

臺北高等行政法院判決

110年度訴字第1162號

111年8月4日辯論終結

原告 李葉雪珠

李菲玲

李汪鏞

江慶生

李維真

吳志毅

李琇絹

李亮箴

郭龍德

李孟芬

李長穎

鄧雅文

李亭毅

李孟珍

李盈村

李岳勳

李後泉

林鶴

李彥德

黃薰慧

李柏儀

廖志勳

李怡蓁

廖仁碩

李苑菁

李德明

姚秋子

柏怡投資股份有限公司

01 上 一 人
02 代 表 人 黃薰慧（董事長）

03 原 告 聯盛投資股份有限公司

04 富全投資股份有限公司

05 富升投資股份有限公司

06 聯昌投資股份有限公司

07 上四人共同
08 代 表 人 鄭淑慎（董事長）

09 共 同
10 訴訟代理人 葉維惇 會計師

11 複代理人 洪銘鴻 會計師

12 被 告 財政部臺北國稅局

13 代 表 人 宋秀玲（局長）住同上
14 訴訟代理人 游秀純
15 林宏興
16 胡德澤

17 上列當事人間證券交易稅事件，原告不服財政部中華民國110年7
18 月28日台財法字第11013909460號訴願決定（案號：第11000098
19 號），提起行政訴訟，本院判決如下：

20 主 文

21 一、原告之訴駁回。

01 二、訴訟費用由原告負擔。

02 事實及理由

03 一、爭訟概要：

04 原告等27名自然人【按：其中廖仁碩及黃薰慧為申請人○○
05 ○之繼承人，於○○○民國109年11月21日死亡後繼受該申
06 請事件；另李維真、李汪鏞、李亮箴、李長穎、李菲玲、李
07 孟芬、李琇絹及李葉雪珠為所得人○○○之法定繼承人，○
08 ○○於綜合所得稅事件復查期間死亡，其股份由其等繼承】
09 及柏怡投資股份有限公司等5位法人（詳如附表一所示）96
10 及97年度綜合所得稅及營利事業所得稅結算申報，經被告認
11 定前揭所得人於96年間，以新成立之國內收購主體即訴外人
12 勇德國際股份有限公司（下稱勇德公司）公開收購上市公司
13 復盛股份有限公司（下稱舊復盛公司）100%股權，係透過股
14 權形式移轉安排而規避稅負，依行為時（下同）所得稅法第
15 66條之8規定，報經財政部核准，依經濟事實所產生之實質
16 經濟利益，按實質課稅原則轉正歸課其營利所得（自然人）
17 及未分配盈餘（法人），並據以補稅及裁處罰鍰，原告不
18 服，循序訴經最高行政法院105年3月31日105年度判字第143
19 號（自然人部分）及105年7月15日105年度判字第364號（法
20 人部分）判決駁回（以上合稱系爭最高行判決）而告確定在
21 案。嗣原告委請安侯建業聯合會計師事務所（下稱安侯事務
22 所）葉維惇會計師於107年8月28日以安建（107）稅（一）005
23 61D號函（下稱107年8月28日函）主張其等已將股權回復原
24 狀，依財政部97年4月30日台財稅字第09700196750號函（下
25 稱97年4月30日函釋）、80年5月27日台財稅第801275079號
26 函釋（下稱80年5月27日函釋）、62年9月7日台財稅字第368
27 55號函釋（下稱62年9月7日函釋）意旨，申請退還96年度因
28 公開收購而移轉股權及105年度因上開補稅處罰案而股權回
29 復致溢繳之證券交易稅（下稱證交稅）新臺幣（除特別標示
30 幣別者外，下同）36,184,288元及29,286,356元，經被告以
31 109年12月30日財北國稅審三字第1090042007號函（下稱原

處分) 否准其等之申請。原告不服，提起訴願，經決定駁回，原告仍未甘服，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.關於96年移轉股權所溢繳之證交稅，原告係依110年12月17日修正公布前（下稱修正前）之稅捐稽徵法第28條第2項規定請求退還；至於辦理105年股權回復原狀所溢繳之證交稅，原告則係依修正前稅捐稽徵法第28條第1項規定請求退還：

(1)依財政部97年4月30日函釋、80年5月27日函釋、62年9月7日函釋意旨，針對納稅義務人利用股權移轉或虛偽交易規避稅負之情形，倘稽徵機關已依所得稅法第66條之8規定，依照交易之經濟實質調整補稅，且納稅義務人業已將股權架構之私法法律形式回復至與其經濟實質一致（即進行股權移轉前之原始狀態），則原利用股權移轉規避稅負之交易應實質認定為自始未發生，故原交易所發生之所得稅、證交稅與證券交易所稅（下稱證所稅）之稅捐債權皆消滅，納稅義務人皆得扣抵或請求退還已納稅款。

(2)原告96年移轉股權之交易既遭被告與系爭最高行判決認定該股權移轉僅具支付形式，實質上為虛偽交易，且業經被告依所得稅法第66條之8規定，按照交易之經濟實質調整補稅，嗣原告亦已依照財政部80年5月27日函釋與97年4月30日函釋之意旨，將形式上之股權架構回復至與其經濟實質一致，是原96年移轉股權之買賣交易應認定為自始未發生。又證券交易稅條例（下稱證交稅條例）第1條第1項規定證交稅之課徵係以買賣有價證券為前提，而96年移轉股權既經認定為虛偽交易，且原告亦已將形式交易外觀回復至交易未發生前之原狀，則該交易自非為證交稅之課徵客體。

(3)再者，原告於105年辦理股權回復原狀時，係將上述虛偽交易之形式外觀回復至與經濟實質相符之原本狀態，該次股權移轉未涉及任何現金對價之給付。又原告於105年辦理回復

