

臺中高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

109年7月1日辯論終結

原告 何徐智美

訴訟代理人 陳祖祥 律師

複代理人 陳敬中 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 宋秀玲

訴訟代理人 吳昱瑩

上列當事人間綜合所得稅罰鍰事件，原告不服財政部中華民國108年5月21日臺財法字第10813911090號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

本件判決格式參酌司法院新近推行之高等行政法院裁判簡化方案，僅記載兩造陳述事實之爭點核心要旨，並將判決相關之法令條文附錄於後，合先敘明。

貳、實體方面：

一、爭訟概要：

原告101年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於101年6月28日出售凱統工業股份有限公司（下稱凱統公司）股票260股，成交價額新臺幣（下同）35,000,000元，未依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，初查於104年11月26日核定其當年度證券交易所得32,295,00

0元，綜合所得淨額0元，基本所得額32,295,000元，基本稅額5,259,000元，減除扣繳稅額及可扣抵稅額30,514元、自行繳納稅額5,285,050元，應退稅額26,050元外，另經審理違章成立，於104年11月25日按所漏稅額5,228,486元處以1倍之罰鍰計5,228,486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106年度訴字第106號判決認被告罰鍰處分未適用稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定予以減輕裁罰，顯有裁量怠惰、濫用裁量之情事，而撤銷訴願決定、復查決定及罰鍰處分，由被告再作成適法之處分。嗣被告依上開判決意旨，於107年3月7日以107年度財綜所字第56107100185號裁處書（下稱原處分），按所漏稅額5,228,486元處以0.8倍之罰鍰計4,182,788元。原告仍不服，申請復查，結果未獲變更，提起訴願，經決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告起訴主張及聲明略以：

(一)原告雖消極未申報，但誠實申報證券交易稅，客觀上未致被告無從循線查獲，不構成「隱匿」：

1.納稅者權利保護法第7條第8項但書所謂「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，應係指納稅者於申報或調查時，對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料而言，如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂「隱匿」，迭據最高行政法院表明法律見解，新近復有108年度判字第203號判決意旨可參。

2.原告客觀上雖消極未申報其101年基本稅額，實乃因主觀

上誤解出售該筆未上市公司股票如同上市公司股票交易般，無須申報證券交易所稅，因而消極未申報。此一行為就是是否構成「隱匿」？其問題的核心在於稽徵機關如何舉證義務人未申報行為屬「隱匿」行為？按修正前洗錢防制法第11條第1項洗錢罪之成立，除行為人在客觀上有掩飾或隱匿因自己重大犯罪所得財產或財產上利益之具體作為外，固須行為人主觀上具有掩飾或隱匿其財產或利益來源與犯罪之關聯性，使其來源形式上合法化，以逃避國家追訴、處罰之犯罪意思，始足當之，最高法院108年度臺上字第1726號判決參照，可知刑事法上所謂「隱匿」之構成，要求訴追機關不僅要舉證證明行為人客觀上有隱匿行為外，更要舉證證明行為人主觀上亦有隱匿之意思，始足當之。

3.原告雖消極未申報，但未致稽徵機關無從循線查獲。因財政部財政資訊中心、依證券交易稅代繳稅額繳款書已得知並有原告此筆交易所得之資料，故被告即循此線查到原告消極未申報此筆所得，故既有原告申報證券交易稅且誠實申報實際成交價額，足使被告不致無法查到原告此筆所得。既然原告申報證券交易稅行為使被告得以循線查獲原告消極未申報之所得，自不得再認為原告消極未申報屬漏稅罰下之「隱匿」：

(1)參照最高行政法院107年度判字第623號判決意旨，可知關於誠實義務的違反包含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。

01 (2) 故在納稅者權利保護法施行後，不能單以漏未申報出售
02 股票之所得為由即認屬「逃漏稅捐」或「隱匿重要事項
03 」。此可對比最高行政法院107年度判字第623號判決即
04 可得本件原告未有隱匿重要事項，並非有誠實義務之違
05 反。亦即誤認為免稅所得因而未為申報，當有考量納保
06 法第7條第8項適用或類推適用之餘地。司法實務亦認基
07 於舉重明輕之理由當有本條之適用。況原告引本條項之
08 目的乃在於闡明並強調漏稅罰要求違反誠實義務，而誠
09 實義務的具體內容稅捐稽徵法並未有明訂，基於處罰法
10 定，至少應以本條項的處罰型態為準（即故意隱匿重要
11 課稅事實）。因此無論納稅者事前有無稅捐規避行為存
12 在，只要其在稅捐報繳階段，沒有盡到「如實揭露」稅
13 捐客體（含稅基量化）與對應稅額之法定義務，即符合
14 「稅捐逃漏行為」之要件。故納稅者權利保護法第7條
15 第8項所欲闡明的重點即在漏稅罰的處罰要件包含誠實
16 義務之違反，應無疑義。

