

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第281號

上 訴 人 蔡麗美

訴訟代理人 陳樹村 律師

黃振羽 律師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 許寧佑

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國114年2月5日高雄高等行政法院113年度訴字第397號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人依據財政部臺北國稅局通報資料，經調查後，認上訴人利用符合承購資格之訴外人○○○名義，於民國101年10月5日購買訴外人○○○股份有限公司興建預售之○○市○○○合宜住宅乙戶（即○○市○○區○○路000號00樓之0房屋及其坐落基地，下稱系爭房地），並於107年9月5日以○○○名義登記取得所有權。嗣上訴人再以○○○之債權人名義，聲請強制執行拍賣系爭房地，以規避承購戶10年內不得轉售之規定，並於108年12月12日拍定，惟未於拍定人取得權利移轉證書日之次日起算30日內申報個人房屋土地交易所得稅，遂核定課稅所得新臺幣（下同）3,873,270元，應補稅額1,355,644元（下稱系爭補稅處分），並按補徵稅額裁處1.5倍之罰鍰2,033,466元。上訴人對本稅及罰鍰不服，申請復查，嗣於112年10月27日撤回本稅復查申請；

01 罰鍰部分，經決定追減罰鍰409,658元。上訴人仍不服，提
02 起訴願，經重審復查決定追減罰鍰452,222元，變更為1,58
03 1,244元。上訴人仍不服，提起訴願，經決定駁回，遂提起
04 行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含重審復查決定）
05 不利於上訴人部分均撤銷。經高雄高等行政法院（下稱原
06 審）113年度訴字第397號判決（下稱原判決）駁回，仍未甘
07 服，遂提起本件上訴。

08 二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯及原判決理由，均
09 引用原判決之記載。

10 三、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤，茲就上
11 訴意旨補充論述如下：

12 (一)按行政處分除非具有無效的事由而無效外，具有存續力，在
13 未經撤銷、廢止或未因其他事由失效前，其效力繼續存在
14 （行政程序法第110條第3項規定參照）。又一有效之先前行
15 政處分（前行政處分），成為後續行政處分（後行政處分）
16 之構成要件事實一部，原處分機關以外之國家機關，包括法
17 院，除非是有權撤銷機關，原則上應尊重前行政處分之存續
18 力，並以該處分存在及其內容作為後行政處分之基礎，此即
19 所謂行政處分之構成要件效力。當事人如以後行政處分為程
20 序標的，而非以有效之前行政處分為程序標的，提起行政訴
21 訟時，由於前行政處分並非訴訟對象，後行政處分之受訴行
22 政法院，原則上並不能審查前行政處分之合法性。雖然有存
23 續力之前行政處分，其構成要件效力並非絕對，在前行政處
24 分缺乏有效行政救濟途徑；或者依當時環境，無法期待處分
25 相對人為行政救濟（例如依處分作成當下時空觀察，前行政
26 處分對當事人有利）等情況下，訴願受理機關或行政法院審
27 查以前行政處分為基礎之後行政處分合法性時，並非不能例
28 外審究前行政處分之合法性。然而，當前行政處分之當事人
29 有合法救濟途徑，卻任意放棄依該救濟程序為主張，該前行
30 政處分的構成要件效力，仍應受到尊重。經查，本件原處分
31 為裁罰處分，係以系爭補稅處分所認定之應納稅額為基礎而

01 為裁罰，依前揭說明，系爭補稅處分在未經撤銷確定前，即
02 具行政處分之效力，對後續以其為依據作成之裁罰處分有拘
03 束力。本件上訴人就系爭補稅處分嗣後既無不服，則系爭補
04 稅處分之實質合法性，原則上並非裁罰處分受訴行政法院審
05 理之範圍。是上訴意旨於本件裁罰處分之訴訟中主張：○○
06 ○於簽訂買賣契約後，隨即以系爭房地為擔保簽發票載金額
07 高達650萬元之本票1紙向第三人借款，足證○○○始為系爭
08 房地之所有權人，原審就前開事實及上訴人與○○○間之消
09 費借貸關係暨利息計算方式等有利於上訴人之證據，未盡職
10 權調查義務，因而誤認上訴人為納稅義務人，洵有調查證據
11 未臻完備，而有判決不備理由之違法；又系爭房地出售後所
12 獲款項，核屬債權之實現，應歸課其他所得，故上訴人並無
13 行為時（下同）所得稅法第14條之5規定之申報義務云云，
14 自無足採。

