

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

112年度訴字第229號

民國114年11月19日辯論終結

原告 洪純禎

訴訟代理人 陳俊瑋 律師

林奕辰 律師

被告 財政部中區國稅局

代表人 樓美鐘

訴訟代理人 王盈茹

吳昱瑩

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6月21日台財法字第11213916200號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

二、訴訟費用由被告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告民國105年度綜合所得稅結算申報，列報其配偶蘇豪斌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）4,182元；嗣被告依財政部南區國稅局（下稱南區國稅局）查獲及通報資料，以蘇豪斌為欣國公司股東於105年5月16日將該公司股權31,600股，出售予同年4月間甫設立之利山投資有限公司（下稱利山公司），使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，依蘇豪斌原持股比率7.2653%，調整蘇豪斌原應獲配股利為33,

381,519元及可扣抵稅額676,001元，扣除原告原申報蘇豪斌取得欣國公司股利總額4,182元及可扣抵稅額43元，核增蘇豪斌營利所得33,377,337元及可扣抵稅額675,958元，歸課核定原告105年度綜合所得總額34,537,384元、基本所得額33,581,810元，補徵稅額12,915,668元；再依同法第7條第7項規定，加徵滯納金1,937,350元及利息576,389元（下稱原處分）。原告不服，申請復查，經被告以112年2月17日中區國稅法務字第1120001794號復查決定駁回，原告復提起訴願，經訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張及聲明：

（一）原處分有違法律不溯及既往、行政處分明確性原則：

1. 「按行政法規之適用，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。」最高行政法院109年度上字第842號行政判決意旨參照。
2. 本件股權交易轉讓係於105年5月間，被告所為復查決定之核課稅捐及加徵滯納金之依據納保法第7條規定係於106年12月28日始實行，是被告適用行為後始施行之法規核課原告應徵稅捐並加徵滯納金，非但有違法律不溯及既往原則，課徵稅額及加徵滯納金之部分對原告復為不利，原處分有違信賴保護原則。
3. 又依納保法第7條第10項規定，須先有各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，才有適用同條第3項租稅上請求權之規定，是納保法施行前之租稅規避案件，以舊法已有處罰規定且尚未處罰者，始能依納保法第7條第10項規定溯及適用納保法第7條第3項成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。惟原處分、復查決定及訴願決定均未說明蘇豪斌出售股權之行為係違反納保法施行前之哪一稅法規定？使原告得以具體知悉法令依據為何？以資判斷原處分以納保法溯及適用本件是否合法妥當？是否符合符合納保法第7條第10項規定之要件，故原處分顯有違背行政明確性原則而有重大違誤。

01 (二)本件並非租稅規避，被告未盡納保法第7條第4項、第11條第
02 2項規定之舉證責任：

03 1.按如何判斷納稅義務人是否合於所得稅法第66條之8所稱之
04 「藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避
05 或減少納稅義務」，應視納稅義務人是否出於採用與其經濟
06 目的不相當之法律形式（安排），至於何者為相當、何者為
07 不相當，應視納稅義務人採用此項手段，是否出於單純稅捐
08 上目的或者稅捐以外之其他正當理由而為之，應視納稅義務
09 人之整體計畫而定(最高行政法院99年度判字第879號判決意
10 旨參照)。次按稅捐規避概念下之「本諸稅捐規避主觀目
11 的，客觀濫用私法形式」之抽象概念，在個案中應如何予以
12 「涵攝」，固然須視不同稅目之種類及其經濟活動之特質分
13 別判斷之。不過在類似本案之情形，雙方之爭執焦點集中在
14 於：上訴人等是透過出售股份之交易形式，將「可預期將來
15 一定會發生」的「潛在性」應稅營利所得，轉換為免稅的
16 「證券交易所所得」。而此等交易行為是否為私法形式之濫
17 用，取決於交易行為之目的是否在創造新的經濟活動成果，
18 還是將既有的經濟利益（潛在性之營利所得），以沒有經濟
19 意義的私法形式，將之轉換為「證券交易所所得」外觀。其中
20 之判斷標準，不能從法律形式切入，而須建立在超越法律形
21 式、具有經濟實質意義之基礎下。在此本院是以交易雙方對
22 交易標的之資產，在經濟學上，有無不同之「效用函數」為
23 其判準，詳言之：(1)私法上之所以會有交易產生，一定是交
24 易雙方對交易標的之資產有不同的偏好（或評價），雙方才
25 會在可量化之偏好差額中成交。例如一個蘋果對蘋果的持有
26 者A有50單位的價值，對B有100單位的價值，若一單位價值
27 即等同一元貨幣，則A、B雙方會在50元與100元間進行交
28 換，交換結果社會整體獲得50元之利益。至於這50元之獲利
29 在A、B間是如何分配，取決於雙方之談判能力。這個例子清
30 楚地說明，交易建立在對資產之評價差異，而資產之主觀評
31 價差異即屬上開所稱之「效用函數」。本件上訴人如果要將

01 手中之股票出售予第三人者，必然是其該股票的評價（指潛
02 在獲利平均數之折現值）與第三人不同，才有交易之必要
03 （最高行政法院95年度判字第1825號判決意旨參照）。

04 2.公司法第163條前段規定明揭股份有限公司之股份自由轉讓
05 原則，另依同法第165條之規定，股份有限公司股東持股之
06 轉讓僅須按法定程序向公司辦理過戶手續即可，毋庸向主管
07 機關申請登記。是本件蘇豪斌出售其持有欣國公司股份，係
08 其財產權之行使，並以符合公司法規範之方式轉讓。又欣國
09 公司於91年已有印製股票之事實，惟因時間久遠，代股東保
10 管之股票已盡數遺失，遂於股東請求公司返還股票之時，重
11 新印製並於105年2月18日補發，此為欣國公司封於股東應負
12 責之事項，自無從予以拒絕，但由此可知，欣國公司並非為
13 股東適用停徵證券交易所所得之規定而臨時印製公司股票，益
14 證蘇豪斌為欣國公司股東，擁有欣國公司早先即已發行之股
15 票，用以表彰股東權利，轉讓欣國公司股權本就具備稅法規
16 定「停徵證券交易所所得但須課徵證券交易稅」之要件。而蘇
17 豪斌本無參與欣國公司經營，對於欣國公司無實質決策權，
18 故原處分顯有認定事實錯誤之違法。

