

裁判字號：臺灣臺南地方法院 89 年度重國字第 1 號 民事判決

裁判日期：民國 89 年 12 月 06 日

案由摘要：請求國家賠償

臺灣臺南地方法院民事判決

八十九年度重國字第一號

原 告 王大進

訴訟代理人 蔡雪苓律師

被 告 財政部台灣省南區國稅局

法定代理人 許虞哲

訴訟代理人 王建得

謝春秀

方美南

施秀瓊

右當事人間請求國家賠償事件，本院判決如左：

主 文

原告之訴及假執行之聲請均駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事 實

甲、原告方面：

一、聲明：

(一) 被告應給付原告新台幣(下同)六百萬元，及自起訴狀繕本送達被告之翌日起至清償日止，按週年利率百分之五計算之利息。

(二) 原告願供擔保，請准宣告假執行。

二、陳述：

(一) 緣原告王大進係大聖建設股份有限公司(下稱大聖建設公司)及大大工業股份有限公司(下稱大大公司)等公司之負責人，且素依國家法律規定，誠實申報及繳納應繳之稅款，為台南市八十四年度及八十六年度之優良納稅人。然原告竟忽於民國(下同)八十六年五月間，接獲被告財政部台灣省南區國稅局所寄發補徵八十二及八十四年度綜合所得稅核定稅額繳款書，謂原告漏未申報財產交易所得，原告至感詫異，因事實上原告並未有未申報之財產交易所得，乃申請複查，復查程序既係法律所賦予納稅義務人之權利，是原告於提起復查階段並未有欠稅。

(二) 原告因所經營之大聖建設公司於八十六年及八十七年，為向內政部申請績優建

築投資業識別標誌之需要，而向被告申請核發無欠稅證明，豈料被告函覆「欠八十二年度及八十四年度綜合所得稅分別為三五、〇〇一、九九六元及四、七九八、九九〇元尚未繳清，請即完納」，致大聖建設公司不符合要求而喪失資格，因無法取得該項績優標誌，使原告所經營之企業，喪失多項商業交易契機，而蒙受極大商業利益之損失；另原告之子女刻在美國申請大學就讀，也因被告發給原告之妻徐燕之八十六年度綜合所得稅稅額證明書上，載有尚欠稅三九、八〇〇、九八六元之字樣，而受影響（因申請人之資金提供者即父母有欠稅時，學校則駁回申請），致無法申請到理想學校，成為無辜受害者。

（三）查被告於八十六年五月間，對原告發出之八十二及八十四年度之綜合所得稅核定稅額繳款書中，要求原告補繳稅款之理由，均係認原告將向財團法人台灣省私立台南仁愛之家（以下簡稱台南仁愛之家）租用基地之權利移轉予他人所有，因而有土地承租權轉讓權利金之財產交易所未予申報。事實上，原告於七十九年六月移轉其土地承租權予大大公司時，並未曾收取任何權利金；而八十二年及八十四年出售該處大樓移轉承租權之行為，係大大公司所為，並非原告個人所為。而被告竟自行憑空以「推估」、「研判」之方式，依相異之轉讓情形所查得之轉讓權利金，作為課徵原告財產交易所得之標準，其錯誤顯而易見。故原告提起復查後，被告終還原告之清白而取消補徵稅款之要求。惟查：被告於原先核定原告之八十二及八十四年度綜合所得稅時，在毫無憑證即並未有任何資料顯示有任何人給付原告權利金之情況下，未進行確實之調查，而且全未採納原告之說明，即逕行率爾核課。按公務員本應依法行政，豈可在毫無證據之情況下違法徵收租稅？因該基地上所興建之房屋如「中華世貿」等大樓，被告明知於八十二年及八十四年出售房屋者為大大公司而非原告，卻故意向原告個人核課稅款，此非故意侵害原告之權利而為何？

原告土地租用權移轉之事實，係發生於七十九年間；退萬步言，原告縱應申報財產交易所得，實應於八十年三月底申報七十九年度個人綜合所得稅時為之。被告如認原告未在規定期限內申報繳納，依稅捐稽徵法第二十二條之規定，核課期間亦應自當時起算才是。被告竟遲至八十六年五月間，方要求原告就該項個人財產交易所得補繳稅款；且在明知已超過五年之法定核課期間之情形下，故意將核課期間之起算點改列為八十二年及八十四年。因個人財產交易所得之核課時點，係該項有所得之原因事實發生之時，而非該所得具體實現（收入）之時。故被告雖於原告提起復查後，重新核定認原告未有漏報個人財產交易所得之情事，但被告根本未敘明任何理由，亦未寄送復查決定書予原告，更足徵其原先認定之舛誤。按被告局內之公務員均嫻熟稅法，竟對前揭法條視而不見

，顯係因故意或重大之過失所致。

- (四) 再查被告主張其錯誤補徵原告該二年度稅款並無故意過失之理由，係以其認原告將原向台南仁愛之家承租坐落台南縣永康市○○段二四五地號及兵北段二地號等多筆土地之承租權，於七十九年六月十一日無償移轉予其所經營之大大公司，旋又以其所有坐落六合段二四六地號及兵北段一、三、十八地號等土地與大大公司採合建分售方式興建「中華世貿」及「貴族天地」。因原告出售上開合建土地之價格，平均每坪高達三、一四八、六三二元，遠高於同路段同期之土地價格行情達三倍以上。顯見原告將土地承租權轉讓價格隱含在私有土地交易價格中。又大大公司於售屋合約書中亦未包括六合段二四五地號及兵北段二地號土地之承租權。另大大公司七十九年度營利事業所得稅結算申報資料亦未記載取得該土地承租權，故認定其土地承租權僅形式上變更予大大公司，實際上仍屬原告所有云云。然此益見被告前揭認定之粗疏與簡陋，其所為顯有故意過失。按：

