

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第585號

115年5月7日辯論終結

原告 呂國輝

訴訟代理人 方南山 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

訴訟代理人 宋玉萍

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月25日台財法字第11413910050號訴願決定書，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、程序事項：

原告之代表人原為李怡慧，於訴訟中變更為李雅晶，並經新任代表人承受訴訟（本院卷第127頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告民國110年度綜合所得稅結算申報，經被告所屬板橋分局查得原告配偶洪茹玉於106年間以新臺幣（下同）670,000元為對價，向訴外人楊勝雄之繼承人楊宗憲購買楊勝雄對訴外人曾澤雄之債權（包含本金7,653,900元及利息等），嗣洪茹玉與曾澤雄因他案涉訟，曾澤雄於訴訟中主張洪茹玉無

法律上原因取得原應歸屬曾澤雄之售地款及徵收補償費而受有利益，致曾澤雄受有損害，依民法第179條規定請求洪茹玉返還不當得利，並抗辯與洪茹玉對其債權互為抵銷，案經臺灣高等法院109年度重上字第62號民事判決審認曾澤雄之抗辯可採及不當得利債權金額為6,045,859元，經最高法院110年4月29日110年度台上字第1389號裁定駁回上訴確定在案，乃核定洪茹玉受讓債權實現之財產交易所得5,375,859元（不當得利抵銷債權數6,045,859元-取得債權成本670,000元），歸課原告綜合所得稅；另查得短漏報原告本人及配偶利息、租賃所得146,602元，以112年3月14日第1360000133號綜合所得稅核定通知書（下稱核定通知書），歸課核定原告110年度綜合所得總額5,546,100元，應補稅額1,224,589元，並依所得稅法第110條第1項規定，以112年3月9日112年度財綜所更字第F3015111105085號裁處書（下稱裁處書），就所漏稅額1,222,548元分別按其漏報所得屬已填報扣免繳憑單與否，分別處0.2倍及0.5倍罰鍰合計611,188元。原告不服，申請復查，經被告以財政部北區國稅局113年11月28日北區國稅法務字第1130014024號復查決定書（下稱復查決定）追減罰鍰305,566元，其餘復查駁回，原告仍表不服，提起訴願而經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）、本稅部分：

- 1、被告所屬板橋分局，前於110年8月24日、10月26日已發函原告，均係就曾澤雄檢舉逃漏稅之事項，命提出說明，嗣於111年12月12日再就同一被檢舉事由為不同之認定，此似有違行政處分的確定力及拘束力與信賴保護原則。
- 2、按行政訴訟法之規定係採職權調查主義，與民事訴訟法第279、280條所採辯論主義不同，故構成要件事實得各自依調查結果認定，行政法院僅得參考民事判決事實，並不受其拘束。本案不受前案民事判決既判力說明如下：

01 (1)、前案民事判決之訴訟標的為確認無效法律關係及民法第767
02 條，非金錢給付請求。又參駱永家、陳計男等學說見解，訴
03 訟上抵銷抗辯係指原告與被告互負同種類債務時，於原告基
04 於債權請求給付時，被告得於訴訟中以互負之同種類債權主
05 張抵銷之謂。曾澤雄主張不當得利債權為抵銷抗辯，因抗辯
06 與訴訟標的的請求種類不同且兩造非互負債務，不符訴訟上
07 抵銷要件，該認定不具既判力。

08 (2)、前案民事訴訟係洪茹玉基於其為曾澤雄之債權人，主張「曾
09 澤雄與曾鴻嘉就某地號土地持分之移轉登記為通謀虛偽意思
10 表示，請求確認物權及債權法律行為無效，並代位曾澤雄依
11 民法第767條請求塗銷移轉登記及回復登記予曾澤雄」。洪
12 茹玉對曾澤雄之債權，僅係作為提起確認之訴之訴之利益及
13 代位訴訟之當事人適格依據（民法第242條）；該代位規定
14 僅賦予訴訟上當事人適格，訴訟標的仍為債務人對第三人之
15 實體法上權利。故系爭債權之存在，僅屬程序上權利保護要
16 件，並非實體法上訴訟標的，且稅務機關非前案當事人。

