

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272號

民國114年11月19日辯論終結

原告 蘇芳誼

訴訟代理人 蘇敏雄 律師

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 吳昱瑩

王盈茹

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8月7日台財法字第11213921100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）317,851元。被告初查按申報數核定，嗣依財政部南區國稅局（下稱南區國稅局）通報及查得資料，以原告於105年5月16日將所有欣國公司股權23,200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，按實質課稅原則，依原告原持股比率5.4032%，調整原告原應獲配股利24,825,81

9元及可扣抵稅額502,742元，扣除原告原申報股利總額317,851元及可扣抵稅額3,256元，核增營利所得24,507,968元及可扣抵稅額499,486元，歸課核定原告105年度綜合所得總額25,654,785元、補徵應納稅額9,179,253元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金1,376,887元及利息409,644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1120001787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)原告出售股權係停徵之證券交易所得：

- 1.原告出售持有欣國公司股份，並已向欣國公司辦妥過戶手續，符合公司法第163條、第165條規定，係對於自己私有財產合法行使權利。股東有轉讓股份自由，且並未設限僅能轉讓予個人或法人。公司股東一旦轉讓股份，即失去股東身分及權益與未轉讓股份保有股東身分及權益，效果差別極大。
- 2.依所得稅法第14條第1項規定，第一類「營利所得」，係指公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其他法人出資者所獲分配之盈餘、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之；第七類「財產交易所得」，則是指凡財產及權利因交易而取得之所得。再依同法第4條之1規定，自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。若股份有限公司有發行股票，股東轉讓股份之轉讓價格超過出資額部分，依法屬於證券交易所得；若股份有限公司未發行股票，股東轉讓股份之轉讓價格超過出資額部分屬於財產交易所得；若股東未轉讓股份獲配股利，則屬於營利所得。以上所得性質與課稅方式皆不相同。

01 3.原告於105年出售持有欣國公司股份，業已報繳證券交易
02 稅在案，其性質應屬於「證券交易所得」，並非營利所
03 得，且係依照所得稅法規定停止課徵所得稅，並非不用課
04 徵所得稅。原告前開出售股份屬於「證券交易所得」，股
05 份一旦轉讓，即失去欣國公司股東資格，與未轉讓持股前
06 可對於欣國公司行使股東權利，並不相同，自無從取得
07 「公司股東所獲分配之股利」，並無營利所得。

08 4.欣國公司前於91年即已印製股票，但因時間久遠，公司未
09 能找出代股東保管之股票，故重新印製並於105年2月18日
10 補發股票予股東，可見公司並非為了配合股東適用停徵證
11 券交易所規定而臨時印製股票。欣國公司既然早已印製
12 股票，股東若有轉讓持股情事，依照稅法規定就是課徵證
13 券交易稅，停徵證券交易所稅。

14 5.又證券交易所雖停止課徵所得稅，惟為維護租稅公平，
15 所得基本稅額條例規定適用租稅減免規定之個人或營理事
16 業，仍須繳納最低基本稅額，且所得基本稅額條例具有特
17 別法性質。而所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定，
18 用意即在於將證券交易所停徵所得稅部分，納入計算課
19 徵基本稅額，以達成「租稅減免」與「賦稅公平」之衡
20 平，並非立法禁止個人出售非上市櫃股票成為租稅規劃工
21 具。

22 6.原告出賣其持有之欣國公司股份予利山公司之行為，並依
23 法規定轉讓股權，係透過選擇出售股份與否之行為而達成
24 節稅之目的。本件股份轉讓發生於000年度，假若係於104
25 年間轉讓股份，則應依照行為當時所得稅法第4之1條規
26 定，課徵證券交易所稅，惟該法修正自105年1月1日起
27 停徵所得稅，且所得基本稅額條例並未及時隨同修法，致
28 使105年度並未將個人未上市櫃股票交易所稅恢復納入個
29 人所得基本額課稅。

30 (二)原告出售股權不構成租稅規避行為：

01 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
02 之「藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己
03 規避或減少納稅義務」，應視納稅義務人是否出於採用與
04 其經濟目的不相當之法律形式（安排），至於何者為相
05 當、何者為不相當，應視納稅義務人採用此項手段，是否
06 出於單純稅捐上目的或者稅捐以外之其他正當理由而為
07 之，應視納稅義務人之整體計畫而定(最高行政法院99年
08 度判字第879號判決意旨參照)。次按稅捐規避概念下之
09 「本諸稅捐規避主觀目的，客觀濫用私法形式」之抽象概
10 念，在個案中應如何予以「涵攝」，固然須視不同稅目之
11 種類及其經濟活動之特質分別判斷之。不過在類似本案之
12 情形，雙方之爭執焦點集中在於：上訴人等是透過出售股
13 份之交易形式，將「可預期將來一定會發生」的「潛在
14 性」應稅營利所得，轉換為免稅的「證券交易所得」。而
15 此等交易行為是否為私法形式之濫用，取決於交易行為之
16 目的是否在創造新的經濟活動成果，還是將既有的經濟利
17 益（潛在性之營利所得），以沒有經濟意義的私法形式，
18 將之轉換為「證券交易所得」外觀。其中之判斷標準，不
19 能從法律形式切入，而須建立在超越法律形式、具有經濟
20 實質意義之基礎下。在此本院是以交易雙方對交易標的之
21 資產，在經濟學上，有無不同之「效用函數」為其判準，
22 詳言之：(1)私法上之所以會有交易產生，一定是交易雙方
23 對交易標的之資產有不同的偏好（或評價），雙方才會在
24 可量化之偏好差額中成交。例如一個蘋果對蘋果的持有者
25 A有50單位的價值，對B有100單位的價值，若一單位價值
26 即等同一元貨幣，則A、B雙方會在50元與100元間進行交
27 換，交換結果社會整體獲得50元之利益。至於這50元之獲
28 利在A、B間是如何分配，取決於雙方之談判能力。這個例
29 子清楚地說明，交易建立在對資產之評價差異，而資產之
30 主觀評價差異即屬上開所稱之「效用函數」。本件上訴人
31 如果要將手中之股票出售予第三人者，必然是其該股票的

