

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1304號

111年10月13日辯論終結

原告 黃耿芳
訴訟代理人 李佳翰律師
複代理人 吳偉芳律師
訴訟代理人 郭峻瑀律師
被告 財政部北區國稅局
代表人 蔡碧珍（局長）
訴訟代理人 陳立瑩
黃伯瑞

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國110年9月16日台財法字第11013927190號（案號：第11000397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：

被告代表人原為王綉忠，於訴訟進行中變更為蔡碧珍，有行政院民國110年12月29日院授人培字第1103005324號令為證（本院卷第111頁），現新任代表人具狀聲明承受訴訟，應予准許。

二、事實概要：

被告依查得資料，以原告106年度綜合所得稅結算申報，漏報出售新生糖業物產股份有限公司（下稱新生公司）股份的財產交易所得新臺幣（下同）4,616萬4,700元、利息所得459萬4,168元及短報租賃所得4萬8,929元，歸併核定原告106年度綜合所得總額5,931萬3,585元，補徵應納稅額2,226萬1,397元（下稱原處分1），並依所得稅法第110條第1項規定按所漏稅額2,031萬4,698元處以0.5倍的罰鍰1,015萬7,349

元（下稱原處分2）；108年度綜合所得稅結算申報，漏報出售新生公司股份的財產交易所得1,585萬6,344元及租賃所得9萬9,180元，歸課核定原告108年度綜合所得總額2,333萬6,469元，補徵應納稅額638萬2,209元（下稱原處分3，與原處分1、2合稱原處分）。原告就原處分1、3關於財產交易所得部分及原處分2不服，申請復查。被告以110年4月8日北區國稅法二字第1100004155號復查決定書追減108年度財產交易所得188萬4,977元，其餘復查駁回（下稱復查決定）。原告仍不服，經訴願決定駁回後，提起本件行政訴訟。

三、原告起訴主張及聲明：

（一）主張要旨：

- 1.證券交易所本屬「財產交易所得」的一種，惟政府基於鼓勵證券交易、擴大資本市場，故給予免稅優惠。所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得，是以「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」為規範對象；所得基本稅額條例第12條第1項第3款則以「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」及「私募證券投資信託基金之受益憑證」為規範對象，依有價證券交易所計入個人基本所得額查核辦法第3條說明，所謂「未在證券交易所上市或未在證券商營業處所買賣之公司」是指上市、上櫃、興櫃以外的公司。又依所得稅法第4條之1及所得基本稅額條例第7條第3項規定，證券交易所稅所稱「證券」，指股票、新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利的證書。證券交易法第6條第1項所謂「各種有價證券之價款繳納憑證」，包括政府債券、股票、公司債券及經主管機關核定之有價證券的繳納憑證，而投資人可持憑證換發正式的有價證券。
- 2.財政部雖認為股份轉讓證書與股份過戶書並未表彰一定價值，非屬有價證券。惟自權利轉讓角度，股份轉讓證書與股份過戶書表彰股份轉讓後的所有權狀態，轉讓後的所有權人

01 可執此證書或過戶書，轉讓股份給其他不特定人。換言之，
02 股份轉讓證書與股份過戶書不僅得表彰一定的投資權利，亦
03 為證券市場的交易客體，解釋上應為證券交易法第6條第2項
04 「表明其權利之證書」。財政部僅將股份轉讓證書或股份過
05 戶書視為債權憑證的一種，而未論及此證書具有的經濟價
06 值，於法不合。又自發行市場的角度，基於投資證券的投資
07 性、公開性與流通性，股份轉讓證書與股份過戶書具有投資
08 證券的特性，而有保障交易投資人的必要。新生公司雖未依
09 公司法第162條規定發行股票，然為保護認購股份的投資人
10 及其後的權利受領人，應認其持有的股份轉讓證書與股份過
11 戶書為表彰對公司出資權的證書，為證券交易法第6條第2項
12 「表明其權利之證書」。

13 3.依股份有限公司發行股票簽證規則第3條規定，舊股票的廢
14 止註銷，除應由簽證機構確認舊股票已截角作廢外，公司並
15 應於辦理變更登記後向原簽證機構申報，才有廢止股票的效
16 力，才能進行新股票的簽證作業。惟新生公司沒有將面額50
17 元的舊股票交由簽證機構確認截角作廢，也沒有向簽證機構
18 申報註銷，原告原持有面額50元的舊股票並無喪失有價證券
19 的效力。原告因異議而取得的款項，性質上仍為所得稅法第
20 4條之1的證券交易所得，而非應稅的財產交易所得。

21 4.原告於報繳稅捐前，委由母親黃蔡月蟾向被告所屬新竹分局
22 人員詢問。新竹分局人員在法務部行政執行署新竹分署公文
23 封上手寫告知毋庸申報本件財產交易所得。故原告已盡查詢
24 之責，獲得正確資訊後始未申報，並無任何隱瞞情事，依一
25 般社會通念不應加以苛責，難認有漏稅違章的過失。

