高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度訴字第384號
民國115年7月9日辯論終結

原　　告　李昆財
訴訟代理人　李銘烽　律師
　　林八弘　會計師

被　　告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺
訴訟代理人　吳素萍
　　黃玉杏

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9月4日台財法字第11413919880號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

一、原告之駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

被告依據財政部中區國稅局豐原分局(下稱豐原分局)通報及查得資料，以原告民國108年度綜合所得稅結算申報，漏報本人及配偶楊○○取自○○○○股份有限公司(下稱○○公司)其他所得新臺幣(下同)52,876,784元及15,743,479元，乃歸課核定原告當年度綜合所得稅總額68,803,214元，核定應補稅額26,226,310元。原告不服，申請復查結果，獲追減原告及配偶楊○○其他所得4,918,169元及2,000,000元，原告仍表不服，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、原告於113年4月8日向豐原分局提出106年至108年間原告向○○公司之「借還款明細」、歷次借款之「借貸契約（借據）」與還款之「銀行匯款、轉帳交易明細」等為佐證，說明106年至108年間源於○○公司之匯款或轉帳，均屬原告向○○公司之「借款」；且原告「早於」111年5月25日調查基準日「之前」即有陸續向○○公司清償借款之事實，即便○○公司提出之借據未見借款利息與擔保品約定，及○○公司未依法設算利息，充其量僅涉及○○公司就未計算利息收入部分，應補繳營利事業所得稅，實與原告個人綜合所得稅無涉。被告既主張本件係「贈與」，然為原告所否認，依最高行政法院106年度判字第456號判決意旨、民法第406條、行政訴訟法第136條及納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第4項等規定，應由被告證明○○公司確有贈與且原告確有允受之意思，今被告徒以原告未能就其主張為借貸關係提供足憑之證據資料，即為原告不利之處分，顯有違納保法關於舉證責任分配規定。

2、被告主張原告或原告配偶楊○○係代表○○公司將108年度匯款予原告56,500,025元及楊○○16,246,707元(下稱系爭款項)無償贈與原告個人，並經原告允受（此為假設語氣，原告否認有贈與），該贈與行為均係違反公司法第223條自己代表與雙方代表禁止之規定，○○公司之贈與應屬無效，原告並無合法有效之法律原因保有系爭款項之經濟利益，是系爭款項之經濟利益並未歸屬於原告，被告以此認定原告受有贈與之其他所得據以歸課原告綜合所得稅，顯與實質課稅原則有違。

3、依據原告與訴外人翁○○於107年12月28日簽訂之「○○精密有限公司股東間股權移轉協議書」第3條約定，足徵當時之股東翁○○亦同意由○○公司以土地向銀行辦理貸款後，將貸款借予原告支付購買翁○○股權之價金。被告於復查程序始將原告自○○公司取得用以支付購買翁○○股權價金6,

800萬元「增列為」課稅基礎，系爭6,800萬元原本「不在」原告申請復查之項目與金額範圍內，然被告於復查程序中卻逕自將系爭○○公司6,800萬元之資金移動「增列為」復查之項目予以計算及歸課，「增加」原告其他所得數額至140,746,732元（52,876,784元＋15,743,479元＋680,000,000元），被告於復查程序中所憑之課稅事實及金額明顯較原核定之數額為多，對於原告更為不利，除顯然有抵觸「不利益禁止變更原則」之違法外，被告「均未告知」原告就系爭○○公司6,800萬元之資金移動為說明，亦違反納保法第12條第1項之正當法律程序規定，侵害原告之防禦權。

4、復查決定將本件調查基準日訂於111年5月25日明顯牴觸財政部訂定之「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」，且調查基準日係用於是否處罰鍰，非用以核課本稅之用，被告於復查程序中「既已肯認」得減除原告及配偶已自行轉回○○公司帳戶之金錢，卻未將原告距離111年5月25日「未遠」之7月29日、8月4日、8月17日、8月19日、9月30日合計31,543,273元還款剔除不予扣減，難以服人。另被告之核定係屬推計課稅，而非實額課稅，有違證據法則。

(二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、○○公司108年度匯予原告及楊○○之系爭款項，經原告及楊○○允受，渠等享有經濟上之利益，豐原分局為調查系爭款項之實際情形，以111年5月25日中區國稅豐原綜所字第11110103404號函（調查基準日111年5月25日，下稱111年5月25日函），請原告說明及提示相關資料，原告以111年9月2日及112年7月27日申請書主張系爭款項係股東跟公司間借款；同年8月30日陳述書則主張系爭款項含○○公司還款予股東。○○公司則同時具文主張○○公司與股東間之借貸，均