17 (3)、縱認前案抗辯合於訴訟上抵銷要件而生既判力，仍不影響債
18 權溯及於抵銷適狀時消滅之實體法上效力。因民法第335條
19 及立法理由，未區分訴訟上或訴訟外抵銷，且就立法理由所
20 述「貫徹抵銷目的」溯及於抵銷適狀時債權消滅，亦無法得
21 出訴訟上抵銷有異於「貫徹訴訟上抵銷目的」之需求。若以
22 判決確定後始生債權消滅效力，將導致稅捐核課之發動變相
23 成為並無時效之限制，顯與行政行為之安定性有違。

24 3、移轉土地部分持分及交付土地徵收補償金，係基於雙務契
25 約，非無法律上原因之給付，自無不當得利可言。訴外人呂
26 永典等人係為節省訴訟勞費並清償被繼承人呂良筆之債務，
27 始同意以土地持分及補償金移轉，亦經刑事認定並無受詐欺
28 情事，足認財產移轉具有對價關係；縱認對價顯不相當，亦
29 僅涉及遺產及贈與稅法第5條第2款之「以顯著不相當代價讓
30 與財產」問題，其差額部分視為贈與，依同法第7條第1項本
31 文，應歸屬於呂永典等繼承人成為納稅義務人。

01 4、洪茹玉於94年間受讓債權及抵押權，並於104年間與呂永典
02 等人合意以該債權抵銷土地價金而取得土地持分及補償金。
03 縱認系爭財產移轉構成不當得利，亦係基於呂永典等五人之
04 給付所生之「給付型不當得利」。依最高法院113年度台上
05 字第910號判決意旨，基於給付型不當得利優先原則，就同
06 一利益客體，不得同時成立非給付型不當得利，故曾澤雄不
07 得主張對洪茹玉具有不當得利債權，自無從為抵銷。又曾澤
08 雄未曾登記為土地29%應有部分之所有權人，依民法第759條
09 之1，無從主張土地持分損失之不當得利債權。

10 5、所得稅採收付實現制，依所得稅法第14條第2項，「取得
11 時」係指納稅義務人實際取得並得支配該財產之時點。洪茹
12 玉於94年9月13日以700,000元受讓楊勝雄對曾澤雄之於呂良
13 筆之69萬餘元債權，並於104年12月2日完成土地持分移轉登
14 記，取得不動產所有權，為該部分所得實現時點；另於105
15 年3月取得徵收補償費，為另一所得實現時點。故土地持分
16 及補償金，應分別歸屬104年度及105年度申報課稅。

17 (二)、裁罰部分：

18 1、按司法院釋字第275號解釋及行政罰法第7條第1項規定，違
19 反行政法上義務之處罰，以行為人具有故意或過失為要件，
20 並以可非難性及可歸責性為前提。且參照最高行政法院106
21 年度判字第585號判決意旨，行政罰之判斷，應依構成要件
22 該當性、違法性及有責性階段審酌，行為人如欠缺期待可能
23 性，得構成阻卻責任事由而不予處罰。次按納稅者權利保護
24 法第16條第1、2項規定，納稅者違反稅法上義務，非出於故
25 意或過失者，不予處罰；縱因不知法規，亦得依情節減輕或
26 免除處罰。

27 2、本件如訴願決定所認，因債權抵銷衍生之財產交易所得法律
28 關係複雜，原告及其配偶主觀上認其為土地所有權人並有處
29 分權能，致欠缺稅法上認識，難以期待其主動報稅。是並無
30 故意或過失；縱認有過失，於其處於複雜法律關係之特殊處
31 境下，屬欠缺期待可能性，應阻卻責任，不予裁罰。又被告

就同一檢舉事由前後為不同處理，亦難期待原告較專業機關為正確認識；且洪茹玉已於105年2月申報農地農用證明，並無逃漏稅之行為，更難認具有故意或過失。

(三)、聲明：訴願決定、原處分(含復查決定除追減外不利原告部分)均撤銷。

四、被告答辯及聲明：

(一)、財產交易所得部分：

1、被告所屬板橋分局110年8月24日、10月26日及111年12月12日函，係基於職權為釐清課稅要件事實所為之調查及蒐證行為，屬行政處分作成前之程序行為，並非對外發生具體權利義務之行政處分。且信賴保護原則之適用，須以行政行為足使人民產生合理信賴，且已據此為具體信賴行為為要件。前揭函文僅為調查程序，尚不足使相對人合理信賴課稅事實已確定，自無違反行政處分確定力、拘束力或信賴保護原則之情形。

