

最 高 行 政 法 院 裁 定

114年度上字第284號

上 訴 人 張煥禎
訴訟代理人 李佳翰 律師
郭峻瑀 律師
被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李雅晶
訴訟代理人 林婉婷

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年2月13日臺北高等行政法院113年度訴字第301號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

- 一、上訴駁回。
- 二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

- 一、被上訴人代表人由李怡慧變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。
- 二、按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。是當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為司法院大法官解釋或憲法法庭裁判，則為揭示該判解之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。上訴狀或理由書如未依此項方法表明者，即

01 難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其
02 上訴自難認為合法。

03 三、事實概要：上訴人為壠新醫院負責人，其透過將部分現金收
04 入，以積極行為轉移、匯入壠新醫院以外之其他個人帳戶，
05 隱匿其經營該醫院之個人執行業務收入，而於民國100、10
06 2、103、104年綜合所得稅結算申報，就各年度短漏報壠新
07 醫院執行業務所得。此行為，同時涉犯稅捐稽徵法第41條逃
08 漏稅捐罪，案經臺灣高等法院109年度上重訴字第55號刑事
09 判決應執行有期徒刑2年，緩刑5年確定，緩刑期間付保護管
10 束，並應於判決確定後6個月內向公庫支付新臺幣（下同）5
11 00萬元；被上訴人乃依行政罰法第26條第2項及第3項規定，
12 扣除緩刑判決金500萬元，分別處各該年度罰鍰18,069,570
13 元、26,219,574元、2,459,833元及34,686,489元（下合稱
14 原處分，即4個年度，4件裁決書）。上訴人不服，循序向臺
15 北高等行政法院（下稱原審）提起行政訴訟，並聲明：訴願
16 決定、復查決定及原處分均撤銷。經原審113年度訴字第301
17 號判決（下稱原判決）駁回上訴人在原審之訴，上訴人仍不
18 服，提起本件上訴。

19 四、上訴意旨略以：（一）上訴人100年度之個人執行業務所得發生
20 於000年而非101年，故短報執行業務所得之行為應屬於100
21 年之行為，應適用100年11月8日修正公布前之行政罰法第26
22 條。上訴人基於同一原因事實觸犯稅捐稽徵法第41條而受臺
23 灣高等法院判決有罪，縱經宣告緩刑，自不能再以所得稅法
24 第110條裁處罰鍰。原判決適用修正後行政罰法第26條第2
25 項，認100年度裁處罰鍰處分並無違法，顯係適用法規不
26 當。（二）依行政罰法第1條但書暨立法理由第3點之說明，立法
27 者於稅捐行政處罰上，既已以稅捐稽徵法第49條準用第21條
28 及第22條規定，對稅捐罰鍰裁處期間特別規定，已完全排除
29 行政罰法第六章時效規定。因此，稅捐罰鍰自不能再依行政
30 罰法第27條第3項起算裁處期間，而僅得依稅捐稽徵法第49
31 條準用第22條規定，起算裁處期間。原判決未予深究，竟認

01 本件仍得適用行政罰法第27條第3項規定，顯構成判決不適
02 用法規；且未就此上訴人於原審所提出法律上攻擊方法詳予
03 敘明不採理由，亦有判決理由不備之當然違法。(三)復查決定
04 記載：「本局中壢稽徵所遂於106年1月5日以北區國稅中壢
05 綜資字第1060591115號函請壠新醫院於同年1月18日提示96
06 至105年度相關帳證資料供核，……」，查核期間經例行性
07 調查而有補稅之事實，惟此段期間稅捐稽徵機關之函文並未
08 載明具體查核範圍，是被上訴人之函文內容不夠具體明確，
09 應認仍屬「未經調查」。況其補稅之內容亦與本件所涉之原
10 因事實無涉，應認仍構成「未經調查」之要件；上訴人既已
11 分別於107年3月9日與同年月27日自動補報並補繳103年度及
12 104年度所漏稅款，應得免除漏稅罰之處罰。退步言，依財
13 政部70年2月19日台財稅第31318號函，本件即屬「未經調
14 查」之漏稅補繳情形，縱屬「經檢舉」，依稅捐稽徵法第48
15 條之1第1項之文義，併依「有疑問，則為有利納稅義務人之
16 認定原則」，應免予漏稅罰。(四)原處分於核定漏稅額時，係
17 以壠新醫院此等規模不下於醫療中心之醫療院所為其計算基
18 礎，倘若竟由上訴人個人承擔漏稅罰，顯然有所失衡。原判
19 決未就此掌握訴訟資料，仍認為上訴人逃漏個人綜合所得稅
20 而收入頗豐，顯未就上訴人個人與壠新醫院之不同，而論究
21 上訴人個人應受責難程度，顯有不適用行政訴訟法第125條
22 第1項及第133條之規定，及判決不備理由之違背法令。(五)原
23 判決僅就緩刑之「法律效果」論斷，而未深究緩刑本質上仍
24 已對上訴人進行「刑事處罰」，忽略刑事處罰及緩刑之本
25 質，而適用行政罰法第26條第2項規定，自屬違憲等語。

