臺中高等行政法院判決

地方行政訴訟庭
115年度稅簡字第2號
115年8月25日辯論終結

原　　告　張聰霖
訴訟代理人　張睿平律師
被　　告　財政部中區國稅局
000000000000000000
代　表　人　倪麗心
訴訟代理人　詹淳惠

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114年12月3日台財法字第1140000000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：被告所屬東山稽徵所（下稱東山稽徵所）稽查原告108年度綜合所得稅結算申報，認有漏報源自朝英企業股份有限公司（下稱朝英公司）之營利所得新臺幣（下同）35,745,524元（其中27,895,524元應稅免罰），違章事實成立，歸課原告綜合所得稅並補徵所得稅額10,009,219元。嗣經被告審酌原告漏報之營利所得屬已填報股利憑單之所得，於民國114年3月28日，依所得稅法第110條第1項等規定，以114年度財綜所字第471130000號裁處書（下稱原處分），按應罰之漏稅額2,198,330元（全部應納稅額10,009,219元-應稅免罰部分應納稅額7,810,746元-申報部分經核定之退稅款143元）處0.2倍罰鍰439,666元。原告不服，申請復查，經被告以114年7月24日中區國稅法務字第11400000000號復查決定書（下稱復查決定）駁回後，提起訴願，亦遭財政部以114年12月3日台財法字第11413943700號訴願決定書（案

號：第00000000號，下稱訴願決定）駁回其訴願，原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

(一)朝英公司於108年1月5日經股東會通過解散決議，同時選任董事長張鎮鐘為清算人，並於108年3月11日解散，依公司法規定，應於108年3月11日起逕行清算程序。然原告竟於108年4月18日，於未收到任何股東會開會通知及股東會議事錄之情形下，收到朝英公司108年4月18日盈餘通知書，其上記載股東可分配盈餘共109,986,228元，該盈餘分配案根本未經股東會決議，自屬無效。再查，朝英公司109年2月24日舉辦臨時股東會期間，主席張聰淵、記錄蘇靜如以及公司法律顧問黃麟淵律師等人皆親口證實公司有帳目不實等情，更證該筆盈餘分配實屬虛偽不實。上開事實業經臺灣臺中地方檢察署110年度偵字第26695號（下稱系爭偵查案件）偵辦，確認朝英公司負責人有違反商業會計法第71條第4款「故意遺漏會計事項不為記錄」，致使朝英公司有高達156,504,391元之債務未能正確顯示於財務報表，而使朝英公司帳面上存有109,986,228元之盈餘，然實際盈餘僅有23,500,000元。參以系爭偵查案件之不起訴處分書、緩起訴處分書內容及臺灣臺中地方法院109年度存字第630號提存通知書（下稱系爭提存通知書），足認朝英公司確有上開債務、虧損及相關支出，並未有帳面所載可分配盈餘109,986,228元，原告實際受分配金額僅為7,850,000元。

(二)本件原由原告之子張廷源申報108年綜合所得稅時陳報扶養原告而為納稅義務人。張廷源於109年6月10日向東山稽徵所提出納稅者權利保護事項申請書，並於同年6月20日提出108年度綜合所得稅聲明事項表，申報有營利所得35,745,524元，嗣後又於110年10月19日提出納稅者權利保護事項申請補充理由書，上開文件均業經被告收訖，有被告中區國稅東山綜所字第11100000000號函可稽，故本件並無短漏報營利所得之情。又朝英公司真實派發盈餘股利為7,850,000元，

是回歸所得稅法「收付實現」之原則，自應認定原告108年度源自朝英公司之營利所得為7,850,000元，被告卻以朝英公司不實申報金額核課原告無法負擔之高額稅負，本於租稅法律主義精神，原處分實已違背收付實現及租稅公平原則。

