臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第四庭
111年度訴更一字第52號
114年3月27日辯論終結

原　　告　林淑美

訴訟代理人　黃富貴　會計師

被　　告　財政部北區國稅局

代　表　人　李怡慧（局長）
訴訟代理人　何怡慧

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年12月18日台財法字第10813943540號（案號：第10800964號）訴願決定，提起行政訴訟，經本院109年12月3日109年度訴字第207號判決後，復經最高行政法院111年8月4日110年度上字第52號判決發回更審，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

第一審及發回前上訴審訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

甲、程序部分：

本件被告代表人原為蔡碧珍，訴訟進行中變更為李怡慧，茲據被告新任代表人具狀聲明承受訴訟（見本院卷一第257頁），核無不合，應予准許。

乙、實體事項：

壹、事實概要：

原告102年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報租賃所得新臺幣（下同）70,332元，且未依所得基本稅額條例規定計算及申報本人、配偶海外營利所得606,255元、配偶海外利息所得24,211元、海外財產交易所得114,396,223元及海

外財產交易損失29,476元，被告乃併計原告綜合所得淨額10,264,554元，核定基本所得額125,261,767元，基本稅額23,852,353元，減除可扣抵稅額1,926,101元及已自繳稅額1,330,920元，核定應補稅額20,595,332元，並按所漏稅額20,582,563元裁處0.4倍之罰鍰8,233,025元。原告就海外財產交易所得及罰鍰處分不服，申請復查，經被告以108年9月11日北區國稅法二字第1080012420號復查決定（下稱原處分），追減罰鍰6,174,769元（即變更裁處罰鍰2,058,256元），其餘復查駁回。原告仍不服，循序提起行政訴訟，經本院以109年度訴字第207號判決（下稱原判決）駁回，原告提起上訴，由最高行政法院以110年度上字第52號判決（下稱發回判決），將原判決廢棄，發回本院更為審理。

貳、本件原告主張：

一、新加坡交易所之摩根台股指數期貨（下稱摩台指）與臺灣期貨交易所之台股指數期貨（下稱台指期）價差交易，非原告所創，乃期貨市場交易實務行之多年的商品。查原告配偶所從事的期貨償差交易，其目的是降低市場單方走向所產生的龐大風險，乃風險喜好較低之投資人所普遍使用的一種交易模式。因配對商品的走勢高度相關，透過模型運算當達到條件時電電會依照設定好的買賣方式自動執行，其交易皆為一買一賣，且「同時」進場，出場時亦同，方向相反，因此會產生一賺一賠（或一賠一賺）的結果，具明確之因果關係，如果交易人能夠精準判斷行情走勢，就不需要進行多空對鎖的複雜交易，完全無涉脫法避稅，此業經永豐期貨股份有限公司（下稱永豐期貨公司）107年6月28日永豐期貨法令遵循處字第1070000021號函（下稱107年6月28日函）覆主管機關賦稅署及被告北區國稅局要求提供此案之實務操作專業意見證實在案。

二、摩台指和台指期價差交易係藉由電腦的精密計算與快速執行來達到鎖定價差，同時執行買賣雙邊交易，惟因市場供需買賣搓合實務，同一筆下單口數可能會有數筆成交口數所組成

（例如一次下單40口，有可能不會同時成交40口，而是零星成交，例如：2、3、1、1、4、3、2....等樣態至委託量全數成交為止）；又按照主管機關規定，期貨商保存客戶的日報表資料僅有5年，日報表中更無提供詳細分秒的進出記錄，囿於人工逐筆填載摩台指和台指期交易對應表，僅能按順序配對，尚非拼湊情事。揆諸原告呈本案雙邊配對商品102年至104年之逐筆交易配對年報表，此係當時代操人員由電腦產出給予原告配偶之價差交易損益表，因為是電腦自動交易，所以才能留存如此久的時間，如此大量高達數千筆數萬口的交易進出紀錄，如想偽造根本不可能，由損益表中可明確看出本案雙邊配對商品交易，每筆均建立在8口摩台指對上4口大台指加上1口小台指（8：4：1）部位，逐筆配對交易及損益亦一目了然，更足資證實原告配偶的價差交易模式，摩台指和台指期確實多屬一賺一賠。

三、本案確實為雙邊市值相近，揆諸交易明細明確可知，當時進行交易的口數為8口摩台指對上4.25口的台指期，（4口大台指加上1口小台指）：

（一）契約價值=商品價格*口數*商品點值*匯率

１、摩根點值=USD$100、台指點值=NTD$200、小台點值=NTD$50

２、國外損益=（摩根賣出價-買進價）*摩根口數*摩根點值*匯率

３、國內損益=（台指賣出價-買進價）*台指口數*大台點值+（小台賣出價-買進價）*小台口數*小台點值

４、交易稅費=各商品手續費+國內期交稅

５、總損益=國外損益+國內損益-交易稅費

（二）以102年7月22日，當時匯率29.91為例，摩台指6,821,035元與台指期6,820,295元極為接近：

１、摩台指數285.065點，1點100美元。摩台指買進8口，價值為台幣6,821,035元。

２、台股指數為823.8875點，台股點值為台幣200元，賣出4口價值為台幣6,419,110元，小台指點值為50元，賣出1口價值台幣401,185元，6,419,110+401,185=6,820,295 元 。

３、以8：4：1稱為1套，102年7月22日初始建倉當天做了190套。亦即摩台指買1520口，大台指賣760口、小台指賣190口。因成交190套後，第191套摩台成交5口，台指還未能成交，當時即將收盤，所以電腦自動將買入的5口摩台反向賣出，付出少許手續費及交易稅。

四、被告所稱建倉日期不一致云云，蓋期貨和現貨的主要差異之一就是期貨有契約到期日之限制，持有期貨部位的投資人必須在該到期日前，進行契約月份轉換的動作。例如，摩台指交易在12月第3個星期三（12月18日）後之交易，所配對之台指期交易筆數編號，因轉倉到次一月份之故，會呈現在103年。因為每個商品在契約設計上都不盡相同，所以不同商品的契約到期日也不會相同。由於國內股價指數期貨契約的到期日是在每個月的第3個星期三，而摩台期指的到期日是在每個月的倒數第2個工作日。因此每當接近這2個國內外到期日時，帳戶內就會產生看似單邊交易的買賣紀錄產生，不過其實這些交易都是為了將帳上即將到期的部位在儘可能最小損失的情況下，為了契約轉倉而進行的必要買賣。唯因兩種商品結算日不同，如碰到某一商品結算日，而尚未達到獲利目標時，便會轉倉到次一月份，以維持「一買一賣」價差交易的部位。

五、又價差交易雖然不像單邊買賣般伴隨那麼大的投資價格風險，但是每當遇到市場流動性問題（一邊成交另一邊無法完成撮合時）或部位轉倉問題時，價差交易投資人都得立刻作出對帳戶最佳的抉擇，例如：將已成交的一方進行反向沖銷或是將未成交的一方進行滑價追價動作，當然這些馬上採取的動作往往會讓檢視者誤認為這些交易是屬於單邊買賣而非價差雙向交易，其實不然，這些都是為了保護投資帳戶多空平衡所作的立刻交易判斷，但是最重要的，這些非預期之突

發或臨時性的交易並不會使得投資人的交易策略被解讀作違反其原本的投資策略，因為策略本身僅是大方向的價差走勢，而每日所遇到市場的非預期變動而進行的部位調整更是執行交易策略時不可或缺的配套措施。

六、綜上，本案業經證人莊遵嚴（下稱莊君）逐筆比對結果99%以上大都符合「一買一賣」原則，而且摩台指口數：大台指口數：小台指口數符合價差交易8：4：1的結果，兩種商品市值極為接近。少數在當日報表呈現不是雙邊的部位，其建立都還是跟8口摩台指對上4口大台指加上1口小台指（8：4：1）部位相關，除了有電子盤計入隔日的期貨交易所帳務規定外，或為轉倉或因為配對不成功的人為介入平倉，均非為單邊交易為目的。況這樣的比例佔全部上萬口的交易比例極低，實不應以偏概全。原告配偶102年度雙邊配對商品確實符合「一買一賣」原則，而且摩台指8口和大台指4口加小台指1口兩種商品市值幾乎相近，兩種商品符合同時進出。

七、誠如被告所製之原告配偶101年至104年國內外期貨交易損益情形表，更明確可證實原告配偶的價差交易模式，摩台指和台指期確實都是一賺一賠。基於所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，故實務上一定是把虧損的那一邊當作是『避險必要成本』，從而計算淨損益，方符合實質課稅原則。

八、綜上，原告配偶所從事的期貨價差交易，其目的是降低市場單方走向所產生的龐大風險，乃風險喜好較低之投資人所普遍使用的一種交易模式，因配對商品的走勢高度相關，因此會產生一賺一賠（或一賠一賺）的結果，具明確之因果關係，完全無涉脫法避稅。基於所得課稅應以收入減除成本及必要費用後的客觀淨值，故實務上一定是把虧損的那一邊當作是「避險必要成本」，從而計算淨損益。故被告辯稱102年海外財產交易所得114,396,223元乃由逐筆平倉損益減除其對應逐筆交易成本（此處所指應系交易必要之稅費）之明細所組成，是系爭海外財產交易所得顯已扣除其對應之海外

財產交易成本，自無再重複扣除成本費用之必要云云，顯有誤解等語。

九、並聲明：

（一）訴願決定及不利於原告之原處分（含復查決定）均撤銷。

（二）訴訟費用由被告負擔。

參、被告則以：

一、依非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點（下稱海外所得查核要點）第11點規定，非中華民國來源之財產交易所得，係指「海外」財產及權利因交易而取得之所得。而所得稅法第4條之2規定，期貨交易所得暫行停止課徵所得稅，係指「國內」之期貨交易所得，且該條文規定有其立法背景，乃為建構國內完整之期貨交易市場，與國外期貨交易市場無關。又國外期貨交易係透過國內期貨商進行國外期貨交易而在「國外」發生財產交易所得或損失；國內期貨交易係透過國內期貨商進行國內期貨交易而在「國內」發生財產交易所得或損失，台指期與摩台指期貨契約分屬在不同交易所發行及交易，其交易所得自應視交易場所是否在中華民國境內，而適用不同課稅規定及稅捐優惠，縱原告主張互為雙邊配對，亦不影響國內、外所得發生之來源及其適用之課稅規定，是本件台指期之交易場所為臺灣期貨交易所，交易發生地既為中華民國境內，應依所得稅法第4條之2規定，該期貨交易所得暫行停止課徵所得稅，其交易損失亦不得自所得額中減除；摩台指之交易場所為新加坡交易所，交易發生地既為中華民國境外，該期貨交易所得自非屬中華民國來源所得，應依所得基本稅額條例第12條規定課徵所得額。

二、被告依稱永豐期貨公司開立海外所得或大陸地區來源所得資料查詢清單，載明系爭海外財產交易所得114,396,223元（詳原處分卷第48頁），經核對與該公司106年8月3日永豐期貨總經理室字第1060000005號函附102年度投資人海外交易所得統計表之海外財產交易所得114,396,223元金額相符

（詳原處分卷第6頁至第8頁），是據以核定原告配偶海外財產交易所得114,396,223元，且永豐期貨公司亦未將原告配偶配對投資之台指期131,438,744元虧損列為摩台指海外財產交易所得114,396,223元之成本費用減項，而前開102年度投資人海外交易所得統計表之明細亦載明，海外財產交易所得114,396,223元乃由逐筆平倉損益減除其對應逐筆交易成本之明細所組成，是系爭海外財產交易所得顯已扣除其對應之海外財產交易成本，自無再重覆扣減成本費用之必要，原核定原告配偶海外財產交易所得114,396,223元並無不合。

