

第六章 建立我國核課處分程序重開基準

如論者言，我國對於違法行政處分之撤銷，處分相對人或利害關係人得於通常救濟之法定期間內，提起訴願及行政訴訟，如已經過通常救濟之法定期間，為保障處分相對人或其他關係人之權利，亦得依行政程序法第 128 條規定申請程序重新或依訴願第 97 條規定申請訴願再審，如係經提起訴訟而判決確定後，於具有行政訴訟法第 273 條事由，亦得提起再審之訴，是我國對處分相對人或關係人之救濟規定可謂完善¹。但是，我國現行稅捐核課制度，係採核課處分與自繳稅款併存之分流制度，自繳稅款案件並無核課處分存在，其救濟處遇顯與前開論者所言差異甚大。

為完整呈現政府稽徵稅捐型態及無缺漏權利救濟等考量下，雖我國現行自繳稅款案件並無核課處分存在，但本文仍將其併入討論範圍，並嘗試在現行法制下，建立一套重開核課處分程序之分流制度。因此，本章試圖以核課處分案件及自繳稅款案件為分類標準，運用現行有關程序重開之法制規定，建立一套完整核課處分程序重開基準。

第一節 劃分核課處分與自繳稅款案件之程序重開途徑

本文第二章已說明核課處分為一種確認處分及負擔處分，納稅義務人對於稅捐稽徵機關之核課處分如有不服，可依據稅捐稽徵法、訴願法及行政訴訟法提起復查、訴願及行政訴訟，至於行政程序法第 117 條及第 128 條等程序重開規定，則是一種特別救濟程序。本文以為基於謀求人民最大權利保障考量，似不應阻斷人民多重救濟管道，但是過於浮濫之救濟管道；將造成體制上紊亂，衍生不當行政成本，對人民權益未必全然有利。

首先，有關稽徵機關對於稅捐稽徵法第 28 條運用之浮濫情形，本文第四章第三節已略有所述。於此，本文將再以下列二則釋例補充說明該條規定被不當擴張適用之嚴重情況，例如財政部 90 年 12 月 26 日台財稅字第 0900457455 號函釋²規定，某稅捐稽徵處核課某君之地價稅及土地增值稅，係依據地政機關登記之面積辦理，如嗣經發現當時所據以課稅之面積係錯誤而須退稅，其錯誤之原因為地政機關重測面積登記所致，應非屬稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤之情形；但該部函釋仍認可其按稅捐稽徵法

¹ 林素鳳，程序重開、訴願再審與再審之訴—兼評台北市政府九十一年十月十六日府復字第 09119027501 號復審決定，收錄於月旦法學雜誌第 118 期，頁 210。

² 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 123。

第 28 條規定辦理退稅。又如司法院第 625 號解釋，亦認為地價稅之稽徵，如同一土地如經地政機關於實施重測時發現與鄰地有界址重疊之情形而經重測後面積減少者，即表示依重測前之土地登記標示之面積為計算基礎而核列歸戶冊之地價總額並不正確，其致土地所有權人因而負擔更多稅負者，亦應解為係屬稅捐稽徵法第 28 條所規定之「因計算錯誤溢繳之稅款」，實已紊亂整體稅捐核課處分程序重開制度。

據上，本文以為稅捐之稽徵如有核課處分存在，即已經有稽徵機關第一次決定，納稅義務人對於該項決定亦應有所注意，以正確完納稅捐；而對於人民自行申報繳納之稅款，稽徵機關並未作出任何核課處分，全仰賴人民協力行為完成納稅義務，但人民對稅法之嫻熟顯不如稅捐稽徵機關，故以二者而言，前者實不應較後者有更多救濟管道。本文以為對於核課處分案件，其程序重開途徑應限制以行政程序法第 117 條及第 128 條為範圍，不應放任現行救濟管道浮濫之情形繼續蔓延。

