高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第一庭
112年度訴字第368號
民國113年7月31日辯論終結

原　　告　陳昭蓉
訴訟代理人　蘇敏雄　律師
被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　李雅晶
訴訟代理人　黃玉杏
　　賴佩甄
　　王瓊敏

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國112年8月7日台財法字第11213921440號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

緣原告105年度綜合所得稅結算申報，列報取自欣國橡膠廠股份有限公司(下稱欣國公司)營利所得新臺幣(下同)317,851元，經被告依據查得資料，以原告為欣國公司之股東，於民國105年5月16日將欣國公司股份12,200股，出售予105年4月間甫設立之利山投資有限公司(下稱利山公司)，使其原應獲配自欣國公司之營利所得轉換為停徵之證券交易所得，涉有藉股權之移轉為自己規避或減少應納稅捐之情事，乃依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條規定，按實質課稅原則，依原告原持股比率2.8745%，調整其原應獲配股利13,207,325元及可扣抵稅額267,458元，扣除原告原申報數，核增營利所得12,889,474元及可扣抵稅額264,202元，歸課核定

原告105年度綜合所得總額13,309,619元及補徵應納稅額4,288,202元，併依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金643,230元及利息191,369元。原告不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭駁回，遂提起行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、原告於105年出售持有之欣國公司股份，其性質應屬於「證券交易所得」，依所得稅法規定停止課徵所得稅，並非不用課稅；且原告轉讓股份後，即失去欣國公司股東資格，自未參與欣國公司股東常會，亦無從取得「欣國公司股東所獲分配之股利」，並無營利所得。

2、原告選擇出售持有之欣國公司股份予利山公司，並依法轉讓股權之行為，係透過選擇出售股份與否之行為而達成節稅之目的，係屬租稅規劃，並非租稅規避。且本件股份轉讓發生於000年度，因所得稅法修正自105年1月1日起停徵證券交易所得稅，惟所得基本稅額條例未及時隨同修法，致使105年度並未將個人股票交易所得納入個人所得基本額課稅。

3、被告認定原告有租稅規避之行為，所提出證據資料均為利山公司之帳務及資金狀況，並未舉證原告有何種濫用法律形式去安排法律行為之情形，未依納保法第7條第4項規定善盡舉證責任；且原告出售股份予利山公司所取得價金，自始自終均為原告所有，並未回流至利山公司，亦未借款予利山公司，如何說是「當事人間的資金只是形式而非實質交付」？被告認事用法，當有違誤，至為明確。

4、本件股權交易轉讓係發生於000年0月間，被告引據106年12月28日實行之納保法條文，核課補稅並加徵滯納金及利息，非但有違法律不溯及既往原則及信賴保護原則，更使原告處於不利之地位，並未確保納稅者權利，有違納保法立法意旨。

(二)聲明：訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、欣國公司為一家族企業，劉○○、蘇○○、蘇○○、蘇翁○○、蘇○○、蘇○○、原告、吳○○、蘇○○、蘇○○、陳○○、蘇○○及蘇○○計13人（下稱劉○○等13人）家族成員合計持有欣國公司股權87.92%，嗣將全數股權出售予利山公司；又劉○○、蘇○○、蘇○○、蘇翁○○、吳○○及蘇○○(原告之子)6人(下稱劉○○等6人)，入股利山公司並持有股權81%，原告家族仍間接持有欣國公司71%(87.92%×81%)股權，對欣國公司營運仍保有相當之控制權。

2、劉○○、蘇翁○○、吳○○及蘇○○4人(下稱劉○○等4人)分別擔任該公司之負責人、董事或監察人，其中原告之子蘇蘇○○為董事，劉○○等4人對欣國公司股東會於105年6月6日決議通過之104年度盈餘分配案，具實質決策權且知悉盈餘分派內容。又利山公司105年至109年度營利事業所得稅結算申報之營業收入淨額0元，其承購欣國公司股份資金來源主要為設立及增資股款、向股東劉○○等4人借款及105年6月間獲配自欣國公司之現金股利，劉○○等6人應可知悉利山公司無資力承購欣國公司股份，卻濫用形式安排，藉由鉅額借款予利山公司，及對欣國公司盈餘分配之控制權，製造利山公司具支付購買欣國公司股份價金能力之假象。

