JUDICIAL WEEKLY 中華民國115年7月24日 第2318期
司法周刊 【司法文選別冊】

稅務行政事件審理法（草案）之義理

文／吳東都 *

摘要

民國 89 年 7 月 1 日施行的二級二審行政訴訟新制，是我國行政訴訟現代化的里程碑。稅務行政事件審理法草案則是在新制運作多年後，為使行政訴訟精緻化，針對稅務行政事件特殊性，尤其稅務行政訴訟實務上的三大難題，即裁決主義、爭點主義及同一稅捐債權多次課稅處分的稽徵實務，以我國學說及司法裁判法續造成果為基礎，參考德國法制及實務見解，斟酌損益，客製化的法案。對此草案，各界有諸多評論與建議。在這些評論中，部分或對稅務行政事件的特性認識不足，或基於錯誤的前提，而有所誤解。本文對制定該草案的意義（必要），及草案主要內容，分成原處分主義、落實總額主義、再造暫時權利保護制度、澈底解決紛爭、當事人協力義務、證據使用禁止及擴大強制律師代理範圍七大項目，自事理、法理作一剖析，期有助於各界對此草案的正確認識，而利於法案的審議。

關鍵詞：裁決主義、原處分主義、爭點主義、總額主義、紛爭解決一次性、法定訴之變更、構成要件效力、訴訟標的、裁判標的、既判力、停止執行、推計課稅、自為推計、稅務審查官、當事人協力義務、證據使用禁止、強制律師代理

* 最高行政法院院長

目　次

壹、前言 1

貳、我國稅務行政訴訟實務上的三大難題 2

一、裁決主義 2

二、爭點主義 3

三、多次課稅處分的稽徵實務 5

參、制定專法之必要 5

一、個別裁判無法解決難題 5

二、法律保留的要求 6

三、法律明確性的要求 7

四、制度興立須立法 8

肆、草案立法態度 8

一、兼顧理想與務實 8

二、損有餘而補不足 8

伍、主要規範內容 12

一、原處分主義 12

二、落實總額主義 13

三、再造暫時權利保護制度 20

四、澈底解決紛爭 24

五、當事人協力義務 34

六、證據使用禁止 40

七、擴大強制律師代理範圍 41

陸、結語 42

附錄 43

稅務行政事件審理法（草案）之義理

壹、前言

行政訴訟法是規範審理因行政行為所發生公法上法律爭議（行政事件）訴訟程序的基本法律。但是由於涉及國家百政的行政法規數量眾多，種類性質差異甚大，不同行政事件在行政訴訟上，有時有必要依行政事件特性，以法律做一定程度不同於通則性規定的「客製化」規範。行政訴訟法第二編第三章「交通裁決事件訴訟程序」、第四章「 收容聲請事件程序」及第五章「都市計畫審查程序」，即是分別針對主管機關就違反道路交通管理處罰條例所為裁決之交通行政事件，依移民法、臺灣地區與大陸地區人民關係條例及香港澳門關係條例所為收容之行政事件，和依都市計畫法發布之都市計畫之行政事件，客製化訴訟程序規定[1]。另外智慧財產案件審理法第四章「智慧財產行政事件程序」，是就智慧財產行政事件客製化訴訟程序規定。民國 114 年 8 月 6 日施行的軍人權益事件處理法，則是就涉及軍人權益的救濟事件，客製化訴訟程序規定[2]，乃至於法院外救濟程序亦有客製化的規定[3]。

美國政治家班傑明・富蘭克林曾言：「世上凡事不確定，唯有繳稅和死亡是確定」。古時專制政府以苛稅、徭役及圈地行暴政，今時課稅是典型的負擔行政，影響人民權益甚大。稅務行政事件，是人民與主管機關因稅法所生公法上爭議涉訟於行政法院之事件。稅法雖然屬於行政法的一環，但已自成體系。又稅務行政是典型的大量行政，規範稅捐行政之稅法，被稱為「大量案件法」（Massenfallrecht）。稅捐稽徵機關審查個案無法如同法院詳細審查案件，其作成不正確比率相對高[4]，稅務爭議案件

1 其中都市計畫審查程序是我國目前唯一的「規範審查訴訟程序」，且為少見的客觀訴訟，在我國行政訴訟制度上深具意義。關於都市計畫審查程序之體系性解說，參閱，拙著，都市計畫審查程序，司法周刊，第 2267 期、第 2268 期。

2 例如，在高等軍事法院設勤務法庭，審理軍人與國家間公法爭議之第一審行政訴訟，並得上訴或抗告於勤務法院所在地之高等行政法院（軍人權益事件處理法第 2 條、第 70 條及第 74 條），免徵裁判費（同法第 73 條）。

3 例如，在地方軍事法院設官兵權益保障委員會審議軍人權益爭議的復審及再申訴事件（軍人權益事件處理法第 8 條及第 9 條）。

4 Vgl. Tipke/Lang, Steuerecht, 24.Aufl., 2021, Kap.22, Rz.9 (Seer).

進入法院量自然就大，稅務行政事件自然就成為「大量訴訟事件」。此外，稅務行政事件較諸一般行政事件具有技術性及專業性，法官專業化的要求高。因此，有些法治先進國家對於稅務行政事件，就訴訟程序有「客製化」的規範，甚至設專門法院職掌此類事件的審判。德國財務法院審判權（Finanzgerichtsbarkeit），於一般行政訴訟審判權外，設二審級的財務法院及聯邦財務法院，並有獨自的訴訟法即「財務法院法」（Finanzgerichtsordnung），財務法院和聯邦財務法院定性為「特別行政法院」[5]，即是其例[6]。我國納稅者權利保護法雖有一些關於稅務行政訴訟的規定，但數量少、欠缺體系，規範內容遠遠不足。

司法院鑒於上情，及衡酌我國稅務行政訴訟實務，認有必要因稅務行政事件的特性制定客製化的規範，遂成立「稅務事件審理法研究制定委員會」，完成「稅務行政事件審理法」草案，並函送立法院審議中[7]。對此草案，各界有諸多評論與建議。在這些評論中，部分或對稅務行政事件的特性認識不足，或基於錯誤的前提，而有所誤解。本文擬對制定該草案的意義（必要），及草案內容的事理、法理作一剖析，以期有助於各界對此草案的認識，而利於法案的審議。

貳、我國稅務行政訴訟實務上的三大難題

一、裁決主義

稅務行政訴訟以撤銷訴訟為大宗，以往由於法制不備，稅捐核課期間沒有時效不完成制度[8]，司法實務主要是以復查決定作為訴訟的程序對象，學理上稱為「裁決主義」。因此原告勝訴時，往往僅撤銷復查決定而未撤銷課稅處分，案件回到復查程序。最高行政法院 92 年度判字第 149 號判決即指出：「行政法院判決如認核課事實上尚有

5 Vgl. Tipke/Lang, Steuerecht, 24.Aufl., 2021, Kap.22, Rz.60 (Seer).

6 關於德國財務法院審判權之介紹，參閱：拙著，德國稅務行政訴訟，98 年度最高行政法院研究發展報告，98 年 11 月；司法院 113 年度赴德國考察報告，114 年 1 月 22 日。

7 完整草案內容可造訪 https://www.judicial.gov.tw/tw/cp-1887-1171037-06a59-1.html。

8 直至 110 年 12 月 17 日修正增訂稅捐稽徵法第 21 條第 3 項：「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效不完成：一、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。二、因天災、事變或不可抗力之事由致未能作成核定稅捐處分者，自妨礙事由消滅之日起算六個月內。」始建立內地稅核課期間時效不完成制度，然關稅尚無核課期間時效不完成制度，亟待修法補足。

不明確時，為避免將原核課處分遽予撤銷將造成核課期間因而罹於時效，致有違稅捐稽徵之公平。實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，而令原處分機關查明事實後重為復查決定，以保障當事人權益並確保稅捐稽徵之必要。」雖然實務上亦可見訴訟結果法院因認稅捐核課處分違法，且可確定稅額甚至並無稅捐債務存在，無需稅捐稽徵機關再重新調查確定稅額，直接將復查決定及課稅處分全部或一部一併撤銷。惟由於有些課稅爭議涉及相當複雜的事實，基於「機關功能最適」觀點，有時不免須由原處分機關再為調查確定課稅事實[9]。再者，罰鍰處分為裁量處分，罰鍰處分違法時，除有裁量減縮至零情形外，行政法院無法代為裁量變更罰鍰金額，而必須回到原處分機關再為裁量。因而稅捐稽徵機關的處分雖被行政法院認定違法，只會回到復查程序，稅捐稽徵機關再作成復查，納稅義務人不服再循序提起行政訴訟，有些案例擺盪於行政法院與稅捐稽徵機關間，久久無法確定，而有「萬年稅單」之譏。

二、爭點主義

前改制前行政法院 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。」[10] 學界據此認為司法實務在稅務行政訴訟之訴訟標的理論係採取「爭點主義」[11]。

---

9 最高行政法院 108 年度抗字第 270 號裁定：「對於稽徵機關核課處分不服而提起之復查程序，係規定於稅捐稽徵法第 35 條第 1 項，就行政處分之爭訟程序而言，屬訴願法第 1 條第 1 項所稱『法律另有規定』之情形，即納稅義務人不服核課處分，尚不得直接提起訴願，須經復查之先行程序，由稽徵機關先行自我審查核課處分之合法性及合目的性。納稅義務人對稽徵機關核課處分不服，經復查、訴願程序而提起撤銷訴訟，行政法院如認稽徵機關之復查決定為違法，予以撤銷，本可進而審查稽徵機關之核課處分是否違法，如違法且已確定違法核課之稅額者，亦可就該違法核課部分之稅額併予撤銷。如核課處分之核課事實尚有不明確或尚未確定其違法核課之稅額，為確保核課處分在稅捐稽徵法第 21 條、第 22 條之核課期間內作成，故核課處分原則上應被保留，以免將核課處分遽予撤銷將造成重行核課時因而逾越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平。是以，實務上於此情形亦多僅撤銷至復查決定，令原處分機關查明事實後重為復查決定，而不另就原告請求撤銷核課處分部分予以駁回。」

10 此判例現已不再援用。

11 參閱，陳清秀，稅務行政爭訟的審理範圍，收於：同作者，現代稅法原理與國際稅法，2010 年最新版，

由於「爭點主義」是學說上的名詞，並非法律的條文用語，學說並未對「爭點主義」所稱的「爭點」有明確的定義及界定，以致於「爭點」的範圍亦不確定。雖然有論者指「爭點」是指「課稅基礎」，然此概念亦不明確[12]。例如，營利事業所得稅是以營業收入、營業成本及營業費用等計算營利事業所得，營業收入有多種項目，同項目又有多筆，營業成本及營業費用亦同，所稱「爭點」，究竟是指營業收入、營業成本及營業費用（大爭點）？還是各個屬於同一項營業收入、營業成本或營業費用下的各種或各筆收入或支出（小爭點）？以上開判例為例，復查中僅爭執營業成本的原料耗費，不能在行政爭訟中爭執屬於營業費用的機器設備折舊，但可否爭執另筆原料耗用？實務案例，爭執屬於費用的醫院水電、消防、空調等設備的折舊費用，和爭執醫院建築物本身折舊，是同一爭點，初始僅主張醫院水電、消防、空調等設備的折舊費用，審判中始主張醫院建築物本身亦應認列折舊，屬於攻擊防禦方法的提出[13]。但類似情形，爭執同屬於計算遺產總額減項（扣除額）的被繼承人死亡前的未償債務[14]，不同債權人的未償債務卻屬於不同爭點[15]。「爭點」概念不明確，裁判見解就爭點範圍就易歧異。

在上述的爭點主義下，稅務行政訴訟的原告不得在訴訟中主張法院外救濟程序中未主張的課稅處分的具體違法事由（使課稅金額減少事由），並因救濟期間的限制，亦無從另行起訴主張。然而稅捐稽徵機關卻可以訴訟中追補課稅處分理由（使課稅處分的金額不減少），亦可訴訟外依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項，在核課期間內就另發現應徵的稅捐補徵之（以另一課稅處分增加稅額）。相較之下，顯然對納稅義務人不公平[16]。雖然為補救此不公平，稅捐稽徵法第 28 條有相異於德日法制，而為我國獨有的

頁 748；張文郁，論撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的，政大法學評論，第 126 期，頁 263。

12 參閱，陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，80 年 2 月，頁 119 以下及頁 371 以下。日本學者金子宏所認為的「爭點」，是課稅處分之「基本課稅要件事實同一」範圍內之爭議，參閱：金子宏，租稅法，第 9 版，平成 15 年 10 月 30 日，頁 759、760。

13 參見最高行政法院 98 年度判字第 1349 號判決。

14 遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款。

15 最高行政法院 97 年度判字第 129 號判決：「上訴人於原審言詞辯論終結後，另以聲請再開準備程序狀，補充理由主張：被繼承人生前亦有積欠高雄市稅捐稽徵處鹽埕分處稅捐債務，另高雄市中華三路 88 號土地房屋不動產設定 10,000,000 元第二順位抵押債權與 A 公司，債務人為被繼承人及 B 公司之部分，原審認為不得再主張列為未償債務扣除，於法即無不合。」

16 參閱，吳東都，稅務行政訴訟之理論與司法實務，105 年 11 月；最高行政法院 105 年度研究發展報告，頁 183 至 188。

因課稅處分適用法令錯誤，納稅義務人請求退還溢繳稅款的制度，然而該條規定有其適用上的限制。再者重起另一程序，使得同一稅捐債權的爭議在不同的訴訟程序進行解決，無法「一次紛爭，一次解決」，亦造成程序不經濟。

三、多次課稅處分的稽徵實務

稅捐稽徵法第 21 條第 2 項前段：「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」。稽徵實務上，稅捐稽徵機關作成課稅處分（第一次課稅處分），在納稅義務人提起的行政救濟進行中，稅捐稽徵機關另發現應徵之稅捐，並不是撤銷第一次課稅處分，再就全部應徵稅額重新作成課稅處分，反而是就應補徵稅額部分另行作成補稅處分（第二次課稅處分），之後如果再發現另應徵之稅捐，還會再作成補稅處分（第三次課稅處分）。納稅義務人分別先後就各次課稅處分提起行政救濟，最後就有數宗訴訟，不但程序不經濟，增加徵納雙方的勞費及救濟機關的負擔，而且可能發生裁判歧異。甚至各次課稅處分係就同一稅捐債權為課徵，彼此間在事實認定或計算上有連動關係，如不在同一訴訟中審理，亦無法妥適解決[17]。

參、制定專法之必要

一、個別裁判無法解決難題

上述稅務行政訴訟實務上三大難題，相互牽動，又必須有其他法制上的配套措施，並無法以旨在解決個案的裁判解決。例如要解決「裁決主義」下所生「萬年稅單」問題，除了要有稅捐債權之時效不完成制度外，也要強化行政法院審理稅務行政事件的審判能力，盡職權調查事實能事，儘可能在訴訟中促使案件成熟，確定稅捐債權法

17 實例可見最高行政法院 108 年度判字第 568 號判決：「綜上所述，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。」

律關係事實，並視各種情況有不同的判決方式，可供法官使用。否則，無稅捐債權之時效不完成制度，當稅捐債權法律關係事實複雜，無法在訴訟中確定，需由原處分機關再作進一步調查，而撤銷原處分，就會面臨稅捐逾核課期間問題，國家稅捐債權無法確保。但是建立了稅捐債權時效不完成制度，如不能強化法官確定稅捐債權之調查事實能力，儘可能在訴訟中確定稅捐債權法律關係事實，時常使案件回到稅捐稽徵機關，爭議仍無法終局確定。

