

裁判字號：臺中高等行政法院 103 年度訴更一字第 26 號 行政判決

裁判日期：民國 104 年 05 月 14 日

案由摘要：綜合所得稅事件

臺中高等行政法院判決

103 年度訴更一字第 26 號

104 年 4 月 30 日辯論終結

原 告 歐仁傑

訴訟代理人 陳榮哲 律師

被 告 財政部中區國稅局

代 表 人 阮清華

訴訟代理人 張本德

林雅菁

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 102 年 1 月 22 日台財訴字第 10100199400 號訴願決定，提起行政訴訟，經本院以 102 年度訴字第 135 號判決，原告不服，提起上訴，經最高行政法院以 103 年度判字第 638 號判決廢棄發回，本院更為判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

本審及發回前上訴審之訴訟費用均由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告民國 91 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報出售歐美亞投資股份有限公司（下稱歐美亞公司）未經簽證發行股票之財產交易所得新臺幣（下同）33,600,000 元，歸戶核定其當年度綜合所得總額 36,310,118 元，於 94 年 9 月 30 日補徵應納稅額 13,314,915 元，同年 7 月 26 日按所漏稅額 13,314,915 元處 0.5 倍之罰鍰 6,657,400 元（下稱 91 年度第 1 次核定，係按所得歸課年度區分，下同），原告不服，申經復查，經被告 95 年 1 月 20 日中區國稅法二字第 0950000600 號復查決定（下稱 91 年度第 1 次復查決定）未獲變更，提起訴願，經財政部 95 年 5 月 11 日台財訴字第 09500128290 號訴願決定撤銷（下稱財政部 95 年訴願決定）。嗣被告依訴願決定意旨作成 95 年 9 月 29 日中區國稅法二字第 0950048489 號重核

復查決定，註銷原告 91 年度上開財產交易所得及罰鍰處分（下稱 91 年度第 1 次重核復查決定），另於 96 年 4 月 19 日改歸課其 92 年度財產交易所得，核定當年度綜合所得總額 33,884,247 元，並補徵應納稅額 12,808,325 元，於 95 年 12 月 13 日按所漏稅額 12,768,745 元處 0.5 倍之罰鍰 6,384,300 元（下稱 92 年度核定）。原告仍不服，申經復查，經被告 97 年 4 月 8 日中區國稅法二字第 0970006184 號復查決定（下稱 92 年度復查決定）未獲變更，原告循序提起訴願及行政訴訟，經本院 97 年度訴字第 350 號判決「訴願決定及原處分（復查決定）均撤銷，由被告查明後另為適法之處分。」，被告乃依上開判決意旨，作成 98 年 7 月 16 日中區國稅法字第 0980036304 號重核復查決定，註銷原告 92 年度上開財產交易所得及罰鍰處分（下稱 92 年度重核復查決定），另於 98 年 7 月 27 日改歸課其 91 年度財產交易所得，核定 91 年度綜合所得總額 53,927,783 元，補徵應納稅額 13,440,000 元，及於 98 年 11 月 23 日按所漏稅額 13,440,000 元處 0.5 倍之罰鍰 6,720,000 元（下稱 91 年度第 2 次核定）。原告均不服，申請復查，經被告 101 年 7 月 3 日中區國稅法字第 1010021631 號復查決定，追減罰鍰 62,543 元（下稱 91 年度第 2 次復查決定），原告仍表不服，提起訴願遞經駁回，提起本件行政訴訟，求為「訴願決定及原處分（被告 91 年度第 2 次核定，含 91 年度第 2 次復查決定）」（按其本意應指對其不利之部分）均撤銷之判決，經本院 102 年度訴字第 135 號判決（下稱原審判決）駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政法院 103 年度判字第 638 號判決廢棄，發回本院更審。

二、本件原告主張：

(一)被告於 98 年 7 月 16 日所為之「92 年度重核復查決定」，並未同時撤銷被告所為之「91 年度第 1 次重核復查決定」，是被告辯稱其所為之 91 年度第 1 次核定重新復活云云，洵無足採。此業經最高行政法院 103 年度判字第 638 號判決認定：「則 92 年度核定經 92 年度重核復查決定予以撤銷已不復存在。且觀之 92 年度重核復查決定，並無往前撤銷 91 年度第 1 次重核復查決定，使該重核復查決定對 91 年度第 1 次核定所為『註

銷財產交易所得 33,600,000 元及罰鍰 6,657,400 元』歸於回復之意旨。則 92 年度核定、91 年度第 1 次核定均被前述歷次重核復查決定予以撤銷之情形，被告另為 91 年度第 2 次核定，核係重新為行政處分。」在案（判決書第 21 頁第 10 至 17 行）。則被告援引之 91 年度第 1 次核復活之學者見解及實務見解（法務部 94 年 2 月 17 日法律字第 0930052928 號及 99 年 6 月 18 日法律字第 099012429 號函釋）無從為本案所援用。

(二)原告並無任何故意或以不正當方法逃漏稅捐之行為：被告於歷次行政救濟程序中，指摘原告反覆易詞提示虛飾之證據資料等語（見被告 91 年度第 2 次復查決定書，即原審卷證據 10），然經鈞院 97 年度訴字第 350 號判決認定原告於行政救濟程序中所提出之「買賣撤銷協議書」、「撤銷申請書」及「股權無移轉證明書」等文件（下稱系爭三文件），既均係訴外人歐麗花在被告所屬人員指導下所撰寫並補提，故被告對於該等文件之存在知之甚詳，原告何來「蓄意隱匿，反臨訟提示」該等文件，顯見被告指摘並不實在，原告並無任何故意或以不正當方法逃漏稅捐之行為（見該判決書第 15 頁第 8-12 行）。被告嗣於本次言詞辯論程序承認其於 92 年間即取得系爭三文件，足見原告並無臨訟杜撰等情事。

