

裁判字號：最高行政法院 105 年判字第 628 號判決

裁判日期：民國 105 年 11 月 29 日

裁判案由：綜合所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

105年度判字第628號

上 訴 人 紀向謙（原名紀安家）

訴訟代理人 涂榆政 律師

黃聖棻 律師

楊敬先 律師

複 代 理 人 周泰維 律師

陳芃仔 律師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 許慈美

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國105年6月1日臺中高等行政法院104年度訴字第406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、事實概要：

被上訴人依據財政部賦稅署通報及查得資料，以上訴人民國96年度綜合所得稅結算申報，漏報執行業務所得新臺幣（下同）29,984,000元，及簽賭職棒之其他所得116,077,500元，初查乃併同其漏報之營利所得及租賃所得合計37,091元，歸課上訴人當年度綜合所得總額148,026,468元，綜合所得淨額147,562,933元，除補徵應納稅額58,159,673元外，並按所漏稅額57,993,345元處以0.5倍之罰鍰計28,996,672元。上訴人就執行業務所得、其他所得及罰鍰處分部分不服，申請復查，未獲變更。上訴人就其他所得及罰鍰處分部分，仍表不服，提起訴願、行政訴訟，均遭駁回，遂提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張：

(一)本件被上訴人係以上訴人設於國泰世華商業銀行（下稱國泰世華銀行）之帳號000000000000帳戶（下稱國泰世華銀行帳戶）內，於96年間，有訴外人林宛靜、陳得進、鄭朝銓及他人分別匯入合計116,077,500元，並認該等款項係上訴人因簽賭職棒而獲致款項，因而認定係屬「其他所得」，而核課補稅。

(二)上訴人於96年間亦從國泰世華銀行帳戶內，將賭金匯出予訴

外人林宛靜、陳得進、鄭朝銓（伊係使用王振國之帳戶名義）及他人，合計匯出146,554,150元。實質上上訴人因職棒賭博活動所獲得之財產淨值為負數。

(三)所得稅法第8條規定，賭博所獲並不符合「收益」之要件，因此非屬「其他所得」而不應課稅。又我國所得稅法第8條所謂「其他收益」，是否包含賭博所獲致款項，實際上並不够明確而留有不同解釋之可能，本於憲法第19條租稅法律主義之要求，應作出對於人民有利之解釋。否則，即有違憲法第19條所定租稅法律主義、司法院釋字第210號、第566號、第674號解釋意旨。

(四)世界上絕大多數國家針對「賭博參與者」(participant)所獲致款項，並不課徵所得稅（英國、加拿大、澳洲、歐盟絕大多數國家等）；僅在極少數課稅之國家例如美國或西班牙則採賭博所輸賭金可自賭博所贏賭金中減除之制度；丹麥，國家賭博公司(Danske Spil)會針對所贏賭金扣15%稅金。

(五)依所得稅之課徵理論，在我國賭博所獲款項，並非經由國家所代表之公共所提供之市場交易而來；且我國法令亦認賭博賭贏並無請求權而不予保障，甚至刑事處罰予以沒收，故在我國自不應對賭博參與者要求負擔稅捐義務而分擔公共支出，賭博所得應非我國憲法上應課稅之所得，不具有可課稅性。

(六)按刑法第266條、第268條及第38條第1項規定可知，職棒賭博在我國係屬犯罪行為會遭致刑事處罰，且賭贏所獲賭金須沒收，因此，針對職棒賭博行為，若要求參與賭博行為之人，負有義務就其賭博所獲致之款項申報所得並報稅，無異違反憲法法治國原則之「不自證己罪之原則」。

(七)退步言，若認賭贏所獲致款項係屬「其他所得」而可課所得稅，則上訴人於96年度賭贏所獲賭金，應扣除賭輸所付賭金，上訴人之「其他所得」為負數，但原處分卻認賭輸所付賭金不得減除，實有違法，自應撤銷。依憲法之量能課稅原則（依稅捐負擔能力課稅）、客觀淨值原則，及稅捐稽徵法第12條之1所定實質課稅原則，應認賭輸所付賭金應自賭贏所獲賭金予以減除，始為合憲適法。

(八)被上訴人104年4月9日訴願補充答辯書，已自認賭博下注賭金係屬賭博所支付之成本費用，則上訴人自國泰世華銀行帳戶匯出至少147,754,150元（參原證8號鄭朝銓所簽具之證明書，及原證5號之相關匯款單，該等匯款單係受款人賭博收入額，被上訴人未依職權查明），為上訴人賭博下注金額，係屬我國所得稅法第14條「其他所得」規定之「成本費用」，自應予以減除。另，我國所得稅法所指其他所得，係以「全年度」為期間計算所得額，並非以「某一場職棒賽事」或「同一天之數場職棒賽事」或「連續好幾天之數場職棒賽事」來計算所得額，故在計算「其他所得」之所得額時，計算

之期間應係「全年度」，此觀所得稅法第14條規定可知。

(九)上訴人在原行政程序中即已提出賭博下注金額之匯款明細表、銀行匯款單及對帳單等資料，且提出與上訴人賭博之鄭朝銓所出具之聲明書，證明上開匯款確係上訴人賭博之成本費用，但被上訴人未依職權調查，反謂上訴人未舉證，顯屬違法。

