

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第101號

上 訴 人 豪 紳 纖 維 科 技 股 份 有 限 公 司

代 表 人 陳 明 聰

訴 訟 代 理 人 林 巨 峯 會 計 師

李 益 甄 律 師

高 文 心 律 師 (兼 送 達 代 收 人)

被 上 訴 人 財 政 部 臺 北 國 稅 局

代 表 人 許 慈 美

上 列 當 事 人 間 營 利 事 業 所 得 稅 事 件 ， 上 訴 人 對 於 中 華 民 國 107 年 9 月 27 日 臺 北 高 等 行 政 法 院 107 年 度 訴 字 第 13 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、上訴人100年度營利事業所得稅結算申報，列報依境外所得來源國稅法規定繳納之所得稅可扣抵之稅額（下稱境外所得可扣抵稅額）新臺幣（下同）0元，被上訴人暫按申報數核定（即第1次核定）。嗣依據印尼賦稅署通報及查得資料，以上訴人漏報取自國外營利事業印尼商PT SOUTH PACIFIC VISCOSE（下稱SPV公司）之佣金收入12,063,282元（下稱系爭佣金收入）及已扣繳稅款2,418,380元，乃依所得稅法第3條第2項規定，重行核定境外所得可扣抵稅額2,050,758元（即第2次核定）；復以系爭佣金收入係屬我國與印尼簽訂「駐印尼臺北經濟貿易代表處與駐臺北印尼經濟貿易代表處避免所得稅雙重課稅及防杜逃稅協定」（下稱臺印租稅協定）第7條規範之「營業利潤」，應僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定之適用，核定境外所得可扣抵稅額0元，補徵稅額2,050,758元，並以上訴人漏報系爭佣金收入，致漏報所得額12,063,282元，按所漏稅額2,050,758元處以0.6倍之罰鍰計1,230,454元（即第3次核定，為原處分）

01 。上訴人循序提起行政訴訟，聲明請求判決訴願決定、原處
02 分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，上訴人仍不服
03 ，遂提起本件上訴，聲明請求：原判決廢棄，訴願決定及原
04 處分（含復查決定）均撤銷。

05 二、上訴人起訴主張及被上訴人於原審之答辯均引用原判決之記
06 載。

07 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，略以：（一）上訴人為
08 在我國境內營業之營利事業，其100年度於印尼所取得之系
09 爭佣金收入，為與服務、工作和活動相關之報酬，依OECD代
10 碼表係屬臺印租稅協定第7條所規範之營業利潤，按我國所
11 得稅法第124條規定，應優先適用臺印租稅協定，僅由我國
12 課徵所得稅，而無所得稅法第3條第2項規定之適用。復依適
13 用所得稅協定查核準則第26條第2項規定可知，上訴人100年
14 度於印尼如有溢繳臺印租稅協定之情形，應向印尼主張適用
15 該協定第7條規定免稅並申請退還其溢繳稅額，尚不得以SPV
16 公司囿於印尼稽徵實務無法配合辦理退稅為由，向我國主張
17 扣抵該年度營利事業所得稅應納稅額。被上訴人核定境外所
18 得可扣抵稅額0元，並補徵稅額2,050,758元，於法並無不合
19 。（二）上訴人於民國101年5月31日辦理100年度營利事業所得
20 稅結算申報，核課期間為5年，被上訴人原按上訴人申報數
21 核定境外所得可扣抵稅額0元；嗣後依據印尼賦稅署通報資
22 料查得上訴人漏報取自SPV公司之系爭佣金收入及已扣繳稅
23 款2,418,380元，依所得稅法第3條第2項規定，第2次核定系
24 爭境外所得可扣抵稅額2,050,758元；復於第2次核定後，發
25 現系爭佣金收入係屬臺印租稅協定第7條規範之「營業利潤
26 」，應僅由我國課徵所得稅，而無所得稅法第3條第2項規定
27 之適用，遂於核課期間內105年10月25日作成第3次核定境外
28 所得可扣抵稅額0元，並補徵稅額2,050,758元，非僅係法律
29 見解變更而已，依稅捐稽徵法第21條第2項規定及本院前58
30 年判字第31號判例意旨，於法並無違誤。（三）上訴人為總機構
31 在中華民國境內經營之營利事業，系爭佣金收入為印尼來源

