

第七章 核課處分程序重開之效果

我國行政程序法第 128 條係程序性規定，賦予人民重開行政程序之請求權及作成補救決定之請求權。亦即如違法行政處分在重開行政程序中得到確認，但卻無法達成撤銷之目的，則重開程序即未具任何意義。在德國認為行政處分經重新確認違法而行政機關不予撤銷者，原則上應視為裁量瑕疵。事實上，以上敘述即為人民希望重開行政處分程序得到之效果，屬於重開行政處分程序衍生之後續問題。本章將從稽徵機關對於人民申請重開核課處分案件之審查面向切入，探討審查可能產生之結果，以及對於原核課處分及納稅義務人可能產生何種法效果。

第一節 行政程序法第 128 條之審查程序與效果

壹、程序面審查

一、適法性要件審查

行政程序重開後應進程序與實體二階段之審查，就程序面而言，包含適法性要件與理由要件之審查（第三章第三節伍參照），本文前已認為程序面係屬第一階段審查範圍。因此，行政機關於受理當事人申請程序重開時，允應先行檢視其適法性要件，諸如申請人資格、標的是否為已不得請求撤銷之行政處分、要求廢棄或變更原行政處分、無重大過失及逾越法定期限規定等。如果該申請案件無法通過適法性要件之審查，行政機關應以申請不適法駁回¹。

二、理由要件審查

對於通過適法性要件審查之案件，行政機關應即進入理由要件審查，審查其事實或法律狀態事後是否發生變更、變更情形如何、是否存有新證據方法或具有再審事由等。如通過本項審查，則可進入第二階段實體審查，反之，行政機關即應以申請無理由駁回。

前開行政機關所作申請不適法駁回或申請無理由駁回之性質，以往學說仍存有爭議，有認為僅為官署單純地拒絕表示，不具法律性質，非屬行政處分²；有認為屬程序上之重覆處置³；另有認屬新處分，受處分不利影響之申請人得

¹ 洪家殷，論行政處分程序之再度進行—以德國 1976 年行政程序法第 51 條之規定為中心，收錄於政大法學評論第 45 期，頁 317。

² 洪家殷，前揭（註 1）文，頁 317。

³ 陳敏，行政法總論，頁 503。

提起課予義務訴訟⁴。

三、實務見解

就實務見解部分，我國高等行政法院對於稅捐核課處分之程序重開案件，如無法通過第一階段審查者，原則均認屬「重覆處置」，為「程序法之行政處分」，當事人如對之不服，得提起課予義務訴訟。例如高雄高等行政法院 91 年簡字第 270 號判決略以：「行政機關如僅對原行政處分為指示，根本拒絕重新進行行政程序，即所謂之『重覆處置』，此一決定雖非實體法之決定，但其內容係拒絕重新進行政程序，為程序法上決定，亦即『程序法之行政處分』」。又如臺中高等行政法院 90 年訴字第 732 號判決略以：「人民請求行政程序重新進行，如遭原處分機關拒絕，此一決定乃程序上之『重覆處置』，當事人如對之不服，自得提起課予義務訴訟，請求重新進行行政程序」。

惟在司法實務上，雖多肯認此種行政機關之函覆性質為重覆處置，但其間亦非未存爭議，例如高雄高等行政法院 91 年訴字第 587 號判決即認為：「原告就相同事件再向被告為陳情，被告以上開函復原告，核屬重申原函復內容，並未於實體上重新設定法律效果，此種重覆處置，乃屬觀念通知性質，並說明原告之請求業經行政訴訟確定，應受其拘束所為之陳述，亦為單純之事實敘述，均不對外發生准駁之具體法律效果，自非行政處分，依首揭說明，原告對上開書函不服，提起訴願，自非合法，訴願決定以上開書函並非行政處分，不予受理，即無不合」，該判決即認為此種重覆處置屬觀念通知性質。

再者，對於原處分機關拒絕人民要求重開行政程序之申請，人民得否提起課予義務訴訟部分，司法實務見解亦非一致，例如臺北高等行政法院 93 年訴字第 2614 號判決⁵，即認為人民申請重開程序，非屬依法申請案件，行政機關未依其請求發動職權，人民亦不得提起課予義務之訴。蓋其理由略為：人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，予以駁回，認為其權利或法律上利益受違法損害者，經依訴願程序後，得向高等行政法院提起請求該機關應為行政處分或應為特定內容之行政處分之訴訟，行政訴訟法第 5 條第 2 項固定有明文。然所謂「依法申請之案件」，係指人民依據法令規定，有向機關請求就某一特定具體之事件，為一定處分之權

⁴ 吳庚，行政法之理論與實用，頁 414。

⁵ 資料來源：行政程序法裁判要旨彙編（三），頁 395。

利而言；如法令僅係規定行政機關職權行使，因其並非賦予人民有公法上請求行政機關為行政處分之權利，人民無從主張其有權利或法律上利益受到損害。再違法行政處分於法定救濟期間經過前，行政處分相對人或利害關係人得對違法行政處分提起行政爭訟請求撤銷。於法定救濟期間經過後，如有行政程序法第128條第1項所定各款事由，得請求程序再開外，如許其有得請求原處分機關或其上級機關撤銷之公法上權利，則訴願法上之提起訴願及行政訴訟法上之起訴法定不變期間，即失其意義。據上，本文亦認為，行政程序法第128條與第117條即係為考量人民請求權與行政機關職權發動有別，所作之規範，因此，稅捐稽徵機關對於納稅義務人主張適用不同法條，所作出之行政行為，亦應有不同法律效果。

