

裁判字號：臺中高等行政法院 98 年度訴字第 334 號 行政判決

裁判日期：民國 98 年 12 月 31 日

案由摘要：確認行政處分無效

臺中高等行政法院判決

98 年度訴字第 334 號

98 年 12 月 24 日辯論終結

原 告 黃○春

訴訟代理人 郭明仁 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 趙○芳

訴訟代理人 郭○雅

上列當事人間因確認行政處分無效事件，原告提起行政訴訟。本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

- 一、程序事項：本件被告經合法通知，未於言詞辯論期日到場，核無行政訴訟法第 218 條準用民事訴訟法第 386 條所列各款情形，爰依原告之聲請，由其一造辯論而為判決。
- 二、事實概要：緣原告民國（下同）84 年度綜合所得稅結算申報，經財政部台北市國稅局查得其配偶蕭○福取有出售儷○育樂事業股份有限公司（以下簡稱儷○公司）土地之所得新台幣（下同）60,000,000 元，遂通報被告所屬大智稽徵所核定蕭○福營利所得，並歸課原告綜合所得總額 64,056,922 元，補徵應納稅額 23,790,025 元，並經被告處罰鍰 11,895,000 元。原告不服，申經復查未獲變更，提起訴願及行政訴訟遞遭駁回，提起上訴，經最高行政法院判決原判決廢棄，嗣經本院 94 年度訴更一字第 13 號判決將原處分（復查決定）及訴願決定均撤銷。經被告 94 年 10 月 12 日中區國稅法二字第 094004 82 27 號重核復查決定，原核定營利所得 60,000,000 元轉正為其他所得，其餘復查駁回，原告不服，循序提起訴願、行政訴訟、上訴、再審之訴及抗告，亦均遭駁回。原告

復於 98 年 6 月 9 日具文向被告請求確認被告 94 年 10 月 12 日中區國稅法二字第 0940048227 號重核復查決定無效，經被告於 98 年 6 月 19 日以中區國稅法字第 0980029527 號函復原告無行政程序法第 111 條行政處分無效之情形，原告不服，提起本件行政訴訟。

三、本件原告主張：

(一)被告 94 年 10 月 12 日中區國稅法二字第 0940048227 號重核復查決定，將原核定營利所得 6,000 萬元轉正為其他所得，其餘復查駁回，違反司法院釋字第 368 號解釋意旨。上述重核復查決定有行政程序法第 111 條第 7 款重大瑕疵之無效情形，原告依此提起本件確認之訴。該重核復查決定之重大瑕疵包括 1.未查明原告之配偶蕭○福所受領之成本及必要費用，即自行轉正，有違行為時所得稅法第 14 條第 1 項第 9 類「其他所得」收入額應減除成本及必要費用之餘額為所得額之規定，蕭○福就受領之 6,000 萬元，業經台灣高等法院 88 年度上訴字第 2488 號刑事判決為侵占儷○公司之資產，蕭○福隨時可由儷○公司請求損害賠償或不當得利返還，原無所得可言，且儷○公司之資金係由股東集資而得，儷○公司已不再營業，自應清算後將股東之投資返還，原告配偶蕭○福既投資儷○公司，縱使有違反公司法之不法所得 6,000 萬元，既非所得稅法之課稅範疇，且該 6,000 萬元自宜扣除投資成本，被告未為考量，全數核課為淨所得補徵裁罰，已有重大瑕疵。2.次查營利所得與其他所得為不同之租稅客體，課稅適用稅法條款亦不同，被告原以「營利所得」核課，既被鈞院 94 年度訴更一字第 13 號判決撤銷，未經上訴，未經調查，於 94 年 10 月 12 日重核復查決定，適用不同稅法條款重新核課為其他所得，自不得謂原核課營利所得轉正之名而為核課之延續，其行政處分顯有重大瑕疵，此其二。3.重核復查決定為一新處分，應受稅捐稽徵法第 21 條 5 年核課期之限制，原告配偶蕭○福於 84 年 1 月 16 日取得 6,000 萬元，核課期間應依其行為時所得稅結算申報期限自 85 年 3 月 31 日之翌日起算，至 90 年 3 月 31 日止，縱使屬逃漏稅捐，於 92 年 3 月 31 日亦已逾 7 年核

