

臺北高等行政法院判決

108年度訴字第1449號

111年3月24日辯論終結

原告 林錦聖

訴訟代理人 金昌民 會計師

被告 財政部北區國稅局

代表人 蔡碧珍（局長）

訴訟代理人 林婉婷（兼送達代收人）

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國108年7月11日台財法字第10813921460號（案號：10800464號）訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、程序事項：

本件被告代表人原為王綉忠，訴訟中變更為蔡碧珍，業據被告新任代表人提出承受訴訟狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

被告依據查得資料，以原告配偶曾照惠持有未上市（櫃）及非屬興櫃之寶虹科技股份有限公司（下稱寶虹公司），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）股款，惟未於104年度綜合所得稅結算申報合併報繳證券交易所所得，乃核定證券交易所所得新臺幣（下同）3,927,000元（不併計綜合所得總額，按稅率15%分開計算應納稅額，合併報繳），證券交易所所得稅額589,050元，並核定原告104年度綜合所得淨額0元，扣繳稅額及可扣抵稅額35,286

元，並依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額553,764元（證券交易所稅額589,050元-扣繳稅額及可扣抵稅額35,286元）處以0.5倍之罰鍰276,882元。原告不服，申請復查結果，經被告以108年4月17日北區國稅法二字第1080005215號復查決定，追減罰鍰55,377元（即罰鍰變更為221,505元），其餘復查駁回，原告仍表不服，提起訴願經決定駁回後，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)復查及訴願決定以舊時之低階解釋令，凌駕法律位階之企業併購法新法，於法有違：

1.企業併購法91年1月15日制定後，歷經93及104年修訂，在制定及修正同期間，所得稅法第4條之1規定，證券交易所得均屬停徵階段，遂未列入證券交易所得免稅。然依91年1月15日制定企業併購法第34條（現行法為第39條）兩家企業股份轉換係免徵證券交易稅之立法精神，證券交易所得若於當時需要課徵，容當納入。股份轉換不能視為一般交易，故免「證券交易稅」；既然不能視為一般證券交易，而無「證券交易」之基礎，則證券交易所得顯然即無所附麗。

2.企業併購法為獎勵企業間「收購」及股東之「股份轉換」，於該法第39條明定相關租稅優惠，且企業併購法係公司法之特別法。而財政部69年5月5日台財稅字第33561號解釋函（下稱財政部69年5月5日函）係根據「公司法」規定，對於公司新設立或增資時，股東得以非現金之股票抵繳行為而課以所得稅，兩者顯著不同。復查及訴願決定援引財政部69年5月5日函稱系爭證券交易係屬認購股東之證券交易所得，顯與企業併購法第4條、修正後之第34條、第39條規定相悖。

3.被告稱企業併購法第39條之免稅稅目都是行為稅，與所得無關，然本件寶虹公司股東因股份轉換之股票過戶，亦屬於暫時性質，其證券交易所得亦「未真正實現」，需等到

01 股東將轉換後之翔名公司股票實際賣出，現金入袋後，才
02 能課稅。

03 (二)被告援引法源失當：

- 04 1.被告依個人證券交易所或損失查核辦法（下稱查核辦
05 法）第8條第7款，稱本件應以股份轉換基準日，即104年4
06 月30日之收盤價格每股71.1元計算收入。先不論查核辦法
07 僅適用一般公司法之股權轉換，不適用企業併購法，就查
08 核辦法第8條第7款全文觀之，亦並未指明收購基準日即為
09 股份轉換基準日。
- 10 2.復查及訴願決定以財政部98年11月30日台財稅字第098049
11 02120解釋函令（下稱財政部98年11月30日函）規定為依
12 據，認為翔名公司發行新股作為對價「購買」寶虹公司股
13 權，與存續公司「合併」發行新股作為對價不同為由，不
14 能適用財政部103年12月1日台財稅字第10304030470號解
15 釋函令（下稱財政部103年12月1日函）以董事會決議日
16 （103年8月14日）為價值認定基礎（附件5），而須以股
17 份轉換基準日（104年4月30日）為基礎。
- 18 3.財政部98年11月30日函之立意精神，係「應以確定換股比
19 例時所定合併對價價值認定」，而財政部103年12月1日函
20 更進一步指出，上市、櫃公司既然於董事會決議日「已確
21 定換股比例、且有公開明確市價」，就應提早以此日為對
22 價基準日。復查及訴願決定忽視立法精神，只在「股份轉
23 換」不等同「合併」打轉，蓄意曲解法令，殊不知無論
24 「合併」、「收購」都是「結果」，均需透過「股份轉
25 換」過程。
- 26 4.原告配偶僅係被動由寶虹公司股東身分轉換成為翔名公司
27 股東身分，並無「證券交易」之事實，遑論核有「證券交
28 易所得」，依被告及訴願機關見解，亦至多以翔名公司於
29 103年8月14日召開之董事會之當日收盤價，即每股52.1元
30 來核課收入，而非換股基準日104年4月30日之收盤價71.1
31 元（翔名公司收購寶虹公司期間，財團法人中華民國證券

櫃檯買賣中心亦認定翔名公司之收購代價每股約為50元)。

5.被告准許收購方(姑且稱買方)翔名公司103年8月14日董事會同意日之收盤價格每股52.1元作為收購成本之入帳基礎，但不准相對人(姑且稱賣方)寶虹公司股東以此價格作為課稅依據，而需採用104年4月30日之收盤價格每股71.1元計算收入，造成買、賣雙方不等價，並不合理。

6.縱令須計算證券交易所所得，然前兩筆係98年4月10日以每股10元取得50,000股，99年11月12日以每股10元取得20,000股，依所得稅法第14條第1項第7類第3款規定，其成本計算應適用同法第14條之2第7項後段應採先進先出法單獨計算，不應與103年8月12日取得之股數，綜合加權平均法計算其所得。

(三)自52年修正所得稅法個人證券交易所所得需課稅以還，我國大部分時間時係處於停徵證券交易所所得稅階段。被告所稱「有所得必須課稅，是天經地義」，不必然成立。我國個人證券交易所所得課稅期間，只有79年及102至104年間，亦即個人證券交易所所得停徵是常態，課稅反而是異常。

