

## 第一章 緒論

楔子：

事隔多年，但是印象猶然清晰，電話那頭傳來一位資深前輩低沉聲音：「此一案件確有查證未明之處，惟行政法院已判決確定，而納稅義務人請求依據行政程序法第 128 條規定重開程序，更正原核發之稅單，實應如何處理？」

我國職司稅法解釋之財政部曾於 91 年 3 月 26 日以台財稅字第 0910451701 號函，對於營業人不服稅捐稽徵機關之補徵營業稅及裁處罰鍰處分，提起行政救濟，經最高行政法院以程序不合駁回後，復以原核定之漏稅額有誤，請求依行政程序法第 128 條規定予以變更，且經稅捐稽徵機關查明原處分確有斟酌餘地，究可否依行政程序法第 128 條規定予以變更，作出得由稅捐稽徵機關本於職權參酌行政程序法第 117 條及第 128 條辦理之核釋。現行稽徵實務上針對「核課處分程序重開」此一問題之處理，仍多有不明之處，似乎對納稅義務人權利保障不足，容或有造成侵害之結果。

### 第一節 研究動機

租稅是一項非常特殊之制度，沒有任何人能無條件接受，但是卻也沒有任何國家能完全拒絕<sup>1</sup>。為了避免苛徵暴賦<sup>2</sup>，經過數百年努力<sup>3</sup>，乃有「租稅法律主義」或「租稅法定主義」<sup>4</sup>之產生。

<sup>1</sup> 除一些石油產國外，甚多國家租稅恆佔歲入之首位，顏慶章，租稅法，頁 24。

<sup>2</sup> 例如陳敏教授於氏著「法之租稅概念及其課徵限制」論以：蓋憲法第 19 條之規定，在保障人民之權利，不受國家課稅權之任意侵害，收錄於政大法學評論第 24 期，頁 35。

<sup>3</sup> 租稅源於古代君王或封建領主為支付戰費、購置私有財產、或為兒子成為騎士或為女兒待嫁需要合理援助金等理由，向人民恣意徵課所產生。為拘束國王苛徵暴賦，西元 1215 年英國大憲章第 12 條明定，國王未經宗族會議之承認，禁止以恣意之方法課稅。在 1628 年英國權利請願書再次確認「不承諾課稅禁止原則」。美洲大陸為抗拒英國對殖民地採取難以預期之政策（當時為對輸入美洲貨物關稅之開徵措施），在 1774 年美洲聯邦第一次大陸會議決議「無代表，即無須納稅」（No Taxation, without Representation），亦引發 1776 年美國獨立宣言。上開資料係參考黃俊杰，稅法原則面對國際競爭秩序之變遷，收錄於法治斌教授紀念論文集，頁 575；及李憲佐，我國憲法第十九條規定為租稅法律主義原則之探討，收於黃宗樂教授六秩祝賀論文集，頁 359 以下。

<sup>4</sup> 陳敏教授認為依法行政原理表現於稅法，則為租稅法定原則，或稱課稅要件合致性原則，參

時至今日，隨著經濟活動愈來愈複雜，以及租稅法被廣泛建立在「量能課稅」基礎上，稅捐法也已成爲公法中之一獨立法律體系<sup>5</sup>。但是，人民之納稅權利義務<sup>6</sup>，是否真已獲得確保？如從我國立法院近期亟欲通過「納稅者權利保障法」草案，再佐以行政法院審判案件中之稅捐案件比例而言，答案似爲否定<sup>7</sup>。顯而易見，單以「租稅法律主義」口號<sup>8</sup>，並無法使人民之納稅權利獲得完全確保；在無瑕疵之核課處分無法期待，而核課處分又往往直接影響人民財產權之前提下，更須有一套完善稅捐稽徵程序<sup>9</sup>與救濟體系。就我國而言，稅捐案件之行政救濟程序，從復查、訴願、提起行政訴訟，以至判決確定，往往曠日廢時，基於租稅法及稅捐稽徵體系之特殊性，本文以爲除在行政救濟體系外，基於國家整體利益考量，龐大之稅捐稽徵體系似乎應強化其自我審查及內部救濟功能，如以核課處分之廢棄而言，應建立論者所稱「權利救濟程序外之廢棄」<sup>10</sup>處理原則，方得以符合程序經濟<sup>11</sup>之要求。

