

租稅核課處分存續力之突破與 退稅請求權

盛子龍*

目 次

壹、前 言	四、終局決定性之核課處分
貳、租稅核課處分與退稅請求權之 關聯	(一)德國租稅通則第一百七十 二條
一、形式法律原因說與實質法律 原因說之對立	(二)發現有使租稅減少之新事實 或新證據
(一)形式法律原因說	(三)租稅核課衝突
(二)實質法律原因說	(四)基礎裁決之作成、廢棄或 變更
二、租稅核課處分效力排除之 必要性	(五)溯及影響租稅債務之事項
參、德國租稅通則規範模式下租稅 核課處分存續力突破之路徑—— 租稅核課處分改正程序	(六)國際租稅協定適用之相互協 議或仲裁決定之轉化
一、概 述	(七)其他實質瑕疵之附帶考量
二、非終局決定的租稅核課處分	五、整體性比較觀察與分析
(一)附保留審查權之租稅核課處分	肆、稅捐稽徵法第二十八條規定在 我國法制下之定位與開展
(二)局部暫時性租稅核定	一、稅捐稽徵法第二十八條規定 下之基本案型
三、關稅及消費稅之核課處分	

投稿日：109年8月19日

接受刊登日：111年4月18日

DOI: 10.53106/172876182022040075002

* 國立中正大學財經法律學系專任教授，國立臺灣大學法學博士。

二、稅捐稽徵法第二十八條規定
之規範性質

- (一)稅捐稽徵法第二十八條規定
並非僅屬不當得利返還請求
權之特殊規定
- (二)稅捐稽徵法第二十八條規定
作為突破租稅核課處分形式
存續力之機制
- (三)稅捐稽徵法第二十八條規定
賦予納稅義務人三合一之
請求權

三、稅捐稽徵法第二十八條規定
之檢討與建議

- (一)利益衡量模式特色
- (二)對遲誤法定救濟期間因素之
衡量
- (三)對違反協力義務導致溢繳稅
款因素之衡量
- (四)以納稅人已經繳納稅款作為
構成要件之體系矛盾
- (五)全面性修訂建議

伍、結 論

中文摘要

2010年1月6日施行之稅捐稽徵法（Tax Collection Act）第二十八條規定：「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請（第一項）。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限（第二項）。」上開規定自施行以來，引發許多爭議。本文之目的在釐清租稅核課處分與退稅請求權之關係，並釐清稅捐稽徵法第二十八條規定之性質。最後則對該規定提出檢討及調整之建議。

關鍵詞：租稅核課處分、退稅請求權、行政程序重開

壹、前言

租稅核課處分發生形式存續力之後，納稅義務人是否以及在何種條件下，仍可以享有並得以行使退稅請求權，在租稅行政法上一向屬於極為重要之議題。就此我國2010年1月6日施行之稅捐稽徵法第二十八條設有如下規定：「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請（第一項）。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限（第二項）。」（本文以下所稱之稅捐稽徵法第二十八條均係指此一版本之規定，不另註明施行日期）¹上開規定創設了一個在比較法及我國行政法體系均屬創例之退稅請求權，實施以來，在實務及學理上引發相當熱烈而且分歧之討論²。上開規定引發之問題相當廣泛³，

¹ 2021年12月17日修正施行之稅捐稽徵法第28條第1項規定：「因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。但因可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，其退稅請求權自繳納之日起十五年間不行使而消滅。」此一新規定僅係將原本規定之第1項及第2項整合為第2項，並修訂原本規定退稅請求權之時效。由於該修正規定並未針對本文提出及處理之四個主軸問題進行實質之修正，且本文所討論之實務判決均係以2010年1月6日施行之稅捐稽徵法第28條規定作為適用之對象，相關文獻論述亦係以此為探討之對象，為避免造成讀者法條閱讀上混淆，本文仍維持以2010年1月6日施行之稅捐稽徵法第28條規定作為論述之對象，而文中所有之法理分析及批判對於修正後之新規定亦仍一律適用，並無實質之改變，在此先予敘明。

² 有關國內學界探討稅捐稽徵法第28條規定下之退稅請求權之文獻相當豐富，其法律見解更是極為分歧。請參閱陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第59期，頁65以下，1998年6月；葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權——2006年2月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第8期，頁135以下，2007年3月；葛克昌，可歸責於政府機關之溢繳稅款，載：溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆，頁1以下，2012年9月；陳清秀，稅法上不當得利，

限於篇幅，本文謹以下列幾個議題作為探討對象：

一、租稅核課處分與退稅請求權之關係為何？退稅請求權之成立或行使是否必須先排除租稅核課處分之存續力？

二、若租稅核課處分之存續力將成為退稅請求權成立或行使之障礙，則是否以及在如何條件下納稅義務人可以突破租稅核課處分存續力？

三、稅捐稽徵法第二十八條規定下之退稅請求權之規範性質為何？

四、稅捐稽徵法第二十八條規定之規範模式有何缺失？有無透過法律解釋或補充調整之可能？或者是必須透過立法者作通盤檢討與修訂？

載：稅法之基本原理，植根，頁369以下，1994年9月；陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，載：溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆，頁67以下，2012年9月；黃茂榮，溢繳稅款及其退還（上），植根雜誌，第26卷第1期，頁9以下，2010年1月；黃茂榮，溢繳稅款及其退還（下），植根雜誌，第26卷第2期，頁12以下，2010年2月；盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟，中原財經法學，第18期，頁91以下，2007年6月；柯格鐘，具不當得利性質之退稅請求權——稅捐稽徵法第28條與其相關連規範關係之探討，載：訴願專論選輯——訴願新制專論系列之十四，臺北市政府，頁54以下，2013年12月；謝如蘭、蔡孟彥，退稅請求權之行使、要件與界限——以已確定核課處分為核心，東海大學法學研究，第44期，頁65以下，2014年12月；范文清，論租稅返還請求權，以稅捐稽徵法第28條第一項與第二項為中心，興大法學，第21期，頁95以下，2017年5月。

- ³ 除了本文設定之上述議題外，環繞稅捐稽徵法第28條規定之相關爭議可說是層出不窮，例如稅捐稽徵法第28條規定是否也具有突破確定判決既判力之功能？在納稅者權利保護法引進總額主義之精神後，稅捐稽徵法第28條規定之適用是否也應作相應之調整？稅捐稽徵法第28條第2項規定下之退稅請求權之時效期間，是否有行政程序法第131條規定10年時效期間之補充適用？其時效是否應一律自繳稅之日起算？均迭生爭議。由於這些問題討論起來牽涉甚廣，限於目前法學期刊篇幅容量，難以就此詳細作比較法與法釋義學分析，將另以專文討論，尚請見諒。

貳、租稅核課處分與退稅請求權之關聯

一、形式法律原因說與實質法律原因說之對立

首先必須探究的是，納稅人溢繳稅款若係因稽徵機關作成實體法上根本不應存在或超額核定之租稅核課處分所致，則在該核課處分生效，尤其是已經發生形式存續力後，作為公法上不當得利返還請求權下位類型之退稅請求權是否即可以當然成立？而退稅請求權又自何時開始處於得行使之狀態，不無疑義。這個問題探討之實益在於，退稅請求權之成立或行使，是否以排除租稅核課處分效力為前提。而要回答這個問題，必須先釐清國家受領納稅人因租稅核課處分而繳納之稅款，其「法律上原因」究竟為何？

上述問題在德國租稅法學界及實務上一直存有高度爭議。蓋德國租稅通則第三十七條第二項僅簡單地規定，無法律上原因而繳納租稅者，得向受領給付者請求返還其繳納之租稅。至於何謂法律上原因，則立法者並未直接定義。在德國學界及實務上遂發展出兩種理論。以下略述之：

(一)形式法律原因說

此說為德國通說。依其主張，具體核定應納稅額之租稅核課處分係屬國家受領納稅義務人給付稅款之法律上原因。因此只要租稅核課處分有效存在，即使其超出了依據實體法為正確核算之應納稅額，國家受領該給付仍具有法律上原因，作為公法上不當得利返還請求權下位類型之退稅請求權即尚無成立之餘地。只有在租稅核課處分事後被撤銷或變更時，前述法律上原因始「溯及既往」歸於消滅，退稅請求權則「溯及至」納稅義務人溢繳稅款時成立。此外，必須等到撤銷或變更該租稅核課處分之行政處分通知納稅義務人而生效後，該稅法上不當得利返還請

求權之清償期方始屆至（fällig），亦即其方才具有行使及實現之可能⁴。

（二）實質法律原因說

依其主張，形式法律原因說將核定超額稅款之核課處分作為國家受領租稅給付之法律上原因，在法理上並不正確。蓋依據德國租稅通則第三十八條明文規定，租稅債務關係之請求權因構成要件之實現而成立，因此國家對租稅義務人之租稅債權無待租稅核課處分之作成，因構成要件之實現而當然成立。不過租稅債權雖已成立，但仍有待稽徵機關作成租稅核課處分以確認租稅債權具體數額並作成下命繳稅之處分。由於租稅核課處分性質上係確認處分，其並無形成效力，無法創設出實體法上並不存在之租稅債權。既然國家在實體法上並無受領溢繳稅款之租稅債權，其即屬「自始」無法律上原因而因租稅義務人溢繳稅款受有利益，租稅義務人之不當得利返還請求權自國家受領溢繳稅款時起即告成立。至於該租稅核課處分嗣後是否經撤銷或變更，與稅法上不當得利返還請求權之成立與否無關。惟儘管退稅請求權實質上業已成立，但是除非租稅核課處分自始無效，否則在超額核定租稅之核課處分未經撤銷或變更以前，透過其規制效力仍確認了一個「形式上」之租稅給付義務之存在，故國家仍有一個「形式上」保有受領稅款之原因。因此法理上仍必須將該核課處分撤銷或變更，以除去上述形式上原因。從而該租稅核課處分的有效存在即構成租稅義務人向國家主張不當得利返還請求權之形式上限制。因此仍必須等到該租稅核課處分經撤銷或變更後，稅法上不當得利返還請求權之清償期方始屆至⁵。申言之，即使是在採取實質法

⁴ Vgl. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 38 AO, Rn. 74 (Stand Lfg. 185 2005); BFH-Urteil vom 28.11.1990 (V R 117/86) BStBl. 1991 II S. 281; BFH-Urteil vom 18.12.1986 (I R 52/83) BStBl. 1988 II S. 521; 中文文獻請參閱陳敏，同註2，頁71。

⁵ Vgl. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO., § 38 AO, Rn. 73 (Stand Lfg. 185 2005); Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 37

律原因說下，租稅義務人對國家之不當得利返還請求權雖然是自其繳納時起即告成立，但是只有在超額核定稅款之核課處分被撤銷或變更後，租稅義務人之不當得利返還請求權方具有行使及實現之可能，亦即方屬「可得行使」⁶。其次在租稅核課處分發生形式存續力後，納稅義務人已不得循通常救濟途徑訴請撤銷或變更租稅核課處分，故租稅核課處分形式存續力就此限制了租稅義務人權利之行使⁷。

就結果而言，形式法律原因說與實質法律原因說儘管在理論出發點上有所不同，但在處理退稅請求之行政程序上並無太大之實際差異⁸。蓋依據形式法律原因說，租稅義務人必須在租稅核課處分被撤銷或變更後，其對國家之不當得利返還請求權方屬成立。而依據實質法律原因說，租稅義務人必須在租稅核課處分被撤銷或變更後，其對國家之不當得利返還請求權方可得行使。因此在法理上不論是採取哪一種觀點，無論如何均必須先除去租稅核課處分之存續力，以排除稅法上不當得利返還請求權之成立或行使之障礙。是故在德國租稅法理論與實務上，並不容許納稅義務人可以無視租稅核課處分之存續力，直接依據稅法上不當得利返還請求權請求退稅。

必須特別指出的是，德國租稅通則之規範設計也是建立在上述之規範大前提之上。按針對上述之理論爭議，德國租稅通則立法者並未透過明文規定給予正面之答案。不過依據德國租稅通則之規範模式，納稅義務人若是因租稅核課處分核定錯誤而溢繳稅款，在租稅核課處分發生形式存續力之後，仍必須依據租稅核課處分改正之程序，請求稽徵機關在

AO, Rn. 27 ff. (Stand Lfg. 111 2006). 中文文獻請參閱陳敏，同註2，頁70以下。

⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1997 (II R 56/94) BStBl. 1997 II S. 796 ff.; BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 839, 840.

⁷ Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 37 AO, Rn. 34 (Stand Lfg. 111 2006).

⁸ Vgl. Schuster, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO. (Fn. 4), § 38 AO, Rn. 76 (Stand Lfg. 185 2005).

為租稅核課處分改正後再予以退稅。其並不容許納稅義務人可以無視租稅核課處分之存續力，依據德國租稅通則第三十七條第二項規定下之稅法上不當得利返還請求權逕行請求退稅，實不可不辨。就此在後文中會有進一步說明。

二、租稅核課處分效力排除之必要性

依據我國稅法學界主流見解，我國稅法雖未如德國租稅通則第三十八條，明文規定租稅債務關係之請求權因構成要件之實現而成立，但依現行稅法規定之整體精神，凡法律未授權稽徵機關以裁量指定義務人或設定其給付金額者，租稅債權即因構成要件之實現而成立。至於租稅核課處分就應納稅額之核定，則僅具有確認因實現租稅構成要件而依法成立之應納稅額之效力，在法律性質上應屬「確認處分」而非「形成處分」。我國實務亦一貫採相同見解⁹。

有疑問的是，在稽徵機關核定之稅額超出法定應納稅額時，這個違法之租稅核課處分是否具有創設出實體法上原本並不存在之租稅債務之形成效力。就此學理上不乏採取肯定之見解者¹⁰。惟若採取此一見解，則違法之租稅核課處分即成為國家受領納稅義務人繳納稅款之法律上原因。在未將其撤銷以前，納稅義務人不當得利返還請求權即無成立之可能。不過本文並不支持上述見解，理由如下：

（一）既然租稅債權無待稽徵機關之租稅核課處分，即因構成要件之實現而成立，則為租稅債務請求權反面之不當得利返還請求權，其成立自亦應以構成要件是否實現為判準，無關稽徵機關是否撤銷或變更租稅

⁹ 請參閱陳敏，同註2，頁72。最高行政法院94年度判字第1605號判決亦同。其略謂：「租稅之核課及免除決定，其性質上為確認性質之行政處分，亦即確認符合課稅法定要件之稅額或免徵之法定要件，其本身並非創設權利，因課稅要件之成立或減免係依據法律規定而成立或減免。」

¹⁰ 請參閱陳敏，稅法總論，新學林，頁300，2019年2月。Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 114.

核課處分，始符合法理邏輯之一貫。蓋若是一方面在租稅債務成立時期以構成要件實現為判準，另一方面在國家受領納稅義務人給付的法律上原因又採取形式法律原因說，理論上不免有自相矛盾之處。

(二)準此以解，上述見解將違法之租稅核課處分定性為具有創設實體上租稅債務效力之形成處分，在法理上亦對超額核定租稅之處分之效力內涵有所誤認。蓋超額核定租稅之處分並未「形成性地」創設出在實體法上根本不存在之租稅債權，其僅僅是「有拘束力地確認」國家對納稅義務人享有「該租稅債權」存在。其性質上仍屬於確認處分。

是故依據本文觀點，純就理論而言，實質法律原因說毋寧較為可採。亦即國家是否有受領納稅義務人稅款繳納之法律上原因，應以實體法上租稅債權或債務存否而斷，與租稅核課處分無關。而不論稽徵機關租稅核課處分是否正確，其性質上均屬於確認處分，不具有創設實體上租稅債務之效力。因此在納稅義務人因稽徵機關作成違法租稅核課處分而溢繳稅款時，其不當得利返還請求權即自始成立。

接下來要處理的問題是，租稅核課處分之效力是否會構成納稅義務人行使不當得利返還請求權之法律上障礙。特別值得注意的是，即使是在同採取實質法律原因說之前提下，我國有學者另行提出不同於上述德國實質法律原因說之觀點。依其主張，納稅者因超額核課處分而溢繳稅款時，其不當得利返還請求權之行使在法理上當然無須受租稅核課處分存續力之限制¹¹。不過本文並不支持這種見解。理由如下：

首先，依據行政程序法之規則，行政處分即使違法，除非符合行政程序法第一百一十一條規定之無效事由，否則仍屬有效而可得撤銷。這套基本規則原本就是適用在所有的違法負擔處分，這當然也包括違法之租稅核課處分在內。

其次，當違法有效之租稅核課處分因法定救濟期間經過或其他事由而不得訴請撤銷時，該處分即發生形式存續力。若是採取「不當得利返

¹¹ 採取此一見解之文獻整理及論述，請參閱范文清，同註2，頁125以下。

還請求權之行使無須受租稅核課處分存續力限制」之主張，則不問納稅義務人遲誤法定救濟期間是否有故意或重大過失等可歸責之事由，即可以「無待法律之明文規定」，依法理「無條件」地、「不受影響地」享有不當得利返還請求權。惟如此一來，法定救濟期間之設置，勢將形同虛設。而透過形式存續力所追求之法安定性及法律和平，亦將難以獲得充分之維護。因此在行政法體系之基本規則下，納稅義務人不當得利返還請求權之行使，若是在不考慮法律特別規定下，純粹就法理而言，當然會受到租稅核課處分形式存續力之限制。要突破租稅核課處分形式存續力之限制，則必須透過行政程序重開之機制處理。至於在租稅法領域，這套行政程序重開之機制應如何設計，則是另一個層次之問題，不可不辨。

更關鍵的是，有效之行政處分尚具有實質存續力，其包含了對處分之關係人及原處分機關之雙向拘束力以及「受限制之可撤廢性」¹²。故雖然超額核定租稅之處分並未在實體法上「形成性地」創設出不存在之租稅債權，但是在租稅行政程序上，仍是透過一個行政處分「有拘束力地確認」國家對納稅義務人享有「該租稅債權」。無論其實質上是否正確，只要在該確認處分仍屬有效的前提下，其在租稅行政程序上即有「拘束力地確認」國家有保有該超額核定稅款之法律上原因存在，這不只是對納稅義務人有拘束力，即使是原處分機關亦應受「該處分之確認效力」之拘束，而不得有與其相互矛盾之行為。此即是在行政處分效力中所含有之「禁止矛盾」（*Abweichungsverbot*）¹³。蓋在法理邏輯上，稽徵機關不可能一方面繼續承認該租稅核課處分之拘束力，另一方面卻又無視該確認處分之拘束力，在並未將該處分撤銷的情況下，將溢繳稅款逕行退還給納稅義務人。這二者在法理上毋寧是自相矛盾而無法併存的。因此即使是在採取實質法律原因說的觀點，亦不容許無視於租

¹² Vgl. Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl., 2017, § 10 Rn. 17 ff.

¹³ Vgl. Sachs, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, 7. Aufl., 2008, § 43 Rn. 41 ff.

稅核課處分之「禁止矛盾」拘束力在行政程序上對稽徵機關所形成之障礙，逕行將稅法上不當得利返還請求權之「行使」與租稅核課處分之效力作脫鉤處理。故即使是採取實質法律原因說，在法理上仍必須先除去租稅核課處分之存續力，以排除稅法上不當得利返還請求權行使之障礙。

不過以上的說明只是在釐清，即使採取實質法律原因說，租稅法上不當得利返還請求權之行使，法理上也無法「無待法律明文規定」而當然地不受租稅核課處分存續力之限制。至於在租稅核課處分發生形式存續力之後，「是否以及在如何條件下」可以容許稽徵機關保有撤銷超額課稅處分之裁量權？或「是否以及在如何條件下」應給予納稅義務人有請求重開程序並撤銷超額課稅處分之權利，究竟要從寬或從嚴規定，則係屬另一個層次之問題，不得與上述行政法體系之基本法理問題混為一談。因此接下來要探討的問題才是真正的關鍵，在建構突破租稅核課處分存續力之適當程序機制時，如何方可建構出一套足以提供納稅義務人權利之有效保護以及均衡地兼顧租稅法秩序所重視之其他價值，例如法安定性與法律和平、大量行政下租稅行政程序之經濟性、確保協力義務之履行等法價值之機制。

參、德國租稅通則規範模式下租稅核課處分存續力突破之路徑——租稅核課處分改正程序

按德國租稅通則第三十七條第二項雖針對租稅義務人在稅法上不當得利返還請求權有所規定，但如前所述，在基於違法租稅核課處分而溢繳稅款之案型，租稅義務人要請求退稅，仍必須先通過除去租稅核課處分存續力這道必經關卡。

針對在如何之條件下，可以賦予租稅義務人突破租稅核課處分存續力之請求權，德國租稅通則建構了一套相當完整、細膩之規範模式，其

除了可以與行政處分存續力突破之法理作一定程度之銜接，又能兼顧租稅行政程序法之特殊性，充分斟酌納稅義務人之權利保護及租稅法秩序所重視之其他價值，例如法安定性、租稅行政之經濟性、確保協力義務履行等之維護。對於我國租稅行政法制之建構與詮釋，特別具有高度之參考價值。以下將嘗試對之作一系統化之介紹與分析，作為我國法制建構及解釋之參考¹⁴。

一、概 述

相對於德國行政程序法上處理行政處分存續力的模式，德國租稅通則就租稅法上行政處分之存續力建構了一套更為複雜之模式。首先德國租稅通則將租稅法上之行政處分（*Steuerverwaltungsakt*）區分為「租稅裁決及其他與其等同的行政處分」以及「其他行政處分」兩大基本類型¹⁵。

所謂租稅裁決（*Steuerbescheide*）即係指德國租稅通則第一百五十五條第一項核定稅額之處分，（下稱「租稅核課處分」）¹⁶。而所謂與租稅裁決等同之行政處分，則係指同法第一百五十五條第一項後段的租稅免除裁決、同條第四項的租稅退給裁決、第一百七十九條及第一百八十條之課稅基礎確認裁決、第一百八十四條第一項核定租稅計算標準額之租稅計算裁決、第一百八十五條之租稅計算標準額之分割（*Zerlegung*）裁決以及第一百九十條租稅計算標準額之配給（*Zuteilung*）裁決、第二

¹⁴ 近來有學者主張我國稅捐稽徵法第28條規定應參考德國租稅通則第37條規定，修改為純粹不當得利返還請求權之規定，並認為超額核定租稅之核課處分之錯誤應歸屬於納稅者或稽徵機關，與不當得利返還請求權成立要件不符，應予以修訂者。相關論述詳請參閱范文清，同註2，頁95以下。實則在租稅核課處分致納稅義務人溢繳稅款之案型，德國租稅通則並非僅依賴一個純粹之不當得利返還請求權規定處理退稅問題，不可不辨。

¹⁵ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2006, Rn. 36.

