

稅捐稽徵法的修善與修惡

文 ■ 林文舟^{註1}

壹、問題緣起

稅捐稽徵法於去年(110年)12月17日修正公布，共修正21條、刪除4條、增訂2條，除第20條有關滯納金加徵方式由行政院另行訂定施行日期外，其餘條文已於同年12月19日生效。綜觀其修正幅度之大、層面之廣，可謂歷年之最，雖然有多項保障納稅者權益或減輕其負擔的改善，包括：滯納金加徵方式由「每逾2日」修正為「每逾3日」按滯納數額加徵1%，總加徵率由15%降為10%；新增得申請分期繳納稅捐之情形(惟應按日加計利息)；因納稅義務人錯誤致溢繳稅款申請退稅期間，由「5年」修正為「10年」；繳納復查決定應納稅額得暫緩移送執行之金額比例，由「半數」調降為「3分之1」；營利事業未依規定給與、取得或保存憑證之處罰，由按查明認定總額「處5%」修正為「處5%以下」等。但同時有多項變更係為維護國家租稅債權或減縮人民行政救濟權利，例如增訂核課期間時效不完成事由；96年3月5日前已移送執行尚未終結重大欠稅案件之執行期間，再度延長10年至121年3月4日；對於妨害稅捐執行之欠稅案件，稅捐稽徵機關聲請假扣押時點由「欠繳應納稅捐」修正為「法定繳納期間屆滿(自繳案件)或繳納通知文書送達後(核定開徵或補徵案件)」，並增訂稅捐稽徵機關得行使代位權及撤銷詐害債權行為之規定；因政府機關錯誤致溢繳稅款者申請退還，由「無期限」修正為「15年」，並新增納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行行政法院實體判決

確定者，不得申請退稅，以及明知無納稅義務，違反稅法或其他法律規定而為繳納之款項，不得請求返還之規定；加重以不正當方法逃漏稅捐之刑責，其罰金由新臺幣(下同)「6萬元以下」提高為「1,000萬元以下」，並增訂個人逃漏稅額在1,000萬元以上、營利事業在5,000萬元以上者，加重處罰，「處1年以上7年以下有期徒刑，併科1,000萬元以上1億元以下罰金」；教唆或幫助以不正當方法逃漏稅捐之刑事罰金，由「6萬元以下」提高為「100萬元以下」；新增檢舉獎金核發、標準及領取資格限制(提撥比例與最高額度均重複財務罰鍰處理暫行條例之規定)等。可謂同步祭出「紅蘿蔔與棍子」，為了貫徹租稅公平原則，其立意固值肯定，但是否有違平等原則、誠實信用原則、有效救濟原則及憲法保障人民財產權之旨，則頗有值得檢討之處。

貳、修惡檢討

一、新修稅捐稽徵法第28條第1項後段，將因可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款者之退稅請求權行使，由「無期限」修正為「15年」，雖然其修法理由謂「基於法律安定性，同時避免事後舉證及查核困難，人民對行政機關之請求權亦應有消滅時效之適用」云云，但僅因體恤稽徵機關查核困難或代替人民憂慮事後舉證困難，而限制人民對可歸責於政府機關之錯誤致溢繳稅款的退稅請求權，實已背離納稅者權利保護法第1條所揭示「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」之立法目的，並有違稅捐稽徵法第28條第2項於98年1月21日修正時所考慮「如僅退還五年稅款，對納稅義務人權益保障恐未盡周全」之立法目的。試想將來如果經法院判決結果認定稅捐稽徵機關認定事實、適用法令或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款，卻因訴訟曠日費時，從繳納之日起至法院判決撤銷原課稅處分確定時，已逾15年而使退稅請求權罹於時效，豈不是更違反已在我國施行的公民與政治權利國際公約第2條第3項

