

臺北高等行政法院判決

109年度訴更一字第26號

112年2月23日辯論終結

原告 胡正山

訴訟代理人 陳品嘉 會計師

何明峯 律師

俞伯璋 律師

上一人

複代理人 葉俊宏 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）住同上

訴訟代理人 林婉婷（兼送達代收人）

賴曉萍

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年1月15日台財法字第10613956140號訴願決定（案號：10600393），提起行政訴訟，經本院107年度訴字第322號判決後，復經最高行政法院以109年度判字第153號判決廢棄發回，本院更為判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告代表人原為王綉忠，於訴訟進行中變更為蔡碧珍，有行政院民國110年12月29日院授人培字第1103005324號令在卷

01 可稽（本院卷二第379頁），茲據新任代表人具狀聲明承受  
02 訴訟，應予准許。

03 貳、實體方面：

04 一、爭訟概要：

05 緣原告95、96年度綜合所得稅結算申報，經臺灣臺中地方法  
06 院檢察署（下稱臺中地檢署）及被告所屬中和稽徵所查獲分  
07 別漏報取自有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社（下  
08 稱三資社）之營利所得新臺幣（下同）33,260,110元、4,72  
09 7,787元，另加計漏報本人及配偶95年度他筆營利、利息、  
10 租賃、執行業務所得合計13,252元、96年度他筆營利、租賃  
11 所得合計144,934元，歸課原告各該年度綜合所得總額34,83  
12 0,947元、6,298,288元，分別核定應納稅額12,675,413元、  
13 1,366,492元，經扣除扣繳稅額125,970元、167,538元及受  
14 利用分散所得者溢繳稅額1,659,167元、230,328元，再加計  
15 已退稅額62,137元、121,482元，本次應補稅額10,952,413  
16 元、1,090,108元，並經被告分別裁處罰鍰10,248,647元、9  
17 20,899元。原告不服，申請復查，經被告106年12月6日北區  
18 國稅法二字第1060001642號復查決定獲追減95、96年度應補  
19 稅額640,740元、42,392元及罰鍰834元、13,506元。原告對  
20 取自三資社營利所得及罰鍰處分仍表不服，續提訴願，遭決  
21 定駁回後，遂提起行政訴訟，經本院107年度訴字第322號判  
22 決（下稱原判決）撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）關  
23 於罰鍰部分，並駁回原告其餘之訴。兩造對於各自敗訴部分  
24 不服，分別提起上訴，經最高行政法院以109年度判字第153  
25 號判決（下稱系爭發回判決）將原判決廢棄，發回本院更為  
26 審理。

27 二、原告起訴主張及聲明：

28 (一)主張要旨：

29 1.本稅部分：

30 (1)原告先向社員或非社員買斷資源回收物，再透過合作社出售  
31 資源回收物予再生廠商，此等買斷資源回收物再銷售之行為

01 非屬「合作社共同運銷」，被告不得依一時貿易收入課徵綜  
02 合所得稅：

03 ①觀諸合作社主管機關即內政部所為之109年12月23日台內  
04 團字第1090070103號函釋（下稱內政部109年12月23日函  
05 釋）意旨，並輔以財政部84年8月21日台財稅第841643836  
06 號函釋（下稱財政部84年8月21日函釋）、財政部87年7月  
07 14日台財稅第871953090號函釋（下稱財政部87年7月14日  
08 函釋）可知，「共同運銷」之精神乃係基於合作社複數社  
09 員彼此間之互助精神及共同合作所生，由於「共同運銷」  
10 實際上係由參與合作社共同運銷之複數社員共同承擔營業  
11 風險，其性質與一般貨物買賣營業人須自行承擔營業風險  
12 迥然不同，而僅限於複數之個人「社員」將所「收集」之  
13 廢棄物交予該「合作社」辦理共同運銷，始符合「共同運  
14 銷」之「共同」2字之意旨，且方得准免辦營業登記並免  
15 徵營業稅，而得以個人一時貿易營利所得課徵綜合所得  
16 稅。反之，倘合作社之社員以個人名義向非社員之第三人  
17 「買斷」產品，僅係透過合作社之共同運銷機制出售廢棄  
18 物，而經濟事實及經濟利益均係個人「自進自銷」並「自  
19 付盈虧」，則既屬於該社員獨自完成前述業務，而不涉及  
20 與其他具社員資格之人「一起」完成，則該社員之行為自  
21 屬於「營利事業」之銷售行為，而非屬合作社之共同運銷  
22 範疇，故尚不得免辦營業登記並免徵營業稅，亦即不得適  
23 用一時貿易收入，而應以個人一般貿易營利所得歸課該社  
24 員之綜合所得稅。

25 ②被告所認定之事實既為原告所銷售之資源回收物係向不具  
26 社員身分之第三人買斷，再銷售予再生廠商，則被告即不  
27 應將原告之行為以「個人一時貿易收入」課徵原告之綜合  
28 所得稅，而應另行依加值型及非加值型營業稅法（下稱營  
29 業稅法）之規定課徵營業稅。況且，原告前開行為，與臺  
30 灣省第二資源回收物運銷合作社（下稱二資社）案件中行  
31 為人所為之行為完全相同，被告卻於本件中僅以原告「具

有合作社社員資格」為由，逕自認定原告應以個人一時貿易收入課徵綜合所得稅，並作成與二資社案件迥然不同之課稅處分，則被告於本件就原告行為是否屬於共同運銷之認定，亦顯有嚴重違反行政程序法第5條行政行為明確性原則及第6條平等原則甚明。

(2)退萬步言，縱認原告之行為屬「合作社共同運銷」而應依個人一時貿易所得課徵綜合所得稅，被告計算原告95年及96年之一時貿易收入，亦有違誤：

①參司法院釋字第377號解釋、釋字第237號解釋理由書及最高行政法院108年度上字第880號判決等相關實務見解可知，個人所得之歸屬年度，除有執行業務所得查核辦法第10條第2項所定或財政部函釋等例外情形者，而得按權責發生制計算執行業務所得外，其餘個人所得之認定即應以「收付實現制」作為核課基礎；然而，統一發票之開立係採「權責發生制」，是被告以開立發票所載金額作為本件核課稅捐之認定基礎，顯然嚴重違反綜合所得稅之認定原則，故被告基此所為之課稅處分當屬違法。至關於所得稅法施行細則第12條規定，旨在規範一時貿易所得之屬於「成本費用」之「計算（公式）」，得參照營利事業所得稅之同業利潤比例推計該成本，並非係指一時貿易之收入此一屬於「綜合所得稅」之稅種，即得捨「收付實現制」不用，改採「權責發生制」。被告倘欲對原告課徵綜合所得稅，自仍應採用「綜合所得稅」之「收付實現制」，方屬適法，惟被告卻依所得稅法施行細則第12條規定比照營利事業所得稅，以發票金額核定原告之所得，顯係嚴重錯誤解讀法律規範，更已違反租稅法定原則，委無足採。

②李文楨及黃惠雯之帳戶均非原告所持有或使用，此業經證人李文楨、鄭啟瑞證述屬實，故三資社匯予李文楨及黃惠雯之款項實與原告之收入無關。又縱使三資社以第二回收站之名義開立發票予再生工廠，惟此等發票之金額並非必然屬於第二回收站或原告之銷售額，被告將之列入第二回

01 收站或原告之銷售額中，應有違誤。何況，被告迄今亦未  
02 舉證證實三資社所匯出之款項均為原告之所得，故自不得  
03 將此等金額列為原告之銷售額。

04 (3)本件被告課稅之要件事實並非明確，依行政訴訟法第136條  
05 準用民事訴訟法第277條規定，應認定該課稅要件事實不存  
06 在，而將其不利益歸於被告：

07 ①三資社辦理社員共同運銷時，社員將其個人收集之廢棄物  
08 交由合作社運銷後，即由三資社開立統一發票向資源回收  
09 業者請款，而三資社再按期（每2個月）申報統一發票明  
10 細表據以繳納營業稅，且每2個月為社員辦理「個人一時  
11 貿易資料」申報，而社員再依據其全年個人一時貿易資料  
12 申報數計算，繳納其應納之個人綜合所得稅。換言之，發  
13 票明細係作為核課營業稅之依據，而個人一時貿易資料則  
14 係作為社員繳納所得稅之依憑。本件被告核課原告之稅捐  
15 時，係先按第二回收站95、96年度之統一發票之銷售額  
16 （未含稅）554,335,183元、78,796,458元作為核定原告9  
17 5、96年度一時貿易收入之依據，惟第二回收站95、96年  
18 度之統一發票之銷售額加計95年之營業稅27,716,781元及  
19 96年之營業稅3,939,833元，合計為664,788,255元，此與  
20 三資社收受貨款之資金流向明細表兩個年度合計622,456,  
21 981元，差距竟高達42,331,274元，即可知被告逕將三資  
22 社開立發票請款之銷售額（未含稅）當作一時貿易收入並  
23 作為計算課徵原告綜合所得稅之基礎，顯非適法。被告迄  
24 今仍未就系爭發回判決指摘之要件事實舉證以實其說，足  
25 認本件課稅要件事實為不存在，而應將其不利益歸於被  
26 告。

27 ②關於人頭社員部分，被告雖有製作「A002社員異常清  
28 單」，惟此係經法院諭知被告提出後，被告「始」予作  
29 成，足認被告所為之課稅處分及裁罰處分所依據之基礎並  
30 未包含該清單，則被告以該清單作為其人頭社員之認定，  
31 有違租稅法定主義。又縱使社員於入社前即與三資社曾有

