

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第194號

111年12月8日辯論終結

原告 陳進松

訴訟代理人 許祺昌 會計師

複代理人 李承育 律師

訴訟代理人 林巨峯 會計師

王萱雅 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 林婉婷

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年1月26日台財法字第11013938130號（案號：第11000549號）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：

原告102年度綜合所得稅結算申報，經被告依據通報及查得資料，臺北市內湖區潭美段3小段933、934及934-2地號土地（下稱潭美段3筆土地）經臺北市政府為一般徵收，發放徵收補償費予訴外人楊有吉，嗣臺北市政府撤銷一般徵收，改為區段徵收，原先地主領取之徵收補償金應繳回政府，原告以代楊有吉繳回徵收補償費為代價，取得潭美段3筆土地，並將土地借名登記於陳敏惠（原告配偶陳麗美之胞妹）名下。潭美段3筆土地經區段徵收後，地主於88年8月26日領回抵價

01 地(即臺北市內湖區安康段5-3地號土地、持分29,851/100,
02 000, 登記所有權人為陳敏惠。下稱系爭土地), 系爭土地嗣
03 於102年12月11日出售予荃揚實業有限公司(下稱荃揚公
04 司), 原告應受分配40,252,283元, 扣除取得成本(即代楊有
05 吉繳回徵收補償費)2,378,579元、出售時土地增值稅841,12
06 7元, 核定其他所得37,032,577元(40,252,283-2,378,579
07 -841,127), 乃併課核定原告102年度綜合所得總額38,156,
08 173元, 補徵應納稅額14,232,456元, 並按所漏稅額14,232,
09 456元處0.5倍之罰鍰7,116,228元。原告不服, 申請復查,
10 獲追減其他所得170,776元(印花稅4,094元、仲介費及信託
11 管理費166,682元)及罰鍰34,155元。原告仍不服, 提起訴
12 願仍遭駁回, 遂提起本件行政訴訟。

13 二、原告起訴主張及聲明：

14 (一)本件應適用5年核課期間, 被告所為補稅及裁罰處分已逾核
15 課期間：

16 1. 原告已於103年申報期間申報其102年度所得, 是應認原告已
17 於規定期間內完成申報義務。又原告於80年間即規劃移民至
18 加拿大, 考量後續土地區段爭收程序之辦理需要簽名、蓋
19 章、抽籤與公文往返等, 恐生諸多不便, 是原告委由陳敏惠
20 為土地登記名義人, 負責處理上開土地各項事宜, 足見原告
21 確有其合理正當之動機, 而非係出於隱匿財產及交易事實之
22 目的為此行為, 更何況系爭土地如直接登記原告名下, 亦業
23 已完納土地增值稅, 其出售之所得本即屬免稅所得, 何來藉
24 將土地登記他人名下以規避稅捐之理。

25 2. 原告如不採借名登記, 直接將系爭土地登記自己名下, 就系
26 爭土地出售所賺之價金本無需繳納所得稅, 既然本即為免稅
27 之交易所得, 依經驗法則, 原告豈有挾藉借名登記來隱匿資
28 訊並規避稅負之意圖? 則被告執原告借名登記行為而認原告
29 「故意隱匿重要課稅資訊以逃漏稅捐」, 除未慮及原告無降
30 低稅捐負擔之動機, 亦與常理不相符。且原告係因認其已就
31 系爭土地負擔土地增值稅, 應無再繳納所得稅之問題, 故未

01 再就所得稅為申報。原告根本不具故意以詐欺或其他不正當
02 方法逃漏稅捐之動機及事實。

03 3. 依本院92年度訴字第3205號判決及93年度訴字第2150號判決
04 意旨，所謂「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者」要件為：
05 (1)納稅義務人未於規定期間內申報繳納稅捐。(2)納稅
06 義務人「故意」以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐。若納稅
07 義務人已於規定期間內申報，但主觀上不具有詐欺或其他不正
08 當方法逃漏稅捐之故意，且客觀上亦無透過積極之行為完成
09 某種不實之態樣或證據使稅捐機關陷於錯誤，則與故意以
10 詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之要件係有未合。縱被告所
11 核認之其他所得，原告未列入申報，仍無礙原告已於規定期
12 間內就其102年度所得申報稅捐之事實。

13 4. 被告未就原告有何「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅
14 捐」為具體論證，僅空憑「金額頗巨」或是泛稱原告「借用
15 他人名義辦理系爭土地所有權登記之規劃安排，隱匿財產權
16 及交易事實」，亦難認被告已盡其舉證說明義務。

