臺中高等行政法院判決

108年度簡上字第31號

上　訴　人　黃高正

訴訟代理人　廖穎愷　律師

被 上訴 人　財政部中區國稅局

代　表　人　吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年6月20日臺灣臺中地方法院107年度稅簡字第23號行政訴訟判決，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、本件被上訴人代表人於訴訟繫屬中變更為吳蓮英，已據其具狀聲明承受訴訟（見本院卷第67頁），經核無不合，應予准許。

二、上訴人辦理民國100年度綜合所得稅結算申報，漏報取自無盡藏室內裝修有限公司（下稱無盡藏公司）之執行業務所得新臺幣（下同）1,409,913元，嗣經財政部北區國稅局中和稽徵所接獲檢舉無盡藏公司有給付佣金予上訴人等人漏稅之情形，乃通報被上訴人歸課綜合所得總額2,904,635元，補徵應納稅額136,189元，並處罰鍰27,237元。上訴人不服，申經復查結果，將執行業務所得轉正為其他所得，其餘復查駁回。上訴人仍不服，提起訴願，經決定駁回，乃提起行政訴訟，前經原審法院以108年6月20日107年度稅簡字第23號行政訴訟判決（下稱原判決）駁回後，遂提起本件上訴。

三、兩造於原審之主張、答辯及聲明與原判決關於證據取捨、認

定事實及適用法規之論據，均詳如原判決所載。

四、上訴人上訴意旨略謂：

㈠原判決先援引證人謝文逢證詞略謂：我忘了之前問的敘述為什麼會停留在1或2%的問題上，一開始是希望順利一點，所以支付比較多的茶水費，那都是從我自己的錢去支付的等語。後又依其102年8月27日警詢筆錄載稱：「本公司會根據標案的利潤狀況提供茶水費給黃高正和林榮逢等2人」而謂被上訴人審認上訴人於100年間自無盡藏公司收取1,762,392元茶水費款項，亦無違誤。就前開茶水費究係由謝文逢拿自己的錢支付，亦或係由無盡藏公司支付，前後所憑證據已有矛盾，且原審既已認定茶水費係由無盡藏公司支付之事實，卻與所援引之謝文逢到庭證詞不符，已有判決理由矛盾之違法。

㈡依證人謝文逢於108年1月24日證述：「我忘記之前問的敘述為什麼會停留在1或2%的問題上，一開始是希望順利一點，所以支付比較多的茶水費，那都是從我自己的錢去支付的，後來因為利潤沒有那麼高，所以到後面都是1%」、「（無盡藏公司的帳冊有無記載付款的時間及金額？）沒有」等語，可知系爭茶水費並非無盡藏公司支付，而係由謝文逢自己的錢所支付。詎料，原審就上開有利於上訴人之謝文逢證詞不予採納，未說明理由者，已構成判決不備理由之違法。

㈢依行政訴訟法第133條、第134條及辦理行政訴訟事件應行注意事項第19條等規定，可知被上訴人主張之事實，雖經上訴人自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。本件上訴人在客觀上係從謝文逢處取得款項，並非至無盡藏公司處取得，亦無謝文逢曾告知上訴人所交付之款項係從何而來之證據，依照經驗法則及論理法則，上訴人根本無從得知，謝文逢交

付之款項是否係由公司支出，或係其個人支出。因此，上訴人縱於刑事偵查，及國稅局苓雅稽徵所調查時陳稱有收受無盡藏公司款項，亦不足認定上訴人確知款項係從何而來。再者，前述偵查及國稅局苓雅稽徵所調查時之談話筆錄，其性質仍屬上訴人自己所為不利於己之陳述，被上訴人並無提出相關事證以實其說，尚不能認上訴人即係自無盡藏公司收取款項。詎原判決竟稱：上訴人於刑事偵查中亦陳稱無盡藏公司通常是現金交給，該公司是謝文逢跟他接觸的，及其於財政部高雄國稅局苓雅稽徵所談話記錄中陳稱有收受無盡藏公司8,508,803元等語，顯有違反行政訴訟法第133條、第134條、辦理行政訴訟事件應行注意事項第19條、經驗法則及論理法則之違法。

