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23號
民國113年9月19日辯論終結

原　　告　蘇培菁
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11213920090號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、訴願決定及原處分（含重審復查決定）關於核定原告105年度綜合所得加徵滯納金超過2,952,744元及應加計利息超過877,504元撤銷。

二、原告其餘之訴駁回。

三、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告未申報105年度綜合所得稅，經被告查得原告為欣國橡膠廠股份有限公司（下稱欣國公司）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，依原告原持股比率10.6685%，調整原告原應獲配股利49,018,036元及可扣抵稅額992,

652元，扣除欣國公司給付之股利總額8,365元及可扣抵稅額86元，核增營利所得49,009,671元及可扣抵稅額992,566元，歸課核定105年度綜合所得總額49,079,575元、綜合所得淨額48,850,794元、補徵應納稅額19,684,962元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金2,952,793元及利息878,081元。原告不服，申請復查，經被告以112年9月21日南區國稅法字第0000000000號重審復查決定追減加計利息561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：

(一)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，為免股東拋售欣國公司股權，及為讓欣國公司在大陸工廠、香港好事成實業有限公司（下稱香港HOSTWELL公司）順利找到買家前不被清算，藉由劉芙美委託之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。且原告從未過問公司營運，皆任由母親劉芙美處理，縱然持有欣國公司、利山公司股份，對該等公司仍無實質控制權。

2、胡立三一方面為鞏固劉芙美之經營權，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，遂同意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10.94%，利山公司不僅有獲利事實，並超過同業利潤標準。原告實係為謀求比清算欣國公司更大之經濟利益，而以能雙重獲利之價格移轉股權，各資金並無回流，非虛偽通謀之交易行為，亦無逃漏或規避稅捐之目的。

3、本件股權移轉誠為商業經濟利益考量，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，顯然已違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則。又不分個案情節輕重一律加徵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。

(二)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：

(一)答辯要旨：

1、欣國公司為一家族企業，劉芙美、原告、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（下稱劉芙美等13人）家族成員合計持有欣國公司股權87.92%，嗣將近於全數之股權出售予利山公司；又劉芙美、原告、蘇培欣、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖6人（下稱劉芙美等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、劉芙美、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖4人（下稱劉芙美等4人）分別擔任該公司之負責人、董事或監察人，劉芙美等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、向股東劉芙美等4人借款及105年6月間獲配自欣國公司之現金股利，劉芙美等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、利山公司還款予劉芙美等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。是劉芙美等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、依欣國公司股東劉芙美等6人持有欣國公司之股權計55%，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，更遑論有遭清算之可能；再者，劉芙美等6人亦可透過個人買入欲主張清算股東股權方式，化解所稱之困境，是原告等移轉爭股權予利山公司，顯非合理。

5、稅捐規避之行為適格主體並非以納稅義務人為限，劉芙美為原告母親，縱原告未實際參與欣國公司及利山公司之經營，惟仍屬受劉芙美等4人為家族規劃租稅規避之受益人，核屬租稅規避行為之適格主體，被告按實質課稅原則，核增原告營利所得及可扣抵稅額，歸課核定105年度綜合所得稅，依法有據。

6、按納保法第7條規定之立法理由可知，依同法條第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，必須依各稅法處罰，惟納保法施行後，租稅規避行為，除納稅者有於稅捐申報或稅捐稽徵機關調查時，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應予處罰之外，納稅者因租稅規避行為經依實質課稅原則予以補稅之性質與遲延繳納相近，乃設有第7條第3項及第7項之規範，原告主張加徵滯納金及利息，有違法律不溯及既往原則及信賴保護原則等，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19,684,962元，並加徵滯納金2,952,793元及利息877,520元，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有綜合所得稅核定通知書105年度未申報核定（原處分A1卷第6至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3至4頁)、重審復查決定書（原處分A1卷第343至356頁）、訴願決定書（原處分A1卷第358至378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、本件有財政部98年7月7日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部98年函釋）及行為時所得稅法第14條之3、第66條之8之適用

