

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第32號

上 訴 人 李 瑞 吉

訴 訟 代 理 人 李 權 宸 律 師

吳 善 輔 律 師

被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 國 稅 局

代 表 人 許 慈 美

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國107年8月23日臺北高等行政法院105年度訴字第1829號判決，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、事實概要：

上訴人配偶楊青沁(原名：李楊梅杓)辦理民國96年度綜合所得稅結算申報，漏報上訴人取自有限責任臺灣省第三資源回收物運銷合作社(下稱三資社)之營利所得新臺幣(下同)2,139,260元，經臺灣臺中地方檢察署(下稱臺中地檢署)查獲，通報被上訴人歸戶核定上訴人配偶綜合所得總額2,729,788元，綜合所得淨額2,346,492元，應補稅額357,033元，並按所漏稅額353,485元處1倍之罰鍰計353,485元。上訴人配偶不服，申請復查，經被上訴人105年4月28日財北國稅法二字第1050015861號復查決定(下稱原處分)追減營利所得208,034元及罰鍰62,410元，上訴人仍不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

上訴人配偶95、96年均有確實繳稅，訴外人三資社總經理許昆煌及第3回收站駱武雄會員開給協崧有限公司(下稱協崧公司)的發票，部分是人頭社員名義，就此許昆煌經理之女兒許素維最清楚，本件上訴人是向法院調卷後始發現三資社第3站社員被編進其他站，此係許昆煌或其指示之人員作業所

01 致，上訴人完全不知情。三資社與各站係獨立作業，由各站
02 彙總交易資料呈報與三資社，再由三資社開立統一發票與各
03 站，此乃標準之作業流程，而三資社之作業細節，上訴人亦
04 不知情。又由另案證人陳子雄、林雅婷所述，可知本件無法
05 以現存資料認定上訴人有逃漏稅情形，上訴人已就96年度之
06 營利所得為35,654,349元提出資料證明，惟被上訴人對此部
07 分避重就輕，未予回應，似有未妥。且三資社成員含上訴人
08 僅有10人，其中有8人重複出現在第1站名單之中，依經驗與
09 論理法則，實有加以調查之必要。再依另案臺灣高等法院臺
10 中分院（下稱臺中高分院）102年度上訴字1810號刑事判決
11 理由，可知本件「個人一時貿易所得」所載所得人資料係虛
12 偽不實記載。從而，上訴人96年度之營利所得必係上開資料
13 錯誤計算而得，顯非正確資料。況查本件上訴人96年度之營
14 利所得係由三資社製作，上訴人曾爭執所得歸屬對象，此為
15 被上訴人所不爭執，所得歸屬對象如有不同，上訴人96年度
16 之營利所得即有不同。另本件一時貿易所得申報方式，係總
17 社三資社之權限，自應由三資社負協力義務等語，求為判決
18 撤銷訴願決定及原處分（即復查決定）。

19 三、被上訴人則以：

20 1.營利所得部分：

21 A.上訴人雖主張第3回收站僅有8名社員，惟三資社向中區國
22 稅局回報96年度與該站從事資源回收業務之社員卻高達30
23 6名，可證三資社每2個月向中區國稅局申報各該社員之「
24 個人一時貿易資料申報表」為虛填，自不足以作為歸課該
25 306名社員之一時貿易收入之依據，亦不得作為認定第3回
26 收站實際交易社員名單及該站銷售額（未含稅）35,654,3
27 49元所得歸屬之依據。又本件證人均表示實際交易對象、
28 付款人均為安麒企業有限公司（下稱安麒公司），是不問其
29 等是否為社員，均無從認定渠等與第3回收站有實際交易
30 之事實，況由上訴人99年1月20日於法務部調查局中部地
31 區機動工作站調查筆錄內容，可知上開社員同時為安麒公

01 司之員工，堪認渠等係以安麒公司員工身分將貨物交付與
02 安麒公司，其付款方式亦與前開說明共同運銷模式不符，
03 上訴人及證人更均無法證明各該社員之實際交易數量及金
04 額，是被上訴人亦無從依實質課稅原則將各該不符規定之
05 社員或非社員之交易所得歸屬至渠等身上，本件就該回收
06 站之真實社員及其交易金額均已無從查證，倘認被上訴人
07 即不能核課上訴人及其餘各社員之一時貿易所得，難謂符
08 合租稅公平原則。被上訴人以上訴人為第3回收站站長亦
09 為三資社社員、96年度主要銷售對象安麒公司時任負責人
10 為上訴人之配偶、相關貨款均流入上訴人帳戶中等事證，
11 認定上訴人取有系爭收入，應認被上訴人已盡相當舉證責
12 任。

13 B. 又另案臺中高分院刑事判決，係以「是否確實未與三資社
14 交易」作為人頭社員之認定標準，然本件「個人一時貿易
15 資料申報表」之各社員交易金額均屬虛填，則不問各該社
16 員是否為另案臺中高分院刑事判決標準下之人頭社員，該
17 申報表均不足以作為認定所得歸屬之證據，另案刑事判決
18 標準下認定人頭社員數量並據以為論罪科刑基礎等結果，
19 自與本件稅捐核課所得歸屬之認定標準無涉；至於其餘實
20 際從事資源回收之個人，不論是否具有社員資格，實質上
21 均係與上訴人交易，其自上訴人取得之收入，實屬上訴人
22 賺取系爭一時貿易盈餘之成本費用，該成本費用亦已於按
23 一時貿易盈餘純益率6%核算所得時扣除。又上訴人依法負
24 有正確申報之協力義務，倘其主張另有其他真實所得人，
25 即應由其提示足資佐證之證明資料供核，惟其並未提示其
26 他佐證資料供核，其主張非所得人部分核不足採。

27 C. 本件尚乏足夠之直接證據認定第3回收站銷售之回收物，
28 實係安麒公司銷售予再生工廠之行為，自無法核認為安麒
29 公司之銷售行為，惟上訴人實係代表背後安麒公司而為銷
30 售主體，且該站一時貿易表為虛，則本件自亦難以依原本
31 設計之共同運銷模式將該站銷售額歸課予各個名義社員，

