

高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

114年度訴字第16號

民國114年8月7日辯論終結

原告 陳錦榮

訴訟代理人 曾邑倫 律師

王捷拓 律師

李建政 律師

被告 財政部南區國稅局

代表人 李雅晶

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1月24日台財法字第11313944660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：

被告依據臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)通報及查得資料，以原告漏報民國104年至106年度取自中國大陸佰弘機械(上海)有限公司(下稱佰弘公司)分派之盈餘，分別為新臺幣(下同)20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，經審理違章成立，歸課原告各該年度綜合所得稅，並核定補徵應納稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元，原告循序提起行政訴訟，經最高行政法院113年度上字第497號判決上訴駁回確定。被告並就原告上開漏稅違章行為，按各年度所漏稅額8,257,595元、2,680,909元、9,606,721元分別處以0.4倍之罰鍰計3,303,038元、1,144,363元、3,842,688

元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1.依108年8月5日偵訊筆錄第2至4頁足證，佰弘公司103年至107年度大陸地區會計師出具之審計報告（下稱系爭審計報告）暨所附財務報表影本，實屬檢察官主動要求訴外人江佰樂及原告提出財務報表等非供述證據下之配合取證行為，尚難謂係江佰樂及原告主動提出；且檢察官確實有蓄意規避踐行刑事訴訟法第95條第1項第1款規定之「罪名」告知義務，而侵害憲法保障原告及江佰樂作為刑事被告所享有「不自證己罪」之基本權利，藉此違法取得系爭審計報告至為明確。該違法偵查所取得之證據如在行政罰之裁處程序中遭流通使用，基於舉輕明重法理、嚴守正當法律程序及保障納稅人基本權之規範意旨，此種情形自應有納稅者權利保護法（下稱納保法）第11條第3項證據排除規定之適用。是被告逕以此項違法調查所取得而遭禁止使用之證據作為其處罰之基礎，明顯違反上開納保法規定，且嚴重侵害人民受憲法保障之基本權利，原處分顯已構成違法，應予撤銷。

2.原告僅係佰弘公司之名義代表人，對該公司歷年申報及審計均無所知悉，僅知自91年設立以來，至107年始有可分配盈餘，原告於108年5月間申報107年度綜合所得稅時，已依規定申報大陸地區來源所得在案，且原告對於個人綜合所得稅之申報應依臺灣地區與大陸地區人民關係條例（下稱兩岸人民關係條例）第24條第1項前段規定辦理，並應以系爭審計報告影本之帳載資料作為報稅依據乙節，主觀上實無認識或預見，顯然欠缺故意或過失之主觀歸責要件，自亦不符合行政罰裁罰之要件，原處分（含復查決定）顯已構成違法，應予撤銷。

01 3.原告於查獲之日前5年內既未曾查獲有所得稅法第110條第
02 1項短漏報所得額之違章情形，基於司法院釋字第641號解
03 釋所揭櫫之責罰相當原則，依行政罰法第18條第1項、納
04 保法第16條第3項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表
05 （下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4點規定，本件裁罰
06 倍數應以「0.1倍」[即(原裁處倍數0.4倍－0.1倍)×1/3]
07 為適當，是本件原處分（含復查決定）漏未審酌上開事
08 由，逕以原告涉有「過失」及「已繳清本稅」為其唯二之
09 裁罰審酌事項，顯有裁量怠惰或濫用之違法，應予撤銷。

10 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

11 三、被告答辯及聲明：

12 (一)答辯要旨：

13 1.系爭審計報告是原告為免刑事追訴或處罰，主動積極配合
14 偵查而自行提供之證據，因此就原告違反協力義務遭發覺
15 逃漏稅一節，並不存在「違背實質正當之法律程序所得之
16 違法證據」問題。又原告及江佰樂於臺灣彰化地方法院
17 （下稱彰化地院）110年度金訴字第85號違反銀行法等案
18 之111年3月25日審判筆錄亦明確承認104年至107年取得佰
19 弘公司現金股利，僅未於當年度申請匯回，此乃原告出於
20 自由意志所為之陳述，其既未被迫承認犯罪或做出對自己
21 不利之陳述，自無違反不自證己罪原則。原告未能就被告
22 核認之課稅事實，提出有利反證及合理說明，反託辭檢調
23 單位以非法手段取得證據，不得作為課稅之依據，自難認
24 有理由。

