

裁判字號：高雄高等行政法院 106 年訴字第 374 號判決

裁判日期：民國 107 年 03 月 20 日

裁判案由：綜合所得稅

高雄高等行政法院判決

106年度訴字第374號
民國107年3月7日辯論終結

原 告 陳悅玲
訴訟代理人 林志聰 會計師
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

上列當事人間綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國106年7月5日台財法字第10613926060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「（第1項）訴狀送達後，原告不得將原訴變更或追加他訴。但經被告同意或行政法院認為適當者，不在此限。（第2項）被告於訴之變更或追加無異議，而為本案之言詞辯論者，視為同意變更或追加。……」行政訴訟法第111條第1項、第2項分別定有明文。查原告起訴時，訴之聲明為：「確認被告對原告因103年度綜合所得稅罰鍰事件請求撤銷裁罰處分或縱有罰鍰亦冀請按所漏稅額之最後淨額為罰鍰裁罰之標的，另為計罰罰鍰。」嗣於民國106年12月19日本院準備程序經法官闡明後變更其訴之聲明為：「訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷。」被告對於原告所為上開變更並無異議而為本案言詞辯論，揆諸首揭規定，應予准許，合先敘明。

二、事實概要：

緣被告查得原告103年度綜合所得稅結算申報，漏報取自東南水泥股份有限公司(下稱東南水泥公司)營利所得新臺幣(下同)6,688,881元(含可扣抵稅額1,157,680元)，歸課核定其當年度綜合所得總額15,016,238元，應納稅額3,940,980元，並按所漏稅額1,224,061元處0.4倍之罰鍰計489,624元。原告就罰鍰處分不服，申請復查，未獲變更，提起訴願，遭決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)原告於102年度減少東南水泥公司股票27,656,005股，動機如下：

1.移轉股票非為規避納稅義務：

(1)移轉股票的主要目的：原告具有美國護照，屬在臺居住之中美雙重國籍人士，符合美國預計於103年度實施肥咖條款(FATCA)之適用對象，故原告將持有之東南水泥公司股票於102年度全數透過股票公開市場公開成交方式轉讓，以減輕遭美國給予雙重課稅之不利。

(2)長期持有，無蓄意短線操作以達到減少稅負之動機：原告持有東南水泥公司股票已逾數十年，該持有期間並無任何出售且依法納稅。再者，於轉讓年度或轉讓後之各年度，東南水泥公司之經營層面暨股利政策亦無發生劇烈波動，且股利發放亦為正常，故原告移轉該股票亦純係為避免中美雙重國籍課稅，絕無刻意安排，以減少稅負之動機。

2.股權交易並無虛偽安排：原告移轉股票係透過股票公開市場並按公開成交价格予以轉讓，絕無故意操縱股票成交价格以達到個人任何避稅之企圖，亦無未支付交割款而僅形式上移轉之虛偽安排，此有股票成交查詢資料可稽。況且，股票受讓人即恆祥源投資有限公司（下稱恆祥源公司）係原告於101年度以自有資金2,000,000元設立，為1人股東所組織、登記、成立之投資公司，並無安排任何虛偽人頭為股東並籍以分散所得；則原告於102年間自集中市場購買東南水泥股票，股票價款含手續費總計款項為371,172,539元，因設立資本額不足支付股票交割款，是以原告將所持有東南水泥公司股票出售，並將所得股票交割款項借予恆祥源公司，作為恆祥源公司交割股票款之資金來源，其實質關係誠如同公司股本，由原告唯一墊借予恆祥源公司。再者，恆祥源公司尚非屬第三地之假外資或假法人，而係本國之法人且亦皆設帳載詳實之交易，確無任何處偽或取巧之意圖。而且是項買賣交易資訊均已於恆祥源公司102年及以後年度之營利事業所得稅申報完整揭露，並無隱匿重要事項或為虛偽不實陳述或提供不正確資料等情事。

