

稅法上遲到之復查決定對於訴願程序之影響

陳榮哲*

目 次

壹、前言

貳、復查決定之本質與類型

一、復查決定之本質(一般之行政處分或救濟裁決?)

(一) 復查程序形式上為稅捐行政救濟之一環，實質上為稽徵程序之延長

(二) 復查決定之本質為一般之行政處分，且為行政處分中之第二次裁決

二、復查決定之類型

(一) 類型一——復查決定認為納稅義務人程序不合法，而不予受理

(二) 類型二——復查決定作成更不利於納稅義務人之變更?

(三) 類型三——復查決定維持原處分

(四) 類型四——復查決定認為原處分雖屬不當，但亦未完全採信納稅義務人之看法

(五) 類型五——復查決定廢棄原處分，採信納稅義務人之看法

參、遲到之復查決定對於訴願程序之影響

一、訴願程序尚未終結(訴願機關尚未作為訴願決定)

(一) 類型一——遲到之復查決定認為納稅義務人程序不合法，而不予受理

(二) 類型二——遲到之復查決定作成更不利於納稅義務人之變更

(三) 類型三——遲到之復查決定維持原處分

(四) 類型四——遲到之復查決定認為原處分雖屬不當，但未完全採信納稅義務人之看法

(五) 類型五——遲到之復查決定廢棄原處分，採信納稅義務人之看法

二、訴願程序已終結(訴願機關已作成訴願決定)

(一) 訴願決定已確定

(二) 訴願決定尚未確定

肆、稅捐稽徵法第三十五條五項與第三十八條第三項之關係

伍、結論

關鍵字：稅務爭訟、課稅處分、對於違反稅法上義務之裁罰處分、申請復查、提起訴願、遲到之復查決定。

KEYWORD: tax administrative relief、administrative disposition about taxation、punitive administrative disposition taken against a person for an act in breach of his or her duty under tax law、petition for a review、administrative appeal、tax review which is done afterwards.

* 陳榮哲，臺北大學法學碩士，律師高考及格。承蒙兩位匿名審稿委員對於本文惠賜寶貴改進意見，在此由衷致謝，惟本文之任何瑕疵仍由作者負完全責任。

摘要

我國現行稅務爭訟制度之設計，乃人民不服稅捐稽徵機關所為之課稅處分或裁罰處分時，應先依稅捐稽徵法之相關規定，向原處分機關申請復查後，如仍有不服，方得提起訴願與行政訴訟。惟，稅捐稽徵機關因種種原由，有時無法在稅捐稽徵法第 35 條第 4 項所規定之法定期間內作成復查決定，因此，稅捐稽徵法第 35 條第 5 項乃准許在此情形，人民得逕行提起訴願。又，當人民依該項規定逕行提起訴願後，此際原處分機關作成復查決定(遲到之復查決定)時，訴願管轄機關應如何處理？此為本文探討之重心。

關於此問題，在思考上，首須考慮者為「類型化」，亦即，根據遲到之復查決定之類型，以決定訴願管轄機關之處理方式。然而，在探討上開問題時，在邏輯上必須先對復查制度之本質以及復查決定之性質作一釐清，方能合理解決上開問題。此外，稅捐稽徵法第 35 條第 5 項及同法第 38 條第 3 項所產生之爭議，亦值得探討。最後，本文就上開數問題，歸納出實務上不合理之處，並提出各種改進及修法建議，期能有助於我國稅法在此領域之發展。

What are the Competent Authority of Administrative Appeal going to Do with the Administrative Appeal If a Tax Review is Done Afterwards

Jung-Che Chen

Abstract

What this study wants to discuss is about the design of the system of tax administrative relief in Taiwan.

In Taiwan, if someone disagree an administrative disposition about taxation or a punitive administrative disposition taken against a person for an act in breach of his or her duty under tax law which tax collection authority made, he must petition for a review to the tax collection authority firstly. And then, if he can't agree the conclusion of the review which tax collection authority made, he can file an administrative litigation. Nonetheless, tax collection authority sometimes can't complete the review in statutory period which was ruled in Article 35, Paragraph 4, of the Tax Levy Act. Hence, people will be allowed by Article 35, Paragraph 5, of the Tax Levy Act to file an administrative appeal directly. However, after people file an administrative appeal directly, tax collection authority complete the review. How does the competent authority of administrative appeal deal with? That's the main question, which this study focuses on.

The resolution of the question above mentioned is "categorization". In other words, the competent authority of administrative appeal should deal with the appeal according to the content of the review which is done afterwards. Besides, the dispute caused by Article 35, Paragraph 5, of the Tax Levy Act and Article 38, Paragraph 3, of the Tax Levy Act is worthy to discuss, too. Finally, in order to better tax administrative relief in Taiwan, this study will supply some suggestions to the competent authority of administrative appeal and the lawmakers.

壹、前言

稅務爭訟係指人民不服稅捐稽徵機關所作之課稅處分或裁罰，而依法提起復查、訴願與行政訴訟。稅務爭訟之成敗不僅涉及納稅義務人之應納稅額或罰鍰，更關係國家稅收能否合理實現¹。其中，就稅務爭訟之「復查程序」而言，係規定於稅捐稽徵法第四章第三十五條至第三十八條。稅捐稽徵法第三十五條第一項規定：「納稅義務人²對於核定稅捐之處分³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：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三十日內，申請復查(第一款)；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三十日內，申請復查(第二款)」。同條第四、五項規定：「稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人(第四項)。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(第五項)」。本文所擬探討者，係納稅義務人依稅捐稽徵法第三十五條第五項逕行提起訴願後，復查機關(即原

¹ 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵，元照，2005年1月初版1刷，頁3。

² 由於稅捐稽徵法第五十條規定：「本法有關納稅義務人之規定，除第四十一條規定外(即稅捐刑罰之規定)，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之」。是故，有權申請復查之人除納稅義務人外，尚有扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人。

³ 應附言者，由於稅捐稽徵法第四十九條前段規定：「滯納金、利息、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定外，準用本法有關稅捐之規定」及同法第五十條之規定(參見註2)，可以知悉申請復查之標的為：

A、核定稅捐之課稅處分。

B、核定滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰之處分。

C、扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依稅捐稽徵法第十三條、第十四條規定負繳納稅捐義務之人(如清算人、遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人)，對於稽徵機關所作成核定扣繳、代徵、代繳或賠繳稅捐之處分。

至於納稅義務人依同法第二十八條申請退還溢繳稅款，經稽徵機關駁回申請者，並非核定稅捐處分；稽徵機關之其他行政處分(如停止營業處分、駁回申請抵繳稅款之處分等)；同法第二十四條所為的限制移轉、假扣押或限制出境等措施，屬於稅捐保全措施，這些依法並不屬於申請復查之範圍，而應提起訴願。更詳細之說明參見，陳清秀，稅法總論，翰蘆，2004年9月第3版，頁669。

處分機關)嗣後作成復查決定時(遲到之復查決定)，訴願管轄機關應如何處理之問題。關於此項問題，在思考上，首須考慮者為「類型化」，亦即，根據復查決定之類型，而異其處理方式。然而，在對復查決定作分類之前，尚有下列前提必須討論者。

首先，復查決定之本質為何，究竟為一般之行政處分抑或爭訟裁決性處分(救濟裁決)？此涉及復查機關在進行復查時，應依何種法理處理，並涉及可否對人民作更不利益之變更之問題，而此部分將直接影響到復查決定之類型。在此前提釐清後，接著方可對復查決定作分類，蓋因類型之不同，將影響訴願之可否提起、訴願聲明應如何撰寫以及訴願管轄機關之處理方式。

在上開前提交待完畢後，茲將進入本文重心探討遲到之復查決定對於訴願程序之影響。此外，本文並進一步討論一個實務上之爭議，亦即稅捐稽徵法第三十五條第五項與第三十八條第三項之關係。最後對全文作一結論，合先敘明。

貳、復查決定之本質與類型

一、復查決定之本質(一般之行政處分抑或救濟裁決？)