17 (二) 誠實義務的內容與判斷應具體明確，且其證明程度至少應達
18 到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上，或稱真實
19 的確信蓋然性。）：

20 1. 於納稅者權利保護法施行後，最高行政法院已建立具體的
21 判斷流程，已非「顯有應注意、能注意而不注意之過失」
22 一語所得帶過，且申報義務與誠實義務違反之內容不同，
23 義務人有否違反誠實義務，應以其有無故意隱匿租稅客體
24 及稅基量化及對應的應納稅額等重要課稅事實為準。

25 2. 參照納稅者權利保護法第11條第2項規定，稽徵機關就處
26 罰要件事實應負擔證明責任，其證明程度至少應達到「幾
27 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，有最高行政法院判決107年度判字第566號判決可參。

(三)漏稅結果之判斷應準用所得稅法第78條及79條之規定，須以稽徵機關已對義務人催報，而義務人拒不履行者方屬之：

1.所得基本稅額條例既未就未依期限申報及漏稅結果之判斷為規定，依所得基本稅額條例第2條規定，當依所得稅法之規定。故納稅義務人未依規定辦理結算申報，依所得稅法第78條及第79第1項之規定，需先催報並即填具滯報通知書，送達納稅義務人後，義務人仍拒不履行者方屬產生漏稅結果。所得稅法第79條2項但書雖謂「綜合所得稅納稅義務人不適用前項催報之規定。」既限定綜合所得稅方無催報之規定，本件義務人所應申報者為「基本所得稅額」，依文義形式觀之，非屬綜合所得稅納稅義務人。基於例外從嚴之解釋方法，基本所得稅額納稅義務人應無所得稅法79條2項排除規定之適用。

2.況根據稽徵機關一貫之主張皆認義務人縱然有申報綜合所得稅然未申報基本所得額時，仍以全然未申報視之。顯然稽徵機關亦認「綜合所得稅」與「基本所得稅額」係屬二事，更可見義務人漏未申報基本所得稅額，仍有所得稅法第79條第1項之適用，故稽徵機關欲認有漏稅之結果，應以催報義務人履行而義務人仍拒不履行申報義務為前題。

(四)就調查基準日之認定，原處分所憑之財政部103年解釋令業於108年廢止，並更為明確規定，被告應重新為認定：

1.按稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。核

01 原處分所憑之財政部103年9月25日臺財稅字第0000000000
02 日號令，業經財政部108年7月12日臺財稅字第1080450720
03 0號令廢止，且本件系爭裁罰處分仍訴訟繫屬中，尚未確
04 定，當依稅捐稽徵法第1條之1第1項之規定適用財政部108
05 年7月12日臺財稅字第10804507200號令，而該令釋明確規
06 定，調查基準日之認定，以「發文日」為「調查基準日」
07 ，並須載明「具體查核範圍」。

08 2.財政部108年7月12日臺財稅字第10804507200號令訂定「
09 稅捐稽徵法第48條之1進行調查作業步驟及基準日認定原
10 則」（下稱認定原則）略以：綜合所得稅漏報、短報、未
11 申報案件：扣繳義務人及信託行為受託人之稅務違章案件
12 ：……（二）經審查發現有漏報、短報、未申報或其他異
13 常之案件，應即發函並載明具體查核範圍，通知納稅義務
14 人（扣繳義務人或信託行為受託人）或有關機關、團體、
15 事業或個人限期提供相關資料接受調查或提供說明，並以
16 函查日（即發文日）為調查基準日。但裁處所根據之事實
17 ，客觀上明白足以確認，並經稅捐稽徵機關將根據之事實
18 及調查基準日對外公告之案件，以該公告之調查基準日為
19 準。」職是之故，所得稅調查基準日之認定，明確以函查
20 日（即發文日）、對外公告日為準，徹底揚棄原不明確之
21 規定。換言之，稽徵機關調查其他人時，若非包含有調查
22 納稅義務人本人之意欲時，就不能認為屬對本人所為之調
23 查。故此之「有關」，當綜合稽徵機關主觀意欲與客觀上
24 是否有關而認定，而非僅指客觀上有關，且被告應載明具
25 體查核範圍。然上開函查之查核範圍並未包括原告，如何
26 能認屬對原告之調查？

