臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

113年度訴字第26號

民國113年12月26日辯論終結

原告 陳進發

訴訟代理人 陳俊茂 律師

複代理人 紀冠羽 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 吳昱瑩

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112年12月21日台財法字第11213946420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：

緣原告民國107年度、109年度綜合所得稅結算申報，列報綜合所得總額新臺幣（下同）1,481,810元、1,608,422元；經被告查獲107年度短漏報薪資、利息及其他所得計新臺幣（下同）10,474,358元，109年度短漏報利息及其他所得計9,485,433元，歸課核定107、109年度綜合所得總額10,568,274元、9,603,656元，補徵應納稅額2,829,752元、2,439,159元。其中「其他所得」部分，被告依據臺灣南投地方法院（下稱南投地院）民事執行處（下稱投院民執處）107年4月13日103年司執字第6756號之2、109年10月30日108年司執字第1788號強制執行金額分配表，查得原告漏報取得自債務人違約金收入10,482,233元、6,806,598元（下稱系爭違約

01 金)，經扣除裁判費、律師費及規費等相關費用後，核定10
02 7年、109年其他所得10,197,528元（核定通知書序號41）、
03 6,774,256元（核定通知書序號36）。原告對核定「其他所
04 得」不服，申請復查，經被告於111年12月14日以中區國稅
05 法二字第1110011897號復查決定書獲追減109年度其他所得
06 7,075元，其餘駁回（本稅部分，經原告循序提起行政爭
07 訟，經本院高等行政訴訟庭於113年3月28日以112年度訴字
08 第142號判決駁回，下稱前案）。嗣被告按原告107及109年
09 度短漏報所得部分，按所漏稅額裁處0.4倍之罰鍰分別為1,1
10 29,735元及973,354元。原告不服，申經復查未獲變更，提
11 起訴願遞遭駁回，原告仍表不服，於是提起本件行政訴訟。

12 二、原告起訴主張及聲明：

13 (一)主張要旨：

- 14 1.於82年10月20日，訴外人吳哲源、劉順霞因經營台興股份有
15 限公司向原告及訴外人黃東和、洪秀霞借款3,000萬元，其
16 中原告出借1,700萬元，約定還款日期為83年1月20日，訴外
17 人吳哲源、劉順霞除開立同額本票予原告外，並分別設定其
18 等所有坐落○○縣○○鄉○○段271-1地號等多筆土地抵押
19 權予原告，嗣因訴外人吳哲源、劉順霞未遵期還款，經原告
20 就前揭抵押物聲請拍賣裁定，歷經南投地院民執處多次拍賣
21 與分配程序，而於107年4月13日，通知原告該次得分配違約
22 金10,482,233元，另於109年10月23日，通知原告該次得分
23 配違約金6,806,598元、利息2,710,770元。
- 24 2.原告出借予訴外人吳哲源、劉順霞之1,700萬元來源，係其
25 於82年5月18日提供其子訴外人陳德義所有○○縣○○鄉○
26 ○段（下同）1630地號土地，於82年6月25日提供其所有170
27 1地號土地，均設定最高限額960萬元予○○縣○○鄉農會
28 （下稱埔鹽鄉農會），而向該農會信用部借款，再將其中1,
29 700萬元出借予訴外人吳哲源、劉順霞，而原告向埔鹽鄉農
30 會借款年利率則為8.75%，嗣原告約於90年間清償該貸款，
31 其間支付約8年利息共10,412,500元（計算式：17,000,000×

01 8.75%×8=10,412,500)。依據臺北高等行政法院94年度訴
02 字第2214號判決意旨，該案原告係銀行借款後轉借予債務
03 人，嗣債務人未清償借款，經拍賣債務人所有不動產分配程
04 序，債權人除取回本金外，另受分配違約金，該違約金收入
05 減除債權人向銀行借款之利息支出後，方為債權人綜合所得
06 稅之其他所得。本件原告已支出上揭銀行利息，應予扣除。

