高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
113年度訴字第22號
民國113年9月19日辯論終結

原　　告　劉芙美
訴訟代理人　李明諭　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11月16日台財法字第11213918510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)8,365元，經被告依據查得資料，以原告為欣國公司之負責人及股東，於民國105年5月16日將欣國公司股權46,400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，按實質課稅之公平原則，依原告原持股比率百分之10.6685，調整其原應獲配股利49,018,036元及可扣抵稅額992,652元，扣除原告原申報數，核增營利所得49,009,671元及可扣抵稅額99

2,566元，歸課核定原告105年度綜合所得總額50,415,550元，補徵應納稅額19,837,949元，併依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金2,975,692元及利息884,889元。原告不服，申請復查，經被告以112年9月21日南區國稅法二字第1120006644號重審復查決定追減加計利息565元，其餘維持原處分，原告仍不服，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：

㈠主張要旨：

1.因欣國公司股東不同意出售土地價金採逐年分配，未免股東拋售欣國公司股權，及為讓欣國公司在大陸工廠、香港HOSTWELL INDUSTRIAL LTD.(下稱香港HOSTWELL公司)順利找到買家前不被清算，原告遂委託訴外人胡立三以客觀第三人向欣國公司股東說明，並以胡立三先前成立之利山公司作為家族控股公司，收購家族中包括原告及其他股東之股權，以免影響欣國公司之營運。

2.胡立三一方面為鞏固原告之經營權，使欣國公司免遭解散清算之結果，另一方面，更係以商業利益經濟投資角度觀之，通盤考量大陸工廠、香港HOSTWELL公司仍有相當獲利空間，遂以利山公司收購集結股權方式，進而成為欣國公司之控制公司，並順利賣出香港HOSTWELL公司；且利山公司於105年增資成為欣國公司之控制公司，至112年欣國公司清算後，此期間共賺進約27,799,343元之收益，年投資收益率為百分之10.94，利山公司不僅有獲利事實，並超過同業利潤標準。原告係為謀求比清算欣國公司更大之經濟利益，而以合理之價格移轉股權，各資金並無回流，非虛偽通謀之交易行為，且原告亦已依法誠實申報年度境外所得，無逃漏或規避稅捐之目的。

3.原告、胡立三係以最快速、經濟之手段謀求穩固經營權及相互間最大之共同商業投資效益，主要目的並非租稅規避或逃漏稅捐，故無適用所得稅法第14條之3規定調整應納

稅額之餘地，而被告引據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。又不分個案情節輕重一律加徵百分之15滯納金顯然過苛，與比例原則、平等原則有違；且滯納金既已兼具延遲利息性質，加徵利息更違反一事不二罰。

4.被告之公法上請求權已罹於時效，且未適用105年有效的所得稅法核課，除不符納保法的立法原意，也規避其舉證責任，且無報請財政部核准，法規適用顯然對當事人極度不利，本件核課稅捐程序顯不完備。

㈡聲明：訴願決定及原處分(含重審復查決定)不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠答辯要旨：

1.欣國公司為一家族企業，原告、蘇培菁、蘇培欣、蘇翁麗子、蘇豪偉、蘇羿蓁、蘇宥蓁、吳玲芳、蘇豪斌、蘇豪欽、陳昭蓉、蘇豪霖及蘇芳誼計13人（下稱原告等13人）家族成員合計持有欣國公司股權百分之87.92，嗣將全數股權出售予利山公司；又原告、蘇培菁、蘇培欣、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖6人(下稱原告等6人)，入股利山公司並持有股權百分之81，原告家族仍間接持有欣國公司百分之71(百分之87.92x百分之81)股權，對欣國公司營運仍保有相當之控制權。

2.原告、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖4人(下稱原告等4人)分別擔任該公司之負責人、董事或監察人，其中原告為負責人，原告等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、向股東原告等4人借款及105年6月間