3、利山公司還款予劉○○等4人之資金軌跡，係源自於106年至109年間，欣國公司陸續以減資退還股款、發放現金股利或其他應付款等方式，非出自利山公司正常營運而獲致之報酬。是劉○○等13人移轉欣國公司股權模式係屬計劃性安排，將個人應受配欣國公司105年度之營利所得轉換為停徵之證券交易所得，於稅法之評價屬租稅規避，被告依職權調查後，按納保法第7條第3項及第6項規定，本於實質課稅之公平原則加以調整補稅，依法有據。

4、被告於原查階段曾就欣國公司股東(含原告)於000年度涉嫌藉股權移轉及其他虛偽之安排，不當為自己規避納稅義務一案，報請財政部核准，依所得稅法第14條之3第1項規定，按

實際交易事實予以調整。嗣經財政部函復本案究係虛偽之安排或為租稅規避，請查明事證並說明理由為適法處理。被告原查依職權再進行調查後，乃核認原告家族係刻意安排之租稅規避行為。雖原告規避稅捐行為所獲租稅利益係於000年度發生，惟租稅規避之調整，早於納保法第7條規定施行前，已為稅捐稽徵法第12條之1及司法實務所規範與承認，是被告依法核增原告營利所得12,889,474元，並無違反法律不溯及既往及信賴保護原則。

5、依納保法第7條第10項前段規定，於納保法施行（106年12月28日）前之租稅規避案件，因違反誠實申報之義務，經稅法評價具有裁罰性，必須依各別稅法處罰，惟納保法施行後，稅捐規避行為，除有同條第8項但書情形應予處罰之外，納稅者因租稅規避行為經依實質課稅之公平原則予以補稅之性質與延遲繳納相近，乃設有第7條第3項及第7項之規範。原告105年度藉由移轉股權規避應稅股利所得，已如前述，是被告依法按租稅規避之補徵稅額4,288,202元加徵15%滯納金643,230元及利息191,369元，並無不合，原告主張加徵滯納金及利息有違反法律不溯及既往及信賴保護原則，顯有誤解。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告出售所有之欣國公司股份予利山公司，是否該當租稅規避？

(二)被告依納保法核定原告應補徵稅額，並加徵滯納金及利息，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有105年度綜合所得稅結算申報書(原處分A1卷第21-22頁)、105年度綜合所得稅核定通知書(原處分A1卷第6-7頁)、105年度綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅款加徵利息核定通知書(原處分A1卷第4-5頁)、105年度證券交易稅一般代徵稅額繳款書(原處分A1卷

第3頁）、復查決定書（原處分A1卷第103-115頁）、訴願決定書（原處分A1卷第158-175頁）等可以證明。

(二)原告出售欣國公司股份行為符合租稅規避之認定要件。

1、應適用的法令：

(1)行為時(下同)所得稅法：

①第14條之3（101年8月8日增訂，102年1月1日施行）：「個人與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」

②第66條之8（86年12月30日增訂，107年2月7日廢止）：「個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」

(2)納保法第7條第1至4項、第6至8項、第10項（105年12月28日公布，自公布後1年施行）：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第2項)稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。(第3項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。(第4項)前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及

交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。（第7項）第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之15計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。（第8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。（第10項）本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。」

2、得心證的理由：

(1)財政部98年7月7日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部98年函釋）：「二、所得稅法第66條之8規定所稱藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務之範圍如下：……㈡個人或營利事業以計畫、信託、贈與、契約、協議或其他方式直接或間接移轉、免除、規避、減少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益者。三、稽徵機關對於前項情節之審認，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，進行查核：㈠個人或營利事業之股權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違反交易常規，屬虛偽之交易行為：1.全部或大部分價款並未收付者。2.安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付價款者。3.股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款者。4.由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流至提供者帳戶者。5.其他僅具支付形式，實質上未收付價款者。㈡相關股

