

調 查 報 告

壹、案由：據訴，渠聲請拍賣債務人胡君所有之公共設施保留地未果，乃以拍賣底價承受該筆土地，嗣後售得價款並未獲利，詎財政部臺北國稅局認渠漏報 93 年度利息所得，補徵稅額及課處罰鍰近千萬元，嚴重損及權益等情乙案。

貳、調查意見：

關於「據訴，渠聲請拍賣債務人胡君所有之公共設施保留地未果，乃以拍賣底價承受該筆土地，嗣後售得價款並未獲利，詎財政部臺北國稅局認渠漏報 93 年度利息所得，補徵稅額及課處罰鍰近千萬元，嚴重損及權益等情」乙案。經函請財政部、財政部臺北國稅局及臺灣臺北地方法院說明，並於民國（下同）102 年 10 月 1 日舉行諮詢座談會，邀請專家學者參加提供諮詢意見。茲已完成調查工作並臚列調查意見於後：

財政部臺北國稅局針對陳訴人 93 年度綜合所得稅結算申報，漏報臺灣臺北地方法院民事執行處分配表核定之債權利息所得部分，補徵稅額並科處罰鍰，於法尚無不合。惟本案漏列申報，陳訴人有無故意或過失，影響其裁罰結果甚鉅，財政部允應督飭所屬確實查明釐清，不宜僅藉推定過失轉由人民舉證無過失免責：

- 一、按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之：……第四類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得……」、「納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上 1 年度內構成綜合所得總額……」、「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而

對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰」分別為行為時所得稅法第 14 條第 1 項、第 71 條第 1 項及第 110 條第 1 項所明定。次按財政部頒訂之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定略以：「一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，……處所漏稅額 0.2 倍之罰鍰。二、短漏報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，……處所漏稅額 0.2 倍之罰鍰。三、短漏報屬前 2 點以外之所得，……處所漏稅額 0.5 倍之罰鍰」，合先敘明。

二、經查，財政部臺北國稅局（下稱臺北國稅局）於 97 年接獲檢舉，陳訴人因臺灣臺北地方法院（下稱臺北地方法院）93 年度執字第 16245 號給付票款強制執行事件，領受有利息所得漏未申報；嗣該局函請臺北地方法院提供系爭執行案件債權憑證及分配表，並依資料所載，認定陳訴人領受有利息所得新臺幣（下同）20,481,392 元，卻未將該筆所得列入 93 年度所得稅申報，爰函請陳訴人陳述意見；嗣陳訴人主張略以，渠因債務人未償還借款 2 千 8 百餘萬元，申請強制執行債務人所有臺北市大安區公共設施保留地（下稱系爭土地），惟因多次拍賣無人應買，為保全債權，遂以拍定底價 4 千萬元承受系爭土地，事後系爭土地以市價 1 千 7 百餘萬元出售，尚不足清償借款本金 2 千 8 百餘萬元，故實際並無利息所得云云；惟該局認為，陳訴人向法院聲明以拍定底價 4 千萬元承受系爭土地，並以債權抵繳，依臺北地方法院民事執行處分配表所載債權清償比例 80.4732% 計算，陳訴人 93 年度獲有利息所得 16,482,032 元（20,481,392 元×80.4732%）未依所得稅法第 71 條第 1 項規定併入綜合所得總額申報，爰核定補徵稅額 6,420,400 元，並依同法第

110 條第 1 項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，按所漏稅額處 0.5 倍罰鍰 3,208,855 元；嗣陳訴人不服先後提起訴願及行政訴訟，均遭駁回。