2、曾澤雄與呂良筆於69年間合資購買新北市三芝區新小基隆段橫山小段96地號土地，由呂良筆為登記名義人，並約定出資比例為曾澤雄29%、呂良筆71%及返還機制，並於該土地設定抵押權以擔保曾澤雄出資額693,224元；嗣上開土地歷經地號分割(分為96、96-2、96-3地號)、96-2地號土地遭徵收、爭訟等情事，曾澤雄對呂良筆之出資額債權及其從屬抵押權移轉予債權人楊勝雄，是以楊勝雄取得對呂良筆債權693,224元及以土地設定擔保之抵押權。而楊勝雄對曾澤雄借款本金7,653,900元之債權，係因楊勝雄之繼承人楊宗憲聲請強制執行結果不足清償，由臺灣基隆地方法院核發103年度司執字第26609號債權憑證在案。嗣上開對呂良筆之債權693,224元及其從屬抵押權，再於94年9月13日由洪茹玉受讓，與曾澤雄對土地29%之借名登記返還請求權係屬不同權利。呂良筆95年死亡後，其繼承人呂永典等5人誤認洪茹玉即為土地29%權利人，為處理共有關係，遂於104年間以「買賣」形式移轉土地29%予洪茹玉，並認係以該移轉登記請求權抵付

01 價金。然其等係基於錯誤認知而為移轉，並非明知且有意以
02 顯不相當代價讓與財產，難認構成遺產及贈與稅法第5條之
03 贈與。洪茹玉取得土地後出售並受領價金及補償費，係在無
04 法律上原因下取得原應歸屬曾澤雄之利益，依民法第179條
05 構成不當得利，應負返還義務。另呂永典等人僅為借名登記
06 之被借名人，該29%土地本非其所有，縱誤為移轉亦未受損
07 害，原告主張對其成立給付型不當得利，尚不足採。

08 3、訴訟上抵銷制度，係為一次解決紛爭及訴訟經濟，允許當事
09 人於同一訴訟程序中主張抵銷，並賦予既判力，非以訴訟標
10 的為債務清償請求為限。洪茹玉於106年5月3日以670,000元
11 為代價，自楊勝雄繼承人楊宗憲受讓臺灣基隆地方法院103
12 年度司執字第26609號債權憑證所載楊勝雄對曾澤雄之本金
13 7,653,900元暨利息等債權請求權。曾澤雄於臺灣高等法院1
14 09年度重上字第62號案件中為抵銷抗辯，經法院就雙方債權
15 存在及數額實質審認，認洪茹玉受有不當得利6,045,859
16 元，並認抵銷抗辯可採，並經最高法院110年度台上字第138
17 9號裁定駁回上訴確定。參臺灣高等法院103年度重上更一字
18 第106號民事判決意旨，訴訟上抵銷係於債權存否有爭議
19 時，須待判決確定後始確定其成立與數額，並於判決確定時
20 發生債務消滅之效力，與民法第335條第1項合意抵銷溯及既
21 往之情形有別，故原告主張應溯及104年發生效力，尚不足
22 採。

23 4、如前所述，抵銷數額以6,045,859元為限，於民事判決確定
24 時發生債務消滅效力，亦即洪茹玉對曾澤雄之債權已獲清
25 償。本件課稅標的，係洪茹玉受讓債權與曾澤雄對其不當得
26 利返還債權相互抵銷之判決確定時點為所得實現時點，核定
27 110年度財產交易所得5,375,859元（不當得利抵銷債權數6,
28 045,859元-取得債權成本670,000元）。至洪茹玉於104、10
29 5年間取得土地權利範圍29%及96-2地號土地徵收補償費，係
30 屬對曾澤雄之不當得利，應列為其他所得，與本件債權抵銷
31 所生之財產交易所得，法律原因及所得性質均不相同；又該

不當得利已因抵銷而於判決確定時返還，不再享有該其他所得，原告主張應列入104、105年度課稅，尚不足採。

(二)、罰鍰部分：

1、按納稅者權利保護法第16條、所得稅法第71條第1項前段、第110條第1項規定、及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條第1項規定，綜合所得稅採自行申報制，納稅義務人對其本人及配偶所得負有據實申報及審查核對之義務；系爭所得金額非微且屬其管領範圍，原告未予申報，致漏報所得，核有應注意、能注意而未注意之過失。又依納稅者權利保護法第16條第2項，不得以不知法規免除處罰，故不得以法律關係複雜或欠缺期待可能性為由主張免罰。

