

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭

113年度訴字第240號

114年5月7日辯論終結

原告 吳昭慧

訴訟代理人 蘇敏雄 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

訴訟代理人 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113年7月29日台財法字第11313924670號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

一、原告之訴駁回。

二、訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

壹、程序方面：

查原告起訴時原聲明為：財政部民國113年7月29日台財法字第00000000000號訴願決定（下稱訴願決定）及原處分（含復查決定）均撤銷（見本院卷第11頁）。嗣於本院言詞辯論期日陳明訴之聲明為：一、訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分均撤銷（見本院卷第203頁）。經核原告所為係將原誤載之不正確聲明內容予以減縮更正，於程序上並非法所不許，本院自應以其更正後之訴之聲明為範疇予以審判，先此敘明。

貳、實體方面

一、事實概要：

原告105年度綜合所得稅結算申報，經被告依財政部南區國稅局通報及查得資料，以原告於105年5月10日將其持有之欣國橡膠廠股份有限公司(下稱欣國公司)股權7,000股(下稱系爭股份)，與姨母蘇麗智、蘇佐智、胞妹吳怡慧、胞弟吳昆益5人合計52,513股一併出售予業舜企業顧問股份有限公司(下稱業舜公司)，使原應由股東獲配欣國公司105年度之營利所得轉換為停徵之證券交易所所得，涉有藉由股權移轉之法律形式以達成實質上為自己減少應納綜合所得稅之租稅規避情事，乃依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條第3項及第6項關於實質課稅原則之規定，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，依原告原持股比率1.6092%(原告持有股數7,000股÷欣國公司總發行股數435,000股)，核算其應獲配之股利為7,393,713元(459,465,121元×1.6092%)及可扣抵稅額149,728元(9,304,514元×1.6092%)，歸課核定105年度綜合所得總額13,664,489元、綜合所得淨額7,703,774元、補徵應納稅額2,300,080元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金345,012元及利息102,643元(下稱原處分)。原告不服，申請復查，經被告以復查決定追減利息65元，其餘復查駁回。原告仍不服，提起訴願，經財政部以訴願決定駁回，原告仍不服，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.原告出售系爭股份予業舜公司係透過選擇出售股份與否之行為而達成節稅之目的，屬租稅規劃，而非租稅規避：

(1)欣國公司於91年即已印製股票，但因時間久遠，公司未能找出代股東保管之股票，故重新印製並於105年2月18日補發股票予股東，並非為了配合股東適用停徵證券交易所規定而臨時印製股票。

(2)原告出售系爭股份並向欣國公司辦妥過戶手續，符合公司法規定之股份轉讓自由原則，係對於自有私有財產合

01 法行使權利。系爭股份轉讓發生於000年度，依行為時
02 所得稅法第4之1條規定停徵證券交易所得稅，且所得基
03 本稅額條例並未將此納入個人所得基本額課稅，原告均
04 依照相關稅法規定報繳證券交易稅在案。原告出售系爭
05 股份後即失去欣國公司股東資格，與未轉讓持股前可對
06 欣國公司行使股東權利不同，無從取得「公司股東所獲
07 分配之股利」，並無營利所得。

08 2.縱認原告轉讓系爭股份構成租稅規避，系爭股份轉讓發生
09 於000年0月間，惟被告作成原處分依據之納保法第7條規
10 定係於105年12月28日公布、106年12月28日始施行，被告
11 適用行為後始施行之法規核課補稅並加徵滯納金及利息，
12 不但違反法律不溯及既往及信賴保護原則，更使原告處於
13 不利之地位，未確保納稅者權利，亦有違納保法立法意旨
14 。

15 3.被告欲適用行為後始施行之納保法規定對原告調整補稅並
16 加徵滯納金及利息，亦須係「依各稅法規定應裁罰而尚未
17 裁罰」者，始足當之。惟被告並未於原處分明確說明究依
18 據何稅法規定為應裁罰之案件，並不符合納保法第7條第1
19 0項規定要件；且應由被告依所得稅法第14條之3規定報經
20 財政部核准始能調整補稅，惟被告並未踐行此法定程序，
21 原處分自屬違法等語。

