臺中高等行政法院判決

109年度訴字第215號
111年4月27日辯論終結

原　　告　陳儀家

訴訟代理人　張淑珍會計師
被　　告　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　鄭智仁

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部109年7月2日中華民國台財法字第10913906980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、爭訟概要：

原告陳儀家為慈恩中醫診所負責人，民國101年度綜合所得稅結算申報，原列報取自該診所執行業務所得新臺幣（下同）86萬819元，經財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）核增該診所利息收入5,688元，並剔除費用383萬3,114元，核定所得額為469萬9,621元（一核），應補徵應納稅額104萬6,776元，經原告繳納完竣。嗣北區國稅局查得原告短漏報該診所執行業務所得額1,113萬5,698元，通報被告財政部中區國稅局核定之（二核），並歸課核定其當年度綜合所得總額1,324萬4,591元，補徵應納稅額250萬225元，並處罰鍰174萬7,295元。嗣原告申請查對更正該診所之相關費用，經北區國稅局通報被告更正核定原告執行業務所得1,101萬4,769元（三核），歸課核定綜合所得總額1,312萬3,662元，補徵應納稅額245萬1,854元，並更正裁處罰鍰172萬3,159元。

原告不服，申請復查，獲追減罰鍰10萬3,572元，其餘復查駁回。原告仍表不服，遂提起訴願，經財政部109年7月2日台財法字第10913906980號訴願決定駁回。原告仍未甘服，遂提起本件訴訟。

二、原告主張及聲明：

㈠原告101年綜合所得稅於102年5月29日申報，核課滿期日為107年5月28日。原告於108年1月4日收到101年綜合所得稅核定通知書，且核定內容並非事實。

㈡被告訴稱原告於調查時才提示漏報之薪資表及購買藥材之發票，應適用稅捐稽徵法21條第3項規定，其核課期間為7年，與事實不符。原告已依法如期申報101年綜合所得稅，核課期間即為5年。

㈢依執行業務所得查核辦法第8條規定，被告裁處書適用法條及應處罰鍰為所得稅法第110條。原告101年度綜合所得稅已於102年5月29日申報，核課期間為5年，核課期間107年5月29日到期，107年6月20日後接獲綜合所得稅核定通知書已過核課期間，無庸置疑。

㈣101年綜合所得稅已於102年5月29日如期申報，申報通訊處地址及戶籍地址均為台中市南屯區永春東路1000之16號15樓，中區國稅局於107年7月11日送達101年綜合所得稅核定通知書已逾核課期間。

㈤被告送達證書之人非稅捐稽徵法第19條之人，原告不認識此人且未收到轉交信件，國稅局亦未依第18條合法送達文書，原告歷年申報通訊地址均留台中市，且未向原告執行業務處所送交核定通知書。

㈥原告103年5月14日設籍桃園市○○區三民里丸山52之3號，由於收不到信件造成困擾，於107年12月13日遷回台中市。

㈦102至104年綜合所得稅申報時戶籍雖在桃園縣(現改制為桃園市)，通訊處地址為台中市南屯區永春東路1000之16號15樓。

㈧原告收到北區國稅局板橋分局106年4月20日調帳通知，提示獨資經營慈恩中醫診所101至104年度相關帳證，102至104年度綜合所得稅執行業務所得均已核定且補繳稅款。

㈨101年度於105年5月25日執行業務所得469萬9,621元，補稅104萬6,776元也如期繳納，此次補稅為協談性質應於罰鍰減除。106年6月送101至104年帳證給北區國稅局板橋分局查核。

㈩105年房屋稅應於105年5月1至31日繳納。但未接獲繳款書，於接獲法務部行政執行署新竹分署寄至原告執行業務所在地：新北市三峽區文化路70號通知，才於106年4月6日繳納。同理，106年房屋稅應於106年5月1至31日繳納。但未接獲繳款書，於接獲法務部行政執行署新竹分署通知，才於107年4月20日繳納。由上例可知，政府機關與人民原就存在資訊不對稱，人民欠稅時往往都是被禁止移轉或強制執行財產時，始知事態嚴重，且無法抗辯。大部分的「萬年稅單」，多源自稅捐稽徵機關的怠惰且未依職權調查即發單課稅，納稅者權利保護法（下稱納保法）的立法目的既為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利。行政機關依法行政是最基本要求。

