臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年9月18日辯

原　　告　趙淑貞

訴訟代理人　陳益軒　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4月15日台財法字第10813909870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

原告起訴時狀載訴之聲明原為：「被告於民國107年12月28日中區國稅法二字第1070015319號復查決定之行政處分及財政部訴願委員會第00000000號之訴願決定均應予以撤銷。」嗣原告於108年8月27日準備程序經本院闡明後，變更為：「被告於107年12月28日中區國稅法二字第1070015319號復查決定不利於原告部分之行政處分及財政部訴願委員會第00000000號之訴願決定均應予以撤銷。」（丁證1，本院卷第132頁），並經被告同意，核原告上開訴之變更於程序上並無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告配偶王四海於95年間以每坪單價新臺幣（下同）42,000元，總價共計1,260萬元，向訴外人陳清水預約購買「臺中市新都自辦市地重劃區」（下稱新都重劃區）抵費地之土地300坪。嗣後陳清水履約僅交付新○○○區○○○○段431地號土地（下稱系爭土地）174.2坪，預購之剩餘土地坪數125.8坪因故未能交付，陳清水乃於101年間以開立支票、交付現金方式，共計支付18,048,473元（下稱系爭取回款）予王四海。經被告查獲上揭情形通報所屬東山稽徵所，以原告101年度綜合所得稅結算申報，未列報其配偶王四海系爭取回款之財產交易所得12,887,513元，併加計短漏報王四海之營利所得14,015元，核定綜合所得總額13,423,891元，綜合所得淨額12,711,099元，補徵應納稅額4,310,039元，並裁處罰鍰2,142,649元。原告不服，就財產交易所得及罰鍰申請復查，經被告107年12月28日中區國稅法二字第1070015319號復查決定書（下稱原處分）將財產交易所得12,887,513元轉正為其他所得，追減其他所得127,638元及罰鍰25,528元。原告仍表不服，提起訴願經財政部108年4月15日台財法字第10813909870號訴願決定駁回，遂提起本件訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.本件王四海之財產交易所得12,887,513元部分，屬於土地出售後之交易所得，係所得稅法第4條第1項第16款之「財產交易所得」，依法除應納土地增值稅外，無需再課徵所得稅：

本件係王四海以「陳清水」之名義出資所購買之台中市第14單元之全部3000坪之抵費地（按：王四海占其中之

百分之10，原應分配300坪），並經分配系爭土地，後因重劃會已無合適之小面積抵費地土地得直接再為配地，遂由重劃會統一辦理出售後，再以此價金分配於王四海，是此部分並非屬於其他財產交易，而係出售土地後之交易所得，且就此部分王四海亦有分擔約122.88坪之土地出售後之土地增值稅，此有當時之重劃合作合約書、99年6月2日之協議書可證。

2.若認該筆金額屬所得稅法第14條第1項第10款之其他所得，依該條第10類之規定，計算所得仍應減除成本及必要費用：

因王四海支付預購系爭抵費地之價款1,260萬元係由王四海或原告所經營之「同力工程有限公司」（下稱同力公司）向合庫銀行借款而為之投資，其利息均係近約年息3%，依法應就此部分之實際投資期間，按上開利率計算全部分期間之利息成本，方屬適當。又96年4月23日至99年1月13日間由原告繳付利息達649,486元，96年9月3日至99年1月1日由原告配偶王四海繳付利息高達379,612元，若原告或王四海當時之自有資金足夠投資本件抵費地之買賣，則二人殊無再行支付合作金庫商業銀行（下稱合庫銀行）近百萬利息之可能，是此等為支付預購土地價款所借款產生之利息，亦為計算所得應減除之必要費用。惟借戶編號437235於98年4月13日之放款420萬元之利息部分，原告茲就此部分減縮，不再主張扣抵。

3.此類所得罕見且金額重大，一般納稅人易因不諳規定或誤判而遭處罰，財政部稅務署107年1月19日之新聞稿，若無規避納稅義務安排或情事者，得參酌行政罰法第8

條但書規定，按其情節減輕或免除處罰，原告並無逃漏稅之故意或過失，係認該筆金額屬所得稅法第4條第1項第16款之出售土地交易所得，與被告之認定存在原告難以預知之重大歧異所致。且重劃會出售土地時，王四海已繳納出售土地之土地增值稅，加諸被告追徵原告此部分之鉅額綜合所得稅，已達懲罰目的及遏止逃漏作用，若再論罰，顯過度處罰而違反比例原則且有侵害人民財產權之嫌，本件處罰應可免除。

4.又借戶編號437201於96年3月21日之時，雖係一次借款1500萬元，且於96年4月25日時僅支付第一期款100萬元，然此部分係原告考量當時欲投資購買系爭土地資金全無著落，復考量與貸款銀行洽談之時，銀行亦不可能按分期所需繳之資金，再分次辦理抵押貸款。且關於其分期繳納之時間點究為何？當時無法確知下，始一次性向承辦銀行一次抵押借款1500萬元，以為將來全部價金給付之用。

5.至於借戶編號437235於97年3月17日之時，雖係形式上再辦理借款500萬元，然此部分係對於上開借戶編號437201於96年3月21日時，一次借款1500萬元之借新還舊而辦理。蓋因借戶編號437201於96年3月21日所辦理之一次借款1500萬元部分，係屬短期之借款，期限為一年，於屆期之前，乃借新還舊，以為實際展延原有之借款期間，僅因當時考量王四海之資金，因而僅就其中500萬元再予辦理借款。審視該500萬元之貸款去向，係用於清償1500萬元之借款，即可證明。是有關借戶編號437201及借戶編號437235號之借款，確實均與王四海購買系爭土地之價金有直接關係。王四海於購買之初，因考量

