

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度上字第500號

上 訴 人 莊太平(具會計師資格)

被 上 訴 人 財政部北區國稅局

代 表 人 翁培祐

訴訟代理人 鄭雅文

顏毓岑

古瀨茹

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國114年7月10日臺北高等行政法院113年度訴字第1177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、被上訴人之代表人由李怡慧依序變更為李雅晶及翁培祐，茲分據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、事實經過：被上訴人依據查得資料，以上訴人於民國110年間出售鳳凰酒店股份有限公司(下稱鳳凰公司)股票計1,155,000股(下稱系爭股票，為未在證券交易所上市且未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票)，有證券交易所得新臺幣(下同)16,086,840元，屬所得基本稅額條例(下稱系爭條例)規定應課稅並應計入之所得，惟上訴人辦理110年度綜合所得稅結算申報，漏未依系爭條例規定計算及申報基本所得額，乃併計當年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元，一般所得稅額75,206元，基本稅額2,121,980元，補徵應納稅額2,046,774元。上訴人並未於法定期間申請復查，於112年5月2日繳清在案，嗣於113年3

01 月29日具文，主張原核定適用法令錯誤，申請依稅捐稽徵法
02 第28條第1項規定，退還已繳納稅款2,046,774元，經被上訴
03 人以113年4月11日北區國稅桃園綜字第1130224031號函(下
04 稱原處分)否准所請。上訴人不服，循序提起行政訴訟，聲
05 明：(一)訴願決定及原處分均撤銷。(二)被上訴人應依上訴人11
06 3年3月29日(收文日期)之申請，作成准予退還稅款2,046,77
07 4元及按週年利率5%計算其利息之行政處分。經臺北高等行
08 政法院(下稱原審)113年度訴字第1177號判決(下稱原判決)
09 駁回，遂提起本件上訴。

10 三、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯均引用原判決之記
11 載。

12 四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)上訴人主張
13 出售股票屬一般股票買賣，無租稅規避行為，且上訴人已繳
14 納證券交易稅(下稱證交稅)，內含證券交易所得稅(下稱證
15 所稅)，未享租稅減免及優惠，被上訴人對未上市櫃及非興
16 櫃公司股票交易所得額外課徵所得基本稅額，而對上市櫃及
17 興櫃股票免徵，係屬重複課稅，違反租稅公平及平等原則。
18 惟依所得稅法第4條之1、系爭條例第12條第1項第3款第1目
19 本文(下稱系爭規定)之修正暨立法理由可知，我國自95年起
20 實施系爭條例，為使適用租稅減免而繳低稅負或免稅之納稅
21 義務人負擔對國家財政之基本貢獻；94年12月28日制定相關
22 條文時因未上市櫃股票無公開市場、易成為租稅規劃工具，
23 又當時停徵證所稅，遂將個人出售未上市櫃股票交易所得納
24 入個人基本所得額課徵基本稅額，以達個人負擔所得稅基本
25 貢獻度之目的；102年起恢復課徵個人證所稅，將上市櫃股
26 票及未上市櫃股票同時納入課稅範圍；嗣因102年恢復課徵
27 證所稅以來股市市值蒸發、證交稅短收，嚴重影響國家財政
28 收入，造成我國資金鉅額外流等負面因素(參監察院102財正
29 22號糾正案文)，乃又修法刪除所得稅法第4條之1但書規
30 定，自105年1月1日起再度停徵，惟未同步修正系爭條例，
31 致未上市櫃股票易成為租稅規劃工具之情況再現；為維護租

