臺北高等行政法院判決

地方行政訴訟庭第二庭
113年度地訴字第201號
114年7月30日辯論終結

原　　告　魏良竹
000000000000000000
訴訟代理人　蘇敏雄律師
被　　告　財政部臺北國稅局
000000000000000000
代　表　人　吳蓮英
訴訟代理人　洪湘婷

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服被告民國105年度綜合所得稅核定通知書暨稅額繳款書、租稅規避案件加徵滯納金及應補繳稅款加徵利息核定通知書暨繳款書（下合稱原處分）、112年11月21日財北國稅法務字第1120032053號復查決定書（下稱復查決定）、財政部113年5月10日台財法字第11313913960號訴願決定書（下稱訴願決定），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、事實摘要：

原告為105年度綜合所得稅結算申報後，被告依財政部南區國稅局查獲及通報，以原告配偶吳○益原為欣國橡膠廠股份有限公司（下稱欣國公司）股東（原處分卷第524頁），其於105年5月10日與業舜企管顧問股份有限公司（下稱業舜公司）簽訂股份買賣合約書（原處分卷第314頁），將所持有之全部欣國公司股份3,513股（下稱系爭股份）出售予業舜公司，使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，有藉股權之移轉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，依吳○益

原持股比率調整原應獲配股利為新臺幣（下同）3,710,640元及可扣抵稅額75,143元（原處分卷第952頁）後，以原處分核定原告105年度綜合所得稅應納稅額719,015元，應補稅額605,446元，並依同條第7項規定，加徵滯納金90,816元及加計利息27,749元（原處分卷第948至955頁）。原告不服，申請復查，經被告以復查決定駁回（原處分卷第980頁），提起訴願，復經財政部以訴願決定駁回（本院卷第31頁），遂提起本件行政訴訟。

二、原告主張：

(一)所得基本稅額條例自94年制定公布初始，國家即明知當時證券交易所得停徵所得稅，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。吳○益出賣系爭股份予業舜公司之行為，並依法規定轉讓股權，係透過選擇出售股份與否之行為而達成節稅之目的，核為租稅規劃。系爭股份轉讓發生於105年度，依行為時所得稅法第4之1條規定停徵證券交易所得稅，並非不用課徵所得稅；吳○益出售系爭股份後即失去欣國公司股東資格，與未轉讓持股前可對欣國公司行使股東權利不同，無從取得公司股東所獲分配之股利，並無營利所得。

(二)本件係欣國公司大股東為延續海外事業經營而必須防免小股東串連進行欣國公司清算導致海外事業損失，收購股權有其經濟利益上考量，並非為租稅規避；吳○益係自己簽約出售系爭股份予業舜公司，後續業舜公司再轉售之合約條件及收購價金如何計算，吳○益並不知情，是並無租稅規避情事。

(三)即使本件屬於租稅規避，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。惟被告並未於原處分明確說明本件究竟屬於依據何稅法規定所應裁罰之案件，並不符合納保法第7條第10項規定要件。

(四)又本件行為時納保法尚未施行，縱有租稅規避情事，被告即應依據所得稅法第14條之3規定報經財政部核准後，再依查得資料，按實際交易事實依法予以調整補稅，始符合法律應遵守憲法保障人民財產權之精神。若財政部並未核准被告就本件予以調整補稅，則被告並未踐行應有之法定程序，有違法治國之正當法律程序原則。

(五)聲明：訴願決定、復查決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯：

(一)吳○益與家族成員於欣國公司配發鉅額現金股利前，刻意藉資金之操作安排，藉由出售欣國公司股權予關係人業舜公司，製造業舜公司以獲配自欣國公司現金股利資金來源，支付鉅額欣國公司股款及還款予股東之假象，再利用業舜公司買高賣低，營造經營虧損之方式，規避渠等家族成員因獲配現金股利（營利所得）所生之綜合所得稅負，使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，係藉股權之移轉規避或減少應納稅捐，核屬稅捐規避。

(二)本件原查核認原告租稅規避之情節，其營利所得之實現年度為105年度，該行為時納保法雖尚未施行，然已適用行為時之稅捐稽徵法第12條之1關於實質課稅及租稅規避之規定（該條文於98年5月13日增訂，嗣考量該條規範事項，於納保法第7條已有規定，為避免重複，爰於110年12月17日刪除）；又原查之派案及調查時點之109至110年間，斯時納保法已於106年12月28日施行，本件既經原核定認原告於申報或調查時，並無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之情形，未合致逃漏稅捐之要件，僅屬租稅規避行為，而有納保法第7條第3項規定之適用，被告援引納保法第7條第10項規定，乃舉重以明輕之考量。

(三)行為時所得稅法第14條之3規定報經財政部核准目的，係為防範納稅義務人藉由各種形式不當規避或減少納稅義務，而應依所得稅法第110條規定處罰之逃漏稅捐案件為限。而被