07 3. 原告貸款時間為82年，而埔鹽鄉農會信用部於90年9月14
08 日，曾被重建基金接管強制轉讓予彰化銀行，嗣於97年4月1
09 5日方重新成立信用部，原告雖盡力蒐集貸款當時資料，然
10 僅能取得甲證6臺灣省彰化縣土地登記簿，以證明原告及其
11 子所有之土地，曾於82年5、6月間設定最高限額抵押權予埔
12 鹽鄉農會，而依經驗法則，若非向金融機構借款，一般人自
13 無將其所有土地設定最高限額抵押權予金融機構之可能；另
14 取得甲證7埔鹽鄉農會放款利息明細，則可證明原告迄88年
15 間，仍有積欠埔鹽鄉農會貸款。本案原告出借1,700萬元予
16 訴外人吳哲源、劉順霞之時間為82年10月20日，與上開設定
17 最高限額抵押權之日期緊接，顯見原告出借之款項係向埔鹽
18 鄉農會貸款所得，復查及訴願決定捨此通常經驗於不顧，僅
19 機械性套用法規，顯非適法等語。

20 4. 本件於前案審理時，經原告提出聲請，函詢埔鹽鄉農會、彰
21 化銀行溪湖分行、台中商業銀行竹山分行、鹿谷鄉農會，有
22 關原告出借吳哲源、劉順霞款項來源之相關事實，固未獲明
23 確結果，然其主要原因係因時間久遠，多數金融機構已未保
24 存82年間資料，且埔鹽鄉農會於90年間，因放貸問題被重建
25 基金接管強制轉讓予彰化銀行，故佚失82年資料所致，乃不
26 可歸責於原告，應認原告已盡協力義務。目前僅存人證即訴
27 外人施阿昌，原告借用施阿昌名義借款，再開立支票交付予
28 借款人吳哲源、劉順霞之過程，施阿昌均有參與。

29 (二)聲明：訴願決定、原處分及復查決定均撤銷。

30 三、被告答辯及聲明：

31 (一)答辯要旨：

01 1. 原告107年度綜合所得稅結算申報，短漏報其他所得(違約
02 金)10,197,528元、受扶養親屬楊易華等2人之薪資所得267,
03 469元及利息所得9,361元；109年度綜合所得稅結算申報，
04 短漏報其他所得(違約金)6,767,181元、利息所得2,710,770
05 元及受扶養親屬施鴻易之利息所得7,482元，經審理違章成
06 立，乃依首揭規定，按107年度所漏稅額2,824,339元、109
07 年度所漏稅額2,433,385元，處0.4倍之罰鍰分別為1,129,73
08 5元、973,354元。原告不服，主張略以：其出借17,000,000
09 元與債務人吳哲源及劉順霞，因渠等未依約還款，經向臺灣
10 南投地方法院（下稱南投地院）聲請裁定拍賣抵押物，經南
11 投地院拍賣及分配賣得價金，107及109年度受分配取得違約
12 金10,482,233元及6,806,598元，惟其出借與吳哲源及劉順
13 霞2人之資金來源，係82年5月18日及同年6月25日分別以其
14 子所有之○○縣○○鄉和平段1630地號及其所有之同縣鄉段
15 1701地號土地（下稱和平段土地），向○○縣○○鄉農會
16 （下稱埔鹽鄉農會）抵押借款而來，借款年利率為8.75%，
17 嗣原告於90年間清償借款，107及109年度取得之違約金應扣
18 除約8年之借款利息10,412,500元等，並提供土地登記簿及
19 埔鹽鄉農會放款利息明細影本等資料，申經被告復查決定略
20 以：(一)原告於82年10月間借款17,000,000元與債務人吳哲
21 源及劉順霞，由吳哲源等2人以其所有坐落○○縣○○鄉○
22 ○段土地設定抵押權與原告，嗣因吳哲源等2人未依約還
23 款，原告向南投地院聲請裁定拍賣抵押物，經南投地院拍賣
24 及分配賣得價金，原告107及109年度受分配取得違約金10,4
25 82,233元及6,806,598元，有82年10月20日吳哲源等2人簽發
26 之本票、抵押權設定契約書、南投地院93年度拍字第244號
27 民事裁定、臺灣高等法院臺中分院93年度抗字第1074號民事
28 裁定、南投地院94年1月20日民事裁定確定證明書、南投地
29 院民事執行處107年4月13日製作之103年司執字第6756號之2
30 及109年10月30日製作之108年司執字第1788號強制執行金額
31 分配表可稽，亦為原告所不爭。(二)被告就系爭違約金收入

