

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242號

民國114年4月24日辯論終結

原告 蘇佐智
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日台財法字第11313924890號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

- ☐原告之訴駁回。
- ☐訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

☐事實概要：

緣原告之配偶柯文雄（民國110年10月10日歿）105年度綜合所得稅結算申報，列報原告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。經被告依據查得資料，以原告為欣國公司之股東，於105年5月10日將欣國公司股權17,500股，出售予業舜企管顧問股份有限公司（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（下稱納保法）第7條規定，按實質課稅之公平原則，依原告原持股比率4.02575%，調整原告原應獲配股利為18,496,917元及可扣抵稅額374,577元，扣除原申報營利所得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374,448

01 元，歸課核定柯文雄105年度綜合所得總額18,812,416元、綜
02 合所得淨額18,223,917元、補徵應納稅額6,507,514元，並依
03 納保法第7條第7項規定，加徵滯納金976,127元及利息290,412
04 元。原告不服，申請復查，經被告以113年1月10日中區國稅法
05 務字第0000000000號復查決定書（下稱復查決定）獲追減利息
06 185元，其餘復查駁回。原告仍不服，提起訴願，遭決定駁
07 回，遂提起本件行政訴訟。

08 □原告主張及聲明：

09 (一)主張要旨：

10 1.原告出售持有欣國公司股份，符合股份轉讓自由原則，係
11 對於私有財產合法行使權利，股東因轉讓股份發生之證券
12 或財產交易所得及未轉讓股份因分配股利發生之營利所
13 得，依據稅法規定，所得性質與課稅方式並不相同。欣國
14 公司有發行股票，股東轉讓股份依法屬於證券交易所得，
15 但因稅法規定課徵證券交易稅，停徵證券交易所得，並非
16 不用課徵所得稅，欣國公司於91年即已印製股票，並非為
17 了適用停徵證券交易所得稅而臨時印製。參照所得基本稅
18 額條例第12條第1項第3款規定，其立法用意即在於將證券
19 交易所得停徵所得稅部分，納入計算課徵基本稅額，以達
20 成「租稅減免」與「租稅公平」之衡平，並非立法禁止個
21 人出售非上市櫃股票成為租稅規劃工具。原告選擇出售股
22 份係屬租稅規劃，並非租稅規避，只因所得稅法自105年1
23 月1日起停徵證券交易所得稅，且所得基本稅額條例並未
24 即時隨同修法，致使105年度並未將個人未上市櫃股票交
25 易所得恢復納入個人所得基本額課稅。因此原告於105年
26 間轉讓股份，依據當時稅法規定，必須課徵證券交易稅，
27 但停徵證券交易所得稅，且無須納入個人所得基本額課
28 稅，原告及柯文雄均依照相關稅法規定報繳，並無違法情
29 事。

30 2.本件行為時納保法尚未施行，縱有租稅規避情事，亦應由
31 稽徵機關依據所得稅法第14條之3規定報經財政部核准，

01 本件被告若認為原告有租稅規避行為，即應依所得稅法第
02 14條之3第1項規定報經財政部核准後，再依查得資料按實
03 際交易事實依法予以調整補稅，若財政部並未核准被告依
04 所得稅法第14條之3第1項規定調整補稅，則被告並未踐行
05 應有之法定程序，被告之核稅處分違法。

06 3.被告引據106年12月28日實行之納保法條文核定處分105年
07 度股權交易轉讓事件，違反法律不溯及既往原則及信賴保
08 護原則。被告核稅處分縱要適用行為後施行之納保法第7
09 條規定，但本件屬納保法施行前之租稅規避案件，並不符
10 合該條第10項規定要件，故核稅處分違法。

11 (二)聲明：

12 原處分及復查決定不利於原告部分及訴願決定均撤銷。

13 □被告答辯及聲明：

14 (一)答辯要旨：

15 1.營利所得部分：

16 (1)原告出售欣國公司股份，雖未違反股份轉讓自由原則，
17 惟欣國公司為家族控股公司，股東於出售股份前，已知
18 悉欣國公司於104年間出售房地，並獲有鉅額利益可供
19 分配，且股東於同年4月間亦自欣國公司取得部分出售
20 土地款，而該出售土地之盈餘分配將使股東產生高額營
21 利所得之納稅義務，難謂股東無可預見，應具有獲取租
22 稅利益之主觀期待。是蘇麗智5人（含原告）於股東常
23 會決議盈餘分配日（105年6月7日）前，於105年5月10
24 日與業舜公司簽約出售欣國公司股份（下稱系爭股
25 份），成交價款高達57,764,300元，惟蘇麗智5人於簽
26 約當日並未向業舜公司收取任何價款，僅由業舜公司開
27 立1個月期票，待業舜公司於同年6月7日獲配欣國公司
28 股利後，始以取得之現金股利支付90%之股份成交價
29 款，以業舜公司105至109年度營業收入淨額僅29萬餘元
30 至48萬餘元不等，未僱用員工，幾無營業活動，帳上顯
31 無適足承購欣國公司股份資力，足以認定蘇麗智5人於