三、依永豐期貨公司107年6月28日函（詳原處分卷第63頁至第68頁）及107年4月11日永豐期貨法令遵循處字第1070000014號函（下稱107年4月11日函，詳原處分卷第71頁至第74頁）所提供系爭期貨交易之說明內容，其主要係概述漲跌相關係數比例、迴歸統計表圖、程式系統畫面，並論及客戶從事追蹤臺灣加權指數相關的期貨交易模式乃視客戶之需求可自由選擇，原告配偶選擇採摩台指及台指期雙邊配對交易等關聯性，同時檢附國內、外部分交易紀錄供參。惟依發回判決意旨，基於避免免稅損失之認列侵蝕應稅稅基之觀點，不能徒以支出與收入有關聯，即認屬其成本及必要費用，應探究個別單筆台指期支出與個別單筆海外摩台指收入間是否具備明確之因果關係，原告配偶並非必須支付個別台指期期貨交易之成本（因），始能取得各筆海外期貨交易收入（果），況台指期及摩台指分屬國內與國外之期貨交易所，本為不同之交易商品，其交易時間、漲跌幅、結算日、計價幣別等均不相同，亦無相關規定二者「必須」同時交易方達避險目的。

四、次依臺灣期貨交易所股份有限公司（下稱期交所公司）111年12月16日以台期交字第1110004088號函復略以，摩台指與台指期係分別由新加坡交易所及該公司所發行，為不同之金融商品，並無法令強制規定期貨交易人必須同時就二者進行交易。又期貨交易之模式並非單一，如何選擇係由交易人自行判斷決定，並非必採雙邊配對交易。摩台指與台指期之標

的指數同質性高且價格走勢具相關性，實務上交易人可藉由配對交易（買進摩台指並賣出台指期，或賣出摩台指並買進台指期）賺取價差收益。但考量前述商品之標的指數成分證券有所差異，且各自之交易時間、計價幣別、帳跌幅、結算日均不相同，或可能發生國內個別台指期之期貨交易，及海外個別摩台指之期貨交易，均同為獲利或損失之情形。故尚難認定個別國內台指期交易之支出，始能取得各筆海外期貨交易收入，經期交所公司核認，該兩者尚無明確之因果關係。且本案原告配偶陳春芳於102年間委託永豐期貨公司從事摩台指及台指期之期貨交易，被告依永豐期貨公司開立海外所得或大陸地區來源所得資料查詢清單，載明系爭海外財產交易所得114,396,223元（詳原處分卷第48頁），是核定原告配偶系爭海外財產交易所得，且永豐期貨公司亦未將原告配偶配對投資之台指期虧損131,438,744元列為摩台指海外財產交易所得114,396,223元之成本費用減項。則本件原告配偶並非必須支付個別台指期交易之成本（因），始能取得各筆海外期貨交易收入（果），依發回判決意旨，自不能徒以支出與收入有關聯，即認屬成本及必要費用，合先陳明。

五、再依永豐期貨公司112年1月17日永豐期貨法令遵循處字第11220000002號函復以：

（一）永豐期貨公司依據原告配偶帳戶交易紀錄，判斷原告配偶乃採市場之雙邊套利交易，通常會一邊獲得利益，而另一邊遭受損失，惟該公司亦無法判斷是否為支出與收入之關係。

（二）永豐期貨公司表示國內台指期交易與海外摩台指交易之兩邊市場，有可能為兩邊市場皆獲利或損失之情形。查此認定與前述臺灣期貨交易所股份有限公司核認結果一致。

（三）永豐期貨公司表示就原告配偶之交易紀錄來看，兩邊市場之部位市值是接近的，惟該公司未具體提示雙邊部位市值數據供核，被告無從驗證。

（四）永豐期貨公司依據原告配偶帳戶委託下單記憶，表示兩邊市場之下單時間非常接近，且該公司表示已於107至108年間函復被告相關交易日期與時間資料。經查永豐期貨公司前於107年7月5日以永豐期貨法令遵循處字第10700000024號函復被告光碟資料（詳原處分卷第88頁），該份資料內容涵蓋「101至104年度國外交易盈虧（原幣）紀錄」、「101至104年度國內交易盈虧（臺幣）紀錄」及「期貨交易人陳春芳民國101至104年度海外所得」，因資料筆數龐大，共涉及上千筆明細資料，故燒錄成光碟，本次陳報該公司提供之光碟資料（詳光碟片）供本院審閱，由光碟資料內之「102年度國外交易盈虧（原幣）紀錄」及「102年度國內交易盈虧（臺幣）紀錄」顯示，其報表內容僅載明至成交日期，未標示時間至秒數，致無從判斷兩邊下單時間是否幾近同時。

（五）永豐期貨公司表示在原告配偶帳戶沒有新增或是減碼持倉部位之情形下，轉倉口數和原留倉口數是相同的。惟永豐期貨公司仍未就本件原告配偶帳戶實際有無符合前開新增或減碼持倉部位條件具體說明，復據該公司提供報表資料（詳光碟資料內容），僅列示期貨口數結果，亦無從判斷原告配偶轉倉建立新倉口數是否相同。

（六）有關原告配偶有無單邊期貨交易提早平倉而不具因果關係之情形，永豐公司表示無法判斷。

（七）有關原告配偶最終雙邊配對交易平倉時，兩邊下單時間是否幾近疑義，永豐公司表示，「原則上」，進出場時間都非常接近。惟該查復結果僅為原則性，且該公司出具報表資料未標示時間至秒數（詳光碟資料內容），亦無從判斷。

（八）有關摩台指及台指期之期貨交易，該每筆交易之收入成本如何計算一節，永豐期貨公司則分別以光碟資料中之「102年度國外交易盈虧紀錄」及「102年度國內交易盈虧紀錄」之第1至2筆範例作計算說明，至原告配偶102年間摩

台指及台指期每筆交易明細收入成本計算方式，請詳光碟資料中之「102年度國外交易盈虧（原幣）紀錄」及「102年度國內交易盈虧（臺幣）紀錄」，依永豐期貨公司提供之所得明細可知，原告配偶不論是海外摩台指或國內台指期，皆為各自獨立計算其損益，益證本件摩台指及台指期於期貨交易上未具因果關係，則其海外摩台指收益自不得扣除國內台指期虧損。

（九）至有關原告配偶帳戶內之買賣紀錄是否為交易配對一節，經永豐期貨公司函復，此問題只有原告配偶才會知道實際策略運用，該公司僅是依據專業之常理判斷進行上述之通則回覆，實際上並無法替客戶編表陳列客戶所主張之跨市場交易配對（哪一筆對上哪一筆，該公司無從得知），僅能提供原告配偶實際兩邊市場各自的交易買賣資料供參考。綜上，有關本案摩台指與台指期究為如何配對，乃基於原告配偶個人對市場之判斷，其採行何種操作策略，乃係原告配偶於102年間「自由選擇」從事期貨交易之結果，永豐期貨公司無法判斷其兩邊交易市場筆數如何配對並據以編表，被告亦無從得知原告配偶如何選擇，相關疑義事項仍應由原告舉證說明。

六、又本案摩台指及台指期交易筆數眾多，且永豐期貨公司僅提示原告配偶102年度海外交易所得統計表（即摩台指交易收益114,396,223元之統計表），是被告復以112年2月4日北區國稅法務字第1120001410號函請永豐期貨公司提示台指期交易統計表，經永豐期貨公司以112年2月10日永豐期貨法令遵循處字第1120000004號函復原告配偶台指期交易虧損131,438,744元之統計表。經查摩台指及台指期雙邊統計表可知，摩台指收益114,396,223元乃由逐筆平倉損益減除其對應逐筆交易成本之明細計算而得，台指期虧損131,438,744元亦由逐筆平倉損益減除其對應逐筆交易成本之明細計算而得，皆已各自扣除所屬成本費用。另查得其統計表日期有未完全對應之情形，以11月份為例，台指期統計表有交易日期11/1

3及11/15，惟摩台指統計表查無前述日期；又摩台指統計表有交易日期11/20、11/21、11/22及11/27，惟台指期統計表查無前述日期。本案既經查明摩台指及台指期之收益乃各自扣除所屬之成本費用而得，且交易日期未完全對應，是國內台指期支出與海外摩台指收入間顯不具備因果關係，則原告主張應將配對投資之台指期虧損131,438,744元列為成本及費用即不可採。

七、至原告所述之配對表上方公式顯示，國外損益=（摩根賣出價格－摩根買進價格）×摩根口數×摩根點值×匯率，國內損益=（台指賣出價格－台指買進價格）×台指口數×大台點值＋（小台賣出價格－小台買進價格）×小台口數×小台點值，是原告提示之摩台指及台指期損益亦為各自扣除所屬之成本費用而得。另原告雖主張本件期貨為雙邊配對交易，若有一期貨商品賺錢，另一期貨商品「必然」是賠錢，惟該主張核與期交所公司及永豐期貨公司之認定未合，且原告提示之配對表明細中，亦含有雙邊期貨市場皆獲利之情形，其說詞與配對明細相互扞格。另永豐期貨公司於107年4月11日函業已提供原告配偶有關「102年度國外交易盈虧（原幣）紀錄」及「102年度國內交易盈虧（臺幣）紀錄」，是原告於107年間亦已取得本件摩台指及台指期交易明細資料，惟原告本次出具配對表之國外損益總額為獲利25,216,483元，國內損益總額為虧損22,950,228元，核與永豐公司提示之摩台指收益114,396,223元及台指期虧損131,438,744元不符，是其配對資料無從採認。

八、茲就證人莊君所提查核報告，表示意見如下：

（一）查莊君本次所提查核報告之附件一，未顯示摩台指及台指期雙邊市值，僅載明雙邊口數，惟莊君表示本件比對結果99%以上大都符合「一買一賣」原則，且摩台指與台指期之市值幾乎相近，倘莊君所言為真，則該兩種近乎等值金融商品一買一賣互抵結果，其淨虧損必近乎為0，則本案

淨虧損17,042,521元應歸屬於1%未符雙邊配對部分，即非屬本次應探究之關聯性範圍。

（二）次查莊君編製之摩台指淨買、摩台指淨賣、大台指淨買、大台指淨賣、小台指淨買及小台指淨賣等欄位乃相同商品間自行互抵，以102年7月22日為例：摩台指淨買1,520口=摩台指初始買進1,525口－摩台指初始賣出5口，然本件摩台指及台指期究有無符合雙邊配對原則，應以該商品「初始」買進或賣出口數為基礎，經比對後查得本案涉有單邊商品相互沖銷套利，或屬同商品間獨立買賣情形，茲以下列範例作說明：

１、以同年7月22日為例：應以摩台指初始買進1,520口再搭配初始賣出大台指（FITX）760口及賣出小台指（FIMTX）190口，始吻合8：4：1配對原則，然該日摩台指實際買進1,525口，摩台指多買進之5口（實際1,525口－應符比例1,520口）另與摩台指賣出5口相互沖銷套利，其內含單邊等額口數買賣套利；再者，當日摩台指買入1,525口，同日賣出5口，該賣出5口之損益可自行套利實現，顯與台指期配對無涉。

２、以同年7月30日為例：應以摩台指初始買進24口再搭配初始賣出大台指（FITX）12口及賣出小台指（FIMTX）3口，且摩台指初始賣出8口再搭配初始買進大台指（FITX）4口及買進小台指（FIMTX）1口，該兩組始吻合8：4：1配對原則，然該日摩台指實際買進1,248口，多買進之1,224口（實際1,248口－應符比例24口）另與摩台指賣出1,224口（實際1,232口－應符比例8口）相互沖銷套利，其內含單邊等額口數買賣套利；再者，當日摩台指買入1,248口，同日賣出1,232口，該賣出1,232口之損益可自行套利實現，亦與台指期配對無涉。