01 評價（指潛在獲利平均數之折現值）與第三人不同，才有
02 交易之必要（最高行政法院95年度判字第1825號判決意旨
03 參照）。

04 2.被告稱原告轉讓股份「無實質經濟事實及不合一般交易常
05 規」有無證明依據？何以單純股權買賣之事實即產生有
06 「租稅規避」之效果？此等疑義，被告均未查明並提出有
07 效證明，無相關之證明即臆測判斷而為恣意認定，其認事
08 用法，當有違誤，至為明確。被告就認定有租稅規避之事
09 實，依據行政訴訟法第36條、第37條、第43條及納保法第
10 7條第4項等規定應負舉證責任，否則行政處分即有違誤。

11 3.被告未能舉證證明原告有提供資金及參與利山公司與欣國
12 公司間之股權交易行為，而有租稅規避之課稅事實，且復
13 查決定認定：「原告未透過利山公司間接持有欣國公司股
14 權，亦未提供資金予利山公司以安排相關資金流程。」等
15 語，已足證明原告未有租稅規避之行為。又原告係以每股
16 約1,210元出售欣國公司股權23,200股，原告出售欣國公
17 司股權所得為28,072,000元，此有105年5月16日原告與利
18 山公司之股份買賣合約書可憑，顯然高於原處分認定原告
19 核算調整原應獲配之欣國公司股利24,825,819元，衡情常
20 理，倘若原告出售股權之行為是為了規避股利所得，兩者
21 金額應會相當，當不會有如此明顯之出入，故不能僅以原
22 告出售股權之行為認定其有規避股利所得之課稅事實。原
23 處分僅籠統稱：「利山公司以成交價額463,028,400元承
24 購劉芙美等13人系爭股權資金來源為：(1)利山公司設立股
25 款10,000,000元。(2)股東劉芙美等4人提供資金61,000,00
26 0元。(3)105年6月間獲配欣國公司之現金股利394,692,541
27 元……」然被告就利山公司實際承購原告股權之資金來源
28 並未說明，逕謂利山公司以欣國公司股利購買原告之股
29 權，而有租稅規避行為，顯未盡其舉證責任。再被告僅
30 憑：「原告之兄蘇豪霖為欣國公司董事，衡諸社會常情，
31 通常係基於家族整體利益考量而共同集體行動」之臆測，

01 認定：「蘇豪霖租稅規劃，原告獲得稅捐減輕之受益關係
02 人，依納保法第7條第6項規定，核屬稅捐規避行為之適格
03 主體範圍」等語，然被告就原告如何有參與租稅規避行為
04 之「高度蓋然性」，提出任何實質證據證明，顯未依納保
05 法第7條第4項、第11條第2項等規定實質舉證原告參與租
06 稅規避之事實，則本件應認定課稅要件事實為不存在。

07 4.原告出售欣國公司股權予利山公司前，因聽聞其姑姑蘇佐
08 智於105年5月10日以每股1,100元之價格出售欣國公司股
09 權予業舜企業顧問股份有限公司（下稱業舜公司），且業
10 舜公司亦有向其他股東表示以相同價格購買欣國公司股權
11 之意願，而利山公司於當時亦向原告配偶表示願以每股1,
12 213元購買欣國公司股權，顯優於業舜公司之價格，因此
13 原告配偶原告乃基於出售股權予利山公司將獲得更多的利
14 益，且優於當時其他股東之交易條件，出售欣國公司之股
15 權予利山公司，且原告出售股權行為之所得28,072,000元
16 亦優於優於原處分認定原告核算調整原應獲配之欣國公司
17 股利24,825,819元，是原告出售欣國公司股權予利山公司
18 之行為，並非沒有經濟意義之私法活動，而能為原告創造
19 額外之價差利潤，其出售股權之行為乃基於獲取更多利益
20 之合法經濟目的，故原告乃基於合理之經濟理由出售欣國
21 公司股權，而非基於租稅規避之目的，自不能謂原告有租
22 稅規避行為。

