

專題演講：從稅法實務論依法行政原則

主講人：林茂權法官（最高行政法院）

壹、前言

稅捐實務中，財政部或稅捐稽徵機關常發布各種解釋函令，長久以來，這些解釋函令除了數量上的龐大之外，在稅捐爭訟實務上亦佔據相當重要的角色。而在實際的稅務爭訟案件中常常於某一法條的條文雖有相關規定，但卻因稅捐稽徵機關之函釋或認知與納稅義務人的認知不同，而造成兩造的爭執。納稅義務人認為依據法條及相關解釋函令，自己不必納這筆稅，稅捐機關卻依據同樣法令，認為納稅義務人當然應該繳納這筆稅。這樣的爭執，也就造成了現今我國稅務爭訟會成為行政法院的大宗案件之原因。我國憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，所謂依法律納稅，包含納稅及免稅之範圍，均需有法律之明文規定，此即所謂租稅法律主義。此外繳納稅捐，係人民公法上金錢給付義務，屬國家對人民財產所課予之負擔，對於人民之財產權，憲法第十五條亦明白揭示應予保障。

歷年來司法院大法官會議曾著有多號解釋，認為財政部諸多函釋不得適用為課稅依據。例如，釋字第二二一〇號、第三三七號、第三三九號、第三六七號、第四七八號、第四八四號、第五〇五號解釋等等。解釋函令不論係用於貫徹稅法之執行、基於主管機關之職權、對所屬機關所為之釋示或作為認定事實之準則等，不論係積極性釋示或消極性釋示，亦不論涉及何種稅捐法律關係之事項，均應符合稅捐法律之規範目的、立法意旨或授權範圍，而不得增加人民之稅捐負擔、增加法律所無之限制、逾越法律規定之意旨或妨害人民權利之行使。此外，若稅法規定本身違憲，縱然解釋函令之內容符合法律意旨，仍然構成違憲。

貳、依法行政原則涵義

由洛克、孟德斯鳩、盧梭等思想家創擬之分權思想，是法治主義的前提，其「法治」的要求係針對「人治」之嚴重缺陷而提出的時代進化性修正；而「依法行政原則」乃支配法治國家立法與行政權關係之基本原則。基於權力分立原則，行政權在於執行立法之民意機關所制定之法律，故行使上不得違反法律，當行政權行使的合法性產生爭議時，則由司法機關予以審查。法治主義強調人民之自由及權利，應由法律保障之，人民之義務應由法律規定之，行政機關應「依法行政」，非根據法律，不得限制人民權利或使負擔義務。因我國行政法多因襲自德國，依據該國依法行政之內涵，則「依法行政原則」可分為「法律優越原則」與「法律保留原則」。

「法律優越原則」，指一個行政機關訂定行政命令或行政處分時，應受憲法、法律與一般法律原則的拘束，一切行政行為均不得與上述法律相牴觸，此並非要求一切行政行為皆須有法律之明文依據，只需要消極的不違背法律規定即可，故稱為消極的依法行政。「法律保留原則」則是指任何行政行為，追根究柢皆須有法律之授權基礎，沒有法律授權，行政機關即不能合法的做成行政行為，蓋因憲法已將某些事項保留予立法機關，需由立法機關以法律加以規定，故在法律保留原則下，行政機關不能以不牴觸法律為已足，而尚須有法律之明文依據，故又稱為積極的依法行政。依法行政原則雖為法治國家基本要求，但並非毫無例外。傳統上有認為關於高度政治性之統治行為（司法院釋字第 328 號、第 419 號解釋）、行政機關之裁量行為、特別權力關係、及國家緊急權之運用等在性質上均有異於一般行政作用之處，故認為應排除於依法行政原則適用之外。然而，依法行政原則是支配法治國家立法權與行政權關係之基本原則，亦為一切行政行為所應遵循之首要原則。