全部資金全無著落之下，始於96年3月21日時一次借款1500萬元。是若王四海當時之資金如僅有一部分之短缺，或是全部資金均足之下，則又豈有再向銀行辦理抵押貸款1500萬元之必要？

㈡聲明：

1.被告於107年12月28日中區國稅法二字第1070015319號復查決定不利於原告部分之行政處分及財政部訴願委員會第00000000號之訴願決定均應予以撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.依原告配偶王四海於106年2月8日至被告談話筆錄稱：陳清水曾說伊買了新都重劃會3,000坪土地，問是否要買？乃向陳清水購買300坪重劃會土地，並給付陳清水1,260萬元（每坪42,000元），嗣後移轉登記取得和平段431地號土地。王四海並提出陳清水已簽名收受價金合計1,260萬元之文書以為證明，經計算後每坪金額為42,000元，亦與王四海106年5月21日至被告談話紀錄陳述「當初向陳清水購買重劃會土地，很單純動機，伊只想要買土地蓋房子供退休居住，共300坪，每坪42,000元，交易金額共1,260萬元」相符，堪認陳清水於取得新都重劃會抵費地應有部分所有權前，以預售方式出售土地與王四海，即其係支付1,260萬元取得對陳清水請求移轉登記土地300坪之權利。

2.依行為時所得稅法第14條第1項第7類第1款、第10類前段規定以及財政部83年6月16日台財稅第000000000號函（下稱財政部83年6月16日函），本件既為王四海向陳清

水預先承買其新都重劃會重劃後所取得之土地，依約取得300坪土地之權利移轉登記請求權，已如前述，惟陳清水僅移轉交付系爭土地（575.88平方公尺；174.2坪），餘原應交付之125.8坪（300坪－174.2坪）土地未能取得，王四海原得依民法第227條第1、2項及第226條第1項規定，請求賠償損害。而損害包括所受損害及所失利益，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。是陳清水就其未能依約移轉登記125.8坪部分，於101年間以支票或交付現金方式，給付18,048,473元予王四海，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王四海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12,764,873元　陳清水給付原告配偶王四海18,048,473元－5,283,600元（12,600,000元－174.2坪X42,000元/坪）V，核定屬王四海之其他所得，予以課徵所得稅，並無不合。是本件交易所得，並無所得稅法第4條第1項第16款免納所得稅規定之適用。

3.至原告所稱所經營同力公司名義借款支付之利息，為其配偶王四海支付之必要費用，應准予扣除一節，按倘公司法人有借款利息支出，原則上係由公司費用扣除，而非屬個人之支付費用；再者，同力公司（借戶編號437201及437235）雖分別於96年3月21日及97年3月17日向銀

行借款1,500萬元及500萬元，然原告並未提供上開借款資金用途等相關證明，且查王四海(借戶編號066254)於96年1月17日借款750萬元後，旋即轉入原告合庫銀行020****11558號帳戶從事買賣股票交易，借款用途亦與本件無關，所訴洵難足採。從而，被告復查決定依王四海合庫銀行帳戶透支情形，核認其本件支付利息4,998元，並將原核定財產交易所得轉正及重行核定其他所得12,759,875元（12,764,873元－透支利息4,998元），尚無違誤。

4.罰鍰部分：

依所得稅法第71條第1項及稅務違章案件減免處罰標準（下稱減免處罰標準）第3條第2項第1款及第4款規定，王四海既取有系爭所得，於辦理綜合所得稅結算申報時，即負有據實合併申報之責，其未依規定申報，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰，其未善盡注意義務，就同一申報戶已取得並能掌握之所得予以申報，致短漏報配偶王四海之其他所得12,759,875元，該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件，倘原告就前開所得之申報有法律解釋及適用上疑義時，於申報前，自應向稅捐稽徵機關查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報，依行政罰法第8條規定尚不能以不明瞭相關規定為由，而卸其依法申報之責。又其違章情節並不符合減免處罰標準之免予處罰規定，參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定（綜合所得稅）部分（下稱裁罰倍數參考表），審酌違章情節，按所漏稅額4,234,243元處0.5倍罰鍰2,117,121元，係已考量原告違章情節所為之適切處分，並無違誤。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

1.王四海系爭取回款與未能依約取得土地所屬成本及必要費用之差額是否為所得稅法制下稅捐客體之「所得」？

2.若係所得稅法制下稅捐客體之所得，則系爭所得類別究竟為「財產交易所得」或「其他所得」？

3.被告以原告101年度綜合所得稅結算申報，未列報其配偶王四海系爭取回款數額與未能依約取得土地所屬成本及必要費用之差額，財產交易所得12,887,513元，核定補徵應納稅額4,310,039元，並裁處罰鍰2,142,649元，復查決定將財產交易所得12,887,513元轉正為其他所得，追減其他所得127,638元及罰鍰25,528元，其認事用法有無違誤？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

原告配偶王四海於95年間以每坪單價42,000元，總價共計1,260萬元，向陳清水預約購買新都重劃區抵費地之土地300坪（甲證5）。嗣後陳清水履約僅交付系爭土地174.2坪，預購之剩餘土地坪數125.8坪因故未能交付（甲證6、乙證23），陳清水乃於101年間以開立支票、交付現金方式，共支付18,048,473元即系爭取回款予王四海（乙證38）。經被告查獲上揭情形通報所屬東山稽徵所，以原告101年度綜合所得稅結算申報，未列報其配偶王四海系爭取回款之財產交易所得12,887,513元，併加計短漏報王四海之營利所得14,015元，核定綜合所得總額13,423,891元，綜合所得淨額12,711,099元，補徵應納稅額4,310,039元，並裁處罰鍰2,142,649元（甲證4）。原告不服，就財產交易所得及罰鍰申請復查，經被告以原處分將財產交易所