19 3.蘇豪斌出賣其持有之欣國公司股份予利山公司之行為，並依
20 規定轉讓股權，僅係透過實施合法避稅行為而達成節稅之目
21 的。又參所得基本稅額條例第12條第1項第3款第1目規定之
22 立法理由，是法律肯認未上市櫃股票交易屬租稅規劃之轉
23 換，並非租稅規避。且所得稅法於104年修正公布，並於105
24 年1月1日施行第4之1條之規定：「自中華民國79年1月1日
25 起，證券交易所所得停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自
26 所得額中減除。」是以，本件股份轉讓發生於000年度，假
27 若係於104年間，則應依照當時所得稅法第4之1條規定，課
28 徵證券交易所所得稅，惟該法修正自105年1月1日起停徵所得
29 稅，且所得基本稅額條例未及時隨同修法，致使105年度並
30 未將個人未上市櫃股票交易所所得恢復納入個人所得基本額課
31 稅。是本次修法後使得證券交易買賣更有節稅空間，蘇豪斌

才會在105年間為股權買賣。參該次修正之立法理由，修法實為證券交易是否要課稅之政策問題，由上開法規可知，證券交易並非免稅，僅係立法及政策上規定此類交易停止課徵所得稅，故可推知所得稅法第4之1條規定為稅法上明顯且有意形成之租稅漏洞，而蘇豪斌出賣欣國公司股份，係遵照當時有效法律，進行欣國公司股權買賣、過戶手續，而申報、繳交當時稅捐主管機關依照相關法令所核定應負擔之稅捐，所為皆屬合法之租稅規劃，節稅本為公民權益，係蘇豪斌對於財產處分選擇權自由行使之實現，合法節稅手段絕非逃漏稅捐之違法行為，自無不當。

- 4.原處分所謂「非常態形式之商業行為」所指為何？「無實質經濟事實及不合一般交易常規」有無證明依據？何以單純股權買賣之事實即有「租稅規避」、「脫法行為」之效力？關此疑義，被告於復查決定中均未查明並提出有效證明，既無相關之證明即以臆測之詞逕為恣意認定，其認事用法，則有違誤，至為明確。
- 5.被告未能舉證證明蘇豪斌有提供資金及參與利山公司與欣國公司間之股權交易行為，而有租稅規避之課稅事實，且復查決定亦認定：「原告配偶蘇豪斌雖未透過利山公司間接持有欣國公司股權，亦未提供資金予利山公司以安排相關資金流程。」已足證明蘇豪斌並未有租稅規避之行為。
- 6.依原處分之認定，蘇豪斌係以每股約1,213元出售欣國公司股權31,600股，蘇豪斌出售欣國公司股權所得為38,330,800元，此有105年5月16日蘇豪斌與利山公司之股份買賣合約書可憑，顯然高於原處分認定蘇豪斌核算調整原應獲配之欣國公司股利33,381,519元，衡情常理，倘若蘇豪斌出售股權之行為是為了規避股利所得，兩者金額應會相當，當不會有如此明顯之出入，故不能僅以蘇豪斌出售股權之行為認定其有規避股利所得之課稅事實。
- 7.又原處分僅籠統稱：「利山公司以成交價額463,028,400元承購劉芙美等13人系爭股權資金來源為：1.利山公司設立股

01 款1,000萬元。2.股東劉芙美等4人提供資金6,100萬元。3.1
02 05年6月間獲配欣國公司之現金股利394,692,541元」然被告
03 就利山公司實際承購蘇豪斌股權之資金來源並未說明，即逕
04 謂利山公司以欣國公司股利購買蘇豪斌之股權，而有租稅規
05 避行為，被告顯未盡其舉證責任。再被告僅憑：「蘇豪斌母
06 親吳玲芳為欣國公司董事，衡諸社會常情，通常係基於家族
07 整體利益考量而共同集體行動」之臆測，認定：「吳玲芳租
08 稅規劃，蘇豪斌為獲得稅捐減輕之受益關係人，依納保法第
09 7條第6項規定，核屬稅捐規避行為之適格主體範圍。」然被
10 告就蘇豪斌與其母親吳玲芳如何就租稅規避行為有聯絡之
11 「高度蓋然性」，提出任何實質證據證明，何況吳玲芳是否
12 有實際主導利山公司購買欣國股權之營運決策，購買單價及
13 數量如何決定，其是否確有為蘇豪斌為租稅規劃，被告亦未
14 予查明，顯然未依納保法第7條第4項、第11條第2項實質舉
15 證蘇豪斌參與租稅規避之事實，應認定本件課稅要件事實為
16 不存在，將原處分、復查決定及訴願決定予以撤銷。

17 8.蘇豪斌出售欣國公司股權予利山公司前，因聽聞其姑姑蘇佐
18 智於105年5月10日以每股1,100元之價格出售欣國公司股權
19 予業舜企業顧問股份有限公司（下稱業舜公司），且業舜公
20 司亦有向其他股東表示以相同價格購買欣國公司股權之意
21 願，而利山公司於當時亦向蘇豪斌表示願以每股1,213元購
22 買欣國公司股權，顯優於業舜公司之價格，因此蘇豪斌乃基
23 於出售股權予利山公司將獲得更多的利益，且優於當時其他
24 股東之交易條件，出售欣國公司之股權予利山公司，且蘇豪
25 斌出售股權行為之所得38,330,800元亦優於優於原處分認定
26 蘇豪斌核算調整原應獲配之欣國公司股利33,381,519元，是
27 蘇豪斌出售欣國公司股權予利山公司之行為，並非沒有經濟
28 意義之私法活動，而能為蘇豪斌創造額外之價差利潤，其出
29 售股權之行為乃基於獲取更多利益之合法經濟目的，非基於
30 租稅規避之目的，自不能謂蘇豪斌有租稅規避行為。

01 9.退步言之，縱認欣國公司股東劉芙美等人的行為，合於租稅
02 規避之要件（假設語，原告否認之），依最高行政法院108
03 年度判字第357號判決意旨，蘇豪斌並非本件租稅規避行為
04 之實施者，當非屬納保法第7條第3項規定之規範對象，被告
05 自無由依該條項對原告成立租稅上請求權。

06 10.依利山公司負責人胡立三在另案證述，足證利山公司成立的
07 目的並非為了購買欣國公司的股權，更不是為了租稅規避而
08 成立之公司；且利山公司購買欣國公司的股權是因小股東紛
09 紛要求清算公司，大股東劉芙美等人為了鞏固經營權，不讓
10 公司被清算，並保護同為股東之香港HOSTWELL公司利益，所
11 以請利山公司購買欣國公司的股權，成為欣國公司的控股公
12 司。因此利山公司購買欣國公司的股權有合理的經濟目的，
13 而非為了租稅規避；又包含蘇豪斌在內的小股東乃因欣國公
14 司清算不成，所以基於處分股權獲利之經濟目的將欣國公司
15 股權賣給利山公司，且利山公司購買股權的價格不盡相同，
16 甚至利山公司並未告訴包含蘇豪斌在內的小股東尾款是用利
17 山公司的股利付款，故蘇豪斌根本不知道利山公司是以欣國
18 公司股權股利購買其股權，只是單純基於獲取更多利益之合
19 法經濟目的出售股權，而非基於租稅規避之目的，並沒有租
20 稅規避行為。