被告謂原告出售土地之價格，高於同路段同期之地價格三倍以上，然被告所引用據以比較之標準，係其他建設公司未經開發之土地（即素地），此與經加工之規劃開發後已產生附加價值之土地，價值自然差距極大，被告引喻失義，顯然違反「等者等之，不等者不等之」之平等原則，以錯誤之例子作比較，自然會得出錯誤之結論。因房地產售價之高低，取決於建設公司整體之開發規劃、經營管理、銷售策略及客戶對未來增值性之評估等等，否則「中華世貿」及「貴族天地」二棟大樓之購買戶又非愚人，焉會付出高於他人三倍以上之價金購買之？雖至愚而不及此也。故被告嗣後又謂其為前揭認定，係因大大公司之房屋售價偏低。惟大大公司之房屋售價，非但並無偏低情事，甚且因整體規劃之成功，其房屋售價更較同期同路段保成建設有限公司及宗大建設股份有限公司所推出之房屋顯然為高，此有大大公司於另件稅務訴願案件中所作之比較表足憑，則被告所述，顯無憑據。

被告又謂大大公司於售屋合約書中未包括轉讓土地承租權乙節，係因此為無償移轉，且原先固未於合約上註明，然而依據大大公司與私立仁愛之家間土地租賃契約之規定，應由大大公司先向私立仁愛之家申請退租，再由購買戶自行繳納租金，此為雙方誠信履約之道。且如依被告推理之邏輯，其既向原告課稅，原告與購買戶間之土地買賣合約書中，應訂有移轉土地承租權之權利金才是，然而根本絕無此事。按現今之購買戶即消費者，僅在契約有明文約定之時方會依約付款，以保障自身之權益。凡契約所未訂之款項，無論原告或大大公司，均不可能收取之。

另被告又謂大大公司未於七十九年度營所稅結算申報資料記載取得該土地承租權。然大大公司既非公開發行股票之上市公司，即無需公告此事，況此並非重大事項，且大大公司亦係無償取得土地承租權。況自移轉時起，大大公司每年均有誠實向被告申報租金支出，被告自屬知悉此事。而原告之所以願無償移轉土地承租權予大大公司，實係因欲與大大公司以合建之方式開發原告所有之土地，以提高土地之價值，互蒙其利而已。綜上，被告核定原告稅款時之未盡注意義務，灼然至明。

(五) 按公務員於執行職務行使公權力時，因故意或過失不法侵害人民自由或權利者，國家應負損害賠償責任，國家賠償法第二條第二項前段有明文。被告認定原告欠稅之行為，既屬顯有過失；而原告在企業界稍有名聲，如今竟蒙欠稅之污名，依民法第一百九十五條之規定，名譽權之受損者，雖非財產上之損害，亦得請求賠償相當之金額，並得請求為回復名譽之適當處分。再者，原告所經營之企業，因無法獲得績優標誌而喪失多項商業交易契機，致原告失去應得之商業利益；又連累原告無辜子女之前途，其受害金額更係無法估計；依民法第二百十六條第一項之規定，應可請求被告賠償原告所受之損害及所失之利益。原告所遭受之名譽權及財產權之損害，原擬依民法上衡平原則之法理，以原告先前遭認定欠稅之金額新台幣（下同）三千九百餘萬元請求之；惟慮及被告係國家機關，恐造成其過大財政負擔，故僅請求六百萬元，使其以為行政上依法執行，勿使擾民之警惕而已。原告前已於八十八年八月七日以書面向被告請求賠償，但被告於八十八年九月三日函覆拒絕賠償，故依法提起本訴。

(六) 對被告答辯之陳述：

被告謂其因認原告就其與大大公司合建分售之原告所有之土地價格極高，又大大公司於售屋合約中未載明移轉土地承租權，故認原告僅於形式上將土地承租權讓與予大大公司，實際上仍屬原告所有，於原告實現轉讓承租權利時應予課稅乙節：

按原告出售土地之價格固並不低，然所售土地係屬已開發完成之土地，自應較被告據以比較之未經開發之素地價格為高，且其房屋之售價，亦較同地段其他案場之房屋較高，此純係大大公司整體開發規劃、管理銷售之策略成功所致，否則大大公司所興建之「中華世貿」及「貴族天地」購買戶又非愚人，焉會平白支付高出三倍之土地價金？而大大公司之房屋售價既顯較他人為高，自更無被告所推測之大大公司有壓低房屋售價之嫌。另大大公司於出售房屋時，同時即將其享有之土地承租權，無償移轉予購買戶，改由購買戶與仁愛之家訂立租賃契約，絕無任何證據顯示購買戶有另行支付權利金之情事。而大大公司就其

