

# 從體系正義檢討納稅者權利保護法 第 21 條之立法

李惠宗\*

## 要 目

|                    |                  |
|--------------------|------------------|
| 壹、問題緣起             | 肆、稅務訴訟應具有保護效果    |
| 貳、國家權力正當性之法理       | 伍、納保法第 21 條之立法缺失 |
| 參、稅法規定之形式合法性與實質正當性 | 陸、結論             |

## 提 要

國家賦稅權除應符合租稅法定主義之形式合法性外，更應具備實質正當性。稅捐救濟程序之復查應屬取代原核課處分之決定，復查決定如被撤銷，原核課處分應視同已被撤銷。實務上，稅捐案件行政訴訟之爭點主義，未能保障人民財產權，建議改採總額主義。本文認為納稅者權利保護法第 21 條規定，或未能符合體系正義，建議應建立「妥速徵稅原則」，督促稅捐稽徵機關適時行使核課權，或可解決稅捐訴訟案件之應納稅額遲未能確定問題。

## 壹、問題緣起

2017 年 12 月 28 日開始實施納稅者權利保護法(下稱納保法)，有高度政策宣示作用：我國賦稅人權之保護從稅捐稽徵法第一章之一「納稅義務人權利之保護」專章，擴充為專法。惟此法律非由行政機關循立法程序提案制定，而由學者擬議交由立法委員提案，再經行政機關(財政部)建議修正後通過。<sup>1</sup>由於整部法律未能完全符合最初學者擬議意旨，因此，本文由保護納稅者權利精神出發，

\* 本文作者為國立中興大學法律學系教授。

<sup>1</sup> 立法構想源於國立臺灣大學法律學系稅法教授葛克昌最早提出之納稅人權立法構思。葛教授提出「基本權乃先於納稅義務，不因違反稅捐義務，而不受基本權保障」，憲法之所以明示納稅義務，即在揭櫫憲法優先於稅法，稅法須受實質之違憲審查。

提出若干建議修正意見供參考。

## 貳、國家權力正當性之法理

### 一、國家行使公權力應符合正當法律程序

國家存在目的為保護人民各種權利得以實現，國家應為人民而存在，非人民為國家而存在；人民依憲法及法律，對國家有其應盡義務，包括依法納稅及遵守法律規範，不是國家統治權為所欲為行使之客體；縱使人民有違法未盡義務之處，國家亦須依據法定程序進行責任之追究。

國家機關若未有實質正當性而運作權力，或未遵循正當法律程序行使強制力，<sup>2</sup>整個國家可能成為「犯罪集團」。亦即，國家機關若非依法治國家之程序準則執行公權力，可能成為侵害人民權利最大根源。

為避免國家機關濫用公權力侵害人民權利，西方政治哲學乃發展出權力分立而互相制衡制度，使國家權力在「組織法」上採取分立架構；於權力運作之「作用法」上採取互相制衡機制。<sup>3</sup>法治國家於各種權力作用上，乃要求公權力行使必須遵循正當法律程序，亦即縱使實質上為公益而有其正當性，亦應遵守正當法律程序。

### 二、稅捐課徵權之法理

縱使公權力行使具有正當性(例如查緝企業逃漏稅)，仍然不可為達(正當)目的而不擇手段(例如故意使用違法手段取得證據)，是以稅捐稽徵法第 11 條之 6 規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」。惟納保法第 11 條第 3 項雖有類似規定，但限縮其適用範圍，且增加但書規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。」，此等規定旨在表彰稅捐案件與刑事案件具有約略相同性質。然而，本文認為此規定與刑事程序大不相同，其重點為稅捐稽徵機關課稅雖有稅捐稽徵法為據，但該法欠缺刑

---

<sup>2</sup> 參李惠宗(2015)。

<sup>3</sup> 同前註。

事訴訟法相對嚴謹之程序規定<sup>4</sup>。蓋所謂違法調查範圍之判斷有其困難(是否包括程序違法,例如違法監聽、故意容許使用他人竊取之檢舉資料、或違反證據契約之採證方法);再者,如該證據雖非稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定人員所違法取得,而係他人所違法取得者,理論上仍應不容許使用此第三人不法取得之證據,否則無異鼓勵人民(第三人)違法或犯罪,惟依該條文義上卻未排除。另外,該項規定但書:「違法取得證據之情節輕微……」,表示該違法取得之證據仍可使用。然該違法情節是否輕微,係先由稅捐稽徵機關判斷,之後才仰賴行政法院為事後審查,<sup>5</sup>很難說明此一規定係有效之保護程序。

