高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第497號
民國114年11月20日辯論終結

原　　告　李財昆
訴訟代理人　蕭智元　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　吳素萍
　　黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年11月21日台財法字第11313941220號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國104年度及105年度綜合所得稅申報，列報取自宏進金屬科技股份有限公司(下稱宏進公司)之營利所得分別為新臺幣（下同）1,654,500元、2,205,300元，嗣被告依查得資料，以原告短漏報各該年度取自宏進公司之股利所得3,500,000元、18,000,000元，經審理違章成立，乃重行核定原告104年及105年度綜合所得稅總額為6,466,164元、21,562,764元，除補徵應納稅額956,185元、7,264,907元，並按所漏稅額849,139元、7,165,813元分別裁處0.5倍、0.4倍之罰鍰計424,569元、2,866,325元。原告不服，申請復查，獲追減104年度罰鍰152,845元及105年度罰鍰573,265元，其餘復查駁回。原告仍表不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.原告對於104年度及105年度短漏報來自宏進公司所得3,500,000元、18,000,000元之事實，固不爭執。然原告103年3月14日後已自宏進公司辭職，並未參與宏進公司104年度及105年度董事會議決議，僅係單純短漏報所得，無故意以詐欺或不正當方法逃漏稅捐，依最高行政法院108年度判字第502號判決意旨，難認有施行何種不正當方法，應不構成稅捐稽徵法第21條所稱故意以不正當方法逃漏稅捐。本件104年度及105年度補徵稅款及罰鍰均逾5年核課期間，應予撤銷。

2.宏進公司於被告調查期間業已填寫「逾期申報免繳或股利憑單聲明書」，為訴願決定認定之事實，是本件屬「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數參考表)」關於所得稅第110條第1項部份第3點規定所稱：「三、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，且無第4點情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰」之情形，原處分以0.5倍為裁罰金基準，已有違誤。嗣復查時，雖改以0.2倍為裁罰基準，但卻依納稅者權利保護法(下稱納保法)第16條第3項及裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，加重裁罰倍數100%，後再酌以減輕20%，然前揭「裁罰倍數參考表」所稱「核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得」並未區分故意或過失，原處分及訴願決定僅以原告為故意即將裁罰倍數加重100%，自難認符合裁罰倍數參考表使用須知第4點所稱應敘明之加重理由，裁罰亦屬過重，而有未當。是本件104年度及105年度罰鍰，縱未逾核課期間（假設），亦不應加重100%，僅應考量原告已繳清稅額減輕20%，以0.16倍計算，原處分及復查決定之罰鍰數額，就罰鍰金額逾135,862元、1,146,530元部分，與裁罰倍數參考表之規定不符，有違裁量平等原則，應予撤銷。

㈡聲明：訴願決定及原處分(含復查決定不利原告部分)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.原告104年度及105年度以中國信託商業銀行東台南分行（下稱中信東台南分行）同一帳戶分批受領股利3,500,000元、18,000,000元，金額均非微小(占其當年度課稅所得額之65.27%、87.99%)，為其所明知；原告於102年任職宏進公司董事期間亦出席並共同議決以每股10元分配(稅4.5元+節稅5.5元)分配101年度盈餘之決策，是客觀上，原告得知悉宏進公司向被告填報不實股利憑單之情事，原告短報104年度及105年度營利所得，既為宏進公司填報股利憑單一端，先予規劃僅揭露不實金額，為其所能預見，並在個人報稅一端，亦刻意隱匿真實金額不為申報，最終產生短漏稅額結果，主觀上係故意隱瞞以達逃漏稅捐之目的，屬消極不作為之不正當方法逃漏稅捐，依稅捐稽徵法第21條第1項第3款及第22條第1款規定，核課期間為7年，並自各年度申報日即105年5月16日及106年5月13日起算，而原核定補稅處分，分別於112年4月27日及112年5月4日送交原告簽收，未逾前開核課期間。

