

推翻原核課處分之限制

陳東良律師

壹、 案例事實

新北市稅捐處於 101 年地價稅稅籍及使用情形清查作業，發現林君所有新店區寶興段土地共 15 筆土地(下稱系爭土地)，曾於 85 年取得雜項使用執照，而該使用執照之土地改良工作物用途係供建築整地用，核與土地稅法規定之農業使用不符，而依稅捐稽徵法第 21 條，對林君追徵 96 年至 100 年系爭土地之地價稅。

林君主張系爭土地於 85 年取得雜項使用執照，為新北市稅捐處明知，新北市稅捐處亦曾於 91 年，93 年至 100 年各年度均認定系爭土地係作農業使用，而將原課徵地價稅變更為核定改徵田賦在案。於 101 年度清查時，竟未經現場履勘，僅以「發現該雜項使用執照」為由，將原核定田賦之系爭土地，改用一般稅率課徵地價稅補徵稅款，核與稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規不合。

貳、 稅捐核課處分之存續力（確定力）

稅捐的核課係屬行政處分的一種，係稅捐機關依稅法上具體事件所為決定，而對外直接發生法律效果之單方行政行為。此一行政行為若未經撤銷、廢止或未因其他事由而失其效力，則其效力即確定繼續存在，而得拘束受處分之納稅義務人。國內實務判決通稱為此一拘束力為稅捐核課之確定力，但國內行政法學者則多認為應稱為存續力較佳。理由在於行政處分為行政機關行使公權力所為之規制，如可任意處置，即無意義及價值。又依法治國家原則，行政機關為必須依法行政，其行政處分必須合法外，亦要求「法律安定」，因此亦不容行政機關得任意撤銷或變更其行政處分，以確保人民的信賴。因此，行政處分應具有法律上的存續力。本文以下原則係以存續力說明，但於引用實務判決時，仍以原用語即確定力名之。

行政處分之存續力尚可區分為形式存續力及實質存續力。形式的存續力，涉及行政處分之「不可爭訟性」，即人民對於行政處分，不得再以訴願、行政訴訟等一般法律救濟程序請求撤銷。實質存續力，即所有當事人及作行政處分之行政機關，皆受行政處分規制內容之拘束，行政機關亦僅於具一定要件時，如行政程序法第 117 條及第 128 條¹，始得予廢棄或變更。

¹ 行政程序法第 117 條

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。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：

一、撤銷對公益有重大危害者。
二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。

行政程序法第 128 條

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於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。

以稅法而言，稅捐處分形式的存續力係指稅捐機關作成稅捐核課處分，納稅人已逾稅捐稽徵法第 35 條申請復查期限，或復查決定後卻已逾訴願法提起訴願期間、或訴願後卻逾行政訴訟法規定期限起訴或上訴，以致於該稅捐之核課處分，無法再以通常救濟程序請求撤銷，因而發生形式存續力；至於實質存續力係指，受處分之納稅人及稅捐機關均同受該處分內容拘束。例如稅捐機關對納稅人為核課處分，經納稅人不服復查、訴願而於行政法院判決實體判決確定，則行政法院判決確定稅捐機關之核課處分，實務上即認為行政機關即受該判決確定力之拘束，不得再變更。改制前行政法院 45 年判定第 60 號判例「官署之行政處分，經人民依行政爭訟之手段請求救濟，而經受理訴願之官署，就實體上審查決定而告確定，或經行政法院就實體上判決確定者，即兼有形式上及實質上之確定力。當事人對於同一事項，既不得再行爭執，而為該處分之官署及其監督官署，亦不能復予變更。²」因此實質確定力不僅拘束納稅人、稅捐機關，甚而判決之法院亦受其拘束。

參、核課期間可任意變更核課處分？

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定，稅捐核定期間原則上為五年，例外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，核課期間為七年。同法條第 2 項則明定「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」。實務上，稅捐機關於調查時若發現有應補徵稅捐時，若其性質具有連續性，即會往回追補五年，此不僅於底冊稅性質之稅目如地價稅或房屋稅經常可見，連所得稅或營業稅要依期申報之稅目，亦不乏見。

稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定在核課期間內，稅捐稽關只要發現有應補徵情形，均得再補徵或並予處罰。常為納稅人所不服，尤其是納稅人要自行申報稅目，如所得稅、遺贈稅等稅目，因稅捐機關收到納稅人申報資料後，在審查核定後，均會寄給納稅人「核定」通知之處分，此一核定處分(下稱「第一次核定處分」)，事實上就是稅捐機關基於課稅高權所為之單方面行政處分，依行政程序法自有存續力(確定力)。依法理而言，此一處分不僅拘束納稅人，基於法律安定及依法行政之理由，也應一併拘束稅捐機關。然稅捐機關又常會以另行發現應補徵稅捐為由，撤銷原核定之處分，而為新的補稅處分(下稱「第二次核定處分」)。納稅人常以違反禁反言及誠信原則，或一事不再理資為爭議，然均難成為有力之主張。

