

# 我國與日本稅務訴訟標的法理之比較分析

蔡孟彥\*

## 要 目

壹、稅務訴訟標的理論與納稅者 權利保護	參、我國稅務訴訟標的理論進展
貳、日本法對稅務訴訟標的理解 與課稅理由變更	肆、結論

## 提 要

我國 2016 年 12 月 28 日公布納稅者權利保護法，在強化保障納稅者行政救濟前提下，於該法第 21 條規定，將稅務訴訟之訴訟標的由原先爭點主義改採總額主義。立法者於立法理由中指出，其乃參考日本法與德國法制而來。然而，日本法中有關稅務訴訟之訴訟標的的界定，除採取總額主義概念，其實踐總額主義做成判斷稅務訴訟之訴訟標的的理論，是否還有其他值得我國注意之處、我國在新法施行後須注意那些問題及可能面臨現行制度哪些改變，均為本文討論重點。

## 壹、稅務訴訟標的理論與納稅者權利保護

訴訟標的係指做為訴訟審理對象之特定權利義務或法律關係，為原告在訴訟上對被告主張實體法上權利或法律關係。訴訟係指依據原告提起訴訟時而開始進行，原告請求法院作成如何內容之判決，則須依據審判內容之特定，訴訟標的的即為特定法院審理對象之概念。關於訴訟標的的定義界定，將影響以下各層面議題：1.是否屬同一事件、重複起訴；2.是否有訴之合併；3.是否發生訴之變更或追加；4.是否為判決既判力客觀範圍所及。<sup>1</sup>

\* 本文作者為國立臺北商業大學財政稅務系及中國文化大學法律學系兼任助理教授。

<sup>1</sup> 姜世明(2014)，*民事訴訟法(上)*(3版)，294。

行政訴訟與民事訴訟相同，均有法院審理對象之特定，亦有關於訴訟標的之討論，而稅務訴訟為行政訴訟類型之一，理論上行政訴訟對於訴訟標的之討論，亦影響稅務訴訟之訴訟標的。惟行政法院於審理其他行政訴訟時，係審理及於認定係爭行政處分是否違法之一切事實(或主張)，例如，對前行政處分提起撤銷訴訟，係以該處分合法性為訴訟標的內容(參照最高行政法院 106 年度判字第 272 號判決)，但在稅務訴訟上有關訴訟標的定義，則與其他行政訴訟之訴訟標的概念不同。雖然學理上就稅務訴訟標的之探討向來有「爭點主義」與「總額主義」爭論<sup>2</sup>，但就我國行政訴訟判決，實務上即經常援引爭點主義見解，做為界定行政訴訟審理範圍標準，例如：復查機關辦理復查案件時，僅能針對申請復查事項之範圍進行調查決定(學說上稱為爭點主義)，而非就該課稅案件整體重新調查決定(學說上稱為總額主義)；又訴願機關之審理範圍，亦僅對原處分理由，就原告所指摘違法不當事項，進行審查判斷，而原告所未爭執事由，即不在審究範圍。而復查機關、訴願機關或行政法院僅審理課稅處分中當事人爭執項目，其餘未爭執部分則因法定救濟期間經過而生形式上存續力(參見臺中高等行政法院 92 年度訴字第 70 號判決)。

由於訴訟標的法律關係於確定終局判決時已為裁判者，該法律關係存有既判力，當事人不得對該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判(參見改制前行政法院 72 年判字第 336 號判例)。爭點主義概念下，基於課稅構成事實具可分性<sup>3</sup>，爭訟裁決機關之審理範圍即受限當事人於爭訟中有關課稅構成事實主張，並就審理後發生既判力，至於其他未於爭訟中爭執部分，則因救濟期間經過發生形式確定力(形式存續力)，亦即納稅人未於復查程序終結前提出之爭點(主張)，於之後救濟程序中即無法再行提出。我國行政法院判決對稅務訴訟標的採爭點主義見解之理由，乃基於稅法複雜性及考量