01 原狀之股權移轉時，業已向經濟部投資審議委員會（下稱投
02 審會）及科技部新竹科學工業園區管理局（下稱竹科管理
03 局）說明並經核准，被告就此亦不爭執。是以，原告105年
04 辦理回復原狀之股權移轉自非證交稅條例第1條規定之「買
05 賣有價證券」，亦非證交稅之課徵客體。

06 (4)綜上，於原告業依財政部80年5月27日函釋與97年4月30日函
07 釋將股權架構之私法法律形式回復至進行股權移轉前之原始
08 狀態完竣後，此時被告受領原告96年移轉股權所繳納之證交
09 稅，即無法律上之原因，自應依修正前稅捐稽徵法第28條第
10 2項規定，將原告溢繳之證交稅退還。至原告於105年辦理股
11 權回復原狀時，依證交稅條例第1條、財政部80年5月27日函
12 釋與97年4月30日函釋之意旨，本即不負繳納證交稅之義
13 務，故針對原告依照修正前稅捐稽徵法第28條第1項之規定
14 申請退還105年股權回復原狀時所繳納之證交稅，自應准
15 許。

16 2.荷蘭商Cooperatieve Valiant AP0 Global U.A.公司（下稱
17 荷蘭商C公司）、荷蘭商LEE HOLDING B.V.、荷蘭商LEE HOL
18 DING 2 B.V.等3間公司（以下合稱荷蘭3境外公司），已將
19 概括承受舊復盛公司權利義務之復盛股份有限公司（下稱新
20 復盛公司）、復盛精密工業股份有限公司（下稱復盛精密公
21 司）、復盛應用科技股份有限公司（下稱復盛應用公司）
22 （以下合稱新復盛等3間公司）之股票，依原告當初持有舊復
23 盛公司股份之比例回復為原告所有，已然符合財政部80年5
24 月27日函釋與97年4月30日函釋關於股權回復原狀之規定：

25 (1)本件舊復盛公司已因合併、更名、分割，而成為新復盛等3
26 間公司，舊復盛公司之權利義務依企業併購法及公司法之規
27 定，既然已由新復盛等3間公司所承受，則對於原告及荷蘭3
28 境外公司而言，新復盛等3間公司之股票乃舊復盛公司股票
29 之變形，與舊復盛公司股票具有同一性。是以，原告於其移
30 轉股權之安排經稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整補
31 稅後，由荷蘭3境外公司將其因舊復盛公司合併、更名、分

01 割而持有之新復盛等3間公司之股票，按原告持有舊復盛公
02 司股權之比例轉回由原告持有，應屬財政部80年5月27日函
03 釋與97年4月30日函釋所稱之股權回復原狀無疑。

04 (2)本案無論國外導管公司架設之層數或舊復盛公司合併或分割
05 所涉及之公司為何，系爭股權架構之最終投資人（即最終受
06 益人）均為原告，此亦為被告於系爭最高行判決中對渠等最
07 終投資人補稅與處罰之認定。又本件在原告辦理股權回復原
08 狀後，其等以相同持股比例直接持有新復盛等3間公司之股
09 票，其權益價值與持有舊復盛公司時之價值全然一致。況
10 且，倘如被告所述，因舊復盛公司已不存在，且系爭股權歷
11 經合併與分割，從而本案已不可能回復原狀，則按財政部80
12 年5月27日函釋意旨，原告將因股權無法回復原狀，永遠陷
13 於得遭被告裁罰之狀態，且毫無救濟或改正之空間。因此，
14 被告之主張顯不合理。何況，舊復盛公司於99年分割為新復
15 盛等3間公司，純粹係出於正當商業考量，將高爾夫球頭、
16 空氣壓縮機與半導體導線架等3項生產業務分別分割予3間公
17 司，由各公司獨立經營，專責分工以促進生產管理之營運效
18 率，期達成3間公司皆得上市之最終目標。此外，舊復盛公
19 司之合併、更名與分割皆發生於99年間，原告96年股權移轉
20 涉及之綜合所得稅訴訟，當時仍在進行，尚未定讞，原告無
21 法預先知悉其股權移轉將遭認定為虛偽安排，即便知悉，舊
22 復盛公司亦不可能停止基於正當商業理由所進行之合併、更
23 名與分割活動。因此，若因舊復盛公司基於正當商業目的所
24 為之合併、更名與分割，導致原告因無法將股權回復至被告
25 所要求之原狀，而須持續遭被告處以租稅處罰，不僅顯失租
26 稅公平，亦將變相以租稅負擔遏止私法自由形成空間，從而
27 違反租稅中立性原則（即租稅課徵應避免影響私經濟部門之
28 資源配置，亦即以不影響私經濟部門生產者之決策為原
29 則）。

30 3.原告於105年未能以「回復原狀」或「撤回投資」為由，向
31 投審會及竹科管理局辦理股權回復原狀，乃係囿於登記作業

實務之限制，被告未與投資登記相關主管機關溝通，以完善股權回復原狀之配套措施，忽略原告實質上已將其間接持有新復盛等3間公司之架構回復為由原告直接投資該等公司之股權架構，反而藉由本件異動原因非「回復原狀」或「撤回投資」此等形式上理由，認定原告無法適用財政部97年4月30日函釋，其適用法令顯有違誤，自不足採。

(二)聲明：

1.原處分及訴願決定均撤銷。

2.被告應依原告107年8月28日之申請，作成准予退還如附表二所示證交稅之處分。

三、被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1.本件原告並不符合財政部97年4月30日函釋意旨退還證交稅之要件：

