

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第909號

112年2月23日辯論終結

原告 陳寶卿
訴訟代理人 李佳翰律師
複代理人 郭峻瑀律師
訴訟代理人 劉慧君律師
宋義德會計師
被告 財政部北區國稅局
代表人 蔡碧珍（局長）
訴訟代理人 徐菩宏
辛素榕

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年6月9日台財法字第11013917960號訴願決定（案號：第10900836號），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

一、程序事項：

被告代表人原為王綉忠，於訴訟進行中變更為蔡碧珍，有行政院民國110年12月29日院授人培字第1103005324號令為證（本院卷1第417-418頁），現新任代表人具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要：

被告依查得資料，以原告101年度綜合所得稅結算申報，漏報合夥事業的營利所得新臺幣（下同）2,387萬4,752元，另調增非自住房屋的租賃所得8萬9,625元（序號29、30；應稅免罰），經審理違章成立，以108年5月1日第0460000496號綜合所得稅核定通知書，歸課核定原告101年度綜合所得總額3,524萬9,894元，綜合所得淨額3,162萬9,974元，應補稅

01 額942萬4,452元（下稱原處分1），並依所得稅法第110條第
02 1項規定，以108年10月2日108年度財綜所字第H39151081016
03 01號裁處書，按所漏稅額939萬7,942元處以0.5倍的罰鍰469
04 萬8,971元（下稱原處分2，並與原處分1合稱原處分）。原
05 告就原處分1關於營利所得的核定及原處分2不服，申請復
06 查。被告以109年9月25日北區國稅法二字第1090011726號復
07 查決定駁回（下稱復查決定）。原告提起訴願，經財政部11
08 0年6月9日台財法字第11013917960號訴願決定（下稱訴願決
09 定）駁回後，提起本件行政訴訟。

10 三、原告起訴主張及聲明：

11 (一)原告與劉添房間不存在合夥關係，梁石祥出售桃園市桃園區
12 新埔段1031地號土地（下稱系爭土地）所得不是合夥事業的
13 營利所得，原告亦未取得該買賣價金：

14 1.劉添房是因與居典建設股份有限公司（下稱居典公司）有民
15 事訴訟，方於93年5月27日將系爭土地登記於原告配偶梁石
16 祥指定的黃耀璋、林趙桂枝名下。原告於93年6月3日曾提出
17 將系爭土地與桃園市桃園區新埔段1032地號土地（下稱1032
18 地號土地）共同開發的構想，但未經梁石祥或劉添房簽認。
19 待確定1032地號土地地主拒絕共同開發，原告始陸續購入周
20 邊相鄰土地，以增加系爭土地臨路面寬及基地條件。後來系
21 爭土地所有權於95年7月間均移轉登記至梁石祥名下。梁石
22 祥於101年5月4日將系爭土地及周邊相鄰土地出售給吳寶
23 順，並收取買賣價金。本件是由梁石祥與劉添房約定共有系
24 爭土地，並借名登記在黃耀璋及林趙桂枝名下。原告與梁石
25 祥、劉添房並無互約出資，經營共同事業，亦未簽訂合夥契
26 約，也沒有分享營業利益或分攤營業損失，且劉添房未出資
27 購買系爭土地周邊鄰地，亦未分攤系爭土地於93年6月7日至
28 101年5月4日登記在黃耀璋、林趙桂枝及梁石祥名下所生的
29 地價稅、除草、整理土地等各項費用，自不構成合夥契約。

30 2.劉添房對原告、梁石祥提起的民事訴訟，分別依侵權行為、
31 隱名合夥、合夥、合建、委任、無因管理及不當得利等法律

關係請求法院擇一為有利判決，更於臺灣高等法院（下稱高院）107年度重上更(一)字第82號民事事件108年4月15日準備程序中證稱：沒有向原告說要合股，他是用土地與原告合建等等，均足證劉添房沒有與原告、梁石祥間有合夥的意思表示合致。被告認定有合夥關係存在的依據為高院107年度重上更(一)字第82號民事判決，然此已經最高法院廢棄，最高法院109年度台上字第3170號民事判決指出：「兩造(即劉添房、原告)間就出資及共同事業之經營是否已為確實之約定，而該當合夥？非無進一步研求之餘地」等等，後來該民事事件於更二審後達成和解。被告未能舉證原告與劉添房間有合夥關係，原處分自有違誤。

3.系爭土地的買賣價金歸屬於梁石祥、劉添房及莊慶進，原告並無所得。又梁石祥已依法繳納土地增值稅1,459萬4,038元，莊慶進於103年1月10日亦已申報繳納所得稅680萬2,278元。被告就系爭土地出售，對梁石祥及莊慶進以「借名共有」法律關係課稅，卻對劉添房及原告以「合夥」法律關係課稅，同筆土地交易竟有不同課稅認定，已有矛盾。

4.原告雖曾於93年6月3日構想洽商梁石祥購買的系爭土地與1032地號土地共同開發，然1032地號土地所有權人已經拒絕。原告與梁石祥、劉添房間無合夥關係，梁石祥僅持有系爭土地，無營利、興建行為，亦無營業牌號及營業場所，原告與劉添房亦無雇用員工協助處理土地開發、興建、銷售事宜，更無於密接時間內反覆多次買進、賣出土地，不具經常性及持續性，甚至連一次性的合作都未成功，參酌最高行政法院104年度判字第638號、最高行政法院108年度判字第65號判決及財政部106年6月7日台財稅字第10604591190號令意旨，不構成所得稅法第11條第2項所指營利事業的課稅要件。因此，出售系爭土地的所得，並非合夥事業的營利所得。

5.財政部101年7月9日台財統字第10111907980號函公告中華民國稅務行業分類標準，其中L大類「不動產業」區分為「土地開發」及「不動產投資開發、興建及租售」。系爭土地為

素地出售，並無任何開發、興建及房屋租售情事。被告認定原告及劉添房成立「不動產投資開發、興建及租售」的合夥營利事業，不符合前揭財政部公告的分類標準。

- 6.在原告、梁石祥與劉添房間民事損害賠償訴訟，針對系爭土地價格曾有7份估價報告，參考房地合一課徵所得稅申報作業要點第11點第7款規定，縱以該7份估價報告的平均價格作為系爭土地的成交價格，至多僅為每坪30萬9,984元。然被告卻以臺灣桃園地方法院（下稱桃園地院）103年度重訴字第43號民事判決採認計算系爭土地出售價格每坪51萬2,000元，作為核定推計本件營利所得的唯一事證，而未依職權調查，更未說明其不採認其他6份估價報告鑑估價格的理由，況劉添房曾於100年4月間提議每坪35萬元買賣系爭土地權利，雙方因價格過高而無意願，足見系爭土地單獨出售價格未高於每坪35萬元，與民事事件中其他估價報告的鑑估價格相符，被告卻未審酌，違反納稅者權利保護法第7條第2項、第14條及稅捐稽徵法第30條規定。

- (二)本件核課期間及裁處權時效已於107年5月31日屆滿，被告遲至108年10月9日始作成原處分，已經逾期：

- 1.被告於111年1月12日準備程序表示：原告以不正當方法逃漏稅捐，其不正當方法是指原告將系爭土地移轉登記至關係人名下，且移轉兩次後才出售給吳寶順等等。然原告無所得，亦無成立合夥的認識，無動機逃漏稅捐。又本件課稅事實發生於101年，為梁石祥出售系爭土地，對梁石祥課稅、查稅並無困難，且梁石祥借用黃耀璋及林趙桂枝名義購買系爭土地，是為避免與劉添房有民事糾紛的居典公司認定梁石祥介入合建紛爭，衍生不必要的問題。再者，法律未禁止借名登記，借名登記非不正當方法。臺灣桃園地方檢察署（下稱桃園地檢署）108年度偵字第18765號不起訴處分書亦認定：納稅義務人與配偶均應合併申報，是梁石祥出售系爭土地所得，不論以自己或原告名義出售，對其等所應繳納的綜合所得稅額並無影響，難認有何逃漏稅的惡意等等，益證原告無

