

調 查 報 告

壹、案由：課稅處分縱然提起「復查決定」及「訴願決定」後訴訟，然因法院僅會撤銷「復查決定」及「訴願決定」，而非原來的「課稅處分」，所以稅捐稽徵機關只要重新作成新的「復查決定」，當事人就必須重新再進行司法救濟，導致成功打贏稅法官司的當事人，反而陷入無限輪迴的司法救濟困境。究稅捐「復查程序」是否已經喪失「迅速維護當事人之權益」之目的？以復查前置主義為由，認為當事人可申請復查，是否反而讓課稅處分無法尋求有效之司法救濟？實務上認為「訴訟即以該復查決定為對象，且復查決定經法院判決撤銷後，原核定處分仍屬存在，並未當然同時歸於消滅」之見解，是否違反憲法第16條保障人民之訴訟權，且無法實質上讓人民藉由訴訟權行使來獲得「及時有效」之救濟？又「納稅者權利保護法」第21條前段雖特別規定，行政法院應查明事證，「核實確認應繳納之稅額」，然實務上因有「因案情複雜而難以查明者，不在此限」之但書規定，反而「以但書為原則」，違反依照法律目的解釋應「原則從寬、例外從嚴」之法理，但書之規定是否有應再修正？另，稅捐機關於處分撤銷後，是否有怠於依撤銷意旨進行調查，僅修改稅額再度發單，致使課稅事實未獲釐清？或擱置數年，造成案件延宕，人民卻須負擔利息及財產權因禁止處分而受限制，侵害賦稅人權之情形？凡此，均有究明之必要案。

貳、調查意見：

課稅處分縱然提起「復查決定」及「訴願決定」後訴訟，然因法院僅會撤銷「復查決定」及「訴願決定」，而非原來的「課稅處分」，所以稅捐稽徵機關只要重新作成新的「復查決定」，當事人就必須重新再進行司法救濟，導致成功打贏稅法官司的當事人，反而陷入無限輪迴的司法救濟困境。究稅捐「復查程序」是否已經喪失「迅速維護當事人之權益」之目的？以復查前置主義為由，認為當事人可申請復查，是否反而讓課稅處分無法尋求有效之司法救濟？實務上認為「訴訟即以該復查決定為對象，且復查決定經法院判決撤銷後，原核定處分仍屬存在，並未當然同時歸於消滅」之見解，是否違反憲法第16條保障人民之訴訟權，且無法實質上讓人民藉由訴訟權行使來獲得「及時有效」之救濟？又「納稅者權利保護法」第21條前段雖特別規定，行政法院應查明事證，「核實確認應繳納之稅額」，然實務上因有「因案情複雜而難以查明者，不在此限」之但書規定，反而「以但書為原則」，違反依照法律目的解釋應「原則從寬、例外從嚴」之法理，但書之規定是否有應再修正？另，稅捐機關於處分撤銷後，是否有怠於依撤銷意旨進行調查，僅修改稅額再度發單，致使課稅事實未獲釐清？或擱置數年，造成案件延宕，人民卻須負擔利息及財產權因禁止處分而受限制，侵害賦稅人權之情形？凡此，均有究明之必要案，經5次函請財政部說明並提供相關統計數據及佐證資料，再請陳訴人補充相關資料，另於民國（下同）108年5月20日諮詢中興大學法律學系李教授惠宗、中正大學財經法律學系黃教授俊杰、東吳大學法學院系葛教授克昌及東吳大學法學院系范教授文清，又於

同年9月20日上午詢問財政部次長吳自心、臺北國稅局局長許慈美、高雄國稅局局長蔡碧珍、北區國稅局局長王綉忠、中區國稅局局長宋秀玲、南區國稅局局長盧貞秀、財政部法制處處長胡坤明、財政部賦稅署副署長吳蓮英及相關承辦人員，釐清案情癥結，另於同年12月2日諮詢東吳大學法學院陳教授清秀、台灣稅法學會王秘書長健安及冠恆聯合會計師事務所張所長進德，業已調查竣事，茲臚陳調查意見如下：

一、**稅務案件反覆訴訟、久懸未決向為外界所訾議，復以稅捐「復查程序」已喪失「迅速維護當事人之權益」之目的，財政部允宜審慎檢討，俾於納稅者權益保障與財政公益之間取得平衡：**

(一)稅務案件反覆訴訟、久懸未決向為外界所訾議，由於行政法院判決撤銷原處分後，責成原處分機關另為適法處分，其後原處分機關所作成之處分，可能仍維持原稅額及罰鍰，或僅修改稅額再度發單，惟仍難被納稅者所接受而續行爭訟，如此反覆結果造成案件懸而不決。依據財政部賦稅署提供資料顯示，105至109年度稅務案件行政救濟程序完結，惟復查決定曾經行政法院判決撤銷後，再經稽徵機關重為處分及復查決定計136件（詳表10），其中重為復查決定2次計13件，行政救濟期間3至10年計87件，超逾10年計29件；又截至109年12月31日行政救濟尚未確定，且曾經行政法院撤銷訴願決定及原處分（即復查決定），惟稽徵機關仍重為復查決定計48件（詳表11），其中重為復查決定2次者計4件，行政救濟期間3至10年計43件，超逾10年計2件，綜上可見稅務案件經行政法院判決撤銷後又再反覆

訴訟、久懸未決，恐影響政府形象及人民對司法之信任。

(二)稅捐案件涉及全體國民或地方居民之納稅者，性質上為大量、反覆之事件，稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理起見，難免認事用法發生錯誤，而有賴行政救濟程序加以糾正，以符依法課稅原則，並維護納稅者權利。又稅捐事件經常涉及稅務會計之專業知識，並需查核帳簿憑證，調查許多複雜之事實與證據，故必須備有充分專業人力始能處理。因此，為減輕訴願機關及行政法院的工作負擔，疏減訟源，並使稽徵機關就近本於其查核專業，重新查核，以維護納稅者權益，有關稅捐行政救濟程序，乃採復查前置主義。對於稽徵機關的課稅處分，強制規定非經申請復查，不得逕行提起訴願。惟實務上認為「訴訟即以該復查決定為對象，且復查決定經法院判決撤銷後，原核定處分仍屬存在，並未當然同時歸於消滅」之見解，反而導致實質上無法讓人民藉由訴訟權行使獲得「及時有效」之救濟，並造成案件延宕，人民卻須負擔利息及財產權因禁止處分而受限制，侵害賦稅人權之情形。

(三)對原課稅處分不服，而踐行申請復查等訴願前之先行程序，該行政爭訟之程序標的，究為原課稅處分或復查決定？向有爭議。就此，實務見解指出，參酌稅捐稽徵法第35條第1項規定「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定申請復查……」及第38條第1項規定「納稅義務人對於稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴

訟」，當事人對於核定稅捐處分如有不服，應申請復查，經復查程序後，如仍有不服，僅得對復查決定提起訴願。參酌行政法院48裁40判例「查關於再審原告所得稅部分之原處分及訴願再訴願決定，業經本院原判決予以撤銷，應由再審被告官署依復查程序另為處分」，故稅務行政訴訟判決，應以「復查決定」為標的（最高行政法院94年度判字第1579號判決）。

(四) 惟法安定性作為重要之公法原則，稅捐行政救濟制度之建立，亦應遵守法安定性之要求。因此，在稅捐復查決定被依法撤銷變更，復查決定是否取代原處分，原處分於復查決定作成後是否即不復存在？若認為僅回復至申請復查程序，原處分未撤銷，則將經常造成反覆爭訟之不安狀態，稅捐法律關係無法確定致妨礙法安定性，並形成萬年稅單之結果；再者，倘行政救濟標的僅係針對復查決定，而原處分卻未納入稅捐爭訟程序標的，造成行政法院未予審查及裁判，則行政法院將無法作成變更原處分核定之應納稅額之判決。財政部雖以107年3月15日台財稅字第10704536520號令補充核釋50年5月25日台財稅發第03497號函如下：本函係適用於稅捐案件依法申請復查及提起訴願，經訴願決定認為復查決定違法或不當，原處分機關應重行查核，撤銷復查決定之情形。稅捐案件依法申請復查及提起訴願，經訴願決定認為復查決定及原核定稅捐處分均違法或不當，且無重行查核必要，撤銷復查決定及原核定稅捐處分者，非本函適用範圍。

