臺中高等行政法院判決

109年度訴字第75號

109年8月5日辯論終結

原　　告　蔡明隆

訴訟代理人　李宗瀚　律師

被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

訴訟代理人　林慕嵐

上列當事人間退還稅款事件，原告不服財政部中華民國109年2月5日臺財法字第10813946620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

一、本件被告代表人於訴訟繫屬中變更為吳蓮英，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第167頁），經核無不合，應予准許。

二、查本件原告起訴狀記載訴之聲明為：訴願決定及原處分均撤銷（見本院卷第13頁）。嗣於民國109年8月5日言詞辯論期日追加聲明：被告應就原告108年8月8日提出之申請案件，作成返還原告102年度綜合所得稅新臺幣19,471,136元之行政處分（見本院卷第258頁）。核屬本於同一基礎事實，補足原來訴之聲明之不完整，使符合課予義務訴訟應具備之程式，對被告之訴訟防禦無甚妨礙，且經被告為本案言詞辯論，追加訴之聲明，於程序上並無不合，自應予以准許，並就

其補足後之訴之聲明為審判。

三、本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

貳、實體方面

一、爭訟概要：

原告為臺中市黎明自辦市地重劃區重劃會（下稱黎明重劃會）出資者之一，自100年8月起至102年4月底累積出資金額計新臺幣（下同）68,500,000元，於102年5月8日就其中39,266,656元之出資額部分（註：總出資額尚有應獲配其他抵費地），先行獲配抵費地，而登記取得坐落臺中市○○區○○段○○○○○號土地（下稱系爭抵費地）。原告旋於同年7月10日以總價175,472,869元出售系爭抵費地予訴外人林榮金，案經被告個案調查，原告於105年3月22日出具同意書，同意被告按獨資營業人之經營型態，核定其102年度營利所得50,887,132元，歸課核定綜合所得總額53,825,588元及應補稅額19,471,136元，原告已於105年8月25日繳清稅款。嗣原告於108年8月8日向被告提出綜合所得稅更正申請書，請求將102年度綜合所得稅申報關於營利所得項所列50,887,132元更正為其他所得0元，依稅捐稽徵法第28條規定退還已納稅款，案經被告審查後以108年9月12日中區國稅二字第1080009309號函（下稱原處分）否准所請。原告不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明略以：

㈠原告先行出資重劃會，於登記取得分得之抵費地後再出售抵費地，應按分得抵費地之評議地價或公告現值（取其高者）扣除其取得抵費地之成本後，核定為「其他所得」，而非「

營利所得」：

1.最高行政法院99年度判字第592號、103年度判字第235、258號、107年度判字第425號判決見解，及被告102年1月24日第3次復查委員會決議與102年3月11日函示各分局及稽徵所主旨，暨財政部105年2月1日新聞稿記載，皆認為出資重劃會，於登記取得分得之抵費地後再出售抵費地，應按分得抵費地之評議地價或公告現值（取其高者）扣除行為人取得抵費地之成本核定「其他所得」。

2.原處分及訴願決定認原告應就其出售抵費地所得價金，按土地開發業獨資營業人之同業利潤標準淨利率29%核定「營利所得」並繳納綜合所得稅，顯與上開實務見解不符，故本件確有因被告認定事實錯誤導致適用法令錯誤，致使原告溢繳102年度所得稅之情事。如本件分得抵費地之評議地價或公告現值（取其高者）扣除行為人取得抵費地之成本核定「其他所得」，則原告毋須補繳任何綜合所得稅，然本件原告遭被告命補繳並繳納之綜合所得稅竟高達19,471,136元。

