

最 高 行 政 法 院 判 決

108年度判字第158號

再 審 原 告 邱丕良

訴訟代理人 溫菀婷 律師

再 審 被 告 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠

訴訟代理人 郭定盈

上列當事人間綜合所得稅事件，再審原告對於中華民國107年11月15日本院107年度判字第679號判決，本於行政訴訟法第273條第1項第1款事由，提起再審之訴部分，本院判決如下：

主 文

再審之訴駁回。

再審訴訟費用由再審原告負擔。

理 由

一、再審原告於民國89年11月30日及12月20日將所有巨擘科技股份有限公司（下稱巨擘公司）股票8,797萬6,916股，以每股新臺幣（下同）24元，移轉予欣欣投資股份有限公司、宏發投資股份有限公司、駿業投資股份有限公司、駿業發投資股份有限公司及格物投資股份有限公司（下稱「5家投資公司」），其中5,464萬7,996股，係再審原告於83至88年間獲配取得之緩課股票，再審原告辦理89年度綜合所得稅結算申報時，自行將該緩課股票按面額計算，申報營利所得5億4,647萬9,960元在案。嗣巨擘公司於89年底辦理盈餘轉增資分配股票股利，除權基準日為89年12月25日，5家投資公司取得股票股利合計7億8,299萬4,554元，再審被告以再審原告透過移轉巨擘公司股票予5家投資公司，將原應獲配自巨擘公司應課徵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，報經財政部97年9月4日台財稅字第09700395370號函核准，依行為時（下同）所得稅法第66條之8規定，調整核定再審原告89年度營利所得7億8,299萬4,554元，補徵稅額3億1,319萬7,821元，並裁處罰鍰1億5,596萬200元（下稱前處分）。再審原告不服，經申請復查及提起

01 訴願均遭駁回，再提起行政訴訟，亦分經原審97年度訴字第
02 3098號判決（下稱「原審第3098號判決」）、本院100年度
03 判字第2125號判決（下稱「本院第2125號判決」）駁回確定
04 。再審原告猶表不服，提起再審之訴，亦經原審101年度再
05 審字第88號判決及本院101年度判字第426號判決駁回。再審原
06 告復於100年12月30日申請將原移轉予5家投資公司之緩課股
07 票轉回再審原告名下，並於101年3月2日申請更正89年度綜
08 合所得稅，經再審被告所屬新竹市分局於101年5月29日以北
09 區國稅竹市二字第1010003854號書函否准再審原告之申請。
10 再審原告不服，提起訴願遭駁回後，提起行政訴訟，始主張
11 原申請係請求適用行政程序法第128條程序重開之規定，依
12 新事實重新正確計算核定應納稅額，分經原審101年度訴字
13 第1996號判決及本院103年度判字第420號判決駁回確定。再
14 審原告復於104年2月24日、104年6月30日、104年12月3日及
15 105年3月28日分別主張，已將89年間轉讓予5家投資公司之
16 巨擘公司緩課股票轉回自己名下共5,256萬1,591股（下稱系
17 爭股票），申請依行政程序法第128條規定撤銷再審被告原
18 依所得稅法第66條之8規定核定之前處分，並重行計算其89
19 年度綜合所得稅應納稅額，經再審被告以105年4月1日北區
20 國稅審二字第1050005262號函（下稱原處分），否准其重開
21 程序之申請。再審原告不服，循序提起行政救濟，經臺北高
22 等行政法院105年度訴字第1811號判決（下稱原審判決）駁
23 回，並經本院107年度判字第679號判決（下稱原確定判決）
24 駁回再審原告之上訴確定。再審原告以原確定判決有行政訴
25 訟法第273條第1項第1款再審事由提起本件再審之訴（至再
26 審原告依行政訴訟法第273條第1項第13款再審事由提起再審
27 之訴部分，本院另為移送之裁定）。

28 二、再審原告起訴主張：（一）再審原告係自行將「89年間移轉
29 於投資公司之緩課股票」改回再審原告名義，並向再審被告
30 申請重新核定89年綜合所得稅。本申請程序所依據之法規除
31 行政程序法第128條外，尚包括稅捐稽徵法第1條之1、財政