01 減除原告107及109年度支付之裁判費、律師費及規費等相關
02 費用284,705元及39,417元，核認原告107年度短漏報其他所得
03 10,197,528元（10,482,233元-284,705元），109年度短
04 漏報其他所得6,767,181元（6,806,598元-39,417元）。原
05 告雖主張借與吳哲源等2人之資金，係其以本人及子陳德義
06 所有和平段土地向埔鹽鄉農會抵押借款而來，該借款之利息
07 支出應認列為違約金收入之成本，惟查：1. 原告提示埔鹽鄉
08 農會88年2月19日、同年3月5日及同年3月17日之放款利息明
09 細，其上並未載明借款期間；又原告雖於82年間以原告及其
10 子所有和平段土地設定最高限額抵押權與埔鹽鄉農會，惟依
11 民法第881條之1第1項規定：「稱最高限額抵押權者，謂債
12 務人或第三人提供其不動產為擔保，就債權人對債務人一定
13 範圍內之不特定債權，在最高限額內設定之抵押權。」不同
14 於普通抵押權有從屬主債權之特性，最高限額抵押權可在尚
15 未發生債權時設立，債權消滅亦能繼續存在，是尚難逕依他
16 項權利證明書及抵押權設定契約書予以認定確有債權債務關
17 係存在，是該抵押權登記並無法證明實際借款金額、資金用
18 途、利息支付及與系爭違約金收入之關聯性。2. 被告於111
19 年8月1日函請埔鹽鄉農會查告原告以和平段土地向其貸款之
20 借款契約、貸款匯入帳戶及清償明細等資料，經埔鹽鄉農會
21 函復：「本會為一重設信用部於97年4月15日成立，埔鹽鄉
22 農會於97年以前所有信用業務均由彰化銀行概括承受，請被
23 告向彰化銀行溪湖分行索取。」被告乃就和平段土地抵押借
24 款情形及原告提供之放款利息明細單函詢彰化商業銀行(下
25 稱彰化銀行)溪湖分行，經該分行函復以：「民國90年間○
26 ○縣○○鄉農會信用部讓與該行時，該客戶轉換存載資料僅
27 有存款業務，並無放款帳務，故無相關資料可提供。」有埔
28 鹽鄉農會111年8月8日鹽鄉農信字第111003022號函及彰化銀
29 行溪湖分行111年8月15日彰溪字第11100162號函、112年5月
30 31日彰溪字第11200115函可稽，是難認定原告主張為真實。
31 （三）綜上，原告主張其他所得應減除成本即相對應之利息

01 支出10,412,500元，惟迄未能提供確實之證明文件，且經被
02 告函詢埔鹽鄉農會及彰化銀行溪湖分行，亦未能查得利息支
03 出與系爭違約金收入相關聯之證明文件。原告107及109年度
04 取有其他所得10,197,528元及6,767,181元，惟於辦理該2年
05 度綜合所得稅結算申報時，未併入綜合所得總額申報，違章
06 事證明確，其未盡據實申報之義務，致短漏報所得，核有應
07 注意、能注意而未注意之過失，並不符合納保法第16條第1
08 項規定不予處罰之要件。原查審酌原告於裁罰處分核定前已
09 繳清本稅，就其107及109年度短漏報應稅所得10,197,528元
10 及9,477,951元（含漏報應稅利息所得2,710,770元），分別
11 按所漏稅額2,824,339元及2,433,385元處0.4倍罰鍰1,129,7
12 35元及973,354元，實已考量原告之違章程度所為之適切裁
13 罰，並無不合等由，駁回其復查之申請。

14 2. 參據司法院釋字第537號解釋意旨，稅務案件具有課稅資料
15 多為納稅義務人所掌握及大量性行政之事物本質，稽徵機關
16 欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原
17 則，納稅義務人對所得支配或掌握課稅要件事實，負有提供
18 資料之協力義務；應稅所得之成本、費用及損失等應行扣減
19 之項目，則屬於課稅公法關係發生後之消滅事由，不論從證
20 據掌控或利益歸屬之觀點言之，均應由納稅義務人負擔證明
21 責任。

