

臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第五庭

114年度訴字第98號

115年6月18日辯論終結

原告 駿泰資產有限公司

代表人 林文鎮

訴訟代理人 蘇敏雄 律師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 樓美鐘（局長）

訴訟代理人 戴玉婷

詹慶忠

上列當事人間營利事業所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年11月21日台財法字第00000000000號（案號：第00000000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：

被告代表人原為吳蓮英，於訴訟進行中先後變更為謝慧美、樓美鐘，茲由渠等分別具狀聲明承受訴訟（本院卷第149、171頁），核無不合，應予准許。

二、事實概要：

原告108年度營利事業所得稅（下稱營所稅）結算申報，列報其他收入新臺幣（下同）0元；被告依據課稅資料歸戶清單，以原告取有其他收入－董監酬勞及員工酬勞11,852,997元漏未申報，乃核定其他收入11,852,997元，併同其餘調整，核定課稅所得額11,015,958元，補徵應納稅額911,071元，並依所得稅法第110條第1項規定，審酌違章情節，按所漏稅額

2,203,191元處以0.8倍之罰鍰1,762,552元。原告不服，申請復查，嗣於民國113年3月27日具文撤回本稅之復查；被告就罰鍰部分復查結果，考量原告裁罰處分前繳納部分稅款，且為初犯，經查獲漏未申報之違章，依稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第3項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）使用須知第4點規定，按所漏稅額2,203,191元，改處0.72倍之罰鍰1,586,297元為由，追減罰鍰176,255元（1,762,552元-1,586,297元）。原告仍不服，提起訴願遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)原告依據營所稅查核準則第2條第1項及企業會計準則公報報第6號相關規定，認為系爭酬勞應屬「長期性之投資」減項列報營所稅，並在辦理108年度營所稅結算申報時提出之會計師簽證報告書第8頁長期性之投資項下載明「董監酬勞7,111,798元」、「員工酬勞4,741,199元」，無論項目或金額均無缺漏，應認原告已充分揭露收取系爭酬勞之事實，僅因法令未有明確規定，致使對系爭酬勞之法律屬性與被告認定產生歧異，而未將系爭酬勞列報為應稅之其他收入，故原告並未違反誠實義務，無逃漏行為，被告不應依所得稅法第110條規定處罰，僅須依所得稅法第112條規定加徵滯納金及利息。

(二)原告係因不知有本件訴願決定所引之財政部97年11月19日台財稅第0000000000號令（下稱財政部97年11月19日令）之規定，致使未將系爭酬勞列報為其他所得；由於人民對於行政函釋並不易知悉而予遵行，故被告自不得逕以原告未遵財政部97年11月19日令規定，即遽認原告具有主觀可歸責性或可非難性。縱使認為原告因不知財政部97年11月19日令而違反行政法上義務，仍須負擔行政處罰責任，但按其情節，原告係不知有行政函釋，致未能遵照函釋規定將系爭酬勞列報為其他所得，請求法院及被告審酌給予原告減輕或免除處罰。

01 (三)原告復查階段即撤回本稅部分之復查申請，後續由被告計算
02 行政救濟加計利息後掣發繳款書改訂繳納期限展延113年8月
03 16日起至113年8月25日止繳納，原告旋於113年8月5日繳清
04 本稅、利息，應受責難程度及所生影響輕微，應適用較低之
05 裁罰倍數，至多裁罰0.6倍為宜。

06 (四)原告107年度已將相同性質酬勞認屬「長期性之投資」減項
07 列報營所稅，被告可由107年度營所稅結算資料「推得」原
08 告108年度亦有相同性質酬勞項目及金額等語。並聲明：訴
09 願決定、原處分（含復查決定）不利於原告部分均撤銷。

10 四、被告則以：

11 (一)原告申報時所檢附之會計師簽證報告書並未包含原簽證報告
12 書目錄所載第8頁至第14頁資產負債類及損益類所有科目查
13 核說明，被告遂於110年8月5日（調查基準日）以財北國稅審
14 一字第0000000000號函（下稱被告110年8月5日函），告知
15 原告短漏報其108年度取得森凱商務有限公司（下稱森凱公
16 司）及山林商務有限公司（下稱山林公司）應稅之其他收入
17 計11,852,997元，並通知提示完整會計師查核簽證報告書，
18 原告始於110年12月10日以電子郵件補提示包含「長期性之
19 投資」等科目第8頁至第14頁之完整會計師查核簽證報告
20 書。再者，原告申報時所檢附未完備之會計師簽證報告書第
21 7頁「營利事業所得額查核申報調整所得額彙整表」所載非
22 營業收入總額僅為247元（利息收入）；是以，原告於系爭
23 年度營所稅結算申報書損益及稅額計算表及申報時所檢附之
24 會計師簽證報告書，並未揭示系爭事項，原告稱調查前已充
25 分揭露云云，顯與事實不符，爰核定其漏報其他收入11,85
26 2,997元。