25 2.本件同一漏稅事實之綜合所得稅補徵本稅部分，經本院11
26 2年度訴字第136號判決駁回在案，是被告以原告取有大陸
27 地區來源營利所得，金額尚非微小，且原告為佰弘公司代
28 表人，該所得事實應為原告所能掌握，然其於辦理各該年
29 度綜合所得稅結算申報時，卻未據實列報所得，核有應注
30 意、能注意而未注意之過失，已該當所得稅法第110條第1

項規定之裁罰要件，原告訴稱無逃漏稅捐之主觀可歸責事由，委難憑採。

3.裁罰倍數參考表使用須知第4點規定係針對個案有特別情事所為之「例外」規定，寓有個案非屬裁罰倍數參考表預設之典型案例時，裁罰者考量個案特殊情形，裁量決定是否作出不同於裁罰倍數參考表規定之處罰時，始必須說明，而非要求稅捐稽徵機關每案均應依裁罰倍數參考表使用須知第4點，敘明個案有無異於裁罰倍數參考表之加重或減輕事由，以免侵犯行政裁量權限，而有失訂頒裁罰倍數參考表之目的。原告短漏報取自佰弘公司之營利所得，違章事證明確，已該當所得稅法第110條規定之裁罰要件，且裁罰倍數參考表就違反所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項之違章情節涉犯程度，臚列裁罰基準，顯已審酌納保法第16條第3項所規定之「應受責難程度」、「所生影響」及「違反稅法上義務所得之利益」等因素，對違章情節不同者，予以不同的處罰。被告參據裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定，考量原告已繳清本稅，按漏稅額處0.4倍 $[0.5倍 \times (1-20\%)]$ 之罰鍰，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或怠惰情事，於法並無違誤。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告104年至106年度漏報本人營利所得、配偶租賃所得等之行為，屬故意或過失，被告裁罰有無過重？

五、本院的判斷：

(一)事實概要所載之事實，有104年至106年度綜合所得稅結算申報書（原處分A卷第364-368、347-348、327-328頁）、104年至106年度綜合所得稅核定通知書（原處分A卷第376-377、357-358、340-341頁）、113年度財綜所字第00000000000號、第74112101195號、第74112101194號裁處書（原處分A卷第380、361、344頁）、系爭審計報告（原處分A卷第52-89頁）、服務貿易等項目對外支付稅務備案表（原處分A卷第

30-31頁）、被告整理之原告綜合所得稅申報及核定一覽表（原處分A卷第464頁）、復查決定書（原處分A卷第499-508頁）及訴願決定書（原處分A卷第544-554頁）等證據可以證明。

(二)原告漏稅違章事實之認定：

1.查，原告為大陸地區佰弘公司法人代表，與實際經營者江佰樂各持股50%，佰弘公司自105年起實際分配盈餘，由江佰樂透過中國籍地下匯兌業者安排以地下匯兌方式將盈餘匯回臺灣，並匯入原告個人及其擔任實際經營負責人之南光科技有限公司、松榮科技有限公司之銀行帳戶，因該地下匯兌業者透過詐欺集團成員帳戶匯款，案經彰化地檢署偵辦108年度偵字第6531號違反銀行法等刑事案件時，查得原告於刑事答辯狀檢附之系爭審計報告（包含資產負債表、利潤表、現金流量表、所有者權益變動表等，原處分A卷第52-89頁）中，佰弘公司於103年至106年度分別分配現金股利人民幣8,207,409.65元、人民幣3,595,137.38元、人民幣10,313,048.52元、人民幣4,662,356.8元；104年至107年度實際支付現金股利人民幣8,207,409.65元、人民幣3,595,137.38元、人民幣5,156,524.26元（僅原告）、人民幣5,300,000元（僅江佰樂）；另原告刑事抗告狀檢附之佰弘公司2016年服務貿易等項目對外支付稅務備案表（原處分A卷第30-31頁），亦顯示2016年股息紅利分配予原告及江佰樂各人民幣5,156,524.26元，與上述2017年審計報告中現金流量表、所有者權益變動表及財務報表附註中記載分配現金股利人民幣10,313,048.52元（原處分A卷第59-61頁）之內容相符，被告乃依彰化地檢署之通報及上開查得資料，核認佰弘公司104年至106年實際分派原告現金股利人民幣4,103,704.83元、人民幣1,797,568.69元、人民幣5,156,524.26元，所得已於各該年度實現，按各該年度財政部頒布之綜合所得稅結算申報新臺幣與人民幣之折算比例，核定原告104年至106年度分別取有佰弘公司營

