

稅捐法導論二

第四講 稅捐稽徵法 I

稅捐稽徵法概論與稅捐核課程序

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、稅捐債務法與稅捐稽徵法之關係

稅捐稽徵法本身為一種手段法，目的是為實現稅捐債務法中以金錢為內容的權利義務給付關係，以及憲法上的依法課稅、量能平等稅捐負擔，作為手段法其與目的達成間的關係有比例原則之適用。即除目的正當性以外，手段必須適合，以最小侵害的方式對人民的權利義務造成干預。此為貫穿稅捐稽徵法制度架構之基本精神，後述提及之稅捐稽徵機關之職權調查、納稅義務人之協力義務等，均以此角度出發而說明。

二、稅捐稽徵法之概論

(一) 課稅事實調查程序之合作原則

關於課稅事實之調查，稅捐稽徵機關係透過職權調查；納稅者¹方則係依法律規定之稽徵協力義務。徵納雙方於稽徵程序中，雙方面共同合作，學理上稱為合作原則，並由稅捐稽徵機關作成課（補）稅處分，依該行政處分確認依照稅捐債務法所發生之權利義務關係。

(二) 稅捐稽徵程序之分階段（核課、徵收及保全、執行）

1. 核課程序

核課程序本質為徵納雙方之合作，對於稅捐事件，由行政機關透過職權調查，與納稅者方協力義務所認定之事實，由行政機關適用法律，第一次作成課稅處分，即在特定期限內，以繳納稅款行為義務為內容的對外單方意思表示。

2. 徵收及保全程序

徵收為催促納稅者方實際繳納稅款，由於納稅義務人可能未於期限內繳納稅款，稅捐稽徵機關在此程序就同一行為義務

¹ 納稅者權利保護法施行細則第2條第2項規定：「本法所定納稅者，包含各稅法規定之納稅義務人、扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依法負繳納稅捐義務之人。」

內容再次發出通知，該第二次所作成的僅為催告履行義務之觀念通知，不構成第二次行政處分。

在此程序階段稅捐稽徵機關亦有許多公法任務必須履行，包括：調查納稅義務人是否有脫產、逃逸國外等現象，以及其他可能讓稅捐債務無法充分履行的情形，從而必須進行保全程序。且因稅捐稽徵機關仍有職權調查證據之義務，倘發現更多新的課稅事實、證據資料，不論有利、不利於納稅義務人之事實，均應一律加以注意。如為不利納稅義務人之事實，稅捐稽徵機關仍可再作成補稅處分。

3. 執行程序

我國法制將稅款未遵期繳納履行的行政執行任務，轉由法務部行政執行署進行，並非由稅捐稽徵機關自為完成金錢給付義務履行之公法任務。就比較法而言，德國稅捐通則關於執行程序，則是由稅捐稽徵機關執行，與我國法制不太相同。

4. 稅捐稽徵程序之分階段進行

稅捐稽徵程序依法律明確性原則分階段進行，每個階段中稅捐稽徵機關均有應完成之公法上任務，此為依法課稅程序法中重要的核心意義。由於稅法上債權分階段、程序個別進行，原則上每個階段分別有 5 年時效期間，而機關各自在不同階段程序、時間內完成稅捐稽徵的公法上任務。

三、稅捐之核課程序

(一) 課稅處分之作成、格式、送達、效力

1. 課稅處分之作成

課稅處分之作成，須遵循稅捐稽徵法（下同）第 21 條第 1 項各款之規定，核課期間原則為 5 年，未於規定期間內申報

或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐則提高至 7 年。倘未於核課期間內作成處分，依同條第 2 項第 2 分句²規定，採權利本體消滅說的看法，不得再行補稅、裁罰。

然而，在第二階段徵收期間中，納稅義務人如未遵期繳納稅款，可能產生利息、滯納金等不利益之附帶給付，因此核課處分中會一併告知遲延繳納的法律效果。就學理而言，此不利益附帶給付與稅款給付請求，稅捐稽徵機關應分別作成二個行政處分。惟稅捐稽徵實務上較為特殊的是對此附帶給付通常不再作成新的行政處分，而是在納稅義務人繳納時，由稅捐稽徵機關以原先作成核課稅捐行政處分為基礎，再加計應繳利息、滯納金數額，不再另外作成新的處分。