(二)原告遭課以罰鍰，顯有違誤：

1.上開交易經被告依所得稅法第66條之8規定，於報經財政部105年2月24日台財稅字第10416022120號函核准後，按實質課稅原則，改歸課原告系爭營利所得並裁處罰鍰，顯有違誤。因被告既以實質課稅原則課徵原告系爭營利所得並裁處罰鍰，則按納稅者權利保護法（下稱納保法）第7條第3項及第10項前段規定及相關立法說明，可知應予適用納保法，而無從自實質課稅原則中再行衍生區分租稅規避或租稅逃漏。是按納保法第7條第7項規定，本件應改按

應補徵稅額課徵百分之15滯納金並加徵利息，並免除罰鍰之處分。

- 2.此外，綜合所得稅申報書並無要求納稅義務人揭露未獲配之股利，亦無格式要求揭露當年度之股票買賣交易，此參被告所設計之綜合所得稅申報媒體即可確認，在此前提下，原告自無可能會就未取得股利部分以及未被要求揭露之訊息自行申報或揭露。因此，系爭股權買賣交易，恆祥源公司已於102年度營利事業所得稅申報完整揭露，後續年度亦以依法令規定申報營利事業所得稅，可明確得知系爭股票之交易移轉日期、股數、金額及交易對象，以及當年度恆祥源公司獲配取得之東南水泥公司現金股利金額，並無隱匿或虛偽表示之情形。且原告於接獲被告通知後，對於被告於審查階段所要求提示之各項表單文據以及資金狀況等資料，原告均已如實提供，並無納保法第7條第8項但書所稱隱匿重要事項或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使被告短漏核定等情。並聲明求為撤銷訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）

四、被告則以：

- (一)原告利用資金之安排操作，移轉鉅額股權予恆祥源公司，不當規避其個人綜合所得稅之情形如下，原告稱無藉股權移轉安排以規避稅負一節，核無足採：

- 1.原告於101年12月20日設立恆祥源公司(資本額為2,000,000元，原告為負責人，持股100%)，旋即於102年4月3日至5月20日間，分22個交易日，每1交易日以1筆、3筆、5筆或7筆等不同交易筆數方式，計61筆交易行為，透過原告之第一商業銀行灣內分行（下稱第一銀行灣內分行）帳戶及第一金證券股份有限公司灣內分公司之公開市場交易，出售東南水泥公司股票計27,656,005股，並將每次交易所得款項於同日匯入恆祥源公司之第一銀行灣內分行之證券交割帳戶計369,740,000元；而恆祥源公司則利用原告上開匯入資金，亦於上開同22個交易日，買進相同股數(即27,656,005股)之東南水泥公司股票，並分61筆交割付款計371,172,539元(交易價金371,014,871元+手續費157,668元)，此有臺灣集中保管結算所股份有限公司客戶存券異動明細表、原告及恆祥源公司第一銀行灣內分行之證券戶存款明細等資料附卷可稽。
- 2.恆祥源公司之股東僅原告1人，而公司資本額僅2,000,000元，與上開鉅額交割款371,172,539元顯不成比例，該公司應無資力可支付購買東南水泥公司股票鉅額交割款。原告(即賣方)與恆祥源公司(即買方)透過於同一日、同股數以相同價格下達交易買、賣單指令，以達成同日、同股數成交之目的，又因恆祥源公司資本額僅有2,000,000元，為避免違約交割而造成無法順利完成交易，原告則利用股票交割與匯付股款之時間差異，於交易日出售前揭東南水