四、小結

- (一) 我國學者間對於「重覆處置」之問題，見解並未相同，例如陳敏教授認為「重覆處置」係指人民對於行政機關所作決定，應於法定之救濟期間內提起行政爭訟，如未依限提起救濟，或雖依限提起行政爭訟而無結果，但仍就同一事件向原行政機關請求作成對其有利之決定者，如行政機關僅引述其原已作成之行政處分，而予拒絕者，因未在實體上重新設定法律效果，並非作成行政處分⁶。但吳庚教授則認為觀念通知本身不具有法律上之拘束力，與行政處分本質不同，而「重覆處分」乃不折不扣之行政處分，只因先前已有內容相同之第一次裁決存在，第一次裁決之拘束力既然存續，重覆處分即不生新拘束力⁷。
- (二) 所謂觀念通知係行政機關所作未具法律效果之認知表示，例如行政法院59年判字第79號判決：「官署就某一事件之真相及處理之經過，通知當事人並未損及其任何權益，乃典型之觀念通知而非行政處分」⁸。
- (三) 本文嘗試以模擬稅捐稽徵機關拒絕納稅義務人要求重開行政程序申請之函覆方式，例如「關於……乙案，本局業以……號函復 貴公司在案，請 查

⁶ 陳敏，前揭(註3)書，頁307。

⁷ 吳庚，前揭(註4)書，頁339。

⁸ 吳庚，前揭(註4)書，頁333。

照。」或為「關於……乙案，本局……號函復 貴公司略以……，請 查照。」或為「關於……乙案，既經高等行政法院……判決確定在案，……」，核其內容，應係告知當事人案件之處理經過，為司法機關認屬之觀念通知性質。

(四) 本文以為就行政法上之行政處分意義而言，上開行政機關函覆內容所為之重覆處置，具有觀念通知性質，實非為行政處分；惟按我國行政程序法第 128 條規定，賦予人民申請重開行政程序之請求權，而上開行政機關函覆之目的，確為拒絕人民依據行政程序法第 128 條要求重開行政程序之申請，實難謂未發生任何法律效果，是本文認為此種之重覆處置，即為學者所述行政程序之行政處分⁹，人民得對其提起課予義務訴訟，以達到重開行政程序之目的。但重覆處置並不影響第一次裁決之形式及實質存續力，其確定救濟期間仍以第一次裁決起算¹⁰。

(五) 本文依據人民申請事項內容，將上開行政機關拒絕人民重開行政程序申請之覆函，區分為下列二類：

1. 觀念通知：當事人如係依據行政程序法第 117 條要求撤銷原行政處分，因法律上並未賦予當事人重開程序請求權，故上開行政機關所為拒絕表示，應為觀念通知，容待後述。
2. 重覆處置（行政程序之行政處分）：當事人如係依據行政程序法第 128 條重開行政程序，因本項請求權係法律所賦予，行政機關裁量權受到限縮（第三章、第三節、肆、參照），故上開行政機關所為拒絕表示，本文認為要屬對於行政程序之行政處分，並應給予救濟權利。

貳、實體面審查

一、第二次程序

當人民提出重開行政程序之申請，通過適法性要件及理由要件審查後，即進入實體面審查，有學者稱為進入第二次程序（Zweitverfahren）¹¹。至於此種行政機關對同一事件重新審查，並於實體作成新決定，不論該決定之內容係核准或

⁹ 陳敏，前揭(註 3)書，頁 308。

¹⁰ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 339。

¹¹ 洪家殷，前揭(註 1)文，頁 319。

駁回人民申請，均成立另一個新實體面之行政處分¹²。又該新決定如未變更原行政處分內容，稱為「第二次裁決」(Zeitbescheid)；如新決定已變更或廢棄原行政處分，雖亦為第二次裁決，但已屬另一個新行政處分。

二、實務見解

高雄高等行政法院 91 年簡字第 270 號判決略以：「行政機關如應人民之請求而重新進行行政程序，並經由該程序為是否廢棄原行政處分之決定，則係對事件再次作成實體決定，亦即所謂『第二次裁決』。行政機關於實體上作成第二次裁決者，縱然未經明示，實際上亦包含重新進行行政程序之程序上決定」。又如高雄高等行政法院 93 年訴字第 583 號判決稱以：「重覆處分與第二次裁決，前者係行政機關以已有行政處分存在，不得任意變更或撤銷為原因，明示或默示拒絕當事人之請求，甚至在拒絕之同時為先前處分添加理由，均屬重覆處分，不生任何法律效果。後者係指行政機關重新為實體上審查並有所處置，但並未變更先前處分即所謂第一次裁決之事實及法律狀況，如有任何變更則非第二次裁決而為全新之處分」。

再者，法務部亦曾以 93 年 12 月 1 日法律字第 0930044675 號函釋示：「所謂重覆處分係指行政機關以已有行政處分存在，不得任意變更或撤銷為原因，明示或默示拒絕當事人之請求，甚至在拒絕之同時為先前處分添加理由者，均屬重覆處分，不生任何法律效果；所謂第二次裁決，指行政機關重新為實體上審查並有所處置，但並未變更先前處分即所謂第一次裁決之事實及法律狀況而言」。

三、小結

我國學者通說認為僅須行政機關決定重開行政程序，則其經實體審查後所作之新決定，不論是否變更原行政處分內容，均為第二次裁決¹³，吳庚教授等學者將第二次裁決之內容，分為積極第二次裁決與消極第二次裁決，前者係指新決定改變原不利於相對人之處分，後者則指維持原處分不變¹⁴。

