

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度再字第57號

再 審 原 告 財政部中區國稅局

代 表 人 翁培祐

訴訟代理人 吳昱瑩

再 審 被 告 吳昭慧

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告對於中華民國114年10月29日本院114年度上字第526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、再審原告代表人由樓美鐘變更為翁培祐，業據新任代表人具狀聲明承受訴訟，核無不合。

二、再審被告105年度綜合所得稅結算申報，經再審原告依財政部南區國稅局通報及查得資料，以再審被告於民國105年5月10日將其持有的○○○○○○股份有限公司(下稱○○公司)股權7,000股，與姨母○○○、○○○、胞妹○○○、胞弟○○○5人合計52,513股一併出售予訴外人○○○○○○股份有限公司，規避原應由股東獲配○○公司105年度的營利所得，涉有藉由股權移轉的法律形式，以達成實質上為自己減少應納綜合所得稅的租稅規避情事，於是依納稅者權利保護法(下稱納保法)第7條關於實質課稅原則的規定，將○○公司105年6月間發放股利總額新臺幣(下同)459,465,121元及可扣抵稅額9,304,514元，依再審被告原持股比率1.6092%(再審被告持有股數7,000股÷○○公司總發行股數435,000股)，核算其應獲配的股利為7,393,713元(459,465,121元×1.6092%)及可扣抵稅額149,728元(9,304,514元×1.609

2%)，歸課核定再審被告105年度綜合所得總額13,664,489元、綜合所得淨額7,703,774元、補徵應納稅額2,300,080元，並依納保法第7條第7項規定，加徵滯納金345,012元及利息102,643元（下稱原處分）。再審被告不服原處分，申請復查，經再審原告以復查決定追減利息65元，其餘復查駁回。再審被告仍不服，依序提起本件訴訟，並請求判決：訴願決定及原處分（含復查決定）不利於再審被告部分均撤銷。經原審判決駁回，乃提起上訴，經本院114年度上字第526號判決（下稱原確定判決）：1. 原判決廢棄。2. 訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷。再審原告以原確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起本件再審之訴，並聲明：原確定判決廢棄；再審被告在原審之訴駁回。

三、再審原告起訴主張：行為時所得稅法第14條之3第1項及第66條之8與稅捐稽徵法第12條之1第3項及納保法第7條第3項規定，係屬法規競合，屬基本規定與補充規定之關係，稽徵機關得依其查得之個案情節為適法之處分，故應以法條自由競合觀之，原確定判決認本件涉所得主體調整之租稅規避行為，無論依一般防杜條款或個別防杜條款調整納稅義務人的應納稅額，均應依行為時所得稅法第66條之8及第14條之3規定，於踐行「報經財政部核准」的程序後，始得為之，即有適用法規錯誤情形。又本件前經財政部訴願審議委員會審議認屬租稅規避，作成維持原處分之訴願決定後，將訴願決定書送達訴願人以終結訴願程序，客觀上財政部於訴願程序終結前，已事後參與原處分同意調整本件課稅關係，原確定判決未基於上開既定事實，適用行政程序法第114條第1項第5款及第2項規定，維持原處分，核有判決消極不適用法令之錯誤，顯然影響判決結果，該當行政訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯然錯誤」之再審事由。納保法第7條第10項前段乃就該法施行前之租稅規避「應裁罰尚未裁罰者」過渡案件，明定溯及適用同法第7條第3項規定調整補稅，且倘無第8項但書情形，依第3項及第7項加徵滯納金及利息，原確

01 定判決認定納保法施行前之租稅規避行為，如無同條第8項
02 但書之情形，主管機關尚未裁處罰鍰，不得另課予租稅規避
03 之滯納金及利息，僅得依稅捐稽徵法第20條及第38條第3項
04 規定徵收滯納金及利息，有適用法規錯誤情形。

05 四、本院按：

06 (一)確定判決有行政訴訟法第273條第1項第1款所規定「適用法
07 規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂適用法
08 規顯有錯誤，係指確定判決所適用之法規顯然不合於法律規
09 定，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨
10 有所牴觸者而言，並包括消極的不適用法規，顯然影響裁判
11 之情形在內（司法院釋字第177號解釋參照）。至於法律上
12 見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂
13 為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

14 (二)次按所得稅法於86年12月30日增訂第66條之8規定：「個人
15 或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公
16 益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽
17 之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機
18 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
19 准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可
20 扣抵稅額予以調整。」（嗣為配合廢除兩稅合一設算扣抵制
21 度，本條於107年2月7日刪除，倘有所定情事者，應依107年
22 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
23 參照）同法於101年8月8日增訂第14條之3規定：「個人與國
24 內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或
25 團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，
26 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
27 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
28 准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」（上開
29 條文於107年2月7日修正，擴大主體適用範圍，並增訂第2
30 項）。又稅捐稽徵法於98年5月13日增訂第12條之1規定，並
31 於102年5月29日修正為：「（第1項）涉及租稅事項之法