以口頭方式約定，未有書面借貸契約，亦未以擔保品作為還款之擔保，轉存至股東款項除為各年度所發放股東紅利外，餘係公司與股東借貸，嗣於113年3月14日提示○○公司還款予原告之108年度股東往來分類帳，同年4月8日提示原告向○○公司借款之借貸契約（借據），及後續存入○○公司帳戶之還款紀錄。惟原告就○○公司108年間匯付系爭款項說詞反覆不一，且系爭款項金額並非微小，觀諸原告提供之借貸契約（借據）內容，借貸期間長，卻未約載任何利息或借款債權擔保，顯與一般商業借貸情事有違，原告就系爭款項定性之說明前後矛盾，足以動搖其主張為一般借貸之真實性。

2、○○公司108年度營利事業所得稅資產負債表及股東往來分類帳等申報資料，於調查後所提示之股東往來分類帳餘額為20,750,000元，然原申報營利事業所得稅提示之資產負債表中業主（股東）往來科目為0元，內容顯不相符。是原告出具○○公司相關帳冊報表資料作為渠等間資金移動為借貸關係之證明，難謂無疑。

3、○○公司於108年1月8日變更為股份有限公司，股東僅2人，原告為負責人，翁○○則為董事；同年2月間翁○○退股後，改為原告、楊○○及其3名子女等5人為○○公司股東，原告仍續任○○公司負責人，並由楊○○任監察人，姑不論系爭款項之法律關係為贈與或借貸，均並非當然無效，倘公司事前許諾或事後承認，對於公司亦生效力。況原告或○○公司在被查獲前自始未主張渠等間法律關係有違反雙方代理規定，○○公司亦未請求原告返還，原告亦於114年1月23日談話筆錄陳述系爭款項資金流向係用於投資不動產，足見渠等已實際享有系爭款項所產生之經濟利益。原告稱被告認定之贈與違反自己代表與雙方代表規定係屬無效，系爭款項之經濟利益並未歸屬原告等，顯係臨訟脫法之詞，核不足採。

4、本件於初查階段已通知原告就股款6,800萬元部分說明資金往來關係，並提示相關資料；復查階段，於原告114年1月23

日談話筆錄中亦詢問原告有關○○公司代原告支付股款6,800萬元一事，已給予原告表達意見機會，並未違反告知義務或妨礙原告防禦權之行使。況復查決定及訴願決定均已就股款6,800萬元應作為原告其他所得加計項目之事實原因論述綦詳，原告主張增列股權價金6,800萬元為歸課基礎，違反納保法第12條第1項正當法律程序規定，侵害原告防禦權及受告知權云云，要非可採。

5、豐原分局以111年5月25日函就○○公司106至108年度給付各類所得辦理扣繳暨申報扣免繳憑單情形，請原告提示106年至108年臺灣中小企業銀行潭子分行(下稱臺企潭子分行)、兆豐商業銀行潭子分行(下稱兆豐潭子分行)之銀行存摺或銀行交易明細表、○○公司總分類帳、薪工資印領清冊、員工薪資所得受領人免稅額申報表及各類所得扣繳資料等資料，即已掌握原告有所得未申報之事實，僅就系爭款項數額尚待確認而為調查，被告以111年5月25日為本件調查基準日，並非無據。至於原告於調查基準日後匯回部分，無礙贈與行為之成立，被告依職權調查事實及行政程序法第6條規定，對原告為有利之認定，尚無違誤，原告主張被告以111年5月25日為本件調查基準日，牴觸財政部「稅捐稽徵法第48條之1規定所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」及基準日後還款金額應予扣除云云，亦難採憑。

(二)聲明：原告之訴駁回。

四、爭點：

(一)原告取自○○公司之金額為借款或○○公司之贈與？

(二)被告核定原告漏報其他所得47,958,615元(原告)、13,743,479元(配偶)，有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)事實概要記載之事實，有原告108年度綜合所得稅結算申報書（原處分B卷第6至11頁）、112年8月14日中區國稅豐原綜所字第1120104973號函（原處分B卷第111至113頁）、復查決定書（原處分A卷第771至779頁）、108年度綜合所得稅復

查決定應補稅額更正註銷單（原處分A卷第807頁）、108年度綜合所得稅核定通知書（原處分A卷第805至806頁）、訴願決定書（原處分A卷第970至985頁）等附卷可稽，足信為真實。

(二)應適用的法令：

1、所得稅法

(1)第4條第1項第17款：「下列各種所得，免納所得稅：……十七、因繼承、遺贈或贈與而取得之財產。但取自營利事業贈與之財產，不在此限。」

(2)第14條第1項第10類本文：「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：……第十類：其他所得：不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」

(3)第15條第1項：「……納稅義務人、配偶及合於第17條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，……應由納稅義務人合併申報及計算稅額……。」

2、納保法第7條第2項、第4項及第5項：「(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5項)納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。」