23 5.原告未參與欣國公司之經營，對欣國公司與利山公司間有
24 何租稅規劃行為亦不知情，惟依最高行政法院108年度判
25 字第357號判決意旨：「納保法第7條第3項規定，並沒有
26 將『非由納稅者，而由其他第三人，實施稅捐規避行為，
27 以便讓非行為人之納稅者，獲得稅捐規避利益』等情形納
28 入規範中」等語。是原告縱因欣國公司股東劉芙美等人的
29 行為，而獲得稅捐減輕之利益，依上說明，原告並非本件
30 租稅規避行為之實施者，當非屬納保法第7條第3項之規範
31 對象，被告自無由依該條項對原告成立租稅上請求權。

01 6.依利山公司負責人胡立三在另案證述（分見筆錄第3頁第1
02 至18行、第4頁第27行、第5頁第13至23行、第14頁第7至1
03 3行、第15頁第26至29行、第10頁第29行至第11頁第12
04 行），足證利山公司成立的目的並非為了購買欣國公司的
05 股權，更不是為了租稅規避而成立之公司；且利山公司購
06 買欣國公司的股權是因小股東紛紛要求清算公司，大股東
07 劉芙美等人為了鞏固經營權，不讓公司被清算，並保護同
08 為股東之香港HOSTWELL公司利益，所以請利山公司購買欣
09 國公司的股權，成為欣國公司的控股公司。因此利山公司
10 購買欣國公司的股權有合理的經濟目的，而非為了租稅規
11 避；又包含原告在內的小股東乃因欣國公司清算不成，所
12 以基於處分股權獲利之經濟目的將欣國公司股權賣給利山
13 公司，且利山公司購買股權的價格不盡相同，甚至利山公
14 司並未告訴包含原告在內的小股東尾款是用利山公司的股
15 利付款，故原告根本不知道利山公司是以欣國公司股權股
16 利購買其股權，其只是單純基於獲取更多利益之合法經濟
17 目的出售股權，而非基於租稅規避之目的，故原告並沒有
18 租稅規避行為；甚且原告即蘇豪霖之妹，本欲透過清算，
19 以遺產稅之方式取得欣國公司盈餘之利益，根本沒有任何
20 動機以出售股權之方式規避股利所得，僅因最後欣國公司
21 未能清算，原告為了獲利之經濟目的，才出售股權予利山
22 公司。

23 (三)原處分依行為後始施行之納保法第7條規定調整課稅不當：

- 24 1.按行政法規之適用，應依實體從舊、程序從新原則。所謂
25 實體從舊原則，是指在過去已經發生並完結之法律事實，
26 應適用行為時法規或法律事實發生時之法規（最高行政法
27 院109年度上字第842號行政判決意旨參照）。
- 28 2.本件股權交易轉讓係發生於000年0月間，而被告所為原核
29 定處分之依據為納保法第7條規定，惟納保法係於105年12
30 月28日公布，並自公布後1年即106年12月28日方始實行，
31 是被告適用行為後始施行之法規核課補稅並加徵滯納金及

01 利息，非但有違法律不溯及既往原則及信賴保護原則，更
02 使原告處於不利之地位，並未確保納稅者權利，亦有違納
03 保法立法意旨。

04 3.依納保法第7條第10項規定，須先有各稅法規定應裁罰而
05 尚未裁罰者，才有適用同條第3項租稅上請求權之規定，
06 惟原處分、復查決定及訴願決定均未說明原告出售股權之
07 行為係違反納保法施行前之哪一稅法規定，而使原告無從
08 具體知悉原處分之法令依據，以資判斷原處分以納保法溯
09 及適用本件是否合法妥當，故原處分顯有違背行政明確性
10 原則而有重大違誤。

11 (四)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
12 違誤：

13 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
14 移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納
15 稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅
16 額，「得報經財政部核准」，依查得資料，按實際應分配
17 或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。是則稽徵
18 機關欲依上開規定，調整納稅義務人之所得稅時，即應依
19 該條之規定，「報經財政部核准」後始得為之（最高行政
20 法院101年度判字第235號行政判決意旨參照）。蓋何種行
21 為屬租稅規避，調整範圍如何，宜有統一標準，以符公平
22 原則，不應任由稽徵機關各自為政，法律乃規定踐行「報
23 經財政部核准按營業常規予以調整」之程序；且所得額之
24 調增，攸關人民納稅義務之加重，並涉及人民財產權之限
25 制，除有實體法之授權外，程序上更應力求審慎，以維原
26 告「正當法律程序」之權利。

27 2.原告於105年5月出售欣國公司股權，依所得稅法第14條之
28 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
29 應踐行報經財政部核准之程序，始得調整原告之應納稅
30 額，是原處分逕予調整即有違誤等語。

