

裁判字號：高雄高等行政法院 105 年度訴字第 168 號 行政判決

裁判日期：民國 106 年 01 月 11 日

案由摘要：綜合所得稅

高雄高等行政法院判決

105 年度訴字第 168 號

民國 105 年 12 月 21 日辯論終結

原 告 林重良

訴訟代理人 王健安 律師

複代理人 陳昱嵐 律師

被 告 財政部高雄國稅局

代 表 人 洪吉山

訴訟代理人 柳秀英

施佩君

謝錦華

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 105 年 2 月 23 日台財法字第 10413958670 號、105 年 2 月 24 日台財法字第 10413957960 號、第 10413959090 號、第 10413958810 號、第 10413958870 號、10413959080 號及 105 年 2 月 25 日台財法字第 10413959060 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

一、程序事項：

按被告代表人原為吳英世，於本件訴訟審理中變更為洪吉山，被告以新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合，應予准許。

二、事實概要：

緣原告民國 96 至 102 年度綜合所得稅結算申報，漏報取自林商號合板股份有限公司（下稱林商號公司）營利所得各為新臺幣（下同）7,171,434 元（含可扣抵稅額 1,434 元）、2,876,888 元（含可扣抵稅額 6,888 元）、14,461,768 元（含可扣抵稅額 141,768 元）、15,110,976 元（含可扣抵稅額 190,976

元)、16,275,810元(含可扣抵稅額855,810元)、17,734,221元(含可扣抵稅額1,914,221元)、8,985,273元(含可扣抵稅額980,575元)及99年度漏報其他所得100元,經被告查獲,審理違章成立,乃歸課核定原告96至102年度綜合所得總額分別為9,769,868元、3,336,645元、15,099,900元、15,679,810元、16,840,075元、17,804,178元、9,907,864元,應補徵稅額分別為2,714,704元、545,114元、4,974,369元、5,094,803元、4,891,558元、4,221,444元、1,795,237元,並按所漏稅額分處0.5倍及0.2倍之罰鍰分別為1,357,352元、269,074元、2,487,184元、2,545,120元、2,430,579元、2,109,608元、879,681元。原告不服,申請復查,獲追減102年度營利所得106,298元及罰鍰15,459元,其餘復查駁回,原告就各年度漏報營利所得部分(不含99年度漏報其他所得部分)猶未甘服,均提起訴願,亦均遭決定駁回,遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

- (一)財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函(下稱財政部98年函釋)所列之「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」範圍,為欠缺母法授權之例示,顯違反租稅法律原則,而無適用之餘地。按憲法第19條揭禁：「人民有依法律納稅之義務。」係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時,應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件,以法律或法律明確授權之命令定之;主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋,自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨,遵守一般法律解釋方法而為之;如逾越法律解釋之範圍,而增加法律所無之租稅義務,則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許。次按,司法院大法官釋字針對「租稅法律主義」之意涵,迭作成各號解釋在案,例如第705號解釋理由書所揭示者,即為其一：「憲法第19條規定人民有依法律納稅之義務,係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時,應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及

納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第650號、第657號解釋參照）。……上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第159條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。系爭令……攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。是系爭令上開釋示部分與憲法第19條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。」爰此，財政部98年函釋係就所得稅法第66條之8租稅規避之個別防杜條款，進一步以「例示」之方式，就「租稅客體對租稅主體之歸屬」增加其「構成要件」，已非僅就執行法律之細節性、技術性等次要事項為解釋。然而，綜觀所得稅法，並無任何授權主管機關得就個別防杜條款予以類型化、例示化之規定，是以，財政部98年函在欠缺法律明文授權下，逕就影響人民財產權之租稅構成要件作成解釋，即非適法，不得援用之。

(二) 由於所得稅法第66條之8未就何謂「虛偽之安排」形式予以明文定義，復參相關稅法對於渠等形式所涉概念內涵亦付之闕如，則本件要非不得援引民法上有關「通謀虛偽」之概念，作為原告行為該當虛偽與否之判斷標準。按最高法院50年台上字第2675號民事判例、最高法院62年台上字第316號民事判例：「民法第87條第2項所謂虛偽意思表示隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定，係指為虛偽意思表示之當事人間，隱藏有他項真實之法律行為而言，其所隱藏之行為當無及於他人之效力。」、「所謂通謀為虛偽意思表示，乃指表意人與相對人互相故意為非真意之表示而言，故相對人不僅須知表意人非真意，並須就表意人非真意之表示相與為非真意之合意，始為相當，若僅一方無欲為其意思表示所拘束之意，而表示與真意不符之意思者，尚不能指為

通謀而為虛偽意思表示。」查有關所謂「虛偽安排」此一要件，依前揭最高法院判例之意旨，應可歸納出以下判斷要件：「（一）須為通謀虛偽意思表示之當事人間，有隱藏他項真實法律行為、（二）須為通謀虛偽意思表示之當事人間，均明知且互相故意為非真意之表示。」惟查，原告與其母黃素琴設立大林投資有限公司（下稱大林投資公司）之目的，係有鑑於林商號公司股權龐雜，遂以大林投資公司之形式，整合母子所持之林商號公司股份，且同時就林商號公司之股份為管理及持有。此由大林投資公司商業登記之營業項目僅列有「H201 010 一般投資業」乙項，尚有買受其他林商號公司股東之股份（例如 101 年 10 月 22 日交割林商號公司股東謝秀鴻之股份 19,000 股）等客觀事實，即可證明原告與其母黃素琴設立大林投資公司之行為，並無隱藏其他真實法律行為之情。次查，大林投資公司係由原告及其母黃素琴以各出資半額之方式成立之，原告等二人對於公司之成立、營運方式，從未故意向對方為任何虛偽之意思表示。指此，被告若執意指摘原告等二人之行為乃虛偽安排，則請被告進一步具體指出：原告等二人虛偽意思表示之內容為何？又如何證明二人間有故意為非真意表示之合意？申言之，任何合法之私法行為，均或多或少會影響稅捐定性、範圍大小等核課結果，倘率爾以此倒果為因指摘私法行為必屬虛假而藏有規避稅捐之真實，則將大開「以嗣後空泛之稅法評價，行濫權課稅之實，限縮人民私法自治權利」之惡果。是以，所得稅法第 66 條之 8 所稱之「虛偽之安排」為何，除須在個案中由稽徵機關舉證以為證明外，尚須衡諸相關法理，以明確之判斷標準審視之。原告等二人成立大林投資公司之行為有其私法目的之考量，復有客觀事實可證此目的並非虛假，故被告稱本件有虛假安排等語，即屬無稽。

(三) 由其他客觀事證，更可徵原告成立大林投資公司並無規避稅捐之意圖。按「股東會得查核董事會造具之表冊、監察人之報告，並決議盈餘分派或虧損撥補。」為公司法第 184 條第 1 項所明定。爰此，盈餘分派之決議既係股東會之權責，在股東會決議前，股東對於公司並無任何盈餘分派之請求權存在

。查林商號公司為林家之派下企業，幾代繼承下來，股份數與股東人數眾多，原告等二人所執之股份甚少，加以原告等二人亦非林商號公司管理階層，故無從控制、預見林商號公司之營運策略（例如出售土地）與盈餘分派與否，遑論有特別成立大林投資公司以規避稅捐之可能。被告空以原告為林商號公司管理階層之親屬，即認定原告對於盈餘分配有控制權，卻未考量林商號公司已經傳承多代，繼承人繁多，此由林商號股東總人數龐大即可知悉，認事用法，即有可議。故其負責人雖為原告親屬，但實際上與原告已不甚熟悉，自無從僅以原告與林商號公司董事為親屬為由，即率斷原告有此規避意圖。甚且，林商號公司於 102 年度有分派盈餘，然原告當年度卻無出售持股份予大林投資公司，倘原告得控制、預見林商號公司盈餘分派結果，又豈會未於當年度為被告所稱之移轉股權規避行為？次查，原告等二人成立大林投資公司若為避稅使然，則一次性之大規模轉讓，豈不更能有效達成目的？然從原告等二人以非定期、非固定股數之方式轉讓股份予大林投資公司，即可徵大林投資公司並非作為原告等二人規避稅捐所用。況且，大林投資公司至 101 年 5 月 18 日止，已全數以現金轉帳之方式清償黃素琴股票款 51,137,000 元，倘原告等二人欲設立大林投資公司係屬虛偽，又何須為價款之如實收付？尤有甚者，就林商號公司決議分配股利與原告出售股份至大林投資公司之時間點對照可知，原告移轉股份與林商號公司決議分配股利毫無關連，自不足以說明原告有租稅規避之意圖。

- (四)綜觀所得稅法第 66 條之 8 要件，本件原處分認事用法顯有違誤，自應予以撤銷。按「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。」為所得稅法第 66 條之 8 所明定，並為本件原處分核定之法律依據。而細究其法律要件，必須包括以下構成要件：(1)主體：個人

、營利事業、其他機關或團體(2)行為：藉「股權移轉」或「其他虛偽之安排」(3)目的及因果關係：不當為他人或自己(4)效果：規避或減少納稅義務(5)調整方法：得報經財政部核准，依照查得資料，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。承此，本件於原告所為 95 至 101 年度將「林商號公司股份」出售予「大林投資公司」之交易，分別是否該當於上述要件，以及其得調整之法律效果為何，茲詳述如下：