(三)被告於系爭財產交易所得之稽徵過程，有諸多行政行為均屬違法：被告復於補充答辯狀稱其誤認系爭交易發生於 92 年度，係因原告提出不正當資料所致等云，惟按「一切行政行為，無論其性質為法律行為或事實行為，皆不得違法，並無例外。不具法律拘束力之行政指導，亦仍受法律之拘束，應遵守實體法及程序法之界限。從事行政指導之行政機關，除就該行為應具有管轄權，亦不得有不當聯結以及其他抵觸法律之情事。」、「行政機關之行政指導如有違法，並侵害人民之權利時，由於行政指導係行政機關行使公權力之行為，仍有國家賠償之問題。」、「日本之實務界與學界關於國家賠償法中『公權力行使』採廣義之立場，亦即包含一切公行政之活動，亦即包含行政指導在內，例如事前諮詢形式之行政指導。」見大法官陳敏所著「行政法總論」一書及陳春生所著「事實行為」一文。本件鈞院 97 年度訴字第 350 號案審理

系爭財產交易所得之爭議時，認定：「(四)次查，原告於91年10月25日將歐美亞公司700,000股之股票，以每股50元之價格售與林雪華後，即委託歐麗花代為辦理91年度贈與稅申報之一切事宜，代理受領贈與稅繳款書、核定通知書、繳清證明書及其他有關文件等，其後被告所屬人員李智惠依相關資料計算歐美亞公司資產淨值，指導歐麗花應依每股淨值58元申報，因而歐麗花乃分3次分別於91年10月25日、92年3月11日及92年3月19日填具證券交易稅一般代徵稅額繳款書，分3次辦理申報證券交易稅，合計每股以58元之價格辦理申報，且為配合李智惠之要求，撤回原先贈與稅之申報，並補提買賣撤銷協議書、撤銷申請書及股權無移轉證明書等各情，業據證人歐麗花、陳銘輝於98年3月5日本院行準備程序時證述在卷，並有歐麗花、陳銘輝與李智惠交涉時所書寫之手稿1件在卷足憑。」、「顯見歐麗花僅係受原告委任辦理91年度贈與稅申報之一切事宜，並不及於原告與林雪華買賣股票之事項，其事後向被告補提買賣撤銷協議書、撤銷申請書及股權無移轉證明書，皆係歐麗花一人為配合被告所屬人員李智惠之指導所提出，均非出自原告之本意或授權，而屬虛偽無效之行為甚明」（見該判決書第14頁第12-25行、第15頁第8-12行）。綜上可知，系爭財產交易所得之所以紛爭不斷，肇因於被告於系爭財產交易所得之稽徵過程，有諸多行政行為（含行政指導）均屬違法（有關被告之稽徵過程違法等情，原告業於鈞院97年度訴字第350號綜合所得稅事件所提呈之行政訴訟起訴理由狀詳細說明）；又與本件息息相關之「買賣撤銷協議書」、「撤銷申請書」及「股權無移轉證明書」等文件，當初係原告及訴外人林雪華在被告所屬人員李智惠之強勢指導下所製作，並非原告臨訟杜撰；且李智惠並未知系爭股權買賣，繳納證券交易稅稅款即可，原告遵其指示繳納證券交易稅稅款。再者，於歷次爭訟之過程中，原告發覺因被告之疏忽，導致系爭財產交易所得之核課期間已屆滿。詎被告全然迴避不談上開行政疏失，亦不顧核課期間已屆滿，強勢另行開單補徵原告91年度應納稅額（含罰鍰）。請查明被告違法之處，並廢棄其相關決定，以維稅政及公平正

義。

- (四)系爭財產交易所得，確實已逾核課期間：本件於94年7月間，被告查核原告91年度綜合所得稅結算申報之資料，發現歐美亞公司之股票未經簽證，認定原告出售該公司股票之利得係屬「財產交易所得」，而作成91年度第1次核定，然該核定已失其效力，且無從復活，業經最高行政法院所認定。加上原告實無任何故意或以不正當方法逃漏稅捐之行為，是被告遲至98年11月23日，方認定系爭財產交易所得歸屬於91年度而另行開單補徵之核課處分，依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定，顯逾5年核課期間。
- (五)退萬步言，縱認系爭財產交易所得應歸屬於91年度，且尚未逾越核課期間，被告於98年11月23日所為認定之財產交易所得之金額，仍顯有疑義，而有廢棄之必要：歐美亞公司92年3月25日之股票為950萬股，被告卻誤認為300萬股，並以該錯誤為基礎，錯算歐美亞公司之每股淨值為57.66元，繼而指導原告，要求原告將每股買賣價從50元，調增至58元，此等事實，原告業已歷審中強調再三。詎被告及復查、訴願決定機關對此均避而不談，令人難以理解。尤有甚者，如被告認為系爭財產交易所得應歸屬於91年度，且尚未逾越核課期間，則被告應以歐美亞公司91年度之財務報表為基礎，重新計算歐美亞公司之每股淨值，並將該淨值通知原告等，俾原告決定是否調整每股買賣價格，被告再進行稅捐之核課，方為正辦。詎被告捨此而不為，逕以植基於歐美亞公司92年度財務報表所為之前開錯誤行政指導為基礎，逕認系爭財產交易所得應歸屬於91年度，顯見被告稅捐核課之過程草率粗糙，而有廢棄之必要。
- (六)縱認原告係臨訟提示「買賣撤銷協議書」、「撤銷申請書」及「股權無移轉證明書」三份文件，惟依現行財政部之見解，亦無法以稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定相繩，仍應認為核課期間為5年：按財政部102年2月26日發文予財政部賦稅署，該函即載：「二、依稅捐稽徵法第21條第1項第3款規定，納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，似以『申報前』所為者，始適用7年之核課期間，惟納稅義務

人於『申報後』，故意以詐欺或其他不正當方法，延宕訴訟審理期間，致原處分嗣後經撤銷而須另為處分時，已逾核課期間，造成納稅義務人獲有不當免除應負稅賦之不合理情形，爰請參酌司法院釋字第 474 號解釋意旨及行政罰法第 27 條第 4 項規定，研議於稅捐稽徵法中增訂核課期間中斷或重新起算等相關規定之可行性。」則原告申報系爭股票買賣交易之時間在「前」，提出前開三份文件在「後」，縱有造成延宕審查期間之情形，亦無法依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定相繩，其核課期間應為 5 年。