㈡再者，原告既非獨資營業人，亦非以營利事業股東身分自營利事業獲配營利所得，從而就系爭抵費地出售所得價金，自無另行核定營利所得並補徵原告綜合所得稅之理。本件原告係以自有資金出資黎明重劃會，並無任何預售抵費地權利之行為，僅於102年7月10日與訴外人林榮金簽訂「土地買賣契約書」，並以總價175,472,869元將系爭抵費地讓售與林榮金，並不具經常性與反覆性，依最高行政法院104年度判字第638號及108年度判字第65號判決意旨，自非營利活動或就此獲任何營利所得。就此原處分雖稱原告尚有應分配之抵費地未獲移轉取得云云，然原告日後能否再獲抵費地之分配或

原告日後是否另行出售抵費地，誠屬未知（縱另行獲配抵費地，原告目前亦無另行出售抵費地之計畫），原處分以不確定是否發生、尚未發生事件逆推原告將來必有另行出售抵費地之行為，再謂原告「單次」出售抵費地之行為具經常與反覆性而係營利行為，並謂原告就此營利所得應另行歸課綜合所得稅云云，實屬無理之至。

㈢原告僅單純出售土地1次，被告卻認為屬於獨資營業人售地獲有營利所得，而補徵綜合所得稅，所為課稅處分有重大違誤，自應予以撤銷：

1.按最高行政法院108年度判字第65號、104年度判字第638號判決所示見解認為所謂營利事業或營利活動須以經常買進、賣出為必要。而所謂經常性，則係指於一段密接時間內反覆多次為之。

2.原告並無任何預售抵費地之行為，原告於102年5月8日獲配登記取得系爭抵費地後，僅於同年7月10日將系爭抵費地售予訴外人林榮金，並收取價款，僅有1次買賣行為，並無反覆「另行出資或預售抵費地」，故被告以原告「反覆另行出資或預售抵費地」為由，對原告核定營利所得並補徵綜合所得稅，其認定事實顯有重大違誤，本件確有稅捐稽徵法第28條之適用。

3.重劃會章程第17條第4項係規定：本重劃區開發盈虧由富有土地開發股份有限公司（下稱富有公司）自負之，不得藉故要求其他費用。而非如被告所稱僅有盈餘由開發公司自負，被告實有刻意混淆及誇大土地開發公司係屬穩賺不虧之行業。況且，重劃計畫涉及專業規劃及預算，費錢又費時，實務上因單一土地所有權人欠缺足夠之專業與時間辦理重劃，因此自辦重劃之成功勢必借重「重劃公司」參

與其事，就此現行法令雖規定自辦重劃的實施主體為土地所有權人組成之「重劃會」，但實質上真正主導且實際推動重劃工作者卻是「重劃公司」，故出資人雖出資至「重劃會」，但實際上錢卻馬上轉給了重劃公司運用，因此出資人之出資契約若僅與重劃會簽訂，對出資人之權益保障明顯不足，故須由重劃公司列為「保證人」，由真正運用資金且辦理重劃業務的重劃公司，負起保證責任，既合情又合理，也不代表出資者毋庸承擔任何風險；實際上仍係由所有出資者共同承擔不能完成重劃之風險，重劃公司僅係重劃業務執行人，反而非風險承擔者，蓋重劃公司既已支領應得之重劃作業費，如同公司股東與管理階層之關係，公司經營成敗、風險皆由所有股東承擔，反而管理階層因平常皆領有薪資酬勞，其所承擔之風險並不大過股東。

4.況日前重劃會函復被告迄今尚未出售之抵費地僅存10筆，除其中2筆為交通用地應予排除外，其餘8筆地號抵費地原告已不可能獲得分配，蓋目前尚有眾多出資人尚未獲分配應得部分，也就是已確定不足分配；再加上該重劃公司面臨訴訟賠償難題，早已中止各項重劃開發工作，並於財務上虧損累累，原告再次獲分配抵費地之機會幾乎等於零，原告剩餘出資自忖收回之機會渺茫，更有可能需全部認列損失，但被告僅憑原告一次出售抵費地行為，遽認原告係獨資營業人，除與事實不符外，被告更因課稅事實認定錯誤導致適用法令錯誤，致原告溢繳鉅額稅款，影響原告稅捐上之權利至鉅，原告深感不服。

