

臺北高等行政法院判決

111年度訴字第1004號

112年5月4日辯論終結

原告 蔡秀明
被告 財政部臺北國稅局
代表人 吳蓮英（局長）
訴訟代理人 蔡佩陵

上列當事人間扣繳稅款及罰鍰事件，原告不服財政部中華民國111年6月9日台財法字第11113914650號（案號：第11100239號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

被告代表人原為宋秀玲，於訴訟進行中變更為吳蓮英，有財政部民國112年3月7日台財人字第11208607070號函為證（本院卷第261頁），現新任代表人具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要：

原告為百福能源管理股份有限公司（下稱百福公司）負責人，為行為時所得稅法第89條規定的扣繳義務人，該公司於103年間給付吳羿稹薪資所得新臺幣（下同）1,460萬元。原告未依規定扣繳稅款及申報扣繳憑單，經財政部中區國稅局（下稱中區國稅局）民權稽徵所查得，通報被告。被告以109年3月9日財北國稅中南綜所一字第1090851755號函檢附「補繳各類所得扣繳稅額繳款書」責令原告限期補繳應扣未扣稅款73萬元及補報扣繳憑單（下稱原處分1），惟原告未依限補報補繳，於是被告依所得稅法第114條第1款後段規定，以109年4月15日裁處書（編號：A1515109000470）按應扣未扣稅額73萬元處以2倍的罰鍰146萬元（下稱原處分2，

01 並與原處分1合稱原處分)。原告不服原處分，申請復查。被
02 告以111年2月25日財北國稅法二字第1110005751號復查決定
03 駁回(下稱復查決定)。原告提起訴願，亦為財政部111年6
04 月9日台財法字第11113914650號訴願決定駁回(下稱訴願決
05 定)。原告仍不服，於是提起本件行政訴訟。

06 三、原告起訴主張及聲明：

07 (一)吳羿稹盜蓋百福公司大、小章於空白信託指示書上，進而自
08 中華開發工業銀行股份有限公司(下稱中華開發銀行)盜領
09 1,460萬元。該款項並非百福公司任意給付，無依所得稅法
10 規定扣繳稅款的問題。縱認原告無法證明吳羿稹偽造文書、
11 詐欺取財犯行，依百福公司與信石資產管理股份有限公司
12 (下稱信石公司)就臺中市南屯區大進段668地號土地及大
13 進段7393至7468建號共76筆建物(下稱系爭房地)買賣附買
14 回協議書，百福公司已喪失買回系爭房地的權利，該1,460
15 萬元的實際給付人應為信石公司，而非百福公司。縱認原告
16 為1,460萬元的扣繳義務人，原告未予扣繳的行為亦無故意
17 或過失，不應裁罰。

18 (二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

19 四、被告答辯及聲明：

20 (一)百福公司與吳羿稹於102年12月20日簽訂財務顧問委任書，
21 由百福公司委任吳羿稹協助規劃系爭房地交易事宜，並約定
22 給付財務顧問費。後來，百福公司於103年1月28日及2月11
23 日相繼與其他公司就系爭房地簽訂不動產契約書、買賣附買
24 回協議書及附條件或期限買賣契約書，縱百福公司未能依買
25 回系爭房地，亦無法否認百福公司有委託吳羿稹協助規劃系
26 爭房地交易情事。百福公司已於103年2月11日與信石公司等
27 共同簽署信託契約書，並指示中華開發銀行，由吳羿稹擔任
28 提領人自信託帳戶提領1,460萬元，自應由百福公司的扣繳
29 義務人即原告辦理扣繳事宜，與信石公司無涉。被告已以原
30 處分1責令原告限期補繳、補報，惟原告未依限補繳、補報
31 違章事證明確，且有過失，自應論罰。

01 (二)聲明：原告之訴駁回。

02 五、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有百福公司
03 103年2月13日信託指示書（原處分卷第59頁）、板信商業銀
04 行存摺類取款憑證（原處分卷第62頁）、信託專戶存摺明細
05 （原處分卷第55-56頁）、吳羿稹103年度未申報核定綜合所
06 得稅核定資料清單（原處分卷第8-9頁）、營業人暨扣繳單
07 位稅籍查詢列印（原處分卷第22、28-29頁）、中區國稅局
08 民權稽徵所109年2月15日中區國稅民權營所字第1090601097
09 號書函（原處分卷第37頁）、原處分1（原處分卷第38、42
10 頁）、原處分2（原處分卷第135頁）、復查決定（原處分卷
11 第154-162頁）及訴願決定（本院卷第17-27頁）等在卷可
12 證，足以認定為真實。

