

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@107年度簡上字第

上訴人 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美（局長）

訴訟代理人 王麗琪

被上訴人 陳信助

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國107年4月25日臺灣臺北地方法院106年度簡字第269號行政訴訟判決，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。

事實及理由

一、被上訴人民國104年度綜合所得稅結算申報，將本人取自新加坡商新加坡華僑銀行股份有限公司（下稱新加坡華僑銀行）臺北分公司其他所得新臺幣（下同）978,201元，列報為個人基本稅額之海外所得，經上訴人所屬中正分局核定屬其他所得978,201元，歸課綜合所得總額11,675,112元，應補稅額376,753元，並經上訴人按所漏稅額376,753元處0.2倍罰鍰75,350元。被上訴人就罰鍰處分部分不服，申經上訴人復查結果，未獲變更，提起訴願遭決定駁回，遂提起行政訴訟，經原審法院以106年度簡字第269號行政訴訟判決（下稱原判決）訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。上訴人對原判決不服，遂提起本件上訴。

二、被上訴人於原審起訴主張：被上訴人並未漏報或短報任何所得，而是將在新加坡受領之當地發行及交易之國外股票，列報為個人基本稅額之海外所得，且申報時之附件皆詳列股數

、股價及設算之匯率，並無短漏任何所得之意圖，故不應受短漏所得之罰鍰處分。就被上訴人申報當時之認知，此乃正當合理之申報方式，因為我國綜合所得稅採取「屬地主義」，而被上訴人在國內並無任何受領或交易相關股票之行為及紀錄，亦無任何金錢給付或移轉。經上訴人連絡被上訴人任職之公司，並由公司之相關人員對被上訴人說明及討論後，被上訴人已接受將此筆國外收入列為其他所得。稅款之補繳已於收到國稅局之繳款單後完成，無任何拖延之情事。被上訴人認為國外股票收入被任職之公司列為其他所得，不符被上訴人之稅務利益，故於申報所得稅時，主張個人權益，列報為個人基本稅額之海外所得，並詳附佐證資料。訴願決定及原處分完全忽視以上事實，逕以短漏報所得，裁處罰鍰。如此，弱勢就業大眾自無任何主張及維護自身稅務利益之可能等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分(含復查決定)。

三、上訴人則以：被上訴人係新加坡華僑銀行臺北分公司之員工，其參加新加坡華僑銀行之認股計畫，行使後取得股票，依前開函釋，就取得股票之時價超過員工認股價格之差額部分，核屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，被上訴人主張於新加坡受領當地發行及交易之股票，為個人基本所得額之海外所得等，顯係誤解。綜合所得稅結算申報採自動報繳制，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。又納稅義務人有據實申報之公法義務，不待稽徵機關促其申報即已存在。本件被上訴人於105年5月30日以網路查調104年度所得資料，所得清單已列有系爭其他所得，嗣被上訴人透過金融憑證使用網際網路辦理104年度綜合所得稅結算申報時，卻誤將

系爭其他所得，列報為基本所得額之海外所得，致漏報系爭其他所得978,201元；又被上訴人如就系爭所得申報有疑義時，非不得向稽徵機關申請詢問而為正確申報，嗣後亦可於查獲前向稽徵機關查明後辦理補報繳。被上訴人將系爭其他所得，列報為基本所得額之海外所得，致漏報系爭其他所得978,201元，該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件，核有應注意、能注意而未注意之過失，應處2倍以下罰鍰，上訴人依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定，審酌被上訴人之違章情節，就其所漏稅額376,753元處0.2倍罰鍰75,350元，實已考量被上訴人違章程度所為之適切裁罰，原處罰鍰並無違誤。並聲明求為判決駁回被上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果略以：被上訴人在104年度綜合所得稅結算申報書已將取具新加坡華僑銀行股票之系爭所得列報於申報書上並無隱匿，列報金額亦為上訴人採為系爭所得核定之金額，故被上訴人在申報之際確實以為誠信方式說明，已盡其充分揭露系爭所得相關資料之誠實申報義務，只是其認為系爭所得取自海外銀行之股票應屬海外所得，非為其他所得，而對稅捐客體法律屬性之見解不同於稽徵機關，然其既已充分揭露包括系爭所得相關資料，業盡其誠實申報義務，而無任何隱瞞情事，依上說明，被上訴人固應依法補繳稅額，惟此等不同見解，並不涉及課稅事實真實與否，僅屬法律見解之問題，並無違反真實義務，復依一般社會通念實應可以理解，不應加以苛責非難，尚難認被上訴人對於所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，亦難認被上訴人主觀上有何能注意而不注意之過失或可歸責事由。參照納稅者權利保護法第1條、第7條第3項、第7項及其立法理由，納稅義務人積極以濫用法律形式之非常規