01 部 97 年 4 月 30 日 台 財 稅 字 第 09700196750 號 函（下稱財政部 97
02 年 4 月 30 日 函 釋）、81 年 5 月 12 日 台 財 稅 字 第 811708593 號 函
03 （下稱財政部 81 年 5 月 12 日 函 釋）及 80 年 5 月 27 日 台 財 稅 字 第
04 801275079 號 函（下稱財政部 80 年 5 月 27 日 函 釋），惟原確定
05 判決卻大幅討論行政程序法第 128 條之適用性而忽略上開主
06 張，即有判決不適用法規，該當適用法規顯有錯誤之事由。
07 （二）原審第 3098 號判決及本院第 2125 號判決意旨認定有關
08 將緩課股票回復原狀即可享受緩課利益，與財政部 80 年 5 月
09 27 日 函 釋、97 年 4 月 30 日 函 釋有關緩課股票改回自己名義之
10 處理方式一致，是再審原告將 89 年間移轉投資公司之緩課股
11 票改回再審原告名義所有，係遵照原審第 3098 號判決及本院
12 第 2125 號判決意旨來辦理，並向再審被告申請重核再審原告
13 89 年度綜合所得稅，再審被告及法院自應受上開二判決拘束
14 。惟原確定判決未恢復再審原告緩課利益，除不當適用行政
15 訴訟法第 213 條外，亦與財政部 80 年 5 月 27 日 函 釋及 97 年 4 月
16 30 日 函 釋相牴觸，顯係適用法規顯有錯誤；且財政部 80 年 5
17 月 27 日 函 釋及 97 年 4 月 30 日 函 釋均係對所得稅法第 66 條之 8 之
18 特別規定，與促進產業升級條例之一般規定不同，即應優先
19 適用。（三）原確定判決認定緩課股票移轉於國外法人而繳
20 納之所得稅准予留抵或退還，則因抵稅或退稅等金額之變動
21 必然造成補徵之所得必需重新核計，亦為對財政部 80 年 5 月
22 27 日 函 釋認定錯誤，導致適用法規顯有錯誤。且財政部 81 年
23 5 月 12 日 函 釋表明原股東可以選擇放棄或不放棄適用緩課，
24 本件再審原告選擇適用緩課，依本院第 2125 號判決將股票改
25 回自己名義所有，原確定判決卻以該判決並未明示再審原告
26 於繳補稅款及罰鍰，並將股票改回自己名義所有之後，即得
27 申請退還相關款項，並認再審原告即已放棄緩課之利益，且
28 其並不符合財政部 80 年 5 月 27 日 函 釋所示之要件，亦未提出
29 其有意思表示無效或得撤銷等情事，則其縱於 104 年間復將
30 系爭股票轉回自己名下，仍不得恢復其緩課之利益，更不得
31 向被上訴人申請重新核定原依所得稅法第 66 條之 8 規定以前

處分調整補徵之綜合所得稅及罰鍰，顯然認定事實錯誤，並違反原審第3098號判決及本院第2125號判決意旨所形成之既判力，亦有不當適用行政訴訟法第213條規定，而有法規顯有錯誤之違背法令。（四）財政部頒發之綜合所得稅查核技術手冊第5章第6節為將原移轉至營利事業所緩課之股票轉回自己名下之處理方式，核與財政部80年5月27日函及81年5月12日函完全相同，均為繼續緩課之獎勵，而原申報之所得准予註銷，所得註銷之結果為前已繳交之緩課股票所得稅應予扣抵或退還。是原審第3098號判決及本院第2125號判決與財政部80年5月27日函釋、97年4月30日函釋及其部頒綜合所得稅查核技術手冊第5章第6節之旨趣完全相同，然原確定判決竟作出與前開原審第3098號判決及本院第2125號判決意旨相反之判斷，除該當適用法規顯有錯誤之情事外，將造成再審原告不但要繳交移轉前之補稅，且移轉時及其後之申報所得及其衍生之稅捐亦不得減除，形成移轉前、移轉後均要繳稅之兩邊課稅情事，並造成再審被告公法上不當得利之情事，租稅正義之破壞，莫此為甚等語，求為判決廢棄原確定判決。