(七)聲請調查證據：被告提出之「贈與課稅資料暨調查報告」中，附有 92 年 3 月 25 日經濟日報「臺灣證券行情」頁面，原告合理懷疑被告於內部作業時自行將歐美亞公司誤認係依公司法規定簽證發行之公開發行公司，進而核課不正確稅目即證券交易稅。詎被告嗣後發現內部作業有疏失，不追究其承辦人之錯誤，反指責原告詐欺誤導，進而核課原告財產交易所得稅。又被告係依據系爭股票買賣案之「查簽報告」之結論，核發「非屬贈與財產移轉證明書」予原告，則「贈與課稅資料暨調查報告」及「查簽報告」（含附件）卷宗之性質係為原告之利益所作之公文書，被告卻以該文件屬其內部準備作業文件，拒絕原告閱覽，顯無理由，爰依行政訴訟法第 95 條、第 96 條、第 163 條第 3 款、第 4 款及第 164 條規定，請求被告提供原告閱覽卷宗全部，以維權益等情，並聲明求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被告則以：

(一)就本件爭點外之營利所得及原告申報情形變動影響部分補充說明如下（詳附表「91 年度綜合所得稅申報及歷次核定情形簡表」，下稱附表）：

1. 原告 91 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報 91 年 10 月 25 日出售歐美亞公司（負責人為原告之父歐正明）未經簽證發行股票 70 萬股之財產交易所得 33,600,000 元（附表欄位 A1）、歐美亞公司營利所得 2,513,574 元（附表 A2），加計其他各類所得 196,544 元（附表 A3），綜合所得總額 36,310,118 元（附表 A4），補徵應納稅額 13,314,915 元（附表 A8），並

按所漏稅額 13,314,915 元處 0.5 倍之罰鍰 6,657,400 元（計至百元止，附表 A9，即 91 年度第 1 次核定）。

2. 原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願，經財政部 95 年訴願決定撤銷略以，原告已舉證證明其已於 92 年 3 月 24 日與其母林雪華簽訂「買賣撤銷協議書」，歐美亞公司並於 92 年 3 月 26 日出具「股權無移轉證明書」證明股票於 91 年度未有變動，上述事證資料並提經被告審核後，於 92 年 4 月 15 日核准發給原告「非屬贈與財產同意移轉證明」，而該證明已明確記載申請人係於 92 年 3 月 25 日訂立買賣契約移轉系爭歐美亞公司股票 700,000 股之事實。財政部爰將原處分（復查決定）撤銷，由被告另為處分。嗣被告乃依撤銷意旨作成 91 年度第 1 次重核復查決定，註銷原告 91 年度系爭財產交易所得 33,600,000 元及罰鍰，即 91 年度第 1 次重核核定系爭財產交易所得 0 元（附表 C1）、歐美亞公司營利所得 2,513,574 元（附表 C2），加計其他各類所得 196,544 元（附表 C3），綜合所得總額 2,710,118 元（附表 C4），補徵應納稅額及罰鍰 0 元（附表 C8、C9）。另改歸課原告 92 年度財產交易所得 33,600,000 元（即 92 年度核定），核定當年度綜合所得總額 33,884,247 元，補徵應納稅額 12,808,325 元，並按所漏稅額 12,768,745 元處 0.5 倍之罰鍰 6,384,300 元（計至百元止，詳 92 年度綜合所得稅申報及歷次核定情形簡表）。
3. 又系爭股票原於 91 年 10 月 25 日由原告移轉與其母林雪華，歐美亞公司於 91 年 11 月 10 日經股東會決議分派股利，91 年度分派屬系爭 70 萬股之股利總額 17,617,665 元（含可扣抵稅額 2,446,665 元），原所得人為林雪華，嗣歐美亞公司於 94 年 11 月間向被告所屬大智稽徵所申請更正，因系爭股票於 92 年 3 月 25 日由原告移轉與其母林雪華，該公司 91 年度分派屬於系爭 70 萬股股利總額 17,617,665 元（可扣抵稅額 2,446,665 元）之股利憑單，所得人由林雪華更正為原告，經被告所屬大智稽徵所核准更正；又原告亦於 94 年 9 月 21 日自行向被告所屬大智稽徵所申請更正，其 91 年度綜合所得稅自行申報之股利總額（營利所得）2,513,574 元更正為 20,131,239 元，可扣抵稅額 349,074 元更正為 2,795,739 元（即歐美亞公司 91 年度

分派屬系爭 70 萬股股利之所得人由林雪華更正為原告），並自動補繳綜合所得稅額 4,475,316 元，是於鈞院 97 年度訴字第 350 號判決系爭所得應歸課原告 91 年度所得之前，被告所屬大智稽徵所已更正核定原告 91 年度系爭財產交易所得 0 元（附表 D1）、歐美亞公司營利所得 20,131,239 元（附表 D2），加計其他各類所得 196,544 元（附表 D3），綜合所得總額 20,327,783 元（附表 D4），減除扣繳及可扣抵稅額 2,802,889 元（附表 D6）、自繳稅額 4,576,536 元（含原告補報自繳稅額 4,475,316 元，附表 D7），補徵應納稅額 0 元（附表 D8）。

4. 原告對 92 年度核定仍表不服，申請復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，續提起行政訴訟，經鈞院 97 年度訴字第 350 號判決撤銷略以，原告與林雪華間之股票交易日期為 91 年 10 月 25 日，原告於 91 年度有該筆財產交易所得，自應歸課其 91 年度之綜合所得，被告主張原告與林雪華買賣股票之成交日為 92 年 3 月 25 日，應歸課 92 年度之所得云云，尚非可採。被告乃依前開判決意旨作成 92 年度重核復查決定，註銷原告 92 年度系爭財產交易所得及罰鍰處分（詳 92 年度綜合所得稅申報及歷次核定情形簡表）。又被告以原告之作為顯係故意以詐欺或其他不正當方法使稽徵機關陷於錯誤，依稅捐稽徵法之規定，其核課期間應為 7 年，改核定原告 91 年度財產交易所得 33,600,000 元（附表 E1）、歐美亞公司營利所得 20,131,239 元（附表 E2），加計其他各類所得 196,544 元（附表 E3），綜合所得總額 53,927,783 元（附表 E4），補徵應納稅額 13,440,000 元（附表 E8），並按所漏稅額 13,314,915 元處 0.5 倍之罰鍰 6,720,000 元（附表 E9，下稱 91 年度第 2 次核定）。
5. 原告對 91 年度第 2 次核定不服，於 99 年 1 月 22 日申請復查。嗣歐美亞公司於 99 年 2 月間依大院 97 年度訴字第 350 號判決意旨，再度申請更正歐美亞公司 91 年度分派屬系爭 70 萬股股利總額 17,617,665 元（可扣抵稅額 2,446,665 元）之股利憑單，所得人由原告更正為林雪華；原告於 99 年 3 月 2 日亦再度向被告所屬大智稽徵所申請更正（下稱第 2 次更正），即系爭財產交易所得 33,600,000 元（附表 F1）、歐美亞公司營利所得 2,513,574 元（附表 F2），加計其他各類所得 196,544 元（附表

