

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第574號

上 訴 人 蔡佩錡

訴訟代理人 金昌民會計師

被 上 訴 人 財政部中區國稅局

代 表 人 吳蓮英

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國111年6月30日臺中高等行政法院109年度訴字第84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104年度綜合所得稅結算申報，未列報持有未上市、未上櫃且未登錄興櫃公司之寶虹科技股份有限公司（下稱寶虹公司）股票作價抵繳翔名科技股份有限公司（下稱翔名公司）股款超過其取得成本部分之證券交易所得，經財政部北區國稅局依查得資料，核定證券交易所得額新臺幣（下同）8,415,000元，通報被上訴人所屬沙鹿稽徵所核定證券交易應納稅額1,262,250元，扣除已自繳稅額102,501元，補徵應納稅額1,159,749元，並按所漏稅額1,159,749元處0.5倍罰鍰579,874元，上訴人不服，申請復查，經復查決定追減罰鍰115,975元，改按所漏稅額處0.4倍罰鍰463,899元，其餘復查駁回。上訴人對復查駁回部分仍不服，提起訴願遭駁回後，提起行政訴訟，並聲明：復查決定及訴願決定不利於上訴人部分均撤銷，經臺中高等行政法院（下稱原審）109年度訴字第84號判決（下稱原判決）駁回。上訴人不服，遂提起本件上訴，並聲明：原判決廢棄；復查決定及訴願決定不利於上訴人部分均撤銷。

二、上訴人起訴主張、被上訴人在第一審的答辯，均引用原判決的記載。

01 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

02 (一)證券交易所得部分：

03 1.上訴人於其投資之寶虹公司被翔名公司收購時，未選擇依企
04 業併購法第12條第1項第5款之方式，請求公司收買其持有之
05 股份，而讓與其原持有股票以繳足翔名公司發行新股股款之
06 股份轉換行為，縱使為被動，仍屬「交換」行為，為所得稅
07 法第9條所稱交易，如交易時之成交價格減除原始取得成
08 本，發生財產增益，即符合所得稅法中「所得」之概念。上
09 訴人於股份轉換基準日以寶虹公司股票換取翔名公司股票，
10 其意義即以寶虹公司之股東權換取翔名公司之股東權，因而
11 得改向翔名公司行使股東權，因客體對主體之歸屬已完成，
12 故上訴人取得該翔名公司股票，即有財產上增益，客觀上提
13 高上訴人稅捐負擔能力，於個人證券交易所得稅復徵期間，
14 依量能課稅之原則，自應列入所得課稅範圍。

15 2.企業併購法第39條制訂及歷次修正條文，有關公司進行分
16 割、收購或合併而為財產或股權移轉者，均僅對發生之印花
17 稅、契稅、證券交易稅予以免徵，與所得稅性質相類之土地
18 增值稅，則准予先記存而於再移轉時徵收，並非免徵。此條
19 文於個人證券交易所得稅復徵期間內，就公司進行併購而為
20 有價證券移轉者，仍僅針對發生之證券交易稅免徵，未將證
21 券交易所得稅納入減免範圍。另金融控股公司法第28條第4
22 款規定，僅就金融機構經主管機關許可轉換為金融控股公司
23 或其子公司者，因股份轉換所生所得稅及證券交易稅，一律
24 免徵，未就公司「個人股東」讓與其原持有股票以繳足承購
25 他公司發行新股股款之股份轉換行為，免徵證券交易所得
26 稅。又稅捐之減免核屬租稅優惠事項，依司法院釋字第657
27 號解釋理由，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不
28 得透過「類推適用」方式為之。上訴人主張企業併購法係比
29 照金融機構合併法及金融控股公司法而制定之專法，金融控
30 股公司法相對於企業併購法在租稅優惠上並無法律特殊性，
31 財政部民國101年8月15日台財稅字10104557770號函釋雖適

01 用於金融機構與金融控股公司間，但企業併購股份轉換之股
02 東身分亦可比照適用，該股東雖轉換成為金融控股公司股
03 東，但仍間接持有該金融機構，故應准予免徵所得稅及證券
04 交易稅云云，並非可採。

