高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
114年度訴字第171號
民國115年4月14日辯論終結

原　　告　林○亨
訴訟代理人　熊健仲　律師
被　　告　財政部高雄國稅局

代　表　人　許寧佑
訴訟代理人　廖小鳳
　　朱玲瑤

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國114年4月24日台財法字第11413910880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(含復查決定)均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

壹、程序方面

被告代表人原為翁培祐，於訴訟進行中變更為許寧佑，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

貳、實體方面

一、事實概要：

原告於民國108年4月30日以申請書主張未取得隆○綠能科技工程股份有限公司【原名同○科技工程股份有限公司(下稱同○公司)，111年6月13日變更名稱，下稱隆○公司】執行業務所得，卻收到該公司開立之扣繳憑單，請求被告所屬苓雅稽徵所查明並更正註銷扣繳憑單，經被告函復原告先依扣繳憑單開立金額申報，原告仍於107年度綜合所得稅結算申報，列報取自隆○公司執行業務收入新臺幣(下同)23,962,421元(下稱系爭所得)，扣繳稅額2,396,242元。嗣被告依據

申報及查得資料，核認原告之執行業務所得23,962,421元，扣繳稅額2,396,242元，加計原告漏報之利息所得5,162元，歸課核定綜合所得總額23,967,583元，綜合所得淨額23,754,421元，應補稅額6,275,926元。原告就執行業務所得部分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，亦遭決定駁回，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.原告原為鑫○光電股份有限公司（下稱鑫○公司）之負責人，且鑫○公司轉投資100%持有和裕順股份有限公司（下稱和裕順公司）及持有双○光電股份有限公司（下稱双○公司）之股權，原告於106年12月14日將鑫○公司之股份全數出賣予訴外人鴻○新科技股份有限公司（下稱鴻○新公司），並簽立股份買賣契約書。訴外人隆○公司有意購買双○公司之股份，遂與原告及鴻○新公司，三方共同於107年5月31日簽訂協議書(下稱107年5月31日協議書)，做為双○公司股權買賣之協議，該協議書約定解除鴻○新公司與原告之買賣協議，鴻○新公司將双○公司之股份轉讓予原告，原告應返還該對價19,500,000元，惟該返還之義務由隆○公司開立無禁止背書轉讓支票面額17,550,000元支付上開款項；原告則移轉双○公司股權予隆○公司或其指定之第三人。

2.隆○公司另與原告於107年6月1日簽訂「太陽能電廠委任開發顧問契約」(下稱系爭顧問契約)，委任原告就工程之執行提供專業顧問服務，並於契約第2條約定隆○公司分三時程給付服務報酬，第一期款於原告辦理双○公司股權轉讓與隆○公司或其指定之第三人時，由隆○公司實付17,550,000元；第二期款於原告完成股權移轉並退出双○公司股東及董事會後，實付3,744,000元；第三期款於原告取得台灣電力股份有限公司(下稱台電公司)併網發電核可後，依契約找補公式辦理找補結算。

3.隆○公司簽發指定受款人為原告且未禁止背書轉帳之支票1紙，金額17,550,000元，由鴻○新公司兌領，足認隆○公司支付原告之17,550,000元並由鴻○新公司兌領完畢之款項，實際上就是購買双○公司股份之對價而非勞務對價給付。且依双○公司負責人變更情形亦顯示原告轉讓双○公司股份與隆○公司指定之人，故隆○公司依協議書給付價款。

㈡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：

㈠答辯要旨：

1.原告、林建樑及重要關係人林○吉與鴻○新公司於106年12月14日簽訂股份買賣契約書，將鑫○公司股份全部出售予鴻○新公司，嗣因原告未能履行契約條款第4條聲明、保證與義務第1項第18款內容，排除當地居民抗爭，買賣雙方於107年4月27日簽訂協議書(下稱107年4月27日協議書)終止有關双○公司股份買賣。嗣原告、隆○公司、鴻○新公司與仲介林○吉再簽訂107年5月31日協議書，約定同時解除鴻○新公司與原告原買賣合約，原告應返還鴻○新公司已付款項19,500,000元，但該債務由隆○公司承擔並開立金額17,550,000元、無禁止背書轉讓之支票1紙交付鴻○新公司；隆○公司、鴻○新公司、原告及林○吉四方同意於簽署協議書同時，因原股份買賣契約書已解除，鴻○新公司應立即將所持有双○公司股權，辦理移轉登記於原告，之後由原告於107年6月20日前完成60%之股權移轉予隆○公司指定第三人。

