

刊登於月旦裁判時報第 45 期，2016 年 3 月，第 5-8 頁。

## 稅捐爭訟實務上之「重審復查決定」——一〇三年台財訴字 第一〇三一三九四〇五一〇號訴願決定評析

劉建宏

中正大學法律學系教授

### 本案事實

本件訴願人九十五年度未分配盈餘申報，原處分機關原核定「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」新臺幣二百八十二萬三千九百六十八元、未分配盈餘一元；嗣依法務部調查局航業調查處高雄調查站通報資料，以訴願人於九十一年五月至九十八年間，收取每件工程決標金額百分之五之費用為代價，出借牌照予協○企業有限公司負責人鍾○和君，參與投標公共工程標案，並貸與鍾○和君因投標工程所需押標金、履約金、差額保證金及營運資金等款項，收取年息百分之二十四，取得牌照費計三千七百八十一萬五千四百六十四元及不法重利所得計四千零二十五萬八千八百零三元，其中歸屬九十五年度之借牌收入、借貸收入為二百八十八萬二千一百二十二元、三百九十六萬九千八百一十五元，審認訴願人九十五年度營利事業所得稅結算申報，短漏報其他收入二百八十八萬二千一百二十二元及利息收入三百九十六萬九千八百一十五元，致漏報所得額二百零五萬四千九百元，逃漏營利事業所得稅額五十一萬三千七百二十五元在案，乃據以按「當年度依商業會計法規定處理之稅後純益」二百八十二萬三千九百六十八元，加計原處分機關核定之短漏報稅後純益一百五十四萬一千一百七十五元，併同其他減除項目，重行核定九十五年度未分配盈餘為一百五十四萬一千一百七十六元，依行為時所得稅法第六六條之九第一項規定，就該未分配盈餘加徵百分之十營利事業所得稅計十五萬四千一百一十七元，並按所漏稅額十五萬四千一百一十七元處以○·五倍之罰鍰計七萬七千零五十八元。訴願人不服，主張九十五年度營利事業所得稅尚在行政救濟中，應待確定後，才認定未分配盈餘有無短漏報稅後純益等，申經原處分機關一〇三年五月十四日財高國稅法一字第一〇三〇一〇一〇號復查決定：「復查駁回。」訴願人繕具訴願書經由原處分機關提起訴願。

### 爭點

---

關鍵詞：重審復查決定、訴願法第五八條、訴願法第七七條

本件之爭點有三：

壹、何謂「重審復查決定」？是否有法律依據？【月旦裁判時報第 45 期，2016 年 3 月，第 5 頁】

貳、重審復查決定是否有存在之必要？

參、受理訴願機關應如何處理並作成訴願決定？

## 判決理由

本件原處分機關依訴願法第五八條第二項規定重新審查結果，以上開復查決定列載之訴願人代表人黃○娟君已於一〇三年三月十四日死亡，訴願人經全體股東推定清算人為簡○松君，並申請補正後，乃以一〇三年十月六日財高國稅法一字第第一〇三〇一一六〇號重審復查決定：「一、撤銷一〇三年五月十四日財高國稅法一字第第一〇三〇一〇八〇號復查決定。二、復查駁回。」是訴願人據以不服之原處分（復查決定）已不復存在，依訴願法第七七條第六款之規定，本件訴願應不予受理。三、訴願人對上開一〇三年十月六日財高國稅法一字第第一〇三〇一一六〇號重審復查決定，如有不服，得另案提起訴願，併予指明。據上論結，本件訴願為不合法，爰依訴願法第七七條第六款為不受理之訴願決定。

## 簡評

### 壹、「重審復查決定」制度之由來

稅捐稽徵法第三五條規定，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，申請復查。第三八條規定，納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。實務上，稅捐稽徵機關於納稅義務人提起復查經駁回後，不服復查決定提起訴願時，如發現原復查決定有瑕疵，多以作成「重審復查決定」之方式，自行撤銷原復查決定，並將復查申請駁回，或者追減一部之金額。