---

見：氏著「憲法之租稅概念及其課徵限制」，同前註，頁 49。另葛克昌教授認爲德國稅法學稱「稅課合法性原則」或「課稅法定要件合致原則」，參見：氏著「人民有依法律納稅之義務-以大法官解釋爲中心」，收錄於稅法基本問題-財政憲法篇，頁 139。咸以爲，不論「租稅法律主義」或「租稅法定主義」均係建立在於一種民主性、公平性、公正性及合理性之基礎，或可謂爲法治國家最基本之人民基本權保障原則。

<sup>5</sup> 例如日本行政法學者塩野宏教授在有關行政之分類中，認爲稅務行政係未能以規制行政或給付行政之分類加以掌握之重要行政領域，參見塩野宏著，劉宗德、賴恆盈譯，行政法 I，頁 11。另劉宗德教授曾引述日本兼子仁教授亦認爲租稅法已脫離既存之「六法」講座法學範疇，參見劉宗德，日本行政法學之現狀分析，收錄於氏著行政法基本原理，頁 23。又如葛克昌教授謂稅法係公法之一支。稅法與警察法同被視爲干預行政法之典型，稅法在今日歸類爲行政法外獨立之一門。參見氏著憲法對公私法間法秩序之指導協調功能，收錄於當代公法理論－翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，頁 223。另有陳清秀，稅法總論，頁 5。柯格鐘，量能原則作爲稅法之基本原則，收錄於月旦法學雜誌，第 136 期，2006.9，頁 88 以下。

<sup>6</sup> 立法院王榮璋委員等 79 人擬具「納稅者權利保護法」草案計 27 條，於立法院第 6 屆第 2 會期第 19 次會議完成提案程序，交付財政委員會等審查；是以，咸以「納稅權利」作爲這項人民基本權利之代名詞；又從部分立法委員亟欲推動本項草案之立場，顯見我國納稅權利並未獲得保障。

<sup>7</sup> 依據司法院公告我國高等行政法院第一審終結事件性質類別分析，高等行政法院自 91 年至 95 年，每年度審判終結件數分別爲：8,481、9,714、8,695、8,935 及 8,734，另同年度稅捐審結件數分別爲：3,188、3,685、3,188、3,124 及 3,058，稅捐案件所占比率分別爲 37.59%、37.93%、36.66%、34.96% 及 35.01%。如果以最高行政法院之上訴終結事件分析，稅捐案件所占比例約近半數。另葛克昌氏亦認爲單憑租稅法定主義之形式要求，並不足以保障納稅義務人之基本權。氏著，稅法基本問題，頁 38。

<sup>8</sup> 日本近年來亦有學者提出租稅法律主義「形骸化」危機之見解。增田英敏，租稅憲法學，頁 65。

<sup>9</sup> 行政程序具有代替行政爭訟程序之功能，參照吳庚，行政法之理論與實用，頁 552。

<sup>10</sup> 林明昕教授認爲我國行政程序法第 128 條規定之程序重新開始，而消滅某一既存行政處分之制度，係一種偏重於依法行政原理之設計。氏著，公法學的開拓線，頁 144。

<sup>11</sup> 此概念類同「效能原則」，效能原則指在法治國家憲法課予立法、行政及司法部門有效履行其

我國在民國 88 年 2 月 3 日公布「行政程序法」，並自 90 年 1 月 1 日開始實施，雖然其間保留將近 2 年緩衝期間，但仍對行政機關造成相當衝擊。其中，最深刻之一者，乃係有關行政程序重開之規定，在當時確實撼動許多行政人員對於行政處分存續力之固有概念，即使時至今日，仍有學者認為此項課題在學理上討論有限<sup>12</sup>，且在法治主義原理下，行政處分被要求應無任何瑕疵且能適法妥當<sup>13</sup>，二者應如何衡平，對於稅捐稽徵案件，究應存有何種內部救濟功能，其學理為何，以及實務上應如何運作等疑義。依據我國目前行政程序法等相關法律規定，廣義行政程序重開概指行政程序法第 117 條及第 128 條；另外在稅捐稽徵領域中，稅捐稽徵法第 28 條長期以來，雖被認為屬於公法不當得利返還請求權之規定<sup>14</sup>，但在實務運作下，亦具有重開課稅處分程序之結果。是以，行政程序法第 117 條、第 128 條與稅捐稽徵法第 28 條之關係為何，具有形式存續力行政處分，可否依行政程序法第 117 條或第 128 條重開行政程序，經訴願決定案件可否重開行政程序，又若納稅義務人以稅捐稽徵法第 28 條提出退稅申請，稅捐稽徵機關應如何處理，再者，經行政法院判決確定之核課處分，究竟是否可以重開行政程序，不論我國學理或實務見解，似又有不同主張。例如吳庚教授認為行政處分形成或確認之法律關係，經法院判決確定者，就該法律關係有既判力，則當事人（原告及被告機關）與法院均受其拘束，已非單純行政處分存續力問題，因此吳庚教授認為經行政法院判決確定之行政處分，就該法律關係有既判力，當事人與法院均應受其拘束，已非單純行政處分存續力問題，似係認為無行政程序重開之適用<sup>15</sup>；惟吳庚教授復認為負擔處分既對人民不利，其撤銷通常不發生既得權或信賴保護問題，故行政機關對於違法之負擔處分，得不問其是