01 出售欣國公司股份時，即與業舜公司雙方確認以確定可
02 得之股利為支付價金之方式，應可認其係藉買賣股份之
03 外觀形式，規避應負擔之稅捐，係納稅義務人基於獲得
04 租稅利益，為使其將違背稅法之立法目的，濫用法律形
05 式，規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當
06 之經濟效果，為租稅規避。又業舜公司無適足承購系爭
07 股份之資力，其給付價款90%之資金源自欣國公司即將
08 發放之現金股利，餘款10%資金源自該公司於同年出售
09 系爭股份予三才有限公司（下稱三才公司）之價款，以
10 此製造業舜公司有支付鉅額股款能力之假象，又業舜公
11 司高買低賣系爭股份，產生鉅額證券交易損失，使其無
12 應納營利事業所得稅及未分配盈餘加徵10%營利事業所
13 得稅之租稅負擔，此難謂為常態形式之商業行為。是被
14 告依納保法第7條第3項及第6項規定，按實質課稅原
15 則，將欣國公司105年6月間發放股利總額459,465,121
16 元及可扣抵稅額9,304,514元，按原告原持股比率核算
17 調整其原應獲配之股利為18,496,917元及可扣抵稅額37
18 4,577元，扣除原申報股利總額12,547元及可扣抵稅額1
19 29元，核增營利所得18,484,370元及可扣抵稅額374,44
20 8元，實屬有據。

21 (2)又財政部南區國稅局於110年6月3日以南區國稅審二字
22 第1100003908號函（下稱財政部南區國稅局110年6月3
23 日函）請財政部核准本件依所得稅法第14條之3第1項規
24 定調整，並依納保法第7條第3項規定加徵滯納金及利息，
25 經財政部以110年11月24日台財稅字第11016009110
26 號函（下稱財政部110年11月24日函）復，本件尚有疑
27 義待釐清，應查明並依法辦理；復經高雄高等行政法院
28 函請財政部說明本件是否已核准財政部南區國稅局依法
29 辦理，財政部以113年7月2日台財稅字第11300038960號
30 函（下稱財政部113年7月2日函）復稱：上述財政部110
31 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，並依納保法第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，是本件既經高雄高等行政法院函請財政部確認，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。

2. 租稅規避案件加徵滯納金及利息部分：

依納保法第7條第10項前段規定，於納保法施行（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，惟納保法施行後，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。原告105年度藉由移轉股權規避應稅股利所得，是復查決定按租稅規避之補徵稅額6,507,514元加徵15%滯納金976,127元及按日加計利息290,227元，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。

(二) 聲明：

原告之訴駁回。

□ 爭點：

(一) 原告出售欣國公司股份行為，是否該當租稅規避？

(二) 被告依納保法核定原告應補徵稅額，並加徵滯納金及利息，有無違誤？

□ 本院的判斷：

(一) 事實概要記載之事實，有柯文雄105年度綜合所得稅結算申報書（見原處分卷1第570-573頁）、柯文雄105年度綜合所得稅核定通知書（見原處分卷1第568-569頁）、105年度綜

01 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核
02 定通知書（見原處分卷1第586-587頁）、105年度證券交易
03 稅一般代徵稅額繳款書（見原處分卷1第461頁）、原告股份
04 買賣合約書（見原處分卷1第249-250頁）、復查決定（見本
05 院卷第129-146頁）、訴願決定（見本院卷第43-86頁）等證
06 據可以證明。

07 (二)原告出售欣國公司股份行為，該當租稅規避，被告依納保法
08 核定原告應補徵稅額，並加徵滯納金及利息，核無違誤：

09 1.應適用的法令：

10 (1)行為時所得稅法第2條第1項規定：「凡有中華民國來源
11 所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規
12 定，課徵綜合所得稅。」第14條第1項第1類規定：「個
13 人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算
14 之：第1類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總
15 額……屬之。公司股東所獲分配之股利總額……，應按
16 股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計
17 數計算之；……。」第14條之3（101年8月8日增訂，10
18 2年1月1日施行）規定：「個人與國內外其他個人或營
19 利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，
20 如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他
21 人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算
22 相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核
23 准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」第
24 15條第1項前段規定：「自中華民國103年1月1日起，納
25 稅義務人、配偶及合於第17條規定得申報減除扶養親屬
26 免稅額之受扶養親屬，有第14條第1項各類所得者，除
27 納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申
28 報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅
29 額。」第71條規定：「納稅義務人應於每年5月1日起至
30 5月31日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報
31 其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之

項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但依法不併計課稅之所得之扣繳稅款，及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。」第110條第1項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、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報或短報情事者，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰。」

(2) (86年12月30日增訂，107年2月7日廢止) 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。」

(3) (105年12月28日公布，自公布後1年施行) 納保法第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，優先適用本法之規定。」第7條規定：「(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。(第4項) 前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認

01 定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）
02 納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規
03 定而免除。（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及交易
04 之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納
05 稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調
06 整。（第7項）第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之15
07 計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，
08 至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各
09 年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加
10 計利息，一併徵收。（第8項）第3項情形，主管機關不
11 得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，
12 對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，
13 致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。（第9
14 項）納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文
15 件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於6個
16 月內答覆。（第10項）本法施行前之租稅規避案件，依
17 各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及
18 第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得
19 超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情
20 形者，不適用之。」

21 (4)納保法施行細則第5條第1項第1款、第3項規定：「（第
22 1項）本法第7條第7項加計利息之規定，指按應補繳稅
23 款加計利息，不包括本法或其他稅法加徵之滯納金；所
24 稱原應繳納期限屆滿之次日，依下列規定：一、依法應
25 由納稅者申報並自行繳納之稅捐，為規定申報期間屆滿
26 日之翌日。……（第3項）依本法第7條第3項加徵之滯
27 納金及利息，除本法或本細則另有規定者外，準用稅捐
28 稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定。」

29 (5)110年12月17日廢止之稅捐稽徵法第12條之1規定：
30 「（第1項）涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅
31 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4項）前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第5項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。（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。（第7項）納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於6個月內答覆。」其廢止之立法理由：「一、本條刪除。二、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，爰刪除本條。」

