

裁判字號：最高行政法院 102 年度判字第 93 號 行政判決

裁判日期：民國 102 年 02 月 27 日

案由摘要：所得稅法事件

最高行政法院判決

102 年度判字第 93 號

上訴人 林世惟

訴訟代理人 許祺昌 會計師

鍾典晏 律師

陳伯翰 律師

被上訴人 財政部北區國稅局（原名財政部臺灣省北區國稅局）

代表人 李慶華

上列當事人間所得稅法事件，上訴人對於中華民國 101 年 8 月 2 日臺北高等行政法院 100 年度訴字第 2046 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、為配合行政院組織改造，被上訴人原名為財政部臺灣省北區國稅局，自民國（下同）102 年 1 月 1 日起更名為財政部北區國稅局，先予敘明。
- 二、上訴人係天晟醫院負責人，即所得稅法第 89 條第 1 項規定之扣繳義務人；被上訴人依據檢舉及法務部調查局北部地區機動工作組（下稱調查局北機組）通報與查得資料，查獲該醫院於 92 年 1 月至 12 月間給付朱世偉等 75 人薪資合計新臺幣（下同）40,763,766 元，未依規定扣繳稅款 4,098,673 元，乃限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，並處 1 倍罰鍰 4,098,600 元（計至百元止）。上訴人不服，申請復查，未獲變更，循序提起訴願、行政訴訟，經原審法院 97 年 12 月 16 日 97 年度訴字第 336 號判決略以，本件據以裁處上訴人系爭罰鍰之同一行為同時觸犯刑事法律，前雖經檢察官為緩起訴處分，然被上訴人未俟該緩起訴處分確定，即援引財

政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋遽為行政處罰，乃有違行政罰法第 26 條第 2 項規定，顯有未洽為由，將訴願決定及原處分（復查決定及原裁罰處分）均撤銷，著由被上訴人俟刑事偵查結果再為適法之處分。嗣被上訴人依撤銷意旨，於緩起訴處分確定後，以 99 年 12 月 29 日 99 年度財所得字第 H4015099102462 號裁處書，按應扣未扣稅額 4,098,673 元處以 1 倍之罰鍰 4,098,673 元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟，經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

- 三、上訴人起訴主張：（一）緩起訴處分與不起訴處分之性質並不同，故若緩起訴處分本身有併附特定指示或負擔時，形同已對上訴人課以實質刑罰，當無財政部 96 年 3 月 6 日台財稅字第 09600090440 號函釋適用之餘地，即被上訴人就系爭罰鍰仍應回歸一事不二罰原則。（二）上訴人所受緩起訴處分條件，為須向公益機關支付 50 萬元及因舉辦 5 場義診支付費用約 530 萬元，其縱非屬刑罰，亦具有行政罰鍰之性質，因履行緩起訴處分所附之條件而支付之金錢給付與本件金錢罰鍰處分，僅得擇一裁處，否則有違一事不二罰原則之要求。（三）緩起訴之附條件處分縱非實質刑罰或行政罰，亦難謂該特殊處遇措施不具有裁罰性效果，從而，被上訴人裁罰前，應衡量上訴人已按刑事規定受罰之情事，應受責難程度業已降低，因而減少行政裁罰罰鍰金額，方符行政程序法第 10 條、行政罰法第 18 條規定，否則即有違反裁量怠惰之違法情事。（四）本件被上訴人作成罰鍰時，未曾審酌上訴人因緩起訴處分作成所受「資力」影響，卻逕以稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表為依據，違反 100 年 10 月 27 日修正之行政罰法第 18 條及本院 100 年度判字第 1848 號等判決意旨，有裁量怠惰及裁量濫用之違法。（五）被上訴人作成原罰鍰處分時，行政罰法第 26 條修正案尚未經立法院通過，惟上訴人向原審法院起訴後，前開條文即已生效，是依據稅捐稽徵法第 48 條之 3、本院 89 年 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議、本院 101 年度判字第 104 號判決及 101 年度判字第 271 號判決意旨，應適用之法律乃係修正後行政罰法第 26 條第 3 項，而應允