3、財政部108年07月12日台財稅字第10804507200號令訂定「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」二、綜合所得稅漏報、短報、未申報案件；扣繳義務人及信託行為受託人之稅務違章案件：……(二)經審查發現有漏報、短報、未申報或其他異常之案件，應即發函並載明具體查核範圍，通知納稅義務人(扣繳義務人或信託行為受託人)或有關機關、團體、事業或個人限期提供相關資料接受調查或提供說明，並以函查日（即發文日）為調查基準

日。但裁處所根據之事實，客觀上明白足以確認，並經稅捐稽徵機關將根據之事實及調查基準日對外公告之案件，以該公告之調查基準日為準。

(三)原告及楊○○取自○○公司之系爭款項應屬○○公司之贈與。

1、按「於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要。」為司法院釋字第537號解釋理由書在案。又公司與公司或個人間財產之移轉，固為私法自治範疇，惟當事人間究係基於何原因移轉財產，因相關事證均掌握於當事人手中，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是當事人應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負協力義務，俾稅捐稽徵機關對當事人有利不利情事加以審酌。就當事人移轉財產予公司或個人而言，倘當事人不履行申報協力義務，或對主張之事實不提出證據，或其所提出之證據不足為主張事實之證明，稽徵機關斟酌當事人之陳述與調查事實及證據之結果，以該財產之移轉行為事實已具有客觀性，依論理法則及經驗法則判斷，認定贈與關係之客觀要件均已成立而生效，自應依法定其所應歸屬之法律效果，以貫徹公平合法課稅之目的（最高行政法院107年度判字第332號判決意旨參照）。

2、查，○○公司於108年度變更登記由原告與楊○○實質持有後，該公司帳戶即陸續有資金匯入原告、楊○○、原告之子李○○帳戶，108年度○○公司合計匯款56,500,025元與原

告、16,246,707元與楊○○，經豐原分局以111年5月25日函(原處分B卷第268至269頁)，請原告說明及提示相關資料，原告先以111年9月2日申請書(原處分B卷第337至338、340頁)主張系爭款項為股東跟公司間借款，並出具還款明細，表示原告所有借款於106-108年還款，公司未收取利息，及公司未跟股東借款，只有股東跟公司借款等語；原告及楊○○於112年7月27日亦均出具說明書(原處分B卷第380至381頁)為上述相同主張。嗣原告於112年8月30日陳述書(原處分B卷第413至414頁)提出○○公司108年度股東往來分類帳及資產負債表(原處分B卷第410至412頁)主張系爭款項為○○公司還款與原告，至於原告及楊○○匯入○○公司帳戶金額則為原告借款與○○公司。原告前後主張不一，已難認其與○○公司間之資金往來為借款。

3、又○○公司原以112年7月27日函(原處分B卷第382至383頁)說明與原告間之借款，雙方以口頭約定方式給予借款，未有書面借貸契約及擔保品擔保還款。嗣又於113年3月14日陳述說明書(原處分B卷第613至615頁)提出108年度之借據(原處分B卷第592至610頁)，主張系爭款項為公司向原告(股東)借款周轉，歷年來還給股東之款項，非公司盈餘分配或其他所得等語；原告亦隨即於同年4月8日提出106年至108年借貸契約(原處分B卷第530至580頁)主張撤回部分106年至108年度綜合所得稅更正。○○公司不僅就有無簽立借款契約，前後主張不一，其所提示之借據金額亦與原告提供之借貸契約還款金額有所扞格，顯見不論是○○公司提示之借據或原告提供之借貸契約均為事後彌縫之舉，原告稱系爭款項為借款，自難採憑。

4、另依○○公司營利事業所得稅結算申報所檢附之108年度資產負債表(原處分B卷第38頁)，其上之股東往來餘額為0，與原告112年8月30日提供之108年度股東往來分類帳餘額20,750,000元(原處分B卷第412頁)，明顯不同。雖○○公司嗣於113年3月14日提出105年至108年更正後資產負債表及股東往

來明細(原處分B卷第611至612頁)，然顯係為配合系爭款項所為之更正，原告所主張股東往來(借款)之真實性即顯有可疑，而不足採。

5、末依原告114年1月23日談話紀錄(原處分A卷第708至711頁)，其自承與○○公司往來資金用以投資不動產獲利，因○○公司為其百分百持有，彼此間之資金周轉需要而互為流動等語，顯見原告將○○公司帳戶資金視為其個人所有，並依其需要隨時存取。然股份有限公司雖為股東出資成立，依法仍具有獨立法人格地位之經濟主體，其所持有之資金非可作為股東個人運用之工具，原告所主張之借貸關係，除未約載任何利息或借款債權擔保，而與一般商業借貸情事不符外，經被告查核後原告始補具前後不一之借貸契約(借據)及帳冊內容，更顯示其所主張之借貸非真實。