2.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，其雖主張該行為符合股份轉讓自由原則，係對於私有財產合法行使權利，係屬租稅規劃，並非租稅規避云云。然查：

(1)按財政部98年7月7日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部98年7月7日函釋）：「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

01 權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違反交易
02 常規，屬虛偽之交易行為：1.全部或大部分價款並未收
03 付者。2.安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付
04 價款者。3.股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）
05 未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出
06 售股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款
07 者。4.由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資
08 金復回流至提供者帳戶者。5.其他僅具支付形式，實質
09 上未收付價款者。(二)相關股權交易構成要件特性：1.移
10 轉標的股權公司特質：(1)經營有成擁有鉅額盈餘、出售
11 房地等獲取鉅額利益或獲配被投資公司鉅額股利者。
12 ……2.股權買賣雙方關係：股權出賣人對承買公司有控
13 制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上具有重
14 大影響力者。3.股權承買公司背景：(1)屬經營不善有鉅
15 額虧損或於系爭股權交易前新設者。(2)負責人或股東為
16 股權交易當事人或當事人之近親者。(3)資本額小，與購
17 入股權成交價額顯不相當者。(4)幾無其他營業活動者。
18 4.股權移轉時機：標的股權公司獲取鉅額處分利益後或
19 分配盈餘前之交易行為。5.規避稅負模式：(1)藉由承買
20 公司負擔未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅，規避個
21 人綜合所得稅累進稅率。……(8)其他藉虛偽之形式法律
22 關係之安排，規避稅負者。6.稅負影響：股權移轉後所
23 涉相關年度整體稅負較未轉讓前有減少情形。」上述函
24 釋係財政部基於中央稽徵主管機關職權，為協助下級機
25 關適用法律及認定事實，就所得稅法第66條之8所定
26 「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，及如
27 何認定屬違反交易常規或虛偽交易安排等細節性、技術
28 性事項所為解釋，核與該條文規定意旨及實質課稅原則
29 無違，而得予以援用（最高行政法院105年度判字第645
30 號判決意旨參照）。

01 (2)所得稅法於101年增訂之第14條之3，其立法理由：「鑑
02 於個人課稅所得及應納稅額之計算，與歸屬之所得人、
03 所得類別、申報門檻、盈虧互抵、扣除金額及其他減除
04 項目與稅率等規定相關。為防杜納稅義務人藉前開規定
05 或利用課稅身分轉換，以資金或股權移轉等方式不當為
06 他人或自己規避或減少納稅義務，爰參酌第66條之8，
07 規定稽徵機關得報經財政部核准，按實際交易事實調整
08 相關納稅義務人之所得額及應納稅額；其構成短漏報所
09 得額或稅額者，並依第110條規定處罰，以維租稅公
10 平。」後來所得稅法於107年2月7日刪除第66條之8，其
11 刪除的理由：「配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自10
12 7年1月1日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘
13 個人或營利事業等有藉股權之移轉或其他虛偽之安排，
14 不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，應依第14條
15 之3規定辦理，爰刪除本條。」綜上所得稅法增修情形
16 可知，上述財政部98年函釋就所得稅法第66條之8所定
17 「規避或減少納稅義務」之認定方式與判斷標準，於判
18 斷本件行為時所得稅法第14條之3所稱，如有藉資金、
19 股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避
20 或減少納稅義務者之範圍時，仍有其適用。而本件行為
21 時為105年，當時所得稅法第14條之3已經公布施行、同
22 法第66條之8尚未刪除，納保法則尚未施行，依實體從
23 舊原則，有關所得稅租稅規避案件，自仍有所得稅法第
24 14條之3、第66條之8的適用。納保法施行後，依納保法
25 第7條第6項：「……，得按交易常規或依查得資料依
26 『各稅法』規定予以調整。」，關於所得稅租稅規避事
27 件，亦有所得稅法第14條之3規定的適用，先予敘明。

28 (3)經查，欣國公司為家族控股公司，股東18人即劉芙美
29 （負責人）、蘇培菁、蘇培欣、蘇翁麗子（監察人）、
30 蘇羿蓁、蘇豪偉、蘇宥蓁、吳玲芳（董事）、蘇豪斌、
31 蘇豪欽、陳昭蓉、蘇豪霖（董事）、蘇芳誼（下合稱劉

01 芙美等13人)；原告、蘇麗智、吳昭慧、吳怡慧、吳昆
02 益等人(下合稱原告等5人)(見原處分卷1第517-518
03 頁)。欣國公司104年間因出售土地獲利甚鉅，於105年
04 6月6日股東常會決議分配104年度盈餘(股利淨額)45
05 0,160,607元(股利總額459,465,121元—可扣抵稅額總
06 額9,304,514元)。然原告等5人及劉芙美等13人在欣國
07 公司105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘前分別
08 於同年5月10日及16日將所持有欣國公司股權52,513股
09 (即系爭股份)及381,400股，出售予業舜公司及利山
10 投資有限公司(下稱利山公司)，成交總價款分別為5
11 7,764,300元(每股1,100元)及463,028,400元(每股
12 約1,210元至1,220元間)，同年6月7日業舜公司及利山
13 公司隨即獲配欣國公司股利總額55,467,823元(含可扣
14 抵稅額1,124,641元)及402,860,771元(含可扣抵稅額
15 8,168,229元)。此有欣國公司18位股東關係表(見原
16 處分卷1第517-518頁)、104年3月24日不動產買賣合約
17 書、105年1月28日買賣合約書增補條款(見原處分卷1
18 第355-359頁)、欣國公司103年度及104年度營利事業
19 所得稅結算申報書(見原處分卷1第417-427頁)、兆豐
20 國際商業銀行(下稱兆豐銀行)總管理處信託部105年2
21 月17日有價證券簽證及註銷申請書(見原處分卷1第333
22 -334頁)、股份買賣合約書(見原處分卷1第259-27頁
23 至259-83頁、第230-255頁)、105年度證券交易稅一般
24 代徵稅額繳款書(見原處分卷1第455-474頁)、欣國公
25 司股東持有股份異動查詢表(見原處分卷1第475-478
26 頁)、欣國公司105年6月6日股東常會會議紀錄(紀
27 錄：胡立三，見原處分卷1第343-344頁)、欣國公司10
28 4年度盈餘分配表(見原處分卷1第342頁)、欣國公司
29 兆豐銀行府城分行支票存款帳戶資料(見原處分卷1第2
30 60-323頁)、業舜公司兆豐銀行城中分行新臺幣活期存
31 款帳戶資料與支票存款帳戶(下稱兆豐城中活存及支存

