

## 不動產交易的所得類別定性與所得實現時點之稅務爭議

-以最高行政法院 107 年判字第 425 號判決為例

張 暘 會計師

### 一、案例事實概要

上訴人之父陳清水民國(以下同)95 年 9 月 5 日與臺中市新都自辦市地重劃區重劃會簽訂土地買賣預售契約書，約定預購 3,000 坪重劃後之抵費地。於 99 年間取得臺中市北屯區和平段 19 地號等 18 筆抵費地，其中 3 筆於取得前已簽立出售契約，並陸續於 99 年間過戶完成。

104 年 11 月 10 日陳清水死亡，配偶余貴米於 105 年 2 月 3 日補申報陳清水於 99 年度自重劃會取得之其他所得 6,410,732 元，並補繳當年度綜合所得稅應納稅款及利息計 2,205,697 元，中區國稅局依其申報數核定。

嗣後，財政部中區國稅局依查得資料核定其他所得 125,086,370 元，扣除已申報之其他所得 6,410,732 元，歸戶核定其他所得 118,675,638 元，補徵應納稅額 47,237,188 元(一核)。又接獲通報陳清水於移轉登記取得和平段 416-1 地號抵費地前即已出售，乃依該筆抵費地之實際交易價格，重行核定陳清水取得該筆抵費地之其他所得，扣除已核定部分，再行核定其他所得 16,177,447 元，再補徵應納稅額 6,470,979 元(二核)。陳清水於本件核定補徵綜合所得稅前死亡，因違章行為人死亡，免予處罰。

## 二、原告主張

(一)買賣標的確定，合約有效成立(15筆部分)，係土地買賣。

系爭土地買賣預售契約第4條約定：「……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。」故並無原處分所稱系爭不動產買賣標的物尚未確定，雙方意思表示尚未一致，非為土地買賣契約之情事。

買賣坪數、價金、繳納價金、移轉登記期限等均經明確約定，可知雙方之買賣契約業已有效成立。

(二)陳清水仍有取得所有權(3筆部分)，係土地買賣。

陳清水依系爭土地買賣預售契約所取系爭土地，原登記在臺中市政府名下，之後由陳清水移轉登記取得產權，始依買賣契約將抵費地應有部分移轉登記給買受人，有異動索引可稽，核其性質應屬土地交易，依所得稅法第4條第1項第6款規定應免納所得稅。

然抵費地之出售，均須造具出售清冊，送經主管機關核准，再移轉登記於清冊所載之買受人，尚不得任由買受人指定移轉登記之名義人。

## 三、被告主張

(一)土地買賣契約尚未成立

重劃結果確定以前，如何分配重劃區土地均可能因地主有所異議而更動，抵費地坐落區段位置更屬未定，而依經驗法則，土地買賣側重各

宗土地面臨之道路寬度、交通、公共設施、使用分區等個別條件既未確定，被上訴人乃認定陳清水於 95 年 9 月 5 日簽訂該土地買賣預售契約時，因就買賣標的物尚未確定，亦非可得確定，難謂土地買賣契約已成立。

(二)應屬混合消費借貸與投資之無名契約

陳清水與新都重劃會簽定合作合約書，支付資金以取得抵費地，應屬混合消費借貸與投資之無名契約。

(三)取得所有權前出售屬權利交易

陳清水於取得應取得之抵費地所有權前，簽約出售和平段 475 地號等 3 筆抵費地，故陳清水出賣其取得土地移轉登記之請求權，核屬權利交易之性質。

四、主要爭點

(一)合約性質為何

與重劃會簽訂之土地買賣預售契約書。

取得抵費地所有權前，與第三人簽立之土地買賣契約書。

(二)是否產生「所得」

(三)所得類型為何

(四)所得實現時點

## 五、判決理由

### (一) 土地買賣合約尚未成立

本案事實之實證特徵為「將來標的」之交易。陳清水與新都重劃會於 95 年簽約當時，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性。

### (二) 係屬其他所得

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財產交易所得之量化規定，只能歸類為其他所得，是以原判決此部分法律涵攝並無違誤。

### (三) 所得實現時點為完成土地登記時

在現行所得稅法制，對綜合所得稅之所得實現標準，採取「現金收付制」之現狀下。陳清水取得「全部 18 筆抵費地」之「其他所得」實現時點，應為其完成土地登記，實際取得抵費地所有權之時。在此之前，其僅有請求登記為所有權之債權存在。而取得該債權並無所得之實現可言。

### (四) 預先出售 3 筆部分屬權利交易而非土地交易

當陳清水取得前開登記請求權時，該 18 筆抵費地之位置、面積與地號標示已確定。而可出售該土地登記請求權之債權予第三人，並可由第三人完成土地登記申請書，取得土地所有權。此時即有權利交易之

可能，而權利交易亦屬財產交易，而會發生財產交易所得。但因其交易之標的不是土地本身，而是土地之登記請求權，故非屬免稅之土地交易所得（101年4月24日101年度4月份第2次庭長法官聯席會議決議參照）。

## 六、評析

### （一）參103年判字第258號之類似見解

#### 1. 非屬民法買賣契約、消費借貸等

當事人若基於一定經濟目的，約定由一方交付金錢予他方供作完成特定標之物之經濟活動使用，俟他方完成後，再以所完成之相當價值標之物償還積欠之債務者，顯不該當於民法第345條之買賣契約；且因其貸與之標之物為金錢，而約定以不同種類、品質、數量之標之物返還，亦非屬消費借貸。

#### 2. 核屬其他所得

本於契約自由原則約定以其他種類之物（即重劃後之抵費地）為返還標之物，致與民法規定單純消費借貸有別，容屬混合消費借貸與投資或其他內涵之無名契約，再由原告因約定所取得之抵費地，無論依當時公告現值或時價計算其價值，均比貸出之資金淨額高出甚多，亦即原告除借款獲得實際清償外，尚有超額之所得，核屬其他所得。

(二)經濟實質相同，納稅義務大不同？

取得土地所有權之前出售與取得土地所有權之後出售，兩者經濟實質並無差異，但於所得稅法認定之所得類型迥異，一為免稅之土地交易所得，一為應稅之財產交易所得，此種從形式上判定所得類型之方式是否妥適。

(三)納稅義務人可否主張實質認定？

若探究合約簽立雙方之真意，究係交易土地抑或登記之權利。



中山普萊聯合會計師事務所  
Chungsun Prime Certified Public Accountants