

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第479號

上 訴 人 黃蔡月蟾

訴訟代理人 李佳翰 律師

複 代 理 人 郭峻瑀 律師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

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111年4月14日臺北高等行政法院110年度訴字第1229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、上訴人106年度綜合所得稅結算申報，經被上訴人以其漏報出售新生糖業物產股份有限公司（下稱新生公司）股份之交易所得（下稱106年度股份交易所得）新臺幣（下同）6,905,600元、利息所得687,132元，另短報租賃所得122,197元，歸課核定綜合所得總額8,672,606元，應補稅額2,346,562元（其中關於106年度股份交易所得部分，下稱原處分1），並按所漏稅額2,239,668元裁處0.5倍罰鍰1,119,834元（下稱原處分2；至上訴人漏報利息所得及租賃所得皆屬免罰）。另上訴人108年度綜合所得稅結算申報，被上訴人以其漏報出售新生公司股份之交易所得（差額）2,371,572元及租賃所得122,197元，歸課核定綜合所得總額4,316,597元，應補稅額650,769元（其中關於股份交易所得部分，下稱原處分3，並與原處分1、2合稱原處分）。上訴人不服，申請復查，經復查決定追減108年度財產交易所得281,720元，變更核定為2,089,852元，其餘復查駁回，就駁回復查部分提起訴願遭決定駁回，乃提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、原處分（含復查決定）不利上訴人之關於新生公司股份財產

01 交易所得部分（含106年度、108年度）均撤銷。經臺北高等
02 行政法院（下稱原審）110年度訴字第1229號判決（下稱原
03 判決）駁回。上訴人仍不服，提起本件上訴，並聲明：1.原
04 判決廢棄。2.上開廢棄部分，訴願決定、復查決定不利於上
05 訴人之部分及原處分均予撤銷，或發回原審。

06 二、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
07 判決所載。

08 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

09 (一)上訴人因新生公司與里樂資產管理股份有限公司（下稱里樂
10 公司）合併，將所持有新生公司股份計3,137股（下稱系爭
11 股份）轉讓予里樂公司，因而領取系爭股份交易所得款，故
12 其得以系爭股份換取對價之對象，限於合併契約之簽立人里
13 樂公司，對價價額如合併契約所定標準，若上訴人反對而有
14 爭執，僅得循企業併購法第12條第1項第2款、公司法第187
15 條第2項等規定聲請法院裁定當時公平價格，此項財產交易
16 並無對象、對價磋商等締約自由空間。且上訴人為反對股
17 東，即係選擇不再參與待消滅新生公司之營利分配，其因轉
18 讓系爭股份獲取之交易所得，乃基於企業合併之規範，就反
19 對股東依前述法律規定所辦理財產交易安排形式，被上訴人
20 以之並非新生公司股東之營利所得，而屬所得稅法第17條第
21 1項第7類之財產交易所得，當符合規定。

22 (二)上訴人係於106年5月18日領得以每股2,600元、共3,137股計
23 算之價款8,156,200元《計算式：3,137股×2,600元》，108
24 年8月2日領得以每股3,365元、共3,137股計算之差額價款2,
25 371,572元《{3,356-2,600}×3,137股=2,371,572》，應
26 分別歸入其106年度、108年度之個人綜合所得為核課。又兩
27 造不爭執上訴人持有系爭股份之成本共計1,250,600元（包
28 含其為原始股東所取得成本27,000元《即2,700股×每股10元
29 =27,000元》，現金增資取得437股之成本1,223,600元《即
30 437股×認股價2,800元=1,223,600元》，27,000元+1,223,6
31 00元=1,250,600元），及成本認列以收入比例計算之方

式，故上訴人106年度股份交易所得額應為7,187,320元（計算式： $8,156,200 - \langle 1,250,600 \times 2,600 \div 3,356 \rangle$ ），惟基於行政救濟不得為不利上訴人變更之原則，被上訴人仍以較低之原處分1所定6,905,600元為準，核定上訴人補繳稅額2,326,083元。又上訴人108年度股份交易所得額，經扣除成本後為2,089,852元（計算式： $2,371,572 - \langle 1,250,600 \times 756 \div 3,356 \rangle$ ），被上訴人以原處分3（含復查決定）核定上訴人應補繳稅額541,814元，經核均無違誤。