故意以不正當方法逃漏稅捐。故本件核課期間及裁處權時效為5年，而非被告主張的7年。

- 2.被告主張原告漏報非自住房屋租賃所得合計8萬9,625元，此與被告所指故意以不正當方法逃漏稅捐無涉，已逾核課期間，然原處分竟將非自住房屋租賃所得併同歸課綜合所得總額3,524萬9,894元，並核定應補稅額942萬4,452元，亦違反稅捐稽徵法第21條規定。

(三)原告無漏報稅額的故意或過失：

- 1.原告與梁石祥、莊慶進、劉添房間，無成立合夥的意思表示合致，原告未取得任何所得，未投資開發、興建、租售任何房屋，原告主觀上並無認知梁石祥出售系爭土地，除繳納土地增值稅外，在其本身無任何所得的情況下，有申報繳納個人綜合所得稅的義務，故原告無逃漏稅的故意及過失，依納稅者權利保護法第16條第1項規定，不應處罰。
- 2.被告前於102年專案查核出售系爭土地免納所得稅的適法性，命梁石祥提出101年間出售系爭土地及周邊鄰地的相關資料。梁石祥據實提出，並至被告處說明。被告查核結果，認定系爭土地的買賣價金屬土地交易所得，免納所得稅。原告主觀上自無可能預見其有申報「合夥事業營利所得」的義務。再者，桃園地檢署108年度偵字第18765號不起訴處分書亦認定原告無逃漏稅捐的惡意，實無故意或過失可言。

(四)原處分2有裁量瑕疵，應予撤銷：

被告未審酌民事卷宗內有利於原告的其他6份估價報告、原告與劉添房、梁石祥、莊慶進間無合夥意思表示合致的事證、梁石祥已繳納土地增值稅的事實、被告102年專案查核系爭土地價金流向的結果、桃園地檢署108年度偵字第18765號不起訴處分書，以及系爭土地不論在原告或梁石祥名下，出售系爭土地的所得，對於家戶合併申報的原告綜合所得稅無影響等情，未就有利於原告的事證一併注意，有裁量瑕疵，亦違反行政程序法第9條及第10條規定。

(五)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

01 四、被告答辯及聲明：

02 (一)原告與劉添房有成立合夥契約：

03 1.被告依桃園地院103年度重訴字第43號、高院105年度重上字
04 第639號、107年度重上更(一)字第82號民事判決及查得資料如
05 下：

06 (1)原告為金朋建設股份有限公司（下稱金朋公司）負責人。劉
07 添房於93年5月27日將系爭土地應有部分2分之1出售原告，
08 並以其餘應有部分2分之1與原告成立合夥契約，約定各以系
09 爭土地應有部分2分之1為出資，共同開發興建透天式房屋銷
10 售營利，並由原告負責執行合夥事務，即相關設計規劃、承
11 包興建工程等。為便利原告執行合夥事務，劉添房依原告指
12 示，將系爭土地全部移轉登記於黃耀璋（原告舅舅之子）、
13 林趙桂枝（原告妹妹之好友）名下，原告則簽發與系爭土地
14 應有部分2分之1當時市值相當的面額本票，交予劉添房作擔
15 保。堪認原告與劉添房約定各以系爭土地應有部分2分之1出
16 資共同經營合夥事業，以系爭土地興建房屋，銷售營利，就
17 合夥契約必要之點意思表示合致。

18 (2)系爭土地於95年7月3日以買賣為原因，移轉所有權登記於梁
19 石祥名下。原告以梁石祥名義，以每坪58萬元的價格，將系
20 爭土地併同周邊鄰地於101年2月23日出售予吳寶順，總價金
21 為7億5,777萬元，並於同年5月4日移轉所有權登記於吳寶順
22 名下。原告與劉添房無法繼續經營合夥事業，合夥事業之目
23 的不能完成，當然解散。

24 2.原告為建設公司負責人，與劉添房共同合作建造房屋出售，
25 營利目的至為明確，且已持續相當時間為經濟活動，該當於
26 所得稅法第11條第2項規定的合夥組織營利事業，並不以永
27 續經營為必要。該合夥組織營利事業最終出售系爭土地，致
28 合夥目的不達而解散，依財政部75年12月8日台財稅字第751
29 8357號函及103年3月31日台財稅字第10200587900號函，出
30 售土地的交易所得，合夥事業雖免納所得稅，惟該項盈餘分

01 配予合夥人時，屬營利所得，應由合夥人合併各類所得申報
02 繳納綜合所得稅。

03 3.被告所屬桃園分局按桃園地院採認計算系爭土地出售價格每
04 坪51萬2,000元，乘以系爭土地面積932.6075坪，原告與劉
05 添房應有部分各1/2，計算銷售金額各為2億3,874萬7,520
06 元。因原告未能提示成本及費用等相關證明文件，於是依行
07 為時所得稅法第83條規定，以不動產投資開發、興建及租售
08 業（行業標準代號：6700-12）同業利潤標準淨利率10%，
09 核定原告101年度營利所得2,387萬4,752元，併課原告101年
10 度綜合所得稅，並無不合。

11 (二)原告有漏報所得的故意，且未逾核課期間：

12 原告及劉添房成立合夥契約，各以其所有系爭土地應有部分
13 2分之1為出資，共同經營以系爭土地開發興建房屋銷售營利
14 的合夥事業，卻未依交易實質，辦理系爭土地所有權登記，
15 反而輾轉登記於第三人名下出售營利，透過借用他人名義辦
16 理系爭土地所有權登記的規劃安排，隱匿財產及交易事實，
17 致難自相關公示資料查得上情，應認係故意以不正當方法漏
18 報該合夥營利所得，核課期間為7年。原告於102年5月31日
19 辦理101年度綜合所得稅結算申報，核課期間至109年5月30
20 日屆滿，原處分並未逾核課期間。

21 (三)原處分2之罰鍰無裁量瑕疵：

22 綜合所得稅採自行申報制，重在誠實報繳。有所得即應申
23 報，為所得稅制的基本原則。原告對申報內容應盡審查核對
24 之責。原告101年度既有該營利所得，即應據實申報，其故
25 意以不正當方法逃漏稅捐，未就實際所得申報，致漏報營利
26 所得，無納稅者權利保護法免罰規定的適用，自應受罰。被
27 告按所漏稅額939萬7,942元處0.5倍罰鍰469萬8,971元，已
28 為適法裁量，無違行政程序法第9條及第10條規定。

29 (四)聲明：原告之訴駁回。

30 五、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有101年度
31 綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書（原處分卷第27

2-274頁)、原處分1(原處分卷第275-277頁)、原處分2(本院卷第57頁)、復查決定(本院卷1第59-67頁)、訴願決定(本院卷1第70-83頁)、核定書序號29及30非自住房屋租賃所得8萬9,625元的調查資料(原處分卷第1-2頁)等在卷可證,足以認定為真實。