獲配自欣國公司之現金股利，原告等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.利山公司還款予原告等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。是原告等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.依欣國公司股東原告等6人於105年5月間入股利山公司之行為觀之，其等主觀上冀圖欣國公司仍繼續營運，欣國公司章程既未就解散事宜訂定相關規範，而渠等6人持有欣國公司之股權計百分之55(原持有欣國公司股數239,247股÷欣國公司全部股數435,000股)，已超過全部股權之一半，欣國公司股東會已難依公司法規定決議同意解散，更遑論該公司有遭清算之可能；再者，原告等6人亦可透過個人買入欲主張解散清算股東股權之方式，化解所稱遭受清算之困境，基此，原告主張渠等移轉系爭股權予利山公司，具有合理之商業目的存在，不足採信。

5.原告提供之欣國公司財務報表有揭露原告、吳玲芳及蘇豪霖等3人係以個人名義單純投資香港HOSTWELL公司，而非欣國公司與香港HOSTWELL公司成立母子公司，是香港HOSTWELL公司為一獨立法人個體，可自行以其名義接單及銷售，欣國公司如遭受清算亦不受影響，本件股權交易目的在獲得租稅利益，並無足以支撐具有合理商業目的之理由。

6.租稅逃漏是適用所得稅法第14條之3，租稅規避則適用納保法第7條，縱認應適用所得稅法第14條之3，該條亦載明

「得」報經財政部核准之裁量性質，且本件非未報部，程序無問題。又依納保法第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19,837,949元加徵百分之15滯納金2,975,692元及利息884,324元，依上開規定，並無不合。本件核課期間5年，原處分已合法送達，無罹於時效問題。原告主張本件請求權已罹於時效、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。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠原告出售欣國公司股份行為，是否該當租稅規避？

㈡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：

㈠前提事實：

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A卷第17-19頁)、105年度綜合所得稅核定通知書(原處分A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A卷第3-4頁)、重審復查決定書（原處分A卷第376-389頁）、訴願決定書（原處分A卷第391-411頁）等可以證明。

㈡原處分未逾核課期間：

1.按行為時稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定：「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。」

2.查本件原告105年度綜合所得稅於106年5月23日申報，依前開規定，核課期間至111年5月22日止，而原處分已於110年12月14日送達，有原告最終申報上傳收件日及送達證書在卷(原處分A卷第19、23頁)可參，是本件被告核課處分之作成，並未逾核課期間，原告主張本件原處分逾核課期間，並不足採。

㈢本件應適用之法律及說明：

1.應適用的法令：

⑴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。」

⑵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.租稅規避一般防杜條款與特別防杜條款：

⑴特別法優於一般法：

綜上開規定可知，有關租稅規避行為之防杜，立法上除有上開納保法第7條第1、2項之一般防杜條款(廢止前之稅捐稽徵法第12條之1第1、2項同此規範意旨)之立法外，個別稅法針對已類型化之租稅規避行為，訂定特別防杜條款以為規範，亦屬常見，上開所得稅法第14條之

3及於107年2月7日刪除之所得稅法第66條之8規定，均屬就「股東隱藏盈餘分配」租稅規避類型之具體防杜規範，基於特別法優於普通法之原則，有關納稅者租稅規避之認定，自應優先適用已具體化之類型規定。再者，本件行為時為105年，斯時所得稅法第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。而納保法施行後，依納保法第7條第6項規定：「……，得按交易常規或依查得資料依『各稅法』規定予以調整。」關於所得稅租稅規避事件，亦有所得稅法第14條之3規定之適用。

⑵本件被告援引行為時所無納保法為處分依據，並無法規溯及既往適用之疑義：

如上所述，有關公司股東隱藏盈餘分配之租稅規避防杜，行為時法制上已將其類型化，先後訂定如前開所得稅法第14條之3及第66條之8之規定，而就此類租稅規避行為之認定及調整補稅，稽徵機關有關法律之適用，援引此一具體規定原為已足，其作成處分時併引用一般防杜條款，無非強化論述其等就租稅規避行為調整課稅，法制上確屬有據與租稅法律主義無違。況如上所述，納稅義務人經認定租稅規避，稽徵機關得調整課稅之依據納保法第7條第6項與行為時稅捐稽徵法第12條之1第6項(規定內容：稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第2項或第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)亦無不同，原告主張被告援引行為時尚未生效之納保法第7條第6項作為調整補稅之依據，違反法律不溯及既往及信賴保護原則，並不足採。