6、綜上，依前揭最高行政法院判決意旨，原告所提出之證據均不足為其主張借貸事實之證明，且原告既已自承系爭款項用以投資不動產獲利而取得經濟利益，則被告據此認定原告與○○公司間就系爭款項之贈與關係客觀要件均已成立而生效，自無不合。

(四)被告核定原告漏報其他所得47,958,615元(原告)、13,743,479元(配偶楊○○)，並無違誤。

1、查，原告與翁○○於107年12月28日簽訂股權移轉協議書，約定以6,800萬元轉讓翁○○持有之○○公司50%股權與原告，除簽約當日以○○公司支票支付訂金1,000萬元，餘額5,800萬元由○○公司於108年2月11日向臺企潭子分行貸款5,800萬元，原告於同日存入翁○○帳戶，有上開股權移轉協議、原告說明書提示資金流向明細及○○公司108年1月8月、2月18日變更登記表(原處分A卷第789至790、721至733、1002至1005頁)可參。另○○公司108年度分別自兆豐潭子分行及臺企潭子分行帳戶匯款與原告及楊○○，合計匯款56,500,025元予原告、匯款16,246,707元予楊○○，是108年度原告及楊○○合計自○○公司取得140,746,732元(6,80

0萬元+56,500,025元+16,246,707元)；原告及楊○○則於調查基準日(111年5月25日)前陸續回存74,918,169元，有被告製作之資金往來表(本院卷第241至245頁)，且為原告所不爭執(本院卷第276頁)。原告及楊○○既無原因取得○○公司上開匯入款，並用於私人投資，則被告認定屬贈與，就原告及楊○○匯回○○公司帳戶部分採有利渠等之認定，予以自贈與金額扣除，並減除渠等2人股利憑單金額3,623,241元及503,228元，依所得稅法第4條第1項第17款但書、第14條第1項第10類及第15條第1項規定，分別核定原告及楊○○取得其他所得47,958,615元、13,743,479元，併課原告108年度綜合所得總額，即無不合。

2、按所謂不利益變更禁止原則，係指人民對行政處分提起訴願或行政訴訟，如經訴願審議機關或行政法院審理後，認原處分確屬違法，應予撤銷者，不得為較原處分不利於人民之決定或判決，從而，有無違反不利益變更禁止原則，係以人民對行政處分請求行政救濟之結果，是否反較原處分對其更為不利為斷(訴願法第81條第1項但書及行政訴訟法第195條第2項參照)。查，本件復查決定係追減原告其他所得4,918,169元、楊○○其他所得2,000,000元，顯然較原處分核定結果有利於原告，未違反不利益變更禁止原則；至於課稅事實及金額明顯較原核定數額多，核屬事實調查認定範圍，且豐原分局已於111年5月25日函，請原告提示106年至108年臺企潭子分行、兆豐潭子分行之交易明細，○○公司總分類帳及各類所得扣繳資料等，復於同年7月20日以中區國稅豐原綜所字第1110104402號函(原處分B卷第304至307頁)請原告提示108年2月向臺企潭子分行貸款5,800萬元相關資料之用途、去路等，並非復查決定時始調查並增列為課稅基礎，亦無未告知原告、未給予說明機會之情事。原告稱被告於復查程序始將原告向○○公司借款用以支付購買翁○○之股權價金認定為贈與，未告知原告為說明，有牴觸不利益變更禁止之違

法，亦違反納保法第12條第1項之正當法律程序規定，侵害原告之防禦權等語，亦無可採。

3、按稅捐稽徵法第48條之1自動補報補繳免罰之立法理由，係激勵自新，令納稅義務人之漏報、短報於查核機關發動調查前，仍有補救之機會，從而具體化調查基準日在實務上變得非常重要，故由財政部訂定「稅捐稽徵法第48條之1所稱進行調查之作業步驟及基準日之認定原則」，並明定以函查日（即發文日）為調查基準日，解決適用上之疑義。是該調查基準日除確認納稅義務人涉嫌之違章事實範圍(本稅)，亦為區分是否免罰(罰鍰)之標準。本件豐原分局於111年5月25日發函調查時，即已掌握原告有所得未申報之違章事實，僅就系爭款項數額(範圍)尚待確認調查，是被告以111年5月25日為本件調查基準日，尚無違誤。原告稱調查基準日僅適用於罰鍰，非用以核課本稅，及未將基準日後原告及配偶已自行轉回○○公司帳戶之金錢予以扣減，有違證據法則等語，核無足取。

六、綜上所述，原處分(即復查決定)不利原告部分並無違誤，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。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：原告之訴無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　7　　月　　23　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　李　協　明

法官　邱　美　英

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　　115　　年　　7　　月　　23　　日

書記官　祝　語　萱