

最 高 行 政 法 院 判 決

109年度上字第1126號

上 訴 人 梁至宏

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 李怡慧

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148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、被上訴人之代表人原為蔡碧珍，嗣變更為李怡慧，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，先予敘明。

二、上訴人103年度綜合所得稅結算申報，列報出售持有滿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）股票交易所得總額新臺幣（下同）3,600,000元、證券交易所應納稅額540,000元，經被上訴人依查得資料，核算證券交易所總額15,337,500元、證券交易所應納稅額2,300,625元，除核定應補稅額1,760,625元，並按所漏稅額1,760,625元處以0.5倍之罰鍰880,312元。上訴人不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。案經高雄高等行政法院（下稱原審）108年度訴字第148號判決（下稱原判決）駁回後，上訴人不服，提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

01 三、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決
02 的記載。

03 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)上訴人以每股180元出售華龍公司股票，並據以報繳證券交
05 易稅，則證券交易之成交价格為每股180元，並非「無法查
06 得交易時之實際成交价格」，與行為時個人證券交易所得或
07 損失查核辦法（下稱證券交易查核辦法，民國110年6月18日
08 修正並更名為「個人有價證券交易所得或損失查核辦法」）
09 第13條第2款規定之要件不符，自無上開條款規定之適用。
10 又受贈人處分受贈之財產時，其原始成本應依所得稅法第14
11 條第1項第7類第2款規定為認定。上訴人於90年12月25日、9
12 1年1月10日、97年12月25日及98年1月12日分別自其父梁久
13 雄及其母梁黃瓊雲受贈取得未上市（櫃）及非屬興櫃之華龍
14 公司股票各25,000股，合計200,000股；被上訴人依贈與人
15 梁久雄及梁黃瓊雲自行申報數，核定90年及91年贈與之每股
16 時價為40元、97年及98年贈與之每股時價為12.17元，贈與
17 財產總額（時價）為5,217,000元（40元×25,000股×4+12.1
18 7元×25,000股×4），並無不合。是以，上訴人出售華龍公司
19 200,000股，每股售價180元，取得成本為受贈時之時價5,21
20 7,000元（40元×100,000股+12.17元×100,000股），其證券
21 交易所得額為30,675,000元〔收入36,000,000元（180元×20
22 0,000股）－總成本5,217,000元－證券交易稅108,000元（1
23 80元×200,000股×0.3%）〕，依所得稅法第14條第1項第7類
24 第3款規定，因股票持有滿1年以上，應以半數15,337,500元
25 （30,675,000元×1/2）為證券交易課稅所得額，被上訴人扣
26 除上訴人已申報之證券交易課稅所得額3,600,000元後，核
27 定短漏報證券交易課稅所得額11,737,500元（15,337,500元
28 －3,600,000元），及應補徵稅額1,760,625元（11,737,500
29 元×15%），於法即無不合。

30 (二)上訴人主張被上訴人應依98年修訂之遺產及贈與稅法施行細
31 則（下稱遺贈稅法施行細則）第29條第1項規定，核實調整

01 華龍公司土地價值後，再據以認定上訴人受贈時華龍公司之
02 資產每股淨值（即上訴人受贈華龍公司股票之時價），惟本
03 件之贈與日皆在98年修訂遺贈稅法施行細則第29條第1項規
04 定之前，並無前開規定之適用。另上訴人之持股皆屬受贈取
05 得，並無年代久遠查證困難之情形，且未上市、上櫃又非屬
06 興櫃之公司，其股票如欲過戶，需至公司辦理登記而有資料
07 留存，上訴人尚非不得向父母、華龍公司或稅務機關查詢，
08 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
09 之情形，亦無證券交易查核辦法第19條第1項第1款第2目規
10 定之適用。

