

臺中高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭

113年度訴字第241號

民國114年3月27日辯論終結

原告 陳毅倫
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 王盈茹
吳昱瑩

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國113年7月29日臺財法字第11313924830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

一、爭訟概要：

原告105年度綜合所得稅結算申報，列報受扶養親屬（下同）蘇麗智（原告之母，下稱蘇麗智）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）12,547元及可扣抵稅額129元。被告依財政部南區國稅局通報及查得資料，以蘇麗智為欣國公司之股東，於民國105年5月16日將欣國公司股權17,500股，出售予業舜企業顧問股份有限公司（下稱業舜公司），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第7條規定，按實質課稅原則，依蘇麗智原持股比率4.02575%，調整蘇麗智應獲配股利為18,496,917元及可扣抵稅額374,576元，扣除原申報股利總額12,547元及可扣抵稅額129元，核

增營利所得18,484,370元及可扣抵稅額374,447元，歸課核定原告105年度綜合所得總額19,645,056元、綜合所得淨額18,836,247元、補徵應納稅額6,779,271元，並依納稅者權利保護法第7條第7項規定，加徵滯納金1,016,890元及利息303,118元。原告不服，申請復查，經被告以113年1月8日中區國稅法務字第0000000000號復查決定書（下稱復查決定），獲追減利息193元，其餘復查駁回。原告仍不服，遂向財政部提起訴願，經財政部以113年7月29日臺財法字第0000000000號訴願決定書（下稱訴願決定）予以駁回。原告不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張要旨及聲明：

(一)被告依據106年12月28日實行之納稅者權利保護法核定處分105年度股權交易轉讓事件，違反法律不溯及既往原則及信賴保護原則：

1.按司法院釋字第605號解釋曾有田大法官協同意見書：「法律不溯及既往原則，係法律主治（rule of law）的本質意涵，乃指人民按行為時法律所創設之秩序規範決定其舉措，因為在法治國家，不能期待人民於現在行為時遵守未來制訂之法令，此為法治國家基本原則之一。依此原則，法律僅能於制訂後向未來生效，不得溯及既往對已完結之事實發生規範效力，原則上亦不容許國家經由立法對於既已完結之事實，重新給予法律評價。人民行為時所信賴之法秩序，如事後因立法者之政策考量予以調整，原則上不得追溯變動先前法秩序下所保障之權益，否則即與『信賴保護原則』-法治國之另一原則相牴觸。故法律不溯及既往原則乃法治國原則底下，基於法律安定性及信賴保護之要求，而為憲法上拘束立法、行政及司法機關之基本原則，毋待憲法明文。」，可知法律不溯及既往乃憲法上之基本原則。法律不溯及既往原則係源自於法治國家內涵之信賴保護原則，為確保人民對法律之信賴，行政機關於適用法規時，即應遵守該原則，不得

01 任意擴張例外之解釋，而使行政法規之效力溯及於該法規生
02 效前業已終結之事實或法律關係，以維持法律生活之安定。

03 2.按「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權
04 利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律
05 程序，特制定本法。」為納稅者權利保護法第1條第1項所明
06 定。

07 3.查本件股權交易轉讓係發生於000年0月間，而被告所為原核
08 定處分之依據為納稅者權利保護法第7條規定，惟納稅者權
09 利保護法係於105年12月28日公布，並自公布後一年即106年
10 12月28日方始實行，是被告適用行為後始施行之法規核課補
11 稅並加徵滯納金及利息，非但有違法律不溯及既往原則及信
12 賴保護原則，更使原告處於不利之地位，並未確保納稅者權
13 利，亦有違納稅者權利保護法立法意旨。

14 (二)被告核稅處分縱其要適用行為後施行之納稅者權利保護法第
15 7條規定，但本件屬納稅者權利保護法施行前之租稅規避案
16 件，並不符合該條第10項規定之要件，故核稅處分違法：

17 1.納稅者權利保護法第7條第10項規定：「本法施行前之租稅
18 規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3
19 項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最
20 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
21 情形者，不適用之。」

22 2.本件股權交易轉讓係發生於000年0月間，而納稅者權利保護
23 法係於105年12月28日公布，並自公布後1年即106年12月28
24 日方始實行，是本件屬於納稅者權利保護法「施行前」之案
25 件。

26 3.依據納稅者權利保護法第7條第10項規定可知，即使本件屬
27 於租稅規避案件（假設語氣，原告主張並無租稅規避行為及
28 意圖），被告欲適用行為後始施行之納稅者權利保護法規
29 定，對原告調整補稅並加徵滯納金及利息，亦必須是「依各
30 稅法規定應裁罰而尚未裁罰」者，始足當之。惟被告並未於
31 行政處分明確說明本件究竟屬於依據何一稅法？何一規定？

01 所應裁罰之案件，並不符合納稅者權利保護法第7條第10項
02 規定要件，故本件不應適用納稅者權利保護法。因此原告主
03 張，被告適用納稅者權利保護法第7條，對於原告補徵稅額
04 及加計滯納金及利息，適用法條錯誤，均屬違法之行政處
05 分。

06 (三)本件行為時納稅者權利保護法尚未施行，縱有租稅規避情
07 事，亦應由稽徵機關依據所得稅法第14條之3規定報經財政
08 部核准，但據原告所知，財政部並未核准稽徵機關就本件予
09 以調整補稅，是被告並未踐行法定程序，核稅處分違法：

10 1.按所得稅法第14條之3第1項規定：「個人、營利事業或教
11 育、文化、公益、慈善機關或團體與國內外其他個人或營利
12 事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉
13 資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規
14 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
15 之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按
16 實際交易事實依法予以調整。」是以，本件縱有租稅規避情
17 事，行為時為105年5月，其時納稅者權利保護法尚未施行，
18 故應適用行為時所得稅法第14條之3規定，須「報經財政部
19 核准」始得依法調整。

20 2.查所得稅法第14條之3之所以規定稽徵機關須有「報經財政
21 部核准」之程序，當係因為認定租稅規避行為予以調整課
22 稅，必須慎重為之，稽徵機關是否查明事實？是否判斷正
23 確？因此賦予上級機關財政部監督之責任，再予確認稽徵機
24 關認定租稅規避是否有當，以確係納稅者之權益。故本件被
25 告若認為蘇麗智有租稅規避行為，即應依據所得稅法第14條
26 之3第1項規定報經財政部核准後，再依查得資料，按實際交
27 易事實依法予以調整補稅，始符合稅法應遵守憲法保障人民
28 財產權之精神。若財政部並未核准被告依據所得稅法第14條
29 之3第1項規定調整補稅，則被告並未踐行應有之法定程序，
30 故被告之核稅處分違法。

