

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第715號

上 訴 人 陳明賢

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 樓美鐘

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國111年7月20日臺中高等行政法院109年度訴字第16號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

一、上訴駁回。

二、上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、被上訴人代表人已由吳蓮英變更為樓美鐘，茲據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、上訴人104年度綜合所得稅結算申報，未列報配偶李淑任以寶虹科技股份有限公司（下稱寶虹公司）股票抵繳翔名科技股份有限公司（下稱翔名公司）股款超過取得成本部分之證券交易所得，經財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）依查得資料，核定其證券交易所得總額新臺幣（下同）5,540,500元，通報被上訴人核定補徵應納稅額831,075元，並按所漏稅額處0.5倍罰鍰415,537元。上訴人不服，申請復查，經復查決定改按所漏稅額處0.4倍罰鍰332,430元，追減罰鍰83,107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、復查決定及原處分不利上訴人部分均撤銷。經臺中高等行政法院（下稱原審）109年度訴字第16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；被上訴人不利於上訴人之復查決定及訴願決定均予撤銷。

01 三、上訴人起訴主張、被上訴人於原審之答辯及聲明，均引用原
02 判決所載。

03 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

04 (一)企業併購法性質上為企業進行併購時所應遵守之特別法，依
05 該法第2條第1項規定，企業併購所進行之各種程序，並不會
06 改變其原有之性質，如有企業併購法所未規定事項，即應回
07 歸各事項之本質所應適用之法領域內規範。上訴人配偶係以
08 持有之寶虹公司股票抵繳翔名公司發行新股之股款，該股票
09 所繳足翔名公司新股股款之金額超過其取得成本部分，該股
10 東所獲得之增益，是否該當所得稅法所規定之所得類別，在
11 企業併購法未有明文時，即應回歸適用所得稅法。而證券交
12 易所得在所得稅法之規範體系中，係歸類於個人綜合所得稅
13 中之財產交易所得；所謂財產交易所得，依所得稅法第9
14 條、第14條第2項規定，包括各種財產因買賣或交換所生增
15 益，且所得不以金錢為限，尚包括實物與權利，從而，納稅
16 義務人藉由買賣或交換證券所生增益，均屬證券交易所得之
17 課稅客體。又個人股東如因所投資公司進行股份轉換，被他
18 公司收購為100%控股子公司，未選擇依行為時企業併購法第
19 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
20 其持有之股份；而係選擇讓與原持有股票，以繳足收購公司
21 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
22 部分，因該財產上增益已歸屬於取得人，即為因證券交換所
23 發生之增益，屬所得稅法所稱證券交易所得，於個人證券交
24 易所得稅恢復課徵期間（即民國102年1月1日起至104年12月
25 31日止），應課徵證券交易所得稅。至企業併購法第39、44
26 條係以規範企業之租稅為內容，不能援引為股東個人免稅依
27 據。

28 (二)上訴人配偶因所投資寶虹公司被翔名公司收購為100%控股子
29 公司，翔名公司以發行新股為對價收購寶虹公司全部已發行
30 股份，進行股份轉換，雖不在證券交易稅之課稅範圍。然上
31 訴人配偶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，仍屬於上訴人配偶之證券交易所所得，於個人證券交易所所得稅復徵期間，自應課徵所得稅。上訴人配偶於股份轉換基準日以寶虹公司股票換取翔名公司股票，其意義即以寶虹公司之股東權換取翔名公司之股東權，因而改變其所投資之公司，得向所投資公司（翔名公司）行使股東權，且股東權因股份轉換改變所投資之公司，而有不同之內涵，客體對主體之歸屬亦已完成，於取得該翔名公司股票，核有財產上之增益，自有財產交易所所得（證券交易所所得）之實現，其因此所生財產上增益客觀上提高納稅義務人稅捐負擔能力，於個人證券交易所所得稅復徵期間，依量能課稅之原則，自應列得課稅的範圍。