01 帳戶) 資料(見原處分卷1第149-158、147-148頁)、
02 利山公司兆豐銀行信義分行新臺幣活期存款帳戶資料與
03 支票存款帳戶資料(見原處分卷1第259-1至259-26頁)
04 等在卷可稽。可知欣國公司為家族控股公司,股東於出
05 售股份前,已知悉欣國公司獲有鉅額處分土地利益可得
06 分配,且因欣國公司為一家族企業,18位股東於104年1
07 2月31日即對欣國公司104年度高額可分配盈餘必須於10
08 5年處理(不分配則公司加徵10%營利事業所得稅,分
09 配則18位股東課徵高額綜合所得稅),亦應有認識。

10 (4)又查,業舜公司於105年5月10日與原告等5人簽訂系爭
11 股份買賣契約前,於同年3月28日與王文祝簽訂股份收
12 購服務契約書,雙方約定王文祝委任業舜公司以每股1,
13 100元向欣國公司股東收購股份,並由王文祝提供收購
14 資金,王文祝或王文祝指定公司應以每股1,150元受讓
15 業舜公司所有已收購欣國公司之股份(見原處分卷1第7
16 9-81、230-255頁)。嗣雙方於同年8月1日簽訂增補條
17 款(見原處分卷1第79頁),業舜公司乃依修改後之條
18 款,以每股116元出售系爭股份予王文祝於同年7月18日
19 甫設立之三才公司,買賣總價6,091,508元。業舜公司
20 於105年8月8日收取出售系爭股份價款,同年9月9日自該
21 公司兆豐銀行城中分行新臺幣活期存款帳戶匯款支付原
22 告等5人餘款5,776,430元(見原處分卷1第157頁)。

23 ①經查,三才公司係105年7月5日向臺北市政府申請設
24 立登記(同月18日設立),實收資本額150萬元,負
25 責人王文祝(持股100%),胡立三為該公司設立登
26 記代理人,公司設立登記相關聯絡人為許正南,設立
27 登記資本額查核報告由胡立三查核簽證(見外放卷第
28 57-61頁)。王文祝另為三顧股份有限公司(下稱三
29 顧公司,負責人胡立三)獨立董事(見外放卷第103-
30 107頁),且其與配偶張美莎亦為先進國際生技股份
31 有限公司(下稱先進公司,負責人吳國男為欣國公司

01 股東吳昭慧、吳怡慧、吳昆益之父親) 104年度及105
02 年度股東(見外放卷第69-73頁、原處分卷1第518
03 頁);王文祝與張美莎101至107年度均有從先進公司
04 獲取所得,王文祝106至108年度開始自三顧公司獲取
05 收入(見外放卷第75-91、109-112頁),是三才公司
06 負責人王文祝與先進公司負責人吳國男間有職務隸屬
07 及股東關係,與三顧公司及聯立會計師事務所負責人
08 胡立三間亦有職務關係,胡立三及先進公司對三才公
09 司有一定之實質影響力或控制力。而業舜公司係於87
10 年5月間設立,負責人為胡曉梅,98年1月5日變更為
11 張綉婧,而張綉婧為胡曉梅女兒,胡曉梅為胡立三姐
12 姐(見外放卷第19、21、53、55頁),100年7月18日
13 變更為許正南(本件行為時負責人),其同時受僱於
14 聯立會計師事務所(見外放卷第25、35頁);胡立三
15 為執業會計師,同時為聯立會計師事務所及三顧公司
16 負責人(見外放卷第49、51頁),業舜公司104年至1
17 06年唯一股東張綉婧為胡立三外甥女,資本額僅300
18 萬元(見原處分卷1第198-211頁、外放卷第29-33
19 頁),是胡立三對業舜公司亦有一定之實質影響力或
20 控制力。

21 ②且業舜公司、三才公司之資本額與購入系爭股份成交
22 價額顯不相當:

23 經查,三才公司105年度至109年度均無營業活動,亦
24 未僱用員工,各年度申報營業收入0元,本期損益均
25 列報虧損(見原處分卷1第87-124頁);依業舜公司1
26 04年度結算申報,流動資產合計僅115,503元、累積
27 虧損2,558,955元、本期虧損485,574元(見原處分卷
28 1第195頁),105年5月10日簽約當日該公司兆豐城中
29 活存及支存帳戶餘額合計僅8,119元(見原處分卷1第
30 148、158頁),且該公司申報105年度至109年度營業
31 收入淨額29萬餘元至48萬餘元不等,105至109年度均