2、原告110年度綜合所得稅結算申報，短漏報本人及配偶利息所得145,352元、租賃所得1,250元及財產交易所得5,375,859元，合計5,522,461元，被告與復查決定就所漏稅額1,222,548元，考量本件債權抵銷所涉法律關係複雜，原告主觀上認其為土地所有權人而欠缺稅法認識，可非難性及可責性較低，依納稅者權利保護法第16條第3項及裁罰基準規定，按屬已填報憑單所得或非屬已填報憑單所得之比例，分別處0.2倍及0.25倍罰鍰合計305,622元〔漏稅額1,222,548元 $\times$ （1,250元 $\times$ 0.2倍+5,375,859元 $\times$ 0.25倍）/5,377,109元〕，並無違誤。

(三)、聲明：原告之訴駁回。

五、前開事實概要欄所載事實，除後述爭點外，有110年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書（原處分卷第1-2頁）、新北市三芝區新小基隆段橫山小段96地號土地登記簿（原處分卷第100-102頁）、呂良筆與曾澤雄70年12月20日協議書（原處分卷第172-173頁）、呂良筆與曾澤雄92年12月2日存證信函（原處分卷第165-170頁）、臺灣基隆地方法院103年12月1日基院曜103司執誠字第26609號債權憑證（原處分卷第206-207頁）、臺灣士林地方法院94年6月21日士院

01 仁93執智字第8438號執行命令（原處分卷第228頁）、抵押
02 權變更登記地政資料（原處分卷第226-227頁）、不動產買
03 賣契約書暨土地所有權買賣移轉契約書（原處分卷第42-46
04 頁）、新北市政府地政局110年1月4日新北地價字第1100001
05 7981號函暨不動產買賣成交案件實際資訊申報書（原處分卷
06 第39-41頁）、臺灣士林地方檢察署110年度偵字第1163及16
07 97號不起訴處分書（原處分卷第126-133頁）、臺灣高等檢
08 察署處分書（原處分卷第121-125頁）、110年3月7日呂永典
09 聲明書（原處分卷第256頁）、洪茹玉土地所有權狀（原處
10 分卷第255-254頁）、債權讓與契約書（原處分卷第249-247
11 頁）、臺灣士林地方法院107年度重訴字第527號民事判決
12 （原處分卷第259-263頁）、臺灣高等法院109年度重上字第
13 62號民事判決（原處分卷第237-246頁）、最高法院110年度
14 台上字第1389號民事裁定（原處分卷第185-186頁）、洪茹
15 玉於109年度重上字第62號民事訴訟中提出之債權憑證本金
16 利息計算明細表（原處分卷第214-215頁）、原告代收三芝
17 土地出售及收款支票影本（原處分卷第343-338頁）、核定
18 通知書（本院卷第19-20）、裁處書（本院卷第21頁）、復查
19 決定書（本院卷第25-37頁）、訴願決定書（本院卷第40-54
20 頁）等在卷可證，足以認定為真實。

21 六、得心證的理由：

22 甲、本稅部分：

- 23 (一)、司法院釋字第377號解釋主文略以：「個人所得之歸屬年
24 度，……係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之
25 課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生
26 於該年度。」司法院釋字第745號解釋理由書第6段略以：
27 「本於量能課稅原則，所得課稅應以收入減除成本及必要費
28 用後的客觀淨值，而非所得毛額，作為稅基。此項要求，於
29 各類所得之計算均應有其適用。」所得稅法第9條規定：
30 「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並
31 非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣

或交換而發生之增益或損失。」第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」第15條第1項規定：「自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。……」民法第179條規定：「無法律上之原因而受利益，致他人受損害者，應返還其利益。雖有法律上之原因，而其後已不存在者，亦同。」第334條規定：「（第1項）二人互負債務，而其給付種類相同，並均屆清償期者，各得以其債務，與他方之債務，互為抵銷。但依債之性質不能抵銷或依當事人之特約不得抵銷者，不在此限。（第2項）前項特約，不得對抗善意第三人。」又民事訴訟法第400條第2項規定：「主張抵銷之請求，其成立與否經裁判者，以主張抵銷之額為限，有既判力。」