(五) 惟如財政部自承略以，依現行司法實務，對於課稅

事實尚不明確之稅捐爭議案件，為保留稅捐稽徵機關重為斟酌之空間，避免影響國家租稅債權及稽徵公平，原則上採取「裁決主義」，僅撤銷至復查決定，並囑由原處分機關查明事實後重為復查決定，原核定稅捐處分不受行政訴訟結果之影響，例外僅在原核定稅捐處分明顯違法，個案中完全沒有核課或裁罰之可行性時，始撤銷至原核定稅捐處分，此有臺北高等行政法院91年度訴字第3766號判決、最高行政法院92年度判字第902號判決、100年度判字第1548號判決及105年度判字第475號判決可資參照。爰行政法院之判決若僅撤銷至復查決定，亦恐難解決陳年稅單反覆纏訟仍無法定案之問題。

(六)綜上，按稅捐機關擁有核課稅單之公權力，可供調查、勾稽，且稅捐爭訟案件，納稅者勝訴比率已屬微小，倘維持原處分之復查決定經多次撤銷，顯見原處分確有違誤，若未能盡速確定，任由稽徵機關不斷重核復查發單，將嚴重侵害人民之財產權、訴願權及訴訟權，且來回進行訴願及行政訴訟程序，浪費無數行政、司法資源及社會成本，違背稅捐程序正義之期待。為避免陳年稅單纏訟多年仍無法定案，導致納稅者遭受長年精神折磨，財政部允應參考刑事妥速審判法之立法原則，修法澈底解決萬年稅單之長年沉痾，以儘速終結解決民怨，俾於納稅者權益保障與財政公益之間取得平衡。

表1 稅務案件復查決定曾經行政法院判決撤銷後重為處分及復查決定之案件情形表

單位：件

| 行政救濟期間 | | 重為處分及復查決定次數 | | | | | |
|--------|-----|-------------|----|----|----|----|------|
| | | 1次 | 2次 | 3次 | 4次 | 5次 | 5次以上 |
| 3年以內 | 國稅 | 19 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 20 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3~10年 | 國稅 | 82 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 83 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 超過10年 | 國稅 | 20 | 9 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 20 | 9 | 0 | 0 | 0 | 0 |

註：105至109年度已確定案件作為統計基準；如僅經訴願決定撤銷，則不予計入。

資料來源：財政部函復本院資料。

表2 稅務案件行政救濟程序經判決撤銷仍重為處分及復查決定情形表

單位：件

| 行政救濟期間 | | 須重為處分及復查決定次數 | | | | | |
|--------|-----|--------------|----|----|----|----|------|
| | | 1次 | 2次 | 3次 | 4次 | 5次 | 5次以上 |
| 3年以內 | 國稅 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 3~10年 | 國稅 | 39 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 39 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 超過10年 | 國稅 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 地方稅 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 合計 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

註1：截至109年12月31日行政救濟尚未確定，且曾經行政法院撤銷重核之案件作為統計基準，如僅經訴願決定撤銷，則不予計入。

註2：「須重為處分及復查決定之案件數」係指已重為或尚未重為處分及復查決定之案件數。

資料來源：財政部函復本院資料。

二、稅捐機關得依財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函及67年7月29日台財稅字第35047號函釋之意旨，一再重為課稅處分，規避稅捐稽徵法第21條核課期間規定，形成陳年稅單反覆纏訟現象，破壞法律安定性，明顯違反租稅法定主義，對人民權利侵害至鉅；110年12月17日公布修正「稅捐稽徵法」部分條文，其中第3項第1款明定納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內時效不完成，惟稽徵機關僅須於另為處分確定之日起算一年內重新核課，然重新核定之稅額若仍難被納稅人所接受而續行爭訟，能否有效解決陳年稅單反覆纏訟現象仍有待觀察：

- (一) 憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此為憲法上之租稅法定主義，即非依法律規定，國家不得對人民課徵稅收。依司法院釋字第706號解釋理由書：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第19條規定之租稅法律主義所許（本院釋字第622號、第640號、第674號、第692號、第703號解釋參照）。」另司法院釋字第367號、第385號、第413號、第415號及第566號等

多號解釋意旨，均採取相同之意旨。又納保法第3條亦規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」故稅捐機關自不得以其發布之法規命令及行政函令，無視法律明定稅捐機關就納稅核課期間之規定，延長納稅者納稅義務之法定期間。

- (二) 詎財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函略以：「查訴願決定『原處分撤銷』係指撤銷復查決定之處分而言，復查決定既因訴願決定而撤銷，則原處分之稽徵機關應依照訴願決定意旨就原核定之所得額及應納稅額『重行查核』，此項重行查核即係踐行另一『復查』程序，故所作之『復查決定』處分已屬另一新處分，訴願人對此項新處分如仍有不服，得逕依法提起訴願及行政訴訟」。再按財政部67年7月29日台財稅字第35047號函表示：「至於判決主文『原處分撤銷』一語，係指撤銷原處分機關所為之處分，復查決定既被撤銷，則原處分機關依照行政法院判決意旨所重為之查核，應屬另一復查程序。」揆前揭函釋即認為行政法院「原處分撤銷」係撤銷復查決定而非原課稅處分，爰復查決定被撤銷後，稅捐稽徵機關得重行作成另一新處分（即所謂復查決定），復因原課稅處分仍存在，故無須計算與考量租稅課徵之核課期間，稅捐稽徵機關僅須重為復查決定即可。
- (三) 我國稅捐機關、訴願機關及行政法院向來依兩函釋見解，認為「復查決定」乃獨立之處分，以致復查

程序中，原處分機關作成復查決定時，原課稅處分並非由復查決定所取代，而僅係處於「效力未定」之狀態。亦即形成於法律上同時存在兩個對於人民之課稅處分，一為持續存在效力未定之原課稅處分，另一則為復查決定。則縱然嗣後訴願機關及行政法院作成「撤銷原處分」之決定，亦僅指撤銷原處分機關作成之「復查決定」處分，而「原課稅處分」於復查決定未確定前，仍處於「效力未定」之地位。然而，因原課稅處分仍存在，是稅捐稽徵機關依訴願機關之訴願決定書及行政法院之判決再重為「新復查決定」時，自得不受核課期間之限制。因此復查決定遭訴願機關或行政法院數度撤銷並要求原處分機關重為決定，原處分機關將不受稅捐稽徵法第21條之稅捐核課期間之限制，亦即可得拖延數月、甚至數年始重新作成「新復查決定」。納稅人僅能一再與稅捐稽徵機關對抗，而導致其權利無法獲得及時有效之保障，此即已為學者所詬病之陳年稅單反覆纏訟之亂象。基於法律安定性之要求，稅捐稽徵法設有核課期間之制度，惟財政部以解釋函令規避稅捐稽徵法核課期間之拘束，明顯違反租稅法定主義，對人民權利侵害至鉅。

- (四)110年12月17日公布修正「稅捐稽徵法」部分條文，其中修正第21條（詳表12）規定，增訂第3項至第5項有關稅捐核課期間時效不完成之規定，其立法意旨主要為現行核課期間之規定，造成受理訴願機關或行政法院認為納稅義務人主張有理由時，為避免核定稅捐處分一經訴願或行政訴訟撤銷確定即逾或已逾核課期間，影響稅捐稽徵機關依判決意旨重