交易紀錄，惟此等事實仍不妨礙其加入成為三資社社員並持續與三資社發生交易關係，故「入社前有交易紀錄」當與「認定屬人頭社員」間無必然之因果關係。再者，被告認屬人頭社員之理由，包括「電話留存錯誤」（本件拾荒者申報綜合所得稅申報書留存聯絡電話為「三資社」、「舊貨工會」、「吉美小吃店」等單位的電話，乃係基於拾荒者為貧窮之弱勢社群，為稅捐稽徵機關聯絡補正資料較為方便之考量）、「漏報薪資」、「未申報配偶」（漏報薪資所得原因多端，如短漏報受扶養親屬之所得、短漏報配偶之所得、短漏報大陸地區來源之所得等都有可能，與人頭社員未必有關）等，均與是否足資認定屬於人頭社員之間並無存在關連性，顯見「A002社員異常清單」純屬被告為對原告羅織罪名所憑空推測。因此，被告於本件課稅證明程度顯未達50%之蓋然率，即應自行承受其未善盡舉證責任之不利，此要無疑義。

## 2. 罰鍰部分：

(1) 財政部73年12月24日台財稅字第65468號函釋（下稱73年12月24日函釋）所稱由稽徵機關依財政部核定標準核定之一時貿易盈餘，依司法院釋字第218號解釋，性質上係屬依推計核定方法估計之所得額。而此種推估課稅制度，難以確定納稅義務人是否有漏報所得額情事，故無從依行為時所得稅法第110條第1項規定為罰鍰之處分。又依財政部81年2月17日台財稅第811658642號函發布之「稽徵機關辦理綜合所得稅違章案件審核要點」（下稱審核要點）第2點第2款規定，其屬經稽徵機關就蒐集納稅義務人一時貿易交易之資料，依照部頒標準核定其所得額者，免按漏報短報所得額論處。本件被告並非按實際查得之資料認定原告有上揭一時貿易盈餘，依前揭審核要點第2點第2款規定，即應將「推計課稅核定之一時貿易盈餘」認屬「應稅免罰」之所得，而被告就原告95、96年度綜合所得稅申報核定違章案件漏稅額計算表，卻分別將原應計入「漏報應稅免罰所得」之95年度營利所得3

01 3,260,110元及96年度營利所得4,727,787元誤計入「漏報應  
02 稅應罰所得」，故其漏稅額之計算乃屬有誤，應予以撤銷。  
03 (2)再者，原告之違章行為，在相關刑事判決尚未確定時，被告  
04 即逕以原處分裁處原告95、96年度之罰鍰，業已牴觸「刑事  
05 優先原則」，故亦有違反行政罰法第26條、第32條第1項、  
06 第2項規定之違誤。又被告之罰鍰處分屬違法之行政處分，  
07 且被告係「明知並有意使其發生」，參法務部96年11月20日  
08 法律字第0960041826號函釋意旨，被告所為顯與行政程序法  
09 第8條及第9條之規定相悖，更嚴重紊亂行政法制，致使行政  
10 罰法第26條、第27條及第32條規定形同虛設，是應比照該法  
11 務部函釋之意旨，以其於法不合而予以撤銷。

12 (二)聲明：訴願、復查決定及原處分不利於原告部分均撤銷。

### 13 三、被告答辯及聲明：

#### 14 (一)答辯要旨：

##### 15 1.本稅部分：

16 (1)本件原告確以人頭社員透過三資社以共同運銷方式將資源回  
17 收物出售予資源回收業者：

18 ①依臺灣高等法院臺中分院（下稱臺中高分院）102年度上  
19 訴字第1810號刑事判決（下稱系爭臺中高分院判決，而此  
20 被訴偽造文書案件下稱系爭刑事案件）審理結果可知，原  
21 告為三資社第二回收站之站長，與該案被告共同基於以明  
22 知為不實之事項，而登載於業務上作成之文書及行使業務  
23 上登載不實文書之各別概括犯意聯絡，或由站長（原告等  
24 人）提供人頭社員予三資社，或逕由三資社提供人頭社  
25 員，以隨機拆解成發票回收金額5萬元以下並帶入未實際  
26 從事資源回收業之社員編號與人名方式，偽造虛偽之「個  
27 人一時貿易資料申報表」，使真正所得資料無法彰顯，致  
28 生損害於訴外人陳鐘璜等人及稅捐機關對個人綜合所得稅  
29 課徵管理之正確性，並依相關證據認定三資社各站站長  
30 （包含原告）及相關人員犯有行使業務登載不實文書罪而  
31 判處其罪刑確定在案，則三資社所填報之各該「個人一時

貿易資料申報表」列載之銷售人姓名、買受貨物名稱、單價、數量及金額等資料，得否作為認定第二回收站銷售回收所得之實際歸屬對象，已屬高度可疑。

②其次，三資社日記帳之社員入社、退社日期資料與「三資社開立發票分配予社員申報一時貿易所得等資料明細」之社員分配表所載之社員回收日期明顯不相符。又三資社既有隨機選取電腦中不特定人頭社員，分散攤提交易金額，虛偽記載銷售人姓名、買賣日期、貨物名稱、單價、數量及合計銷售金額填載不實之情事，則三資社開立95及96年度第二回收站「個人一時貿易資料申報表」之社員計635位、334位之資源回收情形及其申報暨核定資料，即非真實。況且，部分社員在另案亦已明確表示其源自第二回收站之個人一時貿易營利所得確為不實，經被告羅列整理上述異常情形如卷附之A002社員異常清單，可知第二回收站異常社員人數（95年度、96年度、95及96年度分別為506位、198位、599位），占所有社員人數【95年度、96年度、95及96年度（扣除重複人數）分別為635位、334位、743位】之比例，已高達79.69%、59.28%、80.62%，由此高度蓋然率觀之，堪認原告確以人頭社員透過三資社以共同運銷方式將資源回收物出售予資源回收業者無訛。

(2)三資社交付之銷售款確由原告所掌控，被告據此計算原告之一時貿易營利所得，亦無違誤：

①「三資社收取營業稅及手續費之資金流程明細表」、「三資社第二回收站社員戶籍明細表」、「三資社第二回收站開立發票明細表」、「三資社收受貨款之資金流向明細表」等證據資料，業經系爭刑事判決審認具有證據能力，先予敘明。

②從三資社帳號存入面觀之，前開「三資社收受貨款之資金流向明細表」已記載再生工廠於95及96年度匯款予三資社之總金額為622,456,981元，嗣被告再行查得三資社於95

01 年1至2月開立予再生工廠拾鑫有限公司（下稱拾鑫公司）  
02 之發票金額（含資金流向）為42,331,274元，共計664,78  
03 8,255元（下稱系爭銷售款），與「三資社第二回收站開  
04 立發票明細表」所載95及96年之金額合計664,788,255元  
05 （銷售額633,131,641元＋營業稅31,656,614元）相符。

06 ③再從三資社帳戶支出面觀之，依三資社日記帳所載，三資  
07 社於95年1至4月間將該社「一銀北桃」、「彰銀南崁」、  
08 「華銀五甲」、「台企大發」、「一銀竹溪」帳戶存入  
09 款，於數日內頻繁支出（均以A002標註為第二回收站之取  
10 得款項），顯見原告確有取得上開款項；95年4月至96年12  
11 月，除李文楨5筆、黃惠雯1筆及領現1筆外，三資社均匯  
12 入原告之帳戶，而系爭銷售款既為三資社第二回收站之共  
13 同銷售款，實質上應歸回收站站長控管，再依參與共同銷  
14 售社員對銷售廢棄物之貢獻比例，分配扣除相關費用後之  
15 餘額，此等款項倘未經原告實際控管持有，其不可能自95  
16 年間起即長期保持沉默。

17 ④至於就三資社將「新光南屯」、「三信銀營」帳戶合計2  
18 5,418,606元（25,418,936元扣除匯費330元）匯入李文楨  
19 之臺灣企銀三重北分行帳戶（下稱系爭臺灣企銀帳戶）部  
20 分，李文楨就其所述相關事證、交易細節，一概以時間久  
21 遠，已不清楚為由回應，甚連自身銀行帳戶有無提供原告  
22 或他人使用，亦無法正面回答，顯見證人證詞無可採信。  
23 另就三資社於96年4月12日匯款5,317,417元至黃惠雯（第  
24 四站名義站長，實際站長為鄭啟瑞）合作金庫銀行南高雄  
25 分行之帳戶（下稱系爭合庫銀帳戶）部分，證人鄭啟瑞雖  
26 證稱黃惠雯所有之上開帳戶並未借予原告使用，然其證述  
27 內容不僅與其他資料不符，且其說詞前後矛盾，亦不足採  
28 信。此外，就三資社「三信銀南屯」帳戶於96年11月12日  
29 現金提領271,775元部分，因依據三資社96年度分類帳所  
30 載，三資社收取再生工廠該筆款項後，於數日內即支出

