

仍受戒嚴心態制約的稅務司法判解

林文舟¹

一、前言

中華民國憲法雖於 1947 年 12 月 25 日施行，聯合國則於 1948 年 12 月 10 日通過《世界人權宣言》，但我國卻因國共內戰，自 1949 年 5 月 20 日起在臺灣省全境實施戒嚴，直到 1987 年 7 月 15 日才解嚴。其間形成的戒嚴文化即係防弊重於興利、防民如防賊；有罪推定、輕罪重判²；寧枉毋縱、殺雞儆猴；集體催眠(仇恨動員)、人云亦云(盲目跟從)³。然而解嚴後至今，政府的施政、法院的裁判與人民的言行是否已經走出戒嚴文化的陰影，頗值反省。以下擬列舉幾個稅務司法判解案例，檢討其是否存在戒嚴心態，妨礙法稅改革。

二、司法院釋字第 660 號、第 700 號解釋促使有違憲之虞的財政部 函釋合法化

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 聖經新約《約翰福音》第 8 章第 3~11 節記載某位涉嫌行淫的婦人，被群眾喊著用石頭打死的故事，即是反映古代社會有罪推定、輕罪重判的惡例。而耶穌先對群眾說：「你們中間誰是沒有罪的，誰就可以先拿石頭打她。」後來對婦人說：「我也不定你的罪，去吧！從此不要再犯罪了。」則反映未經審判的正當程序，連上帝都不會定人的罪，凡人如何能隨風起舞，任意丟人石頭？

³ 聖經新約四福音(馬太、馬可、路加、約翰)書均記載耶穌被釘死在十字架的故事，緣起於猶太教祭司長因嫉妒耶穌，擅自派人加以逮捕，並煽動群眾，構陷罪名，交付羅馬巡撫彼拉多審判，而彼拉多雖查不出耶穌有什麼罪，原有意釋放，卻因群眾喊著「把他釘十字架」，為免引起暴動及取悅眾人，竟判處無罪的耶穌死刑，隨後拿水在眾人面前洗手，說：「流這義人的血，罪不在我，你們承當吧。」(馬太福音 27:24)這是仇恨動員、盲目跟從的極端惡例。同樣的故事於 2 千年後的今天仍不斷重演，只是祭司長與群眾換成了名嘴與網民，如果法官迫於媒體輿論的壓力，在審案上冤枉入罪或輕罪重判，就成了現代的彼拉多，難道以為自己可以像彼拉多一樣洗手用鍋嗎？

加值型及非加值型營業稅法(以下簡稱營業稅法)施行細則第52條第2項第1款原僅規定：「營業稅法第51條第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，核定應補徵之應納稅額為漏稅額。」財政部民國89年10月19日台財稅第890457254號函釋亦僅謂「營業人違反營業稅法第51條第1款至第4款及第6款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時**尚不宜**准其扣抵銷項稅額」，故國稅局能接受臺北高等行政法院90年訴字第2252號判決以應准其扣抵為由，撤銷原處分之見解，未提上訴而確定。然經司法院98年5月22日釋字第660號解釋成「納稅義務人於查獲短報或漏報銷售額後始提出之合法進項稅額憑證，**不得依**同法第15條第1項規定…作為扣抵之依據」、「尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額」(釋字700號解釋跟進認定上開財政部函釋適法合憲性)，**比起財政部函釋及國稅局的實務作法更為嚴苛**，以致財政部順勢於100年6月22日修正營業稅法施行細則第52條第2項第1款為「營業稅法第51條第1項第1款至第4款及第6款，以經主管稽徵機關依查得之資料，包含已依本法第35條規定申報且非屬第19條規定之進項稅額及依本法第15條之1第2項規定計算之進項稅額，核定應補徵之

應納稅額為漏稅額。」即將上開財政部函釋意旨升級為法規命令，
明定營業人之進項稅額准予扣抵，應以已申報者為前提。

三、最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次聯席會議決議意旨比財政部 函釋苛刻

此決議意旨容許〈稽徵機關得以推計之財產交易所得核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項之規定處以罰鍰〉，已經違反處罰要件事實應經確實證明之原則，卻又不准許〈納稅義務人對於推計課稅不服提起行政訴訟時，請求改以查帳核定〉，更違反職權調查主義。然而財政部 79 年 11 月 28 日台財稅字第 790367340 號函釋早就明示「營利事業經稽徵機關依現行所得稅法第 83 條第 3 項規定核定所得額後，於行政救濟時始行補提帳證，應准予查帳核定。」難道在確保納稅者權利、實現課稅公平及貫徹正當法律程序上，行政法院竟不如稽徵機關？所幸納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日施行，經本人提案，經過一番艱辛的辯論後，終於 107 年 1 月份第 1 次聯席會議作成決議，將前開 98 年 8 月份第 2 次聯席會議決議文理由七之附帶說明〈納稅義務人於提起行政訴訟時，不得請求改以查帳核定〉等文字，以其與設題事實並無直接關連為由，予以刪除。然而遺憾的是，肯定漏稅罰之所漏稅額可以推估之決議文仍在適用。

