

最 高 行 政 法 院 判 決

114年度再字第60號

再 審 原 告 財政部南區國稅局

代 表 人 陳慧綺

訴訟代理人 黃玉杏

再 審 被 告 蘇培欣

訴訟代理人 李明諭 律師

林巧芬 律師

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113年度上字第633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、再審被告105年度綜合所得稅結算申報，未列報營利所得，經再審原告依查得資料，以再審被告為○○○○○股份有限公司(下稱○○公司)之股東，於民國105年5月16日將其持有之○○公司股份46,400股，出售予105年4月間甫設立之○○○○有限公司，以規避其原應獲配自○○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)。再審被告不服，循序提起訴願，經再審原告以112年9月21日南區國稅法字第1120006650號重審復查決定追減加計利息569元，其餘維持原處分，再審被告仍不服，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，乃提起上訴，經本院113年度上字第633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。

二、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，並非法條競合之特別關係，屬基本規定與補充規定之關係，立法者未限制稽徵機關得選擇適用法規之權，稽徵機關得依其查得之個案情節為適法處分，原確定判決認本件應適用行為時所得稅法第14條之3第1項及第66條之8規定踐行報部程序，即有適用法規錯誤情形。再審被告提起撤銷行政訴訟前，已向再審原告上級機關財政部提起訴願，案經財政部訴願審議委員會會議決議並以訴願決定認定再審被告確於105年間透過股權移轉不當安排以實現隱藏性分配盈餘規避營利所得之避稅行為，再審原告據以調整補稅並無違誤，形同財政部已於事後參與本件課稅處分之程序，並核准再審原告可按其實際交易事實予以調整課稅主體及補稅。據此，再審原告所作成課稅處分之報部核准程序欠缺之瑕疵，即已治癒而獲補正，依行政程序法第114條第1項第5款及第2項規定，原處分(含復查決定)已轉為合法之行政處分，自不構成原確定判決所認之違法處分。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」，倘無第8項但書情形，必須依第3項及第7項加徵滯納金（性質實為延滯金或衡平金）及利息之規制，原確定判決錯誤認定納保法施行前之租稅規避行為，如無同條第8項但書之情形，主管機關尚未裁處罰鍰，逕不得另課予租稅規避之滯納金及利息，僅得依稅捐稽徵法第20條及第38條第3項規定徵收滯納金及利息，顯然違背法律，是原確定判決有適用法規錯誤情形。

三、再審被告則以：涉及所得稅主體調整者，自應回歸行為時所得稅法第66條之8、第14條之3所定「經財政部核准」之要

01 件，原確定判決已認定再審原告未經財政部核准即調整稅
02 負，再審原告僅係對法律解釋不服，顯非適用法規顯有錯
03 誤。另再審原告援引行政程序法第114條主張補正，於事實
04 及法律上均不成立。原確定判決已於理由中詳述納保法第7
05 條第3項滯納金與利息之法律性質與稅捐稽徵法第20條及第3
06 8條之差異、以及納保法第10條之適用，再審原告僅係爭執
07 法律見解，並不符再審事由等語，資為抗辯。

08 四、本院按：

09 (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
10 規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂適用法
11 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
12 定，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨
13 有所牴觸者而言，並包括消極的不適用法規，顯然影響裁判
14 之情形在內（司法院釋字第177號解釋參照）。至於法律上
15 見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂
16 為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

17 (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
18 或營利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公
19 益、慈善機關或團體相互間，如有藉股權之移轉或其他虛偽
20 之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機
21 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
22 准，依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可
23 扣抵稅額予以調整。」（嗣為配合廢除兩稅合一設算扣抵制
24 度，本條於107年2月7日刪除，倘有所定情事者，應依107年
25 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
26 參照）同法於101年8月8日增訂第14條之3規定：「個人與國
27 內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或
28 團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，
29 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
30 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
31 准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」（上開

01 條文於107年2月7日修正，擴大主體適用範圍，並增訂第2
02 項）。又稅捐稽徵法於98年5月13日增訂第12條之1規定，並
03 於102年5月29日修正為：「（第1項）涉及租稅事項之法
04 律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法
05 目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第
06 2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以
07 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
08 據。（第3項）納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之
09 立法目的，濫用法律形式，規避租稅構成要件之該當，以達
10 成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。……」（上開
11 規定於110年12月17日刪除，立法理由為：考量本條規範事
12 項，於納保法第7條已有相關規定，為避免重複，爰刪除本
13 條。）000年00月00日生效之納保法第7條規定：「（第1項）
14 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，
15 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
16 公平原則為之。（第2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成
17 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
18 之歸屬與享有為依據。（第3項）納稅者基於獲得租稅利
19 益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規
20 避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效
21 果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相
22 當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。
23 ……（第6項）稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或
24 關係人有第三項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易
25 常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。（第7項）第3項
26 之滯納金，按應補繳稅款百分之15計算；並自該應補繳稅款
27 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
28 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
29 金固定利率，按日加計利息，一併徵收。（第8項）第3項情
30 形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報
31 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