由於稅捐稽徵法第四章針對復查程序僅有短短數個條文予以規範，因此，其不足之處究應如何處理不無疑義，而欲解決此問題，則必須考察復查決定之本質為何，究竟為一般之行政處分抑或爭訟裁決性處分(救濟裁決)⁴？若為一般之行政處分，在法理上其不足之處應參照行政程序法來處理；反之，若認為係爭訟裁決性處分(救濟裁決)，在法理上其不足之處則應參照行政救濟法(訴願、行政訴訟法)來處理，茲析述如下。

(一)復查程序形式上為稅捐行政救濟之一環，實質上為稽徵程序之延長

1、復查程序「形式上」為訴願先行程序及稅捐行政救濟之一環

⁴ 按行政程序可大別分為兩類：即非爭訟性與爭訟性程序，前者所產生之結果多屬通常之行政處分，後者則以作成爭訟裁決性處分為目的(如訴願決定)。參見吳庚，行政爭訟法，三民書局，2005年5月第3版，頁373。

稅捐案件涉及全體國民或地方居民之納稅人，性質上為大量、反覆的事件，稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理起見，難免認事用法發生錯誤，而有賴行政救濟程序加以糾正，以符依法課稅原則，並維護納稅人權利。又，稅捐事件尤其在所得稅與營業稅事件，經常涉及稅務會計之專業知識，並需查核帳簿憑證，調查許多複雜的事實及證據，故必須備有充分的專業人力，才能處理。因此，為減輕訴願機關及行政法院的工作負擔，疏減訟源，並使原稽徵機關就近重新查核，以維護納稅人權益，有關稅捐行政救濟程序，乃採「復查前置主義」⁵。對於稽徵機關之課稅處分，強制規定非經申請復查，不得逕行提起訴願(行政法院 54 年判字第 210 號判例及 60 年判字第 743 號判例參照)⁶。

2、復查程序「實質上」為稽徵行政程序之延長且不具爭訟性質

惟，稅捐復查在形式上雖被歸為稅捐行政救濟程序的一環，然若探究其實質，吾人將發現其本質上係屬稽徵行政程序之延伸且不具爭訟性，蓋因復查程序仍係由原作成課稅、裁罰處分之稅捐稽徵機關，自行審查處分之合法性與妥適性，審查範圍包括程序上(有無符合申請復查的格式、要件)與實體上(納稅義務人法律上與事實上的主張有無理由)之審理⁷，因此，復查過程仍受行政

⁵ 學者張文郁氏認為，現行訴願法第五十八條規定，訴願人應繕具訴願書經原處分機關向訴願管轄機關提起訴願，由原處分機關先行重新審查原處分是否合法妥當。據此，原處分機關已有重新審查之機會和義務，其認為訴願無理由者，無須再度作出駁回之行政處分，僅應附具答辯書狀，而將案件移送於訴願管轄機關，此種規定兼顧行政之自我審查、行政效率以及救濟程序之迅速性。因此，復查制度是否更有助於人民之救濟、理論上是否妥適而有維持之必要，應有檢討之必要。參見張文郁，於稅務爭訟案件，原處分被撤銷後，原處分機關得否不為行政處分而直接做出復查決定，刊載於全國律師，2005 年 6 月，頁 47。

⁶ 陳清秀，前揭(註 3)書，頁 669。應附言者，

⁷ 學者蔡進良氏亦認為，復查程序依我國現行法制，為訴願前之先行程序，屬於訴願法第一條第一項但書關於「法律另有規定」之訴願要件，若未履踐此程序，不得提起訴願。從此觀點，理論上，其或可歸諸於廣義行政爭訟或行政救濟之一環，惟因復查程序仍由原課稅處分機關審理、決定，不具紛爭之裁決性，是若著眼於此項爭訟程序、裁決特質…，其性質仍為「行政程序」，自不待言。參見蔡進良，稅捐處分之理由與訴願之審理、決定，收錄於訴願專論選輯——訴願新制專論系列之四，台北市政府訴願審議委員會編印，2003 年 12 月初版，頁 70-71。此外，最高行政法院 91 年判字第 1588 號判決謂：「…又復查雖屬行

程序法規範，故稽徵機關進行復查時，應依行政程序法規定，承辦人員如有利害關係者，應依法迴避，並依職權調查課稅、裁罰事實，對納稅義務人有利、不利事項，均應一併注意(行政程序法第三十六條參照)，且依論理、經驗法則判斷證據證明力的真偽(行政程序法第四十條參照)，調查權力不得濫用，否則復查決定即有程序上或實體上的違法瑕疵⁸。

進一步言，由於復查程序仍係由原作成課稅處分或裁罰處分之稅捐稽徵機關，自行審查處分之合法性與妥適性，因此，吾人不難發現其與訴願法第五十八條第二項之規定(原處分機關先行重新審查)極為類似，但兩者還是有些微之差異。例如：

A、當原處分機關認為人民之請求為有理由時，兩者雖皆由原處分機關自行撤銷或變更原處分，但後者多了向訴願管轄機關陳報之義務(訴願法第五十八條第二項後段參照)。

B、當原處分機關認為人民之請求為無理由時，前者由原處分機關逕行駁回即可，後者則應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關處理(訴願法第五十八條第三項參照)。

從上述二點觀之，本文以為，關於訴願法第五十八條第二項之性質，學界向來有行政程序說⁹與訴願程序說¹⁰之爭，且各有所本。而在復查程序，其

行政救濟之一環，惟本質上為『行政程序』，故不排除復查機關於當事人聲明不服之範圍外，依職權更正原課稅處分之錯誤…」，亦採相同見解。

⁸ 黃士洲，前揭(註1)書，頁12。另學者吳庚氏亦認為，提起訴願前之先行程序，理論上亦屬廣義之行政救濟程序，惟依行政法院49年判字第127號判例及84年判字第81號判例，向以訴願方為行政救濟程序之開始，訴願前之先行程序仍視為中央法規標準法第十八條所稱行政機關對人民聲請案件之處理程序(行政程序)，而非行政救濟程序之層級，此項見解應予尊重。參見吳庚，前揭(註4)書，頁2。惟學者李震山氏持相反見解，其認為訴願先行程序具有事後救濟之性質，其與行政機關依行政程序法所為「初次決定」功能上有所不同，因此不宜將訴願先行程序納屬訴願以外之行政程序，而逕行適用行政程序法。參見李震山，論訴願之先行程序，收錄於行政法爭議問題研究(下)，五南，2000年9月初版2刷，頁861。

⁹ 採行政程序說者，其理由為：

A、訴願法第五十八條第二項之規定，在於彰顯行政機關之自我省察功能，使原處分機關重

由原處分機關包辦一切，沒有向訴願機關陳報、答辯等義務，其不僅自我審查且自為決定，行政程序之色彩更濃厚。從而，復查程序宜解為實質上乃「非爭訟性行政程序」較為妥適。

(二)復查決定之本質為一般之行政處分，且為行政處分中之第二次裁決

此外，復查決定縱使並非由原公務員，而係由復查委員會所作成，但因復查委員會並非獨立之機關，而係原處分機關之內部單位，故仍屬原處分機關之行政處分。因此，復查程序與其他救濟程序不同之處，在於無論復查申請有無理由，仍由原處分機關(原稽徵機關)作成復查決定，換言之，原處分機關(原稽徵機關)對於同一課稅案件先後進行兩次行政程序而作出兩個行政處分。

綜上所述，本文以為，復查決定之性質係一般之行政處分，而非爭訟裁決性處分(救濟裁決)。又，復查決定既為原處分機關(原稽徵機關)對於同一課稅事件再次作成決定，因此，吾人似可將復查決定解為行政處分中之「第二次裁決」¹¹。

新反省原處分之合法性與妥當性，並便於就近調查事證，以提高行政效率而已。

B、其無須作成訴願決定書，與訴願法第八十九條不合；其決定與同法第五十三條亦有所抵觸。抑有進者，對其決定能否依同法第九十七條規定提起再審或依行政訴訟法逕提行政訴訟，均將發生疑義。

綜上理由，應以行政程序說為可採。參見蔡志方，行政救濟方新論，元照，2001年8月2版1刷，頁103-106。

¹⁰ 採訴願程序說者，其理由為：

A、原處分機關之重新審查，係在訴願案件繫屬後，在訴願程序中，依訴願法之規定為之，所應保護者，為訴願人之利益，而非行政處分相對人之利益。尤其在第三人對授益處分提起訴願時，自不得適用行政程序法有關行政處分相對人信賴保護之規定，而拒絕撤銷違法或不當之行政處分。