21 (三)原處分未經被告報請財政部核准，逕行調整原告應納稅額有
22 違誤：

23 1.按所得稅法第66條之8既規定，納稅義務人如有藉股權之移
24 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
25 務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，
26 「得報經財政部核准」，依查得資料，按實際應分配或應獲
27 配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。是則稽徵機關欲依
28 上開規定，調整納稅義務人之所得稅時，即應依該條之規
29 定，「報經財政部核准」後始得為之（最高行政法院101年
30 度判字第235號行政判決意旨參照）。蓋何種行為屬租稅規
31 避，調整範圍如何，宜有統一標準，以符公平原則，不應任

01 由稽徵機關各自為政，法律乃規定踐行「報經財政部核准按
02 營業常規予以調整」之程序；且所得額之調增，攸關人民納
03 稅義務之加重，並涉及人民財產權之限制，除有實體法之授
04 權外，程序上更應力求審慎，以維原告「正當法律程序」之
05 權利。

06 2.原告配偶於105年5月出售欣國公司股權，依所得稅法第14條
07 之3第1項、第66條之8及納保法第7條第10項等規定，被告本
08 應踐行報經財政部核准之程序，始得調整原告之應納稅額，
09 是原處分逕予調整即有違誤等語。

10 (四)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

11 三、被告答辯及聲明：

12 (一)營利所得部分：

13 1.租稅規避，多係利用私法自治契約自由原則對於私法上法形
14 式之選擇可能性，從私經濟之正常觀點來看，欠缺合理之理
15 由，於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，但因不具
16 備對應於通常使用之法形式之課稅要件，而規避租稅負擔
17 （最高行政法院105年度判字第565號判決意旨參照）。故租
18 稅規避之否認，早於納保法第7條規定施行前已為司法實務
19 所承認，被告依納保法第7條規定審認，並無不合。原告訴
20 稱以施行在後之納保法核認本件應補稅捐，原處分有違信賴
21 保護原則等，容有誤解。

22 2.欣國公司為一家族企業，以運動用品製造外銷為業，原告配
23 偶蘇豪斌及劉芙美、吳玲芳、蘇豪霖、蘇翁麗子、蘇培菁、
24 蘇培欣、蘇芳誼、蘇豪欽、蘇羿蓁、蘇宥蓁、蘇豪偉、陳昭
25 蓉等人（下合稱劉芙美等13人）持有欣國公司股數共382,46
26 3股，股權合計達該公司發行股權435,000股之87.92%；欣國
27 公司104年間因出售2筆白崙段土地及建物而獲有鉅額獲利，
28 於次年度股東常會決議通過104年度盈餘分配案，然劉芙美
29 等13人於105年5月16日出售欣國公司股權381,400股予利山
30 公司前，劉芙美、蘇培菁、蘇培欣、蘇翁麗子、吳玲芳、蘇
31 豪霖等人（下合稱劉芙美等6人）已於同年5月5日及5月9日

入股利山公司計810萬元，依公司法第369條之2規定，上開股權移轉於前開股東會決議分配股利日（105年6月7日）前即已完成，劉芙美等6人持有利山公司股權81%，顯見原告家族間接持有欣國公司71%（87.92% $\times$ 81%）股權，仍對欣國公司營運保有相當之控制權。

3.依欣國公司105年1月7日之變更登記表所載，劉芙美、蘇翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖等人（下合稱劉芙美等4人）分別擔任該公司之負責人、董事或監察人，屬該公司管理決策階層，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，故得以推論，渠等對欣國公司當年度分派盈餘之內容係屬知情；又利山公司以成交價額463,028,400元承購劉芙美等13人系爭股權資金來源主要為該公司設立（增資）股款1,000萬元、股東劉芙美等4人提供資金計6,100萬元及105年6月間獲配自欣國公司之現金股利3億9,469萬2,541元。觀諸利山公司105年度至109年度營利事業所得稅結算申報（營業收入淨額0元），利山公司應無支付股權價款4億6,302萬8,400元之能力，而劉芙美等6人既為利山公司之大股東，應可知悉利山公司無資力承購系爭股權，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，以製造利山公司具支付上開股權之假象。再者，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予以返還借款。是劉芙美等13人家族與利山公司間之關係，仍具緊密連結性，利山公司購入欣國公司股權與支付股款間並無承擔任何商業行為之風險，顯非常態形式之商業模式。因此，劉芙美等13人移轉欣國公司股權僅徒具形式，實質上原告家族仍藉由利山公司掌握欣國公司之股權，渠等股權移轉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，以減輕或免除應繳納之租稅，應認屬濫用法律形式，於稅法之評價屬租稅規

01 避，並無值得保護之信賴利益；南區國稅局業依職權調查蘇
02 豪斌移轉欣國公司股權予利山公司並無實質經濟事實及不合
03 一般交易常規之事證，依納保法第7條第3項及第6項規定，
04 本於實質課稅原則加以調整補稅，尚無原告所述本件為合法
05 節稅及被告機關僅憑臆測，逕為恣意認定租稅規避之情事，
06 有案關資料均附卷可稽。原告主張蘇豪斌未參與欣國公司經
07 營一節，按行為時稅捐稽徵法第12條之1第6項規定，將「關
08 係人」納入「稅捐規避行為」之適格主體範圍內。復參考陳
09 敏教授所譯「德國租稅通則」一書第65頁至第69頁，針對德
10 國租稅通則第42條之詮釋，並未指明稅捐規避行為之主體以
11 納稅義務人為限。而且在德國法制上，因稅捐規避所形成之
12 租稅利益，究竟產生於納稅義務人，抑或是第三人，並非所
13 問。由此足知，稅捐規避行為之適格主體並非以納稅義務人
14 為限（最高行政法院110年4月15日110年度上字第58號判決
15 意旨參照）。吳玲芳為蘇豪斌母親，渠等間有濃厚親近之血
16 緣關係，衡諸社會常情，本件通常係基於家族整體利益考
17 量，而共同集體行動，縱未實際參與欣國公司及利山公司之
18 經營管理，惟乃係受劉芙美等4人為家族所為之特意縝密安
19 排規劃租稅規避之受益人，對系爭股權之移轉，應同等評
20 價。是劉芙美等4人租稅規劃，蘇豪斌為獲得稅捐減輕之受
21 益關係人，依納保法第7條第6項規定，核屬稅捐規避行為之
22 適格主體範圍，南區國稅局按實質課稅原則，核增蘇豪斌營
23 利所得及可扣抵稅額，通報併同歸課核定原告105年度綜合
24 所得稅，並無不合。原告指摘被告未究明本件實為租稅規劃
25 之事實及係合法租稅規劃並非逃漏稅捐等，洵非可採。