泥公司股票並逐筆取得股款後，旋即將所得款項匯入恆祥源公司證券交割銀行帳戶，以利履行買方(即恆祥源公司)匯付股款。

- 3.又恆祥源公司102年12月31日資產負債表載列負債總額404,946,000元【股東往來404,920,000元(即恆祥源公司向原告借款)+應付費用26,000元】、權益總額(即淨值總額)4,519,837元【股本2,000,000元+保留盈餘2,519,837元】及資產總額409,465,837元【長期投資407,064,550元+銀行存款2,395,756元+現金5,334元+其他預付款197元】，顯見恆祥源公司並無足夠自有資金購買東南水泥公司之鉅額股權，本件形式上雖有給付價金，但資金來源均來自原告，自難謂有實際支付購買股權之價款及交易之真實性。
 - 4.則原告藉成立恆祥源公司，取巧安排東南水泥公司股權移轉，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，但仍可掌握該等股權支配，形成與未出售股權之效果相當，違背所得稅法立法目的，不當規避減少個人綜合所得稅之營利所得，即應依所得稅法第66條之8規定予以調整。又原告未依規定申報系爭營利所得6,688,881元(含可扣抵稅額1,157,680元)，致漏報個人綜合所得稅額1,224,061元，核其違章行為，顯係明知並有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，核屬故意为之，自應論罰。惟查，原告於裁罰處分核定前繳清本稅，經審酌原告之應受責難程度及所生影響等情事，就裁罰倍數(0.5倍)酌減20%，按所漏稅額1,224,061元處0.4倍【 $0.5 \times (1 - 20\%)$ 】之罰鍰489,624元，並無不合。
- (二)至於美國政府為增加稅源，且為避免美國公民和永久居民（綠卡持有者）利用外國金融機構、外國基金及外國公司，掩飾其美國身分規避稅款，乃於99年間立法通過「美國海外帳戶稅收遵從法」（Foreign Account Tax Compliance Act，下稱FATCA）條款，俗稱「肥咖條款」，該法案業於000年0月0日生效，並於103年7月1日正式實施。而該法案規定外國金融機構應與美國內地稅務局(IRS)簽署FFI協訂，履行辨識客戶身分、提報美國客戶帳戶等資料，對於不遵守FATCA之外國銀行，將就其在美國之收入直接扣繳30%重稅。而個人向美國申報之特定資產包括：1.美國以外之金融機構存款、保管帳戶。2.非美國發行之股票、有價證券，不論是否已上市。3.以投資目的持有之金融工具或契約，而該商品之發行人或交易對手不是美國機構或美國人。4.持有任何非美國企業之所有權。準此可知，原告不論直接持有東南水泥公司股票或透過不當安排將東南水泥公司股票移轉至恆祥源公司名下，而間接持有東南水泥公司股票，均屬FATCA條款應申報範圍。是以，原告所訴，核難採據。再者，目前各國政府越來越積極展開租稅合作來對抗跨國避稅，而原告竟以為避免

所持有之東南水泥公司股票併入美國肥咖條款之適用範圍為理由，實達減少本國租稅負擔目的，而將東南水泥公司股票轉讓予恆祥源公司，其所為之行為實已違背前揭國際租稅之合作目的，核無足採。

(三)此外，恆祥源公司資本額僅為2,000,000元，根本無資力可購買東南水泥公司股票371,172,539元，原告明知恆祥源公司無自有資金支付價款，仍進行股份之買賣及移轉，但為避免違約交割而造成無法順利完成交易，原告係利用股票交割與匯付股款之時間差異，於交易日出售系爭股票並逐筆取得股款後，旋即將所得款項匯入恆祥源公司證券交割銀行帳戶，以利恆祥源公司匯付股款，是本件系爭股票之交易，形式上雖有給付價金，實質上原告並未因移轉系爭股票而取得任何款項，自難謂恆祥源公司有實際支付買賣價款之真實性，此觀諸恆祥源公司103年12月31日資產負債表帳列之股東往來尚有397,810,000元（原處分卷第73頁）即可得知。次查，恆祥源公司之股東僅有原告1人，該公司除持有東南水泥公司股票外，並無投資其他公司或其他營業行為，全部收入來源僅有取自東南水泥公司所分配之股利，該公司顯未符合一般投資公司之經營常態，原告成立該公司之目的顯係用以承接其個人獲配東南水泥公司股利之導管。綜上，本件系爭東南水泥公司之持股雖有移轉之外觀形式，惟其經濟實質與未移轉無異，原告仍為系爭股票之實際持有者，是本件系爭股票交易之主要目的顯係為達成減少或免除原告之租稅負擔，而無其他合理商業目的，自難謂其交易係屬真實。按租稅規避行為，乃以規避者之私法交易行為，在法律外觀形式上係真實為前提，如規避者以虛偽之私法交易行為，達到減少或免除租稅負擔目的，則屬租稅逃漏行為，此有最高行政法院104年度判字第703號判決可資參照，故本件原告藉由虛偽之股權形式移轉，實質上將東南水泥公司原應分配予原告之現金股利，轉換成恆祥源公司當年度之投資收益，隱匿其實質上確有取得東南水泥公司股利之事實，致生短漏當年度綜合所得稅情事，即非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏。

