

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭
114年度訴更一字第22號
115年2月5日辯論終結

原告 馬炳榮

訴訟代理人 楊久弘 律師

吳宜珊 律師

林士農 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 何怡慧

黃愛露

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7月1日台財法字第11013919690號訴願決定，提起行政訴訟，經本院110年度訴字第978號判決後，原告提起上訴，最高行政法院以112年度上字第803號判決廢棄，發回本院更為審理，本院判決如下：

主 文

訴願決定、復查決定及原處分不利於原告部分均撤銷。

第一審及發回前上訴審訴訟費用均由被告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被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，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告104年度綜合所得稅結算申報，經被告查得：原告於民國104年6月1日向謝○祥及謝○輝2人（下稱謝○祥等2人），簽約購買新竹市○○段000地號土地（下稱系爭土地），購

01 入價格為新臺幣（下同）29,833,500元；原告未將系爭土地
02 登記於自己名下，旋於同年9月9日將系爭土地持分4/5，簽約
03 出售予彭○凰、楊○清、陳○雪及馬○燠4人（下稱彭○凰
04 等4人）各1/5，出售價金38,192,000元，並由謝○祥等2人
05 將系爭土地直接移轉登記予原告及彭○凰等4人，每人各持
06 分1/5。被告乃以原告出售系爭土地收入38,192,000元（持
07 分4/5），減除購買土地成本23,866,800元（購地成本29,83
08 3,500元×持分4/5），核定漏報其他所得14,325,200元，歸
09 課核定原告104年度綜合所得總額16,539,033元，所得淨額1
10 5,529,979元，補徵稅額5,048,929元，並按所漏稅額5,048,
11 929元處以0.5倍之罰鍰2,524,464元。原告不服，申請復
12 查，復以被告逾2個月仍未作成復查決定為由，提起訴願。
13 被告於訴願決定作成前，作成復查決定，追減原告其他所得
14 6,982,884元及罰鍰1,494,816元，對原告補徵稅額2,059,29
15 7元，並重行核算改按所漏稅額2,059,297元處0.5倍罰鍰1,0
16 29,648元。原告就不利部分提起訴願，遭決定駁回後，提起
17 行政訴訟，經本院110年度訴字第978號判決（下稱前判決）
18 駁回後，原告提起上訴，經最高行政法院112年度上字第803
19 號判決（下稱發回判決）廢棄前判決，發回本院審理。

20 三、本件原告主張：

21 (一)系爭土地為原告與合資，並非原告向他人購買後，再行出售
22 予彭○凰等4人，訴願決定及原處分（即復查決定）認定之事
23 實有誤：

24 1.原告於復查、訴願及原審起訴時，雖然曾主張係出售土地
25 予彭○凰4人，然原告實際上乃係與訴外人楊○清、柯○
26 銓、王○明及馬○燠4人共同合資購買系爭土地，原告當
27 時之所以稱係出售土地予訴外人彭○凰等4人，乃係為
28 避免刑事詐欺之責。

29 2.原告因系爭土地另遭訴外人林○瑜（楊○清之配偶）、柯
30 ○銓（彭○凰之配偶）、王○明（陳○雪之配偶）提起另
31 案刑事告訴，並經臺灣新竹地方檢察署（下稱新竹地檢

署)以109年度偵字第11017號案件偵查，林○瑜、柯○銓、王○明於該刑事告訴中，均主張原告與楊○清、柯○銓、王○明間屬於合資購買系爭土地，並將土地分別登記於楊○清、柯○銓之配偶彭○凰、王○明之配偶陳○雪之名下，原告並非出售土地予渠等，渠等與原告間之法律關係並非屬買賣關係而係屬於合資，並認為原告有施用詐術使其誤認系爭土地總價金，因而對原告提起詐欺等罪刑事告訴(楊○清於107年已過世，故由其配偶林○瑜提起告訴)。又馬○燠雖認為其與原告間亦為合資購買關係，惟其為原告之親妹妹，故並未對原告提起刑事告訴。

