

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第130號

113年10月30日辯論終結

原告 陳美玲
訴訟代理人 廖學能 律師
被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘
訴訟代理人 古智文

上列當事人間綜合所得稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國113年4月8日台財法字第11313909540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：

被告依據通報及查得資料，以原告受託處理土地徵收後行政救濟事務，於民國105年度獲有執行業務收入新臺幣(下同)25,722,137元，卻未依規定辦理105年度綜合所得稅結算申報，乃依財政部訂定之執行業務者費用標準，核定執行業務所得18,005,495元，併同查得未申報之薪資等所得28,438元，歸課核定綜合所得總額18,033,933元，綜合所得淨額17,831,775元，補徵應納稅額6,719,298元。原告就執行業務所得及基本生活費差額部分，申請復查結果，獲追減執行業務所得250,915元，其餘復查駁回，原告循序提起行政訴訟，經本院高等行政訴訟庭於113年7月18日以112年度訴字第277號判決駁回原告之訴，原告未提上訴業告確定。被告另以原告105年度取有執行業務所得17,754,580元(18,005,495元-250,915元，下稱系爭所得)及薪資等所得計28,438

01 元，合計17,783,018元，未依規定辦理綜合所得稅結算申
02 報，有逃漏稅情事，依所得稅法第110條第2項規定，按補徵
03 稅額6,606,387元處以0.8倍之罰鍰5,285,109元（下稱原處
04 分）。原告不服，申請復查，經被告以112年12月8日中區國
05 稅法務字第0000000000號復查決定（下稱復查決定）維持原
06 處分，乃提起訴願，復經財政部以111年4月27日府授法訴字
07 第0000000000號訴願決定（下稱訴願決定）駁回，原告仍不
08 服，遂提起本件行政訴訟。

09 二、原告起訴主張及聲明：

10 (一)主張要旨：

11 1.原告收受地主給付之酬金屬附條件之贈與，非執行業務所
12 得或其他所得，且本身並非從事地政相關職業，無法預見
13 系爭所得之形成，又其曾於105年間至被告所屬南投分局
14 詢問相關所得事宜，未獲明確答案，以致誤認毋庸辦理綜
15 合所得稅申報，非故意或過失短漏報系爭所得。退萬步言
16 ，縱認原告有故意或過失，原告係以贈與之形式規避執行
17 業務所得，應屬租稅規避而非租稅逃漏，且原告遭查獲
18 後，積極配合調查，主動交代資金軌跡，並無隱匿事實或
19 為虛偽不實陳述意見等行為，依納稅者權利保護法（下稱
20 納保法）第7條第8項規定，被告不得課予逃漏租稅之處
21 罰。

22 2.原告歷年因收入微薄，毋庸辦理結算申報，系爭所得遭查
23 獲前，亦未發生從事地政事務而遭核課執行業務所得之情
24 況，被告未考量原告違章情節酌予減輕處罰，有裁量怠惰
25 或濫用之違法等語。

26 (二)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

27 三、被告答辯及聲明：

28 (一)答辯要旨：

29 1.系爭所得本質上屬原告之執行業務收入，業經判決確定：
30 (1)解釋意思表示，應探求當事人之真意，不拘泥於所用之
31 辭句，為民法第98條所明定；而解釋契約，應斟酌立約