得12,887,513元轉正為其他所得，追減其他所得127,638元及罰鍰25,528元（甲證1）。以上事實有各項資料可查（甲證1、4、5、6、乙證23、38，本件判決相關證據之編號詳附表）。

㈡按所得稅法制中所指之「所得」，以「取得特定經濟資源之主體，對該經濟資源，得為『終局』保有」，為其必要條件。此項判準，可以將當事人暫時取得之經濟資源（例如借款而得之貨幣）排除。至於取得特定經濟資源之主體，得否「終局」保有該經濟資源，其判斷又不免與取得經濟資源在民事法（或行政法）之原因（法律關係）連結。而且取得經濟資源之民事法或行政法上法律原因，也會同時決定該筆經濟資源之稅法屬性（有償者為所得客體，無償且取得主體為自然人者為不課所得稅之受贈客體），以及該所得之類別歸屬（如果該經濟資源因可終局保有且屬有償取得，而應定性為「所得」時）（最高行政法院106年度判字第722號判決意旨參照）。次按所得稅法制，以當期流量之「所得」，為其稅捐客體。而「所得」之定義，實為特定稅捐主體所取得、扣除相關取得成本及費用後，而可「終局」保有之標的。所謂「標的之『終局』保有」，是指「取得主體在取得標的當下，已確定無『將該標的返還或給付予第三人』之法律上義務存在，而可自由支配使用該標的」之情形而言。至於在個案中，何種情形方符合「取得主體在取得標的當下，已確定無『將該標的返還或給付予第三人』之法律上義務存在，而可自由支配使用該標的」，則屬法律涵攝議題，需視民事契約之具體約款決定。又所得之類別歸屬（即如何歸入所得稅法第14條第1項第1類至第10類之不同所得種類），基本上與所得標

的無涉，而取決於取得所得標的之「法律上」或「實證上」原因。因此，取得土地所得標的者，該所得之類別歸屬未必一定是（甚至大部分之情形都不是）免稅之「土地交易所得」，此點也有必要特別予以指明（最高行政法院107年度判字第425號判決意旨參照）。

㈢原告配偶王四海就系爭取回款數額與未能依約取得土地所屬成本及必要費用之差額，確實由其終局保有，而屬所得稅法制下第14條第1項第10類之「其他所得」：

1.應適用的法令：行為時所得稅法第2條第1項、第4條第1項第16款、第14條第1項第7類第1款、第10類前段（附錄）。

2.按前開規定，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，依所得稅法規定，課徵綜合所得稅。而所得稅法第14條第1項乃所得稅法關於計算綜合所得總額之所得種類及其計算方法之規定，其中第1類至第9類係關於所得類型之列舉規定，第10類則是第1類至第9類所列舉所得種類以外其他所得之概括規定。故個人收入應如何計算所得額，應依其收入性質，認定屬本條何類之所得，若非屬本條第1類至第9類所列舉之所得，即應歸為第10類之其他所得，並依本類規定核算其所得額。而從首揭關於「所得」之法律觀點出發，本條第7類之財產交易所得，基本上是由出賣人之角度立論，假設交易標的物在交易當下已實現存在，而從時間差異性立論，以交易標的之原始取得成本與出售當下之出售價格之差額，據以計算「財產交易」之損益（所得稅法第14條第1項第7類第1、2款規定參照）。但該類所規定之「財產交易所得」，並沒有考量「未來」財產交易之

情形，特別是在交易契約締結之當下，交易標的尚未形成之情況下，有關「出賣人要投入多少成本才能創造該標的」，與「創造完成之標的對買受人而言，能帶來多少效益，或標的之市場價格為何」等情況，在締約當時，交易雙方均不能確定，而在交易後，隨時間經過而不斷波動，致生損益風險時。則對標的之出賣人及買受人而言，均有可能發生「射倖性」損益，此等損益已非傳統「財產交易所得」概念所能涵蓋者。買賣雙方若因此各有損益時，此等損益即屬「射倖性」損益，其為正數者（即有利益產生），在所得稅法第14條第1項之類別歸屬上只能歸類為「其他所得」(最高行政法院107年度判字第425號判決意旨參照)。

3.次按所得稅法第4條第1項第16款規定出售土地之交易所得，免納所得稅，係因土地所有權人出售土地，已受土地增值稅之核課，為免重複課稅，故不再就交易所得課徵所得稅。購買土地未辦竣所有權移轉登記，依民法第758條第1項規定，並未取得土地所有權，非土地所有權人，其再行出售該土地，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項及平均地權條例第81條規定處罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅（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參照）。

4.本件所得類別歸屬之爭議，依上開說明，即應探求系爭取回款是否為原告所「終局」保有，以及原告與陳清水間系爭交易之標的究於交易締結當下已實現形成抑或尚

未形成而定。經查，陳清水與新都重劃會於95年9月5日簽訂合作合約書，由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，再由陳清水於99年間取得○○○區○○○段○○號及和平段19地號等18筆抵費地應有部分(參原處分卷一第64頁)抵付，作為陳清水籌措重劃資金之報酬，而非陳清水向新都重劃會承買重劃後之系爭土地，乃經本院106年度訴字第239號判決所認定之事實，復經最高行政法院107年度判字第425號判決上訴駁回而確定，並經本院調閱上開案件全卷卷宗核認無誤，合先敘明。

