

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年4月18日辯

原告 歐仁傑

訴訟代理人 李宣毅 律師

莊家亨 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 林雅菁

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年8月31日台財法字第10713932760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：

(一)原告民國91年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報出售歐美亞投資股份有限公司（下稱歐美亞公司）未經簽證發行股票之財產交易所得新臺幣（下同）33,600,000元（下稱系爭財產交易所得），歸戶核定其當年度綜合所得總額36,310,118元，於94年9月30日補徵應納稅額13,314,915元，同年7月26日按所漏稅額13,314,915元處0.5倍之罰鍰6,657,400元

(下稱91年度第1次核定，係按所得歸課年度區分，下同)，原告不服，申經復查，經被告95年1月20日中區國稅法二字第0950000600號復查決定(下稱91年度第1次復查決定)未獲變更，提起訴願，經財政部95年5月11日台財訴字第09500128290號訴願決定撤銷。

(二)嗣被告依訴願決定意旨作成95年9月29日中區國稅法二字第0950048489號重核復查決定，註銷原告91年度上開財產交易所得及罰鍰處分(下稱91年度第1次重核復查決定)，另於96年4月19日改歸課其92年度財產交易所得，核定92年度綜合所得總額33,884,247元，並補徵應納稅額12,808,325元，於95年12月13日按所漏稅額12,768,745元處0.5倍之罰鍰6,384,300元(下稱92年度核定)。原告仍不服，申經復查，經被告97年4月8日中區國稅法二字第0970006184號復查決定(下稱92年度復查決定)未獲變更，原告循序提起行政訴訟，經本院97年度訴字第350號判決「訴願決定及原處分(復查決定)均撤銷，由被告查明後另為適法之處分。」

(三)被告依本院97年度訴字第350號判決意旨，作成98年7月16日中區國稅法字第0980036304號重核復查決定，註銷原告92年度上開財產交易所得及罰鍰處分(下稱92年度重核復查決定)，另於98年7月27日改歸課其91年度財產交易所得，核定91年度綜合所得總額53,927,783元，補徵應納稅額13,440,000元，及於98年11月23日按所漏稅額13,440,000元處0.5倍之罰鍰6,720,000元(下稱91年度第2次核定)。原告均不服，申請復查，經被告101年7月3日中區國稅法字第1010021631號復查決定，追減罰鍰62,543元(下稱91年度第2次復查決定)，原告仍表不服，循序提起行政訴訟，經本院102年度訴字第135號判決駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政

法院103年度判字第638號判決廢棄，發回本院更為審理，案經本院103年度訴更一字第26號判決駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政法院105年度判字第475號判決「原判決廢棄。訴願決定及原處分（即後附『本案行政爭訟經過簡表』所載之第3次復查決定）均撤銷。」

(四)被告再依最高行政法院105年度判字第475號判決撤銷意旨，作成107年3月1日中區國稅法二字第1070001898號重核復查決定（第3次重核復查決定，下稱本件重核復查決定），變更核定91及92年度財產交易所得28,965,517元、4,634,483元、罰鍰3,492,903元、591,268元，及撤銷98年7月16日中區國稅法字第0980036304號重核復查決定（即92年度重核復查決定）。原告猶表不服，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：

(一)本件重核復查決定已變更91、92年度初核處分，應屬第2次裁決或另為一新的行政處分：

1.由本件重核復查決定主文所載：「一、變更核定91及92年度財產交易所得28,965,517元、4,634,483元及罰鍰3,492,903元、591,268元。二、撤銷本局98年7月16日中區國稅法字第0980036304號重核復查決定。」被告並作成91、92年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書及重核復查決定應補稅額更正註銷單，變更91、92年度初核處分，並撤銷第2次重核復查決定，係依照最高行政法院105年度判字第475號判決之見解，認定被告於核定91、92年度初核處分時，有悖於收付實現制原則，故作出第3次重核復查決定時，實已就原告所應核課之綜合所得稅額之實質要件予以審查，法律性質上應屬第2次裁決或另為一新的行政處分。且本件重核復查決定認定

被告所為 91 年、92 年度初核處分違法，並變更 91 年、92 年度初核處分而為更正核定，替代違法之舊行政處分，性質上應認舊行政處分（即 91 年、92 年初核處）已由被告予以撤銷。

2. 按「『違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷。其上級機關，亦得為之。』行政程序法第 117 條前段定有明文。依此規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，為處分之行政機關既得予撤銷，則於行政處分救濟期間經過前，自無不許撤銷之理。而行政處分之撤銷，以明示撤銷之方法為之，固屬常態，惟若作成合法之新行政處分替代違法之舊行政處分，而未為行政處分撤銷之明示者，亦屬違法行政處分之撤銷。」最高行政法院 95 年度判字第 443 號判決參照。從而，被告作出本件重核復查決定時，既認定原 91、92 年度初核處分違法，而更正原初核處分，雖未明示撤銷初核處分，則本件重核復查決定已替代違法之初核處分，該 91 年、92 年初核處分應已撤銷無誤。

3. 本件重核復查決定後，被告另行寄發 91、92 年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書及重核復查決定應補稅額更正註銷單，由該繳款書及註銷單所載，其對應納稅額之核定及計算，均與 91、92 年度初核處分之記載有所不同，亦可認定本件重核復查決定、繳款書及更正註銷之作成，已撤銷原 91、92 年度初核處分無誤。

4. 被告抗辯「復查決定與初核處分在效力上可以並存，而不採復查決定取代初核處分之觀點，被告係於 105 年 9 月 21 日知悉最高行政法院判決認定應分別歸屬原告 91、92 年度財產交易所得，始知有撤銷原因，並於 107 年 3 月 1 日作成本件重核復查決定，符合行政程序法第 121 條之規定，是本件尚非另為新的核課處分」云云，惟查：

(1) 按復查之目的在於維護已核定所得額之正確，故應注重於法令適用之允當，與事實認定之精確，以達課稅之公正、公平。而依稅捐稽徵法第35條及第38條規定，納稅義務人對於核定稅捐處分不服，於提起訴願前須先經之復查程序，乃原處分機關就該核定稅捐處分所再為之自省程序，即原處分機關所為復查決定性質上仍應認屬原處分之一環。是以，復查程序係原處分機關針對原初核處分是否適法所為之制度設計，而原處分機關於復查決定時，既就原初核處分之適法性、妥適性予以重新審核，對於原處分機關而言，若復查之結果與原初核處分不符時，進而變更初核處分之結果，該復查決定實已取代原初核處分而為一新的行政處分，原初核處分即因復查決定之作成而經撤銷，且參酌最高行政法院95年度判字第443號判決要旨，復查決定雖未為行政處分撤銷之明示者，亦屬違法行政處分之撤銷，而復查決定此一新的行政處分，其相關程序要件及實體要件之判斷，仍應依稅捐稽徵法之相關規定辦理無誤。被告辯稱復查決定與初核處分在效力上可以並存云云，應係指行政法院於審理稅務案件審理時之作法，並非針對原處分機關藉由復查決定制度變更初核處分，倘非如此，當復查決定與初核處分之結果存在相歧異之認定時，仍使得二者間之效力得以並存，復查制度之設計恐將成為具文。

(2) 行政程序法第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起2年內為之。」足見，行政處分撤銷權之除斥期間係自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起算，而該條所謂「撤銷原因」係指「行政處分係屬違法而應予撤銷之原因，包括認定事實及適用法規之瑕疵；至於第117條但書各款所規定者

，乃阻卻撤銷權發生之事由，而非撤銷原因（最高行政法院96年度判字第1578號、97年度判字第328號判決要旨參照）。從而，被告於91年11月20日以中區國稅二字第0910069973號函請原告提供出售歐美亞公司之股票資金流向，經原告將訴外人林雪華於91年10月25日、92年3月11日及92年3月19日分別匯款予原告之相關匯款單據及交易明細提出予被告後，被告於92年4月14日核發非屬贈與財產同意移轉證明，則被告依收付實現制精神，針對原告何時收受林雪華給付之股權交易款項，應能正確判斷核課本件所應繳納之稅額，進而認定先前所核課91年初核處分具有撤銷之原因，卻遲至107年3月1日作成本件重核復查決定，並變更撤銷91、92年度初核處分，顯逾行政程序法第121條第1項之除斥期間，更無從以本件重核復查決定僅變更91、92年度初核處分，即認本次重核復查決定非為一新的行政處分，被告所辯應屬無據。

(二)原告並無以詐欺或其他不正方法逃漏稅捐，核課期間應以5年為據：

1.從歷次行政爭訟過程，被告以原告於爭訟過程中提出(1)92年3月24日與林雪華簽訂之買賣撤銷協議書、(2)92年3月26日出具之股權無移轉證明書、(3)撤銷申請書等資料（下稱系爭三文件），認定原告反覆易詞，虛飾證據資料，足生損害於稽徵機關及法院對於事實判斷之正確性，核屬故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之積極行為，符合稅捐稽徵法第21條第1項第3款之規定，核課期間為7年云云。然查，系爭三文件，係因被告所屬人員依相關資料計算歐美亞公司資產淨值，指導應依每股淨值58元申報，為配合其要求即先撤回原先贈與稅之申報，並補提系爭三文件，並於92年3月間提出予