權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公司特質：⑴經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地等獲取鉅額利益或獲配被投資公司鉅額股利者。……2.股權買賣雙方關係：股權出賣人對承買公司有控制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上具有重大影響力者。3.股權承買公司背景：⑴屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。⑵負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。⑶資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。⑷幾無其他營業活動者。4.股權移轉時機：標的股權公司獲取鉅額處分利益後或分配盈餘前之交易行為。5.規避稅負模式：⑴藉由承買公司負擔未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅，規避個人綜合所得稅累進稅率。……⑻其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避稅負者。6.稅負影響：股權移轉後所涉相關年度整體稅負較未轉讓前有減少情形。」上述函釋係財政部基於中央稽徵主管機關職權，為協助下級機關適用法律及認定事實，就所得稅法第66條之8所定「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，及如何認定屬違反交易常規或虛偽交易安排等細節性、技術性事項所為解釋，核與該條文規定意旨及實質課稅原則無違，而得予以援用(最高行政法院105年度判字第645號判決意旨參照)。又，所得稅法於101年增訂之第14條之3規定，其立法理由：「鑑於個人課稅所得及應納稅額之計算，與歸屬之所得人、所得類別、申報門檻、盈虧互抵、扣除金額及其他減除項目與稅率等規定相關。為防杜納稅義務人藉前開規定或利用課稅身分轉換，以資金或股權移轉等方式不當為他人或自己規避或減少納稅義務，爰參酌第66條之8，規定稽徵機關得報經財政部核准，按實際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其構成短漏報所得額或稅額者，並依第110條規定處罰，以維租稅公平。」後來所得稅法於107年2月7日刪除第66條之8，其刪除的理由：「配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自107年1月1日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘個人或營利事業等有藉股權之

移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，應依第14條之3規定辦理，爰刪除本條。」綜上所得稅法增修情形可知，上述財政部98年函釋所得稅法第66條之8所定「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，於判斷所得稅法第14條之3第1項所稱，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者之範圍時，仍有其適用。而本件行為時為105年，當時所得稅法第14條之3已經公布施行、同法第66條之8尚未刪除，納保法則尚未施行，依實體從舊原則，有關所得稅租稅規避案件，自仍有所得稅法第14條之3、第66條之8的適用。納保法施行後，依納保法第7條第6項規定，關於所得稅租稅規避事件，亦有所得稅法第14條之3規定的適用，先予敘明。

(2)原告為欣國公司之股東，於105年5月16日將其名下欣國公司股份計12,200股，出售予105年4月間甫成立之利山公司，原告藉形式上股權之移轉，不當規避其個人綜合所得稅，具體安排規劃行為如下：

①欣國公司為家族控股公司，104年度股東18人，皆為家族成員，105年度負責人為劉○○，吳○○、蘇○○(原告之子)為董事，蘇翁○○為監察人，欣國公司104年間因出售土地獲利甚鉅，於105年度股東常會決議分配104年度盈餘（分配金額450,160,607元，105年欣國公司實際分配股東營利所得總額為459,465,121元，可扣抵稅額總額為9,304,514元），此有欣國公司105年1月7日變更登記表、104年12月12日股東名簿、買賣合約書及增補條款、土地付款明細表、支票、105年6月6日欣國公司股東常會紀錄暨104年度盈餘分配表、欣國公司股東關係表、欣國公司105年度綜合所得稅BAN給付清單等附卷（原處分B卷第619-622頁、A卷第71、31-35、26-30、38-40、20頁、C卷第798頁)可參；利山公司則設立於105年4月，資本額200,000元，同年5月9日增資9,800,000 元，

除董事胡○○持股19%外，其餘劉○○等6人合計持股8 1%，此有利山公司設立登記表及變更登記表附卷（原處分B卷第601-604頁）。足見原告家族對於欣國公司及利山公司均有實質控制權，且劉○○等6人顯可知悉欣國公司將發放104年度盈餘。