稅法學界多有稅務行政訴訟應採總額主義的呼聲。然而採取總額主義，不是僅僅訴訟當事人（納稅義務人與稅捐稽徵機關）在訴訟中得新提出減少或增加稅額的攻擊防禦方法一項而已[18]，尚涉及同一稅捐債權的第二次以後課稅處分的法定訴之變更，判決既判力的客觀範圍相應調整，及與我國獨有的稅捐稽徵法第 28 條如何相互配合的問題。這些制度上的相互配合，顯然無法以個案裁判規畫之，必須以法律作整體設計。否則個別裁判採取總額主義的見解，沒有其他相配套規定，製造的問題將遠逾解決的問題。

二、法律保留的要求

「程序經濟，紛爭解決一次性」，是訴訟之最高指導原則之一。此項誡命甚至可以說是訴訟法「先驗存在」的原則[19]，稅務行政訴訟也必須符合此項原則。但是為達「程序經濟，紛爭解決一次性」，訴訟程序上必須要求當事人為一定行為，或限制當事人為一定的行為，這涉及限制當事人的自由或權利，必須以法律規定之，而不能單以法官的訴訟指揮權為據，始符憲法上「法律保留」原則。例如，要解決前述稽徵實務上「一個稅捐債權多次課稅處分」所產生程序不經濟，影響納稅義務人權益問題，應將同一稅捐債權第二次以後的課稅處分納入以第一次課稅處分為程序對象的訴訟中審理，俾能「一次紛爭一次解決」。但這限制了納稅義務人對第二次課稅處分是否另外提起行政

18 納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定，納稅者不服課稅處分提起行政爭訟，在訴訟中於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，行政法院應予審理。此項規定，並沒有規定稅捐稽徵機關可以得追加或變更主張課稅處分合法事由，規範已有不足，而且這僅可就同一次課稅處分為之，在同一稅捐債權有多次課稅處分的情形，仍不實用。

19 參閱，吳從周，初探訴訟經濟原則，興大法學第 6 期，頁 14 以下。

救濟的訴願權及訴訟權，無法律之明文，自不得為之[20]。

三、法律明確性的要求

雖然法諺云：「適用法律的人要比立法者聰明」，無論是自始法制未備，或因政治社會經濟情勢變更，法律就待裁判事件規範不足，法官可以透過「法續造」（Rechtsforbildung）作成妥適的裁判。但是法官審判獨立，當法律就待裁判事件規範不足時，不同法官的裁判，法律見解容易歧異。雖然最後可由最高行政法院的大法庭統一見解[21]，但這距無數稅務爭議事實發生，已是一段長時間，在此之前法律安定性及預見性不足。再者，即使有統一的見解，除非是從事稅務行政訴訟專業人士，否則不容易獲知，透過法律明文化，有助於受規範者對規範內容的理解，適用法律者之正確適用法律。所以稅務行政事件的訴訟上重要統一或主流見解，有些也有必要載入法律。此種立法思維及模式並不少見。例如，租稅法上的經濟考察法（實質課稅原則）與租稅規避是租稅實體法上的重要議題，司法裁判藉學理適用於租稅規避案件，以符租稅公平。司法院亦有多號解釋就此為闡釋。但是 105 年 12 月 28 日制定公布（1 年後施行）的納稅者權利保護法仍然就經濟考察法（實質課稅原則）與租稅規避為規定。該法第 7 條第 1 項及第 2 項就租稅之經濟考察法（實質課稅原則）定義及操作方式為規定，第 3 項前段則規定租稅規避定義，後段前部分規定法律效果（成立租稅上請求權）。這些規定就是明文化原有裁判見解，具有法律明確性的作用。

---

20 最高行政法院 109 年度判字第 99 號判決：「按納稅者權利保護法第 21 條第 1 項規定：『……。同條第 3 項規定：……』據此，在稅務行政程序中，許可納稅者就同一爭訟核課處分下之多數不同爭點得隨時追加爭執，將之納入爭訟範圍內。惟按稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定：『在稅捐核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵並予處罰。』可知，無論課稅處分是否經訴願而確定，具形式上之確定力，或經訴願、行政訴訟維持而具實質上之確定力，或尚在行政爭訟救濟程序中尚未確定，稅捐稽徵機關在核課期間內發現應徵稅捐之新事實或新課稅資料，仍得依上開法條意旨補徵稅款。此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。」

21 關於最高行政法院大法庭之統一法律見解制度，參閱：拙著，最高行政法院大法庭制度─六週年回顧與展望，司法周刊第 2278 期至 2280 期。

四、制度興立須立法

稅務行政訴訟有些重要問題的解決，已逾司法裁判造法的界限，必須立法。例如為強化行政法院法官調查認定事實能力，設置稅務審查官；為增強納稅義務人在訴訟上攻擊防禦能力及促進訴訟，在影響納稅義務人權利較重大的稅務行政事件，在事實審也有必要強制律師代理，這都是新制度，必須以法律設計之[22]。

肆、草案立法態度

一、兼顧理想與務實

法律制度的革新必須理想與務實兼顧。如過度遷就現實而沒有理想，就不用變革現有制度，但是高舉理想卻不務實的變革，會造成「紙上法律」（laws on paper）和「活生生的法律」（living law）落差，甚至陷於製造的問題比解決的問題還多的窘境。

二、損有餘而補不足

草案的制定係以與我國在行政法與行政救濟「法制相近、學理相通」之德國的財務法院法為仿效對象。但我國與德國的法制並不完全相同，司法環境有異，尤其稅法領域實體法及行政程序之法律，乃至於稽徵實務大有不同，在仿效繼受時必須「損有餘而補不足」。

(一) 台德稅務行政訴訟法制不同處

1. 德國稅務行政訴訟審判權是獨立審判權

德國審理稅務行政事件的財務法院審判權係獨立於一般行政法院審判權外，為特別行政法院審判權。因此其訴訟法即「財務法院法」（FGO）就訴訟程序完全獨自規定，條次至第 184 條，比肩「行政法院法」（VwGO）的至第 195 條。我國稅務行政訴訟是行政訴訟的一環，可適用行政訴訟法，就稅務行政事件的特性，作訴訟程序上相

22 司法院於 109 年 12 月 28 日邀集各界學者專家，包括稅法學教授、會計學教授、行政法院稅務專庭庭長法官、律師公會律師代表、會計師公會會計師代表及財政部、賦稅署官員，共 14 位人士，召開「稅務行政訴訟事件審理法制研修諮詢會議」，與會人士 1 位表示維持現狀，2 位（行政官員）持開放態度外，其餘人士均贊成制定稅務行政事件審理專法，足見對於制定專法各界人士有高度共識。

應規定（客製化規定），以達程序經濟、保障納稅義務人權利、依法課稅及租稅公平的目的。

2. 德國稅務罰鍰是刑事程序

刑事犯與行政犯並非本質上的不同，對於不法行為，國家要以行政罰或刑事罰制裁之，而相應的後續訴訟是行政訴訟或刑事訴訟，係屬立法政策問題，由立法者裁量之[23]。司法院釋字第 517 號解釋理由：「按違反行政法上義務之制裁究採行政罰抑刑事罰，本屬立法機關衡酌事件之特性、侵害法益之輕重程度以及所欲達到之管制效果，所為立法裁量之權限，苟未逾越比例原則，要不能遽指其為違憲。」例如走私管制物品進口，究竟是適用懲治走私條例治罪，或依海關緝私條例之私運管制物品進口以行政罰制裁之，係以行政院公告的管制物品項目及數額決定之；酒醉駕車，則以查獲時測得酒精含量數據高低，即以「量」來決定制裁方式是刑罰或行政罰[24]。甚至對同一不法行為，立法者時決定以刑罰，時決定以行政罰制裁之。例如 67 年 7 月 26 日制定的鐵路法第 65 條對於購買車票加價出售圖利者，係處拘役或科或併科 1000 元以下罰金，嗣於 103 年 6 月 18 日修正改處罰鍰；89 年 4 月 19 日制定菸酒管理法對於產製私菸、私酒者，處 1 年以下有期徒刑、拘役或科或併科 30 萬元以上 150 萬元以下罰金，然於 93 年 1 月 7 日修正同樣對於產製私菸、私酒者，改處罰鍰。反之，對同一不法行為，立法者時決定以行政罰，時決定以刑罰制裁之。例如，102 年 6 月 19 日修正前的食品安全衛生管理法，對於違反食品或食品添加物有攙偽或假冒情形，不得製造、加工、調配、包裝、運送、貯存、販賣、輸入、輸出、作為贈品或公開陳列之管制規定者，原處罰鍰（第 11 條第 1 項第 7 款、第 31 條第 1 款），嗣 102 年 6 月 19 日改處刑罰（第 15 條第 1 項第 7 款、第 49 條第 1 項）。此外，也有對同一不法行為之制裁，立法者決定併用行政罰與刑罰，例如就業服務法第 63 條第 1 項。

我國行政罰法雖部分參考德國違反秩序法制定，但有以下兩項重大的差異，使得我國行政罰法制深具本土化特色：一是德國法之行政罰種類僅有罰鍰及沒入，我國法之行政罰種類除罰鍰及沒入外，尚有屬於其他種類行政罰即「具裁罰性之不利行政處

23 參閱，陳敏，行政法總論，8 版，102 年 9 月，頁 707。

24 另參閱，吳庚 / 盛子龍，行政法之理論與實用，增訂 16 版，109 年 10 月，頁 460，註 16。

分」（行政罰法第 1 條及第 2 條）。二是德國法行政罰之處罰程序，行政機關為違反秩序行為之事實調查，在一定情況下，檢察官亦得為調查。行政機關對違反秩序行為先為裁罰，受裁罰人如果不服，係向裁罰機關聲明異議，如果機關不撤銷裁罰處分，應將卷宗送交檢察官提出於法院，此時由檢察官接替裁罰機關的任務（德國違反秩序法第 69 條第 3 項及第 4 項），由法院為裁罰（即裁罰權由稽徵機關移轉予法院），並準用刑事訴訟法，性質上為刑事程序[25]；我國法行政罰之處罰程序，係由主管機關裁罰，受裁罰者如有不服， 向行政法院請求救濟，行政法院適用行政訴訟法，行政法院為救濟法院，處罰程序性質上為行政程序。

德國的租稅違反秩序行為的裁罰，雖規定於德國租稅通則，但仍適用德國違反秩序法的規定。簡言之，對於租稅違反秩序行為，由稽徵機關先為裁罰，受裁罰人對於裁罰決定不服，得向裁罰稽徵機關聲明異議，如果機關不撤銷裁罰處分，應將卷宗送交檢察官提出於法院，此時由檢察官接替裁罰機關的任務，由法院為裁罰（即裁罰權由稽徵機關移轉予法院），並準用刑事訴訟法[26]，此階段性質上為刑事程序[27]。然而我國法對稅捐違章行為之裁罰程序，屬於行政罰處罰程序之一環，法院為救濟法院，程序為行政訴訟程序[28]。由於上述德國法與我國法的刑事程序與行政訴訟程序的不同，自不能認為我國行政法院審理稅捐違章行為罰鍰處分的救濟事件，要依德國法院審理租稅違反秩序行為的程序（刑事程序）原則或理論。進一步言之，如果我國稅捐違章行為要依德國法院審理租稅違反秩序行為的程序（刑事程序）原則或理論，因為其他具裁

25 參閱，陳信安，行政罰法中刑事優先原則爭議問題之研究—以德國法制之比較分析為中心，臺北大學法學論叢，第 116 期，頁 149、150、161。另參閱，吳庚 / 盛子龍，前註書，頁 462，註 18。我國違反道路交通管理處罰條例之交通裁決事件，舊制對違反道路交通處罰條例者也是先由行政機關作成裁罰，受裁罰人如不服，向刑事法院的交通法庭聲明異議，法院審理交通異議事件，準用刑事訴訟法。法院認聲明異議有理由或聲明異議雖無理由而原處分不當或違法者，應以裁定將原處分經聲明異議部分撤銷，並自為裁定，與上述德國法制度相類似，參閱，翁岳生行政法（下），2020 年增訂 4 版，頁 516、517（吳東都執筆）。

26 參閱，陳敏譯著，德國租稅通則，102 年 5 月，頁 674、675。

27 論者謂德國稅捐秩序罰的裁處權責機關為原核定稅捐稽徵機關（見黃茂榮、葛克昌、陳清秀主編，稅捐稽徵法，2021 年增修二版，頁 473），並不精準。

28 我國稅捐違章行為之處罰鍰，原是於各稅法規定移送法院裁罰，嗣 81 年 11 月 23 日稅捐稽徵法增訂第 52 條之 2，改由稅捐稽徵機關自行裁罰，參閱，陳敏，稅法總論，108 年 2 月 1 版，頁 790。這也是立法政策的決定。

罰性之不利稅捐處分（例如禁止營業），在我國亦屬行政罰（行政罰法第 2 條其他種類行政罰），是不是也要依德國法院審理租稅違反秩序行為的程序（刑事程序）原則或理論？然而在德國這種不利處分並非租稅違反秩序行為，其在法院的救濟是依行政訴訟程序，而非刑事程序，在我國如果要依刑事程序的原則或理論，豈不甚於德國法？如果不依刑事程序的原則或理論，豈不是同屬稅捐違章行為，但區別受罰鍰、沒入行政罰和受其他種類行政罰處罰者，割裂行政法院審理前者要依刑事程序的原則或理論，後者不依刑事程序的原則或理論，違反平等原則，造成體系矛盾？

3. 德國法無類如我國的稅捐稽徵法第 28 條之規定

我國稅捐稽徵法第 28 條第 1 項及第 2 項規定，稅捐核定處分未經行政法院實體判決確定，而因適用法令、認定事實或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納日起，10 年或 15 年內，申請退還溢繳之稅款 [29]。此規定係我國法所獨有，為德國法所無，因此我國稅務事件審理法制必考慮該規定而作相應的設計。

(二) 損有餘

德國行政訴訟法制，無論是一般行政訴訟、稅務行政訴訟或社會行政訴訟，其上訴法律審係採上訴許可制 [30]，但我國行政訴訟法之上訴法律審並不採上訴許可制，為求制度一致性，我國稅務行政訴訟自毋庸參考德國財務法院的上訴許可法制而採上訴許可制。又我國稅務行政訴訟並非如德國法另成獨立的審判系統，我國稅務事件審理法制亦毋庸大量重複行政訴訟法之規定。然而，法律的規範內容具有體系性，一部法律的條文內容，除新規定外，有時不免甚至有必要將在其他法律的規定再行規定，以呈現具體系的規範內容，而不能只是重點式規定。例如稅務行政訴訟強調與職權調查主義相輔相成的當事人協力義務，但是草案除規定當事人協力義務外，也必須重申行政訴訟法已有之職權調查主義規定，始足以呈現職權調查主義與當事人協力義務的規範體系，並避免被誤認在稅務行政訴訟當事人協力義務凌駕於職權調查主義之上。

---

29 此規定係始於稅捐稽徵法於 65 年 10 月 22 日制定，嗣經數次修正而成，在爭點主義下有與同法第 21 條第 2 項的相平衡的功能，參閱，拙著，稅務行政訴訟之理論與司法實務，最高行政法院 105 年度研究發展報告，105 年 11 月，頁 187、188。

30 德國行政法院法第 132 條以下、德國財務法院法第 115 條以下及德國社會法院法第 160 條以下。

（三）補不足

德國法對於租稅違反秩序行為的裁罰（處罰鍰），在法院審理階段是屬於刑事程序，因此其財務法院法自無與罰鍰有關的程序規定。我國對稅捐違章行為處罰鍰，在法院審理階段屬於行政訴訟，稅務事件審理法制即應有相關之程序規定。再如前所述，我國稅務事件審理法制必須作相應於稅捐稽徵法第 28 條第 1 項的規定。此外，德國聯邦財務法院以判決法續造之穩定實務見解，值得我國採取者，為求明確性，亦得納入我國稅務事件審理法制加以明文化[31]。