01 當時情形，及一切證據資料以為斷定，庶不失契約之真
02 意（最高法院86年9月4日86年度台上字第2756號民事判
03 決參照）。原告與聯名訴訟地主曾評論等人簽訂之承攬
04 委託同意書，其內容略以：(1)全權委託原告承攬所有訴
05 願及行政訴訟程序，並由許律師承接所有訴訟程序至本
06 案判決確定為止（100年4月1日起至案件全部領款完
07 成）；(2)承攬費用及後謝酬金部分，訴訟程序律師費和
08 相關雜費實報實付，原告後謝酬金以實際領取補償金額
09 1成（10%）為服務費；(3)本案訴之撤回或委託人解除委
10 託終止本約，經判決勝訴，仍需給付約定後謝酬金1成
11 不得拒絕，若本案敗訴確定，立約人得拒絕給付約定後
12 謝酬金，但不得拒付律師費等語，佐以原告於調查階段
13 自陳其受託處理訴訟事務等，核係原告於聯名訴訟地主
14 提起行政救濟前後，提供約定之勞務，而聯名訴訟地主
15 則以訴訟結果取勝並領得補償金為條件，給付原告勞務
16 對價，該委任契約，核與一方將自己財產無償給與他
17 方，經他方允受之約定有間，並非民法第406條規定之
18 贈與契約。次查，原告於調查階段稱其從事代書業務工
19 作，為聯名訴訟地主處理訴訟前後事務，並檢附土地登
20 記及地籍圖謄本等為其具體工作內容，及許律師因原告
21 與藍○拴等因履行契約事件，出庭證稱：原告之前跟其
22 說是代書，但似乎沒有證照等，足證原告為執行業務
23 者，所獲聯名訴訟地主匯付前揭酬金為執行業務收入。
24 再參原告提示之105年8月12日文小(四)個別原告/繼承人
25 判決賠償金額匯入後謝酬金表，列名林其銓、林森雄、
26 林其柏、林其佑之備註欄註記：「存證信函催收」及催
27 收之郵局存證信函影本，益證原告認此係附條件有償之
28 契約，經條件成就而應獲相當酬金，互為對價，欲索求
29 其主張應得款項，本質上屬聯名訴訟地主匯付酬金予原
30 告之執行業務收入。

01 (2)本件同一漏稅事實之綜合所得稅補徵本稅部分，經被告
02 所屬南投分局依據通報及查得資料，以南投縣政府辦理
03 中興新村都市計畫「文小(四)」工程，徵收該縣南投市數
04 十筆土地等，經原地主以被徵收土地未按原訂計畫興建
05 工程，申請照徵收價額收回遭否准，提起行政訴訟，獲
06 行政法院判命有關機關個別補償原地主若干金額及利息
07 確定。原地主爭取收回被徵收土地及前揭訴訟過程中，
08 原告自陳其除受託覓得律師為訴訟代理人，期間並協助
09 處理訴訟事務，而與部分聯名訴訟地主約定，倘行政訴
10 訟勝訴並領取補償金後，應支付原告後謝酬金1成，部
11 分聯名訴訟地主於105年7月22日領取補借金及利息之國
12 庫支票後，於105年間匯入原告遠東國際商業銀行南投
13 分行帳戶計30,722,137元，以為約定之酬金，原告收受
14 該部分款項後，復於105年7月29日自上開帳戶轉匯律師
15 5,000,000元，又於105年間退還部分聯名訴訟地主訴訟
16 費用計358,450元，經南投分局審認原告所收受款項應
17 扣除代收代付律師之款項5,000,000元，餘25,722,137
18 元為原告所收酬金，具執行業務所得性質，乃核定執行
19 業務所得18,005,495元〔(30,722,137元-5,000,000
20 元)×(1-30%)〕；嗣經被告復查決定，再以原告退還部
21 分聯名訴訟地主訴訟費用358,450元，非屬原告之執行
22 業務收入，乃予追減執行業務收入358,450元及執行業
23 務所得250,915元，重行核定執行業務所得17,754,580
24 元。原告不服，提起訴願，經財政部訴願決定駁回。原
25 告提起行政訴訟，經本院以112年度訴字第277號駁回，
26 原告未提上訴業告確定。

27 2.本件非屬租稅規避事件，且原告漏報系爭所得有過失，被
28 告所為裁罰處分，應屬適法：

29 (1)原告與聯名訴訟地主約定，受託處理土地徵收後行政救
30 濟事務，並以獲致地主領得補償金為條件，給付原告勞
31 務對價(實際領取補償金額1成)，原告取有前揭酬金為