05 3.翔名公司為與寶虹公司進行股份轉換，乃發行新股為對價收
06 購寶虹公司全部已發行股份，上訴人就寶虹公司股票交換取
07 得之標的為翔名公司所發行新股，依行為時個人證券交易所
08 得或損失查核辦法（下稱查核辦法）第8條第7款規定，其以
09 原持有股份進行轉換時，即屬收購基準日，是上訴人因股份
10 轉換而生財產增益，於收購基準日104年4月30日確定歸屬於
11 上訴人，依法即屬所得實現，被上訴人以該日翔名公司股票
12 之收盤價為據，計算其證券交易所得，並無違誤。

13 4.行為時所得稅法第4條之1及第14條之2明定個人證券交易所
14 得稅自102年1月1日起課徵及計算方式，其中第14條之2第8
15 項前段已明定，個人出售股票之證券交易所得，成本應採用
16 加權平均法計算，未允許採用其他方法；而該項後段所定先
17 進先出法之採用，係在規範所得減半課稅規定，其持有期間
18 之認定方式。被上訴人依行為時查核辦法第15條第1項第1款
19 規定及寶虹公司申報之股東投資變動情形表，認定上訴人分
20 次取得寶虹公司股票之原始取得成本，再依行為時所得稅法
21 第14條之2第8項前段及同法施行細則第46條規定，採用加權
22 平均法核算轉換基準日當年度，上訴人持有寶虹公司每股取
23 得成本為15元，並依該項後段規定，採用先進先出法認定上
24 訴人持有之部分股票符合所得稅法第14條第1項第7類第3款
25 規定，以交易所得之半數為當年度所得額，並無違誤。上訴
26 人主張應以先進先出法單獨計算其所得一節，仍無足採。

27 (二)罰鍰部分：上訴人係納稅義務人，如不諳稅法規定，可於申
28 報前向稽徵機關洽詢確認，其未盡詳實申報之義務，致短漏
29 報系爭證券交易所得，核有應注意能注意而不注意之過失，
30 已該當所得稅法第110條第1項所定裁罰要件。被上訴人參據
31 稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考

表)規定，以上訴人漏報之所得為非屬填報扣免繳憑單之所得，按所漏稅額1,159,749元處0.5倍罰鍰579,874元，嗣於上訴人申請復查後，改按漏稅額處0.4倍罰鍰為463,899元，追減115,975元，並未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或怠惰情事，核無違誤。綜上，復查決定並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合，上訴人訴請撤銷復查決定及訴願決定不利於其部分，為無理由，乃判決駁回上訴人在第一審之訴。

四、本院經核原判決駁回上訴人在原審之訴，並無違誤。茲就上訴意旨論斷如下：

甲、證券交易所得部分：

(一)所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，……但自102年1月1日起，個人下列證券交易所得課徵所得稅，……一、上市、上櫃或興櫃股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。二、前款以外之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。」第9條規定：「本法稱財產交易所得及財產交易損失，係指納稅義務人並非為經常買進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發生之增益或損失。」第14條第1項第7類第1款、第3款及第2項規定：「(第1項)個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付之一切費用後之餘額為所得額。……三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿1年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。(第2項)前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府

規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」可知，證券交易所所得在所得稅法之規範體系中，係歸類於個人綜合所得稅中之財產交易所得。所謂財產交易所得，依同法第9條及第14條第2項規定，包括各種財產因買賣或「交換」所生增益，且所得不以金錢為限，尚包括實物與權利。從而，納稅義務人藉由買賣或交換證券所生增益，均屬證券交易所所得之課稅客體。

