稅務訴訟採用總額主義規定所生裁判歧異問題之處理 下

文／蕭忠仁

（文接上期）

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

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。以原課稅處分之行政訴訟，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，雖有後續補稅處分之行政訴訟繫屬於事實審，因原課稅處分行政訴訟之法律審，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），繫屬於事實審之補稅處分之行政訴訟，依前揭規定及說明，並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。而繫屬於事實審之補稅處分之行政訴訟，為免續行審判程序之耗費，及將來可能發生裁判歧異之情形，宜依行政訴訟法第 177 條第 2 項規定[10]，於原課稅處分之上訴審裁判確定前，裁定停止訴訟程序。之後，待原課稅處分在上訴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，停止訴訟程序之補稅處分的訴訟事件，依法應受其拘束（行政訴訟法第 213 條參照），於此情形，自可避免裁判歧異之發生。此外，若上訴審將原課稅處分之第一審判決廢棄發回，使原課稅處分之訴訟事件又回到事實審時，如前所述，繫屬於事實審之補稅處分之行政訴訟，應與發回之原課稅處分之行政訴訟併合審理及裁判，以符合總額主義之精神，及避免裁判歧異之發生。

（二）實務上處理問題的見解

依現行法規，如何防止稅務訴訟採用總額主義規定所生之裁判歧異，我國各級行政法院，已在審判中遇到有關問題，最高行政法院並在幾則個案中，表示相關的法律見解。例如，為避免相同實體爭點重複審理或裁判歧異，補稅處分行政訴訟所涉之爭點，不許流用於原課稅處分之行政訴訟，重複提出，即「補徵稅款因係增加納稅義務人負擔，在法無明文時，不能自動成為第一次核課處分行政爭訟程序之程序對象。是以，倘納稅義務人原已就稅捐稽徵機關第一次核課處分提起行政爭訟，而稅捐稽徵機關嗣依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定另作成補徵稅款處分（即第二次核定處分），且經納稅者對之另案提起行政爭訟，則關於第二次核定處分之爭點即無必要依納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定納入對第一次核課處分提起行政爭訟之爭訟範圍內，以免相同實體爭點重複審理或裁判歧異。」（參見最高行政法院 109 年度判字第 100 號判決意旨），據此，「上訴人北區國稅局就應徵稅捐之新事實連同其餘費用支出調整作成補徵處分（第二次核定），雖與本件爭訟之第一次課稅處分屬同一稅捐週期（91 年度），但與本件爭訟之第一次課稅處分非屬同一之處分。上訴人通達公司主張將上開第二次核定之爭點，其中國內虛偽銷貨收入及虛列營業成本部分於本件原審訴訟程序追加，納入本件爭訟之第一次課稅處分之審理範圍內，惟該爭點包含於第二次核定內，既為上訴人北區國稅局作成另一核課處分且業經上訴人通達公司另案提起行政訴訟，原審認並無必要納入本件審理範圍，揆之上開規定及說明，尚無違誤。上訴人通達公司上訴意旨據以指摘原判決違法，並非可採。」（參見最高行政法院 109 年度判字第 100 號判決意旨）。