被告，此經被告於前審鈞院103年度訴更一字第26號準備程序時自承在卷，即系爭三文件係在被告所屬人員要求指導下所製作，且該文件於第1次申請復查、訴願時業已提出，對於系爭股票買賣過程，原告因不諳法令而誤申報證券交易稅，足證原告並無蓄意隱匿或臨訟提示虛為證據資料。

2.本件違法核課財產交易所得之所以拖延甚久，多次歷經法院撤銷發回，實乃肇因於法院與被告對財產交易收入之時間歸屬認定錯誤，基於個人綜合所得稅採取收付實現制之精神，所得收入實現係以是否收到現金或足以替代現金之報償為準，司法院釋字第377號解釋在案。換言之，判斷財產交易核課之時點，依收付實現制之精神，應以實際收到現金或足以替代現金之報酬時點為之，衡與買賣契約實際成立之時點或股票過戶之時點無涉。是以，原告與林雪華間之股票買賣行為，其股款支付之相關憑證，亦於原告辦理非贈與稅申請時，經被告函請原告提供，原告亦如實提供相關交易資料與被告，如匯款申請書附卷可稽，此為被告核定原告財產交易稅額之唯一判斷依據，被告自難諉為不知，則原告既於91年10月25日、92年3月11日、92年3月19日收受林雪華之價金，法院及被告基於收付實現制原則，本即可依法妥適核課原告各該年度應繳納之財產交易所得，非如被告一再變更核課期間，致使案件拖延迄今已餘15年仍未能確定，被告自難推諉卸責，或將此不利益歸咎於原告，指摘原告隱匿或提供虛偽資料。故原告當無任何以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐之情事，核課期間應為稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定之5年無誤。

(三)被告於107年3月1日作出本件重核復查決定，距離申報期間屆滿之翌日起已逾7年，依法不得再行核課：

01 1.本件重核復查決定已變更原91、92年度初核處分，性質上已
02 撤銷原91、92年度初核處分，為一新行政處分，業如前述，
03 則相關核課處分之程序要件及核課期間之限制，自應依行政
04 程序法及稅捐稽徵法之規定分別判斷。

05 2.依稅捐稽徵法第22條第2款規定：「前條第1項核課期間之起
06 算，依左列規定：……二、依法應由納稅義務人申報繳納之
07 稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之
08 翌日起算。」原告依法應分別於92年6月30日、93年6月30日
09 申報91、92年度財產交易所得，縱使認定核課期間為7年，9
10 1、92年度初核處分因變更核定之結果，已使得該等處分被
11 取代而失其效力，被告迄至107年3月1日作出本件重核復查
12 決定，已逾7年核課期間，難謂適法。

13 (四)關於營利所得部分，因納稅者權利保護法（下稱納保法）之
14 修正，自得於嗣後救濟程序中提出，法院亦應依職權進行審
15 理，且此影響應納稅額之判斷，其核課程序及是否逾越時效
16 規定，自得由鈞院予以判斷：

17 1.按「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於
18 訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，
19 得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政
20 法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課
21 稅處分違法者，亦同。」、「行政法院對於納稅者之應納稅
22 額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定
23 其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」納保法
24 第21條第1項、第3項分別定有明文。從而，系爭營利所得數
25 額雖非本件財產交易所得案件主要爭點，惟納保法訂定後，
26 依上揭規定原告得於行政訴訟事實審言詞辯論終結前，追加
27 或變更主張課稅處分違法事由，被告核課原告91年度應納稅

額及罰鍰之計算基礎，係以91年度財產交易所得加計營利所得計算綜合所得淨額，再依該淨額乘以稅率40%後扣除累進差額，得出應納稅額，並作為應補稅額及罰鍰依據，則營利所得金額及核課與否即影響本件核課處分之認定。

2.原告於92年5月間依法報繳91年度綜合所得稅時，已就營利所得部分予以申報2,513,574元，被告於核定91年度應補繳稅額及罰鍰之計算，即係加計營利所得數額及可扣抵稅額金額後核定，則營利所得數額為何？其適用時效期間為何，有無逾越核課期間等，均影響應補稅額及罰鍰計算之認定，自有查明之必要，此業經最高行政法院103年度判字第638號判決指摘敘明在卷，故此營利所得部分雖屬財產交易所得外之爭點，然影響應補稅額及罰鍰之核課，自有加以審視必要。

3.原告既已依法申報上開營利所得，則核課期間應為5年，被告於94年7月26日91年度第1次核定處分雖已將此部分納入綜合所得淨額內計算，惟91年度第1次核定處分經被告於95年9月29日第1次重核復查決定予撤銷而不復存在，迨至98年7月27日始重新針對91年度財產交易所得予以核課，並於98年11月23日裁處罰鍰。足認，前開營利所得之核課期間距離申報期間屆滿之翌日（92年6月1日）起已逾5年，自不得於逾法定核課期間後之98年7月27日再行將此營利所得納入系爭91年度財產交易所得綜合所得稅額內。縱以最後更正營利所得之時點計算（99年3月2日），被告於107年3月1日始重新核定該營利所得，亦逾5年時效，則據以計算漏稅額，並以漏稅額處0.5倍罰鍰之處分，應有違誤。

4.最高行政法院105年度判字第475號判決，係以營利所得部分，不在第3次復查決定（即91年度第2次復查決定）追加範圍內，已經初核處分納入課稅所得中，且不在原財產交易所得

之爭議範圍內，而嗣後撤銷初核處分範圍僅限制在財產交易所得爭點內，而不及於核課之營利所得部分，因而認定不生核課期間之問題。然查，本件綜合所得稅之計算除財產交易所得外，另以營利所得作為核定本稅之計算基礎，故95年9月29日第1次重核復查決定、98年7月16日第2次重核復查決定雖僅針對財產交易所得部分予以註銷，但因營利所得之認定，影響本稅金額之認定，且被告亦無將其割裂分別作出處分，則於重核復查決定撤銷初核處分時，勢必影響該次行政處分之正確性及存續，連同營利所得之核課亦因行政處分違誤而一同遭到撤銷，且因納保法之增訂，使得營利所得仍得納為爭議範圍內，當無因營利所得於初核處分納入課稅所得中，或營利所得不在原財產交易所得爭議範圍內，即認營利所得非為本件爭訟範圍。故第1次重核復查決定既註銷財產交易所得，使得91年度初核處分遭撤銷，連帶使得作為核定所得稅額基準之營利所得，其核課之認定不復存在，被告本件重核復查決定當應審視營利所得核課時效問題，是本件重核復查決定及91、92年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書、重核復查決定應補稅額更正註銷單，核定原告91年度本稅6,985,806元、92年度1,228,419元，其中91年度本稅之計算方式，即係加計營利所得在內，顯見營利所得於核課認定時，已逾5年時效，此亦為最高行政法院103年度判字第638號判決指摘之要旨，被告於核定原告91年度綜合所得稅時，未能慮及此部分違誤，所為處分自非適法等語。

(五) 聲明：撤銷訴願決定及原處分（含91、92年度初核處分、本件重核復查決定、核定稅額繳款書、應補稅額更正註銷單）。

三、被告答辯及聲明：

(一) 本稅部分：

1. 依最高行政法院105年度判字第475號判決：

(1) 理由六(二) 1.(1) (2) 略以：「本案第3次本稅初核處分有關財產交易所得之程序爭點部分，即『本案中財產交易所得之核課，有無逾越法定核課期間』一節，本院基於以下之法理，認為前開財產交易所得之核課期間應為7年……(1) 按稅捐稽徵法第21條第1項第3款明定，未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年……因此只要納稅義務人有發生短漏稅捐結果之認識及期待（漏稅故意），而違反稅捐法制要求之誠實義務，即符合上述『詐欺』或『其他不正當方法』定義，其稅捐核課期間應為7年。(2) 本案原告既然自承『股權交易日為91年10月25日，並在當日收取其母林雪華給付之價款35,000,000元』等情，卻於第1次復查決定之行政爭訟程序中主張系爭交易發生在92年間，而提出系爭三文件……虛構『91年10月25日股權買賣事後撤銷』等不實事實，再配合被原告於92年4月15日核發、但內容與實情不相符之『非屬贈與財產同意移轉證明書』（其上載明上開交易日期為92年3月28日），導致稅捐機關及其上級機關誤以為上開交易所得現實年度為92年度，而將第1次復查決定予以廢棄。事後依原告主張將該筆稅捐客體納入原告92年度稅基範圍內而作成第2次復查決定時，原告又主張『該筆所得實現時點為91年度，前階段行政爭訟程序所提出文書證據，其記載內容與實情不符』等情，顯然原告已在第1次復查決定之爭訟程序中違反誠實申報義務，並且是出於逃稅意圖（此可由『原告於第2次復查決定之爭訟程序中，又主張系爭稅捐客體應再歸屬至91年度，造成該筆稅捐有