綜合上開說明，本文認為納稅義務人依據行政程序法第 128 條申請重開核課處分程序時，將發生下列效果：

- (一) 如稅捐稽徵機關僅就程序面審查，認為其申請不合法，例如欠缺適法性要件等，或屬重覆處置，或屬

¹² 陳敏，前揭(註 3)書，頁 307。

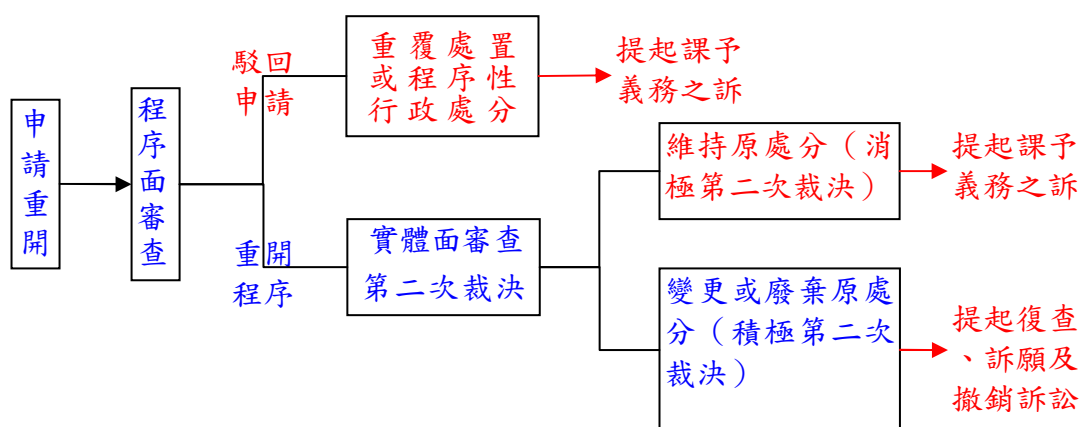
¹³ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 342。陳敏，前揭(註 3)書，頁 307。

¹⁴ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 341。林錫堯，行政法要義，頁 513。

程序性行政處分，納稅義務人得依訴願法第 2 條及行政訴訟法第 5 條規定提起課予義務訴願及課予義務訴訟。

- (二) 如稅捐稽徵機關已許可重開核課處分程序，進行實體審查後，其第二次裁決係維持原處分者，稱為消極第二次裁決，納稅義務人如有不服，應可認為稅捐稽徵機關對其申請變更原處分之請求，應作為而不作為，而按訴願法第 2 條及行政訴訟法第 5 條規定提起課予義務訴願及課予義務訴訟。其原因係為原核課處分已逾法定救濟期間，已無法再依循復查、訴願等程序申請撤銷，故本文認為此種情形應許可其得提起課予義務訴願及課予義務訴訟。
- (三) 至於稅捐稽徵機關重開行政程序後，變更或廢棄原處分，而作出積極第二次裁決時，因原核課處分已被撤銷或變更，後續存在為新核課處分，如納稅義務人仍有不服，即應循復查、訴願及行政訴訟程序請求撤銷新核課處分。

圖 8：行政程序法第 128 條審查效果



第二節 行政程序法第 117 條之審查效果

納稅義務人要求稅捐稽徵機關應按行政程序法第 117 條規定撤銷原核課處分，本文認為稅捐稽徵機關仍應先就核課處分是否已逾法定救濟期間等進行程序審查，如原核課處分尚未逾稅捐稽徵法第 35 條所定復查期間者，稅捐稽徵機關應將本件人民申

請案件改列為復查申請案件¹⁵。惟如已逾復查期限或業經復查決定、訴願決定甚至行政訴訟判決確定之案件，且稅捐稽徵機關僅就程序審查，即函復未予許可時，本文認為因法律並未賦予人民請求權，上開函復內容應屬觀念通知，此時不應給予納稅義務人救濟途徑，否則將使稅捐稽徵法第 34 條規定形同虛設，造成核課處分永遠無法確定，而長期處於不安定狀態。

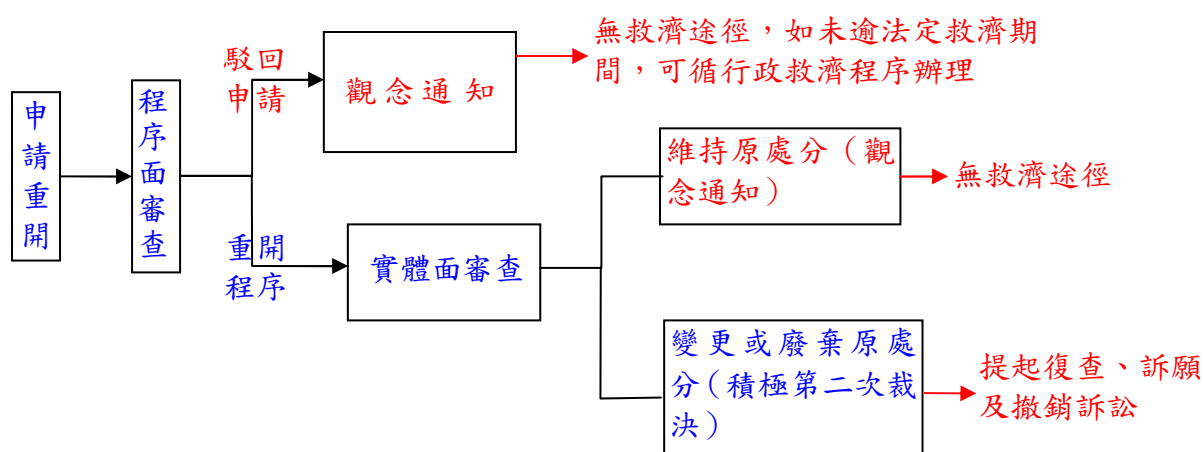
至於原核課處分如經稽徵機關進行實體審查，並變更或廢棄原處分者，即屬積極第二次裁決，納稅義務人如仍有不服，應循復查、訴願及行政訴訟程序請求撤銷新核課處分。惟如稅捐稽徵機關認為原核課處分並未具有外觀重大明顯瑕疵之嚴重違法性，而無法許可撤銷原處分時，本文認為稽徵機關應以重覆處置方式答復納稅義務人，而此種重覆處置應為一種觀念通知，納稅義務人應無救濟途徑，否則亦將導致核課處分長期陷於不安定狀態。又如所有已逾救濟期間之核課處分，均可利用稅捐稽徵機關否准依行政程序法第 117 條規定撤銷原核課處分之行政行為，再度進行行政救濟程序，亦將使行政程序法第 128 條規定之要件形同虛設，此點建議希望我國稅捐稽徵機關能納入參考，研究以觀念通知方式處理此類案件之可行性，或可參考本文第四章、第二節所引述之司法判決意旨¹⁶辦理。