告核認本件應適用租稅規避案件，並依納保法第7條規定加徵滯納金及利息，已無該法條所定報請財政部核准之必要，且本件原查（財政部南區國稅局）已於110年6月3日依規定報請財政部在案，財政部認免再報部核准，是被告逕依納保法第7條規定辦理，尚無程序之違法。

(四)答辯聲明：原告之訴駁回。

四、本件爭點（本院卷第356頁）：

(一)本件是租稅規劃還是租稅規避？

(二)本件是否不符合納保法第7條第10項規定，而不能適用同條第3、7項？如不符合納保法第7條第10項規定，被告應為如何之處分？

(三)被告是否應依所得稅法第14條之3報經財政部核准？被告有無報經財政部核准？如無，是否影響原處分之合法性？

五、本件應適用法令：

(一)納保法第7條第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7項：「第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之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10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。」

(二)所得稅法第4條之1：「自中華民國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。」

(三)行為時所得稅法第14條第1項（103年6月4日修正公布）：

「個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……屬之。公司股東所獲分配之股利總額……應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之……。」

(四)所得稅法第14條之3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。」

(五)所得稅法第15條第1項前段：「自中華民國一百零三年一月一日起，納稅義務人、配偶……有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。……」

六、本院判斷：

(一)按稅捐規避構成要件中，有關「獲得租稅利益」之主觀意思，「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」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（最高行政法院110年度上字第58號判決意旨參照）。

(二)經查，以下事實，有原處分卷內事證可稽，且為原告所不爭執（本院卷第109頁），堪以認定：

1、欣國公司為一家族企業，以運動用品製造外銷為業，全體股東18人（包含吳○益）均具有四親等內之血親或姻親關係，欣國公司為100%家族控股公司。

2、欣國公司於104年3月24日與案外人陳○飛及邱○發簽訂買賣合約書，以總價616,737,000元出售臺南市○○區○○段00○0000地號土地及其上建物，獲有鉅額出售資產增益及未分

配盈餘。同年6月6日召開股東常會決議通過104年度盈餘分配案，盈餘分配數為450,160,607元，並擇定次日(同年6月7日)為分配日。

3、欣國公司18位股東於股東常會決議盈餘分配日前，分別於同年5月10日、16日將所持有欣國公司大部分股權出售予業舜公司（吳○益係出售全部股權予業舜公司）、利山投資有限公司（負責人：胡○三，股東為胡○三及欣國公司股東劉○美等13人中之6人，下稱利山公司），成交總價款分別為57,764,300元（每股1,100元）、463,028,400元（每股約1,210元至1,220元間），同年6月7日業舜公司、利山公司分別獲配欣國公司現金股利總額55,467,823元(含可扣抵稅額1,124,641元)、402,860,771元(含可扣抵稅額8,168,229元)。

4、業舜公司於87年5月間設立，負責人許○南受雇於聯立會計師事務所（負責人為胡○三），該公司唯一股東為胡○三外甥女張○婧，其購買欣國公司股權時資本額為300萬元，又依其104年度營利所得稅結算申報資料，流動資產合計11萬餘元、本期虧損488,574元、累積虧損2,558,955元；另於105年5月10日簽約當日，其兆豐城中活存及支存帳戶餘額僅8千餘元。該公司105至109年度營業收入淨額29萬餘元至48萬餘元間，未雇用員工，幾無營業活動。

5、業舜公司給付欣國公司股權買賣價金90%資金來源，為獲配自欣國公司之現金股利，餘源自高買低賣（產生鉅額投資損失）欣國公司股權所得之價款：（１)105年5月10日訂約時未實際支付價款（約定價款給付：90%開立1個月期票，10%最遲不得逾訂約後3個月），全額帳列應付款項；（２)業舜公司於105年6月7日獲配現金股利54,343,182元，吳○益等5人隨於同年月13日自該公司兆豐城中支存帳戶兌領應付價款51,987,870元；（３)業舜公司於105年5月10日與吳○益等5人簽訂股份買賣合約書前，於同年3月28日與案外人王○祝簽訂股權收購服務契約書，受王○祝委任以每股1,100元向欣國公司股東收購股權；105年7月18日王○祝設立三才有限公

司（下稱三才公司），業舜公司旋於105年8月8日以每股116元出售欣國公司股權52,513股與三才公司，買賣總價6,091,508元，並於同年月9日自其兆豐城中活存帳戶匯款支付吳○益5人餘款5,776,430元；（４）三才公司105至109年度均無營業活動，亦未雇用員工，各年度申報營業收入0元，本期損益均虧損。三才公司說明支付業舜公司股權之價款係向股東借入，惟其還款予股東之資金係源自於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列帳，非出自三才公司正常營運而獲致之資金來源；（５）依三才公司105年7月5日向臺北市政府申請設立登記資料，聯絡人為許○南（業舜公司負責人）。又王○祝另任職三顧股份有限公司（負責人胡○三），且其與配偶為先進國際生技股份有限公司員工及股東（合計持股比例31%，王○祝為該公司董事），該公司負責人吳國男為欣國公司股東吳○益之父，吳國男及吳○益合計持股比例55.8%，是王○祝與吳○男及胡○三有職務隸屬或股東關係。

