臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5LO;@108年度訴字第

108年12月25日辯論終結

原　　告　楊素霞

訴訟代理人　林福興　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　宋秀玲

訴訟代理人　陳怡云

　　劉淑華

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年3月15日台財法字第10813904930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、事實概要及其證據：

被告依據查得資料，以訴外人陳清水與「臺中市新都自辦市地重劃區重劃會」（下稱新都重劃會）於民國95年9月5日簽立土地買賣預售契約書，買入新都重劃會因實施新都重劃區所能取得之抵費地3,000坪，並於95年間以每坪新臺幣（下同）42,000元之價格，出售予原告配偶黃喜明1,000坪。嗣陳清水僅移轉登記臺中市○○區○○段○○○○號土地478.81坪，其餘部分，因未能移轉，遂於101年間開立支票或交付現金共58,184,910元予黃喜明，乃審認原告配偶黃喜明101年度取有財產交易所得36,294,930元（下稱系爭財產交易所得），惟原告101年度綜合所得稅結算申報，漏未合併申報

系爭財產交易所得，經審理違章成立，除歸課核定原告當年度綜合所得總額37,432,597元，所得淨額36,638,597元，補徵應納稅額13,739,990元（本院卷25-29頁之被告綜合所得稅核定通知書101年度申報核定、核定稅額繳款書），並依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額13,725,225元處以0.5倍之罰鍰6,862,612元（本院卷31-33頁之裁處書、罰鍰繳款書）。原告不服，申請復查結果（本院卷35-51頁之被告107年10月15日中區國稅法二字第1070012051號復查決定書），系爭財產交易所得轉正為其他所得（下稱系爭其他所得），其餘復查駁回。原告仍不服，提起訴願，亦遭決定駁回（本院卷53-69頁），遂提起本件行政訴訟（本院卷13頁）。

二、原告主張略以：

（一）原告配偶黃喜明與陳清水95年間成立之契約係買賣土地並非權利：

1、新都重劃會與陳清水95年9月5日訂定之「臺中市新都自辦市地重劃合作合約書」（下稱重劃合作合約書）第7條規定略以：「2、．．．甲方應登記住宅區抵費地參仟坪給乙方或乙方定之第三人。3、乙方取得不臨綠園道住1與臨綠園道住1-1抵費地比例應近38%：62%。．．．。」而賣方陳清水再將取得之重劃區土地賣予買方黃喜明，故陳清水與原告配偶黃喜明訂立買賣重劃區土地係可得特定土地。

2、本件買賣要約與承諾意旨大略為：賣方向買方要約：「賣方有重劃區土地可賣，詢問買方是否要買？」買方向賣方承諾：「要買重劃區土地。」次查其買賣標的為何？並非以買賣時標的尚未存在而認為係買權利，應依民法第98條

規定，探求當事人真意決定買賣標的為何。蓋市場上成立買賣契約時很多都尚未有成品，尚須賣方向其他廠商訂製原料或半成品始能製造出完整成品，亦即並非以買賣契約時未有成品即認為係買賣權利，此為自明之理，亦合乎市場交易常態。從而，買賣雙方所成立之契約係買賣土地契約。

3、原告配偶黃喜明委託陳清水出賣除494地號土地之其餘土地時，土地已重劃完成，土地已登記在陳清水名下、地號特定、應有部分特定，即土地可得特定，可知原告是賣土地。

（二）原告配偶黃喜明以借名方式取得系爭土地：

101年12月12日黃喜明、楊輝照、王四海以及陳清水4人協議，由陳清水代表共同購買14單元土地，且據106年2月8日財政部中區國稅局法務二科談話紀錄，就同一問題：「承上，請問一共多少人共同合資，並委託陳君代表購買臺中市新都自辦重劃區土地？人員分別為何人？」王四海答：「我不知道，我只和陳清水購買」、黃喜明答：「他當面問我要不要買而已，並沒有其他合資人。」以及楊輝照答：「95年間我只有對陳清水購買300坪，沒有其他合資人。」即王四海等3人回答皆係其獨自向陳清水購買抵費地，並沒有其他合資人。故原告配偶黃喜明透過陳清水向新都重劃會購買抵費地，即原告配偶黃喜明以借陳清水之名方式取得系爭抵費地。

（三）買方（借名人黃喜明）借名登記後取回借名土地或「出售借名土地之價款扣除土地增值稅等費用之餘額」，僅係取回自己財產，並非所得：

1、買方向賣方購買重劃區土地，先借賣方之名義（即出名人

陳清水）登記取得土地，後移轉登記為買方所有。依最高法院99年度台上字第1662號判決意旨，借名登記適用民法委任規定，故買方依民法第541條規定取回借名土地（即系爭土地），或「出售借名土地之價款扣除土地增值稅等費用之餘額」，皆為取回自己之財產，並無所得可言。

