

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1101號

上 訴 人 梁雅如

訴訟代理人 吳永茂 律師

被 上 訴 人 財政部高雄國稅局

代 表 人 蔡碧珍

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國109年9月17日高雄高等行政法院108年度訴字第182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、件之原因事實及爭訟經過說明：

(一)針對上訴人民國103年度綜合所得稅之報繳，上訴人列報其以新臺幣(下同)18,000,000元之總價，出售「其持有滿1年以上未上市、未上櫃且未登錄興櫃」之華龍儲運股份有限公司(下稱華龍公司)100,000股之股票，而有證券交易所得之取得，將之納入當期課稅所得為個人綜合所得稅之報繳(列報該證券交易所得項下之應納稅額270,000元)。

(二)被上訴人受理上訴人103年度綜合所得稅之報繳後，依查得資料，按下列計算公式，認定上訴人當期因出售前開股票所生之應稅證券交易所得實為8,350,000元。而按15%之稅率分開計算應納稅額為1,252,500元，合併課徵綜合所得稅，扣除已申報之證券交易課稅應納稅額1,800,000元後，核定應補稅額982,500元，並按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰491,250元。

1.出售股票之收入計算：上訴人以每股180元之價格出售華龍公司100,000股之股票，其證券交易收入為18,000,000

元。

2. 出售股票之原始成本計算：

(1) 上述出售之華龍公司100,000股股票，乃係上訴人之父母梁久雄及梁黃瓊雲於下列時間贈與予上訴人者，當期贈與稅之稅基計算亦如下述。

① 95年12月25日贈與50,000股(父及母各25,000股)，贈與稅之稅基計算，係按上訴人之父母梁久雄及梁黃瓊雲申報贈與稅之單位時價每股12.46元為準，贈與金額計為623,000元。

② 96年1月16日贈與50,000股(父及母各25,000股)，贈與稅之稅基計算，係按上訴人之父母梁久雄及梁黃瓊雲申報贈與稅之單位時價每股12.46元為準，贈與金額計為623,000元。

(2) 因此上訴人因受贈取得前開100,000股股票之原始成本為1,246,000元。

3. 出售股票之費用支出為證券交易稅54,000元。

4. 故當期應有證券交易所得16,700,000元歸屬於上訴人(18,000,000元-1,246,000元-54,000元=16,700,000元)。但因上訴人持有前開股票之時點距離其出售股票之時點，相距1年以上，故行為時所得稅法第4條第1項第7類第3款之規定，其半數證券交易所得免稅，應稅之證券交易所得則為8,350,000元。

(三) 上訴人不服前開核定而提起行政爭訟，後由原審法院作成108年度訴字第182號判決(下稱原判決)，駁回上訴人所提核課處分撤銷訴訟，上訴人因此提起本件上訴。

二、上訴人起訴之主張及被上訴人在原審的答辯，均引用原判決所載。

三、原判決駁回上訴人所提訴訟，其理由形成如下：

(一) 首先確認被上訴人之計算符合所得稅法制相關規定。

(二) 其次依序說明上訴人各項主張不可採之理由，爰簡述如下：

- 1.上訴人主張：應將本次證券交易總價【上訴人僅係出售華龍公司股票予中能資源股份有限公司(下稱中能公司)之眾多華龍公司股東之一員】9億元減除取得成本3億5千萬元，再除以華龍公司之總股票股數500萬股，得出每股證券交易所得。再與上訴人之持股股數相乘，方能得出上訴人正確證券交易所得。但原判決認為此等事實主張，與調查過程中所呈現事實無法配合，無從採信。
 - 2.上訴人主張：受贈取得股票之現值(原始取得成本)，應與出售股票價格(交易所生收入)採取相同之規範標準，因此被上訴人不得認定上訴人於103年出售股票之收入時，按實際交易價格計算為每股價格180元，而應依華龍公司103年度資產總額5,700萬元計算，換算後每股價值為11.4元。原判決則認此與事實不符，亦與上訴人報繳當期綜合所得稅時之申報內容不符。
 - 3.上訴人主張：本件上訴人取得前開股票之原始成本，應按取得年度(即95年、96年度)華龍公司資產之每股淨值為準。但原判決則指明「依此標準計算之結果，尚低於前述原始成本之計算結果，對上訴人更為不利」。
- (三)至於上訴人請求調查「證明華龍公司於103年經其股東出售予中能公司時，其公司資產價格」之相關事證部分，因為本案中之收入金額甚為明確，且原始成本部分則與「華龍公司於103年間之公司資產評價」一事無涉，故無調查必要。

