稅務訴訟採用總額主義規定所生裁判歧異問題之處理 上

文／蕭忠仁

綱目

壹、前言—論題的提出
貳、裁判歧異的現行規制
參、本文論題的面向—立法論與解釋論
一、立法論方面
（一）程序法規的調整
1. 原課稅處分提起行政訴訟之前
2. 原課稅處分提起行政訴訟之後
（1）原課稅處分在行政訴訟之事實審階段
（2）原課稅處分在行政訴訟之法律審階段
（二）外國法制與相關實務、學說的借鑑
二、解釋論方面
（一）訴訟審理的配置
1. 原課稅處分及補稅處分之行政訴訟均在事實審
2. 原課稅處分之行政訴訟在上訴審，補稅處分之行政訴訟在事實審
（二）實務上處理問題的見解
肆、結語

壹 前言—論題的提出

納稅者權利保護法（下稱納保法）第 21 條第 1 項規定：「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。」，其立法理由謂：「按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，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，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定。」，係於稅務爭訟之訴願及行政訴訟事實審階段採取「總額主義」精神的規定。基此規定，某一租稅（可能為週期稅或非週期稅[1]），在一個週期或單次項目之範圍，納稅義務人依法應有一筆總額之租稅負擔，若稽徵機關在核課期間，有多次的課徵處分，納稅義務人皆提起行政爭訟，在先後的訴願及行政訴訟程序，就「總額如何」之認事用法的判斷，可能產生不同的結果，以行政訴訟階段為例，即會產生裁判歧異的問題。此一問題，在納保法施行（民國 106 年 12 月 28 日）之後，已顯現於我國稅務訴訟的審判實務，如何處理，值得重視。

貳 裁判歧異的現行規制

關於裁判的歧異，向來為訴訟程序所應處理之重大問題，以行政訴訟法之規定為例，在判決確定前之訴訟程序，為避免發生裁判歧異，當事人不得就已起訴之事件，於訴訟繫屬中更行起訴（行政訴訟法第 107 條第 1 項第 7 款）。在判決確定後之訴訟程序，為避免與確定判決或和解之效力相牴觸，而發生裁判歧異，當事人不得就同一訴訟標的之事件更行起訴（同法第 107 條第 1 項第 9 款）；為處理確定判決的基礎變更所發生之裁判歧異，為判決基礎之民事或刑事判決及其他裁判，依其後之確定裁判已變更者，當事人得對於該確定判決提起再審之訴（同法第 273 條第 1 項第 11 款）；又為處理同一訴訟標的之前後確定判決所發生之裁判歧異，當事人發現就同一訴訟標的在前已有確定判決或和解或得使用該判決或和解者，得對於在後之確定判決提起再審之訴（同法第 273 條第 1 項第 12 款）。此外，自 108 年 7 月 4 日起施行的最高行政法院大法庭制度，也在處理最高行政法院各庭審理事件，因裁判基礎的法律見解不同，而產生裁判歧異之問題（行政法院組織法第 15 條之 1、第 15 條之 2 規定參照）。可見如何避免裁判歧異，為訴訟法制之重要課題，而稅務訴訟採用總額主義規定後，在訴訟程序上容易產生裁判歧異等問題，有鑑於此，在程序法規及訴訟實務上，自應妥善處理。

參 本文論題的面向—立法論與解釋論

稅務訴訟採用總額主義規定後，為了防止發生裁判歧異，依本文所見，在程序法規的調整、訴訟審理的配置等方面，均需妥適為之。程序法規的調整屬於法規修訂之立法論的問題，訴訟審理的配置則屬於現行法規解釋適用之解釋論的問題。程序法規的調整，依程序階段，宜將重點放在源頭管制及爭訟合併的規制；又因屬立法論的範疇，本文並介紹說明外國法制與相關的實務、學說，以供借鑑。訴訟審理的配置，依訴訟階段，應將重心置於合併審判及終審先行的處理；又因屬解釋論的範圍，本文並觀察討論我國實務上處理問題的見解，以利相關問題之解決。茲以原課稅處分及後續補稅為例，從立法論與解釋論的面向，分別說明之。