¹⁶ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO., Rn. 38 f.

百三十九條之利息核定等¹⁷。

至於所謂租稅法上「其他行政處分」，包括德國租稅通則第一百九十一條之「責任裁決」與下命容忍之處分、基於衡平之考量免除租稅債務之處分（第一百六十三條在租稅核課程序免除租稅債務之核定、第二百二十七條在租稅徵收程序之租稅債務免除處分）、第二百二十二條准許清償期延展之處分，以及在執行程序中基於衡平考量之暫緩執行處分等，即屬適例¹⁸。

有關租稅法上「其他行政處分」之存續力之突破路徑係規定於德國租稅通則第一百三十條（撤銷）及第一百三十一條規定（廢止）¹⁹。在規範模式上，由於德國立法者致力於行政程序之統一，故上開規定大體上仍沿襲德國行政程序法有關行政處分存續力的規範模式，亦即係將租稅法上「其他行政處分」區分為負擔處分及授益處分，並進一步區分為違法負擔處分及違法授益處分之撤銷，以及合法負擔處分及合法授益處分之廢止，在容許撤銷或廢止的規則上亦與德國行政程序法大致相當。

至於租稅核課處分以及與其等同的行政處分（例如課稅基礎之確認裁決）之撤廢或變更，則是另外適用德國租稅通則第一百六十四條、第一百六十五條、第一百七十二條至第一百七十七條之特別行政程序，亦即改正程序（Korrektur）之規定²⁰。就此德國租稅通則之立法者考量租稅行政法之特殊性，在行政處分存續力之範圍及突破路徑上設計出與德國行政程序法相當不同之規範模式。

有鑑於本文係以探討退稅請求權為議題，故以下僅以德國租稅通則中與本文所探討之主軸有關的規定作為探討之核心。亦即，在此僅擬探討，在租稅核課處分發生形式上存續力後，租稅義務人及稽徵機關要如

¹⁷ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 40.

¹⁸ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 43.

¹⁹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 42.

²⁰ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 37.

何尋求突破之路徑，以作成有利於租稅義務人之改正。

二、非終局決定的租稅核課處分

在依法課稅及公平課稅原則下，稽徵機關必須依據職權調查足以影響租稅債務成立及範圍之事實。惟租稅核課程序屬於大量程序，幾乎很少有行政法各論領域，會如同租稅法領域遭遇到如此龐大且複雜之案件。此外隨著各種新興商業行為以及各種避稅手法層出不窮，稅法之解釋與適用也會不斷面臨新的挑戰。

如何使得稽徵機關可以在租稅核課期間內，以有限的稽徵人力、物力，同時兼顧依法、公平課稅原則，以及租稅稽徵之效率，實屬租稅行政法之重大議題。德國租稅通則立法者即充分地考量到上述租稅核課程序最典型的困難，特別設計了一套暫時性行政處分的相應機制。以下將作進一步說明：

(一)附保留審查權之租稅核課處分

1.意定保留審查權之租稅核課處分

依據德國租稅通則第一百六十四條規定²¹，稽徵機關得作成「保留

²¹ 德國租稅通則第164條：

- I 租稅事件未經終結之審查者，得普遍或在個別事件中，基於保留事後審查作成租稅之核定，而無須就此附具理由。預繳之核定，皆為事後審查之保留之租稅核定。
- II 保留有效者，租稅核定得廢棄或變更之。租稅義務人得隨時請求廢棄或變更租稅核定。對此而為之決定，於租稅事件應於相當期間內為終結之調查者，得延展至該時而為之。
- III 事後審查之保留得隨時廢棄之。其廢棄與租稅核定未附事後審查之保留相同；第157條第1項第1段及第3段之規定準用之。實地調查後，附有事後審查之保留之租稅核定，並無應行變更之情形者，應廢棄該保留。
- IV 核定期間已屆滿者，不得為事後審查之保留。第169條第2項第2段及第171條第7項、第8項、及第10項之規定，不適用之。

事後審查權」之租稅核課處分。此一規定係基於租稅稽徵經濟的考量，使稽徵機關在面對大量的稅務案件時，亦可以快速作成租稅的核課，故容許稽徵機關可以在收到租稅義務人之申報後，針對事實及法律之狀態，無須經過深入之審查，即可依據租稅義務人之申報為基礎作成「保留審查權」之租稅核定，而不至於被指責為有違背職權調查義務之程序瑕疵²²。

(1)法定要件：租稅案件尚未經「終結審查」

A.概念分析

稽徵機關保留審查權唯一的法定要件是，該租稅案件必須尚未經「終結審查」（abschließend geprüft）。依據德國實務一向的見解，在此一規定意義下之「審查」包括租稅債務構成要件事實之調查及法律評價。申言之，只要租稅案件事實之調查及法律評價尚未終局的結束，亦即仍有進一步審查之需要時，則該租稅案件就是尚未經「終結審查」²³。惟如此解釋在學界受到強力批評。部分學者認為，在德國實務如此廣泛解釋的見解下，保留審查權之規定對於租稅義務人租稅規劃安定性之干預已經逾越憲法容許之界限。基於合憲性解釋，保留審查權僅能限於事實問題的審查，至於法律的解釋、適用則並無保留審查權的餘地²⁴。

依據德國實務解釋，以下情形均不構成「終結審查」²⁵：

(A)稽徵機關未就租稅義務人之申報資料作審查，即依據租稅義務人之申報資料作成租稅核課處分，當然非屬「終結審查」。

有關本文引用德國租稅通則條文之翻譯主要均係參考陳敏教授翻譯並略作修訂，以下不再逐一引註說明。請參閱陳敏，德國租稅通則，司法院，2013年5月。

²² Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 480.

²³ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 479.

²⁴ 有關德國學界主張採取限縮解釋之論述，vgl. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 743 ff.; Schneider, Die vorbehaltsversehene und die vorläufige Steuerfestsetzung: Eine Untersuchung der §§ 164, 165 AO, 2008, 55 ff.

²⁵ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 483.

(B)稽徵機關雖就租稅義務人之申報資料為部分或抽樣調查，並作成與租稅義務人申報資料不符合之稅額核定，只要稽徵機關認為租稅案件仍有進一步審查之空間，即仍非屬「終結審查」。

B.實地調查與「終結審查」之關聯

必須特別說明的是實地調查（Außenprüfung）與「終結審查」之關聯。在德國租稅法制上，所謂實地調查程序是指規定在德國租稅通則第一百九十三條規定以下，可供稽徵機關用以廣泛、深入地調查租稅義務人之租稅關係（即課稅基礎）之正式行政程序。其大致上可以分為以下幾個階段²⁶：

(A)實地調查程序須以稽徵機關作成調查命令（Prüfungsordnung）通知租稅義務人而開始。調查命令必須具體說明應接受實地調查之租稅義務人、租稅種類及租稅課徵期間為何。如果稽徵機關僅擬作有限範圍的實地調查，則必須說明調查僅限於特定之範圍。

(B)調查程序中，為釐清租稅義務人之租稅關係，稽徵機關得要求租稅義務人提示會計記錄、帳冊、業務文書及其他相關文件以供調查，並要求其為必要之說明。稽徵機關更有權進入到土地及營業處所進行實地視查。

(C)對於實地調查之結果，原則上應實施「終結評議」程序。尤其是稽徵機關應就爭議之事實及調查確認之法律判斷及其租稅效果，向租稅義務人說明，並給予其充分陳述意見之機會。在「終結評議」程序中，徵納雙方透過面對面之雙向對話、溝通，可以更清楚地釐清爭議或尋求雙方可接受之共識，以化解未來不必要之行政爭訟。

(D)最後實地調查員必須製作調查報告，作為後續作成或變更租稅核課處分之依據。由於調查報告攸關租稅義務人權益甚鉅，故製作後仍應給予租稅義務人就此有陳述意見之機會。

²⁶ Vgl. Ax/Große/Melchior, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., 2010, Rn. 2301 ff.

由於實地調查基本上屬於全面、深入之正式調查程序，故若是租稅案件業經實地調查終結者，原則上該租稅案件即屬已經「終結審查」，稽徵機關即不得再為事後審查權之保留。若是稽徵機關原先作成之租稅核課處分附有事後審查權之保留者，在實地調查後，若無變更原核定稅額之必要者，該租稅案件既屬已經「終結審查」，稽徵機關即應廢棄該保留（德國租稅通則第一百六十四條規定第三項第三句）。

惟若是依據稽徵機關調查命令之內容，可以清楚地認知，稽徵機關僅係針對租稅關係中個別、特定範圍為實地調查時，則尚非屬「終結審查」²⁷。

(2)稽徵機關之裁量決定

至於上開法定要件具備時，是否要保留審查權，則屬稽徵機關之裁量權。稽徵機關在裁量過程當中，必須考量租稅義務人「即受終局核課之利益」，以及稽徵機關無須先為深入審查而得快速課徵之利益。另外也必須注意，保留審查權也可能是對租稅義務人有利，因為如此一來，稽徵機關亦得不受處分存續力之限制，隨時對租稅義務人為有利之變更。

保留審查權，僅能針對整個租稅核課處分為之，亦即僅能作全面性保留。易言之，本條規定下之保留審查權只能作全有全無之決定，不能僅針對個別的事項或爭點保留審查權。這也是與後述德國租稅通則第一百六十五條規定之暫時性核定最大之區別所在²⁸。因此，即使稽徵機關事前已經針對個別爭點（例如某筆費用支出得否扣除）實施非常詳盡之審查，只要整個案件仍未經終局審查，在作成保留審查權之租稅核課處分後，上述個別爭點也仍在保留審查權範圍內，不享有存續保障。

本條規定僅賦予稽徵機關有保留審查權之權限，而稽徵機關在保留審查權後，是否及何時實施終結審查，則保有程序裁量權。因此單單稽

²⁷ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 540.

²⁸ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 491.

徵機關未在事先排定將來進行終結審查之計畫與時程，並不能認為保留審查權決定有裁量瑕疵。不過如果可以確定，稽徵機關自始就不打算事後為終結審查時，則事後審查權保留之裁量決定即具有裁量瑕疵。蓋此時其應作成的毋寧是終局性之租稅核課處分²⁹。

(3)保留審查權之程序

德國租稅通則第一百六十四條第二項規定下之保留審查權性質上屬於稽徵機關附加於租稅核課處分的一種特殊附款。故稽徵機關欲附加此種附款，必須向處分相對人為保留審查權之明確表示。雖然，稽徵機關不一定要使用保留審查權之法定用語，但無論如何必須足以使租稅義務人得以清楚的認知有審查權保留之存在³⁰。若稽徵機關保留審查權之表示無法被清楚的認知，則因欠缺充分的明確性，其自不生保留審查權之效力，從而該處分即屬於終局決定性的租稅核課處分³¹。另稽徵機關對於附加保留審查權之裁量理由並無須對租稅義務人事先說明（參照德國租稅通則第一百六十四條第一項第一句）³²，併此敘明。

(4)保留審查權之效力

保留審查權之租稅核課處分，屬於暫時性行政處分之一種類型，其雖具有拘束力，亦得作為執行名義，但不受有關德國租稅通則第一百七十一條以下有關租稅核課處分存續力保障規定之嚴格限制。故一旦租稅核課處分附有審查權保留，則整個租稅案件毋寧仍是保持在「未定」之

²⁹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 482. 此外，稽徵機關若是以在租稅核課處分作成時，對租稅核課有拘束力之基礎裁決（Grundlagenbescheide）尚未作為理由而作成保留審查權之租稅核課處分，該裁量決定即具有裁量瑕疵。這是因為德國租稅通則第175條第1項第1款已經設有規定，只要基礎裁決在事後作成而影響到租稅裁決核定稅額之正確性時，租稅裁決即應予以廢棄或變更。因此沒有透過保留審查權以排除存續保障之必要。Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 489.

³⁰ BFH, BStBl. 2000 II, 284.

³¹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 497.

³² Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 487.

狀態。依據德國租稅通則第一百六十四條第二項規定，只要該保留審查權之附款仍屬有效存續，則在租稅核課期間屆滿以前，稽徵機關可以隨時廢棄或變更原本租稅課稅處分。另一方面租稅義務人亦享有得隨時申請廢棄或變更該租稅核定之權利³³。易言之，租稅義務人即使是在法定救濟期間經過後，仍可以請求稽徵機關廢棄或變更原本租稅課稅處分。

2. 依法保留審查權之租稅課稅處分

在德國租稅通則的規範模式下，尚有基於法律明文規定保留審查權之案型。除了德國租稅通則第一百六十四條第一項第二句所規定之預繳稅額之核定，依法當然屬於保留審查權之租稅核課處分之外，在德國租稅通則第一百六十八條規定下之「租稅報告」（Steueranmeldung）亦屬適例³⁴。所謂租稅報告是一種「加強版的租稅申報」。租稅義務人依據稅法之特別規定，必須在租稅申報中自行計算其應納稅額者，稱之為租稅報告（德國租稅通則第一百五十條第一項第二句規定）。例如依據德國銷售稅法第十八條規定，關於營業人自交易對象收受並應繳納給稽徵機關之銷售稅額，營業人應以一個月或一季為期提出預先申報並自行計算預繳稅款，年度終了時則尚應提出結算申報報告及依據結算結果補繳或請求退還稅款。

在德國租稅通則的規範模式下，基於租稅稽徵經濟的考量，稽徵機關可以單純接受租稅義務人租稅報告而不另行作成租稅核定。只有當稽徵機關擬核定與租稅義務人申報計算之應納稅額不同之稅額時，其方須以租稅裁決之形式另行作成一個租稅核定（德國租稅通則第一百六十七

³³ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 516.

³⁴ 德國租稅通則第168條規定：「租稅報告視同保留審查權之租稅核定。租稅報告導致迄今應行繳納之租稅之減少或導致租稅之退給者，僅於稽徵機關同意時，始適用第一段之規定。上開同意無須一定之形式。」另依據同法第167條規定第1項第3句規定，在經過實地調查程序後租稅債務人及責任債務人以書面承認其給付義務者，視同為租稅報告。

條第一項第一句規定)。在稽徵機關單純接受租稅義務人租稅報告而不另行作成租稅核定之情形，為了使徵納雙方的法律關係明確，德國租稅通則立法者原則上將租稅報告視同為保留審查權之租稅核課處分。蓋租稅報告在性質上原本只是租稅義務人承認其租稅義務（不論是租稅債務或扣繳義務）的一種意思表示而已。惟為了克服大量行政程序下逐案調查的困難，德國租稅通則第一百六十八條規定容許稽徵機關得以「保留審查權的默示方式」接受租稅義務人對其義務之承認³⁵。

有別於前述稽徵機關基於裁量而附加審查權保留附款之情形，在這種基於法律明文規定而保留審查權之情形，稽徵機關並不需要對租稅義務人額外為附加保留審查權之明白表示。不過當稽徵機關經事後審查而作成稅額不同之租稅核課處分後，該基於法律而當然保留之審查權即當然失效。若稽徵機關認為尚有保留審查權之需要時，則必須另行依據德國租稅通則第一百六十四條規定在該租稅核課處分附加保留審查權之明白表示，併此敘明³⁶。

由於租稅報告被視同保留審查權之租稅核課處分，故租稅報告之改正，亦即其撤銷或變更，亦係依據德國租稅通則第一百六十四條第二項規定處理。在此規定下，稽徵機關可以在租稅核課期間屆滿以前，隨時以該租稅報告有事實上或法律上錯誤，依職權作成與租稅報告稅額不同之租稅課稅處分³⁷。另一方面租稅義務人亦得以該租稅報告有事實上或法律上錯誤，隨時申請廢棄或變更該租稅核定之權利，如有因此溢繳之稅額，並得請求退還³⁸。

(二)局部暫時性租稅核定

有別於上述保留審查權之租稅核課處分，係賦予整個課稅處分全面

³⁵ Vgl. Tipke, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 168 AO, Rn. 2 (Stand Lfg. 107 2005).

³⁶ BFH-Urteil vom 2.12.1999 - V R 19-99, DStRE 2000 Heft 8, 441.

³⁷ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 510 ff.

³⁸ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 525 ff.

性暫時效力，德國租稅通則第一百六十五條則設計了一個可以容許稽徵機關在職權調查後，僅針對特定不確定之點作成暫時性租稅核定，其餘部分則作成終局性決定之機制。

1.法定要件

(1)事實不確定性

依據上開規定，只要稽徵機關就涉及租稅債務成立之要件事實是否在何種範圍內發生有主觀上不確定性，而該不確定性在稽徵機關以符合合理期待且符合比例的職權調查下，暫時仍無法排除時，稽徵機關得作成暫時性租稅核定。申言之，運用這個機制的前提要件是，當涉及租稅債務成立之要件事實之不確定性之釐清，目前存有不可期待性或調查成本不成比例的困難，而在「可預見的將來」，可以預期這個不確定性終將被排除時，稽徵機關方得作成暫時性租稅核定。如果這個事實的不確定性是持續地無法排除時，則稽徵機關應該考慮的是以「推估」的方式處理，或者當一個推估亦無法利用時，則應依照客觀舉證責任分配規則來處理³⁹。

下列案型構成上開規定下事實之不確定性：

A.民法上法律關係之不確定性

在租稅法規定連結到民法上法律關係時，民法上法律關係即構成租稅法規定下之生活事實。當民法上法律關係存有爭議，例如一個民法上法律行為是否存在？究竟誰是繼承人？或哪些標的屬於遺產時？租稅法債之關係就會因為這些生活事實之不確定性而陷於不確定。儘管稽徵機關可以本於職權就先決問題自為決定，但如果可以期待法院或另一個國家機關就此定作成有拘束力或具可靠性之決定時，稽徵機關即可以針對該生活事實為暫時性判斷並據此作成暫時性核定⁴⁰。

³⁹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 584 ff.

⁴⁰ Vgl. Schneider, aaO. (Fn. 24), 121 f.

B. 預測性評估

某些生活事實在作成租稅核課處分當時，依據其事物性質僅能作預測性評估。其評估是否正確可能必須要經過數年才可以加以確定時，例如一個租稅義務人獲得收入行為，究竟是在德國所得稅法第十五條第二項規定下「獲取收入意圖」下所為，或僅是一個在稅法上不重要之嗜好，在作成租稅核課處分當時尚無法確定，稽徵機關即可以針對該生活事實為暫時性判斷並據此作成暫時性核定⁴¹。

(2) 法律狀態不確定

德國立法者後續在租稅通則第一百六十五條第一項第二句增訂了四種法律狀態不確定之案型，亦容許稽徵機關作成暫時性核定：

A. 與其他國家關於課徵租稅之條約有利於租稅義務人，其是否及何時對租稅核定發生效力不明，

B. 聯邦憲法法院認定租稅法律違反基本法，並課立法者有制訂新規定之義務，

C. 租稅法律是否符合較高位階之法律，為歐洲共同體法院、聯邦憲法法院或最高聯邦法院之程序標的，或

D. 租稅法律之解釋為聯邦財務法院之程序標的。

2. 暫時性核定之作成與效力

與前述審查權保留不同的是，暫時性租稅核定並非針對整個租稅案件作成暫時性處分，而是僅係針對特定事項或爭點作成暫時性處分。故稽徵機關作成暫時性租稅核定时，必須充分明確地表明其暫時性核定之範圍，並說明所以作成暫時性核定之理由⁴²。

依據德國租稅通則第一百六十五條第二項規定，在稽徵機關就租稅為暫時核定之範圍內，稽徵機關得依裁量廢棄或變更該租稅暫時核定，

⁴¹ Vgl. Schneider, aaO. (Fn. 24), 122 ff.

⁴² Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 631 ff.

並不以該不確定性業已排除為必要。但若是該不確定性業已排除者，稽徵機關即應廢棄、變更該暫時核定，或表示以之為終結之核定⁴³。

租稅核課處分於其暫時性核定之範圍內不生足以阻礙事後改正之存續力。此外，與前述審查權保留不同的是，在暫時核定的部分，尚可以發生使租稅核課期間不完成之效力⁴⁴。例如被繼承人是否有某筆生前未清償之債務存在，繼承人目前正與主張債權者進行民事爭訟，由於訴訟曠日廢時，為避免租稅核課期間完成，稽徵機關即可就該筆生前未清償債務所涉及之稅額為暫時性核定，而就其餘部分稅額為終局之核定。

三、關稅及消費稅之核課處分

依據1977年施行之德國租稅通則第一百七十二條第一項第一款規定，針對關稅及消費稅的租稅裁決⁴⁵，適用的是「可得撤銷、變更」的原則，亦即只要在一年之核課期間內，稽徵機關事後發現核課有違法事由，無論是事實認定錯誤或是有法律適用的瑕疵，均得基於合義務裁量予以改正。這個結果與上述非終局決定之租稅核課處分的規定相近⁴⁶。蓋依據德國租稅通則立法者的觀點，在上述這兩種類型的租稅行政均屬最典型的大量行政，其在核課程序上均是由比較低階之稅務單位在時間的壓力下快速的逕行作成核課，故事前僅經過一個略式審查之行政程序⁴⁷。由於通常稽徵機關在這兩類型之租稅核課均難以就課稅項目正確性作仔細之審查，錯誤之機率大幅提高，故依據德國立法者之利益衡量，在此範疇內，維護依法及公平課稅之價值即優先於維護法之安定

⁴³ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 649 ff.

⁴⁴ 依據德國租稅通則第171條第8項規定，於該事實之不確定性排除且稽徵機關知悉後，未屆滿1年前，租稅核課期間不完成。

⁴⁵ 上開規定意義下消費稅包括啤酒稅、礦物油稅、酒精稅、煙草稅、咖啡稅等。
Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 712.

⁴⁶ Vgl. Hey, aaO. (Fn. 24), S. 753.

⁴⁷ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2007 ff.

