

臺北高等行政法院判決

108年度再字第56號

再審原告 邱丕良

再審被告 財政部北區國稅局

代 表 人 王綉忠（局長）

列當事人間因綜合所得稅事件，再審原告對最高行政法院中華民國107年11月15日107年度判字第679號判決及本院中華民國106年11月16日105年度訴字第1811號判決提起再審之訴，經最高行政法院以108年4月3日108年度裁字第557號裁定，將行政訴訟法第273條第1項第13款再審事由部分移送本院，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。

事 實 及 理 由

一、事實概要：（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87,976,916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54,647,996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546,479,960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782,994,554元，再審被告以再審原告透過移轉巨擘公司股票與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782,994,554元，除補徵稅額313,197,821元外，並裁處罰鍰155,960,200元。再審原告不服，經申請復查及提起訴願均遭駁回，提起行政訴訟，亦分經本院97年度訴字第3098號判決駁回再審原告之訴、最高行政法院100年度判字第2125號判決駁回上訴而告確定。(二)再審原告猶表不服，提起再審，經最高行政法院101年度判字第426號判決駁回再審原告再審之訴。(三)再審原告嗣於100年12月30日申請將原移轉予5家投資公司之緩課股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日以北區國稅竹市二字第1010003854號書函否准再審原告之申請。再審原告不服，提起訴願遭駁回，提起行政訴訟，始主張原申請係請求適用行政程序法第128條程序重開之規定，依新事實重新正確計算核定應納稅額，亦經本院101年度訴字第1996號判決駁回再審原告之訴及最高行政法院103年度判字第420號判決駁回上訴確定。(四)再審原告復於104年2月24日、104年6月30日、104年12月3日及105年3月28日分別主張，已將89年間轉讓予5家投資公司之巨擘公司緩課股票轉回自己名下共52,561,591股，申請依行政程序法第128條規定，撤銷再審被告原依所得稅法第66條之8規定核定之89年度綜合所得稅，並重行計算該年度應納稅額，經再審被告以105年4月1日北區國稅審二字第1050005262號函（下稱原處分），否准其重開程序之申請。再審原告不服，經提起訴願，遭決定駁回後，提起行政訴訟，經本院105年度訴字第1811號判決（下稱原判決）駁回。再審原告仍表不服，提起上訴，經最高行政法院107

01 年11月15日107年度判字第679號判決（下稱原確定判決）駁
02 回而告確定。嗣再審原告以最高行政法院及本院上開確定判
03 決有行政訴訟法第273條第1項第1款、第13款規定之再審事
04 由，向最高行政法院提起再審之訴，經最高行政法院於108
05 年4月3日以108年度裁字第557號裁定就行政訴訟法第273條
06 第1項第13款事由部分，移送至本院。

07 二、本件再審原告主張：

08 (一)訴之聲明：

- 09 1.前判決廢棄。
- 10 2.訴願決定、原處分均撤銷。
- 11 3.再審被告應作成重行核定再審原告89年度綜合所得稅應納
12 稅額之行政處分。
- 13 4.訴訟費用由再審被告負擔。

14 (二)再審原告於107年12月24日發現臺灣新竹地方法院（下稱新
15 竹地院）4份確定判決書，發現內容對再審原告有行政訴訟
16 法第273條第1項第13款「當事人發現未經斟酌之證物或得使
17 用該證物。但以如經斟酌可受較有利之裁判為限。」事由：

- 18 1.再審原告於89年間將持有巨擘公司股票87,976,916股，以
19 每股24元移轉予5家投資公司，該行為經法院判決認定乃
20 通謀虛偽意思表示而具有無效事由，業經新竹地院101年
21 重訴字第38號、39號、45號、46號等4民事判決確定。
- 22 2.本件原判決審理時，側重於程序尤其行政訴訟法第128條
23 之攻防，本院拒絕再審原告依行政訴訟法第128條重開程
24 序事由之請求，故不願審究實體爭執部分，斯時縱知悉新
25 竹地院4判決之意旨亦不能使用。
- 26 3.原確定判決在理由欄六(二)敘及有關再審原告股票之緩課權
27 利，謂「則此權利一經權利人為放棄之表示，並完成相關

01 程序者，應認除法令別有規定或有合於意思表示無效、得
02 撤銷等情事外，權利人不得再任意變更，…」，再審原告
03 始知悉可以提出新竹地院確定判決，以證明再審原告之股
04 票移轉有合於意思表示無效情事，而獲得有利之裁判。