為審酌空間，以維國家租稅債權及稽徵公平；讓稽徵機關於核課期間將屆，方接獲需有為適法處分之決定或判決時，能有更充足之時間重新核定，可望改善以往稽徵機關為避免逾核課期間而不敢撤銷原稅單，僅能撤銷復查決定之不合理現象減少，其中第3項第1款明定納稅義務人對核定稅捐處分提起行政救濟尚未終結者，自核定稅捐處分經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定之日起算一年內時效不完成，惟稽徵機關僅須於另為處分確定之日起算一年內重新核課，然重新核定之稅額若仍難被納稅人所接受而續行爭訟，亦恐難以有效解決反覆訴訟之問題。

- (五)基上，課人民以租稅負擔，關於租稅構成要件，首應形式上符合租稅法定主義，次應實質上符合量能課稅及公平原則，尤其對人民財產權之侵害更應受羈束，稅捐機關依財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函及67年7月29日台財稅字第35047號函釋之意旨，規避法律明定之納稅核課期間，破壞法律安定性，致稅捐稽徵機關得無視納稅核課期間一再重為新課稅處分（復查決定），顯違反租稅法定主義，對人民權利侵害至鉅；110年12月17日公布修正「稅捐稽徵法」部分條文，其中增訂第3項至第5項有關稅捐核課期間時效不完成之規定，其立法意旨主要為現行核課期間之規定，造成受理訴願機關或行政法院認為納稅義務人主張有理由時，為避免核定稅捐處分一經訴願或行政訴訟撤銷確定即逾或已逾核課期間，影響稅捐稽徵機關依判決意旨重為審酌空間，以維國家租稅債權及稽徵公平，

惟納稅人若不服新行政處分而續行訴訟，陳年稅單反覆纏訟現象能否有效解決仍有待觀察。

表3 稅捐稽徵法部分條文修正條文對照表

| 修正條文 | 現行條文 | 說明 |
|--|---|---|
| <p>第二十一條 稅捐之核課期間，依下列規定：</p> <p>一、依法應由納稅義務人申報繳納稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。</p> <p>二、依法應由納稅義務人實貼印花稅，及應由稅捐稽徵機關查得課徵稅捐，其核課期間為五年。</p> <p>三、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者，其核課期間為七年。</p> <p>在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。</p> <p>稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完成：</p> <p>一、納稅義務人對核</p> | <p>第二十一條 稅捐之核課期間，依下列規定：</p> <p>一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。</p> <p>二、依法應由納稅義務人實貼印花稅，及應由稅捐稽徵機關查得課徵稅捐，其核課期間為五年。</p> <p>三、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者，其核課期間為七年。</p> <p>在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。</p> | <p>一、第一項序文酌作文字修正；第二項未修正。第三項有關稅捐核課期間時效不完成之規定：(一)現行核課期間之規定，造成受理訴訟之機關，或行政法院認為有理由時，為避免核課確定即逾核課稽徵為上，處法影響及課上請核配稅租內稅條一有之時，其義務處分者，自核</p> <p>(二)參酌國內學者通說及課法上公法時效完成之時，以兼顧國家租稅收入及德國七十一年之納稅人對行政救濟尚未</p> |

銷或變更之稅單，自裁判日起，再經15年之調查時間。不僅與稅捐核課期間5年或7年之規範未盡一致，除有損人民權益，更違反納保法第1條：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」之意旨。

- (二)依稅捐稽徵法第21條第1項第1款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為5年。同法第22條第1款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申報日起算。同法第23條第1項規定，稅捐之徵收期間為5年，自繳納期間屆滿之翌日起算；應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收。但於徵收期間屆滿前，已移送執行，或已依強制執行法規定聲明參與分配，或已依破產法規定申報債權尚未結案者，不在此限。同法同條第4項規定，稅捐之徵收，於徵收期間屆滿前已移送執行者，自徵收期間屆滿之翌日起，5年內未經執行者，不再執行，其於5年期間屆滿前已開始執行，仍得繼續執行；但自5年期間屆滿之日起已逾5年尚未執行終結者，不得再執行。揆諸前項稅捐稽徵法之規定，稅捐核課期間（第21條）、徵收期間（第23條第1項）以及執行期間（第23條第4項）之規定，納稅者若已於規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，3種期間加總後原則上最長於15年後該項稅捐即不應再予以執行，惟現行納保法卻規定為「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15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。」對照於稅捐稽徵法之規定，其稅捐之可執行期間長於稅捐稽徵法之規定，且係自法院作成撤銷或變更裁判之日起，再加上行政訴訟之期間，恐自課稅事實發生日後逾20年，稅捐機關始不得再行核課，形成納稅者權利保護之空洞化。

- (三) 中正大學財經法律學系黃教授俊杰於本院諮詢時表示，納保法第21條第4項係以「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15年未能確定其應納稅額者」，不得再行核課。至於「本法施行前」因違法而受法院撤銷或變更者，似無法直接援用。此種差別待遇，明顯欠缺合理性，導致不論案件歷時多久，均須俟納保法施行後，再一次經過行政法院判決撤銷課稅處分後，始起算15年，簡言之，納稅者最快要到121年（106年+15年）始有機會解脫萬年稅單桎梏，且必須經過15年沒有任何敗訴，且無法確定應納稅額，始不得再核課。「刑事妥速審判法」規定8年內須完成訴訟，惟稅案爭訟甚至極可能拖到20年以上，「納保法」規定之15年時效，相較於「刑事妥速審判法」、「行政執行法」、「刑法」、「行政程序法」及稅捐稽徵法等法律所規定之時效為最長，且時效的起算日及期間亦更加嚴苛，顯無法達到保護納稅者權利之效果。爰黃教授俊杰建議納保法第21條第

4項應參酌修正為「自課稅處分作成後，5年內未能確定應納稅額者，不得再行核課。」並增列「本條修正前尚未確定應納稅額之案件，亦追溯適用之」以使救濟與訴訟進行中之案件亦得追溯適用之¹。

- (四)據上，納保法第21條第4項本係為解決陳年稅單反覆纏訟而設，惟自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，始不得再行核課，期限過長，致形成納稅者權利保護之空洞化，並與核課期間時效之規範未盡一致，財政部允應研議「納保法」第21條第4項之規定回歸「行政程序法」及「稅捐稽徵法」等行政法之體制。

四、財政部公布仍有效之稅法函釋高達9千餘則，多如牛毛，卻具有與稅法相當實質規範效力，資訊透明度不足，無法構成有體系、脈絡之規範架構；又近來租稅事件經司法院大法官解釋違憲或部分違憲者居多，對於違法或違憲之虞之法令，財政部允宜先行自我審視，並儘速檢討修正，以符合納保法要求從租稅法律主義及各稅立法意旨積極逐案深度審視之規範：

- (一)依據納稅者權利保護法（下稱納保法）第3條第3項規定：「主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」為貫徹憲第19條「稅捐法定主義」，藉以保障人民可在透明、安定之稅捐環境中，從事獨立自主經濟活動，及確保人民法律生活秩序安定性與預測可能性；同法第9條第3項規定：「中央主管機

1. 參考資料來源：納稅者權利保護法施行建言論壇/2018.01.31/逢甲大學第三國際會議廳/黃俊杰教授〈納稅者權利保護法之適用及增修方向〉〈稅務旬刊 106 年 5 月 20 日出版〉

關應每四年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。」賦予主管機關定期檢視解釋函令適法性之義務，對於有違法或違憲之虞之解釋函令，先行自我審視、儘速檢討修正，以保障納稅者權益。據財政部說明，每年以多元方式蒐集外界意見（例如依公會團體、學者專家、立法委員提案、稅（關）務機關報請研議、訴願審議之附帶決議等），隨時滾動檢討不合時宜之解釋函令。另就該部歷年發布之解釋函令所編纂成冊之各稅法令彙編，每年排定稅目，定期邀集賦稅署、關務署、各相關稅捐稽徵機關及專家學者召開法令彙編研審會議，全面檢視其合宜性。108年度就「遺產及贈與稅法令彙編」、「土地稅法令彙編」及109年度就「稅捐稽徵法令彙編」及「貨物稅菸酒稅法令彙編」進行研審作業為例，共召開26次研審會議，研審解釋函令共3,028則，其中新增58則、免列129則，請業務單位檢討修正59則。前揭定期研審之法令彙編，業放置於該部網站/財政法規/各稅法令函釋/各稅法令函釋檢索系統，並於每年編纂完成後，隨即上網更新版本。至滾動檢討之最新解釋函令（含內地稅及關稅），亦於該函令發布後，隨即更新網站資訊，民眾可透過上開法令函釋檢索系統（選項名稱：內地稅新頒函釋、關稅新頒函釋），連結至該部賦稅署及關務署網站查詢，或可至財政部網站/財政法規/財政主管法規系統查詢。