27 3.稅捐稽徵機關應就其主張已進行調查有關事實，負舉證責

任：

(1) 「有利於己事實」及「變態事實」，應由主張該等事實之當事人舉證。有關「已針對案外人陳秀員之配偶黃昭誠出售凱統公司股票交易所得展開函查，認定被告機關已經對原告展開調查」一節，屬「變態事實」，故該事實之舉證責任應由被告負擔。因調查對象之特定，當以函查對象及其上所載內容形式上觀之而得特定為常態，亦即形式與實質同一應為常態事實。反之，主張形式與實質不一致者，為變態事實。

(2) 於本件依函查之對象形式上觀之，並不包含原告。且就函查內容形式上觀之，亦無從可得推知屬對原告之調查。被告既主張不同於形式表面之變態事實，即主張形式調查對象與實質調查對象不一致（實際上的調查對象包含了一個從外在形式無法看出來的原告）之變態事實，故應由主張變態事實之被告負舉證責任。

(3) 故系爭函查在形式上未記載原告且形式上亦無從推知系爭函查包含屬對原告之調查的情況下，應由被告就系爭函查於發函時包含對原告調查之主觀意圖負舉證責任。

(五) 原告實有難為之情形，應減輕處罰：

1. 原告第一次需要申報基本所得額，因而不知有申報義務，其主觀歸責程度實低於年度皆須報繳的綜合所得稅。
2. 由於原告採電腦網路申報綜合所得稅，申報時沒有參考資料顯示或提醒原告須申報基本所得稅額，所以漏報，故此亦應得作為原告減輕之事由。
3. 101、102年間就未上市公司之股票為買賣是否要交財產交易所得稅，發生複雜且大變動，101年出售要申報，102年出售不用申報。如何要求從未申報基本所得稅額的原告要

能清楚知悉？況且於102年時有效施行之條文未規定上市證券交易所無須申報。在上市公司股票免繳交證券交易所所得稅下，又如何能要求義務人能清楚知悉其課稅以行為時（即101年）之法律為之，且其有申報基本所得之申報義務？

4.若原告故意逃漏稅捐，當初即得以面額10元申報，被告至多僅能以公司的現值推計，認定該次財產交易，則將遠低於其實際交易金額，顯然原告並無逃漏稅捐之故意，確實是一時不察，情節甚為輕微。再者，所得基本稅額條例於101年修正，102年施行，原告卻是於102年申報，其申報當時所見之所得基本稅額條例之規範與101年行為時之所得基本稅額條例不同，又非熟諳法律之人，自難以期待其知悉應加以申報，益顯原告不違反規定，無期待可能性。

(六)原告自主提供課稅資料並已存放於國稅局內部，須受重罰1倍，相較於課稅資料已存於國稅局外部之金融機關可輕罰0.4倍，彼此差別對待並無正當合理事由，有違平等原則：

1.本件原告有申報證券交易稅，但漏報證券交易所生之基本所得額，但已完整提供課稅資料，相較於其他漏報海外所得之事例上，不僅可得知與取得資料之可能性更高、逃漏風險、稽徵成本更低情況下，何以原告要被處以更重之裁罰倍數，此間之裁量上的差別待遇合理性何在？

2.若認本件成立漏稅罰，其未申報之所得，在性質上應相當於「已填報扣免繳憑單所得」，處所漏稅額處0.32倍（0.4倍再酌減20%）罰鍰，方為適法：

(1)參照臺灣桃園地方法院行政訴訟107年度稅簡字第10號、高雄高等行政法院107年度訴字第294號判決及最高行政法院108年度裁字第369號裁定所示見解，納稅義務人

漏報海外證券交易所所得、海外所得，若稽徵機關仍可查得該所得，稽徵實務上即認該漏報所得性質上相當於「已填報扣免繳憑單所得」，處以所漏稅額之0.4倍罰鍰，若原告繳清本稅再酌減20%。故依稅捐稽徵實務與行政救濟實務之見解，咸認義務人縱有短漏報之違章事實，但若該短漏報稽徵機關可掌握課稅資料（如稽徵機關函請金融機構填報即可得），稽徵成本較低，都建議短漏報是類所得可按已填報扣繳憑單之所得倍數裁罰，即僅處所漏稅顯的0.4倍。

(2) 行為人課稅重要資訊已於他處揭露給稽徵機關，使得稽徵機關已經完全可以掌握該筆所得，且行為人又於裁罰處分核定前，已詳實的自動補報並補繳所漏稅額，不僅使產生漏稅結果之風險大幅度降低，其正確補報補繳行為更讓漏稅結果無從發生。上開行為與「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」兩者相較，前者可責性更低於後者。故對之裁罰倍數同樣也不應該超過所漏稅額0.4倍。如此方符合裁罰相當，避免過苛。