F3) , 綜合所得總額 36,310,118 元 (附表 F4) , 減除扣繳及可扣抵稅額 356,224 元、自繳稅額 4,576,536 元 (含原告補報自繳稅額 4,475,316 元, 附表 F7) , 補徵應納稅額 8,839,599 元 (附表 F8) , 因本案繫屬復查程序中, 經被告所屬大智稽徵所於 99 年 5 月 5 日移送原告 91 年度營利所得更正案予被告併復查案件審理, 因前揭原告申請更正項目非屬本件復查案之爭點, 嗣被告以 91 年度第 2 次復查決定就系爭財產交易所得 33,600,000 元部分駁回 (附表 G1 至 G8) , 系爭罰鍰部分因前述歐美亞公司及原告第 2 次申請更正營利所得及可扣抵稅額, 致原處分中爭點外之營利所得及可扣抵稅額金額變動 (附表 F2 變更為 G2、F6 變更為 G6) , 重行核算漏稅額應為 13,314,915 元, 處 0.5 倍罰鍰為 6,657,457 元, 復查後乃予追減罰鍰 62,543 元, 變更裁處罰鍰 6,657,457 元。從而關於原告 91 年度前後次核定之綜合所得總額 (附表 E5 及 F5) 及罰鍰 (附表 E9 及 G9) 金額不同之原因, 乃因原告申請更正申報爭點外之營利所得及可扣抵稅額變動影響所致, 然就系爭應歸課原告 91 年度之財產交易所得 33,600,000 元、綜合所得總額 36,310,118 元、應納稅額 13,772,359 元並無不同 (附表 A1 與 G1、A4 與 G4、A5 與 G5) 。至 91 年度第 1 次核定 (94 年 7 月間) 罰鍰 6,657,400 元及第 2 次核定 (98 年 11 月間) 6,657,457 元 (附表 A9 與 G9) , 其金額差異係因稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表須知第 5 點於 97 年 6 月 30 日修正刪除罰鍰計至百元之規定, 致罰鍰金額有所不同, 併予陳明。

(二)關於本件責任條件與時效問題及原告主張, 說明如下:

1. 原告陳稱前於 92 年間即已提供「買賣撤銷協議書」及歐美亞公司出具之「股權無移轉證明書」乙節, 經詳閱卷附資料後, 原告上開主張應屬事實, 此觀之財政部 95 年訴願決定略以: 「惟訴願人已舉證證明其已於 92 年 3 月 24 日與林雪華簽訂『買賣撤銷協議書』, 歐美亞公司並於 92 年 3 月 26 日出具『股權無移轉證明書』證明股票於 91 年度未有變動, 上述事證資料並提經原處分機關審核後, 於 92 年 4 月 15 日核准發給訴願人『非屬贈與財產同意移轉證明』, 而該證明已明確記載申請人係於 92 年 3 月 25 日訂立買賣契約移轉系爭歐美亞公司

股票 700,000 股之事實。」足認原告已於 92 年間提供該等文件，並經被告據以核發「非屬贈與財產同意移轉證明」。是被告於準備程序之陳述，應予以更正。

2. 被告審理 91 年度第 1 次核定之復查案時，並未採認上開原告主張於 92 年間移轉系爭股票之主張，是被告 91 年度第 1 次復查決定乃駁回其復查申請。嗣原告於提起訴願時，持買賣撤銷協議書、股權無移轉證明書及非屬贈與財產同意移轉證明等文件主張系爭財產交易係發生於 92 年度，並導致財政部上開訴願決定據以撤銷被告該復查決定，被告乃依據撤銷意旨為 91 年度第 1 次重核復查決定，註銷 91 年度財產交易所得 33,600,000 元及罰鍰 6,657,400 元。足認被告誤認系爭交易發生於 92 年度，確實係因原告提出不正確資料所致（不僅上開重核復查決定，92 年間核發之「非屬贈與財產同意移轉證明」亦均是依據上開錯誤資料之處分）。
3. 上開重核復查決定註銷 91 年度第 1 次核定後，被告另改歸課原告 92 年度財產交易所得，並予以補稅處罰。原告仍表不服，申請復查，提起訴願遞遭駁回，續提起行政訴訟，反表示上開由原告於「91 年度第 1 次核定訴願案」所提出之買賣撤銷協議書、股權無移轉證明書及非屬贈與財產同意移轉證明，經財政部 95 年度訴願決定採為決定基礎之文件，皆係歐麗花一人為配合被告所屬人員之指導所提出，非出自原告之本意或授權，而屬虛偽無效之行為，原告不承認該等行為。經鈞院採信後，以 97 年度訴字第 350 號判決撤銷被告核課原告 92 年度系爭所得之復查決定。
4. 又系爭交易確實發生於 91 年度，原告於 91 年度第 1 次核定提起訴願時，即不應以上開 3 份文件作為提起訴願主張交易發生於 92 年度之證明文件；蓋系爭交易究係發生於 91 年間或 92 年間，原告應有正確認識。況查原告所自行報繳之系爭交易證券交易稅單，不論是 91 年 10 月 25 日第 1 次報繳之稅單，或 92 年 3 月 11 日及同年月 19 日之第 2 次及第 3 次報繳之稅單，所載買賣交割日期均為 91 年 10 月 25 日，足證原告訴稱因被告機關同仁指導錯誤，致其不僅更正 2 次交易價格，並更改交易年度為 92 年間等情，並無可採。至於交易價格一再變更之理