- (二)現行稅務解釋函令公開、發布及檢索服務係透過「行政院公報資訊網」、「財政部各稅法令函釋檢索系統」

與「內地稅新頒函釋」，及「新頒關稅法令釋函」等3項線上系統提供，新頒函釋系統收錄自88年以來發布之內地稅與關稅函釋，惟各稅函釋彙編更新時程不一，稅法函釋主要透過個案解釋，亦無法構成有體系、脈絡之規範架構，部分新頒解釋函令仍有疑義，且恐與舊有函令彙編系統亦存在論述及價值矛盾衝突。本院諮詢東吳大學法學院陳教授清秀亦表示，目前稅法解釋函令多如牛毛，資訊不透明。德、日、美(等國)是系統化排列，很有體系，並舉例說明。臺灣按年度(彙編)，比較零亂，法制無法透明化。

- (三)依行政程序法明文規定，稅務解釋函令僅具有拘束稽徵機關內部效力之法律地位，就稅捐法令解釋與課稅事實認定僅代表稽徵機關之法律及事實見解，對納稅義務人及行政法院並無拘束效力。最高行政法院稅務裁判援引函令比例遠超過不予適用之案件數量，納稅義務人極易產生對稅務函釋函令全盤適用之負面刻板印象，顯示憲法及行政法對稅務解釋函令所建置之基本法理，運用於稅捐稽徵及裁判實務呈現不少落差²。揆以目前財政部公布仍有效之稅法函釋高達9千餘則³，巨量稅務解釋函令擁有不亞於租稅法規之實質規範效力，納稅義務人若違反解釋函令亦多被認定為漏稅違章過失。
- (四)有學者研究發現，所得稅及土地稅解釋函令發布年代，70年代以前占總數量約39%，(民國)90年前

2. 參考資料來源：黃士洲(民108)。「稅務解釋函令之綜合圖像與納稅者權利保護-實證分析觀點與定期檢視之程序性建議」，財稅研究，第48卷第4期，頁1-17。

3. 財政部各稅法令函釋檢索系統查詢，內地稅函釋8,526則，再加計內地稅新頒函釋666則及關稅新頒釋函115則，合計9,307則(查詢日111年2月14日)。

發布之解釋函令占總數量高達 $2/3$ ⁴，例如：所得稅法解釋彙編（106年版）之解釋函令共計2,305則，其中發布於59年前為107則、60~69年為522則、70~79年為431則、80~89年為497則，亦即70年以前約占27.29%、（民國）90年以前約占67.55%；另土地稅法解釋彙編（105年版）之解釋函令共計1,065則，其中發布於59年前為9則、60~69年為57則、70~79年為183則、80~89年為401則，亦即70年以前約占6.20%、90年以前約占61.03%，顯然已不符現今法令及社經情況，甚或可能與新頒函釋產生內容或價值矛盾與衝突⁵，部分稅捐實務難解爭議源自稅務解釋函令，續經行政法院判決適用或不適用該解釋函令後，又再衍生其他新函釋，恐造成爭議無法有效解決，實應通盤檢討。

（五）且據本院諮詢之專家學者表示，目前財政部公布仍有效之稅法函釋，其中不乏涉及租稅構成要件應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之者，有違反法律保留原則、法律明確性原則，以及增加法律

4. 所得稅法解釋彙編（106年版）之解釋函令共計2,305則，其中發布於59年前為107則、60~69年為522則、70~79年為431則、80~89年為497則；另土地稅法解釋彙編（105年版）之解釋函令共計1,065則，其中發布於59年前為9則、60~69年為57則、70~79年為183則、80~89年為401則。參考資料來源：黃士洲（民108）。「稅務解釋函令之綜合圖像與納稅者權利保護-實證分析觀點與定期檢視之程序性建議」，財稅研究，第48卷第4期，頁1-17。

5. 參考資料來源：黃士洲（民108）。「稅務解釋函令之綜合圖像與納稅者權利保護-實證分析觀點與定期檢視之程序性建議」，財稅研究，第48卷第4期，頁12-13。「例如財政部107年1月19日台財稅字第10604630260號令（核釋個人參加賽鴿比賽獲得獎金收入之所得計算規定），揭示不法營業獲致之所得（得減除成本）仍屬綜合所得稅基，此函釋出於量能課稅，且與財政部81年2月20日台財稅第810759763號函揭示，經營六合彩賭博之收入其未經沒入部分，核屬其他所得立場及價值一致。惟所得稅法令彙編收錄直接稅處26年4月21日處第203號訓令（亦為現行法令彙編收錄年代最久遠），卻謂：「娼妓係屬不正當營業，原在取締之列，不予課徵所得稅。」營業稅法令彙編則收錄財政部49台稅發第3897號函，謂：「妓女戶非營業性質，不應辦理登記課稅。」此兩則有關情色營業活動函令內容過度簡要，不僅難辨函令前因後果，今昔相比課稅立場及價值亦明顯相互矛盾。」

所無限制之情形，例如：如個人處分不良債權，財政部於98年7月21日發布台財稅字第09800177380號函，個人處分不良債權必須有債權憑證，方能申報處分不良債權之必要費用，為增加法律所無限制，應無效。但最高行政法院100年度判字第1052號認為，「該函釋僅是『成本費用認列所需具備之證據方法』為適度之規範指示，以利所屬下級機關有所遵循。法院在參酌時，即需考量該函釋意旨是否思慮不周之處，並依法律之規範意旨予以闡明。不能緊守函釋之字義，而忽略文字背後規範之意旨，……，因此不能以債權憑證當成認定成本費用之唯一證據。」雖將該部分廢棄發回高等行政法院，但並未認定該函釋無效。惟因其已涉及租稅構成要件，增加法律所無限制。另以臺灣臺北地方法院107年度稅簡字第5號行政訴訟判決為例，該件背景事實原告為A公司之登記名義負責人，但在其遭董事會及股東會解除其負責人職務後，因公司「怠於」變更負責人登記，而使A公司於後續違反所得稅法上扣繳義務時，國稅局竟仍對於「毫無行使扣繳義務」可能之名義負責人，追究其「扣繳義務人」之責任，深究該案件中以「登記負責人」為扣繳義務人之「法律依據」，僅係財政部70年8月12日台財稅第36704號函釋，而認定依法登記之公司有登記之負責人及執行業務之實際負責人，違反扣繳義務時，按「登記之負責人」為受處分主體。臺灣臺北地方法院107年度稅簡字第5號行政訴訟判決中，法官亦明確指出：「故在行政程序法施行後，類此有關公司第12條變更事項對抗要件之規定，應

併同適用行政程序法第36條職權調查證據之規定，僅有在行政機關依職權調查證據仍無法確定事實情形下，始有公司法變更事項對抗要件規定之適用。故被告所引財政部70年8月12日台財稅第36704號函釋，認依法登記之公司有登記之負責人及執行業務之實際負責人，違反扣繳義務時，按登記之負責人為受處分主體，忽視行政程序法第36條職權調查證據之規定，已不合時宜，且有違所得稅法第88條第1項第2款、第89條第1項第2款扣繳義務人之認定，自不應予適用。」財政部及所屬賦稅署迄今竟遲未檢討前揭函釋之適法性。