(二)該案經新竹地檢署調查後，認為原告並非出售土地予楊注清、柯○銓、王○明及馬○燠4人，而是與渠等合資購買系爭土地，故認為原告涉有詐欺等罪嫌，依法提起公訴。嗣後該案經臺灣新竹地方法院以111年度訴字第629號刑事案件審理，經閱卷審閱相關事證後，原告已向法院認罪，坦承當初係與楊○清、柯○銓、王○明及馬○燠4人合資購買系爭土地，而非出售系爭土地，原告願接受刑事責任並履行賠償義務，法院爰判決原告緩刑，並命原告應向國庫支付20萬元，且因原告已將全部犯罪所得返還、賠償予告訴人，法院遂依法不予宣告沒收或追徵。

(三)本院已於112年6月7日通知證人林○瑜、柯○銓、王○明到庭證述，由以上證人所述可知，系爭土地並非原告出售與渠等，系爭土地是原告與渠等合資購買，此亦可與課稅資料回報單所載，購買系爭土地是原告等5人合資購買、與原告簽定買賣契約則是為了較為單純等情相符，除與另案刑事訴訟中，林○瑜、柯○銓、王○明所主張者一致，亦與新竹地檢署、新竹地方法院所認定之事實相符。

(四)又縱使原告有詐欺之情事，然原告就違法行為之所得，均已負擔賠償義務全數賠償，則被告自不得再以原告獲有所得，對原告課徵所得稅，查：

01 1.本件原告涉犯詐欺等罪，業經新竹地檢署起訴並經新竹地
02 院判決確定在案，並有起訴書及判決書在卷可稽，且依判
03 決書所載，原告應涉犯詐欺，又原告向楊○清、柯○銓、
04 王○明及馬○燠4人所稱系爭土地合資之價格為4,573萬5,
05 500元，扣除系爭土地實際之價格2,983萬3,500元，為1,5
06 90萬2,000元，然因扣除原告自己合資所應支出之金額，
07 認定原告受有犯罪所得1,272萬1,600元。

08 2.原告雖經新竹地院判決有罪且有犯罪所得，然原告也已經
09 履行賠償義務並將全數犯罪所得返還，則依最高行政法院
10 之意旨，原告既然已經負擔賠償義務，基於量能課稅'實
11 質課稅原則，應認為就該犯罪所得不應納入原告之所得課
12 稅，則訴願書及復查決定以原告出售系爭土地為由，對原
13 告課徵所得稅自無理由。

14 3.再者，依最高行政法院105年度判字第628號之見解，似認
15 為應以「刑事執行而實現」之時間點作為所得經濟之實質
16 上「終局保有人」之判斷時點，若依此見解，於法院判決
17 前，原告早已負擔損害賠償責任完畢，故以最高行政法院
18 之標準，也應認為原告並非所得經濟之「終局保有人」，
19 從而原告主張已負擔損害賠償義務，並未保有不法所得乙
20 情，應屬可採。

21 (五)聲明：

22 1.訴願決定、復查決定及原處分不利於原告之部分撤銷。

23 2.第一審及發回前訴訟費用由被告負擔。

24 四、被告則以：

25 (一)本件原告於復查及原審訴訟階段皆出具土地買賣契約5份，
26 且歷次談話筆錄皆表示本件土地交易模式為買賣，是復查決
27 定依原告104年度收款占總售價之比例計算系爭其他所得為
28 7,342,316元，將原核定其他所得14,325,200元予以追減6,9
29 82,884元。嗣原告於111年10月27日言詞辯論庭後改稱其實
30 際乃予彭○凰等4人共同合資購買系爭土地，並非出售系爭

01 土地，自無財政部84年7月5日台財稅第841633008號函(下稱
02 財政部84年7月5日函)之適用，應無需負擔綜合所得稅。

03 (二)本案除原告歷次談話記錄自承本件土地交易模式為買賣外，
04 另原告於108年9月20日填覆課稅資料回報單，表明其係以支
05 票支付系爭土地買賣價款29,833,500元，且系爭土地出賣人
06 謝○祥及謝○輝亦表示本件土地買賣洽談對象確為原告一
07 人，若系爭土地由原告與彭○凰等4人共同合資，豈會由原
08 告一人支付系爭土地全部價款。又原告於104年6月1日與向
09 漢祥與謝○輝簽定土地買賣契約書，以買賣總價款29,833,5
10 00元取得系爭土地，惟未辦理所有權移轉登記，旋即於104
11 年6月9日分別與彭○凰、楊○清(107年歿)、陳○雪及馬○
12 燠4人簽訂土地買賣契約書，出售系爭土地持分各1/5，另於
13 104年10月5日辦理共有物分割，且原告亦不否認買賣契約之
14 形式真正，則被告據以核認原告獲得之利益，為出售對原所
15 有權人謝○祥等2人請求交付及移轉土地所有權之債權請求
16 權，並依行為時所得稅法第4條第1項第6款、第14條第1項第
17 10類前項規定、民法第758條第1項、土地法第43條規定及財
18 政部84年7月5日函核認原告所獲利益核屬其他所得。

