

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年8月15日辯

原告 許宏祥

訴訟代理人 施博文 會計師

被告 財政部臺北國稅局

代表人 許慈美

訴訟代理人 蔡佩陵

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國107年12月13日台財法字第10713945410號(案號：第00000000號、第00000000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、事實概要：

緣被告所屬大安分局依據查得資料，以原告持有未上市、未上櫃且未登錄興櫃公司(下稱未上市未上櫃)之威聯通科技股份有限公司(下稱威聯通公司)股票，於102年5月13日及104年1月16日作價抵繳威琪庭投資有限公司(下稱威琪庭公司)出資額新臺幣(下同)36,950,000元及2,530,000元，惟未於102年及104年度綜合所得稅結算申報合併報繳證券交易所得，乃核定證券交易所得13,454,432元及619,335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)，證券交易所得稅額2,018,164元及92,900元，並核定原告102年及104年度綜合所得總額2,235,663元及296,054元，補徵稅額2,018,164元(應納稅額75,380元—扣繳稅額及可扣抵稅

額103,439元＋證券交易所稅額2,018,164元－原退稅額28,059元)及92,900元(應納稅額0元－扣繳稅額及可扣抵稅額9,149元＋證券交易所稅額92,900元－原退稅額9,149元)，並依所得稅法第110條第1項規定，按所漏稅額1,989,390元及83,751元處以0.5倍之罰鍰994,695元及41,875元。原告不服，於107年2月13日及106年8月1日分別申請復查，旋以被告逾兩個月仍未作成復查決定為由，分別於107年3月29日及107年3月26日逕行提起訴願；嗣被告以107年4月10日財北國稅法二字第1070012977號復查決定：「一、追減102年度證券交易所得……594,958元，其餘復駁回。二、追減102年度罰鍰234,637元及104年度罰鍰8,375元。」原告對復查駁回部分仍然不服，提起訴願，經決定駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告主張略以：

(一)遍查所得稅法所有條文，並無「以他公司股票抵繳公司設立或增資股款」應課所得稅規定，亦無「以繼承人或被繼承人股票抵繳遺產稅」應課所得稅之明文規定且依課稅實務，被告及其他國稅局102年度至104年度亦無對「以股票抵繳遺產稅」已有課稅罰鍰之情事；國稅局稽徵實務大多對「以他公司股票抵繳公司設立或增資股款」認為非證券交易性質，更無課徵證券交易所稅。被告原處分及復查決定援引行為時不合時宜且已經失效民國69年度獎勵投資條例之財政部69年5月5日台財稅字第33561號函釋規定，係屬以股東認購抵繳原告之證券交易所得補稅並罰鍰，除違租稅法律主義、處罰法定主義外，更抵觸中央法規標準法第21條規定。

(二)又以股票抵充股款係屬「初級市場」，其目的係為供成立出資或增資之用，經由股東認購取得，與財政部84年1月18日

台財稅第000000000號函釋規定同屬非買賣行為性質，亦不發生課徵證券交易稅問題，與此性質相同以股票抵繳股款，同屬非買賣性質，當然也是非證券交易稅及非證券所得課徵範圍。財政部70年6月8日台財稅字第34635號函釋規定證券交易稅條例第1條規定，凡買賣有價證券應依法課徵證券交易稅，個人或營利事業以其持有之股份有限公司股票充抵股款投資於另一營利事業，而將股票過戶登記與被投資之營利事業，非屬有價證券之買賣，該函釋亦無僅限縮於「抵充股款之股票價值，與投資股票之價值」始有適用，換言之，只要有股票充抵股款，不論是證券交易稅或證券交易所得稅，其性質均非屬有價證券買賣，一律均適用前揭財政部70年6月8日財稅字第34635號函釋規定。另以股票抵繳遺產，依財政部函釋，亦非證券交易性質，縱有超過原持有成本，亦不課稅。

(三)本件縱然應補徵102年度證券交易所得稅，由於102年度才恢復開徵證券交易所得，101年度(含)以前證券交易所得係停徵，因此，應以抵繳威聯通公司股票101年度每股淨值28.206元當作計算原告「102年度證券交易所得的計算基礎」(所得稅是年度課稅，其課稅期間：1月1日至12月31日)，如果回溯至96年之取得成本，則以前年度已經停徵證券交易所得稅將被追溯課稅，顯然不合理也不合法。核算102年度證券交易所得僅有11,809,892元，證券交易所得稅為885,742元，因此，溢核定證券交易所得稅1,32,422元，溢核定罰鍰452,968元等語。並聲明求為判決：訴願決定及原處分(即復查決定)不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯略以：