13 六、爭點：

14 (一)本件是否已逾核課期間及裁處權時效？

15 (二)原告是否未依行為時所得稅法第88條第1項規定扣繳吳羿稹
16 薪資所得的稅款，而該當於第114條第1款規定要件，並有故
17 意或過失的主觀責任條件？

18 七、本院的判斷：

19 (一)本件應適用的法令及說明：

20 1.行為時所得稅法第88條第1項第2款規定：「（第1項）納稅
21 義務人有下列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規
22 定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第92條規定繳納
23 之：……二、……事業……所給付之薪資……。……（第4
24 項）前3項各類所得之扣繳率及扣繳辦法，由財政部擬訂，
25 報請行政院核定。」第89條第1項第2款規定：「前條各類所
26 得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如下：……二、薪
27 資……其扣繳義務人為……事業負責人……。……」第92條第1
28 項規定：「第88條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月10
29 日前將上1月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年1月底前將上
30 1年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報
31 該管稽徵機關查核……。……」第114條第1款規定：「扣繳義務

01 人如有下列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳
02 義務人未依第88條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未
03 扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之
04 稅額處1倍以下之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣
05 之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之
06 稅額處3倍以下之罰鍰。」

07 2.依所得稅法第88條第4項規定授權訂定的各類所得扣繳率標
08 準第2條第1項第1款規定：「納稅義務人如為中華民國境內
09 居住之個人，或在中華民國境內有固定營業場所之營利事
10 業，按下列規定扣繳：一、薪資按下列二種方式擇一扣繳，
11 由納稅義務人自行選定適用之。但兼職所得及非每月給付之
12 薪資，依薪資所得扣繳辦法之規定扣繳，免併入全月給付總
13 額扣繳。(一)按全月給付總額依薪資所得扣繳辦法之規定扣繳
14 之。……(二)按全月給付總額扣取百分之5。」其所稱薪資所
15 得扣繳辦法第5條規定：「(第1項)薪資受領人未依本辦法
16 規定填報免稅額申報表者，應依各類所得扣繳率標準第2條
17 第1項第1款第2目規定，按全月給付總額扣取百分之5。(第
18 2項)兼職所得及非每月給付之薪資，扣繳義務人按給付額
19 扣取百分之5。」

20 3.所得稅法設有就源扣繳制度，責成特定人為扣繳義務人，就
21 納稅義務人的所得，於給付時依規定的扣繳率或扣繳辦法，
22 扣取稅款，在法定期限內，向國庫繳清，並開具扣繳憑單彙
23 報該管稽徵機關，及填具扣繳憑單發給納稅義務人。此項扣
24 繳義務，目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調
25 度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要(司法院
26 大法官釋字第317號解釋參照)。至於國家課予何人此項扣
27 繳義務，立法機關自得在符合比例原則之前提下，斟酌可有
28 效貫徹上開扣繳制度的人選而為決定。所得稅法第89條第1
29 項第2款規定以事業負責人為扣繳義務人，旨在使就源扣繳
30 事項得以有效執行，目的正當。納稅義務人自事業受有所得
31 雖給付各該所得者為事業，並非事業負責人。惟事業負責