所揭示的「確保任何人所享本公約確認之權利或自由如遭受侵害，均獲有效之救濟」原則？！誠屬開人權倒車的修法。

- 二、行政程序法第117條前段規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。」第121條第1項規定：「第117條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起二年內為之。」所謂「法定救濟期間經過後」，從表面文義解，係指當事人「未於法定救濟期間提起救濟」致行政處分確定之情形。就稅務處分（補稅或罰鍰）而言，於初核作成、復查決定、訴願決定及第一審行政法院裁判後均有法定救濟期間，相對人未於法定救濟期間內申請復查、提起訴願、行政訴訟，或提起行政訴訟遭裁定或判決駁回後，未於法定期間內提起抗告或上訴，均在所謂「法定救濟期間經過後」的文義涵攝範圍。對於法定救濟期間經過後的行政處分，只要原處分機關或其上級機關知悉其違法（有撤銷原因），且不具有行政程序法第117條但書兩款規定的情形，即得依職權為全部或一部之撤銷。並未限定行政機關於何種請求權時效期間內知有撤銷原因者，始得依職權撤銷原違法的行政處分，亦未完全排除對於經實體確定判決維持之行政處分，得由原處分機關或其上級機關於知悉其違法時，依職權加以撤銷^{註2}。然而新修稅捐稽徵法第28條第2項卻規定：「稅捐稽徵機關於前項規定期間內知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還。」即將稅捐稽徵機關知悉原稅務處分有錯誤原因，應查明退還（撤銷原稅務處分）之作為，限定於退稅請求權時效期間內知悉者；並於同條第3項增訂「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者，不適用前二項（申請及查明退還）規定。」更一併排除稅捐稽徵機關對於經實體確定判決維持之稅務處分，於知有錯誤原因時，查明退還稅款（或罰鍰）之權責，比起上開行政程序法第117條前段、第121條第1項

之規定嚴苛，使納稅義務人於主張原稅務處分違法時，處於較諸主張一般行政處分違法更不利的地位，背離前揭納稅者權利保護法第1條所揭示之立法目的，有違平等原則、誠實信用原則及憲法保障人民財產權之旨。

三、何況既判力的拘束目的主要在使受不利判決之當事人於其判決確定後不得於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，以維護法的安定性以及法院的公信力，至於係受有利判決之當事人，既判力係確認或賦予其權利或法律上利益，並非加諸負擔或義務，本不受既判力的拘束。且基於自我權益自由處分原則，並非絕對不得放棄自己被確定判決確認的權利或法律上利益。對於代表國家為租稅債權人的稽徵機關而言，其遵守依法行政原則之義務，毋寧超過固守既判力利益的職權，蓋確保國家行政權的合法行使，以保障人民權益，乃行政程序法第1條與行政訴訟法第1條一致明示的立法宗旨、首要目的，勝過法秩序安定性的追求與維護，如果託辭法院已經判決確定，而不願撤銷違法的稅務處分，無異一錯再錯，不但違反依法行政及誠實信用原則，且恐招致更多民怨，引發大規模抗爭，反有傷法律秩序的安定。故基於確保依法行政，以維護納稅者權利的目的，實無以既判力作為理由，禁止稅捐稽徵機關於發現適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致人民溢繳稅款時，依職權退還之必要。新修稅捐稽徵法第28條第3項一併排除稅捐稽徵機關對於經實體確定判決維持之稅務處分，於知有錯誤原因時，查明退還稅款(或罰鍰)之權責，實已超越既判力的拘束對象範圍，進而損及依法行政原則與憲法保障的人民財產權。

四、新修稅捐稽徵法刪除原第12條之1，其理由謂配合納稅者權利保護法第7條，刪除稅捐稽徵法之重複規定。惟查兩法條之內容雖有部分重複，然就實質課稅原則之貫徹程度而言，兩者仍有不同。納稅者權利保護法第7條第6項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規

或依查得資料依各稅法規定予以調整。」即僅規定因租稅規避行為所作不利納稅義務人的調整，而未規定依表現法律形式課稅比依實質經濟事實關係課稅不利時，稽徵機關是否可以依職權或依納稅義務人之申請作有利納稅義務人的調整。反觀原來稅捐稽徵法第12條之1第6項規定：「稅捐稽徵機關查明納稅義務人及交易之相對人或關係人有第2項或第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。」其中第2項係指「稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據」，並未限於有租稅規避之情形，始得加以調整，對於依實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有情形，作有利納稅義務人的調整，留下解釋之空間^{註3}。如今上開可用於確保納稅義務人權利之條文，尚未經稽徵或行政救濟實務驗證，即被輕易刪除，殊屬遺憾，只有期盼將來修正納稅者權利保護法第7條時，對此缺漏作出完整及明確的補充規定。

