最　高　行　政　法　院　判　決

113年度上字第633號

上　訴　人　蘇培欣

訴訟代理人　李明諭　律師

被 上訴 人　財政部南區國稅局

代　表　人　陳慧綺

訴訟代理人　黃玉杏

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國113年8月28日高雄高等行政法院113年度訴字第21號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

一、原判決廢棄。

二、訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。

三、第一審及上訴審訴訟費用均由被上訴人負擔。

理　由

一、上訴人105年度綜合所得稅結算申報，未列報營利所得，經被上訴人依查得資料，以上訴人為欣國橡膠廠股份有限公司(下稱欣國公司)之股東，於民國105年5月16日將其持有之欣國公司股份46,400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)，以規避其原應獲配自欣國公司之營利所得新臺幣(下同)49,017,118元（可扣抵稅額992,633元），依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條規定，歸課核定105年度綜合所得總額50,053,108元、綜合所得淨額49,551,237元、應補稅額19,971,926元，並加徵滯納金2,995,788元及利息890,867元（下稱原處分）。上訴人不服，循序提起訴願，經被上訴人以112年9月21日南區國稅法字第1120006650號重審復查決定（下稱重審復查決定）追減加計利息569元，其餘維持原處分，上訴人仍不服，提起行政訴訟，並聲明：訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。經原審判決駁回，乃提起本件上訴。

二、上訴人起訴主張與被上訴人在原審之答辯，均引用原判決之記載。

三、原判決駁回上訴人在第一審之訴，係以：㈠欣國公司為家族控股公司，家族成員劉芙美、蘇培菁、蘇翁麗子、蘇羿蓁、蘇豪偉、蘇宥蓁、吳玲芳、蘇豪斌、蘇豪欽、陳昭蓉、蘇豪霖、蘇芳誼及上訴人（下稱劉芙美等13人）均為股東，上訴人之母劉芙美為公司負責人，吳玲芳、蘇豪霖為董事，蘇翁麗子（與上開3人，下稱劉芙美等4人）為監察人。利山公司設立於105年4月，同年5月間由負責人胡立三及劉芙美、蘇培菁、上訴人、蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖6人（下稱劉芙美等6人）陸續增資共9,800,000元。欣國公司於104年間出售土地獲利甚鉅，劉芙美等13人於105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘前，於105年5月16日將其等所持有欣國公司股份合計381,400股移轉予利山公司，買賣價款合計463,028,400元，利山公司先以向股東劉芙美等4人之借款支付簽約金，復以欣國公司發放之股利、向股東劉芙美等4人借款支付買賣尾款，再以欣國公司減資退還股款、發放現金股利償還前述股東借款，依財政部98年7月7日台財稅字第09800297860號函釋（下稱財政部98年函釋），劉芙美等13人係藉由成立利山公司，並安排欣國公司股權移轉，將原應按累進稅率40%課徵個人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，不當規避減少欣國公司股東即上訴人之個人營利所得，符合行為時所得稅法第14條之3、第66條之8有關租稅規避之規定，應予調整課稅。㈡本件租稅規避行為時為105年5月，所得稅法第14條之3已經公布施行、同法第66條之8尚未刪除，納保法則尚未施行，依實體從舊原則，應適用行為時所得稅法第14條之3、第66條之8規定，報經財政部核准始得依法調整。被上訴人已於110年6月3日以南區國稅審二字第0000000000號函（下稱110年6月3日函）報請財政部核准，復經原審另案以113年4月16日高行津紀孝112訴000365字第0000000000號函（下稱113年4月16

日函）請財政部確認是否已核准被上訴人依所得稅法第14條之3規定調整本件租稅規避行為之稅額，嗣財政部以113年7月2日台財稅字第00000000000號函（下稱財政部113年7月2日函）復：本件係屬租稅規避行為，並依納保法第7條規定辦理，並未適用所得稅法第14條之3規定，無須踐行報部程序，足見財政部就本件案情已經明瞭，且財政部認定被上訴人對上訴人調整課稅亦無違法，顯然財政部事後已同意被上訴人調整課稅，被上訴人歸課上訴人105年度綜合所得總額，核定應補徵稅額19,971,926元，並無不合。㈢租稅規避行為加徵滯納金及利息部分，納保法第7條第7項及納保法施行細則第5條已有特別規定，應優先適用。上訴人之租稅規避行為，經被上訴人補徵稅額19,971,926元，則依納保法第7條第7項加徵15%滯納金2,995,788元，以及自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，均屬適法，原處分(含復查決定)並無違誤，訴願決定遞予維持，亦無不合等語，為其判斷依據。

