；又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，則再審被告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12,990,000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，所採推計課稅之方式與依據尚屬合理、客觀及適切，原判決亦就再審原告主張應依遺贈稅法施行細則第27條前段規定，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等語。經核原確定判決以前揭理由駁回上訴，並無所適用法規與應適用之法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。再審意旨主張原確定判決未說明李美月是否係出售債權，以及李美月取得系爭土地分配價款之法律性質，即認定該款項屬所得稅法第14條第1項第10類之其他所得，且未依遺贈稅法施行細則第27條規定推估本件其他所得取得成本之標準，即有適用法規錯誤情

形等語，核屬其歧異之法律見解，再審原告執以指摘原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由，自無可採。

㈣綜上所述，原確定判決並無再審原告所指行政訴訟法第273條第1項第1款規定之再審事由，其提起本件再審之訴為顯無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　31　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　張　國　勳

法官　林　麗　真

法官　林　家　賢

法官　林　欣　蓉

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　31　　日

書記官　張　玉　純