11 (三)我國贈與稅制係以贈與人為納稅義務人，受贈人取得贈與財
12 產即無成本可言（免徵所得亦無成本），然為避免同一財產
13 之移轉因課稅主體不同致生重複課稅疑慮，故允許受贈人嗣
14 後移轉財產時，將贈與人經量化並據以繳納贈與稅之財產價
15 值，視為受贈人取得受贈財產之代價（成本），已屬對受贈
16 人有利認定，實無從令受贈人得主張贈與稅核定時贈與人代
17 為繳納之稅捐太少。況且，除遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅
18 法）第7條第1項但書情形外，受贈人非依法規定之贈與稅納
19 稅義務人，亦無從對贈與時價及贈與稅之核定予以主張。退
20 步言之，縱然上訴人以所得稅與贈與稅稅目不同，主張得依
21 證券交易查核辦法第15條第2項後段規定，於所得稅核課時
22 重新計算受贈財產取得時之時價，惟營利事業並不會針對每
23 一營業日編製財務報表，稽徵機關無從要求營利事業就過去
24 贈與日提供財務資料，而該查核辦法對於「公司每股淨值」
25 應如何認定亦無進一步規範，僅得類推同段「前1年內最近1
26 期經會計師查核簽證之財務報告每股淨值」之規定，以「前
27 1年內最近1期經稅務機關核定之營利事業所得稅申報資料之
28 每股淨值」為認定標準，較符合「公正性」及「客觀性」；
29 上訴人受贈華龍公司股票日之前1年內最近1期經稅務機關核
30 定之營利事業所得稅申報資料計算之每股淨值為：90年為1
31 2.22元（即以前1年89年底之每股淨值為準，以下類推）、9

01 1年為12.27元、97年為12.01元、98年為12.06元，縱依財政
02 部65年7月9日台財稅第34594號函規定，將資產負債表調整
03 至贈與日，華龍公司每股淨值在90年12月25日為38.38元、9
04 1年1月10日為12.29元、97年12月25日為12.51元及98年1月1
05 2日為12.08元，其贈與總成本為3,763,000元，低於原核定
06 之5,217,000元，是被上訴人就上訴人取得受贈股票之成本
07 認定，亦已屬對上訴人有利。再者，上訴人如謂華龍公司之
08 各期資產負債表均記載不正確（土地未依公告現值調整），
09 即應提出具可信度之華龍公司土地財產目錄，以利後續處理
10 （包括上訴人受贈系爭股票原核定贈與稅之調整），但其僅
11 提出「所列舉之土地於資料列印時所有權人為中能資源股份
12 有限公司（下稱中能公司）與該等土地之歷年度公告現
13 值」，但對「該等土地原來是否為華龍公司所有」、「華龍
14 公司何時取得，又何時移轉予中能公司」、「該等土地是否
15 均登錄在華龍公司之財產目錄中」等關鍵事項，均無法舉證
16 證明，自無從逕推翻華龍公司原來各期資產負債表已具有之
17 證明力。另中能公司對華龍公司各項資產之鑑估，係中能公
18 司為取得華龍公司股份所需支付價格之依據，實際反映於中
19 能公司取得（即上訴人出售）股份之交易價格中（即每股18
20 0元），與上訴人受贈取得華龍公司股份時之華龍公司資產
21 價值無關聯，且證券交易查核辦法第15條第1項各款業已明
22 訂各類證券取得時認定成本之依據，上訴人主張依證券交易
23 查核辦法第4條第1項規定應將中能公司就華龍公司所有各項
24 土地、廠房等之鑑價，認列為上訴人持有股票之原始取得成
25 本及必要費用予以減除等語，實無足取。

26 (四)上訴人103年度有上開證券交易課稅所得額為15,337,500
27 元，惟其僅申報3,600,000元，核有短漏報情形，並該當所
28 得稅法第110條第1項所定「納稅義務人……對依本法規定應
29 申報課稅之所得額有漏報或短報情事者」之客觀裁罰要件，
30 且上訴人之持股係均來自父母贈與，並無成本不明確及查證
31 困難之情，其雖主張曾向華龍公司查詢或請稅務機關、會計

01 師指導申報，惟未提出任何客觀證據以供調查，無從據以判
02 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
03 或過失。上訴人未盡查證義務，逕依主觀之理解，於綜所稅
04 申報書中選擇填報「無法證明原始取得成本者」之項目，自
05 有應注意、能注意而不注意之過失。被上訴人審酌本件個案
06 情節，參酌稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰
07 倍數參考表）有關所得稅法第110條第1項規定，以上訴人未
08 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
09 憑單之所得」或「屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所
10 得」，且非屬第六點（四）情形者，本於法定裁量權審酌結
11 果，按所漏稅額1,760,625元處0.5倍罰鍰880,312元，已考
12 量上訴人違章情節及其應受非難之程度所為適切之裁罰，並
13 無違反比例原則或裁量怠惰情事，於法並無不合，因將訴願
14 決定、復查決定及原處分均予維持，駁回上訴人在第一審之
15 訴。

