

稅捐稽徵法修正之評析 ——以核課期間為中心

Comment on the Amendment of the Tax
Collection Law: Centered on Assessment Period



蔡孟彥 Meng-Yen Tsai*



壹、前言

作為規範稅法共通原理原則，具有基本法性質的稅捐稽徵法，相較於先進國家的稅法規範而言，一直呈現著規範不足之情形。以日本法為例，作為規範國稅共通事項的法律，主要有國稅通則法（條文數有180條，最後一條雖為第160條，但該法其中包含陸續增訂的新增條文）與國稅徵收法（條文數為190條），再加上其他涉及國稅之共通性規定，例如：確保內國稅正確課徵之提出國外匯款證明書之法律（簡稱：國外送金等調書法，原文：内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金

等に係る調書の提出等に関する法律）、使用電子計算機做成國稅關係帳簿書類保存方法等特例法（簡稱電子帳簿保存法，原文：電子計算機を使用して作成する国稅關係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律）等，屬於規範與國稅有關共通事項之基礎性國會立法，一共有9部；相形之下，在我國僅有稅捐稽徵法1部法律，當然就涉及納稅者權利保護的事項，雖亦有納稅者權利保護法之規定，而二者相加之條文數不到百條，且就規範內容而言，對比於日本法規範之詳盡，我國稅捐稽徵法則是呈現著規範不足之現象¹，而在狹義的法律保留（國會立法）所未規範之

部分，則是可能規定於法規命令中，或是於碰到具體個案爭議時，由財政部以頒布解釋令函之方式予以解決，此舉除了可能與大法官所提及之租稅法律主義內涵有所違背外²，也可能在諸多解釋之間出現互相矛盾之情形，更重要的是，由於我國租稅上解釋令函之頒布，往往是為了解決個案產生之問題而為，但這種因為解決個案而作成之解釋，日後卻可能對於稅捐稽徵機關形成通案處理之拘束力（參見行政程序法第161條：有效下達之行政規則，具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力），以至於在徵納雙方間即可能進一步演變成紛爭之來源。

我國自2011年後對於稅捐稽徵法共進行過14次的修正，而最近一次修正（2021年11月30日）在對比於先前的修正，其幅度應該算是較有規模之修正，而就本次之修正內容，提案修正稅捐稽徵法之行政院對於本次之修正重點，有過如下之表示：「稅捐稽徵法（下稱本法）自65年10月22日制定公布，歷經29次修正，最近一次修正公布日期為109年5月13日。隨著社會環境快速變遷與行政程序法、訴願法、行政訴訟法、所得稅法及納稅者權利保護法等相關行政法規陸續制定或修正，司法院解釋、行政法院判決及專家學者亦迭有檢討修正建議，現行本法部分條文已無法符合社會實際需要，有通盤檢討之必要。鑑於本法係對內地稅稽徵程序之共同適用事項

作統一性規定，攸關納稅義務人權益及稅捐稽徵機關稽徵行政，為因應實際需要，兼顧維護納稅義務人權益及確保國家租稅債權，爰擬具本法部分條文修正草案，其修正要點如下：……」³本次修正的重點共有17項，限於篇幅，本文僅先處理關於核課期間規定修正之部分（即稅捐稽徵法第21條）。在行政院就本次修正草案之修法總說明中提及，就涉及核課期間修正之部分，其修正方向在於「三、為避免核定稅捐處分一經撤銷即逾核課期間，影響國家租稅債權，增訂2款核課期間屆滿時之時效不完成事由。（修正條文第21條）」⁴，而此一問題到底是如何產生？而本次之修正是否可以澈底解決問題？抑或是又留下哪些待解決之問題？本文嘗試提出以下之想法提供參考。

貳、核課期間之性質與對應之設計

我國稅捐稽徵法第21條於2021年修正前，就有關於核課期間之規定僅於第1項中規定分屬5年與7年情事之態樣，而第2項則是規定核課期間內與經過後之法律效力為何，亦即在核課期間內若另發現應課徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間經過後則不得再補稅處罰。但此一規定固然就核課期間之範圍與效力有所規範，但由於稅捐稽徵法第21條於修正

前僅呈現如上之規範，因此在學界中對於我國核課期間之性質究竟屬對應於請求權行使之消滅時效？或是對應於形成權行使之除斥期間？也呈現著不同的對立意見⁵。

其中對於稅捐稽徵法第21條所規定之核課期間有解釋為消滅時效說者，亦即核課期間之客體乃屬公法上之請求權⁶。

而相對於消滅時效說者，則是將我國稅捐稽徵法所規定之核課期間解釋為除斥期間，而其所對應者則為形成權。稅捐稽徵機關如未能於核課期間內行使核課行為者，其核課權則因之罹於絕對消滅，毋待乎當事人主張，此時納稅人已無納稅義務可言⁷。而此一種說法現今依然為日本稅法學界所採，認為之所以將之解釋為除斥期間，乃是希望可以早日使租稅法上之法律關係脫離不確定之狀態，在日本法上又稱之為「確定權之除斥期間」⁸。

