

第二章 核課處分之概念與定位

國家對人民課徵租稅，是對人民財產權之侵害¹。因此，我國憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務」²，除明示國家有課徵租稅之權力，人民有納稅之相對義務外，亦限制國家課稅權³。但是學者認為我國租稅債務關係如何成立，並未有規定，而從其他國家立法例觀之，租稅請求權因構成要件實現而成立⁴，果此，核課處分之定義為何，如何定位，內容為何，有何效力，課徵租稅是否應基於核課處分方能實現，為何本文以核課處分作為探討重開行政程序制度之客體，凡此問題，以下將逐一探討。

第一節 租稅之概念

壹、租稅之由來

租稅導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，而向人民恣意徵課所產生⁵。亦有論者指出，租稅得溯源至羅馬皇帝凱撒所發布之「世人均應繳稅」命令⁶。至於我國租稅乙詞，則源於唐代租庸調之賦役制度⁷。時至今日，目前大部分民主國家均將租稅明定於憲法中，例如美國憲法第 1 條第 7 項第 1 款「徵稅法案應由眾議院提出，但參議院對之有提議權及修正權，與其對其他法案同」；法國憲法第 34 條規定「法律由國會議決制定，下列各種事項由法律制定之，…各種賦稅課稅基準，稅率及徵收方式…」，義大利憲法第 23 條規定「任何勞役或財產賦課，非依法律，不得課之」；日本憲法第 30 條規定「國民負有依法律規定納稅之義務」⁸；甚至連實施共產主義之中華人民共和國憲法第

¹ 日本學者亦作此論述，例如金子宏教授認為：「租稅は、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権への侵害の性質をもたざるをえない」。參照金子宏，租稅法，頁 9。至德國部分，在 1993 年以前，聯邦憲法法院原則認為財產權保障不及租稅；但近來德國學者利用建構財產權保障，來防止過度課稅，據以闡明在市場經濟與私有財產法制下，課稅用以保障納稅人經濟自由之功能，參照葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於當代公法新論（下）（翁岳生七秩紀念論文集），頁 681 以下。

² 世界最初確立租稅法律主義之國家為英國（1215 年英國大憲章），金子宏，前揭（註 1）書，頁 61。

³ 陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，收錄於政大法學評論第 24 期，頁 57。

⁴ 陳敏，租稅債務關係之成立，收錄於政大法學評論第 39 期，頁 377 以下。

⁵ 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，收錄於黃宗樂教授六秩祝賀論文集，頁 349 以下。

⁶ 黃俊杰，納稅者權利保護，頁 2。

⁷ 葛克昌，稅法基本問題，頁 101。

⁸ 張世賢，各國憲法條文編彙，頁 254 以下。

56 條亦明定「中華人民共和國公民有依照法律納稅的義務」。

貳、租稅之定義

至於租稅之定義，就成文法而言，莫不以德國租稅通則第 3 條為著例，謂以：「稱租稅者，謂公法團體為收入之目的，對所有該當於規定給付義務之法律構成要件之人，所課徵之金錢給付，而非對於特定給付之相對給付者。」⁹。我國稅法並未對租稅著有定義，惟按司法院大法官釋字第 426 號解釋理由書謂以：「特別公課與稅捐不同，稅捐係以支應國家普通或特別施政支出為目的，以一般國民為對象，課稅構成要件須由法律明確規定，凡合乎要件者，一律由稅捐稽徵機關徵收，並以之歸入公庫，其支出則按通常預算程序辦理；……」。

另我國學者對租稅之定義，例如陳敏教授謂租稅為中央或地方政府為支應國家事務之財政需要及達成其他行政目的，依據法律向人民強制課徵之金錢，或其他有金錢價值之實物給付義務¹⁰。葛克昌教授認為租稅為國家或地方自治團體為支應國家財政需求，基於公權力所強制課徵之金錢無對待給付義務¹¹。再者，如法治斌教授及董保城教授將租稅定義為國家基於統治高權，以財政收入為目的，強制規定符合納稅條件之人民，對於國家負有無償給付之義務¹²。日本學者金子宏教授對租稅所下定義為，租稅並非國家對特別給付之相對給付，而係國家以獲得滿足公共需求之資金為目的，依法律規定對私人課徵之金錢給付¹³。

綜合上述，租稅應可歸納出下列特徵：財政需要、金錢或其他有金錢價值之實物給付義務、依據法律向人民強制課徵及無相對給付。依據上開定義，我國現行租稅計有營利事業所得稅、綜合所得稅、營業稅、遺產稅、贈與稅、貨物稅、證券交易稅、期貨交易稅、關稅（以上為國稅）、房屋稅、地價稅、土地增值稅、契稅、娛樂稅及印花稅（以上為直轄市及縣、市稅）。因此，本文所探討之核課處分，亦限縮於與上開定義之租稅相關之行政處分。

在此附帶提出我國稅法中與上開租稅定義或有未合之一些問題，例如我國營業稅法第 11 條，規定金融營業稅收移作行政院金融重建基金財源，專款撥供行政院金融重建基金作為處理問

⁹ 陳敏 譯，德國租稅通則，頁 3。

¹⁰ 陳敏，前揭（註 3）文，收錄於政大法學評論第 24 期，頁 39。

¹¹ 葛克昌，前揭（註 7）書，頁 118。

¹² 法治斌、董保城，憲法新論，頁 271。法治斌與董保城二位教授認為租稅係一種特別給付義務，同時國家係以一般財政收入為目的，俾與類似專款專用之特別稅課有所區別。

¹³ 金子宏，前揭（註 1）書，頁 6。

題金融機構之用，顯與上開無相對給付有違。又如目前擬議正在進行立法程序之能源稅法草案，亦有類此情形。是以，租稅本質是否已隨時代變動而發生改變，實有深入探究之空間；惟此項課題，尚非本文探討重點。

再者，縱使憲法明定納稅義務須由法律明定，並非每一個國家均遵守，例如中國大陸雖如前述，於該國憲法第 56 條明定租稅法定主義，但是許多課稅規定均以行政命令為之，例如有關娛樂業營業稅稅率即以財政部及稅務總局行政通知，規定為：「營業人兼營稅率不同之應稅業務，應分別核算營業收入，根據各自適用稅率，分別計算應納稅額，不能分別核算的，一律按照最高的稅率計徵營業稅¹⁴。」；或許中國大陸尚無法納入法治國家之列，但既然其憲法已明定租稅法定主義，似乎不應使該規定淪為空談。

參、我國租稅法律主義之意涵

我國憲法第 19 條以「人民有依法律納稅之義務」，簡單且淺顯地將租稅導入人民基本義務中，與日本憲法有若干神似；不過事實上，人民與國家之關係，尚無任何法域如同稅法般之經常性¹⁵，而我國憲法在第二章人民之權利義務章，將納稅義務明白列舉於第 19 條，究竟明示為人民之義務，抑或對政府課稅權限之規制，有論者認為人民對國家所負義務，不以憲法第 19 條至第 21 條三種為限¹⁶；又或謂從司法院大法官自釋字第 217 號解釋開始，明示憲法第 19 條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅得依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法與納稅期間等項，而負擔納稅義務推論，憲法第 19 條要求之法律保留密度似應較高。

再者，如從憲法第 15 條所定財產權保障觀察，人民財產權為制度性保障之權利，旨在形成自我責任之生活¹⁷，相較於其他

¹⁴ 參照中國財政部、國家稅務總局關於調整部分娛樂業營業稅稅率的通知（2001.4.19 中國財政部、國家稅務總局，財稅【2001】73 號），資料來源：蔡松棋會計師，大陸營業稅關係法規，頁 71，實用稅務出版社，2004.1，初版）。

¹⁵ 郭德厚，基本義務之研究—憲法第十九條之反思，國立中正大學法律研究所 2003 年碩士論文，頁 218。另有論者認為，稅捐乃是基於個人與個人及個人與團體間之彼此社會連帶，為維護國家與社會運作，而支出之金錢給付，同時人民亦藉由稅捐聯繫起與國家之關係。黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，收錄於月旦法學教室第 117 期，頁 92。

¹⁶ 薩孟武，中國憲法新論，1985 年，頁 170，轉引自葛克昌，稅法基本問題，1997 年，頁 61。個人認為司法院大法官會議釋字第 472 號，將全民健康保險法強制全民參加健康保險及加徵滯納金等規定，即為另一種人民義務之型塑。

¹⁷ 個人藉由財產權保障得以自營生活，承認其私有財產權，始得對其侵犯給予保護之可能。葛克昌，納稅人財產權保障，收錄於當代公法新論（下）（翁岳生七秩紀念論文集）頁 681。

自由權，立法者對於財產權有較大之形成空間¹⁸，而租稅顯然成為財產權之負擔，因此，有學者定義憲法第 19 條為財產權之特別法律保留¹⁹。據上，本文認為我國憲法第 19 條之租稅法律主義應係對政府租稅高權之一種制約²⁰。