16 五、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就
17 上訴意旨論斷如下：

18 甲、本稅部分：

19 (一)行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日
20 起，證券交易所得停止課徵所得稅，……。但自102年1月1
21 日起，個人下列證券交易所得課徵所得稅，……：一、上
22 市、上櫃或興櫃股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明
23 其權利之證書。二、前款以外之股票、新股權利證書、股款
24 繳納憑證及表明其權利之證書。」第14條第1項第7類第2
25 款、第3款規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各
26 類所得合併計算之：第7類：財產交易所得：凡財產及權利
27 因交易而取得之所得：……二、財產或權利原為繼承或贈與
28 而取得者，以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該
29 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
30 而支付之一切費用後之餘額為所得額。三、個人購買或取得
31 股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債

01 券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿1年以上者，
02 於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘
03 半數免稅。」第14條之2第1項、第10項規定：「(第1項)第4
04 條之1但書規定之證券交易所得或損失之計算，應依第14條
05 第1項第7類規定辦理。(第10項)證券交易所得或損失之查
06 核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能
07 提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，
08 由財政部定之。」證券交易查核辦法第4條第1項規定：「第
09 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
10 成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算
11 之。」第15條第1項第7款前段及第2項規定：「第4條所定成
12 本，於第2條第1款及第2款規定之證券，依下列規定認定：
13 ……七、因繼承或受贈而取得者，以繼承時或受贈時之時價
14 為準。……。前項第4款、第7款至第11款所稱時價……；於
15 未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票者，指前一年內最近一期
16 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
17 值。」

18 (二)又遺贈稅法第3條第1項規定：「凡經常居住中華民國境內之
19 中華民國國民，就其在中華民國境內或境外之財產為贈與
20 者，應依本法規定，課徵贈與稅。」第10條第1項及第3項規
21 定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈
22 與人贈與時之時價為準……。」「第1項所稱時價，土地以
23 公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為
24 準；其他財產時價之估定，本法未規定者，由財政部定
25 之。」85年4月17日修正公布之遺贈稅法施行細則第29條第1
26 項規定：「未上市或上櫃之股份有限公司股票，除前條第2
27 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
28 估定之。」98年9月17日修正同條第1項規定：「未上市、未
29 上櫃且非興櫃之股份有限公司股票，除前條第2項規定情形
30 外，應以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定，並按
31 下列情形調整估價：一、公司資產中之土地或房屋，其帳面

01 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
02 現值或房屋評定標準價格估價。二、公司持有之上市、上櫃
03 有價證券或興櫃股票，依第28條規定估價。」

04 (三)由上規定可知，我國個人綜合所得稅的課徵範圍只限於中華
05 民國來源所得(所得稅法第2條參照)，其中財產交易所得係
06 採客觀淨額所得原則，即財產或權利原為繼承或贈與而取得
07 者，應以交易時之成交價額，減除繼承時或受贈與時該項財
08 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
09 付之一切費用後之餘額為所得額。基於所得稅法之客觀淨額
10 原則要求，得課所得稅之財產交易所得，必須是扣除取得財
11 產原始成本後之淨增量(且是已實現者)。因此，應由處分財
12 產所獲致之現實收益中，扣除取得該被處分財產之原始投
13 入。又我國贈與稅之納稅義務人，為配合現行遺產稅所採之
14 總遺產稅制，乃規定原則上以贈與人為課徵對象(遺贈稅法
15 第7條第1項前段)，且依遺贈稅法第10條第1項及第3項規
16 定，就贈與財產為未上市、未上櫃且未登錄興櫃之股票時，
17 以贈與時之時價為準，而如何估定前揭股票時價，則依遺贈
18 稅法施行細則第29條第1項規定，以贈與日該公司之資產淨
19 值估定之。換言之，遺贈稅法第10條第1項及第3項之「時
20 價」規定，與所得稅法第14條第1項第7類第2款之「時價」
21 規定，係相互配合之規定。因此，倘就同一財產對贈與人課
22 徵贈與稅後，就受贈取得之同一財產，認屬財產所得性質，
23 再對受贈人課徵所得稅，將產生重複課稅之問題。所得稅法
24 第4條第1項第17款前段規定，因贈與而取得之財產，免納所
25 得稅，即在於避免重複課稅。惟受贈人因贈與而取得之財
26 產，倘將來出售而有財產交易所得，性質上屬於資本利得，
27 故除了上開避免重複課稅之考量外，基於所得稅法之客觀淨
28 額原則，應僅就扣除取得財產原始成本後之淨增量，且屬已
29 實現者，始得對受贈人課徵財產交易所得稅，故所得稅法第
30 14條第1項第7類第2款明定個人處分因贈與而取得之財產
31 時，計算其財產交易所得之稅基，應以受贈時該項財產之時