(十)罰鍰部分：

- 1.上訴人自國泰世華銀行帳戶匯款出去予陳得進等人之賭金至少已達147,754,150元，已超過被上訴人所認陳得進等人匯款進入上訴人同銀行帳戶內之116,077,500元。就該銀行帳戶內之賭金流動而言，係屬淨流出之負值，姑且不論依量能課稅之淨值原則而不應課稅，即使應課稅（假設語氣），對上訴人而言，其主觀上並沒有享有該資源之感受，即是社會大眾在日常經驗之體會，因此亦會有認「自始沒有取得該筆所得」，因而未予申報。依本院102年度判字第625號判決意旨，應認上訴人主觀上認為「自始沒有取得該筆所得」，具有正當性，而無故意或過失而言，不應課予漏稅罰。
- 2.上訴人自西元1990年12歲時即移居加拿大，行為時之96年間，上訴人尚未滿30歲，當時返回臺灣不久。本件所涉賭博收入課稅爭議，在加拿大係屬不課稅之項目，在我國則屬高度爭議且極不明確之項目，上訴人未申報之行為並無故意且無過失，自不應處罰。縱應予處罰，其應受責難之程度應屬輕微，且難謂有期待可能性可言，自應免予處罰或減輕處罰，但被上訴人裁處上訴人漏稅罰鍰高達0.5倍，且罰鍰高達2,800多萬元，顯屬過苛。
- 3.退步言，如認上訴人仍有過失，然依行政罰法第8條規定，上訴人既不知法規，經審酌上訴人自幼長居於加拿大之事實、實際上上訴人96年度賭博所得淨值係屬負數之情形，以及所得稅法並未明文規範賭博所得之情形，應認得減輕或免除上訴人之處罰。
- 4.退萬步言，依財政部所頒《稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知》第4點規定及行政罰法第18條規定，應認得減輕上訴人之處罰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：

(一)其他所得部分：

- 1.本件上訴人對系爭資金存入其帳戶，係其簽賭職棒所贏得賭金之事實並不爭執，而上訴人之賭博行為固違背現行之公序良俗，惟並不影響上訴人有取得系爭匯款資金之事實，是上訴人簽賭職棒所贏得之款，屬所得稅法第14條第1項第10類規定之其他所得，自無違誤。縱簽賭職棒有賠款情事，該賠款金額亦不屬其簽賭職棒所贏得款項之成本費用。

- 2.再依所得稅法第9條、第16條規定、財政部89年8月3日台財稅第0000000000號、89年8月3日台財稅第0000000000號、90年10月9日台財稅字第0900454363號及92年4月11日台財稅第0000000000號函釋意旨之共同精神可知，所得與損失互抵需具備下列條件：(1)每一筆所得均已依規定申報。(2)能提供證明計算所得額之帳簿、文據等證據供查核。(3)經稽徵機關依所提示帳簿、文據等證據查核後核定有所得或損失，而非由稽徵機關依財政部訂頒之標準核定收入、費用或所得金額，此亦可從所得稅法第16條之立法理由窺知。本件上訴人並無主動依所得稅法規定申報系爭其他所得已不符合首要條件，況其未能提示對每次簽注之賽事提出相關事證供核，更遑論由稽徵機關依其所提示資料正確計算損、益，何來損、益可互抵？
- 3.按基於課稅主權，各國皆自行訂定相關之租稅法規以為徵收稅捐之依據，有關賭博所輸之賭金能否自所贏賭金中減除，既有所得稅法可資依循，自無再適用其他各國法律之餘地。本件經被上訴人多次函請上訴人提示取得該筆收入之相關成本費用供核，惟迄未能提示，是被上訴人核認上訴人取有系爭其他所得，歸課其當年度綜合所得稅，揆諸規定，並無違誤。

(二)罰鍰部分：

本件上訴人漏未申報系爭所得，違章事證明確，已如前述。查綜合所得稅係由納稅義務人自動申報並繳納，納稅義務人依法負有據實申報繳納之義務，並應就其法定義務之完成與否盡相當之注意，上訴人既有系爭所得而未盡其誠實申報納稅義務，致生短漏報之違章情事，核有應注意、能注意而未注意之過失。又上訴人違反行政法上義務行為之事實，並不符合行政罰法第7條第1項規定不予處罰之要件，自不能免罰，原處罰鍰係已審酌其違章情節所為之適切處分，並無違誤等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審駁回上訴人在第一審之訴，係以：

本件兩造之爭點為：被上訴人以上訴人96年綜合所得稅結算申報，漏報執行業務所得29,984,000元及簽賭職棒之其他所得116,077,500元，初查乃併同其漏報之營利所得及租賃所得合計37,091元，歸課上訴人當年度綜合所得總額148,026,468元，綜合所得淨額147,562,933元，除補徵應納稅額58,159,673元外，並按所漏稅額57,993,345元處0.5倍罰鍰計28,996,672元，是否合法？茲上訴人就其中之其他所得及罰鍰處分部分不服，提起本件行政訴訟，是否有理由，茲論述如下：

(一)其他所得部分：

- 1.查被上訴人依財政部賦稅署通報，並查得訴外人陳得進、王雪娥、鄭朝銓、林宛靜及周素霞於96年間匯款36,143,100元、36,753,200元、24,785,000元、10,746,200元及7,