---

職責之義務，且唯有如此，國家機關之行為面對人民之際方具有正當性，尤應包括保障人民基本權之效能，以確保法律救濟之有效性。吳庚，行政爭訟法論，頁 289。

<sup>12</sup> 傅玲靜，論行政程序之重新進行－以遺產稅之核課與剩餘財產差額分配請求權價額之扣除為例，收錄在月旦法學雜誌第 147 期（2007.8），頁 101 以下。

<sup>13</sup> 林錫堯，行政法之基本理論，頁 176。

<sup>14</sup> 實務上亦有否定稅捐稽徵法第 28 條為公法上不當得利者，例如行政法院 86 年 8 月 20 日庭長評事聯席會議紀錄之甲說。參見陳敏，租稅法之返還請求權，收錄於政大法學評論第 59 期，頁 71。

<sup>15</sup> 吳庚，前揭（註 9）書，頁 376 以下。

否已屬確定，得隨時加以撤銷，俾恢復合乎法律之狀態<sup>16</sup>。至於陳敏教授則認為已不可爭訟之行政處分均得申請重新進行行政程序，包括經行政法院判決確定之案件<sup>17</sup>。

為瞭解基層稅務同仁對於核課處分程序重開之態度，本文嘗試先以問卷調查方式瞭解稅務基層同仁對於前揭問題之看法，雖然所取得之回收資料，或許未具代表性，但是回收資料中，確實有超過半數以上稅務基層同仁仍認為法院判決確定案件，行政機關應受其拘束。目前我國學理或實務仍未有一致見解，或許在其他行政領域，影響未必嚴重，但對於屬於大量作成之核課處分而言，極可能造成納稅義務人縱然確有遭受違法或不當核課稅捐之情事<sup>18</sup>，在行政救濟期間經過後，亦不易使稽徵機關再重開行政程序。又以我國目前之訴願及行政訴訟制度，或許能使納稅義務人獲得平反，但往往曠日廢時，且須耗費大量人力、物力及資力，造成百姓或許因爭執金額不大，或許因經濟因素不許可，亦或許對稅法瞭解過於匱乏，大部分無法遂行其行政救濟權利。再者，稽徵機關多以避免圖利納稅義務人考量，以致偏於保守心態，使弱勢者更無法獲得公平待遇，進而造成租稅正義益形難以實現。據上，本文爰擬以核課處分之程序重開作為研究課題，透過學理論證，化解目前稽徵實務運作上之疑義，並嘗試建立可操作之稅捐稽徵機關內部救濟措施，以作為主要研究課題。

## 第二節 研究方法及目的

本文擬以下列方法研究行政程序重開之法理、具存續力行政處分得否重開行政程序、存有何種界限、我國現行核課處分重開行政程序之規定為何、存有何種問題等；並嘗試在現行法律架構下，整理學理與實務相關見解，型塑一套完整可行且具效能之稅捐稽徵機關內部救濟程序及判斷基準，冀望稽徵機關於處理稽徵實務作業時能列為參考，進而落實納稅人權利保障。

<sup>16</sup> 吳庚，前揭（註9）書，頁407以下。

<sup>17</sup> 陳敏，行政法總論，頁492。

<sup>18</sup> 德國租稅通則第172條有關租稅裁決存續力之規定，亦係考量租稅裁決係大量作成，程序不如法院判決嚴密，內容違法之可能性亦較大，因此在當事人已不得爭議時，行政機關在一定範圍內尚有加以改正，排除違法行政處分，以維護公益之可能。陳敏譯，德國租稅通則，頁193。