05 4.依新竹地院判決結果，再審原告於89年間將持有巨擘公司
06 股票移轉予5家投資公司之法律行為，均遭新竹地院以通
07 謀虛偽意思表示為由，判決無效確定在案。從而，再審原
08 告自符合原確定判決所認定之「有合於意思表示無效、得
09 撤銷等情事，可恢復緩課」，即原移轉行為乃為無效之行
10 為，並非移轉後之任意變更行為。

11 5.再審原告雖於訴願程序提出過此確定判決，但訴願決定書
12 完全未作回復，為顧及此4確定判決如經斟酌，則再審原
13 告可受較有利之裁判，但在行政救濟過程，此證據完全未
14 經斟酌，顯對再審原告不公。

15 6.準此，依最高行政法院107年度判字第105號判決意旨，再
16 審原告申請原移轉予5家投資公司股票於轉回再審原告之
17 名下後，應回復緩課性質，更正綜合所得稅之計算額，自
18 屬有據。

19 (二)有關行政訴訟法第273條第1項第14款之再審事由：

20 1.再審原告於原確定判決審理時提出財政部頒發之綜合所得
21 稅查核技術手冊第五章第6節（增資緩課查核實務）中之
22 規定，來說明原判決不適用法規及判決不備理由，但原確
23 定判決卻對此足以影響判決之重要證物漏未斟酌，致損害
24 再審原告之權益。

25 2.該財政部之規定內容並未有原確定判決中所稱 理由六(三)
26 V 財政部80年函釋係排除本國法人，僅適用於外國法人情
27 事，亦無緩課利益無法回復之情事。且既然原申報之所得

准予註銷，再審被告就再審原告89年之綜合所得稅當然必須作成新的「行政處分」。

3.若依上揭查核技術手冊第五章第6節之規定：自動轉回後，原申報所得准予註銷。則再審原告89年度綜合所得稅核定通知書中之核定所得總額1,385,477,209元應減除移轉時申報之所得546,479,960元（10元/股×54,647,996股），再以減除後之餘額838,997,209元為正確之核定所得總額來計算該年之綜合所得稅；參酌行政訴訟法第273條第1項第14款規定，顯見再審是對未發現或已提出未經斟酌的重要證物而足以影響判決結果所作之救濟程序，故在此提出，並請本院審酌。

三、再審被告則以：

（一）訴之聲明：

1.駁回再審原告之訴。

2.訴訟費用由再審原告負擔。

（二）該新竹地院4份判決書，非屬行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款所稱之證物：本件所稱發現未經斟酌之證物，係宏發、駿業及駿業發等3家投資公司提起第三人異議之訴，請求撤銷新竹地院99年度司執字第32540號事件，就系爭股票所為強制執行程序，遭該法院駁回。是該4判決書為該法院就其系爭股票所有權歸屬補充之法律見解，依最高行政法院98年度裁字第3163號、99年度裁字第3391號等裁定意旨，均非屬行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款所稱之證物。

（三）該新竹地院判決，無行政訴訟法第273條第1項第13款及第14款之適用：

1.該4份判決書縱屬證物，該證物在前訴訟程序亦未存在：

該4份民事判決書日期分別為102年2月1日、101年10月5日、102年2月7日、102年2月7日，而再審原告就其89年度綜合所得稅之補稅及罰鍰，於法定救濟期間提起行政訴訟，業經最高行政法院於100年12月8日以100年度判字第2125號判決確定。

2.再審原告於訴願程序已提出該4份民事判決書：再審原告曾於本件訴願程序提出該4份民事判決書，用以主張符合再審被告105年4月1日函復所揭示回復緩課性質之要件，主張其於89年間移轉系爭股票予5家投資公司，該行為經民事判決確定，認定乃通謀虛偽意思表示而具有無效事由，從而主張系爭股票轉回再審原告名下符合回復緩課之要件，今卻又主張於107年11月24日始發現該4份民事判決書，顯自相矛盾。

3.縱經斟酌亦無法受較有利之處分：

(1)再審原告於89年間將系爭股票轉讓予5家投資公司，並自行將系爭股票按面額計算營利所得併入其89年度綜合所得稅結算申報時，其緩課消滅事由即已成就，不具緩課股票性質，縱再審原告將股票轉回自己名下，已不具緩課性質，其調查論證之過程，業據原判決及原確定判決纂明甚詳。

(2)再審原告未提出原移轉有意思表示無效或得撤銷之證明，況本件業經最高行政法院駁回確定，自當受其拘束：

①依所得稅法第66條之8規定及其立法理由意旨，可知立法者係透過法律之明文規定，授予財政部權限，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行為，本於實質課稅原則，否定或變更原形式上之經濟行為安排，並按原實際情形