1.按「再所得稅法第 66 條之 8 關於所得調整規定，係基於實質課稅原則，依該行為之實質為所得之調整，俾得正確計算相關納稅義務人之應納稅額。本件被上訴人因認本件有所得稅法第 66 條之 8 規定情事，依該條規定，報經財政部核准，按上訴人及配偶應自東鋼公司獲配之股利予以調整所得主體，進而調增上訴人及配偶系爭年度之營利所得等情，已經原判決認定在案。故該應調整之所得，應視原該當所得稅法第 66 條之 8 規定之股權移轉等行為，其後續之相關情況是否仍該當該條之規範目的判定之」為最高行政法院 102 年判字第 280 號判決意旨所揭示。而衡諸上述司法實務見解所涉事實論之，該案投資公司購買自然人之持股，係以「同一筆資金循環支付」而「未有實際支付事實」，自屬於虛假交易，故投資公司與自然人間為虛假交易，而該自然人依法仍為股份之實際所有人，故對於後續年度予以課徵，應無疑義。此為該判決中，強調「應」判斷後續年度相關情況是否仍符合所得稅法第 66 條之 8 情況之原因。然而，本件原告與大林投資公司間並非虛假交易，而係為避免林商號股權因繼承而持續分散，將來如有股權行使、股利分配等情況，將會分散於繼承人手中，不利於資產之管理與增值。是以，逐年移轉並計畫以大林投資公司為主要持有家族傳承資產之管理公司，所得繼承者，充其量僅為大林投資公司之股份，而非直接繼承林商號之股份。此為大林投資公司設立之目的，以及原告與母親「逐年」、「分次」出售股份予大林投資公司之原因。且大林投資公司均有實際支付股款予原告及母親，其買賣交易自屬

真實，與上述案例為虛假循環付款之情形顯然不同。至於，大林投資公司資本額多少、是否於價購時即有充足能力予以支付款項，此均為系爭交易「是否符合常規」之租稅規避考量因素，並不能因此即判斷系爭交易屬於「虛偽」交易，而否認林商號股票業已依法出售予大林投資公司之事實。是以，既然大林投資公司於95年購得股份後，係繼續持有股份，其96至101年度所受分配之股利，係基於「繼續持有」所由生，縱然認定該95年度之交易，因尚未付款或資本額過小而被認為非常規交易，但後續年度所獲配股利，既非「因」非常規交易所生，而是「繼續持有」而獲得，則自無予合法以調整之可能。同理，後續各該年度情況亦然，縱始有「非常規交易」，其效力亦不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得。

- 2.再從最高行政法院104年判字第530號判決、最高行政法院103年判字第721號判決、最高行政法院102年判字第824號判決等案例事實可知，該等案例均為「信託孳息他益」課稅案件，其所涉事實均為簽訂3年期孳息他益信託契約，而稽徵機關本於實質課稅原則，對於該等於「董事會或股東會後」簽訂之信託契約，認定其係明知欲發放股利後，所為「非常規交易」。進而否認其「第一年」信託契約所生稅捐上之效果，但同時對於第二年、第三年之契約，均予以承認。其理由無非係後續年度中，委託人並無從預見公司有發放股利之可能，且如受益人取得股利，為第一年契約之延伸由受託人繼續持有而取得之股利，自無予以否認之可能。同理可知，本件原告出售股份予大林投資公司係真實出售，並無任何虛偽交易安排，而大林投資公司於出售年度後「因繼續持有」而取得之股利，則顯然與原告等該年度是否因知悉有股利分配而予以出售之行為，欠缺因果關係。而本件被告迄今仍未能就此部分大林投資公司因「繼續持有」而取得之股利，與「何租稅規避行為」間具備因果關係，而得予以調整舉證說明。僅空泛以「虛偽交易」為由，但由上述行政法院判決可知，本件顯然並非虛偽交易，而後續年度繼續持有也可由孳息他益案件可知

，並無租稅規避行為之可能。

(五)退萬步言之，本件原告縱使「假設」有租稅規避之主觀意圖（原告否認之）。然本件原告於95年設立大林投資公司時，依照上開司法實務見解及租稅規避之相關案件事實認定可知，原告95年縱使於股東會後設立大林投資公司而有移轉林商號股份之行為，被認定為有規避95年度盈餘分配之可能。但被告既然無法認定原告與大林投資公司間為「通謀虛偽意思表示」之無效法律行為，則被告即應就原告於95年度能預見林商號分派盈餘之範圍予以證明，始能認定有租稅規避行為。然本件被告既然無證據足以認定原告所為屬於「虛偽」，僅以財政部98年函釋去擴張法律所無之構成要件，並以該函釋內容作為認定「虛偽」之「要件」。則原告與大林投資公司間之交易，即屬於真實交易，自不得以原告95年所為交易，去逐年累積進行非難，而甚至原告並未與大林投資公司交易之102年度，也遭到被告之無理調整。綜上所述，被告在未盡舉證責任，亦未具體說明「虛偽安排」之法理下，任意指摘原告有規避稅捐之行為，而逕以所得稅法第66條之8補徵稅捐，除已構成適用法律違誤外，所認事實更與客觀事證大為牴觸。並聲明求為判決訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

四、被告則以：

(一)林商號公司、大林投資公司之營業狀況及原告稅負情形如下：

1.林商號公司：

林商號公司係林氏家族於43年4月間所創設，為一家族型企業，目前資本額349,072,000元，主要係經營合板及組合木材之生產製造，所以早期購進大批土地，用以堆置木材原料、半製品及製成品。查，該公司自76年8月以後未再購進任何生產設備，即該公司已有20幾年未再從事生產製造，其亦無心再經營製造事業，此有財產目錄附卷可稽。次查，該公司最近幾年申報之營業收入均不高，主要為租賃收入，其中95至102年度之每年營業收入僅剩1,700餘萬元至2,100餘萬元不等，但該公司擁有為數不少之高價

值土地。再查，林商號公司於95年1月18日分別與買方楊題銓及曹顧羸簽訂不動產買賣契約書，分別以售價179,301,200元及287,000,000元出售高雄市鼓山區清海段（下稱清海段）357地號及369地號土地；又於同年8月31日與買方陳篤鈞等2人簽訂不動產買賣契約書，以售價455,558,738元出售清海段401、402地號土地及坐落其上之建物，95年度列報出售土地利益906,062,071元。另查，林商號公司於97、98及99年度亦分別列報出售土地利益2,354,795,837元、1,814,458元及1,888,363,760元，此有不動產買賣契約書附卷可稽。又查林商號公司除95年度出售土地外，又分別於97、98及99年度出售土地，且95、97、98及99年度分別列報出售土地利益906,062,071元、2,354,795,837元、1,814,458元及1,888,363,760元及大額盈餘可資分配。該公司95年度分配盈餘523,608,000元，其餘212,173,557元加徵10%營利事業所得稅後，餘額保留未予分配；97年度亦僅分配盈餘666,853,207元，其餘1,281,860,513元加徵10%營利事業所得稅後，餘額保留未予分配；99年度又僅分配盈餘698,144,000元，其餘860,950,032元加徵10%營利事業所得稅後，餘額保留未予分配，準此，即可預見林商號公司帳上有為數不少之土地待出售及大額之盈餘可資分配。又林商號公司95至102年度之股東會議決議分配每股現金股利各為0.8元、15元、5元、20元、20元、20元、20元、10元，益證林商號公司帳上有為數不少之盈餘可資分配。承上可知，林商號公司已無心再從事生產製造，又有大批市值不斐之土地（帳載金額）待出售，益見該公司未來幾年隱含大額盈餘可資分配。

2. 大林投資公司：

原告與母親黃素琴（102年3月6日歿）於95年5月15日共同創設大林投資公司，資本額僅1,000,000元，原告為負責人，原告與黃素琴之持股比例各50%。原告95至102年度出售林商號公司股份予大林投資公司計791,000股、售價59,463,000元【95年度：102,000股、5,967,000元，96年度：376,000股、29,328,000元，97年度：164,000股、10,1

68,000 元，98 年度：104,000 股、10,250,000 元，99 年度：25,000 股、1,750,000 元，100 年度：20,000 股、2,000,000 元】。黃素琴 95 至 101 年度出售林商號公司股份予大林投資公司計 629,000 股、售價 51,137,000 元【95 年度：102,000 股、5,967,000 元，96 年度：160,000 股、12,480,000 元，97 年度：100,000 股、6,200,000 元，98 年度：88,000 股、8,800,000 元，99 年度：73,000 股、6,570,000 元，100 年度：52,000 股、5,720,000 元，101 年度：54,000 股、5,400,000 元】。大林投資公司資本額 1,000,000 元，根本無資力可購買上開林商號公司股份 110,600,000 元（59,463,000 元+51,137,000 元），是該公司於購買林商號公司股份時，並未立即支付價款，均先以『其他應付款』列帳，再以次年後獲配高額股息抵償上揭承購股票之款項，顯違一般商業習慣及經驗法則，其形式上雖有給付價金，但資金來源均來自原告及黃素琴原持有之林商號公司股份之股利收入，自難謂有實際支付購買股權之價款及交易之真實性。大林投資公司除投資林商號公司外，並無投資其他公司，且無其他營業行為，全部收入來源均係取自林商號公司所分配之股利，該公司顯未符合一般投資公司之經營常態，且成立目的尚非以投資賺取差額利潤為營業目的。倘原告及黃素琴未藉由形式上股權之移轉，不當規避稅負時，渠 2 人 96 至 102 年度綜合所得稅累進稅率均為 40%，此乃原告及黃素琴利用資金之安排操作，移轉鉅額林商號公司股權予大林投資公司之主要動機，以規避渠 2 人之綜合所得稅。