所收取之較附近其他建設公司為高之房屋售價，亦均已確實繳納較多之營業稅，乃原告或大大公司絕無任何逃漏稅之意圖或行為，被告所述純屬臆測而已。次按當時原告之所以將六合段二四五號及兵北段二號土地承租權移轉予大大公司所有，係因前揭原告原享有承租權之土地，均與原告享有所有權之其他土地相鄰；原告本欲以之建築房屋，然受限於其與仁愛之家間租賃契約之規定，惟有承租人方得於土地上建築房屋。乃原告基於個人身分無法建築大批房屋出售，故須向仁愛之家請求退租，再由大大公司於七十九年六月二十日，向仁愛之家承租，如此大大公司方得於其上建築房屋；而原告所有之土地與大大公司承租之土地合併建屋，方有足夠之土地面積及完整之基地形狀，而能作有效之利用。且大大公司自承租時起，每年均有向被告申報租金支出，被告雖於八十九年四月十九日所提呈之書狀內，主張大大公司所列報之租金支出四一九、九六〇元係支付世貿展覽室之租金等，並非支付仁愛之家土地之租金，惟此係因大大公司於七十九年度之租金支出，係以世貿展覽室租金所佔比例較高，故記為世貿展覽室租金「等」，但大大公司經驗印之帳簿上，確均有載明台南世貿仁愛之家土地租金之支出，當時大大公司自仁愛之家取得之租金收據，固已因時限經過而未留存，但被告確因大大公司之報稅而知悉此事。被告空言辯稱原告之土地承租權僅係形式上移轉予大大公司，竟置白紙黑字之大大公司與仁愛之家間契約於不顧，復無視大大公司每年報稅之記載及收據，其認定實屬不當。又被告主張大大公司未另向被告申報取得承租權乙節，因大大公司非上市公司，並無特別申報之義務。再原告業已提出大大公司每年向被告申報租金支出之收據，故被告應早已知悉土地承租權非形式移轉，而係實質移轉予大大公司所有，至大大公司之所以未將此項受領贈與之所得列入資本公積，係由於大大公司認其雖因原告與仁愛之家解除租約而由大大公司訂約，惟大大公司並未自原告處獲有任何所得，自無庸將其數額列入資本公積或損益表內。就被告所主張原告非無償移轉土地承租權乙節：原告前已敘明，其將土地承租權移轉予大大公司，係屬「合則兩利，分則兩害」之事，實為促進雙方土地之整體利用，否則原告本身所有之土地亦須閒置，反成浪費。且原告亦為大大公司之大股東，如該公司獲取利潤，則原告亦可分得股利。故原告移轉土地承租權予大大公司，並未收取實際之權利金，而是以大大公司取得土地承租權後，必須與原告所有之土地合建分售之條件為對價，洵極合理。而被告強謂原告之移轉承租權非屬無償而認其有財產交易所得，是忽視民間商業活動處理上之靈活彈性，致有此顯然錯誤之認定。

再者，被告又憑大亞不動產鑑定顧問中心鑑價人員賴緒隆之鑑價，認原告所售

土地價格較鑑價為高，然此為賴緒隆個人之說詞，並非惟一客觀真正之標準，況各鑑價結果差別頗大，自不能僅憑此而為認定，鑑價估算方式不同，即會得出不同之結果，與原告土地之售價如何實無關連。另被告徒謂大大公司於興建高品質房屋後，所創造之附加價值，未顯現於房屋售價中，實非真正，「中華世貿」等二棟大樓之房屋售價，顯較被告用以比較之附近同路段之房屋（如吳保成之保成建設「名廈園第三期」）為高，大大公司所出售之店面，房屋每坪超過二十萬元，保成建設所出售之店面，房屋每坪僅六萬餘元，其數額恰高達三倍之多；而非一、二樓之房屋售價，大大公司者為每坪五萬餘元至接近八萬元之譜，保成建設者則每坪僅三萬餘元。乃被告於認定事實上之謬誤，灼然至明。

復查被告稱該局所為核課所得稅之處分，縱經上級機關撤銷，亦不能認原處分之作成，有何故意過失之情形，且原處分遭撤銷之比率並不低。前述論點固無不當，然課稅處分於作成當時有無故意過失，則不可一概而論。按「公務員居於某項職位者，對於該職位而須執行之職務所需之能力及知識，必須具備。又公務員有依法令所定執行其職務之義務（公務員服務法第一條），因此，關於一定職務之執行，法令已有明確規定者，公務員對之必須有所瞭解並且確實注意與遵行。如未盡此等注意，而不知該法令之存在；或法令規定用語相當明確，而做顯然錯誤之解釋者，即屬有過失。」（參廖義男著「國家賠償法」一書頁五六）故誤解法令或錯誤適用法令而為行政處分，即屬有過失，本件被告所屬之公務員，均必嫻熟稅法，而其認定有違注意義務，原告已詳為敘明，乃被告全置白紙黑字之證據如房地買賣契約、租賃契約等不論，竟擅自於未予原告任何機會說明理由之情況下，即核課原告所得稅，再以原告因申請復查而未繳稅款即謂原告有欠稅，如此輕率認定，寧無疏失？又被告既已明知該等仁愛之家土地承租權係於七十九年六月即移轉予大大公司所有，則被告縱認當時由原告移轉予大大公司土地承租權時已有財產交易所得，惟依財政部七十三年五月二十八日台財稅第五三八七五號函之規定，個人財產交易所得歸屬年度之認定，係以權利移轉登記日所屬年度為準（即原因事實發生之時），並非以實現轉讓利得之年度為準（即所得收入具體實現之時），乃被告既明知此項規定，竟一再謂移轉土地承租權之所得，係屬所得稅法第十四條第一項第七類規定之財產交易所得，而未依法以財產移轉過戶日即原告土地承租權移轉之年度（七十九年）為認定年度，而擅自改以其臆測之原告實現轉讓承租權之利得之年度（八十二年及八十四年）為認定年度，以此規避稅捐稽徵法五年課徵期間之強制規定，實有明顯重大之過失。

三、證據：提出納稅楷模證明影本二件、被告台南市分局函影本二件、被告所發綜合所得稅稅額證明書影本一件、原告復查申請書及補充函影本各一件、被告八十八年二月十日南區國稅法字第八八〇一一三一六號函及附件影本一件、大大公司出售之房屋與同期同路段其他房屋售價比價表一件、被告拒絕賠償理由書影本一件、土地租賃契約書影本一件、大大公司七十九年度及八十年年度帳簿部分影本一件、契約書影本八件等為證。