三、再審被告則以：（一）本件再審原告主張系爭股票回復至其名下之事實，係發生於前處分行政救濟程序終結後之104年間，自己無從據以對前處分提起再審之訴，是原審判決以該事實發生在行政救濟終結後，不能以再審程序加以救濟，而逕就再審原告之申請，是否符合行政程序法第128條第1項第2款之行政程序重開要件，予以審究，尚無不合。況原審判決除以系爭股票於104年間始轉回再審原告名下，非屬前處分行政救濟程序終結時即已存在，而發見在後之事實（原審判決植為「證據」）之外，尚進一步實體認定系爭股票已不具緩課性質，縱經斟酌該事實亦無法受較有利益之處分，因認該事實不屬行政程序法第128條第1項第2款規定所稱之新事實，再審原告不得據以申請程序重開等情，而非僅以系爭股票於104年間回復於再審原告名下，不屬於發見在後之事

實，作為其駁回之唯一論據乙節，業經原審判決及原確定判決詳為審酌論駁在案，所認定之事實已屬明確，並無判決不適用法規之情。（二）財政部80年5月27日函釋並不包括非依「外國人投資條例」或「華僑回國投資條例」核准而將緩課股票移轉予「國內法人」再轉回之情形，更未表示原真實股東得申請重新核定稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整補徵之綜合所得稅及罰鍰。是再審原告既已於89年間將原享有緩課利益之股票移轉予國內之5家投資公司，即已放棄緩課之利益，且其並不符合前揭財政部80年5月27日函釋所示之要件，亦未提出其有意思表示無效或得撤銷等情事，則其縱於104年間復將系爭股票轉回自己名下，揆諸前揭規定及說明，仍不得恢復其緩課之利益，更不得向被上訴人申請重新核定原依所得稅法第66條之8規定以前處分調整補徵之綜合所得稅及罰鍰。另原審判決除闡釋財政部80年5月27日函釋及81年5月12日函釋之意旨外，並已說明再審原告縱將系爭股票轉回自己名下，亦不得依與本件有關之財政部80年5月27日函釋、81年5月12日函釋及97年4月30日函釋意旨享有緩課股票利益之得心證理由，核無判決不備理由或理由矛盾之違法。是再審原告主張已經緩課股票改回自己名義，應得享有緩課利益乙節，業經原審判決及原確定判決詳為審酌論駁在案，所認定之事實已臻明確，並無適用法規顯有錯誤之違誤等語，資為抗辯。

四、本院按：（一）所得稅法第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。」明文授權財政部將藉由形式上合法，而實質上為利用兩稅合一等制度，進行租稅規避或逃漏之納稅義務人，得本於實質課稅原則，按實際情形進行調整其實際應獲配

之股利、盈餘或可扣抵稅額。又依88年12月31日修正前之促進產業升級條例（嗣於99年5月12日經總統以華總一義字第099001123 21號令公布廢止）第16條及第17條規定之股票股利緩課制度，係為獎勵投資及促進產業升級所採取之措施，其規定並非所得之免課，僅係緩課，此等股票股利經股東選擇緩課時，即擬制該緩課股票所構成之所得在配股年度尚未實現，迨日後將該股票移轉、贈與或作為遺產分配而移轉他人之時，始作為該股票所得實現之時點，而課徵該股票股利之所得稅。又上述關於受配股票股利緩課之規定，性質上係賦予該股票股利之持有者對該股票股利得享有延緩課徵所得稅之期間利益，故權利人是否欲享有此項權利或其享有期間之長短，自得本諸個人意願為選擇，亦即權利人對是否緩課享有處分權，是原選擇緩課之權利人，於上述法定延緩課稅終止之時點發生（即有轉讓、贈與或作遺產分配之情事）前，原則上具有選擇權即享有放棄緩課之權利，且是否緩課，既係權利人之權利行使，則此權利一經權利人為放棄之表示，並完成相關程序者，應認除法令別有規定或有合於意思表示無效、得撤銷等情事外，權利人不得再任意變更，以恢復其緩課之利益。否則，不僅有礙法秩序之安定，更因得藉以操控租稅，而與租稅正義有違，應非前揭規定之立法本意。財政部72年2月23日台財稅第31178號函釋亦採同旨。（二）原確定判決已敘明：按財政部80年5月27日函釋乃係針對國外法人自願撤回經依外國人投資條例或華僑回國投資條例核准之假投資案，闡明該「外國法人」將股權轉回原真實股東時，得免徵「證券交易稅」、「贈與稅」及「證券交易所所得稅」，且原移轉時所納之「證券交易稅」及「證券交易所所得稅」准予扣抵或退還，此外，緩課股票移轉於國外法人而繳納之所得稅准予留抵或退還，並繼續適用緩課之獎勵，顯見該函釋之對象，並不包括非依「外國人投資條例」或「華僑回國投資條例」核准而將緩課股票移轉予「國內法人」再轉回之情形，更未表示原真實股東得申請重新核定稽徵機關依