2、本件事實係原告配偶黃喜明透過陳清水向新都重劃會購買抵費地，由新都重劃會移轉登記抵費地予陳清水，陳清水再移轉登記，或將出賣抵費地價金扣除土地增值稅、鑑定費及介紹費等相關費用之餘額予原告配偶黃喜明，僅係取回自己財產，並非所得。

（四）所得稅法第4條第1項第16款應作目的性擴張，本件仍有該規定之適用：

1、按所得稅法第4條第1項第16款之立法緣由，其得免納所得稅，係為避免土地交易時先課徵土地增值稅，而後又課徵交易所得稅，造成重複課稅之情形。因此，國稅局對於土地之買賣，如已先課徵土地增值稅等相關稅捐，則於後續交易之際，不得再對人民就同一交易客體課徵所得稅等任何名目之稅捐。故購買土地已辦竣所有權移轉登記，而後再出售土地，已受土地增值稅之核課，即不再就交易所得課徵所得稅，以免重複課稅。購買土地但卻未辦竣所有權移轉登記，因其未受土地增值稅之核課，仍得就交易所得課徵所得稅，固屬原則。然而，基於避免重複課稅，並確保人民受憲法第15條所保障之財產權，所得稅法第4條第1項第16款應作目的性擴張，使原本不應被該條排除於適用範圍之具體個案（即購買土地，雖未辦竣所有權移轉登記，卻已受土地增值稅核課），仍回歸該條之適用。

2、原告配偶黃喜明係透過陳清水購買土地之所有權，並由陳

清水委託新都重劃會出售其土地，其本身係交易之實質主體，且於出售之際，已於土地所有權移轉時繳納土地增值稅。是黃喜明取得出售借名土地之價款，已完納土地增值稅，並無最高行政法院101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議所謂：原出賣人直接移轉登記為新買受人所有之事實，即本件出售借名土地增值部分已課徵土地增值稅，如再課徵綜合所得稅，將生重複課稅。基於目的性擴張，本件應有所得稅法第4條第1項第16款之適用，不得再就同一交易課徵所得稅。

（五）原告配偶黃喜明不存在租稅規避情形，被告對原告並無租稅請求權：

1、依據文義解釋與歷史解釋，觀諸納稅者權利保護法第7條第3項之文義及立法理由，可知租稅規避之構成，以客觀上納稅義務人有非常規交易規避租稅構成要件該當，以及主觀上基於獲得租稅利益而故意濫用法律形式為其要件。如客觀上存有非常規交易之行為，但主觀上欠缺濫用法律形式之故意，則不構成租稅規避，稅捐稽徵機關當無租稅請求權存在。

2、本件原告配偶黃喜明於土地買賣之際，因主觀上認為其係透過陳清水購買土地，並由陳清水委託新都重劃會出售其土地；且於出售之際，已經繳納土地增值稅，故其主觀不存在濫用法律形式之故意，不符合納稅者權利保護法第7條第3項所稱之租稅規避，是被告對於原告不具有租稅請求權。然被告無視納稅者權利保護法第7條第3項之內容與立法理由，罔顧主觀要件故意之存在，逕自課徵本稅並裁處罰鍰，顯然違反行政程序法第4條規定之依法行政基本要求。

（六）罰鍰部分：

1、按行政罰法第7條第1項之立法理由，行政機關對於漏稅之納稅義務人，必須證明其主觀上對於漏稅具有故意或過失，始得裁處漏稅罰。若行政機關無法提出積極事證證明納稅義務人對於漏稅具有故意或過失，則僅得要求納稅義務人補繳應納之稅款，不得裁處罰款。此一故意或過失之責任條件，為行政罰法中「責任原則」。

2、原告配偶黃喜明借名登記後取回「出售借名土地之價款扣除土地增值稅等費用之餘額」，僅係取回自己財產，並非所得，被告不應就未申報該餘額補徵所得稅，並裁處原告罰鍰。黃喜明係透過陳清水購買土地，並由陳清水委託新都重劃會出售其土地，且於出售之際，已經繳納土地增值稅，應屬免稅，當無裁處罰鍰之必要。且於其主觀認知上，係已完納土地增值稅，並無任何稅捐債務存在，故其主觀並無故意或過失而漏繳稅捐。然被告忽視此一重要事實，僅以原告客觀上有漏稅行為，即加以裁罰，被告未盡舉證之能事，其裁罰處分顯有違法，應撤銷其罰鍰處分。