(三)個人證券交易所所得者於計算所得額時，行為時所得稅法既有應依第14條之2第8項「成本計算應採用加權平均法」規定之明文，從而，被上訴人依個人證券交易所所得或損失查核辦法（下稱查核辦法）第15條第1項第1款規定及寶虹公司申報之股東（即上訴人配偶）投資變動情形表，認定上訴人配偶於103年6月30日以及同年8月12日分次取寶虹公司股票之原始取得成本，再依行為時所得稅法第14條之2第8項前段及所得稅法施行細則第46條規定，採用加權平均法核算轉換基準日104年度上訴人配偶持有寶虹公司每股取得成本為18.33333元，並無違誤。

(四)企業併購法所指「股份轉換」係指收購公司以其股份為對價，取得他公司全部已發行股份，他公司成為其100%持股子公司之行為。換言之，被收購公司並未因進行股份轉換而歸於消滅，其係成為收購公司100%持股之子公司。是就被收購公司之股東而言，其交易態樣實為該等股東將原有之持股予以轉讓給收購公司，此與合併交易態樣，係由合併消滅公司取得合併對價，並依原始出資額將之退還、分配予其股東，兩者之交易性質不同。是以，股份轉換時，被收購公司股東轉讓原持有股份之價格若有超過其取得成本部分，屬於

01 「證券交易所得」，因此，股份轉讓價格自應以「轉讓實際
02 發生日」收購公司所支付財產（可以股份、現金或其他財產
03 為之）價值為認定，方符合所得稅法中以「交易時」之成交
04 價格減除原始取得成本之「所得」概念。

05 (五)寶虹公司於95年4月4日設立登記，該公司股票屬未上市
06 （櫃）公司股票，上訴人配偶分別於103年6月30日及同年8
07 月12日以每股15元及25元購買取得寶虹公司股票70,000股及
08 35,000股，股數共105,000股，成本共1,925,000元，加權平
09 均成本為每股18.33333元；另翔名公司因與寶虹公司於103
10 年8月14日簽訂股份轉換契約書進行股份轉換，故而發行新
11 股為對價以收購寶虹公司全部已發行股份，股份轉換完成
12 後，寶虹公司即成為翔名公司100%持股之子公司，上訴人配
13 偶持有寶虹公司股票，嗣於104年4月30日股份轉換基準日，
14 依行為時企業併購法第29條規定之股份轉換方式以股換股，
15 換股比例1:1，以寶虹公司105,000股之股票，按當日翔名公
16 司股票收盤價格每股71.1元，抵繳翔名公司105,000股之股
17 票股款合計7,465,500元。惟上訴人104年度綜合所得稅結算
18 申報，並未列報其配偶讓與原持有寶虹公司股票之證券交易
19 所得，經北區國稅局查獲，被上訴人乃按翔名公司會計師資
20 本額查核簽證報告書所載該公司104年4月30日股票收盤價格
21 71.1元為成交价格，並按所得稅法施行細則第46條規定之加
22 權平均法計算轉換基準日，104年度上訴人配偶原持有寶虹
23 公司每股取得成本為18.33333元，且出售105,000股，核定
24 上訴人配偶104年度證券交易所得5,540,500元，按稅率1
25 5%，核定補徵應納稅額831,075元於法並無違誤。又上訴人
26 配偶於104年4月30日以原持有寶虹公司股份共105,000股之
27 股票以繳足其承購翔名公司發行新股之股款，且該股票所抵
28 繳之金額超過其取得成本，上訴人竟漏未將此交易所得列
29 報，已該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件。夫妻於
30 日常家務，互為代理人，且就其婚後財產互負報告義務，是
31 夫妻選定其中一人為形式納稅義務人，為家戶此一「課稅單

