臺中高等行政法院判決

）FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

）FKT64W1Z1X5L0;@108年3月28日辯

原　　告　林高義
訴訟代理人　陳祖祥　律師
被　　告　財政部中區國稅局
代　表　人　宋秀玲
訴訟代理人　劉貞秀
　　吳昱瑩

上列當事人間綜合所得稅罰鍰事件，原告不服中華民國107年7月18日財政部台財法字第10713925970號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

被告之代表人於原告起訴後，由蔡碧珍變更為宋秀玲，並經變更後之代表人聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告民國101年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於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，初查乃核定其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，基本稅額6,550,800元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額36,668元、自行繳納稅額6,550,800元，應退稅額36,668元，並經審理違章成立，按應補稅額6,514,132元處以1倍之罰鍰計6,514,132元。原告就罰鍰處分不服，申經復查及提起訴願，均未獲變更，提起行政訴訟，前經本院105年度訴字第362號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院106年度判字第492號判決廢棄原判決，並將訴願決定及原處分撤銷，囑由被告另為適法之處分。被告爰依上述最高行政法院撤銷判決意旨，以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（即變更罰鍰為5,211,305元）。原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，於是提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

按司法院釋字第356號、第616號解釋意旨，認為加徵滯報金係對納稅義務人違反作為義務所為之制裁，乃罰鍰之一種，具行為罰性質，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之，且應有合理最高額之限制。據此，所得基本稅額條例第15條第2項僅規定「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。」依法律文字形式觀之，其構成要件僅論「未依本條例規定計算及申報基本所得額」，而未論及是否產生漏稅之結果為要件，故該項規定應定位為行為罰而非漏稅罰，其既屬行為罰，則該規定「處3倍以下罰鍰」，依過去釋憲實務即有未設合理上限而有違憲之虞。且「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（下稱「裁罰倍數參考表」）在諸多稅目，對納

稅義務人漏稅違章後，有「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」等相類情事時，均有比無此情形較輕之裁罰規定，然在所得基本稅額條例第15條第2項規定，未將此列為裁量審酌事項，及未考量區分初犯或累犯、故意或重大過失、無過失等類型，而為不同之規定，有違比例原則、平等原則，原告聲請本件停止訴訟，並聲請大法官釋憲。

系爭裁罰之處罰規定屬行為罰或漏稅罰之規定？

原告主張屬行為罰，若認為屬漏稅罰應符合漏稅罰之處罰要件，即要求義務人有作為（申報）義務之違反且外，亦須有誠實義務之違反（故意隱匿課稅重要事實），並因此導致漏稅之結果（結果犯）等要件，缺一不可。

系爭裁罰是否有納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第8項的適用或類推適用？

1.原告主張本件與臺灣臺北地方法院106年度簡字第269號判決見解同屬對是否屬免稅所得之誤認（即誤認為免稅所得因而未為申報），當然亦有本條項之適用或類推適用。

2.司法實務亦認舉重明輕有本條之適用。況原告引本條項之目的乃在於闡明並強調漏稅罰要求違反誠實義務，而誠實義務的具體內容稅捐稽徵法並未有明訂，基於處罰法定，至少應本條項的處罰型態為準（即故意隱匿重要課稅事實）。

3.因此無論納稅者事前有無稅捐規避行為存在，只要其在稅捐報繳階段，沒有盡到「如實揭露」稅捐客體（含稅基量化）與對應稅額之法定義務，即符合「稅捐逃漏行為」之要件。故納保法第7條8項所欲闡明的重點即在漏稅罰的處罰要件包含誠實義務之違反應無疑義。

4.自動報繳稅制下之誠實義務具體內容為隱匿重要事項。按脫

法避稅為法律認識錯誤之具體化，原告單純誤認所得為免稅所得而未申報，與脫法避稅濫用法律形成自由而未申報，本質上兩者都屬於對法律認識的錯誤並無不同，故原告應有納保法第7條第8項之適用或類推適用。司法實務基於舉重明輕之法理，應認原告誤為免稅所得而未申報有本項適用。

ŋ系爭裁罰是否應以義務人有誠實義務違反為處罰要件？

1.原告主張漏稅罰應以誠實義務違反為處罰要件。從被告答辯明顯可看出，被告一面主張本件為漏稅罰，卻又主張漏稅罰不以義務人有誠實義務之違反為處罰要件，顯見被告至今仍無法區辨行為罰與漏稅罰。故被告既以漏稅罰相繩，自當舉證證明原告有誠實義務之違反。

2.所得基本稅額條例第15條第2項屬於漏稅罰規定，然在構成要件規範文義上卻類似行為罰。漏稅罰於稅捐稽徵法並無統一性或總則性之規定，使處罰構成要件在解釋適用上有不一致之爭議。但納保法第7條第8項生效施行後，已明示漏稅罰係處罰義務人違背稅法上誠實義務之行為，則所得基本稅額條例第15條2項之「未申報」應解為「違反誠實義務之未申報」。

ē系爭裁罰個案中誠實義務的具體內容如何判斷？及其具體內容為何？

1.原告主張申報義務與誠實義務違反之內容不同，原告有否違反誠實義務，應以原告有否故意隱匿課稅重要事實，即租稅客體及稅基量化及對應的應納稅額。

2.被告所反覆主張者為「因為原告未申報基本所得稅額，所以有本條漏稅罰之適用」。既為漏稅罰，被告竟又認為漏稅罰無關乎誠實義務之違反，且一再重複主張申報義務違反＝誠實義務違反＝致生漏稅結果此一錯誤論證。完全忽視被告若

欲以「漏稅罰」相繩即須分別證明原告有行為義務違反、誠實義務違反及產生漏稅結果此3個處罰要件。然被告仍停留於申報義務違反＝誠實義務違反＝產生漏稅結果之誤解中，未就原告誠實義務之違反及有漏稅結果為更進一步之論證，此亦屬有理由不備之違法。