26 (二)聲明：訴願決定、復查決定(含原處分)不利於原告部分均撤
27 銷。

28 四、被告答辯及聲明：

29 (一)答辯要旨：

30 1.新生公司於103年5月28日將原發行股票登報作廢後未再印製
31 股票，屬未發行股票狀態，其股東移轉股份，依財政部80年

01 4月30日台財稅字第790191196號函釋（下稱財政部80年4月3
02 0日函），股份過戶書或股份轉讓證書屬債權憑證，非屬有
03 價證券，其轉讓所生所得應為財產交易所得，而非證券交易
04 所得。

05 2.依行為時公司法第2條第1項第4款規定，「股份」為公司資
06 本的成分，而與「股票」是表彰股東權之要式的有價證券有
07 別。所謂證券交易，是指買賣公開募集、發行的公司股票、
08 公司債券及經主管機關核定的其他有價證券。依行為時公司
09 法第162條第1項、第3項及第162條之2規定，股份有限公司
10 發行股票應循一定法定程式，未依公司法規定簽證發行的股
11 票即非證券交易法第6條第1項及第3項規定的有價證券。又
12 證券交易法第6條第2項規定的有價證券，以有發行且於不久
13 之將來即將換發為股票或債券為前提，即便「其他有價證
14 券」的概括規定，亦須經主管機關核定，並非原告主張有關
15 未發行股票公司，其股東持有的股份均屬有價證券。

16 3.綜合所得稅結算申報採自動報繳制，納稅義務人有所得即應
17 自行申報，並盡查對之責。原告財產交易所得的金額尚非微
18 小，卻未於辦理綜合所得稅結算申報時，依所得稅法第71條
19 第1項前段規定誠實揭露，違章事證明確，有應注意、能注
20 意而未注意的過失，同時該當所得稅法第110條第1項規定的
21 處罰要件。被告於法定裁罰倍數範圍內，原按所漏稅額2,03
22 1萬4,698元裁處0.5倍的罰鍰1,015萬7,349元，之後於復查
23 階段重行核算所漏稅額為2,116萬2,938元，應裁處0.5倍的
24 罰鍰1,058萬1,469元，惟基於不利益變更禁止原則，106年
25 度原處罰鍰1,015萬7,349元予以維持。至原告主張於報繳稅
26 捐前向被告所屬人員詢問，經告知毋庸申報等等，並非事
27 實，原告主張不可採。

28 (二)聲明：原告之訴駁回。

29 五、前開事實概要欄所載事實，為兩造所不爭執，且有原告10
30 6、108年度綜合所得稅結算申報書（原處分卷1第82-93
31 頁）、原處分（本院卷第29、35-36頁、原處分卷1第96-97

頁）、復查決定（本院卷第38-45頁）及訴願決定（本院卷第48-60頁）等在卷可證，足以認定為真實。

六、爭點：

(一)本件股權轉讓所生所得屬證券交易或財產交易所得？

(二)原告有無漏稅違章的故意、過失？

七、本院的判斷：

(一)本件股權轉讓所生所得屬財產交易所得：

1.所得稅法第14條第1項第7類第1款規定：「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。」第4條之1規定：「自中華民國79年1月1日起，證券交易所停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減除。」（104年12月2日修正公布、105年1月1日施行）其所稱證券交易，依證券交易法第6條規定：「（第1項）本法所稱有價證券，指政府債券、公司股票、公司債券及經主管機關核定之其他有價證券。（第2項）新股認購權利證書、新股權利證書及前項各種有價證券之價款繳納憑證或表明其權利之證書，視為有價證券。（第3項）前2項規定之有價證券，未印製表示其權利之實體有價證券者，亦視為有價證券。」其中公司股票，依107年8月1日修正前公司法第162條第1項、第3項規定：「（第1項）股票應編號，載明左列事項，由董事3人以上簽名或蓋章，並經主管機關或其核定發行登記機構簽證後發行之：……（第3項）第1項股票之簽證規則，由中央主管機關定之。但公開發行股票之公司，證券主管機關另有規定者，不適用之。」及第162條之2規定：「（第1項）公開發行股票之公司，其發行之股份得免印製股票。（第2項）依前項規定發行之股份，應洽證券集中保管事業機構登錄。」印製實體股票應經簽證；免印製股票者，應洽證券集中保管事業機構登錄，即

01 須經一定法定程式，始能發行。又證券交易法第6條第2項規
02 定所稱「新股認購權利證書」，是指表彰股份有限公司原有
03 股東，於公司依公司法第267條第3項規定發行新股時，得按
04 照原有股份比例優先認購權利的文件；所稱「新股權利證
05 書」，是指股份有限公司依公司法第240條、第241條等規定
06 增資發行新股時，因依同法第161條第1項規定，在完成發行
07 新股變更登記前，股東尚無法取得股票，為利股東在取得股
08 票前得以轉讓，所印製表彰該新股權利的證書；所稱「前項
09 各種有價證券之價款繳納憑證」，是指證券交易法第6條第1
10 項所定各種有價證券的認股人或應募人，將股款或債款向代
11 收款項的機構繳納後，由代收機構向各該繳款人交付經由發
12 行人簽章的股款或債款的繳納憑證（證券交易法第33條規定
13 參照）；所稱「表明其權利之證書」，則指表明證券交易法
14 第6條第1項所定各種有價證券權利的證書而言。證券交易法
15 第6條第3項規定，依其89年7月19日增訂時的立法理由，是
16 為配合有價證券無實體發行制度的建立，以及為避免無實體
17 發行以帳簿劃撥登錄，因未印製實體有價證券，是否屬有價
18 證券的爭議，於是將有價證券無實體發行以帳簿劃撥登錄，
19 未印製實體有價證券者，亦規定視為有價證券。