5.被告援引實質課稅原則，稱本件依實質經濟上意義，原告係獨資營業人，並影射原告係富有公司之人頭，藉法律形式上之安排規避營利事業分配盈餘至股東後應課徵之綜合

所得稅云云。然依稅捐稽徵法第12條之1第2項、第4項規定，被告應舉證證明原告出資重劃會之資金係富有公司提供或原告售地所得款項有回流至富有公司之事實，方得認為原告配合富有公司避用法律形式之行為，以達規避稅捐之目的，然被告就此完全未為任何舉證，僅空泛以推測擬制之方式對原告補徵天價稅款，自難昭公信。

㈣原告於出資重劃會或出售系爭土地時，均非富有公司董事，自無被告所稱富有公司藉指定原告為出資人之方式而逃漏該公司應分配予股東之營利所得稅之問題：

1.依富有公司99年5月6日、102年7月日、103年9月30日、105年7月14日股份有限公司變更登記表，可知原告於出資重劃會或102年7月10日出售抵費地前，均非富有公司之董事或股東，自無被告所稱富有公司藉指定原告為出資人之方式而逃漏該公司應分配予股東之營利所得稅之問題。

2.原告自103年6月30日至106年6月29日雖曾擔任富有公司之董事，然原告擔任富有公司董事期間並無任何出資或出售抵費地之行為，且原告對富有公司持股為零。

3.原告參與出資重劃會，係因本單元二重劃開發計畫需要籌措龐大資金，加上富有公司投資併購興農人壽（股）公司遭逢重大虧損，欠缺重劃資金，方推出此「釋資方案」，而原告更完全以自有資金參與出資，且純係為取得抵費地而參與出資，並自負盈虧風險；反而原告在擔任富有公司董事期間，並未再行出資或取得抵費地；實則，眾多出資人中與富有公司無任何關係者大有人在，原告出資參與重劃，係完全由原告自行擔負盈虧風險，與他人無涉，富有公司更不需為原告之出資擔負任何盈虧之責，故被告之相關指摘實屬無據。

㈤原告並非主張原處分未適用財政部107年1月19日臺財稅字第10600727830號及107年5月22日臺財稅字第10704551770號令釋，據以主張原處分有適用法令錯誤之瑕疵，而係主張原處分有前揭瑕疵而有違法，故訴願決定謂原告主張適用上開財政部107年令釋申請退還溢繳之稅款云云，誠屬誤會。實則，不管是上開財政部107年令釋發布前後，被告以原告「單次」出售抵費地之行為係營利行為，進而認原告就此獲有營利所得並應歸課綜合所得稅云云，皆屬錯誤，且不合於原告行為時有效之法令或被告慣常處理類似案例之作法，故原告依稅捐稽徵法第28條規定申請被告退還其因認定事實錯誤導致適用法令錯誤溢繳之應繳稅款，於法自屬有據等情。並聲明求為判決訴願決定及原處分均撤銷。被告應就原告108年8月8日提出之申請案件，作成返還原告102年度綜合所得稅新臺幣19,471,136元之行政處分。

三、被告答辯及聲明略謂：

㈠原告於102年間出售系爭抵費地並收取價款，經被告查得及核認，依其出資額尚有應獲配之抵費地，其出售抵費地之行為核屬獨資營業人，原告於105年3月22日出具同意書，同意被告按土地開發業同業利潤標準淨利率29%，核定原告當年度營利所得50,887,132元（175,472,869×29%），歸課核定綜合所得總額53,825,588元及應補稅額19,471,136元，限繳日為105年8月21日至同年8月30日，原告於同年8月25日繳清稅款，未申請復查，全案於同年9月29日確定。是本件被告按原告102年度銷售系爭抵費地之事實行為適用行為時所得稅法第14條第1項第1類之規定核定營利所得50,887,132元，係以行為時確定之事實據以適用法令核定稅捐，並無稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸

責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情事。

㈡本件因經被告查得下列經濟事實，而認原告有依法應認定為一獨資營業人，是本件係依行為時確定之事實，據以適用法令核定稅捐，無稅捐稽徵法第28條之適用：

1.原告為黎明重劃會出資者之一，依黎明重劃會章程第17條第1項規定，開發總費用之籌措墊支除受託辦理重劃業務之土地開發公司外，尚得由該公司指定之人去辦理。依章程第17條第3項規定，該公司指定之出資人均得以開發成本價向重劃會購入抵費地，是同樣出售土地，以土地開發公司名義出售，或以土地開發公司指定之原告出售，其稅負即有不同。

2.依該重劃會章程第17條第4項規定，重劃區開發盈餘由該土地開發公司自負之，即該公司坐擁龐大土地增值利益，該公司卻指定重劃會之理事長及當時富有公司之負責人、股東或關係企業之員工等，得以開發成本價購入抵費地，且依出資契約第5條及第15條約定，出資者對重劃會之出資，俟重劃完成後，除以買賣方式，以該出資款項換購抵費地外，倘重劃會未能依上述約定履行時，富有公司將以保證人身分對出資人實際出資墊支金額負連帶償還責任，亦即土地開發公司承擔所有開發風險，卻將開發利益與其他特定之出資人共享，亦甚保證出資之自然人的出資還本。原告為出資者，與開發公司享有同等經濟利益，各出資人依其出資可藉得抵費地之取得條件及權利，均與富有公司相同，可以開發成本價購入抵費地，並於出資之始即取得預售抵費地之權利，有黎明重劃會章程整體開發地區「單元二」開發計畫出資契約書、土地預定買賣契約書及土地預定買賣契約書補充協議書、出資人預售土地狀況明細

表、出售土地收入明細表及預售土地明細表等資料可證。

3.經核整體重劃區經核准登記之抵費地，除分批登記予出資人外，亦得向重劃會取得規劃資料（如：先自重劃會取得將來應分配之抵費地），對外進行預售抵費地，再拿其售地之資金，持續再投入出資，如此陸續投入成本資金並分次出售抵費地，再以售得價金持續投資及反覆謀取利益之行為，實與營利事業以營利為目的，經常且持續之經營模式相同，應認其屬營利事業。又出資人出售抵費地，除賺取價差外，再將售地取得之土地款持續投入重劃會以擴增出資金額，出資人藉由投入資金增加亦可增加應分得抵費地之取得權利及經濟利益，追求利潤之經濟活動明顯，已如前述，依該等出資人出資經營獲利型態，衡酌與其從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，應有實質相同之經濟上意義，及實質課稅之公平原則，應視為營利事業。故依該重劃案出資人出資取得之權利與投入資金經營獲利之模式，實與個人單純出資參與土地重劃而取得抵費地有別。

4.為減少徵納雙方爭議及顧及其負擔能力，遂與原告溝通協談，因部分重劃工程尚未施作，仍有許多成本及費用有待支出，又個人因未設帳，而無保留相關憑證以供查核等事由，故同意於銷售收款時，以其收入金額採與富有公司相同之土地開發業別（淨利率29%），依同業利潤標準淨利率核算所得。本案之核課尚非原告所稱係被告主觀單方認定，而係被告依個案事實所查得有關資料，基於經濟事實關係之判斷及徵納雙方溝通按獨資營業人之營業型態，認於收取土地款時，營利所得已實現，而據以課之營利所得，實非如原告指稱本案課稅方式，有認定事實錯誤而致適

用法令錯誤之情形。另原告所指摘之「國稅局查核應納稅額計算表」原係富有公司會計人員張秀英所設計、提供之彙整統計表，其目的係依雙方協談結果估算各出資人之應納稅額，並作為同意書之附件資料，併同送交被告附案勾稽使用，原告主張容有誤解。