22 (二)聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於原告部分均
23 撤銷。

24 三、被告答辯及聲明：

25 (一)答辯要旨：

26 1.營利所得部分：

27 (1)原告出售系爭股份雖未違反股份轉讓自由原則，惟欣國
28 公司為家族控股公司，股東於出售股份前已知悉欣國公
29 司於104年間出售房地並獲有鉅額利益可供分配，且股
30 東於同年4月間亦已自欣國公司取得部分出售土地款，
31 而該出售土地之盈餘分配將使股東產生高額營利所得之

納稅義務，難謂股東無可預見，應具有獲取租稅利益之主觀期待。是原告於股東常會決議盈餘分配日（105年6月7日）前，與姨母蘇麗智、蘇佐智、胞妹吳怡慧、胞弟吳昆益5人於105年5月10日與業舜公司簽約出售欣國公司股份合計52,513股，成交價款高達57,764,300元，惟於簽約當日並未向業舜公司收取任何價款，僅由業舜公司開立1個月期票，待業舜公司於同年6月7日獲配欣國公司股利後，始以取得之現金股利支付90%之股份成交價款，以業舜公司105至109年度營業收入淨額僅29萬餘元至48萬餘元不等，未僱用員工，幾無營業活動，帳上顯無適足承購欣國公司股份之資力，足證原告等5人於出售欣國公司股份時，即與業舜公司雙方確認以確定可得之股利為支付價金之方式，應可認其係藉買賣股份之外觀形式，規避應負擔之稅捐，係納稅義務人基於獲得租稅利益，為使其將違背稅法之立法目的，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，為租稅規避。又業舜公司無適足承購系爭股份之資力，其給付價款90%之資金源自欣國公司即將發放之現金股利，已如前述，餘款10%資金則源自該公司於同年出售系爭股份予訴外人三才有限公司（下稱三才公司）之價款，以此製造業舜公司有支付鉅額股款能力之假象，又業舜公司高買低賣系爭股份，產生鉅額證券交易損失，使其無應納營利事業所得稅及未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之租稅負擔，此難謂為常態形式之商業行為。是被告依納保法第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，按原告原持股比率核算調整其原應獲配之股利為7,393,713元及可扣抵稅額149,728元，歸課原告105年度綜合所得稅，核定營利所得7,393,713元及可扣抵稅額149,728元，應屬有據。

01 (2)至原告主張本件應由稽徵機關依所得稅法第14條之3規
02 定報經財政部核准，被告未踐行法定程序，核課處分違
03 法一節，財政部南區國稅局前以110年6月3日南區國稅
04 審二字第0000000000號函（下稱110年6月3日函）請財
05 政部核准系爭股份轉讓事件依所得稅法第14條之3第1項
06 規定調整，並依納保法第7條第3項規定加徵滯納金及利
07 息，經財政部以110年11月24日台財稅字第0000000000
08 號函（下稱110年11月24日函）略以：系爭股份轉讓尚
09 有疑義待釐清，應查明並依法辦理；復經高雄高等行政
10 法院函請財政部說明是否已核准南區國稅局依法辦理，
11 財政部113年7月2日台財稅字第0000000000號函（下稱
12 113年7月2日函）復稱：上述財政部110年11月24日函請
13 南區國稅局查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，後
14 依據其調查結果，認定系爭股份轉讓係屬租稅規避行
15 為，並依納保法第7條規定辦理，並未適用所得稅法第1
16 4條之3規定，無須踐行報部程序等語。是系爭股份轉讓
17 既經高雄高等行政法院以113年4月16日函請財政部確
18 認，足見財政部就案情已經明瞭，且認定南區國稅局通
19 報被告對原告予以調整課稅無違法，並已同意調整課稅
20 之結果，足認被告對於原告所為租稅規避行為之認定及
21 本於實質課稅之公平原則加以調整補稅，業已踐行法定
22 程序。

23 2.加徵滯納金及利息部分：

24 依納保法第7條第10項前段規定，於106年12月28日納保法
25 施行前之租稅規避案件，因違反誠實申報之義務，經稅法
26 評價具有裁罰性，必須依各別稅法處罰。惟納保法施行後
27 ，稅捐規避行為，除稽徵機關可證明納稅義務人於申報時
28 有隱匿或其他不正當行為（納保法第7條第8項但書），仍
29 應予處罰之外，納稅者因租稅規避行為經依實質課稅之公
30 公平原則予以補稅之性質與延遲繳納相近，乃設有第7條第3
31 項及第7項之規範。原告105年度藉由移轉股權規避應稅股