19 (三)本件雖經於112年6月7日通知林○瑜、王○明及柯○銓3人到
20 庭說明後，皆表示本件系爭土地為合資購買，核與原告於復
21 查階段自承之買賣交易模式不符，倘本案如原告所稱，其與
22 彭○凰等4人系共同合資購買系爭土地，則應代收原告及彭
23 ○凰等4人合計29,833,500元，再代付29,833,500元與原地
24 主，惟實情為原告假藉合資購買系爭土地形式外觀，從中居
25 間並轉取系爭土地所有權債權請求權之差額利益，則本件不
26 論為何種交易模式，依金流事證查核結果，原告確實從中賺
27 取價差，依行為時所得稅法第14條第1項第10類前段規定，
28 仍應以原告收入額減除成本及必要費用後之餘額核算其他所
29 得，是本案核定原告104年收款占總售價之比例計算系爭其
30 他所得為7,342,316元，尚非無據。

01 (四)原告雖出具新竹地院112年度移調字第7號之調解筆錄，該筆
02 錄載明因「請求賠償損害事件」，雙方調解成立，原告同意
03 給付柯○銓、王○明、林○瑜及馬○燠每人各318萬400元。
04 惟原告以偽造文書詐害他人致生損害賠償，顯非從事系爭土
05 地買賣或合資購買行為之必要成本費用，復據112年6月7日
06 柯○銓所稱，原告乃為爭取刑案之緩刑，始同意和解，該和
07 解金乃原告為避免訟累所為之給付，和與原告104年間因居
08 間系爭土地確實賺有價差，該所得於104年間業已實現乃屬
09 二事，是本件核認原告104年間取有其他所得7,342,316元仍
10 無違誤，請續予維持。

11 (五)被告於110年4月6日掣發復查決定書時，未生民事返還及刑
12 事沒收情形，原告嗣於112年間補具新竹地院刑事112年1月4
13 日調解筆錄，該資料顯示原告同意給付柯○銓(彭○凰配偶)
14 等4人各3,180,400元，且於彭○凰等4人於票據兌現後，同
15 意不再追究本件民、刑事責任，就新竹地院111年度訴字第6
16 29號刑事案件同意法院給予原告緩刑之諭知。嗣新竹地院11
17 2年2月22日111年度訴字第629號刑事判決略以，原告因本件
18 犯行雖獲犯罪所得12,721,600元，然其業與彭○凰等4人達
19 成和解，並賠償完畢等情，經該院不予宣告沒收或追徵，該
20 判決之確定日應為判斷本件屬不法所得之基準日(被告已另
21 函詢臺灣新竹地方法院關於111年度訴字第629號刑事判決之
22 確定日期)，然不論刑事判決確定日為何，顯落於被告110年
23 4月6日掣發復查決定書之後，依最高行政法院105年度判字
24 第628號判決意旨，本件於110年間作成復查決定書時，未有
25 獲利歸屬之變動效果，原告仍為系爭其他所得之「終局」保
26 有人，始終是自始取得獲利之人，縱112年間事後因民事賠
27 償返還，最多不過是產生退稅之法律效果，而非使該獲利無
28 人「終局」保有，是原告於112年間之民事賠償返還事由，
29 並無改原告系爭年度獲有所得之事實，尚不足以影響110年
30 間復查決定書之正確性。

31 (六)聲明：

01 1.駁回原告之訴。

02 2.第一審及發回前訴訟費用由原告負擔。

03 五、本院之判斷：

04 (一)應適用之法令：

05 1.行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所
06 得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課
07 徵綜合所得稅。」第14條第1項第10類規定：「個人之綜
08 合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第
09 10類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減
10 除成本及必要費用後之餘額為所得額。……」第71條第1
11 項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日
12 止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度
13 內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、
14 扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未
15 抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，
16 於申報前自行繳納。……」同法第110條第1項規定：「納
17 稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對
18 依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處
19 以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

