

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

111年度訴字第1272號

112年8月17日辯論終結

原告 張青生
訴訟代理人 許義財 律師
被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）
訴訟代理人 徐菩宏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國111年8月25日台財法字第11113925700號訴願決定，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：原告起訴後，被告代表人由蔡碧珍變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷第143頁），核無不合，爰予准許。

二、事實概要：

原告108年度綜合所得稅結算申報，經被告依據查得資料，以原告等11人為桃園市平鎮區宋屋段廣興小段181-1、181-2號土地（民國87年間重劃後為桃園市平鎮區廣仁段第1288、1289地號，以下合稱系爭土地）之實際共有人，但以李芳蘭名義登記為所有權人。嗣李芳蘭於108年5月12日以價金新臺幣200,000,000元出售，並將減除相關費用後之實際受領金額140,780,592元按出資比分配予實際共有人，原告依出資比率10%獲配價金14,078,059元，被告乃審認原告108年度取有其他所得12,548,059元（14,078,059元－成本1,500,000元－費用30,000元），歸課核定原告當年度綜合所得總額1

01 4,846,484元，補徵應納稅額4,487,730元。原告不服，申請
02 復查，經被告以111年4月15日北區國稅法二字第0000000000
03 號復查決定駁回，原告提起訴願，亦遭駁回，遂提起本件行
04 政訴訟。

05 三、原告起訴主張及聲明：

06 (一)原告於78年10月31日與訴外人楊志清等3人，訂立「合夥契
07 約書」就系爭土地作為合夥之事業；復於103年11月10日在
08 見證人朱俊雄律師見證下，就系爭土地之所有權事宜，簽訂
09 「不可撤銷之信託」契約書，詳載各方確認歷史事實、系爭
10 土地之使用收益、系爭土地之處分、不可分割之協議、費用
11 之分擔、不可撤銷之信託等事宜。嗣信託受託人李芳蘭於10
12 8年5月12日與訴外人張慶華、張智豪簽訂土地買賣契約書，
13 出售系爭信託土地，並將土地買賣價金依比例分配與原告等
14 人。原告與訴外人楊志清等3人因彼此信賴而未依信託法進
15 行信託公示登記，並無礙於信託契約之真實成立生效。

16 (二)信託關係雖成立於85年1月26日信託法公布施行前，但信託
17 法施行前成立之信託行為，仍應以之為法理而予以適用。又
18 雖信託法第4條規定非經信託登記，不得對抗第三人，然依
19 最高行政法院91年度判字第1633號判決理由，本案被告亦非
20 屬可依信託法第4條第1項主張對抗效力之人，同時信託法第
21 4條與信託成立要件無關。個人出售土地之交易所得免納所
22 得稅，且因系爭信託土地出售信託關係即已消滅，受託人將
23 出售信託財產之價金轉交與受託人之處分行為，亦不課徵所
24 得稅，原告等人出售系爭土地係屬舊制之土地交易所得，應
25 屬法定免稅之範疇，並非被告所稱為出售對原所有權人李芳
26 蘭請求交付及移轉土地所有權之債權請求權，原處分補徵稅
27 額顯有違誤。

28 (三)受託人李芳蘭已依信託本旨，為委託人之全體，為實質管
29 理、處分系爭土地信託財產，詳如原證9、原證10。足見，
30 本案受託人李芳蘭已依信託本旨，為委託人之全體，為實質

01 管理、處分系爭土地信託財產，而非被告所稱係由其他委託
02 人自己管理、使用及處分系爭土地之借名登記。

03 (四)聲明：訴願決定、原處分(含復查決定)均撤銷。

04 四、被告答辯及聲明：

05 (一)本件係借名登記而非信託關係，被告認定原告有其他所得1
06 2,548,059元核無違誤：

07 1. 李芳蘭於62年7月25日買賣登記取得系爭土地，系爭土地原
08 為李芳蘭家族所有，僅借名登記在長女李芳蘭名下，並提供
09 予李芳蘭家族之利昌公司向合作金庫設定抵押擔保借款。78
10 年間因利昌公司經營不善，無力償還借款，以系爭土地對外
11 尋求買主，與第三人楊志清、何建平及五傳木業（契約書雖
12 載明五傳木業，嗣張青生及五傳木業分別出具聲明表示立約
13 人為張青生非五傳木業）簽訂合夥契約，約定以系爭土地作
14 價1,500萬元，由楊志清、何建平持有60%股份、李芳蘭持有
15 30%股份、五傳木業持有10%股份，但土地仍繼續以李芳蘭作
16 為土地登記名義人，於土地可辦理分別共有時，李芳蘭即應
17 無條件按照持股比例辦理分割登記。嗣於合作金庫之抵押權
18 登記塗銷後，為保障各土地真正所有權人之權益，於取得合
19 作金庫清償證明2個月後，即於82年5月15日由各所有權人推
20 派代表，設定本金最高限額為7,000萬元之抵押權，再按各
21 所有權人之應有持分比例分別共有抵押權。

