

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度判字第249號

上 訴 人 林高義
訴訟代理人 陳祖祥 律師
楊承翰 律師
毛繼磊 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局
代 表 人 宋秀玲

上列當事人間綜合所得稅罰鍰事件，上訴人對於中華民國108年4月11日臺中高等行政法院107年度訴字第265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101年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人查獲其於民國101年5月31日出售凱統工業股份有限公司（下稱凱統公司，非上市上櫃公司）股票312股，成交價額新臺幣（下同）42,000,000元，未依94年12月28日制定公布之所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定計算及申報基本所得額，初查核定其101年度證券交易所得38,754,000元，綜合所得淨額0元，基本所得額38,754,000元（42,000,000元－成本312股×10,000元－證券交易稅126,000元），基本稅額6,550,800元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額36,668元（6,550,800元－36,668元），應補稅額6,514,132元。該應補稅額6,514,132元經上訴人於103年2月6日及17日自行補報補繳完畢。惟被上訴人以上訴人成立違章，按應補稅額6,514,132元處以1倍之罰鍰計6,514,132元。上訴人就罰鍰處分不服，申經復查及提起訴願，均未獲變更，提起行政訴訟，前經臺中高等行政法院（下稱原審法院）105年度訴字第362號判決駁回（下稱原審前判決），上訴人提起上訴，經本院106年度判字第492號判決（下稱本院前判決）廢棄原審前判決，

將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，囑由被上訴人另為適法之處分。嗣被上訴人作成107年2月7日中區國稅法二字第1070001481號重核復查決定，准予追減罰鍰1,302,827元（按變更罰鍰為5,211,305元）。上訴人仍不服，提起訴願，遭決定駁回，續提行政訴訟，經原審法院107年度訴字第265號判決（下稱原判決）駁回，遂提起本件上訴。並聲明：原判決廢棄。訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：（一）所得基本稅額條例第15條第2項之規定係仿照所得稅法第100條第2項之規定而來，二者均屬漏稅罰，而該條項之構成要件有二，一為未依規定申報基本所得額，一為經稽徵機關調查發現有應課稅之所得額而應補徵稅額。其中，未依規定申報基本所得額雖屬行為義務之違反，惟該部分已為漏稅之結果所吸收，故處以上訴人漏稅罰而非行為罰。（二）綜合所得稅之課徵係採家戶申報及自行報繳制，重在誠實報繳，上訴人於101年5月31日出售凱統公司股票312股予何秀賢（凱統公司負責人），成交總價額42,000,000元，其證券交易所得計38,754,000元，係屬所得基本稅額條例規定應課稅之所得額，依法負有誠實申報繳納義務，惟上訴人於申報101年度綜合所得稅時，竟未依規定申報該證券交易所得，致逃漏101年度個人綜合所得稅基本所得稅額，已違反誠實申報義務並生逃漏稅之結果，核其所為，顯有應注意、能注意而不注意之過失，自應受罰。（三）上訴人就上開證券交易所得，未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，經被上訴人查獲，核定上訴人證券交易所得38,754,000元（42,000,000元－成本312股×每股面額10,000元－證券交易稅126,000元），基本所得額38,754,000元，基本稅額6,550,800元，上訴人分別於103年2月6日及17日補報並補繳稅款計6,514,132元，為兩造所不爭執。系爭證券交易所得經財政部財政資訊中心依證

01 券交易稅代繳稅額繳款書資料核定歸戶，經被上訴人所屬員
02 林稽徵所於102年10月28日產出上訴人101年度綜合所得稅核
03 定通知書，已載明證券交易成交總價額42,000,000元，原按
04 實際成交價格20%計算之證券交易所得額8,400,000元。又
05 上訴人未申報基本所得額，被上訴人於102年10月28日已就
06 待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，確認上訴人
07 未予申報系爭證券交易所得，並產出「101年度綜合所得稅
08 違章案件未移罰管制清單」，嗣後並經承辦人員及主管核章
09 辦理，且其所轄員林稽徵所以103年1月20日中區國稅員林綜
10 所字第1030800373號函（下稱103年1月20日函）即已針對陳
11 秀員之配偶黃昭誠出售凱統公司股票交易所得展開調查，兩
12 者同為凱統公司股東，股票交割日期完全相同（均為101年5
13 月31日），徵諸市場交易常情，被上訴人自得參酌黃昭誠出
14 售凱統公司之股票交易所得，據為認定上訴人出售凱統公司
15 之股票交易所得。且稽徵機關對於逃漏稅捐之調查，並不以
16 直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對象業已特定，稽
17 徵機關先就周邊事證蒐集鞏固，本屬稽徵調查之常態作為，
18 符合財政部103年9月25日台財稅字第10300596890號令核釋
19 修正「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基
20 準日之認定原則」（下稱103年版認定原則）所稱：「以稅
21 捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料
22 或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記
23 錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日」相符，上訴
24 人雖於103年2月6日及17日自行補報補繳漏報證券交易所得
25 ，然係在被上訴人進行調查之後，故無稅捐稽徵法第48條之
26 1第1項免罰之適用。（四）上訴人101年間出售凱統公司股票總
27 價額高達42,000,000元，卻未依法計算及申報101年度個人
28 綜合所得稅基本所得額，核屬對於滿足課稅要件之事實，全
29 部予以隱匿的行為，應屬「逃漏稅捐」而非「稅捐規避」，
30 故應無納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第8項規定之適
31 用或類推適用，亦與該項但書所稱重要事項隱匿或虛偽不實