上訴人就前述所支付金額及提供勞務所生費用，於被上訴人裁處之罰鍰額度內扣抵之等語，求為判決訴願決定、復查決定及原裁罰處分均撤銷。

四、被上訴人則以：（一）緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，稅捐稽徵機關得依違反行政法上義務規定裁處，且不服緩起訴處分，與不服不起訴處分之救濟途徑相同，均得聲請再議，緩起訴處分確定後，亦與確定不起訴處分相同，均發生禁止再行起訴之效力，足見刑事訴訟法規定之緩起訴性質上為附條件不起訴處分。又依 100 年 11 月 23 日修正公布之行政罰法第 26 條，緩起訴處分之性質實屬附條件之便宜不起訴處分，檢察官為緩起訴處分時，依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定對被上訴人所為之措施及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並非刑罰。故一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關自得依違反行政法上義務規定裁處之，本件並無違反一事不二罰情事。（二）按行政罰法第 45 條第 3 項規定反面解釋，100 年 11 月 8 日修正之第 26 條第 3 項至第 5 項規定，於修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，經緩起訴處分確定，並經行政裁處者不適用之。且依稅捐稽徵法第 48 條之 3 從新從輕原則規定，以及財政部 85 年 8 月 2 日台財稅第 851912487 號函釋，該規定對尚未裁罰確定之案件均有適用，又依財政部 88 年 4 月 27 日台財稅第 881911736 號函釋，該條所稱「法律」，係指「據以裁處之實體法律」而言，即據以裁處之法律有變更時，應依稅捐稽徵法第 48 條之 3「從新從輕原則」予以適用法律。經查，上訴人違反所得稅法第 88 條規定，被上訴人依同法第 114 條第 1 款規定裁處罰鍰，據以處罰之法律並未變更，是本件就行政罰法 100 年 11 月 23 日之修正並無適用稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定。（三）上訴人 91 至 93 年間故意幫助他人逃漏稅，並違反扣繳義務人之扣繳義務，連續長達 3 年，金額龐大且違章情節重大，得加重其罰；且審酌檢察官緩起訴條件及上訴人年所得，上訴人 99 年度依緩起訴條件支付 50 萬元及舉辦 2 場義診，對其資力並不生影響。又上訴人主張參照本院 100 年度判字第 1848 號等判

決，以本件未考量上訴人資力等應受責難程度乙節，查該等案件情節與本件並不相同。依所得稅法規定，本件僅按短扣稅款於限期內及未於限期內補繳補報分別處 1 倍及 2 倍罰鍰，未予以加重處罰，已屬對本件情節綜合考量所為之適切裁罰等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

五、原判決以：（一）上訴人因觸犯稅捐稽徵法第 42 條第 1 項之以不正當方法短報扣繳稅捐罪、第 43 條第 1 項之幫助逃漏稅捐罪等部分，經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官偵查終結，以 97 年度偵續一字第 19 號緩起訴處分書為緩起訴之處分，雖其緩起訴處分條件，係要求上訴人向桃園縣觀護人志工協進會支付 50 萬元並舉辦義診 5 場，並不影響被上訴人就上訴人本件違章行為，依行政罰法第 26 條及行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定所為之罰鍰處分。且本件屬於所得稅法違章行為之罰鍰事件，與酒後駕車交通違規之裁罰案件，性質有別，類型各異。又依 100 年 11 月 23 日修正公布之行政罰法第 26 條說明：「緩起訴處分之性質，實屬附條件之便宜不起訴處分，檢察官為緩起訴處分時，依刑事訴訟法第 253 條之 2 第 1 項規定對被告所為之措施及課予之負擔，係一種特殊的處遇措施，並非刑罰」；故一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關自得依違反行政法上義務規定裁處，是以本件並無違反一事不二罰之情事。（二）100 年 11 月 8 日修正之第 26 條第 3 項至第 5 項規定，於修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，經緩起訴處分確定，並經行政裁處者不適用之。又稅捐稽徵法第 48 條之 3 屬「從新從輕原則」之規定，且依財政部 85 年 8 月 2 日台財稅第 851912487 號函釋，該規定對於尚未裁罰確定之案件均有適用。惟依財政部 88 年 4 月 27 日台財稅第 881911736 號函釋，該條所稱「法律」，係指「據以裁處之實體法律」而言，即據以裁處之法律有變更時，應依稅捐稽徵法第 48 條之 3「從新從輕原則」予以適用法律，依該條規定之意旨，核無不合。經查，本件上訴人係違反所得稅法第 88 條規定，被上訴人依同法第 114 條第 1 款規定裁處罰鍰，據以處罰之法律並未變更。是以 100 年 11 月 23 日修正施行