17 (二)原告出售系爭土地之交易所得，依所得稅法第4條第1項第16
18 款仍應屬免稅所得：

19 依最高法院98年台上字第990號判決與臺灣高等法院104年度
20 上易字第710號民事判決意旨，在借名登記契約關係中，雖
21 出名人為形式上之財產所有權名義人，惟實際上可對財產管
22 理、使用、處分、收益之人仍為借名人而非出名人。由此可
23 見，如依實質課稅原則檢視借名登記契約之經濟實質歸屬，
24 可知借名人方屬財產之實質所有權人，係經濟實質之歸屬對
25 象。原告與陳敏惠約定借名登記關係，由陳敏惠先後擔任潭
26 美段3筆土地及系爭土地之登記名義人。惟實際上，就潭美
27 段3筆土地之徵收補償費及取回該3筆土地之費用，及系爭土
28 地持有期間之地價稅費皆係由原告本於所有權人之角色而為
29 繳納，且就後續系爭土地出售所應納之土地增值稅及相關規
30 費亦係由原告所負擔。雖陳敏惠享有登記名義人之權利外
31 觀，惟實際上，仍係由原告控制及管理，是依納稅者權利保

護法第7條第1項及第2項規定之經濟實質檢視，原告應係潭美段3筆土地及系爭土地之實質所有權人且亦為相關稅負（土地增值稅、土地稅等）之納稅義務人應無疑義。故原告係屬系爭土地之實質所有權人，於系爭土地出售時，原告已確實繳納土地增值稅，且原告亦為納稅義務人，則出售系爭土地所生之土地交易所得，自得依所得稅法第4條第1項第16款規定應免納所得稅。

(三)復查決定雖減除印花稅、仲介費及信託管理費等成本費用，然仍未考量原告取得土地之其餘成本及消費者物價指數變動因素，故復查及訴願決定所核定之稅額仍非正確：

1. 關於系爭土地出售之價款，由原告實際取得者，僅有陳敏惠於103年3月18日分別匯至原告瑞士銀行台北分行帳號0010-113058帳戶、大眾銀行桃園分行帳號168237386219帳戶、中國信託帳號285540166067帳戶，以及103年3月19日轉匯至原告瑞士銀行臺北分行帳號0010-113058帳戶，以償還原告貸款，總計17,253,500元之分配款【計算式：5,253,500元+1,000,000元+1,000,000元+10,000,000元】，其餘之土地出售價款，則分配予陳敏惠作為其贍家費用。原處分逕將40,252,283元認定應歸屬原告之分配出售土地價款，並據以核算所得額36,861,801元（復查決定後），顯與事實有間。

2. 原告出售系爭土地之成本及必要費用，尚包含買賣價金且此亦應將消費者物價指數變動納作成本計算之考量，故總計應至少尚有2,838,520元未計，亦應予以扣除為妥：

(1)系爭土地乃辦理區段徵收所取得之抵價地，原告與原土地所有權人楊有吉係約定以當時潭美段3筆土地之徵收補償地價總額4,094,132元為買賣金額。其中包含繳回之2,378,579元徵收補償費，以及概括承受之因買賣所生之土地增值稅、契稅等費用，另印花稅4,094元，亦由原告負擔，此有80年5月1日之土地買賣所有權移轉契約書可稽（原證7）。又辦理領回抵價地之申請時，原告於繳納9,280元之地償稅後，方以陳敏惠之名義取得抵價地證明書。復查決定雖已減除系爭土

地取得成本中4,094元之印花稅，以及系爭土地出售時陳敏惠應負擔之仲介費及信託管理費166,682元，惟原告取得系爭土地時，實際上並非僅支付2,378,579元（即繳回徵收補償費），原告尚概括承受本應由楊有吉所應負擔之土地增值稅、契稅等費用，故原告實際所支出者，確實如80年5月1日之土地買賣所有權移轉契約書所載為4,094,132元（參原證7）。另如前所述，於辦理領回抵價地之申請時，亦係由原告繳納本應由原所有權人楊有吉應負擔之9,280元地價稅後，故此部分地價稅亦屬取得系爭土地之成本，被告未予以考量，自有違誤。