參、稅法與法律優越之關係

我國憲法第二十二條指明：「凡人民之其他自由及權利，不妨礙社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。」對人民權利係採取廣泛保障原則，至於人民對國家所應負擔之義務，憲法明定首要為依法繳納稅捐，因為國家唯有透過人民繳納之稅款，方能使國家施政得以順利開展，又因國家對人民課徵稅捐之行爲，係對人民財產權最大之干預，法治國家遂建立國家徵稅需依法律之原則，據此原則並進而促成現今議會制度的建置。此外國家向人民徵收稅捐，須以國民所得、財產等經濟給付能力作為衡量標準，在量能課稅及受益原則下建立合理租稅制度。再者，國家將所收之稅款透過預算程序，分配於各項設施及建設中，該程序具有國民所得重分配之意義，人民對國家所收之稅款，不能指定其用途，亦不能以國家建設不周全、不完備，作為拒絕繳納稅捐之藉口。稅捐係人民財產上之負擔，基於稅賦負擔平等原則，人民當然有權要求稅捐之徵收，應本於「稅捐核課公平原則」為之。

現代民主法治國家要求國家公權力之行使，其程序需有合法性，內容更需具有實質正當性。換言之，民主法治國家具體化即為「依法行政」，是故行政程序法第四條明定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」依法行政其精義在於行政須受法律之支配，租稅政策除負有國家財政目的外，並寓有社會成員財富重分配之意，因此國家希望透過租稅制度，尋求社會資源分配之正義，惟為防止租稅核課濫權或違反人民公意，稅務機關各項行政行為，自始即受依法行政原則所羈束。法律優越原則，基本上並不要求行政部門之各項行政行為，均需有法律上之明文依據，相反地，該原則僅只要求不與法律有所違背、牴觸即可，該原則旨在消極防止行政行為違反法律。在此原則下行政機關所制定各項法規命令、行政規則或解釋函令，其位階效力皆低於法律，法律優越原則不僅是學理上之原則，亦為現行法制上所確認，所以憲法第一百七十一條第一項規定：「法律與憲法牴觸者無效。」；第一百七十二條規定：「命令與憲法或法律牴觸者無效。」此外中央法規標準法第十一條亦明定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律，下級機關訂定之命令不得牴觸上級機關之命令。」由此顯見憲法、法律、命令三者之間，因位階不同致使規範效力亦有所差異，凡下級位階牴觸上級位階者，無效。惟法律所欲達成之政策目標，均有賴於政府各部門之執行，為期政策目標順利達成早日實現，法律往往會另外授權行政機關，配合實務制定施行細則或發布各項行政命令，以利於法律之施行。此時法律固然已授權行政機關有委任立法權限，且行政部門所發布之命令亦有補充法律之效力，但行政機關所訂定之命令，仍受法律優越原則之限制，不能認為有法律明文之授權，便不會產生牴觸上位規範之效力問題。

一、與契稅解釋函令相關者

司法院釋字第 484 號解釋，乃聲請人先與鍾某為不動產買賣，未料鍾某不願意完納契稅，聲請人只好自行向稽徵機關申請撤銷契稅申報，經半年未獲答覆；之後又將該不動產賣與劉某，申報契稅時卻遭稽徵機關認為是一屋二賣，依據財政部民國七十年八月十九日臺財稅字第三六八八九號解釋函令禁止聲請人自由處分財產達半年，且導致後買受人劉某亦向聲請人要求解約賠償，聲請人認為該解釋函令違憲而聲請釋憲。茲依契稅條例第二條第一項規定：「不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅。」第十八條第一項亦規定：「主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於十五日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。」第二十三條規定：「凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據辦理變更登記。」則申報繳納契稅之程序，深切關係著人民財產權之登記及取得，倘發生一物數賣之紛爭，就各該買賣契約而言，本即均屬有效成立之債權、債務契約，基於債權、債務相對性及平等性原則，一方買受人對他方買受人並無排他之效力可言，各該買受人均有向出賣人請求所有權移轉登記之權利。該號解釋爰認為財政部七十年八月十九日臺財稅字第三六八八九號關於「同一建物、土地先後有數人申報，且各有其合法依據時，為避免日後可能發生糾紛起見，稅捐稽徵機關得通知各有關當事人自行協調，在當事人未達成協議或訴請司法機關確認所有權移轉登記

權利前，稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書」之函示，逾越上開法律規定之意旨，指示稅捐稽徵機關得暫緩就申報案件核發稅捐稽徵通知書，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，妨害人民行使財產上之權利，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨不符，應不再援用。由該案例，可確定行政機關所發布行政解釋函示，須內容不違反法律範圍內，方具有法源之效力，此乃為法律優越原則之當然解釋。