乙、被告方面：

一、聲明：原告之訴及假執行之聲請均駁回。

二、陳述：

(一) 原核定係因原告將其原向台南仁愛之家承租坐落台南縣永康市〇〇段二四五地號及兵北段二地號等土地之承租權於七十九年六月十一日無償移轉予其所經營之大大公司，旋又以其所有坐落六合段二四六地號及兵北段一、三、十八地號等土地與大大公司採合建分售方式興建「中華世貿」及「貴族天地」，因原告出售上開合建土地之價格，平均每坪高達三、一四八、六三二元，遠高於同路段其他建設公司已開發興建案場之土地價格行情達三倍以上（非原告所稱素地），顯見原告將土地承租權轉讓價格隱含在私有土地交易價格中，又大大公司於售屋合約書中亦未包括六合段二四五地號及兵北段二地號土地之承租權，另大大公司七十九年度營利事業所得稅結算申報資料亦未記載取得該土地承租權，故認定其土地承租權僅形式上變更予大大公司，實際上仍屬原告所有。雖大大公司於七十九年度有列報租金支出四一九、九六〇元，但該筆支出係支付世貿展覽室之租金等，並非支付仁愛之家土地承租權之租金，有會計師簽證資料可稽，即使該公司有列報系爭「土地承租權」之租金支出，然依行政院八十四年五月三十日台八十四財字第一九二二九號函規定，「權利金」本身即有其市場價值，再依公司法第二百三十八條規定：受領贈與之所得，應列為資本公積，惟查大大公司七十九年度資產負債表所列報之資本公積二三六、九二三元係出售固定資產稅後利益累積數，並非仁愛之家之「土地承租權」，再者，依商業會計法第六十條第一項規定「營業成本及費用，應與所由獲得之營業收入相配合，同期認列。」，然查該公司當年度之損益表並未列報任何有關承租權收入，是難證明原告有將系爭土地承租權「實質」移轉予大大公司，原告辯稱因大大公司非上市公司並無特別申報之義務，實僅為辯解之辭，蓋公司法第一條即明定：「本法所稱公司，謂以營利為目的，依照本法組織、登記、成立之社團法人。」，而商業會計法第一條、第二條所規範之適用對象亦為以營利為目的之事業，其範圍依商業登記法、公司法及其他法律之規定，故公司法及商業

會計法並非僅規範「上市」公司，況且所得稅法第二十一條第一項亦明定：「營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。」。又原告雖稱系爭承租權移轉予大大公司非形式上之移轉，然大大公司帳務係委由會計師簽證，若有移轉自應告知會計師，當不致發生未列收入及資本公積情事，足見原告一開始即有計劃透過出售其私有土地實現承租權利得，以規避稅捐之核課。

- (二) 按移轉承租權之所得係屬所得稅法第十四條第一項第七類規定之財產交易所得，至個人財產交易所得歸屬之年度，係以權利移轉登記日為準，被告依據台南仁愛之家將承租權移轉予購買戶之年度（即八十二及八十四年度，此時轉讓承租權之利得已實現且由原告取得，即採實質課稅及收付實現原則）核課原告財產交易所得，並以查得台南仁愛之家土地承租權轉讓權利之同路段同期行情，核定原告八十二及八十四年度財產交易所得八六、三〇五、二六二元及一二、九八四、九六二元，併課各該年度綜合所得稅三五、〇〇一、九九六元及四、七九八、九九〇元，基於綜合所得稅收付實現及實質課稅原則，原非無據。
- (三) 查原告對被告原核定之八十二及八十四年度綜合所得稅，既未於規定之期限內繳納，雖依法得申請復查，然依財政部八十五年八月七日台財稅第八五一九三五四八號函釋：「尚在行政救濟復查中之本稅及罰鍰，由於未於繳納期間內繳納，仍屬欠繳之應納稅捐。」之意旨，原告欠繳稅捐之事實仍屬存在，是原告於復查階段申請核發無欠稅證明，被告所屬台南市分局於八十六年七月十四日以南區國稅南市服字第八六〇二三〇〇七號函以「滯欠八十二年度綜合所得稅三五、〇〇一、九九六元、八十四年度綜合所得稅四、七九八、九九〇元，尚未繳清，請即完納（提起行政救濟中）」予以答覆，及於八十七年十月二十六日核發之綜合所得稅稅額證明書記載尚欠稅三九、八〇〇、九八六元，於法並無不合。
- (四) 被告核定原告八十二及八十四年度綜合所得稅已如前述，業經詳細之調查，因被告原核查得之資料係認定原告於八十二及八十四年度實現轉讓承租權之利得，嗣原告於復查時主張：「申請人早已於七十九年六月十一日即已向仁愛之家退租，並於七十九年六月二十日由大大公司向仁愛之家繼續承租，事後大大公司以該土地興建房屋出售，與申請人無任何關係」。按原告為大大公司負責人，其主張該土地由大大公司向台南仁愛之家繼續承租，經查堪以認定，故該移轉土地承租權所得應為大大公司所有，爰復查決定撤銷原核定，而改歸課大大公司八十二年、八十四年度營利事業所得稅，原核函請原告說明時，其並未提出前述之主張，自無從斟酌，是本局並無故意或過失，原告認為被告故意將核

課期間起算點改列為八十二及八十四年度，顯為認知用法有所誤解。

(五) 原告主張大大公司無償移轉土地承租權乙節，被告原核情形如下：

按土地承租權本身即有市場價值（參照行政院八十四年五月三十日台八十四財字第一九二二九號函），且被告亦查得多起權利金移轉案例，如吳保成於八十一年四月二十八日以每坪二二萬元向戴合取得永康市○○段一二一號土地承租權，林瑞山於八十年九月二日以每坪八萬七千元向中華日報取得台南市○○段之承租權等；均足證承租權本身有價值，而原告主張無償轉讓大大公司，該公司又無償移轉購買戶，實不符常情，究其原因乃係原告將權利金隱含在其私有土地中，藉由其私有土地之出售，實現其利得，致原告出售土地售價每坪高達三百餘萬元。