對於稅捐機關第一次行政處分，納稅人若未爭執致無法再依一般程序救濟，該第一次行政處分即具有形式存續力，拘束納稅人固無庸論，但稅捐機關是否亦應受拘束？依學說實務見解，所謂行政處分形式存續力向著重於對於人民之拘束，但對行政機關應否受拘束，則似僅推定應受拘束，於特定情況時如發現錯誤時或不恰當時，仍得逕行變更處分而為第二次行政處分。對此，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項明文規定，稅捐機關雖得變更前已核定之行政處分，惟變更之前提要件為必須同時符合「核課期間內」及「另發現應徵之稅捐」兩要件時，時方得變更。前者，係基於法律安定性理由，後者，則係因公益之理由。因此，稅捐稽關對於第一次行政處分發生形式存續力後，並非可任意變更該第一次核定處分，仍要符合上開兩要件方得為之，否則即屬違法。

然對於稅捐機關第一次核定處分，納稅人若曾爭執進而為行政爭訟，最終並得到行政法院確定判決，依前開說明，此一行政處分即有實質確定力，依法不論納稅人、稅捐機關、甚或法院均應其拘束。從而依法理而言，應不得亦不會再有第二次之行政處分。惟由於我國行政爭訟實務係採爭點主義，

² 本判例雖經最高行政法院九十一年八、九月份庭長法官聯席會議決議嗣後不再援用，並經司法院以九十一年十二月四日(九一)院台廳行一字第三〇六九九號函准予備查。惟亦可發現我國司法實務對於行政處分是否有實質確定力，並無一定見解，早期雖肯認有，但亦許可有利人民或於公益上需要而變更則可折衷，不採實質確定力觀點。尤其稅法上更認為基於公益理由，非不得變更補徵稅款。

若認為先行政爭訟實質確定力之爭點，與第二次行政處分之事實與內容不同，稅捐機關依法仍得再為處分。以所得稅而言，若甲公司 103 年營利事業所得稅結算申報業經核定，因交際費超限被剔除而補徵稅款 20 萬元，甲公司不服，經行政爭訟後，確定僅應補徵稅款 10 萬元。甲公司繳納後，不久國稅局又發現甲公司同年度營利事業所得稅結算申報，其佣金列報不實，遂再補徵稅款 30 萬元，雖然甲公司 103 年度營所稅前曾因行政爭訟確定而應有實質確定力，但更精確的應是說，甲公司 103 年度營所稅關於交際費曾爭執部分，並經行政爭訟確定，就該部分有實質確定力，從而該實質確定力部分自不及於同年度之佣金。因此，稅捐機關仍得就佣金再為第二次核定處分，而無違 103 年度營所稅之實質確定力³。

肆、本案例事實法院判決要旨

對於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之闡明，最高行政法院 105 年判字第 297 號判決謂：按捐稽徵法第 21 條第 2 項係規定稅捐核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。所謂「另發現應徵之稅捐」，基於行政處分之形式上確定力，尚不能謂為只要在稅捐核課期間內，即可毫無限制地推翻原核定處分之效力而另行補徵稅款，此由司法院院字第 1461 號解釋及本院 76 年 5 月份庭長評事聯席會議決議意旨即可明瞭。觀諸上開解釋文略以：「再訴願決定有拘束原處分及該決定官署之效力者，係指已訴願之事實業經決定者而言。若另發生新事實，當然得由該管官署另為處分。……」另上開決議文則為：「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經稅捐稽徵機關調查核定之案件，如於法定期間納稅義務人未申請復查，其原查定處分，固具有形式上之確定力，惟稅捐稽徵機關如因發現新事實或新課稅資料，認確有短徵情形，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，而補徵其應納而未納之稅款（參照本院 58 年判字第 31 號判例、司法院院字第 1461、1629 號解釋）。」故稅捐稽徵機關對於已核定稅捐之案件，須因另行調查發現新事實或新課稅資料，而確有短徵稅款之情形時，始能變更具形式上確定力之原查定處分，而補徵其應納而未納之稅款。