進行調整。再審被告係依行為時所得稅法第66條之8規定，調整再審原告實際應獲配之股利、盈餘，予以補稅處罰，並未否定其原移轉股票之法律行為。

②依再審原告初次就補徵、裁罰處分提出行政訴訟敗訴確定之最高行政法院100年度判字第2125號判決理由意旨，個人或營利事業與國內外其他個人或營利事業等相互間，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，按營利事業實際應分配之股利、盈餘或可扣抵稅額，分別予以調整。至納稅義務人所為股權之移轉或其他安排而規避或減少納稅義務之法律行為本身，並不生影響。納稅義務人利用股權移轉或其他虛偽安排，不當規避或減少納稅義務，稽徵機關依查得資料，予以調整補稅處罰，該不當規避或減少納稅義務所為股權移轉或虛偽安排法律行為本身，並不因稽徵機關前開調整而生當然回復原狀之法律效果。

③依最高行政法院44年判字第48號判例意旨，行政法院以外之其他法院所認定之事實，及其所持法律上見解，並不能拘束行政法院，行政法院應本於調查所得，自為認定及裁判。

④民法第87條所稱「虛偽」意思表示與行為時所得稅法第66條之8所稱其他「虛偽」之安排，兩者之虛偽非屬同義，前者表意人與相對人通謀而為虛偽意思表示者，其意思表示無效；後者其實質意涵係指納稅人基於免除或減少稅賦所為違反稅法目的之交易安排形式

，於租稅規避之情形，該私法行為應屬有效。且虛偽意思表示，隱藏他項法律行為者，適用關於該項法律行為之規定，為民法第87條第2項所明定，故通謀虛偽之法律行為隱藏有當事人所欲據以發生效力之法律行為，並從而實現其經濟效果，即有與稅法構成要件合致之事實，自應對之課徵稅捐。

(四)再審原告所述各節，為行政訴訟確定終局前已存在之事實，並非新事實新事證，亦非對再審原告有利之事證，是再審原告提出之再審理由，要難符合行政訴訟法第273條規定之要件，亦與司法院釋字第355號解釋有違，再審原告之訴為無理由。

四、經查：

(一)按「於上訴程序，不得為訴之變更、追加或提起反訴。」行政訴訟法第238條第2項定有明文，該規定依同法第281條規定，於再審程序應予準用；是於再審程序，不得為訴之變更追加。查再審原告於107年12月28日對原判決及原確定判決提起再審之訴，並聲明：「1.上二判決均廢棄。2.訴願決定、原處分均撤銷。3.再審被告應作成重行核定再審原告89年度綜合所得稅應納稅額之行政處分。4.訴訟費用由再審被告負擔。」，嗣於108年7月10日提出再審補充理由(二)狀，變更再審訴之聲明為：「1.前判決廢棄。2.訴願決定、原處分均撤銷。3.再審被告應作成准予減除『再審原告因回復原狀所衍生之所得及稅捐之減項』之行政處分。4.訴訟費用由再審費用由再審被告負擔。」，其中再審聲明第3項部分，係就准予再審重啟前訴訟程序時所為聲明，依首揭規定，即屬不得變更之部分。經核，再審原告於前訴訟程序中所為之聲明為「被告應作成准予程序重開及重行核定原告89年度綜合

所得稅應納稅額之行政處分」（見本院105年度訴字第1811號案卷第476頁），則再審原告於本件請求准予再審，並聲明「再審被告應作成准予減除『再審原告因回復原狀所衍生之所得及稅捐之減項』之行政處分」，已屬變更原訴訟程序之聲明，應不予准許，核先指明。

(二)再按行政訴訟法第276條第1項、第2項分別規定：「再審之訴應於30日之不變期間內提起」、「前項期間自判決確定時起算。但再審之理由知悉在後者，自知悉時起算」；「雖聲請人於70年3月25日提起再審之訴後，非不得補提其他再審事由，然仍應於不變期間內為之，聲請人於同年8月5日具狀主張之再審事由，既顯逾30日之不變期間，仍難認其此部分再審之訴為合法。」最高法院71年度台聲字第92號裁判意旨參照。本件再審原告於107年12月28日提起之再審之訴，僅以行政訴訟法第273條第1項第1款及第13款為再審事由，嗣經最高行政法院就第13款事由部分裁定移送本院後，再審原告始於108年7月10日提出再審補充理由(三)狀追加同法第273條第1項第14款之再審事由。經查，本件終審判決乃於107年11月15日作成，經由大樓郵件接受人員於同年月28日收受送達，此有送達證書附於最高行政法院107年度判字第679號案卷第175頁可稽，則再審原告彼時已可知悉確定判決有無漏未斟酌其補述之再審事由，乃遲於108年7月10日提出再審補充理由(三)狀主張原判決漏未斟酌其所提出之財政部製頒之國稅查核技術手冊，具有行政訴訟法第273條第1項第14款再審事由，此部分顯已逾30日之不變期間，參照前揭最高法院71年度台聲字第92號裁判意旨，此部分之再審之訴自不合法。