四、本院按：

㈠按「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。」業經司法院釋字第420號解釋在案，上開解釋於86年1月17日公布後，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，所得稅法於86年12月30日增訂第66條之8規定：「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。」（嗣為配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，本條於107年2月7日刪除，倘有所定情事者，應依107年2月7日修正

公布之所得稅法第14條之3規定辦理，立法理由參照）同法於101年8月8日增訂第14條之3規定：「個人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。」（上開條文於107年2月7日修正，擴大主體適用範圍，並增訂第2項）。又稅捐稽徵法於98年5月13日增訂第12條之1規定，並於102年5月29日修正為：「（第1項）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。（第2項）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。（第3項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，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。……」（上開規定於110年12月17日刪除，立法理由為：考量本條規範事項，於納保法第7條已有相關規定，為避免重複，爰刪除本條。)106年12月28日生效之納保法第7條規定：「（第1項）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。（第2項）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。（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8項）第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。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稅捐者，不在此限。……（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8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。」由上可知，立法者所訂定之稅捐規避行為法律規範，可分為一般防杜條款與個別防杜條款，前者之適用對象內容廣泛，不限於某一特定稅目之特定種類稅捐規避行為，例如：稅捐稽徵法第12條之1、納保法第7條規定，後者則係在個別稅法領域，特別針對某些稅捐規避類型加以規定，適用對象亦各有限制，例如：所得稅法第66條之8、第14條之3規定。此外，依納保法第7條之文字及立法理由可知，基本上係參照稅捐稽徵法第12條之1之規定而訂，二者主要差異在於稅捐稽徵法第12條之1未明確規定租稅規避之法律效果，納保法第7條第3項則明定「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」，並於第7項明定加徵滯納金及利息之計算方式，且於第8項及第10項明定租稅規避案件應否裁處漏稅罰鍰之要件及處罰金額。

㈡依稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」納保法第1條第2項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」立法理由則載明：「三、本法為針對稅捐課徵之特別法，如本法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用，爰於本條第2項訂明。」是以於106年12月28日納保法生效後，關於納稅者權利之保護，應優先適

用納保法之規定，納保法未規定者，則適用稅捐稽徵法與各稅法之規定。

㈢依行為時所得稅法第66條之8規定，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，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。所謂「得報經財政部核准」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，本質上係由法律授予稽徵機關對於租稅規避行為予以調整之權限，因此只要個人有藉由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情形，發生形式所得人與實質所得人之歧異，稽徵機關依實質課稅原則，即有依查得資料，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之權限，且基於其稽徵職責，必須加以調整，而非授權稽徵機關裁量是否調整課稅。另因稅捐規避行為認定爭議，如涉及所得主體之調整，為茲慎重，並保護納稅者權利，乃明定須報經賦稅主管機關核准，是以稽徵機關依上開規定，調整納稅義務人之應納稅額時，應依上開規定「報經財政部核准」後始得為之。又依行為時所得稅法第14條之3之立法理由可知，該規定係參酌同法第66條之8所增訂，是以行為時所得稅法第14條之3所定「報經財政部核准」按實際交易事實依法予以調整，亦應為相同之解釋。

㈣立法委員曾於101年提案修正稅捐稽徵法第12條之1，其中第4項之修正草案文字原為「稅捐稽徵機關查明納稅義務人為稅捐規避行為，『應報請財政部核定』後，對納稅義務人調整稅捐，除應扣除納稅義務人原已繳納之稅捐外，並應對與納稅義務人交易之相對人或關係人做相對應之調整或退稅。」立法理由則載明「……稅捐規避行為之認定不宜由稅捐稽徵機關各自為政，應由財政部統一見解，故稅捐規避行為須經財政部認定始可。……」嗣於102年5月29日修正公布之行為時稅捐稽徵法第12條之1第6項規定：「稅捐稽徵機關