01 價為原始取得成本予以減除，以計算其財產交易損益（證券
02 交易查核辦法第4條第1項、第15條第1項第7款，就證券交易
03 所得亦有相同規定意旨）。是以，依上開遺贈稅法、所得稅
04 法之連結架構觀之，稅捐稽徵機關就贈與時該財產之時價，
05 依遺贈稅法規定予以評價，採計為贈與稅之稅基量化結果，
06 據以對贈與人核課贈與稅。另於受贈人將來就該受贈財產為
07 處分時，依所得稅法規定，僅就其處分收入超過贈與稅之稅
08 基量化結果之交易所得部分，採計為所得稅之稅基，據以對
09 受贈人課徵所得稅。依此贈與稅、所得稅連結稅制之設計，
10 雖區分為兩種稅目予以課徵，但在稅基量化結果無間斷相銜
11 接之基礎下，不致發生兩種稅基相重疊之重複課稅情形，亦
12 不致發生兩種稅基間斷未銜接而有漏未課稅之情形。此屬稅
13 制上有關所得稅與財富稅（指遺產稅及贈與稅）之連結設
14 計，倘贈與稅所為計算財產之時價，並無違誤，所得稅法有
15 關財產交易所得之計算，乃有以前次該交易標的據以徵
16 （免）稅捐之基準金額，作為本次計算交易損益成本之原
17 則。納稅方不能二頭取利，一方面在贈與稅之課徵上，要求
18 依較低之價格計算贈與稅，另一方面又所得稅之課徵上，要
19 求按較高之價格計算財產交易成本。是以，就個人財產交易
20 所得之計算，若該被處分財產是無償取得者，則以無償取得
21 時點，該財產之客觀價格為準，此等客觀價格之評估，因為
22 財產之無償取得，原則上要對贈與人課徵贈與稅，因此會留
23 下財產量化數據，現行所得稅法即以該贈與稅之稅基量化金
24 額，當成受贈人取得該被處分財產之原始成本，所得稅法第
25 14條第1項第7類第2款規定即是此等規範意旨之實現。準
26 此，因贈與而取得之財產，倘經稅捐稽徵機關依遺贈稅法規
27 定予以量化課稅，於日後出售時，自應以受贈時因課徵贈與
28 稅而核定之贈與總額為其原始取得成本，依所得稅法規定計
29 算其財產交易所得，據以課徵所得稅。

30 (四)經查，上訴人以每股180元出售系爭股票予中能公司，並據
31 以報繳證券交易稅等情，為原審依法確定之事實，原審據以

01 認定並非「無法查得交易時之實際成交价格」，自無證券交
02 易查核辦法第13條第2款規定之適用，核無違誤。上訴人取
03 得系爭股票係源自父親梁久雄及母親梁黃瓊雲之贈與，贈與
04 人梁久雄及梁黃瓊雲亦分別就歷次贈與申報贈與稅，並經被
05 上訴人依其自行申報數核定系爭股票時價為每股40元（贈與
06 日期90年12月25日、91年1月10日）及12.17元（贈與日期：
07 97年12月25日及98年1月12日）等情，為原審依法認定之事
08 實，被上訴人依證券交易查核辦法第15條第1項第7款本文及
09 第2項規定，以上訴人受贈系爭股票時經核定之華龍公司資
10 產每股淨值40元及12.17元，認定為上訴人取得系爭股票之
11 每股成本，參諸前揭說明及法令規定，即無不合。原判決已
12 敘明受贈人取得贈與財產即無成本可言（免徵所得亦無成
13 本），然為避免同一財產之移轉因課稅主體不同，致產生重
14 複課稅疑慮，故允許受贈人嗣後移轉財產時，將贈與人經量
15 化並據以繳納贈與稅之財產價值，視為受贈人取得受贈財產
16 之代價（成本），已屬對受贈人有利認定，縱以上訴人受贈
17 系爭股票日期依各該贈與日前1年內最近1期經稅務機關核定
18 之營利事業所得稅申報資料計算之每股淨值，然依財政部65
19 年7月9日台財稅第34594號函規定，將資產負債表調整至贈
20 與日，以華龍公司於該贈與日之每股淨值核算其贈與總成本
21 3,763,000元亦低於原核定之5,217,000元，是被上訴人就上
22 訴人取得受贈股票之成本認定，亦已屬對上訴人有利，原判
23 決就上訴人出售系爭股票其原始成本之認定，符合前開說
24 明，於法並無不合。原判決並就上訴人所主張被上訴人核定
25 贈與稅時未依財政部72年5月12日台財稅第33328號函釋及98
26 年修訂之遺贈稅法施行細則第29條規定核實調整華龍公司土
27 地價值之爭執，何以不足採取，予以指駁，原審維持被上訴
28 人所為補稅處分，業已詳述其得心證之依據及理由，其認事
29 用法並無違誤，所適用之法規與該案應適用之法規並無違
30 背，並無所謂判決不適用法規或判決不備理由之情形。上訴
31 意旨主張原判決關於受贈人就取得之贈與財產為交易課徵所