26 4.有關財政部110年11月24日台財稅字第0000000000號函之處
27 理情形如下：

28 蘇豪斌雖未透過利山公司（股東為胡立三、劉芙美、蘇培
29 菁、蘇培欣、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖）間接持有欣國公
30 司股權，亦未提供資金予利山公司以安排相關資金流程，惟
31 其與劉芙美等4人本身具有濃厚且親近之血緣關係，其母吳

玲芳為行為時之董事，衡諸社會常情，通常係基於家族整體利益考量，而共同集體行動，劉芙美等4人為家族租稅規劃所為之特意精密安排，使蘇豪斌獲得稅捐減輕之受益關係人，則依納保法第7條第6項規定，亦屬稅捐規避行為之適格主體範圍，故本案應整體一致評價劉芙美等13人移轉系爭股權行為之稅法定性為「租稅規避」。是以，劉芙美等13人藉由形式移轉欣國公司股權予利山公司，將原應由劉芙美等13人獲配並負擔稅負之高額營利所得，轉換為停徵之證券交易所所得，再透過利山公司帳列虧損及營利事業所得稅為0元等會計上之操作，最終達成規避稅負的目的，是前揭交易行為所採之法律形式與維持欣國公司經營發展及一般股票買賣之經濟實質顯不相當，則為求租稅公平，自應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為予以課稅。

5.利山公司承購劉芙美等13人欣國公司股權之資金流程：

(1)利山公司銀行帳戶資金流入-支付欣國公司股款來源：

購買欣國股票簽約金 31,650,000元			購買欣國股票尾款431,378,400元		
帳戶名稱	兆豐信義活存		兆豐信義支存		
給付日期	105/5/13~5/16		105/6/13~6/21		
日期	資金來源	金額	日期	資金來源	金額
105/4-5月	設立及增資資本	10,000,000	105/6/7	欣國公司發放現金股利	394,692,541
105/5/11	向蘇豪霖借款	5,000,000	105/6/7	兆豐信義活存轉入	6,000,000
105/5/11	向蘇翁麗子借款	5,000,000	105/6/13	向蘇豪霖借款	7,000,000
105/5/11	向劉芙美借款	5,000,000	105/6/15	向劉芙美借款	10,000,000

105/5/11	向吳玲芳 借款	5,000,000	105/6/1 5	向吳玲芳 借款	7,000,000
105/5/16	向劉芙美 借款	10,000,000	105/6/1 6	向蘇翁麗 子借款	7,000,000
105/6/07	轉出兆豐 信義活存	-6,000,000	-	-	-
合計		34,000,000	合計		431,692,541

利山公司係於105年4月間設立，負責人胡立三，資本額200,000元，嗣於同年5月9日胡立三本人增資入股170萬元，另劉芙美、蘇培菁、蘇培欣、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖等6人於同年5月5日及9日入股計810萬元後，總資本額合計1,000萬元。

(2)利山公司給付簽約款31,650,000元（源自實收股本及向劉芙美等4人借款）：除實收資本額1,000萬元外，利山公司於105年5月11日及16日分別向股東蘇豪霖、蘇翁麗子、吳玲芳及劉芙美借款500萬元、500萬元、500萬元及1,500萬元，並匯入該公司兆豐信義活存帳戶合計3,000萬元，隨即於同年月13日及16日自該帳戶轉匯共計31,650,000元以支付劉芙美等13人股款。

(3)給付尾款431,378,400元（源自欣國公司發放現金股利及向劉芙美等4人借款）：欣國公司於105年6月7日發放現金股利394,692,541元、利山公司同日自其兆豐信義活存帳戶轉匯600萬元、同年6月13日、15日及16日又向股東蘇豪霖、劉芙美、吳玲芳及蘇翁麗子分別借款700萬元、1,000萬元、700萬元及700萬元計3,100萬元，上開金額合計431,692,541元均匯入利山公司兆豐信義支存帳戶，而於同年6月13日至21日自該支存帳戶轉帳支付劉芙美等13人股款431,378,400元。利山公司以成交價額463,028,400元承購劉芙美等13人欣國公司股權之資金來源，大部分源自欣

國公司即將發放之現金股利3.9億餘元支應，僅小部分源自向股東劉芙美等4人之借款6,100萬元。

(4)前揭利山公司向劉芙美等4人借款金額合計6,100萬元〔即劉芙美2,500萬元（1,500萬元+1,000萬元）及蘇翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖3人各1,200萬元（500萬元+700萬元）〕，嗣106至109年間利山公司陸續匯回款項與劉芙美等4人，該匯回款項之資金來源係：①欣國公司於106年6月30日轉帳17,535,632元；②欣國公司106年7月18日減資77%退還股本29,372,184元；③欣國公司於107年11月1日轉帳9,000,000元；④欣國公司於108年8月12日發放現金股利52,606,897元等資金所支應，並非源自利山公司正常營業活動所獲得之報酬，其一收一付查無實質經濟事實，實難謂具合理之商業目的或正當理由。

6.有關本件股利可扣抵稅額之計算一節：

依行為時所得稅法第3條之1規定，本件原查依納保法第7條第3項及第6項規定，按實質課稅原則，將欣國公司105年6月間發放股利總額459,465,121元及可扣抵稅額9,304,514元，按原告配偶蘇豪斌原持股比例7.2653%（原持有股數31,604股÷欣國公司發行435,000股）核算調整其原應獲配之股利3,381,519元（459,465,121元×7.2653%）及可扣抵稅額676,001元（9,304,514元×7.2653%），並減除已申報之營利所得4,182元及可扣抵稅額43元，核增營利所得33,377,337元（3,381,519元-原申報4,182元）及可扣抵稅額675,958元（676,001元-原申報43元），歸課原告105年度綜合所得稅，核定應納稅額13,600,599元，減除扣繳及可扣抵稅額686,184元及已退稅額1,253元，補徵稅額12,915,668元，並無不合。