依財政部97年4月30日函釋意旨，納稅義務人經稅捐稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整補徵所得稅並處罰後，須股權可回復原狀者，始得於繳清稅捐及罰鍰後，向稽徵機關申請回復原狀，其轉回時始得免徵證交稅。本件原告股權之投資安排在歷經數次合併與分割後，舊復盛公司已不存在，顯已無法自行申請撤回其經依外國人投資條例或華僑回國投資條例核准之投資案，自無將股權回復原狀之可能。又原告96年度之租稅安排，僅96、97年度經被告轉正，至其105年度執行股權轉讓前，98至105年度新復盛等3間公司配發國外法人股東之盈餘皆未轉正歸戶予原告，自亦未符合財政部80年5月27日函釋所稱有關股權回復原狀時所涉及稅捐之處理原則。是以，原告既未經核准回復原狀之申請，並改以股權轉(受)讓方式為「轉讓」之行為，則原告105年度以轉(受)讓方式繳納之證交稅29,286,356元，自無財政部97年4月30日函釋有關免徵證交稅規定之適用。至原96年移轉時繳納之證交稅36,184,288元，亦因不符合前揭財政部80年5月27日

01 函釋及97年4月30日函釋所稱得回復原狀之情形，自亦無財
02 政部97年4月30日函釋所稱得退還稅款規定之適用。

03 2.由系爭最高行判決內容可知，原告係透過股權形式移轉之安
04 排，將舊復盛公司股份移轉予勇德公司，再透過間接持有勇
05 德公司股權，使原應獲配股利所產生之所得稅負，經由勇德
06 公司參與股票除權、除息，達成規避稅負目的，被告機關乃
07 以系爭股權交易價款之收付、股權轉讓時機及股權承買公司
08 背景等節均與財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號
09 函釋規定之情狀相符，本於實質課稅原則，依所得稅法第66
10 條之8規定進行調整歸課。是以，原告基於特定租稅目的規
11 劃之各階段交易行為，因不符合財政部97年4月30日函釋免
12 徵證交稅之規定，本應各自適用相關稅法規定課稅，尚無原
13 告所稱96年度因公開收購所為虛偽安排之股權移轉為無效，
14 應予退還已繳納之證交稅36,184,288元之情事。又原告105
15 年度之股權移轉既不符合財政部80年5月27日函釋及97年4月
16 30日函釋所稱「回復原狀」之規定，則自無得予退還或免徵
17 證交稅規定之適用。從而，被告據以否准原告退稅之申請，
18 自亦未違背相關稅捐法令，核無修正前稅捐稽徵法第28條第
19 1項、第2項規定所稱適用法令錯誤、或認定事實錯誤致有適
20 用法令錯誤之情。準此，原告之主張，均無足採。

21 (二)聲明：原告之訴駁回。

22 四、本件爭點：

23 原告以其等已將96年間轉讓勇德公司之股票，於105年間依
24 持股比例轉回自己名下，股權已經回復原狀為由，分別依修
25 正前稅捐稽徵法第28條第2項、第1項規定，請求被告作成退
26 還原移轉時及轉回時所繳納之證交稅36,184,288元及29,28
27 6,356元之處分，有無理由？

28 五、本院之判斷：

29 (一)前提事實：

30 1.關於本院104年度訴字第443號、104年度訴字第1208號及系
31 爭最高行判決認定之事實部分（原處分卷二第785至849頁、
32 第884至926頁、第950至969頁）：

01 (1)原告柏怡投資股份有限公司、聯盛投資股份有限公司、富全
02 投資股份有限公司、富升投資股份有限公司、聯昌投資股份
03 有限公司等5法人（下稱柏怡公司等5法人）為○○○、李葉
04 雪珠、李菲玲、李汪鏞、江慶生、李維真、吳志毅、李琇
05 琄、李亮箴、郭龍德、李孟芬、李長穎、鄧雅文、李亭毅、
06 李孟珍、李盈村、李岳勳、李後泉、林鶴、李彥德、○○
07 ○、黃薰慧、李柏儀、廖志勳、李怡蓁、李苑菁、李德明、
08 姚秋子等28人（均為○○○家族成員）成立之投資公司。

09 (2)薩摩亞商High Asia Holdings Ltd.（下稱薩摩亞商控股公
10 司）於96年1月3日成立，資本額為1美元，原股東Equity Tr
11 ust (Samoa) Limited於96年5月17日移轉股份予○○○（舊
12 復盛公司負責人），該公司於同日辦理增資，提高資本額至1
13 0,000美元，分為10,000股，○○○復於96年5月25日將部分
14 持股移轉予家族成員及柏怡公司等5法人（以下合稱○○○
15 家族），是薩摩亞商控股公司100%之股份均由○○○家族持
16 有。嗣○○○家族與金融機構協商，為薩摩亞商控股公司辦
17 理過渡性融資，貸得美金346,000,000元；薩摩亞商控股公
18 司取得前述貸款後，即全額轉投資英屬維京群島商First Eu
19 ro Ltd.（下稱BVI公司），再由BVI公司轉投資英屬蓋曼群
20 島商Valiant APO Holdings Ltd.（下稱蓋曼群島商控股公
21 司），取得其51.8%股權。又蓋曼群島商控股公司再設立對
22 之100%持股之英屬蓋曼群島商Valiant APO Investments Lt
23 d.（下稱蓋曼群島商投資公司），並與該子公司各持股50%
24 而設立荷蘭商C公司，故荷蘭商C公司實為蓋曼群島商控股公
25 司100%持股之子公司。再者，荷蘭商C公司另於96年5月4日1
26 00%持股而設立勇德公司，是原告家族透過前述多層次轉投
27 資架構，間接取得荷蘭商C公司及勇德公司51.8%之股權（另
28 48.2%股權由美商橡樹資本管理有限公司透過轉投資層層境
29 外公司所間接持有）。其後，勇德公司收購舊復盛公司，並
30 於97年1月1日與其合併，以勇德公司為存續公司，惟更名為
31 「復盛股份有限公司」（下稱「復盛公司」）。而勇德公司
32 收購○○○家族持有舊復盛公司股份計321,637,759股之資
33 金，形式上雖係由荷蘭商C公司繳足股款，實際上係蓋曼群

