臺中高等行政法院裁定

高等行政訴訟庭第二庭
114年度簡抗再字第1號

聲　請　人　張全美
相　對　人　財政部中區國稅局

代　表　人　樓美鐘
訴訟代理人　詹淳惠

上列當事人間有關稅捐事務事件，聲請人對於中華民國113年12月18日本院113年度簡抗再字第8號裁定，本於行政訴訟法第273條第1項第1款、第4款及第13款事由，聲請再審，本院裁定如下：

主　文

一、再審之聲請駁回。

二、再審訴訟費用由聲請人負擔。

理　由

一、按對確定裁定聲請再審，應依行政訴訟法第283條準用第277條第1項第4款規定表明再審理由，此為必須具備之程式。所謂表明再審理由，必須指明確定裁定有如何合於再審理由之具體情事，始為相當；倘僅泛言有何條款之再審事由，而無具體情事者，尚難謂已合法表明再審理由，如未表明再審理由，法院無庸命其補正。又聲請再審，乃對於確定裁定不服之程序，故聲請再審，必須就該聲明不服之確定裁定為前揭說明之指摘；倘其聲請，雖聲明係對某件確定裁定為再審，但其聲請狀載理由，實為指摘前程序確定判決如何違法，而對該聲明不服之確定裁定，則未予指明有如何法定再審理由，亦難認為已合法表明再審理由，應以其聲請再審為不合法駁回之。另行政訴訟法第273條第1項第1款、第4款及第13款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限： 一、

適用法規顯有錯誤。……四、依法律或裁判應迴避之法官參與裁判。……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之判決為限。」

二、聲請人前因有關稅捐事務事件，提起行政訴訟，經本院地方行政訴訟庭於民國113年2月21日以112年度稅簡字第8號判決駁回後，聲請人不服，逾期提起上訴，再經本院地方行政訴訟庭於113年4月26日以112年度稅簡字第8號裁定予以駁回。聲請人不服而提起抗告，經本院於113年9月9日以113年度簡抗字第5號裁定駁回，聲請人仍不服，聲請再審，經本院以113年度簡抗再字第8號裁定（下稱原確定裁定）駁回。復聲請人對原確定裁定不服，向本院提起抗告，因對確定裁定不服，應視為再審之聲請。

三、聲請意旨略以：

㈠提起抗告，無法繳納裁判費者，審判長應定期命其補正，不得逕以裁定駁回。113年11月20日郵局領件當天就去（○○市○○路7超商繳納）因刷條碼過期無法繳（可調超市錄影為證）；去臺中銀行員林分行也沒辦法繳，再審法院認聲請人再審之訴無法繳納裁判費，以裁定予以駁回，難以甘服。依民事訴訟法第482條規定，對原裁定提起抗告。

㈡聲請人前與相對人○○○事件，貴院以○○年度○○字第○○○號裁定駁回，法官是○○○，聲請人最近才知道，法官○○○曾在○○○機關參與本件訴訟事件的行政處分，有……可證明。法官○○○依法應自行迴避而不自行迴避，原確定裁定有重大瑕疵，依行政訴訟法第283條準用同法第273條第1項第4款規定，對該確定裁定聲請再審等語。

㈢行政訴訟法第273條第1項第1款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。」

1.聲請人於歷次書狀中皆表示，張全才尚有未開本票新臺幣（下同）79萬元未還，債權本金未受清償，客觀上即無所謂

之所得；主觀上聲請人於申報時無認為有超過借款借款金額，且自整體經濟觀點，尚難謂有所得之情形，因而未申報利息所得，並無逃漏稅捐之故意或過失，相對人自不應對聲請人裁處罰鍰。且依課稅能量原則觀之，考量聲請人租稅負擔能力，所課者應為收益部分，而不及於財產本體據此，自量能課稅觀點觀之，聲請人強制執行分配後尚有債權本金79萬元未能受償，實無所得且有高額之損失未能受償，考量租稅負擔能力，自不應再對聲請人分配金額課徵綜所稅以符合量能課稅原則。