31 (五)聲明：原處分、復查決定及訴願決定均撤銷。

01 三、被告答辯及聲明：

02 (一)營利所得部分：

03 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
04 形式之選擇可能性，從私經濟之正常觀點來看，欠缺合理
05 之理由，於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，但
06 因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，而規避租
07 稅負擔（最高行政法院105年度判字第565號判決意旨參
08 照）。故租稅規避之否認，早於納保法第7條規定施行前
09 已為司法實務所承認，被告依納保法第7條規定審認，並
10 無不合。原告訴稱以施行在後之納保法核認本件應補稅
11 捐，原處分有違信賴保護原則等，容有誤解。

12 2.欣國公司為一家族企業，以運動用品製造外銷為業，原告
13 及劉芙美、吳玲芳、蘇豪霖、蘇翁麗子、蘇培菁、蘇培
14 欣、蘇豪斌、蘇豪欽、蘇羿蓁、蘇宥蓁、蘇豪偉、陳昭蓉
15 （下合稱劉芙美等13人）持有欣國公司股數共382,463
16 股，股權合計達該公司發行股權435,000股之87.92%。欣
17 國公司104年間因出售2筆白崙段土地及建物而獲有鉅額獲
18 利，於次年度股東常會決議通過104年度盈餘分配案，然
19 劉芙美等13人於105年5月16日出售欣國公司股權381,400
20 股（下稱系爭股權）予利山公司前，劉芙美、蘇培菁、蘇
21 培欣、蘇翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖（下稱劉芙美等6人）
22 已於同年5月5日及5月9日入股利山公司計8,100,000元，
23 依公司法第369條之2規定，上開股權移轉於前開股東會決
24 議分配股利日（105年6月7日）前即已完成，劉芙美等6人
25 持有利山公司股權81%，顯見原告家族間接持有欣國公司7
26 1%（87.92%×81%）股權，仍對欣國公司營運保有相當之控
27 制權。

28 3.依欣國公司105年1月7日之變更登記表所載，劉芙美、蘇
29 翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖（下稱劉芙美等4人）分別擔任
30 該公司之負責人、董事或監察人，屬該公司管理決策階
31 層，對欣國公司股東會於105年6月6日決議通過之104年度

01 盈餘分配案，具實質決策權，故得以推論，渠等對欣國公
02 司當年度分派盈餘之內容係屬知情。而利山公司以成交價
03 額463,028,400元承購劉芙美等13人系爭股權資金來源主
04 要為該公司設立（增資）股款10,000,000元、股東劉芙美
05 等4人提供資金計61,000,000元及105年6月間獲配自欣國
06 公司之現金股利394,692,541元。觀諸利山公司105年度至
07 109年度營利事業所得稅結算申報（營業收入淨額0元），
08 利山公司應無支付股權價款463,028,400元之能力，而劉
09 芙美等6人既為利山公司之大股東，應可知悉利山公司無
10 資力承購系爭股權，卻濫用形式安排，藉由鉅額借款予利
11 山公司，及對欣國公司盈餘分配之控制權，以製造利山公
12 司具支付上開股權之假象。再者，利山公司還款予劉芙美
13 等4人之資金軌跡，係源自於106年至109年間欣國公司陸
14 續以減資退還股款、發放現金股利或其他應付款等方式，
15 非出自利山公司正常營運而獲致之報酬予以返還借款。是
16 劉芙美等13人家族與利山公司間之關係，仍具緊密連結
17 性，利山公司購入欣國公司股權與支付股款間並無承擔任
18 何商業行為之風險，顯非常態形式之商業模式。因此，劉
19 芙美等13人移轉欣國公司股權僅徒具形式，實質上原告家
20 族仍藉由利山公司掌握欣國公司之股權，渠等股權移轉模
21 式係屬計畫性安排，將個人應受配欣國公司105年度之營
22 利所得轉換為停徵之證券交易所得，以減輕或免除應繳納
23 之租稅，應認屬濫用法律形式，於稅法之評價屬租稅規
24 避，並無值得保護之信賴利益；南區國稅局業依職權調查
25 原告移轉欣國公司股權予利山公司並無實質經濟事實及不
26 合一般交易常規之事證，乃通報被告依納保法第7條第3項
27 及第6項規定，本於實質課稅原則加以調整補稅，尚無原
28 告所述本件為合法節稅及被告機關僅憑臆測，逕為恣意認
29 定租稅規避之情事，有案關資料均附卷可稽。原告主張原
30 告未參與欣國公司經營一節，按行為時稅捐稽徵法第12條
31 之1第6項規定（註：該條業已刪除，其規範事項已訂於納