01 島商控股公司所匯包含前述過渡性融資貸款在內之資金。據
02 此，被告認○○○家族係透過股權形式移轉之安排，將舊復
03 盛公司股份移轉予勇德公司，再透過間接持有勇德公司股權
04 方式，實際達成股東獲配股利之目的，則勇德公司於該分配
05 股利案所分配股利51.8%之經濟實質歸屬應為○○○家族，
06 乃報經財政部核准依所得稅法第66條之8規定辦理，歸課轉
07 正為其等之營利所得（自然人）及未分配盈餘（法人），分
08 別補徵綜合所得稅及未分配盈餘加徵營利事業所得稅，案經
09 ○○○家族循序提起行政訴訟，分別經本院104年度訴字第4
10 43號（自然人部分）、104年度訴字第1208號（法人部分）
11 判決駁回。原告不服，均提起上訴，惟分經最高行政法院10
12 5年度判字第143號、105年度判字第364號判決上訴駁回而告
13 確定在案。

14 2.上述股權及組織架構又歷經「復盛公司」於99年11月1日分
15 割為新復盛等3間公司，惟新復盛等3家公司仍為荷蘭商C公
16 司100%持股所有；而荷蘭商C公司於101年間進行分割，分別
17 新設荷蘭商Lee Holding BV公司、荷蘭商FS Invest BV公
18 司、荷蘭商Lee Holding 2 BV公司及荷蘭商FS Invest 2 BV
19 公司，新復盛公司由荷蘭商C公司100%持股，復盛精密公司
20 改由Lee Holding BV公司、荷蘭商FS Invest BV公司分別持
21 有51.8%、48.2%之股權，復盛應用公司改由荷蘭商Lee Hold
22 ing 2 BV公司、荷蘭商FS Invest 2 BV公司分別持有51.
23 8%、48.2%之股權；其後，蓋曼群島商控股公司於103年間分
24 割出Valiant AP0 Holdings 2 Ltd.及Valiant AP0 Holding
25 s 3 Ltd.，原告透過BVI公司對蓋曼群島商控股公司、Valia
26 nt AP0 Holdings 2 Ltd.及Valiant AP0 Holdings 3 Ltd.
27 持有51.8%之股權，而間接對新復盛等3間公司持有股權51.
28 8%等情，有安侯事務所105年9月23日安建登字第890號函
29 （本院卷一第417至441頁）及108年9月2日安建（108）稅
30 （一）字第600D號函說明第參點暨架構圖（原處分卷一第561
31 至567頁、第593至599頁）附卷可參，自堪信為真實。

32 3.○○○家族繳清上揭分配股利案所補徵綜合所得稅及未分配
33 盈餘加徵營利事業所得稅及罰鍰後，荷蘭商C公司及荷蘭商L

01 ee Holding 2 BV公司於105年8月31日分別向投審會申請以
02 股權回復方式將股權回復登記為原告持有，經投審會限期補
03 正說明相關事項後，荷蘭商C公司及荷蘭商Lee Holding 2 B
04 V公司最終乃分別以11.08元及32.6元之成交價格將其等持有
05 之新復盛公司股份637,578,759股及復盛應用公司股份61,34
06 6,740股，轉讓予原告承受；而荷蘭商Lee Holding BV公司
07 投資復盛精密公司部分，亦經該公司申請改以18.75元成交
08 價格將其持有之復盛精密公司股份37,218,300股，轉讓予原
09 告承受，並經原告代繳荷蘭3境外公司上開股權移轉應繳納
10 之證交稅在案。嗣原告之代理人葉維惇會計師乃以107年8月
11 28日函主張原告已辦理股權回復原狀，依財政部97年4月30
12 日函釋、80年5月27日函釋及62年9月7日函釋意旨，被告應
13 准予退還96年度移轉股權及105年度股權回復而繳納之證交
14 稅，然經被告審理後以原處分予以否准等情，亦有原告96、
15 97年度所得稅本稅及罰鍰繳款書（原處分卷二第997至1107
16 頁）、安侯事務所107年8月28日函（原處分卷一第181至190
17 頁）、105年8月31日股權轉受讓申請書（本院卷一第391至4
18 09頁、第465至491頁、第527至546頁）、投審會105年9月9
19 日經審一字第210040、210030號函（本院卷一第413至415
20 頁、第549至551頁）、投審會105年12月21日經審一字第105
21 00210030號及第10500210040號函（本院卷一第461至463
22 頁、第621至623頁）、安侯事務所105年11月4日安建登字第
23 0940號函及竹科管理局105年11月25日竹投字第1050033290
24 號函（本院卷一第485至525頁）、證交稅繳款書（原處分卷
25 二第1108至1347頁）、原處分（原處分卷一第175至179頁）
26 在卷可考，亦堪信為真正。

27 (二)本件並無財政部97年4月30日、62年9月7日、80年5月27日函
28 釋之適用，亦與稅捐稽徵法第28條第1項、第2項所定適用法
29 令錯誤之要件不符，被告以原處分否准原告申請退回移轉股
30 權繳納之證交稅，並無違誤：

31 1.應適用之法令及說明：

32 (1)修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定：「（第1項）
33 納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自