20 2.107年8月1日修正前公司法第161條之1第1項規定：「公司資
21 本額達中央主管機關所定一定數額以上者，應於設立登記或
22 發行新股變更登記後3個月內發行股票；其未達中央主管機
23 關所定一定數額者，除章程另有規定者外，得不發行股
24 票。」依經濟部90年11月23日經（90）商字第09002254560
25 號公告，前揭條文所稱「中央主管機關所定一定數額」為5
26 億元。是公司如因資本額未達上開限額而未發行股票者，股
27 東轉讓股份時即不涉及公司股票的轉讓，股東於讓與股份
28 時，縱曾出具「股份過戶書」或「股份轉讓證書」等文書，
29 亦非在表彰證券交易法第6條第1項所定公司股票的權利，故
30 不屬同條第2項所稱「表明其權利之證書」（即表明同條第1
31 項所定各種有價證券權利的證書），從而非屬證券交易，因

01 此種股份轉讓交易而有所得者，即非屬所得稅法第4條之1的
02 證券交易所所得，而應為同法第14條第1項第7類第1款所稱的
03 財產交易所所得。是以，財政部80年4月30日函表示：「主
04 旨：股份有限公司未發行股票者，其股東轉讓股份時所出具
05 之『股份轉讓證書』或『股份過戶書』，非屬課徵證券交易
06 稅之範圍，但應屬財產交易，其有財產交易所所得者，應課徵
07 所得稅。說明：二、未發行股票之股份有限公司股東，轉讓
08 股份時所出具之『股份轉讓證書』或『股份過戶書』，並非
09 表彰一定價值之權利憑證。受讓該等書證者，僅發生向出讓
10 人請求讓與該等書證所表彰價值之債權請求權，屬債權憑據
11 之一種，核非屬證券交易法第6條第2項及證券交易稅條例第
12 2條第1款規定所稱得視為有價證券之權利證書或憑證，故不
13 發生課徵證券交易稅之問題。但應屬財產交易，其有財產交
14 易所得，應課徵所得稅。」尚無違背前述法律規定，而得為
15 本院裁判所參採。

- 16 3. 新生公司與里樂資產管理股份有限公司（下稱里樂公司）於
17 104年1月8日簽訂合併契約書，以現金吸收合併的方式協議
18 合併，由里樂公司為存續公司，新生公司為消滅公司，雙方
19 擬定里樂公司以每股2,600元為合併對價，承購新生公司普
20 通股股份。原告就該每股收買價格2,600元的決議提出異
21 議，並於104年4月22日以新生公司為相對人，向臺灣新竹地
22 方法院（下稱新竹地院）聲請裁定以公平價格收買股份，因
23 新生公司已於104年6月1日登記解散，於是由里樂公司為相
24 對人，經新竹地院於105年7月20日以104年度司字第8號民事
25 裁定「相對人（即里樂公司）收買聲請人（即原告等9人）
26 所持有相對人股票之價格應為每股3,356元」。里樂公司及
27 原告等9人分別提起抗告，新竹地院於105年10月28日以105
28 年度抗字第77號民事裁定「原裁定廢棄，抗告人里樂公司收
29 買抗告人原告等9人所持有之新生公司股票之價格應為每股
30 2,600元」。里樂公司即依該民事裁定於106年1月23日向新
31 竹地院提存所為原告等9人辦理提存，原告等9人則提起再抗

告。臺灣高等法院於106年3月23日以105年度非抗字第133號民事裁定廢棄新竹地院105年度抗字第77號民事裁定。新竹地院於108年3月11日以106年度抗更(一)字第1號民事裁定駁回里樂公司及原告等9人的抗告，並認股票收買價格應為每股3,356元。里樂公司及原告等9人提起再抗告，經臺灣高等法院於108年7月29日以108年度非抗字第45號民事裁定「兩造之再抗告均駁回」確定。以上有新生公司與里樂公司合併契約書、新生公司合併基準日公告、新生公司現金發行新股完成公告（原處分卷1第68-72頁）、新竹地院106年度抗更(一)字第1號民事裁定、臺灣高等法院108年度非抗字第45號民事裁定（原處分卷1第5-45頁）等可以證明。