(3) 原處分雖已有考量原告於裁罰前自動報繳所漏稅額，而酌減20%。但仍未考量原告主動申報證券交易稅並向稽徵機關揭露交易事實與交易金額之行為，已使所漏報之所得稅部分處於稽徵機關可掌握之狀態，應認該漏報性質上相當於「已填報扣免繳憑單所得」，而應如上開稽徵實務值處以0.4倍罰鍰，然後再為酌減20%，應以所漏稅額0.32倍，否則，有違平等原則而有裁量怠惰與濫用之瑕疵等情。並聲明求為判決訴願決定、復查決定及原處分裁處罰鍰部分均撤銷。

01 三、被告答辯及聲明略謂：

02 (一)關於原告主張其申報證券交易稅時，即已揭露交易事實及成
03 交價額，不應認定有違反誠實義務而處罰乙節。證券交易稅
04 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
05 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
06 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
07 ，核與綜合所得稅納稅義務人係取有所得人等情，顯有不同
08 ，尚難僅以原告已申報證券交易稅為由，逕認其未申報基本
09 所得額致漏報綜合所得稅所生影響不大。蓋若不同稅目之報
10 繳，可作為脫免其他稅目違反報繳義務應裁罰之理由，則營
11 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
12 所得稅之營業收入總額及稅額。如此解釋稅法，勢必將架空
13 各稅目規定之報繳義務。又被告雖得自電腦蒐集證券交易情
14 形，以勾稽納稅義務人漏報情形，惟尚須進行異常比對、調
15 查，並針對未申報之原始取得成本進行查核，勢必會增加稅
16 捐稽徵機關稽徵之成本。況且，原告漏報之證券交易所得高
17 達32,295,000元，金額甚鉅，難謂其漏稅行為所生之影響不
18 大，未違反誠實義務。

19 (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
20 繳，納稅義務人取有所得即應自行申報，並盡查對之責，俾
21 符合稅法之強行規定。原告101年間出售凱統公司股票總價
22 額高達35,000,000元，其證券交易所得計32,295,000元，係
23 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
24 所得，原告依法負有誠實履行稅法上之申報繳納義務，惟原
25 告於申報101年度綜合所得稅時，竟未依規定申報、揭露上
26 述證券交易所得32,295,000元，致逃漏101年度個人綜合所
27 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)參照最高行政法院100年度判字第1311號判決意旨，稅捐稽徵法第48條之1規定要件，並無明文需對外宣示，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存在之合理推測之情況，即足當之。再參照臺北高等行政法院103年度訴字第1780號判決意旨，稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款所稱之調查，應不以對受處分人函查為限，且調查之方式、過程以及調查之結果，並不影響稽徵機關是否已開始進行調查之事實認定。本件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，再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，已載明證券交易成交總價額35,000,000元，原按實際成交价格20%計算之證券交易所得額7,000,000元；又於102年12月28日再列印產出「101年度綜合所得稅違章案件尚未移罰管制清單」載明有原告應補稅額違章註記，其並於該管制清單上簽註「處理中」字樣且核章；嗣其將上開「101年度綜合所得稅違章案件尚未移罰管制清單」交付給被告所屬稅務員，於103年1月7日將轄區內之違章案件資料彙整後，據以製作「95-101年度綜合所得稅違章案件尚未移罰管制清單」。從而，被告以所屬員林稽徵所於102年10月28日已產出列印原告之綜合所得稅核定通知書，載明原告漏未申報系爭證券交易所得，被告已進行調查之事證具體明確。

(四)所得係屬已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，為稽徵機關可掌握之課稅資料，納稅人若隱匿未申報該所得，一經比對

即可得知漏報所得之金額，稽徵機關之稽徵成本低，應裁罰性相較而言較低，若非屬已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，稽徵機關尚須透過其他調查或收集事證而認定，稽徵成本相對較高，應裁罰性就較高。故稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表訂定，就未申報所得是否屬已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，分別處所漏稅額0.4倍或1倍之罰鍰。本件原告漏報之所得，非屬已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，係被告經進行異常比對、調查，並針對未申報之原始取得成本進行查核等過程，始知原告未申報之所得金額，是依據裁罰倍數參考表，應就所漏稅額處1倍之罰鍰，再考量原告於裁罰處分前已繳清稅款，依裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，酌予在法定倍數範圍內減輕其罰，按漏稅額5,228,486元處0.8倍罰鍰計4,182,788元，並無不合等語。並聲明判決駁回原告之訴。

四、本件兩造爭點為：被告以原告於101年度出售凱統公司股票，未依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，而按所漏稅額5,228,486元處以0.8倍之罰鍰，認事用法有無違誤？