３、以同年10月3日為例：當日摩台指等額買賣56口、大台指等額買賣28口及小台指等額買賣7口，其損益可各自獨立套利實現，亦與配對無涉。

４、以同年10月28日為例：當日應以摩台指初始賣出48口再搭配初始買進大台指（FITX）24口及買進小台指（FIMTX）6口，該兩組始吻合8：4：1配對原則，然該日摩台指實際賣出口數高達1,992口，多賣出之1,944口（實際1,992口－應符比例48口）另與摩台指買進1,944口相互沖銷套利，其內含單邊等額口數買賣套利；再者，當日摩台指買入1,944口，同日賣出1,992口，該1,944口數（擇低值）之損益可自行套利實現，亦與台指期配對無涉。

５、綜上，莊君之淨值配對資料包含多筆單邊套利口數在其中，益證本案雙邊商品皆可各自獨立買賣，又部分口數非微幅調整，高達前述1,224口及1,944口，明顯高於應配對口數，又除前開範例外，尚有同年8月1日、8月6日、9月11日、9月30日、10月1日、10月14日、10月22日、10月25日……等皆涉有單邊等額口數沖銷套利，容不再逐一指摘贅述。

（三）又莊君編表之摩台指口數有空白未配對情形，例如：同年8月22日、9月17日、9月18日、10月15日、11月13日、11月15日、12月16日及12月18日等皆為空白，且前述單邊買賣皆等額口數當日對沖，即為單邊台指期之套利行為，益證台指期可獨立買賣。

（四）再查莊君編表之台指期口數亦有空白未配對情形，例如：同年8月27日、8月28日、9月25日、9月26日、9月27日、10月29日、11月21日、11月22日、11月27日、12月19日、12月23日、12月24日、12月25日、12月26日及12月27日等皆為空白，且前述單邊買賣皆等額口數當日對沖，即為單邊摩台指之套利行為，益證摩台指可獨立買賣。

（五）綜上，該查核報告經檢視結果，未如莊君所稱僅有4筆口數不符情形，其淨值實則包含單邊等額沖銷口數在其中，又該查核報告可證，不論係摩台指或台指期皆可獨立買賣，尚無一定要與他方配對始能獲得損益，且本案存在多筆單邊套利情形，又涉有單邊套利時，則未見莊君提出說

明，仍將之列為符合雙邊配對範圍，該查核報告顯有失公允，已失其正確性及客觀性，且完全未論及摩台指及台指期之因果關係，是仍無法採據。

九、退萬步言，縱本件如原告主張摩台指與台指期間具有配對關係，惟並無法令強制規定原告配偶必須同時就二者進行交易，該交易模式乃其自由選擇決定，且原告配偶並非必須支付個別台指期期貨交易之成本（因），始能取得各筆海外期貨交易收入（果），兩者顯不具必然之因果關係，依發回判決意旨，仍不可認屬必要成本費用，亦不影響國內、外所得發生之來源及其適用之課稅規定。是本件台指期之交易場所為臺灣期貨交易所，交易發生地既為中華民國境內，應依所得稅法第4條之2規定，該期貨交易所得暫行停止課徵所得稅，其交易損失亦不得自所得額中減除；摩台指之交易場所為新加坡交易所，交易發生地既為中華民國境外，該期貨交易所得自非屬中華民國來源所得，應依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定課徵所得額，況所得稅法與所得基本稅額條例乃分屬不同稅制設計，課稅範圍及計算方式並不相同，基於稅捐法定原則，顯不宜類推適用不同稅制間之互抵，相關課稅規定應遵循法律明文規範。

十、本案罰鍰部分已考量原告配偶102年度於海外與國內市場之投資淨損益為虧損，惟仍應補徵應納稅額20,595,332元，已超過原告配偶實際所獲所得，未獲取租稅利益，另其所生影響及違反稅法上義務行為應受責難程度相對輕微，於復查階段已審酌其違章情節，復查決定予以減輕裁罰倍數75%，將裁處罰鍰由0.4倍變更為最低之0.1倍，追減102年度罰鍰6,174,769元實已考量違章程度所為適切之裁罰，洵屬適法允當等語。

十一、並聲明：

（一）駁回原告之訴。

（二）訴訟費用由原告負擔。

肆、兩造不爭之事實及兩造爭點：

如事實概要欄所述之事實，業據提出原告102年度綜合所得稅結算申報書表（見原處分卷第49至51頁）、被告核定通知書及裁處書（見原處分卷第52至62頁）、永豐期貨公司106年8月3日永豐期貨總經理室字第1060000005號函檢附原告配偶102年度摩台指交易所得統計表、107年6月28日永豐期貨法令遵循處字第1070000021號函、107年7月5日永豐期貨法令遵循處字第1070000024號函（見原處分卷第6至8、63至68、87至89頁）、復查決定（見原處分卷第147至154頁）、訴願決定（見原處分卷第185至197頁）、發回判決（見本院卷一第13至23頁）等本院卷、原處分卷所附證物為證，其形式真正為兩造所不爭執，堪信為真，兩造之爭點厥為：

就原告國外期貨（摩台指）交易所得114,396,223元，被告否准扣除國內期貨（台指期）交易所生損失，核定補徵稅額20,595,332元及裁處罰鍰2,058,256元，是否適法有據？

伍、本院之判斷：

一、本件應適用之法條與法理：

（一）本稅部分：

１、本件相關法規：

⑴行為時所得稅法第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條之2規定：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。」第14條第1項第7類第1目規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」

⑵行為時所得基本稅額條例第2條規定：「所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規

定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。」第4條第1項規定：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定之。一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之。」第12條第1項第1款規定：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：一、未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第28條第1項規定免納所得稅之所得。但一申報戶全年之本款所得合計數未達新臺幣100萬元者，免予計入。」

⑶非中華民國來源所得及香港澳門來源所得計入個人基本所得額申報及查核要點（下稱海外所得查核要點）第11點第1項及第2項規定：「（第1項）財產交易所得指財產及權利因交易而取得之所得。（第2項）財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」第16點第3項規定：「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」

（二）罰鍰部分：

1、按行為時所得稅法第15條第1項規定：「納稅義務人之配偶，及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿後6個月內申請變更。」第71條第1項前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報

書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。」

2、所得基本稅額條例第5條第1項規定：「營利事業或個人依所得稅法第71條第1項……規定辦理所得稅申報時，應依本條例規定計算、申報及繳納所得稅。」第14條規定：「個人與其依所得稅法規定應合併申報綜合所得稅之配偶及受扶養親屬，有第12條第1項各款金額者，應一併計入基本所得額。」是綜合所得稅採自行申報制，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，故納稅義務人負有誠實納稅之注意義務（最高行政法院109年度上字第585號判決意旨參照）。

3、次按所得基本稅額條例第15條第2項規定：「營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」行政罰法第7條第1項規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」又夫妻於日常家務，互為代理人，且就其婚後財產互負報告義務（民法第1003條第1項、第1022條參照），是夫妻選定其中一人為形式納稅義務人，為家戶此一「課稅單位」報繳全部之應納所得稅額，該課稅單位之配偶彼此就所得稅之申報及繳納當互具有代理關係，從而，夫妻其中1人就所得稅之短漏報有故意或過失，配偶亦應負推定故意、過失責任，此一推定必須提出反證始得推翻（最高行政法院107年度判字第482號判決意旨參照）。

4、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。」

5、再按裁罰倍數參考表所得基本稅額條例（綜合所得稅）第15條第2項部分規定：「個人未依本條例規定計算及申報基本所得額……一、未申報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得……處所漏稅額0.4倍之罰鍰。」該參考表使用須知第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。」

二、本件爭執事項：

（一）原告102年度綜合所得稅結算申報（參原處分卷第49至51頁），列報綜合所得總額12,920,226元、綜合所得淨額10,166,494元、應納一般所得稅額2,949,772元、扣繳稅額及可扣抵稅額1,618,852元，並自行繳納稅款1,330,920元（＝2,949,772－1,618,852）。

（二）案經被告復查核定（參原處分卷第141至154頁），認原告漏報租賃所得70,332元，及溢報扣除額27,729元，乃核定綜合所得淨額為10,264,554元（＝申報10,166,494元＋70,332元＋27,729元－尾數差1元）。被告又認原告未依所得基本稅額條例規定計算及申報海外營利所得606,255元、海外利息所得24,211元、海外財產交易所得114,396,223元及海外財產交易損失29,476元，乃予併計原告綜合所得淨額10,264,554元，核定基本所得額125,261,767元（＝10,264,554＋606,255＋24,211＋114,396,223－29,476），基本稅額23,852,353元〈＝（125,261,767－6,000,000）×20%〉，減除可扣抵稅額1,926,101元及已繳稅款1,330,920元，核定原告應補稅額20,595,332元（＝23,85

2,353－1,926,101－1,330,920），並按所漏稅額20,582,563元（參原處分卷第57頁），裁處0.1倍之罰鍰計2,058,256元（參原處分卷第57至58、103頁）。

（三）原告本件則主張其配偶係以雙邊配對交易方式操作期貨投資，系爭國外摩台指交易所得114,396,223元，應予扣除用以配對之國內台指期交易所生損失131,438,744元，合併其等損益後實際為虧損，被告本件不應補稅及處罰（原告書狀參本院卷第55至56頁），而為兩造爭執；至於本件其餘核課事項，兩造則未爭執，合先敘明。

三、本院之審理：

（一）本稅部分

1、海外期貨財產交易所得應計入個人基本所得額者，其有損失時，沒有跨年度的盈虧互抵適用：

⑴基於政府常以所得減免、稅額抵減等租稅優惠作為政策工具，造成稅基侵蝕及租稅不公平之現象，為維護租稅公平，我國於94年間制定所得基本稅額條例，使適用租稅減免規定而繳納較低稅負或完全免稅之納稅義務人，課以最基本之稅額，其性質仍屬所得稅。所得基本稅額條例第2條規定：「所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免之規定。」第4條第1項規定：「營利事業或個人依本條例規定計算之一般所得稅額高於或等於基本稅額者，該營利事業或個人當年度應繳納之所得稅，應按所得稅法及其他相關法律規定計算認定之。一般所得稅額低於基本稅額者，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額認定之。」第5條第1項規定：「……個人依所得稅法第71條第1項……規定辦理所得稅申報時，應依本條例規定計算、申報及繳納所得稅。」第12條第1項第1款規定：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列

各款金額後之合計數：一、未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第28條第1項規定免納所得稅之所得。但一申報戶全年之本款所得合計數未達新臺幣100萬元者，免予計入。」106年5月10日修正公布前同條例第13條第1項本文規定：「個人之基本稅額，為依前條規定計算之基本所得額扣除新臺幣600萬元後，按20%計算之金額。」第15條第2項規定：「……個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」此外，財政部為利納稅義務人申報所得基本稅額條例第12條第1項第1款應計入個人基本所得額之非中華民國來源所得及香港澳門來源所得（下稱海外所得），並作為稽徵機關核定之準據，所訂海外所得查核要點第11點第1項及第2項規定：「（第1項）財產交易所得指財產及權利因交易而取得之所得。（第2項）財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」第16點第3項規定：「財產交易有損失者，得自同年度海外所得之財產交易所得扣除，扣除數額以不超過該財產交易所得為限，且損失及所得均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」準此，個人申報年度綜合所得稅時，應依規定計算其一般所得稅額及所得基本稅額，在所得基本稅額高於一般所得稅額時，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算之一般所得稅額外，尚應繳納所得基本稅額與一般所得稅額之差額（最高行政法院110年度上字第88號判決意旨參照）。

⑵次按行為時所得稅法第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條之2規定：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。」第14條第1項第7類第1目規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。」第17條第1項第2款第3目第1細目規定：「按第14條及前2條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（三）特別扣除額：1.財產交易損失：納稅義務人、配偶及受扶養親屬財產交易損失……當年度無財產交易所得可資扣除，或扣除不足者，得以以後3年度之財產交易所得扣除之。財產交易損失之計算，準用第14條第1項第7類關於計算財產交易增益之規定。……」第71條第1項規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除……扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」