陳述等情無涉。至於上訴人主張其申報證券交易稅時，即已揭露交易事實及成交價額，不應認定有違反誠實義務而處罰乙節。按證券交易稅條例第3條與所得基本稅額條例第5條，係分別就證券交易稅及個人綜合所得稅申報繳納所為之不同規定，二者構成要件及立法目的亦各有不同，又證券交易稅代徵人係受讓證券人，核與綜合所得稅納稅義務人係取有所得人等情，顯有不同，況且，上訴人漏報之證券交易所得高達38,754,000元，金額甚鉅，尚難僅以上訴人已申報證券交易稅為由，逕認其未申報基本所得額致漏報綜合所得稅所生影響不大。又被上訴人雖得自電腦蒐集證券交易情形，以勾稽納稅義務人漏報情形，惟尚須進行異常比對、調查，並針對未申報之原始取得成本進行查核，勢必會增加稅捐稽徵機關稽徵之成本。(五)上訴人主張其採電腦網路申報所得稅一事，不論是否屬實，因其並未依規定向財政部財政資訊中心或稽徵機關查詢課稅年度所得及扣除額資料，亦非採用稽徵機關提供之綜合所得稅結算申報稅額試算作業，並憑以於法定結算申報期間內透過網際網路辦理結算申報，且其經調查核定短漏報之課稅所得，亦非屬財政部財政資訊中心或稽徵機關依規定應提供而未能提供之所得資料，自不符合稅務違章案件減免處罰標準第3條之1第2項所規定免予處罰之要件。又綜合所得稅電子結算申報繳稅系統，僅係財政部為便利納稅義務人運用資訊通信技術，以網際網路傳輸年度綜合所得稅及個人所得基本稅額資料完成申報，而提供之服務，納稅義務人經網際網路下載或臨櫃查詢之所得資料，均僅供申報時參考，如尚有其他來源之所得資料，仍應依法辦理申報，上訴人以網路系統並未顯示其有基本所得額為由，主張應免予處罰，並無理由。(六)上訴人未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額38,754,000元，致逃漏基本稅額6,550,800元，上訴人雖於103年2月6日更正申報，並繳清稅款，惟係於調查基準日102年12月28日之後所為，未符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報繳免罰之規定，被上訴人原依

01 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱「倍數參考表」
02 ）關於個人違反所得基本稅額條例第15條第2項屬「未申報
03 所得屬前2點以外之所得，且非屬第4點情形者，處所漏稅額
04 1倍之罰鍰。」之規定，按補徵稅額6,514,132元處1倍之罰
05 鍰計6,514,132元（基本稅額6,550,800元－扣繳稅額及可扣
06 抵稅額36,668元），嗣經上訴人提起行政爭訟後，經被上訴
07 人重核復查決定依本院106年度判字第492號判決意旨，參酌
08 「裁罰倍數參考表」中關於所得基本稅額條例第15條第2項
09 情形，就「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「處所
10 漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談
11 話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，
12 處所漏稅額1.2倍之罰鍰」之規定，裁罰倍數酌減20%【即
13 $(1.5 - 1.2) / 1.5 = 0.2$ 】，即改按應補徵稅額6,514,132元
14 處0.8倍之罰鍰計5,211,305元（6,514,132元 $\times$ 0.8），准予
15 追減罰鍰1,302,827元，經核已考量上訴人違章程度而為適
16 切之裁罰，並無違法。(七)被上訴人據為裁量基準之「裁罰倍
17 數參考表」，其中關於上訴人所違反之所得基本稅額條例第
18 15條第2項部分，業已就未申報所得是否屬已填報扣免繳憑
19 單或屬利用他人名義分散所得等情，訂定較重處罰之違章情
20 節，而訂有不同之裁罰倍數，已有考量違章行為應受責難程
21 度、所生影響及因此所得利益等情狀。被上訴人重核復查決
22 定係認定上訴人具有過失，並對上訴人之違章行為處以補徵
23 稅額0.8倍之罰鍰，其所裁處者屬所得基本稅額條例第15條
24 第2項所明定「補徵稅額3倍以下罰鍰」之中度以下之處罰，
25 其裁量自不因被上訴人所依憑之「倍數參考表」未就故意或
26 過失為不同之裁量考量，而認有過高或濫用情事，更無逾越
27 法定裁量權限之情形。且上訴人所舉稅捐稽徵法第46條第1
28 項等規定，均屬針對行為罰之規範，核與本案係漏稅罰有別
29 ，自難憑以逕認被上訴人裁處罰鍰顯有違失。另本件上訴人
30 未依法申報基本所得稅額高達38,754,000元，應補稅額達6,
31 514,132元，若被上訴人疏未查獲，則上訴人獲取之不法利