(四)關於基準日時點之認定：

1.翔名公司於104年6月15日方經登記主管機關經濟部核准，因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，股票不可能早於104年6月15日前印製，當不能交付原告配偶並讓原告之配偶處分，故被告稱原告之配偶於104年4月30日取得翔名公司股票，以翔名公司與寶虹公司股份轉換基準日104年4月30日為本案增額計算基礎，明顯有誤。

2.本案爭議之課稅時間點有3個點，一為併購公司(翔名公司)103年8月14日董事會決議之收購基準日；二為被告所稱104年4月30日股份轉換基準日；三為原告之配偶106年7月以後實際出售翔名公司股份之日。前兩個時點均屬於所得收付之未實現點，至第三個時點雖屬可處分日，但原告

之配偶持有轉換後之翔名公司股票仍未實際售出，亦屬於未實現點。縱令被告不遵守司法院釋字第377號「個人所得以實現為基礎」之解釋意旨，至多亦僅能以財政部103年12月1日函，每股52.10元作為寶虹公司之股東因股票轉換而增益之計算基礎。

3.關於翔名公司成本入帳金額及時點，被告捨棄財政部103年12月1日函之行政命令於不顧，卻引不具拘束力之第三方會計師簽證報告為由抗辯。先不論本項是否為財務報表與稅務申報間之時間性或永久性差異，單憑法令位階適用之優先順序，被告已明顯未依法行政。

(五)另參經濟部107年12月19日經商字第10702426510號函可認，「股份交換」與「股份轉換」乃不同之情形，不應混淆。另按企業併購法第4條第4款及第44條規定，並輔以計算式佐證，「股份轉換」與「合併」、「收購營業、財產」具有相同之經濟實質效果，應享用相同之租稅優惠措施。

(六)翔名公司、寶虹公司於股份轉換時，因均無所得，未課徵營利事業所得稅。基於稅收以不干預經濟、平等對待一切納稅人為目標之租稅中立原則，對於收購股份（轉換）、營業權、財產三者之租稅待遇應相同。因此，若股份轉換會產生所得，當同營業權、財產免徵營利事業所得稅。企業併購法第39條及第44條之租稅優惠，適用對象雖為「公司」階段，但依據財政部101年8月15日台財稅字第10104557770號函（下稱財政部101年8月15日函），公司股東身份亦可比照適用。準此立法意旨，與金融控股公司法第28條規範相當之企業併購法第39條及第44條等之租稅優惠，對本件讓與公司股東，自有其適用。

(七)罰鍰部分

1.誠如前述，原告之配偶等係104年7月8日以後取得翔名公司股份轉換新股票，在此之前不可能出售該等股票，自無現金流入紀錄。基於所得稅「個人以收付實現為原則」，一般納稅義務人不可能申報所得稅。

01 2.按納稅者權利保護法第16條之規定，係以故意或過失為處
02 罰要件。本案就是否適用「所得稅法」或「企業併購法之
03 租稅減免措施」，不僅當事人雙方存在重大爭議，連本院
04 之法官間亦有不同見解。且因證券交易所稅已停徵數十
05 年，甚至專業之被告及其管轄之竹東稽徵所，於初始亦不
06 熟悉，顯見原告未申報本案，並非出於故意或過失，不應
07 受罰等語。

08 (八)並聲明求為判決：1.訴願決定及原處分（即復查決定）不利
09 於原告部分均撤銷。2.訴訟費用由被告負擔。

10 四、被告則以：

11 (一)證券交易所得部分

12 1.原告配偶抵繳翔名公司股票股款之價額（每股71.1元）超
13 過寶虹公司股票取得成本（每股15元），其價差利益已具
14 備所得性質，自屬已實現之所得，即應課徵綜合所得稅。

15 2.又原告配偶自98年4月10日、99年11月12日及103年8月12
16 日取得寶虹公司股票，迄轉換為翔名公司股票時（即轉換
17 基準日104年4月30日），其中103年8月12日取得35,000
18 股，持有期間未滿1年；98年4月10日及99年11月12日取得
19 之股票50,000股、20,000股，持有期間超過1年，依行為
20 時相關規定，持有滿1年以上者，於出售時，得僅以其交
21 易所得之半數作為當年度所得，其餘半數免稅，是原告配
22 偶因轉讓寶虹公司股票之證券交易所得為3,927,000元
23 〔持有未滿1年35,000股 $\times$ （71.1元－15元）＋持有滿1年
24 以上70,000股 $\times$ （71.1元－15元） $\times$ 1/2〕。又證券交易所
25 得不併計綜合所得總額，係按15%之稅率分開計算應納稅
26 額，由納稅義務人合併報繳，原核定原告配偶應課稅之證
27 券交易所得額3,927,000元及證券交易所得稅額589,050元
28 （3,927,000 $\times$ 15%）尚無不合。

29 3.另財政部103年12月1日函所指係規範上市、上櫃或興櫃公
30 司採用國際財務報導準則處理會計事項，其以股份為對價
31 進行「合併」，「存續公司」因合併發行新股之股份對價

01 價值認定，應以董事會決議日之市價為準，與本件翔名公
02 司係以「股份轉讓」方式，發行新股作為對價用以「購
03 買」寶虹公司股權時，「寶虹公司股東」應以股份轉換基
04 準日之翔名公司股價計算證券交易收入，兩者租稅主體及
05 適用情形不相同。

06 4.企業併購法第39條係指「免徵證券交易稅」，尚不能援引
07 為股東個人證券交易所得稅免稅依據。

08 5.原告配偶於其投資之寶虹公司被翔名公司收購時，未選擇
09 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
10 股份，而係讓與其原持有之股票以繳足承購他公司發行新
11 股股款之股份轉換行為，縱使為被動，仍屬「交換」行
12 為，亦為所得稅法第9條所稱之交易，自應列入所得課稅
13 的範圍。

14 6.又原告配偶於股份轉換基準日104年4月30日既已依企業併
15 購法第29條規定之股份轉換方式以股換股，取得翔名公司
16 所發行新股，即取得股東之地位，而得行使股東之權利，
17 自有股票所得之歸屬。