肆、租稅行政之特質

誠如前述，在租稅國家²¹，人民與國家間最主要之法律關係，是納稅義務²²。而租稅即將人民財產權移轉為中央或地方政府所有，因此，租稅對於人民而言，純為一種侵益²³之行政行為，有學者稱為干涉行政或侵害行政²⁴。國家即使以稅法規定，達到財政收入以外之目的，例如租稅優惠之誘導性措施，亦為對人民之間接侵害²⁵。正因為稅法可能直接或間接侵害人民基本權²⁶，更必須嚴格遵守依法行政原理，所以稽徵機關只能就法定稅捐，有權予以核定與徵收，且就法定稅捐亦有義務予以核定徵收，實不容有不作為之裁量餘地²⁷。

伍、小結：

課徵租稅為一種國家對人民之侵益行為，因此我國憲法第 19 條被認為是一種人民財產權之特別法律保留，如果將憲法第 15 條及第 19 條合併觀察，我國憲法第 19 條更具有防禦性基本權之特性。是以，雖然租稅行政行為具有大量作成行政處分之特性，而排除部分行政程序要求，實際上已弱化對人民基本權利之保障，是本文以為建立完整之租稅行政救濟體系有絕對必要性，而重開行政程序對應於大量作成之核課處分，更應建立一套可操作之程式。

¹⁸ 李惠宗，憲法要義，2004 年，頁 232。

¹⁹ 蘇永欽，財產權保障與大法官解釋，收錄於大法官釋憲五十週年學術研討會紀錄頁 68 以下。

²⁰ 憲法上稅之概念即憲法上對課稅權之限制，亦即對租稅立法者之限制，此種限制即用以確保個人之自由權。葛克昌，人民有依法律納稅之義務，收錄於稅法基本問題，頁 125。

²¹ 租稅成為國家常規收入來源，國家藉由租稅分享國民經濟上收益滿足公共需求。在租稅國家，租稅視為福利國家整個社會重分配體系中之常規費用之分攤。租稅國家對公共需求之滿足，並非直接取之於人民之勞力、智力，而係間接來自於人民金錢給付。葛克昌，稅法基本問題，頁 70。另有論者亦對租稅國家提出見解，參見張家芳，論行政程序法於租稅行政上之適用—以事前正當行政程序為中心，東吳大學法律研究所碩士論文，2005，頁 21。

²² 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，頁 9。

²³ 我國學者認為侵益具有侵犯或侵害權益之語意，一般法律用語上，侵犯或侵害通常係指違法行為之干涉作用。陳敏，行政法總論，頁 338。

²⁴ 吳庚，行政法之理論與實用，頁 17。

²⁵ 陳敏，前揭（註 3）文，收錄於政大法學評論第 24 期，頁 53。

²⁶ 租稅可能影響人民之基本權者，例如平等權、生存權、工作權、財產權等。陳敏，憲法之租稅概念及其課徵限制，收錄於政大法學評論第 24 期，頁 53 以下。

²⁷ 葛克昌，前揭（註 22）書，頁 9。

第二節 核課處分之意義

壹、租稅法律關係

我國學者認為依據稅法規定而成立之權利義務關係，概稱為「租稅法律關係」²⁸。學說上又將租稅法律關係區分為租稅債務關係與租稅義務關係，租稅債務關係為以財產法性質之金錢給付義務為內容，義務人負有繳納租稅及附帶給付之義務，例如納稅義務、扣繳義務、賠繳義務及退稅請求權等；而租稅義務關係則以非財產法性質之行為義務為內容，義務人負有闡明課稅事實之各種協力義務，例如辦理稅籍登記（所得稅法、營業稅法、娛樂稅法等）、申報義務等。在日本，則認為租稅實體法法律關係為租稅債務關係，租稅程序法關係為租稅權利關係²⁹。

貳、核課處分之意義

行政處分（Verwaltungsakt）是法治國家最主要之行政作用³⁰，我國行政程序法第 92 條定義之行政處分為：行政機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為。另外我國訴願法第 3 條亦對行政處分定義為，中央或地方機關就公法上具體事件所為之決定或其他公權力措施而對外直接發生法律效果之單方行政行為，在日本則稱為行政行為³¹。例如塩野宏教授曾以日本國稅通則為例，認為稅務署長為確定租稅債務，為決定或更正，並因而確定納稅義務人與國家間之具體租稅法律關係，亦為一種行政行為（行政處分）³²。至於德國行政程序法第 35 條則將行政處分定義為行政機關在公法領域上，為規制個別事件，以直接對外發生法律效力為目的，所為之各種處置、決定或其他高權措施³³。

國家為向人民強制課徵金錢或其他有金錢價值之實物，必須採行具體行政行為，而在稽徵實務上，稽徵機關必須面對各種租

²⁸ 陳敏，租稅債務關係之成立，收錄於政大法學評論第 39 期，頁 369。

²⁹ 陳敏，前揭（註 28）文，收錄於政大法學評論第 39 期，頁 369。

³⁰ 翁岳生，行政法與現代法治國家，頁 1。

³¹ 塩野宏著，劉宗德、賴恆盈譯，行政法 I，頁 91。翁岳生，行政法與現代法治國家，頁 3。如果按照德文直接翻譯，「Verwaltung」為「行政」，「Akt」為「行為」，二者合稱似應以「行政行為」較符原意，林明昕，公法學的開拓線，頁 136。另有學者認為在日本法上「行政行為」與「行政處分」範圍並不一致，行政行為為學說用語，行政處分為法令用語，行政行為一定是行政處分，但行政處分未必包含行政行為。程明修，行政法之行為與法律關係理論，頁 94。

³² 塩野宏著，劉宗德、賴恆盈譯，前揭（註 31）書，頁 90。

³³ 陳敏，前揭（註 23）書，頁 299。Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiet des öffentlichen Rechtstrifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.程明修，行政法之行為與法律關係理論，頁 75。

稅法律關係，包含租稅債務關係與租稅義務關係，因此，稽徵機關就個別之稅法事件，單方所作成，具有直接對外效力之公權力規定，對照前開行政處分定義，即為一種租稅行政處分³⁴。在德國租稅通則，有區分為租稅裁決及行政處分之規定，如同法第 118 條規定，行政處分係機關為規定公法上之個別案件所為之處分、決定或其他公權力措施，而直接對外發生法律效果；另外同法第 155 條復規定，租稅由稽徵機關以「租稅裁決」核定之³⁵。而我國稅捐稽徵法第 35 條第 1 項將納稅義務人得申請復查之標的，稱為「核定稅捐之處分」，因此，在我國「核定稅捐之處分」即成為國家實現租稅債權之重要手段。陳敏教授認為前開稅捐稽徵法之核定稅捐處分即為德國租稅通則之租稅裁決³⁶，另外洪家殷教授針對稽徵機關作出確定租稅義務之行政處分，稱為核課處分³⁷。綜上所述，本文將稽徵機關為稽徵稅捐所作之各種處分，概稱為「課稅處分」，另依據其屬租稅債務關係或租稅義務關係，而類似德國區分為核課處分及其他租稅行政處分³⁸，例如稽徵機關依據稅捐稽徵法第 30 條規定，就特定課稅事件，選擇特定之調查方法，並將進行方式具體通知義務人³⁹，即為一種其他租稅行政處分；至於稅捐稽徵法第 35 條所稱「核定稅捐之處分」，本文稱其為核課處分。

³⁴ 陳敏，租稅行政處分之通知，收錄於政大法學評論第 47 期，頁 32。

³⁵ 陳敏 譯，前揭（註 9）書，頁 134 及頁 173。

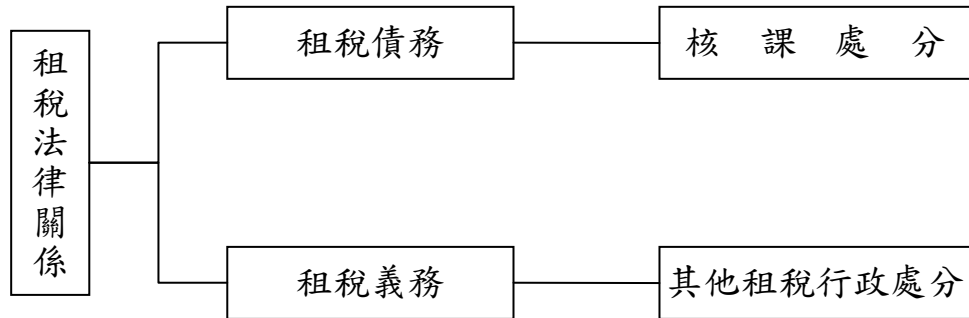
³⁶ 陳敏教授認為稅捐稽徵法之核定稅捐處分即為德國租稅通則第 155 條第 1 項的租稅裁決，使用「核定稅捐之處分」用語較冗長，使用「課稅處分」又失於籠統。陳敏，租稅法之返還請求權，收錄於政大法學評論第 59 期，頁 72。但陳敏另有提出「核定稅額為目的之租稅行政處分為課稅處分」，氏著前揭（註 34）文，收錄於政大法學評論第 47 期，頁 32。