②原告家族13人在欣國公司105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘前，於同年5月16日將其所有欣國公司股份合計381,400股，以每股1,200元至1,220元之價格移轉予家族實質控制之利山公司，買賣價款合計463,028,400元，並約定利山公司先支付部分簽約金，餘款則開立即期支票，於過戶完成後交付等情形，有股份買賣合約書及支票影本、授權書、105年度證券交易稅一般代繳稅額繳款書(見被告整理之欣國公司家族體系表與各股東轉讓股數表、利山公司105年5月購入欣國公司股票支付價款明細表，本院卷第163、165頁；原處分A卷第230-286、80-92頁)可參。惟利山公司甫成立，資本額僅10,000,000元，與購入股權成交價額463,028,400元，顯不相當；且依利山公司說明書暨提示之分類帳及轉帳傳票等資料(原處分B卷第290-416頁)及被告查得利山公司支付欣國公司股權之資金來源(本院卷第167頁)顯示，利山公司係於105年5月11日向股東劉○○等4人各借款5,000,000元、同年5月16日向股東劉○○借款10,000,000元，加計資本額10,000,000元，合計40,000,000元，用以支付簽約金31,650,000元等情形，有利山公司於兆豐國際商業銀行信義分行(下稱兆豐信義分行)帳號:04809021559之活期存款交易明細表、利山公司提供之資本及購買股票金流、105年度分類帳在卷(原處分A卷第207-208、226-227頁、原處分B卷第361-363頁)可參；尾款開立支票部分，則在欣國公司發放之股利394,692,541元於105年6月7日匯入利山公司於兆豐信義分行帳號:04827015951號支票存款帳戶後，加計向股東劉○○等4人借款31,000,000元及利山公司活期存款6,000,000元，合計431,692,541元，用以支付票款431,378,400元等情

形，亦有上述支票存款帳戶交易明細及分類帳(原處分A卷第186頁、原處分B卷第360頁)及被告製作之利山公司105年5月購入欣國公司股票支付價款明細表附卷(本院卷第165頁)可以證明。足見利山公司並無購買欣國公司股權之資力，而係向股東借款及取得欣國公司原應分配給原告家族個人股東之股利後，再以支付購買股份價金之名義，將欣國公司股利轉付予原告家族個人股東。

③參以利山公司105年度至108年度營利事業所得稅結算申報(原處分C卷第868-874頁)，其營業收入淨額均為0元；且利山公司償還股東借款(前述購買欣國公司股份之簽約金)之來源係取自106年至109年間，欣國公司陸續以減資退還股款、發放現金股利等情，有欣國公司110年3月2日說明書暨105至109年股利分配明細、減資分配明細及資金流向(原處分A卷第98-113頁)、利山公司105年及108年獲配欣國公司股利分類帳(原處分A卷第215-221頁)、收回106年及109年欣國公司減資資金流程文件(原處分A卷第211-214頁)及被告整理之利山公司還款予股東劉○○等4人之明細(本院卷第169頁)等附卷可參，足見利山公司成立之目的僅為原告家族用以規避欣國公司發放之股利無疑。

④綜合上開原告家族股權移轉過程，對照財政部98年函釋就所得稅法第66條之8虛偽交易規避稅負認定之參考基準，原告家族藉成立利山公司，取巧安排欣國公司股權移轉，將原應按累進稅率40%課徵個人綜合所得稅之「營利所得」，轉換為營利事業不計入所得額課稅之「投資收益」，再安排資金實質回流至個人股東名下，不當規避減少欣國公司股東個人綜合所得中之營利所得，符合所得稅法第14條之3、第66條之8有關租稅規避之規定，被告為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實，依法予以調整。原告主張被告認定原告有租稅規避之行為，未善盡舉證責任等語，核無足採。

(3)原告主張未參與利山公司之經營，亦未參加欣國公司股東常會，對於利山公司資金運作及欣國公司分配股利等均無所悉，聲請傳訊利山公司負責人胡○○說明。

①原告之子蘇○○為欣國公司董事，亦為利山公司之股東，難認對於欣國公司股利發放，利山公司之設立目的及家族移轉持股之安排無所知悉；縱然原告僅是聽任家族安排出售股權，然透過整體觀察，原告與家族成員既係同時於105年5月16日簽訂股份買賣合約，並以相近價格出售欣國公司股份予家族所實質控制之利山公司，最終亦取得原應獲配之營利所得，難認原告無「獲得租稅利益」之主觀意思。