- 五、再者，財務罰鍰處理暫行條例於43年4月23日制定公布時，除規定就財務罰鍰之淨額提撥舉發人獎金外，尚准許從該淨額為主辦查緝及協助查緝機關之在事人員提撥獎金（並規定其獎金分配辦法由行政院定之），直到93年4月21日修正時始將有關查緝獎金之條文全數刪除^{註4}。然而行政院迄今不願廢止已無法源之財務罰鍰給獎分配辦法（主要係規定主辦查緝機關及協助查緝機關之在事人員獎金如何分配之辦法），財政部更早在78年6月28日即另行訂定發布無法律授權基礎的「財政部核發稅務獎勵金作業要點」，歷經多次修正（最近修正發布日期係107年7月5日），將稅務獎勵金分為團體獎勵金及個人獎勵金二種，並規定由所屬賦稅署及各地區國稅局年度預算中支應，讓查稅獎金死而不僵，繼續借殼上市^{註5}。法務部亦於91年9月20日訂定發布無法律授權基礎的「法務部行政執行署及所屬行政執行處執行績效獎勵金發給要點」，並將績效獎勵金分

為個人獎勵金及團體獎勵金二種，且規定實施本要點所需經費，由法務部行政執行署編列年度預算支應。惟此次修正稅捐稽徵法，雖正式規定應以收到之罰鍰提成核發獎金與舉發人，卻漠視所謂稅務獎勵金及執行績效獎勵金迄今無法源，且與公務員已有的考績獎金、年終獎金重複，又其發放對象與標準是否公平合理，以及為了獎金而不當查稅、造假、超額強制執行等問題^{註6}，既不明文承認，也不禁止，繼續任由行政機關編列預算^{註7}，以人民繳納的稅款支付各種名目的獎勵金，違反依法行政原則，顯非法治國家之常態^{註8}。

參、適用稅捐稽徵法第28條第3項新增「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者」，不得申請退稅，及無須查明退還之規定，應作目的性限縮解釋。

稅捐稽徵法第28條第3項新增之限制，對於經實體確定判決維持之課稅處分，不但封殺納稅義務人的退稅請求權，而且連稅捐稽徵機關「知有錯誤原因者，應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還」之權責一併排除，其修法理由為「考量核定稅捐處分如經行政法院實體判決駁回而告確定者，基於尊重實體判決之既判力，不宜再由稅捐稽徵機關退還溢繳稅款破壞實體判決之既判力，爰增訂第3項，定明是類案件不適用第1項及第2項規定」云云，且依同法第49條第1項規定，罰鍰原則上準用有關稅捐之規定。稽諸最高法院95年2月16日庭長法官聯席會議決議謂：【行政訴訟法第213條規定：「訴訟標的於確定終局判決中經裁判者，有確定力。」故訴訟標的於確定終局判決中經裁判，嗣後當事人即不得為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為與該確定判決意旨相反之判斷（本院72年判字第336號判例參照）。本件納稅義務人依稅捐稽徵法第28條規定請求退稅被駁回，而提起行政訴訟，其主張核課處

分適用法令錯誤或計算錯誤之部分屬原確定判決意旨範圍，納稅義務人自不得為相反主張而請求退稅，行政法院亦不得為相反之裁判，故納稅義務人以與原確定判決確定力範圍相反之理由，請求退稅為無理由，高等行政法院應判決駁回。】固非無據。惟基於既判力所生之遮斷效果乃訴訟法理之通說，本無庸特別形諸法律明文，尤其該新增限制規定，以一刀切的文字，完全禁止對於經實體確定判決維持之課稅處分申請退稅，在文義上恐已超越既判力的範圍，而有過度規範之嫌。蓋既判力所產生的遮斷效，只是使當事人在同一訴訟標的之法律關係範圍內（就課稅處分而言，其訴訟標的即係當事人爭訟之原因事實所界定之稅捐債務關係），不得以該確定判決事件終結前所提出或得提出而未提出訴之其他攻擊防禦方法，於新訴訟為與該確定判決意旨相反之主張，法院亦不得為反於該確定判決意旨之裁判（最高行政法院72年判字第336號判例參照），至於當初提起訴訟之原因事實以外之爭點，及確定判決事件終結後新發生的事實，既未經行政法院實體判決確定，即非既判力所及範圍；而判決確定後新成立的證據，亦非遮斷效所能阻止，自均無妨據以申請退稅，稅捐稽徵機關對於前揭不在既判力所及範圍的事證，亦應依職權加以查明。然上開規定文字未加設限，執法者有可能望文生義，拿雞毛當令箭，不分青紅皂白，封殺一切確定判決後的退稅案，故不得不未雨綢繆，在此疾呼適用稅捐稽徵法第28條第3項新增「納稅義務人對核定稅捐處分不服，依法提起行政救濟，經行政法院實體判決確定者」，不得申請退稅，及無須查明退還之規定時，應作目的性限縮解釋，不要以辭害意致超越既判力的範圍。