(三)據上可知，吳○益等股東在欣國公司將召開股東常會決議分配鉅額盈餘前不久，透過關係人業舜公司買受其等持有之欣國公司股權，且業舜公司非以其正常營運所獲致之資金支付買賣價金，而係待日後取得基於欣國公司股權所獲配現金股利或透過關係人三才公司取得資金再行支付買賣價金，顯與一般正常交易不符。此相當於拿吳○益等股東即將獲配之現金股利來買吳○益等股東之股權，使吳○益等股東仍取得與原可獲配現金股利相當的利益，同時可避免因獲配現金股利所生之綜合所得稅負。而吳○益等股東皆為具正常社會智識之人，其等均決意於同日簽署相同條件的股份買賣契約書（原處分卷第310至334頁），核屬共同行為。堪認吳○益具有獲得租稅利益之主觀意思，其以非常規交易規避租稅構成要件之該當，達成與交易常規相當經濟效果，核屬「租稅規避」行為，並非基於正常的股權買賣交易而產生節稅效果的「租稅規劃」行為。

(四)94年12月28日制訂公布之舊所得基本稅額條例第12條，及110年1月27日修正公布之同條規定，依其立法理由之說明，個人應稅之營利所得轉換為免稅之證券交易所得，應限於係屬「租稅規劃」之情形，始適用該規定而應納入個人基本所得額，在超出同條例第13條所定免稅額標準後方需另行課稅；若為「租稅規避」之情形，仍應依實質上經濟利益相當的法律形式，依稅法相關規定予以調整。原告前揭主張所得基本稅額條例之立法即表示個人將應稅之營利所得轉換為免稅之證券交易所得一律屬「租稅規劃」行為云云，並不可採。102至104年度復徵證券交易所得稅期間（101年8月8日修正公布之舊所得稅法第4條之1第1項但書規定參照），所得基本稅額條例亦相應修改為不將證券交易所得納入個人基本所得額（101年8月8日修正公布之舊所得基本稅額條例第12條規定參照），但105年度又修法改為停徵證券交易所得稅後，所得基本稅額條例漏未同時修正將證券交易所得再納入個人基本所得額（直到110年1月27日才再修法），因此吳○益上開行為不但可規避因獲配現金股利所生之綜合所得稅負，也沒有納入個人基本所得額而可能依所得基本稅額條例課稅之問題，在此時空背景下，更顯其具備「租稅規避」之要件。

(五)原告105年度綜合所得稅結算申報，未列報其配偶吳○益取自欣國公司營利所得，核屬租稅規避行為（係納保法106年12月28日施行前之租稅規避），已該當所得稅法第110條第1項：「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，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」，依稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表規定（本院卷第311至325頁），本應處所漏稅額0.5倍之罰鍰（即605,446*0.5=302,723元）。被告為原處分前未及裁罰，屬於納保法第7條第10項所定「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」，自有該項規定之適用，是被告依同條第3、7條規定補徵稅額605,446元，並加徵滯納金90,816元及加計利息27,74

9元，不另課處罰鍰，對原告較為有利（加徵滯納金及利息之數額低於所得稅法第110條第1項之罰鍰），核無違誤。

(六)末按，原告暨吳○益上開租稅規避行為，該當所得稅法第14條之3第1項所定「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」要件，有該項規定之適用。依該項規定，被告原則應經「報財政部核准」之程序，依查得資料調整原告稅賦。被告雖自承其未將本件報財政部核准（本院卷第354頁），惟程序瑕疵有輕有重，本不當然即導致原處分應予撤銷。查，報財政部核准之程序，僅屬行政機關上下層級間的內部審查監督程序，財政部南區國稅局前既對欣國公司其他相同交易行為之股東，以相同之查得資料報請財政部核准，財政部已函覆無須踐行報部程序等語（原處分卷第874-21頁），堪認財政部已行使審查監督而同意國稅局就各該股東之租稅規避行為調整課稅。又財政部於本件訴願程序審查結果亦維持原處分及復查決定，參酌行政程序法第114條第1項第5款規定意旨，亦可認被告未踐行報部程序之瑕疵已然補正，是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。

七、綜上所述，原處分及復查決定並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合，原告提起本件訴訟所為聲明請求，為無理由，應予駁回。

八、本件判決基礎已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法及訴訟資料，經本院審核後，於本件判決結果不生影響，爰不一一加以論述。

九、結論：原告之訴為無理由，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　8　　月　　27　　日

審判長 法官　黃翊哲

法官　唐一強

法官　劉家昆

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，向本院地方行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；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（均須按他造人數附繕本）

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、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49條之1第1項第2款）。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3項、第4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、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、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者。
（二）非律師	1.上訴人之配偶、三親等內之

具有右列情形之一，經高等行政法院高等行政訴訟庭認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人	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　　114　　年　　8　　月　　27　　日

書記官　陳弘毅