2.原告及隆○公司又於107年6月1日簽訂系爭顧問契約內容略以，隆○公司委任原告就屏東大排太陽能開發第1期工程之執行，提供專業顧問服務，約定第1期款給付19,712,222元，扣抵執行業務所得10%計1,971,222元及1.91%健保補充費191,000元，實付金額17,550,000元；第2期款給付4,250,199元，並扣抵稅額10%計425,020元及1.91%健保補

充費81,179元，實付金額3,744,000元；第3期款給付時機係隆○公司取得台電公司併網發電核可後，給付金額依契約第2.1條之規定辦理找補結算[依台電實際核准併網容量數(KW) 6,500元/KW減去(第1期給付款項金額19,712,222元＋第2期給付款項金額4,250,199元；共已給付23,962,421元)]。系爭顧問契約第1、2期款經隆○公司應原告要求開立無禁止背書轉讓之支票2紙，由原告收受並分別由鴻○新公司及案外人林芳慈兌現。

3.依107年5月31日協議書與系爭顧問契約簽訂時程之密接性，以及原告因協議解除與鴻○新公司有關双○公司股權買賣合約所負價金返還義務17,550,000元，與顧問契約第1期給付款金額17,550,000元之同一性等事證整體觀察，隆○公司願於107年5月31日簽立協議書承擔原告協議解除與鴻○新公司有關双○公司股權買賣契約所負價金返還義務19,500,000元，並於簽立107年5月31日協議書後3個工作日內，開立面額17,550,000元無禁止背書轉讓之支票1紙予鴻○新公司，應係隆○公司與原告於簽立107年5月31日協議書隔日(107年6月1日)即行簽署系爭顧問契約，原告願將與鴻○新公司協議解除有關双○公司股權買賣合約後所取回之股權，讓渡與隆○公司或其指定之人，並提供太陽能電廠開發專業顧問服務，隆○公司則履行該顧問契約第2條2.2(1)所訂實付第1期顧問報酬17,550,000元義務，在此實付顧問報酬範圍內，同額承擔原告上開股權買賣價金返還義務，明顯可徵該筆票款來源，即為系爭顧問契約隆○公司應已實付原告之第1期款，隆○公司因承擔原告所負双○公司買賣股權價金返還義務，原告實際上得以保留其已向鴻○新公司所收取之價款。是系爭顧問契約第1期款之給付時機成就，隆○公司依契約內容扣除扣繳稅額及健保補充費後，實際給付原告17,550,000元顧問報酬無誤，而作為報酬之支票，雖經原告背書轉讓與鴻○新公司，使原告得以返還鴻○新公司原股份買賣契約書所收

受之款項，惟尚不影響其為顧問報酬之性質，亦無法否認隆○公司已為支付之事實。又上開第1期實付顧問報酬17,550,000元，並非原告所稱隆○公司自原告取得双○公司股權所應支付之價款，復經臺灣臺北地方法院108年度訴字第4446號判決及臺灣高等法院110年度重上字第101號判決確認在案，原告雖仍表不服提起上訴，亦遭最高法院以上訴不合法駁回其上訴而告確定。綜上，被告依隆○公司開立之執行業務所得扣繳憑單23,962,421元〔實際支付金額21,294,000元(第1期款17,550,000元+第2期款3,744,000元)+扣繳稅額2,396,242元(1,971,222元+425,020元)+健保補充費272,179元(191,000元+81,179元)〕，核定原告執行業務所得，洵無不合。