然上訴人既具社員身分，且被上訴人查得實際物流及金流均指向上訴人，自應將該站銷售之回收物，直接歸課上訴人一時貿易所得。惟有關分散所得部分，倘仍按不實記載之一時貿易表為所得歸課依據，將使資源回收廠商實現短漏所得並將收入分散予人頭社員之目的，被上訴人上開核定方式，雖無法將全數營業收入歸課安麒公司所有，至少使安麒公司進入加值營業稅之體系，且較能正確核課站長之實際所得。上訴人於第3回收站從事系爭資源回收業務，足認定為營利行為，僅因上訴人具有社員身分，應歸課上訴人一時貿易盈餘；倘本件將上訴人認定為營利事業並依資源物回收業之淨利率15%歸課上訴人營利所得，將遠高於個人一時貿易盈餘之單一純益率6%，對上訴人自屬不利。

2. 罰鍰部分：

雖另案臺中高分院刑事判決僅認定其中19人為人頭社員，而無法論以上訴人涉犯稅捐稽徵法第41條之罪，然上訴人以不實之一時貿易表作為逃漏應納稅賦手段，自與一般租稅規避情節有別；被上訴人依據前開調查之事實及證據結果，核認上訴人涉嫌以人頭社員隱匿、分散系爭營利所得，足認其主觀上具有漏稅之故意，符合所得稅法第110條第1項之構成要件。本件有關收入歸屬乙節，係依所得稅法第83條按查得資料核認，尚不涉及推計課稅，且上訴人涉有使用不實一時貿易表申報稅賦致短漏稅額之逃漏稅捐行為，被上訴人對之補稅，自與租稅規避之調整有別，則本件自亦無納稅者權利保護法第7條第8款及第10款之適用，而得處以罰鍰。系爭核增營利所得既經追減208,034元，按重新計算所漏稅額291,075元處1倍罰鍰291,075元，復查決定將原處罰鍰353,485元予以追減62,410元，實已考量其違章程度所為之適切裁罰等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以本件爭點厥為：被上訴人認定上訴人配偶96年度綜合所得稅結算申報，漏報

上訴人取自三資社之營利所得1,931,226元，併課核定當年度綜合所得稅補徵稅額294,623元，另裁處罰鍰291,075元，是否適法？

1. 本稅部分：

A. 上訴人為三資社社員，並於90年左右擔任該社第3回收站站長，一直到98年4月間才與三資社結束合作關係，再生廠商安麒公司之負責人為其配偶，另上訴人於95年間投資環蓄實業股份有限公司（下稱環蓄公司）。安麒公司、環蓄公司、磊格科技開發股份有限公司（下稱磊格公司）及大安鋁業股份有限公司（下稱大安公司，上述4公司下稱安麒公司等）於96年間透過三資社購買該社第3回收站資源回收物後，再賣給其他再生廠商或出口買賣等情，已據上訴人於另案臺中高分院刑事案件之調查及偵查時陳述在卷。三資社依第3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96年度銷貨（品名為廢鉛蓄電池、廢乾電池、廢電池及廢鋁圈等）金額35,654,349元（營業稅1,782,730元，發票所載金額逐筆加總、含稅金額37,437,079元）之統一發票，交付予前揭安麒公司等作為進項憑證，安麒公司等再依發票金額分次匯入三資社所有三信商業銀行股份有限公司（下稱三信商銀）營業部及三信商銀南屯分行，以為支付貨款。三資社於收受前揭銷售額匯款後之次日或次數日，經扣除匯費後，將該銷售貨款分次轉匯予上訴人之臺灣中小企業銀行（下稱臺企銀行）新屋簡易分行及臺企銀行建國分行銀行帳戶，上訴人於收取前揭三資社轉付入之發票銷貨款項後，再分次將前揭三資社應報繳之96年度銷售額營業稅計1,782,730元及按第3回收站銷售予安麒公司之銷售額23,373,647元以0.3%（96年1-2月）、0.4%（96年3-12月）計算手續費計91,742元，銷售予環蓄公司之銷售額346,426元以0.4%（96年7月）計算手續費計1,386元，銷售予磊格公司之銷售額11,503,776元以0.4%（96年3-11月）計算手續費計46,015元，銷售予

01 大安公司之銷售額430,500元以0.3%（96年1月）計算手續
02 費計1,292元合計1,923,165元（1,782,730元+91,742元+1
03 ,386元+46,015元+1,292元），再分次回轉匯入三資社所
04 有之三信商銀營業部帳戶。

05 B.次查，三資社相關業務人員因上述刑事案件經檢察官起訴
06 後，經臺灣臺中地方法院（下稱臺中地院）101年度訴字
07 第1496號刑事判決及臺中高分院102年度上訴字第1810號
08 刑事判決（業經最高法院104年度台上字第2851號刑事判
09 決駁回刑案被告之上訴而告確定），並依相關證據認定上
10 訴人犯有行使業務登載不實文書罪而判處其有期徒刑8月
11 罪刑確定在案。準此可知，三資社根據其開立給安麒公司
12 等之統一發票銷售額計35,654,349元所攤提而開立給第3
13 回收站社員之「個人一時貿易資料申報表」並非真實，該
14 表係由三資社上開人員任意填載而與上訴人（站長）共同
15 行使業務登載不實之文書，則各該個人一時貿易資料申報
16 表列載之銷售人姓名、買受貨物名稱、單價、數量及金額
17 等資料【前揭銷售額共計攤提至306位個人一時貿易所得
18 資料，見原處分卷1第563至572頁，被上訴人按財政部97
19 年1月16日台財稅字第09600451280號函（下稱財政部97年
20 1月16日函釋）意旨做為計算各受利用分散人名義溢繳及
21 溢退稅額之憑據所彙整之明細表】，即不得據以認定為三
22 資社第3回收站96年度銷售回收所得之實際歸屬對象（真
23 實銷售人）。同理，三資社開立給上訴人及上訴人所主張
24 第3回收站所屬社員駱武雄、李彥杉、黃元得、邱奕方、
25 陳日炳、李崇進、羅吳貴珠、吳春霖共9人（下稱上訴人
26 與駱武雄等9人）之「個人一時貿易資料申報表」亦非真
27 實，蓋因三資社開立給渠等9人之「個人一時貿易資料申
28 報表」，亦係三資社人員以上述隨機拆解發票銷售額並任
29 意分配社員方式而致有攤提其他回收站銷售額情形，並同
30 時有短攤提或漏攤提第3回收站銷售額之情形，且此等各
31 站社員有交叉攤提至其他各站銷售額之實情並為上訴人所

01 自承。是以，上訴人即便能提出（或是請被上訴人提出）
02 其與駱武雄等9人之「個人一時貿易資料申報表」，該表
03 亦不得據以認定為三資社第3回收站96年度銷售回收所得
04 之實際歸屬對象（真實銷售人）。