五、本院判斷如下：

(一)前提事實：

原告辦理101年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲其於101年6月28日出售凱統公司（非上市上櫃公司）股票260股，成交價額35,000,000元，未依行為時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，按實際成交价格，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32,295,000元，綜合所得淨額0元，基

01 本所得額32,295,000元，基本稅額5,259,000元，減除扣繳
02 稅額及可扣抵稅額30,514元、自行繳納稅額5,285,050元，
03 應退稅額26,050元外，並認定成立違章（漏稅）行為，作成
04 裁處書按所漏稅額5,228,486元處以1倍之罰鍰計5,228,486
05 元。原告對於裁罰處分不服，循經復查及訴願程序均經決定
06 駁回，提起行政訴訟，前經本院以106年訴字第106號判決撤
07 銷訴願決定、復查決定及原處分即裁罰處分，囑由被告另為
08 適法之處分，被告乃依撤銷意旨審酌後，作成原處分准予追
09 減罰鍰1,045,698元，變更罰鍰為4,182,788元。原告仍表不
10 服申請復查及訴願，均未獲變更等情，有卷附原告101年度
11 綜合所得稅結算申報書（見原處分卷第87至88頁）、102年
12 10月28日產出之101年度綜合所得稅申報核定通知書（見原
13 處分卷第179至180頁）、101年度綜合所得稅申報核定通知
14 書（見原處分卷第84至85頁）、103年2月6日第一次補申報
15 書（見原處分卷第89至94頁）、103年2月18日第二次補申報
16 書（見原處分卷第95至99頁）、復查決定書（見原處分卷第
17 100至106頁）、本院106訴106號判決及更正裁定（見原處分
18 卷第1至51頁及第52至53頁）、違章案件罰鍰繳款書（見原
19 處分卷第86頁）、原處分即被告107年3月7日107年度財綜所
20 字第56107100185號裁處書（見原處分卷第83頁）、訴願決
21 定（見本院卷第33至44頁）等件可稽，堪予認定。

22 (二)原告雖以上開情詞主張原處分構成違法應予撤銷云云。惟：

23 1.揆諸所得基本稅額條例第5條第1項規定，納稅義務人應於
24 辦理所得稅結算申報時，依所得基本稅額條例之規定計算
25 基本所得額，並自行報繳。基於自動報繳稅制，納稅義務
26 人負有應誠實申報納稅之義務，應自行申報全部所得，且
27 因課稅基礎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，其對於應在法定期限誠實申報所得額之法定客觀義務存在，不能諉為不知，若有違反誠實義務，致漏未報繳基本所得額，造成稅捐稽徵機關未能將該所得列入當期所得稅捐客體及計算對應稅額，產生逃漏稅結果者，無論出於故意或過失，皆應負法定責任。再者，所得基本稅額條例第12條第1項及第15條第2項規定，暨參照財政部100年1月10日臺財稅字第09904154480號函釋，足見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，發現短漏報法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，除補徵稅額外，尚應按補徵稅額，處3倍以下罰鍰。故納稅義務人對於滿足課稅要件事實之全部或部分為隱匿，未依所得基本稅額條例自動計算及申報基本所得額者，因其於稅捐報繳階段未履行如實揭露稅捐客體（含稅基量化）與對應稅額之法定義務，已具備非難性之基礎，即成立稅捐逃漏行為之處罰要件，不得以其不知法令規定，藉詞無期待可能性，而免除該稅法上應履行之義務，除非具有得按其情節，減輕或免罰事由外，無從卸免漏稅罰責（最高行政法院107年度判字第623號及109年度判字第249號判決意旨參照）。

2.經查：原告101年6月28日出售凱統公司股票260股，成交價額35,000,000元，為原告所不爭執，並有卷附證券交易稅一般代繳稅額通知書可稽（見原處分卷第89頁）。雖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。然按證券交易稅條例第1條第1項之規定，凡買賣有價證券，除各級政府發行