(二)、查，原告110年度綜合所得稅結算申報，列報綜合所得總額23,639元（未含股利及盈餘所得24,002元）、免稅額176,000元、扣除額251,427元、及綜合所得淨額為負值乃以0元計之，並列報應納稅額0元等情，有原告申報書表可參（原處分卷第1至2頁）。被告審核後發現原告漏報租賃所得1,250元，漏報其配偶洪茹玉利息所得90,120元及55,232元，共計145,352元（計算式：90,120元+55,232元=145,352元），漏報洪茹玉財產交易所得5,375,859元，原告共計漏報綜合所得總額5,522,461元（計算式：1,250元+145,352元+5,375,859元=5,522,461元），被告乃核定本件綜合所得總額為5,546,100元（計算式：申報23,639元+漏報5,522,461元

01 =5,546,100元)、綜合所得淨額5,118,673元(計算式:綜
02 合所得總額5,546,100元-免稅額176,000元-扣除額251,42
03 7元=5,118,673元),及應補稅額1,224,589元(計算式:
04 綜合所得淨額5,118,673元×稅率40%-累進差額829,600元+
05 股利及盈餘分開計稅6,720元=1,224,589元),有被告核定
06 通知書可憑(原處分卷第48至49頁)。本件原告僅爭執被告
07 所認漏報其配偶財產交易所得5,375,859元部分,其餘核課
08 事項兩造並無爭執,先予敘明。

09 (三)、次查,楊勝雄曾執有臺灣臺北地方法院92年度促字第43353
10 號支付命令,表彰其對曾澤雄有本金7,653,900元及自92年7
11 月11日起按年息6%計算之利息債權(下稱系爭債權,原處分
12 卷第207頁),楊勝雄先依臺灣臺北地方法院92年度執字第3
13 8263號執行事件於93年2月26日受償254,388元(其中8,000
14 元為執行費用),之後領得臺灣臺北地方法院93年2月27日
15 北院錦92執庚字第38263號債權憑證。又臺灣士林地方法院9
16 4年6月21日93年士院儀93執智字第8438號執行命令(原處分
17 卷第228頁)將曾澤雄對呂良筆(已於95年間死亡,繼承人為
18 呂永典等人)之債權693,224元,以及從屬設定於新北市三
19 芝區新小基隆段橫山小段96、96-3地號土地應有部分29%之
20 抵押權移轉給楊勝雄【關於該筆債權693,224元與從屬抵押
21 權,係因曾澤雄與呂良筆於69年間分別出資29%、71%購買新
22 北市三芝區新小基隆段橫山小段96地號土地(之後分割為9
23 6、96-2、96-3地號土地,96-2地號土地被徵收),曾澤雄
24 將其對96地號土地之29%權利辦理借名登記於呂良筆名下並
25 於71年12月間設定抵押權以擔保曾澤雄之出資額693,224元
26 (原處分卷第100、172、173頁)】,該抵押權之後再於94
27 年9月8日辦理移轉登記變更權利人為洪茹玉(原處分卷第22
28 6、227頁),原因是楊勝雄以700,000元之價格將債權出售
29 讓與給洪茹玉(原處分卷第136、258頁)。楊勝雄之系爭債
30 權復於95年5月2日因參加臺灣臺北地方法院94年度民執庚字
31 第28317號分配而受償838,200元。楊勝雄於102年6月6日死

01 亡，楊宗憲經全體繼承人協議分割繼承該債權，因強制執行
02 無效果而取得臺灣基隆地方法院核發103年度司執字第26609
03 號債權憑證（原處分卷第206、207頁）。嗣洪茹玉於106年5
04 月3日與楊宗憲簽訂債權讓與契約，以670,000元購得系爭債
05 權，並通知曾澤雄（原處分卷第247-249、263頁）。