18 7.觀企業併購法第39條、第44條及金融控股公司法第28條第
19 4款規定，均未就公司個人股東讓與其原持有之股票以繳
20 足承購他公司發行新股股款之股份轉換行為，免徵證券交
21 易所得稅，自不得基於類推適用之法理，而免徵證券交易
22 所得稅。

23 8.本件所得計算方式係依據所得稅法第14條之2第8項前段及
24 查核辦法第18條第1項規定，證券之「成本」採加權平均
25 法，所得稅法第14條之2第8項後段係規定證券之「持有期
26 間」（為計算有無所得稅第14條第1項第7類第3款規定之
27 減半課稅）採先進先出法認定。

28 9.本件案情相同事件，業經最高行政法院109年度上字第826
29 號、109年度上字第828號、109年度上字第950號、109年
30 度上字第957號等判決駁回在案。

31 (二)罰鍰部分

01 1.原告配偶104年度有系爭證券交易所得，即應申報，原告
02 如不諳稅法規定，亦可於申報前向稽徵機關洽詢確認，其
03 未盡詳實申報之義務，致短漏報系爭證券交易所得，核有
04 應注意能注意而不注意之過失，已合於所得稅法第110條
05 第1項規定之裁罰要件。

06 2.原告於辦理104年度綜合所得稅結算申報，既未充分揭露
07 「股份轉換」情事，復未說明係因法律屬性有爭議而未繳
08 納所對應之稅款，未盡誠實申報義務，自屬漏稅違章行
09 為，尚難因其對於應否申報系爭證券交易所得之法律見解
10 歧異，即謂其主觀上無漏報課稅所得額之過失。

11 3.被告審酌該短漏報所得非屬處分核定前已填報扣免繳憑單
12 及股利憑單之所得，以及非屬應填報緩課股票轉讓所得申
13 報憑單之所得，且非屬以他人名義分散所得情形者，按所
14 漏稅額553,764元處0.5倍罰鍰276,882元，並於復查決定
15 審酌原告業於107年12月5日繳清應納稅額589,050元，酌
16 予減輕裁罰倍數20%，改按所漏稅額553,764元處0.4倍罰
17 鍰221,505元，將原處罰鍰276,882元予以追減55,377元等
18 情，業已考量其當年度漏報之金額情形，而依相關規定及
19 納稅者權利保護法第16條第3項暨稅務違章案件裁罰金額
20 或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表）規定，為本件之裁
21 罰並無違誤等語。

22 (三)爰聲明求為判決：1.駁回原告之訴。2.訴訟費用由原告負擔
23 。

24 五、上開事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有翔名公
25 司與寶虹公司103年8月14日股份轉換契約（原處分卷第9至
26 16頁）、翔名公司變更登記表及104年5月1日會計師發行新
27 股變更登記資本額查核報告書（原處分卷第17至27頁）、寶
28 虹公司申報之曾照惠股東投資變動情形表（原處分卷第37
29 頁）、公開資訊觀測站翔名公司基本資料查詢（原處分卷第
30 64頁）、翔名公司103年8月14日股價查詢（原處分卷第60
31 頁）、翔名公司103年8月14日及104年4月22日於公開資訊觀

01 測站發布之重大訊息（原處分卷第43、61至63頁）、櫃買中
02 心104年3月13日證櫃監字第1040200193號同意函（原處分卷
03 第59頁）、原告104年度綜合所得稅結算申報審核專用申報
04 書（原處分卷第46至50頁）、104年度綜合所得稅核定通知
05 書（原處分卷第51至52頁）、違章案件漏稅額計算表（原處
06 分卷第45頁）、罰鍰裁處書（原處分卷第44頁）、被告108
07 年4月17日北區國稅法二字第1080005215號復查決定書（原
08 處分卷第116至124頁）、財政部108年7月11日台財法字第10
09 813921460號訴願決定書（原處分卷第138至149頁）等附本
10 院卷、訴願卷及原處分卷可稽，堪認為真正。

11 六、兩造之聲明陳述均如上述，兩造之主要爭點為：(一)翔名公司
12 與寶虹公司進行股份轉換，原告配偶曾照惠以其持有之寶虹
13 公司股票讓與翔名公司，以取得翔名公司所發行之新股，是
14 否使原告配偶因此而獲有證券交易所得？(二)就本件證券交易
15 所得之增益計算，應以何基準日認定交易轉讓時點？(三)被告
16 所核定補徵之稅額及罰鍰，有無違誤？

17 七、本院之判斷：

18 甲、證券交易所得部分：

19 (一)按所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個
20 人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所
21 得稅。」行為時所得稅法第4條之1規定：「自中華民國79年
22 1月1日起，證券交易所得停止課徵所得稅，……但自102年1
23 月1日起，個人下列證券交易所得課徵所得稅，……一、上
24 市、上櫃或興櫃股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明
25 其權利之證書。二、前款以外之股票、新股權利證書、股款
26 繳納憑證及表明其權利之證書。」第9條規定：「本法稱財
27 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
28 進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發
29 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
30 項規定：「（第1項）個人之綜合所得總額，以其全年下列
31 各類所得合併計算之：……第七類：財產交易所得：凡財產

01 及權利因交易而取得之所得：一、財產或權利原為出價取得
02 者，以交易時之成交價額，減除原始取得之成本，及因取
03 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
04 額。……三、個人購買或取得股份有限公司之記名股票或記
05 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
06 發債券，持有滿1年以上者，於出售時，得僅以其交易所得
07 之半數作為當年度所得，其餘半數免稅。（第2項）前項各
08 類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府
09 規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當
10 地時價計算。」可知，「證券交易所得」在所得稅法之規範
11 體系中，係歸類於個人綜合所得稅中之「財產交易所得」。
12 所謂「財產交易所得」，依同法第9條及第14條第2項規定，
13 包括各種財產因買賣或「交換」所生增益，且所得不以金錢
14 為限，尚包括實物與權利。從而，納稅義務人藉由買賣或交
15 換證券所生增益，均屬證券交易所得之課稅客體。