5.次查，王四海與陳清水間系爭交易之時點為95年間，此有王四海於106年2月8日至同年5月31日間在被告之談話紀錄（以下談話紀錄稱我即王四海）附於原處分卷可稽，王四海於談話中表示：「95年間我只有對陳清水表示購買300坪，沒有其他合資。」（原處分卷一第77頁）、「當時（按95年間）陳清水介紹有買重劃區土地機會」、「我出資1,260萬元購買重劃區內300坪土地，每坪為42,000元。」（乙證30）、「我當時是向陳清水購買該重劃區土地，不是共同投資，因為我不知道陳清水實際投資多少。」（原處分卷一第89頁），並有王四海於96年間支付陳清水共1,260萬元之收款紀錄可證（甲證5）。而王四海上開陳述，亦核與同向陳清水預約購買新都重劃區土地之訴外人黃喜明及楊輝照，於106年2月8日在被告之法務二科談話紀錄表示：係向陳清水購買新都重劃區內土地，每坪42,000元購買，並非合資。重劃完成後取得部分土地，不足之土地以價金找補結清等語（乙證31、32）相符。然至99年間新都重劃區內抵費地

地號、位置及面積範圍等標示確定、陳清水取得○○○區○○○段○○號及和平段19地號等18筆抵費地後，於99年7月20日陳清水僅依約移轉登記重劃區內系爭土地（面積575.88平方公尺，約為174.2坪）予原告配偶王四海（原處分卷一第94、114頁），其餘應移轉登記交付之土地125.8坪（即300坪－174.2坪），因陳清水與新都重劃會規劃共同整體（大區塊）出售土地，致無法再分配土地登記予王四海，而將剩餘之土地出售登記予第三人，並於101年間將出售剩餘土地所得款項，以開立第一商業銀行進化分行支票150萬元（101年8月15日，支票號碼XB0000000，原處分卷一第36頁）、70萬元（101年9月26日，支票號碼XB0000000，原處分卷一第34頁）、7,790,002元（101年10月24日，支票號碼XB0000000，原處分卷一第32頁）、5,748,471元（101年11月28日，支票號碼XB0000000，原處分卷一第30頁）、200萬元（101年12月12日，支票號碼XB0000000，此支票上附註記載王四海另外受領現金31萬元，原處分卷一第28頁）之方式，合計18,048,473元給付予原告配偶王四海，此有王四海106年5月31日於被告機關之談話紀錄可稽（乙證28）。

6.經核上開事實，應認訴外人陳清水係直接投資新都重劃會，約定於重劃程序中先行墊付重劃費用1億2千萬元，俟重劃完竣取得重劃區之抵費地3,000坪（每坪單價4萬元），為其投資代墊付重劃費款項之報酬。而陳清水於取得新都重劃區抵費地應分配土地所有權前，即以預約銷售方式以每坪42,000元價格出售，與原告配偶王四海成立預售土地買賣之債權契約，由王四海支付1,260萬

元取得對陳清水請求移轉登記重劃完成後之抵費地300坪土地之權利。惟因嗣後陳清水僅移轉系爭土地予王四海，其餘應移轉登記交付之土地125.8坪因故未能移轉，陳清水遂將剩餘之土地出售予第三人，將所得價款分配予王四海，揆諸前揭所得稅法制有關「所得」之判準說明及查核結果，此價款性質實係王四海對陳清水請求移轉登記新都重劃區內抵費地125.8坪土地，因土地已被陳清水出售而致買賣標的給付不能，而以陳清水自行銷售土地所受領之買賣標的銷售價格18,048,473元（即125.8坪土地部分）給付王四海為上揭請求權之替代利益。此經濟資源收入在扣除相關取得成本及費用後，確定無返還或給付予第三人之法律上義務存在，而可自由支配、使用、「終局」保有該經濟資源，本件原告配偶王四海之系爭取回款，扣除相關取得成本及費用後之差額，應為「所得」無疑。且此所得確為王四海所終局保有，又觀之王四海與陳清水間系爭交易，於陳清水與王四海於95年間成立契約之當時，交易標的之抵費地根本無從特定，土地重劃能否成功而有抵費地之形成，在交易當下仍有不確定。依前揭說明，買賣雙方因此交易而生之損益及其稅基計算，根本無法適用所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得之量化規定，其性質又不屬於所得稅法第14條第1項第1類至第9類各類之所得，自核屬同條項第10類規定之「其他所得」無誤。

7. 原告固主張王四海之系爭取回款屬於土地出售後之交易所得，係所得稅法第4條之免稅所得，原告無需再就此部分為申報云云，惟如上所述：系爭取回款，並非其基於土地所有權人地位出售土地所獲之價款，而係因陳清

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125.8坪部分，以支票或交付現金方式所為之替代給付，王四海獲得系爭取回款並非出售由其所有之土地而來，自無該條款之適用，原告上開主張應係誤解法律，尚無可採。

㈣本稅部分，原處分將原核定之財產交易所得12,887,513元轉正為其他所得，追減其他所得127,638元，其認事用法並無違誤：

1.應適用的法令：行為時所得稅法第14條第1項第10類前段（附錄）。

2.按所得稅法上所稱之「收入與成本、費用（損失）配合原則」，以特定收入之取得與對應之成本、費用支出或損失發生間，具有因果關連性為必要，即以行為者在為形成支出或損失之行為時，主觀上具有「創造未來效益」之意識，並前開成本費用支出行為或形成損失之行為，本質上與最終收益之形成，具有符合社會常態經驗與事務本質之連結而言（最高行政法院105年度判字第628號判決意旨參照）。又所得稅法制上有關計算所得應減除費用之認列，實務上認為可以依循費用支出之真實性、必要性及合理性三個標準判斷，而費用為所得計算之減項，在此諸判斷標準之證明責任，自應賦予主張減除之納稅義務人。