⑶再按「稅捐稽徵機關依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所得時，不適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目有關財產交易損失扣除之規定」已為最高行政法院108年度大字第3號裁定主文所採取之統一法律見解。準此，納稅義務人如有海外期貨財產交易所得應計入個人基本所得額，縱有以往3年度內之財產交易損

失，亦不得扣除；僅在其「同年度」有損失時，得依前揭海外所得查核要點第16點第3項規定，自同年度海外所得之財產交易所得中扣除（最高行政法院110年度上字第88號判決意旨參照）。

⑷亦即，針對所得基本稅額條例第12條第1項第1款「個人海外所得」中之財產交易所得，有無「跨年度的盈虧互抵」適用，揆諸最高行政法院108年度大字第3號裁定主文乃採取否定見解，裁定理由略以，所得稅法採年度課稅原則，國家必須計算納稅義務人一個年度內之所得客觀淨值，以作為稅基課稅。而客觀淨所得原則旨在得出市場經濟活動後所真實獲得的客觀淨值，避免過度侵害人民財產權、營業自由之生存發展及永續經營保障，要得出可被合理評量範圍內的所得總額及成本費用損失扣除，即有賴立法決定收入與損失之合理範圍與計算年限，在功能最適之權力分立觀點之下，較適宜由立法部門決定。並基於以下理由，認所得基本稅額條例第12條第1項第1款及第2項之規定，乃立法者明示其一而排除其他之規定：「1.營利事業之基本所得額方面，在所得基本稅額條例第7條第2項有明文規定可跨年度的盈虧互抵。即對於營利事業之基本所得額計算，明文規定所得基本稅額條例第7條第1項第1款及第9款所得，其經『稽徵機關核定之損失』可以自所得發生年度之次年度起『5年』內，從當年度各該款所得中減除（同條第2項）。個人之基本所得額方面，個人私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得，在所得基本稅額條例第12條第2項有明文規定，可以跨年度的盈虧互抵『3年』。由此可知，所得基本稅額條例規定某幾類所得計入基本所得額，如准跨年度扣除其『損失』，係以明文規定之方式規範。故從所得基本稅額條例之整體立法觀察、文義解釋、體系解釋，則所得基本稅額條例第12條第1項第1款『個人海外所得』中之財產交易所得，沒有跨年

度的『盈虧互抵』之扣除規定，當非屬法律疏漏，或立法者有意透過該條例第2條規定來直接適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目得以跨年度扣除。2.所得基本稅額條例第12條第2項並未規定其第1款海外所得之損失得以跨年度減除，觀察所得基本稅額條例第12條第1項各款之規定，可發現僅第3款『私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得』之個人基本所得額分類，於第2項明文規定得扣除3年內之財產交易損失，實乃基於『私募證券投資信託基金之受益憑證之交易所得』原屬中華民國來源所得（按：非海外所得）之租稅減免項目，既已還原加回應納稅額之稅基，立法政策上考量相關損失之扣除可以跨年度扣除以後3年度之財產交易所得，故以逐字方式予以明文規定。從其立法技術上並非採取『準用』方式，遑論立法者有意將此重要的『例外准許交易損失之跨年度扣除』透過法律解釋，依同條例第2條之概括規定來適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目得以跨年度扣除以後3年度之財產交易所得。」等意旨甚明（最高行政法院110年度上字第88號判決、110年度上字第52號判決意旨參照）。

⑸綜言之，針對海外期貨財產交易所得，「無從」援引所得基本稅額條例第12條第1項第3款、第2項及第7條第2項規定（採跨年度損失減除），即逕自推導對於海外財產交易所得亦應適用所得稅法第17條第1項第2款第3目第1細目規定，准予跨年度損失扣除（最高行政法院110年度上字第88號判決意旨參照）。是以，所得基本稅額條例第12條第1項第1款個人海外所得中之財產交易所得，沒有跨年度的盈虧互抵適用，先予敘明。

2、當年度海外期貨財產交易所得應計入個人基本所得額者，僅在其「同年度」有損失時，得自「同年度」海外所得之財產交易所得中扣除：

⑴另上開最高行政法院108年度大字第3號裁定亦就海外所得查核要點之適法性有所闡述，指明財政部因法無明文規定或授權訂定子法規定關於所得基本稅額條例第12條第1項第1款個人海外所得之申報、計算方式及損失扣除等事項，為統一規範核認海外所得之計算及列報標準，本於主管機關認定事實之職權訂定海外所得查核要點，屬執行所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定之行政規則；該要點第16點第3項規定「財產交易有損失者，得自『同年度』海外所得之財產交易所得扣除」，係基於所得稅係採年度課稅原則之週期稅，本於當年度收入成本費用配合原則，自應予以減除，始符合量能課稅及客觀淨值原則，縱無海外所得查核要點之規定，亦應扣除，自無涉違反租稅法定原則之問題等意旨（最高行政法院110年度上字第88號判決意旨參照）。

⑵復按行為時所得基本稅額條例第12條第1項第1款前段規定：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：一、未計入綜合所得總額之非中華民國來源所得、依香港澳門關係條例第28條第1項規定免納所得稅之所得。」其立法理由亦載稱「一、第1項規定個人基本所得額之計入項目，除綜合所得淨額外，另包含海外所得、保險給付、特定有價證券交易所得、非現金捐贈扣除金額及員工分紅配股時價與面額之差額部分，說明如次：（一）隨著國際資金自由流動，國人有境外來源所得者，日趨增加，將非中華民國來源所得及香港、澳門來源所得納入個人之基本所得額，可適度減緩境內外所得之課稅差異，避免資金外流，以符合租稅公平與量能課稅原則，爰於第1項第1款定明之。……」等旨可參。

⑶以本件而言，原告配偶於102年間買賣摩台指期貨（其102年度摩台指交易所得統計表參本院卷一第165至167頁），生有摩台指平倉利益合計238,625,974元（即前

述統計表之平倉淨利約當台幣一欄中為正數者予以逐筆加總），亦生有摩台指平倉損失合計124,229,751元（即前述統計表之平倉淨利約當台幣一欄中為負數者予以逐筆加總）；則本件摩台指交易之當年度（102年度）盈虧互抵之結果，即為海外摩台指期貨交易所得114,396,223元（＝當年度摩台指平倉利益238,625,974元－同年度摩台指平倉損失124,229,751元）。又揆諸上述所得基本稅額條例第12條第1項第1款等規範意旨，則國人於課稅年度有境外來源所得（海外所得）者，應予納入個人之基本所得額，屬於當年度之應課稅所得，使適度減緩境內外所得之課稅差異，避免資金外流，以符合租稅公平與量能課稅原則。再者，當年度海外期貨財產交易所得（如本件之102年度摩台指交易所得）應計入個人基本所得額者，僅在其「同年度」有損失時（如上述102年度摩台指平倉損失124,229,751元），得自「同年度」海外所得之財產交易利益（如上述102年度摩台指平倉利益238,625,974元）中扣除，即為同年度盈虧互抵後之應課稅海外所得（如上述102年度摩台指交易所得114,396,223元）。

3、次按行為時所得稅法第4條之2規定：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。」其立法理由亦載明「配合期貨交易稅條例，建構國內完整之期貨交易市場，對與證券相關之期貨交易，依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅者，其期貨交易所得停止課徵所得稅，有交易損失，亦不得自所得額中減除。」等旨。則所得稅法第4條之2停徵期貨交易所得稅之立法意旨，係為建構國內完整期貨交易市場，並簡化稽徵手續，將原應併入所得總額課徵所得稅之期貨交易所得稅停止課徵。然者，有期貨交易所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為建構國內期貨交易市場、以稅代稅等，致量能課

稅原則有所退讓。又國內台指期交易所得既依所得稅法第4條之2規定屬於免稅所得，若又允許其交易損失得自其他應課稅之所得額中予以減除，不免過度犧牲量能課稅原則，是所得稅法第4條之2後段乃明文規定台指期交易之損失，不得自應課稅之所得額中減除，以避免過度侵害公平課稅原則。

4、此外，國內台指期、海外摩台指二者，實係互相獨立之金融商品，投資人本即可自由決定要單獨進行台指期交易，或單獨進行摩台指交易，或兼為兩者之交易，台指期、摩台指二者交易之間，並無一定必須互相連結之強制性；此亦有臺灣期貨交易所股份有限公司（下稱臺灣期交所）於111年12月16日函復稽徵機關表示：「摩台指與臺股期貨係分別由新加坡交易所與本公司所發行，為不同之金融商品，各自交易之時間、計價幣別、漲跌幅、結算日均不相同，並無法令強制規定期貨交易人必須同時就二者進行交易。又期貨交易之模式並非單一，如何選擇係由交易人自行判斷決定，並非必採取雙邊配對交易。」等語可參，其旨亦同（參本院卷一第147至149頁）。是以，國人於某一課稅年度內，從事台指期投資因而產生免稅之所得，從事摩台指投資因而產生應稅之所得，二者之間原則上本屬互相獨立之二事；且依所得稅法第4條之2後段規定，台指期交易若發生損失，不得自其他應課稅所得額（如應課稅之摩台指交易所得）中予以減除。

5、然而，金融市場上之期貨投資人，基於風險規避目的，或有採取「雙邊配對交易」方式者。亦即，藉由兩種不同之期貨投資（例如本件之摩台指與台指期兩種不同金融商品），予以雙邊配對，採取一買一賣的配對操作方式，其必然會產生一賺一賠的結果，此「一賺一賠」乃是雙邊配對交易的必然特性，亦是因為一賺一賠此一原因，始能讓雙邊配對交易之操作方式得以有效規避單種期貨投資之龐大風險（參原處分卷第63頁）。再者，實務上必須下述三

項要件皆備，缺一不可，始能成立雙邊配對交易（參原處分卷第67至68頁）：(1).兩個互為一買一賣的配對商品，必須具備同漲同跌及波動幅度接近之高度相關性（下稱漲跌波動相關性）；(2).配對商品之買賣部位必須平衡，亦即買進與賣出部位之市值接近（下稱市值同等性）；(3).配對商品二者必須於「同一時點進場」且亦必須於「同一時點出場」（下稱進出場同時性）。換言之，原本兩項互相獨立之單邊金融商品交易，於符合前述雙邊配對交易之成立要件情況下，因二者間具備波動相關性、市值同等性及嚴守進出場同時性，致二者間產生極高連結程度，並且必然會產生一賺一賠的損益方向相反結果，是乃將原本「兩項」互相獨立之單邊金融商品交易，例外「視為」僅屬「一項」雙邊交易；復因該一項雙邊交易之其中一部係產生投資利益（損失），他部則係產生投資損失（利益），即「一賺一賠」之必然結果，如此始達到有效規避單邊交易所產生之龐大風險之目的。從而，客觀上原本係兩項互為獨立之單邊期貨交易（單邊摩台指交易、單邊台指期交易），於其等符合前述雙邊配對交易成立要件，而可得「視為一項雙邊交易」者（摩台指及台指期成立雙邊配對要件而予以視為一項交易），此項雙邊配對交易其中之投資損失部分（如台指期平倉損失），始可謂為該項雙邊交易其中之投資利益部分（如摩台指平倉利益）之必要避險成本，而自投資利益中予以減除必要避險成本，以計算該項雙邊交易之淨損益，此即實務上把雙邊配對商品的虧損部分，當作是賺錢部分所必須支付的避險必要成本（參原處分卷第63頁），其旨亦同。

6、綜上，國人於某一課稅年度內，從事台指期投資因而產生免稅之所得，從事摩台指投資因而產生應稅之所得，二者之間客觀上本屬互相獨立之二項交易；且依所得稅法第4條之2後段規定，台指期交易若發生損失，不得自應課稅之摩台指交易所得中予以減除，已如上述。惟例外於符合