³⁷ 洪家殷氏認為確定租稅義務方式有申報納稅及核課處分兩種，並認為稽徵機關作出確認租稅義務之行政處分，為核課處分，參見氏著論核課處分，收錄於當代公法新論（中）（翁岳生七秩紀念論文集）頁 155 以下。

³⁸ 陳敏教授稱為課稅處分及其他租稅行政處分，氏著前揭（註 34）文，收錄於政大法學評論第 47 期，頁 32。

³⁹ 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，收錄於政大法學評論第 37 期，頁 63。

圖 1：我國課稅處分分類



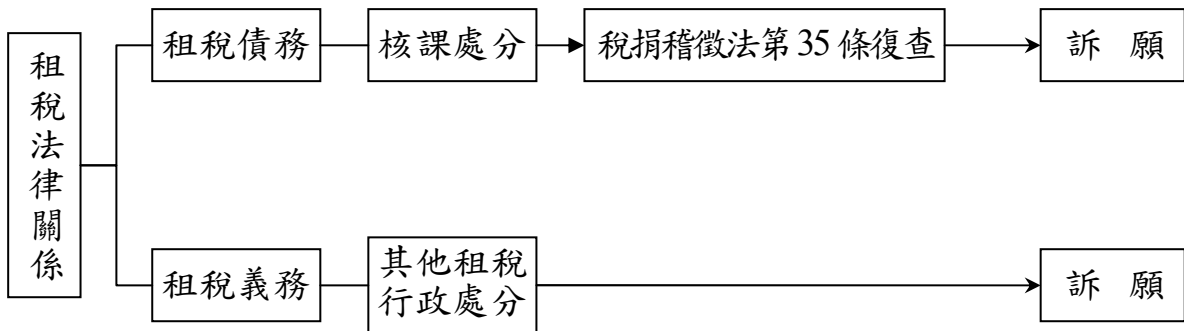
在我國現行稽徵實務上，目前對於稅捐債務關係之成立與租稅行政處分間之關係仍有爭議，例如自動報繳稅款是否存有租稅行政處分，亦干係稅捐稽徵法第 28 條適用爭議，本文為比較行政程序法之行政程序重開規定與稅捐稽徵法第 28 條相關問題，因此，將研究範圍限制於「租稅債務關係」，並將稅捐稽徵機關所作涉及租稅債務關係之行政處分定義為「核課處分」。至於「租稅義務關係」所發生之「其他租稅行政處分」，僅係行政救濟程序與核課稅捐處分不同，惟既有行政處分存在，則其適用行政程序重開情形應無二致，是本文為規劃自動報繳稅款案件之比較平臺，原則將討論範圍限縮於「核課處分」。

參、本文見解

我國稽徵機關作出之各種租稅行政處分，其救濟途徑並非相同，如非屬核課稅捐之租稅行政處分，納稅義務人無須向原處分機關申請復查，即可逕行提起訴願，例如財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函釋規定，對駁回申請退還溢付稅款不服可逕行提起訴願之規定⁴⁰，造成行政程序及行政救濟程序體系混雜。事實上，本文以為稽徵機關所作駁回申請退還溢付稅款不服處分，應亦屬核課處分範疇，但是制度上是否應要求納稅義務人須先提起訴願，容有探討空間，留待後述。

⁴⁰ 財政部稅制委員會編印稅捐稽徵法法令彙編 92.12 月版，第 114 頁。

圖 2：我國課稅處分申請訴願程序



第三節 核課處分與納稅義務

壹、核課處分與租稅債務關係之成立

租稅債務關係究係如何成立，以德、日兩國為例，德國租稅通則第 38 條規定：「租稅債務關係之請求權，於法律據以課賦給付義務之構成要件 (Tatbestand) 實現時，即行成立」⁴¹。日本則於國稅通則法第 15 條第 2 項明定其租稅納稅義務之成立時點⁴²。我國學者普遍認為我國稅法並無明確規定⁴³。對於本項問題討論，有學者提出兩種見解，一為「課稅處分時說」，一為「構成要件實現時說」⁴⁴。

一、課稅處分時說：指稅捐債權債務係經由課稅處分 (Steuerfestsetzung) 而發生。稅捐債務除印花稅或其他直接徵收繳納之稅捐外，係依據行政處分 (查定處分) 方始成立。例如德國行政法學者 Otto Mayer 即採此說⁴⁵。

二、構成要件實現時說：係指在法律所定稅捐債務之構成要件實現時，稅捐債權立即成立。在租稅法定主義前提下，任何租稅之構成要件均屬國會保留事項，須以法律明定，故當滿足租稅法律所定之構成要件時，不待任何行政權介入，租稅債務關係自然發生⁴⁶。

依據我國學者通說⁴⁷及司法實務見解⁴⁸，均認為租稅債務關係

⁴¹ 陳敏 譯，前揭 (註 9) 書，頁 48。

⁴² 金子宏，前揭 (註 1) 書，頁 293 以下。

⁴³ 我國學者如陳敏教授、葛克昌教授及陳清秀氏等均持相同見解。

⁴⁴ 陳清秀，稅法總論，頁 336 以下。

⁴⁵ 陳清秀，前揭 (註 44) 書，頁 336。

⁴⁶ 陳清秀，前揭 (註 44) 書，頁 336。

⁴⁷ 例如陳敏，租稅債務關係之成立，收錄於政大法學評論第 39 期，頁 380。陳敏，租稅法之消滅時效，收錄於政大法學評論第 32 期，頁 127 以下。陳清秀，前揭 (註 44) 書，頁 339。洪家殷，論核課處分，收錄於當代公法新論 (中) (翁岳生七秩紀念論文集) 頁 156。

成立於法定構成要件實現時，歸納其論據，主要係為確保稅捐債務成立之法律效果，對於所有符合相同課稅構成要件之納稅義務人應有一致適用；再者，基於租稅法定主義之要求，納稅義務之構成要件須以法律明定，故採取構成要件實現時說應較為可行。例如我國營利事業所得稅、綜合所得稅、營業稅、貨物稅、證券交易稅、期貨交易稅及印花稅等，均於稅法明定其納稅義務成立之構成要件。因此，有學者認為課稅處分為行政處分之一種，屬確認性質之處分，僅具有宣示作用⁴⁹。

惟本文認為我國陳敏教授與日本田中二郎氏⁵⁰等之見解，與我國稽徵實務似較為契合，陳敏教授認為租稅債務關係因構成要件實現而成立，但因構成要件實現而抽象成立之租稅債務關係請求權，尚須依法核計其具體金額，租稅義務人始能履行，稽徵機關亦始能要求租稅義務人履行，必要時且以強制執行手段予以貫徹，因此，稽徵機關對應主動發單開徵之租稅，固應以行政處分核定其稅額，令義務人繳納；即令應由租稅義務人依法自行申報之租稅，或應由納稅義務人自行貼用稅票繳納之租稅，其報繳金額有誤時，稽徵機關亦應核定正確之金額而為補退稅，例如我國所得稅係以年度為單位而課徵之週期稅、加值型營業稅亦係以期（每兩個月）為單位之週期稅⁵¹，惟均須透過申報計算方能確定其應納稅額，但此項見解仍不妨礙構成要件實現時說之主張。據上，租稅債務關係如係成立於構成要件實現時，則似無須核課處分，納稅義務亦可成立，果此，則核課處分之法律定位究係為何，是否有其存在價值，均值得深究。

貳、核課處分的定位

一、我國各項租稅債務關係成立之研析

依據我國通說，租稅債務關係成立於法定構成要件實現時，核課處分僅係一個確認處分，以下就我國各項稅法有關租稅債務關係成立之規定及是否明定需由稅捐稽徵機關作出核課處分之規定，分別摘述如下：

（一）所得稅：所得稅法第 71 條規定，納稅義務人應於每年 5 月 1 日起至 5 月 31 日止，填具結算申報書，向該管稽徵

⁴⁸ 例如行政法院 77 年判字第 630 號判決及 91 年判字第 111 號判決，均認為稅捐債務於法定課稅要件事實實現時發生，而非於課稅處分成立時發生。

⁴⁹ 洪家殷，論核課處分，收錄於當代公法新論（中）（翁岳生七秩紀念論文集）頁 155 以下。

⁵⁰ 日本田中二郎認為稅捐債權滿足於法律所定課稅要件時，納稅義務當然成立，但具體的稅捐債權未必即已確定，此種情形僅是單純抽象成立稅捐債權，尚無具體租稅內容。陳清秀，稅法總論，頁 338。

⁵¹ 週期稅如所得稅、地價稅、營業稅，隨時稅如遺產稅；申報稅如所得稅、遺產稅、營業稅，底冊稅如地價稅。陳敏，租稅債務關係之成立，收錄於政大法學評論第 39 期，頁 395。