至於自繳稅款案件³，因自始即未有核課處分存在，根本無法適用行政程序法第 117 條及第 128 條規定，因此，本文建議將現行稅捐稽徵法第 28 條規定，作為自繳稅款案件於行政救濟期間經過後重開行政程序之法源。我國陳敏教授亦即採此項見解，陳教授認為稅捐稽徵法第 28 條應限於未經稽徵機關核課，由納稅義務人自行申報繳納或自行貼用印花稅票繳納，而有適用法令錯誤或計算錯誤以致溢繳稅款之情形，始有適用⁴。

據上，本文認為對於稅捐稽徵案件之程序重開，應建立核課處分案件與自繳稅款分流制度，具有核課處分之案件僅可適用行政程序法第 117 條及第 128 條規定，重開其核課程序；至於自繳稅款案件，則僅可適用稅捐稽徵法第 28 條規定，申請重啟稽徵程序，核計正確稅款後，將納稅義務人溢繳稅款退還。

以下即以核課處分案件及自繳稅款案件如何重開核課稅捐程序，分節說明。

第二節 核課處分案件稽徵程序之重開

壹、納稅義務人之重開核課程序請求權—行政程序法第 128 條

我國行政程序法第 128 條規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行

³ 本文以下所稱自繳稅款案件，包含由納稅義務人自行申報繳納稽徵案件及自行貼用印花稅票繳納稽徵案件。

⁴ 陳敏，租稅法之返還請求權，收錄於政大法學評論第 59 期，頁 76。

政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限。一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後3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。」是以，本文認為納稅義務人對於稅捐稽徵機關之核課處分，如認為該核課處分係屬違法，納稅義務人可以循復查、訴願、行政訴訟程序主張其要求被正確核課稅捐權利；惟在各項救濟程序中均未能遂其要求，如有符合行政程序法第128條規定要件者，仍可請求行政機關重開核課程序。

一、適用案件範圍之界定

本文認為應先界定何類案件可以進入請求重開核課程序之範圍，行政程序法第128條第1項本文即明文須「法定救濟期間經過後」之行政處分始有適用，因此，參酌本文第四章分析，所謂已逾法定救濟期間之核課處分，係指下列其中任何一種：

- (一) 經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人逾稅捐稽徵法第35條所定之法定復查期間，未申請復查者。
- (二) 經復查決定，納稅義務人未依法提起訴願者。
- (三) 經訴願決定，納稅義務人未依法提起行政訴訟者。
- (四) 經納稅義務人提起行政訴訟後，在終局判決前撤回訴訟者。
- (五) 行政法院未為實體判決，以裁定駁回者。

至於經行政訴訟實體判決確定者，本文雖認為亦有重開行政程序規定之適用，但依據現行稅捐稽徵實務作業規定⁵，仍無法納入重開核課程序範圍。

二、適用事由之界定

(一) 具有持續效力之核課處分

法務部95年06月27日法律字第0950018233號函釋曾對具有持續效力行政處分之重開程序作有定義，該部認為第1項第1款所定「具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者」規定，係因原處分所依據之事實事後發生變更而要求符合變更後之狀

⁵ 例如本文第五章第四節所引述財政部47台財參發第8326號令及70年2月24日台財稅第31422號函釋等規定。

態，故關係人所能獲得者，乃原處分所課加之負擔，自事實變更時起，予以廢止或變更。核課處分雖極少具有持續效力，但本文認為所得稅法第 25 條規定總機構在我國境外之營利事業公式型優惠扣繳稅率，可作為具有持續效力核課處分之範例。析言之，具持續效力之核課處分請求重開行政程序，應具有下列事由之一：