3.至本件誠實義務之內容之具體判斷，應以原告是否有隱匿租稅客體及稅基量化及所對應之應納稅額等課稅重要事實為斷，並且非經稽徵機關進行調查不能得知，此為近年最高行政法院判決中所不斷反覆強調，最高行政法院107年度判字第623號判決中又再次明確指明：「誠實申報義務，特別是在稅捐實證法課予納稅者誠實申報稅捐客體、稅基量化與稅額之作為義務時，納稅者自知有此稅捐客體及其稅基量化金額與對應之應納稅額，卻在申報時，沒有如實申報，即屬『稅捐逃漏行為』（純正不作為犯）。」於此可知關於誠實義務的違反包含3個自知，即義務人自知有租稅客體、自知稅基量化金額，更要求義務人自知對應之應納稅額！換言之，若義務人有正當理由誤認該筆所得為免稅所得，即屬不自知對應之應納稅額，即非有誠實義務之違反，自不得輕率的皆以漏稅罰相繩。

4.觀之納保法第7條第8項之規定內容，仍然失之抽象，所指「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」之規定內容，其「重要事項」之法律涵攝，似乎還是從個案具體事實為斷，而不要求「誠實義務內容必須由形式上具規範適格之實證法為規定」。此時何謂「重要事項」，在個案中即需為法律涵攝。附帶說明，雖然漏稅違章責任之成立，納稅義務人除了要有誠實義務之客觀違反（違法性），理論上還要求主觀上有漏稅之故意或

對漏稅結果有過失。

5.在納保法施行後，不能單以漏未申報出售股票之所得為由即認屬「隱匿重要事項」。此可對比最高行政法院107年度判字第623號行政判決即可得本件義務人未有隱匿重要事項，並非有誠實義務之違反。

6.最高行政法院107年度判字第199號判決審理UBER案，針對誠實義務範圍界定，義務人有無違反誠實義務，應循以下之流程為判斷：1、是否有揭露銷售對象？2、稽徵機關已可由公眾或已知悉充分必要之訊息？3、稅捐法上誠實（協力）義務之課予，乃是為了降低稅捐機關之調查成本，不能因此據為稅捐機關懈怠調查之藉口。

7.綜上，原告雖誤未上市公司股票交易為免稅所得而漏未申報基本所得額，卻有經由申報證券交易稅，誠實揭露交易之事實、交易相對人、交易所得額等事項，使稽徵機關知悉課稅之重要事實，被告並可由其自身之資料庫知悉充分必要之訊息，進而足以評價並決定義務人所應繳納之稅額，於此稽徵機關並無租稅短漏之風險。簡言之，義務人縱有申報義務之違反，但對課稅之重要事實若已透過證券交易申報之方式使稽徵機關知悉，即非隱匿，亦不得輕率的認定義務人有誠實義務違反。

是否產生漏稅之結果如何判斷？（若稽徵機關得未經調查即可已知悉必要課稅重要訊息，而是否仍構成漏稅罰？）

1.最高行政法院107年度判字第623號判決也就自動報繳的所得稅為說明，亦認：「若因此使稅捐機關不知『將該筆稅捐客體為稅基量化並計算對應稅額』者，漏稅結果即行發生（所得稅採取自動報繳制，若納稅者漏申報所得稅捐客體及稅基量化，稅捐機關非經依法發動調查，即不知該筆所得之存在

及對應稅額，應認漏稅結果已發生）。」，上述判決明確指明漏稅罰中所謂至生漏稅結果，乃指稽徵機關不知「將該筆稅捐客體為稅基量化並計算對應稅額」者。

2.故在致生漏稅結果之判斷上，稅捐機關非經依法發動調查，即不知該筆所得之存在及對應稅額，應認漏稅結果已發生。然查本件被告已知稅捐客體（交易事實）及稅基量化（實際交易金額）之課稅重要事實，無須另行調查就已足正確計算出應納稅額，根本不致產生漏稅之結果。此亦亦可由被告未曾就交易事實及實際成交金額再為函詢可證稽徵機關根據原告所揭露的事實已可為應納稅額之計算。

ě被告就系爭裁罰的舉證責任事項與證明程度？

1.被告答辯本件原告有推定過失，實嚴重未查推定過失此一見解已為納保法及新近司法實務所徹底揚棄，被告主張原告有推定過失，顯然全然無據。

2.按最高行政法院107年度判字第456號行政判決也已明示：「故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達到『幾近於真實的蓋然性』（蓋然率99.8%以上，或稱真實的確信蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」故被告認為原告有推定過失之說法於法無據。

3.查被告所引之判決為納保法施行前且已為最高行政法院廢棄。況基於故意與行為同時存在原則，行為人主觀故意過失之判斷係以義務人行為時為判斷，係指故意必須於著手實行構成要件行為時存在為判斷，與原告事後行為與認知無關。且原告既然自行發現有漏報的情形，就算是為了避免被裁罰在機關發函調查前自主補繳，這樣的作法一級良好！正是應該

被褒獎鼓勵的行為！難道稽徵機關希望原告發現漏報後，繼續故意隱匿？故被告以原告補繳乃為脫免漏稅責任之推論，實屬前後矛盾。

4.更須請被告說明者為，何以同公司股東同時間賣股，就裁罰事實就有合理關連？照被告機關之推論，只要發函調查其中一位股東，就等於是對同公司同時間賣股股東之調查？此種推論模式顯然違反一般論理法則。再者，何以大股東與金額龐大即有知悉繳交基本所得稅額的義務？其間因果關係與連結之推論為何？因若為上市公司大股東出售金額龐大股票，亦無繳交證券交易所得稅的義務？且基本所得稅額並非如一般綜合所得稅為年度常規報繳，乃特別條件具備下方產生之作為義務。在原告從未為基本所得稅額申報之前提下，如何單以身份及金額即率自認定原告有知悉之義務？此亦待被告進一步說明，否則即有理由不備。

5.依美國內地歲入局（IRS）的見解，若納稅人不諳法律，並有其他因素足以支持其主張納稅人為第一次申報稅捐之人，若有錯誤則得認定為無過失，可認為具有合理的正當理由，免依內地歲入法科處過失處罰。本件基本所得額的申報非常規每年申報，僅義務人滿足申報條件方有申報義務。原告於101年申報年度為第一次滿足基本所得額之申報要件，並不知悉其有申報義務，且101年基本稅額條例條文上所列之申報義務並無未上市股票交易所得需申報之明文，加上原告買賣上市公司股票皆無須申報證券交易所得稅，因而不知未上市證券交易所得亦須申報，實有正當合理之事由，得認原告並無過失可言。