01 保法第7條第6項規定），將「關係人」納入「稅捐規避行
02 為」之適格主體範圍內。復參考陳敏教授所譯「德國租稅
03 通則」一書第65頁至第69頁，針對德國租稅通則第42條之
04 詮釋，並未指明稅捐規避行為之主體以納稅義務人為限。
05 而且在德國法制上，因稅捐規避所形成之租稅利益，究竟
06 產生於納稅義務人，抑或是第三人，並非所問。由此足
07 知，稅捐規避行為之適格主體並非以納稅義務人為限（最
08 高行政法院110年4月15日110年度上字第58號判決意旨參
09 照）。原告為欣國公司監察人及董事蘇豪霖之妹，渠等間
10 有濃厚親近之血緣關係，衡諸社會常情，本件通常係基於
11 家族整體利益考量，而共同集體行動，縱未實際參與欣國
12 公司及利山公司之經營管理，惟乃係受劉芙美等4人為家
13 族所為之特意縝密安排規劃租稅規避之受益人，對系爭股
14 權之移轉，應同等評價。是劉芙美等4人租稅規劃，原告
15 為獲得稅捐減輕之受益關係人，依納保法第7條第6項規
16 定，核屬稅捐規避行為之適格主體範圍，南區國稅局按實
17 質課稅原則，核增原告營利所得及可扣抵稅額，通報併同
18 歸課核定原告105年度綜合所得稅，並無不合。原告指摘
19 被告未究明本件實為租稅規劃之事實及係合法租稅規劃並
20 非逃漏稅捐等，洵非可採。

21 4.被告依納保法第7條第3項及第6項規定，按實質課稅原
22 則，將欣國公司105年6月間發放股利總額459,465,121元
23 及可扣抵稅額9,304,514元，按原告持股比率5.4032%，核
24 算調整原應獲配之股利24,825,819元（459,465,121元×5.
25 4032%）及可扣抵稅額502,742元（9,304,514元×5.403
26 2%），核增原告營利所得24,507,968元（24,825,819元-
27 原申報317,851元）及可扣抵稅額499,486元（502,742元-
28 原申報3,256元），並無不合。

29 (二)加徵滯納金及利息部分：

30 1.依納保法第7條第10項前段規定，於納保法施行（106年12
31 月28日）前之租稅規避案件，因違反誠實申報之義務，經

01 稅法評價具有裁罰性，必須依各別稅法處罰，惟納保法施
02 行後，稅捐規避行為，除納稅者有於稅捐申報或稅捐稽徵
03 機關調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不
04 正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐應予處罰之
05 外，納稅者因租稅規避行為經依實質課稅原則予以補稅之
06 性質與延遲繳納相近，乃設有第7條第3項及第7項之規
07 範。參據卷附資料，前開劉芙美等13人105年度藉由移轉
08 股權規避應稅股利所得事件，於南區國稅局進行調查時，
09 並無發現渠等有對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供
10 不正確資料，依納保法第7條第8項規定，不得另課予逃漏
11 稅捐之處罰，惟依法仍須加徵15%的滯納金及利息。

12 2.原告105年度藉由移轉股權規避應稅股利所得事件，已如
13 前述，是被告機關依納保法第7條第7項規定，按租稅規避
14 之補徵稅額9,179,253元加徵15%滯納金137,6887元及利息
15 409,644元，並無不合等語。

16 (三)聲明：原告之訴駁回。

17 四、本院判斷：

18 (一)前提事實：

19 如爭訟概要所述之事實，有綜合所得稅核定通知書（含加徵
20 滯納金及應補繳稅款加徵利息核定通知書，見原處分卷1第5
21 18頁至第521頁）、復查決定（見原處分卷1第584頁至第599
22 頁、訴願決定（見本院卷第25頁至第59頁）等件可稽，堪認
23 屬實。

24 (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
25 內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或
26 團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為
27 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
28 關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資
29 料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以
30 調整。」第14條之3規定：「個人與國內外其他個人或營利
31 事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉

01 資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規
02 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
03 之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按
04 實際交易事實依法予以調整。……」另行為時稅捐稽徵法第
05 12條之1規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應
06 本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經
07 濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽
08 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
09 關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。（第3
10 項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，
11 濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常
12 規相當之經濟效果，為租稅規避。……（第6項）稅捐稽徵
13 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
14 項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得
15 資料依各稅法規定予以調整。……」

16 (三)納保法第7條規定：「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解
17 釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡
18 酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第2項）稅
19 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
20 事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。（第
21 3項）納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫
22 用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達
23 成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關
24 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
25 權，並加徵滯納金及利息。……（第6項）稅捐稽徵機關查
26 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
27 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
28 予以調整。（第7項）第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之
29 15計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至
30 填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1
31 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

01 併徵收。（第8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅
02 捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為
03 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
04 定稅捐者，不在此限。……（第10項）本法施行前之租稅規
05 避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、
06 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
07 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
08 者，不適用之。」

09 (四)財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函釋（下稱財
10 政部98年函釋）略以：「所得稅法第66條之8規定所稱藉股
11 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
12 納稅義務之範圍如下：……(二)個人或營利事業以計畫、信
13 託、贈與、契約、協議或其他方式直接或間接移轉、免除、
14 規避、減少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益者。三、稽徵
15 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
16 實質經濟利益之歸屬與享有為依據，進行查核：(一)個人或營
17 利事業之股權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違
18 反交易常規，屬虛偽之交易行為：1.全部或大部分價款並未
19 收付者。2.安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付價
20 款者。3.股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）未實際
21 收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售股權取得
22 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
23 人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流至提供者帳戶
24 者。5.其他僅具支付形式，實質上未收付價款者。(二)相關股
25 權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公司特質：(1)經營有
26 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
27 司鉅額股利者。……2.股權買賣雙方關係：股權出賣人對承
28 買公司有控制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上
29 具有重大影響力者。3.股權承買公司背景：(1)屬經營不善有
30 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
31 權交易當事人或當事人之近親者。(3)資本額小，與購入股權