②本院112年度訴字第360號綜合所得稅事件，於113年3月28日行準備程序時，傳訊證人胡○○到庭陳稱：欣國公司自處分不動產開始，該公司大小股東之間開始產生爭議，小股東要求將公司清算分錢，因欣國公司清算結束營業，會影響家族在大陸經營的加工廠及香港HOSTWELL關係企業，其因有會計師身分受劉○○委託，說服同為香港HOSTWELL股東之蘇翁麗子、吳○○及蘇○○3位股東支持讓欣國公司繼續營運，劉○○與其談好計畫後，因時間緊急，故借用其成立的利山公司讓其他股東入股，來作為控制欣國公司股權的控股公司，並告知其他股東可將股票出售予利山公司，於是欣國公司股東就將股權移轉到利山公司，作為控制欣國公司股權的控股公司等語。證人胡○○另陳稱：其為三顧公司董事長，因三顧公司需要增資，其成立利山公司的第一個投資案就是投資三顧公司；利山公司早就成立，因當時可以用的投資公司只有利山公司，於是將欣國公司股權陸續移轉到利山公司等語（本院卷第228-247頁）。然依被告整理之利山公司購入欣國公司股權支付價款明細表及股權之資金來源表(本院卷第165、167頁)觀之，利山公司設立的資本額及增資款尚不足支付購買欣國公司股份之簽約金，而需向股東劉○○等4人借款支應，如何有餘款投資三顧公司？況依利山公司分類帳(原處分B卷第361頁)，利山公司（

105年4月成立）投資三顧公司之股款已於105年5月30日退回，並無證人胡○○所述，因三顧公司須增資，其才會成立利山公司投資三顧公司之情事。況且依證人胡○○所述述，其受劉○○委託，說服同為香港HOSTWELL股東之蘇翁○○、吳○○及蘇○○3位股東支持讓欣國公司繼續營運的目的，是希望能爭取3至5年的營運期間，以便於尋找下手買家，承接大陸經營的加工廠及香港HOSTWELL關係企業，換言之，劉○○等人欲繼續經營欣國公司，只是為爭取時間尋找其大陸及香港的關係企業買家，且為欣國公司結束營業清算做準備，並無長期繼續經營欣國公司的意願，而入股利山公司為股東者，除證人胡○○外，其餘為劉○○、劉○○、劉○○、蘇翁○○、蘇○○、吳○○等6人，又劉○○、劉○○、蘇翁○○、蘇○○、吳○○等5人同時為香港HOSTWELL的股東，因此若欲達到上述規劃目的，僅需欣國公司其他股東將該公司股權出售予同為香港HOSTWELL股東之劉○○等5人，即可達到維持欣國公司、香港HOSTWELL及大陸加工廠繼續經營之效果，並無轉投資利山公司做為欣國公司的控股公司之必要。是依證人胡○○的論述，足證其以會計師身分協助原告家族安排兩岸三地投資企業之股權移轉及租稅措施，原告出售欣國公司股份符合租稅規避，而應予調整課稅。故本件原告再請求傳訊證人胡○○，核無必要，併此敘明。

(三)原告出售欣國公司股份核屬租稅規避之安排，被告核定補徵稅額4,288,202元，並無違誤。

1、應適用的法令：

(1)所得稅法：

①第14條第1項第1類：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……屬之。公司股東所獲分配之股利總額……應按股利憑單所載股利淨額……與可扣抵稅額之合計數計算之……。」

②第14條之3、第66條之8：內容同上五、(二)、1、(1)、①、②。

(2)納保法：

①第1條第2項：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」

②第7條第3項、第6項至第8項、第10項：內容同上五、(二)、1、(2)。

2、得心證的理由：

(1)本件租稅規避行為時為105年5月，當時所得稅法第14條之3已經公布施行、同法第66條之8尚未刪除，納保法則尚未施行，依實體從舊原則，有關租稅規避案件，仍有所得稅法第14條之3、第66條之8的適用，故仍應報經財政部核准始得依法調整。

行政法規之適用，應依實體從舊、程序從新原則。所謂實體從舊原則，是指在過去已經發生並完結之法律事實，應適用行為時法規或法律事實發生時之法規。而所得稅法第66條之8係鑑於實施兩稅合一制度後，不同身分納稅義務人間，有關稅額扣抵與退還之規定各不相同，易滋生納稅義務人利用股權之暫時性移轉或其他虛偽之安排，不當規避或減少納稅義務之目的而制定。即本條所欲防杜者，屬利用不同身分納稅義務人而不當獲致租稅利益情事，是其規範之情形，原則上會發生形式所得人與實質所得人之歧異，故為本條規定之調整時，多會含所得主體之調整，乃為茲慎重，特別明定須為「報經財政部核准」之程序（所得稅法第14條之3亦有類似的規定）。又，納保法第7條第10項雖規定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。」然該條文僅係就納保法施行前租稅規避案件是否應予裁罰及已裁罰者的處罰金額上限所為的規定，該條文所援引納保法第7條第3項規定：「納稅者基