01 所得，依所得稅法第124條規定，應優先適用臺印租稅協定
02 第7條第1項規範確認課稅權歸屬我國後，再依我國所得稅法
03 第3條第1項規定，與上訴人其他境內外全部營利事業所得，
04 合併課徵營利事業所得稅。且系爭佣金收入係上訴人為印尼
05 商提供仲介服務所取得之報酬，與其列報營業收入之常態本
06 業亦屬有別。另所謂佣金收入乃居間他人之買賣契約所獲致
07 之所得，上訴人如主張其此部分收入有未列報之費用，自應
08 另行檢據供被上訴人核定，惟上訴人迄未提示相關成本費用
09 帳簿文據，亦難憑採。(四)上訴人100年度取有SPV公司之系爭
10 佣金收入，於辦理營利事業所得稅結算申報，卻予以漏報，
11 致短漏報所得額12,063,282元，有應注意、能注意而未注意
12 之過失，自應論罰。被上訴人審酌其違章情節，依稅務違章
13 案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，
14 按所漏稅額2,050,758元處以0.6倍之罰鍰計1,230,454元，
15 已為適切之考量，並無不合。上訴人取有系爭佣金收入，即
16 應依法申報，並盡查對之責，俾符合稅法之規定，惟上訴人
17 未善盡法定義務，既有系爭佣金收入而漏未申報，即生漏報
18 我國應納稅額情事，自不能免罰，此與上訴人是否誤認印尼
19 對系爭佣金收入有課稅權，尚屬二事。又參酌所得稅法第11
20 0條之立法理由可知，該條規定重在對納稅義務人違反誠實
21 申報義務所為之處罰，以督促其善盡應作為之義務，俾稽徵
22 機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入
23 之必要手段。故同條第1項之規定係按所漏稅額處以罰鍰，
24 不論有無應補繳稅額、應補徵稅額或應納之結算稅額，如其
25 應納稅額有因短漏報所得額而短少，即應處罰，此觀同條第
26 3項另規定「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，加計短漏
27 之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適
28 用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前2項之規定
29 倍數處罰」即明。是同條第1項所稱「所漏稅額」，應係「
30 應納稅額」之短少，不在有否應補徵稅額、應補繳稅額或應
31 納之結算稅額等語，因將原決定及原處分均予維持，駁回上

01 訴人在原審之訴。

02 四、本院經核原判決駁回上訴人之訴，結論並無不合。茲論斷如
03 下：

04 (一)所得稅法第3條第1項、第2項規定：「(第1項)凡在中華民國
05 國境內經營之營利事業，應依本法規定，課徵營利事業所得
06 稅。(第2項)營利事業之總機構在中華民國境內者，應就
07 其中華民國境內外全部營利事業所得，合併課徵營利事業所
08 得稅。但其來自中華民國境外之所得，已依所得來源國稅法
09 規定繳納之所得稅，得由納稅義務人提出所得來源國稅務機
10 關發給之同1年度納稅憑證，並取得所在地中華民國使領館
11 或其他經中華民國政府認許機構之簽證後，自其全部營利事
12 業所得結算應納稅額中扣抵……。」第124條規定：「凡中
13 華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中，另有特別規定者
14 ，依其規定。」依上開規定，營利事業之總機構在中華民國
15 境內者，應就其中華民國境內外全部營利事業所得向我國合
16 併申報課稅；倘境外所得已依所得來源國稅法規定繳納所得
17 稅，得提出相關憑證及文件，自其全部營利事業所得結算應
18 納稅額中扣抵，但我國與其他國家簽訂之所得稅協定中另有
19 特別規定者，依其規定。

20 (二)我國與印尼於84年3月1日簽訂臺印租稅協定，並自00年0月0
21 0日生效。該協定第2條規定：「一、本協定所適用之現行租稅
22 ；(一)在駐印尼臺北經濟貿易代表處所代表國家：營利事業所
23 得稅及綜合所得稅。……」第3條規定：「一、除依文義須另
24 作解釋外，本協定稱……(四)『締約一方之國家之企業』及『
25 締約他方之國家之企業』，係分別指由締約一方之國家之居
26 住者所經營之企業。……」第7條規定：「一、締約一方之國
27 家之企業，除經由其於締約他方之國家境內之固定營業場所
28 從事營業外，其利潤僅由該締約一方之國家課稅。……六、利
29 潤如包括本協定其他條款規定之項目所得，各該條款之規定
30 ，應不受本條規定之影響。」依前揭第7條規定可知，我國
31 企業除經由其於印尼境內之固定營業場所從事營業外，其自