<sup>2</sup> 關於爭點主義與總額主義之詳細說明，可參見陳清秀(2015)，*現代財稅法原理*，366；占部裕典(2015)，「租稅訴訟における審理の対象—理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題」，收於今村隆等編，*租稅爭訟*，122-127。

<sup>3</sup> 最高行政法院 97 年度判字第 391 號判決：「我國訴訟實務就租稅行政救濟之訴訟標的係採爭點主義，不採總額主義，即認各個課稅基礎具有可分性，故撤銷訴訟之爭點須經前置程序中主張，始可於行政訴訟程序中加以爭執」。

稅捐案件數量多，為講求效率且減輕行政法院審理成本所為之制度安排(參見最高行政法院 105 年度判字第 338 號判決)，其功能僅用以限制事實認定範圍，並不及法律職權之適用(參見最高行政法院 100 年度判字第 107 號判決)。

然而，若稅務訴訟標的之界定，採取與其他行政訴訟相同見解，即訴訟標的乃以涉及係爭行政處分是否違法之一切事實(或主張)，而非僅侷限須為稅務訴訟之原告，於復查程序終結前所提出者為限，則進行稅務救濟之納稅義務人，無論進入訴願程序，或進入行政訴訟程序時，其用以駁斥稅捐稽徵機關所做行政處分合法性之理由，即可能在一次之救濟程序中提出，而不須仰賴另一次救濟途徑。例如，原告於救濟途徑確定失敗後，再另為如退稅請求或行政程序重開請求，關於稅務爭執之解決無法一次解決，稅務訴訟之原告做為救濟程序之主體，其受憲法第 16 條所定人民訴訟權，即人民於權利遭受侵害時，得訴請救濟之制度性保障(參見司法院釋字第 396 號解釋理由書)，似受侵害，此非人民所樂見，亦為本文討論議題。

是以，為變更我國稅務爭訟中行政法院對訴訟標的之採爭點主義見解，造成納稅人於稅務救濟中，往往必須另為主張其權利現象，我國 2016 年 12 月 28 日通過納稅者權利保護法，在強化納稅者行政救濟保障前提下，於該法第 21 條規定，即基於強化納稅者行政救濟保障立場，在租稅救濟程序進行中，於訴願程序及稅務訴訟程序對納稅人所主張違法核課處分等審理，將目前實務上行政法院所採爭點主義見解，改採總額主義之規範內容。立法者於納稅者權利保護法第 21 條立法理由指出，第 21 條納稅者行政救濟之保障，乃參考日本法與德國法制而來，日本法中關於稅務訴訟標的之界定，除採總額主義概念，其實踐總額主義做成稅務訴訟標的之理論，尚有值得我國注意之處，為本文討論重點。以下段落編排，先就日本法關於稅務訴訟標的之判斷，採總額主義觀點出發，再說明我國法上關於稅務訴訟標的之判斷理論與其形成問題，再透過日本法之觀察，探討我國在納稅者權利保護法施行正式改採總額主義後，須注意之關鍵細節。

## 貳、日本法對稅務訴訟標的理解與課稅理由變更

相較我國行政法院對訴訟標的之界定採爭點主義見解，日本租稅訴訟審判實務，則自昭和 49 年(1974 年)4 月 18 日最高法院做成判決後迄今，對稅務訴訟標

的即採總額主義見解。其稅務訴訟對訴訟標的範圍界定，乃依課稅處分是否具有同一性而定，而是否具有同一性概念，則區分有「爭點主義」與「總額主義」。總額主義係指對課稅處分之爭訟對象，為依該處分所確定之稅額(租稅債務之內容)適當與否；爭點主義則係指對課稅處分之爭訟對象，乃該處分理由所決定稅額之適當與否<sup>4</sup>。總額主義見解下關於課稅理由之變更，在審查請求審理或訴訟中言詞辯論終結前，原則上得自由為之，其雖具有一次性解決紛爭之優點<sup>5</sup>，亦非即代表於訴訟程序中可無限制更換課稅理由；爭點主義見解原則上則不許變更課稅處分理由<sup>6</sup>。