㈣原判決有如下判決不適用法規與判決不備理由之違法情形：

1.證人謝文逢於臺灣臺北地方法院（下稱臺北地院）105年4月7日審理103年度易字第257號刑事案件交互詰問時證稱：「（請問你是無盡藏築藝有限公司負責人嗎？）是」、「（之前你在偵查中有提供一份從97年9月9日無盡藏公司向台哥大公司請款日期以後，你有交付被告黃高正跟林榮逢款項的一覽表，請問是否記得？）記得」、「（依照你所提供的表來看，你交付被告黃高正跟林榮逢的金額分別是該次請款金額的2%，是這樣嗎？）不是各2%，是各1%，二個加起來是2%」，可知上訴人並非每次取得請款金額之2%，而係1%。

2.證人謝文逢於108年1月24日於原審證稱：「（你在105年4月7日在臺北地院有作證，當時作證內容是否真實？有無說謊？）是事實」、「（請求提示原證二第4頁，當時檢察官問你，你在偵查中提到一個表，依照你提供的表來看

，你交付被告黃高正及林榮逢的金額分別是該次金額2%，你回答不是各2%，是各1%，兩個加起來是2%，這段話你回答是否正確？）是正確的」、「（請求提示同一筆錄第26、27頁，當時黃高正之辯護人詢問你，檢察官說他有算過，你給被告每人2%，你稱是每人1%，你在檢察官問的時候稱金額為1%或2%，並沒有特別約定，是你自己決定，後來工程都只有給1%，你這個說『後來工程只有給1%』是指總共給1%，還是每人給1%，後來你回答說是各1%，你當時回答是否正確？）那是一個過程，之前利潤好一點的時候會給多一點，當時我陳述也有提供數據，每個時期不同，也不是很準確，就是大概是這樣子」、「（請求提示同一筆錄第12頁，當時檢察官問你，依你提供的表來計算，你交付給黃高正的部分是85萬8803元，林榮逢的部分是690萬5573元，你稱數字你不敢這麼肯定，你不可能給零頭，一定是整數，後來檢察官問你，有時候是好幾個請款日加在一起，你回答稱大概是這樣子，就是1%上下這樣子，不可能給人家幾十塊錢，這樣子的回答是否正確？）是正確的」、「（所以你給黃高正或是林榮逢，是否就是請款金額1%上下？）是，就是表列的數字」。可知上訴人並非每次取得請款金額之2%，而係1%。

3.依上，證人謝文逢在臺北地院審理103年度易字第257號刑事案件時之證詞及於108年1月24日之原審證詞，均足以證明：交付上訴人黃高正跟林榮逢的金額，不是該次請款金額的各2%，是各1%，二個加起來是2%，該證詞已直接否定謝文逢於另案刑事案件偵查中所提明細表之證據力，此項有利於上訴人之事實或證據不予採納，亦未說明其理由者，已構成判決不備理由之違法。

4.再者，原判決固以謝文逢證詞認定：「之前利潤好一點的時候會給多一點，後來利潤不好即少給一點，即證人於101年6月25日之前，是各給黃高正及林榮逢2%，101年6月25日之後，則未再給林榮逢款項，只有給黃高正1%」，若依此見解，則證人始終均未給過林榮逢1%款項，然而其於警詢時係證稱「是分別給黃高正和林榮逢2人各2%或1%的茶水費」，偵查中證稱「（你如何給黃高正、林榮逢百分之一到百分之二的佣金？）是結案領得工程款後再以現金方式給黃高正、林榮逢」，於刑事案件法院審理時受檢察官詰問時亦證稱給黃高正、林榮逢各1%，合計2%，刑事判決亦認定係各1%。可知證人所稱「之前利潤好一點的時候會給多一點，後來利潤不好即少給一點」，係指於101年6月25日之前，即利潤好一點的時候，是各給黃高正及林榮逢1%（合計2%），於101年6月25日之後，即後來利潤不好的時候，則未再給林榮逢款項，只有給黃高正1%，如此認定事實，始符合證人謝文逢於另案刑事案件警詢中證詞：「之前利潤好時，有至標案總額2%，大約至101年左右，利潤變少即變成1%」及於偵查中具結證述：「約定1%、2%之成數係由我自己決定，後來工程只有給1%佣金」等語，於另案行政訴訟事件作證時證述：「一開始利潤好一點時，有提供多一點，後來利潤不好即少給一點，給付比例在1%至2%間」等證據。