01 利所得，已如前述，是被告復查決定按租稅規避之補徵稅
02 額2,300,080元加徵15%滯納金345,012元及按日加計利息1
03 02,578元，並無不合，原告主張加徵滯納金及利息有違反
04 法律不溯及既往及信賴保護原則，顯有誤解等語。

05 (二)聲明：駁回原告之訴。

06 四、本院判斷：

07 (一)前提事實：

08 前揭事實概要所載事實，為兩造所不爭執，並分別有105年
09 度綜合所得稅結算申報書、105年度綜合所得稅核定稅額繳
10 款書(已申報核定)、105年綜合所得稅租稅規避案件加徵滯
11 納金及應補繳稅款加徵利息繳款書、105年度綜合所得稅核
12 定通知書、105年綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應
13 補繳稅款加徵利息核定通知書、股份買賣合約書與證券交易
14 稅繳款書、復查決定、訴願決定等各項證據資料影本存卷可
15 查(見原處分卷一第262至264頁、第575至585頁、第659至6
16 75頁、第730至751頁)，堪認為真實。

17 (二)原告雖以上開情詞主張其出售欣國公司股份之行為係屬合法
18 節稅行為，並不該當租稅規避云云。惟：

19 1.按所謂法律不溯及既往原則係指法律關係已經完結者，除
20 經立法者特殊考量為例外規定外，為達成現代法治國家維
21 護法安定性及人民信賴利益之目的，不得因新法律之制
22 定、修正或廢止，而適用新法重新評價人民在舊法時期已
23 合致法律效果之構成要件事實，變更既成之權利義務狀
24 態。準此以論，經比較新舊法規定之內容結果，若可見新
25 法僅係將舊法時期已具規範效力之一般法律原則予以明文化，
26 適用裁判時之新法予以規範，並不生變更或推翻既成
27 法律效果之情事，自無違反法律不溯及既往原則可言。

28 2.次按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義
29 之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實
30 質課稅之公平原則為之。」業據司法院於86年1月17日作
31 成釋字第420號解釋在案，已具規範效力，並為租稅行政

及司法審判實務所遵循。復經稅捐稽徵法於98年5月13日及102年5月29日先後增訂第12條之1第1項、第2項、第3項及第6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）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，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，為租稅規避。」「（第6項）稅捐稽徵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。」（按：於110年12月17日因考量本條規範事項，於納稅者權利保護法第7條已有相關規定，為避免重複，予以刪除。」嗣於105年12月28日制定公布，106年12月28日施行之納稅者權利保護法第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。」其立法理由載謂：「一、按稅捐之核課，應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，亦經司法院大法官釋字第420號解釋闡示。此項根據經濟上意義之認定，包含『法律解釋』與『事實認定』，故分別於本條第1、2項明定

之。二、納稅者不選擇稅法上通常之法律形式，卻以取巧方式、迂迴行為或非常規之法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，而減輕其稅負。此情形即屬故意濫用法律形式，規避稅捐之行為，並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。現行稅捐稽徵法第12條之1（註：考量該條規範事項，於納保法第7條已有相關規定，為避免重複，爰已刪除。）已對上開稅捐規避與實質課稅之定義加以定明。維持課稅公平原則……於本條第3項明定之。」等語。

3. 觀諸上開司法院解釋及立法沿革，可見在納保法106年12月28日施行之之前，基於實質課稅原則與租稅法律主義，租稅規避行為之認定及如何調整課稅早已納入法律規範，納保法第7條第1項至第3項不過將已具規範效力之租稅規避之定義及實質課稅原則為租稅法上重要原則明文化予以確認。換言之，稅捐稽徵機關得就租稅規避行為依實質課稅原則進行調整補稅之規範，於納保法施行之之前，早經司法院釋字第420號解釋在案，繼經稅捐稽徵法第12條之1明文化，納保法第7條關於租稅規避要件與實質課稅之規定內容，係將原具規範效力之租稅法上一般法律原則予以明文化，乃法理之確認性質，非屬法律之創設，自不生法律溯及既往適用之問題。