(一)原告因處分財產，將其所有威聯通公司股票移轉予威琪庭公

01 司，「交換」取得該公司36,950,000元及2,530,000元之出
02 資額，自應認原告轉讓系爭威聯通公司股票之交易所得業已
03 實現，其資產價值之增益部分，核屬財產交易所得而應課徵
04 所得稅，因該處分財產性質為股票，故課徵證券交易所得稅
05 ；本件自應以原告抵繳股款之金額，減除原始取得成本及必
06 要費用後之餘額計算證券交易所得，並無違誤。

07 (二)又原告102年間設立威琪庭公司並擔任該公司之負責人，即
08 負有查證設立商號相關稅捐規定之義務，況其與一般以貨幣
09 出資方式不同，採用將個人持有之股票移轉作為出資額，甚
10 且委請專業會計師辦理系爭以股作價之業務，卻對相關稅捐
11 義務疏漏未予考量，核有過失；原告雖主張於斯時曾查閱相
12 關法令，查得財政部70年6月8日台財稅第34635號函規定，
13 將以股作價免徵證券「交易稅」自行解釋為無證券交易所得
14 ，惟查財政部早於69年發布函釋明確說明是類所得為證券交
15 易所得且應課徵所得稅，原告捨棄所得稅法之明確規定，擅
16 自引用證券交易稅之規定並自行主觀認定無須課稅，顯有過
17 失；原告雖當庭主張曾電洽被告詢問獲得無須申報課稅之答
18 覆，惟並無相關資料以茲佐證有此事實，其主張自無從採據
19 ，況僅依口頭說明即要求被告註銷全數罰鍰，於法無據，亦
20 違反租稅之公平正義，核無足採。

21 (三)原告於102年間將威聯通股票移轉予威琪庭公司，即無威聯
22 通公司之股利所得，且威琪庭公司於102年5月間設立登記，
23 106年10月申請停業，該公司僅成立4年，期間公司股東僅原
24 告1人，該公司亦從未對外聘雇正式員工，且該公司營運期
25 間除持有威聯通公司股票外，並未持有或投資其他公司股票
26 ，況該公司各年度之營業收入來源均僅威聯通公司之股利所
27 得，並無其他營業收入，顯見原告設立威琪庭公司目的僅為

間接持有威聯通公司股票，並未實際營運，可知原告成立威琪庭公司，將原持有威聯通公司全數股票移轉予威琪庭公司，股票由個人持有改為原告透過威琪庭公司間接持有，其威聯通公司股東之權利義務並未喪失，然威聯通公司自102年度起各年度發放之鉅額營利所得，全數由原告個人之營利所得轉換為威琪庭公司營業收入，使原告102年起個人綜合所得稅從全年繳稅逾百餘萬元變為退稅外，威琪庭公司亦無須繳納營利事業所得稅，原告透過成立威琪庭公司減省鉅額稅負，顯然有完整的稅務規劃，故透過以股作價移轉持有股份是否應申報所得稅，亦為原告為此稅務規劃務必查詢之重要環節，原告主張不知應申報所得稅，核無足採等語，資為抗辯。並聲明求為判決：原告之訴駁回。

四、本件如事實概要欄所載，有威琪庭公司102年5月17日申請設立暨會計師資本額查核報告書（原處分卷第39-52頁）、威琪庭公司104年1月26日申請增資暨會計師增資查核報告書（原處分卷第15-26頁）、原告自原始投資起至105年10月24日投資威聯通公司之持有股數變動表（原處分卷第140頁）、原告97年度、98年度、99年度、101年度及102年度取得威聯通公司員工紅利股票之薪資所得扣繳暨免扣繳憑單（原處分卷第131-135頁）、威通公司106年9月21日說明原告信託過戶及歸屬之股票來源暨101至104年度員工分紅股票股利淨值計算資料之覆函（原處分卷第145-154頁）、被告計算原告102年5月13日轉讓持股859,300股之每股成本計算表（原處分卷第197頁）、被告計算原告104年1月16日轉讓持股46,000股之每股成本計算表（原處分卷第74頁）、原告102年度及104年度綜合所得稅電子結算申報收執聯（104年度案件訴願卷2第77-84頁）、102年度及104年度綜合所得稅核定

