

參酌最高行政法院判決意旨及學者見解，核課稅捐處分作成時，所據所得稅法施行細則為有效規定，縱原處分機關作成復查決定時該規定已失效，仍得以其於行為時仍屬有效，而維持原核定之意見。惟另有學者主張有中央法規標準法第18條「從新從輕原則」之適用

發文機關：法務部

發文字號：法務部 100.06.15. 法律字第1000011668號

發文日期：民國100年6月15日

主旨：有關稽徵機關依行為時有效之法令核課稅捐之案件，因嗣後納稅義務人提起訴願經撤銷重核，原處分機關於重核時，原據以核課之法令業已失效，則原處分機關能否以上開規定於行為時仍屬有效，而據以維持原核定疑義乙案，復如說明二至四。請查照參考。

說明：

一、復貴部 100年 3月23日台財訴字第 10013500500號函。

二、旨揭事項，經本部徵詢行政院訴願審議委員會意見，據行政院法規委員會 100年 4月 29日處會規字第1000017505號書函（如附件）回復在案，其意見略以：

（一）按本案所涉所得稅法施行細則第 82條第 3項規定，經司法院釋字第 657號解釋宣告，以該規定逾越所得稅法之授權，應於該解釋公布之日起至遲於 1年內失其效力。查大法官審查結果宣告法規違憲定期失效之方式，除為保障法秩序安定外，主要係給予制定法規機關過渡期間，使其修改或重新訂定法規（吳○著，憲法的解釋與適用第 425頁參照）。因此在宣告失效期限屆至前，如法規尚未修正或廢止，基於法秩序安定性考量，該法規應屬有效。

（二）次查核課稅捐案件行政救濟程序採復查程序，其目的除在減輕訴願機關及行政院之工作負擔，疏減訟源外，亦在使稅捐稽徵機關能就性質上屬大量、反覆，且講究稽徵效率而迅速處理之稅捐案件，本於其查核專業，重新查核該案件所涉之事實及證據（陳○○著，稅法總論第 699頁參照）。因此，復查決定既係在審查原核課稅捐處分之作成，有無違法或不當之處，應就原核課稅捐處分作成時所依據之法規及事實認定之。

（三）依司法實務及學者見解，核課稅捐處分原則上係以課稅事實發生時之法律或事實狀態為判斷處分合法性之基準，課稅事實發生至復查決定作成之前，法律或事實有所變更並不影響處分或決定之合法性（最高行政法院92年判字第 646號、92年判字第1330號判決及陳○○著，稅法總論第 791頁至第 795頁參照）。本案財政部以核課稅捐處分作成時，所得稅法施行細則第82條第 3項仍為有效之規定，縱原處分機關作成復查決定時，上開施行細則規定已失效，仍得以該規定於行為時仍屬有效，而據以維持原核定之意見，與上開最高行政法院判決意旨及學者見解，尚無不合。

三、惟另有學者認為，中央法規標準法第18條之「處理程序」，除了指行政處分作成前之行政程序階段外，尚包括訴願先行程序在內，而納稅義務人依稅捐稽徵法第 35條第 1 項就核定稅捐處分所提起之復查程序，既屬稅務爭議案件之訴願先行程序，自應有中央法規標準法第18條「從新從輕原則」之適用（吳○著，行政法之理論與實用，第 238 頁及第 307頁；林○欽著，行政爭訟制度與信賴保護原則之課題，第 145頁；林○猛、邱○○著，行政程序法在稅務爭訟之運用，第 278頁參照）。

四、來函所詢旨揭疑義，因涉行政救濟程序之個案爭議，且因目前司法實務尚有不同見解（最高行政法院 100年度判字第 451號、99年度判字第 1135號及99年度判字第 157

號判決參照），仍請貴部參考上開說明本於權責依法審認之。又訴願法第96條規定：「原行政處分經撤銷後，原行政處分機關須重為處分者，應依訴願決定意旨為之，並將處理情形以書面告知受理訴願機關」，亦請貴部一併注意。

正本：財政部

副本：行政院法規委員會、本部資訊處（第 2類）、本部法律事務司（ 3份）