

國立臺灣大學法律學院法律學系



碩士論文

Department of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

論信賴保護原則下之稅捐核課與補徵處分

Legitimate Expectation on Tax Assessment
and Administrative Acts on Back Taxes

郭峻瑀

Jun-Yu Guo

指導教授：柯格鐘博士

Advisor: Ke-Chung Ko, Dr. iur

中華民國 109 年 2 月

February 2020

序

稅捐法學之研究在我國雖然屬於比較晚起步的法學領域，但在前人的努力下，也已累積了一定成果。本論文亦是針對稅捐法的議題加以研究，雖然內容淺薄、思慮欠佳，但也期望為我國稅捐法學研究貢獻一份小小的心力。

本論文承口試委員盛子龍教授與林明昕教授給予諸多指導並指出本論文的諸多盲點，使我能更進一步檢討自己的思考方向，在此感謝萬分。

在我初入稅捐法研究領域時，承 柯格鐘老師允為指導，亦不斷以不同想法給予腦力激盪，並惠予諸多鼓勵。本論文若有任何一點心得，均是 柯老師悉心指導所促成。當然，本論文諸多問題與不周延之處仍歸咎於自己思慮不周。在此，感謝 柯老師多年來不嫌學生駑鈍而惠予諸多指導。

我亦感謝林明鏘老師在我擔任兩年餘的助理期間予以多方照顧，並無償提供諸多研究資源，使我在撰寫論文或報告均能順利完成。

將近五年的研究生生涯，我必須感謝我的家人，讓我可以延後照顧家庭的義務。除此之外，這段期間多承廖元慶學長、馬承佑同學以及劉耀仁同學的鼓勵，在此感激萬分。其他的好友與同學亦給予我無盡幫助與鼓勵，未能一一指名，尚祈見諒，我只能祈求上天給予你們最大的福報以表達我的謝意。

最後，我要感謝那位不具名的她。沒有她，這篇論文——以及我的人生——大概也完整不了。我愛妳。

中文摘要

稅捐核課同時涉及事實認定變更導致之補徵處分與法律見解變更之補徵處分以及解釋函令變動之稅捐核課。補徵處分依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項，以在「核課期間」內作成爲必要。核課期間之性質係消滅時效。核課期間之起算、期間長度、中斷、中斷效力、完成適用稅捐稽徵法規定；在稅捐稽徵法未規定之情形，應適用行政程序法之規定。至於核課期間之未完成，不應類推適用民法之規定。納稅者權利保護法第 21 條第 4 項無法取代核課期間，亦無從解決萬年稅單問題。核課處分有將抽象稅捐債務具體化、確定以及中斷核課期間之功能。前後核課處分之關聯應採取消滅說（吸收說）。核課處分並有暫時性核課處分以及附事後審查權保留之核課處分兩種特殊形態。

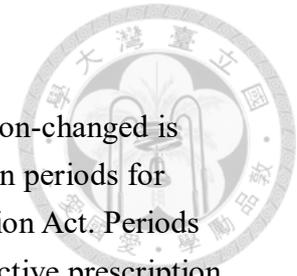
因認定事實變更而補徵處分時，應分爲兩個層次：第一層爲稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之「另發現應徵之稅捐」，應以「稽徵機關核課時尚未出現之事實」爲判斷標準。第二層則爲類推適用行政程序法第 117 條但書第 2 款撤銷違法授益處分之信賴保護限制。信賴基礎之判斷上，核課處分得作爲信賴基礎；在信賴表現之判斷上，宜放寬信賴表現之判斷，以納稅義務人完納稅捐爲已足；至於當納稅義務人故意違反協力義務或稅捐規避等情形時，自屬信賴不值得保護。

法律適用錯誤中，在單純適用法律錯誤之情形，不得補徵稅捐。但在解釋函令變更之情形，符合稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項以及第 2 項要件時，解釋函應溯及適用，稽徵機關得據此補徵稅捐，惟仍應檢視是否符合信賴保護原則。新發布解釋函令之情形，得透過稅務預先核釋或立法上增訂稅務衡平措施解決信賴保護之問題。

在無核課處分之補徵稅捐，因無信賴基礎，無從構成信賴保護。所得稅法上核定之公告得作爲信賴基礎。惟在其他核定公告之申報繳納型態之稅捐，則在立法上得增訂申報視爲附事後審查權保留之核課處分或是以電子化行政處分送達納稅義務人，以使納稅義務人得主張信賴保護。

關鍵字：信賴保護、核課期間、核課處分、補徵處分、另發現應徵之稅捐、解釋函令。

Abstract



As the authority impose back taxes, fact-finding or interpretation-changed is necessary. Administrative acts on back taxes shall be imposed within periods for assessment, which are in accordance with Article 21 of Tax Collection Act. Periods for assessment are extinctive prescription. Commencement of extinctive prescription, Period of extinctive prescription, Suspension of prescription, Renewal of period, Completion of prescription shall follow rules of Tax Collection Act and Administrative Procedure Act. Frist administrative act on taxes would be replaced by administrative acts on back taxes. There are two transformations of administrative acts on taxes: temporary administrative acts and administrative acts with reservation of the power to scrutinize.

Administrative acts on back taxes on fact-finding shall be ruled by Article 21 of Tax Collection Act. The scope of “Any additional tax is found to be assessable on the same taxpayer under investigation” of Paragraph 2 Article 21 of Tax Collection Act shall be limited in “the fact of which the authority is aware at the time of imposition.” Administrative acts on back taxes on fact-finding shall be ruled by Subsection 2 Article 117 of Administrative Procedure Act. Administrative acts on taxes can be the foundation of reliance. Payment of taxpayers can be the manifestation of reliance. As taxpayers violate the obligations to Cooperate on purpose or plan to tax avoidance, they shall not be protected under reliance.

As interpretation changes without administrative regulations and legal interpretations issued by the authorities changed, the authority cannot impose on back taxes. Even though the authority can impose on back taxes under Article 1-1 of Tax Collection Act, it shall abide by the principle of legitimate expectations. As the authority promulgate new administrative regulations and legal interpretations, tax advance rulings or discretionary relief measures may be the solutions to legitimate expectations.

Taxpayers cannot claim legitimate expectations without administrative acts on back taxes. Public declaration of the income tax assessments can be the foundation of reliance. In other situations, reports of taxpayers on taxes shall be considered administrative acts with reservation of the power to scrutinize. Besides, administrative acts in electronic form can be the foundation of reliance as well.

Keywords: legitimate expectation, periods for assessment, administrative acts on taxes, administrative acts on back taxes, additional tax, administrative regulations and legal interpretations

簡目



第一章	緒論.....	1
第一節	研究動機.....	1
第二節	研究方法與範圍.....	1
第三節	論文架構.....	2
第二章	信賴保護原則的基本概念.....	3
第一節	信賴保護原則的憲法依據.....	3
第二節	我國釋憲實務中之信賴保護形成.....	5
第三節	信賴保護原則的構成要件.....	8
第四節	信賴保護的法律效果.....	15
第三章	核課期間與核課處分的適用關聯.....	17
第一節	核課期間之性質與適用問題.....	17
第二節	核課處分適用問題.....	41
第四章	因認定事實變更核課處分的補徵稅捐限制.....	52
第一節	問題的提出.....	52
第二節	補徵稅捐信賴保護的立法政策.....	53
第三節	「另發現應徵之稅捐」的認定.....	57
第四節	信賴保護的限制.....	66
第五節	小結.....	90
第五章	適用法律錯誤的稅捐核課.....	92
第一節	問題的提出.....	92
第二節	單純適用法律錯誤與信賴保護原則.....	92
第三節	稅捐解釋函令變動與信賴保護原則.....	93
第六章	無核課處分的稅捐補徵與信賴保護.....	118
第一節	問題的提出.....	118
第二節	信賴基礎之存否.....	119
第三節	立法建議.....	125
第七章	結論.....	129

詳目



第一章	緒論.....	1
第一節	研究動機.....	1
第二節	研究方法與範圍.....	1
第三節	論文架構.....	2
第二章	信賴保護原則的基本概念.....	3
第一節	信賴保護原則的憲法依據.....	3
第一項	基本權利作為信賴保護的基礎.....	3
第二項	法安定性作為信賴保護的基礎.....	3
第三項	誠實信用原則作為信賴保護的基礎.....	4
第四項	信賴保護與依法行政的折衝.....	5
第二節	我國釋憲實務中之信賴保護形成.....	5
第一項	早期發展.....	5
第二項	信賴保護原則之奠基.....	6
第三項	信賴保護與法律不溯及既往.....	7
第三節	信賴保護原則的構成要件.....	8
第一項	信賴基礎.....	9
第一款	行政處分.....	9
第二款	法律以及法規命令.....	10
第三款	行政規則.....	11
第二項	信賴表現.....	12
第一款	肯定說.....	12
第二款	否定說.....	13
第三款	區分說.....	13
第四款	本文見解.....	14
第三項	信賴值得保護.....	14
第四節	信賴保護的法律效果.....	15
第一項	公益與私益權衡的問題.....	15
第二項	存續保障與財產保障.....	16
第三章	核課期間與核課處分的適用關聯.....	17
第一節	核課期間之性質與適用問題.....	17
第一項	核課期間的建置目的.....	17
第二項	核課期間的性質.....	17
第一款	除斥期間說.....	17
第二款	消滅時效說.....	18
第三款	兼具除斥期間與消滅時效說.....	19
第四款	本文見解.....	20

第三項	核課期間的起算	21
第一款	申報繳納.....	23
第二款	申報賦課.....	23
第三款	賦課徵收.....	26
第四項	核課期間的時效期間.....	26
第一款	原則：五年之核課期間.....	26
第一目	已申報且未逃漏稅捐	26
第二目	非申報繳納且未逃漏稅捐.....	27
第二款	例外：七年之核課期間.....	27
第三款	檢討與建議	28
第五項	核課期間的中斷與重行起算	29
第一款	核課期間是否適用時效中斷	29
第二款	核課期間之中斷原因.....	31
第三款	核課期間之重行起算與期間	32
第一目	核課期間之重行起算	32
第二目	核課期間重行起算後的期間.....	32
第六項	核課期間的完成效力.....	33
第七項	核課期間的不完成	34
第八項	核課期間與事後審查權保留之期間的關係	34
第一款	核課處分是否附事後審查權保留？	35
第一目	實務見解	35
第二目	學理見解	36
第九項	納稅者權利保護法第 21 條第 4 項的定位	38
第一款	替代核課期間？	38
第二款	稅捐案件的確定？	39
第三款	檢討與建議：萬年稅單的應對方向	39
第二節	核課處分適用問題	41
第一項	核課處分的功能	41
第一款	具體化與確定功能	41
第二款	中斷時效功能	42
第二項	多數核課處分的相互關聯.....	42
第一款	併存說.....	42
第二款	吸收說（消滅說）	43
第三款	本文見解.....	43
第一目	從行政處分跨程序拘束力理解.....	43
第二目	從避免同一事件前後矛盾理解.....	43
第三目	從附事後審查權保留的核課處分理解	44
第四目	針對原核課處分之行為	44

	第五目	對於核課處分「規制」的回應.....	45
	第六目	處分權主義的疑慮.....	45
	第七目	爭訟確定後之補徵疑慮.....	46
第三項		特殊形態的核課處分.....	47
	第一款	暫時性核課處分.....	47
		第一目 概念.....	47
		第二目 效力.....	49
	第二款	附事後審查權保留之核課處分.....	49
		第一目 概念.....	49
		第二目 效力.....	50
第四章		因認定事實變更核課處分的補徵稅捐限制.....	52
	第一節	問題的提出.....	52
	第二節	補徵稅捐信賴保護的立法政策.....	53
		第一項 利益衡量：客觀合法性與法安定性之拉鋸.....	53
		第二項 德國法的規定模式：區分核課處分存續力.....	53
		第一款 非終局核課處分.....	54
		第二款 終局核課處分.....	54
		第一目 消費稅、關稅.....	54
		第二目 非消費稅、關稅之稅捐.....	55
	第三項	我國法的規定模式.....	56
		第一款 不區分核課處分的存續力.....	56
		第二款 第一層限制：另發現應徵之稅捐.....	57
		第三款 第二層限制：行政程序法第 117 條以下.....	57
	第三節	「另發現應徵之稅捐」的認定.....	57
		第一項 實務見解.....	57
		第一款 救濟範圍說.....	57
		第一目 論理基礎.....	57
		第二目 從爭點主義下理解.....	58
		第三目 納稅者權利保護法施行細則第 9 條.....	59
		第四目 評析.....	59
		第二款 發現新事實說.....	60
		第三款 實質審查說.....	60
		第四款 小結.....	61
	第二項	學理見解.....	61
		第一款 確定案件以外之新事實說.....	61
		第二款 漏稅事實說.....	62
		第三款 實質審查說.....	62
		第四款 新事實說.....	62

第三項	檢討.....	63
第一款	歷史解釋.....	63
第二款	目的解釋.....	64
第三款	基於稽徵機關調查權限的解釋.....	64
第四款	參酌德國租稅通則的比較法解釋.....	65
第四項	小結.....	66
第四節	信賴保護的限制.....	66
第一項	實務見解.....	67
第一款	以存續力為由否定.....	67
第二款	以特別規定為由否定.....	68
第三款	以事後審查權保留為由否定.....	68
第四款	肯定適用信賴保護原則.....	69
第二項	學理見解.....	69
第一款	實質存續力判斷說.....	70
第二款	特別規定說.....	70
第三款	無信賴利益說.....	70
第四款	修正信賴保護說.....	71
第三項	檢討.....	72
第一款	補徵稅捐的廢棄路徑選擇.....	72
第一目	前核課處分是否違法？.....	72
第二目	採取授益行政處分撤銷的模式.....	73
第二款	核課處分變動的信賴保護要件檢討.....	77
第一目	稅捐事件特性對信賴保護原則之影響.....	77
第二目	信賴基礎.....	80
第三目	信賴表現.....	83
第四目	信賴值得保護.....	87
第五節	小結.....	90
第五章	適用法律錯誤的稅捐核課.....	92
第一節	問題的提出.....	92
第二節	單純適用法律錯誤與信賴保護原則.....	92
第三節	稅捐解釋函令變動與信賴保護原則.....	93
第一項	德國法與我國法規範模式比較.....	93
第一款	適用對象之概念.....	94
第二款	變動原因不同.....	94
第三款	信賴基礎不同.....	94
第二項	稅捐稽徵法第 1 條之 1 的概念與適用.....	95
第一款	稅捐解釋函令基本概念.....	95
第一目	概念.....	95

第二目	性質	96
第三目	稅捐法規命令不適用本條規定	97
第二款	稅捐解釋函令的種類.....	98
第一目	解釋法規之解釋函令	98
第二目	認定事實之解釋函令	99
第三目	裁量基準之解釋函令	100
第四目	組織性與作業性解釋函令.....	100
第五目	小結	100
第三款	稅捐稽徵法第 1 條之 1 的構成要件	101
第一目	解釋函令發布主體的範圍.....	101
第二目	對於據以申請案件發生效力.....	104
第三目	核課或案件確定與否	104
第四目	有利或不利於人民之區分.....	106
第四款	稅捐稽徵法第 1 條之 1 的效力	109
第一目	不適用稅捐稽徵法第 21 條第 2 項	109
第二目	稅捐解釋函令的「拘束力」	110
第三目	稅捐解釋函令「時的效力」	110
第三項	稅捐解釋函令變更在信賴保護原則要件的檢討	112
第一款	解釋函令變更適用信賴保護原則？	112
第二款	信賴基礎.....	113
第一目	核課處分作為信賴基礎	113
第二目	解釋函令作為信賴基礎	113
第三款	信賴表現.....	114
第四款	信賴值得保護	114
第四項	新發布解釋函令的稅捐補徵	115
第一款	信賴保護的適用問題.....	115
第一目	僅適用稅捐稽徵法第 1-1 條第 1 項	115
第二目	不具有信賴基礎？	116
第二款	突破信賴保護空洞的方法.....	116
第一目	稅務預先核釋.....	116
第二目	立法建議：德國法的稅務衡平措施	117
第六章	無核課處分的稅捐補徵與信賴保護	118
第一節	問題的提出.....	118
第二節	信賴基礎之存否	119
第一項	以稽徵機關之不作為當作信賴基礎？	119
第一款	國家不作為作為信賴基礎	119
第二款	稽徵機關不作為	120
第二項	替代核課處分的公告.....	120

第一款	以綜合所得稅為例	120
第二款	「公告」的法律性質.....	121
第一目	法規命令性質之公告	122
第二目	行政處分性質之公告	122
第三目	觀念通知性質之公告	123
第四目	行政指導性質之公告	123
第三款	本文見解.....	124
第三項	無公告之稅目	125
第三節	立法建議.....	125
第一項	視為附事後審查權保留之核課處分.....	125
第二項	電子化核課處分	127
第七章	結論.....	129



第一章 緒論

第一節 研究動機

稅捐稽徵機關在稅捐初次核課以及補徵均有依法課稅¹之義務。改制前行政法院 58 年判字第 31 號判例謂：「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。」即在說明稽徵機關得於稅捐短徵（繳）之情形，對納稅義務人依法補徵。但若許稽徵機關不顧法安定性而得隨時依法補徵稅捐，似有違與信賴保護原則。本則行政法院判例雖意識到依法課稅（補徵），但卻同時考慮人民是否已對核課處分（查定處分）產生信賴。此種偏袒依法課稅的觀點是否妥適，在信賴保護原則下有加以探討之必要。

發生應依法補徵稅捐之情形，可能有稽徵機關已經作成前核課處分（或初核處分²）後，另外作成補徵處分。在此種情形，得再分為「因事實認定變更（事實認定錯誤）而補徵」與「因法律適用變更（法律適用錯誤）而補徵」兩種情形。前者涉及稅捐稽徵法第 21 條第 2 項，並得分為二構成要件，即「核課期間內」與「另發現應徵之稅捐」，此二構成要件均有加以解釋之必要。後者則主要是同法第 1 條之 1 的解釋適用問題。

在稽徵機關未作成初核處分之情形，除了受限於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項與第 1 條之 1 限制外，無論係因事實認定變更或法律適用變更而補徵稅捐，因無信賴基礎（初核處分），納稅義務人原則上並無主張信賴保護餘地。然而此時是否即表示稽徵機關得於核課期間內隨時補徵稅捐，而全無信賴保護之問題？此亦有探究必要。

第二節 研究方法與範圍

本論文研究主題在實務上以及學說上有諸多討論，因此本論文將在各個主題之中分析並比較目前實務意見與學說意見，並採取傳統法釋義學之方法在各主題逐步討論。

¹ 柯格鐘（2015），〈論依法課稅原則之解釋方法：對歷年來司法院大法官解釋的觀察〉，《興大法學》，17 期，頁 35-74。

² 初核處分通常係指首次對人民作成之核課處分；前核課處分除了指初核處分外，亦得指多數補徵處分中之較先作成之核課處分。不過二者在本文的討論中大致相同。是以，為行文方便，本文以下二種用語均會使用。

本文係以信賴保護原則、核課期間、核課處分、補徵稅捐以及解釋函令變動作為主要討論之課題，惟在範圍上尚有以下限制：核課處分之概念除了對人民課徵稅捐以外，尚得包含對人民退稅之核課處分，但本文所指稱之核課處分僅指對於人民課徵之核課處分而言。其次，稅捐補徵之規定主要在於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項。本項除了規定「補徵」之法律效果外，稽徵機關尚得對納稅義務人加以「處罰」。惟補徵稅捐乃係稅捐債務法與稅捐稽徵法之問題，與補徵下之處罰屬於稅捐處罰法領域有所不同，囿於時間與精力，本文僅能割捨關於補徵稅捐之處罰問題。其三，解釋函令變更之部分，涉及稅捐稽徵法第 1 條之 1，但該條第 3 項以及第 4 項分別涉及過渡法與稅捐裁罰參考表等問題，亦非在本論文討論之列。

第三節 論文架構

本文旨在探究稅捐核課與補徵在信賴保護原則之適用，是故在本文首先以信賴保護原則之基本概念作為開頭，以為後續章節鋪陳。

其次，補徵稅捐以稅捐稽徵法第 21 條第 2 項為基本規定，並「核課期間內」以及「另發現應徵之稅捐」作為要件，是以本文將探討核課期間之諸問題。又核課處分與核課期間息息相關，並在稅捐核課以及補徵中具有關鍵之地位，本文亦將核課處分的基本問題與核課期間於同一章一併討論。

其三，因認定事實錯誤而補徵稅捐乃稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之「另發現應徵之稅捐」之範圍問題，並且同時涉及有無行政程序法第 117 條以下之信賴保護原則之適用。本文將開闢一章探討「另發現應徵之稅捐」以及如何適用行政程序法第 117 條以下相關之問題。

其四，法律適用錯誤之問題，得分為稽徵機關單純適用法律錯誤以及解釋函令變更之情形。前者不屬於得補徵稅捐之事由。後者，稅捐法律屬於高度複雜性之法律，須以大量解釋函令細緻化執行法律的內涵，而解釋函令亦須因應目前稅捐發展情形，而時有變動。當前後解釋函令有所不一致時，解釋函令變更涉及法律適用變更之問題，即生稅捐核課之信賴保護問題。另外，因應新發展的稅捐事實，財政部可能為統一內部對於同種類之稅捐事實，而發布解釋函令，此時對於過去以不同方式核課的人民是否有得以保護之正當信賴，本文亦將另闢一章探究。

最後，補徵稅捐可能因為並無前核課處分（或初核處分），導致人民是否得主張信賴保護產生疑問，本文將在最後一章加以討論。

第二章 信賴保護原則的基本概念

第一節 信賴保護原則的憲法依據

在釋憲實務上，不乏出現信賴保護之案例。對於信賴保護詳盡說理的釋字，首推釋字第 525 號。本號解釋理由書謂：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設。」從基本權利、法安定性、誠實信用原則三者推導出信賴保護原則³，因此人民信賴國家行為之結果應予保障，以下爰分項討論三者作為信賴保護之理論基礎。

第一項 基本權利作為信賴保護的基礎

憲法第 7 條至第 18 條針對人民的基本權利作清單式的列舉，並透過第 22 條概括條款使基本權利得因時空環境的變遷而被不斷填充。憲法除了規定權利之存在以外，吾人亦必須體察到當國家行為變動時，基本權利亦將遭受影響。此時，為使人民基本權受到完整的保障，國家行為必須受到限制，使人民基本權在符合比例原則下而得到保障。

依據德儒 Georg Jellinek 提出的身分理論，將人民在國家中身分分為以下四種，分別為被動身分、消極身分、積極身分、主動身分⁴。積極身分係授予個人市民的地位，即請求國家一定行為的權利以及實現此等請求權的法律手段。人民並享有權利救濟的請求權、利益滿足的請求權以及利益顧及的請求權⁵。學者循此脈絡，亦認為我國釋字第 525 號亦認為有信賴保護請求權⁶。並且，根據德國聯邦憲法法院之見解，人民之信賴利益係同受法治國原則以及德國基本法第 2 條第 1 項之行為自由原則所保護⁷。由此可見，根據基本權利得對國家請求為信賴保護。

第二項 法安定性作為信賴保護的基礎

³ 學說推導出信賴保護的根據，亦多係由三者所而來。陳敏（2016），《行政法總論》，9 版，頁 91，臺北：自刊。

⁴ 詳細的說明，參見李建良（2004），〈基本權利的理念變遷與功能體系：從耶林內客的「身分理論」談起〉，氏著，《憲法理論與實踐（三）》，頁 3-71，臺北：學林。

⁵ 李建良，前揭註 4，頁 16-18。

⁶ 李惠宗（2012），《憲法要義》，6 版，頁 13，臺北：元照

⁷ Georg Nolte, *General Principles of German and European Administrative Law: A Comparison in Historical Perspective*, 57 MOD. L. REV. 191, 203 (1994).

法明確性 (The concept of legal certainty) 與法治 (rule of law) 間有本質上的關聯，並同時意味著人民得以自治以及有能力計畫自己的生活⁸。而信賴保護相較於其他問題，其中之一的特點其在於具備「可預測性」(predictive)，換言之，信賴保護之部分係由人民對於未來將發生或不發生之事實之信賴 (beliefs) 或預測 (predictions) 所構成⁹，尤其係針對政府將來之作為或不作為。

學說上認為法安定性作為信賴保護之基礎有所疑問。理由在於，民主國家本即有不應因時勢變遷與形成公益的任務需求，因此人民應不得相信國家政策將保持存續或法律永久實施，否則在評價上，此等主觀心態顯然是「錯誤的期待」¹⁰。惟如國家得隨時變更其政策或行為，而人民將無法預測國家將會有何行為，此點即是法安定性著重之可預測性之重點，因此基於可預測性的觀點，法安定性應可作為信賴保護原則之基礎。

第三項 誠實信用原則作為信賴保護的基礎

誠實信用原則本為私法基本原則，民法第 148 條第 2 項即規定：「行使權利，履行義務，應依誠實及信用方法。」我國公法與私法之二元界分繼受自大陸法系，而誠信原則此一私法上的原則是否得在公法領域中加以適用，過去雖有爭議，但現今學理已經大抵承認基於共通之法理，未必不能援引。甚且我國行政程序法第 8 條：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」亦將誠信原則規定於實定法中。

依據責任理論 (Responsibility-Based Account)，信賴保護乃基於政府被賦予或假定為負責 (responsibility)、有能力 (competence) 以及謹慎 (discretion) 之角色後，引發與其行為具關聯的信賴或預測，以達成與人民期待相關之目標¹¹。因此既然政府引發人民之期待，卻於嗣後出爾反爾而違背自己先前的行為，此時即可能受到禁反言原則 (estoppel) 限制。此一禁反言原則及係由誠信原則所推導。

學理上認為誠信原則之適用旨在求得具體的法律關係的個案正義，但信賴保護原則所適用之案例類型除了具體行政行為之外，尚包含抽象法規範的變遷問題，因此誠信原則得否躍升為指導法律的「立法原則」或具有「憲法位階」，

⁸ PAUL CRAIG, ADMINISTRATIVE LAW 652 (2008).

⁹ Alexander Brown, *A Theory of Legitimate Expectations*, 25 THE JOURNAL OF POLITICAL PHILOSOPHY 435, 435-36.

¹⁰ 林起衛 (2015)，〈信賴保護原則的捨繁取簡：理論基礎的反省與要件重構〉，《中研院法學期刊》，16 期，頁 217。

¹¹ Alexander Brown, *supra* note 9, at 436, 444-47.

誠有疑問¹²。另外，誠信原則所導出之禁反言在於禁止國家「出爾反爾」，以使國家後續行為不得違背先前之行為，為此一功能或可由法安定性所加以支持。因此本文對於大法官以誠信原則作為信賴保護原則之基礎，持保留態度。

第四項 信賴保護與依法行政的折衝

依法行政原則乃支配法治國家立法權與行政權關係基本原則，亦為一切行政行為必須遵循的首要原則¹³。然而信賴保護原則亦為行政機關必須遵守之原則，不可能在所有情形均滿足此二原則，二者勢必產生衝突¹⁴；或有認為信賴保護原則將使行政機關之行為受到限制並僵化，然而信賴保護原則並未導致行政機關之行政行為受到暫時限制，行政機關仍然有公共決策的處分權，對於特定行政行為不具信賴的人民，並無信賴保護之適用。其次，在行政機關政策之決定上，常帶有過渡條款的運用，即意味著行政機關承認前次政策確有產生的問題。其三，主張信賴保護的人民必須證明有對特定事實的信賴。其四，即便人民已經主張對於確定事實具備信賴，但行政機關在有充足之理由下，仍得悖離其原本作成之決定。最後，從法明確性的觀點而言，對於行政機關自由的限制是必要的。

二戰之前，我國行政程序法主要繼受國之德國，其行政法學偏向於鞏固國家之權力，相當強調行政權以及公益，因此除了有瑕疵之行政處分（違法行政處分）得由行政機關自由撤銷外，即使行政處分乃合法無瑕疵者，行政機關亦得隨時廢止。戰後，德國行政法學為兼顧個人權益之保障，開始省思個人與公益之間的調和。是以，德國學界開始以授益處分以及干預處分作為分界，認為行政機關固得撤銷違法之干預處分，然在撤銷違法的授益處分之情形建構出信賴保護¹⁵。我國行政程序法第 117 條以下即繼受此一觀點，建構行政處分廢棄的信賴保護制度。

第二節 我國釋憲實務中之信賴保護形成

第一項 早期發展

依據本文考察，我國大法官解釋文中最早提及信賴保護者乃釋字第 362 號¹⁶，該案涉及一方信賴他方之前婚已經解消（如：裁判離婚）而與他方締結婚

¹² 林起衛，前揭註 10，頁 216。

¹³ 吳庚、盛子龍（2017），《行政法之理論與實用》，15 版，頁 72，臺北：三民。

¹⁴ PAUL CRAIG, *supra* note 8, at 652-53.