1. 事實發生有利之變更：本文以前開所得稅法第 25 條規定為例，所得稅法第 25 條規定總機構在我國境外之營利事業，如在我國境內提供技術服務，而成本費用分攤計算困難者，不論其在我國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准或由財政部核定，按其營業收入之一定百分比，作為在我國境內之營利事業所得額。某國際軟體機構為我國某大企業設計客製化軟體，並以提供技術服務為由，向財政部申請核准按前開所得稅法第 25 條規定報繳所得稅。惟財政部在 96 年 4 月 9 日以台財稅字第 09604520730 號令規定，外國營利事業直接將未經客製化修改之標準化軟體，包括經網路下載安裝於電腦硬體中或壓製於光碟之拆封授權軟體（shrink wrap software）、套裝軟體（packaged software）或其他標準化軟體，銷售予國內購買者使用，各該使用者不得為其他重製、修改、轉售或公開展示等行為者，得視為商品之銷售，其銷售收入應按一般國際貿易認定，亦即免再課徵所得稅。在該項釋令發布後，原向財政部申請按所得稅法第 25 條規定課徵所得稅之營利事業，即可請求財政部變更原核准內容，免再課徵所得稅。
2. 法律變更：本文第四章第一節已敘明，我國行政程序法第 128 條未將法律變更列入重開行政程序之事由，係屬立法疏漏，因此，如核課處分所依據之法律規定，事後發生變更，對該項具持續力之核課處分應可請求重開行政程序。例如本文第四章第一節所引述之案例，稅捐稽徵機關核准營業人適用兼營營業人營業稅額計算辦法規定，按比例扣抵法計算營業稅額之行政處分，事後該項辦法變更，營業人可自行選用直接扣抵法，或稅法修正明定股利不再列入兼營營業人營業稅額計算範疇，則營業人如再適用比例扣抵法顯已不利；但營業人又受有該條後段「但經採用後三年內不得變更」之限制，本文認為應可重開行政程序，認可營業人變更適用直接扣抵

法。

(二) 未具有持續效力之核課處分

納稅義務人請求重開未具有持續效力之核課處分程序，應具有對其有利之下列事由之一：

1. 新事實：須於作成行政處分時即已存在之事實，例如臺中高等行政法院 90 年訴字第 732 號判決所述：納稅義務人原已向臺灣省中區國稅局申請核准以遺產之土地抵繳遺產稅，嗣因納稅義務人迄未將系爭土地辦理移轉國有登記，臺灣省中區國稅局南投縣分局乃撤銷先前核准原告等以遺產之土地抵繳之申請，但南投地政事務所卻函復納稅義務人以：某君等人雖已辦理繼承登記，其後仍可接續辦理遺產稅之抵繳登記；乃判決國稅局應重開核課程序。
2. 新證據：凡發現可以證明事實之存否或真偽之方法，即使作成行政處分後始成立者亦屬之，例如本文第五章第五節所舉之高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決。惟本文認為未具持續效力之核課處分，其合法性判斷應以作成處分時之事實及法律狀況為準，該案被繼承人配偶之剩餘財產分配請求權，係於核課處分後始行使，似非屬「新事實」，宜將全體繼承人立具同意生存配偶請求剩餘財產差額分配之同意書等文件，認定屬核課處分後始成立之新證據。

(三) 其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者

依據行政程序法第 128 條第 1 項第 3 款規定，具有行政訴訟法第 273 條所列之再審事由者，當事人得申請重開行政程序，行政訴訟法所列之各款再審事由本文已臚列於第四章，此處不再贅述。適用此項規定之核課處分，例如本文第五章第四節引述之法務部 91 年 8 月 12 日法律字第 0910029335 號函釋認為，納稅義務人原可適用修正後之使用牌照稅法第 28 條規定之較輕裁罰倍數，但法院仍適用修法前較重倍數處罰，即有「適用法規顯有錯誤」之情形。

至於本項規定是否應限縮於未經行政法院判決之案件，本文認為基於人民權益最大保障之可能性考量，應採二者併存之主張，我國行政程序法之主管機關—法務部於 93 年間以法律字第 0930043551 號函釋⁶規定，經行政法院實體判決予以維持之行政處分，關係人可依再審程序謀求救濟，

⁶ 該項函釋主要內容，已臚列於本文第四章第一節。

不在重新進行行政程序之列。惟本文已於第五章敘明法務部見解亦非一致，例如該部 91 年 8 月 12 日法律字第 0910029335 號函，即認為關係人如無從依再審程序救濟者，解釋上亦當容許其申請重新進行行政程序。但就現行稽徵實務而言，經行政訴訟實體判決確定者，仍無法納入重開核課程序範圍，因此，目前就核課處分而言，經行政法院實體判決確定者，並無法申請重開核課程序，故二者尚無法併存。