01 3.再查納稅者權利保護法之制定施行，係為「確保納稅者權
02 利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序」。然依據所得稅法
03 第14條之3規定對於租稅規避案件，稽徵機關必須報經財政
04 部核准，始得調整補稅，但被告未經財政部核准，卻逕依納
05 稅者權利保護法補稅及加計滯納金及利息，不僅錯誤適用法
06 規，更違背納稅者權利保護法之立法意旨。

07 (四)蘇麗智出售持有欣國公司股份，符合股份轉讓自由原則，係
08 對於私有財產合法行使權利：

09 1.按公司法第163條規定：「公司股份之轉讓，除本法另有規
10 定外，不得以章程禁止或限制之。但非於公司設立登記後，
11 不得轉讓。」由上可知，股份有限公司之股東股份轉讓係以
12 自由轉讓為原則，另依同法第165條之規定，股份有限公司
13 股東持有股份之轉讓，僅須按法定程序向公司辦理過戶手續
14 即可，無庸向主管機關申請登記。是以，原告出售持有欣國
15 公司股份，並已向欣國公司辦妥過戶手續，符合公司法規定
16 之股份轉讓自由原則，係對於自己私有財產合法行使權利。

17 2.依照公司法規定，股東有轉讓股份自由，且並未設限僅能轉
18 讓予個人或法人。公司股東一旦轉讓股份，即失去股東身分
19 及權益，與未轉讓股份保有股東身分及權益，效果差別極
20 大。

21 (五)股東因轉讓股份發生之證券或財產交易所得及未轉讓股份因
22 分配股利發生之營利所得，依據稅法規定，所得性質與課稅
23 方式並不相同：

24 1.按所得稅法第14條第1項規定，第一類「營利所得」，係指
25 公司股東所獲分配之股利、合作社社員所獲分配之盈餘、其
26 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
27 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
28 得之盈餘及個人一時貿易之盈餘皆屬之；第七類「財產交易
29 所得」，則是指凡財產及權利因交易而取得之所得。

30 2.再按所得稅法第4條之1規定，自79年1日起，「證券交易所
31 得」停止課徵所得稅，證券交易損失亦不得自所得額中減

01 除。依照前開稅法規定，若股份有限公司有發行股票，股東
02 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
03 得；若股份有限公司未發行股票，股東轉讓股份之轉讓價格
04 超過出資額部分，屬於財產交易所得；若股東未轉讓股份獲
05 配股利，則屬於營利所得。以上所得性質與課稅方式皆不相
06 同。

07 (六)欣國公司有發行股票，股東轉讓股份依法屬於證券交易所
08 得，但因稅法規定課徵證券交易稅，停徵證券交易所得，並
09 非不用課徵所得稅：

10 1.蘇麗智於105年出售持有欣國公司股份，業已報繳證券交易
11 稅在案，其性質應屬於「證券交易所得」，並非營利所得，
12 且係依照所得稅法規定停止課徵所得稅，並非不用課徵所得
13 稅。

14 2.原告出售欣國公司股份屬於「證券交易所得」，股份一旦轉
15 讓予他人，即失去欣國公司股東資格，與未轉讓持股前可對
16 於欣國公司行使股東權利，並不相同，自無從取得「公司股
17 東所獲分配之股利」，並無營利所得。

18 (七)欣國公司於91年即已印製股票，並非為了適用停徵證券交易
19 所得稅而臨時印製：

20 1.欣國公司前於91年即已印製股票，但因時間久遠，公司未能
21 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
22 股票與股東，可見公司並非為了配合股東適用停徵證券交易
23 所得規定而臨時印製股票。

24 2.欣國公司既然早已印製股票，股東若有轉讓持股情事，依照
25 稅法規定就是課徵證券交易稅，停徵證券交易所得稅。

26 (八)參照所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定，其立法用意
27 即在於將證券交易所得停徵所得稅部分，納入計算課徵基本
28 稅額，以達成「租稅減免」與「賦稅公平」之衡平，並非立
29 法禁止個人出售非上市櫃股票成為租稅規劃工具：

30 1.現行所得基本稅額條例第12條第1項第3款規定（110年月27
31 日修正公布，並自110年1月1日起施行）之修法理由：

「一、修正第1項第3款規定：（一）94年12月28日制定公布所得基本稅額條例（以下簡稱本條例）時，考量未上市、未上櫃且未登錄興櫃股票（含新股權利證書、股款繳納憑證及表明其權利之證書等，以下統稱未上市櫃股票）無公開交易市場，當時證券交易所停徵所得稅，該等股票易成為納稅義務人移轉財產進行租稅規劃之工具，將個人應稅之營利所得及財產交易所轉換為免稅之證券交易所所得，爰於當時第3款第1目明定個人該等股票之交易所所得納入個人基本所得額。（二）嗣所得稅法自102年1月1日起實施個人證券交易所課稅制度，未上市櫃股票交易所所得回歸所得稅法規定課徵所得稅，本條例配合於101年8月8日修正刪除第3款第1目未上市櫃股票交易所所得應計入個人基本所得額課徵基本稅額之規定；104年12月2日修正公布所得稅法第4條之1、第126條條文，刪除第14條之2條文，自105年1月1日起個人證券交易所所得恢復停止課徵所得稅。基於是類股票易成為租稅規劃工具之情形仍然存在，應依本條例制定目的，將其交易所所得恢復納入基本所得額，以維護租稅公平，爰增訂第三款第一目，將個人未上市櫃股票交易所所得恢復納入個人基本所得額課稅。」

2.由上可知，自94年制定公布所得基本稅額條例初始，國家即明知當時證券交易所停徵所得稅，存在租稅優惠之事實，亦容易成為「租稅規劃」之工具，故將個人停徵所得稅之證券交易所所得，納入計算課徵基本稅額，以達成「租稅減免」與「賦稅公平」之衡平，而非立法禁止是類股票成為租稅規劃工具之情形。

(九)蘇麗智選擇出售股份係屬租稅規劃，並非租稅規避，只因所得稅法自105年1月1日起停徵證券交易所所得稅，且所得基本稅額條例並未及時隨同修法，致使105年度並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稅：