交易安排主張對己有利之課稅，於未違反誠實義務前提，立法係認屬法律見解爭議而不得另課予逃漏稅捐處罰，相較於此，本件被上訴人並未積極安排某種法律形式之非常規交易，僅係單純被動受領系爭所得而依其理解申報，並無任何隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料之情形，依舉重明輕之法理，本件上訴人不得課予被上訴人逃漏稅捐之處罰，自屬當然。況上訴人並未舉證一般國民對於海外所得及其他所得之正確申報均能予以了解注意，而被上訴人係明顯低於一般國民正確申報之注意義務為有過失之情，自無從為上訴人有利之認定等語，判決訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

五、上訴人上訴意旨略以：有關揭露說明免罰之原則如何適用，不無爭議，參照最高行政法院94年度判字第172號判決意旨，現行實務上雖有綜合所得稅短漏報所得揭露免罰之處理原則，惟係針對短漏報所得之屬性客觀上有重大法律爭議，始有適用，惟本件系爭所得核屬其他所得，尚無爭議，被上訴人於申報書後以附件註明系爭所得金額計算方式，並將系爭其他所得，列報為基本所得額之海外所得，實屬被上訴人自身對系爭所得類別之法律見解歧異，且屬明顯誤解法令之情形，倘被上訴人對系爭所得性質、應否申報、法律上適用及解釋生疑義，非不可向扣繳單位及稅捐稽徵機關查詢，於獲得正確及充分資訊後申報，惟被上訴人仍執其法律上歧見將系爭其他所得，列報為基本所得額之海外所得，亦未說明其自認系爭所得係屬基本所得額之海外所得之理由，被上訴人並未盡其誠實申報揭露說明系爭所得之義務，縱非故意，仍有應注意、能注意而不注意之過失責任，原判決僅就被上訴人於申報書附件註明系爭所得之計算式，認被上訴人已盡其

01 誠實申報義務，原判決顯有不適用所得稅法第71條第1項及
02 第110條第1項規定之違背法令情形。又租稅規避係真實（有
03 效）之脫法避稅行為，而虛偽之法律事實（行為）則係不實
04 之違法漏稅行為，兩者不同，行為人如涉及以虛偽不實之方
05 式逃漏稅捐時，已非屬單純稅捐規避行為，而應歸類為逃漏
06 稅行為，自應課予逃漏稅捐之處罰。本件被上訴人將已可得
07 而知之系爭其他所得，列報為基本所得額之海外所得，即已
08 違反綜合所得稅誠實申報義務，被上訴人不實之申報，致使
09 稅捐稽徵機關短漏核定稅捐，自應受罰。況依社會一般生活
10 經驗，納稅義務人應能認知綜合所得稅結算申報乃依扣繳憑
11 單載示所得類別及金額據以申報，本件新加坡華僑銀行臺北
12 分公司業就系爭其他所得開立扣繳憑單供被上訴人申報，另
13 被上訴人亦於105年5月30日以網路查調104年度所得資料，
14 所得清單已列有系爭其他所得，被上訴人已可得知取得系爭
15 股票金額合計978,201元，核屬其他所得，卻未於104年度綜
16 合所得稅結算申報時，誠實列報系爭所得，足見被上訴人並
17 未善盡注意義務，致未就實際所得予以申報，原審判決被上
18 訴人無過失率將原處分予以撤銷，顯不備理由等語。並聲明
19 ：原判決廢棄。