□訴之聲明：訴願決定及復查決定（即原處分）不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠執行業務所得部分：

1.本件核課期間為7年：

①按稅捐稽徵法第21條第1項第3款所稱之「詐欺」或「其他不正當方法」，主要內容即是故意違反稅捐法制上所要求「誠實義務」，而此等誠實義務之內容甚多，且分布在極廣之時序範圍中，包括在稅捐債務成立前之設籍、設帳義務與取得、交付、保留及登載憑證義務，到稅捐債務成立後之誠實申報、繳納及配合調查之義務均屬之。因此只要納稅義務人有發生短漏稅捐結果之認識及期待（漏稅故

意），而違反稅捐法制要求之誠實義務，即符合上述「詐欺」或「其他不正當方法」定義，其稅捐核課期間應為7年。

②按行為時稅捐稽徵法第21條、第22條第1款、最高行政法院107年度判字第141號判決意旨，原告獨資經營慈恩中醫診所，該診所101年度執行業務所得損益計算表，原列報收入總額1,977萬0,672元、費用總額1,890萬9,853元（其中包含薪資支出702萬3,431元）、所得總額86萬819元，嗣板橋分局依檢舉資料，查證結果核定該診所101至104年度分別短漏報執行業務收入1,072萬9,277元、960萬4,724元、1,121萬6,727元、1,160萬6,931元。原告旋於106年6月9日補申報該診所101至104年度受僱員工等6人高薪低報之薪資支出194萬2,107元、204萬4,464元、194萬6,794元、181萬7,441元之扣繳及免扣繳憑單，並106年7月7日申請更正慈恩中醫診所101至104年度執行業務（其他）所得損益計算表。查原告上揭補申報該診所101年度薪資支出呂麗慧72萬5,553元、簡照唐5萬4,665元、方仁志89萬5,229元、彭俊傑26萬5,460元、林佳箐1,200元，合計194萬2,107元，並將該診所101年度原申報薪資支出702萬3,431元更正為896萬5,538元。足證原告未於申報時揭露該診所實際執行業務收入及薪資支出，並於稽徵機關第1次調帳查核時，提示不實登載之日記帳、分類帳及薪資印領清冊等帳冊供核，顯以不正當之方法逃漏其綜合所得稅。又原告未誠實申報慈恩中醫診所101年度之執行業務收入金額達千萬元以上（101年度1,072萬9,277元），金額並非微小，以其原始列報取自該診所執行業務所得86萬819元，倘其申報時如實辦理薪資扣繳憑單及帳列薪資支出，慈恩中醫診所當年度全年所得額將為虧損108萬1,288元（860,819元-1,942,107元），則易被稽徵機關列為選案查核對象，足證原告為隱匿診所之所得，刻意隱匿收入並規劃不依規定按受僱員工實際薪資辦理扣繳及開立扣繳憑

單，顯以不正當方法逃漏稅捐。綜上，原告101至104年刻意隱匿慈恩中醫診所之收入並規劃不依規定辦理扣繳及開立扣繳憑單的手段隱匿課稅資料，並於綜合所得稅結算申報時短漏報源自該診所之所得以遂其逃漏稅捐之目的，整體觀察，足認有以不正當方法逃漏稅捐的行為。原告在漏報所得前，已有隱匿所得的規劃，並於申報時以漏報方式實現該規劃，使稅捐機關無法知悉稅捐存在，造成漏稅結果，顯見其於申報時即具逃漏綜合所得稅意圖，該當於稅捐稽徵法第21條第1項第3款所謂「不正當方法逃漏稅捐」之事由，本件核課期間為7年。

