

裁判字號：最高行政法院 96 年判字第 597 號判決

裁判日期：民國 96 年 04 月 12 日

裁判案由：綜合所得稅

最 高 行 政 法 院 判 決

96年度判字第00597號

上 訴 人 甲○○

訴訟代理人 蔡朝安 律師

送達代收人 張世昌律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 乙○○

上列當事人間因綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國94年9月22日臺北高等行政法院93年度訴字第4165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、本件上訴人民國（下同）88年度綜合所得稅結算申報，被上訴人依據通報之非扣繳財產交易所得資料，查得其配偶葉玉姬出售天瑞企業股份有限公司（下稱天瑞公司）股權計309萬股予郭麗香等8人，核定其財產交易所得8筆計新臺幣（下同）1,236萬元，乃併計核定上訴人綜合所得總額為1,855萬3,463元，淨額為1,776萬1,206元，應補稅額486萬3,421元，並按所漏稅額456萬9,838元，處以0.5倍罰鍰計228萬4,900元（計至百元止）。上訴人不服，循序提起行政訴訟，遭原審判決駁回，遂提起本件上訴。
- 二、上訴人在原審起訴意旨略以：依上訴人配偶與訴外人郭麗香等8人之交易過程，可知，轉讓之標的係天瑞公司股票，而非股權；況退步言之，縱認上訴人配偶葉玉姬出售者係股權，亦為所得稅法第4條之1所稱之證券，是該所得係屬證券交易所得，依法應免徵所得稅；故上訴人未於綜合所得稅結算申報時列載，並未違反「誠實申報義務」，亦無隱藏或扭曲課稅事實，自不得以所得稅法第110條第1項漏稅罰鍰相繩。況被上訴人應舉證上訴人有如何逃漏稅之故意過失。為此，訴請撤銷訴願決定及原處分等語。
- 三、被上訴人則以：上訴人之配偶葉玉姬出售與訴外人郭麗香等8人之標的，依財政部84年6月29日臺財稅第000000000號函釋（下稱財政部84年函釋），應非屬證券交易稅條例第1條所稱有價證券，其交易所得應依所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得及同法第24條規定課徵所得稅。上訴人88年度

綜合所得稅結算申報，未列報上開財產交易所得，亦未於稽徵機關查獲前自動補報，其應注意、能注意而未注意，縱非故意，仍難卸免其過失漏報之責任，參諸司法院釋字第275號解釋，被上訴人依漏報所得，審酌有無扣繳憑單，處以所漏稅額0.5倍之罰鍰，並無不合等語，資為抗辯。

- 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：上訴人之配偶葉玉姬係於88年12月30日將其持有天瑞公司之股權309萬股，以每股14元價格分別售予郭麗香等8人，總金額合計4,326萬元，與其原始成本每股10元計3,090萬元，差額為1,236萬元；又天瑞公司係於89年5月4日才依公司法規定完成發行設立、簽證及增資股票等事宜，此為上訴人所不否認，並據證人沈淑貞、聞孝釋到庭證述屬實，故上開1,236萬元，依財政部基於職權所為未逾權限之84年函釋，應屬上訴人配偶之財產交易所得，自應併計上訴人88年度綜合所得課稅，上訴人應注意、能注意而未注意一併申報，縱非故意，亦難謂無過失，自應受罰。從而，原處分於法並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，而為駁回上訴人在原審之訴之判決。
- 五、上訴人上訴意旨復以：（一）證券交易所文義上係指以有價證券為標的之交易，並不限定交易當時需公司已發行股票，僅須交易之標的物為股票，即為已足。然原審竟以上訴人配偶與訴外人郭麗香等8人為交易之時點，天瑞公司尚未發行股票為由，據以認定本件係屬股權交易，顯然完全忽略交易當事人間之真意，並與民法第246條第1項所揭示之法理有違。（二）原審認定系爭交易為股權交易無非係憑所得稅結算申報書、核定通知書、天瑞公司88年度股東轉讓通報表等資料，然所得稅結算申報書、核定通知書僅係稅捐申報及核定資料，對於系爭交易是否為股權交易，尚難謂有證明力；至於天瑞公司88年度股東轉讓申報表係表示確有系爭交易，但無從逕行推論系爭交易非股票交易；況被上訴人就是否有股權交易之事實，負有客觀之舉證責任，然原審未審明事實，難謂與經驗法則與舉證責任法理無違。（三）本院77年判字第1978號判例，因相關法律規定均已先後修正，是該判例當無從繼續援用；又原審未詳論財政部84年函釋其如何合於所得稅法第4條之1、證券交易法第6條第2項、證券交易稅條例第2條第1項第2款之規定，逕謂其合於法律規定，除有判決不備理由外，更使憲法賦予法院之職權命令違憲審查權流於形式。（四）上訴人因認其配偶就系爭交易之所得屬證券交易所得，因已依法繳納證券交易稅，故未於申報時列載，此等情節並非使用詐術隱匿系爭課稅事實關係，是上訴人並未違反誠實申報義務，亦未隱藏或扭曲課稅事實，然原判決不察，仍以所得稅法第110條第1項規定漏稅罰鍰相繩，顯見其判決違背法令之情。況原審全然未論述上訴人系爭年度有無漏稅罰之客觀構成要件，僅就上訴人是否有故意過失為論述，甚者，以上訴人主觀上對法令誤解一語帶過，是判決顯