05 C.另參諸三資社職員石嘉禎（於92年至97年間擔任文書、司
06 庫等工作）、許倍綺（於93年至97年間擔任行政助理員）
07 於上述刑事案件調查站詢問及偵查中供述，足認三資社各
08 回收站站長並未將實際交貨社員姓名、品名、單價、數量
09 、日期及金額等資料交給三資社，而僅係將資源回收站站
10 別、品名、數量、單價及日期等資料交給三資社開立統一
11 發票而已。是以衡酌上訴人為實際收到系爭銷售貨款之人
12 ，且三資社依第3站銷售金額35,654,349元統一發票隨機
13 拆解分配第3回收站高達306位社員之「個人一時貿易資料
14 申報表」，以及三資社依其他回收站統一發票銷售金額隨
15 機拆解分配給上訴人及駱武雄等9人之「個人一時貿易資
16 料申報表」均非真實。

17 D.依證人石嘉禎及許倍綺上開於刑事案件所為證述內容可知
18 ，該2人於渠等任職三資社期間（該2人任職期間均包含96
19 年度）確實沒有看過各回收站站長回報實際交貨社員姓名
20 資料，足證上訴人主張其已將個別交貨社員資料交給三資
21 社人員，已難採信。至於三資社總經理許昆煌雖於原審法
22 院證稱社員個人一時貿易資料係依站長報給伊的資料開立
23 等語。然查，證人許昆煌前開所稱，核與三資社職員石嘉
24 禎、許倍綺前揭所述各情不符，且稽之許昆煌因犯有行使
25 業務登載不實罪，已經法院判處罪刑確定在案，故其證詞
26 ，洵難採信。是以，上訴人為三資社社員兼第3回收站站
27 長，得透過三資社以合作社運銷制度辦理廢棄物共同運銷
28 ，而免辦營業登記，並由三資社代表社員開立銷貨憑證之
29 統一發票。又上訴人於96年度業已如數收受三資社取自再
30 生廠商安麒公司等所支付之系爭銷售貨款，且三資社開立
31 之「個人一時貿易資料申報表」均非真實，而係由三資社

上開人員與上訴人共同行使業務登載不實之文書。此外，上訴人雖主張第3回收站實際共同運銷社員尚有駱武雄等8人，然迄未具體敘明資金流向並提出相關憑證以資審認，上訴人主張之真實性顯有疑慮，而本件亦查無第3回收站有實際共同運銷社員。是綜合上開調查事實及證據之結果，足認系爭銷售額係屬上訴人個人從事買賣資源回收物，透過三資社共同運銷銷售予再生廠商安麒公司等之收入，自應依法繳納綜合所得稅。因之，被上訴人以上訴人於96年度大量收購資源回收物，且系爭銷售額之貨款皆已匯入上訴人之上開銀行帳戶，乃歸屬上訴人個人從事買賣資源回收物之收入，按三資社96年度開立予安麒公司等之統一發票銷售額35,654,349元（未稅），認定屬上訴人96年度運銷資源回收物之銷售收入，依一時貿易盈餘純益率6%，計算其96年度一時貿易之營利所得2,139,260元（35,654,349元×6%），復查階段減除上訴人配偶已列報並經核定上訴人取自三資社之營利所得208,034元，歸併核定上訴人配偶96年度綜合所得總額2,521,754元，所得淨額2,138,458元，核定應納稅額329,197元，再依財政部97年1月16日函釋：計算分散所得人應補稅額時，應扣除以各受利用分散人名義溢繳之稅額等意旨，將應補稅額扣除經彙整查得之96年度溢繳稅額22,140元，重行核定應補稅額為294,623元（329,197元-自繳稅額8,648元-扣繳稅額及可扣抵稅額3,786元-受利用人溢繳稅款22,140元=本次應補稅額為294,623元），核被上訴人已盡職權調查之能事。且被上訴人並非依據三資社任意攤提不實之「個人一時貿易資料申報表」及「三資社第3回收站96年度利用他人分散所得明細表」（該分散所得明細表之作用，僅係採為有利上訴人之扣除溢繳稅款之計算依據）之分散所得資料重新歸課，而係基於上述調查所得之三資社章程規定、三資社開立發票金額、上訴人、三資社與再生廠商安麒公司等資金流向、上訴人與三資社任意攤提不實之「個人一時貿易

資料申報表」分散所得及上訴人未能提出第3回收站共同運銷真實社員等資料綜合判斷，而據以作成核課處分，自無不合。

E. 被上訴人已就上訴人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，且上訴人所有之臺企銀行新屋簡易分行及臺企銀行建國分行銀行帳戶確有收到如發票金額合計35,654,349元之貨款，足信全部貨款確有進帳由上訴人支配管領。上訴人雖主張上開臺企銀行建國分行銀行帳戶名義上雖為其所有，然實係由其與許昆煌及駱武雄3人共同使用，因三資社有時會以匯錯為由提領金錢云云。然查，上訴人於上述合計35,654,349元貨款匯入後，於營業稅報繳前數日即以第3回收站名義為匯款人將前揭貨款應繳之營業稅及應負擔之手續費共計1,923,165元匯款至三資社之三信商銀營業部帳戶，足見系爭合計35,654,349元貨款均屬第3回收站之銷售額而與他人無涉，否則第3回收站當無負擔系爭銷售額之營業稅及手續費之理。

F. 至上訴人主張三資社開立給其與駱武雄等9人之個人一時貿易資料申報表屬渠等於第3回收站共同運銷為真實云云。惟經原審法院傳訊上訴人所主張分擔第3回收站經銷額之系爭8名社員其中4人為證，其中依證人駱武雄、黃元得及李彥杉陳述交易情形之銷售金額，核與上訴人主張其與駱武雄等9人分配有3百多萬、4百多萬、5百多萬及7百多萬，兩者金額顯不相當，足見上訴人所主張因共同運銷關係而有金錢交付之事實，並不存在。而另一證人邱奕方證稱：不確定有無加入三資社，但有從事資源回收買賣業務。不記得96年度賣回收物收到貨款共有多少錢等語，然上訴人主張其與邱奕方共同運銷金額高達3百萬元以上，果若真實，則邱奕方豈有對銷售金額全無印象之理，又加入社員係參與三資社共同運銷業務所必須具備之條件，然邱奕方竟對於其是否具有三資社社員身分竟無法肯定答覆，