日本法院所採總額主義，認為課稅處分撤銷訴訟與一般行政處分撤銷訴訟均皆屬形成訴訟，其訴訟標的係為課稅處分撤銷原因之一般違法性(即欠缺適法要件)，如處分主體、內容、程序、方式等實體上或程序上等各要件具有違法事由<sup>7</sup>。日本撤銷訴訟之訴訟標的為課稅處分之違法性及依該課稅處分所確定稅額是否正確，亦即日本關於租稅處分之撤銷訴訟，在納稅人僅以抽象主張課稅處分之存在及違法視為已足，但稅捐稽徵機關則須證明該課稅處分適法，即課稅處分所涉課稅要件事實存在<sup>8</sup>，不僅須證明實體法上課稅處分適法，亦須證明在程序上課稅處分亦屬適法<sup>9</sup>，前者包括課稅處分主體與內容等，而後者包括做成課稅處分程序與方式等<sup>10</sup>。

在日本實務運作與學者觀點間，亦有對總額主義概念質疑者，尤其在總額主義概念下，關於課稅處分合法與否之判斷，若容許稅捐稽徵機關於爭訟過程中更換理由，則日本稅法相關規定(如國稅通則法要求稅捐稽徵機關在做成某些租稅處分時，須附具理由之規範要求)即可能形同虛設，因而對總額主義採否定見解<sup>11</sup>。鑑於稅捐稽徵機關常於訴訟過程中變更處分理由，是以論者認為，在日

<sup>4</sup> 金子宏(2015)，*租稅法*(第20版)，947。

<sup>5</sup> 山田二郎編(2005)，*實務 租稅法講義—憲法と租稅法*，429。

<sup>6</sup> 金子宏(2005)，*租稅法*(第20版)，947。

<sup>7</sup> 菅原万里子(2004)，「稅務訴訟—処分取消訴訟を中心に」，*LIBRA*，4:11，9。

<sup>8</sup> 伊藤滋夫(2011)，*租稅法の要件事実*，168。

<sup>9</sup> 東京弁護士会(2015)，*租稅争訟をめぐる実務の知識*，76。

<sup>10</sup> 占部裕典，「租稅訴訟における審理の対象——理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題」，收於今村隆等編(2005)，*租稅争訟*，121。

<sup>11</sup> 角松生史(2016)，「審理の対象—理由の差替え」，收於中里實等編，*租稅判例百選*，226-227。

本行政訴訟事件法第 7 條(關於行政事件訴訟於行政事件訴訟法所未規定事項上，準用民事訴訟法之規定)準用民事訴訟法第 156 條規範下(即攻擊或防禦方法須依訴訟進行狀況於適當時期內提出)，關於理由變更，亦應有隨時提出主義之適用<sup>12</sup>，若未能依民事訴訟法第 156 條規定適時提出者，則依民事訴訟法第 157 條第 1 項規定，當事人因故意或重大過失未於適當時機提出攻擊或防禦方法，導致訴訟完結遲延時，法院得依聲請或依職權駁回當事人主張<sup>13</sup>。如同民事訴訟法第 157 條第 1 項，因故意或重大過失而未能適時提出主張可能導致失權效果之規定，於日本國稅通則法第 116 條第 2 項亦有規範。