01 成交價額顯不相當者。(4)幾無其他營業活動者。4. 股權移轉
02 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。
03 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。
04 ……(8)其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避稅負者。6.
05 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
06 減少情形。」
07

08 (五)按財政部98年函釋：「二、所得稅法第66條之8規定所稱藉
09 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、
10 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
11 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。
12 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
13 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
14 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
15 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
16 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
17 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。
18 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。
19 ……(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。」
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31

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)原告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.行為時所得稅法第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。」，其立法理由略以：「由於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，為防杜納稅義務人藉投資所得適用稅率高低之不同，不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收，並破壞兩稅合一制度，爰參酌紐西蘭及新加坡立法例，規定稽徵機關得按納稅義務實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調整。」；於101年增訂之第14條之3規定：「（第1項）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。（第2項）公司、合作社或其他法人如有以虛偽安排或不正當方式增加股東、社員或出資者所獲配之股利或盈餘，致虛增第15條第4項之可抵減稅額者，稽徵機關得依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利或盈餘予以調整。」，增訂之理由為：「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

01 際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其
02 構成短漏報所得額或稅額者，並依第110條規定處罰，以
03 維租稅公平。」。上開行為時所得稅法第66條之8規定於1
04 07年2月7日刪除，刪除之理由：「配合廢除兩稅合一設算
05 扣抵制度，自107年1月1日起，個人股利所得課稅改採二
06 擇一制度，倘個人或營利事業等有藉股權之移轉或其他虛
07 偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，應
08 依第14條之3規定辦理，爰刪除本條。」

09 3.按「二、所得稅法第66條之8規定所稱藉股權之移轉或其
10 他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務之
11 範圍如下：……(二)個人或營利事業以計畫、信託、贈與、
12 契約、協議或其他方式直接或間接移轉、免除、規避、減
13 少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益者。三、稽徵機關對
14 於前項情節之審認，應以實質經濟事實關係及其所生實質
15 經濟利益之歸屬與享有為依據，進行查核：(一)個人或營利
16 事業之股權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違
17 反交易常規，屬虛偽之交易行為：1.全部或大部分價款並
18 未收付者。2.安排不實之收付款資金流程，實質上並未收
19 付價款者。3.股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）
20 未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售
21 股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款者。4.
22 由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流
23 至提供者帳戶者。5.其他僅具支付形式，實質上未收付價
24 款者。(二)相關股權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公
25 司特質：(1)經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地等獲取鉅額
26 利益或獲配被投資公司鉅額股利者。……2.股權買賣雙方
27 關係：股權出賣人對承買公司有控制能力或在人事、財
28 務、業務經營、管理政策上具有重大影響力者。3.股權承
29 買公司背景：……(3)資本額小，與購入股權成交價額顯不
30 相當者。(4)幾無其他營業活動者。4.股權移轉時機：標的
31 股權公司獲取鉅額處分利益後或分配盈餘前之交易行為。

01 5.規避稅負模式：(1)藉由承買公司負擔未分配盈餘加徵1
02 0%營利事業所得稅，規避個人綜合所得稅累進稅率。……
03 (8)其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避稅負者。6.稅
04 負影響：股權移轉後所涉相關年度整體稅負較未轉讓前有
05 減少情形。」……為財政部98年7月7日台財稅第09800297
06 860號函所規定。上開函釋係財政部基於中央稽徵主管機
07 關職權，為協助下級機關適用法律及認定事實，就所得稅
08 法第66條之8所定「規避或減少納稅義務」之認定方式與
09 判斷標準，及如何認定屬違反交易常規或虛偽交易安排等
10 細節性、技術性事項所為解釋，核與該條文規定意旨與實
11 質課稅原則無違，而得予以援用（最高行政法院105年度
12 判字第645號判決意旨參照）。從而，參照前開規定及說
13 明，可知前述財政部98年7月7日台財稅第09800297860號
14 函關於「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，
15 於認定個案是否符合所得稅法第14條之3所規範之情事，
16 仍得予以適用。

17 4.經查：

18 (1)欣國公司為一家族企業，主要係從事運動用品製造外銷
19 業，原公司負責人為蘇明哲，105年1月7日變更負責人
20 為劉芙美（蘇明哲之配偶），105年初欣國公司股東結
21 構計有18人均為家族成員（包含蘇明哲兄弟4個家庭成
22 員計13人，及蘇明哲之姊妹3個家庭成員即：蘇明哲之
23 胞妹蘇美智（已歿）之子女3人及蘇佐智、蘇麗智，合
24 計5人〈下稱蘇麗智等5人〉）。而欣國公司總股數為43
25 5,000股，其中劉芙美等13人持股合計382,463股，持股
26 比例87.92%；另蘇麗智等5人持有股份合計52,537股，
27 持股比率合計12.08%等情，有欣國公司基本資料（見原
28 處分卷1第499頁至第502頁）、全戶戶籍資料及個人戶籍
29 資料（見原處分卷1第411頁至第429頁）、欣國公司104
30 年1月1日、104年12月12日、105年5月16日、105年5月1
31 8日股東名簿（見原處分卷1第434頁至第437頁）、欣國