㈡聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

㈠系爭所得為原告提供顧問服務之勞務報酬或移轉双○公司股權之價金？

㈡被告核認系爭所得為原告之執行業務收入，併核定其107年度綜合所得總額23,967,583元，應補稅額6,275,926元，是否適法？

五、本院的判斷：

㈠前提事實：

1.事實概要欄所述之事實，為兩造所不爭執，並有各類所得扣繳暨免扣繳憑單(第6頁)、原告108年4月30申請書(第10頁)、107年度綜合所得稅結算申報書(第17至18頁)、107年度綜合所得稅核定通知書(第59至60頁)、復查決定書(第243至250頁)、訴願決定書(第309至318頁)等附於原處分卷為證，可信為真實。

2.被告核定之系爭所得包含2部分，即第1期款19,712,222元及第2期款4,250,199元，原告就第2期款項4,250,199元(即實付金額3,744,000元部分)為執行業務所得，並不爭執，此有本院114年8月5日準備程序筆錄(本院卷第256至2

57、263頁)及原告111年10月25日談話紀錄(原處分卷第98頁)可證，先予敘明。

㈡應適用的法令及說明

1.所得稅法

⑴第4條之1：「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。」

⑵第11條第1項：「本法稱執行業務者，係指律師、會計師、建築師……及其他以技藝自力營生者。」

⑶第14條第1項第2類、第7類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第二類：執行業務所得：凡執行業務者之業務……收入，減除……直接必要費用後之餘額為所得額……。第七類：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……。」

⑷所得類別之歸屬：

按所得之類別歸屬（即如何歸入所得稅法第14條第1項第1類至第10類之不同所得種類），基本上與所得標的無涉，而取決於取得所得標的之「法律上」或「實證上」原因(最高行政法院107年度判字第425號判決意旨參照）。

2.財政部函令

⑴64年8月21日台財稅第36108號函：「執行業務者如係接受公司委託獨立執行業務，而非受公司僱用經常擔任公司所指定之工作，其自公司取得之顧問費，核屬執行業務之報酬。」

⑵84年4月30日台財稅第790191196號函：「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，其有財產交易所得，應課徵所得稅。」

㈢系爭顧問契約約定之第1期款項19,712,222元(實際支付金額17,550,000元)，應屬双○公司股權交易之價金：

1.双○公司股權之交易

⑴買賣契約(双○公司及和裕順公司出賣予鴻○新公司)階段

查，原告原為鑫○公司之負責人，於106年12月14日與鴻○新公司簽訂股份買賣契約書，出售鑫○公司全部股份(含100%持有之双○公司及和裕順公司），價金以双○公司及和裕順公司之價值計算，双○公司價值預估為28,000,000元、和裕順公司價值預估為32,000,000元(合計60,000,000元)，有股份買賣契約書(原處分卷第128至144頁)可證。

⑵105年5月31日(同○公司、鴻○新公司、林○亨、林○吉)協議部分

嗣原告與鴻○新公司簽訂107年4月27日協議書，合意依買賣契約第4條第1項第18款規定協商變更交易內容，終止股份買賣契約書中双○公司收購價金之交易，並由原告、鴻○新公司、隆○(原同○公司)公司及訴外人林○吉簽定107年5月31日協議書，約定原告與鴻○新公司無條件解除双○公司股權買賣合約，由隆○公司開立金額為17,550,000元之支票交付鴻○新公司，用以負擔原告應返還之價款，鴻○新公司則將双○公司股份移轉與原告，再約定由原告於107年6月20日前移轉60%股權與隆○公司指定第三人，如鴻○新公司未於上開期限內移轉股權與原告，則隆○公司得要求鴻○新公司於3日內返

還價金17,550,000元，亦有107年4月27日協議書(原處分卷第124至126頁)、107年5月31日協議書(原處分卷第119至124頁)及鴻○新公司108年7月3日鴻行字第10807001號函在卷(原處分卷第106頁)足參。綜上協議可知，原已由鴻○新公司取得之双○公司股權，嗣因三方協議，約定解除林○亨與鴻○新公司原有双○公司股份之買賣，而原本應由原告返還鴻○新公司已收取的現金債務，則由隆○公司承擔，並由隆○公司依約開立面額1,755萬元支票乙紙交付予鴻○新公司，鴻○新公司則須將双○公司股權出資額返還原告，並由原告移轉予隆○公司指定之第三人。