(六)經財政部統計歷年司法院大法官解釋涉及租稅事項計125則，占全部解釋案件(813則)15.38%，其中合憲71則、合憲非難⁶9則、部分合憲及部分違憲6則及違憲39則。經統計近年來司法院大法官解釋(94年07月22日公布600號~813號)，其中有關租稅之事件計44件(詳表13)，占20.56%；上開44件經司法院大法官解釋宣告合憲計14件占31.82%，合憲非難計2件占4.55%，部分合憲部分違憲計5件占11.36%，違憲計23件占52.27%，顯示大部分租稅法(釋)令存在諸多問題，致使司法院大法官傾向宣告違憲或不當。司法院大法官稅務釋憲對象主要集中於稅務解釋函令現象，與行政法院法官決定個案是否援用稅務解釋函令時，其判決說理多寬泛認定財政部基於職權規範細節、技術事項而認可稽徵機關，未能細緻地從納稅人權保障角度

6. 合憲非難已成為我國釋憲制度的專門用語，類似於德國聯邦憲法法院的警告性裁判(Appellentscheidung)，屬於憲法法院無法決定系爭規範違憲與否時的判決類型，僅在判決理由中提醒立法機關係爭法規有違憲疑義，甚至表明該系爭規範未來可能變成違憲，但該規範仍繼續有效。

說服當事人，亦未進一步強化稅務解釋函令擁有接近稅法實質規範效力，致納稅義務人若認為解釋函令有違憲、違法疑義之處，必須訴諸「最高憲法權威」，此現象弱化稅務司法之權利保護功效⁷。

(七)依據司法院大法官解釋理由書，大法官解釋多以違反「租稅法律原則」、「比例原則」、「稅捐平等原則」或「不符保障人民權利」之理由宣告違憲或不當，茲列舉如下：

- 1、違反租稅法律原則：釋字第619號、釋字第622號、釋字第640號、釋字第650號、釋字第657號、釋字第661號、釋字第674號、釋字第692號、釋字第703號、釋字第705號、釋字第706號。
- 2、違反比例原則：釋字第616號、釋字第641號、釋字第713號、釋字第746號、釋字第754號。
- 3、違反平等原則：釋字第625號、釋字第687號、釋字第694號、釋字第696號、釋字第701號、釋字第745號、釋字第779號。
- 4、不符保障人民權利：釋字第663號、釋字第673號、釋字第685號。

(八)綜上，財政部公布仍有效之稅法函釋高達9千餘則，多如牛毛，卻具有與稅法相當實質規範效力，多數已不符現今法令及社經情況，資訊透明度不足，無法構成有體系、脈絡之規範架構；又租稅事件經司法院大法官解釋違憲或部分違憲者居多，對於違法或違憲之虞之法令，財政部允宜先行自我審視，並儘速檢討修正，以符合納保法要求從租稅法律主義及各稅立法意旨

7. 參考資料來源：黃士洲(民108)。「稅務解釋函令之綜合圖像與納稅者權利保護-實證分析觀點與定期檢視之程序性建議」，財稅研究，第48卷第4期，頁1-17。

積極逐案深度審視之規範。

表4 近年來司法院大法官解釋(94年07月22日公布600號~813號)租稅案件彙整表

| 序號 | 稅目 | 解釋字號 | 解釋文 重點摘要 | 合憲 | | 違憲 | | | 部分合憲部分違憲 |
|----|------------|------|--|-------|------|--------|------|------|----------|
| | | | | 合憲性解釋 | 合憲非難 | 定期檢討修正 | 定期失效 | 立即失效 | |
| 1 | 所得稅 | 606 | 86年促進產業升級條例施行細則第42條規定，增資發放股東之股票股利緩課所得稅應於主管機關核准增資後6個月內向稽徵機關申請，屬執行該條例第16條第3款規定所必要，與憲法第15條及第23條並無抵觸。 | V | | | | | |
| 2 | 所得稅 | 607 | 財政部82年7月19日台財稅第821491681號函、84年8月16日台財稅第841641639號函及87年9月23日台財稅第871966516號函有關營利事業依拆遷補償辦法規定領取之各項補償費應列為其他收入核實課徵所得稅之規定，符合所得稅法第3條及第24條第1項規定之意旨，與租稅法律主義及憲法第7條、第15條規定之平等原則、保障人民財產權意旨尚無抵觸。 | V | | | | | |
| 3 | 所得稅、遺產及贈與稅 | 608 | 財政部67年10月5日台財稅字第36761號函有關繼承人於繼承事實發生後領取之股利屬繼承人之所得，符合遺產及贈與稅法、所得稅法規定之意旨，不生重複課稅問題，與憲法第19條之租稅法律主義及第15條保障人民財產權之規定，均無抵觸。 | V | | | | | |
| 4 | 所得稅 | 615 | 73年8月16日修正發布所得稅法施行細則第25條第2項規定經稽徵機關核定應納稅額後不得要求變更適用列舉扣除額規定，及財政部81年2月11日台財稅字第801799973號及87年3月19日台財稅字第871934606號函，均與憲法第19條租稅法律原則無違。 | V | | | | | |
| 5 | 所得稅 | 616 | 78年12月30日修正公布之所得稅法第108條第1項、86年12月30日增訂公布同法第108條之1第1項有關納稅義務人未依限申報所得稅，就應納稅額加徵滯報金未設合理上限，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第23條之比例原則，與憲法第15條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿1年時，失其效力。 | | | | V | | |
| 6 | 地價稅 | 619 | 土地稅法施行細則第15條，將非依土地稅法第6條規定標準及程序之地價稅減免情形，未依期限內申報，得依同法第54條第1項第1款規定處罰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，與法律保留原則意旨不符，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿1年時失其效力。 | | | | V | | |
| 7 | 稅捐稽徵法 | 621 | 罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依行政執行法第15條規定意旨，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執行，其執行標的限於義務人之遺產。 | V | | | | | |
| 8 | 地價稅、稅捐稽徵法 | 625 | 財政部68年台財稅第35521號函主旨及69年台財稅第33756號函說明二前段，就地籍重測時發現與鄰地有界址重疊，重測後面積減少，認為不適用稅捐稽徵法第28條退稅之釋示，與本解釋意旨不符，應自本解釋公布之日起不再援用。 | | | | | V | |
| 9 | 土地增值稅 | 635 | 財政部82年10月7日臺財稅第821498791號函釋，符合立法意旨及國家農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍。與法律明確性原則及憲法規 | V | | | | | |