本案事實較特別之處在於，系爭土地曾因相連土地領有雜項使用執照，而被改課地價稅，但經納稅人爭執後，稅捐處重新核定改回課徵田賦，因此對於系爭雜項使用執照之事實，於本次爭執中顯然並非新事實，而稅捐處卻僅以系爭土地相連之土地領有雜項使用執照，而逕行認定系爭土地亦不符農業使用，進而全部改課地價稅，顯然與稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定有違，因而撤銷該處分。本判決認為「原審未履勘現場，以調查上開雜項工作物是否影響系爭土地作農業使用，復未斟酌系爭土地於 96 至 100 年間事實上是否有非作農業使用之新事實存在，遽認系爭土地自上開雜項工作物完工時起，已非供農業使用，依前揭說明自有未合。上訴人據以指摘原判決違誤，求為廢棄，非無理由。本件既尚有如上之事實未明，本院無從據以判決，爰將原判決廢棄，由原審法院重為審理後，另為適法之判決。」

伍、未有新事實不得變更原核定

最高行政法院 105 年判字第 297 號判決重申，稅捐稽徵機於核課期間重行核定變更原核定，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項要同時符合「核課期間內」及「另發現應徵之稅捐」兩要件時，稅捐機關方得合法的重新核定，此時方符合法治國原則。亦即不僅納稅人受行政處分形式存續力之拘束，稅捐機關亦應同受自己所為行政處分之拘束。但稅捐機關若另行發現新事實或新證據，確認原核課處分確有不妥，基於公益之理由，於法定核課期間內則得重行核課，而不受形式存續力之拘束。惟若稅捐機關之核課處分係經行政爭訟而有實質存續力時，無論基於行政訴訟判決之羈束力，或基於一

³ 關於稅捐行政爭訟應採爭點主義或是總額主義各有利弊，但實務為免繁雜均傾向爭點主義，惟為紛爭一認解決實應採總額主義。

事不再理之法理，應認為除非具一定要件時，如行政程序法第 117 條及第 128 條之情形，始得予廢棄或變更原核定處分。

陸、 未有新的函釋得否變更原核定？

最高行政法院 105 年判字第 297 號判決，同時提及最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議決議「函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用，故得重為核定。」。因此，若稅捐機關依財政部新頒發之函釋，對已核定之稅捐案件，依新函釋意旨重為核定，雖非稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之新事實，但此屬法令適用問題，而非事實錯誤問題，因此於本案並不適用，從而稅捐機關於本件尚不得主張適用最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議決議，而得重行核定。

惟倘若稅捐機關僅因於第一次核定时適用法令錯誤，而為錯誤的第一次核定，數年後在核課期間內發現原核定有誤，在無新事實，亦無新函釋情況下，逕依新正確見解重為第二次核定，是否適法？理論上，應仍屬適法，畢竟改正第一次錯誤的核定處分使其正確，為依法行政之當然解釋，但若納稅人因信賴該錯誤的第一次核定，而有信賴值得保護之情形，則應特別予以考量是否不宜變更。

柒、 推翻原處分應有新事實或新的函釋方得為之一代結論

於核課期間內重行核課於稅捐稽徵實務屢見不鮮，亦常可聽到納稅人質疑稅捐稽徵都已經作出核定處分，為何事後仍得出爾反爾，違反誠信原則云云。殊不知由於稅捐屬於大量行政，稅捐稽徵機關並無法在短期內全部一一審查，因此會先予核定，其後若發現有應補徵稅款之情事，再重行核課補稅或併處罰。但又恐稅捐狀態一直處於不確定性，有礙法律秩序安定性，因此稅捐稽徵法第 21 條第 2 項方規定，在一定核課期間內，稅捐機關若發現有應補徵稅款之情事者，亦得隨時補徵。對於本項有應補徵稅款情事，司法實務已確認必須是有新事實方可，否則不得為之。

又因司法院大法官釋字第 287 號解釋，確認財政部新的函釋係解釋法律，因此其生效時點應與被解釋之法律生效時同，致實務上迭生稅捐機關因適用新函釋，重新核定補稅甚至併同處罰案例。對於此一法律見解之歧異，補稅已讓納稅人難以接受，何況處罰？因此稅捐稽徵法第 1 之 1 條加以限縮，原則上有利於納稅義務人者，對未確定案件有其適用，但不利納稅義務人者，通常會指定於發布日後方適用，或即使適用於發布日前時，亦至多補稅而不處罰。

至於並非基於新實實或新函釋，稅捐機關竟重為核定，原則上應屬違法，即使係為改正先前錯誤之核定，亦應同時考量信賴原則之適用，方屬適法之處分。

(作者：陳東良，理律法律事務所律師，本文不代表事務所之意見。)