01 印尼所取得之營業利潤僅由我國課稅，印尼並無課稅管轄權
02 ，以避免重複課稅。又財政部依所得稅法第80條第5項授權
03 訂定之適用所得稅協定查核準則第3條第1項規定：「本準則
04 所稱所得稅協定，指依稅捐稽徵法第5條、所得稅法第124條
05 或其他法律規定簽署並已生效之所得稅協定……」第5條第1
06 項規定：「適用所得稅協定之中華民國之居住者，個人指所
07 得稅法第7條第2項規定之中華民國境內居住之個人；公司或
08 其他任何人之集合體指依所得稅法第3條第2項規定，應就中
09 華民國境內外全部營利事業所得課稅之人。」第11條規定：
10 「各類所得之課稅權歸屬，應依所得稅協定辦理。所得稅協
11 定規定得由所得來源地國課稅者，居住地國亦得課稅，但應
12 依該協定或其稅法規定消除重複課稅；所得稅協定規定僅由
13 所得來源地國或居住地國課稅者，居住地國或所得來源地國
14 應予免稅。」第26條規定：「（第1項）中華民國之居住者
15 依所得稅協定有關消除重複課稅之規定申報國外稅額扣抵，
16 應於辦理所得稅結算申報時，檢附他方締約國稅務機關出具
17 載有所得年度、項目、金額、適用稅率及已納稅額之納稅證
18 明，其扣抵之限額及計算方式，依所得稅協定、所得稅法、
19 所得基本稅額條例及相關法令規定辦理。（第2項）依所得
20 稅協定規定屬於他方締約國免予課稅之所得，或訂有上限稅
21 率之所得，不得申報扣抵其因未適用所得稅協定而溢繳之國
22 外稅額。」

23 （三）查上訴人為總機構在我國境內營業之營利事業，其100年度
24 於印尼所取得之系爭佣金收入，為與服務、工作和活動相關
25 之報酬，係屬臺印租稅協定第7條所規範之營業利潤等情，
26 為原判決依法確定之事實。故原判決依上認定上訴人系爭佣
27 金收入，為印尼來源所得，依我國所得稅法第124條規定，
28 應優先適用臺印租稅協定第7條第1項規範確認課稅權歸屬我
29 國後，僅由我國課徵所得稅，無所得稅法第3條第2項規定之
30 適用；復依適用所得稅協定查核準則第26條第2項規定，上
31 訴人100年度於印尼如有溢繳臺印租稅協定稅款之情形，應

01 向印尼主張適用該協定第7條規定免稅並申請退還其溢繳稅
02 額，不得以印尼商SPV公司囿於印尼稽徵實務無法配合辦理
03 退稅為由，向我國主張扣抵該年度營利事業所得稅應納稅額
04 ，於法並無不合。

05 (四)所得稅法第24條第1項規定：「營利事業所得之計算，以其
06 本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額
07 為所得額。」第83條規定：「(第1項)稽徵機關進行調查
08 或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、
09 文據；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
10 準，核定其所得額。(第2項)前項帳簿、文據，應由納稅
11 義務人依稽徵機關規定時間，送交調查；其因特殊情形，經
12 納稅義務人申請，或稽徵機關認有必要，得派員就地調查。
13 (第3項)納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機
14 關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據
15 而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標
16 準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依
17 法辦理。」又「關於營利事業，其營業費用及損失之認列，
18 依租稅公平之原則，應以合理及必要者為限。……。」有本
19 院前71年判字第1242號判例可循。茲依量能課稅原則，納稅
20 義務人取得之所得客觀上必有成本費用者，如能提供確實單
21 據或證明文件，固應予減除，即使未能提供確實單據或證明
22 文件，亦應依合理方法予以推估成本費用，將之自所得扣除
23 ，而以扣除後之淨值作為稅基，財政部就各種所得訂定之各
24 種成本費用標準，具合理性者，自可作為推估成本費用之依
25 據。惟就營業事業漏報收入，計算其漏報課稅所得額時，如
26 該項收入確已包含成本費用在內，且其當年度結算申報書尚
27 未申報減除者，固應予以減除，然如該項收入之成本費用於
28 結算申報書內已列報減除，而經稽徵機關予以減除者，當然
29 不得再依同業利潤標準推估成本費用而予重複減除。本件上
30 訴人就100年度營利事業所得稅業已結算申報，且已申報成
31 本費用等項，並經核定課稅所得額在案。系爭佣金收入，係