- 一、文獻分析法：透過專書論著、期刊論文、政府機關研究報告及立法草案等資料，研析課稅處分之性質，以及行政程序重開之相關規定與法理基礎。
- 二、比較分析法：我國行政程序法有關行政處分相關規定，主要係繼受德國聯邦行政程序法，其中有關行政程序重開部分，參酌立法資料及學者見解，應係沿襲德國聯邦行政程序法第 51 條規定，因此，將彙整相關資料，界定我國行政程序法有關行政程序重開之立法目的。惟受限於個人語文能力，此部分比較分析資料，將以我國學者論著或相關譯著資料為主。
- 三、歸納法：本文將歸納我國行政程序法、訴願法、行政訴訟法及稅捐稽徵法等相關規定，嘗試分析其間差異，並演繹推論實務作業可行方案，並期進一步提出修法建議。
- 四、案例分析法：有鑒於稅捐稽徵機關對於納稅義務人申請程序重開案件之處理情形，並未公開相關資料，因此，本文將以蒐集訴願及行政訴訟案例為主，嘗試分析行政機關對於納稅義務人尋求重開課稅處分行政程序之處理方式。

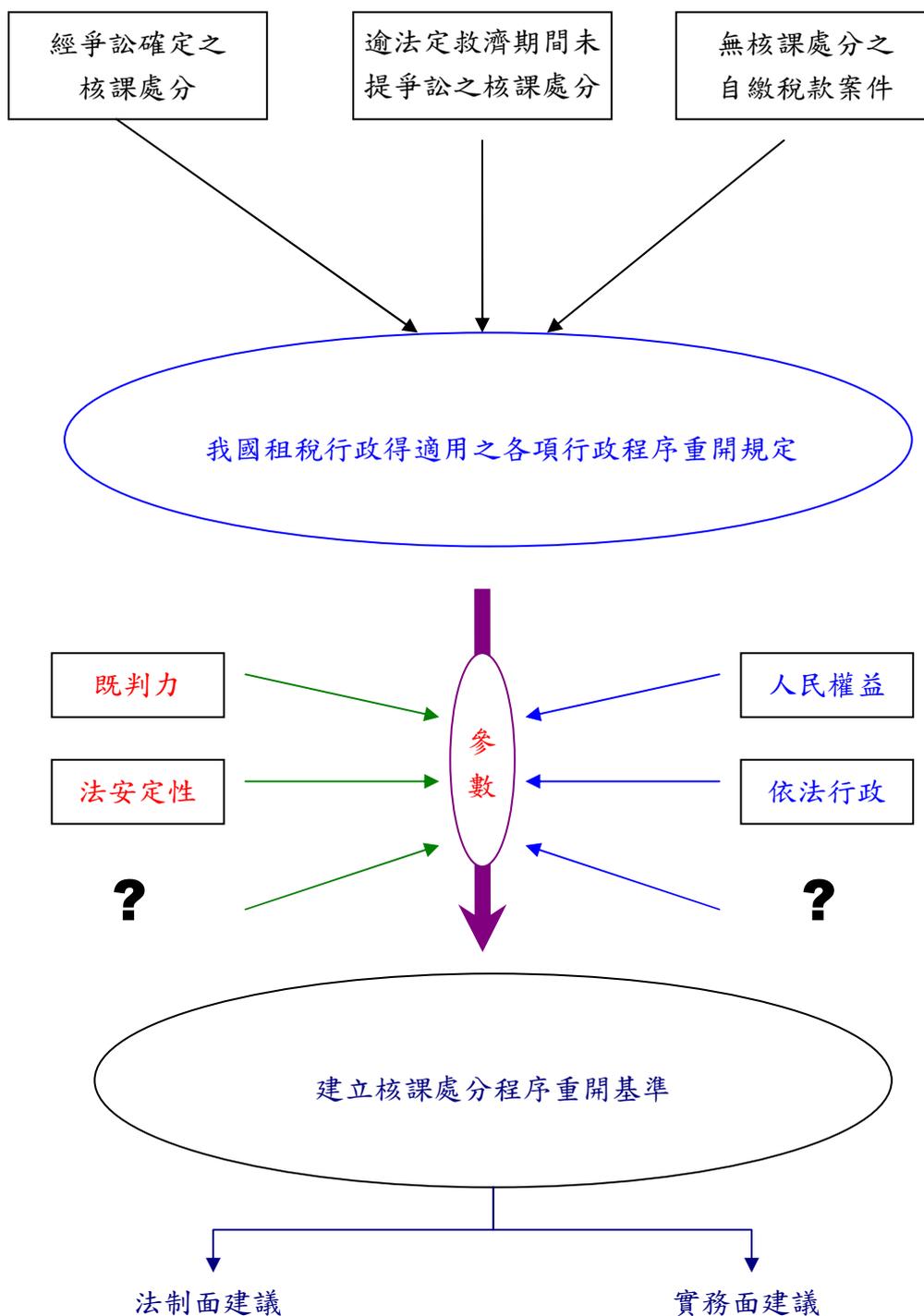
### 第三節 研究範圍

本文將以行政程序法第 117 條、第 128 條及稅捐稽徵法第 28 條為主軸，另外有關訴願法第 97 條所列訴願再審程序，係針對已確定訴願決定申請再審，而訴願決定係屬行政程序之一種<sup>19</sup>，因此，本文擬將訴願再審程序一併列入研究範圍。至於行政訴訟再審程序，雖與重開行政程序制度之建立有極為深厚之關係，惟因非屬行政機關之行政程序範疇，故本文未將其納入研究範圍。又我國行政程序法於立法時，主要係參考德國聯邦行政程序法所訂定，但目前學者間認為我國行政程序法之程序重開與德國並未完全相同，因此本文擬將德國聯邦行政程序法第 51 條等規定列入比較研究範圍。

<sup>19</sup> 參照吳庚，前揭（註 9），頁 552。另參照陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論第 49 期，頁 48。

## 第四節 論文架構

### 一、本文研究架構：



二、章節架構：

- (一) 第一章「緒論」，主要說明本文之研究動機、目的，並界定本文之研究範圍與方法。