5.詎料，原審僅選擇特定證據所認定之「證人於101年6月25日之前，是各給黃高正及林榮逢2%，101年6月25日之後，則未再給林榮逢款項，只有給黃高正1%」事實，已與證人於另案刑事警詢、偵訊之供述不符，而未能完整訴訟資料，並正確掌握該證據之待證事實，已有違背證據法則

，而有判決不適用法規之違法。

6.謝文逢在臺北地院於105年4月7日審理103年度易字第257號刑事案件時證稱：「（因為檢察官是問你說給佣金，你的答案是說一開始他們有暗示？）有時候說話就讓你覺得，我如果這樣做很多事情會比較順遂一點，我也是揣測，我也是揣測說如果我這樣做的話，我事情會比較順利，要不然可能就是發票會忘記或這事情會怎麼樣，這是我自己揣測，我覺得這樣做，會讓我事情會比較順利一點」；於108年1月24日原審證稱：「（你在提供茶水費給黃高正之前，黃高正有無就其職務對你採取什麼刁難舉動？）沒有」、「（那你提供茶水費給黃高正後，黃高正有無特別幫你什麼忙，讓你工程很順利？）也沒有」、「（你提供這個茶水費有無要求黃高正要還？）沒有。茶水費是我自己希望減少請款的速度，他沒有特別要求或為難，是我自己希望，然後讓他收這個茶水費」、「（所以你是無償提供給黃高正或林榮逢？）是」等語，可知謝文逢所稱「交付茶水費目的係為工程或請款順遂」，係揣測而來，在支付茶水費之前，上訴人並無為難，在支付茶水費之後，上訴人亦未特別幫忙使其工程順遂，亦無拖延請款之情形，謝文逢係無償提供茶水費，亦無要求上訴人要還，可知系爭茶水費與工程並無相當之對價。又原審雖認謝文逢給付茶水費之目的係為使其工程請款順利，然依課稅要件法定主刁義，遺產及贈與稅法並未將「為使其工程請款順利」規定為「非無償」，且依最高行政法院89年度判字第1988號及89年度判字第431號判決意旨，「為使其工程請款順利」亦不等同於買賣或借貸、清償等法律關係。本件既經謝文逢以自己之財產無償給予上訴人，經上訴人允受，即符

遺產及贈與稅法第4條第2項贈與之規定，詎料，原審竟稱「該款項性質上無從認定係原告因受贈取得之財產，而得免納所得稅」，顯有判決不適用法規或適用不當之違法。

㈤原判決有如下判決不適用法規或適用不當之違法情形：

1.原判決理由載稱：「又原告100年度取自無盡藏公司之1,762,392元其他所得，係屬所得稅法第14條規定之應稅所得，而其所得類別應為『執行業務所得』或『其他所得』，僅其必要費用有無依財政部頒訂標準規定或核實認定之適用；本件被告將所得類別由所得稅法第14條第1項第2類執行業務所得，變更為同條項第10類其他所得，其課徵客體及課稅所得額1,762,392元並未變更，僅所得類別之變更，核無變更處分之同一性，是原告主張被告改以其他所得核課，已逾核課期間之詞，係屬誤解，洵無足採」等語。惟被上訴人先以上訴人於100年間，收取無盡藏公司之款項為「執行業務所得」，對上訴人作出原課稅處分，經上訴人提出復查後，被上訴人即予轉正，認前開金額為「其他所得」，作出復查決定，依臺北高等行政法院100年度訴字第692號裁定意旨，復查決定性質為一新的行政處分，則上訴人於101年5月22日申報100年度綜合所得稅，而被上訴人係於107年5月14日作成復查決定，已逾5年核課期間，則課稅機關依法自不得再對上訴人予以補稅處罰。