01 被上訴人查得有漏報情事，始為補徵，而該佣金收入乃居間
02 他人之買賣契約所獲致之所得，此為原判決確定之事實。故
03 依上可知，上訴人於列報100年度營利事業所得稅結算申報
04 時，已就其營業淨利部分申報收入及成本費用等項，亦經被
05 上訴人為核實認定。上訴人嗣被查獲漏未申報系爭佣金收入
06 ，查佣金收入於上訴人為申報時，列報在非營業收益部分，
07 是原判決核認該收入與上訴人經營之本業尚屬有別，於法並
08 無不合。參諸上訴人所列報之營業收入、成本費用等項，既
09 經被上訴人核實認定，則該列報之相關成本費用已經認列，
10 為避免有重複認列情事，對於上訴人漏報之系爭佣金收入部
11 分，如確另有支出成本費用等項，上訴人就此有利事項，自
12 有盡協力義務陳明並提出相關帳簿文據等資料供被上訴人查
13 核，以明實情。原判決敘明此應由上訴人檢據供被上訴人核
14 定，惟上訴人迄未提示相關成本費用帳簿文據，故認上訴人
15 主張難以憑採，即無不合，亦核與證據法則、經驗法則及論
16 理法則並無違背。上訴人就此並未盡協力義務提出帳簿文據
17 等資料，逕主張被上訴人應依所得稅法第83條規定，按100
18 年度其他商品經紀業（行業標準代號4510-99）之同業利潤
19 標準淨利率33%核定所得，即無所據，難認可採。原判決關
20 於此部分之理由固嫌簡略，未盡妥適，惟駁回結論尚無不合
21 。上訴意旨指摘原判決以上訴人未提出相關單據供被上訴人
22 核實認定為由，逕認不得扣除相關成本費用，復未探究系爭
23 佣金收入之實質，認定本件無同業利潤標準之適用，與所得
24 稅法第83條第3項及納稅者權利保護法（下稱納保法）第14
25 條第2項及第3項規定有違；又原判決一方面認定系爭佣金收
26 入為上訴人從事「本業」所獲致之收入，而有臺印租稅協定
27 第7條之適用，一方面又認定系爭佣金收入為上訴人之「非
28 本業」收入，而無同業利潤標準之適用，亦有判決理由矛盾
29 之違法云云，核係其主觀之法律意見，難認可採。另原判決
30 並未援引財政部79年1月11日台財稅字第791183529號函，逕
31 將得依同業利潤標準核定所得額之收入，限縮至因從事「本

業」所獲取者，上訴意旨據此指摘原判決有不適用憲法第19條、司法院釋字第705號解釋理由書及納保法第3條第3項之違背法令情事云云，亦屬其誤解。

(五)又依稅捐稽徵法第21條第2項規定：「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。」行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」可知違法授予利益之行政處分於法定救濟期間經過後，如其撤銷對公益沒有重大危害，且受益人有同法第119條所列信賴不值得保護之情形，或受益人雖無法定信賴不值得保護之情形，但其信賴利益非顯然大於撤銷所欲維護之公益者，原處分機關或其上級機關得依職權為全部或一部之撤銷。而課稅處分並非授益處分，即使納稅義務人受有違法但較為有利的課稅處分，就其受有少繳稅捐之利益，稽徵機關亦可適用上開規定，於發現原查定處分違法短徵時，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，惟應受核課期間的限制。本院前58年判字第31號判例意旨謂「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」即本於相同法理。而本院76年5月份庭長評事聯席會議決議雖謂：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經稅捐稽徵機關調查核定之案件，如於法定期間，納稅義務人未申請復查，其原查定處分，固具有形式上之確定力，惟稅捐稽徵機關如因發見新事實或新課稅資料，認確