更遑論其交付與上訴人資源回收物係屬與上訴人從事共同運銷關係，足證上訴人前開主張，顯難採信。況縱上開證人確有回收物交付上訴人，亦屬賣斷關係，而非共同運銷關係。是以，上訴人收取三資社交付如發票總金額之銷售貨款後，既無轉交付由其他社員取得，自應全部歸屬上訴人之營利所得，則上訴人利用他人名義分散取自三資社之營利所得，應可認定。

G. 綜上，足見本件三資社人員與上訴人即第3回收站站長所為，與財政部針對廢棄物運銷合作社（下稱廢合社，本件三資社性質上即屬廢合社）之法制設計（由拾荒之個人直接對再生工廠出售廢棄物之二層級一階段買賣關係，銷貨發票由合作社開立），不盡相符。甚且三資社人員與資源回收站站長所為係利用合作社共同運銷機制，逃漏稅捐。按廢合社有其產生之規範背景及其實然面之運作機制，但二者並不契合。因此回收站站長雖然在法制之原始設計中，只是出面代廣大社員出售廢棄物之人（各站長「應僅立於代收代付之地位」），但實然面的演變卻變成各回收站站長才是真正出售廢棄物予再生工廠之人。因此在實務上三資社之各回收站站長，實質上都是實際出售廢棄物之中間貿易者。在三資社中，渠等名下之交易收入，實際上也由渠等取得，渠等名下之社員實質上均為「人頭」（本院97年度裁字第4223號裁定意旨參照）。稽之上訴人於上開刑事案件調查及偵查時所述第3回收站業務之運作及維持方式，營運開銷係由上訴人所負擔之情，足徵上訴人就個人交付給第3回收站之資源回收物所支付貨款以及其自許昆煌所取得貨款間係存有價差利潤而屬營利行為，核與三資社（及依業務需要所組織之各地回收站）就社員所交付之資源回收物應立於代收代付地位之共同運銷關係實屬不同。又上開駱武雄、李彥杉、黃元得、邱奕方等證人於原審法院審理均證稱，就其回收物係於當場秤重後以現金計價交付，足見其交易流程已異於社員共同運銷之模式，實質

上係由站長向其等購得資源回收物，再立於三資社社員地位轉售予再生廠商並收取貨款之交易模式，應屬站長之一時貿易產生之收入。是故，徵諸第3回收站96年度銷售貨款均已如數透過三資社轉付上訴人，而為上訴人所取用支配，又上訴人雖提出其所稱參與共同運銷共計8名社員姓名，然依調查事實及證據之結果，亦無從採認系爭銷售額為共同運銷所產生之交易所得，則被上訴人以系爭銷售額為基礎而核算上訴人之營利所得，難謂有何違誤。從而，被上訴人認定三資社代第3回收站開立統一發票，並由上訴人依此取得再生廠商安麒公司等給付之銷售金額35,654,349元，均屬上訴人個人之交易，並無不合。又上訴人未提示帳證以供核實認定成本費用，為維護課稅公平原則，得推計課稅。再按本件上訴人從事廢電池等買賣，以其交易數額及指示三資社開立發票之頻繁程度，已類同經常反覆之營利事業行為。查96年度資源回收或一般廢棄物處理業者等之平均同業淨利率達15%至17%之間，則被上訴人本件以較低之純益率6%核定上訴人之營利所得，與納稅者權利保護法第14條所定以適切方法推計課稅之意旨，尚無不合。

H.上訴人又主張其96年度之營利所得，被上訴人係依臺中高分院102年度上訴字1810號刑事判決為虛偽不實「個人一時貿易資料所得」之錯誤資料計算所得云云。然查，被上訴人係斟酌三資社代表第3回收站開立給安麒公司等之統一發票金額與上訴人確實收到該等公司所支付與發票同額之貨款，據以綜合判斷上訴人乃系爭一時貿易所得之真實歸屬享有者，已如上述。且因三資社人員利用社員名冊任意攤提一時貿易所得，而致生各受利用分散人於不同回收站有同時列計溢繳稅額之情形，被上訴人乃依財政部97年1月16日函釋之意旨，依據上述刑事判決認定為偽造之個人一時貿易資料申報表彙整為第3回收站分散所得資料，憑以做為計算上訴人取自三資社之營利所得，核定補徵應

納稅額時，扣除以各受利用分散人名義溢繳（例如自繳或核定補繳）之稅額，而減除溢繳稅額22,140元，且係對於上訴人有利之認定。上訴人主張被上訴人依錯誤資料計算其營利所得云云，自無足採。

I. 又另案刑事判決雖就上訴人被訴涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪部分，不另為無罪之諭知。惟依行政訴訟法第176條規定，行政訴訟關於證據事項，係準用民事訴訟法之相關規定，並無刑事訴訟法關於證據能力規定之適用，且刑事責任之認定須受罪疑惟輕原則及嚴格證據法則之限制，始得為犯罪事實成立與否之認定，非當然可作為行政訴訟認定事實之依據。由於行政責任與刑事責任之基礎互殊，且責任要件、事實認定及證據取捨之法則亦未盡一致，故成立行政責任者並不當然構成刑事犯罪，自不能以刑事責任不成立，反推其行政責任亦屬不成立。況且，稅捐債務係於合致稅捐法之課稅要件事實時即已發生，而刑事判決所判斷之事實，行政機關從事行政調查或行政法院審理行政爭訟事件，固可予以參酌，但不當然受其拘束，仍得本於職權為相異之認定（本院44年判字第48號、59年判字第410號判例參照）。是以細究另案刑事判決係以「人頭社員雖遭冒用，惟亦有真實社員及個人一時貿易所得存在，無法認同檢察官推論全部為不實，並以本件檢察官所指之各站長逃漏稅金額，乃依扣案電腦內之各回收站年度發票總金額乘以6%計算各站長逃漏稅金額，並未查明人頭為何人及依法應扣除實際社員、實際交易情形，其所憑即有所偏差，在稅捐機關無法判斷有無逃漏稅捐，及檢察官未舉出上開情況是否致生逃漏稅捐之結果，自無從遽以認定上開各站長逃漏稅捐金額。」為由（見原處分卷1第638至639頁），而就上訴人被訴逃漏稅捐罪部分作成不另為無罪之諭知。因此，另案刑事判決就上訴人被訴逃漏稅捐罪部分，係因檢察官未盡舉證責任，故不另為無罪之諭知，此與本件被上訴人係基於職權調查所得結