課期間，依規定不得再補稅處罰，而被告在 94 年重核復查決定顯有違稅捐稽徵法之規定，此為重大瑕疵三。

(二)原告於行政程序法第 131 條規定公法上請求權 5 年內請求被告確認其行政處分無效未被允許，提起本訴自在時效內。

(三)被告主張原告所提理由與鈞院 98 年度訴字第 84 號判決相同，業經實體判決云云，惟本件聲明不同，不得謂係同一事件。

(四)又被告認為行政處分之瑕疵致無效者，應具一望可知顯屬重大瑕疵之情形而言，且屬自始、當然、確定之不生效力為限，否則僅屬違法得為撤銷之原因云云，惟被告應依財政部之解釋踐行另一新處分而不踐行，當然為重大瑕疵。

(五)綜上所言，系爭重核復查決定有下列違法情形：1.其主文為「追減營利所得新台幣 6,000 萬元，並轉正為其他所得」，其真意似為原告之營利所得予已追減，追減以後營利所得為零，零所得再「並轉正為其他所得」，即非如事實欄第四點所列之其他所得。2.重核復查決定應屬行政程序法 116 條所定之轉換處分，就該條所列轉換之行政處分應以「相同性質及程序要件」者為限，而所得稅法第 14 條第 1 類營利所得，可由行政機關逕為核課，但第 10 類（修正前為第 9 類）則為「以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額」程序要件顯不相同，原無轉換之可能。退而言之，如認為原告之配偶之所得並無成本及必要費用，亦應於理由欄記載其認定之事實、證據及理由，惟該行政處分隻字未提，對可逕為轉換行政處分之程序上既有欠缺，其處分亦屬違法。3.被告所為違法行政處分已經過 7 年核課期，已無再核課之職能，其以「轉正」為名所為之行政處分自屬無效。4.依財政部歷年之解釋，轉換間自屬一新的處分程序，其在逾核課期間所為，其瑕疵顯見等情。並聲明求為判決被告 94 年 10 月 12 日中區國稅法二字第 0940048227 號函重核復查決定為無效。

三、被告則以：

(一)查行政程序法第 111 條明文規定行政處分之無效事由，其中第 7 款「其他具有重大明顯之瑕疵者」，係指行政處分

之內容，一望可知顯屬具有重大瑕疵之情形而言。又無效之行政處分，係行政行為雖具有行政處分形式，但其內容具有嚴重瑕疵而自始、當然、確定的不生效力。基於法律安定性之維護，各國立法例及學說多認為，行政處分是否無效，除法律定有明文之外，宜從嚴認定，故通常兼採「明顯瑕疵說」及「重大瑕疵說」以作為認定標準之理論基礎。在我國行政處分無效之原因，依行政程序法第111條規定，除第1款至第6款之例示規定外，尚有第7款「其他具有重大明顯之瑕疵者」之概括規定，用以補充前6款所未涵蓋之無效之事由，屬於原則性、補充性之規定；依此原則性、補充性之規定可知，行政處分之無效事由，無論何者，均需行政處分內容，有客觀上任何人一望即知之「重大明顯之瑕疵」，始得謂之。除此之外，若非屬於任何人一望即知之重大明顯之瑕疵，縱使行政處分具有瑕疵，應僅認為違法，得為撤銷之原因，而非當然無效，尚不得以確認無效之訴訟請求確認行政處分無效。

(二)次查被告94年10月12日中區國稅法二字第0940048227號

重核復查決定，原核定營利所得60,000,000元轉正為其他所得，其餘復查駁回，原告循序提起訴願、行政訴訟、上訴、再審之訴及抗告遞遭駁回，該重核復查決定業經實體判決確定，原處分已具確定力。又現行之行政訴訟法就不同性質之公法關係所造成不同性質之權利侵害，定有不同類型之訴訟方法加以救濟，其訴訟對象、保護功能及程序結構各有不同，該法以請求內容劃分訴訟種類之理論基礎，應包括權利與救濟之相當性，當撤銷訴訟有所不足時，確認訴訟為確保人民之訴訟權，即發揮其補充之功能，參照前開行政訴訟法第6條第3項所揭示確認訴訟之補充性特徵，法律關係因行政處分而發生者，如有爭執，本應訴請撤銷原處分，使該法律關係失所附麗，隨之消滅，惟本件原告業就84年度綜合所得稅及罰鍰事件提起撤銷訴訟，且業經判決確定，原告提起本件確認行政處分無效之訴訟，顯不合法等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、兩造之爭點：(一)原告提起本件確認行政處分無效之訴，有無行政訴訟法第6條第3項確認訴訟之補充性之規範？(二)被告所為94年10月12日中區國稅法二字第0940048227號重核復查決定有無行政程序法第111條第7款「具有重大明顯瑕疵」無效事由？經查：