三、排除適用要件之界定

(一) 相對人或利害關係人未因重大過失，以致未在前行政程序或救濟程序中主張申請重開行政程序事由

依據現行實務見解，係認為納稅義務人於行政程序或救濟程序中，如其已知之事實，且能主張而未主張，即謂有重大過失。

(二) 須在法定申請期限內申請

申請重開行政程序，應自法定救濟期間經過後 3 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 5 年者，不得申請。例如本文第五章第五節引述之高雄高等行政法院 92 年訴字第 711 號判決即認為，生存配偶因稽徵機關於 90 年 6 月 21 日復查決定，始知道其剩餘財產差額請求權可為主張，乃於 90 年 8 月 25 日向其餘繼承人為生存配偶剩餘財產差額分配之請求，並於同日向稽徵機關申請重開程序，因此，該案自知悉事由至申請時，尚未逾 3 個月期間。又該案係 89 年 1 月 14 日確定，自確定日至申請時，亦未逾 5 年期限。

貳、稅捐稽徵機關之職權撤銷⁷—行政程序法第 117 條

我國行政程序法第 117 條規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。事實上，在行政程序法施行以前，司法機關即認為稅捐稽徵機關基於公益考量，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額⁸。相對而言，稽徵機關對於原違法核課稅

⁷ 陳敏教授認為由行政機關在法律救濟程序外所為之撤銷，稱為職權撤銷。撤銷本質上包含重新進行已終結之行政程序。氏著行政法總論，頁 446。

⁸ 例如行政法院 58 年判字第 31 號判例：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額」。本文第四章第六節參照。

捐之處分，亦應本於依法行政原理，變更原核課處分。

惟如任何具瑕疵之核課處分均可由稽徵機關職權撤銷，除衍生違反法安定性疑慮外，亦將使行政程序法第 117 條與第 128 條規定嚴重重疊，而又因第 128 條定有適用條件限制，恐使第 128 條規定形同具文。因此，本文認為核課處分是否可以適用行政程序法第 117 條，應定有較嚴格規定。學者對於違法行政處分是否達到無效程序，認為可分「嚴重說」與「顯著說」，「嚴重說」者乃以違法行政處分之違法程序，已極為嚴重；「顯著說」者目前乃採「外觀顯著重大瑕疵」理論，我國行政程序法第 111 條即採此立法例，故本文以為納稅義務人如請求依行政程序法第 117 條重開核課處分程序，應係該核課處分已具體且明確令人否認其合法性⁹，或可謂事實不待調查即可認定核課處分之重大瑕疵¹⁰。以下提出數點適用標準，供作參考：

- 一、核課處分須已逾法定救濟期間，否則應循行政救濟程序尋求救濟。
- 二、核課處分是否撤銷，仍屬行政機關裁量權限，例如微量瑕疵之核課處分，原則無須撤銷¹¹。稽徵機關應僅對於具有外觀顯著重大瑕疵之嚴重違法核課處分，重開行政程序撤銷之。因此，我國吳庚教授認為行政程序法第 117 條與第 128 條相較而言，第 128 條之規定顯然對人民較為有利¹²。
- 三、稅捐稽徵機關如對相同案件，曾重開核課程序，已產生行政自我拘束原則之適用，或維持原核課處分已全然無法忍受等情事時，行政機關裁量已縮減為零，則對於後續發生之相同案件，即應許可重開核課程序。
- 四、人民對於行政程序法第 117 條之機關職權撤銷行政處分規定，並無請求權，故尚無行政訴訟法第 5 條提起課予義務訴訟之適用。
- 五、核課處分為負擔處分，違法核課處分之撤銷，原則無行政程序法第 117 條但書之適用。惟稽徵機關如欲變更原處分，補徵應繳稅額時，系爭「另發現應徵稅捐」之事實為復查、訴願、行政訴訟裁量範圍內者，稽徵機關仍應受不利益變更禁止原則之拘束¹³。