3.報部核准非裁量規定：

⑴再者，依所得稅法第14條之3及第66條之8條文規範可知，其規範了2種行為態樣，一為「藉資金、股權之移轉，不當為他人或自己規避或減少納稅義務」，為典型隱藏盈餘分配行為，屬租稅規避行為範疇；一為「藉其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務」，為典型逃漏稅捐行為，前述2條文並非僅適用逃漏稅行為，並因納保法施行生效前，租稅規避經稽徵機關認定成立，除有稅捐債務法上之法律效果(補稅)外，其構成租稅逃漏者，並有所得稅法第110條漏稅罰之處罰(所得稅法第14條之3立法理由參照)，故本條規定調整課稅或處罰時，為茲慎重，特別明定須為「報經賦稅主管機關核准」之程序。是有關納稅義務人之租稅安排是否該當行為時所得稅法第14條之3、第66條之8規範之租稅規避類型，補稅及漏稅裁罰，均關涉納稅義務人財產權，法制設計上遂由主管所得稅法稽徵業務規劃、指揮、監督、考核之上級機關為審核，故應報部審核之案件，並無以構成漏稅罰者為限。從而，財政部以113年7月2日台財稅字第00000000000號函認所得稅法第14條之3規定「報部核准」限於漏稅罰之裁處方有適用(或以納保法施行後租稅規避行為除有納保法第7條第8項但書情形外不得處罰，報部案件無涉裁罰，自無核准與否之爭議)，與所得稅法第14條之3、第66條之8之規範目的尚有未合，並非可採。

⑵原處分已踐行法定程序，報請財政部同意調整：

查本件被告於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，如上所述，因財政部認所得稅法第14條之3之適用，以涉及租稅罰者為限，故先以110年11月24日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部110年11月24日函）復「本件尚有疑義待釐清，應查明並依法辦理」，

於本院另案即112年度訴字第365號綜合所得稅事件，經本院以113年4月16日高行津紀孝112訴000365字第0000000000號函（下稱本院113年4月16日函）查本案是否已經「報部核准」，財政部113年7月2日台財稅字第000000000000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，有上述本院及財政部函文(本院卷第373-376頁)可參。然如上所述，財政部113年7月2日函所持法律見解，顯與所得稅法第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，惟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，財政部認定被告對原告予以調整課稅亦無違法(見本院卷第375-376頁)，實已對被告認原告租稅安排該當所得稅法第14條之3、第66條之8規定為審認，亦已踐行法定程序。從而，原告以被告本件有關所得稅法第14條之3、第66條之8規定適用，未踐行報部核准之法定程序，亦無可採。

4.納保法施行後租稅規避行為加徵滯納金之相關問題：

⑴納保法就租稅規避行為之法律效果除遲延利息外加徵滯納金與比例原則、平等原則尚無違反：

①納保法第7條第3項「滯納金」之定性：

A.立法理由--遲延繳納利益之衡平手段：

按納保法第7條第7項立法理由以：「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（納保法第7條立法理由：五、六參照）」。又納保法施行細則第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。」

B. 學理上之闡釋：

納保法第7條第3項就租稅規避行為加徵滯納金，論者認為租稅規避行為係經稽徵機關依經濟觀察法調整課稅後始發生租稅請求權，亦即稽徵機關將納稅義務人規避租稅之法律形式，按經濟利益予以調整，以調整後之擬制事實，溯及既往取代與經濟實質不符之原事實，從而實現租稅構成要件而成立租稅債務請求權，則可自租稅債務成立後，逾原繳納期限起，每逾2日為一計算單位，加徵百分之1滯納金，稽徵機關於查明事實後予以調整課稅，應皆超過1個月以上，加徵百分之15滯納金應屬常態，故此滯納金已非傳統之滯納金，而係立法創新之制度，「借名上市」，此一滯納金之制度，係用以平衡納稅義務人因從事租稅規避而遲延繳納之利益，並非租稅罰(參陳敏，稅法總論，新學林出版，2019年2月初版，頁407)。