(三)本件朝英公司未依法召開股東會即分派盈餘，且原告更無實際收到35,745,524元之盈餘分派，該盈餘分派客觀上顯然不實，原告無從知悉該盈餘分派之真偽，且已盡所能調查，故並無違反注意義務，有納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第1項不應處罰之事由。朝英公司確實沒有分配股利予股東，其分配之決議全屬虛偽，已有系爭偵查案件緩起訴處分書可證，是本件自無所得稅法施行細則第82條第2項之適用，而應回歸收付實現原則認定。

(四)張廷源於109年間申報108年度綜合所得稅時，已全部揭露有爭議之營利所得35,745,524元，業如前述，被告卻割裂就其中27,895,524元認為應稅免罰，其餘7,850,000元則應予處罰，顯有差別待遇。又本件申報主體為張廷源，原告並非原納稅義務人；嗣張廷源申請剔除扶養原告後，原告業已第一時間完整揭露資訊，並無故意或應注意、能注意而不注意之過失。

(五)縱認原告有過失（原告否認之），被告未考量原告應受責難程度、所生影響與所得利益，僅機械套用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），違反納保法第16條第3項及行政程序法第10條之規範意旨，而有裁量怠惰之情等語。

(六)聲明：原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)朝英公司於108年1月5日經股東會決議解散後，分別於108年5月17日及同年4月22日辦理107年度、108年度營利事業所得稅結算申報。依據該公司申報之資產負債表，朝英公司於清算時，有未分配盈餘109,986,228元，原告可獲配股利為35,745,524元；該申報書於109年4月6日送交股東會議承認

後，由清算人向臺灣臺中地方法院聲報朝英公司清算完結。是被告審認原告營利所得35,745,524元，係按朝英公司清算後帳載數額填報全體股東應稅清算所得額而開立之股利憑單，屬該公司自行填報實際分派原告股利數額，依財政部65年1月27日臺財稅字第0000號函（下稱財政部65年1月27日函）意旨，應認屬原告之應稅清算所得額。

(二)綜合所得稅結算申報採自動報繳制，重在誠實報繳，納稅義務人有所得即應自行申報，並盡查對之責，俾符合稅法之強行規定；且納稅義務人據實申報之公法義務，不待稽徵機關促其申報即已存在。查原告之子張廷源辦理108年度綜合所得稅結算申報時將原告列為受扶養親屬，其於109年6月10日向東山稽徵所提出納稅者權利保護事項申請書時，主張其經核對「108年度綜合所得稅電子結算申報繳稅系統檢核用計算表」，認該表之應納稅額有誤，朝英公司偽造虛偽資料並不實申報分配盈餘，此部分不應核課稅捐，嗣於109年6月19日辦理綜合所得稅結算申報，即未將朝英公司前揭營利所得列報於108年度綜合所得稅結算申報書，已否認有該營利所得。是原告主張稱張廷源有申報營利所得35,745,524元，並經被告收訖，並無短漏報營利所得云云，顯與事實不合。

(三)嗣張廷源於110年10月19日以納稅者權利保護事項申請補充理由書，說明原告實際受分配金額為7,850,000元，並提出系爭提存通知書佐證。參以該提存通知書之提存原因及事實載明，朝英公司召開股東會議分配賸餘財產，然股東即受領人原告未為簽收而拒絕受領，故為清償提存。系爭提存通知書正本於109年4月9日送達原告，足見張廷源雖於109年6月及110年10月間就朝英公司營利所得35,745,524元為爭議，惟其中7,850,000元已由朝英公司分配且原告並無爭議，原告既有取有7,850,000元，卻未於張廷源申報108年度綜合所得稅結算申報時據實告知，仍由張廷源於109年6月23日向東山稽徵所就稅額試算內容列載之朝英公司盈餘35,745,524元提出異議，已違反誠實申報之公法義務，參照最高行政法院

98年度判字第443號判決意旨，原告未於法定申報期限內據實申報並繳納對應稅款，核有應注意、能注意而不注意之過失，不符合納保法第16條第1項規定免予處罰之要件，應予論罰。另原告對源自朝英公司之營利所得其中27,895,524元（計算式：35,745,524元-7,850,000元）部分，查係在報繳之時點已據實揭露其有無取得所得，難謂違反誠實義務，被告機關就該部分金額未以漏稅行為論罰。