01 益亦高達6,514,132元，立法者就所得基本稅額條例第15條
02 第2項比照所得稅法第110條第2項，將罰鍰額度規定為按補
03 徵稅額處3倍以下罰鍰，以杜絕逃漏稅捐，尚難謂違反比例
04 原則、平等原則。(八)關於上訴人聲請停止訴訟程序並聲請大
05 法官會議釋憲部分，原審認為被上訴人重核復查決定並無違
06 法，且所得基本稅額條例第15條第2項並無違反比例原則、
07 平等原則，故無停止訴訟程序並聲請大法官會議釋憲之必要
08 等語，資為其論據。

09 四、本院查：

10 (一)按行為時（101年8月8日修訂前）所得基本稅額條例第2條：
11 「所得基本稅額之計算、申報、繳納及核定，依本條例之規
12 定；本條例未規定者，依所得稅法及其他法律有關租稅減免
13 之規定。」第3條「營利事業或個人除符合下列各款規定之
14 一者外，應依本條例規定繳納所得稅：……」第5條第1項：
15 「營利事業或個人依所得稅法第71條第1項、第71條之1第1
16 項、第2項、第73條第2項、第74條或第75條第1項規定辦理
17 所得稅申報時，應依本條例規定計算、申報及繳納所得稅。
18 」第12條第1項第3款第1目：「（第1項）個人之基本所得額
19 ，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金
20 額後之合計數……三、下列有價證券之交易所得：（一）未
21 在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行
22 或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利
23 之證書……。」第15條第2項：「營利事業或個人未依本條
24 例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現有依
25 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
26 外，應按補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」所得稅法第13條
27 ：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額
28 及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」第71條第1項前段：
29 「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
30 報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總
31 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。」依上開規定可知，個人有價證券交易所得不符合行為時所得基本稅額條例第3條第1項所規定之情形，有依該條例規定繳納所得稅之義務。是個人辦理所得稅申報時，應依所得基本稅額條例規定計算及申報有價證券交易所得，並繳納所得稅。若未依上開規定申報，經稽徵機關調查，發現有依所得基本稅額條例規定應課稅之有價證券交易所得額，而未申報及繳交，致有短漏稅捐情形，除依規定核定補徵應納稅額外，應處罰鍰。又此處罰係涉及稅款短漏之處罰，故其性質為漏稅罰。

(二)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。」第8條規定：「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。」納保法第16條亦規定：「（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。」而基本所得額應於辦理所得稅結算申報時，依所得基本稅額條例之規定計算基本稅額，即採自行報繳制。在自動報繳稅制下，納稅者負有應誠實申報納稅之義務，有所得即應申報，此為基本原則，且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，應為納稅義務人所知悉。納稅義務人對於自身依法定期限誠實申報所得額之客觀義務存在，應注意能注意卻未注意而違反誠實義務，致漏未報繳基本所得額，造成稅捐機關不知將系爭所得列入當期所得稅捐客體及計算對應稅額，產生漏稅結果，核有過失，自應負法定之漏稅罰責任，不得以不知法令規定而免除其誠實申報之義務，亦無免除漏稅罰責任之理，僅得按其情節，減輕或免除其處罰。

