

最 高 行 政 法 院 判 決

111年度上字第866號

上 訴 人 溫達俊

訴訟代理人 金昌民 會計師

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 李怡慧

訴訟代理人 黃伯瑞

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國111年9月29日臺北高等行政法院111年度訴更一字第5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、緣被上訴人依據查得資料，以上訴人之配偶馮鈺婷將持有之寶虹科技股份有限公司（未上市櫃公司，下稱寶虹公司）股票63,000股，於民國104年4月30日作價抵繳翔名科技股份有限公司（下稱翔名公司）股票股款新臺幣（下同）4,479,300元（＝63,000股×71.1元），翔名公司股票當日收盤價較之原持有之寶虹公司股票每股加權平均成本為高，惟上訴人未於104年度綜合所得稅結算申報合併報繳其配偶以前開寶虹公司股票抵繳股款超過取得成本部分之證券交易所得，乃依行為時所得稅法第4條之1及第14條之2第3項等規定，不併計綜合所得總額，按稅率15％分開計算應納稅額，依此核定應課稅之證券交易所得2,356,200元，補徵證券交易所得稅額353,430元，並依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額353,430元處以0.5倍之罰鍰176,715元。上訴人不服，申請復查，獲復查決定追減罰鍰35,343元。上訴人仍不服，提起訴願復經決定駁回，遂提起行政訴訟，並聲明：訴願決定、復查決定不利上訴人之部分均撤銷。前經改制前臺北高等行政法院（下稱北高行）108年度訴字第1649號判決將訴願決定

01 及原處分（即復查決定）不利於上訴人部分均撤銷，惟經本
02 院109年度上字第844號判決（下稱發回判決）廢棄該判決，
03 並發回更審。嗣經北高行111年度訴更一字第5號判決（下稱
04 原判決）駁回上訴人於原審之訴。上訴人不服，乃提起本件
05 上訴。

06 二、上訴人起訴之主張及被上訴人於原審之答辯，均引用原判決
07 所載。

08 三、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

09 （一）證券交易所得部分

10 1. 「財產交易所得」所指之用為交易之標的，參照所得稅法
11 第14條第1項第7類各款計算所得額之規定，可知應包括財
12 產、權利及股份有限公司之記名股票或記名公司債、各級
13 政府發行之債券或銀行經政府核准發行之開發債券等。惟
14 其中關於以發行股票表彰股權部分之證券交易（不限於公
15 開市場之交易），其所得之課徵與否，因稅賦政策而有變
16 動，先於78年12月30日增訂所得稅法第4條之1停止課徵；
17 迄101年8月修正自102年1月1日起復徵；又於104年12月修
18 正自105年1月1日停徵。本件行為時所得稅法第4條之1但
19 書明文規範復徵之交易標的，該規定僅係關於證券交易之
20 標的，及其所得稅之免或徵之政策決定而已，非謂除所得
21 稅法第14條第1項第7類「財產交易所得」以外，另有獨立
22 之1類「證券交易所得」。而在復徵期間之證券交易所
23 得，仍屬所得稅法所指「財產交易所得」之一種，故此所
24 指證券交易所得，自應依所得稅法第9條之定義「係指因
25 買賣或交換而發生之增益」認定之，並未限於必須在公開
26 市場且為買賣，始屬之。

27 2. 現行企業併購法第39條（原於91年制定時列為第34條）之
28 立法理由也載明「證券交易稅條例第1條第1項規定，凡買
29 賣有價證券，除各級政府發行之債券外，應徵收證券交易
30 稅。公司其股東以交換股份方式完成併購，並非買賣有價
31 證券，應免課徵證券交易稅」係針對證券交易稅而為之說

