

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第七庭

114年度簡上字第24號

上訴人 劉國華

訴訟代理人 張獻聰 律師

被上訴人 財政部北區國稅局

代表人 李雅晶（局長）

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1月23日本院地方行政訴訟庭112年度稅簡字第24號宣示判決筆錄，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件被上訴人代表人原為李怡慧，於訴訟進行中變更為李雅晶，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟（本院卷第45頁），核無不合，應予准許。

二、本件爭訟概要：

（一）上訴人前為普詮電子股份有限公司（下稱普詮公司）自民國85年間設立起之負責人，迄於106年底因普詮公司經營權移轉而卸任。另於86年間，國碩電子股份有限公司（下稱國碩公司）設立登記，原始股東包括上訴人、劉○○萱（上訴人前妻）、劉○民（上訴人之弟）、郭○基、蔡○明（後2人均為普詮公司員工）5人（下稱上訴人等5人），嗣於100年間，普詮公司以每股新臺幣（下同）25元價格，向國碩公司購買全部股份100萬股，購買股權款項2,500萬元分別匯入前述上訴人等5人申辦之第一銀行股份有限公司帳戶（下稱一銀帳戶），其後由上訴人等5人之一銀帳戶又匯回1,000萬元予普詮公司。

01 (二)109年間，普詮公司以國碩公司實由該公司出資設立，普詮
02 公司於100年間由時任公司負責人之上訴人召開董事會，決
03 議通過投資國碩公司100%股權，並以每股25元購買國碩公司
04 100萬股股份，嗣撥款2,500萬元至國碩公司上訴人等5人一
05 銀帳戶等情，主張上訴人涉有背信、業務侵占等罪嫌，向臺
06 灣臺北地方檢察署（下稱臺北地檢署）提起刑事告訴。嗣該
07 案由臺北地檢署檢察官以109年3月3日109年度偵字第860
08 號、第861號不起訴處分，普詮公司聲請再議，經臺灣高等
09 檢察署發回續行偵查，臺北地檢署再以110年12月20日109年
10 度偵續字第200號不起訴處分。

11 (三)被上訴人調查上訴人所得，審認普詮公司於103年1月29日由
12 上開一銀帳戶匯至上訴人臺灣銀行股份有限公司個人帳戶
13 （下稱臺銀帳戶）之801,749元（下稱系爭款項），為普詮
14 公司給付上訴人之工作獎金而屬薪資所得，惟上訴人103年
15 度綜合所得稅結算申報並未申報該薪資所得，乃以111年4月
16 8日綜合所得稅核定通知書（下稱系爭補稅處分）核定上訴
17 人補徵應納稅額320,699元，另以111年5月11日111年度財綜
18 所字第F3315111100251號裁處書（下稱系爭罰鍰處分，並與
19 系爭補稅處分合稱原處分），按所漏稅額301,020元處以0.2
20 倍罰鍰60,204元。

21 (四)上訴人不服原處分，申請復查經被上訴人以112年2月2日北
22 區國稅法務字第0000000000號復查決定書駁回；上訴人又提
23 起訴願，經財政部112年7月18日台財法字第0000000000號
24 訴願決定駁回。上訴人再向本院地方行政訴訟庭（下稱原
25 審）提起行政訴訟，經原審以114年1月23日112年度稅簡字
26 第24號宣示判決筆錄（下稱原判決）駁回上訴人在原審之
27 訴。上訴人猶未甘服而提起本件上訴。

28 三、上訴人起訴主張及訴之聲明、被上訴人於原審之答辯及聲
29 明、原審判決理由，均引用原判決所載。

30 四、上訴意旨略以：

31 (一)原審倒置本件課稅事實與違章事實之舉證責任分配：

- 01 1.本件中，上訴人爭執系爭款項究為「薪資所得」或「償還
02 代墊費用」，攸關本件課稅構成要件事實之認定，應由稅
03 捐稽徵機關即被上訴人負舉證責任，且其所提證據必須使
04 法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責。若
05 僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該構成
06 要件事實為不存在，而將其不利益歸於被上訴人。
- 07 2.本件被上訴人在未取得普詮公司102年度全公司費用項目
08 之統一發票及相關憑證下，逕自對同屬「節稅獎金」的31
09 4,126元及801,749元做不同認定，顯已違反納稅者權利保
10 護法第11條第1項規定；又被上訴人所主張：「原告（即
11 上訴人，下同）等5人私人戶於103年1月29日轉帳801,749
12 元予原告（即本件核課薪資所得）」、「原告自原告等5
13 人私人戶領取工作獎金801,749元，未依規定辦理扣繳暨
14 申報薪資所得（即本件查獲後歸課）」之事實，如何運用
15 實質課稅原則判斷及認定系爭款項應予核課薪資所得？而
16 非費用項目？則本件之核課是否正確無誤？尚有可疑，亦
17 顯已違反納稅者權利保護法第11條第2項規定。再者，本
18 件經原審以113年7月12日院東賢股112稅簡24字第0000000
19 000號、同年8月22日院東賢股112稅簡24字第0000000000
20 號函詢普詮公司，有關102年度該公司全公司及上訴人提
21 供該公司交際費、交通費等費用項目之核銷發票或收據之
22 總金額，及該公司102年度實際給付上訴人上開費用項目
23 之金額。經普詮公司於113年10月1日函復略以，102年度
24 上訴人個人提供該公司核銷發票或收據，其中交通費、交
25 際費及旅費之金額合計為3,465,098元（交通費366,272元
26 +交際費933,398元+旅費1,165,428元）；同年度該公司實
27 際支付上訴人上開費用項目之金額合計為1,696,553元
28 （交通費135,704元+交際費521,017元+旅費1,039,832
29 元），並檢附102年度上訴人交際費及差旅費之傳票與單
30 據光碟；就交通費、交際費與旅費等3個費用項目，102年
31 度上訴人個人提供該公司核銷之發票或收據之金額，大於

同年度該公司實際支付上訴人上開費用之金額，其差額為768,545元（2,465,098元-1,696,553元）；另從普詮公司檢附的上開光碟可得知，上訴人尚有其他雜項購置之核銷非屬上開3個費用項目者（例如101年12月18日阿里山烏龍茶25,500元+102年6月13日阿里山烏龍茶25,500元=51,000元），其金額與上開差額（768,545元）之加計819,545元已大於801,749元，故而上訴人於103年1月29日領取之系爭款項，性質屬代墊費用，證實與勞務之對價無關，不可能是薪資所得，已使課稅要件事實之存在陷於真偽不明，原審對此有利當事人事實恕而不論。