B、如能肯定重新審查之救濟決定亦為訴願決定，依訴願書形式為救濟決定並非困難，接續於救濟決定而為再審或行政訴訟，理論亦屬一貫。在原處分機關為救濟決定時，訴願管轄機關原僅得在程序上為不受理決定，以救濟決定終結訴願程序，並無剝奪訴願管轄機關之決定權可言。

綜上理由，應以訴願程序說為可採。參見陳敏，行政法總論，自版，2007年10月5版，頁1313-1314。

¹¹ 相同見解，參見張文郁，於課稅處分之撤銷訴訟，原行政處分和復查決定及訴願決定之關係，收錄於訴願專論選輯——訴願新制專論系列之七，台北市政府訴願審議委員會編印，

二、復查決定之類型

我國實務上復查決定有那些類型？蓋因類型之不同，將影響訴願之可否提起、訴願聲明應如何撰寫以及訴願管轄機關之處理方式等事項，茲簡要說明如下。

（一）類型一 —— 復查決定認為納稅義務人程序不合法，而為不受理決定

原稽徵機關審理復查案件，如認為復查程序不合法，應作成復查決定書，以程序上不合法予以駁回，不得逕行以函復不受理¹²。惟如程序上瑕疵可以補正者，自應定期命其補正，不宜逕行駁回。

此外，如對於應提起訴願之案件，誤為復查之申請者，其既對於原處分表示不服，可認為已有訴願之提起，自應將該案件移送訴願管轄機關進行訴願審理決定，而不應逕行駁回（訴願法第六十一條參照）。

又，原稽徵機關對於逾期申請復查之案件，可否本於職權，對於已形式上確定之課稅處分，進行實體上之審查決定？此一問題，參照行政程序法第一百十七條本文規定：「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」。因此，當原稽徵機關認為係爭逾期之復查案件之主張為有理由時，應可一方面不受理其復查申請，另一方面依據行政程序法第一百十七條規定以職權撤銷或變更原課稅處分¹³。

（二）類型二 —— 復查決定作成更不利於納稅義務人之變更

2006 年 12 月初版，頁 46-47； 郭介恆，不利益變更禁止原則 —— 以稅務爭訟為例，收錄於論權利保護之理論與實踐 —— 曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006 年 6 月初版 1 刷，頁 638。

¹² 財政部民國 80 年 12 月 13 日台財稅第 800425476 號函。

¹³ 學者陳清秀氏則認為，應參照訴願法第八十條之規定處理，但卻又認為，復查機關應可一方面不受理其復查決定，另一方面依據行政程序法第一百十七條規定以職權撤銷或變更原課稅處分。然而，訴願法第八十條與行政程序法第一百十七條雖皆屬原處分機關之職權撤銷規定，然兩規定之要件不盡相同（例如前者係針對顯屬違法或不當之行政處分；後者係針對違法之行政處分），因此，陳清秀氏之此種說法似有問題，參見陳清秀，前揭（註 3）書，頁 674。

按復查決定可否作成對於納稅義務人更不利之變更，法無明文。實務及學理上則頗有爭論，茲將正反意見臚列如下，最後表明個人看法。

1、否定說(我國實務向來見解)

行政法院 62 年判字第 298 號判例認為：「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人之決定」。此見解為稽徵及審判實務所廣為採行。

2、肯定說(學界見解)

(1)戴平郎氏

從歷史之角度來看，我國是大陸法系國家之一，承習德奧等歐陸法學法理，尤其受日本之影響，在十九世紀以前的帝制時代，百姓對於政府之處分不滿而告官，是要承擔「殺頭」的後果，所以古時有「民不與官鬥」之戒律，要告官則要先祭拜祖先，向祖先牌位辭行，閩南語俗語有云：「若要告官，先辭公媽」。在此遺風下，要鼓勵百姓勇於向政府不合理不合法的行政處分反抗，則必須讓百姓有信心相信，告官已經被允許而且最壞也只是維持原處分而已。因此，帝制時代的行政法學上，有此「不利益變更禁止原則」之學理存在，本不足為奇，但在現今民主時代，則該學理應否存在頗有疑問。

此外，我國現行實務對於租稅行政救濟之復查階段即採此原則，使得納稅義務人提起行政救濟的成本幾乎接近於零，導致租稅行政救濟案件居高不下，應予檢討改正¹⁴。

(2)郭介恆氏

不利益變更禁止原則本為訴訟法上對於訴訟當事人之上訴，其審判範圍之決定，應尊重上訴當事人意思之處分權主義，在行政訴訟中所涉極具公益

¹⁴ 戴平郎，租稅行政救濟「不利益變更禁止原則」亟待商榷！，刊載於實用稅務第 366 期，2005 年 6 月，頁 72-73。

性之稅務撤銷訴訟，應否尊重當事人意思，採行無條件之不利益變更禁止原則，本不無爭議。而我國訴願法、行政訴願法及行政法院司法實務見解，非僅承認不利益變更禁止原則在訴願及行政訴訟中之適用，於稅務爭訟案件更及於申請復查決定之個案，對納稅義務人而言，可就一項稅捐核課行為之各項爭點提請復查決定，即可立於不敗之地，爭取其最大可能之租稅減免，以法律意識普遍提高之今日及營利事業均有專業處理稅務人員之設置而言，不利益變更禁止似有酌作限縮，以平衡稅捐稽徵機關及納稅義務人權益之必要。

稅務爭訟為行政爭訟之一環，除不利益變更禁止原則之適用外，在個案爭議之處理上，往往亦涉有多項行政法原則，其中包括信賴保護原則、誠信原則、行政自我拘束等，均與不利益變更禁止原則具有相當之同質性與關聯性。惟各項法原則之適用，仍須具備相當之要件，再視徵納雙方之具體個案情事，始足以判定得否援引各該法則作為稅捐稽徵或免徵之準據，而不利益變更禁止原則，則係無條件適用於曾經復查或爭訟之個案，對於人民權利之保障有無過度，是否欠缺實質正當，容不無斟酌之餘地¹⁵。

3、管見

管見以為，上開兩說以肯定說為可採，理由如下。

(1)現行實務對於不利益變更禁止原則擴大解釋，將造成人民濫訟行政救濟制度之功能，究竟係用以維持「行政之合法性」，或用以「保護權利」，向來有「法規維持說」與「權利保護說」之爭¹⁶。從「法規維持說」之觀點，則為求客觀法律秩序之受遵守，若因人民提起救濟而發現原處分或決定不符合法定之最低要求時，如依法律之規定，其結果雖較原處分或原決定不利於人民，為求公平、避免枉法徇私起見，仍應為較原處分或原決定更不利於

¹⁵ 郭介恆，前揭(註11)文，頁653-654。

¹⁶ 陳敏，前揭(註10)書，頁1265。

人民之變更；反之，從「權利保護說」之觀點，為求人民權利之受保護，避免人民之救濟權利受到抑制，則不得為較原處分或原決定更不利於人民之變更。

上開肯否兩說可謂為「維持法規適用上之正確性」與「人民救濟權利之保護」之角力，究應偏重於何者，固是立法政策之問題，然而，兩者不應偏廢，應取其衡平。觀乎我國稅捐救濟實務，從復查階段開始，即在法無明文之情況下，採取不利益變更禁止原則，而訴願、行政訴訟階段，因法有明文(詳見訴願法第八十一條第一項及行政訴訟法第一九五條第二項)亦採此原則，造成現今納稅義務人為爭取最大可能之租稅減免而紛紛提起稅捐行政救濟，導致現今稽徵機關與法院負擔過重。因此，似不應於復查階段，即採不利益變更禁止原則。

(2)復查程序本質為非爭訟性行政程序，而行政程序法中並無不利益變更禁止之規定

此外，如前所述，稅捐復查形式上雖被歸為稅捐行政救濟程序的一環，實質上仍屬稽徵行政程序之延伸，故應依行政程序法之規定處理。現今行政程序法既無不利益變更禁止原則之相關規定，且人民申請復查即係對於原核課處分有所懷疑，難謂有信賴保護之問題。因此，復查階段不應採此原則，行政法院之前揭判例頗為不當。