㈢就原告主張：參與黎明重劃會「釋股籌資」的個案行為，係以取得抵費地自住自用為主，出資取得抵費地出售，並無營利活動，亦未辦理任何營利事業登記，自非屬「獨資營業人」乙節，答辯如下：

1.原告自100年8月22日起以自有資金出資重劃會，迄102年4月底累積出資金額計68,500,000元，除102年5月8日藉配登記取得系爭抵費地計1,115.53平方公尺外，尚有應分配之抵費地未獲移轉取得【倘原告不再出資，已取得部分僅占出資金額三分之一（即自重劃會取得系爭抵費地之出售價格僅占出資金額之比例為1/3，約可再取得上揭抵費地之2倍價值之土地（惟因重劃會財務尚未結算，重劃成本未能確定出資比例亦未能確定）】嗣原告102年7月17日再出資50,000,000元，累積出資金額已達118,500,000元。退萬步言，倘將原告載至102年4月底之出資金額計68,500,000元，均視為其於同年月3日自重劃會登記取得系爭抵費地之取得成本者，則原告於102年7月17日再出資之50,000,000元，迄今仍未獲配取得抵資地，原告再出資之50,000,000元仍應有再獲取抵費地的權利。倘依案外出資人（楊仁元）與原告累積已出資金額相仿在1億元以上者為例，以案外出資人實際已獲取之抵費地面積5,615.12平方公尺（約1,698.57坪）觀之，原告出資金額118,500,000元，應可獲配之抵費地已超出一般土地供自住自用之特性。

2.依上，原告累積出資118,500,000元之出資規模計算，其可取得之抵費地，早已超出一般土地供自住自用之特性，且原告102年4月30日向重劃會登記取得之系爭抵費地計1,115.53平方公尺，已確實出售案外人，實非如原告所稱其參與黎明重劃會「釋股籌資」之個案行為，係以取得抵費地自住自用為主。原告出資重劃會，如前所述，其投入資金及配地條件均與富有公司居於同一經濟地位，並與富有公司共享重劃開發利益，依其投入資金取得抵費地後出售，再將售地取得之土地款持續投入重劃會用以擴增出資額，以增加應分配抵費地之取得權利及經濟利益，追求利潤之經濟活動明顯，且依其出資可取得應有抵費地部分已超出一般供自用之特性，而構成繼續性、經常性從事於一定之經濟活動。是以，依原告其投入資金持續性地獨立從事特定經濟活動以謀取利益之行為觀之，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，應認亦屬所得稅法第11條第2項所稱之「營利事業」（最高行政法院107年度判字第696號判決意旨參照）。原告以自有資金出資，且自負盈虧，並持續性地從事於一定之經濟活動，衡酌實質相同之經濟上意義、實質課稅公平原則，應認屬所得稅法第11條第2項所稱之獨資「營利事業」，則被告按原告102年度銷售系爭抵費地之事實行為，適用行為時所得稅法第14條第1項第1類之規定，核定營利所得50,887,132元，係以行為時確定之事實，據以適用法令核定稅捐，並無稅捐稽徵法第28條規定，因適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政

府機關之錯誤，致溢繳稅款情事等語。並聲明判決駁回原告之訴。

四、本件兩造爭點為：原告取得及出售系爭抵費地，在個案經濟實質關係上可否評價為營利事業？應歸課為營利所得或其他所得？被告按土地開發業同業利潤標準淨利率29%，核定原告102年度取得營利所得50,887,132元（即175,472,869元x 29%），有無適用法令錯誤情形？原告依據稅捐稽徵法第28條規定退還稅款，是否適法有據？

