

# 臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭

113年度訴字第301號

114年1月16日辯論終結

原告 張煥禎  
訴訟代理人 李佳翰 律師  
複代理人 郭峻瑀 律師  
被告 財政部北區國稅局

代表人 李怡慧（局長）

訴訟代理人 林婉婷

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年1月11日台財法字第11213946090號（案號：第11200876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、事實概要：

原告為壢新醫院負責人，其透過將部分現金收入，以積極行為轉移、匯入壢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，而於100、102、103、104年綜合所得稅結算申報，就各年度短漏報壢新醫院執行業務所得。此行為，同時涉犯稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪，案經臺灣高等法院刑事判決應執行有期徒刑2年，緩刑5年確定；被告乃依行政罰法第26條第2項及第3項規定，扣除緩刑判決金5,000,000元，分別處各該年度罰鍰18,069,570元、26,219,574元、2,459,833元及34,686,489元（下稱原處分，即4個年度，4件裁決書；參本院卷p169）。原告不服原處分，申請復查，經被告112年9月7日北區國稅法務字第0000000000號復

01 查決定(下稱復查決定)駁回，後提起訴願，經財政部113年1  
02 月11日台財法字第00000000000號(案號：第11200876號)訴  
03 願決定(下稱訴願決定)駁回，原告仍不服，遂提起本件行政  
04 訴訟。

## 05 二、本件原告主張：

06 (1)被告就100年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分應適用裁判  
07 時法即「100年11月8日修正公布前之行政罰法」，依行政罰  
08 法第45條第4項，不得將100年11月18日修正後之行政罰法第  
09 26條第2項溯及適用於有關100年之綜合所得稅結算申報，蓋  
10 依處罰法定原則，稅捐稽徵機關不得基此對原告處以漏稅  
11 罰，又依行政罰法第1條但書暨稅捐稽徵法第49條準用第21  
12 條、第22條，原告稅捐核課期間及罰鍰裁處期間均為7年，  
13 自申報日(101年5月31日)起算至108年5月30日屆滿，100年  
14 度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分係於112年2月15日送達原  
15 告，則有關100年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分，顯已  
16 逾裁罰期間，是被告不得就對原告就100年度綜合所得稅漏  
17 稅額部分罰鍰處分，至為灼然：

18 ①被告就100年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分不得適用1  
19 00年11月8日修正後之行政罰法第26條第2項以溯及適用於  
20 有關100年之綜合所得稅結算申報，故原告所受100年度綜  
21 合所得稅漏稅額部分罰鍰處分，有違行政罰法第4條之處  
22 罰法定主義。

23 ②原告係短報「100年度之個人執業所得，致遭被告處100年  
24 度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分，其應適用之法律，即  
25 為「100年11月8日修正公布前之行政罰法」，蓋所得稅係  
26 國家對於所得人得主張之公法債權，而於所得發生之時，  
27 即因符合法定構成要件而發生所得稅債權。而所得稅係課  
28 徵係採年度稅原則，惟此僅係基於稅捐稽徵實用目的之技  
29 術性原則，並不具有過高倫理價值地位。故於自然人縱依  
30 所得稅法第71條申報上一年度之綜合所得稅，其申報之所  
31 得稅實體法規定仍應以發生所得稅債權之法規定之。

01 ③訴願決定、復查決定及原處分所述原告係於101年5月29日  
02 申報所得稅，彼時原告縱有一行為同時觸犯刑事法律及違  
03 反行政法上義務，依100年11月8日修正後行政罰法第45條  
04 第4項，亦不能將修正後之行政罰法第26條第2項規定，溯  
05 及適用於有關100年之綜合所得稅結算申報，否則即有違  
06 反行政罰法第4條處罰法定主義。

07 (2)依行政罰法第1條但書及稅捐稽徵法第49條準用第21條、第2  
08 2條，原告稅捐核課期間及罰鍰裁處期間均為7年，自申報日  
09 即101年5月31日起算至108年5月30日屆滿，原處分係於112  
10 年2月15日送達原告，則有關100年度綜合所得稅漏稅額部分  
11 罰鍰處分部分所為之裁處，顯已逾裁罰期間，不得對原告處  
12 以漏稅罰：