通知書（原處分卷第174-175頁、第119-120頁）、102年度及104年度綜合所得稅已申報核定稅額繳款書（原處分卷第173頁、第90頁）、違章案件漏稅額計算表（原處分卷第198頁、第114頁）、罰鍰裁處書（原處分卷第199頁、第115頁）、違章案件罰鍰繳款書（原處分卷第172頁、第91頁）、被告107年4月10日財北國稅法二字第1070012977號復查決定書（本院卷第33-49頁）、財政部107年12月13日台財法字第10713945410號訴願決定書（本院卷第55-81頁）等附卷可稽，洵堪認定。本件兩造之爭點為：原告設立威琪庭公司，以其持有之威聯通公司股票為出資抵繳股款，是否使原告因此獲有證券交易所得？被告予以補稅及罰鍰，有無違誤？

五、本院之判斷：

甲、證券交易所得部分

（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。」行為時第4條之1規定：「自中華民國七十九年一月一日起，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。但自一百零二年一月一日起，個人下列證券交易所得課徵所得稅，其交易損失得依第十四條之二第二項規定自當年度所得額中減除：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。」（證券交易所得自102年1月1日恢復課徵，至104年12月2日所得稅法修正為停徵，並自105年1月1日實施）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

01 1項第7類第1款、第3款及第2項規定：「（第1項）個人之綜
02 合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……。第
03 七類：財產交易所得：凡財產及權利因交易而取得之所得：
04 一、財產或權利原為出價取得者，以交易時之成交價額，減
05 除原始取得之成本，及因取得、改良及移轉該項資產而支付
06 之一切費用後之餘額為所得額。…。三、個人購買或取得股
07 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
08 或銀行經政府核准發行之開發債券，持有滿1年以上者，於
09 出售時，得僅以其交易所得之半數作為當年度所得，其餘半
10 數免稅。（第2項）前項各類所得，如為實物、有價證券或
11 外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算
12 之；未經政府規定者，以當地時價計算。」可知所得稅法上
13 所稱「財產交易所得」除了現金外，至少還包括「實物」、
14 「有價證券」與「外國貨幣」三種客體，故而，財產交易所
15 得之課稅範圍，除買賣之外，當然也包括納稅義務人因「交
16 換」行為而發生之財產增益。又所得稅法關於個人綜合所得
17 稅之規範，證券交易性質上屬財產交易，財產交易之所得及
18 損失於綜合所得稅之核計，所得稅法則係分別規定於第14條
19 第1項第7類及第17條第1項第2款第3目第1小目，惟關於證券
20 交易所得及損失之徵免，因所得稅法第4條之1有特別規定，
21 自應依該規定為之（最高行政法院102年度判字第315號判決
22 意旨參照）。因此，行為時（即101年8月8日修正）所得稅
23 法第4條之1第2款既明定上市、上櫃或興櫃股票以外之股票
24 係個人證券交易所得稅之課徵標的，是於個人證券交易所得
25 稅恢復課徵期間（即102年1月1日起至104年12月31日止），
26 公司之股東以他公司股票抵繳出資股款者，該股票所抵繳股
27 款之金額超過其取得成本部分，自屬所得稅法所稱之「證券

交易所得」，應於股票轉讓年度依法課徵證券交易所得稅。

(二)次按，行為時所得稅法第14條之2第1項、第3項、第8項及第10項規定：「(第1項)第4條之1但書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類規定辦理。……(第3項)納稅義務人本人……依前2項規定計算之證券交易所得額，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。……(第8項)個人出售第4條之1但書規定之證券，其成本之計算，應採用加權平均法；其適用第14條第1項第7類第3款持有期間……，應採用先進先出法。……(第10項)證券交易所得或損失之查核，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价格或原始取得成本者之核定等事項之辦法，由財政部定之。」且行為時依所得稅法第14條之2第10項授權訂定之個人證券交易所得或損失查核辦法(下稱查核辦法)第2條第2款規定：「本辦法所稱證券，指下列股票、證書或憑證：……二、本法第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項規定：「第2條第1款及第2款規定之證券交易所得或損失，以交易時之成交价格，減除原始取得成本及必要費用後之餘額計算之。」第15條第1項第1款、第2款及第8款規定：「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，以成交价格為準。二、因公司盈餘轉增資而取得者，以股票面額為準。……八、因員工分紅配股或受讓公司庫藏股而取得者，以可處分日之時價為準。」因此，以股票所抵繳其他公司股款之金額超過其取得成本部分屬「證券交易所得」，其所得稅之計算方法係以交易時之成交价格，減除原始取得成本