五、本院判斷如下：

㈠前提事實：

原告參與臺中市整體開發地區單元二開發計畫（下稱單元二開發）黎明重劃會之出資墊款重劃費用換取抵費地之交易，自100年8月起至102年4月底止累積出資金額6,850萬元。嗣黎明重劃會公告土地分配後，先行獲得分配部分抵費地（依其出資額尚有應獲配之其他抵費地），於102年5月8日登記取得系爭抵費地，而系爭抵費地重劃後當時評議地價合計為39,266,656元，原告旋即於同年7月10日與訴外人林榮金簽訂土地買賣契約，以買賣總價金175,472,869元出售系爭抵費地予林榮金。案經被告進行調查，原告於105年3月22日出具同意書，同意按獨資營業人之經營型態，核認綜合所得之營利所得。被告乃按土地開發業同業利潤標準淨利率29%，據以核定原告102年度因系爭抵費地出售營業淨利獲配盈餘，而取得營利所得50,887,132元（即175,472,869元x 29%），歸課核定綜合所得總額53,825,588元，補徵綜合所得稅19,471,136元，原告於105年8月25日完納稅款後，迄於108年8月8日提出102年度綜合所得稅更正申請書，主張依稅捐稽徵法第28條規定申請退還上揭已繳納稅款，經被告作成原

處分否准原告所請，並經訴願決定予以維持等情，有卷附綜合所得稅核定通知書及繳款書（見原處分卷第28至29頁）、土地買賣契約書（見本院卷第45至55頁）、土地異動索引資料（見原處分卷第61至66頁）、原告同意書（見本院卷第57頁）、原告出資資金存（匯）入明細表（見原處分卷第80頁）、長期投資負債明細彙整總表（見原處分卷第82至87頁）、原告與黎明重劃會訂定之出資契約書（見原處分卷第88至92頁）、綜合所得稅更正申請書（見原處分卷第45至50頁）、原處分即被告108年9月12日中區國稅二字第1080009309號函（見本院卷第27至31頁）及訴願決定書（見本院卷第35至43頁）等件可稽，堪予認定。

㈡原告雖以上開情詞主張被告就原告取得及出售系爭抵費地，認定係屬獨資營業人之經營型態，核定其102年度之營利所得為50,887,132元，歸課核定綜合所得總額53,825,588元及應補稅額19,471,136元，有認定事實錯誤，致適用法令錯誤之情形，其自得依稅捐稽徵法第28條第2項規定請求返還溢繳稅款等語。惟：

1.依所得稅法第11條第2項及行為時所得稅法第14條第1項第1類規定意旨，可知獨資資本主自其經營事業所得之盈餘總額，應以「營利所得」類別，納入所得申報綜合所得稅。而「盈餘總額」則按核定之「營利事業所得額」計算之。再者，涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。是故，以營利為目的，持續性地獨立從事特定經濟活動者，雖因未辦理營業登記，而無登記之營業牌號或場所，然其與從事同樣經濟活動，有營業牌號或場所者，有實質相同之經濟上意義，依所得稅法

關於營利所得之立法目的，並衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，自屬於所得稅法第11條第2項所稱之「營利事業」，其營利所得應納入所得課徵綜合所得稅（最高行政法院107年度判字第696號判決意旨參照）。

2.經查：

⑴稽之前揭原告與黎明重劃會簽訂單元二開發計畫出資契約書內容載謂：（第1條第2項）本重劃計畫為加強資金籌措管道多元化，並加速重劃作業順利進行，由富有公司邀集原告參與本重劃計畫，並按黎明重劃會章程第17條第1項規定，指定原告辦理本契約第4條所約定出資額之開發費用籌措及出資，並簽訂本出資契約書（即出資者）。（第2條）本出資係……辦理之市地重劃開發計畫為出資標的。（第4條）有關本重劃計畫之出資約定由原告出資150,000,000元，出資比例為原告出資金額佔本重劃計畫總開發成本之比例，其餘由富有公司負責籌措支應。雙方同意本重劃計畫所需資金總額若有增減變動，概與原告無涉。（第5條）黎明重劃會同意本出資回饋，依第4條所定原告出資比例，按重劃完成後之全部抵費地評定地價總額計算其應有部分，以抵費地交付原告承受，……。（第9條）本出資事業依黎明重劃會章程第17條第1項規定以富有公司為本重劃計畫之業務執行人……。（第11條）本出資事業之結算及損益之分配，至本合約存續期間屆滿時止，並於每批抵費地出售後為之。但亦得於本出資事業有必要時，經黎明重劃會、出資人及富有公司三方同意後隨時為之。（第13條）本出資事業之目的事業已完成或不能完成經全體簽約人同意解散時，本出資事業財產儘先清償債務後，其剩