22 2. 李芳蘭家族為求系爭土地資產傳承，經家族同意將系爭土地
23 之家族持分先予分產，贈與第三代，其中長孫李岳霖12%、
24 李宜軒、李宜恬、李宜娜各2%、李岳儒、李宜珊、許紘睿及
25 許秩綱各3%，由李碩仁將其受託登記之系爭抵押30%應有持
26 分，按上開家族協商之受贈比例，於98年3月20日移轉登記
27 予上開8人，有土地異動索引查詢資料可稽。

28 3. 李芳蘭於108年5月12日將系爭土地出售予張慶華及張智豪，
29 買方依賣方指示將全部價金200,000,000元扣除成本費用後
30 之餘額140,780,592元依各權利人權利範圍比例給付，原告
31 依其權利範圍10%獲配14,078,059元（140,780,592×10%），

賣方業依約將款項匯入原告第一商業銀行-西壠分行帳戶（帳號：282507*****），有土地買賣契約書、賣方價金分配明細表及不動產買賣價金履約保證專戶收支明細表暨點交確認書（賣方）可稽。

4. 78年10月31日合夥契約及103年11月10日契約書雖載有丙方係五傳木業，惟檢視合夥契約書簽約人原為原告，後經劃線修正為五傳木業，信託契約書及最高限額抵押權權利人皆為原告，土地價款亦分配予原告，故係由原告出資1,500,000元取得系爭土地10%所有權。

5. 綜上，本件系爭土地係原告、楊志清及何建平於82年因代償李芳蘭家族之債務而取得系爭土地所有權，約定系爭土地仍借名登記於李芳蘭名下，未移轉登記於原告等3人名下，並以設定抵押權保障所有權之權益。原告因該系爭土地出售，獲得利益，為出售對原所有權人李芳蘭請求交付及移轉土地所有權之債權請求權，非因該土地移轉登記之物權行為所獲得。原告依約定按出資比例（原告出資比例10%）受領價金14,078,059元，被告據以認定原告108年度其他收入14,078,059元、系爭土地取得成本1,500,000元、費用30,000元，核認原告108年度有其他所得12,548,059元（收入14,078,059元－成本1,500,000元－費用30,000元）並無不合，請續予維持。

(二)聲明：原告之訴駁回。

五、本件如爭訟概要欄所載，有原告等人與李芳蘭簽訂之78年10月31日合夥契約書、82年2月1日信託契約書、103年11月10日契約書（見原處分卷第26頁、第27-35頁、第36-39頁）、出售系爭土地之土地買賣契約書、賣方價金分配明細表、不動產買賣價金履約保證專戶收支明細表暨點交確認書等（見原處分卷第40-55頁）、系爭土地之異動索引查詢資料、土地登記簿、土地登記謄本（見原處分卷第56-85頁）、申報書（見原處分卷第102-103頁）、108年度綜合所得稅核定通知書及繳款書（見原處分卷第106-110頁）、復查決定（見

01 原處分卷第112-118頁)及訴願決定(見本院卷第79-87頁)
02 等可稽,為堪信為真正。歸納兩造陳述意旨及原告表示對於
03 課稅處分之計算方式不爭執(見本院卷第126頁筆錄),故
04 本件應審酌事項為:被告以原告於系爭土地登記名義人李芳
05 蘭出賣系爭土地後,就獲配價金14,078,059元予以歸課核定
06 原告當年度綜合所得總額14,846,484元,補徵應納稅額4,48
07 7,730元,是否適法有據?