(均以A002標註為第二回收站之取得款項)，故應屬原告實際掌控之範圍內。

⑤綜上，第二回收站支付本件所有銷售額相當之營業稅及手續費，故自得合理證實第二回收站銷售之貨款，理應全額轉付予原告，惟原告與三資社間之金錢交易情形，或原告收取該貨款後如何支配運用，此僅三資社及原告所知悉，並非被告所得掌握，故原告倘若確有將貨款交付他人，自應由其提示相關事證。又系爭銷售款既為三資社第二回收站之共同銷售款，故實質上應歸回收站站長控管，再依參與共同銷售社員對銷售廢棄物之貢獻比例，分配扣除相關費用後之餘額。是以，被告認定系爭銷售款已為原告實際控管持有，核屬有據。

(3)本件被告以一時貿易營利所得，依所得稅法施行細則第12條規定核課綜合所得稅，洵屬適法：

本件交易模式係原告透過三資社以共同運銷方式將該等資源回收物出售予資源回收業者，三資社亦認定第二回收站之系爭銷售款均為共同運銷款項，並填載個人一時貿易資料申報表，依財政部84年8月21日函釋，屬准免辦營業登記並免徵營業稅，惟應依法核課綜合所得稅一時貿易營利所得。至於內政部109年12月23日函釋係針對農業合作社，並依據現行合作社法及合作社業務提供非社員使用辦法所為之解釋，與本件課稅事實有別，尚不得援引適用。另依所得稅法施行細則第12條規定，一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，係歸於營利所得範疇，故其計算準用所得稅法關於計算營利事業所得額之規定，被告依發票金額及原告如數收取該等發票之貨款，核認原告95及96年度運銷資源回收物之銷售收入554,335,183元（未含稅）、78,796,458元（未含稅），按一時貿易盈餘純益率6%，計算原告95及96年度一時貿易之營利所得33,260,110元、4,727,787元，併課原告95及96年度綜合所得稅，並無不合。

2.罰鍰部分：

01 (1)原告於95、96年擔任第二回收站站長期間，要求三資社從業  
02 人員開立統一發票時，並未提供實際從事資源回收運銷業務  
03 之自然人名單，反任由三資社從業人員以非實際從事資源回  
04 收運銷業務之自然人名義，登載不實「個人一時貿易資料申  
05 報表」，並持向被告申報等情，為系爭刑事判決所認定。又  
06 原告由三資社招募非實際從事資源回收運銷業務之自然人，  
07 攤提大量向非社員之人收購資源回收物後，逕行出售予再生  
08 廠商；且其以人頭社員隱匿系爭銷售款，業經系爭刑事判決  
09 確認與三資社從業人員有行使業務上登載不實文書之犯意聯  
10 絡，實難謂原告非故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，  
11 自應論罰，被告乃依行為時所得稅法第110條第1項規定，於  
12 法定裁罰倍數（2倍以下）範圍內，參據稅務違章案件裁罰  
13 金額或倍數參考表（下稱裁罰參考表），並審酌原告違章情  
14 節，按所漏稅額10,247,813元、907,393元處以1倍之罰鍰，  
15 經核係已考量原告之違章程度而為適切之裁罰，並無違誤。

16 (2)次以，被告於104年1月13日送達原告95及96年度罰鍰處分  
17 時，雖系爭刑事判決尚未確定，惟關於原告涉及稅捐稽徵法  
18 第41條逃漏稅捐罪部分，既不另為無罪之諭知而告確定，是  
19 本件原處罰鍰即屬合法有效，原告主張本件罰鍰有違行政罰  
20 法第26條刑事優先原則之規定云云，顯然係對法規之適用有  
21 所誤解。

22 (3)原告身為三資社第二回收站之站長，承擔與三資社及其職員  
23 所負誠實製作「個人一時貿易所得資料申報表」，以利稅捐  
24 機關正確掌握其個人與相關社員一時貿易所得資料之協力義  
25 務，卻違反協力義務及誠實申報義務，而與三資社職員合謀  
26 製作不實申報表，蒙蔽稅捐機關在前，復於申報所得時，違  
27 反誠實申報義務，漏報所得在後，被告自得按推計而得之漏  
28 報所得額及其對應之漏稅額，為漏稅裁罰之倍數基礎。又原  
29 告利用第三者分散營利所得，以規避個人稅負，與審核要點  
30 所稱經稽徵機關就蒐集納稅義務人一時貿易交易之資料，依  
31 照部頒標準核定所得額不同，此有最高行政法院107年度判

字第665號、第724號及108年度判字第3號、第5號、第32號判決要旨可參，是原告主張此部分漏稅額應免處罰鍰等語，亦屬無據。

(二)聲明：原告之訴駁回。

#### 四、本件爭點：

(一)本件原告透過三資社出售資源回收物予再生廠商，是否屬於「共同運銷」之行為？被告得否依一時貿易所得課徵綜合所得稅？

(二)原告是否有以人頭社員之方式攤提95年（635人）、96年（334人）之一時貿易所得？

(三)三資社自沛金公司、銑傑有限公司（下稱銑傑公司）、拾鑫公司、映鑫有限公司、嘉泰五金有限公司、維泰五金有限公司、在仁成企業股份有限公司等買受人（下稱沛金公司等買受人）收受之貨款並流向原告之金額為若干？

(四)被告就系爭銷售款依權責發生制計算原告一時貿易所得，有無違誤？被告據此對原告分別補徵稅額10,311,673元、1,047,716元，並分別裁處罰鍰10,247,813元、907,393元，是否適法有據？

#### 五、本院之判斷：

(一)前提事實：

前揭爭訟概要欄所載事實，為兩造所不爭執，復有臺中地檢署99年度偵字第9101號、第22685號、100年度偵字第18061號起訴書（原處分卷一第4至28頁）、臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）101年度訴字第1496號刑事判決（下稱系爭臺中地院判決，原處分卷一第30至167頁）、系爭臺中高分院判決（原處分卷一第169至326頁）、最高法院104年度台上字第2851號刑事判決（與系爭臺中地院判決、臺中高分院判決合稱系爭刑事判決，原處分卷一第327至328頁）、原告綜合所得稅95年、96年申報書（原處分卷一第409至414頁）、被告核定原告綜合所得稅95年、96年核定通知書（原處分卷一第415至418頁）、95年、96年綜合所得稅申報核定

違章案件漏稅額計算表暨裁處書（原處分卷一第615至623頁）、復查決定（原處分卷一第674至685頁）、訴願決定（原處分卷一第823至848頁）、原判決【本院107年度訴字第322號卷（下稱前審卷）第531至609頁】、系爭發回判決（本院卷一第13至61頁）在卷可稽，自堪認為真正。

(二)本稅部分：

1.應適用之法令：

(1)行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第14條第1項第1類規定：「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總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。」第71條第1項前段規定：「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或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」第83條第1項規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」

(2)所得稅法施行細則第12條規定：「本法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」

(3)財政部73年12月24日台財稅第65468號函釋（下稱73年12月24日函釋）：「綜合所得稅個人一時貿易盈餘之單一純益率，自74年起調整為6%。」

01 2.有關本案各項爭點之法律判斷，首須理解廢棄物清運合作社  
02 制度之形成背景，茲說明如下：

03 (1)按所有的消費稅目，若採取加值型營業稅制時，其形式上之  
04 課徵對象均為專業之營業人（實質上負擔稅負之人則是最終  
05 之消費者）。而在整個產銷流程中，由上往下，分階段課  
06 徵，每一產銷環節之營業人均只就加值部分負擔營業稅額，  
07 並轉嫁予下游營業人承受，銷售貨物最後流至消費者手中  
08 時，因其為營業稅之最終實際負擔主體，且無法再對其課予  
09 設籍、設帳與憑證義務，因此營業稅法制在營業人間之勾稽  
10 功能設計即行終結。但在某些產銷活動中，其產銷流程之起  
11 點為消費者（最典型之例即為二手車之出售），或無能力開  
12 立銷售憑證之自然人（最典型之例即是與本案爭點有關，靠  
13 撿拾廢棄物維生之拾荒者），因此資源在從消費者手中重新  
14 流回產銷流程時，第一次向消費者或無開立統一發票能力之  
15 自然人進貨之營業人即會面臨難處，其向後手銷貨，因開立  
16 銷貨憑證而產生銷項稅額時，卻無進項憑證所表徵之稅額可  
17 供扣抵（蓋因消費者或自然人無法取得憑證並開立予向其進  
18 貨之營業人）。為解決這種困難，在「二手車買賣」之情形  
19 有營業稅法第15條之1之對應規範；在「廢棄物買賣」之情  
20 形，則有「廢棄物清理合作社」（本案中之「三資社」性質  
21 上即可歸入「廢棄物清理合作社」）制度之設計。且財政部  
22 為解決一般自然人、資源回收業者難以開立銷貨憑證，及再  
23 生工廠無法取得進項憑證之問題，乃先後以86年3月18日台  
24 財稅字第861888061號函、87年7月14日函核釋，使拾荒業之  
25 個人加入廢棄物清運合作社（即本案三資社），成為合作社  
26 之社員，渠等社員出售回收資源予再生工廠時，由合作社出  
27 具營業稅之銷項憑證予再生工廠（成為再生工廠之進項憑  
28 證），並向國家繳納營業稅。出售廢棄物之價金，則按每一  
29 社員提交之廢棄物比例，分配予各社員，同時由合作社按銷  
30 售金額之6%（財政部73年12月24日函釋）作為社員一時貿易  
31 所得，製作「一時貿易資料申報表」，載明每一出售廢棄物