13 ①有關稅捐之裁處時效，自應適用稅捐稽徵法之相關規定，  
14 不適用行政罰法第27條之規定，基此，倘人民有違反稅捐  
15 稽徵法之相關規定，自應於漏報時起算計算7年之期間，  
16 不得再以行政罰法第27條第3項規定規定重新起算時效，  
17 本件原告適用之法律應為應納稅額計算為處罰時點，非原  
18 告漏報時點而行政罰法第27條第3項係於100年11月8日修  
19 正、100年11月23日公布施行，故有關100年所得稅之結算  
20 申報短漏報所得額，應無修正後行政罰法第27條第3項規  
21 定之適用。

22 ②原告於101年5月29日辦理100年度綜合所得稅結算申報，  
23 係在規定期限內申報，縱認有故意以不正當方法逃漏稅  
24 捐，依稅捐稽徵法第21條規定、同法第22條第1款規定及  
25 同法第49條規定，其稅捐核課期間及罰鍰裁處期間均為7  
26 年，自申報日起算至108年5月30日屆滿，而原處分係於11  
27 2年2月15日送達原告，則有關100年度綜合所得稅漏稅額  
28 部分罰鍰處分，顯已逾裁罰期間。簡言之，本案屬被告已  
29 於106年間發單補徵稅款而尚未裁罰之案件，自稅捐稽徵  
30 法第50條之2規定公布生效日起，主管稽徵機關就有關所  
31 得稅法第110條之罰鍰案件已無待移送法院即得自為處

01 罰，原告縱有以故意或不正方法逃漏稅捐，其核課期間為  
02 7年，既無行政罰法第27條第3項規定之適用，則自101年5  
03 月31日起算至108年5月30日即告屆滿，訴願決定、復審決  
04 定誤用修法後行政罰法第27條第3項規定，以原告緩刑確  
05 定日作為漏稅核課期間7年之起算時點，不惟係混淆漏稅  
06 罰與一般行為罰之裁處，更忽略行政罰法第1條及稅捐稽  
07 徵法第49條準用第21、22條，是以，被告遲至112年2月15  
08 日始對原告裁處，顯已逾處罰期間甚明。

09 (3)訴願決定及復查決定僅援引100年11月8日修正行政罰法第26  
10 條第2項修法理由，遽謂立法者已就緩刑宣告之性質與行政  
11 裁處能否併罰為充分考量，全然無視緩刑本質上與緩起訴不  
12 得相提並論之事實，以及司法院釋字第808號解釋業已揭示  
13 承認之一行為不二罰原則，是以，就訴願決定、復查決定及  
14 原處分，被告應不得於111年7月5日臺灣高等法院判處緩刑  
15 宣告確定後再處以行政罰，被告依行政罰法第26條第2項規  
16 定命應履行負擔之緩刑宣判確定後再處原告罰鍰，應屬違  
17 憲。

18 (4)就103年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分、104年度綜合所  
19 得稅漏稅額部分罰鍰處分，原告業分別於107年3月9日及27  
20 日繳納應補稅額，然被告函文內並未載明具體查核範圍，其  
21 補稅之內容亦與本案所涉之原因事實無涉，爰應認仍構成稅  
22 捐稽徵法第48條之1第1項「未經調查」之要件；且縱屬稅捐  
23 稽徵法第48條之1第1項所謂「經檢舉」之情形，因原告補報  
24 補繳稅捐已符合稅捐稽徵法第48條之1第1項「未經調查」之  
25 情形，暨依「有疑問，則為有利被告之認定原則」，原告補  
26 報補繳稅捐後，依稅捐稽徵法第48條之1第1項應免除漏稅罰  
27 之處罰。原處分、復查決定及訴願決定就此部分自有違法瑕  
28 疵。縱被告函文屬稅捐稽徵法第48條之1第1項所謂「經檢  
29 舉」之情形，然因該條所謂「未經稅捐稽徵機關或財政部指  
30 定之調查人員進行調查」或「經檢舉」兩者僅需成立其  
31 一，即得依該條免罰，是原告補報補繳稅捐已符合稅捐稽徵

01 法第48條之1第1項「未經調查」之情形，暨依「有疑問，則  
02 為有利被告之認定原則」，原告補報補繳稅捐後，依稅捐稽  
03 徵法第48條之1第1項，應免除漏稅罰之處罰。