(2)另觀所得稅法第14條之6中段規定，觀其背後立法旨意，乃係因應消費者物價指數長期而言呈現升幅現象，如不動產之原始取得成本於數年後出售時，來按消費者物價指數調整，將導致原始取得成本實限價值受到嚴重低估。自量能課稅原則角度檢視此一規範，確有其道理，惟實際上應將消費者物價指數納作考量之類型不應僅限於所得稅法第14條之6所示情形，毋寧在所有不動產出售類型皆有將消費者物價指數納作考慮之必要。蓋縱使不動產出售者能提出買進之成本文據，惟數十年前之交易成本數額時至今日恐難同日而語。本件之土地交易亦有面臨上述同一問題，本件系爭土地係原告於80年5月以4,103,412元所取得【計算式：4,094,132元+9,280元】，並於102年11月出售系爭土地，如按行政院主計處公布之消費者物價指數數據，計算80年至102年間之消費者物價指數漲幅，80年5月之居住類消費者物價指數係為79.07，至102年11月則成長為100.53（原證8），故經調整，80年5月原告所支出之4,103,412元，應調整為5,217,099【計算式：4,103,412×100.53÷79.07】。是以，關於取得潭美段3筆及系爭土地之成本，除2,378,579元之徵收補償費外，尚有實際支付之1,715,553元買賣價金【計算式：4,094,132元-2,378,579元】、代原土地所有權人繳納之9,280元地價

01 稅，如再將消費者物價指數變動納入考量，總計應尚有2,83
02 8,520元須減除【計算式：5,217,099-2,378,579】。

03 (四)原告不具有逃漏稅之故意或過失：

04 1. 原告於出售系爭土地時，即已完納土地增值稅，依當時所得
05 稅法第4條第1項第16款規定，土地出賣人（經濟實質上為土
06 地所有人）本無須另就出售土地所得繳納所得稅，故自原告
07 主觀而言，係因認已完納土增稅，故未再報繳所得稅，被告
08 所稱原告係基於短漏報所得之故意而未為該所得之報繳，顯
09 屬無稽。

10 2. 臺灣稅制複雜，一般非稅務、會計或法律等專業人士，對於
11 稅捐稽徵機關細節租稅新聞不會進一步理解及研讀，更遑論
12 主管機關發佈之新聞稿、解釋函令及法院所作之租稅案件判
13 決。2原告非具稅務、會計或法律專業，且該所得因借名登
14 記而造成所得性質轉換為不動產出售請求權實現之其他所
15 得，遍查所得稅法及財政部依職權頒布之解釋函，並無相關
16 具體明文或解釋。既然無法期待原告對於被告所執之一方法
17 律見解能有所認識或預見，又如何能認為原告對於「違反行
18 政法上義務之構成要件事實」具有「明知」或「預見其發
19 生」？足見被告所稱原告具有故意之主觀要件顯屬無理。

20 (五)聲明：訴願決定、復查決定(含原處分)不利原告部分均撤
21 銷。

22 三、被告答辯及聲明：

23 (一)復查決定核定原告其他所得36,861,801元，並無不合：

24 1. 被告查得原告代楊有吉繳回徵收補償費為代價，取得潭美段
25 3筆土地，並借名登記於陳敏惠名下，潭美段3筆土地經區段
26 徵收後，於88年8月26日領回系爭土地，嗣系爭土地於102年
27 12月11日出售予荃揚公司，分得價款40,252,283元，有土地
28 買賣契約書、臺北市中山地政事務所異動索引表、支票及信
29 託財產結算出款指示書可稽(詳原處分卷第60頁至第84頁、
30 第160頁至第164頁)。