二、稅法本身牴觸憲法規範

七十九年一月二十四日修正前稅捐稽徵法第三十五條第一項規定：納稅義務人申請復查，依核定通知書所載，有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，在規定繳納期間內，遺產稅按繳款書所列稅額繳納三分之一稅款，於繳納期間過後二個月內，申請復查。其餘申報各稅，按繳款書所列稅額繳納二分之一稅款，於繳納期間過後二十日內，申請復查。但納稅義務人確有困難，得經稽徵機關之核准，提供相當擔保，免繳上開稅款。針對該項申請復查需繳納一定比例稅款或提供擔保之規定。嗣經司法院釋字第二二四號解釋認為稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。

肆、稅法與法律保留之關係

人民之財產權為憲法所保障，故國家除非有法律上明文之依據，原則上禁止國家以公權力剝奪或限制人民之財產，租稅是從人民財產強制課徵之收入，亦即國家藉由課稅權之行使，侵害人民在憲法上所保障之財產權，依據法律保留原則，國家課徵租稅須有法律之依據，國家非依據法律，不得向人民課徵租稅，故憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，即係明文揭示租稅法律主義之意旨。租稅係國家取得財源支應施政經費最重要手段，但是與租稅有關之事項名目至為繁多，縱由立法機關以立法方式加以規範，對於執行法律細節性、技術性之事項，亦無從作鉅細靡遺詳盡列舉規定。為避免執行時產生窒礙，立法者往往於法律中明文授權由主管機關另行訂定命令為補充之規定，對此司法院釋字第三六七號解釋理由書中表明：「有關人民自由權利之限制以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文。但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許，若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。」是以有關人民權利義務事項，固然應以法律定之，惟主管機關在法律授權範圍內所發布之補充命令，已如上述，並無違反法律保留原則之可言。但行政機關對人民違反行政法上義務之行為，加以裁罰之行政處分已涉及人民權利之限制，其處分之構成要件與法律效果，本即應由法律定之。法律縱然可以授權以命令為補充規定，但是法律授權之目的、範圍及內容必須具體明確，然後始據以發布命令，方符憲法第二十三條之意旨，此乃法律保留原則所衍生之法律授權明確性原則。

一、與稅法的解釋函令相關者

司法院釋字第五六六號解釋，乃關於本來繼承可免稅的農業用地，被政府重新編為非農業用地後，發生繼承事實，但其間函釋曾有變更，導致行政機關前後行政命令卻已實質變更納稅人之租稅負擔問題。該解釋認為財政部七十三年十一月八日臺財稅第六二七一七號函關於「被繼承人死亡或贈與事實發生於修正農業發展條例施行細則發布施行之後者，應依該細則第二十一條

規定，即凡已依法編定為非農業使用者，即不得適用農業發展條例第三十一條及遺產及贈與稅法第十七條、第二十條規定免徵遺產稅及贈與稅」之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用七十五年一月六日修正公布之農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違，應不再適用。又司法院釋字第四七八號解釋，乃關於聲請人在重購自用住宅之後的退稅問題。該解釋認為土地稅法第三十五條第一項第一款所定「自用住宅用地」，依同法第九條規定，係指「為土地所有權人或其配偶、直系親屬於該地辦竣戶籍登記，且無出租或供營業用之住宅用地」，並未以須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅為認定之標準。財政部七十三年十二月二十七日臺財稅第六五六三四號函謂「土地所有權人出售自用住宅用地，於二年內重購土地者，除自完成移轉登記之日起，不得有出租或營業情事外，並須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅者，始准依土地稅法第三十五條第一項第一款規定，退還已納土地增值稅。」其以「須經稽徵機關核准按自用住宅用地稅率課徵地價稅」為申請退稅之要件部分，係增加土地稅法第三十五條第一項第一款所無之限制，有違憲法第十九條租稅法律主義，應不予援用。