應附言者，如上所述，我國實務上對於復查決定，亦採不利益變更禁止原則，惟在若干之情形下，復查決定雖仍遵守該原則，但整體而言最終對於納稅義務人卻產生更不利益之效果。例如稽徵機關在最初核定繼承人張三應繳納之遺產稅時，僅以被繼承人張三之父名下有五塊土地、五棟洋房，未發現任何現金，即以上開不動產為標的核定遺產稅額。嗣後，張三對於遺產稅額不服，申請復查，稽徵機關復發現張三之父另遺有現金一千萬元。此際，稽徵機關固在不動產標的之核定上，不得為更不利於張三之變更，但因一千萬現金嗣後

亦被納入核定之標的，故總遺產稅額增加。實務上稱此為「在核課期間內另行發單補徵」，而非對於納稅義務人為不利益之變更。

行政法院 73 年判字第 309 號判決即指出：「在當事人聲請復查之行政救濟中，其原復查而重行核定之所得額，固不得超出其聲請範圍，為更不利於聲請人之核定，然如同時在當事人聲請範圍外，另行發現有應課稅之所得，不論其為當事人疏忽所漏報或因稽徵人員疏忽而漏計，均得重行核定，依法發單補徵」¹⁷；最高行政法院 96 年判字第 2069 號判決亦謂：「…經查，本件係被上訴人事後於核課期間內，查得上訴人贈與系爭應稅土地之實情，乃據查得之事證依遺產及贈與稅法第三條第一項、第四條第二項及第二十五條規定，對上訴人為補徵贈與稅之處分，核與稅捐稽徵法第二十一條第二項規定無違；又本件被上訴人係適用稅捐稽徵法第二十一條第二項規定，於事後發現應徵之稅捐而依法補徵，當然會有不利於原申報核定之增加稅額，與依法課稅原則無違；而訴願法第八十一條第一項及行政訴訟法第一百九十五條第二項規定，係對於在行政救濟中之案件，禁止對人民為更不利益之變更處分。本件係於核課期間內事後所為補徵贈與稅之處分，並非在行政救濟程序中所為之變更處分，與不利益變更禁止原則及比例原則無涉，上訴人指摘原判決違反不利益變更禁止原則，並無可採…」¹⁸；又，財政部 74 年 12 月 4 日台財稅第 2580 號函亦認為：「查稅捐稽徵法第二十一條第二項規定『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』，所謂『另發現應徵之稅捐』，只須其實事不在行政救濟（即復查、訴願、再訴願、行政訴訟，但不包括原核定）裁量範圍內，均屬『另發現應徵之稅捐』」¹⁹。

（三）類型三 — 復查決定維持原稽徵機關之處分

¹⁷ 張國清，稅務救濟案例，永然文化，2000 年 5 月 3 版，頁 39。

¹⁸ 相同之論述，參見最高行政法院 96 年判字第 2008 號判決。

¹⁹ 張國清，前揭（註 17）書，頁 39。

當復查決定維持原稽徵機關之處分時，若人民對該復查決定不服，自可提起訴願。

(四)類型四 — 復查決定認為原處分雖屬不當，但亦未完全採信納稅義務人之看法

當復查決定認為原核課處分雖屬不當，但亦未完全採信納稅義務人之看法時，例如稽徵機關一開始核定李四之遺產稅應納稅額為一百萬元，李四認為應該只有二十萬元，故申請復查。稽徵機關在復查決定時變更見解，核定為五十萬元。若李四對該復查決定不服，自可提起訴願。

(五)類型五 — 復查決定廢棄原處分，採信納稅義務人之看法

此時人民自無提起訴願之理，若誤為提起，則訴願管轄機關應依訴願法第七十七條第六款「行政處分已不存在者」予以駁回。

參、遲到之復查決定對於訴願程序之影響

關於復查決定之性質及類型，已如前述。此處將進入本文重心，探討遲到之復查決定，對於訴願程序之影響。在此，原則上茲以訴願程序進行之程度為大架構，輔以復查決定之類型，分析訴願管轄機關²⁰應如何處理，合先敘明。

一、訴願程序尚未終結(訴願程序進行中)

(一)類型一 — 遲到之復查決定以程序不合法為理由，駁回納稅義務人申請

當遲到之復查決定以程序不合法為由，駁回納稅義務人之申請時，此際，訴願管轄機關應如何處理？茲析述如下：

1、實務作法

²⁰ 在我國現行稅制之下，對於國稅之案件提起訴願，其訴願管轄機關為財政部；對於地方稅之案件提起訴願，其訴願管轄機關為各直轄市或縣市政府。更詳細之說明參見王建煊，租稅法，華泰文化，2006年8月第30版，頁459-462。

現行訴願實務(即財政部)之作法，凡是在訴願程序進行中，原處分機關作成復查決定(遲到之復查決定)者，不論復查決定之內容為何，訴願管轄機關皆不進行實質審查，而逕以訴願法第八十二條第二項之規定：「受理訴願機關未為前項決定前，應作為之機關已為行政處分者，受理訴願機關應認訴願為無理由，以決定駁回」駁回納稅義務人之請求。當然，若納稅義務人對於遲到之復查決定有所不服，得另行提起訴願²¹。

然而，訴願實務之上開作法，不僅學界垢病(詳見後述)，審判實務亦有非難者，茲舉兩判決以證之。

(1)台北高等行政法院 94 年訴字第 2825 號判決

「…一、按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；對於依第二條第一項提起之訴願，受理訴願機關認為有理由者，應指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分。受理訴願機關未為前項決定前，應作為之機關已為行政處分者，受理訴願機關應認訴願為無理由，以決定駁回之，訴願法第二條第一項、第八十二條第一項、第二項各定有明文。而受處分人對行政處分不服，依行政救濟程序申請復查，解釋上應非訴願法第二條第一項所謂之「依法申請之案件」，此見解亦為學者所採認【註】；故對於非屬「依法申請之案件」，當事人於行政救濟程序中，主張訴願前之行政機關有應作為而不作為之情事，訴

²¹ 訴願管轄機關最常用之用語為：「…經查本件原處分機關業於○○年○○月○○日作成○○區○○字第○○○○○○○○號復查決定在案。是本件於本部作成訴願決定前，原處分機關既已為行政處分，揆諸首揭規定，應認訴願為無理由，應予駁回。至訴願人如對原處分機關之上開復查決定尚有未服，得依訴願法相關規定另案提起訴願，併予敘明…」或「…至訴願人以原處分機關未於收受復查申請書後二個月內做成復查決定，逕向本部提起訴願部分，因原處分機關業於○○年○○月○○日作成○○字第○○○○○○○○號復查決定在案，應認訴願人逕提訴願部分為無理由，依訴願法第八十二條第二項規定，應予駁回，併予指明…」。參見財政部94年2月25日台財訴字第09300651940號、94年6月2日台財訴字第09400184270號、96年12月28日台財訴字第09600507000號訴願決定書。

願機關仍應依法調查處理，作成決定，尚不得以該行政機關已有一定之作為，係符合訴願法第八十二條第二項之規定，而逕認其訴願為無理由，以決定駁回之。又【註】學者認為，訴願法第二條之適用應限於人民對機關依法申請之案件，非指機關應依職權辦理之事項或機關不待人民申請主動作成之行為，參閱張自強、郭介恆，參加訴願法釋義與實務，瑞興圖書股份有限公司，二〇〇二年二月初版，頁14。… 則本件訴願機關據以作成駁回訴願之決定，係依訴願法第八十二條第二項之規定。惟按受處分人對於負擔行政處分不服，依行政救濟程序申請復查，並非訴願法第二條第一項之『依法申請之案件』，已如前述；故訴願機關不得以復查機關已有一定之決定，認係符合訴願法第八十二條第二項規定，而逕為訴願無理由之決定…」。

