

最 高 行 政 法 院 判 決

115年度再字第1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 陳昭蓉

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11月27日本院113年度上字第614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，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）317,851元，經再審原告依據查得資料，以再審被告為欣國公司之股東，於民國105年5月16日將其持有之欣國公司股份12,200股，出售予105年4月間甫設立之利山投資有限公司，以規避其原應獲配自欣國公司之營利所得13,207,325元（可扣抵稅額267,458元），扣除再審被告原申報數，歸課核定105年度綜合所得總額13,309,619元、應補稅額4,288,202元，並加徵滯納金643,230元及利息191,369元（下稱原處分）。再審被告不服，申請復查，未獲變更，循序向高雄高等行政法院（下稱原審）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。經原審以112年度訴字第368號判決（下稱原判決）駁回，乃提起上訴，經本院113年度上字第614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

01 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
02 再審之訴。

03 二、再審原告起訴主張：(一)行為時所得稅法第14條之3及第66條
04 之8與稅捐稽徵法第12條之1第3項及納稅者權利保護法（下
05 稱納保法）第7條第3項規定，並非法條競合之特別關係，亦
06 不採特別法優先原則，而屬基本規定與補充規定之關係，立
07 法者未限制稽徵機關選擇適用法規之權，稽徵機關得依其查
08 得之個案情節選擇法規為處分，倘選擇依納保法第7條第3項
09 規定逕行調整補稅，並不須再依行為時所得稅法第14條之3
10 及第66條之8踐行報部程序，107年2月7日修正所得稅法第14
11 條之3雖保留報部程序，僅為宣示性效果，原確定判決認本
12 件應適用行為時所得稅法第14條之3及第66條之8規定踐行報
13 部程序，即有適用法規錯誤情形。(二)再審被告提起本件行政
14 訴訟前，已向再審原告之上級機關財政部提起訴願，經財政
15 部訴願審議委員會會議決議，並以訴願決定認定再審被告於
16 105年間透過股權移轉不當安排以實現隱藏性分配盈餘規避
17 營利所得之避稅行為，再審原告據以調整補稅並無違誤，形
18 同財政部已事後參與本件課稅處分之程序，並核准再審原告
19 按實際交易事實予以調整課稅主體及補稅，再審原告所作成
20 課稅處分之欠缺報部核准程序之瑕疵，即已治癒而獲補正，
21 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
22 復查決定）已轉為合法之行政處分，自不構成原確定判決所
23 認之違法處分。(三)依本院109年度判字第360號判決，納保法
24 第7條第10項規定，倘無同條第8項但書情形，就該法施行前
25 之租稅規避應裁罰尚未裁罰者，須依同條第3項及第7項加徵
26 滯納金（性質實為延滯金或衡平金）及利息，本件係再審被
27 告在納保法施行前之租稅規避，且依所得稅法第110條應處
28 漏稅罰，屬應裁罰尚未裁罰之租稅規避案件，依納保法第7
29 條第10項規定應適用同條第3項及第7項規定加徵滯納金及利
30 息，原確定判決認定本件僅得依稅捐稽徵法第20條及第38條
31 第3項規定徵收滯納金及利息，其適用法規顯有錯誤。

01 三、本院按：

02 (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
03 規顯有錯誤者」之事由，固得提起再審之訴。惟所謂適用法
04 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
05 定，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨
06 有所牴觸者而言，並包括消極的不適用法規，顯然影響裁判
07 之情形在內（司法院釋字第177號解釋參照）。至於法律上
08 見解之歧異或事實之認定，再審原告對之縱有爭執，要難謂
09 為適用法規錯誤，而據為再審之理由。

10 (二)所得稅法於86年12月30日增訂第66條之8規定：「個人或營
11 利事業與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、
12 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
13 排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為
14 正確計算相關納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，
15 依查得資料，按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵
16 稅額予以調整。」（嗣為配合廢除兩稅合一設算扣抵制度，
17 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
18 日修正公布之所得稅法第14條之3規定辦理，立法理由參
19 照）同法於101年8月8日增訂第14條之3規定：「個人與國內
20 外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團
21 體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不
22 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
23 算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核
24 准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」（上開
25 條文於107年2月7日修正，擴大主體適用範圍，並增訂第2
26 項）。另稅捐稽徵法於98年5月13日增訂第12條之1規定，並
27 於102年5月29日修正為：「（第1項）涉及租稅事項之法
28 律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法
29 目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。（第
30 2項）稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以
31 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。)又000年00月00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。」

(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為法律規範，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

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，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。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」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。3. 稅捐稽徵機關針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。4. 納保法施行前的租稅規避行為，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

01 為時稅捐稽徵法第20條之滯納金，同法第38條第3項之利
02 息，性質有所不同。此外，納保法第7條第10項係就該法施
03 行前之租稅規避行為，如無同條第8項但書之情形，主管機
04 關尚未裁罰者，不得另課予逃漏稅捐之處罰，若已裁罰尚未
05 確定者，亦有總額之限制而為規範，並未規定得逕依同條第
06 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
07 4條之3、第66條之8租稅規避之規定，固應予調整課稅，惟
08 再審原告未經財政部核准即調整稅額，即有違誤。本件係納
09 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
10 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
11 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
12 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
13 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
14 金固定利率，按日加計利息，即有違誤，因而廢棄原審判
15 決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定）。