- 4.原告為新生公司原始股東，原持有該公司面額10元股份1萬8,050股，每股成本10元，另於103年間新生公司現金增資9萬股時，以每股2,800元認購2,924股，合計持有2萬974股，成本為836萬7,700元（1萬8,050股×10元＋2,924股×2,800元）。原告於新生公司與里樂公司合併基準日（104年4月7日）持有新生公司股份2萬974股，先於106年5月18日領取里樂公司提存的5,912萬6,568元〔價款5,453萬2,400元（即2萬974股×2,600元）＋利息459萬4,168元〕；再於108年8月27日簽領里樂公司支票1,849萬3,476元〔差額價款1,585萬6,344元〔即2萬974股×（3,356元－2,600元）〕＋利息344萬609元－106年度利息扣繳稅款45萬9,147元－108年度利息扣繳稅款34萬4,060元〕。以上有新竹地院109年3月24日新院平106存110-118字第9248號函、新竹地院提存所106年1月23日106年度存字第115號提存書（原處分卷1第46-47頁）、新生公司103年第一次現金增資繳款通知書（原處分卷1第49頁）、里樂公司108年8月27日開立的支票、印領清單及收據（原處分卷1第3-4頁）等可以證明。被告據此核認原告106及108年度出售新生公司股份的財產交易所得分別為4,616萬4,700元（5,453萬2,400元－836萬7,700元）及1,585萬6,344元；並於原告申請復查後，依收入費用配合原則，將原告

持有新生公司股份的成本，按照原告106及108年自里樂公司取得價款的收入比例，分別認列各該年度成本，重行計算原告106及108年度財產交易所得分別為4,804萬9,677元〔5,453萬2,400元－（836萬7,700元×2,600元÷3,356元）〕及1,397萬1,367元〔1,585萬6,344元－（836萬7,700元×756元÷3,356元）〕，並基於行政救濟不利益變更禁止原則，維持原核定106年度財產交易所得4,616萬4,700元，並追減108年度財產交易所得188萬4,977元（1,585萬6,344元－1,397萬1,367元），並無違誤。

- 5.原告雖主張：其取自里樂公司的所得，性質上為免稅的證券交易，而非財產交易所得等等。然而，新生公司於101年間委託台新國際商業銀行（下稱台新銀行）辦理普通股股票簽證，股票股數為10萬股，面額為50元，後來於102年10月8日經股東會決議修正章程並變更每股面額，發行金額修正為10元，總發行股票股數修正為50萬股，並於103年5月28日將原發行股票登報作廢後，即未再印製股票，有新生公司負責人林榮星109年8月6日說明書、新生公司103年5月28日現金發行新股完成公告、台新銀行101年9月19日簽證手續費收據、新生公司101年第一次發行股票樣張、里樂公司109年8月7日（109）字第1號函及102年10月8日修正前後的新生公司章程等（原處分卷1第64-67、72-73、77-78、80-81頁）可以證明。因此，原告於新生公司與里樂公司合併基準日（104年4月7日）時所持有的新生公司2萬974股股份，純粹為原告對新生公司的股份，而非新生公司依上述公司法規定，經一定法定程式所發行的股票。又即便原告持有新生公司的股份轉讓證書或股份過戶書，然依前述說明，僅屬債權憑證的一種，尚非證券交易法第6條規定的有價證券。原告雖提出證券交易稅一般代徵稅額繳款書（限私人間直接買賣有價證券者使用）及新生公司102年1月至104年3月特定人交易清單等（本院卷第351-353、479-493頁），主張：新生公司於102年10月8日將股票面額由50元變更為10元後，新生公司的股

01 權交易仍依證券交易所稅申報，足見該等股權交易仍為證
02 券交易等等。惟110年12月29日修正前證券交易稅條例第3條
03 第1項及第2項規定：「（第1項）證券交易稅由代徵人於每
04 次買賣交割之當日，按第2條規定稅率代徵，並於代徵之次
05 日，填具繳款書向國庫繳納之。（第2項）代徵人代徵稅款
06 後，應掣給規定之收據，交與證券出賣人。但證券經紀商為
07 代徵人者，得按月以交易對帳單為之。」第4條第1項規定：
08 「本條例所定證券交易稅代徵人如下：一、有價證券如係經
09 由證券承銷商出賣其所承銷之有價證券者，其代徵人為證券
10 承銷商。二、有價證券如係經由證券經紀商受客戶委託出賣
11 者，其代徵人為證券經紀商。三、有價證券如係由持有人直
12 接出讓與受讓人者，其代徵人為受讓證券人；經法院拍賣
13 者，以拍定人為受讓證券人。」第8條規定：「代徵人依照
14 法定程序及期限完成其代徵義務者，該管稽徵機關應按其代
15 徵稅額給與千分之1之獎金。但每一代徵人每年以新臺幣2千
16 4百萬元為限。」原告所提證券交易稅一般代徵稅額繳款書
17 及新生公司特定人交易清單，均顯示為私人間直接買賣股
18 權，自行代徵證券交易稅，並未經稅捐稽徵機關核定，受讓
19 證券人是否合法代徵，實有疑義，不能以此等代徵證券交易
20 稅的情形，推論本件新生公司股權交易仍屬證券交易，而免
21 徵證券交易所稅。