伍、主要規範內容

一、原處分主義

隨著稅捐稽徵法第 21 條第 3 項至第 6 項增訂稅捐核課期間之時效不完成規定，經由立法改變以復查決定為稅務行政訴訟程序標的司法實務見解的時機已成熟，以解決「萬年稅單」之問題。草案第 8 條：「撤銷訴訟之程序標的，為經復查、訴願決定所維持之課稅處分、裁罰處分或其他不利處分。但於第五條但書之情形，以訴願決定為撤銷訴訟之程序標的。」規定以課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的；例外於訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益時，以訴願決定為撤銷訴訟之程序標的[32]。上述「訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益」，係指對於授益行政處分，非行政處分相對人主張其權利或法律上利益受該授益行政處分侵害，提起訴願，訴願決定撤銷該授益行政處分。此際授益行政處分相對人因授益行政處分取得之權利或法律上利益因訴願決定（性質上也是行政處分）第一次受侵害之情形。授益處分相對人就是權利或法律上利益因訴願決定第一次受侵害之第三人。例如，土地所有權人申請主管稅捐稽徵機關依土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款，指定占有人代繳地價稅獲准許，占有人對准許指定代繳處分提起訴願，訴願機關撤銷指定代繳處分，土地所有權人即為權利或法律上利益因訴願決定第一次受侵害之第三人。

---

31 例如草案第 31 條第 2 項、第 3 項，及第 20 條第 5 項均係參考德國聯邦財務法院見解（BFH/NV 1990, 650；BFH BStBl.1991854,857）而規定。

32 草案第 5 條但書之第三人，即是行政訴訟法第 4 條第 3 項所稱「訴願人以外之利害關係人」，但後者之法條文字比較難理解。

二、落實總額主義

為落實總額主義精神，納稅者權利保護法第 21 條第 1 項至第 3 項規定遠遠不足[33]，需有更完整的規範，否則只得總額主義的皮毛而不得其骨肉及神髓。草案針對落實總額主義精神之完整規範如下：

(一) 當事人得於訴訟中適時主張增減稅額事由

草案第 19 條：「（第 1 項） 原告於課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分之撤銷訴訟中，得追加、補充或變更足以減少課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。（第 2 項）被告得於前項訴訟中追加、補充或變更足以維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。」第 1 項係規範原告方於訴訟中提出足以減少課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由；第 2 項則規範被告方得於訴訟中提出足以維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。按稅捐處分（課稅處分或其他租稅法上金錢給付之負擔處分）撤銷訴訟之訴訟標的，是原告所為「被訴請撤銷行政處分違法，且原告之權利或法律上利益因此受到侵害」之權利主張（Rechtsbehauptung）[34]。因此，對稅捐處分提起撤銷訴訟，稅捐處分之違法性為訴訟標的，行政法院僅在稅捐處分違法且因此其規制內容結果上不正確，始得加以糾正。亦即稅捐稽徵機關之理由不正確，如果將不利於原告的瑕疵，與稅捐稽徵機關犯下有利於原告的瑕疵相結合計算，稅捐處分結果仍正確者，稅捐處分仍為合法[35]。這是將行政訴訟法所採取「適時提出主義」審理原則[36]，明確落實於稅務行政訴訟的規

---

33 納稅者權利保護法第 21 條：「（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。」

34 Vgl. Tipke. In: Tipke/Kruse, FGO, 10/2002, §110, Tz.12；Krumm, In: Tipke/Kruse, FGO, 09/2022, §110, Tz.11.

35 此為德國通說，Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 24.Aufl., 2021, §22, Fn.250 (Seer); Gorski, Der Streitgegenstand der Anfechtungsklage gegen Steuerbeschide, 1974, S.13 u.Fn.5. 德國聯邦財務法院大法庭亦持此見解，BFH GrS BStBL, 1968, 344, 347; 1980, 99, 102.

36 行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法第 196 條：「（第 1 項）攻擊或防禦方法，除別有規定外，應依訴訟進行之程度，於言詞辯論終結前適當時期提出之。（第 2 項）當事人意圖延滯訴訟，或因重大過失，逾時

定。納稅者權利保護法第 21 條第 1 項僅就原告方面（納稅者）為規定，尚嫌不足。

（二）法定訴之變更

1. 新處分自動取代原處分成為程序標的

草案第 20 條第 1 項：「稅捐稽徵機關於訴願決定送達後或第一審撤銷訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，無須經復查程序及訴願程序，即取代原處分成為撤銷訴訟之程序標的。」這是一種「法定訴之變更」，係參考德國財務法院法第 68 條規定，立法意旨在於確保原告訴訟上武器平等（公正程序原則）地位，不讓掌控行政處分之稅捐稽徵機關以作成新行政處分方式，因原處分不存在，使原訴訟程序失其程序標的而終結，稅捐稽徵機關以一己之行為，將原告逐出程序外而回到原點[37]，並促進一次紛爭一次解決的程序經濟[38]。為貫徹此等立法意旨，稅捐稽徵實務上，就於核課期間內發現納稅義務人尚有應補繳之稅款，於原核定稅額處分外，另就應補繳之稅額作成補稅處分，使同一課稅事件先、後存在數個課稅處分的作法，必須改變。蓋在此種情形，國家單一稅捐債權應該僅作成一個行政處分，作成課稅處分（原處分）後，於核課期間內發現納稅義務人尚有應補繳之稅款，表示原處分有錯誤，稅捐稽徵機關應就整個稅捐債權，即綜合先後發現之所有課稅事實重新作成新處分以取代或變更原處分，原處分即不存在[39]。否則同一課稅事件先、後分割單一稅捐債權，作成數個課稅處分，在草案第 20 條第 1 項法定訴之變更規範下，裁判上有可能被解釋先成為訴訟對象的原處分已被後作成的新處分取代而消滅不存在，稅捐債權會因此少課徵。

因前開法定訴之變更機制，新處分無須經復查及訴願程序，即自動成為撤銷訴訟之程序標的，為彌補納稅義務人無法踐行先行程序可能產生之不利益，應強化其程序保障，草案第 20 條第 2 項第 1 款及第 3 項配套規定，稅捐稽徵機關於處分作成前應給予納稅義務人陳述意見之機會，並應充分告知取代或變更之事實及法律上理由，將

始行提出攻擊或防禦方法，有礙訴訟之終結者，法院得駁回之。攻擊或防禦方法之意旨不明瞭，經命其敘明而不為必要之敘明者，亦同。」

37 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, 07/2004, §68, TZ.3. Krumm, In: Tipke/Kruse, FGO, 05/2022, §68, Tz.1.

38 另見草案第 20 條立法說明一。

39 德國稽徵實務作法即是如此，參閱：拙著，司法院 113 年度赴德國考察報告，114 年 1 月 22 日，頁 8。

新處分同時檢附作成新處分之理由及聽取當事人陳述意見之回應，通知繫屬之行政法院。另外為保障納稅義務人權利，新處分作成時，應併就增加核定稅額另填發繳納期間為 3 個月之稅款繳納通知書送達當事人，並準用稅捐稽徵法第 39 條第 2 項關於暫緩執行之規定（草案第 20 條第 2 項第 2 款）[40]。

2. 準用規定

（1）他種處分之準用

上述同一課稅事件另行作成新處分以取代或變更課稅處分者，無須經復查及訴願程序，即取代原處分成為撤銷訴訟之程序標的規定，基於同一立法意旨，參考德國財務法院法第 68 條第 4 句，草案第 20 條第 4 項規定，於原處分經更正或轉換，及重新作成處分取代無效或不生效力之原處分準用同條第 1 項至第 3 項規定。

（2）課予義務訴訟之準用

稅捐行政處分多為負擔處分，成為稅務行政訴訟之程序標的，但也有對人民申請作成授益處分的否准處分，成為課予義務訴訟的程序標的。為貫徹總額主義，澈底解決稅務紛爭，草案第 20 條第 5 項參考德國聯邦財務法院實務見解[41]，明定同條第 1 項至第 4 項關於法定訴之變更之規定，於課予義務訴訟準用之[42]。

（3）上訴程序之準用

我國行政訴訟的上訴審為法律審，因此在上訴審程序不得為訴之變更、追加或提起反訴（行政訴訟法第 238 條第 2 項）。惟如果稅捐稽徵機關於法律審訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分時，究竟是要維持法律審程序不得為訴之變更之程序原則，或要將上述法定訴之變更之立法政策貫徹至法律審？草案作成與德國財務法院法相同的立法決定—在法律審仍發生法定訴之變更[43]。由於在法律審程序中，稅捐稽徵機關始作成新處分，往往涉及新事實，法律審原則上不得斟酌新事實，而且這並非原判決違反法令事由，因此草案明定此種情形上訴審法院應廢棄原判決，並將該事件發回或發交管轄之第一審行政法院

40 此乃因新處分不經復查及訴願程序，就新處分之繳納期間及暫緩執行所作之配套規定。

41 BFH BStBl. 1991, 854, 857.

42 草案第 20 條立法說明七。

43 德國財務法院法第 121 條第 1 句準用第 68 條。

（第 21 條第 2 項本文）[44]。然而配合我國行政訴訟法例外規定於法律審行言詞辯論者，得斟酌辯論所得闡明或補充訴訟關係之資料，及應自為判決之規定（行政訴訟法第 254 條第 3 項、第 259 條），另定例外不將事件發回或發交管轄之第一審行政法院之事由：依行政訴訟法第 253 條行言詞辯論、第 259 條應自為判決及其他上訴審法院認訴訟達於可為裁判程度之情形（草案第 21 條第 2 項但書）。此例外規定為德國法所無，可以說是本土化的規定。

（三）原課稅處分形式確定後之新處分

上述法定訴之變更係發生於就同一課稅事件先作成之課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分在訴訟繫屬中，再作成新處分之情形。如果原處分因逾救濟期間已不得再行爭訟，發生形式確定力後，稅捐稽徵機關另為增加金額之變更處分，草案之立法政策是將已形式確定之原處分和新作成的變更處分分道揚鑣處理，即變更處分並不取代已形式確定之原處分，以確保其形式確定力。因此草案第 22 條第 1 項規定，課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分形式確定後，稅捐稽徵機關另為增加金額之變更處分者，人民訴請撤銷之範圍，以變更處分新增金額之事由為限[45]。至於對原處分，受處分人民不得於撤銷變更處分之訴訟中，主張其違法，但仍得以原處分因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致其溢繳稅款，另行依稅捐稽徵法第 28 條規定行使退稅請求權；或依行政程序法第 128 條規定請求重開行政程序（草案第 22 條第 2 項）。

（四）構成要件效力

我國行政法學通說承認及司法裁判見解發展出行政處分的「構成要件效力」，即有效之行政處分，處分機關以外之國家機關，包括法院，除非是有權撤銷機關，均應尊重該行政處分，並以之為行為之基礎，因而一有效行政處分（前行政處分）之存在及內容，成為他行政處分之前提要件時，前行政處分作成後，他行政處分應以前行政處分為其構成要件作為決定之基礎，該他行政處分成為行政訴訟之訴訟對象時，由於前行

44 德國財務法院法第 127 條相同規定。

45 德國租稅通則第 351 條第 1 項本文：「對已不可爭議之行政處分為變更之行政處分，僅得對其在變更所及之範圍內為爭議」，規定類似。此規定結合德國財務法院法第 42 條規定，在稅務行政訴訟亦有適用，Vgl. Krumm, In: Tipke/Kruse, FGO, 02/2025, §42. 本文關於德國租稅通則中譯文，係依陳敏譯著，德國租稅通則（102 年 5 月）之譯文。

政處分並非訴訟對象，該他行政處分之受訴行政法院，並不能審查前行政處分之合法性，前行政處分之合法性應由以前行政處分為程序對象或訴訟對象之訴願機關或行政法院審查之[46]。德國租稅通則第 351 條第 2 項及財務法院法第 42 條亦有類似規定[47]。草案為求規範明確性將之明文化，參照上述德國租稅通則及財務法院法之規定，於第 23 條第 1 項本文規定：「當事人就核定稅額或其他租稅法上金錢給付之後續處分提起撤銷訴訟者，不得於該訴訟就基礎處分規制之事項為爭議。」也就是在以後續處分為程序標的的撤銷訴訟中，不得就基礎處分的規制事項為爭執，受訴行政法院也不得審查基礎處分的合法性[48]。所謂「基礎處分的規制事項」，係指基礎處分之主旨或主文部分，不及於基礎處分理由中關於事實及法律之認定[49]。此外，鑒於我國法治發展尚未非常完備，行政實務上難免發生基礎處分不具有行政處分典型之外觀，且未附有救濟教示之情事，尤其部分行政行為性質上是否屬於基礎處分，亦可能存在爭議，如果難以期待當事人於法定期間內，就基礎處分規制之事項提起行政救濟，為確保納稅義務人之權利救濟，草案第 23 條第 1 項但書在此種情形，作突破行政處分構成要件效力對行政法院審查基礎處分限制之規定[50]。

(五) 區分訴訟標的與裁判標的

行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。」係指訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，其實體之權利關係即告確定。行政法院終局判決發生形式之確定力時，即發生既判力（實質確定力），既判力發生一事不再理

---

46 例如，最高行政法院 100 年度判字第 1118 號判決，判決基礎事實之前處分為指定第三人（土地占有人）代繳地價稅處分，後處分為地價稅之課稅處分；110 年度上字第 526 號判決，判決基礎事實之前處分為限期改善處分，後處分為罰鍰處分。

47 德國租稅通則第 351 條第 2 項：「對基礎裁決（第 171 條第 10 項）之決定為爭議者，僅得經由基礎裁決之爭訟，而不得由後續裁決之爭訟為之。」財務法院法第 42 條：「依據租稅通則所作成之變更裁決或後續裁決，於法院外先行程序可得撤銷範圍內，不得對之為指摘。」德國租稅通則第 351 條第 2 項，在稅務行政訴訟亦有適用，Vgl. Krumm, In: Tipke/Kruse, FGO, 02/2025, §42.

