臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第717號
115年3月5日辯論終結

原　　告　張芳鳴
訴訟代理人　陳敬穆　律師
　　楊家寧　律師
　　陳頡宇　律師
被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李雅晶（局長）

訴訟代理人　賴曉萍

上列當事人間所得稅法事件，原告不服財政部中華民國114年5月22日台財法字第11413914840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

壹、程序方面

本件原告起訴後，被告之代表人於訴訟進行中由李怡慧變更為李雅晶，並具狀聲明承受訴訟(見本院卷第77頁)，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告於民國111年3月29日出售其於109年2月20日、2月26日、3月23日及4月6日受贈取得之○○縣○○鎮○○段1793-2、1794-2及1816地號土地（下稱系爭土地），自行申報成交價額新臺幣（下同）20,878,550元，課稅所得558,462元，按稅率45%計算繳納應納稅額251,307元，經

被告所屬羅東稽徵所依查得資料，核定成交價額20,878,550元，課稅所得8,673,740元，並分別按稅率35%及45%計算應納稅額合計3,218,451元，減除申報已自繳稅額251,307元，應補稅額2,967,144元(下稱原處分)，原告不服，申請復查未獲變更，遂提起訴願，經財政部114年5月22日台財法字第11413914840號訴願決定(下稱訴願決定)駁回，原告猶未甘服，提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)850萬元服務費之服務範圍確僅限於系爭土地：

1.原處分中，核定可減除成本為10,127,554元，並按系爭土地成交價額20,878,550元占土地銷售總額106,140,000元之比例，核定可減除移轉費用為2,077,256元，分別按持有期間在2年以內及超過2年但未逾5年核定應納稅額，再扣除原告前已自行繳納之所得稅，認原告應於繳納截止日112年9月15日前補繳稅額2,967,144元。原告不服於法定期間內之112年10月12日申請復查，經被告以113年12月12日北區國稅法務字第1130014646號復查決定駁回復查，原告難以甘服而於法定期間內之114年1月10日提起線上訴願聲明並於同年2月10日提出訴願理由書，經財政部以114年5月22日台財法字第11413914840號訴願決定駁回訴願，原告遂提起本件行政訴訟。

2.依證人即大鑫開發顧問有限公司（下稱大鑫公司）之負責人劉○貴於115年1月19日具結證稱所述，其所收受服務費850萬元之計算基礎固係以7筆土地之賣價一成為依據，惟因原告本為○○縣○○鎮○○段1809、1809-1、1809-2及1815地號土地之所有權人，不須委託大鑫公司處理相關事宜，僅需就原告非所有權人之系爭3筆土地，委託大鑫公司處理如顧問服務合約書所載之事宜，如證人劉○貴所證稱之既成道路、租賃契約，從而850萬元服務費之服務範圍，確實僅限於系爭3筆土地。

(二)原處分、復查決定及訴願決定實有未注意對當事人有利事項之違法之處：

850萬元之服務費之服務範圍確實僅限於系爭土地，前已由證人劉○貴證述如前，並有其聲明書附卷可證，從而系爭土地之成交價額為20,878,550元、可減除成本經被告核算後為10,127,554元，可減除移轉費用則應為8,905,241元（包含顧問費8,500,000元+仲介費393,415元+代書費11,826元，仲介費及代書費），而非被告所計算之2,077,256元。

(三)聲明：

1.訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

(一)本件原告雖主張已於合約書約定服務範圍僅限系爭土地，惟顧問業務項目預定排除之日後延伸糾紛均涉及新舊制土地。又劉君雖於112年10月13日聲明書表示因系爭土地與南昌段4筆土地屬同一基地，共同存在租賃契約排除等問題，非謂8,500,000元服務費係處理7筆土地及1筆建物等語，惟既為同一基地，共同存在租賃契約排除等問題，其將服務範圍侷限於系爭土地，亦與常情不符，是原告主張尚難憑採。

(二)再查原告委託大鑫公司執行顧問業務情形：

(1)排除租賃契約部分：原告雖與勝霖藥品股份有限公司訂有租賃契約，租賃物為○○縣○○鎮○○○路00號建物(坐落新舊制土地)，租賃期間為110年5月1日起至111年6月30日，嗣原告於111年3月29日將產權移轉予專鴻公司，依民法第425條買賣不破租賃規定，原租賃契約本應由專鴻公司承受，原告雖出具「轉讓協議書」，主張大鑫公司已提供顧問業務，惟該協議書僅是表明租賃契約移轉事項，並未載有大鑫公司提供服務內容或具名。