06 (四)、洪茹玉另向臺灣士林地方法院起訴請求確認曾澤雄、曾鴻嘉
07 間就新北市三芝區新小基隆段橫山小段91-2地號土地（面積
08 30,393平方公尺）所有權應有部分3分之1於105年1月22日以
09 調解為登記原因所為之債權行為及物權行為不存在，並請求
10 曾鴻嘉應塗銷系爭應有部分之移轉登記，回復登記予曾澤
11 雄，經該法院以107年度重訴字第527號民事判決駁回，洪茹
12 玉不服，提起上訴，曾澤雄辯稱已經將其以借名登記在呂良
13 筆名下之新北市三芝區新小基隆段橫山小段96-2地號土地應
14 有部分29%之徵收補償費319,680元及同段96、96-3地號土地
15 應有部分29%之售地款6,622,802元清償完畢，因為呂永典等
16 人以買賣為登記原因，於104年12月2日將96、96-3土地應有
17 部分29%之所有權辦理移轉登記給洪茹玉（原處分卷第250-2
18 58、39-46、241頁），洪茹玉之後於105年2月4日予以出售
19 而獲得售地款為6,622,802元（原處分卷第143至144頁），
20 呂永典等人並於105年間將上開補償費319,680元交付洪茹玉
21 （原處分卷第234頁）（原處分卷第241、250-256、130、13
22 1、38至7頁）。縱認洪茹玉並未同意曾澤雄以上開補償費及
23 售地款抵償債務，惟洪茹玉向呂永典等人謊稱其為96、96-
24 2、96-3號土地應有部分29%之真正所有權人，因而取得上
25 開補償費及售地款，受有利益，致曾澤雄受有損害，曾澤雄
26 亦得依民法第179條規定請求洪茹玉返還之，並與系爭債權
27 互為抵銷（原處分卷第234頁），經臺灣高等法院109年度重
28 上字第62號民事判決審認洪茹玉受領上開補償費及售地款所
29 不因此使系爭債權獲得清償，但仍屬最高法院101年度台上
30 字第1722號、100年度台上字第899號民事判決意旨所稱「非
31 給付型不當得利」，曾澤雄自得依民法第179條規定，請求

01 洪茹玉返還上開補償費及售地款6,045,839元（計算式：補
02 償費319,680元、售地款6,622,802元，扣除仲介費203,399
03 元及已受讓對於呂良筆債權及抵押權693,224元），並以之
04 與系爭債權互為抵銷，認為系爭債權尚餘本金5,324,781元
05 及自105年2月4日起加計6%之利息，進而駁回上訴（原處分
06 卷第237-246頁）。洪茹玉仍不服，上訴後經最高法院以110
07 年4月29日110年度台上字第1389號民事裁定駁回上訴確定。
08 是依上開規定，曾澤雄主張抵銷之上開補償費及售地款6,04
09 5,839元，業經民事法院裁判成立抵銷而有既判力。被告因
10 此核定洪茹玉受讓系爭債權實現之財產交易所得5,375,859
11 元（計算式：不當得利抵銷系爭債權6,045,859元－取得系爭
12 債權成本670,000元＝5,375,859元），另查獲短漏報原告本
13 人及洪茹玉利息、租賃所得合計146,602元，歸課原告110年
14 度綜合所得總額5,546,100元，應補稅額1,224,589元，於法
15 並無不合。原告主張抵銷與否並非上述民事裁判之訴訟標
16 的、洪茹玉並無不當得利、充其量僅得視為贈與、此項財產
17 所得實現應歸屬於呂永典等人云云，核與事證不符、亦係原
18 告誤解法律，並無可採。

19 (五)、關於原告主張應以洪茹玉被移轉土地所有權之104年度或收
20 受上開補償費及售地款之105年度為課稅年度云云，按特定
21 主體並不因取得經濟資源就當然認為有所得產生，因為現在
22 所取得的經濟資源，在未來仍有可能負有返還或給付之義
23 務，只有在已確定可自由支配使用處分該經濟資源時，才能
24 認定係所得實現，且所取得之標的即便是土地，該所得之類
25 別歸屬不必然就是免稅之「土地交易所得」。查原告於10
26 4、105年間所取得上開土地所有權或補償費及售地款之本質
27 皆屬於不當得利，並非其可確定可自由支配使用，曾澤雄有
28 權請求原告返還，且經民事法院110年4月29日裁判成立抵銷
29 確定而有既判力，洪茹玉之系爭債權因此確定於6,045,859
30 元之範圍內獲得實現，此部分之財產交易所得其課稅年度即
31 為110年，而非104或105年，是原告此部分主張應屬誤解。

01 (六)、原告雖又主張被告所屬板橋分局對本件同一檢舉事由，先後
02 有110年8月24日板橋分局北區國稅板橋綜字第1100126664A
03 函、110年10月26日北區國稅板橋綜字第1100131744號函、1
04 11年12月12日北區國稅板橋綜字第1110136310號函之不同認
05 定，違反行政處分確定力、拘束力、信賴保護原則云云，惟
06 查上開3函文是被告於接獲檢舉後啟動的行政調查行為，主
07 旨在於請原告檢具文件陳述意見，協助釐清是否有被告當時
08 查得之違章事實，並非違反誠實信用的不正當方法，也不是
09 最終作成之行政處分，不發生行政處分確定力、拘束力，是
10 原告上開主張尚屬誤解法令而無可採。