之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅。足見該
條例係針對買賣有價證券之行為課稅至明。再者，所得基
本稅額條例係為使適用租稅減免規定而繳納較低之稅負，
甚至免繳稅之公司或高所得個人，皆能繳納最基本稅額之
稅制，旨在於使有能力納稅者，對國家財政均有基本的貢
獻，以維護租稅公平，確保國家稅基受不當侵蝕。又證券
交易稅代徵人係受讓證券人，而綜合所得稅納稅義務人為
所得取有人，可知二者之立法目的及構成要件有別。原告
除出售凱統公司股票應報繳證券交易稅外，尚負有申報基
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。原告經由出售股票獲取之
所得，已構成課稅要件事實，然其於申報個人綜合所得稅
時，卻全部予以隱匿之行為，自符合逃漏稅捐之要件。至
於納稅者權利保護法第7條第8項係對於同條第3項規定之
「租稅規避」情形為規範。況且，若事前有稅捐規避行為
存在，事後在申報時卻對其事實內容刻意加以隱藏，而不
如實揭露，使稅捐機關因此不明瞭有此稅捐債務存在者，
客觀上即有違反申報義務，而發生漏稅結果，殊難以其主
觀上欠缺違法性認識，且有正當理由，不具故意過失視之
，故應認該稅捐債務人具有可責性，應受裁罰（最高行政
法院107年度判字第199號判決意旨參照）。是以，本件原
告之行為並未以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式
，達到減輕稅負或不納稅之目的，非屬故意濫用法律形式
規避稅捐之行為，僅係單純漏未申報該所得。核其行為與
逃漏稅捐要件相合致，並不該當於稅捐規避情形。並無納
稅者權利保護法第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。且

原告以其已報繳證券交易稅為由，資以主張其違反基本所得額之報繳義務，免受處罰之論據，於法容欠允洽，委無足採。

3. 本件被告雖得自電腦蒐集證券交易情形，獲悉原告有漏報情形，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，勢必會增加稽徵成本。況且，原告漏報之證券交易所得高達32,295,000元，金額甚鉅，難謂其漏稅行為所生影響不大。是故，本件原告出售有價證券而獲取之所得已滿足課稅要件之事實，然於申報個人綜合所得稅時全部予以隱匿之行為，符合逃漏稅捐，而非租稅規避。原告未盡誠實申報義務，致發生漏稅，故無納稅者權利保護法第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。

4. 依據納稅者權利保護法第11條第2項規定，並參照最高行政法院108年度判字第282號判決意旨，稽徵機關固應就處罰之要件事實應負證明責任，且其證明程度應達到幾近於真實的蓋然性。惟如稽徵機關對於逃漏稅違章行為，已依職權調查證據證明處罰要件事實存在，足以使行政法院形成確信之心證者，自應認其已盡證明責任。又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善盡查對，不僅應為文明國家公民該具之基本素養，亦屬稅法強行規定之義務。查本件財政部財政資訊中心依證券交易代繳稅額繳款書資料經歸戶後，再經被告員林稽徵所於102年10月28日產出101年度綜合所得稅核定通知書，確認原告並未依法申報該證券交易所得，足認被告就原告違章事實已盡舉證證明之責。其就原告漏未申報基本所得額事實，並依所得基本稅額

條例第15條第2項規定處漏稅罰，自為法所許。

5. 本件原告101年間出售凱統公司股票總價額高達35,000,000元，其證券交易所得計32,295,000元，係屬所得基本稅額條例規定應課稅之所得額，原告就如此鉅額之交易所得，依法負有誠實履行稅法上之申報繳納義務，惟其竟於申報101年度綜合所得稅時，未依規定申報及揭露該證券交易所得，致逃漏101年度個人綜合所得稅基本所得稅額，且已違反誠實申報義務並生逃漏稅之結果。雖缺乏積極證據足以證明其行為係出於故意，但核諸上開證券交易情節至為特殊，依一般社會通念，原告殊難辭其重大過失之責，自應受罰。原告藉詞被告未就原告處罰要件舉證證明云云，顯係卸責之詞，無從憑採。是以，被告認定原告漏未申報應依所得基本稅額條例之證券交易所得，有應注意、能注意而不注意之過失，難謂有違法可指。

6. 原告雖主張被告應準用所得稅法第78條及79條之規定，先對原告催告，俟原告拒不履行，始構成處罰要件云云。惟觀諸上開規定係規範稽徵機關對於納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，於期限屆至前應提示其遲延申報責任，並於期限屆至後，送達滯報通知書，無從類推適用於隱匿申報之情形至明。

7. 財政部108年07月12日臺財稅字第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」（下稱新訂認定原則）固將原以103年9月25日臺財稅字第10300596890號令核釋修正之「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」（下稱舊認定原則）予以廢止。但觀諸財政部訂頒之新訂認定原則規定略以：(1) 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。(2)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）為調查基準日等語。核其性質上顯係對於下級各稅捐稽徵機關進行調查之作業事項予以規範，顯非屬詮釋法規文義之解釋性行政規則，自不得與稅捐稽徵法第1條之1第1項所稱之解釋函令相擬，僅得據以對於往後尚未辦理之稅務案件有其適用，至於在新訂認定原則生效前，已適用當時有效之舊認定原則辦理完畢者，顯無從責命稽徵機關回溯適用新訂認定原則，故不能引據稅捐稽徵法第1條之1第1項規定，指摘先前適用廢止前之舊認定原則進行調查之稽徵作業，構成違法。