性、法律和平及當事人之信賴保護等法律價值。但另一方面賦予稽徵機關享有對這兩類型之租稅核課有如此廣泛、自由之改正可能，對法之安定性、法律和平及當事人之信賴保護之危害程度亦不輕，不宜讓這類法律關係懸而不決之狀態延宕過久，故德國立法者就此又設計了特別短之租稅核課期間（一年）作為彌補（德國租稅通則第一百六十九條第二項第一款規定），以求平衡⁴⁸。

在此一規定下，納稅義務人原則上仍必須在法定期間內提起訴願以訴請撤銷上開租稅核課處分。若在上開租稅核課處分發生形式存續力之後，依據德國租稅通則第一百七十二條第一項第一款規定，是否為有利租稅義務人之廢棄或變更，則原則上係由稽徵機關依其合義務裁量決定。至於租稅義務人則並無請求對其為有利改正之權利⁴⁹。不過，若有發現足以減少稅額之新事實或新證據，且租稅義務人就此未及時提出並無重大可歸責性者，依據德國實務見解，稽徵機關上述規定下之裁量即應萎縮到零，亦即承認租稅義務人在此有一個請求變更之權利⁵⁰。

四、終局決定性之核課處分

至於涉及到的若是關於歐盟關稅法典第四條第十款、第十一款規定之出口及進口稅或消費稅以外之其他租稅，例如對所得稅、法人所得稅、財產稅、繼承稅、加值型銷售稅等之核課處分，若是稽徵機關並未作成附加保留審查權之附款，亦不在針對局部爭點作暫時性核定之範圍

⁴⁸ Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 172 AO, Rn. 5 (Stand Lfg. 112 2007); 更詳細論述vgl. Holz, Zur materiellen Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten insbesondere von Steuerbescheiden, einschließlich der Korrekturvorschriften der §§ 130, 131 und 172-177 AO, 1993.

⁴⁹ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 714. 在納稅義務人已知悉租稅核課處分瑕疵，卻坐視法定救濟期間之遲誤，則稽徵機關拒絕改正並不構成裁量濫用。Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2010.

⁵⁰ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 715.

者，即屬於具終局決定性的租稅核課處分。

有別於德國行政程序法第四十八條對違法負擔處分，不分違法事由之類型，概括性地採取「可得撤銷」之原則。針對這種具終局決定性的租稅核課處分，德國租稅通則之立法者係採取「列舉主義」之規範模式，亦即稽徵機關基本上僅能（或僅應）透過德國租稅通則第一百七十二條以下之規定對違法之租稅核課處分為廢棄或變更⁵¹。以下分述之：

（一）德國租稅通則第一百七十二條

在符合德國租稅通則第一百七十二條規定第二款之一到之四的嚴格要件下，稽徵機關得作成有利於租稅義務人之撤銷或變更。以下略述之：

⁵¹ 德國租稅通則第172條規定：

I 非暫時性或附有事後審查權保留之租稅核課處分，僅於下列情形時，始得廢棄或變更之：

一、為關於消費稅之裁決。

二、關於關稅法典第4條第10款、第11款規定之出口及進口稅或消費稅以外之其他租稅，而，

1. 租稅義務人同意或事實上符合租稅義務人之申請；租稅義務人在異議期間屆滿前為同意或提出申請，或經稽徵機關對異議或訴訟給予救濟者，始得為租稅義務人之利益為之。

2. 該租稅核課處分係由無事物管轄之機關作成者。

3. 該租稅核課處分係由於惡意詐欺、脅迫或賄賂等不正當手段而促成者。

4. 別有其他法律規定許可者；惟第130條及第131條之規定不適用之。

租稅核課處分雖經訴願決定予以確認或變更者，亦有其適用。

II 對租稅核課處分之作成、廢棄或變更之申請，為全部或一部駁回之行政處分，亦有第1項之適用。

III 在異議或訴訟程序外，已提出廢棄或變更租稅核定之多數申請，涉及歐洲法院、聯邦憲法法院或聯邦財務法院判決之法律問題，而於此等法院之程序終了時未能獲得肯定，在此一範圍得以一般處分予以駁回。第367條第2b項第2句至第6句規定，準用之。

1. 租稅義務人同意或申請

依據本條第二款之一的規定，只要租稅義務人同意或與其提出之改正申請實質上相符合者，不問租稅核課處分違法之事由為何，稽徵機關均得為租稅核課處分之改正。此一規定可以適用在租稅義務人同意或申請稽徵機關為稅額之不利變更時，也可以適用在租稅義務人同意或申請稽徵機關為稅額之有利變更時。不過針對上開租稅所作成之終局核課處分，於法定救濟期間經過而發生形式存續力（不可訴請撤銷）之後，不僅租稅義務人不得對之申請為有利之改正，即使是稽徵機關亦「不得」再以「經租稅義務人同意或與其申請相符」為理由，作成有利於租稅義務人之改正⁵²。蓋租稅義務人本應在法定期間內善用法律救濟的途徑以防禦自己的權利，而不可在坐視法定期間經過後再來申請租稅核課處分之改正。申言之，針對上述類型之租稅核課處分，在租稅核課處分發生形式存續力之條件下，德國租稅通則立法者經衡量後，認為維護法安定性及確保租稅行政之經濟與效率應優先於依法正確課稅原則與租稅義務人之權利保護。

值得注意的是這個規定有別於上述針對消費稅所作成之核課處分。而更必須強調的是，這個規定也有別於一般行政程序法之基本規則。蓋在德國行政程序法第四十八條（相當於我國行政程序法第一百一十七條）之規範下，行政機關於法定救濟期間經過後，仍保有得依職權以決定是否撤銷違法之負擔處分之裁量權⁵³。

2. 租稅核課處分欠缺事物管轄權

依據本條第一項第二款之二的規定，租稅核課處分若係由一個欠缺事物管轄權的機關所作者，則其即使發生形式存續力，稽徵機關亦得作成有利於租稅義務人之撤銷或變更。按一個欠缺事物管轄權的機關作

⁵² Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 172 AO, Rn. 36 (Stand Lfg. 112 2007).

⁵³ Vgl. Kopp/Ramsauer, VwVfG, 19. Aufl., 2018, § 48 Rn. 1 ff.

成租稅核課處分，若是已達到明顯程度，則該租稅核課處分應屬自始當然無效，不生課稅之效力，自無撤銷或變更之可能。故只有在租稅核課處分欠缺事物管轄權，但是尚未達到明顯程度者，方有適用此一規定之餘地⁵⁴。

3.以不正當手段促成租稅核課處分

依據本條第一項第二款之三的規定，租稅核課處分係由於惡意詐欺、脅迫或賄賂等不正當手段而促成者，稽徵機關得撤銷或變更該租稅核課處分。此一規定多半適用在以不正當手段促使租稅義務人獲有租稅減少或優惠之不當租稅利益之案型。蓋在此種案型，租稅義務人並不值得受到存續保障，稽徵機關自得依法課稅。不過上開規定之適用並不以此為限。例如租稅義務人或其法定代理人為使第三人陷於錯誤而將其獲利狀況灌水，導致稽徵機關核定較正確稅額為高之稅額，事後卻又利用此一規定，請求稽徵機關依裁量改正稅額。在上述情形，稽徵機關自得以拒絕，在此並不構成裁量瑕疵。蓋上開規定之真正目的是在防止租稅義務人利用不正當手段獲取不當租稅利益，並不是在租稅核課處分發生形式存續力後作為租稅義務人第二次權利救濟管道⁵⁵。

4.法律另有特別規定

至於本條第一項第二款之四所謂「法律另有特別規定」，除了德國租稅通則第一百七十三條至第一百七十五條有關租稅核課處分改正之規定外，亦包含在個別稅法的改正規定⁵⁶。但在此並不包括德國租稅通則第一百三十條及第一百三十一條之規定，不可不察。

⁵⁴ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 789.

⁵⁵ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 795.

⁵⁶ 例如德國所得稅法第10條之4、法人稅法第47條第2項、營業稅法第35條之4、土地稅法第20條、消費稅法第18條等規定屬之。Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 797.

(二)發現有使租稅減少之新事實或新證據

依據德國租稅通則第一百七十三條第一項第二款規定，嗣後發現有使租稅減少之新事實或新證據，而租稅義務人對該新事實或新證據之嗣後始行發現並無重大可歸責性者，稽徵機關即應啟動改正稅額程序，對租稅核課處分予以變更或廢棄⁵⁷。至於足以使租稅減少之新事實或新證據之嗣後發現，不論是稽徵機關依據職權主動發現，或是由租稅義務人提出之新主張，則要非所問⁵⁸。於租稅核課處分發生形式存續力之後，此一規定可以說是突破租稅核課處分存續力最重要之規定。以下略述其法定要件：

1.事實與證據之意涵

所謂事實係指所有滿足稅法構成要件並對於應納稅額發生作用之生活事實。其包括所有滿足法定租稅構成要件之特徵或部分之事實，亦即狀態、過程、關係、物質及非物質之特徵⁵⁹。至於法學上經常運用的推論，例如對同一事實所為是否該當租稅債務成立要件之法律上評價、涵攝、對於一個法律問題的判斷、對於課稅基礎事實之推估、對於事實所為之推定或對於一個經濟財之價值的評估等，則均非屬本條意義下之事實⁶⁰。故上述各種法學上推論的錯誤，係屬於德國租稅通則第一百七十

⁵⁷ 德國租稅通則第173條因新事實或新證據之租稅核課處分之廢棄或變更：

I 租稅核課處分於有下列情形時，應變更或廢棄之：

一、嗣後發現有增加租稅之事實或證據時。

二、嗣後發現有減少租稅之事實或證據，而租稅義務人對事實或證據之嗣後始行發現並無重大可歸責事由。其事實或證據與第1款所稱之事實或證據有直接或間接之關聯者，其重大可歸責事由不予考慮。

II 基於實地調查作成之租稅核課處分，不同於第1項之規定，僅於有逃漏租稅或重大過失之短漏租稅之情形者，始得廢棄或變更之。依第202條第1項第3段之規定作成通知之情形，亦同。

⁵⁸ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2061.

⁵⁹ BFH BStBl. 2005 II S. 451 (454).

⁶⁰ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2032 ff.

七條意義下之法律適用的瑕疵，無本條適用之餘地。另「先決的法律關係」（*vorgreifliche Rechtsverhältnisse*）一般亦被歸屬於本條意義下事實。例如納稅義務人提出購買經濟財之支出費用作為營業支出，稽徵機關得以其符合買賣契約之所有特徵作為基礎。若嗣後證實納稅義務人之法律評價是不正確的，亦即實際上並未存在該買賣契約時，則以該買賣關係為基礎之租稅核課處分在此即有事實上瑕疵。蓋儘管在此涉及到的是對生活事實之私法上的評價，但由租稅債務要件的角度觀察，買賣關係是否存在仍屬於本條意義下之租稅構成要件事實。另普通法院對於有關於先決法律關係作成之確定判決，原則上亦係本條意義下之事實，併此敘明⁶¹。

至於證據方法係指所有藉以查明事實存在或不存在之探知方法。惟鑑定報告雖亦屬證據方法之一，然而因其往往帶有法律考量及評價在內，而與推論近似，故課稅處分基於新鑑定報告而變更，僅於該報告同時包含新事實，而非僅屬於推論不同時，始足該當⁶²。

2.事實或證據之顯著性

事實或證據必須是得以發生減少稅額之效果，亦即對於租稅核課具有法律上之顯著性者，始足以該當作成有利租稅義務人變更之法定要件。依德國實務之見解，必須是稽徵機關在租稅核課階段，若能對該新事實或證據「即時」（*rechtzeitig*）有所認識，「有幾近確定之蓋然性」會得到其他的租稅結果時，方具備法律上之顯著性⁶³。

3.事實或證據之嗣後發現（新穎性）（*Neuheit*）

事實或證據必須是嗣後發現，亦即事實或證據必須有新穎性，方有本條規定之適用。究竟這個決定事實或證據是否為嗣後發現（或是說具

⁶¹ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2035.

⁶² BFH BStBl. 1993 II S. 569.

⁶³ BFH BStBl. 1988 II S. 180; 1995 II S. 293.

有新穎性)的時間點應該以何時為基準，由於法律本身並未明訂，解釋上不無疑義。依據德國實務解釋，當特定事實雖然在租稅核課時即「已存在」，但於組織中具有核課租稅權限之職位承當者在為「結案簽署」(abschließender Zeichnung)時仍有所不知者，即該當嗣後發現(或是說具有新穎性)⁶⁴。至於租稅核課處分通知納稅義務人的時點為何，則要非所問。這個見解所以形成，基本上係出於實際作業利益之考慮。蓋在稽徵實際作業上，由「結案簽署」到租稅核課處分之發出可能還有約一週時間，此係供電算中心自動機器作業時間，在這個階段，若要再去對核課處分有所影響，對職位承當者而言實際上有所困難，尤其是在規模越大的稽徵機關更是如此⁶⁵。精確而言，本條意義下之新事實毋寧是對實際上為早已存在之「舊事實」之「新認知」。至於足以影響租稅債務之事件若是於租稅核課程序「結案簽署」後始行發生者，則非屬本條意義下之新事實，不得依據本條規定為處分變更⁶⁶。

4. 租稅義務人對該新事實或新證據之嗣後始行發現無重大可歸責性

(1) 重大可歸責性

雖然有足以使租稅減少之新事實或新證據存在，但德國租稅通則之立法者並不容許租稅義務人可以恣意地在租稅核課處分發生存續力後，依據本款規定請求對租稅核課處分為對其有利之變更。因此法律明文規定，如果新事實或新證據嗣後始被發現，租稅義務人就此有重大可歸責性者，則稽徵機關即不得就租稅核課處分為有利於租稅義務人之變更或

⁶⁴ BFH 1998, 552; BStBl. II 2002, 2. 惟亦有學者主張應以租稅核課處分脫離稽徵機關的時點，亦即應以處分發出之時點為基準者，vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 173 AO, Rn. 43 ff. (Stand Lfg. 110 2006).

⁶⁵ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2054.

⁶⁶ 此種事件若係屬德國租稅通則第175條第1項第2款之「溯及影響租稅債務之事項」，則應依據該條規定改正。Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2053.

廢棄⁶⁷。在此可以看出來，德國租稅通則的立法者相當重視租稅義務人履行協力義務在租稅法上之重要性。故當租稅義務人對該新事實或新證據之嗣後始行發現具有重大可歸責性者，立法者即以法的安定性、租稅行政效能的確保優先於課稅的正確與租稅義務人的權利保護，使租稅義務人不得享有請求稽徵機關重開程序以改正稅額核定的請求權。

所謂重大可歸責性的概念不只包含故意，也包含重大過失。所謂故意係指租稅義務人明知負有申報及其他協力義務卻有意違反或至少容忍其發生。而重大過失則有別於輕過失，其係指租稅義務人「不尋常且不可原諒地」未盡到依據其個人的知識、經驗及能力等情形原本可以合理期待的謹慎、注意。此外租稅義務人之重大可歸責性，亦即其有故意或因重大過失違反協力義務一節尚必須與該事實或證據方法之事後始被發現有因果關係存在，否則尚不可以排除租稅義務人依據本條規定請求稽徵機關為有利改正之權利。

按租稅義務人有無重大過失是一個事實問題，在此係適用主觀可歸責性的準則，依據個案情節作不同判斷。重大過失必須是租稅義務人依據其個人的能力原本可以做到之注意被「高度地而且是無法原諒地」違反。在此具有關鍵性的是租稅義務人個人的能力、情況、知識以及個案的特殊情況。由於稅法的高度複雜，且一般的租稅義務人並沒有受過稅法上專業訓練，同時稅法上也並不存在一個要求租稅義務人必須努力去自修稅法或是尋求稅務顧問提供諮詢協助之義務，因此有無重大過失之判定不能夠提出太過嚴苛的標準。單單因為租稅義務人在稅法知識上的不足以致於不知在申報時提出對自己有利之事實及證據，原則上尚不足以被評價為具有重大過失⁶⁸。

以下情形原則上則構成租稅義務人之重大過失⁶⁹：

⁶⁷ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2062.

⁶⁸ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 917 f.

⁶⁹ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 922 ff.

A.租稅義務人在填寫租稅申報資料時，對於一個十分淺顯明白的問題或事項未予應有之注意。

B.租稅義務人儘管被稽徵機關要求，卻仍不提出租稅申報，稽徵機關就課稅基礎為推估課稅並作成租稅核課處分，等到租稅核課處分發生形式存續力之後，租稅義務人才於事後提出租稅申報資料時，至少具有重大過失。

C.租稅義務人有意識的不去作租稅的帳冊整理，稽徵機關就課稅基礎為推估課稅並作成租稅核課處分，等到租稅核課處分發生形式存續力之後，租稅義務人方提出完整帳冊，至少可以構成重大過失。

D.當稽徵機關設計的申報書表及附記的說明、提示事項清楚明白而且足以使未受稅法專業訓練的租稅義務人亦得簡單的理解其應履行之協力義務時，租稅義務人未認真看清楚申報書表及附記的說明、提示，可以構成重大過失。

比較有爭議的是，如果租稅義務人在租稅核課處分生效後，已經發現或顯然應該可以發現足以減少稅額之新事實或新證據時，卻未於法定救濟期間內及時提起救濟而任由租稅核課處分發生形式存續力時，是否該當前述規定下之重大可歸責性。就此德國實務主流採取肯定之見解⁷⁰。惟學界則有不同意見。蓋首先就此一規定之文義而言，所謂是否有重大可歸責性，乃是針對新事實或新證據嗣後才被發現，也就是來不及被稽徵機關課稅時納入考量而言，與租稅義務人於法定救濟期間內未能及時提起救濟無關。德國實務解釋顯然並不符合該規定之文義。其次，若租稅義務人提起異議，在德國異議程序下，由於異議審理機關可以全面審查租稅核課處分之合法性，且容許不利益之變更，故租稅義務人有可能反而遭受更不利益之變更。反之，若是依據上開規定申請改正稅額，稽徵機關盡可以做有限度之審查，兩個法律途徑各有優劣，自應

⁷⁰ 德國聯邦財務法院就此採取肯定見解，vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1983 (VI R 8/82) BStBl. 1984 II S. 256; 聯邦財政部之解釋亦同，vgl. AEAO § 173 Nr. 5.5.

容許其有為適當之法律風險考量，決定究竟是提起異議或是依據上開規定申請改正稅額之選擇空間⁷¹。

(2)可以原諒之可歸責性

此外，依據德國租稅通則第一百七十三條第一項第二款第二句之規定，即使租稅義務人對於足以使租稅減少之新事實或新證據事後才被認知有故意或重大過失，但是如果該新事實或新證據與足以使租稅增加之事實或證據有直接或間接之實質關聯者，則基於期待可能性之考量，租稅義務人上開過咎即不予以考量，亦即不影響租稅義務人依據本款規定請求改正租稅核課處分之權利。當一個與足以使租稅增加之事實與使租稅減少之事實存在著實質上相互連動之關係時，兩者之間即有實質關聯。至於兩者之間若僅僅只是具有時間上關聯，例如同處於一個課稅週期內，則尚非屬具有實質關聯。至於使租稅增加之事實與使租稅減少之事實有實質關聯時，其是否在同一課稅週期內，甚至於是否屬同一稅目，則要非所問⁷²。

5.存續保障之強化：基於實地調查作成之租稅核課處分

依據德國租稅通則第一百七十三條第二項之規定：「基於實地調查作成之租稅核課處分，不同於第一項之規定，僅於有逃漏租稅或重大過失之短漏租稅之情形者，始得廢棄或變更之。依第二十二條第一項第三段之規定為通知之情形，亦同。」

上開規定可以更清楚地呈現出德國立法者在利益衡量上的細緻面。蓋在前面簡介的實地調查程序中，不僅稽徵機關享有得進行廣泛且充分調查的手段與權能，而且租稅義務人於受調查之範圍內，也能夠且必須充分提供相關事實，以及享有與稽徵機關充分交換意見之程序保障。故德國立法者基於「行政程序越周延，行政處分之存續保障就應越高」的

⁷¹ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2065; Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), AO § 173 Rn. 76 (Stand Lfg. 110 2006).

⁷² Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 963.

考量，賦予經實地調查程序作成之租稅核課處分享有比一般終局決定之租稅核課處分更高的存續保障。這個規範設計不僅是出自對租稅義務人信賴利益之保護，更是基於維護法安定性及程序經濟所為之整體考量。故於實地調查完成後作成之租稅核課處分即被賦予更高之存續保障，而且這個存續保障是雙向的。申言之，不僅是在嗣後發現有足以增加稅額之新事實或新證據時，不得據此對租稅義務人為不利之變更。即使是嗣後發現有足以減少稅額之新事實或新證據時，亦不容許據此對租稅義務人為有利之變更⁷³。

(三)租稅核課衝突

德國租稅通則第一百七十四條係為了防止一特定事實，在租稅法上形成相互不一致之租稅效果，乃透過對租稅核課處分為廢棄或變更，以防止租稅核定之衝突⁷⁴。所謂衝突（Widerstreit）係指數個租稅核課處

⁷³ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 970 f.; Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2073.

⁷⁴ 德國租稅通則第174條：

- I 一特定之事實，原僅得對其為一次之考慮者，而為一或數租稅義務人之不利益，在數租稅核課處分中加以考慮時，有瑕疵之租稅核課處分，應基於租稅義務人申請而廢棄或變更之。如該租稅核定之核定期間已屆滿，則上開申請在有關之租稅核課處分中最後之裁決不可訴請撤銷後之1年屆滿前，仍得為之。在申請及時提出後，該租稅核課處分之廢棄或變更不受期間限制。
- II 一特定之事實，為一或數租稅義務人之利益，而為數次不同之考慮者，準用第I項之規定；無須申請。但僅於該事實之考慮係基於租稅義務人之申請或聲明而為之者，始得變更該有瑕疵之租稅核課處分。
- III 一特定之事實，稽徵機關係基於該事實應在其他之租稅核課處分中予以考慮之認識，因而未在此一租稅核課處分中考慮，且經證實該認識不正確者，得補行、廢棄或變更該未就該事實作成考慮之租稅核定。該補行、廢棄或變更，僅得於其他租稅核定應遵守之核定期間屆滿前為之。
- IV 基於對一特定事實之錯誤判斷而作成之租稅核課處分，因法律救濟，或因租稅義務人之申請，由稽徵機關為租稅義務人之利益而廢棄或變更者，得於嗣後作成或變更租稅核課處分，使該事實獲得正確之租稅效果。有上開情形之

分在邏輯上彼此矛盾、無法相容，蓋依據租稅實體法，只有其中一個法律效果方屬正確⁷⁵。租稅核課處分之衝突，又可以區分為積極衝突與消極衝突二種類型，以下分述之。

1.積極衝突

按一特定事實在租稅實體法上僅得在一個租稅核課處分中作一次考量者，稽徵機關卻就同一特定事實為多次考量，而作成數個在邏輯上相互矛盾之租稅核課處分者，即為積極衝突。德國租稅通則第一百七十四條第一項及第二項規定提供了解決積極衝突之方法，亦即廢棄或變更有瑕疵之租稅核課處分⁷⁶。與本文探討主軸有關的是德國租稅通則第一百七十四條第一項，其是針對稽徵機關就同一特定事實為多次考量，導致不利於納稅義務人之重複課徵而設之規定。

這種就同一特定事實為多次考量的情形，基本上可分為下列四種案型⁷⁷：

(1)對數個租稅債務人重複課徵

例如稽徵機關將一筆租金收入納入A的所得亦納入B的所得。

(2)數個稅目重複課徵

例如A在其祖父經營之企業工作，稽徵機關將其得自其祖父一筆金錢納入所得稅考量，又納入贈與稅考量。

租稅核課處分係經由法院廢棄或變更者，亦同。該租稅效果於有瑕疵之租稅核課處分廢棄或變更後1年內獲得者，核定期間之屆滿無須考慮。於嗣後作成租稅核課處分之廢棄或變更時，核定期間已屆滿者，僅於具備第3項第1段所規定之要件時，始適用本規定。

V 第三人參加導致有瑕疵租稅核課處分之廢棄或變更之程序者，對其適用第4項之規定。得對其為參加程序之傳喚或通知。

⁷⁵ Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 174 AO, Rn. 2 (Stand Lfg. 110 2006).