7.關於原告主張本件未踐行報請財政部同意調整之法定程序一節：

(1)參高雄高等行政法院112年度訴字第365號判決所載，南區國稅局於110年6月3日函請財政部核准本件依所得稅法第1

01 4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
02 滯納金及利息，經財政部於110年11月24日函復，本件尚
03 有疑義待釐清，應查明並依法辦理；復經高雄高等行政法
04 院函請財政部說明本件是否已核准南區國稅局依法辦理，
05 財政部於113年7月2日函復稱：上述財政部110年11月24日
06 函請南區國稅局查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，
07 後來依據其調查結果，認定本件係屬租稅規避行為，並依
08 納保法第7條規定辦理，並未適用所得稅法第14條之3規
09 定，本件無須踐行報部程序等語。

10 (2)本件既經高雄高等行政法院以113年4月16日函請財政部確
11 認，足見財政部就本件案情已經明瞭，且認定南區國稅局
12 通報被告機關對原告予以調整課稅無違法，並已同意本件
13 調整課稅之結果，足認被告機關對於原告所為租稅規避行
14 為之認定及本於實質課稅之公平原則加以調整補稅，業已
15 踐行法定程序。

16 (二)加徵滯納金及利息部分：

17 1.劉芙美等13人之股權交易，部分股權買受人利山公司於交
18 易時帳列應付帳款未實際收付價款，俟股權移轉後，始以
19 獲配現金股利、股東（股權出賣人）提供資金、出售股權
20 取得價款或公司設立（增資）股款等資金清償應付款。另
21 有買受人係由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，
22 資金復回流至提供者之帳戶，涉有違反常規交易等情，該
23 當102年5月29日修正增訂稅捐稽徵法第12條之1第3項規
24 定。然因105年12月28日制定公布納保法第7條第10項規
25 定，納保法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰
26 而尚未裁罰者，適用納保法第7條第3項、第7項及第8項規
27 定。又參該法第7條第3項及第8項立法理由，換言之，納保
28 法施行前，稽徵實務查得納稅者之交易或法律行為該當稅
29 捐稽徵法第12條之1實質課稅規定者，除補稅外另課予逃漏
30 稅之處罰；但納保法施行後，須納稅者於申報或稽徵機關
31 調查時，有隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料

等，違背稅法上誠實義務之行為，而該當各稅法之處罰規定者，方得處以漏稅罰。鑑於本案交易行為發生於000年間，屬納保法施行前之租稅規避案件，依該法第7條第10項規定，租稅規避案件依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用該法第7條第3項、第7項及第8項規定，而本件於南區國稅局調查時，並無發現納稅者有對重要事項隱匿或虛偽不實陳述或提供不正確資料之情形，是無該法第7條第8項但書規定之適用，爰依納保法第7條第3項、第7項及第8項前段規定，按應補稅款加徵15%滯納金及利息。

2.蘇豪斌105年度藉由移轉股權規避應稅股利所得事件，已如前述，是被告依納保法第7條第7項規定，按租稅規避之補徵稅額1,291萬5,668元，加徵15%滯納金193萬7,350元並無不合。

3.另加計利息部分，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日至同年月31日止，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12,915,668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576,389元。然查，財政部業以105年12月30日台財稅字第00000000000號函將105年度所得稅申報截止日期延至106年6月1日，則依納保法施行細則第5條第1項第1款規定，申報期間屆滿日之翌日始為加計利息之起始日，即106年6月2日，原核定以106年6月1日作為系爭加計利息之起算日計算有誤，經重新計算加計利息應為576,021元【計算式：106年度利息78,385元 $(12,915,668 \text{元} \times 1.04\% \times 213/365)$ + 107至109年度利息合計402,966元 $(12,915,668 \text{元} \times 1.04\% \times 3)$ + 110年度利息94,670元 $(12,915,668 \text{元} \times 0.78\% \times 343/365)$ 】。

01 (三)聲明：原告之訴駁回。

02 四、本院判斷：

03 (一)前提事實：

04 如爭訟概要所述之事實，有綜合所得稅核定通知書（含加徵
05 滯納金及應補繳稅款加徵利息核定通知書，見原處分卷第70
06 2頁至第704頁）、復查決定（見本院卷第43頁至第72頁、訴
07 願決定（見本院卷第87頁至第121頁）等件可稽，堪認屬
08 實。

09 (二)按行為時所得稅法第66條之8規定：「個人或營利事業與國
10 內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或
11 團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為
12 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
13 關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資
14 料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以
15 調整。」第14條之3規定：「個人與國內外其他個人或營利
16 事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉
17 資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規
18 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
19 之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按
20 實際交易事實依法予以調整。……」另行為時稅捐稽徵法第
21 12條之1規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應
22 本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經
23 濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽
24 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
25 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。（第3
26 項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，
27 濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常
28 規相當之經濟效果，為租稅規避。……（第6項）稅捐稽徵
29 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
30 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得
31 資料依各稅法規定予以調整。……」

01 (三)納保法第7條規定：「(第1項)涉及租稅事項之法律，其解
02 釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡
03 酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。(第2項)稅
04 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
05 事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。(第
06 3項)納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫
07 用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達
08 成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關
09 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
10 權，並加徵滯納金及利息。……(第6項)稅捐稽徵機關查
11 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
12 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
13 予以調整。(第7項)第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之
14 15計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至
15 填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1
16 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
17 併徵收。(第8項)第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅
18 捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為
19 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
20 定稅捐者，不在此限。……(第10項)本法施行前之租稅規
21 避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、
22 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
23 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
24 者，不適用之。」

25 (四)財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函釋（下稱財
26 政部98年函釋）略以：「所得稅法第66條之8規定所稱藉股
27 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
28 納稅義務之範圍如下：……(二)個人或營利事業以計畫、信
29 託、贈與、契約、協議或其他方式直接或間接移轉、免除、
30 規避、減少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益者。三、稽徵
31 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：(一)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。(二)相關股權交易構成要件特性：1. 移轉標的股權公司特質：(1)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：(1)屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。(2)負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。(3)資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。(4)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：(1)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。……(8)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。」

(五)按財政部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：……(二)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：(一)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。(二)相關股權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公司特質：(1)經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地產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：(1)屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。(2)負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。(3)資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。(4)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：(1)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。……(8)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，就行為時所得稅法第66條之8之「規避或減少納稅義務」認定方式與判斷標準，以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，符合行為時所得稅法防杜納稅義務人不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收之立法意旨及實質課稅原則，自得予以援用。嗣所得稅法於107年2月7日刪除第66條之8，立法理由為：「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。」是以上述財政部98年函釋，於判斷行為時所得稅法第14條之3、第66條之8規定之個人有無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時，亦得予以援用（最高行政法院113年度上字第633號、105年度判字第645號判決意旨參照）。從而，參照前開規定及說明，可知前述財政部98年7月7日台財稅第09800297860號函關於「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，於認定個案是否符合所得稅法第14條之3所規範之情事，仍得予以適用。