01 所得稅法第66條之8規定調整補徵之綜合所得稅及罰鍰。至
02 於財政部97年4月30日函釋則係針對納稅義務人利用股權移
03 轉及虛偽安排，經稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整
04 補稅處罰後，「如」其股權可回復原狀，且納稅義務人得於
05 繳清稅款及罰鍰後，向稽徵機關申請回復原狀所衍生「其他
06 」稅捐之處理，包括核定之應納稅額得減除其因利用股權移
07 轉及虛偽安排後所繳納之所得稅稅款，以及參照前揭財政部
08 80年5月27日函釋辦理，亦即如係國外法人自願撤回經依外
09 國人投資條例或華僑回國投資條例核准之假投資案而將股權
10 回復原狀之情形，得免徵「證券交易稅」、「贈與稅」、「
11 證券交易所稅」及原移轉時所納之「證券交易稅」及「證
12 券交易所稅」，緩課股票移轉於國外法人而繳納之所得稅
13 准予留抵或退還，並繼續適用緩課之獎勵，原真實股東亦不
14 得申請重新核定稽徵機關依所得稅法第66條之8規定調整補
15 徵之綜合所得稅及罰鍰等語。是原確定判決已明確指出本件
16 並不符合財政部80年5月27日函釋、97年4月30日函釋所述之
17 情形，經核並無違誤。再審原告主張其再審所依據之法規除行
18 政程序法第128條外，尚包括稅捐稽徵法第1條之1、財政部
19 80年5月27日函釋、97年4月30日函釋云云，核屬其主觀歧異
20 之見解，尚非適用法規顯有錯誤之情形。（三）原確定判決
21 亦論明：本院第2125號判決雖以「系爭87,976,916股在登記
22 名義未回復前，股票形式外觀仍歸屬駿業發等5家投資公司
23 所有；又上訴人未繳清補徵稅款及罰鍰，且其亦未申請將股
24 票改回自己名義所有，其申請退還系爭相關稅款，自無從准
25 許」等語（原審第3098號判決亦有相同之論述），惟該等判
26 決並未明示再審原告於繳清補徵稅款及罰鍰，並將股票改回
27 自己名義所有之後，即得申請退還相關稅款，再審原告究竟
28 得否申請重新核定或退還稅款，仍應視其是否符合相關規定
29 而定，本屬當然之理等情。業已說明再審原告縱將系爭股票
30 轉回自己名下，亦不得依財政部80年5月27日函釋、97年4月
31 30日函釋意旨享有緩課股票利益之得心證理由，經核並無適

用法規顯有錯誤之情事。再審原告主張原審第3098號判決及
本院第2125號判決意旨認定有關將緩課股票回復原狀即可享
受緩課利益，與財政部80年5月27日函釋、97年4月30日函釋
有關緩課股票改回自己名義之處理方式一致，是再審原告將
89年間移轉投資公司之緩課股票改回再審原告名義所有，係
遵照原審第3098號判決及本院第2125號判決意旨來辦理，並
向再審被告申請重核再審原告89年度綜合所得稅，再審被告
及法院自應受上開二判決拘束，惟原確定判決認再審原告不
得恢復緩課利益，更不得向被上訴人申請重新核定原依所得
稅法第66條之8規定以前處分調整補徵之綜合所得稅及罰鍰
，顯然認定事實錯誤，並違反原審第3098號判決及本院第21
25號判決意旨所形成之既判力，而有適用法規顯有錯誤之違
法云云，核屬其法律見解之歧異，尚難構成適用法規顯有錯
誤之再審事由。（四）再審原告另主張：再審被告於原審第
3098號判決及本院第2125號判決時主張，若再審原告要回復
緩課利益（即退回已繳交之緩課股票股利所得稅），必須將
已移轉之緩課股票股權改回再審原告之名義，但再審原告尚
未改回，故不能回復緩課利益等情，惟至本院原確定判決時
則主張，再審原告即使將已移轉之緩課股票改回自己名義，
亦不能回復緩課利益等語，前後主張完全相反，顯係互相矛
盾云云。惟查再審被告於原審第3098號判決及本院第2125號
判決時，係主張「本件補徵稅款並移罰確定後，如納稅義務
人已繳清補徵稅款及罰鍰，申請將股票改回自己名義所有，
原移轉時所納之證券交易稅及緩課股票所得稅，准予留抵或
退還」等語（見再審被告補充答辯狀及上訴答辯狀，本院卷
再證17、18、19），並非再審原告所主張之「若再審原告要
回復緩課利益，必須將已移轉之緩課股票股權改回再審原告
之名義」。蓋所謂「准予留抵或退還」與「回復緩課利益」
係迥然不同之法律效果，前者必須符合財政部97年4月30日
函釋所列之：(1)其股權可回復原狀，(2)納稅義務人須先繳清
稅款及罰鍰等兩要件後，始得向稽徵機關申請減除回復原狀