20 2.憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民
21 有依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及稅捐
22 減免等項目，負繳納稅捐之義務或享受減免稅捐之優惠而
23 言。涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之
24 精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質
25 課稅之公平原則為之，業經司法院釋字第496號、第420號
26 解釋在案。租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之
27 經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故
28 在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形
29 式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符
30 實質課稅及公平課稅之原則。納稅者權利保護法（下稱納
31 保法）第7條第1項、第2項規定，即在明定稅捐之核課，

應依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之，而經濟上意義之認定，包含「法律解釋」與「事實認定」，因此就課稅要件事實的認定，應掌握其表彰經濟上給付能力之事實關係，而非以其單純外觀的法律形式為準，且實質課稅原則就其經濟事實之觀察，亦應就其認定符合一般經驗法則。

3.另按納保法第11條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，……。」是以基於實質課稅原則，稅捐稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害法的安定性或造成課稅權的濫用。實質課稅原則僅係量能課稅之觀察方法，當適用此方法而有兩種以上課稅選擇，且其中一種更合於一般法律原則及經驗法則者，自應對人民作有利之認定，不得藉實質課稅原則作更不利納稅義務人之課稅處分。

(二)查如事實概要欄所載事實，除後述部分外，為兩造所不爭執，並有復查決定書（見本院110年度訴字第978號卷第19頁至第26頁）、訴願決定書（見前開卷第29頁至第39頁）、原告與謝○祥、謝○輝簽訂之買賣契約書等件（見前開卷第41頁至71頁）、原告與楊○清等人簽訂之買賣契約書等件（見前開卷第73頁至第119頁）在卷可稽，堪信為真實。

(三)原處分、復查決定及訴願決定認定原告向謝○祥等2人購買系爭土地後，於系爭土地所有權尚未登記於自己名下前，旋將系爭土地持分4/5，出售予彭○凰等4人每人各1/5，原告出售予彭○凰等4人之標的實為原告對謝○祥等2人之請求交付及移轉系爭土地所有權之債權請求權，原告因此所獲增益（售地收入），非屬所得稅法第4條第1項第16款所稱之「出售土地」之交易所得，自不得免納所得稅，核屬其個人之其他所得，而為本件補稅處分及罰鍰處分，固非無見，惟查：

- 01 1.原告於復查、訴願及原審起訴時，雖曾主張其係出售土地
02 持分4/5予彭○凰等4人，然於本院審理時之111年10月27
03 日已變更其主張，而謂其實際上係與訴外人楊○清、柯○
04 銓（登記於其配偶彭○凰名下）、王○明（登記於其配偶
05 陳○雪名下）及馬○燾（上訴人之妹）等4人共同合資購買系
06 爭土地，原告並非出售系爭土地持分4/5予彭○凰等4人，
07 其一開始之所以稱係出售土地持分4/5予彭○凰等4人，乃
08 係為避免刑事詐欺之責等情。尚難僅因系爭土地係由原告
09 一人出面向他人購買，並將系爭土地持分4/5，直接由出
10 賣人登記予彭妙鳳等4人，即逕認原告出售請求交付及移
11 轉土地所有權之債權請求權予彭○凰等4人。
- 12 2.經被告所屬新竹分局詢問，陳○雪、彭○凰、林○瑜
13 （楊○清之配偶）於108年9月16日均回報表示：與馬炳榮
14 等共5人合資購買系爭土地、委由馬炳榮出面與原地主接
15 洽系爭土地交易事宜等情（見前開卷第277頁至第281
16 頁）。
- 17 3.柯○銓等人認為受原告詐欺而向新竹地檢署提出告訴，柯
18 ○銓、王○明於109年11月間刑案偵查時，經具結後證
19 稱：我與馬炳榮是土地銀行新竹分行同事，104年4月許我
20 與馬炳榮等人合意一起購買系爭土地，因為委由馬炳榮與
21 賣方洽談簽約事宜，我在104年5月7日就支付馬炳榮150萬
22 元簽約款，為了連繫合資購買系爭土地事宜，我們5人在L
23 INE建立群組，因系爭土地坐落五福路上，故以「五福」
24 為群組名稱，馬炳榮在104年6月2日就在前開群組表示，
25 已與地主達成契約合意，並上傳2張照片，內容是契約第1
26 頁及最後1頁，顯示成交金額為4,500多萬元，我覺得有點
27 貴，但馬炳榮說他已經簽約了，並且馬炳榮說他可以先跟
28 土地銀行融資貸款，所以我們就決定合買系爭土地，並委
29 由馬炳榮出面洽談購買事宜，從頭到尾都是大家一起合購
30 系爭土地，後來我發現系爭土地的實價登錄每坪才7,500
31 元，馬炳榮跟我們說每坪11,500元，再加上整地相關費