¹⁵ 現行稅捐稽徵機關對於人民於復查期間主張不服意思表示，但用語未明或誤用時，實務均視為提起復查申請，司法實務亦作如此規範，例如最高行政法院（原行政法院）50 年判字第 45 號判例：「稽徵機關核定稅額通知書之記載或計算有錯誤時，依所得稅法第七十八條第二項之規定，固得據納稅義務人之申請，予以更正。但稽徵機關調查核定之應納稅額，納稅義務人如有不服而申請復查，則稽徵機關即應依同法第七十九條第三項規定之程序，為之復查決定，不能依前開條項而予更正。二者情形各別，其應適用之法定程序，自不容有所假借。查原告向被告官署所屬潮州分處提出之聲明書內容，所爭執者，為主張其根本不應課徵稅款，並非謂核定稅額通知書之記載或計算，有何錯誤，其為不服應納稅額之調查核定，情實顯然。雖未於聲明書內表明復查字樣，但既主張應予免稅，不論用語如何，要應認其真意為依法申請復查。縱令申請書格式有所不合，證件理由亦未敘明，被告官署儘可飭其補正。乃被告官署所為答復通知，竟依據所得稅法第七十八條第二項而為更正核定，並未依同法第七十九條第三項之法定程序，為之復查決定，自難謂於法無違。」又如最高行政法院 91 年度判字第 1575 號判決引述農田水利會多次向被告（臺北市稅捐稽徵處）所屬內湖分處申請查對更正，經該分處以 84 年 3 月 17 日北市稽內（二）字第 4987 號函覆原告略以：「……台北市七星農田水利會，並非屬各級政府之組織，核與土地稅法第 28 條規定不符，所請未便照准，本分處已數次函復在案，貴會對所核定稅額如仍不服，請依規定提出復查。」，最高行政法院爰認為：「嗣原告仍於 84 年 3 月 18 日再向被告所屬內湖分處申請查對更正，按本院 42 年度判字第 38 號判例及 50 年度判字第 45 號判例意旨，是該分處依原告之申請內容以觀，核認原告有申請復查之意思表示……」（資料來源：稅捐稽徵法司法實務見解選輯，頁 62 以下）。據上，目前稅捐稽徵機關對於納稅義務人所提爭執核課處分案件，雖未具明申請復查，於稽徵實務上仍會依復查程序辦理。

¹⁶ 例如臺中高等行政法院 92 年訴字第 493 號判決略以：「違反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，為行政程序法第 117 條前段所明定。惟此係行政機關對其所為之行政處分，於受此處分之相對人或利害關係人於法定救濟期間經過後，發覺該處分有違法之事由，得依此規定，於無同條但書各款之情形下，依職權為全部或一部之撤銷。此為行政機關對違法行政處分之自行撤銷權，並非謂人民對行

最後，本文須強調對於稅捐稽徵機關曾經就相同案件，重開核課程序，並變更或撤銷原核課處分，產生行政自我拘束後，行政機關之裁量實已縮減為零，稅捐稽徵機關對於相同案情或類似案件即應依職權撤銷或變更原核課處分。但是稅捐稽徵機關是否確實如此處理，實難預料。例如可能發生稅捐稽徵機關因內部協調（橫向聯繫或縱向聯繫）問題，以致無法瞭解以往案例，逕予拒絕納稅義務人提出撤銷原核課處分主張。因此，本文雖認為稅捐稽徵機關對於納稅義務人援引行政程序法第 117 條規定要求撤銷原核課處分之案件，應考量是否採取避免納稅義務人進行無謂爭訟之行政行為，但並非即認為納稅義務人絕無救濟可能，質言之，本文仍認為司法機關對於行政機關裁量已縮減至零之案件，仍有全面且完整之審查權。

圖 9：行政程序法第 117 條審查效果



第三節 積極第二次裁決可否較原核課處分更不利

行政機關對於第一裁決發生存續力後，再就實體上重為審查所作之決定，為利於研究，本文定義其為第二次裁決，而排除其他學者所稱復查決定為第二次裁決之論點¹⁷。其中對於變更或廢棄原處分者，稱其為積極第二次裁決。惟如原核課處分經稅捐稽徵機關重新審查後，新核課處分對納稅義務人將較原行政處分不利益時，稽徵機關將如何處理，則生爭議。

政機關有此請求權。」

¹⁷ 張文郁，行政訴訟中撤銷訴訟之訴訟標的之研究，頁 24。但本文並非否定復查決定為行政機關對同一事件所為之第二次實體行政處分之見解，僅係因本文將復查、訴願及行政訴訟定義為一般救濟程序，與本文探討主題之程序重開為特別救濟程序有別，為利於研究範圍之界定，爰作此定義。

本文所稱第二次裁決雖非屬復查、訴願程序，亦非行政訴訟程序，惟其裁決之客體（核課處分之事實基礎，如所得、銷售額、土地價值等），可能為復查決定、訴願決定、行政訴訟裁量範圍所及，目前行政程序法未對其是否得為不利益變更作出規範。參照財政部 74 年 12 月 4 日台財稅第 25805 號函釋及行政法院 58 年判字第 31 號判例¹⁸規定，第二次裁決之客體，如屬復查、訴願、行政訴訟裁量範圍內者，應有不利益變更禁止原則之適用。人民依據行政程序法第 128 條申請重開行政程序，本文認其屬廣義權利救濟程序，因此，擬從下列觀點探討第二次裁決之新行政處分，是否有不利益變更禁止之適用。