6.參諸行政罰法第7條立法理由，應由行政機關負證明行為人有故意或過失之舉證責任。被告應負有舉證責任證明納稅義

務人故意對重要事項隱匿，始得處以漏稅罰。被告以原告為凱統公司大股東，應知悉對於未上市上櫃公司之股權交易所得，應依所得基本稅額條例第12條規定加計列入當年度綜合所得稅申報而認為原告有過失，且交易金額龐大，故原告縱非無故意亦難謂無過失云云。然是否為公司大股東與較高知悉申報義務間並不存有必然之合理關連性，且無法令明文規定公司大股東就應有較高的知悉義務。稽徵機關應有更明確的之依據與說明，否則即屬理由不備。

7.再者，原告於101年申報年度時，該年度已無應申報之明文規定（因100年底已經修法刪除），被告僅以未為申報即認屬有過失之推論，顯未盡舉證說明之責任，

稽徵機關對調查基準日之解釋逸脫文義之可能範圍：

1.依「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「基準日之認定原則」）二、之規定係以「綜合所得稅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。」將稽徵機關之調查方式歸納為函查、調卷、調閱相關資料與其他調查等三種類型，而調查基準日可分為發函日、查獲日、電腦調取日、建檔日、申報日等。

2.被告以已列出未移罰管制清單並經承辦人員簽名，且由他案承辦人員發函同公司股東，進而主張已進行調查。此主張可理解機關有三個行為，一是列印出未移罰管制清單，二是交由承辦人員簽註處理中，三是發函請第三人提供相關資料。此3個行政行為是否屬行政調查仍有疑義：

-「基準日之認定原則」規定發函須載明具體查核範圍，而該列印未移罰管制清單之行為，並非通知相關人陳述意見

或提供資料且亦未有載明具體的查核範圍，亦無對外為意思表示之意，亦非屬調卷、調閱相關資料之調查行為，形式上顯難認屬上揭規定之函查或其他調查行為。

㈠未移罰管制清單經承辦人員簽註處理中，究竟屬函查、調卷、調取相關資料或其他調查行為之哪一種？所謂已進行調查係指各稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員已察覺納稅義務人有可疑之違章事實，「並」進行調查者而言，即須實際著手調查作為方屬進行調查。如雖已察覺可疑並指定調查人員欲調查，但調查人員尚未實際著手為調查作為（如函查、調卷、調閱相關資料等）仍不符合進行調查之文義與立法意旨。故被告102年12月28日產生未移罰管制清單經承辦人員簽註「處理中」，並無詳細記錄，不符「基準日之認定原則」之規定，無法作為調查基準日。

．被告103年1月20日中區國稅員林綜所字第1030800373號書函，請同為凱統公司之股東黃昭誠之配偶陳秀員，於103年2月6日提供黃君出售凱統公司之成本資料供核，此函之承辦人員與上述管制清單承辦人員並非同一人。又此函應屬函查之調查方式，然該函已明載目的係為查核案外人陳秀員綜合所得稅之需要，顯非查核原告為目的，兩者目的不同。又「基準日之認定原則」規定，發函前被告應詳予記錄以資查考，其規範目的是為避免稽徵機關以空泛無據之作為來主張調查基準日，則被告如何證明其對第三人之發函屬對本案鞏固之調查作為及兩者之關連？

被告漏未審酌其他減輕事由，而有裁量怠惰之瑕疵：

1.被告雖依最高行政法院106年度判字第492號判決意旨而考量原告有於裁罰前自動補報補繳之情事而為酌減，然依司法院釋字第713號解釋理由書意旨，仍須符合比例原則，「裁罰

倍數參考表」之規範應考量個案不同情節而有不同規範。最高行政法院106年度判字第492號、102年度判字第428號判決皆指明稽徵機關除應考量裁罰前補報補繳之情事外，更應再考量：1、其他稅目皆有減輕之規定，但綜合所得稅卻無。2、節省稽徵成本。3、國庫及早收取稅款，有利於國庫調度資金。4、納稅義務人違章後態度良好等事項。

2.應區分故意或過失，而有輕重不同之處罰：

-「裁罰倍數參考表」就違反所得稅法第110條第4項、第110條之2第1項、第114條、第114條之2第1項、第2項皆有區分納稅義務人是否為故意而有較重之處罰。

—「裁罰倍數參考表」就營利事業違反所得基本稅額條例第15條第1項漏報或短報基本所得額者，處所漏稅額1倍之罰鍰。然對自然人違反同條例第15條第2項規定，卻無區分納稅義務人故意或過失而有不同之裁罰。該參考表應區分納稅義務人主觀因素、個案情節而有不同裁處之規範，始符合比例原則。

· 裁罰前補繳與行為人主觀歸責程度屬兩個不同減輕事由，皆須分別審酌。

j 按最高行政法院判決107年度判字第3號：「故縱認「王林阿雪對於單一年度受領如此高額其他所得，竟未先向稅捐機關查詢，俾獲得正確及充分之資訊，即主觀認定就系爭其他所得無須報繳綜合所得稅」，為有過失，其過失情節亦極為輕微（主觀應受責難程度甚低），被上訴人未依裁罰倍數參考表使用須知第4點之規定，注意個案違章情節是否較輕，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，逕依前揭裁罰倍數參考表規定之劃一處罰方式，按補徵稅額2,546,500元處1倍罰鍰，容有裁量怠惰之違法，自難以維持。」

LL基本所得稅額非如年度綜合所得稅之申報為年度常態之申報項目，乃滿足一定情況方有申報義務，原告乃第一次有基本所得稅額的申報義務，縱認原告誤認為免稅所得而未申報且亦未向稽徵機關為詢問屬有過失，然應考量原告採網路電腦申報方式，於申報財政部所顯示之財稅資料並未要求原告有基本稅額之申報義務，且原告既已申報證券交易稅並已誠實揭露成交事實與實際交易金額，其過失情節亦極為輕微（主觀應受責難程度甚低），被告應考量此一主觀情事再為減輕。

3.應區分初犯或累犯，而有不同裁罰：「裁罰倍數參考表」就違反稅捐稽徵法第46條第1項、第2項、所得稅法第106條、第107條等規定，均有區分違反次數而有不同裁罰金額。蓋初犯和累犯之非難性不同，應考量納稅義務人違反行為之次數，而有不同之裁罰，以符合比例原則。而該參考表就個人違反所得基本稅額條例第15條第2項之規定，卻無考量是否為初犯或累犯而有不同之處罰，有違比例原則。