| 序號 | 稅目 | 解釋字號 | 解釋文 重點摘要 | 合憲 | | 違憲 | | 部分合憲部分違憲 |
|----|--------|------|---|-------|------|--------|------|----------|
| | | | | 合憲性解釋 | 合憲非難 | 定期檢討修正 | 定期失效 | |
| | | | 定均無抵觸，亦未侵害人民受憲法保障之財產權。 | | | | | |
| 10 | 所得稅 | 640 | 86年5月23日訂定之「財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點」第7點有關對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定規定，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，有違憲法第19條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲1年內失效。本院釋字第247號解釋應予補充。 | | | | V | |
| 11 | 菸酒稅 | 641 | 於酒稅法第21條採取劃一之處罰方式之規定，對人民受憲法第15條保障之財產權所為限制，顯不符妥當性而與憲法第23條之比例原則尚有未符，至遲於本解釋公布之日起屆滿1年時停止適用。 | | | | V | |
| 12 | 稅捐稽徵法 | 642 | 財政部84年7月26日台財稅字第841637712號函，營利事業未依法保存憑證，須於未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前，取得與原應保存憑證相當之證明者，始得免除相關處罰，其與本解釋意旨不符部分，自本解釋公布之日起，應不予援用。 | | | | | V |
| 13 | 遺產及贈與稅 | 647 | 遺贈法第20條限配偶間贈與免稅，為維護法律上婚姻關係之考量，目的正當，手段並有助於婚姻制度之維護，自難認與憲法第7條之平等原則有違。 | V | | | | |
| 14 | 關稅 | 648 | 進出口貨物查驗準則第15條第1項，限定同一發貨人發貨兩批以上之互相誤裝錯運，其進口人始得併案處理免予議處，至於不同發貨人發貨兩批以上之互相誤裝錯運，其進口人應依海關緝私條例有關規定論處，尚未違背憲法第7條平等原則。 | V | | | | |
| 15 | 所得稅 | 650 | 81年1月13日修正發布之營利事業所得稅查核準則第36條之1第2項規定，就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形逕予設算利息收入，欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第19條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。 | | | | | V |
| 16 | 關稅 | 651 | 軍用物品進口免稅辦法第8條第1項規定授權所為之補充規定，並未逾越授權範圍，與憲法第19條租稅法律主義尚無抵觸。 | V | | | | |
| 17 | 所得稅 | 657 | 所得稅法施行細則第82條第3項、營利事業所得稅查核準則第108條之1規定，應將帳載逾2年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第19條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲於1年內失其效力。 | | | | V | |
| 18 | 營業稅 | 660 | 查獲短漏報銷售額始提出進項憑證，不准扣抵銷項稅額之函釋，符合營業稅法第35條第1項、第43條第1項第4款及第51條第3款之立法意旨，與憲法尚無抵觸。 | V | | | | |
| 19 | 營業稅 | 661 | 就偏遠或服務性路線之補貼收入應課營業稅之函釋，與憲法第19條規定之意旨不符，應不予適用。 | | | | | V |
| 20 | 稅捐稽徵法 | 663 | 稅捐稽徵機關對共同共有人中之一人為送達，即對全體共同共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之共同共有人之訴願、訴訟權，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿2年時，失其效力。 | | | | V | |

| 序號 | 稅目 | 解釋字號 | 解釋文 重點摘要 | 合憲 | | 違憲 | | | 部分合憲部分違憲 |
|----|-----------|-------|---|-------|-------|--------|------|------|-----------|
| | | | | 合憲性解釋 | 合憲非難 | 定期檢討修正 | 定期失效 | 立即失效 | |
| 21 | 所得稅 | 673 | 一、有關以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人及以事業負責人為扣繳義務人部分，與憲法第 23 條比例原則尚無抵觸；78 年 12 月 30 日及 90 年 1 月 3 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款規定短、漏扣繳稅款罰鍰，尚未抵觸憲法第 23 條比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨無違。 二、上開所得稅法第 114 條第 1 款後段，限期內已補繳扣繳稅款僅未按實補報憑單處 3 倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。 | V | | | | V | ▲ |
| 22 | 田賦 | 674 | 財政部 82 年 12 月 16 日台財稅字第 820570901 號函關於都市土地依法不能建築，仍作農業用地使用之畸零地適用課徵田賦之規定，增加法律所無之要件，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不再援用。 | | | | | V | |
| 23 | 營業稅、稅捐稽徵法 | 685 | 一、營業人於合作店銷貨並自收貨款，營業稅納稅義務人之認定，與憲法尚無抵觸。 二、稅捐稽徵法第 44 條處罰金額未設合理最高額之限制，違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。 | V | (營業稅) | | | V | (稅捐稽徵法) ▲ |
| 24 | 稅捐稽徵法 | 687 | 一、稅捐稽徵法第 47 條第 1 款規定，係使公司負責人因自己之刑事違法且有責之行為，承擔刑事責任，與無責任即無處罰之憲法原則並無抵觸。 二、至「應處徒刑之規定」部分，有違憲法第 7 條之平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。 | V | | | V | | ▲ |
| 25 | 營業稅 | 688 | 一、包作業營業人應「依其工程合約所載每期應收價款時」開立銷售憑證之規定，與憲法尚無抵觸。 二、惟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，主管機關應依本解釋意旨就營業稅法相關規定儘速檢討改進。 | | V | | | | |
| 26 | 所得稅 | 692 | 財政部 84 年 11 月 15 日台財稅第 841657896 號函有關臺灣地區人民年滿 20 歲，就讀學歷未經教育部認可之大陸地區學校，不得列報扶養親屬免稅額規定，限縮所得稅法規定之適用，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。 | | | | | V | |
| 27 | 所得稅 | 693 | 財政部 86 年 12 月 1 日台財稅第 861922464 號函前段規定，認購(售)權證發行人於發行時所取得之發行價款非屬證券交易收入，無所得稅法第 4 條之 1 之適用；中段有關認購(售)權證發行人因投資人行使權利於履約時損益產生損益及財政部 86 年 7 月 31 日台財稅第 861909311 號函有關認購(售)持有人將權證賣回發行人之所得，依所得稅法第 4 條之 1 規定停徵所得稅，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無違背。 | V | | | | | |
| 28 | 所得稅 | 694 | 90 年 1 月 3 日所得稅法第 17 條第 1 項第 1 款第 4 目有關納稅義務人其他親屬或家屬以未滿 20 歲或滿 60 歲以上為減除免稅額之限制要件，違反憲法第 7 條平等原則，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿 1 年時，失其效力。 | | | | V | | |
| 29 | 所得稅 | 696 註 | 一、78 年 12 月 30 日所得稅法第 15 條第 1 項規定有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算增加稅 | | | | V | V | |

| 序號 | 稅目 | 解釋字號 | 解釋文 重點摘要 | 合憲 | | 違憲 | | 部分合憲部分違憲 |
|----|-----|------|--|----------|------|----------|--------|----------|
| | | | | 合憲性解釋 | 合憲非難 | 定期檢討修正 | 定期失效 | |
| | | | 額，增加其稅負部分，違反憲法第 7 條平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿 2 年時失其效力。 | | | | | |
| | | | 二、財政部 76 年 3 月 4 日台財稅第 7519463 號函關於分居之夫妻如何分擔其全部應繳納稅額之計算方式規定，與租稅公平有違，應不予援用。 | | | | (所得稅法) | (函釋) |
| 30 | 貨物稅 | 697 | 一、貨物稅條例第 2 條第 1 項第 2 款規定納稅義務人與法律明確性原則尚無違背，惟於委託多家廠商分工之情形，立法機關宜考量產製之分工、製程及各種委託製造關係，明定完成應稅貨物之產製階段，作為認定受託產製廠商之依據，適時檢討相關規定改進之。 二、貨物稅條例規定，凡設廠機製之清涼飲料品應課徵貨物稅，與法律明確性原則尚無不合。又前開規定僅對設廠機製之清涼飲料品課徵貨物稅，而未對非設廠機製者課徵貨物稅，與憲法尚無抵觸。 | | V | | | |
| 31 | 貨物稅 | 698 | 貨物稅條例規定彩色電視機應課徵貨物稅與財政部 96 年 6 月 14 日台財稅字第 09604501870 號令以顯示器及調諧器二者未併同出廠，即非應稅之「彩色電視機」範圍，與憲法尚無抵觸。 | V | | | | |
| 32 | 營業稅 | 700 | 財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函，未辦登記短漏營業稅漏稅額之認定，不許以查獲後始提出之進項憑證扣抵銷項稅額，與憲法尚無抵觸。 | V | | | | |
| 33 | 所得稅 | 701 | 94 年 12 月 28 日所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 3 前段醫藥費列舉扣除規定，不包括身心失能無力自理生活而須長期照護者(如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等)付與其他合法醫療院所之醫藥費，與憲法第 7 條平等原則之意旨不符，應不予適用。 | | | | | V |
| 34 | 所得稅 | 703 | 財政部賦稅署 84 年 12 月 19 日台稅一發第 841664043 號函一(五)決議 1 與 3，關於計算教育文化公益慈善機關或團體免納所得稅適用標準第 2 條第 1 項第 8 款之免稅要件時，就醫療用途所購置之建物、設備選擇全額列為購置年度資本支出，於計算課稅所得時不得再提列折舊，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起不再援用。 | | | | | V |
| 35 | 所得稅 | 705 | 財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令等 6 令有關捐贈列舉扣除額金額依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地得專案報部核定或依土地公告現值之 16% 計算部分，與憲法第 19 條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。 | | | | | V |
| 36 | 營業稅 | 706 | 買受法院拍賣物限以非賣方之稽徵機關所填發營業稅繳款書第三聯(扣抵聯)為進項憑證相關規範，均違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。 | | | | | V |
| 37 | 所得稅 | 713 | 扣繳義務人無論違申報扣繳憑單義務或違扣繳稅款義務，一律處稅額 1.5 倍罰鍰，已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起不再適用。 | | | | | V |
| 38 | 所得稅 | 722 | 104 年 3 月 26 日修正前執行業務所得查核辦法第 10 條第 2 項得按權責發生制計算所得規定，未涵蓋業務收支跨年度、經營規模大且會計事項複雜而與公司經營型態相類之單獨執行業務者在內，與憲法第 7 條平等原則之意旨不符。 | | | | | V |
| 39 | 所得稅 | 745 | 一、所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類第 1 款及第 2 款、同法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目之 2 有關薪資所得採 | <u>V</u> | | <u>V</u> | | ▲ |