3. 本件經被告查獲後，報經財政部核准按所得稅法第 66 條之 8 規定辦理，乃依實質課稅原則，將大林投資公司 96 至 102 年度獲配自林商號公司股利，改歸課原告 96 至 102 年度營利所得 7,171,434 元、2,876,888 元、14,461,768 元、15,110,976 元、16,275,810 元、17,734,221 元及 8,985,273 元，連同 99 年度漏報之其他所得 100 元，併課原告 96 至 102 年度綜合所得稅，依法分別核定原告 96 至 102 年度應補稅額 2,714,704 元、545,114 元、4,974,369 元、5,094,803 元、

4,891,558 元、4,221,444 元及 1,795,237 元。復查階段，因林商號公司截至 102 年 5 月 15 日除息日止，大林投資公司持有林商號公司之股票計 1,437,000 股，其中屬原告移轉部分計 791,000 股，是大林投資公司 102 年度獲配自林商號公司股利總額 16,130,325 元中，改歸課原告 102 年度營利所得重新計算應為 8,878,975 元【(16,130,325 元/1,437,000 股)×791,000 股】，乃追減 102 年度營利所得 106,298 元(8,985,273 元-8,878,975 元)，並重新計算 102 年度應補稅額 1,764,318 元，並無不合，請予維持。

(二)至稱財政部函釋欠缺母法授權之例示，有違租稅法律原則乙節。查所得稅法第 66 條之 8 之規定，係透過法律之明文規定，授予財政部權限，將藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一等制度，進行租稅規避或逃漏之行為，本於實質課稅原則，否定或變更原形式上之經濟行為安排，並按原實際情形進行調整之制度，為防止稅捐稽徵機關無限制地擴大其稅捐核課權利，並達到對人民權利最小侵害之原則，特以「財政部」及「報經財政部核准」之「組織」與「程序」之相對應立法。次查財政部 97 年 4 月 30 日台財稅字第 09700196750 號函(下稱財政部 97 年函釋)及 98 年 7 月 7 日台財稅字第 09800297860 號函，乃係財政部基於稅捐主管機關職權，為執行所得稅法第 66 條之 8 非常規交易可扣抵稅額規定調整之「規避或減少納稅義務」認定方式、回復原狀及衍生其他稅捐之處理、核課期間之認定暨違章處理等技術性、細節性事項所為之釋示，僅重申該規定之立法意旨，歸納類此案件之行為態樣，核與稅捐稽徵法第 12 條之 1 之規定及實質課稅原則無違，自得適用。又行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用(司法院釋字第 287 號解釋意旨參照)，上開財政部 97 年函釋及 98 年函釋雖於本件原告行為後所發布，仍得以適用(最高行政法院 101 年度判字第 4 號判決意旨參照)，是本件未違反租稅法律原則，且符合所得稅法立法意旨及租稅之公平，原告所訴，核無足採。

(三)至稱原告並非林商號公司之董事或監察人，對林商號公司何

時會分派及分配多少股利之事實，無從預先得知。被告未就本件該當「租稅規避」之構成要件，予以調查及說明。又林商號公司股東名簿上之投資人為大林投資公司，而非原告，是其所配發之股利自屬大林投資公司之利益，而非原告之營利所得乙節。

- 1.大林投資公司為原告與黃素琴於95年5月15日共同設立（由原告擔任負責人），以經營有價證券投資為業務。又原告與黃素琴均為林商號公司股東，原告自95年5月18日至100年12月12日止，逐年出售所持有之林商號公司股份予大林投資公司，出售股份合計791,000股，價款合計59,463,000元；另黃素琴君自95至101年間，亦陸續將名下林商號公司股份出售予大林投資公司，出售股份合計629,000股，價款合計51,137,000元，有特定人交易清單資料附案可稽。而林商號公司設立於46年1月1日，係林氏家族企業，主要係經營合板及組合木材之製造，本業營業收入不高（95至102年度之每年營業收入約1,700餘萬元至2,100餘萬元不等），歷年幾乎均無盈餘可資分配，迄至95、97、98及99年度分別列報出售土地利益906,062,071元、2,354,795,837元、1,814,458元及1,888,363,760元，該公司於獲取鉅額處分土地利益後，乃有大額盈餘可資分配。再查林商號公司負責人林人文、董事林人茂、董事林人芽、監察人林人明與原告為堂兄弟關係，與黃秀琴有親屬關係，有營業稅籍查詢資料、全戶戶籍資料查詢清單及林商號公司94至102年度資產負債表、95至102年度營利事業所得稅結算申報書等資料附卷可稽。準此，原告與黃素琴對林商號公司之營運狀況，尚難謂無所知悉。
- 2.再查，原告與黃素琴於95至101年間與大林投資公司間之股權交易及償付股款情形如下：①原告95年度與黃素琴於95年5月15日共同籌資設立大林投資公司，每人出資500,000元。渠2人旋於同年月18日，將持有之林商號公司股份出售予大林投資公司，出售股份合計204,000股（原告102,000股+黃素琴102,000股），價款合計11,934,000元，惟該公司當年度僅償付價款1,195,802元【依分類帳摘

要欄記載：大林投資公司分別於95年5月18日償付價款35,802元、990,000元及同年6月20日償付價款170,000元予原告，惟未償任付價款予黃素琴】。而大林投資公司於95年6月14日（除息日：同年月12日）自林商號公司獲配現金股利163,200元，截至95年底資產負債表帳列之其他應付款為10,738,198元。②原告與黃素琴於96年5月8日及同年月30日出售股數合計536,000股（原告376,000股+黃素琴160,000股），金額41,808,000元，該公司則於96年5月8日、5月30日及6月25日分別償付股款113,490元、11,934元、11,000,000元，96年償付渠2人股款合計11,125,424元（113,490元+11,934元+11,000,000元）。而大林投資公司於96年6月20日（除息日：同年月15日）自林商號公司獲配現金股利計11,100,000元，截至96年底資產負債表之其他應付款為41,420,774元（95年度累積之應付未付股款10,738,198元+96年度購入股票應付股款41,808,000元—96年度償付應付未付股款11,125,424元）。③原告與黃素琴於97年3月17日及同年10月29日出售林商號公司股份合計264,000股（原告164,000股+黃素琴100,000股）予大林投資公司，價款計16,368,000元，該公司除於交易當日（97年3月17日及10月29日）給付股款36,456元及12,648元外，餘於同年5月21日給付股款4,500,000元，97年度償付2人股款合計4,549,104元（36,456元+12,648元+4,500,000元）。而大林投資公司於97年5月16日（同日為除息日）自林商號公司獲配現金股利計4,680,000元，截至97年底資產負債表帳列之其他應付款為53,239,670元（96年度累積之應付未付股款41,420,774元+97年度購入股票應付股款16,368,000元—97年度償付應付未付股款4,549,104元）。④原告與黃素琴於98年3月25日及同年11月11日出售林商號公司股份合計192,000股（原告104,000股+黃素琴88,000股）予大林投資公司，價款計19,050,000元，該公司除於交易當日（即98年3月25日及同年11月11日）分別償付股款48,600元及8,550元外，餘於98年6月10日分3筆金額合計23,300,000元（其中償付黃素琴2筆金額各為10,

000,000 元及 7,000,000 元，另償付原告 1 筆金額為 6,300,000 元），98 年度償付 2 人股款合計 23,357,150 元。而大林投資公司係於 98 年 6 月 8 日（除息日：同年 5 月 5 日）自林商號公司獲配現金股利 23,320,000 元，截至 98 年底資產負債表帳列之其他應付款為 48,932,520 元（97 年度累積之應付未付股款 53,239,670 元 + 98 年度購入股票應付股款 19,050,000 元 - 98 年度償付應付未付股款 23,357,150 元）。⑤原告與黃素琴於 99 年 4 月 6 日及同年 10 月 18 日出售林商號公司股份計 98,000 股（原告 25,000 股 + 黃素琴 73,000 股）予大林投資公司，價款計 8,320,000 元，該公司除於交易當日（即 99 年 4 月 6 日及同年 10 月 18 日）償付股款 19,710 元及 5,250 元外，餘於 99 年 5 月 14 日償付股款 25,317,000 元（7,517,000 元 + 17,800,000 元），99 年度償付 2 人股款計 25,341,960 元。而大林投資公司係於 99 年 5 月 12 日（除息日：同年 5 月 10 日）自林商號公司獲配現金股利計 25,380,000 元，截至 99 年底資產負債表帳列之其他應付款為 31,910,560 元（98 年度累積之應付未付股款 48,932,520 元 + 99 年度購入股票應付股款 8,320,000 元 - 99 年度償付應付未付股款 25,341,960 元）。⑥原告與黃素琴於 100 年 3 月 7 日及同年 12 月 12 日出售林商號公司股份合計 72,000 股（原告 20,000 股 + 黃素琴 52,000 股）予大林投資公司，價款計 7,720,000 元，該公司除於交易當日，即 100 年 3 月 7 日及同年 12 月 12 日）給付股款 17,160 元及 6,000 元外，餘於 100 年 5 月 24 日償付股款 26,920,000 元（5,720,000 元 + 21,200,000 元），100 年度償付 2 人股款合計 26,943,160 元。而大林投資公司係於 100 年 5 月 20 日（除息日：同年 5 月 19 日）自林商號公司獲配現金股利計 26,920,000 元，截至 100 年底資產負債表帳列之其他應付款為 12,687,400 元（99 年度累積之應付未付股款 31,910,560 元 + 100 年度購入股票應付股款 7,720,000 元 - 100 年度償付應付未付股款 26,943,160 元）。⑦黃素琴於 101 年 4 月 5 日出售股份 54,000 股予大林投資公司，價款計 5,400,000 元，同年 5 月 18 日大林投資公司給付股款 5,400,000 元予黃素琴，又該公司於交易當日（即 101 年 4 月 5 日