六、爭點：

(一)出售系爭土地之所得是否為合夥事業的營利所得？

(二)本件是否已逾核課期間？

(三)原告有無漏報稅額之故意或過失？

(四)罰鍰部分有無裁量瑕疵？

七、本院的判斷：

(一)應適用的法令及說明：

1.行為時所得稅法第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8條第2款規定：「本法稱中華民國來源所得，係指左列各項所得：……二、中華民國境內之合作社或合夥組織營利事業所分配之盈餘。」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。」第14條第1項第1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：第一類：營利所得：……合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額……皆屬之。……合夥人應分配之盈餘總額……應按核定之營利事業所得額計算之。」第75條第4項規定：「獨資、合夥組織之營利事業應依第1項及第2項規定辦理當期決算或清算申報，無須計算及繳納其應納稅額；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。」第83條第1項規定：「稽徵機

01 關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得
02 額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或
03 同業利潤標準，核定其所得額。」又民法第667條第1項規
04 定：「稱合夥者，謂二人以上互約出資以經營共同事業之契
05 約。」第692條規定：「合夥因左列事項之一而解散：一、
06 合夥存續期限屆滿者。二、合夥人全體同意解散者。三、合
07 夥之目的事業已完成或不能完成者。」是所謂合夥營利事
08 業，係指以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業的
09 事業體。又所稱事業體，係指具有持續性及社會功能組織性
10 的團體而言，惟持續性不以永續經營為必要，只要有相當時
11 間持續為經濟活動，即合於該要件（最高行政法院97年度判
12 字第346號、98年度判字第1266號、101年度判字第228號判
13 決意旨參照）。

14 2.財政部75年12月8日台財稅第7518357號函：「營利事業出售
15 土地之交易所得，依所得稅法第4條第16款規定，免納所得
16 稅，惟該項盈餘分配予股東時，依同法第14條第1項第1類規
17 定，屬營利所得，應由股東合併各類所得申報繳納綜合所得
18 稅。」此係主管機關就所得稅法第4條第16款及第14條第1項
19 第1類規定所為的解釋性行政規則，僅是闡述法條規範含
20 義，並無增加法律所無的限制，亦無違背規範意旨，得為本
21 院裁判所適用。據此，合夥組織的營利事業出售土地的所
22 得，固可免納營利事業所得稅，惟合夥營利事業將該項盈餘
23 分配予合夥人時，即屬所得稅法第14條第1項第1類規定的營
24 利所得，合夥人既無免納所得稅的規定，自應合併當年度各
25 類所得申報繳納綜合所得稅。

26 (二)原告出售系爭土地之所得為合夥事業的營利所得，被告據此
27 事實作成原處分1，尚無違誤：

28 1.為釐清系爭土地出售的原因事實及法律關係，先確立基礎事
29 實及證據資料如下：

30 (1)原告為金朋公司的負責人，梁石祥為原告配偶，亦為該公司
31 董事，有公司登記查詢資料（桃園地檢署102年度他字第634

01 9號卷第65-66頁)及戶籍謄本(桃園地院103年度重訴字第4
02 3號卷1第52-53頁)在卷可證。

03 (2)系爭土地原登記為劉添房所有，劉添房於93年6月7日以買賣
04 為登記原因，分別移轉系爭土地應有部分2分之1給黃耀璋及
05 林趙桂枝。後來黃耀璋及林趙桂枝於95年7月3日以買賣為登
06 記原因，將系爭土地所有權全部移轉登記至原告配偶梁石祥
07 名下。梁石祥再以每坪58萬元價格，將系爭土地併同同段10
08 16-4、1030、1033及1034地號土地(該4筆土地係由原告分
09 別於95年6月22日、94年6月16日、95年5月25日及93年9月23
10 日買賣取得，並均於95年7月4日以夫妻贈與為登記原因移轉
11 至梁石祥名下，有異動索引可證，桃園地院103年度重訴字
12 第43號卷1第95-104頁)於101年2月23日出售予吳寶順，總
13 價合計7億5,777萬元，並於101年5月4日以買賣為登記原
14 因，將系爭土地所有權全部移轉登記至吳寶順名下；於同年
15 5月10日自履約保證專戶取得上開土地買賣價金。以上有異
16 動索引查詢資料、異動清冊查詢資料(原處分卷第44-47
17 頁)、土地登記申請書(高院107年度重上更一字第82號卷1
18 第129-133頁)、不動產買賣契約書(桃園地院103年度重訴
19 字第43號卷1第109-117頁)及臺灣銀行股份有限公司不動產
20 買賣價金信託契約書(高院105年度重上字第639號卷2第128
21 -133頁)等附卷可證。

22 (3)劉添房於桃園地檢署102年12月24日訊問時證稱：他是系爭
23 土地的所有權人，後來於93年5月27日將系爭土地應有部分2
24 分之1出售給原告，他剩下的另一半就和原告一起合建房
25 子，原告說因為要合建，所以希望將他的那一半也一併過戶
26 給原告指定的黃耀璋及林趙桂枝名下，他一直等，但都沒有
27 消息，才發現系爭土地已被轉售等等(桃園地檢署102年度
28 他字第6349號卷第41頁)；劉添房的女兒劉俐奴於桃園地院
29 103年9月12日審理時證稱：當時她們兄弟姊妹沒有住在一
30 起，她就向原告表示將系爭土地一半賣給原告，另一半留下
31 來委託原告蓋獨棟別墅，原告表示為了將來興建及分配時好

01 處理，希望將劉添房保留的另一半一併過戶給原告找的人頭
02 即黃耀璋及林趙桂枝，所以劉添房的那一半也過給原告指定
03 的人頭，後來原告找她和江財寶，說系爭土地蓋透天別墅利
04 潤不好，應該要和鄰地1032地號土地合併一起蓋，但後來10
05 32地號土地自己先蓋，原告找江財寶討論如何興建，談一談
06 沒有結果，劉添房一直問為何房屋還沒興建，後來系爭土地
07 就被賣掉了等等（桃園地院103年度重訴字第43號卷3第52頁
08 及背面）。

09 (4)證人黃耀璋於桃園地檢署102年12月24日訊問時證稱：原告
10 是他的表姊，原告說要買土地，要借他的名字登記，他就把
11 名字借給原告，後來將系爭土地登記給原告配偶梁石祥，也
12 是原告叫他這樣做的等等（桃園地檢署102年度他字第6349
13 號卷第42-43頁）；於桃園地院103年9月12日審理時亦證
14 稱：他是原告的表弟，原告要買土地，要借他的名義登記，
15 他有同意，就配合到場簽買賣契約，價金的交付是開他的
16 票，再由原告將款項存到他的支票帳戶，但他對買賣契約的
17 內容不清楚，也不知道原告只有買系爭土地的一半，後來原
18 告要把系爭土地過戶回去，他就在文件上蓋章，他實際上沒
19 有收取任何買賣價金，也沒有繳納此部分的有關稅捐，後續
20 都是原告處理等等（桃園地院103年度重訴字第43號卷3第50
21 頁背面至51頁背面）；證人林趙桂枝亦於該次偵訊時證稱：
22 她是原告的朋友，認識十幾年了，原告說要借名字，她就同
23 意了，她沒有收取任何利益，後來系爭土地移轉登記給梁石
24 祥，是她提供證件給原告，讓原告自己去辦的等等（桃園地
25 檢署102年度他字第6349號卷第43頁）。

26 (5)原告於101年10月9日警詢時陳稱：她和劉添房的女兒是國中
27 同學，所以認識劉添房，她於93年5月27日以每坪18萬2,000
28 元向劉添房買受系爭土地50%，總計8,486萬6,600元；她有
29 借用黃耀璋及林趙桂枝的名義辦理系爭土地的所有權登記；
30 她購買系爭土地50%後，原意是要和鄰地1032地號土地談共
31 同開發，但鄰地所有權人發現原告的系爭土地與他人有糾