650,000元，合計116,077,500元，存入上訴人國泰世華銀行帳戶。上訴人對系爭資金存入其帳戶，係其簽賭職棒所贏得賭金之事實並不爭執，僅爭執其簽賭職棒有賺有賠，其賠款金額應自核定收入中減除，並主張其簽賭職棒賠款147,754,150元為其支付之成本費用，應予扣除，即其簽賭職棒贏得之款減除所支付成本費用後，仍為負數，並無所得可言。

2.惟財政部賦稅署查核上訴人資金流入情形時，訪查陳得進等人，經陳得進等人表示上開匯入上訴人該銀行帳戶之金額，係上訴人下注簽賭職棒或與上訴人對賭職棒上訴人贏得之款。又被上訴人以103年6月11日及103年8月25日中區國稅法二字第1030008339號及000000000000號函，請上訴人提示其取得該筆收入之相關成本費用供核，惟迄未提示，被上訴人初查乃依前揭規定，核定上訴人其他所得116,077,500元，併同其漏報之營利所得及租賃所得合計37,091元，歸課上訴人當年度綜合所得總額148,026,468元，綜合所得淨額147,562,933元，並補徵應納稅額58,159,673元，核屬有據。

3.犯罪所得是否得課徵所得稅：

查簽賭職棒之行為，係觸犯刑法之賭博罪，其因簽賭職棒所贏之賭金，為犯罪所得之物，依刑法第38條第2項前段規定，係採裁量沒收主義，若未遭沒收時，該等犯罪所得實質上即為行為人所保有，稅捐稽徵機關依前揭所得稅法規定，自得對之課徵所得稅，核無違背司法院釋字第420號解釋及第685號解釋理由書及稅捐稽徵法第12條之1第1項及第2項所闡述及所規定之實質課稅原則（本院89年度判字第2557號、104年度判字第507號判決意旨參照）。再者，本件行政訴訟所應審理者，為被上訴人原處分有關「其他所得」及罰鍰部分是否合法，而非上訴人系爭簽賭職棒行為之刑事審判，核與有無違反憲法法治國原則之「不自證己罪之原則」無關。是上訴人主張本件簽賭職棒所贏之賭金，因所得稅法第8條所規定之「其他所得」定義不明確，且是否能終局保有系爭賭金，在民事及刑事上均有高度不確定性，而不具「可稅性」，依憲法第19條租稅法律主義之要求，不應課徵所得稅，否則無異違反憲法法治國原則之「不自證己罪之原則」云云，顯有誤解，不能採取。

4.有關外國立法例之適用：

原則上，我國稅捐法規係採屬地主義，適用於國家領土主權所及範圍內之所有人。查行為時上訴人為居住於臺灣之中華民國國民，自無排除前揭所得稅法而不適用之餘地。況上訴人所舉上開外國立法例及判決，並非屬國際法、條約或協定，即非我國法院所應適用之法律。上訴人此項主張，即有誤解，不能採取。

5.關於成本費用之扣除：

- (1)所謂成本費用之核實認列，首先必須將其各筆成本費用，依會計科目予以定性及歸類，且在審核時要求支付之現金或債權與取得之貨物（含財物）、權利及勞務間有「一對一」之對應關係。亦即收入所對應之成本費用，必須是用以獲取所得所不得不支出者，否則，即無從獲取該所得（本院101年度判字第974號判決意旨參照）。準此可知，主張扣抵之納稅義務人，不僅就所得計算基礎之減項（即成本與費用），負擔證明責任；且就為獲取每筆所得，而必須支出之成本及必要費用間，有「一對一」之對應關係（即關連性），亦負有舉證責任。該對應關係或關連性之有無，稅捐稽徵機關應依上開所得稅法規定予以審核勾稽後核實認定。
- (2)上訴人所舉上開外國立法例及判決，核與我國稅捐稽徵機關依法應就每筆所得與其支出之成本及必要費用間之對應關係（即關連性），逐筆加以審核勾稽，以核實認定是否確為系爭所得計算基礎之減項之規定意旨不符，自無適用之餘地。
- (3)依上訴人主張，系爭年度其簽賭職棒有賺有賠，其該年度賭輸賠款147,754,150元，核與其該年度賭贏116,077,500元之間，兩者係屬獨立事件，亦即其賭贏與賭輸之間，並未存有「一對一」之對應關係（即關連性）；換言之，其賭贏所得並非以賭輸之支出為成本及必要費用。故被上訴人辯稱：縱上訴人簽賭職棒有賠款情事，該賠款金額亦不屬其簽賭職棒所贏得款項之成本費用，即屬有據。
- (4)另被上訴人前以103年6月11日及103年8月25日函，請上訴人提示其取得系爭其他所得之相關成本費用供核，惟上訴人迄未提示。又上訴人於原審法院審理中，雖請求向相關銀行調取訴外人陳得進、王振國、林宛靜、鄭朝銓（原名鄭錫山）、傅國誌、張焜評、紀天晃、葉峻仁、葉延章、施世圳、張炳源、潘政君、徐雅真及劉欣宜帳戶內系爭期間之往來明細，以查明上訴人於該年度簽賭職棒有賠款146,554,150元給上開各人；而上訴人於支付上開賠款時，均係委託訴外人陳宛青前去銀行辦理匯款事宜，故請求傳訊陳宛青；及請求被上訴人所屬沙鹿稽徵所提出王振國等人歷次談話筆錄、查訪紀錄表、與被上訴人查獲之帳證資料。上訴人另請求向相關銀行調取訴外人傅國誌、張焜評、紀天晃、葉峻仁、葉延章、施世圳、張炳源、潘政君、徐雅真及劉欣宜系爭期間之往來明細及開戶資料，並傳訊上開各人，以查明上訴人於該年度簽賭職棒有賠款146,554,150元給上開各人。惟如前述，上訴人於96年度簽賭職棒賭輸賠款147,754,150元，核與其該年度賭贏所得116,077,500元之間，