機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。因此，所得稅應屬由納稅義務人自動申報之稅目，尚非需由稅捐稽徵機關核發核課處分，始成立其納稅義務，又稱其為週期稅。至於所得稅法第 80 條第 1 項規定稽徵機關於接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額部分，係屬事後核定之行政行為。

(二) 營業稅：

1. 加值型及非加值型營業稅法（以下簡稱營業稅法）第 35 條第 1 項規定，營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始 15 日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。因此，營業稅法所規範之上開營業人之納稅義務成立方式，與所得稅性質相同。
2. 營業稅法第 40 條第 1 項規定，查定計算營業稅額之典當業及農產品批發市場之承銷人、銷售農產品之小規模營業人、小規模營業人及其他經財政部規定免予申報銷售額按查定計算營業稅額之營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每 3 個月填發繳款書通知繳納一次（核課處分），因此，此類營業人之營業稅納稅義務，需由稅捐稽徵機關核發核課處分。
3. 營業稅法第 40 條第 2 項規定，按查定計算營業稅額之特種飲食業營業人，由主管稽徵機關查定其銷售額及稅額，每月填發繳款書通知繳納一次（核課處分）。此類營業人之營業稅納稅義務，與前開小規模營業人相同。

(三) 遺產及贈與稅：

1. 遺產稅：遺產及贈與法第 23 條第 1 項規定，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。
2. 贈與稅：遺產及贈與法第 24 條第 1 項規定，贈與人在 1 年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵

機關依本法規定辦理贈與稅申報。

3. 核課處分：遺產及贈與法第 29 條第 1 項規定，稽徵機關應於接到遺產稅或贈與稅申報書表之日起二個月內，辦理調查及估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納；其有特殊情形不能在二個月內辦竣者，應於限期內呈准上級主管機關核准延期。因此，遺產及贈與稅之納稅義務，稽徵機關係有核發核課處分之行政行為。

- (四) 證券交易稅：證券交易稅條例第 3 條第 1 項規定，證券交易稅向出賣有價證券人課徵，由代徵人於每次買賣交割之當日，按前條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之，是證券交易稅屬自動報繳稅捐。
- (五) 期貨交易稅：期貨交易稅條例第 3 條第 1 項規定，期貨交易稅由期貨商於交易當日，按前條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之，故期貨交易稅亦屬自動報繳稅捐。
- (六) 貨物稅：貨物稅條例第 23 條第 1 項規定，產製廠商當月份出廠貨物之應納稅款，應於次月 15 日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報，故貨物稅亦為自動報繳稅捐。
- (七) 菸酒稅：菸酒稅法第 12 條第 1 項規定，產製廠商當月份出廠菸酒之應納稅款，應於次月 15 日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報，據此，菸酒稅原則亦無需由稅捐稽徵機關核發稅單。
- (八) 印花稅：印花稅法第 8 條規定，應納印花稅之憑證，於書立後交付或使用時，應貼足印花稅票；其稅額巨大不便貼用印花稅票者，得請由稽徵機關開給繳款書繳納。公私營事業組織所用各種憑證應納之印花稅，於報經所在地主管稽徵機關核准後，得彙總繳納（核課處分），因此，印花稅兼具自動報繳及核課處分二種性質。
- (九) 地價稅：土地稅法第 40 條規定，地價稅由直轄市或縣(市)主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定。同法第 43 條規定，主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，故地價稅係屬由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。

- (一〇) 土地增值稅：土地稅法第 49 條第 1 項及第 2 項前段，土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起 30 日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起 7 日內，核定應納土地增值稅額並填發稅單，送達納稅義務人（核課處分），故土地增值稅係屬由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。
- (一一) 房屋稅：房屋稅條例第 12 條規定，房屋稅每年徵收一次，其開徵日期由省（市）政府定之。同條例第 18 條規定，納稅義務人未於稅單（核課處分）所載限繳日期內繳清應納稅款者……故房屋稅係屬由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。
- (一二) 契稅：契稅條例第 18 條第 1 項規定，主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於 15 日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納（核課處分），故契稅亦係由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。
- (一三) 使用牌照稅：使用牌照稅法第 10 條第 2 項規定，主管稽徵機關於開徵使用牌照稅前，應填發使用牌照稅繳款書送達交通工具所有人或使用人（核課處分），據此，使用牌照稅亦係由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。
- (一四) 娛樂稅：娛樂稅第 9 條規定，娛樂稅代徵人每月代徵之稅款，應於次月 10 日前填用自動報繳書繳納。但經營方式特殊或營業規模狹小經主管稽徵機關查定課徵者，由稽徵機關填發繳款書（核課處分），限於送達後 10 日內繳納。臨時舉辦之有價娛樂活動，主管稽徵機關應每 5 天核算代徵稅款一次，並填發繳款書，限於送達後 10 日內繳納，故娛樂稅係屬由稅捐稽徵機關作出核課處分之稅捐。

二、核課處分之性質

- (一) 確認處分：確認權利或義務，或確認在法律上具有重要性之人或物之性質之行政處分，為確認處分。其認定有法律拘束力，具有規制之性質。如前所述，通說認為租稅債務關係成立於法定構成要件實現時，故核課處分係屬確認處分，惟因行政處分之拘束力，納稅義務人不得拒絕或要求退回所確認之給付，因此，確認處分亦具有一定之創設效力⁵²。

⁵² 陳敏，前揭（註 23）書，頁 336 以下。

- (二) 下命處分：以命令或禁止，設定相對人作成特定作為、不作為或容忍義務之行政處分，為下命處分⁵³。稽徵機關所作之核課處分，多為要求納稅義務人依限定期間及金額繳納稅款之行政處分，故核課處分具有下命處分之性質⁵⁴。況如納稅義務人未依限繳納稅款，依據稅捐稽徵法第 39 條規定，得移送強制執行，在行政處分中，亦僅下命處分方有強制執行問題⁵⁵。
- (三) 負擔處分：凡對於所涉及之人，給予法律上不利益之行政處分，無論係干涉權利、駁回授益處分之申請或廢棄原有之許可，皆為負擔處分⁵⁶。事實上，我國對於負擔處分或侵益處分仍有不同主張⁵⁷，李建良氏以課稅處分為行政程序法第 122 條所稱非授與利益之行政處分。德國聯邦行政程序法第 48 條及第 49 條區分授益處分與負擔處分，我國行政程序法第 120 條及第 122 條亦作如此設計。將處分作如此區分，則行政機關如欲撤銷或廢止原處分，負擔處分所受限制將較少⁵⁸。
- (四) 無持續效力處分⁵⁹：即因一次之遵守、執行或法律形成而完結之行政處分⁶⁰。惟就稽徵實務而言，核課處分亦可能為有持續效力之行政處分，例如所得稅法第 25 條規定：「總機構在中華民國境外之營利事業，在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民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，國際運輸業務按其在中華民國境內

⁵³ 陳敏，前揭（註 23）書，頁 335。另學者林紀東氏，則將下命、許可、免除及其拒絕等行政處分合稱為命令的處分，氏著，行政法，頁 312。

⁵⁴ 以人民之納稅義務而言，雖在法理上逕依法律之規定而成立，惟其具體內容仍有待納稅義務人或稽徵機關依法律規定計算之。稽徵機關所為之核課處分，除確認納稅義務人法定之納稅義務數額外，同時命其於一定期間內繳納，故亦有下命之成分。陳敏，前揭（註 33）書，頁 790。

⁵⁵ 行政處分中之確認處分及形成處分，逕依法律規定發生法律效力，本質上不能亦無須強制執行。可以及須要強制執行之行政處分，僅限於下命處分。陳敏，行政法總論，頁 790。

⁵⁶ 陳敏，前揭（註 23）書，頁 337 以下。

⁵⁷ 例如吳庚教授（前揭（註 24）書，頁 347、411）、陳敏教授（前揭（註 23）書，頁 337）、許宗力（行政處分，收錄於行政法（第三版上冊），頁 505），均稱為負擔處分。另如李建良教授（行政程序法實用，頁 204）則稱為侵益處分，即為一般習稱「負擔處分」，亦即為行政程序法第 122 條規定之「非授與利益之行政處分」。

⁵⁸ 吳庚，前揭（註 24）書，頁 347。

⁵⁹ 吳庚教授將此類處分稱為「效果持續處分」與「非效果持續處分」，前者如核定設置公共通行道路之處分、定有限期之處分、改變所有權關係之徵收處分等，後者如課稅處分、許可建築處分等。氏著，前揭（註 24）書，頁 360。