01 果，認定上訴人有系爭一時貿易所得，乃據以核課稅捐，
02 顯有不同。是以，被上訴人與職司刑事審判事務之法院基
03 於法定職權，各自本於調查事實及證據之結果，分別就課
04 稅構成要件事實、犯罪構成要件事實為認定，乃行政權與
05 司法權依法運作之結果，並無違法之處。

06 2. 罰鍰部分：

07 A. 上訴人與其配偶楊青沁自行選定楊青沁為家戶所得之形式
08 納稅義務人，並辦理96年度綜合所得稅結算申報，上訴人
09 雖非被選定之人，但依前揭說明，仍不失為稅捐主體地位
10 ，應善盡其稅捐法上之義務，除就所得稅捐應與其配偶負
11 連帶責任之外，亦應承擔稅捐法上之協力義務。本件上訴
12 人為取得三資社開立之統一發票，任由三資社以人頭社員
13 方式申報個人一時貿易所得，因而損害稅捐機關對個人綜
14 合所得稅課徵管理之正確性，業經有罪判決確定。又上訴
15 人經營第3回收站對外收購廢棄物，再轉手出售予再生廠
16 商等買受人，因而獲有價差利潤及銷售貨款等情，亦如前
17 述。則上訴人於96年度居中買賣廢棄物獲有收入且賺取利
18 潤，卻以他人名義分散所得方式，故意漏報個人貿易之所
19 得，上訴人之配偶又為回收廠商安麒公司負責人，自難諉
20 為不知。

21 B. 本件被上訴人對於上訴人配偶依所得稅法規定應申報課稅
22 之所得額有漏報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該
23 當、違法且有責，已確實證明，自得依所得稅法第110條
24 第1項規定對之處以罰鍰。從而，被上訴人推定上訴人配
25 偶違反誠實申報納稅之義務，係故意且有責，有漏報系爭
26 所得之情形，並發生短漏稅額之結果，乃依所得稅法第11
27 0條第1項，並參裁罰倍數參考表關於「所得稅法（綜合所
28 得稅稅目）第110條第1項」部分之規定，審酌上訴人配偶
29 違章情節，按所漏稅額291,075元，裁處1倍之罰鍰291,07
30 5元。衡諸上訴人持續利用他人名義，攤提其售予資源回
31 收廠商安麒公司等之一時貿易盈餘，且其故意違反上開規

01 定，違章情節自非輕微，不符裁罰倍數參考表使用須知第
02 4點規定在表定倍數以下酌減其罰之情形，並審酌上訴人
03 配偶違反本件行政法上義務行為應受責難程度、所生影響
04 ，按其所漏稅額處1倍罰鍰，揆諸首揭規定並無違誤，亦
05 無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，更與行政
06 罰法第18條第1項之規定相符，均屬合法，上訴人就此部
07 分主張本件不應裁罰等情，自無可採。

08 C.又上訴人利用非實際交易社員虛偽填載不實之「個人一時
09 貿易資料申報表」行為，經臺中高分院102年度上訴字第18
10 10號刑事判決認定其有觸犯刑法第215條業務登載不實文書
11 罪及第216條行使業務登載不實文書罪，上述犯行係指從事
12 業務之人，明知為不實之事項，而登載於業務上作成之文
13 書，並據以行使，核與上訴人配偶未依規定申報上訴人營
14 利所得，致違反所得稅法第110條漏報或短報所得規定之行
15 為，係屬二種不同之行為態樣，並非同一行為。且上訴人
16 被訴涉犯稅捐稽徵法第41條以不正當方法逃漏稅捐罪部分
17 ，業經另案刑事判決不另為無罪之諭知，已告確定，業如
18 前述，被上訴人就上訴人配偶所為予以裁處罰鍰，自無違
19 行政罰法第26條第1項之規定。

20 D.行政罰法第26條適用時，行政機關並非不得先行裁罰，縱
21 程序上有違反刑事優先原則之虞，但只要原裁罰處分最終
22 可獲得正當性，解釋上應維持該處分之合法性。以稅捐案
23 件而言，依稅捐稽徵法第35條、第39條及第49條等規定，
24 罰鍰可俟行政救濟程序終結再行繳納，對當事人財產權尚
25 無不利；又倘當事人先行繳納罰鍰，於將來依法廢止時，
26 可給予其利息補償，以填補資金受限所損失之時間利益，
27 非謂同一事件一經偵查，稅捐機關即終局地無管轄權；至
28 經司法機關偵查之事項若與核課處分並非同一事件，就該
29 非同一事件，更難謂稅捐機關無管轄權。

30 E.本件被上訴人於104年2月25日送達上訴人配偶系爭96年度
31 罰鍰處分時，雖刑事判決尚未確定，然於最高法院104年9

月23日以104年度台上字第2851號刑事判決駁回上訴，上訴人涉及稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪部分「未經判刑(因與論罪科刑犯行部分，有裁判上一罪之想像競合犯之關係，而不另為無罪諭知)」已告確定，是本件原處罰鍰即屬合法有效，且行政罰法第26條刑事優先原則，須同一行為經過司法判決「有罪」確定，始能吸收罰鍰，則本件既確定為無罪判決，原處罰鍰亦無違反行政罰法第26條規定而無庸變更。本件上訴人刑事逃漏稅捐罪部分，既經確定為無罪判決，鑑於行政罰法第26條之核心價值在於一事不兩罰之實體法面向要求，系爭罰鍰處分自無違反行政罰法第26條規定刑事處罰優先之可言，應認原作成處分時之裁處權限已獲補正，而無庸撤銷原處分後再作成相同罰鍰處分，以免徒增當事人訟累。

F.另查，稅捐稽徵法第21條第1項第3款關於納稅義務人故意違反協力義務，而延長核課期間為7年之規定，於家戶所得稅申報制下，不僅及於形式納稅義務人，亦及於實質納稅義務人。本件上訴人雖經家戶選定其配偶為96年度綜合所得稅形式納稅義務人，上訴人仍不失實質納稅義務人身分。上訴人利用分散所得方式，故意漏報個人一時貿易之所得，而未透過其配偶為綜合所得稅之申報，自屬實質納稅義務人故意未申報所得稅，同樣妨礙稽徵機關查明稅捐構成要件內容，其核課期間乃為7年。本件96年綜合所得稅之核課及裁罰處分於104年2月25日送達，並未逾越核課期間。

3.綜上所述，上訴人所訴各節，均非可採。原處分（即復查決定）關於補徵上訴人配偶96年度綜合所得稅額294,623元，及裁處罰鍰291,075元，認事用法，並無違誤。訴願決定予以維持，亦無不合。上訴人猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、上訴人上訴意旨略以：