(三)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。」準此，行政罰

01 法對於依法補繳稅款之納稅義務人裁處漏稅罰時，應按個案
02 之情節，注意有無減輕或免除處罰之事由，慎重裁量求其適
03 切。又「行政規則包括下列各款之規定：……二、為協助下
04 級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而
05 訂頒之解釋性規定及裁量基準。」為行政程序法第159條第2
06 項第2款所明定。財政部訂頒倍數參考表作為下級機關行使
07 裁量權之基準，倍數參考表使用須知規定：「一、為使辦理
08 裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資
09 參考，爰訂定本倍數參考表。二、稅務違章案件符合減輕或
10 免予處罰標準者，適用該標準，不適用參考表。三、前點以
11 外之應處罰鍰案件，其裁罰之金額或倍數，應參照參考表辦
12 理。四、參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高
13 限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其
14 罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘
15 明其加重或減輕之理由。」可見使用須知第4點規定屬倍數
16 參考表為一般裁罰基準之規定後，針對個案有特別情事所為
17 之「例外」規定，寓有個案非屬裁罰倍數參考表預設之典型
18 案例時，裁罰者考量個案特殊情形，裁量決定是否作出不同
19 於裁罰倍數參考表規定之處罰時，始必須說明，而非要求稅
20 捐稽徵機關每案均應依裁罰倍數參考表使用須知第4點，敘
21 明個案有無異於倍數參考表之加重或減輕事由，以免侵犯行
22 政裁量權限，而有失訂頒倍數參考表之目的。又違反義務人
23 之應受責難程度，究屬直接故意、間接故意、無認識之過失
24 、有認識之過失、重大過失或輕微過失等，僅屬行政罰法第
25 18條第1項所規定為罰鍰之裁量時應審酌之情狀之一，而倍
26 數參考表就違反所得基本稅額條例第15條第2項之違章情形
27 區分為營利事業所得稅及綜合所得稅二類，其中綜合所得稅
28 之違章情形有四種，即：「一、未申報所得屬裁罰處分核定
29 前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且無第4點情形者
30 。處所漏稅額0.4倍之罰鍰。二、未申報所得屬應填報緩課
31 股票轉讓所得申報憑單之所得，且無第4點情形者。處所漏

稅額0.4倍之罰鍰。三、未申報所得屬前2點以外之所得，且無第4點情形者。處所漏稅額1倍之罰鍰。（未申報所得如同時有屬第1點至第3點之所得者，其所漏稅額之處罰倍數分別按各該所得比例計算。）四、有以他人名義分散所得。處所漏稅額1.5倍之罰鍰。」實已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件之裁罰基準，顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定之「應受責難程度」、「所生影響」及「違反行政法上義務所得之利益」等因素，對其違章情節不同者，予以不同之處罰，違章情節相同者，予以相同之處罰，自與平等原則相符；而因違章情節輕重之不同，裁處不同倍數之罰鍰，亦與比例原則無違。

(四) 行政訴訟法第216條第2項規定：「原處分或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判決意旨為之。」被上訴人就上訴人系爭違章行為所處罰鍰處分，經本院前判決廢棄原審前判決，將訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，著由被上訴人另為適法之處分。本院前判決意旨略以：上訴人於調查基準日後，始於103年2月6日更正申報及繳清稅款，原審前判決認本件無稅捐稽徵法第48條之1規定，自動補報補繳免罰之適用，尚無不合；本件情形亦無稅捐稽徵法第48條之3規定之適用；被上訴人104年11月25日作成本件罰鍰處分時，納保法尚未制定，被上訴人並無適用該法規定之可能，即無因未適用納保法第7條第8項規定，而有適用法規違法之可言。惟納稅義務人漏稅違章後，有無「以書面或談話筆錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰」或「裁罰處分核定前（已補申報，並）已補繳稅款」等相類情事，應為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項。然在違反所得基本稅額條例第15條第2項規定之漏稅違章案件，倍數參考表並未將此列為裁量審酌事項，為補救此種僅針對典型案件所作之倍數參考表，稅捐稽徵機關在具體案件納稅義務人已於裁罰處分核定前補申報，並已補繳稅款者，稽徵機關為裁罰，無論是依倍數參考表規定為裁罰或減輕，均應於審查

01 報告中敘明其已斟酌包括納稅義務人已於裁罰處分核定前補
02 申報，並已補繳稅款等情事之裁量理由，否則即有裁量怠惰
03 ，屬濫用裁量權限而違法。故原審前判決認上訴人主張被上
04 訴人裁罰時未予以減輕裁罰，顯有裁量怠惰、濫用裁量之主
05 張為不可採，而維持原處分及訴願決定，尚有適用法規不當
06 ，本院前判決乃廢棄原審前判決，並撤銷訴願決定及原處分
07 （復查決定）。