(三)上訴人自承收取里樂公司系爭股份交易所得款項時，作為對價計算基準之系爭股份，未經新生公司依公司法第162條等規定為股票之發行，並有新生公司103年5月28日公告載明原發行股票應予作廢，及新生公司合併消滅前代表人林榮星陳明原發行股票作廢後，即未再印製股票之說明書可證；另新生公司與里樂公司合併乙案，於104年3月31日合併基準日公告中，除重申原發行股票已作廢之旨，更載明於核定基準日即104年4月2日時，新生公司已發行且流通在外之股份均將予以銷除。上情均可證上訴人收取里樂公司前開款項時，其所據系爭股份已不再有經依法發行之股票，系爭股份權利之表彰已無「公司股票」之形式，無論系爭股份另有無上訴人所稱轉讓證書、過戶書等文書，所表明之「股份」權利並無從認與「公司股票」或證券交易法第6條第1項所列載各項有價證券相關，況上訴人未曾提出任何書面資料為證，其主張取得系爭股份交易所得款乃出於轉讓證券交易法第6條第2項「表明其權利之證書」，謂此應為證券交易所得而得適用所得稅法第4條之1關於停徵之規定云云，並不足採。

(四)上訴人針對應列報之106年度股份交易所得，能否適用所得稅法第4條之1而得停徵，當知應善加詢問查證而有注意可能及義務，且若有疑義，亦當注意可予揭露列入申報，對照上訴人於108年度雖亦漏報股份交易所得，卻有揭露股份交易，被上訴人因此未予裁罰，上訴人對其所領得106年度股份交易所得，既未申報揭露，難認其客觀上已盡合理查證義

01 務卻仍誤認可適用停徵規定，自有過失。上訴人所提法務部
02 行政執行署新竹分署（下稱行政執行新竹分署）公文封，僅
03 見左上角註記「證券交易稅」並打勾、「交易所得稅」則畫
04 「×」，均無「證券」交易所得稅字樣，打勾或「×」之涵義
05 亦不明，縱如上訴人所稱交易所得稅係指證券交易所得稅，
06 仍有可能解為僅指目前證券交易所得稅不須繳納，無從憑認
07 與系爭股份交易所得之定性有關；至前開註記下方列載「財
08 產交易所得稅」字樣，其上劃有二橫線，其意為何，同屬不
09 明，遑論被上訴人否認有上訴人指陳之事實。是被上訴人參
10 據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考
11 表）關於所得稅法第110條第1項適用於個人綜合所得稅之情
12 形，並審酌本件違章情節，按106年度股份交易所得漏稅
13 額，並基於不利益變更禁止原則，以前認定較低之漏稅額2,
14 239,668元為準，以原處分2處0.5倍罰鍰1,119,834元，亦無
15 違誤。因將訴願決定及原處分（含復查決定）對上訴人不利
16 部分予以維持，駁回上訴人在原審之訴。

17 四、上訴意旨略謂：

18 (一)原審未依職權調查新生公司已否依公司法及該法授權訂定之
19 股份有限公司發行股票簽證規則，作廢已發行之股票，逕依
20 新生公司登報公告或時任代表人林榮星之函文，認定上訴人
21 收取里樂公司款項時，新生公司股份已不再有經依法發行股
22 票，復未查明上訴人因新生公司與里樂公司合併而出售「股
23 份有限公司之記名股票」所得，有無所得稅法第14條第1項
24 第7類第3款規定之適用？有不適用行政訴訟法第125條第1
25 項、第133條規定之違法。又上訴人係原始持有新生公司股
26 份2,700股，嗣增資取得437股，新生公司103年5月30日登報
27 作廢之股票，係指「原發行股票（100,000股，每股面額50
28 元）」，原判決對上訴人所持有增資發行之437股有無發行
29 股票？如有，嗣後有無經合法程序廢止？均未說明，有判決
30 理由不備之違法。