餘財產應按照本案各方之出資比例返還各投資人（見原處分卷第88至92頁）。再觀諸黎明重劃會章程第17條載謂：「本重劃區各項業務之執行及開發總費用之籌措墊支委由富有土地開發股份有限公司或該公司指定之人士辦理；並授權理事會與該公司或該公司指定之人士簽訂委辦合約書。……本重劃區全數抵費地授權由理事會按本區總開發成本出售予富有土地開發股份有險公司或該公司指定之人士。本重劃區開發盈虧由富有土地開發股份有限公司自負之，不得藉故要求其他費用（見原處分卷第206頁）。

⑵原告於97年3月12日黎明重劃會第一次會員大會獲選為監事，有該重劃會理事、監事名冊可稽（見原處分卷第198至202頁）。且經富有土地開發股份有限公司於102年6月30日召開股東常會當選為董事，就任後，任期至106年6月30日止（見本院卷第229至254頁）。而富有土地開發股份有限公司依據黎明重劃會章程，自97年起即辦理黎明重劃區重劃業務之執行及開發費用之籌措與墊支（見原處分卷第182至192頁）。而原告自100年8月起至102年4月底止，累積出資金額68,500,000元，獲配系爭抵費地於102年5月8日登記取得，旋即於同年7月10日以買賣總價金175,472,869元出售系爭抵費地予林榮金，同年月17日再出資50,000,000元，累積出資金額達118,500,000元（見原處分卷第82頁）。

⑶原告於105年3月22日出具同意書表示對於被告依個案所得有關資料，按獨資營業人之營業型態，認於收取土地款時，營利所得已實現，應歸課綜合所得稅，尚無異議（見原處分卷第30頁）

⑷綜上事證情況，原告本身即是從事土地開發事業，其投資黎明重劃會之數額龐大，所為投入資金及配地條件均與富有公司共享重劃開發利益，依其投入資金取得抵費地後出售，再將售地所得土地價款持續投入黎明重劃會用以擴增出資額，以增加應分配抵費地權利及利益，追求營業利潤經濟活動明顯，實構成繼續性、經常性從事於一定經濟活動，雖未辦理營業登記、無營業牌號，但其與有營業登記牌號之土地開發業者所從事的經濟活動，實質上具相同之經濟意義，依所得稅法關於營利事業所得稅之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則，自應核認屬於所得稅法第11條第2項所稱營利事業，方符事理之平。

3.公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬營利所得，為行為時所得稅法第14條第1項第1類明定。再依同第71條第2項規定，獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。又營利事業出售土地，依行為時所得稅法第4條第1項第16款規定，其交易之所得確屬免稅所得，惟營利事業之免稅所得僅係不計入課稅所得額，不課徵營利事業所得稅而已，該免稅所得之全額仍屬營利事業年度之盈餘，股東自該營利事業獲分配盈餘，自屬於所得稅法第14條第1項第1類之營利所得，依所得稅法第71條第2項規定，其營利事業所得額，應由