1.所謂租稅規避即指納稅義務人為達成一定之經濟上目的，濫用私法自治原則，以脫法行為採取法律強制規定未禁止之行

為方式，不選擇與該經濟上目的相當之通常法律途徑，卻運用與該經濟上目的顯然不相當、迂迴、異常之法定方法，規避該法律之適用，避免實現與該通常法律形式相連結之租稅債務構成要件，以圖減輕或免除租稅負擔，並未違反真實義務之意。而納稅義務人為達成某種經濟目的或從事某種交易，在國家法制下，得透過多種法律途徑加以完成；納稅義務人基於減輕或免除租稅負擔之考量，自然選擇對其較為有利之法律途徑進行交易或其他經濟上之安排，此即謂租稅規劃。租稅規劃應該是納稅者之權利，納稅者透過租稅規劃達到減少繳納稅捐之目的，並不全然屬於租稅規避。

2. 本件蘇麗智出賣持有欣國公司股份予業舜公司並依法律規定轉讓股權，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，並非法所禁止。本件股份轉讓發生於000年度，假若係於104年間轉讓股份，則應依照行為當時所得稅法第4之1條規定，課徵證券交易所得稅，惟該法修正自105年1月1日起停徵所得稅，且所得基本稅額條例並未及時隨同修法，致使105年度並未將個人未上市櫃股票交易所得恢復納入個人所得基本額課稅。因此蘇麗智於105年間轉讓股份，依據當時稅法規定，必須課徵證券交易稅，但停徵證券交易所得稅，且無須納入個人所得基本額課稅，原告及蘇麗智均依照相關稅法規定報繳，並無違法情事。

(十) 聲明：

1. 訴願決定及原處分（含復查決定）不利原告部分均撤銷。

2. 訴訟費用由被告負擔。

三、被告答辯要旨及聲明：

(一) 營利所得部分：

1. 蘇麗智出售欣國公司股份，雖未違反股份轉讓自由原則，惟欣國公司為家族控股公司，股東於出售股份前，已知悉欣國公司於104年間出售房地，並獲有鉅額利益可供分配，且股東於同年4月間亦自欣國公司取得部分出售土地款，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，

01 難謂股東無可預見，應具有獲取租稅利益之主觀期待。是蘇
02 麗智5人於股東常會決議盈餘分配日（105年6月7日）前，於
03 105年5月10日與業舜公司簽約出售欣國公司股份，成交價款
04 高達57,764,300元，惟蘇麗智5人於簽約當日並未向業舜公
05 司收取任何價款，僅由業舜公司開立1個月期票，待業舜公
06 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
07 支付90%之股份成交價款，以業舜公司105至109年度營業收
08 入淨額僅29萬餘元至48萬餘元不等，未僱用員工，幾無營業
09 活動，帳上顯無適足承購欣國公司股份資力，足證蘇麗智5
10 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
11 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
12 形式，規避應負擔之稅捐，係納稅義務人基於獲得租稅利
13 益，為使其將違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租
14 稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為
15 租稅規避。又業舜公司無適足承購系爭股份之資力，其給付
16 價款90%之資金源自欣國公司即將發放之現金股利已如前
17 述，餘款10%資金源自該公司於同年出售系爭股份予三才有
18 限公司（下稱三才公司）之價款，以此製造業舜公司有支付
19 鉅額股款能力之假象，又業舜公司高買低賣系爭股份，產生
20 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
21 餘加徵10%營利事業所得稅之租稅負擔，此難謂為常態形式
22 之商業行為。是被告依納稅者權利保護法第7條第3項及第6
23 項規定，按實質課稅原則，將欣國公司105年6月間發放股利
24 總額459,465,121元及可扣抵稅額9,304,514元，按蘇麗智原
25 持股比率核算調整其原應獲配之股利18,496,917元及可扣抵
26 稅額374,576元，扣除原申報股利總額12,547元及可扣抵稅
27 額129元，核增營利所得18,484,370元及可扣抵稅額374,447
28 元洵屬有據。

29 2.至原告主張本件應由稽徵機關依據所得稅法第14條之3規定
30 報經財政部核准，被告未踐行法定程序，核課處分違法一
31 節，查財政部南區國稅局於110年6月3日函請財政部核准本

件依所得稅法第14條之3第1項規定調整，並依納稅者權利保護法第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日臺財稅字第00000000000號函復，本件尚有疑義待釐清，應查明並依法辦理；復經高雄高等行政法院函請財政部說明本件是否已核准財政部南區國稅局依法辦理，財政部於113年7月2日臺財稅字第00000000000號函復稱：上述財政部110年11月24日函請財政部南區國稅局查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，後來依據其調查結果，認定本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，未適用所得稅法第14條之3規定，本件無須踐行報部程序等，是本件既經高雄高等行政法院以113年4月16日函請財政部確認，足見財政部就本件案情已經明瞭，且認定財政部南區國稅局通報被告對原告予以調整課稅無違法，並已同意本件調整課稅之結果，足認被告對於原告所為租稅規避行為之認定及本於實質課稅之公平原則加以調整補稅，業已踐行法定程序。

3. 綜上，被告依納稅者權利保護法第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，按蘇麗智原持股比例核算調整其原應獲配之股利18,496,917元及可扣抵稅額374,576元，扣除原申報股利總額12,547元及可扣抵稅額129元，核增營利所得18,484,370元及可扣抵稅額374,447元，並無不合。

(二) 租稅規避案件加徵滯納金及利息部分：

依納稅者權利保護法第7條第10項前段規定：「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；……」，於納稅者權利保護法施行（106年12月28日）前之租稅規避案件，因違反誠實申報之義務，經稅法評價具有裁罰性，必須依各別稅法處罰，惟納稅者權利保護法施行後，稅捐規避行為，除有同條第8項但書情形應予處罰之外，納稅者因租稅規避行為經依實質

課稅之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項及第7項之規範。蘇麗智105年度藉由移轉股權規避應稅股利所得，已如前述，是被告復查決定按租稅規避之補徵稅額6,779,271元加徵15%滯納金1,016,890元及按日加計利息302,925元，已如前述，並無不合，原告主張加徵滯納金及利息有違反法律不溯及既往及信賴保護原則，顯有誤解，委難採憑。

(三)聲明：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

四、爭點：

(一)原告之母蘇麗智出售其所有之欣國公司股份予業舜公司之行為，是否稅法上所稱之租稅規避行為？

(二)被告核定原告應補徵應納稅額6,779,271元，並依納稅者權利保護法第7條第7項規定，加徵滯納金1,016,890元及利息303,118元（復查決定追減193元），有無違誤？