之社員分得之金額，送稅捐機關備查，以為未來課徵各社員個人綜合所得稅時，認定各該社員當期所得之依據（依本件三資社之運作，上開銷售及申報作業，實際上是由三資社各回收站站長為之）。

(2)依上可知，合作社只是一個協助自然人開立統一發票之服務機構，其本身沒有營利目標，也沒有實際從事交易行為，真正與再生工廠從事交易行為者，實為從事拾荒工作之自然人。惟財政部函令就資源回收業稅務稽徵所為之規定，雖立意良善，卻因其制度設計，顯然未顧及資源回收業真實之產銷流程，並非只有「拾荒業者」與「再生工廠」2個層級，還包括多層次之中間商，而此等中間商是直接以現金向實際從事廢棄物回收之自然人購買廢棄物，再交給合作社匯總出賣予再生工廠。在中間商不願自行辦理營業人登記，取得獨立營業人身分（有設籍、設帳與保存憑證義務），並基於「按銷售額6%計算一時貿易所得，其實從低之所得額認定」之經濟誘因下，中間商可能依附在廢棄物運銷合作社之下，並經由社員身分之助，進而取得合作社回收站站長之地位，甚至其下可能「無真實社員存在」，回收站之站長即是唯一之「真實」社員，此亦衍生合作社（或其站長、社員）欲分散其社員（或本身）實際所得，而有「讓人頭社員加入合作社，藉以分散所得」之強大誘因。再者，被冒名為「人頭社員」者，「可能」因社經地位低落，無其他所得，致被利用虛報所得額後，該等人頭社員之全年所得總額，因未達起徵點，而未被課徵所得稅。因此被冒名之人頭社員事後也沒有主動提出檢舉之誘因。甚至「人頭社員」也「可能」是自願擔任，因為在累進稅率之設計下，分散所得在不同之稅捐主體間，本身即有降低稅額之效果。此時合作社（或其站長、社員）可就減少之稅額，私下與人頭社員達成分配之協議，人頭社員即有自願擔任之誘因，這同樣會「強化」合作社（或其站長、社員）之逃稅意願。此外，「人頭社員」與「非人頭社員」之分辨，亦是取向於某筆交易之相對概念。

換言之，一個加入三資社之「正常」社員，雖參與三資社出名之一筆或數筆集體交易，仍然有可能在自願或非自願之情況下，因為三資社職員或各回收站站長之分散所得行為，成為另外一筆或數筆交易之「人頭」社員（最高行政法院98年度判字第528號判決、103年度判字第405號判決、108年度判字第32號判決意旨參照）。

3.原告利用他人名義取得三資社營利所得計664,788,255元，應堪認定：

(1)本件應認原告有以人頭社員之方式攤提95年（635人）、96年（334人）之一時貿易所得：

①經查，三資社成立目的旨在協助自然人開立統一發票，並就各社員銷售資源回收物之事實，填寫「個人一時貿易資料申報表」，申報單位為三資社，並以每2個月為1期，分別於每年1月、3月、5月、7月、9月、11月填寫申報前2個月之一時貿易所得資料，其內載明銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、買受日期、買受貨物名稱、單價、數量及合計金額，向稅捐稽徵機關申報，社員（銷售人）則按申報金額6%純益率計算其個人一時貿易之盈餘（即所得稅法第14條所規定之營利所得），依法課徵個人綜合所得稅等情，為兩造所不爭執。又原告明知三資社雖可就渠等向再生廠商銷售資源回收物之行為，代為開立統一發票交付再生廠商，以作為再生廠商之進項憑證，惟三資社仍應按實際交易之社員資料申報一時貿易所得，以供稅捐單位核課該社員之個人綜合所得稅，不得利用根本未實際從事資源回收運銷業務之自然人，攤提一時貿易所得。惟原告竟於擔任第二回收站站長期間，與訴外人許昆煌（即三資社總經理）、許素維、石嘉禎、許倍綺（即三資社之出納、文書人員，負責處理社員入社暨申報個人一時貿易所得、開立統一發票等業務）於擔任三資社從業人員期間，共同基於以明知為不實之事項，而登載於業務上作成之文書及行使業務上登載不實文書之概括犯意聯絡，

或由站長（如本件原告）提供人頭社員予三資社，或逕由三資社提供人頭社員，攤提一時貿易所得，其方式為：於各回收站有資源回收物交易成交，先由各回收站長通知三資社銷售金額、種類，次由許倍綺或石嘉禎負責開立統一發票後，嗣由不知情之會計唐美珠將發票資料鍵入三資社所使用之電腦會計系統內，再由許昆煌指示許素維命令石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之發票明細金額，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，再存檔於三資社所使用之電腦系統內，復由許素維再為調整並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，而在「個人一時貿易資料申報表」上虛偽記載銷售人姓名、國民身分證統一編號、買受原因、買受日期、買受貨物名稱、單價、數量及合計金額，以作成根本未實際從事資源回收運銷業務之自然人即訴外人陳鐘鑽等人名義之「個人一時貿易資料申報表」，並進而向國稅局申報所得稅等情，業經石嘉禎於系爭刑事案件99年2月3日在法務部調查局中部地區機動工作站調查時供稱：伊係於92年農曆年後就進入三資社先後擔任文書、司庫等工作，約於97年離職。又三資社除理監事外，還有伊及總經理許昆煌、會計唐美珠、文書許素維、許倍綺等5人，許昆煌與許素維係父女關係，平日伊及許倍綺都是聽許昆煌之吩咐發文、開發票、跑銀行、總機及清潔等工作，許昆煌不在時，即由許素維代理其職務。總經理許昆煌每月會將資源廢棄物的數量及單價以傳真或手寫稿的形式交給伊，伊再依據其上的數量、單價開立統一發票及製作三聯式運銷清單，再將統一發票與運銷清單一併寄給各回收站，各資源回收站收到後，會在運銷清單上蓋章再回寄給三資社收執，其中1聯伊收到後即彙整歸檔，其餘的伊就交給會計唐美珠建檔。至於款項支付部分，伊跟許倍綺、唐美珠、許素維4人每天輪流將各回收站匯入公司之款項，依據各回收站所對應之銀行帳戶，將該筆款項分筆或單筆匯過去，但匯入之金額與匯出之金額

是相等的。發票歸檔前伊會將發票金額於電腦公司系統內不規律拆散，並由許素維於公司電腦系統內彙總、調整為「個人一時貿易資料申報表」作為報稅資料。印象中伊於公司電腦系統內不規律將開立給回收站的發票金額拆小時，系統會隨機帶出許多社員姓名讓伊拆算發票金額。以發票金額50萬元為例，伊輸入第1筆拆小金額3萬元後，此時還剩47萬需要拆小，伊只要按下ENTER鍵，電腦會自動帶出下一位社員姓名供伊輸入，以此類推至發票金額用盡為止，伊就是隨機且沒有規律的拆小開立之發票金額，金額都在5萬元以內，故「個人一時貿易資料申報表」上之回收金額並不實在等語（前審卷第132至137頁），及許倍綺在同日調查時供稱：伊約於92、93年的11月進入三資社擔任行政助理員，於97年2月離職。伊擔任三資社行政助理作業流程如下：各回收站每月會將資源廢棄物的數量及單價傳真給三資社，傳真資料上會有手寫之資源回收站站別、品名、數量、單價及日期，但並無繳交回收物之社員姓名，伊即是依據這些傳真所載的資料開立統一發票及製作三聯式運銷清單，再將統一發票運銷清單（黃聯）一併寄給各回收站，各回收站收到後，會在運銷清單上蓋章再回寄給三資社收執。伊亦會將前述統一發票存根交給許素維，由許素維依據發票存根來製作「個人一時貿易資料申報表」，至於「個人一時貿易資料申報表」上之數字係如何計算，伊並不清楚等語（前審卷第141頁）明確。再者，原告於98年10月7日即系爭刑事案件偵查期間曾具狀表示：「……因早期大部分真正賣廢棄物之人不願意申報所得稅，遂由真正賣廢棄物之人或由合作社提供人頭社員，以分配攤提一時貿易所得，……被告胡正山，因慣例使然而誤導，分配攤提一時貿易所得……已深感悔悟，並願意向國稅局繳納稅金」等語（本院卷二第407頁），復於98年10月13日偵查時再委任辯護人當庭表示：「我們打算認罪，是用人頭攤提一時貿易所得，當時大家都這樣