鑑於國家權力行使可能有偏差,而一般人民缺乏抵禦之知識與能力,故法治國家乃有程序正義、法官保留原則及比例原則等原則產生。國家權力行使通常具高度強制性,最強烈措施包括剝奪人民生命(死刑),故法治國家要求,若權力越具強制性,更應遵循正當法律程序。刑事訴訟程序即要求司法機關應遵守相當繁複程序,包括羈押、搜索、監聽之法官保留原則,採證過程應合法,違法監聽取得之證據及其衍生之證據,皆不具證據能力(通訊保障監察法第 18 條之 1)。相較刑事訴訟程序,稅捐稽徵程序涉直接剝奪人民財產法益,亦常涉限制出境之行動自由,<sup>6</sup>更應有相對嚴謹之程序規範。刑事犯罪處理,有刑事妥速審判法作為國家處理刑事案件不可稽延過久之依據,相對地,稅捐訴訟案件處理尚無類似規定。再者,從法治國家觀點來看,權力擁有者行使公權力應遵守一定程序,權力寧可被要求,不可被放縱;寧可被節制,而不被過度鼓勵。若無制衡權力,易招致腐化與濫用。有學者認為,我國課稅權行使,長期以來缺乏完整之嚴謹程序及監督程序,包括稅捐訴訟程序中,行政法院缺乏稅務專業,<sup>7</sup>無法發揮權力分立相互制衡功能,亦多不符稅法基本原理,甚至行政法院在稅捐訴訟個案處理上,已成為稅捐稽徵機關之背書者。

<sup>4</sup> 參葛克昌(2018),頁 241-300。

<sup>5</sup> 同前註,頁 294。

<sup>6</sup> 參范文清(2015),頁 35-99。德國透過法官保留制度作為限制納稅義務人出境作法,值得取法。

<sup>7</sup> 納保法第 18 條規定:「(第 1 項)最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭,審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。……(第 4 項)稅務專業法庭之組成、稅務案件專業法官證明書之核發標準、辦理稅務案件法官每年所應受之訓練及相關辦法,由司法院定之。」惟司法院訂定之「核發稅務專業法官證明書審查要點」,其中第 4 點第 2 項(部分)規定:「三年內製作有關稅務行政訴訟事件之裁判書類四十件以上者……」,使現任行政法院法官全部成為稅務「專業法官」,其資格條件尚有疑義。

### 叁、稅法規定之形式合法性與實質正當性

租稅法定原則尚不足說明國家課稅之正當性，<sup>8</sup>因為現代稅法不僅要求形式合法性，即國家課稅於形式上須符合租稅法定原則，亦要求實質正當性，即稅法規定須符合憲法所建構之價值及憲法原則(例如：財產權保障、比例原則、平等原則及信賴保護原則等)，包括立法行為均須符合其本身之價值體系。

茲舉司法院釋字第 622 號解釋內容為例，說明實質正當性。遺產及贈與稅法(下稱遺贈稅法)第 7 條原規定：「贈與稅之納稅義務人為贈與人。但贈與人有下列情形之一者，以受贈人為納稅義務人：一、行蹤不明。二、逾本法規定繳納期限尚未繳納，且在中華民國境內無財產可供執行。」此規定係遺贈稅法採「贈與人課稅原則」<sup>9</sup>之例外，例外規定雖非不可，惟若過度例外將破壞稅法體系，而有違反體系正義之疑義，故本條文規定應作限縮解釋。惟財政部 81 年 6 月 30 日台財稅第 811669393 號函釋稱：「被繼承人死亡前三年內之贈與應併課遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先以繼承人為納稅義務人開徵贈與稅，再依遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定辦理。」，此函釋改變法律規定之內容而直接變更納稅義務人，並不符租稅法定主義要求，但此結論經最高行政法院 92 年 9 月 18 日聯席會議決議所採納。<sup>10</sup>