上訴人利用非實際交易社員填載「個人一時貿易資料申報表

」，經臺中高分院102年上訴字第1810號刑事判決認定有觸犯刑法第215條業務登載不實罪及第216條行使業務登載不實文書罪。上訴人另涉嫌稅捐稽徵法第41條以不正當方式逃漏稅，經刑事判決不另為無罪之諭知。本案上訴人與配偶未依規定申報上訴人營利所得，致違反所得稅法第110條漏報或短報所得之規定，係以一行為違反刑事及行政法規，業務登載不實及涉嫌逃漏稅行為與違反所得稅法第110條漏報或短報所得之規定，均發生同一結果，區分各別行為並無意義，可綜合其為一行為。故應不再就屬同一行為之所得稅漏報或短報所得行為部分，再處以罰鍰，是原處分機關違反一行為不二罰原則，應認原判決適用法規有所不當等語。

六、本院按：

1. 本案上訴爭點之確定：

A. 原因事實部分：

(1). 針對上訴人96年度綜合所得稅額之結算報繳，上訴人配偶楊清沁列報上訴人之所得時，無取自三資社之營利所得。但被上訴人事後依臺中地檢署之通報資料及調查所得之其他資料，認定上訴人有取自三資社之營利所得漏未申報。乃核定上訴人當期有營利所得之取得，將之列入楊清沁及上訴人（家戶）當期個人綜合所得稅之稅基範圍內，重新核算當期所得作成初核處分。

(2). 上訴人配偶楊清沁不服前開初核處分，提起復查，經被上訴人作成復查決定（原處分），而為下述規制決定之諭知。上訴人不服該復查決定，接續為行政爭訟，最終遭原判決駁回其提起之處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

(A). 上訴人家戶之當期綜合所得淨額為2,138,458元（加計上訴人取得之一時貿易所得1,931,226元）。

(B). 補徵稅款294,623元。

(C). 按所漏稅額291,075元處1倍之罰鍰291,075元。

B. 上訴意旨指摘原判決違法之理由，亦詳前述（主要即是主

01 張「本案應適用一事不二罰原則，不得處以漏稅罰」。似
02 乎對補稅處分並無爭議），於此不再贅言。而有待本院判
03 斷之事項，除了本稅核定之合法性審查外，其餘部分即為
04 上訴意旨對原判決之前開指摘，是否於法有據。

05 2. 本院之判斷：

06 A. 三資社在稅捐法制上之規範功能分析，及該等規範功能分
07 析，對本案「事實認定」之影響說明：

08 (1). 按從稅捐法制之角度言之，三資社與性質相近之其他廢
09 棄物資源運銷合作社，其原始設立功能均在解決「銷售
10 廢棄物所生之營業稅課徵問題」。簡言之，營業稅之課
11 徵原則上採取分階段增值課徵之模式，在產銷流程中，
12 由上而下，分階段課徵，最後由消費者終局負擔各階段
13 間接課徵之增值稅負。在此過程中，上游廠商之經營規
14 模往往大於下游廠商，因此對其課以設籍、設帳與開立
15 與取得銷售憑證（統一發票）並申報各階段營業稅之稅
16 法協力義務，並無困難，各階段之進、銷憑證間亦可相
17 互勾稽。但銷售貨物最後流至消費者手中時，因其為營
18 業稅之最終實際負擔主體，且無法再對其課予設籍、設
19 帳與憑證義務，因此營業稅法制在營業人間之勾稽功能
20 設計即行終結。

21 (2). 但當特定經濟資源從消費者手中，重新回流至產銷體系
22 時，對營業稅法制而言，即有一重要問題待解決。此等
23 回流之經濟資源，其實已內含營業稅負，但消費者無法
24 開立銷項憑證予從事資源回收業務之自然人（甚至沒有
25 交易存在，因為消費者是將廢棄物拋棄，而由回收資源
26 之業者搜集取得，彼此間根本不存在交易），從事資源
27 回收業務之自然人也無能力開立銷項憑證予資源再生工
28 廠。可是資源再生工廠，卻有「自從事資源回收業務之
29 自然人手中取得進項憑證，用其進項稅額扣抵其轉售再
30 生成品所生之銷項稅額」之需求（二手車市場亦有相同
31 之問題）。這樣的稅上需求不被滿足，資源回收市場即

- 無法正常營運。因此有必要設計一套制度，讓資源回收業之自然人有開立銷項憑證予再生工廠之合法管道。
- (3). 類似三資社之廢棄物資源運銷合作社，即是在此稅制需求背景下，透過人為之規劃設計，而創造出來之組織。由從事資源回收業務之自然人共同組成廢棄物運銷合作社，成為社員。再由社員將搜集而得之廢棄物匯集，以合作社之單一名義，將各社員搜集而得之廢棄物，集中出售予再生工廠，由合作社出具營業稅之銷項憑證予再生工廠（成為再生工廠之進項憑證），並向國家繳納營業稅。再將出售廢棄物之價金，按每一社員提交之廢棄物比例，分配予各社員，同時制作「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。
- (4). 以上銷售及申報作業，實際上是由三資社各回收站站長為之（上訴人即為三資社第3回收站之站長）。由其等向三資社申報分配予各社員銷售金額等資料，讓三資社職員鍵入電腦，制作報表送稅捐機關查對。
- (5). 但前開廢棄物運銷合作社之法制規劃，在實際運作過程中可能會發生某些弊端。其可能發生之弊端內容，詳如下述：
- (A). 首先存在之可能弊端即是，加入合作社者可能已非實際從事廢棄物回收之自然人（此等自然人處於社會之底層，未必願意加入合作社），反而多是「自該實際從事廢棄物回收之自然人手中收購廢棄物」之廢棄物中間商（廢棄物運銷合作社制度設計之初，根本沒有考量到廢棄物在到達再生工廠前，可能已經過多次轉手匯總，而有中間商存在）。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，以解決中間商無法（或不願）開立營業稅銷項憑證（統一發票）之問題。

又中間商不願自行辦理營業人登記，取得獨立營業人身份，而要依附在廢棄物運銷合作社之下，另外一個可能之經濟誘因則是「按銷售額6%計算一時貿易所得，其實從低之所得額認定」。而此等從低核認所得之法制安排，也與廢棄物運銷合作社法制在政府設計之初，有照顧社會底層階級拾荒者之考量在其中。