由，應是被告機關同仁審理其於 91 年度之贈與稅申報案件時（註：因系爭交易係二親等間買賣，符合遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款但書規定，須取得稽徵機關核發之「非屬贈與財產同意移轉證明」，始能完成股票之變更登記，故會申報贈與稅，嗣原告於 92 年 3 月 25 日撤銷 91 年度贈與稅申報，或曾告知如申報交易價格涉有顯不相當代價讓與財產時，依規定將有以贈與論情事（遺產及贈與稅法第 5 條第 2 款規定），致須另案核課贈與稅，故原告自行衡量後始變更其交易價格至與該公司 91 年度每股股權淨值相近，原告主張係被告同仁指導錯誤等情，並非事實。

5. 至原告主張早在 91 年 10 月間即向被告申請核發「非屬贈與財產同意移轉證明」，被告於 91 年 11 月 20 日發文請原告及歐美亞公司提供文件，該「查簽報告」未附在原卷供原告閱覽等語，查原告申報之 91 年度贈與稅案，經原告於 92 年 3 月 25 日撤銷該贈與稅申報，被告自無 91 年度贈與稅之查簽報告。嗣原告於 92 年 3 月 28 日申報 92 年度贈與稅案，經被告審理，尚無發現有涉及遺產贈與稅第 5 條第 2 款及第 6 款之情事，乃免議存查（詳贈與稅暨課稅資料暨調查報告原卷）。再查，依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款規定，財產交易所得之計算，乃以該項財產或權利交易時之「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，而其買賣價金，係依民法第 345 條規定，買賣雙方同意之交易價格，與所交易標的之公司每股股權淨值無涉，原告容有誤解，併予陳明。
6. 蓋稽徵機關係立於第三人地位，對系爭交易資料之掌握，自不若納稅義務人，是對渠等提出之資料，並不易辨其真偽。原告明知系爭交易已於 91 年間成立，卻蓄意隱匿，臨訟提示其於 92 年 3 月 24 日與林雪華簽訂之「買賣撤銷協議書」，歐美亞公司（負責人為原告之父）並於 92 年 3 月 26 日出具「股權無移轉證明書」證明系爭股票於 91 年度未有變動，使被告及財政部不易辨認陷於錯誤，遂誤認系爭課稅要件事實係發生於 92 年度。迨被告重核且作成核課原告 92 年度綜合所得稅及罰鍰之處分後，復於該處分之行政救濟程序中向鈞院聲明

系爭交易實際發生日為 91 年 10 月 25 日，如此反覆易詞再臨訟提示虛飾之證據資料，足生損害於稽徵機關及行政法院對於案關事實判斷之正確性，核屬故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐之積極行為，依首揭規定核課期間為 7 年等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：最高行政法院發回意旨，認為被告所為 91 年度第 2 次核定處分，核係重新為行政處分。則其應適用 5 年或 7 年之核課期間，其核定是否逾核課期間？關於營利所得之數額，如何影響歷次稅額及罰鍰之核定及復查決定，又就此部分之核定，是否逾核課期間？

五、按「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為 5 年。……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者；其核課期間為 7 年。」、「前條第 1 項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。」為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 3 款及第 22 條第 1 款所明定。次按「個人之綜合所得總額，以其全年左列各類所得合併計算之……第 7 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。」為行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類第 1 款所明定。又按「未發行股票之股份有限公司股東，轉讓股份時所出具之『股份轉讓證書』或『股份過戶書』，並非表彰一定價值之權利憑證。受讓該等書證者，僅發生向出讓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 2 條第 1 款規定所稱得視為有價證券之權利證書或憑證，故不發生課徵證券交易稅之問題。但應屬財產交易所得，其有財產交易所得，應課徵所得稅。」為財政部 80 年 4 月 30 日台財稅第 790191196 號函所明釋。

六、經查：

(一)本件原告 91 年度綜合所得稅結算申報，經被告查獲漏報出售歐美亞公司未經簽證發行股票之財產交易所得 33,600,000 元，歸戶核定其當年度（即 91 年度）綜合所得總額 36,310,118 元，於 94 年 9 月 30 日補徵應納稅額 13,314,915 元，並於同年 7 月 26 日按所漏稅額 13,314,915 元處 0.5 倍之罰鍰 6,657,400 元（原處分卷第 54-56 頁），原告不服，申經復查，經被告第 1 次復查決定未獲變更（原處分卷第 59-63 頁），提起訴願。原告並於訴願書中明確主張依據系爭三文件，原告與林雪華 91 年度之股票買賣業已撤銷，依系爭三文件之記載內容，本件交易日期應為 92 年 3 月 28 日，應將所得歸入 92 年度之財產交易所得，方屬正確等語（原處分卷第 64-67 頁）。經財政部 95 年 5 月 11 日台財訴字第 09500128290 號訴願決定即以此為由，撤銷 91 年度第 1 次復查決定（原處分卷第 68-73 頁）。

(二)嗣被告依訴願決定撤銷意旨作成第 1 次註銷復查決定，註銷原告 91 年度上開財產交易所得及罰鍰處分（原處分卷第 86-90 頁），另以 92 年度核定改歸課其 92 年度財產交易所得，核定當年度綜合所得總額 33,884,247 元，並補徵應納稅額 12,808,325 元，另按所漏稅額 12,768,745 元處 0.5 倍之罰鍰 6,384,300 元（原處分卷第 109-112 頁）。原告仍不服，申經復查，經被告第 2 次復查決定未獲變更（本院 102 年度訴字第 135 號卷第 35-36 頁），提起訴願遞遭駁回，提起行政訴訟。然查原告於本院 97 年度訴字第 350 號審理中，態度竟與 91 年度第 1 次復查決定訴願程序之見解相左，重新主張系爭股權交易時間應為「91 年 10 月 25 日」，並認原告係受被告所屬人員李智惠之強勢行政指導，因而製作系爭三文件。原告於本院 97 年度訴字第 350 號審理中主張：「…原告所主張前開事實，有相關文件在卷可稽，各該文書之真正，且為被告所不爭，自屬真正，故被告於 93 年 8 月 2 日所查核之對象非針對原告，而係歐慈惠，更非針對 92 年度之綜合所得稅，且原告因股權交易而取得款項之日期及金額分別為：①91 年 10 月 25 日：35,000,000 元，②92 年 3 月 11 日：3,500,000 元，③92 年 3 月 19 日：2,100,000 元，故 35,000,000 元並非 92 年度之交易所得，而 92 年度之 5,600,000 元則係因被告所屬稅務人員李智惠