01 做」等語（本院卷二第413頁），且於98年9月29日、98年  
02 11月10日、98年11月24日偵查時自承：「（問：廠商付款  
03 是直接付給行政中心？）直接付給總社」「（問：總社拿  
04 到錢如何給你？）匯款到我個人戶頭……」「（問：給總  
05 社的5%營業稅款及手續費如何付？）兩個月給一次，匯到  
06 總社的帳戶，營業稅及手續費都是這樣匯。」「（問：會  
07 員要分擔的營業稅及手續費如何給你？）運銷款回來後就  
08 先扣除，總社會把錢全數還我，我扣了營業稅及手續費後  
09 再給會員。」（本院卷二第399頁）「我有使用……人  
10 頭，他們都沒有交貨給我……我交一份社員交貨明細給合  
11 作社，合作社根據明細就開一時貿易所得」（本院卷二第  
12 421至423頁）而原告就上開關於以人頭分散所得之筆錄之  
13 真實性亦表示無意見（本院卷二第387頁）。是以，原告  
14 確實有利用人頭社員分配攤提一時貿易所得，以遂行逃漏  
15 其個人營利所得等違章情事，洵堪認定。況且，原告上開  
16 犯行亦經系爭臺中地院判決就原告所犯該判決附表一編號  
17 1至9號所示之罪，各處該判決附表一編號1至9號所示之  
18 刑。應執行有期徒刑9月，如易科罰金，以銀元300元即新  
19 臺幣900元折算1日。原告固然不服提起上訴，仍經系爭臺  
20 中高分院判決駁回，原告猶未甘服，復提起上訴，亦經最  
21 高法院104年度台上字第2851號刑事判決駁回而告確定在  
22 案，有本院調閱之系爭刑事卷宗查核屬實，自堪信為真  
23 實。由此足知，三資社所製作之「個人一時貿易資料申報  
24 表」，既係由石嘉禎或許倍綺將三資社電腦會計系統內之  
25 發票明細金額，隨機拆解成發票回收金額5萬元以下，並  
26 存檔於三資社所使用之電腦系統內，復由許素維再為調整  
27 並帶入未實際從事資源回收業之社員編號與人名，而在  
28 「個人一時貿易資料申報表」上虛偽記載銷售人之相關資  
29 料，是該「個人一時貿易資料申報表」上之資料應均非真  
30 實，尚不得據以認定第二回收站銷售回收所得之實際歸屬  
31 對象。

01 ②次查，系爭刑事判決就第二回收站部分雖僅認定陳鐘鑽、  
02 陳文杰、陳柏學、劉清榮、施清華、吳俊緯、王詩綺、蕭  
03 寧郁、蔡素萍、周翰林、羅智慧、許穗德、陳世宗、林聰  
04 輝、葉耀廷、李春發、廖德涼、王素玉、王語彤等19人  
05 （下稱陳鐘鑽等19人）為人頭社員，且原告涉及之95年度  
06 之人頭社員僅「陳鐘鑽、劉清榮、施清華、吳俊緯、王詩  
07 綺、蕭寧郁、蔡素萍、林聰輝、葉耀廷、李春發、廖德  
08 涼、王素玉、王語彤」計13人（下稱陳鐘鑽等13人），96  
09 年度僅「劉清榮、施清華、周翰林、羅智慧、許穗德、陳  
10 世宗、葉耀廷、李春發、廖德涼、王素玉、王語彤」計11  
11 人（下稱劉清榮等11人）。然而，如前所述，三資社所製  
12 作之「個人一時貿易資料申報表」上之資料應均非真實，  
13 僅因系爭刑事案件僅傳訊陳鐘鑽等17人（其中陳鐘鑽之證  
14 述內容包括陳文杰、陳柏學部分）作證，而未就其他個人  
15 一時貿易資料申報表之真實性加以調查，但尚難因此即遽  
16 認關於第二回收站95、96年度之其他個人一時貿易資料申  
17 報表即為真正。

18 ③再查，被告依臺中地院102年5月21日中院東刑倫101訴149  
19 6字第51761號函檢附之光碟資料即三資社回收站之社員戶  
20 籍明細表，整理出95、96年度之A002（即第二回收站）社  
21 員異常清單（參本院卷三第43至97頁）。而前開光碟資料  
22 係根據系爭刑事案件扣案之三資社電腦（外觀IBM）內原  
23 始資料轉檔製作而成，其中各站之「社員戶籍明細表」  
24 （即社員名冊），經刑事法院調查該社員戶籍資料與原始  
25 資料尚屬相符，並未因轉檔而有錯誤，故自得進一步作為  
26 是否屬各站長共同使用人頭之判斷。又揆諸前開95、96年  
27 度之A002社員異常清單，其中陳鐘鑽等13人（95年度）、  
28 劉清榮等11人（96年度），原告並未爭執，至其餘異常情  
29 形大致說明如下：

30 A. 觀諸95年、96年之「A002社員異常清單」，可以發現，  
31 有很大比例之社員入社日期晚於社員交貨期間。例如，

01 以96年度序號1之社員江金達為例，三資社帳載該員之  
02 入社日期為96年9月1日（參原處分卷三第396頁），然  
03 三資社卻將96年3月15日開立給買受人沛金公司之第SU4  
04 6861166號發票銷售額1,233,890元，其中45,045元分配  
05 成為江金達於96年3月15日之一時貿易收入（參原處分  
06 卷三第156、320頁），顯屬異常。

07 B. 部分社員業已在他案證稱其等在95、96年並沒有做資源  
08 回收之工作，或係在臺中做資源回收之工作。例如訴外  
09 人陳韋中（已更名為陳永承，95年度序號79）、張承明  
10 （95年度序號138）、王嘉麗（95年度序號161）均在另  
11 案即高雄高等行政法院109年度訴更一字第8號案件審理  
12 時證稱其等係在臺中做資源回收等語，且陳韋中、王嘉  
13 麗亦說明其等均未申報過所得稅；另訴外人葉正竹（96  
14 年度序號211）、郭忠沛（96年度序號647）、陳貴川  
15 （96年度序號737）則於另案即高雄高等行政法院107年  
16 度訴更一字第25號案件審理時均證稱：其等於96年並未  
17 在做回收等語，有本院依職權調閱之他案卷宗可稽。

18 C. 諸多社員於綜所稅申報書僅列報1筆取自三資社之營利  
19 所得，並無其他類別之所得；且該申報書所載之連絡電  
20 話或為「00-00000000」（三資社電話），或為「00-00  
21 000000」（舊貨工會電話），或為「00-00000000」

22 【為吉美小吃店電話，負責人劉菊蘭（社員屈瑞祥之配  
23 偶）】，並非社員個人之聯絡電話；甚有社員係有配偶  
24 者，卻未填報配偶身分及其免稅額、扣除額，而逕予報  
25 繳稅款之情形。由此觀之，渠等申報顯有異常。

26 D. 綜上，觀之第二回收站「一時貿易申報資料」內容，被  
27 用以分散所得之人數95年度高達635人、96年度高達334  
28 人（名冊見原處分卷一第396至378頁）。而以95年度之  
29 人頭社員635人而言，被告查得並臚列之申報異常人次  
30 達506人（參本院卷三第43至82頁），其占比高達79.6  
31 9%（506÷635）；再以96年度之人頭社員334人而言，被

告查得並臚列之申報異常人次達198人（參本院卷三第83至97頁），其占比高達59.28%（ $198 \div 334$ ）。而綜合兩年度而言，以「人別」為統計，亦即95及96年度重複被利用之同一人頭，僅以1人計之，例如社員葉耀廷（序號78）係95年度及96年度之人頭社員（參本院卷三第47、83頁），惟僅以1個人別為計算，其結果為兩年度有民眾743個人，被利用為分散所得之人頭，經被告查得其中599個人之95年度或（及）96年度之一時貿易所得等申報發生異常情事（參本院卷三第99至138頁），其占比高達80.62%（ $599 \div 743$ ）。從而，本件被告綜合各種相關事證，憑以認定原告利用第二回收站之人頭社員，分散原告自己之個人一時貿易盈餘，並認三資社為第二回收站所填報之「個人一時貿易資料申報表」上列載之銷售人姓名、買受貨物名稱、單價、數量及金額等資料並非真實，無從認定該「個人一時貿易資料申報表」上列載之銷售人與第二回收站有真實交易，洵屬有據。

(2)三資社自沛金公司等買受人收受之貨款並流向原告之金額確為664,788,255元：

①經查，原告為三資社社員，並擔任該社第二回收站站長。又95、96年度第二回收站透過三資社銷售資源回收物予再生廠商，並由三資社依第二回收站提供資源回收物之種類、數量及金額等資料，據以開立95年度銷貨金額554,335,183元（品名為廢銅），連同營業稅27,716,781元，合計金額582,051,964元（ $554,335,183 + 27,716,781$ ）之統一發票，及開立96年度銷貨金額78,796,458元（僅271,775元為廢鋁，其餘均為廢銅），連同營業稅3,939,833元，合計金額82,736,291元（ $78,796,458 + 3,939,833$ ）之統一發票，並將發票交付予沛金公司等買受人，以供該等買受人作為進項憑證等情，核有各筆發票明細（原處分卷一第376至345頁）及各期發票金額之統計（前審卷第257

頁)附卷可稽。又沛金公司等買受人向第二回收站購買廢金屬，共計取得三資社開立之發票(含營業稅)金額為664,788,255元(95年度582,051,964元+96年度82,736,291元)，且沛金公司等買受人亦按照發票金額(含營業稅)匯款至三資社名下之三信銀營業部、新光南屯分行、一銀北桃分行、一銀竹溪分行、台企大發分行、華銀五甲分行、彰銀南崁分行、三信銀南屯分行等金融機構帳戶，貨款價金總計664,788,255元，亦有三資社銀行帳戶收款明細紀錄在卷足憑(本院卷一第167至183頁，詳如附表一所示)。是以，沛金公司等買受人向第二回收站購買廢金屬，共計取得三資社開立之發票金額(含營業稅)664,788,255元，且亦給付三資社同額之貨款，應堪認定。原告主張三資社開立之統一發票金額與三資社收受貨款之金額有高達42,331,274元之落差云云，要非可採。