(1)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。

(2)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)。

(3)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一般性條款，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，先予敘明。

3、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46,400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，已該當租稅規避行為，其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年度負責人為劉芙美（原告之母），吳玲芳、蘇豪霖為董事，蘇翁麗子為監察人，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（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），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、土地付款明細表及支票、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給付清單等附於原處分B卷（第619至622頁）、原處分A卷(第20、31至35、26至30、38至40、71頁）及原處分C卷（第798頁）可以證明；利山公司則設立於105年4月，資本額200,000元，同年5月增資9,800,000元，除董事胡立三持股19%外，其餘劉芙美等6人合計持股81%，此亦有利山公司設立登記表及變更登記表附於原處分B卷（第601至604頁）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，且劉芙美等6人顯可知悉欣國公司將發放104年度盈餘。

(2)原告家族即劉芙美等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附卷可查（原處分A卷第80至92、230至286頁），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可參(本院卷第157、159頁)。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；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289至416頁）及被告查得利山公司支付欣國公司股權之資金來源顯示（本院卷第161頁），利山公司係於105年5月11日向股東劉芙美等4人各借款5,000,000元、同年月16日向股東劉芙美借款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、利山公司提供之資本及購買股票金流、105年度分類帳在卷可參（原處分A卷第207至208、226至227頁、原處分B卷第361至363頁）；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，加計向股東劉芙美等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、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可以證明（本院卷第159頁）。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至874頁），其營業收入淨額均為0元；及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，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(原處分A卷第98至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219至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至218頁）及被告整理之利山公司還款予股東劉芙美等4人之明細等附卷可參（本院卷第163頁），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。

4、原告主張本件股權移轉為商業經濟利益考量，並非租稅規避等語，然查：

(1)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（原處分B卷第738頁），而劉芙美等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，足見劉芙美等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。

(2)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157頁）、欣國公司股票簽證明細表（原處分B卷第612至618頁）及105年度利山公司設立登記表、變更登記表（原處分B卷第601至604頁），劉芙美等6人（含原告）持有欣國公司股權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81%，則劉芙美等6人（含原告）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。又劉芙美等6人（含原告）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。

(3)原告陳稱若欣國公司解散，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。然香港HOSTWELL公司並非由欣國公司出資設立，而係原告之母劉芙美等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可參（本院卷第225頁）；且原告自承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（本院卷第200頁），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273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)原告雖未參與欣國公司、利山公司之經營，並授權其母劉芙美安排及處理，然原告之母劉芙美既為欣國公司負責人，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；縱然原告僅是聽任其母劉芙美安排出售股權，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。

5、依證人胡立三之證述，原告出售欣國公司股份符合租稅規避，而應予調整課稅

(1)依卷附本院112年度訴字第360號綜合所得稅事件筆錄，該事件於113年3月28日行準備程序時，傳訊證人胡立三到庭陳稱：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芙美委託，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，劉芙美與其談好計畫後，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。證人胡立三另陳稱：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305至310頁）。

(2)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觀之（本院卷第159、161頁），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，而需向股東劉芙美等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(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劉芙美委託，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308至309頁）。換言之，劉芙美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，其餘為劉芙美等6人，又其中劉芙美、蘇培欣、蘇翁麗子、蘇豪霖、吳玲芳等5人（下稱劉芙美等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股東之劉芙美等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。是依證人胡立三的論述，適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。故原告再請求傳訊證人胡立三，核無必要，併此敘明。

6、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，已如前述，是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，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。

(三)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19,684,962元，並無違誤

1、應適用的法令

(1)行為時(下同)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、本件租稅規避行為時為105年5月，依行為時所得稅法第14條之3、同法第66條之8規定，仍應報經財政部核准始得依法調整

(1)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）。

(2)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。」則租稅規避行為於包含所得主體之調整時，為茲慎重，於所得稅法第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。