3、縱認借名登記後出售借名土地增值部分應課徵所得稅，惟觀所得稅法第4條第1項第16款免稅規定，並無限制登記名義人始適用，黃喜明無從預見借名登記後出售借名土地價款增值部分仍應課徵所得稅，原告無違反所得稅法申報義務之故意或過失，被告不應處罰。

4、財政部83年6月16日台財稅字第831598107號函係財政部依職權就所得稅法之所得做出之解釋性行政規則，並非行政罰法第4條之法律或自治條例。如被告認為依該函釋應就損害賠償之所失利益課稅，則僅能就此部分補稅，而不能就此處以罰鍰，否則違反行政罰法第4條處罰法定主義。

次按行政罰法第8條、納稅者權利保護法第16條第2項規定可知，納稅人就法規（形式意義與實質意義法律）有注意義務，不得就此主張不知法律而免予處罰；而解釋性行政規則（函釋）並非前開之法規，納稅人就函釋並無注意義務。雖被告主張原告（納稅人）未向被告（稅務機關）查詢所失利益課稅疑義而有過失，但依法納稅人並無查詢稅務機關課稅疑義義務，反而有主張不同法律見解之權利，故被告主張原告未向被告查詢而有過失並不可採。是原告就財政部83年6月16日函釋皆無注意義務，原告未申報所失利益課稅並無預見可能性，即無過失，依行政罰法第7條第1項規定，被告就此部分不得處以罰鍰。

5、另依最高行政法院107年度判字第3號判決意旨，涉及賠償係所受損害或所失利益之複雜法律解釋爭議，納稅人無從預見而知悉行政函釋內容，而遵守行政法上義務之行為。故本件難期待原告知悉財政部83年6月16日函釋內容，則原告就申報出售借名土地增值部分所得稅無預見可能性，原告未申報補徵之所得稅並無過失，被告應不予處罰。

（七）被告未依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4點規定，卻按所漏稅額13,739,990元處0.5倍罰鍰，有裁量怠惰之違法，0.5倍罰鍰應予撤銷：

1、所得稅法第110條第1項係規定「處以所漏稅額2倍以下之罰鍰」，並非採劃一之處罰方式。故稅捐稽徵機關於適用所得稅法第110條第1項規定裁處罰鍰時，自應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益等情節，並注意使責罰相當，以符合比例原則，且宜考量受處罰者之資力，避免造成個案顯然過

苛之處罰，逾越處罰之必要程度，否則即有裁量怠惰或濫用之違法。

2、原告未申報所失利益課稅並無過失，而被告未依裁罰倍數參考表使用須知第4點之規定，注意本件違章情節並無過失，而按所漏稅額13,739,990元處0.5倍罰鍰，有裁量怠惰之違法，0.5倍罰鍰應予撤銷，最高行政法院107年度判字第3號判決意旨亦同。

（八）原告漏報其配偶黃喜明其他所得，應類推適用裁罰倍數參考表中所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項第4點規定，處所漏稅額0.2倍之罰鍰：

1、如係夫妻選擇合併申報綜合所得稅，但漏未申報配偶所得，且該配偶屬稽徵機關可透過戶政系統查得者，與裁罰倍數參考表所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項第4點規定事實類似，是否有前開規定之適用自有疑義。二者不同事實僅係，前者係夫妻合併申報所得稅，後者係夫妻分開申報所得稅。如僅機械式文義解釋而認為，上述事實不適用前揭第4點規定而不能處所漏稅額0.2倍之罰鍰，因而適用前開第3點規定而處所漏稅額0.5倍之罰鍰，將形成夫妻合併申報逃漏所得稅課予較重之處罰，而產生鼓勵夫妻分開申報，不利稽徵成本，並且導致對夫妻合併申報者處罰之現象，進而違反行政程序法第4條、行政罰法第18條第1項及裁罰倍數參考表使用須知第4點之規定，有裁量怠惰之違法，即不應以「配偶所得分開申報」為區別標準，而排除適用前開第4點規定。

2、原告係合併申報綜合所得稅，但漏未申報原告配偶黃喜明其他所得，且原告配偶屬稽徵機關可透過戶政系統查得，依上開規定及解釋，原告漏報原告配偶其他所得，應類推

適用裁罰倍數參考表中所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項第4點規定，處所漏稅額0.2倍之罰鍰等語，並聲明求為判決訴願決定、原處分（含復查決定）及罰鍰均撤銷（本院108年12月25日言詞辯論筆錄2頁參照）。