01 得稅時，對該受贈財產之成本計算所為之論述，並未提出任
02 何法律、法規命令、判例等可資依循之法令或一般法律原
03 則，與行政程序法第1條、第4條、第10條規定相違背，有判
04 決不備理由之違法，原判決就上訴人取得系爭股票成本與出
05 售股票收入之計算使用不同基準，違反公平原則及納稅者權
06 利保護法第7條規定云云，核係對上開稅捐法律規定有所誤
07 解，以其主觀之見解指摘原判決違法，自非可採。

08 (五)上訴人在受贈系爭股票時，稅捐機關即係依申報之單位時價
09 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
10 贈與稅之稅基，而計算上訴人之父母(贈與人)之贈與額與應
11 否課徵贈與稅（見原處分卷第33頁至第104頁之記載），自
12 合於遺贈稅法第10條第1項、第3項及贈與時所應適用之85年
13 4月17日修正公布之遺贈稅法施行細則第29條第1項規定。稅
14 捐稽徵機關既於課徵遺產稅或贈與稅之階段，已經作成核
15 定，亦即依遺贈稅法規定就贈與財產予以評價而作成稅基量
16 化結果，參照前述遺贈稅法與所得稅法連結設計之法律觀
17 點，自應採納作為後階段所得稅案件計算取得成本之財產時
18 價，無須於財產移轉時，再依98年9月17日修正公布遺贈稅
19 法施行細則第29條規定及財政部72年5月12日台財稅第33328
20 號函釋意旨，調整華龍公司估價後計算每股淨值（況本件贈
21 與日為90年12月25日、90年1月10日、97年12月25日及98年1
22 月12日，皆在98年9月17日修正公布遺贈稅法施行細則第29
23 條第1項修正前，並無適用）。否則，在贈與稅稽徵階段，
24 就公司資產以價額較低之評價為時價，予以稅基量化，依較
25 低之每股淨值核算贈與稅；在證券交易所稅稽徵階段，就
26 同一筆財產，則以價額較高之調整估價為時價，以較高之每
27 股淨值作為取得成本，而自交易收入中減除，據以核算財產
28 交易所得，將發生納稅方二頭取利之租稅不公平情形。上訴
29 人自不能於事後要求分割處理，讓前階段之贈與額與後階段
30 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
31 與公平性。原審未依上訴人之主張調整華龍公司於上訴人受

01 贈系爭股票時之每股時價，自無違誤。上訴意旨主張其於原
02 審提出華龍公司土地謄本及土地重估明細，原審未依遺贈稅
03 法施行細則第29條規定及財政部72年5月12日台財稅第33328
04 號函釋意旨，調整華龍公司於上訴人受贈系爭股票時之每股
05 時價，未予斟酌審查判斷，亦未說明不可採之理由，有判決
06 不備理由之違法云云，自無可採。