人代表事業執行業務，實際負該事業經營成敗之責，有關財務支出，包括所得稅法上的扣繳事項，自為其監督事務。是上開規定課予事業負責人扣繳義務，較能貫徹就源扣繳制度的立法目的，且對上開人員業務執行所增加的負擔亦屬合理，並非不可期待，與憲法第23條比例原則尚無牴觸。扣繳為稽徵機關掌握稅收、課稅資料及達成租稅公平的重要手段，扣繳義務人如未扣繳或扣繳不實，或未按實申報扣繳憑單，不僅使稅源無法掌握，影響國家資金調度，亦造成所得人易於逃漏稅。所得稅法第114條第1款規定於扣繳義務人未依所得稅法第88條規定扣繳稅款者，限期責令其補繳應扣未扣或短扣的稅款及補報扣繳憑單，並予以處罰，以督促為扣繳義務人的事業負責人依規定辦理扣繳稅款事項，乃為確保扣繳制度的貫徹及公共利益所必要。扣繳義務人於補繳上開稅款後，納稅義務人固可抵繳其年度應繳納的稅額，然扣繳義務人仍可向納稅義務人追償（所得稅法第71條第1項前段、第94條但書規定參照），亦即補繳的稅款仍須由納稅義務人負返還扣繳義務人之責，是責令扣繳義務人補繳稅款及補報扣繳憑單部分，並未對扣繳義務人財產權造成過度的損害。而扣繳義務人已於限期內補繳應扣未扣或短扣的稅款及補報扣繳憑單者，因所造成國庫及租稅公平損害情節較輕，乃按應扣未扣或短扣的稅額處1倍以下罰鍰，處罰尚未過重；其於通知補繳後仍拒未於限期內補繳應扣未扣或短扣的稅款者，因違反國家所課予扣繳稅捐的義務，且又係於通知補繳後仍拒未補繳，違規情節自較已補繳稅款的情形為重，乃按上開稅額處3倍以下罰鍰，其處罰尚非過當。準此，所得稅法第114條第1款規定，尚未牴觸憲法第23條比例原則，與憲法保障人民財產權的意旨無違，亦無違背憲法第7條平等權、第19條租稅法律主義可言（司法院大法官釋字第673號解釋參照）。

(二)本件未逾核課期間及裁處權時效：

- 01 1.於110年12月17日修正前稅捐稽徵法第21條第1項第3款及第2
02 項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：……
03 三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法
04 逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間
05 內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在
06 核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第49條前
07 段規定：「……罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有
08 關稅捐之規定。」（上開規定內容於110年12月17日修正，
09 僅有文字調整，並無實質上的差異）第50條規定：「本法對
10 於納稅義務人之規定，除第41條規定外，於扣繳義務人……
11 準用之。」是以，扣繳義務人未依所得稅法第88條規定於給
12 付所得時依規定扣繳率或扣繳辦法扣取稅款，亦未依同法第
13 92條規定於期限內繳納及申報扣繳憑單者，相當於納稅義務
14 人未於規定期間內申報，其核課期間為7年。又行政罰法第1
15 條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行
16 政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其
17 規定。」稅捐稽徵法第49條準用同法第21條規定，即為行政
18 罰法第1條但書所稱「其他法律有特別規定」的情形，故於
19 稅捐行政罰，其裁處權時效為稅捐稽徵法第21條第1項規定
20 的5年或7年，而不適用行政罰法第27條所定3年裁處權時效
21 規定。
- 22 2.原告為百福公司負責人，為行為時所得稅法第89條規定的扣
23 繳義務人，於該公司103年間給付吳羿稹薪資所得1,460萬元
24 時，未依所得稅法第88條規定按規定扣繳率扣取稅款，亦未
25 依同法第92條規定於期限內繳納及申報扣繳憑單（詳後
26 述），依上述稅捐稽徵法第50條準用第21條第1項第3款、第
27 2項及第49條規定，其核課期間及裁處權時效均為7年。原告
28 主張原處分已逾核課期間等等，尚不可採。
- 29 (三)原告未依行為時所得稅法第88條第1項規定扣繳吳羿稹薪資
30 所得的稅款，該當於第114條第1款規定要件，並至少有過失
31 的主觀責任條件，被告作成原處分，應屬有據：

