高雄高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第三庭
114年度再字第29號

再 審原 告　吳玲芳

訴訟代理人　李明諭　律師
　　林巧芬　律師
再 審被 告　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告對於中華民國113年8月28日本院112年度訴字第361號判決，提起再審之訴，本院判決如下：

主　文

一、再審之訴駁回。

二、再審訴訟費用由再審原告負擔。

理　由

一、事實概要：

緣再審原告105年度綜合所得稅結算申報，列報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）4,182元，經再審被告依據查得資料，以再審原告為欣國公司之股東，於民國105年5月16日將欣國公司股權15,800股，出售予105年4月間甫設立之利山投資有限公司（下稱利山公司），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，依再審原告原持股比率3.6331%，調整其原應獲配股利16,692,827元及可扣抵稅額338,042元，扣除再審原告原申報股利總額4,182元及可扣抵稅額43元，核增營利所得16,688,645元及可扣抵稅額337,999元，歸課核定再審原告105年度綜合所得總額17,050,783元、綜

合所得淨額16,662,401元、補徵應納稅額5,855,081元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金878,262元及利息261,293元。再審原告不服，提起復查、訴願均遭駁回後，循序提起行政訴訟，經本院112年度訴字第360號判決（下稱原確定判決）將訴願決定及原處分（含復查決定）關於核定原告105年度綜合所得應加計利息超過新臺幣261,126元部分撤銷，其餘之訴駁回，因再審原告未提起上訴而告確定。再審原告嗣以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第11款及第13款再審事由，提起本件再審之訴。

二、再審原告起訴主張及聲明：

(一)主張要旨：

1、再審原告與他案劉芙美、蘇培菁、蘇培欣等3人（下稱劉芙美等3人）105年間移轉欣國公司股權之背景事實相同，再審被告對劉芙美等3人個別補徵105年度綜合所得稅之行政處分，經最高行政法院113年度上字第734、736、633號判決，以再審被告未踐行報經財政部核准即調整稅額，且屬納保法施行前涉及所得稅調整之租稅規避案件，不得逕依納保法第7條第3項及第7項規定，加徵滯納金及利息，原判決顯有認定事實未憑證據及適用法規不當之違法，而撤銷原處分在案。按最終審行政法院對欣國公司家族股東劉芙美等3人之法律上爭點所判定之見解，足證再審被告對欣國公司家族股東移轉股權之同一背景事實所做成之課稅行政處分，雖訴訟標的因歸屬不同主體而屬不同訴訟標的，惟均為相同之法律上爭點，原處分既未經所得稅法第14條之3、第66條之8規定報部之法定程序，原確定判決卻認定原處分已經踐行報部程序，又此等瑕疵自屬重大明顯且無法事後補正、治癒之瑕疵，是原確定判決核有行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤之違誤。

2、按行政訴訟法第259條第1款規定，在最高行政法院因基於確定之事實或依法得斟酌之事實，不適用法規或適用不當廢棄原判決，而事件已可依該事實為裁判時，最高行政法院應自

為判決，俾能直接終結訴訟解決法律上爭點，是以，最高行政法院確定判決針對同一法律爭點所為之見解，效力層級自然高於下級法院，並有羈束下級法院及行政機關之羈束力、既判例、法律上爭點效，並對訴訟標的之實體法律關係及爭點，具有實體確定力之不可爭執效力。依前揭劉芙美等3人足以拘束下級法院及行政機關，羈束力、既判力，及法律上爭點效之行政最終審確定判決，再審原告之原確定判決自應受劉芙美等3人判決所生之不可爭執之反射效所及，原確定判決之法律上爭點效力及基礎已然變更，故原確定判決自有行政訴訟法第273條第1項第11款之再審事由。

3、再審原告提出劉芙美等3人之最高行政法院113年度上字第734、736、633號確定判決，主張原處分有無報部，是否得逕行適用納保法規定之同一法律上爭點，及財政部113年11月24日台財稅字第11016009110號、同年7月2日台財稅字第11300038960號二份回函，均屬原確定判決言詞辯論程序終結前中即已存在之證物，然上開證物之劉芙美等3人之行政最終審法院就同一法律上爭點所為具爭點羈束效之見解，均為再審原告所不知及不能主張使用，且前揭法律上爭點之見解、事實及反射效力，均足以動搖原確定判決所誤判事實之依據，並足使再審原告受顯更有利益之判決，故原確定判決自有行政訴訟法第273條第1項第13款之再審事由。為此爰依行政訴訟法第273條第1項第1、11、13款及同法第276條規定，聲請再審。

(二)聲明：廢棄原確定判決，並為有利於再審原告之裁判。

三、再審被告答辯及聲明：

(一)答辯要旨：

1、本件原確定判決以再審原告105年間移轉欣國公司股權予利山公司之非常規交易行為，依案關證據資料評價審認為租稅規避行為，且經最高行政法院113年度上字第734號、第736號及第633號判決肯認，是以再審原告於105年間移轉欣國公司股權予利山公司規避營利所得，符合行為時所得稅法第14