位」報繳全部之應納所得稅額，該課稅單位之配偶雙方就所得稅之申報及繳納當互具有代理關係。從而，夫妻其中1人就所得稅之短漏報有故意或過失，配偶亦應負推定故意、過失責任。本件上訴人為其家戶單位之納稅義務人主體，如不諳稅法規定，亦可於申報前向稽徵機關洽詢確認，其未盡詳實申報之義務，致短漏報系爭證券交易所得，核有應注意能注意而不注意之過失，自應受罰。被上訴人依查得資料核定上訴人配偶104年度證券交易所得額為5,540,500元，原應按所漏稅額處0.5倍罰鍰，嗣考量上訴人業於108年5月31日繳清應納稅額，依納稅者權利保護法（下稱納保法）第16條第3項及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）第4點規定，酌予減輕裁罰倍數20%，改按所漏稅額處0.4倍罰鍰332,430元，業已考量其當年度漏報之金額、情形、違章情節所為之適切裁罰，並未逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，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，上訴人訴請撤銷原處分、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。

五、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條第1項第1款規定：「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100%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3分之2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%控股子公司，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「證券交易所得」，於個人證券交易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），應課徵證券交易所得稅。至其稅額之計算方法，依所得稅法第14條第1項第7類第3款，與行為時（即104年1月14日修正）同法第14條之2第1、3、8、10項：「（第1項）第4條之1但書規定之證券交易所得或損失之計算，應依第14條第1項第7類規定辦理。……（第3項）納稅義務人本人、配偶……依前2項規定計算之證券交易所得額，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。……（第8項）個人出售第4條之1但書規定之證券，其成本之計算，應採用加權平均法；其適用第14條第1項第7類第3款持有期間……之認定，應採用先進先出法。……（第10項）證券交易所得或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部定之。」及同法施行細則第46條第1項第3款：「本法第44條所定實際成本之估價方法如下：……三、採加權平均法者，應依存貨之性質分類，其屬於同一類者，以自年度開始之日起，併同當年度中添置存貨之總金額，除以總數量，以求得其每一單位之取得價格。」暨依行為時所得稅法第14條之2第10項授權訂定之行為時（即102年8月26日修正）查核辦法第2條第2款：「本辦法所稱證券，指下列股票、證書或憑證：……二、本法第4條之1但書第2款規定之未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票、新股權利證

書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。」第4條第1項：
「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。」第8條第7款：「第2條第1款及第2款規定之證券，其
轉讓之日，以下列日期為準：……七、因所投資之公司進行
股份轉換之收購行為，而以原持有股份進行轉換者，為收購
基準日。」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款規定之證券，依下列規定認定：一、因購買而
取得者，以成交價格為準。」第18條第1項：「個人從事第2
條第1款及第2款規定之證券交易，能提出原始取得成本者，
其成本應按出售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，寶虹公司於95年4月4日設立登記，該公司股票屬未上
市（櫃）公司股票，上訴人配偶分別於103年6月30日及同年
8月12日以每股15元及25元購買取得寶虹公司股票70,000股
及35,000股，股數共105,000股，成本共1,925,000元（15元
×70,000股+25元×35,000股），加權平均成本為每股18.333
33元（1,925,000元/105,000股）；另翔名公司因與寶虹公
司於103年8月14日簽訂股份轉換契約書進行股份轉換，故而
發行新股為對價以收購寶虹公司全部已發行股份，股份轉換
完成後，寶虹公司即成為翔名公司100%持股之子公司，上訴
人配偶持有寶虹公司股票，嗣於104年4月30日股份轉換基準
日，依行為時企業併購法第29條規定之股份轉換方式以股換
股，換股比例1:1，以寶虹公司105,000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105,000股

之股票股款合計7,465,500元（71.1元×105,000股）等情（參原判決第19頁第21行起至第20頁第4行）等情，為原審依法認定之事實。依上述規定及說明，上訴人配偶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，屬上訴人配偶之證券交易所所得，於個人證券交易所所得稅復徵期間，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，自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。上訴人配偶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配偶，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，計算上訴人配偶之證券交易所所得，核定其應課稅之證券交易所所得額5,540,500元及應納稅額831,075元（5,540,500元×15%）並無不合，被上訴人所為補稅處分，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，除照顧企業外，應亦包括其股東在內，翔名公司係增資發行「公開發行之股份」與寶虹公司為股份轉換，所適用者為企業併購法，被上訴人卻以「公司法」核課補稅，適用法令依據錯誤云云，指摘原判決有不適用法規之違法，無非係其一己之主觀見解及就原審之事實認定之職權行使事項為爭議，並無可採。