(四)再者，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，洵無違誤。雖然，原告於105年6月29日補繳稅款，並於同年6月30日補申報系爭營利所得及可扣抵稅額在案，惟係於調查基準日104年9月16日及

財政部105年2月24日台財稅字第10416022120號函（核准按所得稅法第66條之8規定辦理）之後所為，未符合稅捐稽徵法第48條之1自動補報繳免罰之規定。又原告透過一連串的安排，並從事交易行為，即具有明知，並有意使其發生之故意，縱無故意，亦有過失，自應受罰。

(五)綜上所述，本件原告違反租稅法之立法意旨，濫用法律上之形成或法律行為，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，以減輕原告應納之租稅（個人綜合所得稅之40%稅負減輕為投資公司未分配盈餘之10%稅捐），即藉由形式股權之移轉，實質上將東南水泥公司原應分配予原告之現金股利，轉換成恆祥源公司當年度之投資收益，規避個人綜合所得稅稅負，業符合所得稅法第66條之8所明定之逃漏稅捐樣態，為求租稅公平，除應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，已構成所得稅法第110條第1項之處罰要件。又所得稅法第66條之8規定，自86年12月30日增訂迄原告101年間設立恆祥源公司已逾14年，原告當可預見並加以理解，仍為上揭漏稅行為，顯係明知並有意使其發生，或已預見其發生且縱容其發生，核屬故意为之，自應論罰。則經審酌其違章情節及考量行政罰法第18條裁處罰鍰規定之事由，乃就法定最高額2倍以下範圍內，按所漏稅額裁處0.4倍罰鍰，實已審酌原告之違章情節及犯後態度等情，而予適切之裁罰。又本件原告因前揭虛偽之股權交易行為，而致生之綜合所得稅短漏稅額情事，縱係經評價為租稅規避行為，惟其於辦理103年度綜合所得稅結算申報時，隱匿系爭股票交易之移轉日期、股數、金額及交易對象，以及當年度恆祥源公司獲配取得之東南水泥公司現金股利金額，致使被告無法正確核課其當年度之綜合所得稅稅額，故本件係屬納保法第7條第8項但書所稱之短漏稅捐案件，而無同法條第7項規定不得另課予逃漏稅捐處罰之適用，併予敘明等語，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，有原告103年度綜合所得稅申報書、被告103年度綜合所得稅核定通知書、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，核定東南水泥公司103年度應分配予原告營利所得，歸課原告103年度綜合所得總額，並按所漏稅額依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）處以0.4倍之罰鍰，是否適法？茲分述如下：

(一)本件應適用之法規及令釋：

1.按適用法令之原則為實體從舊，程序從新，是包括租稅主體、租稅客體、稅率等課稅構成要件，均應適用行為時法律（令），本件被告藉以否認原告租稅規避之所得稅法第66條之8規定，雖經總統於107年2月7日以總統華總一義字

第10700015201號令刪除，於本件原告行為時仍屬有效之法律，自應予適用。

2.次按「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。而行為時所得稅法第66條之8規定之立法理由，以：「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。」足認本條規定在於防杜納稅者，藉股權之形式交易，將營利所得移轉，逃避綜合所得稅，故以經濟觀察為準據，認此等行為與公司股東所獲分配之股利總額而屬營利所得，足表彰相當之納稅能力，而明定稽徵機關報經財政部核准，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，是本條性質上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。

3.末按，財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函以：「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……。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。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。(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。(2)藉承買公司高價購買復低價出售股權，製造證券交易損失……。4)藉股權移轉造成交叉持股，嗣安排高價向個人購買股權，俟獲配股利再將資金回流個人，規避綜合所得稅。(5)藉多家投資公司交叉持股，每年由不同投資公司獲配股利之形式，將盈餘保留於投資公司，規避綜合所得稅及未分配盈餘加徵10%營利事業所得稅……。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。」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）。