¹⁵ 參見翁岳生（1994），〈行政處分之撤銷〉，氏著，《法治國家之行政法與司法》，頁 41-43，臺北：月旦。

¹⁶ 釋字第 552 號另對本號解釋所稱之「類此之特殊狀況」為補充解釋。

姻關係，嗣後因前婚姻特定事由（如：再審）而使後婚與前婚形成重婚，致使後婚究竟無效或有效之問題。大法官僅指明依信賴保護原則，後婚之一方若非明知或可得而知前婚解消判決之潛在瑕疵，而善意與他方結婚時，則應維持後婚之效力。就該號釋字而言，大法官雖無明示當事人竟就信賴何者，惟得從理由書中得知係國家之判決得為人民所信賴。並且人民在信賴過程中，尚須「善意無過失」信賴該判決無瑕疵。此時，已經有基本的信賴保護原則之適用雛型。

釋字第 379 號理由書指出：「承受人明知無自耕能力，猶提供不正確資料以為自耕能力證明之申請，即屬不法，當不生信賴保護之問題，自應負此法律上可能發生之效果；若承受人未有不法之行為，而係行政機關之錯誤致核發不實之自耕能力證明書，經地政機關憑以辦理所有權移轉登記，基於公益之維護，且依土地法第三十第二項規定，其所有權之移轉，亦屬無效，仍應認逕行塗銷登記為無不合。至如何補償其信賴利益，係另一問題。」本案值得探究者為二，其一為人民明知自己不法而向行政機關申請證明書時，自不受信賴保護。其二，即便人民並非不法，僅係因行政機關之錯誤而導致違法之證明書，此時仍須基於公益，須使土地移轉歸於無效。由此二點可以看出，信賴保護原則並不保護人民明知違法之情形。又當人民並非違法，行政機關卻對人民作成錯誤決定，基於公益考量，仍人民仍非得保有行政機關錯誤所導致之利益。只不過，在此種情形下，大法官指出「如何補償信賴利益，係另一問題」，因此在即便基於公益考量，人民不得保留因行政機關錯誤導致之利益，尚須對於人民加以補償。此在信賴保護原則上，考量公益為重時，如何對人民私益盡最大的保護具有啟發作用。

相對於前述兩號釋字是針對因個別決定（判決、行政處分）而生之信賴保護問題，釋字第 472 號針對已依法參加公、勞、農保之人員亦須強制其加入全民健康保險之問題提出關於法律變動是否有信賴保護之問題。惟本號解釋文僅謂：「係增進公共利益所必要，難謂有違信賴保護原則。」理由書更僅此點謂：「立法機關盱衡社會發展之需要，制定或修改法律，變更各項社會保險之規定，建立符合憲法意旨之社會安全制度，不生違背信賴保護利益之問題。」似指法律變動在符合公益之情形下即無信賴保護原則之適用。

第二項 信賴保護原則之奠基

影響我國信賴保護原則最深之釋憲案厥為釋字第 525 號。本號解釋涉及銓敘部停止後備軍人轉任公職優待之函釋有無違憲問題。首先，本號解釋點出信

賴保護原則之法理基礎係由人民權利（基本權）、法秩序之安定（法安定性）及誠實信用原則所導出。

其次，就人民所得主張之對象，人民除了得以具體之行政行為——行政處分加以主張外，尚得以抽象性質之「行政法規」作為主張信賴保護原則之對象。至於所謂行政法規的範圍，依據解釋理由書所稱，除了法律外，尚包含法規命令以及裁量性、解釋性行政規則。就行政規則作為信賴基礎之主張，突破以往大法官解釋多侷限於對人民有直接拘束效力之法律（釋字第 472 號）、行政處分（釋字第 379 號）以及判決（釋字第 362 號）之範圍，使得可能間接對人民發生拘束力之行政規則亦納入信賴保護之範圍。

其三，本號釋字列舉出三項不適用信賴保護原則之情形：1.變動之法規有重大明顯違反上位規範情形者；2.行政法規係受益人以不正當方法或提供不正確資料而發布，其信賴顯有瑕疵不值得保護者；3.受規範對象對於法規未來變動應屬可預見，故必須有客觀上具體表現信賴之行為，始得加以保護。惟此三項在信賴保護之層次之判斷並非相同，蓋前二者係以人民有可歸責之情形，始不加以保護，蓋人民若不知變動之法規明顯違反上位規範即非無過失之善意（釋字第 362 號參照），後一者則為人民因無具體行為可言而得證明有何信賴利益，自不適用信賴保護原則。最後，就法規變動之情形，大法官指出除因法規有預定施行期間或因情事變更而須變動外，應採取合理之補救措施或訂定過渡期間之條款，以減輕損害。後續有關行政法規（尤其是行政機關所發布之函釋），大抵亦依循本號解釋之路徑，例如，釋字第 529 號（金馬區徵兵對象之函釋之變動）、第 538 號（營造業管理規則之變動）、第 547 號（中醫師檢覈辦法之變動）、第 589 號（政務人員退職撫卹條例之變動）、第 605 號（公務人員俸給法施行細則之變動）等。

立基於釋字第 525 號後，釋字第 589 號更詳盡指出應如何保障信賴利益，應衡酌「法秩序變動所追求之政策目的」、「國家財政負擔能力」等公益因素及「信賴利益之輕重」、「信賴利益所依據之基礎法規所表現之意義與價值」等因素；並且如信賴基礎之法規，同時在於保障私人利益與藉該法律地位之保障以實現公益之目的者，即應加以強化以避免其信賴亦受到損害。

第三項 信賴保護與法律不溯及既往

關於法律之變動，大法官自釋字 574 號開始採用所謂「法律不溯及既往原則」探討信賴保護之問題。本號解釋涉及民事訴訟上訴第三審之上訴利益額變更之問題，大法官在理由書指出法律之變動原則上係向後生效，然對人民依舊

法所建立之生活秩序（連續性生活），仍難免發生影響。在此問題上，立法者原有其立法形成空間。惟若人民有依該舊法已取得之權益及因此所生之合理信賴，而受法律修正產生將來之不利影響，立法者即應制定過渡條款或採取其他合理之補救措施。釋字第 577 號理由書中更指出：「又新訂生效之法規，對於法規生效前『已發生事件』，原則上不得適用，是謂法律適用上之不溯既往原則。所謂『事件』，指符合特定法規構成要件之全部法律事實；所謂『發生』，指該全部法律事實在現實生活中完全具體實現而言。」明確表示法律不溯及既往係針對已發生並完成（構成要件完全實現）之事件不得適用新法。後續大法官解釋第 620 號、第 629 號、第 714 號亦大抵依循釋字第 574 號所建立之法律不溯及既往原則加以審查。

就新法不適用於舊法時代已完成之事實之問題，釋字第 717 號解釋理由書表示：「按新訂之法規，原則上不得適用於該法規生效前業已終結之事實或法律關係，是謂禁止法律溯及既往原則。倘新法規所規範之法律關係，跨越新、舊法規施行時期，而構成要件事實於新法規生效施行後始完全實現者，除法規別有規定外，應適用新法規（本院釋字第六二〇號解釋參照）。此種情形，係將新法規適用於舊法規施行時期內已發生，且於新法規施行後繼續存在之事實或法律關係，並非新法規之溯及適用，故縱有減損規範對象既存之有利法律地位或可得預期之利益，無涉禁止法律溯及既往原則。」明確點出所謂「不真正溯及既往」原則上不受信賴保護原則之保護¹⁷。最近關於年金改革三個釋憲案（第 781 號、第 782 號以及第 783 號）中，大法官亦明確適用法律溯及既往原則，並區分「真正溯及既往」以及「不真正溯及既往」二者。

第三節 信賴保護原則的構成要件

依據我國目前實務以及通說之見解¹⁸，信賴保護原則之適用必須具備信賴基礎、信賴表現、信賴值得保護三要件。一旦滿足三要件之後，始就不同情形判斷應予人民如何程度之信賴保護（法律效果）。

至於學理上有認為信賴保護原則之判斷應回歸至基本權利保護的架構探究¹⁹，惟信賴保護原則已有三要件得以判斷是否構成信賴保護，則毋庸再以更抽象之基本權利架構加以判斷，以收適用簡明之效。甚至信賴保護原則之依據亦

¹⁷ 法律不溯及既往的操作模式，請參見本文第二章第三節第一項第二款

¹⁸ 吳庚、盛子龍，前揭註 13，頁 55-60；林明鏘（2018），《行政法講義》，4 版，頁 35-40，臺北：新學林；蔡茂寅、林明鏘、李建良、周志宏（2007），《行政程序法實用》，3 版，頁 32-36（蔡茂寅執筆），臺北：新學林；陳清秀（2006），〈行政法的法源〉，翁岳生（編），《行政法》，3 版，頁 131-133，臺北：元照。

¹⁹ 林起衛，前揭註 10，頁 228-266。

係從基本權利所導出來，則主張信賴保護之人民本來就必須在個案中具備某種基本權利，始得進一步主張信賴保護。故判斷人民是否構成基本權利，應屬信賴保護之前提要件。因此本文仍然採取實務以及通說信賴保護三要件之見解。以下爰分別就信賴保護之三要件以及法律效果加以說明。

第一項 信賴基礎

所謂的信賴基礎係指人民據以信賴而安排財產生活之國家特定行為，國家對外之所有行為均得為人民之信賴基礎，包含行政、立法、司法積極表現在外之行為²⁰，包含法規以及行政處分等²¹。

若人民本得預見國家的特定行為將有可能變更或是不再被國家加以援用，則表示人民對於該特定行為並無合理的期待，從而亦無法主張信賴保護²²。蓋信賴保護原則所具有的特點之一就是基於可預測（predictive）之觀點，使人民有相信（beliefs）或預測（predictions）在將來一定行為之作為或不作為²³。

第一款 行政處分

行政處分作為行政機關最典型的對外行為，亦屬於行政法上最常見的行政行為工具。行政處分除了技術性功能外，尚具體形成國家與人民之間的法律關係，而有使行政機關的廢棄權限受限制之必要，否則人民將無從依賴行政處分所設定之具體法律關係作生活安排。此觀我國行政程序法第 117 條以下繼受德國聯邦行政程序法第 48 條的結果可證。因此行政處分原則上具有信賴基礎的適格地位，在學理以及實務上均無疑問。

依據行政處分係對於相對人授益或干預（或負擔）²⁴，吾人得將行政處分分為授益處分以及干預處分（負擔處分）。在我國行政程序法第 117 條以下即以此分類，區分行政機關廢棄行政處分時，所受信賴保護原則限制之程度。因此依循此一法律規範，多數實務見解即認為人民不得持干預處分以主張信賴保護原則。例如，最高行政法院 105 年度判字第 173 號判決即謂：「再按行政法上之信賴保護原則，係指人民因信賴授益處分之存續力，就生活關係已作適當之安排，嗣該授益處分縱經撤銷，人民之信賴利益亦應受保護者而言。即僅適用於

²⁰ 林明鏘，前揭註 18，頁 35。

²¹ 吳庚、盛子龍，前揭註 13，頁 61；陳敏，前揭註 3，頁 91-92。

²² PAUL CRAIG, *supra* note 8, at 659.

²³ Alexander Brown, *supra* note 9, at 435.

²⁴ 行政處分亦得對第三人發生授益或干預之效果，惟本文以下所討論之授益或干預均係針對相對人而言。廢棄第三人效力之行政處分之信賴保護問題，請參見林明昕（2015），〈一條遺失的規定：論具第三人效力之行政處分的撤銷與廢止〉，《臺大法學論叢》，44 卷 2 期，頁 355-405。

授益性質行政處分之撤銷或廢止，並以當事人有值得保護之利益為要件。...。再查被上訴人 98 年裁處內容為 10 萬元罰鍰及 30 日內提出改善計畫書，分別為罰鍰處分及負擔性處分，性質上非屬授予利益之行政處分，不符『信賴授予利益之行政處分』之要件，自無行政程序法第 117 條但書第 2 款之適用。」

有疑問的是，若干預處分遭撤銷後，行政機關又作成相同性質但干預程度更大的干預處分時，此時人民果非不得主張信賴保護²⁵？誠有疑問。信賴保護乃係在保護人民得預測以作成生活安排之狀態，無論干預處分或授益處分均形成國家與人民間具體法律關係，應均得為人民藉以信賴之國家行為。

第二款 法律以及法規命令

信賴保護原則可針對所有足以成為「法」的各種國家權力行使結果而主張，包括針對立法者所制定法律、行政機關所訂定的法規命令以及地方自治團體的自治規則等²⁶，而釋字第 525 號大抵亦為相同意旨。因此，法律、法規命令以及地方自治條例等具有直接拘束人民權利之抽象法規範得作為信賴基礎，在學理與釋憲實務上並無疑問。

而抽象法規範的變動雖涉及信賴保護原則，然而在操作信賴保護原則的方法上，並非如同行政處分的信賴保護的操作方法。學理與實務上通常係以「法律真正溯及既往」以及「法律不真正溯及既往」作為法規範變動有無違反信賴保護的判斷標準。

在「法律溯及既往禁止」的原理上，可以分為三種信賴保護層級²⁷：第一層級乃針對刑罰或行政罰，「絕對禁止法規範變更溯及」適用於人民行為時而毫無例外；第二層級則為「法規真正溯及既往」，將變更的法規溯及適用於已經終結的過去事實上。法規真正溯及既往在原則上係被禁止，但在因為重大公益或無應受信賴保護之情形下，得例外溯及適用過去終結之事實；第三層級「法規不真正溯及既往」係指法規的構成要件事實，法規生效前即已發生，但在新法變更後尚未終結。因為在舊法期間因事實尚未終結而無法發生舊法之法律效果，而在新法變動後，構成要件事實才終結而發生新法的法律效果。因此在不真正溯及既往，原則上得以新法適用於舊法時代尚未終結的事實。職是，除了刑法以及行政罰絕對禁止溯及既往之外，無論真正溯及既往或不真正溯及既往，並非完全無溯及適用之可能。原則上，法律的真正溯及既往並不受憲法所

²⁵ 為使說明順暢，此一問題的討論，請參見本文第四章第四節第三項。

²⁶ 蔡宗珍（2011），〈退休公教人員優惠存款措施之法律關係及相關信賴保護爭議析論〉，《臺大法學論叢》，40 卷 1 期，頁 125。

²⁷ 蔡宗珍，前揭註 26，頁 124-127。

允許，但例外可能因為保護重大公益或人民無受信賴保護必要時，始例外准許；法律之不真正溯及既往則係原則受憲法所准許，蓋構成要件事實在新法時代始告完成，新法之法律效力並無溯及既往之情形²⁸。

除此之外，從抽象法規範的位階觀察，位階愈高者，其制（訂）定、修正之程序愈嚴謹，民主正當性亦愈充足，對於人民之拘束力亦愈強，因此具有較高位階的法規範對於人民之「既得利益」的信賴亦受較高之保護²⁹。反之，較低位階的抽象法規範對於人民之信賴保護程度較低。

第三款 行政規則

學理與實務見解一致承認法律、法規命令以及地方自治規則等具有直接拘束效力的法規範得作為信賴保護之信賴基礎。相對而言，僅具有內部法性質的行政規則，因其並不直接對人民發生效力，因此得否作為信賴基礎在學理以及實務間即有分歧。

釋憲實務認為行政規則得作為信賴基礎，例如，釋字第 525 號、第 529 號均係以行政規則作為信賴基礎，判斷人民得否主張信賴保護原則。然而大法官並未明確交代何以不具有對外直接拘束效力之行政規則得作為信賴基礎。

學說則在此一問題上意見分歧。肯定說認為，行政規則並不直接拘束（適用於）人民，人民本不得據以主張信賴保護，惟行政機關對於相同事務往往根據行政規則所為，而構成行政之自我拘束，且在對外表徵上，人民也會信賴行政機關應採取與以前相同之作法，因此即有信賴保護原則適用之可能³⁰。據此，行政規則其實係透過「平等原則」或「行政規則之間接對外效力」而取得信賴基礎地位為理論基礎³¹。何況，行政規則中之解釋性行政規則既然為行政機關所為職權上意思表示，原則上即得作為信賴基礎³²。

否定說認為依據行政程序法第 159 條第 1 項明確表明行政規則為「非直接對外發生法規範效力」之一般抽象規定，即便現今承認解釋性或裁量性行政規

²⁸ 蔡宗珍，前揭註 26，頁 127。

²⁹ 林三欽，前揭註 31，頁 107。

³⁰ 洪家殷（2001），〈論信賴保護原則之適用：司法院大法官釋字第五二五號解釋評析〉，《台灣本土法學雜誌》，27 期，頁 43。

³¹ 林明鏘（2003），〈行政規則變動與信賴保護：兼評最高行政法院八十九年判字第一八四二號判決與大法官解釋第五二五號解釋〉，葛克昌、林明鏘（主編），《行政法實務與理論（一）》，頁 586，臺北：國立臺灣大學法律學院；林三欽（2008），《法令變遷、信賴保護與法令溯及適用》，頁 12-13，臺北：自刊。

³² 林三欽（2008），〈行政法令變遷與信賴保護：論行政機關處理新舊法秩序交替問題之原則〉，氏著，《「行政爭訟制度」與「信賴保護原則」之課題》，頁 328-329，臺北：自刊。

則有對外間接效力，仍不得作為人民權利義務創設之依據³³。就各種行政規則而言，組織性或作業性行政規則僅是處理行政主體內部事務，縱其變更，亦僅對人民產生不便而不生公權利變動；解釋性或裁量性行政規則則係因為執法機關適用法律結果不同所致，尚不足證立為人民公權利之規範基礎，人民得主張者僅係適用「平等原則」，使行政機關適用變更前之行政規則³⁴。

本文認為否定說以行政規則並未對外直接發生效力而認為不得作為信賴基礎固有所據。惟否定說亦承認解釋性或裁量性行政規則得發生間接對外效力，此時人民得以之作為對行政機關主張，縱使依據為「平等原則」，然亦使人民取得權利向行政機關請求。因此不妨認為具有間接對外效力之行政規則得作為信賴基礎³⁵。況且，執行法律之行政機關亦先以較精細規範之行政規則為優先適用之對象，若昧於此法律適用結果的考量，亦對於人民權益保護不周。因此本文認為仍以肯定說之立場為是。

第二項 信賴表現

信賴保護原則在保護人民對於國家特定行為的信賴。因此國家是否得反於先前行為而更有所其他決定，即為信賴保護所關注的重點。相對而言，人民是否必須依據特定國家行為而有一定之處置行為，似乎居於次要地位，而較不重要。於是，學說上在探討信賴保護原則時，對於信賴表現是否亦為要件之一者，迭有爭議。

第一款 肯定說

實務上均以人民主張信賴保護原則，須以具備信賴表現為必要。例如，釋字第 525 號即謂：「惟任何行政法規皆不能預期其永久實施，受規範對象須已在因法規施行而產生信賴基礎之存續期間，**對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，始受信賴之保護。**前述銓敘部七十六年六月四日函件雖得為信賴之基礎，但並非謂凡服完四年預備軍官役者，不問上開規定是否廢止，終身享有考試、比敘之優待，是以在有關規定停止適用時，倘尚未有客觀上具體表

³³ 蔡宗珍，前揭註 26，頁 128。

³⁴ 林起衛，前揭註 10，頁 242-243。

³⁵ 李建良（2004），〈從憲法觀點論軍公教優惠存款的存廢問題〉，氏著，《憲法理論與實踐（三）》，頁 462，臺北：學林，即認為，（與涉及優惠存款之）行政法規，無論是否為「職權命令」，既屬具有法效性的法規範，對於人民（軍公教人員）權益有所影響，自應納入信賴保護的適用範圍。

現信賴之行為，即無主張信賴保護之餘地。」多數學說見解亦認為信賴保護原則須以信賴表現為必要³⁶。



第二款 否定說

否定說認為信賴表現並非信賴保護的要件之一，理由在於：信賴保護之關鍵在於人民有無有信賴，至於以何種形式存在或表現，則非重點。故國家保護人民信賴與人民外在表現無必然之關聯。其次，從信賴保護之憲法基礎觀察，無論是法安定性原則、基本權利之保護或誠信原則，當具體適用於個案中時，皆很難推出須有對外之表現行為，否則將因要件之欠缺而排除之結果。其三，以行政處分撤銷為例，行政程序法第 117 條以下並未以人民對外表現為要件，而係以人民有無信賴利益作為判斷³⁷。

第三款 區分說

學說認為信賴表現是否作為信賴保護的要件之一，尚須區分信賴基礎係行政處分或是法規而分別判斷。就行政處分之撤銷而言，因為行政處分具有個別具體的規制效力，且形成一定的法律關係，故行政處分的存在本身原則上即可引起相對人信賴，並產生信賴利益，至於受益人是否對外有所表現，應非所問。反之，行政法規係一般性、抽象性的規定，尚須經由行政處分等行政行為始得加以具體化而形成具體法律關係。若以規範相對人之主觀信賴作為有無信賴的判斷，恐將失之過廣。因此在行政法規的信賴保護上，以釋字第 525 號以及第 529 號所稱之「客觀上之具體信賴表現」作為判斷要件之一，尚稱允當³⁸。

另外，學說上另有認為應區分作為信賴基礎之國家行為係合法或違法而定。若合法國家行為尚須以信賴表現為要件，無異於對於人民權利增加法所無明文之限制。反之，倘國家行為係違法授益處分，因為處分相對人之權益並非原先法規原先意旨所在，而係因行政機關之違誤而意外獲致，故如相對人並無因該處分而有具體表現所致之權益損失，行政機關自得加以撤銷，不予補償亦不違信賴保護³⁹。

³⁶ 請參見註 18 所引文獻。

³⁷ 洪家殷，前揭註 30，頁 45。

³⁸ 李建良，前揭註 35 頁 29。

³⁹ 林起衛，前揭註 10，頁 224。

第四款 本文見解

無論是行政訴訟或是民事訴訟，除了在特定情形下允許公益訴訟或由公益團體為訴訟擔當之外，無不基於個人權利保護而作為建置。就此得以看出，人民之主張原則上須以個人權利或利益受干預為必要，若人民並無權利或利益受侵害，本即無保護之必要。換言之，人民須有值得受保護之「法律上利益」。因此在人民主張信賴保護時，必須主張其具有信賴利益之職得保護的法律上利益。

信賴利益之判斷，尚須藉由一定之外在行為判斷。因此若人民本無何表現行為，既無利益之減損，即無權利保護必要。反之，若人民已經基於期待而已投注個人的投資（personal investment），則必須在新的行政機關政策目標或行政行為變更的時候，盡量可能將人民因期待而投資的部分一併考量⁴⁰。因此信賴表現是否作為信賴保護之要件，本文認為信賴表現其實就是彰顯信賴利益之判斷方法。因此信賴表現作為信賴保護之要件，應屬無疑。至於區分說中，以國家行為之合法或違法異其信賴表現是否構成信賴保護之要件，本文認為應係判斷信賴值得保護與否時，受益人有無認識到國家行為違法之問題。

另外，信賴保護原則之發展，乃係先從行政機關得任意廢棄行政行為而以「依法行政原則」或「公益原則」至上的觀點，漸漸靠向保護人民權利的光譜一端。因此為求在依法行政以及保護人民權利之間取得平衡，仍以信賴表現作為判斷人民又無信賴利益的判斷標準，較能在光譜兩端取得平衡。因此信賴表現仍應作為信賴保護之要件之一。

在肯認信賴表現作為信賴保護之要件後，仍須面臨如何判斷信賴表現的棘手問題。信賴表現雖係指人民之特定行為，惟並非空泛指人民之任何行為均得為信賴表現，仍須以人民之表現與信賴基礎之間有因果關係，始足當之。誠如最高行政法院 106 年度判字第 159 號所述：「按信賴保護之構成，須具備信賴基礎、信賴表現及信賴值得保護等要件，其中信賴表現於提供金錢給付之情形，係指受益人因該金錢之給付而耗用之，或作成不能回復或難於回復之財產處置，其間並有因果關係者而言，若僅消極受領給付，而非積極為上開行為者，即難認有信賴表現，自無信賴保護原則之適用。」

第三項 信賴值得保護

⁴⁰ R. THOMAS, *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law* 63 (2000).

善意的信賴始受保護，而惡意的信賴則不受保護，但如何判斷人民之信賴之善惡意誠屬難事，因此通常係以負面列舉信賴不值得保護之情形，而在人民無負面表列之情形下，即推斷人民之信賴值得保護⁴¹。

我國行政程序法第 119 條即明文列舉三款信賴不值得保護之情形：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」釋字第 525 號解釋理由書亦針對行政法規變動下信賴是否值得保護提出幾種判斷標準：「至有下列情形之一時，則無信賴保護原則之適用：一、經廢止或變更之法規有**重大明顯違反上位規範**情形者；二、相關法規（如各種解釋性、裁量性之函釋）係因主張**權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布**，其信賴顯有瑕疵不值得保護者；三、**純屬法規適用對象主觀之願望或期待**而未有表現已生信賴之事實者，蓋任何法規皆非永久不能改變，法規未來可能修改或廢止，受規範之對象並非毫無預見，故必須有客觀上具體表現信賴之行為，始足當之。」

第四節 信賴保護的法律效果

第一項 公益與私益權衡的問題

在處理信賴保護問題時，是否判斷維持原本國家行為對於人民之利益，歐洲法院（the European Court）採用具競爭關係的利益做衡平考量之以決定是否該信賴是否得繼續維持（whether the expectation has legitimacy）⁴²。此時雙邊具有競爭關係者即為行政機關所欲維護之公益以及人民所欲保有之私益。

公益與私益之權衡判斷究竟係信賴值得保護要件之判斷？抑或信賴保護法律效果之選擇時之判斷？此即是公益原則是否作為信賴值得保護要件判斷之問題⁴³。學說將德國法與我國法比較，德國聯邦行政程序法第 48 條第 2 項第 1 句之規範邏輯乃將人民之信賴利益與撤銷處分所欲維護公益的比較放在信賴值得保護之層次，但我國行政程序法第 117 條以及第 119 條則是將公私益權衡以及信賴值得保護分別規定，故我國信賴保護之判斷應係判斷完人民是否信賴值得保護後，確認滿足信賴保護之要件，始就公益與私益權衡，選擇應對人民為如

⁴¹ 林三欽，前揭註 31，頁 20。

⁴² R. THOMAS, *supra note* 40, at 63.

⁴³ 林明鏘，前揭註 31，頁 591-595，即批評釋字第 525 號似乎將公益原則納入信賴值得保護判斷之問題中，而有信賴保護判斷層次錯亂的問題。

何之信賴保護措施⁴⁴。至於公益與私益如何權衡孰輕孰重，其判斷之因素例如，違法性是否明顯、行政處分作成久暫之時間以及變更對於人民之衝擊程度等⁴⁵。



第二項 存續保障與財產保障

當滿足信賴保護之三要件時，此時須再就人民因先前國家行為而享受之私益以及國家行為之變更所獲之公益加以權衡。若前者顯然大於後者時，即應為存續保障，使先前之國家行為持續保留；反之，國家雖得變更先前之行為，但應予財產保障，給予受損失之人民財產補償。此即我國行政程序法第 117 條以下所明定之信賴保護措施之方法。

至於在行政法規變遷之情形，國家尚得選擇以過渡條款⁴⁶作為信賴保護之措施。即如釋字第 525 號所述：「行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。」

信賴保護之法律效果通常係著重於實體上人民所得如何主張，在程序上之權利即較少為我國學說所考慮。在英國法，信賴保護僅能作為一種程序權利之主張，若行政機關違反信賴保護原則，人民僅得主張聽證（hearing）或是其他更小之程序權利⁴⁷。此亦不失為更能使人民實體上權利受保護之措施，不妨為我國參考。

⁴⁴ 林三欽，前揭註 31，頁 21-22。

⁴⁵ 林三欽（2011），〈金錢給付授益處分之撤銷：最高行政法院九十八年判字第五六四號判決〉，《月旦裁判時報》，9 期，頁 16。

⁴⁶ 依學者之觀察，過渡條款有以下種類：在時間上或案例類型上「得繼續適用舊法之範圍」、排除嚴苛條款、減輕新法衝擊、新舊法分段適用、延後新法生效以及漸進落實新制度。詳見林三欽，前揭註 31，頁 225-29。

⁴⁷ Georg Nottle, *supra note 7*, at 195.

第三章 核課期間與核課處分的適用關聯

第一節 核課期間之性質與適用問題

第一項 核課期間的建置目的

核課處分係確認納稅義務之行為，然而若稽徵機關得無時間限制地核課稅捐，納稅義務人的地位將被置於不安定的狀態⁴⁸。同時稅捐核課亦屬公權力行使。基於防止國家濫用權力以及法安定性之要求，不得不設一定之期間限制稅捐核課之時的範圍⁴⁹。

在此意義下，核課期間內補徵稅捐即同時寓有兩個重大意涵⁵⁰：其一，補徵乃是為維護課稅公平——實體上之稅捐債務人應清償其稅捐債務；其二，若許稽徵機關無限期補徵稅捐，則有害法之安定性。

第二項 核課期間的性質

法律上因時間經過而使得法律狀態有所變動之基本類型有兩種，其一為消滅時效，另一為除斥期間。二者間的差異，除了適用權利客體不同外，何時起算、是否中斷、是否具有不完成效力或是停止制度等均有甚大差異。是以，稅法上之核課期間究應定性為除斥期間或消滅時效即在適用上具有重大實益。

第一款 除斥期間說

日本學說上認為租稅法上的法律關係不能無限制處於不確定之狀態，故對於賦課決定等，必須有期間之限制。而此種「確定權」的期間，即為除斥期間⁵¹。此說著重對於稅捐債務人之稅捐數額確定之觀點，似乎認為稅捐數額得由稽徵機關行使核課權加以變動，而有產生類似形成權的效果，故認為核課期間為除斥期間。

⁴⁸ 谷口勢津夫（2011），《稅法基本講義》，2版，頁136，東京：弘文堂。

⁴⁹ 參見陳敏（1985），〈租稅法上之消滅時效〉，《政大法學評論》，32期，頁120-121；陳清秀（1995），〈稅法上消滅時效〉，《植根雜誌》，11卷12期，頁10；莊谷中（2008），〈土地增值稅的核課期間一種逃漏土地增值稅的可能性〉，《土地問題研究季刊》，7卷2期，頁48；李惠宗（2016），〈稅法上核課期間問題之探討：兼談萬年稅單的消除之道〉，《台灣法學雜誌》，295期，頁62-63；陳清秀（2016），〈公法上消滅時效之問題探討：以稅法上消滅時效為中心〉，《中正財經法學》，13期，頁129-130。

⁵⁰ 楊得君（1996），《論稅捐債務之成立、確定與清償》，頁171，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。

⁵¹ 金子宏（2016），《租稅法》，21版，頁859，東京：弘文堂。



在我國主張除斥期間說的傳統學說認為，稽徵機關對於稅捐債權具有核定權與課徵權，以分別確定稅捐債權以及行使稅捐債權所衍生的請求權⁵²。又稅捐債權必須有稽徵機關之課徵行為，確定稅額以及清償期後，人民始負有稅捐債務⁵³。此時，核課權（核課處分）即屬於形成權（形成處分），核課期間即屬於除斥期間⁵⁴。最近學說亦認為，稅捐核課乃使人民之稅捐債務歸於確定，應屬於「形成權」；縱非典型之形成權，亦屬具有高度形成作用的「確認權」，故核課處分應屬於形成處分⁵⁵，似乎亦採取除斥期間的立場。

我國稽徵行政實務上，行政院秘書長(74)台財第 8816 號函：「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項所定之稅捐核課期間，乃行政行為之行為期間，並非時效。……」⁵⁶亦認為核課期間係屬於除斥期間。

第二款 消滅時效說

德國立法例上，德國租稅通則第 47 條規定：「租稅債務關係之請求權，尤其因清償、抵銷、免除、時效完成，以及因附解除條件請求權之條件成就而消滅⁵⁷。」以及第 169 條第 1 項第 1 句：「租稅之核定期間屆滿者，不得再為租稅核定及其廢棄或變更⁵⁸。」據此，一旦核定期間屆滿，稽徵機關即不得再作成課稅處分以實現其稅捐債權，而使抽象的稅捐債之關係的「請求權」歸於消滅⁵⁹。因此德國租稅通則乃採取消滅時效之立場。

我國學說上採取消滅時效說⁶⁰，其理由在於⁶¹：其一，稅捐債權債務關係乃係因為滿足稅法上所設定之構成要件而發生，並非因為稽徵機關作成核課處分而發生，故核課處分自非形成處分。其二，稅捐債務因滿足法律規定而抽象存

⁵² 陳井星（1986），〈論核課稅捐應有之期限：稅捐稽徵法第廿一條修正草案之商榷〉，《稅務旬刊》，1249 期，頁 5。

⁵³ 張國清（1978），〈從稅捐之核課期間與徵收期間談到罰鍰之送罰時效〉，《稅務旬刊》，359 期，頁 11。同說，張昌邦（1979），《稅捐稽徵法論》，頁 72-73，臺北：自刊。

⁵⁴ 張龍憲（1985），〈已逾核課期間之遺產稅及贈與稅案件可否再發單徵收之探討〉，《稅務旬刊》，1205 期，頁 10；陳井星，前揭註 52，頁 5。顏慶章、薛明玲、顏慧欣（2010），《租稅法》，3 版，頁 124-125，臺北：顏慶章，則引用日本學說，亦認為核課期間屬於除斥期間。

⁵⁵ 李惠宗，前揭註 49，頁 65。

⁵⁶ 該函得參見財政部(74)台財稅第 17155 號函之附件。

⁵⁷ 引自陳敏（譯著）（2014），《德國租稅通則》，頁 78，臺北：司法院。

⁵⁸ 引自陳敏（譯著），前揭註 57，頁 313。

⁵⁹ 陳清秀，前揭註 49，頁 135-136。

⁶⁰ 柯格鐘（2014），〈公法債務與私法債務：稅捐債務法之基本問題〉，《月旦法學雜誌》，235 期，頁 208-210。

⁶¹ 參見陳敏，前揭註 49，頁 130-131。

在，並非由核課處分創設⁶²。學說上對此更精準認為，稅捐構成要件實現，僅係產生「清償期前」之債權債務關係⁶³。其三，除斥期間與消滅時效分別保障舊秩序以及新秩序的安定，若謂核課期間係除斥期間，則核課期間屆滿前之舊秩序應為人民負有稅捐債務的法律狀態，但顯然違背核課期間建置之本旨；若認為核課期間是消滅時效，則其所保障之新秩序乃是人民無再負有稅捐債務，比較符合核課期間之原意。其四，從立法史探討，稅捐稽徵法第 21 條以及第 22 條前身乃為舊所得稅法第 115 條以及舊營業稅法第 41 條，過去舊所得稅法第 115 條之修正意旨即在設定時效規定，因此現行稅捐稽徵法之核課期間亦應作同解。

我國司法實務基本上亦多採消滅時效說之立場，例如，最高行政法院 103 年度判字第 607 號判決：「按核課期間為稽徵機關得行使核課權核定應納稅額之期間。必須『稅捐債務已成立』，並且『稽徵機關處於可以核定應納稅額之地位』，始有核課期間之可言。依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 22 條第 1 款規定，依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，自申報日起算 5 年，為其核課期間；此為消滅時效規定，寓有促使稽徵機關即時為稅捐請求權行使之意⁶⁴。」

第三款 兼具除斥期間與消滅時效說

在核課期間屆滿後，實體法上發生稅捐債權請求權消滅的法律效果。據此，我國學說即有認為，核課期間具有消滅時效的性質；而在程序法上，則發生稽徵機關不得再為核定稅捐的法律效果，此時核課期間即係得為行政行為之期間，故也同時具有除斥期間的性質⁶⁵。

⁶² 最高行政法院 102 年度判字第 825 號判決亦肯認此一觀點：「惟按稅捐為法定之債，乃以法律之規定，而非以行政處分為發生之依據。因此個別稅捐債務，於法律規定之構成要件事實發生時，即已發生。一經發生，除新法明文規定溯及適用於法律公布施行前已發生而尚未核課，或尚未核課確定之稅捐事件外，並不因嗣後法律為有利或不利納稅義務人之變更而變更其內容。故稅捐債務發生後，至稅捐稽徵機關為稅捐處分時，或至稅捐核課處分確定時，法律縱有變更，其作成稅捐處分或行政救濟決定所應適用之稅捐實體法律，原則上仍係『行為時法』，即法定稅捐債務構成要件事實發生時有效之法律，始符上述稅捐債務之本質。」

⁶³ 盧世寧（2011），〈論租稅債權債務成立時點〉，《稅務旬刊》，2165 期，頁 15。

⁶⁴ 類似立場，最高行政法院 103 年度判字第 197 號判決（認為核課期間之起算得類推適用民法第 128 條之規定，似乎認為核課期間之本質亦屬於消滅時效）、最高行政法院 101 年度判字第 895 號判決。

⁶⁵ 陳清秀，前揭註 49，頁 137。。

第四款 本文見解

關於核課期間之性質，採取除斥期間說、消滅時效說或是二者兼具⁶⁶均屬有據。惟本文仍基於以下理由，仍認為消滅時效說較為妥適：

首先，除斥期間說認為核課處分係形成處分；並且一旦對人民發出核課處分後，即使得國家與人民發生稅捐債權債務關係。惟基於稅捐法定主義，稅捐債權債務關係乃係人民之經濟行為滿足由法律所設定之構成要件所發生的法律效果，絕非因為稽徵機關之核課而發生。核課處分僅係將抽象發生的債權債務關係與具體化，故核課處分在此意義上應屬於「確認處分」而非「形成處分」⁶⁷。論者認為超出法定稅捐範圍時，核課處分在此範圍具有形成之性質⁶⁸，惟即便行政法上法律關係亦得依行政處分創設⁶⁹，核課處分此時亦僅是確認稅捐債權超出法定範圍之數額，殊無形成之意味，否則將違背稅捐法定主義之要求。此種見解似混淆確認處分與形成處分。

其次，在申報繳納的稅捐中⁷⁰，若並無應補繳之稅捐，在整體程序中並不會出現稽徵機關作成之核課處分，從而國家與人民間並無稅捐債權債務關係。若認稅捐債務關係必須依核課處分而「形成」，將使得人民自動申報並繳納之稅捐構成公法上不當得利⁷¹。

其三，消滅時效之適用客體乃係請求權，在行政法上對應之行政處分之類型上較類似於「下命處分」⁷²——即係課以相對人一定行為之行政法上義務⁷³。在稅捐債務關係說⁷⁴下，國家即係立於稅捐債權人，人民則為稅捐債務人之地

⁶⁶ 學者尚有認為核課期間似屬除斥期間，但實務操作有所困難，故法律若明定為「特別時效」（按：其意謂法定特別期間，非消滅時效或除斥期間），則能兼顧理論與實務。然而其並未提出具體之立法建議或解釋論之操作。參見林喬讚（1985），〈核課權、追罰權與徵收權〉，氏著，《賦稅稽徵權與司法權》，頁 56，臺北：自刊。