2.依公平原則及量能課稅原則及財政部93年9月23日函釋意旨，實未有所得，該筆獲償款僅為彌補性質，本件並無收入大於成本之情事，實無須申報所得等情。其中利息所得部分並無可扣除借貸成本及費用，亦不可認列呆帳損失。聲請人主張其經相關執行程序僅獲償154萬1,821元，尚有約79萬元之債權未受清償，客觀上並無利息所得，聲請人未予申報實無故意或過失，且相對人裁處法定額度之最高額，容有裁量怠情及裁量濫用之違法。次以於借貸雙方未約定抵充順序，債務人之給付又不足消滅全部債務時，即應依民法第323條規定認定債務人之給付為費用、利息或原本。

3.於民事法律借貸關係上，借與他人資金，他人縱有支付利息，然於他人未返還本金前，其尚有損失，尚難以於借貸關係上認有「獲益」而應課徵所得，此為民事借貸多年之慣行且為一般人民所確信之事實，且為一般人之商業認知。若以稅法理論說明，即為客觀淨所得原則，對於借貸投入本金，倘若本金無法收回而血本無歸，期間所取得之利息應先用已抵償本金，而不應認為有獲益，以反映實質經濟上利益。原判決逕認上訴人獲配金額不得抵償受詐騙之本金，此已對於聲請人之財產本體課稅，而不是對於收益所得課稅，變相沒收人民財產，違反民法第1條、最高法院17年上字第613號民事判例及客觀淨所得原則之判決違背法令，且有違過失責任原則及舉證責任分配之判決違背法令。

4.本件債務清償之所得，應整體觀察。而民法第323條指定抵充之規定係避免因債務人任意指定抵充順序，影響債權人之權益，換言之，規範重點在於保障債權人獲得其債權的權利，並非限制債權的權利，更非改變債權人受償款項的性質。倘若債權人除了本金完全獲得清償外，更可以進一步真正受償有關利息時，此時真的屬於利息的部分，此部分有關利息金額始得在稅法上相對應認定為利息所得，反之則否，始得謂保障債權人之權益而與民法第323條之規範保護目的相符，是原判決適用民法第323條顯有違法。退步言之，聲請人因為債務人尚有79萬元未清償，認實無獲利可言，因此在所得結算申報時，未予申報實所得，核有「正當理由」並無故意過失而短漏報所得。

5.又「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」「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7條第1項、第8條所規定。本件聲請人雖有部分受償，惟仍蒙獲重大損失，因此在所得稅結算申報未予以申報系爭利息所得，惟按其情節，仍應依行政罰法第7條第1項不予處罰，或至少應依同法第8條但書規定減輕或免除其處罰始符公平。

6.聲請人於同一年度所取得不同年度之利息所得，是否可歸課於不同年度計算所得，抑或僅能記為取得年度之所得？實則個人綜合所得稅原則上以收付實現為原則，然依司法院釋字第722號解釋之意旨，收付實現有其例外（如財政部88年8月12日臺財稅字000000000號函釋），即在有違平等原則下，司法者即有義務於個案中例外採取權責發生制，始符合核實課稅與量能課稅原則。聲請人於108年一次取得利息所得3萬9,270元及147萬3,801元（下稱系爭利息所得），係因與張全才、張治國間請求損害賠償纏訟，迄至108年始告確定，張全才、張治國並於該年一次給付遲延利息予聲請人，因此系爭利息所得一次實現並不可歸責於聲請人，故就利息所得部分應分年核定。系爭利息所得全數記為取得年度之所得，

致該年度所得總額及淨額大幅提高，因而適用高課稅級距及高累進稅率，不當剝奪聲請人本應享有各項免稅額及扣除額之權利，扭曲所得稅法第14條「全年薪資所得」文義，顯不符合量能課稅原則。

7.另罰鍰部分，納稅者權利保護法第16條規定：「（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。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

8.按人民因違反法律上義務而應受之行政罰，係屬對人民之制裁，原則上行為人應有可歸責之原因，故於法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。行政罰法第7條：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」過失之責任條件為「行為人雖非故意。但按其情節應注意，並能注意，而不注意者，為過失。行為人對於構成違法之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者，以過失論。」所得稅法採自行申報制，先由納稅義務人自行申報所得及應納稅額，並自行繳納稅款（所得稅法第71條參照），稽徵機關於接到結算申報書後，再予以調查核定其所得額及應納稅額（所得稅法第80條參照）。綜合所得總額經稽徵機關核定後，減除免稅額及扣除額（所得稅法第17條參照）為綜合所得淨額，按累進稅率計算出應納稅額（所得稅法第13條、第5條第2項參照），再減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可抵減稅額及申報自行繳納稅額後之餘額（所得稅法第100條第1項參照），為納稅義務人之本次應補

