臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第三庭
114年度地訴字第27號

原　　告　林佳代(即林蓮鳳之承受訴訟人)

訴訟代理人　陳世偉律師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　翁培祐

訴訟代理人　何怡慧
　　黃愛露

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年12月4日台財法字第11313946760號（案號:第00000000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：

㈠、按當事人死亡者，訴訟程序在有繼承人、遺產管理人或其他依法令應續行訴訟之人承受其訴訟以前當然停止，固為行政訴訟法第186條準用民事訴訟法第168條所規定，然於當事人有訴訟代理人時，依行政訴訟法同條準用民事訴訟法第173條規定，除法院裁定停止其訴訟程序外，並不當然停止。本件原告林蓮鳳於訴訟繫屬中死亡（民國114年4月13日），因其選任陳世偉律師為訴訟代理人（見本院卷第79頁），本院並未裁定停止其訴訟程序。嗣後其遺囑執行人林佳代具狀聲明承受訴訟（見本院卷第101頁），核無不合，應予准許。

㈡、本件原告起訴後，被告代表人由李雅晶變更為翁培祐，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷239頁），核無不

合，應予准許。

二、事實概要:林蓮鳳110年度綜合所得稅結算申報所得總額為新臺幣（下同）321,681元，惟被告依據通報及查得資料，認定緹美建設股份有限公司（下稱緹美公司）給付林蓮鳳之3,750,000元（下稱系爭款項）為其他所得，而林蓮鳳漏未申報之，故核定林蓮鳳110年度綜合所得總額為4,071,681元，應補稅額688,304元（管理代號：F301415Z0000000000000000號，下稱原處分）。林蓮鳳不服，申請復查，經被告113年8月16日北區國稅法務字第1130009752號復查決定（下稱復查決定）駁回。嗣提起訴願，經財政部113年12月4日台財法字第11313946760號訴願決定（下稱訴願決定）駁回。林蓮鳳仍不服，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

㈠、李悌亨、李鍾敏、李悌愷、李悌昕、李悌忠、盧李純英等6人（下合稱甲方即李悌亨等6人）與林蓮鳳、李悌琛、李淑美、李淑容、李淑華（下合稱乙方即原告等5人）共同繼承李孝廉之遺產，其中視為遺產之部分及帳戶現金或由甲方取走，或用以清償李悌忠公司之債務，致乙方受有未獲利益，仍需共同負擔繳納稅捐之損害。然因甲方無力負擔遺產稅，遂與乙方口頭協議以其共同繼承土地之應有部分借予甲方繳納遺產稅，待甲方取得繼承土地後，將其繼承土地持份，按其所應負擔之遺產稅稅額比例償還乙方。惟81年至102年間均未依協議辦理、或為分割，全部遺產仍屬公同共有。

㈡、直至102年10月間甲方欲就甲乙雙方共有之新北市淡水區水仙段406、423、431、431-1、434、434-1等六筆土地（下稱系爭土地），與緹美公司合建（下稱系爭合建契約），乙方經訴外人黃家輝之協調下，遂要求甲方改以現金1億元替代分配土地償還乙方之協議，又因甲方無力支付，方由緹美公司按合建進度逐期代甲方墊付，目的在代甲方返還乙方所代墊之遺產稅額款項，以作為損害賠償，非給付原告之所得，

緹美公司僅係為出帳方便，而以土地補貼款之名目給付。此觀甲乙雙方102年10月間所簽訂之「合建案特別協議書」第2條、「補充協議書」第1條約定自明。

㈢、又緹美公司於臺灣臺北地方法院113年度重訴字第72號確定合建契約不存在等事件中，其起訴狀第11至12頁所載明之債權債務關係，即為原告前述之情，緹美公司並自承係代甲方墊付1億元，足見原告取得之金額並非緹美公司之土地補助款，是原告既無另外自緹美公司取得所得，自無須另行申報並繳納所得稅。至甲方與緹美公司間實際是否返還該筆代償款項、是否確以1億元房地作為對價抵充，屬與原告無涉且非原告所能置喙、知悉之事項，而契約經終止或解除後，原告願無條件返還該筆款項，純係基於最大善意。被告未慮及甲方與原告多年不合，緹美公司係因不得已而代甲方給付系爭款項，逕以渠等陳述做成不利原告之認定，有違行政程序法第9條之原則。

㈣、並聲明：

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。

四、被告答辯及聲明：

㈠、查甲乙雙方於102年10月間約定以公同共有之系爭土地與吉美建設事業股份有限公司（下稱吉美公司）協議合建，惟乙方主張甲方需給付其1億元，始同意配合簽署用印，雙方同意由建方配合，以土地補貼款方式出帳，是甲方另與吉美公司簽署合建承諾書，約定由該公司出資負擔該1億元。嗣甲、乙方及緹美公司（吉美公司子公司）再簽署補充協議書，約定該款項由甲方委託緹美公司支付，同意補貼乙方土地補貼款1億元，並載明分4次給付，嗣緹美公司於110年支付原告系爭款項。觀「合建案特別協議書」、「補充協議書」、緹美公司及甲方之說明函，均可證乙方取得系爭款項之法律原因係同意配合簽署用印之對價給付，而屬所得。