）另償付股款 16,200 元予原告，嗣同年 5 月 18 日再償付股款 12,671,200 元予原告，合計 18,071,200 元（5,400,000 元+12,671,200 元），101 年度償付 2 人股款合計 18,087,400 元。而大林投資公司係於 101 年 5 月 17 日（除息日：同年 5 月 16 日）自林商號公司獲配現金股利計 28,400,000 元；至此，大林投資公司於 101 年度，將購自原告與黃素琴持有之林商號公司股份未付股款全數清償（100 年度累積之應付未付股款 12,687,400 元+101 年度購入股票應付股款 5,400,000 元-101 年度償付應付未付股款 18,087,400 元=0 元）。至大林投資公司雖 101 年底資產負債表尚帳列其他應付款 947,150 元，惟該筆應付未付款係大林投資公司於 101 年 10 月 23 日向原告借款 950,000 元，並於同日清償 2,850 元所致。由上述情形可見，大林投資公司向原告與黃素琴購入林商號公司股份，均僅於交易當日給付少許價款，餘未付價款即暫先以「其他應付款」列帳，嗣於取得林商號公司配發高額現金股利，旋即轉付予原告與黃素琴，衡諸上開股權交易及價款償付情形，實難謂渠等 2 人與大林投資公司間之股權交易有實際收付情事。另一方面，大林投資公司資本額僅 1,000,000 元，卻於 95 年 5 月 18 日購入原告與黃素琴股份 204,000 股（成交價 11,934,000 元）時，給付原告價款 1,025,802 元，逾資本額 1,000,000 元，衡諸公司資本額係原告與黃素琴於 95 年 4 月 26 日為設立大林投資公司而籌資，大林投資公司卻於設立後 3 日內即用訖，實難謂符合一般公司經營之常態。又上揭承購股票之價款百倍於其資本額，實有違一般交易常情，顯係為租稅規避所作之蓄意安排。

3. 又查大林投資公司除投資林商號公司外，並無投資其他公司，且無其他營業行為。再審酌大林投資公司 95 至 102 年度資產負債表之「業主（股東）往來」，分別為 300,000 元、8,891,876 元（較前 1 年度增加 8,591,876 元）、12,431,876 元（較前 1 年度增加 3,540,000 元）、30,169,914 元（較前 1 年度增加 17,738,038 元）、49,571,113 元（較前 1 年度增加 19,401,199 元）、70,538,405 元（較前 1 年度增

加 20,967,292 元)、82,140,000 元(較前 1 年度增加 11,601,595 元)及 79,197,380 元(較前 1 年度減少 2,942,620 元)，其中除 95 年度係大林投資公司設立之第 1 年度，無前 1 年度數據可資比較，及 102 年度未再向原告與黃素琴購入股票外，其餘 96 至 101 年度之業主(股東)往來金額均有大幅增加。另參據大林投資公司 95 至 102 年度營利事業所得稅核定通知書之「營業成本」，除 101 年度列有 155,040 元外，其餘 95 至 100 及 102 年度均為 0 元。綜上，被告就前開情節進行查核，並就實質經濟事實及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，審認原告與其母親黃素琴，係利用移轉所持有林商號公司股權，將原應獲配自該公司之股利(即營利所得)，藉股權移轉予大林投資公司，轉由大林投資公司獲配，俟獲配股利再將資金以支付應付股票股款方式回流個人，規避綜合所得稅。原告將該等股利所產生之個人綜合所得稅負，轉由適用較低稅負之投資公司承擔，達成減少納稅義務之效果，涉有所得稅法第 66 條之 8 規定之情事，經報財政部以 103 年 7 月 3 日台財稅字第 10316003650 號函核准，按林商號公司 96 至 102 年度分配予大林投資公司之股利，核增原告 96 至 102 年度系爭營利所得，併課原告 96 至 102 年度綜合所得稅，並無不合，原告所訴，核無足採。

(四)原告稱出售林商號公司股份予大林投資公司絕非「虛偽交易」且無規避稅捐之意圖等節。

1. 查，財政部 98 年 7 月 7 日函釋發布之所得稅法第 66 條之 8 規定之認定原則，個人或營利事業之股權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違反交易常規，屬虛偽之交易行為：1. 全部或大部分價款並未收付者。2. 安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付價款者。3. 股權買受人僅帳列股東往來(或應付帳款)未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款者。4. 由交易關係人提供資金，俟股權交易完成後，資金復回流至提供者帳戶者。5. 其他僅具支付形式，實質上未收付價款者。查本件大林投資公司資本

額僅為 1,000,000 元，根本無資力可資購買上開林商號公司股份 110,600,000 元（59,463,000 元+51,137,000 元），是該公司購買林商號公司股份時，並未立即支付價款，均先以「其他應付款」列帳，再以次年後獲配高額股息抵償上揭承購股票之款項，形同分文未為支付，依上開財政部 98 年 7 月 7 日函釋意旨，已然構成虛偽之交易行為，原告訴稱本件無「虛偽交易」乙節，核無足採。

2.次查，林商號公司歷年列報營業收入不高，幾乎無盈餘可資分配，迨至 95 年 1 月 18 日分別以售價 179,301,200 元及 287,000,000 元出售青海段 357 地號及 369 地號土地；同年 8 月 31 日，再以售價 455,558,738 元出青海段 401、402 地號土地及其地上之建物，並列報 95 年度出售土地利益 906,062,071 元，即有大額盈餘可資分配。而原告與黃素琴旋於同年 5 月 15 日設立大林投資公司，並於同年月 18 日各出售移轉林商號公司股份 102,000 股予大林投資公司，又陸續於 96 至 101 年度再分別出售移轉林商號公司股份 689,000 股及 527,000 股予大林投資公司，時間上甚為巧合。再查大林投資公司資本額僅 1,000,000 元，實無資力可支付上開股票價款 110,600,000 元，該公司乃先以應付股款列帳，再以次年後獲配高額股息抵償上揭承購股票之款項，衡諸上開股權交易及價款償付情形，實難謂渠等 2 人與大林投資公司間之股權交易有實際收付情事，又上開承購股票之價款百倍於其資本額，亦有違一般商業之交易常情，原告與黃素琴蓄意安排非常規交易之股權移轉等操作，計規避或減少渠 2 人綜合所得稅 43,305,557 元，縱扣除大林投資公司營利事業所得稅未分配盈餘加徵 10%之所得稅後，仍然規避稅捐 40,623,226 元（43,305,557 元-2,682,331 元），原告稱無規避稅捐之意圖，核無足採。

3.再查，虛偽行為之背後所隱藏或秘匿之事實或法律關係存在時，則其隱匿之事實或法律關係，即構成課稅之基準，倘該項隱藏或秘匿的行為，該當於逃漏稅捐罪之構成要件時，即成立違法逃漏稅捐行為。原告故意違反租稅法之立法意旨，透過出售股份之交易形式，將「可預期將來一定

會發生」的「潛在性」應稅營利所得，轉換為免稅的「證券交易所得」及「公司之投資收益」，透過上開股權移轉，致使其原本應分配予個人股東歸課綜合所得稅之營利所得，轉換為證券交易所得及免稅之公司投資收益，無須繳納任何所得稅，其濫用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納租稅之事實甚明，被告依所得稅法第 66 條之 8 規定，按實質課稅原則，改歸課原告系爭營利所得，尚無違誤。

(五)原告復稱：大林投資公司於 95 年購得股份後，係繼續持有股份，而其 96 至 101 年所受分配之股利，係基於「繼續持有」所由生，自無予合法調整之可能；同理，後續各該年度情況亦然，縱始有「非常規交易」，其效力亦不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得。又縱認原告每年移轉有規避意圖，亦不得以「大林投資公司累積股數」為據等節。查，財政部 97 年函釋發布之所得稅法第 66 條之 8 規定調整數額之處理原則中之回復原狀之處置規定：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。即納稅義務人於繳清補徵之稅款及罰鍰後，可將其透過股權移轉及虛偽安排之所有股票，改回自己之名義持有。次查，原告違反租稅法之立法意旨，濫用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅等刻意規劃，透過成立大林投資公司，將其所持有之林商號公司股份移轉予大林投資公司，再透過完全掌控大林投資公司方式，使系爭營利所得不具備課稅構成要件，不當規避逃漏其原應負擔之綜合所得稅，經被告按所得稅法第 66 條之 8 規定，依實質課稅原則予以調整課稅，並將原告於 95 至 100 年度移轉予大林投資公司之林商號公司股權 791,000 股，回復原狀視為原告所有，縱原告迄未將其 95 至 100 年度移轉予大林投資公司之林商號公司股權 791,000 股，申請回復原狀至其名下，仍難據以否認上開林商號公司股權 791,000