徵稅額；於稽徵機關舉證證明納稅義務人故意或過失漏報或短報所得額之情形，亦為其漏稅額。是依現行所得稅法規定，無論補徵稅額或漏稅額，皆以個人所得總額（即稽徵機關核定之各類個人所得額）為基礎，依法計算，納稅義務人縱有應補徵稅額，但除稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意或過失漏報或短報所得額之情形外，並不當然發生漏稅情事，即無漏稅額可言，其理甚明。

9.本件已如前述，張全才尚欠79萬元未還，且為追討該筆欠款聲請人亦支付大筆律師費，聲請人認上開借款及支出應算入營業成本當中，國稅局不該擅自認定系爭利息為聲請人所得；退萬步言，縱認系爭利息為個人所得，需算人年度個人綜合所得稅，亦不應將其一併列入同年計算，損及聲請人權益。

10.按修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「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。」「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。」110年12月17日修正施行之稅捐稽徵法第28條第1項、第5項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。」稅捐機關本應將該利息之所得以營業稅計算，而非併入個人綜合所得稅，行政機關適用法規顯有錯誤。

㈣行政訴訟法第273條第1項第13款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限：……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之判決為限。」

1.原判決所稱查無永安當鋪之營業稅籍資料，係因聲請人於課稅期間後即將永安當鋪轉讓予吳天寶（證一、證二，確切期間請鈞院函詢彰化縣政府經濟暨綠能發展處），原判決及原裁定係於上開日期後始開啟訴訟程序，當然無以永安當鋪之獨資商號名稱查詢其營業稅籍之可能，原判決漏未斟酌聲請人提出之商業登記抄本，即以查無永安當鋪營業登記資料，便認該借款契約非當鋪間之財務調度關係。且依法令規定，獨資商號並無獨立人格，以該商號營業，後續所衍生權利義務仍歸屬出資人。又獨資商號與出資之個人名稱雖不同，但仍為同一權利個體，獨資為一人單獨出資經營之事業，該事業為出資之自然人單獨所有，獨資商號與其主人係屬一體（最高法院43年臺上字第601號判例、100年度臺上字第715號判決意旨參照）。

2.依上開說明，聲請人於原判決中稱系爭借貸契約係屬永安當鋪與正和當鋪間之同業往來財務調度所收取之利息，而非個人與張全才及徐艷平成立之消費借貸契約，應以營利事業所得稅之計算方式，扣除成本後再予課稅，而非直接以該利息係張全美個人之所得，並依個人綜合所得稅計算該稅額，並非無據。

㈤聲請人應有行政程序法第128條規定之適用而得再行救濟程序：

1.行政處分於法定救濟期間經過後，發生形式上存續力，原則上已不得再予爭訟，惟於具有行政程序法第128條第1項各款所列特殊情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請重開行政程序以撤銷、廢止或變更該已確定之行政處分。

然為免程序再開之例外救濟法制，過度影響法律秩序之安定性，當事人如對於造成其權利不利影響之行政處分，長久無提起救濟之意願與行動，即不應在法律秩序趨向安定之際，再提出申請，尋求翻案之機會。因此，行政程序法第128條第2項明定程序再開之申請期限，為自法定救濟期間經過後3個月內；倘得申請之事由發生在後或知悉在後者，雖可自發生或知悉時起算申請期間，惟無論如何，自法定救濟期間經過後已逾5年者，均不得申請（最高行政法院112年上字第422號判決意旨參照）。