20 六、本院經核原判決結論並無違誤，茲就上訴意旨再予補充論述
21 如下：

22 (一)按「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算
23 之：……第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其
24 收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。……。」
25 前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得
26 時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者
27 ，以當地時價計算。」「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。」及「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，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。」為行為時所得稅法第14條第1項第10類、第2項、第71條第1項前段及第110條第1項所明定。

(二)復按漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實義務為前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠實義務，則是視其在報繳之時點有無充分揭露「取得所得」一事，若已充分揭露其事，僅因就該稅捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），而未予繳納所對應之稅款，即難以漏稅違章行為視之（最高行政法院102年度判字第674號判決意旨參照）。

(三)經查，依被上訴人在104年度綜合所得稅結算申報書已將取具新加坡華僑銀行股票之系爭所得列報於申報書上並無隱匿，且一併提出其行使認股權歷年來之資料暨新臺幣與新加坡幣匯率資料予上訴人，並特別註明「2015年獲得配股2筆(1925股+2249股)共4174股。總金額為新加坡幣42992.2元(19827.5+23164.7)。公司採用之新加坡幣兌臺幣匯率為22.753，換算之臺幣金額為978,201元」等語，此金額978,201元亦為上訴人採為系爭所得核定之金額。則原判決認定被上訴人在申報之際確實以誠信方式說明，已盡其充分揭露系爭所得相關資料之誠實申報義務，經核並無不合。

(四)再者，納稅義務人既已在稅捐申報書或附件之說明書上，充

分揭露其他所得相關資料，業盡其誠實申報義務，而無任何隱瞞情事，甚至以合理基礎挑戰稅捐客體法律屬性、或說明其實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬，依一般社會通念應屬合理且不應加以苛責非難者，就已充分揭露部分，應不構成違反稅法上義務之行為。被上訴人以其於國內並無任何受領或交易相關股票之行為及紀錄，亦無任何金錢給付或移轉，以其認為合理解釋就稅捐客體之法律屬性，認系爭所得屬個人基本稅額之海外所得，致漏報系爭其他所得，然其既已充分揭露其他所得相關資料，業盡其誠實申報義務，而無任何隱瞞情事，依上說明，固應依法補繳稅額，惟此等不同解釋之見解，依一般社會通念應屬合理且不應加以苛責非難者，不具可罰性。至於被上訴人對系爭所得有疑義，非不可向相關專業機構及稅務人員查詢，此固係其義務，但被上訴人因仍無法獲得正確及充分資訊後申報，方執其法律上歧見，據實申報，並加註說明，其已盡誠實申報義務，而無任何隱瞞情事，則此在依一般社會通念應屬合理且不應加以苛責非難，難以漏稅違章行為視之。上訴意旨，執此認被上訴人縱非故意，仍有應注意、能注意而不注意之過失責任云云，殊非可採。又本件被上訴人於復查、訴願及原審起訴時，均僅針對罰鍰部分，原審係認被上訴人就漏報系爭其他所得，不具主觀可責性，上訴人遽予對被上訴人裁處罰鍰，於法有違，因而諭知撤銷原處分（含復查決定），於法並無不合。原審並非以上訴人裁量違法為由而諭知撤銷原處分，本件上訴人已無裁量空間，上訴人主張原判決僅能撤銷復查決定，原判決未予審究，有判決不適用法規或適用不當、不備理由之違法云云，亦不足採。

(五)綜上所述，上訴人之主張均無可採。原判決撤銷訴願決定及

01 原處分(含復查決定)，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指
02 摘原判決違背法令求予廢棄，為無理由，應予駁回。

03 七、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第236條之2第
04 3項、第255條第1項、第98條第1項前段，判決如主文。

05 中 華 民 國 108 年 1 月 11 日

06 臺北高等行政法院第三庭

07 審判長法官 李玉卿

08 法官 黃秋鴻

09 法官 王俊雄

10 上為正本係照原本作成。

11 不得上訴。

12 中 華 民 國 108 年 1 月 11 日

13 書記官 鄭聚恩