2.財政部110年6月8日修正前之裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項部分之違章情形及裁罰倍數，其中第5點僅臚列兩種故意逃漏稅捐違章型態(即虛報免稅額或扣除額、以他人名義分散所得)，嗣於110年6月8日修正裁罰倍數參考表，增訂所得稅法違章情形第6點(原第5點移至第6點)將故意類型規制化並裁處1倍罰鍰，亦即本件行為時之裁罰倍數參考表未就本案故意類型規制化，被告為合義務性行使裁量權，乃參酌上開第1點違章情形之過失裁罰倍數(0.2倍)規範，再依裁罰倍數參考表使用須知第4點加重100%處罰，乃基於責罰相當性原則及裁量公平原則所為；

另考量原告繳清補徵稅額，酌予減輕20%，於法並無不合。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠本件是否已逾核課期間？

㈡被告之裁罰是否過重而有違裁量平等原則？

五、本院的判斷：

㈠事實概要記載之事實，有104年度及105年度綜合所得稅申報書(第34至38、41至44頁)、更正後104年及105年度綜合所得稅核定通知書(第47至48、51至52頁)、112年度財所得字第74112101077號及第第74112101139號裁處書(第53至54頁)、復查決定書（第555至564頁）、訴願決定書（第636至654頁）等附於原處分A卷可稽，足信為真實。

㈡本件未逾7年核課期間：

1.應適用的法令及說明：

⑴租稅之核課期間：

按行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「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，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」行為時稅捐稽徵法第21條第1項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」準此，稅捐之核課期間原則上為5年，除

未申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，倘涉有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。

⑵誠實申報協力義務之違反屬稅捐稽徵法第21條第1項第3款之類型：

再者，租稅稽徵程序雖由稅捐稽徵機關依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務（司法院釋字第537號解釋參照）。行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款將是否已依規定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反為要件，蓋納稅義務人無論直接或間接違反協力義務，均構成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，而有延長課稅期間之必要。是以，納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不正當方法逃漏稅捐，即與行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形相當，應適用較長之7年核課期間（最高行政法院112年度上字第770號判決意旨參照）。

2.經查，原告為宏進公司97年設立時之原始出資股東，自該公司設立至103年9月止均擔任董事，有宏進公司設立時之章程（原處分A卷第73至75頁）、98年9月1日股東臨時會議事錄（原處分A卷第76頁）及公司基本資料（原處分A卷第80至83-1頁）可參。而宏進公司早於101年度之盈餘分配即分為報稅及稅外，並採2次分配，原告亦以董事身分參與101年度及102年度盈餘分配之決議，有宏進公司102年度至109年度董監事會議紀錄(原處分A卷第163至168、200至202、155至161、500至501頁)及112年4月10日魏輔均談話筆錄(原處分A卷第191至195頁)可稽，足見宏進公司

歷年來將盈餘採報稅及稅外2種分配方式，應為原告所知悉。況原告亦未否認，宏進公司於104年6月18日匯款3,500,000元、105年6月24日、9月22日及9月23日分別匯款8,000,000元、5,000,000元、5,000,000元予原告於中信東台南分行帳戶（原處分A卷第133至145頁）。則原告既明知有取自宏進公司之上開所得，卻未於104年度及105年度綜合所得稅申報為任何一類所得，依上揭最高行政法院判決意旨，其消極不申報，原屬以不正當方法逃漏稅捐，符合行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形，應適用較長之7年核課期間。。

3.原告雖主張104年度及105年度宏進公司盈餘分配時已非董事，未參與盈餘分配決策等語。惟如前述，原告於擔任董事期間已參與宏進公司101年度及102年度之盈餘分配決策，知悉宏進公司盈餘分配持續採行報稅及稅外2種分配方式，且原告用以收受宏進公司股利分配之中信銀行東台南分行帳戶歷年來皆匯入超過宏進公司股利憑單所示金額之款項，匯款金額亦非微小，有被告106年度至109年度綜合所得稅更正後核定通知書(原處分A卷第326至333頁)足參，以本件104年股利憑單記載股利淨額為1,500,000元、105年股利憑單記載股利淨額為2,000,000元(見原處分卷334、335)與宏進公司匯予原告之股利數額，明顯有別，顯見原告縱然未參與宏進公司103年度以後之盈餘分配決策，亦可知宏進公司盈餘分配持續維持以前年度之報稅及稅外2種分配方式，原告於104年度及105年度是否擔任公司董事，不影響原告配合宏進公司僅申報該公司已開立股利憑證之所得，隱匿其實際領取股利金額之意，並藉此違反誠實申報協力義務之方式，增加稅捐稽徵機關查證課稅要件事實之困難，最終產生短漏稅額結果，自該當故意以不正當方法逃漏稅捐，應延長核課期間為7年。