01 稅公平，立法院於109年12月30日修正系爭規定，並自110年
02 1月1日施行，恢復將個人未上市櫃股票交易所得納入個人基
03 本所得額課稅，期能落實系爭條例建立個人所得稅負擔對國
04 家財政基本貢獻之立法目的。是依個人證券交易所得的修法
05 歷程，足見立法者衡酌上市櫃股票與未上市櫃股票之性質差
06 異及為活絡股票集中交易市場等政策上考量，乃就股票交易
07 所得之課徵與否給予停徵證所稅或納入個人基本所得額課徵
08 基本稅額之不同對待，屬立法形成自由範疇，與憲法第7條
09 平等原則並無牴觸。被上訴人基於法治國權力分立原則及租
10 稅法定原則之要求依法核課，核屬有據。(二)系爭規定立法理
11 由所稱「該等股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃
12 之工具」，僅係陳述實務上常見情形，導致高所得者對國家
13 財政卻無基本貢獻之情形，並非謂僅立法理由所例示情形始
14 屬系爭規定之範疇。復行政法院不得對法律為逾越或違背稅
15 法之擴張或限縮解釋，否則有害租稅法定原則、權力分立原
16 則及法律安定原則(本院111年度上字第755號判決意旨參
17 照)；免徵稅賦亦須法律或其明確授權之命令定有明文時方
18 得為之(本院111年度上字第274號、110年度上字第617號判
19 決意旨參照)。故倘法律已明定應徵稅捐之所得項目者，稅
20 捐機關對國家租稅債權並無處分權，不得任意放棄核課，就
21 符合法令所定租稅構成要件者，稅捐機關即應依法核課，尚
22 無就具體個案逕自不予核課之餘地。上訴人主張被上訴人應
23 證明其有稅捐規避情形始得課稅，係對法規之誤解，為不可
24 採。(三)上訴人另主張97年至109年間持有股票增值部分屬免
25 稅期間，被上訴人未將免稅期間增值分離扣除，核課方式欠
26 妥。惟依個人有價證券交易所得或損失查核辦法(下稱查核
27 辦法)第4條第1項、第10條第1項第1款及第12條前段規定，
28 被上訴人以成交價額27,720,000元，減除原始取得成本11,5
29 50,000元及必要費用83,160元(證交稅)，計算證券交易所得
30 16,086,840元，上訴人對計算方式及結果亦不爭執，且系爭
31 條例及查核辦法均未就特定期間持有有價證券得予以扣除之

規定。(四)綜上，上訴人主張並不足採，被上訴人核算出售系爭股票之有價證券交易所得16,086,840元，屬應計入基本所得額之所得，併計綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元、基本稅額2,121,980元、補徵應納稅額2,046,774元，於法無誤，上訴人依稅捐稽徵法第28條第1項請求退稅為無理由，原處分及訴願決定均無不合，上訴人之訴為無理由，爰判決駁回上訴人於原審之訴。

五、本院經核原判決駁回上訴人之訴，並無違誤。茲就上訴意旨補充論斷於下：

(一)按稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。」

(二)系爭條例自95年1月1日施行，係為維護租稅公平，確保國家稅收，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻而設(第1條參照)，期使適用租稅減免規定而繳納較低所得稅負或甚至免稅之法人或個人，至少就其所得負擔一定比例之所得稅，以確保國家稅收，並緩和量能課稅原則之過度犧牲，藉此「所得最低稅負制」，建立營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻。依第11條規定：「個人之一般所得稅額，為個人當年度依所得稅法第71條第1項、第71條之1第1項或第2項規定計算之應納稅額，減除依其他法律規定之投資抵減稅額後之餘額。」第3條規定：「(第1項)營利事業或個人除符合下列各款規定之一者外，應依本條例規定繳納所得稅：……十、依第12條第1項及第12條之1第1項規定計算之基本所得額合計在新臺幣600萬元以下之個人。(第2項)前項第9款及第10款規定之金額，每遇消費者物價指數較上次調整年度之指數上漲累計達10%以上時，按上漲程度調整之。調整金額以新臺幣10萬元為單位，未達新臺幣10

萬元者，按萬元數四捨五入；其調整之公告方式及所稱消費者物價指數，準用所得稅法第5條第4項規定。」第12條第1項規定：「個人之基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計下列各款金額後之合計數：……」第13條第1項規定：「個人之基本稅額，為依第12條及前條第1項規定計算之基本所得額扣除新臺幣600萬元後，按20%計算之金額。……」足知，所得基本稅額性質屬所得稅，個人基本稅額之計算，係將依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計所得基本稅額條例第12條第1項各款未計入綜合所得總額之所得等金額，合計數超過600萬元者（未達600萬元者免依該條例繳納所得稅），乘以單一稅率20%所得之基本稅額。個人一般所得稅額高於所得基本稅額或等於基本稅額者，已達所得稅之基本貢獻度，其應納稅額不受上開條例影響，仍依所得稅法等相關法律規定繳納之；惟若一般所得稅額低於基本稅額者，因未達所得稅之基本貢獻度，其應繳納之所得稅，除按所得稅法及其他相關法律計算認定外，應另就基本稅額與一般所得稅額之差額予以認定（第4條第1項參照），依所得稅法第71條第1項規定申報繳納。另依財政部109年12月16日台財稅字第10404689580號公告，調整110年度個人基本所得額為670萬元以下者，免依系爭條例規定繳納所得稅。