8.依舊認定原則規定略以：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。查被告所屬員林稽徵所係因查悉原告101年度有出售股票260股，成交價額35,000,000元之基本所得額未據實申報，經立案進行查詢勾稽後，於102年10月28日製作原告101年度綜合所得稅核定通知書為初步核定，經續行審查後，於102年12月28日製作「101年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」，為原告應補稅額違章之註記，由指定調查之稅務員簽註「處理中」並核章，著手調查蒐集案關資料，並於103年1月7日彙整製繕95~101年度綜所稅

01 違章案件尚未移罰管制清單乙冊，由承辦員及所屬主管人
02 員於該清冊封面蓋印，有被告於102年10月28日產出待審
03 核之原告101年度綜合所得稅核定通知書及102年12月28日
04 產出「101年度綜合所得稅違章案件未移罰管制清單」及
05 清單簿冊封面在卷可憑（見原處分卷第179至180頁及第18
06 1至182頁）。足見被告於102年12月28日已具體針對原告
07 上開證券交易所得進行調查蒐集案關資料，核與前開舊認
08 定原則規定所稱之調查基準日相當。而原告則於103年2月
09 6日更正申報系爭證券交易所得為7,000,000元，補繳稅額
10 226,050元，再於103年2月18日第2次更正申報系爭證券交
11 易所得，補繳所漏稅額5,059,000元完畢（分見原處分卷
12 第89至94頁及第95至99頁）。又依稅捐稽徵法第48條之1
13 規定之「進行調查」要件，及本件應準據之舊認定原則規
14 定，並未課予稽徵機關應發函載明具體查核範圍，通知納
15 稅義務人之義務，若依證據資料足認稽徵機關有開始調查
16 之客觀事實，即足當之。是故，原告引據財政部108年7月
17 12日令頒之新訂認定原則指稱：被告未發函具體載明「具
18 體查核範圍」通知原告，故不生調查基準日，其於103年2
19 月18日更正申報並繳納稅款，符合稅捐稽徵法第48條之1
20 第1項規定免罰之要件云云，難謂有據，不能採取。

- 21 9.被告就原告未依規定計算及申報101年度個人綜合所得稅
22 基本所得額32,295,000元，基本稅額5,259,000元，減除
23 扣繳稅額及可扣抵稅額30,514元，所漏稅額為5,228,486
24 元，原參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅
25 法部分）關於所得稅基本稅額條例（綜合所得稅）第15條
26 第2項規定，屬於「未申報所得屬前2點以外之所得，且非
27 屬第4點情形者」之違章情形，處所漏稅額1倍之罰鍰計5,

228,486元，嗣經本院審理原告所提行政訴訟事件，參酌最高行政法院106年度判字第492號確定判決意旨，以106年度訴字第106號判決認定被告裁罰處分未適用稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定予以減輕裁罰，顯有裁量違法之情事，將被告所為裁罰處分及訴願決定予以撤銷，囑由被告另為適法之處分。被告乃遵照本院判決意旨，除參據上開裁罰倍數參考表所定之處所漏稅額1倍之罰鍰基準外，復審酌原告於裁罰處分核定前，以書面或於談話筆（紀）錄中承認違章事實，並繳清稅款，且屬過失行為，而再適用稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知第4點規定予以酌減20%，即按所漏稅額5,228,486元處以0.8倍之罰鍰計4,182,788元，經核已考量原告違章情節之非難程度，要屬適切，其行使裁處權並無違反比例原則可言。

10.另原告雖援引臺灣桃園地方法院行政訴訟107年度稅簡字第10號、高雄高等行政法院107年度訴字第294號判決及最高行政法院108年度裁字第369號裁定所示見解，主張其已申報證券交易稅，已完整提供課稅資料，應可與課稅資料已存於金融機關情形相擬，應裁處0.4倍，始無差別待遇，且原告之情形在性質上應相當於「已填報扣免繳憑單所得」，處所漏稅額處0.32倍即0.4倍再酌減20%之罰鍰，方為適法云云。然：

(1)本院前受理訴外人林高義提起107年度訴字第265號綜合所得稅罰鍰事件，其案情與本件相同皆為出售凱統公司股票，未依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，而經被告裁處罰鍰，經本院判決駁回其訴後，本件原告之訴訟代理人陳祖祥受委任為該