2.如前所述，於雙方借貸期間聲請人確有經營永安當鋪此一事實足以佐證，系爭利息所得，應屬永安當鋪所有，係同業間業務往來，並非聲請人所有，聲請人歷次審判中即一再強調，該借貸關係係永安當鋪與正和當舖間之財務往來，然相對人卻一再以「查無永安當鋪之稅籍資料」即否認聲請人之主張，然若調取永安當鋪歷次商業登記抄本即可知悉，雙方借貸往來時永安當鋪確為聲請人所經營，然行政機關及法院卻疏於調查，逕認無上開事實，此一有利於聲請人卻漏未調查之新證據，並非聲請人出於重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由（參行政程序法第128條第1項）又依行政程序法第128條第3項：「第1項之新證據，指處分作成前已存在或成立而未及調查斟酌，及處分作成後始存在或成立之證據。」之規定，上開事證如經斟酌應較有利於聲請人，並影響原行政處分之認定，應允向行政機關申請重開行政程序以撤銷、廢止或變更該已確定之行政處分。

㈥並聲明：

1.原處分、復查決定、訴願處分撤銷。原判決及112年度稅簡字第8號、113年度簡抗字第5號、113年度簡抗再字第8號廢棄。

2.上開廢棄部分，應准聲請人重開行政程序之申請，並准予再審並作成相對人應退還聲請人繳納稅款之裁判。

四、相對人答辯略以：

㈠行政訴訟法第273條第1項第4款規定：「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限：……四、依法律或裁判應迴避之法官參與裁判。」第283條規定：「裁定已經確定，而有第273條之情形者，得準用本編之規定，聲請再審。」

㈡聲請人就原確定裁定指摘法官有依法應自行迴避事由，惟有如何符合行政訴訟法第273條第1項第4款之具體情事，並未具體敘明及提示相關證明文件。依據首揭規定，聲請人聲請再審自非合法。聲請人徒憑其主觀臆測指摘，據以聲請再審，顯無再審理由，應駁回聲請人之聲請。

㈢並聲明：

1.聲請人之訴駁回。

2.訴訟費用由聲請人負擔。

五、經查，原確定裁定係以聲請人不服本院113年度簡抗字第5號裁定而聲請再審，惟其未據繳納裁判費，經本院審判長以113年11月6日裁定，命聲請人於收受送達後7日內補正應徵收之裁判費1,000元，且該裁定已於113年11月11日以寄存送達方式送達聲請人，聲請人逾期仍未補正，其聲請再審為不合法為由，依法駁回其再審之聲請，經核尚無不合。雖聲請人主張「113年11月20日郵局領件當天就去（○○市○○路7超商繳納）因刷條碼過期無法繳（可調超市錄影為證）；去臺中銀行員林分行也沒辦法繳，再審法院認聲請人再審之訴無法繳納裁判費，以裁定予以駁回」云云，縱然屬實，聲請人仍非不可依多元化繳費方式使用說明（原確定裁定卷第25頁）自行前往法院或以匯票方式繳費，是其上開主張仍難作為遲誤繳費期限之正當事由，顯不符合行政訴訟法第273條第1項第1款及第13款之再審事由。至於聲請人其餘向本院提出之聲請再審書狀等，其中關於主張行政訴訟法第273條第1項第4款再審事由部分，聲請意旨未具體指明應迴避之法官，僅以○○○表示，無法確認其聲請迴避之對象，縱認其

係聲請參與原確定裁定全體法官迴避之意，亦未記載有何應迴避之具體情事；另其餘書狀內容，則僅是針對相對人所為相關課稅、禁止移轉或設定他項權利、否准退還稅款等處分是否合法及原判決之事實認定與證據取捨有誤等實體事項再為爭執，並非就原確定裁定以其聲請再審不合法予以駁回之認定，具體指明有何合於行政訴訟法第273條第1項第1款及第13款所定之再審事由及其具體情事，自難認已合法表明再審事由。依首揭規定及說明，聲請人本件再審之聲請，自屬部分無再審理由，部分不合法，應予駁回。又當事人就同一事件對於法院所為歷次裁判提起聲請再審或提起再審之訴，必須其對最近一次之裁判具有再審理由者，始得進而審究其前此歷次裁判有無再審理由，本件聲請人對原確定裁定之再審聲請既有無再審事由及不合法情事，已如前述，則其關於先前歷次裁判是否符合再審事由及其實體主張，即無從予以審究，併予指明。

六、結論：本件再審聲請部分無理由，部分不合法。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　12　　日

審判長法官　劉錫賢

法官　黃司熒

法官　陳怡君

以上正本證明與原本無異。

本裁定不得抗告。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　12　　日

書記官　莊啟明