二、屬於租稅法律主義之事項不得以命令定之

司法院釋字第三六七號解釋營業稅法第二條第一款、第二款規定，銷售貨物或勞務之營業人，依進口貨物之收貨人或持有人為營業稅之納稅義務人，依同法第三十五條之規定，負申報繳納之義務。同法施行細則第四十七條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課營業稅作業要點」第二項有關不動產之拍賣、變賣由拍定或成交之買受人繳納營業稅之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違反上開法律變更申報繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。至於憲法第十九條所定之租稅法律主義範圍究何所？釋字第二一七號亦曾有所闡釋：「係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」因此七十五年一月二十九日發布之營業稅法施行細則第四十七條及其補充規定，即係因為變更母法有關納稅主體之規定，而被宣告違憲。

三、法規命令增加裁罰性法律而違憲

緣因聲請人於民國七十七年購得座落於高雄市前鎮區獅甲段第五〇六、五〇七、五一四、五一八號四筆土地，經高雄市政府建設局核發工廠設立登記證，並敘明聲請人須於核准之日起二年內完成建廠，且於試車後三個月內辦妥工廠登記，逾期工廠設立許可證失效。聲請人持前開許可證等資料向高雄市政府申請按工業用地稅率課徵地價稅，經准自八十一年起按千分之十之稅率課徵地價稅。八十九年間高雄市政府發現聲請人至八十二年間仍未完成建廠，工廠設立許可證已失效，適用特別稅率之原因、事實已消滅，然聲請人並未按規定申報改用一般用地稅率計徵地價稅。高雄市政府以第五〇六、五〇七號土地為公共設施保留地，須按公共設施保留地稅率千分之六課稅，而第五一四、五一八號土地則應改按一般用地累進稅率課稅，除核定聲請人應補繳八十四年至八十八年地價稅差額之外，並以聲請人違反土地稅法第四十一條第二項及土地稅法施行細則第十四條、第十五條，依土地稅法第五十四條第一項第一款規定，處以八十五年至八十八年短匿稅額三倍之罰鍰。聲請人對前開罰鍰處分不服，循序提起行政訴訟，經最高行政法院九十三年度判字第八四五號判決認聲請人上訴無理由駁回確定在案。聲請人認前開確定終局判決所適用之土地稅法施行細則第十五條規定有牴觸憲法第十五條及第二十三條規定之疑義，聲請解釋。嗣經司法院釋字第六一九號解釋對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第二十三條法律保留原則之意旨。土地稅法第五十四條第一項第一款所稱「減免地價稅」之意義，因涉及裁罰性法律構成要件，依其文義及土地稅法第六條、第十八條第一項與第三項等相關規定之體系解釋，自應限於依土地稅法第六條授權

行政院訂定之土地稅減免規則所定標準及程序所為之地價稅減免而言。土地稅法施行細則第十五條規定：「適用特別稅率之原因、事實消滅時，土地所有權人應於三十日內向主管稽徵機關申報，未於期限內申報者，依本法第五十四條第一項第一款之規定辦理。」將非依土地稅法第六條及土地稅減免規則規定之標準及程序所為之地價稅減免情形，於未依三十日期限內申報適用特別稅率之原因、事實消滅者，亦得依土地稅法第五十四條第一項第一款之規定，處以短匿稅額三倍之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與首開法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第二十三條規定，應於本解釋公布之日起至遲於屆滿一年時失其效力。土地稅法施行細則第十五條與法律保留原則有違，亦被宣告違憲。