壹、不利益變更禁止原則之法理¹⁹

不利益變更禁止原則原為訴訟法上之概念，係為避免對當事人上訴權造成實質限制，要求上訴法院不得為不利益變更之判決；旨在貫徹人民主張救濟權利，甚或鼓勵人民勇於尋求救濟。據學者研究，我國不利益變更禁止原則可溯自 26 年 10 月 28 日司法院院字第 1557 號解釋²⁰，其後如最高行政法院（原行政法院）31 年判字第 12 號判例、35 年判字第 26 號判例亦有類似規定，及至最高行政法院 62 年判字第 298 號判例更將復查程序納入不利益變更禁止原則適用範圍。因此，學者稱我國不利益變更禁止原則源自司法解釋及判決，經由實務運作及立法補充形成。本文將其特徵與稅務爭訟相關部分簡述如下：

- 一、不利益變更禁止原則，適用於稅務案件之復查、訴願及行政訴訟程序。
- 二、不利益變更禁止原則適用於行政救濟人表示不服範圍，如非同一事件，即無不利益變更禁止原則之適用。

貳、現行法規定

- 一、訴願法第 81 條第 1 項規定，訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處分。
- 二、行政訴訟法第 195 條第 2 項規定，撤銷訴訟之判決，如係變更原處分或決定者，不得為較原處分或決定不利於原告之判決。

¹⁸ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 57。

¹⁹ 郭介恆，不利益變更禁止原則—以稅務爭訟為例，收錄於曾華松大法官古稀祝壽論文集，頁 635 以下。

²⁰ 本號解釋請參考本文第四章第一節。

參、司法實務見解

- 一、 行政法院 62 判字第 298 號判例²¹意旨：依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查之結果，不得為更不利於行政救濟申請人之決定。
- 二、 最高行政法院 90 年判字第 231 號判決²²：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，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期末申請者，不得再行申請。」係法律明定納稅義務人對依法已不得提起行政救濟之行政處分，得請求稽徵機關重新審查行政處分之適法性及正確性，進而予以申請人補救之程序。上開規定，與行政程序法第 128 條所定於法定救濟期間經過後另設受處分人或利害關係人得申請程序再開，並進而獲得撤銷、廢止或變更原處分之規定相當，屬於廣義行政救濟程序之一環，應可類推適用上開規定，於再開行政程序中，納稅義務人對於原核定之項目表示不服之範圍內，稽徵機關不得為更不利益之變更或處分。

肆、小結

雖然第二次裁決無法直接適用前開訴願法等之不利益變更禁止規定，並無爭議。惟人民依據行政程序法申請重開行政程序亦屬廣義權利救濟程序²³，是否應有行政救濟法理之適用，確為另一項爭議課題。本文以為重開行政程序亦屬行政程序法規範圍，應參酌行政程序法第 116 條規定，即瑕疵行政處分轉換為一個合法、無瑕疵且具有相同實質及程序要件之行政處分，其轉換之法律效果不應對當事人更為不利之法理²⁴。如果稅捐稽徵機關依據納稅義務人申請依行政程序法第 128 條規定，重開核課程序所作之第二次裁決，確係在納稅義務人申請重開程序範圍內，本文認為此種情形應有不利益變更禁止規定之適用，我國陳敏教授及林錫堯教授等亦持此項見解，如陳敏教授認為行政處分相對人或利害關係人係為其利益而申請程序重開，因此應在申請範圍內為實體決定，不得為加重負擔或減少授益之不利變更²⁵。至於，

²¹ 資料來源：稅捐稽徵法法令彙編，頁 164。

²² 資料來源：最高行政法院裁判要旨彙編第二十一輯(92 年 6 月)297-301 頁及最高行政法院裁判要旨索引彙編第三輯(94 年 12 月)335 頁。

²³ 最高行政法院 90 年判字第 231 號判決意旨參照。

²⁴ 行政處分轉換之相關問題，將列於本章第五節討論範圍。

²⁵ 陳敏，前揭(註 3)書，頁 498。林錫堯，行政法要義，頁 511。司法實務目前亦持此項見解，例如最高行政法院 90 年度判字第 231 號判決略以：「……前期虧損係依房地比例分攤申報扣抵虧損額三、〇二四、四九八元，上開結算申報，既經被告(臺北市國稅局)書面審查核定，於原告(啓宏建設有限公司)申請退還溢繳稅款時，其課稅事實資料並未變更，亦無另行發

稅捐稽徵機關是否運用行政程序法第 117 規定，本於職權撤銷未經行政救濟程序之核課處分，重新作成不利於納稅義務人之新處分，將是另一個未來值得觀察之課題²⁶。

第四節 稅捐稽徵法第 28 條之審查效果

本文第六章第三節已將稅捐稽徵法第 28 條限縮在自繳稅款案件及自行貼用印花稅票等案件始有適用，並臚列其適用要件。雖然照此分類標準，未來稅捐稽徵法第 28 條可能不再發生重開核課處分程序之問題，惟本文仍將未來納稅義務人依據稅捐稽徵法第 28 條申請退稅可能產生之效果及救濟方式，分述如下：

壹、審查效果

- 一、依照納稅義務人申請，退還全部溢繳稅款：此種情形既已依照納稅義務人申請，作出符合納稅義務人要求之新核課處分，應已無後續救濟問題。
- 二、依照納稅義務人申請，退還部分溢繳稅款：此種情形雖然稅捐稽徵機關已依照納稅義務人申請重新作出新核課處分，可能未完全符合納稅義務人期待，納稅義務人仍可對新核課處分主張不服意思表示，至於救濟方式，容待後述。
- 三、駁回納稅義務人申請：稅捐稽徵機關作成拒絕退稅之意思表示，納稅義務人當可主張不服。

貳、救濟方式

財政部實務見解，係認為納稅義務人依稅捐稽徵法第 28 條規定，向主管稽徵機關申請退還溢繳稅款，經駁回其申請時，係對稅捐稽徵機關之駁回處分不服，而非對於核定通知書表示不服，故可逕依訴願法提起訴願²⁷。惟司法實務似有不同見解，例如 89 年度第 1 次最高行政法院暨臺北、臺中、高雄 3 所高等行政法院法律座談會²⁸即曾對此提出下列看法：原告之請求如係爭