2.又最高行政法院94年度判字第8號判決略謂：「復查決定變更原處分，復查決定與原處分之關係如何，應視復查決定是否根據重新調查查明之結果所作成。……重行裁處係對原處分基礎事實關係之全部範圍重新審查，並作成變更原處分之復查決定，則有關納稅義務應以變更後之復查決定為準，而原處分在復查決定承受之範圍內，暫停其效力

」等語，可知若原處分基礎事實關係之全部範圍重新審查，並作成變更原處分之復查決定，此際復查決定應取代原處分，復查決定為新的課稅處分，原處分應已失效。

3.本件原處分與復查決定所認定之違章事實並不相同，前者係「未申報執行業務所得」，後者為「未申報其他所得」；且所依據法令亦彼此不相同，前者為所得稅法第11條第1項前段及第14條第1項第2類，後者係所得稅法第14條第1項第10類。且原處分與復查決定所憑原因事實亦不相同，前者係依綜合所得稅結算申報書1份、綜合所得稅核定通知書1份、非扣繳所得資料影本1份、談話記錄及臺北地院刑事判決及訊問筆錄等相關資料，後者係依臺北地院103年度易字第257號刑事判決、上訴人至高雄國稅局苓雅稽徵所談話記錄、無盡藏公司人員謝文逢於臺灣臺北地檢署102年9月2日訊問筆錄及庭呈明細。因此，原處分與復查決定之違章事實、所憑之原因事實、法令依據等實質內涵及程序要件均有所不同，則復查決定係對原處分基礎事實關係之全部範圍重新審查，並作成變更原處分之復查決定，此際復查決定應取代原處分，復查決定為新的課稅處分，原處分應已失效。退步言之，若原處分仍有效存在時，惟因原處分所謂「執行業務所得」課稅名目不合法，對上訴人而言，並無納稅之義務，而原處分機關重行轉正之時，即便為合法之課稅名目，然亦已逾5年時效，則課稅機關依法自不得再對上訴人予以補稅處罰。詎料，原審竟稱「復查決定就所得類別所為之轉正，非屬行政處分之轉換，非重新作成一新的行政處分」云云，顯有判決不適用法規或適用不當之違法。

㈥上訴人爭執於100年間，並非從無盡藏公司取得款項，而係

謝文逢個人贈與，所得類別並非所得稅法之其他所得，應課贈與稅，上訴人並非納稅義務人，則原審認定上訴人漏報其他所得，應對上訴人處以罰鍰云云，尚非適法（罰鍰部分亦屬上訴範圍）等語，並求為廢棄原判決，撤銷原處分、復查決定及訴願決定。

五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，認事用法尚無違誤，茲就上訴理由再予論述如下：

㈠按101年1月4日修正所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」第4條第1項第17款規定：「下列各種所得，免納所得稅：十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」第11條第1項規定：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師、技師、醫師、藥師、助產士、著作人、經紀人、代書人、工匠、表演人及其他以技藝自力營生者。」第14條第1項第2類及第10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：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務或演技收入，減除業務所房租或折舊、業務上使用器材設備之折舊及修理費，或收取代價提供顧客使用之藥品、材料等之成本、業務上雇用人員之薪資、執行業務之旅費及其他直接必要費用後之餘額為所得額。……第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。但告發或檢舉獎金、與證券商或銀行從事結構型商品交易之所得，除依第88條規定扣繳稅款外，不併計綜合所得總額。」稅捐稽徵法第21條第1項規定：「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。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，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。」遺產及贈與稅法第4條第2項規定：「本法稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為。」第7條第1項前段規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。」