07 (六)再者，負有制作資產負債表義務之商業主體(企業)，理應確
08 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
09 其順暢進行。違反此等正確揭露資訊義務之主體，理應依商
10 業會計法被究責，並儘速回復正確之記載。因此，上訴人如
11 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
12 度之華龍公司土地財產目錄，說明造成錯誤之原因，與應負
13 責之主體，以利後續處理(包括上訴人之父母原核贈與稅之
14 調整)。但反觀上訴人提出、附於原審卷內之所謂「證
15 據」，僅能證明「所列舉之土地於資料列印時所有權人為中
16 能公司與該等土地之歷年度公告現值」等情。但對「該等土
17 地原來是否為華龍公司所有」、「華龍公司何時取得，又何
18 時移轉予中能公司」，還有「該等土地是否均登錄在華龍公
19 司之財產目錄中」與「資產負債表中之土地資產金額，不能
20 反應該等土地各期公告現值之會計上或法律上原因為何」、
21 「是否有特定人應為此不實事項負擔起民、刑事責任」等關
22 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
23 證明力。原判決就上訴人取得系爭股票原始成本之認定，自
24 於法有據，據以維持被上訴人所為補稅處分，其認事用法並
25 無違誤。上訴意旨主張原判決未就上訴人主張應將中能公司
26 就華龍公司所有各項土地、廠房等之鑑價，認列為上訴人持
27 有股票之原始取得成本及必要費用予以減除，復未依上訴人
28 調查證據之聲請，調取中能公司委任會計師查核簽證之華龍
29 公司全部資產之鑑估報告資料及合併解散之全部資料，予以
30 調查，更未於判決理由說明不予調查及採認之理由，有判決

不備理由、適用法規不當及不適用法規之違法云云，自無足採。

乙、罰鍰部分：

(一)上訴人有如何短漏報上述證券交易課稅所得額之過失，已據原判決論明，上訴人103年度有上開證券交易課稅所得額為15,337,500元，惟上訴人僅申報3,600,000元，核有短漏報情形，並該當所得稅法第110條第1項所定「納稅義務人……對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者」之客觀裁罰要件。且上訴人之持股係均來自父母贈與，並無成本不明確及查證困難之情，上訴人雖主張曾向華龍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，於綜所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。原處分審酌本件個案情節，參酌裁罰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1,760,625元處0.5倍罰鍰880,312元，實已考量上訴人違章情節及其應受非難之程度所為適切之裁罰，並無違反比例原則或裁量怠惰情事，於法並無不合。原判決維持被上訴人所為裁罰處分，自無違誤。

(二)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「以實際成交價格之20%計算其所得額」方式，據以計算

01 本案之證券交易所稅基。而在稅捐機關已提出課稅之法令
02 依據，並給予調查路徑指示時，仍不提供任何證據方法之方
03 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
04 協力義務，原判決認其有漏稅之過失，尚難指為事實認定及
05 法律涵攝有誤。上訴意旨謂其已據實申報證券交易價格及總
06 額，斷無刻意隱瞞取得成本之可能，主觀上無故意過失云
07 云，自無足採。又漏稅責任所涉及主觀歸責事由(故意過失)
08 之有無判斷，應依個案事實之實證特徵各別為決定。本件上
09 訴人對前開股票之取得數量及價額，主觀上已知或可得而
10 知，而客觀上卻對外佯稱「不知」，或因「不知」對其有
11 利，而刻意(或在有意無意間)止於「可得而知」之記憶模糊
12 狀態，不盡本可輕易踐行之查證義務，仍應負擔漏稅責任。
13 其不能引用他案事實，來解免自身之漏稅違章責任。原判決
14 維持被上訴人之裁罰處分，並無違誤。上訴意旨主張與本案
15 相類似之另案財政部臺北國稅局108年6月3日財北國稅法二
16 字第1080021243號復查決定書(申請人為簡旭昇，其配偶梁
17 雅淨於103年度同樣出售所持有華龍公司股票之個人證券交
18 易所得而遭處罰鍰所提復查申請)業已註銷罰鍰處分，惟本
19 案卻仍予以處罰，有違租稅公平原則，原判決未審及此，有
20 判決理由不備之違法云云，自無足採。

21 丙、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定、復
22 查決定及原處分予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無
23 違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
24 棄，為無理由，應予駁回。

25 六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第255條第1
26 項、第98條第1項前段，判決如主文。

27 中 華 民 國 111 年 2 月 17 日

28 最高行政法院第二庭

29 審判長法官 吳 東 都

30 法官 陳 秀 嫻

31 法官 林 妙 黛

01

法官 侯 志 融

02

法官 王 俊 雄

03

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

04

中 華 民 國 111 年 2 月 17 日

05

書記官 張 玉 純