<sup>8</sup> 參鐘芳樺(2018)，頁 1。

<sup>9</sup> 贈與稅立法例有二，一為財產型課稅模式，英美法系國家採之，故以贈與財產之人，為納稅義務人；另一為所得型課稅模式，歐陸法系採之，日本即規定由受贈人為納稅義務人。參陳清秀(2018)，頁 49。惟德國遺產及贈與稅法(§20 ERbStG)第 20 條第 1 項規定，贈與人「原則上」為納稅義務人。

<sup>10</sup> 該決議未採納之乙說(否定說)認為：「查『擬制』，乃將具類似性質，而實質不同之法律事實，以法律強行規定，賦予相同法律效果之立法，其法律用語通常為『視為』。實質不同之法律事實，本應發生不同之法律效果，惟在法律擬制之範圍內，則發生法律所擬制之相同法律效果，除法律另為特別規定外，被擬制之法律事實，不得再發生其原應發生，但與法律擬制之法律效果不同之法律效果，乃法律擬制之當然解釋。行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定『被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，視為被繼承人之遺產，併入其遺產總額，依本法規定徵稅……』，該條並非規定『被繼承人死亡前二年內贈與下列個人之財產，應於被繼承人死亡時，將該贈與價額，併入其遺產總額，依本法規定計算遺產稅……』。因此經行為時遺產及贈與稅法第十五條前段規定『視為』被繼承人之遺產者，實質上雖為「贈與」，但在法律擬制之範圍內，則應併入遺產總額，課徵遺產稅，而非課徵贈與稅。此觀同法第十一條第二項前段規定：『被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五條之規定併入遺產課徵遺產稅者……』自明。該條項後段規定……，故僅為避免重複課稅，

然司法院釋字第 622 號解釋則宣告該決議違憲，該解釋文稱：「憲法第十九條規定所揭示之租稅法律主義……遺產及贈與稅法第十五條第一項規定，被繼承人死亡前三年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。最高行政法院九十二年九月十八日庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越上開遺產及贈與稅法第十五條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符，自本解釋公布之日起，應不予援用。」，此號解釋重申租稅法定主義之內涵，蓋納稅義務人之範圍必須透過法律事先明定。為便於稽徵，直接以前開函釋變更納稅義務人之法律規定，縱有最高行政法院法官聯席會議決議之背書認可，仍不符合租稅法定主義要求。故該號解釋認為此種變更納稅義務人之結果：「增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，……憲法第十九條及第十五條規定之意旨不符」，而宣告該函釋及決議違反「法律保留原則」，亦即大法官似乎認為此規定實質內容並無不可，惟不能以函釋規定，故宣告該規定違反法律保留完則。惟本文認為此等規定涉實質正當性，屬立法體系正義問題，縱使以法律明文規定亦不可，此種立法會造成稅法體系之混亂，而違反體系正義，<sup>11</sup>進而違反憲法上平等原則。<sup>12</sup>蓋遺贈稅法第 7 條第 1 項原僅規定 2 種轉換贈與稅納稅義務人方式，此種類型應屬國家「期待不可能」(事實上不能)對此 2 種情形課徵贈與稅，故尚可接受此例外規定。但死亡時贈與稅尚未核課，

---

就已繳納贈與稅者，其稅款如何抵繳應納之遺產稅，所為規定，不能作為被繼承人死亡前二年內贈與之財產，依第十五條之規定『視為遺產』，併入遺產課徵遺產稅者，如該項贈與至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵時，應先行課徵贈與稅之依據。財政部八十一年六月三十日台財稅第八一一六六九三九三號函釋前段……超越該第十五條規定範圍，使法律擬制應課徵遺產稅之贈與財產，仍發生贈與行為之課稅效果，顯然以行政函釋代替租稅法律，既不符行為時遺產及贈與稅法第十五條及第十一條第二項規定意旨，與「擬制」之法理暨租稅法律主義之原則亦有不符，應不予適用。(最高行政法院 91 年度判字第 1588 號、2197 號判決參照)。

<sup>11</sup> 司法院釋字第 688 號解釋即採體系正義之觀點，宣告營業稅法相關規定違憲：「營業人開立銷售憑證之時限早於實際收款時，倘嗣後買受人因陷於無資力或其他事由，致營業人無從將已繳納之營業稅，轉嫁予買受人負擔，此際營業稅法對營業人已繳納但無從轉嫁之營業稅，宜為適當處理，以符合營業稅係屬消費稅之立法意旨暨體系正義。」