五、本院的判斷：

(一)前提事實：

爭訟概要所述，除上列爭點外，為兩造所不爭執，並有105年度綜合所得稅結算申報國稅局審核專用申報書、105年度綜合所得稅核定稅額繳款書（已申報核定）、105年度綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅款加徵利息繳款書、綜合所得稅核定通知單105年度申報核定、綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅額加徵利息核定通知書、105年度綜合所得稅核定通知書及繳款書之送達證書、股份買賣合約書、欣國公司之公司基本資料、欣國公司股東持有股份異動查詢表、原處分、復查決定及訴願決定（本院卷第43-85、103-120頁、原處分卷第460、612-614、968-970、1179-1184、1188-1202頁）等件附卷可稽，堪予認定。

(二)本件應適用之法令：

1.行為時所得稅法：

- 01 (1)第2條第1項規定：「凡有中華民國來源所得之個人，應就其
02 中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」
- 03 (2)第14條第1項第1類規定：「個人之綜合所得總額，以其全年
04 下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所
05 獲分配之股利總額……屬之。公司股東所獲分配之股利總
06 額……，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅
07 額之合計數計算之；……。」
- 08 (3)第14條之3規定：「個人與國內外其他個人或營利事業、
09 ……相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，
10 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
11 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
12 准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」
- 13 (4)第15條第1項前段規定：「自中華民國103年1月1日起，納稅
14 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
15 之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，除納稅義務人
16 與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額
17 外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。」
- 18 (5)第66條之8（已於107年2月7日刪除）規定：「個人或營利事
19 業與國內外其他個人或營利事業、……相互間，如有藉股權
20 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
21 稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之應納稅
22 額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際應分配或應獲
23 配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整。」
- 24 (6)第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、
25 決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏
26 報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。納稅義務
27 人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵
28 機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定
29 補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。」
- 30 2.110年12月17日廢止之稅捐稽徵法第12條之1規定：「（第1
31 項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精

01 神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅
02 之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之
03 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
04 利益之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅義務人基於獲得
05 租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，規避租稅
06 構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租
07 稅規避。（第4項）前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要
08 件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第
09 5項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因
10 前項規定而免除。（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅義務人
11 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
12 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
13 以調整。（第7項）納稅義務人得在從事特定交易行為前，
14 提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機
15 關應於6個月內答覆。」其廢止之立法理由「一、本條刪
16 除。二、考量本條規範事項，於納稅者權利保護法第7條已
17 有相關規定，為避免重複，爰刪除本條。」

18 3.106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條規定：「（第
19 1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之
20 精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課
21 稅之公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅
22 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
23 濟利益之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅者基於獲得租
24 稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交
25 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
26 效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益
27 相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。
28 （第4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實
29 之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）
30 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
31 免除。（第6項）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。（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8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為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定稅捐者，不在此限。（第9項）……。（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。」

4.納稅者權利保護法施行細則第5條第1項第1款規定：「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。」

(三)另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，乃為租稅規避，行為時稅捐稽徵法第12條之1第3項規定甚明。稅捐規避構成要件中，有關「獲得租稅利益」之主觀意思，與「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」之客觀行為，以及「達成與交易常規相當經濟效果」之規避結果判斷，莫不取向於個案事實之具體時空背景，綜合判斷規避之意圖、行為與結果是否存在（參照最高行政法院110年度上字第58號判決意旨）。而所得稅法於實施兩稅合一制度時，即就自然人股東藉由控制關係將原屬個人基於股東權所得享有之盈餘隱藏於可控制個體之行為，於未分配盈餘之課稅章節增訂所得稅法

第66條之8予以規範，嗣後基於法律規範體系考量，另增訂同法第14條之3，做為防杜隱藏盈餘行為規避個人綜合所得稅負之規定，除規範「應納稅額、股利盈餘所得、可扣抵稅額」等股權項目調整外，尚包括「其他按實際交易事實依法予以調整之項目」，此參所得稅法於101年增訂之第14條之3，其立法理由：「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，按實際交易事實調整相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其構成短漏報所得額或稅額者，並依第110條規定處罰，以維租稅公平。」及107年2月7日刪除第66條之8，其刪除的理由：「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。」即可明。本件行為時我國實施兩稅合一設算扣抵制度（107年1月1日起廢除，改採股利所得課稅新制），個人股東獲配被投資公司所分配之股利，係屬營利所得之所得類別，依規定應併入綜合所得總額計徵綜合所得稅；若為公司組織之營利事業股東，因投資於國內其他營利事業（被投資公司），所獲配之股利淨額係不計入所得額課稅，其可扣抵稅額應依規定計入公司之股東可扣抵稅額帳戶餘額，所得稅法第14條第1項第1類、第42條分別規定甚明。另行為時所得稅法第66條之8立法理由說明：「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。」足認所得稅法第14條之3、第66條之8規定在於防杜納稅者，藉股權之形式移轉，如將屬個人股東應稅之營利所得，變成屬公司組織營利事業免稅之投資收益，規避綜合所得稅之課徵，故以經濟觀察為準據，明定稽徵機關報經財政部核准，依查得資料，按實際應獲配之股利、可扣抵稅額予以調整，乃係租稅規避之個別防杜條款，用以避免濫用私法所賦予契約自由原則，實質上達到規避租稅之行為。

(四)綜上開規定及說明可知，有關租稅規避行為之防杜，立法上除有上開納稅者權利保護法第7條第1、2項有關一般防杜條款（廢止前之稅捐稽徵法第12條之1第1、2項同此規範意旨）之立法外，個別稅法針對已類型化之租稅規避行為，亦訂定特別防杜條款以為規範。前揭所得稅法第14條之3及於107年2月7日刪除之所得稅法第66條之8規定，均屬就「股東隱藏盈餘分配」租稅規避類型之具體防杜規範，基於特別法優於普通法之原則，有關納稅者租稅規避之認定，自應優先適用已具體化之類型規定。本件原告之母蘇麗智所涉及所得稅租稅規避案件之行為時為105年間，斯時所得稅法第14條之3已經公布施行，同法第66條之8及稅捐稽徵法第12條之1規定亦未刪除，雖納稅者權利保護法尚未實施，但就上開行為態樣而言法律並非未加以規範，稅捐稽徵機關有關法律之適用，援引所得稅法第14條之3、第66條之8等特別規定原為已足，但其於作成處分時併引用納稅者權利保護法第7條之一般防杜條款，無非在強化其等就租稅規避行為調整課稅之論述。且納稅義務人經認定租稅規避，稅捐稽徵機關依據納稅者權利保護法第7條第6項調整課稅，與行為時稅捐稽徵法第12條之1第6項（規定內容：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）亦無不同。再觀諸納稅者權利保護法第7條第1項至第3項規定立法理由：「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，於納稅者權利保護法第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。」可知納稅者權利保護法僅係重申租稅規避之定義及實質課稅原則為租稅法上重要原則。基此，納稅義務人從事租稅規避行為，稅捐稽徵機關依實質課稅原則進行調整補稅之規範，於納稅者權利保護法施行前，即已於稅捐稽徵法第12條之1定有明文，故納稅者權利保護法第7條之訂定有關實質課稅及租稅規避責任之規定，並未變動既有之法律規範，自不生法律溯及既往問題。是原告主張「被告依據106年12月28日實行之納稅者權利保護法核定處分105年度股權交易轉讓事件，違反法律不溯及既往原則及信賴保護原則」云云，即有所誤會，委非可採。