⁶⁰ 陳敏，前揭（註 23）書，頁 357。

之營業收入之 10%，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之 15% 為中華民國境內之營利事業所得額」。此種財政部所作核准處分，有時因工程期長達數年，營業代理人得在該期間內依據財政部所作行政處分，適用公式型優惠扣繳稅率，是本文認為此種核課處分具有持續性效力。例如行政法院 67 年判字第 195 號判決略以：「查國際運輸事業，在中華民國境內，無分支機構而有營業代理人，其營利事業所得稅款扣繳義務人為營業代理人，如扣繳義務人違反規定不為扣繳者，須負賠繳責任。此觀之本件各行為當時之所得稅法第 25 條第 2 項、第 88 條第 1 項第 3 款、第 2 項第 6 款、第 89 條第 1 項第 3、6 兩款及第 114 條各所規定，即甚明顯。本件原告為香港福壽公司所有船舶在臺灣省境內之營業代理人，並約定代收運費，其 60、61、62 各年度該福壽公司在我國境內承運貨物運費中應扣繳之所得稅款，僅扣繳一部而未全部扣繳之事實，……」，顯見所得稅法第 25 條規定財政部核准由營業人代理扣繳所得稅款之規定，具有其持續性效力。

三、核課處分與稅捐確定之關係

依據前開我國各項稅法規定之租稅債務關係成立方式，本文依據有無核課處分及有否核發稅單為標準，分為下列 4 種情形：

(一) 有核課處分之稅捐

1. 發單課徵：納稅義務人之應納稅額由稽徵機關之核課處分確定，並由稽徵機關核發稅單予納稅義務人繳納，例如房屋稅、地價稅、使用牌照稅。
2. 申報核發稅單：由納稅義務人先行申報應課稅事實，再由稽徵機關依法核計其稅額，發單予納稅義務人繳納，例如遺產稅、贈與稅、土地增值稅、契稅。

(二) 無核課處分之稅捐

1. 自動確定⁶¹：應納稅額於納稅義務成立時，自動確定其稅額，例如所得稅暫繳稅款、印花稅。
2. 申報自繳稅捐：應納稅額由納稅義務人自行申報繳納，如有申報不正確情形，再由稽徵機關更正，例如所得稅、營業稅、貨物稅、菸酒稅、證券交易稅及期貨交易稅。

據上，本文認為我國租稅義務之成立方式與日、德兩國相同，並不以核課處分之有無為依據，但是在我國因為核課

⁶¹ 陳清秀，前揭（註 44）書，頁 520。

處分之有無，卻會影響其主張行政救濟權利之處遇。

四、核課處分之有無與稅法之處遇：

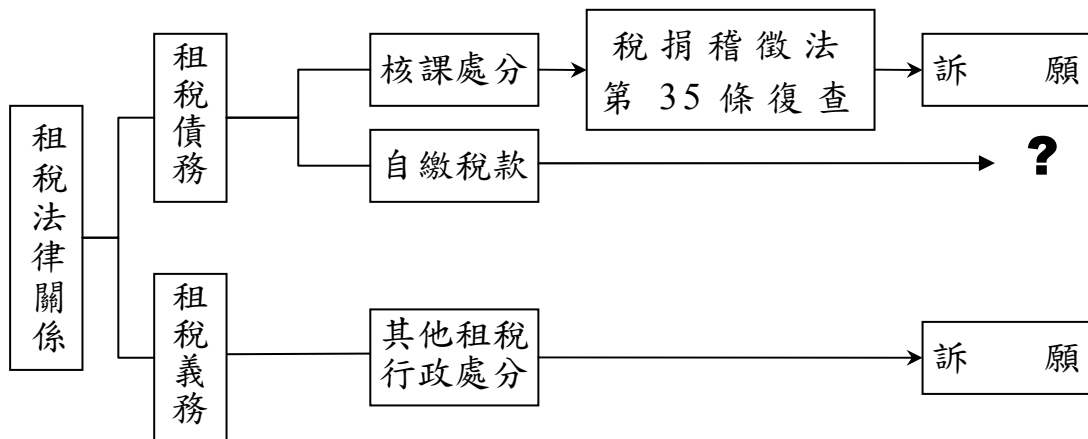
(一) 行政救濟處遇

依據稅捐稽徵法第 35 條規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查……」，因此，有核課處分之租稅，可依據上開規定申請復查，繼而申請訴願、提起行政訴訟。至如無核課處分之租稅，依法並無上開規定之適用，則此類案件如何主張其行政救濟權利，二者顯有不同，如此設計是否合宜，本文將在後面章節嘗試探討租稅稽徵案件，因是否具有核課處分差異，所產生之確定問題及救濟權益等問題。

(二) 目前稽徵實務作法

按稅捐稽徵法第 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；逾期未申請者，不得再行申請。」。另按財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函釋規定：「關於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，經主管稽徵機關駁回其申請時，納稅義務人究應依同法第 35 條之規定申請復查，抑逕依訴願法之規定提起訴願請求救濟乙案，核復如說明二。說明：二、按稅捐稽徵法第 35 條有關申請復查之規定，係納稅義務人對於稽徵機關核定之稅額通知書有所不服而請求救濟而言。至於納稅義務人依同法第 28 條規定申請退還溢繳稅款，經主管稽徵機關駁回其申請，納稅義務人如有不服欲提起行政救濟時，因係對於稽徵機關之駁回處分表示不服，而非對於核定稅額通知書表示不服，可逕依訴願法規定提起訴願。」因此，目前稽徵機關對於無核課處分之自繳稅款案件，係依據稅捐稽徵法第 28 條及上開財政部函釋規定辦理。如依據上開作業方式研析，則稽徵機關似認為納稅義務人自繳稅款案件，於繳納當時即已確定，否則上開「納稅義務人如有不服欲提起行政救濟時，因係對於稽徵機關之駁回處分表示不服，而非對於核定稅額通知書表示不服」之論述即無法成立。

圖 3：我國納稅義務行政救濟簡圖（至訴願階段）



參、核課處分相關之問題

一、申報稅捐之效力

租稅行政程序之主要任務，係對於已具體實現個別租稅實體法之課稅構成要件之租稅債權，將納稅義務人財產之一部歸屬於國家或地方公共團體。為達成上開目的，有論者將租稅行政程序分為確定程序與徵收程序，其中因部分課稅事實納稅義務人最為清楚，故現代國家為求稅捐稽徵之經濟，並符合民主國家之基本理念，大多以納稅義務人申報方式為主體⁶²，在日本，有認為納稅申報係私人公法行為之一種⁶³。事實上，納稅義務人申報稅捐之行為，除確定租稅債權外，在租稅法律中亦存有許多租稅優惠或減免措施，必須由納稅義務人提出主張，例如所得稅法第 17 條標準扣除額或列舉扣除額之選擇、促進產業升級條例第 6 條有關投資抵減之申請及土地稅法第 43 條之 1 申請按自用住宅用稅率課徵土地增值稅等。

依據本節貳、二分析，我國納稅義務人之申報行為，可分為下列 2 類，其一為納稅義務人申報應課稅事實，再由稅捐稽徵機關核發稅單課徵；另一類則為納稅義務人自行申報課稅事實並報繳稅款，無待稅捐稽徵機關核發稅單。納稅義務人申報稅捐，此種租稅法意思表示，乃納稅義務人以發生一定之租稅法（實體法及程序法）法律效果為目的，所為之表示行為⁶⁴。有學者認為納稅義務人申報行為不僅對於納稅

⁶² 鄧德倩，論租稅行政之程序保障－以租稅確定程序為中心，中興大學法律研究所碩士論文（1997），頁 43 以下。

⁶³ 日本學者認為所謂私人之公法行為乃如選舉之投票、許可之申請等私人所從事之行為，但以發生公法效果為目的者。金子宏，前揭（註 1）書，頁 323。

⁶⁴ 陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，收錄於政大法學評論第 49 期，頁 39。

義務人本身有某種程度之拘束力，且對於稽徵機關亦發生某種程序法上之拘束力，稽徵機關不得任意核定稅額⁶⁵。惟按行政程序法第 36 條規定，行政機關應依職權調查證據，況且基於社會連帶關係⁶⁶，稅捐稽徵機關行使公權力，並非純為實現公益，亦在實現私益，故稽徵機關對於申報不實或有錯誤案件，仍可依法更正重核，例如日本國稅通則法第 24 條至第 27 條即定有稅捐稽徵機關對於納稅義務人申報之納稅申告書調查更正之規定。

二、稅款報繳後之核定處分

依據我國所得稅法第 80 條第 1 項規定，稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。另按同法第 81 條第 1 項規定，該管稽徵機關應依其查核結果，填具核定稅額通知書，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。前項通知書之記載或計算有錯誤時，納稅義務人得於通知書送達後 10 日內，向該管稽徵機關查對，或請予更正。據此，我國所得稅法係明定納稅義務人申報繳稅後，稽徵機關應作出核定處分，並送達納稅義務人，故我國所得稅對於納稅義務人之申報納稅行為，係應有事後之核定處分，惟依據現行稽徵實務作業程序，在個人綜合所得稅部分，並未全數照此原則辦理⁶⁷。