⁷⁶ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2085; Hey, aaO. (Fn. 24), 753.

⁷⁷ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2087.

(3)數個課徵期間重複課徵

例如A得到的一筆利息被2001年的所得稅裁決及2002年的所得稅裁決重複課徵。

(4)數個稽徵機關重複課徵

例如A得到的一筆所得被數個稽徵機關重複課徵。

租稅核課處分有上開重複課徵之瑕疵，須經租稅義務人提出廢棄或變更之申請。租稅義務人針對重複課徵提出申請者，即使誤將正確之租稅核課處分列為標的，亦視同對錯誤之租稅核課處分提出申請。蓋租稅義務人並不需知道究竟哪一個租稅核課處分才是錯誤的。

2.消極衝突

德國租稅通則第一百七十四條第三項規定旨在防止另一種型態的租稅核課衝突，亦即消極衝突。所謂消極衝突係指一個特定事實依據實體法必須在數個租稅核課處分其中的一個租稅核課處分中納入考量，但該事實卻在涉及的數個租稅核課處分中均未被納入考量⁷⁸。又德國租稅通則第一百七十四條第三項僅是在解決消極衝突的案型，並不是全面地容許稽徵機關對於租稅法上漏未考量之事實予以改正，合先敘明。以下說明其法定要件：

稽徵機關就一特定事實「未予考量」（nicht berücksichtigt），係指一特定事實並未在一租稅核課處分中受到規制而言。不過這並不是因為稽徵機關不知該特定事實之存在，相反地，在此要符合「未予考量」的前提，反而必須是稽徵機關對該特定事實已經有所認識，也已將其納入決定考量，只不過稽徵機關以為它並不是租稅核課處分的規制範圍，而是另一個租稅核課處分的規制範圍，因此在租稅核課處分中並未受到終局的規制。至於一特定事實如果根本未為稽徵機關所認識者，則尚不該當本條項「未予考量」。又如果稽徵機關業已將一特定事實納入租稅核

⁷⁸ Vgl. Loose, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 174 AO, Rn. 4 (Stand Lfg. 110 2006).

課處分的規制範圍考量，但以為其不具可稅性或不符稅義務者，亦不該當本條項「未予考量」⁷⁹。

其次，稽徵機關所以就一特定事實未納入考量必須是建立在稽徵機關的下列認知上，亦即依據稽徵機關之認知，該特定事實應該在未來對同一義務人的另一個租稅核課處分或是在另一個租稅義務人的核課程序中予以考量，且稽徵機關上開認知必須經證實係屬錯誤者，始足當之。至於這個認知的形成原因究竟是屬於事實或是法律層面，亦即其究竟是出於法律適用錯誤，或是出於對事實之錯誤判斷，則要非所問⁸⁰。另外，這個錯誤究竟是稽徵機關或是租稅義務人所造成，亦屬無關緊要⁸¹。

最後，上開規定特別加上一個明文限制，稽徵機關未考量特定事實以及上開情形之認知，自租稅義務人的角度以觀，必須是「可得認識」（*erkennbar*）者，方有本項規定之適用。所謂租稅義務人「可得認識」，解釋上十分嚴格，其不僅是要求，就稽徵機關未考量特定事實這點，租稅義務人必須是「可得認識」，而且其進一步要求，就稽徵機關以為該特定事實應該在另一個租稅核課處分予以考量之認知，租稅義務人亦必須是「可得認識」者，始足當之⁸²。至於租稅義務人是否屬於「可得認識」，則必須視在該租稅核課處分作成時，依據合理之評價，租稅義務人自租稅核課處分本身、其他租稅義務人可接觸的資料（例如書面交換、調查報告）或整體的事實經過，理應可以充分認識到稽徵機關因為有上述情形之認知而未考量特定事實者，稽徵機關方得依據本條項改正有上開瑕疵之租稅核課處分⁸³。

不過有疑義者，係上述「可得認識」這個嚴格的限制要件乃是出於對租稅義務人對租稅核課處分存續信賴保護之考量而設。蓋稽徵機關若

⁷⁹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1066 ff.

⁸⁰ BFH BStBl. 1985 II S. 283.

⁸¹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1074.

⁸² BFH BStBl. 1986 II S. 241.

⁸³ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1082.

考量原本已知卻漏未考量之特定事實並據此重新核定更高稅額，將影響租稅義務人對原核課處分存續之信賴利益。故本項特別規定此一要件，限於當租稅義務人「可得認識」稽徵機關未考量特定事實而有消極衝突之違法情形者，租稅義務人對原核課處分之信賴即不值得保護而不足以阻止稽徵機關對租稅正確及公平課徵之追求。但如果是針對本文所處理的主軸，亦即當稽徵機關是因為有上開情形之錯誤認知而對有利於租稅義務人之特定事實未予考量時，則改正有消極衝突之違法租稅核課處分在結果上反而是有利於租稅義務人，自不生影響租稅義務人對原核課處分存續之信賴利益的問題，故學者主張此一限制要件在對租稅義務人為有利之改正之案型應無適用之餘地⁸⁴。

(四)基礎裁決之作成、廢棄或變更

德國租稅通則第一百七十五條另外規定了兩種相互獨立之租稅核課處分改正程序⁸⁵。第一種是基礎裁決之作成、廢棄或變更。所謂基礎裁決係指對稽徵機關作成後續租稅核課處分具有拘束力之先行處分。

在此必須先辨明的是基礎裁決與租稅核課處分作成時對個別課稅基礎認定之行為之區別。按稽徵機關就納稅義務人應納稅額的核定係屬行政處分。不過租稅債務係由許多個別的課稅基礎項目加減所構成，稽徵

⁸⁴ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1083.

⁸⁵ 德國租稅通則第175條規定如下：

I 在下列情形，租稅裁決應予以廢棄或變更：

1. 對該租稅裁決有拘束力之基礎裁決（第171條第10項）經作成、廢棄或變更，

2. 發生具有溯及影響效力之事項。

在第1句第2款規定之情形，於該事項發生年度屆滿時，租稅核課期間開始起算。

II 租稅優惠之要件，法律規定應在特定時間存在，或經行政處分核定，以其為授予租稅優惠之基礎者，該要件之喪失，視為溯及效力之事項。證書或證明之事後發給或提出，不視為溯及效力事項。

機關針對個別課稅基礎項目之認定，依據德國租稅通則第一百五十七條第二項明文規定，只是租稅核課程序中的行為，亦即作成租稅核課處分之先行準備行為，尚不具有直接對外之拘束力，其既非屬於獨立具有規制性之行政處分，亦非屬於遺產稅核課處分可分之一部。即使在租稅核課處分書（稅額核定書）中，列出個別課稅基礎之認定，其亦只是構成行政處分之理由說明⁸⁶。除非法規特別將個別項目之課稅基礎之確認，由一般租稅核課程序分離出來，授權稽徵機關得或應作成特別之「確認裁決」，其方屬具有行政處分性質之基礎裁決⁸⁷。

依據德國租稅通則第一百七十五條第一項第一句第一款規定，只要基礎裁決有作成、廢棄或變更者，後續租稅核課處分亦應予以一併配合調整而為變更。蓋依據德國租稅通則立法者之衡量，在上開情形之條件下，依法課稅原則下之實質正確性應優先於存續力保障下所要維護之法定安定性、信賴保護及程序經濟⁸⁸。例如就特定不動產之「統一標準價值」之「特別之確認裁決」發生形式存續力後，若基於新證據之發現而有所調降者（參照德國租稅通則第一百七十三條第一項），則後續租稅核課處分亦應依本款規定予以變更。惟稽徵機關仍應在租稅核課時效期間內，方得為租稅核課處分之廢棄或變更。

（五）溯及影響租稅債務之事項

依據德國租稅通則第一百七十五條第一項第一句第二款規定，在租稅核課處分生效後，嗣後發生具有溯及影響效力之事項者，租稅核課處

⁸⁶ Vgl. Tipke, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 157 AO, Rn. 18 ff. (Stand Lfg. 110 2006).

⁸⁷ Vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 179 AO, Rn. 5 (Stand Lfg. 111 2006). 例如不動產之「統一標準價值」（Einheitswert）同時構成數個不同種類之租稅之稅基，故必須針對不動產之「統一標準價值」作成「特別之確認裁決」，即屬適例。Vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), § 180 AO, Rn. 3 ff. (Stand Lfg. 111 2006).

⁸⁸ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1202.

分即應予以廢棄或變更。按上開規定僅是提供一個處理改正程序之規範依據，但並未對何謂具有溯及影響效力之事項提供定義。究竟何種生活事件構成對租稅核課處分具有溯及影響效力之事項，則必須回到各個租稅實體法規去尋求答案。原則上租稅請求權係因法定構成要件事實之實現而成立。已成立之租稅請求權，原則上不會任意因嗣後發生之新事實而任意變更。但若嗣後發生的新生活事件依據各該租稅實體法規之性質會「溯及地」取代了原本租稅核課處分所規制之生活事件，使得租稅核課處分嗣後變成違法時，則必須透過改正程序予以因應調整。例如作為租稅客體之法律行為因意思表示之瑕疵而於事後被撤銷，由於法律行為溯及既往歸於消滅，使得原本合法之租稅核課處分變成違法⁸⁹。

此外依據德國租稅通則第一百七十五條第二項規定，納稅義務人享有租稅優惠之特定要件，若法律規定必須在特定時間內繼續存在，或經主管機關透過特別之行政處分核定，以該特定要件之繼續存在作為授予租稅優惠之基礎者，則該特定要件事後若不存在時，立法者亦將之視為溯及效力之事項⁹⁰。

(六)國際租稅協定適用之相互協議或仲裁決定之轉化

為了避免雙重課稅，德國與其他國家會締結避免雙重課稅之租稅協定。但是就避免雙重課稅之租稅協定究竟應如何解釋與適用，德國與其他締約國往往會發生歧見。為化解歧見以達成避免雙重課稅協定在適用上之一致，德國聯邦財政部得與其他締約國之主管機關，就個案或通案問題，透過國際租稅協定適用相互協議程序以締結協議。在無法達成上

⁸⁹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1252 ff. 例如我國土地增值稅係以土地所有權移轉時之漲價利益為租稅課體，則在土地所有權移轉行為因所有權人意思表示受有脅迫而被撤銷時，土地所有權移轉行為即溯及既往地歸於消滅時，使得土地增值稅之課徵「溯及地」喪失其規制之對象，而不再符合該租稅課徵之目的時，即應透過上開規定予以改正。

⁹⁰ Vgl. Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2146.

述協議時，若避免雙重課稅協定中另定有仲裁程序者，則亦可以透過仲裁決定以化解歧見。由於國際租稅協定適用相互協議及仲裁決定僅拘束締約國，因此，仍須經由稽徵機關將其轉化為國內之行政決定⁹¹。故德國租稅通則第一百七十五條之一特別新設立一個獨立之改正程序，明訂稽徵機關應依國際租稅協定適用之相互協議或仲裁決定之結論，首次作成租稅核課處分，或廢棄或變更已具有形式存續力之租稅核課處分⁹²。另立法者考量到上述協議及仲裁程序往往曠日廢時，甚至可能會延遲到租稅核課期間完成後，才達成結論。為避免上述轉化行為，因租稅核課期間業已完成而受阻，故於上開規定第二句特別規定，上述協議或仲裁決定生效後屆滿一年前，租稅核課期間不完成。

(七)其他實質瑕疵之附帶考量

德國租稅通則針對上述其他稅目具有終局決定性之租稅核課處分提供了非常強的存續保障，必須具有上述列舉之法定原因，稽徵機關方得依據職權或依據申請重啟核定稅額之改正程序。

依據德國租稅通則第一百七十七條規定⁹³，在稽徵機關開啟改正程序後，其審查之範圍也並非就整個租稅核課處分之合法性作「全面性地

⁹¹ Vgl. Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1321 ff.

⁹² 德國租稅通則第175條之1規定如下：依第2條所稱之條約，要求作成、廢棄或變更租稅裁決，以轉化國際協議或仲裁決定者，應作成、廢棄或變更租稅裁決。協議或仲裁決定生效後，屆滿1年前，租稅核課期間不完成。

⁹³ 德國租稅通則第177條規定：

I 具備為租稅義務人之不利益而廢棄或變更租稅核課處分之要件時，在變更之範圍內，應為租稅義務人之利益或不利益，更正非為廢棄或變更原因之法律瑕疵。

II 具備為租稅義務人之利益而廢棄或變更租稅核課處分之要件時，在變更之範圍內，應為租稅義務人之不利益或利益，更正非為廢棄或變更原因之法律瑕疵。

III 第164條第2項、第165條第2項及第176條之規定不受影響。

重新審查與變更」。例如當租稅義務人依據新事實或新證據申請核定稅額改正時，稽徵機關僅可以在經審查後，據此決定是否依據該新事實或新證據作「點的（punktuelle）變更」。若稽徵機關發現租稅核課處分有其他不足以單獨作為改正原因之實質瑕疵時，其只得作附隨性之斟酌與處理⁹⁴。有關其處理方式簡要說明如下：

首先，德國租稅通則第一百七十七條在文字上雖係使用實質瑕疵（materielle Fehler），然而依據通說實務見解，實質瑕疵即係意指法律瑕疵（Rechtsfehler）。所謂法律瑕疵，則包括法律適用錯誤、事實認定錯誤、調查程序瑕疵、或裁量瑕疵等均屬之。至於法律瑕疵究竟產生自稽徵機關或納稅義務人之管領範圍並不重要⁹⁵。

租稅核課處分若具有法律適用錯誤或上述其他法律瑕疵，租稅義務人原本得在法定救濟期間內訴請撤銷或變更該租稅核課處分。惟在租稅核課處分發生形式存續力之後，租稅義務人即不得以租稅核課處分具有法律適用錯誤或其他法律瑕疵，申請核定稅額改正。另一方面稽徵機關也不得單單以租稅核課處分具有法律適用錯誤或上述其他法律瑕疵為理由，逕行依職權開啟改正程序並廢棄或變更租稅核課處分。依據德國租稅通則第一百七十七條規定，僅有在租稅核課處分具有德國租稅通則第一百七十二條以下或其他個別稅法所規範之改正原因時，稽徵機關始能附隨地在改正程序中將上述意義之法律瑕疵一併列入改正範圍。因此本條並非屬於單獨適用之法規，其適用是以租稅核課處分業已具有法定列舉之改正原因為前提。這是第一百七十七條規定第一個附隨性的特徵⁹⁶。

上開規定第二個附隨性的特徵是，稽徵機關在改正程序中，雖得將上述意義之法律瑕疵一併列入核定稅額改正時斟酌考量之範圍內，但是

⁹⁴ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 985 f.

⁹⁵ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1420.

⁹⁶ Bartone/von Wedelstädt, aaO. (Fn. 15), Rn. 1403.

只能在依據其他規定改正租稅核課處分對應納稅額所生效果之範圍內，斟酌上述意義之法律瑕疵對應納稅額所生影響。申言之，不論上述意義之法律瑕疵究之考量係有利或不利於納稅義務人，均僅能在原租稅核課處分核定之應納稅額以及依據其他規定改正後之應納稅額之「差額範圍內」一併斟酌。以下舉一例說明之⁹⁷：

案例一：稽徵機關原核定應納稅額為20萬歐元，因發現應增加租稅之新事實，乃依第一百七十三條第一項第一款改正而提高應納稅額5萬歐元，若稽徵機關另發現一個法律瑕疵，經斟酌後可增加應納稅額1萬歐元時，此時基於法律瑕疵附隨性，法律瑕疵斟酌已經超過依第一百七十三條第一項第一款改正之上限範圍，故第一百七十七條第一項根本無適用之餘地；承上例，若斟酌該法律瑕疵後應納稅額將減少3萬歐元，則該法律瑕疵即應依第一百七十七條第一項一併列入改正，故最終應納稅額應為22萬歐元；若斟酌該法律瑕疵後應納稅額將減少6萬歐元時，則該法律瑕疵雖得一併列入改正範圍，但基於法律瑕疵附隨性，其改正之範圍不能超過依第一百七十三條第一項第一款改正對應納稅額所生效果之範圍，故一併斟酌該法律瑕疵後僅能減少5萬歐元，亦即稽徵機關最終核定之應納稅額亦不得低於原核定之20萬歐元。

案例二：稽徵機關原核定應納稅額為20萬歐元，因發現應減少租稅之新事實，乃依據第一百七十三條第一項第二款改正，可減少應納稅額5萬歐元。惟稽徵機關另發現一個有利於租稅義務人之法律瑕疵，經斟酌後可減少應納稅額1萬歐元時，惟在此已經超過依第一百七十三條第一項第二款改正之範圍，故第一百七十七條第一項根本無適用之餘地；承上例，若斟酌該法律瑕疵後應納稅額可增加3萬歐元，則該法律瑕疵即應依第一百七十七條第一項一併列入改正，故最終應納稅額應核定為18萬歐元；承上例，若斟酌該法律瑕疵後應納稅額可增加6萬歐元，則該法律瑕疵雖得一併列入改正範圍，但基於法律瑕疵附隨性，其改正之

⁹⁷ 文中案例改寫自Ax/Große/Melchior, aaO. (Fn. 26), Rn. 2155.

範圍不能超過依第一百七十三條第一項第二款改正對應納稅額所生效果之範圍，故一併斟酌該法律瑕疵後僅能增加5萬歐元，亦即稽徵機關最終核定之應納稅額亦不得高於原核定之20萬歐元。

五、整體性比較觀察與分析

整體而言，德國租稅通則之規範模式與德國行政程序法之規範模式有很大不同。按在德國行政程序法之規範模式下，違法之行政處分，基本上係以「可得撤銷」為原則。在負擔處分發生形式存續力之後，人民必須具備德國行政程序法第五十一條規定（相當於我國行政程序法第一百二十八條）之重開程序要件，方享有重開程序請求權。

另外在不具備前述規定之要件時，對於違法之負擔處分，行政機關依據德國行政程序法第四十八條（相當於我國行政程序法第一百一十七條）仍保有得依職權重開程序並予以撤銷之裁量權。行政機關在此並不負有重開程序以審查負擔處分是否違法之義務。惟行政機關在此雖有相當大之裁量權，但仍須為無瑕疵之裁量決定。負擔處分相對人則就此享有一個無瑕疵裁量請求權⁹⁸。在裁量過程中，行政機關應斟酌原處分可能涉及之違法情節、對人民權利影響之程度，作成後經過之時間，程序經濟、撤銷對公益及法律安定性之影響以及當事人是否有怠於提起行政爭訟等因素予以綜合考量⁹⁹。惟在維持違法負擔行政處分之存續已超出可以期待個人容忍之界限，而全然不可容忍時，行政機關裁量即萎縮到零，亦即應撤銷該違法之行政處分¹⁰⁰。

相對於上述行政程序法之規範模式，德國租稅通則的立法者，就租

⁹⁸ 此為德國實務及通說見解，vgl. Detterbeck, Allgemeines Verwaltungsrecht: mit Verwaltungsprozessrecht, 14. Aufl., 2014, Rn. 692.

⁹⁹ 有關行政機關行使此一權限應遵循之合義務性裁量基準，vgl. Kopp/Ramsauer, aaO. (Fn. 53), § 48 Rn. 81 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Detterbeck, aaO. (Fn. 98), Rn. 692; Kopp/Ramsauer, aaO. (Fn. 53), § 48 Rn. 79 ff.