2. 課稅處分之格式

第 16 條規定：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」本條為課稅處分要式之明文規定，惟規定文字並非妥適。首先「繳納通知文書」究竟為課稅處分或觀念通知？由於課稅處分才可作為救濟程序標的，從法律角度觀之，應係指課稅處分的處分書。其次為其他應載明事項未列入「稅基」，稅額為稅基乘以稅率，毋寧課稅基礎的載明更為重要。至於繳納期限為債務履行期間，依此而有命給付的效果。

3. 課稅處分之送達

第 18 條規定：「繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達。」行政處分如未送達則根本不生效力。而第 19 條為關於應受送達人之規定，其中第 2 項：「為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為

² 因稅法規範雜亂，為精確指述條文，以第 1 句、第 2 句、第 3 句來引述，不使用前段、後段。而句中如有分號「；」則再分為一句中的第 1 分句或第 2 分句。

應受送達人。」本項為爭議規定，使用人並非納稅義務人，為何向使用人送達？使用人僅在滿足法律構成要件時，可以成為代繳人，但代繳是以自己名義負擔法律上權利義務，使用人若為代繳人，則自己即應受送達人，本條規定有誤。若以土地所有權或房屋所有權人為應受送達人，除非滿足第 1 項所規定的代表人或代理人身分外，否則不可對使用人送達。

4. 課稅處分之效力

行政處分本身就具有執行名義的效力，而課稅處分為確認兼具給付性質的行政處分。在確認依照稅法所形成的權利義務關係以外，同時間有命納稅義務人於特定的期限內繳納特定的稅目以及稅額。

(二) 救濟程序之教示

核課處分除載明前揭第 16 條規定所列事項外，依行政程序法第 96 條第 1 項第 6 款規定，實務上亦會記明不服行政處分之救濟方法、期間及其受理機關。

(三) 核課處分與補稅處分之併存與替代

稅捐稽徵機關於核課期限內，依職權調查發現納稅義務人有未申報的事實時，可以另外再對納稅義務人重新為實質上認定，作出新的核課處分。而此處分與原先核課處分的關係為何？現行實務採取「併存說」的作法，稅捐稽徵機關發現應課徵稅捐事實，只要可以算出數額，就可以再作成「補稅處分」，記載須再補繳的稅款數額。因此同一個稅捐債權債務關係，可能會有數個課稅處分存在。

就學理及比較法，另有「替代說」的作法，即稅捐稽徵機關所作成新的處分替代原先之課稅處分，避免同一稅捐債權債務關係卻有複數課稅處分存在，亦有利於紛爭一次解決。

四、課稅處分作成後之更正與重為實質決定

(一) 更正

稅捐稽徵法第 17 條規定：「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」關於本條更正之法律性質，學理上要求限於明顯錯誤，如：人別、稅別、地址等，若為明顯即知的錯誤始得更正之。惟稅捐稽徵實務常見誤用更正程序，尤其「稅額」，稅捐稽徵機關在沒有表彰課稅基礎的計算前提下，逕以更正為名變動稅額。

就應然而而言，更正之適用與稅捐繳納通知書所記載事項有密切關聯性，計算錯誤必須在課稅處分將稅基、稅率均加以說明，否則稅額的計算錯誤不屬明顯錯誤，應透過變更程序。而「變更」與「更正」之差別在於，變更乃重新作出行政處分，必須於核課期間內進行，逾越核課期間不能再為變更；更正為明顯錯誤，不涉及實體權利義務內容的增加或減少，因此不論於任何時間發現錯誤，均可進行更正，二者應加以辨明。

(二) 重為實質決定

如納稅義務人對核課處分不服，依規定提起復查程序，行政機關因應納稅義務人提起復查的請求，重新作成決定內容，此為實質上的決定。也因此納稅義務人在後續提起訴願、行政訴訟時，該復查決定成為救濟程序之標的。