及必要費用後之餘額計算，如以認購取得股票以成交價格為準，如以盈餘轉增資取得股票以股票面額為準，如以員工分紅配股取得股票以可處分日之時價為準，於個人證券交易所得稅恢復課徵期間，並應採用加權平均法計算成本，如持有股票滿1年以上始出售，僅以其交易所得之半數作為當年度所得，惟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。

(三)另財政部69年5月5日台財稅第33561號函(下稱財政部69年5月5日函)：「一、公司發行新股，認購股東以持有他公司股票為出資抵繳股款，如符合經濟部66年1月10日商00632號函釋及公司法第272條、第274條第1項、第2項之規定者，各該用以抵繳股款之股票，自應轉讓為所投資之公司所有。該股票所抵繳股款之金額超過其取得成本部分，係屬認購股東之證券交易所得，於證券交易所得停徵所得稅期間可免徵所得稅；惟該股票如屬符合獎勵投資條例第12條規定之股票，其面額部分，仍應由該認購股東以股利所得申報課稅。二、…凡類此以他公司股票用以抵繳認購新股之股款案件，應經經濟部認定後，再由認購股東於轉讓年度依法申報繳納綜合所得稅。」上揭函釋，旨在說明公司之股東以他公司股票(包括依獎勵投資條例所取得之他公司未分配盈餘增資股票)為出資抵繳股款，即屬於所得稅法第14條第2項規定有關實物所得課稅之範疇(抵繳股票之增益部分屬於證券交易所得；取得未分配盈餘增資股票其面額部分屬於股利所得，而其抵繳之增益部分亦屬於證券交易所得)，以及此類所得納稅義務人成立稅捐債務時點之準據。其係在闡明所得稅法第14條第2項規定實物所得之原意，核與所得稅法規範之「所得」原意相符，其解釋本身並無創設或變更法律之效力，並就

01 有關課稅時點之執行事項為釋示，揆諸前揭司法院解釋意旨
02 ，應無違租稅法律主義，得為所屬稽徵機關所援用。原告主
03 張，被告援引行為時不合時宜且已經失效69年度獎勵投資條
04 例之財政部69年5月5日台財稅字第33561號函釋規定，係屬
05 以股東認購抵繳原告之證券交易所得補稅，有違背租稅法律
06 主義、中央法規標準法規云云，當無足取。

07 (四)經查，原告自95年10月起任職於威聯通公司，其分別於96年
08 12月18日認購取得該公司股票50,000股（每股面額10元）、
09 97年9月30日取得盈餘轉增資股票8,500股及員工分紅配股
10 50,000股（可處分日次日時價22.16元）、98年7月2日取得
11 盈餘轉增資股票48,825股及員工分紅配股50,000股（可處分
12 日次日時價20.18元）、99年8月5日取得盈餘轉增資股票
13 207,325股及員工分紅配股15,000股（可處分日次日時價
14 32.069元）、100年9月11日取得盈餘轉增資股票429,650股
15 、101年11月9日取得員工分紅配股32,000股（可處分日次日
16 時價28.206元）、102年11月25日取得員工分紅配股29,000
17 股（可處分日次日時價37.33元），累計取得威聯通公司股
18 票共計920,300股。嗣原告於102年5月17日登記設立威琪庭
19 公司，原告先於102年5月13日以威聯通公司股票859,300股
20 作價抵繳出資額3,695萬元，繼於該公司104年1月16日增加
21 資本額時，以威聯通公司股票46,000股作價抵繳增資額253
22 萬元等情，有威聯通公司股東持有股數資料表（原處分卷第
23 140頁）、原告薪資所得扣繳暨免扣繳憑單（員工分紅配股
24 電子申報專用）（原處分卷第131-135頁）、威琪庭公司設
25 立變更登記表暨會計師資本額查核簽證報告書（原處分卷第
26 39-52頁）及威琪庭公司增資變更登記表暨會計師增資財務
27 報表查核報告書（原處分卷第15-26頁）等附卷可稽。依前