例如本案中，原復查決定申請人之代表人於復查程序中已死亡，復查機關不查仍為復查決定，嗣後發現，乃作成重審復查決定，自行撤銷原復查決定，再駁回其復查<sup>1</sup>。又如申請人提出復查申請後，變更代表人，並已遷址，惟復查機關仍向原代表人於舊址送達復查決定書。當事人不服提起訴願後，復查機關作成重審復查決定，撤銷原復查決定，

1 此外，財政部高雄國稅局財高國稅法一字第 1030108446 號重審復查決定、財政部中區國稅局中區國稅法一字第 1030003831 號重審復查決定亦為相同情形之案例。

並駁回其復查<sup>2</sup>。

亦有復查決定原以申請逾期為由駁回復查申請，嗣後發現有誤，乃作成重審復查決定，撤銷原復查決定，並實體駁回其復查者<sup>3</sup>。或者復查決定法據引用錯誤，故而撤銷原復查決定，變更法據而為重審復查決定者<sup>4</sup>。【月旦裁判時報第 45 期，2016 年 3 月，第 6 頁】

至於稅捐稽徵機關於重審復查決定中追減本稅或罰鍰之一部金額者，例如：一〇〇年三月四日財高國稅法字第一〇〇〇〇一七〇號重審復查決定（參考財政部台財訴字第一〇〇〇〇〇五六八一〇號訴願決定）。本件原處分機關依據查得資料，以訴願人未依規定辦理營業登記，即擅於九十五年十二月至九十六年六月間經營填土工程，銷售額計新臺幣一百六十八萬元，且進貨時亦未依規定取得進項憑證，經審理違章成立，除核定補徵營業稅額八萬四千元外，並依行為時加值型及非加值型營業稅法第五一條第一款及稅捐稽徵法第四四條規定，擇一從重，按所漏稅額八萬四千元處以二倍之罰鍰計十六萬八千元；另按營造業土方工程同業利潤標準毛利率百分之二十一換算訴願人進貨未依規定取得進項憑證之金額一百三十二萬七千二百元，依稅捐稽徵法第四四條規定處百分之五罰鍰計六萬六千三百六十元，合計處罰鍰二十三萬四千三百六十元。訴願人不服，申經原處分機關九十九年十二月十七日南區國稅法一字第〇九九〇〇七六〇號復查決定：「追減銷售額……八萬元及罰鍰變更為二十二萬三千二百元」。訴願人復執前詞經由原處分機關向本部提起訴願。案經高雄市國稅局依訴願法第五八條第二項規定重新審查原處分結果，以一〇〇年三月四日財高國稅法字第一〇〇〇〇一七〇號重審復查決定：「一、撤銷……九十九年十二月十七日南區國稅法一字第〇九九〇〇七六〇號復查決定。二、本稅部分追減銷售額……八萬元；罰鍰部分追減九萬一千一百六十元，變更為十四萬三千二百元」。

## 貳、重審復查決定之法律依據及其性質

上述重審復查決定，其主文由二部分構成。其一為撤銷原復查決定之部分，其次為駁回復查之申請，或者變更原復查決定之金額。就其內容觀之，其實是二個行政處分。

重審復查決定並無法律上之明文依據。本件重審復查決定書之決定理由中，開宗明義宣示「本件原處分機關依訴願法第五八條第二項規定重新審查結果……」，似以訴願法第五八條為其法律依據。按訴願法第五八條第二項規定：「原行政處分機關對於前項訴願

2 財政部臺北國稅局財北國稅法一字第 1040035526 號重審復查決定參照。

3 財政部臺北國稅局財北國稅法二字第 1040038089 號重審復查決定、財政部北區國稅局財北國稅法二字第 1040016242 號重審復查決定參照。

4 財政部臺北國稅局財北國稅法一字第 1030026458 號重審復查決定、財政部臺北國稅局財北國稅法一字第 1030035888 號重審復查決定、財政部北區國稅局財北國稅法二字第 1040016878 號重審復查決定參照。