(2)台北高等行政法院 94 年訴字第 3132 號判決

「…四、本件之爭執，首在於訴願機關未為實體審理，逕援引訴願法第八十二條第二項之規定駁回訴願，是否合法？五、經查：(一)按行政訴訟法第五條規定：『人民因中央或地方機關對其依法申請之案件，於法令所定期間內應作為而不作為，認為其權利或法律上利益受損害者，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(第一項)。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(第二項)』。由以上二項規定可知，人民對其依法向行政機關申請之案件，無論行政機關係怠於為行政處分，或者作成駁回之行政處分，只要其依法所申請之事項，未獲得行政機關作成核准之行政處分，即其請求未獲得滿足時，人民均可依法提起課予義務訴訟，惟基於行政機關自我審查之機制，於起訴前自應向訴願機關提起課予義務訴願。(二)又按訴願法第八十二條規定：『對於依第二條第一項提起之訴願，

受理訴願機關認為有理由者，應指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分（第一項）。受理訴願機關未為前項決定前，應作為之機關已為行政處分者，受理訴願機關應認訴願為無理由，以決定駁回之（第二項）。第二條規定：『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（第一項）。前項期間，法令未規定者，自機關受理申請之日起為2個月（第二項）』。查訴願法雖與行政訴訟法同於八十七年十月二十八日修正公布，並同於八十九年七月一日施行時，惟因兩項法案立法過程甚長，且行政訴訟法於第五條採納課予義務訴訟之類型，十分倉促，行政訴訟法本身亦未作好完善之配套措施（例如課予義務訴訟之提起，是否亦應於訴願決定書送達後二個月之不變期間內為之，未為規定，須類推適用行政訴訟行政訴訟法第一百零六條關於撤銷訴訟之規定），遑論訴願法是否亦為完全之因應與配套。對於因此產生之法律適用之難題，本院認為應對於訴願法前引相關規定，作成合於體系之解釋，俾使課予義務訴訟之前置程序課予義務訴願，亦能發揮其在行政救濟制度上之功能。具體言之，對於依訴願法第二條第一項提起之訴願，受理訴願機關認為有理由者，固應指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分；對於行政機關雖未於法定期間內作成一定之處分，然於訴願階段已作成處分，惟仍未使申請人之請求獲得全部之滿足時，訴願機關此際即不得逕以訴願無理由，而逕予駁回訴願，而應就案件為實體之審理，始符合保障人民訴願權利之精神。（三）再按稅捐稽徵法第三十五條規定：『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：一、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三十日內，申請復查。二、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三十日內，申請復查（第一項）。納稅義務人或其代理人，因天災事

變或其他不可抗力之事由，遲誤申請復查期間者，於其原因消滅後一個月內，得提出具體證明，申請回復原狀。但遲誤申請復查期間已逾一年者，不得申請（第二項）。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（第三項）。稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人（第四項）。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（第五項）。由上開規定可知，關於復查程序，雖亦係出於人民之申請，然而究其性質，應係行政救濟之一環，非屬訴願法第二條第一項及行政訴訟法第五條所稱之『人民因中央或地方機關對其依法申請之案件』，人民依稅捐稽徵法第三十五條第五項之規定逕行提起訴願，亦非屬訴願法第八十二條規定所稱之：『對於依第二條第一項提起之訴願』²²，是受理訴願機關未為訴願決定前，稅捐稽徵機關已作成復查決定者，自亦非屬該條第二項所稱之『受理訴願機關未為前項決定前，應作為之機關已為行政處分者』之情形，從而自不可能得出『受理訴願機關應認訴願為無理由，以決定駁回之』之結論。（四）查本件原告於九十三年十二月十七日申請復查，被告未於二個月之法定期間內作成復查決定，原告又無從得知原處分已於九十四年四月十二日作成復查決定，正在郵務送達中，乃於九十四年四月十九日撰具訴願書，主張被告未依法於法定期間內作成復查決定，並於九十四年四月二十日十時五十分親自向被告提出，此有訴願書在訴願卷可按。訴願機關就此行政救濟事件，程序上應審查復查機關有無作成復查決定、復查決定有無合法送達生效、若未作成復查決定，有無得逕行提起訴願等事項；若經查明已作成復查決定且合法送達生效，惟復查結果不利於原告時，依前揭之說明，訴願機關即應逕就實體上審查復查決定有無違法或不當之情事。五、綜上所述，本件訴

²² 本判決之論述大體上可茲贊同，然而，其認為復查程序之性質乃行政救濟之一環，則與本文之前述見解不同，此點應予注意。

願機關將原告申請復查之行政救濟事件，誤認為人民依法申請之案件，顯有適用法律之錯誤，其訴願決定逕以前開理由駁回訴願，而未就原告主張之實體事項予以審酌，即非適法。雖原告未對此程序瑕疵有所主張，惟基於行政訴訟職權調查原則，本院仍應認就此違法訴願決定予以撤銷，原告訴請撤銷訴願決定，理由雖有不同，但其結論則無二致，應予准許。至原告訴請撤銷原處分，應由訴願機關就原處分詳予審酌，另為適法決定，本院於現階段尚無庸判斷，附此敘明…」。

2、學說見解

學者郭介恆氏認為，訴願法第八十二條第二項係承襲同條第一項而來，該項規定：「對於『依第二條第一項提起之訴願』²³，受理訴願機關認為有理由者，應指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分」。納稅義務人申請復查因原稽徵機關遲未作成復查決定而逕提起訴願之情形，是否即屬前開條文所稱之「依第二條第一項提起之訴願」，頗有問題²⁴，因此，財政部以訴願法第八十二條第二項駁回納稅義務人之訴願係屬不當。

3、管見

本文以為，財政部之上開處理方法係屬不當，理由如下。

就形式而言，現行法制係將復查程序定位為稅捐行政救濟之一環，因此，納稅義務人申請復查應非屬訴願法第二條第一項之規範範疇。

就實質而言，雖然本文認為，復查程序本質上乃稽徵行政程序之延伸，但是，當納稅義務人不服原核課處分而向稽徵機關申請復查時，仍非屬訴願法第二條第一項所稱之「人民向中央或地方機關依法申請之案件」。詳言之，

²³ 訴願法第二條第一項規定：「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」。

²⁴ 參見郭介恆、強自強合著，訴願法釋義與實務，瑞興圖書，2002年2月初版，頁14。此外，前述所引之台北高等行政法院94年訴字第2825號判決亦採此看法。

訴願法第二條第一項之規範，應係指人民「從無到有」的請求行政機關做一行政處分，而納稅義務人申請復查，並非原本無行政處分(此處為核課處分或裁罰處分)存在，而係請求原稽徵機關重新審核原核課處分之合法性及妥適性。因此，復查程序是否屬訴願法第二條第一項之規範範疇，本文認為應採否定之見解。

此外，本文並不贊同現行實務之處理方法，蓋因訴願管轄機關以訴願無理由駁回納稅義務人之請求後，納稅義務人若對於遲到之復查決定有所不服，仍須提起再次訴願。如此一來，使納稅義務人徒增勞費，違反紛爭解決一次性之法理。

綜上所述，本文以為，當遲到之復查決定係以程序不合法駁回納稅義務人之請求時，訴願管轄機關應讓納稅義務人有變更訴願聲明之機會，續行訴願。

(二)類型二 — 遲到之復查決定作成更不利於納稅義務人之變更

如前所述，由於我國實務礙於行政法院 62 年判字第 298 號判例，而認為復查決定不得作成更不利於納稅義務人之變更，雖然本文對於上開判例已做批判，然在現行實務無此類案例存在之情形下，無法得知將來若實務改變見解時(即廢棄不利益變更禁止原則在復查程序之適用時)，會以何種方式處理。惟本文以為，若將來遲到之復查決定有「更不利益於納稅義務人之變更」之類型時，訴願管轄機關應讓納稅義務人有變更訴願聲明之機會，續行訴願。

(三)類型三 — 遲到之復查決定維持原處分

當復查決定維持原稽徵機關之處分時，訴願管轄機關應如何處理？在此，實務早期與近期有不同之處理方式，茲將之臚列如下，最後附上個人看法。

1、實務作法

(1)早期實務

行政法院 78 年 6 月份庭長評事聯席會議認為，稅捐稽徵機關未於二個月內作成復查決定者，納稅義務人得逕行提起訴願，為稅捐稽徵法第三十五條第三項所明文規定。而逕行提起訴願後始作成復查決定時，對原提起之訴願應如何處理？又無得準用上開審議規則第十七條各項之明文。如納稅義務人於逕行提起訴願時，已就原核定稅額有所爭執，而逾期作成之復查決定仍維持原核定時，殊無要求納稅義務人重新提起訴願之法律依據，自應就原提起之訴願為實體上之審理，要難謂程序不合²⁵。