三、被告略以：

（一）陳清水與新都重劃會於95年9月5日簽立土地買賣預售契約書，約定預購3,000坪新都重劃會之重劃後抵費地，並按重劃後抵費地每坪40,000元（每平方公尺12,100元）計價。陳清水於同年間以每坪42,000元之價格，出售予原告配偶黃喜明1,000坪，嗣陳清水僅移轉登記478.81坪予黃喜明，其餘部分未能移轉，黃喜明原得依民法第227條第1項、第2項及第226條第1項規定，請求賠償損害。而民法第216條規定，損害包括所受損害及所失利益，此係財產上損害之分類。所受損害又稱為積極損害，指既存財產減少之損害；所失利益又稱為消極損害，指財產應增加而未增加之損害。財政部83年6月16日函釋，若屬填補債權人所受積極損害部分，得免納所得稅；若屬填補債權人所受消極損害部分，則屬其他所得，應依法課徵所得稅。

（二）陳清水就其未能依約移轉登記521.19坪（1,000坪－478.81坪）部分，於101年間以支票或交付現金方式，給付58,184,910元予黃喜明，此筆款項，自應屬陳清水未能依契約履行移轉登記義務所為之替代給付，及賠償黃喜明因未能獲得移轉登記之損失性質。被告就屬陳清水未能依契約履行移轉登記義務所為之替代給付部分36,294,930元（陳清水給付原告配偶黃喜明58,184,910元－21,889,980元【42,000,000元－478.81坪Ｘ42,000元/坪】），核定屬黃喜明之其他所得，予以課徵所得稅，並無不合。

（三）原告主張本件交易所得，應屬所得稅法第4條第1項第16款免納所得稅之範疇云云。惟按所得稅法第4條第1項第16款係就個人出售土地，其交易之所得免納所得稅之規定，而黃喜明係向陳清水買入重劃後之抵費地1,000坪，因陳清水未能依契約履行全部土地之移轉登記義務，遂就其未能依約移轉登記521.19坪部分，以支票或交付現金方式，給付58,184,910元予黃喜明，黃喜明獲得此筆款項並非出售其所有之土地而來，自無該條款之適用。

（四）被告依查得資料及依職權調查結果，認原告透過網際網路辦理101年度綜合所得結算申報，漏報其配偶黃喜明之其他所得36,294,930元，已如前述。原告未善盡注意義務，就同一申報戶已取得並能掌握之所得申報，短漏報其配偶黃喜明之其他所得36,294,930元，該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件，核有過失，其違章情節並不符合稅務違章案件減免處罰標準規定，依裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定，審酌其違章情節，按所漏稅額13,739,990元處0.5倍罰鍰6,862,612元，為適切之處分，原告提起本件訴訟，無新理由及新事證等語，並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本件事實欄所載事實，有上開證據可稽，應可認定。本件兩造之爭點為：被告復查決定將原告財產交易所得轉正為其他所得，並維持原裁罰處分，是否合法？茲論述如下：

（一）本件應適用之法令及其說明：

1、行為時所得稅法：

⑴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。」。

⑵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，或個人出售家庭日常使用之衣物、家具，或營利事業依政府規定為儲備戰備物資而處理之財產，其交易之所得。・・・・。」。

⑶第14條第1項第7類第1款及第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7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。・・・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。・・・・。」。

⑷第15條第1項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後6個月內申請變更。」。

2、次按民法第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」，所謂「所受損害」乃現存財產因損害事實之發生而減少，即積極之損害；「所失利益」則係新財產之取得，因損害事實之發生而受妨害，為消極之損害，二者對個人財產之影響不同，亦即「所受損害」之賠償係填補現存財產之損害，相當於收入減除成本無所得，故免納所得稅，並非

認係免稅所得，而與所得稅法第4條第1項規定之免稅所得有間；而「所失利益」之賠償，實質乃預期利益取得之替代，性質上係屬新財產之取得，且不在所得稅法第14條第1項第1類至第9類所得範疇，自屬同條項第10類之「其他所得」，應以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為課稅所得額。再稅法上所謂「收入」係指特定權利主體所新取得且終局保有其所有權之財產。

3、又按83年6月16日台財稅第000000000號函釋：「說明：．．．二、訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給予之損害賠償，該損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償中屬填補債權人所受損害部分，係屬損害賠償性質，可免納所得稅；其非屬填補債權人所受損害部分，核屬所得稅法第14條第1項第9類（按，相當於本件行為時同法第14條第1項第10類）規定之其他所得，應依法課徵所得稅。．．．。」該函釋係財稅主管機關本於職權就財稅法規而為解釋，其將「非屬填補債權人所受損害部分」之賠償歸諸於所得稅法第14條第1項第10類之其他所得，依法課徵所得稅，符合實質課稅原則，核未牴觸租稅法律主義，自得加以援用。