明，且核與證券交易所所得之要件該當，應依所得稅法第9條規定判斷，尚包括「交換」之事實，並無衝突。故所得稅法第9條所指因「交換」而發生之增益，如係因交換行為時所得稅法第4條之1但書所指應課徵證券交易所所得稅之標的，原不至有證券交易稅之負擔，惟依法於復徵交易所所得稅期間，則仍應負擔證券交易所所得稅之納稅義務。又基於收付實現之計稅原則，翔名公司股票之財產價值既可依該公司股票之收盤價格以為計算，在上訴人配偶取得翔名公司股票時，即屬已可計算實現之增益（發回判決意旨參照）。上訴人仍執前詞主張：企業間股份轉換僅是股權結構變化，翔名公司帳列股本、資本公積及長期投資，寶虹公司股東由46位自然人改變為1位法人，無所得問題發生及課徵所得稅云云，僅能認屬其主觀法律上見解，要屬無據。復按行為時企業併購法第4條第5款、第12條第1項第5款、第29條規定，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。

3. 「個人證券交易所所得或損失查核辦法」（下稱舊查核辦法，即102年8月26日修正）係為規範個人證券交易所所得計算之細節性事項，依所得稅法第14條之2第10項授權訂定，例如：取得時間之認定（第7條）、轉讓時間之認定（第8條）等，然嗣於104年12月2日所得稅法刪除第14條之2，前開細節性規定已失其規範之授權依據，又為配合10年1月27日修正公布所得基本稅額條例第12條及第18

條，恢復個人未上市、未上櫃且未登錄興櫃公司股票交易所得計入基本所得額課稅規定，為利計算查核該等有價證券交易所得，規範其成交價格、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時相關核定等事項，財政部依據所得基本稅額條例第12條第3項授權規定，於110年6月18日修正舊查核辦法，配合所得稅法第14條之2刪除為相應修正，並將名稱變更為「個人有價證券交易所得或損失查核辦法」（下稱新查核辦法），由此可知新查核辦法乃依據所得基本稅額條例第12條第3項之授權訂定，無涉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）所應課徵證券交易所得稅稅額計算方法之規範，於本件並無適用之餘地，故關於本件證券交易所得稅額之計算，仍應回歸適用舊查核辦法，上訴人執前詞主張本件應適用新查核辦法第6條規定云云，容有誤會。

4. 翔名公司於103年8月14日經董事會決議通過發行新股取得寶虹公司100%股份，兩公司並於同日簽立股份轉換契約，同意依企業併購法第29條規定進行股份轉換，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百分之百持股之子公司，翔名公司董事長於104年4月22日依據股東會及董事會決議之授權訂定股份轉換基準日為104年4月30日，並於104年6月15日完成公司變更登記。上訴人之配偶馮鈺婷將持有之寶虹公司股票63,000股，於104年4月30日作價抵繳翔名公司股票股款4,479,300元（＝63,000股×71.1元），以寶虹公司股票交換取得之標的即翔名公司所發行之新股，翔名公司股票當日收盤價較之原持有之寶虹公司股票每股加權平均成本為高，其以持有之寶虹公司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，參酌發回判決意旨應屬證券交易所得，為已可計算實現之增益，於個人證券交易所得稅復徵期間，自應課徵所得稅。