一、立法論方面

（一）程序法規的調整

納保法施行之前，稅務爭訟的實務見解採爭點主義，將提出爭點的時間限縮於訴願程序之前，縱使原課稅處分之後，另有補稅處分，由於前後課稅處分，爭點各自獨立，且事後不許提出新的爭點，在各別的稅務爭訟中，較不易產生裁判歧異的問題。納保法施行之後，依該法第 21 條第 1 項規定，係於稅務爭訟的訴願及行政訴訟事實審階段採取「總額主義」精神的規定，納稅義務人之訴願人或原告，得於訴願或行政訴訟事實審階段，追加或變更主張課稅處分的違法事由，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，亦應予審酌。此一規定，雖可解決爭點主義長久以來受到的批評，即僅依判例[2]，並無法律依據，而將稅務爭訟之爭點侷限於稽徵機關復查決定前始得提出之問題。但是，僅於訴願及行政訴訟程序採取「總額主義」精神的規定，得追加或變更主張課稅處分之違法事由，其在原課稅處分之後，稽徵機關後續為補稅處分，因而產生二個以上之稅務爭訟時，各別稅務爭訟均適用上開「總額主義」精神的規定，即可能在同一筆總額之租稅負擔的各個稅務爭訟之間，因相關爭點的重複提出及審理，而就「總額如何」之審判，產生裁判歧異的問題。

為處理以上問題，依本文所見，就同一筆總額之租稅負擔，稽徵機關於原課稅處分之外，可能於法定核課期間後續補稅的情形，應於稽徵機關補稅時，也就是可能發生新的稅務爭訟的初始階段，即採取「總額主義」精神的規定，使得同一筆總額之租稅負擔的稅務爭訟，能夠前後銜接，一脈相承。具體的做法，可分為原課稅處分提起行政訴訟之前及原課稅處分提起行政訴訟之後兩個階段；原課稅處分提起行政訴訟之後，又可分為在行政訴訟之事實審及在行政訴訟之法律審兩個階段，分別說明之。

1. 原課稅處分提起行政訴訟之前

稽徵機關在原課稅處分之後，為後續的補稅時，應可作成替代性之變更處分，並使相對人續行原行政救濟（復查或訴願）程序，以維持核課處分之單一性；或另作成補稅處分，相對人不服時，除認為其不服為有理由，而由稽徵機關自行撤銷或變更外，應合併於原課稅處分之行政救濟（復查或訴願）程序，一併處理。此等核課處分單一化或行政救濟集中化的程序規制，使租稅負擔之總額如何一事，得於同一程序認定處理，符合總額主義之精神。如此做法，雖有減縮相對人有關補稅部分行政救濟的情形，但是，觀其救濟程序之內容，至少仍維持相對人對於補稅部分，有一次以上之行政救濟的機會，而且，為使同一筆總額之租稅負擔的行政救濟，更有效率的進行，並防止將來可能發生裁判歧異等問題，在程序法制上，應可作技術性的調整。

2. 原課稅處分提起行政訴訟之後

（1）原課稅處分在行政訴訟之事實審階段

現行稅務訴訟，不採爭點主義，依納保法第 21 條第 1 項規定，原課稅處分之相對人，得於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，行政法院應予審酌，此項規定，有利於稅務訴訟中為原告之納稅義務人之程序保障，固屬進步之立法。但基於總額主義之精神，在行政訴訟事實審言詞辯論終結前，為被告之稽徵機關，若於核課期間內發現納稅義務人在同一租稅總額之範圍內，除了原課稅處分外，另有應負擔之稅額時，為使後續的補稅，能夠審理集中化，不會發生裁判歧異等問題，在程序法制上，宜有所變革。

首先，若被告之稽徵機關認為，原告之納稅義務人所提原課稅處分之違法事由，為有理由，原課稅處分將被撤銷或變更時，應許稽徵機關提出後續應予補稅部分，作為防禦方法，使行政法院併為審判，在租稅負擔同一