⁶⁷ 陳敏，前揭註 49，頁 129；楊得君，前揭註 50，頁 172。

⁶⁸ 洪家殷（2002），〈論核課處分〉，翁岳生教授祝壽論文編輯委員會（編），《當代公法新論（中）：翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集》，頁 157，臺北：元照。

⁶⁹ 李建良（2014），《行政法基本十講》，5 版，頁 202，臺北：元照。

⁷⁰ 參見本文第三章第一節第三項第一款之說明

⁷¹ 相同見解，陳敏，前揭註 49，頁 125。另外，採取除斥期間說的學者也有注意到這點，而似乎將申報繳納的稅目（例如，綜合所得稅）排除於除斥期間說的說明之外。參見張昌邦，前揭註 53，頁 72。

⁷² 民法上對於以權利之作用，得分為支配權、請求權、抗辯權、形成權，而請求權乃指得要求特定人為特定行為之權利，參見王澤鑑（2011），《民法總則》，修訂版，頁 92-93，99-108，臺北：自刊。

⁷³ 林明鏘，前揭註 18，頁 206。

⁷⁴ 稅捐法律關係，在過去曾經有「權力關係說」以及「債務關係說」之爭論。權力關係說乃係以 Otto Mayer 傳統學說為中心，認為稅捐關係乃國民對於國家課稅權的服從關係，國家具有優越的地位；債務關係說則認為稅捐關係乃國家對於納稅者履行債務的請求關係。參見金子宏，前揭註 51，頁 24-27。

位，稅捐債權人即得依據稅捐債之關係，向稅捐債務人請求給付稅捐（納稅）。而在行政法上的表現，即係以行政處分（核課處分）請求人民繳納稅捐。此種核課處分即為下命處分。換言之，核課處分除有具體化（確認）稅捐債務之性質外，亦兼具命人民繳納之性質（下命處分）⁷⁵。既然核課處分具有請求權之性質，則核課期間屬於消滅時效，當屬無疑。

其四，有學者認為核課期間在實體法上與程序法上分別具備消滅時效與除斥期間之性質，固有所據。惟在稽徵機關作成第一次核課處分前，並不存在先前的核課處分，故無從變更或撤銷先前核課處分，而僅有稽徵機關得否請求人民繳納稅捐之問題。因此在這種情形下，核課期間是否仍具有除斥期間的性質，即有疑義。再者，此種見解似乎認為稅捐稽徵法第 21 條第 2 項為行政程序法第 117 條的特別規定⁷⁶，在後者有行政程序法第 121 條之「除斥期間」限制下，前者既受相同性質的稅捐稽徵法第 21 條第 1 項之限制，故屬於除斥期間。然則同時兼具兩種性質，將使法律適用上產生矛盾，例如，是否中斷？是否未完成？職是，核課期間亦難謂兼具核課期間與消滅時效之性質。

據上所述，核課期間之性質應屬於消滅時效。因此關於核課期間何時起算？其時效期間為何？是否中斷以及中斷之效力如何？時效完成與不完成之效力如何？均應一一以消滅時效之性質加以檢討。

第三項 核課期間的起算

公法上請求權消滅時效，在作為行政法總則性規定的行政程序法僅在第 131 條至第 134 條規定時效期間、時效中斷、時效完成之效力，但對於時效何時進行起算並未規定，以致於公法上請求權之起算產生疑問。大法官解釋 474 號：「公務人員參加公務人員保險，於保險事故發生時，有依法請求保險金之權利，該請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項。……」。至於時效中斷及未完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規定，併此指明。」認為應類推適用民法第 128 條規定：「消滅時效，自請求權可行使時起算。以不行為為目的之請求權，自為行為時起算。」以定公法上請求權的

⁷⁵ 葛克昌（2012），〈核課（行政）處分之法律性質〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 622-623，臺北：翰蘆；柯格鐘（2009），〈稅捐契約的禁止與容許：台北高等行政法院九八年度訴字第九一一號判決簡評〉，《台灣法學雜誌》，142 期，頁 216。

⁷⁶ 參見最高行政法院 102 年判字 641 號判決。

消滅時效之起算^{77、78}。

在本號解釋中，大法官一方面認為消滅時效屬於法律保留事項，但另一方面又認為在法律規範不全時，得類推適用民法規定，前後似有矛盾。我國學說引用德國學說認為公法上金錢債權請求權，不當然適用民法規定，並且是否一定期間不行使而消滅，亦不宜類推適用民法規定，但公法上財產性質請求權得逐案探討類推適用民法規定。原則上，公法上消滅時效無待當事人主張，並且公法上消滅時效中斷或未完成，若法無規定時，得準用民法規定⁷⁹。

因此關於公法上消滅時效之起算應探究目的而定，而是否有類推適用民法之餘地。按消滅時效制度乃是基於法律安定性要求，避免舉證困難；若於權利人之請求權尚無法行使時，即起算消滅時效，則並無法符合消滅時效督促權利人及早行使權利之之意旨，從而應認為民法第 128 條之規定乃屬於消滅時效制度之一般法理，於公法上請求權亦得援用⁸⁰。職是之故，公法上請求權的起算點亦應從請求權得行使時起算，並不違反法律保留原則。至於個別公法領域關於消滅時效起算點之規定，乃屬於具體化請求權得行使之情形⁸¹，因此稅法上核課期間的起算點應依各稅法之具體化規定加以探討⁸²。

稅捐屬於法定之債，故稅捐債權或債務（稅捐債之關係）只須符合課稅要件，即行發生。然而稅捐債權（核課權）得行使時則須依稅法加以定之，例如，所得稅的稅捐債務乃係在歷年終了時成立；但其結算申報期限則是翌年 5 月 31 日⁸³，在此申報期限屆至前，稽徵機關不得針對前一年發生之所得稅債務行使核課權⁸⁴。此種結構，係將債之發生與債之履行期分別觀察，二者並不一定同時發生。

依據稅捐稽徵法第 22 條規定：「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報者，自申

⁷⁷ 相同見解，最高行政法院 103 年度判字第 197 號判決。

⁷⁸ 有學者觀察到，本號解釋所針對的公法上請求權，乃是人民對行政機關之公法上請求權，而非針對行政機關對人民之請求權。參見李介民（2011），〈行政法上請求權時效不完成制度〉，《東海大學法學研究》，35 期，頁 64。

⁷⁹ 陳敏，前揭註 49，頁 122-123。

⁸⁰ 陳愛娥（2004），〈公法上請求權消滅時效的起算〉，《台灣本土法學雜誌》，62 期，頁 147。並且實務上基於原理相同，亦允許公法領域援用私法領域之規定，行政法院 52 年判字第 345 號判例：「公法與私法，雖各具特殊性質，但二者亦有其共通之原理，私法規定之表現一般法理者，應亦可適用於公法關係。……。」

⁸¹ 參見陳愛娥，前揭註 80，頁 147。

⁸² 同說，柯格鐘，前揭註 60，頁 208。

⁸³ 所得稅法第 71 條第 1 項參照。

⁸⁴ 陳清秀（2016），《稅法總論》，9 版，頁 391，臺北：元照。

報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。」大致可依三種稅捐確定程序——申報繳納、申報賦課、賦課徵收⁸⁵——加以分析。

第一款 申報繳納

申報繳納稅捐的程序係指納稅義務人自行申報並繳納稅捐，而稅捐稽徵機關並未作成核課處分⁸⁶。此種程序之稅目之核課期間的起算，原則上依據同法第 22 條第 1 項第 1 款及第 2 款，區分是否在規定期間內申報。若在法律所規定的期間內申報，則自申報日起算（第 1 款）；若未在法律所規定之期間內申報繳納，則自規定申報期間屆滿之翌日起算（第 2 款）。

以所得稅為例，所得稅法第 71 條第 1 項規定，納稅義務人應於每年 5 月 1 日至 5 月 31 日向稽徵機關申報結算稅額。如納稅義務人在 5 月 5 日申報，則依據稅捐稽徵法第 22 條第 1 款，其核課期間應自 5 月 5 日起算；反之，納稅義務人未在 5 月 31 日以前申報，則依同條第 2 款，應自 5 月 31 日之翌日即 6 月 1 日起算核課期間。

第二款 申報賦課

申報賦課的程序係指納稅義務人依法自行申報，待該管稅捐稽徵機關作成核課處分，再由納稅義務人據以繳納稅捐而言⁸⁷。在我國的稅捐上，例如，遺產稅（遺產及贈與稅法第 23 條、第 29 條）、贈與稅（遺產及贈與稅法第 24 條、第 29 條）、土地增值稅（土地稅法第 49 條）均屬之。

此種稅捐確定程序的稅目之核課期間，依據稅捐稽徵法第 22 條第 1 款以及第 2 款，係以有無申報作為的起算之判定，大致與申報繳納程序之稅目（例如，前述之所得稅）相同。但是在實務上卻有可能發生申報困難，而導致稽徵機關無法核課之情形。

⁸⁵ 此三種稅捐債務的確定程序，參見柯格鐘，前揭註 60，頁 210-212；陳清秀，前揭註 84，頁 493-494。惟學說上另以發單課徵、自動報繳、就源扣繳作為分類標準，參見黃茂榮（2012），《稅法總論（第一冊）：法學方法與現代稅法》，3 版，頁 55，臺北：自刊。惟就源扣繳可以歸類於自動報繳的程序，且發單課徵並未將由人民先申報後賦課或是全由稽徵機關賦課之特點彰顯出來，其在核課期間之起算有些差異，是以本文仍採取前說分類之立場。

⁸⁶ 柯格鐘，前揭註 85，頁 210。

⁸⁷ 柯格鐘，前揭註 82，頁 211。

以民事法院確定判決為基礎之核課為例，在財政部(79)台財稅字第第 780347600 號函提出一則問題：被繼承人甲於民國 70 年間死亡時，有 4 筆土地與他人共有登記共有。嗣於民國 75 年 3 月 21 日始經民事法院判決確定其中部分共有人應將其持分移轉予甲等人共有。則關於甲之繼承人乙所應納之遺產稅應何時起算核課期間？

如參照稅捐稽徵法第 22 條第 1 款及第 2 款規定，若乙僅針對除 A 地以外之遺產申報遺產稅，則應依自其申報日起算核課期間；若乙因懷疑 A 地並非甲之遺產而未申報，則應自甲死亡屆滿 6 個月之翌日起算核課期間。並且無論乙有無申報，稽徵機關均因民事判決尚未確定，而無法依法核定遺產稅。

最高行政法院 106 年 9 月第 1 次庭長法官聯席決議認為：「遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間及稅捐稽徵法第 22 條所定之核課期間，基於合憲性解釋原則，應以可合理期待納稅義務人履行申報義務及稽徵機關得行使核課權為前提，方符合其立法目的及遺產稅申報暨核課事件之本質。是納稅義務人如對於登記他人名下之土地及其移轉登記請求權是否屬於被繼承人之遺產，尚待民事判決確定始能確認者，則於民事判決確定前，自難以期待納稅義務人就尚有爭議之財產申報遺產稅，更難以期待稽徵機關得知該筆爭議財產係屬遺產而依法行使核課權。則就此一爭議財產，遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所定之遺產稅申報期間，應自民事判決確定其屬被繼承人遺產之日起算，並依稅捐稽徵法第 22 條規定起算其核課期間，……。」換言之，民事法院判決確定後，乙之遺產稅申報繳納義務始起算核課期間。

該決議以合憲性解釋之主要理由在於納稅義務人履行申報義務之「期待可能性」以及稽徵機關得行使核課權之「期待可能性」⁸⁸，將遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項之申報期間，延後至民事法院判決確定時，始起算六個月的申報期間以及核課期間，或許正如釋字第 745 號理由書：「主管機關於職權範圍內適用各該租稅法律規定，本於法定職權予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違⁸⁹。」因此，若該論理依據既然係基於憲法而為之解釋，自無違反稅捐法定主義。

⁸⁸ 陳清秀（2018），《稅法各論（下）》，頁 40，臺北：元照，認為本質上符合立法目的者，即與憲法無違，似乎贊同此一看法。

⁸⁹ 相同意旨，釋字第 622 號解釋理由書：「最高行政法院以決議之方式表示法律見解者，亦須遵守一般法律解釋方法，秉持立法意旨暨相關憲法原則為之；逾越法律解釋之範圍，而增減法律所定租稅義務者，自非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許。」

然而誠如該決議研究意見的乙說所表示，若依前揭財政部函釋將申報期間延後至民事法院判決確定後始起算，無異延長核課期間，自非法所許⁹⁰。在稅捐法定主義下，核課期間既然作為稅捐債務之負面構成要件（消滅事由）之一⁹¹，則應經法律或法律明確授權之法規命令（釋字第 706 號理由書第一段參照）規定。

其次，在法律可及之文義範圍內，乃屬於法律解釋之範疇；惟一旦超過法律之文義範圍，即屬於法律補充之階段⁹²。前揭財政部函釋以及決議超出遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項之文義，將申報期間擴張至民事法院判決確定始開始起算六個月，已經超出文義之範圍，而進入補充之階段，在方法上已非「合憲性解釋」得以一筆帶過，而須先探究法條文義之極限，再探究法律所規範不及之處是否過窄以及法律規範計畫之目的等問題。

從而本文認為須待民事法院判決確定之申報或核課之情形，其核課期間仍應以遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項以及稅捐稽徵法第 22 條第 1 項及第 2 項之文義為限。換言之，乙若未在甲死亡後之 6 個月內申報（或已申報），核課期間仍自申報期間屆滿翌日（或自申報之日）開始起算。

惟若採取本文見解之立場，將導致稽徵機關無法在核課期間內核定乙之遺產稅，而侵蝕量能課稅原則以及依法課稅原則之困境，蓋待民事裁判確定時，核課期間早已經過。因此為克服此種情形，應容許稽徵機關作成德國租稅通則第 165 條之「暫時性核課處分」，先就明確課稅要件之一部課稅，一方面保全國家之稅收債權，另一方面也可以避免日久拖延而納稅義務人將來可能無力履行稅捐債務⁹³，並待有爭議之遺產確定後，再對於納稅義務人作成終局核課處分^{94、95}。惟暫時性核課處分係對羈束處分添加附款，尚須法律授權，故採此一建議，應於遺產及贈與稅法中或稅捐稽徵法增訂相關條文。

⁹⁰ 黃士洲（2018），〈稅務函令檢視與納稅者權利保護：從實證觀點如何落實納保法精神〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 194-195，即認為該決議多數意見似僅從稽徵便利的觀點，而未深入考量時效乃納稅權利義務之重要事項；並且該決議將連帶影響未遵守該財政部函釋所規定之申報期間的納稅義務人構成短漏報遺產稅之行政罰。

⁹¹ 蓋在公法上消滅時效採本權消滅主義，故核課期間一經完成，即不得再行核課。參見行政程序法第 131 條第 2 項、稅捐稽徵法第 21 條第 2 項。

⁹² 黃茂榮，前揭註 85，頁 393。

⁹³ 陳清秀（2015），〈暫時性行政處分：以德國立法例及學說實務見解為中心〉，《現代財稅法原理》，頁 285-287，臺北：元照。

⁹⁴ 實務上亦有注意到德國租稅通則第 165 條在此種案件之適用可能性，惟僅參酌相關規定，並非直接使稽徵機關作成暫時性核課處分。參見最高行政法院 107 年度判字第 340 號判決。

⁹⁵ 至於實務上其他問題，例如，財政部(75)台財稅第 7522432 號函謂：「被繼承人因死亡絕戶無人辦理遺產稅申報，而由稽徵機關或其他利害關係人聲請法院指定遺產管理人者，其申報期間

第三款 賦課徵收

賦課徵收程序係指稽徵機關依職權以查定課稅事實、核定稅捐，並據以發出命納稅義務人繳納稅款之行政處分⁹⁶。此種程序中，最為典型的稅目即為使用牌照稅、地價稅以及房屋稅，應適用稅捐稽徵法第 22 條第 4 款之規定，自徵期屆滿之翌日起算核課期間。

第四項 核課期間的時效期間

按稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」據此，目前現行法之一般核課期間為 5 年（第 1、2 款）；若納稅義務人有未申報或逃漏稅捐之情形，則例外為 7 年（第 3 款）。

第一款 原則：五年之核課期間

第一目 已申報且未逃漏稅捐

在申報繳納（例如，所得稅）或申報賦課（例如，遺產稅）之稅捐，若納稅義務人並未逃漏稅捐並且均已申報稅捐，則依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款之規定，其核課期間為五年。

所謂「已在規定期間內申報」，是否指全部申報？參考前揭財政部 61 台財稅第 31626 號令⁹⁷，雖然稅捐之債屬於金錢之債，似乎可分，但稅捐之債權請求權只有一個；若將「已申報」作限制解釋為「已全部申報」，則「已部分申報」將被認為「未申報」⁹⁸，導致核課期間動輒為 7 年，不利於法安定性。因

准予延長至公示催告期間屆滿後 1 個月內提出，是類案件核課期間之起算，應依上述規定辦理。」均與本決議所涉及文義範圍解釋有相同問題。

⁹⁶ 柯格鐘，前揭註 60，頁 211。

⁹⁷ 該函令略謂：「……。納稅義務人於上開法條（本文按：所得稅法第 71 條）規定期限內，填具申報書向該管稽徵機關提出申報者，不論申報內容如何，即屬已依法申報，自不得因其未填報所得額或以其於所得欄內填為『○』，即按未申報論處。至已申報案件，經查核發現納稅義務人有所得而未申報者，自得依所得稅法第 110 條規定論罰。」

⁹⁸ 學說上即有認為，依稅法規定成立之稅捐債務牽涉甚廣，申報繳納時難免掛一漏萬或計算錯誤。參見林喬讚（1978），〈核課期間與徵收時效之研討〉，《稅務旬刊》，962 期，頁 9。

此基於體系上一致之解釋與法安定性，若納稅義務人僅為部分申報，即屬於已在規定期間內申報。

第二目 非申報繳納且未逃漏稅捐

依據稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 2 款，實貼之印花稅屬於核課期間為 5 年之稅種；若係申請個案繳納或按月彙總繳納之印花稅，則應屬於第 1 款之範疇，惟其核課期間亦屬 5 年。

至於「應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐」，依據稅捐稽徵法施行細則第 7 條規定：「本法第二十一條第一項第二款所稱應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，指地價稅、田賦、房屋稅、使用牌照稅及查定課徵之營業稅、娛樂稅。」故在賦課徵收之稅目之核課期間亦為五年。

第二款 例外：七年之核課期間

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款，規定兩種情形應例外適用 7 年之核課期間：其一為納稅義務人未於規定期間內申報，另一則為納稅義務人逃漏稅捐者。蓋此二種情形增加了正確核課稅捐之困難，並因咎在納稅義務人，不容其主張法律安定之利益⁹⁹，且為加強建立誠實申報制度¹⁰⁰，故延長核課期間，以維稅捐公平。有疑問的是，本款的逃漏稅捐應作何解釋？

學說上認為稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款之「以詐欺或其他不正當手段逃漏稅捐者」，相當於與同法第 41 條的逃漏稅捐罪之「以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者」¹⁰¹。因此二者似應作相同解釋，但最高行政法院 100 年度判字第 1552 號判決認為二者應作區分：「上開稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款規定『5 年』之核課期間，...，如納稅義務人雖在規定期間內申報，惟未盡誠實申報之作為義務，而故意以詐欺或匿報、短報、漏報之積極作為或消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者，即與稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款規定之情形相當，其稅捐之核課期間為『7 年』，俾維護租稅之公平。至稅捐稽徵法第 41 條：『...』其條文雖與同法第 21 條第 1 項第 3 款有關 7 年核課期間規定之文字者相同，惟本條（第 41 條）規定之『漏稅罪』，係屬作為犯，而非不作為犯，即須以詐術或其他不正當方法之作為，以逃漏稅捐，始克成立，此亦有最高法院 70 年台上字第 6856 號判例明示：『...。』，可資參照。此與稅捐稽徵法第 21

⁹⁹ 陳敏，前揭註 49，頁 135。

¹⁰⁰ 張昌邦，前揭註 53，頁 74。

¹⁰¹ 陳清秀，前揭註 84，頁 390。

條第 1 項第 3 款包含以消極不作為之不正當方法逃漏稅捐者尚屬有間¹⁰²。」惟最高行政法院並未明確交代何以稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款與同法第 41 條之行為態樣有何不同。實則應將同法第 41 條逃漏稅捐罪之行為解釋範圍包含至消極不作為¹⁰³，始符合此二條之規範意旨。

第三款 檢討與建議

核課期間究竟應適用 5 年或 7 年的規定，誠屬不易。例如，營業人自非實際交易對象取得銷項憑證，如適用營業稅法第 51 條第 2 項：「納稅義務人有前項第五款（按：虛報進項稅額）情形，如其取得非實際交易對象所開立之憑證，經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法補稅處罰者，免依前項規定處罰。」之免罰規定，則對該營業人之補徵核課期間究竟就應適用 5 年或 7 年之核課期間？最高行政法院 107 年度判字第 339 號認為應適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 3 款之 7 年規定，蓋「當基於『比例原則』之考量，而依營業稅法第 51 條第 2 項規定，以『提供不實進項憑證之前手銷貨人已受補稅裁罰』為由，而不處罰進貨主體時。並不能因此否認該進貨主體『取具非實際交易對象進項憑證行為』對稅捐稽徵效率之危害性，更無法否認『其造成當期營業稅短收結果』之客觀事實，因此其行為之違法性與可責性仍然存在，並因此發生有害之漏稅結果。自不因免罰之故，而成為合法行為。」此一見解符合 7 年核課期間之建置目的，應值贊同。故究應適用 5 年或 7 年之核課期間，應以符合各該款之目的為論斷。

觀稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定之核課期間，原則為 5 年，例外為 7 年；5 年核課期間之情形又分別規定於第 1 款與第 2 款。然而若究應適用第 1 款或第 2 款而生疑義時，雖然適用結果均相同，但不免有法律適用之複雜以及不精確性。再者，兩款之分類僅在核課期間之起算有區別實益，但在核課期間之長度並無分別立法之必要¹⁰⁴。

德國租稅通則第 169 條第 2 項規定：「(2) 核定期間之長度如下：1.消費稅及消費稅退給為 1 年，2.租稅及租稅退給，非屬第 1 款規定之租稅及租稅退給或關稅法典第 4 條第 10 款及第 11 款規定所稱之進口稅及出口稅者，為 4 年。租稅核定期間，在逃漏租稅時為 10 年，在重大過失短漏租稅時為 5 年。逃漏租稅或重大過失短漏租稅，非由租稅債務人或租稅債務人為履行租稅義務而使用

¹⁰² 相同見解，最高行政法院 100 年度判字第 984 號判決、同院 107 年度判字第 435 號判決。

¹⁰³ 相同見解，張獻聰（2017），〈未依規定扣繳稅款處罰之定位與裁罰期間〉，《稅務旬刊》，2359 期，頁 11-12。

¹⁰⁴ 關於核課期間與徵收期間立法例上的比較，參見張永明（2010），〈稅款追徵期限之比較研究〉，氏著，《國家租稅權之界限》，頁 156-179，臺北：葛克昌。

之人所致者，亦同其適用，但租稅債務人證明未因該行為獲有財產利益，及該行為非因其怠於為防止短漏租稅所必要之交易上防範所致者，不在此限¹⁰⁵。」據此，在德國租稅通則之核課期間之設計，係根據法之安定性以及核課之困難度所設計：消費稅之核課處分因德國租稅通則第 172 條第 1 項第 1 款之規定，其所受存續力保障較低，無須特別要件即得對變更或廢棄，故在核課期間上搭配較短之核課期間，以維持法之安定性¹⁰⁶。其次，非屬於消費稅之稅捐，因在存續力之保障較為周全，故設 4 年之較長核課期間。最後，無論在何種稅捐之逃漏情形下，稽徵機關通常較難正確核課稅捐，故設更長之核課期間¹⁰⁷；並且考量稅捐債務人之主觀可歸責程度，以分別適用。

目前在我國稅法並未針對稅捐核課處分之存續力作有別於行政程序法之規定，因此德國租稅通則基於存續力之保障所作之立法區別，在我國立法上尚未發揮重大之參考作用。我國未來之修法方向，宜朝向以是否逃漏稅捐作為核課期間長度之區分。

第五項 核課期間的中斷與重行起算

第一款 核課期間是否適用時效中斷

無論在民法第 129 條以下或行政程序法第 131 條以下均設有時效中斷規定。惟核課期間性質上雖屬消滅時效，但是否是用時效中斷，在我國學說迭有爭議。

就核課期間採取除斥期間說者，大多認為基於除斥期間乃係權利預定存續之不變期間，認為核課期間並無中斷之可能¹⁰⁸。也因此核課期間採取除斥期間說的日本法，自然亦無時效中斷之適用¹⁰⁹。

就核課期間採取消滅時效說者亦多主張核課期間並不適用時效中斷之規定。理由在於同樣採取消滅時效說的德國租稅通則第 169 條至第 171 條並未規定核課期間之時效中斷¹¹⁰，蓋為使稅捐法律關係早日確定，避免核課期間之屆

¹⁰⁵ 引自陳敏（譯著），前揭註 57，頁 313-314。

¹⁰⁶ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 314。

¹⁰⁷ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 314。

¹⁰⁸ 例如，張昌邦，前揭註 53，頁 73。

¹⁰⁹ 雖然日本稅法因在核課期間上採取除斥期間說而無中斷問題，但仍有將除斥期間區分為通常的除斥期間、特別的除斥期間，在部分問題上採取類似中斷期間之效果。參見金子宏，前揭註 51，頁 859-862。

¹¹⁰ 陳敏，前揭註 49，頁 156、159（註 151）。

滿遙遙無期¹¹¹。其次，當有核課處分遭撤銷，使稽徵機關必須重為核課處分時，此時涉及屆滿核課期間後，得否再為核課處分問題，應該是修法解決，而性質上不適用時效中斷處理之¹¹²。其三，在核課處分所定之繳納期間屆滿後，稅捐之徵收期間即行起算（稅捐稽徵法第 23 條參照），具有與時效中斷相同功能，自無再設核課期間中斷時效之制度¹¹³。其四，稅捐稽徵法第 21 條關於核課期間並未規定時效中斷，與德日立法例相同，故此一特別法應排除作為普通法的行政程序法之適用¹¹⁴。

惟學說上有認為核課期間應適用時效中斷之規定者，其理由在於稅捐稽徵法或其他稅捐法對於時效中斷並未明文規定，既然稅捐法屬於廣義行政法之一環，在稅捐稽徵法未明文排除行政程序法之適用前¹¹⁵，應可適用相關規定¹¹⁶。

就此問題，本文認為肯定說之立場較為可採。理由在於：其一，正如肯定說在法律適用之關係上所述，既然稅捐法並未排除行政程序法之適用，則時效中斷制度即無特別理由在屬於行政法一環之稅捐法遭受排除¹¹⁷。其二，否定說中雖有以德國立法例排除核課期間之中斷為佐證，認為核課期間不適用時效中斷之制度。然而德國在行政法體例上乃採取「三柱理論」，在稅捐法、社會法以及一般行政法領域各適用一套行政法之規定¹¹⁸，因此稅捐法之事件並不適用行政程序法規定。但在我國稅捐法並無完整規範，諸多規定仍須適用行政程序法（加以適用。其三，若單純以使稅捐法律關係早日安定而不適用時效中斷作為否定是用時效中斷之理由，亦值斟酌。蓋消滅時效制度本身即為法律之安定

¹¹¹ Banniza, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 2009, Vor §§ 169-171 Rn.30. 轉引自陳清秀，前揭註 49，頁 139-140。另外可以比較的是，行政罰法第 28 條僅規定上的裁處時效的停止，而不一併採行時效中斷制度，明示其理由於立法理由二中：「本法不採時效中斷制度，因此裁處權時效停止原因消滅後，繼續進行之時效應與前已進行之時效合併計算，以符合時效規定之精神。爰為第二項之規定。」目的在於督促行政機關早日行使裁罰權，避免裁罰權久久無法確定，影響法秩序的安定。參見洪家殷（2006），〈行政罰〉，翁岳生（主編），《行政法（上）》，3 版，頁 682，臺北：元照。

¹¹² 陳敏，前揭註 49，頁 156。惟該文所稱之「性質上」不適用，究竟是何種性質上不適用，並不清楚。

¹¹³ 陳清秀，前揭註 49，頁 140。

¹¹⁴ 陳清秀，前揭註 49，頁 140。

¹¹⁵ 稅捐稽徵法第 1 條雖規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」但既然同法第 21 條以下既未規定核課期間之中斷，亦未排除行政程序法第 131 條以下之適用，則在適用法律上，即有適用行政程序法第 131 條之空間。

¹¹⁶ 柯格鐘，前揭註 60，頁 209。

¹¹⁷ 況且稅捐稽徵法或其他稅法中，並未如行政罰法第 28 條立法理由中明文排除中斷時效之適用。見註 111 之說明。

¹¹⁸ 關於三柱理論以及德國行政程序法適用關係的簡要說明，參見劉文仕、高仁川、林明昕、張國勳（2016），〈專題研討一：論建立我國行政計畫法制的可能模式：比較法的初步考察〉，行政院法規會（編印），《行政院 105 年學術研討會：行政計畫法制之理論與實務》，頁 45-46（林明昕與談意見），臺北：行政院。

性而設計，但若無證據衰竭或一方不行使權利時，則無求安定之必要。況且任何法律關係，尤其是涉及高權的行政法律關係，均重視法安定性。倘以法安定性之理由認為稅捐法律關係不適用時效中斷，則其他法律關係亦應比照辦理，行政程序法即無規定時效中斷之必要。其四，否定說中認為當核課處分在核課期間屆滿遭撤銷時，是否得再為核課處分，性質上不適用時效中斷處理。然而其並未明白交代究係何種「性質」上不適用。況且若是於遭法院撤銷核課處分之情事，此時修法解決的可能應是引入在救濟期間停止時效之規定，此與時效中斷並不扞格。其五，行政執行法第 7 條規定行政法上義務之執行期間，在稅捐法上相應的規定即為稅捐稽徵法第 23 條。若以稅捐法上已經規定徵收期間，而再適用時效中斷將導致疊床架屋，則在一般行政法領域中亦有時效中斷與執行期間同時規定的情形。兩相比較，稅捐法上並無特別之理由因有徵收期間規定而排除時效中斷之適用。其六，或許實務上因為在萬年稅單的困境下，採用不適用時效中斷制度較能使納稅人的權利受到保障¹¹⁹。然而正或許因為未採用時效中斷之制度，始導致萬年稅單層出不窮。

第二款 核課期間之中斷原因

雖然我國學說上大多不認為核課期間適用時效中斷制度，惟本文基於前述理由，認為核課期間仍應適用時效中斷制度。因此核課期間在何種情形下如何中斷，即有討論之必要。

依據行政程序法第 131 條第 3 項，稅法之消滅時效得因稽徵機關作成相應請求權之核課處分而中斷。

至於稅捐債務的承認，公法上消滅時效之中斷原因，行政程序法第 131 條第 3 項規定公法上之請求權時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。另一方面，民法第 129 條規定三種時效中斷之原因：請求、承認、起訴，是否類推適用民法第 129 條以下規定至公法領域，固值檢討¹²⁰。惟在稅捐核課之情形，當稽徵機關作成繳納通知文書，送達納稅義務人時，即屬作成行政處分。此時僅直接適用行政程序法第 131 條第 3 項中斷核課期間之進行，而無須類推適用民法第 129 條第 1 項第 1 款之「請求」使時效中斷。其次，基於

¹¹⁹ 陳清秀，前揭註 49，頁 149-150，即是質疑：在同為消滅時效的稅捐稽徵法第 23 條徵收期間的討論下，若採行中斷時效制度，則可能導致萬年稅單產生。陳敏，前揭註 49，頁 157，亦否認徵收期間適用時效中斷之可能。於是，若相同概念套用於同法第 21 條的核課期間，似乎也是萬年稅單的來源之一。

¹²⁰ 關於公法上時效中斷是否類推適用民法規定的討論，參見林錫堯（2006），〈公法上請求權之消滅時效〉，城仲模（等著），《跨世紀法學新思維：法學叢刊創刊五十週年》，頁 157-159、179-181，臺北：元照。

核課處分具有下命處分之性質，因此具有自力執行力，故亦無稽徵機關向法院訴請納稅義務人繳納稅款之情形，而無民法第 129 條第 1 項第 3 款「起訴」之問題。因此是否類推適用民法時效中斷事由之規定者，厥為「是否在稅捐債務人「承認」稅捐債務時，中斷核課期間之進行？」

一般學理認為公法上之時效中斷得類推適用民法之規定¹²¹，並且若係基於一般法理，自有加以援用之餘地。是故，在稅捐債務人承認稅捐債務之情形，類似於對於權利之拋棄，則「承認」即非公權利團體干預基本權之情形，自得類推適用民法第 129 條第 1 項第 2 款¹²²。

第三款 核課期間之重行起算與期間

第一目 核課期間之重行起算

一、因核課處分而重行起算

以核課處分中斷核課期間時，行政程序法第 133 條規定：「因行政處分而中斷之時效，自行政處分不得訴請撤銷或因其他原因失其效力後，重行起算。」故在核課處分送達相對人，經過稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定復查救濟期間（30 日）後，因稅捐核課處分產生形式存續力（不可爭力），相對人不得再循通常救濟程序救濟。此時原本已經中斷之核課期間，即重行起算。

二、因承認而重行起算

在以「承認」情形下中斷核課期間者，應自承認時起重新起算。此雖未在行政程序法或稅捐稽徵法中規定，但如未採行民法第 137 條第 1 項般解釋，即無法定重行起算之時點，將導致法律的真空狀態，不利於法安定性。因此應作與民法第 137 條第 1 項同之解釋，自承認時起重行起算核課期間。