(三)復按「有下列各款情形之一者，得以再審之訴對於確定終局

判決聲明不服。但當事人已依上訴主張其事由或知其事由而不為主張者，不在此限：……十三、當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物。但以如經斟酌可受較有利益之裁判為限。」、「再審之訴顯無再審理由者，得不經言詞辯論，以判決駁回之。」為行政訴訟法第273條第1項第13款及第278條第2項所明定。本件再審原告以再審請求推翻原確定判決重開前訴訟程序者，乃其依行政程序法第128條，向再審被告請求重開行政程序重新審核並變更其89年所得稅課稅裁罰處分，經再審被告予以否准，循序提出行政救濟之本院訴訟程序，並以獲得如其再審聲明第三項「再審被告應作成重行核定再審原告89年度綜合所得稅應納稅額之行政處分」，准予重開行政程序並為有利變更之課稅處分之裁判為其再審訴訟目的。是故，於本件再審應審視者，即其所主張之第13款所謂「當事人發現未經斟酌之證物或得使用該證物」，即新竹地院四則確定判決，是否屬於前訴訟程序事實審之言詞辯論終結前已存在之證物，而為當事人所不知或不能使用，今始知悉或得予利用者之新證據，且足以推翻原判決結果而得獲致前述如其聲明第三項之判決主文。查：

1.該四則判決為新竹地院101年重訴字第38、39、45、46號判決，分別作成於102年2月1日、101年10月5日、102年2月7日（後二案合併裁判），已經再審原告於其對於原否准重開處分之訴願程序中提出而為主張，此稽之最高行政法院108年度裁字第557號案卷第121-134頁，及訴願決定書第8頁記載可明。足認該四則判決早為再審原告所知，非屬「當事人發現未經斟酌之證物」。

2.再者，行政程序法第128條重開行政程序之要件，包括實體、程序要件，其第2項明文「前項申請，應自法定救濟

期間經過後三個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算。但自法定救濟期間經過後已逾五年者，不得申請」之程序要件，即請求重開行政程序之最長期限為法定救濟期間後之5年內，以兼顧處分所形成之法秩序之安定。經查，本件請求重開係針對再審原告之89年所得稅課稅暨裁罰處分，至其主張已經各該投資公司將部分巨擘公司股票轉讓回歸再審原告名下等節，乃屬其作為推翻原課稅裁罰處分之理由，有關重開程序之最長期限5年，自應以89年所得稅課稅暨裁罰處分作成時來計算。

該處分歷經再審原告多年、多重之救濟程序如事實概要欄所述，早已逾越前揭之5年最長期限至明。

五、綜上所述，再審原告對最高行政法院107年度判字第679號判決及本院105年度訴字第1811號判決提起再審之訴，主張有行政訴訟法第273條第1項第14款之事由部分，業已逾期，為不合法；主張有同條項第13款再審事由部分，依其起訴主張之事實，於法律上顯無理由，為訴訟經濟計，就該二款再審事由，爰均不經言詞辯論，併以判決駁回。

據上論結，本件再審之訴一部不合法，一部顯無理由，依行政訴訟法第278條、第98條第1項前段，判決如主文。

中 華 民 國 108 年 10 月 16 日

臺北高等行政法院第二庭

審判長法官 李玉卿

法官 鍾啟煒

法官 李君豪

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院提出上訴狀並表明上訴理由，如於本判決宣示後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（須按他造人數附繕本）。

三、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書。（行政訴訟法第241條之1第1項前段）

四、但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人。（同條第1項但書、第2項）

得不委任律師為訴訟代理人之情形	所需要件
(一)符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人	1.上訴人或其法定代理人具備律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。 2.稅務行政事件，上訴人或其法定代理人具備會計師資格者。 3.專利行政事件，上訴人或其法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。
(二)非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴	1.上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。 2.稅務行政事件，具備會計師資格者。

01 訟代理人

3.專利行政事件，具備專利師資格或
02 依法得為專利代理人者。

03 4.上訴人為公法人、中央或地方機關
04 、公法上之非法人團體時，其所屬
05 專任人員辦理法制、法務、訴願業
06 務或與訴訟事件相關業務者。

07
08 是否符合(一)、(二)之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴
09 人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出(二)所示關係之釋明
10 文書影本及委任書。
11

12 中 華 民 國 108 年 10 月 18 日

13 書記官 方偉皓