肆、小結

雖然日本與德國對於納稅義務之成立均採構成要件實現時說，但是日本及德國均明定課稅處分與納稅義務之關係，例如日本國稅通則法第 36 條第 1 項及第 2 項規定，原則上日本核課稅捐，除印花稅及預定納稅之所得稅外，均須寄達納稅通知書或賦課決定通知書⁶⁸。至於德國，依據德國租稅通則第 155 條規定，租稅係由稽徵機關以租稅裁決核定，雖租稅裁決或免除裁決，性質上為確認處分，惟仍有行政處分之作成，至於「租稅報告」，依據該項通則第 355 條⁶⁹規定，仍定有 1 個月之救濟期間。反觀

⁶⁵ 陳清秀，前揭（註 44）書，頁 530。

⁶⁶ 論者謂：「稅捐乃是基於個人與個人及個人與團體間之彼此社會連帶，為維護國家與社會運作，而支出之金錢給付，同時人民亦藉由稅捐聯繫與國家之關係。」黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，收錄於月旦法學教室第 117 期，頁 90 以下。

⁶⁷ 本項作業方式係筆者於 96 年 6 月 8 日電詢財政部賦稅署第一組承辦人員所得之資訊，為目前我國稽徵實務作業模式，惟該署並無法令明定。

⁶⁸ 金子宏，前揭（註 1）書，頁 362。

⁶⁹ 依據德國租稅通則第 150 條第 1 項第 2 段規定，法律有規定時，租稅義務人應於租稅申報中自行計算租稅，為「租稅報告（Steueranmeldung）」。所謂「租稅報告」，乃租稅義務人在其租稅申報中自行計算租稅，因此，租稅報告亦即一種加重之租稅申報。同法第 355 條規定，對行政處分之法律救濟，應於行政處分經通知後一個月內為之。對租稅報告之法律救濟，應於

我國，對於自動報繳稅捐案件，似乎因為其無核課處分存在，使其無明確救濟管道，此一問題仍存疑義。

我國各稅目租稅債務關係成立方式分析表：

序號	稅目	自動報繳	核課處分	報繳後有核定處分
1	所得稅	★		★
2	營業稅	★	★（查定課徵）	
3	遺產稅		★	
4	贈與稅		★	
5	證券交易稅	★		
6	期貨交易稅	★		
7	貨物稅	★		
8	菸酒稅	★		
9	印花稅	★	★（申請總繳）	
10	地價稅		★	
11	土地增值稅		★	
12	房屋稅		★	
13	契稅		★	
14	使用牌照稅		★	
15	娛樂稅	★		

第四節 核課處分之法院外行政救濟制度概觀

壹、前言

在現代法治主義下，行政作用必須符合法律或公益要求，而由於不能排除公務員時有犯錯可能，故對於違反法律（違法）或違反公益（不當）之行政作用致權利或利益受害之人，自然希求有對行政處置抗議之手段，此乃人之常情。法乃利用此等利害關係人利己之心，建立起行政爭訟制度，藉此匡正違法或不當行政處置，俾能防衛個人權利或利益免受行政侵害，因此，法治國家下行政爭訟制度，乃承認違法或不當行政作用係不可避免現象，僅圖將行政過誤加以事後矯正而已⁷⁰。國家為稽徵稅捐對人民作成核課處分，屬行政權作用，自難免除違法或不當核課處分之存在。本文認為租稅法律主義係指人民有依法律納稅之「權利」，基於有權利，即有救濟之法理，自應給予人民適當救濟管道。

該租稅報告經稽徵機關收件後一個月內為之。陳敏 譯，前揭（註9）書，頁173、185及371。

⁷⁰ 劉宗德，行政法基本原理，頁613。

租稅救濟因核課處分與一般行政處分性質之不同，故具有下列特殊性⁷¹：

- 一、普遍性：基於租稅法定主義及租稅公平原則，租稅之稽徵主體為全體國民，亦即凡符合租稅法定構成要件者，均應依法繳納稅捐，又課稅係對人民財產權之直接限制，與人民生活息息相關，致使租稅救濟案件數量高居不下。
- 二、大量性：租稅之稽徵除極少部分稅目以外，莫不以類同之公文書格式於同一期間作成，例如所得稅、營業稅、地價稅、房屋稅、使用牌照稅等。又基於時間急迫性及課稅資料未必充足，而稽徵機關所需處理案件多如牛毛，相關課稅事實又極為複雜，原發生於納稅義務人之課稅事實，納稅義務人知之最明，甚至可能為唯一知其事實之人⁷²，造成核課處分錯誤無法避免，相對而言，救濟案件亦遠較其他行政機關為多。
- 三、技術性：租稅除擔負國家財政需求外，尚負有其他經濟目的，例如租稅優惠措施，造成稅制複雜度大幅提高；再者因租稅法修正受到客觀外在環境限制，租稅之稽徵必須因應整體社會環境發展變化而隨時發布相關補充規定，尤其大量作成解釋函令，更增添租稅課徵之技術性，亦引發大量租稅爭議案件。

德國行政法院法將不服行政處分向行政官署尋求救濟之程序，統一稱為「異議」⁷³；另依據德國租稅通則第 348 條規定，對於「租稅裁決」、「租稅退給裁決」及「租稅報告」等，得以異議請求法律救濟，稱為「法院外之法律救濟程序」⁷⁴。本文因以探討核課處分在行政機關間重開行政程序諸問題為主，因此，以下就我國核課處分在法院外之救濟程序—復查及訴願逐一提出說明。

貳、復查程序

一、復查程序目的

依據訴願法第 1 條第 1 項規定：「人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。但法律另有規定者，從其規定。」因此，原則上，訴願為我國行政救濟程序之第一層級。惟基於前述稅務案件之大量性及技術性，乃設計稅捐復查程序，藉由提供稅捐稽徵機關之自我省察機會，期望提高行政

⁷¹ 張煜奇，我國租稅救濟制度之探討，頁 9 以下。

⁷² 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，收錄於政大法學評論第 37 期，頁 39。

⁷³ 吳庚，行政爭訟法論，頁 286。

⁷⁴ 陳敏 譯，前揭（註 9）書，頁 362 以下。

救濟案件之效能，是以，復查制度乃我國租稅行政救濟制度與其他性質行政處分救濟制度之一項極大差異，其性質仍為行政程序，係訴願之必要前置程序。

二、復查程序由來

我國復查制度始於民國 3 年之所得稅條例，依據該條例第 19 條至第 21 條規定：「主管官署決定第一種第一項及第二種之所得額後，須通知納稅義務人，納稅義務人接受前項通知後不服者，限三十日內敘明理由請求主管官署審定之」、「主管官署遇有前條之請求時，須交審查委員會依法決議決定之。審查委員會以徵收官吏及調查所得委員各半數組織之」、「納稅義務人對前條之決定仍有不服者，得為行政訴願或訴訟、但已屆納稅之期，雖為前項之訴願或訴訟，仍應依照法定之所得額先行納稅」⁷⁵。

三、現行復查程序規定

依據現行稅捐稽徵法第 35 條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依該條規定申請復查，其相關要件分述如下：

- (一) 須有核定稅捐之處分：依據稅捐稽徵法第 35 條規定，僅有對於核定稅捐處分不服，才可以提起復查，例如依據稅捐稽徵法第 24 條規定，限制納稅義務人出境或限制其財產轉移等稅捐保全處分，及營業稅法第 51 條、第 52 條之停業處分等，應向行政院提起訴願。再者，如財政部 72 年 5 月 12 日台財稅第 33331 號函釋規定，對於納稅義務人依同法第 28 條規定申請退還溢繳稅款，經主管稽徵機關駁回其申請，納稅義務人如有不服欲提起行政救濟時，因係對於稽徵機關之駁回處分表示不服，而非對於核定稅額通知書表示不服，可逕依訴願法規定提起訴願；以上均非屬申請復查範圍。
- (二) 須依據規定格式，敘明理由，連同證明文件申請復查：目前依據稽徵實務作業，並無統一規定納稅義務人申請復查之書面格式。
- (三) 須在規定期限內提出申請：依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算 30 日內，申請復查。依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後 30 日內，申請復查。
- (四) 遲誤申請期限：納稅義務人或其代理人，因天災事變或其

⁷⁵ 康炎村，租稅法原理，頁 168。

他不可抗力之事由，遲誤申請復查期間者，於其原因消滅後1個月內，得提出具體證明，申請回復原狀。但遲誤申請復查期間已逾1年者，不得申請。前項回復原狀之申請，應同時補行申請復查期間內應為之行為。

- (五) 復查決定期限：稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後2個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人。前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅義務人得逕行提起訴願。

參、訴願制度

訴願乃主張權利或利益遭受行政處分損害之人民，向原處分機關之上級機關或原處分機關本身請求救濟之方法，為行政爭訟之一環，具有解決公法上爭議、保障人民權益、維持法規正確適用及塑造行政措施之合法化等4項功能⁷⁶。惟訴願制度因其本質為行政機關自我審查與自我監督，而原處分機關與訴願審理機關多為上下隸屬關係，違法或不當行政處分多有因遵從上級機關釋示所造成等因素，難拂拭國人對其不信任感⁷⁷。如果從行政機關實際受理訴願件數及撤銷件數比率而言，行政院暨所屬機關在94年度計受理23,506件（含上年度未結案件），撤銷案件數計有2,165件，其中財政部受理訴願案計7,093件，撤銷件數計有876件⁷⁸，訴願機關似仍有改進空間。

