

臺北高等行政法院判決

) FKT64W1Z1X5L0;@108年度訴字第

) FKT64W1Z1X5L0;@108年7月18日辯

原告 陳鳳雪

訴訟代理人 許義財 律師

被告 財政部北區國稅局

代表人 王綉忠

訴訟代理人 許秀治

黃伯瑞

吳淨茹

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2月21日台財法字第10813902500號（案號：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：

（一）原告辦理民國97年度綜合所得稅結算申報，列報配偶賴旭泉出售未上市（櫃）及非屬興櫃之漢台科技股份有限公司（下稱漢台公司）有價證券交易收入計新臺幣（下同）40,581,000元，並按交易收入總額20%列報有價證券交易所得8,116,200元，基本所得額12,758,413元。經被告查得原告漏報受扶養親屬薪資所得2,000元、短報賴旭泉應計入個人基本所得額之有價證券交易所得19,320,138元，乃歸課核定基本所得額32,086,586元、基本稅額5,217,317元，補徵稅額3,865,635元，並按所漏稅額3,864,027元處

0.5倍罰鍰計1,932,013元（下稱原核定）。原告不服，申請復查，未獲變更，因原告未提起訴願而於104年11月20日確定。

（二）嗣原告多次以被告核定賴旭泉出售及購入漢台公司股票股數有誤為由申請退稅，經被告106年11月1日北區國稅桃園綜字第1060216030號函（下稱前處分）重行核算賴旭泉97年3月10日出售漢台公司股票每股成本為12.1639元，核定賴旭泉出售漢台公司有價證券交易所得為25,290,874元，原告短漏報有價證券交易所得為17,174,674元，乃更正應補稅額為3,436,542元，並按所漏稅額3,434,934元處0.5倍罰鍰計1,717,467元；因原告已於105年11月22日繳納本稅3,516,275元及罰鍰1,757,333元，乃依稅捐稽徵法第28條規定退還溢繳稅款119,599元，前處分於106年11月6日送達於原告。

（三）原告復以106年11月27日申請書以其配偶賴旭泉出售漢台公司股份非屬有價證券，免納入所得基本稅額計算，被告就其97年綜合所得稅核定有誤，向被告申請退還稅款3,436,542元及罰鍰1,717,467元（即前處分核定之所漏稅額及罰鍰），經被告以106年12月8日北區國稅桃園綜字第1060218440號函（下稱原處分）否准所請，原告乃循序提起行政爭訟。

二、原告起訴主張：

（一）依所得基本稅額條例規定，應計入個人基本所得額計算之股票，為依公司法第162條規定經發行登記機構簽證後發行之股票。漢台公司係經行政院金融監督管理委員會以97年9月16日金管證一字第0970046219號函（下稱金管會97年9月16日函）核准公開發行，故漢台公司股票係自97年9

月16日以後始為背面經簽證機構蓋以簽證鋼印並註明簽證日期之有價證券。賴旭泉於97年3月間出售之漢台公司股票1,247,000股，乃該公司設立登記開始之投資、增資股份（俗稱老股）；當時漢台公司資本額未達5億元且章程未規定應發行簽證股票，尚無公司法第161條之1及第162條規定之適用，即無主管機關或其核定之發行登記機構簽證發行股票之情形。是以，賴旭泉97年3月間出售之股票既無簽證機構蓋以簽證鋼印並註明簽證日期，即與所得稅額基本條例規定不符，被告予以計入所得基本稅額之計算，並據以補稅及課處罰鍰，即有違誤。

（二）訴願決定僅以宏遠證券股份有限公司（下稱宏遠證券）股務代理部及玉山商業銀行股份有限公司（下稱玉山銀行）信託部之查復，即認定漢台公司於95年間即已發行簽證股票云云，卻未查明原告自行申報所出售之股份為有價證券是否正確、被告查復之公文問法是否正確、明確，亦未調查有價證券簽證契約、簽證申請書、股票樣張、股票背面是否蓋有簽證機構鋼印及載有簽證日期、所謂部分股票編號所指為何，即逕自認定賴旭泉出售之股票業經發行登記機構簽證後發行，認事用法顯有違誤。

（三）被告既有誤認所得基本稅額條例稅基之錯誤，原告自得依稅捐稽徵法第28條第2項規定申請退還溢繳稅款，被告作成罰鍰處分亦係基於認定原告短漏報本稅之事實存在，如該本稅事實不復存在，罰鍰自亦失所附麗，應一併退還此一公法上不當得利云云。為此聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。被告應退還原告溢繳之稅額3,436,542元及罰鍰1,717,467元。