01 執行業務收入，該執行業務所得已該當課稅構成要件事
02 實，此為原告所知悉並掌握，卻未依規定據實申報，使
03 稅捐機關未能發現或掌握該筆所得之存在，造成逃漏稅
04 捐之結果，自屬租稅逃漏行為。而租稅規避係以迂迴、
05 非常規之交易形式，濫用私法法律上之形式或法律行
06 為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀
07 態，違反租稅法之立法意旨，使之不具備課稅構成要
08 件。審諸本件原告係按雙方契約約定受償，並就未於期
09 限內為給付之地主，以存證信函請求限期給付之常規私
10 法交易行為，核非納稅者權利保護法所稱之租稅規避態
11 樣，原告主張其係以贈與形式規避執行業務所得，為租
12 稅規避，依納保法第7條第8項規定不應處罰云云，核無
13 足採。

14 (2)依所得稅法第2條第1項規定，凡有中華民國來源所得之
15 個人，應就其中華民國來源之所得，依所得稅法規定，
16 課徵綜合所得稅，此乃稅法之強行規定。綜合所得稅係
17 採自行申報制，乃重在誠實報繳為前提，有所得即應課
18 稅，為所得稅制之基本原則，是取有所得即應誠實申
19 報，且納稅事實之發生皆與納稅義務人生活息息相關，
20 申報年度實際有多少所得，本人知之最詳，自應注意據
21 實申報，尚不得以未知法令規定及認知差異為由，而免
22 除行政罰責任。原告105年度取有系爭執行業務所得17,
23 754,580元，另有薪資所得14,513元、利息所得12,645
24 及財產交易所得1,280元，合計17,783,018元，其知之
25 最詳，自應於105年度綜合所得稅法定申報期限內，將
26 構成綜合所得之課稅範圍於期限內自行申報，惟原告未
27 依規定辦理結算申報，已違反法律上應負之義務，綜觀
28 其違反行政法之義務行為之事實，核有應注意、能注意
29 而未注意之過失，不符合納保法第16條第1項不予處罰
30 之要件，自應論罰，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參
31 考表規定，應按所漏稅額處1倍罰鍰，被告審酌原告於

01 裁罰處分核定前已繳清本稅，裁罰倍數予以減輕20%，
02 按所漏稅額6,606,387元處罰5,285,109元〔6,606,387
03 元x1倍x(1-20%)〕，已考量原告違章程度所為之適切處
04 分等語。

05 (二)聲明：駁回原告之訴。

06 四、本件兩造主要爭執之點為：

07 (一)原告就其未申報系爭所得是否為租稅規避而不應處罰？

08 (二)被告作成原處分有無裁量怠惰之瑕疵？

09 五、本院判斷：

10 (一)前提事實：

11 前揭事實概要所載事實，為兩造所不爭執，並有原告105年
12 度綜合所得稅未申報核定通知書、本稅復查申請書、本稅復
13 查決定書、本稅繳款書、本稅訴願申請書、本稅訴願決定
14 書、本院高等行政訴訟庭112年度訴字第277號判決(見原處
15 分卷1第77頁、第97至110頁、第115至125頁、第127頁、第
16 30至165頁，本院卷第101至123頁)、原處分及繳款書、罰鍰
17 復查申請書、被告112年12月8日中區國稅法務字第00000000
18 00號復查決定書、原告訴願書及附件、訴願決定等各項證據
19 資料存卷可查(見原處分卷1第197至198頁、第200至205頁、
20 第266至273頁、第278至296頁、第313至323頁)存卷可查，
21 堪認為真實。

22 (二)本件並非租稅規避，不適用納保法第7條第8項前段不予處罰
23 規定：

24 1.按納保法第7條第3項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，
25 違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避
26 租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效
27 果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益
28 相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利
29 息。」第8項規定：「第3項情形，主管機關不得另課予逃
30 漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱
31 匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機