27 (二)原告106年度營所稅結算申報並未將系爭酬勞列報於「長期
28 性之投資」項下，而係將該收入列報為營業收入，並繳納營
29 所稅在案，顯然原告知悉系爭酬勞之會計處理規定；至於其
30 107年度營所稅因未列入選查，並未調帳查核，是漏未核定
31 應補徵之營所稅。綜上，原告稱其因不知悉財政部97年11月

19日令而應減輕或免除處罰、其前後年度申報方式一致而應
免予處罰或減輕處罰云云，顯與事實不符而不足採。

(三)被告於110年8月5日函即說明，原告如於裁罰處分核定前以
書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款
及罰鍰，得適用較低之裁罰倍數，惟原告並未於規定期間認
諾，其雖於復查期間撤回本稅之復查，惟裁罰處分核定前以
書面承認違章事實並繳清稅款及罰鍰，與申請復查後始撤回
本稅之應受責難程度及所生影響顯然有別。況被告復查決定
亦以考量原告於裁罰處分前已繳納部分稅款，且為初次經查
獲漏未申報之違章行為，依納保法第16條第3項及裁罰倍數
參考表使用須知第4點規定，按所漏稅額2,203,191元改處0.
72倍罰鍰1,586,297元，實已考量原告違章程度所為之適切
裁罰等語，資為抗辯。並聲明：駁回原告之訴。

五、上開事實概要欄所述之事實經過，除下述爭點外，其餘為兩
造所不爭執，並有申報時檢附之會計師簽證報告書（原處分
卷第2-10頁）、課稅資料歸戶清單（原處分卷第1-215
頁）、被告110年8月5日調查函（原處分卷第179-180頁）、
原告110年12月10日補提之完整版會計師簽證報告書（原處
分卷第113-128頁）、森凱公司108年5月27日及山林公司108
年5月27日股東同意書（原處分卷第171、166頁）、原核
定、裁處書（原處分卷第317-320頁）、復查決定（原處分卷
第346-351頁）、訴願決定（本院卷第18-26頁）附卷可稽，洵
堪認定。經核兩造之陳述，本件爭點厥為：原告漏報系爭所
得是否具有過失，被告是否得以為原處分裁罰原告？

六、本院得判斷之心證

(一)本件應適用之法條與法理：

1. 納保法第16條規定：「(第1項)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。(第2項)納稅者不得因
不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除
其處罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反

01 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
02 務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」

03 2. 所得稅法第24條第1項前段規定：「營利事業所得之計算，
04 以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純
05 益額為所得額。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本
06 法規定辦理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所
07 得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰
08 鍰。」

09 3. 營所稅查核準則(下稱查核準則)第112條第1項規定：「依所
10 得稅法第110條第1項規定應處罰鍰之申報案件，應先就申報
11 部分核定所得額，並依下列公式計算漏稅額：申報部分核定
12 所得額與漏報或短報所得額之合計數依當年度適用稅率計算
13 之應納稅額－申報部分核定所得額依當年度適用稅率計算之
14 應納稅額－漏報或短報所得額之扣繳稅款＝漏稅額。」財政
15 部97年11月19日令：「法人股東擔任公司董事或監察人所取
16 得之酬勞，核屬其他所得性質……。」

17 4. 違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以
18 其行為具有主觀歸責事由即故意或過失為必要。營所稅係採
19 自行申報制，納稅義務人有誠實報繳之義務，並對申報內容
20 盡審查核對之責。又漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠
21 實義務為前提，在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否
22 違反誠實義務，端視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該
23 稅捐客體之法律屬性有爭議，亦須充分揭露其有所得情事，
24 如因此未予繳納所對應之稅款者，始難以漏稅違章行為視之
25 (最高行政法院113年度上字第60號判決、最高行政法院100
26 年度判字第1139號、102年度判字第674號判決意旨參照)。