<sup>12</sup> 參陳敏(2016)，頁 93-94。

法律上本可直接對遺產課稅取償，並非「事實上不能」核課，故此等直接變更納稅義務人規定，不符遺贈稅法之體系正義。而遺產須完稅後才屬於繼承人，是以未核課遺產稅前，直接轉換納稅義務人，等於增加繼承人負擔，在贈與稅與遺產稅稅率不同時，立即發生不同法律效果。

但大法官仍宣告此種變更納稅義務人函釋，僅違反法律保留原則而欠缺形式合法性，財政部乃於司法院釋字第 622 號解釋(2006 年 12 月 29 日)後，提案經於 2009 年 1 月 12 日立法院通過，在遺贈稅法第 7 條第 1 項第 1 款與第 2 款規定之後直接增加第 3 款規定：「三、死亡時贈與稅尚未核課。」，此增修之立法理由：「一、因應司法院釋字第六二二號解釋，增訂第一項第三款，規定贈與人生前贈與截至死亡時尚未核課之贈與稅，以受贈人為納稅義務人，序文並酌作文字修正。」，此乃因大法官僅宣告該函釋違反租稅法定主義而已。惟本文認為，此規定雖符合租稅法定主義，惟仍不符合稅法體系正義而未具實質正當性，<sup>13</sup>非僅違反法律保留原則問題，有實質違憲之虞。

## 肆、稅務訴訟應具有保護效果

理論上，人民權利受到公權力侵害，可以提起行政訴訟以求救濟，故稅務訴訟應具保護人民財產權之法律效果。然現行行政訴訟基本上採「爭點主義」，<sup>14</sup>加以審查行政行為之整體違法性時，又採「復查主義」，未將原核課處分納入審查範圍，亦不符合稅捐訴訟案件之訴訟標的具有保護效果之理論。實務上，行政法院縱使撤銷復查決定(及訴願決定)，稅捐稽徵機關仍可再發出重核復查決定，此可能造成稅捐訴訟案件之應納稅額遲未能確定，嚴重侵害納稅義務人財產權。

所謂爭點主義係指行政法院審理稅捐案件之訴訟標的僅及於原告與原處分機關間所爭執部分，爭點主義認為課稅基礎事實係屬可分，其結果等於承認由納稅義務人選擇一項稅捐爭議(基於無知或過失)，將來訴訟標的僅限該爭點部分。原告如未經過復查或訴願階段，於行政訴訟階段才提出與原處分理由相異之事實上及法律上主張，則屬訴訟標的變更。

---

<sup>13</sup> 參李惠宗(2009)，頁 25-26。

<sup>14</sup> 參吳東都(2016)，頁 183。

與爭點主義相對理論為「總額主義」，係以行政處分違法性作為訴訟標的，其主張行政法院審理之訴訟標的，係該稅捐訴訟案件之違法性，故審理範圍及於原處分及其後來復查決定金額之全部，即原告就稅捐訴訟案件之全部提起訴訟，又稱結算理論(Saldierungstheorie)。訴願或行政訴訟階段，該案件總額所包括之各種爭議及主張，皆屬攻擊防禦方法，均可提出，不發生訴之變更問題。德國與日本原則上採取總額主義。<sup>15、16</sup>

我國稅捐訴訟案件之訴訟標的實務上採爭點主義，為「法適用論」之現象，並不是法律有明文規定之故，亦即此為訴訟實務實現之結果。惟此不具保護取向之訴訟實務，並不符合制度性保障訴訟權理論，惟仍可透過立法論修法，矯正行政法院未能發揮行政訴訟權力制衡功能之弊，故既以「保護」為名之納保法理應發揮此一功能。惟納保法第 21 條規定不論在體系上或結構功能上，未全面改採總額主義，亦未將行政法院可審查之訴訟標的擴及於原核課處分(原處分主義)，有值得商榷之處。<sup>17</sup>茲以比較法角度，檢討該規定之立法意旨。