08 六、本院的判斷:

09 (一)所得稅法第2條第1項規定:「凡有中華民國來源所得之個
10 人,應就其中華民國來源之所得,依本法規定,課徵綜合所
11 得稅。」第14條第1項第10類規定:「個人之綜合所得總
12 額,以其全年下列各類所得合併計算之:……第10類:其他
13 所得:不屬於上列各類之所得,以其收入額減除成本及必要
14 費用後之餘額為所得額……。」同法第4條第1項第16款規
15 定:「下左列各種所得,免納所得稅:一、……十六、個人
16 及營利事業出售土地,或個人出售家庭日常使用之衣物、家
17 具,或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產,
18 其交易之所得。……」。

19 (二)最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議:
20 「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
21 納所得稅,係因土地所有權人出售土地,已受土地增值稅之
22 核課,為免重複課稅,故不再就交易所得課徵所得稅。購買
23 土地未辦竣所有權移轉登記,依民法第758條第1項規定,並
24 未取得土地所有權,非土地所有權人,其再行出售該土地,
25 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
26 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
27 第81條規定處罰,仍非屬土地所有權人出售土地,因此所獲
28 增益,非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之『出售土地』
29 之交易所得,自不得免納所得稅。」據上可知,所得稅法第
30 4條第1項第16款規定,個人及營利事業出售土地,其交易之
31 所得固免納所得稅,惟得以免稅之對象僅土地所有權人,非

01 土地登記簿上之所有權人，其出售土地，即無免納所得稅之
02 適用。故個人買受土地後未辦竣移轉登記即再行出售者，因
03 其非屬土地所有權人出售土地，所得稅法第4條第1項第16款
04 免納所得稅規定之適用，而其因此所獲增益，核屬同法第14
05 條第1項第10類規定之其他所得，應依該條規定課徵綜合所
06 得稅。上開最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席
07 會議決議，乃該院就個人買受土地未辦竣移轉登記再行出售
08 所獲利益之課稅問題，依修正前行政法院組織法第16條第3
09 項規定，所為統一之法律見解，於大法庭設置後，亦無歧異
10 見解而經大法庭程序變更，自仍為最高行政法院所持之統一
11 見解，得於本件加以適用。

12 (三)經查：

- 13 1. 原告、楊志清、何建平與李芳蘭於78年10月31日簽訂合夥契
14 約書，約定以系爭土地作為合夥之事業，彼此之權利義務
15 如下：楊志清及何建平（甲方）持有60%、李芳蘭持有30%
16 （乙方）、原告持有10%（丙方）之股份，但系爭土地仍以
17 李芳蘭為名義所有權人，如可辦理分別共有時依持股比例辦
18 理持分、分割（合夥契約書第1條）；系爭土地上銀行借款
19 未清償完畢前，處理土地金額按持股比例以現金清償，利潤
20 之實現，亦按持股比例分配（合夥契約書第6條及第9條）。
21 可知，原告並非土地登記簿上之所有權人。又合夥契約書上
22 雖以五傳木業有限公司丙方而非原告，但原告表示其於70年
23 間出資150萬元，取得系爭土地10%所有權，其後有部分文書
24 資料以五傳木業有限公司出具，實係原告個人所有，而非五
25 傳木業有限公司所有，系爭土地於108年間出售，售地所得
26 亦存入原告銀行帳戶；五傳木業有限公司股東亦聲明該公司
27 未出資買受系爭土地，系爭土地出售之價金與該公司無關等
28 情，有原告聲明書、五傳木業有限公司變更登記表及股東聲
29 明書5份可稽（見原處分卷第8-18頁），且其他合夥人原告
30 主張其為合夥契約書之丙方，就系爭土地持有10%權利亦無
31 爭執，原告主張可以採信。

- 01 2. 嗣系爭土地上銀行借款清償完畢後，原告、楊志清、何建
02 平、李碩仁與李芳蘭於82年2月1日簽訂信託契約書，就投資
03 系爭土地信託登記事，議定如下：原告10%、楊志清30%、何
04 建平30%、李碩仁30%，所投資之土地以李芳蘭名義登記，但
05 實際權利按前述出資比例共有；系爭土地所有稅賦、費用應
06 按出資比例負擔之事實，有合夥契約書及信託契約書在卷可
07 稽（見原處分卷第36-39頁及第26頁）。益證原告持有系爭
08 土地持有10%權利，系爭土地以李芳蘭名義登記。
- 09 3. 之後，原告、楊志清、李芳蘭及何凱成等5人（即何建平之
10 繼承人）於103年11月10日簽訂契約書（見原處分卷第27-35
11 頁），契約書首載「立書人丙方五傳木業有限公司」、契約
12 書尾載丙方為原告，並由原告簽名，依上開1. 說明，契約書
13 的丙方為原告而非五傳木業有限公司，先予敘明。契約書內
14 容略以：系爭土地原屬李芳蘭家族所有信託登記在李芳蘭名
15 下，由該家族經營之利昌公司持向合作金庫銀行辦理抵押借
16 款，78年間合作金庫就系爭土地擬聲請拍賣，經楊志清、何
17 建平及原告出資1500萬元清償後，按清償欠款之出資比例
18 （楊志清30%、李芳蘭家族30%、何建平30%、原告10%）共有
19 系爭土地之所有權，但繼續信託登記在李芳蘭名下，並按上
20 開比例設定最高限額7000萬元抵押權之方式以擔保各方所有
21 權（契約書第1條），並於契約中約定，除經全體同意外，
22 任何一方不得單獨請求分割系爭土地（契約書第4條）。足
23 見原告持有系爭土地持有10%權利，系爭土地以李芳蘭名義
24 登記，原告並非土地登記簿上之所有權人。
- 25 4. 依系爭土地之土地登記簿、土地登記第二類謄本及異動索引
26 查詢資料等所載，系爭土地於62年7月11日以買賣原因登記
27 為李芳蘭所有（見原處分卷第70、72頁），李芳蘭於108年5
28 月12日與張智豪及張慶華簽訂系爭土地買賣契約書，於同年
29 7月5日，將系爭土地移轉登記予張智豪及張慶華（見原處分
30 卷第55頁及第81頁），原告按權利範圍1/10取得14,078,059
31 元，有價金分配明細表可稽（見原處分卷第47頁）；李芳蘭