3.由上可知，如證據調查結果，待證事實仍屬不明，依舉證責任分配法則，自應將其不利益歸於稽徵機關。原審就上開有利於當事人之事實證恕置不論，無異令當事人主張系爭款項非屬「薪資所得」之消極事實（未逃漏稅事實），負擔舉證責任，倒置本件課稅事實與違章事實之舉證責任分配，難謂符合證據法則。

(二)原判決違背行為時所得基本稅額條例第12條第1項第3款、及所得稅法第71條第1項、以及納稅者權利保護法第7條實質課稅原則規定：

1.被上訴人復查決定指稱：「……本件普詮公司既於100年間因購買國碩公司股權並已匯款至包含申請人之5人股東第一銀行帳戶，申請人當時（100年）既為國碩公司登記股東，應依行為時基本稅額條例規定將所持有460,000股之股權之證券交易所得辦理申報；另查申請人自85年至106年底為普詮公司負責人，實際擔任該公司總經理職務，自普詮公司嗣後取回購買國碩公司股權餘額1,500萬元中支領之工作報酬801,749元，核性質當屬薪資所得，已知前述核與申請人因登記名義上為國碩公司而依規定申報基本稅額分屬二事……」。

2.由上可知，被上訴人原處分一方面核定上訴人立基於「非借名登記」的100年度綜合所得稅結算申報，另一方面卻

又依不起訴處分書（臺北地檢署109年度偵續字第200號）所載情節，認為這是「借名登記」，而將系爭匯至上訴人臺銀帳戶的801,749元，核為薪資所得。若依照被上訴人原處分核定，本件立基於「非借名登記」的100年度綜合所得稅結算申報，係依行為時所得基本稅額條例第12條第1項第3款及所得稅法第71條第1項規定辦理申報，是依稅法辦理結算申報，是稅法所規定的申報義務，與原審之認定「本不應列入100年度綜合所得稅結算申報（實際上原告亦未因有此申報而於100年度有多繳稅，因為一般所得稅額仍大於基本稅額）」、「仍延續100年申報的虛偽」南轅北轍；又本件被上訴人係依實質課稅原則課稅，亦應依納稅者權利保護法第7條規定「調整補稅」而不得另課予逃漏稅捐之處罰，原審認定「核屬故意逃漏稅之行為……，系爭補稅、罰鍰處分並無違誤」亦有未合。

3.據上可知，原判決違背行為時所得基本稅額條例第12條第1項第3款及所得稅法第71條第1項以及納稅者權利保護法第7條實質課稅原則規定。

(三)上訴人對課稅事實的法律關係與稽徵機關不同，後續處理結果自然有所不同，並無漏稅行為，從而不會有漏稅故意，原審逕認故意逃漏稅，其判決違背法令：

參照納稅者權利保護法第1條、第7條第3項、第7項及其立法理由，納稅義務人積極以濫用法律形式之非常規交易安排主張對己有利之課稅，於未違反誠實義務前提，立法係認屬法律見解爭議而不得另課予逃漏稅捐處罰，相較於此，上訴人100年之所以立基於「非借名登記」的法律關係而申報，係有實質上經濟目的，非已達到減少稅負之動機，本件上訴人並未積極以濫用法律形式之非常規交易形式安排主張對己有利之課稅，而係因：「原因是產品代理線問題，不能以同一公司代理不同品牌同一種產品，故再申請另一家公司代理不同品牌同一種產品」、「當時法令係無法由單一法人股東成立股份有限公司」、「本件國碩公司以原告等5人股東之個

01 人名義登記，除當時公司法規定外，主要是因為當初不能以
02 同一家普詮公司代理不同品牌同一種產品的原因」、「沒有
03 節稅問題」；易言之，本件上訴人係單純國碩公司股份登記
04 在上訴人等5人名下而依其法律形式申報，並無任何隱匿或
05 虛偽不實陳述或提供不正確資料之情形，也不是安排主張對
06 己有利之課稅，依舉重明輕之法理，本件上訴人對課稅事實
07 的法律關係定性與稽徵機關不同，後續處理結果自然有所不
08 同，並無漏稅行為，從而不會有漏稅故意，原審逕認故意逃
09 漏稅，其判決違背法令。

10 (四)原審以上訴人租稅規避，而逕認屬故意逃漏稅，混淆租稅規
11 避與故意逃漏稅：

12 1.退步言，本件上訴人構成租稅規避（假設語），惟按租稅
13 規避係納稅義務人意圖減少或免除稅捐負擔，濫用法律上
14 形成自由，以異常之法律形式行為，達成與使用通常法律
15 形式行為相同之經濟效果，卻同時減輕或排除該通常法律
16 形式行為應有之稅捐負擔。此種情形，納稅義務人選擇之
17 法律形式行為，係合法行為，但其行為之安排異於常情，
18 被評價為合法行為之濫用（脫法行為）。

19 2.按租稅規避與逃漏稅捐有其本質之不同。前者，納稅者權
20 利保護法第7條第3項以：「納稅者基於獲得租稅利益，違
21 背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租
22 稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果」
23 為其定義。而逃漏租稅，則係違法隱匿已發生之租稅構成
24 要件該當事實，達成短少租稅義務之目的。故而，同法第
25 7條第8項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予
26 逃漏租稅之處罰。

27 3.基此，尚不得僅以其行為屬借名登記構成租稅規避而認納
28 稅義務人有逃漏稅捐之故意或過失。即使本件依被上訴人
29 之認定屬借名登記而構成租稅規避（假設語），仍屬合法
30 之契約非屬通謀虛偽意思表示，100年的申報係是稅法所
31 規定的申報義務，依稅法規定辦理申報非屬虛偽，而上訴

人立基於「非借名登記」，認定其所得是「100年度有價證券交易所所得」，則必然填寫100年度個人所得基本稅額申報表，併同一般結算申報書，依法辦理結算申報，而且103年度不會申報系爭款項，這是針對「課稅事實的法律關係」定性之後，必然衍生之處理結果，雖然被上訴人又依不起訴處分所載情節，認為這是「借名登記」，而將系爭款項核為薪資所得，然而這是法律關係的定性不一樣所致，原審單以此認上訴人屬故意逃漏稅，混淆租稅規避與故意逃漏稅。