C.按租稅規避者相較於守法納稅義務人已於期限內納稅，雖於事後被要求補稅，早已享有逾期繳稅利益，從而立法上有上開加徵類似滯納金之衡平設計，且如後所述此項加徵滯納金之立法，兼有限縮租稅規避行為構成漏稅罰之範圍，立法目的仍係在強化納稅者之保護，原告主張滯納金之加徵與納保法強調納稅者之保護，名實不符，尚不足採。

②本件無110年12月17日修正後稅捐稽徵法第20條第1項有關「滯納金」逾3日始加徵百分之1之適用：

如上所述，納保法第7條第3項之滯納金，係立法者就租稅規避防杜採取之衡平手段，與稅捐稽徵法第20條之滯納金係以「督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害」(司法院釋字第746號解釋參照)之規範目的，尚屬有別。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10，二者性質非同一，並無適用之餘地。原告主張被告就本案，不分個案情節輕重一律加徵百分之15滯納金顯然過苛，與比例原則、平等原則有違云云，要無可採。末以，納保法第7條第3項就租稅規避行為加徵滯納金，如上所述，雖得透過解釋而明確其內涵，但與稅捐稽徵法第20條之滯納金「同詞」異義，造成解讀及法律適用之歧異，日後修正是否改採論者引介比較法上之「過少申報加算稅」(陳清秀，稅法總論，元照出版，2016年9月修訂九版，頁235)、前開立法理由所稱之「延滯金」(延滯繳納利得)，或其他更名實相符之名詞，以免法規適用上之紊亂，則屬別一問題，附此說明。

⑵本件對原告課徵「滯納金」非屬不利之溯既既往：

依上開規定可知，納保法第7條第3項有關租稅規避行為加徵滯納金之制度設計，將納保法施行前之租稅規避案件，依納稅者是否有於申報時有隱匿或其他不正當之行為而分別處理，亦即在納稅義務人有租稅規避之情形，除稽徵機關可證明納稅義務人於申報時有隱匿或其他不正當行為(納保法第7條第8項但書)，仍得以漏稅罰論處外，其餘之租稅規避行為，則從過往認租稅規避行為因違反誠實申報義務而於個別稅法有處罰規定，多以漏稅罰論處，改以加徵不具懲罰性之滯納金，立法目的亦以納稅者之保護為取向，原告主張被告援引行為時所無之「滯納金」，違反法律不溯及既往，並無可採。

⑶對稅捐規避者加徵滯納金並無違反一事不二罰原則：

①稅捐規避者無「滯納期間」滯納金之徵起：

按租稅規避稅捐債務法上之法律效果，除成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息，而因租稅規避行為並無可能產生所得稅法等規定所稱之滯納期間，為避免適用爭議，同條第7項有關利息起算日規定「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」而與行為時所得稅法第112條第2項規定：「前項應納之稅款、滯報金、怠報金、及滯納金應自滯納期限屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止依第123條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。」有關逾期繳納利息起算日，應自滯納期限(30日)屆滿之次日起算明顯有別，可知租稅規避行為並無前揭所得稅法第112條第2項滯納期間「滯納金」之徵起。

②租稅規避加徵滯納金及遲延利息並無違反一事不二罰原則：

再者，所謂一事不二罰原則，係指同一違反行政法義務之行為，禁止重複為相同性質之處罰，以符法治國原則，如非具有處罰性質之行政行為，自無上開原則之適用。查本件被告依納保法就租稅規避者加徵之滯納金，係對租稅規避經查獲者，租稅債務法上之衡平措施，並非租稅罰，已如前述，原告主張滯納金既已兼具延遲利息性質，加徵利息更違反一事不二罰等語，並無足取。

㈣原告股權交易不具經濟實質該當租稅規避要件：

1.應適用之法律及說明：

有關原告股權交易屬租稅規避認定應適用之法令，除前引部分外，於茲補充如下：

⑴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）有關股東隱藏盈餘分配租稅規避認定之解釋函示於本件得適用：

①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百分之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。」