亦以書面說明其並非系爭土地所有權人，其按實際系爭土地應有持分所有權人比例分配價金（見原處分卷第20頁）。綜上，李芳蘭將出售系爭土地之價金，按原告出資比例分配給原告，此款項之性質應為原告對於系爭土地登記請求權實現所獲之利益，因原告並非系爭土地之登記所有權人，其取得之14,078,059元並非處分（出售）土地所直接取得之所得之對價，自無所得稅法第4條第1項第16款個人出售土地免納所得稅規定之適用。從而被告以原告取得系爭14,078,059元屬所得稅法第14條第1項第10類其他所得之收入額，減除成本1,500,000元（即出資總額1500萬×原告出資比例10%）及費用30,000元〔土地改良、整理等費用300,000元（參原處分卷第19頁）×原告出資比例10%〕，核定原告其他所得為12,548,059元（14,078,059元－1,500,000元－30,000元），揆諸上開規定及說明，核無不合。

(四)雖原告主張系爭土地信託予李芳蘭，屬信託法公布實施前成立之信託行為，依李芳蘭就地價稅、租金等事情的處理，其有具體管理處分行為；信託關係於信託土地出售時，信託關係即已消滅，受託人將出售之價金交給委託人之處分行為，不課徵所得稅云云。惟查：

1. 所謂信託乃委託人將財產權移轉或為其他處分，使受託人依信託本旨，為受益人之利益或為特定之目的，管理或處分信託財產之關係。信託契約之受託人不僅就信託財產承受權利人之名義，且須就信託財產，依信託契約所定內容為積極的管理或處分，並非將自己之財產，以他人名義登記時，雙方之間當然有信託關係存在，故單純將出資購買之土地登記於他人名下，而該他人並未就土地取得實質上之管理、使用、處分權能者，非為信託契約。
2. 按信託關係中，受託人為受益人之利益而代為處理信託財產，並將所得分配給受益人，亦即信託成立時由委託人移轉財產給受託人之行為，及信託存續中或信託終了時，受託人將信託財產或收益轉給受益人的行為，均為形式上之移轉，

01 因此受益人才是信託財產及收益之實質所得者，受託人只是
02 達成信託目的之導管而已，故應向信託之受益人課稅，符合
03 實質課稅原則。

04 3. 查原告於78年間出資買受系爭土地10%，約定以「李芳蘭作
05 為名義所有權人」，觀諸78年間簽訂之合夥契約書約定系爭
06 土地仍以李芳蘭為名義所有權人、費用的分擔和利潤的分配
07 均依持股比例分配（合夥契約書第1、8、9條）；次依82年
08 間簽訂之信託契約書約定，原告出資比例為10%，投資之系
09 爭土地以李芳蘭為名義登記，實際權利應按比例共有，系爭
10 土地上所有稅賦、費用應按出資比例負擔，處分系爭土地
11 時，應依持股過半數的決議行為等（見處分卷第26頁信託契
12 約書）；至103年間簽訂之契約書再度確認李芳蘭為系爭土
13 地之登記名義人，並約定系爭土地之處分應經全體同意，費
14 用按持分比例負擔（見處分卷第26頁信託契約書）。惟按信
15 託法律關係之成立，以信託人原先即對將來欲為信託之財產
16 享有權利為前提，而後才有訂立信託契約，並依約移轉信託
17 財產之後續事實。但本件原告所謂之信託財產所有權（系爭
18 土地），並非自始即為原告及其他合資者所有，經依信託契
19 約移轉予李芳蘭，反而是原告與其他人共同出資，約定以李
20 芳蘭登記為所有權人，形式上已不符合信託法律關係所應具
21 備之基本外觀。再綜觀上開3份契約之約定，有關係爭土地
22 之權利義務均由原告依持股比例10%享有及負擔，李芳蘭並
23 無自行處分之權利，難謂原告與李芳蘭間就系爭土地10%權
24 利成立信託關係。