所衍生之其他稅捐，包括核定之應納稅額得減除其因利用股
權移轉及虛偽安排後所繳納之所得稅稅款，准予留抵或退還
。而後者則指再審被告作成重行核定再審原告89年度綜合所
得稅及罰鍰之處分，亦即重新核定依所得稅法第66條之8規
定調整補徵之89年度綜合所得稅及罰鍰，並退回再審原告已
繳交之緩課股票股利所得稅及罰鍰，回復再審原告之緩課利
益。兩者法律效果既有不同，則再審被告前後主張並無相反
或矛盾之處，再審原告曲解再審被告於原審第3098號判決及
本院第2125號判決時之主張，認再審被告前後主張相反，自
屬誤會。（五）再審原告提起本件再審之訴，其訴之聲明除
請求廢棄原判決及撤銷原處分外，並請求再審被告作成重行
核定再審原告89年度綜合所得稅應納稅額之處分，惟依上開
說明及財政部函釋，本件原真實股東不得申請重新核定稽徵
機關依所得稅法第66條之8規定調整補徵之綜合所得稅及罰
鍰，再審原告之請求自屬無從准許。至於再審原告於轉回股
權後，是否得向稽徵機關申請減除回復原狀所衍生之其他稅
捐，包括核定之應納稅額得否減除其因利用股權移轉及虛偽
安排後所繳納之所得稅稅款，准予留抵或退還，因再審原告
在本件並未為此請求，本院自無庸就此點予以審酌判斷，併
予指明。（六）綜上所述，本件再審之訴，顯無再審理由，
應予駁回。

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

中 華 民 國 108 年 4 月 3 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

法官 林 樹 埔

附記：

依據行政訴訟法第218條準用民事訴訟法第232條第1項、第2項規定，裁定更正判決原本，並將更正裁定附記於後。

最高行政法院裁定

再審原告 邱丕良 住臺灣省新竹市○村○路○○號6樓

訴訟代理人 溫菟婷 律師

再審被告 財政部北區國稅局

設桃園市○○區○○街○○○號

代表人 王綉忠 住同上

訴訟代理人 郭定盈 住同上

上列當事人間綜合所得稅事件，中華民國108年4月3日本院108年度判字第158號判決原本，應更正如下：

主 文

本院上開判決原本關於主文欄所載：「上訴駁回。上訴審訴訟費用由上訴人負擔。」應更正為：「再審之訴駁回。再審訴訟費用由再審原告負擔。」

理 由

一、按判決如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，法院得依聲請或依職權以裁定更正；其正本與原本不符者，亦同，民事訴訟法第232條第1項定有明文。此項規定，依行政訴訟法第218條規定，於行政訴訟之裁判準用之。

二、查本院前開判決原本有如主文所示之顯然錯誤，應予更正，爰裁定如主文。

中 華 民 國 108 年 4 月 15 日

最高行政法院第四庭

審判長法官 鄭 小 康

法官 劉 介 中

法官 林 文 舟

法官 帥 嘉 寶

法官 林 樹 埔

以 上 正 本 證 明 與 原 本 無 異

中 華 民 國 108 年 4 月 15 日