之行政罰法第 26 條第 3 項，並無依稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定而得適用於本件之情事。（三）上訴人於 91 至 93 年間幫助他人逃漏稅，並違反扣繳義務人之扣繳義務，連續長達 3 年，短扣稅款 12,051,929 元及短報扣繳憑單給付總額 118,953,576 元，金額龐大，違章情節重大，依行政罰法第 18 條及稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，對於違章情節重大者得加重其罰；而檢察官緩起訴條件命上訴人向桃園縣觀護人志工協會共支付 50 萬元，上訴人應與同一醫療集團同為緩起訴之其他 3 人共同配合舉辦 5 場義診，其因緩起訴雖有支付金額及提供勞務所生費用，惟上訴人 98 年度所得有 9 百餘萬元、99 年度所得有 7 百餘萬元，為上訴人所不否認，且行政罰法第 18 條第 1 項係規定「得」考量受處罰者之資力，上訴人 99 年度依緩起訴條件支付 50 萬元及舉辦 2 場義診，客觀而言，對其資力並不生影響。又上訴人援引本院 100 年度判字第 1848 號等判決，主張本件未考量上訴人資力等應受責難程度乙節，經查，該等案件情節與本件情形，並不相同，且該等案件納稅義務人係因捐客招攬，以不實取得土地成本列報捐贈扣除額，相關不實捐贈流程係由捐客經手，該等案件納稅義務人為逃漏稅額，乃聽信捐客虛列捐贈之安排，核與本件上訴人為醫院負責人，為幫助旗下醫院數十名醫師逃漏稅，故意短漏報及短扣繳應扣繳稅額，再以其他外來憑證補足供醫院虛列成本，期間長達 3 年，其違章情節及可責性較前開虛列捐贈情事更嚴重，本得加重其處罰。本件被上訴人參酌各情，依所得稅法規定，僅按應扣未扣稅額處以 1 倍之罰鍰，未予以加重處罰，已屬對本件情節綜合考量所為之適切裁罰，自無上訴人所稱被上訴人未就上訴人緩起訴支付金額及提供勞務所生費用於罰鍰數額內扣抵，有違反行政程序法第 10 條、行政罰法第 18 條規定之情事，因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

六、上訴意旨略以：（一）原判決僅以檢察官所定之支付金額處分並無具體處罰規範之規制，亦無法定效果抽象界限之情況為由，而斷認附條件緩起訴處分為特殊處遇措施，其不但忽視緩起訴處分所附條件，對上訴人所施加之不利法律效果與