- 01 2. 陳敏惠於法院證稱：其只是借名，沒有拿到土地所有權狀，
02 其把身分證、申請一個印鑑交給原告，土地所有權實際上都是
03 原告的，系爭土地最後賣掉，其沒有拿到價金，系爭戶頭
04 存摺、提款卡都是由原告保管，其無償為原告處理土地且未
05 取得價金，並經臺北地院107年度自字第5號刑事判決、新北
06 地院106年度重訴字第816號民事判決審認確屬借名登記(詳
07 原處分卷第37頁至第53頁、第8頁至第36頁、第327頁至第33
08 7頁及第341頁至第342頁)，是原告非系爭土地登記所有權
09 人，系爭土地102年度出售獲配款項40,252,283元，係屬原
10 告土地登記請求權實現之利益，經扣除土地取得成本2,378,
11 579元(即實際繳回徵收補償費)、出售時土地增值稅841,127
12 元，核定其他所得37,032,577元固非無據，惟尚應扣除印花
13 稅4,094元與仲介費及信託管理費166,682元〔(543,380+1
14 5,000)×29,851/100,000〕，共170,776元(詳原處分卷第59
15 頁、第63頁、第195頁至第196頁、第253頁)，故復查決定將
16 原核定系爭其他所得37,032,577元予以追減170,776元，重
17 行核定其他所得36,861,801元，並無不合。
- 18 3. 原告主張實際僅取得17,253,500元之出售土地分配款部分，
19 其與陳敏惠前後說詞不一，且系爭土地經陳敏惠於法院證稱
20 無償為原告處理土地且未取得價金，並經臺灣臺北地方法院
21 107年度自字第5號刑事判決、臺灣新北地院106年度重訴字
22 第816號民事判決審認確屬借名登記，則原告非系爭土地登
23 記所有權人，系爭土地102年度出售獲配款項40,252,283
24 元，係屬原告土地登記請求權實現之利益，全額歸屬原告10
25 2年度收入，洵屬有據：
- 26 (1)原告與陳敏惠於102年11月5日簽訂授權書，陳敏惠就系爭土
27 地之買賣、產權移轉等事宜，全權委由原告代理一切法律行
28 為。(詳原處分卷第77頁)
- 29 (2)依102年11月9日土地買賣契約書記載：陳敏惠名下系爭土地
30 併同其他土地所有權人，以總價款134,844,000元出售予荃
31 陽公司，陳敏惠分配價款為40,252,283元；原告代陳敏惠於

01 土地買賣契約書、簽約金支票(發票日102年11月7日)，及信
02 託財產結算出款指示書(陽信商業銀行匯款單日期102年12月
03 18日)簽名蓋章。(詳原處分卷第78頁至第84頁、第71頁及第
04 63頁)

05 (3)陳敏惠於104年5月29日於臺灣士林地方法院檢察署證稱：
06 「我在幫我姐夫無償處理933地號」及107年11月21日於臺灣
07 新北地院民事庭陳述略以：「我沒有拿到土地所有權狀，我
08 只是借名，東西都是陳進松，土地所有權狀、土地所有權實
09 際上都是陳進松的，我沒有負擔過任何稅賦，也沒有使用系
10 爭土地，系爭土地最後有賣掉，但賣掉的時間不記得了，我
11 只知道是瑞光房屋仲介的人來協助辦理過戶，我印象中我有
12 簽名、蓋章，其他有無交付文件不記得了，我也沒有拿到價
13 金。……後面如果有要收房租，有時是請楊有田先生幫忙拿
14 屬於我這部分的租金支票到原告(楊有吉)家，我下班再去原
15 告家拿，支票我再存到我借給陳進松的戶頭(我的名字，實
16 際上是借給陳進松使用)，系爭戶頭存摺、提款卡都是由陳
17 進松保管」，有訊問筆錄及言詞辯論筆錄可稽。(詳原處分
18 卷第341頁至第342頁及第327頁至第337頁)

19 (4)原告於109年7月24日出具更正申請書主張：「本案確係陳敏
20 惠購買該案地土地而出售所得之資金，並非本人出售借名登
21 記土地取得之售地款而涉嫌漏報其他所得之情形」。陳敏惠
22 於109年12月31日函復說明略以：「系爭土地出售後，扣除
23 買賣價款中轉匯予陳進松……17,253,500元外，其餘款項則
24 由本人取得。」(詳原處分卷第312頁至第314頁及第299頁至
25 第300頁)

26 4. 原告主張取得系爭三筆土地之成本，除了2,378,579元之徵
27 收補償費外，尚有實際支付之1,715,553元買賣價金(4,094,
28 132元—2,378,579元)、代原土地所有權人繳納之9,280元地
29 價稅，再將消費者物價指數變動納入考量，總計尚有2,838,
30 520元應予減除部分：

01 (1)原告檢附土地所有權移轉契約書，主張向原所有權人楊有吉
02 係約定以當時潭美段3筆土地之徵收補償地價總額4,094,132
03 元為買賣金額，其中包含繳回之2,378,579元徵收補償費，
04 以及概括承受因買賣所生之土地增值稅、契稅等費用，實際
05 確實如土地所有權移轉契約書所載為4,094,132元云云。惟
06 查該土地所有權移轉契約書為公定契約書(即公契)，性質屬
07 於物權契約，係作為課徵賦稅及土地登記之用，並非實際買
08 賣價格。況土地取得原因為買賣時，土地增值稅係由原所有
09 權人(即楊有吉)繳納，再者，本件係買賣土地，並無需繳納
10 契稅，原告亦未提示確有支付4,094,132元之資金往來證明
11 文件，是以，本件既經被告所屬三重稽徵所查得實際僅支付
12 2,378,579元(即實際繳回徵收補償費)，即應以實際支出金
13 額作為取得成本。(詳原處分卷第165頁至第166頁及第195頁
14 至第196頁)