(2)排除地上權(通行權與地上物)、排除巷道通行及排除公用地役關係部分：①原告所稱3項排除業務，依其所提示切

結承諾書、照片及宜蘭縣政府110年7月14日府建管字第11
00111641號函，涉及之土地係相同地號土地（即○○縣○
○鎮○○段1793-2、1794-2、1809-1及1089-2地號土地，
涵蓋新舊制土地），乃為應計入法定空地之私設通路，並
非具有公用地役關係之既成道路。②依○○縣○○鎮○○
段1793-2、1794-2、1809-1及1089-2地號土地謄本，並無
他人在上開土地設定「地上權」。③依原告於111年1月12
日填具不動產委託銷售標的現況說明書載以：「基地使用
現況：1.共有之基地是否有分管協議？(指對共有部分之
使用、管理是否有約定，例如法定空地是否約定由一樓專
用)-否。2.基地上有無供公眾通行之私有道路？(指道
路、現有巷道、人行道及沿道路邊緣帶等)-否。3.有無界
址糾紛情形-否。4.基地對外道路是否可通行？-是。」

（3）被告所屬羅東稽徵所以111年7月7日北區國稅羅東綜字第1
110655254號函請大鑫公司提示該顧問整合費8,500,000元
相關成本費用，迄未提示，嗣大鑫公司負責人劉○貴於11
2年2月8日訪(約)談筆錄(答15)表示因從事顧問業務，沒
有什麼支出。基此，原告雖出具切結承諾書、照片及宜蘭
縣政府公文等，惟並未具體提示大鑫公司實際服務內容或
支出明細，被告所屬羅東稽徵所按系爭土地成交價額20,8
78,550元占土地銷售總額106,140,000元之比例，核定顧
問整合費為1,672,015元，已是採取對原告最有利之核定
方式。

(三)大鑫公司負責人劉○貴於112年2月8日至被告所屬羅東稽徵
所受訪談、約談筆錄，依上開事證研析，可知大鑫公司負
責人劉○貴已明確表示大鑫公司所收取顧問服務費8,500,0
00元，係為處理原告出售名下7筆土地〔含系爭土地（新
制）及南昌段4筆土地（舊制)〕，而有待整合事務之對價
報酬。

(四)原告主張依劉○貴出具之聲明書，可知劉○貴真意係指大
鑫公司幫助原告簽訂系爭土地所有權之取得及與處理後續1

793-2、1794-2地號巷道通行排除和1816地號租賃契約排除等問題，惟查1.原告分別於109年2月20日、2月26日、3月23日及4月6日自母張王○娥、姊張○惠及姊夫張○傑受贈取得系爭土地，而顧問服務合約書係於110年7月1日始簽訂，且上開合約書所載業務項目，並未包含系爭土地之取得。2.排除租賃契約之建物坐落在○○縣○○鎮○○段1809(288㎡)、1815(94㎡)（上開2筆土地屬南昌段4筆土地）及1816(95㎡)（系爭土地）地號土地；排除巷道通行之土地坐落○○縣○○鎮○○段1793-2(14㎡)、1794-2(10㎡)（上開2筆土地屬系爭土地）及1809-1(98㎡)、1089-2(8㎡)（上開2筆土地屬南昌段4筆土地），如何僅將服務範圍侷限於系爭土地，殊難想像，亦與常情不符。

(五)被告所屬羅東稽徵所於111年7月7日以北區羅東綜字第1110655254號函請大鑫公司提示該顧問整合費8,500,000元相關成本費用，惟大鑫公司並未提示；原告亦未能提示該公司提供顧問服務之具體項目內容及支出明細；原告雖主張系爭土地具特殊性，較其他4筆土地需耗費更多勞力與時間，惟並未明確指出系爭土地特殊性為何？以及提出具體事證以實其說，顯係空言指摘，殊不足採。

(六)聲明：

1.駁回原告之訴。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：

(一)本件爭點為關於顧問費是否僅限於系爭土地，或應及於買賣契約7筆土地?