01 用，每坪要12,000元，比較7,500元與11,500元，每坪差
02 價4,000元，等於合購土地的4人，每人被馬炳榮騙了約32
03 0萬元，馬炳榮為了取信於我們，他在五福群組上傳前述2
04 頁契約及3張支票，表示他洽談的買價為4,573萬5,500
05 元，針對第2期款1,600萬元及尾款2,383萬3,500元，他用
06 3張支票分別支付1,091萬6,750元、1,291萬6,750元、1,6
07 00萬元，他還在五福群組對我們傳送「夥伴們……我們會
08 努力下去」的訊息，約在104年7月間，馬炳榮就拿契約給
09 我們，要我們4人分別與他簽約購買系爭土地持分，他說
10 這樣辦理過戶比較有依據，我用太太的名義與馬炳榮簽
11 約，我有對馬炳榮付清款項954萬8,000元，其中包含整地
12 相關費用約40萬元，至於馬炳榮與謝○祥等2人就系爭土
13 地於104年6月1日簽約載明實際買價為2,983萬3,500元此
14 份契約，我沒有看過，又前述馬炳榮出示的1,600萬元支
15 票，沒有禁止背書轉讓的記載，我們懷疑這1,600萬元實
16 際並未支付給謝○祥等2人，我要對馬炳榮詐欺取財的行
17 為，提出刑事告訴等語（見前開卷第331頁至第343頁）。

18 4.本院亦於112年6月7日通知證人林○瑜（楊○清配偶）、
19 王○明、柯○銓到庭作證：

20 (1)證人林○瑜（楊○清配偶）於具結後證稱：「（法官
21 問：證人於稅捐處陳述是買賣，後來在刑事機關又陳述
22 是合資，為何兩者陳述不一致？）因為在還沒有告馬炳
23 榮詐欺的時候，有簽買賣契約，所以陳述是買賣。」
24 「（問：請問證人到底是合資還是買賣？）合資。因為
25 馬炳榮跟原地主買的價錢，再經過馬炳榮處理之後再跟
26 我們說的價錢價差太大。」證人王○明證稱：「（問：
27 請問證人就系爭土地到底是與馬炳榮合資還是向馬炳榮
28 購買？）合資。」「合資，我在國稅局那裡也是寫合
29 資。」「大家是集資，可以看金流，都很清楚，金流上
30 面是我們一起合資給馬炳榮。」「（問：證人的意思是
31 否是當時大家講好去合資買土地，實際上卻是馬炳榮單

獨接洽那兩位謝先生去買土地，買了之後又說為了保護你們的權利所以請你們再簽一個買賣合約？）對。」

「他是說還沒有過戶之前叫我們跟他簽買賣契約，這樣子才可以保障我的權利……我們才被騙的……」證人柯○銓證述：「我跟馬炳榮是同事，我們是合買，我們是委託馬炳榮去買，但是馬炳榮詐騙我們的錢，馬炳榮通知我去他家用印，拿了一張契約說跟他簽、委託他去這樣比較方便，我們就跟他簽了一張價金954萬8千元的買賣契約，馬炳榮去談了之後，就將本來2千9百多萬的契約偽造成4千5百多萬的契約給我們，我們想金額就是這樣子然後就簽約了，我是登記我太太彭○凰的名字。」

「原本是為了合資，我們去他家用印時也沒想到要簽這份契約，因為我們認為是多餘的。」「我們本來認為是合資，但不知道是被馬炳榮欺騙，整件事實的經過在法院的起訴書和判決書都已經載明清楚。」（見前開卷第425頁至第432頁）。

(2)證人所述上情，核與前開卷附彭○凰、陳○雪、林○瑜等人之課稅資料回報單（見前開卷第277頁至第281頁），即載明與馬炳榮等5人合資購買，由馬炳榮出面與原地主接洽，因馬炳榮提議由其簽訂買賣契約較為單純，同時過戶5人再分割等語；馬炳榮與彭○凰等4人所簽訂之買賣契約第13條亦載明本土地於交易時5人買入相同面積等語（見前開卷第73頁至第104頁），亦屬相符。