就鑑價報告而言：經約談大亞不動產鑑定顧問中心有限公司負責本案土地之鑑價人員賴緒隆君，據其稱當初為大大公司鑑定土地價格每坪金額高達六、二四四、一〇〇元，係因其中包含台南仁愛之家二四五號之權利，若扣除該權利部分，實際上六合段二四六地號土地每坪約在一三三萬元左右；再向泛亞銀行查詢承作六合段二四六地號土地貸款之估價每坪僅四五萬元。原告就此雖稱：「被告憑大亞公司鑑價人員賴緒隆之鑑價，認原告所售土地價格較鑑價為高，然此為鑑價估算方式之不同，即會得出不同之結果，與原告土地之售價如何實無關連」云云，殊不知大亞公司之鑑價報告係被告於查核時由原告委託大亞公司鑑價之報告，以作為其土地售價每坪三百餘萬元為合理之證明，事後係因被告認為其鑑價內容尚有疑點待釐清，乃再約談本案之鑑價人員賴緒隆君以瞭解事實，今原告竟稱鑑價之估算方式不同即會得出不同之結果……云云，自是相互矛盾。

就土地整合開發創造高價值而言：以原告與大大公司合建分售「中華世貿」案為例，原告僅提供一部分素地，即其私有部分二八二坪，而大大公司則提供八二四·四坪土地承租權，實際上開發土地者應非原告一人，大大公司亦參與其中，然其所創造之附加價值，未顯現於房屋售價中，而由原告單獨坐享其利，蓋房屋之售價會因建材及樓層而異，房屋每坪平均售價（不含土地）六萬元，尚屬相當，況且被告亦查得大大公司出售之部分房屋售價低於銀行承作貸款之估價（一般銀行貸款估價會比市價低）。

參照「吳保成轉讓承租權案」每坪承租權售價二九五、二〇〇元，核定原告八十二及八十四年財產交易所得，因吳案六合段一二〇地號土地之位置與原告所有之六合段二四六地號土地相距不遠，且同面臨中華路邊，合建方式亦與大大公司之模式雷同，且吳君與原告之承租權均向訴外人戴合取得。

又原告取得本案合建分售之私有土地及仁愛之家土地承租權皆在同一期間（私有土地部分：六合段二五二、二五七、二五八等地號土地，後合併為二四六地號，於七十八年十二月購入，兵北段一、三、十八號等土地於七十八年九月購入；承租權土地部分，兵北段二號及六合段二四五號承租權係於七十八年十二月向戴合取得），而嗣後卻於建屋前，先將土地承租權過戶予大大公司（在七十九年六月過戶前，原告於七十九年五月即已取得建造執照），再提供其餘私有土地合建分售，足見原告將土地承租權無償移轉予大大公司乙節，僅形式上之名義變更，以便將讓予土地承租權應取得之對價透過隱含於出售私有土地之價款中實現，使得承租權之出售利益最後仍落歸原告獨享，以致原告出售之私有土地售價每坪高達三百餘萬元。且依據被告查得之合約書、支票及收據等資料顯示，本案出售之土地款全數均由原告取得，並非大大公司。

（五）綜上，原告於複查申請核發無欠稅證明，被告係依法函覆，而原告核定補徵八十二及八十四年度綜合所得稅於查核時係基於租稅公平及實質課稅原則，亦無故意或過失，故原告請求被告賠償其所遭受之名譽權及財產權之損害計六百萬元，於法無據。

三、證據：提出行政院八十四年五月三十日台八十四財字第一九二二九號函影本一件、中華世家房屋預定買賣合約書影本一件、原核定意見影本一件、原告因出售土地自買受人處取得之支票及收據影本各一件、被告八十八年八月二十四日南區國稅法字第八八〇五九三八二號復查決定書一件、大大公司七十九年度資產負債表影本一件、各興建案場位置圖影本一件、被告八十七年七月至八十八年六月各項稅目復查案件處理情形統計比較表一件、大大公司會計師簽證資料影本一件、大大公司七十九年度損益表影本一件、大大公司資本公積資料影本一件、被告談話紀錄用紙影本一件、被告八十五年四月十三日南區國稅審三字第八五〇二七五〇一號函及附件影本一件等為證。

理 由

一、原告起訴主張：原告係大聖建設公司及大大公司等公司之負責人，因其所經營之大聖建設公司於八十六及八十七年間，為向內政部申請績優建築投資業識別標誌之需要，而向被告申請核發無欠稅證明，豈料被告函覆稱原告尚積欠八十二年度及八十四年度綜合所得稅未繳清，請即完納等語，致大聖建設公司不符合要求而無法取得該項績優標誌，原告所經營之企業因而喪失多項商業交易契機，而蒙受極大損失，且原告之子女刻在美國申請大學就讀，也因被告發給原告之妻之八十六年度綜合所得稅稅額證明書上載有欠稅之字樣，而無法申請到理想學校，成為無辜受害者。查被告於八十六年五月間，對原告發出之八十二及八十四年度之綜

