

## 公法判解

## 情事變更與課稅處分之違法判斷基準時

### 台北高等行政法院100年度訴字第2011號判決

## 【實務選擇題】

- 下列何者不屬於行政程序法第128條得請求重開行政程序之法定事由？
- (A) 具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人之變更者。
  - (B) 發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。
  - (C) 行政處分適用法規錯誤。
  - (D) 原處分就足以影響於處分之重要證物漏未斟酌。

**答案**：C

## 【裁判要旨】

按「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限：一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後3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5年者，不得申請。」行政程序法第128條定有明文。又前開條文所謂「新事實或新證據」者，係指於作成行政處分之時業已存在，但未經斟酌之事實或證據而言，且以如經斟酌可受較有利益之處分及非因申請人之重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者為限（最高行政法院99年判字第1161號判決意旨亦採相同見解）。

## 【學說分析】

## 一、稅捐債務之成立時點

課稅處分原則上應以課稅要件事實實現時之事實及法律作為違法判斷基準時，至於事後情勢變更，通常不影響已經成立之稅捐債務。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

## 二、事變更對於已經成立之稅捐債務之影響

於下列例外情事變更之特殊情形下，依法亦足以影響已經成立之稅捐債務：

- (一) 法律狀態（稅法規定）之溯及生效變更；
- (二) 有利於納稅義務人之解釋令函之發布（稅捐稽徵法第1條之1規定）；
- (三) 嗣後依法提出形成法律效果之意思表示，包括依法提出各項申請以及行使選擇權，且相關法律對之並無期間限制時；
- (四) 課稅客體之法律行為嗣後依法不復存在；
- (五) 無效法律行為經實際上執行完畢嗣後作為無效處理而雙方回復原狀；
- (六) 上一會計年度之資產負債表更正或變更，而影響後續年度之資產及負債；
- (七) 基礎處分之變更。

## 三、復查決定後之情事變更的處理方式

此爭點，學說上存有二說：

### (一) 處分時說：

國內學者吳庚大法官、林三欽教授及李建良教授認為，基於撤銷訴訟本質為行政處分之事後監督性質，有關行政處分之事實及法律狀態之違法判斷基準時原則上採取處分時說或最後行政決定（訴願決定）時說，故在訴願階段後之情事變更，行政法院即不得加以斟酌，只能另依據行政程序法第128條規定申請程序再開，依據新事實請求行政機關撤銷或變更原課稅處分。

### (二) 判決時說：

德國稅法上通說認為，基於訴訟經濟以及稅捐正義（正確合法課稅）之要求，法院應得斟酌裁判前新發生事實上或法律上情況而依法則以影響納稅義務之情形，而採取判決時說之立場。我國學者陳淑芳教授似同此見解。

本件判決認為當事人嗣後行使剩餘財產分配請求權，此部分被告為復查決定時，雖因原告未為主張，致未及斟酌，然已情事變更，仍應認為原告請求被告另為適當處分之主張有理由，因此撤銷原處分。採取判決時說之立場，俾利紛爭一次解決，值得肯定。

## 四、稅務行政訴訟標的範圍之檢討

實務上，關於稅務行政訴訟之訴訟標的範圍多採取爭點主義（62判96例），則訴訟程序進行中之情事變更事由，倘非屬復查程序階段之爭點事項範圍，則縱然採取判決時說之觀點，原告納稅義務人仍無法於訴訟程序中追加變更主張該項情事變更，以作為攻擊防禦方法，此作法時不符合訴訟經濟原則與

行政效能之要求，也違反有效權利保護之訴訟權保障要求。

若採取總額主義，則僅需在課稅處分之同一性範圍內，課稅處分之各項違法事由，包括訴訟程序進行中之情事變更事由，在判決時說之觀點下，原告納稅人均可於訴訟程序中追加變更其主張。

**【相關法條】**

稅捐稽徵法第1-1條、第28條、第35條，行政訴訟法第128條

**【高點法律專班】**

版權所有，重製必究！