08 (五)上訴人未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所
09 得額38,754,000元，逃漏基本稅額6,550,800元，上訴人固
10 於103年2月6日更正申報，並繳清稅款，但係於調查基準日1
11 02年12月28日之後所為，未符合稅捐稽徵法第48條之1自動
12 補報繳免罰之規定。被上訴人重核復查決定時，參酌倍數參
13 考表中關於所得基本稅額條例（營利事業所得稅）第15條第
14 2項情形，就「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「
15 處所漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或
16 於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰
17 者，處所漏稅額1.2倍之罰鍰」之規定，裁罰倍數酌減20%【
18 即 $(1.5 - 1.2) / 1.5 = 0.2$ 】，即原按補徵稅額6,514,132元
19 處1倍之罰鍰計6,514,132元，改按應補徵稅額6,514,132元
20 處0.8倍之罰鍰計5,211,305元（ $6,514,132 \text{元} \times 0.8$ ），准予
21 追減罰鍰1,302,827元，係依上開本院前判決意旨及倍數參
22 考表所訂情形裁罰，已經原判決依法認定甚明。上訴人違章
23 行為屬裁罰倍數參考表預設之典型案例，且上訴人係主張其
24 違章情節之處罰應再予減輕，並非指摘裁罰倍數參考表規定
25 有何不當，而不能適用。原判決亦敘明被上訴人依據倍數參
26 考表為裁量，關於上訴人違反之所得基本稅額條例第15條第
27 2項部分，倍數參考表已就未申報所得是否屬已填報扣免繳
28 憑單或屬利用他人名義分散所得等情，訂定較重處罰之違章
29 情節，而訂有不同之裁罰倍數，即已有考量違章行為應受責
30 難程度、所生影響及因此所得利益等情狀。倍數參考表雖未
31 將故意或過失之主觀違章意思予以區別，然被上訴人重核復

查決定係認定上訴人具有過失，並對上訴人之違章行為處以補徵稅額0.8倍之罰鍰，其所裁處者屬所得基本稅額條例第15條第2項所明定「補徵稅額3倍以下罰鍰」之中度以下之處罰，其裁量不因倍數參考表未就故意或過失為不同之裁量考量，而認有過高或濫用情事，更無逾越法定裁量權限之情形等語。綜上，上訴人主張其於本件裁罰前5年內未曾因相同規定受罰，甚至未受其他租稅罰，原判決忽略其過失程度輕微，實有理由再為減輕，且本件裁罰倍數不應高於上述所得基本稅額條例第15條第2項綜合所得稅之違章情形一、二規定之0.4倍，被上訴人未予審酌，所為重為裁罰處分（重核復查決定），未適用使用須知第4點再予減輕，有裁量怠惰，濫用裁量權限之違法，原判決維持原處分及訴願決定，即有適用法規不當之違法，為無可採。

(六)依使用須知第4點之規定，稽徵機關於裁罰時應注意個案違章情節是否重大或較輕，而加重或減輕至稅法規定之最高限或最低限。是個案是否適用使用須知第4點，應視個案情節而定，即稽徵機關考量個案違章情節重大或較輕，有加重或減輕其罰之必要時，始適用使用須知第4點規定，並應於審查報告敘明其加重或減輕之理由；反之，依事證無法顯示出有加重或減輕其罰事由之可能時，稽徵機關自毋庸說明無適用之理由。經查上訴人所提本院108年度判字第311號判決，該件案情係營利事業已依所得稅規定辦理結算、決算或清算申報，而對依規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，違反所得稅法第110條第1項規定，又涉及是否不知解釋函令問題，與本件係個人未依規定申報所得基本稅額，違反所得基本稅額條例第15條第2項規定，亦不涉及是否不知解釋函令問題，個案情節顯有不同，對於是否使用須知第4點之規定即有不同判斷。上訴人又泛稱依103年4月16日修正發布之倍數參考表，對於營利事業「故意」漏報課稅所得額、未分配盈餘及超額分配股東可扣抵稅額者，處以較重的罰鍰倍數，而「過失」違反規定，且5年內不曾違反相同規定者，則