德國行政法院法第 79 條(撤銷訴訟之標的)規定：<sup>18</sup>「(第 1 項)撤銷訴訟之標的如下：(第 1 款)經訴願決定所形成之原行政處分。(第 2 款)經產生第一次不利益之救濟決定或訴願決定。(第 2 項)訴願決定後，對原行政處分所增加獨立之不利益者，該增加部分亦得單獨作為撤銷訴訟之標的。凡重要程序規定之違反，而訴願決定係以之為據者，亦視為增加之不利益。第 78 條第 2 項之規定，準用之。」依德國行政訴訟上之撤銷訴訟係採原處分主義規定，<sup>19</sup>於稅務訴訟亦有適用。雖然我國行政訴訟法第 9 條規定，訴訟應以原處分機關為被告，惟稅捐訴訟標的卻不以原處分(原核課處分)為標的，反而以「復查決定」為標的，形成體系不一致狀態。

## 伍、納保法第 21 條之立法缺失

由於我國稅捐訴訟實務採爭點主義及復查主義，而納保法第 21 條對此種實

<sup>15</sup> 同前註，頁 176。

<sup>16</sup> 參張文郁(2012)，頁 268。

<sup>17</sup> 參陳清秀(2010)，頁 758-759；同註 14，頁 190；同前註，頁 268-280。

<sup>18</sup> 見李震山譯(2001)，頁 775。

<sup>19</sup> 參徐瑞晃(2012)，頁 61-64。

務可能造成應納稅捐遲未能確定問題，並未有相對應之修正。該條規定：

「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。

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。

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。

納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。

滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，準用前項規定。」條文前 3 項規定，係略為修正稅務訴訟之訴訟標的爭點主義立場，惟未全面改採總額主義，對原處分主義並未有著墨。

納保法第 21 條第 1 項雖有規定：「……行政訴訟事實審言詞辯論終結前，追加或變更主張課稅處分違法事由……」，然此事項法律本來即未禁止，僅於實務上，行政法院可能基於實務審理簡便而予禁止。即該條文第 1 項至第 3 項本屬法制上應予許可事項，故此規定宣示性大於規範性，縱無該規定，由行政法院直接改變實務上之作法亦可。

退而言之，縱使認為稅捐訴訟案件之訴訟標的實務上採爭點主義無違憲疑慮，惟因前開條文第 1 項規定，是否等於立法論上，稅捐訴訟案件之訴訟標的已改採總額主義<sup>20</sup>，不無疑義。因為條文僅規定納稅義務人得追加或變更主張課稅處分違法事由，尚未明確改採總額主義。本文建議立法論上應改採總額主義前提下，應直接明文規定：「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

---

<sup>20</sup> 參蔡孟彥(2017)，頁 90。



更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應就原核課處分及復查決定全部審酌；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。」較為妥適，其中改為「受理訴願機關或行政法院應就原核課處分及復查決定全部審酌」，係直接透過立法採取總額主義及原核課主義，據以保障納稅者之實質救濟權利。納保法第 21 條第 3 項容許「行政法院對納稅者之應納稅額，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。」亦即透過訴訟，行政法院可直接決定納稅義務人應納稅額，理論上包括不必繳納之應納稅額之情況。此規定雖屬正確立法，惟行政法院是否能普遍地據以行使該職權，容待後續觀察。

### 一、立法體系正義之觀點

法律係由原則與規則組成，<sup>21</sup>其中，「原則」原在確立立法目的、架構及基本原則，「規則」則具體化原則之意旨。所謂立法體系正義，係指立法時，基於立法原則所草擬之規則(具體條文)須與原則和諧，簡言之，立法上，規則須符合原則。<sup>22</sup>稅法執行之法律效果高度干預人民財產權，其體系尤須嚴謹，條文更應符合立法目的，此為「立法自我拘束」原理。<sup>23</sup>本法名為「納稅者權利保護法」，立法目的當保護納稅者。在稅捐程序上，本文認為，納保法第 21 條應對復查決定之程序先予定位，建議增加 1 項規定：「稽徵機關對於復查之申請，應就稅捐構成要件事實全面重新審查。復查決定應取代原核課處分。」透過法律規定直接將復查決定定性為取代原核課處分，可預期結果為納稅者對稅捐稽徵機關原核課處分而提起訴願或行政訴訟，經訴願機關或行政法院撤銷復查決定者，原核課處分視同已撤銷，再加上前 3 項規定，始能解決稅捐訴訟案件之應納稅