稅核課處分存續力突破之規範模式，特別針對租稅行政及法律關係領域之特性作了更複雜而且更為多元之考量。綜合觀察上開德國租稅通則之規範模式，可以得出以下幾個重點：

(一)租稅義務人認為租稅核課處分違法侵害其權利者，若要行使不當得利返還請求權，無論是採取形式法律原因說或是實質法律原因說，在實體法上均必須先排除租稅核課處分之存續力。在德國法制上，不容許無視租稅核課處分仍有效存續，直接跳過租稅核課處分撤廢之環節，逕行依據不當得利返還請求權處理退稅問題。

(二)絕對不可忽略的是，德國在設計租稅核課處分存續力突破之改正機制上，並非是以租稅義務人已經繳稅作為要件。改正機制在功能上是重開程序之性質，而非僅是為了實現不當得利返還請求權之附屬機制，故對已經繳稅或尚未繳稅之納稅義務人，均得一體適用。

(三)租稅義務人認為租稅核課處分違法侵害其權利者，可以在法定救濟期間內提起行政救濟，訴請撤銷或變更該租稅核課處分。但是在租稅核課處分因法定救濟期間經過或因其他事由發生形式存續力（不可訴請撤銷性）之後，則必須依據德國租稅通則有關租稅核課處分改正程序之規定處理。這個形式存續力之限制有助於確保租稅法之安定性，也有助於租稅稽徵行政之經濟。

(四)比較特殊的是，考量租稅行政屬於大量行政之特性，其特別設有全面保留審查權之機制。這是一個以租稅稽徵行政之經濟作為出發點之設計，相對應的，為了確保依法正確課稅，其存續力就非常地弱。附有保留審查權之租稅核課處分雖然具有拘束力，但並無所謂實質存續力概念下「受有限制之可撤廢性」。只要租稅核課處分未經終局決定以前，在核課期間內，稽徵機關仍得隨時依職權將該處分予以改正，亦即予以撤銷或變更。而即使是在法定救濟期間經過後，租稅義務人也仍保有可以隨時請求予以改正並據以退稅之權利。至於局部暫時性之租稅核定，在其暫時性核定之範圍內，亦同。

(五)德國法制針對特種消費稅之核課處分也另外設有特殊設計。由

於這種核課處分通常僅經過十分簡略之審查，故存續保障相對地亦很低。只要在核課期間內，稽徵機關仍得依職權予以改正。不過其仍有別於上述暫時性租稅核課處分，租稅義務人在法定救濟期間經過後，原則上即不享有得隨時申請改正稅額核定並據以請求退稅之權利，但若有新事實或新證據足以減少稅額，且租稅義務人就其嗣後始被發現並無重大可歸責性者，稽徵機關之裁量例外地萎縮到零，而有改正之義務。

(六)在特種消費稅以外絕大多數稅目，在德國租稅通則規範下，只要稽徵機關並未明白地附加保留審查權之附款，或針對特定事項作局部性暫時性核定，即屬於終局決定之租稅核課處分，其受有非常高之存續保障，尤其是在該處分發生形式存續力之後，就事後改正原因採取有限之列舉主義之規範模式。這與德國行政程序法第四十八條概括性地容許違法負擔處分可得撤銷之原則有非常大之區別。故即使是稽徵機關亦不得以租稅核課處分違法為理由而任意「依裁量」開啟改正程序，必須是在具備德國租稅通則第一百七十二條以下之改正原因時，其方得開啟租稅核課處分之改正程序，以保障租稅義務人對租稅核課處分存續之信賴¹⁰¹。另一方面，租稅義務人要突破租稅核課處分存續力，亦一樣是必須在具備德國租稅通則第一百七十二條以下各個規定之法定要件時，方享有請求租稅核課處分改正之權利。其大致可以依據租稅核課處分違法事由之類型歸納為下列幾個基本規則：

1.規則一：終局決定之租稅核課處分發生形式存續力之後，即使其作成時有事實認定錯誤之瑕疵，租稅義務人亦僅得在符合下列德國租稅通則所列舉之改正事項時，方享有請求租稅核課處分改正之權利：

(1)發現有減少稅額之新事實或新證據且對其嗣後發現租稅義務人並無重大可歸責性。

¹⁰¹ 有關這部分探討，詳請參閱盛子龍，租稅核課處分之不利變更與信賴保護——試評高雄高等行政法院91年度訴字第891號判決，載：2008行政管制與行政爭訟，中央研究院法律學研究所籌備處，頁167-215，2009年11月。

(2)因此一事實認定錯誤而導致有租稅核課之衝突。

(3)配合國際租稅協定適用相互協議或仲裁決定調整。

事實認定錯誤若是不符合上述規定之情形，例如對於已經發現之證據評價錯誤，推計方法及結果錯誤、財產估價錯誤等，其並不能作為單獨開啟租稅核課處分改正程序之理由。蓋在上述情形，通常可以合理期待租稅義務人在法定期間內尋求權利救濟。另一方面，基於法安定性維護與程序經濟之考量，稽徵機關原則上也不得以此為理由依裁量而自行開啟改正程序。上述瑕疵僅能在租稅核課處分另外具備德國租稅通則第一百七十二條以下規定之改正原因而開啟改正程序時，方可以附帶地作一併考量。這樣的設計毋寧是更強調租稅案件經終局決定者，法安定性維護在上述情形優先於依法課稅，如此也可以有效地避免稽徵機關針對已經作過調查及處理之事實問題，在租稅核課處分發生形式存續力後仍重複調查，有害稅捐稽徵經濟。

惟在出現未經稽徵機關調查斟酌之新事實或新證據後，則利益衡量在此翻轉，確保依法正確課稅又優先於維護法安定性及促進稽徵經濟。但是新事實或新證據嗣後方被發現，若是出於租稅義務人「故意」或「因重大過失」違反協力義務者，則考量到租稅法上要求租稅義務人履行誠實正確之協力義務之重要性，利益衡量在此又再度翻轉，不賦予租稅義務人請求改正之權利。

2.規則二：終局決定之租稅核課處分發生形式存續力之後，即使其作成時有法律解釋及適用上錯誤，租稅義務人亦僅得在符合下列法規所列舉之事項時，方享有請求租稅核課處分改正之權利：

(1)因該法律解釋或適用錯誤而導致有租稅核課之衝突。

(2)配合國際租稅協定適用相互協議或仲裁決定以改正稅額核定。

針對法律解釋及適用上錯誤這種瑕疵，相對於前述事實認定錯誤之瑕疵，其改正之限制更為嚴格。亦即基本上不容許以核課處分所依據之法律見解違法為理由，任意在事後改正核定稅額。如此之規範設定，依作者之觀點，極有可能是考量到，在終局決定之租稅核課處分有法律解

釋及適用上錯誤導致超額核定时，有別於租稅義務人嗣後始得發現之新事實或新證據，通常可以合理期待租稅義務人在尋求專業協助後於法定救濟期間內提起救濟。故租稅義務人不得在終局決定之租稅核課處分發生形式存續力之後，另以改正程序請求稽徵機關針對這種實質瑕疵重新審查並予以改正。另一方面，基於法安定性與租稅行政經濟考量，稽徵機關也不得依裁量為改正。因此除了具備上述列舉之改正程序原因，其他法律解釋及適用上錯誤充其量僅能在租稅核課處分業已具備法定之改正原因而開啟改正程序時，始得附帶性地作一併之斟酌考量。

3.規則三：終局決定之租稅核課處分發生形式存續力之後，嗣後方發生基礎裁決作成、撤銷或變更或是有其他溯及影響租稅債務之事項，租稅義務人享有請求租稅核課處分改正之權利。蓋終局決定之租稅核課處分發生形式存續力之後，方發生溯及影響租稅債務之事項，並無法期待租稅義務人在法定救濟期間內尋求權利救濟，自應給予請求稽徵機關改正之權利。

從上述德國租稅通則之規範模式可以獲知，儘管納稅義務人之權利遭受超額課稅之侵害，但在權利保護之設計上，一個深思熟慮的法治國家從來就不會僅單向地給予個人實體法上權利「最有效」之保護，而是必須考量租稅法律關係的安定性、大量行政下稽徵程序之經濟、協力義務之遵守以及其他重要之法律價值而設計出「有效的」而且「均衡的」權利保護程序。

肆、稅捐稽徵法第二十八條規定在我國法制下之定位與開展

一、稅捐稽徵法第二十八條規定下之基本案型

有別於上述德國租稅通則之規範模式，我國2010年1月6日施行之稅捐稽徵法第二十八條則採取了一個相當簡化之規範模式。依其規定：

「納稅義務人自行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；屆期未申請者，不得再行申請（第一項）。納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限（第二項）。」（本文以下所稱之稅捐稽徵法第二十八條均係指此一版本之規定）。

在現行租稅法制下，納稅義務人溢繳稅款可以依據其原因態樣之不同而進一步區分成下列三種基本案型：

（一）第一種是依法應由納稅義務人自行計算應納稅額後，自行繳納，而自始至終並未經稽徵機關作成處分核定稅額之案型。例如納稅義務人自行貼用印花稅票即屬適例。

（二）第二種是納稅義務人依法應自行申報或自行計算申報，後經稽徵機關作成處分核定稅額之案型。例如遺產稅或營利事業所得稅之申報與核課即屬於此類案型。

（三）第三種是由稽徵機關依據職權核定稅額之案型。例如納稅義務人依法本應申報但未申報，後經稽徵機關依據職權核定稅額之案型。或者是依據稅法規定，無須納稅義務人依法申報，而是由稽徵機關依據職權逕行核定稅額之案型。

二、稅捐稽徵法第二十八條規定之規範性質

（一）稅捐稽徵法第二十八條規定並非僅屬不當得利返還請求權之特殊規定

上述第一種案型由於自始至終並未經稽徵機關作成租稅核課處分核定稅額，故若納稅義務人因自己溢繳稅款而導致不當得利，並不生是否必須排除租稅核課處分效力之問題。依據稅捐稽徵法第二十八條第一項規定，納稅義務人得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還。就

上述第一種案型而言，稅捐稽徵法第二十八條第一項僅屬不當得利返還請求權之特殊規定，自無疑義。

惟在上述第二種及第三種案型，其在程序上均須經稽徵機關作成租稅核課處分以核定稅額。依據立法者之設計，在租稅核課處分發生形式存續力後，若是租稅核課處分核定超過正確稅額是因為可歸責於納稅義務人之錯誤（例如納稅義務人自己或其代理人適用法令錯誤或計算錯誤）所導致者，則依據稅捐稽徵法第二十八條第一項規定賦予納稅義務人退稅請求權。反之，若是租稅核課處分核定超過正確稅額是因為可歸責於稽徵機關之錯誤（適用法令錯誤、計算錯誤或事實認定錯誤）或可歸責於其他政府機關之錯誤（例如地政機關登載土地面積錯誤），則依據稅捐稽徵法第二十八條第二項規定賦予納稅義務人退稅請求權。

上述稅捐稽徵法第二十八條第一項及第二項規定賦予納稅義務人之退稅請求權之規範性質究竟為何，法理上必須先予以釐清。就此最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議將上開規定之性質界定為公法上不當得利之規定。不過上述實務見解是否業已完整而正確地界定稅捐稽徵法第二十八條規定之規範性質，實仍有進一步檢討之必要。

首先由從該規定之文義以觀，上開規定似乎僅屬公法上不當得利之規定。但是由前述德國法制上有關形式法律原因說以及實質法律原因說之爭議可以得知，除了極少數租稅核課處分因瑕疵重大明顯而歸於無效之情形，只要租稅核課處分仍屬有效，不論是由形式法律原因說或是由實質法律原因說以觀，在法理上均必須先除去租稅核課處分之效力。蓋在前者必須以除去租稅核課處分之效力作為不當得利返還請求權成立之前提，在後者則必須是以排除租稅核課處分之效力以除去不當得利返還請求權在行政程序上形成之禁止矛盾之法理障礙。因此在法理上，基於行政處分存續力之基本規則，並無法將稅捐稽徵法第二十八條規定定性為一個「無須撤銷或變更租稅核課處分，即可以單純地請求退稅」之單純不當得利返還請求權規定。

此外由立法理由以觀，它也不是一個純粹之不當得利返還請求權之

規定。按該規定之立法理由如下：「二、納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳之稅款者，如僅退還五年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第117條及第121條規定，增訂第二項，定明稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。」儘管上述立法理由並不夠精準，但至少可以看出來立法者係將稅捐稽徵法第二十八條定位為行政程序法第一百一十七條之特別規定。不過有別於行政程序法第一百一十七條僅屬於稽徵機關依據職權重開行政程序之設計，立法者在特定要件下，賦予稽徵機關有依據職權改正程序並撤銷超額課稅處分之義務，並對應地賦予納稅義務人有改正程序並請求撤銷超額課稅處分之請求權。若進一步與行政程序法第一百二十八條比較，則更可以看出稅捐稽徵法第二十八條在法定要件上及時間限制上均寬鬆許多。

從法體系邏輯及一貫性以觀，本文觀點亦可進一步獲得支持。因為稅捐稽徵法第二十八條若真的僅被定位為純粹的不當得利返還請求權，則在徹底貫徹不當得利返還請求權之純粹邏輯下，只要稽徵機關核定稅額實質上不正确，即已經符合不當得利之要件。至於租稅核課處分之錯誤究竟是可歸責於納稅義務人或是稽徵機關，就不應該具有如此高的重要性，而可以作為合理化在不當得利返還請求權之時效期間上進行區別對待之理由。因此可以反過來推論，立法者絕非是僅將稅捐稽徵法第二十八條定位為純粹的不當得利返還請求權而已¹⁰²。

¹⁰² 我國稅法學者陳清秀在其稅法總論一書中雖將稅捐稽徵法第28條規定定位為不當得利之特殊規定，但亦強調其實質上仍包含請求撤銷已經發生形式確定力之課稅處分之內涵。請參閱陳清秀，稅法總論，元照，頁417以下，2019年9月11版。

(二)稅捐稽徵法第二十八條規定作為突破租稅核課處分形式存續力之機制

接下來要回應的是另一項法釋義學上的問題，稅捐稽徵法第二十八條規定究竟是建立在租稅核課處分不具有形式存續力限制之前提設定上或是作為一個容許納稅義務人突破租稅核課處分形式存續力之機制。

所謂行政處分形式存續力，又稱之為不可爭訟性。其係指行政處分因法定期間經過或其他事由，處分相對人或利害關係人對於該處分已不得再透過通常之行政救濟程序提起行政爭訟。但是行政程序法另設有重開行政程序之機制，即使是在行政處分業已發生形式存續力的情況，只要符合行政程序法第一百二十八條規定，處分相對人或利害關係人仍得請求行政機關重開行政程序，藉以重新審理該處分是否應予撤銷或廢止。

在此要特別強調的是，上開重開行政程序之規定在法律體系上並非屬於通常之救濟途徑，而是一種特殊之救濟途徑。其規範上意義毋寧係在賦予處分相對人或利害關係人有「突破」(durchbrechen)行政處分形式存續力之請求權¹⁰³。而非是以該行政處分自始不具有形式存續力作為其規範設定之前提，不可不辨。且以上說明絕不僅是在法律概念上作用語上區辨而已，其區辨毋寧具有其規範上之重大差異。以下以負擔處分為例作一簡要之說明：

1.針對已經發生形式存續力之負擔處分，處分相對人或利害關係人即不得再透過通常之行政救濟程序，亦即不得提起訴願、撤銷訴訟訴請撤銷該處分其若主張依據行政程序法第一百二十八條規定申請重開行政程序而遭否准，則必須提起課予義務訴願及課予義務訴訟，請求法院判令被告重開行政程序。

¹⁰³ 德國學說及實務在用語上均強調此一規定係突破行政處分形式存續力與實質存續力之機制，vgl. Sachs, in: Stelkens/Bonk/Sachs, aaO. (Fn. 13), § 51 Rn. 12; Kopp/Ramsauer, aaO. (Fn. 53), § 51 Rn. 1.

2.在負擔處分尚未發生形式存續力之前，處分相對人或利害關係人提起訴願及撤銷之訴，只要主張該處分有任何違法並因而侵害其權利之事由，即為已足。但若其依據行政程序法第一百二十八條規定申請重開行政程序，則必須主張該處分有上開規定之特殊法定事由，始足當之。

3.處分相對人或利害關係人對負擔處分提起訴願及撤銷之訴時，除了在提起救濟時所指摘之該處分違法事由外，在後續救濟程序中，仍得持續追加該處分其他違法之事由。而在職權探知原則下，訴願審理機關及行政法院在審理時亦得依職權審酌該處分有無其他違法之事由，不以訴願人及原告原本提出之違法事由為限。反之，若參考德國行政法學通說及實務見解，在依據行政程序法第一百二十八條規定申請重開行政程序時，申請人在此一程序中先後提出之重開行政程序法定事由，會對於行政機關及行政法院審查之標的產生限制。不僅行政機關不得依職權追加審酌該處分有無其他的重開行政程序法定事由，在申請未獲准而生之後續訴願及行政訴訟程序中，亦不許申請人另行追加新的重開行政程序法定事由。同理訴願審理機關及行政法院在審理時亦不得依職權追加審酌該處分有無其他新的重開行政程序法定事由¹⁰⁴。

以上的說明旨在釐清行政處分不具有形式存續力之限制與容許行政處分形式存續力之突破在行政法之體系上應予以嚴格區辨，不可混為一談。接下來將問題拉回到稅捐稽徵法第二十八條規定與租稅核課處分形式存續力之關係。

儘管乍看之下上開規定對於租稅核課處分之形式存續力並未予以高度重視，甚至可能使人產生租稅核課處分根本不具有形式存續力限制之錯覺。但若作更精準之法釋義學之分析，即可以發現上開規定並非建立

¹⁰⁴ Vgl. Kopp/Ramsauer, aaO. (Fn. 53), § 51 Rn. 16a; 聯邦行政法院也明確強調，申請人在申請重開程序中提出之重開程序事由，會決定並限制行政機關及法院之審查標的。Vgl. BVerwG, Beschluss vom 11. Dezember 1989 - 9 B 320.89, NVwZ 1990, 359.

在自始否定租稅核課處分形式存續力限制之規範設定之上。理由如下：

1.在租稅核課處分尚未因法定救濟期間或其他事由經過而發生形式存續力之前，納稅義務人依據稅捐稽徵法第三十五條規定必須先提起復查。在未獲救濟後方可以循序提起訴願及撤銷訴訟。至於在訴請撤銷該處分之外尚得一併請求退稅之請求權依據則是在稅捐稽徵法第三十八條。在租稅核課處分發生形式存續力之後，納稅義務人即不得再依據上開規定提起復查、訴願及撤銷訴訟。納稅義務人依據稅捐稽徵法第二十八條規定請求退稅若遭否准，則必須提起課予義務訴願及課予義務訴訟尋求救濟。

2.在租稅核課處分發生形式存續力以前，納稅義務人提起訴願及撤銷之訴，只要主張該處分有任何違法並因而侵害其權利之事由，即為已足。但在租稅核課處分發生形式存續力以後，納稅義務人依據稅捐稽徵法第二十八條規定請求退稅，仍必須符合上述規定之法定要件之限制。而非概括性地承認，只要租稅核課處分違法即一律該當稅捐稽徵法第二十八條規定之要件。這亦可以由實務之操作予以證實。首先對請求退稅之個案，我國實務仍會就個案是否符合稅捐稽徵法第二十八條規定之要件予以審查。其次，儘管實務上對於上述規定之法定要件之解釋採取相當寬鬆之立場，但實務上仍確實有否定該規定要件該當之案型存在。例如稽徵機關在依據財政部解釋函令作成租稅核課處分並發生形式存續力之後，若發布新的解釋函令變更前令之法律見解，是否符合稅捐稽徵法第二十八條第二項「適用法令錯誤」之法定要件，實務上即採取否定之見解¹⁰⁵。另稽徵機關依據財政部發布之解釋令函作成租稅核課處分，在該處分發生形式存續力以後，即使上述解釋令函經司法院大法官宣告其因違反租稅法律主義而須立即停止適用。但其他搭原因案件之便車而依據稅捐稽徵法第二十八條規定請求退稅者，實務上均以其並不符合稅捐稽徵法第二十八條規定「適用法令錯誤」之要件而駁回其請求，即屬適

¹⁰⁵ 請參閱范文清，退稅請求權，載：稅捐稽徵法，元照，頁308，2020年3月。

例¹⁰⁶。儘管上述解釋在學理上引起爭議¹⁰⁷。實則財政部之解釋函令僅屬解釋性行政規則，一旦司法院大法官解釋宣告解釋函令違反租稅法律主義並應立即停止適用時，即無異於宣告財政部對法律之解釋自始違法。依據該解釋函令作成之租稅核課處分，即使已經發生形式存續力，自仍屬適用法律錯誤。但若如此解釋，必定會對租稅法之安定性及國家財政造成嚴重之影響。這絕非當時立法者制定稅捐稽徵法第二十八條規定所設想之情況。故實務就此乃採取目的性限縮之解釋。無論上述解釋是否正確，但至少可以證實在現行實務之操作上，在租稅核課處分發生形式存續力之後，稅捐稽徵法第二十八條規定之要件亦並未涵蓋一切租稅核課處分違法之事由，不可不辨。

3.更重要的是，若納稅義務人尚未溢繳稅款，則一旦在法定救濟期間內並未提起行政救濟，則該租稅核課處分即發生形式存續力。而且必須在符合行政程序法第一百二十八條重開行政程序之嚴格要件限制下，納稅義務人才有突破租稅核課處分形式存續力之請求權。故在現行法律體系下，租稅核課處分與其他法律領域之行政處分相同，依據體系之基本規則亦具有行政處分之形式存續力。這也可以清楚地證明，稅捐稽徵

¹⁰⁶ 最高行政法院100年度判字第1955號判決略謂：「納稅義務人根據稅捐稽徵法第28條規定請求退稅，其請求是否有理由，仍應合致該法條所規範之請求權之要件始可。資查本件稅捐稽徵機關為上揭補徵營業稅處分時，財政部86年4月9日函釋並未被司法院大法官會議宣告違憲，核屬當時有效之法令，故稅捐稽徵機關依與案情有直接相關且有法律效力之法令核課補稅處分，難謂有何『適用法令錯誤』之情事。則本件之前揭對納稅義務人補徵營業稅之行政處分既早已確定，稅捐稽徵機關依法行政，對納稅義務人補稅核屬有據，並非無法律上原因，亦無不當得利之問題。」另最高行政法院100年度判字第2012號判決略謂：「……惟此解釋宣告與憲法意旨不符之財政部86年4月9日函釋已行之多年，相關課稅處分難以計數，如依據該函釋所為已確定之課稅處分，均得依稅捐稽徵法第28條第1項或第2項規定申請退還稅款，將損及法安定性與公共利益……。」

¹⁰⁷ 採取與實務不同見解者，請參閱陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，同註2，頁88；范文清，同註105，頁308。

法第二十八條規定在本質上僅是賦予納稅義務人有突破租稅核課處分形式存續力之請求權，而非以租稅核課處分自始不具有形式存續力作為其規範設定之基本前提，不可不辨。

4.依據我國通說及實務見解，有關稅務爭訟之客觀舉證責任分配規則係採取規範理論¹⁰⁸。亦即主張適用租稅法規而欲享有對其有利之法律效果者，於該系爭法規之要件事實存否不明時，即應承受該事實被視為不存在之不利。例如甲將巨額款項轉入其子之銀行帳戶，稅捐稽徵機關乃對之課徵贈與稅，在稅務爭訟中若贈與之要件事實存否不明時，則不利應歸稽徵機關承擔。反之，若是在贈與稅核課處分發生形式存續力之後，甲方依據稅捐稽徵法第二十八條規定請求退稅，在稅務爭訟中若退稅請求權之要件事實存否不明時，則不利應歸甲承擔。

5.我國稅務訴訟有關訴請撤銷租稅核課處分訴訟之訴訟標的原本係採取爭點主義，納稅者權利保護法第二十一條第一項規定則引進德國稅務撤銷訴訟之總額主義之精神，為如下之規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」依其文義，此一規定明顯係針對尚未發生形式存續力，亦即仍循復查這種通常救濟途徑之租稅核課處分之爭訟而設。至於稅捐稽徵法第二十八條這種特殊救濟途徑之爭訟並不在上開規定之適用範圍。再者，由總額主義發源地之德國法制以觀，

¹⁰⁸ 請參閱盛子龍，租稅法上舉證責任、證明度與類型化方法之研究——以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第24卷第1期，頁47以下，2012年8月。

本文在前已作了大篇幅之敘述。簡單歸結，德國租稅通則對於具有類似重開行政程序功能之租稅核課處分之改正請求權設有相當嚴格之限制。在租稅核課處分發生形式存續力之後，必須具有符合前述法定列舉之各項事由，納稅義務人方得享有改正請求權。從而並非任何足以影響稅額核定正確性之違法事由均可以構成請求改正核定稅額並辦理退稅之依據。這個實體法上請求權之嚴格限制對於發生後續爭訟時之訴訟標的之範圍當然亦會產生限定之結果。因此當納稅義務人主張發現對其有利之新證據而申請改正稅額遭稽徵機關拒絕時，在納稅義務人隨後提起之課予義務訴訟，法院亦不得以該租稅核課處分另具有其他違法事項為理由而命稽徵機關為稅額之改正。因此並不能以我國已繼受德國稅務訴訟法所謂總額主義之法理為理由，即想當然耳地認為其當然也適用在特殊救濟功能之退稅請求權。