強勢行政指導致不得不如此，且於 94 年 9 月 20 日已由原告與林雪華簽訂協議書，並向大智稽徵所提出申報，此均發生在被告於 95 年 12 月底就 92 年度綜合所得稅額核定以前，被告竟將針對第三人 91 年度綜合所得稅之派查及查核完畢日與原告之 92 年度者混淆，更未將原告於 91 年度與 92 年度之所得額予以區分，自不得以被告之誤認而作為認定事實之依據。」（參見本院 97 年度訴字第 350 號原告主張之理由（三）部分）、

「歐美亞公司於 91 年 11 月經股東會決議將截至 90 年 12 月 31 日止之未分配盈餘轉增資而分配與各股東，致資本總額由 30,000,000 元增為 95,000,000 元，股數由 3,000,000 股增為 9,500,000 股。而稅務員李智惠在被告卷第 152 頁計算式中仍以 3,000,000 股計算，致得出每股市值為 57.66 元，亦即此仍依交易日 91 年 10 月 25 日作為計算基準。交易日若改為 92 年 3 月 25 日，其計算式應改為： $(145,655,378 - 2,680,107 + 30,000,000) \div 9,500,000 = 18.21$ ，故依計算式係依 300 萬股計算、委任書仍記載『91』年度及贈與稅申報書有關『本次贈與日期』欄係將原書寫『91 年 10 月 25 日』塗改為『92 年 3 月 25 日』再蓋章等情觀之，原告與林雪華於 92 年度並未真有交易，亦未有所得，原告 92 年度帳戶內所取得之 5,600,000 元純係依李智惠之指示而辦理，並非林雪華於 92 年 3 月間確有使原告多取得 5,600,000 元之意思，該款項自不得列入原告所得。有關原告究於何日提出贈與稅申報書、贈與日期何以由 91 年 10 月 25 日改為 92 年 3 月 25 日及股價何以由 50 元改為 58 元？稅務員李智惠於 97 年 12 月 4 日在鈞院均證稱『對本案細節部分，我記不清楚』，則原告於 92 年有無取得 35,000,000 元及 92 年 3 月 11 日、3 月 19 日究有無取得合計 5,600,000 元之價金之意思，還是完全在李智惠之強勢行政指導下所不得不如此，此足以影響鈞院對原告於 92 年度究有無所得之判斷，自有請與李智惠接洽之陳銘輝及歐麗花二人到庭作證之必要。」（參見本院 97 年度訴字第 350 號原告主張之理由（四）部分）

「被告已變更買賣日期為 92 年 3 月 25 日，然查核報告竟以 91 年 10 月 25 日為交易日期調查，就是認定事證違誤，應該重新另案重查，不應視為 91 年度的個案調查處理。」（參見本

院 97 年度訴字第 350 號原告主張之理由(六) 部分) 等語。顯見原告所為主張前後反覆，自相矛盾。

(三)本院 97 年度訴字第 350 號即以原告上述主張為基礎，判決訴願決定及原處分(復查決定)均撤銷，由被告查明後另為適法之處分。判決理由則認：「……原告與其母林雪華於 91 年 10 月 25 日約定以每股 50 元之價格，由原告將其持有歐美亞公司 700,000 股之股票售與林雪華，林雪華於同日自彰化商業銀行北台中分行將 35,000,000 元匯至原告在華南商業銀行五權分行帳戶內(見原處分卷第 106 頁)，且於同日繳交 105,000 元之證券交易稅(見原處分卷第 86 頁)。原告並於 91 年 10 月 25 日辦理股票移轉予林雪華(見原處分卷第 87 頁)，而歐美亞公司復於 91 年 11 月 19 日向經濟部申請變更登記，有歐美亞公司變更登記表及股東名簿附卷可稽(見本院卷第 193-195 頁)。……原告與林雪華雙方於 91 年 10 月 25 日，就買賣標的物(股票)及價金，已互為同意，其買賣契約於 91 年 10 月 25 日即已成立，亦即原告之財產交易日(出售股票)為 91 年 10 月 25 日。」「……足證歐麗花所提出蓋有歐美亞公司印章之股權無移轉證明書與事實不符。顯見歐麗花僅係受原告委任辦理 91 年度贈與稅申報之一切事宜，並不及於原告與林雪華買賣股票之事項，其事後向被告補提買賣撤銷協議書、撤銷申請書及股權無移轉證明書，皆係歐麗花一人為配合被告所屬人員李智惠之指導所提出，均非出自原告之本意或授權，而屬虛偽無效之行為甚明(原告事後亦表示不予承認該等行為)。……」等語。被告乃依上開判決意旨，註銷原告 92 年度上開財產交易所得及罰鍰處分(原處分卷第 40-42 頁)，另以 91 年度第 2 次核定，改歸課其 91 年度財產交易所得，核定 91 年度綜合所得總額 53,927,783 元，補徵應納稅額 13,440,000 元，及按所漏稅額 13,440,000 元處 0.5 倍之罰鍰 6,720,000 元(原處分卷第 200-201 頁 91 年度綜合所得稅通知書及本院 102 年度訴字第 135 號卷第 43 頁罰鍰裁處書)。原告嗣對被告 91 年度 2 次核定不服，申請復查，經被告 101 年 7 月 3 日中區國稅法字第 1010021631 號復查決定，追減罰鍰 62,543 元，原告仍表不服，經訴願駁回後，提起行政訴訟，經本院 10