⑶107年6月1日系爭顧問契約部分

原告與隆○公司復於107年6月1日簽訂之系爭顧問契約第1條約定原告所需提供之顧問服務，除完成所需土地之承租、協助取得併網發電核可，及與專案有關之其他顧問諮詢外，尚須「負責辦理將双○公司股權過戶轉讓予隆○公司或其指定之第三者」；第2條第2.2項報酬之支付時程則規定，第一期款19,712,222元，於原告同意並交付辦理双○公司股權轉讓予隆○公司或其指定之第三人時，由隆○公司代扣執行業務所得稅(1,971,222元)及健保補充費(191,000元)後，實付17,550,000元予原告(見原處分卷第154頁)。

2.107年5月31日協議書與系爭顧問契約第2.2條第(1)項為同一對價關係

查，107年5月31日協議書第1條至第3條係記載鴻○新公司與原告間關於双○公司之股份買賣契約解除回復原狀，由鴻○新公司將双○公司股份轉讓予原告，原告則返還對價1755萬元，惟該返還對價義務，係由隆○公司開立無禁背支票支付，以此安排解決双○公司股權轉讓之問題，對照系爭顧問契約第2.2條第(1)項，對價關係為原告移轉双○公司股權予隆○公司或隆○公司指定之第三人後，由隆○

公司支付新臺幣1755萬元予原告，足見107年5月31日協議書與系爭顧問契約第2條確為同一對價關係無訛，至其交易上之安排，應係與解決股權轉讓之三方交易有關，因原告已就双○公司股權買賣與鴻○新公司訂約，雙方勢必先解約回復原狀，解約後原告即須返還鴻○新公司價金，此返還價金之義務即約定由隆○公司承擔，隆○公司償還鴻○新公司價款後，鴻○新公司始能移轉股權，先由三方藉上開契約架構解決回復原狀及價款支付義務後，再由兩造重新簽訂系爭顧問契約以為規範，惟因對價關係及義務同一，故系爭顧問契約儘管名為「太陽能電廠委任開發顧問契約」，其中第一期款部分，應屬就双○公司股權之交易對價。因此系爭顧問契約之法律關係並非單純提供顧問服務之勞務契約，實為「勞務提供與股權買賣之混合契約」，則系爭顧問契約第1期款項19,712,222元(實際支付金額17,550,000元)既為支付鴻○新公司返還双○公司股權之票款，並經原告以移轉双○公司股權與隆○公司或其指定第三人為對價，該17,550,000元應為原告移轉双○公司股份之價金無訛。

3.契約真意之探求

⑴按解釋意思表示，應探求當事人真意，不得拘泥於所用之辭句，民法第98條定有明文。又契約乃當事人本其自主意思所為之法律行為，基於私法自治及契約自由原則，不僅為當事人紛爭之行為規範，亦係法院於訴訟之裁判依據，是倘當事人於訂約時欲達成契約之目的或擬處理標的未臻明確，法院應斟酌締約過程、締約目的、契約類型、內容等關連事實，並參考相關法規範及誠信原則，以補充性解釋予以填補，俾供適用，始足貫徹民法第98條所定解釋意思表示，應探求當事人真意之旨趣。

⑵查本件被告雖主張原告與隆○公司間之系爭顧問契約第一、二期款交易條件雖與双○股權移轉有關，但此為顧

問合約非股權買賣合約，原告與隆○公司間自始至終並無股權交易移轉等語。惟如前述，取得系爭17,550,000元之民事法律原因，也會同時決定該筆所得之稅法屬性，系爭顧問契約第1期款項19,712,222元(實際支付金額17,550,000元)之給付，既經認定為隆○公司代原告承擔返還價金予鴻○新公司之支票來源，而該支票係因双○公司股權移轉所產生，系爭17,550,000元自應屬双○公司股權移轉所取得之對價，被告以107年6月1日之契約，僅屬顧問之勞務契約，非股權交易合約，顯忽略該契約之實質內容包含勞務提供及股權移轉交易。