04 (5)原處分、復查決定及訴願決定均未考量原告資力及應受責難  
05 之程度，又未考量國家並非以處罰人民來增加國家稅收，且  
06 原處分、復查決定及訴願決定均以壙新醫院為其裁罰額計算  
07 基礎，倘以醫院院規模經濟基礎處罰，而原告以個人資力承  
08 擔稅罰，顯有失均衡。而聲明：訴願決定、復查決定及原處  
09 分均撤銷。訴訟費用由被告負擔。

### 10 三、被告則以：

11 (1)綜合所得稅採家戶申報制，以納稅義務人為申報主體，納稅  
12 義務人、配偶及合於所得稅法第17條規定之受扶養親屬，有  
13 各類所得者，原則上由納稅義務人合併報繳，並盡查對之  
14 責，俾符合稅法之強行規定，且該據實合併申報之公法義  
15 務，不待稽徵機關促其申報即已存在。

16 (2)本件被告所屬中壙稽徵所依法務部調查局桃園市調查處（下  
17 稱桃園市調處）通報及查得資料，以原告係壙新醫院負責  
18 人，其透過將部分現金收入，以積極行為轉移、匯入壙新醫  
19 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  
20 收入，100及102至104年度故意以其他不正當方法隱匿及逃  
21 漏執行業務所得分別為197,012,111元（復查程序中變更核  
22 定為173,388,947元）、225,226,250元（復查程序中更核定  
23 為211,666,692元）、37,733,384元及287,219,561元，此  
24 經臺灣高等法院刑事判決宣告緩刑5年確定，並命原告支付  
25 緩刑判決金5,000,000元在案，亦為原告所不爭，有原告106  
26 年2月20日、8月28日及12月26日同意書、臺灣高等法院109  
27 年度上重訴字第55號刑事判決、臺灣高等法院111年10月17  
28 日院彥刑寧109上重訴55字第0000000000號函及臺灣桃園地  
29 方檢察署自行收納款項收據可稽，違章事證明確，自應論  
30 罰。

01 (3)原告主張100年度漏稅罰應適用100年11月8日修正公布前之  
02 行政罰法第45條第4項規定，不得將100年11月8日修正後之  
03 同法第26條第2項溯及適用於有關100年度綜合所得稅結算申  
04 報，且依行政罰法第1條但書、稅捐稽徵法第49條準用第21  
05 條及第22條規定，該年度稅捐核課期間及罰鍰裁處期間為7  
06 年，自申報日（101年5月31日）起算至108年5月30日屆滿，  
07 違章案件罰鍰繳款書係於112年2月15日送達原告，顯已逾裁  
08 處期間等節：

09 ①本件原告於100年間因經營壠新醫院取有執行業務所得，  
10 依首揭所得稅法第71條規定，應於101年5月1日起至5月31  
11 日止辦理結算申報，查其於101年5月29日辦理100年度綜  
12 合所得稅結算申報時，故意隱匿取自壠新醫院之執行業務  
13 收入，致短漏個人執行業務所得及稅額，是其違反行政法  
14 行為日係101年5月29日，核非行政罰法第45條第4項所稱  
15 「100年11月8日修正施行前違反行政法上義務之行為」，  
16 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  
17 第5項及第27條第3項規定，原告所訴容有誤解。

18 ②本件原告涉有稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，既經臺灣  
19 高等法院判決宣告緩刑並於111年8月9日確定，依行政罰  
20 法第27條第3項規定，應自緩刑裁判確定日重行起算裁處  
21 期間，又依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條規定，本件  
22 裁處期間為7年，即至118年8月8日屆滿，本件100年度違  
23 章罰鍰裁處書業於112年2月15日送達原告，尚無逾裁處期  
24 間，原告主張尚難憑採。

25 ③原告主張被告以立法者已就緩刑宣告之性質，與行政裁處  
26 能否併罰為充分考量，全然無視緩刑本質上與緩起訴不得  
27 相提並論之事實，是以，被告應不得於111年7月5日臺灣  
28 高等法院判處緩刑宣告確定後再處以行政罰，被告依行政  
29 罰法第26條第2項規定命應履行負擔之緩刑宣判確定後再  
30 處罰鍰，應屬違憲一節：