(五)原審未論明上訴人有以「詐欺」或「其他不正當方法」其中1項之作為逃漏稅捐，卻逕認上訴人核課期間為7年：

1.退萬步言，本件被上訴人係運用「實質課稅原則」，將系爭款項核為「薪資所得」係屬可採（假設語），然而如上所述上訴人係因「原因是產品代理線問題，不能以同一公司代理不同品牌同一種產品，故再申請另一家公司代理不同品牌同一種產品」、「當時法令係無法由單一法人股東成立股份有限公司」、「本件國碩公司以原告等5人股東之個人名義登記，除當時公司法規定外，主要是因為當初不能以同一家普詮公司代理不同品牌同一種產品的原因」、「沒有節稅問題」，且上訴人100年及103年均依稅法相關規定申報，非原審認定的「本不應列入100年度綜合所得稅結算申報」在案，故本件非屬「意圖免除稅捐」，也不是「具有被社會非難之違法性行為」，並不符合「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年」的規定，其核課期間依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定，應為5年。

2.綜上，按稅捐稽徵法第21條「核課期間為7年」的規定，須有故意以「詐欺」或「其他不正當方法」其中1項之行為，至而逃漏稅捐者，始得適用。上訴人業已主張：「沒有『故意以不正當方法逃漏稅捐』」，然而原審對此恕置不論，未論明上訴人有以「詐欺」或「其他不正當方法」

其中1項之作為逃漏稅捐，卻逕認上訴人核課期間為7年，其判決違背法令等語。

五、本院經核原判決駁回上訴人於原審之訴，並無違誤，茲就上訴理由再予補充論述如下：

(一)按所得稅法第14條第1項第3類及第4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3類：薪資所得：凡公、教、軍、警、公私事業職工薪資及提供勞務者之所得：一、薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得之各種薪資收入為所得額。二、前項薪資包括：薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利及各種補助費。……。第4類：利息所得：凡公債、公司債、金融債券、各種短期票券、存款及其他貸出款項利息之所得：……。」

(二)司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所得稅法第14條及第88條規定……之意旨，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於○年度。」可知，我國綜合所得稅之課徵，係以收付實現制為原則，即對於已實現之所得課稅；而其實現與否，原則上以是否收到現金或足以替代現金之報償為準（最高行政法院112年度上字第457號判決、112年度上字第776號裁定、112年度上字第361號判決意旨參照）。

(三)所得稅法第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……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……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。」行為時稅捐稽徵法第21條第1項第1、3款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其

他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」租稅稽徵程序雖由稅捐稽徵機關依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務（司法院釋字第537號解釋參照）。行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款將是否已依規定申報及有無故意以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐並列為延長核課期間為7年之事由，揭示核課期間之延長係以協力義務之違反為要件，蓋納稅義務人無論直接或間接違反協力義務，均構成稽徵機關查明稅捐構成要件之障礙，而有延長課稅期間之必要。是以，納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報的積極作為或消極不作為等不正當方法逃漏稅捐，即與行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款所定情形相當，應適用較長之7年核課期間（最高行政法院112年度上字第770號、112年度上字第670號判決、112年度上字第257號判決意旨參照）。

(四)納稅者權利保護法第7條第2、4、5項規定：「……（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵機關就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支

01 配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之
02 目的，因而要求納稅義務人就其所掌握及管領之課稅資料負
03 協力義務，若納稅義務人未能履行其協力義務，應認稽徵機
04 關對於課稅構成要件之證明程度得予減輕，法院得降低稽徵
05 機關對稅捐構成要件該當之證明度，以認定事實。此既非客
06 觀舉證責任分配之轉換，更與事實真偽不明，必須委諸客觀
07 舉證責任分配以決定爭訟結果，有所不同。因此，稅捐稽徵
08 機關倘對課稅要件提出相當證明，客觀上已足能證明當事人
09 構成課稅要件事實之經濟活動，可使法院綜合所有證據而形
10 成心證，如當事人予以否認，即應就其主張之事實提出證
11 據，以動搖法院所為該當構成要件事實之認定（最高行政法
12 院112年度上字第457號判決、112年度上字第752號判決、11
13 0年度上字第702號判決、109年度上字第36號判決、108年度
14 上字第955號判決意旨參照）。

15 (五)又關於證據取捨、證明力之判斷及事實認定，均屬事實審法
16 院之職權，此項職權行使倘符合證據法則且不違背客觀存在
17 之經驗法則或論理法則，縱其證據之取捨、證明力之判斷與
18 當事人所希冀者不同，致其事實之認定異於該當事人之主張
19 者，亦不得謂為判決有違背法令之情形。法院認定事實，並
20 不悉以直接證據為必要，其綜合各項調查所得之直接、間接
21 證據，本於合理推論而為判斷，要非法所不許（最高行政法
22 院112年度上字第457號判決、110年度上字第525號判決意旨
23 參照）。

24 (六)經查，下列事實為原審依職權所確定，核與卷內證據相符：

25 1.漏報利息所得148,792元部分：

26 (1)上訴人103年度綜合所得稅結算申報，列報取自普詮公
27 司利息所得849,968元，嗣普詮公司於104年5月28日填
28 載「各類所得扣繳暨免扣繳憑單申報書」，逾期補申報
29 上訴人103年度利息所得148,792元，被上訴人乃據以核
30 定應補稅額39,838元，上訴人業於105年2月25日繳納稅
31 款等情，有上訴人申報書、普詮公司補報上訴人利息所

得之扣繳、利息所得明細表、借據、帳載資料及被上訴人徵銷明細檔資料等可參〔原處分卷可閱覽卷（下稱可閱覽卷）第237至340、369、502頁〕。

(2)上訴人雖稱：普詮公司於111年10月7日對被上訴人函覆利息所得明細表（下稱系爭利息明細表），各筆利息予以總計即為998,760元（＝上訴人申報849,968元＋普詮公司補報148,792元），其中就「102年12月20日劉國華500萬借款」部分附註「無找到借據」、各筆利息不知計算到什麼期間、其中美金50萬元以年利率12%計息然經按月攤還但每期利息卻沒遞減，普詮公司系爭利息明細表所列，並不合理云云；然而：

①就「102年12月20日劉國華500萬借款」部分，雖系爭利息明細表予以附註「無找到借據」，但系爭利息明細表亦載明有「附上傳票」以供勾稽，此即普詮公司102年12月20日入帳之第131220018號會計傳票，載明當日向上訴人借入資金500萬元，且以該公司之臺銀新店分行帳戶收得匯款500萬元，此筆借貸之帳務記載並經主管人員簽核在案（可閱覽卷第336頁）。亦有匯入款繳款單、利息費用會計傳票、利息費用請款單等財務資料可佐（可閱覽卷第309至336頁）。普詮公司於102年12月20日自上訴人借入500萬元，即對上訴人給付利息，並無疑義。

②就各筆利息計算期間部分，以系爭利息明細表第1筆利息50,959元為例，該筆已載明係「1月1日～1月31日」期間之利息及其金額50,959元，系爭利息明細表其餘各筆亦均載有計算利息期間，方式同前（可閱覽卷第340頁）。則上訴人所稱系爭利息明細表之各筆利息不知計算到什麼期間云云，容有誤會，難以憑採。