2 年度訴字第 135 號判決駁回。原告不服，提起上訴，經最高行政法院 103 年度判字第 638 號判決廢棄，發回本院更審。

七、本件本院 102 年度訴字第 135 號判決認定：「……至被告第 2 次 91 年度核定處分之原告 91 年度綜合所得總額 53,927,783 元及應補稅額 13,440,000 元，與第 1 次 91 年度核定處分之綜合所得總額 36,310,118 元及應補稅額 13,314,915 元；後處分裁處之罰鍰金額 6,720,000 元，亦非先處分裁處之罰鍰金額 6,657,400 元，其差異之原因，係原告於 94 年 9 月 21 日向被告原查申請更正其 91 年度綜合所得稅自行申報之股利總額 2,513,574 元為 20,131,239 元，可扣抵稅額 349,074 元更正為 2,795,739 元（即歐美亞公司 91 年度分派之股利由林雪華更正為原告取得），並自動補繳綜合所得稅額 4,475,316 元，係於本院 97 年度訴字第 350 號判決系爭財產交易所得，應歸課原告 91 年度之所得前，被告經加計原告系爭財產交易所得 33,600,000 元，重行核算綜合所得總額 53,927,783 元及應補稅額 13,440,000 元，並按原告短漏報所得之漏稅額 13,440,000 元處 0.5 倍罰鍰 6,720,000 元，又因歐美亞公司及原告再於上開判決後，申請更正 91 年度之股利憑單申報資料（歐美亞公司 91 年度分派股利再由原告取得更正為林雪華取得），其後被告作成復查決定就系爭財產交易所得 33,600,000 元部分駁回，罰鍰部分因原處分中營利所得及可扣抵稅額金額變動影響，乃重行核算漏稅額 13,314,915 元，復查後乃予追減罰鍰 62,543 元，變更裁處罰鍰 6,657,457 元。此係本件爭點外之營利所得及原告申報情形變動影響所致，就系爭應歸課原告 91 年度之財產交易所得 33,600,000 元部分，並無不同，原告稱關於系爭財產交易所得，被告第 2 次 91 年度核定與第 1 次 91 年度核定處分，2 者有所不同，自有誤解。」等語。然經最高法院認定：「則 92 年度核定、91 年度第 1 次核定均被前述歷次重核復查決定予以撤銷之情形，被上訴人另為 91 年度第 2 次核定，核係重新為行政處分。又被上訴人所為 91 年度第 2 次核定，既屬新的行政處分，即於 98 年 7 月 27 日改歸課上訴人 91 年度財產交易所得，核定 91 年度綜合所得總額 53,927,783 元，補徵應納稅額 13,440,000 元，及於 98 年 11 月 23 日按所漏

稅額 13,440,000 元處 0.5 倍罰鍰 6,720,000 元（原處分卷第 200-201 頁 91 年度綜合所得稅通知書、本院 102 年度訴字第 135 號卷第 43 頁），距系爭財產交易所得核課期間之起算（系爭財產交易發生於 91 年 10 月 25 日，應於所得發生年度之次年 5 月 31 日前申報，核課期間自規定申報期間屆滿之翌日即 92 年 6 月 1 日起算，行為時稅捐稽徵法第 22 條第 2 款、所得稅法第 71 條第 1 項前段參照），有無逾越相關之核課期間，即應究明。

八、按有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務，與憲法上租稅法律主義尚無抵觸（司法院釋字第 537 號解釋參照。）「稅捐之核課期間，依左列規定：……三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款定有明文。如前所述，本件原告先於訴願階段援引系爭三文件，主張本件財產交易所得應歸屬 92 年度，並經財政部訴願會於 95 年 5 月 11 日採納其見解而將原處分（91 年第 1 次復查決定）撤銷，並由被告將本件財產交易所得歸屬 92 年度（92 年度核定及復查決定）。嗣後原告又於本院 97 年度訴字第 350 號訴訟審理中，態度轉變，主張系爭三文件係遭被告所屬人員李智惠強勢行政指導所迫，實際所得年度應為 91 年度，本院上揭判決並即以此為由，撤銷訴願決定及 92 年度復查決定，致使被告再將系爭財產交易所得歸屬於 91 年度。按本件股票交易之財產所得，交易雙方係屬母子關係，情屬至親，交易標的係未經簽證之有價證券，交易金額是否相當亦涉及應否繳納贈與稅之認定，此項二親等間股權交易之私法行為，上述各項資訊均由原告掌握，知之甚詳，自應由其就系爭交易之始末負舉證責任較為妥適。然而本件原告並未申報系爭財產交易所得，嗣經被告機關查獲後，復就其歸屬之年度供述反覆，態度不一，自應認其係以「不正當」之方法逃漏稅捐。從而本件核課期間應為 7 年。故本件被告於 98 年 7 月 27 日改歸課其 91 年度財產交易所得，核定 91 年度綜合所得總額 53,927,783 元，補徵應納稅額

13,440,000 元，及於 98 年 11 月 23 日按所漏稅額 13,440,000 元處 0.5 倍之罰鍰 6,720,000 元，並未逾越核課期間。

九、系爭三文件之製作緣由，究係原告所稱其遭被告所屬人員李智惠強勢行政指導所致？或如被告機關辯稱稅捐機關不可能替納稅義務人決定交易年度為何？兩造業於本院 102 年度訴字第 135 號審理事件中供述甚詳（本院 102 年度訴字第 135 號卷 102 年 8 月 8 日言詞辯論筆錄參照），然而兩造均無確切證據足以還原事件原貌。衡諸常理，本院亦不排除或係兩造所屬人員（即代書歐麗花與被告人員李智惠）於洽詢過程中，因主觀認知之落差歧異，或言詞表達未臻精確，導致彼此誤解他方意思表示之可能。然而無論如何，原告既已援引系爭三文件為其有利之主張，並且據此取得被告核發之「非屬贈與財產同意移轉證明書」，獲得免納贈與稅之利益後，嗣於被告查獲原告漏未申報股票交易所得，並且核課稅款及罰鍰後，原告竟又否認系爭三文件內容之真實，並且衍生嗣後諸多行政爭訟程序。縱認系爭三文件確係被告所屬人員之錯誤行政指導所致，然而原告既已承認系爭三文件在先，嗣又態度反覆，就相同之文件，於贈與稅及所得稅之課稅時，各為不同之主張，導致系爭財產交易所得年度歸屬之錯誤，衡諸誠實信用及禁反言之法理，自屬「不正當」之方法。蓋依本件行為時（即 91 至 92 年間）之遺產及贈與稅法第 19 條之規定，贈與稅之稅率仍高（行為時遺產及贈與稅法第 19 條第 1 項第 6 款規定，超過五百萬元至七百二十萬元者，就其超過額課徵 21%）。本件系爭 700,000 股之股票交易，原告主張每股 50 元，被告機關則認應調整為 58 元，兩造計算差額為 5,600,000 元，原告倘未合理調整交易價格，即有可能必須依照稅率 21% 繳納 1,176,000 之贈與稅，及系爭財產交易之所得稅。原告既以系爭三文件同意調高交易價格，藉以取得被告核發之「非屬贈與財產同意移轉證明書」而免徵贈與稅，竟於嗣後被告核課財產交易所得時，翻異前詞，徒執系爭三文件之日期記載，反覆爭執所得歸屬之年度，自屬「不正當」之方法。