見新課稅資料之情形，被告依稅捐稽徵法第二十八條規定重新審查原核定之適法性及正確性時，復就原告不服之範圍內變更原核定，並重新為不利於原告之處分，揆諸前揭說明，即有適用法理不當之違誤，一再訴願決定未予糾正，洵有未合。原告起訴意旨指摘原處分違法，非無理由，爰將原處分（復查決定）及一再訴願決定併予撤銷，以期適法。」資料來源：稅捐稽徵法司法實務見解選輯，頁 191。

²⁶ 部分德國學者認為程序重開使申請人受到較第一次決定不利之結果，係基於德國聯邦行政程序法第 48 條（類同我國行政程序法第 117 條）規定所作成。洪家殷，前揭（註 1）文，頁 323 以下。

²⁷ 參照財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函釋，稅捐稽徵法法令彙編，頁 114。h

²⁸ 資料來源：稅捐稽徵法司法實務見解選輯，頁 208。

執課稅處分之違法，則稅捐稽徵機關拒絕退稅，為一確認原課稅處分不違法之確認性行政處分，原告如有不服，可提課予義務訴訟；如不涉及原課稅處分違法之爭執，則稅捐稽徵機關拒絕退稅，為一事實行為（否認法律上義務存在之通知），原告如有不服，可提起一般給付訴訟。事實上，如最高行政法院 95 年度判字第 00337 號判決及臺北高等行政法院 95 年度簡更一字第 00013 號判決均係納稅義務人循提起一般給付訴訟尋得救濟之案例。

本文認為稅捐稽徵法第 28 條如能限縮在自繳稅款案件及自行貼用印花稅票案件始有適用，則前開情況二及情況三之納稅義務人，如仍有不服，應提起一般給付訴訟，以尋求救濟，如此，亦可使此類案件之訴訟類型單純化。

第五節 核課期間與程序重開之關係

依據前開說明，稅捐稽徵機關重開核課處分程序，並作成變更或廢棄原核課處分之第二次裁決，係屬新核課處分，將無法規避另一項租稅法特有之「核課期間」問題。我國有關核課期間規定，係規範在稅捐稽徵法第 21 條，依據該條文規定，稅捐之核課期間可分為下列 3 種：「一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」經查其立法意旨，概為避免人民與政府間發生不必要誤會或爭端，暨為促使稅捐機關從速課徵，提高行政效率等理由。

第二次裁決之新核課處分如係在前開核課期間內作成，自不致發生爭議，惟如已逾核課期間，稅捐稽徵機關所為之新核課處分是否違法，本文嘗試探討如下。

壹、新核課處分之定義

依據行政法院 61 年裁字第 92 號判例意旨，稅捐稽徵機關作出更正²⁹稅額處分³⁰為新核課處分，按此原則，有關財政部 78 年

²⁹ 我國稅捐稽徵法第 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」；另按行政程序法第 101 條第 1 項規定：「行政處分如有誤寫、誤算或其他類此之顯然錯誤者，處分機關得隨時或依申請更正之。」不論稅捐稽徵法第 17 條或行政程序法第 101 條第 1 項，均屬行政處分更正之規定，而依據學者見解，係指就行政處分有誤寫、誤算之明顯錯誤加以更正，並未影響行政處分原本之效力。因此本文認為前開所稱「繳納通知文書之更正」及「行政處分之更正」，均非屬本文所稱行政

5月1日台財稅第781143812號函釋所定，稽徵機關發單課徵之稅捐，納稅義務人未依限繳納，亦未依法提起行政救濟而告確定後，嗣經稽徵機關依職權更正其應納稅額時，應重新發單並另行改訂限繳日期之規定，本文認為所謂「重新發單」即屬一個新核課處分。

貳、新核課處分與核課期間關係之實務見解

有關重新發單之新核課處分與核課期間之關係，依據財政部71年8月30日台財稅第36419號函釋規定，於核課期間內發單開徵之案件，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，予以改訂繳納期間，不發生稅捐稽徵法第21條有關核課期間之適用問題。又按該部85年5月24日台財稅第850204330號函釋規定，已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，依照前開該部71年函釋，不發生核課期間之適用問題。準此，依照現行稽徵實務見解，係認為只要稅捐稽徵機關在核課期間內核發稅單，其後因變更原核課處分，所作之新核課處分，均不再受核課期間規定之限制。

參、行政程序法重開程序時效規定與核課期間之關係

稅捐稽徵法第28條明定退稅請求權時效為5年，與前開核課期間規定相當，因此，原則上應不致發生重開核課程序時已逾核課期間之問題。

至於行政程序法第117條及第128條規範之程序重開，分別定有其時效規定，本文將該等規定對於前開核課期間之影響，分別舉例說明如下：

一、行政程序法第128條部分：依據行政程序法第128條第2項規定，該條第1項之申請，應於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。例如某甲在95年5月30日申報並繳納其94年度綜合所得稅，依據稅捐稽徵法第21條及第22條³¹規定，其核課期間自申

程序重開範疇，故本文均未將稅捐稽徵法第17條及行政程序法第101條第1項規定納入討論。蕭文生，行政處分之更正，收錄於月旦法學教室第63期，頁22以下。

³⁰ 此處所稱「更正稅額處分」並非指「繳納通知文書之更正」或「行政處分之更正」。

³¹ 稅捐稽徵法第22條：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：

- 一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。
- 二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。
- 三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。

報日起算 5 年，故其核課期間應於 100 年 5 月 30 日屆滿。但某甲在 96 年 12 月 30 日經國稅局查獲，涉有漏報 94 年度所得一筆，經補徵綜合所得稅 50 萬元，某甲於 101 年 2 月 28 日發現新事實或新證據，足以證明國稅局補徵核課處分違法，則某甲可否在已逾核課期間後，主張依行政程序法第 128 條（符合該條規定之時限）重開核課程序，乃生疑義。