三、被告則以：

01 (一) 行為時有價證券交易所計入個人基本所得額查核辦法 (

02 下稱系爭查核辦法) 第2條規定，應計入個人基本所得額

03 之證券交易所得，並不以未上市櫃、未登錄興櫃股票或公

04 開發行者為限，尚包含新股權利證書、股款繳納憑證及表

05 明其權利之證書。原告雖主張賴旭泉出售之漢台公司股票

06 並非有價證券云云，實則是否為有價證券，證券交易法第

07 6條已有定義性規定，而依漢台公司章程第6條規定，該公

08 司業已發行股票，且依經濟部中部辦公室102年6月10日經

09 中三字第10235547630號函提供之漢台公司歷次股東會會

10 議紀錄發行增資股票紀錄，漢台公司於設立時發行股票，

11 並於增資時發行新股，賴旭泉出售漢台公司股票，依上開

12 規定，自應計入個人基本所得額核課個人綜合所得稅。

13 (二) 原告爭執賴旭泉出售之漢台公司股票是否經簽證乙節，業

14 經被告函查宏遠證券股務代理部，經函復以賴旭泉97年3

15 月初出售之股票號碼為95年及96年之股票編號，股票簽證

16 經玉山銀行簽證，足證原告主張該等股票未經簽證、非屬

17 有價證券云云，與事實不符；玉山銀行信託部亦函復，依

18 賴旭泉出售之股票號碼查詢結果，皆屬該行簽證股票，該

19 等95年股票（屬設立及增資）係於95年12月26日簽證、96

20 年股票（屬換發）則係於97年3月18日簽發，將部分95年

21 股票換發為96年股票，總股數仍為10萬股，僅將張數由1

22 張變更為100張，每張表彰股數10萬股變更為1千股，是以

23 ，原告主張漢台公司至97年3月後始有依公司法第161條之

24 1及第162條規定經主管機關或其核定之發行登記機構簽證

25 發行之股票云云，顯非屬實。並聲明求為判決駁回原告之

26 訴。

27 四、本院判斷如下：

01 (一) 按所得基本稅額條例自 95 年 1 月 1 日起施行，第 1 條開宗明
02 義揭示立法意旨：為維護租稅公平，確保國家稅收，建立
03 營利事業及個人所得稅負擔對國家財政之基本貢獻，而制
04 定本條例。蓋基於正當理由，於符合憲法第 23 條之實質平
05 等要求時，立法者有權以稅捐優惠為工具，使稅捐具有經
06 濟法或社會法上意義。但稅捐優惠本質屬於為達成特定目
07 的、一時權宜措施，納稅義務人不能期待永久存在；且出
08 於社會，經濟政策目的之稅捐優惠，如已過度犧牲量能課
09 稅原則及平等原則，即有藉最低稅負制予以調整之必要。
10 由於現行所得稅法針對特定身分類別、所得類別、扣除額
11 ，所給予之稅捐優惠，部分已有浮濫之嫌，已然過度犧牲
12 平等原則及量能課稅，是有必要透過所得稅額基本條例，
13 課予最低稅賦貢獻。

14 (二) 所得稅額基本條例關於個人所得基本稅額設算之架構為：
15 所得基本稅額之稅基，即「基本所得額」，為依所得稅法
16 規定計算之綜合所得淨額，加計該條例第 12 條第 1 項各款
17 金額。合計如超過免稅門檻（行為時為 600 萬元），則適
18 用單 20% 單一稅率，計算得出「所得基本稅額」（同條例
19 第 13 條第 1 項本文），如綜合所得稅額低於此所得基本稅
20 額者，個人有義務補繳差額部分（同條例第 4 條第 1 項）。
21 簡言之，所得基本額是立法者選擇特定幾項所得稅之免稅
22 所得或扣除額（即該條例第 12 條第 1 項各款所列舉者），
23 與綜合所得淨額加計之結果；是以，所得基本額所選擇之
24 加項，必然為所得稅法規定之免稅所得或扣除額，但所得
25 稅法規定之免稅所得或扣除額，則未必應計入所得基本額
26 。

27 (三) 行為時所得稅法第 4 條之 1 規定：「自中華民國 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。」乃證券交易所得稅無條件停徵。行為時基本所得稅額條例第12條第1項第3款第1目、第2目規定：「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：……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。（二）私募證券投資信託基金之受益憑證。」則僅將全部免稅之證券交易所得中，關於「未上市上櫃股權交易（包含首次上市）」納入為基本稅額之稅基。

（四）嗣所得稅法第4條之1於101年8月8日增列但書，修正為：

「自中華民國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。但自102年1月1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14條之2第2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。」徵諸行政院提案修正理由為：「現行未上市或未上櫃股票、新股權利證書、股款繳納憑證及私募證券投資信託基金之受益憑證交易所得，僅依所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定計入基本所得額，課徵基本稅額。為建立公平合理之證券交易課稅制度，爰增訂但書，規定自102年1月1日起，個人有第1款至第3款所列證券交易所得，應課徵所得稅，俾符合量能課稅及公平正義原則，俾維持股票交易所得稅負之公平性」。而所得基本稅額條例第12條第1項第3款亦同時於10