繳納之日起5年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。（第2項）納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」上開規定嗣於110年12月17日修正公布（下稱修正後），內容為：「（第1項）因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起10年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起15年間不行使而消滅。……（第5項）中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，因修正施行前第1項事由致溢繳稅款，尚未逾5年之申請退還期間者，適用修正施行後之第1項本文規定；因修正施行前第2項事由致溢繳稅款者，應自修正施行之日起15年內申請退還。……」修正後稅捐稽徵法第28條第1項規定僅係將修正前稅捐稽徵法第28條第1項「錯誤可歸責於納稅義務人」及第2項「錯誤可歸責於政府機關」整併於第1項，並延長申請退還期間，其餘意旨並未變更。又本件為課予義務訴訟，其裁判基準時固應以行政法院事實審言詞辯論終結時之事實及法律狀態為準，而稅捐稽徵法第28條既已於110年12月17日修正公布施行，故本件原應適用修正後新法而非修正前之規定，惟本件原告既將請求退還之不同事由分別援引修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項規定，而為不同金額之請求，且因修正後僅係將修正前稅捐稽徵法第28條第1項「錯誤可歸責於納稅義務人」及第2項「錯誤可歸責於政府機關」整併於第1項，故本判決之論述仍援用原告之主張為論駁，先予敘明。

(2)證交稅條例第1條規定：「（第1項）凡買賣有價證券，除各級政府發行之債券外，悉依本條例之規定，徵收證券交易稅。（第2項）前項所稱有價證券，係指各級政府發行之債券，公司發行之股票、公司債及經政府核准得公開募銷之其他有價證券。」第2條規定：「證券交易稅向出賣有價證券人按每次交易成交價格依左列稅率課徵之：一、公司發行之

股票及表明股票權利之證書或憑證徵千分之3。……」是以，證交稅係對買賣有價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務人，按交易成交價格依所定稅率課徵之稅捐。於有價證券買賣契約成立時，因法律規定之稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐構成要件均已合致，而發生證交稅之債務。又證交稅因係就有價證券之交易行為對出賣人課徵之稅捐，是其稅捐負擔能力係表現在交易行為，則於有價證券買賣契約成立即交易行為完成，已足以表彰負擔證交稅之能力（最高行政法院102年度判字第820號判決意旨參照）。

- (3)財政部97年4月30日函釋略以：「……稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整之處理原則如下：……（三）回復原狀之處置：納稅義務人利用股權移轉及虛偽安排，經稽徵機關依法調整補稅處罰，且其股權可回復原狀者，納稅義務人得於繳清稅款及罰鍰後，向稽徵機關申請回復原狀。（四）衍生其他稅捐之處理：……2.回復原狀之稅負（如證券交易稅、贈與稅）：納稅義務人於繳清補徵之稅款及罰鍰，且其股權可回復原狀之情形下，申請將其所有之股票，改回自己名義，其回復原狀之稅捐徵免，得參照本部62年9月7日台財稅第36855號函及80年5月27日台財稅第801275079號函辦理。……。」財政部62年9月7日函釋略以：「綜合所得稅納稅義務人利用他人名義分散所得之案件，經稽徵機關查獲補徵稅款並移罰確定後，如該納稅義務人已繳清補徵之稅款及罰鍰，申請將該項分散他人名義之股票，改回自己名義所有，應准不視為贈與移轉，免徵贈與稅，同時並免徵其證券交易稅及證券交易之所得稅。」財政部80年5月27日函釋略以：「……二、國人利用來自免稅或低稅率地區之國外法人，以經虛偽安排之資金，承購其投資事業原股東之股份或認購原股東放棄之現金增資股份，涉嫌逃漏有關稅捐者，如自行申請撤回原投資案，其股權以回復原狀為原則，即將國外法人目前所擁有之股份，應依原出讓股份予國外法人或放棄增資認股權而轉由國外法人認購之比例，逐一轉回原真實股東名下。如當事人未將股權回復原狀者，有關稅捐問題，仍應依實質課稅原則辦理補稅送罰，直至回復原狀為止。」

01 三、股權回復原狀時所涉及稅捐之處理原則如下：（一）已
02 查案件：……2、當事人如繳清補徵之稅款及罰鍰者，比照
03 分散所得案例，由稽徵機關查明發給證明，憑以辦理轉回手
04 續。3、轉回時免徵證券交易稅、贈與稅及證券交易所得稅，
05 而原移轉時所納之證券交易稅及證券交易所得稅准予扣
06 抵或退還。……。」上開函釋乃財政部基於法定職權，為執
07 行所得稅法第66條之8非常規交易可扣抵稅額規定調整之
08 「規避或減少納稅義務」認定方式、回復原狀及衍生其他稅
09 捐之處理、核課期間之認定暨違章處理等技術性、細節性事
10 項而為釋示，符合前揭所得稅法立法意旨及實質課稅原則及
11 租稅之公平，得予援引適用。

12 (4)個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業等相互間，如
13 有藉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
15 義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按營
16 利事業實際應分配之股利、盈餘或可扣抵稅額，或按納稅義
17 務人實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調
18 整。此稽徵機關所調整者乃營利事業實際應分配之股利、盈
19 餘或可扣抵稅額，或按納稅義務人實際應獲配之股利、盈餘
20 或可扣抵稅額；至納稅義務人所為股權之移轉或其他安排而
21 規避或減少納稅義務之法律行為本身，並不生影響。易言
22 之，納稅義務人利用股權移轉或其他虛偽安排，不當規避或
23 減少納稅義務，稽徵機關依查得之資料，予以調整補稅處
24 罰，該不當規避或減少納稅義務所為股權移轉或虛偽安排法
25 律行為本身，並不因稽徵機關前開調整而生當然回復原狀之
26 法律效果；申言之，上開移轉或虛偽安排之法律行為仍須具
27 有無效、得撤銷、解除或其他相類而有可回復原狀之情形，
28 該納稅義務人始得於繳清調整後應補繳之稅款及罰鍰後，向
29 稽徵機關申請回復原狀，其回復原狀之稅捐徵免，由稽徵機
30 關參照前揭財政部62年9月7日函釋、80年5月27日函釋辦理
31 （最高行政法院100年度判字第2125號判決意旨參照）。