01 資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。……

02 (第10項) 本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁
03 罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及第8項規定；已裁罰
04 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
05 利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。」

06 (三)經查，原確定判決業已論明：1. 立法者所訂定之稅捐規避行
07 為法律規範，可分為一般防杜條款(例如110年12月17日刪除
08 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
09 款(例如行為時所得稅法第66條之8、第14條之3規定)，前者
10 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
11 規避行為，後者則係在個別稅法領域，特別針對某些稅捐規
12 避類型加以規定，適用對象亦各有限制。2. 行為時所得稅法
13 第66條之8規定，所謂「得報經財政部核准」按實際應分配
14 或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調整，本質上係由
15 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
16 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
17 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
18 所得人之歧異，稽徵機關依實質課稅原則，即有依查得資
19 料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以
20 調整之權限，且基於其稽徵職責，必須加以調整，而非授權
21 稽徵機關裁量是否調整課稅。另因稅捐規避行為認定爭議，
22 如涉及所得主體之調整，為茲慎重，並保護納稅者權利，乃
23 明定須報經賦稅主管機關核准，是以稽徵機關依上開規定，
24 調整納稅義務人之應納稅額時，應依上開規定「報經財政部
25 核准」後始得為之。又依行為時所得稅法第14條之3之立法
26 理由可知，該規定係參酌同法第66條之8所增訂，是以行為
27 時所得稅法第14條之3所定「報經財政部核准」按實際交易
28 事實依法予以調整，亦應為相同之解釋。3. 稅捐稽徵機關針
29 對涉及所得主體調整之租稅規避行為，不問係依納保法第7
30 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
31 14條之3之個別防杜條款，調整納稅義務人之應納稅額，納

01 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
02 第6項規定，涉及所得主體之調整時，自應適用行為時所得
03 稅法第66條之8及第14條之3規定，須「報經財政部核准」後
04 始得調整稅額。4. 納保法施行前的租稅規避行為，應適用行
05 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
06 為時稅捐稽徵法第20條、第38條規定徵收滯納金、利息。納
07 保法施行後，該法第7條第3項規定之滯納金及利息係因納稅
08 義務人延遲繳納稅款，乃以法律創設納稅義務人之租稅負
09 擔，以平衡納稅義務人因租稅規避遲延繳納之利益，核與行
10 為時稅捐稽徵法第20條之滯納金，同法第38條第3項之利
11 息，性質有所不同。此外，納保法第7條第10項係就該法施
12 行前之租稅規避行為，如無同條第8項但書之情形，主管機
13 關尚未裁罰者，不得另課予逃漏稅捐之處罰，若已裁罰尚未
14 確定者，亦有總額之限制而為規範，並未規定得逕依同條第
15 3項加徵滯納金及利息。5. 再審被告符合行為時所得稅法第1
16 4條之3、第66條之8租稅規避之規定，固應予調整課稅，惟
17 再審原告未經財政部核准即調整稅額，即有違誤。本件係納
18 保法施行前涉及所得主體調整之租稅規避案件，不得逕依納
19 保法第7條第3項及第7項規定加徵滯納金及利息，原處分依
20 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
21 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
22 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
23 金固定利率，按日加計利息，即有違誤，因而廢棄原審判
24 決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

25 (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
26 決定及原處分（含復查決定），並無所適用法規與應適用之
27 法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法
28 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
29 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
30 第3項及納保法第7條第3項規定，係屬法規競合，並非法條
31 競合之特別關係，屬基本規定與補充規定之關係，立法者未

01 限制稽徵機關得選擇適用法規之權，稽徵機關得依其查得之
02 個案情節為適法處分，原確定判決認本件應適用行為時所得
03 稅法第14條之3第1項及第66條之8規定踐行報部程序，即有
04 適用法規錯誤情形等語，核屬其歧異之法律見解，依上述規
05 定及說明，尚與行政訴訟法第273條第1項第1款所規定「適
06 用法規顯有錯誤」之再審事由有間。故再審原告執以指摘原
07 確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由云云，核無可採。