01 效核課目標之再度落空，使其又暫免該筆稅捐之繳納，並
02 讓稅捐歸屬繼續處於不確定狀態，甚或在不明立法設計之
03 情況下，誤以為可以拖過稅捐核課期間而免除該筆稅負』
04 等情推知），自符合上開『不正當方法逃漏稅捐』之要件
05 。

06 (2) 理由六(二)2.(1)④略以：「依稅務行政爭訟之實務作業慣例
07 向來認為：復查決定與初核處分在效力上可以併存，而不
08 採取復查決定（在爭點範圍內）取代初核處分之法律觀點
09 。因此若核課處分違法，而依法應予撤銷者，法院向來僅
10 撤至復查決定，而保留初核處分。以免行政爭訟程序久懸
11 不結，導致核課期間屆至，使稽徵機關喪失作成核課處分
12 之權利（德國法制則有另有核課期間因法定事由而不屆滿
13 之設計，德國租稅通則法制第171條參照）。」

14 (3) 理由六(三)略以：「總結以上所述，本案中財產交易所得之
15 稅基量化金額尚有違誤，在此範圍內，應認本案上訴為有
16 理由。且因為本案程序標的尚包括裁罰處分在內，而漏稅
17 罰鍰金額之決定涉及裁量……而補稅金額之核定，亦須先
18 扣除4,634,483元之稅基，而後重行計算正確之補稅金額
19 。故應由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並撤
20 銷訴願決定及原處分（第3次復查決定），由被告依法
21 另為補稅及裁罰處分。在此特別應補充說明，依目前司法
22 實務見解，為補我國法制缺乏核課期間不完成事實之設計
23 ，復查決定與初核處分各自獨立，而行政爭訟審查之程序
24 標的僅為復查決定。因此本案之廢棄範圍僅及於第3次復
25 查決定，第3次補稅及裁罰初核處分之規制效力仍然繼續
26 維持。」

27 (4) 準此，最高行政法院105年度判字第475號判決所為之撤銷

，責由被告重為適法之處分，係將被告第3次復查決定之財產交易所得撤銷，並非認被告對原告之課稅處分並不存在而撤銷原課稅處分，而係囑被告對於原課稅處分再重為適法之復查決定。又該判決已指摘原告有以不正當方法逃漏稅捐之行為，核課期間應7年，原告主張尚難採據。另系爭財產交易所得既經最高行政法院查明認定應分屬原告91及92年度之所得，被告撤銷第2次重核復查決定，僅係回復至原核定之狀態，尚非另為新的核課處分，是有關系爭財產交易所得不生核課期間之問題，原告主張容有誤解。

2.另依最高行政法院105年度判字第475號判決：

(1)理由六(二)3.(4)①②略以：「①首先基於個人綜合所得稅採取收付實現制之精神，本案中40,600,000元之財產交易收入，僅有35,000,000元在91年度實現。②又基於收入成本费用配合原則之要求，該35,000,000元財產交易收入對應之成本則是6,034,483元 $7,000,000 \text{元} \times (35,000,000 \text{元} / 40,600,000 \text{元})$ 」，故原告91年度對應之財產交易所得實為28,965,517元，第3次復查決定認此部分財產交易所得金額為33,600,000元，尚有違誤。」

(2)理由六(三)略以：「總結以上所述，本案中財產交易所得之稅基量化金額尚有違誤，在此範圍內，應認本案上訴為有理由……而補稅金額之核定，亦須先扣除4,634,483元之稅基，而後重行計算正確之補稅金額。故應由本院本於原審確定之事實，將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（第3次復查決定），由被告依法另為補稅及裁罰處分。」

(3)被告本件重核復查決定，依上開判決意旨，將第3次復查

決定審查標的（第3次初核處分）即原告91年度財產交易所得33,600,000元，先扣除4,634,483元後，以28,965,517元為稅基，重行計算正確之補稅金額，將原核定補徵應納稅額8,839,599元，變更核定為6,985,806元，即已扣除4,634,483元之稅基，而重行計算之補徵應納稅額，原告主張容有誤解。

(4) 綜上，被告本件重核復查決定變更核定91及92年度財產交易所得為28,965,517元及4,634,483元，並無不合。

3. 關於營利所得與原告申報及更正變動情形：

(1) 原告91年度綜合所得稅結算申報，自行申報源自歐美亞公司營利所得2,513,574元（可扣抵稅額349,074元）、其他各類所得196,544元、綜合所得總額2,710,118元、應納稅額457,444元、扣繳及可扣抵稅額356,224元及結算自繳稅額101,220元。嗣經被告查獲原告漏報91年10月25日出售歐美亞公司未經簽證發行股票70萬股之財產交易所得33,600,000元，加計其申報源自歐美亞公司營利所得2,513,574元及其他各類所得196,544元，核定綜合所得總額36,310,118元，補徵應納稅額13,314,915元，並處罰鍰6,657,400元。

(2) 原告不服，於94年9月23日申請復查，經被告95年1月20日中區國稅法二字第0950000600號復查決定（即91年度第1次復查決定）未獲變更，提起訴願，經財政部95年5月11日台財訴字第09500128290號訴願決定撤銷略以，原告已舉證證明其已於92年3月24日與其母林雪華簽訂「買賣撤銷協議書」，歐美亞公司並於92年3月26日出具「股權無移轉證明書」證明股票於91年度未有變動，上述事證資料並提經被告機關審核後，於92年4月15日核准發給原告「

非屬贈與財產同意移轉證明」，而該證明已明確記載申請人係於92年3月25日訂立買賣契約移轉系爭歐美亞公司股票700,000股之事實。財政部爰將原處分（復查決定）撤銷，由被告另為處分。嗣被告依訴願決定撤銷意旨作成95年9月29日中區國稅法二字第0950048489號重核復查決定（即91年度第1次重核復查決定），註銷原告91年度系爭財產交易所得33,600,000元及罰鍰，即系爭財產交易所得0元，歐美亞公司營利所得2,513,574元及其他各類所得196,544元，綜合所得總額2,710,118元，補徵應納稅額及罰鍰0元。另於96年4月19日改歸課原告92年度財產交易所得33,600,000元（第2次初核處分，即92年度核定），核定當年度綜合所得總額33,884,247元，補徵應納稅額12,808,325元，並處罰鍰6,384,300元。

- (3) 系爭歐美亞公司股權原於91年10月25日由原告移轉與其母林雪華，該公司於91年11月10日經股東會決議分派股利，91年度分派屬系爭70萬股之股利總額17,617,665元（含可扣抵稅額2,446,665元），原所得人為林雪華，嗣歐美亞公司於94年11月間向被告所屬大智稽徵所申請更正，因系爭股票於92年3月25日由原告移轉與其母林雪華，該公司91年度分派屬於系爭70萬股股利總額17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元）之股利憑單，所得人由林雪華更正為原告，經被告所屬大智稽徵所核准更正；又原告亦於94年9月21日自行向被告所屬大智稽徵所申請更正，其91年度綜合所得稅自行申報之股利總額（營利所得）2,513,574元更正為20,131,239元，可扣抵稅額349,074元更正為2,795,739元（即歐美亞公司91年度分派屬系爭70萬股股利之所得人由林雪華更正為原告），並自動補繳稅額4,475,

316元。嗣被告作成第1次復查決定，併同被告所屬大智稽徵所前揭更正，原告91年度財產交易所得0元，歐美亞公司營利所得20,131,239元、其他各類所得196,544元，綜合所得總額20,327,783元，減除扣繳及可扣抵稅額2,802,889元、自繳稅額4,576,536元（含原告補報補繳稅額4,475,316元），補徵應納稅額及罰鍰0元（下稱第1次更正）。

(4)原告對第2次初核處分（92年度核定）仍表不服，申請復查，經被告97年4月8日中區國稅法二字第0970006184號復查決定（即92年度復查決定）未獲變更，提起訴願遞遭駁回，續提起行政訴訟，經鈞院97年度訴字第350號判決撤銷，被告依前開判決意旨作成98年7月16日中區國稅法字第0980036304號重核復查決定（即92年度第2次重核復查決定），註銷原告92年度系爭財產交易所得及罰鍰處分。又被告改核定原告91年度財產交易所得33,600,000元，加計歐美亞公司營利所得20,131,239元及其他各類所得196,544元，綜合所得總額53,927,783元，補徵應納稅額13,440,000元，並處罰鍰6,720,000元（第3次初核處分，即91年度第2次初核）。

(5)原告對被告第3次初核處分系爭財產交易所得不服，於99年1月間申請復查。嗣歐美亞公司於99年2月間依鈞院97年度訴字第350號判決意旨，再度申請更正歐美亞公司91年度分派屬系爭70萬股股利總額17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元）之股利憑單，所得人由原告更正為林雪華；原告於99年3月2日再度向被告所屬大智稽徵所申請更正（下稱第2次更正），即系爭財產交易所得33,600,000元、歐美亞公司營利所得2,513,574元、其他各類所得196,5