4. 次按行為時所得稅法第14條之3（於101年8月8日增訂，102年1月1日施行）規定：「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。」第66條之8（於86年12月30日增訂，107年2月7日廢止）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

01 偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽
02 徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財
03 政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、
04 盈餘或可扣抵稅額予以調整。」本件行為時為105年，斯
05 時所得稅法第14條之3已公布施行、同法第66條之8尚未廢
06 止，依實體從舊原則，有關所得稅之租稅規避行為自仍應
07 適用所得稅法第14條之3、第66條之8規定予以規範。

- 08 5.財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函（下稱財
09 政部98年函釋）略以：「二、所得稅法第66條之8規定所
10 稱藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規
11 避或減少納稅義務之範圍如下：……(二)個人或營利事業以
12 計畫、信託、贈與、契約、協議或其他方式直接或間接移
13 轉、免除、規避、減少或延遲納稅義務，以獲取租稅利益
14 者。三、稽徵機關對於前項情節之審認，應以實質經濟事
15 實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，進行
16 查核：(一)個人或營利事業之股權交易，其價款之收付有下
17 列情形之一，認定違反交易常規，屬虛偽之交易行為：1.
18 全部或大部分價款並未收付者。2.安排不實之收付款資金
19 流程，實質上並未收付價款者。3.股權買受人僅帳列股東
20 往來（或應付帳款）未實際收付價款，俟股權移轉後始以
21 獲配現金股利、出售股權取得價款或辦理現金增資款項等
22 清償應付股款者。4.由交易關係人提供資金，俟股權交易
23 完成後，資金復回流至提供者帳戶者。5.其他僅具支付形
24 式，實質上未收付價款者。(二)相關股權交易構成要件特
25 性：1.移轉標的股權公司特質：(1)經營有成擁有鉅額盈
26 餘、出售房地等獲取鉅額利益或獲配被投資公司鉅額股利
27 者。……2.股權買賣雙方關係：股權出賣人對承買公司有
28 控制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上具有重
29 大影響力者。3.股權承買公司背景：(1)屬經營不善有鉅額
30 虧損或於系爭股權交易前新設者。(2)負責人或股東為股權
31 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
02 轉時機：標的股權公司獲取鉅額處分利益後或分配盈餘前
03 之交易行為。5.規避稅負模式：(1)藉由承買公司負擔未分
04 配盈餘加徵10%營利事業所得稅，規避個人綜合所得稅累
05 進稅率。……(8)其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避
06 稅負者。6.稅負影響：股權移轉後所涉相關年度整體稅負
07 較未轉讓前有減少情形。」上述函釋係財政部基於中央稽
08 徵主管機關職權，為協助下級機關適用法律及認定事實，
09 就所得稅法第66條之8所定「規避或減少納稅義務」之認
10 定方式與判斷標準，及如何認定屬違反交易常規或虛偽交
11 易安排等細節性、技術性事項所為解釋，核與該條文規定
12 意旨及實質課稅原則無違，而得予以援用(最高行政法院1
13 05年度判字第645號判決意旨參照)。又所得稅法於實施兩
14 稅合一制度時，即就自然人股東藉由控制關係將原屬個人
15 基於股東權所得享有之盈餘隱藏於可控制個體之行為，於
16 未分配盈餘之課稅章節增訂所得稅法第66條之8予以規
17 範，嗣後基於法律規範體系考量，另增訂同法第14條之
18 3，做為防杜隱藏盈餘行為規避個人綜合所得稅負之一般
19 性條款，除規範「應納稅額、股利盈餘所得、可扣抵稅
20 額」等股權項目調整外，尚包括「其他按實際交易事實依
21 法予以調整之項目」，此參所得稅法於101年增訂之第14
22 條之3，其立法理由：「鑑於個人課稅所得及應納稅額之
23 計算，與歸屬之所得人、所得類別、申報門檻、盈虧互
24 抵、扣除金額及其他減除項目與稅率等規定相關。為防杜
25 納稅義務人藉前開規定或利用課稅身分轉換，以資金或股
26 權移轉等方式不當為他人或自己規避或減少納稅義務，爰
27 參酌第66條之8，規定稽徵機關得報經財政部核准，按實
28 際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其
29 構成短漏報所得額或稅額者，並依第110條規定處罰，以
30 維租稅公平。」及107年2月7日刪除第66條之8，其刪除的
31 理由：「配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自107年1月1