5.而原告涉犯詐欺罪嫌，經新竹地檢署檢察官起訴後，新竹地院調查後認定之事實如下：(1)刑案被告馬炳榮（即本件原告）於103年底在土地銀行新竹分行擔任襄理時，與地主謝○祥等2人洽談其等所有系爭土地之買賣價金為每坪7,500元後，遂自104年2月間起，陸續邀集同事柯○銓（以配偶彭○凰為土地登記名義人）、王○明（以配偶陳○雪為土地登記名義人）、胞妹馬○燠及友人楊○清（已

01 歿，生存配偶為林○瑜）等人合資購買系爭土地，馬炳榮
02 為謀求利益，竟基於詐欺取財及行使變造、偽造私文書之
03 犯意，先向其等佯稱：土地總共3,900多坪，每坪價格為1
04 萬2,000元，總價4,573萬5,500元，將平均分割成5個單
05 位，每單位約800坪，1個名額約1,000萬元左右，先預收
06 每單位150萬元訂金，以方便後續作業云云，致柯○銓、
07 王○明、馬○燠、楊○清（下稱柯○銓等4人）陷於錯
08 誤，同意共同合資購買，並各支付150萬元購地訂金予馬
09 炳榮收執，且推由馬炳榮代表出面與地主洽談價格及簽署
10 買賣契約，馬炳榮於收受柯○銓等4人各分別支付訂金150
11 萬元後，明知其與謝○祥等2人於104年6月1日簽署之土地
12 買賣契約書，總價金僅為2,983萬3,500元，且並未交付面
13 額1,600萬元支票充作買賣價金，其為隱瞞實際購得之價
14 金及接續向柯○銓等4人詐取後續土地款價金，而於104年
15 6月1、2日間某時，在其住處以電腦軟體掃描其與謝○祥
16 等2人所簽署之土地買賣契約書第1頁後轉換為文字檔，再
17 以修改文字之方式，在該契約書中第3條「不動產買賣總
18 價款及付款方式：一、不動產買賣總價款雙方議定為新
19 台幣『貳仟玖佰捌拾叁萬叁仟伍佰元整』」，更改為「肆
20 仟伍佰柒拾叁萬伍仟伍佰元整」；及在同條「二、買方給
21 付買賣價款予賣方之方式如下：……第貳期款（用印
22 款）：新台幣『壹佰萬元』整」，更改為「壹仟陸佰萬元
23 整」等文字，虛偽變造其與謝○祥等2人間實際付款之總
24 價金及第二期用印款約定等內容，再將其變造上開土地買
25 賣契約書之第1頁，及原契約書第6頁「立契約書人」即買
26 賣雙方簽名用印部分，均予拍照後，於同年6月2日某時
27 許，以通訊軟體LINE上傳該2張照片圖檔至其等成立之
28 「五福」群組內，以此方式向柯○銓等4人行使之。(2)復
29 馬炳榮為使柯○銓等4人相信其確有依上開變造之買賣契
30 約書內容支付買賣價款予地主謝○祥，遂承前開犯意，於
31 104年7月27日某時許，自其申設之土地銀行新竹分行支票