紛，所以無法和她商談共同開發事宜；後來將系爭土地移轉登記至配偶梁石祥名下，是因為他的信用額度比較好，辦理貸款審核較容易，接著就將系爭土地轉賣給吳寶順；系爭土地的出售及移轉至梁石祥名下都是她主導，是她找梁石祥簽名等等（高院105年度重上字第639號卷2第146-148頁）；復於101年11月6日檢察官訊問時稱：她於93年5月向劉添房購買系爭土地的一半，另一半還是劉添房所有，劉添房當時同意將其另一半的土地產權同時過戶到她指定的名下，她有開本票給劉添房擔保；因為她有整合系爭土地周邊鄰地，想要合建，就將系爭土地所有權移轉登記至梁石祥名下等等（高院105年度重上字第639號卷2第151-152頁）。

(6)梁石祥於101年10月9日警詢時陳稱：劉添房的女兒是原告國中同學，所以他認識劉添房，原告有告訴他關於原告於93年5月27日購買系爭土地50%的事，他不知道原告為何要將系爭土地登記在黃耀璋及林趙桂枝名下，系爭土地後來移轉到他名下，再賣給吳寶順也是原告處理，他沒有管這些事，原告要他做什麼，他就照做等等；101年11月6日檢察官訊問時亦稱：與劉添房洽談土地開發一事都是由原告處理，他不處理這些事，都是交給太太（即原告）處理等等（高院105年度重上字第639號卷2第152-155頁）。

(7)原告曾於93年6月1日手稿記載：合夥人劉添房、原告共同出資購入系爭土地，產權登記為黃耀璋、林趙桂枝名下，原告願出具等額之商業本票由劉馨文、江財寶背書交由劉添房保管，日後如有損及劉添房權益，願負全責（但土地因市場的行情高賣或低、漲跌不在此限）；系爭土地傾向與1032地號共同開發，倘若經設計，共同開發並沒有產生任何的利益，將另行開發此地，開發前必須做出成本分析表，並准許採建築融資方式；銷售方式依市場而定（預售或完工後售）；總收入扣除成本依股權分得，倘若有餘屋也是依股權各自分回，絕無異議等等（桃園地院103年度重訴字第43號卷1第27頁）。原告於桃園地院103年12月19日審理時陳稱：該手稿

01 是她的筆跡，當時是她要向劉添房買地，劉添房說自己要保
02 留一半，該手稿是她和劉添房磋商過程所寫的文件，是要給
03 劉添房等等（桃園地院103年度重訴字第43號卷3第221頁背
04 面）；於高院108年4月15日審理時亦證稱：該手稿是她傳真
05 給劉添房的女兒劉俐奴，93年5月30日左右劉添房說要跟她
06 投資，她說她向劉添房買系爭土地的目的是要與1032地號土
07 地共同開發，所以寫該手稿給劉添房，該手稿寫到有餘屋時
08 依股權各自分回，是說如果整合1032地號土地成功，銷售扣
09 掉成本後，按各自的股權分回一定比例的房子等等（高院10
10 7年度重上更一字第82號卷2第106-107頁）。原告也確實依
11 其手稿內容於93年6月3日簽發面額8,486萬6,600元，並由劉
12 馨文、江財寶背書的本票交予劉添房擔保，有該本票影本附
13 卷可證（桃園地院103年度重訴字第43號卷1第28頁及背
14 面）。

15 (8)證人江財寶曾手稿記載：原告購入劉添房系爭土地50%產
16 權，每坪18.2萬，系爭土地由原告、劉添房各持分50%共同
17 擁有；系爭土地開發方案：1.與1032地號土地共同開發；2.
18 自行開發興建透天住宅；3.上述開發方式，委由原告負責規
19 劃，提供計劃書經劉添房、原告雙方同意後執行；4.開發所
20 需工程費用採土地建築融資方式，劉添房及原告不再以現金
21 增資，融資由原告負責辦理；5.建築工程委由原告負責承
22 包、負責提供建材、配備等估價明細資料後，雙方共同議定
23 每坪建築工程承包價格；6.總銷售收入扣除建築工程費用及
24 銷售費用後，由劉添房及原告雙方依股權分得，若有餘屋也
25 是依股權各自分回；若與1032地號土地共同開發需再出資購
26 買土地，劉添房及原告雙方各擁有50%投資權利等等（桃園
27 地院103年度重訴字第43號卷1第36-38頁）。證人江財寶於1
28 03年7月25日桃園地院審理時證稱：他和劉添房沒有私交，
29 和原告及梁石祥是朋友，因雙方（即劉添房與原告、梁石
30 祥）都是朋友，到他公司談合建的事，他就幫忙紀錄一下，
31 時間點忘了，當時雙方洽談是劉添房只賣一半土地，之後雙

01 方各出一半土地進行合建，原告、梁石祥出的一半土地應該
02 是向劉添房買的；他有在本票上背書，該本票是為了保障劉
03 添房的權益，因為劉添房只賣系爭土地的一半，卻全部過戶
04 到原告這邊，為了給劉添房保障，原告主動說要簽發該紙本
05 票，該本票應該是雙方到他辦公室談過後才簽發，因為劉添
06 房的女兒是他事業上的夥伴，原告和他也是很好的朋友，雙
07 方希望他背書，他就同意在該本票上背書；他知道系爭土地
08 與1032地號土地合併合建是第一優先方案，因為合併後面臨
09 馬路很寬，但1032地號土地被另一家公司買走，當時原告與
10 對方沒有談成，第二方案就是將系爭土地單獨蓋透天住宅，
11 這是指無法與1032地號土地合併的情形；他寫的手稿應該有
12 給雙方，因為這是雙方的共識等等（桃園地院103年度重訴
13 字第43號卷2第252-255頁背面），核與前述原告93年6月1日
14 手稿內容及原告於93年6月3日簽發本票等情相吻合。

15 (9)劉添房以原告及梁石祥將其所有系爭土地應有部分2分之1出
16 售予吳寶順，損害其權益，提起民事訴訟。桃園地院103年
17 度重訴字第43號民事判決依侵權行為法律關係判決原告應負
18 賠償責任（本院卷1第269頁以下），經劉添房及原告提起上
19 訴，高院105年度重上字第639號民事判決依合夥法律關係判
20 決原告應負給付義務（本院卷1第295頁以下），劉添房及原
21 告提起上訴，最高法院以107年度台上字第304號民事判決廢
22 棄發回（本院卷1第315頁以下），高院再以107年度重上更
23 一字第82號民事判決依合夥法律關係判決原告應負給付義務
24 （本院卷1第321頁以下），但仍為最高法院109年度台上字
25 第3170號民事判決廢棄發回（本院卷1第333頁以下），後來
26 原告與劉添房於110年12月20日試行調解成立，約定原告願
27 給付劉添房7,200萬元；劉添房願於111年1月20日返還原告9
28 3年6月3日所簽發面額8,486萬6,600元的本票；原告同意劉
29 添房取回擔保金合計4,465萬元的提存物；劉添房同意原告
30 取回擔保金合計7,548萬3,227元的提存物等調解內容，有調