4.未考量原告節省稽徵成本之情事：「裁罰倍數參考表」就違反所得稅法第110條第1項至第4項、第110條之2，皆有規定納稅義務人於裁罰處分核定前以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實並願意繳清稅款及罰鍰者，相對於不承認者，會給予較低之裁罰。然對違反所得基本稅額條例第15條第2項規定，則無相同規定，顯未考量有其他節省稽徵成本之情形，而給予較低之處罰。

5.原告已自行申報有此一交易事實存在，被告可由自己系統中勾稽出原告有未申報之情事，且原告誠實告知被告交易價額，被告也完全按照原告申報之價額計算補課，使被告完全無須在耗費稽徵成本，然被告卻未考量此點更為減輕，亦有裁

量瑕疵之怠惰。

原告採電腦網路申報，應有免罰之適用：

1.原告採電腦網路申報，系統並未顯示原告有申報所得基本稅額，按稅務違章案件減免處罰標準第3-1條2項規定，應免予處罰。

2.基本稅額之申報合併於綜合所得稅中，基本稅額非屬常態性申報之稅目。何以原告已為綜合所得稅申報但卻漏報基本所得稅等同全然未申報？此點亦須被告說明，否則亦有理由之不備等語。

聲明：撤銷訴願決定及原處分（即重核復查決定）。

三、被告答辯及聲明：

原告於101年5月31日出售凱統公司股票312股與何秀賢（凱統公司負責人），成交總價額42,000,000元，未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，被告乃依行為時個人證券交易所得或損失查核辦法第4條第1項規定，按實際成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額為所得額，核定原告證券交易所得38,754,000元（42,000,000元－成本312股x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，並處罰鍰6,514,132元。原告不服，就罰鍰部分申經復查、訴願及行政訴訟一審，均遭駁回，原告猶未甘服，提起上訴，經最高行政法院106年9月14日106年度判字第492號判決：「原判決廢棄。訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷。」經被告重核復查決定以 原告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，核有過失，自應論罰。原告雖於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自動補報補繳免罰之規定，被告按裁罰倍數參考表規定，按所漏稅額處1倍罰鍰6,514,132元（基本稅額6,550,800元-扣繳稅額及可扣抵稅額36,668元），本非無據。　惟查，裁罰倍數參考表在諸多稅目，對納稅義務人漏稅違章後，有「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繳稅款」等相類情事時，均有比無此情形較輕之裁罰規定，蓋在此種情形，除顯示納稅義務人違章後態度良好外，亦有助於節省稽徵成本。尤其納稅義務人於裁罰處分核定前已補繳稅款之情形，國庫及早收取稅款，更有利於資金調度，而此等得列為裁量審酌之重要事項，並不因稅目而有異（最高行政法院102年度判字第428號判決意旨參照）。是本件依最高行政法院判決意旨，比照裁罰倍數參考表中，所得基本稅額條例（營利事業所得稅）第15條第2項裁罰，違章情形二「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「處所漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆(紀)錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額1.2倍之罰鍰」之規範，裁罰倍數酌減20%【即（1.5－1.2）/1.5＝0.2】，原按漏稅額6,514,132元處1倍罰鍰，應改處0.8倍罰鍰5,211,305元（6,514,132元x 0.8），原處罰鍰6,514,132元應予追減1,302,827元。

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。」依其所定要件「發現有依本條例規定應課稅之所得額者」，可知係屬漏稅罰性質，原告認屬行為罰，顯係誤解稅法所致。至於納

稅義務人是否有構成逃漏稅結果，原則上應以其申報時之報繳內容為判斷標準；縱有適用稅捐稽徵法第48條之1規定「自動補報繳免罰」之情事，亦無改於其有漏稅結果之事實，況原告未符合稅捐稽徵法第48條之1規定，業經最高行政法院審認確定有案。原告主張已繳交稅款，僅有行為罰云云，並無可採。至於原告所引司法院釋字356號及第616號解釋，係關於營利事業、營業人違反稅法規定之報繳義務，應加徵滯報金或怠報金之解釋，核與本件係漏稅罰性質迥異。

原告主張「裁罰倍數參考表」違憲乙節：

1.「裁罰倍數參考表」未考量裁罰前已為補繳者應予以減輕處罰部分，查重核復查決定已依最高行政法院判決意旨，比照該參考表中，所得基本稅額條例（營利事業所得稅）第15條第2項裁罰，違章情形二「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「處所漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額1.2倍之罰鍰」之規範，裁罰倍數酌減20%【即（1.5－1.2）/1.5＝0.2】，原按漏稅額6,514,132元處1倍罰鍰，應改處0.8倍罰鍰5,211,305元（6,514,132元x 0.8），原處罰鍰6,514,132元應予追減1,302,827元。

2.「裁罰倍數參考表」未考量對國家財政之影響程度而為分級處罰部分，查重核復查決定已考量其於裁罰處分核定前補繳而給予較輕倍數，殊無再考量原告究竟是於重新核定前或後補繳而給予不同倍數；蓋本件所漏稅額6,514,132元，占國家財政收入比例甚微，原告何時繳納對國家財政收入影響程度均難有太大差別，自無分級處罰之必要。惟應強調，本件所漏稅額占國家整體財政收入比例雖微，但對原告而言其所

得利益（即所漏稅額）高達6,514,132元（原申報綜合所得總額僅467,393元，應納稅額0元），即難謂微小；且若對原告此等逃漏稅行為不予以處罰，必引起仿效，進而嚴重影響國家整體財政收入，是其應受責難之程度亦不低。

3.「裁罰倍數參考表」未考量為初犯及累犯部分，查該參考表關於稅捐稽徵法第46條第1項、第2項、所得稅法第106條及第107條等規定，均係針對行為罰之規範，核與本案係漏稅罰有別。又該參考表所稱之第1次、第2次、第3次及以後各次違章情形，就稅捐稽徵法第46條第1項等規定，係因上開法條訂定稽徵機關得責由納稅義務人於一期限內為一定之行為而不行為，於第1次裁處後，納稅義務人倘仍不行為，為督促納稅義務人履行該義務，再次就同一行為義務，分別依其未履行第2次、第3次及以後各次行為義務，所施加之處罰，其性質係行為罰之連續處罰；核與原告未依規定報繳101年度綜合所得稅之漏稅罰有別，蓋綜合所得稅納稅義務人之報繳行為義務每年度僅一次，且倘違反報繳義務，稽徵機關除依所得稅法第79條規定，按查得之資料核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納，如有漏稅結果並依法裁處漏稅罰外，並未有行為罰，此觀諸所得稅法第79條第2項及第108條第3項規定甚明。又按所得基本稅額條例第15條規定個人未依本條例規定計算及申報基本所得額，係應按補徵稅額，處3倍以下之罰鍰，是漏稅罰自無須於「裁罰倍數參考表」規範各次處罰差異之必要。