於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」觀其內容僅有定義租稅規避行為及其所生稅法上之法律效果，該條項並無規定應如何就租稅規避行為為調整課稅。參以納保法第7條第6項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」而納保法第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」其立法理由：「本法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用，爰於本條第2項訂明。」因租稅規避行為予以調整課稅，原則上會發生形式所得人與實質所得人之歧異，故為本條規定之調整時，多會含所得主體之調整，為茲慎重，因此所得稅法第14條之3、第66條之8特別明定須為「報經財政部核准」之程序，賦予財政部再予確認及監督之責，以確保納稅者之權益。故本件租稅規避行為應如何調整課稅，不論依實體從舊原則或依納保法第7條第6項規定回歸各稅法即所得稅法第14條之3、第66條之8的規定，均應報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整補稅，始符合納保法的立法精神。被告主張倘認本案事實涵攝結果須適用所得稅法第14條之3規定，將停留於納保法實施之前，稽徵實務及司法裁判之法律見解，把租稅規避一律視為逃漏稅行為而科處罰鍰，有混淆及割裂法律之適用，且違背納保法第7條單純租稅規避不具裁罰性之立法意旨等語，並不可採。

(2)原處分已踐行法定程序，報請財政部同意調整。

被告於110年6月3日以南區國稅審二字第0000000000號函報請財政部核准本件依所得稅法第14條之3第1項規定調整，並依納保法第7條第3項規定加徵滯納金及利息，經財政部以11

0年11月24日台財稅字第00000000000號函復，本件尚有疑義待釐清，應查明並依法辦理，有上述函在卷(本院卷第223-226頁)可以證明；後來經本院以113年4月16日高行津紀孝112訴000365字第0000000000號函，請財政部說明上述回函是否已核准被告依法辦理。經財政部以113年7月2日台財稅字第11300038960號函復稱：上述財政部110年11月24日函請被告查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，後來依據被告調查結果，認定本件係屬租稅規避行為，並依納保法第7條規定辦理，並未適用所得稅法第14條之3規定，本件無須踐行報部程序等語，有上述財政部函附卷(本院卷第283-284頁)可參。上述財政部113年7月2日函所持法律見解，顯與納保法第7條第6項及所得稅法第14條之3、第66條之8規定不合，且與納保法的立法精神有違。然本件既經被告以上述110年6月3日函呈報財政部核准，復經本院以113年4月16日函請財政部確認，足見財政部就本件案情已經明瞭，且財政部認定被告對原告予以調整課稅亦無違法，顯然財政部事後亦已同意被告調整課稅的結果，自無以本件欠缺財政部核准撤銷原處分，由被告再報請財政部核准之必要，亦即可認被告於本件租稅規避行為之認定及判斷業已踐行法定程序，不影響原處分之適法性。

(3)原告出售欣國公司股票之行為核屬租稅規避之安排，已如前述，是被告以原告原持有之欣國公司股權比率2.8745%，核算調整其原應獲配之股利為13,207,325元(計算式：股利總額459,465,121元×2.8745%)及可扣抵稅額為267,458元(計算式：9,304,514元×2.8745%)後，扣除原告原申報股利總額317,851元及可扣抵稅額3,256元，核增營利所得12,889,474元及可扣抵稅額264,202元，歸課原告105年度綜合所得總額，核定應補徵稅額4,288,202元（詳見原處分C卷第798頁欣國公司105年度綜合所得稅BAN給付清單、原處分A1卷第7頁綜合所得稅核定通知書105年度申報核定），於法即無不合。

(4)原告主張被告引據106年12月28日實行之納保法條文核定處分105年度股權交易轉讓事件，違反法律不溯及既往原則及信賴保護原則云云。惟查，所得稅法第14條之3及第66條之8業已就納稅義務人透過非常規之方式進行「課稅主體」之轉換，藉由投資所得適用稅率高低之不同取得租稅利益之行為，授予稽徵機關得依經濟事實調整補稅之依據；稅務稽徵實務對於經濟事實應否課予稅捐，早已採取實質課稅之公平原則，並於98年5月13日立法增訂於稅捐稽徵法第12條之1；後來因納保法立法完成，於該法第7條有相同規定，遂於110年12月17日刪除稅捐稽徵法之本條規定，是納保法之制定與實行僅係將行為時稅捐稽徵法第12條之1有關稅捐規避與實質課稅之適用加以明定，並未變更稅法上納稅義務人之權利義務，原告行為時納保法尚未施行，然有關租稅規避之認定仍得於本件中予以適用，無待納保法生效後始得援引。是被告審認原告出售欣國公司股票符合租稅規避之認定標準，按實質課稅之公平原則，予以調整，自無違反法律不溯及既往及信賴保護原則。原告所述，並不足採。