22 3. 原告107及109年度綜合所得稅，漏報系爭違約金收入，經被
23 告機關減除原告支付之裁判費、律師費及規費等相關費用
24 後，復查決定變更核定原告107及109年度取有其他所得（違
25 約金）10,197,528元及6,767,181元。原告不服，提起訴願，
26 經財政部訴願決定駁回。原告猶表不服，提起行政訴訟，主
27 張系爭其他所得（違約金）應扣除其向埔鹽鄉農會抵押借款
28 而支付約8年之借款利息10,412,500元。該案前繫屬鈞院高
29 等行政訴訟庭審理中（112年度訴字第142號），原告輔佐人
30 陳德義於112年7月25日準備程序庭補充表示，因埔鹽鄉農會
31 有最高借貸金額限制，原告僅可借得1,000萬元，其他金額

01 則是以訴外人施阿昌名義，以原告所有土地抵押向埔鹽鄉農
02 會借款，又因埔鹽鄉農會規模太小無法開立代支支票，故貸
03 得款項皆係撥入合作金庫商業銀行帳戶，並提供施阿昌合作
04 金庫存摺影本為證，承審法官依原告之說明，命被告機關向
05 彰化商業銀行溪湖分行及合作金庫商業銀行函查，惟依該2
06 銀行函復結果，皆無法取得與原告所述利息支出相關之證明
07 文件，有彰化銀行溪湖分行112年7月31日彰溪字第11200192
08 號函及合作金庫商業銀行臺中分行112年8月10日合金臺中字
09 第0000000000號函可稽。承審法官與被告已善盡職權調查，
10 尚無法就原告提示之臺灣省土地登記簿及埔鹽鄉農會放款利
11 息明細等資料，查得原告實際向埔鹽鄉農會借款金額、期間
12 及資金用途與系爭違約收入之關聯性。是被告依查得資料，
13 以原告107及109年度辦理綜合所得稅結算申報時，漏未申報
14 其他所得10,197,528元及6,767,181元，審酌原告於裁罰處
15 分核定前已繳清本稅，就其107及109年度短漏報應稅所得，
16 分別按所漏稅額2,824,339元及2,433,385元處0.4倍罰鍰1,1
17 29,735元及973,354元，實已考量原告之違章程度所為適切
18 之裁罰，並無不合等語。

19 (二)聲明：原告之訴駁回。

20 四、爭點：

21 (一)原告主張其向銀行貸款的利息支出費用，為本件取得其他所
22 得（違約金）之必要費用應予扣除，是否可採？

23 (二)被告以原告107及109年度短漏報所得，裁處所漏稅額0.4倍
24 罰鍰，是否適法？

25 五、本院的判斷：

26 (一)前提事實：爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭
27 執，並有107及109年度綜合所得稅結算申報書（原處分卷第
28 123至130頁、第115至122頁）、被告107及109年度綜合所得
29 稅核定通知書（原處分卷第102至104頁、第99至101頁）、
30 原處分（原處分卷第105、106頁）、罰鍰繳款書（原處分卷
31 第109至110頁、第107至108頁）、復查決定（原處分卷第13

01 8至145頁)及訴願決定(原處分卷第178至186頁)各1份在
02 卷可稽,堪信為真。

03 (二)本件應適用之法規:

04 1. 納稅者權利保護法(下稱納保法)第16條第1項及第3項規定:

05 「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者,不予
06 處罰。……稅捐稽徵機關為處罰,應審酌納稅者違反稅法上
07 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
08 之利益,並得考量納稅者之資力。」

