

稅捐法導論二

第九講 稅捐救濟法 I

稅捐行政救濟程序概論與 行政機關之課稅處分的自我審查

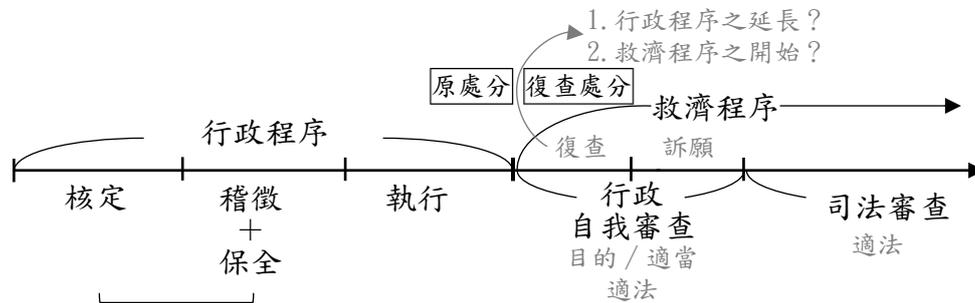
國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

一、稅捐行政救濟程序與稅捐稽徵程序之關係

(一) 稅捐行政程序與救濟程序適用之法理



我國法：稅捐稽徵機關+行政執行署

德國法：稅捐稽徵機關

→ (異議)

行政程序適用之法理：

- ①職權發動
- ②職權調查 (證據、事實)
- ③有利不利一律注意 (全面)
- ④不利益變更禁止 不適用
- ⑤誠實信用原則、禁反言
- ⑥不當聯結禁止
- ⑦比例原則

救濟程序適用之法理：

- ①不告不理原則 (處分權主義)
- ②職權調查
- ③爭點主義→程序標的
總額主義→稅額 / 裁罰數額
- ④不利益變更禁止
- ⑤自由心證
- ⑥言詞審理
- ⑦公開審理



1. 稅捐行政程序

稅捐行政程序包含：核定、稽徵、保全及執行，除執行程序外，主要以稅捐稽徵機關作為程序之主體；而我國制度下之執行程序係由行政執行署進行，非由稅捐稽徵機關進行。

程序適用之法理包括：職權發動、職權調查 (證據、事實)、有利不利一律注意 (全面注意原則)、「不適用」不利益變更禁止、誠實信用原則、不當聯結禁止及比例原則等。

2. 救濟程序

稅捐行政救濟程序包含：行政自我審查程序、司法審查程序。前者審查範圍涵蓋行政處分之適當性、適法性。而後者則僅為適法性審查。

程序適用之法理則為：不告不理原則 (處分權主義)、職權調查、爭點主義 (程序標的)；總額主義 (稅額 / 裁罰數

額)、不利益變更禁止、自由心證、言詞審理、公開審理等。

(二) 稅捐行政程序與救濟程序適用之分野

稅捐行政程序之後，進入司法審查程序之前，尚有「行政自我審查程序」。目前學理及實務對此程序之法律性質，以及應適用行政程序或救濟程序之法理存在爭議。

二、稅捐行政救濟程序之行政自我審查程序：復查程序

(一) 復查程序之性質

復查程序之性質為何¹，係行政程序之延長？抑或救濟程序之開始？該定性將影響前述法理適用之分界。對此，學理有參考德國法，認為復查程序為行政程序延長之概念，從而行政機關作成之復查決定，係於原處分決定外再重為處分，應適用行政程序之相關原理原則。

實務觀點則認為行政程序止於行政處分作成時，復查程序為救濟程序之開始，應適用救濟程序相關原理原則。另外，從立法結構觀察，稅捐稽徵法將「復查程序」(第 35 條以下)規定於第四章「行政救濟」之中，也傾向將復查程序定性為救濟程序開始的看法。

(二) 復查程序之目的

行政自我審查程序目的之一係為疏減訟源，蓋稅捐事件常見計算上之錯誤，賦予行政機關自我審查之程序，使救濟程序之資源得以集中在必須由法院進行獨立審查之行政爭訟案件。

¹ 關於復查決定之性質，學理上有二種見解，一為重複處置；二為第二次裁決。前者認為，當復查決定與原處分相同時，該復查決定僅係重申原處分內容之觀念通知，因此稱為「重複處置」。後者認為原處分機關作成復查決定時，仍然涉及相關構成要件，以及繳納稅款期間的重新審查，所以復查決定係具有對外規制效力的行政處分，而非單純之觀念通知。基於實務上，即便復查決定內容與原處分相同，提起復查後，稅款之繳納期間則更新為復查決定之繳納期間，從而學理上認為復查決定係實質之「第二次裁決」。

再就組織而言，在納稅者權利保護法制定施行後，復查程序亦引進外部委員，強化其審查之獨立性。但我國現行制度之行政自我審查程序除復查程序外，還有訴願程序，增開行政自我審查程序是否就能保障納稅者之權利？仍須持續檢討觀察。