存款帳戶，虛偽開立面額1,600萬元、受款人謝○祥、票號PQ1473617號之支票1紙，並於同年月27日15時9分許將該張支票拍照後，以通訊軟體LINE上傳支票照片至其等之群組內，向柯○銓等4人表示其已依上開變造土地買賣契約書「第貳期（用印款）」之付款內容，開立1,600萬元等額之付款支票給地主謝○祥，藉以取信於柯○銓等4人，並用以表彰該支票1紙將由謝○祥收受兌領。惟馬炳榮實際上並未交付上開支票予謝○祥，反於同年月28日9時28分許，在土地銀行新竹分行內，未經謝漢洋之同意，承前開行使偽造私文書犯意，擅自在該紙支票背面偽簽「謝○祥」署押1枚，用以表示上開支票係經謝○祥背書後、持向土地銀行新竹分行行員提示而行使，經兌領後存入「馬炳榮」之土地銀行新竹分行帳戶內。(3)馬炳榮復於同年8月29日13時35分許，以通訊軟體LINE上傳其另開立土地銀行新竹分行面額1,291萬6,750元、受款人謝○祥、票號PQ1473631號支票，及面額1,091萬6,750元、受款人謝○輝、票號PQ1473632號支票之照片1張至前開聊天群組內，用以表彰其已依所簽署之土地買賣契約履約支付土地價款，且款項確實兌領至謝○祥、謝○輝指定帳戶內。馬炳榮即以上揭變造買賣契約、支付假金流之支票等方式，使柯○銓等4人誤信系爭土地買入價格確為4,573萬5,500元，而陷於錯誤，陸續匯出款項（含後續雜項工程費用）至馬炳榮所指定之銀行帳戶，馬炳榮以此方式詐取共計1,272萬1,600元之差價。嗣系爭土地於104年8月11日移轉登記至彭○凰（柯○銓之配偶）、陳○雪（王○明之配偶）、馬○燠、楊○清及馬炳榮等5人名下後，於106年3、4月間，柯○銓、王○明等人始發現系爭土地之實價登錄價格，與前揭馬炳榮傳送土地買賣契約書之價金不符，方知受騙。刑事法院認馬炳榮所犯係以一行為同時觸犯詐欺取財罪、行使變造私文書罪之2罪名，為想像競合犯，應依刑法第55條規定，從一重之行使變造私文書罪論處。

然因念及馬炳榮終能坦承犯行，且業已和柯○銓、王○明、林○瑜、被害人馬○燠等人達成調解，並履行賠償完畢等情，有新竹地院112年度附民移調字第7號調解筆錄可查，是認馬炳榮犯後態度尚稱良好等由，乃判處馬炳榮有期徒刑1年2月，緩刑3年；並宣告「未扣案之變造契約書壹份、票號PQ1473617號支票壹紙背面上所偽簽之『謝○祥』簽名壹枚，均沒收」，但犯罪所得1,272萬1,600元，因已賠償發還被害人而不予沒收及追繳，有新竹地院111年度訴字第629號刑事判決在卷（見前開卷第505頁至第514頁）可參。

6.上開各情參互以觀，可知原告與柯○銓等4人，實際係基於5人共同出資購買系爭土地，並委由馬炳榮出面與原地主接洽系爭土地交易事宜。然者，馬炳榮明知與謝○祥等2人所簽訂之104年6月1日土地買賣契約，已明定賣方出售系爭土地之總價額實際為2,983萬3,500元，其為隱瞞實際購地價額及接續向柯○銓等4人詐取金錢，乃私下虛偽變造契約條款，將賣方出售價額變造成為4,573萬5,500元，並虛偽開立面額1,600萬元以謝○祥為受款人之支票，亦以通訊軟體LINE上傳該不實支票照片至五福群組內，佯裝對謝○祥係有支付第2期款高達1,600萬元（實際第2期款僅須支付100萬元），使柯○銓等人陷於錯誤而每人溢付款項318萬400元（每人付款954萬8,000元—每人應出資土地款596萬6,700元—每人應負擔整地相關費用40萬900元），原告則因而獲取犯罪所得共1,272萬1,600元（318萬400元／人×4人）。惟原告已因刑事調解成立，而將犯罪所得悉數歸還被害人。

(四)按因違法行為所賺取的所得，若未經沒收或負擔賠償義務，基於量能課稅、實質課稅原則，固仍應納入納稅義務人的所得課稅（最高行政法院112年度上字第803號判決發回意旨參照）。稅捐為法定之債，於稅捐構成要件被滿足時，稅捐即發生，經濟活動取決於稅捐債務人之主觀意思。因此稅捐一