16 (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：

17 「本法用詞定義如下：……五、股份轉換：指公司經股東會
18 決議，讓與全部已發行股份予他公司作為對價，以繳足公司
19 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
20 為。」第12條第1項第5款規定：「公司於進行併購而有下列
21 情形，股東得請求公司按當時公平價格，收買其持有之股
22 份：……五、公司進行第29條之股份轉換時，進行轉換股份
23 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
24 東會集會前或集會中，以書面表示異議，或以口頭表示異議
25 經記錄，放棄表決權者。」第29條規定：「（第1項）公司
26 經股東會決議，得以股份轉換之方式，被他既存或新設公司
27 收購為其百分之百持股之子公司，並依下列各款規定辦理：
28 一、公司股東會之決議，應有代表已發行股份總數三分之二
29 以上股東之出席，以出席股東表決權過半數之同意行之。預
30 定之受讓股份之公司為既存公司者，亦同。……」是個人股
31 東如因所投資公司進行股份轉換，被他公司收購為100%持股

01 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
02 定，請求收購公司按當時公平價格，收買其持有之股份；而
03 係選擇讓與原持有股票，以繳足收購公司發行新股之股款
04 者，該股票所抵繳股款金額超過其取得成本部分，因該財產
05 上增益已歸屬於取得人，即為因證券交換所發生之增益，屬
06 所得稅法所稱「證券交易所得」，於個人證券交易所得稅恢
07 復課徵期間（即102年1月1日起至104年12月31日止），應課
08 徵證券交易所得稅。至其稅額之計算方法，依所得稅法第14
09 條第1項第7類第3款，與行為時（即104年1月14日修正）同
10 法第14條之2第1、3、8、10項：「（第1項）第4條之1但書
11 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
12 規定辦理。……（第3項）納稅義務人本人、配偶……依前2
13 項規定計算之證券交易所得額，不併計綜合所得總額，按1
14 5%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報繳。……
15 （第8項）個人出售第4條之1但書規定之證券，其成本之計
16 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
17 有期間……之認定，應採用先進先出法。……（第10項）證
18 券交易所得或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認
19 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
20 之核定等事項之辦法，由財政部定之。」及同法施行細則第
21 46條第1項第3款：「（第1項）本法第44條所定實際成本之
22 估價方法如下：……三、採加權平均法者，應依存貨之性質
23 分類，其屬於同一類者，以自年度開始之日起，併同當年度
24 中添置存貨之總金額，除以總數量，以求得其每一單位之取
25 得價格。……」暨依所得稅法第14條之2第10項授權訂定之
26 行為時（即102年8月26日修正）查核辦法第2條第2款：「本
27 辦法所稱證券，指下列股票、證書或憑證：……二、本法第
28 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
29 票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書。」
30 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
31 損失，以交易時之成交價格，減除原始取得成本及必要費用

01 後之餘額計算之。」第8條第7款：「第2條第1款及第2款規
02 定之證券，其轉讓之日，以下列日期為準：……七、因所投
03 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
04 換者，為收購基準日。」第15條第1項第1款：「第4條所定
05 成本，於第2條第1款及第2款規定之證券，依下列規定認
06 定：一、因購買而取得者，以成交價格為準。」第18條：
07 「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
08 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
09 之證券，依本法施行細則第46條規定之加權平均法計算
10 之。」等規定，係以收購基準日（即交易時）之成交價格，
11 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
12 1年以上始出售，僅以交易所得之半數作為當年度所得，其
13 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
14 第46條規定之加權平均法計算成本，惟不併計綜合所得總
15 額，按15%之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務人合併報
16 繳（最高行政法院109年度上字第950、957號判決意旨參
17 照）。

18 (三)經查，原告配偶曾照惠分別於98年4月10日、99年11月12日
19 及103年8月12日以每股份10元、10元及25元取得寶虹公司股
20 票50,000股、20,000股及35,000股。翔名公司與寶虹公司於
21 103年8月14日簽訂股份轉換契約書，雙方同意依據企業併購
22 法第29條規定之股份轉換方式，約定以每1股寶虹公司記名
23 式普通股股份換發翔名公司記名式普通股股份1股之換股比
24 例，由翔名公司發行新股予寶虹公司股東，以收購寶虹公司
25 全部已發行股份。嗣於104年4月30日股份轉換基準日，翔名
26 公司以每股71.1元價格發行9,200,000股新股，總共以654,1
27 20,000元價格收購寶虹公司9,200,000股之股權（依據會計
28 師資本額查核簽證報告，翔名公司認列寶虹公司股權投資之
29 收購價格為654,120,000元，而此次增資，翔名公司股本增
30 加92,000,000元、資本公積增加562,120,000元，發行價格
31 總計為654,120,000元，有原處分卷第20頁經會計師查核之

01 翔名公司資本額變動表附卷參照），而原告配偶曾照惠以在
02 寶虹公司原持股數105,000股獲配發翔名公司新股105,000股
03 等情，有寶虹公司填報之曾照惠股東投資變動情形表（原處
04 分卷第37頁）、翔名公司與寶虹公司簽訂之股份轉讓契約書
05 （原處分卷第9至16頁）、翔名公司104年4月22日於公開資
06 訊觀測站發布之重大訊息（原處分卷第43頁）、翔名公104
07 年5月1日會計師發行新股變更登記資本額查核報告書暨所附
08 資本額變動表及轉換股份配股明細表（原處分卷第18至22
09 頁）可稽。惟原告104年度綜合所得稅結算申報，並未列報
10 其配偶曾照惠讓與原持有寶虹公司股票之證券交易所得，經
11 被告查獲，乃按翔名公司會計師資本額查核簽證報告書所載
12 該公司104年4月30日股票收盤價格71.1元為成交價格，並按
13 加權平均法計算原持有寶虹公司每股取得成本為15元【（10
14 元×70,000股＋25元×35,000股）／（70,000股＋35,000
15 股）】，且出售70,000股部分按所得之半數（因持有期間滿1
16 年）核定104年度證券交易所得3,927,000元【（71.1元-15
17 元）×70,000股×1/2+（71.1元-15元）×35,000股，所得計算
18 詳見原處分卷第38頁】。揆諸前揭規定及說明，翔名公司因
19 與寶虹公司進行股份轉換，故而發行新股為對價以收購寶虹
20 公司全部已發行股份，是原告配偶曾照惠係以持有之寶虹公
21 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
22 公司新股股款之金額超過其取得成本部分，屬於原告配偶曾
23 照惠之證券交易所得，於個人證券交易所得稅復徵期間，自
24 應課徵所得稅。此項所得之計算，依行為時所得稅法第14條
25 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
26 轉讓實際發生日，收購公司所支付財產（可以股份、現金或
27 其他財產為之）之價值作為認定標準。原告配偶以寶虹公司
28 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
29 日確定歸屬於原告配偶，依法即屬「所得實現」（即有股票
30 取得之歸屬；企業併購法於104年7月8日修正公布新增第33
31 條：「公司為股份轉換之決議後，應於股份轉換基準日30日