條之3及同法第66條之8之課稅構成要件，即已成立租稅債務。縱劉芙美等3人嗣後提起上訴，經最高行政法院否認再審被告有依行為時所得稅法第14條之3及同法第66條之8踐行報部核准之程序，惟此乃不同法院各自依職權調查證據後，認定事實及闡釋法律而得出不同見解之結果，即原確定判決並無以任何前置民事、刑事判決及其他裁判或行政處分作為裁判基礎，而與原確定判決形成連動關係，自無可能發生使裁判基礎動搖之情事；且再審被告是否踐行報部核准程序，案關證物於訴訟程序中即已存在，並經兩造於言詞辯論中充分提出各自攻擊及防禦方法，爰此，本件並無適用行政訴訟法第273條第1項第11、13款之再審事由。

2、劉芙美等3人105年度綜合所得稅行政救濟案，雖經最高行政法院以判決撤銷原處分，惟仍肯認成立租稅規避，則依稅捐稽徵法第21條第3項第1款規定，劉芙美等3人105年度綜合所得稅租稅規避案件，於再審被告行報經財政部核准程序後，仍須另為核課稅捐之處分，以符合依法行政及租稅公平原則，併此陳明。

(二)聲明：再審原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

(一)按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由經判決為無理由，或知其事由而不為上訴主張者，不在此限：一、適用法規顯有錯誤。……十一、為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判或行政處分，依其後之確定裁判或行政處分已變更。……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之判決為限。」行政訴訟法第273條第1項第1款、第11款及第13款定有明文。又「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」此觀行政訴訟法第278條第2項即明。準此，當事人雖主張其再審之訴具備行政訴訟法第273條第1項各款事由，然經行政法院審

查結果其實無此事由者，則其再審之訴即為顯無理由而應予以駁回。

(二)原確定判決核無行政訴訟法第273條第1項第1款之再審事由：

1、所謂「適用法規顯有錯誤」，係指確定判決所適用之法規與該案應適用之法規相違悖，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判相違背，或消極不適用法規，顯然影響判決者而言，不包括判決不備理由或理由矛盾之情形在內。至於單純法律上見解歧異或事實認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂為適用法規顯有錯誤而據為再審之理由。次依行政訴訟法第276條第1項及第2項規定：「（第1項）再審之訴，應於30日之不變期間內提起。（第2項）前項期間，自判決確定時起算，判決於送達前確定者，自送達時起算；其再審之理由發生或知悉在後者，均自知悉時起算。」至於確定判決適用法規有無錯誤，其事由於判決效力發生之時，即已存在，而當事人於收受判決之送達時，即已知悉，自不生發生在後或知悉在後之問題。是當事人就原確定判決，依行政訴訟法第273條第1項第1款規定，以適用法規顯有錯誤為由提起再審之訴，其30日不變期間，應自當事人收受判決正本之次日起算（最高行政法院111年度抗字第113號裁定）。

2、查，再審原告本於行政訴訟法第273條第1項第1款適用法規顯有錯誤事由，對於原確定判決提出再審之訴，而原確定判決於113年9月9日送達再審原告，經再審原告提起上訴，嗣於113年12月4日撤回上訴而告確定，有撤回上訴狀附於最高行政法院113年度上字第634號院卷可參，其再審之不變期間應自撤回上訴日之翌日即113年12月5日起算，含在途期間6日，計至114年1月9日（星期四）即告屆滿，再審原告遲至114年12月5日，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由提起再審之訴，顯已逾期，其再審之訴已非合法。

3、又判決不適用法規或適用不當者，為違背法令，稽之行政訴訟法第243條第1項即明。是故，如敗訴當事人認高等行政法

院判決有不適用法規或適用不當，而屬違背法令之情事，自應提起上訴主張之。本件再審原告以原處分既未經所得稅法第14條之3、第66條之8規定報經財政部核准之法定程序，原確定判決卻認定原處分已經踐行報部程序，又此等瑕疵自屬重大明顯且無法事後補正、治癒之瑕疵，認原確定判決有適用法規顯有錯誤之違誤云云。按此項理由既經再審原告於原審起訴時及法院審理中主張，再審原告如認原判決有適用法規不當之違誤，自應於上訴時以此適用法規不當為違背法令加以主張，乃其明知而未為，揆諸再審程序旨在補上訴制度之窮，提起再審之訴，限於當事人未於上訴程序主張其事由，或非屬知其事由而不為主張之情形，否則不許當事人據為再審事由，此即為再審補充性原則，殊無容許再審原告於任令判決確定後，再執關於前訴訟程序知其事由而不為主張之事實，輕啟再審程序。本件再審之訴，難認有再審理由，應予駁回。