27 (二)原告主張原告漏報系爭董監酬勞及員工酬勞11,852,997元無
28 故意過失，主要係以：依其108年度營所稅會計師簽證報告
29 書第8頁「1300長期性之投資」所載，業已揭露原告自森凱
30 公司及山林公司收到董監酬勞7,111,798元及員工酬勞4,74
31 1,199元之事實云云(本院卷第85至91頁)。然而：

01 1. 原告漏報系爭所得具有過失，被告按其所漏稅額2, 203, 191
02 元處以0.72倍之罰鍰1, 586, 297元，核屬適法有據：

03 (1)按誠實申報為所得稅之基本精神，為避免營利事業申報不
04 實，影響稅收及納稅風氣，所得稅法第110條乃明定申報不
05 實之處罰，以利適用，其規範目的在於考量所得稅屬於申報
06 稅，並非底冊稅，如不課予納稅義務人誠實申報義務，無從
07 維護租稅公平並確保國庫收入。而對於申報不實行為所為之
08 處罰，係督促其善盡應作為義務之必要手段。又稅捐稽徵係
09 屬大量行政，為確保誠實申報納稅制度之建立，是營所稅納
10 稅義務人除於其申報書或會計師簽證報告書已明確揭露所涉
11 短漏報所得，為稅捐稽徵機關一望即知，無庸再行調查任何
12 卷證，否則即難謂無短漏報該所得之故意或過失，而得解免
13 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
14 判字第367號判決意旨參照)。

15 (2)原告對於其108年度取有森凱公司及山林公司給付之董監酬
16 勞7, 111, 798元及員工酬勞4, 741, 199元共11, 852, 997元(=
17 7, 111, 798+4, 741, 199)之事實並不爭執，且就被告核定原
18 告應納稅額2, 203, 191元，原告業已繳納完畢(即111年1月5
19 日繳納1, 292, 120元+113年8月5日繳納911, 071元)，原告並
20 於113年3月27日具文撤回本稅之復查，僅就罰鍰部分為爭
21 訟，有108年度營所稅結算稅額自動補報補繳繳款書(繳款
22 日：111年1月5日)、108年度營所稅核定稅額繳款書(繳款
23 日：113年8月5日)及原告113年3月27日復查撤回申請書附卷
24 可稽(本院卷第135頁；原處分卷第60頁、第213至214頁及25
25 8頁)，合先敘明。

26 (3)經查，依原告108年度營所稅結算申報書所示(原處分卷第1
27 至21頁)，其中無論係「108年度損益及稅額計算表」(原處
28 分卷第20頁)、「比較損益表」(原處分卷第5頁)或「營所稅
29 查核申報調整所得額彙總表」(原處分卷第2頁)，其營業收
30 入淨額均申報為0元，而非營業收入總額則僅申報利息收入
31 為247元，顯與系爭董監酬勞及員工酬勞11, 852, 997元無

01 關，可見原告於辦理108年度營所稅結算申報時，並「未」
02 於申報書之營業收入或非營業收入欄位申報系爭董監酬勞及
03 員工酬勞11,852,997元，堪予認定。

04 (4)原告固然主張於會計師簽證報告書第8頁「1300長期性之投
05 資」業已揭露「董監酬勞7,111,798元」、「員工酬勞4,74
06 1,199元」，並未違反誠實義務，不應受罰云云(本院卷第89
07 及99頁)。然而：

08 ①原告申報時所檢附會計師簽證報告書有所缺漏，並未包含簽
09 證報告目錄(原處分卷第9頁)所載第8至10頁之「科目查核說
10 明—資產負債類」及第11至14頁之「科目查核說明—損益
11 類」，有原告原始申報之會計師簽證報告書附卷可稽(原處
12 分卷第1至10頁)。亦即，原告於109年6月30日申報之際根本
13 「未」檢附「會計師簽證報告書第8頁」，被告在未進行任
14 何調查之情況下，無從由原告所申報「營業收入淨額0
15 元」、「利息收入247元」等欄位，即當然知悉原告取有
16 「董監酬勞7,111,798元」及「員工酬勞4,741,199元」之事
17 實，難認原告在申報之際已盡其充分揭露系爭所得相關資料
18 之誠實申報義務，而得解免其違反誠實申報義務應負之違章
19 責任。