㈡復按簡易訴訟程序事件係由地方法院行政訴訟庭為事實審，高等行政法院為法律審，高等行政法院審理上訴事件係以原審判決所確定之事實為基礎，審查有無不適用法規或適用不當之違背法令情形。而事實認定乃事實審法院之職權，苟其取捨證據與認定事實未牴觸違背論理法則、經驗法則或其他證據法則，當事人無從因其主張或舉證不為原審所採認，即謂為原判決有違背法令之情形。又證明應證事實之證據資料，並不以可單獨證明之直接證據為限，仍許應用經驗法則，依已明瞭之間接事實以推認之。故事實審綜合各種間接證據，本於推理作用，為認定違規事實之基礎，如無違背一般經驗法則，尚非法所不許。

㈢本件原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，係以：1.證人謝文逢雖於108年1月24日言詞辯論期日就上訴人之如下提問：「你在105年4月7日在臺北地院有作證，當時作證內容是否真實？有無說謊？」「當時檢察官問你，你在偵查中提到一個表，依照你提供的表來看，你交付被告黃高正及林榮逢的金額分別是該次金額2%，你回答不是各2%，是各1%，兩個加起來是2%，這段話你回答是否正確？」「當時檢察官問你，依你提供的表來計算，你交付給黃高正的部分是85

萬8803元，林榮逢的部分是690萬5573元，你稱數字你不敢這麼肯定，你不可能給零頭，一定是整數，後來檢察官問你，有時候是好幾個請款日加在一起，你回答稱大概是這樣子，就是1%上下這樣子，不可能給人家幾十塊錢，這樣子的回答是否正確？」等事項，皆應和其詞。但證人於該次期日復證稱：「那是一個過程，之前利潤好一點的時候會給多一點，當時我陳述也有提供數據，每個時期不同，也不是很準確，就是大概是這樣子。」「（你是否是無盡藏公司負責人?）是」「（你為上開回答時，有無指明是什麼期間到什麼期間？）如附表所述，上面有標時間，就是依照檢察官提問的那個表，上面的時間是正確的。」「我忘記之前問的敘述為什麼會停留在1或2%的問題上，一開始是希望順利一點，所以支付比較多的茶水費，那都是從我自己的錢去支付的，後來因為利潤沒有那麼高，所以到後面都是1%。」「（第514頁，一開始是2%，一直到第493、494頁可看出差別，101年6月25日就變成1%，同證人所述，一開始給2%，到101年改成1%，是一個動態的過程，與證人一開始警詢的筆錄是相符的。）我的意見就同被告訴訟代理人（註：即被上訴人）方才說明的內容。」「（從你提供給檢察官的附表看起來，在101年6月25日之前，你是各提供黃高正、林榮逢請款金額2%，加起來總共是4%，在101年6月25日之後你就沒有提供林榮逢任何款項，只給黃高正1%，你曾經給過總共4%的金額？）是，就是一開始情況比較好的時候，給稍微多一點，後來利潤愈來愈不好，這是自由心證，就是自己覺得利潤不好少給一點。」「（照你這樣回答，你從沒有給過林榮逢1%的金額，但你為何在刑事庭時稱各1%？）這個我不記得，因為這時間有點久了，林榮逢只是黃高正（即原告）的主