(二)行為時(93年5月5日修正公布)企業併購法第4條第5款規定：

「本法用詞定義如下：……五、股份轉換：指公司經股東會決議，讓與全部已發行股份予他公司作為對價，以繳足公司股東承購他公司所發行之新股或發起設立所需之股款之行為。」第12條第1項第5款規定：「公司於進行併購而有下列情形，股東得請求公司按當時公平價格，收買其持有之股份：……五、公司進行第29條之股份轉換時，進行轉換股份之公司股東及受讓股份之既存公司股東於決議股份轉換之股東會集會前或集會中，以書面表示異議，或以口頭表示異議經記錄，放棄表決權者。」第29條規定：「（第1項）公司經股東會決議，得以股份轉換之方式，被他既存或新設公司收購為其百分之百持股之子公司，並依下列各款規定辦理：一、公司股東會之決議，應有代表已發行股份總數三分之二以上股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之。預定之受讓股份之公司為既存公司者，亦同。……」是個人股東如因所投資公司進行股份轉換，被他公司收購為100%持股子公司，未選擇依行為時企業併購法第12條第1項第5款規定，請求收購公司按當時公平價格，收買其持有之股份，而係選擇讓與原持有股票，以繳足收購公司發行新股之股款者，該股票所抵繳股款金額超過其取得成本部分，因該財產上增益已歸屬於取得人，即為因證券交換所發生之增益，屬所得稅法所稱「證券交易所所得」，於個人證券交易所所得稅恢復課徵期間（即102年1月1日起至104年12月31日止），應課徵證券交易所所得稅。至其稅額之計算方法，依所得稅法第14

01 條第1項第7類第3款，與行為時（即104年1月14日修正）同
02 法第14條之2第1、3、8、10項：「（第1項）第4條之1但書
03 規定之證券交易所得或損失之計算，應依第14條第1項第7類
04 規定辦理。……（第3項）納稅義務人本人、配偶……依前2
05 項規定計算之證券交易所得額，不併計綜合所得總額，按1
06 5%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳。……
07 （第8項）個人出售第4條之1但書規定之證券，其成本之計
08 算，應採用加權平均法；其適用第14條第1項第7類第3款持
09 有期間……之認定，應採用先進先出法。……（第10項）證
10 券交易所得或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認
11 定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者
12 之核定等事項之辦法，由財政部定之。」及同法施行細則第
13 46條第1項第3款：「（第1項）本法第44條所定實際成本之
14 估價方法如下：……三、採加權平均法者，應依存貨之性質
15 分類，其屬於同一類者，以自年度開始之日起，併同當年度
16 中添置存貨之總金額，除以總數量，以求得其每一單位之取
17 得價格。……」暨依所得稅法第14條之2第10項授權訂定之
18 行為時查核辦法第2條第2款：「本辦法所稱證券，指下列股
19 票、證書或憑證：……二、本法第4條之1但書第2款規定之
20 未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票、新股權利證書、股款繳
21 納憑證及表明其權利之證書。」第4條第1項：「第2條第1款
22 及第2款規定之證券交易所得或損失，以交易時之成交價
23 格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算之。」第8
24 條第7款：「第2條第1款及第2款規定之證券，其轉讓之日，
25 以下列日期為準：……七、因所投資之公司進行股份轉換之
26 收購行為，而以原持有股份進行轉換者，為收購基準日。」
27 第15條第1項第1款：「第4條所定成本，於第2條第1款及第2
28 款規定之證券，依下列規定認定：一、因購買而取得者，以
29 成交價格為準。」第18條：「個人從事第2條第1款及第2款
30 規定之證券交易，能提出原始取得成本者，其成本應按出售
31 時所持有之同一公司所發行之證券，依本法施行細則第46條

規定之加權平均法計算之。」等規定，係以收購基準日（即交易時）之成交價格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算，如持有股票滿1年以上始出售，僅以交易所得之半數作為當年度所得，其持有期間以先進先出法認定之，並應採用所得稅法施行細則第46條規定之加權平均法計算成本，惟不併計綜合所得總額，按15%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳。