20 ②況且，原告於109年6月30日申報108年度營所稅之際，係將
21 「長期性之投資」之期末餘額申報為0元(原處分卷第4及16
22 頁)，更未提供會計師簽證報告書第8頁關於董監酬勞7,111,
23 798元、員工酬勞4,741,199元及長期性之投資231,235,570
24 元之內容，稽徵機關無從發現「申報書申報長期性之投資期
25 末餘額0元」與「會計師簽證報告書第8頁記載長期性之投資
26 期末餘額231,235,570元」存有重大歧異之違章情事。

27 ③原告固然嗣後於109年8月11日具文向被告申請更正資產負債
28 表，將長期性投資之期末餘額由0元更正為231,235,570元，
29 惟觀諸原告109年8月11日(20)駿字第0000000號函、108年度
30 網路申報資產負債表P3一紙(原申報)及108年度資產負債表P
31 3一式三紙(更正後)附卷可稽(原處分卷第11頁及第16至17

頁)，原告歷次更正，僅檢附原申報及更正後之資產負債表作為附件，仍未檢附會計師簽證報告書第8頁相關內容。考諸營所稅倘涉及採權益法之長期投資，稽徵機關多有賴會計師提出專業之查核報告，始得了解投資公司對被投資公司持股比例之變化、取得股利收入之多寡及享有被投資公司本期淨利之份額(即投資損益)，單憑長期性投資之期末餘額並無從得知前開內容。是以，縱使原告有於109年8月11日更正資產負債表，將長期性之投資之期末餘額更正為231,235,570元，被告仍無從據以得知原告取有「董監酬勞7,111,798元」及「員工酬勞4,741,199元」之事實。原告主張申報時已於會計師簽證報告書第8頁揭露「董監酬勞7,111,798元」、「員工酬勞4,741,199元」，並無漏報或短報情事云云，實情則為原告於109年6月30日申報之際根本「未」檢附會計師簽證報告書第8頁，原告主張，並無足採。

④實際上，被告因原告未檢附完整會計師簽證報告書，乃以110年8月5日財北國稅審一字第0000000000號函請原告提供完整稅務簽證報告等資料(原處分卷第180頁)，原告始遲至110年12月10日以電子郵件補提示完整會計師簽證報告書(包含原申報缺漏之第8至14頁長期投資等科目查核說明，原處分卷第181頁)，亦可見原告主張申報時已提供會計師簽證報告書第8頁且已完整揭露「董監酬勞7,111,798元」及「員工酬勞4,741,199元」云云，尚難憑採。

2. 原告另又主張已依查核準則及企業會計準則公報相關規定，將系爭董監酬勞及員工酬勞認列為長期性之投資減項，而未申報課稅所得額，有會計師簽證報告書第8頁可證，前開酬勞因法令未有明文規定，致法律屬性與稽徵機關產生認定上歧異云云(本院卷第85至86頁及第91至97頁)。惟查，原告遲至110年12月10日始提示包含會計師簽證報告書第8頁之完整會計師簽證報告書，原告於申報時並未充分揭露取得所得一事，被告無法僅憑原告申報時檢附之資產負債表記載長期性投資之期末餘額231,235,570元，即知原告取有「董監酬勞

7,111,798元」及「員工酬勞4,741,199元」之事實，難認原告已充分揭露與課稅處分相關之重要事實，已如前述。況且，依企業會計準則公報第6號「投資關聯企業及合資」第15條規定：「企業採用權益法時，對於自被投資者所收取之分配，應減少其投資之帳面金額。……」並「未」規定投資公司因採權益法，其長期性之投資科目應減除自身收取之董監酬勞及員工酬勞，原告對公報之解釋顯係有所誤會。何況，原告106年度亦取有董監酬勞及員工酬勞，已自行列報於營業收入項下(本院卷第143頁及原處分不可閱卷第211頁，已提供原告閱覽，本院卷第185頁)，原告對於取有董監酬勞及員工酬勞應申報收入乙節並非全然不知，足證原告尚非對於法令未明或認知差異致漏報系爭董監酬勞及員工酬勞，原告之主張，核不足採。

3. 至於原告主張108年度申報資料(包含會計師簽證報告書第8頁)係以郵寄方式，惟郵戳已遺失，107年度已將相同性質酬勞認屬「長期性之投資」減項列報營所稅，被告可由107年度營所稅結算資料「推得」原告108年度亦有相同性質酬勞項目及金額云云；惟：