(六)訴外人蘇豪斌出售系爭股權予系爭股權予利山公司，符合租稅規避之要件：

1.按依納保法第7條第3項之規定，所謂「稅捐規避」，乃是指「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」。為此規避行為者，其所為之「非常規交易」，仍然具備為此交易之真意（法效意思），只不過內含迴避稅負之動機（最高行政法院111年度上字第202號判決意旨）。

2.經查：

(1)欣國公司為一家族企業，主要係從事運動用品製造外銷業，原公司負責人為蘇明哲，105年1月7日變更負責人為劉芙美（蘇明哲之配偶），105年初欣國公司股東結構計有18人均為家族成員（包含蘇明哲兄弟4個家庭成員計13人，及蘇明哲之姊妹3個家庭成員即：蘇明哲之胞妹蘇美智（已歿）之子女3人及蘇佐智、蘇麗智，合計5人〈下稱蘇麗智等5人〉）。而欣國公司總股數為435,000股，其中劉芙美等13人持股合計382,463股，持股比例87.92%；另蘇麗智等5人持有股份合計52,537股，持股比率合計12.08%等情，有欣國公司基本資料（見財政部中區國稅局行政救濟案卷〈下稱原處分卷〉第660頁至第663頁）、全戶戶籍資料及原告個人戶籍資料（見

原處分卷第605頁至第623頁)、欣國公司104年1月1日、104年12月12日、105年5月16日、105年5月18日股東名簿(見原處分卷第435頁至第438頁)、欣國公司18位股東關係表(見原處分卷第624頁)等在卷可參。

(2)欣國公司至103年12月31日時，股東權益總額81,099,637元，其數額組成主要為股本43,500,000元，累積虧損達-59,997,893元，惟有未實現(土地)重估增值96,970,580元，始致股東權益總額能回至81,099,637元。又欣國公司於104年3月24日由時負責人蘇明哲代表簽約出售臺南市仁德區白崙段54、54-1地號土地及建物2筆，成交總價618,740,200元(嗣增補條款更改為616,737,000元)，致欣國公司104年度獲出售上揭土地及建物562,541,460元之鉅額出售資產增益，產生稅後純益562,851,557元之盈餘等情，有欣國公司103年12月31日資產負債表(見原處分卷第509頁)、土地買賣合約書及增補條款(見原處分卷第566-570頁)、104年度損益及稅額計算表(見原處分卷第504頁)、104年12月31日資產負債表(見原處分卷第503頁)等在卷可稽。

(3)利山公司於105年4月26日設立登記，登記負責人為胡立三(為聯立會計師事務所及業舜會計師事務所負責人)，設立資本額為20萬元，105年5月9日增資170萬元(交易對象：胡立三)；另欣國公司股東劉芙美等13人中劉芙美、蘇培菁、蘇培欣(原告之大伯母家庭成員)、蘇翁麗子(原告之二伯母)、吳玲芳(原告之三伯母)及蘇豪霖(原告之兄長)等6人(下合稱劉芙美等6人)於同年5月5日及9日入股利山公司共計810萬元，總資本額合計1,000萬元，胡立三持股比例19%，劉芙美等6人持股比例81%等節，有利山公司營業稅稅籍資料查詢作業(原處分卷第410-412頁)、聯立會計師事務所、業舜會計師事務所營業人暨扣繳單位稅籍查詢列印(原處分卷第169-172頁)、利山公司105年度營利事業投資人明細表(原處分

卷第406頁)、利山公司兆豐信義活存帳戶交易明細(原處分卷第101頁)等資料在卷可佐。

(4)劉芙美等13人於105年5月16日與利山公司簽訂股份買賣合約書，將其等所持有欣國公司股權合計381,400股(持股比例87.68%)以每股約1,200元至1,220元(均價為1,214元)之價格分別出售予利山公司，成交總價款463,028,400元等情，有股份買賣合約書、支票影本、授權書等存卷可參(見原處分卷第315至371頁)。

(5)欣國公司於105年6月6日召開股東常會，提請承認104年度盈餘分配案：稅後純益562,851,557元、彌補以往年度虧損-62,673,105元、提列10%法定公積50,017,845元，盈餘分配數450,160,607元，經全體出席股東(代表股份381,408股，已佔發行股數435,000股之87.68%)一致通過，並訂定分配日為隔天(即105年6月7日)。105年6月7日業舜公司及利山公司隨即獲配欣國公司現金股利54,343,182元、可扣抵稅額1,124,641元及394,692,542元、可扣抵稅額8,168,229元。本案蘇豪斌將其所持有欣國公司股份31,604股中出售31,600股(剩餘4股)予利山公司，成交總價款38,330,800元(每股1,213元)，自動申報完納證券交易稅114,992元(成交價款之3‰)，因剩餘股份4股，105年6月7日僅分配現金股利4,139元、可扣抵稅額43元等節，有蘇麗智等5人股份買賣股數價金明細表(原處分卷第243頁)、劉芙美等13人股份買賣合約書(原處分卷第315至371頁)、證券交易稅一般代徵稅額繳款書(原處分卷第441至458頁)、欣國公司105年6月6日之股東常會會議記錄(原處分卷第530至532頁)、105年度營利事業投資人明細及104年度盈餘分配表(原處分卷第496頁)可稽。

(6)劉芙美等13人將其等所持有欣國公司之股權出售予利山公司之資金來源及給付價金流程：

01 ①簽約款31,650,000元部分：利山公司實收資本額1,00
02 0萬元存於其兆豐信義活存帳戶。105年5月11日至16
03 日間，利山公司股東劉芙美(大房)、蘇翁麗子(2
04 房)、吳玲芳(3房)、蘇豪霖(4房)匯入利山公司之兆
05 豐信義活存帳戶各1,500萬元、500萬元、500萬元、5
06 00萬元，合計3,000萬元。於同年月13日至16日間自
07 利山公司之兆豐信義活存帳戶轉匯共計31,650,000元
08 以支付劉芙美13人股權買賣簽約款。足見簽約款31,6
09 50,000元部分，係源自實收股本及劉芙美、蘇翁麗
10 子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款等情，有利山公司
11 兆豐信義活存帳戶交易明細(原處分卷第100至101
12 頁)存卷可佐。