01 無營業活動，亦未僱用員工，各年度申報營業收入0
02 元，本期損益均虧損，有三才公司稅籍資料查詢表、
03 105-109年度損益及稅額計算表可資佐證（見原處分
04 卷1第168-192頁），且如前述，雖三才公司110年2月
05 8日說明書稱其購買欣國公司股份之價金，係向股東
06 王文祝借入（見原處分卷1第84頁），但比對分類帳
07 及銀行資金往來結果，該還款予股東之資金來源，則
08 為事後欣國公司以減資退還股款、發放現金股利或欣
09 國公司匯入款帳列其他應付款等款項，並非出自三才
10 公司營業活動所獲致之收益。依三才公司110年2月8
11 日說明支付價款資金係向股東借入，且依王文祝之財
12 產及歷年之家戶所得資料觀之（見外放卷第73-101
13 頁），其應難以負擔其委任業舜公司以每股1,100元
14 向原告等5人收購欣國公司股份之資金。是依業舜公
15 司、三才公司股東財產、家戶所得及營業收入與擬購
16 入之股權成交價額57,764,300元，顯不相當，足見業
17 舜公司、三才公司實際上並無購買欣國公司股權之資
18 力。

19 ③又業舜公司、三才公司購買股權之資金由交易關係人
20 提供，並於股權交易完成後，以獲配現金股利回流至
21 提供者帳戶：

22 ①再查，業舜公司給付價款之90%（51,987,870元）
23 資金來源為獲配自欣國公司之現金股利：(1)105年5月
24 10日訂約時未實際支付價款（約定價款給付：90%開
25 立1個月期票，10%最遲不得逾訂約後3個月），全額
26 帳列應付款項（見原處分卷1第231-255頁）。(2)105
27 年6月7日業舜公司獲配股利收取現金54,329,728元存
28 入業舜公司兆豐銀行城中分行活儲帳戶（見原處分卷
29 1第158、292頁），105年6月8日轉帳52,000,000元至
30 業舜公司兆豐銀行城中分行支存帳戶（見原處分卷1
31 第158頁），同年月13日自該公司兆豐銀行城中分行

01 支票存款帳戶支付原告等5人兌領應付款項51,987,87
02 0元（見原處分卷1第148頁）。有股份買賣合約書
03 （見原處分卷1第231-255頁）、欣國公司兆豐銀行府
04 城分行支票存款帳戶資料（見原處分卷1第260-323
05 頁）、業舜公司兆豐城中活存及支存帳戶資料（見原
06 處分卷1第149-158、147-148頁）等帳戶可資比對。

07 ②而業舜公司給付尾款10%（5,776,430元）資金來
08 源為低價出售系爭股份取得之價款：業舜公司於105
09 年5月10日與原告等5人簽訂系爭股份買賣契約前，於
10 同年3月28日與王文祝簽訂股權收購服務契約書（見
11 原處分卷1第80-81頁），雙方約定王文祝委任業舜公
12 司以每股1,100元向欣國公司股東收購股份，並由王
13 文祝提供收購資金，王文祝或王文祝指定公司應以每
14 股1,150元受讓業舜公司所有已收購欣國公司之股
15 份，王文祝支付業舜公司股款應先扣除業已提供之收
16 購資金。惟如前述，無提供收購資金，業舜公司給付
17 價款之90%（51,987,870元）資金來源為獲配自欣國
18 公司之現金股利。嗣雙方於同年8月1日簽訂增補條款
19 （見原處分卷1第79頁），將王文祝原應以每股1,150
20 元受讓業舜公司所有已收購欣國公司之股份，支付股
21 款應先扣除業已提供之收購資金之約定，修改為王文
22 祝設立之三才公司應以每股116元購買業舜公司收購
23 欣國公司之股份共52,513股。業舜公司乃依修改後之
24 條款，以每股116元出售系爭股份予王文祝於同年7月
25 18日甫設立之三才公司（見原處分卷1第134頁），買
26 賣總價6,091,508元（計算式：116×52,513）。業舜
27 公司於105年8月8日收取出售系爭股份價款，同年9
28 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
29 款支付原告等5人餘款5,776,430元（見原處分卷1第1
30 57頁）。另依三才公司110年2月8日說明書（見原處
31 分卷1第82-84頁），其購買欣國公司股份之價金，係

01 向股東王文祝借入，惟查三才公司還款予股東之資金
02 來源，為106至108年間，欣國公司以減資退還股款、
03 發放現金股利或欣國公司匯入款帳列其他應付款等方
04 式，並非出自三才公司營業活動所獲致之收益，業如
05 前述，此部分事實亦有三才公司分類帳（見原處分卷
06 1第63-74頁）、三才公司國泰世華銀行城東分行帳戶
07 （見原處分卷1第60-61頁）可資比對。

08 ④前開卷證資料，業經本院於本院114年3月4日準備程
09 序當庭勘驗（見本院卷第276-281頁），並有股份買
10 賣合約書（見原處分卷1第230-255頁）、股權收購服
11 務契約書及增補條款（見原處分卷1第80-81、79
12 頁）、三才公司公司登記資料（見外放卷第57-61
13 頁）、王文祝與張美莎101年度至108年度綜合所得稅
14 資料（見外放卷第75-101、109-112頁）、三才公司1
15 05年度至109年度營利事業所得稅資料（見原處分卷1
16 第87-124頁）、業舜公司104-109年度營利事業所得
17 稅資料（見原處分卷1第168-197頁）、業舜公司營業
18 稅稅籍資料（見外放卷第17-27頁）、許正南102年度
19 至108年度綜合所得稅資料（見外放卷第35-47頁）、
20 聯立會計師事務所營業人暨扣繳單位稅籍資料（見外
21 放卷第49頁）、三顧公司營業稅稅籍資料（見外放卷
22 第51頁）、被告特定兩人關係資料查詢清單（見外放
23 卷第53-55頁）、業舜公司104年度至106年度營利事
24 業投資人明細及分配盈餘表（見外放卷第29-33
25 頁）、業舜公司兆豐城中活存及支存帳戶（見原處分
26 卷1第147-158頁）、三顧公司股份有限公司變更登記
27 表（見外放卷第103-107頁）、三才公司110年2月8日
28 說明書（見原處分卷1第82-84頁）、欣國公司兆豐銀
29 行府城分行支票存款帳戶資料（見原處分卷1第260-3
30 23頁）、業舜公司兆豐銀行城中分行支票存款帳戶資
31 料（見原處分卷1第147-148頁）、業舜公司分類帳