上述雙邊配對交易成立要件情形下，始可謂摩台指與台指期之交易，截然明確有別於一般情形下之二項獨立交易，而特別予以「視為一項交易」，並使其中摩台指（被避險之一部）之平倉利益，可得減除其必要避險成本（即與之配對之台指期平倉損失），而例外解免所得稅法第4條之2後段所定不得將台指期交易損失自應稅所得額中減除之限制。

7、基於本件摩台指之摩根指數與台指期之加權指數二者間，具有同漲同跌及波動幅度相近之性質，可謂二者具備「漲跌波動相關性」（參原處分卷第67頁）。惟本件原告配偶所操作之摩台指投資與台指期投資，是否足以成立雙邊配對交易，則尚須判斷其等之間是否亦有具備「市值同等性」及「進出場同時性」等要件。是本件乃就原告於113年8月20日所提報之摩台指與台指期配對明細表（參本院卷一第419至492頁），予以分組（共計469組），並將各組詳列原告所主張之摩台指與台指期之對應明細（參表格資料卷其中表四「對應明細表」），復將前開對應明細表各組予以簡化臚列為「對應簡表」（參表格資料卷其中表二）；茲說明如下：

⑴以對應明細表第002組為例（參表四第1頁組別序號002），基於原告填報此組對應為（參本院卷一第425頁）：「編號009001至009004等摩台指交易」係對應「編號003至005等台指期交易（註：102年度之各筆台指期交易盈虧明細參卷外「台指期盈虧」資料卷）」，本院乃將其等交易明細逐筆詳列於對應明細表第002組。按前開第002組所示：

①摩台指交易：此部分摩台指係於102年7月22日建倉共8口，嗣於102年7月23日反向平倉8口而為結算，致生「摩台指平倉淨利益95,412元」（欄位F1）。

②台指期交易：原告將此組摩台指交易對應編號003至005等台指期交易，又此部分台指期係於102年7月22日

建倉大台指（FITX）共4口並建倉小台指（FIMTX）1口，嗣於102年7月23日反向平倉大台指4口及小台指1口而為結算，致生「台指期平倉淨損失92,574元」（欄位F2）。

③是將此組之國外摩台指平倉淨利益95,412元，與國內台指期平倉淨損失92,574元二者相抵，即為國內外淨損益相抵（欄位F3）之結果，亦即此組對應之最終損益彙總為投資利益2,838元（＝95,412—92,574）。

④本院並將此組之對應結果等，予以簡化列示於對應簡表內之第002組（參表二第1頁）。

⑵再以對應明細表第270組為例（參表四第82頁組別序號270），基於原告填報此組對應為（參本院卷一第448頁）：「編號175001至175002等摩台指交易」係對應「編號1410（其中4口）、1553等台指期交易」，本院乃將其等交易明細逐筆詳列於對應明細表第270組。按前開第270組所示：

①摩台指交易：此部分摩台指係於102年8月27日建倉8口，嗣於102年9月10日反向平倉8口而為結算，致生「摩台指平倉淨利益325,402元」。

②台指期交易：原告將此組摩台指交易對應編號1410、1553等台指期交易，又此部分台指期係於102年8月22日建倉大台指共10口（惟原告僅截取其中4口與此組摩台指交易對應），並亦建倉小台指1口，嗣於102年9月18日反向平倉大台指10口及小台指1口而為結算。由於原告僅截取大台指10口中之4口，連同小台指1口為此組之對應，致此組之大台指係按口數占比計算平倉損益，即此組之台指期係產生平倉淨損失共474,174元」〈（＝10口大台指平倉損失1,117,180元÷10×4）＋小台指1口平倉損失27,302元〉。

③是將此組之國外摩台指平倉淨利益325,402元，與國內台指期平倉淨損失474,174元二者相抵，即為國內

外淨損益相抵之結果，即此組對應之最終損益彙總為投資損失148,772元（＝325,402—474,174）。

④本院亦將此組之對應結果等，予以簡化列示於對應簡表內之第270組（參表二第7頁）。

⑶就原告所提報之本件「102年度各筆摩台指交易」，與「102及103年度之台指期交易」之配對（參本院卷一第425至479頁），本院均予以分組詳列於對應明細表（參表四），並簡列於對應簡表（參表二），其等方式亦均同上，不予贅述。

8、至就原告本件所提報之各組摩台指與台指期之配對，本院認定如下：

⑴原告之配對生有異常情形：

①摩台指當日沖銷：

A.按原告於113年8月20日所提報配對資料，其中部分摩台指交易係於建倉當日即予以反向平倉，而為摩台指當日沖銷交易。以其中摩台指編號001002、001003、002002、003002等為例（參本院卷一第425頁），此部分係於「102年7月22日」建倉共5口（註：明細表中「名稱」一欄以「平倉=>」字樣標示者，係指原建倉交易，其嗣後成為被平倉之標的；又平倉交易係於該欄中以「陳春芳」字樣標示），並且於同一日即「102年7月22日」經反向操作予以平倉沖銷5口，以致「102年7月22日」當日沖銷後，即「無」尚未沖銷之摩台指曝險（Risk Exposure）部位，乃「無」摩台指避險之需，是原告針對當日沖銷之摩台指口數，並「未」配置相對應之台指期交易，此有原告填載「當日沖銷，所以無相對應之台指期交易」及台指期「無損益」等語可參（見本院卷一第425頁D1欄）。另外尚有摩台指編號128002、129002至129005（參本院卷一第440頁）……等等，亦係當日沖銷摩台指後，並無曝

險部位（口數），原告並未予以配置用以避險之台指期交易，其情形亦同前例，不予贅述。本院乃將原告有提報為當日沖銷之摩台指交易，予以列表統計，又原告提報之此部分摩台指當日沖銷，經同年度盈虧互抵後，合計係為平倉淨損失23,211元（參表格資料卷其中表三「當沖明細表」）。

B.然查，除了原告有列報之上述摩台指當日沖銷交易，實際尚有發生其他摩台指當日沖銷交易，致亦「無」尚未沖銷之摩台指曝險部位，亦「無必要」配對台指期交易予以避險；惟原告卻仍然以之對應台指期交易，並主張台指期交易為此部分摩台指之必要避險操作，實則此等摩台指口數亦經當日沖銷，並「無」尚未平倉之曝險部位，原告卻仍予以配對台指期交易，並主張係使用台指期從事避險，符合雙邊配對交易云云，實非合理；分述如下：

□以第335組之配對為例（參表四第111頁）：此組摩台指係於「102年9月30日」建倉共8口，並於同日「102年9月30日」經反向操作，予以平倉8口。亦即，經過102年9月30日之單邊當日沖銷交易後，原建倉摩台指8口已「無」尚未平倉之口數，並「無」曝險部位，即「無必要」配對其他期間之台指期交易予以避險；惟原告卻仍然以之對應編號2235、2236、2237、2267及2238（其中1口）等台指期交易（於102年9月18日建倉，嗣102年10月14日平倉），並亦主張此組摩台指與台指期亦為避險目的之雙邊配對交易云云，並非合理。

□另再以第419組之配對為例（參表四第144頁）：此組摩台指係於「102年11月4日」建倉8口，並於同日「102年11月4日」經反向操作，予以平倉8口。亦即，經過102年11月4日之單邊當日沖銷

交易後，原建倉摩台指8口已「無」尚未平倉之口數，並「無」曝險部位，即「無必要」配對其他期間之台指期交易予以避險；惟原告卻仍然以之對應編號3220至3223、3254等台指期交易（於102年10月15日建倉，嗣102年11月18日平倉），並亦主張此組摩台指與台指期亦為避險目的之雙邊配對交易云云，亦非合理。

□尚有其他實際係單邊摩台指當日沖銷交易，沖銷後已無摩台指曝險部位，原告未將之提報為未配對之當日沖銷摩台指，仍然藉避險之名，予以配對台指期交易之此等不合理情事，本院乃將其等於對應簡表之備註欄中以「當日沖銷」及所涉對應明細表之各筆交易編號予以註記標示（參表二備註欄中記載當日沖銷者）。

②不符合雙邊配對交易之「一賺一賠」必然結果：

A.按符合雙邊配對交易成立要件之情況下，摩台指與台指期二者必然會產生一賺一賠的損益方向相反結果，以此一賺一賠之必然結果，始能達到有效規避單邊交易所產生之龐大風險之目的等節，已如上述。並且，原告於本件就此亦無爭執，更亦一再重申原告配偶所從事摩台指與台指期交易，若符合雙邊配對交易情形，就會產生一賺一賠的結果等旨在案（原告書狀及筆錄等參本院卷一第59至60、193頁及本院卷二第23頁）。

B.然者，按原告提報之配對情形，總計469組其中多達233組，乃係配對之摩台指與台指期交易，顯示出「同賺或同賠」情形，本院將摩台指與台指期二者「損益方向相同」之情形，於對應簡表（參表二）或對應明細表（參表四）中，以符號「Y」予以註記，即代表「摩台指與台指期的平倉淨損益二者均為正數，或二者均為負數」之情。復以第186

組為例（參表四第58至59頁），此組之摩台指係於102年7月30日建倉共200口（＝137＋19＋9＋35），嗣102年8月28日平倉200口予以結算，產生摩台指平倉淨「損失」計8,091,303元；至按原告所配對之編號1085、1089至1165、1167、1173等台指期交易則顯示，其等係於102年8月22日建倉，嗣於102年9月10日及102年9月11日平倉結算，產生台指期平倉淨「損失」計9,837,700元。顯然原告此組之配對，「並非」雙邊配對交易之一賺一賠結果，甚且係摩台指單邊投資發生虧損8,091,303元，原告予以配對之台指期單邊投資亦發生虧損9,837,700元之「虧上加虧」致加劇投資損失擴大情形，並無雙邊配對交易之台指期避險效果可言，亦見原告所主張本件均係呈現摩台指賺錢及台指期賠錢情形，台指期之損失均係雙邊配對交易之必要避險成本云云，尚不足採。

③基於原告113年8月20日所提報配對資料，係有上述異常情形；亦即，摩台指已單邊當日沖銷並無曝險部位，但原告仍配以台指期交易並主張避險之用，以及全部469組之配對，其中多達233組乃係摩台指與台指期呈現同賺或同賠之損益同向而加劇盈虧波動及風險，不符合雙邊配對交易之一賺一賠避險結果等情，則被告認原告113年8月20日所提報配對資料，係臨訟拼湊而成，核屬有據。

⑵原告本件雖基於「市值同等性」而為摩台指投資與台指期投資之數量配對，惟本件摩台指與台指期之操作，不符合同一時點進場且同一時點出場之「進出場同時性」此要件，即不構成雙邊配對交易：