01 解筆錄可以證明（高院110年度重上更二字第42號卷第325-3
02 26頁）。

03 2.綜合上述事實及證據資料可知：劉添房於93年5月27日以每
04 坪18萬2,000元的價格，將其所有系爭土地應有部分2分之1
05 出售給原告，劉添房自己保留2分之1，並與原告約定雙方各
06 以系爭土地應有部分2分之1為出資，將系爭土地與1032地號
07 土地共同開發，或於無法與1032地號土地共同開發時，另行
08 規劃開發方案，並約定由原告負責規劃、融資、興建等事
09 宜，以興建房屋銷售營利，所得扣除成本後，依出資額各5
10 0%分配，倘有餘屋亦依出資額分配。劉添房配合原告指示
11 將系爭土地全數移轉登記至原告指定的黃耀璋及林趙桂枝名
12 下（應有部分各2分之1），原告則開立面額與其買受系爭土
13 地應有部分2分之1之價金相當，並有劉馨文、江財寶背書的
14 本票交予劉添房擔保。由此可見原告與劉添房雙方各以系爭
15 土地應有部分2分之1為出資，目的在於經營興建房屋銷售營
16 利的共同事業，其約定損益共享，於93年6月3日成立合夥契
17 約，應可認定。由於原告將登記在其借用之名義人黃耀璋及
18 林趙桂枝名下的系爭土地移轉登記至梁石祥名下後，將系爭
19 土地與其他4筆土地一併出售給吳寶順，則原告與劉添房以
20 系爭土地為標的，經營興建房屋銷售營利的共同事業即無法
21 繼續，合夥事業的目的已不能完成，應當然解散。

22 3.最高法院109年度台上字第3170號民事判決雖表示：「民法
23 之合夥，係指二人以上互約出資以經營共同事業，分享其營
24 業所生之利益及分擔所生損失之契約，此觀民法第667條第1
25 項之規定自明。是合夥應就如何出資及共同事業之經營為確
26 實之約定，始足當之。兩造（按即劉添房及原告，梁石祥部
27 分經高院105年度重上字第639號民事判決確認與系爭土地交
28 易無關，劉添房無請求梁石祥為給付的請求權依據後，因劉
29 添房未就此部分提起上訴而確定）約定各以系爭土地應有部
30 分1/2出資，與1032地號土地共同開發或系爭土地自行開
31 發，為原審認定之事實。惟上訴人93年6月1日手稿未載明10

32地號土地如何取得及資金籌措方法……，江財寶手稿則記載『若與1032地號共同開發需再出資購買土地，甲（被上訴人，即劉添房）、乙（上訴人，即原告）雙方各擁有50%投資權利』……觀其文義，兩造就1032地號土地部分，似可自行決定是否再行出資。果爾，兩造既非必然參與1032地號土地部分之出資，系爭土地與1032地號土地共同開發之出資人似非必為兩造？且系爭土地單獨開發，或與1032地號共同開發之出資人數、方式、比例似非定然相同？則兩造間就出資及共同事業之經營是否已為確實之約定，而該當合夥？非無進一步研求之餘地」等等（本院卷1第336頁）。然該民事判決並無拘束本院認定的效力，且該民事判決未根本否定原告與劉添房已就系爭土地的開發達成按出資額分攤盈虧的本旨。至於具體的開發方式，因是委由原告規劃、融資及興建，開發內容與細節原即預留一定程度的彈性，俾利原告依系爭土地與周邊鄰地之整合情形等客觀條件而為設計、規劃，尚難以部分內容的未臻明確，即否定原告與劉添房間互約出資經營共同事業的客觀事實。

- 4.原告雖舉劉添房於高院108年4月15日審理時證稱：他沒有向陳寶卿說要合股，他是用系爭土地的一半與原告合建，他分房子，是在買賣時跟原告講要合建分房子，原告說要和他女兒的公司計畫後才會決定等等（高院107年度重上更一字第82號卷2第103-104頁）；劉添房民事陳述意見狀(三)記載「劉添房與陳寶卿合建之目的在分屋、分潤，並不包含委任陳寶卿整合周遭土地出售」等等（本院卷第109頁）；劉添房的訴訟代理人在本院110年度訴字第175號綜合所得稅事件中，於110年9月7日準備程序期日亦否認與原告間存有合夥關係（本院110年度訴字第175號卷第84、85、87、89頁），以及劉添房在民事爭訟中主張侵權行為損害賠償、隱名合夥、合夥、合建、委任、無因管理及不當得利等7種法律關係請求民事法院擇一為有利判決等情，主張劉添房亦否認有與原告成立合夥關係，劉添房欲將其所有系爭土地應有部分2分之1

01 委由原告構思可以共同合作創造價值的作法，惟僅止於構
02 思，並無共識，亦無簽約等等。然而，劉添房既於民事爭訟
03 中將合夥法律關係列為請求權基礎之一，可見其並未自始否
04 認與原告有成立合夥關係的可能。又劉添房除將其出售原告
05 的系爭土地應有部分2分之1移轉登記至原告指定的黃耀璋、
06 林趙桂枝名下外，亦將其所有系爭土地應有部分2分之1移轉
07 登記至原告指定的黃耀璋、林趙桂枝名下，並取得原告簽發
08 面額與系爭土地應有部分2分之1買賣價金相當的本票作為擔
09 保；原告實際上也有與1032地號土地所有權人洽談與系爭土
10 地合併開發的作為，並於確定系爭土地無法與1032地號土地
11 合併開發後，陸續購入系爭土地相鄰的1016-4、1030、1033
12 及1034地號土地，以增加系爭土地臨路面寬及基地條件，另
13 以其他方式開發，均與前引原告93年6月1日手稿及證人江財
14 寶手稿記錄大致相符，呈現雙方互約出資經營共同事業的具
15 體實施，難認純屬構思階段。再者，合夥契約為諾成契約，
16 不以書面為必要，亦不以營業登記為必要，且一方提供土地
17 而由他方建築房屋，並依約定比例分受建造完成之房屋及其
18 基地的合建契約，究為互易、承攬、承攬與買賣的混合、合
19 夥或其他契約，並無固定範示，應探求當事人立約當時的真
20 意決定。正因原告與劉添房未有具體詳盡的書面約定，在雙
21 方未必有充足法律認知的情況下，其內心真意僅能從外在的
22 客觀行為予以綜合評價，尚無法片面依原告與劉添房對法律
23 行為的認知或單純以其臨訟的主張而為認定。劉添房於108
24 年間亦因漏報本件合夥組織營利事業分派的營利所得，而遭
25 被告補稅及裁罰，經復查及訴願程序後向本院提起行政訴
26 訟，業經本院調閱110年度訴字第175號卷宗核閱無誤，是無
27 法排除其為免除稅捐負擔而於事後否定與原告間合夥關係的
28 可能。況劉添房已於111年2月22日與被告達成和解，不再爭
29 執被告核課應補徵稅額871萬8,321元，亦有和解筆錄在卷可
30 佐（本院110年度訴字第175號卷第183頁）。是原告上開主
31 張均不可採。