01 日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘個人或營利
02 事業等有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或
03 自己規避或減少納稅義務者，應依第14條之3規定辦理，
04 爰刪除本條。」即可明。是前述財政部98年函釋就所得稅
05 法第66條之8所定「規避或減少納稅義務」之認定方式與
06 判斷標準，於判斷所得稅法第14條之3所稱，如有藉資
07 金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規
08 避或減少納稅義務者之範圍時，亦有其適用。

09 6.經查：

10 (1)欣國公司為家族控股公司，於104年12月12日時股東共1
11 8人即劉芙美（負責人）、吳玲芳（董事）、蘇豪霖（
12 董事）、蘇翁麗子（監察人）、蘇培菁、蘇培欣、蘇豪
13 斌、蘇豪欽、蘇羿蓁、蘇宥蓁、蘇芳誼、蘇豪偉、陳昭
14 蓉（下合稱劉芙美等13人）；蘇佐智、蘇麗智、吳昭慧
15 、吳怡慧、吳昆益等人（下合稱原告等5人）。欣國公
16 司於104年間出售土地，買賣價額高達616,737,000元，
17 並於105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘（股利
18 淨額）450,160,607元（股利總額459,465,121元-可扣
19 抵稅額總額9,304,514元）。於114年3月26日欣國公司
20 收取出售土地訂金後，亦有先於同年4月1日將部分款項
21 1,207,758元匯款予蘇麗智，及於同日匯款1,200,018元
22 予原告父親吳國男。然原告仍與阿姨蘇麗智、蘇佐智、
23 胞妹吳怡慧、胞弟吳昆益等5人均聽從原告父親吳國男
24 之指示，與劉芙美等13人均欣國公司105年6月6日股東
25 常會決議分配104年度盈餘前，即分別於同年5月10日及
26 16日將所持有欣國公司股權52,513股及381,400股，出
27 售予業舜公司及利山投資有限公司（下稱利山公司），
28 成交總價款分別為57,764,300元（每股1,100元）及46
29 3,028,400元（每股約1,210元至1,220元間），同年6月
30 7日業舜公司及利山公司隨即獲配欣國公司股利總額55,
31 467,823元（含可扣抵稅額1,124,641元）及402,860,77

01 1元（含可扣抵稅額8,168,229元）等情，有欣國公司股
02 東名簿、股東關係表、公司基本資料（歷史資料）、戶
03 籍資料、104年3月24日不動產買賣合約書、105年1月28
04 日買賣合約書增補條款、蘇麗智及原告112年6月12日說
05 明書、股份買賣合約書、欣國公司股東持有股份異動查
06 詢表、欣國公司105年6月6日股東常會會議紀錄（紀
07 錄：胡立三）、欣國公司104年度盈餘分配表、欣國公
08 司兆豐銀行府城分行支票存款帳戶資料等在卷可稽（見
09 原處分卷1第70至71頁、第76頁、第253至274頁、第311
10 頁、第335頁、第361至363頁、第374至378頁、第447至
11 465頁、第472頁、第494至497頁、第552頁、第523頁）
12 。足見欣國公司為股權集中且股東彼此具有相當親屬關
13 係之家族控股公司，原告於出售股份前，即已先由其父
14 親代為受領欣國公司先行分配之出售土地利得，嗣並依
15 其父親指示於欣國公司分配股利前進行股權交易甚明。
16 是以，原告對於欣國公司於104年度獲有處分土地利益
17 之鉅額交易所得，如未於105年處理，必須加徵10%營
18 利事業所得稅，而將上開出售資產利益分配予股東，將
19 成為所得稅法第14條第1項第1類規定之個人營利所得，
20 可能致使股東個人綜合所得稅之最高稅率高達45%等
21 情，主觀上當有所認識，並有意規避其實現。