前，將下列事項公告並分別通知各股東及記載於股東名簿上之質權人：一、董事會或股東會決議之要旨。二、股份轉換基準日發生股權移轉之效力。三、股東應於股份轉換基準日1日前將其持有之股票提出於公司；未提出者，其原持有之股票失其效力。」規定，亦另明文規範股份轉換基準日發生股權移轉之效力）。且參以翔名公司於該轉換案104年4月22日主管機關公告生效日之同日，於公開資訊觀測站公告「董事長訂定股份轉換基準日為104/04/30」（見原處分卷第43頁），並且於上則公告所揭示之股份轉換基準日（即104年4月30日）發行新股共9,200,000股（見原處分卷第22頁），並將其中105,000股配發予原告配偶曾照惠（見原處分卷第19頁）。換言之，原告配偶曾照惠讓與原持有寶虹公司股票以換取翔名公司發行新股之每股成交價格為股份轉換基準日104年4月30日翔名公司股票收盤價格71.1元。從而，本件證券交易之「實際成交價格」每股為71.1元且此成交價格已經稽徵機關查得，並無稽徵機關「無法查得交易時之實際成交價格」之情。是被告依上開規定以股份轉換基準日104年4月30日翔名公司股票之收盤價為據，計算證券交易所得，核定轉讓當年度應課稅之證券交易所得額，尚無不合。原告主張本件並無證券交易所得，且104年4月30日股份轉換基準日不是股票交付日，當時所得並未實現，被告為本件課稅處分，違反企業併購法立法目的及個人綜合所得稅收付實現原則，於法有違云云，容非可採。

(四)企業併購法性質上為企業進行併購時所應遵守之特別法，該法第2條第1項規定「公司之併購，依本法之規定；本法未規定者，依公司法、證券交易法、促進產業升級條例、公平交易法、勞動基準法、外國人投資條例及其他法律之規定。」亦即企業併購所進行之各種程序，並不會改變其原有之性質，如併購涉及不動產產權之移轉，仍屬民法物權編之問題；如涉及解僱勞工，即屬勞動基準法之事項等等。如有企業併購法所未規定事項，即應回歸各事項之本質所應適用之

01 法領域內規範。原告配偶曾照惠係以持有之寶虹公司股票抵
02 繳翔名公司發行新股之股款，該股票所繳足翔名公司新股股
03 款之金額超過其取得成本部分，該股東所獲得之增益，是否
04 該當所得稅法所規定之所得類別？在企業併購法未有明文
05 時，即應回歸適用所得稅法（最高行政法院109年度上字第7
06 32號判決意旨參照）。又企業併購法第39條及第44條係以規
07 範企業之租稅為內容，尚不能援引為股東個人免稅依據。現
08 行企業併購法第39條（104年7月8日修正前條次為第34條）於
09 91年2月6日制定並分別於93年5月5日及104年7月8日歷經第1
10 次及第2次修正。然查，制訂及歷次修正之條文，就公司進
11 行分割、收購或合併而為財產或股權移轉者，均僅有對發生
12 之印花稅、契稅、證券交易稅予以免徵，而與所得稅性質相
13 類之土地增值稅，則是准予先記存而於再移轉時徵收，並非
14 將之免徵。是而，此條文於個人證券交易所得稅復徵期間內
15 （自102年1月1日起至104年12月31日止）之修正（即第2次修
16 正），就公司進行併購而為有價證券移轉者，仍僅針對發生
17 之證券交易稅為免徵，並未有將證券交易所得稅也納入減免
18 之範圍。該規定立法理由雖稱：「一、因併購而為財產或股
19 份之移轉，如僅係形式上之轉移，與一般應稅交易行為之本
20 質應有區別，為鼓勵併購強化企業經營效率與競爭能力，應
21 對進行併購而發生之稅捐，在一定條件之下，給予適當之減
22 免。……應免徵其為辦理財產或股權移轉而發生之稅捐，包
23 括免徵……證券交易稅。……三、證券交易稅條例第1條第1
24 項規定，凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，應徵
25 收證券交易稅。公司其股東以交換股份方式完成併購，並非
26 買賣有價證券，應免課徵證券交易稅。」然由企業併購法第
27 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
28 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
29 第39條之修正，而此次修正，證券交易所得稅仍舊未被納入
30 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
31 發生稅捐之減免範圍。

01 (五)憲法第7條：「中華民國人民，不分男女、種族、階級、黨
02 派，在法律上一律平等。」此項憲法所保障人民之平等權，
03 在租稅行政領域，為課稅平等原則（稅捐負擔平等），其內
04 涵包括依據納稅義務人個人之稅捐負擔能力課稅之「量能課
05 稅原則」。在量能課稅原則下，負擔課稅能力之指標（稅捐
06 財）有三：所得、財產及消費。而消費課稅依其性質可分為
07 消費稅（對消費行為課稅）及交易稅（對交易行為課稅）。
08 依證券交易稅條例第1條第1項、第2條規定，證券交易稅係
09 對買賣有價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務
10 人，按交易成交價格依所定稅率課徵之稅捐，是其稅捐負擔
11 能力係表現在買賣有價證券之交易行為，其課稅正當性，應
12 在於受益負擔原則，以填補交易秩序之公共服務成本。至於
13 所得稅之稅捐負擔能力係表現在納稅義務人之淨所得，依所
14 得稅法第14條第1項第10類其他所得規定以及司法院釋字第6
15 07號解釋，個人綜合所得之定義與營利事業所得認定之一貫
16 標準，即「純資產增加說」，申言之，個人之所得增益，除
17 法律有減免之規定外，如扣減相關成本、費用或損失後仍有
18 餘額，即應併入納稅義務人之所得予以課稅。準此可知，所
19 得稅與交易稅係二種不同之稅目，其表彰稅捐負擔能力之指
20 標不同，所得稅以「所得」為稅捐客體，針對財產增益為課
21 稅；交易稅則以「交易行為」為稅捐客體，用以填補交易秩
22 序之公共服務成本。兩者稅目、稅捐客體及課徵要件迥然有
23 別。證券交易行為而獲有所得，縱因法律特別規定免除證券
24 交易稅（行為稅）之課徵，亦不得謂證券交易所得稅應同等
25 適用，當然免除。又證券交易所得在所得稅法之規範體系
26 中，係歸類於個人綜合所得稅中之財產交易所得，而所謂財
27 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
28 種財產因買賣或「交換」所生增益，納稅義務人藉由買賣或
29 交換證券所生增益，均屬證券交易所得之課稅客體，且只要
30 有因交換證券所生增益即有所得，並不會因係「股份交換」
31 或「股份轉換」而有區別。本件原告配偶因所投資寶虹公司