4.原告主張「裁罰倍數參考表」就違反所得稅法第110條第4項等規定，皆有區分納稅義務人是否係故意而有較重之處罰，但對於本件違章類型則無類似之規定云云，查財政部訂頒之「裁罰倍數參考表」係行政機關基於法律授權訂定之法規命

令，本於稅捐稽徵主管機關地位，就大量違反稅捐相關法令裁量案件，依據各類違章行為之特性、違章金額、情節輕重（故意或過失）及危害程度多寡為整體性衡量所訂定之裁量標準，以供下級機關於具體「典型違章」事件一體適用，因此，「裁罰倍數參考表」除考量稅別特性、違章金額、情節輕重（故意或過失）及危害程度多寡，按稅目、稅法條次及內容、違章情形等類別予以類型化外，更就各稅各類別自有其違章行為之特性與情節之差異，區分「典型違章」情節。次查「裁罰倍數參考表」就所得稅法第110條第4項、第110條之2第1項、第114條、第114條之2第1項及第2項等規定，與綜合所得稅基本所得額違章類型，其衡量故意或過失予以訂定之裁量標準（裁罰金額或倍數）方式雖有不同，惟究其所以有此差異規範，財政部或係分別考量該等違章類型，其受處分人如係營利事業或扣繳義務人，渠等受履行所得稅法上義務之期待可能性，遠高於自然人，故特別規範渠等義務人若係故意違反所得稅法上義務，應受較重之處罰；又或以稽徵實務上屢見類此違章型態，而予以固有類型化規範處罰倍數之必要。因此，稽徵實務上，「裁罰倍數參考表」就自然人部分，雖特別僅就常見故意違反所得稅法上義務之違章類型如「利用他人名義交易房屋、土地」、「虛報免稅額或扣除額」、「以他人名義分散所得」等，訂定較重之處罰，要難謂所得基本稅額條例之違章類型並未區分納稅義務人是否為故意或過失而訂有客觀之標準規範。易言之，就所得稅基本稅額條例（綜合所得稅）之違章類型而言，係先認定納稅義務人僅係過失違反稅法上之義務，除有以他人名義分散所得者而認定屬故意，訂定較重處罰外，餘須由稅捐稽徵機關基於具體個案，確實掌握納稅義務人有故意違反上開違章

類型以外之違章行為時，即得依「裁罰倍數參考表」使用須知第4點規定，加重其罰。原告出售凱統公司股票與該公司負責人，成交總價額高達42,000,000元，未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，就如此鉅額交易（原告當年度原申報綜合所得總額僅467,393元），依法應誠實履行稅法上之報繳義務，惟原告竟未依規定計算及申報，難謂無過失；又被告並未查得原告確係故意違反該等義務，囿於舉證責任，乃認定其為過失，故無從依「裁罰倍數參考表」使用須知第4點規定，加重其罰，原告指摘被告裁罰未考量其是否為故意過失而為不同裁處乙節，容有誤解。

5.未考量個案對稽徵成本之影響而有違平等原則部分，查原告未主動報繳系爭所得，被告雖得自電腦蒐集證券交易情形，以勾稽原告漏報情形，但尚須進行異常比對、調查，並針對未申報之原始取得成本進行查核，對照依法辦理個人綜合所得稅基本所得額申報及繳納之納稅義務人，尚非無增加稅捐稽徵機關之稽徵成本情事；況原告係被告投入相當之調查成本後始補報繳，殊難謂對稽徵成本影響不大，被告考量原告已補報繳所漏稅額未予以加重處罰，已係對其有利之考量，原告主張並無可採。

6.至於原告所引司法院解釋均係對行為罰解釋，並無所稱漏稅罰亦應設最高合理限制之闡述，原告主張本件為漏稅罰未設最高合理限制云云，顯無可採。被告已綜合原告一切違章情狀，並依據最高行政法院判決撤銷意旨重核處分，並無原告所稱過苛情事。

ŋ原告主張漏稅罰以違反誠實義務為處罰要件乙節，納保法第16條第1項係規定：「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。」是非謂僅有違反誠實義務為處

罰之要件，故意、過失亦是處罰之要件，原告主張，顯係誤解。至原告主張依納保法第7條第8項規定，作為其上開主張之法令依據乙節，更是對法令誤解所致。查該條項規定：「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。」其立法理由第5點前段及第6點後段分別載明：「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。」「惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」可知，稅捐規避屬於鑽法律漏洞之脫法行為，本非屬違法行為，故不得另課予逃漏稅捐之處罰；惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。亦即，此時已非僅係有租稅規避行為，而是伴有隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等違反誠實義務之行為，是應予裁處漏稅之罰鍰。原告主張漏稅罰以違反誠實義務為處罰要件乙節，並無可採。

ē 原告主張納稅者誤為免稅所得而未申報，亦有納保法第7條第8項之適用乙節，係因誤解「稅捐規避」與「不法意識」，並無可採：

1.所謂「稅捐規避」係指「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」（納保法

第7條第3項前段規定），是納稅者對稅法之認識，主觀上並無錯誤可言；「不法意識」係指「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任」（同法第16條第2項前段規定），即納稅者對稅法之認識，主觀上有錯誤。二者迥然不同。原告主張有納保法第7條第8項「稅捐規避」之適用，顯係誤解。

2.至原告所引臺灣臺北地方法院106年度簡字第269號判決，係就已申報所得之定性爭議案件，核與原告未依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（此為最高行政法院106年度判字第492號判決及鈞院105年度訴字第362號判決所確認之事實）之情形有別。

原告主張納稅者有無違反誠實義務，應以是否有揭露銷售對象及稽徵機關可否由公眾或已知悉充分必要之訊息乙節，係個案判決見解，並無可採：

1.最高行政法院107年度判字第199號判決係針對營業稅案件之判決，並非判例，並無拘束本件之效力。況原告並未於被告調查前揭露交易日期、標的、金額及對象等內容，被告亦無法輕易即知悉系爭交易之全貌，仍需進行調查以確認漏稅事實，其未盡協力義務，妨礙國家核課權之實施，自應受罰。