②次查，三資社於收受沛金公司等買受人所給付之貨款664,788,255元，隨即以匯款或提領現金等方式交付原告。茲分述如下：

A. 原告於系爭刑事案件偵查時自承：「貨物是……由資源回收站載運至再生工廠過磅……三資社依磅單的重量開立發票給買受人(中盤商或再生工廠)。至於付款，則由買受人付款給三資社，再由三資社……給共同運銷站的站長……」、「……因為三資社並非營利單位，所以全額將金錢給付給我，我再每兩個月……將……手續費及營業稅匯款給三資社。……」等語(參前審卷第355、358頁)；又三資社員工許素維於系爭刑事案件偵查時陳稱：「(問：廠商付給三資社的貨款如何處理?)匯給站長，也有現金過，站長也要一起去銀行，領出來給站長，有時剛好站長在三資社附近，會這樣做金額都不多，約幾十萬幾百萬」等語(參前審卷第366至367頁)；另三資社總經理許昆煌於系爭刑事案件偵查時亦供稱：「(問：根據調來的大額通貨交易資料，有多名

站長及他們的親戚直接從三資社的帳戶領取款項？）一定要社務人員陪同才能領錢。」「（問：為何須要陪同領款？）因為他們急著用錢。」等語（前審卷第372頁）。由此可知，三資社將沛金公司等買受人給付之貨款交付給回收站站長之方式，並不限於匯款，亦包含直接從三資社銀行帳戶領出現金後交付給站長。又依原告前開供述，可知三資社收受再生廠商即沛金公司等買受人之貨款後，即以匯款或現金之方式給付予原告，原告則每2個月依貨款計算之手續費及營業稅匯款給三資社。因此，原告支付予三資社之手續費及營業稅，自係依其所收受之貨款計算之，先予敘明。

B. 三資社於95年間匯款430,083,056元至原告之銀行帳戶內，連同匯款匯費5,630元，三資社共計支付原告430,088,686元（430,083,056+5,630）；另三資社於96年間匯款111,337,141元至原告之銀行帳戶內，連同匯款匯費1,740元，三資社共計支付111,338,881元（111,337,141+1,740）等情，有匯款明細、交易往來明細等資料（參本院卷一第315、357、361至365、371至377、383至401、407、409頁）在卷可稽。是以，本件經由三資社匯款至原告銀行帳戶之方式，使第二回收站銷售廢金屬之款項541,427,567元（430,088,686+111,338,881）均流入原告之掌控（關於此部分資金流向明細表詳如附表二所示），且原告就此部分之資金流向亦未爭執。

C. 三資社所取得第二回收站出售廢金屬之貨款，除前開經由三資社匯款541,427,567元至原告銀行帳戶之方式外，另有25,418,936元（3,876,814+5,034,962+3,931,706+6,341,695+6,233,759）係匯款至李文檳系爭臺灣企銀帳戶、5,317,417元係匯款至黃惠雯系爭合庫銀帳戶（參附表三編號4至7、29、39等各筆），且有92,624,335元（與上揭25,418,936元、5,317,417元合稱

系爭3筆款項)係直接從三資社銀行帳戶中領取現金。又無論係從三資社之銀行帳戶直接領取現金或係匯款予李文檳、黃惠雯，其資金來源均係來自於沛金公司等買受人給付其等向第二回收站買受廢金屬而向三資社支付之貨款，此觀附表三所整理之資金流向可佐。再者，系爭3筆款項既屬第二回收站銷售廢金屬予沛金公司等買受人之貨款，依前述三資社共同運銷之流程，三資社自應將系爭3筆款項全額交付予第二回收站之站長即原告，由此應可推認系爭3款項均係三資社於收受沛金公司等買受人所給付之貨款後而支付予原告之款項，故無論係現金或匯款，該款項均應在原告之掌控中。此外，三資社於95、96年度收取手續費、營業稅合計後之金額分別為1,957,606元、31,656,614元，而上開款項係原告逐期以匯款或現金存入之方式至三資社三信銀行營業部第0000000000號帳戶（詳如附表四所示）。又上揭手續費、營業稅均係以三資社開立予沛金公司等買受人之發票金額633,131,641元為基準計算之（發票金額633,131,641元加計5%之營業稅後為664,788,255元），亦即系爭3筆款項之手續費、營業稅亦係由原告支付，益證系爭3筆款項應已流入原告之掌控，否則原告自無可能依三資社之流程給付系爭3筆款項之手續費、營業稅予三資社。

D. 至證人李文檳於本院審理時雖證稱：伊係第二回收站之社員，三資社所匯之款項係伊與三資社間有生意往來，伊做了2000多萬元的廢銅生意後就沒有繼續做了等語。然而，三資社95、96年度之日記帳並未記載李文檳入、退社之情形，且李文檳之配偶陳琪美於申報95年度綜合所得稅時，亦未申報李文檳出售廢銅之利得（參卷附陳琪美95年度綜合所得稅結算申報書，本院卷四第127至131頁），是該筆款項是否確係李文檳銷售廢銅之收入，已有疑義。且查，李文檳另證稱：「（問：臺灣企銀北

01 三重分行帳戶是由證人使用的？有沒有將前開帳戶借給  
02 他人使用，讓他人將錢匯入該帳戶？）我有使用那個帳  
03 號，時間久遠不知道有沒有借給他人使用。」「（問：  
04 證人的上開帳戶有無借給胡正山使用？）時間久遠不知  
05 知道。」「（問：三資社曾經有匯款2,500多萬元給該帳  
06 戶？）那時跟三資社有生意關係，作了2,000多萬元的  
07 生意之後就沒有作了，當時是作廢銅的生意。」  
08 「（問：是三資社匯給證人，不是胡正山匯給證人  
09 的？）時間那麼久了，我也不太清楚……。」「（問：  
10 證人是隸屬於第二回收站下做資源回收的人員？）那麼  
11 久我也不知道。」「（問：證人針對2500多萬元有申報  
12 所得稅嗎？）不清楚。」「（問：證人如何與三資社進  
13 行交易？貨是給胡正山，還是直接運到再生工廠，還是  
14 給三資社？）透過胡正山與三資社做生意，私人的戶頭  
15 就作這些生意，其他就沒有。」「（問：證人的戶頭有  
16 借給他人使用嗎？）沒有，這些錢是做生意的錢。」  
17 「（問：對於2,500多萬元，證人都沒有任何資料可以提  
18 供？）那麼久都忘記了。」「（問：證人是如何透過胡  
19 正山跟三資社做生意？證人是賣給胡正山，再請胡正山  
20 跟三資社做生意，還是直接跟三資社做生意？）應該是  
21 參加社員跟三資社做生意，那麼久了想不清楚，應該是  
22 透過胡正山跟三資社做生意。」「（問：胡正山是中間  
23 人、介紹人還是站長？如何透過胡正山跟三資社做生  
24 意？）那麼久了想不清楚。」「（問：證人賣2,000多萬  
25 元的貨要負擔營業稅及手續費嗎？那麼久了想不太清  
26 楚。」「因為參加三資社，貨送到工廠要三資社的發  
27 票，工廠也是看到哪一家就匯到哪一家的戶頭。」  
28 「（問：證人的窗口是三資社的人員，還是透過胡正  
29 山？）不太清楚，有賣貨給人家，錢才會匯到三資社，  
30 我再從三資社領出來。」（本院卷四第82至87頁）由上  
31 開證詞觀之，李文檳不僅對系爭臺灣企銀帳戶是否有借

予他人使用乙節，說詞前後反覆，且就2,500萬餘元之交易細節，一概以時間久遠不清楚為由，無法明確說明實際交易情況，而就其所述之交易對象與付款流程，亦與三資社之共同運銷流程不符，是李文楨所稱三資社匯入系爭臺灣企銀帳戶之25,418,936元係因其與三資社有廢銅之生意往來等語，洵非可採。

E. 另證人鄭啟瑞於本院審理時固證稱：伊為黃惠雯之朋友，且伊為第四回收站之實際站長，系爭合庫銀帳戶則係黃惠雯借予伊使用。又三資社匯入系爭合庫銀帳戶之款項5,317,417元，應該是第四回收站共同運銷之貨款。共同運銷有集貨的機制，可能會有某個回收站有幾噸回收物，其他回收站有幾噸回收物，即可集貨一起交給再生廠商。伊是透過三資社賣給銑傑公司，發票由三資社開立，發票開出去錢回來三資社，就直接扣除營業稅及手續費，拿到的錢就回到第四回收站，並非每2個月將營業稅及手續費匯到三資社等語（本院卷四第76至81頁）。然查，證人鄭啟瑞所述貨款及營業稅、手續費之支付流程不僅與原告所述不同，亦與附表一至三所示之資金往來明細不符，且所稱之集貨機制復與其於另案即高雄高等行政法院105年度訴字第215號、216號綜合所得稅事件106年7月6日準備程序期日所陳稱：「（問）：原告的回收站在社員將回收物交到站內時，有無將回收物再送到三資社去做共同運銷？」不會。可能是社員直接送到再生廠，也有可能是社員送到回收站給站長再送到再生廠，但是絕對不可能送到三資社集中……。」「（問：有無送到其他回收站？）沒有。」（本院卷四第146至147頁）等語不符。何況，鄭啟瑞所經營之第四回收站係位於高雄，而原告所經營之第二回收站則係位於新北市三重區，然以資源回收種類零碎、繁雜之特性，及運輸成本之考量，從事回收多具地域性，社員不易跨區、跨站交易，實無經三資社集貨交易