⁹ 陳新民，行政法學總論，頁 355。

¹⁰ 司法院大法官釋字第 499 號解釋，所謂「明顯瑕疵」係指事實不待調查即可認定。

¹¹ 本文第三章第二節參照。

¹² 吳庚，行政法之理論與實用，頁 415。

¹³ 參照德國租稅通則第 173 條規定（本文第三章第三節參照），本文大膽建議我國應考量對於故意及重大過失之逃漏稅捐行為，始得予以補稅，尤其對於自繳稅款案件，更應如此。

第三節 自繳稅款案件稽徵程序之重開

我國稅捐稽徵法第 28 條規定，納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；本文將其劃屬重開核課程序規定之理由，已於第四章第三節詳述，於此不再贅述。雖然是項規定目前均適用於具有核課處分案件與自繳稅款案件，惟本文基於行政程序明確化等考量，審慎建議將此項規定限縮於自繳稅款案件，同時因為自繳稅款案件原來未有行政處分存在，惟稽徵機關於受理自繳稅款案件申報後，原則均有交查、查核或內部核定等稽徵行政行為，因此，本文稱其為「稽徵程序之重開」，至於其適用要件，分別說明如下：

- 一、須有申請人適格：依據稅捐稽徵法第 28 條規定，申請人應為納稅義務人，惟財政部亦擴大解釋至原稅款繳納人¹⁴，因此，目前溢繳稅款之實際繳納人與納稅義務人於稽徵實務作業均認其具有申請人適格。
- 二、須有適用法令錯誤或計算錯誤等事由：稅捐稽徵法第 28 條明定「適用法令錯誤或計算錯誤」為納稅義務人主張退稅請求之要件。依據現行稽徵實務，適用法令錯誤，包括積極適用法令與消極不適用應適用之法令，且錯誤之發生，包括稽徵機關及納稅義務人之錯誤。至於計算錯誤，則指稅額之計算錯誤，包括數字演算之技術上計算錯誤及在算得稅額之過程中，計算基礎之數字誤認，以致影響結果者。

另一項稅捐稽徵法第 28 條之適用爭議，即在於該條立法說明曾將「其他原因」列為納稅義務人得申請退還稅款事由之一，雖然法條文字並未將其納入，但財政部數則解釋均認可其他原因之溢繳稅款，可申請退還，例如該部 60 年 1 月 6 日台財稅第 30044 號令及 74 年 8 月 9 日台財稅第 20217 號函釋等，就司法實務而言，亦持相同見解¹⁵。

- 三、須在法定期限內提出申請：依據稅捐稽徵法第 28 條立法說明：「稅捐規定有一定徵收期間，逾期未徵起者停止徵收」之意旨，納稅義務人申請退稅亦應定有一定期限。此點參照臺北高等行政法院 95 年度訴字第 03982 號判決謂以：「稅捐

¹⁴ 例如財政部 74 年 6 月 12 日台財稅第 17451 號函釋規定：「已納之土地增值稅，倘發生退還情事，原則上應以繳款通知書上所載納稅義務人為退還之對象；惟如該應退稅款係由權利人向稽徵機關申請代繳有案，或權利人能提示證明該項應退稅款確係由權利人代為繳納，並經稽徵機關查明屬實者，應准由代繳人辦理切結手續後，退還代繳人」。本文第四章第三節參照，

¹⁵ 本文第四章第三節壹參照。

稽徵機關要求人民補稅之期限除有特別規定外，既僅有 5 年，則人民要求退稅之時效亦應以 5 年為度，方符衡平原則」益明。

依據稅捐稽徵法第 28 條規定，人民申請退稅期限係自繳納之日起 5 年內，但財政部卻曾於函釋土地因重測誤繕面積登記錯誤致溢繳退稅期間案件時，認為其錯誤之原因為地政機關重測面積登記錯誤所致，且該項課稅前提有關之事實（即土地實際面積），係認定之機關即地政機關發生錯誤，應非屬稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤之情形，則其退稅係屬行政程序法施行前已發生之公法上請求權，應依據法務部 90 年 3 月 22 日法 90 令字第 008617 號令規定，類推適用民法消滅時效之規定，使退稅期限長達 15 年；惟本文以為稅捐稽徵法第 28 條為公法請求權性質，其期限原已明定為 5 年，實不應曲解為未定期限之公法請求權，造成時效制度之紊亂。