(二)原告就850萬服務費之支出為何?被告收取850萬服務費實際處理之事務為何？

五、本院之判斷：

(一)前提事實：系爭土地核屬房地合一稅課徵範圍，有贈與稅免稅證明書（可閱卷第128-131頁）、異動索引查詢資料

（可閱卷第102-117頁）及不動產買賣契約書（可閱卷第81-87頁）可稽。

(二)本件課稅，應適用的法令：

1.所得稅法第4條之4第1項規定：「個人……交易中華民國105年1月1日以後取得之房屋、房屋及其坐落基地或依法得核發建造執照之土地（以下合稱房屋、土地），其交易所得應依第14條之4至第14條之8……規定課徵所得稅。」第14條之4規定：「（第1項）第4條之4規定之個人房屋、土地交易所得或損失之計算……其為繼承或受贈取得者，以交易時之成交價額減除繼承或受贈時之房屋評定現值及公告土地現值按政府發布之消費者物價指數調整後之價值，與因取得、改良及移轉而支付之費用後之餘額為所得額。……（第3項）個人依前二項規定計算之房屋、土地交易所得，減除當次交易依土地稅法第30條第1項規定公告土地現值計算之土地漲價總數額後之餘額，不併計綜合所得總額，按下列規定稅率計算應納稅額：一、中華民國境內居住之個人：（一）持有房屋、土地之期間在2年以內者，稅率為45%。（二）持有房屋、土地之期間超過2年，未逾5年者，稅率為35%。」

2.房地合一課徵所得稅申報作業要點第3點前段規定：「房屋、土地交易日之認定，以所出售……之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第4點前段規定：「房屋、土地取得日之認定，以所取得之房屋、土地完成所有權移轉登記日為準。」第5點前段規定：「房屋、土地持有期間之計算，自房屋、土地取得之日起算至交易之日止。」

(三)經查系爭土地，原告自行申報成交價額20,878,550元，課稅所得558,462元，按稅率45%計算繳納應納稅額251,307元，經被告所屬羅東稽徵所依查得資料，核定成交價額20,878,550元，課稅所得8,673,740元，並分別按

稅率35%及45%計算應納稅額合計3,218,451元，減除申報已自繳稅額251,307元，故被告以原處分認定原告應補稅額2,967,144元。本件系爭土地之稅額計算可減除成本兩造均無疑義。爭議在可減除之移轉費用，原處分中，核定可減除成本為10,127,554元，並按系爭土地成交價額20,878,550元占土地銷售總額106,140,000元之比例，核定可減除移轉費用為2,077,256元(包含仲介費、顧問整合費、代書費)，兩造對於仲介費、代書費都沒有意見，只有對於顧問費有爭執，原告認為850萬元應該是單純的用3筆系爭土地面積進行分擔。被告抗辯顧問費850萬元應由7筆土地進行平均分攤，所以被告核定顧問整合費用的金額合計為1,672,015元。

1. 按原告所稱850萬元，僅與系爭3筆土地直接相關，不及於其他南昌段4筆土地，以及承諾排除此不動產買賣案件日後延伸糾紛，排除租賃契約、地上權、排除巷道通行情事、公用地役關係及其他事項等。由原告與大鑫公司於110年7月1日簽訂顧問服務合約書(見可閱卷第32頁至第33頁)，由原告支付顧問整合費850萬元。然查，❶顧問服務合約之前言，記明因原告出售不動產需要，聘請大鑫公司擔任顧問，載明之不動產標示為系爭土地3筆，但內文記載排除此不動產買賣案件日後延伸糾紛，而所謂之此不動產買賣案件，依買賣契約所示(見可閱卷第81頁至第87頁)是7筆而非3筆。❷又如仲介商之發票備註欄只記明系爭3筆土地，然經仲介商陳明依地主要求只要求備註3筆地號，而實際偉認為7筆土地及建物一筆(見可閱卷第18頁)。❸大鑫公司負責人劉○貴於112年2月8日至被告所屬羅東稽徵所受訪談、約談筆錄，依上開事證研析，可知大鑫公司負責人劉○貴已明確表示大鑫公司所收取顧問服務費850萬元，係為處理原告出售名下7筆土地及建物1筆(見可閱卷第50頁至第52頁)。❹115年01月19日下午3時20分在本院第七法庭公