在討論前述關於課稅理由得否隨時變更時，須注意課稅處分須附加理由。日本租稅法學者金子宏認為，租稅核課處分附記理由具 2 種意義：由程序保障觀點，可確保處分機關為慎重之判斷，及考量處分是否具合理性。同時，核課處分附加理由，亦可以發揮明確化爭點之功能，有助救濟程序進行<sup>14</sup>。金子宏進一步指出，依日本稅法規定(所得稅法第 115 條第 2 項及法人稅法第 130 條第 2 項)，稅捐稽徵機關若對藍色申報<sup>15</sup>納稅義務人做成更正處分，依法須附記理由，再者，依據日本國稅通則法第 84 條第 4 項與第 5 項規定，納稅人就課稅處分提出異議，稅捐稽徵機關做成異議決定書時，須就原處分係屬正當為理由之附記，既然課稅處分必須附記理由，若在稅務訴訟標的決定，因採總額主義而允許稅捐稽徵機關原則上得變更課稅處分理由時，似有違依法規定須附記理由之意旨。此外，進行租稅訴訟程序前，如認為須進行前置救濟程序(即請求再調查程

<sup>12</sup> 中里實等編(2011)，*租稅法概說*，63。

<sup>13</sup> 租稅訴訟學會編(2008)，*事例で学ぶ租稅爭訟手續*，167。

<sup>14</sup> 金子宏(2015)，*租稅法*(第 20 版)，947。

<sup>15</sup> 多數日本學者對納稅人協力義務之討論，乃將之置於申報納稅概念中，並未將協力義務當成一獨立議題加以討論。學者間討論申報納稅義務內涵時，多由申報義務引進立法背景討論起，其即為日本於二次大戰後接受美國 Shoup 使節團建議，揚棄戰前全以賦課課稅之徵收方式，引進申報納稅方式，在當時歷史背景下具雙重意義：1. 體現國民主權；2. 彌補租稅行政機能不全缺失。由於其欲使申報納稅制度得以順利運作，在制度設計上，即有關於促使納稅人提供適當資訊規定，例如，為獎勵納稅人提升其保存會計紀錄能力，藉以確保取自納稅人方資訊之可信度，因而設計藍色申報制度。源於所得稅課徵普及化，且資深之稅捐稽徵人員大半死於戰爭，若維持先前賦課課稅方式，於執行上有所不足(金子宏(2010)，「租稅法理論の形成と解明〈下卷〉」，*有斐閣*，577)。在藍色申報資格遭撤銷前，稅捐稽徵機關對使用藍色申報書納稅人，不得為推計課稅，稅捐稽徵機關調查權所得行使範圍受到限制。水野忠恆 (2010)，「租稅法」，*有斐閣* (第 4 版)，40。

序)<sup>16</sup>，納稅人得選擇是否先經再調查程序，始繼續進行審查請求，或跳過再調查程序直接進入審查請求程序<sup>17</sup>。此等在訴訟前須進行一定前置程序要求，乃基於減輕納稅人程序負擔而來，在總額主義概念下，若允許稅務稽徵機關變更課稅處分之理由，亦似與前開意旨有所違背<sup>18</sup>？

觀察程序保障之要求，課稅處分是否應附記理由，或何時始須附記理由，對納稅者權利之保障係屬重要，但日本現行作法與此則規定實有違背。乃是由於現行作法除對藍色申報者之更正處分中有附記理由要求，其他更正處分則須至異議遭駁回時，始能看到原處分適法理由<sup>19</sup>。日本租稅救濟制度，不僅與行政不服審判法規定行政程序救濟(不服申立)得以選擇有所差異，甚至在 2016 年修正相關制度前，行政程序救濟中尚包括異議(不服申立)與審查請求 2 道程序。此等繁雜程序值得存在之理由或許係因其具有「爭點整理功能」，但由實務運作上並未強制課稅處分須附加理由實際情形相較，規定與實務運作似有未符。今後之修正方向，則考量處分適當性與納稅者預見可能性之觀點，對所有處分皆須附記理由。觀察日本學者對稅務訴訟標的之討論聚焦於爭點主義或總額主義，本文建議重點應就保障納稅人權利救濟觀點，探討如何使納稅人特定爭執對象，得以主張係爭處分是否違法。若稅捐稽徵機關得做成不附理由之稅捐核課處分，或於救濟過程中任意變更處分理由時，是否對納稅人不利，主張係爭處分違法性，乃為學者關心重點。