(3)又所得稅法第14條之3及第66條之8條文明確規範了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，稽徵機關應就個案證據分別檢驗構成要件，判定個案係屬租稅規避行為或稅捐逃漏行為，並賦予財政部如前述之監督責核定權責。是被告主張所得稅法第14條之3第1項規定係對「租稅逃漏」行為產生遏阻作用而設，與納保法在防杜納稅者藉由「租稅規避」行為獲取租稅利益，顯有不同等語，並不可採。本件租稅規避行為之調整課

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。

3、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110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，有上述函文在卷可證（本院卷第295至297頁）；復於本院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，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00000000000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，亦有上述本院及財政部函文可參（本院卷第299至301頁）。惟前述財政部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為由撤銷原處分，由被告再報請財政部核准之必要，應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。

4、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×10.6685%）及可扣抵稅額為992,652元（計算式：9,304,514元×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（序號1），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6），歸課原告105年度綜合所得總額，核定本次應補徵稅額19,684,962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6至7頁綜合所得稅核定通知書105年度未申報核定），於法即無不合。

5、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；稅務稽徵實務對於實質經濟事實應否課予稅捐，亦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，原告行為時納保法雖尚未施行，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2,952,744元及利息877,504元範圍內，於法尚無不合，惟逾此部分，核有違誤：

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、加徵滯納金部分

(1)國家課稅應符合量能原則，於抑制租稅規避行為之情形，應合併觀察納稅義務人在租稅程序上之負擔，且不宜產生絞殺效果，以免引起過度侵害人民財產權之違憲疑慮

憲法第7條規定人民之平等權應予保障。法規範是否符合平等權保障之要求，其判斷應取決於該法規範所以為差別待遇之目的是否合憲，其所採取之分類與規範目的之達成之間，是否存有一定程度之關聯性而定（司法院釋字第694號、第701號、第722號解釋參照）。租稅規定涉及國家財政收入之整體規畫及預估，較適合由代表民意之立法機關及擁有財政專業能力之相關行政機關決定。是其決定如有正當目的，且手段與目的之達成間具有合理關聯，即與憲法比例原則無違（司法院釋字第745號、第746號解釋參照）。人民從事租稅規避行為，本質上係以脫法行為降低稅捐負擔，立法政策上並非完全不能抑制，要如何應對租稅規避行為，立法者毋寧有形成空間。再者，憲法第7條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。依租稅平等原則納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐（司法院釋字第565號、第635號解釋參照）各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則（司法院釋字第597號解釋參照）。此即我國司法實務及稅法學界多數承認之國家課稅

應符合量能原則（Leistungsfäigkeitsprinzip）。又憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義（司法院釋字第640號解釋參照）。足見納稅義務人之稅捐負擔能力，不應僅從稅捐債權之角度觀察，亦應從稅捐稽徵程序所造成之租稅程序負擔合併觀察，以保障人民程序上負擔能力，此即程序上量能原則。準此，人民在租稅程序中因租稅規避行為所受到之抑制（如滯納金、利息等金錢負擔），法律雖然沒有規範最高上限金額，但與實體稅捐債權加總觀察，仍不宜超過人民該次稅捐客體所能負荷之半數，以免產生絞殺效果（Erdrosselungswirkung），引起過度侵害人民財產權之違憲疑慮。

(2)本件適用納保法第7條第7項規定，並無過度侵害原告之實體及程序上負擔能力

依納保法第7條立法理由五、六所示：「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。」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。由於租稅規避行為與已依法通知繳納稅捐之情形不同，立法者採取加徵滯納金之方式抑制租稅規避行為，尚難認為有恣意或欠缺合理關聯之情形；被告直接以納保法第7條第7項規定作為依據，亦無違反租稅法律主義之問題；又原告因本件租稅規避行為，依納保法第7條第7項負擔之滯納金、利息與實體稅捐債權加總觀察，原告105年度之綜合所得淨額為48,850,794元；補徵應納稅額19,684,962元，依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金2,952,793元及利息878,081元，合計23,515,836元（計算式：19,684,962＋2,952,793＋878,081＝23,515,836元），並未超過原告所得淨額之半數（即24,425,397元），原告亦未合理說明有何嚴重侵害其基本權利致難以承受之特殊情形，尚難認為有過度侵害原告財產權。原告主張不分個案情節輕重一律加徵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。

