

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第626號

上 訴 人 陳錦榮

訴訟代理人 王捷拓 律師

李建政 律師

曾邑倫 律師

被 上 訴 人 財政部南區國稅局

代 表 人 陳慧綺

訴訟代理人 吳素萍

黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年8月21日高雄高等行政法院114年度訴字第16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、被上訴人代表人由李雅晶變更為陳慧綺，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實經過：被上訴人依據臺灣彰化地方檢察署(下稱彰化地檢署)通報及查得資料，以上訴人漏報民國104年至106年取自中國大陸佰弘機械(上海)有限公司(下稱佰弘公司)分派之盈餘，分別為新臺幣(下同)20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元，歸課上訴人各該年度綜合所得稅，核定補徵應納稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元(下稱補稅處分)。上訴人循序提起行政訴訟，經本院113年度上字第497號判決上訴駁回確定。被上訴人並於113年4月22日，就上訴人上開漏稅違章行為，按各年度分別處以0.4倍之罰鍰3,303,038元、1,144,363元、3,842,688元(下合稱原處分)。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決

01 定駁回，遂提起行政訴訟，聲明：訴願決定及原處分(含復
02 查決定)均撤銷，經高雄高等行政法院（下稱原審）114年度
03 訴字第16號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴，並
04 聲明：原判決廢棄；訴願決定及原核定處分(即原處分，含
05 復查決定)均撤銷或發回原審。

06 三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
07 載。

08 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：上訴人為佰弘
09 公司法人代表，與實際經營者江佰樂各持股50%。佰弘公司
10 自105年起實際分配盈餘，由江佰樂透過地下匯兌方式匯回
11 臺灣，並匯入上訴人個人及其擔任實際負責人之南光科技有
12 限公司、松榮科技有限公司之銀行帳戶。案經彰化地檢署偵
13 辦108年度偵字第6531號違反銀行法等刑事案件(下稱系爭刑
14 事案件)，上訴人所提出審計報告(包含資產負債表、利潤
15 表、現金流量表、所有者權益變動表等，下稱系爭審計報
16 告)及佰弘公司服務貿易等項目對外支付稅務備案表，顯示
17 佰弘公司104年至106年度實際分派上訴人現金股利。被上訴
18 人乃按各該年度財政部頒布之綜合所得稅結算申報新臺幣與
19 人民幣之折算比例，核定上訴人104年至106年度分別取有佰
20 弘公司營利所得20,663,385元、8,692,503元、23,197,140
21 元，併歸課各該年度綜合所得稅。嗣上訴人提起行政救濟，
22 經原審112年度訴字第136號判決駁回及本院113年度上字第4
23 97號判決上訴駁回確定。依行政程序法第110條第3項之行政
24 處分構成要件效力，上訴人就本稅部分之爭執，既已循序提
25 起行政訴訟並判決確定，上訴人自不得於本件行政訴訟中爭
26 執本稅處分之合法性。上訴人主張其主觀上實無認識或預見
27 個人綜合所得稅之申報應依臺灣地區與大陸地區人民關係條
28 例（下稱兩岸人民關係條例）第24條第1項前段規定辦理。惟
29 綜合所得稅本應由納稅義務人於申報期限內計算應納稅額，
30 自行誠實申報繳納，其故意或過失短漏報所得額而短少繳納
31 者，即成立稅務違章行為之責任。上訴人為佰弘公司之代表

01 人，明知佰弘公司於104至106年度均有分配高額盈餘，上訴
02 人亦透過地下匯兌方式取得營利所得，卻遲至108年5月17日
03 始申報107年度營利所得16,922,190元，致發生漏報所得之
04 結果，即使非故意漏報所得，亦難辭過失之責任。又上訴人
05 104年及105年度短漏報配偶租賃所得部分，因已逾裁處期間
06 免予處罰，從而被上訴人參據裁處時稅務違章案件裁罰金額
07 或倍數參考表(下稱裁罰倍數參考表)，審認上訴人已於裁罰
08 處分核定前補繳稅款，按各該年度所漏稅額8,257,595元、
09 2,680,909元、9,606,721元，酌減處以所漏稅額0.4倍之罰
10 鍰計3,303,038元、1,144,363元、3,842,688元，實已考量
11 上訴人之違章程度、違反行政法上義務行為之應受責難程
12 度、所生影響及所得利益等節所為之適切裁罰，核無裁量怠
13 惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事。是原處分並無違誤，
14 復查決定、訴願決定遞予維持，亦無不合，爰判決駁回上訴
15 人之訴。

16 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴之結論，並無違誤，
17 茲就上訴意旨補充論斷於下：

18 (一)按所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5
19 月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，
20 申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以
21 及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……
22 扣繳稅額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其
23 應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」同法第110條
24 第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或
25 清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短
26 報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」又納稅者權利
27 保護法(下稱納保法)第16條規定：「(第1項)納稅者違反稅
28 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。(第2項)
29 納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，
30 得減輕或免除其處罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審
31 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。」從而，違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要。所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者（有認識之過失）而言。核綜合所得稅係採自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之注意義務，並對申報內容盡審查核對之責；且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，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予以處罰。