15 (2)陳敏惠於80年7月1日登記取得潭美段3筆土地，於82年5月7
16 日所繳納屬於80年地價稅9,280元，係屬使用期間之相對代
17 價，不得列為出售土地之成本或費用減除。(詳原處分卷第1
18 57及第249頁)

19 (3)所得稅法第14條之6規定係配合同法第4條之4自105年1月1日
20 起實施房地合一課徵所得稅所新增訂之條文，規範稽徵機關
21 於無法證明交易時之原始取得成本及費用證明時，其計算所
22 得額之方式。本件原告係於102年度出售土地獲配款項40,25
23 2,283元，且被告已查得系爭土地之實際售價及取得成本，
24 亦如前述，核與所得稅法第14條之6係配合同法第4條之4實
25 施房地合一課徵所得稅，且查無原始取得成本及費用之情形
26 不同，自無法援引適用。

27 (4)原告應分配款項40,252,283元，經扣除土地取得成本2,378,
28 579元(即實際繳回徵收補償費)、土地增值稅841,127元、印
29 花稅4,094元、仲介費及信託管理費166,682元，於復查決定
30 重行核定其他所得36,861,801元，並無不合。

31 (二)本件核課期間應為7年：

原告明知系爭土地係由其出資購買，卻未依交易實質辦理系爭土地所有權登記，反而輾轉登記於第三人名下，透過借用他人名義辦理系爭土地所有權登記之規劃安排，隱匿財產權及交易事實，致難自相關公示資料查得上情；嗣於出售系爭土地時(原告於系爭土地買賣契約書、簽約金支票及信託財產結算出款指示書上均親自簽名蓋章)，繼續使用第三人名下戶頭，規避資金查核之刻意行為，並於102年度綜合所得稅申報時，對於因借名登記而獲配出售系爭土地登記請求權之實現，本應據實申報，卻違反該據實申報之協力義務，未於綜合所得稅結算申報書中予以揭露；復於稅捐稽徵機關調查時，仍隱匿系爭土地為第三人實質所有，而為虛偽不實之陳述(詳原處分卷第301頁至第314頁)。是以，原告就系爭所得，違反誠實申報之作為義務，顯然與前述「故意以其他不正當方法逃漏稅捐」規定相符，依稅捐稽徵法規定，核課期間應為7年。原告於103年5月22日辦理102年度綜合所得稅結算申報，核課期間至110年5月21日屆滿，本件核定通知書及繳款書業於109年8月10日合法送達，並未逾核課期間。

(三)罰鍰部分：本件原告102年度因借名登記而獲配出售系爭土地登記請求權之實現利益金額高達40,252,283元，原告於系爭土地買賣契約書、簽約金支票及信託財產結算出款指示書上均親自簽名蓋章；佐以陳敏惠於法院證言：其只是借名，其把身分證、申請一個印鑑交給原告，系爭戶頭存摺、提款卡都是由原告保管，原告取有系爭所得，於102年度綜合所得稅申報時，本應據實申報，惟卻以不作為之不正當方法違反申報之義務，亦未於綜合所得結算申報書中予以揭露，故意隱匿，致稅捐稽徵機關無法掌握正確資訊核課稅捐，自應論罰。被告依規定，並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項規定部分，按復查追減後之其他所得，重行核算之所漏稅額14,164,146元處0.5倍之罰鍰7,082,073元，將原處罰鍰7,116,228元予以追減34,155元，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，並無違誤。

01 (四)聲明：原告之訴駁回。

02 四、本件如事實概要欄所載之事實，有原處分（本院卷第25頁至
03 29頁）、復查決定書（本院卷第33頁至42頁）、訴願決定書
04 （本院卷第50頁至64頁）、系爭土地之土地增值稅查詢表
05 （原處分卷第59頁）、系爭土地買賣契約書（原卷第66頁至
06 84頁）、臺北市政府工務局支出傳票（土地取得成本依據，
07 原處分卷第195頁至196頁）等資料影本，附卷可稽，為可確
08 認之事實。本件主要爭點在於：(一)原告主張土地借名登記出
09 售亦應適用所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅，是
10 否有據？(二)原告之系爭所得是否以其收入額減除成本及必要
11 費用後之餘額？(三)本件核課期間為5年或7年？