4.又原告於105年5月16日、106年5月13日辦理104年度及105年度綜合所得稅結算申報，有104年度及105年度綜合所得

稅結算申報書(原處分A卷第34至38、41至44頁)可參，以核課期間7年計算，應至112年5月15日及113年5月12日始屆滿，而核定稅額繳款書及罰鍰繳款書，分別於112年4月27日及112年5月4日送交原告簽收，有原告親簽之繳款書回執聯(原處分A卷第55至58頁)可證，並未逾上開核課期間，原告主張本件原處分逾核課期間，並不足採。

㈢裁罰處分適法性之審查

1.應適用之法令:

⑴行為時(下同)所得稅法第71條第1項前段：「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，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」

⑵所得稅法第110條第1項：「納稅義務人已依本法規定辦理結算……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。」

⑶稅捐稽徵法第49條第1項：「……罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定……。」

⑷稅捐稽徵法施行細則第3條：「財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，不利於納稅義務人者，對於發布時尚未核課確定之案件，不適用之。」

⑸納保法第16條第1項及第3項：「(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。」

⑹財政部104年12月4日台財稅字第00000000000號令修正發布裁罰倍數參考表(下稱修正前裁罰倍數參考表)有關所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項規定「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，

且無第五點情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰。……三、短漏報前2點以外之所得，且無第五點情形者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰……。」

⑺財政部110年6月8日台財稅字第00000000000號令修正發布裁罰倍數參考表(下稱修正後裁罰倍數參考表)有關所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項規定「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，且非屬第六點(四)或(五)情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰。……六、有下列情形之一者：……(五)其他經查屬故意漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額。處所漏稅額1倍之罰鍰。……八、依前7點處罰案件，於裁罰處分核定前已補繳稅款者。依前7點規定之倍數酌減百分之20處罰……。」

2.按行政機關對於裁量處分之運用，除一般行政法原則外，特別以行政程序法第7條揭示之比例原則為其界限，作成處分前應考量處分是否能達到行政目的、是否為最小侵害之手段、處分之損害是否小於目的達成所獲致之利益。又行政機關行使裁量權，可能在個案中為之，亦可能由行政機關對其所屬人員或下級機關就行使裁量權，以一般指令規定如何裁量，即行政機關訂定所謂的「裁量基準」供作所屬人員或其下級機關於個案行使裁量權之準據，以便在個案能妥適為裁量外，尚能兼顧法律適用之一致性，以符平等原則。再者，裁量係行政固有權限，除裁量權之行使有逾越權限或濫用權限，已屬違法外，行政法院不得審查行政裁量權行使之當否。行政機關訂定之裁量基準，係就典型的情形為規定，然於個案中如考慮其他審酌因素後，與典型情形情節有所不同時，自應考慮是否應作不同於裁量基準之決定，否則裁量怠惰，惟此以個案有事證顯示出其可能與裁量基準之典型情形有異之特殊情形為要件，而不能案案要求行政機關說明不存在與裁量基準之典型情形有異之特殊情形（最高行政法院107年度判字第130號判決參照）。次按「裁處罰鍰，應審酌違

反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」「個案經審酌應受責難程度、所生影響、所得利益、受處罰者之資力及平等、比例原則，認違章情節重大或出於故意或情節輕微者，得按表列裁罰倍數或金額加重或減輕其罰，至各該規定法定罰鍰額之最高限或最低限為止。」分別為行政罰法第18條第1項、裁罰倍數參考表使用須知第4點所明定，而納保法第16條第3項亦有相同意旨之規定。是稽徵機關就個案違章情節予以考量時，如認有事證顯示其情節特殊，與裁罰倍數參考表所定典型情形有異，而有加重或減輕處罰之事由時，應於處分書、復查決定書、訴願或行政訴訟答辯書狀等文件內，敘明加重或減輕處罰之理由。倘行政處分已敘明具體理由，除裁量權之行使有逾越權限或濫用權限而屬違法外，行政法院不得審查行政裁量權行使之當否。