01 關短漏核定稅捐者，不在此限。」所謂租稅規避，係指以
02 合法但非常規的交易形式，規避租稅構成要件之該當，以
03 達成與交易常規相當之經濟效果。倘並無交易形式之濫用
04 ，而僅係單純未為所得申報，自非屬租稅規避行為。

05 2.經查，原告與聯名訴訟地主等人簽訂之承攬委託同意書內
06 容略為：「茲為南投縣中興新村文小(四)用地徵收案件全權
07 委託陳美玲小姐承攬辦理約定權限和辦理完成後約定給付
08 酬金及其他條件如下：一、承攬辦理範圍說明：……今全
09 權委託陳美玲小姐承攬所有訴願及行政訴訟相關程序，並
10 由許富雄律師承接所有訴訟程序至本案判決確定為止（10
11 0年4月1日起至案件全部領款完成）。二、約定承攬費用
12 及後謝酬金：……陳美玲小姐後謝酬金由委託地主承諾以
13 實際領取二次補償金額所有款項一成（10%）為服務費。承
14 攬委託人同意於領款10日內匯款交付，收到款項後將以簡
15 訊通知……三、本案訴之撤回或委託人解除委託終止本
16 約，經判決勝訴縣府二次賠償金領取後，仍需給付約定後
17 謝酬金一成不得拒絕，若本案敗訴確定，委託人得拒絕給
18 付約定後謝酬金，但不得拒付律師費……」有承攬委託同
19 意書影本在卷可參（見原處分卷1第12至13頁）。依上開
20 書面所載內容觀之，立約當事人已約明原告承攬處理之事
21 項係為被徵收土地全體所有權人處理土地徵收提起訴願及
22 行政訴訟程序等相關事務，而所有共同具名提起訴訟之土
23 地所有權人必須於獲取勝訴判決並領畢二次補償金後，以
24 實際領取二次補償金額之一成作為原告處理事務之對價甚
25 明。顯見上開承攬委託同意書由原告本於承攬人之地位，
26 而對方則本於業主地位，雙方約明承攬人應完成之工作內
27 容，與業主應給付特定數額之報酬，已具足承攬契約成立
28 要件，核非濫用「贈與」之法律形式為不合常規交易，原
29 告僅係單純未就執行此項業務所得為申報，難認屬於租稅
30 規避行為情形，原告此部分之主張，要無可採。

01 (三)被告作成原處分裁罰原告核屬適法有據，且並無裁量怠惰之
02 瑕疵：

03 1.按行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人
04 應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該
05 管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之
06 項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年
07 應納稅額減除……尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計
08 算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」所得稅法第
09 110條第2項規定：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結
10 算……申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅
11 之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅
12 額，處3倍以下之罰鍰。」次按納保法第16條規定：「（
13 第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失
14 者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除
15 行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第
16 3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義
17 務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得
18 之利益，並得考量納稅者之資力。」

19 2.「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」就所得稅法（綜
20 合所得稅）第110條第2項規定情形，第3點規定：「未申
21 報所得屬前2點以外之所得（未申報所得屬裁罰處分核定
22 前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且非屬第4點情
23 形者、未申報所得屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之
24 所得，且非屬第4點情形者。），且非屬第4點情形者（以
25 他人名義分散所得，或其他經查屬故意未申報依本法規定
26 應申報課稅之所得額者）」處所漏稅額1倍之罰鍰。第6點
27 規定，於裁罰處分核定前已補繳稅款者，依規定之倍數酌
28 減百分之二十處罰。

29 3.所得稅法第110條第2項既明定納稅義務人未依本法規定自
30 行辦理結算申報，經稽徵機關調查發現有依本法規定課稅
31 之所得額者，處補徵稅額3倍以下之罰鍰，即授權行政機