應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關」。本條項之規定，通常適用於原處分機關進行答辯之前，卷證及必要之關係文件尚未送於訴願管轄機關並進入訴願審議之階段。此與重審復查決定多在稅捐稽徵機關進行答辯後，訴願事件正由受理訴願機關審理中之情形不同。是以復查機關作成重審復查決定後，受理訴願機關仍需作成訴願決定，與本條項規定「陳報訴願管轄機關」即可終結訴願程序之情形有別。

按復查決定亦為廣義之行政處分，如其為違法，原處分機關或其上級機關本得依行政程序法第一一七條之規定，依職權為全部或一部之撤銷，另行作成無瑕疵之適法處分。

惟依據行政爭訟之法理，人民不服復查決定提起訴願後，該復查決定之合法性，原應由受理訴願機關判斷之。稅【月旦裁判時報第 45 期，2016 年 3 月，第 7 頁】捐稽徵機關於訴願程序進行中自行撤銷原復查決定，進行重審復查決定程序，無異在行政爭訟程序中，另外創設一個行政爭訟之層級，是否允當，容有探究之餘地。

從程序經濟之觀點而言，原復查決定有瑕疵而違法，如不允許原處分機關重審復查決定，自行撤銷原復查決定並另為適法之復查決定，受理訴願機關勢必撤銷復查決定後發回原處分機關，命其另為適法之處分。如此，所遷延之時間反而更長，對於人民請求救濟之時效有不利影響。就此而言，重審復查決定亦有其存在之價值。

### 參、受理訴願機關之作法

現行實務上，受理訴願機關在原處分機關作成重審復查決定後，如同本案之作法，通常以訴願人據以不服之原處分（復查決定）已不復存在，依訴願法第七七條第六款之規定，作成不受理之訴願決定。此一作法，並不允當。

首先，原復查決定既已違法在先，原處分機關作成重審復查決定後，受理訴願機關又以原處分不復存在為由作成不受理之訴願決定。訴願人如不服重審復查決定，固然得另案提起訴願。惟此一程序上之不利益，卻由訴願人負擔，頗不合理。

其次，為保障當事人之權益，復查機關作成重審復查決定時，在法律教示中均加註「訴願人對上開○○重審復查決定，如有不服，得另案提起訴願，併予指明」之提醒。惟當事人既已對復查決定不服提起訴願，通常即靜待受理訴願機關之訴願決定，並未預期原處分機關作成重審復查決定，而另須對其再次提起訴願。實務上，當事人疏於注意而未對重審復查決定不服，致其因此產生存續力而不得再尋求行政救濟，權益受損之情形，亦屢見不鮮。

且若當事人不服該訴願決定，原得提起行政訴訟。如其又對重審復查決定不服而提起訴願時，將造成同一事件衍生出二起行政爭訟案件，與程序經濟原則有悖。

本文以為，此時，受理訴願機關應通知訴願人對重審復查決定表示是否不服，如不

服，請其補充訴願理由，再由受理訴願機關審理決定。如其接受重審復查決定，自應循撤回訴願之法理處理。有問題者，如訴願人對於受理訴願機關之通知置之不理，或未為不服與否之表示時，應如何處理？按訴願人既已不服原復查決定而提起訴願，如重審復查決定並未變更原復查決定之實質結果，當無因此即表示折服之理。參考最高行政法院一〇一年度二月份庭長法官聯席會議決議，訴願人提起課予義務訴願，如於訴願決定作成前，應作為之處分機關已作成之行政處分非全部有利於訴願人時，無須要求訴願人對於該處分重為訴願，訴願機關應續行訴願程序，對嗣後所為之行政處分併為實體審查之作法。此時，受理訴願機關應對於重審復查決定之合法性依職權調查並作成決定，不得逕為不受理訴願之決定。至於稅捐稽徵機關於重審復查決定中追減本稅或罰鍰一部金額之情形，基於保障當事人權益之考量，亦應採取相同之作法。【月旦裁判時報第 45 期，2016 年 3 月，第 8 頁】