(2) 近期實務

如類型一所述，財政部亦以訴願法第八十二條第二項規定駁回納稅義務人之訴願，此觀財政部 95 年 10 月 11 日台財訴字第 09500415510 號訴願決定書自明，其謂：「…二、本件訴願人於 90 年 2 月間進貨，金額計新台幣（以下同）13,146,080 元（不含稅），未依法取得憑證，而以非實際交易對象之涉嫌虛設行號芟○有限公司開立之統一發票計一紙，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，虛報進項稅額 657,304 元，案經原處分機關查獲，審理違章成立，除核定補徵營業稅 657,304 元（訴願人業於 94 年 8 月 18 日繳納）外，並按所漏稅額處 2 倍之罰鍰計 1,314,600 元（計至百元止）。訴願人不服，於 94 年 9 月 27 日即向原處分機關申請復查在案，惟原處分機關逾稅捐稽徵法第 35 條第 4 項規定之 2 個月期限，未作成復查決定。訴願人乃於 95 年 7 月 28 日經由原處分機關逕向本部提起訴願。三、經查本部未為訴願決定前，原處分機關已作成 95 年 8 月 28 日財北國稅法字第 0950240360 號復查決定予以駁回在案，則依首揭訴願法第 82 條第 2 項規定，應認訴願人本件之訴願為無理由，應予駁回。至訴願人如對上揭原處分機關復查決定不服，得依訴願法相關規定另案提起訴願，併予指明…」。

2、管見

²⁵ 司法院印行，稅捐稽徵法司法實務見解選輯，2005 年 6 月，頁 223。

如同類型一中之本文見解，基於紛爭解決一次性之法理及避免納稅義務人勞費，當遲到之復查決定係維持原處分時，訴願管轄機關應讓納稅義務人續行訴願。退萬步言，縱使不論財政部將人民申請復查視為訴願法第二條第一項之「人民向中央或地方機關申請案件」這一點是否正確，其僵化的適用訴願法第八十二條第二項亦有問題。詳言之，其不分遲到之行政處分（此處為復查決定）為核可或駁回，訴願均以實體上無理由予以駁回，遲到之行政處分屬於駁回者，則訴願人勢須再針對該處分再依訴願法第一條第一項提起訴願，與訴願程序經濟之理念，並不相符²⁶。

（四）類型四——遲到之復查決定認為原處分雖屬不當，但亦未完全採信納稅義務人之看法

1、實務作法

如同類型一所述，財政部皆適用訴願法第八十二條第二項規定，且不分遲到之復查決定之類型，均以訴願無理由予以駁回納稅義務人之訴願。

2、管見

處理方法如同類型一中之本文見解，基於紛爭解決一次性之法理及避免納稅義務人勞費，當遲到之復查決定未完全採信納稅義務人之看法時，訴願管轄機關應讓納稅義務人有變更訴願聲明之機會，續行訴願。

（五）類型五 —— 遲到之復查決定廢棄原處分，採信納稅義務人之看法

1、實務作法

依前述實務一貫之處理方法，均以訴願法第八十二條第二項，駁回納稅義務人之訴願。又，由於原來對於納稅義務人不利之核課處分已不存在，故

²⁶ 蔡志方，遲到之行政處分與訴願決定在行政救濟制度上之地位，收錄於氏著，行政救濟與行政法學（三），正典文化，2004年5月修訂1版，頁309。另學者吳庚氏亦認為，訴願法原本不必設第八十二條第二項之規定，由受理訴願機關視情形而定處理方式，倘訴願事件仍在繫屬中，訴願人表示仍不服拒絕其申請之處分者，即行續行訴願程序，何必非駁回之後命其重來不可。參見吳庚，前揭（註4）書，頁360。

納稅義務人應無再提起訴願之必要，若誤為之，則訴願管轄機關應依訴願法第七十七條第六款「行政處分已不存在者」予以駁回。

2、管見

當遲到之復查決定廢棄原核課處分，而採信納稅義務人之看法時，此際，納稅義務人所提起之訴願已無實益²⁷，訴願管轄機關固應予以駁回。惟，其駁回之依據為何？不無疑義。易言之，究竟訴願管轄機關應以訴願法第八十二條第二項予以駁回，抑或以訴願法第七十七條第六款予以駁回？關於此問題，本文認為，首先，人民申請復查並非訴願法第二條第一項之規範範圍，已如前述；其次，基於「先程序後實體」原則，訴願管轄機關當應以訴願法第七十七條第六款予以駁回為是。

二、訴願程序已終結(訴願機關已作成訴願決定)

當訴願管轄機關逕行做成決定時，理論上復查決定機關嗣後不應為復查決定，若誤為之，則該復查決定之效力為何不無疑義，茲析述如下。

(一)訴願決定已確定

1、若遲到之復查決定與已確定之訴願決定有所牴觸

訴願法第九十五條前段規定：「訴願之決定確定後，就其事件，有拘束各關係機關之效力」。因此，當遲到之復查決定與已經確定之訴願決定有所牴觸之場合，應認為遲到之復查決定違反上開訴願法之規定。有疑義者，係爭遲到之復查決定之效力為何？就此問題，本文認為，原則上應解為係爭遲到之復查決定「無效」，例外情形方認為「有效」，理由如下。

(1)原則

按行政程序法第一百十一條規定：「行政處分有下列各款情形之一

²⁷ 由於訴願權能之判斷，係以「提起訴願時」為準，故在此情形，不應認為納稅義務人喪失訴願權能，但可認為其欠缺訴願利益。

者，無效：不能由書面處分中得知處分機關者(第一款)；應以證書方式作成而未給予證書者(第二款)；內容對任何人均屬不能實現者(第三款)；所要求或許可之行為構成犯罪者(第四款)；內容違背公共秩序、善良風俗者(第五款)；未經授權而違背法規有關專屬管轄之規定或缺乏事務權限者(第六款)；其他具有重大明顯之瑕疵者(第七款)」。首先，行政程序法第一百十一條第七款所謂「重大明顯之瑕疵」，依我國學界及實務通說之見解，係指行政處分罹患特別重大、明顯之瑕疵，一般理智、謹慎的國民依其一切足以斟酌的情況，在合理判斷上均可辨別出瑕疵的存在²⁸。最高行政法院 94 年判字第 196 號判決即謂：「所謂其他重大明顯瑕疵，係指明顯違反法律規定之意旨者，包括法律已明文規定及瑕疵嚴重應使其無效之情形」²⁹。因此，當遲到之復查決定與已經確定之訴願決定有所牴觸時，顯然已違反訴願法第九十五條前段之規定，依前開理由，當應解為係爭遲到之復查決定無效。進一步言，納稅義務人依稅捐稽徵法第三十五條第五項逕提起訴願後，原稽徵機關固然未喪失作成復查決定之權限，其嗣後所作之遲到之復查決定仍有效力，此觀行政法院 85 年判字第 298 號判決、86 年判字第 2453 號判決及 89 年度 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議自明³⁰，惟若訴願管轄機關已為訴願決定且已確定，則應認為原稽徵機關已不得就同一事件作成復查決定，否則違反「一事不再理」之法理³¹，而訴願法第六十條及第九十五條即為「一事不再理」之明文，故應以系爭遲到之復查決定無效

²⁸ 應該以何種標準來認定無效行政處分的存在，在德國早期主要有兩說，分別為「不可能理論」、「明顯理論」，其中以「明顯理論」為通說，我國學說亦從之。更詳細之說明參見，翁岳生編，行政法，翰蘆，2000 年 3 月 2 版，頁 604-605。

²⁹ 黃俊杰，行政程序法，元照，2006 年 9 月初版，頁 175。相同見解，參見李惠宗，行政程序法要義，五南，2002 年初版 1 刷，頁 318。

³⁰ 由於這三個實務見解另涉及後文一個重要問題，因此這三個實務見解之內容詳見後述，於此不贅。

³¹ 學者吳庚氏亦認為，經訴願決定作實體上判斷之事件，應有一事不再理原則之適用，除有再審之法定原因外，原處分機關或其上級機關(包括訴願決定機關)，均不得重開程序或任意撤銷或變更，如有法定廢止原因則另當別論。參見吳庚，前揭(註 4)書，頁 373。