輕罰云云，並未具體指出規定內容，而與本件上訴人未依規定申報系爭所得基本稅額之違章情節有何相同之處，亦無從比照。故上訴人援引上開本院108年度判字第311號判決及財政部103年4月16日修正發布之倍數參考表，主張被上訴人未適用使用須知第4點予以減輕，裁量怠惰，濫用裁量權限之違法，而原判決維持原處分及訴願決定，有適用法規不當之違法，亦無可採。上訴人復據本院108年度裁字第369號裁定、原審法院107年度訴字第294號判決及臺灣桃園地方法院107年度稅簡字第10號判決，主張若本件成立漏稅罰，其未申報之所得，性質上應也相當於「已填報扣免繳憑單所得」，應處是類違章情形裁罰云云。查本院108年度裁字第369號裁定及原審法院107年度訴字第294號判決之情節，係該案納稅義務人104年度有應計入個人基本所得額之非中華民國來源營利所得964,421元 所得資料來源，包括：遠東國際商業銀行股份有限公司（下稱遠東商銀）926,550元+神州數碼控股有限公司29,276元+宸鴻光電科技股份有限公司7,068元+元大證券股份有限公司（下稱元大公司）1,367元+凱基證券股份有限公司（下稱凱基公司）160元V、非中華民國來源財產交易所得49,712,743元 所得資料來源：凱基公司10,812,648元+國票綜合證券股份有限公司（下稱國票證券公司）38,585,471元+第一商業銀行受託信託財產專戶314,624元）及海外財產交易損失計1,377,572元（元大期貨股份有限公司高雄分公司677,622元+元大公司699,950元V，經將財產交易損失1,377,572元自其財產交易所得扣除後，其全年海外所得共49,299,592元，已超過104年度個人基本所得額扣除額670萬元，該案納稅義務人未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關依法核定補徵稅額並就漏稅額裁處0.4倍罰鍰。而裁處0.4倍罰鍰之理由係因國票證券公司有寄發納稅義務人104年度個人各類海外所得資料明細通知單，永豐金證券股份有限公司亦寄發104年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單予納稅義務人，短漏報是類所得可按

已填報扣繳憑單之所得倍數裁罰，但本件上訴人之股票交易所得並無製發交易年度各類所得扣繳暨免扣繳憑單，可供稽徵機關掌握課稅資料之情形，且稽徵機關必須耗成本調查，始能掌握課稅資料，上訴人系爭所得顯非「已填報扣免繳憑單所得」，自無適用是類違章情形裁罰之理。另臺灣桃園地方法院107年度稅簡字第10號判決，係納稅義務人104年度綜合所得稅結算申報，漏報透過元大公司買賣上海證交所一A股股票，即取自大陸地區財產交易所得，此類所得因稽徵機關函請金融機構填報所得人之海外或大陸地區來源所得資料，為稽徵機關可掌握之課稅資料，稽徵成本低，短漏報是類所得可按已填報扣繳憑單之所得倍數裁罰，但本件並無股票交易金融機構填報上訴人之資料明細或各類所得扣繳暨免扣繳憑單情形，即便被上訴人得自電腦蒐集上訴人證券交易情形，勾稽上訴人漏報情形，但尚須進行比對、調查，並針對原始取得成本進行查核，稽徵成本確有增加。綜上，可見本件情節與上訴人所舉裁判迥異，基於「等者等之，不等者不等之」之法則，上訴人主張本件若成立漏稅罰，其未申報之所得，性質上應也相當於「已填報扣免繳憑單所得」，處以所漏稅額0.4倍罰鍰，若上訴人繳清本稅可再酌減20%，即處所漏稅額0.32倍罰鍰，方為適法，否則有違平等原則而有裁量怠惰與濫用之瑕疵等語，為其主觀之法律見解，自不足採。

(七)上訴人主張於上訴期間，103年版認定原則經財政部以108年7月12日台財稅字第10804507200號令，訂定「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」（下稱108年版認定原則）同日廢止103年版認定原則，原判決理由所認指定人員簽註「處理中」字樣及核章，因並未對外發函通知，依108年版認定原則，不再得作為稽徵機關調查基準日之認定云云。查稅捐稽徵法第1條之1第1項所稱「解釋函令」，依其文義，係指解釋性之「函」或「令」，且依其適用範圍亦及於該解釋函令發布前之個案一節，足知所稱