32 2.經查，如前所述，○○○家族係於96年間出售渠等所持有舊
33 復盛公司股權予勇德公司，雖經被告認定○○○家族係透過

股權形式移轉之安排，將舊復盛公司股份移轉予勇德公司，再透過間接持有勇德公司股權方式，實際達成股東獲配股利之目的，乃報經財政部核准依所得稅法第66條之8規定辦理，將勇德公司於該分配股利案所分配股利51.8%之經濟實質歸屬為○○○家族，歸課渠等之營利所得（自然人）及未分配盈餘（法人）。然而，揆諸前開說明，○○○家族於96年間所為股權轉讓之法律行為本身，並不因被告上開調整而當然生無效、得撤銷、解除之法律效果。職是，○○○家族於96年間所為股權轉讓既屬有效之法律行為，依證交稅條例第1條之規定，自應繳交證交稅，則渠等依該等股權交易所繳納之證交稅自無適用法令錯誤（包括事實認定錯誤）之情事，亦與修正前稅捐稽徵法第28條第2項所定適用法令錯誤之要件，顯不相符。況且，稅捐債務係於稅捐要件合致時即已發生，故不論該稅捐債務係由納稅義務人自行報繳或由稅捐稽徵機關作成核課處分者，其認定事實及適用法令之基準時點原則上均應為稅捐要件合致時即所謂「行為時」。是依修正前稅捐稽徵法第28條第2項主張稅捐稽徵機關適用法令錯誤之退稅請求，原則上亦應以行為時作為認定事實及法令適用之基準時點（最高行政法院109年度上字第1096號判決意旨參照）。而證交稅是對有價證券之買賣所徵收，故原則上應認於交易行為時（即買賣契約成立時）為證交稅之稅捐要件合致時，作為認定事實及法令適用之基準時點。職是，○○○家族於105年間將股權轉回自行直接持有之事實，在渠等於96年間轉讓舊復盛公司股份時，並不存在，自不得以該發生在後之事實，而認○○○家族原移轉時所繳納之證交稅36,184,288元，當時有適用法令錯誤（包括事實認定錯誤）情事，故與稅捐稽徵法第28條第2條所定適用法令錯誤之要件，核不相符。原告主張96年間之股權移轉為虛偽交易，自非證交稅之課徵客體，被告應依修正前稅捐稽徵法第28條第2項規定退還其等繳交之證交稅云云，即非可採。

3.次查，○○○家族於96年間將渠等持有舊復盛公司股份移轉予勇德公司之後，透過海外多層次轉投資間接持有新復盛等3間公司股權之組織架構，且於97年至103年間陸續歷經勇德

01 公司合併舊復盛公司；「復盛公司」分割為新復盛等3間公
02 司；荷蘭商C公司分割新設荷蘭商Lee Holding BV公司、荷
03 蘭商FS Invest BV公司、荷蘭商Lee Holding 2 BV公司及荷
04 蘭商FS Invest 2 BV公司等4間公司；以及蓋曼群島商控股
05 公司分割出Valiant APO Holdings 2 Ltd. 及Valiant APO H
06 oldings 3 Ltd. 等公司。嗣上開組織架構重整後之荷蘭商C
07 公司、荷蘭商Lee Holding 2 BV公司及荷蘭商Lee Holding
08 BV公司向投審會及竹科管理局申請將股權回復登記為原告持
09 有之申請案，最終仍係分別以11.08元、32.6元及18.75元之
10 成交價格將該等公司持有之新復盛公司股份637,578,759
11 股、復盛應用公司股份61,346,740股及復盛精密公司股份3
12 7,218,300股移轉予原告承受等情，均詳如前述。基此，○
13 ○○家族於96年間將舊復盛公司股份轉讓予勇德公司之法律
14 行為既無民法規定無效、得撤銷、解除或其他相類而有可回
15 復原狀之情形，且荷蘭3境外公司於105年間將持有之新復盛
16 等3間公司股份轉回予○○○家族，亦非基於96年間轉讓股
17 份之法律行為有發生無效、撤銷等應回復原狀情事，則縱使
18 ○○○家族間接持有「復盛公司」之股權比例與組織重整後
19 其等受讓新復盛等3間公司之股權比例皆為51.8%，揆諸前揭
20 規定及說明，仍不得適用財政部97年4月30日函釋而免徵轉
21 回時所繳納之證交稅。從而，原告依財政部97年4月30日函
22 釋、80年5月27日函釋及62年9月7日函釋，向被告申請退還
23 轉回時所繳納之證交稅29,286,356元，即屬無據，原告亦無
24 稅捐稽徵法第28條第1項所定適用法令錯誤之情事，被告以
25 原處分否准所請，核無不合。

26 4.原告雖稱：對於原告及荷蘭3境外公司而言，新復盛等3間公
27 司之股票乃舊復盛公司股票之變形，與舊復盛公司股份具有
28 同一性。而本件既由荷蘭3境外公司將其因舊復盛公司合
29 併、更名、分割而持有之新復盛等3間公司之股份，按原告
30 持有舊復盛公司股權之比例轉回由原告持有，自應屬財政部
31 80年5月27日函釋與97年4月30日函釋所稱之股權回復原狀無
32 疑，否則本件將因無法回復原狀，永遠陷於得遭被告裁罰之
33 狀態，足見被告之主張顯不合理。況且，本件係因受現行登

01 記實務作業限制，渠等無法以「回復原狀」或「撤回投資」
02 作為申請股權異動之原因，乃依主管機關之指示，以「股權
03 轉（受）讓」作為異動原因辦理相關程序等語。惟查：