(三)經查，上訴人分別於102年12月20日及103年8月12日以每股10元及25元購買取得寶虹公司股票150,000股及75,000股，成本合計3,375,000元（10元×150,000股+25元×75,000股），股數合計225,000股，嗣因翔名公司與寶虹公司進行股份轉換，由翔名公司發行新股為對價以收購寶虹公司全部已發行股份，上訴人於104年4月30日股份轉換基準日，以其持有上述寶虹公司225,000股之股票，按當日翔名公司股票收盤價格每股71.1元，抵繳翔名公司225,000股之股票股款合計15,997,500元（71.1元×225,000股）等情，為原審依法認定之事實。依上述規定及說明，上訴人係以持有之寶虹公司股票抵繳翔名公司發行新股之股款，則該股票所繳足翔名公司新股股款之金額超過其取得成本部分，屬上訴人之證券交易所得，於個人證券交易所稅復徵期間，自應課徵所得稅，此項所得之計算，依行為時所得稅法第14條之2第1項及第14條第1項第7類等規定，應以交易時即股份轉讓實際發生日，收購公司所支付財產（可以股份、現金或其他財產為之）之價值作為認定標準。上訴人以寶虹公司股票交換取得之標的即翔名公司所發行新股，於104年4月30日確定歸屬於上訴人，依法即屬「所得實現」（即有股票取得之歸屬），原判決認被上訴人以該日翔名公司股票之收盤價為據，計算上訴人之證券交易所得，核定其證券交易應納稅額1,262,250元，扣除已自繳稅額102,501元後，補徵應納稅額1,159,749元之處分，於法無違而予以維持，經核與前揭規定相合，原判決就上訴人於原審之主張，何以不予採取，亦詳予指駁甚明，認

01 事用法並無違誤。上訴意旨主張企業併購法立法目的係在排
02 除公司法及證券交易法等各種法律對企業併購之障礙，除照
03 顧企業外，應亦包括其股東在內，翔名公司係增資發行「公
04 開發行之股份」與寶虹公司為股份轉換，所適用者為企業併
05 購法，迺被上訴人卻以「公司法」核課補稅，適用法令依據
06 錯誤云云，指摘原判決有不適用法規之違法，無非係其一己
07 之主觀見解及就原審之事實認定之職權行使事項為爭議，並
08 無可採。

09 (四)企業併購法第39條及第44條係以規範企業之租稅為內容，尚
10 不能援引為股東個人免稅依據，至同法第39條立法理由雖
11 稱：「一、因併購而為財產或股份之移轉，如僅係形式上之
12 轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強
13 化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，
14 在一定條件之下，給予適當之減免。……應免徵其為辦理財
15 產或股權移轉而發生之稅捐，包括免徵……證券交易稅。
16 ……三、證券交易稅條例第1條第1項規定，凡買賣有價證
17 券，除各級政府發行之債券外，應徵收證券交易稅。公司其
18 股東以交換股份方式完成併購，並非買賣有價證券，應免課
19 徵證券交易稅。」然原判決已論明由企業併購法第39條及所
20 得稅法第4條之1修正之先後時點以觀，立法者顯係在個人證
21 券交易所稅尚應課徵的情況下，進行企業併購法第39條之
22 修正，而此次修正，證券交易所稅仍舊未被納入減免，足
23 徵立法者無意將證券交易所稅亦納入因企業併購發生稅捐
24 之減免範圍。又證券交易所稅在所得稅法之規範體系中，係
25 歸類於個人綜合所得稅中之財產交易所得，而所謂財產交易
26 所得，依所得稅法第9條及第14條第2項規定，包括各種財產
27 因買賣或「交換」所生增益，納稅義務人藉由買賣或交換證
28 券所生增益，均屬證券交易所稅之課稅客體，且只要有因交
29 換證券所生增益即有所得，並不會因係「股份交換」或「股
30 份轉換」而有區別。上訴人因所投資寶虹公司被翔名公司收
31 購為100%控股子公司，翔名公司以發行新股為對價收購寶虹