有不備理由之違法。為此，訴請廢棄原判決，撤銷訴願決定及原處分等語。

六、本院查：

（一）按依本件行為時公司法第2條第1項第4款：「股份有限公司：指七人以上股東所組織，全部資本分為股份；股東就其所認股份，對公司負其責任之公司。」（現行規定為：股份有限公司：指二人以上股東或政府、法人股東一人所組織，全部資本分為股份；股東就其所認股份，對公司負其責任之公司。）之規定，可知，股份有限公司之「股份」乃公司資本之成分，核與股票係表彰股東權之要式的有價證券有別。另「股票應編號，載明左列事項，由董事3人以上簽名、蓋章，並經主管機關或其核定之發行登記機構簽證後發行之：．．．」「本法所稱有價證券，謂政府債券及公開募集、發行之公司股票、公司債券及經財政部核定之其他有價證券。新股認購權利證書、新股權利證書及前項各種有價證券之價款繳納憑證或表明其權利之證書，視為有價證券。」「前項所稱有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券。」「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交价格依左列稅率一、公司發行之股票及表明股票權利之證書或憑證徵千分之三。」復分別為行為時公司法第162條、行為時證券交易法第6條及證券交易稅條例第1條第2項、第2條第1款所明定。依上述公司法第162條規定，可知股份有限公司之股票發行，應循一定之法定程式為之，則尚未依該條規定簽證之股票，自非上開證券交易法第6條第1項及證券交易稅條例第1條第2項所稱之公司股票。又依上述行為時證券交易法第6條及證券交易稅條例第2條第1款規定，可知所謂有價證券固非僅限於公司股票，然該等規定所稱「視為有價證券」或「表明股票權利之證書或憑證」，參諸其立法理由，證券交易稅條例第2條第1款所稱「表明股票權利之證書或憑證」係指與「股票」性質相同之新股認購權利證書、新股權利證書及價款繳納憑證或表明其權利之證書等。而所謂新股認購權利證書或新股權利證書，係指公開發行股票公司在增資發行之股票上市買賣前，報經主管機關核准上市買賣之新股權利證書；而所謂價款繳納憑證或表明其權利之證書，則是指用以表彰政府債券或公開募集、發行之公司股票、公司債券或經財政部核定之其他有價證券等之權利證書。故未發行股票或股票不符法定程式之股份有限公司，股東為其所有股份之買賣，因其並無與股票性質相同而用以表彰公司股票權利之證書或憑證情事，更與所謂新股認購權利證書或新股權利證書無涉，故此等股份之買賣，性質上自非所得稅法第4條之1所稱之證券交易，而應屬同法第14條第1項第7類所規範之財產交易範疇。