22 (2)又業舜公司於105年5月10日與原告等5人簽訂系爭股份
23 買賣契約前，先於同年3月28日與王文祝簽訂股份收購
24 服務契約書，雙方約定由王文祝委任業舜公司以每股1,
25 100元向欣國公司股東收購股份，並由王文祝提供收購
26 資金，王文祝或王文祝指定公司應以每股1,150元受讓
27 業舜公司所有已收購欣國公司之股份，嗣雙方於同年8
28 月1日簽訂增補條款，業舜公司乃依修改後之條款，以
29 每股116元出售系爭股份予王文祝設立之三才公司，買
30 賣總價6,091,508元。業舜公司於105年8月8日收取出售
31 系爭股份價款後，於同年9月9日自該公司兆豐銀行城中

分行新臺幣活期存款帳戶匯款支付原告等5人餘款共5,776,430元等情，有股份收購服務契約書、增補條款、三才公司基本資料、三才公司國泰世華銀行帳戶交易明細、業舜公司兆豐銀行帳戶交易明細等存卷可參（見原處分卷1第79頁、第97至98頁、第152頁、175頁）。然查，三才公司係105年7月5日向臺北市政府申請設立登記（同月18日設立），實收資本額僅150萬元，於105年度至109年度均無營業活動，亦未僱用員工，各年度申報營業收入0元，本期損益均列報虧損（見原處分卷1第87-124頁）；另依業舜公司104年度結算申報，流動資產合計僅115,503元、累積虧損2,558,955元、本期虧損485,574元（見原處分卷1第195頁），105年5月10日簽約當日該公司兆豐城中活存及支存帳戶餘額合計僅8,119元（見原處分卷1第148、158頁），且該公司申報105年度至109年度營業收入淨額29萬餘元至48萬餘元不等情，有三才公司設立登記表、三才公司及業舜公司稅籍資料查詢表、三才公司105-109年度損益及稅額計算表、業舜公司104至109年度損益及稅額計算表、業舜公司兆豐銀行帳戶交易明細等可資佐證（見原處分卷1第105至142頁、第149頁、第176至230頁）。再經詳為比對資金流向，業舜公司與原告等5人約定105年5月10日訂約時並未實際支付價款，而係約定價款給付條件為90%開立1個月期票，10%最遲不得逾訂約後3個月，嗣於105年6月7日業舜公司獲配股利收取現金54,329,728元存入業舜公司兆豐銀行城中分行活儲帳戶（見原處分卷1第158、292頁），同年月8日轉帳52,000,000元至業舜公司兆豐銀行城中分行支存帳戶（見原處分卷1第158頁），並於同年月13日自該公司兆豐銀行城中分行支票存款帳戶支付原告等5人兌領應付款項51,987,870元即給付價款之90%等情，有股份買賣合約書、欣國公司兆豐銀行府城分行支票存款帳戶資料、業舜公司兆豐城中

活存及支存帳戶資料在卷可佐（見原處分卷1第166頁、第175至176頁、第253至254頁、第258至259頁、第263至264頁、第268至269頁、第273至274頁、第311頁）。嗣業舜公司給付尾款10%（5,776,430元）資金來源則為其低價出售系爭股份予三才公司所取得之價款，亦有業舜公司兆豐城中活存及支存帳戶資料在卷可佐（見原處分卷1第175頁）。而雖三才公司110年2月8日說明書稱其購買欣國公司股份之價金，係向股東王文祝借入（見原處分卷1第102頁），惟經比對分類帳及銀行資金往來結果，該還款予股東之資金來源，實為事後欣國公司以減資退還股款、發放現金股利或欣國公司匯入款帳列其他應付款等款項，並非出自三才公司營業活動所獲致之收益，亦有三才公司國泰世華銀行城東分行帳戶交易明細可資比對（見原處分卷1第78至79頁）。是依業舜公司、三才公司營業收入與擬購入之股權成交價額57,764,300元，顯不相當，足見業舜公司、三才公司實際上並無購買欣國公司股權之資力。