01 (二)股份或股票在公司法或民法上，雖因有無實體股票之不同，
02 致交易方式有所區分，惟無論何者，交易主體雙方均意在使
03 股東權由一方移轉予他方，經濟實質並無不同，則依司法院
04 釋字第565號、第420號等解釋及納稅者權利保護法（下稱納
05 保法）第7條第1項揭示之實質課稅原則，股份交易即等價於
06 股票交易，應同屬所得稅法第4條之1「證券交易所得免稅」
07 範圍。況財政部91年2月7日台財稅字第0910450541號令（下
08 稱財政部91年令），亦認為「未實體印製股票」之股份交
09 易，得適用所得稅法第4條之1規定免所得稅。原判決認為
10 「股份交易」與「股票交易」並不相同，前者不得適用所得
11 稅法第4條之1規定免徵所得稅，與司法院釋字第703號解釋
12 理由書揭示之「稅捐中立性」原則不符，更違反平等原則，
13 自屬違背法令。

14 (三)上訴人於原審已提出行政執行新竹分署公文封（可閱覽原處
15 分卷第236頁），主張曾前往被上訴人所屬新竹分局詢問，
16 與該分局人員就行政執行新竹分署執行案件有所爭議時，經
17 被上訴人陳姓課長當面告知：「黃蔡月蟾、黃耿芳我都知道，
18 你們新生的大筆的我們開會都已經認定是股票所得不必
19 繳了，這小筆的你們就繳了吧，不要再爭議」，並在上開公
20 文封上寫上三行字，及解釋說明：「1.新生糖廠是買賣股
21 票，所以不是財產交易所得稅（隨即將財產交易所得稅劃
22 掉）。2.股票買賣只要交證券交易稅和證券交易所得稅，證
23 所稅已經取消，打「×」，而原要交證券交易稅千分之3這幾
24 年也停徵，所以你們新生的都可以不必繳了。」清楚告知無
25 庸申報，並請求傳訊證人陳秋蓉、陳穎芝、黃耿芳，原審就
26 此攸關上訴人是否短漏報所得額及有無故意或過失之重要證
27 據未予調查，顯然違反行政訴訟法第133條前段、第189條等
28 規定。

29 五、本院按：

30 甲、本稅部分：

01 (一)所得稅法第14條第1項第7類第1款規定：「個人之綜合所得
02 總額，以其全年下列各類所得合併計算之……第七類：財產
03 交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或
04 權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得
05 之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用
06 後之餘額為所得額。」同法第4條之1（104年12月2日修正公
07 布、105年1月1日施行）規定：「自中華民國七十九年一月
08 一日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不
09 得自所得額中減除。」所得稅法第4條之1停徵證券交易所
10 稅之立法理由，係為簡化證券交易所之稽徵手續並予合理
11 課徵，以修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率方式，將
12 原應併入所得總額課徵所得稅之證券交易所稅停止課徵。
13 而依證券交易稅條例第1條第1項規定：「凡買賣有價證券，
14 除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交
15 易稅。」僅就買賣已發行之有價證券課徵證券交易稅，足見
16 所得稅法第4條之1所稱之證券交易，亦應限於買賣已發行之
17 有價證券，始符合該條以證券交易稅取代證券交易所稅之
18 意旨（司法院釋字第693號解釋意旨參照）。又依證券交易
19 稅條例第1條第2項規定，該條第1項所謂有價證券，係指各
20 級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准
21 得公開募銷之其他有價證券。倘公司未發行股票，雖其股東
22 有股權轉讓行為，依租稅法定原則，應不得類推適用，而課
23 徵證券交易稅。且此等股份之買賣，因無與股票性質相同而
24 用以表彰公司股票權利之證書或憑證，性質上有別於證券交
25 易稅條例第1條第1項所定買賣有價證券，亦非所得稅法第4
26 條之1所稱證券交易，而應屬同法第14條第1項第7類第1款所
27 規範之財產交易範疇。

28 (二)新生公司與里樂公司於104年1月8日簽立合併契約，約定以
29 「現金吸收合併」方式，里樂公司為存續公司、新生公司為
30 消滅公司，該契約第4條約定里樂公司擬以2,600元為合併對
31 價，承購新生公司普通股股份1股（每股面額10元），繼於1