(四)綜上，原告108年度綜合所得稅結算申報，短漏報營利所得35,745,524元（其中27,895,524元屬應稅免罰），核有應罰之漏稅額2,198,330元，被告機關審酌原告短漏報營利所得屬已填報股利憑單，依裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額處0.2倍罰鍰439,666元（計算式：2,198,330元×0.2倍），係已考量原告違章情節之應受責難程度及所生影響而為適切之裁罰，無不當之處等語。

(五)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：原告主張應依收付實現之原則判斷原告108年度營利所得；且基於納保法第16條第1項之規定，不應對原告處罰等語，有無理由？

五、本院之判斷：

(一)前提事實：如事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有復查決定、訴願決定、提存通知書、東山稽徵所納稅者權利保護事項申請書、張廷源108年度綜合所得稅電子結算申報繳稅系統檢核用計算表、東山稽徵所納稅者權利保護事項申請補充理由書、原處分（見本院卷第21-30、33-42、55、57-68、87-89、126頁）、113年5月2日原告綜合所得稅108年度申報核定通知書、原告108年度綜合所得稅核定稅額繳款書、原告108年度綜合所得稅結算申報書、114年5月15日原告綜合所得稅108年度申報核定通知書（見被告115年3月3日中區國稅法務字第1150000000號函檢附之卷宗〈下稱原處分卷〉第110-113、143-144、157頁）等件附卷可稽，首堪認為真實。

(二)本件應適用之法令：

1、納保法第16條第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。」

2、所得稅法-⑴第14條第1項第1類：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利……屬之。」⑵第15條第5項：「納稅義務人得選擇就其申報戶前項股利及盈餘合計金額按28%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，不適用第2項稅額之計算方式及前項可抵減稅額之規定。」⑶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……可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……。」⑷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。」

3、裁罰倍數參考表-⑴使用須知第1點：「為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，爰訂定本稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（以下簡稱參考表）。」⑵違反所得稅法第110條第1項(綜合所得稅)、違章情形：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。

4、財政部65年1月27日函:「公司組織之營利事業辦理清算及分派剩餘財產課稅辦法，茲分別規定如次：(二)股東取得剩餘財產之課稅問題：股東於依照公司法第330條規定取得清算人所分派之剩餘財產時，其中屬於股本部分不在課稅之列，其餘部分，除該股東係屬於所得稅法第42條規定公司組織之營利事業者外，均應依法繳納綜合所得稅或營利事業所得稅，其公式如次：(1)清算後之資產總額－負債總額－清算

費用-清算人之報酬=剩餘財產。(2)剩餘財產－應納清算所得稅額-股本=全體股東應稅清算所得額。(3)全體股東應稅清算所得額x分派比例=個別股東之應稅清算所得額。」上開函釋核屬財政部基於主管權責，就法令執行層面所為之解釋，與法律之本旨並無違誤，亦未抵觸母法，依法得予以援用。

(三)原處分對原告短漏報108年度綜合所得稅予以裁罰，並無違誤：

1、查被告對原告108年度源自朝英公司之營利所得35,745,524元，認其中27,895,524元屬應稅免罰，僅就所餘7,850,000元部分，認為有短漏報情形，違反誠實義務，而有漏稅額2,198,330元，並按裁罰倍數參考表所訂裁罰基準，就所漏稅額處0.2倍罰鍰439,666元之客觀事實，為原告所不爭執，則原告主張應依收付實現之原則判斷原告108年度營利所得等語，與原處分僅就7,850,000元部分裁罰時之判斷相同，原告此部分主張即無從為有利於己之認定，而無足採。次查，系爭提存通知書正本於109年4月9日已送達原告，有系爭提存通知書影本及送達證書附卷可稽（見本院卷第55頁、原處分卷第278頁）。稽以其內容，可知朝英公司召開股東會議分配賸餘財產時，因股東即原告未為簽收而拒絕受領，為利進行朝英公司清算完結，故為清償提存7,850,000元；原告亦未爭執就該部分確實有取自朝英公司分配之營利所得7,850,000元，是原告已明確知悉108年度有取得朝英公司分配之營利所得7,850,000元。