01 5.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
02 發行新股，於股份轉換基準日即收購基準日104年4月30日
03 確定歸屬於上訴人配偶，依法即屬「所得實現」，因此應
04 以該日翔名公司股票之收盤價為據，計算其證券交易所
05 得；至其成本部分應採用加權平均法計算。上訴人配偶分
06 別於96年5月16日、99年11月12日及103年8月12日以每股1
07 0元、10元、25元購買取得寶虹公司股票30,000股、12,00
08 0股、21,000股，成本合計945,000元（ $=10\text{元}\times 30,000\text{股} + 10\text{元}\times 12,000\text{股} + 25\text{元}\times 21,000\text{股}$ ），股數合計63,000
09 股，加權平均成本為每股15元〔 $=945,000\text{元}（\text{原判決載為}2,945,000\text{元}）\div 63,000\text{股}$ 〕；迄轉換為翔名公司股票
10 （轉換基準日為104年4月30日）時，其中103年8月12日取
11 得21,000股，持有期間未滿1年；96年5月16日至99年11月
12 12日取得之股票合計42,000股，持有期間超過1年，持有
13 滿1年以上者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為
14 當年度所得，其餘半數免稅。被上訴人據此計算上訴人配
15 偶因轉讓寶虹公司股票之應課稅證券交易所得為2,356,20
16 0元〔 $=\text{持有未滿1年}21,000\text{股}\times (71.1\text{元}-15\text{元}) + \text{持有}$
17 滿1年以上 $42,000\text{股}\times (71.1\text{元}-15\text{元})\times 1/2$ 〕，自無不
18 合。又證券交易所得不併計綜合所得總額，係按15%之稅
19 率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳，是被上訴
20 人依此核定上訴人應課證券交易所得稅額353,430元（ $=$
21 $2,356,200\text{元}\times 15\%$ ），於法有據。

24 6.上訴人雖援引財政部103年12月1日台財稅字第1030403047
25 0號令（下稱103年12月1日令），主張：翔名公司係以103
26 年8月14日董事會通過換股比例1:1之當日收盤價格每股5
27 2.10元，作為收購成本之入帳基礎，故亦應以每股52.10
28 元作為寶虹公司之股東因股票轉換而增益之計算基礎等
29 語。依據翔名公司與寶虹公司股份轉換契約第1條及第2條
30 關於併購方式及股份轉換時程之約定，可知雙方於103年8
31 月14日簽立該契約時，僅係協議進行股份轉換，然股份轉

換尚有作業時程之需求，並非簽約時立即可進行股份轉換，故直至股份轉換基準日，上訴人配偶始得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至此已確定完成，上訴人配偶於取得該翔名公司股票時，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，始得謂有財產交易所得（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，於個人證券交易所得稅復徵期間，列入所得課稅的範圍，亦符合量能課稅之原則，至上訴人所執財政部103年12月1日令僅係適用於合併消滅公司計算其股東之股利所得（投資損益）之情形，核與本件被收購公司並未因進行股份轉換而歸於消滅，而係成為收購公司100%持股之子公司，交易之態樣容有不同，自難允其比附援引為其有利之認定。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，或上訴人配偶是否實際取得翔名公司之印製股票，均非股份權利取得之生效要件，起訴意旨主張：上訴人配偶取得翔名公司新發行之股票之日即104年7月7日，方為增額計算時點云云，自無足採。另本件上訴人配偶交易所得之交易標的為寶虹公司股票，並非翔名公司股票，起訴意旨主張須待交易而來之翔名公司股票於106年8月16日第1次出售時，方為所得實現增益計算之起算始點云云，顯係對所得稅法第9條之誤解而不可採。

7. 企業併購法第39條就公司進行併購而為有價證券移轉者，其第1項第3款規定僅有因而發生之證券交易稅得予免徵，未將證券交易所得稅納入減免範圍或准予記存；企業併購

01 法第44條係就公司進行併購達一定條件，致其經濟效果與
02 合併雷同者，其被收購公司或被分割公司，得免徵營利事
03 業所得稅，俾與合併消滅公司享有相同之租稅待遇；金融
04 控股公司法第28條第4款規定，僅就金融機構經主管機關
05 許可轉換為金融控股公司或其子公司者，因股份轉換所產
06 生之所得稅及證券交易稅，一律免徵。前揭規定均未就公
07 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
08 股股款之股份轉換行為，免徵證券交易所稅。又稅捐之
09 減免核屬租稅優惠事項，依司法院釋字第657號解釋理由
10 書意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不得
11 在無法律明文規定之情形下逕予適用或透過「類推適用」
12 方式為之。是就公司個人股東讓與其原持有之股票以繳足
13 承購他公司發行新股股款之股份轉換行為，並無適用企業
14 併購法之前開規定予以免徵證券交易所稅之餘地。從而，
15 上訴人主張：「股份轉換」（收購股份）與收購營業、
16 財產，具有相同之經濟實質效果，其符合條件甚至更高，
17 應享有同等之租稅優惠措施，故本件應適用企業併購
18 法第44條，免徵證券交易所稅云云，亦無可採。