08 (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
09 機關「得報經財政部核准」予以調整，屬於稽徵機關涉及所
10 得主體發動調整課稅處分之「程序合法要件」，具有防止稽
11 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
12 查核准確認稅捐規避行為後，始得進行稅負調整。上述
13 「得」字，考量依據租稅法律主義，稅捐債務屬法定債務，
14 課稅處分屬羈束處分，並非行政裁量處分，故「得」字之用
15 語，應解為授權調整課稅之權限。準此，「報經財政部核
16 准」屬於調整課稅處分之合法程序要件，倘未經報財政部核
17 准，即有重大程序瑕疵，且財政部核准有節制防止課稅公權
18 力濫用之意義，具有「正當法律程序」之納稅義務人權利保
19 障功能，因而此一程序瑕疵，應認屬調整課稅處分之程序違
20 法，得予以撤銷之瑕疵。本件在行政訴訟上再審原告其程序
21 瑕疵則不得補正，原確定判決廢棄原審判決，並撤銷訴願決
22 定及原處分（含復查決定），自難謂原確定判決針對再審原
23 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
24 適用之法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解
25 釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。又依行政院及
26 各級行政機關訴願審議委員會組織規程第2條規定：「（第1
27 項）行政院及各級行政機關為辦理訴願事件，應設訴願審議
28 委員會（以下簡稱訴願會）。（第2項）前項訴願會兼辦本
29 機關督導所屬機關訴願業務之幕僚作業事項。」因此，財政
30 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
31 調整課稅之權限，自無法代表財政部核准本件稅捐，即無從

01 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
02 徵機關「得報經財政部核准」之要件，亦不符合行政程序法
03 第114條第1項第5款、第2項規定。再審原告主張再審被告提
04 起撤銷行政訴訟前，已向再審原告上級機關財政部提起訴
05 願，案經財政部訴願審議委員會會議決議並以訴願決定認定
06 再審被告確於105年間透過股權移轉不當安排以實現隱藏性
07 分配盈餘規避營利所得之避稅行為，再審原告據以調整補稅
08 並無違誤，形同財政部已於事後參與本件課稅處分之程序，
09 並核准再審原告可按其實際交易事實予以調整課稅主體及補
10 稅。再審原告所作成課稅處分之報部核准程序欠缺之瑕疵，
11 即已治癒而獲補正，依行政程序法第114條第1項第5款及第2
12 項規定，原處分(含復查決定)已轉為合法之行政處分，自不
13 構成原確定判決所認之違法處分等語，無非就原確定判決廢
14 棄原審判決之事實認定事項為爭議，暨執已經原確定判決詳
15 予論述而不採之歧異意見再為指摘，依上述規定及說明，亦
16 與行政訴訟法第273條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯
17 誤」之再審事由要件不合。故再審原告據以指摘原確定判決
18 有該條款規定之再審事由云云，亦無可採。

19 (六)基於法律規範適用應「構成要件與法律效果」均「一體性適
20 用」原則，既然再審被告之行為在納保法施行前，該當租稅
21 規避行為之個別防杜條款，則其存在之法律效果，應為「稽
22 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
23 報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調
24 整」(行為時所得稅法第14條之3)或「稽徵機關為正確計算
25 相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資
26 料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以
27 調整」(行為時所得稅法第66條之8)，本無再額外切割而
28 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
29 息之問題。在納保法施行後始成立之租稅規避行為，固可依
30 該法加徵「滯納金與利息」，至於在納保法施行前所成立之
31 租稅規避行為，依納保法第7條第10項規定：「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。」而有例外溯及適用納保法第7條第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裁罰者，或已裁罰尚未確定者，始有適用之可能。本件並未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條規定之處罰要件，此觀之原處分僅作成補稅處分，並無作成裁罰處分，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項規定溯及適用之要件。原確定判決以本件不得逕依納保法第7條第3項加徵滯納金及利息，廢棄原審判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），並無所適用法規與應適用之法規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。再審意旨主張原確定判決錯誤認定納保法施行前之租稅規避行為，如無同條第8項但書之情形，主管機關尚未裁處罰鍰，逕不得另課予租稅規避之滯納金及利息，僅得依稅捐稽徵法第20條及第38條第3項規定徵收滯納金及利息，顯然違背法律等語，核屬其歧異之法律見解，依上述規定及說明，尚與行政訴訟法第273條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由有間。故再審原告執以指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由云云，核無可採。至本院109年度判字第360號判決，係就納保法施行前所成立之租稅規避行為，業經稽徵機關予以調整補稅及裁罰之案件，已符合納保法第7條第10項規定之適用要件，即已裁罰尚未確定者，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，與本件情形有別，再審原告執本院就不同情節之個案所為該另案判決，指摘原確定判決有適用法規顯有錯誤之再審事由云云，亦無可採。

01 (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
02 第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」再審事由之主張，
03 均無可採。故再審原告據以提起本件再審之訴，為顯無再審
04 理由，應予駁回。

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

07 中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

08 最高行政法院第四庭

09 審判長法官 王 碧 芳

10 法官 楊 坤 樵

11 法官 陳 文 燦

12 法官 羅 月 君

13 法官 王 俊 雄

14 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

15 中 華 民 國 115 年 7 月 30 日

16 書記官 蕭 君 卉