2.系爭107年4月11日稽徵文書合法送達情形，說明如下：

①依行政程序法第72條第1項前段及第73條第1項規定，行政文書之送達，原則上固應向應受送達人本人為之，但於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辦別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員。查原告自103年5月14日至107年12月13日期間設籍改制前桃園縣○○鄉丸山52之3號（戶長為謝世勳），該址為露露小吃店（ZOO ZOO咖啡店）之營業場所。次依謝世勳109年2月14日傳真說明書略以：原告因購買農地，戶籍要遷入，我是同意的，臺中分局發文給原告文件，李聖賢有代為簽收，李聖賢後來離職，去向不明等語。是原告將其戶籍遷入前揭地址，自應留意相關文書之收受，且被告於107年4月11日將系爭稽徵文書，送達至原告戶籍地址，並由謝世勳之受雇人即應送達處所之接收郵件人員李聖賢蓋章代為收受，已生合法送達效力。又原告收受後，於107年8月3日向被告申請查對更正，並未於斯時主張有送達瑕疵等問題。是以，前揭系爭稽徵文書已於107年4月11日合法送達。

②依苗栗縣政府稅務局（以下簡稱苗栗稅務局）110年7月13日苗稅房密字第1103012561號函所附原告所有坐落苗栗縣○○鄉○○村飛鳳20-2號房屋之104年度房屋稅徵銷明細

清單所載，原告104年度房屋稅繳納期間為104年5月1日至同年5月31日，經苗栗稅務局展延繳納期間為104年9月16日至同年10月15日，原告於104年9月29日繳納稅款7,351元。次依苗栗稅務局111年2月21日苗稅房字第1113003270號函復，上揭房屋稅繳納通知書之展延原因係原告未於原訂期限內（104年5月1日至同年5月31日）繳清稅款，因未合法送達，嗣辦理催繳取證，係寄送至桃園市○○區丸山52之3號。

③原告上揭房屋之105及106年度房屋稅繳款書，苗栗稅務局分別於105年7月20日及106年7月19日辦理催繳取證，送達其戶籍地址（即桃園市○○區丸山52之3號），並由李勝賢蓋章代為收受，因逾期未繳納稅款，依稅捐稽徵法第20條規定，每逾2日加徵1%滯納金，逾30日仍未繳納者，移送強制執行。案經苗栗稅務局移送法務部行政執行署新竹分署強制執行，原告對該繳款書送達並無異議，而分別於106年4月6日及107年4月20日完納房屋稅7,277元及7,204元、滯納金1,091元及1,080元。

④上開原告之房屋稅繳款書送達情形可知，苗栗稅務局催繳取證地址均為原告之戶籍地址，依經驗法則，原告上揭房屋稅催繳通知書均由李勝賢簽收。李君為露露小吃店唯一受僱員工，其願代收原告信件係經授權，原告上揭104年度房屋稅於104年9月29日繳納稅款7,351元並未逾限繳期限，足證李君簽收催繳通知書後於展延期限屆滿前轉交與原告。

⑤綜上，原告長期設籍於桃園市○○區丸山52之3號（103年5月14日至107年12月13日），顯然有意以此為對外通聯之基地，即使並非每日居住於該處，亦無礙於定時查訪、維護其住所之意思。況原告早已多次知悉稽徵機關會寄送稅捐稽徵文書至其戶籍地址，且該稽徵文書由李勝賢蓋章代為收受亦無反對意見。從而，本件被告於107年4月11日將

系爭稽徵文書，送達至原告戶籍地址，並由李勝賢蓋章代為收受，已生合法送達效力。

3.已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，應不發生核課期間之適用問題，業經財政部85年5月24日台財稅第850204330號函釋在案。查原告於107年8月3日申請查對更正慈恩中醫診所101年度相關費用，經北區國稅局更正核定，嗣被告於108年1月10日將更正後之稽徵文書送達原告指定之郵寄地址（即臺中市○○區○○○路0000○00號15樓）。依財政部前揭函釋意旨，本次更正核定係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，不發生核課期間之適用問題。原告主張已逾核課期間一節，核不足採。