01 被翔名公司收購為100%控股子公司，翔名公司以發行新股為
02 對價收購寶虹公司全部已發行股份，進行股份轉換，雖不在
03 證券交易稅之課稅之範圍。然原告配偶以持有之寶虹公司股票
04 抵繳翔名公司發行新股之股款，則該股票所繳足翔名公司
05 新股股款之金額超過其取得成本部分，仍屬於原告配偶之證
06 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
07 得稅。原告主張企業併購法為獎勵企業間「收購」及股東之
08 「股份轉換」，於該法第39條明定相關租稅優惠，且企業併
09 購法係公司法之特別法，「股份交換」與「股份轉換」之適
10 用範圍不同，依企業併購法第39條（原於91年制定時列為第
11 34條）及第44條立法理由可知，「股份轉換」並非「買賣」
12 有價證券，股份轉換並非證券「買賣」或「交換」，非屬財
13 產交易所所得，自無財產交易所所得稅課稅問題，依企業併購法
14 規定，股份轉換與合併具有相同之經濟實質效果，應有相同
15 之租稅待遇，上開換股行為非屬證券交易行為，無證券交易
16 所得，本件課稅處分於法有違云云；容非可採。

17 (六)我國關於個人綜合所得，於所得稅法第14條第1項規定10類
18 所得項目，其中第7類「財產交易所所得」指「凡財產及權利
19 因交易而取得之所得」；同條第2項規定各類所得之計價標
20 準，指明各類所得包括實物、有價證券或外國貨幣等均屬
21 「所得」標的。因此該等所得「標的」，若已確定「歸屬」
22 於特定稅捐主體，依法即屬「所得實現」。所得稅法第9條
23 定義「財產交易所所得」，係指「納稅義務人並非為經常買
24 進、賣出之營利活動而持有之各種財產，因買賣或交換而發
25 生之增益」。又公司股份本身具有一定之財產價值，於公司
26 營業獲益時，股東有機會參與股息與紅利之分派，且持有普
27 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，
28 於公司解散時，股東另有賸餘財產分配之權（公司法第232
29 條第1項、第179條及第330條參照）。原告配偶持有寶虹公
30 司之股份，因而持有股票，以表彰公司股東身分並對公司享
31 有盈餘分派請求權、賸餘財產分派請求權等具財產價值之權

01 利，在股權證券化可以自由轉讓之基礎下，自屬所得稅法第
02 14條第1項第7類所稱之得為財產交易之標的。又雖係基於2
03 家公司之股份轉換契約，原告配偶並未選擇依企業併購法第
04 12條第1項第5款之方式，請求公司收買其持有之股份脫離投
05 資關係，而係踐行股份轉讓之程序，將原所持有寶虹公司股票
06 換取翔名公司之股票，變更其身分為翔名公司股東，縱使
07 為被動，仍屬「交換」行為。而翔名公司也因此取得包括原
08 告配偶在內之全體原寶虹公司股東之股份，而成為寶虹公司
09 股東且為唯一股東。此一換股事實之結果，徵諸經驗法則，
10 自足以認定除2家公司成立股份轉換之契約關係外，原告配
11 偶與翔名公司間亦具有換股之合意，而其換得之股票合於同
12 法第14條第2項規定之所得性質為「有價證券」，如經計算
13 結果有所增益，自該當所得稅法第9條所指「因『交換』而
14 發生之增益」。原告配偶於股份轉換基準日以寶虹公司股票
15 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
16 公司之股東權，因而改變其所投資之公司，得向所投資公司
17 (翔名公司)行使股東權，且股東權因股份轉換改變所投資之
18 公司，而有不同之內涵，客體對主體之歸屬亦已完成，於取
19 得該翔名公司股票，核有財產上之增益，自有財產交易所得
20 (證券交易所得)之實現，其因此所生財產上增益客觀上提
21 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
22 間，依量能課稅之原則，自應列得課稅的範圍。則被告認此
23 增益應屬當年度原告配偶之應稅所得，於法有據。原告主張
24 寶虹公司自然人股東並未實際買賣股票，僅係被動由寶虹公
25 司股東身分轉換成為翔名公司股東身分，並無「證券交易」
26 之事實，遑論核有「證券交易所得」，新翔名公司股票無異
27 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
28 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
29 為，無證券交易所得云云，並非可採。