01 關斟酌個案違章情節輕重予以裁罰。則「稅務違章案件裁
02 罰金額或倍數參考表」就所得稅法第110條第2項所定之
03 「裁罰金額或倍數」，其中關於第3點所列之違章事實，
04 即未申報所得屬前2點以外之所得，且非屬第4點情形者，
05 規定處所漏稅額1倍之罰鍰，自屬行政機關裁量權之行使。
06 又參考表之訂定目的，係租稅主管機關為統一法令適用，
07 及使下級機關有具體標準可供依循，以避免相同案件
08 有處罰數額上差異，其法律性質為裁量性行政規則，則下
09 級機關於個案適用時，理當循其規定為之。再者，在稅捐
10 法制上因為稅捐之稽徵具有大量行政之特徵，且倍數參考
11 表復已就違章行為人依未申報所得之種類及其主觀要件是
12 否故意而分別規定裁處不同之罰鍰倍數，可謂已對違章行
13 為人之可受責難之程度予以適度之考量。故本於「稽徵經
14 濟原則」之法理，如稅捐稽徵機關已證明扣繳義務人於辦
15 理扣繳款有故意或過失違反規定之行為，並參據倍數參考
16 表相關規定標準，而為合義務性之裁處，於法即無不合，
17 自難謂有裁量濫用或怠惰之違法瑕疵。

18 4. 又依諸上開所得稅法之規定，可知個人綜合所得稅係採自
19 行申報制，以誠實報繳為前提，有所得即應申報並繳納稅
20 額，為所得稅制之基本原則。且因納稅事實之發生皆與納
21 稅義務人生活息息相關，申報年度實際有多少所得，本人
22 知之最詳，自應注意據實申報，若因故意或過失漏未申報
23 繳納稅款，應負擔受罰責任；亦不得以未知法令規定及認
24 知差異為由，而免除行政罰責任。

25 5. 經查，原告未申報系爭所得，已違反所得稅法應負之義
26 務，其明知105年間有依其與聯名訴訟地主等人簽訂之承
27 攬委託同意書取得鉅額酬金，卻未為申報，縱因個人對法
28 令規定主觀認知有誤，亦核有應注意、能注意而未注意之
29 過失。原告雖一再主張其在105年間曾至南投分局詢問相
30 關所得，惟未獲明確答案，致誤信毋庸辦理所得稅申報云
31 云（見本院卷第20頁、第136頁），卻未提供任何相關證

01 據以實其說。且依其所述，既未獲明確答案，自亦不可能
02 產生毋庸申報之確信，難認符合納保法第16條第2項但書
03 得減輕或免除其處罰之要件。

04 6.是以，被告依據通報及查得資料，以原告受託處理土地徵
05 收後行政救濟事務，於105年度獲有執行業務收入，卻未
06 依規定辦理105年度綜合所得稅結算申報，已違反法律上
07 應負之義務，核有應注意、能注意而未注意之過失，但因
08 其於裁罰處分核定前已繳清本稅，乃依所得稅法第110條
09 第2項及「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」等相關
10 規定，按補徵之所漏稅額裁處0.8倍罰鍰，堪認已審酌原
11 告違章情節，並考量其非難程度及得減輕之事由，而於法
12 定罰鍰範圍內為合義務性之適切裁量，核無裁量濫用或怠
13 惰之情形，自屬適法有據。

14 六、綜上所述，原告上開所述各節均非可取，被告所為原處分認
15 事用法俱無違誤，復查決定及訴願決定予以維持，亦核無不
16 合。原告訴請撤銷，為無理由，本院無從准許。

17 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
18 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之
19 必要，併此敘明。

20 八、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

21 中 華 民 國 113 年 11 月 27 日

22 審判長法官 蔡紹良

23 法官 陳怡君

24 法官 黃司熒

25 以上正本證明與原本無異。

26 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
27 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
28 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
29 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
30 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

01 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
 02 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：
 03

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. 當事人或其代表人、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。 2. 稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3. 專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 當事人為公法人、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，當事人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(一)、(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

04 中 華 民 國 113 年 12 月 2 日

05 書記官 詹靜宜