48 草案第 23 條第 1 項所稱之「基礎處分」，依草案第 10 條第 7 項規定，係指對課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分有拘束力之行政處分。據此，後續處分即是根據此基礎處分作成之課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分。

49 草案第 23 條立法說明一。

50 此突破性規定，是將最高行政法院判決見解明文化，參見最高行政法院 110 年度上字第 738 號及第 770 號判決。

（既判力之消極作用）及確認效（既判力之積極作用）之拘束作用。一事不再理是禁止法院就已發生既判力之事件，再作成一新的判決，禁止雙方當事人就已發生既判力之判斷內容再為爭執，亦即發生「禁止反覆」不得更行起訴之作用[51]。此外，有內在於既判力的「遮斷效」，即在既判力基準時（事實審言詞辯論終結時）之前所得提出之攻擊防禦方法遭遮斷，敗訴之一方不得再持以對既判事項為爭執，敗訴一方對同一既判事項提起之訴訟，係違反行政訴訟法第 107 條第 1 項第 9 款「一事不再理」原則[52]。

就既判力客觀範圍，傳統見解是就整個訴訟標的發生既判力，因此既判力基準時即事實審言詞辯論終結時之前所得提出而未提出之攻擊防禦方法均遭遮斷[53]，但這有既判力客觀範圍是否過廣之問題。此問題在稅務行政訴訟訴訟標的理論採爭點主義時，比較不生問題，但改採總額主義時，因課稅處分有多項課稅因子或課稅基礎，未經確定判決加以裁判部分，不宜使其發生既判力。因此草案第 31 條第 1 項為配套規定：「訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。[54]」也就是區分法院審理範圍的「訴訟標的」及界定既判力客觀範圍限於事實上「經法院判決」的「裁判標的」[55]。草案第 31 條第 1 項所參考德國財務法院法第 110 條第 1 項第 1 句：「確定判決在經裁判之訴訟標的範圍內，拘束下列之人……。」德國通說認為，依該規定確定判決並非就整個訴訟標的，而是就「訴訟標的經裁判之範圍內」發生既判力，亦即既判力客觀範圍限於「裁判標的」（Entscheidungsgegenstand）[56]，解釋相同。

---

51 最高行政法院 111 年度抗字第 56 號裁定。

52 最高行政法院 102 年度裁字第 1607 號裁定。

53 前改制前行政法院 72 年判字第 336 號判例：「當事人不得以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，於新訴訟為與確定判決意旨相反之主張。」

54 此項法條文字雖同行政訴訟法第 213 條，但早期各方對行政訴訟法第 213 條的解釋並未區分「訴訟標的」與「裁判標的」。草案第 31 條第 1 項透過立法說明，訴訟標的在經法院判決範圍內始有既判力（實質確定力），區別劃定審理範圍的「訴訟標的」與既判力範圍的「裁判標的」，這樣的區分解釋將回饋至對行政訴訟法第 213 條的解釋。又 92 年 2 月 7 日修正的民事訴訟法第 400 條第 1 項：「除別有規定外，確定之終局判決就經裁判之訴訟標的，有既判力。」文字雖略有不同，但解釋內涵相同。

55 另參見本條立法說明一。

56 Vgl. Lang, in; Hübschmann,/Hepp/Spitaler, FGO, 03/2009, §110, 48; Tipke. In: Tipke/Kruse, FGO, 10/2002, §110, Tz.24. 其理論基礎在於財務法院不可能調查租稅處分（租稅裁決、確認裁決或租稅計算裁決）之所有事實關係，法院之調查義務常與當事人主張相結合，並不是要求法院作漫無目標地調查，法院之訴訟審理計畫主要是經由當事人主張而擬訂，法官僅是不能忽視卷宗資料及經審理所知之事實及證據，在此範圍內必須審理之，因此既判力限於經裁判之訴訟標的範圍，Vgl. Tipke. In: Tipke/Kruse, FGO, 10/2002, §110,

草案採總額主義，賦予徵納雙方得於訴訟中追加足以維持或減少課稅數額事由之權利。第 19 條第 1 項規定：「原告於課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分之撤銷訴訟中，得追加、補充或變更足以減少課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。」相對地，第 19 條第 2 項：「被告得於前項訴訟中追加、補充或變更足以維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。」此變更處分自動成為行政法院審理之程序標的（第 20 條及第 21 條之法定訴之變更）。為貫徹總額主義澈底解決紛爭之功能，若徵納雙方於訴訟中就足以影響稅額增減之事由，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分時，為維護確定判決之既判力、督促當事人履行協力義務（所有影響稅額增減事由於訴訟中提出），該事由亦應為確定判決之既判力所及，稅捐稽徵機關不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴，納稅義務人亦不得基於該事由請求退稅或提起再審之訴。因此草案第 31 條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額增加之事由，提出主張或作成變更處分者，不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴。」第 3 項規定：「納稅義務人因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額減少之事由提出主張者，不得於判決確定後基於該事由請求退稅或提起再審之訴。」[57] 此二項關於「不得提起再審之訴」規定部分，係考量稅務行政事件之特殊性及複雜性，限於當事人有故意或重大過失，亦即就足以影響稅額增減之事由，如果因非屬重大之過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分時，尚得提起再審之訴[58]。此等規定較行政訴訟法第 273 條第 1 項第 13 款及第 4 項所規定，當事人發現未經斟酌之證物或使用該證物，得提起再審之訴，限於當事人非因可歸責於已之事由，不能於言詞辯論

Tz.16.

57 德國學者認為判決發生既判力後，當事人就與裁判有關之事實，不履行其真實及完全的說明義務（德國財務法院法第 76 條第 1 項第 3 句），使得法院無法於判決理由中斟酌者，不能除去確定判決之拘束力，Vgl. Tipke. In: Tipke/Kruse, FGO, 10/2002, §110, Tz.28. 草案第 31 條立法說明二所參考德國聯邦財務法院判決（BFH/NV 1990, 650）指出，稽徵機關遲誤原本知悉或本來可使用的證據向財務法院說明，在租稅裁決廢棄確定後，不得再作成變更處分或新處分。

58 當事人如因未於適當時期提出足以使稅額增加或減少之事由（攻擊或防禦方法），為行政法院依草案第 18 條第 2 項駁回，被駁回的這些事由，就該當於草案第 31 條第 2 項及第 3 項所稱之「因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額增加（減少）之事由，提出主張」之情形。

終結前提出主張者，更有利於徵納雙方之當事人，屬於特別規定。

鑑於我國租稅法上違章罰鍰之金額與核定稅額有高度之連動，基於相同之法理，草案第 24 條明定上述第 19 條至第 23 條關於落實總額主義之規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。

三、再造暫時權利保護制度

憲法第 16 條保障人民的訴訟權，國家的訴訟制度就必須能給予人民「有效的權利保護」，行政訴訟的「暫時權利保護」就是在此要求下所必有的制度。行政訴訟法的暫時權利保護有停止執行和假處分規定[59]，本適用於稅務行政事件。然而稅務行政訴訟多是以負擔處分為程序對象，訴訟實務上暫時權利保護案件絕大多數為聲請停止執行事件。其次，行政訴訟法自 89 年 7 月 1 日施行迄今已 20 多年，關於停止執行的規定容有檢討以臻完善的必要。草案針對稅務行政事件的特性，重新作完善的停止執行規定，使稅務行政訴訟之停止執行制度更加精緻。

(一) 停止執行要件的重新整理

行政訴訟法第 116 條與訴願法第 93 條，就向行政法院聲請停止執行的要件，法條文字上的要件規定，並未完全相同，以致於發生原告於行政訴訟中聲請停止執行時，原處分或決定之合法性顯有疑義，是否為停止原處分或決定執行獨立事由之疑義[60]。經多年來的發展，最高行政法院裁判透過法續造已持肯定見解[61]。草案第 10 條第 1 項重申提起行政訴訟不停止原處分執行之原則，第 2 項分列兩款，第 1 款明文將「原處分或決定之合法性顯有疑義」列為獨立停止執止事由，以求法律明確性[62]。第 2 款則調整行政訴訟法第 116 條關於以處分或決定之執行將發生難以回復之損害，作為停止執行事由的法條文字：「原告之訴在法律上非顯無理由，而原處分或決定之執行將發生難以

59 假扣押，係暫時禁止債務人處分其財產或其他權利，性質上屬於假處分之一種類型，參閱，翁岳生主編，行政法（下），2020 年增訂 4 版，頁 578（吳東都執筆）。

60 參閱，翁岳生主編，行政法（下），2020 年增訂 4 版，頁 582 以下（吳東都執筆）。

61 詳細理由可見最高行政法院 109 年度裁聲字第 707 號裁定，另參見同院 111 年度抗字第 133 號裁定、114 年度抗字第 14 號裁定及 114 年度抗字第 336 號裁定。

62 德國財務法院法第 69 條第 2 項第 2 句亦將行政處分之合法性顯有疑義列為停止執行之獨立事由。

回復之損害，且有急迫情事，並其執行非為維護重大公益所必要」。

(二) 命供擔保後停止執行

行政訴訟法第 116 條之聲請停止執行，行政法院是否准許聲請，是「零和」規定，只有准許與不准許。草案第 10 條第 3 項基於比例原則之考量，創設具附款（即提供擔保）的准許停止執行可能，規定：「前項情形，行政法院於必要時，得依聲請或依職權命向原處分機關提供擔保後停止執行」[63]。這是在確保國家租稅債權和保護納稅義務人權利間作一平衡。

(三) 聲請特別要件

聲請停止執行，在行政訴訟繫屬前亦得為之，惟為強化行政自我審查，合理使用司法資源，最高行政法院裁判透過法續造，要求除非情況急迫，非即時由行政法院處理，則難以救濟外，應先依訴願法第 93 條第 2 項規定，向原處分機關或訴願決定機關申請停止執行，否則向行政法院聲請停止執行，欠缺權利保護必要[64]。稅捐行政是典型的大量行政，其程序是大量程序，在行政法院程序尤其應考量司法資源的合理使用。草案第 10 條第 4 項本文將上述最高行政法院的穩定見解明文化，規定：「第二項聲請，於行政訴訟繫屬前，僅於行政機關拒絕停止執行申請之全部或部分時，始得為之。」同時顧及提供聲請人及時有效權利保護，但書規定例外得直接向行政法院聲請之 3 款例外情形：「一、對於停止執行之申請，行政機關未於相當期間內作成決定。二、行政執行即將開始或執行中。三、對於剝奪或消滅資格、權利或命停止營業之處分聲請停止執行。」應予說明者，最高行政法院裁判見解已將相同或類此 3 款事由，排除於必須先向行政機關申請停止執行未獲准許，始得向行政法院聲請之外[65]。

(四) 停止執行對後續處分之效力

1. 停止執行時後續處分已作成

63 類似立法例可見德國財務法院法第 69 條第 3 項第 1 句、第 2 項第 3 句。

64 最高行政法院 90 年度裁字第 345 號裁定及 91 年度裁字第 877 號裁定、第 906 號裁定。類似立法例見德國財務法院法第 69 條第 4 項、德國行政法院法第 80 條之 1 第 6 項。

65 見最高行政法院 92 年度裁字第 415 號裁定、109 年度裁字第 1119 號裁定、110 年度抗字第 201 號裁定。德國財務法院法第 69 條第 4 項但書、第 5 項立法例與草案第 10 條第 4 項相似。

基礎處分經行政法院裁定停止執行，此停止執行裁定對已作成之後續處分發生如何效力，必須有所規範。按後續處分既是受基礎處分規制效力之拘束，在基礎處分規制效力的基礎上作成。基礎處分停止執行，效力即停止，後續處分在基礎處分停止期間失所附麗，就發生後續處分應否停止執行之問題。草案第 10 條第 6 項後段明定：「本於基礎處分作成之後續處分應一併停止執行」，以杜爭議。然而為確保後續處分未來的執行效果，以實現國家稅捐、罰鍰及其租稅法上債權，使後續處分之停止執行必要時以供擔保為條件，草案第 10 條第 6 項後段同時明定：「行政法院並得就後續處分之停止執行，依聲請命向原處分機關提供擔保。」[66] 此外，後續處分停止執行對其保全處分之影響，草案第 10 條第 9 項更進一步明定：「第六項停止執行之效力，不影響稅捐稽徵機關就課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分之保全措施。」後續處分之停止執行不影響後續處分之保全措施，亦即稅捐稽徵機關就後續處分已作成保全措施者，保全措施效力仍然存在；如後續處分未有保全措施， 稅捐稽徵機關得依相關規定作成保全措施。

2. 停止執行時後續處分尚未作成

上述 1. 情形是行政法院對基礎處分作成停止執行裁定時，後續處分已存在。但如果對基礎處分作成停止執行裁定時，後續處分尚未作成，邏輯上因基礎處分效力停止，後續處分無可據以作成之基礎，自無法作成。惟基礎處分效力停止畢竟是暫時的，而後續處分所要收取的租稅債權有請求權時效的限制及保全問題，因而基於立法政策，草案第 10 條第 11 項規定：「第 6 項情形，稅捐稽徵機關仍得作成後續處分，並得依法為保全措施。」以免後續處分之作成逾越核課期間，影響稅捐徵收，確保租稅債權[67]。

（五）停止執行效力之溯及性

行政訴訟法第 116 條第 5 項：「停止執行之裁定，得停止原處分或決定之效力、處分或決定之執行或程序之續行之全部或部份。」據此，我國行政訴訟停止執行效力，

66 此部分係參考德國財務法院法第 69 條第 2 項第 4 句規定。

67 本條項參考德國財務法院法第 69 條第 2 項第 5 句規定。

係採「效力說」（Wirksamkeitstheorie）[68]。在此衍生一法律問題：行政法院准停止執行之裁定，是否對已執行部分發生溯及停止效力？又行政法院雖准停止執行，惟嗣後原告敗訴確定，行政處分效力（果）在停止執行期間是否恢復自始存在，具有「可執行性」？由於我國行政訴訟法係以「提起行政救濟不停止執行」為原則，停止執行裁定之效力範圍，限於凍解現狀，停止執行裁定效力應自裁定時發生效力，不溯及原處分或決定作成時[69]。

德國財務法院法第 69 條停止執行的立法例，採取「實現說」（Verwirklichungstheorie），即行政處分效力依然存在，但其規制內容不得實現[70]。停止執行裁定所停止之「執行」（Vollziehung），係將行政處分付諸實施，釋放內在於行政處分之效力或以行政處分為主張之實現行政處分，而不以使用強制手段為必要。納稅義務人基於租稅裁決或預先繳納裁決內之給付要求，自願繳納稅款，亦屬執行[71]。稽徵機關以租稅債權為抵銷，屬該租稅債權所由生之裁決之執行，該主動租稅債權因停止執行喪失得抵銷性，欠缺抵銷狀態而無法抵銷[72]。依德國財務法院法第 69 條第 3 項及第 2 項第 7 句規定，行政處分已執行者，以聲請撤銷執行阻止實現行政處分之規制內容。

草案酌採上述德國財務法院法立法例關於停止執行所採的「實現說」，第 8 項規定：「第 6 項情形，原處分或決定已全部或部分執行或實現者，除執行標的物已拍賣或變賣於第三人，或有其他依法或性質上不能回復原狀之情事外，行政法院得依聲請撤銷全部或部分已執行之程序或實現之行為，並命執行機關為回復原狀之必要處置；必要時，亦得命聲請人向原處分機關提供擔保。但聲請人經依法扣繳或暫繳之稅額，不在回復原狀之範圍。」[73] 亦即行政處分已執行者，除為第三人交易安全的信賴保護（執

68 參閱，吳庚 / 盛子龍，行政法之理論與實用，109 年 10 月增訂 16 版，頁 673，將「Wirksamkeitstheorie」譯為「效果說」。陳敏，行政法總論，102 年 9 月 8 版，頁 1585，認採「限制之效力說」（eingeschränkte Wirksamkeitstheorie）。另朱健文，租稅行政訴訟之暫時權利保護程序—以德國法為借鏡，輔大法律學系博士論文，91 年 7 月，頁 134，將「Wirksamkeitstheorie」譯為「執行理論」。

69 參閱，翁岳生主編，行政法（下），2020 年增訂 4 版，頁 587（吳東都執筆）。陳敏，同上註，頁 1584、1585，採限制效力說，結論相同。

70 Vgl. Seer,In: Tipke/Kruse, FGO, 02/2021, §69, Tz.22.

71 參閱，拙著，德國稅務行政訴訟，98 年度最高行政法院研究發展報告，98 年 11 月，頁 143。

72 參閱，拙著，同上註，頁 146、147；Seer,In: Tipke/Kruse, FGO, 02/2021, §69, Tz.23.