依據訴願法第1條規定，人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。同法第2條規定，人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法定期間內應作為而不作為，認為損害其權利或利益者，亦得提起訴願。稅捐稽徵機關之核課處分亦為行政處分之一種，因此，屬訴願法適用範圍。我國自臺灣省政府組織精簡後，稅務案件之訴願受理機關已趨簡化，目前地方稅訴願案件由各直轄市、縣（市）政府受理，各地區國稅局之行政處分則由財政部受理審理，至於財政部作出之行政處分，例如限制出境案件由行政院受理審理。

由於復查及訴願係屬一種「法院外之法律救濟程序」，本文以其為一般性行政救濟程序，與行政程序法所列「程序重開」之特別救濟程序性質不同，故本文未將復查及訴願納入探討範圍；惟我國訴願法所涉之程序重開問題，留待後文併敘。

⁷⁶ 吳庚，前揭（註73）書，頁285以下。

⁷⁷ 劉宗德，前揭（註70）書，頁614。

⁷⁸ 資料來源：行政院公布訴願案件收辦統計表，網址：<http://www.ey.gov.tw/public/Attachment/66215251571.doc>

另本文對於稅捐稽徵法第 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」之稅捐更正制度，因需在繳納期間內為之，且係就行政處分有誤寫、誤算之明顯錯誤加以更正，依據學者見解，尚不影響行政處分原本之效力⁷⁹，故本文不納入討論。

第五節 核課處分另一項重要課題—自動繳稅案件何時確定

雖然稅捐稽徵法第 34 條已明定稅捐案件確定之要件，並曾列為司法院大法官釋字第 287 號審查標的範圍，惟稅捐核課處分是否確定，卻一直存在於稅捐稽徵機關與納稅義務人之間。尤其在民國 85 年 7 月 30 日稅捐稽徵法修正公布增訂第 1 條之 1 以後，核課處分是否確定將直接影響納稅義務人得否適用財政部事後發布且有利於納稅義務人之解釋函令。由於核課處分確定與否亦將影響行政程序重開問題，故本節將先行探討有關核課處分之確定及相關問題。

壹、稅捐稽徵法對於稅捐案件確定之規定

目前稽徵實務上，多以稅捐稽徵法第 34 條第 2 項規定為稅捐案件確定與否之認定標準，依據該項規定，所稱「確定」，係指下列五種情形：一、經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。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再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人未依法提行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。

貳、稽徵實務對稅捐案件確定之見解

一、仍在復查、訴願及行政訴訟程序中者，為未確定

財政部曾於 85 年 8 月 2 日針對稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定：「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」之適用範圍，發布台財稅第 851912487 號函釋，規定上述稅捐稽徵法第 48 條之 3 修正公布生效時仍在復查、訴願、再訴願（目前已無再訴願制度）及行政訴訟中，尚未裁罰確定之案件均有該條之適用。

⁷⁹ 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。

二、仍在得提起復查、訴願及行政訴訟之法定期間者，為未確定

財政部為核釋營業人之營業稅罰鍰事件經再訴願(編者註：目前已無再訴願程序)決定後，未於規定期間提起行政訴訟，同期間適逢稅捐稽徵法第 48 條之 3 修正公布，稅捐稽徵機關得否適用該條規定，自行撤銷原處分案，曾以 86 年 7 月 3 日台財稅第 860371669 號函釋略以：本部 85 年 8 月 2 日台財稅第 851912487 號函規定，85 年 7 月 30 日修正公布之稅捐稽徵法第 48 條之 3，對於公布生效時尚未裁罰確定之案件均有其適用。某公司因漏報銷售額，經稅捐稽徵處依 84 年 8 月 2 日修正公布前之營業稅法第 51 條規定處 5 倍罰鍰，該公司不服，遞經復查、訴願、再訴願決定後，雖未於規定期間提起行政訴訟，惟於稅捐稽徵法第 48 條之 3 公布生效時，因仍在得提起行政訴訟之法定期間，屬尚未裁罰確定之案件，依首揭本部函釋規定，應可適用稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定。

據此原則，對於核課處分案件仍處於得提起復查、訴願及行政訴訟之法定期間者，目前稽徵實務均仍認屬未核課確定案件。

參、稅捐核課之另一項爭議－自動繳稅案件何時確定

依據本文第四節、貳、三、說明，所謂無核課處分之納稅案件，均具有自動繳納稅款之性質，又論者謂此類案件由納稅義務人自己確認依法應負擔稅捐債務之具體內容，向稅捐債權人申報，並在法定期限前，自主性繳納完畢，稅捐債務之具體內容原則上因申報行為而確定，然租稅行政機關有查核權，即可為第二次確定之權限⁸⁰；事實上，目前實務作業亦採此項見解。惟其影響納稅義務人權益甚鉅，例如前開稅捐稽徵法第 1 條之 1 或第 48 條之 3 之適用，若為自繳稅款案件，可能因無核課處分存在⁸¹，致無法提起復查、訴願及行政訴訟，而被認為在繳納日即已確定，遭致無法適用較有利之規定，最後形成惡意違章者，反因案件未確定，而處於較有利之法律地位。本文以下列二則實際案例提出說明：

一、案例一：A 股份有限公司，台財訴字第 09600110***號訴願決定書

(一) 事實：A 股份有限公司於 92 年至 94 年間每年度均分別取

⁸⁰ 鄧德倩，論租稅行政之程序保障－以租稅確定為中心，中興大學法律研究所碩士論文，1997 年，頁 9 以下。

⁸¹ 雖然依據稅捐稽徵法施行細則第 10 條規定，稅捐稽徵法第 35 條所稱核定稅捐之處分，包括對自行申報案件之核定處分，但如本文所分析，仍有大部分自行申報案件未有核定處分。

得國外股利收入數億元，惟均未依據兼營營業人營業稅額計算辦法規定調整補繳營業稅，該公司經向國稅局主張國外股利收入不屬兼營營業人營業稅額計算辦法規定應調整收入範疇，但未為國稅機關所接受，A股份有限公司爰於95年6月12日自動補報補繳此部分稅款，並於同日主張「適用法令錯誤」，向國稅局申請依據稅捐稽徵法第28條退還原繳稅款。又A股份有限公司於95年7月31日具文向國稅局申請採用直接扣抵法，並要求追溯至92年1月1日起適用，經國稅局於95年11月6日函復同意該公司自95年11月1日起適用，該公司不服乃合併提起訴願。

(二) 訴願決定意旨摘要：

1. 營業稅以在中華民國境內銷售貨物或勞務及進口貨物為課稅對象，股利收入不在營業稅課稅範圍，財政部乃規定營業人於年度中所取得之股利收入應於年度結束時調整計算應納稅額。如許股利收入免予列入計算不得扣抵比例，則與此項收入有關之進項稅額將全數可予扣抵，而專營投資業務者之進項稅額係全數不得扣抵，二者相較，顯失公平。
2. 依據兼營營業人營業稅額計算辦法規定，營業人申請採用直接扣抵法須具備一定要件並經申請核准，在未經核准前，自無適用餘地。雖財政部於95年12月21日修正兼營營業人營業稅額計算辦法，取消申請核准制度，但財政部訴願會認為依據司法院大法官釋字第287號解釋意旨⁸²，前、後釋示不一致時，前釋示未必錯誤，且後釋示對於行政處分已確定案件不適用。
3. 財政部95年12月21日修正兼營營業人營業稅額計算辦法係明定自發布日施行，故無追溯適用之問題，乃維持原處分。

二、案例二：B股份有限公司，台財訴字第09600188***號訴願決定書

- (一) 事實：B股份有限公司於92年間取得股利收入及購買國外勞務，涉嫌未依兼營營業人營業稅額計算辦法之規定，於報繳當年度最後一期營業銷售額與稅額時，按當年度不得扣抵比例調整進項稅額，致短漏報營業稅，案經原處分機關查獲，審理違章成立，乃依加值型及非加值型營業稅

⁸² 司法院大法官釋字第287號解釋意旨略以：行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效日有其適用，惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。

法第 19 條第 3 項及兼營營業人營業稅額計算辦法第 7 條規定，核定補徵營業稅，並依營業稅法第 51 條第 5 款規定，按所漏稅額處以 1 倍之罰鍰。B 股份有限公司不服，申經復查結果，獲准追減部分營業稅及罰鍰，B 股份有限公司猶表不服，乃提起訴願。