四、稅法規定不確定法律概念有無違反法律保留原則

所得稅法第十四條第一項第五類第四款規定：「將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅。其中所謂「當地」乙語，係屬不確定法律概念。此外遺產及贈與稅法第五條第二款規定：「以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。」以贈與論，課徵贈與稅，其中「顯著不相當代價」如何認定，遺產及贈與稅法本身亦未加以規範，亦屬不確定法律概念。對於稅法之規定，採用不確定法律概念用語，有無違反法律保留原則之疑義？依司法院釋字第四三二號解釋：「法律雖以抽象概念表示，不論其為不確定概念或概括條款，均須無違明確性之要求。法律明確性之要求，非僅指法律文義具體詳盡之體例而言，立法者於立法制定時，仍得衡酌法律所規範生活事實之複雜性及適用於個案之妥當性，從立法上適當運用不確定法律概念或概括條款而為相應之規定。立法使用抽象概念者，苟其意義非難以理解，且為受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，即不得謂與前揭原則相違。」因此上述所得稅法所稱應參照當地一般租金標準，計算租賃收入之案件，依財政部賦稅署七十七年十一月九日台稅一發第七七〇六六五八五一號函釋：「綜合所得稅租賃所得誤算核定案件，納稅義務人如有異議時，稽徵機關應實地調查鄰近房屋之租金作為核課之依據。」該號解釋函示將「當地」乙語以「鄰近房屋」作為判斷基礎。另上述遺產稅及贈與稅法所稱「顯著不相當之代價」乙詞，依財政部六十七年七月二十八日臺財稅第三五〇二六號函釋：「遺產及贈與稅法第五條第二款所規定，以顯著不相當之代價讓與財產者，其差額部以贈與論之適用，須視個案情況而定。來函所設出售未公開上市公司股票之例，依照同法施行細則第二十九條規定，未公開上市之公司股票，以繼承開始日或贈與日該公司之資產淨值估定之，故股票持有人，其股票以低於讓售日該公司資產淨值估定之價格出售者，其每股資產淨值與讓售價格間之差額，即為認定是否以顯著不相當之代價讓與財產之主要參考資料。」此外九十一年十月七日臺財稅字第九〇〇四五七〇二九號函釋：「土地買賣成交價低於公告土地現值，如納稅義務人能提供附近相同或類似用地於相當期間內之買賣價格、法院拍定價格或其他客觀資料，證明市價確實低於公告土地現值，且其成交價與市價相當者，免依遺產及贈與稅法第五條第二款規定課贈與稅。」觀之該二號函釋意旨均係對「顯著不相當代價」乙詞所為之價值補充，其價值認定並非單純以一般人經驗作為標準，而需視個案加以認定衡量，故稽徵機關對於不確定法律概念之認定標準，其說理需有客觀邏輯性與可辯證性，對於概括條款之適用，亦當本於社會大眾可以探知認識之客觀倫理秩序、價值規範及公平正義原則加以判斷，如此方可謂無違法律文義明確性原則。

五、最高行政法院 91.3.26 聯席會議決議與憲法牴觸

乃因聲請人〇〇〇，其夫〇〇〇於八十三年五月二十八日死亡，所遺之股票、高爾夫球證、土地及房屋等，有部分係於七十四年六月四日以前取得，聲請人辦理遺產稅申報時，台北市國稅局乃依財政部八十七年一月二十二日台財稅第八七一九二五七〇四號函之規定，就其夫於七十四年六月四日以前取得之原有財產不列入民法第一千零三十條之一之剩餘財產差額分配請求權計算以核定死亡配偶之遺產總額。聲請人不服，循序提起行政救濟，迭經台北高等行政法院以九十年度訴字第六六六〇號、最高行政法院九十三年度判字第二九九號判決，援引同前函意旨之最高行政法院九十一年三月份庭長法官聯席會議決議駁回其訴確定。聲請人認前開財政部函

及最高行政法院庭長法官聯席會議決議有違憲疑義，爰聲請解釋。嗣經司法院大法官會議第六二〇號解釋認為七十四年六月三日增訂公布之民法第一千零三十條之一（下稱增訂民法第一千零三十條之一）第一項規定：「聯合財產關係消滅時，夫或妻於婚姻關係存續中所取得而現存之原有財產，扣除婚姻關係存續中所負債務後，如有剩餘，其雙方剩餘財產之差額，應平均分配。但因繼承或其他無償取得之財產，不在此限。」該項明定聯合財產關係消滅時，夫或妻之剩餘財產差額分配請求權，乃立法者就夫或妻對家務、教養子女及婚姻共同生活貢獻所為之法律上評價。因此夫妻於婚姻關係存續中共同協力所形成之聯合財產中，除因繼承或其他無償取得者外，於配偶一方死亡而聯合財產關係消滅時，其尚存之原有財產，即不能認全係死亡一方之遺產，而皆屬遺產稅課徵之範圍。夫妻於上開民法第一千零三十條之一增訂前結婚，並適用聯合財產制，其聯合財產關係因配偶一方死亡而消滅者，如該聯合財產關係消滅之事實，發生於七十四年六月三日增訂民法第一千零三十條之一於同年五月五日生效之後時，則適用消滅時有效之增訂民法第一千零三十條之一規定之結果，除因繼承或其他無償取得者外，凡夫妻於婚姻關係存續中取得，而於聯合財產關係消滅時現存之原有財產，並不區分此類財產取得於七十四年六月四日之前或同年五月五日之後，均屬剩餘財產差額分配請求權之計算範圍。生存配偶依法行使剩餘財產差額分配請求權者，依遺產及贈與稅法之立法目的，以及實質課稅原則，該被請求之部分即非屬遺產稅之課徵範圍，故得自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。最高行政法院九十一年三月二十六日庭長法官聯席會議決議，乃以決議縮減法律所定得為遺產總額之扣除額，增加法律所未規定之租稅義務，核與上開解釋意旨及憲法第十九條規定之租稅法律主義尚有未符，應不再援用。