(1) 企業會計準則公報並「未」規定採權益法之投資公司其「長期性之投資」項目應減除自身收取之董監酬勞及員工酬勞，則原告107年度將前開酬勞作為「長期性之投資」減項，致課稅所得額不當減少，就此部分被告漏未補徵營所稅，就有所得即應予課稅而言並非適法，僅生是否逾越核課期間之問題，原告於本件並無要求不法平等之比照，即原告不得請求被告重複錯誤之核定，合先敘明。

(2) 經查，原告申報時所檢附之會計師簽證報告書未臻完備，未包含簽證報告目錄(原處分卷第9頁)所載第8至10頁之「科目查核說明—資產負債類」及第11至14頁之「科目查核說明—損益類」，被告乃以110年8月5日財北國稅審一字第0000000000號函請原告提供完整稅務簽證報告等資料，原告始遲至110年12月10日以電子郵件補提示完整會計師簽證報告書(包

01 含原申報缺漏之第8至14頁長期投資等科目查核說明)等說
02 明，已如前述。則原告主張其於辦理108年度營所稅申報時
03 已提供完整稅務簽證報告，卻未能舉證以實其說，更自承郵
04 戳已遺失，尚難對其為有利之認定。

05 (3)再者，揆諸所得稅法第110條規定、最高行政法院107年度判
06 字第367號判決意旨，誠實申報為所得稅之基本精神。又稅
07 捐稽徵係屬大量行政行為，為確保誠實申報納稅制度之建
08 立，是營所稅納稅義務人除於其申報書或會計師簽證報告書
09 已明確揭露所涉短漏報所得，為稅捐稽徵機關一望即知，無
10 庸再行調查任何卷證，否則即難謂無短漏報該所得之故意或
11 過失，而得解免其違反誠實申報義務應負之違章責任。是
12 以，營所稅為週期稅制，應稅所得額之計算，乃以一年之週
13 期範圍為度，並仰賴營利事業保持足供計算所得額之帳簿憑
14 證及會計紀錄（所得稅法第21條第1項），適用所得稅法第2
15 2條所定會計基礎，方足以正確認定該年度週期範圍內之收
16 入與成本、費損總額，並依同第24條第1項規定，正確核定
17 當年度之應稅所得額（稅基），依法課稅。是以，原告各年
18 度依所得稅法第24條第1項規定計算之所得額，本不相同，
19 各年度所得自應依所得稅法第71條所規定期限誠實申報，尚
20 無從以原告其他年度所申報之收入資料「推知」原告本年度
21 亦有相同性質、金額之收入，原告108年度有無取得董監酬
22 勞及員工酬勞，端賴其自行依法申報，稽徵機關始能得知，
23 則原告主張107年度即以此方式申報，被告可由107年度申報
24 資料得知108年度有相同性質酬勞項目及金額云云，並不可
25 採。

26 4. 綜上，原告108年度營所稅結算申報，被告僅憑其原申報
27 「長期性之投資0元」或嗣後更正之「長期性之投資231,23
28 5,570元」之期末科目餘額，在未完整檢附會計師簽證報告
29 書第8頁之情形下，尚無從知悉原告於108年度自森凱公司及
30 山林公司收到董監酬勞7,111,798元及員工酬勞4,741,199元
31 之事實；甚至，無論係「108年度損益及稅額計算表」（原處

分卷第20頁)、「比較損益表」(原處分卷第5頁)或「營所稅查核申報調整所得額彙總表」(原處分卷第2頁)，其營業收入淨額均申報為0元，而非營業收入總額僅申報利息收入為247元，均使人誤信原告於108年度僅取得利息收入247元，並無任何其他收入可言。則原告漏未申報其他收入—董監酬勞及員工酬勞11,852,997元，縱非故意，亦有過失。

5. 被告裁處罰鍰，核屬有據

原告主張其已於111年1月5日即自行調整收入計算補繳1,292,120元，就本稅部分雖有申請復查，惟於113年3月27日(復查階段)即主動撤回本稅部分之復查申請，應審酌前開事實，准予適用較低之裁罰倍數；原告係不知有行政函釋，致未能遵照函釋規定將系爭酬勞列報為其他所得，請求法院及被告審酌給予原告減輕或免除處罰云云(本院卷第184及195頁)，並不可採：

(1)按納保法第16條規定：「(第1項)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。(第2項)納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。(第3項)稅捐稽徵機關為處罰，應審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。」