第二目 核課期間重行起算後的期間

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項僅規定核課期間，但並未規定重行起算後是否仍然適用該項規定，因此依照稅捐稽徵法第 1 條規定，應適用行政程序法第 134 條之規定：「因行政處分而中斷時效之請求權，於行政處分不得訴請撤銷後，其原有時效期間不滿五年者，因中斷而重行起算之時效期間為五年。」惟關於稅捐債務之核課期間，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項之規定為 5 年或 7 年，故無不滿 5 年之情形。是以，在稅捐核課期間遭中斷後重行起算之期間，仍依原本之核

¹²¹ 陳敏，前揭註 49，頁 123。

¹²² 相同結論，林錫堯，前揭註 120，頁 179。

課期間計算期間為 5 年或 7 年。至於稅捐債務之承認後重行起算之核課期間，在行政程序法中並未作特別規定，應逕適用稅捐稽徵法第 21 條第 1。

第六項 核課期間的完成效力

消滅時效完成之效力，在立法例上原則上有三種模式¹²³：本權消滅主義、訴權消滅主義、抗辯權發生主義。行政程序法第 131 條第 2 項：「公法上請求權，因時效完成而當然消滅。」乃為求公法上法律關係一致而採取本權消滅主義¹²⁴，故一旦時效完成，則使公法上權利消滅。因此若義務人仍然履行已經時效完成之公法上義務，則將構成公法上不當得利，受領之利益應返還予義務人¹²⁵。

在稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」亦雖與行政程序法第 131 條第 2 項之規定類似，但未明文表示稅捐債權究竟是本權消滅或抗辯發生。因為稅捐法亦屬行政法，若無特別相異之規定，應採取本權消滅主義之相同解釋。財政部(75)台財稅第 7533353 號函謂：

「稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，該行政行為除法律另有規定外（如公示送達）應以到達相對人始生效力。在核課期間將屆滿始發現應徵之稅捐者，應儘速於核課期間內發單，以免逾越核課期間無法據以補稅送罰（編者註：現改由稽徵機關自行裁罰）。所謂應於核課期間內發單，自係指應於核課期間內將稅單合法送達者而言。」似採相同見解。

惟有學者認為，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項僅規定核課期間屆滿後的效果為不得「補稅」與「處罰」，但對於得否廢棄或變更原核課處分、核定退稅處分，使納稅義務人居於更有利之地位，並未如德國第 169 條或日本國稅通則法第 70 條以下加以規定。因此除非以類推適用之方法，比照稅捐稽徵法第 21 條第 2 項辦理，否則文義上無法與德國或日本立法例採相同見解¹²⁶。

關於退稅請求的核定，在稅捐稽徵法第 28 條已經有特別規定 2 年或 5 年時效，原與同法第 21 條第 2 項無涉。但是學說上認為在須經稅捐稽徵機關作成、變更、廢棄核課處分之情形，因此皆屬稽徵機關核課之行為，所以仍受稅捐稽

¹²³ 李惠宗，前揭註 49，頁 63-64。

¹²⁴ 陳敏，前揭註 3，頁 291。

¹²⁵ 鄭玉波（1982），〈租稅稽徵之時效問題〉，氏著，《民商法問題研究（三）》，頁 317，臺北：自刊。

¹²⁶ 陳清秀，前揭註 84，頁 393。陳敏，前揭註 49，頁 146，認為稅捐稽徵法第 21 條第 2 項雖僅規定不得再補稅，但實際上乃是不得再作成核課處分，而此核課處分包含補稅、核定無應繳納稅款以及變更或廢棄原核課處分。

徵法第 21 條第 2 項限制，反而不利於納稅義務人。因此，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項在退稅之情形，若有利於納稅義務人時，應解釋為不受核課期間之限制¹²⁷。惟從文義解釋觀察，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項僅限制稽徵機關的「補稅」或「處罰」之權力，對於有利於納稅義務人之核定退稅並未限制，因此直接適用稅捐稽徵法第 28 條之規定即可，毋庸特別解釋稅捐稽徵法第 21 條第 2 項不包括退稅處分。

第七項 核課期間的不完成

按消滅時效之時效不完成，係指時效期間將近終止之際，因有請求權無法或不便行使之事由，法律乃使已應完成之時效，於該事由終止後，一定期間內，暫緩完成，俾因時效完成而受不利益影響之當事人，得利用此不完成之期間，行使其權利以中斷時效期間¹²⁸，例如，民法第 139 條以下即設有規定。然而行政程序法或稅捐稽徵法均未對時效不完成設有規定¹²⁹，稅法即似無時效不完成之適用。惟有學者認為自稅捐稽徵法第 21 條第 2 項文義觀察，已在核課期間內作成核課處分並通知納稅義務人者，縱然於核課期間屆滿後始行確定，核課權並未罹於消滅時效，亦即在核課處分確定前，核課期間之時效不完成¹³⁰。

除了因核課期間屆滿前作成之核課處分未確定而使核課期間不完成外，相應於民法其他時效不完成情形，仍有可能發生於核課期間不完成。例如，稽徵機關因為特定事由（例如，天災事變）在核課期間屆滿前均無法作成核課處分送達納稅義務人。此時稽徵機關可能因為難以調查，而無法在核課期間完成前即作成核課處分並送達納稅義務人，因此亦應容許類推適用民法時效不完成之規定。

但為求法律適用明確，我國不妨參照德國租稅通則第 171 條¹³¹，在我國行政程序法或稅捐稽徵法中明文增訂時效不完成（核課期間不完成）之事由，使得核課期間不完成在法律上有所棲身之處，而得以因應有特殊事由而使稽徵機關無法核課稅捐之情況。

第八項 核課期間與事後審查權保留之期間的

¹²⁷ 陳敏（1998），〈租稅法之返還請求權〉，《政大法學評論》，59 期，頁 91。

¹²⁸ 王澤鑑，前揭註 72，頁 575。

¹²⁹ 林錫堯，前揭註 120，頁 181-182，認為得直接類推適用民法所規定之所有時效不完成之事由。但有學者認為因探究民法上時效不完成個別規定之本質與行政法上之請求權是否相容，李介民，前揭註 78，頁 60-62。

¹³⁰ 陳敏，前揭註 49，頁 156。

¹³¹ 本條說明請參見陳敏（譯著），前揭註 57，頁 320-326。

關係

第一款 核課處分是否附事後審查權保留？

德國租稅通則第 164 條規定稅捐之核課處分得附加「事後審查權保留」(Vorbehalt der Nachprüfung) 的附款¹³²。所謂核課處分附加之「事後審查權之保留」的附款係指，核課處分作成生效後，因為尚有事實未經終結審查，而使稽徵機關得於事後雖時廢棄或變更核課處分，並且不受行政處分存續力（德國租稅通則第 172 條以下）之限制¹³³。然而在我國目前無論是稅捐稽徵法或行政程序法均未明文規定核課（行政）處分得否添加「附事後審查權保留」之附款。因此核課處分是否為「附事後審查權保留」行政處分，即有疑問。

第一目 實務見解

最高行政法院 103 年判字 571 號判決認為，核課處分僅是確認稅法上之債權債務之關係。是以，核課處分作成時如未進行相當程度之實地查核，嗣後有新事實或新證據資料，而可認有其他稅捐債務尚未核定，於核課期間內，非不得就新發現之稅捐債務為核課。故我國雖無德國租稅通則第 168 條¹³⁴之「事後審查權限之保留」的規定，然而結合稅捐稽徵法第 21 條之核課期間，在體系解釋上，應肯認稽徵機關有事後審查之保留權限，納稅義務人就原核課處分並無主張信賴保護之餘地¹³⁵。

據此，實務上之所以肯認核課期間即為「事後審查權保留之期間」的理由乃在於：核課處分可能因為稽徵機關並未實地調查，加之以稅捐稽徵法第 21 條有核課期間之規定，故形成「法定」的事後審查權保留附款。並且第 21 條第 1 項既定有核課期間限制稽徵機關補徵權限，故在核課期間內，對人民補徵稅捐，即為合法。亦如高雄高等行政法院 105 年度訴字第 452 號判決所述：「本件被告依據實質課稅原則，將原歸課受益人之信託孳息轉正歸課原告 99 年度所得，憑以補徵本件稅額，依前所述，於法有據，且原告於 100 年 5 月 31 日辦理 99 年度綜合所得稅結算申報，是本件之核課期間應自申報日（100 年 5 月 31 日）起算至 105 年 5 月 30 日止，系爭補徵稅款繳款書係於 104 年 10 月 19 日合

¹³² 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 301-304，將此譯為「保留事後審查」。柯格鐘，前揭註 60，頁 212，則將此譯為「附事後查核權保留」。

¹³³ 並請參照德國租稅通則第 164 條第 1 項規定，以及陳敏（譯著），前揭註 57，頁 301、303-304，就該條之說明。

¹³⁴ 判決中所指的德國租稅通則第 168 條，應係指德國租稅通則第 164 條之規定。

¹³⁵ 相同見解，最高行政法院 103 年度判字第 721 號判決。

法送達（本院卷第 209 頁），亦未逾 5 年核課期間。要無原告所指不符稅捐稽徵法第 21 條第 2 項規定之情事。」



第二目 學理見解

一、肯定說

學理上亦有肯認稅捐核課處分係屬於附事後審查權保留之行政處分，得因稽徵機關事後查得納稅義務人更有其他應補稅之事實、課稅之事實或證據資料時，而修正該核課處分¹³⁶，其理由似乎係以稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定而導出。

二、否定說

學說上認為核課處分並不得任意解釋為附事後審查權保留之附款。蓋德國法係因租稅通則第 164 條明文授權稽徵機關作成附事後審查權保留之核課處分，儘管第 164 條的法定要件寬鬆，但仍得透過限縮解釋以及裁量基準做為控制手段，尤其是要求稽徵機關必須於處分書中明確向納稅義務人表示其核課處分保留事後審查權，以避免納稅義務人對該處分存續產生信賴。有鑑於承認附事後審查權保留之核課處分將會剝奪納稅義務人在稅後的財產安排以及稅後規劃的安定性，因此至少必須有法律明文授權以及符合明確性原則，始得為之¹³⁷。

三、本文見解

學理上肯定見解者與實務見解基本上並無二致，均係以稅捐稽徵法第 21 條之核課期間導出稅捐核課處分屬於附加事後審查權保留之行政處分。然而核課期間與附事後審查權保留期間之間是否相同，誠值研析。

首先，核課期間之建置目的乃在於要求稽徵機關必須在一定期間之內，對於稅捐債務人作成核課處分，否則即不得再行核課。反之，核課處分之所以附事後審查權，其目的乃係因稽徵機關之調查困難，而多給稽徵機關調查之時間，以避免遭受核課處分存續力之限制。故在目的上，核課期間建立於安定性之要求，而事後審查權保留乃俾予稽徵機關調查之機會。

¹³⁶ 柯格鐘，前揭註 60，頁 212。

¹³⁷ 盛子龍（2009），〈租稅核課處分之不利變更與信賴保護：試評高雄高等行政法院 91 年度訴字第 891 號判決〉，王必芳（主編），《2008 行政管制與行政爭訟》，頁 202-203，臺北：中央研究院法律研究所籌備處。

其次，在二者期間性質上：核課期間性質上為消滅時效，為稽徵機關行使稅捐債權之期間；然而事後審查權保留之期間，則使稽徵機關得重新認定稅捐債權額之期間。事後審查權保留之期間屆滿，亦僅生稽徵機關不得再重新認定稅捐債權額，並非稽徵機關即無稅捐債權得行使。

其三，核課處分既行政處分，如無特別規定時，即應適用行政程序法行政程序法第 93 條第 1 項附款容許性之規定：「行政機關作成行政處分有裁量權時，得為附款。無裁量權者，以法律有明文規定或為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容者為限，始得為之。」基於稅捐法定主義，核課處分應為羈束處分¹³⁸，從而核課處分得否添加附款，應以「法律有明文規定」或「為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容」作為判斷標準。

在稅法上，有規定附事後審查權保留之規定者，關稅法第 18 條第 1 項前段，為加速貨物通關，而設計先徵後放與事後稽核的法定程序¹³⁹。在先行徵收關稅的核課處分，因稅捐事件尚未經終局調查，而予以海關事後再行調查並重為核課關稅，故屬於事後審查權保留之核課處分¹⁴⁰。此種情形下，即屬於法律有明文規定核課處分得附事後審查權保留之情形。但是在其他稅法，尤其稅捐稽徵法，均未規定核課處分得附事後審查權保留，因此不符合「法律有明文」而得附附款之情形。

至於「為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容」而得附附款之情形，係以行政機關對於本質上合理，但尚未或不能證明具備全部法律要件，為人民之利益，基於附款而作成實體決定，例如，核准長期金錢給付，但附有負擔，應於一定期間內提出經濟狀況報告¹⁴¹。在德國法上，此種附款容許性要件之設計，乃是針對「授益處分」而不含「負擔處分」¹⁴²。就此觀點而言，屬於負擔處分的核課處分是否在該要件所觸及處分類型的射程範圍內而得以由稽徵機關附加附款，即有疑問。退步言之，若負擔處分得以透過該要件規定而得以附加附款，但作成核課處分之情形即是因課稅要件事實滿足課稅構成

¹³⁸ 葛克昌，前揭註 75，頁 622。但黃源浩（2016），〈論量能課稅原則〉，葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會（編），《租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集》，頁 620，臺北：新學林，則認為稅捐之課徵關係因量能原則之故而屬於羈束關係。

¹³⁹ 柯格鐘（2015），〈關稅〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（主編），《稅法各論》，頁 601，臺北：新學林。

¹⁴⁰ 陳清秀，前揭註 84，頁 509。

¹⁴¹ 陳敏，前揭註 3，頁 525。

¹⁴² 陳敏，前揭註 3，頁 524（註 2），即表示我國行政程序法第 93 條第 1 項乃仿照德國行政程序法第 36 條之規定；而德國行政程序法第 36 條第 1 項（相當於我國行政程序法第 93 條第 1 項後段）就羈束處分得附附款情形僅適用於「授益處分」而未及「負擔處分」，並在該條第 2 項，始就裁量處分不區分「授益」或「負擔」。

要件，則何以有「確保法定要件之履行」可言？因此依行政程序法第 93 條第 1 項後段規定，既無稅法特別之規定，亦無確保核課處分法定要件之履行，就本問題而言，宜採否定的見解。

其四，正如同學理上採取否定見解者認為，核課處分若未明確在核課處分書附上「事後審查權保留」的附款，則作為一種行政行為的核課處分將違反行政程序法第 5 條：「行政行為之內容應明確。」

第九項 納稅者權利保護法第 21 條第 4 項的定位

納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定：「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」係就案件在經法院裁判確定之日起算 15 年，限制稽徵機關就同一事件再行核課稅捐的權限。但該 15 年的限制與核課期間是否屬相同之規範？蓋二者均係就稽徵機關得否再行使稅捐債權作的期間規範。其次，在一般行政法領域，除了以消滅時效或法院判決之既判力作為標準外，另外發展行政處分之（實質）存續力限制行政機關作成或變更行政處分之權限，均未見類似於納稅者權利保護法第 21 條第 4 項的規範。因此該規定在法律上地位如何？必須與其他法領域比較，特別是因為稅捐法固雖具特殊性，但其究竟仍屬於行政法各論之一環，仍須與行政法總論作相互銜接，以求體系之一致。

第一款 替代核課期間？

核課期間原規定於稅捐稽徵法第 21 條第 1 項，原本的建置目的即在於維護法律安定性，使久懸未定的稅捐事件告一段落，不再使稽徵機關干預人民的生活。納稅者權利保護法第 21 條第 4 項立法理由二明白表示「為解決萬年稅單問題，並避免因執法不當而對人民之財產權及自由權造成侵害，明訂已逾十五年未能確定其應納稅額者，不再行核課，以維護納稅者之人權保障。」係亦本於法安定性相同之意旨。就此意義上觀察，兩個條文所要處理的法律問題是相同的。

惟二者間的差異在於實務上的萬年稅單的處理方式。在稅務撤銷訴訟中，行政法院經常僅在主文宣告撤銷核課處分至復查決定而未及於原處分，致使案

件僅停留在復查階段¹⁴³。此時復查機關仍有義務（並有權限）再次作成復查決定。若結果仍與前一次復查決定相同或類似，稅捐債務人之權利在實質上亦未獲得救濟。縱然核課期間已經經過，但是因為案件最後仍然回歸至復查階段，因此復查機關作出復查決定，自然不受核課期間的限制。稅捐稽徵法第 21 條規定之核課期間雖然無法在這裡實質上限制稽徵機關的核課權限，但納稅者權利保護法第 21 條第 4 項即有發揮的餘地，令稽徵機關必須在法院裁判確定起 15 年內核課完成。就某程度上，此乃修正核課期間目前因實務操作而無法發揮功能的實際缺失。

然而必須特別注意者是，納稅者權利保護法第 21 條第 4 項在其但書尚留有轉圜之餘地。若行政法院在未來稅務案件的態度與過去仍然相仿，就核課期間的操作上比較偏袒稽徵機關，則亦得透過「逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」此一但書的擴張解釋，使得稽徵機關仍然受到較小的限制。

第二款 稅捐案件的確定？

行政事件在實體上通常可以透過消滅時效的完成（行政程序法第 131 條第 2 項參照）以及行政處分產生（實質）存續力後而告確定。稅捐債務亦得透過作為消滅時效的核課期間或是核課處分產生之存續力而告確定。

但是在納稅者權利保護法第 21 條第 4 項已就法院裁判確定後的稅捐案件，設定 15 年之期間，作為稽徵機關最後核課的期限。似乎已表示在經過 15 年後，該稅捐事件即告確定，而不得再行核課。然而問題是就這 15 年的期間除了但書規定以外，全然逸脫稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條核課期間的規範，而無中斷、停止、未完成等，對於稅捐事件的確定似乎過於草率。

其次，就稅捐事件的確定，本得透過原本法律規範上以及法律內部體系存在的消滅時效以及核課處分存續力達成，殊無在另外強加 15 年的期間之必要。

第三款 檢討與建議：萬年稅單的應對方向

納稅者權利保護法第 21 條第 4 項已經在立法理由中明白表示係為處理萬年稅單的問題而特別作成此一規範。學說在納稅者權利保護法制定前，亦有認為稽徵機關擁有核課稅捐之公權力，在稅務訴訟中納稅者的勝訴比率甚低，倘若維持原處分之復查決定經多次撤銷，顯見原處分確有違誤，如未能儘速確定稅

¹⁴³ 此係在行政訴訟中，針對行政訴訟之程序標的採取「裁決主義」之故。參見陳清秀，前揭註 84，頁 780-782。

捐事件，而是稽徵機關得不斷重複復查發單，將嚴重侵害人民之財產權、訴願全、訴訟權等，並違背稅捐程序之正義。因此似得參考刑事妥速審判法之立法原則，督促有關機關儘速作成正確之決定，以解決萬年稅單之長年沉痾¹⁴⁴。

然而其與核課期間、核課處分存續力會產生體系上的糾結，而無法清楚定位，似乎以太過強硬的手段處理萬年稅單的問題，而未具體考量萬年稅單的根本問題，未來宜再修正。

首先，稅捐核課本應受到核課期間的限制，而不應存有萬年稅單的狀況。然而正因為實務操作為避免經過核課期間而無法核課稅捐，故行政法院多採取「裁決主義」，僅將核課處分撤銷至復查階段，而未及更前一階段的核課處分。因此，第一個問題即為行政法院應改採「原處分主義¹⁴⁵」，將撤銷核課處分範圍擴及於初核處分。

然而，行政法院通常如此定撤銷核課處分之範圍，乃係因為核課期間在實務上或多數學理上並無中斷或停止的問題，故若撤銷至更前一階段之核課處分，並且撤銷效力溯及至核課處分作成時，將導致稽徵機關無法再行核課稅捐；因此產生行政法院就撤銷範圍產生如前述的態度。職是，若要行政法院能夠大膽將核課處分均一一撤銷，則勢必須透過時效中斷、時效停止或不完成制度，方始能解決此一問題。惟究要如何採行該二制度，必須先考量操作上的模型。

就時效中斷而言，在民法上，債權人請求債務人履行債務時，已中斷時效之進行並重行起算，若再進一步獲勝訴判決，則得以強制執行，實現其債權。惟在行政法領域中，若債權人一方為有權作成行政處分以實現債權之行政機關，則不服該行政處分之人民雖得以透過行政爭訟以排除行政處分之干預，然而若行政法院係以「撤銷原處分，被告機關應作成適當處分」作為判決主文，則可能將導致行政機關就同一事件繼續做相同或類似的行政處分。同時，因為採行時效中斷，故每次作成行政處分時，行政機關方面的債權時效都得再次重行起算，而無限循環。並且時效中斷，尚有中斷時點、重行起算時點等問題，在操作上較屬複雜。

就時效停止而言，若立法規定在人民行政救濟期間（包含復查階段）核課期間時效停止，亦得使實務較不必考量因時效完成而無法核課稅捐之問題。惟

¹⁴⁴ 黃俊杰（2014），《為權利奮鬥的納稅者》，頁 110，臺北：正大。

¹⁴⁵ 關於原處分主義的詳細說明以及與裁決主義的比較，請參見陳清秀（2013），《行政訴訟法》，6 版，頁 403-409，臺北：元照。

在時效停止的前後，均有時效進行之階段。計算上必須將二者相加，以判定核課處分是否已經在核課期間屆滿後作成，此將涉及何時停止以及何時繼續進行時效計算，並且尚有期間合併之問題，操作上更屬複雜。

就時效不完成而言，若得於立法上規定在法院判決確定後一年內或核課期間視為不完成，則亦得使實務較無顧慮將核課處分撤銷至原處分階段。並且此一規定僅須透過判決確定日即得以確定核課期間將於何時屆滿，操作上相較時效中斷、時效停止容易許多。

惟依本文前述，目前稅捐法仍須回到行政程序法適用消滅時效之諸規定，因此若在稅捐法領域中僅採取時效不完成之規定，則必須在稅捐稽徵法等稅捐法規明文排除時效中斷之適用而僅規定時效不完成。

第二節 核課處分適用問題

第一項 核課處分的功能

在行政法總論的討論，行政處分具備的功能包含：將抽象的行政法規具體化以及得為執行、行政程序的結果、劃定爭訟標的範圍以及爭訟類型等功能¹⁴⁶。作為行政處分的核課處分自然亦具備以上之功能，但是其在稅捐法上的地位，仍有必須加以強調以及探討之部分，尤其是與補徵稅捐相關的功能。

第一款 具體化與確定功能

稅捐乃法定之債，在滿足構成要件後抽象的發生¹⁴⁷。因此必須透過具體的行為，例如，納稅義務人申報或稽徵機關核定，始得將抽象的稅捐債務化為具體的稅捐債務數額。在現代法治國家，扣除稅捐負擔之後，人民才有真正享有得以自由支配的財產而予以規劃與安排。若任意變更因核課處分已經具體化存在的稅捐債務數額，則將不利於人民稅後規劃的安定性¹⁴⁸。

透過核課處分將稅捐債務具體化後，因為核課處分所具備的存續力將限制稽徵機關的廢棄以及變更的權限，只要未符合一定的要件下，稽徵機關即不得廢棄或變更核課處分。因此在具體化之後，核課處分並使稅捐案件確定，僅容許稽徵機關在一定要件下變動核課處分。

¹⁴⁶ 陳敏，前揭註 3，頁 301-302。

¹⁴⁷ 黃茂榮，前揭註 85，頁 20。

¹⁴⁸ 盛子龍，前揭註 137，頁 179。

因此從這個角度觀察，核課處分無疑是將稅捐具體化的行政行為，並且提供納稅義務人得以信賴的信賴基礎。此時，稽徵機關是否得以發現該當稅捐構成要件之事實加以補徵稅捐，即與是否有將原核課處分變動的權限息息相關。

第二款 中斷時效功能

依據行政程序法第 131 條第 3 項規定，行政法上消滅時效因為實現權利之行政處分作成而中斷。我國稅法上未明文規定核課期間之中斷，故應回歸致行政程序法第 131 條以下之規定，而有適用以行政處分中斷時效之規定¹⁴⁹。當稽徵機關作成核課處分時，即同時中斷核課期間。稽徵機關即得免去因核課期間屆滿而不得再行核課稅捐之障礙。

第二項 多數核課處分的相互關聯

稅捐稽徵實務上，針對同一納稅義務人的同一稅捐債務，可能因為調查上的限制或其他因素，而未能在第一次對納稅義務人核課稅捐時，將符合稅法構成要件之稅捐全數核課完畢。因此將會產生第一次的核課處分、第二次核課處分以及第三次核課處分等等。然而針對同一稅捐事件，究竟稽徵機關先後作成之核課處分之間的關係為何？誠有探究必要，蓋首先最先面臨的問題是救濟問題，申言之，究竟應以何核課處分做為救濟之程序標的？其次，稽徵機關作成第二次核課處分（甚至第三次核課處分）時是否會受到第一次核課處分之限制？

日本學說上針對更正、決定、再更正等核課處分間關係的討論，大致可分為併存說與吸收說二者。

第一款 併存說

併存說者認為，先後作成的核課處分乃是各自獨立存在¹⁵⁰。後核課處分僅以增額部分為課稅基礎，其他部分仍為原核課處分之課稅基礎。二者之範圍並不相同。至於在減額的情形，則係由後核課處分將前核課處分部分撤銷¹⁵¹。我國學說上亦有認為個別補徵稅款中事件中，往往係因有新事證而有稅款之補徵，並非就同一課稅事實為不同之處分¹⁵²。

¹⁴⁹ 並請參見本文第三章第一節第五項第一款的討論。

¹⁵⁰ 谷口勢津夫，前揭註 48，頁 139。

¹⁵¹ 陳清秀，前揭註 84，頁 528。

¹⁵² 郭介恆，〈不利益變更禁止原則：以稅務爭訟為例〉，曾華松大法官古稀祝壽論文集編輯委員會（編），《義薄雲天·誠貫金石：論權利保護之理論與實踐——曾華松大法官古稀祝壽論文集》，頁 643，臺北：元照。

第二款 吸收說（消滅說）

消滅說者認為，當後核課處分作成後，前核課處分的地位即由後核課處分所取代而消滅¹⁵³。故有關納稅義務之具體內容，專以後核課處分為準，但自後核課處分遭廢棄時，原核課處分又復活發生效力¹⁵⁴。

我國實務即有採吸收說之立場，例如，最高行政法院 99 年判字第 84 號判決即謂：「再審被告之補徵處分雖未明示撤銷前核課處分，然行政機關就單一事實先後為二處分時，自係以後處分（即系爭補徵處分）撤銷前處分（即原核課處分），此乃當然結果，惟所生疑義者為撤銷前處分有無行政程序法相關規定之適用？」惟可惜並未說明何以補徵處分（後核課處分）帶有撤銷原核課處分之意思。

第三款 本文見解

本文基於以下理由，認為吸收說較為妥適。

第一目 從行政處分跨程序拘束力理解

在行政處分的效力中，所謂跨程序拘束力（verfahrenübergreifende Verbindlichkeit）係指行政處分對於同一處分機關於後續程序作成後續處分的拘束效力¹⁵⁵。行政處分之所有具有跨程序拘束力，乃在於一避免兩相矛盾的行政處分出現，其次是對於相對人既得權之尊重，更重要者為乃是防範行政機關藉由另一行政處分，達到規避廢棄原行政處分之目的¹⁵⁶。

既然核課處分屬於行政處分之一環，則亦將受到行政處分跨程序拘束力的限制，稽徵機關的前後核課處分的關係即必須為「前核課處分廢棄，稽徵機關並作成後核課處分並包含前後課處分的以課稅的範圍」。反之，若許稽徵機關作成獨立於前核課處分的後核課處分時，即等同使稽徵機關不受到前核課處分之存續力所限制，乃與行政處分的效力不盡相符。

第二目 從避免同一事件前後矛盾理解

採取併存說的問題在於可能導致前後核課處分針對同一稅捐事件產生前後矛盾的見解。並且若人民針對同一稅捐事件的先後核課處分，分別提起稅捐救

¹⁵³ 谷口勢津夫，前揭註 48，頁 139。

¹⁵⁴ 陳清秀，前揭註 84，頁 529。

¹⁵⁵ 許宗力（2006），〈行政處分〉，翁岳生（主編），《行政法（上）》，3 版，頁 516-517，臺北：元照。

¹⁵⁶ 許宗力，前揭註 155，頁 517。

濟，則有可能導致前後法院審理產生見解歧異甚至矛盾的情形。在此種情形下，既然是同一稅捐事件，則應降低矛盾的情形發生。因而採取消滅說的立場，使同一稅捐事件歸於同一核課處分，似乎比較可採。

日本稅務訴訟實務中採取爭點主義，原則上不容許在行政訴訟程序中提出新爭點，使訴訟標的擴大¹⁵⁷。因此若在爭點主義下，採取並存說，因得將先後核課處分之爭點予以分別，故在行政救濟上較不會產生前後矛盾之情形。

已經通過施行之納稅者權利保護法第 21 條第 1 項，已經在立法層次上決定我國稅務爭訟採取總額主義¹⁵⁸，使訴訟當事人得在各爭訟階段中提出核課處分違法之事由，而不受復查程序所審理之爭點範圍之限制。若先後數個核課處分均屬獨立併存，納稅義務人針對後作成之核課處分進行爭訟時，在總額主義之下，亦得提出關於先前作成核課處分之違法事由之爭點。若納稅義務人勝訴，則導致後核課處分以先前核課處分之違法事由遭受撤銷，無異在實質上亦一併審查先前核課處分之適法性。然而若先前核課處分已經過法定救濟期間，亦無程序重開之事由時，即具備拘束相對人的形式存續力。兩相比較之下，先後數個獨立核課處分的爭訟所形成的法秩序狀態將產生矛盾。因此在總額主義之下，先後數個核課處分之關係採取消滅說，較能使先後核課處分所形成之法秩序狀態趨於一致。

第三目 從附事後審查權保留的核課處分理解

學說上對於核課處分是否附事後審查權保留，有採肯定見解者¹⁵⁹。然而附事後審查權之保留的附款，旨在破除稽徵機關受到核課處分實質存續力的限制，得因事後調查事實，而對於納稅義務人補徵稅捐。稽徵機關即得因該附款變更核課處分。在此意義下，核課處分附事後審查權保留者在邏輯上必須承認前後核課處分乃屬吸收關係（消滅說）；反之，若稽徵機關既然得於事後作成獨立的後核課處分，則又何必在前核課處分附上事後審查權保留的附款。

第四目 針對原核課處分之行為

¹⁵⁷ 參見谷口勢津夫，前揭註 48，頁 161-163。

¹⁵⁸ 至於判決實務上對於納稅者權利保護法是否已採取總額主義，立場並不一致。肯定說，最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決：「納稅者權利保護法第 21 條第 1 項、第 3 項規定，……，亦即稅務案件之訴訟標的已改採總額主義。」否定說，最高行政法院 107 年度判字第 139 號：「納稅者權利保護法第 21 條第 1 項……此等規定之規範意旨即是容許納稅義務人在稅務行政爭訟中「擴張」爭點，……。但依該條文之文義為法律解釋，顯然未採學理上之『總額主義』」

¹⁵⁹ 參見本文第三章第一節第八項第一款。

學說上認為若採取吸收說，將使得作成後核課處分時，基於原核課處分所為之種種行為（繳納、滯納處分、聲明不服、訴之提起），均喪失其基礎，而溯及既往無效¹⁶⁰。

惟基於本文仍以前述理由，認為吸收說在法理上仍較值贊同。雖然吸收說會使得原核課處分溯及消滅，然而仍就同一稅捐事件作成核課處分。並且學說上批評的觀點似乎著重於後核課處分將致使原核課處分「消滅」的觀點，惟自吸收說原先角度觀察，僅在為使同一稅捐事件僅出現一個核課處分，在原核課處分上發生之任何效力均應由後核課處分加以承繼為宜。

第五目 對於核課處分「規制」的回應

核課處分既然屬於行政處分，則必須具備行政處分之二要件，始得當之。行政處分以具備「規制性」(Regelung)為必要，係以設定法律效果為目的，具有法律拘束力之意思表示¹⁶¹。因此，必須具備行政機關設定特定法律效果之意思，始構成特定效果之行政處分。

稽徵機關僅會在補徵處分（也就是俗稱的「稅單」）上載明人民應補繳之稅捐，而不會在核課處分上明白表示將前核課處分撤銷或變更之意思。以「規制性」之二要件觀之，似乎無法看出稽徵機關以後核課處分撤銷或變更前核課處分之意思。在此情形下，就多數核課處分之情事採取併存說，毋寧較有道理。惟在同一稅捐事件底下，稽徵機關之所以「補徵」人民之稅捐而非「初次課徵」，乃係因意識到人民就同一稅捐事件所應給付之稅額不足；而若在初次課徵之情形下，稽徵機關亦不會將同一稅捐事件所應發之核課處分分為兩個核課處分對於人民發出。因此既然稽徵機關已認識到前核課處分之存在，則亦得解釋為欲以後核課處分就同一稅捐事件作統一處理，故仍得採取消滅說之立場。

第六目 處分權主義的疑慮

按訴訟程序原則採取處分權主義，亦即訴訟程序之開啟、終結以及訴訟標的之範圍均得由當事人所加以決定，受理案件之法院並不得代當事人決定之¹⁶²。在稅務訴訟的救濟程序上，依循處分權主義的脈絡，則可以發現若當事人針對前核課處分已聲明救濟，但不願意擴張聲明而得以使整體救濟程序之審理範圍及於後核課處分之範圍，法院此時若又當事人未就後核課處分一併於同一