獨資資本主依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依法歸課繳納綜合所得稅。

4.衡諸原告參與本案單元二開發之黎明重劃會之出資墊款重劃費用換取抵費地之投資，嗣黎明重劃會公告土地分配後，先行獲得分配系爭抵費地，並於102年5月8日登記取得所有權，經黎明重劃會出具抵費地產權移轉證明書載謂：系爭抵費地係以總價39,266,656元之投資金額，由原告依出資契約書約定承受（見原處分卷第2頁）。再出資契約書所載：出資比例為原告出資金額佔本重劃計畫總開發成本之比例，其餘由富有公司負責籌措支應（見第4條）；黎明重劃會同意本出資回饋，依第4條所定原告出資比例，按重劃完成後之全部抵費地評定地價總額計算其應有部分，以抵費地交付原告承受（見第5條）等內容，顯見係黎明重劃會之開發商為規避稅捐，讓其投資金額（成本）與取得抵費地之評議價格相等，不發生投資報酬結果，可憑以適用財政部107年1月19日臺財稅字第10600727830號函釋：個人出資者與依獎勵土地所有權人辦理市地重劃辦法規定組織之重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定按重劃進度提供開發資金，換取未來開發後之抵費地，該抵費地之取得及價值，具有不確定之風險及利潤報酬，與一般土地出售有別，類似投資之性質，該出資者提供資金參與重劃所賺取之所得，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，應以所取得抵費地之重劃後評議地價減除所支付資金成本及必要費用後之餘額為所得額，計入登記取得抵費地所屬年度綜合所得總額課稅。但前開重劃後評議地價低於當期公告土地現值者，以當期公告土地現值為準之意旨，達其等規避所得稅之目的至明。因上開產權移轉證明書係屬私

文書性質，所載系爭抵費地係以總價39,266,656元之投資金額，由原告依出資契約書約定承受之內容（見原處分卷第2頁），無從遽以憑信其真實性。則被告以系爭抵費地出售予林榮金之買賣總價金175,472,869元，以獨資營業人之經營型態，按土地開發業同業利潤標準淨利率29%，據以核定原告102年度因系爭抵費地出售營業淨利獲配盈餘，而取得營利所得50,887,132元（即175,472,869元x 29%），核與行為時所得稅法第79條第1項規定：納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額。其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅之意旨相符，自無適用法令錯誤可言。

5.是故，本件原告並無納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款，或因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款之情形，自不成立稅捐稽徵法第28條規定之退還溢繳稅款要件，原告之申請既不符合退稅請求權之法定要件，被告作成否准原告退稅之原處分，自屬適法有據。

六、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告核定原告102年度營利所得50,887,132元，歸課核定綜合所得總額53,825,588元及應補稅額19,471,136元，並無適用法令錯誤，致原告溢繳稅款之情形，則被告作成原處分否准原告申請更正錯誤核定及退還溢繳稅款，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持，核無不合。從而，本件原告訴請撤銷訴願決定及原處分，並求為判決命被告作成如前聲明所示內容之退還溢繳

稅款處分，為無理由，應予駁回。

七、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

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　　109　　年　　8　　月　　24　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　林　靜　雯

法　官　蔡　紹　良

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　　109　　年　　8　　月　　24　　日

書記官　凌　雲　霄

附錄本判決引用的相關法令：

【稅捐稽徵法】

第1之1條第1項

財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。

第28條第1項及第2項

納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第1項）

納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。（第2項）

【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

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11條第2項

本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。

第14條第1項第1類及第10類

個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：

第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分

配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之。

合夥人應分配之盈餘或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘，應按核定之營利事業所得額計算之。

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。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第88條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。

第71條第2項

獨資、合夥組織之營利事業應依前項規定辦理結算申報，無須計算及繳納其應納之結算稅額；其營利事業所得額，應由獨資資本主或合夥組織合夥人依第14條第1項第1類規定列為營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。但其為小規模營利事業者，無須辦理結算申報，由稽徵機關核定其營利事業所得額，直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。

第79條第1項

納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起15日內補辦結算申報；其屆期仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行

發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。其屬獨資、合夥組織之營利事業者，稽徵機關應於核定其所得額後，將其營利事業所得額直接歸併獨資資本主或合夥組織合夥人之營利所得，依本法規定課徵綜合所得稅。