01 ①依卷附臺灣高等法院刑事判決事實欄四、(四)所載略  
02 以：「……被告4人經此偵、審程序及罪刑宣告之教  
03 訓，當均知所警惕而無再犯之虞，本院……認被告以所  
04 宣告之刑，均以暫不執行為適當……依法宣告緩  
05 刑……。」且依中華民國刑法第76條規定：「緩刑期  
06 滿，而緩刑之宣告未經撤銷者，其刑之宣告失其效  
07 力……。」故受緩刑宣告確定者，實質上未受刑事處  
08 罰，就所涉刑事案件基礎事實另為行政裁罰，並無違一  
09 行為不二罰原則。

10 ②至司法院釋字第808號解釋理由書，係就行為人之同一  
11 行為已受刑事法律追訴並經有罪判決確定之情形，尚與  
12 本件原告受緩刑裁判確定之情形有別，自難援引適用。

13 ④原告主張系爭103及104年度所漏稅額，原告已分別於107  
14 年3月9日及27日繳納應補稅額，被告所屬中壢稽徵所函文  
15 並未載明具體查核範圍，補稅之內容亦與本案所涉之原因  
16 事實無涉，應認仍構成稅捐稽徵法第48條之1第1項「未經  
17 調查」之要件，且縱屬該條規定所謂「經檢舉」之情形，  
18 因原告補報補繳稅捐已符合該條「未經調查」，應免予處  
19 罰一節：

20 ①稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款所明定。揆其立法意  
21 旨，在於鼓勵違章之納稅義務人在未經檢舉或稅捐機關  
22 未派員進行調查前，能自動補報補繳稅款，以激勵自  
23 新，並能節省稽徵成本。欲依稅捐稽徵法第48條之1規  
24 定主張免罰，首須具備納稅義務人有自動向稅捐稽徵機  
25 關補報並補繳所漏稅款之事實，且該案件係屬未經檢舉  
26 且未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案  
27 件。

28 ②本件查獲之緣起係臺灣桃園地檢署105年4月14日立案偵  
29 辦，桃園市調處於105年11月21日及12月29日將壢新醫  
30 院帳冊資料及調查筆錄等相關資料通報被告，被告於10  
31 6年1月5日函請壢新醫院於同年1月18日提示96至105年

01 度相關帳證資料供核，該函文已載明桃園市調查處通報  
02 壠新醫院96至105年度損益表等資料，並據以核定103及  
03 104年度執行業務所得及應補徵稅額，原告乃依限繳納  
04 稅款，有臺灣桃園地方法院檢察署106年4月6日桃檢坤  
05 徒105偵26865字第26748號函、桃園市調處105年11月21  
06 日園防字第00000000000號函、桃園市調處105年12月29  
07 日園防字第00000000000號函、被告106年1月5日北區國  
08 稅中壠綜資字第00000000000號書函及徵銷明細查詢資料  
09 足資參照，核屬經調查核定後始繳納案件，尚無稅捐稽  
10 徵法第48條之1自動補報補繳免罰規定之適用。

11 (4)綜上，被告以原告100及102至104年度綜合所得結算申報，  
12 短漏報取自壠新醫院執行業務所得，其故意以不正當方法逃  
13 漏稅捐之違章事證明確，已如前述，審酌其違反稅法上義務  
14 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  
15 益，依所得稅法第110條第1項規定，於法定裁罰倍數（2倍  
16 以下）範圍內裁處；又本件裁處時（111年12月28日）之裁  
17 倍表（110年6月8日修正）規定，故意漏報所得額者，應裁  
18 處所漏稅額1倍之罰鍰，惟修正前之裁倍表有利於原告，依  
19 首揭稅捐稽徵法及施行細則規定，應依修正前之裁倍表，按  
20 所漏稅額裁處0.5倍之罰鍰；另考量原告已繳清應補稅額，  
21 有助於稽徵成本之節省，依納保法第16條第3項規定，參酌  
22 裁倍表使用須知第4點，予以減輕裁罰倍數20%，按各該年度  
23 所漏稅額57,673,927元、65,548,936元、6,149,584元、86,  
24 716,224元，各處0.4倍罰鍰，並於100年度罰鍰扣除緩刑判  
25 決金5,000,000元後，分別裁處罰鍰18,069,570元、26,219,  
26 574元、2,459,833元及34,686,489元並無違誤，請續予維  
27 持。而聲明：駁回原告之訴，訴訟費用由原告負擔。