- 四、須確有溢繳稅款，如屬尚未成立之退稅請求權（如營業稅累積留抵稅額），尚不可依稅捐稽徵法第 28 條規定申請退還。
- 五、自繳稅款案件不論是否確定均可適用：行政程序法第 117 條或第 128 條均規定須逾法定救濟期間後，始可重開行政程序；惟稅捐稽徵法第 28 條係人民申請退還其溢繳之稅款，因此，並無是否須於確定後始得申請之規定。至於自繳稅款是否已經確定，應參採稅捐稽徵法第 34 條規定，凡於繳納日起 30 日向稅捐稽徵機關主張不服者，即應認為該案尚未確定，而有稅捐稽徵法第 1 條之 1¹⁶有關從新從優規定之適用。經查財政部於 97 年 1 月 30 日曾以台財稅字第 09704507990 號函規定，兼營營業人於 95 年 12 月 21 日修正「兼營營業人營業稅額計算辦法」發布日前，就以前年度取得之股利收入申請自動補報補繳營業稅案件，如自稽徵機關收件之次日起未逾 30 日，申請更正、退稅或表示不服，且無稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定之情形者，可適用前開辦法修正後之規定。本文認為財政部此項規定，係為填補自繳稅款案件無法適用稅捐稽徵法第 34 條規定，所產生之法律漏洞，惟該項函釋卻要求「無稅捐稽徵法第 34 條第 3 項規定之情形」，而稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 1 款又明定為「經稅捐稽徵機關核定之案件」，因此，該項函釋可能產生法律邏輯混亂問題，日後稅捐稽徵機關在適用上可能產生窒礙難

¹⁶ 稅捐稽徵法第 1 條之 1：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」

行之處。

六、經法院判決確定案件亦可適用稅捐稽徵法第 28 條規定申請退稅：目前稽徵實務係認可經法院判決確定案件，如有適用稅捐稽徵法第 28 條規定者，可退還其溢繳稅款，主要依據即為財政部 70 年 2 月 24 日台財稅第 31422 號函釋規定：「納稅義務人不服行政法院之判決提起再審之訴，如貴局經答辯後始發覺原核定、訴願均值斟酌，可於行政救濟程序終結前向行政法院提出補充答辯，於再審裁判前，依法仍應受行政法院原判決之拘束，未便自行撤銷。如具備稅捐稽徵法第 28 條所定情形，得依該條規定辦理」。又如陳清秀教授亦認為經判決確定之核課處分，亦可依稅捐稽徵法第 28 條重開程序。因此，此項規定係目前有關適用稅捐稽徵法第 28 條與行政程序法第 128 條間之重大差異，財政部應妥慎研究，適度取得衡平。

第四節 核課處分程序重開必要性之評論

稅捐稽徵具有大量行政處分特性，依據行政程序法 97 條及 103 條等規定，此類行政處分性質特殊，得不註明理由，亦得不給予陳述意見之機會，造成核課處分之錯誤機率顯較其他負擔處分為高；惟縱使給予人民陳述意見機會，基於案件數量龐大、須調查事證龐雜、調查人力有限及調查權限不足等因素，核課處分勢難規避錯誤可能性較其他行政處分為高此一現實問題。況且核課處分絕大部分均直接侵害人民財產權，影響人民權益實為重大，例如近期引起廣泛討論之「取得不實憑證」問題，本文雖認「憑證制度」確為維繫租稅法律及會計制度之重要因素，但是在貫徹「憑證制度」同時，仍應兼顧納稅義務人基本權益，實不可因取得被通報為「虛設公司」或「虛設商號」所開立之憑證即予處罰。且因稽徵機關不當執行之結果，造成財政部於 95 年 5 月 23 日發布釋令¹⁷，明文要求各稽徵機關應負舉證責任，該項釋令發布後，高等行政法院作成多個撤銷原處分之判決¹⁸，故本文實難認同部分稅捐稽徵人員所謂該項釋令係迫於民意機關壓力所

¹⁷ 財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號令規定：「一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。二、本令發布日前之未確定案件，稽徵機關應儘速再予查核，依上開規定辦理。」（資料來源：<http://dotsearch.dot.gov.tw/Searchnew/show.asp?id=882>）。