為宜。

(2)例外

訴願之決定，固有拘束原處分機關之效力。惟訴願原係人民之權利或利益，因行政機關違法或不當處分，受有損害時之救濟方法。原處分機關於訴願決定後，發現錯誤或因有其他情形，而撤銷原處分另為新處分，倘訴願人之權利或利益並不因而受損害，自可本其行政權或監督權之作用，另為處置，不在訴願法第九十五條規定應受拘束之範圍³²。此外，在訴願決定後發生之新事實，原不在該決定之拘束力範圍內，自得對之依法另行處置³³。倘遲到之復查決定有上開例外之情事，則例外的認為有效。

2、若遲到之復查決定與已確定之訴願決定相同

如前所述，納稅義務人依稅捐稽徵法第三十五條第五項逕提起訴願後，原稽徵機關固然未喪失作成復查決定之權限，其嗣後所作之遲到之復查決定仍有效力，惟若訴願管轄機關已為訴願決定且已確定，則應認為原稽徵機關已不得就同一事件作成復查決定，縱使為內容相同之復查決定亦然，否則違反「一事不再理」之法理，亦應認為無效。

(二)訴願決定尚未確定

³² 參見陳敏，前揭(註10)書，頁1354-1355。相同見解，參見陳清秀，行政訴訟法，翰蘆，1999年6月初版，頁231-232。實務亦採相同見解，參見司法院院字第1557號解釋：「訴願決定，原有拘束原處分或原決定官署之效力，訴願法第十二條定有明文。除不服之原處分或原決定，有合於訴願法第四條規定情形，得由不服者提起再訴願或行政訴訟外，其原處分或原決定即屬確定，該原處分或原決定之官署，均應受拘束，不得由原決定官署自動撤銷其原決定。至其直接上級官署，除依法受理再訴願外，亦不得本其監督權作用，命原決定官署更為決定，至受理再訴願之官署，對於已決定之再訴願，自亦不得自動撤銷更為決定，惟訴願再訴願，均為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法，苟原處分原決定或再訴願官署於訴願再訴願之決定確定後，發見錯誤或因有他種情形而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人再訴願人之權利或利益並無損害，自可本其行政權或監督權之作用另為處置，不在該條應受拘束之範圍」。

³³ 陳敏，前揭(註10)書，頁1355。相同見解，參見行政法院25年判字第44號判例：「再訴願決定有拘束原處分及該決定官署之效力，若發生新事實，當然得由該管官署另為處分」。

1、若遲到之復查決定與尚未確定之訴願決定有所抵觸

(1)尚未確定之訴願決定係滿足納稅義務人之請求

可視為復查決定與訴願決定不同見解，然訴願管轄機關既為復查決定機關之上級機關，訴願管轄機關之看法應優先於復查決定機關之看法，故此時應以訴願決定為最終決定，納稅義務人無再提起行政訴訟之必要。

(2)尚未確定之訴願決定未滿足納稅義務人之請求

A、若遲到之復查決定較訴願決定對於納稅義務人有利

本文以為，在此情形，應讓納稅義務人併同對復查決定及訴願決定提起行政訴訟為宜。當然，有前述(一)之1中之例外情形，則應認為遲到之復查決定有效，且效力優先於訴願決定。

B、若遲到之復查決定較訴願決定對於納稅義務人不利

可視為復查決定與訴願決定不同見解，然訴願管轄機關既為復查決定機關之上級機關，訴願管轄機關之看法應優先於復查決定機關之看法，故此時應以訴願決定為最終決定，納稅義務人若仍有不服，逕對訴願決定提起行政訴訟即可。

2、若遲到之復查決定與尚未確定之訴願決定相同

(1)訴願決定與復查決定均是滿足納稅義務人之請求

在此，可以想見納稅義務人將放任訴願決定及復查決定至確定狀態，此時遲到之復查決定可比照前述(一)之2處理。

(2)訴願決定與復查決定均未滿足納稅義務人之請求

就此情形，本文認為，可視為復查決定與訴願決定相同見解，若納稅義務人不服，得提起行政訴訟。

肆、稅捐稽徵法第三十五條第五項與第三十八條第三項之關係

關於遲到之復查決定，訴願管轄機關應如何處理，已如前述。惟，遲到之復查決定在實務上尚有一重大問題亟須探討，詳言之，稅捐稽徵法第三十八條第三項規定：「經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，『應補繳稅款者』，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，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」，實務上稱此為「救濟利息」³⁴，其立法目的為旨在彌補國家因人民提起稅捐救濟程序而延緩徵收所生之損失。然而當復查決定機關遲誤復查決定之期間時，該期間應否計入利息之計算標準？實務上有所爭議，說明如下。

一、否定說

行政法院 79 年判字第 1274 號判決、85 年判字第 1592 號判決、86 年判字第 427 號判決及 88 年判字第 2046 號判決認為，稅捐稽徵法第三十五條第四項規定：「稅捐稽徵機關對有關復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書，通知納稅義務人」之規定，旨在拘束稅捐稽徵機關對納稅義務人申請復查的案件，應在收到復查申請書日起二個月內作成復查決定書，以規範稅捐機關應儘速履行復查的義務，以維護納稅人權益。易言之，其有超越法定二個月期間才作成復查決定書者，顯已違反首揭法條之「強制規

³⁴ 應附言者，由於行政法院 87 年判字第 769 號判決明示納稅義務人得單純為加計利息事件提起訴訟，於是稽徵機關受理此類事件日益增加，財政部於 88 年 6 月 16 日乃邀集各區國稅局各稅捐處等機關研商，並於 88 年 6 月 28 日以台財稅第 881923920 號函示：「各機關可於復查決定依稅捐稽徵法施行細則第十二條規定加計利息填發之繳款書上，註明『納稅義務人如對復查決定應納稅額不服，提起訴願時，該利息部分之處分不生效力』，俾免納稅義務人對利息部分另案提起行政救濟」。參見羅美棋，如何辦理稅務行政救濟，永然文化，2001 年 1 月初版，頁 30。

定」，遲延責任係在稅捐機關，應屬於稅捐機關單方面之故意或過失，不應歸責於納稅人，更不應對納稅人加計超過二個月之利息³⁵。

二、肯定說

（一）實務見解

行政法院 85 年判字第 298 號判決、86 年判字第 2453 號判決及 89 年度 9 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議則認為，稅捐稽徵法第三十五條第四項固規定，稅捐稽徵機關應於接到復查申請書後兩個月內為復查決定，並作成決定書，惟此係「訓示規定」，稅捐稽徵機關未於期間內作成決定，依同條第五項規定，納稅義務人僅得逕行提起訴願，期間屆滿後作成之復查決定仍有效力，依首揭規定亦應加計利息。至於稅捐稽徵機關復查人員有無違反公務員服務法第五條、第七條規定，係另案問題，與應否加計利息無關³⁶。

（二）學說見解

首先，稅捐稽徵法第三十八條第三項加計救濟利息，與同法第三十八條第二項就退還稅款應加計利息一併退回，二者間係屬衡平規範。同時，稅捐救濟程序就復查決定加計補徵救濟利息，也是對未經稅捐救濟程序者一種公平之規範。因為提起復查，申請人可長期拖欠稅款，參照大法官釋字第三一一號解釋後段法理，其加計利息就是「因納稅義務人遲繳納稅款獲有消極利益之故」，此種緩繳稅款之消極利益，是透過租稅法之規定，以加計利息來具體實現，俾便得到量化之數字，實現公平原則。申請人因復查較晚作成決定更可以遲延繳納稅款，愈晚繳納稅款其消極利益就愈高，消極利益愈高就應以加計救濟利息方式開徵，使申請人無法因提起行政救濟而獲得利益。否則，對於未申請復查且向銀行借款繳納稅款者，嚴重造成不公平現象。申請人若不欲享有此