（文轉三版）

註釋

1 週期稅，係就特定租稅，按一定曆定期間週而復始課徵，例如所得稅、營業稅、娛樂稅、房屋稅、地價稅、使用牌照稅等。非週期稅，則無按一定期間週而復始課徵之性質，例如遺產及贈與稅、土地增值稅、契稅、印花稅、關稅、證券交易稅、期貨交易稅等。

2 參見最高行政法院 62 年判字第 96 號判例：「行為時適用之所得稅法第 82 條第 1 項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告 56 年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」，本則判例，依據最高行政法院 107 年 3 月 27 日 107 年 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，不再援用。

3 稅捐稽徵法第 17 條雖有「查對更正」的規定，惟該條規

法源法
www.lawba
檢索全部法規、司法判解、行政函釋、裁判書、起訴書、論著
服務
TEL:02-2
JUDICIAL
司法
訂閱辦法
本刊每
全年
費用新臺
如 蒙
請郵政
帳
5005
帳
司法院

法律網
ank.com.tw
一欄式檢索、各類資料進階檢索
原資訊
專線
509-3536
WEEKLY
周刊
周出刊
訂閱
幣400元
訂 閱
劃撥
號
4377
戶
司法周刊

（文接二版）

總額之範圍內，用以維持原課稅處分之適法性。此一做法，使原告之納稅義務人與被告之稽徵機關，在訴訟程序上，居於較為平等的地位，得為較充分的攻擊防禦；且徵機關得於稅務訴訟中，提出後續應予補稅部分，供行政法院併合審理，訴訟過程中，也使原告之納稅義務人有陳述意見之機會，稽徵機關再表示審查意見，以供行政法院審理裁判，等於實質上就後續補稅部分之補稅處分、行政救濟及行政訴訟，於原課稅處分之行政訴訟中，合併進行，不但符合總額主義之精神，提高稅務訴訟的效率，而且，可避免補稅部分另為處分另行訴訟，而與原課稅處分之行政訴訟之間產生裁判歧異等問題。

其次，若由稽徵機關就後續補稅部分，另作成補稅處分，相對人不服時，除認為其不服為有理由，應由稽徵機關自行撤銷或變更外，宜合併於相對人原課稅處分事實審之行政訴訟程序，一併審判。此項稅務爭訟集中化的程序規制，使租稅負擔之總額如何一事，得於同一訴訟程序審理判斷，符合總額主義之精神。如此做法，雖有限制相對人有關補稅部分行政救濟的情形，但觀其程序之內容，稽徵機關對於相對人不服補稅處分，在決定是否併案於行政訴訟審理時，就不服有無理由，事實上已做過一次事後審查，實質上已提供相對人一次行政救濟的機會，而且，為使同一筆總額之租稅負擔的行政爭訟，更有效率的進行，並防止將來可能發生裁判歧異等問題，在程序法制上，宜予調整。

（2）原課稅處分在行政訴訟之法律審階段

我國行政訴訟採三級二審制，上訴審為法律審，當事人不服第一審即事實審之判決提起上訴，依行政訴訟法第 238 條第 2 項規定，於上訴審程序，不得為訴之變更、追加或提起反訴。故在原課稅處分之行政訴訟，以原告之納稅義務人不服第一審原告之訴駁回之判決提起上訴為例，上訴審之審理範圍，仍以經第一審判決之原課稅處分為限。因此，上訴審審理期間，被上訴人之稽徵機關發現有應予補徵之稅款，只能對上訴人作成補稅處分，縱使認為上訴人之上訴為有理由，因法律審原則上應以事實審判決確定之事實作為判決基礎（行政訴訟法第 254 條第 1 項參照），被上訴人之稽徵機關，並不得於上訴審提出後續應予補稅部分，作為防禦方法，使上訴審併為審理，以維持原課稅處分之適法性。而且，對上訴人作成補稅處分，經上訴人表示不服，依前揭規定及說明，亦無法與上訴審之原課稅處分併案審理。此時，因法律審有審理範圍之限制，只能讓上訴審之終審程序先行。而另為之補稅處分，則循一般稅務爭訟之程序進行。若期間原課稅處分在上訴審之法律審有確定之終局判決，就相同之事實關係及法律關係，於確定力（既判力）之範圍，補稅處分之稅務爭訟，依法自應受其拘束（行政訴訟法第 213 條、第 216 條參照），於此情形，亦可避免裁判歧異之發生。此外，若上訴審之法律審將原課稅處分之第一審判決廢棄發回，使原課稅處分之行政訴訟又回到事實審時，則補稅處分部分，係在行政救濟階段時（或在行政訴訟事實審階段時，理由詳如後述），宜與發回之原課稅處分之行政訴訟，併合審判，理由同前述（1）「原課稅處分在行政訴訟之事實審階段」，以符合總額主義之精神，避免裁判歧異之發生。