2.至原告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，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，豈不謂營利事業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。

ě原告主張其並無過失，稽徵機關應負舉證責任其有故意或重大過失乙節，查原告未依規定報繳系爭所得，縱然非故意，

亦難謂無過失；蓋如鈞院105年度訴字第362號判決理由所載：「原告為凱統公司第二大持股股東，應知悉對於未上市上櫃公司之股權交易所得，應依所得基本稅額條例第12條規定加計列入當年度綜合所得稅申報，其於101年度核有系爭證券交易所得，惟未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，且系爭證券交易所得高達38,754,000元，顯非小額所得，原告復於被告所屬員林稽徵所103年1月20日函調查與原告同屬凱統公司原始股東之黃昭誠後，於同年2月6日更正申報並繳清稅款，從渠等二人就該公司之設立、增資取得及出售股份之時點、對象均相同等情，應可合理認定渠等間應有相當之聯繫，益證原告補報繳系爭稅款係為脫免其漏稅責任，是原告並無可減輕之情事，尚無『稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知』第4點之適用。」可知原告不僅無自動補報繳免罰規定之適用，且對系爭漏稅結果之發生係違法且有責之行為，故為脫免其漏稅責任，原告於被告所屬員林稽徵所103年1月20日函調查與原告同屬凱統公司原始股東之黃昭誠後，始與黃君皆於同年2月6日更正申報並繳清稅款。是原告縱非故意，至少有應注意、並能注意而未注意之過失。

原告主張稽徵機關對調查基準日之解釋逸脫文義可能範圍乙節，查關於調查基準日之解釋，最高行政法院106年判字492號判決理由六、　　略以：「原審以……被告於102年10月28日已就待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，確認原告未予申報系爭證券交易所得，已掌握違章事實，並於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』，載明有原告應補稅額違章註記，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……即以具體針對原告系爭證券交易所得進行調查蒐集案關資料……符合前揭『基準日之認定原則』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』相符，而為上訴人雖於103年2月6日及17日自行補報補繳漏報證券交易所得，係在被上訴人進行調查之後，此一事實認定，尚無不依證據與經驗法則、論理法則，亦不相違背。是原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，揆諸前開說明，尚無不合。」準此，最高行政法院106年度判字第492號判決及鈞院105年度訴字第362號判決，均已就調查基準日之判斷論述甚詳，並指出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，原告猶執詞主張，並無可採等語。

聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

所得基本稅額條例第15條第2項之規定，究屬行為罰或漏稅罰？

原告是否違反誠實申報義務，是否具有故意或過失？

原告是否符合稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰之規定？

ŋ 原告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，被告可由其自身資料庫獲悉必要之訊息，應有納保法第7條第8項規定之適用或類推適用，不應裁處罰鍰，是否有理由？

ē 原告主張其採電腦網路申報，系統並未顯示原告有基本所得額，按稅務違章案件減免處罰標準第3-1條第2項規定，應免予處罰，是否有理由？

被告以重核復查決定，按應補稅額6,514,132元處以0.8倍之罰鍰計5,211,305元，是否適法？

ě原告主張「裁罰倍數參考表」就個人違反所得基本稅額條例第15條第2項規定，未區分行為人是故意或過失、初犯或累犯、裁處前是否承認違章及補繳稅款等應減輕事由，被告據此裁處0.8倍罰鍰，違反「裁罰倍數參考表」使用須知第4點之規定，有裁量怠惰之瑕疵，是否有理由？

五、本院的判斷：

前提事實：

原告101年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於101年5月31日出售凱統公司（非上市上櫃公司）股票312股，成交價額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，初查乃核定其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，基本稅額6,550,800元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額36,668元、自行繳納稅額6,550,800元，應退稅額36,668元，並經審理違章成立，按應補稅額6,514,132元處以1倍之罰鍰計6,514,132元；原告就罰鍰處分不服，申經復查及提起訴願，均未獲變更，提起行政訴訟，前經本院105年度訴字第362號判決駁回，原告不服，提起上訴，經最高行政法院106年度判字第492號判決廢棄原判決，並將訴願決定及原處分撤銷，囑由被告另為適法之處分；被告爰依上述最高行政法院撤銷判決意旨，以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（即變更罰鍰為5,211,305元）；原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回等情，為兩造所不爭執，有重核復查決定書、訴願決定書等件資料影本附卷可證（本院卷

第43-65頁），並經本院依職權調取本院105年度訴字第362號卷宗，核閱屬實，此部分事實堪以認定。

所得基本稅額條例第15條第2項之規定，應屬漏稅罰：

1.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。」對照所得稅法第100條第2項規定：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」可知，所得基本稅額條例第15條第2項之規定乃仿照所得稅法第100條第2項之規定而來，二者均屬漏稅罰。

2.所得基本稅額條例第15條第2項之漏稅罰，其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，故處以漏稅罰而非行為罰。原告徒以該條規定有「未依規定申報基本所得額」之行為，即謂該條屬行為罰，容屬誤解。

原告違反誠實申報義務，具有過失：

1.行為時所得基本稅額條例第5條第1項規定：「第5條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項、第2項、第73條第2項、第74條或第75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。」

2.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，納稅義務人取有所得即應自行申報，並盡查對之責，俾

符合稅法之強行規定。原告101年間出售凱統公司股票總價額高達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，就如此鉅額交易所得，原告依法負有誠實履行稅法上之申報繳納義務，惟原告於申報101年度綜合所得稅時，竟未依規定申報、揭露上述證券交易所得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。原告雖主張：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。

ŋ原告不符合稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰之規定：

1.稅捐稽徵法第48條之1第1項規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，下列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：一、第41條至第45條之處罰。二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。」準此，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款，免按各稅法有關漏報、短報之處罰規定辦理者，係以未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件為限。該規定並無須以對外宣示為要件，是稅捐稽徵機關對某一特定事件已產生懷疑，而針對該特定事件已開始發動調查程序，展開調查，且從已掌握之證據資料中，對違章事實之存在，產生高度可能之合理推測，即足當之，而稅捐稽徵機關對違章事實之存在，是否已產生高度可能之合理推測，為事實認定問題。此外，納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報前，已經稽徵機關進行調查，固應由稅捐稽徵機關為