04 (1)依證交稅條例第1條第1項、第2條規定，證交稅係對買賣有
05 價證券之交易行為所徵收，以出賣人為納稅義務人，按交易
06 成交價格依所定稅率課徵之稅捐。於有價證券買賣契約成立
07 時，因法律規定之稅捐主體、稅捐客體、稅基及稅率等稅捐
08 構成要件均已合致，而發生證交稅之債務。故而，財政部80
09 年5月27日函釋乃載稱：「……涉嫌逃漏有關稅捐者，如自
10 行申請『撤回』原投資案，其股權以回復原狀為原則，即將
11 國外法人目前所擁有之股份，應依原出讓股份予國外法人或
12 放棄增資認股權而轉由國外法人認購之比例，逐一轉回原真
13 實股東名下。……轉回時免徵證券交易稅、贈與稅及證券交
14 易所得稅，而原移轉時所納之證券交易稅及證券交易所得稅
15 准予扣抵或退還。……」已明確規範僅投資案經撤回而股權
16 回復原狀者，其轉回時證交稅得以免徵而原移轉時所繳納之
17 證交稅准予扣抵或退還，是為免與證交稅條例規定（即買賣
18 有價證券之交易行為應課徵證券交易稅）發生齟齬及為維護
19 租稅公平，自應將該函釋限縮於投資行為係經「撤回」或其
20 他相類如有無效、得撤銷、解除之情形，始有適用。原告僅
21 以新復盛等3間公司之股票乃舊復盛公司股票之變形，與舊
22 復盛公司股份具有同一性為據，主張其等已回復原狀云云，
23 即非可採。

24 (2)況且，荷蘭3境外公司前曾於105年8月31日委由代理人向投
25 審會、竹科管理局申請將其等持有新復盛等3間公司之股份
26 回復登記為原告直接持有，嗣經投審會於105年9月9日以經
27 審一字第210030、210040號函請荷蘭商C公司、荷蘭商Lee H
28 olding 2 BV公司說明舊復盛公司進行合併分割減資及荷蘭
29 商C公司海外分割，暨其持有新復盛公司、復盛應用公司股
30 份之變動情形，並說明舊復盛公司已消滅，及於一系列組織
31 架構重整情況下，回復股權之意旨為何？荷蘭商C公司、荷
32 蘭商Lee Holding 2 BV公司持有新復盛公司、復盛應用公司
33 之股份是否為可回復原狀之情形？暨如何進行回復股權等

節。其後，安侯事務所雖於105年9月23日以安建登字第0890號、第0891號函覆投審會，然又隨即於105年10月26日代理荷蘭商C公司、荷蘭商Lee Holding 2 BV公司以安建登字第0890-1號、第0891-1號函向投審會申請改以股權轉受讓方式將其持有新復盛公司、復盛應用公司之股份637,578,759股、61,346,740股移轉登記予原告持有，並均載稱：「主旨：為……申請以股權回復方式將股權恢復原狀案，改以股權轉受讓方式申請……。說明：一、……因股權結構中原申請主體公司已因合併及分割而變更，……茲為便於系爭股權之移轉，爰改以股權轉（受）讓方式向貴會提出申請，以完成投資人申請目的。……」等情，有投審會105年9月9日經審一字第210030、210040號函（本院卷一第413至415頁、第549至551頁）、安侯事務所105年9月23日安建登字第0890、0891號函（本院卷一第417至441頁、第553至577頁）、105年10月26日安建登字第0890-1、0891-1號函（本院卷一第443至459頁、第579至619頁）附卷足憑。至於復盛精密公司股份部分，亦經安侯事務所於105年11月4日代理荷蘭商Lee Holding BV公司以安建登字第0940號函向竹科管理局申請改以股權轉受讓方式將其持有復盛精密公司之股份37,218,300股移轉登記予原告持有，此亦有安侯事務所105年11月4日安建登字第0940號函在卷可參（本院卷一第485至523頁）。又本院前曾函詢投審會關於荷蘭商C公司為投資「復盛公司」申請將股份回復登記為原告持有，是否可以回復原狀之方式為之，而非以股權轉讓之方式為之？業經投審會111年4月18日經審四字第11100524460號函覆略以：「……二、查本會於105年8月31日受理荷蘭商Cooperatieve Valiant AP0 Global U. A. 公司申請辦理股權回復與李葉雪珠等32人一案，其於105年10月26日以安建登字第0890-1號函（詳如附件）改以股權轉受讓之方式申請。三、……荷蘭商Cooperatieve Valiant AP0 Global U. A. 公司既已依程序申請辦理股權轉受讓，本會自應本於職權及申請人之申請項目，依外國人投資條例等規範辦理。」此復有本院111年4月7日院楨乙股110訴1162字第1110003504號函、投審會111年4月18日經審四字第1110

0524460號函在卷可考（本院卷一第357至358頁、第371頁）。是以，由上開荷蘭3境外公司申請股權移轉之過程及投審會回覆之內容觀之，荷蘭3境外公司最終確實係分別以11.08元、32.6元、18.75元之成交價格，將其等持有之新復盛3間公司之前揭股份轉讓予原告承受，故本件確非以回復原狀之方式將○○○家族原持有舊復盛公司之股權回復。從而，本件自無財政部97年4月30日、80年5月27日函釋、62年9月7日函釋關於證交稅免徵規定之適用。