(四)被告依納保法第7條第3項、第7項及第10項規定，對原告加徵滯納金643,230元及利息191,369元，於法尚無不合。

1、應適用的法令：

(1)納保法第7條第3項、第7項及第10項：內容同上五、(二)、1、(2)。

(2)納保法施行細則第5條第1項第1款、第3項：「（第1項）本法第7條第7項加計利息之規定，指按應補繳稅款加計利息，不包括本法或其他稅法加徵之滯納金；所稱原應繳納期限屆滿之次日，依下列規定：一、依法應由納稅者申報並自行繳納之稅捐，為規定申報期間屆滿日之翌日。（第3項）依本法第7條第3項加徵之滯納金及利息，除本法或本細則另有規定者外，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定。」

2、得心證的理由：

(1)稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第20條之設計，於納保法第7條第3項明定對逾期繳納者加課補徵稅額百分之15的延滯金，以及比照稅捐稽徵法第38條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰（納保法第7條立法理由：五、六參照）。又依納保法施行細則第5條第3項規定：「依本法第7條第3項加徵之滯納金及利息，除本法或本細則另有規定者外，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定。」其立法理由：「第3項定明本法第7條第3項加徵之滯納金及利息，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定。按租稅規避加徵滯納金及利息，係以法律創設納稅者租稅負擔，替代過去應裁處罰鍰之法律效果，與各稅法加徵之滯納金及利息性質不同。為避免衍生後續稽徵、行政救濟或強制執行等適用疑義，爰予定明。」故稅捐稽徵法雖於110年12月17日修正第20條第1項本文：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵百分之1滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。」將本文規定滯納金加徵方式，由「每逾2日」加徵百分之1，修正為「每逾3日」加徵百分之1，總加徵率由百分之15降為百分之10。因租稅規避行為加徵滯納金部分，納保法第7條第7項已有特別規定，依前揭納保法及其施行細則的規定，自應優先適用納保法第7條第7項的規定，且於納保法施行前的租稅規避行為尚未裁罰者，亦有適用，自無適用稅捐稽徵法第20條第1項本文規定的餘地。至於滯納利息之計算，因納保法係以法律擬制納稅者延遲繳納，與納稅者逾期未繳納

應納稅款，依各稅法加計利息，係屬二事；且租稅規避行為並無可能產生所得稅法第112條第2項等規定所稱之滯納期間，為避免適用爭議，爰定明加計利息起算日之認定，係自原應繳納期限屆滿之次日起算(納保法施行細則第5條立法理由參照)。

(2)原告出售欣國公司股權行為既經評價該當租稅規避行為，且申報或調查時無納保法第7條第8項之未予自動揭露或隱匿申報之重要事項行為，被告依法補徵稅額4,288,202元，並依納保法第7條第7項加徵15%滯納金643,230元（計算式：4,288,202元×15%），並無不合。另加計利息部分，因本件行為時為105年，原告原應於106年5月1日至31日申報及繳納綜合所得稅，故自應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日（106年6月1日）起，至填發補繳稅款繳納通知書之日（110年12月9日）止，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息191,369元（計算式：詳如原處分A1卷第4頁），有加計利息起迄畫面（原處分A1卷第54頁）、綜合所得稅核定通知書105年度申報核定（原處分A1卷第7頁）、106年至110年郵政儲金1年期定期儲金固定利率(原處分C卷第1041頁)、105年度綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅款加徵利息核定通知書（原處分A1卷第4-5頁）附卷可參，核屬適法。

六、綜上所述，原處分(含復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、本件事證已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，認與判決結果不生影響，無一一論述的必要，併此說明。

八、結論：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　14　　日

審判長法官　李　協　明

法官　邱　政　強

法官　孫　奇　芳

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，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第3款）。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3項、第4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.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、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，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　8　　月　　14　　日

書記官　宋　鑠　瑾