有短徵情形，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應納而未納之稅款。」然係因設題內容（原以「中華民國境內居住之個人」身分，按時辦理結算申報，並經核定課徵確定，嗣經發現其實「非中華民國境內居住之個人」）涉及發見新事實或新課稅資料，為配合題旨而作成決議，並未否定對於純粹適用法律錯誤而短徵之情形，得補徵其應納之稅款。依上可知，稽徵機關（原處分機關）於原課稅處分發生形式確定力後，於核課期間內，發現原課稅處分違法短徵時，仍得依職權撤銷之，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，不以發見新事實或新課稅資料為限。查依原判決認定事實可知，上訴人於101年5月31日辦理100年度營利事業所得稅結算申報，被上訴人原按上訴人申報數核定境外所得可扣抵稅額0元；嗣後依據印尼賦稅署通報資料查得上訴人漏報取自國外印尼商SPV公司之系爭佣金收入及已扣繳稅款，乃依所得稅法第3條第2項規定，第2次核定系爭境外所得可扣抵稅額；復於第2次核定後，發現系爭佣金收入係屬臺印租稅協定第7條規範之「營業利潤」，應僅由我國課徵所得稅，而無所得稅法第3條第2項規定之適用，遂於5年之核課期間內即105年10月25日作成第3次核定境外所得可扣抵稅額0元，並補徵稅款等情。據上可知，被上訴人係於第2次核定後，發現上訴人有關系爭佣金應依上揭規定，由我國課徵所得稅，故於5年之核課期間內作成本件補稅處分（即第3次核定），依其處分理由可知，核係被上訴人因於第2次核定時適用法令錯誤（應適用所得稅法第124條及臺印租稅協定而誤用所得稅法第3條規定），而有短徵稅額情事，此係被上訴人適用法令錯誤而致，與法律見解變更自屬有異，被上訴人基此理由，重為核定作成本件補稅處分，於法核無不合。原判決就此敘明被上訴人作成第3次核定，尚非僅法律見解變更而已之理由雖嫌簡略，惟肯認本件被上訴人補徵稅款之結論並無違誤。上訴意旨指摘原判決率認第3次核定之作成非僅被上訴人法律見

01 解變更云云，除有認定事實未憑證據之違誤外，亦與本院決
02 議及判決意旨相左；又原判決僅泛稱被上訴人「尚非僅法律
03 見解變更而已」，卻未敘明本件有何「發見新事實或新課稅
04 資料」之情事，有判決不備理由之違法；復認原判決有適用
05 稅捐稽徵法第21條第2項不當之違誤云云，據以指摘原判決
06 違背法令，核係其一己主觀之法律意見，並不足採。至上訴
07 意旨援引本院75年12月份庭長評事聯席會議決議：「漏貼印
08 花稅票事件，既經稅捐稽徵機關於第1次復查時，決定印花
09 稅額為零，依稅捐稽徵法第23條第3項第2款規定已屬確定。
10 且稅捐稽徵機關於該復查決定時，系爭2份合約書業已扣案
11 ，不論是否為稅捐稽徵機關疏於查核，依司法院院字第1629
12 號解釋，難謂為發見新事實或新證據，自不得再據為變更原
13 處分之依據。」據以指摘原判決違法，經核本件個案情形係
14 因稅捐稽徵機關適用法令錯誤而重為核定，與前引決議所揭
15 情形，並不相同，上訴人此項主張，亦容有誤解。

16 (六)再者，所得稅法第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法
17 規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課
18 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
19 罰鍰。」依其立法理由可知，係緣於所得稅結算申報為決定
20 全年度所得額之最主要根據，納稅義務人申報不實，將嚴重
21 影響稅收，故特予規定申報不實之處罰。本規定重在對納稅
22 義務人違反誠實申報義務所為之處罰，以督促其善盡應作為
23 之義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平
24 並確保國庫收入之必要手段。故前開規定按所漏稅額處以罰
25 鍰，不論有無應補徵或應補繳納之稅額，如其應納稅額有因
26 短漏報所得額而短少者，即應處罰。又行政罰法第7條第1項
27 規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不
28 予處罰。」第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰
29 責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」第18條規定：
30 「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、
31 所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處