01 利所得20,663,385元(4,103,704.83元×5.0353)、8,692,
02 503元(1,797,568.69元×4.8357)、23,197,140元(5,156,
03 524.26元×4.4986)，併歸課各該年度綜合所得稅，嗣原
04 告提起行政救濟，經本院以112年度訴字第136號判決駁回
05 及最高行政法院以113年度上字第497號判決上訴駁回確定
06 在案，是原告短漏報營利所得之事實，應勘認定。

07 2.按行政處分除非具有無效之事由而無效外，具有存續力，
08 在未經撤銷、廢止或未因其他事由失效前，其效力繼續存
09 在（行政程序法第110條第3項參照）。一有效的先前行政
10 處分（前行政處分），成為後續行政處分（後行政處分）
11 之構成要件事實的一部分時，原處分機關以外的國家機
12 關，包括法院，除非是有權撤銷機關，原則上應尊重前行
13 政處分的存續力，並以該處分存在及其內容作為後行政處
14 分的基礎，此即所謂「行政處分的構成要件效力」。因
15 此，當事人如以後行政處分為程序標的，而非以有效的前
16 行政處分為程序標的，提起行政訴訟時，由於前行政處分
17 並非訴訟對象，後行政處分的受訴行政法院，原則上並不
18 能審查前行政處分的合法性，前行政處分的合法性應由以
19 前行政處分為程序標的訴願受理機關或行政法院審查之
20 （最高行政法院113年度上字第191號判決意旨參照）。是
21 以，原告就本稅部分之爭執，既已循序提起行政訴訟，並
22 經本院112年度訴字第136號判決駁回及最高行政法院113
23 年度上字第497號判決上訴駁回而告確定，該本稅處分自
24 具有存續力及構成要件效力，又該本稅處分非本件訴訟之
25 程序標的，依前開說明，即非本件審理範圍，原告自不得
26 於本件行政訴訟中爭執本稅處分之合法性。是原告主張本
27 件違法取證問題並無於本稅部分探討，最高行政法院113
28 年度上字第497號判決就本件的可罰性應不具有構成要件
29 效力云云，洵無可採。

30 3.另原告主張個人綜合所得稅之申報應依兩岸人民關係條例
31 第24條第1項前段規定辦理，並應以系爭審計報告影本之

帳載資料作為報稅依據乙節，其主觀上實無認識或預見，顯然欠缺故意或過失之主觀歸責要件等語。按所得稅法第110條之規範目的，在於考量所得稅屬於申報稅，並非底冊稅，如不課予納稅義務人誠實申報義務，無從維護租稅公平並確保國庫收入。而對於申報不實行為所為之處罰，係督促其善盡應作為義務之必要手段。易言之，綜合所得稅本應由納稅義務人於申報期限內計算應納之結算稅額，自行申報繳納，於申報時不但應盡誠實申報義務，且對於依申報數額計算應納之稅額，亦負有履行義務，其故意或過失短漏報所得額，而短少繳納者，即成立稅務違章行為之責任，除具有法定免責事由外，並不因事後經稅捐稽徵機關稽核發覺命補稅完畢，而阻卻其違章行為責任之成立。原告為佰弘公司之代表人，明知佰弘公司於104至106年度均有分配盈餘高達20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，且原告亦透過地下匯兌方式取得營利所得，卻遲至108年5月17日始申報107年度營利所得16,922,190元，致發生漏報所得額之結果，是原告即使非故意漏報所得，亦難辭卸過失之責任，其稅務違章行為即已該當。況原告就本件稅捐之申報，對法律之適用及解釋若產生疑義時，亦非不可向稅務稽徵機關查詢，於獲得正確及充分之資訊後因應之，僅空言不知法律及申報依據、無逃漏稅捐之主觀可歸責事由云云，核無足採。

(三)法律效果（裁罰金額）之審查：

1.應適用之法律及函令：

(1)第110條第1項：「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。」

(2)行為時稅捐稽徵法

①第21條第1項：「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

01 期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏
02 稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間
03 內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐
04 者，其核課期間為7年。」

05 ②第48條之1第1項：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關
06 補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽
07 徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下
08 列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其
09 刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關
10 於逃漏稅之處罰。」