11 乙、罰鍰部分：

12 (一)、納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅
13 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2
14 項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情
15 節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處
16 罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生
17 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
18 力。」所得稅法第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年
19 五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽
20 徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及
21 數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額
22 減除……尚未抵繳之扣繳稅額及依第十五條第四項規定計算
23 之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳
24 納。……」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定
25 辦理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有
26 漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」又按
27 「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所
28 得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該
29 當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1
30 項規定對之處以罰鍰。」（最高行政法院98年8月份第2次庭
31 長法官聯席會議決議參照）若納稅義務人未舉出其「因為外

在之特殊環境或個人因素，致在主觀上無踐履該客觀注意義務之能力」，自應認其違反該誠實申報義務，而對造成漏稅結果具有應注意、能注意而未注意之過失（最高行政法院108年度裁字第1139號裁定、115年度上字第41號裁定意旨參照）。

(二)、被告以及復查決定係以原告110年度綜合所得稅結算申報，原告為納稅義務人，負有合併申報配偶所得之義務，短漏報本人及配偶洪茹玉利息所得145,352元、租賃所得1,250元及財產交易所得5,375,859元，合計5,522,461元，其中洪茹玉取得財產交易所得5,375,859元，金額不小，原告有參與105年間關於96、96-3地號土地之買賣與收款（原處分卷第338-367頁），亦在原告應管領之範圍內，原告自應注意據實申報，並對申報內容盡審查核對之責，原告未申報洪茹玉之實際財產交易所得，以致漏報，又無因為外在之特殊環境或個人因素，致原告在主觀上無踐履該客觀注意義務能力之情事，核有應注意、能注意而不注意之過失，自應論罰。再者，有鑑於本件係債權債務之抵銷所衍生的財產交易所得，其法律關係較為複雜，且原告主觀認為登記為土地所有權人，依法即有處分權能，致欠缺稅法上認識，較難期待其主動報稅，與一般漏報財產交易所得案件之違章程度尚屬有別，是其可非難性及可責性較低，依納稅者權利保護法第16條第3項規定，並參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點之規定：「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。」就所漏稅額1,222,548元，按屬已填報憑單所得或非屬已填報憑單所得之比例，分別處0.2倍及0.25倍罰鍰合計305,622元〔漏稅額1,222,548元 $(1,250\text{元}\times 0.2\text{倍}+5,375,859\text{元}\times 0.25\text{倍})/5,377,109\text{元}$ 〕，經核係已考量原告違章程度而為適切之裁罰，於法並無不合。

01 (三)、原告雖主張本稅認定有誤，裁罰部分自無從維持，縱使原告
02 漏報亦無故意過失，且屬於無期待可能性而不應受罰云云。
03 惟查，本件係因民事法院裁判成立抵銷而有既判力，被告因
04 此核定洪茹玉受讓系爭債權實現之財產交易所得5,375,859
05 元，原告漏報該筆所得事證明確而有應補稅額，是本稅之認
06 定並無違誤。原告依法應合併申報洪茹玉此筆金額不小的財
07 產交易所得5,375,859元，原告也有參與105年間關於96、96
08 -3地號土地之買賣與收款，卻予以漏報，又無因為外在之特
09 殊環境或個人因素，致原告在主觀上無踐履該客觀注意義務
10 能力之情事，自屬應注意、能注意而不注意之過失，並非期
11 待不可能，實難推諉不知，所辯與客觀事證不符，難以採
12 信。

13 七、綜上，原處分（含復查決定除追減外之不利原告部分）並無
14 不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請
15 撤銷，為無理由，應予駁回。

16 八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐
17 一論述，併此敘明。

18 九、結論：原告之訴無理由。

19 中 華 民 國 115 年 5 月 28 日

20 審判長法官 洪慕芳

21 法官 周泰德

22 法官 郭銘禮

23 一、上為正本係照原本作成。

24 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭
25 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內
26 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，
27 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附
28 繕本）。

29 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，
30 逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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 115 年 5 月 28 日
書記官 楊喻涵