（三）關於證券交易所得之課徵，所得稅法新增第4條之1，規定自79年1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除；證券交易稅條例（下稱證交稅條例）即配合修正，將稅率提高。嗣95年起實施所得最低稅負制，即將「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票」納入個人基本所得額課徵，參據110年立法院修正系爭規定之立法理由表示：94年12月28日制定公布系爭條例時，考量未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票（含新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書等）無公開交易市場，當時證券交易所得停徵所得稅，該等股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，將個

人應稅之營利所得及財產交易所得轉換為免稅之證券交易所
得，爰明定個人該等股票之交易所得納入個人基本所得額等
語。但所得稅法第4條之1修正，自102年1月1日起恢復課徵
(包括上市、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，暨前者以外之股票即未上市櫃股票
等)個人證所稅；系爭規定遂配合修正刪除未上市櫃股票交
易所得應計入個人基本所得額課徵基本稅額之規定(上述立
法之理由參照)。所得稅法第4條之1再次修正，自105年1月1
日起停止課徵證所稅，立法理由揭示：觀察歷次證所稅改革
時，或有以證交稅徵收率調整作為配套，54年停徵個人證所
稅時，證交稅恢復課徵，徵收率為1.5‰；63年全面課徵證所
稅，證交稅徵收率維持1.5‰；65年停徵個人證所稅，67年證
交稅徵收率由1.5‰調高至3‰；78年全面課徵證所稅，證交稅
徵收率由3‰調降至1.5‰；79年全面停徵證所稅，證交稅徵收
率由1.5‰調高至6‰，嗣於82年調降為3‰實施至今，可見證所
稅及證交稅二者具有連動關係；復因102年起恢復課徵個人
證所稅，鑑於自102年實施證所稅以來，爭議不斷，為消除
股市不確定因素，爰停止課徵所得稅等語，惟未同步修正系
爭條例。迨至110年1月1日起，未上市櫃股票之交易所得，
恢復納入個人基本所得額課徵，系爭規定修正為：「個人之
基本所得額，為依所得稅法規定計算之綜合所得淨額，加計
下列各款金額後之合計數：……三、下列有價證券之交易所
得：(一)未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之
公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納憑證及
表明其權利之證書。……」立法理由仍揭示：基於是類股票
易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，應依本條例制定目
的，將其交易所得恢復納入基本所得額，以維護租稅公平，
爰增訂第3款第1目等語。

(四)證交稅之課徵，依證交稅條例第1條規定，以有價證券之買
賣交易行為為對象，係針對交易行為課稅，且出售股票未必
有所得，核與證所稅係基於證券交易之所得課稅不同，難認