③就美金50萬元之借款利息部分，系爭利息明細表先後記載對上訴人給付此筆美金借款之利息，分別為44,1

54元（8月22日～8月31日共9天之利息）、108,584元（9月1日～9月21日共21天之利息）、147,893元（9月22日～10月21日共29天之利息）、152,187元（10月22日～11月21日共30天之利息）、148,792元（11月22日～12月21日共29天之利息），亦有會計傳票帳務紀錄可佐（可閱覽卷第290、280、265、254頁）。由於普詮公司係分成96期對上訴人償還美金50萬元之本金，即每個月大約償還美金5,208元（美金50萬元÷96），又此筆美金借款之年利率為12%，即月利率為1%，則前開每個月減少本金美金5,208元，其利息影響金額大約美金52元，按103年12月匯率31.365估算（可閱覽卷第249頁），其利息影響金額大約新臺幣1,630元（美金52元×31.365）。是觀之系爭利息明細表所載上述各筆利息44,154元（9天）、108,584元（21天）、147,893元（29天）、152,187元（30天）、148,792元（29天），或基於利息天數不一、匯率水準不一，不必然一定呈現每期利息遞減情形。又雖然分96期還本，惟每期還本之利息影響金額大約僅新臺幣1,630元，已如前述，是影響程度尚屬輕微，尚難據以論斷系爭利息明細表所示前開各筆利息給付有違常情。此外，該等利息之會計傳票帳務紀錄，均經承辦人員、普詮公司董事胡○萱（原審卷第130頁）審查確認，並經負責人核准在案（可閱覽卷第290、280、265、254頁），亦見系爭利息明細表所載內容屬實無訛。

(3)綜言之，系爭利息明細表所載對上訴人之利息給付尚無不合理情形，被上訴人據以核定上訴人103年度利息所得共998,760元（上訴人申報849,968元＋普詮公司補報148,792元），並認上訴人漏報利息所得148,792元，並無違誤。上訴人於原審所稱系爭利息明細表之不合理處云云，不足以認定，原審不予採信，亦難謂有所違誤。

01 2.漏報薪資所得801,749元部分：

02 (1)普詮公司自86年以來即完全出資成立國碩公司，國碩公
03 司股權（下稱國碩股權）係借名登記於上訴人等5人名
04 下：

05 ①本件上訴人自85年起至106年12月止，擔任普詮公司
06 負責人，又普詮公司早於86年間即完全出資成立國碩
07 公司，國碩公司實際乃係普詮公司出資設立之子公
08 司，即由普詮公司掌控國碩公司之財務及業務；而上
09 訴人則明知國碩公司是由普詮公司全額出資設立，國
10 碩股權僅係掛名登記於上訴人等5人名下，此有上訴
11 人於原審之補充理由狀(一)附卷可參（原審卷第129、1
12 32至134頁）。

13 ②又案外人即時任普詮公司財務主管游○娟於相關背信
14 案偵查時，亦證承：伊任職普詮公司時發現國碩公司
15 是普詮公司完全出資成立的子公司，但國碩公司之股
16 東名簿內並未記載對其100%出資之法人股東普詮公司
17 名稱，伊向上訴人詢問，上訴人跟伊說國碩公司之自
18 然人股東都是掛人頭的，實際都是普詮公司對國碩公
19 司出資等情，此有臺灣臺北地檢署109年度偵續字第2
20 00號案卷訊問筆錄（下稱訊問筆錄）附卷可參（可閱
21 覽卷第168至170頁）。

22 ③嗣因普詮公司計畫上市公開發行股票，但普詮公司之
23 資產卻未忠實完整入帳，涉有不法，是為遮掩普詮公
24 司財務報表之涉嫌不實，上訴人乃主導由普詮公司另
25 再斥資2,500萬元，虛偽向國碩公司人頭股東買入國
26 碩股權，普詮公司再以長期投資科目將國碩股權登載
27 入帳為資產【註：前開不實帳載情節涉嫌違犯商業會
28 計法，係由檢調機關另案偵辦，此有訊問筆錄附卷可
29 參（可閱覽卷第109至110頁）】，亦有背信案相關證
30 人所陳意旨如下：

01 A. 上訴人證稱：伊知道普詮100%投資的公司要揭露在
02 普詮公司財務報表上，但普詮公司財務報表上沒有
03 揭露已對國碩公司100%出資之會計事項，因為普詮
04 公司要搞上市，要股權正規化，伊才想要由普詮公
05 司買回國碩股權等情，此有訊問筆錄附卷可參（可
06 閱覽卷第165至166頁）。

07 B. 陳○昌會計師證稱：伊100年有因為鑑價報告去過
08 普詮公司，當時普詮公司有公開發行（IPO）的計
09 畫，帳務上有一些要整理的事情等語，此有訊問筆
10 錄附卷可參（可閱覽卷第162頁）。

11 C. 陳○凌會計師證稱：伊是職業會計師並有簽核過普
12 詮公司財務報表，國碩公司既本由普詮公司100%出
13 資設立，即便國碩股權登記在另外5個自然人名
14 下，但仍屬普詮公司的財產，應該記載在普詮公司
15 資產負債表的資產項下之長期股權投資項目，普詮
16 公司不需要再另外出資買回國碩股權，因為本來就
17 是普詮公司出資而得之資產等情，此有訊問筆錄附
18 卷可參（可閱覽卷第173至174、189頁）。

19 D. 至於普詮公司另再斥資2,500萬元買回國碩股權相
20 關情節，亦有財務主管游○娟證承：普詮公司另再
21 斥資以2,500萬元買回國碩股權後，扣除匯回普詮
22 公司的1,000萬元，還餘有1,500萬元留在上訴人等
23 5人的一銀私人銀行帳戶（下稱系爭帳戶）內，前
24 開1,500萬元的金錢動支沒有記載在普詮公司的會
25 計報表上，伊是針對這1,500萬元的每一筆花費詳
26 實記錄後送董事長即上訴人簽核等情，此有訊問筆
27 錄附卷可參（可閱覽卷第166至167頁）。

28 (2)亦即，本件上訴人自85年起至106年止，擔任普詮公司
29 負責人。又國碩公司自86年以來實際係由普詮公司出資
30 成立，係普詮公司掌控之子公司，但國碩股權則掛名登
31 記在人頭股東即上訴人等5人名下。普詮公司既自86年