73 參見德國財務法院法第 69 條第 2 項第 7 句、第 8 句及第 3 項第 4 句。

行標的物已拍賣或變賣於第三人），或有其他依法或性質上不能回復原狀之情事外，得以聲請撤銷執行方式，以回復執行前的原狀。但同時為確保國家財政收入之穩定，將依法事先扣繳或暫繳之稅額，排除在應回復原狀之範圍外。

滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質（司法院釋字第 616 號及第 746 號解釋參照）。行政法院裁定原處分或決定停止執行，納稅義務人於該期間內得暫緩繳納稅捐，其租稅給付義務之清償期得以延後，故不課徵稅捐稽徵法第 20 條所定之滯納金，草案第 10 條第 10 項本文明定：「行政法院裁定原處分或決定停止執行之期間，不得課徵滯納金。」納稅義務人如已繳納滯納金，稅捐稽徵機關自應予返還。此規定之解釋，縱然納稅義務人日後本案敗訴確定，仍不能溯及課徵停止期間的滯納金。但是為避免納稅義務人因此獲得不當利益，仍應依法對其課徵停止執行期間法定利息，即依各年度 1 月 1 日郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率，按日加計利息，以資衡平。因而本項但書分別已徵起稅款及未徵起稅款之情形，明定該利息之起迄日，並準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定，以利後續實務執行[74]。

四、澈底解決紛爭

草案為求稅務行政事件能在訴訟中澈底解決紛爭，採取以下措施：

(一) 行政法院之自為推計

1. 推計課稅

對於課稅基礎涉及數量，或標的物之價值、數量，而無法精確查明時，容許推計（估計）（Schätzung）。發生需要對課稅基礎為推計之情形有二：依事件之性質及納稅義務人違反協力義務[75]。依事件之性質者，例如有課稅事實，僅單純就為課稅基礎的數量或價值，無法確實計算，因不能就此不予課稅，就必須推計該數量或價值；納稅義

74 即「已徵起稅款者：自退還日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止」，「未徵起稅款者：自該稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止。」

75 參閱，拙著，稅務行政訴訟之理論與司法實務，最高行政法院 105 年度研究發展報告，105 年 11 月，頁 125 以下；陳敏譯著，德國租稅通則，102 年 5 月，頁 294。

務人取得之所得客觀上必有成本費用者，即使未能提供確實單據或證明文件，亦應依合理方法予以推估成本費用，將之自所得扣除，而以扣除後之淨值作為稅基[76]。因納稅義務人違反協力義務而推計課稅基礎者，例如所得稅法第 83 條第 1 項規定，稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額；同條第 3 項規定，納稅義務人已依規定辦理結算申報，但於稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依法辦理。據此等規定，納稅義務人違反提示有關各種證明所得額之帳簿、文據之協力義務者，發生稅捐稽徵機關得「依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額」之效果，即是當事人違反特定協力義務，得為推計課稅之法律規定。

關於推計課稅，德國租稅通則有一般性規定，其第 162 條第 1 項：「稽徵機關無法查知或計算課稅基礎時，應推計之。推計課稅基礎時，應參酌一切對推計具有重要性之情形。」第 2 項第 1 句：「租稅義務人對申報之事項，不能充分說明，或拒絕為進一步之陳述，或拒絕為代替宣誓之保證，或違反第 90 條規定之協力義務者，尤其應為課稅基礎之推計。」此等規定準用於財務法院訴訟程序（德國財務法院法第 96 條第 1 項第 2 分句），亦即財務法院審理稅務行政事件，得自為推計，不受稅捐稽徵機關推計之拘束。我國納稅者權利保護法第 14 條僅就稅捐稽徵機關之推計為規定[77]，尚有不足。

---

76 見最高行政法院 100 年度判字第 1638 號判決。另參見前改制前行政法院 62 年判字第 133 號判例：「財產交易所得之計算，除應減除原價額外，尚須減除改良費用，如納稅人對於改良費用未能提供確實單據或證明文件，稽徵機關仍應依一般標準核定其改良費用。」又營利事業出售剩餘鋼材之收入，稅捐稽徵機關既認屬營業外收入，因此等鋼材必有其購入成本，稅捐稽徵機關未核算其成本予以減除，係屬違法（最高行政法院 101 年度判字第 81 號判決）。又所得稅法施行細則第 15 條第 1 項租賃所得及權利金所得之減除必要損耗及費用，第 17 條自力耕作、漁、牧、林、礦所得之減除成本及必要費用，第 17 條之 2 個人出售房屋財產交易所得之成交價額及成本費用，無完備會計紀錄、確實憑證、證明文件者，得依財政部核定之標準核定、減除或調整，即是課稅基礎推計之規定。

77 納稅者權利保護法第 14 條：「（第 1 項）稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。（第 2 項）稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。（第 3 項）推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。（第 4 項）納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」

草案第 26 條第 2 項就行政法院自為推計作規定：「行政法院之調查已證明當事人有課稅之事實，就課稅基礎數額之計算或證明，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得依法為推計。」同條第 3 項進一步就推計應遵循之原則，也就是「本於客觀合理之原則，依最能切近實額之方法」與「給予當事人表示意見之機會」，及例示推計應斟酌事項（推計方法）為規定[78]。

2. 推計課稅出之短漏稅額作為漏稅罰之基礎

依上述因納稅義務人違反協力義務而推計課稅基礎並據以計算出納稅義務人之稅額，除得作為對納稅義務人補稅之依據外，可否作為裁處漏稅罰之依據？國內部分學說持否定見解。理由不外是在稅捐處罰，對違法事實之認定必須十分明確，始符處罰明確性原則，或稅捐處罰，有疑義時，應為有利於被告之裁判。例如納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，漏報財產交易所得，復未提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件，稅捐稽徵機關除依所得稅法施行細則第 17 條之 2 規定，依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準，推計核定財產交易所得之稅捐客體數額而核定補徵稅額外，是否亦得以該推計之財產交易所得核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項之規定處罰鍰？本文持肯定見解，理由如下：

（1）稅捐裁罰處分要求的證明度是「完全確信」，即「真實的確信」、「幾近於確實的蓋然性」，此與其他負擔處分並無不同，課稅處分的證明度也是要求「完全確信」[79]。同樣要求「完全確信」證明度的課稅處分可以推計課稅基礎所得的漏稅額為處分基礎，何以稅捐裁罰處分不能以推計課稅基礎所得的漏稅額為處分基礎？又無論是

78 草案第 26 條第 3 項例示之推計應斟酌事項有：同一當事人過去交易或經營之實際狀況及查得資料（第 1 款）；當地或全國類似規模之同業，在一般情形中，依該同業經營所能獲得之經營成果範圍。該範圍得以主管機關公開之行業或同業利潤統計數據資料為基準（第 2 款）；同一或同種類商品或服務在市場中一般情形下之交易售價，銷售收入得以市場中最高價格計算，成本費用得以市場中最低價格計算（第 3 款）；其他符合實際交易或經營成果可為參考之價格或認定基準（第 4 款）。同條第 4 項並規定，行政法院就課稅基礎之數額與應納稅額之計算，應審酌一切情況，於當事人聲明不服之範圍內，依所得心證定之，並於判決記明得心證之理由。

79 證明度的「完全的確信」，就是「真實的確信」、「幾近於確實的蓋然率」，指的是法院對於待證事實的存在（認為真實），已無「合理的懷疑」，參閱：拙著，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，2001 年 11 月，頁 48 以下；盛子龍，稅務訴訟上舉證責任，東吳公法論叢，第六卷，頁 493 以下。

稅捐裁罰處分或課稅處分，均由稅捐稽徵機關負客觀舉證責任，當稅捐裁罰處分或課稅處分的要件事實無從證明時，包括證明不存在或是否存在不明時，不利益歸於稅捐稽徵機關，即不能裁罰或課稅，這就是「裁罰或課稅要件事實有疑時，有利於納稅義務人」。同樣是「要件事實有疑時，有利於納稅義務人」，課稅處分可以推計課稅基礎所得的漏稅額為之，何以稅捐裁罰處分不能以推計課稅基礎所得的漏稅額為之？

（2）以上述案例為例，納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，漏報財產交易所得，違反誠實申報義務。設其於稅捐機關調查時，協力提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件，確實計算出漏稅額（非推計），除補稅外，亦可裁罰。另設此納稅義務人未盡其協力義務，不提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件，以推計方式計算其漏稅額，這種情形如果僅能對之補稅而不能裁罰，豈不是誠實協力提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件之納稅義務人受裁罰，不誠實協力提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件之納稅義務人反而不受裁罰，寧是合於租稅公平及正義？納稅者權利保護法第 14 條第 4 項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」依其反面解釋，即肯定納稅者未依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關得依推計結果處罰。如此，始符租稅公平及正義！

（3）設有納稅義務人漏報營業收入，如不能推計其成本，因不能推計成本，成本部分無法得到確實證明，因營業成本屬於營利事業所得稅的減項，由納稅義務人負客觀舉證責任，依客觀舉證責任分配規則，無法證明的不利益歸納稅義務人負擔，因此不能減除成本，結果是將漏報之營業收入全部列入計算漏稅額（這非推計），並據以裁罰，反不利於納稅義務人。甚至在營利事業虛列營業成本經確實證明，完全剔除該部分，據此計算出之漏稅額，並非推計，而是「經確實證明」，可據以裁罰。如依同業利潤標準推計所得額，並計算漏稅額，此反有利於納稅義務人[80]，難道這也不能推計漏稅額，而要將虛列成本完全剔除，計算出不利於納稅義務人之漏稅額，而據以裁罰嗎？

（4）德國法逃漏稅捐行為處以刑罰，係限於故意犯（德國租稅通則第 370 條逃漏租稅罪），而對因重大過失行為產生短漏稅結果者，處以行政罰（德國租稅通則第 378

80 案例可見最高行政法院 96 年度判字第 603 號判決。此類案例不少，可自行搜尋。

條重大過失逃漏租稅）。我國法逃漏稅捐行為處以刑罰，係限於故意積極犯，其餘情形，即因故意之消極作為、過失行為（不限於重大過失行為）產生短漏稅結果者，構成短漏稅違章行為，處以行政罰[81]。也就是出於輕過失之短漏稅違章行為，在德國法不構成行政罰對象，在我國則構成行政罰對象。德國稅捐裁罰處分之爭議屬於刑事審判權範圍，課稅處分之爭議則屬於財務法院審判權範圍，兩者並不相同。不同審判權法院就同一課稅事實有無漏稅額，本來就可以各自認定，互不受拘束。然而我國稅捐裁罰處分之爭議，和課稅處分之爭議，均屬於行政訴訟審判權之範圍。實務上納稅義務人常是對同一課稅事實所生之課稅處分和稅捐裁罰處分在同一行政訴訟程序中為爭議。行政法院就課稅處分可以推計課稅認定有漏稅額，裁判補徵稅額處分合法，如果不能以此漏稅額作為裁罰基礎，同一裁判內容豈不對同一課稅事實，忽認定有漏稅額，忽認定無漏稅事實，裁判理由豈不矛盾？

(二) 設置稅務審查官

稅務行政事件具有專業性及複雜性，為增強行政法院審理效能及保障納稅者權利，草案參考德國財務法院實務設置稅務審查官的運作模式，和我國智慧財產及商業法院設置技術審查官（智慧財產案件審理法第 6 條第 1 項）及商業調查官（商業事件審理法第 17 條第 1 項）之法制，設置稅務審查官，協助行政法院調查事實[82]。草案第 25 條第 1 項規定：「行政法院於必要時，得命稅務審查官執行下列職務：一、審查、核對帳簿憑證、會計紀錄、財務報表、業務文書或其他資料。二、協助法院就課稅基礎數額為推計。三、為釐清稅務或會計之事實上或法律上事項，基於專業知識對當事人、證人或鑑定人為說明或發問。四、其他法官交辦之事務。」

配合草案之稅務審查官之職權規定，行政法院組織法修正草案第 20 條之 1，為稅務審查官之設置法律依據。其第 1 項：「各級行政法院設司法事務官室，置司法事務官或稅務審查官，……」，第 4 項規定：「第 1 項稅務審查官，於業務需要時，得依聘

81 參閱，柯格鐘，稅捐法秩序—稅捐、稅法與基本原則，2023 年 9 月，頁 752。

82 關於德國財務法院設置稅務審查官的實務踐行情形，可參閱：拙著，司法院 113 年度赴德國考察報告，114 年 1 月 22 日，頁 13 以下。德國財務法院法雖未明文設置稅務審查官，但以該法所採取的職權調查原則作為設置規範依據，參閱：司法院，德國稅務訴訟暨調解制度研究團出國報告，114 年 1 月 21 日，頁 59。

用人員相關法令聘用或借調具有財稅專業人員充任，其遴聘及借調辦法，由司法院定之。」另依該草案第 20 條之 3 第 1 項規定[83]，稅務審查官有可能借調稅捐稽徵機關稅務人員充任。對此有部分人士反射性的質疑：借調自稅捐稽徵機關的稅務審查官，是否會「官官相護」，偏袒稅捐稽徵機關。從以下的分析說明，可知此種質疑是多慮，並不正確：

1. 功能最適

德國的稅務審查官通常是招募財稅機關（例如稅務局企業審查員或租稅查緝員）[84]。韓國在高等法院設有財稅機關派駐的專業人員，協助法院處理相關財稅問題[85]。由此可見，在具專業性及複雜性的稅務行政事件，法院使用財務（稅）行政機關之稅務人員，以輔助其調查事實，是「功能最適」之事，甚至可以說此乃「事務之本質」。

2. 德國稅務審查官的實踐經驗

借調稅捐稽徵機關稅務人員擔任行政法院的稅務審查官，稅務審查官已屬行政法院人員，其係執行行政法院之稅務審查官職務，而非執行稅捐稽徵機關之稅務人員職務。德國著名的稅法學者 Seer 在其專研德國稅務審查官的博士論文即「財務法院稅務審查官之設置」一書中指出，稅務審查官因其屬於法院機構內的專家成員，更能獲致當事人對其客觀性與中立性的信賴[86]。德國實務上的經驗顯示，稅務審查官提交的專業報告常作為財務法院法官撤銷課稅處分的依據，稅務審查官不會站在稅捐稽徵機關的立場執行任務[87]。

---

83 行政法院組織法修正草案第 20 條之 3 第 1 項：「稅務審查官，應就具有下列資格之一，並有擬任職務任用資格者任用之：一、現於或曾於財政部各地區國稅局及地方稅捐稽徵機關（以下合稱稅捐稽徵機關），從事稅務工作合計十年以上，成績優良並具證明者。二、經公立或立案之私立大學、獨立學院研究所或經教育部承認之外國大學、獨立學院研究所畢業，具稅務、財經、金融、會計相關系所碩士以上學位，現於或曾於稅捐稽徵機關，從事稅務工作合計八年以上，成績優良並具證明者。」

84 拙著，司法院 113 年度赴德國考察報告，114 年 1 月 22 日，頁 17-18。

85 參閱，司法院，韓國行政訴訟暨調解制度研究團出國報告，113 年 3 月 20 日，頁 17。

86 Seer, Der Einsatz von Prüufungsbeamten durch das Finanzzgercht, 1993, S.150、151.

87 Vgl.Brinkmann, in: Birkmann, Schätzungen im Steuerrecht, 6.Aufl., 3.Auβenprüfung, Rn.866。另筆者於 2024 年 10 月 23 日與多位行政法院法官參訪德國慕尼黑財務法院，接待的副院長 Bäumler-Holley 博士在座談中表示，法院為什麼委託內部的專業人員如稅務審查官進行財務鑑定，因為這樣可以保持其中立性，