兩者係屬獨立事件，並未存有「一對一」之對應關係（即關連性），其賭贏所得並非以賭輸之支出為成本及必要費用，上訴人請求原審法院調查上開證據及傳訊證人，無非證明其於96年度簽賭職棒有賭輸賠款147,754,150元（上訴人另主張為146,554,150元），該賭輸賠款係屬其賭贏所得116,077,500元之成本費用，核已無調查及傳訊之必要。

- (5)至於上訴人主張：被上訴人所屬沙鹿稽徵所之復查案件初審紀錄表中記載：「紀君（指上訴人）96年度簽賭職棒收入116,077,500元，扣除紀君賭輸之成本費用，重新核定為58,090,500元，更正紀君其他所得為57,987,000元」。然查，被上訴人所屬沙鹿稽徵所於復查初審時縱有上開記載，但此為被上訴人103年12月4日中區國稅法二字第1030016870號復查決定書所不採。嗣被上訴人於訴願答辯書亦不採之，104年9月23日財政部台財訴字第10413936030號訴願決定亦同，故上訴人此項主張亦非可採。

(二)罰鍰部分：

- 1.本件上訴人96年度綜合所得稅結算申報，漏報營利、執行業務、租賃及其他所得合計146,098,591元，經審理違章事證明確，業如前述，上訴人既取有系爭所得，卻未誠實列入申報，有應注意、能注意而未注意之過失，自應受罰。被上訴人依規定，並參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表關於所得稅法第110條第1項規定部分，按所漏稅額57,993,344元處以0.5倍之罰鍰計28,996,672元，經核係已考量上訴人違章行為應受責難程度、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（行政罰法第18條第1項規定參照），依法核無不合。
- 2.依卷內銀行往來明細及綜合所得稅核定通知書等資料可知，上訴人經營數種事業，資力雄厚，且自幼留學加拿大，並取得該國學位，基於優越之經歷、資力及學識，自較一般常人易於取得相關法律及稅務資訊，況國內於86年間爆發職棒簽賭案，涉案球員均遭訴追，此為眾所周知之事，上訴人主張其就漏報系爭其他所得並無故意或過失，其應受責難之程度輕微，且無期待可能性云云，核與經驗法則有違，不足採取。再者，被上訴人按上訴人所漏稅額57,993,344元處以0.5倍之罰鍰計28,996,672元，依法並無違誤，已如前述，該罰鍰金額高達28,996,672元，係因其所漏稅額57,993,344元甚高之緣故，被上訴人之裁處並無何權力濫用或逾越權限之違法。
- 3.本件上訴人漏報系爭其他所得，並非因財政部或稅捐稽徵機關查詢相關資料，該等機關應提供而未能提供之所得資料所致，且其應課稅之所得超過25萬元，其所漏稅額亦超過15,000元，又其罰鍰金額超過300元（「稅務違章案件

減免處罰標準」第3條第2項及第23條規定參照），依上開財政部發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之使用須知規定，本件系爭罰鍰即無減免處罰事由。上訴人執前揭情詞主張應得減免處罰云云，亦屬無據。

(三)綜上所述，上訴人之主張並無可採。上訴人訴請撤銷原處分中之其他所得及罰鍰部分，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，且兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述，附此敘明。

五、上訴意旨除復執與原審起訴相同之主張外，另略以：

(一)其他所得部分：

- 1.我國所得稅法上所稱「所得」、「收入」及所得稅法第8條所指之「其他收益」概念，必須具有「終局性保有財產」之性質。然本件參與職棒賭博所獲致款項，依我國法令，並不具有「終局性保有財產」之性質。蓋依我國法令，賭博係違反刑罰且違反公序良俗，將會遭受刑事處罰予以沒收，且將會遭另一方依民法不當得利或侵權行為討回，因此並不具有「終局性保有財產」之性質。是以，參與職棒賭博所獲致款項，並非屬我國所得稅法之「所得」、「收入」及所得稅法第8條所指之「其他收益」。
- 2.原判決一方面肯認參與職棒賭博應受刑事處罰，另一方面卻又謂針對職棒賭博課稅與自證己罪無關云云。殊不知在稅務之行政程序中要求職棒賭博參與者申報繳稅，已屬強迫賭博之行為人對自己之賭博相關行為或所獲致之款項在行政程序上為不利之陳述，將導致賭博之犯罪行為遭國家公權力機關獲知，此即已違反不自證己罪之原則，原判決之認定有違反不自證己罪原則之違背法令。
- 3.退步言，縱令賭博所獲致款項係屬「其他所得」而可課所得稅，因賭博活動之本質係具有射倖性，非輸即贏，賭博賭輸所付賭金即屬從事賭博之「成本費用」。故上訴人於96年度賭博賭輸所付賭金，應自上訴人於96年度賭博賭贏所獲賭金予以減除。減除後，上訴人之「其他所得」之淨值應為負數，自無庸課稅。迺原判決竟然自創「一對一之對應關係」，完全違反賭博活動之收入及成本費用之「事物本質」，自有違反論理法則及經驗法則之違背法令，違反我國所得稅法第14條之違背法令，以及違反量能課稅原則、客觀淨值原則及實質課稅原則之違背法令。
- 4.原判決自創荒謬之「一對一之對應關係」理論而認同一年度賭輸所付賭金不能列為「成本額」而自同一年度之「收入額」予以減除，顯然違反我國所得稅法第14條係以「全年度」其間計算收入額及成本額之規定，自有違反我國所得稅法第14條之違背法令。
- 5.除非立法者認為有必要特別針對其他所得當中的賭博所得屬性的所得，去特別規定成本費用的認列限制，且已經依據法律或由法律明確授權的行政命令加以規範，否則不得