查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第2項或第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料『依各稅法規定』予以調整。」而行為時所得稅法第66條之8及第14條之3均明定稅捐稽徵機關於涉及所得主體之調整應納稅額前須「報經財政部核准」，且上開規定具有保護納稅者權利之功能，已如前述。抑有進者，106年12月28日納保法生效後，所得稅法第14條之3於107年2月7日修正，仍保留「報經財政部核准」之文字，益徵立法機關仍肯認「報經財政部核准」為處理上開規定所示涉及所得主體調整之稅捐規避行為認定爭議的必要程序。納保法第7條第6項係參照行為時稅捐稽徵法第12條之1第6項規定，亦明定稅捐稽徵機關倘查明納稅者有租稅規避之情事，得按交易常規或依查得資料「依各稅法規定」調整稅額，則稅捐稽徵機關不問係依納保法第7條第3項之一般防杜條款或依行為時所得稅法第66條之8及第14條之3之個別防杜條款，調整納稅義務人之應納稅額，納保法雖未明定應報經核准，惟依納保法第1條第2項及第7條第6項規定，涉及所得主體之調整時，自應適用行為時所得稅法第66條之8及第14條之3規定，須「報經財政部核准」後始得調整稅額。

㈤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」。是以納保法施行前，個人如有藉資金、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，有關稅捐稽徵機關依據實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有，認定課徵租稅之構成要件事實，並就此實質經濟事實關係依稅法規範之納稅主體、稅目、稅率等為租稅之核課，自應適用行為時之所得稅法第66條之8及第14條之3規定予以課稅，依行為時稅捐稽徵法第20條、第38條規定徵收滯納金、利息。納保法施行後，該法第7條第3項規定，稅捐稽徵機關對於租稅規避案

件，除應依實質上經濟利益相當之法律形式課稅外，另須加徵滯納金及利息，同條第7項更規定滯納金按應補繳稅款百分之15計算，利息則應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。另納保法施行細則第5條第1項第1款規定：「本法第7條第7項加計利息之規定，指按應補繳稅款加計利息，不包括本法或其他稅法加徵之滯納金；所稱原應繳納期限屆滿之次日，依下列規定：一、依法應由納稅者申報並自行繳納之稅捐，為規定申報期間屆滿日之翌日。」惟上開規定之立法理由已分別載明：「因稅捐規避行為，其性質與延遲繳納相近，故參照稅捐稽徵法第20條之設計，於第3項明定對逾期繳納者加課補徵稅額百分之15的延滯金，以及比照稅捐稽徵法第38條之規定，按延遲天數加計利息，以維公平。」「按租稅規避加徵滯納金及利息，係以法律創設納稅者租稅負擔，替代過去應裁處罰鍰之法律效果，與各稅法加徵之滯納金及利息性質不同，……」足見納保法第7條第3項之滯納金及利息係因納稅義務人延遲繳納稅款，乃以法律創設納稅義務人之租稅負擔，以平衡納稅義務人因租稅規避遲延繳納之利益，核與行為時稅捐稽徵法第20條之滯納金，其目的係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之損害（司法院釋字第746號解釋意旨參照），同法第38條第3項之利息，其性質係屬填補給付遲延之法定損害賠償，有所不同。此外，納保法第7條第10項係就該法施行前之租稅規避行為，如無同條第8項但書之情形，主管機關尚未裁罰者，不得另課予逃漏稅捐之處罰，若已裁罰尚未確定者，亦有總額之限制而為規範，並未規定得逕依同條第3項加徵滯納金及利息。

㈥財政部98年函釋：「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：……㈡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：㈠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。㈡相關股權交易構成要件特性：1.移轉標的股權公司特質：⑴經營有成擁有鉅額盈餘、出售房地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：⑴屬經營不善有鉅額虧損或於系爭股權交易前新設者。⑵負責人或股東為股權交易當事人或當事人之近親者。⑶資本額小，與購入股權成交價額顯不相當者。⑷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：⑴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。……⑻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。」上述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，就行為時所得稅法第66條之8之「規避或減少納稅義務」認定方式與判斷標準，以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，符合行為時所得稅法防杜納稅義務人不當規避或減少納稅義務，減損政府稅收之立法意旨及

實質課稅原則，自得予以援用。嗣所得稅法於107年2月7日刪除第66條之8，立法理由為：「配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，自107年1月1日起，個人股利所得課稅改採二擇一制度，倘個人或營利事業等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，應依第14條之3規定辦理，爰刪除本條。」是以上述財政部98年函釋，於判斷行為時所得稅法第14條之3、第66條之8規定之個人有無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時，亦得予以援用。