股非屬原告所有。從而，原告於 95 至 100 年度藉股權移轉及虛偽安排所移轉予大林投資公司之林商號公司股權 791,000 股【102,000 股（95 年度）+376,000 股（96 年度）+164,000 股（97 年度）+104,000 股（98 年度）+25,000 股（99 年度）+20,000 股（100 年度）】於各年度所配發之股利（營利所得），仍屬原告所有，原告所訴，礙難採據。再查倘「非常規交易之效力僅及於當年度調整，而不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得」時，則更容易使人利用該方式規避稅捐，因為只要在林商號公司無盈餘可資分配之當年度一次移轉該公司大額股權予大林投資公司，因該年度林商號公司無盈餘分配，則原告當年度亦無營利所得，又基於「不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得」，則以後年度大林投資公司獲自林商號公司之股利所得，將因所得稅法第 42 條之故，而無受配股利之稅負。如此做法，已然違背所得稅法第 66 條之 8 之立法意旨及精神，且違反租稅公平，是原告所稱，核難採據。

(六)原告又稱：依最高行政法院 102 年判字第 824 號、103 年判字第 721 號及 104 年判字第 530 號等判決事實可知，信託贈與案件否認「第 1 年」信託契約所生稅捐之效果，惟對第 2 年及第 3 年之契約，均予承認，其理由無非係後續年度中，委託人並無從預見公司有發放股利之可能。同理，本件原告對林商號公司以後年度要分配多少股利，並無從知悉，從而，應承認原告出售林商號公司股份予大林投資公司乃係屬真實之事乙節。惟查：

- 1.林商號公司係林氏家族於 43 年 4 月間所創設，為一家族型之企業，主要係經營合板及組合木材之製造，早期為堆置木材原料、半製品及製成品，乃購進大批之土地，迨至 95 年該批土地之市值已不斐。次查該公司自 76 年 8 月以後未再購進任何生產設備，即該公司已有 20 幾年未再從事生產製造，亦未見其轉型經營，顯見該公司已無心再經營事業，但因該公司擁有為數不少的土地，且市值不斐，原告及母親黃素琴係林商號公司家族之一員，且為林商號公司股東，渠 2 人因預見該公司未來幾年均隱含大額出售土地利

益及盈餘可資分配，乃在林商號公司於 95 年 1 月間出售土地後，旋即於同年 5 月 15 日成立大林投資公司，而大林投資公司因所得稅法第 42 條之故無受配股利之稅負。再查大林投資公司之股東除原告及母親黃素琴 2 人外，別無他人，實為原告所能完全掌握，而大林投資公司取得股權均以帳記應付帳款之方式取代應實際支付對價之義務，形同分文未為支付。本件就大林投資公司之成立時點、林商號公司股權移轉時點、股權交易價金之支付流程、交易雙方之關係、大林投資公司之營業活動及該公司獲配股利後之資金流向等情觀之，均已該當所得稅法第 66 條之 8 之要件，被告據以呈報財政部獲准（103 年 7 月 3 日台財稅字第 10316003650 號函）依查得資料按納稅義務人實際應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整，並對其逃漏之稅額予以補徵，於法有據。

- 2.其次，個人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，報經財政部核准，即可按所得稅法第 66 條之 8 規定，依實質課稅原則，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。如前所述，林商號公司未來幾年隱含大額盈餘可資分配係可預見之事，縱林商號公司當年度無盈餘可資分配，並不會影響原告之權益，惟於林商號公司分配盈餘時，原告即享有規避稅捐之利益。又個人藉股權移轉或虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者之規劃期間並未限縮為短期，亦可從事中長期稅捐規避之規劃，是原告所訴，核難採據。
- 3.再查最高行政法院 102 年判字第 824 號、103 年判字第 721 號及 104 年判字第 530 號等判決，乃係有關個人簽訂孳息他益之股票信託，經國稅局依實質課稅原則課徵贈與稅之案件，與本件之案情有別，尚難資為比附援引。末查租稅規避與合法的節稅不同，節稅乃係依據稅捐法規所預定之方式，合法減少稅捐負擔之行為；反之，租稅規避則是利用稅捐法規所未預定之異常的或不相當的法律形式，意圖減少稅捐負擔之行為。原告故意違反租稅法之立法意旨，濫用

法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納租稅，即藉由私法上之形式上股權之移轉，成立一小資本額之大林投資公司，再利用其他應付股款，取巧安排林商號公司股權移轉，將原應課徵個人 40% 稅率綜合所得稅之營利所得，轉換為營利事業不計入所得額課稅之投資收益，不當規避稅捐，至臻明確。被告按所得稅法第 66 條之 8 規定，依實質課稅原則，將大林投資公司 96 至 102 年度獲配自林商號公司股利，回歸改課原告 96 至 102 年度營利所得，並無不合，併予敘明。

(七) 罰鍰部分：

1. 查，原告係大林投資公司負責人，其母親黃素琴係該公司股東，渠 2 人利用資金之安排操作，移轉鉅額股權予大林投資公司，不當規避渠 2 人綜合所得稅，案經被告查獲，報經財政部核准按所得稅法第 66 條之 8 規定辦理，乃依實質課稅原則，將大林投資公司 96 至 102 年度獲配自林商號公司股利，改歸課原告 96 至 102 年度營利所得 7,171,434 元、2,876,888 元、14,461,768 元、15,110,976 元、16,275,810 元、17,734,221 元及 8,985,273 元，連同 99 年度漏報之其他所得 100 元，併課原告 96 至 102 年度綜合所得稅，除依法核定 96 至 102 年度應補稅額外，並按 96 至 102 年度漏稅額 2,714,704 元、538,149 元、4,974,369 元、5,090,262 元、4,861,159 元、4,219,210 元及 1,795,237 元，依漏報所得有無扣免繳憑單分別裁處 0.2 倍及 0.5 倍，96 至 102 年度分別裁處罰鍰 1,357,352 元、269,074 元、2,487,184 元、2,545,120 元、2,430,579 元、2,109,605 元及 897,618 元。復查階段，因追減 102 年度營利所得 106,298 元，乃重新計算核定 102 年度漏稅額 1,764,318 元及罰鍰 882,159 元（1,764,318 元×0.5 倍），並追減罰鍰 15,459 元（897,618 元－882,159 元），揆諸前揭規定，並無不合。
2. 次查，所得稅法第 66 條之 8 立法理由第 1 點後段載明：營利事業或相關納稅義務人之行為及漏稅罰及行為罰部分，依本法或稅捐稽徵法相關規定處罰；是納稅義務人如有藉投

資所得適用稅率高低不同，而為不當逃避或減少納稅義務情形者，該法條除授權財政部按原實際情形進行調整外，若其事實合致所得稅法第 110 條規定之漏稅罰要件，仍應按該條規定處以罰鍰。本件原告藉由形式上之股權移轉，將林商號公司應分配予其本人之現金股利，轉換成大林投資公司當年度之投資收益，導致其 96 至 102 年度綜合所得稅結算申報，短漏報營利所得，其規避個人綜合所得稅稅負之行為，業符合所得稅法第 66 條之 8 所明定之逃漏稅捐樣態。準此，本件規避課稅構成要件該當，其不當減輕或免除其應納租稅之情形，業如前述，就其規劃行為及隱匿事實之手段，足認原告有短漏報 96 至 102 年度系爭營利所得之違失，為求租稅公平，除以其實質上已具備課稅構成要件之經濟事實加以課稅外，其因而致生漏稅之結果，亦符合所得稅法第 110 條第 1 項之構成要件，自應論罰。參據行政罰法第 7 條第 1 項規定，漏稅之處罰並不以故意為限，經審酌上開違章情節及同法第 18 條規定之事由，及參據稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱裁罰倍數參考表），本件分別按 96 至 102 年度所漏稅額，依漏報所得有無扣免繳憑單，分別裁處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰，業已考量原告違章情節，並於法定裁罰倍數（2 倍以下）範圍內為適切裁罰等語，資為抗辯，並聲明求為判決駁回原告之訴。

五、本件如事實概要欄所載之事實，有被告 96 至 101 年度綜合所得稅核定通知書、103 年度財高國稅法違字第 83103101652 號至第 83103101657 號及第 83103102404 號裁處書、復查決定書及訴願決定書等影本附卷可稽，且經兩造各自陳明在卷，洵堪認定。則本件兩造之爭議厥為：被告依所得稅法第 66 條之 8 規定，核定林商號公司 96 至 102 年度應分配予原告如附表所示之營利所得，歸課原告 96 至 102 年度如附表所示之綜合所得總額，並按 96 至 102 年度如附表所示之所漏稅額依裁罰倍數參考表分別處以 0.5 及 0.2 倍如附表所示之罰鍰，是否適法？茲分述如下：