容許行政機關或法院假借不具稅法法源地位的判決、函釋或限縮解釋的名目去更動法條中對於其他所得既有的成本認列規定。但遍查相關稅法與法規命令規定，皆不見原判決所引用之「一對一」對應理論係出於何法典，足見該理論有違反租稅法律主義之嫌。且該所謂「一對一」對應理論顯然對所得稅法第14條第1項第10類當中，對於其他所得所規定之稅基計算方式當中的「必要費用」之上附加了不必要且無法律依據的限縮要件。致使人民在計算賭博所得時得主張的成本限於「僅有中彩當次賭資，始能視為該收入關連之必要費用」，實質上「限縮」納稅義務人得主張扣除之成本及必要費用範圍，嚴重影響課稅所得之稅基計算，導致上訴人的課稅義務大幅增加，顯有違反憲法第19條租稅法律主義和相關大法官解釋意旨之違誤，原處分 and 原判決應予撤銷。

6. 由於總投注次數必定大於總中獎數，所以原判決針對賭博所得所承認得主張扣除之成本，僅限於所謂「一對一」的對應關係者，亦即限於有中彩的那次下注當次所投入賭資才能被視為必要成本，顯然是忽視了總投注數扣除總中獎次數後的無數落空（以及伴隨那些已經投入卻未得回報的賭資），也是賭博架構中不可或缺的一部分。因此，所謂「一對一」的對應理論顯然是昧於賭博遊戲運作上的本質來做推論，而背離了現實生活中的經驗法則，原處分 and 原判決應予撤銷。
7. 行政機關就行政行為之作成依法有職權調查之責任，行政法院於行政訴訟中依法亦應職權調查事實及證據。然原處分 and 原判決並未針對金流詳為調查，即遽以當年度部分金流作為認定上訴人其他所得之證據，原判決即有判決不適用證據法則之違法。由於淨匯入部分不僅有收入（特定計算期間內的全部彩金），也有成本（特地計算期間內的全部賭資），只是該特定計算期間內收入比成本高，所以組頭必須匯給上訴人。同樣的，淨匯出的金流中不僅有成本（該計算期間內的賭資），也有收入（該計算期間內的中彩彩金），只是該特定計算期間內成本比收入高，所以上訴人必須匯給組頭。因此，要計算當年度的其他所得，必須要把淨匯入的期間和淨匯出的期間結果全部相加，綜合考量之後，才能正確得出所得人在該年度在其他所得類上所獲得的課稅所得額。故原判決僅片面採信被上訴人把淨匯入直接當成「所得」認定，而未針對上訴人提出淨匯出和淨匯入部分證據同為審酌，擅以欠缺租稅法源之一對一對應理論為理由拒絕調查證據，實有違背證據法則和客觀性義務之判決違法。且原審法院錯誤理解租稅行政訴訟的舉證責任，亦有判決違背證據法則之違誤，應予撤銷。
8. 況且，依被上訴人所屬沙鹿稽徵所之復查案件初審紀錄表，亦認為「紀君（指上訴人）96年度簽賭職棒收入116,07

7,500元，扣除紀君賭輸之成本費用，重新核定為58,090,500元，更正紀君其他所得為57,987,000元」。由此可見，上訴人將賭博賭輸之資金匯往他人之銀行帳戶，確實可做為成本費用予以扣抵。因此上訴人調查證據之聲請，確實有其必要性。迺原審法院卻未依上訴人之聲請調查證據，有應調查證據未予調查之違法。

(二)罰鍰部分：

- 1.對上訴人而言，國泰世華銀行帳戶內全年度累計匯出予陳得進等人賭金為146,554,150元，匯入賭金則為116,077,500元，淨值為負數。因此，上訴人主觀上認為並無可申報之「賭博所得（其他所得）」，上訴人實無故意或過失可言。縱令有故意過失，可責難性亦甚低而不應課0.5倍罰鍰。原判決及原處分有違反行政罰法第7條、第8條及第18條之違背法令。
- 2.原判決所謂86年間臺灣內爆發職棒簽賭案涉案球員均遭訴追，然此與上訴人並未就賭博淨值為負數之情形予以申報所得稅是否有故意或過失，乃風馬牛不相及之事情。中華職棒之涉案球員遭刑事訴追，與上訴人參與「美國職棒大聯盟」賭博淨值為負數之情形是否應課處罰鍰，完全並無關聯。迺原判決竟以前者作為理由，而認上訴人有故意過失，實屬無稽。
- 3.細究該帳戶上訴人實際上僅有一筆1、2千萬之資金因職棒簽賭在不停匯入及匯出而已。由此可見，實際上上訴人於國泰世華銀行僅係同一筆1、2千萬之資金在匯入及匯出。對於上訴人而言，遭課0.5倍罰鍰金額高達2,800萬元，實屬過高，不符比例原則，遠高於96年度上訴人於國泰世華銀行之金額，依行政罰法第18條審酌責難性及期待可能性，應減輕罰鍰之處罰。