證明，然稅捐稽徵機關進行調查，並不以直接向納稅義務人調查為必要。又財政部103年09月25日台財稅字第10300596890號令核釋修正「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」略以：「二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件：……　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。」關於調查基準日之認定，上開認定原則，既有「其他調查作為」一項，則所列「函查、調卷、調閱相關資料」，自為調查作為之例示，而非以此為限。

2.經查，原告於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，未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，經被告查獲，核定上訴人證券交易所得38,754,000元（42,000,000元－成本312股x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，原告分別於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。次查，原告系爭證券交易所得經財政部財政資訊中心依證券交易稅代繳稅額繳款書資料核定歸戶，經被告所屬員林稽徵所於102年10月28日產出原告101年度綜合所得稅核定通知書（原處分卷第37頁），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。又原告未申報基本所得額，被告於102年10月28日已就待審核定通知書及各項清冊，依次序進行審查，確認原告未予申報系爭證券交易所得，當時即已掌握違章事實，並於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」，載明有原告應補稅額違章

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），即已具體針對原告系爭證券交易所得進行調查蒐集案關資料。又被告所屬員林稽徵所103年1月20日函業已函請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（原處分卷第28頁）。又原告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（原處分卷第33、34、38頁）。被告既然已於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」，嗣後並經承辦人員及主管核章辦理，且其所轄員林稽徵所嗣於103年1月20日函文即已針對陳秀員之配偶黃昭誠出售凱統公司股票交易所得展開調查。雖然上述黃昭誠出售凱統公司股票與原告出售凱統公司股票係屬二事，然而兩者同為凱統公司股東，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，被告自得參酌黃昭誠出售凱統公司之股票交易所得，據為認定原告出售凱統公司之股票交易所得。而且，稽徵機關對於逃漏稅捐之調查，並不以直接向納稅義務人調查者為限，倘其調查對象業已特定，稽徵機關先就周邊事證蒐集鞏固，本屬稽徵調查之常態作為。綜上，被告已於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」，嗣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，符合前揭「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」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」相符，而原告雖於103年2月6日及17日自行補報補繳漏報證券交易所得，然係在被告進行調查之後，故本件應無稅捐稽徵法第48條之1第1項免罰之適用。

ē原告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，被告可由其自身資料庫獲悉必要之訊息，應有納保法第7條第8項規定之適用或類推適用，不應裁處罰鍰，並無理由：

1.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。」其立法理由略以：「……二、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。」

2.納保法第7條第3項之規定即所謂「稅捐規避」，乃是指納稅人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻以選擇與此不同的迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，來達成與選擇通常的法形式之情形基本上同一的經濟上效果，而同時減輕或排除與通常的法形式相連結之稅捐上負

擔。至於「逃漏稅捐」，乃是對於滿足課稅要件之事實，全部或部分予以隱匿的行為。原告101年間出售凱統公司股票總價額高達42,000,000元，負有申報基本所得額及繳納稅款之義務，卻未依法計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，核屬對於滿足課稅要件之事實，全部予以隱匿的行為，應屬「逃漏稅捐」而非「稅捐規避」，故應無納保法第7條第8項規定之適用或類推適用，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。原告主張其因誤認為免稅所得而未申報，當然有納保法第7條第8項之適用或類推適用，並不可採。

3.至於原告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，尚難僅以原告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。原告據此主張其無違反誠實義務，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。

4.又被告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。況且，原告漏報之證券交易所得高達38,754,000元，金額甚

鉅，難謂其漏稅行為所生之影響不大。

原告主張其採電腦網路申報，系統並未顯示原告有基本所得額，按稅務違章案件減免處罰標準第3-1條第2項規定，應免予處罰，亦無理由：

1.稅務違章案件減免處罰標準第3-1條第2項規定：「綜合所得稅納稅義務人依所得基本稅額條例第15條規定應處罰鍰案件，有下列情事之一者，免予處罰：一、納稅義務人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，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，其經調查核定短漏報之課稅所得，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。二、納稅義務人採用稽徵機關提供之綜合所得稅結算申報稅額試算作業，並依規定於法定結算申報期間內完成結算申報，其經調查核定短漏報之課稅所得，屬稽徵機關依規定應提供而未能提供之所得資料。……」

2.經查，原告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3-1條第2項所規定免予處罰之要件。

3.綜合所得稅電子結算申報作業要點第9點規定：「九、所得資料：……　納稅義務人除利用網際網路下載或臨櫃查詢並申報之各類所得資料外，另須完整蒐集且逐筆輸入其他收入、成本費用及所得資料於相關欄項中。若於網路下載或臨櫃

查詢之所得資料不正確或遺漏，應向所得給付單位查明更正並核實自行輸入申報。……ŋ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；納稅義務人未依規定辦理申報致有短報或漏報情事者，除依規定免罰者外，應依所得稅法及其相關規定處罰。」故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，原告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。

ě被告以重核復查決定，按應補稅額6,514,132元處以0.8倍之罰鍰計5,211,305元，並無違法：

1.應適用的法令：

－所得稅法第13條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」

—行為時所得基本稅額條例第12條規定：「（第1項）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、……三、下列有價證券之交易所得：　未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或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書……。（第4項）第1項第3款規定有價證券交易所得之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部定之。」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。」同條例施行細則第2條第1項規定：「依本條例規定繳納所得稅之營利事業或個人，於辦理所得稅結算申報時，應依本條例規定計算基本稅額，並依財政部規定之格式申報及繳納。前項營利事業或個人未依規定申報所得基本稅額者，稽徵機關應依查得資料，核定其基本所得額及基本稅額。」

· 行為時個人證券交易所得或損失查核辦法（原名稱：有價證券交易所得計入個人基本所得額查核辦法，下稱「查核辦法」）第4條第1項規定：「有價證券交易所得之計算，以交易時之成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額為所得額。」

j 財政部100年1月10日台財稅字第09904154480號令：「納稅義務人已依所得稅法規定辦理綜合所得稅結算申報，但未依所得基本稅額條例規定計算及申報基本所得額，經稽徵機關調查，發現短漏報依同條例第12條第1項規定應計入基本所得額之綜合所得淨額及各款規定之所得額或金額，致短漏基本稅額者，應依同條例第15條第2項規定處罰。」

2.依所得基本稅額條例第5條第1項及同條例施行細則第2條第1項規定，適用該條例規定繳納所得稅之個人，應於辦理所得稅結算申報時，依財政部規定之格式申報及繳納基本稅額；倘納稅義務人僅辦理綜合所得稅結算申報，而未依財政部規定之格式申報及繳納基本稅額，即構成該條例第15條第2項規定之違章。