揭規定，原告既以威聯通公司股票為出資，抵繳其對威琪庭公司之出資額，而將其持有威聯通公司股票移轉為威琪庭公司所有，該股票所抵繳出資之金額超過其取得成本部分，屬於原告之證券交易所得，且發生於個人證券交易所得稅復徵期間（自102年1月1日起至104年12月31日止），自應課徵所得稅。原告主張，本件為股票抵繳，性質上並非證券交易，故既非證券交易課徵客體，亦非證券交易所得稅之課徵客體，且遍查所得稅法所有條文，並無「以他公司股票抵繳公司設立或增資股款」應課所得稅規定云云，然以股票抵繳公司設立出資款，為「交換」行為亦屬交易，如交易時之成交價格減除原始取得成本，有發生財產增益，即符合所得稅法中「所得」之概念，自應課徵綜合所得稅，非待另明定「以他公司股票抵繳公司設立或增資股款應課所得稅」始能課稅，且證券交易稅乃對在公開市場交易證券之行為為課稅，應與所得稅係針對財產增益為課稅，二者性質原本不同，無法攀比援引（另詳後述），是原告此部分所辯，均無足採。另原告主張，被告及其他國稅局102年度至104年度亦無對「以股票抵繳遺產稅」已有課稅罰鍰之情事云云，惟原告未對此提出論證資料，被告亦未承認，且縱屬實情，乃另行檢討是否應予課徵所得稅之問題，並非因此得謂本件毋須課徵所得稅，故亦難為原告有利之認定。

(五)原告102年度及104年度綜合所得稅結算申報，並未列報系爭股票轉讓之證券交易所得，經被告所屬大安分局查獲，乃按會計師簽證查核報告所載102年5月13日威聯通公司股票每股抵繳金額43元，計算移轉859,300股系爭股票之成交價額為36,949,900元（43元×859,300股），減除原告96年12月18日至100年9月11日間陸續取得859,300股之成本10,041,035

元，以所得之半數（因持有期間滿1年）核定102年度證券交易所
所得13,454,432元【收入總額36,949,900元（每股抵繳金額
43元×抵繳股數859,300股）－取得成本10,041,035元 $\vee$
×1/2，見原處分卷第197頁】；按會計師簽證查核報告所載
104年1月16日威聯通公司股票每股抵繳金額55元，計算移轉
46,000股系爭股票成交價額為2,530,000元（55元×46,000
股），減除102年2月6日信託並於102年12月26日及103年12
月26日歸屬共17,000股之成本每股12.28元以及原告102年11
月25日取得員工分紅配股29,000股之成本每股37.33元，以
所得之半數（因持有期間滿1年）核定104年度證券交易所得
619,335元【收入總額2,530,000元（每股抵繳金額55元×
抵繳股數46,000股）－取得成本1,291,330元（37.33元×
29,000股＋12.28元×17,000股） $\vee$ ×1/2，見原處分卷第74
頁】。

（六）嗣原告不服申請復查，嗣經被告復查結果，認原告102年度
抵繳威琪庭公司出資額應為36,950,000元，並按加權平均法
重行核算原告取得威聯通公司股票之每股成本為13.07元（
累積取得成本12,026,209元/取得920,300股，見本院卷第47
頁之復查決定書附表1），原告102年度證券交易所得應為
12,859,474元【（收入總額36,950,000元－取得成本
11,231,051元（加權平均每股成本13.07元×859,300股）×
1/2 $\vee$ 】，追減102年度證券交易所得594,958元（原核定
13,454,432元－12,859,474元）。另104年度證券交易所得應
為964,390元【收入總額2,530,000元（每股抵繳金額55元
×46,000股）－取得成本601,220元（加權平均每股
成本13.07元×46,000股）） $\vee$ ×1/2】，較原核定為高，基
於行政救濟不利益變更禁止原則，復查決定及訴願決定乃維

持104年度證券交易所原核定619,335元。經核，被告依所得稅法第4條之1、第9條、第14條第1項第7類、第2項及第14條之2規定，及參考財政部69年5月5日函釋，以核課本件股票之證券交易所所得稅，於法均無不合。