- 二、行政程序法第 117 條部分：有關行政機關對於違法行政處分之職權撤銷行使期間規定，係規範於同法第 121 條，依據該條規定，行政程序法第 117 條撤銷權應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起 2 年內為之。舉例而言，某乙在 95 年 5 月 31 日接獲稅捐稽徵處 94 年度地價稅單，並照單繳納地價稅計 50 萬元，依據稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條規定，其核課期間應於 100 年 5 月 31 日屆滿，如稅捐稽徵機關在 103 年 7 月 30 日發現該項核課處分錯誤，稅捐稽徵機關可否依職權撤銷，亦有爭論。

上開本文所述疑義，筆者業於 96 年 12 月 19 日臺北市稅捐稽徵處所發布之一則新聞發現具體實際案例³²，依據該處發布新聞內容及筆者向相關承辦人員洽詢瞭解，某甲在 95 年間發現臺北市稅捐稽徵處自 81 年開始即適用錯誤房屋稅稅率，造成某甲多年來均有溢繳房屋稅稅款之情事。某甲向臺北市稅捐稽徵處提出退稅申請時，受限於稅捐稽徵法第 28 條規定，依法只能退回 5 年內之溢繳稅款，該處乃於 96 年 11 月 26 日函請財政部釋示，建議財政部以納稅義務人利益考量，同意該案可免受 5 年期間限制。

據臺北市稅捐稽徵處於新聞稿中說明，該案退稅期限應不受 5 年限制之原因係為：「臺北市每年開徵之案件將近 3 百萬件，稅籍資料又非常繁雜，難免有疏漏之處，如資料不正確，稅務機關核課錯誤，納稅人並不知情，何況稅務非常專業，民眾大都不甚瞭解。當稅務機關自行發現誤課，應屬不當利得，自應主動辦理退稅，退還多課之稅款，方屬公平合理，此與民眾自己報錯之退稅申請有別，不屬公法上之請求權，不應適用稅捐稽徵法第 28 條之規定。因此，稅務機關只要有證據證明不可歸責於納稅義務人，而係稽徵機關之溢課，自應本於職權主動退還溢課之稅款」。

四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」

³² 資料來源：臺北市稅捐稽徵處 96 年 12 月 19 日新聞稿，請參見 <http://www.tpctax.gov.tw/ShowNewsContent.aspx?NewsID=759>

肆、本文見解

依據稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，稅捐稽徵機關在核課期間如另發現應徵之稅捐，應依法補徵，但如在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅。例如財政部 83 年 11 月 30 日台財稅第 831622784 號函釋：「稅捐及罰鍰已逾核課期間，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，應不得再補稅處罰，尚不得因納稅義務人之申請而核發已逾核課期間之稅額繳款書。」之規定，即係該部本此意旨所作之函釋。

前開財政部 71 年及 85 年函釋顯與稅捐稽徵法第 21 條第 2 項及財政部 83 年函釋規定有間，本文認為新核課處分既係撤銷或變更原核課處分後所作成，即屬一項新核課稅捐行為，允應受稅捐稽徵法第 21 條所定核課期間之限制，以維護最低程度之法律安定性要求。況且稅捐之稽徵如有核課處分存在，即已存在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，而人民對稅法之嫻熟顯不如稅捐稽徵機關³³，因此，本文認為具有核課處分案件之程序重開請求權時效，實不應較自繳稅款案件更為優遇。本文認為如果臺北市稅捐稽徵處所提意見無誤，則所有稅捐稽徵案件均應以核課處分為之，不應為稽徵人力及成本考量，而容忍自繳稅款案件存在，既然稅捐稽徵機關容許自繳稅款案件存在，即不應對兩類案件作出差別待遇之規範。

據此，本文認為稅捐稽徵機關所作之第二次裁決，不管是援引行政程序法或稅捐稽徵法所作成，亦不論是否對於納稅義務人有利，均不可違反核課期間之規定，應一律在租稅法所定核課期間規制下運行，是以，前開財政部 71 年及 85 年 2 則函釋，容有檢討之必要。至於臺北市稅捐稽徵處所發生之實際案例，縱使該處援引行政程序法第 117 條規定，以規避現行核課期間規範，亦屬該處行政裁量範圍，惟本文必須強調如果該處許可該案退稅申請，則該處對於類同案件可能面臨裁量權遭到限縮之問題，恐須審慎為之，畢竟有關時效制度，終究亦寓有法律不保護在權利上睡著之人之精神。

但是，如依照前開本文見解，稅捐稽徵機關對於撤銷原違法核課處分，其所作對納稅義務人有利之新核課處分逾越核課期間之案件，如無法排除核課期間之限制，將產生對納

³³ 本文第六章第一節參照。

稅義務人不利之影響，雖然基於衡平觀點，未必造成不公平，本文於下列篇幅，嘗試探討現行行政程序法是否存有對納稅義務人可能有利之規定。

伍、第二次裁決新思維—行政處分轉換可行性

我國行政程序法第 116 條參考德國行政程序法第 47 條規定：「行政機關得將違法行政處分轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之其他行政處分。但有下列各款情形之一者，不得轉換：一、違法行政處分，依第一百十七條但書規定，不得撤銷者。二、轉換不符作成原行政處分之目的者。三、轉換法律效果對當事人更為不利者。」因此，無效及得撤銷之行政處分，皆屬本條規定得轉換之行政處分³⁴。例如警察機關對一個遊行活動所為負擔性之行政處分，其書面之程式有瑕疵而改為口頭處分³⁵。

有關行政處分之轉換，我國陳敏教授著有精闢論述³⁶，陳教授認為行政處分之轉換，如同行政處分之補正，在於維持行政處分之存在。但是行政處分之轉換，其原有之瑕疵原因仍然存在，但因轉換為另一行政處分，而消失其瑕疵之性質，使得有瑕疵之行政處分，因轉換而成為無瑕疵之行政處分，得以維持。惟如行政處分之瑕疵係可補正或可更正者，自無轉換可言，但如有特殊原因（例如受法定期間之限制），則得以轉換之行政處分，自始取代原有之違法行政處分。行政處分之轉換應符合下列要件：