04年3月31日刊登合併消滅基準日為104年4月7日之公告，公告內並載明新生公司於該合併基準日時，全部已發行且流通在外之股份均將予以銷除。上訴人為新生公司原始股東，原以每股10元取得2,700股，取得成本27,000元，嗣於新生公司現金增資時以每股2,800元認購437股，取得成本1,223,600元，合計持有3,137股，其主張曾於新生公司所召開104年股東臨時會議前及會議中，對上開合併案提出異議，依企業併購法第12條第1項第2款、第2項及公司法第187條第2項等規定，聲請法院裁定新生公司收買其持有系爭股份之當時公平價格，遞經臺灣新竹地方法院（下稱新竹地院）104年度司字第8號、105年度抗字第77號、臺灣高等法院105年度非抗字第133號、新竹地院106年度抗更(一)字第1號、臺灣高等法院108年度非抗字第45號裁定確定，合併後存續之里樂公司應以每股3,356元價格收買上訴人之系爭股份，里樂公司在上開聲請事件審理中，於106年1月23日以新竹地院106年度存字第112號對上訴人為一般清償提存，金額計8,843,332元（含系爭股份收買價款8,156,200元《計算式：3,137股×2,600元》及利息687,132元），經上訴人於106年5月18日領取在案；里樂公司另依前開確定裁定，於108年8月27日給付上訴人系爭股份依裁定收買價格計算之差額款等共2,765,998元，其中包括系爭股份收買價差額2,371,572元《{3,356-2,600}×3,137股=2,371,572》等情，為原審確定之事實，核與卷內證據相符。是以，上訴人係因不同意新生公司於104年1月27日召開臨時股東會，所為與里樂公司合併之決議，請求新生公司收買系爭股份，系爭股份之轉讓，並無一併移轉表彰股東權利之股票或有價證券，即與所得稅法第4條之1所稱證券交易，顯非相當，應歸類為所得稅法第14條第1項第7類第1款之財產交易，因而發生之所得，應於實現年度報繳所得稅。原判決認被上訴人依上訴人實際領得里樂公司給付系爭股份收買價款之日期（即106年5月18日領得價款8,156,200元，108年8月2日領得2,371,572元），將其持有系爭

01 股份之成本合計1,250,600元，按其106及108年度自里樂公
02 司取得價款之收入分別認列，計算上訴人106年度股份交易
03 所得額原應為7,187,320元（計算式： $8,156,200 - \langle 1,250,600 \times 2,600 \div 3,356 \rangle$ ），惟基於行政救濟不得為不利上訴人變
04 更之原則，仍以較低之原處分1所核定6,905,600元為準，另
05 計算上訴人108年度股份交易所得額為2,089,852元（計算
06 式： $2,371,572 - \langle 1,250,600 \times 756 \div 3,356 \rangle$ ），以復查決定
07 將原處分3核定108年度財產交易所得2,371,572元追減281,7
08 20元，於法無違而予以維持，經核與前揭規定相符，並無違
09 誤。
10

11 (三)事實認定乃事實審法院之職權，若其事實之認定符合證據法
12 則，不違經驗法則及論理法則，縱其證據之取捨與當事人所
13 希冀者不同，致其事實之認定亦異於該當事人之主張者，亦
14 不得謂為判決有違背法令之情形。所謂判決不備理由，係指
15 判決全然未記載理由，或雖有判決理由，但其所載理由不明
16 瞭或不完備，不足使人知其主文所由成立之依據，如判決已
17 記載理由，僅其說明為當事人所不認同，則與判決不備理由
18 有間。原判決已論明：上訴人自承收取里樂公司系爭股份交
19 易所得款項時，作為對價計算基準之系爭股份，未經新生公
20 司依公司法第162條等規定為股票之發行，此情並有新生公
21 司103年5月28日公告載明原發行股票（指設立後曾發行100,
22 000股、每股面額50元者）應予作廢，與新生公司合併消滅
23 前代表人林榮星陳明原發行股票作廢後，即未再印製股票之
24 說明書，及新生公司與里樂公司合併乙案，於104年3月31日
25 合併基準日公告中，除重申原發行股票已作廢之旨，更載明
26 於核定基準日即104年4月2日時，新生公司已發行且流通在
27 外之股份均將予以銷除等情，可資佐證，故系爭股份權利之
28 表彰已無「公司股票」之形式，無論是否另有轉讓證書、過
29 戶書等文書，所表明之「股份」權利並無從認與「公司股
30 票」或證券交易法第6條第1項所列各項有價證券相關；尤
31 其，上訴人更未曾提出任何書面資料等可認有所指之證書