但也因為修正前有關核課期間之規定並未完整，所以即便在制度設計上若核課期間所對應之客體為請求權，即應有時效中斷或不完成之規定或類推適用民法相關規定之必要（參見大法官釋字第474號解釋）。但如果核課期間被解釋為除斥期間，則稅捐稽徵法第21條所規定之5年或7年之期間，即不會有時效中斷或不完成之問題。而在行政訴訟之實務操作上，行政法院則似乎是將核課期間解釋為消滅時效，例如：「……原審未審酌被繼承人遺產稅核課期間已屆滿，未經核定之租稅請

求權罹於消滅時效，債權亦歸於消滅，依稅捐稽徵法第21條第2項規定，應不得再補稅，亦未區分本案之情節，與本院106年9月份第1次庭長法官聯席會議決議意旨所指情形未符，逕予適用該決議，而維持被上訴人對上訴人所為補稅處分，自有適用法規不當之違法。」（參見最高行政法院109年度上字第553號判決）

雖然行政法院對於修正前之核課期間已將其解釋為消滅時效之性質，但由於我國稅捐稽徵法第21條對於核課期間並未有時效中斷與不完成之規定，縱使學者指出當行政法院將核課期間解釋為消滅時效之後，當可依據大法官釋字第474號解釋之見解，類推適用民法規定⁹。只不過，此種見解並未為行政院所採，且行政法院又往往因為基於核課期間的考量，縱使行政法院對於納稅人所爭訟之案件作成納稅人勝訴之撤銷判決時，甚少有撤銷原核課處分之情形，常常僅撤銷至訴願決定及復查決定¹⁰，而在原核課處分縱使在行政法院作成撤銷判決之情形下依然有效¹¹，也造成納稅人即便取得勝訴判決，也依然可能還要再繼續進行冗長之救濟程序，讓稅務爭訟容易陷於綿綿無盡期之困境。

而針對稅捐稽徵法第21條修正前所造成之爭議，本次修正第21條之修正理由中，於核課期間性質之規範上採消滅時效說，就此於修正理由中指出：「參酌國內學者通說及國外立法例，核課期間宜定性

為公法上請求權之消滅時效，並採時效未完成作為核課期間適用時效之配套措施，以兼顧納稅義務人權益及國家租稅債權，爰參考國內學者意見及德國租稅通則第171條規定，增訂2款有關核課期間屆滿時之時效未完成事由……」。就此，本次對於稅捐稽徵法第21條之修正最主要是增訂第3項之時效未完成事由：「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效未完成：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1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6個月內。」

另一方面，本次修正亦從「行政救濟有效性」之角度，回應第21條修正前由於規範不足之前提下，導致受理訴願機關或行政法院為避免核定稅捐處分一經訴願或行政訴訟撤銷確定即逾核課期間，於實務上多僅撤銷復查決定而未包含核定稅捐處分，承認修正第21條之必要性，希望可以在第21條增列時效未完成事由之前提下，使行政法院於做成撤銷判決時，得以將撤銷原處分之部分不再僅及於復查決定而不包含原核課處分。就此，於第21條修正生效後的行政訴訟中，已見到行政法院之改變，例如，臺北高等行政法院109年度訴更二字第65號判決：「……本件原處分（含復查決定）不利原告部分（即經追減

以外者）既同有前述違誤，原告訴請撤銷，即應准許之，惟基於前開時效未完成規定，尚無礙被告仍得在規定期間內重為審酌後另為核課及裁處，附此敘明」。

參、本次修正中值得再進一步思考之部分

即便如同本文前述提及，若核課期間之性質屬消滅時效者，在制度設計上即可能須有時效中斷與時效未完成之配套規定，而此點亦為民法與行政程序法所採行，但在本次修正稅捐稽徵法第21條時，我國僅就增訂時效未完成事由之部分，而未就時效中斷部分予以規定，之所以如此設計之原因，在修正理由中指出：「按核課期間係在要求稅捐稽徵機關儘速行使核課權，性質上不宜採時效中斷而重新起算5年或7年，避免課稅法律關係長期處於不確定狀態，為期明確，爰增訂第5項，定明稅捐之核課期間，不適用行政程序法第131條第3項至第134條有關時效中斷之規定。」