3.經查，本件王四海之系爭取回款，係屬於所得稅法第14條第1項第10類之其他所得，已如前所述。而依前述規定，該項所得額之計算，應減除其成本及必要費用，就此，原告固主張，王四海用以支付預購系爭抵費地之價款1,260萬元係向合庫銀行借款，其利息均係近約年息3

%，應就此部分實際投資期間，按利率計算利息費用減除，並檢附合庫銀行之放款帳務借戶交易明細，借戶編號:437201、437235、066254（本院卷第69-71頁），暨合庫銀行原告配偶王四海0000000000000號透支型存款帳戶（本院卷第72-79頁）等交易明細供被告審核。另於本訴訟中主張96年4月23日至99年1月13日間由原告繳付利息649,486元，96年9月3日至99年1月1日由原告配偶王四海繳付利息379,612元，係為支付預購土地價款所借款產生之利息，為計算所得應減除之必要費用云云，惟查：

⑴本件系爭收入之成本為5,283,600元：

如前所述，王四海於106年2月8日在被告談話紀錄表示，95年間陳清水介紹買新都重劃區土地機會，其係出資1,260萬元購買重劃區內300坪土地，每坪42,000元（原處分卷一第81頁），於被告復查階段其亦提出支付該價款之支票影本及陳清水簽收之相關單據，合計1,260萬元交予陳清水收受，此有支票影本及簽收相關單據附卷可稽（原處分卷一第123-134頁），亦有合庫銀行王四海之0000000000000號支票存款帳戶交易明細在卷可考（本院卷第72-73頁），堪認王四海係以每坪42,000元預購新都重劃區之抵費地無誤。依此預購價格計算，陳清水無法依約交付之新都重劃區抵費地125.8坪土地原始成本為5,283,600元（即125.8坪*42,000元）。

⑵本件減除之必要利息費用應為2,156元，被告核認可減除之必要利息費用為4,998元，基於行政救濟不利益變更禁止原則，仍應予以維持：

①就原告主張96年4月23日至99年1月13日間由原告繳付利息649,486元（本院卷第81頁）部分：

經查，原告所檢附上揭銀行借戶交易明細及存款帳戶明細顯示，此部分利息之產生係源自於借戶編號437201及437235（本院卷第69頁、第71頁），經彙整統計此2個借戶所支付之利息確為649,486元，而可證此利息費用支出之真實性。惟進一步查核，此2個借戶之借款人係同力公司（原告任負責人，原處分卷一第224、226頁），並非王四海。該公司為獨立之法人個體，借款所生利息自應由借款人（公司）所負擔，尚非因原告任其負責人即可不加區分該等利息之支出歸屬。況且進一步觀察其放款情形，借戶編號437201係於96年3月21日放款1,500萬元、98年4月13日放款420萬元；借戶編號437235係於97年3月17日放款500萬元。經核王四海支付預購土地款之時間及金額（95年4月25日/100萬元、95年9月6日/32 0萬元、96年3月26日/140萬元、96年5月10日/100萬元、96年8月30日/240萬元、96年12月25日/140萬元、97年5月12日/110萬元及97年11月10日/110萬元），借戶編號437235於98年4月13日放款420萬元明顯已逾最後支付預購土地款之時間97年11月10日（此部分原告亦不再主張抵扣）；96年3月21日放款1,500萬元，雖於第1期支付預購土地款之時間95年4月25日前數日，惟95年4月25日僅支付第1期款100萬元，何以須借款動用高達1,500萬元，原告固經本院詢問後具狀說明係因無法確知貸款銀行分期繳納之時間點，為將來全部價金給付而

為之，然而其一次借款1,500萬元，卻僅支付100萬元之第一期款，依資金成本之經驗法則，該項利息支出與收入間因果關係之真實性，仍有待原告證明，惟此部分並未見原告提出其他證據供核以實其說。又借戶編號437235於97年3月17日放款500萬元，而最後2期價款係97年5月12日及97年11月10日各支付110萬元，何以須借款動用500萬元？原告固主張係因借戶編號437201於96年3月21日時，一次借款1500萬元之借新還舊而辦理云云，惟該1500萬元借款之真實性及必要性，仍有不明已如前述，諸此原告均未進一步盡其舉證責任。是關於借戶編號437201及437235所生之利息費用支出之必要性、關聯性及合理性之證明，因原告未能盡其舉證責任，尚無從為有利原告之判斷，是原告上開主張，自不足採。

㈡就原告主張96年9月3日至99年1月1日由配偶王四海繳付利息379,612元部分：

經查合庫銀行借戶編號066254借款人係王四海（原處分卷一第222頁），該借戶於96年1月17日放款750萬元，旋於同年3月26日清償740萬元（本院卷第70頁），如前所查王四海支付預購土地價款之時間及金額，借戶編號066254借款750萬元之借還期間，王四海雖於96年3月26日（即償還740萬元當日）支付第3期預購價款140萬元，然明顯此支付價款並非使用借戶編號066254借款750萬元之資金，其所生之利息自不得為本案之必要費用減除，且此借戶所生之利息原告並未主張。又原告主張96年9月3日