㈦欣國公司為家族控股公司，家族成員劉芙美等13人均為股東，劉芙美等4人分別為公司負責人、董事、監察人，利山公司設立於105年4月，資本額僅200,000元，同年5月間由負責人胡立三及上訴人之家族成員劉芙美等6人陸續增資共9,800,000元，劉芙美等6人合計持股81%，對於利山公司有實質控制權。欣國公司於104年間出售土地獲利甚鉅，於105年6月6日股東常會決議分配104年度盈餘（實際分配股東營利所得總額為459,465,121元），劉芙美等13人在欣國公司決議分配104年度盈餘前，於105年5月16日將其所有欣國公司股份合計381,400股移轉予家族實質控制之利山公司，買賣價款合計463,028,400元，利山公司先以向股東劉芙美等4人之借款支付簽約金，復以欣國公司發放之股利、向股東劉芙美等4人借款支付買賣尾款，再以欣國公司減資退還股款、發放現金股利償還前述股東借款等情，為原審依調查證據之辯論結果所認定之事實，是上訴人及其家族成員係藉由劉芙美等6人持有利山公司股份81%，而間接持有欣國公司股權，並形式上移轉欣國公司股份予利山公司，而不當規避上訴人於105年度原應按累進稅率課徵所得稅之營利所得，原判決認上訴人符合行為時所得稅法第14條之3、第66條之8租稅規避之規定，而應予調整課稅，於法並無不合。原判決復就上訴人主張其對於欣國公司股利發放，利山公司之設立目的及家族移轉持股之安排無所知悉，且依證人胡立三於原審另案證

述，因三顧公司須增資，方成立利山公司投資三顧公司，嗣經劉芙美委託，說服同為香港HOSTWELL公司股東之蘇翁麗子、吳玲芳及蘇豪霖3位股東支持讓欣國公司繼續營運，以便於尋找買家，承接大陸經營加工廠及香港HOSTWELL公司，而由劉芙美等6人轉投資利山公司作為欣國公司之控股公司及出售欣國公司股權，係出於商業經濟利益之考量等情，何以不足採取，分別予以指駁，而已詳述得心證之理由。上訴意旨主張欣國公司各股東同意出售股份之時間及單價均不相同，足見各股東出售股權皆出於獨立決定，上訴人並無出售股權價金回流，原判決未說明上訴人有何參與欣國公司大股東以利山公司收購股權藉以規避租稅之理由；由證人胡立三於原審另案證述可知，利山公司係胡立三為投資三顧公司所成立，因受欣國公司大股東劉芙美之託，為避免欣國公司清算結束營業，並繼續經營海外事業，利山公司始收購欣國公司股權，原審忽略上訴人家族股權移轉計畫，確有維持欣國公司及香港HOSTWELL公司、大陸加工廠繼續營運，以利尋找買家承受，避免損失之商業經濟利益考量，亦未調查欣國公司是否確有繼續經營上開海外事業之必要，即率爾認定上訴人與利山公司間股權交易為租稅規避，有判決不備理由之違法等語，並非可採。

㈧被上訴人曾以110年6月3日函報請財政部核准本件租稅規避行為依107年2月7日修正後所得稅法第14條之3第1項規定調整，並依納保法第7條第3項規定加徵滯納金及利息，經財政部以110年11月24日台財稅字第00000000000號函（下稱110年11月24日函）復，本件尚有疑義待釐清，應查明並依法辦理。嗣原審另案以113年4月16日函請財政部說明110年11月24日函是否已核准被上訴人依107年2月7日修正後所得稅法第14條之3第1項規定，就蘇宥蓁及陳昭蓉105年度綜合所得稅事件調整稅額，經財政部113年7月2日函復稱：「……三、查蘇宥蓁及陳昭蓉105年度綜合所得稅事件，前經本部南區國稅局110年6月3日南區國稅審二字第0000000000號函報本