¹⁸ 例如臺北高等行政法院 92 年度訴字第 02646 號判決、96 年度簡字第 00370 號判決、95 年度訴字第 00570 號判決及臺中高等行政法院 95 年度訴字第 00024 號判決等。

作之推論。因此，本文認為核課處分應具有較其他行政處分更周全之行政救濟規定，核課處分程序重開即為其不可缺少之一部分。綜合前面各章探討，本文對於具既判力之核課處分，限於現行稽徵實務作業規定，仍未將其納入重開核課處分規定之適用範圍；惟稽徵實務上是否確有需要，本節將以下述近期司法判決，嘗試說明應將具既判力之核課處分納入，並作為應重開核課處分程序之參考釋例。

壹、案例說明

（高雄高等行政法院 95 年度訴字第 544 號判決）

原告於民國 92 年間購買勞務，涉嫌未依規定取得實際交易對象 A 公司開立之進項憑證，而取得非實際交易對象涉嫌虛設行號之 B 公司所開立統一發票，充作進項憑證，並持以申報扣抵銷項稅額，違反營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定。案經被告審理違章成立，乃就其不得扣抵憑證而申報扣抵銷項稅額部分，核定追補營業稅，並以原告未依規定取得憑證，依稅捐稽徵法第 44 條規定，按其未取得憑證經查明認定之總額處 5% 罰鍰。

貳、判決理由

- 一、依據筆錄內容，相關人士均承認 B 公司係因 A 公司發生經營困難，負有大量債務，許多資產都被強制執行，因怕資金被債權人查扣，公司無法正當運作，因此才設立 B 公司來代收代付貨款。
- 二、原告與 B 公司簽訂之「代工生產訂單」，及 A 公司與 B 公司間簽訂之「委任合約書」，顯為形式上製作，用來應付稽徵機關查核之用。
- 三、有關「一、稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按財政部 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。二、本令發布日前之未確定案件，稽徵機關應儘速再予查核，依上開規定辦理。」為財政部 95 年 5 月 23 日台財稅字第 09504535500 號函所釋明。前揭函釋意旨，稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵案件，未經查明交易雙方之進、銷貨情形，即依財政部 83 年 7 月 9 日函釋規定補稅處罰，引發民怨。為保障納稅義務人權益，重申稽徵機關查核

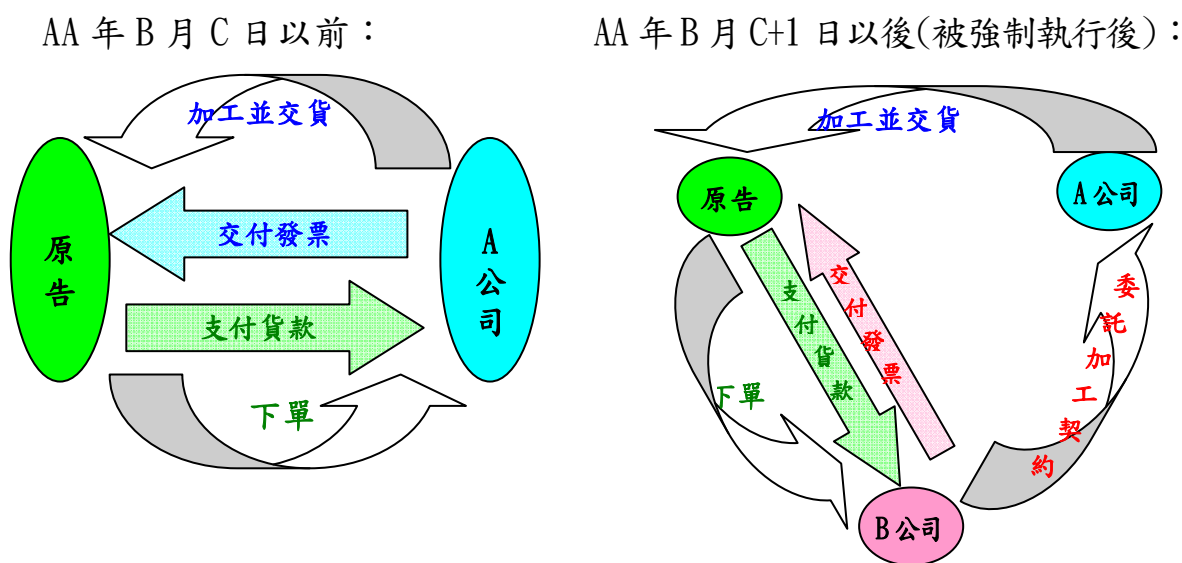
營業人取得涉嫌虛設行號開立之統一發票申報扣抵案件時，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，以避免徵納雙方之爭議。