- (二) 第二章「核課處分之概念與定位」，本文以核課處分之程序重開為研究課題，因此，本章將先說明核課處分之意義、種類及效力，以及為何在負擔處分中僅以核課處分為研究客體，並簡述我國核課處分之行政救濟制度。
- (三) 第三章「核課處分程序重開之初探」，行政處分產生之存續力具有法安定性考量，為一種法秩序安排，而重開行政程序無非係基於依法行政與人民基本權保障等考量，二者顯有衝突時，如何取捨，如何取得衡平，其法理為何，均有深入研究探討之必要性。是以，本章擬從德國聯邦行政程序法之行政程序重開規定導入，說明行政程序重開之制度。
- (四) 第四章「我國核課處分程序重開之鳥瞰」，本章將歸納分析我國現行行政程序法及訴願法有關行政程序重開規定之立法目的、構成要件及適用範圍，另外並將介紹稅捐稽徵法第 28 條規定，繼而比較分析上開三項規定之異同，以及如何適用於重開稅捐稽徵案件之核課程序。另外，本章將歸納我國行政機關與司法機關對重開行政程序的實務見解，提出我國現行行政程序重開制度存在的爭議。
- (五) 第五章「經行政救濟確定之核課處分與行政程序重開」，經行政救濟確定之核課處分，均被肯認有其拘束力，尤其經行政訴訟判決確定者，均承認其既判力；但對於此類案件究竟可否重開其行政程序，似仍未有定論。本章擬探究行政救濟確定案件對重開程序規定之影響，並嘗試從權力分立觀點切入，探討司法權與行政權關係，藉以釐清經司法判決確定案件可否適用重開行政程序相關規定。
- (六) 第六章「建立我國核課處分程序重開基準」，綜合前述各章內容，臚列稅捐稽徵案件制度，如何適用重開核課程序相關規定，以及重開之途徑與方法，其要件為何，步驟如何進行，當有多種選擇可能性存在時應如何處理，以及稽徵機關如何掌握重開程序之精神，合理、適當運用程序重開之規定，消弭徵、納雙方爭議。
- (七) 第七章「核課處分程序重開之效果」，在建立各種核課處分重開程序之可能途徑後，本章將歸納分析各種重開

核課處分程序可能產生之效果，例如重覆處置、第二次裁決等問題，以及在依法覈實課稅原則下，第二次裁決可否作出較原核課處分更不利之核課處分等問題。

(八)第八章「結論與建議」，最後本文將就現行核課處分程序重開規定提出檢討建議。