44元，綜合所得總額36,310,118元，減除扣繳及可扣抵稅額356,224元、自繳稅額4,576,536元（含原告補報補繳稅額4,475,316元），補徵應納稅額8,839,599元。本案已繫屬復查程序中，經被告所屬大智稽徵所於99年5月5日移送原告91年度營利所得更正案予被告併復查案件審理，因前揭原告申請更正項目非屬本件復查案之爭點，被告101年7月3日中區國稅法二字第1010021631號復查決定就系爭財產交易所得33,600,000元部分駁回，系爭罰鍰部分因前述歐美亞公司與原告第2次申請更正營利所得及可扣抵稅額，致原處分中爭點外之營利所得及可扣抵稅額金額變動，重行核算漏稅額為13,314,915元，處0.5倍罰鍰為6,657,457元，復查後乃予追減罰鍰62,543元，變更罰鍰6,657,457元。從而，關於原告91年度前後次核定之綜合所得總額、應納稅額、扣繳及可扣抵稅額及罰鍰金額不同之原因，乃因原告申請更正申報爭點外之營利所得及可扣抵稅額變動影響所致；然就應歸課原告91年度之財產交易所得33,600,000元、營利所得2,513,574元、綜合所得總額36,310,118元、應納稅額13,772,359元及扣繳及可扣抵稅額並無不同。至91年度第1次初核處分罰鍰6,657,400元及第3次復查決定6,657,457元，其金額差異係因稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表須知第5點於97年6月30日修正刪除罰鍰計至百元之規定，致罰鍰金額略有微小差異。

- (6)原告仍不服，提起訴願未獲變更，遂提起行政訴訟，經最高行政法院105年度判字第475號判決，原判決廢棄，訴願決定及原處分（即後附「本案行政爭訟事件經過簡表」所載之第3次復查決定）均撤銷，囑由被告另為補稅及裁罰處分。被告再依最高行政法院判決撤銷意旨作成107年3月

1日中區國稅法二字第1070001898號重核復查決定（第3次重核復查決定，即本件重核復查決定），將復查決定審查標的（第3次初核處分）先扣除原告第2次申請更正歐美亞公司91年度分派屬系爭70萬股股利總額17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元）後，並變更財產交易所得28,965,517元，重行計算應納稅額11,918,566元，減除扣繳及可扣抵稅額356,224元、結算自繳稅額4,576,536元（自繳稅額101,220元＋補報繳稅額4,475,316元），將原核定補徵應納稅額變更核定為6,985,806元。

- (7)原告主張本件綜合所得稅之計算除財產交易所得外，另以營利所得作為核算本稅之基礎，雖第1次及第2次重核復查決定僅針對財產交易所得部分予以註銷，但因營利所得之認定，影響本稅金額之認定，且被告亦無將其割裂分別作出行政處分，則於重核復查決定將初核處分撤銷時，勢必影響該次行政處分之正確性及存續，連同營利所得之核課亦因行政處分違誤而一同遭撤銷，且因納保法之增訂，使得營利所得仍得為爭議範圍內，故第1次重核復查決定既註銷財產交易所得，使得91年度初核處分遭撤銷，連帶使得作為核定所得額基準之營利所得，其核課之認定不復存在，被告於107年3月1日重核復查決定作成時，其中91年度本稅6,985,806元之計算方式，係加計營利所得在內，顯見營利所得於核課認定時，已逾5年時效，所為處分自非適法等語乙節，查最高行政法院105年度判字第475號判決意旨已指摘：復查決定與初核處分在效力上可以併存，而不採取復查決定（在爭點範圍內）取代初核處分之法律觀點。因此若核課處分違法，而依法應予撤銷者，法院向來僅撤至復查決定，而保留初核處分。稅捐機關事後作成

重核復查決定，而將初核處分亦廢棄之情形，不僅從理論言之，有關初核處分廢棄效力所及範圍，亦僅限於曾經復查之部分，其餘未經復查部分，初核處分之規制效力依然存在。是原告主張第1次重核復查決定註銷財產交易所得，使得91年度初核處分遭撤銷，連帶使得作為核定所得額基準之營利所得，其核課之認定不復存在乙節，容有誤解。次查，原告自行申報91年度源自歐美亞公司營利所得2,513,574元（可扣抵稅額349,074元），並繳納自繳稅額101,220元已如前述，原告迄未就系爭營利所得2,513,574元之內容有所爭執，初核處分之規制效力依然存在。又原告及歐美亞公司因系爭財產交易所得歸屬年度變更，致股權持有人有所異動，而自行申請更正增列或減除原告91年度源自歐美亞公司營利所得17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元）已如前述，第3次（本次）重核復查決定綜合所得總額已減除營利所得17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元），並以變更後財產交易所得28,965,517元計入稅基，重行核算應納稅額11,918,566元，減除扣繳及可扣抵稅額356,224元、結算自繳稅額4,576,536元（自繳稅額101,220元＋補報補繳稅額4,576,536元），變更補徵應納稅額為6,985,806元，尚無原告所稱91年度補徵本稅6,985,806元係加計營利所得為稅基，所計算而得補徵應納稅額之情事，且系爭營利所得17,617,665元既已自綜合所得總額中減除，已無訴之利益，原告訴稱核課營利所得已逾核課期間乙節，容有誤解。

4. 本件重核復查決定未逾行政程序法第121條除斥期間之規定：

(1) 復查決定與初核處分在效力上可以併存，初核處分規制效

力仍然繼續存在：

A.最高行政法院105年度判字第475號判決所為之撤銷，責由被告機關重為適法之處分，係將被告101年7月3日第3次復查決定之財產交易所得撤銷，非認被告對原告之課稅處分並不存在而撤銷原課稅處分，而係囑被告對於原課稅處分再重為適法之復查決定：

(甲)理由六(二)2.(1)④：「依稅務行政爭訟之實務作業慣例向來認為：復查決定與初核處分在效力上可以併存，而不採取復查決定（在爭點範圍內）取代初核處分之法律觀點。因此若核課處分違法，而依法應予撤銷者，法院向來僅撤至復查決定，而保留初核處分。以免行政爭訟程序久懸不結，導致核課期間屆至，使稽徵機關喪失作成核課處分之權利。」

(乙)判決理由六(三)：「依目前司法實務見解，為補我國法制缺乏核課期間不完成事實之設計，復查決定與初核處分各自獨立，而行政爭訟審查之程序標的僅為復查決定。因此本案之廢棄範圍僅及於第3次復查決定，第3次補稅及裁罰初核處分之規制效力仍然繼續維持。」

(丙)原告系爭財產交易所得經前揭最高行政法院105年度判字第475號判決，認定應分別歸屬原告91年度財交所得28,965,517元及92年度財交所得4,634,483元。被告98年7月16日第2次重核復查決定註銷92年度財產交易所得處分及101年7月3日（91年度）第3次復查決定，係認定事實有違誤之行政處分，經被告107年3月1日重核復查決定主文載明，撤銷被告98年7月16日中區國稅法字第0980036304號重核復查決定（即第2次

重核復查決定），變更核定91及92年度財產交易所得28,965,517元、4,634,483元及罰鍰3,492,903元、591,268元，則初核處分自始未經撤銷（法務部94年2月17日法律字第0930052928號函參照），且規制效力仍繼續存在，被告再重為適法之復查決定尚無違誤。

B. 本件重核復查決定未逾行政程序法第121條第1項除斥期間之規定：

(甲) 行政程序法第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起2年內為之。」而「知」為撤銷權除斥期間之起算點，在行政處分之撤銷，且其撤銷純係因法律適用之瑕疵時，尚非僅以原處分機關或其上級機關可得知悉違法原因時，為除斥期間之起算時點，如違法原因發生後，對撤銷處分相對人是否有撤銷處分之原因，尚待進一步確定，尚難遽以違法原因發生時，作為除斥期間之起算點，仍應自有權撤銷之機關確實知曉原作成之行政處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間。又是否確實知曉有撤銷原因者，乃事實問題，自應具體審認（最高行政法院102年度2月份第2次庭長法官聯席會議決議、102年度判字第717號、102年度判字第801號、鈞院104年度訴更一字第32號、106年度原訴字第1號判決參照）。

(乙) 原告系爭財產交易所得經最高行政法院105年度判字第475號判決，認定應分別歸屬原告91年度財交所得28,965,517元及92年度財交所得4,634,483元，被告係於105年9月21日收受最高行政法院判決，始確實知曉有撤銷原因（系爭財產交易所得年度分別歸屬91及

92年度)，並於107年3月1日作成本件重核復查決定，自無逾行政程序法第121條第1項之規定。

C.綜上，被告初核處分之規制效力仍繼續存在，且本件重核復查決定未逾行政程序法第121條第1項除斥期間之規定，已如前述，本件重核復查決定尚非另為新的核課處分，是有關系爭財產交易所得不生逾核課期間之問題，原告主張容有誤解。