01 律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法
02 目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第
03 2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以
04 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
05 據。（第3項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之
06 立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達
07 成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。……」（上開
08 規定於110年12月17日刪除，立法理由為：考量本條規範事
09 項，於納保法第7條已有相關規定，為避免重複，爰刪除本
10 條。）106年12月28日生效之納保法第7條規定：「（第1項）
11 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，
12 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
13 公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成
14 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
15 之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅者基於獲得租稅利
16 益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規
17 避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效
18 果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相
19 當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。
20 ……（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或
21 關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易
22 常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。（第7項）第3項
23 之滯納金，按應補繳稅款百分之15計算；並自該應補繳稅款
24 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
25 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
26 金固定利率，按日加計利息，一併徵收。（第8項）第3項情
27 形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報
28 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
29 資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。……
30 （第10項）本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁
31 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。」

(三)經查，原確定判決業已論明：1. 立法者針對租稅規避行為所制定的法律規範，可分為一般防杜條款(例如110年12月17日刪除前稅捐稽徵法第12條之1、納保法第7條規定)與個別防杜條款(例如行為時所得稅法第66條之8、第14條之3規定)，前者的規範對象普遍，並不以某一特定稅目或種類的租稅規避行為為限，後者則是在個別稅法領域，特別針對某些租稅規避類型加以規定，規範對象也只限於個別稅法領域。2. 行為時所得稅法第66條之8規定，所謂「得報經財政部核准」性質上是由法律授予稽徵機關對於租稅規避行為予以調整的程序，因此只要個人有藉由股權移轉或其他虛偽安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務的情形，發生形式所得人與實質所得人的歧異，稽徵機關依實質課稅原則，即應依查得資料，按實際應分配或應獲配的股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整，且基於其稽徵職責，並無裁量是否調整課稅的餘地。又因租稅規避行為的認定，如涉及所得主體的調整，為求慎重，並保護納稅者權利，故明定須「報經賦稅主管機關即財政部核准」。因此，稽徵機關依上述規定，調整納稅義務人的應納稅額時，應「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的立法理由可知，該規定是參考同法第66條之8所增訂，故行為時所得稅法第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，亦應為相同的解釋。3. 稅捐稽徵機關針對涉及所得主體之調整的租稅規避行為，不論依一般防杜條款或個別防杜條款調整納稅義務人的應納稅額，均應依行為時所得稅法第66條之8及第14條之3規定，於踐行「報經財政部核准」的程序後，始得為之。4. 納保法施行前的租稅規避行為，稽徵機關僅得依行為時的稅捐稽徵法第20條、第38條規定徵收滯納金、利息，而不得依後來才施行的納保法第7條第3項及第7項規定加徵滯納金、利息。5. 再審被告符合行為時所得稅法第14條

01 之3、第66條之8租稅規避之規定，固應予調整課稅，惟再審
02 原告未經財政部核准即調整稅額，即有違誤。本件係納保法
03 施行前涉及所得主體調整之租稅規避案件，不得依納保法第
04 7條第3項及第7項規定加徵滯納金及利息，再審原告依納保
05 法第7條第7項規定，按核定調整稅額加徵15%滯納金及自106
06 年6月2日起至110年12月9日止，按補繳稅款，依各年度1月1
07 日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，即有
08 違誤，因而廢棄原審判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復
09 查決定）。

10 (四)經核原確定判決以前揭理由將原審判決予以廢棄，撤銷訴願
11 決定及原處分（含復查決定），並無所適用法規與應適用之
12 法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法
13 法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。再審意旨主張行為時所
14 得稅法第14條之3第1項及第66條之8與稅捐稽徵法第12條之1
15 第3項及納保法第7條第3項規定，係屬法規競合，屬基本規
16 定與補充規定之關係，稽徵機關得依其查得之個案情節為適
17 法之處分，故應以法條自由競合觀之，原確定判決認本件涉
18 所得主體調整之租稅規避行為，無論依一般防杜條款或個別
19 防杜條款調整納稅義務人的應納稅額，均應依行為時所得稅
20 法第66條之8及第14條之3規定，於踐行「報經財政部核准」
21 的程序後，始得為之，即有適用法規錯誤情形等語，核屬其
22 歧異之法律見解，依上述規定及說明，尚與行政訴訟法第27
23 3條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由有
24 間。故再審原告執以指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤之
25 再審事由云云，核無可採。

26 (五)依行為時所得稅法第14條之3第1項及第66條之8規定，稽徵
27 機關「得報經財政部核准」予以調整，屬於稽徵機關涉及所
28 得主體發動調整課稅處分之「程序合法要件」，具有防止稽
29 徵機關濫用稅捐規避否認之制度功能，而規定應經財政部審
30 查核准確認稅捐規避行為後，始得進行稅負調整。上述
31 「得」字，考量依據租稅法律主義，稅捐債務屬法定債務，