「解釋函令」為闡明法規原意之解釋性行政規則。揆諸108年版認定原則中關於綜合所得稅短漏報、未申報案件之違章案件，規定進行調查之作業步驟及基準日之認定原則為「(一)審查人員應就財政部財政資訊中心送查之待審核定通知書及各項清冊情形於待審核定通知書及各項清冊上註明，陳報基層單位主管核章，以資管制。(二)經審查發現有漏報、短報、未申報或其他異常案件，應即發函通知載明具體查核範圍，通知納稅義務人……或有關機關、團體、事業或個人限期提供相關資料接受調查或提供說明，並以函查日（即發文日）為調查基準日。……」乃規範進行調查之作業步驟之細節性、技術性規定，較諸103年版認定原則增加強制發函通知規定，並以之作為調查基準日，此部分屬創設性規定，不是闡釋法規原意，非屬解釋性函令，自不適用稅捐稽徵法第1條之1第1項規定。且被上訴人將上訴人未依規定報繳之系爭證券交易核定歸戶，經被上訴人所屬員林稽徵所（下稱員林稽徵所）於102年10月28日產出上訴人101年度綜合所得稅核定通知書，已載明證券交易成交總價額42,000,000元，原按實際成交價格20%計算之證券交易所得額8,400,000元，並依102年12月28日產出「101年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」（下稱管制清單），載明有上訴人應補稅額違章註記，並經指定之調查人員簽註「處理中」字樣且核章，並於103年1月7日交承辦人員及其所屬主管人員於清單之封面蓋印（承辦人胡家豪簽收日期103年1月11日，單位主管林怡岑股長簽核日期為103年1月14日），即已具體針對上訴人系爭證券交易所得進行調查蒐集案關資料。員林稽徵所又以103年1月20日函，請訴外人陳秀員提供其配偶黃昭誠出售凱統公司股票260股之成本供核，逾期未提即依查得資料逕行核定等語，為原判決依法認定之事實。依此認定之事實，上訴人與黃昭誠均為凱統公司之股東，股票交割日期均為101年5月31日，被上訴人既然已於102年12月28日產出管制清單，嗣後並經承辦人員及主管核章辦理，且員林稽徵所於103年1月20

日函亦已針對黃昭誠出售凱統公司股票交易所得展開調查，基於上訴人與黃昭誠同為凱統公司股東，股票交割日期完全相同（均為101年5月31日），徵諸市場交易常情，被上訴人自得參酌黃昭誠出售凱統公司之股票交易所得，據為認定上訴人出售凱統公司之股票交易所得。原判決敘明被上訴人已於102年12月28日產出管制清單，並交由承辦人員及主管簽核在案，又有所轄員林稽徵所發函調查凱統公司其他股東出售股票之交易所得，核其作為，符合103年版認定原則所稱：「以稅捐稽徵機關針對具體查核範圍之函查、調卷、調閱相關資料或其他調查作為之日為調查基準日，稅捐稽徵機關應詳予記錄以資查考，並以最先作為之日為調查基準日」之規定，上訴人固於103年2月6日及17日自行補報補繳漏報證券交易所得，惟係在被上訴人進行調查之後，故本件應無稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰之適用，核無不合。再依108年版認定原則之規定，稽徵機關對於逃漏稅捐之調查，並不限於直接向納稅義務人調查，通知有關機關、團體、事業或個人限期提供相關資料接受調查或提供說明，亦屬調查。依上開原判決依法認定之事實，員林稽徵所103年1月20日函業已函請訴外人陳秀員提供其配偶黃昭誠出售凱統公司股票之成本供核，即向有關個人限期提供相關資料接受調查或提供說明，已具體針對上訴人系爭證券交易所得進行調查蒐集案關資料，即使適用108年版認定原則，只不過調查基準日變更為103年1月20日，惟仍於上訴人於103年2月6日及17日自行補報補繳漏報證券交易所得之前，上訴人主張原判決就調查基準日之認定不符論理法則、理由矛盾，及其違章行為符合免罰規定，均不足採。

(八)上訴意旨主張其係誤認系爭證券交易所得屬免稅所得云云，惟按行政罰法第8條規定，不得因不知法規而免除行政處罰責任，僅得按其情節，減輕或免除其處罰。茲原判決已論述上訴人依法負有誠實履行稅法上之申報繳納義務，惟於申報101年度綜合所得稅時，竟未依規定申報、揭露系爭證券交