(一)按「凡有中華民國來源所得之個人，應就其中華民國來源之所得，依本法規定，課徵綜合所得稅。」「個人之綜合所得

稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」「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1類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額……皆屬之。」「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。」為行為時所得稅法第2條第1項、第13條、第14條第1項第1類及第66條之8所明定。次按憲法第19條規定「人民有依法律納稅之義務」，係指人民有依法律所定要件負繳納稅捐之義務或享減免繳納之優惠而言，此即所謂租稅法律主義。前開法律對營利所得應課徵綜合所得稅之要件已予規定，苟符合前開要件，稅捐機關對之核課綜合所得稅，即合乎租稅法律主義之要求，至如何認定納稅義務人有營利所得，則屬事實認定問題。又「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，衡酌經濟之意義及實質課稅之公平原則為之。」業經司法院釋字第420號解釋予以指明。嗣98年5月13日增訂稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項亦明定：「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。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。」揆其立法理由已指明係參照上揭解釋意旨將實質課稅原則予以明文規範。而租稅規避行為因有違課稅公平原則，且租稅規避之效果既是以與其經濟實質相當之法形式作為課稅之基礎，故就此法形式，依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，即難謂有違租稅法定原則。復參諸所得稅法第66條之8之立法理由明載：「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。」可知，所得稅法第 66 條之 8 係透過法律之明文規定，授予財政部權限，將藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一制度，進行租稅規避或逃漏之行為，本於實質課稅原則，否定或變更其形式上之經濟行為安排，並按實質經濟利益之歸屬與享有進行調整之制度。而「租稅義務之履行，首應依法認定租稅主體、租稅客體及租稅客體對租稅主體之歸屬，始得論斷法定納稅義務人是否已依法納稅或違法漏稅。……而租稅義務之履行是否符合法律及憲法意旨，並非僅依公庫財政上之收支情形或特定稅制之事實效果進行審查，仍應就法定納稅義務人是否及如何履行其納稅義務之行為認定之，始符前揭租稅法律主義之本旨。……」復經司法院釋字第 685 號解釋理由書闡述甚明。故依所得稅法第 66 條之 8 為所得之調整，係將所得調整至實質上應歸屬之主體，而應調整之所得金額，則應就所欲規避之所得觀察之。

(二) 經查：

1. 大林投資公司為原告與其母黃素琴於 95 年 5 月 15 日共同設立（由原告擔任負責人），資本額 1,000,000 元，以經營有價證券投資為業務。又原告與黃素琴均為林商號公司股東，原告自 95 年 5 月 18 日至 100 年 12 月 12 日止，逐年出售所持有之林商號公司股份予大林投資公司，出售股份合計 791,000 股，價款合計 59,463,000 元；另黃素琴自 95 至 101 年間，亦陸續將名下林商號公司股份出售予大林投資公司，出售股份合計 629,000 股，價款合計 51,137,000 元，有大林投資公司 102 年 9 月 30 日 (102) 佳高補字第 0902 號函暨第一銀行灣內分行帳號 711-10-086536 號明細、特定人交易清單資料附卷（96 年度原處分卷第 233-238、213-214 頁）可稽。而原告與黃素琴於 95 至 101 年間與大林投資公司間之股權交易及償付股款情形如下：①95 年 5 月 18 日渠 2 人合計出售 204,000 股之林商號公司股份予大林投資公司（原告 102,000 股+黃素琴 102,000 股），價款合計 11,934,000 元。大林投資公司則於 95 年 6 月 14 日（除息日：同年 12

日)自林商號公司獲配現金股利 163,200 元，惟僅償付股款 1,195,802 元(95 年 5 月 18 日及同年 6 月 20 日分別償付股款 35,802 元、990,000 元及 170,000 元予原告，惟未償任付股款予黃素琴)，截至 95 年底資產負債表帳列之其他應付款為 10,738,198 元。②96 年 5 月 8 日及同年 30 日渠 2 人合計出售 536,000 股之林商號公司股份予大林投資公司(原告 376,000 股+黃素琴 160,000 股)，金額 41,808,000 元。大林投資公司則於 96 年 6 月 20 日(除息日：同年 15 日)自林商號公司獲配現金股利計 11,100,000 元，並於同年 5 月 8 日、5 月 30 日及 6 月 25 日分別償付股款 113,490 元、11,934 元、11,000,000 元予渠 2 人，截至 96 年底資產負債表之其他應付款為 41,420,774 元。③97 年 3 月 17 日及同年 10 月 29 日渠 2 人合計出售 264,000 股之林商號公司股份予大林投資公司(原告 164,000 股+黃素琴 100,000 股)，價款計 16,368,000 元。大林投資公司則於 97 年 5 月 16 日(同日為除息日)自林商號公司獲配現金股利計 4,680,000 元，並於同年 3 月 17 日、5 月 21 日及 10 月 29 日償付股款 36,456 元、4,500,000 元及 12,648 元予渠 2 人，截至 97 年底資產負債表帳列之其他應付款為 53,239,670 元。④98 年 3 月 25 日及同年 11 月 11 日渠 2 人合計出售 192,000 股之林商號公司股份予大林投資公司(原告 104,000 股+黃素琴 88,000 股)價款計 19,050,000 元。大林投資公司則於 98 年 6 月 8 日(除息日：同年 5 日)自林商號公司獲配現金股利 23,320,000 元，並於同年 3 月 25 日、6 月 10 日及 11 月 11 日分別償付股款 48,600 元、23,300,000 元及 8,550 元予渠 2 人，截至 98 年底資產負債表帳列之其他應付款為 48,932,520 元。⑤99 年 4 月 6 日及同年 10 月 18 日渠 2 人合計出售 98,000 股之林商號公司股份予大林投資公司(原告 25,000 股+黃素琴 73,000 股)，價款計 8,320,000 元。大林投資公司則於 99 年 5 月 12 日(除息日：同年 10 日)自林商號公司獲配現金股利計 25,380,000 元，並於同年 4 月 6 日、5 月 14 日及 10 月 18 日償付股款 19,710 元、25,317,000 元及 5,250 元予渠 2 人，截至 99 年底資產負債表帳列之其他應付款為 31,910,560 元。⑥100 年 3 月 7

日及同年12月12日渠2人合計出售72,000股之林商號公司股份予大林投資公司（原告20,000股+黃素琴52,000股）予大林投資公司，價款計7,720,000元。大林投資公司則於100年5月20日（除息日：同年月19日）自林商號公司獲配現金股利計26,920,000元，並於同年3月7日、5月24日及同年12月12日給付股款17,160元、26,920,000元及6,000元予渠2人，截至100年底資產負債表帳列之其他應付款為12,687,400元。⑦101年4月5日黃素琴出售林商號公司股份54,000股予大林投資公司，價款計5,400,000元。大林投資公司則於101年5月17日（除息日：同年月16日）自林商號公司獲配現金股利計28,400,000元，並於同年5月18日大林投資公司給付股款5,400,000元予黃素琴，另於同年4月5日及5月18日償付股款16,200元及12,671,200元予原告。至此，大林投資公司將購自原告與黃素琴持有之林商號公司股份未付股款於101年度全數清償，此亦有大林投資公司96至102年度分類帳、第一商業銀行灣內分行資金明細在卷（96年度原處分卷第239-246頁）可按，亦為原告所不爭執（本院卷第363頁），勘信真實。且大林投資公司除投資林商號公司外，並無投資其他公司，亦無其他營業行為，是被告就前開情節進行查核後，審認原告與其母黃素琴，係利用移轉所持有林商號公司股權，將原應獲配自該公司之股利（即營利所得），藉股權移轉予大林投資公司，轉由大林投資公司獲配，俟獲配股利再將資金以支付應付股票股款方式回流個人，規避綜合所得稅。原告將該等股利所產生之個人綜合所得稅負，轉由營利事業不計入所得額課稅之投資收益（所得稅法第42條第1項參照），不當規避稅捐，達成減少納稅義務之效果，涉有所得稅法第66條之8規定之情事，並經呈報財政部以103年7月3日台財稅字第10316003650號函核准後，按林商號公司96至102年度分配予大林投資公司之股利，核增原告96至102年度系爭營利所得，併課原告96至102年度綜合所得稅，揆諸前揭規定，並無不合。

(三)原告雖主張所得稅法第66條之8未就何謂「虛偽之安排」形

式予以明文定義，且財政部 98 年函所列之「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」範圍，為欠缺母法授權之例示，顯違反租稅法律原則，而無適用之餘地云云。惟按：

1. 法律之解釋，係為探求及闡明法律文義，其解釋方法，理論上固有文理解釋、邏輯解釋、歷史解釋及目的解釋等不同，惟法律解釋既在解釋法律文義，自不能逸脫法律之文句。又法條之立法理由，為立法原意之闡明，固得作為法律解釋之資料，惟社會現象複雜萬端，故立法者自不能以抽象立法文字規範所有具體行為類型，因而立法理由非法律解釋之唯一依據，亦不得限縮法律明文規定。所得稅法第 66 條之 8 所表示之情況，僅是透過立法理由之文字，更具體表明該法規意旨，自不得遽謂所得稅法第 66 條之 8 規範之行為類型，僅限於立法理由中所闡明。且依法條規定文義，其所規範之客觀行為態樣為「股權移轉」或其他虛偽安排，並無股權移轉限於暫時性股權移轉之限制；而所稱股權移轉模式，自其法條前後文字，亦僅有「不當」之限制，僅需其不當股權移轉結果造成「為他人或自己規避或減少納稅義務」者，即屬之，亦即自其法條文字，並不限於僅適用於兩稅合一情形，其他以形式上之經濟行為安排，造成他人或自己規避或減少納稅義務，亦屬該條所規範事由（最高行政法院 96 年度判字第 1374 號判決意旨參照）。至所謂「虛偽之安排」，依稅法上實質課稅之原則，乃就實質經濟事實及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，則若納稅義務人行為安排之背後有隱藏或秘匿之事實或法律關係存在，且其隱匿之事實或法律關係係用以逃漏稅捐為目的，縱若該行為之安排合乎法形式，乃難謂該行為非「虛偽之安排」，核與民法之通謀之虛偽意思尚有程度不同，故倘該項隱藏或秘匿的行為，該當於逃漏稅捐之構成要件時，即成立違法逃漏稅捐行為。
2. 次按，「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：(一)個人或營利事業透過虛偽交易安排，以