<sup>21</sup> 參李惠宗(2014)，頁 174。

<sup>22</sup> 我國釋憲實務上，最早使用體系正義一詞者，見於司法院釋字第 455 號解釋解釋，翁岳生大法官協同意見書見解：「立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一員性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則。……僅允許志願役軍人得併計服役年資於公務員退休年資，應非提昇國民服志願役意願之必要手段。……服義務役軍人同樣為國家服勤務，卻限制其服役年資併計退休年資，其因盡憲法義務而反受較不利之對待，有失公平。總之，軍人於服役期間所投入之勞力或所承擔之勤務，並未因心願役或義務役及任公務員前、後服役而有不同，卻於計算年資時強調其差異，實難認為合理。」。

<sup>23</sup> 同註 8，頁 25-37。

額遲未能確定問題。此外，行政法院處理稅捐訴訟案件若認為原處分及其後復查、訴願決定有違法之處，應以訴訟標的及於總額主義觀點，一併撤銷原核課處分，甚至可自為稅額決定。

## 二、納保法第 21 條第 4 項規定之效果

依納保法第 21 條第 4 項規定，與稅捐稽徵機關爭訟之稅捐案件，須符合下列要件，稅捐稽徵機關始不得再行核課應納稅額：

- (一) 自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更；
- (二) 自法院作成撤銷或變更裁判之日起；
- (三) 再逾 15 年未能確定其應納稅額者；
- (四) 無但書所稱「逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致」。

其中，以納保法施行後新產生案件始有適用，在立法論上，大有商榷餘地。本文認為納保法既以保護為名，對納保法施行前發生無法確定案件，其不利益不應歸由納稅者負擔，故建議刪除「自本法施行後」之規定。

再其次，與刑事妥速審判法以第一審繫屬時起計算 8 年，或與行政執行法執行期間以處分確定之日起計算 10 年相較，本條文規定經 15 年後(且以法院作成撤銷或變更裁判之日起計算)始免於課徵，本文認為其與保護納稅者意旨尚有未符，不符體系正義要求。<sup>24</sup>本文建議稅捐稽徵機關核課權應仿效刑事妥速審判法，以 8 年期間為宜，縱使欲排除本項規定意旨，應限於「納稅者之故意隱匿證據或因其他不可抗力之事由所致」為限，若經由稅捐稽徵機關推計課稅，不應發生另行處罰之效果。<sup>25</sup>

<sup>24</sup> 有關以體系正義觀點作為違憲審查基準之解釋，參李惠宗(2012)，頁 1-24。

<sup>25</sup> 經由稅捐稽徵機關認定或推計課稅而成立短漏稅捐案件，未必皆應另行處罰，如應處罰，必須當事人另有行政罰法第 7 條故意或過失，始得成立，故補稅不應與加罰連結。參李惠宗(2018)，頁 7-17。

### 三、建議仿效刑事妥速審判法解決應納稅額遲未能確定問題

為貫徹訴訟制度保障納稅者功能，建議稅捐訴訟應仿效刑事妥速審判法，<sup>26</sup>或可解決稅捐訴訟案件之應納稅額遲未能確定問題。刑事妥速審判法第 7 條明定：「自第一審繫屬日起已逾八年未能判決確定之案件，除依法應諭知無罪判決者外，法院依職權或被告之聲請，審酌下列事項，認侵害被告受迅速審判之權利，且情節重大，有予適當救濟之必要者，應減輕其刑：一、訴訟程序之延滯，是否係因被告之事由。二、案件在法律及事實上之複雜程度與訴訟程序延滯之衡平關係。三、其他與迅速審判有關之事項。」。

除稅捐稽徵機關可舉證證明稅捐訴訟案件之無法確定，係完全可歸責於納稅者隱匿證據外，自復查決定作成時，至遲不得逾 8 年之期限。<sup>27</sup>建議修正：「自稅捐稽徵機關復查決定作成之日起或行政法院判決撤銷或變更復查或訴願決定者，經八年仍無法確定其應納稅額者，不得再行核課，但案件完全可歸責於納稅者之隱匿證據或違反協力義務者，不在此限。本條修正前尚未確定應納稅額之行政爭訟之案件，亦適用前兩項之規定。」，此為制度上透過立法論解決問題。實務上，行政法院考慮核課時效可能經過而使國家稅收債權時效消滅，爰通常不會撤銷原核課處分。本文認為，此應修正稅捐稽徵法，經由增加時效不完成之制度予以解決<sup>28</sup>。綜上，納保法第 21 條規定之修正建議如下：

