

最 高 行 政 法 院 裁 定

108年度裁字第1712號

上 訴 人 許宏祥

訴訟代理人 施博文 會計師

被 上 訴 人 財政部臺北國稅局

代 表 人 許慈美

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國108年8月29日臺北高等行政法院108年度訴字第118號判決，提起上訴，本院裁定如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、本件上訴不合法而裁定駁回之規範依據說明：

1.按對於高等行政法院判決之上訴，非以其違背法令為理由，不得為之，行政訴訟法第242條定有明文。依同法第243條第1項規定，判決不適用法規或適用不當者，為違背法令；而判決有同條第2項所列各款情形之一者，為當然違背法令。

2.當事人對於高等行政法院判決上訴，如依行政訴訟法第243條第1項規定，以高等行政法院判決有不適用法規或適用不當為理由時，其上訴狀或理由書應有具體之指摘，並揭示該法規之條項或其內容；若係成文法以外之法則，應揭示該法則之旨趣；倘為最高審判機關之裁判先例或司法院大法官解釋，則應揭示該裁判或解釋之字號或其內容。如以行政訴訟法第243條第2項所列各款情形為理由時，其上訴狀或理由書，應揭示合於該條項各款之事實。

3.上訴狀或理由書如未依此項方法表明，或其所表明者與上開法條規定不合時，即難認為已對高等行政法院判決之違背法令有具體之指摘，其上訴自難認為合法。

二、臺北高等行政法院108年度訴字第118號判決（下稱原判決）之認事用法說明：

1.本案原因事實及爭訟經過說明：

01 A.上訴人持有未上市、未上櫃且未登錄興櫃公司（下稱未上
02 市未上櫃）之威聯通科技股份有限公司（下稱威聯通公司
03 ）股票。而於下列時間，將該股票作價抵繳威琪庭投資有
04 限公司出資額，因此有證券交易所所得之發生，並依行為時
05 所得稅法之規定，有應納「分離計算稅額而合併報繳」之
06 證券交易所所得稅負形成。

07 (1).102年5月13日作價抵繳新臺幣（下同）36,950,000元。

08 (2).104年1月16日作價抵繳2,530,000元。

09 B.然上訴人未於該2筆證券交易所所得實現日期所屬稅捐週期
10 之自動報繳期間內，與當期其他應稅所得，合併報繳「分
11 離計算稅額合併申報」之證券交易所所得稅，且具可責性。
12 被上訴人因此對其作成以下之補稅及裁罰處分（以復查決
13 定為準）：

14 (1).102年度之補稅處分：

15 (A).當期證券交易所所得額為12,859,474元，按稅率15%計
16 算，分離課稅之證券交易所所得稅額為1,928,921元。

17 (B).在與上訴人當期綜合所得稅額為合併報繳之計算後，
18 確定上訴人當期所漏稅額為1,900,147元，而作成「
19 核定補徵稅額1,900,147元」之補稅處分。

20 (2).102年度之裁罰處分：

21 依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額1,900,147
22 元處0.4倍之罰鍰760,058元。

23 (3).104年度之補稅處分：

24 (A).當期證券交易所所得額為619,335元（正確計算之金額
25 應為964,390元，惟基於不利益變更禁止原則，仍維
26 持初核之金額），按稅率15%計算，分離課稅之證券
27 交易所所得稅額為92,900元。

28 (B).在與上訴人當期綜合所得稅額為合併報繳之計算後，
29 確定上訴人當期所漏稅額為83,751元，而作成「核定
30 補徵稅額83,751元」之補稅處分。

31 (4).102年度之裁罰處分：

01 依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額83,751元，
02 處以0.4倍之罰鍰33,500元。

03 C.上訴人不服前開補稅及裁罰處分，循序提起行政爭訟，經
04 原判決駁回其訴，而提起本件上訴。

05 2.原判決認被上訴人補稅處分合法之理由摘要說明：

06 A.以未上市未上櫃公司之股票作價抵繳股款，符合「證券交
07 易行為」之定義，其損益在所得稅法上亦應定性為「證券
08 交易所得（或損失）」。

09 B.本案之稅基量化，依下理由，於法無違。

10 (1).102年度之前開證券交易所稅基量化：

11 (A).收入金額為36,950,000元（859,300股）。

12 (B).成本金額乃按加權平均法重行計算威聯通公司股票之
13 每股原始成本13.07元（即按累積取得成本12,026,20
14 9元，除以上訴人取得股權數920,300股而得），再乘
15 以859,300股，為11,231,051元。