13 ②尾款431,378,400元部分：利山公司於105年6月7日自
14 其兆豐信義活存帳戶轉匯600萬元存入其兆豐信義支
15 存帳戶。欣國公司於同日發放現金股利394,692,541
16 元存入利山公司之兆豐信義支存帳戶。同年6月13
17 日、15日及16日股東劉芙美(大房)、蘇翁麗子(2
18 房)、吳玲芳(3房)及蘇豪霖(4房)分別存入1,000萬
19 元、700萬元、700萬元及700萬元，共計3,100萬元至
20 利山公司之兆豐信義支存帳戶，而於同年6月13日至2
21 1日自該利山公司之兆豐信義支存帳戶兌付劉芙美13
22 人提兌尾款431,378,400元。可見尾款431,378,400元
23 部分，乃源自欣國公司發放現金股利及劉芙美、蘇翁
24 麗子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款等節，有利山公
25 司兆豐信義支存帳戶交易明細(原處分卷第79頁)在
26 卷可參。

27 (7)綜合上述事證可知：①欣國公司為一家族企業，而劉芙
28 美(屬大房)、蘇翁麗子(屬2房)、吳玲芳(屬3房)及蘇豪
29 霖(屬4房)等4人於本件行為時擔任欣國公司之負責人、
30 董事、監察人等職位，均為欣國公司之經營管理階層，
31 其等就欣國公司104年度因出售固定資產致有稅後淨利5

62,851,557元之鉅額可分配盈餘，知之甚詳，且應能預期將於105年間進行盈餘分配，否則將遭未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅核課。且包含原告配偶蘇豪斌在內之欣國公司18位股東所涉將欣國公司股權出售予利山公司之股權移轉事件，攸關其等自身綜合所得稅之利益，從而對於欣國公司股東常會於105年6月6日召開之「104年度盈餘分配案（分配金額450,160,607元），並訂於次日（同年7月7日）分配」議案能決議通過，亦應為其等可預知之結果。而依依當時法令規定個人出售股票之證券交易所所得稅係處停徵之狀態，則僅需繳納稅率千分之3之證券交易稅。②利山公司於105年4月間甫成立，劉芙美、蘇培菁、蘇培欣(屬大房)、蘇翁麗子(屬2房)、吳玲芳(屬3房)及蘇豪霖(屬4房)等6人持有利山公司共81%股權，足見利山公司實為劉芙美等13人(屬蘇明哲兄弟4房成員體系)所支配控制。③利山公司增資後資本額僅1,000萬元，然利山公司向劉芙美等13人購入之欣國公司股權價額高達463,028,400元，二者顯不相當；又利山公司支付購買欣國公司股權之資金來源，係來自：向股東之借款61,000,000元、欣國公司105年6月7日分配予利山公司之現金股利394,692,541元及利山公司資本額中屬於劉芙美等6人之出資額8,100,000元，合計共463,792,541元，恰與買賣股權價款（463,028,400元）極為相當。利山公司再於105年6月13日至21日自該公司之兆豐信義支存帳戶轉帳支付劉芙美等13人股款價額431,378,400元。④足見利山公司實際上並無購買欣國公司股權之資力，其支付購買欣國公司股權之資金來源，係來自向股東之借款、欣國公司分配予利山公司之現金股利及利山公司資本額中屬於劉芙美等6人之出資額，利山公司再以支付股權買賣價金之名義，將欣國公司發放之現金股利轉回分配予劉芙美等13人。是以，系爭股權之移轉顯係原告為從事租稅規劃，濫用私法形成

自由之迂迴行為，藉系爭股權之移轉，不當為自己規避或減少納稅義務，而不當規避、減少欣國公司股東個人之營利所得，符合行為時所得稅法第14條之3、第66條之8要件之稅捐規避行為甚明。

3.原告雖主張：本件系爭股權交易於105年5月間，係在納保法施行前，被告依納保法規定核定原告補徵稅額並加徵滯納金，有違法律不溯及既往原則云云，然：

(1)按「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。」業經司法院釋字第420號解釋在案。是以，租稅法所重視者，乃足以表徵稅捐能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據，若所得之法律上歸屬名義人與經濟上實質享有人不一致時，於租稅法律解釋上，即應以經濟上實質取得利益者為課稅對象。申言之，人民就私有財產之管領、使用及處分行為，如未違反強行法令或公共秩序與善良風俗者，基於私法自治原則，固得自由為之，但涉及租稅事項之法律效果，則非得任由私人之意思表示決定或規避之，如利用法律形式達到特定之實質經濟目的者，本應轉換成與該經濟事實相當之法律行為態樣，依其對應之稅法規定課徵應納之稅捐。從而，前述司法院釋字第420號解釋於86年1月17日公布後，如納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，以合法但非常規的交易形式（濫用法律形式），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，稅捐稽徵機關為正確計算應納稅額，自得本於該號解釋揭示之實質課稅原則，依其交易常規所對應之稅法規定予以調整。105年12月28日制定公布、公布後1年施行之納保法第7條第1項至第3項規定：「（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。」係將早因上開解釋公布而對全國各機關及人民有拘束力之實質課稅原則予以明文化，非謂納保法施行前，稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即與租稅法律主義有違（最高行政法院112年度上字第275號判決意旨參照）。

(2)按所得稅法第66條之8及第14條之3規定，已就納稅義務人如有藉由資金、股權移轉或其他虛偽之安排，而不當規避或減少他人或自己之納稅義務者，稽徵機關得於踐行報經財政部核准之程序後，亦實際之交易事實予以調整應納稅額。其後，102年5月29日修正之稅捐稽徵法第12條之1之規定，亦揭示稅捐稽徵機關對於租稅事項，應本於經濟上之意義及實質課稅原則。嗣因納保法立法完成，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規定，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予以明文化，並未變更稅法上納稅義務人之權利義務，並非法律之創設，僅係法理之明文化規定，自無違反法律不溯及既往原則。是原告此部分主張無可採取。

(七)惟本件被告未報經財政部核准，以原處分核增蘇豪斌營利所得33,377,337元及可扣抵稅額675,958元，歸課核定原告105年度綜合所得總額34,537,384元、基本所得額33,581,810

元，補徵稅額12,915,668元，併依同法第7條第7項規定，加徵滯納金1,937,350元及利息576,389元，並非適法：

1.107年2月7日修正刪除前之所得稅法第66條之8規定：「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。」該條規定於107年2月7日刪除，刪除之立法理由為：「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。」足見所得稅法第66條之8予以刪除，然如有「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」之情事者，應依同法第14條之3規定辦理，非謂稅捐稽徵機關得不經報請財政部核准而調整納稅義務人之應納稅額。

2.按107年2月7日修正公布之所得稅法第14條之3第1項規定：「個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體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。」其立法理由略以：「股利所得課稅新制下，不同身分納稅義務人間，有關可抵減稅額與股利或盈餘課稅規定各不相同，為防杜個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體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，利用課