（二）外國法制與相關實務、學說的借鑑

關於原課稅處分作成後的補稅，我國稽徵實務係以補稅處分的方式為之，稅捐稽徵法亦未規定得使用「變更處分」[3]，以致於納稅義務人皆提起行政爭訟時，容易發生裁判歧異的問題。其實原課稅處分作成後的補稅，應不以補稅處分之方式為限，外國法制及實務有使用變更處分者，此一方式，使課稅處分維持單一性，符合總額主義的精神，值得參考。例如，依日本國稅通則法第 29 條第 1 項規定，更正、再更正處分增加已核定之應納稅額者，關於已核定應納稅額部分之國稅的納稅義務，不受影響。即屬採用增額的變更處分，以達成補稅之目的。尤其，於原課稅處分提起行政訴訟之前，作成補稅的變更處分，可以使核課處分單一化及行政救濟集中化，以免將來發生裁判歧異等問題。

至於變更處分作成後，原課稅處分之效力如何，學說上有併存說與消滅說（吸收說）的對立[4]。惟就增額的變更處分觀之，德國與日本之實務見解，則均採取消滅說（吸收說）的立場。

有關德國的實務見解，德國聯邦財務法院 1972 年 10 月 25 日大法庭裁判認為，變更處分乃涵蓋原課稅處分，變更處分一併承受原課稅處分之規制內容，因此，祇要變更處分仍然存在，原課稅處分在變更處分已經承受之範圍，即暫停其效力，但變更處分被廢棄時，原課稅處分即又發生其效力。又同法院 1969 年 5 月 14 日裁定亦認為，課稅處分所核定之稅額，被變更處分提高時，此項新的處分，對於稅捐債務關係所為高權的規制，不應僅限於其差額稅額，而必須以更正或取代原處分之方式，包含整體的稅捐核定。準此，新的處分既包含原處分所為之稅捐核定，原處分所為先前之稅捐核定，即已失其效力，而由新的處分構成對於課徵整體的稅捐之唯一根據，從而納稅義務人即得對於變更處分所涵蓋之全部範圍加以爭執[5]。

有關日本的實務見解，日本最高裁判所判決認為，變更處分使原課稅處分歸於消滅，因變更處分經調查的結果，賦予新的理由，已成為新的處分，故應以變更處分作為爭訟之標的[6]。

依本文所見，補稅的變更處分，往往綜觀原課稅與補稅的事實關係及法律關係，以整體的理由，作成替代性的處分，而產生新的規制效力，故作成變更處分後，原課稅處分的效力，應以消滅說（吸收說）為可採。惟為了不使原課稅處分所進行的行政爭訟程序歸於徒勞及影響其有關行政爭訟的效力，依本文所見，於原課稅處分提起行政訴訟之前，在維持變更處分至少有一次行政救濟機會的情形，宜使變更處分取代納入原課稅處分所進行的行政救濟程序，續行救濟。有關於此，有學者認為，即使為變更處分，原來對於課稅處分所提出聲明不服及訴訟，亦不受其影響，仍然有效的繼續繫屬[7]，依此見解，上述程序規制，不致影響當事人既有的程序利益，且能符合總額主義之精神，避免將來發生裁判之歧異，可資贊同。