09 2. 行為時所得稅法

10 第14條第1項第10類前段規定:「個人之綜合所得總額,以
11 其全年下列各類所得合併計算之:……第十類:其他所得:
12 不屬於上列各類之所得,以其收入額減除成本及必要費用後
13 之餘額為所得額。」第71條第1項前段規定:「納稅義務人
14 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
15 稽徵機關,申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目
16 及數額,以及有關減免、扣除之事實,並應依其全年應納稅
17 額減除……尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條第4項規定計算
18 之可抵減稅額,計算其應納之結算稅額,於申報前自行繳
19 納。」現行同法第110條第1項規定:「納稅義務人已依本法
20 規定辦理結算、決算或清算申報,而對依本法規定應申報課
21 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
22 罰鍰。」準此,所得稅法第14條第1項第10類其他所得之計
23 算係以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額,以
24 符合量能課稅原則之要求。又課稅之要件事實應由稅捐稽徵
25 機關負客觀舉證責任,惟成本費用為計算個人其他所得之減
26 項,有利於納稅義務人,依行政訴訟法第136條準用民事訴
27 訟法第277條規定,應由納稅義務人就成本費用事實之存
28 在,負客觀舉證責任。準此,納稅義務人應提出足資證明與
29 其他所得有關之成本費用之相關憑證,否則,不得予以扣
30 除。

01 3.稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考
02 表）關於所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項部分規定：
03 「…三、短漏報屬前2點以外之所得，且非屬第六點(四)或
04 (五)情形者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。…八、依前7點處罰
05 案件，於裁罰處分核定前已補繳稅款者。依前7點規定之倍
06 數酌減20%處罰。」又上開「裁罰倍數參考表」係主管機關
07 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，
08 在遵循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，
09 並顧及法律適用之一致性及符合平等原則，分別就所得稅法
10 等各種稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍
11 數，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽徵機關自得援引上開
12 裁罰基準作成裁罰處分。

13 4.司法院釋字第537號解釋明示：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵
14 機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發
15 生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，
16 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
17 務」，依其意旨觀之，乃因有關稅捐稽徵事項多而繁雜，勢
18 難強制稅捐稽徵機關鉅細靡遺介入課稅要件事實之調查，且
19 課稅事實大部分與納稅義務人生活範圍事件相連結，其最瞭
20 解其各種情況，也最接近課稅證據資料，故乃藉由法律課予
21 納稅義務人一定之申報協力義務，俾使稅捐稽徵機關得據以
22 正確核課稅捐。另當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所
23 提出之證據不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實
24 為真實。

25 (三)本稅部分

26 1.經查，原告107年度及109年度綜合所得稅結算申報，列報綜
27 合所得總額1,481,810元、1,608,422元(原處分卷第130頁、
28 第122頁)。被告員林稽徵所依南投地院民事執行處107年4月
29 13日製作之103年司執字第6756號之2強制執行金額分配表
30 (原處分卷第45至46頁)、109年10月30日製作之108年司執
31 字第1788號強制執行金額分配表(原處分卷第42至44頁)，

01 查得原告漏報系爭違約金收入。系爭違約金收入係訴外人吳
02 哲源及劉順霞於82年10月間向原告借款17,000,000元（82年
03 10月20日吳哲源等2人簽發之本票，原處分卷第83頁），同
04 年月29日提供不動產設定抵押擔保（抵押權設定契約書，原
05 處分卷第81至82頁），惟未依限還款，經原告向南投地院聲
06 請裁定拍賣抵押物，南投地院以93年度拍字第244號裁定准
07 予拍賣（原處分卷第77至78頁），訴外人吳哲源及劉順霞提
08 起抗告，經臺灣高等法院臺中分院93年度抗字第1074號民事
09 裁定駁回抗告（原處分卷第74至76頁），原告於107年度及1
10 09年度獲配系爭違約金分別為10,482,233元、6,813,673
11 元，乃減除支付裁判費、律師費及規費等284,705元、39,41
12 7元，核認原告107年度及109年度短漏報其他所得10,197,52
13 8元、6,774,256元，歸課原告各該年度綜合所得稅。原告對
14 核定其他所得不服，申請復查，因109年度查核結果被告將
15 分配表所載之地價稅7,075元併入違約金收入計算，尚有未
16 合，予以追減，重行核定107年、109年其他所得10,197,528
17 元、6,767,181元，歸課核定107、109年度綜合所得總額10,
18 568,274元、9,596,581元，應納稅額2,811,922元、2,426,6
19 32元，尚無不合。

20 2.上開關於歸課核定107、109年度綜合所得總額10,568,274
21 元、9,596,581元，應納稅額2,811,922元、2,426,632元，
22 補徵所得稅額部分（即本稅部分），原告不服提起行政訴
23 訟，業經前案判決駁回原告之訴在案，經查：