一般刑罰並無二致外，所執理由亦有因果倒置之虞，而與正當法律程序原則有違。現行緩起訴處分制度，固係實質正當法律程序原則與程序經濟原則相互調節後之結果，而與實質正當法律程序原則具有緊張關係。然縱以實質正當法律程序指責現制，應著眼於其構成要件及法律效果應由立法院加以具體規定並為限制，而非扭曲或忽視現制之法律效果對人民所造成之重擔。因此，原判決以此為由，推斷緩起訴處分非屬刑罰，當非的論。（二）稅捐稽徵法第 48 條之 3 所謂「適用裁處時之法律」，應係指裁處時稅捐稽徵機關「應」據以適用之法律，而非「實際上」稅捐稽徵機關援用之法律；若容認原判決作此認定，將促使稅捐稽徵機關作成裁罰時，凡未援引稅捐稽徵法、行政罰法或行政程序法等其他仍應適用法令，即無受其拘束，如此當非稅捐稽徵法第 48 條之 3 之意旨。故原判決忽視行政罰法第 26 條第 3 項同為原裁罰處分應適用之法令，顯有不適用法令及判決理由不備之違法。（三）原判決認定上訴人年所得，非但採納被上訴人於訴訟期日出於臆測之事實上主張，且未曾提示相關證據佐證，亦未徵詢上訴人意見，使上訴人就被上訴人此項臆測為完全適當之辯論，顯與行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 2 項及本院 61 年判字第 70 號判例有違。且原判決以本院 100 年度判字第 1848 號判決與本件之情形不同，而不得適用云云，惟其指稱者皆係應受責難程度判斷之因素，姑不論其論理瑕疵，其所審酌之因素（或為捐客招攬，或為聽信捐客安排），核與資力所應審酌之納稅義務人之財產狀態無關，原判決依據受責難程度之因素判斷兩者之資力狀態，核非差別待遇之正當理由，而與平等原則有違。（四）原判決僅以本院 100 年度判字第 1848 號判決之納稅義務人聽信捐客安排，並由捐客經手不實捐贈流程云云，斷認該判決應受責難程度較本件為低，非但枉顧本件未取得任何不法利益及對國家稅收影響程度較低，應受責難程度亦較低之情形，卻有變相鼓勵有意逃漏稅捐之納稅義務人隱身幕後，而授意委由捐客代為執行之虞。況本件就相關稅捐申報之具體作業亦非經上訴人親自所為，豈能以是否經由捐客作為兩者應受責難程度之判斷依據，原判決應

審酌上訴人應受責難程度，因受附條件之緩起訴處分降低卻未予審酌，有應適用行政罰法第 18 條卻未予適用，亦與該判決之應受責難程度部分與論理法則有違，屬判決不適用法令及理由不備之違法等語。

七、本院查：

（一）按有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，依行政罰法第 1 條但書規定，應優先適用稅捐稽徵法第 49 條準用同法第 21 條第 1 項核課期間之規定，分別為 5 年或 7 年；又一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務，經依行政罰法第 32 條第 1 項規定，移送司法機關處理後，刑事部分已為不起訴、緩起訴處分確定，無罪、免訴、不受理或不付審理之裁判確定者，是類案件之裁處期間，應如何起算，稅捐稽徵法，未為特別規定；因緩起訴處分確定，其性質應視同不起訴處分確定，是有關經緩起訴處分確定之案件，其裁處期間之計算，應有修正前行政罰法第 27 條第 3 項規定之適用。惟稅捐違章行為發生於行政罰法 95 年 2 月 5 日施行前者，於行政罰法施行後，因其同時觸犯刑事法律，依該法第 32 條第 1 項規定，應先將案件移送司法機關處理，則原已進行之裁處期間，即因行政罰法之施行發生依法不得行使裁處之事由，是關於裁處期間之計算，修正前行政罰法第 27 條第 3 項所指「應自不起訴處分確定之日起算」，在緩起訴處分確定性質上應視同不起訴處分確定之情形下，應解為自緩起訴處分確定之日起繼續合併計算其裁處期間，方符裁罰定有裁處期間之立法意旨，及保障人民權益之法治國精神。本件上訴人於 92 年 1 月至 12 月因違反扣繳稅款義務，所涉違反稅捐稽徵法案件，經臺灣桃園地方法院檢察署檢察官於 98 年 8 月 28 日以 97 年度偵續一字第 19 號緩起訴處分書，對上訴人作成緩起訴處分，經確定後，被上訴人於 99 年 12 月 29 日以 99 年度財所得字第 H4015099102462 號裁處書，作成本件裁罰處分，扣除行政罰法施行日起至緩起訴處分確定日止之期間，被上訴人作成本件裁罰處分時，尚未逾裁處期間。