①原告本件係基於「市值同等性」而為摩台指投資與台指期投資之數量配對：

A.實則，原告113年8月20日所提報配對資料，係基於「市值同等性」（買進與賣出部位之市值接近）而為配對。舉例說明如下：

□以第194組為例（參表四第61頁）：

a.此組摩台指係於102年7月31日建倉8口，其「市值約新台幣6,876,107元」（＝摩台指數286.60點×每點美金100元×8口×匯率29.99元）；嗣於102年8月28日平倉8口（註：原告係以編號140001平倉200口之其中8口為此組配對），其「市值約新台幣6,585,803元」（＝摩台指數274.50點×每點美金100元×8口×匯率29.99元）。亦即，此組摩台指交易結果為平倉淨損失291,504元（＝平倉8口市值6,585,803元－建倉8口市值6,876,107元－交易稅費1,200元）。

b.又原告此組係以台指期編號1189（大台指1口）、1192（大台指2口）、1193（大台指1口）、1195（小台指1口）等交易，即大台指4口與小台指1口予以配對，此部分係於102年8月22日建倉，其「市值為新台幣6,556,900元」（＝台股指數7714點×每點200元×4口＋台股指數7714點×每點50元×1口）；嗣於102年9月11日平倉大台指4口與小台指1口，其「市值為新台幣6,948,550元」（＝台股指數8174點×每點200元×1口＋台股指數8175點×每點200元×3口＋台股指數8175點×每點50元×1口）。亦即，此組台指期交易結果為平倉淨損失392,174元（＝建倉市值6,556,900元－平倉市值6,948,550元－交易稅費524元）。

c.綜觀原告填報此組配對之上述買進與賣出部位交易市值，分別為6,876,107元、6,585,803

元、6,556,900元、6,948,550元等情，尚屬市值接近。

□再以第248組為例（參表四第75頁）：

a.此組摩台指係於102年8月6日建倉16口，其「市值約新台幣13,513,194元」（＝摩台指數281.60點x每點美金100元x13口x匯率29.99元＋摩台指數281.70點x每點美金100元x3口x匯率29.99元）；嗣於102年8月28日平倉16口（註：原告係以編號143001平倉200口之其中16口為此組配對），其「市值約新台幣13,233,988元」（＝摩台指數275.80點x每點美金100元x16口x匯率29.99元）。亦即，此組摩台指交易結果為平倉淨損失281,606元（＝平倉16口市值13,233,988元－建倉16口市值13,513,194元－交易稅費2,400元）。

b.又原告此組係以台指期編號1350（大台指2口）、1351（大台指5口）、1352（大台指2口中拆分出1口）、1446（小台指1口）、1447（小台指1口）等交易，即大台指8口與小台指2口予以配對，此部分係於102年8月22日建倉，其「市值為新台幣13,113,800元」（＝台股指數7714點x每點200元x8口＋台股指數7714點x每點50元x2口）；嗣於102年9月17日及102年9月18日合計平倉大台指8口與小台指2口，其「市值為新台幣13,982,950元」（＝台股指數8223點x每點200元x8口＋台股指數8261點x每點50元x1口＋台股指數8262點x每點50元x1口）。亦即，此組台指期交易結果為平倉淨損失870,198元（＝建倉市值13,113,800元－平倉市值13,982,950元－交易稅費1,048元）。

c.綜觀原告填報此組配對之上述買進與賣出部位交易市值，分別為13,513,194元、13,233,988元、13,113,800元、13,982,950元等情，尚屬市值接近。

□又以第444組為例（參表四第165頁）：

a.此組摩台指係於102年10月28及102年11月4日合計建倉56口，其「市值約新台幣49,111,132元」（＝摩台指數294.00點x每點美金100元x6口x匯率29.63元＋摩台指數294.10點x每點美金100元x4口x匯率29.63元＋摩台指數296.40點x每點美金100元x46口x匯率29.63元）；嗣於102年11月27日平倉56口（註：原告係以編號501001平倉97口之其中7口、編號502001平倉3口及編號503001平倉46口為此組配對），其「市值約新台幣48,550,532元」（＝摩台指數292.60點x每點美金100元x56口x匯率29.63元）。亦即，此組摩台指交易結果為平倉淨損失568,895元（＝平倉56口市值48,550,532元－建倉56口市值49,111,132元－交易稅費8,295元）。

b.又原告此組係以台指期編號4124至4137（大台指合計14口）、4216至4218（大台指合計3口）、4123（大台指13口中拆分出11口）、4223至4226（小台指合計7口）等交易，即大台指28口與小台指7口予以配對，此部分係於102年11月18日建倉，其「市值為新台幣48,741,500元」（＝台股指數8194點x每點200元x25口＋台股指數8181點x每點200元x3口＋台股指數8180點x每點50元x6口＋台股指數8178點x每點50元x1口）；嗣於102年12月13日平倉大台指28口與小台指7口，其「市值為新台幣49,958,350元」

（＝台股指數8398點x每點200元x17口＋台股指數8397點x每點200元x7口＋台股指數8396點x每點200元x1口＋台股指數8387點x每點200元x3口＋台股指數8395點x每點50元x2口＋台股指數8394點x每點50元x4口＋台股指數8393點x每點50元x1口）。亦即，此組台指期交易結果為平倉淨損失1,220,602元（＝建倉市值48,741,500元－平倉市值49,958,350元－交易稅費3,752元）。

c.綜觀原告填報此組配對之上述買進與賣出部位交易市值，分別為49,111,132元、48,550,532元、48,741,500元、49,958,350元等情，尚屬市值接近。

□又原告提報之其餘各組對應，其等亦均係以8：4：1（即摩台指8口：大台指4口：小台指1口）之數量配對方式為之（各組對應參表四），情形如上，不予贅述。實則，原告為維持前開8：4：1之形式配對，乃將一部分摩台指口數截除而提報為當日沖銷此不與台指期交易配對（參表三）、惟又將實際屬於摩台指當日沖銷者亦納入與台指期交易配對（參表二備註欄註記為當日沖銷者）、將單筆摩台指平倉口數予以拆分（如上述第194組從摩台指編號140001此筆平倉200口中拆出8口參與此組配對）、將單筆台指期口數予以拆分（如上述第444組從台指期編號4123此筆大台指13口中拆出11口參與此組配對）、並又將103年度台指期交易之一部分亦納入與102年度摩台指交易配對（參本院卷一第477至479頁），原告本件配對顯屬混雜；則被告認原告僅係基於8：4：1之形式，而臨訟拼湊數量配對，亦屬有據。

②惟本件不符合同一時點進場且同一時點出場之「進出場同時性」此要件，即不構成雙邊配對交易：

A.按摩台指或台指期等金融商品市場中，投資標的之價格或指數漲跌波動，乃屬瞬息萬變，並無定數；以我國股市之加權股價指數為例，其於數分鐘內，甚或數秒鐘內，即發生劇烈波動情形，所在多有。諸如（臺灣證券交易所之每5秒、每10秒、每15秒等指數統計公開資訊網址：https://www.twse.com.tw/zh/indices/taiex/mi-5min-indices.html；參本院卷二第119至137頁）：

□102年7月19日：自上午9點0分0秒開盤指數8,195點，至上午9點30分0秒之際，指數下跌至8,079點，下跌達116點（＝8,195－8,079），僅經「30分鐘」，其波動幅度已逾1.4%（＝116÷8,195）。

□103年12月1日：自上午9點0分0秒開盤指數9,187點，至上午9點0分50秒之際，指數下跌至8,999點，下跌達188點（＝9,187－8,999），僅經「50秒」，其波動幅度已逾2%（＝188÷9,187）。

□104年8月24日：自上午10點5分0秒指數水準7,358點，至上午10點25分0秒之際，指數下跌至7,206點，下跌達152點（＝7,358－7,206），僅經「20分鐘」，其波動幅度已逾2%（＝152÷7,358）。

□107年10月11日：自上午9點0分5秒指數水準10,272點，至上午9點3分5秒之際，指數下跌至9,959點，下跌達313點（＝10,272－9,959），僅經「3分鐘」，其波動幅度已逾3%（＝313÷10,272）。

□110年5月12日：自上午10點37分0秒指數水準16,081點，至上午11點25分0秒之際，指數下跌至1

5,165點，下跌達916點（＝16,081－15,165），僅經「48分鐘」，其波動幅度已逾5%（＝916÷16,081）。

□113年8月5日：自上午9點0分0秒開盤指數21,638點，至上午9點7分0秒之際，指數下跌至20,211點，下跌達1,427點（＝21,638－20,211），僅經「7分鐘」，其波動幅度已逾6%（＝1,427÷21,638）。

□可見，摩台指或台指期等金融商品市場中，投資標的之價格或指數等漲跌波動，乃屬瞬息動盪萬變，且市場行情於頃刻間（以秒計）即發生劇烈變動之實況屢見不鮮，亦不勝枚舉。由於市場行情於頃刻當下基於各種因素之層疊混雜影響，乃生漲跌波動，是投資人買賣單邊金融商品之時刻不同（曝險時刻不同），或持有單邊金融商品之期間久暫不同（曝險期間長短不同），即處於不同之曝險情狀下（面對不同種類及程度之利空與利多影響因素），衡情即會造成單邊投資之盈虧方向與幅度之不同。又為能從巨量之摩台指、台指期單邊交易筆數其中，明確客觀區隔出成對之雙邊配對交易，將之例外視為「一項交易之一體兩面」（具有同質之曝險情狀而損益方向必然相反），是乃要求符合雙邊配對之摩台指、台指期，必須於「同一時點進場」且亦必須於「同一時點出場」（進出場同時性），即處於同一曝險情狀等節，已如上述。又就瞬息動盪萬變之金融市場而言，「一日」與「某一特定時刻（○點○分○秒）」二者相較，前者（一日）期間跨度已屬久長（影響行情漲跌及波動程度之因素及訊息隨著時間經過，不斷雜沓接踵而至，致曝險情狀因時間久長而愈趨混亂複雜），是基於明確性原

則並避免主觀恣意，應認雙邊配對交易之進出場同時性，須以交易日當中之「特定時刻」（○點○分○秒）為判斷準據（避免不同曝險情狀之干擾），並非僅以「同一日」而為寬縱認定滋生流弊。是同類案件之上訴審發回判決乃諭知「核上訴人主張雙邊配對交易初始建倉時，其台指期與摩台指之買進與賣出……各筆交易之兩邊下單時間是否『幾近同時』？……最終雙邊配對交易平倉時，兩邊下單時間是否『幾近同時』？……原審應予以調查」，其旨亦同（最高行政法院110年度上字第88號判決參照）。

B. 就本件而言，雖經被告要求原告提供摩台指及台指期之交易時刻（○點○分○秒）之具體憑證以供審核（參本院卷一第196至197、217至218頁），惟始終未見原告提出。

C. 再者，就本件是否符合「進出場同時性」此要件，本院認定如下：

□標示為K1者（原告未提供摩台指、台指期的詳細交易時刻以供審酌）：

a. 以第001組為例（參表四第1頁），此組之摩台指共計8口係於「102年7月22日建倉，102年7月23日平倉」。又原告用以配對之台指期編號0001（大台指4口）及0002（小台指1口），亦係於「102年7月22日建倉，102年7月23日平倉」。固然，此組摩台指、台指期係於同一日建倉（102年7月22日）及同一日平倉（102年7月23日），惟本件是否符合雙邊配對交易之進出場同時性要件，須以交易日當中之「特定時刻」（○點○分○秒）為判斷準據，並非僅以「同一日」而為認定，已如上述；惟原告本件並未提示摩台指及台指期之交易時刻（○點○

分◯秒）之具體憑證以供審酌，實難對原告為有利之認定，本院就此情形乃予以歸類為「K1」。

b.再以第037組為例（參表四第11頁），此組之摩台指共計8口係於「102年7月22日建倉，102年7月25日平倉」。又原告係用台指期編號0109（大台指1口）、0111（大台指3口）、0113（小台指1口）等交易與之配對；其中0111（大台指3口）與0113（小台指1口），固然亦係「102年7月22日建倉，102年7月25日平倉」，而有摩台指、台指期同一日建倉及同一日平倉，屬於上述「K1」情形。惟其中台指期編號0109（大台指1口）此部分，係於102年7月22日建倉，嗣「102年7月24日」予以平倉，以致與此組摩台指之「102年7月25日」平倉，二者出現平倉日期不一致情形（即下述「K2」情形），亦難對原告為有利之認定。

c.原告本件提報之配對，亦有其他組別係全部或一部屬於「K1」者（參表二之認定結果一欄中標示有「K1」之各組），其情形如上，不予贅述。

□標示為K2者（雖然摩台指與台指期的建倉日期相同，但摩台指的「平倉日期」「不同」於台指期的「平倉日期」）：

a.以第057組為例（參表四第17頁），此組之摩台指共計8口係於「102年7月26日建倉，102年7月26日平倉」（註：102年7月26日當日沖銷後，此組實際已無摩台指曝險部位）。又原告用以配對之台指期編號0472（小台指1口）、0903至0905（大台指合計4口）等交易，係於「102年7月26日建倉，102年8月22日平倉」。