六、本院按：

(一)本案事實在法律適用上，其所涉及所得稅法制相關法理之說明：

- 1.賭博所得屬所得稅法上之應稅所得，並不因賭博行為違反法律禁止規定，而使因賭博行為所生之獲利不具「所得」屬性。因為參酌德國租稅通則第40條之規定（即「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其租稅之課徵」，引自陳敏中譯本第62頁），賭博行為之獲利，只要未經國家沒收，實質上為賭博之人所有，即應依「量能平等負擔」之稅法建制原則，比例負擔國家之公共支出。事實上，合法賭博之獲利，依所得稅法第14條第1項第8類之規定，都需課徵所得稅，則規範體系之一致性觀點言之，非法賭博之獲利，又豈有不課稅之理。
- 2.再者所得稅法上所稱之「收入與成本、費用（損失）配合原則」，以特定收入之取得與對應之成本、費用支出或損

失發生間，具有因果關連性為必要。以上觀念適用於賭博行為時，必須為以下之闡明：

- (1)「成本、費用與損失」概念之理解，首先以行為者在為形成此等支出或損失之行為時，主觀上具有「創造未來效益」之意識。
  - (2)而前開成本費用支出行為或形成損失之行為，本質上與最終收益之形成，具有符合社會常態經驗與事務本質之連結。
  - (3)就對賭之賭博行為而言，其成本、費用主要是指為完成賭博行為所為之支出。而賭輸所支付之賠金，則是該次賭博行為結果之呈現，可以列為賭博行為之損失。
  - (4)但是每一賭博行為都會因為賭贏或賭輸，而對賭博者形成損益，而損益一旦形成，該次賭博行為有無形成賭博所得，即已決定，賭贏者有所得，賭輸者有損失。但各次輸贏間可否合併計算損益，則已超過了狹義「收入與成本、費用及損失配合原則」之適用範圍。而進入所得稅法中之另一議題，即有形成同類所得可能之複數個行為活動，在個人綜合所得稅之稅基計算上，可否容許「損益互抵」，爰在以下接續說明之。
- 3.至於「多個有形成所得可能之行為，其各別形成之損益可否併計」一節，針對賭博所得部分，則有以下之法律觀點待闡明。
- (1)按個人綜合所得稅之稅基量化（所得稅法第14條參照），與營利事業所得稅明顯不同（所得稅法第24條參照）。個人綜合所得稅之稅基量化，要求先依所得類別歸屬，再決定各類所得之稅基量化標準，從而算得各類所得之各別稅基，再行匯總而得出稅基總量。
  - (2)至於在同一類所得之稅基量化過程中，如果存在複數個「有創造該類所得可能」之行為，其中有些行為實際創造收入，而有些行為因為失敗反而形成損失，其等彼此間可否損益相抵，基本上要視實證法之明文，例如在租賃所得或權利金所得之情形，同一稅捐主體在同一稅捐週期內，可能有些出租行為有收益之取得，有些出租行為則有損失發生（即承租人不付租金，出租物復遭破壞者），但依所得稅法第14條第1項第5類規定在為稅基量化時，損失並不計入扣抵項目。
  - (3)賭博所得既屬「其他所得」，其稅基量化，可否基於「客觀淨額原則」之考慮，而將多數各別賭博行為匯總而合計其損益？現行所得稅法第14條第1項第10類之規定並不夠明確，因此有探求規範本旨而為闡明之必要。就此本院認為：
    - ①在實證法沒有特別明文之情況下，基於「稽徵經濟原則」之考量（所得稅法第14條之規範架構，相對於所得稅法第24條之規定，本來即隱含著稽徵經濟原則之

考量），原則上應解為賭博行為本來即各自獨立，不得合併計算損益，此等解釋也與所得稅法第14條第1項第8類有關「中獎所得」（合法賭博所得）之規定相搭配。

②至於「因賭博而形成損益」之行為，究竟應用何項標準來界定其範圍，是否在某些實證環境下，應該在法律評價上，擴張單一賭博行為之範圍，即需依照個案情節來衡量（例如「一次進入賭場數小時再出賭場」時，可將在賭場內之全部下注活動視為單一賭博行為，或者將所有針對一場職棒賽事之數個下注活動，視為一個賭博行為），但此等個案法律涵攝常常需要實證背景資料，若納稅義務人不履行協力義務，誠實揭露賭博方法、輸贏標準、賠率及賠金支付之資金調度方式等訊息，稽徵機關或法院即無法以較低之成本，進行有效界定，此時基於稽徵經濟原則之考量，即應單純視已知賭贏次數，計算行為個數及所得，並不受「因賭輸而支付賠金」之影響。