合所得稅核定稅額繳款書中要求原告補繳稅款之理由，均係認原告將向台南仁愛之家租用基地之權利移轉予大大公司所有，因而有土地承租權轉讓權利金之財產交易所未予申報，惟事實上原告於七十九年六月移轉台南仁愛之家之土地承租權與大大公司時，並未收取任何權利金，而八十二年及八十四年出售該處大樓移轉承租權予購買戶之行為，係大大公司所為，並非原告個人所為，被告於原先核定原告之八十二及八十四年度綜合所得稅時，在毫無憑證及並未有任何資料顯示有任何人給付原告權利金之情況下，未進行確實之調查，即逕行核課原告八十二、八十四年財產交易所得，且原告土地租用權移轉之事實，係發生於七十九年間，被告竟遲至八十六年五月始要求就該財產交易所得補徵稅款，明知超過五年核課期間，故意將稅捐歸課於八十二及八十四年度，顯有故意或重大過失。又被告雖謂原告出售土地之價格，高於同路段同期之地價三倍以上，然被告所引用據以比較之標準，係其他建設公司未經開發之土地（即素地），此與經加工之規劃開發後已產生附加價值之土地，價值自然差距極大，且大大公司之房屋售價因整體規劃之成功，更較同期同路段保成建設有限公司及宗大建設股份有限公司所推出之房屋顯然為高，而原告之所以願無償移轉土地承租權予大大公司，實係因欲與大大公司以合建之方式開發原告所有之土地，以提高土地之價值，互蒙其利而已，蓋原告原享有承租權之土地，均與原告享有所有權之其他土地相鄰；原告本欲以之建築房屋，然受限於其與仁愛之家間租賃契約之規定，惟有承租人方得於土地上建築房屋，乃原告基於個人身分無法建築大批房屋出售，故須向仁愛之家請求退租，再由大大公司於七十九年六月二十日，向仁愛之家承租，如此大大公司方得於其上建築房屋；而原告所有之土地與大大公司承租之土地合併建屋，方有足夠之土地面積及完整之基地形狀，而能作有效之利用，且大大公司自承租時起，每年均有向被告申報租金支出，且大大公司非上市公司，並無特別向被告申報取得承租權之義務，至大大公司之所以未將此項受領贈與之所得列入資本公積，係由於大大公司認其雖因原告與仁愛之家解除租約而由大大公司訂約，惟大大公司並未自原告處獲有任何所得，自無庸將其數額列入資本公積或損益表內，再大大公司於售屋合約書中未載明包括轉讓土地承租權乃係因土地承租權為無償移轉所致，否則原告與購買戶間之土地買賣合約書中，應訂有移轉土地承租權之權利金才是，然而根本絕無此事。綜上，被告認定原告欠稅之行為，既屬顯有過失；而原告在企業界稍有名聲，且素依國家法律規定，誠實申報及繳納應繳之稅款，為台南市八十四年度及八十六年度之優良納稅人，如今竟蒙欠稅之污名，爰依民法第一百九十五條之規定，請求被告賠償非財產上之損害，又原告所經營之企業，因無法獲得績優標誌而喪失多項商業交易契機，致原告失去應得之商業利益，

復連累原告無辜子女之前途，原告爰依民法第二百十六條第一項之規定，請求被告賠償原告所受之損害及所失之利益，總計原告請求被告賠償之金額為六百萬元，原告前已以書面向被告請求賠償，但被告函覆拒絕賠償，故依法提起本訴云云。

二、被告則以：原核定係因原告將其原向台南仁愛之家承租坐落台南縣永康市○○段二四五地號及兵北段二地號等土地之承租權於七十九年六月十一日無償移轉予其所經營之大大公司，旋又以其所有坐落六合段二四六地號及兵北段一、三、十八地號等土地與大大公司採合建分售方式興建「中華世貿」及「貴族天地」，因原告出售上開合建土地之價格，平均每坪高達三、一四八、六三二元，遠高於同路段其他建設公司已開發興建案場之土地價格行情達三倍以上（非原告所稱素地），而房屋每坪平均售價（不含土地）為六萬元，尚屬相當，其所創造之附加價值，未顯現於房屋售價中，顯見原告係將土地承租權轉讓價格隱含在私有土地交易價格中，由原告單獨坐享其利，又大大公司於售屋合約書中並未包括六合段二四五地號及兵北段二地號土地之承租權，另大大公司七十九年度營利事業所得稅結算申報資料所列報租金支出四一九、九六〇元係支付世貿展覽室之租金等，並非支付仁愛之家土地承租權之租金，且大大公司七十九年度資產負債表所列報之資本公積二三六、九二三元係出售固定資產稅後利益累積數，並非仁愛之家之「土地承租權」，該公司當年度之損益表復未列報任何有關承租權收入，是難證明原告有將系爭土地承租權「實質」移轉予大大公司，否則大大公司之帳務係委由會計師簽證，若有移轉自應告知會計師，當不致發生未列收入及資本公積情事，足見原告一開始即有計劃透過出售其私有土地實現承租權利得，以規避稅捐之核課；又被告約談大亞不動產鑑定顧問中心有限公司負責本案土地之鑑價人員賴緒隆君，據其稱當初為大大公司鑑定土地價格每坪金額高達六、二四四、一〇〇元，係因其中包含台南仁愛之家二四五號之權利，若扣除該權利部分，實際上六合段二四六地號土地每坪約在一三三萬元左右；並向泛亞銀行查詢承作六合段二四六地號土地貸款之估價每坪僅四五萬元；再原告取得本案合建分售之私有土地及仁愛之家土地承租權皆在同一期間，而嗣後卻於建屋前，先將土地承租權過戶予大大公司，再提供其餘私有土地合建分售，本案出售之土地款又全數均由原告取得，足見原告將土地承租權無償移轉予大大公司乙節，僅形式上之名義變更，以便將讓予土地承租權應取得之對價透過隱含於出售私有土地之價款中實現，使得承租權之出售利益最後仍落歸原告獨享，以致原告出售之私有土地售價每坪高達三百餘萬元。又移轉承租權之所得係屬所得稅法第十四條第一項第七類規定之財產交易所得，歸屬之年度係以權利移轉登記日為準，被告以查得台南仁愛之家土地