至99年1月1日由配偶王四海繳付利息379,612元（本院卷第82頁，扣繳利息明細表），此部分利息之產生係源自於王四海之合庫銀行0000000000000號帳戶，經查核原告檢附之上揭帳戶交易明細（交易資料僅記載至97年12月31日止，本院卷第79頁），其主張96年9月3日至97年12月1日間之繳付利息計16筆確為交易明細所記載，且數額相符，堪認具有真實性。然就原告主張98年1月1日至99年1月1日間之利息支出部分，未見原告提供交易明細資料為佐，此期間原告所主張之利息費用之真實性既未能提出證明，自無法為其有利之判斷。再細究王四海之合庫銀行0000000000000號帳戶交易明細（本院卷第73-79頁），此帳戶係透支型存款帳戶，即在合庫銀行之授信額度內得以帳戶餘額負數方式調度使用，意即當帳戶存款餘額不足以支應提款數額時，由該銀行在授信額度內墊付不足部分，此時帳戶餘額即以負數呈現，此墊付不足數額部分為放貸款項（即借款本金），而當有金額存入時，即為借款本金之清償，有金額提領時，若餘額為負數透支情形，即為借款本金之增加。銀行於每月初計算透支利息，如帳戶明細中結餘數額前為「*」號者為正數，為帳戶存款餘額，若為「-」號者為負數，即為銀行放貸數額，惟放貸數額即借款本金因提款及存款而跳動非固定，尚非如原告主張依帳戶交易明細所載「透支利息」之數額直接加總即能認定。則本件原告可減除之利息費用分別認定如下，經查，合庫銀行0000000000000號帳戶交易明細（本院卷第7

3-79頁），其中96年8月30日轉帳支出240萬元（本院卷第74頁）、96年12月25日轉帳支出130萬元、97年5月12日轉帳支出110萬元，核與支付系爭預購土地款之時間及金額為96年8月30日票據交換付款240萬元、96年12月25日票據交換付款120萬元（另外付現20萬元）、97年5月12日票據交換付款110萬元，交易紀錄時間及金額相符，堪認合庫銀行0000000000000000號帳戶之上揭96年8月30日轉帳支出240萬元（本院卷第74頁）、96年12月25日轉帳支出130萬元、97年5月12日轉帳支出110萬元，應確為透支動用於支付預購土地款。茲就此3筆透支借款產生之利息分別計算如下：

A.96年8月30日轉帳支出240萬元（本院卷第74頁）支付系爭預購土地款部分：

經查，96年8月30日轉帳支出240萬元前，於96年8月17日帳戶存款餘額為正數22,973元，96年8月30日轉帳支出240萬元支付預購系爭抵費地價款，致產生帳戶餘額負數2,377,027元（即22,973元-2,400,000元），動用透支2,377,027元即為借款本金（尚非以240萬元為借款本金計算），當日開始計息。96年9月6日存入214,190元，即為清償前借款本金2,377,027元（96年8月30日至同年9月6日，計維持7天，年息2.51%），利息為1,144元（即2,377,027元*2.51%*7/365），剩餘未償本金為2,162,837元（即2,377,027元-214,190元）。96年9月14日存入610,000元，即為清償前剩餘未償本金2,162,837元（96年9月6日至同

年月14日，計維持8天，年息2.51%），利息為1,190元（即2,162,837元*2.51%*8/365），剩餘未償本金為1,552,837元（即2,162,837元-610,000元）。依此計算方式，直至96年10月11日存入2,000,000元，清償最後剩餘之借款本金219,855元（96年10月1日至同年月11日，計維持11天，年息2.71%），利息為180元（即219,855元*2.71%*11/365），96年8月30日透支動用2,377,027元借款本金全數清償完畢，此部分必要之利息費用合計為3,312元，核與原處分計算之利息3,312元（本院卷第30頁）相符。

B.96年12月25日轉帳支出130萬元（本院卷第76頁）支付系爭預購土地款部分：

經查，96年12月25日轉帳支出130萬元前，於96年12月21日帳戶存款餘額為負數2,554,434元（已有之透支借款本金），96年12月25日轉帳支出130萬元支付預購系爭抵費地價款，致累積餘額為負數3,854,434元（即-2,554,434元-1,300,000元），但與本案具關聯性之透支動用仍為1,300,000元之借款本金，本案之必要利息費用亦應以1,300,000元為基礎計息。當有存入款項為清償時，應先以原已有之存款餘額負數2,554,434元，為先予清償之對象。查97年1月3日存入3,400,000元，即先為清償原已有之存款餘額負數2,554,434元，餘845,566元即為清償本案之借款本金1,300,000元（96年12月25日至97年1月3日，計維持9天，年息2.79%），利息為894元（即1,300,0

00元*2.79%*9/365），剩餘未償本金為454,434元（即1,300,000元-845,566元）。97年1月9日存入911,416元，清償最後剩餘之借款本金454,434元（97年1月3日至同年月9日，計維持7天，年息2.79%），利息為243元（即454,434元*2.79%*7/365），96年12月25日透支動用130萬元借款本金全數清償完畢，此部分必要之利息費用合計為1,137元，核與原處分計算之利息994元（本院卷第30頁）不符，應係因原處分將97年1月3日存入3,400,000元，即先為清償本案之借款本金130萬元，未考量96年12月21日原已有之透支數額負數2,554,434元應先為清償，致短計此部分之必要利息費用。

C.97年5月12日轉帳支出110萬元（本院卷第77頁）支付系爭預購土地款部分：

經查，97年5月12日轉帳支出110萬元前，於97年5月9日帳戶存款餘額為負數448,452元（已透支借款本金），97年5月12日轉帳支出110萬元支付預購系爭抵費地價款，致累積餘額為負數1,548,452元（即-448,452元-1,100,000元），但與本案具關聯性之透支動用仍為1,100,000元之借款本金，本案之必要利息費用亦應以1,100,000元為基礎計息。當有存入款項為清償時，應先以原已有之存款餘額負數448,452元，為先予清償之對象。經查，97年5月19日存入2,269,911元，即先為清償原已有之存款餘額負數448,452元，餘1,821,459元即為清償本案之借款本金1,100,000