#### 28 四、本院之判斷：

29 (1)本案原告對於被告所有的計算，均無爭執。兩造之爭點為：  
30 ①原處分、復查決定及訴願決定均未考量原告之資力，及應  
31 受責難之程度，又未考量國家並非以處罰人民來增加國家

01 稅收，且三者均以壢新醫院為其裁罰額計算基礎，而原告  
02 以個人資力承擔稅罰，顯有失均衡。

03 ②依行政罰法第1條但書及稅捐稽徵法第49條準用第21條、  
04 第22條，原告稅捐核課期間及罰鍰裁處期間均為7年，自  
05 申報日即101年5月31日起算至108年5月30日屆滿，原處分  
06 係於112年2月15日送達原告，則有關100年度綜合所得稅  
07 漏稅額部分顯然逾期。

08 ③訴願決定及復查決定僅援引100年11月8日修正行政罰法第  
09 26條第2項修法理由，遽謂立法者已就緩刑宣告之性質與  
10 行政裁處能否併罰為充分考量，全然無視緩刑本質上與緩  
11 起訴不得相提並論之事實，以及司法院釋字第808號解釋  
12 業已揭示承認之一行為不二罰原則，自屬違誤。

13 ④就103年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分、104年度綜合  
14 所得稅漏稅額部分罰鍰處分，應認仍構成稅捐稽徵法第48  
15 條之1第1項「未經調查」之要件；且縱屬「經檢舉」之情  
16 形，因原告補報補繳稅捐已符合「未經調查」之情形，依  
17 法應免除漏稅罰之處罰。

18 (2)本案適用之相關法規。

19 ①與處罰直接相關之規定。

20 ①行為時所得稅法第71條第1項規定：「納稅義務人應於  
21 每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管  
22 稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額.....  
23 之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其  
24 全年應納稅額減除.....扣繳稅額及可扣抵稅額，計算  
25 其應納之結算稅額，於申報前自行繳納.....。」現行  
26 同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦  
27 理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅  
28 之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下  
29 之罰鍰。」

30 ②納稅者權利保護法（以下簡稱納保法）第16條第1項及  
31 第3項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故

01 意或過失者，不予處罰。.....稅捐稽徵機關為處罰，  
02 應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生  
03 影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者  
04 之資力。」

05 ③稅捐稽徵法第1條之1第4項規定：「財政部發布之稅務  
06 違章案件裁罰金額或倍數參考表變更時，有利於納稅義  
07 務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」稅捐稽徵  
08 法施行細則第3條規定：「財政部發布之稅務違章案件  
09 裁罰金額或倍數參考表變更時，不利於納稅義務人者，  
10 對於發布時尚未核課確定之案件，不適用之。」

11 ②釐清原告爭執之相關法規。

12 ①稅捐稽徵法第21條第1項及第2項規定：「稅捐之核課期  
13 間，依下列規定：.....三、未於規定期間內申報，或  
14 故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間  
15 為7年。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，  
16 仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，  
17 以後不得再補稅處罰。第48條之1第1項「納稅義務人自  
18 動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢  
19 舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調  
20 查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，  
21 並得免除其刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅  
22 法所定關於逃漏稅之處罰。」第49條第1項規定：「滯  
23 納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規  
24 定者外，準用本法有關稅捐之規定.....」。

25 ②行政罰法第1條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、  
26 沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他  
27 法律有特別規定者，從其規定。」第26條規定：「一  
28 行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，  
29 依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰  
30 或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。前  
31 項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免

01 訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之  
02 裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。第1  
03 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指  
04 定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、  
05 行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支  
06 付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提  
07 供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵  
08 之.....。」第27條規定：「行政罰之裁處權，因3年  
09 期間之經過而消滅。.....前條第2項之情形，第1項期  
10 間自不起訴處分、緩起訴處分確定或無罪、免訴、不受  
11 理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定  
12 日起算.....。」第45條第4項規定：「本法.....100  
13 年11月8日修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸  
14 犯刑事法律，於修正施行後受免刑或緩刑之裁判確定  
15 者，不適用修正後之第26條第2項至第5項、第27條第3  
16 項.....之規定。」