<sup>26</sup> 司法院官網有關刑事妥速審判法之立法理由：「『遲來的正義，非正義』，案件延宕多時，積案久懸未決為現代文明國家的通病，歐美各國之法院亦深受積案甚多無法迅速審判之苦，面對此一問題，思考如何在制度面使司法正義及時實現，是我們無可迴避的嚴肅課題。……司法院透過釋字第四四六號、第五三〇號解釋理由，已一再宣示人民享有受法院公正、合法及迅速審判之權利。……」。

<sup>27</sup> 納保法第 21 條第 3 項原先草案，時代力量黨團提案內容為：「納稅者不服課稅處分或復查決定，提出行政爭訟之案件，其課稅處分或復查決定曾因違法而受法院撤銷或變更，自課稅處分作成日起已逾八年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。」此條款係仿照刑事妥速審判法規定。同註 4，頁 387。

<sup>28</sup> 參李介民(2011)，頁 82。

表 1 納保法第 21 條修正建議

| 建議修正條文   | 現行條文   | 理由說明   |
|--|--|--|
| <u>稽徵機關對於復查之申請，應就稅捐構成要件事實全面重新審查。復查決定取代原核課處分。</u>   |  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1.本項新增。</li> <li>2.明定復查決定之性質採取「取代說」，以杜爭議。</li> </ol>  |
| 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就原核課處分及復查決定是否違法全部審酌；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。 | 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。 | <ol style="list-style-type: none"> <li>1.本項修正。</li> <li>2.將「受理訴願機關或行政法院應予審酌」，修正為「受理訴願機關或行政法院應就原核課處分及復查決定全部審酌」，配合第 1 項之新增，使訴願機關及行政法院可直接採取「總額主義」及「原核課主義」。</li> <li>3.可變更或追加原核課違法事由時機為「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」，增加納稅者更多空間。</li> </ol> |
|  | 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。  | 本項不修正。   |
|  | 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。  | 本項不修正。   |

| 建議修正條文  | 現行條文   | 理由說明   |
|---|--|--|
| <p><u>自稅捐稽徵機關復查決定作成或行政法院判決撤銷或變更復查或訴願決定確定之日起，經八年仍無法確定其應納稅額者，不得再行核課，但案件完全可歸責於納稅者之隱匿證據或違反協力義務者，不在此限。</u></p> | <p>納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。</p> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 本項修正。</li> <li>2. 仿刑事妥速審判法從立法論解決稅務訴訟案件之應納稅額遲未能確定之問題。</li> <li>3. 明文規定，自稅捐稽徵機關復查決定作成之日起或法院判決撤銷或變更復查或訴願決定者，經 8 年仍無法確定其應納稅額者，不得再行核課。但規定例外：「案件完全可歸責於納稅者之隱匿證據或違反協力義務」，不受 8 年期間限制，以貫徹誠信原則適用。</li> <li>4. 本項規定可稱為「妥速徵稅原則」。</li> </ol> |
| <p>前項規定，於本法施行前尚未確定應納稅額之稅務行政爭訟之案件，亦適用之。</p>  |  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 本項新增。</li> <li>2. 基於「國家機關之怠惰，其不利益不應歸由人民負擔」法理，使納保法施行前尚未確定應納稅額之稅捐訴訟案件一體適用妥速徵稅原則。</li> <li>3. 本項亦可解決稅捐訴訟案件之應納稅額遲未能確定之問題。</li> </ol>   |
|   | <p>滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，準用前項規定。</p>  | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 本項不修正。</li> <li>2. 滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，同樣適用「妥速徵稅原則」。</li> </ol>   |

資料來源：本文自行整理。

## 陸、結論

稅務爭訟有屬於憲法層次問題，亦有屬訴訟法層次問題，憲法層次上，國家賦稅權之正當性來自合理公平稅制<sup>29</sup>及個案賦稅程序之合法。課稅不僅為符合租稅法定主義，亦應具形式合法性，而稅法實質內涵，更應具有實質正當性。在稅捐體系上，應符合體系正義，以建立合乎正義且具課稅道德之稅法制度，<sup>30</sup>稅法之體系正義，即為實質正當問題。稅賦過程之形式合法性之一，即為稅捐之核課期間有其限制。而稅捐稽徵機關所為復查決定，其本質應屬取代原核課處分，因為原核課處分所依據之法律事實及法規狀態，由原處分機關於復查時均已全部納入考慮，故稅捐訴訟案件之訴訟標的應全面改採原處分主義，若復查決定被撤銷，原核課決定應視同已被復查決定取代，從而已逾核課期間之稅捐核課權應不得再行使。