01 課稅處分屬羈束處分，並非行政裁量處分，故「得」字之用
02 語，應解為授權調整課稅之權限。準此，「報經財政部核
03 准」屬於調整課稅處分之合法程序要件，倘未經報財政部核
04 准，即有重大程序瑕疵，且財政部核准有節制防止課稅公權
05 力濫用之意義，具有「正當法律程序」之納稅義務人權利保
06 障功能，因而此一程序瑕疵，應認屬調整課稅處分之程序違
07 法，得予以撤銷之瑕疵。本件在行政訴訟上再審原告其程序
08 瑕疵則不得補正，原確定判決廢棄原審判決，並撤銷訴願決
09 定及原處分（含復查決定），自難謂原確定判決針對再審原
10 告所表示無須經財政部核准之法律意見，有所適用法規與應
11 適用之法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解
12 釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。又依行政院及
13 各級行政機關訴願審議委員會組織規程第2條規定：「（第1
14 項）行政院及各級行政機關為辦理訴願事件，應設訴願審議
15 委員會（以下簡稱訴願會）。（第2項）前項訴願會兼辦本
16 機關督導所屬機關訴願業務之幕僚作業事項。」因此，財政
17 部訴願審議委員會之業務執掌僅有辦理訴願案件，並無核准
18 調整課稅之權限，自無法代表財政部核准本件稅捐，即無從
19 補正行為時所得稅法第14條之3第1項及第66條之8規定，稽
20 徵機關「得報經財政部核准」之要件，亦不符合行政程序法
21 第114條第1項第5款、第2項規定。再審原告主張本件前經財
22 政部訴願審議委員會審議認屬租稅規避，作成維持原處分之
23 訴願決定後，將訴願決定書送達訴願人以終結訴願程序，客
24 觀上財政部於訴願程序終結前，已事後參與原處分同意調整
25 本件課稅關係，原確定判決未基於上開既定事實，適用行政
26 程序法第114條第1項第5款及第2項規定，維持原處分，核有
27 判決消極不適用法令之錯誤，顯然影響判決結果，該當行政
28 訴訟法第273條第1項第1款「適用法規顯然錯誤」之再審事
29 由等語，無非就原確定判決廢棄原審判決之事實認定事項為
30 爭議，暨執已經原確定判決詳予論述而不採之歧異意見再為
31 指摘，依上述規定及說明，亦與行政訴訟法第273條第1項第

01 1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由要件不合。故
02 再審原告據以指摘原確定判決有該條款規定之再審事由云
03 云，亦無可採。

04 (六)基於法律規範適用應「構成要件與法律效果」均「一體性適
05 用」原則，既然再審被告之行為在納保法施行前，該當租稅
06 規避行為之個別防杜條款，則其存在之法律效果，應為「稽
07 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
08 報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調
09 整」(行為時所得稅法第14條之3)或「稽徵機關為正確計算
10 相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資
11 料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以
12 調整」(行為時所得稅法第66條之8)，本無再額外切割而
13 增加適用納保法第7條第3項、第7項所規定加徵滯納金與利
14 息之問題。在納保法施行後始成立之租稅規避行為，固可依
15 該法加徵「滯納金與利息」，至於在納保法施行前所成立之
16 租稅規避行為，依納保法第7條第10項規定：「本法施行前
17 之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用
18 第3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金
19 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
20 但書情形者，不適用之。」而有例外溯及適用納保法第7條
21 第3項、第7項所規定加徵滯納金與利息之可能，惟必須是在
22 納保法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未
23 裁罰者，或已裁罰尚未確定者，始有適用之可能。本件並未
24 經再審原告調查認定再審被告之行為有構成所得稅法第110
25 條規定之處罰要件，此觀之原處分僅作成補稅處分，並無作
26 成裁罰處分，原處分亦未敘明本件有應依所得稅法對再審被
27 告予以裁罰之情事，自未合於納保法第7條第10項規定溯及
28 適用之要件。原確定判決以本件不得依納保法第7條第3項加
29 徵滯納金及利息，因而廢棄原審判決，並撤銷訴願決定及原
30 處分(含復查決定)，並無所適用法規與應適用之法規顯然
31 相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判

01 意旨顯然有所牴觸之情形。再審意旨主張納保法第7條第10
02 項前段乃就該法施行前之租稅規避「應裁罰尚未裁罰者」過
03 渡案件，明定溯及適用同法第7條第3項規定調整補稅，且倘
04 無第8項但書情形，依第3項及第7項加徵滯納金及利息，原
05 確定判決認定納保法施行前之租稅規避行為，如無同條第8
06 項但書之情形，主管機關尚未裁處罰鍰，不得另課予租稅規
07 避之滯納金及利息，僅得依稅捐稽徵法第20條及第38條第3
08 項規定徵收滯納金及利息，有適用法規錯誤情形等語，核屬
09 其歧異之法律見解，依上述規定及說明，尚與行政訴訟法第
10 273條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由
11 有間。故再審原告執以指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤
12 之再審事由云云，核無可採。

13 (七)綜上所述，再審原告所為原確定判決有行政訴訟法第273條
14 第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」再審事由之主張，
15 均無可採。故再審原告據以提起本件再審之訴，為顯無再審
16 理由，應予駁回。

17 五、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條
18 第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

19 中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

20 最高行政法院第四庭

21 審判長法官 王 碧 芳

22 法官 楊 坤 樵

23 法官 陳 文 燦

24 法官 羅 月 君

25 法官 王 俊 雄

26 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

27 中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

28 書記官 蕭 君 卉