01 5.原告雖又主張：系爭土地的買賣價金實際上為梁石祥支付，
02 95年7月3日僅是將系爭土地變更登記返還於真正所有權人梁
03 石祥，後來梁石祥出售系爭土地給吳寶順，買賣價金也是撥
04 付至梁石祥帳戶，該交易所得依所得稅法第4條第1項第16款
05 規定免納所得稅，原告僅是梁石祥的代理人，未取得任何買
06 賣價金等等。然原告前委請圓平法律事務所以102年1月8日
07 圓平（102）函字第103函予劉添房表示：「據當事人陳寶卿
08 （即原告）女士來所委稱：『(一)本人前於93年5月27日，以
09 總價1億6,973萬3,200元向劉添房先生(下稱劉君)承購座落
10 於桃園縣桃園市新埔段第1031地號土地（即系爭土地）……
11 本人乃積極尋找土地右側及左側土地所有權人，透過整合購
12 入臨路面寬較大、價格高之鄰地，解決土地面寬不足之問
13 題……(二)自95年5、6月起，本人著手規劃開發整合完成之土
14 地……考量劉君自94年間開始已數度表示希望出售土地予本
15 人……本人積極透過仲介尋找買主……順利於同年2月23日
16 與買主簽訂買賣契約，同年5月10日完成所有買賣交易手續
17 取得買賣價款，本人當日立即以電話通知劉君結清土地價
18 款……』等等（原處分卷第35-36頁），再佐以前開臚列的
19 證據資料顯示，原告為建設公司的負責人，與劉添房的女兒
20 有同學關係，因而認識劉添房；黃耀璋及林趙桂枝均是受原
21 告之託提供名義登記為系爭土地的所有權人；原告為提供劉
22 添房擔保，以自己名義簽發本票，並手稿撰寫合作內容，傳
23 真給劉添房的女兒；江寶財的手稿也記載系爭土地的規劃、
24 融資、興建等事宜，由原告負責；江寶財是受原告之託在原
25 告簽立的本票上背書；梁石祥於刑事及民事事件中則均陳述
26 是依原告指示辦理，借名給原告，沒有過問系爭土地的交易
27 內容等等；且民事歷審判決及最後試行調解成立的調解筆
28 錄，均是以原告為對劉添房負有義務的給付主體，而不包括
29 梁石祥。由此觀之，應認整起事件均為原告出名對外為有關
30 法律行為，至於其與配偶梁石祥於內部如何分工、資金如何
31 調度等，均不影響原告與劉添房有合夥取有營利所得的事

01 實。原告此部分主張，亦不足採。另黃耀璋於107年4月16日
02 提出陳述書予被告表示：「……1031地號土地，係梁石祥
03 （配偶陳寶卿）購買，本人僅提供名字借予梁石祥登記……
04 雖然借名人梁石祥一再保證……但本人甚為困擾，遂要求梁
05 石祥（配偶陳寶卿）將該土地產權轉回」等等（本院卷1第3
06 77頁）；林趙桂枝亦於107年4月間提出說明書予被告表示：
07 「上列土地係梁石祥（配偶陳寶卿）購買，本人僅提供姓名
08 及印章借予梁石祥登記……遂要求將該土地產權轉回梁石祥
09 （配偶陳寶卿）之名下」等等（本院卷1第727頁），然上述
10 回覆內容與該二人及梁石祥於刑事及民事訴訟中所為的陳述
11 不符，且這是被告函請說明於93年購買系爭土地及95年出售
12 系爭土地予梁石祥情事後，該二人所為之回覆，應僅是就系
13 爭土地形式上的登記移轉情形為說明，此觀該二份文書對於
14 系爭土地的買受人均以「梁石祥（配偶陳寶卿）」稱之，亦
15 可知黃耀璋及林趙桂枝對原告與梁石祥間內部的分工與交易
16 安排亦不甚了解，尚無法證明系爭土地確係自始即由梁石祥
17 買賣取得，併予說明。

18 6.原告援引財政部106年6月7日台財稅字第10604591190號令
19 （本院卷1第651頁）、103年3月31日台財稅字第1020058790
20 0號函（本院卷2第103頁）及最高行政法院104年度判字第63
21 8號、108年度判字第65號判決，主張：自購置系爭土地至出
22 售期間，原告並無多次買進賣出行為，非屬具持續性、經常
23 性要件的營業行為，亦無營業牌號及營業場所，自非合夥組
24 織的營利事業等等。然原告與劉添房為使系爭土地創造更高的
25 經濟價值，已具體實施與相鄰的1032地號土地合併開發，
26 並於確定無法與1032地號土地合併開發後，陸續購入與系爭
27 土地相鄰的1016-4、1030、1033及1034地號土地，以增加系
28 爭土地臨路面寬及基地條件，另以其他方式建屋出售營利，
29 顯見原告與劉添房組成的合夥團體以追求利潤為目標而進行
30 規劃與經濟活動，營利目的至為明顯，雖非永續經營，然已
31 持續相當時間為經濟活動，自屬合夥從事營利事業，與單純

01 個人售地有別。況營利事業是否存續，取決於其設立目的是
02 否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立的營利
03 事業。因此，不能以原告與劉添房的合夥關係僅是為開發系
04 爭土地的單一目的而組成，且最終合夥目的沒有達成等情，
05 否定其屬合夥的營利事業。縱然，原告與劉添房的合夥營利
06 事業未有固定名稱或營業地點，然此仍不影響合夥營利事業
07 的認定。至原告所引財政部106年6月7日台財稅字第1060459
08 1190號令、103年3月31日台財稅字第10200587900號函及最
09 高行政法院104年度判字第638號、108年度判字第65號判決
10 見解，均是針對個人購屋後出售，或將持有的土地建屋並銷
11 售時，該個人是否為營利事業（獨資）、所得是否為營利所
12 得的定性，須輔以經常性、持續性的要件判斷為闡述，與本
13 件原告與劉添房間係成立合夥組織，營利目的明確的情形不
14 同，自無法比附援引為有利於原告的認定。

15 7.原告再主張：系爭土地為素地出售，無任何開發、興建及房
16 屋租售情事，不應認定為「不動產投資開發、興建及租售
17 業」，被告以「不動產投資開發、興建及租售業」的同業利
18 潤標準淨利核定合夥事業營利所得，顯與事實不符等等。然
19 原告與劉添房組成的合夥營利事業以系爭土地的合建開發為
20 目的，已如前述，符合財政部所訂稅務行業標準分類所示
21 「不動產投資開發、興建及租售業：包括工業廠房、住宅大
22 樓、殯葬場所、公共建設、新市鎮、新社區、工業區、工商
23 綜合區等投資開發、興建及租售。」且依101年度同業利潤
24 標準，「不動產投資開發、興建及租售業」的淨利率為1
25 0%，為不動產開發業及不動產經營業中淨利率最低者，已
26 屬對原告有利的認定。故原告此部分主張，亦不可採。

27 8.原告引用的財政部91年3月13日台財稅字第0900454904號令
28 （本院卷1第221頁），是針對個人提供土地自行出資建屋出
29 售或與建設公司合建分屋出售，應辦理營業登記時，出售土
30 地部分的所得不列入該營利事業的盈餘所為解釋，與本件係
31 合夥營利事業將盈餘分配予合夥人後，合夥人應合併各類所

得申報繳納綜合所得稅的情形不同。又原告引用的財政部95年2月23日台財稅字第09504507760號函（本院卷1第219頁），是針對數名個人共同出資購地，以其中一人名義登記為土地所有權人，再與建設公司合建分售，出售後所獲利益由該土地所有權人按出資比例返還時，其他出資人取得該項利益應如何認列所得所為解釋，亦與本件屬合夥組織營利事業的情形不同。另原告援引財政部105年3月9日台財稅字第10400189670號令修正發布的房地合一課徵所得稅申報作業要點第18點規定（本院卷1第223頁）及財政部104年12月9日台財稅字第10400691430號函（本院卷1第221頁），是針對個人及營利事業於105年1月1日以後交易特定的不動產時，其交易所得應如何計算、課徵所得稅所為的規範，與本件系爭土地係屬101年間的交易無涉，於本件並無適用。原告引述上開函釋，均不足以作為對原告有利的認定，併予說明。