(五)系爭股份移轉該當藉股權之移轉不當規避105年度個人綜合所得稅之稅捐規避，理由說明如下：

- 1.欣國公司基本資料及股東組成：欣國公司於66年12月9日經核准設立，主要從事運動用品製造及買賣業，前負責人為蘇明哲（為家族長男，有3位胞弟及3位胞妹），因蘇明哲104年12月間過世，105年1月7日欣國公司變更負責人為劉芙美（蘇明哲之配偶）；欣國公司104年12月31日時發行股份總數435,000股，全體股東人數共計18人：有蘇明哲及其3位胞弟（4人均已歿）之各配偶及其等子女合計13人（下稱劉芙美等13人），持有股份合計382,463股，持股比率合計87.92%；另有蘇明哲之3位胞妹蘇美智（已歿）之子女3人及蘇

01 佐智、蘇麗智合計5人（下稱蘇麗智等5人），持有股份合計
02 52,537股，持股比率合計12.08%，全體股東18人間均為四
03 親等內血親或姻親關係，核其股東組成結構屬一家族企業，
04 有欣國公司變更登記表（原處分卷1第447-450頁）、公司基
05 本資料（原處分卷1第456-458頁）、18位股東關係表（原處
06 分卷1第1026頁）、104年12月12日股東名簿（原處分卷1第5
07 90頁）、104至109年度股東持股明細表（原處分卷1第1042
08 頁）附卷可稽。

09 2.欣國公司財務狀況：欣國公司截至103年12月31日時，股東
10 權益總額81,099,637元，其數額組成主要為股本43,500,000
11 元（原處分卷1第450頁），累積虧損達-59,997,893元（虧
12 損已超過實收資本額），惟有未實現（土地）重估增值96,9
13 70,580元，始致股東權益總額能回至81,099,637元，有欣國
14 公司103年12月31日資產負債表在卷可稽（原處分卷1第544
15 頁）。據上資料顯示欣國公司本業係處虧損狀況，上揭股東
16 權益總額主要來自土地重估未實現增值，公司帳上固定資產
17 土地存有隱含之高額增值利益，欣國公司為一家族企業，18
18 位股東對此公司財務狀況，理應知之甚詳。欣國公司於104
19 年3月24日由時負責人蘇明哲代表簽約出售○○市○○區○
20 ○段54、54-1地號土地及建物2筆，成交總價618,740,200元
21 （嗣增補條款更改為616,737,000元），致欣國公司104年度
22 獲出售上揭土地及建物562,541,460元之鉅額出售資產增
23 益，產生稅後純益562,851,557元之盈餘，另有土地買賣合
24 約書及增補條款（原處分卷1第388-392頁）、104年度損益
25 及稅額計算表（原處分卷1第539頁）、104年12月31日資產
26 負債表（原處分卷1第538頁）在卷可稽。以上財務狀況於10
27 4年12月31日會計年度終了時為欣國公司可得確認之事，欣
28 國公司為一家族企業，18位股東於104年12月31日即對欣國
29 公司104年度高額可分配盈餘必須於105年處理（不分配則公
30 司加徵10%營利事業所得稅，分配則18位股東課徵高額綜合
31 所得稅），亦應有認識。

3.18位股東股票出售及104年度盈餘分配情形：蘇麗智等5人及劉芙美等13人於105年度股東常會召開日前，分別於105年5月10日及16日簽約將其等所持有欣國公司股份52,537股中出售52,513股（剩餘24股）及382,463股中出售381,400股（剩餘1063股）予業舜公司及利山投資有限公司（下稱利山公司），成交總價款57,764,300元（每股1,100元）及463,028,400元（每股約1,210元至1,220元間），並分別自動申報完納證券交易稅173,292元及1,389,082元（成交價款之3%）；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，並訂定分配日為翌日（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；蘇麗智將其所持有欣國公司股份17,512股中出售17,500股（剩餘12股）予業舜公司，成交總價款19,250,000元（每股1,100元），自動申報完納證券交易稅57,750元（成交價款之3%），因剩餘股份12股，105年6月7日僅分配現金股利12,418元、可扣抵稅額129元等情，有蘇麗智等5人股份買賣合約書（原處分卷1第952-970頁）、劉芙美等13人股份買賣合約書（原處分卷1第690-746頁）、證券交易稅一般代徵稅額繳款書（原處分卷1第594-611頁）、欣國公司105年6月6日之股東常會會議記錄（原處分卷1第618-620頁）、105年度營利事業投資人明細及分配盈餘表（原處分卷1第531頁）等件在卷可稽。

4.有關其等股份買賣價款之金流查核：

(1)蘇麗智等5人出售52,513股予業舜公司，成交總價款57,764,300元部分：

01 ①業舜公司給付價款之90%（51,987,870元）資金來源為獲配
02 自欣國公司之現金股利：105年5月10日業舜公司與蘇麗智等
03 5人簽訂股份買賣合約書約定價款給付，成交總價款90%開
04 立1個月期票，尾款10%最遲不得逾訂約後3個月支付，業舜
05 公司順利於盈餘分配前取得股權，105年6月7日業舜公司獲
06 配現金股利54,329,728元存入業舜公司兆豐銀行城中分行活
07 儲帳戶（原處分卷1第46頁），105年6月8日轉帳52,000,000
08 元至業舜公司兆豐銀行城中分行支存帳戶（原處分卷1第36
09 頁），同年月13日自該公司兆豐城中支存帳戶支付蘇麗智等
10 5人兌領應付款項51,987,870元，有欣國公司兆豐國際商業
11 銀行府城分行支票存款帳戶（原處分卷1第217頁）、業舜公
12 司兆豐商業銀行城中分行活期存款（原處分卷1第46頁）與
13 支票存款（原處分卷1第36頁）等帳戶可資比對。