最高行政法院 91.3.26 庭長法官聯席會議：

民法親屬編於七十四年六月三日修正時，增訂第一千零三十條之一關於夫妻剩餘財產差額分配請求權之規定。同日修正公布之民法親屬編施行法第一條規定：「關於親屬之事件，在民法親屬編施行前發生者，除本施行法有特別規定外，不適用民法親屬編之規定；其在修正前發生者，除本施行法有特別規定外，亦不適用修正後之規定。」明揭親屬編修正後之法律，仍適用不溯既往之原則，如認其事項有溯及適用之必要者，即應於施行法中定為明文，方能有所依據，乃基於法治國家法安定性及既得權益信賴保護之要求，而民法親屬編施行法就民法第一千零三十條之一並未另定得溯及適用之明文，自應適用施行法第一條之規定。又親屬編施行法於八十五年九月二十五日增訂第六條之一有關聯合財產溯及既往特別規定時，並未包括第一千零三十條之一之情形。準此，七十四年六月四日民法親屬編修正施行前結婚，並適用聯合財產制之夫妻，於七十四年六月五日後其中一方死亡，他方配偶依第一千零三十條之一規定行使夫妻剩餘財產差額分配請求權，夫妻各於七十四年六月四日前所取得之原有財產，不適用第一千零三十條之一規定，不列入剩餘財產差額分配請求權計算之範圍。是核定死亡配偶之遺產總額時，僅得就七十四年六月五日以後夫妻所取得之原有財產計算剩餘財產差額分配額，自遺產總額中扣除。

參考法條：民法第 1013、1016、1017、1023、1024、1030-1 條 (74.06.03)

民法第 1013、1016、1017、1023 條 (19.12.26)

民法親屬編施行法第 1 條 (74.06.03)

民法親屬編施行法第 6-1 條 (85.09.25)

遺產及贈與稅法第 13、17 條 (90.06.13)

六、稅法本身牴觸憲法規範

司法院釋字第三二一號解釋認為七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條之規定，使納稅義務人未能按海關核定稅款於期限內全數繳納或提供相當擔保者，喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人訴訟權之意旨有所牴觸。另司法院釋字第六一六號解釋認為七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百零八條第一項規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十

九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」八十六年十二月三十日增訂公布之同法第一百零八條之一第一項規定：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」乃對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿一年時，失其效力。此為稅法本身違背憲法之解釋。