二者均予課徵有重複課稅之問題。司法院釋字第693號解釋理由並闡述：所得稅法第4條之1停徵證所稅之立法理由，係為簡化證券交易所得之稽徵手續並予合理課徵，以修正證交稅條例提高證交稅稅率方式，將原應併入所得總額課徵所得稅之證所稅停止課徵，而依證交稅條例第1條第1項規定，僅就買賣已發行之有價證券課徵證交稅；證券交易所得而不課徵所得稅，為有所得即應課徵所得稅之例外，其目的為以稅代稅，非在實現量能課稅等語。復參照司法院釋字第657號解釋理由：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，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則等語。準此可知，證券交易所得之課徵，本基於有所得即應課稅之原則，之所以對於股票交易停止課徵所得稅，係立法者衡量證所稅之稽徵手續及成本，以提高證交稅稅率方式替代。嗣立法者考量過度以上開政策目的為減免租稅之優惠，係屬租稅課徵之例外，難以維護租稅公平、確保國家稅收，遂於95年制定系爭條例，實施所得最低稅負制，明文規定納稅義務人最起碼負擔稅捐的義務，並酌量未上市、未上櫃且未登錄興櫃之股票，無公開交易市場，僅透過私人管道轉讓，核與上市櫃股票經金融監督管理委員會較嚴密之監理，交易紀錄留存於臺灣證券交易所或證券櫃檯買賣中心，不易逃漏隱蔽有別，前者股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，將個人應稅之營利所得及財產交易所得轉換為免稅之證券交易所得，自有將該等股票納入個人基本所得額課徵之必要。嗣上市櫃股票及未上市櫃股票幾經同步恢復課徵證所稅、停徵證所稅後，證交稅稅率未再相對調高，立法者再度針對未上市、未上櫃且未登錄興櫃之股票，考量易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，而將未上市櫃股票交易所得，恢復有所得即應課徵所得稅之原則，仍參考95年制定

系爭條例之初衷，納入基本所得額課徵，以維護租稅公平，不予例外所得免除課徵之租稅優惠，雖與上市櫃股票交易仍屬停徵證所稅之情形，形成不同之對待，惟核屬立法形成之範疇，並無違反平等原則、租稅法定主義及財產權之保障。

(五)參以本院108年度大字第3號裁定統一見解之理由已說明：所得稅法採年度課稅原則，對於納稅義務人稅捐負擔能力之衡量，係以一年度為其時間單位。亦即，在年度課稅原則之下，國家對於納稅義務人一個年度內之財產上增益課徵所得稅。基於量能課稅原則及其具體化之客觀淨所得原則，必須計算出客觀淨值，才能作為稅基課稅。所得之計算，係以其本年度收入總額減除相關成本費用、損失後之餘額為所得額（所得稅法第14條、第24條第1項規定參照）；我國所得稅立法對於個人不同之所得分類細項，是較傾向對應不同之成本、費用、損失而為扣除規定，即稅捐法定原則明確，法律未明訂之扣除，法律適用上並不適宜透過類推適用，或自行解釋認屬性質相同應予直接適用。不論營利事業跨幾年度盈虧互抵或個人財產交易損失跨幾年度扣除，才能體現客觀淨所得原則，立法部門才是較適當之決定者等語。系爭條例第12條第2項、第3項業明定：「前項第3款規定有價證券交易所得之計算，準用所得稅法第14條第1項第7類第1款及第2款規定。其交易有損失者，得自當年度交易所得中扣除；當年度無交易所得可資扣除，或扣除不足者，得於發生年度之次年度起3年內，自其交易所得中扣除。但以損失及申報扣除年度均以實際成交價格及原始取得成本計算損益，並經稽徵機關核實認定者為限。」「第1項第3款規定有價證券交易所得之查核，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。」所得稅法第14條第1項規定：「……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

01 產而支付之一切費用後之餘額為所得額。二、財產或權利原
02 為繼承或贈與而取得者……。」查核辦法第1條規定：「本
03 辦法依所得基本稅額條例第12條第3項規定訂定之。」第2條
04 第1款前段規定：「本辦法所稱有價證券，指下列股票、證
05 書或憑證：一、未在證券交易所上市或未在證券商營業處所
06 買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、股款繳納
07 憑證及表明其權利之證書……。」第3條規定：「前條第1款
08 本文所稱未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之
09 公司，指下列公司以外之公司：一、股票已依證券交易法第
10 139條規定上市之公司。二、股票已依證券商營業處所買賣
11 有價證券管理辦法規定上櫃之公司。三、股票已依證券商營
12 業處所買賣有價證券管理辦法規定登錄為櫃檯買賣之興櫃公
13 司。」第4條第1項規定：「第2條規定之有價證券交易所得
14 或損失，以交易時之成交價格，減除原始取得成本及必要費
15 用後之餘額計算之。」第10條第1項第1款：「第4條所定成
16 本，於第2條第1款規定之有價證券，依下列規定認定：一、
17 因購買而取得者，以成交價格為準。」第12條前段：「第4
18 條所稱必要費用，於第2條第1款規定之證券，指證券交易稅
19 及手續費。」是以，買賣未上市櫃有價證券之交易所得，基
20 於所得稅之週期稅採年度課稅原則，以本年度收入總額減除
21 相關成本費用、損失後之餘額為所得額。有關應減除之成
22 本，系爭條例已明文並準用前開所得稅法規定，係指原始取
23 得成本，且未就特定期間持有有價證券予以排除適用，該成
24 本之認定方式，授權查核辦法訂定以成交價格為準，並未逾
25 越上述系爭條例及所得稅法之意旨。另就所得之計算，已明
26 訂證交稅屬應減除之必要費用，是系爭條例針對證券交易所
27 得採所得最低稅負制方式課徵，並無重複徵收證交稅之疑
28 義。