以來即完全出資成立國碩公司，即便國碩股權借名登記於上訴人等5人名下，實際仍屬普詮公司之財產，普詮公司「無」須另再斥資2,500萬元自上訴人等5人買回國碩股權。並且，普詮公司本即應將86年出資持有國碩股權之有關長期投資等會計事項，依法製作會計憑證並載入帳冊，再於財務報表充分揭露忠實表達（商業會計法第33條至第36條、第71條至第72條等規定參照），但普詮公司負責人即上訴人等人並未依法予以登載帳冊；復因普詮公司於100年間計畫對外上市公開發行（IPO）其股票，負責人即上訴人等人並未依法登載帳冊之涉嫌不法，於公開發行財務審查時，容易東窗事發，上訴人乃圖謀掩飾。上訴人即於100年間主導「普詮公司斥資2,500萬元自上訴人等5人買入國碩股權」此不實交易，藉以將國碩股權移轉登記回普詮公司名下，並藉機套取普詮公司之資金1,500萬元至系爭一銀個人帳戶內【註：前開不實帳載情節涉嫌違犯商業會計法，係由檢調機關另案偵辦（可閱覽卷第109至110頁）】。此有上訴人於背信案件偵查時所證陳：「（問：國碩公司為普詮公司100%出資公司有無意見？）沒有意見。」「我知道普詮100%投資的公司要揭露在普詮公司財務報表上。」「因為普詮公司要搞上市，要股權正規化，才想要買回股權。」「〈提示普詮公司100.10.21董事會簽到簿〉（問：有無出席上開董事會並且參與表決？）有。」「（問：普詮公司在花2500萬元100%買回國碩之股份後，是否有1500萬元轉入胡○萱、劉○民、郭○棊、蔡○明及你位於第一銀行的帳戶？）是有這回事。」「（問：普詮公司內可以決定動支這5個帳戶內款項的簽核層級到哪？）應該是由我，我當時擔任普詮公司總經理，這1500萬元動支的簽核層級到我。」「（問：後來游○娟有無製作EXCEL表記載上開五人銀行帳戶內1500萬元每筆使用之記錄，並且給你觀看？）以游○娟的

01 習慣，應該會有這個紀錄。」等語明確，此有訊問筆錄
02 附卷可參（可閱覽卷第165、169、173至174、185至186
03 頁）。亦有上訴人於100年10月21日召開普詮公司董事
04 會（主席為上訴人），提案作成「本公司擬投資國碩電
05 子股份有限公司100%股權，計壹百萬股，每股投資價格
06 新臺幣25元，共新臺幣貳仟伍佰萬元正」之決議可供參
07 照，此有普詮公司董事會議事錄附卷可參（原審卷第20
08 5頁）。

09 (3)又關於上訴人於100年間主導「普詮公司斥資2,500萬元
10 自上訴人等5人買入國碩股權」此不實交易之相關情
11 節，亦有普詮公司會計主管游○娟證稱：「……國碩公
12 司是普詮公司100%出資的公司。我來普詮公司的時候，
13 國碩公司的股東名簿沒有普詮公司的名字，劉國華跟我
14 講說這些股東都是掛人頭的，但是都是普詮公司出資
15 的。」「（問：後來普詮公司作帳以2500萬元買國碩公
16 司股份後，扣除胡○萱匯回的1000萬元，還有1500萬元
17 在劉國華等人私人銀行帳戶內，你上次庭訊稱這1500萬
18 元的動支沒有記載在普詮公司的會計報表上，普詮公
19 司……如何去查核這1500萬元的動支情形？）我是針對
20 這1500萬元的每一筆花費詳實記錄後送董事長劉國華簽
21 核。」「（問：上開放在劉國華等五人帳戶內的1500萬
22 元款項，有無拿來撥付作員工獎金？）有。」「（問：
23 ……有無發扣繳憑單？）沒有。」「我有找到之前我所
24 稱的EXCEL檔記載，就是我今天提出的附件十七【註：
25 即「國碩股權轉讓-一銀私人銀行帳戶日記帳」】。我的
26 習慣是針對這2,500萬元的花用給劉國華簽名後，相
27 關紙本簽核的原本留在公司，並掃描後給董事長劉國華
28 一個備份。」等語明確，亦有訊問筆錄及游○娟製作之
29 「國碩股權轉讓-一銀私人銀行帳戶日記帳」（下稱一
30 銀日記帳）可供參照（可閱覽卷第152、157、165至169
31 頁）。

01 (4)換言之，為操作普詮公司自上訴人等5人購買國碩股權
02 此不實交易，係由普詮公司斥資2,500萬元並將款項匯
03 入上訴人等5人之系爭一銀帳戶，以製造普詮公司對上
04 訴人等5人支付購股價金2,500萬元之假象。經扣除事後
05 匯回普詮公司之1,000萬元，尚有取自普詮公司之剩餘
06 1,500萬元（普詮公司斥資2,500萬元匯入系爭帳戶一從
07 系爭帳戶取款1,000萬元返還普詮公司），則留存於系
08 爭帳戶內，此1,500萬元乃係由當時普詮公司總經理即
09 上訴人（別名Silas）簽准決定而支用。普詮公司財務
10 主管游○娟（別名Grace）則製作EXCEL表（一銀日記
11 帳）記載系爭帳戶內之1,000萬元返還普詮公司，以及
12 剩餘1,500萬元之每筆使用記錄等，游○娟並將一銀日
13 記帳提供給上訴人審視，上訴人乃於相關背信案偵查時
14 證稱「（問：後來游○娟有無製作EXCEL表記載上開五
15 人銀行帳戶內1500萬元每筆使用之記錄，並且給你觀
16 看？）以游○娟的習慣，應該會有這個紀錄。」等情明
17 確，此有一銀日記帳及訊問筆錄附卷可參（可閱覽卷第
18 152至154、157、166至167、185頁）。

19 (5)又按一銀日記帳所示，此乃係針對系爭帳戶內之前開2,
20 500萬元，自100年10月28日（收款日）至103年1月29日
21 （全部用完）期間，先後各筆支用詳為記載，其中包含
22 提領1,000萬元返還普詮公司並支付利息263,122元（即
23 100年11月11日「還款普詮"資本額+利息"合計10,263,1
24 22元」）、佣金、工作獎金……等等各種花費，直至10
25 3年1月28日止，系爭2,500萬元連同活期存款利息業經
26 花用到僅剩1,151,749元，經上訴人核准乃於103年1月2
27 9日對游○娟（Grace）發放工作獎金350,000元，並對
28 上訴人（Silas）亦發放工作獎金801,749元，致使系爭
29 帳戶內之普詮公司資金全部花用殆盡而剩餘0元。又前
30 開一銀日記帳記錄，並經署名其製表人為「游○娟」，
31 且由普詮公司總經理即上訴人（Silas）簽名予以核准