(二)原告行為該當行為時所得稅法第66條之8要件之認定：

- 1.原告為東南水泥公司之股東，於102年4至5月間陸續將其名下之東南水泥公司股份計27,656,005股，出售予101年12月20日甫成立之恆祥源公司，原告藉形式上股權之移轉，不當規避其個人綜合所得稅，具體安排規劃行為如下：
 - (1)原告於101年12月20日設立恆祥源公司(資本額為2,000,000元，原告為負責人，持股100%)。嗣於102年4月3日至5月20日間，分22個交易日，每一交易日以1筆、3筆、5筆或7筆等不同交易筆數方式，計61筆交易行為，透過原告第一銀行灣內分行帳戶及第一金證券灣內分公司之公開市場交易，出售東南水泥公司股票計27,656,005股，並將每次交易日所得款項於同日匯入恆祥源公司之第一銀行灣內分行之證券交割帳戶計369,740,000元；而恆祥公司則利用原告上開匯入資金，亦於上開同22個交易日，買進相同股數(即27,656,005股)之東南水泥公司股票，並分61筆交割付款計371,172,539元(交易價金371,014,871元+手續費157,668元)，此有臺灣集中保管結算所股份有限公司客戶存券異動明細表及原告暨恆

祥源公司第一銀行灣內分行之證券戶存款明細附原處分卷可稽。

(2)因恆祥源公司資本額僅為2,000,000元，與上開鉅額交割款371,172,539元顯不成比例，本無資力可支付購買東南水泥公司股票鉅額交割款。原告(即賣方)與恆祥源公司(即買方)乃透過於同一日、同股數以相同價格下達交易買、賣單指令，以達成同日、同股數成交之目的。又為避免恆祥公司源違約交割而造成無法順利完成交易，原告利用股票交割與匯付股款之時間差異，於交易日出售前揭東南水泥公司股票並逐筆取得股款後，旋即將所得款項匯入恆祥源公司證券交割銀行帳戶，以利履行買方(即恆祥源公司)匯付股款。

(3)再者，恆祥源公司102年12月31日資產負債表載列負債總額404,946,000元【股東往來404,920,000元(即恆祥源公司向原告借款)+應付費用26,000元】、權益總額(即淨值總額)4,519,837元【股本2,000,000元+保留盈餘2,519,837元】及資產總額409,465,837元【長期投資407,064,550元+銀行存款2,395,756元+現金5,334元+其他預付款197元】，顯見恆祥源公司並無足夠自有資金購買東南水泥公司之鉅額股權，本件形式上雖有給付價金，但資金來源均來自原告，自難謂有實際支付購買股權之價款及交易之真實性。

2.綜合上開原告股權移轉過程，對照財政部上開就所得稅法第66條之8虛偽交易規避稅負認定之參考基準，原告藉成立恆祥源公司，取巧安排東南水泥公司股權移轉，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」，但仍可掌握該等股權支配，形成與未出售股權之效果相當，違背所得稅法立法目的，不當規避減少個人綜合所得稅之營利所得，核屬應依行為時所得稅法第66條之8規定予以調整。被告就本件報經財政部於105年2月24日以台財稅字第10416022120號函核准按所得稅法第66條之8規定辦理，被告乃將東南水泥公司103年度分配予恆祥源公司之股利6,688,881元(含可扣抵稅額1,157,680元)，改歸課原告之營利所得，併課原告103年度綜合所得稅，依法核定補徵稅額外，揆諸首揭規定，並無不合。

3.至原告以因其具雙重國籍身分，為避免美國內地稅務局(IRS)依「肥咖條款」(FATCA)對其持有之上開股票課稅，而為上開股權移轉之安排，核其目的亦係出於規避跨國間之稅負，動機已有可疑，遑論其所為上開稅務安排，亦得規避本國所得稅稅基之「營利所得」額之計算，故其上開股權之形式移轉，實係同時可規避二國稅賦之「一石二鳥」租稅規劃，且不具實質經濟目的，其以此陳明無規避稅之意圖，尚無足採，併予敘明。