四、最高行政法院 100 年度 8 月份第 2 次聯席會議決議意旨倒置故意、過失的舉證責任，違反無罪推定原則

行政罰法第 7 條規定：「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」除揭櫫故意或過失為處罰之主觀構成要件外，更明示自己責任、罪止一身原則(無責任即無處罰之憲法原則)，亦即任何人只為自己有過錯(故意或過失)的行為，負擔處罰責任(司法院釋字第 687 號解釋意旨及大法官許玉秀部分協同意見書參照)，故裁罰係以行為人為對象，行為人主觀可歸責事由，自應且只能從行為人本人(裁罰對象)主觀上有無故意或過失，加以論究。且現代民主法治國家基於「無罪推定」原則，對於人民違反行政法上義務欲加以處罰時，應由國家負擔證明行為人有故意或過失之舉證責任(行政罰法第 7 條立法理由參照)，除非法律有明文規定，否則不能以任何推定的方式，倒置舉證責任，使行為人就其無故意或過失負擔證明責任。上開聯席會議決議意旨將行政罰法第 7 條第 2 項有關「法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失」之規定，類推適用於自然人公法上違規行為故意、過失之認定，使「人民

以第三人為使用人或委任其為代理人參與行政程序」者，應就該使用人或代理人之故意、過失負推定故意、過失責任，乃違反自己責任原則、無罪推定原則與處罰法定主義。

五、最高行政法院庭長法官聯席會議一再縱容稽徵機關依實質課稅原則調整納稅者所得時，無須踐行「報經財政部核准」之正當程序

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 6 項與納稅者權利保護法 7 條第 6 項雖均有規定實質課稅調整原則，但均未進一步規定調整時應踐行如何的正當程序，殊為可惜。現行法對於稽徵機關依實質課稅原則調整人民的納稅義務，規定有「報經財政部核准」（或賦稅主管機關）之正當行政程序者，僅有所得稅法第 14 條之 3、第 43 條之 1、第 66 條之 8、所得基本稅額條例第 15 條之 1、金融控股公司法第 50 條及企業併購法第 47 條（104 年 7 月 8 日修正公布前為第 42 條），易言之，僅有所得稅（包括所得基本稅額）之調整有較嚴謹的正當行政程序可資遵循，其他種類的稅捐（稅目）則付諸闕如，任憑各地稽徵機關自行裁量。基於「行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨」（行政訴訟法第 1 條），行政法院本應尊重上開法條文字的抽象性，尤其是基本文義，使其充分或儘量適用於調整人民納稅義務

的稽徵程序，以符合憲法對於正當行政程序的要求。然而最高行政法院 104 年 12 月份第 1 次聯席會議對於「間接投資損失的剔除調整是否有所得稅法第 43 條之 1 規定之適用？如有適用，事先報經財政部核准，是否為必要程序？」之提案，卻被與會者以多數暴力變更設題及甲乙說內容，並作成決議，刻意迴避此項爭議；而 107 年 3 月份第 1 次聯席會議對於「稽徵機關認為 B 公司藉由形式之安排收購 A 公司之股權，使具有母子公司關係後，再予吸收合併，實質上被收購的 A 公司並未消滅，原經營股東只是於重新調整股權架構後繼續對收購公司（即 B 公司）擁有控制能力，A 公司縱有商譽亦不會移轉至 B 公司，因而剔除 B 公司申報的商譽攤折數，調增其課稅所得額時，是否有行為時（104 年 7 月 8 日修正公布前）企業併購法第 42 條第 1 項第 2 款規定『報經賦稅主管機關核准』程序之適用？」之提案，則直接限縮適用該程序的要件涵攝範圍，將本案情形排除在其要件文義之外，使稽徵機關無庸「報經賦稅主管機關核准」，即可恣意調增納稅義務人之課稅所得額。

六、最高行政法院 108 年度大字第 3 號裁定事件是有關寧枉母縱課稅的典型案列

此裁定對於「稅捐稽徵機關依所得基本稅額條例第 12 條第 1 項

第 1 款規定，核算應計入個人基本所得額之海外期貨財產交易所
得時，是否適用所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 3 目第 1 細目
有關財產交易損失扣除之規定？」之法律爭議，採否定說。從其
所持理由：「提案法律爭議的海外期貨交易所得，其交易管道，有
可能為其委託中華民國境內即國內期貨商從事海外期貨交易，亦
有可能在境外委託國外期貨商從事海外期貨交易，稅捐稽徵機關
查證相對不易，核實課稅難以落實」，可知其不准本案帳證齊全的
海外期貨交易損失適用所得稅法有關財產交易所得盈虧互抵(僅
能於 3 年內為之)規定，主要係基於防弊心態，寧可冤枉課稅，也
不願錯失充裕國庫的良機。