01 1.原告為百福公司負責人，該公司於102年12月20日與吳羿稹
02 簽訂財務顧問委任書，其內容記載：「百福能源管理股份有
03 限公司（以下合稱委任人）因財務規劃所需，擬委託吳羿稹
04 （以下簡稱受任人）協助委任人辦理不動產財務規劃及信託
05 事宜（地號：臺中市南屯區大進段668地號等1筆土地及大進
06 段07393-000至07468-000等76筆建號）。委任人認知本委任
07 書之出具及履行一切合法，委任人均無違反法令或相關契約
08 之情形。……另委任人同意本案之顧問服務費為『買賣附買
09 回協議書』核撥額4%計算之……核撥金額16億2,000萬元
10 整，服務費6,480萬元整。本委任書有效期間自簽署之日起
11 生效……本委任書一經委任人簽署交付予受任人即成為合法
12 有效之法律文件，對委任人有絕對之拘束力及執行
13 力……。」（原處分卷第57頁）後來百福公司於103年1月28
14 日與賣方華開資產管理股份有限公司（下稱華開公司）及大
15 娛國際股份有限公司（下稱大娛公司）簽訂不動產買賣契約
16 書，以買賣總價款15億3,500萬元購買系爭房地（原處分卷
17 第45-50頁），再於103年2月11日與買方信石公司簽訂「附
18 條件或期限買賣契約書」（原處分卷第115-124頁）、「買
19 賣附買回協議書」（原處分卷第104-114頁）及信託契約
20 書，約定將系爭房地以買賣總價款15億4,710萬元出售信石
21 公司，並約定於簽約日起90日曆天內，百福公司得以16億2,
22 000萬元執行買回系爭房地之權利。信石公司依約將買賣價
23 款存入中華開發銀行的信託專戶，且因百福公司未於期限內
24 行使買回權，故系爭房地已依信石公司指示登記予其指定之
25 人，有中華開發銀行103年12月31日（103）華信字第19號函
26 可以證明（原處分卷第51頁）。此後，吳羿稹依百福公司10
27 3年2月13日出具的信託指示書（原處分卷第59頁），於同年
28 月21日向中華開發銀行提領1,460萬元（原處分卷第56
29 頁）。吳羿稹與百福公司於103年2月13日另簽訂「借款契約
30 書（兼作借據）」約定：「茲因債務人（百福公司，以下簡
31 稱乙方）為取得債權人（吳羿稹，以下簡稱甲方）就坐落台

中市南屯區大進段668地號共1筆土地及大進段7393至7468建號共76筆建物，73戶不動產及155個停車位之不動產買賣案所提供之勞務服務，而積欠甲方服務報酬新臺幣5,000萬元整，經雙方同意訂立下列各項條款，以資遵守：一、乙方開給甲方面額合計新臺幣5,000萬元整之本票1張，以為擔保……」等等（原處分卷第34-35頁）。依上述過程可知，百福公司因系爭房地交易，委託吳羿稹辦理財務規劃及信託事宜，雙方約定給付財務顧問費，吳羿稹於103年2月21日依約自信託帳戶提領現金1,460萬元作為報酬，所餘未付報酬則由百福公司開立本票辦理。由於百福公司聘請吳羿稹從事的工作內容是協助辦理不動產財務規劃及信託事宜，且已載明受聘報酬，吳羿稹並無獨立招攬業務、自負盈虧，或應完成何一特定成果的情形，應認與百福公司間具有業務從屬關係，所領取的報酬為勞務的對價，而為薪資所得，原告即負有按扣繳率5%扣繳稅款73萬元（1,460萬元×5%）的義務。

2.原告雖主張：該1,460萬元是吳羿稹盜蓋百福公司大、小印章於空白信託指示書上盜領所得，是吳羿稹以偽造文書、詐欺取財等不法行為取得，並非出於百福公司的任意給付，無所得扣繳的問題，又百福公司已喪失買回系爭房地的權利，該1,460萬元的實際給付人應為買受系爭房地的信石公司，而非百福公司等等。然如上所述，吳羿稹於103年2月13日除取得百福公司出具的信託指示書外，並與百福公司簽訂「借款契約書（兼作借據）」，表明對百福公司尚有5,000萬元的服務報酬債權，該債權數額與信託指示書所載1,460萬元合計6,460萬元，核與百福公司於102年12月20日與吳羿稹簽訂財務顧問委任書所載服務費6,480萬元，大致相符；且該「借款契約書（兼作借據）」除有百福公司的印文外，尚有原告的印文及簽名（原處分卷第34頁）。百福公司與吳羿稹復於103年3月20日簽訂致中華開發銀行的切結書，記載「百福能源管理股份有限公司（以下簡稱委託人）就台中市南屯區大進段668地號共1筆土地及大進段7393至7468建號共76筆