亦即，雖然此組之摩台指與台指期的建倉日期相同，但摩台指的「平倉日期」「不同」於台指期的「平倉日期」，應認不符合雙邊配對交易之進出場同時性此要件，本院就此情形乃予以歸類為「K2」。

b. 次以上述第037組為例（參表四第11頁），此組之摩台指共計8口係於「102年7月22日建倉，102年7月25日平倉」。又原告係用台指期編號0109（大台指1口）、0111（大台指3口）、0113（小台指1口）等交易與之配對；其中台指期編號0111與0113與此組摩台指，固然屬於「K1」情形，惟其餘台指期編號0109此部分，係於102年7月22日建倉，嗣「102年7月24日」予以平倉，以致與此組摩台指之「102年7月25日」平倉，二者出現平倉日期不一致，即「K2」情形等節，已如上述。

c. 原告本件提報之配對，亦有其他組別係全部或一部屬於「K2」者（參表二之認定結果一欄中標示有「K2」之各組），其情形如上，不予贅述。

□標示為K3者（雖然摩台指與台指期的平倉日期相同，但摩台指的「建倉日期」「不同」於台指期的「建倉日期」）：

a. 以第425組為例（參表四第145至146頁），此組之摩台指共計120口係於「102年10月25日建倉，102年11月18日平倉」。又原告用以配對之台指期編號3234至3236（大台指合計8口）、3261至3290（大台指合計51口）、3233（大台指2口截取其中1口）、3260（小台指2口）、3316至3328（小台指合計13口）等交易，係於「102年10月15日建倉，102年11月18

日平倉」。亦即，雖然此組之摩台指與台指期的平倉日期相同，但摩台指的「建倉日期」「不同」於台指期的「建倉日期」，應認不符合雙邊配對交易之進出場同時性此要件，本院就此情形乃予以歸類為「K3」。

b. 次以第428組為例（參表四第149頁），此組之摩台指共計80口，其中一部分於102年10月25日建倉，另一部分於102年10月28日建倉；摩台指之平倉則一部分於102年11月19日為之，另一部分係於102年11月20日為之。又原告係用台指期編號3404至3424（大台指合計38口）、3403（大台指3口截取其中2口）、3391至3400（小台指合計10口）等交易為此組配對，其等均係於102年10月15日建倉，又均係於102年11月19日平倉。亦即，此組雖有一部分係：摩台指與台指期的平倉日期相同（102年11月19日），但摩台指的建倉日期（102年10月25日、102年10月28日）不同於台指期的建倉日期（102年10月15日）之「K3」情形；然亦有另一部分係：摩台指的建倉日期（102年10月25日、102年10月28日）異於台指期的建倉日期（102年10月15日），且摩台指的平倉日期（102年11月20日）異於台指期的平倉日期（102年11月19日）之「K4」（另詳下述）情形，致生同一組內混合「K3」及「K4」之狀況。又不論「K3」或「K4」，均不符合同一時點進場且同一時點出場之進出場同時性此要件，摩台指與台指期即不構成雙邊配對交易。

c. 原告本件提報之配對，亦有其他組別係全部或一部屬於「K3」者（參表二之認定結果一欄中

標示有「K3」之各組），其情形如上，不予贅述。

□標示為K4者（摩台指與台指期的「建倉日期不同」且「平倉日期不同」）：

a.以第184組為例（參表四第56至57頁），此組之摩台指共計160口係於「102年7月30日建倉，102年8月28日平倉」。又原告用以配對之台指期編號1010至1070（大台指合計76口及小台指合計19口）、1072（小台指1口）、1073（大台指3口）、1008（大台指4口截取其中1口）等交易，均係於「102年8月22日」建倉，至於其等之平倉則一部分發生於「102年9月9日」，另一部分發生於「102年9月10日」。亦即，此組之摩台指建倉日期102年7月30日「不同」於台指期之建倉日期102年8月22日，且此組之摩台指平倉日期102年8月28日「亦不同」於台指期之平倉日期102年9月9日或102年9月10日，顯然不符合同一時點進場且同一時點出場之進出場同時性此要件，本院就此情形乃予以歸類為「K4」。

b.次以上述第428組為例（參表四第149頁），此組之摩台指共計80口，其中一部分於102年10月25日建倉，另一部分於102年10月28日建倉；摩台指之平倉則一部分發生於102年11月19日，另一部分係發生於102年11月20日。又原告係用台指期編號3404至3424、3403、3391至3400等交易（內含大台指共40口及小台指共10口）為此組配對，其等均係於102年10月15日建倉，又均係於102年11月19日平倉。亦即，此組雖有一部分係：摩台指與台指期的平倉日期相同（102年11月19日），但摩台指的建倉

日期（102年10月25日、102年10月28日）不同於台指期的建倉日期（102年10月15日）之「K3」情形；然亦有另一部分係：摩台指的建倉日期（102年10月25日、102年10月28日）異於台指期的建倉日期（102年10月15日），且摩台指的平倉日期（102年11月20日）異於台指期的平倉日期（102年11月19日）之「K4」情形，致生同一組內混合「K3」及「K4」之狀況，均不符合同一時點進場且同一時點出場之進出場同時性此要件等節，已如上述。

c. 原告本件提報之配對，亦有其他組別係全部或一部屬於「K4」者（參表二之認定結果一欄中標示有「K4」之各組），其情形如上，不予贅述。

□同一組內交錯混雜兼有K1、K2、K3、K4情形：

a. 以第453組為例（參表四第168至169頁），此組之摩台指共計256口係分別於「102年11月18日、102年11月19日、102年11月20日、102年11月21日」予以建倉，嗣分別於「102年12月13日、102年12月17日」予以平倉。又原告用以配對之台指期編號3911至3922（大台指合計12口）、4138至4163（大台指合計52口）、4219（大台指24口）、4241至4261（大台指合計35口）、4215（大台指13口截取其中5口）、4075至4089（小台指合計16口）、4235至4240（小台指合計7口）、4313至4321（小台指合計9口）等交易，則係分別於「102年11月18日、102年11月19日」建倉，嗣分別於「102年12月13日、102年12月16日」予以平倉。

b. 換言之，原告上開以拼湊數量形式（摩台指256口：大台指128口：小台指32口＝8：4：1）

之配對方式，造成同一組內交錯兼有K1、K2、K3、K4等混亂情形，難以釐清。又其中縱有K1者，因原告並未提供摩台指及台指期之交易時刻（○點○分○秒）之具體憑證以供勾稽審酌，難以對原告為有利之認定，又其中屬於K2、K3、K4者，則均不符合同一時點進場且同一時點出場之進出場同時性此要件，亦予敘明。

D.是以，本件就原告提報之配對情形，本院予以逐筆審視之結果（參表二），應認本件摩台指與台指期之操作，均未能符合「進出場同時性」此要件，即均不構成雙邊配對交易。

⑶綜言之，本件原告配偶所操作之摩台指投資與台指期投資，不符合進出場同時性要件等情，均如上述；是本件就所涉102年度摩台指交易，與原告所配對之102年度台指期及部分103年度台指期交易，其等之間尚不足以認定確實成立雙邊配對交易，無從予以視為一項雙邊交易之一體（正反）兩面，則原告主張102年度台指期交易經其同年度盈虧互抵後之平倉損失131,438,744元（參本院卷一第171至173頁），及部分103年度台指期交易之平倉淨損失21,295,744元（參本院卷一第477至479頁），二者合計台指期交易損失152,734,488元（＝131,438,744＋21,295,744），均係本件系爭102年度摩台指交易所得114,396,223元之必要避險成本，應准許減除云云，尚難憑採。

9、從而，本件經逐筆詳查結果，原告配偶之本年度海外摩台指交易，與國內台指期交易，二者間並未符合雙邊配對操作期貨買賣，無從予以視為一項雙邊交易之一體兩面，應認系爭海外摩台指交易所得114,396,223元無法與國內台指期交易損失合併計算損益。是本件仍應依行為時所得稅法第4條之2規定：「依期貨交易稅條例課徵期貨交易稅之

期貨交易所得，暫行停止課徵所得稅；其交易損失，亦不得自所得額中減除。」個人在中華民國境內期貨交易所從事期貨交易（如本件台指期交易）之所得係屬免稅；其交易損失，亦不得自綜合所得額中減除，而與依所得基本稅額條例規範之境外期貨交易損益（如本件摩台指交易所得），不生相互抵免稅基之問題（最高行政法院110年度上字第88號判決意旨參照）。

□、至於原告各項主張，均難憑採：

⑴原告主張：本件摩台指與台指期均由電腦自動執行雙邊配對交易之同一時刻進場與出場，組合成「一多一空」（或是反向同時出場），且電腦執行買賣雙邊配對交易係於「毫秒（註：千分之1秒）」完成（原告書狀參本院卷二第19、23頁），本件提報之配對，符合雙邊配對交易要件云云；然而，原告始終並未提供摩台指及台指期之交易時刻（○點○分○秒）之具體憑證以供勾稽審酌，並且按原告提報之配對情形（參表四），並不符合進出場同時性要件，並未構成雙邊配對交易等情，均如上述。則原告所稱摩台指與台指期均同一時刻（精準至毫秒）進場與出場，均由電腦自動執行雙邊配對交易云云，與原告提報之配對情形（不符合進出場同時性要件），產生重大歧異，不足採信。

⑵原告主張：本件以「摩台指8口：大台指4口：小台指1口」方式予以配對，僅少數摩台指口數未與台指期配對，此部分亦提出「未能配對統計表」，本件並非拼湊口數以為配對云云（參本院卷二第84、97頁）；然而：

①本件按原告於113年8月20日所提報配對資料，其中摩台指編號001002、001003、002002、003002（參本院卷一第425頁）、128002、129002至129005、130002、131002（參本院卷一第440頁）、255002、256002、257003（參本院卷一第453頁）、314002至314003（參本院卷一第457頁）、339002、340002、34100

2、342002（參本院卷一第460頁）、385003至385004（參本院卷一第463頁）、402002至402003（參本院卷一第464頁）、433002（參本院卷一第467頁）、442002（參本院卷一第468頁）、474002（參本院卷一第470頁）、515002（參本院卷一第475頁）等，係當日沖銷之摩台指，原告並未予以配置相對應之台指期交易，此有原告填載「當日沖銷，所以無相對應之台指期交易」及台指期「無損益」等語可參。本院乃將原告有提報為當日沖銷之上述摩台指交易，予以列表統計，又原告提報之此部分摩台指當日沖銷，經同年度盈虧互抵後，合計係為平倉淨損失23,211元（參表三）。

②嗣原告於114年2月26日又提出「未能配對統計表」，改稱當日沖銷之摩台指交易，經同年度盈虧互抵後，合計係為平倉淨利益11,303元（參本院卷二第84、97頁）。經比較原告113年8月20日與114年2月26日先後提報之資料，係有下列異常情形：

□針對摩台指編號338002至338004等3筆：按原告113年8月20日提報之配對資料，此部分係於102年9月30日合計建倉摩台指8口，並於當日即102年9月30日反向沖銷摩台指8口，產生摩台指平倉淨利益共36,716元（＝4,589＋4,589＋27,538），原告並提報此8口摩台指係與「台指期編號2238（大台指5口截取其中4口）及2268（小台指1口）」互為配對，原告亦填載前開台指期合計為平倉淨損失47,882元（明細可參表四第112頁第336組）等事項在案（參本院卷一第460頁）。惟按原告114年2月26日之「未能配對統計表」，卻又將前述摩台指編號338002至338004等3筆提報為「未與任何台指期交易配對」，致就台指期損益之配置而言係「無損益」（參本院卷二第97頁）。換言之，針對摩台指編號