12 五、本院之判斷：

13 □(一)按所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之
14 個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合
15 所得稅。」第4條第1項第16款規定：「下列各種所得，免納
16 所得稅：十六、個人及營利事業出售土地……其交易之所
17 得……。」第14條第1項第10類前段規定：「個人之綜合所
18 得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第十類：
19 其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及
20 必要費用後之餘額為所得額。」次按最高行政法院101年度4
21 月份第2次庭長法官聯席會議決議：「購買土地未辦竣所有
22 權移轉登記，依民法第758條第1項規定，並未取得土地所有
23 權，非土地所有權人，其再行出售該土地，使原出賣人直接
24 移轉登記為新買受人所有，因其未受土地增值稅之核課，縱
25 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
26 罰，仍非屬土地所有權人出售土地，因此所獲增益，非屬所
27 得稅法第4條第1項第16款所稱之『出售土地』之交易所得，
28 自不得免納所得稅。」民法第758條規定：「不動產物權，
29 依法律行為而取得設定、喪失、及變更者，非經登記，不生
30 效力。」準此，不動產物權之取得，應以法律行為為之，並
31 經登記，始生效力；否則，即便是有出資行為，若未辦理所

有權移轉登記，不論其未辦理的原因或動機為何，仍不能視為不動產之所有權人。又借名契約係當事人約定，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（土地），以他方之名義，登記為所有人或其他權利人，以土地借名登記而言，土地之登記所有權人為出名者，借名者並非土地登記所有權人。茲出售土地免稅對象為土地所有權人，未辦竣土地所有權移轉登記者，並未取得土地所有權，即非土地所有權人，其因土地出售所獲增益，並非屬出售土地之交易所得，尚無從依所得稅法第4條第1項第16款規定免納所得稅。據上，原告主張基於其與陳敏惠間之借名登記關係，應認其為系爭土地之實質所有權人，原告就系爭土地出售獲配利益應有所得稅法第4條第1項第16款之適用，即應免稅所得稅，乃原告一己之見，為不足取。

(二)次按稅捐稽徵法第21條規定：「(第1項)稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。(第2項)在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」即核課期間原則上為5年，除未申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，倘涉有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。簡言之，雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之作為義務，故意以詐欺或匿報、短報、漏報之積極作為或消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定之情形相當，其稅捐之核課期間為7年，俾維護租稅之公平，有最高行政法院107年度判字第435號判決、108年度判字第61號判決，可資參照。

(三)經查，原告將系爭土地借名登記在陳敏惠名下，陳敏惠於102年11月9日簽約將系爭土地併同其他土地所有權人以總價款

134,844,000元出售予荃陽公司，屬陳敏惠應分配價款為40,252,283元，扣除相關稅費，實際分得價金39,403,907元(訂金600,000元＋結餘款38,803,907元)，原告對此並不爭執(本院卷第194、195頁筆錄)。系爭土地並未登記在原告名下，原告即非系爭土地之登記所有權人，原告於102年間獲配系爭土地之出售利益，係屬土地登記請求權實現所獲之利益，非屬土地處分所直接取得之所得。且不論原告將系爭土地借名登記在陳敏惠名下之動機為何，均無法改變原告非系爭土地登記所有權人之事實，則原告於系爭土地出售后，獲配陳敏惠給付之款項應屬所得稅法第14條第1項第10類其他所得之收入額，而非同法第4條第1項第16款個人出售土地之免稅所得。原告取得之系爭所得屬其他所得，被告予以核課稅捐，並無違反實質課稅原則。原告主張應認其為系爭土地之實質所有權人，其出售系爭土地之獲利應有所得稅法第4條第1項第16款之適用，即應免稅所得稅，為不可取。從而被告依前揭規定，以出售系爭土地，陳敏惠應分配款項40,252,283元，減除土地買入總價2,378,579元(即返還予臺北市政府之土地徵收補償金)、出售土地時土地增值稅841,127元、印花稅4,094元、仲介費及信託管理費166,682元，核定原告其他所得36,861,801元，即無違誤。