②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)。

⑵財政部98年函釋雖闡釋所得稅法第66條之8而作成，於所得稅法第14條之3亦有適用：

按所得稅法於實施兩稅合一制度時，即就自然人股東藉由控制關係將原屬個人基於股東權所得享有之盈餘隱藏於可控制個體之行為，於未分配盈餘之課稅章節增訂所得稅法第66條之8予以規範，嗣後基於法律規範體系考量，另增訂同法第14條之3，做為防杜隱藏盈餘行為規

避個人綜合所得稅負之規定，除規範「應納稅額、股利盈餘所得、可扣抵稅額」等股權項目調整外，尚包括「其他按實際交易事實依法予以調整之項目」，此參所得稅法於101年增訂之第14條之3，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。」及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。」即可明。是前述財政部98年函釋就所得稅法第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，於判斷所得稅法第14條之3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，併予敘明。

2.原告租稅規避行為之認定：

⑴規避稅負動機—欣國公司處分資產獲有鉅額利益：

查欣國公司為家族控股公司股東18人即①原告(負責人)、蘇培菁、蘇培欣②蘇翁麗子(監察人)、蘇羿蓁、蘇偉豪、蘇宥蓁③吳玲芳(董事)、蘇豪斌、蘇豪欽④陳昭蓉、蘇豪霖(董事)、蘇芳誼(見本院卷第199頁，①至④即原告等13人)⑤蘇佐智、蘇麗智、吳昭慧、吳怡慧、吳昆益等人，原告等人並於105年間擔任上開括號

內說明之職稱。欣國公司104年間因出售土地獲利甚鉅，於105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘(股利淨額)450,160,607元(股利總額459,465,121元－可扣抵稅額總額9,304,514元）。

⑵利山公司之設立及股權移轉之安排：

①利山公司於系爭股權交易前甫成立，資本額與購入股權成交價額顯不相當：

查利山公司於105年4月間成立，負責人胡立三，資本額200,000元，增資後資本額亦僅10,000,000元，有欣國公司股東11人規避105年度綜合所得稅共通證據及加計滯納金暨利息案卷(下稱「共通證據A、B、C卷」，此部分見共通證據B卷第525-526頁)，與後述擬購入之股權成交價額463,028,400元，顯不相當。

②購買股權之資金由交易關係人提供並於股權交易完成後以獲配現金股利回流至提供者帳戶：

查原告等13人在欣國公司105年股東常會決議分配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附卷(共通證據A卷第230-286、80-92頁)可查，亦有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155、157頁)可參。惟利山公司甫成立，增資後資本額亦僅10,000,000元，與購入股權成交價額463,028,400元，顯不相當，已如上述；且依利山公司說明書暨提示之分類帳及轉帳傳票等資料(共通證據B卷第289-416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159頁)顯示，利山公司係於105年5月11日向原告等4人各借款5,000,000元、同年月16日向股東原告借款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，有利山公司所有兆豐國際商業銀行信義分行(下稱兆豐信義分行)帳號:04809021559號活期存款交易明細表(共通證據A卷第207-208頁)、利山公司提供之資本及購買股票金流(共通證據A卷第226-227頁)及105年度分類帳(共通證據B卷第362-363頁)足證；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，加計向原告等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(共通證據A卷第186頁)、分類帳(共通證據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157頁)可以證明。足見利山公司並無購買欣國公司股權之資力，而係向欣國公司負責人、監察人、董事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利山公司資本額小且無其他營業活動，成立目的在為欣國公司規避稅負：

查利山公司105年度至109年度營利事業所得稅結算申報(共通證據C卷第868-878頁)，其營業收入淨額均為0元；而利山公司償還股東借款(前述購買欣國公司股份之借款)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，各有欣國公司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等(共通證據A卷第98-1

13頁)、利山公司105年及108年獲配欣國公司股利分類帳(共通證據A卷第219-221頁)、收回106年及109年欣國公司減資資金流程文件(共通證據A卷第211-218頁)及被告整理之利山公司還款予原告等4人之資金來源及明細(本院卷第161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原告家族對利山公司有控制關係：