公司18位股東關係表（見原處分卷1第579頁）、欣國公司家族體系表（見原處分卷1第583頁）等在卷可參。

(2)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○○市○○區○○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，有買賣合約書、增補條款、土地付款明細表、支票影本、存摺明細、台南市政府稅務局土地增值稅繳款書（新化分局）、台南市政府稅務局105年房屋稅繳款書（見原處分卷1第394至408頁）、欣國公司104年度營利事業所得稅結算申報書、104年度損益及稅額計算表、資產負債表、104年營利事業投資人明細及分配盈餘表（見原處分卷1第339至343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，有利山公司營業稅籍資料查詢作業列印單（見原處分卷1第281頁至第283頁）、利山公司資本及購買股票金流表（見原處分卷1第185頁）、利山公司欣國公司兆豐國際商業銀行信義分行新台幣活期存款帳戶（帳號：000000000000）明細表（見原處分卷1第79頁）等在卷可佐。

01 (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
02 合約書，將其等所持有欣國公司股權合計381,400股(持
03 股比例87.68%)以每股約1,200元至1,220元(均價為1,21
04 4元)之價格分別出售予利山公司，成交總價款463,028,
05 400元等情，有股份買賣合約書、支票影本、授權書等
06 存卷可參(見原處分卷1第242至188頁)。

07 (5)欣國公司105年6月6日召開股東常會通過董事會所提104
08 年度盈餘分配案，依其分派之盈餘分配表所載，盈餘分
09 配數為450,160,607元，並擇定分配日為同年月7日。利
10 山公司於分配日獲配欣國公司現金股利394,692,541
11 元、股東可扣抵稅額8,168,229元，合計股利總額402,8
12 60,770元等節，有欣國公司股東常會會議紀錄、104年
13 度盈餘分配表(見原處分卷1第368至370頁)、利山公
14 司資本及購買股票金流表(見原處分卷1第185頁)、欣
15 國公司兆豐國際商業銀行府城分行支票存款帳戶(帳
16 號：00000000000)明細表(見原處分卷1第134頁)、
17 利山公司兆豐國際商業銀行信義分行支票存款帳戶(帳
18 號：00000000000)明細表(見原處分卷1第79頁)在卷
19 可參。

20 (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
21 公司之資金來源及給付價金流程：

22 ①簽約款31,650,000元部分：利山公司實收資本額1,00
23 0萬元存於其兆豐信義活存帳戶。105年5月11日至16
24 日間，利山公司股東劉芙美(大房)、蘇翁麗子(2
25 房)、吳玲芳(3房)、蘇豪霖(4房)匯入利山公司之兆
26 豐信義活存帳戶各1,500萬元、500萬元、500萬元、5
27 00萬元，合計3,000萬元。於同年月13日至16日間自
28 利山公司之兆豐信義活存帳戶轉匯共計31,650,000元
29 以支付劉芙美13人股權買賣簽約款。足見簽約款31,6
30 50,000元部分，係源自實收股本及劉芙美、蘇翁麗
31 子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款等情，有利山公司

01 兆豐信義活存帳戶交易明細等存卷可佐（見原處分卷
02 1第80至101頁）。

03 ②尾款431,378,400元部分：利山公司於105年6月7日自
04 其兆豐信義活存帳戶轉匯600萬元存入其兆豐信義支
05 存帳戶。欣國公司於同日發放現金股利394,692,541
06 元存入利山公司之兆豐信義支存帳戶。同年6月13
07 日、15日及16日股東劉芙美(大房)、蘇翁麗子(2
08 房)、吳玲芳(3房)及蘇豪霖(4房)分別存入1,000萬
09 元、700萬元、700萬元及700萬元，共計3,100萬元至
10 利山公司之兆豐信義支存帳戶，而於同年6月13日至2
11 1日自該利山公司之兆豐信義支存帳戶兌付劉芙美13
12 人提兌尾款431,378,400元。可見尾款431,378,400元
13 部分，乃源自欣國公司發放現金股利及劉芙美、蘇翁
14 麗子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款等節，有利山公
15 司兆豐信義支存帳戶交易明細(原處分卷1第75至79
16 頁)在卷可參。

17 (7)綜合上述事證可知：①欣國公司為一家族企業，而劉芙
18 美(屬大房)、蘇翁麗子(屬2房)、吳玲芳(屬3房)及蘇豪
19 霖(屬4房)等4人於本件行為時擔任欣國公司之負責人、
20 董事、監察人等職位，均為欣國公司之經營管理階層，
21 其等就欣國公司104年度因出售固定資產致有稅後淨利5
22 62,851,557元之鉅額可分配盈餘，知之甚詳，且應能預
23 期將於105年間進行盈餘分配，否則將遭未分配盈餘加
24 徵10%營利事業所得稅核課。且包含原告在內之欣國公
25 司18位股東所涉將欣國公司股權出售予利山公司之股權
26 移轉事件，攸關其等自身綜合所得稅之利益，從而對於
27 欣國公司股東常會於105年6月6日召開之「104年度盈餘
28 分配案（分配金額450,160,607元），並訂於次日（同
29 年月7日）分配」議案能決議通過，亦應為其等可預知
30 之結果。而依依當時法令規定個人出售股票之證券交易
31 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，2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。