16 (C).因此對應之證券交易所所得為12,859,474元（ $(36,950,$
17 $000-11,231,051)/2=12,859,474$ ）；因上訴人持有股
18 票期間已滿1年，故依法折半計算證券交易所所得）。

19 (2).104年度之前開證券交易所稅基量化：

20 (A).收入金額為2,530,000元（46,000股）。

21 (B).成本金額按加權平均法重行計算威聯通公司股票之每
22 股原始成本13.07元，再乘以46,000股，為601,220元
23 。

24 (C).因此對應之證券交易所所得為964,390元（ $(2,530,000$
25 $-601,220)/2=964,390$ ；因上訴人持有股票期間已滿1
26 年，故依法折半計算證券交易所所得）。

27 C.有關本案漏稅行為之主觀可歸責性部分，原判決基於下述
28 理由，予以肯認。

29 (1).綜合所得稅採取自動報繳制，納稅者負有應誠實申報納
30 稅及繳稅之義務，有所得即應申報，乃為所得稅制之基
31 本原則。

01 (2).納稅事實之發生，皆源於納稅義務人之社會活動，應為
02 納稅義務人所知悉。而結算申報書說明原不可能將所有
03 應課所得稅之形態窮盡列舉。當「所得」源自「交易」
04 時，交易之形態除買賣外亦可能為互易，只要互易而有所
05 增益，即有所得發生，須報繳綜合所得稅，此應為納
06 稅義務人於社會生活中所能知悉，亦不待所得稅法列舉
07 明定。

08 (3).縱對「以股票作價抵繳出資款，是否為所得稅課稅範圍
09 」一事及相關解釋，有所疑義，仍可於申報書誠實揭露
10 ，或向稽徵機關查詢後正確申報。上訴人以其主觀認定
11 就股票抵繳之所得無須報繳綜合所得稅，對於未申報系
12 爭股票之證券交易所所得，亦有應注意、能注意而不注意
13 之過失責任。

14 (4).被上訴人參考稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下
15 稱裁罰倍數參考表）之規定，依上訴人違章態樣，再按
16 裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，酌予減輕裁處倍
17 數，並無違法情事存在。

18 三、上訴人不服原判決提起本件上訴，但其理由仍與原審中之主
19 張類似，而謂：

- 20 1.就本件稅捐債權是否成立之爭議部分，重申其一貫之法律論
21 點，主張「以股票作價抵繳出資款之行為，不屬證券交易性
22 質，稅法又對之無明文規範。若曲解文義，將該行為解為證
23 券交易行為，而有證券交易所所得發生，明顯違反『稅捐法律
24 主義』」。又謂「在遺產稅法制上，有實物（股票）抵繳制
25 度。若適用該法制規定，以股票抵繳遺產稅之行為，不認為
26 有『所得』發生。為何與『以股票作價抵繳出資』之行為，
27 卻認為有所得發生，顯見相同事務，未為相同處理」云云。
- 28 2.就本件稅捐債權之稅基量化爭議部分，亦重申在原審法院審
29 理期間之主張，而謂「考量所得稅為期間稅之規範特徵，以
30 及102年以前，不課徵證券交易所所得稅之實證背景，在計算
31 威聯通公司股票之取得成本，不能以上訴人原始取得該股票

時點之價格為準，而應以該股票於101年度每股淨值28.206元為準，以免101年以前之增值亦被計入稅基範圍，有違期間稅之設計」。

- 3.就裁罰責任是否成立之爭議部分，強調「因稅法無明文，因此不可能期待納稅義務人認識到『股票作價出資而超過取得成本部分，應課證券交易所得稅』等情」，對上訴人為漏稅處罰，有違納稅者權利保護法第11條第2項規定。又被上訴人迄今仍未明示本案補稅及裁罰之具體規範依據。