(四)罰鍰部分：

- 1.上訴人持有華龍公司股票，均係來自於父母之贈與，持股來源單純，並無年代久遠查證困難之情形，且未上市櫃又非屬興櫃之公司，其股票如欲過戶，需至公司辦理登記而有資料留存，上訴人並非不得向華龍公司或其父母查詢股票之成本資料，或至稅捐稽徵機關查詢，並無未能取得或取得困難致成本費用不明而得適用推計課稅之情形。上訴人雖主張曾向中能公司查詢或請稅務機關、會計師指導申報，惟未提出任何客觀證據以供調查，無從據以判斷是否

已盡相當之注意義務，自無從證明其漏報所得無故意或過失。上訴人未盡查證義務，逕依主觀之理解，於綜合所得稅申報書中選擇填報「無法證明原始取得成本者」之項目，自有應注意、能注意而不注意之過失。

- 2.被上訴人審酌本件個案情節，參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表有關所得稅法第110條第1項規定，以上訴人未申報之所得非「屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得」或「屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得」，且非屬第六點(四)情形者，本於法定裁量權審酌結果，按所漏稅額982,500元處0.5倍罰鍰491,250元，實已考量上訴人違章情節及其應受非難程度所為適切之裁罰，於法並無不合。

四、上訴意旨則指摘原判決有以下違法情事：

(一)原判決有不適用下列法規範之違法情事：

- 1.個人證券交易所得或損失查核辦法(下稱查核辦法)第4條第1項規定，即「第2條第1款及第2款規定之證券交易所得或損失，以交易時之成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算之。」
- 2.查核辦法第15條第1項第7款規定，即「第4條所定成本，於第2條第1款及第2款規定之證券，依下列規定認定：……七、因繼承或受贈而取得者，以繼承時或受贈時之時價為準。……」
- 3.查核辦法第15條第2項規定，即「前項第4款、第7款至第11款所稱時價，於上市、上櫃股票者，指收盤價格；於興櫃股票者，指加權平均成交價格；於未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票者，指前一年內最近一期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值，或公司資產每股淨值。」
- 4.遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第10條第1項前段規定，即「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；……」。

- 5.遺贈稅法施行細則第29條第1項第1款規定，即「未上市、未上櫃且非興櫃之股份有限公司股票，除前條第二項規定情形外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定，並按下列情形調整估價：……一、公司資產中之土地或房屋，其帳面價值低於公告土地現值或房屋評定標準價格者，依公告土地現值或房屋評定標準價格估價。……」
- 6.財政部72年5月12日台財稅字第33328號函釋，其函釋之說明一內容詳如下述：
 - 一、被繼承人遺產中有未公開上市之公司股票者，其股票價值依遺產及贈與稅法施行細則第29條第1項規定，以繼承開始日該公司之資產淨值估定之，其於計算公司之資產淨值時，對於公司資產中房屋及土地之估價，……土地則以實際成本為準，但如因物價上漲等因素，有重行估定其價值之必要時，……土地則依平均地權條例所規定之公告現值調整其帳面價值。
- 7.財政部賦稅署因答覆高雄高等行政法院而作成之108年12月25日臺稅所得字第10804615670號函，其函文內容亦在重述前開法規範之規範意旨。
- 8.行政程序法第1條所定之「依法行政原則」及同法第4條所定「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束」及第10條所定之「行政裁量之界線」。
- 9.司法院釋字第536號解釋。
- 10.原判決並未就上訴人所主張應將中能公司就華龍公司所有各項土地、廠房等之鑑價，認列為上訴人持有股票之原始取得成本及必要費用，予以減除，就上訴人取得股票成本與股票收入之計算使用不同計算基準，就此已有違反公平原則及納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條之規定。

(二)原判決有以下「理由不備」之違法事由：

- 1.原判決就上訴人出售華龍公司股票200,000股之原始成本計算，沒有附上法規範依據，理由不備。

2.有關上訴人取得華龍公司股票之原始成本估價，上訴人曾於原審法院審理中主張「華龍公司前開贈與時各期資產負債表所載之資產淨值金額(即股東權益欄金額)，其中『土地』資產部分之金額記載有誤。各該期資產負債表上之土地資產金額載為52,316,786元，但依華龍公司所有土地之各期公告現值計算，土地資產金額應為258,928,800元。二者相差金額至少相差206,612,014元。故上訴人出售華龍公司股票之原始成本至少應加計206,612,014元」等法律意見，但原判決未予論駁，理由不備。