14 ②業舜公司給付尾款10%（5,776,430元）資金來源為低價出
15 售股份取得之價款：業舜公司於105年5月10日與蘇麗智等5
16 人簽訂系爭股份買賣契約前，於同年3月28日與訴外人王文
17 祝簽訂股份收購服務契約書（原處分卷1第836-838頁），雙
18 方約定王文祝委任業舜公司以每股1,100元向欣國公司股東
19 收購股份，並由王文祝提供收購資金，王文祝或王文祝指定
20 公司應以每股1,150元受讓業舜公司所有已收購欣國公司之
21 股份，王文祝支付業舜公司股款應先扣除業已提供之收購資
22 金。惟如前述，無提供收購資金，業舜公司給付價款之9
23 0%（51,987,870元）資金來源為獲配自欣國公司之現金股
24 利。嗣雙方於同年8月1日簽訂增補條款（原處分卷1第834
25 頁），將王文祝原應以每股1,150元受讓業舜公司所有已收
26 購欣國公司之股份，支付股款應先扣除業已提供之收購資金
27 之約定，修改為王文祝設立之三才公司應以每股116元購買
28 業舜公司收購欣國公司之股份共52,513股。業舜公司乃依修
29 改後之條款，以每股116元出售系爭股份予王文祝於同年7月
30 18日甫設立（原處分卷1第790頁）之三才公司，買賣總價6,
31 091,508元。業舜公司於105年8月8日收取出售系爭股份價

款，同年月9日自該公司兆豐城中活存帳戶匯款支付蘇麗智等5人餘款5,776,430元（原處分卷1第45頁）。以上事實有股份收購服務契約書（原處分卷1第836-838頁）、增補條款（原處分卷1第834頁）、業舜公司兆豐商業銀行城中分行活期存款（原處分卷1第45頁）、三才公司國泰世華銀行帳戶（原處分卷1第21-22頁）等資料可稽。另依三才公司110年2月8日說明書（原處分卷1第841頁至第842頁），其購買欣國公司股份之價金，係向股東王文祝借入，惟查三才公司還款予股東之資金來源，為106至108年間，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方式，並非出自三才公司營業活動所獲致之收益，此部分事實亦有三才公司分類帳、三才公司國泰世華銀行帳戶可資比對（原處分卷1第820、821-1、21-22頁）。

(2)劉芙美等13人出售381,400股予利山公司，成交總價款463,028,400元部分：

①給付簽約款31,650,000元（源自實收股本及劉芙美、蘇翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款）：利山公司實收資本額1,000萬元存於其兆豐信義活存帳戶（原處分卷1第684-685、687頁），105年5月11日、16日間利山公司股東劉芙美（大房）、蘇翁麗子（2房）、吳玲芳（3房）、蘇豪霖（4房）匯入利山公司之兆豐信義活存帳戶1,500萬元、500萬元、500萬元、500萬元，合計3,000萬元，隨即於同年月13日至16日間自利山公司之兆豐信義活存帳戶轉匯共計31,650,000元以支付劉芙美13人股權買賣簽約款，有利山公司兆豐銀行信義分行活存帳戶（原處分卷1第127-128頁）可稽。

②給付尾款431,378,400元（源自欣國公司發放現金股利及劉芙美、蘇翁麗子、吳玲芳、蘇豪霖等4人存入款）：利山公司於105年6月7日自其兆豐信義活存帳戶轉匯600萬元存入其兆豐信義支存帳戶；欣國公司於同日發放現金股利394,692,541元存入利山公司之兆豐信義支存帳戶；同年6月13日、15日及16日股東劉芙美（大房）、蘇翁麗子（2房）、吳玲芳

(3房)及蘇豪霖(4房)分別存入1,000萬元、700萬元、700萬元及700萬元，共計3,100萬元至利山公司之兆豐信義支存帳戶，而於同年6月13日至21日自該利山公司之兆豐信義支存帳戶兌付劉芙美13人提兌尾款431,378,400元，有利山公司兆豐銀行信義分行支存帳戶(原處分卷1第106頁)可稽。

5.系爭股權獲配自欣國公司之營利所得與胡立三會計師、業舜公司、利山公司、三才公司之關係：查欣國公司於105年6月6日召開股東常會，決議承認欣國公司104年度決算表冊，及決算後盈餘提繳營利事業所得稅，以其餘額提撥10%為法定盈餘公積，其餘分派股東，訂定分配日為105年6月7日等事項，有欣國公司股東常會會議記錄在卷可稽(原處分卷第620頁)，當時會議紀錄人員即為上開聯立會計師事務所負責人胡立三，可見胡立三會計師確實曾參與系爭股權獲配營利所得之相關事宜。而業舜公司係於87年5月間設立，負責人為許正南，經營其他管理顧問服務(原處分卷1第902頁)，而業舜公司負責人許正南受僱於聯立會計師事務所(負責人胡立三)，其唯一股東張綉婧為胡立三外甥女，資本額僅300萬元，亦經被告陳明在卷(本院卷第134頁)，並為原告所不爭之事實。另利山公司於105年4月26日設立(劉芙美等13人出售股份之前1月)，登記負責人為胡立三，股東除有胡立三(持股19%)外，尚有劉芙美等13人中之劉芙美、蘇培菁、蘇培欣(長男代表)、蘇翁麗子(次男代表)、吳玲芳(三男代表)及蘇豪霖(四男代表)等6人持股81%，實收資本額為1,000萬元，此有利山公司稅籍資料查詢表、資本明細及存摺內頁等件可資比對(原處分卷1第668、684-685、687頁)。又三才公司係由胡立三會計師簽證設立登記資本額，並由胡立三會計師代理申請公司登記，於105年7月11日經核准登記設立(劉芙美等13人出售股份2個月後)，實收資本額150萬元，股東1人王文祝(持股100%)擔任負責人，亦有三才公司設立登記表、設立登記申請書、設立登記

資本額查核報告書、稅籍資料查詢表等件在卷可資參佐（原處分卷1第790-798頁）。可見系爭股權獲配欣國公司之營利所得部分，確實與胡立三會計師、業舜公司、利山公司、三才公司有一定之關聯性。