22 6.原告再主張：未發行股票的股份轉讓證書與股份過戶書，亦
23 符合投資證券所具備的投資性、公開性與流通性等特性，亦
24 有保障交易投資人的必要，解釋上應認為股份轉讓證書與股
25 份過戶書亦為證券交易法第6條第2項規定的有價證券等等。
26 然而，股份轉讓證書與股份過戶書非屬證券交易法第6條規
27 定的有價證券，已如上述。又所得稅法第4條之1停徵證券交
28 易所得稅的立法理由，是為簡化證券交易所的稽徵手續並
29 予合理課徵，以修正證券交易稅條例提高證券交易稅稅率方
30 式，將原應併入所得總額課徵所得稅的證券交易所稅停止
31 課徵。而依證券交易稅條例第1條第1項規定：「（第1項）

01 凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之
02 規定，徵收證券交易稅。（第2項）前項所稱有價證券，係
03 指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府
04 核准得公開募銷之其他有價證券。」僅就買賣已發行的有價
05 證券課徵證券交易稅，足見所得稅法第4條之1所稱證券交
06 易，亦應限於買賣已發行的有價證券，始符合該條以證券交
07 易稅取代證券交易所所得稅的意旨。有證券交易所得而不課徵
08 所得稅，為有所得即應課徵所得稅的例外，其目的為以稅代
09 稅，非在實現量能課稅（司法院大法官釋字第693號解釋意
10 旨參照），自不能以比附援引、類推適用的方式，主張股份
11 的出售應比照股票等有價證券的出售，免徵所得稅，始符合
12 量能課稅原則。

13 7.原告又主張：根據財政部84年6月29日台財稅字第841632176
14 號函的反面解釋，新生公司前已簽證發行股票，縱新生公司
15 於103年間登報作廢股票，亦非變成未曾發行股票的狀態，
16 況且新生公司沒有依據「股份有限公司發行股票簽證規則」
17 合法註銷股票，不生作廢股票的效力，因此原告本件領受的
18 所得，仍屬證券交易所得等等。然而，新生公司於98年間的
19 資本總額為500萬元，股份總數10萬股，每股金額50元，並
20 於101年間委託台新銀行辦理股票簽證，完成法定發行程
21 序，當時原告持有股份為3,610股；後來新生公司於102年10
22 月8日經股東會決議將發行股票每股面額50元修正為10元，
23 總發行股票股數修正為50萬股，實收資本額仍為500萬元，
24 並經經濟部102年10月22日經授中字第10233976930號函核
25 准，新生公司雖未辦理新股票簽證作業，並收回舊股票，然
26 原股東持有的股份比例及每股金額已經變更，此時原告持有
27 股份已變更為1萬8,050股（3,610股×5）；新生公司再於103
28 年3月6日董事會決議發行新股9萬股，每股面額10元，每股
29 發行價格為2,800元，亦經經濟部103年5月26日經授中字第1
30 0333358600號函核准，新生公司亦未辦理新增之股票的簽證
31 作業，經原告認購2,924股後，原告持有股數達2萬974股

(3,610股×5+2,924股)；新生公司於103年5月28日登報公告「本公司原發行之股票每股面額為新臺幣50元整，總發行股數為10萬股，業於民國102年10月8日股東臨時會決議將發行之股票每股面額修正為新臺幣10元整，總發行股票股數則修正為50萬股，為避免原發行股票（10萬股，每股面額新臺幣50元）與修正章程後應改為50萬股，每股面額新臺幣10元及新增資發行新股9萬股，每股面額新台幣10元之股權產生混淆，原發行之股票（10萬股，每股面額新臺幣50元）應予作廢，原股東對公司擁有之權利仍然存在。」以上有新生公司變更登記表、新生公司章程、股東名簿、經濟部98年7月21日經授中字第09832695520號函、102年10月22日經授中字第10233976930號函、103年5月26日經授中字第10333358600號函及新生公司103年5月28日現金發行新股完成公告等在卷可證（本院卷第509-537頁、原處分卷1第77頁）。是以，原告原持有新生公司之舊股票所表彰的股權內容已經變更，該舊股票已因股數、面額等內容與實際不符，而不足以作為交易的憑證，則原告於新生公司與里樂公司合併基準日（104年4月7日）時所持有的新生公司股份，即不能視為與舊股票同一的有價證券。依公司法第162條第3項規定授權訂定的股份有限公司發行股票簽證規則第3條第2項、第3項規定：「（第2項）股票因增加資本、減少資本、合併、分割、已發行之票面金額股全數轉換為無票面金額股或其他原因而須換發者，簽證銀行應確認舊股票已截角作廢後，始得為新股票之簽證作業。但依企業併購法第33條第3款所定股東未提出股票者，其原持有之股票失其效力之情形，得逕為新股票之簽證作業。（第3項）公司依法收回或收買股票註銷者，於辦理變更登記後，應截角作廢，並向原簽證銀行申報。」是為維護交易安全，避免須換發的舊股票流入市場，影響市場秩序，故要求公司應將舊股票截角作廢，並由簽證銀行確認，而非以截角作廢，並經簽證銀行確認，作為舊股票股權內容變更的生效要件。因此，新生公司雖然沒有依該規定將