開行準備程序，法官提示原處分可閱覽卷第51、52頁予證人劉○貴核閱，並問上面的簽名是證人親簽？是看過內容後才親簽？是否屬實？證人劉○貴證稱，是看過內容後才親自簽名的，都是屬實。法官續問，850萬元的費用是處理契約書上的內容，是以成交價價值1成的顧問費報酬？契約裡面包含7筆土地與1筆建物？證人劉○貴答稱，是；整個契約是包含7筆土地與1筆建物；本來顧問費是有將近1千多萬元，但因為都有認識，所以協商為850萬元。❺雖證人劉○貴亦證稱就是【①原告有4筆土地；另外有3筆土地，其中2筆是在其媽媽的名下，其中1筆土地上面有建築物，是在其姐姐的名下。我幫忙處理的是這3筆土地。2筆在原告媽媽名下，當時以為是既成道路，因為我有去查詢縣政府指定建築線資料及相關法規等，確認不是屬於既成道路，是提供通行的私有道路，所以相當於是建地住宅區。②原告姐姐的這1筆是建地，建地上面是有建築物，因為有租賃契約出租給藥妝店，他們擔心出售後會有損害賠償的問題，因為租約還沒有到期，所以我先去詢問藥妝店，藥妝店是希望等租約到期後再來確定，不希望出售後就馬上搬遷，因為有花裝潢等等，所以希望原告等到租約到期再來請藥妝店搬遷，所以後續是向要購買的人告知買賣不破租賃，如果要買的話就要承受租約，就是後來談成的是不用搬家。我受託處理的就是原告媽媽名下的2筆土地，還有原告姐姐名下的1筆建地，建地上面有建築物的這3筆。】所稱似乎是受託處理系爭3筆土地，但由整個契約是包含7筆土地與1筆建物；本來顧問費是有將近1千多萬元，而後協商為850萬元，仲介商及依買賣契約所示(見可閱卷第81頁至第87頁)是7筆而非3筆。經此， 850萬元的費用是處理契約書上的內容，而契約包含7筆土地與1筆建物足堪認定。

2.850萬元的費用，實際上是提供哪些服務，這些的服務

是否該當850萬元。經查，❶服務包括承諾排除此不動產買賣案件日後延伸糾紛，排除租賃契約、地上權、排除巷道通行情事、公用地役關係等，此由原告與大鑫公司於110年7月1日簽訂顧問服務合約書可以知悉，❷大致上可以分為兩個部分來說明，①其一是建物出租，租期尚未屆至，而後經告知買賣不破租賃，如果要買的話就要承受租約，就是後來談成的是不用搬家；就排除租賃契約之服務而言，幾乎完全不需協商，一切按法規處理即可。②其二是排除巷道通行情事、公用地役關係等，依劉○貴所稱，當時以為是既成道路，因為我有去查詢縣政府指定建築線資料及相關法規等，確認不是屬於既成道路，是提供通行的私有道路，所以相當於是建地住宅區。然而這些均屬於政府公開資訊的部分，原告土地之使用分區之歸屬其性質如何，是已經確定事項，劉○貴只是去查現狀，並非經手去溝通、協商，或經由特定程序之申請或執行特定之方案，而變動政府公開資訊的態樣。❸至於地上權，為物權之一種，必經登記始生效力，可於地政事務所查悉其權利之內涵，在本件相關交易中均與之無涉，自無涉於850萬元。❹就排除租賃契約、排除巷道通行情事、公用地役關係等事務，大鑫公司所為的服務就是依照租約或政府公開資訊之內容履行，根本上未做積極的服務，以至於被告詢問劉○貴有無相關支出時，劉○貴答稱沒有什麼支出；亦足以證實大鑫公司，未做積極、開展的服務。

(四)因此，本案之爭議在可減除之移轉費用，原處分中，核定可減除成本為10,127,554元，並按系爭土地成交價額20,878,550元占土地銷售總額106,140,000元之比例，核定可減除移轉費用為2,077,256元(包含仲介費、顧問整合費、代書費)，兩造對於仲介費、代書費都沒有意見，就計算之模式，按系爭土地成交價額20,878,550元占土地銷售總額106,140,000元之比例；亦無爭執，僅有對顧

問費有爭執，原告認為850萬元應該是單純的用3筆系爭土地面積進行分擔。被告抗辯顧問費850萬元應由7筆土地進行比例分攤，未做積極、開展的服務。所以被告以原處分就此爭議，就大鑫公司之服務就是依照租約或政府公開資訊之內容，作為契約之履行，原處分按仲介費、代書費之計算模式，核定顧問整合費用的金額合計為1,672,015元，對原告而言，應屬寬待。從而，綜上所述，原處分、復查決定並無違法，訴願決定予以維持，核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　3　　月　　26　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　畢乃俊

法　官　彭康凡

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，得不委任律	1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定

師為訴訟代理人	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　　115　　年　　3　　月　　26　　日

書記官　吳芳靜