3. 我國技術審查官的實踐經驗

我國智慧財產法院（現改制為智慧財產及商業法院）於 97 年 7 月 1 日成立之時，即設置技術審查官，協助法院就專利行政事件調查事實，而技術審查官係借調自經濟部智慧財產局。實踐結果，專利行政訴訟撤銷原處分的比率達 25%，高於未設置技術審查官的高等行政法院時期，專利行政訴訟撤銷原處分的比率（92 年至 96 年的比率約 6.5％）。由此可見，借調至智慧財產法院的技術審查官，受法官的指揮監督，以其所具有關於專利之專業能力協助法官，執行職務並不因其來自智慧財產局而失其中立性及客觀性[88]。此和上述德國稅務審查官雖來自財稅機關，但執行職務並不影響其中立性及客觀性的實務情形相同。由此可見，公務員效忠的是「職務」（職務忠誠）而非「機關」（機關忠誠）。借調自稅捐稽徵機關的稅務審查官，不會有偏袒稅捐稽徵機關之問題。

（三）行政法院得行使罰鍰處分裁量權

依現行法制，稅捐稽徵機關所為罰鍰處分有裁量瑕疵之違法事由時，行政法院係撤銷罰鍰處分，由被告機關（原處分機關）重行裁量處罰。但是在有些情形，例如依撤銷判決所認定之事實、相關的裁量基準和以往裁罰先例，可預見原處分機關之裁量處罰結果，如果由行政法院逕行自為是否處罰鍰或罰鍰額度之裁量，作成撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部之終局決定，即能澈底解決爭議，促進程序經濟，節省訴訟當事人和法院的勞費。因此草案第 28 條規定：「行政法院認稅捐稽徵機關所作成之罰鍰處分有裁量違法事由時，得自為免罰或裁罰之決定，而撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部。」此使行政法院取得部分罰鍰處分裁量權之立法，並未侵害行政權，違反權力分立原則。因為處罰鍰由法院為之，或行政機關為之，屬於立法政策問題，立法者有其形成空間。我國稅捐裁罰，依各稅法規定原由法院為之，於 81 年 11 月 23 日於稅捐稽徵法增訂第 50 條之 2，始改由稅捐稽徵機關自行裁罰，可得一明證。

稅務審查官是法院的成員，因此不帶有偏見，若委託外部鑑定，反而必須確保找到一位合適的鑑定人來獲得中立的意見等語，亦可得一明證，參閱：司法院，德國稅務訴訟暨調解制度研究團出國報告，114 年 1 月 21 日，頁 208。德國財務法院法官多有在財稅部門多年的工作經驗，轉任財務法院法官後，也不影響其執行職務的中立性與客觀性，參閱同上出國報告，頁 63、168、171。

88 參閱，司法院，德國稅務訴訟暨調解制度研究團出國報告，114 年 1 月 21 日，頁 65。

草案第 28 條之適用，應注意者有三：一是僅限於罰鍰處分及裁量瑕疵之違法事由，罰鍰以外之其他種類行政罰，或裁量瑕疵以外之其他違法事由，均無本條適用。二是行政訴訟採處分權主義，除法律別有規定外，行政法院不得就當事人未聲明之事項為判決（行政訴訟法第 218 條準用民事訴訟法第 388 條），所以本條所稱之「變更罰鍰處分之全部或一部」，自是變更後罰鍰處分在原告訴之聲明範圍內，較原罰鍰處分有利於原告。三是稅捐罰鍰處分之罰鍰金額，如果依裁量基準規定是按所漏稅額為計算，行政法院認定之所漏稅額與處分機關認定不同，但其他有關裁罰處分之裁量審酌情形並無變動，處分機關就依所漏稅額所為之裁罰處分，已無再重行裁量之必要，無涉行政機關行使裁量權，此種情形行政法院本得逕依認定之所漏稅額調整罰鍰金額而自為判決，並非本條規範情形 [89]。

（四）撤銷訴訟判決內容多樣化

為澈底解決紛爭，除特殊情形外，稅務行政爭議儘可能在訴訟中獲得終局解決。在具備撤銷訴訟原告之訴有理由之兩要件，即稅捐處分違法且因而侵害原告之權利或法律上利益，草案第 29 條明定多種撤銷訴訟判決內容，以因應各種事件情況 [90]。

1. 撤銷原處分、復查決定及訴願決定

草案第 29 條第 1 項本文：「行政處分違法致侵害原告權利或法律上利益，行政法院應撤銷原處分、復查決定及訴願決定。」行政法院據此規定撤銷稅捐處分，依其判決理由，可分成兩類型：（1）被請求撤銷之稅捐處分未被取代地撤銷，回到稅捐處分作成前未被規制之狀態。稅捐稽徵機關必須符合法律規定重新作處分規制該事件。例如判決認定原告確有違章行為，但罰鍰處分有裁量瑕疵，因此撤銷罰鍰處分及其復查決定、訴願決定，由被告機關重新裁罰。（2）行政法院已終局認定稅捐法律關係（簡單公式：「不是…… 而是……」），例如行政法院認定原告之稅捐債務不存在而撤銷課稅處分，則排除被告機關對該事件之新規制，亦即被告機關不得再作同樣內容的課稅處

89 參見最高行政法院 108 年度判字第 502 號判決。

90 納稅者權利保護法第 21 條第 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。」此規定簡略，判決類型不足，草案有詳加規定之必要。

分[91]。

憲法第 16 條保障人民之訴願權，而於訴願程序中，訴願機關相對於行政法院，對行政處分除作合法性審查外，尚得對裁量處分作合目的性審查，訴願人提起訴願程序如合法，即有請求訴願機關應經法定程序作成實體決定之救濟權利。因此草案第 29 條第 1 項但書規定：「但原處分為裁量處分，而訴願決定違反重要程序規定，且經原告陳明影響其救濟程序利益者，行政法院得通知訴願決定機關參加訴訟後，撤銷訴願決定，移送於訴願管轄機關。」[92] 在上述情形，如果原告欲維護其訴願程序救濟利益，由訴願機關重新為實體審議，行政法院踐行使訴願決定機關參加訴訟之程序後，得僅單獨撤銷訴願決定，由訴願管轄機關重行依法定程序作成實體決定。所謂「訴願決定違反重要程序規定」，例如誤以逾越法定期間而為訴願不受理之決定、未命補正即以不合法定程式而為訴願不受理之決定[93]。

2. 自行認定稅額、金額或數額而為變更判決

依行政訴訟法第 197 條規定，撤銷訴訟對象之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之。同此規定之精神，草案第 29 條第 2 項就稅捐處分，更細緻規定：「原告請求變更課稅處分核定之稅額、其他租稅法上金錢給付之金額或基礎處分確認之數額者，行政法院得變更為其他稅額、金額或數額。」[94] 適用此規定，因為稅務行政訴訟單純屬於救濟程序，本於

---

91 學理上稱（1）類型為「真正撤銷」，（2）類型為「不真正撤銷（自為決定撤銷）」，參閱：拙著，稅務行政訴訟之理論與司法實務，最高行政法院 105 年度研究發展報告，105 年 11 月，頁 169；德國稅務行政訴訟，最高行政法院 98 年度研究發展報告，98 年 11 月，頁 117、118。

92 此但書係參考德國行政法院法第 79 條第 2 項第 1 句、第 2 句：「訴願決定於原行政處分外含有增加獨立之不利益者，於此範圍內決定亦得單獨為撤銷訴訟之對象。訴願決定違反重要程序者，亦為增加之不利益」訂定。德國稅務行政訴訟起訴前的先行程序「異議」（Einspruch），係向原處分機關提起，由原處分機關作成異議決定，異議事件不繫屬於上級機關，因此德國財務法院法並無如上開德國行政法院法之規定。德國行政法院判決單獨撤銷訴願決定之介紹，可參閱：劉如慧，行政法院判決單獨撤銷訴願決定之研究，公法研究第 9 期，頁 332 以下。

93 見最高行政法院 97 年度裁字第 3582 號裁定、101 年度判字第 586 號判決。另無管轄權機關作成訴願決定，司法實務認此管轄權錯誤係「絕對程序瑕疵」，原告雖未指摘，行政法院應單獨撤銷訴願決定，由管轄訴願機關另行作成訴願決定，見最高行政法院 112 年度上字第 541 號判決、100 年度判字第 1809 號判決、99 年度判字第 393 號判決，此種絕對程序瑕疵並不在草案第 29 條第 1 項但書之規範範圍。

94 類似規定，依德國財務法院法第 100 條第 2 項第 1 句規定，撤銷訴訟之程序對象為金錢給付之租稅處分或

處分權主義，除法律別有規定外，法院不得就當事人未聲明之事項為判決（行政訴訟法第 218 條準用民事訴訟法第 388 條），行政法院最多駁回原告之訴，無從超出原告訴之聲明範圍為判決，因此作成之變更其他稅額、金額或數額之判決，自不得較原稅捐處分不利於處分相對人。

3. 確定事實及法律關係另令重新計算判決

稅務行政撤銷訴訟，原告之訴有理由時，行政法院本應在原告聲明之範圍內，自行確認稅額、金額或數額，惟自行認定稅額、金額或數額所需勞費過鉅者，基於行政法院功能及負荷之考量，在此例外情形，給予行政法院另一種判決選項。因此參考德國財務法院法第 100 條第 2 項第 2 句立法例，草案第 29 條第 3 項規定：「行政法院自行認定前項稅額、金額或數額所需勞費過鉅者，得於判決理由中敘明原處分違法認定或漏未認定之事實或法律關係，命稅捐稽徵機關依判決意旨重新計算之。」行政法院依此規定所作之判決，是行政法院已認定與判決有關之事實及法律關係，僅因認定稅額、金額或數額所需勞費過鉅，而令稅捐稽徵機關遵照行政法院之判決理由，本於職權為調查後，重新計算。在此情形，行政法院應於判決理由中敘明原處分違法認定或漏未認定之事實或法律關係，俾使稅捐稽徵機關據以重為調查、計算。

4. 未為本案決定之判決發回稅捐稽徵機關另為處分

有些稅務行政事件涉及複雜的事實關係，行政法院審理後，認為仍有進一步查明事實之必要，然而自行調查顯有困難，基於功能最適原則，宜由稅捐稽徵機關調查事實。在此種情形，行政法院得不為本案決定，而僅撤銷原處分、復查決定及訴願決定，發回稅捐稽徵機關另為處分。草案第 29 條第 4 項參考德國財務法院法第 100 條第 3 項第 1 句，明定行政法院作成此種判決的內容及要件：「訴訟事件符合下列情形者，行政法院得僅撤銷原處分、復查決定及訴願決定，並於判決理由中敘明發回稅捐稽徵機關另為處分：一、事實仍有查明之必要，且由行政法院調查顯有困難。二、考量當事人利益，發回稅捐稽徵機關另為查明更為適當。」此規定所稱「考量當事人利益」，例如納稅義務人迅速獲得救濟之需求、稅捐稽徵機關藉助納稅義務人履行協力義務以查明

涉及金錢確認之租稅處分，法院得以判決另行確定其他金額或以其他確認代之。

事實之可能性等[95]。又因為行政訴訟採取職權調查主義，行政法院有促使案件成熟之義務，行政法院原則上應調查確認案件事實關係，就本案作成決定。所以行政法院作成此種未為本案決定之判決，係屬例外，而且應儘速為之，以免影響納稅義務人受及時有效權利保護之權利。

行政法院作成上述未為本案決定而發回稅捐稽徵機關另為處分之判決，於稅捐稽徵機關作成新行政處分前，租稅法上債權債務關係仍有未明，且原處分遭撤銷後，原為之保全或執行措施即失所附麗，為有效保全租稅債權，行政法院有作成暫時性處置之必要。草案第 30 條參考德國財務法院法第 100 條第 3 項第 3 句，規定：「行政法院依前條規定撤銷原處分，於稅捐稽徵機關遵照判決意旨另為處分之前，得依聲請就已為之保全或執行措施作成暫時性處置之裁定。」該規定所稱「暫時性處置」，例如行政法院得依聲請作成命納稅義務人另行提供擔保、維持稅捐稽徵機關原有保全措施之全部或一部，或暫時無須返還先前已繳納之稅款或其他給付之全部或一部等[96]。

五、當事人協力義務

行政訴訟要求當事人在事實查明方面負有協力義務，其理論基礎在行政訴訟之主觀化、證明妨礙思想及訴訟經濟[97]。因當事人之協力義務，使得當事人就事實之查明與法院有共同責任，但是由法院負最終責任[98]。稅務行政訴訟對當事人協力義務之要求尤其高。以德國法為例，德國財務法院法對當事人協力義務之規定最為澈底。該法第 65 條第 1 項規定訴狀應表明之事項，第 80 條規定當事人到場義務，第 76 條第 1 項第 1 句規定法院應依職權調查事實關係，及第 2 句當事人參與調查事實關係義務。德國行政法院法第 82 條第 1 項、第 95 條及第 86 條第 1 項第 1 句亦有相同規定。除此之外，

95 見草案第 29 條之立法說明五。

96 草案第 30 條所稱「已為之保全或執行措施」，例如：禁止財產處分（稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 1 款前段、關稅法第 48 條第 1 項前段）、限制減資登記（稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 1 款後段、關稅法第 48 條第 1 項後段）、假扣押或假處分（稅捐稽徵法第 24 條第 1 項第 2 款、關稅法第 48 條第 2 項及海關緝私條例第 49 條之 1）、限制出境（稅捐稽徵法第 24 條第 3 項、關稅法第 48 條第 5 項）、不予辦理出國手續（所得稅法第 72 條第 2 項）及限制變更或註銷稅籍登記（加值型及非加值型營業稅法第 30 條第 2 項）等措施（見本條立法說明）。

97 參閱，拙著，行政訴訟之當事人協力義務，收於：行政訴訟與行政執行之課題，2003 年 10 月，頁 119。

98 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, 07/2003, §76, Tz. 49.