¹⁶⁰ 陳清秀，前揭註 84，頁 529。

¹⁶¹ 陳敏，前揭註 3，頁 310。

¹⁶² 陳清秀，前揭註 145，頁 446-447。

救濟程序中加以聲明救濟，則不免有違反處分權主義之疑慮。惟稅務訴訟作為行政訴訟，並不全然採取處分權主義，而仍有受職權調查主義限制之空間¹⁶³。

就稅務訴訟之訴訟標的而言，我國實務過去曾採取相當嚴格之爭點主義，在復查程序中未提出之爭點¹⁶⁴，則不得在後續之爭訟程序中再行提出。因此前後核課處分雖然係針對同一稅捐事件而加以課徵，但可能因為在復查程序中所提出之爭點不同，而形成不同之訴訟標的。此時適用處分權主義的結果自然係法院不得代當事人擴張訴訟標的之範圍，更不得以前訴訟中未提救濟而認定後訴訟當事人失權。惟納稅者權利保護法第 21 條第 1 項以明白表示採取「總額主義」，換言之，不再採取以爭點作為訴訟標的之界定方法或作為程序標的之核課處分之基礎事實，而是廣泛及於一切認為與該核課處分有關聯而足以支持該核課處分之事項（如核定之稅額）。例如，納稅義務人於一個曆年內取得所得，該核課處分乃是根據此項所得之確認所形成，因此「該年度之所得」全部作為事實關係而被提出於行政法院，若行政法院依職權查得原處分所漏未發現之所得，縱使不再原告主張之列，亦得加以審查¹⁶⁵。職是，若當事人未在同一訴訟標的中擴張應受判決之聲明，則在後訴訟中以同一事件之一事不再理之失權理論駁回當事人訴訟，應無疑問。

另外，民事訴訟因尊重當事人間私法自治的空間，而有較大決定訴訟標的範圍之空間。惟稅務訴訟作為行政訴訟，除了主觀公權利保護之目的外，尚有客觀法秩序維護之公益目的存在（對於行政機關行為之糾正），而某程度上得限制當事人就訴訟標的範圍大小界定之權能，而避免在同一稅捐事件中，針對前後核課處分之前後訴訟產生相互矛盾之認定。因此，以之限制稅務訴訟標的之範圍，應無疑問。

第七目 爭訟確定後之補徵疑慮

若針對前核課處分，當事人提出稅務救濟，並經確定後，稽徵機關始發出後核課處分，此時若採取併存說，則因前後核課處分各自獨立，而得以同時進行兩個救濟程序；反之，消滅說既使前核課處分受後核課處分吸收，而使前面已經進行之爭訟無效。

本文認為既然稅務訴訟之訴訟標的已經採取總額主義的規範模式，則無論前後核課處分在何階段之救濟程序，均屬於同一訴訟標的之範圍。若前訴訟之

¹⁶³ 陳清秀，前揭註 145，頁 447。

¹⁶⁴ 此通常係以「科目」作區別。

¹⁶⁵ 陳清秀（2017），〈納稅者權利保護法之研討〉，《植根雜誌》，33 卷 7 期，頁 279。

訴訟標的已經判決確定，則後核課處分所根據之同一稅捐事件亦應在該訴訟之確定範圍內。此時，後核課處分乃係違反判決既判力之行政處分，應屬違法而得以撤銷，人民應對之提出撤銷爭訟。後核課處分受撤銷時，前核課處分即復活，前訴訟並不因之無效。反之，在針對前核課處分之訴訟判決確定後，稽徵機關發現有另外應行補徵之事由，應提起再審之訴，使得同一稅捐事件之訴訟標的重新受合法審查。

具體而言，人民對於前核課處分之爭訟不同階段將影響稽徵機關之補徵方式：若尚未進入爭訟階段（含復查、訴願），稽徵機關得作成後核課處分，使前核課處分由後核課處分吸收。若人民不服，僅針對後核課處分加以救濟即可。若以進入爭訟階段，但尚未爭訟確定，應使稽徵機關得作成後核課處分，並納入爭訟標的之範圍內。若爭訟確定，則稽徵機關應提起再審之訴。

第三項 特殊形態的核課處分

行政法上的法律關係，或因法律、行政處分、行政契約或其他行政行為而發生。在稅捐債務法中，雖然稅捐債務係因課稅要件事實滿足稅法所規定之構成要件而自動依法發生，然而稅捐債務若無稅捐債務人自動履行（申報繳納）、由稽徵機關作成核課處分命其繳納（賦課徵收）或由繳納雙方相互協力（申報賦課），則仍僅是抽象存在，而未具體化。在稽徵機關作成核課處分命人民繳納之情形（賦課徵收、申報繳納），核課（行政）處分即在使抽象之行政法律關係具體化¹⁶⁶。然而基於稽徵機關依職權調查事實或證據尚不能充分作成核課處分時，因有必要在核課期間內完成核課之行為或須待已發生但尚未確定之事實確定等因素，而使得稽徵機關須先作成核課處分，並在核課處分之主規制效力外添加附款。在核課處分中，「暫時性之核課」以及「附事後審查權保留」即為核課處分之附款¹⁶⁷。因此二者本質上均須受到行政程序法第 93 條之限制。以下分述暫時性核課處分以及附事後審查權保留之核課處分。

第一款 暫時性核課處分

第一目 概念

行政的重要特徵乃廣泛、多樣、複雜，並且有極高的公益取向¹⁶⁸。因此在處理眾多行政事件時，例如，食品安全衛生問題，即必須要有各種彈性的手段

¹⁶⁶ 李建良，前揭註 69，頁 202，即指出行政處分雖非唯一，但卻是最典型之行政行為，使得法規中抽象內涵轉化為具體事項。

¹⁶⁷ 陳清秀，前揭註 93，頁 289。

¹⁶⁸ 翁岳生（2006），〈行政的概念與種類〉，翁岳生（編），《行政法（上）》，3 版，頁 10-12，臺北：元照。

因應。行政處分作為行政法上最重要的管制手段，其基本構造在於對人民產生「規制」(Regelung)的效果。但是行政機關有時出於事件急迫或調查事實尚須耗費一段時間，而必須先對人民作成暫時規制的行政處分，而待事實調查完畢之後，再重新決定該行政處分的終局規制的效力範圍。此即為「暫時性行政處分 (verläufiger Verwaltungsakt)」的由來。據此，作成暫時性行政處分之目的無非在保留嗣後確定終局性 (endgültig) 決定之情況下，因應可合理說明之急迫性，所為之一種具有拘束性的規制，而前提則是基於公益或法規範相對人之重大利益，而有採取立即處置之必要性¹⁶⁹。

在稅法上的暫時性行政處分，以德國租稅通則第 165 條¹⁷⁰為代表。其建置之目的，一方面在於確保國庫稅收，蓋若課稅要件僅有一部分不明，其餘均屬明確，得先對課說要建事實確定部分者課說，毋庸待全部課說要件事實明確後始行課說，故得確保部分國家稅收；另一方面，納稅義務人亦得因該暫時性核課處分，早日履行稅捐債務，而不必擔負延遲數年後可能已經喪失稅捐債務的給付能力。同時如能暫時性核定稅捐，亦得請求退還溢繳稅款¹⁷¹。

基於以上的認識，暫時性核課處分即得運用於核課稅捐時事實不明或法定課說要件不明的情形¹⁷²，例如，稽徵機關核課遺產稅時，可能因為被繼承人的部分財產歸屬不明，而無法就遺產稅之全部予以正確核課¹⁷³。但稽徵機關若得針對納稅義務人申報被繼承人確定之遺產，先予以暫時性核課遺產稅，一方面得確保稅收，他方面亦不致因經過核課期間而無法再行核課¹⁷⁴。

在我國法中有關暫時性核課處分，得舉貨物稅條例第 16 條為例，其規定：「產製廠商出廠之貨物，當月份無銷售價格，致無第十三條規定計算之完稅價格者，以該應稅貨物上月或最近月份之完稅價格為準；如無上月或最近月份之完稅價格者，以類似貨物之完稅價格計算之；**其為新製貨物，無類似貨物者，得暫以該貨物之製造成本加計利潤作為完稅價格，俟行銷後再按其銷售價格計算完稅價格，調整徵收。**」因貨物稅為「單階段毛額型」之稅捐，為確保貨物稅稅捐債權之實現，通常係以貨物「出廠」時課徵貨物稅（同條例第 2 條第 1

¹⁶⁹ 程明修 (2014)，〈論暫時性行政處分與行政程序法之修法建議〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 52。

¹⁷⁰ 請參見陳敏 (譯著)，前揭註 57，頁 304-309。

¹⁷¹ 陳清秀，前揭註 93，頁 285。

¹⁷² 事例請參見陳清秀，前揭註 93，頁 286-288。

¹⁷³ 我國問題的討論，請參見本文 0。

¹⁷⁴ 德國稅捐通則第 171 條第 8 項即針對暫時性核課處分規定，排除事實不明真相，且稽徵機關知悉後一年內，核課期間不完成 (陳敏 [譯著]，前揭註 57，頁 321)。此規定使得暫時性核課處分亦不致罹於時效，使稽徵機關尚有餘裕對事後確定的課稅要件事實予以正確認事用法的核課。

項第 1 款以及第 2 款參照)。又貨物稅之稅基原則上以銷售價格加以計算(同條例第 13 條參照),倘新製貨物並無類似貨物之完稅價格德為準,則得暫時以該新製貨物之製造成本加計利潤作為完稅價格,俟實際銷售後再按調整完稅價格。此項之推計所為之稅基量化核定,即為「暫時性核課處分」,容許以事後發現或實現之真實銷售價格進行調整,對貨物稅之納稅義務人並無不利¹⁷⁵。

第二目 效力

按稅捐的課稅要件事實狀態不明,而須待日後排除使得加以課稅,此時宜賦予稽徵機關作成暫時性核課處分之權限,使其得先就稅捐之一部加以課稅,確保國家稅收債權,並避免將來事實不明狀態遭排除後,納稅義務人無資力納稅。

另外,所謂事實狀態不明應係指事實狀態得經日後調查加以排除而言,否則若將來均無法排除,稽徵機關就不明之部分永遠無法作成終局之核課處分,對於法的安定性有害。若是事實狀態不明係屬於日後無法排除之情形,此時稽徵機關應考慮作成終局之核課處分,惟方法上係採取推計課稅之方法,以使得核課情形最接近納稅義務人¹⁷⁶。

暫時性核課處分即係使得稽徵機關得於日後事實狀態不明排除後,得作成終局核課處分。在此暫時性保留之部分,不受到行政處分實質存續力之限制。惟必須一併配套規定的是,必須在賦予暫時性核課處分在事實狀態不明被排除並且稽徵機關得加以作成終局核課處分時,一定期間內時效不完成。否則即便在實質存續力上稽徵機關較不受限制,卻可能因核課期間之經過致使稽徵機關亦無法作成終局核課處分。

第二款 附事後審查權保留之核課處分

第一目 概念

附事後審查權保留的核課處分係指核課處分作成後,稽徵機關得於因在嗣後,於法定核課期間內,查得納稅義務人更有其他應補稅或課稅之事實及證據資料時,得變更核課處分¹⁷⁷。此種核課處分的建置目的在於大量的稅捐行政上,得透過附事後審查權保留的附款,加速第一次的稅捐核課,使徵納雙方兩

¹⁷⁵ 請參見最高行政法院 105 年判字第 215 號判決理由之說明。

¹⁷⁶ 參見盛子龍,前揭註 137,頁 185。

¹⁷⁷ 柯格鐘,前揭註 60,頁 212。

便；並且此種核課處分的實質存續力暫時不發生，得使稽徵人力有限的情形下，先暫時核課稅捐¹⁷⁸。

附事後審查權保留的核課處分與暫時性核課處分均係因為稽徵機關調查事實上的暫時不便而創設的制度。二者在外觀具有相似的結構，惟實際上二者仍為不同：暫時性核課處分的規制效力乃是暫時的，而稽徵機關嗣後必須再作成終局的核課處分；附事後審查權保留的核課處分僅在認定事實有所更易時，始變動核課處分。故若稽徵機關未在審查期限內變更，核課處分即告確定而無庸另外作成終局核課處分。

第二目 效力

附事後審查權保留之核課處分，稽徵機關得於嗣後變更初核處分，並不受信賴保護原則之限制。

我國法上目前並無通則性附事後審查權保留的核課處分的規定，而僅在個別稅法中加以規範。例如，關稅法第 18 條第 1 項規定：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」乃係為加速貨物通關而設的制度，藉以提升我國經濟上的競爭能力¹⁷⁹。在此規定下，海關作為稽徵關稅之機關（關稅法第 4 條參照）即得先核課關稅，嗣後再透過事後調查，變更初核處分，此時納稅義務人並不得主張信賴保護原則。最高行政法院 107 年度判字第 431 號判決即本此意旨謂：「又按稅捐稽徵機關對本質上原可為終局審查之租稅事件，於受理納稅義務人申報租稅後，如未經終局審查，即作成課稅處分，惟保留得於一定期間內依事後審查之結果為變更之權限，此即所謂『保留事後查核權』之先行核定，關稅法第 18 條第 1 項所定進口貨物之『先放後核』制度即屬之。經查，依系爭貨物之 8 件進口報單及原判決附表所載，系爭貨物之通關方式除 1 件為 C3『貨物查驗』通關，其餘均為 C1『免審免驗』通關。依關稅法第 10 條第 3 項授權訂定貨物通關自動化實施辦法第 13 條、第 14 條第 1 項規定採取 C1『免審免驗』通關之貨物，海關並未審查其書面文件，亦未實際檢驗貨物，即予通關放

¹⁷⁸ 陳清秀，前揭註 93，頁 280。

¹⁷⁹ 張永明（2006），〈關稅法「先放後核」的期間利益：評台北高等行政法院九十三年度訴字第一一九四號判決〉，《月旦法學雜誌》，135 期，頁 240。

行，事後再加審查，通知納稅義務人應退稅或應補稅，該採取 C1「免審免驗」通關方式者，係保留事後查核權，性質上並無信賴保護原則之適用。」

以關稅的「先放後核」的核課處分觀之，在成立上應須具備法定之附事後審查權的附款¹⁸⁰或由稽徵機關於核課處分上附加事後審查權保留之附款。並且，事後審查權保留既然係為暫時事實調查之不便或不能而設計，即不得不設一定期間，使稽徵機關必須在於一定期間內，履行調查義務。蓋稽徵機關因負有職權調查義務（行政程序法第 36 條、納稅者權利保護法第 11 條第 1 項第 1 句參照），若未設一定期限，將使稽徵機關得待至核課期間即將屆滿使行調查。原本納稅義務人得依稽徵機關職權調查作成核課處分後，做適當的稅後規畫，將因稽徵機關的延後調查，致使生活安排處於不穩定狀態。此與法安定性之要求不相符合。故在核課處分成立後必須設一定期間作為事後審查權保留之期間。若在該期間經過前，稽徵機關因調查事實，發現有納稅義務人應再繳納稅捐之情事，即得變更原核課處分而不受實質存續力之拘束。反之，若在期間經過後，核課處分即發生實質存續力以限制稽徵機關之變更核課處分之權限。

¹⁸⁰ 例如，德國稅捐通則第 168 條第 1 句規定。

第四章 因認定事實變更核課處分的補徵稅捐限制

第一節 問題的提出

稅捐稽徵機關因為認定事實不能鉅細靡遺，故可能發生在**認定事實**上，不能將所有已經符合課稅構成要件的課說要件事實均予以正確認定。例如，遺產稅案件中，遺產稅因為民事法院就遺產歸屬作成裁判而影響遺產稅的構成要件事實；又如：地價稅案件中，稅捐稽徵機關未察納稅義務人所有之土地已經不具適用特別稅率的資格，而事後必須依照一般稅率課徵。然而，此時應如何在依法課稅原則與信賴保護原則中取得平衡？此即本章所欲探究之問題。

須特別說明的是，最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議謂：「稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤。」依照此種見解，有事實認定錯誤之情形，即發生法律適用錯誤的問題。惟本文事實認定錯誤與法律適用錯誤分屬不同錯誤態樣，蓋所謂適用法律錯誤應係同一事實本應適用法律而未適用或是不應適用法律而適用。因此認定事實錯誤後，因為如該錯誤之事實抽象法律見解上本即應適用法律而無不適用或應不適用法律而無適用，即無法律適用錯誤之問題。舉例而言，所得稅法第 4 條第 1 項的 3 款規定：「下列各種所得，免納所得稅：三、傷害或死亡之損害賠償，及依國家賠償法規定取得之賠償金。」該免稅規定係因為此種損害賠償係填補取得收入者之固有利益的損害賠償，而非交易經濟成果之代替，從而既未發生財產上之增益，即非取得者之所得¹⁸¹，而應屬於免所得稅之收入。財政部(72)台財稅第 36686 號函：「公司依勞工保險條例第 72 條¹⁸²之規定，賠償勞工所受之損失，屬損害賠償性質；勞工取得該項賠償金，可參照所得稅法第 4 條第 3 款之規定，免納所得稅。」即為適例。設若今某甲受有職業災害之傷害，而甲之雇主（即投保單位）乙因為未替甲依勞工保險條例投保，故應依該條例第 72 條第 1 項後段賠償甲之未能以職業災害保險取得之損害賠償，而稽徵機關亦認定該事實正確，即適用所得稅法第 4 條第 1 項第 3 款就甲所獲得之損害賠償予以免稅之核定。倘事後稽徵機關發現甲並無任何傷害，而無免稅規定之適用，此十義僅為認定事實之錯誤，而無適用法律之錯誤。蓋倘甲果真因傷害獲取損害賠償，即應適用免稅規定，而無適用法律錯誤之問題。前揭決議所以認為認定事實錯誤必然導致法律適用錯誤之見解，本文推測良以稅捐稽徵法第 28 條在立法

¹⁸¹ 柯格鐘（2008），〈論所得稅法上的所得概念〉，《臺大法學論叢》，37 卷 3 期，頁 170-171。

¹⁸² 此應指本條第 1 項之規定：「投保單位違反本條例規定，未為其所屬勞工辦理投保手續者，按自僱用之日起，至參加保險之前一日或勞工離職日止應負擔之保險費金額，處四倍罰鍰。勞工因此所受之損失，並應由投保單位依本條例規定之給付標準賠償之。」

上有嚴重缺失，未能從公法上不當得利之規範架構做概括規範，反而以列舉規定區分退稅之態樣。因此人民得否請求退稅之情形既受限於「適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」，但認定事實錯誤實際上卻使人民之稅負不符合法律規範而有溢繳稅款之情形，故為求公平，最高行政法院才將認定事實錯誤納入法律適用錯誤之範疇中。

第二節 補徵稅捐信賴保護的立法政策

第一項 利益衡量：客觀合法性與法安定性之拉鋸

稅捐屬於法定之債，一旦發生滿足構成要件的課說要件事實，即發生稅捐債務。此時既然稅捐係依法律而發生，即不容稽徵機關對於納稅義務人的稅捐債務有所裁量，故稅捐之課徵乃屬於羈束行政。但無論是在認定事實或適用法律層次之錯誤，稽徵機關都將面臨到得否對於納稅義務人補徵稅捐的問題。蓋實體稅捐債務與調查之事實可能有所不同，故稽徵機關在課徵稅捐上僅能力求客觀合法性，維護納稅義務人之間的水平量能課稅¹⁸³。而當出現另外發現應徵稅捐之課說要件事實時，又因其先前曾作成核課處分，人民可能已產生相應的信賴。故即有必要考慮保護人民對此的信賴。因此稅捐補徵的問題，即在客觀合法性（依法行政）與法安定性（信賴保護）之間相互緊張拉鋸。我國僅在稅捐稽徵法第 21 條第 2 項前段規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；……。」是否能完整承載此一緊張的問題，有待解釋論的發展。

正因問題難以處理，勢必要區分不同情況加以面對，而無法一個統一「維護客觀合法性」或「保護法安定性」的觀點處理。德國租稅通則或我國行政程序法第 117 條以下均將核課處分或行政處分區分不同的類型以相應處理。是以下擬先介紹德國法上的處理方法，次再討論我國法上得以借鏡之處。

第二項 德國法的規定模式：區分核課處分存續力

¹⁸³ 水平量能原則請參見葛克昌（2009），〈法律原則與稅法裁判〉，《所得稅與憲法》，3 版，頁 560，臺北：自刊。

德國租稅通則第 155 條以下規定稅捐的核定程序即認定程序，其中再以第 172 條至第 177 條加以規範稅捐核課處分的存續力¹⁸⁴，並將核課處分為終局核課處分或非終局核課處分而異其存續力。



第一款 非終局核課處分

在德國租稅通則第 164 條以及第 165 條，分別規定附事後審查權保留之核課處分¹⁸⁵以及暫時性行政處分。

在德國租稅通則第 164 條規定「附事後審查權保留之核課處分」，僅須稽徵機關就課說要件事實以及法律評價尚未終局結束，而有近一步審查空間時，即得附加該附款¹⁸⁶。並依據該條第 2 項第 1 句規定：「保留有效者，租稅核定得廢棄或變更之。」稽徵機關因此得隨時因事實調查或法律評價變動而對核課處分廢棄或變更，此時核課處分即不受第 172 條以下規定關於存續力之限制¹⁸⁷。

暫時性核課處分則規定於第 165 條，使核課處分於其暫時性核課之範圍內不生限制稽徵機關事後變更核課處分的實質存續力；並依據同條第 2 項第 1 句，稽徵機關得於事實不明狀態被排除時，對於暫時性核課處分加以變更¹⁸⁸。

第二款 終局核課處分

第一目 消費稅、關稅

德國租稅通則第 172 條第 1 項規定原則上非屬暫時性核課處分或附事後審查權保留之核課處分，稽徵機關僅得於消費稅之核課處分或關稅的核課處分變更之¹⁸⁹。在德國立法者的觀點下，此兩種類型的稅捐除了屬於典型的大量行政事件外，更是在程序上由較低階的稅務單位在貨物通關的時間壓力下快速逕行作成核課處分，而通常僅能經過「略式審查」，故較容易發生核課錯誤的情形。在權衡利益後，核課稅捐的客觀合法性應優先於法安定性。惟若容許稽徵機關有廣泛變更此類核課處分的權限，勢必有害法安定性，因此在此類稅捐的核課

¹⁸⁴ 關於德國稅捐通則第 172 條以下對於核課處分存續力規範模式的詳細討論，參見許宏緯（2008），《租稅核課處分之存續力》，頁 110-165，國立中正大學法律學研究所碩士論文。

¹⁸⁵ 在概念上，附事後審查權保留之核課處分僅是附附款之行政處分，得歸類於終局行政處分中。惟因二者屬於不具實質存續力之行政處分，故本文亦從現有文獻，統稱為非終局核課處分。

¹⁸⁶ 盛子龍，前揭註 137，頁 184。

¹⁸⁷ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 301、303。

¹⁸⁸ 盛子龍，前揭註 137，頁 186。

¹⁸⁹ 盛子龍，前揭註 137，頁 186-187。

期間的設計上較一般稅捐的核課期間為短（參照德國租稅通則第 169 條），以作為彌補¹⁹⁰。

第二目 非消費稅、關稅之稅捐

在消費稅、關稅以外的稅捐，例如，所得稅、遺產稅等，若稽徵機關於作成核課處分時並未附加事後審查權保留之附款或作成暫時性核課處分，則屬於終局核課處分，其廢棄變更受到德國租稅通則嚴格之限制¹⁹¹。

德國租稅通則第 172 條以下限制核課處分在作成後不得廢棄變更，惟在某些例外情形，例如，核課處分乃基於納稅義務人之惡意所促成者。厥為重要者為第 173 條 1 項第 1 款的發現新事實或新證據，蓋在多數情形下係由稽徵機關逕對納稅義務人補徵稅捐；納稅義務人惡意而信賴不值得保護之情形畢竟並非多數。因為最常見的情形仍為發現新事實或新證據¹⁹²。

一、事實以及證據的範圍

德國租稅通則之事實係指對於構成要件發生之生活事實，一般亦認為包含「先決之法律關係（vorgreifliche Rechtsverhältnisse）」，例如，以納稅義務人購買經濟財支出費用作為營業支出而稽徵機關得以其符合買賣契約之特徵而准予扣除。但若嗣後發現納稅義務人對於該買賣契約之評價非屬正確，即仍屬於新事實，蓋其仍屬於是否稅捐之構成要件中的小前提。然而若僅屬於稽徵機關對於稅捐法上的評價或涵攝等，僅屬於法律評價之錯誤，並非屬於事實的範疇。至於證據方法則指藉以查明事實存在或不存在的探知方法¹⁹³。

二、事實或證據的顯著性

所謂的顯著性係指發現之事實或證據有增加稅額之顯著影響。其判斷方法係以稽徵機關在作成核課處分階段，若能對於該事實或證據即時有所認識，有幾近確定會得到其他稅捐之結果時，始具備顯著性¹⁹⁴。

三、事實或證據之新穎性

顧名思義，所謂新穎性即該事實或證據係在作成核課處分始發現者。德國實務認定嗣後發現之時點，係以稽徵機關中具有核課權限者在結案簽署時尚不

¹⁹⁰ 盛子龍，前揭註 137，頁 187。

¹⁹¹ 盛子龍，前揭註 137，頁 188。

¹⁹² 關於德國稅捐通則第 172 條以下的例外規定之詳細說明，參見盛子龍，前揭註 137，頁 188-201。

¹⁹³ 盛子龍，前揭註 137，頁 190-192。

¹⁹⁴ 盛子龍，前揭註 137，頁 192。

知為判斷標準。此乃出於稽徵實際作業之考量，若以送達納稅義務人之時點計算，可能使得稽徵機關必須承擔因為簽署到送達之期間發現新事實或新證據影響，而亦難期待稽徵機關變更核課處分¹⁹⁵。



第三項 我國法的規定模式

第一款 不區分核課處分的存續力

我國稅捐稽徵法同時具有債務法、程序法、處罰法的規範，其立法目的係為將各稅目均有之相似規範，統一於一部法典規定。稅捐稽徵法第 1 條雖具有基本法之地位，但在立法歷程上原係要將之當成普通法看待，所以僅為稅法總則之地位¹⁹⁶。稅捐稽徵法上對於核課處分並無正面的定義，更無類似德國租稅通則將核課處分依據稅目不同以及是否具有終局效力等作區分。另外，所得稅法、加值型與非加值型營業稅法等稅法規範，亦無以存續力區分核課處分之類型，僅少數如關稅法有設計附事後審查權保留之核課處分。總而言之，在我國，除關稅法外，稅捐法領域中並未針對核課處分作成明文規定，更無以存續力區分不同之核課處分。

我國僅稅捐稽徵法第 21 條第 2 項有涉及補徵規定，則稅捐稽徵法關於稅捐補徵既未其他規定，即應適用行政程序法。

按行政程序法第 117 條以下將行政處分分為違法行政處分與合法行政處分兩大類。在前者情形，同法第 117 條規定行政機關原則上得將違法行政處分，僅在對於公益有重大危害或受益人滿足信賴保護要件之情形時始例外不得撤銷；反之，在後者情形，同法第 123 條規定行政機關僅得於五種情形下使得將行政處分廢止，是原則上不准許廢止，僅在滿足特殊要件時，始得對行政處分加以廢止。故在行政程序法中以違法與合法的授益處分區分存續力之差異。

惟將核課處分放入行政程序法對於行政處分廢棄的思維觀察，可得出核課處分僅能適用於同法第 117 條以下關於行政處分撤銷之規定。蓋稽徵機關作成核課處分應與依稅法所規定之納稅額相同；若不相同，即屬於確認之稅捐債權與稅法之實體規定不同而屬違法。

¹⁹⁵ 盛子龍，前揭註 137，頁 193。

¹⁹⁶ 葛克昌（2012），〈稅捐稽徵法之基本概念：國家課稅權之基礎規範〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 4-6，臺北：翰蘆。

第二款 第一層限制：另發現應徵之稅捐

稅捐稽徵法第 21 條第 2 項針對稅捐補徵定有明文，限於「另發現應徵之稅捐」。從而，在補徵稅捐即先設下第一層之限制：「另發現應徵之稅捐」。若稽徵機關欲補徵短少之稅捐，首先必須判斷是否基於「另發現應徵之稅捐」。

學說上有認為本條項之規定僅是賦予稽徵機關權限，得對納稅義務人補徵稅捐¹⁹⁷。惟若僅解為權限規定，將與行政程序法第 117 條以下重複，而喪失規範意義。如能賦予本條項新意義，則得將信賴保護之意旨落實在法律中。

第三款 第二層限制：行政程序法第 117 條以下

稅捐稽徵法並未將稅捐法的程序規範做一完整的規定，僅是作為部分稅法總則地位。另外，德國租稅通則規範密度甚高，其與該國行政程序法的適用地位上並無普通法與特別法的關係。反觀我國稅捐稽徵法，除其規範的密度與德國租稅通則相去甚遠外，其並未將核課處分此一重要概念詳細規範，亦無將各稅法中程序規定均加以統一明定。另外，我國行政程序法於 1999 年制定，除將行政法的基本原理明文化，更將各種行政行為之實體規定與程序規定明文立法，使行政法在實務運作中漸漸發展成有體系的領域，同時作為法治國最低限度的程序保障；若稅捐稽徵法有所不足，即應回歸到行政程序法等晚近制定的行政法總則中加以適用¹⁹⁸。

因此稽徵機關得否對納稅義務人補徵稅捐，在判斷是否稅捐短少的原因是否滿足稅捐稽徵法第 21 條第 2 項中「另發現應徵之稅捐」的補徵要件之後，應緊接判斷是否得滿足行政程序法第 117 條以下之規定。

第三節 「另發現應徵之稅捐」的認定

第一項 實務見解

第一款 救濟範圍說

第一目 論理基礎

最高行政法院 103 年判字 589 號判決一案中，上訴人甲與其配偶與乙銀行締結本金自益、孳息他益之信託契約，將其持有之某公司之股票移轉與乙銀

¹⁹⁷ 葛克昌（2010），〈稅捐行政法——第三講：稅捐申報與納稅人權利〉，《月旦法學教室》，90 期，頁 76。

¹⁹⁸ 葛克昌，前揭註 196，頁 7-9。

行，並以甲之親友為受益人，辦理贈與稅經稽徵機關核定在案。惟稽徵機關嗣後查得，甲及其配偶已經在該公司股東常會決議盈餘之分配後，始與乙銀行締結信託契約，故該公司股票之孳息利益契約成立時已可確定。於是稽徵機關認定該營利所得仍屬於甲及其配偶之所得，核定補徵甲及其配偶之綜合所得稅¹⁹⁹。

甲主張信託財產之孳息已經由受益人申報綜合所得稅，並非稅捐稽徵法第 21 條第 2 項所稱「另發現應徵之稅捐」，故稽徵機關補徵違法²⁰⁰。

最高行政法院認為「所謂『另發現應補徵之稅捐』，並不以新事實、新證據存在為必要，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內，故若係原認定事實錯誤，亦應屬之²⁰¹。」從而甲藉信託的法律形式，達成降低所得稅之負擔，乃是稅捐規避行為，並非當初稅捐稽徵機關所能認識到的事實，稽徵機關以實質課稅調整之，並不違反稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定。

第二目 從爭點主義下理解

最高行政法院 102 年判字 641 號判決案件事實中亦採取救濟範圍說的立場，並更進一步從爭點主義下加以理解。

該判決中，丙公司土地之土地使用分區編定為甲種工業區，丙公司於 85 年出租予訴外人設置貨櫃儲放場，並申請按土地稅法第 18 條適用工業用地特別稅率核課地價稅。99 年，稽徵機關發現訴外承租人已於 92 年終止租約並遷離該地，丙又分別將該地出租予其他訴外人，該等承租人並不符合工業用地使用之要件，因此核定自 93 年起改按一般稅率核課丙土地之地價稅，並補徵 94 年至 98 年共 5 年之地價稅差額。

本件判決書內並無載明丙對於案例事實是否有爭執不符合「另發現應補徵稅捐」之要件，僅載明丙對於稽徵機關對於丙之函覆主張構成信賴保護，故無法窺知丙主張之意思。惟針對稅捐稽徵法第 21 條第 2 項，最高行政法院認為須從「爭點主義」下加以理解²⁰²。在爭點範圍內之課稅之要件事實，已被核課處

¹⁹⁹ 此類案件層出不窮，例如，最高行政法院 104 年度判字第 6 號判決。

²⁰⁰ 因本文之討論重心在核課期間內補徵，故甲之其他主張，諸如合法節稅而非稅捐規避等，均不在本文討論範圍內而不論。

²⁰¹ 因為行政法院 58 年判字第 31 號判例的緣故，所以此一見解為實務上的多數見解。參見最高行政法院 103 年度判字第 595 號判決、103 年度判字第 507 號判決、95 年度判字第 346 號判決、92 年度 5 月份庭長法官聯席會議決議（該判決亦引用財政部(74)台財稅字第 25805 號函）。

²⁰² 其並未明言何以要從爭點主義下加以理解。本文推測乃是因為稅務訴訟至少在過去實務在訴訟標的上採取爭點主義，故所謂救濟範圍必然與爭點主義搭配。惟最高行政法院 96 年度判字第 831 號判決反而認為稅捐稽徵法第 21 條與第 28 條得做為爭點主義採行之基礎，如有，因而有

分羈束力所涵蓋，不得另外做不同之認定；相對而言，如不在爭點範圍事項內，稅捐稽徵機關本得重新認識用法，而得以加以補徵²⁰³。

第三目 納稅者權利保護法施行細則第 9 條

納稅者權利保護法施行細則第 9 條：「稅捐稽徵機關於核課期間內，經另發現應課徵之稅捐，仍得依稅捐稽徵法第二十一條第二項或其他有關法律規定補徵或並予處罰。但其事實在行政救濟審理範圍者，不在此限。」在本文之規定除了重申稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之意旨外，更在但書增加「事實在行政救濟範圍者」不得再補徵稅捐。此一規定基本上至少在法律層次²⁰⁴確立了稅捐稽徵法第 21 條第 2 項的部分範圍。