3.原告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，原告雖於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，被告原依「裁罰倍數參考表」關於個人違反所得基本稅額條例第15條第2項屬「未申報所得屬前2點以外之所得，且非屬第4點情形者，處所漏稅額1倍之罰鍰。」之規定，按補徵稅額6,514,132元處1倍之罰鍰計6,514,132元（基本稅額6,550,800元－扣繳稅額及可扣抵稅額36,668元），嗣經原告提起行政爭訟，經最高行政法院106年度判字第492號判決廢棄本院105年度訴字第362號判決，並將訴願決定及原處分撤銷，囑由被告另為適法之處分。被告重核復查決定依上述最高行政法院判決意旨，參酌「裁罰倍數參考表」中關於所得基本稅額條例（營利事業所得稅）第15條第2項情形，就「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「處所漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏稅額1.2倍之罰鍰」之規定，裁罰倍數酌減20%【即（1.5－1.2）/1.5＝0.2】，即原按補徵稅額6,514,132元處1倍之罰鍰計6,514,132元，改按應補徵稅額6,514,132元處0.8倍之罰鍰計5,211,305元（6,514,132元x 0.8），准予追減罰鍰1,302,827元，經核已考量原告違章程度而為適切之裁罰，並無違法。

原告主張「裁罰倍數參考表」就個人違反所得基本稅額條例第15條第2項規定，未區分行為人是故意或過失、初犯或累犯、裁處前是否承認違章及補繳稅款等應減輕事由，被告據此裁處0.8倍罰鍰，違反「裁罰倍數參考表」使用須知第4點

之規定，有裁量怠惰之瑕疵，並不可採：

1.「裁罰倍數參考表」使用須知第4點規定：「四、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。」

2.關於原告主張未區分故意或過失，而為不同裁處一事。按「裁罰倍數參考表」屬財政部為協助下級機關行使裁量權而訂頒之裁量基準，其中關於違章情形之分類，縱未針對故意或過失之違章行為予以區分，若所定裁罰倍數基準並非法定最高額度，且因違反義務人之應受責難程度，僅屬行政罰法第18條第1項所規定為罰鍰之裁量時應審酌之情狀之一，並因「應受責難程度」中之主觀責任條件僅有故意及過失之分，是從量化之觀點，裁罰倍數基準若僅訂為法定裁罰額度之中度以下倍數，更難僅因未針對故意或過失違章行為為不同之裁罰基準，而當然得謂據之而為之罰鍰處分有裁量怠惰情事（最高行政法院104年度判字第144號判決意旨參照）。經查，原告出售凱統公司股票予該公司負責人，成交總價額高達42,000,000元，卻未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅基本所得額，而有漏報所得情事，核有過失，應予裁罰，已如前述。又被告據為裁量基準之「裁罰倍數參考表」，其中關於原告所違反之所得基本稅額條例第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節，而訂有不同之裁罰倍數，即已有考量違章行為應受責難程度、所生影響及因此所得利益等情狀。至其裁量內容，雖未將故意或過失之主觀違章意思予以區別，然被告重核復查決定係認定原告

具有過失，並對原告之違章行為處以補徵稅額0.8倍之罰鍰，其所裁處者屬基本所得稅額條例第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，其裁量自不因被告所依憑之「裁罰倍數參考表」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。

3.關於原告主張「裁罰倍數參考表」就違反稅捐稽徵法第46條第1項等規定，均有區分裁罰次數，而有不同裁罰之考量，惟本件被告未考量原告為初犯，且無再犯之情形，而為裁處乙節。按稅捐稽徵法第46條第1項等規定，均屬針對行為罰之規範，核與本案係漏稅罰有別，又稅捐稽徵法第46條第1項等規定，係因上開法條訂定稅捐稽徵機關責由納稅義務人於一定期限內為一定之行為，而不行為，於第1次裁處後，納稅義務人倘仍不行為，為督促納稅義務人履行該義務，再次就同一行為義務，分別依其未履行第2次、第3次及以後各次行為義務，所施加之處罰，其性質係行為罰之連續處罰，核與本件原告未依規定報繳101年度之基本所得額遭處漏稅罰之情形有別，自難僅以被告據以衡量之「裁罰倍數參考表」未就初犯等情酌減罰鍰倍數為由，逕認被告裁處罰鍰顯有違失。

4.至於原告主張：未區分裁處前是否承認違章及補繳款稅等應減輕事由部分，被告重核復查決定已依最高行政法院106年度判字第492號判決意旨，參酌「裁罰倍數參考表」中關於所得基本稅額條例（營利事業所得稅）第15條第2項情形，就「漏稅額超過10萬元者」之案件，裁罰倍數「處所漏稅額1.5倍之罰鍰。但於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並願意繳清稅款及罰鍰者，處所漏

稅額1.2倍之罰鍰」之規定，將裁罰倍數酌減20%【即（1.5－1.2）/1.5＝0.2】。

原告雖另主張：其僅因誤認為免稅所得，且已於被告裁罰前承認違章事實，並補繳稅款，被告裁罰金額卻仍高達5,211,305元，有違比例原則云云。然查，本件原告未依法申報基本所得稅額高達38,754,000元，應補稅額達6,514,132元，若被告疏未查獲，則原告獲取之不法利益亦高達6,514,132元，由此可見，立法者就所得基本稅額條例第15條第2項比照所得稅法第110條第2項，將罰鍰額度規定為按補徵稅額處3倍以下罰鍰，以杜絕逃漏稅捐，尚難謂違反比例原則、平等原則。

關於原告聲請停止訴訟程序並聲請大法官會議釋憲部分，本院認為被告重核復查決定並無違法，且所得基本稅額條例第15條第2項並無違反比例原則、平等原則，已如前述，故無停止訴訟程序並聲請大法官會議釋憲之必要。

本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此敘明。

六、結論：重核復查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

中　　華　　民　　國　　108　　年　　4　　月　　11　　日

臺中高等行政法院第二庭

審判長法官　林　秋　華

法　官　莊　金　昌

法　官　陳　文　燦

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀，其未表

明上訴理由者，應於提出上訴後20日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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.上訴人或其法定代理人具備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　　108　　年　　4　　月　　11　　日

書記官　林　昱　妏