德國財務法院法第 76 條第 1 項第 3 句規定當事人對於事實狀況，應為完全及合乎真實之陳述（完全及真實陳述義務），並依法院之要求，就相對人提出之事實應為陳述（相對陳述義務）。上述德國財務法院法第 76 條第 1 項第 2 句（使當事人參與法院之調查事實關係）及第 3 句（當事人完全、真實及相對陳述義務），稱為「一般協力義務」（Allgemeine Mitwirkungpflicht）。此一般協力義務並由無數特別協力義務所補充。同條第 4 句並進一步規定準用關於行政程序中當事人協力義務規定之德國租稅通則第 90 條第 2 項、第 93 條第 3 項第 2 句、第 97 條第 1 項及第 3 項、第 99 條和第 100 條[99]。草案參考德國財務法院法上開立法例，規定當事人協力義務。

(一) 一般性協力義務

1. 協力法院調查事實義務

當事人就行政法院事實關係之調查，應協力為之（草案第 11 條第 2 項）。稅務行政事件之審理固以職權調查為原則，然事證偏在當事人一方，當事人在其支配管領範圍內，較諸行政法院更能掌握完整及正確之資料，且基於依法及公平課稅原則，並為貫徹訴訟經濟，當事人對於事實之釐清亦負擔共同責任，故應與行政法院合作，協力探求、發現事實真相[100]。

2. 真實及完全陳述義務

當事人就與裁判有關之事實，應為真實及完全之陳述（草案第 12 條第 1 項前段）。民事訴訟法第 195 條第 1 項規定：「當事人就其提出之事實，應為真實及完全之陳述」，旨趣相同。無論是採取職權主義的行政訴訟與辯論主義的民事訴訟，均要求當事人就事實應為真實及完全之陳述，以盡其協力義務。

3. 相對陳述義務

當事人對於他造當事人所提出之事實及證據，應為陳述（草案第 12 條第 1 項後段）。民事訴訟法第 195 條第 2 項亦有相同規定。兩種訴訟審理原則雖有職權調查主義

99 參閱，拙著，行政訴訟之當事人協力義務，收於：行政訴訟與行政執行之課題，2003 年 10 月，頁 129、130。

100 草案第 11 條立法說明三。

與辯論主義之別，但認為相對陳述為當事人之協力義務，則無不同[101]。

(二) 提出資料義務

行政法院為認定事實，雖得依行政訴訟法第 164 條第 1 項規定，向公務員或機關調取其所掌管之文書，如該機關為當事人時，並有提出之義務。惟納稅義務人或其代表人、管理人或其他有代表權之人，就其支配管領範圍內與本案待證事實有關之事證資料，依法有提出於稅捐稽徵機關或其他主管機關之協力義務，卻未提出，行政法院即無從調取。為補此缺漏，草案第 12 條第 2 項明定：「行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人提出其依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關之資料。該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦同。」[102]

由於境外（臺灣、澎湖、金門、馬祖以外之國家或地區）為我國法權所不及，行政法院對在境外之納稅義務人的課稅事實為調查有其困難，加以我國之外交處境特別，難以期待透過國際間協助調查事實，尤應加重納稅義務人之協力義務。德國法認為當事人於涉及國外之稅務行政事件，有蒐集證據方法之義務[103]。德國租稅通則第 90 條第 2 項第 3 句加重當事人協力義務，甚至規定租稅納稅義務人對稅捐稽徵機關所指定之金融機構，授權稅捐稽徵機關以其名義，在法院外及法院內行使可能之提供資訊請求權。因而草案第 12 條第 3 項規定：「行政法院得命前項之人或受其委託保管之第三人提出於境外而與課稅事實有關之必要資料；如該資料已提供予境外政府者，應提出其複本。但命受託人提供之資料，以無法自納稅義務人取得者為限。」

上述有提出資料義務之人，經法院命其提出而不提出者，行政法院於必要時得以裁定命為強制處分[104]，經命提出資料之義務人如為第三人時，尚可依行政訴訟法第169

101 另依民事訴訟法第 280 條第 1 項及第 3 項規定，當事人對於他造主張之事實，於言詞辯論時不爭執者，視同自認；已於相當時間受合法之通知，而於言詞辯論不到場，亦未提出準備書狀爭執者，視同自認。但行政訴訟法第 134 條規定，當事人主張之事實，雖經他造自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。此乃行政訴訟採職權調查主義之故。

102 在稅捐稽徵程序，納稅義務人亦有提出資料義務（稅捐稽徵法第 30 條第 1 項）。

103 參閱，拙著，行政訴訟之當事人協力義務，收於：行政訴訟與行政執行之課題，2003 年 10 月，頁 130。

104 所稱「強制處分」係指強制義務人應為特定物之交付，其執行適用行政訴訟法第 305 條第 2 項及第 306

條規定，對第三人處罰鍰（草案第 12 條第 4 項），促使義務人履行協力義務。對命為強制處分及處罰鍰之裁定，受裁定人得抗告，抗告中應停止執行（草案第 12 條第 5 項），充分保障義務人（受裁定者）之救濟權利。

(三) 到場義務

當事人對於訴訟事件之相關事實，常是最為知悉者，因此當事人之陳述為法院探知事實真相的重要來源，訴訟法的發展趨勢是愈益重視法院對當事人的訊問。89 年 2 月 9 日修正施行之民事訴訟法第二編第一章第三節第五目之一「當事人訊問」（第 367 條之 1 至第 367 條之 2），已將訊問當事人作為一種證據方法，即是一明證。基於此發展趨勢，同時參考德國財務法院法第 80 條第 1 項之立法例，草案第 13 條第 1 項課當事人到場與法院共同釐清事實之協力義務，規定：「行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。當事人受合法之通知，無正當理由而不到場，得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再限期命其到場。當事人逾期仍不到場者，得按次處罰。」[105] 並於第 2 項及第 3 項進一步分別規定當事人為法人或非法人團體時，到場受訊問之義務人為其代表人、管理人或其他有代表權人，其受行政法院之裁定或命令應到場者，適用第 1 項規定 [106]；名義上之代表人、管理人或其他有代表權人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。

在此或有質疑，訴訟事件在為當事人之納稅義務人有委任訴訟代理人情形，還有必要課納稅義務人以到場之義務嗎？按行政法院為查明事實真相以依法課稅，常必須訊問書狀記載以外，為納稅義務人經歷過或其他為其所支配管領範圍內的事項，並就納稅義務人之陳述，再進一步訊問，這些事項為訴訟代理人所不知，無法代為答覆。在訴訟實務上，法官訊問書狀以外之事項，訴訟代理人僅能回答容後查報，已浪費一

條規定，並準用強制執行法關於物之交付請求權執行之規定。參見本條之立法說明五。行政訴訟法第 169 條僅就第三人不從法院提出文書之命時，行政法院得處罰鍰及為強制處分作規定，對當事人不從法院命提出文書之情形，係以證明妨礙，即行政法院得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實（同法第 165 條第 1 項）。德國法對當事人拒絕協力，是得強制執行使其履行協力義務（陳敏譯著，德國租稅通則，102 年 5 月，頁 160）。草案第 12 條第 4 項從此立法例，對當事人不履行資料提出義務者，除原得適用行政訴訟法第 165 條第 1 項規定外，另規定得為強制處分。

105 在稅捐行政程序，納稅義務人即有到場義務，違反者得處以罰鍰（稅捐稽徵法第 46 條第 2 項）。

106 參見德國財務法院法第 80 條第 2 項。

次庭期，而之後查報內容，可能或未確實針對法官之提問，或法官對查報內容認有再次訊問之必要，又要浪費一次庭期，不但訴訟不經濟，亦有礙法院發現真實。這也是上述訴訟法強調訊問當事人，取得其陳述內容，有助於發現事實之發展趨勢。因此上開質疑實屬多餘。至於對違反到場義務者得處罰鍰，立法是否違反比例原則？德國法最強調比例原則，然而德國財務法院法第 80 條第 1 項之立法例，亦是科當事人以到場義務，違反之法律效果是得處罰鍰，並得反覆處罰，由此可見草案第 13 條第 1 項之規定，並未不符比例原則。

(四) 協力義務與不自證己罪之平衡

在稅務行政訴訟，為確保依法及公平課稅原則，當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，就其管領範圍內事項負有提出資料、為真實、完全陳述及到場受訊問等協力義務。在刑事訴訟，當事人（被告）原則上無協力義務，以免其陷於自證己罪之危險處境。然而如果僅因稅務行政訴訟的當事人履行協力義務，有可能受到刑事追訴或處罰，即免除其在稅務行政訴訟的協力義務，將造成守法者負有協力義務，不守法之納稅義務人不負有協力義務，不守法之納稅義務人的法律地位反較誠實守法之納稅義務人更為有利，顯然違背租稅公平原則。為求不自證己罪原則與依法及公平課稅原則之平衡，草案參考德國法之立法例，即當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，其應履行之協力義務，不因受有刑事追訴或處罰之危險而得免除，但不得強制其履行[107]，草案第 14 條規定：「（第 1 項）對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行

107 德國租稅通則第 103 條：「非當事人之人及非為當事人而有陳述義務之人，因對問題之答覆，有使其本身或親屬（第 15 條）受刑事法院之追訴或開始違反秩序法程序之危險者，得對該問題拒絕陳述。對此等人應為拒絕陳述權之告知。其告知應記載於筆錄。」第 393 條第 1 項第 2 句：「在租稅課徵程序中，對租稅義務人之強制方法（第 328 條），將迫使租稅義務人本人因其所犯之租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為，而受有不利益之負擔者，不許可為之。」對德國租稅通則第 103 條之說明，陳敏譯著，德國租稅通則，102 年 5 月，頁 191：「依本條規定，得拒絕陳述者，限於非當事人之人，及非為當事人有陳述義務之人（例如法定代理人、處分權人）等。當事人不得以其本身或他人將因其陳述而被追究違法行為責任之危險而拒絕陳述。蓋為達成公平及正確之課徵，本法原規定有當事人之協力義務，自不能再授與當事人拒絕陳述之權利。惟依本法第 393 條第 1 項第 2 句規定，不得以強制方法迫使當事人，為有關其本身租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為之陳述。」德國租稅違反秩序行為之處罰程序，屬於刑事程序，參見本文肆二（一）2。

協力義務。（第 2 項）稅捐稽徵機關或行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，不得以強制執行之方法促使其為之。」此處所稱「刑事追訴或處罰」，不包含行政罰，或懲戒、懲處等紀律處罰、其他管制性之不利益處分[108]。

在草案第 14 條第 2 項之情形，行政法院雖不得以強制執行方法促使有協力義務之人履行協力義務，但此不履行協力義務行為成為行政法院心證斟酌之事項，例如降低證明度、證明妨礙（行政訴訟法第 135 條），或發生以推計方法為事實認定之法律效果，以實現依法及公平課稅原則。

（五）協力義務與拒絕證言權之平衡

依法應為當事人履行協力義務之人，既然依草案第 14 條第 1 項規定，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險，而免除其協力義務，因其並非當事人，有可能以證人身分受訊問時，基於法價值一致性，自不得任其依行政訴訟法第 145 條規定主張拒絕證言，以確保依法及公平課稅原則。惟如果依法應為當事人履行協力義務之人為證言，有使受刑事追訴或處罰之危險時，為調合協力義務與不自證己罪原則，亦不應以強制方法促使其履行協力義務。因此草案第 15 條參考德國立法例[109]，規定：「（第 1 項）行政訴訟法第 145 條規定，於為當事人履行協力義務之人，不適用之。（第 2 項）為當事人履行協力義務之人，如已陳明其為證言有致其受刑事追訴或處罰之危險，且經行政法院認無不當時，不適用行政訴訟法第 148 條裁處罰鍰之規定。」第 1 項規定先排除為當事人履行協力義務之人基於親屬或監護關係之拒絕證言權，第 2 項再規定如已陳明其證言有受刑事追訴或處罰之危險，且經行政法院認無不當，行政法院不得以裁定處罰鍰，迫使其為證言。至於非依法為當事人履行協力義務之人以外之第三人為證人時，就回歸證人得拒絕證言之規定。草案第 16 條參考行政訴訟法第 145 條及第 147 條，規

108 本條立法說明一。

109 德國租稅通則第 101 條第 1 項：「當事人之親屬（第 15 條），非自為當事人而對本身之租稅關係有陳述義務，或非應為當事人履行陳述義務者，得拒絕陳述。親屬之拒絕陳述權應予告知。告知應作成筆錄。」對此條項之說明，陳敏譯著，德國租稅通則，102 年 5 月，頁 187：「當事人之親屬，如為本法第 34 條及第 35 條所規定，應為自然人履行租稅義務之人（如法定代理人、處分權人等），即視同當事人，不得拒絕陳述。」

定：「（第 1 項）前二條以外之人，如為證言有致自己或下列之人受刑事追訴或處罰之危險時，得拒絕證言：一、其配偶、前配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親屬關係或與其訂有婚約者。二、其監護人或受監護人。（第 2 項）依前項規定，得拒絕證言者，審判長應於訊問前或知有該項情形時告知之。」

關於當事人協力義務，應予強調者，基於依法及公平課稅原則，稅捐稽徵機關應依職權調查事實，當事人雖於訴訟中負有協力義務，然而此一職權調查義務於稅務行政事件繫屬中，持續存在，不受當事人主張及證據聲明之拘束，並應斟酌所有對於當事人有利及不利之事項。因此，草案第 12 條第 6 項參考德國財務法院法第 76 條第 4 項，明定：「原處分機關對於訴訟繫屬中之稅務行政事件，依法所負調查事實之義務，不受稅務行政訴訟程序進行之影響。」以資強調。

六、證據使用禁止

法規範在如何範圍內限制事實的探知，有所謂的「調查禁止」（Ermittlungsverbote）（亦稱「證據禁止」〔Beweisverbote〕）。違反調查禁止規範而違法獲得之事實或證據方法，在認定事實時，不得予以斟酌使用（視為不存在），則是「證據使用禁止」（Beweisverwertungsverbote）[110]。納稅者權利保護法第 11 條第 3 項：「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。」即是稅法領域之「證據使用禁止」明文規定。惟該規定之適用主體僅限於稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員，範圍較狹隘。又其未明確視違反調查禁止規範之程度，區別證據使用禁止之絕對禁止與相對禁止之法律效果，立法政策上有再加審視之必要。因而草案第 17 條就稅法領域的「證據使用禁止」作更細膩的規定：「（第 1 項）稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，不得作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。（第 2 項）前項規定以外之情形，稅捐稽徵機關或其他機關違反法規取得之證據，應斟酌各法規之保護意旨、違法情節之輕重及確保租稅正確、公平課徵之公益，以決定得否作為課稅處分、裁罰

110 Vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 11/2003, §88, Rz. 276; Tipke, in: Tipke/ Kruse, AO, 07/2003, §88, Tz.15.

處分及其他不利處分之依據。」第 1 項將公權力機關違法取得證據而嚴重侵害人民權利情形，規定發生「絕對證據使用禁止」之法律效果，以維護人性尊嚴 [111]。第 2 項就其他違法取得證據情形，本於「權衡理論」，斟酌取得證據所違反之法規保護意旨、違法情節之輕重及確保租稅正確、公平課徵公益之各種事由，以決定是否排除該證據之使用（「相對證據使用禁止」）[112]。本條係納稅者權利保護法第 11 條第 3 項之特別規定。

七、擴大強制律師代理範圍

高等行政法院高等行政訴訟庭管轄第一審之事件，行政訴訟法第 49 條之 1 第 1 項已規定其中適用通常程序之環境保護、土地爭議事件及都市計畫審查程序事件，採用強制律師代理制度。鑑於稅務行政事件之專業性及複雜性，並不亞於適用通常程序之環境保護、土地爭議事件及都市計畫審查程序事件，尤其在所涉金額甚高的稅務行政事件對當事人的權益影響甚大，立法政策上亦應採用強制律師代理制度，以保護納稅義務人權益並促進訴訟。草案第 7 條第 1 項乃規定：「高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件及程序進行中所生之其他事件，應委任律師為訴訟代理人，並適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定。」[113]「高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件」，係指課稅處分稅額、罰鍰處分金額或其他財產上請求金額或價額逾新臺幣 150 萬元的稅務行政事件（行政訴訟法第 104 條之 1 第 1 項）。依司法實務見解，是否「逾 150 萬元」，係指原告所爭執之金額或原告因該訴訟所影響之財產利益是否逾 150 萬元為判斷標準 [114]。換言之，高等行政法院地方行政訴訟庭管轄適用通常程序或簡易訴訟程序（行政訴訟法第 229 條）之稅務行

111 草案第 17 條第 1 項所稱「其他不正方法」，基於概括規定對於例示規定之承接及補充性原則，須相當於強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問或違法羈押之程度，始足當之（參見本條立法說明二）。

112 依刑事訴訟法第 156 條第 1 項規定，出於強暴、脅迫、利誘、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正之方法而取得之自白，不得作為證據；第 158 條之 2 規定，除有但書情形外，違背第 93 條之 1 第 2 項、第 100 條之 3 第 1 項之規定，所取得被告或犯罪嫌疑人之自白及其他不利之陳述，不得作為證據，這是「絕對證據使用禁止」。依刑事訴訟法第 158 條之 4 規定，除法律另有規定外，實施刑事訴訟程序之公務員因違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，應審酌人權保障及公共利益之均衡維護，這是採取「權衡理論」下的「相對證據使用禁止」。

113 因適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定，依同法第 49 條第 2 項第 1 款規定，具會計師資格者，亦得為訴訟代理人。