㈡、另查甲乙雙方因繼承李孝廉遺產所提民事訴訟，業經最高法

院97年度台上字第1137號民事裁定駁回確定。該裁定並無確認甲方有原告所稱因私自提領遺產部分現金等情致負有損害賠償1億元之債務；次查甲方代表李悌亨函復略以：「……辦理李孝廉遺產繼承時……遺產稅有部分由被繼承人所有之道路地抵繳，剩餘財產由所有繼承人按應繼分各取得土地所有權。豈料事後李悌祿（即林蓮鳳已歿之夫）未取得其他土地所有人同意逕行變更土地持有為公同共有，致102年吉美公司取得合建案，要跟個別土地所有人簽約時，乙方趁機要求給付1億元始肯用印……為免影響大局吉美公司在利益考慮下同意負責支付該筆款項。」，是尚難認原告主張可採。

㈢、又系爭合建契約尚未經法院判決確定解除而溯及歸於消滅，系爭款項仍為原告所得，惟倘嗣後原告因訴訟程序終局判決契約解除而應返還系爭款項，或有其他足認取得其他所得之事實已變更者，原告可申請退還溢繳稅款。

㈣、並聲明：

１、原告之訴駁回。

２、訴訟費用由原告負擔。

五、本件爭執事項為：

㈠、緹美公司所列報之系爭款項為基於系爭合建契約給付予林蓮鳳，或為代替其他參與合建地主所給付，是否應補列為林蓮鳳之所得?

㈡、緹美公司給付林蓮鳳之系爭款項得否認列為其110年度所得?

六、本院之判斷：

㈠、應適用之法令：

１、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。」

２、所得稅法第13條:「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」

３、所得稅法第14條第1項第10類前段規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第十類：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。」

4、所得稅法第83條第1項規定：「稽徵機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額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

5、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，損害賠償範圍雖包括「所受損害」及「所失利益」，惟所謂「所受損害」，是現存財產因損害事實的發生而減少，為積極的損害；「所失利益」則是新財產的取得，因損害事實的發生而受妨害，為消極的損害。「所受損害」的賠償，是填補現存財產的損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，而非因其為免稅所得，與所得稅法第4條第1項規定的免稅所得有別；至於「所失利益」的賠償，實質上是，因此，其性質為新財產的取得，且不屬於所得稅法第14條第1項第1類至第9類的所得範疇，而為同條項第10類的「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後的餘額為課稅所得額（最高行政法院112年度上字第529號判決參照）。

6、司法院釋字第377號解釋意旨：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第十四條及第八十八條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦既年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於該年度。……」可知，我國綜合所得稅之課徵係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅，而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準。是個人所得之歸屬年度，應按收付實現原則計算所得，即不問其所得原因發生之年度，應併入實際取得日期所屬年度，課徵綜合所得稅（最高行政法院107年度判字第620號判決意旨參照）。而所得稅法之其

他所得，其認定基準在於是否有所得發生事實之存在，更簡單的說法是，在其他財產所得之狀況下，是以實際財產之流入作為其所得之取得，至於取得財產之人是否有與其他人有約定該財產實際歸屬，並非其他財產交易所得所考慮之目的，此乃基於租稅主體確定之課稅明確性要求所生。

㈡、上揭事實概要欄所載，已經兩造分別陳述在卷，並有綜合所得稅更正申請書、系爭款項領據、合建契約書、補充協議書、緹美公司111年7月5日函、林蓮鳳110年度綜合所得稅結算申報書、林蓮鳳110年度綜合所得稅各類所得資料清單、各類所得扣繳暨免扣繳憑單、被告綜合所得稅核定通知書、原處分暨送達證書、合建案特別協議書、緹美公司112年5月25日函、復查決定、訴願決定等（見原處分卷第2至4、12至13、15至22、24至31、33至35、54至55、70、194至199、208至214頁）在卷可稽，洵堪認定。

㈢、原告等5人與李悌亨等6人先於102年10月間簽訂「合建案特別協議書」，同意就雙方公同共有之系爭土地，與吉美公司（與緹美公司同一負責人）簽立合建契約書，後為補充上開協議書內容，原告等5人與李悌亨等6人再於102年11月7日與緹美公司簽訂系爭補充協議，原告等5人並於同日與緹美公司簽訂「合建契約書」；嗣緹公司於110年間開立系爭款項之支票予原告等情，有上開合建案特別協議書、系爭補充協議及合建契約書、系爭款項領據等（見原處分卷第8至21、54至55頁）可佐，已足認定。