③當然參與賭博行為之主體，依其參與賭博之方式，可再分為「莊家」與「賭客」二種類型，其中莊家所為之多數賭博行為，可以透過「風險分散」之理性行為，而使其賭博行為之獲利具有可預測性，並有依營利事業所得稅標準（所得稅法第24條規定參照），合併多數賭博行為計算損益之可能。但為此等主張者，應先證明符合此等標準。其間法律適用之邏輯推理，有必要再陳明如下：

A.有關「賭客」與「莊家」之角色區辨，最關鍵因素即為「行為主體所為之多數賭博行為，其結果之不確定性風險，可否透過該多數賭博行為之匯總，依弱大數法則，予以降低，使實際結果與依機率計算之預測結果間發生差異之機率，因為賭博行為次數之增加，降低至無限小程度」。

B.如果行為主體所為之賭博行為符合此項標準者，即屬「莊家」。而且由此實證特徵延伸而出，莊家既然可以透過弱大數法則來降低結果之不確定性，即可提高預測能力，因此會有可合理預期之賭博利得，可合理預期之賭博利得又會誘發行為主體之營利意圖，通常並伴隨著反覆實施之賭博營業行為（至於該等營業行為是否為法令所許可之合法營業行為，則非所問）。此時莊家即有取得「獨資商號」營利事業身分之可能，而可依所得稅法第24條規定，將各別賭博行為之損益匯總，來計算其總體損益。

C.然而主張自身為「莊家」者，至少應說明賭博方式（主要事項為決定勝負之結果及約定之賠率）、風險分擔機制（包括依機率或經驗算得之勝率，賭博

行為之樣本次數多寡，與長期獲利之歷史經驗值，符合依弱大數法則算得之結果），一方面用以證明「相類賭博行為之反覆實施，符合營業行為之定義」，另一方面稽徵機關在推計過程中，亦有可依循之合理推計標準。

(二)在上開法理基礎下，本案原判決之認事用法，其結論尚無違誤，爰說明如下：

1.本稅部分：

(1)本案上訴人自承是與特定第三人就職棒比賽相互對賭，彼此間依輸贏結果，相互支付賠金及彩金（上訴人賭贏者，由第三人匯彩金至其帳戶內，若其賭輸者，則由其將賠金匯入第三人之帳戶內）。被上訴人之調查結果，亦與上訴人自承之內容相符。而在此等事實基礎下，可以確認以下之法律涵攝結論。

①上訴人參與賭博行為所擔當之角色顯非「莊家」，而是一般之賭客。因為其自提起行政爭訟之始，即一再強調是與他人就職棒比賽勝負對賭，卻對輸多贏少之計算模型及「如何預估及確定其賭博獲利結果（即有意識匯集眾多賭博行為來降低獲利發生之不確定性）」完全沒有說明，顯與賭博行為之「莊家」角色不符。

②上訴人所從事賭博行為既為職棒簽賭，此等賭博方式之前置作業，僅有資金之調度，在日常經驗法則上，別無其他必要之成本或費用，因此每一賭博行為實無稅捐法制所定義之「成本費用」發生，唯一在稅捐法制上得確認之金錢支出，僅有賭輸支付賠金而生之「損失」。

③此外每次賭博行為，其範圍之認定，在別無其他資料之情況下，也只能同一對賭對象在特定時點之輸贏結果為單一賭博行為（在資料缺乏之情況下，此等判準對上訴人最為有利，事實上將各別款項之匯入及匯出，解為一次對賭輸贏結果之呈現，可以降低賭博行為次數之認定，而有利於上訴人）。

④又因為上訴人未能證明其是以「莊家」之角色而參與職棒簽賭，因此每次賭博之賠金損失，依現行實證法之規範架構（為貫徹稽徵經濟原則），也不能與賭博獲勝之彩金相抵。何況賠金損失是否真實，尚需調查。如果此部分事實不明，事實審法院又無法瞭解上訴人在「理性賭博」基礎下之合理獲利期待，實際上也無法為賭博獲利之推計。

(2)在上開法律涵攝基礎下，原判決以「上訴人賭贏取得之獲利，與賭輸支出之賭資間，在『收入與成本、費用（與損失）』之對應關係判斷上，無法為『一對一』之證明」為由，認為上訴人匯給他人之匯款146,554,150元

（上訴人主張該等匯款均屬因賭輸職棒而支付與對賭者之賠金），無法認列116,077,500元賭博收入所對應成本費用及損失，其理由形成或許不甚妥適，但最終判斷結論原則上自無違誤。

(3)上訴意旨就此部分之「所得屬性判定」及「稅基量化」等事項所提出之各項爭點均非有據，爰說明如下：

①因違法行為之獲利，即使依刑事實體法規定，得予或應予沒收，但在沒收裁判未作成前，根本不生獲利歸屬之變動效果，就算沒收裁判作成後，在未經刑事執行以前，該獲利之「終局」保有人，始終是自始取得獲利之人。縱令後來收入裁判有因刑事執行而實現，最多不過是產生退稅之法律效果，絕不致於「因未來有沒收可能性，即使該獲利無人「終局」保有。上訴意旨對「終局保有」概念之理解，顯有誤會。