承租權轉讓權利之同路段同期行情，依據台南仁愛之家將承租權移轉予購買戶之年度，核課原告財產交易所得，原非無據。再尚在行政救濟複查中之本稅及罰鍰，由於未於繳納期間內繳納，仍屬欠繳之應納稅捐，是原告於複查階段申請核發無欠稅證明，被告所屬台南市分局以原告尚滯欠八十二年度及八十四年度綜合所得稅未繳清，請即完納等語答覆原告，及於八十七年十月二十六日核發之綜合所得稅稅額證明書記載尚欠稅等字樣，於法並無不合。嗣原告於複查時主張系爭土地係其向台南仁愛之家退租，由大大公司向仁愛之家繼續承租，因原告為大大公司之負責人，其所述堪予採信，乃複查決定撤銷原核定，而改歸課大大公司八十二年、八十四年度營利事業所得稅，而原核函請原告說明時，其並未提出前述之主張，被告自無從斟酌，是被告所為原核定並無故意或過失可言，原告訴請被告賠償損害即無理由等語，資為抗辯。

三、查原告於七十九年六月十一日將其原向台南仁愛之家承租坐落台南縣永康市○○段二四五地號及兵北段二地號等土地之承租權移轉予其所經營之大大公司，旋採合建分售之方式，以其所有坐落台南縣永康市○○段二四六地號土地與大大公司前開坐落台南縣永康市○○段二四五地號土地合作興建「中華世貿」大樓，另以其所有坐落台南縣永康市○○段一號、三號、十八號等三筆土地與大大公司前開坐落台南縣永康市○○段二號土地合作興建「貴族天地」大樓，嗣原告因所經營之大聖建設公司於八十六年及八十七年間，為向內政部申請績優建築投資業識別標誌之需要，而向被告申請核發無欠稅證明，經被告函覆「欠八十二年度及八十四年度綜合所得稅分別為三五、○○一、九九六元及四、七九八、九九〇元尚未繳清，請即完納」等語，被告並於發給原告之妻徐燕之八十六年度綜合所得稅稅額證明書上，載有尚欠稅三九、八〇〇、九八六元之字樣等情，為兩造所不爭執，是此部分之事實堪予認定。

四、又原告以其並未有未申報之財產交易所得，對於被告之核課稅捐申請復查之結果，被告終亦取消向原告補徵稅款之要求，惟原告業已因被告之違法核課稅捐，致名譽受損，並損失極大之商業利益，且子女在國外亦無法申請到理想學校，而依國家賠償法第二條第二項、民法第一百九十五條及第二百十六條第一項等規定請求被告賠償損害，茲所應審究者，係被告原核定原告於八十二年度及八十四年度有積欠稅捐未完納，是否有故意或過失致不法侵害原告之權利，查：

- (一) 台南仁愛之家土地承租權具有下列特性：(1)租金低廉：土地租金通常以該承租土地之公告地價百分比計算，至多百分之五左右，較一般租賃行情低廉許多；(2)永久承租：土地承租人與台南仁愛之家簽定之租賃契約雖訂有固定租賃期限，惟一般除承租人自願退租外，原則上得永久承租其土地；(3)建屋手續簡便：

土地承租人向台南仁愛之家申請發給土地使用權之同意書後，即可於其地上興建房屋；(4)具市場流通價值：由於上述特性，使得承租台南仁愛之家土地之權利本身具有一定之身價及市場流通性，故台南仁愛之家土地承租權係有財產價值之權利，又參酌被告所提出多起承租權移轉案例，例如吳保成於八十一年四月二十八日以每坪二二萬元向戴合取得永康市○○段一二一號土地承租權、林瑞山於八十年九月二日以每坪八萬七千元向中華日報社取得台南市○○段一二〇四、一二〇五號土地之承租權等，均足證土地承租權為有財產價值之權利，是原告主張其係無償轉讓承租權予大大公司，該公司又無償移轉予購買戶，實不符常情，被告據此認原告係將承租權轉讓權利金透過其他方式（即隱含於其所出售土地之價格中，詳後述）以實現利得，藉以逃避稅捐，尚屬合理。

(二) 又被告辯稱：大大公司於售屋合約書中並未記載包括台南縣永康市○○段第二四五地號及兵北段第二地號土地之承租權，又大大公司七十九年度營利事業所得稅結算申報資料亦未記載其取得該土地承租權，雖大大公司有列報租金支出四一九、九六〇元，但該筆支出係記載支付世貿展覽室之租金等，並無法據此得知係支付仁愛之家土地承租權之租金，且大大公司七十九年度資產負債表所列報之資本公積二三六、九二三元係出售固定資產稅後利益累積數，並非仁愛之家之「土地承租權」，該公司當年度之損益表復未列報任何有關承租權收入等語，業據被告提出大大公司七十九年度資產負債表影本一件、大大公司會計師簽證資料影本一件、大大公司七十九年度損益表影本一件、大大公司資本公積資料影本一件為證，是被告因其所查得之相關資料均無法證明原告有將系爭土地承租權實質移轉予大大公司，而認原告之土地承租權僅形式上變更予大大公司，實際上仍屬原告所有，並無何不當之處。

(三) 又大亞不動產鑑定顧問中心有限公司負責台南縣永康市○○段第二四六地號土地鑑定之鑑價人員賴緒隆於經被告約談時陳稱其當初為大大公司鑑定土地價格每坪金額高達六、二四四、一〇〇元應含有仁愛之家土地所貢獻之價值，若扣除該權利部分，實際上台南縣永康市○○段第二四六地號土地之價格每坪約在一三三萬元左右等語，有被告提出之談話紀錄用紙影本一件附卷可稽，而該大亞不動產鑑定顧問中心有限公司所為台南縣永康市○○段第二四六地號土地之鑑價報告係被告於查核時由原告委託該公司鑑價，以證明其土地售價合理，亦有被告提出之談話紀錄用紙影本一件在卷可憑，則該鑑價人員賴緒隆之證述自屬可採。再被告主張原告出售其所有前開合建土地之價格，平均每坪高達三、一四八、六三二元，遠高於同路段其他建設公司已開發興建案場之土地價格行情達三倍以上乙節，為原告所不否認，原告雖謂其所出售之土地經加工之規劃