（二）次按「納稅義務人有左列各類所得者，應由扣繳義務人於

給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之：．．．二、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金、執行業務者之報酬，及給付在中華民國境內無固定營業場所及營業代理人之國外營利事業之所得。」「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：．．．二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、退休金、資遣費、退職金、離職金、終身俸、非屬保險給付之養老金，及給付在中華民國境內無固定營業場所或營業代理人之國外營利事業之所得，其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管、事業負責人及執行業務者．．．」「第 88 條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月 10 日前將上月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年 1 月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於 2 月 10 日前將扣繳憑單填發納稅義務人。」「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰．．．（98 年 5 月 27 日修正為裁處 1 倍以下之罰鍰；而依 98 年 12 月 8 日財政部台財稅字第 09800584140 號令頒修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，就此部分亦明定應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，仍應裁處 1 倍之罰鍰）」行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 1 項前段、第 114 條第 1 款前段分別定有明文。

- （三）又按「（第 1 項）一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。（第 2 項）前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上

義務規定裁處之。」裁處時行政罰法第 26 條定有明文。而針對緩起訴作成後之救濟程序，刑事訴訟法第 256 條規定：「（第 1 項）告訴人接受不起訴或緩起訴處分書後，得於 7 日內以書狀敘述不服之理由，經原檢察官向直接上級法院檢察署檢察長或檢察總長聲請再議。但第 253 條、第 253 條之 1 之處分曾經告訴人同意者，不得聲請再議。（第 2 項）不起訴或緩起訴處分得聲請再議者，其再議期間及聲請再議之直接上級法院檢察署檢察長或檢察總長，應記載於送達告訴人處分書正本。（第 3 項）死刑、無期徒刑或最輕本刑 3 年以上有期徒刑之案件，因犯罪嫌疑不足，經檢察官為不起訴之處分，或第 253 條之 1 之案件經檢察官為緩起訴之處分者，如無得聲請再議之人時，原檢察官應依職權逕送直接上級法院檢察署檢察長或檢察總長再議，並通知告發人。」又針對緩起訴確定後，起訴程序之重新開啟，同法第 260 條規定：「不起訴處分已確定或緩起訴處分期滿未經撤銷者，非有左列情形之一，不得對於同一案件再行起訴：一、發現新事實或新證據者。二、有第 420 條第 1 項第 1 款、第 2 款、第 4 款或第 5 款所定得為再審原因之情形者。」依上開規定可知；不服緩起訴處分，與不服不起訴處分之救濟途徑，均得聲請再議，且緩起訴處分確定後，亦與確定不起訴處分相同，均發生禁止再行起訴之效力，足見刑事訴訟法規定之緩起訴實具有附條件不起訴處分之性質。是刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，仍得以違反行政法上義務規定裁罰。至緩起訴處分中由檢察官所定之支付金額處分，係由檢察官本諸職權為自由裁量，其「金額支付」之法律效果，在規範評價上僅屬一種「特殊處遇措施」，無法與刑罰及行政罰等同視之。上訴意旨指摘原判決忽視緩起訴處分所附條件，對上訴人所施加之不利法律效果與一般刑罰並無二致，且以縱以實質正當法律程序指責現制，應著眼於其構成要件及法律效果應由立法院加以具體規定並為限制，而非扭曲或忽視現制之法律效果對人民所造成之重擔，有適用法規不當之違法云