(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，尚不能援引為股東個人免稅依據，至同法第39條立法理由雖稱：「一、因併購而為財產或股份之移轉，如僅係形式上之轉移，與一般應稅交易行為之本質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應對進行併購而發生之稅捐，

在一定條件之下，給予適當之減免。……應免徵其為辦理財產或股權移轉而發生之稅捐，包括免徵……證券交易稅。……三、證券交易稅條例第1條第1項規定，凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，應徵收證券交易稅。公司其股東以交換股份方式完成併購，並非買賣有價證券，應免課徵證券交易稅。」然原判決已論明由企業併購法第39條及所得稅法第4條之1修正之先後時點以觀，立法者顯係在個人證券交易所得稅尚應課徵的情況下，進行企業併購法第39條之修正，而此次修正，證券交易所得稅仍舊未被納入減免，足徵立法者無意將證券交易所得稅亦納入因企業併購發生稅捐之減免範圍。又證券交易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，而所謂財產交易所得，依所得稅法第9條及第14條第2項規定，包括各種財產因買賣或「交換」所生增益，納稅義務人藉由買賣或交換證券所生增益，均屬證券交易所得之課稅客體，且只要有因交換證券所生增益即有所得，並不會因係「股份交換」或「股份轉換」而有區別。上訴人配偶因所投資寶虹公司被翔名公司收購為100%持股子公司，翔名公司以發行新股為對價收購寶虹公司全部已發行股份，進行股份轉換，雖不在證券交易稅之課稅範圍。然上訴人配偶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，仍屬於上訴人配偶之證券交易所得，於個人證券交易所得稅復徵期間，自應課徵所得稅。上訴意旨以「股份交換」與「股份轉換」之適用範圍不同，應以經濟部之令釋為準，依企業併購法第39條立法理由第3點可知，股份轉換並非證券「買賣」或「交換」，非屬財產交易所得，自無財產交易所得稅課稅問題，依企業併購法規定，股份轉換與合併具有相同之經濟實質效果，應有相同之租稅待遇，股份轉換受企業併購法規範，適用租稅減免，原判決違反企業併購法之立法目的，且與經濟部令釋意旨相違背云云，核屬主觀一己之見解，尚無足採。

(五)依所得稅法第14條第2項規定，實物及有價證券等均屬「所得」標的。因此該等所得標的若已確定歸屬於特定稅捐主體，依法即屬「所得實現」。又公司股份本身具有一定之財產價值，於公司營業獲益時，股東有機會參與股息與紅利之分派，且持有普通股之股東亦有參與表決以間接參與公司經營與治理之權，於公司解散時，股東另有賸餘財產分配之權（公司法第232條第1項、第179條及第330條參照）。上訴人配偶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，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份轉換行為，縱使為被動，仍屬「交換」行為，亦為所得稅法第9條所稱之交易，如交易時之成交价格減除原始取得成本，發生財產增益，即符合所得稅法中「所得」之概念。上訴人配偶於股份轉換基準日以寶虹公司股票換取翔名公司股票，其意義即以寶虹公司之股東權換取翔名公司之股東權，因而改變其所投資之公司，得向所投資公司（翔名公司）行使股東權，因客體對主體之歸屬已完成，因此上訴人配偶取得該翔名公司股票，核有財產上之增益，上訴人配偶以其持有寶虹公司股票繳足翔名公司新股股款之金額超過其取得成本部分，自有財產交易所得（證券交易所得）之實現，其因此所生財產上增益，客觀上提高納稅義務人稅捐負擔能力，於個人證券交易所稅復徵期間，依量能課稅之原則，自應列入所得課稅的範圍。上訴意旨以其配偶並非將「原寶虹公司股票所表彰權利內容」交換為「原翔名公司股票所表彰權利內容」，而係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之變形，尚無透過市場交易而有可證實或實現之增益發生，上開換股行為非屬證券交易行為，無證券交易所得，指摘原判決有不適用法規之違法云云，自無可採。又上訴人配偶於股份轉換基準日104年4月30日既已依企業併購法第29條規定之股份轉換方式以股換股，