01 存在，其卻仍主張取得系爭股份交易所得款乃出於轉讓證券
02 交易法第6條第2項所指「表明其權利之證書」，謂此應為證
03 券交易所得而得適用所得稅法第4條之1關於停徵之規定云
04 云，實與規定不符，並不足採等語，核無違背證據法則、論
05 理法則與經驗法則，並就上訴人之主張何以不足採取詳予論
06 駁，無判決不備理由情事。上訴意旨主張：原審未依職權調
07 查新生公司已否依公司法及股份有限公司發行股票簽證規
08 則，作廢已發行之股票，亦未查明上訴人所持有增資發行之
09 437股有無發行股票？如有，嗣後是否經合法程序廢止？逕
10 依新生公司登報公告或時任代表人林榮星之函文，認定上訴
11 人收取里樂公司款項時，新生公司股份已不再有經依法發行
12 股票，有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條規定及
13 判決不備理由之違法云云，無非係其主觀之見解及就原審認
14 定事實之職權行使事項為爭議，並無可採。又所得稅法第14
15 條第1項第7類第3款係規定，個人購買或取得「股份有限公
16 司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經
17 政府核准發行之開發債券」，且持有滿1年以上者，於出售
18 時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免
19 稅。上訴人出售之系爭股份既非有價證券，自不適用該款關
20 於交易所得之半數得免稅之規定，上訴意旨復指摘原審未查
21 明其出售系爭股份之所得，有無所得稅法第14條第1項第7類
22 第3款之適用，係屬違背法令，亦不足取。另本院為法律
23 審，應以高等行政法院判決確定之事實為判決基礎，當事人
24 在上訴審不得提出新攻擊防禦方法或新事實、新證據資為上
25 訴理由。上訴意旨另舉訴外人黃雁琳、黃雁琪於93年12月20
26 日填具之「證券交易稅一般代徵稅額繳款書」，主張其所持
27 有之新生公司股份至少在93年12月20日為簽證發行之股票，
28 不因新生公司於103年間登報作廢，即變為未曾發行股票之
29 狀態云云，屬上訴人於上訴審所提出之新證據及新攻擊方
30 法，本院無從斟酌，附此敘明。

01 (四)按「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家
02 課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應
03 就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法
04 律或法律明確授權之命令定之；……。」司法院釋字第657
05 號解釋理由書闡述甚明。是稅捐之減免核屬租稅優惠事項，
06 應以法律或法律明確授權之命令定之，不得透過「類推適
07 用」方式為之。又實質課稅原則並非絕對，僅於特定稅捐實
08 體法存在法律漏洞，基於貫徹該稅捐實體法整體規範意旨之
09 目的，而在個案中予以援用，以求特定稅捐實體法針對個案
10 事實，得以被正確理解，因此實質課稅原則要受稅捐法律主
11 義之節制，如果特定稅捐實體法之法制設計本身，即與實質
12 課稅原則或其背後之量能課稅精神有出入，自不能不顧稅捐
13 法制之原始設計，強引實質課稅原則，扭曲現行稅捐實體法
14 之適用。所得稅法第4條之1明定「證券交易所得」始停止課
15 徵所得稅，而有證券交易所得卻不課徵所得稅，為有所得即
16 應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅，非在實現量能課
17 稅（司法院釋字第693號解釋意旨參照），亦不存在法律漏
18 洞，必須於個案中引用實質課稅原則予以填補之問題。又依
19 上述，符合證券交易稅條例第1條第1項所定有價證券之買
20 賣，始得依所得稅法第4條之1免徵所得稅，而有價證券最重
21 要之規範特徵即為權利之書面化，可透過證券交付而移轉證
22 券所表彰之權利。上訴人出售系爭股份，既未一併移轉表彰
23 股東權利之股票，自非屬證券交易，其因而取得之對價，即
24 無從依所得稅法第4條之1免徵所得稅。上訴意旨主張：股份
25 或股票之交易方式雖因有無實體股票而有不同，惟使股東權
26 由交易主體一方移轉他方之經濟實質並無差別，依實質課稅
27 原則，股份交易即等價於股票交易云云，並非可採。再者，
28 財政部91年令：「公開發行股票之公司，依公司法第162條
29 之1（編者註：107年8月1日刪除）規定，就其發行新股總數
30 合併印製股票，或依同法第162條之2（編者註：現為第161
31 條之2）規定，未就其發行之股份印製股票者，上開股份以