（二）本件原告配偶黃喜明於95年間，以每坪42,000元之價格向陳清水購買新都重劃會之抵費地1,000坪，嗣陳清水僅移轉478.81坪，其餘部分因未能移轉，遂於101年間開立支票或交付現金共58,184,910元予黃喜明，乃審認原告配偶黃喜明101年度取有財產交易所得36,294,930元。嗣原告101年度綜合所得稅結算申報，漏未合併申報系爭財產交易所得，經審理違章成立，除歸課核定原告當年度綜合所得總額37,432,597元，所得淨額36,638,597元，補徵應納稅

額13,739,990元，並按所漏稅額13,725,225元處以0.5倍之罰鍰6,862,612元。原告不服，申請復查，獲財產交易所得轉正為其他所得，其餘復查駁回等情，已如前述，依前揭法令規定及說明，依法核無不合。

（三）原告雖以前揭情詞以資爭議，然查：

1、按陳清水於95年9月5日與新都重劃會所訂定之土地買賣預售契約書（本院106年度訴字第239號【下稱本院另案】1卷103-105頁參照）略以：「立預售契約書人陳清水（以下簡稱甲方）、新都重劃會（以下簡稱乙方），茲因雙方約定買賣土地，因重劃才開始故尚無土地標示．．．。第4條：產權登記：本買賣土地移轉，應待工程驗收完成，公共設施經臺中市政府接管後，才辦理土地移轉事宜，其買賣土地位置依重劃公告期滿確定抵費地，雙方協議定之。如有爭議以抽籤決定之，絕無異議。產權登記對象為甲方或由甲方指定第三人．．．。第6條：標的物點交：買賣標的物依本約定第4條約定重劃工程驗收完畢、公共設施經臺中市政府接管後，乙方應即依雙方確認之位置進行移轉手續，並於土地產權登記甲方後15日完成土地點交工作。」嗣陳清水於99年間取得重劃後之抵費地，依前揭土地買賣預售契約書約定，買賣土地位置依重劃公告期滿確定之抵費地，雙方協議定之，顯見陳清水與新都重劃會雙方買賣約定之標的雖為該重劃區內之抵費地，然仍須俟抵費地地號、位置等標示確定後，雙方再行協議其買賣標的物後始為確定。是陳清水與新都重劃會於95年9月5日簽訂土地買賣預售契約時，就系爭不動產買賣標的物屬尚未確定，亦無可得確定；且因其雙方意思表示尚未一致，與民法第153條第1項所定：「當事人互相表示意思一致者，無

論其為明示或默示，契約即為成立。」及同法第345條第2項所定：「當事人就標的物及其價金互相同意時，買賣契約即為成立。」等買賣契約成立要件均有不符，難認當時陳清水與新都重劃會之土地買賣契約業已成立。

2、次按獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法第42條規定：「（第1項）自辦市地重劃區內抵費地之出售，應於重劃工程竣工驗收，並報經主管機關同意後為之．．．。（第2項）前項抵費地出售方式、對象、價款及盈餘款之處理應由理事會訂定並提報會員大會通過後辦理之。」及新都重劃會章程第12條第1項第2款規定：「理事會之權責如下：．．．二、負責籌措重劃經費．．．。」第14條第1款規定：「出資方式及財務收支程序：一、本重劃區之重劃總費用，由本重劃區理事會先行籌措資金墊付支應，區內土地所有權人應以重劃區內未建築土地折價抵付（抵費地），如無未建築土地則以繳納差額地價等方式抵付之。對於抵費地之出售價款、對象及處理方式，授權理事會全權處理。」（本院另案之原處分卷26-27頁）。由此可知，新都重劃區抵費地之出售，應於重劃工程竣工驗收，報經主管機關同意後為之，於主管機關同意出售抵費地前，新都重劃會理事會既應先行籌措資金墊付支應，則新都重劃會與陳清水於95年9月5日訂立之土地買賣預售契約之真意，應為重劃資金之籌措，陳清水為新都重劃會於重劃程序中先行墊付重劃等費用，俟重劃完竣後，由陳清水於99年間取得新都重劃區抵費地應有部分抵付，作為陳清水向新都重劃會墊付重劃費款項之報酬，並非陳清水向新都重劃會承買重劃後之土地。此觀陳清水與新都重劃會於95年9月5日簽訂該買賣預售契約書之同日，雙方又簽定臺中市新都