19 (二)罰鍰部分

20 上訴人104年度綜合所得稅結算申報，短漏報其配偶因翔名
21 公司與寶虹公司進行股份轉換，而有系爭證券交易所得，已
22 合於所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件。上訴人身為納
23 稅義務人，關於前開證券交易所得之申報若有不諳稅法規
24 定，應可於申報前向稽徵機關洽詢確認，其卻未盡詳實申報
25 之義務，致短漏報系爭證券交易所得，核有應注意、能注意
26 而不注意之過失，不符合納稅者權利保護法（下稱納保法）
27 第16條第1項所規定不予處罰之要件，自應處罰，被上訴人
28 乃按裁罰倍數參考表，按所漏稅額353,430元處以0.5倍之罰
29 鍰176,715元。嗣上訴人申請復查，經被上訴人審酌其已於1
30 07年12月11日補繳稅款，違章後態度良好，酌予減輕裁罰倍
31 數20%，按前開所漏稅額改處0.4倍之罰鍰，而獲追減罰鍰3

5,343元，並無違誤，且已考量上訴人之違章情節而為適切之裁罰，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，自屬合法。上訴人雖主張：與上訴人之配偶同為寶虹公司股東因股份轉換而為被上訴人補徵所得稅之類似案件，於法院之判決結果不一，顯見法官之間亦意見分歧，更遑論未具專業素養之上訴人等，上訴人未申報證券交易所得稅，完全非出於故意或過失，本件應予免罰等語，惟法院判決是法官本於獨立見解對於具體個案所為之判斷，其功能為實現憲法所要求對人民訴訟權之保障，並有審級制度之設，以糾正下級審之違誤判決。司法與行政各司其職，二者功能不同。綜合所得稅係採自行申報制，有所得即應申報，納稅義務人雖填具所得稅結算書自行申報個人綜合所得稅，倘其未盡誠實申報綜合所得稅之義務，致有短、漏報所得額之情事，即應依法受裁罰，自難執其他個案嗣後有利於己之見解，推卻人民於申報期間應注意且能注意之注意義務等語，判決駁回上訴人於原審之訴。

四、經核原判決尚無違誤，茲就上訴理由爰予補充論述如下：

(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（101年8月8日修正公布）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

01 得：一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價
02 額，減除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產
03 而支付之一切費用後之餘額為所得額。……三、個人購買或
04 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
05 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
06 者，於出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，
07 其餘半數免稅。（第2項）前項各類所得，如為實物、有價
08 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
09 率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」可知，證
10 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
11 得稅中之財產交易所得。所謂財產交易所得，依同法第9條
12 及第14條第2項規定，包括各種財產因買賣或「交換」所生
13 增益，且所得不以金錢為限，尚包括實物與有價證券。從
14 而，納稅義務人藉由買賣或交換證券所生增益，均屬證券交
15 易所得之課稅客體。

16 (二)有關寶虹、翔名2家公司於103年8月14日訂定「股權轉換契
17 約」採用企業併購法第29條所規定之股份轉換方式進行併
18 購，上訴人之配偶等原寶虹公司之股東以其對於寶虹公司之
19 持股，以1:1之比例換得翔名公司之股份，其換得之股票合
20 於所得稅法第14條第2項所規定之所得性質「有價證券」，
21 於所得稅法明定課徵證券交易所所得期間，如經計算結果有所
22 增益，該當所得稅法第9條所指「因『交換』而發生之增
23 益」，而應課予所得稅。此一見解為本院109年度上字第73
24 2、826、828、844、950、957、1023號判決，及110年度上
25 字第617號判決，及111年度上字第489、574、715號判決所
26 持之一致見解。上訴意旨援引經濟部91年5月1日經商字第00
27 000000000號、92年7月25日經商字第00000000000號，及107
28 年12月19日經商字第00000000000號等函令，係在闡述企業
29 併購法所稱之股份轉讓之定義及適用，與本件有無所得之判
30 斷應適用前揭所得稅法之規定無涉，上訴人據以主張本件股
31 權轉讓之型態與證券買賣、交換不同云云，難以成立；又主