30 (七)「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課
31 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
13 行新股股款之股份轉換行為，免徵證券交易所所得稅。又稅捐
14 之減免核屬租稅優惠事項，依上述司法院釋字第657號解釋
15 理由書意旨，既應以法律或法律明確授權之命令定之，自不
16 得透過「類推適用」方式為之。是就公司個人股東讓與其原
17 持有之股票以繳足承購他公司發行新股股款之股份轉換行
18 為，自不得基於類推適用之法理，類推適用前揭規定，而免
19 徵證券交易所所得稅。原告主張企業併購法係比照金融機構合
20 併法及金融控股公司法而制定之專法，金融控股公司法相對
21 於企業併購法在租稅優惠上並無法律特殊性，本案股份轉換
22 之股東取得併購公司之股份，自應類推適用，免徵證券交易
23 所得稅，又依據財政部101年8月15日函（要旨：金融控股公
24 司以新股及現金取得金融機構全部已發行之股份，該金融機
25 構股東以其所持有之股份換取金融控股公司股份，得適用金
26 融控股公司法第28條第4款規定免徵所得稅及證券交易
27 稅……）公司股東身份亦可比照適用企業併購法第39條第4
28 條之租稅優惠，免徵所得稅云云，並非可採。另查原告配偶
29 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
30 定之股份轉換方式以股換股，取得翔名公司所發行新股，即
31 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。原告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，所得業已實現，被告以該日翔名公司股票之收盤價為據，計算其證券交易所得，容無違誤。原告另主張翔名公司於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原告可支配狀態，所得未實現，本件課徵證券交易所得稅，援引法源失當，且與經濟部令釋意旨相違背云云，均難採據。

(八)企業併購法所指「合併」係參與公司其中之一存續或全部消滅，由存續（或新設）公司承受消滅公司之權利義務，並以存續（或新設）之股份、或其他公司之股份、現金或其他財產作為對價之行為（企業併購法第4條第4款法文參照）。是以，存續（或新設）公司所收購者係消滅公司之淨資產，而此消滅公司淨資產之收購對價，除現金以外，存續（或新設）公司尚可以公司之股份、他公司之股份或其他財產等以為支付。故而，就存續（或新設）公司而言，其所收購之標的既為同一（即消滅公司之淨資產），雖其收購對價之支付種類有多樣，然不可因其採用支付類別有不同而異其價值認定。又，就合併消滅公司之股東而言，其原持股之公司既因合併而消滅，是該等股東自消滅公司所取得者，屬於其等股東對消滅公司原始出資額之退回，故若合併消滅公司取得之合併對價超過其全體股東出資額，該等股東所獲分配超過出資額部分，應屬於「股利所得」，與證券交易所得並無關涉。職是，財政部發布103年12月1日函第1點及第2點：「一、自102年起，上市、上櫃或興櫃公司採用國際財務報導準則處理會計事項，其以股份為對價進行合併，存續公司因合併發行新股之股份對價價值，應以董事會決議日確定換股比例之股份對價價值認定。其每股價值，屬上市或上櫃股票者，以董事會決議日之收盤價為準，……。二、合併消滅

01 公司應於合併基準日按前揭因合併所發行股份對價之價值，
02 依……規定計算其股東之股利所得（投資收益），依規定課
03 徵所得稅。」因合併對價之金額係於董事會決議日時所確
04 定，是乃解釋於上市（櫃）公司以股份為對價進行「合併」
05 之情形，應以該公司發行股份於此日之總價值（即發行股數
06 與董事會決議日每股收盤價之乘積）為準，始能與以現金或
07 其他資產等為支付所認定之對價金額為一致，並且，合併消
08 滅公司亦應按此價值計算其股東獲得分配之「股利所得」。
09 然而，企業併購法所指「股份轉換」係指收購公司以其股份
10 為對價（企業併購法第4條第5款於104年7月8日修正增列
11 「現金」或「其他財產」亦得為併購之對價），取得他公司
12 全部已發行股份，他公司成為其100%控股子公司之行為
13 （企業併購法第4條第5款及第29條法文參照）。換言之，被
14 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
15 司100%持股之子公司。是就被收購公司之股東而言，其交
16 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
17 與合併交易態樣，係由合併消滅公司取得合併對價，並依原
18 始出資額將之退還、分配予其股東，兩者之交易性質原本不
19 同。是以，股份轉換時，被收購公司股東轉讓原持有股份之
20 價格若有超過其取得成本部分，屬於「證券交易所得」，因
21 此，股份轉讓價格自應以「轉讓實際發生日」收購公司所支
22 付財產（可以股份、現金或其他財產為之）價值為認定，方
23 符合所得稅法中以「交易時」之成交价格減除原始取得成本
24 之「所得」概念。原告主張援用財政部103年12月1日函以合
25 併存續公司董事會通過日之收盤價為股份轉換之成交价格，
26 計算證券交易所得，尚難憑採。

27 (九)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
28 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
29 項前段已明定，將個人出售股票之證券交易所得其成本應採
30 用加權平均法計算之，並未允許採用其他方法；而該項後段
31 所定先進先出法之採用，係在規範所得減半課稅規定（同法

第14條第1項第7類第3款參照)其持有期間之認定方式。是以，個人證券交易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，被告依查核辦法第15條第1項第1款規定及寶虹公司申報之曾照惠股東投資變動情形表（見原處分卷第37頁），認定原告配偶曾照惠於98年4月10日、99年11月12日及103年8月12日分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第14條之2第8項前段規定，採用加權平均法核算取得寶虹公司股票之每股成本為15元，並依該項後段規定，採用先進先出法認定原告配偶持有其於98年4月10日及99年11月12日取得共計70,000股之股票，符合所得稅法第14條第1項第7類第3款交易所得半數免稅，以交易所得之半數為當年度所得額，核無違誤。原告主張其分別於98年4月10日及99年11月12日以每股10元取得50,000股及20,000股，其成本應適用所得稅法第14條之2後段採先進先出法單獨計算，不應與103年8月12日取得股數綜合按加權平均法計算云云，與法未合，自難憑採。

(十)原告復主張本案換股比例為1比1，翔名公司103年8月14日董事會通過日之收盤價是52.1元，買方翔名公司收購成本是用52.1元入帳，賣方寶虹公司股東當然也應該以52.1元為收入，雙務契約應該對等云云；惟依據翔名公司因股份轉換辦理股本增加變更登記相關資料（原處分卷第9至28頁，變更登記表、會計師資本額查核簽證報告、轉換股份配股明細表、股份轉換契約等參照）顯示，翔名公司認列寶虹公司股權投資之收購價格為654,120,000元，而此次增資，翔名公司股本增加92,000,000元、資本公積增加562,120,000元，發行價格總計為654,120,000元（原處分卷第20頁經會計師查核之翔名公司資本額變動表參照），會計師查核報告並載明：「…本次經董事會決議及與寶虹科技股份有限公司股份轉讓契約書規定，…此次雙方股份轉換係依公平市價評估（翔名科技股份有限公司民國104年4月30日股票收盤價格