管，我就請黃高正處理，我有跟黃高正說利潤愈來愈不好，因為他是採購的窗口，他可能送禮或什麼的我也不清楚，後來為什麼沒有再給林榮逢我不清楚。」等語。此部分證詞核與其於102年8月27日警詢所述：「台哥大公司標案之初並無提撥公關費給承辦人員，結案請款後，本公司會根據標案的利潤狀況提供茶水費給黃高正和林榮逢等2人。」「（茶水費的比例如何計算?）之前利潤好的時候有到標案總額的2%，大約到去年101年左右，利潤變少就變成1%。」「（……你提到的標案總額的2%或1%的茶水費，是指給何人?怎麼分?）是分別給黃高正和林榮逢各2%或1%的茶水費。」等語（見原處分卷第174至175頁），及於臺北地方檢察署檢察官就102年度他字第7783號刑事案件偵訊中證稱：百分之1到2的佣金係減少公司獲利，係結案領得工程款項後，再以現金給付原告，給原告之佣金會湊成整數，通常會多給一點，1%、2%之成數沒有特別約定，因為成本高，係由我自己決定，後來工程只有給1%佣金，依發票金額的統計，黃高正的部分是850萬8803元等語（見原處分卷第169至172頁及第422至425頁）。2.上訴人於檢察官偵查刑事案件時亦陳稱：無盡藏公司通常是現金交給，該公司是謝文逢跟他接觸的…給付之佣15金係工程款之1%或2%左右，廠商只要提出來我們就會收等語（見原處分卷第199至205頁），並於財政部高雄國稅局苓雅稽徵所訪談時陳稱：有收受無盡藏公司8,508,803元，是他們自願給的之情（見原處分卷第207頁）。3.證人謝文逢雖於言詞辯論期日證述：「（你在提供茶水費給黃高正之前，黃高正有無就其職務對你採取什麼刁難舉動？）沒有。」「（那你提供茶水費給黃高正後，黃高正有無特別幫你什麼忙，讓你工程很順利？）也沒有。」「（所以你是

無償提供給黃高正或林榮逢？）是。」等語。但其復證述：「（你提供這個茶水費有無要求黃高正要還？）沒有。茶水費是我自己希望減少請款的速度，他沒有特別要求或刁難，是我自己希望，然後讓他收這個茶水費。」等語；其刑事案件審理時證述：「（你認為你所給予他們的，你所稱的茶水費，可以幫助你在請款過程當中比較順利……有沒有曾經這二位在哪個案子裡面，給你感覺說他們故意在拖延你的請款？）沒有」「（既然沒有故意拖延你的請款，你為什麼要一直持續的，從民國97年到102年間持續給二位被告林榮逢及黃高正，相當於工程款1%的茶水費？）因為我之前這樣做了，然後很順利，你就會期望說下一個case也是這樣很順利……如果下一個case我沒有這樣給，會不會卡到我的錢，因為他們之前的量很大，85家，他們每年都有幾十家、近百家這樣的量，所以每個月完成的量也很多，我會擔心今天不給，下一次會不會有問題，所以我就覺得既然範圍內，我就持續給。」等語（見原處分卷第96至121頁）」。4.智慧財產法院105年度刑智上易字第83號刑事判決亦認定：「……是依證人……謝文逢上開之證述，渠等未曾因請款遭受被告等為難，給予被告林榮逢、黃高正上開款項，係因承包告訴人之工程數量很大，為使其工程請款順利，如果請款有問題去查明原因，並未要求被告林榮逢、黃高正因特定工程為違背任務之行為……」等事實在案。故認定上訴人於100年間自無盡藏公司收取1,762,392元茶水費款項，係無盡藏公司為使工程順利驗收及取得工程款而給付者，證人謝文逢確有以無盡藏公司負責人名義，先給付工程總價2%茶水費款項，期間利潤降低改給付總工程款1%茶水費等事實，並據以評價上訴人所收取之上開茶水費款項，在性質上非屬上訴人因

受贈取得之財產，而得免納所得稅，且亦非上訴人有何其他以技藝自力營生之執行業務所得的情形，不能歸類於所得稅法第14條第1項第2類之執行業務所得，亦非屬於該項第1類或第3類至第9類所列之所得，而符合第10類之其他所得。故被上訴人作成復查決定將原核100年度執行業務所得轉正為該年度其他所得，自屬適法有據。並指駁上訴人主張其上開茶水為證人謝文逢自己贈與，應課徵贈與稅云云，不可採。經核謝文逢為無盡藏公司之負責人，於執行公司業務時，以「茶水費」名目給付金額予上訴人，明顯非屬個人私自贈與行為至明，則原審認定被上訴人對於上訴人上開收受之該茶水費款項定性為「其他所得」於法有據，自屬允洽，要無悖離經驗法則或經驗法則可言。