- 三、依據財政部 102 年 8 月 13 日台財稅字第 10200637990 號函查復本院略以，本案陳訴人於公開拍賣程序按拍定價額所承受之拍賣物（即系爭土地），係依強制執行法規定執行拍賣之不動產，於拍賣執行前業由法院命鑑定人就系爭土地估定價格，並經法院核定後始成為拍賣之底價，該拍定價額即為實價。陳訴人既按拍定價額承受系爭土地取得所有權，即已取得該抵押物之實質所得，且陳訴人與債務人均未對前開拍賣價款應先清償何種債權為主張，對法院之分配表亦無異議，嗣上訴高等行政法院及最高行政法院亦均為該等法院判決駁回確定¹。依此，臺北國稅局依據陳訴人依法已實際取得抵押物之所得，按前開分配表核認陳訴人利息所得之實質經濟利益歸屬，應屬依法有據。……又陳訴人按拍定價額承受抵押物，取得所有權，並據以受償部分利息，臺北國稅局爰依臺北地方法院民事執行處分配表核定之利息所得核課稅捐，亦屬依法有據。嗣陳訴人將系爭土地出售，係屬處分土地之行為，與前開臺北國稅局核認利息所得核屬不同之法律行為（依所得稅法第 4 條第 1 項第 16 款規定，個人出售土地免納所得稅，故出售土地之損失亦無法扣除），是以，陳訴人主張 2 千 8 百餘萬元之債權實際僅獲償 1 千 7 百餘萬元，係省略其過程中債權本金與利息已部分獲得清償，且與出售土地分屬不同法律行為所為

¹行政法院判決書略以，本案於 93 年前開始之臺北地方法院執行處 93 年度執字第 16245 號強制執行事件程序中，陳訴人背於協議一再主張仍請求債務人給付利息，同時法院製作分配表，陳訴人及債務人均未提出異議而確定，同時陳訴人受償取得系爭利息（以利息債權抵繳方式），是陳訴人於收受債務人出賣系爭土地之價款以抵充本金債權及利息後，再主張未收受利息即核與事實不符，不能採信等語。

之論斷，應屬誤解等語。

四、另經本院諮詢相關專家學者指出略以，本案與「實質課稅原則」之適用無關，陳訴人以債權抵繳方式承受系爭土地，與事後將系爭土地出售之處分行為應係各自獨立，不應混為一談。再者，於承受土地過程中，陳訴人所要求之債權償還，係包括原借款之本金及未支付之利息，且承受系爭土地之金額不足前述債權之金額部分，法院亦已摺發債權憑證。至於陳訴人承受之土地實際上是否值 4 千萬元，則與債權之償還無關。……惟稽徵機關對科處罰鍰過失部分主張，陳訴人既有所得，即應注意使之符合稅法之強行規定，陳訴人應注意而不注意，致短漏申報，「縱非故意，亦有過失，自應論罰」。然本案究係故意或過失，裁罰倍數有無不同，此種以結果推定過失，雖司法院大法官釋字 275 號解釋²在當時過渡時期有其適用，但基於「基本權的最有利原則」，行政罰法第 7 條第 1 項既明定「非出於故意過失，不予處罰」，該法施後適用最有利人民之條款，故行政罰法生效後³，推定情形便不存在（參照吳庚，行政法理論與實用，10 版，頁 489 以下）。且行政罰法該條立法理由書明示，處罰時應由國家負舉證責任；不能藉推定過失轉由人民舉證無過失，而處罰法應操行「無罪推定原則」，不能轉由人民舉證免責（參照蔡震學，鄭三印，行政罰法逐條釋義，二版，頁 181-188）。

²釋字第 275 號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，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。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。行政法院 62 年度判字第三〇號判例謂：『行政罰不以故意或過失為責任條件』，及同年度判字第三五〇號判例謂：『行政犯行為之成立，不以故意為要件，其所以導致偽報貨物品質價值之等級原因為何，應可不問』，其與上開意旨不符部分，與憲法保障人民權利之本旨抵觸，應不再援用。」

³行政罰法以 94 年 2 月 5 日總統華總一義字第 09400016841 號令制定公布全文 46 條，並自公布後 1 年施行。

五、綜上，臺北國稅局針對陳訴人 93 年度綜合所得稅結算申報，漏報臺北地方法院民事執行處分配表核定之債權利息所得部分，補徵稅額並科處罰鍰，於法尚無不合。惟本案漏列申報，陳訴人有無故意或過失，影響其裁罰結果甚鉅，財政部允應督飭所屬確實查明釐清，不宜僅藉推定過失轉由人民舉證無過失免責。

調查委員：葛永光

中 華 民 國 102 年 12 月 4 日