(見原處分卷1第225頁)、三才公司分類帳(見原處分卷1第63-74頁)、三才公司國泰世華銀行城東分行帳戶(見原處分卷1第60-61頁)、本院114年3月4日準備程序筆錄(見本院卷第275-282頁)在卷可稽,應堪認定。是本件胡立三以其聯立會計師事務所及三顧公司負責人身分,同時對三才公司及其負責人王文祝,及業舜公司及其負責人許正南有一定實質影響力或控制力;先進公司負責人吳國男為欣國公司股東其中3人之父親,因王文祝與其配偶張美莎同時為先進公司股東及於101至107年度自先進公司獲取所得,先進公司一定程度上對三才公司具有相當之實質影響力。而業舜公司及三才公司之資本額與購入欣國公司股權成交價額顯不相當,其等購買股權之資金係由交易關係人提供,並於股權交易完成後以獲配現金股利回流至提供者帳戶,足見業舜公司及三才公司實際上並無購買欣國公司股權之資力,而係取得欣國公司原應分配給原告家族個人股東之股利後,再以支付購買股份價金之名義,將欣國公司股利轉付予原告家族個人股東。

- (5)又查,業舜公司105年5月購入系爭股份帳列以成本衡量之金融資產57,764,300元,獲配現金股利54,343,182元列為投資收益,因適用行為時所得稅法第24條第1項規定不計入所得額課稅規定,是獲配現金股利無應納營利事業所得稅。同年8月間出售系爭股份總價款6,091,508元,減除帳列以成本衡量之金融資產57,764,300元,產生鉅額出售證券交易損失。105年度結算申報列報課稅所得額虧損1,361,061元(見原處分卷1第191頁),無應納營利事業所得稅;當年度未分配盈餘部分亦因蓄意製造投資損失,用以沖銷獲配欣國公司股利54,343,182元,而無未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅之租稅負擔(見原處分卷1第184頁)。此有業舜公司105年度營

01 利事業所得稅結算申報書（見原處分卷1第190-192頁）
02 及105年度未分配盈餘申報書（見原處分卷1第187、184
03 頁）在卷可稽。是業舜公司以高買低賣系爭股份方式，
04 產生鉅額出售證券交易損失，並以此列報課稅所得額虧
05 損，無應納營利事業所得稅，及以投資損失沖銷獲配欣
06 國公司股利部分，而無未分配盈餘加徵10%營利事業所
07 得稅之租稅負擔，更可證明系爭股份交易顯係為原告等
08 5人租稅規避而進行。

09 (6)綜觀前述原告家族股權移轉過程，對照首揭財政部98年
10 7月7日函釋就所得稅法第66條之8虛偽交易規避稅負認
11 定之參考基準，原告家族於欣國公司發放盈餘前，藉由
12 三才公司委託業舜公司，取巧安排欣國公司股權移轉，
13 將原應按累進稅率百分之45（見原處分卷1第507頁）課
14 徵個人綜合所得稅之「營利所得」，轉換為營利事業不
15 計入所得額課稅之「投資收益」，再安排資金實質回流
16 至個人股東名下，不當規避減少欣國公司股東個人綜合
17 所得中之營利所得，符合所得稅法第14條之3、第66條
18 之8有關租稅規避之規定，被告為正確計算相關納稅義
19 務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得
20 資料，按實際交易事實，依法予以調整。是原告主張其
21 行為非屬租稅規避行為，核無足採。其等上開股權移轉
22 之安排，違反交易常規，屬虛偽之交易行為。

23 (7)綜上所述，原告之家族既可掌控欣國公司，原告對於欣
24 國公司股利發放，家族移轉持股之安排應有所知悉，且
25 就本件股權移轉並不具備稅捐考量以外之合理理由，已
26 如前述，是原告利用證券交易停徵所得稅之規定，將其
27 持有之欣國公司股份出售予業舜公司，透過高買低賣系
28 爭股份予三才公司，最終亦取得原應課稅之營利所得，
29 則原告出售欣國公司股份行為符合租稅規避之認定要件
30 無誤。故原告主張其為租稅規劃，非租稅規避行為，核
31 無足採。

01 3.原告出售欣國公司股權核屬租稅規避之安排，被告核定補
02 徵稅額6,507,514元，並無違誤：

03 (1)本件租稅規避行為時為105年5月，當時所得稅法第14條
04 之3已經公布施行、同法第66條之8尚未刪除，納保法則
05 尚未施行，依實體從舊原則，有關租稅規避案件，仍有所
06 得稅法第14條之3、第66條之8的適用，故仍應報經財
07 政部核准始得依法調整：