自辦市地重劃合作合約書（原處分卷25-28頁）略以：「茲有臺中市新都自辦市地重劃區重劃會（以下簡稱甲方）自辦市地重劃部分資金由陳清水先生（以下簡稱乙方）出資辦理臺中市自辦市地重劃區（整體開發單元14）重劃合作事宜・・・第5條：本重劃區乙方投資總金額為120,000,000元正，為使本案順利進行，乙方應按付款方式配合投資付款給甲方。甲方應出據述明已投資金額交乙方收執。第6條：付款方式：1、本合約前草約簽訂時乙方已付・・・。（本款支付本區開發作業費）2.甲乙雙方簽訂本合作合約書時乙方應付・・・。3.重劃前後地價經・・・評議完成後20天內乙方應付・・・。4.工程規劃設計書、圖、預算書核准後20天內乙方應付・・・。5.開始發放影響公設施工拆遷補償費前20天乙方應付・・・。6.工程開工報准後20天內乙方應付・・・。7.工程開工報准後120天內乙方應付・・・。8.工程開工報准後320天內乙方應付・・・。第7條：乙方投資金額之清償：1、乙方投資金額，由甲方依『獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法』之規定優先以住宅區抵費地償還乙方・・・。第10條：本投資案如甲方因不可抗力事由，致無法重劃完成分給乙方抵費地，甲方保證人要將乙方實際投資金額無息退還。」益證陳清水為投資人，於抵費地分配前即已給付重劃費用完成，俟重劃完竣後陳清水始取得抵費地。從而，陳清水為新都重劃會於重劃程序中先行墊付重劃等費用，俟重劃完竣，由該重劃會將抵費地所有權應有部分登記與陳清水，陳清水取得之抵費地所有權應有部分，即應為其代新都重劃會墊付該重劃費款項之報酬，是陳清水與新都重劃會所訂定之上述土地買賣預售契約書之性質，並非土地買賣契約，

而係投資契約，已甚明確。

3、原告主張：依101年12月12日由原告配偶黃喜明、訴外人楊輝照、王四海以及陳清水簽立之協議書，及106年2月8日於被告處製作之談話記錄可知，原告配偶黃喜明係以借陳清水名義登記方式，向新都重劃會購買取得抵費地，再由陳清水移轉登記，或將出售抵費地價金扣除土地增值稅、鑑定費及介紹費等費用後給予黃喜明，故原告配偶黃喜明僅係取回自己財產，並非所得云云。惟按一方（借名者）經他方（出名者）同意，而就屬於一方現在或將來之財產，以他方之名義，登記為所有人或其他權利人，核屬借名契約。在現行法下，借名契約乃無名契約，依私法自治原則，當事人基於特定目的而訂立借名契約，自無不可，惟查：

⑴陳清水與新都重劃會間於95年9月5日訂立之土地買賣預售契約書，應屬新都重劃會為籌措重劃資金，由陳清水先行墊付重劃費用，俟重劃完竣後取得抵費地作為墊付重劃費用之報酬之投資契約，並非陳清水與新都重劃會間成立購買重劃後抵費地之買賣契約，已如前述。是原告主張其配偶黃喜明係借陳清水名義登記方式向新都重劃會購買取得抵費地，應有誤解，不足採取。而原告主張之上開協議書（本院卷201頁），簽定日期為101年12月12日，係於陳清水與新都重劃會95年9月5日簽訂土地買賣預售契約書之後，其真實性已有疑義。

⑵又黃喜明、楊輝照及王四海於106年2月8日分別至被告處製作談話紀錄時陳稱：其等朋友陳清水曾說伊買了新都重劃區3,000坪土地，問該3人是否要買？其等乃各向陳清水買了1,000坪、300坪及300坪的該重劃區土地，並分別給

付陳清水4,200萬元、1,260萬元及1,260萬元，嗣後並各移轉登記取得和平段494、167、431地號土地（原處分卷60-69頁之談話紀錄）。王四海並陳稱：後來因為陳清水怕有稅金的問題，而於101年12月12日找伊簽立該協議書，當時伊與黃喜明、楊輝照及陳清水等4人均同時在場（原處分卷61頁之談話紀錄）。黃喜明亦陳稱：伊只是單純向陳清水購買該重劃區的土地，並未介入重劃的事情，是因陳清水的要求，伊才在該協議書上簽名（原分處卷64頁之談話紀錄）。該3人談話紀錄中陳述一致，與上開協議書所載「如以後衍生稅金問題，各依持分比例分擔（黃喜明1,000坪、王四海300坪、楊輝照300坪）」相符。