(二)罰鍰部分：

1.被告於核定本件漏稅額及罰鍰時，關於核課稅基之範圍及減免範圍，於91及92年度綜合所得稅違章案件移案單及核定通知書已詳細記載，原告代理人亦於107年5月21日閱覽相關卷宗，合先陳明。

2.91年度罰鍰計算說明如下：

(1)重核復查決定罰鍰3,492,903元＝重核復查決定漏稅額6,985,806元×0.5倍。

(2)重核復查決定漏稅額6,985,806元＝全部應納稅額11,918,566元－申報及核定應稅免罰部分應納稅額457,444元－短漏報所得額之扣繳稅額0元－申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）4,475,316元。

(3)申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）4,475,316元＝扣繳稅額及可扣抵稅額356,224元＋結算已自（補）繳稅額4,576,536元－應納稅額457,444元。

(4)申報及核定應稅免罰部分應納稅額457,444元＝（所得總額2,710,118元－免稅額74,000元－扣除額166,970元）×稅率30%－累進差額283,300元。

(5)更正後所得總額2,710,118元＝更正前所得總額20,327,783元－營利所得17,617,665元。

(6) 扣繳稅額及可扣抵稅額 356,224 元 = 扣繳稅額及可扣抵稅額 2,802,889 元 - 更正營利所得 (17,617,665 元) 所含之可扣抵稅額 2,446,665 元。

3. 92 年度罰鍰計算說明如下：

(1) 重核復查決定罰鍰 591,268 元 = 重核復查決定漏稅額 1,182,537 元 × 0.5 倍。

(2) 重核復查決定漏稅額 1,182,537 元 = 全部應納稅額 1,233,699 元 - 申報及核定應稅免罰部分應納稅額 2,640 元 - 短漏報所得額之扣繳稅額 0 元 - 申報部分經核定之退稅款 (不分已否退還) 45,882 元 - 投資抵減稅額 2,640 元。

(3) 申報部分經核定之退稅款 (不分已否退還) 45,882 元 = 扣繳稅額及可扣抵稅額 45,371 元 + 結算已自 (補) 繳稅額 3,151 元 - (應納稅額 5,280 元 - 投資抵減稅額 2,640 元)。

(4) 申報及核定應稅免罰部分應納稅額 2,640 元 = (所得總額 284,247 元 - 免稅額 74,000 元 - 扣除額 122,231 元) × 稅率 6% - 累進差額 0 元 - 投資抵減稅額 2,640 元。

4. 綜合所得稅係採自行申報制，納稅義務人本應就其當年度實際取得之各類所得據實申報，誠實履行申報納稅義務，然原告未依規定於 91 及 92 年度或其中 1 年度辦理綜合所得稅結算申報時，申報系爭財產交易所得，致漏報系爭所得之違章事證明確，亦未於該 2 年度之結算申報書中揭露系爭財產之交易，且經被告查獲後，以積極之行為意圖隱飾交易事實之所屬年度，屬故意以不正當方法逃漏稅捐之行為，其漏報財產交易所得，自該依所得稅法第 110 條規定處以罰鍰。被告本件重核復查決定依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表所得稅法第 110 條第 1 項規定關於綜合所得稅部分違章情節：「三、短漏報屬前二點以外之所得，且非屬第六點(四)情形者，處

所漏稅額0.5倍之罰鍰。」按原告漏報91及92年度財產交易所得所漏稅額6,985,806元及1,182,537元處0.5倍之罰鍰3,492,903元及591,268元，經核係已考量原告違章情節所為適切之處分，並無違誤等語。

(三)聲明：駁回原告之訴。

四、爭點：

(一)系爭財產交易所得究應歸屬91年度或92年度？

(二)系爭財產交易所得之核課期間及追罰期間，究應為5年或7年？被告107年3月1日所為本件重核復查決定，是否已逾核課期間及追罰期間？

(三)原告主張被告107年3月1日本件重核復查決定變更原91、92年度核課處分，已逾行政程序法第121條第1項之除斥期間，是否有理由？

(四)原告主張91年度營利所得之認定，攸關91年度核課處分之漏稅額及罰鍰之計算，且已逾核課期間，依納保法第21條第1項、第3項規定，得於訴訟中追加爭執，是否有理由？

(五)本件重核復查決定變更核定原告91、92年度財產交易所得28,965,517元、4,634,483元，是否適法？

(六)本件重核復查決定變更裁處原告罰鍰91年度3,492,903元、92年度591,268元，是否適法？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

1.原告91年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報出售歐美亞公司未經簽證發行股票之財產交易所得33,600,000元，歸戶核定其當年度綜合所得總額36,310,118元，於94年9月30日補徵應納稅額13,314,915元，同年7月26日按所漏稅額13,314,915元處0.5倍之罰鍰6,657,400元（即91年度第1次核定

01)，原告不服，申經復查，經被告95年1月20日中區國稅法
02 二字第0950000600號復查決定（即91年度第1次復查決定）
03 未獲變更，提起訴願，經財政部95年5月11日台財訴字第095
04 00128290號訴願決定撤銷。

05 2.嗣被告依訴願決定意旨作成95年9月29日中區國稅法二字第0
06 950048489號重核復查決定，註銷原告91年度上開財產交易
07 所得及罰鍰處分（即91年度第1次重核復查決定），另於96
08 年4月19日改歸課其92年度財產交易所得，核定92年度綜合
09 所得總額33,884,247元，並補徵應納稅額12,808,325元，於
10 95年12月13日按所漏稅額12,768,745元處0.5倍之罰鍰6,384
11 ,300元。原告仍不服，申經復查，經被告97年4月8日中區國
12 稅法二字第0970006184號復查決定（即92年度復查決定）未
13 獲變更，原告循序提起行政訴訟，經本院97年度訴字第350
14 號判決「訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被告查
15 明後另為適法之處分。」

16 3.被告依本院97年度訴字第350號判決意旨，作成98年7月16日
17 中區國稅法字第0980036304號重核復查決定，註銷原告92年
18 度上開財產交易所得及罰鍰處分（即92年度重核復查決定）
19 ，另於98年7月27日改歸課其91年度財產交易所得，核定91
20 年度綜合所得總額53,927,783元，補徵應納稅額13,440,000
21 元，及於98年11月23日按所漏稅額13,440,000元處0.5倍之
22 罰鍰6,720,000元（即91年度第2次核定）。原告均不服，申
23 請復查，經被告101年7月3日中區國稅法字第1010021631號
24 復查決定，追減罰鍰62,543元（即91年度第2次復查決定）
25 ，原告仍表不服，循序提起行政訴訟，經本院102年度訴字
26 第135號判決駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政法院
27 103年度判字第638號判決廢棄，發回本院更為審理，案經本

01 院103年度訴更一字第26號判決駁回。原告仍不服，提起上
02 訴，經最高行政法院105年度判字第475號判決「原判決廢棄
03 。訴願決定及原處分（即後附『本案行政爭訟經過簡表』所
04 載之第三次復查決定）均撤銷。」

05 4.被告再依最高行政法院105年度判字第475號判決撤銷意旨，
06 作成107年3月1日中區國稅法二字第1070001898號重核復查
07 決定（即本件重核復查決定），變更核定91及92年度財產交
08 易所得28,965,517元、4,634,483元、罰鍰3,492,903元、59
09 1,268元，及撤銷98年7月16日中區國稅法字第0980036304號
10 重核復查決定（即92年度重核復查決定）。原告不服，提起
11 訴願，遭決定駁回等情，為兩造所不爭執，且有本件重核復
12 查決定書、訴願決定書等件資料影本附卷可證（本院卷第31
13 -79頁），並經本院依職權調取本院97年度訴字第350號、10
14 2年度訴字第135號、103年度訴更一第26號卷宗核閱屬實，
15 此部分事實堪以認定。

16 (二)系爭財產交易所得歸屬91年度金額為28,965,517元，歸屬92
17 年度金額為4,634,483元：

18 1.應適用之法令：

19 (1)財政部80年4月30日台財稅第0000000000號函：「未發行股
20 票之股份有限公司股東，轉讓股份時所出具之『股份轉讓
21 證書』或『股份過戶書』，並非表彰一定價值之權利憑證
22 。受讓該等書證者，僅發生向出讓人請求讓與該等書證所
23 表彰價值之債權請求權，屬債權憑據之一種，核非屬證券
24 交易法第6條第2項及證券交易稅條例第2條第1款規定所稱
25 得視為有價證券之權利證書或憑證，故不發生課徵證券交
26 易稅之問題。但應屬財產交易，其有財產交易所得，應課
27 徵所得稅。」

01 (2) 司法院釋字第377號解釋：「個人所得之歸屬年度，依所
02 得稅法第14條及第88條規定並參照第76條之1第1項之意旨
03 ，係以實際取得之日期為準，亦即年度綜合所得稅之課徵
04 ，僅以已實現之所得為限，而不問其所得原因是否發生於
05 該年度。」