15 (二)所得稅法第14條之5規定：「個人有前條之交易所得或損
16 失，不論有無應納稅額，應於房屋、土地完成所有權移轉登
17 記日之次日……起算30日內自行填具申報書，檢附契約書影
18 本及其他有關文件，向該管稽徵機關辦理申報；其有應納稅
19 額者，應一併檢附繳納收據。」第108條之2第1項、第3項規
20 定：「（第1項）個人違反第14條之5規定，未依限辦理申
21 報，處3,000元以上30,000元以下罰鍰。……（第3項）個人
22 未依本法規定自行辦理房屋、土地交易所得申報，除依法核
23 定補徵應納稅額外，應按補徵稅額處3倍以下之罰鍰。」行
24 政罰法第24條第1項規定：「一行為違反數個行政法上義務
25 規定而應處罰鍰者，依法定罰鍰額最高之規定裁處。但裁處
26 之額度，不得低於各該規定之罰鍰最低額。」又財政部頒訂
27 之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱裁罰倍數
28 參考表）關於違反所得稅法第108條之2第3項部分規定：
29 「違章情形……四、利用他人名義交易房屋、土地，或其他
30 經查屬故意未申報依本法規定應申報課稅之所得額者……處
31 所漏稅額1.5倍之罰鍰。……六、依前5點處罰案件，於裁罰

處分核定前已補繳稅款者……依前5點規定之倍數酌減20%處罰。」而前揭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，分別就所得稅法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數，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裁罰處分。

(三)現行綜合所得稅制係採自行申報制，納稅義務人須誠實報繳，並對申報內容盡審查核對之責。有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第19條所明定之國民義務，是納稅義務人皆有誠實納稅之注意義務。且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，是納稅義務人有能力加以注意。如因故意或過失有短漏報所得稅，稽徵機關自得依規定裁處罰鍰。本件上訴人利用○○○之名義，購買取得系爭房地所有權，嗣以債權人名義聲請強制執行拍賣處分系爭房地，規避合宜住宅限制轉售之期限，應為納稅義務人，並負有自行辦理所得申報之行政法上義務；上訴人於系爭房地出售後，未依限辦理申報，經被上訴人發函調查後，仍未依規定自行辦理房屋、土地交易所得之申報，足認確有應注意、能注意而未注意之過失，且此未依限申報並致生漏稅之違章情節，各該當所得稅法第108條之2第1項（行為罰）及第3項（漏稅罰）之規定，被上訴人依行政罰法第24條規定，擇一從重，依所得稅法第108條之2第3項規定論處，並審酌上訴人違章情形，係屬「利用他人名義交易房屋」之類型，依裁罰倍數參考表，本應裁處1.5倍罰鍰，惟上訴人在裁罰處分核定前，已於112年10月27日撤回本稅復查申請並於同年月30日繳清本稅，依裁罰倍數參考表規定酌減20%，遂按所漏稅額裁處1.2倍之罰鍰計1,581,244元，實已考量上訴人違章情節及其應受非難之程度所為適切之裁罰，並無違誤；至上訴人雖主張其曾自行詢問應否申報，被上訴人未適時給予必要

協助乙情，惟並未提出有何客觀上詢問申報事宜並已盡合理查證義務之證據，尚無足採等情，業經原判決依調查證據之辯論結果予以認定在案，核其認定與卷內證據並無牴觸，亦無違反經驗法則、論理法則、證據法則或理由不備之情形，是原判決維持被上訴人所為罰鍰之處分，自無違誤。上訴意旨仍執陳詞主張：上訴人確曾向稅捐稽徵機關詢問如何申報，惟稅捐稽徵機關未適時協助上訴人盡申報義務，原審就此有利於上訴人之事實，未依職權調查證據，洵已違反行政訴訟法第125條、第133條之規定，並有判決不備理由之違法云云，亦無足取。

四、綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

五、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 115 年 8 月 19 日
最高行政法院第一庭

審判長法官 胡 方 新
法官 張 國 勳
法官 林 欣 蓉
法官 林 麗 真
法官 林 秀 圓

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 115 年 8 月 19 日
書記官 蕭 君 卉