易所得 38,754,000 元，致逃漏 101 年度個人綜合所得稅基本所得稅額，已違反誠實申報義務並生逃漏稅之結果，核其所為，顯有應注意、能注意而不注意之過失，自應受罰，其論述符合上開(二)之規定，上訴意旨仍執陳詞主張免罰，指摘原判決有違背論理經驗法則、不適用法令之違法，核屬執其主觀意見，就原審之事實認定事項任為指摘，尚無足取。且證券交易稅與所得基本稅額之申報、繳交，各有要件及立法目的，尚難僅以上訴人已申報證券交易稅為由，逕認其未申報基本所得額致漏報綜合所得稅所生影響不大。上訴人以其已經申報證券交易稅而無違反所得基本稅額之誠實申報義務，並無可採。蓋若不同稅目之報繳，可作為脫免其他稅目違反報繳義務應裁罰之理由，則營利事業於申報營業稅之後，豈非均可免依規定申報營利事業所得稅之營業收入總額及淨額。如此解釋稅法，勢必將架空各稅目規定之報繳義務，業經原判決論述甚詳，上訴人主張已申報證券交易稅，無使稽徵機關無從循線查獲之可能，原判決對此漏未調查與判斷，即有認定事實錯誤與調查事實不備之違法，乃一己之見，亦不可取。上訴人仍執陳詞，主張依其社會經驗及個人能力，無法期待其運用認識能力而意識到行為之不法，因當時上市公司股票是免徵證券交易所得稅，當時之客觀環境很難引起上訴人對其行為之合法性有懷疑，主張無過失而免責，自無可採。從而上訴人主張原判決關於過失之認定違背論理經驗法則及不適用法令之違背法令，即非可採。

(九)我國稅法並無核課期間因行政爭訟未完成，停止進行或中斷之規定，稽徵實務及司法實據，為免復查決定經撤銷，如果解釋為連同原核定被撤銷，國家之稅捐債權請求權，將逾核課期間而無法實現，故認為經復查程序提起之行政爭訟程序中所稱之「原處分」，係指復查決定，並非稅捐稽徵機關之原核定處分。因此，除非有特別說明者外，係撤銷復查決定，稅捐稽徵機關之原核定處分仍然存在。而稅捐稽徵機關依行政法院判決意旨所重為之查核，應屬另一復查程序，人民

若有不服，毋庸再經復查程序，可逕行提起訴願。質言之，依目前實務見解，初核處分（即原核定）與復查決定各自獨立。查被上訴人於104年11月25日作成初核罰鍰處分（見處分卷第59頁，即原核定），上訴人不服，申請復查，經被上訴人於105年3月22日作成中區國稅法二字第1050003474號復查決定，上訴人仍不服，循序救濟，經本院前判決，以「七、……上訴人執以指摘原判決並求予廢棄，為有理由，原判決應予廢棄。又因依原判決確定之事實，已可認原處分（復查決定）及訴願決定均於法未合，自應由本院將訴願決定及原處分（復查決定）予以撤銷，由被上訴人再作成適法之處分（復查決定）。」可見本院前判決所稱撤銷之「原處分」，係指復查決定，而原核定處分仍然存在。被上訴人依本院前判決意旨再作成系爭重核復查決定，即無不合。上訴意旨主張原核定處分經本院前判決而失其效力，被上訴人在無裁罰處分下，作成系爭重核復查決定，為不合法，嗣後訴願決定亦不合法，容有誤解，自不足採。

(H)上訴意旨又主張其雖未申報綜合所得稅，但有申報證券交易稅，客觀上未致被上訴人無從循線查獲，不構成隱匿，應有納保法第7條第8項但書之適用或類推適用云云。按納保法第7條第3項、第8項規定：「（第3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。……（第8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。」即納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本

於實質課稅原則加以調整補稅。又稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅（參照納保法第7條立法理由）。本件上訴人係於出賣系爭股票取得所得時，未依規定計算及於申報101年度個人綜合所得稅時計算及申報系爭基本所得額38,754,000元之消極不作為，構成所得基本稅額條例第15條第2項規定之違章，為漏稅行為，實無涉於稅捐規避，自無納保法第7條第8項之適用或類推適用。觀諸上訴人所提本院本院107年度判字第623號判決之案情係涉及稅捐規避，與本件為漏稅行為，二件案情顯有不同，無從比附援引。又原判決對於上訴人主張其未隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，且已申報證券交易稅，應有納保法第7條第8項之規定之適用或類推適用，何以不可採，論述甚詳（原判決第28、29頁）從而上訴意旨主張原判決以其未申報屬逃漏稅捐，而未適用或類推適用納保法第7條第8項之規定，違背論理經驗法則，判決不適用法令及理由不備之違法云云，自無可取。

(四)綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及重核復查決定予以維持，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 4 月 30 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 陳 秀 嫻

法官 王 俊 雄

01 法官 林 妙 黛
02 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
03 中 華 民 國 109 年 4 月 30 日
04 書記官 徐 子 嵐