再者，105年股東常會開會前，原告等6人入股甫成立利山公司，而觀其等持股合計百分之81，有欣國公司105年1月7日變更登記表（共通證據B卷第619-622頁）、104年12月12日股東名簿(共通證據A卷第71頁)、買賣合約書及增補條款(共通證據A卷第31-35頁)、土地付款明細表及支票影本(共通證據A卷第26-30頁)、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(共通證據A卷第38-40頁)、欣國公司股東關係表(共通證據A卷第20頁)、欣國公司105年度綜合所得稅BAN給付清單(共通證據C卷第798頁)及利山公司設立及增資變更登記表(共通證據B卷第601-604頁)等可參。足見原告家族對於欣國公司及利山公司均有實質控制權，且原告等6人顯可知悉欣國公司將發放104年度盈餘。

⑤不當規避減少欣國公司股東個人綜合所得中之營利所得：

綜觀前述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，原告家族於欣國公司發放盈餘前，藉由成立利山公司，取巧安排欣國公司股權移轉，將原應按累進稅率百分之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，其等上開股權移轉之安排，違反交易常規，屬虛偽之交易行為，被告依行為時所得稅法第14條之3、第66條之8規定，為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，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，確屬有據。

3.原告主張本件股權移轉家族利山公司為緩和欣國公司股東清算之請求以爭取大陸工廠出售時更好價格之時間、空間具經濟實質，非屬法律形成之濫用，並不可採：

⑴欣國公司105年度並無原告所述處於清算可能之狀態：

查依欣國公司104年度營利事業所稅簽證申報查核報告書暨103年度未分配盈餘查核報告書，欣國公司104年度出售土地增益538,382,497元(共通證據B卷第738頁)，而原告等6人入股利山公司後，旋於欣國公司105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘450,160,607元，足見原告等6人早在成立家族控股公司前即有分配盈餘(出售土地利益)之共識，欣國公司股東應可順利取得出售土地利益，而無庸主張清算欣國公司。原告稱股東希望趕快分配到出售土地之現金，陸續主張清算欣國公司云云，並非可採。

⑵原告經營權尚無旁落之虞慮：

再者，依被告整理之欣國公司家族體系表與各股東轉讓股數表(本院卷第155頁)、欣國公司股票簽證明細表(共通證據B卷第612-618頁)及105年度利山公司設立登記表、變更登記表(共通證據B卷第601-604頁)可知，原告等6人持有欣國公司股權百分之55(持有股數239,247股/欣國公司發行股數435,000股)，且持有利山公司股權達百分之81，則原告等6人之持股已足擔保欣國公司之持續經營及免遭清算，並無須再藉由利山公司向欣國公司其餘股東購買欣國公司股權之必要。又原告等6人既同意藉由訴外人胡立三成立之利山公司做為家族控股公

司，而由利山公司收購渠等6人之欣國公司股份，其股價自應一致，然利山公司收購之價格卻均不相同，顯非合理。

⑶利山公司之成立與香港HOSTWELL公司之經營無關：

原告另稱若欣國公司解散，連帶也必須結束清算大陸工廠、香港HOSTWELL公司，出於經濟利益考量，成立利山公司做為家族控股公司云云。然查香港HOSTWELL公司並非由欣國公司出資設立，而係原告等6人以個人名義投資設立，有欣國公司105年度及104年度財務報表暨會計師查核報告揭露之關係人交易(本院卷第249頁)可參；且欣國公司生產線早已移往大陸工廠，多年來皆以欣國公司採購原料後透過香港HOSTWELL公司將原料送至大陸工廠加工，再由香港HOSTWELL公司銷售，亦有原告113年5月9日言詞辯論意旨狀(本院卷第224頁以下)可參，則欣國公司僅負責採購原料，香港HOSTWELL公司才是真正負責生產及銷售，香港HOSTWELL公司尚非不得自行採購原料至大陸工廠生產，欣國公司清算與否實無影響。至於利山公司之獲利來源主要為欣國公司之股利分配及減資返還，有原告提供之利山公司投資欣國公司金流彙總說明(本院卷第297頁)，而其105年至109年營業收入為0元，已如前述，難認利山公司之設立係出於商業考量無租稅規避目的。原告上開所述，均無足採。