| 序號 | 稅目 | 解釋字號 | 解釋文 重點摘要 | 合憲 | | 違憲 | | | 部分合憲部分違憲 |
|------|------------|-------|--|-------|------|--------|------|------|----------|
| | | | | 合憲性解釋 | 合憲非難 | 定期檢討修正 | 定期失效 | 立即失效 | |
| | | | 定額減除方式，不許必要費用超過定額者得以列舉或其他方式減除必要費用，與憲法第 7 條平等權保障之意旨不符。 | | | | | | |
| | | | 二、財政部 74 年 4 月 23 日台財稅第 14917 號函有關大專院校兼任教師授課鐘點費屬薪資所得部分，與憲法第 19 條租稅法律主義及第 23 條規定尚無抵觸。 | (函釋) | | (所得稅法) | | | |
| 40 | 遺產及贈與稅 | 746 | 一、稅捐稽徵法第 20 條及遺產稅及贈與稅法第 51 條第 1 項規定有關逾期繳納稅捐應加徵滯納金；及財政部 80 年 4 月 8 日台財稅第 790445422 號函及 81 年 10 月 9 日台財稅第 811680291 號函，認為納稅義務人就復查決定補徵之應納稅額依法提起訴願，逾繳納期限始繳納應納稅額半數時，應就該半數加徵滯納金；及自滯納期限翌日起加徵滯納利息等部分，合憲。 二、惟就滯納金部分加徵利息，欠缺合理性，不符憲法比例原則，與憲法保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起失其效力。 | V | | | | V | ▲ |
| 41 | 關稅、貨物稅、營業稅 | 754 | 最高行政法院 100 年度 5 月份第 2 次庭長法官聯席會議有關填具一張進口報單逃漏進口稅、貨物稅及營業稅，併合處罰之決議，與法治國一行為不二罰之原則並無抵觸。 | V | | | | | |
| 42 | 營業稅 | 757 | 司法院釋字第 706 號解釋之聲請人，得自本解釋送達之日起 3 個月內，以執行法院拍賣開立之繳款收據作為聲請人進項稅額憑證，據以申報扣抵銷項稅額。本院釋字第 706 號解釋應予補充。 | | | | | V | |
| 43 | 土地增值稅 | 779 註 | 土地稅法第 39 條第 2 項僅就依都市計畫法指定之公共設施保留地，免徵其土地增值稅；至非都市土地經編定為交通用地，且依法核定為公共設施用地者，則不予免徵土地增值稅，於此範圍內，與憲法第 7 條保障平等權之意旨不符。 | | | V | | V | |
| | | | | | | (土地稅法) | | (函釋) | |
| 44 | 使用牌照稅 | 798 | 財政部 92 年 2 月 12 日台財稅字第 0920450239 號令及 105 年 8 月 31 日台財稅字第 10504576330 號函，就 90 年 1 月 17 日修正公布之使用牌照稅法第 7 條第 1 項第 9 款關於交通工具免徵使用牌照稅之規定，所稱「每一團體和機構以 3 輛為限」，明示應以同一法人於同一行政區域[同一直轄市或縣(市)]內之總分支機構合計 3 輛為限，違反憲法第 19 條租稅法律主義，應不予援用。 | | | | | V | |
| 件數合計 | | | 44 | 14 | 2 | 1 | 8 | 14 | 5 |

註：同一解釋文部分定期失效、部分立即失效者，計入定期失效(釋字696號計1件)；
同一解釋文部分定期檢討修正、部分立即失效者，計入定期檢討修正(釋字779號計1件)。

資料來源，整理自財政部函復本院資料。

五、稅務訴訟事件援引納保法作成有利納稅人判決之比率雖增加，惟納稅義務人整體勝訴率並未因納保法施行明顯提高，法院自為判決之件數亦未隨納保法之施

行而有所增加，顯示行政法院法官實務上並未依納保法第21條第3項規定，以「核實確認應繳納之稅額」為原則，慎重發回為例外；且對於發回時，應將適用之「法律關係及事實」確定，因未能認定即發回，以致於訴訟至最高行政法院發回時，「法律關係及事實」仍未明，撤銷僅撤銷復查，造成稅務案件反覆訴訟、久懸未決，違反依照法律目的解釋應「原則從寬、例外從嚴」之法理，財政部允應儘速研議修正上開「因案情複雜而難以查明者，不在此限」但書之規定，司法院亦允應加強稅務法官專業訓練：

- (一) 依納保法第21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。……」本條第3項，要求行政法院除「因案情複雜而難以查明者」以外，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。
- (二) 為瞭解納保法之施行對行政訴訟之影響，據104至109年最高行政法院稅捐上訴事件終結情形及106至

109年前揭案件中援引納保法之情況⁸（詳表15），其中納稅義務人、或稽徵機關、或法院有援引納保法規定之稅務訴訟事件，106至109年度分別為15、81、103、90件，概呈成長趨勢，而最高行政法院因納稅義務人、或稽徵機關、或法院援引納保法作成有利納稅人判決之比率亦維持在2成，顯示納保法之實施在行政訴訟上對納稅義務人似有正面效果。復經彙整財政部訴願決定經行政法院裁判結果及撤銷理由分析統計表（詳表16），104至109年裁判件數分別為864、872、705、586、489、377件，同期間撤銷件數分別為88、69、65、55、41、36件，撤銷比率分別為10.19%、7.91%、9.22%、9.39%、8.38%、9.55%，納稅義務人整體勝訴率似並未隨納保法之施行而有明顯提高。另稅務案件反覆訴訟、久懸未決向為外界所訾議，由於行政法院判決撤銷原處分後，責成原處分機關另為適法處分，其後原處分機關所作成之處分，可能仍維持原稅額及罰鍰，或僅修改稅額再度發單，惟仍難被納稅人所接受而續行爭訟，如此反覆結果造成案件懸而不決。而法院自為判決，限縮稅捐稽徵機關在核課期間內重核之權力，似可有效解決稅務案件反覆訴訟之情況。惟觀察104至109年最高行政法院稅捐上訴事件終結情形，稅務訴訟法院自為判決之件數並不多，亦未隨納保法之施行而有所明顯增加。

（三）揆諸行政法院針對稅捐事件之自為判決件數及比率顯示納保法施行，行政法院自為判決件數雖增加，

8. 參考資料來源：納稅者權利保護法對稅務訴訟的實證影響—臺北商業大學黃士洲教授 <http://www.worldpeoplenews.com/content/serious-article/316217>