元（97年5月12日至97年5月19日，計維持8天，年息2.87%），利息為692元（即1,100,000元*2.87%*8/365），97年5月12日透支動用110萬元借款本金全數清償完畢，此部分必要之利息費用692元，核與原處分計算之利息692元（本院卷第30頁）相符。

⑶據上，與本件具關聯性之必要利息費用為5,141元，惟如前所述，王四海依約已取得系爭土地（面積174.2坪），此部分被告認係王四海購買土地無所得稅問題，其餘土地125.8坪（即300坪-174.2坪）請求權為系爭取回款18,048,473元所替代，是系爭取回款收入可減除之合理利息費用，應按未能取得土地面積占原購買土地面積比例核認，經計算應為2,156元（即5,141元*125.8/300），始屬合理。原處分如前B.所述，有短計利息情形，亦有上揭未按比例計算合理利息之情事，惟其認列本案可減除之必要利息費用為4,998元，核屬對原告系爭所得作較有利之認定，依行政救濟不利益變更禁止原則，仍應予以維持。

㈤罰鍰部分：原處分按重行核算之漏稅額4,234,243元處0.5倍罰鍰2,117,121元，追減罰鍰25,528元，其裁處核無違誤。

1.應適用的法令：

⑴所得稅法第71條第1項前段及第110條第1項。

⑵行政罰法第7條第1項、第8條

⑶納稅者權利保護法第16條（附錄）。

2.按查現行綜合所得稅制係採自行申報制，納稅義務人須誠實報繳，有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，

亦為憲法第19條所明定之國民義務，是納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務，取有所得即應自行申報，並盡查對之責。且因納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，納稅義務人自有能力加以注意，是以前揭規定要求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依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納，如因故意或過失有短漏報之情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。另裁處時（即107年5月22日修正）之裁罰倍數參考表關於所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項規定部分之規定：「……三、短漏報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。」（108年6月10日有關本件應適用之部分，其內容未為修正）。

3.次按不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰，為行政罰法第8條及納稅者權利保護法第16條第2項所明定。所謂法規係指法律或法規命令。由於法規係立法者或行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定（行政程序法第150條第1項參照），人民有知悉並遵行之義務，自不得因不知法規而免除行政處罰責任。再按行政罰法第7條以及納稅者權利保護法第16條第1項之規定，違反行政法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要。所謂故意，係指行為人對於構成違規

之事實及該事實係屬違規，明知並有意使其發生者（直接故意），或行為人對於構成違規之事實，預見其發生而其發生並不違背其本意，且知悉該事實係屬違規者（間接故意）而言；所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。

4.經查，我國綜合所得稅申報係以家戶綜合所得彙整計算得綜合所得總額，依前揭規定，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抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納之自動申報制。是原告於辦理綜合所得稅結算申報時，即有以家戶綜合各類所得彙整得綜合所得總額之計算原則，據實揭露所有構成家戶綜合所得總額之各類所得項目，負有據實揭露合併彙整申報之責。復按民法第1003條第1項、第1022條之規定，夫妻於日常家務，互為代理人，並就其婚後財產，互負報告之義務，是以原告對配偶王四海系爭所得自應有所知悉，並有互相注意是否依規定彙整申報之義務，惟如前所述，原告配偶王四海101年度取得系爭所得，原告於當年度綜合所得稅結算申報，並未列報王四海之系爭所得，縱無故意，仍有應注意、能注意而未注意之過失責任，原處分依所得稅法第110條第1項規定及裁罰倍數參考表如上揭之裁量基準，按重行核算之漏稅額4,234,243元處0.5倍罰鍰2,117,121元，追減罰鍰25,528元，經核亦無

違誤。

5.原告固主張係因不諳規定而未申報，並無逃漏稅之故意或過失，加諸被告追徵原告此部分之綜合所得稅，已達懲罰目的及遏止逃漏作用，若再論罰顯違反比例原則，課以罰鍰實屬有誤云云，惟原告未善盡注意義務，就同一申報戶間已取得並能掌握之所得應注意、能注意而未注意予以申報，致短漏報王四海之其他所得12,759,875元，該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件，核有過失，已如前所述。倘原告就前開所得之申報有法律解釋及適用上疑義，於申報前，自應向稅捐稽徵機關查詢，於獲得正確及充分之資訊後申報，其尚不能以不明瞭相關規定為由，主張不知法律而卸其依法申報之責。又其違章情節並不符合減免處罰標準之免予處罰規定，原告所述，自無足採。

㈥綜上，原處分經核尚無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告所訴，為無理由。又本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併予敘明。

六、結論：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。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　10　　月　　9　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　林　靜　雯

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。
（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　　108　　年　　10　　月　　16　　日

書記官　李　孟　純

判決引用的相關條文：

【所得稅法】

第2條第1項

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1項第16款前段

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。

第14條第1項第7類第1款及第10類前段

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。

第71條第1項前段

按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暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。

第110條第1項

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。

【納稅者權利保護法第16條】

（第1項）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。

（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。

（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生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力。

【行政罰法】

第7條第1項

違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。

第8條

不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。

附表、證據編號對照表

（續上頁）

證據編號	證據名稱	證據內容	所附卷宗	頁碼
甲證1	原處分-被告107年12月28日中區國稅法二字第000000000019號復查決定書		本院卷	P25-34
甲證2	財政部108年4月15日台財法字第0000000000000號訴願決定書		本院卷	P35-46
甲證3	被告101年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書、通知書(應納：4,310,039元)		本院卷	P47-50
甲證4	被告106年11月13日裁		本院卷	P51-54