七、98.5.27 修正後之稅捐稽徵法第二十八條符合依法行政原則

依據修正前稅捐稽徵法第二十八條之規定，納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期限未申請者，不得再行申請。對此，財政部曾在六十六年二月十六日發布台財稅第 31186 號函：「稅捐稽徵法第二十八條，對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還之規定，係指納稅義務人申請就溢繳稅款退還而言。如為稽徵機關發現錯誤或溢繳之案件，而本於職權自動更正退還者，應不受本條五年期間之限制。」但自行政程序法於九十年一月一日施行後，財政部認為非因適用法令錯誤或計算錯誤而申請退稅之案件，如納稅義務人申請退稅，其退稅請求權係發生於行政程序法九十年一月一日施行後，依該法第一百三十一條規定，其退稅請求權之消滅時效為五年。至於行政程序法施行前，其退稅請求權之消滅時效為何？法並無明文規定。惟關於公法上請求權之消滅時效，前經法務部九十年三月二十二日法 90 令字第 008617 號令釋，行政程序法施行前已發生公法上請求權之消滅時效期間，不適用行政程序法第一百三十一條第一項規定，應依行政程序法施行前有關法規之規定，無相關法規規定者，得類推適用民法消滅時效之規定。因此財政部曾援引上開法務部令釋，作成財政部 90 年 11 月 28 日台財稅字第 0900457411 號函略以：對於行政程序法施行前已發生退稅請求權之消滅時效期間，得類推適用民法消滅時效十五年之規定。而稅捐稽徵法第二十八條關於退稅請求權之消滅時效期間之規定，在今（98）年已修正。其源於實務上納稅義務人因溢繳稅款請求退款，提起行政救濟而遭臺北高等行政法院 97 年度簡字第 347 號判決駁回一案，緣由乃因原告所有坐落臺北市松山區之房屋，依被告松山分處房屋稅籍資料記載，自 80 年 7 月起設有一眼鏡公司作為營業使用，並經該分處核定自 80 年 7 月起改按營業用稅率核課房屋稅，嗣原告於 96 年 5 月 17 日申請更正系爭房屋 96 年房屋稅及申請退還 81 年至 95 年溢繳房屋稅，經該分處查證財政部臺北市國稅局有關該眼鏡公司營業登記資料已付之闕如，乃函復原告，系爭房屋改依實際使用情形，按住家用稅率課徵房屋稅，並依稅捐稽徵法第二十八條規定，退還 91 年至 95 年按營業用稅率與住家用稅率核課之差額房屋稅。原告不服被告松山分處未退還 81 年至 90 年之差額房屋稅，於 96 年 6 月 8 日經由被告向臺北市政府提起訴願遭決定駁回，提起行政訴訟亦遭臺北高等行政法院判決駁回。嗣經修正後之稅捐稽徵法第二十八條要點略為：一、納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，其申請退稅之期限，仍維持現行五年之規定，於第一項增訂「自行」二字，以資明確。二、納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳之稅款者，如僅退還五年稅款，對納稅義務人權保障恐未盡周全，爰參照行政程序法第一百七十七條及第一百二十一條規定，增訂第二項規定說明稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。三、增訂第三項，明定「前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。」四、為避免本條文修正施行前，因政府機關錯誤致溢繳稅款之案件，未能依修正後第二項規定，由稅捐稽徵機關退還稅款，影響納稅義務人之權益，爰

增訂第四項及第五項過渡規定，以資周延。在本條第二項規定納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳之稅款者，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。對納稅義務人權保障較為周全，不受行政程序法第一百三十一條第一項之限制。此次修正法後之捐稽徵法第二十八條更落實依法行政、誠信原則、課稅公平及憲法上保障人民財產權之意旨。前開案例之納稅義務人自得據為申請稅捐稽徵機關退還溢繳之稅款。

稅捐稽徵法第 28 條（民國 98 年 05 月 27 日修正）

納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；屆期未申請者，不得再行申請。

納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限。

前二項溢繳之稅款，納稅義務人以現金繳納者，應自其繳納該項稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按溢繳之稅額，依繳納稅款之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併退還。

本條修正施行前，因第二項事由致溢繳稅款者，適用修正後之規定。

前項情形，稅捐稽徵機關於本條修正施行前已知有錯誤之原因者，二年之退還期間，自本條修正施行之日起算。

伍、稅法行政救濟

人民有依法納稅之義務，但人民對於中央或地方機關有關稅務之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，亦有申請救濟之權利。稅捐稽徵法規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由申請復查。其對復查決定仍然不服者，仍得依法提起訴願及行政訴訟，請求撤銷或變更原處分或原決定，此即所謂之行政救濟。所以行政救濟之提起，係以主管機關之稅務行政處分有違法或不當，且有損害納稅義務人之權益者為前提，並循復查、訴願及行政訴訟方式進行。在行政救濟過程中，除復查係向原處分機關申請外，訴願係向其上級機關提起，而行政訴訟則係向司法院所屬之行政法院提起。