01 罰者之資力。」至105年12月28日制定公布、106年12月28日
02 施行之納保法第16條亦規定：「（第1項）納稅者違反稅法
03 上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）
04 納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，
05 得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應
06 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
07 因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」
08 又本件裁處時即財政部105年2月5日修正發布之裁罰倍數參
09 考表所得稅法（營利事業所得稅）第110條第1項部分規定：
10 「……二、漏稅額超過新臺幣10萬元者。處所漏稅額0.8倍之
11 罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中
12 承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額0.7
13 倍之罰鍰，其屬查獲之日前5年內未曾查獲有本條文第1項漏
14 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
15 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
16 稅之所得額未經裁處罰鍰者，處所漏稅額0.6倍之罰鍰。…
17 …」（現行即107年5月22日就有關本件應適用之部分，其實
18 質內容未修正）。而上開裁罰倍數參考表係主管機關財政部
19 ，為協助稅捐稽徵機關就法律授予裁罰裁量權之行使，在遵
20 循法律授權目的及範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法
21 律適用之一致性及符合平等原則，就違反所得稅法第110條
22 第1項之違章案件，依其不同情節訂定不同之處罰倍數，復
23 就行為人漏稅額之高低、有無於裁罰處分核定前承認違章事
24 實並願意繳清稅款及罰鍰、行為人究為故意或過失等分別作
25 為裁量處罰之事由，其除作原則性或一般性裁量基準外，另
26 有例外情形之裁量基準，與法律授權目的尚無牴觸，稅捐稽
27 徵機關自得援引上開裁罰基準作成行政處分。原判決敘明何
28 以認定上訴人合致本件違章行為之構成要件及其違法性暨何
29 以認定其違反所得稅法第110條第1項之誠實申報義務，認其
30 有可責性存在；又詳述此與上訴人是否誤認印尼對系爭佣金
31 收入有課稅權者，尚屬二事，自不能免罰等情，核已說明其

認定依據及理由，並考量被上訴人依前揭規定暨裁罰倍數參考表規定，為本件之裁罰，核無不合，亦無裁量逾越或濫用之情形，於法並無違誤。查我國與印尼係不同主權，上訴人縱主觀上誤認印尼對於系爭佣金收入有課稅權，惟依前引所得稅法第3條第1項、第2項規定可知，於中華民國境內經營之營利事業，應就其中華民國境內及境外之全部營利事業所得，合併課徵營利事業所得稅，上訴人並有誠實申報該所得之義務，上訴人自不能主張可免除申報之義務。至上訴人如有向印尼溢繳稅款之情形，核係另依規定向印尼申請退還該溢繳稅額之情，自不得據此主張免罰。從而，原判決以上訴人對於系爭佣金收入根本未予申報，肯認被上訴人所為裁罰於法有據，並無違誤。審諸被上訴人係因上訴人未就其關於系爭境外之全部營利事業所得（系爭佣金收入）申報課徵營利事業所得稅而有漏稅之行為予以處罰，此與該課稅所得權究歸屬我國或印尼者無涉。苟上訴人依前揭規定將發生於境外系爭佣金收入全數合併申報，縱其誤認已誤遭印尼就源扣繳之稅款予以列報減除，可認其並無漏未申報之情，當不致遭被上訴人裁罰。上訴人主張其因認印尼具有租稅管轄權，故認於印尼繳納之稅額可於我國全額扣抵，遂未於我國申報，縱有適用法令錯誤之情事，依納保法第16條第2項及行政罰法第8條規定應免除或減輕處罰等節，實係將上訴人未依法就境內外所得合併申報與誤認境外繳納稅捐即可扣抵我國營利事業所得稅兩者混為一談，自有未合，其據此指摘原判決有不適用前揭規定之違誤云云，核係其主觀之法律意見，並不足採。又原判決敘明被上訴人於本件裁罰處分核定前，已就上訴人之個案情形及違章情節予以審酌，並依裁罰倍數參考表規定，按其所漏稅額處以0.6倍罰鍰，已為適切之考量等情，其認事用法，並無違誤。上訴意旨猶主張原判決有不適用納保法第16條第3項及行政罰法第18條規定之違誤云云，亦難認可採。

(七)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原

處分（含復查決定）維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無
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。

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

中 華 民 國 109 年 2 月 27 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 吳 東 都

法官 胡 方 新

法官 王 俊 雄

法官 林 妙 黛

法官 陳 秀 嫻

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 109 年 2 月 29 日

書記官 陳 映 羽