25 4. 至於原告所提李芳蘭104年7月28日函，略稱：「關於地價稅
26 581,725元是由房東繳納無誤，經與楊自清先生商量，同意
27 由租金扣除，能否請開一張12月1日的支票581,725元給我，
28 由我向桃園市政府地方稅繳納……，地價稅是由99年開始
29 算，104年9月就開始要繳納補繳。以上是經其他股東同意，
30 但，最主要也要經你的同意，假如你不同意的話，就必需各
31 股東將錢匯至我指定戶頭，由我自己去繳納，希望在11月20

01 日前將款匯齊，讓替人做事的好辦事」（見本院卷第67頁原
02 證9）等語，另函略稱：「我（即李芳蘭）下午剛和楊董聯
03 絡過，他同意一、假若沒有申報，租金每月仍以55,000元。
04 二、假若要我們自行申報，租金每月以60,000元。但……。
05 三、從102年支票開始每月60,000元，102年的租稅由我們自
06 行申報……」（見本院卷第69頁原證10）等語，足以認定李
07 芳蘭就系爭土地有實質管理、使用及處分權云云。惟系爭土
08 地持有人有關稅賦已經約定如上，上開2函目的乃李芳蘭請
09 原告依各出資人之約定履約，尚難據以認定原告與李芳蘭有
10 信託關係。且於85年1月26日信託法公布後，原告亦未將其
11 持有系爭土地之持分依信託法規定辦理信託登記，直至108
12 年間系爭土地出賣給第三人時，仍以李芳蘭名義登記及由李
13 芳蘭簽約出售。即原告持有系爭土地10%權利既登記為李芳
14 蘭名義且以李芳蘭名義出售，原告自不能主張持有系爭土地
15 10%權利，逕向買受人請求給付土地價款。是以，原告於登
16 記名義人李芳蘭出售系爭土地所獲分配之價款，非屬所得稅
17 法第3條之3第1項第3款、第4款規定之基於信託關係所為移
18 轉或其他處分，亦無所得稅法第4條第1項第16款規定之個人
19 及營利事業出售土地，其交易之所得免納所得稅之適用。原
20 告主張信託土地出售時，信託關係即已消滅，受託人將出售
21 之價金交給委託人之處分行為，不課徵所得稅，其出售出售
22 系爭土地屬舊制之土地交易所得，應屬法定免稅範疇，並非
23 被告所稱「出售對原所有權人李芳蘭請求交付及移轉土地所
24 有權之債權請求權」云云，為原告個人的法律見解，委不可
25 採。

26 (五)原告主張為調查其等於103年11月10日簽訂之契約書第1條及
27 第6條之文字真意為何？原告等人是否有與訴外人李芳蘭女
28 士有信託關係？原告聲請傳喚契約書之見證人朱俊雄律師為
29 證人。惟所謂證人係「對於待證事實親見親聞之人」，訴訟
30 法上之證人係陳述自己所親身經歷之具體事實之人，至於見
31 證人見證之契約文件性質，屬法律事項，顯然非屬證人待證

事實之範圍。且兩造對於本件所涉3份契約形式的真正並無爭執，茲契約之法律性質非屬證人待證事實事項，自無傳喚證人之必要，爰予敘明。

七、綜上所述，原告主張各節，均無可採，被告作成原處分，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。又本件事證已明，兩造其餘之攻擊防禦方法核與判決之結果不生影響，爰無庸逐一論述，併此敘明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 112 年 8 月 31 日

審判長法 官 陳心弘

法 官 鄭凱文

法 官 林妙黛

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或

委任律師 為訴訟代 理人	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，上訴人或其代表人、 管理人、法定代理人具備會計師資格 者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、 管理人、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，亦得 為上訴審 訴訟代理 人	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。 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。	

中 華 民 國 112 年 8 月 31 日

書記官 李建德