01 1年8月8日修正時，將原本規定之「未在證券交易所上市
02 或未在證券商營業處所買賣之公司所發行或私募之股票、
03 新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書」刪除
04 ，自係相對於所得稅法第4條之1修正所為之相對應的修正
05 ，因斯時所得稅法已將該部分證券交易所所得，改按核實計
06 算所得、損失，並適用15%分離課徵（101年8月8日修正所
07 得稅法第14條之2第1項至第3項參照），既非免稅所得，
08 自也無加計於基本稅額稅基計算之理。

09 （五）只是，所得稅法第4條之1復於104年12月2日修正，復將但
10 書刪除，理由為「鑑於自102年實施證所稅以來，爭議不
11 斷，為消除股市不確定因素，並簡化稽徵，爰明定證券交
12 易所得自105年1月1日起停止課徵所得稅」。但所得基本
13 稅額條例第12條則無相應修正，於體系解釋上，自係推認
14 立法政策上有意將「未在證券交易所上市或未在證券商營
15 業處所買賣之公司所發行或私募之股票、新股權利證書、
16 股款繳納憑證及表明其權利之證書」該等證券交易所所得予
17 以免稅，且不納入基本所得稅額條例之基本稅額，課予最
18 低稅賦貢獻。

19 （六）惟，不論立法者如何調整所得稅法之免稅所得，或基本所
20 得稅額條例稅基之範圍，二者關於「有價證券交易所得」
21 之概念，必然互相呼應。且觀諸前述所得稅法就證券交易
22 所得是否免稅，以及基本所得稅額條例對免稅之證券交易
23 所得何部分應納入稅基之分類標準規定，該二法對「有價
24 證券」之定義，顯然採自證券交易法第6條規定之模式，
25 即「政府債券、公司股票、公司債券及經主管機關核定之
26 其他有價證券（第1項）。新股認購權利證書、新股權利
27 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2項）。前述有價證券，未印製表示其權利之實體有價證券者，亦視為有價證券（第3項）。」既不限於公司股票，當然更不以公司法第162條基於金融行政管理規範必要，要求須以擔任股票發行簽證人之銀行簽證發行為形式要件；而是採取實質觀察方式，只要是足以表徵股權「證書」之移轉並交易，即認屬之。是以，在行為時（97年）「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」之交易所得於所得稅中為免稅所得，並經立法者選擇應須納入個人所得基本稅額稅基計算，且所交易之該等證書，不以經簽證為必要，殆無任何疑義。

（七）如事實欄所載事實，為兩造所不爭執，並有原核定、前處分等件影本在卷為憑。原告於原核定確定後，本次以其配偶賴旭泉所出售之漢台公司股票未經簽證，其交易所得乃非屬所得基本稅額條例規定應納入稅基之所得為據，指被告認定事實、適用法令錯誤，依稅捐稽徵法第28條，請求退稅云云。然查：

- 1.原告配偶賴旭泉於97年3月間出售之漢台公司股票1,247,000股，依其股票編號為95年漢台公司設立及增資時發行，或96年所換發之股票此事實，為原告所不否認，而該等股票業經玉山銀行簽證乙節，並經宏遠證券107年7月9日（107）宏證股字第0459號函、玉山銀行信託部107年8月30日玉山富（託）字第1070000078號及107年9月17日玉山富（託）字第1070000090號函確認。
- 2.是原告配偶賴旭泉所出售者，顯然為漢台公司設立登記開始之投資、增資股份之憑證，乃已表明該公司股份權

利內容之證書；無論是否經簽證，揆諸首揭法文及說明，該等有價證券之交易所得均屬行為時所得稅法予以免稅之所得；因屬未上市上櫃有價證券，此部分股權交易，依行為時所得基本稅額條例第12條第3款規定，並應納入基本稅額之稅基，確然無誤。

3.是而，原核定以原告配偶賴旭泉97年3月出售漢台公司股票交易所得為有價證券交易所得，並納入所得基本稅額條例之稅基計算，前處分重行確認股數及交易所得數額，原無疑義。原告以系爭股票未經簽證為由，爭執其交易所得並非證券交易所得，實屬無謂；復以此主張原核定及前處分就此認定事實、適用法令錯誤，依稅捐稽徵法第28條規定，請求退還前處分所核定之本稅稅款及罰鍰，自非可採。

五、綜上，原告主張並無理由。原處分否准退稅，認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告請求予以撤銷，並求命被告作成退稅處分（含本稅及罰鍰），為無理由，應予駁回。

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 108 年 8 月 15 日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法官 許瑞助

法官 林妙黛

法官 楊得君

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

01 決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

02 三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴

03 訟法第241條之1第1項前段）

04 四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同

05 條第1項但書、第2項）

06

07 得不委任律師為訴訟
08 代理人之情形

所 需 要 件

09

10 (一)符合右列情形之一
11 者，得不委任律師
12 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。

13

14

15

16

17

18

19 (二)非律師具有右列情
20 形之一，經最高行
21 政法院認為適當者
22 ，亦得為上訴審訴
23 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

24

25

26

27

01

務或與訴訟事件相關業務者。

02

03

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。

04

05

06

07

中

華

民

國

108

年

8

月

15

日

08

書記官 李芸宜