開發後已產生附加價值，與其他土地之價值自然差距極大云云，惟就同路段而言，雖係不同建設公司所興建之案場，售價固不必然相同，然僅就土地價格即相差達三倍以上，則頗匪疑所思，況就原告之房屋售價而言，據被告所陳每坪之平均售價（不含土地）為六萬元，而據原告所提出之房屋售價比較表觀之，一般住戶每坪之售價為六萬元至八萬元間，店面則為二十萬元左右，雖較同期同路段之保成建設與宗大建設之房屋售價為高，然房屋之售價會因建材及樓層而異，原告前開房屋售價應屬合理相當之價格，足見原告就本件案場加工規劃開發後所產生之附加價值並未顯現於房屋售價中，則其竟就土地高額出售，被告據以認定原告實質上並未移轉土地承租權予大大公司，而係透過上開方式將土地承租權轉讓價格隱含在其私有土地交易價格中，以實現土地承租權轉讓之利得，而對原告核課稅捐，自非無據。

(四) 再原告係於七十八年十二月間購得與大大公司合建分售之私有土地即台南縣永康市○○段二五二、二五七、二五八等地號土地（嗣已合併為二四六地號），並向戴合取得台南仁愛之家之台南縣永康市○○段二號及六合段二四五號土地之承租權，嗣於七十九年六月十一日先將台南縣永康市○○段二號及六合段二四五號土地之承租權轉讓與大大公司，旋即提供其私有土地與大大公司合建分售房屋等情，為兩造所不爭執，而原告出售土地所獲取之高額價款均由原告，而非大大公司取得，亦有被告提出之支票及收據影本為證，是被告據此認原告將土地承租權無償移轉予大大公司乙節，僅形式上之名義變更，實質上則未變更，以便將其讓與土地承租權應取得之對價透過隱含於出售私有土地之價款中實現，使得承租權之出售利益最後仍落歸原告獨享，以致原告出售之私有土地售價每坪高達三百餘萬元，並均由原告收取，即非無據。

(五) 按移轉承租權之所得係屬所得稅法第十四條第一項第七類規定之財產交易所得，至個人財產交易所得歸屬之年度，係以權利移轉登記日為準，而如前所述，原告實現轉讓承租權之利得係於八十二年度及八十四年度，則被告於八十六年五月間要求原告就該財產交易所得補徵稅款，並未逾五年核課期間，且被告依據綜合所得稅收付實現及實質課稅原則，並參酌另案「吳保成轉讓承租權案」所承租之台南縣永康市○○段第一二〇地號土地之位置與原告所有之台南縣永康市○○段二四六地號土地相距不遠，均同面臨台南縣永康市○○路邊，合建方式亦與大大公司之模式雷同，吳保成與原告之承租權又均係向訴外人戴合取得，而以該「吳保成轉讓承租權案」每坪承租權售價二九五、二〇〇元為依據，核定原告八十二年度及八十四年度財產交易所得分別為八六、三〇五、二六二元及一二、九八四、九六二元，而併課各該年度綜合所得稅分別為三五、〇

○一、九九六元及四、七九八、九九〇元，當為合法。

(六) 被告原核課原告應繳納八十二年度及八十四年度之綜合所得稅，係屬合法有據，已如前述，之後原告申請複查，結果原核定雖經撤銷，惟被告辯稱此乃係因原告於複查時主張：「申請人早已於七十九年六月十一日即已向仁愛之家退租，並於七十九年六月二十日由大大公司向仁愛之家繼續承租，事後大大公司以該土地興建房屋出售，與申請人無任何關係」，因原告為大大公司之負責人，其主張該土地由大大公司向台南仁愛之家繼續承租，經查堪以認定，故該移轉土地承租權所得應為大大公司所有，乃複查決定撤銷原核定，而改歸課大大公司八十二年、八十四年度營利事業所得稅，原核函請原告說明時，其並未提出前述之主張，自無從斟酌等語，原告就此並未提出爭執，被告之辯述自堪採信，是益徵被告於為原核定是並無何故意過失致不法侵害原告之權利可言，原告以原核定經復查後決定撤銷，原核定即屬承辦之公務員因故意或過失違法作成，而認被告應負損害賠償責任，實屬無憑。

五、又按尚在行政救濟復查中之本稅及罰鍰，由於未於繳納期間內繳納，仍屬欠繳之應納稅捐（財政部八十五年八月七日台財稅第八五一九三五四八號函釋參照），是原告於經被告核定應繳納前開八十二年度及八十四年度之綜合所得稅後，雖申請復查，惟揆諸前開說明，於復查期間，其所未繳納之前開稅捐，仍屬欠繳之應納稅捐，則原告於復查階段申請被告核發無欠稅證明，被告所屬台南市分局於八十六年七月十四日以南區國稅南市服字第八六〇二三〇〇七號函以「滯欠八十二年度綜合所得稅三五、〇〇一、九九六元、八十四年度綜合所得稅四、七九八、九九〇元，尚未繳清，請即完納（提起行政救濟中）」予以答覆，及於八十七年十月二十六日核發予被告之妻之綜合所得稅稅額證明書記載尚欠稅三九、八〇〇、九八六元，於法並無不合。

六、從而，原告本於國家賠償法第二條第二項、民法第一百九十五條及第二百十六條第一項等規定，請求被告給付六百萬元，及自起訴狀繕本送達被告之翌日起至清償日止，按週年利率百分之五計算之利息，為無理由，應予駁回。又原告之訴既經駁回，其假執行之聲請，即失所附麗，應併予駁回。

七、本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及舉證，於判決結果不生影響，爰不予一一論列，併予敘明。

八、據上論結：本件原告之訴為無理由，依民事訴訟法第七十八條，判決如主文。

中 華 民 國 八 十 九 年 十 二 月 六 日

資料來源：國家賠償法裁判彙編（90年12月）第537-566頁