11 ③第49條第1項前段：「滯納金、利息、滯報金、怠報
12 金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本
13 法有關稅捐之規定。」

14 (3)納保法第16條：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之
15 行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者
16 不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得
17 減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，
18 應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生
19 影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者
20 之資力。」

21 (4)財政部函令：

22 ①89年3月28日台財稅第0890450258號函：「綜合所得
23 稅納稅義務人逾期辦理結算申報，如符合稅捐稽徵法
24 第48條之1規定自動補報並補繳所得稅之案件，嗣經
25 調查發現仍有短漏報課稅所得者，應依所得稅法第11
26 0條第1項規定處罰。」

27 ②95年2月16日台財稅字第00000000000號令：「行政罰
28 法施行後，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行
29 政罰法第1條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第49
30 條準用同法第21條第1項核課期間之規定，分別為5年
31 或7年，不適用行政罰法第27條第1項3年裁處權時效

之規定；稅捐罰鍰裁處期間之起算，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第22條各款之規定。至於一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，……刑事部分已為不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定者，是類案件之裁處期間，應依行政罰法第27條第3項規定，自不起訴處分、無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定之日起算。惟其裁處期間仍應依稅捐稽徵法第21條第1項各款規定，分別為5年或7年。」

③107年5月22日台財稅字第00000000000號令修正之裁罰倍數參考表所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項部分規定：「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）情形者。處所漏稅額0.2倍之罰鍰。……三、短漏報屬前2點以外之所得，且非屬第六點（四）情形者。處所漏稅額0.5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。」第110條第2項部分規定：「三、未申報所得屬前2點以外之所得，且非屬第4點情形者。處所漏稅額1倍之罰鍰。」

2.按裁罰倍數參考表係主管機關財政部，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，就違反各項稅法之違章案件，依其不同情節訂定不同之處罰倍數，復就行為人漏稅額之高低、有無於裁罰處分核定前承認違章事實並願意繳清稅款及罰鍰、行為人究為故意或過失等分別作為裁量處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開裁罰基準作成行政處分。

01 3.查，原告對於應依法申報之大陸地區來源所得，104年至1
02 06年度均未申報，致有短漏報所得額之情事，已如前述，
03 核有過失，自應論罰。又原告104年及105年度短漏報配偶
04 租賃所得部分，因已逾裁處期間，免予處罰。從而，被告
05 依所得稅法第71條第1項、第110條第1項、稅捐稽徵法第4
06 8條之1及納保法第16條第3項規定，並參據裁處時裁罰倍
07 數參考表，審認原告已於裁罰處分核定前補繳稅款，按各
08 該年度所漏稅額8,257,595元、2,680,909元、9,606,721
09 元，酌減處以所漏稅額0.4倍之罰鍰計3,303,038元、1,14
10 4,363元、3,842,688元，實已考量原告之違章程度、違反
11 行政法上義務行為之應受責難程度、所生影響及所得利益
12 等節所為之適切裁罰，核無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫
13 用之違法情事，並無違誤。

14 4.至於原告主張應適用裁罰倍數參考表使用須知第4點予以
15 酌減裁罰倍數等語。查，所得稅法第110條第1項規定之罰
16 鍰法定最高額度為所漏稅額2倍，本件僅依所得稅法第110
17 條第1項、財政部89年3月28日台財稅第0890450258號函及
18 裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額處0.4倍，並非法定最
19 高額度，且已區分故意與過失之情形，則本件之裁罰倍數
20 既非屬法定最高額度，並不必然有裁罰倍數參考表使用須
21 知第4點之適用；又原告係於地檢署通知被告調查後始補
22 報各該年度營利所得，其違章情事在事務本質上並無具體
23 特殊情形，客觀上應受責難程度並無比一般可歸責性輕
24 微，亦難認有裁罰倍數參考表使用須知第4點所定減輕事
25 由。原告上開主張，並無足取。

26 (五)綜上所述，原處分經核於法並無違誤，訴願決定予以維持，
27 亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事
28 證已臻明確，兩造其餘主張，對本件判決結果不生影響，自
29 無再逐一論述之必要，併此敘明。

30 六、結論：原告之訴無理由。

31 中 華 民 國 114 年 8 月 21 日

高雄高等行政法院第三庭

審判長法官 林 彥 君

法官 廖 建 彥

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	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

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 114 年 8 月 25 日

03

書記官 林 映 君