(三)原判決關於罰鍰部分之認定有判決理由不備及不適用納保法第11條第1項及第2項規定之違背法令：

- 1.上訴人在無資料可查知取得華龍公司股權、股票時之取得成本之情況下，國稅局制式申報資料亦列有「無法取得原始證明成本」之選項，上訴人確實無法查究各自取得華龍公司股權、股票時之取得成本，不應遭認定「有過失漏報或短報」事實。
- 2.上訴人已清楚說明其於104年依法申報證券交易所所得稅前，曾向中能公司承辦人張維哲索取提供華龍公司相關資料，如原判決或被上訴人有所質疑，當可傳訊張維哲。上訴人另亦主動向被上訴人所屬三民稽徵所稅務人員及惠眾會計師事務所會計師詢問如何申報證券交易所所得額等情，就此應已有使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態。
- 3.原判決雖認該事實足以動搖，卻以上訴人未提出客觀證據為由不予採信。惟依納保法第11條第2項規定及本院107年度判字第369號判決，行政裁罰之舉證責任在被上訴人，原判決即有適用法規不當之處。
- 4.另財政部臺北國稅局108年6月3日財北國稅法二字第1080021243號復查決定書，該案與本案為相類事實，僅股票出賣人不同之區別，而於該案中認定「惟依一般社會通念應屬合理且不應加以苛責非難，實難認申請人漏報系爭所得有故意或過失之可歸責事由」。故上訴人已誠實申報證券交易價格及

總額，斷無刻意隱瞞取得成本之可能，絕無故意或過失可言。基於同一股票買賣事件、相同申報過程，是否處以行政裁罰，稅捐稽徵機關做出不同處分，亦有違租稅公平原則。原判決未審酌前情，其判決理由確有不備。

五、本院按：

(一)本案有關補稅處分部分，其法律爭點極其明確，即上訴人因出售其「未上市、未上櫃且未登錄興櫃」之華龍公司股票，所生證券交易所得之認定，其原始成本應如何計算之議題。而處理此項議題最基本之法規範依據，實為所得稅法第14條第1項第7類第2款規定(原判決在引用相關法規範，透過所得稅法第14條之2第1項規定之引用，亦有指明該法規範對本案之適用)。該條款之規定內容與其規範意旨，詳如下述：

1.前開條款之規定內容為「財產或權利原為繼承或贈與而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財產或權利之時價及因取得、改良及移轉該項財產或權利而支付之一切費用後之餘額為所得額。」

2.該條款就原始(取得)成本部分(不含費用支出)之規範意旨則是：

(1)基於所得稅法之客觀淨額原則要求，得課所得稅之財產交易所得，必須是扣除取得財產原始成本後之淨增量(且是已實現者)。因此要由處分財產所獲致之現實收益中，扣除取得該被處分財產之原始投入。

(2)而被處分財產之原始投入量化，在該財產為有償取得之情形，因取得該財產所付出之代價即屬原始投入，此等情形最無爭議。

(3)若該被處分財產是無償取得者，則以無償取得時點，該財產之客觀價格為準。此等客觀價格之評估，固然會存在資訊不足之實證困境。不過因為財產之無償取得，原則上要對贈與人課徵贈與稅，因此會留下財產量化數據，現行所得稅法即該贈與稅之稅基量化金額，當成受

贈人取得該被處分財產之原始成本，所得稅法第14條第1項第7類第2款規定即是此等規範意旨之實現。

3. 因此依前開條款規定認定被處分財產之原始成本時，即應以該財產在遺贈稅法上之稅基量化結果為準。原判決亦係依此等條款之規範意旨，適用相關之具體法規範，來量化本案出售股票之原始成本，其認事用法並無錯誤。

4. 上訴意旨雖主張「前開出售股票所表徵之華龍公司資產中，有多筆土地，該等土地在贈與時點之公告現值，沒有如實反應在華龍公司各期資產負債表中之土地資產金額中，若能依上訴人受贈取得華龍公司股票時點之該等土地公告現值為估算，上訴人得認列之股票原始成本即可大幅度提高，而降低其證券交易所得之金額」等情，並謂「其已提出相關事證證明其事」云云(上訴人引用之相關證據見原審卷第145頁至第187頁之原證3、4、5)，但其此等事實主張既與其過去受贈時之事實主張相衝突，同時缺乏旁證之支持，可信度嚴重不足，無法讓原審法院形成合理懷疑，而展開調查，爰說明如下：

(1) 首先是上訴人在受贈前開股票時，稅捐機關即係依申報之單位時價或華龍公司當期資產負債表股東權益欄中之資產淨值，作為贈與稅之稅基，而計算上訴人之父母(贈與人)之贈與額與應否課徵贈與稅(見原處分卷第28頁至第39頁之記載)。上訴人又如何能與事後要求分割處理，讓前階段之贈與額與後階段之原始成本各別計算，使前後二階段之量化標準失去一致性與公平性。