24 (1)原告固提出系爭土地臺灣省彰化縣土地登記簿，分別於82年
25 5月18日及同年6月25日設定最高限額抵押權9,600,000元予
26 埔鹽鄉農會（前案卷第61、66頁）。惟查，最高限額抵押權
27 係約定於一定金額內擔保已發生及將來可能發生之債權，至
28 實際擔保範圍，仍需視實際發生之債權範圍而定，尚難即憑
29 原告提出曾設定最高限額抵押權9,600,000元予埔鹽鄉農
30 會，即認原告於82年間有以系爭土地向埔鹽鄉農會借款之事
31 實。原告固又提出埔鹽鄉農會借據（下稱88年貸款借據，前

01 案原處分卷1第78頁)，借款人雖為原告，然係於88年2月23
02 日簽立，借款期間係88年2月23日至90年2月23日止，並非原
03 告主張82年間之系爭貸款。次依原告所提88年2月19日、同
04 年3月5日及同年月17日之放款利息明細單（前案卷第67-70
05 頁），雖借款人為原告，其帳號為69005000002159（下稱21
06 59號帳戶），借款金額分別為2,000,000元、9,000,000元及
07 3,000,000元等情，惟查，依88年貸款借據所示（前案原處
08 分卷1第78頁），當時放款帳戶即為2159號帳戶，是該利息
09 之支出亦非系爭貸款利息支出，此亦為原告前案所自承88年
10 貸款借據及2159號帳戶與系爭貸款無關（前案本院卷第214
11 頁）。綜上，原告所提出之上揭證據均不能證明有系爭貸款
12 存在，自亦不能證明有原告所指系爭利息之支出。

13 (2)前案原告曾主張系爭貸款模式係因埔鹽鄉農會當時有最高借
14 貸金額限制，原告可借貸1,000萬元，另訴外人施阿昌以他
15 的名義，用原告等所有之系爭土地抵押借貸940萬元云云，
16 惟嗣亦自承施阿昌940萬元並非系爭貸款等語（前案卷第165
17 頁）。原告嗣又更異主張系爭貸款之放款模式係埔鹽鄉農會
18 於82年間有委託合作金庫銀行員林分行開立支票予原告，原
19 告再用以借予吳哲源等成立系爭借款，原告並以埔鹽鄉農會
20 帳號「69000-40000-8856」帳戶（即8856號帳戶）償還系爭
21 貸款等云，惟經前案函詢埔鹽鄉農會、彰化銀行溪湖分行
22 （前案卷第227、231頁），均無法證明原告所主張之系爭貸
23 款及還款模式。原告另提出訴外人吳哲源、劉順霞於82年10
24 月20日簽立之3,000萬元借款切結書為據（前案卷第205頁）
25 ，並主張訴外人施阿昌為在場見證人云云，惟查，本案爭點
26 並非原告與訴外人吳哲源、劉順霞於82年10月20日有無3,00
27 0萬元借款契約，綜合前案函詢結果，均無法證明原告有其
28 主張之系爭貸款之存在，自亦無法證明原告有取得系爭貸款
29 後，以開立施阿昌名義支票將系爭貸款支付予訴外人吳哲
30 源、劉順霞成立系爭借款之事實，從而，施阿昌自無法證明

01 本案主要爭點，即無從證明有原告主張系爭利息支出之必要
02 費用。

- 03 3.綜上所述，原告就本稅主張部分，業據本院調閱前案卷證，
04 尚非可採，依前揭說明及調查結果，稽徵機關依其查得之客
05 觀事證為合乎經驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法課稅
06 之目的，原告均未提出足資證明與其他所得有關之成本費用
07 即系爭利息支出之相關憑證供核，且聲請調查之證人施阿
08 昌，亦不能證明有系爭利息之支出，亦如前述，自無傳喚證
09 人施阿昌必要，即不得予以扣除。