此外，有關原課稅處分在行政訴訟之事實審階段，被告之稽徵機關得否提出後續應予補稅部分，作為防禦方法，使行政法院併為審判。有學者認為，納保法第 21 條第 1 項規定適用結果，有關稅務訴訟的審理範圍，擴張及於整體課稅事件之客觀合法性，以確認客觀正確合法之「法定稅捐債務」為審理目標，因此，已經廢棄以往實務上之爭點主義，准予納稅人追加變更爭執處分違法之事由，具有「總額主義」訴訟標的之理論色彩。就此而言，被告稽徵機關也可以在課稅處分同一性之範圍內，追加或替換課稅處分合法性之理由，包括事實上之理由及法律上依據之理由，以作為訴訟上之攻擊防禦方法[8]。循此理論，若課稅處分在行政訴訟之事實審階段，被告之稽徵機關就後續應予補稅部分，得作為防禦方法，使行政法院併為審判，在租稅負擔同一總額之範圍內，用以維持原課稅處分之適法性。此一程序規制，符合總額主義的精神，提高稅務訴訟的效率，有利於稅務紛爭之一次解決；而且，可避免補稅部分另為處分另行爭訟，而與原課稅處分之行政訴訟之間產生裁判歧異等問題。

二、解釋論方面

（一）訴訟審理的配置

為防止稅務訴訟採用總額主義規定所生的裁判歧異，在前述相關程序法規調整制定之前，行政法院有關稅務訴訟的運行，只能依現行法規的解釋適用，進行訴訟審理的配置，以避免裁判歧異之發生。關於訴訟審理的配置，可分為（1）原課稅處分及補稅處分之行政訴訟均在事實審；與（2）原課稅處分之行政訴訟在上訴審，補稅處分之行政訴訟在事實審兩種情形，分別說明如下。

1. **原課稅處分及補稅處分之行政訴訟均在事實審**

事實審法院有關訴訟審理的配置，宜從寬解釋適用行政訴訟法第 127 條有關「基於同一或同種類之事實上或法律上之原因」之規定[9]，使原課稅處分之行政訴訟與補稅處分之行政訴訟合併審理及裁判，以免分別審理裁判時，因當事人於各案之間，可能彼此流用所涉之爭點，或均提出相同之新的爭點，使各案就同一筆租稅總額之事項，可能在事實關係或法律關係存有不同之見解，而產生裁判之歧異。此外，在行政法院實務上，有關稅務事件之分案及結案計數，宜從寬處理，使併案審判之情形，與其他無併案之審判，工作較為平均，而不致於負擔過重，以有助於合併審判之推行。

（下期待續）

（作者為臺北高等行政法院法官兼庭長）

註釋

定為：「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。」，非可作為補稅之變更處分的規範依據。

4 參見金子宏，租稅法，弘文堂，2019 年（令和元年）8 月第 23 版，第 958、959、1106 頁。

5 引自陳清秀，稅務行政爭訟的審理範圍，收於現代稅法原理與國際稅法，元照出版有限公司，2010 年 10 月，2 版第 1 刷，第 728 頁。

6 參見最高裁判所昭和 55 年 11 月 20 日判決要旨（集民第 131 號 135 頁，https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=64298）、昭和 42 年 9 月 19 日判決要旨（民集第 21 卷 7 號 1828 頁，https://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail2?id=54973）。

7 參見金子宏，註 4 前揭書，第 959、960 頁。

8 參見陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上），植根雜誌，106 年 11 月，33 卷 11 期，第 422、423 頁。

9 行政訴訟法第 127 條規定：「分別提起之數宗訴訟係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，行政法院得命合併辯論。命合併辯論之數宗訴訟，得合併裁判之。」，其立法理由略以：「二、分別提起之數宗訴訟，如係基於同一或同種類之事實上或法律上之原因者，依本法第 37 條第 1 項第 3 款規定，原得為共同訴訟人一同起訴，如當事人分別起訴，為訴訟經濟並防止裁判牴觸，以合併辯論為宜，爰規定行政法院得命合併辯論，以資運用。三、命合併辯論之數宗訴訟，行政法院自得合併裁判之，以節勞費。」。