01 為71.1元），並以購買法入帳，…。」（原處分卷第22頁參
02 照）可知，翔名公司係以每股71.1元之價格向寶虹公司股東
03 收購共9,200,000股之寶虹公司股票，其入帳之收購成本總
04 計為654,120,000元（即71.1元×9,200,000股），原告所稱
05 買方翔名公司以52.1元入帳，核非實情。況本件原告配偶以
06 寶虹公司股票交換取得之標的即翔名公司所發行新股，於10
07 4年4月30日確定歸屬於原告配偶，依法即屬「所得實現」
08 （即有股票取得之歸屬）。被告以原告配偶以其持有寶虹公
09 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，
10 自有財產交易所得（證券交易所所得）之實現，並以股份轉換
11 基準日104年4月30日翔名公司股票之收盤價為據，計算證券
12 交易所所得，核定轉讓當年度應課稅之證券交易所所得額，於法
13 有據。至被告另援引非針對「股份轉換」而為論述之財政部
14 69年5月5日函、財政部98年11月30日函等意旨，認本件股份
15 轉換亦應課徵證券交易所所得稅；依本院前揭說明，應屬贅
16 述，尚不影響本件課稅處分之合法性，原告主張復查及訴願
17 決定以舊時之低階解釋令，凌駕法律位階之企業併購法，適
18 用法律失當云云，亦非可採。

19 乙、罰鍰部分：

20 (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
21 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
22 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
23 得總額，按百分之15之稅率分開計算應納稅額，由納稅義務
24 人合併報繳。」現行同法第110條第1項規定：「納稅義務人
25 已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定
26 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
27 倍以下之罰鍰。」又納稅者權利保護法第16條第1項、第2項
28 規定：「納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失
29 者，不予處罰。」「納稅者不得因不知法規而免除行政處罰
30 責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。」所得稅係採自
31 行報繳制，納稅者負有應誠實申報納稅之義務，有所得即應

01 申報，此為基本原則，且納稅事實之發生皆源於納稅義務人
02 之生活事實，應為納稅義務人所知悉。納稅義務人對於自身
03 依法定期限誠實申報所得額之客觀義務存在，應注意能注意
04 卻未注意而違反誠實義務，致漏未報繳所得額，造成稅捐機
05 關不知將系爭所得列入當期所得稅捐客體及計算對應稅額，
06 產生漏稅結果，核有過失，自應負法定之漏稅罰責任，不得
07 以不知法令規定而免除其誠實申報之義務，亦無免除漏稅罰
08 責任之理，僅得按其情節，減輕或免除其處罰。

09 (二)行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政
10 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
11 務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」準此，行政罰
12 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
13 之情節，注意有無減輕或免除處罰之事由，慎重裁量求其適
14 切。又違反義務人之應受責難程度，究屬直接故意、間接故
15 意、無認識之過失、有認識之過失、重大過失或輕微過失
16 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
17 酌之情狀之一，而裁罰倍數參考表就違反所得稅法（綜合所
18 得稅）第110條第1項之違章情形區分9種，而以短漏報非屬
19 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
20 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
21 義分散所得情形者，處所漏稅額0.5倍之罰鍰。另於裁罰處
22 分核定前已補繳稅款者，依前規定之倍數酌減百分之20處
23 罰。實已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件之裁罰
24 基準，顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定之「應受責難
25 程度」、「所生影響」及「違反行政法上義務所得之利益」
26 等因素，對其違章情節不同者，予以不同之處罰，自與比例
27 原則無違。

28 (三)查原告配偶曾照惠因翔名公司與寶虹公司進行股份轉換，於
29 104年4月30日以原持有寶虹公司股份共105,000股之股票以
30 繳足其承購翔名公司發行新股之股款，且該股票所抵繳之金
31 額超過其取得成本，原告配偶104年度有系爭證券交易所

得，即應申報，原告係納稅義務人，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所得，核有應注意能注意而不注意之過失，已該當所得稅法第110條第1項規定之裁罰要件。被告依查得資料核定原告配偶104年度證券交易所所得額為3,927,000元，經按所漏稅額553,764元處0.5倍罰鍰276,882元。原告不服申經復查，被告復查決定審酌原告收受繳款單後已繳清應納稅額589,050元（被告稅單繳款查詢見原處分卷第108頁），改按所漏稅額處0.4倍罰鍰為221,505元，原處罰鍰追減55,377元（276,882元-221,505元）。被告參據裁罰倍數參考表規定，依原告漏報之所得非屬填報扣免繳憑單之所得，再按裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，就應處罰鍰0.5倍再予酌減20%，按所漏稅額裁處0.4倍之罰鍰，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。

(四)原告雖主張本件是否適用「所得稅法」或「企業併購法之租稅減免措施」，不僅當事人雙方存在重大爭議，連法官間亦有不同見解，且因證券交易所所得稅已停徵數十年，甚至專業之被告及其管轄之竹東稽徵所，於初始亦不熟悉，顯見原告未申報本案，並非出於故意或過失，不應受罰云云；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份揭露，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。本件原告於辦理104年度綜合所得稅結算申報，既未充份揭露系爭「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。原告上開主張，均無足採。

八、綜上論述，原告主張各情，均無可採。被告以翔名公司與寶虹公司進行股份轉換，原告配偶曾照惠以其持有之寶虹公司股票讓與翔名公司，以取得翔名公司所發行之新股，原告配偶因此而獲有證券交易所所得，並以股份轉換基準日104年4月30日翔名公司股票之收盤價為據，計算其證券交易所所得，並據以核定補徵稅額及罰鍰，認事用法，均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合。原告猶執前詞，主張撤銷如聲明所示，為無理由，應予駁回。

九、本件事證已臻明確，兩造其餘之攻擊及防禦方法，經本院審酌後，核與本件判決結果不生影響，故不逐一論究說明，附敘明之。

十、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 4 月 28 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林秀圓

法 官 林麗真

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所 需 要 件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1. 上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。

	2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。
是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

02 中 華 民 國 111 年 4 月 28 日

03 書記官 黃倩鈺