06 2. 經查，原告就其於91年10月25日出售歐美亞公司70萬股權事
07 實之真實性，既不否認，且本筆交易因屬「二親等以內親屬
08 間財產之買賣」，依遺產及贈與稅法第5條第6款之規定，原
09 則上將「以贈與論」，而需課徵贈與稅，除非當事人能「提
10 出已支付價款之確實證明，且該支付之價款非由出賣人貸與
11 或提供擔保向他人借得者」，另如果買賣價金顯不相當，依
12 遺產及贈與稅法第5條第2款之規定，正常價格與不相當價金
13 間之差額部分，尚需另課贈與稅。為此，原告乃於股權交易
14 完成後出具「贈與稅申報書」，向被告申請免徵贈與稅（見
15 原處分卷第9頁至第12頁）。被告受理後，則於92年4月15日
16 核發「非屬贈與財產同意移轉證明」予原告，證明書中載明
17 核定價格為40,600,000元（見贈與稅卷第98頁）。且依卷證
18 資料顯示，林雪華曾前後於91年10月25日、92年3月11日及
19 92年3月19日分別匯款35,000,000元、3,500,000元及2,100,
20 000元予原告，以上3筆匯款項合計金額亦為40,600,000元，
21 符合上開交易成交價格，是可證原告因為本次交易所能取得
22 之財產交易收入總額確為40,600,000元。

23 3. 原告雖謂：其是在被告所屬職員之強勢指導下，被迫接受該
24 每股58元售價。因為其早在91年間即向被告提出免課贈與稅
25 之申請，申請當時申報之售價為每股50元，70萬股共計35,0
26 00,000元，但被告所屬職員藉故拖延，要求提高交易之售價
27 才願核發「非屬贈與財產同意移轉證明」予原告；原告迫不

01 得已，為配合被告職員之要求，才由林雪華再於92年3月11
02 日及92年3月19日再次匯款3,500,000元及2,100,000元予原
03 告，以符合被告認為合理之價格，但由該「非屬贈與財產同
04 意移轉證明」所載之買賣日期為92年3月28日即可知其內容
05 記載不實；再者，該58元售價之形成亦是參酌歐美亞公司92
06 年度之公司資產淨值而形成，明顯與91年10月25日歐美亞公
07 司之資產淨值有出入，無法據為本案財產交易所得之稅基量
08 化基礎云云。然查：

09 (1) 股權買賣之交易價格，依民事法上之契約自由原則，本應
10 由買賣雙方自行約定。只不過如果其價格偏低，稅捐法制
11 基於量能平等課稅之規範意旨，會在稅法為對應之法律效
12 果安排（例如在稅上不承認交易之有償性，而歸屬為贈與
13 行為，或者就其差額部分另依贈與稅處理，遺產及贈與稅
14 法第5條第6款及第2款規定參照）。

15 (2) 如果買賣雙方基於稅負之考量，而願意提高交易在民事法
16 之售價，只要沒有刻意之避稅意圖，而出於稅捐規劃之考
17 量，亦屬當事人私法自治領域，稅捐法制並無介入之必要
18 。但一旦當事人作出決定，事後即不可基於「後見之明」
19 ，再要求改變原來之民事約定，造成稅捐法律關係之不安
20 定。

21 (3) 就本案而論，到底上開歐美亞公司股權於91年10月25日之
22 客觀價值為何，本來即難有絕對客觀標準可尋，原告既然
23 在「釐清贈與稅是否存在」之行政程序中，已清楚表明出
24 售價格，事後即不能再行主張約定之售價有誤，且不盡協
25 力義務，反而要被告花費時間精力，替其尋找及決定最合
26 理之售價，此等主張顯屬無據。事實上，稅捐機關所屬稅
27 務員即使對售價之決定事項極其強勢，但是否同意該售價

，最終決定權仍然掌握在原告手中。原告豈可經由同意該售價，因而免除了贈與稅負，事後又隨意反悔，選擇性地迴避對應之所得稅負。

(4) 至於前開「非屬贈與財產同意移轉證明」會將買賣日期記為92年3月28日，其詳細原因已無從考據。然而，就贈與稅而言，其相較於所得稅，稅捐客體之時間歸屬議題並非特別重要，而且連原告也自承該證明書所指之股權買賣，實質上即為「本案91年10月25日之股權交易事實」，因此不會其日期之錯誤記載，影響本案股權交易價格事實之正確認定。

4. 基於個人綜合所得稅採取收付實現制之精神，本案中40,600,000元之財產交易收入，其中僅有35,000,000元在91年度實現。又基於收入成本費用配合原則之要求，該35,000,000元財產交易收入對應之成本則是6,034,483元【 $7,000,000 \times (35,000,000 / 40,600,000) = 6,034,483$ 】，故原告91年度對應之財產交易所得應為28,965,517元（ $35,000,000 - 6,034,483 = 28,965,517$ ）。至於其餘5,600,000元財產交易收入所產生之財產交易所得4,634,483元（ $33,600,000 - 28,965,517 = 4,634,483$ ），係於92年度始實現，自應歸屬92年度。

(三) 系爭財產交易所得之核課期間及追罰期間均應為7年，被告107年3月1日所為本件重核復查決定，並無逾越核課期間及追罰期間：

1. 應適用之法令：

(1) 稅捐稽徵法第21條第1項第1款、第3款規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。……三、未於

規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為7年。」第22條第1款規定：「前條第1項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」第49條規定：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。但第6條關於稅捐優先及第38條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

(2) 法務部94年2月17日法律字第0930052928號函略以：「…二、按行政處分經撤銷者，該撤銷行政處分其性質屬獨立之行政處分。該撤銷行政處分如有違法之情事者，亦得依職權加以撤銷，且一經撤銷者，原來因被撤銷而遭致廢棄之原行政處分乃重新復活，即原行政處分視同自始未經撤銷。…」

2. 按稅捐稽徵法第21條第1項第3款明定，未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間為7年。而此處所稱之「詐欺」或「其他不正當方法」，主要內容即是故意違反稅捐法制上所要求「誠實義務」，而此等誠實義務之內容甚多，且分布在極廣之時序範圍中，包括在稅捐債務成立前之設籍、設帳義務與取得、交付、保留及登載憑證義務，到稅捐債務成立後之誠實申報、繳納及配合調查之義務均屬之。因此只要納稅義務人有發生短漏稅捐結果之認識及期待（漏稅故意），而違反稅捐法制要求之誠實義務，即符合上述「詐欺」或「其他不正當方法」定義，其稅捐核課期間應為7年。

3. 原告既然自承「股權交易日為91年10月25日，並在當日收取其母林雪華給付之價款35,000,000元」等情，卻於第1次復

查決定之行政爭訟程序中主張系爭交易發生在92年間，而提出系爭三文件（文書內容詳見本院102年度訴字第135號案卷第232頁及第233頁），虛構「91年10月25日股權買賣事後撤銷」等不實事實，再配合被告於92年4月15日核發、但內容與實情不相符之「非屬贈與財產同意移轉證明書」（其上載明上開交易日期為92年3月28日），導致稅捐機關及其上級機關誤以為上開交易所得現實年度為92年度，而將第1次復查決定予以廢棄。事後依原告主張將該筆稅捐客體納入原告92年度稅基範圍內而作成第2次復查決定時，原告又主張「該筆所得實現時點為91年度，前階段行政爭訟程序所提出文書證據，其記載內容與實情不符」等情，顯然原告已在第1次復查決定之爭訟程序中違反誠實申報義務，並且是出於逃稅意圖（此可由「原告於第2次復查決定之爭訟程序中，又主張系爭稅捐客體應再歸屬至91年度，造成該筆稅捐有效核課目標之再度落空，使其又暫免該筆稅捐之繳納，並讓稅捐歸屬繼續處於不確定狀態，甚或在不明立法設計之情況下，誤以為可以拖過稅捐核課期間而免除該筆稅負」等情推知），自符合上開「不正當方法逃漏稅捐」之要件。本院基於以上之法理，認為系爭財產交易所得之核課期間應為7年。至於罰鍰之追罰期間，依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條規定，亦應為7年。

4.原告雖主張：系爭三文件乃是在被告所屬公務員強勢且錯誤之指導下作出，非出於原告之本意，因此原告得「合法」持該等文書主張自身權利，法院應調查該等文書是在怎樣的背景環境下作成，方能論斷行使該文書是否屬於「不正當逃漏稅捐行為」云云。然而，即使該等文書之記載內容，非出於原告之本意，但其既知文書記載內容與客觀事實不符，即不

得引用該文書而主張不實之事實。若有為此等不實事實之主張，即屬稅捐法上誠實義務之違反。此與該等文書之記載是否出於原告之本意，毫無關連性。故原告前開主張，不論真偽，均不影響原告有不正當逃漏稅捐行為事實之認定。