4.證人胡立三之證述不足為原告有利之認定：

⑴證人胡立三於本院113年3月28日調查時證述：

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原告委託，說服同為香港HOSTWELL股東之蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖3位股東支持讓欣國公司繼續營運，原告與其談好計畫後，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。再者，伊同時為三顧公司董事長，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201頁以下）。

⑵利山公司成立後與三顧公司之經營並無關聯：

如上所述，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，而需向原告等4人借款支應，如何有餘款投資三顧公司？另依利山公司分類帳(共通證據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，並無證人胡立三所述，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。況且證人胡立三陳稱其受原告委託，說服同為香港HOSTWELL股東之蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖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(本院卷第203-204頁)，換言之，原告及蘇翁麗子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，除證人胡立三外，如上所述，其餘為原告等6人，其中原告、蘇培欣、蘇翁麗子、蘇豪霖、吳玲芳等5人同時為香港HOSTWELL的股東，因此若欲達到上述規劃目的，亦僅需欣國公司其他股東將該公司股權出售予同為香港HOSTWELL股東之原告等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，證人所述原告將股權移轉利山公司在延續對大陸工廠之控制，尚與常情不符，並無足採。

5.綜上所述，原告既為欣國公司及利山公司之股東，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有所知悉，且就本件股權移轉並不具備稅捐考量以外之合理理由，均如前述，是原告利用證券交易停徵所得稅之規定，將其持有之欣國公司股份出售予家族可控制之利山公司，最終亦取得原應課稅之營利所得，則原告出售欣國公司股份行為，符合租稅規避之認定要件無誤。

㈤原告出售欣國公司股權核屬租稅規避之安排，被告核定補徵稅額19,837,949元，並無違誤：

查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百分之10.6685，核算調整其原應獲配之股利為49,018,036元(計算式：股利總額459,465,121元×百分之10.6685)及可扣抵稅額為992,652元(計算式：9,304,514元×百分之10.6685)後，扣除欣國公司給付之股利總額8,365元及可扣抵稅額86元，依法調整核增營利所得49,009,671元及可扣抵稅額992,566元(序號14)，歸課原告105年度綜合所得總額，核定本次應補徵稅額19,837,949元（詳見共通證據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A卷第7-8頁105年度綜合所得稅核定通知書），於法即無不合。

㈥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2,975,692元及利息884,324元，於法尚無不合：

1.滯納金部分：

原告出售欣國公司股權行為經評價該當租稅規避行為，亦如前述，且被告亦未認定原告於申報或調查時無納保法第7條第8項之隱匿或其他不當行為，被告依納保法第7條第7

項規定，按補徵稅額加徵百分之15滯納金2,975,692元（計算式：19,837,949元元x百分之15），並無不合。

2.加計利息部分:

依所得稅法第71條第1項規定，納稅義務人應於每年5月1日起至5月31日止，申報上一年度之綜合所得稅，本件行為時105年度綜合所得稅結算申報期限，應自106年5月1日至同年6月1日止（參財政部以105年12月30日台財稅字第10504708380號函業將105年度所得稅結算申報截止日調整為106年6月1日，原處分A卷第332頁），申報及繳納綜合所得稅，是被告按納保法第7條第7項規定，自應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日（106年6月2日）起，至填發補繳稅款繳納通知書之日（110年12月8日）止，按補繳稅款2,975,692元，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息為884,324元（計算式：詳如原處分A卷第3頁及重審復查決定書，原處分A卷第377-378頁），有加計利息起迄畫面（原處分A卷第113頁）、105年度綜合所得稅核定通知書（原處分A卷第6-7頁）、106年至110年郵政儲金1年期定期儲金固定利率(共通證據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A卷第3-4頁）附卷可參，核屬適法。

六、綜上所述，原處分(含重審復查決定)核定原告補徵應納稅額19,837,949元、加徵滯納金2,975,692元及利息884,324元，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：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　10　　月　17　　日

審判長法　官　林　彥　君

法　官　廖　建　彥
法　官　黃　堯　讚

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	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。

審訴訟代理人	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　　10　　月　　18　　日

書記官　林　映　君