3.經查，原告辦理104年度及105年度綜合所得稅結算申報，分別漏報取自宏進公司營利所得3,500,000元、18,000,000元，為原告所不否認。是被告以原告知悉其上開年度另有取自宏進公司發放之股利，卻刻意遺漏不為列報，致生短漏稅額849,139元、7,165,813元結果，係故意以不正當方法逃漏稅捐行為，經審理違章成立，乃依所得稅法第110條第1項規定，經參據比較修正前、後之裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項部分，係有不利於納稅義務人之變更(修正後裁罰倍數參考表於違章情形第6點增訂故意短漏報所得，處所漏稅額1倍之罰鍰)，因本件屬尚未裁罰確定案件，依稅捐稽徵法施行細則第3條規定，適用修正前裁罰倍數參考表，從輕依違章情形第3點規定，以0.5倍為裁罰基準，並以原告已繳清105年度補徵稅額，應予以減輕20%，按104年度及105年度所漏稅額849,139元、7,165,813元，分別裁處0.5倍及0.4倍之罰鍰424,569元、2,866,325元。

4.嗣於復查決定，被告考量宏進公司於被告調查期間已填寫104年度及105年度「逾期申報扣免繳或股利憑單聲明書」，故

參據修正前裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定之違章情形第1點，從輕以0.2倍之裁罰倍數為基準，惟此項裁罰倍數係以過失行為為前提，審酌原告係故意不申報，乃依裁罰倍數參考表使用須知第4點酌予加重至0.4倍，及考量原告均已繳清稅額，其應受責難程度及所受利益等，酌予減輕20%，按104年及105年度所漏稅額849,139元、7,165,813元，均改處以0.32倍【0.2倍×(1+100%)×(1-20%)】之罰鍰271,724元、2,293,060元，核屬已充分考量原告違反行政法上義務行為之應受責難程度、所生影響及所得利益等節所為之適切裁罰，無裁量逾越或裁量濫用之違法情事，尚屬適法允當。

5.原告稱修正前裁罰倍數參考表有關所得稅法第110條第1項部份之違章情形第3點規定並未區分故意或過失，被告僅以原告為故意即將裁罰倍數加重100%，自難認符合裁罰倍數參考表使用須知第4點所稱應敘明之加重理由，裁罰亦屬過重等語。惟修正後裁罰倍數參考表於違章情形第6點除包含原有列舉裁罰倍數較重之2種類型(虛報免稅額或扣除額、以他人名義分散所得)外，另增訂「其他經查屬故意漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額」以避免一一列舉而有掛一漏萬之虞，足見修正前裁罰倍數參考表所稱「核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得」確實未區分故意或過失。惟裁罰倍數參考表所訂定之裁量基準，係就典型的情形為規定，如個案中考慮其他審酌因素後，認與典型情形情節有所不同時，自應考慮是否作成不同於裁量基準之決定，此參裁罰倍數參考表使用須知第4點規定即可明。查，本件係由宏進公司於填報股利憑單一端，先予規劃僅揭露不實金額，嗣於原告報稅一端，亦配合刻意隱匿真實金額不為申報，最終產生短漏稅額結果，則被告於行政訴訟答辯狀敘明宏進公司藉由報稅及稅外2種盈餘分配方式之金額落差，幫助股東隱瞞課稅資訊之規畫手法，且該公司此一規劃模式持續至109年度，原告(即同一申報戶之配偶、未成年子女)亦配合循此接

續短報營利所得至109年度，一再發生短報營利所得情事等語，核已具體敘明原告故意漏報行為情節特殊，與裁罰倍數參考表所定典型情形有異，而得加重之緣由，則被告個案考量行使行政裁量權，加重本件裁罰倍數，自難認其裁量權之行使有逾越權限或濫用權限而應予撤銷。況且所得稅法第110條第1項規定之最高裁罰倍數為2倍，修正後裁罰倍數參考表就故意漏報之裁罰倍數為1倍，被告僅按所漏稅額裁處0.32倍之罰鍰，其裁處權之行使亦無過苛或違反裁量平等原則可言。

六、綜上所述，原處分(即復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

七、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　12　　月　　11　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　黃　奕　超

法　官　黃　堯　讚

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	所需要件

訴訟代理人之情形	
(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　　114　　年　　12　　月　　13　　日

書記官　林　映　君