一、復 查

經稅捐稽徵機關核定之案件，納稅義務人如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查（稅捐稽徵法第 35 條）：一、依核定稅額通知書所載，有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起三十日內申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後三十日內申請復查。復查之範圍依納稅義務人申請復查之事項以復查申請書中已提出之事項，或在申請書中聲明保留某一事項，俟後再補提理者為限。如納稅義務人對原核定稅額之某一事項申請復查後，而於稽徵機關尚未復查核定前，於法定期間過後，再補提另一申請復查事項，該補提復查部分稽徵機關自將不予受理。而稽徵機關受理納稅義務人之復查申請案件後，應僅就納稅義務人不服原查定申請復查部分予以復查決定。除發現違章漏稅事實應另案依法處理外，不能於申請復查範圍以外，予申請入不利之決定，以符行政救濟之本意。

二、訴 願

納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得於接獲復查決定書之次日起三十日內，依訴願法之規定提起訴願（訴願法第 14 條）。但其未經復查或在原復查申請書中，未曾表示異議之項目，均不得提起訴願。惟業經納稅義務人提起行政救濟之案件，如於行政救濟過程中，曾

由訴願管轄機關或行政法院判決「原處分撤銷重核」，並經稽徵機關重行核定，但納稅義務人對該新核定仍有異議時，可無須經過復查程序，逕行提起訴願。關於三十日期限之計算，如訴願人不在受理訴願機關所在地居住者，應扣除其在途期間，期限之末日為星期日、紀念日或其他休假日者，不得算入（訴願法第 16 條）。所謂在途期間係指由訴願人所在地，到達受理訴願機關所在地，依規定所需之適當期間而言。依目前之規定如受理訴願機關在台北市，訴願人如居住於台北縣，其在途期間為二天，在高雄市者為五天，在澎湖縣者為二十天。

三、行政訴訟

納稅義務人如因中央或地方稅務機關違法之租稅行政處分，認為損害其權利，經依訴願法提起訴願而不服其決定，或提起訴願逾三個月不為決定，或延長訴願決定期間二個月不為決定者，得於訴願決定書送達之次日起二個月內，或受理訴願管轄機關法定應為決定期間屆滿時，向高等行政法院提起行政訴訟（行政訴訟法第 4 條、第 106 條第 1 項），行政法院之判決，就其事有拘束各關係機關之效力（行政訴訟法第 216 條）。對高等行政法院之終局判決，非以其違背法令為理由，不得上訴至最高行政法院（行政訴訟法第 242 條）。提起上訴，應於高等行政法院判決送達後二十日內之不變期間內為之（行政訴訟法第 241 條）。

四、行政救濟後稅款之退補

經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應退還稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書或行政法院判決書正本後十日內退回，並自納稅義務人繳納該項稅款之日起至填發收入退還書或國庫支票之日上，按退稅額依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還（稅捐稽徵法第 38 條第 1 項）。

經依復查、訴願或行政訴訟等程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後十日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳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上，按補繳稅額依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率按日加計利息，一併徵收（稅捐稽徵法第 38 條第 2 項）。

陸、結 論

稅捐解釋函令，是相當重要之稅法法源，其法律性質被多數學者及實務見解視為行政規則，但其內容若規範人民權利義務事項，則應以法規命令稱之始為妥當。財政部在研擬相關解釋函令時，應首先依其規範事項內容，加以分析其法律性質，進而探尋制定之權源及其界限，且更應瞭解立法權對此等解釋函令之監督範圍，如此可以避免訟爭並樹立解釋函令之公信力。稅捐法定主義及稅捐公平原則等財政憲法之基本原則，係稅法之最高指導原則，亦為研擬相關稅法解釋函令之憲法界限。稅捐解釋函令是具體化稅法之命令，除為便利課徵手續及實現國家財政完整性之目的外，更不能忽略人權保障。因此，在研擬相關解釋函令時，不僅是國家財政之重政策問題，更是應以憲法及法律為其界限之法律問題。未按行政程序法已於九十年一月一日施行後，依法行政原則已成為一切行政行為所應遵循一定程序之法律，並將行政法上之一般原則予以法典化，其立法目的即在於使行政行為遵循公正、公開及民主程序，以確保行政機關依法行政，藉此保障人民權益，進而提高行政效能，最終目的在於增進人民對行政之信賴，維護租稅之實體正義，保護租稅核課之程序正義，均為現今稅捐稽徵機關為保障民眾權益所應努力之目標。