該一銀日記帳之各筆支用在案，此有一銀日記帳、普詮集團請款單附卷可參（可閱覽卷第152、244、253、284頁）。並且，游○娟工作獎金350,000元及上訴人工作獎金801,749元，亦均經普詮公司董事胡○萱於103年1月29日按上訴人所核准，自系爭帳戶內提領款項，並於取款單左上角註明「工作獎金」，且於103年1月29日當天即分別匯款350,000元、801,749元至游○娟、上訴人臺灣銀行帳戶內，此亦有卷附一銀帳戶取款單、胡○萱經手匯款單、上訴人臺灣銀行帳戶收款801,749元此經上訴人親自於存摺內頁記載「工作獎金」字樣等等，此有第一商業銀行取款憑條、匯款申請表回條、原審113年5月21日言詞辯論筆錄、上訴人臺灣銀行綜合存款存摺可供參照（原審卷第153、201至203、234頁；可閱覽卷第68、74、85頁）。

(6)綜言之，基於背信案之證人即上訴人、游○娟等人所述，核與游○娟記載且經上訴人簽名核准之一銀日記帳紀錄、普詮公司人員胡○萱經手之取款單及匯款單、上訴人自行於其臺灣銀行存摺內頁記載801,749元係「工作獎金」等，情節互為一致，堪認一銀日記帳所載屬實，即本件上訴人於103年1月29日獲取普詮公司給與工作獎金801,749元，係可認定。惟上訴人103年度綜合所得稅結算申報，漏報系爭工作獎金（薪資所得）801,749元，被上訴人於核課期間內查獲並依法補徵稅額，原審予以維持，亦難謂有所違誤。

(7)上訴人雖稱：本件核課（裁處）期間為5年，被上訴人補稅處分及罰鍰處分已逾核課（裁處）期間，即應予以撤銷云云；然而：

①依行為時稅捐稽徵法第21條第1項第1、3款、第2項規定：「（第1項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏

01 稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於規定期間
02 內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐
03 者，其核課期間為7年。（第2項）在前項核課期間
04 內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處
05 罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處
06 罰。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起
07 算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納
08 之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」
09 第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短
10 估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關
11 稅捐之規定。……」準此，核課期間原則上為5年，
12 除未申報案件核課期間為7年外，若為已申報案件，
13 倘涉有故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核
14 課期間為7年。由此可知，雖在規定期間內申報，惟
15 未盡誠實申報的義務，而故意以詐欺或匿報、短報、
16 漏報的積極作為或消極不作為的不正當方法逃漏稅捐
17 者，即與稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定的情形相
18 當。易言之，如納稅義務人在漏報所得前，已有隱匿
19 所得的規劃，並於申報時以漏報方式實現該規劃，則
20 該漏報行為當時，雖只是消極不作為，但不再依單純
21 漏報為評價，而應就漏報行為整體觀察，認係故意以
22 不正當方法逃漏稅捐，而適用較長的7年核課期間，
23 方能實現租稅之公平正義。上訴意旨主張稅捐稽徵法
24 第21條將「詐欺」與「其他不正當方法」並列為「故
25 意」之構成要件，足徵必須具備積極作為之情況，方
26 符合條文所稱故意之立法意旨云云，核係對法律之誤
27 解，自不足採（最高行政法院110年度上字第40號、1
28 08年度判字第62號判決意旨參照）。

- 29 ②上訴人既知悉系爭帳戶內款項實為普詮公司所有，且
30 上訴人獲普詮公司授權處理、動支，知悉系爭801,74
31 9元實際為普詮公司給付予上訴人之工作獎金（薪資

01 所得），上訴人透過普詮公司之虛偽購股交易套取資
02 金至系爭一銀私人帳戶內、經由系爭一銀私人帳戶匯
03 款工作獎金801,749元至上訴人臺銀帳戶內、普詮公
04 司就系爭工作獎金之給付不予記帳亦不開立扣繳憑單
05 等等規劃與實現手法，隱匿所得並逃避查緝，原審依
06 行為時稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，將上訴人
07 故意漏報取自普詮公司之所得801,749元適用較長的7
08 年核課（裁處）期間，並自申報日104年6月1日起
09 算，此有103年度綜合所得稅結算申報書附卷可參
10 （可閱覽卷第127頁），至111年5月31日屆滿，被上
11 訴人於111年4月14日、111年5月24送達課稅處分及罰
12 鍰處分，此有中華民國郵政交寄大宗掛號函件存根、
13 掛號郵件簽收（收據）及傳真查詢國內各類掛號郵件
14 查單附卷可稽（可閱覽卷第141至144頁），未逾核課
15 （裁處）期間。原判決已說明其判斷的依據及得心證
16 的理由，於法並無違誤，要無上訴人所指有判決適用
17 法規不當的違法。上訴意旨主張其無故意以詐欺或其
18 他不正當方法逃漏稅捐，核課（裁處）期間為5年云
19 云，核係關於是否非故意以不正當方法所為及核課
20 （裁處）期間爭議，屬對原審的事實認定及證據取舍
21 的職權行使事項，以其主觀意見再為指摘，並無可
22 採。

23 (8)上訴人又稱：普詮公司進行國碩股權之正規化【註：普
24 詮公司與上訴人等5人間虛偽買賣國碩股權之行為，詳
25 上述】，於100年間利用買賣之手法，使國碩股權回歸
26 登記於普詮公司名下，上訴人斯時參與其中，並將上訴
27 人（Silas）名下46萬股及配偶胡○萱（Mary）名下16
28 萬股，合計62萬股國碩股權，形式上以每股25元作價出
29 售給普詮公司，形式計算股款共計1,550萬元（每股25
30 元×62萬股），再假設上訴人及配偶胡○萱取得國碩股
31 權成本共690萬元（可閱覽卷第137頁），如此即算出10

01 0年度之證券交易所得860萬元（1,550萬元－690萬
02 元），佐以上訴人申報100年度一般所得額23,970,277
03 元（可閱覽卷第346頁），上訴人100年度綜合所得稅結
04 算申報，乃列報基本所得額32,570,277元（一般所得額
05 23,970,277元＋出售國碩股權之證券交易所得8,600,00
06 0元），並因「基本稅額5,314,055元」〈（基本所得額
07 32,570,277元－基本扣除額6,000,000元）×稅率2
08 0%〉，小於「一般所得稅額8,064,967元」（可閱覽卷
09 第341頁），上訴人最終關於100年度綜合所得稅結算申
10 報，乃以一般所得額（綜合所得淨額）23,970,277元為
11 準（不含證券交易所得860萬元），報繳一般所得稅額
12 8,064,967元（可閱覽卷第346、342頁），雖然出售國
13 碩股權之證券交易所得860萬元為免稅性質，並未計入
14 綜合所得淨額，實際並無繳納證券交易所得之稅款，但
15 上訴人已於100年度之基本稅額申報表中列報系爭證券
16 交易所得860萬元（可閱覽卷第341至342頁），則嗣後1
17 03年度綜合所得稅結算申報，縱使上訴人並未申報103
18 年1月29日取自普詮公司之系爭薪資所得801,749元，被
19 上訴人本件仍不應核定為漏報103年度薪資所得801,749
20 元云云；然而：