(二) 經查：(1) 本件上訴人配偶葉玉姬係於88年12月30日將其所有天瑞公司股份出售予訴外人郭麗香等8人，而天瑞公司是於89年5月4日始依公司法規定完成發行設立、簽證及增資股票等情，為原審所確定之事實，可知上訴人之配偶葉玉姬係於88年間即為本件之買賣行為；再佐以天瑞公司88年度股東股份轉讓通報表關於本件買賣之記載，足見上訴人配偶葉玉姬於88年間所為買賣標的應為天瑞公司之股份，並於當時即已完成買賣之債權行為及股份移轉之物權行為；否則，若如上訴人主張其買賣之標的為天瑞公司嗣後發行之股票，則天瑞公司88年度股東股份轉讓通報表豈會有本件交易之記載；故原審依天瑞公司88年度股東股份轉讓通報表等證據，認本件買賣係於88年間即完成，並其交易標的為天瑞公司股份，即與經驗法則無違，更與民法第246條第1項規定無涉。又本件原審係依調查證據之辯論結果為本件係屬股份而非股票買賣之事實認定，並非依客觀舉證責任之分配，而為不利於上訴人之認定，故上訴意旨執客觀舉證責任分配原則為指摘，並就原審證據取捨及事實認定事項指為違法，並無可採。(2) 另本件買賣當時，天瑞公司究屬尚未發行股票或已有不符法定程式之股票，原審雖未明確認定；然不論係屬何者，依上開所述，本件買賣標的均應為股份，亦即其不僅非屬股票，亦非所謂股票之價款繳納憑證或表明其權利之證書；加以本件亦無公開發行股票公司在增資發行之股票上市買賣前，報經主管機關核准上市買賣之新股權利證書或新股認購權利證書情事，故本件買賣之標的自亦非所謂新股權利證書或新股認購權利證書。本件買賣標的既非上訴人所主張行為時證券交易法第6條及證券交易稅條例第2條規定所稱之有價證券，是其自無所得稅法第4條之1規定之適用。而原審判決僅為財政部84年函釋之援引，理由雖未臻完盡，然因其結論並無不合，尚難指為違法。另原審判決針對上訴人關於行為時證券交易法第6條及證券交易稅條例第2條規定部分之指摘，雖疏未論斷而理由不備，亦因與判決結論無影響，而仍應予維持。(3) 又查原審判決已依上訴人本年度之綜合所得稅結算申報書、天瑞公司88年度股東股份轉讓通報表及證人沈淑貞、聞孝釋（即系爭股份買受人）之證述等調查證據結果，認定上訴人系爭股份買賣係屬財產交易，並就其售出價格與原始成本間之差額認定為其財產交易所得，據以認定其漏報之事實及金額，並無上訴意旨所稱未論述漏稅罰之客觀構成要件情事。另依所得稅法第71條規定，納稅義務人就其本人及合併申報者，當年度所得是否屬應報繳所得稅之所得，本具有注意義務；尤其本件上訴人配偶於出售天瑞公司股份當時，當知悉該公司股票發行情況，而此事實，亦不因其買賣有否報繳證券交易稅而有不同，自不因之而得解免其注意義務；故上訴人

就系爭買賣之所得是否屬應稅所得，縱無使用詐術隱匿課稅事實之故意，然其依法既有注意義務，則原審以其漏未申報有應注意、能注意而疏未注意之過失，即無不合。上訴意旨再執其為本院所不採之歧異見解，指摘原判決違法云云，亦無可採。

（三）綜上所述，原審判決將訴願決定及原處分均予維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，指摘原判決違法，求為廢棄，為無理由，應予駁回。

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3項前段，判決如主文。

中 華 民 國 96 年 4 月 12 日

第一庭審判長法官 高 啟 燦

法官 黃 璽 君

法官 廖 宏 明

法官 楊 惠 欽

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 96 年 4 月 12 日

書記官 張 雅 琴

資料來源：司法院法學資料檢索系統