（三）復查程序之適用

依稅捐稽徵法第 35 條、第 49 條第 1 項第 1 句準用之規定，僅涉及金錢給付義務為內容之行政處分，適用復查程序。

非金錢給付義務為內容（作為、不作為或忍受）之行政處分，例如：保全處分、限制出境、代位權及撤銷權之行使等，則無須經過復查，可逕為提起訴願程序。

三、稅捐行政救濟程序之上級審查程序：訴願程序

倘對原處分機關之復查決定不服，或對無須經過復查程序之行政處分不服，可向其上級機關提起訴願程序作為救濟。承前說明，依立法及司法實務觀點，認為復查程序係救濟程序之開始，上級機關之訴願程序亦應適用救濟程序相關原理原則。

訴願程序同樣引進外部委員，增加審查程序之獨立性，具有準司法化的色彩。但其本質上仍為「行政機關之自我審查」，非司法審查程序。

四、稅捐行政救濟程序之問題

（一）爭點主義

所謂爭點主義，係將納稅義務人於復查程序中所提起「事實爭點」，替代行政處分本身，作為課稅處分撤銷訴訟之程序標的²。此概念緣起於行政法院 62 年判字第 96 號判例，該案

² 柯格鐘(2022)，〈論稅捐撤銷訴訟之爭點主義與總額主義的爭議〉，《交大法學評論》，第 10 期，頁 1。

件案由為營利事業所得稅³，當事人復查程序時僅就原物料耗用部分提起爭執，至訴願程序才就折舊部分也提起爭執。而在爭點主義的概念下，限制納稅義務人不得在訴願、行政訴訟程序中，就復查程序未曾提出之爭點為擴張（追加）或變更。

學理上則指出，訴訟程序中作為訴訟標的之前提爭點本身並無既判力，真正作為法院裁判中心應係「稅額」之計算，即納稅者權利保護法第 21 條立法理由所指「總額主義」的精神。因此作為其訴訟標的，並非前提之原物料耗用是否給予認列，而係稅額、裁罰處分之罰鍰數額是否正確。而觀察實務見解，似乎也並未嚴格貫徹爭點主義，仍容許就相關聯的事實爭點可擴張（追加）或變更主張。

在納稅者權利保護法制定施行後，雖改採「總額主義」，但必須限於同一課稅處分之「稅額」。若為二個併存的核課、補稅處分，在總額主義的前提下，僅是回到個別行政處分所載之稅額範圍內得以一次解決紛爭。或許可參考德國法，改採「取代說」的見解，對單一的稅捐債權作成一次核課處分，以利於紛爭一次解決。

（二）裁決主義

1. 裁決主義提出之背景

在民國 110 年 12 月稅捐稽徵法修正以前，關於稅捐之核課並無時效不完成制度。因此若納稅義務人不服復查決定（第二次裁決）而提起訴願、行政訴訟，其撤銷之程序標的僅限於復查決定，而不及於原處分。

³ 營利事業所得稅之計算：應稅所得額×稅率＝營利事業所得稅額。而「應稅所得額」依所得稅法第 24 條第 1 項規定，係以收入－成本、費用、虧損＝淨額，以該淨額為應稅所得額。

2. 裁決主義衍生萬年稅單之問題

當訴願機關、行政法院僅撤銷復查決定，不自為決定（判決），交由原處分機關再重為復查決定，納稅義務人如有不服，仍可重新提起訴願、行政訴訟。此種於原處分機關、訴願機關及行政法院間的反覆來回現象，即稱為萬年稅單。

學理有指出，萬年稅單的問題可從二方向進行調整，首先為增設時效不完成制度。蓋裁決主義係為避免因撤銷原處分，導致核課權限罹於時效，從而僅撤銷復查決定，保留原處分。因此稅捐稽徵法於110年12月修正，第21條第3項、第4項新增設時效不完成制度。

其次為上級機關及行政法院，原則上應自為事實認定、調查證據，並自為決定（判決⁴）。在例外需要其他機關判斷，或國外機關提供資料時，才發回由原處分機關重新計算。

五、結論

稅捐行政救濟程序中的二大爭議「爭點主義」、「裁決主義」，立法者雖然透過納稅者權利保護法、稅捐稽徵法的修正，嘗試解決問題。但仍存有許多未解決的課題，如實務對於核課處分與補稅處分採取併存說的見解，只要對同一稅捐債權作成數個行政處分，實難以期待紛爭一次解決。其次，納稅者權利保護法第21條第3項第2句，究竟何謂案情複雜而難以查明？並無明確之標準可循。解釋上若過於擴張，則同樣不利於紛爭一次解決，又再回到萬年稅單的問題。

⁴ 納稅者權利保護法第21條第3項：「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。」

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2			<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>