6. 業舜公司、利山公司及三才公司之營業狀況：依業舜公司104年12月31日資產負債表（原處分卷1第890頁），流動資產合計僅115,503元（主要為銀行存款98,994元、其他流動資產16,502元）、累積虧損-2,558,955元、當年度（104年度）虧損-485,574元，105年5月10日簽約當日業舜公司兆豐城中活存及支存帳戶餘額合計僅8,159元（乙證2、3，原處分卷1第36頁至第46頁），業舜公司顯無支付收購蘇麗智等5人股份價款57,764,300元之能力。又該公司申報105年度至109年度營業收入淨額29萬餘元至48萬餘元不等，未僱用員工，幾無營業活動（原處分卷1第865、870、875、881、886頁）。另承前所述，利山公司係於劉芙美等13人出售股份之前一月始設立，除實收資本額為1,000萬元外，尚無營業實績，初設立之利山公司亦應無支付收購劉芙美等13人股份價款463,028,400元之能力。再三才公司105年度至109年度申報營業收入均為0，無營業收入，亦未有薪資費用支出，顯示均無營業活動，亦未僱用任何員工，申報各年度之全年所得額均為虧損，有三才公司稅籍資料查詢表、105-109年度損益籍稅額計算表可資佐證（原處分卷1第765-798頁）。且如前述，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，但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，則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（原處分卷1第820、821-1、21-22頁），是三才公司並非以營業實績表現所獲取之財力購買欣國公司股份，應可確認。
7. 另查，欣國公司於104年3月26日收取出售土地訂金後，於同年4月1日即將部分款項，依蘇明哲與其弟、妹各房之持股比

率，匯款與蘇佐智、蘇麗智、吳國男（吳昭慧、吳怡慧及吳昆益之父）、吳玲芳、蘇明湖、蘇翁麗子及劉芙美（原處分卷1第242-243頁），且原告之母蘇麗智於112年6月12日說明書亦自承其有收受該筆土地訂金分配之款項（原處分卷1第1172-1178頁），可見欣國公司原有意將其出售固定資產土地之利潤分配於股東。另蘇麗智亦於上開說明書表示，其未經營欣國公司，亦未分得股利，有關股份出售對象、價格等，因姊夫吳國男已找專業人士評估計算過，故與蘇佐智、吳昭慧、吳怡慧及吳昆益配合吳國男指示辦理等語，顯見蘇麗智、蘇佐智及吳國男等人於104年間即知悉欣國公司出售房地，並獲有鉅額利益可供分配，且亦自欣國公司取得部分出售土地款，因該出售土地之盈餘分配將產生高額之綜合所得稅，是蘇麗智等5人於欣國公司股東常會決議通過104年度盈餘分配案前，與未僱用員工幾無營業活動，且無支付股份成交價款能力之業舜公司於105年5月10日簽訂股權買賣契約，約定雙方簽署本約股權買賣契約時，由甲方（業舜公司）開立1個月金額17,325,000元期票交付乙方（蘇麗智），尾款1,925,000元待甲方查證乙方保證事項無誤後匯付乙方合作金庫帳戶，乙方應於簽訂本約時交付欣國公司股票17,500股，並於簽約後7日內繳完證券交易稅並將完稅稅單交付甲方辦理股票過戶事宜。再佐以業舜公司以同年6月欣國公司發放之現金股利支付系爭股份交易之價金等情，足證蘇麗智出售系爭股份前業已知悉可自欣國公司獲取股利，雙方並以確定可得之股利作為支付價金之方式，應屬事實。

8. 依前揭有關稅捐規避構成要件的說明，稅捐規避必須具備「獲得租稅利益」之主觀意思，與「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」之客觀行為，以及發生「達成與交易常規相當經濟效果」之規避結果。經查，本件欣國公司於104年間出售固定資產土地產生鉅額利潤，該等股東對於欣國公司分配盈餘予股東，將使股東負擔高額營利所得產生之納稅義務，難謂無可預見。又欣國公司

於105年2月18日簽證換發股票435,000股（原處分卷1第454頁），王文祝隨即於同年3月28日與業舜公司簽訂股數未定之股權收購服務契約，同年5月10日蘇麗智等5人將系爭股份出售予業舜公司，成交總價款57,764,300元，同年6月6日欣國公司股東常會決議通過104年度盈餘分配450,160,607元案，並訂定同年6月7日發放，上開股東蘇麗智等5人之作為及案發時序緊密，具有關聯性，且業舜公司支付價款之資金來源為欣國公司所發放之現金股利及出售系爭股份予三才公司之價款，其一收一付之間並無實質經濟事實，且不合一般交易常規，實難謂具有合理之商業目的或正當理由，且依前開查證結果，業舜公司實為參與系爭股權分配及買賣之相關人員所可操控之公司，透過股權買賣價款給付之法律義務形式，將欣國公司股東原應受分配取得的營利所得，轉變成業舜公司、利山公司受分配股利後，再以支付給股東證券交易價款（所得）名目，規避股東營利所得所應課徵之綜合所得稅，實現獲得上揭租稅利益效果，堪認係濫用契約自由，透過一連串法律行為或事實行為之安排，以取巧、迂迴行為或非常規之法律形式，達成與使用通常法律行為相同之經濟效果，並避免稅捐構成要件的滿足，減輕其稅負。蘇麗智等5人藉由形式移轉欣國公司股份予業舜公司，將應由股東獲配並負擔之高額股利所得，轉換為停徵之證券交易所得，再透過業舜公司高買低賣系爭股份，無應納營利事業所得稅及無未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之操作，顯有「獲得租稅利益」之主觀意思，與「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」之客觀行為，最終發生「達成與交易常規相當經濟效果」之規避結果，基於租稅公平，自應就其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益之歸屬與享有予以課稅。

(六)雖原告主張本件縱有租稅規避情事，亦應由稽徵機關依據所得稅法第14條之3規定報經財政部核准，但據原告所知財政部並未核准稽徵機關就本件予以調整補稅，是被告並未踐行

法定程序，其核稅處分即屬違法云云。然查，行為時所得稅法第14條之3、第66條之8固規定，個人與營利事業相互間，如有藉股權之移轉，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。依稅法上核實課稅原則，此項規定應解釋為行政機關內部自我管控之機制，只要踐行類似報准之程序，即應從寬認定已符合該規定之意旨。此觀110年12月17日廢止之稅捐稽徵法第12條之1第6項及106年12月28日施行之納稅者權利保護法第7條第6項等有關租稅規避之規定，均無「得報經財政部核准」之程序規定亦可得悉。本件欣國公司營業所在地位於○○市○○區，前經稽徵機關財政部南區國稅局以110年6月3日南區國稅審二字第0000000000號函報經財政部：欣國公司股東18人於105年度涉嫌藉股權移轉，不當為自己規避納稅義務，請核准依所得稅法第14條之3第1項規定按實際交易事實予以調整，並依納稅者權利保護法第7條第3項規定加徵滯納金及利息等語（原處分卷1第1384頁）。然經財政部以110年11月24日臺財稅字第0000000000號函表示：本案尚有3點疑義待釐清，請詳為查明並依法辦理（原處分卷1第1386頁），後經高雄高等行政法院以113年4月16日高行津紀孝112訴000365字第0000000000號函，請財政部說明上述回函是否已核准被告依法辦理。經財政部以113年7月2日臺財稅字第0000000000號函復稱：上述財政部110年11月24日函請被告查明釐清逃漏稅捐事實，並未予以核准，後來依據被告調查結果，認定本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，並未適用所得稅法第14條之3規定，本件無須踐行報部程序等語（原處分卷1第1388頁）。上述財政部113年7月2日函所持法律見解，雖未言明是否指「報經財政部核准」屬程序規定，依「程序從輕、實體從舊」之法理，應依新施行納稅者權利保護法第7條規定辦理，而無須踐行報部程序之意，固有疑義。然本件