（二）又行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」而撤銷訴訟之訴訟標的，依行政訴訟法第4條第1項規定，應為「原告因機關所為行政處分違法且侵害其權利或法律上利益之主張」，是原告提起撤銷訴訟如經法院判決駁回確定者，該判決之確定力（既判力）及於「原告對於訟爭行政處分無撤銷請求權」、「訟爭行政處分未違法致侵害原告權利或法律上利益」（本院97年12月份第3次庭長法官聯席會議（二）參照）。因此，當事人針對補稅處分提起撤銷訴訟受敗訴判決確定者，既已確定對該補稅處分無撤銷請求權，且該處分並未違法致侵害其權利或法律上利益，法院自不得為反於該確定判決所示之意旨裁判。查被上訴人以上訴人漏報104年至106年取自佰弘公司分派之20,663,385元、8,692,503元、23,197,140元盈餘，歸課上訴人各該年度綜合所得稅，核定補徵應納稅額8,296,495元、2,913,312元、9,623,386元，上訴人不服，提起撤銷訴訟，經原審112年度訴字第136號判決駁回及本院113年度上字第497號判決上訴駁回確定，為原審確定之事實，核與卷證相符。則該確定判決之既判力範圍應為確認上開補徵綜合所得稅處分為合法而未違法侵害上訴人之權利或法律上利益。上訴意旨仍執相同原因事實，亦即以系爭審計報告屬系爭刑事案件中違

01 法取得之證據，主張補徵稅款(即本稅部分)違法及原審未准
02 勘驗系爭刑事案件偵查錄音檔之聲請為違法云云，自無足
03 取，並主張本件裁罰之處分亦有違法，原判決予以維持，有
04 判決不適用法規、適用不當及判決不備理由之違法云云，也
05 無可採。原判決雖忽略上開理由，僅論以補稅處分既未經撤
06 銷、廢止或其他事由而失效，具存續力，為後續裁罰處分之
07 構成要件事實一部分，而於本件裁罰處分之行政訴訟中，上
08 訴人不得再爭執補稅處分之合法性等語，雖有未足，然不影
09 響判決結論。

10 (三)上訴人漏報上開所得，已合於所得稅法第110條第1項規定之
11 裁罰要件。而漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實義務
12 為前提，在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠
13 實義務，端視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該稅捐客
14 體之法律屬性有爭議(例如自認雖取得之所得仍屬未實現所
15 得)，亦須充分揭露其有所得情事，如因此未予繳納所對應
16 之稅款者，始難以漏稅違章行為視之。上訴人為佰弘公司代
17 表人，辦理104年至106年度綜合所得稅結算申報，並未揭露
18 其已取得佰弘公司實際分派上訴人現金股利之事實，遲至10
19 8年5月17日始申報107年度營利所得16,922,190元，為原審
20 認定核與卷證相符之事實。是上訴人乃未盡誠實申報義務，
21 致生漏報營利所得情事，核有應注意能注意而不注意之過
22 失，自屬漏稅違章行為，尚難因其對於兩岸人民關係條例第
23 24條第1項前段就取自大陸地區來源所得併同臺灣地區來源
24 所得課稅之規定，有不同見解，及其主張匯回臺灣地區時始
25 為所得實現年度之歧異見解，即可謂其主觀上無漏報課稅所
26 得額之過失。被上訴人審酌該漏報所得非屬處分核定前已填
27 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
28 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
29 者，因上訴人已於裁罰核定前補繳稅款，以原處分原按所漏
30 稅額處0.5倍減輕20%，而處0.4倍之罰鍰，分別為3,303,038
31 元、1,144,363元、3,842,688元，核已考量其當年度漏報之

金額、情形，而依前揭規定及納保法第16條第3項暨裁罰倍數參考表規定，為本件之裁罰，依法核無不合，亦無裁量逾越、不當或濫用之情形。原判決維持被上訴人所為裁罰處分，自無違誤。

(四)上訴人雖主張其於查獲日前5年內既未曾查獲有短漏報大陸地區來源所得之違章，被上訴人未予減免處罰，裁量違法云云。然原判決就此已敘明：本件僅按所漏稅額處0.4倍，並非法定最高額度，不必然有裁罰倍數參考表使用須知第4點之適用，上訴人係於彰化地檢署通知調查後始補報各該年度營利所得，其違章情事並非具體特殊，客觀上應受責難程度並無較輕微，亦難認有該第4點所定減輕事由之適用等語，並無違背法令情事，上訴意旨無非執其主觀之見解，就業經原判決論述不採之事由再予爭執，實無可採。

六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原處分（含復查決定）予以維持，駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

七、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 114 年 12 月 26 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 陳 文 燦

法官 羅 月 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 114 年 12 月 26 日

書記官 林 郁 芳