一、積極要件：

- (一) 原有瑕疵行政處分可以包含另一個新行政處分。
- (二) 具備作成另一個新行政處分之實體法要件。
- (三) 前、後二個行政處分可以達成相同之目的。
- (四) 行政機關依原有之程式及方式，得合法作成該另一新行政處分。

二、消極要件：

- (一) 原有瑕疵之行政處分不得撤銷（例如行政程序法第 117 條但書），即不可轉換成新行政處分，否則有違禁止撤銷以保護人民信賴之本旨。
- (二) 轉換不符作成原行政處分之目的者，不可轉換。
- (三) 轉換法律效果對當事人更為不利者，不可轉換。

³⁴ 陳敏，前揭(註 3)書，頁 426。

³⁵ 陳新民，行政法學總論，頁 362。

³⁶ 陳敏，前揭(註 3)書，頁 426 以下。

至於行政處分轉換之性質，陳敏教授認為係轉換為形成行政處分，吳庚教授則認為係單純之認知表示，而非新行政處分³⁷。但是，不論採何種見解，對於行政處分轉換之效力，均溯及原行政處分作成時發生，而且雖然陳敏教授認為轉換之性質為行政處分，但亦僅為原行政處分之重新組合，並非新決定，亦非第二次裁決，不因轉換而重新進行救濟期間，故如原救濟期間已屆滿，當事人即不得對轉換後之行政處分再為爭訟³⁸。

事實上，在行政程序法施行後，透過相關稅務訴訟判決，可完整呈現我國稅務機關已有運用行政處分轉換規定，進行矯正逾核課期間違法核課處分之行為。例如臺北高等行政法院 91 年訴字第 3480 號判決及最高行政法院 94 年判字第 257 號判決等，本文將上開判決中司法機關對行政處分轉換之見解，摘述如下：

- (一) 行政處分之轉換，依行政程序法第 116 條規定係行政機關得將違法行政處分轉換為與原處分具有相同實質及程序要件之其他行政處分，除有該條第 1 項但書所列 3 款情事外，並無其他限制。
- (二) 行政處分之瑕疵非屬補正或更正範圍，如因受法定期間之限制，又不得採取自行變更或重新為處分之方式處理時，即得以轉換之方式處理，以轉換後之行政處分，自始取代原有之違法行政處分，將違法之行政處分轉變為合法之行政處分。
- (三) 只要被轉換之行政處分曾經有效成立，尚未失效或罹於徵收期間前，行政機關即得以轉換之新處分取代原處分之效力。核課處分之轉換有無逾核課期間，應以被轉換之核課處分，有無逾核課期間為準，而非以轉換時為準。
- (四) 轉換效果如屬對納稅義務人更為不利，依行政程序法第 116 條第 1 項第 3 款規定，稅捐稽徵機關不得為轉換。

日本亦有類此之制度，其謂為違法行為之轉換，指某一行政處分雖未充足法令之要件，但做為另一行政處分而言，卻已充足之情形，而將之做為另一行政處分以維持其效力之技術。日本行政法學者塩野宏教授認為此項制度係行政處分客觀上是否適法之問題，不違反依法行政原理，通常之情形，係作成行政處分之行政方面，主張依轉換理論以維持行政處分之有效性，而他方面之相對人，則主張行政處分之瑕疵。故自排除因公權力所致權利與利益之侵害此一法治國家原理而言，應限定違法行為轉換之適

³⁷ 吳庚，前揭(註 4)書，頁 413。

³⁸ 陳敏，前揭(註 3)書，頁 431。

用³⁹。

據上，本文認為如變更原違法核課處分並作出第二裁決，已逾核課期間者，上開行政處分轉換之規定，應可作為稅捐稽徵機關另一項處理模式⁴⁰，惟轉換行為所產生之結果，應確保不致發生對納稅義務人不利益之情形。又雖行政程序法第 116 條僅規定行政機關得為轉換，惟按學者見解，如當事人有合法利益時，亦可請求行政機關作成轉換，行政機關拒絕轉換之請求或不作為時，當事人亦可為行政爭訟⁴¹。本文對此項問題看法與前述有關行政程序法第 117 條之見解相同，雖然本文亦認當事人有合法利益時，亦可請求行政機關作成轉換之見解，惟因法律並未賦予當事人請求權，故是否轉換成新行政處分屬行政機關裁量範圍，人民對此應無主張行政爭訟權利之空間。

陸、小結

稅捐稽徵機關對於納稅義務人依據行政程序法第 128 條申請重開核課處分程序，或依同法第 117 條規定，撤銷或變更原核課處分，其所作成之第二次裁決，本文認為仍應遵守稅捐稽徵法第 21 條有關核課期間之規定。又如作成有利於納稅義務人之第二次裁決發生逾越核課期間問題時，依據上開分析，稅捐稽徵機關似可透過行政處分轉換方式，作成對納稅義務人有利之核課處分；但是本文認為基於法律安定性，稅捐稽徵法既已有核課期間規定，實不應另開一套不一致做法，徒令人民無所適從，而稅捐稽徵機關亦不應濫用法律形式，假借轉換行政處分方式，規避稅捐核課期間規範。

至於轉換效果如對納稅義務人更為不利，稅捐稽徵機關為避免假借轉換行政處分方式，應恪守不得轉換之原則，否則本文認為司法機關應持與前開臺北高等行政法院 91 年訴字第 3480 號判決之相同見解，判決撤銷新核課處分。

³⁹ 行政法 I，塩野宏著，劉宗德 賴恆盈 譯，頁 143 以下。

⁴⁰ 本文認為瑕疵核課處分如可補正或更正者，不應利用行政處分轉換之手段，試圖剝奪納稅義務人救濟權利。如能要求稽徵機關貫徹不利益轉換禁止之原則，則應可消弭稽徵機關濫用是項規定之情形。

⁴¹ 陳敏，前揭（註 3）書，頁 432。

圖 10：程序重開與核課期間關係圖