既經財政部南區國稅局以上述110年6月3日函呈報財政部，復經高雄高等行政法院以113年4月16日函請財政部確認，足見財政部就本件案情已經明瞭，且財政部認定被告對原告予以調整課稅亦無違法，顯然財政部事後亦已同意被告調整課稅的結果，自無以本件欠缺財政部核准撤銷原處分，由被告再報請財政部核准之必要，亦即可認被告於本件租稅規避行為之認定及判斷業已踐行法定程序，不影響原處分之適法性。

(七)準此，系爭股份移轉之安排應該當租稅規避之要件，被告依欣國公司105年6月間發放股利總額459,465,121元（內含可扣抵稅額9,304,514元），按蘇麗智原持股比例4.02575%（原持有股數17,512股/欣國公司發行435,000股）核算蘇麗智實際原應獲配之股利總額18,496,917元（459,465,121元×4.02575%）及所含可扣抵稅額374,576元（9,304,514元×4.02575%），並減除已申報之股利總額12,547元及所含可扣抵稅額129元，依上揭規定，核增營利所得18,484,370元（18,496,917元-12,547元）及所含可扣抵稅額374,447元（374,576元-129元），歸課核定原告105年度綜合所得總額19,645,056元，綜合所得淨額18,836,247元，應補徵稅額6,779,271元（原處分卷1第1196-1198頁，原告105年度綜合所得稅核定通知書），核屬適法，並無違誤。

(八)另被告依納稅者權利保護法第7條第3項、第7項及第10項規定，對原告加徵滯納金1,016,890元及利息303,118元，經復查決定追減利息193元，於法尚無不合：

1.原告雖主張被告欲適用行為後始施行之納稅者權利保護法規定，對原告調整補稅並加徵滯納金及利息，亦必須是「依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰」者，始足當之，被告並未於行政處分明確說明本件究竟屬於何種應裁罰之案件，其加徵滯納金及利息，顯然違法云云。然查，納稅者權利保護法第7條第10項前段規定，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

01 定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所
02 定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用
03 之。其立法理由謂：「……因稅捐規避行為，其性質與延遲
04 繳納相近，故參照稅捐稽徵法第20條之設計，於第3項明定
05 對逾期繳納者加課補徵稅額15%的延滯金，以及比照稅捐稽
06 徵法第38條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。惟若
07 納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事
08 實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機
09 關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰
10 鍰……。」可知，依納稅者權利保護法第7條第10項前段規
11 定，於納稅者權利保護法施行（106年12月28日）前之租稅
12 規避案件，因違反誠實申報之義務，經稅法評價具有裁罰
13 性，必須依各別稅法處罰，惟納稅者權利保護法施行後，稅
14 捐規避行為，除納稅者有於稅捐申報或稅捐稽徵機關調查
15 時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，
16 致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐應予處罰之外，納稅者因租
17 稅規避行為經依實質課稅原則予以補稅之性質與延遲繳納相
18 近，乃設有第7條第3項及第7項之規範，對其追徵滯納金及
19 加計利息。依據卷附資料，蘇麗智105年度藉由移轉股權規
20 避應稅股利所得事件，因違反誠實申報之義務，而有逃漏稅
21 捐之情事，經稅法評價具有裁罰性，本應依所得稅法第110
22 條第1項規定處罰，惟於納稅者權利保護法施行後，並未發
23 現其於本件調查時（本案申報時，納稅者權利保護法尚未施
24 行）有對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資
25 料，乃依納稅者權利保護法第7條第8項規定，不另課予逃漏
26 稅捐之處罰，但應依同條第7項規定，加徵15%的滯納金及
27 按日加計利息，是原告主張被告不應對原告加徵滯納金及利
28 息云云，容有誤解，委難憑採。

29 2.滯納金部分：

30 蘇麗智出售欣國公司股權行為經評價該當租稅規避行為，已
31 如前述，且其於納稅者權利保護法施行後，並無同法第7條

第8項所規定之隱匿或其他不當行為，被告乃依納稅者權利保護法第7條第7項規定，按補徵稅額加徵15%滯納金1,016,890元（計算式：6,779,271元 $\times$ 15%），經核並無不合。

3.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6月1日止，申報及繳納綜合所得稅，是被告按納稅者權利保護法第7條第7項規定，自應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日即106年6月2日起（105年度綜合所得稅結算申報期間適逢端午節調整放假1日，申報截止日順延至106年6月1日），至填發補繳稅款繳納通知書之日即110年12月13日止，按應補繳稅款6,779,271元，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率（106年度至109年度為1.04%、110年度為0.78%），按日加計利息為302,925元【計算式：106年度為41,143元（6,779,271元 $\times$ 1.04% $\times$ 213天/365天）+107年度至109年度計211,512元（6,779,271元 $\times$ 1.04% $\times$ 3年）+110年度為50,270元（6,779,271元 $\times$ 0.78% $\times$ 347天/365天）】，原核定加計利息303,118元，經復查決定追減193元，此有綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅額加徵利息核定通知書（原處分卷1第1193-1194頁）、加計利息起迄畫面（原處分卷1第1190-1192頁）、105年度綜合所得稅租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅款加徵利息繳款書（原處分卷1第1200頁）在卷可稽，核屬適法。

六、綜上所述，被告認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6,779,271元，並依納稅者權利保護法第7條第7項規定，加徵滯納金1,016,890元及利息303,118元，嗣經復查決定追減利息193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，為無理由，應予駁回。

七、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，無一一論述的必要，一併說明。

八、據上論結，本件原告之訴為無理由，判決如主文。

中 華 民 國 114 年 4 月 17 日

審判長法官 劉錫賢

法官 林靜雯

法官 郭書豪

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	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。

01

行政法院認為適當者，亦得為訴訟代理人。

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 4 月 17 日

03

書記官 莊啟明