帳簿劃撥方式進行無實體交易，係屬買賣有價證券行為，應依法課徵證券交易稅，其交易所得或損失，應適用所得稅法第4條之1規定。」無非說明發行股票之公司，如未印製實體股票，而依公司法第161條之2第2項規定，洽證券集中保管事業機構登錄保管之股份，就此等股票以帳簿劃撥方式進行之買賣交易，依證券交易法第43條第2項規定：「證券集中保管事業保管之有價證券，其買賣之交割，得以帳簿劃撥方式為之；……」係屬證券交易，從而自有所得稅法第4條之1規定之適用，此與上訴人出售予里樂公司之系爭股份，既無實體股票轉讓，亦非未印製實體股票，而以帳簿劃撥方式，就登錄於證券集中保管事業機構之股份進行買賣交易者，情形不同，無從比附援引。上訴意旨另執該財政部91年令，主張原判決認為系爭股份之轉讓不得適用所得稅法第4條之1規定免徵所得稅，違反平等原則云云，無可採憑。

乙、罰鍰部分：

(一)按行為時所得稅法第71條第1項前段規定：「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。」現行同法第110條第1項規定：「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。」又納保法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。（第3項）稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。」從而，違反稅法上義務之處罰，除須具備客觀之違規行為外，尚以其行為具有主觀歸責事由即故意或

01 過失為必要。所謂過失係指行為人雖非故意，但按其情節應
02 注意，並能注意，而不注意者（無認識之過失），或行為人
03 對於構成違規之事實，雖預見其能發生而確信其不發生者
04 （有認識之過失）而言。核綜合所得稅係採自行申報制，納
05 稅義務人有誠實報繳之注意義務，並對申報內容盡審查核對
06 之責；且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，納
07 稅義務人有能力加以注意，如因故意或過失有短漏報所得
08 稅，稽徵機關自得依規定予以處罰。

09 (二)上訴人106年度綜合所得稅結算申報，短漏報其因所持有系
10 爭股份為里樂公司收購，所取有交易所得，已如前述，上訴
11 人漏報該項財產交易所得，已合於所得稅法第110條第1項規
12 定之裁罰要件。而漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實
13 義務為前提，在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違
14 反誠實義務，端視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該稅
15 捐客體之法律屬性有爭議（例如自認該所得為免稅所得），
16 亦須充分揭露其有所得情事，如因此未予繳納所對應之稅款
17 者，始難以漏稅違章行為視之。上訴人辦理106年度綜合所
18 得稅結算申報，並未充分揭露上述股份交易情事，復未說明
19 係因法律屬性有爭議而未繳納所對應之稅款，乃未盡誠實申
20 報義務，致短漏報系爭股份之財產交易所得，核有應注意能
21 注意而不注意之過失，自屬漏稅違章行為，尚難因其對於應
22 否申報該項財產交易所得之法律見解歧異，即謂其主觀上無
23 漏報課稅所得額之過失。被上訴人審酌該短漏報所得非屬處
24 分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，以及非屬應
25 填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬以他人名義
26 分散所得情形者，以原處分2按所漏稅額處0.5倍之罰鍰1,11
27 9,834元，嗣雖重行計算漏稅額，惟基於行政救濟禁止不利
28 益變更原則，仍維持原處罰鍰，核已考量其當年度漏報之金
29 額、情形，而依前揭規定及納保法第16條第3項暨裁罰倍數
30 參考表規定，為本件之裁罰，依法核無不合，亦無裁量逾