四、通觀上訴人前開全部上訴理由，無非就原審之正確法律論斷，依其希望主觀目的，泛言該法律論斷錯誤或矛盾，而未具體表明原判決有何不適用法規、適用法規不當、或有行政訴訟法第243條第2項所列各款之情形，難認對該判決之如何違背法令已有具體之指摘。依首開規定及說明，應認其上訴為不合法。爰說明如下：

- 1.實則在法律適用上，以股票作價抵繳出資款之行為可輕易涵攝至「證券交易行為」法律概念，若因該行為而有損益發生，亦當然有「證券交易所得（或損失）」發生。並無上訴人所言「在法無明文之情況下，由行政或司法部門擅自曲解稅法，私自創設出稅捐實證法原本未規定之稅捐債權」情形存在，爰說明如下：

A.稅法上所稱之「交易」行為，即屬民商法上有償契約之締結及履行，以「買賣契約」為其典型。「互易契約」則屬二個買賣契約之對立聯立，而將對立之價金支付彼此沖銷。至於「以股票作價抵繳出資」之行為，正是「以付出股票為代價（成本），以便取得另一家公司股權（收入）」，民事法上本應定性「權利之互易」，而上訴人因此新取得之另一家公司股權，依法復得為所得稅之適格稅捐客體（所得稅法第14條第2項規定參照）。該收入減除成本後，屬證券交易所得，乃是法律適用過程所自然推導出之結論，自不能以實證法沒有明白規定「以股票作價抵繳出資之行為，屬證券交易行為」，即謂原判決此等法律涵攝結

01 論，違反「稅捐法律主義」。

02 B.遺產稅法制中之「實物抵繳制度」，也與本案以股票作價
03 抵繳出資行為」之實證特徵全然有異，二者在規範評價上
04 也當然有所不同。因為遺產稅法制上之實物抵繳，該實物
05 是在未課所得稅之情況下，先按被繼承人死亡時之時價計
06 算及課徵遺產稅，再按相同標準之時價，作價抵繳遺產稅
07 ，其間完全無所得稅之計算及課徵。與本案前開事實涉及
08 所得之計算，而有取得成本之考量，不能混為一談。

09 2.至於上訴意旨中有關「稅基量化」爭議部分，實則基於「未
10 實現所得量化計算有困難」之實證環境，所有「財產交易所
11 得」之稅基量化，都會存在「多個稅捐週期累積未實現所得
12 ，均在財產變現交換之週期『一次實現』」之議題存在。其
13 處理需有通案規定，而屬立法職權之行使。以本案事實之法
14 律適用為例，因為上訴人持有股票超過1年，所以「所得」
15 折半計算（行為時所得稅法第14條第1項第7類第3款規定參
16 照），正是立法為通案式權衡後作成之規定。稅捐稽徵機關
17 及稅務法院基於「依法課稅原則」，無權擅自變更法定稅基
18 量化標準。

19 3.有關「本案漏稅行為是否具有可責性」一節之爭議，原判決
20 已充分說明認事用法理由，經核無誤。而上訴意旨所言「被
21 上訴人未明示補稅及裁罰之具體規範依據」，以及「不能期
22 待其認識課稅義務存在」之論點，乃是前述「稅捐債權是否
23 成立爭議」之延續。而其論點客觀上不具說服力，不符合「
24 具體指摘」之上訴合法門檻要求之理由，亦均如前述，於此
25 不再贅言。

26 五、據上論結，本件上訴為不合法。依行政訴訟法第249條第1項
27 前段、第104條、民事訴訟法第95條、第78條，裁定如主文
28 。

29 中 華 民 國 108 年 11 月 28 日
30 最高行政法院第四庭
31 審判長法官 鄭 小 康

01								法官	蘇	嫖	娟	
02								法官	劉	介	中	
03								法官	林	文	舟	
04								法官	帥	嘉	寶	
05	以	上	正	本	證	明	與	原	本	無	異	
06	中	華		民	國		108	年	11		月	28
07								書記官	徐	子	嵐	日