云，核屬法律見解之歧異，難謂有據，並無可採。

- (四) 上訴意旨並指摘原判決以本院 100 年度判字第 1848 號判決與本件之情形不同，而所指稱者皆係應受責難程度判斷之因素，與資力所應審酌之納稅義務人之財產狀態無關，有依據受責難程度之因素判斷兩者之資力狀態，作為非差別待遇情事之正當理由之情事乙節，本院 100 年度判字第 1848 號判決雖謂：「．．．緩起訴處分所命支付一定金錢之負擔，既屬受緩起訴處分者應遵守或履行之內容，且屬對受緩起訴處分者所有財產之拘束，則因同一行為受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔之受罰者，此支付金錢之負擔即難謂與該受罰者另受行政罰時之資力無直接關連，則依行政罰法第 18 條第 1 項：『裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。』之規定，暨本條係為『求處罰允當』之立法理由，並參酌行政罰法之主管機關法務部曾以 98 年 12 月 1 日法律決字第 0980049815 號函，就裁處罰鍰時得否減除行為人因緩起訴處分之支付金錢負擔一節，釋示得斟酌行政罰法第 18 條第 1 項規定，於法定罰鍰金額範圍內裁量減輕罰鍰額度等語之見解，應認就同一行為已受緩起訴處分而附有支付金錢負擔之受罰者，另為行政罰之裁處時，關於該受罰者是否因緩起訴處分所應履行之金錢支付而影響其資力，屬裁處罰鍰時應予審酌之事項，即裁罰機關應就此情狀予以審酌之裁量權已減縮至零，始符行政罰法第 18 條第 1 項之規定意旨。至經具體裁量後，該受罰者之資力是否已因此受影響致應酌減罰鍰額度，則屬個案裁量結果是否妥當或適法之問題，二者有別。」等語。惟按行政罰法第 18 條第 1 項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」，係就行政機關裁處罰鍰時，應考量及得考量之事項所為之規範，倘具體個案裁處罰鍰時，有應考量事項，未考量，或不應考量事項，予以考量之情事，係是否構成裁量濫用之問題，尚非行政機關就罰鍰之裁量權

減縮至零，兩者應予區別。又在無礙兩造之攻擊、防禦及不影響行政處分之本質與結果之前提下，行政法院若認行政處分之瑕疵，得予以追補或更正時，在判斷上，追補或更正之請求，應優於撤銷之請求予以考量。本件被上訴人於復查決定理由中，已對上訴人以其已按刑事規定受罰，受責難程度業已降低，認依行政罰法第 18 條之規定，應減少行政裁罰罰鍰金額之主張，說明其不採之理由，原判決依調查之證據及辯論結果，以上訴人於 91 至 93 年間幫助他人逃漏稅，並違反扣繳義務人之扣繳義務，連續長達 3 年，計短扣稅款 12,051,929 元及短報扣繳憑單給付總額 118,953,576 元，金額龐大，違章情節重大，又檢察官緩起訴條件命上訴人向桃園縣觀護人志工協會共支付 50 萬元，並應與同一醫療集團同為緩起訴之其他 3 人共同配合舉辦 5 場義診，但以上訴人 98 年度所得有 9 百餘萬元、99 年度所得有 7 百餘萬元，為上訴人所不否認，並以上訴人 99 年度依緩起訴條件支付 50 萬元及舉辦 2 場義診，客觀而言，對其資力並不生影響，認被上訴人按應扣未扣稅額 4,098,673 元處以一倍罰鍰 4,098,673 元，合於 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段及財政部 98 年 12 月 8 日所修正發布之裁罰倍數參考表規定，並無違誤，而對於被上訴人復查決定之理由，予以追補、更正，揆之上開說明，並無不合；難認原審有未斟酌上訴人本件幫助他人逃漏稅之事實，經檢察官為緩起訴並命上訴人向桃園縣觀護人志工協會共支付 50 萬元，上訴人應與同一醫療集團同為緩起訴之其他 3 人共同配合舉辦 5 場義診之給付，對於上訴人應受責難程度及資力所生影響之情事。至原判決對於本件上訴人 99 年度依緩起訴條件支付 50 萬元及舉辦 2 場義診，已依調查所得之證據認客觀上對上訴人之資力並不生影響，至於理由中謂：「又原告援引最高行政法院 100 年度判字第 184 8 號等判決，主張本件未考量原告資力等受責難程度乙節，．．．」係對上訴人於原審時所援引本院之判決作為論述依據之說明，既係稱：最高行政法院 100 年度判字第 184 8 號「等」判決，自不限於對上訴人所據本院 100 年度判字