以上說明旨在釐清稅捐稽徵法第二十八條規定應界定為賦予納稅義務人有突破租稅核課處分形式存續力之請求權之規定，而不應將之理解為自始不承認租稅核課處分具有形式存續力限制之規定。用更宏觀的角度觀察，如此一來稅捐稽徵法第二十八條規定不僅可以無矛盾地與行政法之體系相容銜接。也可以將稅捐稽徵法第二十八條規定拉回租稅法上重開行政程序之正軌。也唯有如此解釋，方可以在法釋義學上使此一在法體系上突兀怪異之規定得以重回正軌。而在法政策上也可以藉此找出正確之修正方向。

(三)稅捐稽徵法第二十八條規定賦予納稅義務人三合一之請求權

綜合以上論述，本文以為，在稽徵機關租稅核課處分核定超過法定應納稅額之案型，若要符合租稅行政法之法體系及法理，應將上開規定之規範性質解釋為是同時具有建構「租稅法上行政程序重開請求權」、「撤銷違法租稅核課處分請求權」以及「不當得利返還請求權」之複合式規定。蓋在上述第二種及第三種案型，若符合稅捐稽徵法第二十八條

規定之要件時，稽徵機關必須分別先後作成下列三個階段的行政行為，納稅義務人最終方可以獲得溢繳稅款之退還：

1.稽徵機關必須先作成一個重開租稅行政程序之決定，以重啟對租稅核課處分合法性之實體審理。

2.稽徵機關實體審理後，必須作成撤銷全部或一部分原租稅核課處分之決定，以排除租稅核課處分之效力。

3.最後才是退還溢繳之稅款，在此則稽徵機關只須作成一個行政事實行為。

因此稅捐稽徵法第二十八條規定雖然僅以退稅請求權之外在形式呈現，但是在法律邏輯上必然蘊含著「租稅法上行政程序重開請求權」以及「撤銷違法租稅核課處分請求權」這兩個主觀公權利。否則若在前面兩個階段否定納稅義務人主觀公權利之存在，位於末端之退稅請求權亦將難以為功，這自非立法者創立稅捐稽徵法第二十八條之本意。另外將稅捐稽徵法第二十八條規定界定為賦予納稅義務人這種三合一複合式請求權，對於後續解決稅捐稽徵法第二十八條獨厚已經繳稅之納稅義務人所產生之結構性困境，亦可以發揮奇功，此容後再述。

基於上述之解釋，若在上述第二種及第三種案型，納稅義務人依據稅捐稽徵法第二十八條提出退稅之請求時，亦應將其真意解釋為「默示地」行使租稅法上行政程序重開請求權、撤銷違法之租稅核課處分請求權及不當得利返還請求權，併此敘明。

此外在此必須一併釐清的是，儘管稅捐稽徵法第二十八條屬於針對租稅核課處分適用之特殊重開程序機制之性質。但是其在現行法制上，與行政程序法上第一百二十八條依申請重開程序之機制並非是處於特別法與普通法之法條競合關係。蓋兩者之法定要件並非全然相同。故目前依據實務見解，兩者毋寧是處於請求權競合之關係，而非屬於法條競合之關係¹⁰⁹。就此本文亦採相同見解¹¹⁰。

¹⁰⁹ 目前實務對於稅捐稽徵法第28條規定與行政程序法第128條規定之關係，係採

三、稅捐稽徵法第二十八條規定之檢討與建議

(一)利益衡量模式特色

在處理租稅核課處分存續力與退稅請求權之規範模式上，稅捐稽徵法第二十八條規定與德國租稅通則比較，相對上簡化許多。仔細分析，我國立法者之利益衡量模式具有以下特色：

1. 儘管納稅義務人遲誤法定救濟期間，致租稅核課處分發生形式存

取請求權競合說。例如最高行政法院100年度判字第2191號判決略謂：「行政程序法第128條所定之程序重開，與稅捐稽徵法第28條之退稅請求權，係屬不同之權利；前者係以發生新事實或發現新證據等事由，向稅捐稽徵機關申請撤銷、廢止或變更原課稅處分，後者則係以因適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款而申請退稅，其要件各有不同。」另最高行政法院101年度判字第115號判決略謂：「按稅捐初核處分中未經復查決定審查而告確定之爭點事項，稅捐債務人事後可以請求重啟行政救濟程序之法定途徑有三：即稅捐稽徵法第17條所定之查對更正申請、稅捐稽徵法第28條之退稅請求與行政程序法第128條之程序重開請求。而以上3項程序請求法規範，在規範體系上之功能分工，現今學理上還未完全釐清，在此情況下，司法實務為充份保障人民之行政救濟途徑，最穩妥之做法，即是採取類似民事法上『請求權獨立競合說』理論，認為3種請求權各自獨立，人民可以援用其中任何一種請求規範，來重新開啟行政救濟程序，其中一種程序重開請求被駁回，也不影響其餘程序重開請求途徑之合法開啟。而且人民在為請求時，即使對程序請求之規範基礎說明不清，但在行政救濟程序中最後終於做出選擇者，即應依所選擇之規範基礎，對其規範構成要件為審查，以決定該行政救濟之請求是否合法及有理由。只有如此處理，人民才不會因為行政爭訟法制之高度技術性，而遭到程序上之突襲。」

¹¹⁰ 實質上，由於稅捐稽徵法第28條規定之法定要件遠較行政程序法第128條重開程序之要件寬鬆，故對於請求退稅之納稅義務人而言，適用行政程序法第128條之實益其實不大。但行政程序法第128條第1項第2款規定則屬明顯之例外。蓋依其規定，有「發生新事實者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。」之重開程序事由，即難以為稅捐稽徵法第28條規定之要件所能涵蓋。此一規定其實參考德國租稅通則第175條規定而來。有關此一重開程序之法定事由之解釋以及其在稅法上之適用，詳請參閱吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，頁396以下，2020年10月16版。

續力，但只要其有溢繳稅額，在立法者之利益衡量中即不再具有重要之意義。甚至於即使納稅義務人是因故意或重大過失而遲誤法定救濟期間者，也不影響其請求重開程序並據以退稅之權利。

2.我國立法者並未特別區分租稅核課處分之錯誤類型，亦即不問其究竟是屬於法律解釋及適用之錯誤，或是事實認定錯誤，只要其在結果上使納稅義務人溢繳稅額，即賦予納稅義務人有請求重開程序並據以退稅之權利¹¹¹。

3.對於造成租稅核課處分錯誤之原因，究竟是客觀上可歸屬於納稅義務人或是稽徵機關（或其他行政機關）之領域，對納稅義務人請求重開程序並據以退稅權利之成立並不生影響，僅在兩者之時效上有所區別。這也可以觀察出來，在立法者之利益衡量中，納稅義務人違反協力義務導致租稅核課處分錯誤，甚至於是為遂行不法行為，故意違反協力義務導致租稅核課處分錯誤，也不影響其請求重開程序並據以退稅之權利。

4.稅捐稽徵法第二十八條規定以納稅義務人已經繳稅作為請求重開程序並返還不當得利之成立要件，反之，納稅義務人若是無力繳稅，則在違法租稅核課處分發生形式存續力後，則僅得依據行政程序法上限制十分嚴格之重開程序規定尋求可能之權利救濟。

整體而言，其將在租稅核課處分發生形式存續力後溢繳稅款之納稅義務人權利保護拉升到一個遠遠超過一般行政程序法程序重開機制之程度，當然也遠遠超過德國租稅通則上述規範模式之水平。儘管立法者針對溢繳稅款之納稅義務人權利保護機制之設計，原本就可以斟酌各種重要因素而為利益衡量，並享有相當之裁量空間，無所謂非得比照一般行政程序法程序重開機制或德國租稅通則上述規範模式之限制為規範設計之理，但在形成稅捐稽徵法第二十八條規定背後之立法者利益衡量，是否有不成比例地過度向「輕忽法規」之納稅義務人權利保護傾斜，甚至

¹¹¹ 請參閱最高行政法院105年7月份第1次庭長法官聯席會議決議。

對於其他租稅法上之法律價值之重要性有根本性之誤認或忽略，而有益衡量上之重大瑕疵？若是有利益衡量之重大瑕疵，在法釋義學上又可否透過回歸法律價值體系上之法律解釋或法律補充予以適度調整，自有深思之必要。而當法律解釋或法律補充有時而窮時，在法政策上又應如何調整修訂，亦有進一步探討之必要。

(二)對遲誤法定救濟期間因素之衡量

如上所述，稅捐稽徵法第二十八條規定之立法者，幾乎是無視設置法定救濟期間之重要性。只要納稅義務人溢繳稅額，即得請求重開程序並返還不當得利。如前所述，這並非法理上當然可以導出之結論。其毋寧是立法者針對租稅核課處分存續力之突破有意之特殊設計。究竟這樣的規範設計是否正當，有進一步省思之必要。

1. 租稅法學正當化之論述與檢討

在我國學理上第一個嘗試將上述立法模式正當化之論點是將上開規定與稅捐稽徵法第二十一條規定作連結。其立論基礎則是建構在補稅處分與退稅請求之對稱性上。依其主張，在稅捐稽徵法第二十一條規定下，只要發現課稅短少，稽徵機關即可以補稅。同理，在上開規定下，只要發現納稅義務人因課稅而溢繳稅額，亦應准其請求退稅，否則有失其平¹¹²。不過本文並不支持這種見解。理由如下：

首先這種全面否認租稅核課處分存續力保障之結果，與前述德國租稅通則下保留審查權之課稅處分之規範模式頗為相似。不過這種保留審查權之機制雖有利於租稅稽徵經濟，但將使租稅債之關係處於不安定狀態，嚴重干預納稅義務人進行稅後規劃及自由運用財產之權利，自仍應以有法律之授權方符合法律保留原則。然我國租稅法制並無「一般性地」承認保留審查權之課稅處分之明文規定。再者，參考前述德國法制，在行政行為明確性原則下，保留審查權之意思表示仍應明確向納稅

¹¹² 請參閱陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，同註2，頁80以下。

義務人為之。但是我國稽徵實務實際上也並未就此向納稅義務人有明確之意思表示。況且我國不同稅目之法定調查程序寬嚴有別，實際個案調查密度之高低也有相當差異，豈可將所有的租稅核課處分均一律「擬制」為保留審查權之課稅處分。

其次，承認對租稅核課處分存續之信賴保護對於納稅義務人之租稅規劃基本權至關重要，儘管目前實務上對於稽徵機關事後變更核定稅額並作成補稅處分是否受信賴保護原則之限制之見解，整體而言仍嫌過於保守¹¹³，但這並不應該影響法學對建構租稅核課處分存續之信賴保護之持續堅持。若是為了讓某些無正當理由遲誤法定救濟期間之納稅義務人可以無條件地享有請求重開程序並請求返還不當得利之權利，不惜在法理上對實務作法背書，以犧牲全體納稅義務人對租稅核課處分存續之信賴保護為代價，不僅在手段上是不當聯結，利益衡量上更是不成比例。

在我國學理上，第二個嘗試將上述立法模式正當化之理論則是以不當得利返還請求權是實體法上權利為其立論基礎。依其主張，法定救濟期間經過，僅是使納稅義務人不得訴請撤銷租稅核課處分，但並不影響不當得利返還請求權之行使。其次，其主張，違法負擔處分之相對人雖

¹¹³ 我國稽徵及司法實務對於租稅核課處分存續之信賴保護，早期多以租稅核課處分屬負擔處分，不生信賴保護之問題而逕行採否定見解，但近來也有一些判決改變見解，例如最高行政法院89年度判字第699號判決略謂：「嗣稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵情事，為維持課稅公平原則，並基於公益上之理由，雖非不可自行變更原確定之查定處分，而補徵其應徵稅額（本院五十八年判字第三一號判例參照），然此之所謂發見確有錯誤短徵，應係指原處分確定後發見新事實或新課稅資料，足資證明原處分確有錯誤短徵情形者而言。如其課稅事實資料未變，僅因嗣後法律見解有異，致課稅之標準有異時，按諸中央法規標準法第十八條從新從優原則之法理，即不得就業經查定確定之案件，憑藉新見解重為較原處分不利於當事人之查定處分。」就此德國租稅通則之立法者為了保障納稅義務人租稅規劃之安定性，則賦予終局決定之租稅核課處分相當高之存續保障。詳請參閱盛子龍，同註101，頁167-215。另德國文獻從憲法上租稅規劃安定性保障對德國相關法制提出之分析與檢討，vgl. Hey, aaO. (Fn. 24), 743 ff.

遲誤法定救濟期間，無法尋求訴請撤銷負擔處分之第一次權利保護，但仍可以透過第二次權利保護，請求國家賠償其因此所受之損害，而其遲誤法定救濟期間導致無法避免損害之發生或擴大，則應適用過失相抵之法理處理。接下來，其以國家賠償請求權與不當得利返還請求權二者具有相當之可類比性，進一步推論出：基於類似法理，納稅義務人也不應該因為遲誤法定救濟期間，導致其無法主張不當得利返還請求權之保護¹¹⁴。本文亦不支持以上論點。理由如下：

首先，依據上述理論之主張，納稅義務人若是因為違法租稅核課處分而受有損害，即使遲誤法定救濟期間，在符合國家賠償法之要件下，其仍可享有第二次權利保護之機會。姑且不論這個見解本身是否仍具爭議性，但這個見解可以開展，毋寧是因為國家賠償請求權之行使，基本上並無須以撤銷違法租稅核課處分為前提。反之，如前所述，姑且不論形式法律原因說，即使是在採實質法律原因說之前提下，法制上仍必須先透過稽徵機關重開程序並撤銷違法租稅核課處分，才可以排除不當得利返還請求權行使上之障礙。這是兩者之重要差異，不可不辨。

其次，租稅核課處分核定超額稅額雖屬違法，但不一定是出於稽徵機關之故意或過失，因此遲誤法定救濟期間之納稅義務人並不一定享有國家賠償請求權。反之，在上述主張下，由於不當得利返還請求權並不以稽徵機關有故意或過失為必要，故遲誤法定救濟期間之納稅義務人無論如何均仍得享有不當得利返還請求權。就此兩者實難以當然類比。

尤其是依據上述主張，納稅義務人遲誤法定救濟期間，在國家賠償請求權上，仍可透過過失相抵法理之適用，以求衡平。但是在不當得利返還請求權之範圍上並無過失相抵法理之適用。故納稅義務人遲誤法定救濟期間，即使是出於本身之故意或重大過失，也不會影響到其請求返還不當得利之範圍。就此兩者更是難以類比。

綜上所述，即使是由上述見解所提出「遲誤法定救濟期間之人民仍

¹¹⁴ 請參閱范文清，同註2，頁133以下。

可以享有第二次權利保護機會」之前提出發，在法律體系上也還是難以透過類比解釋導出一個當然可以將法定救濟期間之意義完全歸零，並賦予納稅義務人無條件之不當得利返還請求權之結論。

當然在此必須指出的是，法定救濟期間之設置，本有促使租稅法律關係早日安定，並促進程序經濟之重要功能。如果納稅義務人只要繳了稅，法定救濟期間就可以形同虛設，對於租稅法律關係安定性與程序經濟必然有相當傷害。立法者在建構租稅法上重開程序並辦理退稅相關機制時固然享有一定裁量空間，但是在利益衡量上若錯估或完全忽略設置法定救濟期間所要追求之法安定性與租稅行政經濟之重要性，甚至於對於納稅義務人因故意或因重大過失而遲誤法定救濟期間之案型，仍給予無條件之重開程序並加計利息退稅之請求權，如此偏向輕忽法定救濟期間之納稅義務人之立法模式不免過當。再者，這種處理模式對於遵守法定救濟期間之納稅義務人更是相對地不公平。

2. 與爭點主義之關聯性

若從租稅救濟法制之體系作更為宏觀性地觀察，可以發現這種輕忽法定救濟期間之特殊規範模式之形成與維持與我國租稅救濟實務採取對納稅義務人尋求行政救濟之訴訟權限制過度嚴苛之爭點主義毋寧具有一定關聯。

蓋在傳統實務之爭點主義下，僅有納稅義務人在復查程序中針對稽徵機關之租稅核課處分之具體違法事由，亦即就特定、具體之課稅基礎項目之認定之違法已提出主張者，始得成為後續訴願及法院審理之標的。在後續訴願及訴訟程序，納稅義務人並無法針對租稅核課處分之其他具體違法事由提出爭執。在高度專業性之稅務救濟程序中，這對納稅義務人訴訟權之限制無疑是極為嚴苛。正因為如此，稅捐稽徵法第二十八條給予納稅義務人可以另行透過退稅請求之程序，尋求來不及透過復查程序主張之權利救濟，至少可以緩解傳統實務爭點主義模式之嚴苛。這也使得稅捐稽徵法第二十八條這種輕忽法定救濟期間之規範設計仍可

以獲得一定之諒解。儘管如此，這樣的規範設計仍然是為德不卒。蓋其充其量也僅對業已繳稅之納稅義務人方有適用。對於無力繳稅之納稅義務人，也往往是更為弱勢之納稅義務人，爭點主義下之嚴苛卻仍然無從緩解。因此傳統實務狹隘的爭點主義也僅能給予稅捐稽徵法第二十八條有限的正當性。

惟以上有限的正當性在納稅者權利保護法第二十一條改採總額主義之精神而告別爭點主義後即告完全喪失。蓋依據該規定，納稅義務人在提起復查未獲救濟後，於訴願決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，已可以追加或變更主張課稅處分違法之事由，不再受限於復查爭執事項。這也使得稅捐稽徵法第二十八條這種輕忽法定救濟期間之規範設計在法律體系上更為突兀。

(三)對違反協力義務導致溢繳稅款因素之衡量

在稅務案件，由於課稅資料多處於納稅義務人之管領範圍，故發展出「協力義務」的制度，亦即透過法律的特別規定，要求納稅義務人（及第三人）負有種種協力義務，以協助稽徵機關能充分掌握及查明對課稅具有重要性之相關事實。藉由稅法各個規定的協力義務所建構起的體系，使納稅義務人不可以置身事外，而必須與稽徵機關、法院「共同承擔」起解明課稅事實之責任。易言之，為了使租稅課徵可以在稽徵機關有限的人力、物力及時間達成依法並公平課稅的目的，必須要求納稅義務人正確、誠實且完整地提供其所能提供的協力。這種稅法上協力義務制度的設計可以有效緩和職權調查原則實際運作上可能面臨的困難與不利，維護租稅公平與促進稽徵經濟¹¹⁵。

納稅義務人若因故意或過失而違反協力義務，導致租稅核定有所短

¹¹⁵ 有關協力義務的正當性的探討，vgl. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten-Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, 2004, 299 f.; Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 5), AO, § 90 Tz. 1 (Stand Lfg. 109, 2006).

漏者，將面臨租稅秩序罰之制裁。有疑義的是，納稅義務人若是因故意或重大過失而違反申報或其他協力義務，導致稽徵機關核定稅額超過應納正確稅額，並因而造成納稅義務人溢繳稅款時，就此稅捐稽徵法第二十八條第一項規定應如何適用，亦屬一大難題。以下將分別情形論斷之：

1. 納稅義務人故意溢繳稅款

在目前實務上，有納稅義務人故意申報繳納較多租稅，以掩飾其他不法行為之實例。例如虛設行號販售不實發票之不肖業者，為了避免被稽徵機關發現其並無實質營運，通常會多少繳一些營業稅及營利事業所得稅以為掩飾。上述納稅義務人在被查獲虛設行號販售不實發票之不法行為後，不乏以所申報繳納之租稅義務不存在為理由，依據稅捐稽徵法第二十八條第一項規定請求退稅者。又例如是納稅義務人為了達到炒作股票之目的，乃美化帳面上盈餘以製造其經營企業有成之假象。為了避免其不法行為被發現，不得不多以該美化之盈餘為基礎提出申報並據此向稽徵機關繳納營利事業所得稅。上開案例，於東窗事發後，不乏納稅義務人以其所申報繳納之租稅有錯誤為理由，依據稅捐稽徵法第二十八條第一項規定請求退稅。針對上述情形，稅捐稽徵法第二十八條第一項規定並未賦予稽徵機關得拒絕返還之明文依據。

就此有實務見解嘗試類推適用民法上第一百八十四條第四款有關不法原因給付不得請求返還之法理作為容許稽徵機關拒絕退稅之理由者。例如最高行政法院一〇四年度判字第三七四號判決略謂：「民法第一百八十四條第四款前段規定，因不法之原因而為給付者，不得請求返還。其立法精神在於若主張返還不當得利者，須同時主張自身不法之情事，基本上即不受保護，否則形同法律保護不法，且給付人欲請求返還不當得利時，必須以自己之違法情事為基礎，亦與公平正義及法律保護合法之原則有違，此乃基於禁止主張自己之不法或不潔淨手的抗辯原則。上開原則實屬公私法共通之法理及一般之法律原則，依改制前本院五十二年判字第三四五號判例之意旨，於公法上不當得利之法律關係，應得類推適

用。」但我國實務亦有就此持否定見解者。例如最高行政法院一〇三年度判字第二四九號判決略謂：「債務人明知其無給付義務而因清償債務而為給付，是否應喪失其請求返還之權利，乃屬立法政策上考量，並無非必使債務人喪失請求返還權利之法理或一般法律原則。是以民法第一百八十條第三款關於因清償債務而為給付，於給付時明知無給付之義務，不得請求返還之規定，並非屬公私法共通之法理或一般法律原則之規定，尚不得類推適用該規定，以排除稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第二十八條第一項及第二項規定，退還納稅義務人溢繳稅款之義務。」

依據本文觀點，部分實務見解類推適用民法第一百八十條第四款「不法原因給付」作為拒絕退稅之依據，顯然誤解民法第一百八十條第四款「不法原因給付」之規範意義與適用範圍。以下將為進一步分析。