之可能。是以，證人鄭啟瑞所稱三資社匯入系爭合庫銀  
帳戶之款項5,317,417元，應該是第四回收站共同運銷  
之貨款云云，應非可採。

4.原告雖稱：原告買斷資源回收物再銷售之行為非屬「合作社  
共同運銷」，被告不得依一時貿易收入課徵綜合所得稅；且  
核課綜合所得稅之基礎應採「收付實現制」，被告卻誤採  
「權責發生制」，更錯將李文楨及黃惠雯等實際上非由原告  
所收受之款項，追加認為屬於原告之收入，是被告計算原告  
95年及96年之一時貿易收入亦屬違誤等語。惟查：

(1)依財政部84年8月21日函釋意旨，廢棄物或資源回收物運銷  
合作社之個人社員將收集之廢棄物或資源回收物交該社辦理  
共同運銷，始准免辦營業登記並免徵營業稅；故若社員並非  
將收集之廢棄物或資源回收物交該合作社辦理共同運銷，自  
不在准免辦營業登記並免徵營業稅之範圍。本件被告調查發  
現原告所購進之資源回收物，係以社員名義送交三資社共同  
運銷，原告為三資社真實社員，並兼第二回收站站長，乃認  
定原告係以社員身分將資源回收物送交三資社共同運銷，並  
非無據。況且，被告係指摘原告與第二回收站申報之人頭社  
員並無共同運銷事實，而非否認原告以社員身分將資源回收  
物送交三資社共同運銷之事實。亦即，本件原告不論是向社  
員或非社員購進資源回收物，原告既屬三資社社員身分，並  
透過三資社銷售資源回收物予再生廠商，僅其集貨方式為先  
買斷，而非以個別社員共同集貨後運銷，於運銷後分配銷售  
款予個別社員，是依上開函釋規定，應屬准免辦營業登記並  
免徵營業稅，僅課以個人一時貿易營利所得。至於原告固主  
張依內政部109年12月23日函釋之意旨可知，本件並無財政  
部84年8月21日函釋之適用，應認本件原告必須辦理營業登  
記，被告不應對原告核課個人一時貿易所生之綜合所得稅云  
云。然查，前述內政部109年12月23日函釋係針對農業合作  
社之性質而論，又農業合作社係由「農民」所組成，「其目  
的在藉由合作社組織辦理社員農產品生產、共同運銷及資材

01 供應等業務服務社員，以減少中間剝削，增進收益」（參本  
02 院卷二第159頁）。雖然，內政部109年12月23日函釋涉及非  
03 屬農業合作社之共同運銷範疇者，農業合作社對之提供服務  
04 或將受有限制等旨，惟內政部並非稅捐主管機關，該內政部  
05 109年12月23日函釋亦非稅捐核課之準據。況且，現行廢棄  
06 物清運合作社制度之建立，是為了因應加值型營業稅制之需  
07 求，由個人加入廢棄物清運合作社，成為合作社之社員，其  
08 等出售回收資源予再生工廠時，則由合作社開立統一發票予  
09 再生工廠，其等銷售金額則由合作社報給稅捐機關，而按銷  
10 售金額6%作為一時貿易所得，據為課徵個人綜合所得稅之稅  
11 基。在此構想下，廢棄物清運合作社只是一個協助自然人開  
12 立統一發票之機構，其本身沒有營利目標，也沒有實際從事  
13 交易行為，真正與再生工廠從事交易行為者，實為廢棄物清  
14 運合作社之自然人社員等節，已如上述。是以，就本件三資  
15 社之個人社員透過該合作社銷售廢棄物部分，應以廢棄物清  
16 運合作社個人社員之課稅制度為準據，而應依財政部84年8  
17 月21日函釋意旨，免辦理營業登記，應依法課徵綜合所得  
18 稅，尚難比附援引上開內政部109年12月23日函釋之農業合  
19 作社制度，是原告主張本件並無財政部84年8月21日函之適  
20 用云云，容有誤會，難以採據。此外，二資社案件中之行為  
21 人並非社員，自無可能依財政部84年8月21日函釋意旨為共  
22 同運銷之行為，是亦難比附援引。何況，獨立營業人不僅有  
23 設籍、設帳與憑證保存等義務，申報所得時亦應將全部銷售  
24 額均列為收入，而且在設算其成本費用時，亦不能再扣除9  
25 4%，以其餘額6%為「一時貿易所得」，而應依法核實計算對  
26 應之所得，則未辦營業登記之營業人若無法提供帳簿或憑證  
27 以供核實認定所得時，依財政部頒訂之96年度「資源物回  
28 收」同業利潤標準淨利率，應以15%淨利率核定其營利所  
29 得，其金額也必然高於「一時貿易所得」金額。考量原告之  
30 社員身分及為拾荒者設立廢棄物資源運銷合作社，使之能共  
31 同運銷，並從低推估所生一時貿易所得之法制規劃，被告實

01 已採取對原告有利認定。是以，原告指摘被告於本件就原告  
02 行為是否屬於共同運銷之認定，有違反行政程序法第5條行  
03 政行為明確性原則及第6條平等原則之情事云云，即非可  
04 採。

05 (2)按行為時所得稅法第14條第1項規定：「個人之綜合所得總  
06 額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所  
07 得：……個人一時貿易之盈餘皆屬之。……」同法施行細則  
08 第12條規定：「本法第14條第1項第1類所稱一時貿易之盈  
09 餘，指非營利事業組織之個人買賣商品而取得之盈餘，其計  
10 算準用本法關於計算營利事業所得額之規定。」則廢棄物清  
11 運合作社之社員或司庫利用廢棄物清運合作社運銷制度生有  
12 一時貿易盈餘者，應將所生貿易盈餘歸入綜合所得總額併以  
13 核課稅捐。又所稱「貿易盈餘」，即應準用「計算營利事業  
14 所得額」之「應計基礎（權責發生制）」，予以認定「應  
15 計」貿易收入（當年度已發生並於當年度收現之收入＋當年  
16 度已發生但未來年度始收現之收入），再按財政部頒訂一時  
17 貿易盈餘純益率6%核計營利所得，則現金收付課稅原則於此  
18 已經壓縮；至廢棄物清運合作社社員不得利用不法方法，例  
19 如將營利所得虛報為人頭社員之一時貿易所得，減少自己之  
20 營利所得，係屬當然（最高行政法院91年度判字第2366號判  
21 決意旨參照）。是以，被告採用三資社95年度開立發票銷售  
22 額554,335,183元，及96年度開立發票銷售額78,796,458  
23 元，按財政部頒訂一時貿易盈餘純益率6%，分別核計95年度  
24 一時貿易盈餘33,260,110元（554,335,183×6%），及96年度  
25 一時貿易盈餘4,727,787元（78,796,458×6%），歸課原告各  
26 該年度營利所得，併以核課各該年度稅捐，即與所得稅法第  
27 22條第1項前段（權責發生制）、同法第24條第1項前段（以  
28 年度收入減除成本費損後之純益額為所得額）、商業會計法  
29 第10條（收益於確定應收時即予認定）及所得稅法施行細則  
30 第12條（一時貿易盈餘之計算準用營利事業所得額之計算）  
31 等規範意旨，尚無不合。原告主張所得法施行細則第12條規

01 定係旨在規範一時貿易所得之屬於「成本費用」之「計算  
02 （公式）」，得參照營利事業所得稅之同業利潤比例推計該  
03 成本，並非係指一時貿易之收入此一屬於「綜合所得稅」之  
04 稅種，即得捨「收付實現制」不用，改採「權責發生制」等  
05 語，即非可採。

- 06 5.原告另稱：本件課稅之要件事實並非明確，被告就此應舉證  
07 以實其說，然被告迄今就仍未就系爭發回判決指摘之要件事  
08 實舉證證明，足認本件課稅要件事實為不存在，而應將其不  
09 利益歸於被告等語。但查，系爭發回判決雖指出社員王廖美  
10 麗、張竣能、林均蔓、廖文標、李建億等人均為三資社之社  
11 員，且均有在做資源回收之工作，僅交易之地點、金額未必  
12 與「個人一時貿易資料申報表」之記載相符，但倘其等確已  
13 領走實際交易應得之貨款，不可能由原告享有其經濟利益，  
14 即不能將上開社員實際交易之金額計入原告之一時貿易收入  
15 等情。惟稅捐稽徵機關對於課稅要件事實（即本件所得之主  
16 體歸屬）固有舉證之責，然關於課稅要件事實多發生於納稅  
17 義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公  
18 平合法課稅之目的，因而課以納稅義務人應盡申報協力義務  
19 （司法院釋字第537號解釋意旨參照）。本件原告身為三資  
20 社第二回收站之站長，負有將回收站下各社員對廢棄物共同  
21 運銷活動之貢獻比例，向三資社如實申報，再由三資社依原  
22 告提供之真實資料，如實製作「個人一時貿易資料申報  
23 表」，並送稅捐機關備查。而該「個人一時貿易資料申報  
24 表」所載之內容，亦同時決定了原告及其他第二回收站之社  
25 員，在各稅捐週期內所取得之一時貿易所得總額。但本件在  
26 原告及三資社職員出於業務登載不實之犯意，違反誠實申報  
27 義務破壞法制在先，已嚴重減損「個人一時貿易資料申報  
28 表」之公信力，稅捐機關自得懷疑其記載內容之可信度，並  
29 要求犯罪而有漏稅嫌疑之原告補提事證，負擔更進一步之協  
30 力義務。況且，原告於系爭刑事案件偵審期間亦坦承自己利  
31 用人頭攤提一時貿易所得、三資社應將買受人給付之貨款全