第 1848 號判決部分之主張所為之指駁，是原判決此部分之論述，或有不夠明確之情事，然此尚不影響本件原判決認被上訴人原處分與行政罰法第 18 條第 1 項規定無違之認定。上訴人執此指原判決此部分之理由，與平等原則有違，而有判決違背法令之情事，亦難認為有據。而本院 102 年度判字第 58 號判決係以裁罰機關「未將同一受罰者因同一違章行為而受有緩起訴者，若有因緩起訴處分應履行之支付金錢負擔，是否影響該受罰者一節列入『處所漏稅額 1 倍之罰鍰』之審酌因素。」認其裁量怠惰，構成裁量濫用權力之違法，作為判決之基礎，與本件被上訴人已於復查決定中，對上訴人所主張有關行政罰法第 18 條規定適用問題，予以審酌。是本院 102 年度判字第 58 號判決之理由，所認事實，已與本件不同，上訴人自難予以援引，作為其有利之上訴論據，亦附此敘明。

- (五) 未按「第 1 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。」固為被上訴人作成本件裁罰處分後，於 100 年 11 月 23 日公布增訂之行政罰法第 26 條第 3 項所規定；然同法第 45 條復增訂第 3 項：「本法中華民國 100 年 11 月 8 日修正之第 26 條第 3 項至第 5 項規定，於修正施行前違反行政法上義務之行為同時觸犯刑事法律，經緩起訴處分確定，應受行政罰之處罰而未經裁處者，亦適用之；曾經裁處，因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷，而於修正施行後為裁處者，亦同。」之規定，即依修正後行政罰法第 45 條第 3 項之明文，非屬行政罰法 100 年 11 月 23 日修正公布施行前未裁處，或曾經裁處，因訴願、行政訴訟或其他救濟程序經撤銷而於修正施行後為裁處之案件，並無同法第 26 條第 3 項規定之適用。且依修正後行政罰法第 45 條第 3 項規定本旨，其係屬針對同法第 26 條第 3 項如何適用之過渡規定，是關於修正後行政罰法第 26 條第 3 項之適用，同法第 45 條第 3 項自

應優先於稅捐稽徵法第 48 條之 3，為本院 102 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議所採之見解。從而，本件之情形，並無 100 年 11 月 23 日公布增訂之行政罰法第 26 條第 3 項規定之適用。至本院 101 年度判字第 104 號判決及 101 年度判字第 271 號判決，並未經作成判例，尚無實質之拘束力，上訴人亦難要求於本件比照該等判決之見解，而為適用。依上，上訴人此部分所為之主張，亦難認為有理由。

(六) 綜上所述，被上訴人以上訴人係天晟醫院負責人，為所得稅法第 89 條第 1 項規定之扣繳義務人，92 年 1 月至 12 月間給付朱世偉等 75 人薪資合計 40,763,766 元，未依規定扣繳稅款 4,098,673 元，乃限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款及補報扣繳憑單，按應扣未扣稅額 4,098,673 元處以 1 倍之罰鍰 4,098,673 元，於法尚無不合，並已明確論述其事實認定之依據及得心證之理由，對上訴人在原審之主張如何不足採之論證取捨等事項，亦均有詳為論斷，其所適用之法規與該案應適用之法規並無違背，與解釋、判例亦無牴觸，並無所謂判決不適用法規或適用不當等違背法令之情形；又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，上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事項再予爭執，要難謂為原判決有違背法令之情形。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。

八、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 102 年 2 月 27 日

最高行政法院第二庭

審判長法官 劉 鑫 楨

法官 林 玫 君

法官 吳 慧 娟

法官 許 瑞 助

法官 沈 應 南

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 102 年 2 月 27 日

書記官 吳 玫 瑩

資料來源：最高行政法院最高行政法院裁判書彙編（102 年 1 月至 12 月）第 60-75 頁司法周刊
第 1638 期 4 版司法院公報第 55 卷 5 期 104-114 頁