338002至338004等3筆，原告113年8月20日係提報此部分按「8：4：1」與台指期配對，且所配置之台指期合計為平倉淨損失47,882元（＝大台指損失56,600元÷5x4＋小台指損失2,602元）；嗣114年2月26日原告提報「未能配對統計表」（參本院卷二第97頁），改稱摩台指編號338002至338004等3筆並未與任何台指期交易或損益為配對云云，顯然前後矛盾。

□針對摩台指編號402002至402003等2筆：按原告113年8月20日提報之資料，此部分係於102年10月25日合計建倉摩台指4口，並於當日即102年10月25日反向沖銷摩台指4口，產生摩台指平倉淨利益共2,940元（＝1,470＋1,470），已無摩台指曝險部位，原告並填載「當日沖銷，所以無相對應之台指期交易」及台指期「無損益」等語可參（參本院卷一第464頁）。嗣114年2月26日原告提報「未能配對統計表」，卻「未」將摩台指編號402002至402003等2筆予以列入（參本院卷二第97頁），顯然歧異。

□針對摩台指編號474002：按原告113年8月20日提報之資料，此部分係於102年11月20日合計建倉摩台指1口，並於當日即102年11月20日反向沖銷摩台指1口，產生摩台指平倉淨損失738元，已無摩台指曝險部位，原告並填載「當日沖銷，所以無相對應之台指期交易」及台指期「無損益」等語可參（參本院卷一第470頁）。嗣114年2月26日原告提報「未能配對統計表」，卻「未」將摩台指編號474002此筆予以列入（參本院卷二第97頁），顯亦歧異。

③綜上，按原告於113年8月20日所提報資料，其中摩台指編號001002、……、515002等各筆，係當日沖銷之摩台指，原告並未予以配置相對應之台指期交易，又原告提報之此部分摩台指當日沖銷，經同年度盈虧互

抵後，合計係為平倉淨損失23,211元（參表三），已如上述；嗣原告於114年2月26日提出「未能配對統計表」，改稱當日沖銷而未能配對之摩台指其等合計係平倉淨利益11,303元（參本院卷二第97頁），致先後產生差異金額34,514元（＝23,211＋11,303＝摩台指編號338002至338004等3筆平倉淨損益36,716元－摩台指編號402002至402003等2筆平倉淨損益2,940元＋摩台指編號474002之平倉淨損益738元）。亦見原告本件係基於「8：4：1」為數量恣意拼湊配對，以致先後提報資料生有重大歧異，則原告主張本件摩台指與台指期符合雙邊配對交易之事實，並非臨訟拼湊云云，尚難憑採。

⑶原告主張：本件符合「摩台指8口：大台指4口：小台指1口」之配對方式，並提出雙邊配對之數量統計表供參，應認符合一賺一賠必要結果，構成雙邊配對交易情形云云；然查，原告提示之系爭雙邊配對之數量統計表（附本院卷二第37至54、85至95頁），僅係列示「8：4：1」之配對口數統計，並無逐筆具體交易明細紀錄可供勾稽，亦無平倉淨損益等相關金額可供審酌，尚難據以逐筆認定是否符合進出場同時性要件，亦無從據以逐筆認定是否具備一賺一賠之雙邊配對交易必要結果，此部分亦難以對原告為有利之認定。

⑷原告主張：本件雖有摩台指與台指期建倉日期不一致情形，係因台指期契約到期日在每個月的第3個星期三，而摩台指契約到期日在每個月的倒數第2個工作日，致有單邊摩台指、台指期之交易，此係基於轉倉而為（參本院卷二第21至22頁）；本件並非拼湊配對，應認本件均符合雙邊配對交易要件，應將系爭102年度台指期淨損失131,438,744元，與102年度摩台指交易所得114,396,223元二者合併計算，實際即為虧損，被告不應補稅及處罰云云；然而：

①按國內台指期、海外摩台指二者，實係互相獨立之金融商品，投資人本即可自由決定要單獨進行台指期交易，或單獨進行摩台指交易，或兼為兩者之交易，台指期、摩台指二者交易之間，並無一定必須互相連結之強制性等節，已如上述。再者，不同金融商品其交易契約條款設計並不相同，致使契約到期日等規則亦不相同，此亦經原告陳明在案（參本院卷二第21頁）。以摩台指、台指期二者為例，原告亦表示台指期契約到期日相異於摩台指契約到期日等情，亦如上述。

②再按臺灣期交所於111年12月16日函復稽徵機關表示：「摩台指與臺股期貨……考量前述商品之標的指數成分證券有所差異，且各自之交易時間、計價幣別、漲跌幅、結算日均不相同……故尚難認定個別國內臺股期貨交易之支出，始能取得各筆海外期貨交易收入」等語（參本院卷一第147至149頁），亦見縱使投資人兼而操作台指期、摩台指二種金融商品，若發生台指期交易損失，不必然一定成為摩台指交易所得之必要避險成本。

③另從雙邊配對交易之進出場同時性要件而言，其旨在從巨量之摩台指、台指期單邊交易筆數其中，明確客觀區隔出成對之雙邊配對交易，將之例外視為「一項交易之一體兩面」（具有同質之曝險情狀而損益方向必然相反），是乃要求符合雙邊配對之摩台指、台指期，必須於「同一時點進場」且亦必須於「同一時點出場」（進出場同時性），即處於同一曝險情狀等節，亦如上述。則以摩台指、台指期二者商品契約到期日相異之本質，亦見此二種期貨商品契約並非處於「同一時刻」到期同步結算情形，縱使投資人兼有二者之投資操作，不必然一定構成進出場同時性之同質曝險情狀，即未必符合雙邊配對交易要件，若有台指

期交易之損失，亦不能逕自論斷其一概屬於摩台指交易所得之必要避險成本，仍須逐筆審究是否構成雙邊配對交易之必要避險成本。

④又本件經本院按原告於113年8月20日所提報配對資料（附本院卷一第419至479頁），予以逐筆審視，並未構成雙邊配對交易之進出場同時性要件等情，均如上述。至於原告所稱係基於轉倉而為單邊交易云云，惟若確實發生轉倉情事，仍必須完備雙邊配對交易之所有要件，始得減除一賺一賠其中必要避險成本，然而，本件並無相關具體明細紀錄及其交易憑證可供勾稽審核，則原告所稱轉倉云云，亦難憑採。

⑸原告主張：經以「摩台指8口：大台指4口：小台指1口」之方式配對，本件102年度原告自結之損益結果，係摩台指淨利益25,216,483元、台指期淨損失22,950,228元，交易成本340,189元，將其等合併計算即為合併利益1,926,066元（＝25,216,483－22,950,228－340,189），即與被告所認本件102年度摩台指交易所得114,396,223元及台指期淨損失131,438,744元等金額，有所不同云云；惟查：

①原告就所稱102年度自結損益結果，摩台指淨利益25,216,483元、台指期淨損失22,950,228元，交易成本340,189元等事項，雖亦另提示「8：4：1」之數量配對統計表而為主張（參本院卷一第111至113、420至423頁），惟並無逐筆交易明細可供勾稽比對，無從予以詳實認定。

②復按永豐期貨公司之彙總統計表所示，原告102年度之摩台指交易所得實際係114,396,223元（統計表參本院卷一第165至167頁），且102年度之台指期交易實際係淨損失131,438,744元（統計表參本院卷一第169至173頁）。再按永豐期貨公司提供之逐筆交易盈虧明細（光碟片附本院卷一證物袋內），經本院予以轉換成

為EXCEL檔案格式以供驗算查對，並整理列印成為「摩台指盈虧」卷及「台指期盈虧」卷，本院亦於113年6月20日函送前開書面文件予兩造在案（送達證書等參本院卷一第409至417頁）。是經本院勾稽比對，可知102年度摩台指交易淨利益確係114,396,223元（參摩台指盈虧卷第55頁），且102年度台指期交易淨損失確係131,438,744元（參台指期盈虧卷第93頁）。亦即，永豐期貨公司出具之原告配偶102年度操作摩台指結果產生所得114,396,223元，且102年度操作台指期結果產生損失131,438,744元，其統計表之彙總金額與交易明細之逐筆加總結果，互相符合一致，係可認定。並且，原告於本件審理期間，亦具狀表示其配偶102年度摩台指交易所得係114,396,223元，且102年度台指期交易損失係131,438,744元，原告僅係主張應將前開所得114,396,223元與損失131,438,744元二者合併計算，至就102年度之摩台指交易所得114,396,223元，及102年度台指期交易損失131,438,744元等金額，並未爭執（原告書狀參本院卷一第61頁）。

③從而，原告嗣後雖改稱102年度自結損益結果，摩台指淨利益25,216,483元、台指期淨損失22,950,228元，交易成本340,189元云云，惟並無具體逐筆交易明細紀錄可供詳實勾稽審核，亦與永豐期貨公司之逐筆交易明細紀錄與盈虧統計結果均不相符，原告此部分自結損益之主張，亦不足採。

11、綜上，被告本件認原告未依所得基本稅額條例第12條第1項第1款規定，漏報其配偶海外財產交易所得114,396,223元，連同其他項目，核定基本所得額125,261,767元，基本稅額23,852,353元，減除可扣抵稅額1,926,101元及已自繳稅額1,330,920元，核定應補稅額20,595,332元，並無不合，應予維持。

（二）罰鍰部分：

１、原告102年度綜合所得稅結算申報，漏報其本人租賃所得70,332元部分，未遭被告裁罰（參原處分卷第57頁）。又原告配偶102年度因從事摩台指期貨交易而取有上述海外財產交易所得，應依前揭所得基本稅額條例規定計算、申報及繳納所得稅，原告經選定為納稅義務人，卻未予申報，應被推定為有過失；原告僅因配偶同年度從事台指期交易產生系爭虧損，未先行查證相關法律規定，即主觀認定該2種分屬國外及國內期貨交易之損益得相互扣抵，故無申報義務，自不足以推翻該項推定，對於漏報其配偶之上述海外財產交易所得，應負過失違章之責任。

２、又被告原核定係依據前揭規定，按所漏稅額20,582,563元處0.4倍罰鍰8,233,025元（參原處分卷第58頁）；嗣經原告申請復查後，考量原告配偶於102年度透過永豐期貨公司進行海外與國內市場之投資損益為淨損失，按一般社會通念，對於原告主觀認為合併計算為投資虧損者，難以期待主動報稅，其未履行申報義務，相較於有海外所得卻漏報基本所得額者之違章程度有別，及原告配偶本件海外與國內市場之投資淨損益為虧損，且仍應補徵應納稅額20,595,332元，未獲取租稅利益，另審酌其所生影響及違反稅法上義務行為應受責難程度相對輕微，依納保法第16條第3項規定，並參酌裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，以原處分酌減裁罰倍數，改按所漏稅額20,582,563元處0.1倍罰鍰2,058,256元，將原處罰鍰8,233,025元追減6,174,769元（參原處分卷第148、154頁）。是被告已針對原告本件違章之具體情節，相較於一般未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額之情形，確屬輕微，而為適切裁罰，並無裁量逾越、濫用或怠惰之違法，亦無原告指稱違背納保法第16條第3項規定之情。又原告引用之所得稅法第110條第3項，係就營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額情形之裁罰金額所作規範，於本件並無適用，原告主張得參酌該規定，對

其漏報配偶102年度海外交易所得，裁處4,500元至90,000元間之罰鍰，以符比例原則云云，容有誤解，並無可採。

四、綜上所述，被告以原處分核定原告102年度應補稅額20,595,332元，及裁處罰鍰2,058,256元，並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，原告猶執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

五、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。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

審判長法　官　陳心弘

法　官　林妙黛

法　官　畢乃俊

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。
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。	

中　　華　　民　　國　　114　　年　　4　　月　　17　　日

書記官　李依穎