㈡罰鍰部分：

依納保法第16條第1、3項、行為時所得稅法第71條第1項前段、現行所得稅法第110條第1項規定意旨，原告於辦理綜合所得稅結算申報時，即負有據實申報之義務，客觀上原告明知其取有系爭執行業務所得，即難卸免其申報義務，其漏未申報，已違反法律上應負之義務，核有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰。本件原核定參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱裁罰倍數參考表），以原告短漏報執行業務所得1,015萬3,950元，依收入有無填報扣免繳憑單之所得為25萬3,038元及990萬912元，按漏稅額349萬8,630元處0.2倍及0.5倍之罰鍰共172萬3,159元，惟查原告短漏報執行業務所得1,015萬3,950元中，尚有因調減診所列報之費用或損失共111萬3,742元，致同額調增所得111萬3,742元部分，屬應稅免罰所得，重行計算屬短漏報收入之應罰所得為904萬208元（10,153,950元-1,113,742元），是本件參據裁罰倍數參考表，以原告短漏報應罰所得，依收入有無填報扣免繳憑單之所得25萬3,038元及878萬7,170元，按重行核算之漏稅額329萬4,503元處0.2倍及0.5倍之罰鍰共161萬

9,587元【3,294,503元×(253,038元×0.2倍+8,787,170元×0.5倍)÷9,040,208元】為由，追減罰鍰10萬3,572元（1,723,159元-1,619,587元），變更核定為161萬9,587元。

㈢訴之聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原處分關於補稅部分：

1.（二核）核課處分是否於核課期間內？

2.（二核）核課處分之稽徵文書是否合法送達原告？

㈡原處分關於罰鍰部分是否合法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

如爭訟概要所述之事實，有101年度綜合所得稅結算申報書、一核之北區國稅局板橋分局101年度綜合所得稅執行業務及其他所得查帳案件調查報告書、二核之申報核定調整數額報告表（重核）、被告綜合所得稅核定通知書、被告裁處書、三核之北區國稅局板橋分局101年度綜合所得稅執行業務及其他所得申報案件重核報告書、被告綜合所得稅核定通知書、被告違章案件罰鍰通知書各1份在卷可查（見原處分卷2第41、46、93至99、103頁、原處分卷1第7至11、34至37、67至72、104頁）。

㈡原處分關於補稅部分係適法有據：

1.應適用的法令：

①行為時所得稅法第14條第1項第2類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……」

②稅捐稽徵法第21條第1項第1、3款規定：「稅捐之核課期間，依下列規定：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，其核課期間為五年。……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，其核課期間為七年。」

2.本件申報期間為7年，（二核）核課處分尚於核課期間內：

①按稅捐稽徵法第17條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」又稅捐稽徵機關已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，應不發生核課期間之適用問題，業經財政部85年5月24日台財稅第850204330號函釋在案。本件三核為原告申請查對更正者，有綜合所得稅更正申請書1份附卷可稽（見原處分卷二第217頁），依上揭說明，不發生核課期間適用問題，故本件應以被告二核之核課處分，審酌是否於核課期間內，核先敘明。

②復按未盡誠實申報的義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為的不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定的情形相當。易言之，如納稅義務人在漏報所得前，已有隱匿所得的規劃，並於申報時以漏報方式實現該規劃，則該漏報行為當時，雖只是消極不作為，但不再依單純漏報為評價，而應就漏報行為整體觀察，認係故意以不正當方法逃漏稅捐，而適用較長的7年核課期間，方能實現租稅之公平正義，最高行政法院108年度判字第62號判決意旨可供參照。

③查原告於北區國稅局依檢舉資料調查後，始補申報慈恩中醫診所101年度薪資支出呂麗慧72萬5,553元、簡照唐5萬4,665元、方仁志89萬5,229元、彭俊傑26萬5,460元、林佳箐1,200元，並就實際給付金額予以申報之醫師薪資所得差額，補申報扣繳憑單，此有該診所申報101年度高薪低報員工薪資所得扣繳憑單明細表1份、北區國稅局各類