01 公司全部已發行股份，進行股份轉換，雖不在證券交易稅之
02 課稅範圍。然上訴人以持有之寶虹公司股票抵繳翔名公司發
03 行新股之股款，則該股票所繳足翔名公司新股股款之金額超
04 過其取得成本部分，仍屬於上訴人之證券交易所得，於個人
05 證券交易所稅復徵期間，自應課徵所得稅。上訴意旨以
06 「股份交換」與「股份轉換」之適用範圍不同，應以經濟部
07 之函釋為準，依企業併購法第39條（原於91年制定時列為第
08 34條）及第44條立法理由可知，股份轉換並非證券「買賣」
09 或「交換」，非屬財產交易所得，自無財產交易所稅課稅
10 問題，依企業併購法規定，股份轉換與合併具有相同之經濟
11 實質效果，應有相同之租稅待遇，原判決違反企業併購法之
12 立法目的，且與經濟部令釋意旨相違背云云，核屬主觀一己
13 之見解，尚無足採。

14 (五)依所得稅法第14條第2項規定，實物及有價證券等均屬「所
15 得」標的。因此該等所得標的若已確定歸屬於特定稅捐主
16 體，依法即屬「所得實現」。又公司股份本身具有一定之財
17 產價值，於公司營業獲益時，股東有機會參與股息與紅利之
18 分派，且持有普通股之股東亦有參與表決以間接參與公司經
19 營與治理之權，於公司解散時，股東另有賸餘財產分配之權
20 （公司法第232條第1項、第179條及第330條參照）。上訴人
21 於其投資之寶虹公司被翔名公司收購時，未選擇依企業併購
22 法第12條第1項第5款之方式，請求公司收買其持有之股份，
23 而係讓與其原持有之股票以繳足翔名公司發行新股股款之股
24 份轉換行為，縱使為被動，仍屬「交換」行為，亦為所得稅
25 法第9條所稱之交易，如交易時之成交价格減除原始取得成
26 本，有發生財產增益，即符合所得稅法中「所得」之概念。
27 上訴人於股份轉換基準日以寶虹公司股票換取翔名公司股
28 票，其意義即以寶虹公司之股東權換取翔名公司之股東權，
29 因而改變其所投資之公司，得向所投資公司(翔名公司)行使
30 股東權，因客體對主體之歸屬已完成，因此上訴人取得該翔
31 名公司股票，核有財產上之增益，上訴人以其持有寶虹公司

01 股票繳足翔名公司新股股款之金額超過其取得成本部分，自
02 有財產交易所得（證券交易所得）之實現，其因此所生財產
03 上增益，客觀上提高納稅義務人稅捐負擔能力，於個人證券
04 交易所得稅復徵期間，依量能課稅之原則，自應列入所得課
05 稅的範圍。上訴意旨以其並非將「原寶虹公司股票所表彰權
06 利內容」交換為「原翔名公司股票所表彰權利內容」，而係
07 取得翔名公司新股權結構中之股東地位，並因此間接控制寶
08 虹公司，新翔名公司股票無異為原寶虹公司股票所表彰權利
09 之變形，尚無透過市場交易而有可證實或實現之增益發生，
10 上開換股行為非屬證券交易行為，無證券交易所得，指摘原
11 判決有不適用法規之違法云云，自無可採。又上訴人於股份
12 轉換基準日104年4月30日既已依企業併購法第29條規定之股
13 份轉換方式以股換股，取得翔名公司所發行新股，即取得股
14 東之地位，而得行使股東之權利，自有股權取得之歸屬，至
15 於翔名公司是否完成新股變更登記，僅為對抗要件，並非股
16 份權利取得之生效要件，是原判決認被上訴人以104年4月30
17 日翔名公司股票之收盤價為據，計算上訴人之證券交易所
18 得，並無違誤，自無不合。上訴意旨主張翔名公司於104年6
19 月15日始經經濟部核准因本案股份轉換而增資發行新股之變
20 更登記，依公司法第162條規定，該增資發行之股票不可能
21 在104年4月30日股份轉換基準日時處於上訴人可支配狀態，
22 依所得稅法第14條、第88條規定意旨，所得尚未實現云云，
23 並無足採。再者，翔名公司於103年8月14日召開董事會，僅
24 係通過發行新股取得寶虹公司100%股份案，尚未實際發生股
25 份轉換，上訴人主張應以該日翔名公司股票之收盤價計算其
26 證券交易所得，核與所得稅法第14條第1項第7類第1款關於
27 財產交易所得應以「交易時」之成交价格作為計算標準之規
28 定不符，委無可採。又本件課稅客體為上訴人以原持有寶虹
29 公司股票交換取得翔名公司發行之新股，所生財產上增益，
30 所得實現之時點為其於104年4月30日取得翔名公司股份實際
31 歸屬時，與其日後出售翔名公司股票之其他證券交易行為無