(三)原告行為構成所得稅法第110條漏稅違章之認定：

- 1.按租稅規避與逃漏租稅有其本質之不同。前者，納保法第7條第3項以：「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。」為其定義。而逃漏租稅，則係違法隱匿已發生之租稅構成要件該當事實，達成短少租稅義務之目的。故而，同法第7條第8項明定，有租稅規避情形者，主管機關不得另課予逃漏租稅之處罰。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租稅者，不在此限。其立法意旨明揭：「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。……稅捐規避雖非屬違法行為，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅違法行為有間，但性質上屬於鑽法律漏洞之脫法行為。於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以獲取實質經濟利益之可能，主管機關應依處罰法定原則進行調整補稅。……惟若納稅者於稅捐申報或於主管機關進行課稅調查時，隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料等行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，因而短漏核定稅捐者，應予裁處漏稅之罰鍰。」準此，租稅規避雖濫用法律形式，但其法律形式外觀與當事人真意並無不符，依納保法第7條第8項本文，固不得處罰；然如就課稅之重要事實，違反誠實揭露義務，亦即於所得稅申報時有隱匿事實、為虛偽不實陳述或提供不正確資料之行為，致使主管機關陷於錯誤之虞，已非租稅規避範疇，而應論以租稅逃漏，並依個別稅目之漏稅罰則處理。而本件係屬所得稅類型，其漏稅罰則之規範依據為所得稅法第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2倍以下之罰鍰。」先予敘明。
- 2.查原告係東南水泥公司股東，藉由成立恆祥源公司及利用資金之安排操作，移轉東南水泥公司股權予恆祥源公司，將「直接持有」轉換為「間接持有」東南水泥公司股份，其法律形式之安排，客觀上可達成規避個人原應自東南水泥公司獲配之營利所得及個人綜合所得稅負之效果，已如前述，且原告於申報過程中，就其藉股權移轉規劃行為，其個人「營利所得」將反於真實，影響綜合所得稅額之計算，其就涉及稅捐實體成立要件之重要事實，未誠實申報，核屬納保法第7條第8項但書所規定「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」，且造成短漏說額

1,224,061元，亦合致於所得稅法第110條之漏稅行為。

3.再者，原告在進行股權移轉之稅務規劃，目的在所得稅額減省之稅捐利益（個人綜合所得稅百分之40稅率減輕為投資公司未分配盈餘之百分之10稅捐），過程由其掌控安排（前述股權移轉之金流得證之），對其間之因果歷程知之甚詳。且所得稅法第66條之8規定，自86年12月30日增訂迄原告101年間設立恆祥源公司已逾14年，即公司股東股藉股權形式移轉，因影響營利所得之計算，為重要課稅事實，應為一般民眾所知悉，原告於103年所得稅申報時，仍隱匿未為申報，顯係明知並有意使其發生，自有之主觀歸責事由存在。

4.此外，原告前開漏稅行為，亦無其他阻卻違法、有責事由。從而，被告原處分按原告所漏稅額1,224,061元處0.4倍之漏稅罰鍰計489,624元，依法核無違誤。故原告主張原告故有所得稅法第66條之8之租稅規避行為，但依納保法第7條第8項不應處罰，即無可採。

(四)被告就漏稅罰之裁處，係屬合義務之裁量：

1.按「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6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6點情形者。處所漏稅額0.5倍之罰鍰。……」有裁罰倍數參考表可參。

2.查原告漏報應納稅負之結果，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，已如前述，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，然考量原告已於裁罰處分前繳清稅款，參據裁罰倍數參考表關於所得稅法第110條第1項之規定，本於法定裁量權審酌結果，依漏報所得應受責難及所生影響，於裁罰倍數（0.5倍）酌減百分之20，裁處0.4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。原處分及復查決定經核並無違誤，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 107 年 3 月 20 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 107 年 3 月 20 日
書記官 江 如 青