17 (3)本案之原處分所計算之數據，雖經原告陳明並無爭執(本院  
18 卷p170)，但涉及綜合所得總額、項目及數額，以及有關減  
19 免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除扣繳稅額及可  
20 扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納；且  
21 已依本法規定辦理結算申報，而對依法應申報課稅之所得額  
22 有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。且其  
23 中又有漏報免罰及應罰之計算，本院仍職權由被告分各年度  
24 逐期提出詳細計算之數據及其出處。

25 ①原告100年度綜合所得稅結算申報，漏報本人及配偶營所  
26 得1,963元(序號86，免罰)、營利所得71,018元(序號8，  
27 免罰)、租賃所得41,970元(序號89，免罰)、租賃所得64,  
28 784元(序號90，免罰)、營利所得23,017元(序號91，免  
29 罰)及執行業務所得169,271,706元(序號92，應罰156,56  
30 2,789元+免罰12,708,917元)，合計應罰所得156,562,789  
31 元及免罰所得12,911,669元(詳原卷第144頁至第148頁)，

01 經核算漏稅額57,673,927元 {全部應納稅額69,130,076  
02 元-申報及核定應稅免罰部分應納稅額6,504,961元-短漏  
03 報所得額之扣繳稅額及可扣抵(抵減)稅額2,559元(即序號  
04 91之扣繳稅額)-申報部分經核定之退稅額(不分已否退還)  
05 4,948,629元 [即申報退稅金額4,721,480元+執所核定調  
06 增扣繳稅額227,149元(即序號92核定扣繳稅額5,984,345  
07 元-序號92申報扣繳稅額5,757,196元)] } (詳原卷第151  
08 頁), 並按漏稅額57,673,927元處0.4倍罰鍰23,069,570  
09 元, 扣除緩刑金5,000,000元, 處罰鍰為18,069,570元(詳  
10 原卷第291頁)。

11 ②原告102年度綜合所得稅結算申報, 漏報本人及配偶租賃  
12 所得609元(序號92, 免罰)、租賃所得41,970元(序號93, 免  
13 罰)、租賃所得2,682,469元(序號94, 免罰)、營利所得12  
14 1,745元(序號95, 免罰)及執行業務所得211,040,793元  
15 (序號98, 應罰183,195,749元+免罰27,845,044元), 合計  
16 應罰所得 183,195,749元及免罰所得30,691,837元(詳原  
17 卷第103頁至第107頁), 經核算漏稅額65,548,936元 {全  
18 部應納稅額86,005,974元-申報及核定應稅免罰部分應納  
19 稅額12,727,675元-短漏報所得額之扣繳稅額及可扣抵(抵  
20 減)稅額0元-申報部分經核定之退稅額(不分已否退還)7,7  
21 29,363元0 [即申報退稅金額6,064,552元+執所核定調增  
22 扣繳稅額1,664,811元(即序號97核定扣繳稅額539元-序號  
23 97申報扣繳稅額0元序號98核定扣繳稅額7,880,819元-序  
24 號98申報扣繳稅額6,216,547元)] } (詳原卷第110頁),  
25 並按漏稅額65,548,936元處0.4倍罰鍰26,219,574元(詳原  
26 卷第290頁)。

27 ③原告103年度綜合所得稅結算申報, 漏報本人租賃所得2,6  
28 82,469元(序號86, 免罰)、營利所得121,745元(序號87, 免  
29 罰)及執行業務所得37,733,384元(序號88, 應罰35,720,5  
30 22元+免罰2,012,862元), 合計應罰所得35,720,522元及  
31 免罰所得4,817,076元(詳原卷第73頁至第77頁), 經核算

01 漏稅額6,149,584元 {全部應納稅額16,507,017元-申報及  
02 核定應稅免罰部分應納稅額2,574,178元-短漏報所得額之  
03 扣繳稅額及可扣抵(抵減)稅額0元-申報部分經核定之退稅  
04 額(不分已否退還)7,783,255元 [即申報退稅金額7,095,5  
05 76元+執所核定調增扣繳稅額687,679元(即序號88核定扣  
06 繳稅額7,740,403元-序號88申報扣繳稅額7,052,724  
07 元)] } (詳原卷第79頁), 並按漏稅額6,149,584元處0.4  
08 倍罰鍰2,459,833元(詳原卷第289頁)。