⑶準此可知，原告提出之上開協議書，應係陳清水生前（陳清水於104年11月10日死亡，本院另案判決2頁參照）為稅賦之規劃，於抵費地買賣完成後，再央請其朋友黃喜明、楊輝照及王四海等3人所簽立甚明，尚難以原告提出之上開協議書即認定其與陳清水之間屬借名登記，故原告此項主張，核與事實有間，不可採取。

4、從而，陳清水與新都重劃會間之土地買賣預售契約書，應為投資契約，約定由陳清水先行墊付重劃等費用120,000,000元，嗣於重劃完竣後取得相對應之抵費地作為墊付重劃資金之報酬。而陳清水在取得重劃後抵費地之所有權前，即於同年間（即95年）以每坪42,000元之價格，出售予原告配偶黃喜明該重劃後抵費地1,000坪，故原告配偶黃喜明係支付4,200萬元，並取得對陳清水請求移轉登記該土地所有權1,000坪之權利。嗣陳清水於99年間取得抵費地後，僅以「買賣」為原因，而移轉登記重劃後抵費地即和平段494地號土地478.81坪予黃喜明（原處分卷71-72頁

之異動索引資料查詢），其餘部分521.19坪未能移轉，即於101年間以支票或交付現金方式給付58,184,910元（原處分卷46-54頁之支票影本參照）。故原告配偶黃喜明取得之上開金額，係因其對陳清水之土地所有權登記請求權（債權）所屬標的物未能履行，而取得對價之替代利益，其性質屬於債權之實現，尚非因其出售自己所有土地而直接取得之對價，依上開規定及說明，黃喜明取得之價金58,184,910元，自非屬所得稅法第4條第1項第16款規定，得免納所得稅之出售土地所得，核屬所得稅法第14條第1項第10類之其他所得。被告以原告配偶黃喜明取得之上開金額58,184,910元，扣除成本21,889,980元後（即未移轉521.19坪部分以原約定每坪42,000元計算之相當金額，計算式：521.19×42,000元＝21,889,980元），為36,294,930元。並將原核定財產交易所得36,294,930元應轉正為其他所得36,294,930元，依上述法令規定及說明，核無違誤；訴願決定予以維持，亦無不合。另陳清水因出售該抵費地（即其餘521.19坪未能移轉給原告配偶黃喜明部分）而遭課徵土地增值稅，與原告配偶黃喜明因上述債權實現獲有其他所得，而有本件綜合所得稅之課徵，其兩者課徵之原因、稅目及納稅義務人均不相同，自無原告所稱重複課稅之情事。

5、罰鍰部分：

⑴按行為時所得稅法第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額．．．之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除．．．尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計

算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。．．．。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」又行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」由上可知，違反行政法上義務之行為，若係出於故意或過失，即應加以處罰。其中所謂「故意」，係指行為人對所有違反行政法上義務之客觀構成要件要素的認知，以及實現該構成要件之意志而言；至於「過失」，則是指行為人對於違反行政法上義務之構成要件事實之發生，雖非故意，但按其情節應注意、能注意而不注意，或雖預見其能發生而確信其不發生者而言。又我國綜合所得稅結算申報採自動報繳制，重在誠實報繳，人民有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第19條所明定。且是否有所得，乃最接近納稅義務人，為納稅義務人所最知悉之事實，故原告對其申報內容應盡審查核對之責，對其所得負有應依規定自行辦理結算申報之注意義務，俾符合稅法之強行規定。另裁罰倍數參考表所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項部分規定：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且無第六點（四）情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰。二、短漏報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬第六點（四）情形者。三、短漏報所得屬前二點以外之所得，且非屬第六點（四）情形者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。．．．。」。

⑵經查，原告配偶黃喜明本於契約關係對陳清水享有請求移轉登記土地所有權1,000坪之債權，因陳清水部分未能履

行致無法實現其債權而取得之代替利益，核屬債權之實現，乃按其取得金額58,184,910，減去成本及費用21,889,980元後，取得款項之淨額為36,294,930元，核屬其他所得，已如前述，則原告就其有所得及其配偶黃喜明所得於辦理當年度綜合所得稅結算申報時，應負據實合併申報之責。是原告就其配偶黃喜明上開所得應合併列報為當年度綜合所得稅結算申報之所得，並非不能注意，卻漏未申報，自有應注意、能注意而疏未注意之過失。原告主張其主觀認知無任何稅捐債務存在，並無過失漏繳稅捐，不符合行政罰法第7條之責任原則云云，自有誤解，不可採取。