01 舊股票收回註銷並經簽證，有台新銀行111年9月15日台新總
02 信託字第1110024851號函可以證明（本院卷第455頁），亦
03 不足以認為原告於新生公司與里樂公司合併基準日（104年4
04 月7日）時所持有的新生公司股份為有價證券，而屬證券交
05 易。另財政部84年6月29日台財稅字第841632176號函僅是說
06 明，未依公司法第162條規定簽證的股票，尚難認為已完成
07 法定發行手續，即非有價證券，故「股份有限公司股東轉讓
08 該公司掣發未依公司法第162條規定簽證之股票，核非證券
09 交易，係轉讓其出資額，應屬證券以外之財產交易。」並未
10 肯定前已發行的股票，於經股東會決議變更股數、面額後，
11 該舊股票與變更後的股權仍屬同一。因此，原告援引上開函
12 釋，主張將新股權的出售視同舊股票的出售，肯認為證券交
13 易等等，即不可採。

14 (二)原告有漏稅違章的過失，被告以原處分2裁罰原告，並無違
15 誤：

16 1.納稅者權利保護法第16條規定：「（第1項）納稅者違反稅
17 法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。（第2
18 項）納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情
19 節，得減輕或免除其處罰。」行為時所得稅法第71條第1項
20 前段規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，
21 填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成
22 綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事
23 實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳
24 稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行
25 繳納。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦
26 理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所
27 得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰
28 鍰。」所得稅採自行報繳制，納稅者負有誠實申報納稅的義
29 務，有所得即應申報，此為基本原則，且納稅事實的發生皆
30 源於納稅義務人的生活事實，應為納稅義務人所知悉。納稅
31 義務人對於自身依法定期限誠實申報所得額的客觀義務存

在，應注意、能注意，卻未注意而違反誠實義務，致漏未報繳所得額，造成稅捐稽徵機關不知將漏報的所得列入當期所得的稅捐客體，據以計算對應稅額，產生漏稅結果，核有過失，自應負法定的漏稅罰責任，不得以不知法令規定而免除其誠實申報義務，亦無免除漏稅罰責任之理，僅得按其情節，減輕或免除其處罰。

2. 行政罰法第18條第1項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政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務所得之利益，並得考量受處罰者之資力。」納稅者權利保護法第16條第3項規定：「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。」準此，對於依法補繳稅款的納稅義務人裁處漏稅罰時，應按個案情節，注意有無減輕或免除處罰的事由，慎重裁量求其適切。又違反義務之行為人應受責難程度，究屬直接故意、間接故意、無認識之過失、有認識之過失、重大過失或輕微過失等，僅屬行政罰法第18條第1項及納稅者權利保護法第16條第3項規定為罰鍰裁量時應審酌的情狀之一，而稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表就違反所得稅法（綜合所得稅）第110條第1項的違章情形區分9種，其中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或其他故意漏報情形者，處所漏稅額0.5倍的罰鍰。已依據違章情形不同特性，列出重要典型案件的裁罰基準，顯已審酌行政罰法第18條第1項所規定「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，對違章情節不同者，予以不同的處罰，自與比例原則無違，而得為本院裁判所適用。

3. 原告雖有依法申報106年度個人綜合所得稅，惟漏報出售新生公司股份的財產交易所得，已認定如前，該當於所得稅法第110條第1項規定的裁罰要件。由於原告領受財產交易所得

01 的數額不低，本於有所得即應申報的基本原則，應無不知申
02 報之理。原告如不諳稅法規定，應可於申報前向稽徵機關書
03 面詢問確認，或逕於申報書上揭露其領款事實。原告未盡詳
04 實申報義務，致漏報該等所得，核有應注意、能注意，而不
05 注意的過失，自應受罰。被告依查得資料，經復查決定重行
06 核算後，維持原處分1核認所漏稅額2,031萬4,698元，並審
07 酌該漏報所得非屬處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單
08 之所得，亦非屬應填報緩課股票轉讓所得申報憑單之所得，
09 且非屬以他人名義分散所得或其他故意漏報情形，以原處分
10 2按所漏稅額處0.5倍罰鍰1,015萬7,349元，業已考量原告當
11 年度漏報金額、情形、違章情節所為適切裁罰，並未逾法定
12 裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，核無違誤。

13 4.原告雖主張：其於申報稅捐前，委由母親黃蔡月蟾向被告所
14 屬新竹分局人員詢問，新竹分局人員在原證4法務部行政執
15 行署新竹分署公文封上，手寫告知毋庸申報本件財產交易所
16 得，原告始未申報，已盡注意義務等等。惟原證4法務部行
17 政執行署新竹分署公文封右上角僅有「3%、✓證券交易稅、
18 ✕交易所得稅、財產交易所得稅（劃線刪除）」等文字（本
19 院卷第61頁），依該等文字內容，尚不足以理解其意義，無
20 從得出原告所稱出售新生公司股份屬證券交易，無須申報財
21 產交易所得等主張。又本院依原告聲請，分別通知被告所屬
22 公務人員劉素戎、陳穎芝、陳菡蓉、李秀鎡及原告母親黃蔡
23 月蟾到庭作證。證人即原告母親黃蔡月蟾雖證稱：她有看過
24 今日到庭的證人劉素戎，她於107年4月20日去北大路國稅局
25 辦事，要問關於原告其他補稅的事，北大路國稅局的人要她
26 到東區國稅局去問，她就到東區國稅局，她提出ATM收據問
27 國稅局小姐，說已經有ATM收據，為何還收到補稅及罰款的
28 單子，當時櫃台有好幾個小姐，看了ATM收據後，堅稱沒有
29 收到錢，後來這幾個小姐說課長來了，課長出來就說新生公
30 司的事，內部有開會討論，確定是股票買賣，她還反問課長
31 怎麼知道她和新生公司有關連，因為她當時辦的事其實與新