第四目 評析

在訴訟程序中所被法院所審理對象的範圍即為「訴訟標的」，而當行政救濟（尤其是行政訴訟判決）作成決定（復查決定、訴願決定、判決）並確定後，即發生對當事人之拘束效力。若在稅務爭訟上，即是拘束稅捐稽徵機關以及納稅義務人，而使其不得再進行後續之通常爭訟程序。此乃行政救濟法上的基本原理。因此即便納稅者權利保護法施行細則第 9 條但書明文採取「救濟範圍說」，仍然於解釋論上無法決定究竟那些情形是得以補徵稅捐。

首先，「另發現應徵之稅捐」乃就實體法上應納稅額作處理，行政救濟程序本即應審查究竟是否符合「另發現應徵之稅捐」。若在以行政救濟範圍界定另發現應徵之稅捐，不免有循環論證之嫌。其次，若以行政救濟範圍作為判斷基礎，則可能引發未在救濟範圍內，但是課稅資料已經呈現於稽徵機關手上，而得再予以補徵的情形。此與稅捐稽徵法本條項之規定以稽徵機關作為發現主體的規範結構並不相當，而應以稽徵機關之角度探究是否有另發現應徵之稅捐。其三，若人民提起行政救濟，而使案件確定，稽徵機關似無從補徵稅捐；反之，若人民未曾提起行政救濟，稽徵機關似得無限制補徵。二者衡量下，有輕重不一之嫌。

相互循環論證之嫌。並參見蔡朝安、周泰維（2010），〈稅務訴訟「爭點主義」之辯正（中）〉，《稅務旬刊》，2106 期，頁 41-42。

²⁰³ 類似見解，最高行政法院 103 年度判字第 516 號判決。其認為在核課期間內，各項稅捐爭點，除經過行政訴訟而告確定外，既判力並不及於未在爭訟範圍之爭點，而得就未經爭訟之爭點，作為單獨之事證補徵稅款。

²⁰⁴ 納稅者權利保護法施行細則畢竟僅是受納保法授權之法規命令，因此仍應受到稅捐法定主義限制，因此納保法施行細則第 9 條有無超越稅捐法定主義的範圍，亦值探討。惟此並非本文討論範圍之列。

第二款 發現新事實說

在最高行政法院 105 年判字 297 號判決中，丁所有之系爭土地原被依田賦課徵，但稽徵機關辦理 101 年度地價稅稅籍清查時發現系爭土地領有多筆雜項使用執照為土地改良，而與土地稅法第 22 條第 1 項課徵田賦之要件不符，乃改按一般地價稅稅率核課地價稅，並補徵 96 年至 100 年之地價稅。丁主張本案多筆雜項使照之存在，稽徵機關於 85 年間即已知悉，並未發現原核課時所無之新資料，卻對丁就系爭土地補徵 96 年至 100 年之地價稅，顯非適法。

本件判決認為：「另發現應徵之稅捐」基於行政處分之形式確定力，不得在核課期間之內，即可毫無限制推翻原核課處分並補徵稅款。稽徵機關須因另行調查發現新事實或新課稅資料，而有短徵之情況時，始得變更原具有形式上確定力之原核課處分，並加以補徵稅款²⁰⁵。職是，稽徵機關在 85 年間已經收到土地改良費用證明書之副知，對於領有雜項執照的事實早已有認識，是故不得再行補徵稅款。此等見解比較貼近稅捐稽徵法第 21 條第 2 項的規範結構，亦即以稽徵機關作為發現之主體，值得贊同。惟其以形式確定力作為限制依據，並不妥適。蓋形式確定力乃係針對人民「可否進行法定救濟程序」的行政處分拘束力而言。反之，行政處分之作成而拘束稽徵機關之效力，為實質確定力。或許此為法院之筆誤或僅是名詞翻譯不同。惟何謂新事實或新證據，本件判決並未給予明確定義。

另外，關於判決中「稽徵機關須因另行調查發現新事實或新課稅資料」，其獲悉的方法應不限於稽徵機關自行調查，較符合補徵稅捐本身就是為了課稅公平之設計。

第三款 實質審查說

臺北高等行政法院 91 年訴字 3766 號判決認為：「另發現應徵之稅捐」不以『發現原核課稅捐資料所無、並足以認定應補徵稅捐之新事實與新證據』為必

²⁰⁵ 相同見解，行政法院 81 年判字 1765 號判例：「...另發現應徵之稅捐，係以發現原核課稅捐資料所無之新資料，且該新資料足以認定應補徵稅捐者，始足當之。若稅捐稽徵機關就原核課稅捐資料，適用法規錯誤，既無新資料，即無所謂另發現應補徵之稅捐。」最高行政法院 89 年度 899 號判決：「所謂發見確有錯誤短徵，應係指原處分確定後發見新事實或新課稅資料，足資證明原處分確有錯誤短徵情形者而言。如其課稅事實資料未變，僅因嗣後法律見解有異，致課稅之標準有異時，按諸中央法規標準法第十八條從新從優原則之法理，即不得就業經查定確定之案件，憑藉新見解重為較原處分不利於當事人之查定處分」、最高行政法院 103 年度判字第 571 號判決：「核課處分作成時如未進行相當程度之實地查核，嗣後有新事實或新證據資料，而可認有其他稅捐債務尚未核定，於核課期間內，非不得就新發現之稅捐債務為核課。」（按：其實地查核的見解，似從德國租稅通則第 173 條第 2 項與第 193 條以下而來）

要，即使舊有資料在申報時已提出，但只要未經實質審認，即可引為新核課之依據²⁰⁶。

然而該說殊未考慮之處在實質審查繫於稽徵機關之勤奮與否。若當勤奮實質審查，補徵機會較小；反之，則補徵範圍擴大。無異交由稽徵機關任意決定補徵範圍的大小，亦可能鼓勵稽徵機關多以書面形式審查處理稅捐之審核，蓋可能在嗣後還有更多機會可以加以補徵稅捐²⁰⁷。例如，實務上在營利事業所得稅發展出「書面審查」的稽徵程序。在此種情形，若稽徵機關未實質審查，即得突破核課處分實質存續力，未免令稽徵機關權限過大。

第四款 小結

實務多數見解似乎認為在行政救濟階段，如特定課稅要件事實未在救濟時呈現，縱然並非新事實或新證據，仍屬於「另發現應徵之稅捐」之事實。然而另有判決指出必須視另行調查出的事實，使有適用，似乎對於該要件之解釋認為須屬於新事實。更有甚者，認為未經實質審查之事實，亦屬於「另發現應徵之稅捐」，似乎相當擴大稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之適用範圍。

第二項 學理見解

第一款 確定案件以外之新事實說

有認為必須確定案件以外之應課稅新事實。蓋稅捐案件經確定並繳納稅捐之後，稅捐的債權債務關係即歸於消滅，不因嗣後見解不同或計算錯誤即予以翻案，有害法律公平及法安定性²⁰⁸。

惟此種見解尚有疑義。其一，其認為稅捐債權債務因繳納歸於消滅，然而稅捐債務之存否乃是依據法律而定，故如繳納少於法律規定之稅額，則稅捐債務尚難謂已清償。毋寧謂之一部清償。其二，案件確定與否，乃涉及人民之救濟；而稽徵機關得否補徵稅款（作成補稅處分），乃是實質存續力的問題。二者

²⁰⁶ 類似見解：最高行政法院 92 年度判字 1204 號判決：「書面審查暫行核定者，其性質乃於核課期間內，稅捐稽徵機關保留事後抽查之租稅核定，並不以有新事實或新證據為抽查之要件，則被上訴人於書面審查暫行核定後，在法定之核課期間內，仍得通知納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核，其未提示者，被上訴人得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此種『推計課稅』制度，為法律之特別規定，與稅捐稽徵法第二十一條第二項規定之『在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐』不同。亦與財政部七十四年十二月四日台財稅第二五八〇五號函所指『發現原處分確有短徵，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』不同。」

²⁰⁷ 陳重良（2014），《職權撤銷核課處分之研究》，頁 78-79，國立高雄大學法律學系研究所碩士論文。

²⁰⁸ 林喬讚，前揭註 98，頁 10。

不容混淆。故案件確定後亦有可能在核課期間內補徵稅款。其三，未確定之案件，其法律見解不同，與發現之新事實並不相干。故即便未確定的案件，嗣後稽徵機關法律見解變更，亦不構成另發現之事由。



第二款 漏稅事實說

另有認為「另發現應徵之稅捐」乃指，稽徵機關對於漏稅事實之發現，無論自行調查、其他機關函知或人民檢舉等，均包括之²⁰⁹。

此見解尚待斟酌，蓋漏稅事實可能包括當初未呈現在稽徵機關所掌握之事實內，以及事實呈現在稽徵機關所掌握之事實但稽徵機關漏未核課之情形。若稽徵機關針對當初以掌握之事實，於嗣後加以補稅，違反法安定性之要求。再者，該見解謂發現漏稅事實均屬之，似乎有特別強調課稅公平而不顧法安定性。

第三款 實質審查說

有採取本文前揭北高行 91 年訴字 3766 號判決之實質審查說的見解，而區分為：當有實質審查時，僅在發現原核課稅捐資料所無而足以認定應補徵之資料（包含新事實、新證據）。當僅透過書面形式審查時，則只要未經實質審查之資料，甚至包括法律見解變更，均屬之²¹⁰。在德國租稅通則中，對於稅捐經實地調查後，賦予核課處分的實質存續力。因此或許本件判決即是採取類似的觀點。

然而該說殊未考慮之處已如前述實務採實質審查說之缺失。另外，法律見解之變更與是否實質審查並無關係，蓋實質審查與否並不能預見未來之法律見解變更，且法律見解變更並非個案資料有所增減，從而違反法安定性的要求。

第四款 新事實說

學者認為若稽徵機關就特定事實作成核課處分，於核課處分確定後，發現適用法令或計算錯誤，而應就同一事實應課徵較多稅捐，一律得對差額作成補徵處分，有礙法安定性。因此除該核課處分係因納稅義務人行使詐欺、脅迫或賄賂手段而作成，而納稅義務人無值得保護之信賴，以及發現新證據者外，限

²⁰⁹ 吳茂雄（1986），〈現行稅法中有關租稅債權之時效問題〉，《華岡法粹》，17期，頁63（其乃援引財政部(59)台財稅字第25736號令，惟該號令因所得稅法第115條之刪除而一同廢止）；黃振國（1998），〈從「另發現應徵之稅捐」談稅捐核課期間之適用〉，《現代地政》，18卷12期，頁25（其並援引行政法院62年判字第491號判例）；張昌邦，前揭註53，頁74。

²¹⁰ 張本德（2011），《稅捐核課處分撤銷問題之研究》，頁163-164，東海大學法律研究所碩士論文。

於發現新事實，稽徵機關始得對納稅義務人以不得依一般法律途徑尋求救濟之核課處分，再為補稅處分²¹¹。

此一見解從客觀合法性以及法安定性二者間取折衷看法，不失為利益衡量的方法，與德國租稅通則第 172 條關於新事實、新證據的看法相類。並且同時亦考慮信賴保護原則上的「信賴值得保護」之要件，本文亦敬表贊同。惟在考量是否得補徵稅捐的層次上似有所混淆。如本文前述²¹²，稅捐稽徵法第 21 條第 2 項的「另發現應徵之稅捐」應屬第一層次的判斷，至於是否構成信賴保護應留待第二層次之行政程序法第 117 條以下加以判斷。故此一見解將二個層次均列入同一規定中探討，似有待補充餘地。

其次，此一見解在最後特別提及「稽徵機關始得對納稅義務人以不得依一般法律途徑尋求救濟之核課處分，再為補稅處分」，似乎表示尚未具有形式存續力的核課處分，即容許稽徵機關任意補徵稅捐。惟行政處分一旦作成，其本身所生之實質存續力與形式存續力，後者僅在限制相對人對於行政處分之救濟權限，與前者係在限制行政機關對於行政處分廢棄的權限，二者間並不相同。是此一見解似將二者之區別有所混淆。

第三項 檢討

針對以上的實務以及學理見解，本文擬從透過法律解釋方法，求出符合法釋義學的規範。

第一款 歷史解釋

舊所得稅法第 115 條因核課期間與徵收期間之規定統一定於稅捐稽徵法第 21 條、第 23 條，故經刪除。然而其仍可以與稅捐稽徵法第 21 條相互比較。

舊所得稅法第 115 條規定：「(第一項)納稅義務人已依本法規定辦理結算申報，並經確定案件，自確定之日起五年內，如經稽徵機關調查另行發現依本法規定應課稅之所得額，仍應核定補徵。...，五年內未經發現者，以後不得再行課徵。(第二項、第三項：略)(第四項)本法所稱確定，係指左列各種情形：一、經稽徵機關核定之案件，納稅義務人逾規定期限未申請複查者。二、經複查決定，納稅義務人逾規定期限未提起訴願者。三、經訴願決定，納稅義務人逾規定期限未提起再訴願者。四、經再訴願決定，納稅義務人逾規定期限未提起行政訴訟者。五、經行政訴訟判決者。」比較於稅捐稽徵法第 21 條，該

²¹¹ 陳敏，前揭註 49，頁 140。

²¹² 參見本文第四章第二節第三項。

條並未規定「確定」，從而延伸出一個問題：是否確定的案件不能再行補徵？按稅捐稽徵法第 21 條之立法理由僅是為統一舊所得稅法與舊營業稅法關於核課期間之規定²¹³。要之，本文推斷其本身並未對於是否確定一事作為其判斷可否補徵之要件，從而無論是否已經確定，均無礙於本條之適用。前述的實務判決以及部分學理見解談到關於確定力在補徵上之限制，其實並不相關²¹⁴。

第二款目的解釋

對於應徵而短徵或未徵之稅捐，對其補徵乃是為維護稅公平，並實踐稅捐法定主義。然而若容許稽徵機關嗣後無限制補徵稅捐，又違反法律安定性，因此設有核課期間之規定²¹⁵。從此而論，原本應依法課稅的稽徵機關就受到了法安定性的拘束，限制其補徵的範圍。

「另發現應徵之稅捐」的範圍可能包括「自始未出現於課稅資料之事實」以及「已在課稅資料中之事實，但稽徵機關漏未審究，而致短徵之事實」。前者符合文義，且若不包含前者在內，則難以想像還有何種事實得落入該條之範圍內。但當初的課稅資料之事實已經呈現，僅稽徵機關漏未審究，而許其嗣後補徵，會對於人民之信賴造成突襲，從而違反法安定性之要求。於是基於追求課稅公平以及法安定性目的二者之衡平，此僅能限縮於「自始未呈現於課稅資料中之事實」。

第三款基於稽徵機關調查權限的解釋

納稅者權利保護法第 11 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」行政程序法第 8 條前段並規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之。」據該二條文，稽徵機

²¹³ 舊所得稅法第 115 條刪除理由：「一、本條第一項、第三項及第四項等規定之核課期間，徵收期間及期間之計算等，稅捐稽徵法第二十一條、第二十二條及第二十三條等已有規定。」、稅捐稽徵法第 21 條立法理由：「現行稅法除所得稅法及營業稅法外，關於漏稅之追徵，並無期間之規定，又所得稅法及營業稅法雖有規定，然其規定互不一致，如所得稅法規定自申報期限屆滿之次日起算，營業稅法規定自事實發生之日起，爰予統一規定，以資適應。」

²¹⁴ 相同見解，林清祥（2003），〈淺論稅捐機關於稅捐核課期間內發現應徵稅捐之意義（上）〉：兼析最高行政法院九十二年五月份庭長法官聯席會議決議，〈司法周刊〉，1159 期，版 3。

²¹⁵ 楊得君，前揭註 50，頁 171。最高行政法院 104 年度判字 83 號：「按稅捐稽徵法第 21 條第 2 項前段規定...係屬稅捐稽徵法對於行政處分存續力及確定力之例外規定，基於稅捐稽徵之技術複雜性及課稅資料之隱匿性，為免稅捐因不能一次稽徵完全致生逃漏，損及國庫之收入及國家財政之健全，乃有此核課期間內仍得補徵及處罰之例外規定，雖對於納稅義務人造成繳稅後仍有被補徵及處罰之危險，但稅捐稽徵法第 21 條第 1 項將補稅或處罰之期間限縮為五年或七年，已儘量降低此不安定狀態，尚無違憲法保障人民財產權之意旨，亦與法治國原則、法安定性原則尚無違背。」正確認識到核課期間乃是為保護法安定性。

關有調查稅捐事實與證據之職權以及義務，但同時必須受到誠信原則之限制。

稽徵機關若於初次核課稅捐時發現有可能應徵之稅捐但仍未能確定是否時，自得發動調查權，已確定是否就特定事實納稅課稅事實範圍，一併課稅。例如，稅捐稽徵法第 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。」即屬稅捐稽徵機關得為調查之規定，並且同法第 46 條更對於拒絕調查之人設有處罰規定，可見稽徵機關得為調查之權限之強。但若使稽徵機關在核課稅捐時，未盡其職權調查義務，而事後再任意推翻自己以前之核課，無異違反職權調查義務以及誠信原則。此觀點乃是透過誠信原則，限制稽徵機關的補徵權限²¹⁶。

第四款 參酌德國租稅通則的比較法解釋

德國租稅通則第 172 條以下規定核課處分之存續力。在非屬關稅或消費稅之終局核課處分下，僅在立法者列舉的例外情形下，始得對於納稅義務人補徵稅捐。而在數種例外情形之中，以同法第 173 條堪稱為德國實務上最重要的規定²¹⁷。

依據德國實務的見解，德國租稅通則第 173 條之新事實與新證據必須符合「顯著性」以及「新穎性」，始足當之。

顯著性係指，稽徵機關在稅捐核課階段，若能對該新事實或新證據「即時（*rechtzeitig*）」有所認識，而「有幾近確定之蓋然性」會得到其他稅捐結果時，該新事實或新證據即具備顯著性²¹⁸。

新穎性則係判斷該新事實或新證據是否為嗣後發現者。依據德國實務見解，若特定事實雖「在稅捐核課時」即已存在，但稽徵機關中具有核課權限之職位承當者在結案簽署（*abschließender Zeichnung*）時仍有所不知時，即該當於新穎性；不以核課處分送達至納稅義務人而以結案簽署作為判斷時點乃基於實際稅捐稽徵在作成處分與處分生效之間仍具有一段期間，若再苛求稽徵機關在

²¹⁶ 相同見解，陳敏，前揭註 57，頁 330。

²¹⁷ 盛子龍，前揭註 137，頁 190。

²¹⁸ 盛子龍，前揭註 137，頁 192。

此段期間變更核課處分，甚屬難矣²¹⁹。因此，在新穎性的判斷上，所謂新事實或新證據實際上係對於早已存在「舊事實」的「新認知」²²⁰。

德國租稅通則規定，核課處分因受第 172 條之限制，故稽徵機關原則上不得因依法課稅之故而職權變更之，僅在有特別允許之情形，使得依職權變更之，尤其是第 173 條之規定。我國法中雖然稅捐稽徵法第 21 條第 2 項並無明白如德國租稅通則第 173 條有明確新事實或新證據之規定，但德國租稅通則之乃因應稅捐法之特性而制定，因此基於同樣係為稅捐事項作特殊規範之稅捐稽徵法，應得參酌德國法上之見解，解釋我國稅捐稽徵法第 21 條第 2 項「另發現應徵之稅捐」之概念。職是，「另發現應徵之稅捐」應依顯著性以及新穎性加以認定。

第四項 小結

從立法史的角度而言，舊所得稅法關於補徵的規定有「確定案件」之字眼，從而可能會引發是否案件已確定會影響補徵之可能性。然而稅捐稽徵法在修正將核課期間統一規定時，並未放入「確定」之字眼，從而或許可以推斷立法者並未以「確定」限制補徵。從而前述判決以及學理有提及確定與否等，均非補徵上應考量之點。最後，基於本條之規範目的乃是課稅公平與法安定性，則事實已經在課稅當時呈現於稽徵機關所掌握之事實當中，既然稽徵機關在當時已經得作成課稅公平之核課處分而不為之，故考量法安定性，不能認為是「另發現應徵之稅捐」。僅有在事實並未呈現於稽徵機關可以作成課稅處分之當時，因為無法為課稅公平之核課處分，且納稅義務人對之並無信賴而無法安定性之慮，從而為「另發現應徵之稅捐」。職是，本文的立場較偏向於前揭最高行 105 年度判字 297 號判決之見解。

第四節 信賴保護的限制

稅捐稽徵法第 21 條第 2 項已經明文，當有另發現應徵之稅捐時，稽徵機關得予補徵。在不存在核課處分之情況，例如，人民自動報繳時，稽徵機關發現另應補徵之稅捐，補徵限制較小。而在有先前核課處分存在之時，則產生疑義。蓋誠如大法官釋字第 525 號理由書謂：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎。」既然核課處分當然為公權力行使的一環，從而有信賴保護原則介入之

²¹⁹ 盛子龍，前揭註 137，頁 192-193。

²²⁰ 盛子龍，前揭註 137，頁 193。

可能。因此在依法課稅與信賴保護之間，在「發現另應徵之稅捐」情況下產生了得否為補徵處分的重大問題。

第一項 實務見解

第一款 以存續力為由否定

最高行政法院 102 年判字第 248 號判決認為，核課處分存續力較低，難以形成信賴基礎，其理由在於：其一，因為稅捐行政有大量行政之特徵，故稅捐之初核處分之存續力較低，難以形成信賴基礎。其二，課稅資料多掌握在納稅人手中，稽徵機關掌握不易，因此在稅捐稽徵法第 21 條與第 28 條均給予國家與人民重新爭執之機會²²¹。再者，核課處分僅為確認經濟事實是否該當稅捐構成要件之確認處分，並無創設權利，基於公平與公益，不能主張適用信賴保護原則。

該見解容或斟酌，蓋以大量行政之特徵並無法直接推導核課處分的存續力較低；換言之，為何僅因大量行政之緣故，即使稽徵機關受到較低的實質存續力之拘束？是否意味其他具有大量行政之行政行為，同樣也僅有較低之實質存續力？其次，該判決將第 21 條與第 28 條並列作為說明理由，似乎要表彰稅捐債權人與債務人平等地位之關係。然而二者的依據法理基礎各自不同，前者乃是為符合課稅公平而在法安定性考量下，補徵稅款；後者則是根基於公法上不當得利之制度，調整不當流動之利益。單純從「一方多繳而可以請求返還，他方少徵而可以請求補徵」的角度理解兩條規定，似僅從金錢流動的面向觀察，而未深究各自依據之法理，並不妥適。此外，即便稅捐債務法中已就人民與國家間關係採取「稅捐債權關係」而非「稅捐權力關係說」，但仍然不能免於國家確實係向人民行使課稅高權，故國家與人民間之關係當然並非平等，不能單純以民事債法中當事人地位平等的觀點視之。最後，「確認處分並未創設權利」²²²，然而確認處分顯然是行政處分之一種，當然會受到信賴保護之拘束。又稅捐核課處分須依法課稅，然而一般案件的確認處分也必須遵守依法行政原則。則如按該判決之見解，是否意味只要考量公平與公益，其他確認處分也不能適

²²¹ 最高行政法院 96 年判字第 831 號判決亦採相同見解：「第一次核課，是一種權宜性的，形式性的決定，再依稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定，由該二條規定內容可知，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核課之結果，另行徵課或申請退稅。」

²²² 學說上以營業稅之例子，認為如未涉及稅捐規避，而僅為稅捐規劃時，營業人所需報繳之營業稅已經稽徵機關核定，並持續性作一連貫的投資，驟認課稅處分不得作為信賴基礎，將造成營業人的投資風險，而影響其投資意願，進而影響稅收。參見林石猛（2015），《行政程序法在稅務爭訟之運用》，3 版，頁 285-286，臺北：元照。此見解從經濟上的角度觀察法政策應如何應對稅收減少之問題，深具啟發，但對於法學上信賴保護之判斷，其似乎著墨不多。又人民主張信賴保護時，稽徵機關可能無法按照查得知事實予以補徵，因此是否影響稅收，尚值研究。

用信賴保護原則？但信賴保護原則與依法行政原則之間本來就有所衝突，其乃公私益間的拉扯，並不能謂有公益存在之情況，即背離因信賴而可能需受保護之私益。



第二款 以特別規定為由否定

最高行政法院 102 年度判字第 641 號判決認為：「解釋上，稅捐稽徵法第 21 條為行政程序法第 117 條之特別規定，其追補稅款處分並無任何限制，故上訴人主張『信賴保護』，而爭執補稅處分之合法性，依本院對稅捐稽徵法第 21 條之認知，其主張自非有據。」²²³

判決中，「解釋上」一詞並未明確交代實質理由表示為何稅捐稽徵法第 21 條是行政程序法第 117 條之特別規定。本文推測，因為行政程序法第 117 條乃是基於行政處分之實質存續力而對行政處分撤銷設下之限制，因為核課處分之變更，其本質上為行政處分之一部撤銷，勢必會受行政程序法第 117 條之限制，則恐怕會受到諸多限制，而不能達到課稅公平。並且基於特別法優先於普通法之法理，而逕將行政程序法第 117 條排除於外²²⁴。然而公平原則在所有公法領域均有適用，故此不能以此成其正當化之單一理由。再者，相對於行政程序法，稅捐稽徵法在行政程序上的規定有諸多不足。已有認為從合憲性解釋之觀點，行政程序法制定後，但是行政程序法等乃內含法治國最低限度之程序規範。因此稅捐稽徵法程序保障程度不如行政程序法時，仍有行政程序法之適用²²⁵。故而稅捐稽徵仍需遵守行政程序法之最低要求，只有在稅捐稽徵法有較高程序要求時，才依據特別法優先的法理適用之。從而並不能單純從特別法與普通法的角度理解稅捐稽徵法第 21 條與行政程序法第 117 條之關聯。

第三款 以事後審查權保留為由否定

最高行政法院 103 年度判字第 571 號判決認為，核課處分僅是確認稅法上之債權債務之關係，在核課期間內有發現新事實或新證據，得為重新核課；我國雖無德國租稅通則第 168 條之「事後審查權限之保留」的規定²²⁶，然而結合

²²³ 相同見解，最高行政法院 103 年判字第 512 號判決。

²²⁴ 中央法規標準法第 16 條：「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。」、稅捐稽徵法第 1 條：「稅捐之稽徵，依本法之規定；本法未規定者，依其他有關法律之規定。」

²²⁵ 葛克昌，前揭註 196 頁 7-8。

²²⁶ 此應係指德國租稅通則第 164 條之規定。

稅捐稽徵法第 21 條之核課期間，在體系解釋上，應肯認稽徵機關有事後審查之保留權限，納稅義務人就原核課處分並無主張信賴保護之餘地²²⁷。

本判決的說理相當精采，從比較法解釋與體系解釋之解釋方法推導結論，深具意義。然而此種說理可能無法通過依法行政原則之檢驗。蓋我國並未規定核課處分附「附事後審查權保留」之附款，依我國行政程序法第 93 條第 1 項即謂：「行政機關作成行政處分有裁量權時，得為附款。無裁量權者，以法律有明文規定或為確保行政處分法定要件之履行而以該要件為附款內容者為限，始得為之。」稅捐核課處分乃是羈束處分，若無法律明文規定，則具備確保法定要件之履行始可附加附款，否則會違反依法行政原則。故稅捐稽徵法或其他法律並無規定得附加此種附款，並且在稅捐核課處分亦無「確保法定要件之履行²²⁸」²²⁹。故此種解釋尚值斟酌。再者，德國租稅通則第 164 條第 1 項乃是針對「未經終結審查」之租稅事件²³⁰；我國租稅案件已經調查終結而作成核課處分者，是否能為同一解釋，不無疑義。又稽徵機關亦未明白在核課處分作成當時，在核課處分附上「事後審查權」，則若謂核課處分本身有附有事後審查權，亦與明確性原則不符²³¹。

第四款 肯定適用信賴保護原則

最高行政法院 104 年度第 343 號判決認為：稅捐稽徵法第 21 條第 2 項所稱「依法」補徵，並無排除信賴保護之適用（行政程序法第 8 條之信賴保護原則）。又最高行政法院 92 年 5 月份決議僅表明「基於課稅公平，非不得變更核課處分」，參照行政程序法第 117 條之規定，不得謂無信賴保護之適用。

按此判決論據在於既然行政程序法第 8 條明文信賴保護原則，則「依法」補徵自應受到信賴保護原則之拘束。本文認為既然信賴保護已經被大法官多次肯認為憲法原則，毋庸再從法條規範的文義去論述，否則容易陷入單純概念的操作，而喪失本身法律內部體系所應有的價值。另外，有無排除信賴保護原則適用的可能，而可以達到課稅公平以實現量能負擔？本判決亦未交代。

第二項 學理見解

²²⁷ 相同見解，最高行政法院 103 年度判字第 721 號判決。

²²⁸ 此種規範乃是為人民之利益，而要求人民滿足一定法定要件下的羈束處分。故關於附事後查核權保留此非關於人民滿足一定之法定要件者，而是稽徵機關應為一定之行為者，根本無法符合該要件。

²²⁹ 我國得符合行政程序法第 93 條第 1 項規定者，如：關稅法第 18 條第 1 項第 1 句：「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查」。

²³⁰ 參見陳敏，前揭註 57，頁 301-304。

²³¹ 盛子龍，前揭註 137，頁 202-203。

第一款 實質存續力判斷說

有引用最高行政法院 105 年度判字第 297 號判決之見解，認為補徵稅捐須符合「核課期間內」及「另發現應徵之稅捐」。在法定核課期間內，補徵原不受形式存續力之拘束，惟在核課處分經行政爭訟而具有實質存續力時，除非具備如行政程序法第 117 條或第 128 條之要件，始得對原核課處分予以廢棄²³²。

此種見解對於實質存續力之概念似未釐清。蓋實質存續力是指，行政處分一經作成，即具有限制處分機關不得任意廢棄處分之效力²³³。從而實質存續力並非只有在經過行政爭訟後始生。不過因為實質存續力即係對於稽徵機關廢棄原處分權限有所限制，故從此論斷限制補徵處分之觀點，應無疑問。

第二款 特別規定說

此見解正與實質存續力判斷說形成相反的見解，而認為無論形式存續力或實質存續力均不影響依稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之補徵。而「另發現應徵之稅捐」基於信賴保護，應解釋為限於新事實或新課稅資料²³⁴。

正如如前所述，核課處分既為公權力之行使，則應當受到信賴保護原則之拘束。再者，若原核課處分已經具有高度實質存續力，其本限制稽徵機關另為補徵之處分，則是否因為有本條的規定，導致在稅法領域得棄實質存續力於不顧而產生了外於一般公法領域的例外現象²³⁵？

第三款 無信賴利益說

學說上有認為人民有依法納稅之義務，稽徵機關依據其所查得之資料，補徵人民之稅捐本質上係依法為之，並非另外賦加人民之稅捐負擔，因此人民並不因為先前已經有核定稅捐之事實而產生損害或所失利益²³⁶。

²³² 陳東良（2016），〈推翻原核課處分之限制〉，《稅務旬刊》，2335 期，頁 26-27。

²³³ 許宗力，前揭註 155，頁 515。該文稱為實質存續力為「存續力」，而稱形式存續力為「不可爭力」或「形式確定力」。

²³⁴ 林清祥，前揭註 277，版 3。

²³⁵ 可能的抗辯乃是我國實務過去採取爭點主義，對於課稅之基礎乃屬可分。對於補稅並非將原核課處分加以撤銷並加以重新核定（總額主義的做法），而是基於另一課稅基礎之事實作成心的核課處分，則自不受實質存續力之拘束。相關討論參見簡仕宸（2008），〈課稅處分職權撤銷之研究〉，頁 98-109，國立政治大學法律學系碩士論文。然而行政處分除實質存續力外，尚有「跨程序拘束力」限制行政機關另行作成行政處分，避免行政機關規避廢棄原處分之限制（參見許宗力，前揭註 155，頁 517）。是故，在爭點主義下，稽徵機關仍然受到跨程序拘束力之限制，而不得任意補徵稅捐。

²³⁶ 郭介恆，前揭註 152，頁 642-643。

以並無損害或所失利益表達人民不得主張信賴保護，實則即在表示人民並無信賴利益可言。不過在信賴稅捐核課處分之情形果真無信賴利益可言，誠有疑問。蓋補徵處分之作成，將使人民之財產變動發生初核處分與補徵處分之間之（稅額）落差，此落差即是人民若得主張信賴保護時即可以取得之利益。其次，因為稽徵機關係依法課稅而人民並無法律規定以外之負擔，固值從稅捐法定主義尚加以贊同，惟此是否意味在行政法其他領域中，人民對於行政機關依法行政而作成之羈束處分均無信賴保護可言，甚至人民對於任何違法行政處分均無信賴利益可言？從行政程序法第 117 條但書第 2 項撤銷違法行政處分而仍有信賴保護之適用的觀點而言，此一論點並難以支持。

第四款 修正信賴保護說

學說上有不認同實務見解上只要符合稅捐稽徵法第 21 條第 2 項補徵規定得排除信賴保護之適用的見解。蓋其一，立法者訂立本條雖未將信賴保護加以納入考量，但非謂立法者有意排除。其二，本條訂定於「前法治國」時期，當時尚無法在一般領域落實信賴保護，本條亦復如是。然而在法治國下，更應本於合憲性解釋的觀點，將該條依照信賴保護原則作限縮，豈容拒斥信賴保護²³⁷？其三，其評釋之判決似認為核課處分乃負擔處分，從而撤銷並無限制。其認為我國行政程序法固然在立法上分類授益處分與負擔處分之撤銷，而異其信賴保護之效果；然而信賴保護之重點並不在於行政處分授益或負擔，而是在於人民對於國家行為存續之信賴²³⁸。

而其認為信賴保護之適用²³⁹，其一，在我國法制下，原核課處分得做為信賴基礎。其次，不應以「納稅義務人信賴原核課處分存續而有具體信賴表現」為信賴要件。其三，信賴是否值得保護，仍由法院在個案中加以評價。