4.原告移轉双○公司股權予隆○公司之事實

再者，證人廖國賢於本院114年11月27日準備程序證述：伊原屬隆○公司屏東萬丹光電案工程承包商，曾受隆○公司董事長委託擔任双○公司名義上負責人，雖不知渠等交易，但知道他們要回去之後是準備要轉給外資新加坡公司等語(本院卷第384至389頁)，且依107年7月16日及同年9月17日之双○公司變更登記表(本院卷第361至368頁)所示，原告將双○公司股份股權先部分移轉與張嘉泰，最後全部移轉與證人廖國賢，亦與107年5月31日協議書約定將双○公司股權移轉與隆○公司指定之第三人吻合，被告以原告未直接移轉双○公司股份與隆○公司，即認兩者間無股權交易，亦無足採。

5.綜上，原告取得隆○公司給付之系爭17,550,000元，既係因股權移轉所產生之對價，原告得終局保有，且屬有償取得，依法應認定為財產交易所得，而非執行業務所得，被告僅以契約名稱為「顧問合約」即否認股權交易之性質，顯已忽略系爭顧問契約第一期款之實質內容，與前揭民法第98條所揭示探求當事人真意，暨稅捐之核課應核實認定，均屬有違。

㈣双○公司為非公開發行股份公司，未發行股票，其移轉股份價金核屬財產交易所得：

1.查，原告出售鑫○公司股權予鴻○新公司時，鑫○公司為股票發行公司，此有鴻○新公司於107年1月4日繳交證券交易稅之繳款書查詢資料(本院卷第281至283頁)可參，而鑫○公司持有之双○公司仍屬未發行股票之有限公司，亦有双○公司107年1月29日變更登記表(本院卷第353至355頁)可查。嗣原告與鴻○新公司簽訂107年4月27日及同年5月31日協議書將双○公司出資額移轉回原告，斯時双○公司同時發行股份變更為股份有限公司，原告持股15萬股，此有107年6月13日双○公司變更登記表(本院卷第357至360頁)可證；原告嗣於107年7月16日及同年9月17日陸續移轉持股予訴外人張嘉泰及廖國賢，而完成双○公司全部股權之移轉，亦有107年6月13日、同年7月16日及同年9月17日双○公司變更登記表在卷(本院卷第361至366頁)可稽。

2.依前述双○公司變更登記資料可知，原告移轉双○公司股份時，双○公司雖已發行股份變更為股份有限公司，惟並未依法經銀行簽證後發行股票，此參證券交易稅查詢繳款書檔(本院卷第285頁)查無原告繳款資料可證，依財政部80年4月30日台財稅第790191196號函，其股東於轉讓股份時，持憑辦理過戶之各種「股份轉讓憑證」及其他代表「股份」之憑證，核非屬證券交易法第6條所稱之有價證券，故不發生所得稅法第4條之1規定之證券交易所得，而應屬同法第14條第1項第7類之財產交易所得。是原告移轉双○公司股份與隆○公司指定第三人，應就其轉讓價格超過出資額部分之財產交易所得，合併當年度所得總額申報綜合所得稅。

㈤本件隆○公司依系爭顧問契約給付原告之第一期款項19,712,222元核屬購買双○公司股權之財產交易所得，僅第二期款項4,255,361元屬於系爭顧問契約之執行業務所得，已如上述，則被告逕予全數核定為執行業務所得，即有違誤，應予撤銷；又双○公司股份交易核屬財產交易所得，應以交易時之轉讓價格減除實際出資成本、取得成本和必要費用後之

餘額為所得額，惟其應減除之成本、費用為何?被告仍有再為調查之必要，本院無從代為核定所得額及應補徵稅額，此部分應由被告查明後，另為適當之處分。

六、綜上所述，原告之主張，非不足採，原處分(含復查決定)既有如上述之違誤，訴願決定予以維持，亦有未合。原告訴請撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），自有理由，應由本院予以撤銷並發回原處分機關依本院判決意旨，另為適法之處分。又本件事證已經明確，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。

七、結論：原告之訴有理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　5　　月　　5　　日

審判長法官　黃　堯　讚

法官　曾　宏　揚

法官　林　韋　岑

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，	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

得不委任律師為訴訟代理人	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　　115　　年　　5　　月　　5　　日

書記官　涂　明　鵑