01 生公司無關，課長說原告及她的數目有點大，內部已經認定
02 為股票買賣，她當時有帶原證4的信封袋，課長在信封袋上
03 寫財產交易所得稅，並把它劃掉，說不符合，又寫證所稅，
04 並說證所稅已經停徵，打✕，又寫證券交易稅，並說那年也
05 停徵，什麼稅都不用繳了，所以要她把錢比較小的稅去繳一
06 繳等話，那個課長應該就是在場的劉素戎等等（本院卷第26
07 3-271頁）。然而，證人黃蔡月蟾到被告辦公室詢問其他與
08 本件無關的稅務事件，尚難想像被告所屬人員（課長）會主
09 動告知本件出售新生公司股份無須申報個人綜合所得稅，甚
10 至在原證4上手寫「3‰、✓證券交易稅、✕交易所得稅、財
11 產交易所得稅（劃線刪除）」等文字，並將「證券」誤繕為
12 「証券」，而為錯誤的告知。且證人黃蔡月蟾辦理106、108
13 年度綜合所得稅結算申報，亦有漏報出售新生公司股份的財
14 產交易所得，經被告補稅、裁罰的情形（由本院110年度訴
15 字第1229號審理），則其上開證述內容是否可信，即有疑
16 義。再者，證人劉素戎證稱：其於107年間任職被告所屬新
17 竹分局綜所稅課，108年3月調整職務至服務管理課，110年1
18 月調動至總局；她印象中黃蔡月蟾有來詢問，應該是到服務
19 區的櫃台，黃女士說有收到行政執行處的執行通知，這部分
20 同仁已經先回答，後來黃女士問到104年營利所得的問題，
21 因為她有更正核定原告104年度綜合所得稅，可能是同仁請
22 她出來回答，黃女士詢問原告104年營利所得是否要補稅，
23 她告知104年稅額已經更正核定，黃女士沒有問到105至108
24 年營利所得或財產交易所得是否申報的問題；她從105年3月
25 至108年3月任職綜所稅課課長，任職期間內有任何核定案
26 件，程序上一定會有她的核章，但她不是第一線承辦人員；
27 原告所提原證4右上角「✓證券交易稅、✕交易所得稅」等
28 文字不是她的字；她沒有面對面與原告接觸過，不過在處理
29 104年營利所得更正核定時，曾電話與原告聯繫，因當時對
30 異議股東的訴訟過程不是很瞭解，所以電話詢問原告，透過
31 原告的回答才知道要向法院函調相關資料，因為還在訴訟

01 中，104年還沒有產生該筆所得，所得未實現，所以後來才
02 辦理更正核定，並不是所得的定性有爭議；她沒有與原告談
03 到其他年度的所得稅申報，原告書狀中說有找她，但她完全
04 沒有印象；原告書狀說有詢問106年度所得，並說她有講如
05 果沒有這筆所得就請工讀生刪掉等話，但任何國稅局的同仁
06 都不會講這樣的話，因為這筆資料不是電腦帶出來的，沒有
07 刪除的問題等等（本院卷第249-251頁）。證人陳穎芝亦證
08 稱：其任職被告所屬新竹分局，有經手原告104年度綜合所
09 得稅業務；依其差勤紀錄顯示，其於107年4月20日請假，5
10 月1日開始請安胎假，5月31日生產，之後就沒有處理原告綜
11 合所得稅的業務，原告105年綜合所得稅因屬違章案件，應
12 該是之後才處理，不是她經手；她沒有與原告於107年5月17
13 日談論106年綜合所得稅是否將出售股份所得列計財產交易
14 所得的問題，因為那時已經請假，也沒有印象有見過黃蔡月
15 蟾；原告所提原證4號右上角「☒證券交易稅、☐交易所得
16 稅」的文字也不是她寫的，也不是李秀鎂、劉素戎的字跡等
17 等（本院卷第258-259、262-263頁）。證人陳菽蓉也證稱：
18 其於107年間任職被告所屬新竹分局營所遺贈稅課，不會處
19 理到綜合所得稅的業務；她有見過原告及黃蔡月蟾，該二人
20 是於109年度申報期間到中央路辦公室詢問移轉新生公司股
21 份的課稅情形，原告有問應該課什麼所得，當時原告認為是
22 證券交易所得，但她很明確的告訴原告是財產交易所得；除
23 了109年外，她沒有於107年間與原告或黃蔡月蟾談論到出售
24 新生公司股份所得的課稅問題；原告所提原證4號右上角
25 「☒證券交易稅、☐交易所得稅」的文字不是她寫的，她不
26 認得是何人的筆跡等等（本院卷第266-268頁）。證人李秀
27 鎂再證稱：其於107年任職被告所屬新竹分局，負責綜合所
28 得稅的徵收，陳穎芝當年短期的請假會請她代理，但長期的
29 請假就找約僱人員支援；她代理時，緊急的業務會協助處
30 理，但一般的個案，是把資料先收下來，隔天再請陳穎芝處
31 理；印象中沒有看過原告及黃蔡月蟾，也沒有與原告或黃蔡