114 參閱，翁岳生主編，行政法（下），2020 年增訂 4 版，頁 506、507（吳東都執筆）。

政事件，因原告所爭執之金額或原告因該訴訟所影響之財產利益因未逾 150 萬元，並無強制律師代理規定之適用，因此草案並不會對非重大稅務爭議之納稅義務人造成負擔。此外，對比民事訴訟上訴第三審的門檻亦是上訴所得受之利益逾 150 萬元，採強制律師代理，草案第 7 條第 1 項之規定，自屬合理。

陸、結語

89 年 7 月 1 日施行的二級二審行政訴訟新制，是我國行政訴訟現代化的里程碑。新制運作多年後，針對稅務行政事件特殊性，尤其訴訟實務難題，以我國學說及最高行政法院法續造成果為基礎，參考德國法制及實務見解，斟酌損益，客製化稅務行政事件審理法草案。此草案有諸多創新規定，有精深堅實的稅務行政訴訟法學的學理底蘊。雖然部分重申在其他法律已有的規定，但這是為規範體系完整所必要，甚至是釐清精煉其他法律已有的規定。草案如果能立法通過，將使我國行政訴訟制度邁入精緻化大道。亟盼本文對草案的意義、事理及法理上的剖析，能讓各方對草案有正確認識，使草案早日立法通過！

附錄

稅務行政事件審理法草案

第　一　條　　為促進程序經濟，澈底、妥適、專業解決稅務爭議，以有效保障納稅者權利，並維護依法及公平課稅原則，特制定本法。

第　二　條　　本法所稱稅務行政事件，係指下列事件：

一、涉及財政部或稅捐稽徵機關依各稅法、海關緝私條例、租稅條約、租稅協定或地方稅捐自治條例所為行政處分或其他公權力措施之爭議。

二、因前款行政處分或其他公權力措施之行政執行所生之爭議。

三、涉及前二款爭議之行政程序法第一百二十八條程序重開事件。

四、其他依法律規定或經司法院指定由稅務專業法庭審理之事件。

與前項事件相牽連之行政訴訟事件，得與其合併起訴，或於其訴訟繫屬中為追加或提起反訴。但專屬於其他行政法院管轄者，不得為之。

依前項規定合併起訴、追加或提起反訴，行政法院認為不符合其要件者，應分別審理。

第　三　條　　前條事件之審理，依本法之規定；本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定。

第　四　條　　得依租稅法享有權利或負擔義務者，有當事人能力。

中央及地方機關，亦有當事人能力。

第　五　條　　經訴願程序之稅務行政訴訟，以原處分機關為被告。但訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益者，以訴願決定機關為被告。

第　六　條　　稅捐稽徵機關作成行政處分應受其他行政機關就具體事件所為之事實認定或法律適用之拘束時，行政法院於必要時，應命該行政機關輔助一造參加訴訟，並適用行政訴訟法關於輔助參加之規定。

第　七　條　　高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件及程序進行中所生之其他事件，應委任律師為訴訟代理人，並適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定。

前項事件，受命法官行準備程序時，準用行政訴訟法第四十九條之一第四項、第八項、第四十九條之二第一項關於行政法院或審判長權限之規定。

第　八　條　撤銷訴訟之程序標的，為經復查、訴願決定所維持之課稅處分、裁罰處分或其他不利處分。但於第五條但書之情形，以訴願決定為撤銷訴訟之程序標的。

第　九　條　起訴，應依訴訟類型以訴狀表明下列各款事項，提出於行政法院為之：

一、撤銷訴訟：

（一）當事人。

（二）起訴之聲明。

（三）原處分；其經復查或訴願程序者，該復查決定或訴願決定。

（四）訴請撤銷之原因事實。

二、課予義務訴訟：

（一）當事人。

（二）起訴之聲明。

（三）依法申請之案件及其內容。

（四）訴請作成之行政處分或特定內容之行政處分。

（五）訴請作成行政處分之公法上依據及原因事實。

三、確認訴訟：

（一）當事人。

（二）起訴之聲明。

（三）訴請確認無效或違法之行政處分或確認成立與否之公法上法律關係。

（四）訴請確認之原因事實。

（五）確認利益。

四、一般給付訴訟：

（一）當事人。

（二）起訴之聲明。

（三）訴請給付之公法上依據及原因事實。

訴狀內宜記載適用程序上有關事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項，並附具相關之申請書、處分書及決定書。

第　十　條　　原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。

行政訴訟起訴前或繫屬中，有下列情形之一者，行政法院得依聲請裁定停止執行：

一、原處分或決定之合法性顯有疑義。

二、原告之訴在法律上非顯無理由，而原處分或決定之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並其執行非為維護重大公益所必要。

前項情形，行政法院於必要時，得依聲請或依職權命向原處分機關提供擔保後停止執行。

第二項聲請，於行政訴訟繫屬前，僅於行政機關拒絕停止執行申請之全部或部分時，始得為之。但有下列情形之一者，不在此限：

一、對於停止執行之申請，行政機關未於相當期間內作成決定。

二、行政執行即將開始或執行中。

三、對於剝奪或消滅資格、權利或命停止營業之處分聲請停止執行。

行政法院為前三項裁定前，應先徵詢當事人之意見。

停止執行之裁定，得停止原處分或決定之效力、處分或決定之執行或程序之續行之全部或部分。本於基礎處分作成之後續處分應一併停止執行，行政法院並得就後續處分之停止執行，依聲請命向原處分機關提供擔保。

前項所稱基礎處分，係指對課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分有拘束力之行政處分。

第六項情形，原處分或決定已全部或部分執行或實現者，除執行標的物已拍賣或變賣於第三人，或有其他依法或性質上不能回復原狀之情事外，行政法院得依聲請撤銷全部或部分已執行之程序或實現之行為，並命

執行機關為回復原狀之必要處置；必要時，亦得命聲請人向原處分機關提供擔保。但聲請人經依法扣繳或暫繳之稅額，不在回復原狀之範圍。

第六項停止執行之效力，不影響稅捐稽徵機關就課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分之保全措施。

行政法院裁定原處分或決定停止執行之期間，不得課徵滯納金。但應就下列期間，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收，並準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定：

一、已徵起稅款者：自退還日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止。

二、未徵起稅款者：自該稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止。

第六項情形，稅捐稽徵機關仍得作成後續處分，並得依法為保全措施。

第十一條　行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人事實主張及證據聲明之拘束。

前項調查，當事人應協力為之。

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。

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、陳述或訴訟類型有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。

陪席法官告明審判長後，得向當事人發問或告知。

第十二條　當事人就與裁判有關之事實，應為真實及完全之陳述。對於他造當事人所提出之事實及證據，應為陳述。

行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人提出其依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關之資料。該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦同。

行政法院得命前項之人或受其委託保管之第三人提出於境外而與課稅

事實有關之必要資料；如該資料已提供予境外政府者，應提出其複本。但命受託人提供之資料，以無法自納稅義務人取得者為限。

行政法院對持有前二項資料之人，無正當理由不從提出之命者，於必要時得以裁定為強制處分。行政訴訟法第一百六十九條對於第三人處罰鍰之規定，亦適用之。

前項裁定得為抗告，抗告中應停止執行。

原處分機關對於訴訟繫屬中之稅務行政事件，依法所負調查事實之義務，不受稅務行政訴訟程序進行之影響。

第 十 三 條　行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。當事人受合法之通知，無正當理由而不到場，得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再限期命其到場。當事人逾期仍不到場者，得按次處罰。

當事人為法人或非法人團體，其代表人、管理人或其他有代表權人，受行政法院之裁定或命令應到場者，適用前項規定。

前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。

第一項及第二項之罰鍰裁定，得為抗告；抗告中應停止執行。

第 十 四 條　對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。

稅捐稽徵機關或行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，不得以強制執行之方法促使其為之。

第 十 五 條　行政訴訟法第一百四十五條規定，於為當事人履行協力義務之人，不適用之。

為當事人履行協力義務之人，如已陳明其為證言有致其受刑事追訴或處罰之危險，且經行政法院認無不當時，不適用行政訴訟法第一百四十八條裁處罰鍰之規定。

第 十 六 條　前二條以外之人，如為證言有致自己或下列之人受刑事追訴或處罰之危險時，得拒絕證言：

一、其配偶、前配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親

屬關係或與其訂有婚約者。

二、其監護人或受監護人。

依前項規定，得拒絕證言者，審判長應於訊問前或知有該項情形時告知之。

第十七條　稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，不得作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。

前項規定以外之情形，稅捐稽徵機關或其他機關違反法規取得之證據，應斟酌各法規之保護意旨、違法情節之輕重及確保租稅正確、公平課徵之公益，以決定得否作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。

第十八條　當事人提出之攻擊或防禦方法，除別有規定外，應依訴訟進行程度，於言詞辯論終結前之適當時期提出之。

當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法，行政法院應駁回之。但有下列情形之一者，不在此限：

一、其提出不甚延滯訴訟。

二、因不可歸責於當事人之事由不能於適當時期提出。

三、依其他情形顯失公平。

前項但書第二款事由，當事人應釋明之。

當事人或為當事人保管證據之第三人，經審判長或受命法官定相當期間命提出證據，並告知逾期提出之失權效果後，仍未遵期提出者，視為未於適當時期提出。

當事人於行政法院實體判決確定後，不得基於依第二項駁回之攻擊或防禦方法，另行起訴請求返還同一課稅事件之溢繳稅款。

第十九條　原告於課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分之撤銷訴訟中，得追加、補充或變更足以減少課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。

被告得於前項訴訟中追加、補充或變更足以維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。

除前二項情形外，行政法院亦得於原告訴之聲明範圍內，依職權斟酌其他足以減少或維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。

第 二 十 條　稅捐稽徵機關於訴願決定送達後或第一審撤銷訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，無須經復查程序及訴願程序，即取代原處分成為撤銷訴訟之程序標的。

前項情形，稅捐稽徵機關應依下列規定辦理：

一、作成處分前，給予當事人陳述意見之機會，並充分告知其事實及法律上理由。

二、作成處分時，併就增加核定稅額另填發繳納期間為三個月之稅款繳納通知書送達當事人，並準用稅捐稽徵法第三十九條第二項關於暫緩執行之規定。

稅捐稽徵機關應將第一項之新處分一併通知訴訟繫屬之行政法院，並檢附作成新處分之理由及聽取當事人陳述意見之回應。

有下列情形之一者，準用前三項規定：

一、原處分經更正或轉換。

二、重新作成處分取代無效或不生效力之原處分。

前四項規定，於課予義務訴訟準用之。

第二十一條　於上訴審程序，不得為訴之變更、追加或提起反訴。但稅捐稽徵機關就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，準用前條之規定。

前項但書情形，上訴審法院應廢棄原判決，並將該事件發回或發交管轄之第一審行政法院。但有下列情形之一者，不在此限：

一、依行政訴訟法第二百五十三條行言詞辯論。

二、依行政訴訟法第二百五十九條應自為判決。

三、其他上訴審法院認訴訟達於可為裁判程度之情形。

第二十二條　課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分形式確定後，稅捐稽徵機關另

為增加金額之變更處分者，人民訴請撤銷變更處分之範圍，以變更處分新增金額之事由為限。

前項情形，不影響人民依稅捐稽徵法第二十八條或行政程序法第一百二十八條申請之權利。

第二十三條　當事人就核定稅額或其他租稅法上金錢給付之後續處分提起撤銷訴訟者，不得於該訴訟就基礎處分規制之事項為爭議。但難以期待當事人於法定期間內就基礎處分提起行政救濟者，不在此限。

前項但書規定之情形，適用第六條之規定。

第二十四條　前五條規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。

第二十五條　行政法院於必要時，得命稅務審查官執行下列職務：

一、審查、核對帳簿憑證、會計紀錄、財務報表、業務文書或其他資料。

二、協助法院就課稅基礎數額為推計。

三、為釐清稅務或會計之事實上或法律上事項，基於專業知識對當事人、證人或鑑定人為說明或發問。

四、其他法官交辦之事務。

行政法院因稅務審查官提供而獲知之特殊專業知識，應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎。

前二項關於法院權限之規定，於受命法官行準備程序時準用之。

稅務審查官之迴避，準用行政訴訟法關於法官迴避之規定。

第二十六條　行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，本於核實課稅原則，計算課稅基礎之數額。但別有規定者，從其規定。

行政法院之調查已證明當事人有課稅之事實，就課稅基礎數額之計算或證明，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得依法為推計。

前項情形，行政法院應本於客觀合理之原則，依最能切近實額之方法，斟酌下列事項為之，並給予當事人表示意見之機會。但法律就推計方

法另有規定者，從其規定：

一、同一當事人過去交易或經營之實際狀況及查得資料。

二、當地或全國類似規模之同業，在一般情形中，依該同業經營所能獲得之經營成果範圍。該範圍得以主管機關公開之行業或同業利潤統計數據資料為基準。

三、同一或同種類商品或服務在市場中一般情形下之交易售價，銷售收入得以市場中最高價格計算，成本費用得以市場中最低價格計算。

四、其他符合實際交易或經營成果可為參考之價格或認定基準。

行政法院就課稅基礎之數額與應納稅額之計算，應審酌一切情況，於當事人聲明不服之範圍內，依所得心證定之，並於判決記明得心證之理由。

第二十七條　行政法院認同原處分、復查決定或訴願決定之理由者，得於裁判中引用之。

第二十八條　行政法院認稅捐稽徵機關所作成之罰鍰處分有裁量違法事由時，得自為免罰或裁罰之決定，而撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部。

第二十九條　行政處分違法致侵害原告權利或法律上利益，行政法院應撤銷原處分、復查決定及訴願決定。但原處分為裁量處分，而訴願決定違反重要程序規定，且經原告陳明影響其救濟程序利益者，行政法院得通知訴願決定機關參加訴訟後，撤銷訴願決定，移送於訴願管轄機關。

原告請求變更課稅處分核定之稅額、其他租稅法上金錢給付之金額或基礎處分確認之數額者，行政法院得變更為其他稅額、金額或數額。

行政法院自行認定前項稅額、金額或數額所需勞費過鉅者，得於判決理由中敘明原處分違法認定或漏未認定之事實或法律關係，命稅捐稽徵機關依判決意旨重新計算之。

訴訟事件符合下列情形者，行政法院得僅撤銷原處分、復查決定及訴願決定，並於判決理由中敘明發回稅捐稽徵機關另為處分：

一、事實仍有查明之必要，且由行政法院調查顯有困難。

二、考量當事人利益，發回稅捐稽徵機關另為查明更為適當。

第三十條　行政法院依前條規定撤銷原處分，於稅捐稽徵機關遵照判決意旨另為處分

之前，得依聲請就已為之保全或執行措施作成暫時性處置之裁定。

第三十一條　訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。

稅捐稽徵機關因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額增加之事由，提出主張或作成變更處分者，不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴。

納稅義務人因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額減少之事由提出主張者，不得於判決確定後基於該事由請求退稅或提起再審之訴。

第三十二條　本法施行前已繫屬而尚未終結之稅務行政事件，除別有規定外，適用本法規定。

第七條、第九條、第十八條、第二十六條第三項及前條規定，於本法施行前已起訴之稅務行政事件，不適用之。

第二十九條及第三十條規定，於本法施行前已經事實審言詞辯論終結之稅務行政事件，不適用之。

第十條規定，於本法施行前已經第一審裁定之聲請停止執行事件，不適用之。

第二十條至第二十二條規定，於本法施行前作成之課稅處分、其他租稅法上金錢給付處分及罰鍰處分，不適用之。

第三十三條　本法施行日期，由司法院定之。

司法周刊



地址：臺北市重慶南路一段124號　　發行部電話：02-23826502　　編輯部電話：02-23618798