(七)原告雖主張，縱然應課徵證券交易所所得稅，然原告於102年度以威聯通公司股票為抵繳，應以101年度每股淨值28.206元當作成本，否則96年度至101年度超過成本之溢價均被追溯課稅（見本院卷第145頁起訴理由狀）等語。然個人綜所稅之課徵，應以符合所得稅法之相關規定為前提，行為時所得稅法第14條之2第8項已明文規定，個人出售第4條之1但書規定（即恢復課徵證券交易所所得）之證券，其成本之計算，應採用「加權平均法」，亦即歷年取得之成本均應加入計算，非僅交易前最後年度之成本，且此符合原始成本之精神；況循原告論述，前一年度之每股淨值，僅反映該年度之股票狀況，與取得成本關係不大，自無捨法律之明定而為不同計算之理。從而，被告依查核辦法第15條第1項規定及威聯通公司股東持有股數資料表、原告薪資所得扣繳暨免扣繳憑單（員工分紅配股電子申報專用）等資料，認定原告自96年至101年間分次取得威聯通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項規定，採用加權平均法核算原告取得上開威聯通公司股票之每股成本為13.07元，並依所得稅法第14條第1項第7類第3款規定，以交易所得之半數為當年度所得額，均無違誤，已如前述。原告主張應以101年度威聯通公司股票之每股淨值為成本計算證券交易所所得，與法未合，亦難憑採。

(八)至於原告主張，財政部70年6月8日台財稅第34635號函釋、財政部84年1月18日台財稅第000000000號函釋，同屬「非買

賣行為」性質所為之釋示，可證「以股票抵繳出資」非「證券交易所所得稅」之課稅客體（見本院卷第25頁起訴狀）。惟查，上開二則財政部函釋之內容，均係針對證券交易稅條例第1條所為之釋示（見原處分卷第240-241頁原告訴願階段所提營業稅證券交易稅期貨交易稅法令彙編影本），而證券交易稅係針對買賣有價證券之交易行為所徵收之「交易稅」（見該條例第1條規定），然本件係涉及「所得稅」之爭議，與該等函釋規範之租稅客體迥異，證券交易的行為可能不符合「交易稅」對「交易」的定義，但已符合「所得稅」之「所得」定義，二者相關函釋對不同法規的闡釋，原不能相互援引，原告此部分主張自無從為其有利論據。再者，以股票抵繳遺產，是否符合「交易稅」對「交易」的定義，更與本件是否符合「所得稅」之「所得」定義無關。從而，原告主張國稅局稽徵實務大多對「以他公司股票抵繳公司設立或增資股款」認為非證券交易性質，更無課徵證券交易所所得稅云云，應非可採。

乙、罰鍰部分

（一）按行為時所得稅法第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。」另依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（所得稅法部分）規定，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。

（二）又納稅者權利保護法第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。」是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，其就該短漏報之發生且具故意或過失等主觀責任條件，即應依所得稅法第110條第1項規定予以裁罰。又所謂「故意」包含「直接故意」與「間接故意」，係指「人民對違反行政法義務行為之事實，明知並有意使其發生者，或預見其發生而其發生並不違背其本意者」；所謂「過失」則涵括「無認識之過失」與「有認識之過失」，意指「人民對於違反行政法義務行為之事實，按其情節應注意，並能注意，而不注意，致其發生，或雖預見其發生而確信其不發生者」而言。故行為人對於構成違規之事實，預見其發生者，縱非故意，亦係有認識之過失。又無認識之過失責任之成立，係以「不知」(不注意)為基礎，且以「應注意，並能注意」為條件，行為人不得僅以其事先不知違規事實可能發生，作為免除過失責任之論據。再依行政罰法第8條規定：「不得因不知法規而免除行政處罰責任。」違章行為人縱使不認識自己行為乃法規所不許，或誤認其行為係法規所許，仍構成「應注意，並能注意，而不注意」之過失責任條件(最高行政法院102年度判字第651號判決意旨參照)。

(三) 經查，原告於102年度及104年度以系爭股票抵繳其對威琪庭公司之出資額，且該股票所抵繳之金額超過其取得成本，原告竟漏未將此交易所得列報，已如前述，核該當所得稅法第110條第1項規定之客觀裁罰要件。被告復查決定審酌原告之