取得翔名公司所發行新股，即取得股東之地位，而得行使股東之權利，自有股權取得之歸屬，至於翔名公司是否完成新股變更登記，僅為對抗要件，並非股份權利取得之生效要件。另上訴人配偶受讓翔名公司之股份，是否因其轉換前後為寶虹公司、翔名公司董事，而於一定期間內須送存集保，所影響者乃上訴人配偶何時得自由處分該翔名公司之股份，與上訴人配偶藉由交換寶虹公司股票所獲取本件證券交易所得之課稅時點全然無關。上訴人配偶於股份轉換基準日104年4月30日既已取得翔名公司之股權，原判決認被上訴人以該日翔名公司股票之收盤價為據，計算上訴人配偶之證券交易所得，並無違誤，自無不合。上訴意旨主張翔名公司於104年6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更登記，依公司法第162條規定，該增資發行之股票不可能在104年4月30日股份轉換基準日時處於上訴人配偶可支配狀態，依所得稅法第14條、第88條規定意旨，所得未實現，上訴人配偶轉換前後均為公司董事，其所取得翔名公司之股票，應於閉鎖期至105年1月4日屆滿時，方得課徵所得稅云云，無可採取。再者，翔名公司於103年8月14日召開董事會，僅係通過發行新股取得寶虹公司100%股份案，尚未實際發生股份轉換，上訴人主張應以該日翔名公司股票之收盤價計算其配偶之證券交易所得，核與所得稅法第14條第1項第7類第1款關於財產交易所得應以「交易時」之成交價格作為計算標準之規定不符，委無可採。又本件課稅客體為上訴人配偶以原持有寶虹公司股票交換取得翔名公司發行之新股，所生財產上增益，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關，上訴意旨另主張上訴人配偶實際出售翔名公司股票時，始屬所得實現云云，容有誤解，並非可採。

(六)「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就

01 租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律
02 或法律明確授權之命令定之；……。」司法院釋字第657號
03 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
04 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
05 交易稅得予免徵，未將證券交易所所得稅納入減免範圍或准予
06 記存；企業併購法第44條係就公司進行併購達一定條件，致
07 其經濟效果與合併雷同者，其被收購公司或被分割公司，得
08 免徵營利事業所得稅，俾與合併消滅公司享有相同之租稅待
09 遇；金融控股公司法第28條第4款規定，僅就金融機構經主
10 管機關許可轉換為金融控股公司或其子公司者，因股份轉換
11 所產生之所得稅及證券交易稅，一律免徵。前揭規定均未就
12 公司個人股東讓與其原持有之股票以繳足承購他公司發行新
13 股股款之股份轉換行為，免徵證券交易所所得稅。又稅捐之減
14 免核屬租稅優惠事項，依上述司法院釋字第657號解釋理由
15 書意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得透
16 過「類推適用」方式為之。是就公司個人股東讓與其原持有
17 之股票以繳足承購他公司發行新股股款之股份轉換行為，自
18 不得基於類推適用之法理，類推適用前揭規定，而免徵證券
19 交易所所得稅。上訴意旨以原判決見解違反企業併購法之立法
20 目的，且與經濟部令釋意旨相違背，企業併購法係比照金融
21 機構合併法及金融控股公司法而制定之專法，金融控股公司
22 法相對於企業併購法在租稅優惠上並無法律特殊性，本案股
23 份轉換之股東取得併購公司之股份，自有其類推適用，免徵
24 證券交易所所得稅云云，指摘原判決有不適用法規之違法，亦
25 無可採。

26 乙、罰鍰部分：

- 27 (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
28 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
29 養親屬依前2項規定計算之證券交易所所得額，不併計綜合所
30 得總額，按15%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合
31 併報繳。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人已依