08 ①行政法規之適用，應依實體從舊、程序從新原則。所
09 謂實體從舊原則，是指在過去已經發生並完結之法律
10 事實，應適用行為時法規或法律事實發生時之法規。
11 而所得稅法第66條之8係鑑於實施兩稅合一制度後，
12 不同身分納稅義務人間，有關稅額扣抵與退還之規定
13 各不相同，易滋生納稅義務人利用股權之暫時性移轉
14 或其他虛偽之安排，不當規避或減少納稅義務之目的
15 而制定。即本條所欲防杜者，屬利用不同身分納稅義
16 務人而不當獲致租稅利益情事，是其規範之情形，原
17 則上會發生形式所得人與實質所得人之歧異，故稅捐
18 稽徵機關為本條規定之調整時，多會含所得主體之調
19 整，因而須為「報經財政部核准」之特別程序，以確
20 保納稅者權益，實現課稅公平及貫徹正當法律程序
21 （所得稅法第14條之3亦有類似的規定）。

22 ②又納保法第7條第10項雖規定：「本法施行前之租稅
23 規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用
24 第3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其
25 處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總
26 額。但有第8項但書情形者，不適用之。」然該條文
27 僅係就納保法施行前租稅規避案件是否應予裁罰及已
28 裁罰者的處罰金額上限所為的規定，該條文所援引納
29 保法第7條第3項規定：「納稅者基於獲得租稅利益，
30 違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易
31 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。」觀其內容僅有定義租稅規避行為及其所生稅法上之法律效果，該條項並無規定應如何就租稅規避行為為調整課稅之細節。參以納保法第7條第6項規定：「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。」而納保法第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，優先適用本法之規定。」其立法理由：「本法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用，爰於本條第2項訂明。」從而租稅規避行為於包含所得主體之調整時，為茲慎重，於所得稅法第14條之3、第66條之8特別明定須為「報經財政部核准」之程序，賦予財政部再予確認及監督之責，是項規定，於本件被告核課稅捐時，亦應予適用，以確保納稅者之權益。

③本件租稅規避行為之調整課稅，不論依實體從舊原則或依納保法第7條第6項規定回歸各稅法即所得稅法第14條之3、第66條之8的規定，均應報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整補稅，始符合納保法的立法精神。

(2)原處分已踐行法定程序，報請財政部同意調整：

原告主張財政部並未核准被告依所得稅法第14條之3第1項規定調整補稅，則被告並未踐行應有之法定程序，被告之核稅處分違法云云。又行為時所得稅法第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

01 交易事實依法予以調整。依稅法上核實課稅原則，此項
02 規定應解釋為行政機關內部自我管控之機制，只要踐行
03 類似報准之程序，即應從寬認定已符合該規定之意旨。
04 此觀110年12月17日廢止之稅捐稽徵法第12條之1第6項
05 及106年12月28日施行之納保法第7條第6項等有關租稅
06 規避之規定，均無「得報經財政部核准」之程序規定亦
07 可得悉。經查，本件（欣國公司同一租稅規避行為案）
08 經財政部南區國稅局以110年6月3日函請財政部核准本
09 件依所得稅法第14條之3第1項規定調整，並依納保法第
10 7條第3項規定加徵滯納金及利息（見原處分卷1第813
11 頁），經財政部以110年11月24日函復，本件尚有疑義
12 待釐清，應查明並依法辦理（見原處分卷1第814-815
13 頁）；復經高雄高等行政法院（欣國公司同一租稅規避
14 行為其他股東案）函請財政部說明是否已核准財政部南
15 區國稅局依法辦理，財政部113年7月2日函復稱：上述
16 財政部110年11月24日函請財政部南區國稅局查明釐清
17 逃漏稅捐事實，並未予以核准，後來依據其調查結果，
18 認定本件係屬租稅規避行為，並依納保法第7條規定辦
19 理，並未適用所得稅法第14條之3規定，本件無須踐行
20 報部程序等語（見原處分卷1第816-817頁）。此有財政
21 部南區國稅局110年6月3日函（見原處分卷1第813
22 頁）、財政部110年11月24日函（見原處分卷1第814-81
23 5頁）及財政部113年7月2日函（見原處分卷1第816-817
24 頁）在卷可稽。然如上所述，財政部113年7月2日函所
25 持法律見解，顯與所得稅法第14條之3、第66條之8規定
26 不合，且與納保法的立法精神有違，惟本件既經財政部
27 南區國稅局以上述110年6月3日函呈報財政部核准，復
28 經高雄高等行政法院以113年4月16日函請財政部確認，
29 財政部已認定財政部南區國稅局對欣國公司同一租稅規
30 避行為其他股東案予以調整課稅亦無違法，足見財政部
31 就本件案情已經明瞭，且財政部認定被告對原告予以調

01 整課稅亦無違法，顯然財政部事後亦已同意被告調整課
02 稅的結果，自無以本件欠缺財政部核准而撤銷原處分，
03 由被告再報請財政部核准之必要。易言之，被告對於原
04 告所為租稅規避行為之認定及本於實質課稅之公平原則
05 加以調整補稅，業已踐行法定程序，不影響原處分之適
06 法性。是原告前揭主張亦無可採。

07 (3)準此，原告出售欣國公司股票之行為核屬租稅規避之安
08 排，已如前述，是被告以原告原持有之欣國公司股權比
09 率百分之4.02575（見原處分卷1第507頁），核算調整
10 其原應獲配之股利為18,496,917元（計算式：股利總額
11 459,465,121元 $\times$ 4.02575%）及可扣抵稅額為374,577元
12 （計算式：9,304,514元 $\times$ 4.02575%）後，依法核增營
13 利所得18,484,370元及可扣抵稅額374,448元（見原處
14 分卷1第569頁，序號6），歸課核定柯文哲105年度綜合
15 所得總額18,812,416元，本次應補徵稅額6,507,514元
16 （見原處分卷1第568-569頁），此有劉芙美等18人105
17 年度原應獲配股利所得及原應補徵綜合所得稅額明細表
18 （見原處分卷1第507頁）、柯文哲105年度綜合所得稅
19 核定通知書（見原處分卷1第568-569頁）在卷可稽，核
20 屬適法，並無違誤。