(三)原確定判決核無行政訴訟法第273條第1項第11款之再審事由：

1、按行政訴訟法第273條第1項第11款所稱「為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判或行政處分，依其後之確定裁判或行政處分已變更者」，係指原確定判決所據為基礎之民、刑事判決及其他裁判或行政處分，業已為其後之裁判或行政處分所變更，該變更之裁判或行政處分又已確定者而言。亦即必須有「變更前之裁判或行政處分」及變更前之裁判或行政處分經確定判決之前訴訟援為判決基礎者，始有本款規定之適用。反之，如確定判決非以變更前之裁判或行政處分為其判決基礎，而係依法院在該案訴訟審理過程調查證據所認定之事實加以判斷後，自行適用法律而為裁判者，自不在本款適用之列。

2、次按關於判決之反射效力之概念及其內涵，固因學說而有不同，惟一般所謂反射效力，乃指第三人雖非確定判決之既判力所及，但因與當事人間存有一定之特殊關係，致使當事人

因受既判力拘束，而反射的對該第三人發生利或不利之影響之效力。反射效力之目的在使當事人以外之第三人亦會受判決之拘束，以避免發生裁判矛盾，惟慮及第三人地位之保護，故應限於實體法上前訴當事人與後訴當事人間之法律關係居於相互依存之緊密結合關係（例如連帶債務、主債務人與保證人），始承認前訴判決反射效力及於第三人。

3、查，再審原告對原確定判決依行政訴訟法第273條第1項第11款規定提起再審之訴，係以欣國公司股東劉芙美等3人之105年度綜合所得稅核稅之行政處分，均因最高行政法院113年度上字第734號、第736號及第633號判決而變更，而該行政處分於原確定判決訴訟程序中業已存在，使再審原告基於同一原因事實、論理法則之確定判決，發生基礎動搖之情事，且經審酌後，再審原告應可受較有利之裁判，及再審原告之原確定判決自應受劉芙美等3人判決所生之不可爭執之反射效所及，原確定判決之法律上爭點效力及基礎已然變更，故原確定判決自有行政訴訟法第273條第1項第11款之再審事由等語為主要論據。惟依前揭說明，再審原告所主張劉芙美等3人之行政處分與本件原確定判決所審查之原處分雖於移轉股權之背景事實相同，然核屬不同訴訟標的，原確定判決係依證據調查所認定之事實加以判斷後，自行適用法律而為裁判者，並未援引劉芙美等3人之行政處分為判決基礎，更無涉及為原確定裁判基礎之裁判或行政處分，因其後之確定裁判已變更之問題；且實體法上再審原告與劉芙美等3人之法律關係亦無相互依存之緊密結合關係，自無所謂判決反射效力可言。是再審原告所主張之內容核與其所引行政訴訟法第273條第1項第11款再審事由，顯不該當，自應予駁回。

(四)原確定判決核無行政訴訟法第273條第1項第13款所定再審事由：

1、按行政訴訟法第273條第1項第13款所謂「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限」，指前訴訟程序事實審之言詞辯論終結前已存在的

證物，而為當事人所不知或不能使用，致未經斟酌，現始知悉或得予利用者而言，並以如經斟酌可受較有利益之裁判者為限。若前訴訟程序終結後始作成之文件，或當事人於前訴訟程序中即知其存在，且無不能使用情形而未提出者，均非現始發現之證物，不得據以提起再審之訴。（最高行政法院111年度上字第958號、113年度上字第185號判決意旨參照）。

2、再審原告所稱發現未經斟酌之證物，係指最高行政法院113年度上字第734、736、633號判決，該判決就認定再審被告是否依法報經財政部核准部分，顯與原確定判決有不同之認定，該判決屬原確定判決未經斟酌之證物，再審原告自得對於原確定判決聲明不服云云。然查，再審原告所提之114年10月29日最高行政法院113年度上字第633號、第734號判決及114年11月27日最高行政法院113年度上字第736號判決，係原確定判決（確定日期：113年12月4日）後始存在，非屬前訴訟程序事實審之言詞辯論終結前已存在的證物，而為當事人所不知或不能使用，致未經斟酌，現始知悉或得予利用者，依上開說明，與行政訴訟法第273條第1項第13款所謂發現未經斟酌之證物之要件不合。再審原告主張發現上開證物，有行政訴訟法第273條第1項第13款規定之再審事由云云，亦顯無可採。

五、綜上所述，再審原告主張原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第11款、第13款之再審事由，提起本件再審之訴，然依其主張之內容均顯難認定原確定判決有上開各款所定再審事由，則其所提再審之訴即為顯無理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回之。又本件事證已臻明確，兩造其餘攻擊防禦方法，均核與本件判決結果不生影響，爰不一一論述。

六、結論：再審之訴顯無理由。

中　　華　　民　　國　　115　　年　　5　　月　　28　　日

審判長法官　林　彥　君

法官　邱　美　英

法官　黃　奕　超

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，向本院高等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3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	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。

審訴訟代理人	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　　115　　年　　5　　月　　28　　日

書記官　李　佳　芮