5. 被告107年3月1日所為本件重核復查決定，並無逾越核課期間及追罰期間：

(1) 依目前司法實務見解，為補我國法制缺乏核課期間不完成事實之設計，復查決定與初核處分各自獨立，而行政爭訟審查之程序標的僅為復查決定。因此本案最高行政法院105年度判字第475號判決之廢棄範圍僅及於第3次復查決定（即91年度第2次復查決定），第3次補稅及裁罰初核處分之規制效力仍然繼續維持。

(2) 本案第3次初核處分（即91年度第2次初核）有關91年度財產交易所得之核課及裁罰，並未逾越法定核課期間及追罰期間：

A. 從91年度所得稅申報期間屆滿翌日之92年6月1日起算，其7年核課期間於99年5月31日方行屆滿，而本案中第3次本稅初核處分之作成時點為98年7月27日（另99年3月3日作成之更正初核處分，僅是對98年7月27日作成之初核處分規制效力為減縮，在減縮範圍內，等於是原初核處分規制效力之維持），早於99年5月31日，因此本案第3次初核處分之作成，並未逾越法定核課期間。

B. 另本案中第3次罰鍰初核處分之作成時點為98年11月23日，亦早於99年5月31日，並未逾越追罰期間。

(3) 本案第2次初核處分（即92年度核定）有關92年度財產交易所得之核課及裁罰，亦未逾越法定核課期間及追罰期間：

01 A.本案第2次初核處分有關92年度財產交易所得之核課及
02 裁罰，雖經被告98年7月16日中區國稅法字第098003630
03 4號重核復查決定（即92年度重核復查決定）撤銷，惟
04 因該92年度重核復查決定於法不合，經被告107年3月1
05 日所為本件重核復查決定予以撤銷，故原遭撤銷之第2
06 次初核處分（即92年度核定）因而重新復活，即原92年
07 度第2次初核處分視同自始未經撤銷。

08 B.從92年度所得稅申報期間屆滿翌日之93年6月1日起算，
09 其7年核課期間於100年5月31日方行屆滿，而本案中之
10 第2次初核處分之作成時點為95年12月13日，顯早於100
11 年5月31日，因此本案第2次初核處分有關92年度財產交
12 易所得之作成，亦未逾越法定核課期間。

13 C.另本案中第2次罰鍰初核處分之作成時點為96年4月19日
14 ，亦早於100年5月31日，並未逾越追罰期間。

15 (4)綜上所述，被告自94年7月26日第1次初核處分時起，即已
16 就原告本次全部財產交易所得33,600,000元核課所得稅，
17 其間雖因所得究應歸屬91或92年度，而撤銷原核定處分重
18 為復查決定，然第3次初核處分係在核課期間內所為，且
19 並未經最高行政法院105年度判字第475號判決撤銷，其歸
20 制效力仍然繼續存在，已如前述，則被告自得就全部財產
21 交易所得33,600,000元重為復查決定。至於該財產交易所
22 得歸屬91或92年度各應為若干元，僅係課稅年度劃分問題
23 ，應不影響核課期間。從而，被告107年3月1日所為本件
24 重核復查決定，僅係變更核定91及92年度財產交易所得及
25 罰鍰金額，尚無逾越核課期間及追罰期間之問題。原告主
26 張：被告於107年3月1日作出本件重核復查決定，距離申
27 報期間屆滿之翌日起已逾7年，依法不得再行核課云云，

01 自不足採。

02 (四)原告主張被告107年3月1日本件重核復查決定變更原91、92
03 年度核課處分，已逾行政程序法第121條第1項之除斥期間，
04 並不可採：

05 1.行政程序法第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自
06 原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起2年內為之。」
07 法文明示「知」為撤銷權除斥期間之起算點，在授益行政處
08 分之撤銷，且其撤銷純係因法律適用之瑕疵時，尚非僅以原
09 處分機關或其上級機關可得知悉違法原因時，為除斥期間之
10 起算時點，仍應自有權撤銷之機關確實知曉原作成之授益行
11 政處分有撤銷原因時，起算2年之除斥期間。又是否確實知
12 曉有撤銷原因者，乃事實問題，自應具體審認（最高行政法
13 院102年度2月份第2次庭長法官聯席會議決議）。

14 2.經查，最高行政法院105年度判字第475號判決撤銷被告101
15 年7月3日第3次復查決定（即91年度第2次復查決定），認定
16 系爭財產交易所得應分別歸屬原告91年度財交所得28,965,5
17 17元及92年度財交所得4,634,483元，被告係於105年9月21
18 日收受最高行政法院判決，有送達證書附於最高行政法院10
19 5年度判字第475號卷第88頁可證。從而，被告主張其係於收
20 受上述判決後始確實知曉有撤銷原因（系爭財產交易所得年
21 度分別歸屬91及92年度），並於107年3月1日作成本件重核
22 復查決定，自無逾行政程序法第121條第1項規定之2年除斥
23 期間。原告主張被告107年3月1日本件重核復查決定變更原
24 91、92年度核課處分，已逾行政程序法第121條第1項之除斥
25 期間，並不可採。

26 (五)原告主張91年度營利所得之認定，攸關91年度核課處分之漏
27 稅額及罰鍰之計算，且已逾核課期間，亦不可採：

01 1.納稅者權利保護法第21條第1項規定：「納稅者不服課稅處
02 分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前
03 或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅
04 處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受
05 理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。
06 」

07 2.原告雖主張：本件綜合所得稅之計算除財產交易所得外，另
08 以營利所得作為核算本稅之基礎，雖第1次及第2次重核復查
09 決定僅針對財產交易所得部分予以註銷，但因營利所得之認
10 定，影響本稅金額之認定，且被告亦無將其割裂分別作出行
11 政處分，則於重核復查決定將初核處分撤銷時，勢必影響該
12 次行政處分之正確性及存續，連同營利所得之核課亦因行政
13 處分違誤而一同遭撤銷，且因納保法之增訂，使得營利所得
14 仍得為爭議範圍內，故第1次重核復查決定既註銷財產交易
15 所得，使得91年度初核處分遭撤銷，連帶使得作為核定所得
16 額基準之營利所得，其核課之認定不復存在，被告於107年3
17 月1日重核復查決定作成時，其中91年度本稅6,985,806元之
18 計算方式，係加計營利所得在內，顯見營利所得於核課認定
19 時，已逾5年時效，所為處分自非適法云云。惟查：

20 (1)最高行政法院105年度判字第475號判決意旨已載明：復查
21 決定與初核處分在效力上可以併存，而不採取復查決定（
22 在爭點範圍內）取代初核處分之法律觀點。因此若核課處
23 分違法，而依法應予撤銷者，法院向來僅撤至復查決定，
24 而保留初核處分。稅捐機關事後作成重核復查決定，而將
25 初核處分亦廢棄之情形，不僅從理論言之，有關初核處分
26 廢棄效力所及範圍，亦僅限於曾經復查之部分，其餘未經
27 復查部分，初核處分之規制效力依然存在。是原告主張第

01 1次重核復查決定註銷系爭財產交易所得，使得91年度初
02 核處分遭撤銷，連帶使得作為核定所得額基準之營利所得
03 其核課之認定不復存在云云，容有誤解。

04 (2)原告自行申報91年度源自歐美亞公司營利所得2,513,574
05 元（可扣抵稅額349,074元），並繳納自繳稅額101,220元
06 已如前述，原告迄未就系爭營利所得2,513,574元之內容
07 有所爭執，初核處分之規制效力依然存在。又原告及歐美
08 亞公司因系爭財產交易所得歸屬年度變更，致股權持有人
09 有所異動，而自行申請更正增列或減除原告91年度源自歐
10 美亞公司營利所得17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665
11 元）已如前述，被告本件重核復查決定綜合所得總額已減
12 除營利所得17,617,665元（可扣抵稅額2,446,665元），
13 並以變更後財產交易所得28,965,517元計入稅基，重行核
14 算應納稅額11,918,566元，減除扣繳及可扣抵稅額356,22
15 4元、結算自繳稅額4,576,536元（自繳稅額101,220元＋
16 補報補繳稅額4,576,536元），變更補徵應納稅額為6,985
17 ,806元，尚無原告所稱91年度補徵本稅6,985,806元係加
18 計營利所得為稅基，所計算而得補徵應納稅額之情事。原
19 告主張：營利所得部分已逾核課期間云云，容有誤解。

20 3.按稅捐之第1次核課處分（即初核處分）作成後，稽徵機關
21 事後在核課期間內，仍得依稅捐稽徵法第21條之規定為補稅
22 處分，而補稅處分也被視為初核處分，應依復查程序為救濟
23 。再者，有關復查決定之處分效力範圍，現行司法實務採取
24 「爭點主義」，認復查決定之效力範圍，就形成單一稅捐之
25 全部原因事實而言，僅及於納稅義務人經提出復查申請之爭
26 點事實。因此不在復查爭點範圍內之稅捐原因事實，稽徵機
27 關仍可透過補稅處分予以認定，並實質變更初核處分。如將