(2)次按所得稅法第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。」稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表(下稱裁罰倍數參考表)，針對所得稅法第110條第1項部分則規定：「二、漏稅額超過……10萬元者。處所漏稅額0.8倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7倍之罰鍰，其屬下列情形之一者，處所漏稅額0.6倍之罰鍰：一、查獲之日前5年內未曾查獲有本條文第1項漏報或短報依本法規定應申報課稅之所得額，或查獲之日前5年內經查獲有本條文第1項漏報

或短報依本法規定應申報課稅之所得額未經裁處罰鍰……。」裁罰倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」

(3)經查，我國營所稅採申報制，納稅義務人有依法誠實申報課稅之注意義務，原告既係營利事業，其自無從就上開所得稅法及財政部97年令規定諉為不知，且原告並非初次申報營所稅，其於106年度已依照上開規定將係爭酬勞列報為營業收入(原處分卷不可閱卷第211頁，業經原告閱覽)，則其竟未依上開規定據實將系爭報酬，違章事證洵堪認定，核其所為縱非故意，亦有應注意、能注意而未注意之過失。原告主張原告係不知有行政函釋，致未能遵照函釋規定將系爭酬勞列報為其他所得，請求法院及被告審酌給予原告減輕或免除處罰云云，自不可採。

(4)再查，原告108年度原申報其他收入0元、課稅所得額(負值)592,591元，應納稅額0元；因原告取有其他收入—董監酬勞及員工酬勞11,852,997元漏未申報，被告乃於111年4月27日核定其他收入11,852,997元，併同其餘調整，核定課稅所得額11,015,958元，應納稅額2,203,191元，因原告有於111年1月5日自動補報補繳1,292,120元，被告乃核定本件補徵應納稅額911,071元(=2,203,191—1,292,120)，被告並以111年7月27日財政部臺北國稅局00000000000000號裁處書(下稱111年7月27日裁處書)，按所漏稅額2,203,191元處以0.8倍之罰鍰1,762,552元，原告不服前開補徵稅額及罰鍰處分，於111年10月25日申請復查，原告嗣於113年3月27日具文撤回本稅部分之復查申請，被告就罰鍰部分復查結果，考量原告於裁罰處分前已繳納部分稅款，且為初次經查獲漏未申報之違章行為，依納保法第16條第3項及裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，按所漏稅額2,203,191元改處0.72倍罰鍰1,

586,297元，即追減罰鍰176,255元(=1,762,552—1,586,297)，此有108年度營所稅結算稅額自動補報補繳繳款書(本院卷第199頁)、108年度營所稅結算申報核定通知書(原處分卷第320頁)、111年7月27日裁處書(原處分卷第318頁)、復查申請書(原處分卷第321至322頁)、復查撤回申請書(本院卷第201至203頁)及113年6月13日財北國稅法務字第0000000000號復查決定書(原處分卷第346至351頁)可稽。

(5)由上可知，原告於本件裁罰處分核定前(即111年7月27日裁處書作成前)僅繳納「部分」稅款，並「未」繳清「全部」稅款及罰鍰；又原告於裁罰處分核定後，尚就補徵稅額及罰鍰處分均提起復查申請，顯見原告亦「未」於裁罰處分核定前承認違章事實，依前開裁罰倍數參考表規定，本得按所漏稅額處0.8倍之罰鍰；惟被告審酌原告於裁罰處分前已繳納部分稅款，且為初次經查獲漏未申報之違章行為，乃依納保法第16條第3項及裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，按所漏稅額2,203,191元改處0.72倍罰鍰1,586,297元，經核係已考量違章程度而為適切裁罰，並無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法，原告主張應適用較低之裁罰倍數云云，委無足採。

七、綜上，原告所訴，核無足採。從而，原處分(含復查決定)並無不法，訴願決定予以維持，亦無不合。原告徒執前詞，訴請撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)不利於其部分，為無理由，應予駁回。

八、兩造其餘攻擊防禦方法均與本件判決結果不生影響，故不逐一論述，併此敘明。

九、結論：原告之訴無理由。

中 華 民 國 115 年 7 月 16 日

審判長法官 洪慕芳

法官 孫萍萍

法官 周泰德

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告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（均須按他造人數附繕本）。

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，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。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3項、第4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。

01

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 115 年 7 月 16 日

03

書記官 黃靖雅