⑶次按納稅者權利保護法第7條第3項固規定：納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。惟如前述，本件原告係經查獲有漏報其配偶黃喜明101年度系爭其他所得，故被告以原告應申報之所得有漏報情事而處以罰鍰，依上述法律規定及說明，核無違誤，亦無所謂租稅規避而遭受裁處之情形。是原告主張：本件其主張配偶黃喜明不存在租稅規避情形，被告對其並無租稅請求權云云，亦不足取。

⑷又原告就本件稅捐之申報，對法律之適用及解釋若產生疑義時，亦非不可向相關專業機構及人員查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報；且原告因適用法令錯誤或計算錯誤而有溢繳稅款之情形，亦可依稅捐稽徵法第28條規定，自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還，然原告捨此不由，猶有前揭漏報所得額之情形，從納稅義務人應自行及誠實申報義務之角度觀察，難謂其主觀上無違反上開所得稅法第110條第1項規定之過失責任。是原告主張其無從

預見申報借名土地所得稅之可能性，故其未申報補徵之所得稅並無過失云云，亦非可採。被告依裁罰時所得稅法第110條第1項及裁罰倍數參考表之規定，於審酌本件違章情節後，按原告所漏稅額13,725,225元處0.5倍罰鍰，計6,862,612元，亦如前述，係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，依法核無違誤。

⑸況如前述，原告配偶黃喜明之系爭其他所得淨額36,294,930元，係屬陳清水未能履行其餘抵費地521.19坪移轉登記義務之代替利益，就此部分黃喜明付出之成本及費用為21,889,980元後，其獲利為1.658倍（36,294,930元÷ 21,889,980元＝1.658）；此外，就陳清水業已履行抵費地478.81坪移轉登記部分，黃喜明亦有同等倍數之獲利，其獲利之金額，就一般人而言，自屬龐大。身為本件申報義務之原告其家庭資力顯屬優裕，其家庭成員因違反行政法上義務所得之利益亦屬鉅大，原告基此優勢之經濟地位，縱就上述「其他所得」之不確定之法律概念，是否包括系爭其他所得淨額36,294,930，產生疑義，惟本於上述優勢之經濟地位，自較一般人更容易接近稅務專業諮詢單位及人員，而獲得正確及充分之資訊，是原告本件違章行為其違反行政法上義務行為應受責難程度應較一般人為高，本件短漏報告所生影響自屬較大，並無違章情節輕微之情形，被告依裁罰倍數參考表規定之0.5倍加以裁處，經核符合行政罰法第18條第1項「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」之規定，其行使裁量權亦無違反一般法律原則（如誠實信用原則、平等原則、比例原則），且亦符合法規授權之目的，並無逾越法定

之裁量範圍而有裁量濫用或怠惰之情事。而上述財政部83年6月16日函釋要旨：「訴訟雙方當事人，以撤回訴訟為條件達成和解，由一方受領他方給付之損害賠償課稅疑義」，其有關所受損害及所失利益之損害賠償應否課稅之說明，無非就所得稅法第14條第1項第7類規定之其他所得所為法令原意之闡述，原告尚無從據此而主張其無知悉該函釋之可能性，而解免其本件違章之過失責任。又本件裁處並未達所得稅法第110條第1項規定之罰鍰下限，則依裁罰倍數參考表之使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」惟如前述，本件原告並無應受責難程度、所生影響、違章所得之利益及資力較低或微小之情形，被告自無從依此規定減輕其罰之餘地。至於原告所舉最高行政法院107年度判字第3號判決，係針對受處分人因終止土地租約而取得遷讓補償之其他所得未依法申報而遭受之裁罰，該其他所得屬其家庭成員基本生活之共同憑借，而屬經濟之弱者，核與本件原告家庭優勢之經濟地位，且系爭其他所得係屬餘裕生活外之投資理財，兩案情節均有不同；且前後兩者裁處之依據分屬所得稅法第110條第2項及第1項，亦有所異，自難相提併論。原告援引此判決而指摘被告所為本件罰鍰處分違法，而應類推適用上述裁罰倍數參考表綜合所得稅第110條第1項第4點規定裁處所漏稅額0.2倍之罰鍰始為適法云云，即有誤解，不足採取。

五、結論：被告復查決定（即原處分）核無違誤，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。又

本件事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，核與本判決之結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　1　　月　　22　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　王　德　麟

法　官　蔡　紹　良

法　官　詹　日　賢

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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。

（續上頁）

（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　　109　　年　　1　　月　　22　　日

書記官　詹　靜　宜