本文認同在補徵稅款仍有適用信賴保護原則，蓋核課處分同為公權力之行使，不能作為法治國的化外之民。不過解釋我國法時，仍須依照我國法之規定相應處理。雖然德國租稅通則相應於我國稅捐稽徵法之規定，顯然仔細並予以諸多不同考量，深值參考。然而我國稅捐行政之信賴保護，因在稅捐稽徵法未加以規定。故就此，仍應回歸行政程序法第 8 條後段明示之信賴保護原則；且

²³⁷ 實務上亦認為即便無信賴保護的規定（行政程序法第 8 條後段），亦有信賴保護的適用。最高行政法院 92 年度判字第 1684 號：「行政程序法係於九十年一月一日始開始施行，惟有關信賴保護原則早為學界及實務界所肯認，上揭行政程序法有關之規定，原係此一原則之明文化，是本件原處分作成時，行政程序法雖未施行，該法所揭示之前開原則，亦為本件行為時應遵守之原則。」

²³⁸ 盛子龍，前揭註 231，頁 179-180。

²³⁹ 盛子龍，前揭註 231，頁 201-211。

通說仍然以信賴表現為信賴保護之要件²⁴⁰。故以比較法觀點排除信賴表現之要件，尚值斟酌。

第三項 檢討

補徵處分仍屬於行政處分，自不能逸脫信賴保護原則之拘束，自屬當然。原核課處分之實質存續力之具備與否的確會影響補徵處分之作成合法與否。然而我國並無德國租稅通則針對租稅裁決之存續力給予精緻的規範，在不同種類之租稅裁決容許補徵與否。故引用德國租稅通則解釋我國稅捐稽徵法第 21 條第 2 項與信賴保護之關係時，須注意到我國實定法與德國實定法間之落差。

原核課處分之實質存續力的高低，並無直接予以判斷究竟是否構成信賴保護，況且實質存續力也無法加以量化。故單純回歸信賴保護之要件加以檢視核課處分之變更，毋寧為最簡便的作法。

依據通說見解，信賴保護之要件乃信賴基礎、信賴表現、信賴值得保護三者。關於信賴基礎與信賴不值得保護：前者，原則上所有對外之公權力行為均得作為信賴基礎，故核課處分得作為信賴基礎。後者，行政程序法第 119 條設有明文規定，從而從事稅捐規避行為或是在初核處分作成前明知將來應補徵事實而提供不正確資料者，均是「對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者」。而較有疑義者乃是「信賴表現」解釋的問題。

信賴表現乃是人民因信賴國家公權力行使之存續，而對於其生活有所安排。但是誠如學說上提出稅捐核課處分作成後，人民難以提出其後續生活安排與該核課處分有何因果關聯，因此才會主張在補徵時的信賴保護不以「納稅義務人信賴原核課處分存續而有具體信賴表現」為信賴要件。然而既然基於我國法仍無如德國租稅通則對於核課處分存續力細緻之規定，則我國法目前尚難為同一解釋。我國稅捐行政仍然是交織在行政程序法與稅捐稽徵法之中，既然行政程序法並未排除信賴表現之要件，對於核課處分之信賴保護，即應作相同解釋。

第一款 補徵稅捐的廢棄路徑選擇

第一目 前核課處分是否違法？

²⁴⁰ 陳清秀（2006），〈行政法法源〉，翁岳生（編），《行政法（上）》，3 版，頁 131，臺北：元照；林明鏘，前揭註 18，頁 32；林石猛，前揭註 222，頁 283。

在補徵稅捐的構造上，形式上至少會出現前後兩次的核課處分，因此會導致二者間的關係究竟屬於吸收關係（吸收說、消滅說）或是併存關係（併存說）的爭議。依據本文見解，二者關係應採取吸收關係，而由後核課處分吸收前核課處分始為合理²⁴¹。據此，所衍生的另一個問題則是：後核課處分將前核課處分吸收，即同時將前核課處分廢棄。然而將前核課處分廢棄，究竟屬於違法行政處分之撤銷，或合法行政處分之廢止？此一問題，涉及到補徵稅捐第二層次應適用的法律規範為何，並且同時會影響到稽徵機關廢棄前核課處分以及作成後核課處分的權限。

按行政機關應依法行政，消極不牴觸法律規定（法律優位原則）以及積極在有法律授權時作成行政行為（法律保留原則）。因此行政行為應符合法律之規定。其次，依稅捐法定主義，稅捐的構成要件以及法律效果均由稅法所規定，稽徵機關對於納稅義務人所作成之核課處分應屬於下命兼具確認處分之性質，殊無形成處分性質之可能。因此倘作為確認處分的核課處分對於納稅義務人確認之應納稅額與稅法所規定之應納稅額（法律效果）有所不符時，即屬於違反稅法之規定，從而應認定該核課處分係屬違法。與稅法規定應納稅額不符之稅捐核課處分既屬違法，則在廢棄行政處分的路徑選擇上即應採取違法行政處分撤銷此一模式，尋求解決途徑。

第二目 採取授益行政處分撤銷的模式

確定補徵稅捐之核課處分應採取違法行政處分撤銷之路徑時，又將衍生出另一個撤銷路徑上的選擇問題：稅捐核課處分在干預處分／授益處分此一分類上，應屬於干預處分。依據行政程序法第 117 條規定，稽徵機關得隨時依職權作成補徵處分，以達成撤銷（吸收或消滅）前核課處分之目的。最高行政法院 106 年度判字 427 號判決即持此種觀點，認為：「違法授予利益之行政處分於法定救濟期間經過後，如其撤銷對公益沒有重大危害，且受益人有同法第 119 條所列信賴不值得保護之情形，或受益人雖無法定信賴不值得保護之情形，但其信賴利益非顯然大於撤銷所欲維護之公益者，原處分機關或其上級機關得依職權為全部或一部之撤銷。而課稅處分並非授益處分，即使納稅義務人受有違法但較為有利的課稅處分，就其受有少繳稅捐之利益，稽徵機關亦可適用上開規定，於發現原查定處分違法短徵時，自行變更原查定處分，補徵其應納之稅款，並不以發見新事實或新課稅資料為限，惟應受核課期間的限制。」

²⁴¹ 參見本文第三章第二節第二項第三款。

然而此舉將導致稽徵機關得將干預較小的前核課處分撤銷後，作成干預較大的補徵處分。在前核課處分撤銷的情形，確實人民的利益因前核課處分被撤銷而受保護，卻因補徵處分之作成導致更大的利益干預。就同一稅捐事件而言，納稅義務人的整體利益顯然受到較大程度的干預。在學說上即有嘗試對此加以修正。

一、雙重效力處分說

學理上在行政處分關於干預行政／授益行政上的分類，提出所謂「雙重效力處分」，指對同一相對人，同時給予利益及負擔之行政處分。例如，人民 A 向行政機關申請每個月發給 5000 元生活補助費，僅獲核准每個月發給 3000 元。其所受核准之 3000 元部分即屬「授益」；短少之 2000 元部分即屬於「干預」²⁴²。

論者持此觀點認為，稅捐核課處分在作成之時，稽徵機關就核課之部分屬於「干預」，然而對於超過干預的部分即屬稽徵機關確認無繳納義務的「授益」。因此若要將該核課處分撤銷，即帶有雙重意義：撤銷核課部分之干預並同時撤銷不核課部分之授益，因此在路徑選擇上應採取較保護納稅義務人之授益行政處分撤銷的路徑。從而稽徵機關必須判斷納稅義務人是否有行政程序法第 117 條但書第 2 款之情事，始得對於核課處分作出是否撤銷之決定。

實務上亦曾有少數見解觀察到稅捐核課的現象與單純干預處分撤銷的情形有所不同。例如，臺北高等行政法院 93 年度訴字第 1364 號判決²⁴³：「但是如果對於已確定之違法負擔處分，處分機關非單純撤銷之，而是變更該負擔處分，增加比原負擔處分更多之負擔內容，由於先前違法負擔處分課處分相對人少於原應負擔之內容，該負擔內容之減少，形同處分相對人受有利益，處分機關於變更該負擔處分，增加比原負擔處分更多之負擔內容時（形同剝奪處分相對人原受有之利益），處分相對人對先前違法負擔處分如有值得保護之信賴，此項信賴亦應受保護。」

然而此一觀點尚值商榷。行政處分固可能雖僅設定一個法律效果，而可能同時具有混合效力²⁴⁴，然而在判斷行政處分是否同時具有干預以及授益的性質，必須要考察行政機關是否對於該行政處分有如此之意思表示。申言之，行

²⁴² 陳敏，前揭註 3，頁 347-348。

²⁴³ 惟本則嗣後遭最高行政法院 95 年度判字第 1875 號判決廢棄發回，又經臺北高等行政法院 95 年度訴更一字第 185 號判決以及最高行政法院 97 年度裁字第 2658 號裁定確定，但在課稅之信賴保護部分之見解，均與本則判決看法相異。

²⁴⁴ 陳敏，前揭註 3，頁 347。

政處分亦為行政機關意思表示之一種，其所設定的效力即應藉由行政機關的意思表示加以決定。若行政機關意思表示並無設定授益的意思，即不應藉由形式的觀察認定行政機關有授益的意思。在核課處分的情形中，稽徵機關藉由依職權查得之稅捐資料加以認定納稅義務人之應納稅額後，發出核課處分對於納稅義務人課徵稅捐。稽徵機關既然並無其他稅捐資料能夠顯示納稅義務人之應納稅額高於該核課處分，則自然僅能作成其計算出來應納稅額之核課處分。並且稽徵機關負有依法課稅之義務，故殊無想見稽徵機關會有免除納稅義務人之稅捐債務，使其核課處分陷入違法的狀態。再者，以前舉 A 申請生活補助費的案例作為比較，行政機關在此時對於總體範圍知悉，在其作成部分核准處分中，自得想見對於人民申請一部准許並一部駁回，與稽徵機關作成核課處分時並不能預見納稅義務人就同一稅捐事件之整體應納稅額的情形並不相同，在意思表示設定的效果即產生差異。因此雙重效力處分說並不能在補徵稅捐的核課處分上著力，將路徑合理導向授益核課處分的撤銷模式。

二、類推適用撤銷授益處分之規定說

雙重效力處分雖不能完全處理補徵稅捐之問題，但對於我國目前以授益／非授益的二分撤銷模式提供一個反思的觀點：前後行政處分變更狀態若更不利於相對人時應如何處理。蓋此時相對人仍是具有正面的信賴利益，就我國行政程序法以授益／非授益的規範模式而言，似應落入授益行政處分撤銷的範疇。惟僅是在法規範設計上未能將核課處分這種會產生前後兩個以上處分的情形加以規範，而導致以技術規定不足阻礙了納稅義務人應受保護之信賴。從以下學理提出的兵役體位判定的案例中，亦可窺知前後行政處分賦予之狀態不同時，對於人民信賴保護的影響。

依民國 43 年 8 月 3 日修正通過之兵役法第 34 條，兵役體位區分為甲乙丙丁戊等五種體位²⁴⁵，並依據役男被判定的體位，分別服甲種兵、乙種兵或免役。若有兩次兵役體位判定不同時，即發生與前後核課處分發生有無信賴保護的相同問題。甚者，因為前後核課處分尚得因採取併存說，而使前後核課處分互不排斥，然而前後之兵役判定在法律上絕不可能併存，因此使得此問題在信賴保護問題上更為明顯與尖銳。固然依據釋字第 459 號理由書：「兵役體位判定，係徵兵機關就役男應否服兵役及應服何種兵役所為之決定而對外直接發生法律效果之單方行政行為，此種判定役男為何種體位之決定行為，不問其所用名稱為何，對役男在憲法上之權益有重大影響，應為訴願法及行政訴訟法上之

²⁴⁵ 依據兵役法第 33 條規定，現行兵役體位不再以甲乙丙丁戊等區分兵役體位，改以常備役體位、替代役體位以及免役體位取代之。

行政處分。」兵役體位之判定應屬行政處分而無救濟上的疑問。然而進一步的問題係，假設役男先前被判定為「丙等體位」後，因複檢時另外被判定為「乙等體位」，導致前後判定體位不同時，則此時究應適用授益行政處分之撤銷，抑或適用非授益行政處分之撤銷，即生疑問。學者有認為「相對於」乙等體位之判定，丙等體位之判定應屬於授予利益的行政處分²⁴⁶。此一見解即認識到前後行政處分雖然本身均為干預性質，惟因後處分之干預程度較低，因此相對於前處分而言，後處分應為授益處分。

回到稅捐法上前後核課處分的問題，學說即有先從我國行政程序法關於行政處分廢棄的繼受歷史詳細探討²⁴⁷：在傳統德國學理上行政處分廢棄探討，多以警察法、建築法等單純干預行政的角度出發，在此等領域中不會出現如稅捐法上有「撤銷前核課處分係為同時作成另一更不利之核課處分」的情形，而僅是單純撤銷一個行政處分。我國行政程序法繼受德國此一概念，並未慮及有這種前後核課處分的情形出現，因此在法規上亦無法處理妥善處理這種情形。其次，人民受行政處分之所以要受到保護，乃係因為基於法的安定性，避免人民動輒遭到因行政處分廢棄而蒙受不利益。職是，衍生出非授益行政處分之所以得以無限制撤銷係因人民並不因此受到不利益。然而前後核課處分的變更卻是實實在在使人民受到更不利益，無論在立法論或解釋論的層次上均應保護人民對於法律狀態安定的信賴²⁴⁸。基於以上理由，即無法直接在核課處分變更的情形套用違法干預處分撤銷的模式，使稽徵機關得無限制變更核課處分。另一方面，若不採用違法干預處分撤銷的模式（行政程序法第 117 條本文），亦無法直接適用違法授益處分撤銷的模式（行政程序法第 117 條但書第 2 款）。蓋核課處分在解釋上均無法涵蓋於授益處分的文義中。此時在立法者的規劃上，即無法有效處理此種應受保護而未受到保護的情形，兼之行政程序法第 117 條但書第 2 款的規定過於狹隘，而無法涵蓋此種情形在內，故應認此種情形在行政處分的撤銷上屬於法律漏洞，使其與違法授益處分的撤銷受到相同的保護。故在補徵稅捐的情形，應類推適用行政程序法第 117 條但書第 2 款的規定，使稽徵機關在認定得否補徵稅捐時，有義務判斷是否構成該款之情形，而不得補徵稅捐。

職是之故，稽徵機關發現新事實或新證據，構成稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之「另發現應徵之稅捐」後，進一步判斷信賴保護所適用的規定應係「授益處

²⁴⁶ 李建良（2000），〈行政處分的更正與撤銷〉，《月旦法學雜誌》，67 期，頁 20。

²⁴⁷ 盛子龍，前揭註 231，頁 185。

²⁴⁸ 葛克昌，前揭註 197，頁 77，亦認為負擔處分的變更為加重，成為更不利之處分，納稅義務人仍得主張信賴保護。

分之撤銷」——行政程序法第 117 條但書第 2 款之規定。而該款所設定的要件即得依照信賴保護的要件分為「信賴基礎」、「信賴表現」以及「信賴值得保護」三者。

第二款 核課處分變動的信賴保護要件檢討

第一目 稅捐事件特性對信賴保護原則之影響

一般行政法領域中，行政處分變更依據行政程序法第 117 條以下加以檢討，通常並無太大問題。但在行政法各論中，即有可能須因應各論事件的特性而加以分析。稅捐法即屬一例。

在信賴保護原則中，稅捐事件具有兩種特性²⁴⁹而可能影響到信賴保護原則之適用。

第一種特性為稅捐事件為大量行政事件之特性²⁵⁰。我國針對大量事件通則性的規範主要在行政程序法第 96 條第 1 項第 4 款、第 97 條第 3 款以及第 103 條第 1 款²⁵¹，分別針對行政處分之免去簽署、行政處分之得不記載理由以及免予當事人陳述意見機會而規定。從諸規定觀之，大量行政在一般行政法總論領域並無特別問題。惟稅捐事件具有明顯大量行政特徵之故，因此須以稅捐事件之特徵對信賴保護原則加以解釋²⁵²。

第二種特性為，除了具備大量行政之性質外，尚因為稅捐事實之證據方法有偏在人民一方之特性，因此發生人民負有申報或記帳等「協力義務」。觀諸釋字第 537 號：「惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」以及臺北高等行政法院 104 年度訴字第 703 號判決：「未按有關交易

²⁴⁹ 依據學說之觀察，稅捐事件具有以下四種特性，分別為「稅捐事件必須依據職權調查證據」、「稅捐事件之事實與證據資料多處在納稅者的支配領域」、「稅捐事件為大量且繁雜事件」以及「核課處分非裁罰處分、課稅負擔並非刑事制裁」。參見柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁：以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，110 期，頁 23-30。

²⁵⁰ 惟學說上有認為所謂大量行政處分係指行政機關對於多數人，因為同一行政事件，必須健行大量相同之程序，而作成大量相同種類之行政處分。因此，稽徵機關雖然在同一時期內對多數納稅義務人課徵「相同種類」之稅捐（例如，所得稅），惟個納稅義務人之納稅原因不同，而據個別性。由此而言，稅捐核課處分即非大量行政處分，而僅為「非真正大量程序處分」。參見蔡志方（2004），〈論大量行政處分與大眾程序〉，《成大法學》，7 期，頁 9-10。

²⁵¹ 行政罰法第 42 條第 3 款亦有類似之規定。

²⁵² 因稅捐有大量行政之特徵，故稅捐稽徵之經濟性要求（稅捐經濟原則）在稅捐行政中極為重要，參見江彥佐（2008），〈稅捐核課錯誤與國家賠償有責任要件之探討：臺灣桃園地方法院 93 年度國字第 6 號判決評釋〉，《財稅研究》，40 卷 2 期，頁 145。

之原因關係及證據資料，主要掌握在營業人手中，並稅務案件具有大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，自應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，及原因關係證據資料，納稅義務人應負有完全且真實陳述之協力義務。」即可明白。

因應大量行政以及協力義務之觀點，而調整稅捐核課處分之信賴保護，得以最高行政法院 98 年判字第 828 號判決理由為代表，該判決表示：「實則稅捐核課處分是否有信賴保護原則之適用，其所以會引發爭議，真正之理由在於：課稅處分有復查程序，因此課稅處分被分為初核與復查二個階段。又因為稅捐行政在實證上具有大量行政之特徵，且納稅資料主要掌握在人民手中，所以稅捐機關每初核處分階段，基於事務之急迫性與大量性，以及「資訊不對稱」之現實實證環境下，初核處分大都是僅依稅捐債務人提出資料，採形式外觀之審查而作成。此等初核處分，其規制效力之界限與範圍也常常模糊不清，公信力也有不足。一直到等到復查處分作成時，處分之規制效力才得以具體明確，爭點亦得確定。A.正是在這樣的實證背景下，初核處分之實質存續力在稅務行政爭訟過程中並不受到重視，而在一定期間內，分別給予人民及國家重為爭執之機會，此即稅捐稽徵法第 28 條退稅請求權及同法第 21 條核課期間之對稱性規定。B.而在行政法總則之學理討論中，在說明行政處分之存續力時，每言其與法院判決之既判力類似，但程度上有不同（參閱吳庚著「行政法之理論與實用」增訂九版第 373 頁），若進一步思及二者程度不同之實證上原因，即會發現法院判決是在法官慎思明辨之情況下作成，因此其既判力效力強大，而行政處分之作成情況，有極大之變異性，可能是在接近於判決程序之慎重程度下作成，也可能是情況極端緊迫之情況下作成，因此不僅行政處分與判決規制效力在程度上有區別，更重要的是，不同行政處分規制效力之強度會因為其作成過程中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。C.又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。其間之道理也很簡單，在行政法之領域，國家與人民間之公法關係，並非一次性賽局，而為多回合之反覆多次賽局，彼此間因多次之重復交往，而知悉那些處分在作成前，客觀之歷史經驗確保其是經過深思熟慮的，可以作為信賴基礎，那些不是。D.所以稅捐之初核處分，特別在自動報繳稅制下之初核處分，原則上其處分存續力效力薄弱，因此通常都

不太足以形成「信賴基礎」，也因此才有稅捐稽徵法第 28 條與第 21 條之法制設計。」²⁵³

根據本則判決理由，初核處分不得作為信賴基礎之理由，可以臚列以下重點：

1. 自救濟程序而言：核課處分在救濟程序上採復查前置主義。此點，最高行政法院 99 年判字第 84 號判決理由中進一步說明：「此等初核處分，其規制效力之界限與範圍常常模糊不清，公信力也有不足，須等到復查處分作成時，處分之規制效力才得以具體明確，爭點亦得確定。」似在指復查階段時，稽徵機關始實質審查核課處分是否正確。

2. 就稅捐事件特性而言：因為稅捐事件具有大量行政以及資訊不對稱性質，稽徵機關通常僅作形式之核課審查，故稅捐稽徵法第 21 條以及第 28 條給予雙方重新爭執之機會²⁵⁴。而申報繳納稅制下之核課處分因存續力較弱，故無從為信賴基礎。此點，臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3814 號判決較為詳細：「原告既乏信賴基礎，而稅捐稽徵具有大量行政之特性，稅捐稽徵機關囿於人、物力，並無法即時就納稅義務人自動報繳之營業稅逐筆審查，只能於事後查核，……。」相對而言，本則判決理由後續提及「不過以上背景說明之實證基礎，在本案所涉及之土地增值稅免稅處分中並不適用，其一是土地增值稅，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 條參照），經過此等調查程序作成之免稅處分，透過已往之歷史經驗，客觀上足以形成一個信賴基礎，而實質限縮了稅捐稽徵法第 21 條有關「不利變更稅捐核課」規定之適用可能性（此即法學方法論所指、對隱藏法律漏洞所為「目的性限縮」之法律補充）。」似在指出非申報繳納型之稅捐，即申報賦課或賦課徵收之稅捐，因稽徵機關尚得有餘裕進行實質之稅捐核課，故因此而作成之核課處分即得為信賴基礎。

3. 行政處分得以類型化，存續力較低之行政處分，自無從作為信賴基礎。

透過本則判決的理由，吾人得在信賴保護之構成要件中檢視核課處分變動之信賴保護原則。

²⁵³ 相同見解，最高行政法院 96 年判字第 412 號判決、最高行政法院 98 年判字第 871 號判決、最高行政法院 100 年判字第 304 號判決。

²⁵⁴ 學說上亦有以第 21 條以及第 28 條為由，認為核課處分之存續力與非核課處分之存續力有所不同，參見黃源浩（2008），〈股東會紀念品費用禁止扣抵之溯及效力：評最高行政法院九十二年判字第三十號判決〉，《月旦法學雜誌》，160 期，頁 108（註 62）。

第二目 信賴基礎

一、大量行政與職權調查義務

最高行政法院 102 年度第 248 號判決以初核處分不具備存續力為由，否認稅捐核課處分適用信賴保護原則，此主要之推論依據在於稅捐具有「大量行政」之特徵，並且稅捐稽徵法第 21 條以及第 28 條分別給予納稅義務人以及稽徵機關重新爭執該核課處分正確之機會。此種見解，源自於最高行政法院 98 年判字第 828 號判決而來。

惟大量行政之特徵僅在免除稽徵機關作成核課處分部分義務，例如，依行政程序法第 103 條第 1 款免除第 102 條予以陳述意見之機會等，但稽徵機關仍實實在在作成核課處分。或許基於稽徵經濟原則，使稽徵機關先形式上作成核課處分後，待將來發現核課錯誤時，再另外補徵，確實較有效率。但稽徵經濟原則究竟仍僅是技術性原則（實用性原則）²⁵⁵，不得過度傷害具有實質價值之法安定性原則。另外，因為稅捐事件為大量事件，因此稽徵機關在事實上確實無法在短時間內，就稅捐事件一一審核，於是僅得作成形式審查後之核課處分，此亦為前揭最高行政法院判決以復查程序以及申報繳納程序為由，認為稽徵機關於初核處分時並不加以實質審查，而認為形式審查之初核處分僅具較低之存續力。然而大量行政事件並不得意味稽徵機關即得僅作形式審查。蓋稽徵機關此時仍負有職權調查之義務，若不加以實質審查，稽徵機關亦違反職權調查義務²⁵⁶。

此外，稅捐稽徵法第 21 條以及第 28 條之相對說法，在實務判決中層出不窮，前揭最高行政法院判決更以經濟學上的「賽局理論」形容徵納雙方之關係²⁵⁷。雖然自債務法的觀點，徵納雙方確實處於債權人與債務人之關係，若以民事觀點看待，稅捐稽徵法第 21 條以及第 28 條確實平等給予雙方重新爭執之機會。惟在稽徵法的角度而言，稅捐事件具有最典型的權力性格，已非單純之稅捐債務關係；何況二者所依據法理不同，前者為依法行政，後者為公法上不當得利。因此將稅捐稽徵法第 21 條以及第 28 條相提並論，尚值商榷。

²⁵⁵ 柯格鐘（2007），〈論量能課稅原則〉，《成大法學》，14 期，頁 112。

²⁵⁶ 稽徵機關對於稅務案件之調查僅有「選擇裁量權」而無「決定裁量權」，蓋依憲法第 7 條，須公平確實課徵，此乃稽徵程序法之合法性原則之要求，陳敏（1988），〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，37 期，頁 38。

²⁵⁷ 對於賽局理論在稅捐稽徵程序之批評，柯格鐘，前揭註 249，頁 40（註 35）。

須一併說明者是，因為我國對於核課處分並非如同德國租稅通則採取不同之分類，而異其存續力之有無，因此我國將來之稅捐稽徵法可以考慮不同之情形，將核課處分作不同之分類，已使稽徵經濟與信賴保護得以衡平。

二、核課處分作為信賴基礎

在信賴基礎的判斷上，前述實務中有對於補徵稅捐不適用信賴保護者認為核課處分之存續力較低，不能構成信賴基礎。在臺北高等行政法院 105 年訴字第 1234 號判決中²⁵⁸，原告委託報關公司向財政部關務署基隆關（即本案被告）報運進口酒三批。基隆關將第一批改列為「蒸餾葡萄酒或葡萄渣而得之其他酒」，其餘均依關稅法第 18 條第 1 項規定，按原告申報事項先行徵稅驗放，事後再加審查。嗣後基隆關將貨物改列「利口酒及甘露酒」，併對原告加以補稅。原告不服補稅之其中一個理由即在違反信賴保護。惟本案判決認為：「且觀諸進口實務之性質，海關對進口貨品所為課稅項目之核定，雖具有規範納稅義務人進口貨品之規制效果，惟須實際發生進口業者長年頻繁進口同一產品，經海關持續核歸某一特定課稅項目者，其核定之同一行政處分始足建構為行政慣例，而成為進口業主之信賴基礎，若進口業主僅係在有限期間內數次進口同一產品，尚無主張受信賴保護原則保護可言。……另本件為菸酒稅法事件，而非關稅事件，原告對於被告依關稅法第 18 條第 1 項規定先行徵稅放行後，期待被告將不為後續審查及核定，要無法律依據，且非正當合理之期待，蓋此種期待無異要求稽徵機關於初次核定時即須絕對正確無誤，嗣後不得更正，已與稅法上核課期間之設制有違，且不符稅捐法律關係之特質。」似不認為初次核定之核課處分得為信賴基礎，而須海關長期以特定核歸某一特定項目，始足當之；另外，本案判決似認為本件不適用關稅法第 18 條第 1 項「先放後核」，故原告不得期待基隆關不再對之重行核課菸酒稅。

惟信賴基礎之判斷並非建立在國家「長期」之行為，而應係以國家行為存在為判斷標準，否則任何案件中只要涉及行政處分之撤銷或廢止，行政機關一概可以主張因屬一次性之決定，而拒絕人民信賴保護之請求。其次，台北高等行政法院似認為本件不適用關稅法第 18 條第 1 項「先放後核」之見解，據以推論原告不得期待基隆關再次核課稅捐，亦值商榷。蓋依關稅法第 18 條第 1 項所為之核課處分與通常核課處之差異在於是否附上「事後審查權保留」之附款，

²⁵⁸ 本件經最高行政法院 106 年裁字第 892 號裁定上訴不合法而駁回，故本文以原審判決所述為主。

但均不改變二者均為國家行為的本質。故僅以不適用關稅法第 18 條第 1 項為由，就認為基隆關得在核課期間內加以補稅，尚有斟酌餘地。

在營業稅法中適用零稅率而核准退稅之情形，最高行政法院 100 年判字第 2107 號判決認為稽徵機關補徵提供特定勞務而適用零稅率之期間亦加以補徵稅捐。本件係原告出租國際海纜電路予訴外人公司，自民國 92 年至 97 年原告均以營業稅法第 7 條第 2 款之「國內提供而在國外使用之勞務」申報營業稅稅率為零而經稽徵機關核准退稅在案。嗣後遭稽徵機關認為不符合適用零稅率之要件，而補徵稅捐。原告（即本案上訴人）不服，爰提起行政救濟。本件判決原告敗訴，關於不違反信賴保護之理由在於：「又按信賴保護原則，係指行政處分雖有瑕疵，但相對人或關係人對其存續已有信賴，而行政機關之事後矯正，將因此增加其負擔者，即不得任意為之之謂。如行政機關有怠於行使權限，人民因個案違法狀態未排除而獲得利益情形，並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴，自無信賴保護原則之適用。故上訴人主張自 91 年起迄 96 年間，上訴人就其出租國際海纜電路之銷售勞務行為皆申報適用零稅率，被上訴人並無異議且依其申請核准退稅，僅係被上訴人未查悉錯誤而已，上訴意旨謂其長達多年之申報行為及被上訴人之核准退稅處分，已構成信賴表現及信賴基礎，自應受信賴保護原則之保護，據以指摘原判決有不適用法規及適用法規不當之違法云云，亦無足取。」

本件最高行政法院提出抽象見解固值贊同，蓋若行政機關之違法不作為（即怠於行使權限）得為信賴基礎，自係使信賴保護適用範圍過廣；又行政處分之存續使人民產生信賴，本即應受信賴保護原則之拘束，要屬當然。然而在本案中稽徵機關既均已核准營業稅之退稅處分，既然已有行政處分之存續，並非判決抽象見解所謂之「並非行政機關所為行政處分之存續使人民產生信賴」，故應有信賴保護之適用當是。

因此核課處分應得作為信賴基礎。

三、不同稅目與信賴基礎

初核處分之稅目與補徵處分之稅目不同，是否即不得主張信賴保護原則？以高雄高等行政法院 105 年訴字第 452 號判決²⁵⁹為例，案例事實得簡化如下：甲於民國 99 年 4 月 23 日與乙銀行簽訂本金自益、孳息他益之信託契約，信託

²⁵⁹ 本案經最高行政法院 106 年度判字第 564 號判決確定，惟上訴至最高行政法院的上訴理由以及判決理由中，並未就信賴保護部分做爭執與交待，故本文仍引用原審判決提及關於信賴保護的部分。

期間為 1 年，將其所持有之丙公司股票移轉予乙信託銀行，作為信託之原始信託財產，並以丁、戊、己等人為信託財產孳息之共同受益人，並辦理贈與稅申報經核定在案。嗣稽徵機關查得甲乙間信託契約簽訂當時，受益人之孳息利益已可得確定，該營利所得仍屬甲之所得，爰丙公司開立分配予乙銀行信託專戶之 98 年度營利所得（給付年度為 99 年），改歸課原告，併課其 99 年度綜合所得稅，核定補徵稅額所得稅。甲不服，爰提起行政救濟。

甲主張之一即其既已向稽徵機關申報並繳納贈與稅，則稽徵機關核定贈與稅之核課處分即為信賴基礎。惟高雄高等行政法院並不採納甲之見解，反而認為：「本件被告係就原告 99 年度綜合所得稅所為首次核課處分，於 5 年核課期間作成並送達（原告於 100 年 5 月申報 99 年度個人綜合所得稅，原處分於 104 年 10 月間作成並送達），徵諸前揭說明（按：最高行政法院 103 年度判字第 571 號判決關於核課處分係附事後審查權保留之行政處分之意旨），原告原無就任何處分得主張信賴保護之可能，且原告混淆稅目，援引贈與稅之申報繳納證明為本件所得稅額核定之信賴基礎，更屬無據。」本件判決雖點出不得以核課贈與稅之核課處分作為信賴稽徵機關不改核課所得稅之信賴基礎，但並未交代為何不得作為信賴基礎，而使理由尚待補充。

本文認為贈與稅與所得稅雖然係分屬不同之稅目，但二者所關聯之經濟事實乃係同一，差異僅在於國家究竟應對同一事實如何課稅。既然納稅義務人已向稽徵機關申報，並且經過審核後，由稽徵機關作成核課處分，即表示稽徵機關就應課徵所得稅或贈與稅已經經過判斷，納稅義務人自得對該核課處分加以信賴。觀察本件之情形，爭點其實在於納稅義務人係透過稅捐規避之方式，使自己之所得稅負降低，在信賴保護要件之審查應屬於信賴值得保護與否，故而本件判決逕以贈與稅之核課處分不得作為信賴基礎作為論理基礎，尚有斟酌餘地。

第三目 信賴表現

信賴表現作為信賴保護原則要件之一，在稅捐法上案例中亦有因無信賴表現，而遭判決否定信賴保護之主張，而有稅捐法中探討之必要。例如，最高行政法院 97 年度判字第 527 號判決即謂：「且本件係於原核定後在核課期間內另發現應課徵之稅捐，上訴人對原核定基礎並無信賴表現行為，被上訴人依法核定補徵，並無違反信賴保護原則，原判決理由雖有不同，然結果並無不合。」

信賴表現係指國家行政之相對人，須認識國家機關之行為外，並必須為一定之處置行為，而這些處置行為包含信賴機關之承諾而為投資行為、其他生活

上的安排或財產之運用等²⁶⁰。就此意義上，信賴表現又得以分為主觀上相對人是否對於國家行為有所認識，以及客觀上是否有一定之處置行為²⁶¹。相對人對於國家行為有主觀上的認識，固然有證明上的問題，通常國家行為均有對外或是公告而得以使相對人知悉，故意判斷相對人究竟有無主觀上的認識。因此在信賴表現上較有問題者即為客觀上的處置行為，蓋處置行為必須與信賴基礎間有所因果關係。換言之，相對人作成特定的處置行為必須導源於國家創造信賴基礎的前提下。