基此，由於稅捐稽徵法第21條並未有關於時效中斷之規定，是以若遇到在納稅義務人進行行政救濟之過程中，核課期間即已經屆滿之情形又該如何處理？從新增訂的時效未完成的事由中第3項第1款僅規定：「稅捐之核課期間屆滿時，有下列情形之一者，其時效未完成：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1年內。」是否可以涵蓋前述在救濟程序中核課期間已經屆滿之情形？從法律文義中似乎並無法清楚得知答案為何，但在修正理由中卻寫上：「……另第1款所稱「行政救濟尚未終結」，包含核課期間屆滿時，「復查、訴願決定或判決尚未作成」，亦即在行政救濟過程中核課期間已經屆滿者，只要在「復查、訴願決定或判決尚未作成」前，亦被規定為時效未完成之類型，但令人不解的是，此種明顯涉及稽徵機關核課處分效力之規定，何以不是明確規定於法律規定中，以方便民眾查詢，而是記載於法律條文中所無法呈現的修正理由中？

再者，第4項規定：「核定稅捐處分經納稅義務人於核課期間屆滿後申請復查或於核課期間屆滿前1年內經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定者，準用前項第1款規定。」就此雖然修正理由中指出：「……為利稅捐稽徵機關依訴願決定或行政法院判決撤銷意旨重為審酌，避免影響國家租稅債權及稽徵公平，爰增訂第4項，定明是類案件準用第3項第1款法律效果，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1年內，其時效未完成。」但有疑問者乃是，若納稅義務人果真於核課期間屆滿後才申請復查，此時的復查申請還會合法嗎？在形式上已經

不合法的前提下，稅捐稽徵機關可能會作成另為處分之決定？其真正的規範意旨究屬為何？從修正理由中並無法理解。

肆、結 論

本次稅捐稽徵法修正於第21條部分新增核課期間未完成事由，固然是在解決以往行政法院往往會基於核課期間之限制，導致即便是在作成撤銷判決時，也不會將原核課處分予以撤銷，為稽徵機關之核課處分保留一定之「生機」。此次修正後雖然因為未完成事由之增列，讓行政法院在撤銷原處分時願意將範圍擴張至原核定處分，且事實上亦有行政法院依據新修正之規定為判決。但如果此一立法理由確立的話，則本次所新增訂之第6項是否容有檢討之必要，畢竟若依該項規定：「中華民國110年11月30日修正之本條文施行時，尚未核課確定之案件，亦適用前三項規定。」在本次修正施行前已經核課確定者，即不適用修正之規定，行政法院還是可能僅撤銷至復查處分而已。但如果此處之核課確定，其真意屬稅捐稽徵法第34條第3項所規定之確定者，何以在第21條第4項都已包括如前所述之核課期間屆滿者，但對於本次修正前已核課確定但卻未核課期間屆滿者卻予以排除？且此種案件之比例若占相當程度，短期間內還是可以看到納稅人進行冗長租稅救濟程序之情形，若

果真有此情形產生，則第6項規定是否有調整之必要，即有再討論之空間。

此外，若此次修正核課期間配套規定之目的具有早日確定租稅法律關係之意涵時，除了讓行政法院可以不用顧忌稅捐稽徵機關無法行使課稅權，而自我限縮撤銷

範圍外，也應該促使行政法院根據已調查清楚之事實自為判決，而非以撤銷發回之方式，拉長納稅人救濟之時程，也可以使納稅人進行租稅救濟時，可以得到及時性之權利保護。

附註

* 臺北商業大學財政稅務系助理教授。

1. 以租稅調查手段而言，在稅捐稽徵法中僅有第30條第1項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」但要求有關機關或團體提示相關帳簿文據或文件之要件為何？是需要達到特定具體之程度？或是無須特定具體而可以要求提供相關之證據？再者，取得後如何使用？如何保管？等問題，在稅捐稽徵法第30條中皆無明確規定。而對比於日本國稅通則法就有關租稅調查部分，則是於該法中設有第七章之二專章，對於各稅之調查要件與方式為詳細之規定，且亦包括是否須事先通知納稅人、調查終了後相關證據之處理等事項。在租稅行政上，如何行使租稅調查方式乃是攸關國家得否正確行使課稅權之關鍵，也正因為如此租稅調查之程序乃是稅捐稽徵行政中重要的實踐手段，但由於此一調查方式之行使，常常可能會涉及納稅人之隱私權保護，以及其他機關或團體對於被調查納稅人之守秘義務，如何兼顧這些議題，實應該在法律規範中予以完整的規範，以避免爭議。正如同憲法法庭於最近所做成的111年度憲判字第13號憲法判決中第二段與第三段所指出：「……二、由個人資料保護法或其他相關法律規定整體觀察，欠缺個人資料保護之獨立監督機制，對個人資訊隱私權之保障不足，而有違憲之虞，相關機關應自本判決宣示之日起3年內，制定或修正相關法律，建立相關法制，以完足憲法第22條對人民資訊隱私權之保障。三、就個人健康保險資料得由衛生福利部中央健康保險署以資料庫儲存、處理、對外傳輸及對外提供利用之主體、目的、要件、範圍及方式暨相關組織上及程序上之監督防護機制等重要事項，於全民健康保險法第79條、第80條及其他相關法律中，均欠缺明確規定，於此範圍內，不符憲法第23條法律保留原則之要求，違反憲法第22條保障人民資訊隱私權之意旨。相關機關應自本判決宣示之日起3年內，修正全民健康保險法或其他相關法律，或制定專法明定之。」之個人隱私權保護與對於相關資訊處理之法律保留原則，用以檢驗稅捐稽徵法第30條就有關租稅調查之規範而言，稅捐稽徵法第30條明顯呈現規範不足之情形，憲法法庭於全民健康保險法之憲法解釋中所持見解，日後是否可以套用於其他法領域，值得持續追蹤！
2. 雖然大法官於釋字第640號解釋理由書中就租稅法律主義之內涵為如下之解釋：「憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠


時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」首次將稅捐稽徵程序納入租稅法律主義之範疇中，但之後卻又因不明原因而於有關租稅法律主義之解釋中，不再將稅捐稽徵程序納入租稅法律主義內，若大法官於論述租稅法律主義時，一再強調稅捐稽徵程序亦應符合租稅法律主義之要求時，也許我國的稅捐稽徵法將不再僅是現今的規範內容，許多由解釋令函所架構而成的稽徵程序之規定，早就應於稅捐稽徵法中予以明確之規定，例如：關於租稅調查手段與進行方式等等。

3. 參見：法源法律網：行政院會通過「稅捐稽徵法」部分條文修正草案，<https://www.lawbank.com.tw/news/NewsContent.aspx?nid=176673.00>（瀏覽日期：2022年8月25日）。
4. 參見：行政院，為維護納稅人權益與保障國家債權 行政院會通過「稅捐稽徵法」部分條文修正草案，<https://www.ey.gov.tw/Page/9277F759E41CCD91/82e60d71-5910-45af-860c-c87adaec72f1>（瀏覽日期：2022年8月25日）。
5. 關於學說上之討論，參見：黃源浩，租稅法，五南，2020年9月，305頁以下。
6. 採取此一見解者，如黃源浩即以法國稅法為例，也對我國核課期間之規定持消滅時效說之見解。而其他採此一見解者，例如：柯格鐘、陳汶津，稅捐債務關係，收錄於：黃茂榮等主編，稅捐稽徵法，元照，2020年3月，263頁以下。
7. 參見：顏慶章等，租稅法，自版，2010年9月，124頁。
8. 參見：金子宏，租稅法，有斐閣，24版，2021年11月，990頁以下。而日本將確定權之除斥期間又分成通常除斥期間（國稅通則法第70條）與特別除斥期間（國稅通則法第71條），此2條文所存在之章節名稱乃『第一節 國稅の更正、決定等の期間制限』，而所謂的特別除斥期間，乃是指於通常除斥期間經過後嗣後發生之事由，且為法所明文規定者，其在一定期間內仍可行使更正（由納稅人主張）或決定（由稅捐稽徵機關主張）之形成權。再者，提醒讀者注意，日本學者雖然將核課期間解釋為除斥期間，並不代表於徵收期間之規範與解釋上亦等同核課期間。其實在日本國稅通則法第72條與第73條之規定下（章節名稱為：『第二節 國稅の徵收權の消滅時効』），日本稅法所規範之徵收期間乃是消滅時效之性質，也因此相關條文中就關於徵收權行使時效部分，亦會有時效中斷（時効の中断（更新））與時效不完成（停止（猶予））之規定。
9. 參見：黃源浩，同註5，307頁。
10. 此時行政法院之判決主文往往是呈現：「訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷」而非「訴願決定及原處分（含復查決定）均撤銷」。
11. 而此種情形並不僅存在於對於核定處分之爭訟上，即便是就裁罰處分之爭訟上，行政法院亦會因為考量到現行法並無時效不完成之規定，而在做成撤銷判決時對於撤銷部分有所保留。例如：「我國法制無時效不完成之規定（德國租稅通則第171條參照），而7年裁罰時效期間又過於

短暫。因此實務作業上，若裁罰處分尚有調查裁量之必要而需撤銷者，僅撤至「復查決定」，而保留初核處分，以維租稅公平。（參見最高行政法院108年度判字第136號判決）

關鍵詞：行政救濟、核課期間、復查、徵收期間

DOI：10.53106/270692572022090033002

 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄

■ 相關學者專家精彩論辯實錄，歡迎至「月旦品評家」觀看：

◎ 推計課稅與納稅者權利保護法——行政法院判決實例



蔡孟彥

(<http://qr.angle.tw/385>)