(3)三才公司負責人為王文祝（持股100%），聯立會計師事務所負責人胡立三為該公司設立登記代理人，公司設立登記相關聯絡人為許正南，設立登記資本額查核報告由胡立三查核簽證等情，有三才公司登記資料存卷可參（見原處分卷1第143至149頁）。另據國稅局查調結果（見原處分卷2第541至543頁），王文祝另為三顧股份有限公司（下稱三顧公司，負責人胡立三）員工，各年度主要所得來源為三顧公司薪資，是三才公司負責人王文祝與三顧公司及聯立會計師事務所負責人胡立三間亦有職務關係，胡立三對三才公司有一定之實質影響力或控制力。而業舜公司唯一股東為胡立三外甥女係於87年5月間設立，負責人許正南同時受僱於聯立會計師事務所（見外放卷第25、35頁），是胡立三對業舜公司亦有一定之實質影響力或控制力。劉芙美亦表示本件欣國股

01 司股權出售交易係委由聯立會計師事務所規劃處理(見
02 原處分卷二第542頁)。而王文祝與配偶張美莎亦為先進
03 國際生技股份有限公司(下稱先進公司,負責人吳國男
04 為原告父親)104年度及105年度股東,王文祝並為先進
05 公司董事,其與張美莎於101至107年度均有從先進公司
06 獲取薪資所得等情,有王文祝綜合所得稅核定資料清單
07 及先進公司登記資料等在卷可佐(見原處分卷1第6頁、
08 第9頁、第12頁、第46至54頁),是三才公司負責人王
09 文祝與先進公司負責人吳國男間亦職務隸屬及股東關
10 係。

11 (4)綜上所述,欣國公司既為原告家族所掌控,原告對於欣
12 國公司股利發放,家族移轉持股之安排當有所知悉,且
13 就本件股權移轉並不具備稅捐考量以外之合理理由。又
14 本件胡立三以其聯立會計師事務所及三顧公司負責人身
15 分,同時對三才公司及其負責人王文祝,及業舜公司及其
16 負責人許正南有一定實質影響力或控制力,先進公司
17 負責人吳國男即原告父親對三才公司負責人王文祝亦具
18 有相當之實質影響力。而業舜公司及三才公司之資本額
19 與購入欣國公司股權成交價額顯不相當,其等購買股權
20 之資金係由交易關係人提供,並於股權交易完成後以獲
21 配現金股利回流至提供者帳戶,足見業舜公司及三才公
22 司實際上並無購買欣國公司股權之資力,而係取得欣國
23 公司原應分配給原告家族個人股東之股利後,再以支付
24 購買股份價金之名義,將欣國公司股利轉付予原告家族
25 個人股東。綜觀前述原告家族股權移轉過程,對照首揭
26 財政部98年7月7日函釋就所得稅法第66條之8虛偽交易
27 規避稅負認定之參考基準,原告家族於欣國公司發放盈
28 餘前,藉由三才公司委託業舜公司,取巧安排欣國公司
29 股權移轉,將原應按累進稅率45%課徵個人綜合所得稅
30 之「營利所得」,轉換為營利事業不計入所得額課稅之
31 「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。故原告主張其上開所為係屬合法節稅行為，非屬租稅規避行為乙節，委無足採。

(三)被告核定補徵稅額2,300,080元，並無違誤：

1.按已經發生並完結之法律事實，除法律別有規定外，自應適用其法律效果發生當時之法規。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，觀諸其所指前引納保法第7條第3項之規定無非定義租稅規避行為及其所生稅法上之法律效果，並無規定應如何就租稅規避行為為調整課稅。而同條第6項則明定：「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。」而依同法第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，

01 優先適用本法之規定。」，並參考其立法理由載謂：「本
02 法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其
03 性質，回歸相關普通法之適用，爰於本條第2項訂明。」
04 等語，足認租稅規避行為於包含所得主體之調整時，為茲
05 慎重，於所得稅法第14條之3、第66條之8特別明定須為
06 「報經財政部核准」之程序，賦予財政部再予確認及監督
07 之責，以確保納稅者之權益。本件既經認定構成所得稅法
08 第14條之3之租稅規避行為，即應依該條規定報經財政部
09 核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。