01 稅身分轉換，例如我國居住者個人持股轉換為非居住者持
02 股（即假外資），或藉適用稅率及課稅規定差異，將高稅
03 率者應獲配之股利或盈餘移轉為低稅率者所有，以降低應
04 納稅額並享有可抵減稅額，或以資金或股權移轉等方式不
05 當為他人或自己規避或減少因獲配股利或盈餘所產生之納
06 稅義務，減損政府稅收，有違租稅公平，爰將原條文列為
07 第一項，並參照原第66條之8規定，將營利事業或教育、
08 文化、公益、慈善機關或團體不當規避稅負情形納入適用
09 範圍，使稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及
10 應納稅額，得報經財政部核准，按實際交易事實依法予以
11 調整。」

12 3.按：「……2.依所得稅法第66條之8規定，個人如有藉股
13 權移轉或其他虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納
14 稅義務，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人的應納稅
15 額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應
16 獲配的股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。所謂『得報經
17 財政部核准』，性質上是由法律授予稽徵機關對於租稅規
18 避行為予以調整的程序，因此只要個人有藉由股權移轉或
19 其他虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務的
20 情形，發生形式所得人與實質所得人的歧異，稽徵機關依
21 實質課稅原則，即應依查得資料，按實際應分配或應獲配
22 的股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整，且基於其稽徵職
23 責，並無裁量是否調整課稅的餘地。又因租稅規避行為的
24 認定，如涉及所得主體的調整，為求慎重，並保護納稅者
25 權利，故明定須『報經賦稅主管機關即財政部核准』。因
26 此，稽徵機關依上述規定，調整納稅義務人的應納稅額
27 時，應『報經財政部核准』後，始得為之。又依所得稅法
28 第14條之3的立法理由可知，該規定是參考同法第66條之8
29 所增訂，故所得稅法第14條之3所定『報經財政部核准按
30 實際交易事實依法予以調整，亦應為相同的解釋。3.依所
31 得稅法第66條之8、第14條之3規定，稅捐機關針對涉及所

得主體調整的租稅規避行為，為保護納稅者權利，應『報經財政部核准』後，始得依查得資料調整納稅義務人的應納稅額，已如前述。而且106年12月28日納保法生效後，所得稅法第14條之3於107年2月7日修正公布，仍保留『報經財政部核准』的程序，可見立法者仍肯認『報經財政部核准』，為稽徵機關處理涉及所得主體調整之租稅規避行為的必要程序。納保法第7條第6項既然是參考稅捐稽徵法第12條之1第6項規定，也明定稅捐稽徵機關如查明納稅者有租稅規避的情事，得按交易常規或依查得資料『依各稅法規定』調整稅額，則稅捐稽徵機關針對涉及所得主體的調整的租稅規避行為，無論是依納保法第7條第3項、第6項的一般防杜條款或是依所得稅法第66條之8及第14條之3的個別防杜條款，調整納稅義務人的應納稅額時，依納保法第1條第2項及第7條第6項規定，均應適用所得稅法第66條之8或第14條之3規定，於踐行『報經財政部核准』的程序後，始得為之。」亦即，稅捐稽徵機關針對涉及所得主體的調整的租稅規避行為，無論依一般防杜條款或個別防杜條款調整納稅義務人的應納稅額，均應依所得稅法第66條之8及第14條之3規定，於踐行「報經財政部核准」的程序後，始得為之（最高行政法院114年度上字第526號判決意旨參照）。

4. 查財政部南區國稅局因欣國公司股東等人涉有不當為自己規避納稅義務乙事，以110年6月3日南區國稅審二字第1100003908號函（即110年6月3日函）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，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11016009110號函（即財政部110年11月24日函）復略以：「……其交易及資金究係虛偽之安排或為租稅規避？請查明事證並說明理由……請查明雙方關係及交易情形究明有無涉嫌虛偽形式法律關係之安排」等語。後因高雄高等行政法院審理112年度訴字第365

號綜合所得稅事件，以113年4月16日函請財政部說明110年11月24日函是否已核准依所得稅法第14條之3規定調整稅額，經財政部以113年7月2日台財稅字第11300038960號函（即財政部113年7月2日函）函復稱：「……三、查……105年度綜合所得稅事件，前經本部南區國稅局110年6月3日南區國稅審二字第1100003908號函報本部核准依前揭所得稅法第14條之3第1項規定調整補稅，因所報內容構成虛偽安排逃漏稅捐之具體事證尚有須再查明釐清之處，本部遂以同年11月24日台財稅字第11016009110號函請該局查明，並未予以核准。嗣據該局調查結果，認定上開案件係屬租稅規避行為並依納稅者權利保護法第7條規定辦理，並未適用前揭所得稅法規定，爰無須踐行報部程序」等情，有上開110年6月3日函、財政部110年11月24日函、113年7月2日函等在卷可參（見本院卷第429至433頁）。再依財政部110年11月24日函內容所示，財政部僅係就欣國公司股東18人有無虛偽安排逃漏稅捐乙節，命南區國稅局查明究否涉單純稅捐規避或逃漏稅捐，而非核准依所得稅法第14條之3規定調整補稅（最高行政法院114年度上字第526號判決意旨參照）。是以，被告既未踐行「報經財政部核准」之程序，依法即不得調整原告之應納稅額。是被告以原處分調整蘇豪斌原應獲配股利為33,381,519元及可扣抵稅額676,001元，扣除原告原申報蘇豪斌取得欣國公司股利總額4,182元及可扣抵稅額43元，核增蘇豪斌營利所得33,377,337元及可扣抵稅額675,958元，歸課核定原告105年度綜合所得總額34,537,384元、基本所得額33,581,810元，補徵稅額12,915,668元，併依同法第7條第7項規定，加徵滯納金1,937,350元及利息576,389元，均非適法。

五、綜上所述，被告並未踐行「報經財政部核准」之程序，依法即不得調整原告之應納稅額。原處分核定原告應補徵稅額，及加徵滯納金及利息，即有違誤。復查決定未予糾正，訴願

決定遞予維持，均有未洽。從而，原告訴請均予撤銷，為有理由，應予准許。

六、本件為判決基礎之事證已臻明確，兩造其餘陳述及舉證，經核均與判決結果不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

七、結論：原告之訴有理由。

中 華 民 國 114 年 12 月 17 日

審判長法官 蔡紹良

法官 林學晴

法官 陳怡君

以上正本證明與原本無異。

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）；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（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書，但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人：

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)非律師具有右列情	1. 當事人之配偶、三親等內之血親、二

01

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. 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
訴訟事件相關業務者。

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(一)、(二)所示關係之釋明
文書影本及委任書。

02

中 華 民 國 114 年 12 月 17 日

03

書記官 許騰云