01 張應參照財政部93年9月21日台財稅字第00000000000號、10
02 1年8月15日台財稅字第00000000000號函釋意旨，類推適用
03 企業併購法第39條、第44條之租稅優惠，免徵所得稅云云，
04 顯與租稅法定主義有所違背，其據以指摘原判決違背法令，
05 亦屬無據。

06 (三)本件上訴人於股份轉換基準日104年4月30日既已依企業併購
07 法第29條規定之股份轉換方式以股換股，取得翔名公司之股
08 權，即取得翔名公司股東之地位，而得行使股東之權利，包
09 括出席股東會參與表決等共益權，及請求盈餘分派等自益權
10 ，其換股之權益已經實現，自應以股份轉換基準日104年4月
11 30日為計算換股結果有無增益之時點。上訴人主張翔名公司
12 係在104年7月7日始將股票交付其配偶，應依財政部97年2月
13 1日台財稅字第00000000000號函，及99年3月12日台財稅字
14 第00000000000號函釋意旨，以交付當日計算換入之對價云
15 云。惟翔名公司是否交付股票完成新股變更登記，僅為對抗
16 要件，並非股份權利取得之生效要件，且各該函釋分別為關
17 於以技術作股投資取得公司股票送存集中保管之年度所得
18 稅，及個人取得公司以員工紅利轉增資發行股票之年度薪資
19 所得計稅問題，與本件為股權交換取得增益之情形不同，尚
20 難引為有利於上訴人之主張。上訴人又主張依新查核辦法第
21 6條「應於『交割日』所屬年度，計入基本所得額」之規
22 定，上訴人配偶係在106年8月16日第一次出售翔名公司股
23 票，故應自106年8月16日開始計算有無增益；及依財政部10
24 3年12月1日令釋意旨，應以103年8月14日董事會決議確定換
25 股比例為1:1之當日翔名公司股票收盤價為計算基礎，原審
26 以股份轉換基準日為計算換股結果有無增益之時點，違反司
27 法院釋字第377號解釋所肯認之收付實現制等節，則業經原
28 審論明新查核辦法乃依所得基本稅額條例第12條第3項之授
29 權而訂定，係配合110年1月27日修正公布所得基本稅額條例
30 第12條及第18條，恢復個人未上市、未上櫃且未登錄興櫃公
31 司股票交易所得計入基本所得額課稅規定，為利計算查核該

01 等有價證券交易所得而制訂，與個人證券交易所得稅稅額之
02 計算無關，於本件並無適用之餘地；及財政部103年12月1日
03 令釋僅適用於合併消滅公司計算其股東之股利所得（投資損
04 益）之情形，也與本件被收購公司並未因進行股份轉換而歸
05 於消滅，而係成為收購公司100%持股之子公司，交易態樣
06 容有不同，自難援引適用等語甚明，於法並無違背。是上訴
07 人指原判決以股份轉換基準日104年4月30日為換股增益之計
08 算時點，為判決違背法令一節，即難成立。