³⁵ 羅美棋，稅捐稽徵法法令彙編，永然文化，2000 年 11 月再版，頁 348。

³⁶ 黃耿漢、鄭致宏、沈振源合編，稅捐稽徵法令彙編—續編，稅旬文化，2000 年 3 月初版，頁 190-192、230-232。司法院印行，前揭(註 25)書，頁 220-221。

等緩繳稅款的利益，可於提起復查時先行繳納稅款或用自繳等方式繳納稅款，因此，此種緩繳稅款利益，並非是強迫納稅人一定要享有，納稅義務人要不要享有緩繳稅款的利益，是有選擇權的。

其次，如果就加計救濟利息必須是「不可歸責於稅捐單位的事由」而逾期始可開徵的話，那麼對於行政救濟決定退稅的案件，是否也要追究遲誤查決定期間可否歸責於申請人的事由後，始決定要否加計退稅利息，亦即如退稅事件是可歸責於申請人的事由(如舉證的延誤)則就不用加計退稅利息？

再者，有關「復查之申請，應於接到申請書後二個月內復查決定」之規定，是由申請人與稅捐單位共用該「二個月」的期間，申請人依行政法院36年判字第16號判例之意旨，就其主張的事實要負舉證責任，或提示帳證等租稅協力義務。此等事證的提出、事實的主張等作為，均計算於二個月的期間內。故前揭否定說中最高行政法院認為遲誤法定復查決定期間，純屬國稅局單方面故意或過失所造成等語，實與事實有違³⁷。

三、管見

管見以為，現行稅捐稽徵法第三十八條第二項、第三項之規定有檢討之空間，其中關於原稽徵機關遲誤復查決定期間應否加計利息，應視情形而定，理由如下。

(一)稅捐稽徵法第三十八條第二項之部分

稅捐稽徵法第三十八條第二項乃納稅義務人對於原核課處分不服，經提起行政救濟結果確定應退還納稅義務人稅款者，應以「應退稅款」為基礎加計利息一併退還之規定。本文以為，若納稅義務人提起稅捐行政救濟最後應退還稅款者，顯見當初稽徵機關之核課處分有誤，此際，除了稽徵機關可證明係

³⁷ 倪永祖，論逾期作成復查決定加計利息之合法性，刊載於中國稅務旬刊第1732期，1999年11月，頁7-8。

納稅義務人之故意或過失導致原核課處分錯誤外，否則當然應加計利息退還。

(二)稅捐稽徵法第三十八條第三項之部分

至於在經稅捐行政救濟程序後，納稅義務人應補繳稅款者，其是否應加計救濟利息，不可一概而論。若納稅義務人係認為原稽徵機關之核課處分有誤而提起稅捐行政救濟且嗣後勝訴，則應認為稅捐稽徵機關自始作成之處分不當，人民提起救濟不僅是維護自己之權利，也是糾正稽徵機關錯誤之行政行為，此時納稅義務人嗣後補繳稅款不應加計救濟利息。進一步言，納稅義務人提起稅捐行政救濟後勝訴，而原稽徵機關又有遲誤復查決定期間之情形，則此時更不應對於納稅義務人加徵救濟利息。

綜上所述，本文認為，現行稅捐稽徵法第三十八條第二、三項應予以修正。其中第二項部分，原則上稽徵機關在退還稅款時應附加利息一併退還，但若稽徵機關可證明其核課處分之錯誤係因納稅義務人之故意或過失所致，則可不必附加利息退還。第三項部分，若納稅義務人提起稅捐行政救濟勝訴後補繳稅款，則不應對於納稅義務人加計救濟利息，以免使合法爭取權益且糾正行政機關錯誤行為之納稅義務人有不公平之感。

伍、結論

在筆者寫作本文之過程中，筆者發現，現行稅捐復查制度疑點重重，舉例而言，例如：關於復查制度之定位(行政救濟程序或非爭訟性行政程序)、復查決定之性質、復查決定與原核課處分間之關係(此涉及原處分主義與裁決主義或第二次裁決之問題)、復查決定之標的(此涉及爭點主義與總額主義之問題)……等等，尤其是，復查制度要求原稽徵機關自我審查，其與訴願法第五十八條第二項又似乎有某部分之重疊，因此，學界不乏廢除該制度之聲音。本文建議，在復查制度尚未廢除前，應對其制度定位、復查決定之性質、復查決定與原核課處分間之關係等等先予釐清，至少使實務在操作上，能法理一貫，符

合邏輯。首先，就復查制度之定位而言，本文認為係屬稽徵行政程序之延長且不具爭訟性質；其次，就復查決定之性質而言，本文認為係屬行政處分中之「第二次裁決」；再者，復查程序既屬原稽徵行政程序之延長，故理論上無不利益變更禁止原則之適用。

又，當納稅義務人依稅捐稽徵法第三十五條第五項提起訴願後，稽徵機關之復查決定方作成(遲到之復查決定)，此際訴願機關應如何處理？本文認為應「類型化」觀察，亦即，依據復查決定之類型，而異其處理方式。此外，需注意稅捐稽徵法第三十五條第五項與第三十八條第三項之關係，尤其是當納稅義務人提起稅捐行政救濟「勝訴」後補繳稅款，而原稽徵機關又有遲誤復查決定期間之情形，則不應對於納稅義務人加計救濟利息，以免使合法爭取權益且糾正行政機關錯誤行為之納稅義務人有不公平之感，故稅捐稽徵法第三十八條第三項有修正之必要。

參考文獻

一、書籍

- (一)王建煊，租稅法，華泰文化，2006年8月第30版。
- (二)司法院印行，稅捐稽徵法司法實務見解選輯，2005年6月。
- (三)李惠宗，行政程序法要義，五南，2002年初版1刷。
- (四)吳庚，行政爭訟法，三民書局，2005年5月第3版。
- (五)翁岳生編，行政法，翰蘆，2000年3月2版。
- (六)陳敏，行政法總論，自版，2007年10月5版。
- (七)陳清秀，稅法總論，翰蘆，2004年9月第3版。
- (八)陳清秀，行政訴訟法，翰蘆，1999年6月初版。
- (九)黃俊杰，行政程序法，元照，2006年9月初版。
- (十)黃士洲，掌握稅務官司的關鍵，元照，2005年1月初版1刷。
- (十一)黃耿漢、鄭致宏、沈振源合編，稅捐稽徵法令彙編——續編，稅旬文化，2000年3月初版。
- (十二)郭介恆、強自強合著，訴願法釋義與實務，瑞興圖書，2002年2月初版。
- (十三)張國清，稅務救濟案例，永然文化，2000年5月3版。
- (十四)蔡志方，行政救濟方新論，元照，2001年8月2版1刷。
- (十五)蔡志方，遲到之行政處分與訴願決定在行政救濟制度上之地位，收錄於氏著，行政救濟與行政法學(三)，正典文化，2004年5月修訂1版。
- (十六)羅美棋，如何辦理稅務行政救濟，永然文化，2001年1月初版。
- (十七)羅美棋，稅捐稽徵法法令彙編，永然文化，2000年11月再版。

二、文章

- (一)李震山，論訴願之先行程序，收錄於行政法爭議問題研究(下)，五南，2000

年 9 月初版 2 刷。

(二)倪永祖，論逾期作成復查決定加計利息之合法性，刊載於中國稅務旬刊第 1732 期，1999 年 11 月。

(三)郭介恆，不利益變更禁止原則——以稅務爭訟為例，收錄於論權利保護之理論與實踐——曾華松大法官古稀祝壽論文集，元照，2006 年 6 月初版 1 刷。

(四)張文郁，於稅務爭訟案件，原處分被撤銷後，原處分機關得否不為行政處分而直接做出復查決定，刊載於全國律師，2006 年 6 月。

(五)張文郁，於課稅處分之撤銷訴訟，原行政處分和復查決定及訴願決定之關係，收錄於訴願專論選輯——訴願新制專論系列之七，台北市政府訴願審議委員會編印，2006 年 12 月初版。

(六)蔡進良，稅捐處分之理由與訴願之審理、決定，收錄於訴願專論選輯——訴願新制專論系列之四，台北市政府訴願審議委員會編印，2003 年 12 月初版。

(七)戴平郎，租稅行政救濟「不利益變更禁止原則」亟待商榷！，刊載於實用稅務第 366 期，2005 年 6 月。