(一)按原告對於行政處分提起撤銷訴訟，而行政法院審理結果，若認定行政處分無效者，則當審酌行政訴訟法立法時顧及確認行政處分無效與撤銷違法行政處分之區分困難，乃訂定行政訴訟法第6條第5項規定應提起撤銷訴訟，誤為提起確認行政處分無效之訴訟，其未經訴願程序者，高等行政法院應以裁定將該事件移送於訴願管轄機關，並以行政法院收受訴狀之時，視為提起訴願。另行政訴訟法第6條第3項規定確認公法上法律關係成立或不成立（包括存在或不存在）之訴訟，於原告得提起撤銷訴訟者，不得提起之，此乃確認訴訟之補充性，但並未規定確認行政處分無效之訴訟，亦適用之；當解釋為確認訴訟之補充性，於確認行政處分無效之訴訟，不適用之（參照德國行政法院法第43條第2項規定）；則撤銷訴訟與確認行政處分無效之訴訟得以預備合併之方式為訴之聲明，既符合行政訴訟法第6條第5項立法意旨，避免當事人因判斷行政處分究係違法或無效而陷入困境，無法記載正確的訴之聲明，致權益無法獲得合法保障；另亦可避免行政法院審判長行使闡明權發生錯誤之風險；既可保障人民權益，又能增進司法功能（最高行政法院96年度判字第76號判決、94年度判字第1396號判決意旨參照），是確認訴訟之補充性規範，不包括確認行政處分無效之訴，本件提起原告確認行政處分無效之訴，形式上具合法性，合先敘明。

(二)又「行政處分有下列各款情形之一者，無效：一、不能由書面處分中得知處分機關者。二、應以證書方式作成而未給予證書者。三、內容對任何人均屬不能實現者。四、所要求或許可之行為構成犯罪者。五、內容違背公共秩序、善良風俗者。六、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。七、其他具有重大明顯之瑕疵者。

」、「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間逾二個月不為決定者，得向高等行政法院提起撤銷訴訟。

」分別為行政程序法第 111 條、行政訴訟法第 4 條第 1 項所規定，所謂「重大明顯之瑕疵」，必如同寫在額頭上，任何人一望即知，方屬無效，除此之外，非屬任何人一望即知之重大明顯之瑕疵，縱行政處分有瑕疵，充其量僅為違法，不外為撤銷之原因而非當然無效，自不得以確認之訴之訴訟型態，訴請確認行政處分無效；而行政訴訟法第 4 條第 1 項之撤銷訴訟與同法第 6 條第 2 項規定之確認行政處分無效訴訟，行政法院審查之對象均為行政處分，得撤銷之行政處分和無效之行政處分所具違法的程度不同，在前之撤銷訴訟判決原告敗訴確定之後，行政處分既被確認為合法，則在後確認行政處分無效之訴訟，受訴法院應受前訴確認效之拘束（最高行政法院 98 年度判字第 1421 號判決意旨參照）。

(三)本件原告主張系爭被告 94 年 10 月 12 日中區國稅法二字第 0940048227 號重核復查決定，有未重新調查即轉正、未查核成本及費用，以及超過核課期等重大明顯瑕疵云云。惟查，上述主張並非重大明顯瑕疵，係屬有無違法之情形是否得撤銷之事由，而系爭重核復查決定亦經本院 95 年度訴字第 171 號判決將原告之訴駁回，上訴後亦經最高行政法院 97 年度裁字第 1967 號裁定駁回而告確定，故系爭重核復查決定之合法性已告確定，無違法情形得撤銷之事由，原告上開主張即無可採。

五、綜上所述，原告所訴並無可採，本件原告提起確認系爭重核復查決定無效之訴為無理由，應予駁回。本件事證已臻明卻，兩造其餘之陳述及舉證，不影響於本判決之認定，爰不一一論列，併予敘明。

六、據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 1 項前段、第 218 條、民事訴訟法第 385 條第 1 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 98 年 12 月 31 日

臺中高等行政法院第三庭

審判長法 官 王 茂 修

法 官 林 金 本

法 官 莊 金 昌

以上正本證明與原本無異。

如不服本判決，應於判決送達後 20 日內向本院提出上訴書狀，其未表明上訴理由者，應於提起上訴後 20 日內向本院提出上訴理由書（須依對造人數附具繕本）；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後 20 日內補提上訴理由書（須附繕本）。未表明上訴理由者，逕以裁定駁回。

中 華 民 國 99 年 1 月 4 日

書記官 林 昱 奴

資料來源：臺中高等行政法院裁判書彙編（98 年版）第 286-293 頁