21 (4)雖原告主張被告引據106年12月28日實行之納保法條文
22 核定處分105年度股權交易轉讓事件，違反法律不溯及
23 既往原則及信賴保護原則云云。惟查，行為時所得稅法
24 第14條之3及第66條之8規定，業已就納稅義務人透過非
25 常規之方式進行「課稅主體」之轉換，藉由投資所得適
26 用稅率高低之不同取得租稅利益之行為，授予稽徵機關
27 得依經濟事實調整補稅之依據；稅務稽徵實務對於實質
28 經濟事實應否課予稅捐，亦早已採取實質課稅之公平原
29 則，並於98年5月13日立法增訂於稅捐稽徵法第12條之
30 1；後來因納保法立法完成，於該法第7條有相同規定，
31 遂於110年12月17日刪除稅捐稽徵法之本條規定，是納

01 保法之制定與實行，僅係將行為時稅捐稽徵法第12條之
02 1有關稅捐規避與實質課稅之適用加以明定，並未變更
03 稅法上納稅義務人之權利義務，原告行為時納保法雖尚
04 未施行，然有關租稅規避之認定仍得於本件中予以適
05 用，無待納保法生效後始得援引。是被告審認原告出售
06 欣國公司股票符合租稅規避之認定標準，按實質課稅之
07 公平原則，予以調整，自無違反法律不溯及既往及信賴
08 保護原則。是原告前開主張，並無理由。

09 4.另被告依納保法第7條第3項、第7項及第10項規定，對原
10 告加徵滯納金976,127元及利息290,412元，經復查決定追
11 減利息185元，於法尚無不合：

12 (1)加徵滯納金部分：

13 按稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務
14 之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫
15 法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，
16 以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原
17 則進行調整補稅。又因稅捐規避行為，其性質與延遲繳
18 納相近，故參照稅捐稽徵法第20條之設計，於納保法第
19 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
20 滯金，以及比照稅捐稽徵法第38條之規定，按延遲天數
21 加計利息，以維公平（納保法第7條立法理由：五、六
22 參照）。另依納保法施行細則第5條第3項規定：「依本
23 法第7條第3項加徵之滯納金及利息，除本法或本細則另
24 有規定者外，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律
25 之規定。」其立法理由：「第3項定明本法第7條第3項
26 加徵之滯納金及利息，準用稅捐稽徵法、關稅法及其他
27 有關法律之規定。按租稅規避加徵滯納金及利息，係以
28 法律創設納稅者租稅負擔，替代過去應裁處罰鍰之法律
29 效果，與各稅法加徵之滯納金及利息性質不同。為避免
30 衍生後續稽徵、行政救濟或強制執行等適用疑義，爰予
31 定明。」故稅捐稽徵法雖於110年12月17日修正第20條

第1項本文：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾3日按滯納數額加徵百分之1滯納金；逾30日仍未繳納者，移送強制執行。」將本文規定滯納金加徵方式，由「每逾2日」加徵百分之1，修正為「每逾3日」加徵百分之1，總加徵率由百分之15降為百分之10。惟因租稅規避行為加徵滯納金部分，納保法第7條第7項已有特別規定，依前揭納保法及其施行細則的規定，自應優先適用納保法第7條第7項的規定（一律加徵15%滯納金），且於納保法施行前的租稅規避行為尚未裁罰者，亦有適用，自無適用稅捐稽徵法第20條第1項本文規定的餘地。查原告出售欣國公司股權行為既經評價該當租稅規避行為，已如前述，且申報或調查時無納保法第7條第8項之未予自動揭露或隱匿申報之重要事項行為，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976,127元（原處分卷1第586-587頁，計算式：應補徵稅額6,507,514元 $\times$ 15%），核無不合。另本件相較於適用行為時所得稅法第110條規定，處以所漏稅額2倍以下之罰鍰，依納保法第7條第7項規定，按補徵稅額加徵百分之15滯納金反而有利於原告，併此敘明。

(2)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（見本院卷第197頁），按補繳稅款6,507,514元，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率（見本院卷第199-200頁），按日加計利息為290,412元（計算式：見原處分

卷1第586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（見原處分卷1第615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即有違誤，本件加計利息應為290,227元【計算式：106年度為39,494元（6,507,514元×1.04%×213天/365天）+107年度為67,678元（6,507,514元×1.04%）+108年度為67,678元（6,507,514元×1.04%）+109年度為67,678元（6,507,514元×1.04%）+110年度為47,699元（6,507,514元×0.78%×343天/365天）】，復查決定遂予以追減185元，核無不合。

(3)綜上所述，被告依納保法第7條第3項、第7項及第10項規定，對原告加徵滯納金976,127元加計利息290,227元，於法尚無不合。原告主張被告核稅處分縱要適用行為後施行之納保法第7條規定，但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，故核稅處分違法云云，為無理由。

(三)綜上所述，原告前開主張均無足採。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6,507,514元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金976,127元及利息290,412元，嗣經復查決定追減利息185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。

(四)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。

□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 5 月 15 日
審判長法官 劉錫賢

法官 郭書豪

法官 林靜雯

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

01

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 5 月 15 日

03

書記官 黃毓臻