㈣又原審復援引最高行政法院94年度判字第1605號判決意旨，據以論述現行綜合所得稅制係採自行申報制，首重誠實報繳，人民有所得即應課稅，乃所得稅制之基本原則，亦為憲法第19條所明定，是取有應課稅之所得即應誠實申報；租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。上訴人100年度綜合所得稅結算申報，漏報應稅之系爭所得1,762,392元，致發生漏稅之客觀結果，已違反所得稅法第71條規定應主動誠實申報並繳納稅負之義務，縱非屬故意，仍難卸免過失之責任，自應予以處罰。並引據稅捐稽徵法第21條第1項第1款、第22條第1款及第49條等規定，論述漏稅裁罰時效之起算點及期間應與稅捐核課期間採取相同標準。本件上訴人於101年5月22日辦理100年度綜合所得稅結算申報，其核課期間自申報日起算，至106年5月21日屆

滿，被上訴人所為原處分係於106年2月24日送達原告，有原告100年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書、送達證書等在卷可稽，被上訴人所為補徵稅額及裁罰處分，並未逾核課期間及裁罰時效。故被上訴人核定上訴人100年度所漏稅額136,189元，並依行為時所得稅法第110條第1項及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定，就上開所漏稅額，按漏報所得已填報扣（免）繳憑單之所得倍數（即申報案件0.2倍、未申報案件0.4倍），處0.2倍之罰鍰27,237元，核未逾越法定裁量範圍，且無與法律授權目的相違或出於不相關動機之裁量濫用，亦無消極不行使裁量權之裁量怠惰等情事，自屬適法。

㈤上訴人雖復謂被上訴人作成復查決定取代原處分，復查決定為新的課稅處分，原處分已失效，復查決定予以轉正時已逾5年之核課期間云云。然原判決已敘明被上訴人作成復查決定將上訴人取自無盡藏公司之1,762,392元，由原核所得稅法第14條第1項第2類之執行業務所得，轉正為同項第10類之其他所得，因課徵客體及課稅所得額俱未變更，無損其課稅處分之同一性，於法無違。再依稅捐稽徵法第21條第2項規定，被上訴人在5年核課期間內，發現上訴人有應另行課徵之所得稅，另行發單課徵，自為法所許。且復查程序乃納稅義務人不服稅捐核定處分之救濟程序，其目的在賦予原稽徵機關自我審查之機制，具救濟程序決定之性質，若復查決定僅將原核課處分之內容為修正，並無表示撤銷原核課處分之效果意思，自不消滅原核課處分之存續效力，二者乃結合成為單一之課稅處分，故原判決稱復查決定並非重新作成一新的行政處分，要無不適用法規或適用不當之違法可指。

㈥是以，本件原判決認定原處分（復查決定）認事用法俱無違

誤，訴願決定予以維持亦無不合，乃駁回上訴人撤銷之請求，已對上訴人在原審之主張如何不足採之論據取捨，均已詳為論斷，其所適用之法規與本件應適用之現行法規並無違背，難認有判決不備理由或理由矛盾，或判決不適用法令之違背法令情形，不能因其證據之取捨非上訴人所希冀，致認定之事實與上訴人之主張大相逕庭，即謂原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難資為原判決違背法令之論據，其上訴為無理由，應予駁回。

六、綜上所述，上訴人上訴主張各節均無可採。原判決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，並撤銷訴願決定及原處分、復查決定，為無理由，應予駁回。

七、據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第236條之2第3項、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　　7　　月　　31　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法　官　王　德　麟

法　官　詹　日　賢

法　官　蔡　紹　良

以上正本證明與原本無異。

本判決不得上訴。

中　　華　　民　　國　　109　　年　　7　　月　　31　　日

書記官　凌　雲　霄