仍有為數不少案件「因案情複雜而難以查明者」要求被告機關調查事證另為處分。提起行政訴訟人民所能獲得之唯一救濟，不外由行政法院將違法之行政處分撤銷，納保法第21條但書規定，免除法院應查明事證以核實確認之責任，導致納稅者歷盡各種爭訟層級，最後全程終了，卻因行政機關維持原處分而徒勞無功，則與國家依據憲法建立行政訴訟制度，俾對人民公法上權利遭受損害時提供有效救濟，並監督行政體系之各個機關嚴守依法行政原則之本旨相違，抑且使行政行為應受司法監督之法治主義無從貫徹，形成訴訟權保障範圍之明顯缺漏。

(四) 行政訴訟之救濟功能，端賴行政法院之判決為行政機關所遵守，爰稅捐機關重為處分時，即應遵守行政法院之判決，不得作成與原處分相同之處分或採取其他與行政法院判決相違之措施。惟行政法院判決撤銷原處分後，責成原處分機關另為適法處分，其後原處分機關所作成之處分，仍維持原稅額及罰鍰，或僅修改稅額再度發單之案例不乏可見。按稅捐機關於事實及法律狀態並未改變之情形下，重覆作成內容相同之行政處分，納稅者再次提起訴訟於行政法院時，卻可能遭敗訴，其不合理孰勝於此。

(五) 中正大學財經法律學系黃教授俊杰於本院諮詢時表示，法官是否對該稅捐事件擁有足夠之專業判斷能力，若得依職權就事實部分核實來認定及計算精確稅額或罰鍰，始能真正夠紓解訟源。納保法第18條規定：「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。稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件專業

法官證明書之法官組成之。辦理稅務案件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。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。」黃教授俊杰認為，落實稅務專業法庭之設置，應屬實踐納稅者權利保護之必要作為。然而，不同稅目有不同的稅法原則，重點是稅務法庭本身就應該專業，比如營利事業所得稅應該獨立劃分，營業稅經常同時涉及逃漏稅或是稅捐稽徵法的問題，並可能與刑法相連結，應該要考慮到這些專業中的專業。一般人面對稅捐事件，稅務問題已經是專業問題，但是如果對稅務專業領域而言，不同稅目還有不同立法原則，例如，量能課稅對所得稅法是很重要的原則，但在營業稅法之法律適用，量能課稅不見得是絕對最高之指導地位，尚有其他重要原則應遵守。因此，若將財產稅與所得稅之專業領域直接劃上等號，形成隸屬不同原則的稅法審議，對不同稅法問題處理原應取向不同法律思維，卻用共同的模糊概念去處理相關問題，可能只會讓稅務法庭朝向不專業發展。其次，針對司法院核發法官訓練證明書，其標準及專業訓練，應該注意稅務法庭有基本的兩個專業，一個就是法律，一個就是會計；因此，核發標準及專業訓練，應該與會計師公會全國聯合會配合專業學習及實習⁹。亦有其他諮詢委員提出行政法院法官應比照大法官多採用專業鑑定方式之建議。依行政訴訟法

9. 參考資料來源：納稅者權利保護法施行建言論壇/2018.01.31/逢甲大學第三國際會議廳/黃俊杰教授〈納稅者權利保護法之適用及增修方向〉〈稅務旬刊 106 年 5 月 20 日出版〉

第162條的規定：「行政法院認為有必要時，得就訴訟事件之專業法律問題徵詢從事該學術研究之人，以書面或於審判期日到場陳述其法律上意見。」此即專家提供法律意見鑑定的法源基礎。國內大專院校不乏鑽研租稅法規、稅務會計的教師與研究人才，但現行稅務審判實務卻鮮見行政法院委請專家鑑定稅法問題之前例。倘能賦予當事人可付費申請專家法律意見鑑定的權利，且對於提供稅法鑑定意見之學者專家，承審法官在法庭內應給予相當之尊重以及從寬給付報酬標準，當可有效提升稅務訴訟審判品質。

- (六)鑑此，稅務訴訟事件援引納保法作成有利納稅人判決之比率雖增加，惟納稅義務人整體勝訴率並未因納保法施行明顯提高，法院自為判決之件數亦未隨納保法之施行而有所增加，顯示行政法院法官實務上並未依納保法第21條第3項規定，以「核實確認應繳納之稅額」為原則，慎重發回為例外；且對於發回時，應將適用之「法律關係及事實」確定。因未能認定即發回，以致於訴訟至最高行政法院發回時，「法律關係及事實」仍未明，撤銷僅撤銷復查，造成稅務案件反覆訴訟、久懸未決，違反依照法律目的解釋應「原則從寬、例外從嚴」之法理，財政部允應儘速研議修正上開「因案情複雜而難以查明者，不在此限」但書之規定，司法院亦允應加強稅務法官專業訓練。

表5 104至109年最高行政法院稅捐上訴事件終結及援引納保法一覽表

| 年度 | 稅務裁判 案件數 | 援引納保法作為上訴， 答辯主張或裁判理由 | | 廢棄原判決 | | | |
|-----|-------------|-------------------------|-------------|-------|-----|------|-----|
| | | 援引納保法 件數 | 有利納稅人 件數 | 發回更審 | | 自為判決 | |
| | | | | 全部 | 部分 | 全部 | 部分 |
| 104 | 410.0 | - | - | 39.0 | 7.0 | 7.0 | 4.0 |
| 105 | 366.0 | - | - | 28.0 | 5.5 | 3.0 | 3.0 |
| 106 | 317.0 | 15.0 | 7.0 | 32.0 | 1.0 | 7.0 | 0.5 |
| 107 | 259.0 | 81.0 | 21.0 | 36.0 | 3.5 | 6.0 | 1.5 |
| 108 | 255.0 | 103.0 | 25.0 | 36.0 | 4.0 | 7.0 | 1.5 |
| 109 | 204.0 | 90.0 | 21.0 | 41.0 | 0.0 | 9.0 | 1.5 |

資料來源：整理自行政院及所屬機關訴願決定經行政法院裁判結果及撤銷理由分析統計表及法源法律網。

表6 104至109年度財政部訴願決定經行政法院裁判結果及撤銷理由分析
統計表

單位：件

| 年度 | 裁判 件數 | 駁回 | | 撤銷 | | | | | | | | |
|-----|----------|-----|-------|----|-------|---------------------|----------------------|---|--|--|--|----------------------------|
| | | 件數 | 占比% | 件數 | 占比% | 撤銷理由 | | | | | | |
| | | | | | | 認定 事實 未明 確 | 原處 分或 決定 不當 | 行政 訴訟 時提 出新 證據 請重 新調 查 | 行政 訴訟 時事 實變 更請 重新 調查 | 行政 訴訟 時法 令變 更請 重新 調查 | 行政 法院 法令 見解 認定 與機 關不 一致 | 行政 法院 見解 前後 不致 |
| 104 | 864 | 776 | 89.81 | 88 | 10.19 | 1 | 1 | 11 | 1 | 6 | 67 | 1 |
| 105 | 872 | 803 | 92.09 | 69 | 7.91 | 0 | 1 | 3 | 0 | 0 | 65 | 0 |
| 106 | 705 | 640 | 90.78 | 65 | 9.22 | 0 | 0 | 4 | 1 | 2 | 58 | 0 |
| 107 | 586 | 531 | 90.61 | 55 | 9.39 | 1 | 1 | 4 | 0 | 1 | 48 | 0 |
| 108 | 489 | 448 | 91.62 | 41 | 8.38 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 37 | 1 |
| 109 | 377 | 341 | 90.45 | 36 | 9.55 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 33 | 1 |

資料來源：整理自行政院及各級行政機關訴願業務統計。

參、處理辦法：

- 一、抄調查意見，函請財政部確實檢討改進見復。
- 二、抄調查意見五，函請司法院研議酌參見復。
- 三、調查報告之案由、調查意見及處理辦法上網公布。

調查委員：蔡崇義

田秋堃

中 華 民 國 1 1 1 年 5 月 4 日

案名：陳年稅單侵害賦稅人權案。

關鍵字：稅捐復查程序、稅捐稽徵法、納保法第21條、稅法
函釋檢視、租稅法定主義、稅務法官