按民法第一百八十條第四款規定：因不法之原因而為給付者，受領人不得請求返還其所為之給付，但不法之原因僅於受領人一方存在時，不在此限。是為不當得利之消極要件。惟所謂不法原因給付之概念，由於上開規定之法律要件過於簡化，未必符合不當得利法制防止財產損益不公平之變動之規範價值。故民法之學理均強調應嚴格解釋其適用範圍¹¹⁶。查民法第一百八十條第四款規定之基本核心內涵是：給付人提供給付於受領人，必須係建立在一個不法之基礎關係上。亦即在給付人與受領人之間必須有一個「本身違反善良風俗或強制規定之法律行為」作為其基礎關係，始足當之¹¹⁷。例如甲試圖買凶殺人，乃要求職業殺手乙殺害甲之仇人丙，而乙則予以承諾並殺害丙。甲事後不得以買凶殺人契約無效，主張民法上不當得利返還請求權，請求乙返還其受領之給付。

¹¹⁶ 有關民法上此一規定之性質與法理，以及為何必須限縮其適用範圍之詳細論述，請參閱陳自強，不法原因給付，月旦法學雜誌，第311期，頁132-154，2021年4月。

¹¹⁷ 就此請參照德國民法第817條規定：「給付之目的決定，如使受領人因其受領而違反法律禁止規定或善良風俗者，受領人負返還之責。就其違反，給付之人亦違反禁止規定或善良風俗者，不得請求返還。」

又例如甲與乙締結販賣人口契約，由甲給付乙價金以買取乙之女兒。甲事後不得以販賣人口之契約無效，主張民法上不當得利返還請求權，請求乙返還其受領之給付。

惟在上述納稅義務人故意申報不正確稅額並溢繳稅額之原因則顯有不同。例如在虛設行號之案型，所謂具有民法第一百八十四條第四款規定意義下之直接不法基礎關係，毋寧是存在於虛設行號之業者與購買不實交易憑證之營業人之間，而不是存在於虛設行號之業者與稽徵機關之間。虛設行號之業者所以會故意申報不正確營業稅額並溢繳稅額，其目的並不是以溢繳稅款為手段直接誘使稽徵機關從事不法之行為或提供任何不法之給付，其毋寧是在營造有合法交易之外觀，以掩飾其虛設行號並販賣不實交際憑證之行為。在此種案型比附援引第一百八十四條第四款規定之不法原因給付作為拒絕退稅之依據，不免是張冠李戴。

又例如在營利事業美化公司財務報表而虛增盈餘之案例，由於帳面上虛增盈餘之結果，致使在所得稅法之規定下，該營利事業形式上即必須申報並繳納更多之營利事業所得稅。是故業者所以溢繳營利事業所得稅，毋寧是為了履行以上述不實之盈餘為課稅基礎而形式上依所得稅法規定成立之法定租稅債務。其自始至終均不是為了履行一個由業者以及稽徵機關所成立之不法法律行為或基礎法律關係，其目的亦不是以溢繳稅款為手段直接誘使稽徵機關從事不法之行為或提供任何不法之給付。易言之，在業者與稽徵機關之間根本不存有一個所謂「本身違反善良風俗或強制規定之基礎關係」。故在此類推適用民法第一百八十四條第四款「不法原因給付」作為拒絕退稅之依據，亦非屬正確。

其次民法第一百八十四條第四款「不法原因給付」之規定性質上屬於不當得利返還請求權之限制規定。其必須充分考量個案中財產損益變動及回復原狀之終局衡平，避免因引用上開規定而陷入更不公平之結果。就此最高法院九十六年度台上字第二三六二號民事判決亦有相當精闢之說明。其略謂：「不當得利制度乃基於『衡平原則』而創設之具調節財產變動的特殊規範，故法律應公平衡量當事人之利益，予以適當必要之

保護，不能因請求救濟者本身不清白，即一概拒絕保護，使權益之衡量失其公平。按不當得利制度，旨在矯正及調整因財貨之損益變動而造成不當移動之現象，使之歸於公平合理之結果，以維護財貨應有之歸屬狀態。故當事人間之財產變動，即一方因他方之給付而受利益，致他方受損害，倘無法律上原因即欠缺給付目的，固可構成不當得利。然受損人係因不法之原因而為給付者，仍不得請求受益人返還，觀諸民法第一百八十八條第四款前段規定自明。此乃因受損人之給付原因，違反強行規定或有悖公序良俗，而不應予以保護，以維社會公益及不違誠信原則使然。惟若認不法原因之給付均不得請求返還，將不免發生『不法即合法』之不公平結果，當非上開條文規定之本意，自應由法院就具體個案事實為妥適判斷。」例如在營利事業美化公司財務報表而虛增盈餘之案例，其實通常是營利事業負責人或實際主導者所為。在可以依據證交法及相關法規追究營利事業負責人或實際主導者之法律責任下，若不當擴張民法第一百八十八條第四款「不法原因給付」規定之範圍作為拒絕退稅之理由，則一方面是使得國家終局地保有不當得利，另一方面則是使得眾多小股東與該營利事業之債權人受害，如此處理之結果是否符合不當得利法制所終局追求之財產損益變動之公平性，亦不無疑義。

參考德國租稅法制，對於納稅義務人故意違反申報義務而導致溢繳稅款之案型，亦並非以比附援引德國民法第八百一十七條有關不法原因給付之規定作為拒絕退稅之依據，而是由立法者另設明文規定以為處理。如前所述，依據德國租稅通則第一百七十二條第一項第二款之三的規定，租稅核課處分係由於惡意詐欺、脅迫或賄賂等不正當手段而促成者，稽徵機關得拒絕改正稅額並據以退稅。此外若納稅義務人在申報或調查時故意提供錯誤之資料促使稽徵機關作成錯誤之租稅核課處分而溢繳稅款時，其雖事後提出正確資料，但這並不構成德國租稅通則第一百七十三條第二項規定意義下之嗣後方發現之新事實或新證據，自亦無由據此請求改正稅額並據以退稅。故由比較法之研究也可以發現，就上述問題之處理，自不應不當地擴張民法第一百八十八條第四款「不法原因給

付」作為拒絕退稅之依據。

就此一問題之解決，本文以為仍應回歸本文一貫之主張，亦即先將問題拉回到租稅行政程序重開之正軌。而不是將問題先錯放在不當得利法制上處理，遇到問題時又任意扭曲不當得利之相關規定以尋求填補破網。因此最妥適之處理模式仍是應由立法者在將來明文規定，參考行政程序法第一百二十八條第一項但書規定之精神，或是上述德國租稅通則之處理模式，將納稅義務人故意違反申報義務而導致溢繳稅款之案型，排除在重開請求權之外¹¹⁸。

2. 因納稅義務人之重大過失而導致溢繳稅款

在納稅義務人因重大過失而提供錯誤資料或因重大過失而不知提出對其有利之事項，導致稽徵機關核定過高稅額而溢繳稅款時，則有別於上開案型，實務上仍會依據稅捐稽徵法第二十八條第一項規定准許退稅。從上開規定之文義解釋以及單純不當得利之法制出發，得出上述處理結果並不意外。

在此必須要檢討的是，若同意本文見解，稅捐稽徵法第二十八條應回歸租稅行政程序重開之定位，則稅捐稽徵法第二十八條第一項規定對於上述這種案型並未明文排除其租稅行政程序重開之請求權，是否符合整體法律體系之一貫性，即有檢討之餘地。

這個問題首先可以從我國行政法之體系出發予以檢驗。依據我國行政程序法第一百二十八條第一項但書規定，即使具有重開程序之法定事由，但因「重大過失」而未能及時在行政程序或行政救濟程序主張者，

¹¹⁸ 依據新修訂之稅捐稽徵法第28條第7項規定：「行為人明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定所繳納之款項，不得依第一項規定請求返還。」立法者顯然是想透過民法非債清償之法理解決這類型爭議。但基於法律適用不得溯及既往原則，此一規定尚非得逕行援引處理新法施行前之案件。其次，此一規定仍是將問題直接放在不當得利法制下處理，忽略應從租稅行政程序重開機制之面向尋求問題之解決。

不具有重開程序請求權。在此必須特別說明的是，此一規定係繼受自德國行政程序法第五十一條之規定而來。而非常重要的一點是，德國行政程序法並未一般性地規定當事人負有如同租稅法規定之強制性之協力義務。德國行政程序法第二十六條第二項規定職權調查原則。而該條第二項第一句及第二句則明定：當事人宜（*sollen*）就事實調查提供協力。其尤其是宜提供其所知悉之事實及證據方法。上開規定屬於「宜為規定」，蓋立法者僅使用「宜」而並未使用「必須」（*müssen*）的概念。這種一般性的「協力負擔」（*Mitwirkungslast*）並未賦予國家有請求人民為一定協力之公法上請求權，因此其並不得依據行政執行法對義務之不履行採取強制執行手段，亦不得對義務之不履行課處「制裁」性質之罰鍰。此外在證據法上，即使當事人不履行協力負擔，並不會發生使法定證明度降低之法律效果，亦不會發生使客觀舉證責任轉換之法律效果，充其量其只是成為主管機關在證據評價範圍內可斟酌的因素而已¹¹⁹。不過在具有行政程序法第一百二十八條重開程序之法定事由時，若當事人本可以及時在行政程序或行政救濟程序主張，卻因為「重大過失」違反及時提出主張之協力負擔者，即不得透過重開程序機制尋求權利救濟。

有別於行政程序法上之協力負擔，納稅義務人負有之協力義務係屬具有強制性之真正協力義務。若是在一般行政程序法之體系下，不負有強制性協力義務之當事人因為重大過失而未及時在行政程序或行政救濟程序主張對其有利之事項，即不具有行政程序法第一百二十八條重開程序請求權。則舉輕以明重，在租稅行政程序法體系下，納稅義務人因重大過失而違反協力義務，致稽徵機關核定錯誤者，更應排除其請求重開程序並據以退稅之權利，方符合法律體系評價之一貫性而不至於輕重失衡。就此而言，稅捐稽徵法第二十八條第一項規定確實存有評價不一貫之體系矛盾。

若參考上述德國租稅法制，也可以發現到，針對終局決定之租稅核

¹¹⁹ Vgl. Grupp, Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, VerwArch 1989, 44 ff.

課處分，依據德國租稅通則第一百七十三條第二項規定，當有利於納稅義務人之新事實或新證據之嗣後發現，納稅義務人有重大可歸責性時，亦即其嗣後發現乃是出於納稅義務人重大過失而導致時，納稅義務人即不得請求改正稅額並據以退稅。這一個消極要件之規定也表現出與上述行政程序法第一百二十八條第一項但書規定十分類似之利益衡量與價值判斷。

基於以上說明，本文主張在此一案型，稅捐稽徵法第二十八條第一項應予以修正，亦即應比照行政程序法第一百二十八條第一項但書規定排除納稅義務人之重開程序請求權。

論者或許擔心上開排除要件認定不易，在實務上容易導致全面限制退稅請求權之行使，反而過度限制納稅者權利之結果。惟如前所述，在行政程序法第一百二十八條第一項規定但書及德國租稅通則第一百七十二條與第一百七十三條第一項第二款規定亦均有相類似之規定。稅捐稽徵法第二十八條規定既係作為突破租稅核課處分形式存續力之特殊救濟途徑，則設有上述之排除要件，自難調為有違反比例原則而有過度限制納稅者權利可言。況且這類主觀要件在法律體系上所在多有，更不應以其認定不易這類技術性之理由反對上開排除要件。惟租稅法規確實相當專業且複雜繁瑣，而相關解釋令函更是多如牛毛且往往語意不明而難以理解。若是僅因納稅義務人不清楚相關法令而未能及時提出對其有利之事項，即將之評價為重大過失，則又不免失之過嚴。因此與其反對設定上述排除要件，不如將重點放在如何防止稽徵機關過度擴張解釋上述排除要件。就此德國租稅通則第一百七十三條第一項第二款規定行之多年，已經發展出相當成熟的判斷標準及相關實務案例，前文就此也已有所介紹，自可供未來適用上之參考，併此敘明。

(四)以納稅義務人已經繳納稅款作為構成要件之體系矛盾

如前所述，德國在設計租稅核課處分存續力突破之改正機制上，並非是以租稅義務人已經繳稅作為要件。改正機制在功能上是重開程序之

性質，而非僅是為了實現不當得利返還請求權之附屬機制，故對已經繳稅或尚未繳稅之納稅義務人，均得一體適用。

反之，稅捐稽徵法第二十八條規定作為前述包括行政程序重開請求權、撤銷違法租稅核課處分請求權及不當得利返還請求權之複合式規定，則是以納稅義務人已經繳納稅款作為其構成要件。在這個規定下，納稅義務人只要繳稅，即使法定救濟期間經過，其亦得享有一個自繳稅之日起可以請求稽徵機關重開程序以撤銷違法之租稅核課處分並辦理退稅之權利。

不過，若是無足夠財力繳稅之納稅義務人，在法定救濟期間內未即時提起行政救濟，則其僅能依據行政程序法第一百二十八條規定請求重開行政程序作為突破租稅核課處分形式存續力之路徑。其要件略分析如下：

1. 首先租稅核課處分有單純事實認定錯誤之瑕疵並不足以作為請求重開行政程序之理由，而是必須有新事實、新證據或有其他相當於行政訴訟法上再審事由，始足當之。此外由於準用我國行政訴訟法之再審事由，故在租稅核課處分適用法規「顯有錯誤」的情形，納稅義務人亦可請求重開行政程序。

2. 即使有重開行政程序事由，但若是納稅義務人因「重大過失」而未能在租稅行政程序或救濟程序中主張其事由者，亦不得請求重開行政程序。

3. 重開行政程序之申請，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。

整體以觀，其與稅捐稽徵法第二十八條規定比較，不僅在法定要件上較為狹隘，且有相當嚴格之法定時間限制。再者，若是無足夠財力繳稅之納稅義務人不具備行政程序法第一百二十八條規定之要件時，則僅能依賴行政程序法第一百一十七條規定尋求突破租稅核課處分形式存續力之可能，亦即僅能依賴稽徵機關依據合義務性裁量決定是否重開程序

並撤銷違法之租稅核課處分。如此一來，納稅義務人繳稅與否（不論是自願或被執行），重開租稅行政程序請求權之要件及難易度即有顯著不同，如此區別對待實缺乏令人信服之正當理由。況且若進一步觀察，儘管租稅債權執行有時效限制，但是在納稅義務人無力繳稅之情況下，一個違法租稅核課處分存在對其權利所造成之其他負擔也不一定小於已經繳稅之納稅義務人。蓋其必須承擔沉重滯納金及與日俱增之滯納利息，這不僅會使其整體資產狀況因背負尚未清償之租稅及附帶給付之債務而更加惡化，其信用亦將因此受到重大影響，甚至會危害到個人營業或企業之生存。此外由於違法租稅核課處分存在，納稅義務人基本權還將受到以租稅保全為目的之保全處分之限制（例如限制出境、禁止移轉不動產等）。

本文認為，在突破租稅核課處分形式存續力之機制設計上，在立法上並無獨厚有財力繳稅之納稅義務人，而卻對無力繳稅之納稅義務人採取較為嚴格限制之正當理由。由上述德國法制之比較分析可以得知，德國在設計租稅核課處分存續力突破之改正機制上，並非是以租稅義務人已經繳稅作為要件。改正機制在功能上是重開程序之性質，絕非僅是為了實現不當得利返還請求權之附屬機制。這也可以充分看出我國立法者或在背後影響立法之推手在進行租稅法這個極為複雜細膩之立法工程時，往往缺乏全面性之理解與關照。稅捐稽徵法第二十八條正是在這種「只見樹木不見森林」、「只對有財力者投以關愛眼神」之立法慣性下之產物。

不過在法釋義學上要化解這個體系上矛盾並不是完全沒有路徑，以下是兩個可以思考之路徑：

1.如前所述，稅捐稽徵法第二十八條規定實質上是包括了重開程序請求權、撤銷違法租稅核課處分請求權及不當得利返還請求權之複合式請求權規定。然而其真正的核心是賦予納稅義務人在租稅核課處分發生形式存續力後，仍可以透過重開程序請求權以突破租稅核課處分形式存續力。至於不當得利返還請求權僅是上開權利行使下所生之結果。因此

解釋上，要化解上述區別對待不合理之困境，可以稅捐稽徵法第二十八條規定為基礎，將租稅核課處分核定過高稅額之案型進一步再區分成兩種類型，亦即在具備稅捐稽徵法第二十八條規定之核心要件，亦即租稅核課處分核定過高稅額之要件下，已經繳稅之納稅義務人，可以完整地享有重開程序請求權、撤銷違法租稅核課處分請求權及不當得利返還請求權。至於尚未繳稅之納稅義務人，則在具備稅捐稽徵法第二十八條規定之核心要件，亦即租稅核課處分核定過高稅額之要件下，僅可以享有重開程序請求權以及撤銷違法租稅核課處分請求權，但並不具有不當得利返還請求權。

2.另一個法理上可行之路徑則是以行政程序法第一百一十七條規定為基礎，在納稅義務人並未繳稅之情形，只要租稅核課處分具有與稅捐稽徵法第二十八條規定相同之違法事由者，亦即租稅核課處分核定過高稅額之要件下，稽徵機關依據行政程序法第一百一十七條享有之決定裁量權即萎縮到零，在此範圍內承認納稅義務人亦享有重開程序請求權以及撤銷違法租稅核課處分請求權。

不過以上這種路徑之擴張，雖然可以消除法體系評價不一之矛盾，但是若僅著眼於此，卻又過度忽略前文所提出稅捐稽徵法第二十八條規定之其他結構性缺失，則如此一來，等於是複製了稅捐稽徵法第二十八條規定在利益衡量上之所有瑕疵，亦即完全不考慮不同性質之租稅核課程序之難易，也不區分不同瑕疵類型之輕重，也不考量租稅核課處分錯誤客觀上可歸責於何者，一律簡單化地以納稅義務人之權利保護為最高優先，對租稅法律關係之安定性與和平、租稅行政程序經濟及訴訟經濟均將帶來更具殺傷力之破壞。因此與其為了避免體系上矛盾而大幅擴張稅捐稽徵法第二十八條之適用範圍到尚未繳稅之案型，更好的處理模式毋寧應該是全面性地對稅捐稽徵法第二十八條之立法進行全面性之檢討與修正。

(五)全面性修訂建議

上述雖針對稅捐稽徵法第二十八條在適用上之缺失提出一些零星建議，但基本上仍是屬於頭痛醫頭、腳痛醫腳之救急偏方。

本文主張釜底抽薪之法仍是應對稅捐稽徵法第二十八條之立法進行全面性之檢討與修正。在法政策上本文建議稅捐稽徵法第二十八條規定之修正方向應回歸到以重開行政程序為中心，並參考德國租稅通則規範模式之立法原則作大規模修訂，亦即依據租稅調查程序之密度，明文區分暫時性課稅處分與終局性課稅處分，並分別制訂寬嚴不同之存續力突破之規則。惟由於此一立法工程涉及之相關條文數量龐大，本文在此僅能提出修正方向及立法原則之建議，至於相關條文之完整細部設計，則留待另文處理。

1.應明文建構暫時性租稅核課處分之機制

按德國暫時性租稅核課處分可以分為兩大類型，其存續力相當薄弱，無須適用較為嚴格之重開程序模式。以下分述之：

(1)如前所述，為了因應租稅核課這種超大量行政，德國法制特別設有意定及法定保留審查權之租稅核課處分之機制。由於這類型的租稅核課處分在程序上多半僅經過稽徵機關形式之審查，並未經過稽徵機關嚴格之實質審查，故其存續力也相對地薄弱。稽徵機關事後可以在不考量納稅義務人對原處分存續之信賴利益下，在核課期間內任意變更核定稅額。而相對應地立法者也並未對納稅義務人在此尋求權利救濟設定過於嚴格之限制。故即使納稅義務人並未於法定期間內訴請撤銷這類型處分，也可以主張這類型處分因違法而侵害其權利，請求透過改正程序以撤銷或變更該處分並據以退稅。我國在關稅法第十八條已有與之精神上相類似之明文規定。蓋在關稅這種典型的大量行政，為避免職權調查嚴重妨礙貨物通關速度，故採取按納稅義務人書面申報先行徵稅驗放，但事後保留審查權之核課模式。此外在我國稽徵實務上，由納稅義務人自行申報結算稅額之所得稅或營業稅等稅目也是屬於典型大量行政。在稽

徵實務上稽徵機關之初核處分往往僅係依賴形式之書面審查或僅作略式之審查，故我國法院判決亦有將之解釋為類似上述德國法制上保留審查權之核課處分者¹²⁰。惟在我國法律無明文授權之規定下，對於涉及納稅義務人租稅規劃安定性之重要事項可否為如此之解釋，自不無疑義。釜底抽薪之道自應透過立法方式予以建構¹²¹。

(2)稽徵機關在作成租稅核課處分時，有時候會面臨事實或法律狀況暫時無法確定之困境，而由於有核課期間之限制，稽徵機關亦無法只是痴痴地坐等事實或法律狀況之確定。故前述德國有關局部暫時性核定之機制自有引進我國之必要。茲舉一例說明。例如甲於2021年死亡後由其子乙繼承其遺產。丙向乙主張，登記在甲名下之不動產A，乃是其利用甲之名義為借名登記，故請求乙應返還該筆不動產。乙就此予以否認，丙乃對乙提起民事訴訟。稽徵機關雖經乙之告知而得知有此一爭議，但稽徵機關依現行法僅能將該筆不動產納入乙之遺產範圍而核定稅額。在乙繳納遺產稅之後，上述爭議歷經纏訟十五年乙敗訴方告確定。若將本案情形解釋為客觀上可歸屬於納稅義務人管領範圍內之錯誤，則適用稅捐

¹²⁰ 最高行政法院103年度判字第721號判決略謂：「稅捐為法定之債，稅捐債務於納稅義務人滿足法定稅捐構成要件時即已發生，稅捐核課處分並不具有形成效力，僅為確認既已發生之債權債務關係而已。是以，核課處分作成時如未進行相當程度之實地查核，嗣後有新事實或新證據資料，而可認有其他稅捐債務尚未核定，於核課期間內，非不得就新發現之稅捐債務為核課。故而，我國稅捐實定法上雖無相當於德國稅捐通則第168條規定，使稅捐核課處分具備『事後審查權保留』效力的明文規定，但在體系解釋上，與稅捐稽徵法第21條關於稅捐核課期間之規定相結合，應認稅捐稽徵機關於該期間內享有事後審查權限之保留，得就原核課處分未發現之稅捐債務另發單課徵，納稅義務人並無就原核課處分為信賴保護主張之餘地。當然，如稅捐稽徵機關曾就同一稅捐事實為一定之實地調查，復未發現新事實新證據時，則不在此限，此際，始應就納稅義務人有無行政程序法第119條所規定信賴不予保護之情形而分別論之。」

¹²¹ 至於審查權保留方式究竟應採取法定審查權保留或意定審查權保留或兩者兼採，而審查權保留之要件又究竟應參考德國模式或奧地利模式，這些立法政策上之問題仍相當複雜，本文將另文處理。

稽徵法第二十八條第一項規定之結果，其退稅請求權之時效早已完成。又即使從寬將本案情形解釋為客觀上不可歸屬於納稅義務人管領範圍內之錯誤，而類推適用稅捐稽徵法第二十八條第二項規定予以處理¹²²，在行政法院大法庭將稅捐稽徵法第二十八條第二項規定之退稅請求權時效限縮為十年之後¹²³，其退稅請求權之時效亦已完成。儘管上開困境仍可以透過法律補充之方式，亦即以「可合理期待納稅義務人得行使退稅請求權為前提，自民事判決確定其屬遺產之日起算該請求權時效」¹²⁴。但如此明顯超出法律文義範圍之法律補充未必能獲實務廣為接受。故在立法上最好還是參考德國暫時性核定之機制，以明文規定方式，准許稽徵機關得針對該項遺產之爭議作成暫時將之納入遺產計算之核課處分，並規定退稅請求權之時效在此範圍內不完成。此外，上開機制之優點尚不僅止於此，在租稅法規經司法院大法官宣告為違憲並課予立法者有制定新法之義務或逕行宣告其無效之案型，在立法者制定新的租稅法規以前，我國稽徵機關僅能繼續適用違憲之租稅法規。在引進上開機制後，即可以明文容許稽徵機關得先就該部分作成局部暫時性核定。等到對納稅義務人較為有利之新法規溯及生效後，再依據新法請求重開程序以調整核定之稅額並辦理退稅¹²⁵。

2. 針對終局性之租稅核課處分應建構更嚴格之重開程序機制

有別於上述暫時性租稅核課處分者，係經稽徵機關終局性之實質審查程序所作成之租稅核課處分。如前所述，在德國法制上這一類型租稅核課處分具有相當強大之形式存續力。納稅義務人若未在法定救濟期間

¹²² 請參閱最高行政法院107年度判字第340號判決。

¹²³ 最高行政法院109年度大字第4號大法庭裁定略謂：「納稅義務人就稅捐稽徵法第28條第2項民國98年1月23日修正生效前之溢繳稅款，於102年5月24日以後依該規定行使退稅請求權，適用102年5月24日序法第131條第1項關於10年時效期間之規定時，其時效期間，應自102年5月24日起算。」

¹²⁴ 請參閱臺北高等行政法院106年度訴字第1385號判決。

¹²⁵ Vgl. Klein, AO, 14. Aufl., 2018, § 165 Rn. 20 f.