(3)被告適用納保法第7條第7項計算應補徵稅額有違誤，核定滯納金逾2,952,744元部分，應予撤銷

納保法第7條第7項規定之應補徵稅額，是指租稅構成要件實現時，當年度納稅義務人依法應繳納但未繳納之所得稅額，與納稅義務人有無辦理結算申報無關。原告出售欣國公司股權行為既經評價該當租稅規避行為，已如前述，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，被告依納保法第7條第7項規定，應按補徵稅額加徵15%滯納金2,952,744元（計算式：19,684,962元×15%）。然被告係以應補徵稅額19,684,962元據以計算滯納金2,952,793元（計算式：19,685,291元×15%）其所持理由為原告未辦理105年度綜合所得稅結算申辦，故其可扣繳之稅額合計329元(序號1至3)，於計算租稅規避應補繳稅額時不予減除云云，然原告未辦理綜合所得稅結算申報，致可扣抵稅額無法退還，實際上是國家稅收受有利益，被告本次核定僅係將原告原應受有之利益（未退還之可扣抵稅額329元）返還，並未造成國家稅收損失；且法條既明定按應補徵稅額之15%加徵滯納金，自無由被告以納稅義務人是否申報為由，逕自改變計算方式。是被告上述主張並無可採，本件核定滯納金逾2,952,744元部分，即有違誤，應予撤銷。。

3、加計利息部分

(1)加計利息不違反一事不二罰

有關滯納利息之計算，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）。納保法第7條第7項規定具有抑制租稅規避行為的功能，加計利息亦屬立法者政策形成空間，手段與目的具有合理關聯，尚可支持；且加計期間係自原應繳納期限屆滿之次日起算，並無就滯納部分再重複加計利息之情形，與滯納金部分合併觀察，亦無超過原告所得淨額之半數，不能認為違反比例原則。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，亦無足取。

(2)被告適用納保法第7條第7項計算利息有違誤，核定加計利息逾877,504元部分，應予撤銷

本件行為時為105年，原告原應於106年5月1日至同6月1日（註：財政部105年12月30日台財稅字第10504708380號函業將申報截止日延至6月1日，原處分A1卷第299頁）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，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877,520元（計算式：詳如原處分A1卷第3頁，及重審復查決定書，原處分A1卷第343至356頁），有加計利息起迄畫面（原處分A1卷第106頁）、綜合所得稅核定通知書105年度申報核定（原處分A1卷第6至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附卷可參（原處分A1卷第3至4頁），然因被告據以計算之應補徵稅額有前述漏未扣除可扣抵稅額329元之違誤，經重新計算加計利息應為877,504元，有被告提示之應補稅額各種情形比較表可參（本院卷第371頁），是被告核定加計利息逾877,504元部分，即有違誤，應予撤銷。

六、綜上所述，原處分（含重審復查決定）於核定原告應補徵稅額19,684,962元、加徵滯納金2,952,744元及利息877,504元部分，並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告就上述部分訴請撤銷，為無理由，應不予准許；至於加徵滯納金超過2,952,744元及加計利息超過877,504元部分，核有違誤，重審復查及訴願決定未予糾正，即有未合。原告就此部分訴請撤銷，為有理由，爰由本院就有關加徵滯納金超過2,952,744元及加計利息超過877,504元部分之原處分（含重審復查決定）及訴願決定，予以撤銷，以資適法。

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：原告之訴一部有理由，一部無理由。

中　　華　　民　　國　　113　　年　　10　　月　　17　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　黃　堯　讚

法官　黃　奕　超

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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.當事人或其代表人、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。 2.稅務行政事件，當事人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格。 3.專利行政事件，當事人或其代表人、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。
(二)非律師具有右列	1.當事人之配偶、三親等內之血親、二

情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	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。 3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人。 4. 當事人為公法人、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。
是否符合（一）、（二）之情形，而得為強制律師代理之例外，當事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　　21　　日

書記官　李　佳　芮