所得扣繳暨免扣繳憑單申報書3份在卷可佐(見本院卷第417頁、原處分卷二第257至259頁)，而呂麗慧等人既為原告員工，其等薪資復為原告執行業務之成本，原告當無漏報之理，實則，原告申報綜合所得稅，其執行業務所得僅86萬819元，此有101年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書可稽（見原處分卷二第94頁），尚且低於上揭低報之薪資加總，足認原告申報時為避免造成入不敷出之不合理狀況，刻意低報（隱匿）員工薪資甚明，參照上開說明，應符合稅捐稽徵法第21條第1項第3款之規定，故本件核課期間為7年。

④承上，依稅捐稽徵法第22條第1款規定：「前條第一項核課期間之起算，依下列規定：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。」本件原告係於102年5月29日申報乙節，有101年度綜合所得稅電子結算〔網路〕申報收執聯在卷可參（見原處分卷2第99頁），故核課期間應自102年5月29日起至109年5月28日止。本件二核之稽徵文書係於107年4月11日送達原告戶籍地即桃園市○○區三民里5鄰丸山52之3號，由「李勝賢（員工）」接收，有被告送達證書1份存卷可考（見原處分卷二第50頁），尚於核課期間內（上開送達為合法送達，詳見下述）。

3.本件二核之稽徵文書已合法送達原告：

①查稅捐稽徵法關於送達係規定於第18、19條，係分別關於稽徵文書送達時間、送達對象之規定，對於送達方法，稅捐稽徵法並無明文，依稅捐稽徵法第1條：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」自應適用行政程序法之規定。而行政程序法第72條第1項前段、第73條第1項規定：「送達，於應受送達人之住居所、事務所或營業所為之。」「於應送達處所不獲會晤應受送達人時，得將文書付與有辨別事理能力之同居人、受雇人或應送達處所之接收郵件人員。」

②依被告遷徙記錄資料查詢清單、個人戶籍資料查詢清單所載，原告自103年5月14日至107年12月12日，將戶籍設在桃園市○○區三民里5鄰丸山52之3號（見原處分卷2第51、108頁），當時上址戶長為謝世勳（103年4月7日遷入），有遷入戶籍登記申請書1份存卷可參（見原處分卷二第222頁），謝世勳曾傳真向被告表示略以：本人是露露小吃店負責人，獨自一人經營，原告因購買農地，戶籍要遷入，我是同意的，財政部發文給陳儀家文件，李勝賢有代為簽收，李勝賢後來離職，去向不明等語（原卷二第217、218頁），核與證人李勝賢證稱：「（問：郵差送謝先生與原告的信件有幫他收？）一開始店章都在陳先生那裡，後來是說有老闆的信，我們要幫忙代收，我們店裡的稅還是什麼，都是我在處理。」「（問：所以這段期間，只要是原告的信件都幫他收？）是，但掛號信就無法幫忙收取。」等語大致相符（見本院卷第137頁），足見李勝賢有代原告接收信件之權限。

③再者，原告所有苗栗縣○○鄉○○村飛鳳20-2號房屋之104年度房屋稅，原繳納期間為104年5月1至31日，因繳納通知書未合法送達，經苗栗稅務局辦理催繳取證，寄送至上址桃園市○○區三民里5鄰丸山52之3號，展延為104年9月16日至10月15日，原告於同年9月29日繳納稅款7,351元等情，有線上繳款書資料查詢、非約定轉帳納稅資料查詢及異動、苗栗稅務局111年2月21日苗稅房字第1113003270號函各1份在卷可考（見本院卷第371、373、415頁），益證原告亦曾自上揭桃園市處所接收郵件甚明。依此，本件二核之稽徵文書，既已送達於原告桃園市地址，且由有接收權限之李勝賢接收，自屬合法送達。

④至於證人謝世勳雖證稱：我沒有交代李勝賢代收原告信件，他也沒有轉交過等語（見本院卷第134頁），然已與其前傳真所表示之意見相異，亦與李勝賢之證詞不符，證人即受託管理露露小吃店之曾子文雖證稱：我印象中沒有

