

稅捐核課之正當程序 與憲法基本權

黃俊杰

總統府人權諮詢委員會委員
中正大學財經法律系特聘教授



稅捐稽徵法第21條補徵權

- § 21II 「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵」之規定，似未區分「經另發現應徵之稅捐」之種類。
- 行政法院58判31判例 「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」
- 「依稅捐稽徵法第21條規定，在核課期間內，若發現有應徵之稅捐者，稅捐機關仍應依法補徵，並無經核定確定案件不得另為重行處分，應受信賴保護之問題。」（最高行政法院102判501）



德國稅捐通則之類型思維



- 稅捐核課處分廢棄或變更，原則上區分為非終局性核課處分與終局性核課處分之基本規範類型，其中非終局性核課處分尚可區分保留事後調查權之核課處分與暫時性之核課處分兩種。
- 「保留事後調查權之核課處分」，因稅捐機關針對尚未作成終局性決定之核課處分，僅是形式上之核定，並未賦予實質存續力，故稅捐核定原則上得廢棄或變更之。
- 「暫時性之核課處分」，係發生在課稅要件事實不明確，該不明確狀態可預期在一段期間內加以認識而排除，暫時性核課處分僅及於處分之特定範圍。暫時性之核課處分，欠缺實質存續力，故得廢棄或變更該核定。
- 終局性核課處分之廢棄及變更，係採取列舉規定，稽徵機關除關稅與消費稅之核課處分外，對不同瑕疵作不同法律效果規定

我國法制之省思



- 稅捐稽徵法第21條制定時，參考所得稅法第115條規定及營業稅法第41條規定，本條規定原似係以自動報繳之所得稅及營業稅之初核處分為規範對象，因僅賦予形式存續力而不具實質存續力，故得以嗣後重核補徵稅額。對於非終局性核課處分，自得較無限制地適用稅捐稽徵法第21條之改正規範。
- 稅捐稽徵法第21條歷史解釋及規範目的：肯認稽徵機關得依本條規定於期間內重新核定及補徵稅款，其適用對象應僅限於形式查核之初核處分
- 其他較為嚴謹之核課處分類型，似不得逕自任意撤銷原核定而重為補徵處分。

核課處分之類型化與信賴保護



- 不同行政處分規制效力之強度，因其作成過程之嚴謹程度而呈現高低差異，初核處分存續力之所以薄弱，其實證上之基礎在此。
- 不同種類之行政處分，可按其處分存續力之高低差異予以透過類型化，而類型化後之處分若屬存續力較低者，其處分本身形成信賴基礎，而須適用信賴保護原則之可能性也越低。
- 稅捐之初核處分，特別在自動報繳稅制之初核處分，原則上其處分存續力效力薄弱，通常都不足以形成『信賴基礎』，因此才會有稅捐稽徵法徵法第28條與第21條之法制設計。
- 以上背景說明之實證基礎，在涉及土地增值稅免稅處分中並不適用，因土地增值稅必需先經過稅捐機關先作成核定處分，納稅義務人才按稅單繳納稅款，且稅捐機關收到申報後，調查事項相對簡略（請其他土地管制機關提供資料），且有7日（或20日）之調查期間（土地稅法第49條），經過此等調查程序作成之免稅處分，透過已往之歷史經驗，客觀上足以形成信賴基礎，實質限縮稅捐稽徵法第21條有關「不利變更稅捐核課」規定之適用可能性。（最高行政法院98判828）

核課處分作成方式



- + 稅捐稽徵法第21條「經另發現應徵之稅」，應考量原核課處分作成之嚴謹性，是否已形成信賴基礎，而不得任意變更原處分。
- + 核課處分區分自動報繳、申報核課及查定課徵，核定嚴謹程度差異：
- + (1) 自動報繳稅捐之初核處分：例如所得稅、營業稅、貨物稅等，係由納稅義務人自行繳納稅額並作申報，稽徵機關就其申報並未作實質查核，所為初核處分僅具形式存續力，並依法得為事後調查及補徵稅款，性質屬保留事後查核附款之核課處分。此外，依行政處分附款之理論，由於核課處分本身尚不足以形成納稅義務人之信賴基礎，原則允許適用稅捐稽徵法第21條第2項於核課期間內重核並補徵稅款；
- + (2) 申報核課稅捐之核課處分：例如遺產稅、贈與稅及土地增值稅等，先經納稅義務人主動申報財產移轉之應稅事實，由稽徵機關辦理調查、估價並核算稅額，核課處分因已實質調查具備較高之實質存續力，故形成納稅義務人之信賴基礎，受到信賴保護原則之拘束；
- + (3) 查定課徵稅捐之核課處分：例如地價稅及房屋稅等，屬稽徵機關自行依職權查定而課徵之稅捐，係經過稽徵機關實質調查程序而作成，應得作為納稅義務人之信賴基礎，故於變更處分時須考量到納稅義務人之信賴保護。