21 ①按所得稅法係採納稅義務人自動申報並繳納之制度，
22 納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結
23 算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成
24 綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以
25 及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減
26 除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計
27 算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。而結算申
28 報乃決定納稅義務人全年度所得額之最主要根據，為
29 使稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平，
30 確保國庫收入及公共利益，並避免影響全年稅收與國
31 家資金調度，所得稅之納稅義務人，負有「誠實申

報」並繳納稅捐之義務；所謂「誠實申報」，指「如實」、「正確」申報而言。納稅義務人故意或過失「虛列」所得、成本或費損等事項，即非屬誠實申報，乃不予認定（最高行政法院105年度判字第26號判決意旨參照）。

②又稅捐稽徵係屬大量行政行為，為確保誠實申報納稅制度之建立，是納稅義務人於其申報書已明確揭露所涉短漏報之所得，足使捐稽徵機關一望即知，無庸再行調查任何卷證，若非如此即難謂無短漏報該所得之故意或過失，不得解免其違反誠實申報義務應負之違章責任（最高行政法院107年度判字第367號判決意旨參照）。

③再者，「稅捐逃漏」與「稅捐規避」並非「互斥」之法律概念，在單一案件中之納稅者可能同時具備有稅捐規避行為與稅捐逃漏行為（最高行政法院107年度判字第600號判決意旨參照）：

A. 其中「稅捐規避行為」乃是取向於規避或少繳稅捐之目的，透過扭曲之民商法或公法規劃，取得與經濟實質不符合之法律形式外觀，期待因此得免除原應適用稅捐實證法之適用，或者取得原不應適用稅捐實證法之適用。其作成時點，每每係在「稅捐債務之形成階段」。

B. 而「稅捐逃漏行為」之判斷重心則在於，納稅者是否盡到「誠實申報義務」。特別是在稅捐實證法課予納稅者誠實申報稅捐客體、稅基量化與稅額之作為義務時，納稅者自知有此稅捐客體及其稅基量化金額與對應之應納稅額，卻在申報時，沒有如實申報，即屬「稅捐逃漏行為」（純正不作為犯），若因此使稅捐機關不知「將該筆稅捐客體為稅基量化並計算對應稅額」者，漏稅結果即行發生（所得稅採取自動報繳制，若納稅者漏申報所得稅捐客體及

01 稅基量化，稅捐機關非經依法發動調查，即不知該
02 筆所得之存在及對應稅額，應認漏稅結果已發
03 生）。違反誠實義務行為之納稅者，即應對前開稅
04 捐逃漏結果，負擔漏稅違章責任。因此「稅捐逃漏
05 行為」多發生在申報階段，距離稅捐債務形成階段
06 通常已歷經一段時日。

07 C. 因此，無論納稅者事前有無稅捐規避行為存在，只
08 要其在稅捐報繳階段，沒有盡到「如實揭露」稅捐
09 客體（含稅基量化）與對應稅額之法定義務，即符
10 合「稅捐逃漏行為」之要件，若因此使稅捐機關因
11 主觀不知其事而未核課對應之稅額者，更應認為稅
12 捐逃漏之結果已發生，應依法對漏稅者處以漏稅
13 罰。

14 ④本件普詮公司與上訴人等5人間於100年度虛偽買賣國
15 碩股權等不法情節，已如上述。其中上訴人虛偽出售
16 國碩股權46萬股、其前妻胡○萱虛偽出售國碩股權16
17 萬股，合計62萬股係以每股作價25元出售予普詮公
18 司，即售價共1,550萬元（每股25元×62萬股），又因
19 上訴人自行虛偽設定取得62萬股國碩股權之成本為69
20 0萬元，上訴人乃於100年度之基本稅額申報表中虛列
21 免稅證券交易所得860萬元（1,550萬元－690萬
22 元）；又因上訴人100年度之「基本所得額」小於
23 「一般所得額」，亦即「基本稅額」小於「一般所得
24 稅額」，依法乃以「一般所得額」（無須計入免稅證
25 券交易所得860萬元）為稅基，繳納「一般所得稅
26 額」，以致上訴人於100年度之基本所得額中虛偽列
27 報系爭證券交易所得860萬元，實際並「無」繳納證
28 券交易所得之稅款等節，均如上述。由於上訴人係虛
29 偽申報前開100年度證券交易所得860萬元，違反誠實
30 申報義務，自不予認定為已依法申報。並且，上訴人
31 「虛列100年度『免稅證券交易所得』860萬元」，此

01 與上訴人「本件漏報103年度『應稅薪資所得』801,7
02 49元」，二者性質迥然不同係屬二事，尚難混為一
03 談。再者，以上訴人先前之「虛列100年度免稅證券
04 交易所得860萬元」為觀，實在「無從」一望即知嗣
05 後之「103年度應稅薪資所得801,749元」早已列報於
06 先前之中，本件係因被上訴人再行調查諸多事證，始
07 能查獲系爭漏報之103年度應稅所得即薪資所得801,7
08 49元，本件難謂上訴人並無短漏報該所得之故意，自
09 不得解免其違反誠實申報義務應負之違章責任。原判
10 決已說明其判斷的依據及得心證的理由，於法並無違
11 誤，要無上訴人所指有判決適用法規不當的違法。上
12 訴意旨主張其於100年度之基本稅額申報已列報免稅
13 證券交易所得860萬元即無本件故意違章云云，核係
14 關於是否故意漏報103年度應稅所得即薪資所得801,7
15 49元致生逃漏103年度稅捐之爭議，屬對原審的事實
16 認定及證據取捨的職權行使事項，以其主觀意見再為
17 指摘，亦無可採。

18 (9)上訴人另稱：系爭801,749元係上訴人代普詮公司墊付
19 費用，普詮公司事後予以償還，並非薪資所得；且納稅
20 義務人對於違章事件，應有「不自證無違章事實」之適
21 用，不應要求上訴人詳實舉證證明代墊款項801,749元
22 確為真實云云。然而：