26 五、經查，原判決已敘明：(一)上訴人於100年間因經營壠新醫院
27 取有執行業務所得，依所得稅法第71條規定，應於101年5月
28 1日起至5月31日止辦理結算申報，其於101年5月29日辦理10
29 0年度綜合所得稅結算申報時，故意隱匿執行業務收入，致
30 短漏個人所得及稅額，是其違反行政法行為日係101年5月29
31 日，而非行政罰法第45條第4項所稱「100年11月8日修正施

行前違反行政法上義務之行為」，自應適用100年11月8日修正後之行政罰法第26條第2項至第5項及第27條第3項規定。又上訴人涉有稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，經臺灣高等法院判決宣告緩刑並於111年8月9日確定，依行政罰法第27條第3項規定，應自緩刑裁判確定日重行起算裁處期間，又依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條規定，本件裁處期間為7年，即至118年8月8日屆滿，上訴人爭執之100年度罰鍰裁處書已於112年2月15日送達，自無逾裁處期間。(二)依稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款規定主張免罰，應具備自動補報並補繳所漏稅款，且該案件係屬未經檢舉且未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件。本件係經臺灣桃園地方檢察署105年4月14日立案偵辦，法務部調查局桃園市調查處（下稱桃園市調查處）於105年11月21日及12月29日將壠新醫院帳冊資料及調查筆錄等相關資料通報被上訴人，被上訴人於106年1月5日函請壠新醫院於同年1月18日提示96至105年度相關帳證資料供核，該函文已載明桃園市調查處通報壠新醫院96至105年度損益表等資料，並據以核定103及104年度執行業務所得及應補徵稅額，上訴人僅依限補稅，自屬經調查核定後始繳納案件。本案既經調查又未經自動補報，自無稅捐稽徵法第48條之1自動補報並補繳免罰規定之適用。(三)上訴人透過將部分現金收入，以積極行為轉移、匯入壠新醫院以外之其他個人帳戶，隱匿其經營該醫院之個人執行業務收入，係故意以不正當方法逃漏稅捐；顯見上訴人隱匿其經營醫院之個人執業之收入，而逃漏個人綜合所得稅，勘見上訴人經營一家績效良好之醫院，本有收入頗豐之資力，因企圖逃稅而誤蹈法網。被上訴人審酌上訴人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，依所得稅法第110條第1項規定，於法定裁罰倍數（2倍以下）範圍內裁處。裁處時（111年12月28日）之裁罰倍數參考表（110年6月8日修正）規定，故意漏報所得額者，應裁處所漏稅額1倍之罰鍰，惟修正前（107年5月22日

修正)之裁罰倍數參考表有利於上訴人，依法應依修正前之裁罰倍數參考表，按所漏稅額裁處0.5倍之罰鍰；另考量上訴人已繳清應補稅額，有助於稽徵成本之節省，依納稅者權利保護法第16條第3項規定，參酌裁罰倍數參考表使用須知第4點，予以減輕裁罰倍數20%，按各該年度所漏稅額，各處0.4倍罰鍰，並於100年度罰鍰扣除緩刑判決金500萬元後，分別裁處罰鍰18,069,570元、26,219,574元、2,459,833元及34,686,489元，並無違誤。(四)受緩刑宣告確定者，於緩刑期間屆滿時，如未經撤銷，其刑之宣告失其效力，就等同實質上未受刑事處罰，就所涉刑事案件基礎事實另為行政裁罰，當然無違一行為不二罰原則等語甚詳。上訴意旨雖以原判決違背法令為由，惟核其上訴理由，無非重述其於原審提出而為原判決所不採之主張，復執陳詞為爭議，及就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言原判決適用法規不當、不適用法規、理由不備及未依職權調查證據，而非具體說明其有何不適用法規或適用法規不當之情形，並揭示該法規之條項或其內容，及合於行政訴訟法第243條第2項所列各款之事實，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。

六、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項前段、第104條、民事訴訟法第95條第1項、第78條，裁定如主文。

中 華 民 國 115 年 4 月 9 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 羅 月 君

法官 陳 文 燦

01 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
02 中 華 民 國 115 年 4 月 9 日
03 書記官 章 舒 涵