29 (六)查被上訴人查得上訴人於97年10月1日以每股10元購入鳳凰
30 公司股票1,005,000股，又於97年11月7日以每股10元認購增
31 資股票150,000股，共取得鳳凰公司股票1,155,000股，嗣於

110年10月27日以每股24元出售前開1,155,000股，取得證券交易所所得16,086,840元 $[(每股售價24元-每股買價10元) \times 1,155,000股 - 證交稅83,160元]$ ；被上訴人認上訴人出售之系爭股票屬系爭規定所稱「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票」，且無但書免計入情形，其出售所得應計入基本所得額，乃併計上訴人當年度綜合所得淨額1,223,064元，核定基本所得額17,309,904元（綜合所得淨額1,223,064元+未上市櫃股票之有價證券交易所所得16,086,840元）、基本稅額2,121,980元 $[(基本所得額17,309,904元 - 基本所得額免稅額6,700,000元) \times 稅率20\%]$ ，補徵應納稅額2,046,774元（基本稅額2,121,980元-一般所得稅額75,206元）；上訴人並未於法定期間申請復查，於112年5月2日繳清在案，嗣於113年3月29日具文，主張原核定適用法令錯誤，申請依稅捐稽徵法第28條第1項規定，退還已繳納稅款2,046,774元，經被上訴人以原處分否准所請，遞經訴願決定駁回，為原審依法確定之事實，核與卷證相符。原判決並依所得稅法第4條之1規定與系爭規定之修正暨立法理由，及證券交易所之修法歷程論明：上訴人所售系爭股票係未上市櫃公司股票，屬系爭規定之應計入所得，被上訴人核定補徵與租稅法定主義無違，並無因適用法令、認定事實、計算等錯誤致溢繳稅款之情事，上訴人依稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退稅，為無理由等語；並就上訴人主張其無任何租稅規避行為，已繳納證交稅，本件被上訴人核課，屬重複課稅，違反租稅公平及平等原則，且上訴人於97年至109年間持有系爭股票增值部分屬免稅期間，應將之分離扣除等節予以指駁在案，經核與卷內證據並無不合，亦無違反論理法則、經驗法則或理由不備之情事。故依上開規定及說明，原判決駁回上訴人之訴，即無不合。原判決雖疏未就系爭股票交易所得應減除之成本，引述系爭條例第12條第2項準用所得稅法第14條第1項第7類第1款規定，惟於結論尚無影響。上訴意旨仍主張系爭股票交易已繳納證交稅，本件

就交易之所得課徵，屬重複課稅，且無租稅規避情事，不應適用系爭條例，原判決認被上訴人原核定補稅，無適用系爭規定之錯誤，違反租稅法定主義、平等原則及財產權保障云云，無非重述其於原審提出而為原判決所不採之歧異見解主張，並執陳詞及與本件無涉之司法院大法官解釋、行政法院判決為爭議，復以不具拘束力之前任官員針對立法委員詢答之意見，指摘原判決違背法令，洵無可採。

(七)綜上所述，原判決駁回上訴人在原審之訴，核無違誤，並無上訴人所指違背法令之情形。上訴意旨，指摘原判決違法，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 115 年 8 月 20 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 王 碧 芳

法官 王 俊 雄

法官 鍾 啟 煒

法官 陳 文 燦

法官 羅 月 君

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 115 年 8 月 20 日

書記官 林 郁 芳