23 ①按稅務稽徵與爭訟程序中，有協力義務與推計課稅之
24 法制設計，並無「強迫納稅義務人為不利於己陳述」
25 之必要，實不涉及刑事訴訟法之「不自證己罪原
26 則」，亦不涉及「不自證無違章事實」云云，上訴意
27 旨對此亦有誤解（最高行政法院105年度判字第628號
28 判決意旨參照）。

29 ②又司法院釋字第537號解釋明揭：「……因租稅稽徵
30 程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有
31 關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範

01 圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之
02 目的，因而課納稅義務人申報協力義務。……」納稅
03 者權利保護法第7條第1、2、4、5款規定：「（第1
04 項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主
05 義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意
06 義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵
07 機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟
08 事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依
09 據。……（第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構
10 成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之
11 責任。（第5項）納稅者依本法及稅法規定所負之協
12 力義務，不因前項規定而免除。……」第11條第2項
13 規定：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除
14 法律別有明文規定者外，負證明責任。」是稅捐稽徵
15 機關固就課稅處分之要件事實，負有客觀舉證責任。
16 惟稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活
17 動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關
18 如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人構成課
19 稅要件事實之經濟活動，應認稅捐稽徵機關業證明稅
20 捐債權之存在；如當事人予以否認，即應就其主張之
21 事實提出證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認
22 定，以貫徹公平課稅之目的（最高行政法院109年度
23 上字第36號判決、109年度上字第17號判決、111年度
24 上字第568號判決意旨參照）。

25 ③亦即，協力義務之履程度與舉證責任之分配，乃屬
26 二事。人民縱未善盡協力義務使機關無法完全掌握課
27 稅應具備之要件事實，因而降低對機關所舉證據證明
28 程度之要求標準，但非謂對機關已提出之證據方法證
29 明待證事實時，人民即喪失提出證據予以推翻之訴訟
30 上攻防權利。是故，人民對機關所認定之事實有所抗
31 辯時，仍應視其抗辯主張分配舉證責任。上訴人既有

於訴訟上提出證據以推翻本件漏報應稅所得之攻防權利，自應視上訴人之抗辯主張分配舉證責任（最高行政法院109年度上字第993號判決意旨參照）。

- ④本件上訴人利用普詮公司虛偽購買國碩股權，套取普詮公司資金2,500萬元至系爭個人帳戶內，普詮公司對於系爭個人帳戶內款項之支用並「未」記帳，該公司並無相關會計帳證可供提示等情，上訴人均為知悉，此有原審113年12月5日言詞辯論筆錄附卷可參（原審卷第309頁）。又系爭帳戶內款項之支用係由上訴人全權決定，此有訊問筆錄附卷可參（可閱覽卷第185至186頁），亦如上述。系爭給付予上訴人之801,749元，業經普詮公司財務主管、出納人員胡○萱等專業財務人員認定為「工作獎金」，並經上訴人斯時予以簽核審認為「工作獎金-Silas」及其金額「801,749元」在案，上訴人亦親自於臺銀存摺內頁記載收取801,749元係「工作獎金」，此有第一商業銀行取款憑條、匯款申請書回條、上訴人臺灣銀行綜合存款存摺、一銀日記帳及原審113年5月21日言詞辯論筆錄附卷可參（原審卷第153、201至203、234頁；可閱覽卷第68、74、85、152頁）等情，均如上述。則上訴人事後翻異前情，否認所收取801,749元係「工作獎金」，臨訟主張系爭801,749元係普詮公司對上訴人返還代墊款項云云，上訴人即應就所主張之代墊款項事實，提出具體證據以動搖法院所為該當構成要件事實之認定，以貫徹公平課稅之目的。雖然，普詮公司函復資料載有該公司102年度交通費、交際費、旅費、其他費用等事項（原審卷第263頁），惟該等支出均屬「普詮公司之會計帳載」事項，其付款係從普詮公司名下銀行帳戶提領，乃與系爭個人一銀帳戶無涉；又普詮公司對於系爭個人帳戶內款項之支用並「未」記帳，並無會計帳載資料，此有原審113年12

頁5日言詞辯論筆錄附卷可參（原審卷第309頁），是認普詮公司函復之102年度交通費、交際費、旅費、其他費用等，均與103年1月29日從系爭帳戶中提取801,749元對上訴人為給付，並無關涉。又雖然上訴人提出購買茶葉及汽車加油等零星單據（原審卷第299至301頁），惟其等金額與系爭801,749元明顯無法勾稽，實不足採信。亦即，上訴人否認所收取801,749元係「工作獎金」，臨訟改稱係普詮公司對上訴人返還代墊款項云云，惟上訴人所提事證尚不足以動搖法院所為該當漏報薪資所得801,749元違章事實之認定，原審基於被上訴人足能證明本件漏報薪資所得801,749元之違章事實，原判決是乃維持被上訴人之補稅處分及罰鍰處分，並無不合。上訴意旨主張不應要求上訴人詳實舉證證明代墊款項801,749元確為真實云云，係個人主觀歧異見解，不足憑採。又上訴意旨否認所收取801,749元係工作獎金云云，核係關於是否故意漏報103年度應稅所得即薪資所得之爭議，屬對原審的事實認定及證據取捨的職權行使事項，以其主觀意見再為指摘，亦無可採。

(七)所得稅法第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。」同法第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。」復按綜合所得稅係採納稅義務人自行申報制，納稅者負有應誠實申報納稅之義務，且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，應為納稅義務人所知悉，故納稅義務人就屬所得稅法規定應申報

之所得若有漏報或短報，且因此有漏稅情事，並納稅義務人就此短、漏報又有故意或過失，則除有其他免罰事由外，即合致上述所得稅法第110條第1項規定之漏稅罰（最高行政法院111年度上字第568號判決意旨參照）。

(八)末按證據之取捨與當事人所希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，不得謂為原判決有違背法令之情形。又證據之證明力如何或如何調查事實，事實審法院有認定判斷之權，苟已斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，而未違背論理法則、經驗法則或證據法則，自不得遽指為違法。上訴人103年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人查得漏報薪資所得（工作獎金）801,749元及利息所得148,792元，乃併計核定上訴人103年度綜合所得總額13,138,370元，補徵應納稅額320,699元，並按所漏稅額301,020元處以0.2倍之罰鍰計60,204元。原判決就訴願決定、復查決定及原處分均予維持，而駁回上訴人之訴，於法尚屬無誤。上訴論指所陳，無非重述原審所不採之陳詞，依其一己歧異之法律見解，指摘原判決違法，並不足採。

六、綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。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。

中 華 民 國 114 年 11 月 6 日

審判長法官 許麗華

法官 郭淑珍

法官 吳坤芳

上為正本係照原本作成。

不得上訴。

中 華 民 國 114 年 11 月 6 日

書記官 何閣梅