01 月蟾談論105年度綜合所得稅是否將出售股份所得列計財產
02 交易所得的事，因為這不是她承辦的業務；原證4右上角記
03 載「3‰、✓證券交易稅、✕交易所得稅、財產交易所得稅
04 （劃線刪除）」的文字不是她的筆跡，也看不出來是何人的
05 筆跡（本院卷第400-401頁）。以上均顯示被告所屬公務人
06 員並無告知證人黃蔡月蟾有關本件財產交易所得無須申報的
07 訊息。原告雖又於111年8月19日準備程序中提出原證4及原
08 證11（即訴外人林滿隆104年度綜合所得稅核定通知書，本
09 院卷第229頁）等的字跡比對圖（本院卷第411-423頁），主張
10 原證4為證人李秀鎂所寫，並聲請筆跡鑑定等等（本院卷第4
11 06-407頁）。然而，原告此部分主張不僅與證人黃蔡月蟾證
12 述是證人劉素戎所寫的情節不符，亦為證人李秀鎂所否認，
13 且原證4及原證11的筆跡有明顯的差異，尚無鑑定的必要。
14 況且，原證4「3‰、✓證券交易稅、✕交易所得稅、財產交
15 易所得稅（劃線刪除）」的簡單文字記載，無法得出原告主
16 張出售新生公司股票為證券交易，無須申報財產交易所得的
17 內容。原告主張的事實無從證明，難認已盡誠實申報的義
18 務，而無過失的主觀責任要件。

19 5.原告主張：其於105年5月辦理104年度綜合所得稅申報時，
20 知悉有新生公司給付所得4,616萬4,700元，原告於105年5月
21 18日發函被告，要求刪除該筆所得，被告即將該筆所得列為
22 0元，認為原告無須繳納該筆所得的所得稅，故原告信賴該
23 筆所得已經被告認定非屬財產交易所得，基於信賴保護，原
24 告於106年及108年度未為申報，難認有何過失等等。然而，
25 新生公司與里樂公司於104年1月8日簽訂合併契約書，並經
26 董事會決議以104年4月7日為合併基準日，已如前述。新生
27 公司於104年6月9日就合併對價超過各股東出資額部分申報
28 股利憑單，包括原告持有股份部分，申報股利所得4,616萬
29 4,700元。被告原本認定原告於104年度有該筆營利所得，惟
30 原告於105年5月18日提出綜合所得稅更正申請書及說明書，
31 主張並未收到該筆營利所得，且已依企業併購法第12條規定

01 聲請行使異議股東股份收買請求權，正由新竹地院審理中，
02 請被告刪除該筆所得等等。被告審酌原告於104年度，該筆
03 營利所得尚未實現，且新竹地院亦未作成裁定，所以更正該
04 筆所得為0元，而未納入原告104年度所得總額，據以核課個
05 人綜合所得稅。以上有更正前、後104年度綜合所得稅核定
06 通知書、104年度綜合所得稅查詢服務、里樂公司說明書、1
07 04年度綜合所得稅結算申報書、綜合所得稅更正申請書及說
08 明書（本院卷第189-211、281頁）、104年度綜合所得稅結
09 算申報所得資料參考清單（本院卷第123-125頁）及被告新
10 竹分局綜所稅課簽呈、104年度新生公司與里樂公司合併消
11 滅股東異議營利所得明細表（本院卷第283-284、289頁）等
12 可以證明。因此，被告是審酌原告於104年間尚未取得新生
13 公司給付的「營利所得」，且原告為異議股東，已依企業併
14 購法第12條規定聲請法院裁定公平價格，於是核定原告104
15 年度綜合所得稅列報該筆營利所得為0元，並無表示原告於
16 事後，即106年5月18日及108年8月27日領取里樂公司給付出
17 售新生公司股份的「財產交易所得」，於所得實現年度，免
18 為財產交易所得申報的意思。被告對原告所為104年度綜合
19 所得稅核定通知書，不足以作為原告信賴其免申報財產交易
20 所得的信賴基礎，無違反信賴保護原則可言，自亦不能解免
21 原告申報106及108年度個人綜合所得稅時應盡的誠實申報義
22 務。

23 (三)本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料
24 經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必
25 要，一併說明。

26 八、結論：

27 復查決定(含原處分)合法，訴願決定予以維持，亦無不合，
28 原告訴請撤銷為無理由，應予駁回。

29 中 華 民 國 111 年 11 月 17 日

30 臺北高等行政法院第三庭

31 審判長法 官 高愈杰

法 官 李君豪

法 官 楊坤樵

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	

01

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 11 月 17 日

03

書記官 高郁婷