(3)至財政部80年5月27日函釋固載稱：「如當事人未將股權回復原狀者，有關稅捐問題，仍應依實質課稅原則辦理補稅送罰，直至回復原狀為止」等語。然而，是否補稅裁罰既係依實質課稅原則辦理，則在荷蘭商C公司已依股權轉（受）讓方式，將原屬○○○家族所有嗣因虛偽之安排而改由荷蘭商C公司持有新復盛等3間公司之股權轉讓予原告承受，則被告就日後分配之股利是否仍會補稅裁罰，已非無疑。何況，被告於本院審理時亦陳稱就此部分被告並未再繼續裁罰等語（本院卷二第21頁）。是以，原告亦難以此為據，主張本件應有財政部97年4月30日、80年5月27日函釋、62年9月7日函釋關於證交稅免徵規定之適用。

(三)原處分雖於○○○死亡後為之，惟並不影響本院應以判決駁回其繼承人黃薰慧、廖仁碩起訴之結論：

1.按否准處分之課予義務訴訟類型乃人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向行政法院提起請求該機關應為行政處分或特定內容行政處分之訴訟。其訴訟目的在於取得其依法申請之行政處分或特定內容之行政處分，而非在於撤銷否准處分，故其訴之聲明通常除請求判命被告機關應作成原告所申請內容之行政處分外，另附屬聲明請求將訴願決定及否准處分均撤銷，但並不構成撤銷訴訟與課予義務訴訟之合併。當原告所提起之課予義務訴訟具備訴訟成立要件，行政法院即應先實體審理課予義務訴訟本案聲明有無理由，並以原告所主張之請求權基礎於裁判時是否有效存在為斷。倘原告請求行政機關作成特定內容之行政處分，業經行

政法院調查結果認定原告所主張之請求權係不存在，則其所提起之課予義務訴訟，行政法院即應依行政訴訟法第200條第2款規定，以原告之訴無理由予以判決駁回，縱因原處分否准之理由有誤或有行政程序上之瑕疵，亦不影響行政法院應以判決駁回其起訴之結論。

2. 經查，○○○前曾委請安侯事務所葉維惇會計師以107年8月28日函向被告申請退回96年及105年所繳交之證交稅，嗣○○○於109年11月21日死亡，被告則於109年12月30日為原處分，該處分書並敘明安侯事務所葉維惇會計師為其代理人，且將處分書送達該會計師。其後，○○○之繼承人即其配偶黃薰慧及其子女李柏儀、李怡蓁以繼承人之身分承受前開申請事件提起訴願（嗣李柏儀、李怡蓁拋棄繼承，並改由原告廖仁碩繼承）等情，有安侯事務所107年8月28日函（原處分卷一第181至190頁）、○○○之死亡證明書（本院卷一第243頁）、原處分、送達證書（原處分卷一第175至180頁）、訴願聲明書（本院卷二第145頁）在卷可稽。準此，原處分雖於○○○109年11月21日死亡後之109年12月30日為之，惟因該申請事件○○○原有委託安侯事務所葉維惇會計師代為處理，且綜觀原處分卷，被告機關於○○○109年11月21日死亡後亦未再為任何調查行為，參酌行政訴訟法第179條第1項：「本於一定資格，以自己名義為他人任訴訟當事人之人，喪失其資格或死亡者，訴訟程序在有同一資格之人承受其訴訟以前當然停止。」及第180條：「第179條之規定，於有訴訟代理人時不適用之。但行政法院得酌量情形裁定停止其訴訟程序。」暨第182條第1項本文：「訴訟程序當然或裁定停止間，行政法院及當事人不得為關於本案之訴訟行為。」等規定之法理，堪認被告機關於○○○死亡後，因有申請代理人之故，是縱未通知其繼承人續行該申請程序，而於109年12月30日依卷內資料為原處分，亦難謂該處分有何違誤。何況，原告所提起之行政訴訟乃課予義務訴訟，行政法院對於課予義務訴訟應審究者，乃原告請求行政機關作成行政處分或特定內容之行政處分之本案聲明有無理由，其訴訟目的在於取得其依法申請之行政處分或特定內容之行政處

分，而非在於撤銷否准處分，原告請求將否准處分撤銷，核屬附屬聲明之性質，僅於原告提起之課予義務訴訟有理由時，始於實務上一併諭知將該附屬聲明之否准處分予以撤銷。因此，縱然被告機關在○○○死亡後，並未通知其繼承人續行申請程序，而未盡妥適，惟其等既已提起行政訴訟，且於訴願及起訴時均表明其等係承受○○○之退稅請求權及衍生之行政救濟權利，應認原告黃薰慧、廖仁碩有實質承受○○○所為合法申請而得憑以接續提起本件訴訟之地位，基於紛爭解決及訴訟經濟之目的（兩造就此部分亦主張本院應為實體審理，參本院卷二第168頁、第173至174頁），且本院經調查結果亦認定原告黃薰慧、廖仁碩所主張之請求權係不存在，揆諸前揭說明，本院即不應再以原處分以死亡之○○○為相對人為據，而認原處分有無效或違法之情事而有予以撤銷之必要。

(四)綜上所述，原告所述各節，均非可採。從而，原告依修正前稅捐稽徵法第28條第1項、第2項之規定請求退還其等所繳交之證交稅，即無依據。原處分予以否准，結論上洵無違誤。訴願決定遞予維持，亦無不合。原告猶執前詞，請求判決如訴之聲明所示，為無理由，應予駁回。

六、本件判決基礎已經明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，均與判決結果不生影響，而無一一論述之必要，併予說明。

七、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第98條第1項前段、第104條，民事訴訟法第85條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 111 年 8 月 25 日

臺北高等行政法院第一庭

審判長法 官 許瑞助

法 官 林麗真

法 官 林秀圓

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示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。（須按他造人數附繕本）

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

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. 上訴人或其法定代理人具備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、副教授者。 2. 稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3. 專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	1. 上訴人之配偶、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. 上訴人為公法人、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，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明文書影本及委任書。	

中 華 民 國 111 年 9 月 2 日

書記官 張正清