16 (四)經核原確定判決以前揭理由將原判決予以廢棄，撤銷訴願決
17 定及原處分（含復查決定），並無所適用法規與應適用之法
18 規顯然相違背，或與司法院現尚有效之大法官解釋、憲法法
19 庭裁判意旨顯然有所牴觸之情形。再審意旨主張行為時所得
20 稅法第14條之3及第66條之8與稅捐稽徵法第12條之1第3項及
21 納保法第7條第3項規定，並非法條競合之特別關係，亦不採
22 特別法優先原則，而屬基本規定與補充規定之關係，稽徵機
23 關得依其查得之個案情節選擇法規為處分，原確定判決認本
24 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
25 踐行報部程序，即有適用法規錯誤情形等語，核屬其歧異之
26 法律見解，再審原告執以指摘原確定判決有行政訴訟法第27
27 3條第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由，
28 核無可採。

29 (五)依行政院及各級行政機關訴願審議委員會組織規程第2條規
30 定：「（第1項）行政院及各級行政機關為辦理訴願事件，
31 應設訴願審議委員會（以下簡稱訴願會）。（第2項）前項

01 訴願會兼辦本機關督導所屬機關訴願業務之幕僚作業事
02 項。」因此，財政部訴願審議委員會之業務執掌僅有辦理訴
03 願案件，並無核准調整課稅之權限，自無法代表財政部核准
04 本件稅捐，亦無從補正行為時所得稅法第14條之3及第66條
05 之8規定稽徵機關「得報經財政部核准」之要件，亦不符合
06 行政程序法第114條第1項第5款、第2項規定。再審原告主張
07 再審被告提起撤銷行政訴訟前，已向再審原告之上級機關財
08 政部提起訴願，案經財政部訴願審議委員會會議決議，並以
09 訴願決定認定再審原告據以調整補稅並無違誤，形同財政部
10 已於事後參與本件課稅處分之程序，再審原告所作成課稅處
11 分之報部核准程序欠缺之瑕疵，即已治癒而獲補正，依行政
12 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
13 定)已轉為合法之行政處分，自不構成原確定判決所認之違
14 法處分云云，依上述規定及說明，尚與行政訴訟法第273條
15 第1項第1款所規定「適用法規顯有錯誤」之再審事由有間。

16 (六)再者，基於法律規範適用應採取構成要件與法律效果均一體
17 性適用原則，再審被告之行為在納保法施行前，既已該當租
18 稅規避行為之個別防杜條款，則其法律效果應為「稽徵機關
19 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
20 政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整」
21 (行為時所得稅法第14條之3)或「稽徵機關為正確計算相關
22 納稅義務人之應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，
23 按實際應分配或應獲配之股利、盈餘或可扣抵稅額予以調
24 整」(行為時所得稅法第66條之8)，本無再額外切割而增
25 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息
26 之問題。在納保法施行前所成立之租稅規避行為，依納保法
27 第7條第10項規定：「本法施行前之租稅規避案件，依各稅
28 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
29 定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所
30 定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用
31 之。」固得例外溯及適用納保法第7條第3項、第7項規定加

01 徵滯納金與利息，惟須在納保法施行前之租稅規避案件，依
02 各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，或已裁罰尚未確定者，始
03 有適用之可能。依原判決確定之事實，本件並未經再審原告
04 調查認定再審被告之行為構成所得稅法第110條規定處罰要
05 件，此由原處分僅作成補稅處分，並未作成裁罰處分，原處
06 分亦未敘明本件應依所得稅法對再審被告予以裁罰自明，即
07 與納保法第7條第10項規定溯及適用之要件不符。原確定判
08 決因認本件不得逕依納保法第7條第3項加徵滯納金及利息，
09 廢棄原判決，並撤銷訴願決定及原處分（含復查決定），並
10 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
11 有效之大法官解釋、憲法法庭裁判意旨顯然有所牴觸之情
12 形。再審意旨主張本件係再審被告在納保法施行前之租稅規
13 避，且依所得稅法第110條應處漏稅罰，屬應裁罰尚未裁罰
14 之租稅規避案件，依納保法第7條第10項規定應適用同條第3
15 項及第7項規定加徵滯納金及利息云云，無非就原確定判決
16 廢棄原判決之事實認定事項為爭議，暨執已經原確定判決詳
17 予論述而不採之歧異意見再為指摘，依上述規定及說明，亦
18 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
19 誤」之再審事由要件不合。至本院109年度判字第360號判
20 決，係就納保法施行前所成立之租稅規避行為，業經稽徵機
21 關予以調整補稅及裁罰之案件，認定係「已裁罰尚未確定
22 者」，而符合納保法第7條第10項規定之適用要件，與本件
23 情形有別，再審原告執上開不同情節之個案，指摘原確定判
24 決有適用法規顯有錯誤之再審事由云云，亦無可採。

25 (七)綜上所述，再審原告所為原確定判決有適用法規顯有錯誤之
26 主張，均無可採。再審原告依行政訴訟法第273條第1項第1
27 款提起再審之訴，為顯無再審理由，應予駁回。

28 四、據上論結，本件再審之訴為無理由。依行政訴訟法第278條
29 第2項、第98條第1項前段，判決如主文。

30 中 華 民 國 115 年 8 月 19 日

31 最高行政法院第一庭

01 審判長法官 胡 方 新
02 法官 李 明 益
03 法官 張 國 勳
04 法官 林 麗 真
05 法官 林 欣 蓉

06 以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異
07 中 華 民 國 115 年 8 月 19 日
08 書記官 張 玉 純