### 叁、我國稅務訴訟標的理論進展

在我國當納稅人受到不利核課處分，除透過更正程序解決，亦可經由先復

<sup>16</sup> 日本租稅救濟程序原須經不服申立程序後，進行審查請求仍不服時，始可提起租稅訴訟，惟於 2016 年 4 月將不服申立程序修改為請求再調查程序。

<sup>17</sup> 日本國稅廳網站，「平成 28 年 4 月 1 日から国税不服申立制度が改正されます」，<https://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/koho/03.pdf>(瀏覽日期：2017 年 8 月 12 日)。

<sup>18</sup> 日本租稅法學者金子宏，即基於前開本文見解，在稅務訴訟中訴訟標的之判斷，採取與實務通說不同之爭點主義說。但其亦自承，原先採取乃嚴格爭點主義，但後考量若未對納稅者有特別不利情事發生，在做為原處分理由之基本課稅要件事實，具有同一性前提下，亦認同此時可為理由之變更。參見金子宏(2015)，*租稅法*(第 20 版)，948。

<sup>19</sup> 有些國家之租稅救濟程序，未強制進行訴願前置程序，如中國大陸部分租稅救濟案件，可選擇直接訴訟。

查、後訴願，最後再提起行政訴訟之救濟程序。如本文一開始提及，我國行政法院對稅務訴訟標的認定與其他行政訴訟不同，係採取爭點主義，亦即行政法院於審理納稅人就其認為違法核課等處分提起行政訴訟時，行政法院審查之範圍，未如同其他行政訴訟，及於認定係爭行政處分是否違法之一切事實(或主張)，而是援引改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例見解，不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。在爭點主義概念下，納稅人未於復查程序提出爭點，於復查程序後進行之訴願及行政訴訟程序中，即無法再提出新爭點，亦即與係爭核課處分等是否違法之主張，於租稅救濟程序中未必受到保障及審理。

由於我國行政法院對於稅務訴訟進行時，訴訟標的之決定經常援引爭點主義之見解，爰復查程序終結，進入訴願及行政訴訟程序時，徵、納雙方均不得再追加爭點(最高行政法院 106 年度判字第 95 號判決)。而觀察實際上稅務訴訟之審理，行政法院以爭點主義見解駁斥當事人所提新爭點之對象，往往為納稅人而非稅捐稽徵機關，此點與日本法院在探討稅務訴訟進行中可否變更課稅理由時，有很大之不同。在日本稅務訴訟審理中，法院所駁斥者多為稅捐稽徵機關提出者，而學者討論也較多集中於此部分，而非對納稅人主張之限制<sup>20</sup>。

我國納稅人對前進行之稅務訴訟處分結果仍有異議，於前審爭執核課處分已無法救濟情況下(產生形式存續力或確定力)，轉而依稅捐稽徵法第 28 條請求退還溢繳稅款，或依行政程序法第 128 條請求重開行政程序者，實務上存在諸多案例。而此種另為請求之救濟方式，亦獲得最高行政法院支持，例如：最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議認為，司法實務就課稅處分之行政爭訟，係採「爭點主義」(改制前行政法院 62 年判字第 96 號判例參照)，復因申請復查及提起訴願、行政訴訟，受限法定救濟期間(稅捐稽徵法第 35 條第 1 項、訴願法第 14 條第 1 項及行政訴訟法第 106 條第 1 項)，致納稅義務人於復查程序或訴願程序未主張爭點，不僅於訴願程序及行政訴訟不得主張，亦不得另據以提起行政爭訟。相對地，稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，若發現課稅處分所據事實以外之課稅事實者，依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定，得對納稅義務人另行補徵稅捐或並予處罰。相較之下，似顯失公平。本文建議為求徵納