2、本件原係原告之子張廷源於109年6月19日申報108年度綜合所得稅結算申報時，將當時已逾60歲之原告列為受扶養人而合併申報。嗣張廷源於113年5月2日向東山稽徵所申請剔除扶養原告（原處分卷第126頁之剔除扶養申請書參照），原告已就上開所得負擔申報義務，然原告於同日為108年度綜合所得稅結算申報時，知悉自己實際受領朝英公司分配之盈餘即營利所得有7,850,000元，仍未申報上開款項，有108年

度綜合所得稅結算申報書及108年度綜合所得稅聲明事項表在卷可稽（見原處分卷第142-144頁），足認原告就此7,850,000元所得之短漏報行為，縱無故意，亦有應注意、能注意而不注意之過失甚明。原告雖主張朝英公司有不實分配股東盈餘之情形，但就上開已經分配之金額，基於現實收付原則，仍有予以申報之義務，原告主張有納保法第16條第1項之規定云云，洵非可採。又被告基於前揭事實，認為原告就源自朝英公司之營利所得35,745,524元，其中27,895,524元部分因朝英公司未實際分配，尚難逕予判定有該所得，原告未列載申報，難認有故意、過失；但其餘7,850,000元部分，原告已實際取得，卻未申報，容有過失，是被告之裁罰係本於上開不同基礎事實而為，難認有就相同事實割裂適用而有差別待遇之情事，原告此部分主張，亦難認有理由。

3、另查，張廷源於113年5月2日向東山稽徵所申請剔除扶養原告之前，原告尚非納稅義務人，固非責任主體。但張廷源申請剔除扶養原告後，原告於同日申報108年度綜合所得稅時，已自認申報主體而為所得稅法第110條第1項之納稅義務人，其申報時仍就已知悉實際取得之7,850,000元因故意、過失而未申報，被告對之裁罰，即無違誤，原告主張自己非申報主體云云，洵無可採。

(四)原處分尚難認有裁量怠惰之處：

1、納保法第16條第3項規定：「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。」行政罰法第18條第1項亦規定：「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。」為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，財政部乃訂定各類裁罰倍數參考表，此由裁罰倍數參考表使用須知第1點之說明可知。核裁罰倍數參考表，係財政部為

使轄下各稅捐稽徵單位對於稅捐違章案件之裁罰，有一致性之處理規範而訂定，俾於裁罰時有具體客觀之裁量標準可循，避免造成恣意輕重之情形，其規範無違反法律優位或法律保留原則；且紬繹其內容，對各類所得之違章情節（本件為所得稅法、所得基本稅額條例），依據違章次數、頻率、短漏報稅額多寡、有無主動補繳等各項因素作為裁罰金額之判斷，合於前揭納保法第16條第3項及行政罰法第18條第1項之規範目的，被告自得援以為裁罰之依據。原告主張原處分有裁量怠惰云云，洵非可採。

2、次查，被告審酌原告短漏報之所得為7,850,000元，屬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)以他人名義分散所得或(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情形者，依該裁罰倍數參考表之標準處所漏稅額2,198,330元0.2倍之罰鍰，而核定原告罰鍰439,666元（計算式：2,198,330元×0.2倍）等，參以前揭說明，亦無不妥適之處。

(五)綜上所述，原告主張上開各節，均非可採，被告以原處分裁處439,666元，並無違誤。復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

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料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要；另原告聲請訊問證人張聰淵、張聰淳、李宥叡部分，其待證事實係朝英公司應分配營利所得即股利為何，對本件判決結果不生影響，亦認為無調查必要，併予敘明。

七、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　15　　日

法　官　張佳燉

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，以原判決違背法令為理由，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀並表明上訴理由（原

判決所違背之法令及其具體內容，以及依訴訟資料合於該違背法令之具體事實），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。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　9　　月　　15　　日

書記官　周俐君