9.原告雖主張：其與劉添房在民事爭訟中，針對系爭土地價格共有7份估價報告，參考房地合一課徵所得稅申報作業要點第11點第(七)款規定以7份估價報告的平均數認定，系爭土地的成交價格至多僅為每坪30萬9,984元，被告依桃園地院103年度重訴字第43號民事判決採認計算系爭土地出售價格每坪51萬2,000元，應有違誤等等。然在原告與劉添房的民事訴訟中，有多份原告、劉添房及法院委託鑑價的估價報告，內容如下：(1)中華徵信不動產估價師聯合事務所估價報告，以103年3月25日為價格日期，鑑估系爭土地與同段1016-4、1030、1033及1034地號土地合併前正常價格為每坪63萬6,000元；合併後限定價格為每坪68萬6,035元（桃園地院103年度重訴字第43號卷1第184-245頁）；(2)上開事務所另份估價報告，以101年2月1日為價格日期，鑑估系爭土地與同段1016-4、1030、1033及1034地號土地合併前正常價格為32萬9,000元（桃園地院103年度重訴字第43號卷2第152-202頁）；(3)景瀚不動產估價師聯合事務所估價報告，以101年2月23日為價格日期，鑑估系爭土地單獨開發（不考量合併使用效

01 益)的合理價格為每坪51萬2,000元；以103年1月20日為價
02 格日期，鑑估系爭土地單獨開發的合理價格為每坪63萬元
03 (桃園地院103年度重訴字第43號卷3第143-219頁)；(4)麗業
04 不動產估價師聯合事務所估價報告，以101年9月29日為價格
05 日期，鑑估系爭土地與鄰地整合至臨路面寬達6公尺，法定
06 容積率可以使用完全為前提的正常交易價格為每坪30萬元
07 (桃園地院103年度重訴字第43號卷4第233-297頁)；(5)上
08 開事務所另份估價報告，以103年1月20日為價格日期，鑑估
09 系爭土地與鄰地整合至臨路面寬達6公尺，法定容積率可以
10 使用完全為前提的正常交易價格為每坪35萬2,000元(桃園
11 地院103年度重訴字第43號卷4第90-149頁)；(6)中美不動產
12 估價師事務所估價報告，分別以101年5月17日及103年1月20
13 日為價格日期，鑑估系爭土地單獨開發(不考量與同段1016
14 -4、1030、1033及1034地號土地合併)的正常價格分別為每
15 坪12萬5,748元及17萬6,138元(高院105年度重上字第639
16 號，報告書外放)等等。審酌原告係於101年間將系爭土地
17 與相鄰的同段1016-4、1030、1033及1034地號土地合併出售
18 給吳寶順，產生本件營利所得，則前述鑑價報告中以103年
19 為價格日期部分，均無足採。又系爭土地與上開4筆土地於1
20 01年間合併出售給吳寶順的價格為每坪58萬元，有不動產買
21 賣契約書可證(桃園地院103年度重訴字第43號卷1第110
22 頁)。由於系爭土地與上開4筆土地面積分別為932.6075
23 坪、53.5425坪、297.3575坪、9.68坪及13.31坪(桃園地院
24 103年度重訴字第43號卷3第195頁)，系爭土地面積佔整體
25 範圍逾7成之多，同時該4筆土地中的1034地號土地臨路面寬
26 10.5公尺、1030地號土地臨路面寬7.2公尺，亦有增益臨路
27 面寬僅4.6公尺之系爭土地的經濟效益(桃園地院103年度重
28 訴字第43號卷1第110頁)，換言之，原告將系爭土地與上開
29 4筆土地整合出售，具有相互增益各該土地經濟效益的成果，
30 則被告以接近但略低於實際交易價格(58萬元)之每坪
31 51萬2,000元的鑑價報告為依據，乘以系爭土地面積932.607

5坪，再按原告出資額即系爭土地應有部分 $\frac{1}{2}$ 計算銷售金額為2億3,874萬7,520元（51萬2,000元 $\times$ 932.6075坪 $\times$ 2分之1），尚屬合理。原告有關應採7份估價報告的金額平均數等主張，自無可採。又因原告未能提示成本及費用等相關證明文件，被告依行為時所得稅法第83條規定，以不動產投資開發、興建及租售業的同業利潤標準淨利率10%，核定原告101年度營利所得2,387萬4,752元，歸課原告101年度綜合所得稅，即無不合。

(三)原告有漏報營利所得的故意，且未逾核課期間：

1.處分時稅捐稽徵法第21條第1項第3款及第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」據此，核課期間原則上為5年，除未申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，倘涉有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。由此可知，雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報的義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為的不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定的情形相當。易言之，如納稅義務人在漏報所得前，已有隱匿所得的規劃，並於申報時以漏報方式實現該規劃，則該漏報行為當時，雖只是消極不作為，但不再依單純漏報為評價，而應就漏報行為整體觀察，認係故意以不正當方法逃漏稅捐，而適用較長的7年核課期間，方能實現租稅的公平正義（最高行政法院110年度上字第40號判決意旨參照）。又納稅者權利保護法第16條第1項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所稱故意，指行為人對

於違反稅法上義務行為的構成要件事實，明知並有意使其發生（直接故意），或預見其發生，因其發生不違背本意，而任其發生（間接故意）；所稱過失，指行為人對於違反稅法上義務行為之構成要件的發生，雖非故意，但按其情節，應注意、能注意而不注意，以致未能預見其發生（無認識的過失），或雖預見其可能發生，而信其不發生的心態（有認識的過失）。

2. 依前述說明，原告與劉添房就系爭土地的開發已成立合夥組織營利事業，就合夥營利事業出售系爭土地的所得，固可免納營利事業所得稅，惟合夥組織於其目的不能完成，而當然解散，將該項盈餘分配予合夥人時，合夥人所取得者，即屬所得稅法第14條第1項第1類規定的營利所得，應合併當年度各類所得申報繳納綜合所得稅。原告與劉添房於93年5、6月間已成立合夥組織營利事業，原告卻自始隱身於外，先是借用黃耀璋及林趙桂枝名義，將劉添房名下的系爭土地全數以買賣為原因移轉登記至黃耀璋及林趙桂枝名下，再以買賣的名義將系爭土地移轉登記至原告配偶梁石祥名下，致系爭土地於101年出售予吳寶順時，被告僅能查得形式外觀上為梁石祥與吳寶順間的土地買賣，依所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅，而無從查知原告與劉添房間的合夥關係及其等合夥營利事業分配盈餘所生的營利所得，致生漏稅情事。原告對上開借名的交易安排為明知並有意使其發生，未為申報之違反稅法上義務行為，具有故意的主觀責任條件，應可認定。被告就此客觀上未依交易實質辦理土地所有權登記，產生隱匿營利所得的安排，已非單純不為申報之消極不作為可比擬，認屬故意以不正當方法逃漏稅捐，而適用較長的7年核課期間作成原處分，亦屬有據，沒有逾核課期間的問題。

3. 原告雖主張：其代理梁石祥以黃耀璋及林趙桂枝名義簽約購地並登記，嗣黃耀璋及林趙桂枝移轉系爭土地予實際支付價款的梁石祥，最後梁石祥出售系爭土地，依所得稅法第4條

第1項第16款規定免納所得稅，原告亦無所得，自無申報揭露的義務等等。然如前所述，觀察系爭土地的全部交易過程均由原告主導、安排，梁石祥對系爭土地的交易實情並無過問，僅是借名給原告，被動配合原告辦理，難認原告僅是梁石祥之代理人角色。原告此部分主張不可採。原告雖再稱：借用黃耀璋及林趙桂枝名義購買土地，是為避免與劉添房有民事爭議的居典公司認定原告介入合建爭端，衍生不必要的問題，且法律並未禁止借名登記，借名登記非「不正當方法」等等。然綜合所得稅的納稅義務人有據實申報其交易實質的義務，借名登記於民事法律關係中雖然不一定被評價為脫法行為，但在稅捐法領域，借名登記有掩蓋真實交易、隱匿所得、逃漏稅捐的高度可能性。原告為系爭土地交易的主導者，卻先後使用黃耀璋、林趙桂枝及梁石祥名義辦理登記，原告則隱身其後，致生前述漏稅事實，自屬故意以不正當方法逃漏稅捐，而有稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定的適用。