㈣、前揭合建案特別協議書約定內容略以：……壹、茲因甲、乙方共有系爭土地，願意以原地建物分配方式，……共同與第三人吉美公司簽立合建契約書。惟乙方（即原告等5人）主張甲方（即李悌亨等6人）需給付乙方1億元，始同意配合簽署用印；為此，甲方與乙方簽署本協議書，就前揭1億元之給付時期及金額，協議如下：……。貳、上項費用甲、乙雙方同意由建方配合，以土地補貼款方式出帳，若有產生稅負，由介紹人黃家輝負擔。參、乙方同意如因乙方之任一地

主之因素，致該吉美建設公司無法進行本合建案而主張解除或終止契約時，乙方願無條件退還前揭甲方所給付之款項。（見原處分卷第78至79頁）；而系爭補充協議之內容略以：……壹、依該協議甲方（即李悌亨等6人）需給付乙方（即原告等5人）1億元，始同意配合簽署用印，該款經由甲方委託丙方（即緹美公司）支付……。（見原處分卷第21頁）；原告等5人與緹美公司所簽訂之合建契約書，則就土地補貼款於第六條約定：「甲（即原告等5人）乙（即緹美公司）雙方同意補貼甲方之土地補貼款為1億元整，交付時期及金額，協議如下：……雙方為順利合建案之進行，甲方同意配合相關稅務作業之單據簽署，否則視為違約。……甲方同意如因甲方之任一地主之因素，致該乙方無法進行本合建案而主張解除或終止契約時，甲方願無條件退還前揭乙方所給付之款項。」（見本院卷第15至20頁）

㈤、由上開合建案特別協議書、系爭補充協議及合建契約書等之約定內容已可見，緹美公司支付1億元予原告等5人，係為取得原告等5人同意配合於合建契約簽署用印；而緹美公司嗣於110年5月27日，依約以開立系爭款項支票予原告之方式，給付前揭土地補貼款予原告（見本院卷第12至15頁），緹美公司並據以填報各類所得扣繳暨免扣繳憑單，再緹美公司於112年5月25日以緹發字第112002號函（下稱112年5月25日函）復臺北國稅局信義分局略以：……二、此土地補貼款是為補貼當初李悌亨等6人與原告等5人公同共有產權辦理成分別共有。因兩方繼承此產權時，李悌亨等6人無力負擔遺產稅，而由原告等5人先行支付。故辦理繼承產權時登記為公同共有。若無土地補貼款，李悌亨等6人與原告等5人無意願參與合建。本公司為合建案順利進行，故支付土地補貼款予原告等5人，替李悌亨等6人解決當初無力負擔的款項，但未要求李悌亨等6人將來還款或以其他形式還予本公司。三、本公司與原告等5人合建契約第6條約定，若本合建案解除或終止契約時，原告等5人願無條件退還此土地補貼款。但此

合建案仍在進行當中，土地補貼款共有4期，目前支付至第2期，尚未支付完畢。而合建契約也尚未解除或終止，故原告等5人也無須退還此款項。四、此土地補貼款，緹美公司入帳科目列為土地成本等情，有該回函（見原處分卷第70頁）在卷可參，益徵緹美公司開立系爭款項之支票予原告，應係為使原告等5人同意配合簽署合建契約而支付予原告之對價，對原告而言應屬新取得之財產，自符合收入之定義，是以，本件核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，是以被告審認原告110年取得其他所得即系爭款項，核定如上，並無違誤。

㈥、至就原告主張其所取得之系爭款項並非緹美公司之土地補助款，並非原告之所得，自無須申報並繳納所得稅，除與前揭合建案特別協議書、系爭補充協議及合建契約書等相關約定內容，及緹美公司112年5月25日函復內容已有未合。且原告並未說明如非土地補助款，該筆款項之性質為何，何以緹美公司願意給付該筆款項，況且依據前開脈絡可知。該筆為用印合建之對價，如非補助款，如何須給付系爭款項？況且，原告等5人與緹美公司間雖有如因原告等5人任一地主之因素，致緹美公司無法進行合建案而主張解除或終止契約時，原告等5人願無條件退還系爭款項等約定，就此對於本件被告補徵應納稅額之原處分並不生影響，附此敘明。

八、本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院審酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，一併說明。

九、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第236條、第195條第1項後段、第98條第1項前段，判決如主文

中　　華　　民　　國　　115　　年　　8　　月　　20　　日

審判長　法　官　唐一強

法　官　劉家昆

法　官　陳彥霖

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，向本院地方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2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，得不委任律師為訴訟代理人	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，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為	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

適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　8　　月　　20　　日

書記官　陳達泓