部核准依前揭所得稅法第14條之3第1項規定調整補稅，因所報內容構成虛偽安排逃漏稅捐之具體事證尚有須再查明釐清之處，本部遂以同年11月24日台財稅字第00000000000號函請該局查明，並未予以核准。嗣據該局調查結果，認定上開案件係屬租稅規避行為並依納稅者權利保護法第7條規定辦理，並未適用前揭所得稅法規定，爰無須踐行報部程序。」等情，為原審依法確定之事實，且依財政部110年11月24日函內容所示，僅係命被上訴人就劉芙美等13人有無虛偽安排逃漏稅捐之情事，究否涉單純稅捐規避或逃漏稅捐再予查明，而與核准無涉，足見本件租稅規避行為，被上訴人係未經財政部核准即調整稅額。惟原判決仍認依財政部113年7月2日函可知，財政部事後已同意被上訴人調整課稅，不影響原處分之適法性，顯有認定事實未憑證據及適用法規不當之違法。

㈨依稅捐稽徵法第35條第1項及第38條第1項規定，復查係給予作成稅捐處分之原機關再次審查其處分是否違法不當之救濟程序，且屬提起訴願、行政訴訟之前置程序。另依訴願法第58條第2項規定，原處分機關對於訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，則係本於依法行政原則，賦予原處分機關依職權重新審查原處分合法妥當性之規範，是以復查決定後，如提起訴願，經原處分機關認復查決定不當，而依職權作成重審復查決定者，在維持原復查決定之範圍（即未撤銷或變更部分)內，應與原復查決定具有同一性，並與原稅捐處分（未撤銷或變更部分）結合，作為撤銷訴訟之程序對象。本件原處分係核定上訴人105年度綜合所得總額50,053,108元、應補稅額19,971,926元，並加徵滯納金2,995,788元及利息890,867元，上訴人不服，循序提起復查及訴願後，經被上訴人以重審復查決定追減加計利息569元，其餘均維持原處分，而重審復查決定係就原處分之利息為數額之減少，且係上訴人提起訴願後，被上訴人始依訴願法第58條第2項規定

所作決定，核其性質係部分撤銷原處分，在維持原處分範圍內（即未被追減部分）與復查決定具有同一性，並與原處分（未被追減部分）結合，作為本件撤銷訴訟之程序對象，自無所謂第二次裁決之情事。又稅捐稽徵法之立法目的及適用範圍，係在統一各內地稅法有關稽徵程序之規定，以作為各內地稅法其稽徵程序之共同基準，故自稅捐稽徵法立法目的而言，立法者並無意排除更完善之程序規定，且自行政領域性質而言，稅捐稽徵屬干預行政性質，目前稅捐稽徵法之程序規定尚不如行政程序法完整，因此，稅捐稽徵法與行政程序法兩者間之適用順序，應以稅捐稽徵法為先，不足之處，始由行政程序法相關規範加以補充（本院109年度大字第4號裁定理由參照）。按行為時稅捐稽徵法第21條第1項及第22條已明定依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，核課期間自申報日起算5年，則關於本件核課期間之計算，自應優先適用行為時稅捐稽徵法之規定。本件上訴人已由其母劉芙美在規定期間內之106年5月23日合併申報105年度綜合所得稅（原處分A1卷第100頁），被上訴人於110年12月12日作成原處分，並於同年月14日送達（原處分A1卷第6、16頁），自未逾核課期間。上訴意旨主張重審復查決定之性質為第二次裁決，係取代原處分所為新的行政處分，被上訴人於112年9月21日始為重審復查決定，已罹於行政程序法第131條第1項規定之公法上請求權時效而消滅云云，即屬無據。

㈩本件係納保法施行前涉及所得主體調整之租稅規避案件，依前開說明，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，已如㈤所述，原處分依納保法第7條第7項規定，依核定調整稅額加徵15%滯納金及自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，即有違誤，原判決遞予維持，有適用法規不當之違

背法令。至被上訴人是否依行為時規定，就本件應補繳稅款徵收滯納金及利息，應由被上訴人另行依法辦理。

□綜上所述，原判決既有上述違法，且違法情事足以影響判決結果，上訴人指摘原判決違背法令，而請求判決廢棄，為有理由，應予准許。又因本件事實已臻明確，且所涉法律問題業經兩造充分攻防，爰由本院本於依法確定之事實，廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

五、結論：本件上訴為有理由。依行政訴訟法第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　29　　日

最高行政法院第一庭

審判長法官　胡　方　新

法官　鍾　啟　煒

法官　張　國　勳

法官　林　麗　真

法官　林　欣　蓉

以　上　正　本　證　明　與　原　本　無　異

中　　華　　民　　國　　114　　年　　10　　月　　29　　日

書記官　張　玉　純