09 ④原告104年度綜合所得稅結算申報, 漏報本人及配偶營利  
10 所得121,745元(序號5, 免罰)、租賃所得2,682,469元(序  
11 號82, 免罰)、租賃所得513,000元(序號83, 免罰)、租賃  
12 所得513,000元(序號84, 免罰)、營利所得44,542(序號8  
13 9, 免罰)及執行業務所193,550,756元(序號93, 應罰193,  
14 102,721元+免罰448,035元, 計算式詳附件1), 合計應罰  
15 所得193,102,721元及免罰所得4,322,791元(詳原卷第42  
16 頁至第46頁), 經核算漏稅額86,716,224元 [全部應納稅  
17 額130,524,929元-申報及核定應稅免罰部分應納稅額43,6  
18 28,705元-短漏報所得額之扣繳稅額及可扣抵(抵減)稅額1  
19 80,000元(即序號83扣繳稅額90,000元+序號84扣繳稅額9  
20 0,000元)-申報部分經核定之退稅額(不分已否退還)0元]  
21 (詳原卷第54頁), 並按漏稅額86,716,224元處0.4倍罰鍰3  
22 4,686,489元(詳原卷第288頁)。

23 並經核對, 應無違誤。因此原告申請復查, 經被告復查決定  
24 駁回, 所提起之訴願, 亦經財政部訴願決定駁回, 均屬有  
25 據。

26 (4)至於, 原告所爭執之4項事務, 均無可採, 理由如下。

27 ①未考量原告之資力及應受責難之程度, 又未考量國家並  
28 非以處罰人民來增加國家稅收, 且均以壙新醫院為其裁  
29 罰額計算基礎, 而原告以個人資力承擔稅罰顯有失均衡。

30 ①原告透過將部分現金收入, 以積極行為轉移、匯入壙  
31 新醫院以外之其他個人帳戶, 隱匿其經營該醫院之個

01 人執行業務收入，係以故意以不正當方法逃漏稅捐；  
02 顯見原告隱匿其經營醫院之個人執業之收入，而逃漏  
03 個人綜合所得稅，勘見原告經營一家績效良好之醫院，  
04 本有收入頗豐之資力，因企圖逃稅而誤蹈法網。就原  
05 告所爭執之考量，均經被告考量。被告經審酌原告違反  
06 稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅  
07 法上義務所得之利益，依所得稅法第110條第1項規定，  
08 於法定裁罰倍數（2倍以下）範圍內裁處。

09 ②裁處時（111年12月28日）之裁倍表（110年6月8日修正  
10 ）規定，故意漏報所得額者，應裁處所漏稅額1倍之罰  
11 鍰，惟修正前之裁倍表有利於原告，依法應依修正前之  
12 裁倍表，按所漏稅額裁處0.5倍之罰鍰；另考量原告已  
13 繳清應補稅額，有助於稽徵成本之節省，依納保法第16  
14 條第3項規定，參酌裁倍表使用須知第4點，予以減輕裁  
15 罰倍數20%，按各該年度所漏稅額，各處0.4倍罰鍰，並  
16 於100年度罰鍰扣除緩刑判決金5,000,000元後，分別裁  
17 處罰鍰18,069,570元、26,219,574元、2,459,833元及3  
18 4,686,489元並無違誤。

19 ②關於稅捐核課期間及罰鍰裁處期間均為7年，100年度綜合  
20 所得稅漏稅額部分，自101年5月31日起算至108年5月30日  
21 屆滿，該處分於112年2月15日送達原告，顯然逾期。

22 ①本件原告於100年間因經營壙新醫院取有執行業務所得  
23 ，依所得稅法第71條規定，應於101年5月1日起至5月31  
24 日止辦理結算申報，查其於101年5月29日辦理100年度  
25 綜合所得稅結算申報時，故意隱匿執行業務收入，致短  
26 漏個人所得及稅額，是其違反行政法行為日係101年5月  
27 29日，而非行政罰法第45條第4項所稱「100年11月8日  
28 修正施行前違反行政法上義務之行為」，自應適用100  
29 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2  
30 7條第3項規定。