---

<sup>20</sup> 同註 5，429。

雙方公平，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤，請求退還溢繳稅款，始具公平與合理性。

最高行政法院承認爭點主義情況下，納稅人縱使未於前審訴訟程序進行中提出之爭點，尚可於日後透過退稅請求主張而獲公平對待。惟由從一次性解決紛爭觀點出發，訴訟程序之進行亦應考量當事人程序利益，僅以納稅人事後尚可能主張退稅為由，即合理化爭點主義下，限縮納稅人主張訴訟標的範圍，尚值得進一步討論。退而言之，憲法第 16 條保障人民有訴願權及訴訟權規範下，甚至大法官於人民訴訟權保障內涵之相關解釋中，亦清楚指出憲法第 16 條保障人民訴訟權，係指人民於其權利或法律上利益遭受侵害時，有請求法院救濟之權利。基於有權利即有救濟之憲法原則，人民權利或法律上利益遭受侵害時，必須給予人民向法院提起訴訟，請求依正當法律程序公平審判權利，以獲及時救濟之機會。此乃訴訟權保障之核心內容(參見司法院釋字第 742 號解釋理由書)，關於訴訟權具體內容，應由立法機關制定合乎正當法律程序之相關法律，始得實現。而相關程序規範是否正當及妥適，除考量憲法有無特別規定及所涉基本權種類，尚須視案件涉及事物領域、侵害基本權之強度與範圍、所欲追求公共利益、有無替代程序及各項可能程序成本等因素，綜合判斷而為認定(參見司法院釋字第 681 號解釋理由書)。

綜合言之，我國行政訴訟實務中，稅務訴訟中訴訟標的採爭點主義見解，是否有違前述大法官解釋對人民訴訟權保障意旨，是否未符大法官所揭示之法律保留原則。<sup>21</sup> 納稅人在稅務訴訟採爭點主義前提下，尚可透過稅捐稽徵法第 28 條及行政程序法第 128 條規定，另為主張，惟若可一次性解決紛爭前提下處理徵納雙方爭議，何需另依法律規定提起爭訟。又若以不同稅務訴訟解決同一租稅紛爭，是否可能產生裁判歧異，造成行政法院審理負擔，此諸多議題，尚存討論空間。

由於稅務訴訟採取爭點主義，造成納稅人主張權利不便，2015 年通過納稅者權利保護法第 21 條規定，即基於強化納稅者行政救濟保障立場，認為按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟後，該處分即處於尚未確定狀態，除原

---

<sup>21</sup> 同註 2，陳清秀，379。

先爭執處分瑕疵外，若其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為確保依法課稅原則並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，確保課稅處分合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。參考德國及日本學說判例，關於法院審判範圍採取總額主義之精神<sup>22</sup>，進行租稅救濟程序時，於訴願程序及稅務訴訟程序進行中，對於納稅人主張違法核課處分審理，有如下規定：

(第 1 項)納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。

(第 2 項)前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。

(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。

前揭規定於 2017 年 12 月 28 日生效，對稅務救濟程序產生之影響，乃值得後續觀察<sup>23</sup>。以前揭第 1 項規定，係為「納稅者」不服結果稅處分...，條文中僅以納稅者做為得主張該條規定主體，日後稅捐稽徵機關於稅務爭訟程序中，是否亦得如納稅人地位，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分「合法」事由，或是該條文所規範者僅納稅者適用總額主義概念，稅捐稽徵機關則無法如納稅人，變更或追加於救濟程序中再為稅捐核課處分合法化理由。由此觀之，我國此規定之實踐恐與立法理由所稱參考法制對象國家－日本之實踐狀況有違，應再思索因應之道。