內訴請撤銷該處分，則事後只有在嚴格限定之法定列舉事由下，才享有請求突破其形式存續力而改正稅額之權利。另一方面，其也享有非常強大之實質存續力，若不具有嚴格限定之法定列舉事由，即使是稽徵機關也不得依職權對納稅義務人作有利之變更。同樣地這也提升了納稅義務人對租稅核課處分存續之信賴保護。若不具有嚴格限定之法定列舉事由，稽徵機關也不得依職權對租稅核課處分作不利之變更，並命納稅義務人補稅。

上述規範設計具有相當合理性。蓋在這類型案件，稽徵機關已非僅作形式之書面審查，而是經實質審查，甚至是極為嚴格之實地調查程序所作成。通常在實質審查程序中，有關徵納雙方之爭議事項即會浮現，雙方就此也往往有一定之意見交換，納稅義務人對於遭稽徵機關調整或剔除之課稅事項，原則上並無難以期待其及時提起行政救濟之特殊事由。另一方面，經過稽徵機關充分之實質審查程序所核定之稅額，自亦可享有更高之存續保障。故為確保納稅義務人租稅規劃安定性，德國立法者乃嚴格限制稽徵機關事後稅額之不利變更。此一規範設計具有相當參考價值。

在我國法制設計上，對已經發生形式存續力之租稅核課處分，是否以及在何種範圍內可以容許納稅義務人有請求重開程序以突破租稅核課處分存續力之權利，立法者必須充分衡量「依法課稅」、「人民權利有效保護」、「落實協力義務」與「法的安定性」、「法律和平」、「租稅行政程序經濟之促進」及「稅務訴訟經濟」等多項重要因素而為決定。就此立法者當然享有相當程度之裁量空間。但立法者既已設定法定救濟期間之限制，則不論是從行政程序法之體系以觀，或是以德國相關法制作為法制比較對象，作為特殊救濟途徑之重開行政程序，在其法定要件之形成上自不應過於寬鬆氾濫，而使得法定救濟期間之規範意旨不能或難以達成。

在此建議可以綜合參考行政程序法第一百二十八條規定所列舉之重開程序各項事由以及前述德國租稅通則有關改正程序所列舉之各項事

由，為如下之原則性規定：

於租稅核課處分發生形式存續力之後，具有下列各款情形之一者，納稅義務人得請求稽徵機關重開行政程序，撤銷該處分。但納稅義務人因故意或重大過失而未能於行政程序或救濟程序提出者，不在此限。

(1)發現足以使稅額減少之新事實及新證據。發現原租稅核課處分作成時稽徵機關漏未斟酌之新事實及新證據，此正屬最典型之重開程序事由。

(2)一個影響稅額之特定事實（例如某一筆所得）依法原僅得在租稅核課程序為一次之考量者，稽徵機關為一個或數個納稅義務人之不利益，在數個租稅核課處分中為重複考量致增加核定稅額者。一個影響稅額之特定事實（例如某一筆支出之費用或損失）依法必須在數個租稅核課處分中的一個租稅核課處分中予以考量，但該事實卻在涉及的數個租稅核課處分中均未被納入考量致增加核定稅額者。此一規定事由係參考德國租稅通則第一百七十四條規定所謂消除租稅核課衝突而訂。按德國租稅通則第一百七十四條規定所謂租稅核課衝突之產生原因，其有源自法律解釋適用錯誤造成者，亦有源自因事實認定錯誤而造成者。乍看之下納稅義務人似乎可以即時就法律解釋適用錯誤或事實認定錯誤之租稅核課處分提起行政救濟。但德國法制特別將此列為特殊救濟之改正事由，其實與此種案型往往難以期待納稅義務人即時提起行政救濟有密切關聯。例如納稅義務人在108年度之所得稅申報中，申報一筆損失遭到剔除。經稽徵機關承辦人員告知，納稅義務人應改在109年度申報該筆損失。但是其在109年度申報該筆損失仍遭到剔除。甲雖可以針對109年度所得稅核課處分即時提起行政救濟。但108年度之所得稅核課處分卻已經發生形式存續力。若在其針對109年度所得稅核課之處分提起之救濟程序終於釐清該筆損失應歸屬於108年度時，法律上自應給予納稅義務人就108年度之所得稅核課處分有請求重開程序之權利。

(3)租稅核課處分作成後，因基礎裁決變更或發生其他足以溯及影響租稅債務之事項者。此一規定事由係參考德國租稅通則第一百七十五條

規定而設。蓋終局決定之租稅核課處分生效後，方發生基礎裁決變更或其他溯及影響租稅債務之事項時，通常無法期待納稅義務人在法定救濟期間內尋求權利救濟，故自應給予請求稽徵機關重開程序之權利。例如甲從事房地交易之法律行為而被核課房地交易所得稅。嗣後甲發現其受詐欺，乃以其係受詐欺為理由將交易行為予以撤銷，但房地交易所得稅之核課處分早已發生形式存續力。在此即有特別賦予甲有請求稽徵機關重開程序之權利之必要性。德國租稅通則第一百七十五條規定即係為此而設。按此一類型之事件頗為特殊。蓋甲係事後方撤銷該交易行為，而上開租稅核課處分於作成時既無所謂適用法律錯誤，更無事實認定錯誤或計算錯誤可言。現行稅捐稽徵法第二十八條規定在此並無適用之餘地。學理上有主張就此種案型可以依據行政程序法第一百二十八條第一項第二款規定處理者。依其規定，有「發生新事實者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。」構成重開程序之事由。在此所謂「發生新事實」，與所謂「發現新事實」在文義上有明顯之不同。其並非屬於事後「發現」原處分作成時已經存在但不知斟酌之新事實，而係指原處分作成後始發生之新事實例外地足以影響原處分之存續者。查德國行政程序法第五十一條規定並無此一重開程序之法定事由。此一規定毋寧係參考前述德國租稅通則第一百七十五條規定而設。亦即所謂新事實即是上開規定下之「溯及影響租稅債務之事項」¹²⁶。惟此一法律見解尚未獲行政法學界普遍認同¹²⁷。為杜絕爭議，自有在稅捐稽徵法重開程序之法定事由中增設此一規定之必要。

(4)稽徵機關應撤銷或變更租稅核課處分，以轉化適用國際租稅協定發生爭議之相互協議或仲裁決定者。此一規定事由係參考德國租稅通則新增之第一百七十五條之一之規定而設。按我國與不少國家雖締結有避免

¹²⁶ 請參閱吳庚、盛子龍，同註110，頁396以下。

¹²⁷ 部分學者即認為此一規定係屬立法上錯誤。請參閱陳敏，行政法總論，自版，頁497，2016年9月9版。

雙重課稅之租稅協定。惟避免雙重課稅之租稅協定仍可能在解釋及適用上發生爭議。經濟合作暨發展組織（Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD）發布「稅基侵蝕及利潤移轉行動計畫」（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS行動計畫），大力推動由締約國主管機關相互協議程序（Mutual Agreement Procedure, MAP），以期能更有效率地解決有關國際租稅協定適用上之相關爭議，爰訂定行動計畫14「提升爭議解決機制之效率」。我國財政部為配合上述行動計畫，於2018年6月25日發布所得稅協定相互協議程序作業要點¹²⁸。依據該要點第二點之規定，凡認為我國、締約他方或雙方之行為，對其發生或將發生不符合所得稅協定規定之課稅者，不論有無依其國內法提起行政救濟，均得依適用之所得稅協定向我國主管機關提出相互協議程序之申請。而依據上開作業要點第十三點第二項規定，在我國與締約國雙方主管機關就租稅協定適用上爭議透過相互協議程序達成決議，有我國應配合執行者，該管稽徵機關應於達成決議之日起九十日內執行之。因此，即使租稅核課處分因法定救濟期間經過或用盡法律救濟途徑而發生形式存續力，稽徵機關仍應將透過相互協議程序達成之決議予以執行，亦即依其決議內容重開程序並撤銷或變更該處分。惟上述作業要點僅屬行政規則，故有於稅捐稽徵法增訂此一重開程序事由之必要。

(5)有其他相當於行政訴訟法再審之事由者。

上開規定之事由基本上係以難以期待納稅義務人即時在行政程序及行政救濟程序提出之事由為主，毋寧更符合重開行政程序作為特殊救濟程序之立法精神。此外，上開重開程序事由也不再以納稅義務人是否已經繳納租稅作為是否准予重開程序之區別對待標準，可以徹底消除前述稅捐稽徵法第二十八條規定以已經繳納租稅作為重開程序之成立要件，對有資力之納稅義務人有利，但對無資力之納稅義務人不利之不公平

¹²⁸ 請參閱王瑀璇、包文凱，建立更有效能的爭議解決機制，載：BEPS行動方案與國際稅法，元照，頁413以下，2021年4月。

對待。

最後要附帶建議的是，有關租稅核課處分存續力之限制與保障乃一體之兩面。上述有關針對終局性租稅核課處分存續力突破之規範修正，宜以雙向方式同步進行。亦即一方面固應參考德國法制對稅捐稽徵法第二十八條規定作通盤之修正。另一方面亦應參考德國法制，相對應地提升納稅義務人對終局性租稅核課處分存續之信賴保護。易言之。現行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。」亦應參考德國租稅通則相關規定作通盤之檢討與修正¹²⁹。

伍、結 論

納稅義務人因租稅核課處分違法而受有權利侵害，若未能在法定救濟期間提起行政救濟，是否以及在何種範圍內可以容許納稅義務人有請求重開程序以突破租稅核課處分存續力之權利，立法者必須充分衡量「依法及公平課稅之確保」、「人民權利有效保護」、「落實協力義務」與「法的安定性」、「法律和平」、「租稅行政程序經濟之促進」及「稅務訴訟經濟」等各項租稅法上之重要價值而為決定。透過對於德國租稅通則較完整之介紹與分析，可以發現到德國立法者就此設計出一套非常細膩且完整之規範模式，以求能針對上述各項重要價值兼容並蓄。相對於此，我國則以稅捐稽徵法第二十八條規定這種在法律體系上極為特殊之規範設計回應上述之挑戰。這種規範模式雖然對於有能力繳稅之納稅義務人極為有利，但其在法體系上造成之突兀與矛盾，對於租稅法上其他各項重要價值之嚴重忽略，以及對於無能力繳稅之納稅義務人權利救濟之區別對待，在在顯示出立法之粗糙與恣意。長遠之計應正本清源，回歸租稅行政程序重開程序之機制，並參考德國法制之優點作

¹²⁹ 有關這一部分論述詳請參閱盛子龍，同註101，頁167-215。

一全面性之檢討與修訂。當然在強化租稅核課處分存續力之保障以調整租稅行政程序重開程序機制之同時，亦應參考德國法制，相對應地提升納稅義務人對終局性租稅核課處分存續之信賴保護。現行稅捐稽徵法第二十一條第二項規定亦應參考德國租稅通則相關規定作全面之配合修正。



參考文獻

一、中文部分

(一)專 書

1. 吳庚、盛子龍，行政法之理論與實用，三民，2020年10月16版。
Wu, Geng & Sheng, Tzu-Lung, *Theory and Practice of Administrative Law*, San-Min (16th ed. 2020).
2. 陳敏，德國租稅通則，司法院，2013年5月。
Chen, Min, *General Principles of German Taxation*, Judicial Yuan (2013).
3. 陳敏，稅法總論，新學林，2019年2月。
Chen, Min, *General Theory of Taxation Law*, New Saring (2019).
4. 陳敏，行政法總論，自版，2016年9月9版。
Chen, Min, *General Theory of Administrative Law*, Self-published (9th ed. 2016).
5. 陳清秀，稅法總論，元照，2019年9月11版。
Chen, Ching-Hsiou, *General Theory of Tax Law*, Angle Publishing (11th ed. 2019).

(二)期刊論文

1. 范文清，論租稅返還請求權，以稅捐稽徵法第28條第一項與第二項為中心，興大法學，第21期，頁95-201，2017年5月。
Fan, Wen-Qing, On the Right to Tax Refund Claim, Centering on Article 28, Items 1 and 2 of the Tax Collection Act. *Chung-Hsing University Law Review*, 21, 95-201 (2017).
2. 黃茂榮，溢繳稅款及其退還（上），植根雜誌，第26卷第1期，頁9-22，2010年1月。
Huang, Mao-Jung, Overpaid Taxes and Their Refunds (Part 1). *Roots*

Magazine, 26(1), 9-22 (2010).

3. 黃茂榮，溢繳稅款及其退還（下），植根雜誌，第26卷第2期，頁12-26，2010年2月。

Huang, Mao-Jung, Overpaid Taxes and Their Refunds (Part 2). *Roots Magazine*, 26(2), 12-26 (2010).

4. 陳敏，租稅法之返還請求權，政大法學評論，第59期，頁65-102，1998年6月。

Chen, Min, The Right to Tax Refund Claim under the Tax Law. *Chengchi Law Review*, 59, 65-102 (1998).

5. 陳自強，不法原因給付，月旦法學雜誌，第311期，頁132-154，2021年4月。

Chen, Tzu-Chiang, Unlawful Cause Payment. *The Taiwan Law Review*, 311, 132-154 (2021).

6. 葛克昌、蔡孟彥，公法返還請求權——2006年2月台灣最高行政法院決議評釋，月旦財經法雜誌，第8期，頁135-166，2007年3月。

Gee, Keh-Chang & Tsai, Meng-Yen, The Right of Return in Public Law — A Review of the Resolution of the Supreme Administrative Court of Taiwan in February 2006. *Financial and Economic Law Review*, 8, 135-166 (2007).

7. 盛子龍，納稅義務人自行溢繳稅款之退稅請求權與行政救濟，中原財經法學，第18期，頁91-129，2007年6月。

Sheng, Tzu-Lung, The Right to Tax Refund Claim of Overpaid Taxes and Administrative Relief for Taxpayers. *Chung Yuan Financial & Economic Law Review*, 18, 91-129 (2007).

8. 盛子龍，租稅法上舉證責任、證明度與類型化方法之研究——以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第24卷第1期，頁41-86，2012年8月。

Sheng, Tzu-Lung, A Study of the Burden of Proof, the Degree of

Proof, and the Typology in the Tax Law — A Study Focusing on the Proof of Gift Consent in the Elements of Gift Taxation. *Soochow Law Review*, 24(1), 41-86 (2012).

9. 謝如蘭、蔡孟彥，退稅請求權之行使、要件與界限——以已確定核課處分為核心，東海大學法學研究，第44期，頁65-116，2014年12月。

Hsieh, Ju-Lan & Tsai, Meng-Yen, The Exercise, Elements and Boundaries of the Right to Tax Refund Claim — Focusing on the Irreversible Tax Assessment Decision. *Tunghai University Law Review*, 44, 65-116 (2014).

(三)專書論文

1. 王瑀璇、包文凱，建立更有效能的爭議解決機制，載：BEPS行動方案與國際稅法，元照，頁413-453，2021年4月。

Wang, Yu-Xuan & Bao, Wen-Kai, Building a More Effective Dispute Resolution Mechanism. In: *BEPS Action Plan and International Tax Law*, Angle Publishing, 413-453 (2021).

2. 柯格鐘，具不當得利性質之退稅請求權——稅捐稽徵法第28條與其相關連規範關係之探討，載：訴願專論選輯——訴願新制專論系列之十四，臺北市政府，頁54-86，2013年12月。

Ko, Ke-Chung, The Right to Tax Refund Claim with Unjust Enrichment — An Examination of Article 28 of the Tax Collection Act and Its Related Regulations. In: *Selected Lectures on Administrative Appeal — New System of Administrative Appeal Lecture Series No. 14*, Taipei Government, 54-86 (2013).

3. 范文清，退稅請求權，載：稅捐稽徵法，元照，頁305-333，2020年3月。

Fan, Wen-Qing, Tax Refund Claim. In: *The Tax Collection Act*, Angle

Publishing, 305-333 (2020).

4. 陳清秀，稅法上不當得利，載：稅法之基本原理，植根，頁369-413，1994年9月。

Chen, Ching-Hsiou, Unjust Enrichment in Tax Law. In: *Fundamentals of Tax Law, Roots*, 369-413 (1994).

5. 陳清秀，稅捐稽徵法第28條之適用範圍，載：溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆，頁67-100，2012年9月。

Chen, Ching-Hsiou, The Application of Article 28 of the Tax Collection Act. In: *The Right to Tax Refund Claim of Overpaid Taxes and Administrative Court Decisions*, Hanlu, 67-100 (2012).

6. 葛克昌，可歸責於政府機關之溢繳稅款，載：溢繳稅款返還請求權與行政法院判決，翰蘆，頁1-34，2012年9月。

Gee, Keh-Chang, Overpaid Taxes Attributable to Government Agencies. In: *The Right to Tax Refund Claim of Overpaid Taxes and Administrative Court Decisions*, Hanlu, 1-34 (2012).

7. 盛子龍，租稅核課處分之不利變更與信賴保護——試評高雄高等行政法院91年度訴字第891號判決，載：2008行政管制與行政爭訟，中央研究院法律學研究所籌備處，頁167-215，2009年11月。

Sheng, Tzu-Lung, Unfavorable Changes and Reliance Protection about Tax Assessment Decision — A Review of the Kaohsiung High Administrative Court 2002 years's Judgment No. 891. In: *Administrative Control and Administrative Disputes 2008*, The Institutum Iurisprudentiae Academia Sinica, 167-215 (2009).

二、德文部分

(一)專 書

1. Ax, Rolf/Große, Thomas/Melchior, Jürgen: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 20. Aufl., 2010.

2. Bartone, Roberto/von Wedelstädt, Alexander: Korrektur von Steuerverwaltungsakten, 2006.
3. Detterbeck, Steffen: Allgemeines Verwaltungsrecht: mit Verwaltungsprozessrecht, 14. Aufl., 2014.
4. Hey, Johanna: Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002.
5. Holz, Bertram: Zur materiellen Bestandskraft von Steuerverwaltungsakten insbesondere von Steuerbescheiden, einschließlich der Korrekturvorschriften der §§ 130, 131 und 172-177 AO, 1993.
6. Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin: Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 2019.
7. Klein, Franz: AO, 14. Aufl., 2018.
8. Kopp, Ferdinand/Ramsauer, Ulrich: VwVfG, 19. Aufl., 2018.
9. Maurer, Hartmut: Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl., 2017.
10. Müller-Franken, Sebastian: Maßvolles Verwalten-Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, 2004.
11. Schneider, Dominik: Die vorbehaltsversehene und die vorläufige Steuerfestsetzung: Eine Untersuchung der §§ 164, 165 AO, 2008.
12. Stelkens, Paul/Bonk, Heinz Joachim/Sachs, Michael: VwVfG, 7. Aufl., 2008.
13. Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 2008.
14. Tipke, Klaus/Lang, Joachim: Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

(二)期刊論文

- Grupp, Klaus: Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, Verw-Arch 1989, 44-73.

Tax Assessment and Tax Refund Claim

Tzu-Lung Sheng*

Abstract

Article 28 of the Tax Collection Act regulates that “In the event that a taxpayer has made overpayment of any tax as a result of mis-application of tax law or mis-calculation by him or herself, an application for refund of such overpaid tax supported by substantial documentation may be filed within five years from the date of payment thereof. Application for refund of such overpaid tax shall be denied if it is filed after the said five-year period (Paragraph 1). In the event that a taxpayer has made overpayment of any tax as a result of mis-application of tax law or mis-calculation by the tax collection authorities or other mistakes that can be attributed to relevant government agencies, the tax collection authorities shall refund the overpaid tax within two years from the date the mistake was found out, and the period of refundable overpayment of tax is not restricted to within five years from such date (Paragraph 2).”

Many disputes have arisen since the implementation of the above provisions. The purpose of this paper is to clarify the relationship between the tax assessment and the claim of tax refund, and the nature of the provisions

* Professor of Law, National Chung Cheng University; Dr. jur., National Taiwan University.

of Article 28 of the Tax Collection Act. This article in conclusion also provides a review of provisions and proposes adjustment recommendations.

Keywords: Tax Assessment, Tax Refund Claim, Reopening of Administrative Proceedings