事件之訴訟代理人提起上訴時，亦主張上開相同理由資
以指摘原判決違背法令云云，業據最高行政法院以109
年度判字第249號判決予以指駁，略謂：上開最高行政
法院108年度裁字第369號裁定及高雄高等行政法院107
年度訴字第294號判決之個案情形，係納稅義務人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677,62
2元+元大公司699,950元V，經將財產交易損失1,377,5
72元自其財產交易所得扣除後，其全年海外所得共49,2
99,592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，自不足採等意旨至明。

- (2) 衡諸本件與上開本院107年度訴字第265號綜合所得稅罰鍰事件即最高行政法院109年度判字第249號上訴事件之案情，均同為納稅義務人出售凱統公司股票，未依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，而受被告裁處罰鍰，彼此主張之爭點及所持見解

01 可謂一致，參酌上開最高行政法院判決所示之法律見解
02 ，足認原告上開主張為不可採，要無疑義。

03 六、綜上所述，本件原告上開主張各節，俱非可取。被告就原告
04 101年度綜合所得稅結算申報，因未依所得基本稅額條例第1
05 2條第1項第3款規定計算及申報基本所得額，而作成原處分
06 按所漏稅額5,228,486元處以0.8倍之罰鍰計4,182,788元，
07 並駁回其復查申請，認事用法俱無違誤，訴願決定予以維持
08 ，亦核無不合。原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

09 七、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，均
10 核與判決結論不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

11 八、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第
12 1項前段，判決如主文。

13 中 華 民 國 109 年 7 月 22 日

14 臺中高等行政法院第二庭

15 審判長法官 王 德 麟

16 法官 林 靜 雯

17 法官 蔡 紹 良

18 以上正本證明與原本無異。

19 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
20 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
21 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
22 者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表
23 明上訴理由者，逕以裁定駁回。

24 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
25 形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

26		
27	得不委任律師為訴訟	所需要件

01	代理人之情形	
02		
03	(一) 符合右列情形	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格
04	之一者，得不	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。
05	委任律師為訴訟代理人	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。
06		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。
07		
08		
09		
10		
11		
12	(二) 非律師具有右	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
13	列情形之一，	二親等內之姻親具備律師資格者。
14	經最高行政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者。
15	，亦得為上訴審訴訟代理人	。
16		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。
17		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。
18		
19		
20		
21		
22		
23	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。	
24		
25		
26		

01
02
03
04
05
06
07
08
09
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27

附錄本判決引用的相關法令：

【所得稅法】

第13條

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。

第71條第1項

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或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及依第15條第4項規定計算之可抵減稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，不得減除。

【所得基本稅額條例】

第5條第1項（94年12月28日公布；95年1月1日施行）

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。

第12條第1項第3款第1目（94年12月28日公布；95年1月1日施行）

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：

三、下列有價證券之交易所得：

（一）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

01 納憑證及表明其權利之證書。

02 第12條第4項（94年12月28日公布；95年1月1日施行）

03 第1項第3款規定有價證券交易所得之查核，有關其成交

04 價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成

05 交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政

06 部定之。

07 第15條第2項

08 營利事業或個人未依本條例規定計算及申報基本所得額

09 ，經稽徵機關調查，發現有依本條例規定應課稅之所得

10 額者，除依規定核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，

11 處3倍以下之罰鍰。

12 【所得基本稅額條例施行細則】

13 第2條第1項

14 依本條例規定繳納所得稅之營利事業或個人，於辦理所

15 得稅結算申報時，應依本條例規定計算基本稅額，並依

16 財政部規定之格式申報及繳納。

17 【有價證券交易所得計入個人基本所得額查核辦法】

18 （101年11月22日財政部臺財稅字第10104648000號令修正發布名

19 稱「個人證券交易所得或損失查核辦法」）

20 第1條

21 本辦法依所得基本稅額條例（以下簡稱本條例）第12條

22 第4項規定訂定之。

23 第4條第1項

24 有價證券交易所得之計算，以交易時之成交价格，減除

25 原始取得成本及必要費用後之餘額為所得額。

26 【稅捐稽徵法】

27 第48條之1第1項第2款

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：

二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

【納稅者權益保護法】

第7條第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7條第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。

【稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知】

第4點

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。

【稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅法部分）】

稅法：所得稅基本稅額條例（綜合所得稅）

稅法條次及內容：第15條第2項：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

01 依本條例規定應課稅之所得額者，除依規定
02 核定補徵應納稅額外，應按補徵稅額，處3
03 倍以下之罰鍰。

04 違章情形：三、未申報所得屬前2點以外之所得，且無第4點情
05 形者。

06 裁罰金額或倍數：處所漏稅額1倍之罰鍰。

07 **【財政部100年1月10日臺財稅字第09904154480號令】**

08 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
09 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
10 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
11 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
12 額者，應依同條例第15條第2項規定處罰。