5.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，報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，以原處分核增營利所得24,507,968元及可扣抵稅額499,486元，歸課核定原告105年度綜合所得總額25,654,785元、補徵應納稅額9,179,253元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金1,376,887元及利息409,644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，利用課稅身分轉換，例如我國居住者個人持股轉換為非居住者持股（即假外資），或藉適用稅率及課稅規定差異，將高稅率者應獲配之股利或盈餘移轉為低稅率者所有，以降低應納稅額並享有可抵減稅額，或以資金或股權移轉等方式不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稅義務，減損政府稅收，有違租稅公平，爰將原條文列為第一項，並參照原第66條之8規定，將營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體不當規避稅負情形納入適用範圍，使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，按實際交易事實依法予以調整。」

01 3.按：「……2. 依所得稅法第66條之8規定，個人如有藉股
02 權移轉或其他虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納
03 稅義務，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人的應納稅
04 額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應
05 獲配的股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。所謂『得報經
06 財政部核准』，性質上是由法律授予稽徵機關對於租稅規
07 避行為予以調整的程序，因此只要個人有藉由股權移轉或
08 其他虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務的
09 情形，發生形式所得人與實質所得人的歧異，稽徵機關依
10 實質課稅原則，即應依查得資料，按實際應分配或應獲配
11 的股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整，且基於其稽徵職
12 責，並無裁量是否調整課稅的餘地。又因租稅規避行為的
13 認定，如涉及所得主體的調整，為求慎重，並保護納稅者
14 權利，故明定須『報經賦稅主管機關即財政部核准』。因
15 此，稽徵機關依上述規定，調整納稅義務人的應納稅額
16 時，應『報經財政部核准』後，始得為之。又依所得稅法
17 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
18 所增訂，故所得稅法第14條之3所定『報經財政部核准按
19 實際交易事實依法予以調整，亦應為相同的解釋。3. 依所
20 得稅法第66條之8、第14條之3規定，稅捐機關針對涉及所
21 得主體調整的租稅規避行為，為保護納稅者權利，應『報
22 經財政部核准』後，始得依查得資料調整納稅義務人的應
23 納稅額，已如前述。而且106年12月28日納保法生效後，
24 所得稅法第14條之3於107年2月7日修正公布，仍保留『報
25 經財政部核准』的程序，可見立法者仍肯認『報經財政部
26 核准』，為稽徵機關處理涉及所得主體調整之租稅規避行
27 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
28 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
29 有租稅規避的情事，得按交易常規或依查得資料『依各稅
30 法規定』調整稅額，則稅捐稽徵機關針對涉及所得主體的
31 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

01 定辦理，並未適用前揭所得稅法規定，爰無須踐行報部程
02 序」等情，有上開110年6月3日函、財政部110年11月24日
03 函、113年7月2日函等在卷可參（見本院卷第375至379
04 頁）。再依財政部110年11月24日函內容所示，財政部僅
05 係就欣國公司股東18人有無虛偽安排逃漏稅捐乙節，命南
06 區國稅局查明究否涉單純稅捐規避或逃漏稅捐，而非核准
07 依所得稅法第14條之3規定調整補稅（最高行政法院114年
08 度上字第526號判決意旨參照）。是以，被告既未踐行
09 「報經財政部核准」之程序，依法即不得調整原告之應納
10 稅額。是被告以原處分調整原告原應獲配股利24,825,819
11 元及可扣抵稅額502,742元，扣除原告原申報股利總額31
12 7,851元及可扣抵稅額3,256元，核增營利所得24,507,968
13 元及可扣抵稅額499,486元，歸課核定原告105年度綜合所
14 得總額25,654,785元、補徵應納稅額9,179,253元，並依
15 納保法第7條第7項規定，加徵滯納金1,376,887元及利息4
16 09,644元，均非適法。

17 五、綜上所述，被告並未踐行「報經財政部核准」之程序，依法
18 即不得調整原告之應納稅額。原處分核定原告應補徵稅額，
19 及加徵滯納金及利息，即有違誤。復查決定未予糾正，訴願
20 決定遞予維持，均有未洽。從而，原告訴請均予撤銷，為有
21 理由，應予准許。

22 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
23 核均與判決結果不生影響，爰不逐一論述，附此敘明。

24 七、結論：原告之訴有理由。

25 中 華 民 國 114 年 12 月 17 日

26 審判長法官 蔡紹良

27 法官 林學晴

28 法官 陳怡君

29 以上正本證明與原本無異。

30 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
31 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)非律師具有右列情形之一，經本案之行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。	1. 當事人之配偶、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. 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。	

中華民國 114 年 12 月 17 日