(B).而以上之中間商也可能經由社員身分之助，進而取得合作社回收站站長之地位，甚至其下也可能「無真實社員存在」，回收站之站長即是唯一之「真實」社員。

(C).但「合作社各回收站之真實社員人數甚少，或只有站長一人」之可能性，並不排除「人頭社員甚多」之可能性。因為合作社或其站長及社員，均有「讓人頭社員加入合作社，藉以分散所得」之強大誘因，此等誘因存在之實證原因有以下數點：

a.分散所得可以降低稅捐主體之邊際稅率，這對採取累進稅率之個人綜合所得稅而言，具有強大的吸引力。

b.再者被冒名為「人頭社員」者，「可能」社經地位低落（不然很難存在被冒名之機會），因此實無其他所得之取得，即使合作社（或其站長、社員）欲分散其社員（或本身）實際所得，而將部分所得報在人頭社員名下，該等人頭社員之全年所得總額，仍有可能未達起徵點，而不需被課所得稅。因此此等被冒名之人頭社員事後就沒有主動提出檢舉之誘因。這會降低被查獲之風險，因此又強化了合作社（或其站長、社員）利用人頭社員分散所得而逃稅（而非避稅）之誘因。

c.甚至「人頭社員」也「可能」是自願擔任，因為在累進稅率的設計下，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

01 長、社員)可就減少之稅額，私下與人頭社員達成
02 分配之協議，人頭社員即有自願擔任之誘因，這同
03 樣會「強化」合作社(或其站長、社員)之逃稅意
04 願。

05 (D).另外需附帶補充說明，「人頭社員」與「非人頭社
06 員」之分辨，亦是取向於某筆交易之相對概念。換
07 言之，一個加入三資社之「正常」社員，雖參與三
08 資社出名之一筆或數筆集體交易，仍然有可能在自
09 願或非自願之情況下，因為三資社職員或各回收站
10 站長之分散所得行為，成為另外一筆或數筆交易之
11 「人頭」社員。

12 (6).以上所述之法制及實證環境說明，乃是理解本案事實，
13 判定待證事實真實性之背景值。在此背景值基礎下，則
14 有以下待補充說明之實證與法律觀點：

15 (A).首先原判決已充分說明上訴人負責之三資社第3回收
16 站，於96年間以三資社名義銷售廢棄物予再生工廠安
17 麒公司等，銷售金額共計35,654,349元，該等再生工
18 廠於取得三資社具名出具之統一發票後，並將價款匯
19 至三資社帳戶。再依一時貿易盈餘純益率6%，計算上
20 訴人96年度所對應之一時貿易所得為2,139,260元(
21 35,654,349元×6%)等情(下稱前提事實)為真正。
22 並詳細論駁上訴人所言「該帳戶為3人共用」等反對
23 事實不可採信之理由。而上訴意旨也未再行爭執，應
24 堪認定此等「前提事實」之真實性。

25 (B).而在前提事實為真正之基礎下，有待判斷之剩餘事項
26 僅餘「該筆所得2,139,260元之主體歸屬」。從上訴
27 人之角度言之，自然會主張「該筆所得客觀之全部或
28 一部歸屬於他人，而非上訴人本人」，此等事實主張
29 下稱「後續歸屬事實」。而該後續歸屬事實之認定，
30 實為本案之反對事實，如果經法院相信其一部或全部
31 事實「可能」為真，即會削弱待證事實(即「該筆所

得2,139,260元之主體歸屬為上訴人」事實)之證明力，而有後續調查必要。

(C).但此等「後續歸屬事實」之「最適化(即最有效率)」證明途徑，不外二途，分別為「書面憑證」與「帳戶價款流向」。爰說明如下：

a.先從價款流向言之，上開銷售廢棄物之營業收入，由再生工廠匯入三資社後，在扣除匯款費用後，餘款匯至上訴人之銀行帳戶內，上訴人則從餘款中，將營業稅及依銷售額計算之手續費匯回三資社，其餘款項即留於其銀行帳戶內。

b.如果上訴人續以「其有將帳戶內款項實際支付予所屬第3回收站『參與共同銷售廢棄物』之社員(或者是非第3回收站之三資社社員、甚或是非三資社社員之第三人，皆無不可。但不可是未參與共同行銷，而私下先將廢棄物賣斷之第三人，因為此等情況已脫逸『共同行銷而以銷售額6%計算一時貿易所得』之三資社基本法制設計，且向第三人買斷廢棄物之上訴人，其轉手參與三資社共同行銷之獲利，亦應內含在銷售額6%之一時貿易所得範圍)」等情為由，而主張「銷售收入所對應之一時貿易所得，並非由其一人取得，已由多數之共同銷售者分別獲得。原處分將『以三資社名義(第3回收站)共同行銷所生全部營業收入對應之一時貿易所得』均歸屬在上訴人名下，所得客體之主體歸屬有誤」等法律見解，即應就上述「後續歸屬事實」依上述二條證明路徑先為證明。

c.其中「憑證」書面部分，即是由三資社出具予稅捐機關之「個人一時貿易資料申報表」。「金流」部分則是：證明「上訴人有將『三資社匯入其銀行帳戶』之餘款，依各別共同銷售人對共同銷售廢棄物之提供數量比例，分配予各該共同銷售人」等情之

「資金移動」事證。若資金不是「直接」由上訴人帳戶流向共同銷售者，而是另有支付資金事實，此時上訴人應該就「該資金間接移動之原因事實，即共同銷售行為之收入分配」為證明。

(D). 至於上開「後續歸屬事實」之真實性若無法獲得證明，則在「銷售餘款留在上訴人銀行帳戶內」之已知「前提事實」基礎下，結合日常經驗法則，已足形成「該筆銷售款所對應之一時貿易所得，實際歸屬主體為上訴人」之待證事實確信。

B. 原判決依循前開判斷邏輯，形成「待證事實為真」之終局判斷結論，復為上訴意旨所不再爭執，其此部分之事實認定自難指為違法。再就「補稅處分」之法律適用而言，在前開待證事實基礎下，被上訴人有關稅額認定之法律涵攝，大體上尚無明顯違法之處，終局判斷結論自屬合法。唯一有待補充說明者則為：

(1). 有關被上訴人作成之補稅處分，「刻意」扣除「因所得分散之故，已由人頭社員所溢繳之稅款，使上訴人因此得少繳該筆稅款」。此等法律見解尚非正確。

(2). 但上述法律見解即使在法律適用層次上有所錯誤，但實質上有利上訴人，則基於「不利益變更禁止原則」，亦難諭知較原本稅核課處分為重之稅額，故應維持原補稅處分之核定。