十、原告另稱依據財政部 102 年 2 月 26 日函釋意旨所載：「二、依

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定，納稅義務人故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐，似以『申報前』所為者，始適用 7 年之核課期間，惟納稅義務人於『申報後』，故意以詐欺或其他不正當方法，延宕訴訟審理期間，致原處分嗣後經撤銷而須另為處分時，已逾核課期間，造成納稅義務人獲有不當免除應負稅賦之不合理情形，爰請參酌司法院釋字第 474 號解釋意旨及行政罰法第 27 條第 4 項規定，研議於稅捐稽徵法中增訂核課期間中斷或重新起算等相關規定之可行性。」等語。然查上述意旨係屬行政函釋，且其主旨係請求財政部所屬之下級機關賦稅署「研議」，足見僅係行政函釋形成前之階段性見解，並非終局之函釋立場。況且上述函釋區別「申報前」及「申報後」，並將納稅義務人於「申報後」，故意以詐欺或其他不正當方法，延宕訴訟審理期間，致原處分嗣後經撤銷而須另為處分時，已逾核課期間之情形，豁免除外於 7 年之核課期間，非但係行政機關自行增加法律所無之限制，倘若依其解釋意旨，無異係鼓勵納稅義務人得於「申報後」虛偽造假，無謂纏訟，毫無任何法律上之不利益，殊非可採，本院自不受其見解之拘束。退步言之，本件原告並未申報系爭財產交易所得，而係遭被告機關查獲其逃漏系爭財產交易所得，系爭三文件亦非於「申報後」始行製作，原告所稱其申報系爭股票買賣交易之時間在「前」，提出前開三份文件在「後」，然查原告申報系爭股權交易，係為請求被告機關出具「非屬贈與財產同意移轉證明書」，並非申報本件股票交易所得，故其所稱縱有造成延宕審查期間之情形，亦無法依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定相繩，其核課期間應為 5 年云云，洵非可採。

十一、原告另稱系爭財產交易所得既應歸屬為 91 年度，則被告應以歐美亞公司 91 年度之財務報表作為認定淨值之依據，始屬正當。然查系爭交易時間為 91 年 10 月 25 日，當時歐美亞公司之股數為 300 萬股，嗣於 11 月之後才增資為 950 萬股，故被告依據 91 年 10 月 25 日歐美亞公司之淨值作為計算基準並無違誤（本院 102 年度訴字第 135 號卷 102 年 7 月 10 日言詞辯論筆錄參照）。系爭交易因買受人係原告之母林雪華

，原告主觀上認為可能涉有贈與稅事宜，而委託歐麗花代為向被告辦理 91 年度贈與稅申報之一切事宜，被告所屬人員李智惠依相關資料計算歐美亞公司資產淨值，指導歐麗花應依每股淨值 58 元申報，因原告已提出買方支付價款之證明，買方並非以不相當代價取得股票，即非遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款規定之視同贈與。原告與林雪華之交易既為買賣行為，買賣價金係依彼等雙方之合意，亦與被告所屬人員李智惠有關贈與稅申報事宜之行政指導無關。原告主張被告應以歐美亞公司 91 年度之財務報表為基礎計算該公司每股淨值，並將該淨值通知原告等，由原告決定是否調整每股買賣價格，被告不得以該公司 92 年度財務報表所為之前開錯誤行政指導為基礎，逕認系爭財產交易所應歸屬於 91 年度等情，亦無可取。是本件被告以原告出售歐美亞公司未經簽證發行股票，買賣價金 40,600,000 元，減除其原始取得成本 7,000,000 元，餘額 33,600,000 元，為原告之財產交易所得，歸課原告該年度綜合所得額，自屬有據。

十二、本件最高行政法院發回意旨另認原告不服範圍係包括 91 年度財產交易所得，包括爭點外之營利所得，兩者數額如何？有無影響歷次稅額及罰鍰之核定及復查決定一節，此部分業經被告提出原告 91 年度綜合所得稅申報及歷次核定情形簡表在案，並就其與所得歸屬 92 年之歧異製表對照觀察（本院卷第 63 頁）。原告除仍執前詞主張歐美亞公司之淨值應以 91 年度為準外，對於被告提出之上開計算方式並未再加爭執。按本件係屬股權交易所得之爭議，故僅須買賣雙方同意之交易價值，即為原告 91 年度所得稅之課稅基礎。依商業交易之常態，股權交易之價額，未必等同股權之淨值，往往於高於淨值而為溢價給付，此部分或係因其股權轉移牽動經營權之轉移，或者買受人對於公司前景之評估，與出賣人具有不同之觀點，原因不一而足，然此均屬股權交易之常態，並無可議。原告主張股權交易必然等於股價淨值一節，核與商業常情有違，不足採信。本件被告之計算既如前述說明，亦無違誤。

十三、綜上所述，被告所為原處分，洵屬正當，訴願決定予以維持，亦無不合，原告仍執前詞訴請撤銷，並無理由，應予駁回。原告另主張調查本件查簽報告一節，核與本件結論不生影響，且該部分為行政決定前之擬稿或其他準備作業文件，依行政程序法第 46 條第 2 項第 1 款規定，毋庸公開，附此敘明。

十四、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中華民國 104 年 5 月 14 日
臺中高等行政法院第三庭

審判長法官 林 秋 華
法 官 莊 金 昌
法 官 張 升 星

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於送達後 20 日內，向本院提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後 20 日內向本院補提理由書（均須按他造人數附繕本）；如於本判決宣示或公告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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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。

<p>(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</p>	<p>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。</p>
<p>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。</p>	

中 華 民 國 104 年 5 月 14 日
書記官 林 昱 玟

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編(104年版)第18-44頁