按課稅處分或裁罰處分影響納稅者權益甚鉅，故此類行政處分應以書面為之，記明處分理由及法律依據，以資救濟。是以立法者於制定納稅者權利保護

<sup>22</sup> 納稅者權利保護法第 21 條立法理由。

<sup>23</sup> 納稅者權利保護法第 23 條規定，係於公布後 1 年正式生效，但在該法生效前，在行政法院審理過程中，已有援引納稅者權利保護法規定做為判決基礎者。例如最高行政法院 106 年度判字第 245 號判決。

法時，參照行政程序法第 96 條及第 118 條規定，於該法第 11 條第 5 項、第 6 項明定：「稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第九十七條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。」由前述規定，稅捐稽徵機關所為課稅或處罰處分，既得於訴願程序終結前或於向行政法院起訴前補正，理論上應許其變更或追加，若為如此，則該法第 21 條有關訴訟標的改採總額主義前提下所為之規範，雖文義上僅納稅者得做為規範主體，但由體系上觀察，並無排除稅捐稽徵機關之適用。

納稅者權利保護法第 21 條自公布後 1 年正式施行，另一須注意課題為，原先行政法院在爭點主義概念下，認為稅捐稽徵機關於稅捐核課期間內，發現課稅處分所據事實以外之課稅事實，得依稅捐稽徵法對納稅義務人另行補徵稅捐。為求平衡，應許納稅義務人以課稅處分認定事實錯誤等，於前訴訟未主張爭點，請求退還溢繳稅款之見解，是否會隨改採總額主義而變更？若答案為肯定<sup>24</sup>，則將加

<sup>24</sup> 行政訴訟法第 213 條：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」乃行政訴訟判決既判力規定，目的在維護法院判決之公信力，避免同一事件反覆爭執，耗費訴訟資源，且為保障人民依行政訴訟程序請求救濟之權利得獲終局解決，乃課予各關係機關有義務服從撤銷、變更原處分判決，倘須重為處分者，亦應依據判決內容為之。但由於行政機關與司法機關職司各有不同，稅捐稽徵機關職權撤銷原處分，乃行使行政裁量權，除須考量納稅義務人信賴利益之保護，行政程序法未設要件限制(行政程序法第 117 條)。申言之，原課稅處分若有不當或缺實質合法性者，如納稅義務人客觀上欠缺負擔稅捐能力，申報錯誤無可歸責，或稅法規定或函令本身即不合時宜，稅捐稽徵機關均得予以撤銷，此觀稅捐稽徵法第 40 條：「稅捐稽徵機關認為移送法院強制執行不當者，得向法院撤回。已在執行中者，應即聲請停止執行。」即寓有此義。其次，稅捐稽徵機關與納稅義務人間，絕非應視為利害關係相反、對立之兩造，而是須透過各種行政措施與作為，逐步建構彼此協同及信任關係，稅捐稽徵機關倘若對欠缺實質正當性之課稅處分，單憑時效規定，或課稅處分之形式合法性或既判力，甚或救濟制度不完整，拒絕退還溢繳稅款者，無異利用自身優勢地位取巧。是故，為維護個別及全體納稅義務人對課稅權力實質正當性之信賴與期待，縱令原課稅處分經行政法院判決確定在案，如仍查有適用法令錯誤或其他不當之處，仍宜考量職權予以撤銷。再者，對於稅務案件確定與稅捐稽徵機關核課權行使間關係為何，行政院所持見解為「按稅捐稽徵法第 21 條規定之核課期間內之補徵與同法第 34 條規定之稅捐案件之確定係屬兩事，前者旨在規定在核課期間內，無論案件是否確定，只要發現有應徵而未徵之稅捐即可補徵，與案件之是否確定無關」，基於同樣法理，即使為既判力所及案件，基於徵納雙方公正程序及武器平等原則，納稅義務人自繳納之日起 5 年內(核課期間)，符合稅捐稽徵法第 28 條規定要件時，亦得請求退稅。亦即，即使日後稅務訴訟標的改採總額主義觀點，但在公正程序及武器平等概念下，若稅捐稽徵機關有權得以在 5 年內重新核定稅捐處分時，理論上亦不應禁止人民在此