09 (四)原審審認原處分合法有據，並無判決違背法令之處：

10 1.關於本稅部分：

11 依所得稅法第14條第1項第7類第3款，與行為時（104年1
12 月14日修正公布）同法第14條之2第1、3、8、10項：
13 「（第1項）第4條之1但書規定之證券交易所得或損失之
14 計算，應依第14條第1項第7類規定辦理。……（第3項）
15 納稅義務人本人、配偶……依前2項規定計算之證券交易
16 所得額，不併計綜合所得總額，按15%之稅率分開計算應
17 納稅額，由納稅義務人合併報繳。……（第8項）個人出
18 售第4條之1但書規定之證券，其成本之計算，應採用加權
19 平均法；其適用第14條第1項第7類第3款持有期間……之
20 認定，應採用先進先出法。……（第10項）證券交易所得
21 或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、
22 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
23 等事項之辦法，由財政部定之。」及同法施行細則第46條
24 第1項第3款：「本法第44條所定實際成本之估價方法如
25 下：……三、採加權平均法者，應依存貨之性質分類，其
26 屬於同一類者，以自年度開始之日起，併同當年度中添置
27 存貨之總金額，除以總數量，以求得其每一單位之取得價
28 格。」暨依行為時（104年1月14日修正公布）所得稅法第
29 14條之2第10項授權訂定之舊查核辦法第2條第2款：「本
30 辦法所稱證券，指下列股票、證書或憑證：……二、本法
31 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，審認被上訴人據此計算上訴人配偶因轉換寶虹公司股票之應課稅證券交易所所得為2,356,200元〔＝持有未滿1年21,000股×（71.1元－15元）＋持有滿1年以上42,000股×（71.1元－15元）×1/2〕；又與綜合所得稅分開計稅，按15％之稅率計算核定上訴人應納證券交易所所得稅額353,430元（＝2,356,200元×15％），於法有據，而維持原處分關於補稅部分之處分，即無不合。

2. 罰鍰部分：

按納保法第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。」行為時（104年1月14日修正公布）所得稅法第14條之2第3項規定：「納稅義務人本人、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。」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。」關於所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項部分之裁罰倍數參考表規定（107年5月22日修正公布）略以：短漏報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，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。又依裁罰倍數參考表使用須知第4點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」原審審查前揭裁罰倍數參考表，係主管機關為協助稅捐稽徵機關就法律授予處罰裁量權之行使，在遵循法律授權目的之範圍內，為實踐具體個案正義，並顧及法律適用之一致性，所訂定之裁罰標準，未逾越母法規定，亦符合比例原則及平等原則，得予以援用；並認定上訴人辦理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，上訴人身為納稅義務人，關於前開證券交易所得之申報若有不諳稅法規定，應可於申報前向稽徵機關洽詢確認，乃其卻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，不符合納保法第16條第1項所規定不予處罰之要件，自應處罰。審酌被上訴人依裁罰倍數參考表之規定，按所漏稅額353,430元處以0.5倍之罰鍰176,715元；嗣於復查中，考量上訴人已於107年12月11日補繳稅款，態度良好，而依職權參照前揭裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，酌予減輕裁罰倍數20%，改按前開所漏稅額改處0.4倍之罰鍰，而獲追減罰鍰35,343元，揆諸首揭規定，並無違誤。經核，原審已就原處分

01 關於裁罰部分所依據之事實，及所適用之法規並被上訴人
02 裁量權之行使，如何符合法令規定，詳為敘明其心證如前
03 述，經核並無認定事實悖於證據法則，或有理由未備之疏
04 漏，所適用之法令亦屬正確，核無判決違背法令之情事。
05 上訴意旨以下級審部分個案見解曾為有利於上訴人之判
06 斷，主張其未履行申報義務，並無過失，依納保法第16條
07 規定，自不應受罰，及指原審未予適用納保法第16條規
08 定，復未說明理由，有理由未備之違誤云云，乃空言泛為
09 指摘，難以成立。

10 (五)綜上，上訴意旨仍執前詞，指摘原判決違背法令，求予廢
11 棄，為無理由，應予駁回。

12 五、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 113 年 1 月 11 日

15 最高行政法院第一庭

16 審判長法官 胡 方 新

17 法官 林 玫 君

18 法官 張 國 勳

19 法官 洪 慕 芳

20 法官 李 玉 卿

21 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

22 中 華 民 國 113 年 1 月 11 日

23 書記官 高 玉 潔