(四)雖原告主張本件核課期間為5年，惟查：陳敏惠於107年11月21日臺灣新北地方法院106年度重訴字第816號損害賠償民事事件，陳述略以：「我沒有拿到土地所有權狀，我只是借名，東西都是陳進松，土地所有權狀、土地所有權實際上都是陳進松的，我沒有負擔過任何稅賦，也沒有使用系爭土地，系爭土地最後有賣掉，但賣掉的時間不記得了，我只知道是瑞光房屋仲介的人來協助辦理過戶，我印象中我有簽名、蓋章，其他有無交付文件不記得了，我也沒有拿到價金。……後面如果有要收房租，有時是請楊有田先生幫忙拿屬於我這部分的租金支票到原告(即楊有吉)家，我下班再去原告家拿，支票我再存到我借給陳進松的戶頭(我的名字，

01 實際上是借給陳進松使用)，系爭戶頭存摺、提款卡都是由
02 陳進松保管」等語（處分卷第327至337頁筆錄），即陳敏惠
03 只是借名，其把身分證、申請一個印鑑交給原告，土地所有
04 權實際上都是原告的，系爭戶頭存摺、提款卡都是由原告保
05 管等語；再觀諸系爭土地買賣契約書、信託財產結算出款指
06 示書（處分卷第77、79頁）係由原告以陳敏惠代理人、被授
07 權人地位，親自簽名蓋章，簽約金支票正本60萬元，亦由原
08 告親自簽收（處分卷第71頁），是原告明知系爭土地出售，
09 其基於借名登記之登記請求權享有獲配利益，其於102年間
10 獲配系爭土地出售之實現利益金額高達40,252,283元，本應
11 於102年度綜合所得稅申報時，應據實申報而未據實申報，
12 竟違反據實申報之作為義務；且原告亦未於綜合所得稅申報
13 書中揭露有系爭所得，亦未表達就借名登記而獲配出售系爭
14 土地登記請求權之利益，係因就系爭所得法律屬性有爭議而
15 未繳納所對應之稅款。再依原告119年7月24日更正申請書所
16 述「說明：……三、綜上，揆之上揭說明事實及本人與陳敏
17 惠間之銀行資金往來，本案確係陳敏惠購買該案地土地而出
18 售所得之資金，並非本人出售借名登記土地取得之售地款而
19 涉嫌漏報其他所得之情形。……」（見原處分卷第312、313
20 頁）可見原告於稅捐稽徵機關調查時，隱匿借名登記而為虛
21 偽不實之陳述，陳稱「本案確係陳敏惠購買該案地土地而出
22 售所得之資金」等語。綜上，被告認原告以不作為之方式故
23 意隱匿重要課稅資訊以逃漏稅捐，無法依單純漏報為評價，
24 經就原告漏報系爭所得行為整體觀察，以原告不符合依法於
25 規定期間內完成申報，且係故意以詐欺或其他不正當方法逃
26 漏稅捐之要件，核無不合。又稅捐稽徵法第41條漏稅罪，係
27 屬作為犯，而非不作為犯，即須以詐術或其他不正當方法之
28 作為，以逃漏稅捐，始克成立，為最高法院70年台上字第68
29 56號判例所明示，此與稅捐稽徵法第21條第1項第3款包含以
30 消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者尚屬有別（最高行政法
31 院107年度判字第435號判決參照）。故原告以其所涉逃漏稅

01 捐案件，經臺灣士林地方法院檢察署作成111年度偵字第127
02 87號不起訴處分，主張本件應適用5年核課期間，自無可
03 取。被告依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，認本件核課
04 期間應為7年，即無不合。至於原告所提附件6至13等財政部
05 訴願決定及各法院判決，揆其內容均與本件情形未盡相同，
06 無法為原告有利之認定，附此敘明。

07 (五)原告又主張其實際獲配所得為12,775,433元，係以：陳敏惠
08 就其名下持分，取得售地款40,252,283元，扣除相關稅費後
09 之餘額38,803,907元中，該款項部分用於償還原告貸款、部
10 分作為陳敏惠贍家費用，原告於103年3月18日及19日實際僅
11 取得17,253,500元，再扣除向原所有權人楊有吉購買土地金
12 額4,094,132元(即公契所載買賣金額)、印花稅4,094元、辦
13 理領回抵價地之申請時所繳納之地價稅9,280元及領回系爭
14 土地後至102年出售期間所繳納之地價稅370,551元，實際所
15 得僅為12,775,443元(17,253,500－4,094,132－4,094－9,2
16 80－370,551)。且計算成本及相關時，應考量消費者物價指
17 數，基此，至少尚有2,838,520元應予扣除云云。惟查：1.
18 所得稅法第14條第1項第10類規定其他所得之計算，僅得扣
19 除成本及必要費用，並無得按消費者物價指數予以調整之規
20 定，原告請求按消費者物價指數予以調整扣除之數額，並稱
21 至少尚有2,838,520元應予扣除，於法無據，為不足採。2.
22 原告對系爭土地借名登記之名義人陳敏惠，僅有終止契約返
23 還土地，或於土地出售後，就所獲價款減除必要稅費後之餘
24 款取回之債權請求權。系爭土地之出售並非出售原告名下的
25 土地，原告因系爭土地出售所獲利益之分配利益，即非屬出
26 售土地所得，並無同法第4條第1項第16款所規定免納所得稅
27 之適用。經查，陳敏惠出售系爭土地，取得售地款40,252,2
28 83元，扣除相關稅費後，核定原告有所得稅法第14條第1項
29 第10類其他所得36,861,801元，核無不合。至於原告所稱上
30 開36,861,801元其中1千多萬元匯款至加拿大供陳敏惠贍家
31 費用、1千多萬元用於償還原告銀行貸款屬實，乃原告獲配