下列方式移轉股權與租稅負擔：1. 將高稅率股東應獲配之股利、盈餘及可扣抵稅額，移轉為低稅率股東所有者。…

…(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權交易，其價款之收付有下列情形之一，認定違反交易常規，屬虛偽之交易行為：1. 全部或大部分價款並未收付者。2. 安排不實之收付款資金流程，實質上並未收付價款者。3. 股權買受人僅帳列股東往來（或應付帳款）未實際收付價款，俟股權移轉後始以獲配現金股利、出售股權取得價款或辦理現金增資款項等清償應付股款者。……。(二)相關股權交易構成要件特性：1. 移轉標的股權公司特質：(1)經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地產等獲取鉅額利益或獲配被投資公司鉅額股利者。……。2. 股權買賣雙方關係：股權出賣人對承買公司有控制能力或在人事、財務、業務經營、管理政策上具有重大影響力者。3. 股權承買公司背景：(1)屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。(2)負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。(3)資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。(4)幾無其他營業活動者。4. 股權移轉時機：標的股權公司獲取鉅額處分利益後或分配盈餘前之交易行為。5. 規避稅負模式：(1)藉由承買公司負擔未分配盈餘加徵 10%營利事業所得稅，規避個人綜合所得稅累進稅率。……(8)其他藉虛偽之形式法律關係之安排，規避稅負者。6. 稅負影響：股權移轉後所涉相關年度整體稅負較未轉讓前有減少情形。」為財政部 98 年 9 月 7 日台財稅字第 09800297860 號函所明定；該函釋係財政部基於中央稽徵主管機關職權，為協助下級機關適用法律及認定事實，就所得稅法第 66 條之 8 規定之適用範圍及如何認定屬違反交易常規或虛偽交易安排等細節性、技術性事項所為解釋，核與該條文規定意旨與實質課稅原則無違，稽徵機關執行查核稅捐時予以援用，自無

不合。又該函釋之內容僅闡明重申所得稅法第 66 條之 8 規定之立法原意，歸納類此案件之行為態樣，並未增加人民法律所無之稅賦或義務，參諸司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自該法規生效之日起有其適用（最高行政法院 101 年度判字第 4 號判決意旨）。

3. 本件原告並不否認設立大林投資公司係用以移轉其所持有之林商號公司股票，而大林投資公司除購買林商號股票外並無其他營業投資及收入，且該公司向原告購買林商號公司股票之資金流程，如前所述，僅為帳面移轉，待獲取林商號公司之股利收入時始償還應付之股款，大林投資公司並無資力購入林商號股票。是以，本件股權交易之安排及移轉過程，不論系爭股權交易價款之收付、股權轉讓時機及股權承買公司背景等節，均與財政部 98 年函釋列舉歸納類之行為態樣相符，依上述所得稅法第 66 條之 8 規定及其立法理由，本件屬該條規範範圍甚明。被告本於實質課稅原則，報請財政部核准後，援據所得稅法第 66 條之 8 規定進行調整歸課，自屬有據。原告主張何謂「虛偽之安排」形式未明文定義且上開財政部函釋欠缺母法授權之例示，顯違反租稅法律原則，而無適用之餘地且云云，尚無可採。

(四) 原告復主張對林商號公司以後年度要分配多少股利，並無從知悉，原告與母親黃素琴係「逐年」、「分次」出售股份予大林投資公司，且大林投資公司均有實際支付股款予原告及其母黃素琴，其買賣交易自屬真實；及原告 95 年縱使於股東會後設立大林投資而有移轉林商號股份之行為，被認定為有規避 95 年度盈餘分配之可能，但大林投資公司於 95 年購得股份後，係繼續持有股份，而其 96 至 101 年所受分配之股利，係基於「繼續持有」所由生，自無予合法調整之可能，同理，後續各該年度情況亦然，縱使有「非常規交易」，其效力亦不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得。又縱認原告每年移轉有規避意圖，亦不得以「大林投資公司累積股數」為據云云。惟按：

1. 投資人在進行股票投資時，其在買入股票時點，從稅捐規

劃的觀點做決策，到底是要用自己投資而可操控之營利事業名義購買，抑或以個人名義購買，存在著一個權衡取捨之關係。其以營利事業購買者，其稅上之利為：被投資之公司以配發股票之方式分配盈餘時，因營利事業對轉投資公司配發之股票盈餘，不僅在會計上不影響該營利事業之稅後盈餘，而且其可利用所得稅法第 42 條轉投資收益免稅，配合所得稅法第 66 條之 9 稅後所得僅加徵 10% 之較低營利事業所得稅額（一般而言，個人綜合所得稅之累進稅率均較 10% 為高，特別是對富人而言），以及所得稅法第 24 條混合計算盈虧之規定等相對稅捐優勢，形成節稅效果。但其稅上之弊則是：將該等股票之盈餘配股及或將來之出售獲利，一旦移轉予股東，即會使股東面臨課徵營利所得稅負之結果，除非其能設法以出售該控制公司股份之方式，將存留在控制公司之保留獲利，轉換為證券交易所得。其以個人名義購入，其利弊情況則反之。是以稅捐稽徵實務上常見之現象即是，由個人投資股票，事後面臨該被投資公司配發股票股利時，即先將投資股票轉售予自己設立、控制之另一投資公司，使本來之應稅營利所得，變為免稅之證券交易所得，而投資公司之股利所得，則可藉由製造投資公司虧損或低價出售除權後之股票，形成證券交易損失等方式，再利用所得稅法第 24 條混合計算盈虧之方式予以消除，因此無課稅稅基存在（最高行政法院 98 年度判字第 921 號判決意旨參照）。又在稅法上被評價為「稅捐規避行為」之「關鍵」必要條件，主要取決於「買賣雙方主體間主從關係之有無及其程度高低」，交易標的（包括股票及價金）之損益風險是否真實移轉，已屬次要地位（僅是判斷稅捐規避行為之輔助因素）。因為若自然人與投資公司效用函釋相同，就算交易之主體已各自將金錢及股票之損益風險完全移轉予對方，但如果自然人之一方對投資公司之另一方仍有完全之掌控權限，並且可以實質支配使用其投資公司之獲利。則股票之損益風險雖然已完全由投資公司承受，但承受之損益最終仍由自然人終局承擔者，該等移轉即無意義（最高行政法院 101 年度判字第 742 號

判決意旨參照)。故租稅法上並無限制個人將持股移轉予投資公司持有，只要不涉及租稅規避或逃漏行為之正常合法移轉，基於私法自治，乃尊重其經濟行為之安排。是以所得稅法第 66 條之 8 所欲防杜者，為利用不同身分納稅義務人，藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一等制度，而不當獲致租稅利益情事，非謂買賣價款確實交付或不知悉當年度有發放股利，即得謂買賣交易真實，非虛偽安排而無租稅規避行為之可能。否則將限縮所得稅法第 66 條之 8 規範功能。

2. 經查，林商號公司係林氏家族於 43 年 4 月間所創設，為一家族型企業，目前公司負責人林人文、董事林人茂、董事林人芽、監察人林人明與原告為堂兄弟關係，實收資本額 349,072,000 元，主要係經營合板及組合木材之生產製造，並擁有數十筆土地，自 76 年 8 月以後即未再購進任何生產設備，且該公司最近幾年申報之營業收入均不高，以租賃土地為主，其中 95 至 102 年度之每年營業收入僅 1,700 餘萬元至 2,100 餘萬元不等，幾乎無盈餘可資分配，此有林商號公司營業稅稅籍資料查詢、全戶戶籍資料查詢、95-102 年度之營利事業所得稅結算申報書及財產目錄附卷（96 年度原處分卷第 275、72-101、313-320 頁及本院卷第 437-439 頁）可稽。又該公司 95 年後陸續出售所持有之土地，95 年 1 月 18 日分別以售價 179,301,200 元及 287,000,000 元出售青海段 357 地號及 369 地號土地；同年 8 月 31 日，再以售價 455,558,738 元出青海段 401、402 地號土地及其地上之建物，並列報 95 年度出售土地利益 906,062,071 元，另於 97、98 及 99 年度亦分別列報出售土地利益 2,354,795,837 元、1,814,458 元及 1,888,363,760 元，此亦有不動產買賣契約書及各年度資產負債表在卷（本院卷第 441-463 頁及 96 年度原處分卷第 321-329 頁）可按。原告縱非於林商號公司擔任管理階層，然就其家族長期經營林商號公司觀之，要難謂對該公司營運狀況及持有上開待出售土地等事宜無所知悉。況查，大林投資公司為原告及其母黃素琴所完全掌控，不論林商號公司股權由原告及其母持有或轉由