稅捐補徵之基本認識

- 性質=稅捐之個案課徵，非大量同種類之處分
- 範圍=針對課徵年度逐年職權調查，非跨年度相同或類似處分
- 補徵≠裁罰（分別調查+決定）
- 救濟=針對課徵年度之個案救濟，對不同年度無拘束力或既判力



稅捐補徵之正當程序I



- + 納稅義務為人民與國家間侵害行政（補稅+罰鍰）之法律關係，稅捐之負擔作用，係作為基本權利侵害之類型，為確保納稅者權益，對稅捐稽徵程序之保障要求，應高於其他行政行為，稅捐稽徵法應增加納稅者於稽徵程序之保障，不得低於行政程序法規定之標準。
- + 為避免人民於接受調查時權利遭受侵害，應賦予納稅者於受調查時得選任代理人之權利，且於代理人到場前，納稅者得拒絕陳述或接受調查。
- + 參酌行政程序法第102條規定，為保障人權及減少課稅處分錯誤之更正及行政爭訟，在稽徵機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，應予人民陳述意見之機會。
- + 為保障受調查人之防禦權，避免受到調查人員恣意無限制漫無目的之調查，應參酌行政程序法第39條第2項增加調查之書面通告，於通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果。應明確告知被調查者被調查之年度、待查稅別、事實及理由。如有需要再行增加者，亦同。被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢。

稅捐補徵之正當程序

- + 稅捐稽徵法第11條之5：稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢。



稅捐補徵之正當程序

• **課稅與裁罰處分，嚴重干預人民自由權利之負擔處分**，其認定事實應憑證據，不得臆測。依法治國依法行政原則，其課稅要件事實之存在，自應由作成處分之稽徵機關負擔積極之舉證責任。行政機關作成處分或為其他行政行為，依據行政程序法第43條，應依循證據法則及論理、經驗法則來認定事實。換言之，稽徵機關作成課稅處分或罰鍰處分，應依證據認定事實，並斟酌調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，以書面敘明處分理由及法律依據告知納稅人。

• **稅捐補徵之調查、保全與執行，應遵守禁止過度原則，不得逾越必要之限度**。以所得稅為例，稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，應事先報經財政部核准後，方得就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。蓋採用間接證明所得查核法，應以慎重之態度，並嚴格限制適用之要件，同時要求「必須有重大逃漏稅嫌疑」及「報經財政部核准」。「報經財政部核准」，為必要之法定先行程序。若未報經財政部核准者，則應引用行政程序法111條，認其為不可補正之行政行為，即處分無效。



違背正當法律程序取得稅捐資料無證據能力



- + 稅捐資料取得應符合正當法律程序，違背正當法律程序取得稅捐資料無證據能力
- + 稅捐稽徵法第11條之6：稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據
- + 除法律另有規定外，為兼顧程序正義及發現實體真實，應由行政法院於行政救濟程序個案審理中，就個人基本人權之保障及公共利益之均衡維護，依比例原則及法益權衡原則，予以客觀之判斷
- + 最高行政法院103判407判決：就違背法定程序之程度、違背法定程序時之主觀意圖（即實施行政調查之公務員是否明知違法並故意為之）、違背法定程序時之狀況（即程序之違反是否有緊急或不得已之情形）、侵害被調查人權益之種類及輕重、違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害、禁止使用該證據對於預防將來違法取得證據之效果、行政機關如依法定程序，有無發現該證據之可能性，及證據取得之違法對行政處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度等情狀予以審酌，以決定應否賦予證據能力（最高法院93台上664刑事判例意旨）