- 10 3.經查關於欣國公司股東即原告及他人等18人藉由股權移轉
11 等虛偽安排，不當為自己規避納稅義務乙事，已經財政部
12 南區國稅局以110年6月3日函報請財政部核准依所得稅法
13 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
14 徵滯納金及利息，而經財政部以110年11月24日函復略
15 以：欣國公司108年度分配現金股利6,000萬元，請查明公
16 司與股東之雙方關係，有無涉嫌虛偽形式法律關係之安
17 排，為適法辦理等意旨，有函文在卷可稽（見原處分卷1
18 第752至754頁）。嗣因高雄高等行政法院審理112年度訴
19 字第365號行政訴訟事件（欣國公司其他股東同一租稅規
20 避行為），函詢財政部釐清上開110年11月24日函文之本
21 意，則據財政部以113年7月2日函復略以：該部110年11月
22 24日函係請該國稅局查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核
23 准；但嗣依據該國稅局調查結果，認定個案係屬租稅規避
24 行為，並依納保法第7條規定辦理，並未適用所得稅法第1
25 4條之3規定，本件無須踐行報部程序等語，有上開財政部
26 函文存卷可按（見原處分卷1第755至756頁）。審酌財政
27 部上開113年7月2日函文意旨，形式文字雖載謂：國稅局
28 就欣國公司全體股東之租稅規避行為，無須踐行報部程序
29 等語，究其實質涵意乃認定本件案情已經明瞭，認定地區
30 國稅局對各該公司股東予以調整課稅係屬適法，足見財政
31 部同意國稅局就各該股東之租稅規避行為調整課稅之意思

已甚明確，為避免徒增當事人之程序勞費，並節省行政與司法資源之無謂耗損，本件核無以欠缺財政部核准為由，撤銷原處分責由被告再報請財政部核准之必要，當認被告就本件原告租稅規避行為之認定及判斷，業已踐行法定程序，原處分自具適法性。是以，原告主張被告作成原處分有未依所得稅法第14條之3規定踐行報經財政部核准之程序云云，於法容欠允洽，尚非可採。

4.準此，被告以原告原持有之欣國公司股權比率1.6092%(原告持有股數7,000股÷欣國公司總發行股數435,000股)，核算其應獲配之股利為7,393,713元(459,465,121元×1.6092%)及可扣抵稅額149,728元(9,304,514元×1.6092%)後，歸課核定105年度綜合所得總額13,664,489元、綜合所得淨額7,703,774元、補徵應納稅額2,300,080元，核屬適法，並無違誤。

(四)被告核定補徵稅額2,300,080元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金及利息，亦屬適法有據：

1.按納保法第7條第7項、第10項規定：「(第7項)第3項之滯納金，按應補繳稅款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。」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.按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。又因稅捐規避行為，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（納保法第7條立法理由：五、六參照），亦即租稅規避行為在納保法施行後，原則上不予裁罰，並以納保法第7條第10項之規定作為轉換銜接，而為較有利於行為人之規定。查原告行為時在納保法施行前，其行為該當行為時所得稅法第14條之3規定之情形，本應依同法第110條之規定處以所漏稅額二倍以下之罰鍰，惟尚未裁罰，即應依同法第7條第10項適用同條第3項、第7項之規定加徵滯納金及利息，被告依納保法第7條第7項規定，按補徵稅額加徵百分之15滯納金345,012元（計算式：應補徵稅額2,300,080元 $\times$ 15%），核無不合。

3.又依所得稅法第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（見原處分卷1第575頁），按補繳稅款2,300,080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102,643元（計算式：見原處分卷1第572頁）。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，有上開函釋在卷可參（見原處分卷1第59
9頁）在卷可參，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即106年6月2日始為加計利息
之起始日，原核定以106年6月1日作為系爭加計利息之起
算日即有違誤，復查決定遂予以追減65元【計算式：見原
處分卷1第572頁】，亦無違誤。

4.原告主張本件屬納保法施行前之租稅規避案件，並不符合
該條第10項規定要件，故不得加徵滯納金及利息云云，為
無理由。

五、綜上所述，原告上開主張各節，均非可取。被告認定原告藉
本件股權移轉不當規避納稅義務，核定原告補徵應納稅額2,
300,080元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金345,0
12元及利息102,643元，嗣經復查決定追減利息65元，並無
違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告訴請撤銷不利於
原告之部分，難認有理由，本院無從准許。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘的攻擊防禦方法及訴訟資
料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，爰無逐一論述之
必要，併此敘明。

七、結論：本件原告之訴為無理由，應予駁回。

中 華 民 國 114 年 6 月 4 日

審判長法官 蔡紹良

法官 陳怡君

法官 黃司瑩

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。	