10 (四)罰鍰部分：

- 11 1.納保法第16條第1、2項規定：「納稅者違反稅法上義務之行
12 為非出於故意或過失者，不予處罰。」「納稅者不得因不知
13 法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處
14 罰。」所得稅係採自行報繳制，納稅者負有應誠實申報納稅
15 之義務，有所得即應申報，此為基本原則，且納稅事實之發
16 生皆源於納稅義務人之生活事實，應為納稅義務人所知悉。
17 納稅義務人對於自身依法定期限誠實申報所得額之客觀義務
18 存在，應注意能注意卻未注意而違反誠實義務，致漏未報繳
19 所得額，造成稅捐機關不知將系爭所得列入當期所得稅捐客
20 體及計算對應稅額，產生漏稅結果，核有過失，自應負法定
21 之漏稅罰責任，不得以不知法令規定而免除其誠實申報之義
22 務，亦無免除漏稅罰責任之理，僅得按其情節，減輕或免除
23 其處罰。

- 24 2.行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政
25 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
26 務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」準此，行政罰
27 法對於依法補繳稅款之納稅義務人裁處漏稅罰時，應按個案
28 之情節，注意有無減輕或免除處罰之事由，慎重裁量求其適
29 切。又違反義務人之應受責難程度，究屬直接故意、間接故
30 意、無認識之過失、有認識之過失、重大過失或輕微過失
31 等，僅屬行政罰法第18條第1項所規定為罰鍰之裁量時應審

酌之情狀之一，而裁罰金額或倍數參考表就違反所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項之違章情形區分9種，而以短漏報非屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，以及非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬以他人名義分散所得情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。另於裁罰處分核定前已補繳稅款者，依前規定之倍數酌減百分之20處罰，實已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件之裁罰基準，顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定之「應受責難程度」、「所生影響」及「違反行政法上義務所得之利益」等因素，對其違章情節不同者，予以不同之處罰，自與比例原則無違。

3. 經查，原告107年度綜合所得稅結算申報（本院卷第191頁），短漏報其他所得10,197,528元、受扶養親屬楊易華等2人之薪資所得267,469元及利息所得9,361元，經被告機關按所漏稅額2,824,339元處0.4倍罰鍰1,129,735元（本院卷第163頁）；109年度綜合所得稅結算申報（本院卷第193頁），短漏報其他所得6,767,181元、利息所得2,710,770元及受扶養親屬施鴻易之薪資及利息所得7,482元，經被告機關按所漏稅額2,433,385元處0.4倍罰鍰973,354元（本院卷第165頁），自屬有據。

4. 次查，綜合所得稅係採自行申報制，納稅義務人就其所得有誠實申報之義務，並應盡審查核對之責，俾符合稅法規定。原告107及109年度既有本人及受扶養親屬薪資、利息及其他所得等收入，核其具相當金額，原告自難諉為不知，乃原告於辦理該2年度綜合所得稅結算申報時，未併入綜合所得總額申報，其未盡據實申報之義務，自有應注意、能注意而未注意之過失，且未符合上揭納保法第16條第1項規定免予處罰之要件。被告審酌原告於裁罰處分核定前補繳稅款，參據裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項之規定，本於法定裁量權審酌結果，依漏報所得應受責難及所生影響，於裁罰倍數0.5倍酌減20%，裁處0.4倍罰鍰，核定原告107及109

01 年度短漏報應稅所得10,197,528元及9,477,951元(含漏報應
02 稅利息所得2,710,770元)，分別按所漏稅額2,824,339元及
03 2,433,385元處0.4倍之罰鍰1,129,735元及973,354元，裁罰
04 之金額已審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影
05 響及因違反行政法上義務所得之利益，經核並無不合。

06 (五)綜上所述，原處分(復查決定)於法並無違誤，訴願決定予以
07 維持，核無不合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分，為無理
08 由，應予駁回。

09 六、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
10 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必
11 要，併予敘明。

12 七、結論：原告之訴無理由。

13 中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

14 審判長法官 劉錫賢

15 法官 林靜雯

16 法官 郭書豪

17 以上正本證明與原本無異。

18 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
19 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
20 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
21 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
22 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

23 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
24 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

25

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。

	<p>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。</p> <p>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。</p>
<p>(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。</p>	<p>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。</p> <p>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>
<p>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。</p>	

中 華 民 國 114 年 1 月 16 日

書記官 林昱玟