01 旦成立並生效，原則上即不可能經由稅捐債務人之主觀意志
02 或外在行為，使已成立之稅捐回溯性地歸於消滅，如此稅捐
03 法律關係之安定性方得以維繫，國家財政所需之稅收流入亦
04 得平穩化。但以上所述「稅捐債務不得因事後新行為而回溯
05 消滅」之原則，並非沒有例外，而此等例外之所以被容許，
06 其實證上之道理則在於：「稅捐是對人民之經濟活動或活動
07 成果收成」，而人民之經濟活動及其成果，又係透過民商法
08 來加以確認、維持及鞏固者，如果經濟活動或成果對主體之
09 歸屬，從民商法角度認為有瑕疵，以致「難以確認、維持及
10 鞏固」，則在此限度內，依民商法相關規定處理上開瑕疵，
11 因而導致經濟成果歸屬回復或經濟活動解消時，原來之瑕疵
12 歸屬即不宜據為課稅之實證基礎，為了確保量能課稅精神之
13 實踐，方例外許可稅捐債務溯及地被解消，回復到稅捐債務
14 不成立之狀態。由前開之法理說明足以知悉，稅捐債務事後
15 解消之許可，必須以「稅捐債務成立所立基之經濟歸屬原因
16 事實在私法上有瑕疵，且因一造當事人依私法上之規範，單
17 方為撤銷或解約等手段來處理該等瑕疵」為前提（最高行政
18 法院101年度判字第631號判決意旨參照）。法律行為之意思
19 表示，內容有錯誤、傳達不實或被詐欺脅迫時，皆可撤銷
20 （民法第88條、第89條、第92條規定參照），法律行為經撤
21 銷者，依法視為自始無效（民法第114條規定參照），惟基
22 於稅法著重經濟事實之精神，法律行為經撤銷者，其法律效
23 力雖溯及消滅，仍須去除該法律行為之經濟效果，始溯及影
24 響就該法律行為課徵之租稅。法律行為經撤銷後，當事人又
25 溯及去除該法律行為之經濟效果，即為溯及影響租稅效力之
26 事件，應廢棄或變更原核定之租稅（陳敏，稅法總論，初
27 版，第323頁，新學林，108年2月）。亦即，法律行為依法
28 不生效力或因有民法規定之瑕疵而經由有效的撤銷使其溯及
29 既往不生效力時，則稅捐構成要件即未被滿足，如果當事人
30 間嗣後以法律行為無效為理由，除去該項法律行為所已發生
31 的經濟上效果時，則已發生的稅捐債權溯及既往歸於消滅。

又以和解方式排除得撤銷之法律行為的經濟上效果時，稅捐義務人仍不妨主張系爭得撤銷法律行為應自始作為無效處理（陳清秀，稅法總論，修訂10版，第337頁、第338頁，元照，107年4月）。經查，本件原告雖因詐欺而獲取犯罪所得共1,272萬1,600元，惟原告已因刑事調解成立，而將犯罪所得悉數歸還被害人，業如前述。原告向合資購買系爭土地之柯○銓等人偽稱實際購買土地款項為45,735,500元，致柯○銓等人受詐欺而各溢付318萬400元，此經濟歸屬原因事實在私法上顯有瑕疵，嗣本件原告於112年間同意對合資4人每人賠償返還318萬400元並實際履行完畢，核其真意乃係柯○銓等人事後撤銷受詐欺而為同意溢付款之意思表示，使之歸於無效，原告並已對柯○銓等人返還金錢而回復原狀，溯及去除該法律行為之經濟效果。揆諸前開說明，應認系爭不法所得12,721,600元之稅捐債務，例外溯及地被解消，回復到不成立之狀態。被告誤認原告係對彭○凰等4人出售權利而獲取其他所得，並誤認原告漏報其中7,342,316元，據以對原告補徵應納稅額2,059,297元及主張課稅處分作成時原告已取得犯罪所得，嗣後賠償乃能否請求退稅之問題，對於原處分合法性並無影響云云，尚有違誤。又被告認原告本件漏報其他所得7,342,316元，所漏稅額2,059,297元，乃按其0.5倍裁處罰鍰1,029,648元，惟被告係違法補徵稅額，核定本件所漏稅額2,059,297元，係有違誤，不應維持，已如上述。則被告錯誤核定所漏稅額2,059,297元，按其0.5倍裁處罰鍰1,029,648元，亦有違誤，不應維持，是原告訴請撤銷本件補徵稅額處分及罰鍰處分均為有理由，應予准許。

(五)綜上，原處分補徵稅額2,059,297元並處罰鍰1,029,648元，既有如上違誤，即非合法，復查決定、訴願決定未予糾正，遞予維持，自亦有未合，原告求以撤銷，為有理由，應予准許，爰判決如主文

(六)兩造其餘攻擊防禦方法，經核與判決基礎已無影響，爰不逐一論駁，附此敘明。

六、結論：原告之訴有理由。

中華民國 115 年 2 月 26 日

審判長法官 洪慕芳

法官 郭銘禮

法官 周泰德

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，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	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。

01

行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人

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。

02

中 華 民 國 115 年 2 月 26 日

03

書記官 蕭純純