越、不當或濫用之情形。原判決維持被上訴人所為裁罰處分，自無違誤。

(三)上訴人雖主張：伊於原審已提出行政執行新竹分署公文封，主張曾前往被上訴人所屬新竹分局詢問，與該分局人員就行政執行新竹分署執行案件有所爭議時，經被上訴人陳姓課長當面告知系爭股份交易所得無庸繳納，並因而在公文封上書寫財產交易所得稅並劃掉、證券交易稅打勾及交易所得稅打「×」，以為解釋說明，並請求傳訊證人陳秋蓉、陳穎芝、黃耿芳，原審就此攸關上訴人是否短漏報所得額及有無故意或過失之重要證據未予調查，顯違行政訴訟法第133條前段、第189條等規定云云。然查，原判決就此已敘明：上開公文封左上角僅見註記「證券交易稅」、「交易所得稅」，前者左側經打勾、後者則畫「×」，各該記載並無「證券」交易所得稅之字樣，而左側打勾或「×」之涵義為何，亦有不明，縱如上訴人所稱交易所得稅係指證券交易所得稅，此註記仍有解為僅指目前證券交易所得稅不須繳納等可能，無從憑認與系爭股份交易所得之定性有關。另前開註記下方所載「財產交易所得稅」字樣，其上雖劃有二橫線，其意為何同屬不明。參以上訴人就108年度股份交易所得，既知於申報時部分揭露並向被上訴人陳明應適用停徵規定而無庸報繳等個人意見，被上訴人認上訴人對於短漏報106年度股份交易所得，未盡查證之注意義務且未揭露，應有過失，當為有據等語。衡諸上訴人既稱其係為詢問與本件股份交易所得無關之行政執行新竹分署案件，前往被上訴人所屬新竹分局，殊難想像該分局人員對於非在上訴人徵詢範圍、且金額高達數百萬元之106年度股份交易所得，竟會主動對上訴人告知無庸報繳，上訴人就此關乎高額稅款是否漏報之事項，亦未要求被上訴人相關人員詳予形諸書面文字以為憑據，是原判決認上訴人所提上開證據，不足為其有利之認定，核無違背證據法則、經驗法則及論理法則，雖其未詳述不予訊問證人之具體理由，而僅泛謂其餘主張、陳述及證據，與判決之結

01 果不生影響等語，未臻周詳，然此究屬原判決之證據取捨事
02 項，且經原判決已就前開調查證據結果為論斷基礎，亦核無
03 上訴人所指有應調查之證據未予調查之違法。前揭上訴意
04 旨，無非就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為
05 不當，難認有據。又所謂推計課稅，係指稅捐機關於納稅義
06 務人未盡稅捐法所定「誠實申報」協力義務之情況下，因無
07 法核實認定稅捐構成要件，所採取之認定事實手段。被上訴
08 人係依其查得上訴人因過失而漏報其出售系爭股份於106年
09 度取得之財產交易所得數額，按所得稅法第110條第1項規
10 定，以原處分2對上訴人裁處該漏稅額0.5倍罰鍰，並不涉及
11 推計課稅，上訴意旨另以原判決容許以推計方式，認定上訴
12 人有逃漏稅捐之違章行為及漏稅數額，將被上訴人所為裁罰
13 處分予以維持，違反行政訴訟法第133條前段及第189條等規
14 定云云，容有誤解，亦無足取。

15 六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及原
16 處分（含復查決定）不利於上訴人部分予以維持，駁回上訴
17 人在原審之訴，核無違誤。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判
18 決違背法令，求予廢棄，為無理由，應予駁回。

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

21 中 華 民 國 112 年 4 月 27 日

22 最高行政法院第二庭

23 審判長法官 帥 嘉 寶

24 法官 林 玫 君

25 法官 李 玉 卿

26 法官 洪 慕 芳

27 法官 鍾 啟 煒

28 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

29 中 華 民 國 112 年 4 月 27 日

30 書記官 廖 仲 一