註：

1. 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。
2. 如果將法定救濟期間擴張解釋涵蓋至「提起抗告或上訴後之審理期間」，則經第二審行政法院裁判駁回者，亦係法定救濟期間經過後，即行政處分無論以何種情形確定，均有行政程序法第117條之適用。
3. 例如土地稅法第39條第2項前段規定，依都市計畫法指定之公共設施保留地於未徵收前之移轉，免徵土地增值稅。但非都市土地經編定為道

路用地或交通用地，未徵收前，已無償供公共通行使用之私有土地，於所有權移轉時，則不適用此項免稅規定，仍應照公告土地現值徵收土地增值稅(土地稅法第30條)，然由於系爭土地實際售價遠低於公告土地現值，以致發生依法律形式課稅比依經濟實質課稅，重大不利於納稅義務人之情形。如果稅捐稽徵機關能善用原來稅捐稽徵法第12條之1第6項規定，依實質課稅原則，按查得的實際交易價格予以調整課徵土地增值稅，即能大幅度減輕納稅義務人之負擔，而疏解民怨，不致於頻繁聲請司法院大法官作違憲審查，或許就沒有司法院釋字第779號解釋：「土地稅法第39條第2項關於免徵土地增值稅之規定，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。」的作成。

4. 2003年12月4日，朱星羽立法委員領銜提出刪除稅務人員查稅獎金的《財務罰鍰處理暫行條例》修正草案，遭民進黨立法院黨團以「朝野尚無共識」為由主張交付朝野協商，變相封殺(嗣於翌年4月成功廢除)；朱星羽一氣之下在立法院議場發言台宣布退黨。參閱維基百科，自由的百科全書，2022年2月22日瀏覽<https://zh.wikipedia.org/wiki/%E6%9C%B1%E6%98%9F%E7%BE%BD>。
5. 立法院曾於審議102年度財政部主管預算案時作成決議，要求財政部在103年度後不得再編列稅務獎勵金相關預算，但財政部仍以行政院核定之「財政部核發稅務獎勵金作業要點」等位階較低的行政規則為依據，繼續編列獎勵金。參閱自由時報，2019年1月11日報導，<https://news.1tn.com.tw/news/focus/paper/1260439>。
6. 例如，基隆市民陳先生因積欠1萬8千元交通罰款，於108年8月26日遭行政執行署宜蘭分署強制執行拍賣其一家人安身的祖厝(底價250萬)。參見監察院109年7月30日109司調0061號調查報告第19、20、56、57、58頁。
7. 時代力量黨團提案刪減111年度財政部稅務獎勵金預算，在協商過程中，被保留送院會表決，然而於111年1月27日接近晚間6點，刪除稅務獎勵金相關的所有提案，在人多勢眾的執政黨反對及最大在野黨的漠視之下，全數沒有通過。參閱陳默言，沒有「稅務獎勵金」就不足以養廉？不啻是違法官員的罪證！（匯流新聞網，2022-01-28，<https://cnews.com.tw>）
8. 立法院於審議108年度中央政府總預算案時，有立委批評財政部賦稅署編列的稅務獎勵金1億3千4百33萬6千元，於法無據，恐讓外界質疑稅務獎勵金淪為「為獎金而查稅」，且審計部多次指證稅務獎勵金之發放對象及標準有欠合理性，法稅改革聯盟等團體也號召群眾至立法院外抗議，要求廢除此獎金制度，否則發動罷免立委，經表決大戰，時代力量、親民黨團所提全刪稅務獎勵金的提案遭否決，僅通過民進黨團提案，凍結稅務獎勵金預算十分之一，須向立法院財政委員會提出書面報告後，始得動支。新聞來源同註5。

(本文作者中正大學財經法律學系兼任教授 林文舟)