建物之不動產信託及買賣價金信託案，委託人知悉並同意由受委託人（即吳羿稔）由本案信託之專戶領取現金新臺幣1,460萬元整，本公司絕無異議。特此切結。」該切結書上除有百福公司的印文外，亦有原告的印文及簽名（原處分卷第61頁），尚難認有原告所稱印章遭盜用的情形。況倘如原告所述，吳羿稔有盜用公司印章，領取高額款項的事實，受害人衡情應報警或提出刑事告訴處理，惟原告僅提出完成日期不明，且無司法機關收文的刑事告訴狀為據（原處分卷第65-67頁），以及存證信函乙份（本院卷第57-61頁），並自陳並未採取任何民、刑事法律行動（本院卷第126-127頁），實有悖於常情，其主張尚難採信。再者，與吳羿稔簽訂財務顧問委任書者為百福公司，而非信石公司；縱百福公司未能執行買賣附買回條件，致無法買回系爭房地，亦不能否認百福公司委託吳羿稔協助財務規劃及信託事宜，自應由百福公司的事業負責人即原告辦理扣繳事宜，與信石公司無涉。原告就此部分的主張，亦不可採。

3. 納稅者權利保護法第16條第1項規定：「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。」所稱故意，指行為人對於違反稅法上義務行為的構成要件事實，明知並有意使其發生（直接故意），或預見其發生，因其發生不違背本意，而任其發生（間接故意）；所稱過失，指行為人對於違反稅法上義務行為之構成要件的發生，雖非故意，但按其情節，應注意、能注意而不注意，以致未能預見其發生（無認識的過失），或雖預見其可能發生，而信其不發生的心態（有認識的過失）。原告就吳羿稔的薪資所得有按扣繳率5%扣繳稅款73萬元的義務，其未扣繳稅款及申報扣繳憑單，已經被告以原處分1責令原告限期補繳應扣未扣稅款73萬元及補報扣繳憑單，惟原告仍未依限補繳扣繳稅款及補報扣繳憑單，就其違反義務行為，至少有過失的主觀責任條件應可認定。被告依所得稅法第114條第1款後段規定，以原處

01 分2裁處罰鍰，亦屬有據。原告主張其無故意或過失等等，
02 即不可採。

03 4.納稅者權利保護法第16條第3項規定：「稅捐稽徵機關為處
04 罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生
05 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
06 力。」準此，對於違反扣繳義務的扣繳義務人裁處行政罰
07 時，應按個案情節，注意有無減輕或免除處罰的事由，慎重
08 裁量求其適切。又違反義務之行為人應受責難程度，究屬直
09 接故意、間接故意、無認識之過失、有認識之過失、重大過
10 失或輕微過失等，僅屬納稅者權利保護法第16條第3項規定
11 為罰鍰裁量時應審酌的情狀之一，尚非絕對標準。被告裁處
12 時適用的稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表就違反所得稅
13 法第114條第1款的違章區分8種情形，其中扣繳義務人未於
14 期限內補繳應扣未扣的稅款，且無於裁罰處分核定前按時補
15 繳，並已於期限內補報扣繳憑單的情形，其應扣未扣金額逾
16 20萬元，復於查獲日前5年內未曾查獲有違反所得稅法第88
17 條規定情事，且非故意者，處應扣未扣稅額2倍（2.5倍酌減
18 20%）的罰鍰。已依據違章情形不同特性，列出重要典型案
19 件的裁罰基準，應已審酌納稅者權利保護法第16條第3項所
20 規定「應受責難程度」、「所生影響」及「違反稅法上義務
21 所得之利益」等因素，對違章情節不同者，予以不同的處
22 罰，與比例原則無違，而得為本院裁判所適用。被告審認原
23 告於原處分作成前，未補繳應扣未扣稅款，金額達73萬元，
24 已逾20萬元基準，且於本件違章前5年內未曾查獲有違反所
25 得稅法第88條規定情事，認有應注意、能注意，而不注意的
26 過失，以原處分2按應扣未扣稅額處2倍罰鍰146萬元，業已
27 考量原告當年度漏報金額、情形、違章情節而為適切裁罰，
28 並未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，核無
29 違誤。

30 (四)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
31 經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必

要，一併說明。

八、結論：

原處分(含復查決定)合法，訴願決定予以維持，亦無不合，原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 112 年 5 月 25 日

臺北高等行政法院第三庭

審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

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，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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（須按他造人數附繕本）。

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

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

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。 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。 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	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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。

01

得為上訴審訴訟代理人

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。

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。

02

中 華 民 國 112 年 5 月 25 日

03

書記官 高郁婷