01 利益後所生，自不影響出售系爭土地，原告獲配之利益扣除
02 相關稅費後之餘額為36,861,801元，原告主張其獲配利益應
03 扣除陳敏惠贍家費用及償還原告銀行貸款，再扣除印花稅等
04 稅費，實際所得僅為12,775,443元，自無可取。

05 (六)關於原告主張系爭土地出售，計算成本及費用時，持有期間
06 繳納之地價稅應予以扣除乙節。按土地稅法第14條規定：

07 「已規定地價之土地，除依第22條規定課徵田賦者外，應課
08 徵地價稅。」準此，地價稅係以土地為課徵標的，對已規定
09 地價之土地，按申報地價向土地所有權人依法「照價」徵
10 稅，故其課徵在收取土地之自然收益（即素地地租），為國
11 家收取土地地租之方法，並非出售土地所生成成本及費用，原
12 告主張予以減除，核屬無據。

13 (七)罰鍰部分：

14 1. 現行綜合所得稅制係採自行申報制，納稅義務人須誠實報
15 繳，並對申報內容盡審查核對之責；有所得即應課稅，乃所
16 得稅制之基本原則，亦為憲法第19條所明定之國民義務，是
17 納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。按納稅者權利保護法
18 第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非
19 出於故意或過失者，不予處罰。……（第3項）稅捐稽徵機
20 關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程
21 度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納
22 稅者之資力。」行為時所得稅法第71條第1項規定：「納稅
23 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，
24 向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……
25 之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年
26 應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結
27 算稅額，於申報前自行繳納……。」第110條第1項規定：
28 「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而
29 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
30 以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」

2. 原告102年度因借名登記而獲配出售系爭土地登記請求權之實現利益金額高達40,252,283元（尚未扣除相關成本及費用）。依原告於系爭土地買賣契約書、簽約金支票及信託財產結算出款指示書上，均由原告親自簽名蓋章；陳敏惠陳稱其只是借名，其把身分證、申請一個印鑑交給原告，戶頭存摺、提款卡都是由原告管等語。原告明知有系爭所得，其於102年度綜合所得稅申報時，本應據實申報，惟其卻以消極不作為之不正當方法違反申報之義務，亦未於綜合所得稅申報書中予以揭露，或表達未繳納稅款的理由，並稱「本案確係陳敏惠購買該案地土地而出售所得之資金」等語，其故意隱匿，致稅捐稽徵機關無法掌握正確資訊核課稅捐，自應論罰。原告主張查稅已逾5年核課期間，被告不得作成補稅處分，自無生有漏稅罰，縱未逾越核課期間，原告自始未有短漏稅捐之故意或過失，不應處以罰鍰等語，為不可採。被告審酌原告違章情節之應受責難程度及所生影響，復查決定，依首揭規定，並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項規定部分：「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……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……三、短漏報屬前2點以外之所得……處所漏稅額0.5倍之罰鍰。」按復查決定重行核算之所漏稅額14,164,146元處0.5倍之罰鍰7,082,073元，經核係已考量訴願人違章程度而為適切之裁罰，即無違誤。

六、綜上所述，原告主張均非可採。原處分（含復查決定）認事用法，均無違誤。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，且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

七、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 111 年 12 月 29 日

臺北高等行政法院第五庭

審判長法官 陳 心 弘

法官 鄭 凱 文

法官 林 妙 黛

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

三、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241條之1第1項前段）

四、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1項但書、第2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

01

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。

02

中 華 民 國 111 年 12 月 29 日

03

書記官 李 建 德