4.原告所引被告102年間就梁石祥以買賣為登記原因移轉系爭土地所有權予吳寶順的專案調查報告，認定系爭土地買賣價金屬土地交易所得，依所得稅法第4條第1項第16款規定，免納所得稅等等；財政部北區國稅局桃園分局108年5月10日北區國稅桃園綜字第1081115531號函稱：「除納稅義務人與配偶分居得各自依法辦理結算申報及計算稅額外，納稅義務人與配偶均應合併申報，是梁君（即梁石祥，下同）出售該土地之所得，不論以梁君或陳君（即原告）名義出售，對渠等所應繳納之綜合所得稅並無影響」等等（本院卷1第581頁）；依此，桃園地檢署108年度偵字第18765號不起訴處分書表示：「納稅義務人與配偶均應合併申報，是梁石祥出售該土地所得，不論以自己或被告（即原告陳寶卿）名義出售，對渠等所應繳納之綜合所得稅額並無影響……難認被告有何逃漏稅之惡意」等等（本院卷第407頁），均僅是就一般土地交易情形為敘述，並未慮及或察知本件實為原告與劉

01 添房組成之合夥營利事業出售土地，並將售地盈餘分配予合
02 夥人，產生營利所得的情形，自難以此對原告為有利的認定
03 或主張有何信賴保護原則的適用。

04 5.原告關於漏報核定通知書序號29、30「非自住房屋租賃所
05 得」合計8萬9,625元部分，並無爭執（其證據及事實已認定
06 如前），惟主張：該部分已經被告註記「免罰」（原處分卷
07 第276頁），顯然與「故意以不正當方法逃漏稅捐」無涉，已
08 逾核課期間5年，原處分1竟將該兩筆所得併同歸課綜合所得
09 總額3,524萬9,894元，並核定應補稅額942萬4,452元，已違
10 反稅捐稽徵法第21條規定等等。然而，原告有故意以不正當
11 方法逃漏營利所得情事，已如前述，其個人綜合所得稅的核
12 課期間為7年，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，在此核課期
13 間內，經另發現應徵之構成綜合所得總額的其他所得時，仍
14 應計入總額核算，依法補徵。稅捐稽徵法第21條第2項所稱
15 「另發現應徵之稅捐」，不以新事實、新證據存在為必要，
16 只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之（最高行政法
17 院101年度判字第652號、103年度判字第589號、第595號、1
18 09年度上字第896號判決意旨參照），且該條項既無就發現
19 的緣由或調查的時機另設限制，即不限於該「另發現應徵之
20 稅捐」與同條第1項規定「故意以不正當方法」有因果關係
21 為必要。因為稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，將核課期
22 間由5年延長為7年，並非基於「處罰」逃漏稅捐者的目的而
23 設，而是因稅捐法律事實或證明法律事實的證據方法通常在
24 納稅義務人的管領下，納稅義務人一有逃漏稅捐的行為，即
25 增加稅捐稽徵機關正確核課稅捐的困難，而有延長核課期
26 間，俾使稅捐稽徵機關取得相關證據的必要（最高行政法院
27 100年度判字第1685號、105年度判字第67號判決意旨參
28 照），則在此期間內另發現應徵的課稅項目，即便與納稅義
29 務人故意之不正當行為無涉，亦應納入核算；同理，構成租
30 稅減項的事實，也應一併計入，方能核實課徵稅捐，符合課
31 稅公平原則。是以，原告上述主張，亦不可採。

01 (四)被告依所得稅法第110條第1項規定作成原處分²，應屬有
02 據，且原處分²尚無裁量瑕疵：

03 1.裁處時所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法
04 規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課
05 稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之
06 罰鍰。」又推計課稅案件，並非當然可以處罰，如稽徵機關
07 並無確切證據證明逃漏稅事實，僅因納稅義務人違反協力義
08 務而被推計課稅時，則僅能調整補稅而不罰，或者納稅義務
09 人並無故意或過失，也應不罰。但若稽徵機關業已證明納稅
10 義務人逃漏稅之構成要件該當、違法且有責之事實者，即得
11 依法加以處罰（最高行政法院108年度判字第483號判決意旨
12 參照）。原告引用的財政部99年7月9日台財稅字第09900220
13 630號令，是就所得稅法第110條第2項規定的適用為釋示，
14 與本件應適用所得稅法第110條第1項規定無關，併予說明。

15 2.納稅者權利保護法第16條第3項規定：「稅捐稽徵機關為處
16 罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生
17 影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資
18 力。」據此，對於依法補繳稅款的納稅義務人裁處漏稅罰
19 時，應按個案情節，注意有無減輕或免除處罰的事由，慎重
20 裁量求其適切。又違反義務之行為人應受責難程度，究屬直
21 接故意、間接故意、無認識之過失、有認識之過失、重大過
22 失或輕微過失等，僅屬納稅者權利保護法第16條第3項規定
23 為罰鍰裁量時應審酌的情狀之一，而處分時稅務違章案件裁
24 罰金額或倍數參考表就違反所得稅法（綜合所得稅）第110
25 條第1項的違章情形區分8種，其中短漏報非屬處分核定前已
26 填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，以及非屬應填報緩課股
27 票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬以他人名義分散所得情
28 形者，處所漏稅額0.5倍的罰鍰。這是依據違章情形不同特
29 性，列出重要典型案件的裁罰基準，應已審酌納稅者權利保
30 護法第16條第3項所規定「應受責難程度」、「所生影響」
31 及「違反稅法上義務所得之利益」等因素，對違章情節不同

者，予以不同的處罰，自與比例原則無違，而得為本院裁判所適用。

3.原告雖有依法申報101年度個人綜合所得稅，惟漏報營利所得，已認定如前，該當於所得稅法第110條第1項規定的裁罰要件。由於原告領受營利所得的數額不低，本於有所得即應申報的基本原則，應無不知申報之理。原告以他人名義處分系爭土地，掩飾與劉添房間合夥營利事業的關係，核有明知並有意使其發生的故意，自應受罰。被告依查得資料，核列營利所得2,387萬4,752元，以原處分1補徵稅額942萬4,452元，並審酌該漏報所得非屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單的所得，亦非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單的所得，且非屬以他人名義分散所得的情形，以原處分2按所漏稅額939萬7,942元處0.5倍罰鍰469萬8,971元，業已考量原告當年度漏報金額、情形、違章情節所為適切裁罰，並未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，核無違誤。

4.原告主張：被告未依職權調查系爭土地的買賣所得歸屬於梁石祥，而非原告；未審酌民事卷宗內有利於原告的其他6份估價報告；未審酌原告與劉添房、梁石祥、莊慶進間無合夥意思表示合致的事證；未審酌梁石祥已繳納土地增值稅的事實、被告102年專案查核系爭土地價金流向的結果、桃園地檢署108年度偵字第18765號不起訴處分書的認定，以及系爭土地不論在原告或梁石祥名下，出售系爭土地的所得，對於家戶合併申報的原告綜合所得稅無影響等情，未就有利於原告的事證一併注意，有裁量瑕疵，亦違反行政程序法第9條及第10條規定等等。然原告上開指述原處分1違法的理由均不可採，已如前述，自不能以此等事由認定原處分2有何裁量瑕疵。是原告主張原處分2有裁量瑕疵等等，亦不可採。

(五)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，一併說明。

八、結論：

原處分及復查決定合法，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)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。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。

01

得為上訴審訴訟代理人

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(一)、(二)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(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

03

書記官 高郁婷