數轉交予原告、實際係由原告對三資社給付發票營業稅款及手續費等不法逃漏稅捐等節不諱，均如上述。職是，在原告經認定有「故意以詐欺或不正當方法逃漏稅捐」行為之前提下，其於稅捐實證法應盡之協力義務無從免除（最高行政法院107年度判字第720號判決意旨參照）。另如前所述，被告既已就相關事證整理出A002社員異常清單，且其異常之比例甚高，而原告就前開「個人一時貿易資料申報表」之真正，復未能盡協力義務提出積極之事證指明「個人一時貿易資料申報表」真實之範圍，是尚不能盡將舉證責任全部歸由被告負擔。何況，王廖美麗、張竣能、林均蔓、廖文標、李建億等人於系爭刑事案件就交易之地點、金額、期間大都證稱不記得，且原告在「個人一時貿易資料申報表」已欠缺公信力之情況下，對於「共同銷售行為之收入分配」即應為相關之證明。亦即，倘若原告確有代收其他人（不論社員與否）轉交回收物予三資社銷售屬實，自當於領款後，將屬於各該實際銷售人之應得貨款轉手交付，且此事實亦只有原告才能提供，原告不提供資料，被告或本院縱有職權也無從調查。此外，原告於本院審理時，就本院請其提出實際運銷之社員名單及付款給實際社員之具體資料等情，原告一概以時間久遠或帳冊是屬於三資社在維護，其無法表示意見等語回應（本院卷三第168至170頁），衡酌原告就95、96年度之銷售金額龐大，卻連1個實際運銷之社員資料及付款流向都無法提供，亦明顯不合常理。是以，原告前開主張，即非可取。

6. 綜上所述，被告已就原告銷售貨物之資金流向提出發票明細、資金流向明細表及給付三資社營業稅及手續費資金流程明細表，說明其課稅之基礎，且堪信全部貨款確有進帳且由原告支配管領；又依本院調閱之系爭刑事卷宗及銷售款項流向之查證等，無論從「憑證」或「金流」面向之證明途徑，均無從為原告有利認定下，已堪認定第二回收站之回收物銷售額實際屬原告所運銷，其藉由與三資社職員共同為第二回收站填載虛偽不實之「個人一時貿易資料申報表」來分散其

95年、96年之營利所得分別為33,260,110元（554,335,183×6%）、4,727,787元（78,796,458×6%）無訛。

(三)罰鍰部分：

1.應適用之法令及說明：

(1)行為時所得稅法第110條第1項規定：「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。」

(2)行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」第18條第1項規定：「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。」第26條第1項、第2項規定：「（第1項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。（第2項）前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」

(3)行為時裁罰參考表有關「綜合所得稅稅目第110條第1項」部分規定：「……四、有左列情形之一者：……（三）以他人名義分散所得：處所漏稅額1倍之罰鍰。」而上開「裁罰參考表」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，分別就稅捐稽徵法、綜合所得稅、營利事業所得稅、貨物稅、遺產及贈與稅、娛樂稅、房屋稅、契稅、使用牌照稅法、印花稅法、土地稅法、營業稅法、特種貨物及勞務稅條例、菸酒稅法等稅務違章案件之不同情節，訂定不同之處罰數額或倍數，復就行為人是否已依法開立發票且有無申報、是否已補繳稅款、違章之次數、漏稅金額多寡及逃漏稅捐之不同態樣等情形分別作為裁量處罰之事由，其除作原則性或

一般性裁量基準外，另有例外情形之裁量基準，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。

2.經查，原告於95、96年度擔任三資社第二回收站站長期間，銷售資源回收物予沛金公司等買受人，獲得取自三資社之營利所得，惟原告利用非實際交易社員名義，虛偽填載不實「個人一時貿易資料申報表」，分別漏報95年、96年取自三資社之營利所得33,260,110元、4,727,787元，已如前述。經核，原告所為業已違反行為時所得稅法第71條第1項前段之規定，而該當同法第110條第1項所定「應申報課稅之所得額有漏報或短報情事」之客觀裁罰要件。又原告以偽造文書之犯罪行為，達到以其他社員名義分散所得之逃漏稅目的，並基於此虛偽事實進而結算申報95年度、96年度所得稅，顯係基於故意甚明，依行政罰法第7條第1項規定，本件自應受罰。被告審酌原告係故意利用他人名義分散所得藉以逃漏稅捐之個案情節、行政罰法第18條規定之各項事由及裁罰參考表規定，按所漏稅額屬營利所得部分裁處1倍之罰鍰分別為10,247,813元、907,393元，未逾越法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，實已考量原告違章程度所為之適切裁罰，於法並無違誤。

3.原告雖稱：被告係按財政部核定標準之一時貿易盈餘純益率（6%）核定原告有系爭一時貿易盈餘，依審核要點第2點第2款規定，該一時貿易盈餘即應屬「應稅免罰」之所得。又縱被告得按推估之金額核課，惟被告於系爭刑事判決確定前即為本件裁罰處分，亦有違「刑事優先原則」等語。然查：

(1)最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規

01 定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產  
02 交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。  
03 是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得  
04 標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經  
05 依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得  
06 額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實  
07 納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以  
08 罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅  
09 額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該  
10 筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。」又納  
11 稅者權利保護法第14條第4項規定：「納稅者已依稅法規定  
12 履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」反  
13 之，若納稅者有協力義務之違反，仍得以推計結果，作為裁  
14 罰依據。而原告身為三資社第二回收站之站長，承當三資社  
15 及其職員所負誠實製作「個人一時貿易資料申報表」，以利  
16 稅捐機關正確掌握其個人與相關社員一時貿易所得資料之協  
17 力義務，卻違反前開協力義務及誠實申報義務，而與三資社  
18 職員合謀制定不實申報表，蒙蔽稅捐機關在前，復於申報所  
19 得時，違反誠實申報義務，漏報所得在後，則依前開規定，  
20 被告自得以推計而得之漏報所得額及其對應之漏稅額，為漏  
21 稅裁罰之倍數基礎。

22 (2)揆諸行政罰法第26條第1項、第2項規定，可知一行為同時觸  
23 犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，不予二罰，且應優  
24 先依刑事法律處罰之。須俟該行為經不起訴處分、緩起訴處  
25 分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處  
26 分、免刑、緩刑之裁判確定者，始得依違反行政法上義務規  
27 定裁處之。換言之，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法  
28 上義務規定，行政機關得否科以與刑罰相類之行政處罰，端  
29 視該行為之刑事訴追或審判程序終局結果而定，在刑事審判  
30 程序尚未終局確定前，行政機關自不得逕予裁罰。本件原告  
31 95及96年度逃漏稅捐罪嫌，經刑事法院認定犯罪不能證明，

01 因與其他論罪科刑部分有想像競合犯之裁判上一罪關係，不  
02 另為無罪諭知，於104年9月23日經最高法院104年度台上字  
03 第2851號判決駁回上訴而定讞。然被告係於103年12月31日  
04 作成本件罰鍰裁處書，顯係於刑事審判程序尚未終局確定  
05 前，對原告逕予裁罰，固有違刑事優先原則。惟被告於106  
06 年2月6日作成北區國稅法二字第1060001642號復查決定時，  
07 系爭刑事判決已經確定，而復查程序係提供稽徵機關自我省  
08 察之用，實質意義上仍在原處分機關裁處之階段，於復查程  
09 序終結前，同一行為涉及刑事部分既經法院為無罪之裁判確  
10 定，原裁處之程序瑕疵即已治癒，被告作成之復查決定，除  
11 追減95、96年度之漏稅罰鍰834元、13,506元外，以其「逃  
12 漏稅捐並未受刑事處罰，自得依違反行政法上義務規定裁處  
13 之，核無依行政罰法第26條第1項撤銷原處罰鍰之必要」等  
14 語為由，維持其餘之原裁罰處分，難謂有違反刑事優先及一  
15 行為不二罰原則。

16 六、綜上所述，原告95及96年度綜合所得稅結算申報，故意漏報  
17 營利所得分別為33,260,110元、4,727,787元，被告予以歸  
18 併綜合所得總額計算稅額，再連同原告不爭執之其他項目，  
19 對原告分別補徵稅額10,311,673元及1,047,716元，並分別  
20 裁處罰鍰10,247,813元及907,393元，核無違誤。原告訴請  
21 撤銷本件補稅處分及罰鍰處分，均無理由，應予駁回。

22 七、本件判決基礎已經明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資  
23 料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必  
24 要，一併說明。

25 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第  
26 1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 112 年 3 月 30 日

28 臺北高等行政法院第一庭

29 審判長法 官 蕭忠仁

30 法 官 林麗真

31 法 官 林秀圓

01 一、上為正本係照原本作成。

02 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表  
03 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判  
04 決送達後20日內補提上訴理由書。（須按他造人數附繕本）

05 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴  
06 訟法第241條之1第1項前段）

07 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同  
08 條第1項但書、第2項）  
09

| 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. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。<br>2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。                                |
| (二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人                             | 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>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。<br>4. 上訴人為公法人、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。 |
| 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。 |                                                                                                                                                            |

01 中 華 民 國 112 年 4 月 10 日  
02 書記官 張正清