01 本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申
02 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
03 下之罰鍰。」又納保法第16條第1項、第2項規定：「納稅者
04 違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」

05 「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情
06 節，得減輕或免除其處罰。」所得稅係採自行報繳制，納稅
07 者負有應誠實申報納稅之義務，有所得即應申報，此為基本
08 原則，且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事實，應
09 為納稅義務人所知悉。納稅義務人對於自身依法定期限誠實
10 申報所得額之客觀義務存在，應注意能注意卻未注意而違反
11 誠實義務，致漏未報繳所得額，造成稅捐機關不知將系爭所
12 得列入當期所得稅捐客體及計算對應稅額，產生漏稅結果，
13 核有過失，自應負法定之漏稅罰責任，不得以不知法令規定
14 而免除其誠實申報之義務，亦無免除漏稅罰責任之理，僅得
15 按其情節，減輕或免除其處罰。

16 (二)行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政
17 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
18 務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」準此，行政罰
19 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
20 之情節，注意有無減輕或免除處罰之事由，慎重裁量求其適
21 切。又違反義務人之應受責難程度，究屬直接故意、間接故
22 意、無認識之過失、有認識之過失、重大過失或輕微過失
23 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
24 酌之情狀之一，而裁罰倍數參考表就違反所得稅法（綜合所
25 得稅）第110條第1項之違章情形區分9種，而以短漏報非屬
26 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
27 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
28 義分散所得情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。另於裁罰處
29 分核定前已補繳稅款者，依前規定之倍數酌減20%處罰。實
30 已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件之裁罰基準，
31 顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定之「應受責難程

度」、「所生影響」及「違反行政法上義務所得之利益」等因素，對其違章情節不同者，予以不同之處罰，自與比例原則無違。

(三)上訴人104年度綜合所得稅結算申報，短漏報其配偶因翔名公司與寶虹公司進行股份轉換，而有系爭證券交易所得，已如前述，上訴人漏報系爭證券交易所得，已合於所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件。上訴人配偶104年度有系爭證券交易所得，即應申報，上訴人如不諳稅法規定，亦可於申報前向稽徵機關洽詢確認，其未盡詳實申報之義務，致短漏報系爭證券交易所得，核有應注意能注意而不注意之過失，被上訴人審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得，且非屬以他人名義分散所得情形者，原按所漏稅額處0.5倍之罰鍰，嗣審酌上訴人業於108年5月31日繳清應納稅額，酌予減輕裁罰倍數20%，改按所漏稅額831,075元裁處0.4倍之罰鍰332,430元等情，核已考量其當年度漏報之金額、情形，而依前揭規定及納保法第16條第3項暨裁罰倍數參考表規定，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。上訴人雖主張其於本件股份轉換時應否申報綜合所得稅，專業法官都認定「所得未實現」（原審108年度訴字第1649號、第1650號、第1651號判決參照），則上訴人採相同見解認毋需申報所得稅，依納保法第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其實現時點有爭議，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，既未充分揭露其配偶上述「股份轉換」情事，復未說明係因法律屬性有爭

01 議而未繳納所對應之稅款，未盡誠實申報義務，自屬漏稅違
02 章行為，尚難因其對於應否申報系爭證券交易所得之法律見
03 解歧異，即謂其主觀上無漏報課稅所得額之過失，亦不能以
04 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
05 其無過失，原審維持被上訴人所為論罰，自無不合。上訴意
06 旨據此指稱原判決違背法令云云，核係其主觀之意見，難認
07 可採。

08 六、綜上所述，上訴人之主張均無可採，原判決將訴願決定及復
09 查決定予以維持，而駁回上訴人在原審之訴，核無違誤。上
10 訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢棄，為無
11 理由，應予駁回。

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

14 中 華 民 國 112 年 9 月 7 日

15 最高行政法院第一庭

16 審判長法官 吳 東 都

17 法官 王 俊 雄

18 法官 侯 志 融

19 法官 鍾 啟 煒

20 法官 許 瑞 助

21 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

22 中 華 民 國 112 年 9 月 7 日

23 書記官 章 舒 涵