01 關，上訴意旨另主張上訴人出售翔名公司股票時，所得始屬
02 實現云云，容有誤解，並非可採。

03 (六)「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
04 人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就
05 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律
06 或法律明確授權之命令定之；……。」司法院釋字第657號
07 解釋理由書闡述甚明。企業併購法第39條就公司進行併購而
08 為有價證券移轉者，其第1項第3款規定僅有因而發生之證券
09 交易稅得予免徵，未將證券交易所稅納入減免範圍或准予
10 記存；同法第44條係就公司進行併購達一定條件，致其經濟
11 效果與合併雷同者，其被收購公司或被分割公司，得免徵營
12 利事業所得稅，俾與合併消滅公司享有相同之租稅待遇；金
13 融控股公司法第28條第4款規定，僅就金融機構經主管機關
14 許可轉換為金融控股公司或其子公司者，因股份轉換所產生
15 之所得稅及證券交易稅，一律免徵。前揭規定均未就公司個
16 人股東讓與其原持有之股票以繳足承購他公司發行新股股款
17 之股份轉換行為，免徵證券交易所稅。又稅捐之減免核屬
18 租稅優惠事項，依上述司法院釋字第657號解釋理由書意
19 旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得透過
20 「類推適用」方式為之。是就公司個人股東讓與其原持有之
21 股票以繳足承購他公司發行新股股款之股份轉換行為，自不
22 得類推適用前揭規定，免徵證券交易所稅。上訴意旨以原
23 判決見解違反企業併購法之立法目的，且與經濟部令釋意旨
24 相違背，企業併購法係比照金融機構合併法及金融控股公司
25 法而制定之專法，金融控股公司法相對於企業併購法在租稅
26 優惠上並無法律特殊性，本案股份轉換之股東取得併購公司
27 之股份，自有其類推適用，免徵證券交易所稅云云，指摘
28 原判決有不適用法規之違法，亦無可採。

29 乙、罰鍰部分：

30 (一)按行為時所得稅法第14條之2第3項規定：「納稅義務人本
31 人、配偶及合於第17條規定申報減除扶養親屬免稅額之受扶

01 養親屬依前2項規定計算之證券交易所得額，不併計綜合所得
02 得總額，按百分之15之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務
03 人合併報繳。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人
04 已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定
05 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
06 倍以下之罰鍰。」又納稅者權利保護法（下稱納保法）第16
07 條第1項、第2項規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出
08 於故意或過失者，不予處罰。」「納稅者不得因不知法規而
09 免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」
10 所得稅係採自行報繳制，納稅者負有應誠實申報納稅之義
11 務，有所得即應申報，此為基本原則，且納稅事實之發生皆
12 源於納稅義務人之生活事實，應為納稅義務人所知悉。納稅
13 義務人對於自身依法定期限誠實申報所得額之客觀義務存
14 在，應注意能注意卻未注意而違反誠實義務，致漏未報繳所
15 得額，造成稅捐機關不知將系爭所得列入當期所得稅捐客體
16 及計算對應稅額，產生漏稅結果，核有過失，自應負法定之
17 漏稅罰責任，不得以不知法令規定而免除其誠實申報之義
18 務，亦無免除漏稅罰責任之理，僅得按其情節，減輕或免除
19 其處罰。