請李勝賢幫忙代收原告信件等語（見本院卷第172頁），然曾子文並未實際經營露露小吃店，1年僅大概去1、2次看一下之情，亦為曾子文自承在卷（見本院卷第168頁），是曾子文僅略為知悉小吃店之經營狀況，當無從知悉李勝賢接受原告信件之詳情。綜上，證人謝世勳、曾子文之證詞，均不能為有利原告之認定。

4.本件原告應補稅額之計算：

原告101年核定（二核）之綜合所得淨額為1,195萬7,576元【1,324萬4,591元（所得總額）－61萬5,000元（免稅額）－26萬1,487元（一般扣除額）－20萬8,000元（薪資所得特別扣除額）－20萬2,528元（儲蓄投資特別扣除額）＝1,195萬7,576元】，與原告薪資分開計稅者之薪資所得淨額為78萬5,474元【97萬1,474元（薪資分開計稅者之薪資所得）－8萬2,000元（薪資分開計稅者之免稅額）－10萬4,000元（薪資分開計稅者之薪資所得扣除額）＝78萬5,474元】，不含薪資分開計稅部分之應納稅額為369萬4,440元【（1,195萬7,576元－78萬5,474元）x40％－77萬4,400元（累進差額）＝369萬4,440元】，薪資分開計稅部分之應納稅額為【78萬5,474元x12％－3萬5,000元（累進差額）＝5萬9,256元】，故應納稅額為375萬3,696元【5萬9,256元（薪資分開計稅部分之應納稅額）＋369萬4,440元（不含薪資分開計稅部分之應納稅額）＝375萬3,696元】，則原告應補稅額為250萬225元【375萬3,696元（應納稅額）－5萬3,537元（扣繳稅額及可扣抵稅額）－15萬3,158元（結算已自繳稅額）－104萬6,776元（原補稅額）＝250萬225元】。嗣原告申請查對更正，經北區國稅局准予追認郵電費1萬2,385元、保險費2,044元及其他費用或損失10萬6,500元共120,929元，核定費用總額1,973萬8,218元【1,961萬7,289元+12萬0,929元＝1,973萬8,218元】，被告遂更正核定原告執行業務所得1,101萬4,769元，綜合所得總額為

1,312萬3,662元，經代入上揭算式（僅變動所得總額），原告應補稅額為245萬1,854元。

㈢原處分關於罰鍰部分適法有據：

1.應適用的法令：

①納保法第16條第1、3項規定：「（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。」

②行為時所得稅法第110條第1項規定：「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，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」

2.原處分關於罰鍰之計算：

按綜合所得稅之課徵係採家戶申報及自行報繳制，重在誠實申報，納稅義務人有所得即應自行申報並善盡查對，此為稅法強行規定之義務。經查，原告有低報執行業務所得而隱匿員工薪資行為（見上揭㈡之2.之③），自屬明知而有意為之，原告短漏報執行業務所得1,015萬3,950元，經復查決定調減修繕費、保現費、租金及權利金、交際費等支出，計111萬3,742元，致同額調增所得，屬應稅免罰所得，故短漏報收入之應罰所得為904萬208元【1,015萬3,950元－111萬3,742元＝904萬208元】，依裁罰倍數參考表規定，其中短漏報所得已填報扣免繳憑單部分裁處漏稅額0.2倍罰鍰，未填報扣免繳憑單部分裁處漏稅額0.5倍罰鍰，前者為25萬3,038元，後者為878萬7,170元，故罰鍰應為161萬9,587元【329萬4,503元（漏稅額）×（25萬3,038元×0.2倍＋878萬7,170元×0.5倍）÷904萬208元＝161萬9,587元】。

㈣綜上所述，被告復查決定（即原處分）核無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁

回。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘事證及主張，核與判決結果不生影響，爰不逐一論述，併此敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　18　　日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法　官　陳　文　燦

法　官　楊　嵎　琇

法　官　張　鶴　齡

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所　需　要　件
㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備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，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政	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。

法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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㈠、㈡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㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中　　華　　民　　國　　111　　年　　5　　月　　18　　日

書記官　黃　靜　華