31 ②原告涉有稅捐稽徵法第41條之逃漏稅捐罪，經臺灣高等

01 法院判決宣告緩刑並於111年8月9日確定，依行政罰法  
02 第27條第3項規定，應自緩刑裁判確定日重行起算裁處  
03 期間，又依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條規定，本  
04 件裁處期間為7年，即至118年8月8日屆滿，原告爭執之  
05 100年度罰鍰裁處書業於112年2月15日送達，自無逾裁  
06 處期間。

07 ③被告以100年11月8日行政罰法第26條第2項之修法理由，  
08 主張緩刑宣告與行政裁處得為併罰，無視緩刑與緩起訴本  
09 質不同無由並論，並違背一行為不二罰原則，自屬違誤。

10 ①刑法第76條規定：「緩刑期滿，而緩刑之宣告未經撤銷  
11 者，其刑之宣告失其效力……。」故受緩刑宣告確定者  
12 ，而於緩刑期間屆滿時，如未經撤銷，其刑之宣告失其  
13 效力，就等同實質上未受刑事處罰，就所涉刑事案件基  
14 礎事實另為行政裁罰，當然無違一行為不二罰原則。

15 ②至司法院釋字第808號解釋理由書，係就行為人之同一  
16 行為已受刑事法律追訴並經有罪判決確定之情形，尚與  
17 本件原告受緩刑裁判確定之情形有別，原告所稱自無  
18 可憑。。

19 ④就103年度及104年度綜合所得稅漏稅額部分罰鍰處分，應  
20 認構成稅捐稽徵法第48條之1第1項「未經調查」之要件；  
21 且縱屬「經檢舉」之情形，因原告補報補繳稅捐已符合  
22 「未經調查」之情形，依法應免除裁罰。

23 ①稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款之立法意旨，在於鼓  
24 勵違章之納稅義務人在未經檢舉或稅捐機關未派員進行  
25 調查前，能自動補報補繳稅款，以激勵自新，並能節省  
26 稽徵成本。若依上揭規定主張免罰，則應具備自動補報  
27 並補繳所漏稅款，且該案件係屬未經檢舉且未經稽徵機  
28 關或財政部指定之調查人員進行調查之案件。

29 ②本件係經臺灣桃園地檢署105年4月14日立案偵辦，桃園  
30 市調處於105年11月21日及12月29日將壠新醫院帳冊資料  
31 及調查筆錄等相關資料通報被告，被告於106年1月5日函

01 請壙新醫院於同年1月18日提示96至105年度相關帳證資  
02 料供核，該函文已載明桃園市調查處通報壙新醫院96至1  
03 05年度損益表等資料，並據以核定103及104年度執行業  
04 務所得及應補徵稅額，原告僅依限補稅，自屬經調查核  
05 定後始繳納案件。

06 ③上揭第48條之1第1項「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關  
07 補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵  
08 機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之  
09 處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：  
10 一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏  
11 稅之處罰。」其前提為未經檢舉或未經調查，而自動補  
12 報並補繳稅款之情形，就103年度及104年度綜合所得稅  
13 漏稅額部分罰鍰處分，是否得予免除逃漏稅之處罰。就  
14 未經檢舉或未經調查，是擇一關係，而自動補報並補繳  
15 稅款是併存關係，本案既經調查又未經自動補報，自無  
16 稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰規定之適用。

#### 17 五、結論。

18 承上，原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合；  
19 故原告訴請撤銷原處分及訴願決定為無理由，應予駁回。  
20 本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟  
21 資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述  
22 的必要，一併說明。

23 中 華 民 國 114 年 2 月 13 日

24 審判長法官 陳心弘

25 法官 畢乃俊

26 法官 鄭凱文

27 一、上為正本係照原本作成。

28 二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭  
29 提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內  
30 補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，

01 應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附  
02 繕本）。

03 三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，  
04 逕以裁定駁回。

05 四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟  
06 法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不  
07 委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。  
08

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. 上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 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。	

01 中 華 民 國 114 年 2 月 13 日  
02 書記官 吳芳靜