七、 最高行政法院 109 年判字第 597 號判決認為可歸責於政府機關
之錯誤，致溢繳稅款者的請求退還時效，應適用 102 年 5 月 24
日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年期限之規
定，違反中央法規標準法第 16 條有關特別法優於普通法之規定
稅捐稽徵法第 28 條有關可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅
款者的請求退還時效不受 5 年限制(無時效期間限制)，係在民
國 98 年 1 月 21 日修正公布時所新增特別規定，而行政程序法
第 131 條第 1 項原來規定：「公法上之請求權，除法律有特別規
定外，因 5 年間不行使而消滅。」嗣於 102 年 5 月 22 日修正公

布時，始將人民之公法上請求權，另外規定為「除法律另有規定外，因 10 年間不行使而消滅」，以致在司法實務上發生納稅義務人於 102 年 5 月 24 日以後依稅捐稽徵法第 28 條第 2 項規定行使退稅請求權時，是否適用 102 年 5 月 24 日修正生效之行政程序法第 131 條第 1 項關於 10 年時效規定之爭議，對此，最高行政法院本有歧異見解，惟經該院踐行提請大法庭裁定前之徵詢程序後，原採否定說之庭改採提案庭之肯定說見解而趨於統一（最高行政法院 109 年判字第 597 號判決、109 年度大字第 4 號裁定參照）。然而稅捐稽徵法相較於行政程序法係屬特別法，依中央法規標準法第 16 條規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」（即特別法始終優於普通法原則），即使行政程序法對於請求權時效後來有新的修正，仍應優先適用稅捐稽徵法有關退稅請求時效之特別規定。詎料上開違反中央法規標準法第 16 條有關特別法優於普通法規定的裁判，竟促成行政院提案修法，擬將稅捐稽徵法第 28 條第 1 項修成：「納稅義務人自行或因政府機關適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致溢繳稅款者，納稅義務人得自繳納之日起十年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。」最

後於 110 年 11 月 30 日經立法院三讀通過：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」；因政府機關錯誤者，由「無期限」修正為「15 年」（已於 110 年 12 月 17 日修正公布）。然無論如何，均屬開確保納稅者人權之倒車。

八、結語

從上開稅法判解案例可知部分司法人員仍存有戒嚴心態，時時想念確保國庫安全，一心想要維護行政安定，才會成為駁回法院，以致對於稽徵機關的橫征暴斂，無法發揮司法制衡的功能。然而與其詛咒黑暗，不如點燃蠟燭；沒有人能給你光明，除了你自己。所幸人民所受確定終局裁判援用之判例、決議，如發生牴觸憲法之疑義時，因判例、決議與命令相當，本得依現行司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法（司法院釋字第 374 號解釋參照），且於 108 年 7 月 4 日最高行政法院大法庭制度實施後，判例、決議之見解已不具通案拘束力，人民於此後三年內所受確定終局裁判援用之判例、決議，發生牴觸憲法之疑義者，仍得準用司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定聲請解釋憲法（行政法院組織法第 16 條之 1）。又司法院大法官審理案件法已於 108 年 1 月 4 日修正為憲法訴訟法（下稱本法），並已於 111 年 1 月 4 日施行，在本法施行前已援用

大法庭之法律見解之裁判，得於本法施行後六個月內對該個案裁判聲請憲法審查(本法第 92 條第 1 項但書)。至於人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判所適用之法規範(包括判例、決議)，認有抵觸憲法，而該確定終局裁判於本法施行前已送達者，於本法施行後，其聲請法規範憲法審查，應自本法施行日起算六個月內為之，且除刑事確定終局裁判外，自送達時起已逾五年者，不得聲請(本法第 92 條第 2 項、第 3 項)。再者，本法第 59 條規定：「(第 1 項)人民就其依法定程序用盡審級救濟之案件，對於受不利確定終局裁判所適用之法規範或該裁判，認有抵觸憲法者，得聲請憲法法庭為宣告違憲之判決。(第 2 項)前項聲請，應於不利確定終局裁判送達後六個月之不變期間內為之。」即本法施行後，司法院大法官組成之憲法法庭除受理舊制原有的法規範違憲審查外，尚受理個案裁判見解的違憲審查，賦予人民更進一步的司法救濟途徑，期盼藉此能使納稅者基本權利的保障，邁向新的里程碑。