以上法理觀點予以結合，應認初核處分相較於復查決定，其處分效力所及原因事實範圍較廣，但處分對相關主體所生作用之效力內容部分則較薄弱。因此初核處分之效力範圍可以及於單一稅捐債權之全部原因事實，就算為申報之納稅義務人有所保留，亦及於未申報之部分，但對主體之規制效力也比較容易透過補稅處分及退稅處分而被推翻。復查決定之效力範圍雖僅及於爭點事實部分，但一經實質審理判斷作成決定後，事後較不容易推翻。此外，若核課處分違法而依法應予撤銷者，法院向來僅撤至復查決定，而保留初核處分。以免行政爭訟程序久懸不結，導致核課期間屆至，使稽徵機關喪失作成核課處分之權利（德國法制則有另有核課期間因法定事由而不屆滿之設計，德國租稅通則法制第171條參照）。至於稅捐機關事後作成重核復查決定，而將初核處分亦廢棄之情形，不僅從理論言之，有關初核處分廢棄效力所及範圍，亦僅限於曾經復查之部分，其餘未經復查部分，初核處分之規制效力依然存在。現行稅捐稽徵實務作業大體上也會特別注意初核處分之效力範圍議題，而在重核復查決定中明白宣示經初核處分經撤銷之爭點範圍。

4. 在本案中，原告於92年5月間依法報繳91度綜合所得稅時，原申報前開營利所得20,131,239元，並經被告作成核課處分，而原告直到第3次核課處分階段，才在復查決定作成前，主張所申報之營利所得中有17,617,665元應歸屬其母林雪華，而要求在計算當期所得總額時，扣除該筆課稅所得。此時因為第3次復查決定尚未作出，應容許其為爭點之追加。但是不在復查追加範圍內之2,513,574元（ $20,131,239 - 17,617,665 = 2,513,574$ ），早已經初核處分納入課稅所得中，且不在原來財產交易所得之爭議範圍內。而且，被告95年9月2

01 9日中區國稅法00000000000號第1次重核復查決定及98年7
02 月16日中區國稅法00000000000號第2次重核復查決定，其
03 主文之文字呈現亦均為「註銷財產交易所得新臺幣（下同）
04 33,600,000元及罰鍰……元」（見原處分卷第90頁及第167
05 頁所載），明白表示經撤銷初核處分範圍僅限制在財產交易
06 所得爭點內，而不及於已經核課之營利所得部分，根本不生
07 營利所得逾越核課期間之問題。

08 (六)本件重核復查決定變更核定原告91、92年度財產交易所得28
09 ,965,517元、4,634,483元，適法有據：

10 1.應適用的法令：

11 (1)行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決
12 中經裁判者，有確定力。」第216條第2項規定：「原處分
13 或決定經判決撤銷後，機關須重為處分或決定者，應依判
14 決意旨為之。」

15 (2)行為時所得稅法第14條第1項第7類第1款規定：「個人之
16 綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之……第
17 7類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得
18 ：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額
19 ，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產
20 而支付之一切費用後之餘額為所得額。」

21 2.依最高行政法院105年度判字第475號判決理由六(二)3.(4)①②
22 略以：「①首先基於個人綜合所得稅採取收付實現制之精神
23 ，本案中40,600,000元之財產交易收入，僅有35,000,000元
24 在91年度實現。②又基於收入成本費用配合原則之要求，該
25 35,000,000元財產交易收入對應之成本則是6,034,483元
26 7,000,000元×(35,000,000元/40,600,000元)√，故原告
27 91年度對應之財產交易所得實為28,965,517元，第3次復查

01 決定認此部分財產交易所得金額為33,600,000元，尚有違誤
02 。」理由六(三)略以：「總結以上所述，本案中財產交易所得
03 之稅基量化金額尚有違誤，在此範圍內，應認本案上訴為有
04 理由……而補稅金額之核定，亦須先扣除4,634,483元之稅
05 基，而後重行計算正確之補稅金額。故應由本院本於原審確
06 定之事實，將原判決廢棄，並撤銷訴願決定及原處分（第3
07 次復查決定），由被告依法另為補稅及裁罰處分。」等語
08 。

09 3.經查，被告本件重核復查決定係依最高行政法院上開判決意
10 旨，將第3次復查決定審查標的（第3次初核處分）即原告91
11 年度財產交易所得33,600,000元，先扣除4,634,483元後，
12 以28,965,517元為稅基，重行計算91年度正確之補稅金額，
13 將原核定補徵應納稅額8,839,599元，變更核定為6,985,806
14 元，即已扣除4,634,483元之稅基，而重行計算之補徵應納
15 稅額，並無不合。另將原告92年度財產交易所得4,634,483
16 元，併入該年度計算，重行計算92年度正確之補稅金額，將
17 原核定補徵應納稅額12,808,3259元，變更核定為1,228,419
18 ，亦無不合。從而，被告本件重核復查決定變更核定91及92
19 年度財產交易所得為28,965,517元及4,634,483元，適法有
20 據。

21 (七)本件重核復查決定變更裁處原告罰鍰91年度3,492,903元、
22 92年度591,268元，並無違法：

23 1.應適用的法令：

24 (1)行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「納稅義務人應
25 於每年5月1日起至5月31日止，填具結算申報書，向該管
26 稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項
27 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。」現行同法第110條第1項規
定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算……申報，而對
依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處
以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

(2)財政部73年9月3日台財稅第59051號函：「綜合所得稅漏
稅額之計算公式：(一)已依法辦理結算申報者：(1) { (申
報所得額 + 核定應稅免罰所得額 + 短漏報所得額) - (免
稅額 + 扣除額) $\times$ 稅率 - 累進差額 } - 抵稅額 = 全部應
納稅額 (2) { (申報所得額 + 核定應稅免罰所得額) - (免
稅額 + 扣除額) $\times$ 稅率 - 累進差額 } - 抵稅額 = 申報
及核定應稅免罰部分應納稅額 (3) 全部應納稅額 - 申報及核
定應稅免罰部分應納稅額 - 短漏報所得額之扣繳稅額 - 申
報部分經核定之退稅款 (不分已否退還) = 漏稅額。」

2.綜合所得稅係採自行申報制，納稅義務人本應就其當年度實
際取得之各類所得據實申報，誠實履行申報納稅義務，然原
告未依規定於91及92年度或其中1年度辦理綜合所得稅結算
申報時，申報系爭財產交易所得，致漏報所得額之違章事證
明確，亦未於該2年度之結算申報書中揭露系爭財產之交易
，甚且於經被告查獲後，又以積極之行為意圖隱飾交易事實
之所屬年度，屬故意以不正當方法逃漏稅捐之行為，其漏報
財產交易所得，自應依所得稅法第110條規定處以罰鍰。

3.91年度罰鍰計算說明如下：

(1)重核復查決定罰鍰3,492,903元 = 重核復查決定漏稅額6,9
85,806元 $\times$ 0.5倍。

(2)重核復查決定漏稅額6,985,806元 = 全部應納稅額11,918,
566元 - 申報及核定應稅免罰部分應納稅額457,444元 - 短

漏報所得額之扣繳稅額0元－申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）4,475,316元。

(3) 申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）4,475,316元＝扣繳稅額及可扣抵稅額356,224元＋結算已自（補）繳稅額4,576,536元－應納稅額457,444元。

(4) 申報及核定應稅免罰部分應納稅額457,444元＝（所得總額2,710,118元－免稅額74,000元－扣除額166,970元）×稅率30%－累進差額283,300元。

(5) 更正後所得總額2,710,118元＝更正前所得總額20,327,783元－營利所得17,617,665元。

(6) 扣繳稅額及可扣抵稅額356,224元＝扣繳稅額及可扣抵稅額2,802,889元－更正營利所得（17,617,665元）所含之可扣抵稅額2,446,665元。

4.92年度罰鍰計算說明如下：

(1) 重核復查決定罰鍰591,268元＝重核復查決定漏稅額1,182,537元×0.5倍。

(2) 重核復查決定漏稅額1,182,537元＝全部應納稅額1,233,699元－申報及核定應稅免罰部分應納稅額2,640元－短漏報所得額之扣繳稅額0元－申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）45,882元－投資抵減稅額2,640元。

(3) 申報部分經核定之退稅款（不分已否退還）45,882元＝扣繳稅額及可扣抵稅額45,371元＋結算已自（補）繳稅額3,151元－（應納稅額5,280元－投資抵減稅額2,640元）。

(4) 申報及核定應稅免罰部分應納稅額2,640元＝（所得總額284,247元－免稅額74,000元－扣除額122,231元）×稅率6%－累進差額0元－投資抵減稅額2,640元。

5.被告本件重核復查決定依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考

表所得稅法第110條第1項規定關於綜合所得稅部分違章情節：「三、短漏報屬前二點以外之所得，且非屬第六點(四)情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。」按原告漏報91及92年度財產交易所得所漏稅額6,985,806元及1,182,537元處0.5倍之罰鍰3,492,903元及591,268元，經核係已考量原告違章情節所為適切之處分，並無違誤。

(八)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：本件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 5 月 2 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
-----------------	------

(續上頁)

(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 5 月 2 日
書記官 林 昱 玟