大林投資公司持有，承受之損益最終仍由原告及其母終局承擔，其效用函數同一，因此原告持有之林商號股票及取得金錢對價損益風險，形式上雖然有移轉，但實質上仍無改變。復參酌大林投資公司之分類帳，其於95年成立迄101年底，只有購入林商號公司股份，無買賣其他公司的股票，此等情況下，大林投資公司向原告借款購買系爭股票，實難謂為「常態形式之商業行為」，從行為客觀面觀察，初步已可判斷具有濫用私法形式之事實。又原告於林商號公司95年度除息日（95年6月12日）前之95年6月15日籌資設立大林投資公司，並隨即由大林投資公司於同年月18日以帳列其他應付款方式，取得原告所持有之林商號公司股票，再以大林投資公司事後自林商號公司獲配之股利償付原告前開借款，並使原應由原告取得之林商號公司股利透過大林投資公司再回流至原告處，觀其價款收付情形，自與一般公司與股東借錢而不涉及租稅規避之股東往來有間，顯非商業常態性行為，亦有違一般股權交易常情；且大林投資公司除受配股利外並無其他營業收入，所有費用亦為原告代墊支出，足認無實質營運，則原告安排此等股票買賣之交易，適足以顯現原告藉由轉讓林商號公司股權隱藏高額股利所得之動機，參酌前揭說明，該項私法行為之安排，無非係「虛偽之安排」，以逃漏稅捐為其終極目的。至於96年度以後，其持續移轉股權交易之價款收付方式亦如前述，係以帳面借款之方式先移轉股權，再藉由償還借款名義，使大林投資公司獲配之林商號公司股利得回流原告，將原告本可獲配林商號股利之應稅營利所得，轉為償還借款之非課稅所得，在在顯示原告前開所為係為租稅規避所作之蓄意安排無疑。準此，原告利用資金之安排操作，移轉林商號公司股權予其實質掌控之大林投資公司，已該當所得稅法第66條之8要件，縱大林投資公司與原告間就林商號公司股票之交易為真實，且大林投資公司確實曾買入他人所持有之林商號公司股票，仍無從為原告有利之認定。

3. 綜上，原告藉由前述形式移轉股權之虛偽安排，已使原告

無成為林商號公司盈餘分配後課稅主體之可能，然就林商號公司之持股雖有移轉之外觀形式，然其最終結果與未移轉無異，原告仍為林商號公司實質上股東，自應為該公司盈餘之所得人，其公法上之稅務負擔，即不因其移轉後持股比率、所受利益而有差別。是原告主張本件被告既然無證據足以認定原告所為屬於「虛偽」，僅以財政部函釋去擴張法律所無之構成要件，以 98 年函釋內容作為認定「虛偽」之「要件」。則原告與大林投資公司間之交易，即屬於真實交易，自不得以原告 95 年所為交易，去逐年累積進行非難，且大林投資公司於 95 年購得股份後，係繼續持有股份，而其 96 至 101 年所受分配之股利，係基於「繼續持有」所由生縱認原告每年移轉有規避意圖，其效力亦不及於後續年度繼續持有所領取之股利所得，亦不得以「大林投資公司累積股數」為據云云，要難採據。

- (五) 至原告所稱依最高行政法院 102 年判字第 824 號、103 年判字第 721 號及 104 年判字第 530 號等判決事實可知，信託贈與案件中，委託人無從預見公司有發放股利之可能時，未認定為非常規交易。同理，本件原告對林商號公司 95 年度以後各年度要分配多少股利，並無從知悉，從而，應承認原告出售林商號公司股份予大林投資公司乃係屬真實，並無租稅規避行為之可能云云。惟查，原告利用資金之安排操作，移轉林商號公司股權予其實質掌控之大林投資公司，藉由形式上股權之移轉，不當規避稅捐之脫法行為，已如前述，被告因認本件有所得稅法第 66 條之 8 規定情事，依該條規定，報經財政部核准後，按原告應自林商號公司獲配之股利予以調整所得主體，進而調增原告系爭年度之營利所得，故該應調整之所得，應視原該當所得稅法第 66 條之 8 規定之股權移轉等行為，其後續之相關情況是否仍該當該條之規範目的判定之，尚非僅得就原移轉股權年度之所得予以調整。申言之，本件原告須調整之所得金額，應就原告實質上欲規避之所得觀察之（最高行政法院 102 年度判字第 280 號判決意旨參照），與原告是否知悉林商號公司以後年度之股利分派無涉。且原告所舉上開實務判決，係針對股東簽訂以「本金自益、孳息他益

」之信託契約，應如何依實質課稅原則認定有無稅捐規避行為為之解釋性行政規則，與本件之案情不同，自不得據以比附援引，併此敘明。

(六)末按，「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。」、「所得稅法（綜合所得稅）第 110 條第 1 項……一、短漏報所得屬裁罰處分核定前已填報扣免繳憑單及股利憑單之所得，且無第 4 點【按即夫妻所得分開申報逃漏所得稅、虛報免稅額或扣除額、以他人名義分散所得】情形者。處所漏稅額 0.2 倍之罰鍰。……三、短漏報屬前 2 點以外之所得，且無第 4 點情形者。處所漏稅額 0.5 倍之罰鍰。……」、「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」為所得稅法第 71 條第 1 項前段、第 110 條第 1 項、裁罰倍數參考表、行政罰法第 7 條第 1 項分別所明定。而前揭所得稅法第 66 條之 8 之規定，係透過法律之明文規定，授予財政部權限，將藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一等制度，進行租稅規避或逃漏之行為，本於實質課稅原則，否定或變更原形式上之經濟行為安排，並按原實際情形進行調整之制度。且依所得稅法第 66 條之 8 規定按原實際情形所為之所得調整，並非即當然不構成租稅之違章，即其事實若有合致所得稅法第 110 條規定之漏稅罰，仍應按該條規定處以罰鍰。經查，原告係大林投資公司負責人，與其母黃素琴藉由成立大林投資公司及利用資金之安排操作，移轉林商號公司股權予大林投資公司，將直接持有轉換為間接持有林商號公司股份，不當規避個人原應自林商號公司獲配之營利所得及個人綜合所得稅負，已如前述，主觀上已具備漏報系爭營利所得之故意，應堪認定。原告既為系爭營利所得之實質經濟利益之歸屬及享有者，卻違反誠實申報義務，致漏報應納稅負之結果，已符合所得稅法第 71 條、第 110 條第 1 項短漏報「應申報課稅之所得額」之要件，被告依行政罰法第 18 條之規定，審酌原告明知有所得卻漏未申報，且本件逃漏稅捐金額非低，將影響國家稅收及有違租稅公平，可受責難之程度較高，並考量原告相關年度之綜合

所得總額高達千萬，非無資力等情，參據裁罰倍數關於所得稅法第 110 條第 1 項之規定，本於法定裁量權審酌結果，依漏報所得有無填報扣免繳憑單，分別裁處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰，業已考量原告違章情節，並於法定裁罰倍數（2 倍以下）範圍內為適切裁罰，揆諸首揭規定並無違誤，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法。

六、綜上所述，原告之主張經核均非可採。原處分（復查後，獲追減營利所得 106,298 元及罰鍰 15,459 元）經核並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合。原告起訴意旨求為均予撤銷，為無理由，應予駁回。又本件事證已臻明確，兩造其餘主張核與判決結果不生影響，爰不一一論駁，併此說明。

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，判決如主文

中華民國 106 年 1 月 11 日

高雄高等行政法院第一庭

審判長法官 邱 政 強

法官 吳 永 宋

法官 黃 堯 讚

以上正本係照原本作成。

一、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）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

二、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）

三、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	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

委任律師為訴訟代理人	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 106 年 1 月 11 日
書記官 陳 嫻 如

附表 (單位：新臺幣)

年度	96 年	97 年	98 年度	99 年度	100 年度	101 年度	102 年度
項目	度	度					
訴願	105 年	105 年	105 年 2				
決定	2 月	2 月	月 23 日	月 25 日	月 24 日	月 24 日	月 24 日
書	24 日	24 日	台財法字	台財法字	台財法字	台財法字	台財法字
	台財法	台財法	第 1041				

	字第 1041 7960 號	字第 1041 9090 號	8670 號	9060 號	8810 號	8870 號	9080 號
漏報	7,171,	2,876,	14,461,7	15,110,9	16,275,8	17,734,2	8,878,97
營利	(1,434	(6,888	(141,768	(190,976	(855,810	(1,914,2	(968,975
所得	元)	元)	元)	元) 100	元))	元)
(可				元			
扣抵							
稅額							
)及							
其他							
所得							
當年	9,769,	3,336,	15,099,9	15,679,8	16,840,0	17,804,1	9,052,51
度綜	9,769,	3,336,	15,099,9	15,679,8	16,840,0	17,804,1	9,052,51
合所	9,769,	3,336,					
得稅							
總額							
應補	2,714,	545,11	4,974,36	5,094,80	4,891,55	4,221,44	1,764,31
徵稅	2,714,	元	4,974,36	5,094,80	4,891,55	4,221,44	1,764,31
額	2,714,						
按所	1,357,	269,07	2,487,18	2,545,12	2,430,57	2,109,60	882,159
漏稅	(2,714	元	(4,974,3	【 5,090	(4,861,1	(4,219,2	元 (1,76
額處	×	(538,	× 0.5)	262 元×	× 0.5)	× 0.5)	8 元×
0.5	0.5)	腹		(100 元			0.5)
倍及		0.5)		× 0.2			
0.2				+			
倍罰				15,110,			
緩				10,976			

				元×			
				0.5) ÷			
				15,1			
				11,076			
				元)			

財政	103 年 7 月 3 日台財稅字第 10316003650 號函 (96 年度原處分卷三第
部核	45 頁、97 年度原處分卷第 80 頁、98 年度原處分卷第 175 頁、99 年
准調	度原處分卷第 22 頁、100 年度原處分卷第 178 頁、102 年度原處分卷
整函	第 118 頁)

資料來源：高雄高等行政法院裁判書彙編 (106 年版) 第 41-86 頁