重行政法院於審理稅務訴訟時之任務，係源自行政訴訟法第 125 條第 1 項至第 3 項規定：「(第 1 項)行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。(第 2 項)審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。(第 3 項)審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。」，同法第 133 條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」，行政法院於稅務訴訟進行中，如何履行闡明義務及如何盡其職權調查義務更顯重要。

此外，若行政法院認為採爭點主義理由，乃基於稅法複雜性及稅捐案件屬大量，所為效率處理案件之制度安排。但納稅者對課稅處分不服，經向行政法院提起行政救濟後，該行政處分即處於尚未確定狀態，除原先爭執處分瑕疵，如事後發現原行政處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為確保依法行政及課稅原則，維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。至此，關於法院審判範圍界定，由原先行政法院所採爭點主義變更為總額主義，即採納稅人得於訴願行政程序終結前或於行政訴訟事實言詞辯論程序終結前，追加或變更主張課稅處分違法事由，固然可藉由納稅者權利保護法第 21 條制定，使納稅人於稅務爭訟程序進行中，再行提出有利於己之事實或主張，但亦可能延宕訴訟程序進行。

本文前述提及日本法上有關促進訴訟進行想法，現階段對我國新法施行後頗具參考價值。在總額主義規範下，過去屬訴之追加新爭點之提出，之後即可能為新攻擊防禦方法之提出，為避免延宕訴訟程序進行，本文建議活用適時提出主義規範，避免訴訟程序過於冗長。至於如何認定納稅人於訴訟中始行提出之攻擊防禦方法係屬適時提出，建議活用行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法中，有關準備程序之整理爭點與簡化爭點規範，即有其必要性與關鍵性，未於準備程序中，事後再提出時即可能導致失權而無法再主張之效果(民事訴訟法第

---

段期間內，亦得以未曾於訴訟程序中主張之事由請求退稅。同樣法理於日本法中亦曾出現過，在平成 23 年(2011 年)國稅通則法第 23 條修正前，納稅義務人原可請求更正期間為 1 年，但相對於稅捐稽徵機關得為增額更正期間有 5 年之久，徵納雙方形成不公平狀態，於是該次修正將納稅義務人得申請更正期間延長為 5 年，以避免於申請更正之 1 年期間經過後，納稅義務人僅得對稅捐稽徵機關提出「陳情」，而由稅捐稽徵機關自行判斷是否為裁量。

276 條)。為使法官審理稅務訴訟時更易掌握稅務訴訟之爭訟重點所在，或可思考是否在稅務訴訟中引進如同智慧財產案件審理法中所設置之技術審查官，亦引進稅務審查官(暫稱)，協助法官審理稅務訴訟，促進或加速稅務訴訟程序，發揮行政法院於行政訴訟中職權調查功能。

## 肆、結論

為保障納稅者基本權益，使納稅者維持具人性尊嚴之基本生活，同時促進徵納雙方地位平等，實有訂定納稅者權利保護法之必要<sup>25</sup>。惟納稅者權利保護法施行後，是否產生另外問題，或本來以保護納稅者權利觀點而制定之法律，卻於實踐後產生納稅者權利不進反退結果，抑或形成稅務訴訟延宕，諸此議題，均須於該法施行前預先加以思考。本文參考日本法上對稅務訴訟標的探討，預先思考我國改採總額主義可能面臨問題，希冀納稅者權利保護法施行可強化納稅者權利保障與救濟，不致對稅捐稽徵行政或行政法院造成無謂負擔。

---

<sup>25</sup> 立法院公報(2016年6月15日)，立法院第9屆第1會期第17次會議議案關係文書，委278。  
[http://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/17/LCEWA01\\_090117\\_00059.pdf](http://lci.ly.gov.tw/LyLCEW/agenda1/02/pdf/09/01/17/LCEWA01_090117_00059.pdf)。