前開最高行政法院判決意旨特別強調，在「法無明文時」，補稅處分不能自動成為原課稅處分行政爭訟程序之程序對象，故不許納稅義務人之原告，將補稅處分行政訴訟所涉之爭點，流用於原課稅處分之行政訴訟，重複提出。此一法律見解，在各別審理原課稅處分之行政訴訟與補稅處分之行政訴訟時，禁止兩者爭點之流用，於此範圍，固可避免相同爭點之重複審理及裁判歧異。惟此見解，在程序法規的解釋適用及防止裁判歧異的效果上，仍存有些許疑慮。按雖是「法無明文」，原課稅處分之行政訴訟與補稅處分之行政訴訟，兩者之爭點可否流用，但在「法無禁止」時，依納保法第 21 條第 1 項規定之意旨，納稅者不服課稅處分，得追加或變更主張課稅處分違法事由，即於各別稅務訴訟，均得提出與「總額如何」有關之爭點，分別主張原課稅處分違法，及主張補稅處分違法，似無限制。再者，主張課稅處分違法之爭點，在訴訟關係上，應屬「攻擊方法」而已，尚非「訴訟標的」，而判別是否「同一事件」之事項（訴之要素），除了「當事人」、「訴之聲明」之外，為「訴訟標的」（行政訴訟法第 105 條第 1 項參照）。因此，得否比照適用行政訴訟法第 107 條第 1 項第 7 款「已起訴之事件，於訴訟繫屬中更行起訴」之規定，於審理原課稅處分之行政訴訟與補稅處分之行政訴訟時，禁止兩者爭點之流用，似有疑問。因此，最高行政法院上開法律見解，是否符合納保法、行政訴訟法相關規定之本旨，有無增加法律所無之限制而影響訴訟權之保障，仍可斟酌。況且，於原課稅處分及補稅處分的固有爭點之外，納稅義務人若在各別訴訟中，提出與「總額如何」有關之新的爭點，分別主張原課稅處分違法，及主張補稅處分違法，觀之前揭規定及說明，並非法所不許。如此，在原課稅處分之行政訴訟與補稅處分之行政訴訟，各別審理各別裁判的情況，終究無法避免相同爭點重複審理及裁判歧異之問題。因此，依現行規定，為避免稅務訴訟採用總額主義規定所生裁判之歧異，如前所述，似宜回歸訴訟審理的配置，以處理解決相關之問題。

此外，最高行政法院曾於廢棄發回之判決中論知，原課稅處分與補稅處分之爭訟，應合併處理，以核算全部稅額，對於訴訟審理的配置，頗具有啟發性，即「原判決關於自國外虛偽銷貨收入 675,624,582 元推計營業成本 472,937,207 元之減除，該營業成本之推計核有違法，並與判決結果有影響。惟本件因兩造各就原判決對其不利部分提起上訴，第一次課稅處分之全部稅額均尚未確定，且須先核實計算上開營業成本，且可能與第二次核定有連動關係，而非單就該虛銷收入逕依同業利潤標準推計之，進而始得以核算全部稅額，本院自無從為一部稅額確定之判決。故本件應認兩造各對其不利部分上訴，求予廢棄，均為有理由。爰由本院將原判決廢棄，發回原審更為適法之裁判。原審更為審理時，應責成上訴人北區國稅局就本年度之第一次課稅處分及第二次核定之課稅事實予以合併通盤核算，為適當之處置，附此敘明。」（參見最高行政法院 108 年度判字第 568 號判決意旨），依此判決意旨，若使經發回之原課稅處分之行政訴訟與繫屬於事實審之補稅處分之行政訴訟，合併審理及裁判，自有利於全部稅額之核算，符合總額主義之精神，並可避免裁判之歧異。

肆 結語

為了提升納稅者在稅務爭訟的程序保障，納保法第 21 條第 1 項，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，使納稅者得追加或變更主張課稅處分之違法事由，有利於納稅者權益之維護，應屬進步之立法。但在同一筆租稅總額之範圍內，若先後產生二個以上之稅務爭訟，各別爭訟均適用上開「總額主義」精神的規定，其在各個稅務訴訟之間，就「總額如何」的判斷，即容易產生裁判之歧異。為處理稅務訴訟採用總額主義規定所生裁判歧異的問題，以原課稅處分及後續補稅為例，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，可能為後續補稅的情形，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，其規範的內容，依程序之階段，宜循源頭管制、爭訟合併、合併審判及終審先行等，作為處理的原則；此外，依現行規定，也應按程序發展，採取必要的因應措施，使同一筆租稅總額的稅務訴訟，提高訴訟程序的效率，及防止裁判歧異的發生。具體的做法，如前所述，宜從立法論之程序法規的調整及解釋論之訴訟審理的配置等方面，規劃執行，以克服相關的問題。

（作者為臺北高等行政法院法官兼庭長）

註釋

10 行政訴訟法第 177 條第 2 項規定：「除前項情形外，有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前，得以裁定停止訴訟程序。」，其立法理由謂：「三、又民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，雖非先決問題，但與行政法院判決結果有影響者，行政法院仍得在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前以裁定停止訴訟程序，庶期裁判結果一致。」。

法律網的最佳平台
法學方法與現代民法（增訂七版）
1000元者 贈 65 元
書城熱賣中
WEEKLY 周刊
周出刊 訂閱
幣400元
訂 閱
劃撥
號
4377
戶
司法周刊