C. 至於裁罰處分部分，上訴意旨所強調之重點為「本案事實應有『一行為不二罰』原則之適用」。而謂「前開漏稅行為經刑事追訴，由臺中高分院以102年度上訴字第1810號刑事判決，為『刑法第216條、第215條行使業務登載不實文書罪』」之有罪諭知，而所涉稅捐稽徵法14條之逃漏稅捐罪，則經前開刑事判決以與有罪部分有想像競合關係，而不另為無罪之諭知。是以上訴人前開『同一』行為，同時符合前開刑事犯罪構成要件與所得稅法第110條之漏稅違章規定，刑事犯罪既經刑事判決確定，即不應再處以所

得稅法第110條之漏稅罰」云云。但其此等意見於法尚非有據，無從推翻原判決有關「本件漏稅違章處罰處分合法」之終局判斷結論，爰說明其理由如下：

- (1). 有關實體法之「一行為不二罰」原則，其適用前提以「行為同一」為必要。而行為是否同一之判斷標準，並不取決於「自然意義下之行為界定」，而取決於「法律意義下之行為界定」。所謂「法律意義下之行為界定」，又會與該行為有可能被評價及適用之多個法規範各別規範意旨連結。因此屬法解釋論之議題。
- (2). 而漏稅犯罪行為與故意漏稅結果違章行為之分辨判準，則無法從「認識」稅捐稽徵法第41條所定「逃漏稅捐罪」之構成要件而導出。因為所有「故意漏稅違章行為」之行為內容均涉有「誠實義務之違反」，而可能同時符合「故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐」之「逃漏稅捐罪」要件。而現行司法實務見解之區辨方式則為：
 - (A). 逃漏稅捐罪所稱之「詐欺行為」、或「其他不正當行為」，限定於「積極之作為」，而不包括「違反作為義務（主要是誠實申報義務）」之「消極不作為」情形（最高法院87年度台上字第1103號判決、92年度台上字第1624號判決、74年度台上字第1533號判決、75年度台上字第2779號判決、75年度台上字第3700號判決、78年度台上字第1112號判決與最高法院73年度第4次會議決議意旨參照）。
 - (B). 而故意漏稅結果違章之「行為」認定，因此轉而偏重至「違反誠實申報（作為）義務」之「消極不作為」事實。
 - (C). 當然若特定之積極漏稅行為，已符合逃漏稅捐犯罪之構成要件，而成立漏稅犯罪，則「為達成漏稅目標，配合該積極漏稅行為，違反誠實申報義務」之「消極不作為」，因為僅造成單一之漏稅結果，其全部不法內涵已為積極漏稅行為所「吸收」，不在漏稅犯罪之

01 外，另構成漏稅違章行為。

02 (3).就本案事實而言，前開刑事判決（臺中高分院102年度
03 上訴字第1810號刑事判決）係將上訴人「違反誠實申報
04 應稅所得義務」之不作為，與其事前以登載不實方式隱
05 藏掩飾該應稅所得之積極作為結合，合併成一個訴訟判
06 斷對象，而對上訴人為「行使業務登載不實文書罪」之
07 諭知。並另對「逃漏稅捐罪」部分，則以「想像競合犯
08 屬裁判上一罪」為由，而在理由中說明「不另為無罪之
09 諭知」。此時從以下之法律觀點言之，對上訴人再處以
10 「故意漏稅結果違章行政罰」，並無違反「一行為不二
11 罰」原則。

12 (A).先從刑事法之觀點言之，有想像競合關係之犯罪行為
13 ，本質上仍是數個犯罪行為，只是在刑事政策上給予
14 單一評價，而在刑事訴訟法中以「裁判上一罪」視之
15 。因此漏稅行為與行使業務登載不實文書之犯罪行為
16 ，在法律評價上顯然是二個行為。

17 (B).再從前開刑事判決之理由記載足知，上訴人所涉「逃
18 漏稅捐罪」，刑事法院之所以「不另為無罪諭知」，
19 其理由則係「無法計算逃漏稅額及直接判斷有無逃漏
20 稅捐，依罪疑有利於被告之原則……認（逃漏稅捐犯
21 罪）尚無從證明」（見原處分卷一第633頁）。而非
22 確信上訴人無此「故意漏稅行為」存在。

23 (C).此外因為逃漏稅捐罪未經認定為「有罪」，而「行使
24 業務登載不實文書罪」之法定刑度，又較稅捐稽徵法
25 第41條所定之「逃漏稅捐罪」為輕。因此前開刑事判
26 決對上訴人之罪刑諭知，實質上無法涵蓋（報應）其
27 被提起刑事追訴犯罪行為中之「漏稅行為」不法內涵
28 。不符合隱藏「一行為不二罰」背後之基本法理（即
29 「對行為第1次之法律評價及懲處，如已能反應行為
30 之全部不法內涵，第2次之重複評價及懲處，即屬過
31 度，有違公平應報之規範價值」）。

01 (D).則從前述「漏稅犯罪與故意漏稅違章分辨標準」之實
02 務見解出發，既然積極漏稅行為，因罪嫌不足而無法
03 定罪，並反應其不法內涵。則前述「申報所得時，違
04 反誠實義務」之漏稅消極不作為，即有「依法單以處
05 以漏稅結果行政罰，以回應其行為不法內涵」之必要
06 。故本案實無「一行為遭二罰」之客觀事實存在。

07 (4).從而被上訴人以上訴人漏報所得稅之漏稅故意明確，復
08 有違反誠實申報義務之客觀不作為事實，且造成漏稅結
09 果，而依所得稅法第110條第1項規定處以漏稅罰，該裁
10 罰處分即屬合法，原判決予以維持，亦無違誤。

11 3.總結以上所述，原判決認事用法，大體上尚無明顯違誤，其
12 終局判斷結論亦屬合法。上訴意旨指摘原判決違背法令云云
13 ，尚非有據，其上訴為無理由，應予駁回。

14 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1項
15 、第98條第1項前段，判決如主文。

16 中 華 民 國 108 年 1 月 17 日

17 最高行政法院第四庭

18 審判長法官 鄭 小 康

19 法官 沈 應 南

20 法官 劉 介 中

21 法官 林 文 舟

22 法官 帥 嘉 寶

23 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

24 中 華 民 國 108 年 1 月 18 日

25 書記官 徐 子 嵐