(2) 再者，負有制作資產負債表義務之商業主體(企業)，理應確保該資產負債表之正確性，以利經濟商業活動之誠實可信與其順暢進行。違反此等正確揭露資訊義務之主體，理應依商業會計法被究責，並儘速回復正確之記載。因此之故，上訴人如謂華龍公司之各期資產負債表均記載有誤，即應提出具可信度之華龍公司土地財產目錄，說明造成錯誤之原因，與應負責之主體，以利後續

處理(包括上訴人原核贈與稅之調整。又若華龍公司以往年度曾由自然人股東手中無償受贈土地，依遺贈稅法第3條第1項規定，該贈與土地予華龍公司之自然人股東，同樣要課徵贈與稅)。

(3)但反觀上訴人提出、附於原審卷內之所謂「證據」，僅能證明「所列舉之土地於資料列印時所有權人為中能公司與該等土地之歷年度公告現值」等情。但對「該等土地原來是否為華龍公司所有」、「華龍公司何時取得，又何時移轉予中能公司」，還有「該等土地是否均登錄在華龍公司之財產目錄中」與「資產負債表中之土地資產金額，不能反應該等土地各期公告現值之會計上或法律上原因為何」、「是否有特定人應為此不實事項負擔起民、刑事責任」等關鍵事項毫無論述，自無從推翻原來各期資產負債表已具有之證明力。

5.是以原判決有關補稅處分合法之終局論斷，其認事用法均無違法之處。上訴意旨所提前開上訴理由，依前所述，於法均非有據，不足以推翻原判決有關本稅部分終局判斷結論，其此部分上訴為無理由。

(二)至於裁罰處分部分，經查：

1.本案上訴人取得前開華龍公司股票源自父母之定期贈與，且其父母亦曾為贈與事實之申報，則衡之日常經驗法則，上訴人當已知悉其受贈標的之數量、價額。何況未上市櫃且非屬興櫃之公司，其股票過戶，公司內部均有資料留存，查證途徑清楚明確，就算上訴人記憶有模糊，仍有查證可能。上訴人卻一再以「主觀上不知原始取得成本」為由，堅持按有利於己之「依收入固定比例計算」方式，據以計算本案之證券交易所得稅基。而在稅捐機關已提出課稅之法令依據，並給予調查路徑指示時，仍然採取向立法委員陳情，而不提供任何證據方法之方式來回應稅捐機關配合調查之要求，不盡客觀上應盡之法定協力義務(見訴願卷第1冊所附之「財政部高雄國稅局審查二科個案調查

審查意見表」之記載內容)，原判決認其有漏稅之故意或應注意、能注意而不注意之過失，尚難指為事實認定及法律涵攝有誤。

2. 上訴意旨謂「其主觀上確實無法查究取得華龍公司股權、股票時之取得成本」云云，衡之本案之背景事實，實與日常經驗法則有違，而不具可信度。
3. 又上訴意旨稱「其在報繳本稅之先，曾向中能公司職員索取相關資料，亦訊問過會計師及稽徵機關承辦公務員」云云，但索取資料及徵詢他人意見，均不表示其事前全然不知前開股票取得成本，也不能完全證明其在報繳個人綜合所得稅之先，實質上有盡到事前之查證義務。從而原判決認此等事證，仍不足以動搖「原審法院對上訴人於報繳系爭稅款之前，已確知或可得確知前開股票原始成本」之心證確信，亦難指為採證違法或心證形成有誤。
4. 又漏稅責任所涉主觀歸責事由(故意過失)之有無判斷，要依個案事實之實證特徵各別為決定。就本案而言，若上訴人對前開股票之取得數量及價額，主觀上已知或可得而知，而客觀上卻對外佯稱「不知」，或因「不知」對其有利，而刻意(或在有意無意間)止於「可得而知」之記憶模糊狀態，不盡本可輕易踐行之查證義務，仍應負擔漏稅責任。其不能引用他案事實，來解免自身之漏稅違章責任。
5. 是以原判決有關本案裁罰處分合法之終局判斷亦無違誤。上訴意旨主張「因其缺乏故意或過失，故不應對其課以漏稅罰」云云，於法均非有據，其此部分上訴亦無理由。

(三)總結以上所述，本件原判決認事用法均無違誤，應予維持。上訴意旨指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

六、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 110 年 3 月 11 日
最高行政法院第三庭

審判長法官 鄭 小 康
法官 劉 介 中
法官 林 玫 君
法官 李 玉 卿
法官 帥 嘉 寶

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
中 華 民 國 110 年 3 月 11 日
書記官 徐 子 嵐