訴訟標的理論不僅涉程序技術問題，亦須考慮是否可正確實現實體之財產權及其訴訟權。稅務訴訟於實務上所形成之「爭點主義」及「復查主義」，正是侵害人民訴訟權之機制。本文認為，而此種運作機制僅為避免國家稅捐債權罹於核課時效，方便國家賦稅權力之行使，尚未能完全保障人民財產權，而此等問題可透過建立或類推消滅時效不完成制度予以改進。我國行政法院在稅務訴訟標的處理上從爭點主義到復查主義，多不符訴訟標的及訴訟權保障原理，甚至為稅捐稽徵機關背書，應改採「總額主義」及「原處分主義」。

老子說：「治國有常，而利民為本。」國家機關應使用實質正當之法律程序核定稅捐，始符法治國家要求。稅法規定本身應符合體系正義，須維持前後一貫之立法意旨。本文提出納保法第 21 條規定若干具體修法建議，仿效刑事妥速審判法，建立「妥速徵稅原則」，以保障人民財產權及訴訟權。

## 參考文獻

1. 吳東都(2016)，「稅務行政訴訟之理論與司法實務」，*最高行政法院 105 年度研究發展項目研究報告*。

<sup>29</sup> 學理上，審查租稅優惠標準，不應採用較為寬鬆標準，參鍾芳樺(2018)，頁 35-36。雖納保法第 6 條第 1 項規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。」，惟此條文尚未被檢討。

<sup>30</sup> 同註 8，頁 48。

2. 李介民(2011)，「行政法上請求權時效不完成制度」，*東海大學法學研究*，53-70。
3. 李惠宗(2009)，「稅法規範的形式合法性與實質正當性—釋字第 660 號及第 657 號解釋及相關稅法解釋評析」，*法令月刊*，60(7)，4-27。
4. 李惠宗(2010)，「使用稅務人頭的罪與罰」，*法令月刊*，61(7)，4-18。
5. 李惠宗(2010)，*案例式法學方法論*，臺北：新學林。
6. 李惠宗(2012)，「富者的原罪？—從司法院釋字第 688 號解釋的體系正義論檢討股票孳息他益信託課稅的立法選擇」，*法令月刊*，63(5)，1-24。
7. 李惠宗(2015)，*憲法要義* (7 版)，臺北：元照。
8. 李惠宗(2017；2018)，「稅法上『經濟觀察法』的適用及其界限—兼論錯誤的實質課稅『原則』」(上)(下)，*法令月刊*，68(12)，1-22；69(1)，1-33。
9. 李震山等譯(2001)，*德國行政法院法通條釋義*，臺北：司法院。
10. 范文清(2015)，「論欠稅限制出境之合憲性」，*東吳法律學報*，27(2)，35-99。
11. 徐瑞晃(2012)，*行政訴訟法* (3 版)，臺北：五南。
12. 翁岳生(2006)，*行政法(上)* (3 版)，臺北：元照。
13. 張文郁(2012)，「論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的」，*政大法學評論*，126，239-290。
14. 陳敏等譯(2001)，*德國行政法院法逐條釋義*，臺北：司法院。
15. 陳敏(2014)，*德國租稅通則*，臺北：司法院。
16. 陳敏(2016)，*行政法總論* (9 版)，臺北：新學林。
17. 陳清秀(2008)，*現代稅法原理與國際稅法* (初版)，臺北：元照。
18. 陳清秀(2010)，*現代稅法原理與國際稅法*，臺北：元照。
19. 陳清秀(2017)，「納稅者權利保護法之研討」，*植根雜誌*，33(7)，241-280。
20. 陳清秀(2018)，*稅法各論(下)* (初版)，臺北：元照。
21. 葛克昌(2018)，*納稅者權利保護法析論* (初版)，臺北：元照。
22. 蔡孟彥(2017)，「納稅者權利保護法施行後爭點主義之研討」，*月旦裁判時報*，65，79-92。
23. 鍾芳樞(2018)，「租稅正義與一貫性原則」，*臺大法學論叢*，47(1)，1-59。