01 違章情節較輕，乃依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表使
02 用須知第4點規定，改按所漏稅額處0.4倍，又102年度證券
03 交易所得既經追減594,958元，按重新核算102年度所漏稅額
04 1,900,147元以及104年度所漏稅額83,751元各處0.4倍罰鍰
05 ，分別為760,058元及33,500元。

06 (四)原告雖主張遍查所得稅法、施行細則及財政部印製102年度
07 綜合所得稅結算申報書說明均未載「股票抵繳出資超過取得
08 成本部分應課徵證券交易所得稅」，強求其有主動申報之注
09 意義務，顯然違背期待可能性，且被告未證明係違背所得稅
10 法那一條文之規定，本件不應處罰（見本院卷第144頁起訴
11 理由狀）等語。惟綜合所得稅制係採自行申報制，納稅者負
12 有應誠實申報納稅之義務，有所得即應申報，此為所得稅制
13 之基本原則，且納稅事實之發生皆源於納稅義務人之生活事
14 實，應為納稅義務人所知悉，結算申報書說明原不可能將所
15 有應課所得稅之形態窮盡列舉；況「所得」源自「交易」，
16 交易之形態除買賣外亦可能為互易，只要互易而有所增益，
17 即有所得發生，須報繳綜合所得稅，此應為納稅義務人於社
18 會生活中所得知悉，亦不待所得稅法列舉明定。縱對於以股
19 票作價抵繳出資款是否為所得稅課稅範圍及對於相關解釋有
20 所疑義，仍可於申報書誠實揭露，或向稽徵機關查詢後正確
21 申報，即原告主觀認定就股票抵繳之所得無須報繳綜合所得
22 稅，對於未申報系爭股票之證券交易所得，誠有應注意、能
23 注意而不注意之過失責任，依首揭納稅者權利保護法第16條
24 第1項、第2項及行政罰法第8條規定，仍應受罰。另原告雖
25 主張，其曾向國稅局以電話詢問「以他公司股票抵繳公司設
26 立或增資股款」是否應報繳綜合所得稅，國稅局答稱不用報
27 繳云云，惟已為被告所否認，原告復無法舉證確有此詢問，

01 及國稅局確有此答覆，本院自難遽信。從而，被告參據裁罰
02 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
03 所得，再按裁罰倍數參考表使用須知第4點規定，就應處罰
04 鍰0.5倍再予酌減20%，按所漏稅額裁處0.4倍之罰鍰，並未
05 逾法定裁量範圍，亦無裁量濫用或裁量怠惰情事，實已考量
06 原告違章程度而為適切之裁罰，均屬合法，原告主張不應裁
07 罰等情，應無可採。

08 六、從而，原告所訴各節均難憑採，原處分（復查決定）於法並
09 無違誤，訴願決定予以維持，核無不合，原告訴請撤銷，為
10 無理由，應予駁回。本件事證已臻明確，兩造其餘主張及陳
11 述，經核於判決結果不生影響，爰不逐一論列，附此敘明。

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

14 中 華 民 國 108 年 8 月 29 日

15 臺北高等行政法院第六庭

16 審判長法官 陳金圍

17 法官 許麗華

18 法官 吳俊瑩

19 一、上為正本係照原本作成。

20 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
21 明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判
22 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

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

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

01	得不委任律師為訴訟	所 需 要 件
02	代理人之情形	
03		
04	(一)符合右列情形之一	1.上訴人或其法定代理人具備律師資
05	者，得不委任律師	格或為教育部審定合格之大學或獨
06	為訴訟代理人	立學院公法學教授、副教授者。
07		2.稅務行政事件，上訴人或其法定代
08		理人具備會計師資格者。
09		3.專利行政事件，上訴人或其法定代
10		理人具備專利師資格或依法得為專
11		利代理人者。
12		
13	(二)非律師具有右列情	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、
14	形之一，經最高行	二親等內之姻親具備律師資格者。
15	政法院認為適當者	2.稅務行政事件，具備會計師資格者
16	，亦得為上訴審訴	。
17	訟代理人	3.專利行政事件，具備專利師資格或
18		依法得為專利代理人者。
19		4.上訴人為公法人、中央或地方機關
20		、公法上之非法人團體時，其所屬
21		專任人員辦理法制、法務、訴願業
22		務或與訴訟事件相關業務者。
23		
24	是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴	
25	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	
26	文書影本及委任書。	
27		

01 中 華 民 國 108 年 8 月 29 日
02 書記官 王月伶