- 四、本項判決雖明示財政部前開 95 年函釋，惟並未究明事實原貌，即以稅捐稽徵機關查處意見認以：「查本件既已查明 B 公司為無實際對外營業之虛設公司，原告之實際交易對象為 A 公司，卻取得非實際交易對象之 B 公司所開立統一發票，充作進項憑證，申報扣抵銷項稅額，即不符合上揭 95 年函釋免予補稅處罰之規定」。本文以為是項判決仍有瑕疵，說明如下文。

參、本文見解

- 一、首先，本文將案例以圖示繪製如下，以助瞭解事實：

圖 6：程序重開必要性案例圖



- 二、本項判決理由一開始即引用財政部 83 年 7 月 9 日函釋有關稅捐核課上之虛設行號定義為：「虛設行號係專以出售統一發票牟取不法利益為業，並無銷貨事實」，本案判決理由亦採信原告所提：「B 公司係因 A 公司發生經營困難，負有大量債務，許多資產都被強制執行，因怕資金被債權人查扣，公司無法正當運作，因此才設立 B 公司來代收代付貨款。」之主張，據此，即應推論出 B 公司並非以販售發票為目的，顯非稅捐核課上所稱之虛設行號，但本案稅捐稽徵機關卻仍認定 B 公司為虛設行號，其所作出之後續處分，顯已屬違法，但司法機關卻未予指摘。

- 三、原告與 B 公司間均有訂約、付款及交貨之事實，判決理由僅以原告與 B 公司簽訂之「代工生產訂單」，及 A 公司與 B 公司間簽訂之「委任合約書」，顯為形式上製作，用來應付稽徵機關之查核等語駁斥；惟如仲介行為、母、子公司間訂單轉介等屢見不鮮之經濟活動行為，要非如此。本案交貨、付款均經查明屬實，在客觀交易事實存在前提下，稅捐稽徵機關要非以當事人所為之主觀意思表示為虛偽，使渠等所簽訂之契約無效，實令吾人懷疑稅捐稽徵機關之調查權已能深入個人之主觀意思。
- 四、又據判決內容，本案並未涉有逃漏稅罰則，判斷其並非以逃漏稅捐為目的，因此，本案並未對租稅秩序造成侵害。本文認為 A 公司與 B 公司是否涉有刑法第 356 條損害債權罪問題，仍應由司法機關審判，而稅捐稽徵機關遽以認定為逃漏稅捐行為，裁處原告租稅罰則，似已過當。試問任何一個營利事業面對長期合作之夥伴公司，出面要求將訂單改向夥伴公司所轉投資成立之子公司時，要無拒絕之可能，畢竟營利事業係以追求利潤為目的，只要下單對象、付款對象相同，且賣方確實有交貨，即無損其營利行為，亦不應認為其有應注意而未注意等問題，故本文認為本案係稅捐稽徵機關過度行使其行政職權所產生之侵害人民權益具體案例。
- 五、上開釋例，係為說明稅捐核課處分縱使經過司法機關作出實體判決，亦非代表人民權益未受有不法侵害之可能，姑不論重開核課處分程序是否具有立即且具體實質效益，但畢竟此項制度提供行政再審查機會及司法再審查可能，因此，本文認為對於具既判力之案件，應妥善規劃將其納入重開核課處分程序之範疇，例如本項判決，具有明顯可辨之瑕疵，即應給予人民補救之適當途徑。

圖 7：建議修正我國稅捐稽徵行政救濟程序圖