②稅務稽徵與爭訟程序中，有協力義務與推計課稅之法制設計，並無「強迫納稅義務人為不利於己陳述」之必要，而且現行稅捐稽徵法制更無「稽徵機關應向犯罪偵查機關主動通報犯罪」之具體規定（稅捐稽徵法第33條第1項規定參照），實不涉及刑事訴訟法之「不自證己罪原則」，上訴意旨對此亦有誤解。

③再者稅捐法制上（特別是所得稅法制上）所稱之「成本、費用及損失」，基本上要與「收入」相對應，因此該等文字本身即內含有「具有創造未來效益潛能」或「基於創造未來效益而生」之意涵，且所指向創造效益目標至少必須可得確定，如果是多次不相關之獨立行為所各自形成之損益，可否匯總計算其所得，實已超越狹義「收入與成本、費用及損失配合原則」之適用範圍。而屬量能課稅原則與稽徵經濟原則在稅捐法制上之立法權衡，現行實證法既有抉擇，法院只能依法裁判，自難引用「收入與成本、費用及損失配合」原則，指摘原判決違法。

④又賭客之賭博行為與莊家之賭博行為應予分辨，本質上不具持續性，應各別認列每一賭博行為所生之彩金（成本費用之有無要視實證情況決定，依本案之實證特徵，贏得彩金存在對應成本費用之可能性極低，經驗法則上幾乎不存在），再加總計算此等彩金，認為賭博所得總額。此等計算所得方式，大體上符合所得稅法第14條第1項第8類及第10類之規定（賭博所得雖因其違法，而無法歸屬為「中獎所得」之類別，但本質上與中獎所得相類似，均屬射倖性所得之範圍，稅基量化上可相互參考比較），並無上訴意旨所稱「違反所得稅法第14條」之情事。

⑤有關原判決引用「一對一」對應理論，其真實意涵僅是在說明「本案賭輸而支付賠金之賭博行為，與賭贏

而取得彩金之賭博行為，彼此間相互獨立，並無「收入與成本、費用或損失」間之對應關係存在。此等解釋結論，或許用語不夠精準，但其結論並無違反憲法第19條租稅法律主義或司法院之相關解釋意旨。

- ⑥此外本院有必要再次強調，多數各自獨立、但均有創造所得可能之行為，是否要匯總損益來計算所得總額，本來即涉及所得稅法第14條規範意旨之詮釋，不能與事實認定混為一談，故上訴意旨指摘「原判決有關『一對一』論點，背離經驗法則」一節，尚非可採。
- ⑦至於上訴意旨剩餘二項主張，已在前述論駁觀點中有所說明，即不再重複。

## 2.裁罰部分：

- (1)在本稅已確定之情況下，上訴人有關「其不知違法賭博彩金屬所得稅法上之課稅所得」一節，明顯違反日常經驗法則，此等主張自不可採。
- (2)而上訴人所稱「其自認賭博損益相抵為負數，因此沒有所得產生，方才沒有申報賭博所得，故其主觀上無故意過失，就算有故意過失，情節也甚為輕微，不應處以漏稅額0.5倍之罰鍰」一節，經查：

- ①上訴人因未依法辦理96年度個人綜合所得稅之報繳，違反所得稅法第71條第1項前段之自動報繳規定，經被上訴人依查得資料，核定其應稅所得額及對應之漏稅額，並依所得稅法第110條第2項規定予以裁罰。而其漏未申報之金額除了上開賭博所得116,077,500元外，尚有執行業務所得29,984,000元及租賃所得37,091元，合計漏報所得金額為146,098,591元，被上訴人乃是在此基礎下，認定其漏稅金額為58,159,673元，而處罰以0.5倍之罰鍰，共計28,996,672元。因此前開罰鍰倍數之裁量，其漏稅金額並非只有前開本稅部分提起爭訟之「賭博所得」而已，還有其他漏報之所得額，因此其漏稅之可責性，不僅限於前開賭博所得而已，此點有必要先予澄清。

- ②其次依對稽徵機關具有內部拘束力之行政規則（亦為裁量準則）「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」所定，違反所得稅法第112條第2項之違章事由，其裁罰標準如下所示：

- A.漏稅額在10萬元以下者，處所漏稅額0.75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0.6倍之罰鍰。
- B.漏稅額超過新臺幣10萬元者，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。

③而本案僅處以0.5倍之罰鍰，實質上已適用「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使用須知」第4點之規定（即「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，……」），而訴願決定書中亦指明「已考量訴願人（指上訴人）違章程度而為適切裁罰」等情，是可見在裁罰過程中，上訴人主張之過失程度，已為裁罰或訴願決定之行政機關所考量，尚難指為有不遵守「內部裁量準則」之「裁量怠惰」情事。

④除此之外，原審法院也不存在「裁量濫用」或「裁量逾越」等裁量違法事由。

(3)是以上訴意旨中有關「本案違章行為之主觀可責難性低，處罰裁量卻未依行政罰法第8條減輕處罰，且未衡量上訴人應受責難程度與期待可能性，罰鍰金額過高，不符比例原則」等指摘，依上所述，均非有據，無從動搖裁罰處分合法性之認定，原判決此部分之判斷，至少在結論上尚無錯誤可言。

(三)總結以上所述，原判決之最終判斷結論尚無錯誤，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。

七、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 105 年 11 月 29 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 林 茂 權

法官 江 幸 垠

法官 汪 漢 卿

法官 劉 介 中

法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 105 年 11 月 30 日

書記官 葛 雅 慎