20 (二)行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政
21 法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義
22 務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」準此，行政罰
23 法對於依法補繳稅款之納稅義務人裁處漏稅罰時，應按個案
24 之情節，注意有無減輕或免除處罰之事由，慎重裁量求其適
25 切。又違反義務人之應受責難程度，究屬直接故意、間接故
26 意、無認識之過失、有認識之過失、重大過失或輕微過失
27 等，僅屬行政罰法第18條第1項所規定為罰鍰之裁量時應審
28 酌之情狀之一，而裁罰倍數參考表就違反所得稅法（綜合所
29 得稅）第110條第1項之違章情形區分9種，而以短漏報非屬
30 處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，以及非屬
31 應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，且非屬以他人名

01 義分散所得情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。另於裁罰處
02 分核定前已補繳稅款者，依前規定之倍數酌減20%處罰。實
03 已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件之裁罰基準，
04 顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定之「應受責難程
05 度」、「所生影響」及「違反行政法上義務所得之利益」等
06 因素，對其違章情節不同者，予以不同之處罰，自與比例原
07 則無違。

08 (三)上訴人104年度綜合所得稅結算申報，短漏報其因翔名公司
09 與寶虹公司進行股份轉換，而有系爭證券交易所得，已如前
10 述，上訴人漏報系爭證券交易所得，已合於所得稅法第110
11 條第1項規定之裁罰要件。上訴人104年度有系爭證券交易所
12 得，即應申報，上訴人如不諳稅法規定，亦可於申報前向稽
13 徵機關洽詢確認，其未盡詳實申報之義務，致短漏報系爭證
14 券交易所得，核有應注意能注意而不注意之過失，原處分審
15 酌該短漏報所得非屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑
16 單之所得，以及非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所
17 得，且非屬以他人名義分散所得情形者，按所漏稅額1,159,
18 749元處0.5倍罰鍰579,874元；嗣上訴人不服申請復查，經
19 被上訴人審酌上訴人收受繳款單後已於裁罰處分核定前補繳
20 應納稅額，符合裁罰倍數參考表酌減20%處罰之規定，改按
21 所漏稅額處0.4倍罰鍰為463,899元，追減115,975元，核已
22 考量其當年度漏報之金額、情形，而依前揭規定及納保法第
23 16條第3項暨裁罰倍數參考表規定，為本件之裁罰，依法核
24 無不合，亦無裁量逾越、不當或濫用之情形。原判決維持被
25 上訴人所為裁罰處分，自無違誤。上訴人雖主張其於本件股
26 份轉換時應否申報綜合所得稅，專業法官都認定「所得未實
27 現」（原審108年度訴字第1649號、第1650號、第1651號判
28 決參照），則上訴人採相同見解認毋需申報所得稅，依納保
29 法第16條第1項非故意或過失不罰之原則，本件應免於處罰
30 云云。然按漏稅違章之處罰係以納稅義務人違反誠實義務為
31 前提，而在自動報繳之稅制下，有關納稅義務人是否違反誠

實義務，則視其在報繳之時點有無充分揭露，倘就該稅捐客體之法律屬性及實現時點有爭議，亦須充分揭露其有「股份轉換」情事，如因此未予繳納所對應之稅款者，始難以漏稅違章行為視之。本件上訴人辦理104年度綜合所得稅結算申報，既未充分揭露其上述「股份轉換」情事，復未說明係因法律屬性有爭議而未繳納所對應之稅款，未盡誠實申報義務，自屬漏稅違章行為，尚難因其對於應否申報系爭證券交易所所得之法律見解歧異，即謂其主觀上無漏報課稅所得額之過失，亦不能以其所得稅申報經核定後法院就相關爭議有不同見解，而反推其無過失，原審維持被上訴人所為論罰，自無不合。原判決就此雖未予論駁，惟尚不影響結論之判斷，自非判決不備理由。上訴意旨據此指稱原判決違背法令云云，核係其主觀之意見，難認可採。

五、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將復查決定及訴願決定不利上訴人部分予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。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。

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 111 年 10 月 20 日

最高行政法院第一庭

審判長法官 吳 東 都

法官 許 瑞 助

法官 王 俊 雄

法官 侯 志 融

法官 鍾 啟 煒

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 111 年 10 月 20 日

書記官 廖 仲 一