(二) 訴願決定意旨摘要：

1. B 股份有限公司自 94 年間始申請並核准採用直接扣抵法計算營業稅額，應自核准日（94 年 10 月 24 日）起有其適用，原處分機關以訴願人 92 年間取得股利收入及購買國外勞務，仍應依兼營營業人營業稅額計算辦法等規定，按比例扣抵法計算調整申報，固非無據。
2. 惟參據司法院釋字第 397 號解釋謂，不得扣抵比例之計算，在租稅實務上既有多種不同方法，為使租稅益臻公平合理，主管機關仍宜檢討改進等語，則財政部既以 95 年 12 月 21 日台財稅字第 0954563400 號令公布修正「兼營營業人營業稅額計算辦法」部分條文，並以 95 年 12 月 21 日台財稅字第 0954563401 號函示，凡屬於未核課確定之各年度案件均可適用，本件是否有上揭令、函之適用，容有由原處分機關重行斟酌之必要。爰將本部分原處分（復查決定）撤銷，由原處分機關查明後另為適法之處分。
3. 另有關原處分按所漏稅額裁處罰鍰部分，因補徵營業稅部分既有重行審酌之必要，則系爭罰鍰部分，自無可維持，原處分（復查決定）乃併予撤銷，由原處分機關另為適當之處分。

三、本文研析

上開二則案例為財政部受理之實際訴願案件，對照二則訴願決定內容，充分突顯我國現行稅捐核課是否存有核課處分，除影響納稅義務人之行政救濟處遇外，亦直接影響其租稅負擔。依據 85 年 7 月 30 日增訂之稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，財政部依據各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亦有適用，我國學者已對該項規定存有質疑⁸³。但

⁸³ 學者對於稅捐稽徵法第 1 條之 1 多所批評，例如陳敏教授即認為財政部所作解釋，有為具體事件為之者，亦有非為具體事件為之者，如為具體事件者，殆無爭議，惟如未有具體事件者，似非在該條適用範圍，究為立法疏漏或有意排除，並不明白。又財政部就具體事件所作解釋，應無拘束力，如何發生效力，如何拘束行政法院，立法院原修正草案係「財政部依本法或稅法所發布之解釋令函自發布日起生效」，指普遍生效之語意，係對財政部解釋令函效力之限制，但對照後段但書規定，無異係賦與財政部制定一種特殊法規範之權力，有違權力分立及

上開二則案例援引之財政部 95 年 12 月 21 日台財稅字第 0954563401 號函，更明定同日公布修正之「兼營營業人營業稅額計算辦法」規定，亦可適用於未核課確定之各年度案件，實徒增租稅公平爭議。本文以下就上開案例涉及核課處分問題，逐一臚陳如下：

- (一) 首先須界定者，係修正後之「兼營營業人營業稅額計算辦法」使營業人可自行選擇適用直接扣抵法，免再向主管稽徵機關申請核准，顯有利於納稅義務人，且此項規定亦直接影響納稅義務人申報繳納營業稅之租稅負擔。
- (二) 自動補報補繳案件之救濟權益：本文已於本節壹敘明現行稅捐稽徵法第 34 條第 2 項係有關核課處分確定之規定，惟對於納稅義務人自動補報補繳案件並未有規定，例如上開二則案例，A 股份有限公司係自動補報補繳，無法依據稅捐稽徵法提起復查，以致無法列為尚未核課確定案件，根本無適用修正後之「兼營營業人營業稅額計算辦法」，雖然稅捐稽徵法第 28 條提供納稅義務人申請退還溢繳稅款之法據，但從上開二則案例之訴願決定意旨可證，並無法使納稅義務人得到相同之租稅處遇。
- (三) 目前規定違反法律比例原則：以上開二則案例而言，A 股份有限公司係自動補報補繳，B 股份有限公司係涉嫌逃漏稅捐經查獲，從現行稅捐稽徵法第 48 條之 1⁸⁴規定可知，前者之可罰性顯低於後者，但在現行稽徵實務作業上，卻僅有後者可適用修正後規定之可能。
- (四) A 股份有限公司案件是否已然「確定」實有疑義：A 股份有限公司在自動補報補繳稅款後，因無法申請復查程序，乃於三天內具文申請退稅，本文以為 A 股份有限公司在自動補報補繳稅款以前，已向國稅局主張國外股利收入不屬兼營營業人營業稅額計算辦法規定應調整收入範疇，但不為國稅機關所接受，如 A 股份有限公司不願自動補報補繳稅款，將使該公司自陷可能被國稅局補稅裁罰之不利益，

法律保留之憲法原則。陳敏，租稅法之解釋函令，收錄於政大法學評論第 57 期，頁 24 以下。另如葛克昌教授，亦有類似見解，稅法解釋函令之法律性質，收錄於月旦法月雜誌第 21 期，頁 72。

⁸⁴ 稅捐稽徵法第 48 條之 1：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除；其涉及刑事責任者，並得免除其刑：

一、本法第四十一條至第四十五條之處罰。

二、各稅法所定關於逃漏稅之處罰。

前項補繳之稅款，應自該項稅捐原繳納期限截止之次日起，至補繳之日止，就補繳之應納稅捐，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收。」

以換取該案不致形成「確定」狀態，吾人實則無法期待此種可能性發生，而A股份有限公司在無法進入復查程序前提下，依據現行稅捐稽徵法規定，提出不服主張，管見以為該案不應認已「確定」，而應與核課處分之情形同，准其適用有利之租稅法令及提起行政救濟。

四、建議

我國現行稅捐核課制度，核課處分與自繳稅款二者併存，但現有行政救濟制度卻僅核課處分得以適用，對於人民相同納稅行為，形成不同權利救濟處遇。再者，現行稅捐稽徵法第28條以請求返還公法不當得利之方法，遂行重開核課處分程序之實質，且為司法實務所接受，或雖以提供人民權益最大保障為名義，卻混淆行政程序之體制，管見以為欲解決本項似是而非之爭議，應以重新定位稅捐核課之體制為起點，方得以賡續建構整套租稅之法院外救濟體系，本文乃研擬下列二說。

- (一) 甲說：稅捐稽徵機關對於自繳稅款案件，均應於事後作出核課處分（仍保有第二次核定權）。納稅義務人則依據現行租稅救濟制度，主張其救濟權益。
- (二) 乙說：維持現行自繳稅款與核課處分分流制度，但應明確二者救濟體制。
- (三) 分析：
 - 甲說：
 - 優點：1. 可將我國稅捐稽徵行政程序一體化。
 2. 可提升納稅人權益保障。
 - 缺點：1. 對整體稅捐稽徵行政體制衝擊較大。
 2. 須耗費更大行政成本。
 - 乙說：
 - 優點：1. 不致變更現行稅捐稽徵體制。
 2. 僅影響重開程序部分案件，對行政成本影響較小。
 3. 可提升納稅人權益保障。
 - 缺點：自繳稅款案件仍無核課處分存在，納稅義務人對於何時確定仍存有爭議。

綜上分析，管見以為乙說較為可行，本文後續章節亦將以乙說模式，嘗試對我國核課處分程序重開提出建議，在無關漏權利救濟考量下，自繳稅款案件雖然無法以甲說方式取得其核課處分，但本文仍將併予納入討論。

第六節 以核課處分探討重開行政程序制度之理由

本文以核定稅捐之處分，為核課處分，其性質如上述為一種侵益、負擔處分。雖然本文亦認同租稅債務關係不得逕以行政處分為財產移動原因，人民之納稅義務係因法定構成要件之實現而成立，不待稽徵機關核課處分核定之通說見解⁸⁵：惟如本章第三節、貳分析，絕大部分稅目之稽徵仍以核課處分為主，因此，建立一套有效、完整之行政救濟體系較其他行政領域更為重要。

絕大部分核課處分均須於同一期間內作成，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，核課處分之錯誤機率應顯較其他負擔處分為高，因此，稅捐稽徵法乃於第 17 條及第 28 條均訂有更正稅款繳納通知文書及申請退還因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳稅款等機制，顯見核課處分與其他負擔處分之異質性。

再者，如行政法院 58 年判字第 31 號判例認為，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。管見以為，以覈實課稅原則作為變更原核課處分內容，以追繳欠稅，納稅義務人要非不得以相同理由要求稅捐稽徵機關對於違法核課處分應重開行政程序，以達依法覈實課稅之目的。

又我國租稅之稽徵對於稅捐債務關係之成立，蓋係採構成要件實現說，惟如前述我國以自繳稅款完納租稅義務者，其救濟管道似存有爭議，雖然我國或為覈實課稅原則（本章第三節、肆），以稅捐稽徵法第 28 條規定彌補其不足，在司法實務上，更有認為其屬重開行政程序之性質，但尚非全無爭議，是以，如何有效建立核課處分程序重開機制，以確保納稅義務人權益，確實具有其特殊意涵。本文主要係以核課處分作為探討重開行政程序制度之客體，以完整檢視行政程序法之重開程序規定與稅捐稽徵法第 28 條應如何適用於核課處分，並希望能為核課處分建立一套重開行政程序之可操作機制，提供稅捐稽徵機關作為實務執行參考。

⁸⁵ 陳敏，前揭（註 23）書，頁 1215。