（續上頁）

	處書、計算表及罰鍰繳款書(罰鍰金額：2,142,649元)			
甲證5	重劃會與陳清水之臺中市新都自辦市地重劃合作合約書(95年9月5日)、陳清水與王四海之投資金額收訖紀錄		本院卷	P55-62
甲證6	陳清水等20人99年6月2日協議書		本院卷	P63-68
甲證7	原告及配偶王四海自95年間至100年間向合作金庫商業銀行所辦理之		本院卷	P69-80

（續上頁）

	貸款證明			
甲證8	原告帳號020000000000及王四海帳號0500760000000向合作金庫商業銀行繳納之利息明細表		本院卷	P81-82
甲證9	財政部稅務署全球資訊網107年1月19日發布之「核釋個人出資者參與土地重劃獲取抵費地計算其他所得課稅規定」新聞稿		本院卷	P83-84
乙證1	財政部108年4月15日台財法字第		原處分卷一	P362-373

（續上頁）

	0000000000號訴願決定書			
乙證2	原處分-被告107年12月28日中區國稅法二字第0000000019號復查決定書		原處分卷一	P296-304
乙證3	維基百科-「銀行透支」查詢資料		原處分卷一	P259-260
乙證4	107年10月22日原告傳真補充計算資料		原處分卷一	P249-258
乙證5	107年10月15日原告補充資料-王四海向合庫借款之契約書及借款75		原處分卷一	P241-248

（續上頁）

	0萬元之當日撥款紀錄			
乙證6	被告107年10月4日中區國稅法二字第0000000032號函		原處分卷一	P236
乙證7	被告107年10月4日中區國稅法二字第0000000031號函		原處分卷一	P230
乙證8	合作金庫商業銀行中興分行107年9月4日函復借款人資料		原處分卷一	P220-228
乙證9	被告107年8月20日中區國稅法二字第0000000062B號函		原處分卷一	P218

(續上頁)

	乙證10	原告107年8月27日回覆被告之說明函		原處分卷一	P215-216
	乙證11	被告107年8月20日中區國稅法二字第000000006 1A號函		原處分卷一	P210
	乙證12	被告101年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書		原處分卷一	P190-194
	乙證13	原告之徵銷明細清單(應納：2,142,649)		原處分卷一	P182
	乙證14	原告之徵銷明細清單(應納：4,310,039)		原處分卷一	P178

(續上頁)

乙證15	原告107年1月2日復查申請書及所附證據資料		原處分卷一	P149-174
乙證16	被告106年10月25日中區國稅三字第0000000090號函(其他所得更正為財產交易所得)		原處分卷一	P146
乙證17	王四海涉嫌逃漏稅案件更正查核報告		原處分卷一	P143-144
乙證18	被告106年8月16日中區國稅三字第0000000000號函		原處分卷一	P142
乙證19	王四海涉嫌逃漏稅案調		原處分卷一	P138-140

（續上頁）

	查節略報告			
乙證20	王四海106年7月26日談話紀錄		原處分卷一	P135-136
乙證21	王四海給付12,600,000元資料		原處分卷一	P123-134
乙證22	陳清水與重劃會第一次分配土地資料		原處分卷一	P115-122
乙證23	王四海與陳清水買賣臺中市北屯區和平段431地號土地之買賣契約書、土地增值稅免稅證明書、印花稅大額憑證應納稅額繳款書		原處分卷一	P110-114

（續上頁）

乙證24	王四海106年7月18日談話紀錄		原處分卷一	P97-98
乙證25	王四海106年6月22日談話紀錄		原處分卷一	P95-96
乙證26	臺中市北屯區○○段431地號土地異動索引查詢資料		原處分卷一	P00-00
乙證27	被告106年6月15日中區國稅三字第0000000000號函		原處分卷一	P92
乙證28	王四海106年5月31日談話紀錄		原處分卷一	P88-90
乙證29	被告106年2月3日中區		原處分卷一	P84-86

（續上頁）

		國稅法二字第000000002 2A號、第1000000000B號、第1060001322C號函			
	乙證30	王四海106年2月8日談話紀錄		原處分卷一	P80-82
	乙證31	楊輝照106年2月8日談話紀錄		原處分卷一	P77-78
	乙證32	黃喜明106年2月8日談話紀錄		原處分卷一	P74-76
	乙證33	被告106年5月18日中區國稅三字第0000000000號函		原處分卷一	P72
	乙證34	被告東山稽		原處分卷一	P56-70

（續上頁）

		徵所106年6月7日中區國稅東山綜所字第1060552632號函及所檢陳檢舉人說明書及相關事證			
	乙證35	王四海讓售1,397,725元之權利予陳清水之證明及同額支票一張		原處分卷一	P52-54
	乙證37	檢舉人106年1月24日之檢舉函		原處分卷一	P44
	乙證38	王四海收取18,048,473元資料		原處分卷一	P28-36
	乙證39	所得稅法第14條立法沿革		原處分卷一	P12-26

（續上頁）

乙證40	財政部84年7月5日台財稅第841633008號函、民法第758條、土地法第43條		原處分卷一	P9-11
乙證41	最高行政法院101年4月份第2次庭長法官聯席會議決議		原處分卷一	P7-8
乙證42	所得稅法第71條立法沿革、第110條		原處分卷一	P1-6
丁證1	108年8月27日準備程序筆錄		本院卷	P131-136
丁證2	被告訴願答辯書(108.2.15)		訴願卷2	P2-11

（續上頁）

丁證3	原告訴願書(108.1.31)		訴願卷2	P12-17
丁證4	原告訴願委任狀		訴願卷2	P18
丁證5	財政部108年4月15日台財法字第00000000000號訴願決定書		訴願卷2	P63-74