在學說上即從信賴保護係在導源於國家行為所創設的外觀，而認為人民所應受保護的信賴所應著重之處乃在於保護信賴的狀態，至於人民是否有一定處置行為的信賴表現並不重要²⁶²。惟信賴保護原則濫觴於客觀合法性與法安定性之間的調和²⁶³，若一律使國家行為創設信賴基礎之外觀即導致必須對於人民之信賴有所保護時，則不免使信賴保護的天秤過度向法安定性傾斜，幾乎放棄對於客觀合法性的維護。釋字第 525 號理由書中亦認為必須有在「客觀上具體表現信賴之行為，始足當之」。因此信賴表現作為表彰人民具有信賴利益的表徵，同時也是做為二者間平衡的調節器，使信賴保護不至於過度向任何一方傾斜。也因此學說上就信賴表現的要件，有認為人民權利之取得係因合法之國家行為，卻要求人民必須有所信賴表現始加以保護，毋寧是對於人民權利增加法律所無之限制；反之，人民權利之取得若係導源於違法的國家行為，基於相對人受有利益並非法規原先之意旨所在，而係出於行政機關認事用法違誤之意外，當事人如未有因該國家行為而有對外具體表現所致之權益損失，則行政機關自得將該行為撤銷，並無須補償²⁶⁴。

既然信賴保護以有信賴表現為要件，則人民如何之行為始足當之？從信賴保護原則在於保護人民之信賴利益的觀點考量，應以信賴表現與信賴基礎間具有因果關係為必要²⁶⁵。但在判決實務上經常以二者間並無積極之因果關係為由而否認相對人有信賴表現，例如，最高行政法院 104 年度判字第 343 號判決：「上訴人於系爭土地上仍作植木等其所稱之工業使用，乃因其期待得於當年度按工業用地優惠稅率課徵地價稅，即上訴人此未積極為其他之利用行為並非因

²⁶⁰ 林明鏘，前揭註 31，頁 587。

²⁶¹ 林明鏘，前揭註 31，頁 587。

²⁶² 洪家殷，前揭註 37，頁 45。

²⁶³ 翁岳生，前揭註 15，頁 41-44。

²⁶⁴ 林起衛，前揭註 10，頁 224。

²⁶⁵ 學說上另外提出信賴表現必須侷限於「合理範圍內」始足當之，若屬不尋常之高額投資，及不受信賴保護原則之保護。參見林三欽（2008），〈論授益行政處分之撤銷：思考層次與考量因素的探索〉，氏著，《「行政爭訟制度」與「信賴保護原則」之課題》，頁 374，臺北：自刊。

被上訴人於系爭年度按工業用地優惠稅率作成課徵地價稅處分後，上訴人因信賴此國家行為而為之信賴表現。另上訴人因被上訴人所為補徵稅額處分致應補繳地價稅，乃其依法所應負擔之納稅義務，更非因信賴原違法課稅處分致為之信賴表現。是本件雖有原被上訴人之按工業用地稅率核課地價稅處分之信賴基礎，亦因難認上訴人因此而有信賴之表現，……。」學說上即指出在授予營業或建築許可等授益處分上，相對人通常可以透過是否利用該授益處分之給付判斷相對人是否對於該信賴基礎有所信賴表現。惟在稅捐核課此種干預處分，相對人並無利用授益處分之給付，並難以證明核課處分與後續財產或生活之處置行為有何因果關係。其次，基於客觀舉證責任的分配，核課處分相對人最後要承擔信賴表現無法證明的舉證責任²⁶⁶。因此透過信賴表現限制核課處分相對人的信賴保護主張，將使信賴保護原則在稅捐核課處分上毫無著力之點。

因此學說上即有認為必須深思是否有必要在稅捐核課處分變更的案型中，繼續沿用違法授益處分撤銷的模式檢視信賴保護原則。並且在比較法上，德國租稅通則第 172 條以下並不以信賴表現為相對人主張信賴保護的要件，蓋已考慮到相對人難以證明完稅後的財產或生活處置行為與核課處分之間的因果關係²⁶⁷。故在稅捐核課處分的變更上，不以納稅義務人有一定之信賴表現為必要。

惟信賴保護原則乃係在客觀合法性外透過法安定性的解釋，保護人民因為信賴國家行為（信賴基礎）之信賴利益。而該信賴利益並非空泛、抽象的存在，而需憑藉客觀情狀加以判斷。而人民一定之處置行為即是在表彰該客觀情狀，而使吾人得對人民有何信賴利益加以判斷。因此信賴表現具有調和客觀合法性與法安定性之作用，不至於使信賴保護的天秤過度傾向於法安定性，而害及客觀合法性的底線。在此意義下，信賴表現仍應作為人民主張信賴保護的要件之一。惟為避免信賴表現難以證明的問題，因適度將之放寬。

在稅捐核課處分變更的情形，納稅義務人並無任何因稅捐核課處分作成後積極的財產或安排的處置行為。申言之，納稅義務人在完納稅捐之後，因為稅捐是對於納稅義務人之總體財產加以課徵，而非以納稅義務人之特定財產加以課徵，故納稅義務人無法以特定財產之處置行為連結至核課處分。惟在核課處分作成後，納稅義務人至少在「完納稅捐」上有一繳納行為，也同時表明納稅義務人對於自己財產的安排，因此不妨認定為納稅義務人的信賴表現。蓋此時，納稅義務人相信該核課處分之效果僅在使納稅義務人無法自由支配被課稅的範圍，而在非課稅之範圍即屬於納稅義務人得自由支配的財產。核課處分最

²⁶⁶ 盛子龍，前揭註 231，頁 206-207。

²⁶⁷ 盛子龍，前揭註 231，頁 207。

重要之功能在於將複雜之稅法規定具體化；在繳納完稅捐之後，人民才真正享有可支配之財產，而能從事稅後規劃。如果任意變更核課處分，則使法安定遭受破壞，人民之稅後規劃亦將遭受破壞²⁶⁸。因此，縱使完納稅捐係核課處分之法律效果，但完納稅捐即表示將部分財產處分，移轉予國家；剩餘財產將由納稅義務人自行規劃分配，故應可認定有與核課處分具有因果關係的信賴表現。否則，納稅義務人幾乎無從證明對於稅捐核課處分有何信賴表現。

惟實務上對於此種觀點似不贊同，主張仍須以積極耗用行為為必要。例如，臺北高等行政法院 106 年度訴字第 629 號判決所述：「況按信賴保護之構成，須具備信賴基礎、信賴表現及信賴值得保護等要件，其中信賴表現於提供金錢給付之情形，係指受益人因該金錢之給付而耗用之，或作成不能回復或難於回復之財產處置，其間並有因果關係者而言，若僅消極受領給付，而非積極為上開行為者，即難認有信賴表現，自無信賴保護原則之適用。本件原告固有提出照片及單據，主張其等所受領之殯葬獎金，業已支出殆盡等語。惟查，被告所給付之殯葬獎金係屬金錢而為單純之現存利益，非屬信賴利益，且原告復未指出及舉證其等因被告發給系爭殯葬獎金，而有如何之耗用行為，或作成不能回復或難於回復之財產處置，自無信賴表現²⁶⁹。」因此套用至完納稅捐之觀點應有相當之困難為我國實務所接受。

退步言之，人民產生信賴而有保護必要之情形，亦可能導因於人民在過去同種情形受利益下的行政機關一致性之行為（a consistent practice）²⁷⁰。在此情形下，人民既為相同之行為，即應評價為根據該行政機關一致性之行為而產生之信賴表現。因此若納稅義務人在過去針對同種稅捐，反覆受到相同課稅標準之課徵，則此即應得作為納稅義務人信賴表現主張。例如，納稅義務人申報所得稅，稽徵機關發出剔除部分成本費用而核定。嗣後，納稅義務人均以此次稽徵機關剔除成本費用之標準申報所得稅。稽徵機關不得再於嗣後反於前次見解，更認為納稅義務人就所得稅之成本費用必須更加以剔除，而對納稅義務人作成補稅處分。蓋納稅義務人此時乃信賴稽徵機關之一致性行為，而反覆於嗣後申報所得稅。又如，典型的地價稅，因為年年繳納，容易引起納稅義務人根

²⁶⁸ 盛子龍，前揭註 231，頁 179。

²⁶⁹ 但依據判決事實中所述，人民似有積極之耗用（Verbrauch），即消費或無對價之財產支出（陳敏，前揭註 3，頁 464）。

²⁷⁰ JOHN ALDER, CONSTITUTIONAL AND ADMINISTRATIVE LAW 389 (2011).

據第一年之情況持續繳納之後數年的稅捐，從而屬於稅後規劃，可認為是信賴表現。營利事業所得稅亦可能年年經營相同業務，而產生類似的情形²⁷¹。



第四目 信賴值得保護

一、人民的信賴值得保護

信賴保護第三個要件為人民對於信賴基礎的信賴值得受到保護。在這個要件的審查，乃係著重於人民之善意或惡意（可歸責性）。然而在實際的操作上，認定善意或惡意的主觀因素甚難判斷，導致若由人民必須舉證自己屬於善意，幾乎無從成立信賴保護。因此在行政程序法第 119 條中，以負面方式列舉了幾中情形，判斷相對人之信賴是否值得保護：「受益人有下列各款情形之一者，其信賴不值得保護：一、以詐欺、脅迫或賄賂方法，使行政機關作成行政處分者。二、對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者。三、明知行政處分違法或因重大過失而不知者。」在第一款以及第二款的情形，相對人乃是故意積極作為使得行政機關作成行政處分；第三款情形則係對於行政處分之違法因在注意程度有重大瑕疵而不知情。此三種情形均為處分相對人知可歸責程度較高，基於法安定性所必須受到的保護即較客觀合法性為低，故相對人之信賴即不值得保護。

二、稅捐規避

在稅捐法的案例中，最典型者即為稅捐規避之案件。納稅者權利保護法第 7 條第 3 項前段規定：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。」稅捐規避必然係人民故意利用稅法上漏洞²⁷²而獲取稅捐利益。此時依同條項後段規定：「稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。」稽徵機關得以稅捐規避為由向納稅義務人補稅。同時，因為此時納稅義務人乃行政程序法第 119 條第 3 款明知核課處分所核課部分乃不包含受規避之部分，而有明知原核課處分違法之情形，自屬信賴不值得保護。最高行政法院 106 年度判字第 564 號判決即謂：「上訴人引用財政部 94 年 2 月 23 日函，據為主張『信賴保護』之信賴基礎一節，其不可採之理由，簡言即是，上訴人既有前開『將金額確定之

²⁷¹ 本文原另想基於稽徵機關職權調查之義務，欲就其未查得應徵之事實，分類其可歸責之程度，而異其實質存續力之高低。蓋愈可歸責於稽徵機關，則人民對於核課處分之信賴愈強。惟該想法無法提供實務明確的判斷基準。

²⁷² 柯格鐘（2014），〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉，《興大法學》，15 期，頁 59。

贈與標的，透過信託契約轉換成讓稅捐機關發生誤會（誤以為其未來產生之金額不確定）之信託標的』之稅捐規避行為存在，即無信賴保護原則之適用。」

三、因故意或重大過失違反協力義務

因為大量行政之性質兼以證據片在於納稅義務人之一方，導致稅捐事件必須建置少見於其他法律領域之協力義務，使納稅義務人負有記帳、保存憑證、申報等義務。如最高行政法院 106 年度判字第 259 號判決謂：「在稅捐法制中之稅捐稽徵領域，基於『稅捐具有大量行政實證特徵』之考量，與稅捐法複雜性（以營利事業所得稅為最），及『稅捐資料主要掌握在人民手中』等諸多因素，特別強調『協力義務』之重要性，因此『協力義務』與『職權調查義務』在稅捐稽徵法領域中實無衝突，協力義務之具體內容則由稅捐實證法來決定。」以及最高行政法院 106 年度判字第 208 號判決謂：「至於稅捐實體法與稅捐稽徵法間之關係則是：為了確保『量能課稅原則』對社會全體成員能作到最大程度的實踐，有賴於對捐實體法律關係之正確與全面掌握。又考量到『稅捐行政為大量行政，稅捐資料又多掌握在人民手中』之客觀現實，因此在稅捐之稽徵程序規範，就會重視稅捐債務人在稽徵程序中之協力義務，要求其依『法』提供相關資料，以供查核。」即簡明交代稅捐協力義務之導源。

學理在稅捐協力義務之討論，多集中於協力義務之合憲性、協力義務之範圍、協力義務之當事人與特別犧牲、違反協力義務之效果（推計課稅或減輕舉證責任）與處罰等問題²⁷³。不過因為協力義務中有納稅義務人向稽徵機關申報之義務，例如，所得稅法第 67 條第 1 項即規定營利事業應填具暫繳稅額申報書並檢附暫繳稅額繳款收據一併向該管稽徵機關申報之義務。倘若納稅義務人僅履行部分協力義務時，因此影響核課處分作成之正確性時，此時即與行政程序法第 119 條第 2 款所稱「對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而作成行政處分者」相當，而有信賴不值得保護之情形。實務亦肯定此一立場，例如，高雄高等行政法院 105 年度訴字第 126 號判決：「原告違反稅法上誠實申報繳納稅款義務，難謂有正當合理之信賴值得保護，則被告於核課期間內，依法查核發現應徵之稅捐，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，自可變更原核定。」

²⁷³ 陳敏，前揭註 256，頁 40-75；黃士洲（2007），〈限定繼承、遺產稅協力義務與漏稅處罰〉：最高行政法院 94 年度判字第 826 號判決評析》，《東吳法律學報》，18 卷 3 期，頁 260-273；葛克昌（2012），〈協力義務與納稅人基本權〉，氏著，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，3 版，頁 723-743，臺北：翰蘆；陳清秀，前揭註 84，頁 489-503、532-561；柯格鐘，前揭註 249，頁 11-84。

吾人仔細觀察行政程序法第 119 條第 2 款之規定，重點在於規範人民不得積極提供不完全之資訊致使行政機關發生錯誤。若人民完全不提供資訊，縱使行政機關發生錯誤，亦不屬於本款信賴不值得保護之事由。因此納稅義務人若僅履行部分協力義務，致稽徵機關核課錯誤，其信賴不值得保護；但倘納稅義務人完全不履行協力義務，縱使稽徵機關作成之錯誤核課處分，亦非該款規定之是由。但從最高行政法院 98 年判字第 1294 號判決：「然被上訴人既明知系爭土地已遭價購，依法即應誠實申報，何能以委託專業人士辦理而卸責諉為不知。……亦有待闡明後予以判斷是否為信賴表現？凡此事實對於被上訴人有無行政程序法第 119 條所列信賴不值得保護之情形，具有重大之影響，……。」以及判決理由中引用本則判決之最高行政法院 101 年度判字第 250 號判決稱此種情形應屬於同條第 3 款之情形。是以，不履行協力義務而有稽徵機關因該不履行之協力義務而發生核課處分錯誤之情形，納稅義務人有同條第 3 款之信賴不值得保護之事由。

在稅法上的協力義務種類繁多，稅務專家有時亦難避免違反輕微之協力義務，更何況一般納稅義務人。因此就違反稅捐協力義務而導致信賴不值得保護之情形，應限於與稅捐短課有因果關係，並且納稅義務人有故意或重大過失而致違反協力義務之情形。

四、公益與私益權衡

實務上針對人民得否主張信賴保護，在「信賴值得保護」此一要件上，尚考量公益與私益的權衡，例如，最高行政法院 95 年度判字第 1960 號判決：「按公務人員退休年資採計事涉公務人員退休法秩序及整體公務人員權益之衡平，且其新制施行前年資之退休金來源，亦由政府編列預算支付，政府預算來自於全體納稅人之稅收，自屬關係公共利益，所欲維護之公益自然大於維持該違法處分所維護之私益。從而，被上訴人以 92 年 8 月 29 日部退 2 字第 0922270849 號撤銷其退休金種類、年資及核定給與等 3 部分，於法並無違誤等語。」質言之，若在個案之中，行政機關撤銷行政處分所欲維護的公益大於人民之私益時，即不得主張信賴保護。惟依據行政程序法第 117 條第 2 款規定乃係將信賴值得保護與公私益之權衡分別規定，二者乃屬於兩個層次的問題。信賴值得保護屬於得否主張信賴保護之要件，而公私益之權衡則屬於信賴保護方式（法律效果）的依據²⁷⁴。

²⁷⁴ 林三欽，前揭註 31，頁 22。

稅務判決中雖然經常認定人民信賴並不值得保護，惟實務上卻有另外構成國家賠償之例²⁷⁵。因此即便在行政法院認定不構成信賴保護而不與信賴保護之效果（財產保障或存續保障），然而亦有可能在國家賠償訴訟中，人民獲得金錢賠償。二者間雖然一為利益保護、一為損害填補，但均係國家對人民之保護。

第五節 小結

補徵處分涉及到兩個層次的法條適用問題，第一個層次為稅捐稽徵法第 21 條第 2 項的「另發現應徵之稅捐」，第二個層次為行政程序法第 117 條以下之規定。

第一個層次的問題，實務上有採取救濟範圍說、發現新事實說以及實質審查說，學說則有提出確定案件以外新事實說、漏稅事實說、實質審查說以及新事實說等。惟本文基於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之立法緣由、該項之規範目的、稽徵機關之職權調查義務與誠信原則以及透過德國租稅通則之比較研究，認為「自始未出現於課稅資料之事實」始屬於「另發現應徵之稅捐」，立場較與實務上新事實說（最高行政法院 105 年度 297 號判決）以及學理上提出之新事實說較為接近。

至於第二層次之適用問題，實務上有認為核課處分存續力較低，無法成為信賴基礎。其以稅捐大量行政以及稅捐稽徵法第 21 條與第 28 條為徵納雙方之公平規定，並不能圓其說。又有以稅捐稽徵法第 21 條為行政程序法第 117 條之特別規定，而任何補徵並無信賴保護之限制，因不符法治國最低程序保障之要求，本文難以贊同。其三，從比較法以及體系解釋觀點認為，稅捐核課處分乃「附事後審查權保留」之處分，其說理雖甚為精彩，然而並不能符合依法行政原則以及明確性原則，故此種解釋亦難符合我國現行法制。學理上有認為從實質存續力之觀點限制補徵，固然有理，然其並未釐清實質存續力之產生時點，並有誤判決之實質確定力為行政處分之實質存續力之嫌。其次，又有認為從「另發現應補徵之稅捐」本身具有信賴保護之意涵，從而只要符合該要件與核課期間之遵守，即得加以補徵。然此有可能產生具有實質存續力之核課處分仍不受信賴保護之拘束，使得產生法治國的化外之地。其三，有從德國租稅通則之規定，認為在核課處分與信賴保護間之關係，無信賴表現之適用。惟我國法因尚同時對於行政程序法尚有適用，故難為同一解釋。

²⁷⁵ 參見張永明（2016），〈論租稅優惠之要件與取消〉，葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會（編），《租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集》，頁 469，臺北：新學林。稅捐核課錯誤與國家賠償之討論，參見江彥佐，前揭註 252，頁 138-156。

本文認為學理上提出類推適用授益處分撤銷之路徑較屬可採，惟仍須一一檢視信賴基礎、信賴表現以及信賴是否值得保護三要件，並且須斟酌稅捐事件具有大量行政、證據偏在而產生協力義務等特性。因此雖然大量行政須使稽徵機關採取更有效率之方式，惟此非謂初核處分即無實質存續力或不得作為信賴基礎；核課處分變動之信賴基礎係以核課處分為中心，因此即便稅目不同，但核課處分仍係基於同一事實，故納稅義務人亦得以同一核課處分主張為信賴基礎。至於信賴表現部分，因為稅捐係對納稅義務人總體財產之負擔，其難以證明有處置特定財產之生活。惟本文認為納稅義務人幾乎無從證明有特定信賴表現之行為，因此宜放寬稅捐事件之信賴表現之認定，故以「完納稅捐」作為信賴表現之判斷即為已足，縱使完納稅捐係核課處分之法律效果，亦然。最後關於信賴值得保護的問題，稅捐規避乃納稅義務人故意鑽法律漏洞之行為，明知核課處分漏課受規避之部分，故屬於行政程序法第 119 條第 3 款之情形。又因稅捐法規定諸多協力義務，倘納稅義務人僅履行一部或完全不履行協力義務，致使核課處分不正確，應屬於行政程序法第 119 條第 2 款以及第 3 款信賴不值得保護之情形，並且違反協力義務之情形應限於故意或重大過失而違反。至於核課處分之變更下的公公益權衡，實務宜注意到即便納稅義務人無從主張信賴保護，亦可能有國家賠償之問題。

第五章 適用法律錯誤的稅捐核課

第一節 問題的提出

稽徵機關適用法而課稅之情形得大致分為兩種，其一為單純適用法律錯誤，其二為因解釋函令變更而適用法律錯誤之情形。在稅務行政的領域中，基於稅捐法令的複雜難解，在行政內部的解釋或對待若不相同，則會在納稅義務人之間造成不公平的危險。因此，為確保執行的統一性，產生出龐大數量的行政規則²⁷⁶。因此在稽徵機關適用法律錯誤的情形，毋寧謂以解釋函令變動的情形更常出現，並且影響更大。

最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議認為：「**函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用，故得重為核定**」，並且「**行為時稅捐稽徵法第二十一條第二項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之**²⁷⁷」，故僅經過書面審核之營利事業所得稅得另外再為抽查之調查。

依據該決議的見解，法律變更的情形屬於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，稽徵機關得以「另發現應徵之稅捐」而對人民補稅，但此見解是否符合該條項之規範意旨，誠有疑問。其次，本決議提及的函釋同時涉及到稅捐稽徵法第 1 條之 1 解釋適用問題，因此該決議並未同時討論該條之規定，似有缺漏，亦值商榷。因此本文以下爰分就單純適用法律錯誤之情形以及因涉及解釋函令變動而適用法律見解錯誤之情形分討論。

第二節 單純適用法律錯誤與信賴保護原則

最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議謂：「**函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用，故得重為核定**。財政部八十三年二月八日台財稅第八三一五八二四七二號函釋有關免稅所得分攤營業費用及利息支出之計算公式，係本於行為時所得稅法第四條之一及二十四條規定所作之解釋，自無與同法第四十二條規定牴觸之情事，且該函釋係闡明法規原意，應自法規生效之日起有其適用（司法院釋字第二八七號、第四九三號解釋參照）。而行為時稅捐稽徵法第二十一條第二項所謂另發現應徵之稅捐，只須其事實不在行政救濟裁量範圍內者均屬之，此有本院五十八年判字第三十一號『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

²⁷⁶ 谷口勢津夫，前揭註 48，頁 31。

²⁷⁷ 有從確定力以及法安定性角度認為該決議不可採者，參見林清祥（2003），〈淺論稅捐機關於稅捐核課期間內發現應徵稅捐之意義（下）：兼析最高行政法院九十二年度五月份庭長法官聯席會議決議〉，《司法周刊》，1160 期，版 3。

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，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，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』判例可資參照。又營利事業所得稅係委託會計師查核簽證申報，雖前經書面審核，並未列選及調帳查核，惟依據營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第三條第一款規定，會計師查核簽證申報案件，經書面審核核定者，仍應列入抽查範圍。（參本院八十八年度判字第三八二四號、八十九年度判字第一二一號判決）」

依本決議見解，解釋函令之變更得作為補徵稅捐之依據，既然在有明確得遵循之解釋函令變動時，得作為補徵之理由，舉重以明輕，單純稽徵機關因為適用法律錯誤的情形，亦應得補徵稅捐。惟此種見解尚值商榷。蓋其一，本則決議揭示之案例中，稽徵機關先前所為核課處分係依據當時所能判斷的事實。就當時的情況而言，除非另有其他未發現之事實或資料，則不會有「另發現」的可能，因此法律見解變更難以符合稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之文義。其次，本則決議既然贊同多數實務見解所謂的「救濟範圍說」，即應肯認只有事實變更才屬於另發現應徵之稅捐，何以認為法律見解變更得為另行補徵稅捐之理由。其三，若僅以法律見解變更即得作為補徵稅捐之理由，無異承認稽徵機關得變更任意以其法律見解，相較於認定事實變更下，尚須以稽徵機關發現新事實或新證據為必要，顯有失衡。

因此單純適用法律錯誤之情形，倘若並無稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之情形，即不得對人民補徵稅捐。

第三節 稅捐解釋函令變動與信賴保護原則

第一項 德國法與我國法規範模式比較

關於解釋函令變動的情形，德國租稅通則第 176 條第 2 項規定：「聯邦政府、最高之聯邦或邦行政機關之一般行政規則（allgemeine Verwaltungsvorschrift），經聯邦最高法院認為與現行法律不符時，在廢棄或變更稅捐裁決時，不得為稅捐義務人之不利益而予以考慮²⁷⁸。」我國稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項以及第 2 項²⁷⁹規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利

²⁷⁸ 引自陳敏，前揭註 57，頁 338。

²⁷⁹ 該條第 3 項係在處理新舊法交接應如何適用法律之問題，與本文討論較無關連；而第 4 項係針對稅捐處罰之財罰參考表規定，乃屬於稅捐處罰法之領域，亦非本文討論重點。因此本文僅討論該條第 1 項與第 2 項。

於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」



第一款 適用對象之概念

德國法與我國法之規定之比較上，首先必須注意的是，德國法之規定已經明文法律上經常使用之法律概念「行政規則」(Verwaltungsvorschrift)，在解釋論上與一般行政法領域裡解之行政規則本質上並無不同，惟我國稅捐稽徵法第 1 條之 1 卻以「解釋函令」作為規範之客體，但解釋函令一詞卻是實務上之用語演變為法定之名詞，在法律層次中亦僅出現於稅捐稽徵法以即納稅者權利保護法中，在其他法律中並無「解釋函令」一詞。因此解釋函令之概念即有探究之必要，並不能直觀以「行政規則」視之²⁸⁰。

第二款 變動原因不同

就解釋函令變動之原因而言，德國租稅通則之規定在於解釋函令「遭到聯邦最高法院宣告違法」時，始有適用。此點與我國稅捐稽徵法第 1 條之 1 有很大的差距，該我國該條之規定係以「財政部發布或變更」解釋函令為規範重點，而非以財政部之解釋函令遭行政法院宣告違法為關注重點。

第三款 信賴基礎不同

德國法原則上並不以解釋函令作為信賴基礎，而係以核課處分作為信賴基礎。而解釋函令之變動僅在於強化人民對於核課處分之信賴。因此僅在核課處分具有租稅通則第 172 條以下所規定得變更核課處分之事由時，倘同時構成第 176 條第 2 項之情形時，稽徵機關仍不得以其他規定變更核課處分²⁸¹。但我國稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規範方式完全以解釋函令之溯及生效與否加以規範，直接以解釋函令做為信賴基礎。

因為德國法之規範模式係以核課處分作為信賴基礎，因此當解釋函令遭聯邦最高法院宣告違憲時，倘稽徵機關尚未作成核課處分時，人民並不得執解釋函令的變動，主張應適用第 176 條第 2 項。但我國解釋函令發生變動時，人民得依稅捐稽徵法第 1 條之 1 主張不溯及適用。

²⁸⁰ 惟基於行文便利以及解釋函令已為我國立法上以及解釋論上必須處理之問題，故本文仍以解釋函令通稱德國法之行政規則。

²⁸¹ 盛子龍 (2010)，〈租稅法上解釋性行政規則之變更與信賴保護〉，王必芳 (主編)，《2009 行政管制與行政爭訟》，頁 253-254，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處。

第二項 稅捐稽徵法第 1 條之 1 的概念與適用

吾人再次檢視稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項以及第 2 項的規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」可以發現本條規範重點首先在於「解釋函令」。惟何謂解釋函令，稅捐稽徵法並無進一步之說明，須透過解釋論方式加以釐清。其次，本條所規定之解釋函令似限於「財政部」所發布之解釋函令，則其他並非財政部所發布而與解釋函令性質相當之行政規則是否亦有適用，誠有疑問。其三，何謂據以申請之案件，是否表示解釋函令不具備通案效力？其四，本條規定以區分案件是否確定而考量其效力是否溯及，則本條所謂之案件確定即生重要關鍵，而有釐清之必要。最後，本條所指稱之效力究竟是在表達解釋函令具備直接拘束之效力或是僅在表達人民是否得據以主張？以上諸問題，因為並無其他規範進一步闡明，因此適用上即有解釋之必要。故本文以下依序檢討之。

第一款 稅捐解釋函令基本概念

第一目 概念

在稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項增訂的立法歷程中，立法者所關心者乃是解釋函令變更導致人民的稅捐利益受到影響，即「解釋函令不利益不溯及既往」條款²⁸²。然而解釋函令一詞雖在我國稅捐實定法中，出現於稅捐稽徵法第 1 條之 1 以及納稅者權利保護法第 3 條、第 9 條，並且稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項增訂已久，使得解釋函令一詞在我國法上（至少在稅法領域中）已不陌生。然而諸規定並未將解釋函令一詞予以明確定義，從而若不將解釋函令的概念以及性質釐清，將對於應如何正確解釋適用解釋函令有鉅大影響。

解釋函令原係對於請求為釋示之納稅義務人或下級稽徵機關個別為之。惟在實務上，對於個別請求釋示所作成之解釋事項除個別通知納稅義務人或下級稽徵機關外，並會以副本通知當地稽徵機關；若具有通案意義的解釋事項，並會通知全國各稽徵機關一體適用。就此意義上而言，解釋函令即為財稅主管機關對於稅捐法律的解釋或補充²⁸³。

²⁸² 參見立法院公報處（1996），《立法院公報》，85 卷 38 期，頁 183，臺北：立法院。

²⁸³ 陳敏（1997），〈租稅法之解釋函令〉，《政大法學評論》，57 期，頁 3-4。

又目前在財政部各稅法令彙編的編輯說明中，均有「本部及各權責機關在 00 年 00 月 00 日以前發布之 00 稅釋示函令，凡未編入 00 年版『所得稅法令彙編』者，除屬當然或個案核示、解釋者外，自 00 年 00 月 00 日起，非經本部重行核定，一律不再援引適用。」之說明。因此在實際上，財政部法令彙編之中的解釋函令即屬於針對各稅法中的條文所作之抽象性解釋。此與學理上認知的稅捐稽徵法第 1 條之 1 的解釋函令乃屬相當。至於個案核示，雖亦屬於解釋函令的範疇，惟其經常以副本方式送達至各稅捐稽徵機關，因此在此意義上，亦帶有對於抽象事項所為解釋的意義²⁸⁴。

第二目 性質

行政命令係行政機關單方所作成抽象的行政行為，並得依據不同的區分標準做出不同的分類。在我國行政程序法第 150 條以下以及第 159 條以下分別規定法規命令以及行政規則。二者的區分標準在於是否有經過法律授權而訂定；區分實益則在於法規命令係對於不特定多數人發生抽象的規制效力（行政程序法第 150 條第 1 項參照），而行政規則係行政機關對內部所為拘束性之抽象規則，而不對外直接發生法規範的效力（行政程序法第 159 條的 1 項參照）。在行政程序法未制定的時代，實務上尚有行政機關未經立法機關授權，而逕依職權訂定對人民直接發生拘束力的抽象規則——職權命令（中央法規標準法第 7 條參照）。惟在行政程序法第 174 條之 1 通過施行後，應不再肯認有此種行政命令的存在，否則即屬於法治國的一大漏洞²⁸⁵。故在我國法的常態之下，行政機關單方所為之抽象規定應僅有法規命令以及行政規則²⁸⁶，而無直接拘束人民權利之職權命令的存在空間。

吾人得透過檢視解釋函令是否為法規命令或行政規則。依據行政程序法第 150 條第 1 項規定，法規命令必須經由法律授權，行政機關始得為之。因此，稅捐解釋函令既無法律之明確授權，而僅係財政部依據自己之見解，所對發布之抽象規定，故非法規命令。因此，稅捐解釋函令乃係財政部發布，並對於稅捐稽徵機關予以拘束之內部抽象規定，即該當於行政程序法第 159 條第 1 項之行政規則。則稅捐稽徵法第 1 條之 1 所稱之解釋函令即屬行政規則，應屬無疑²⁸⁷。

²⁸⁴ 陳敏，前揭註 283，頁 3-4。

²⁸⁵ 林明鏘，前揭註 18，頁 323-324。

²⁸⁶ 在憲法增修條文第 2 條第 2 項規定總統得於極例外之情形下，發布「緊急命令」為必要之處置。然而緊急命令究竟非屬行政命令的正常態樣。參見林明鏘，前揭註 18，頁 320。

²⁸⁷ 相同見解，柯格鐘（2006），〈稅法之解釋函令的效力：以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例〉，《成大法學》，12 期，頁 67-70。

茲須同時檢討者是，納稅者權利保護法第 3 條第 2 項規定：「主管機關所發布之**行政規則及解釋函令**，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。」將行政規則與解釋函令並列，是否表示解釋函令與行政規則並非相同，而解釋函令應屬於法規命令或其他法規範？按納稅者權利保護法第 3 條之旨意在於貫徹稅捐法定主義之國會保留原則²⁸⁸，並在該條立法理由三中即明白表示：「……主管機關基於法律授權而訂定之**法規命令與行政規則**，僅得就實施母法所定納稅義務及其要件有關之事項予以規範，自不得逾越稅法規定，另為增加或減少法律所未規定之稅捐義務；爰參照現行稅捐稽徵法第十一條之三規定訂明本項。……。」另外，本條規定在立法草案時，原先規定為行政規則與法規命令，但因為行政機關堅持而將法規命令改為解釋函令，惟稅捐稽徵法第 11 條之 3 仍有適用餘地，故應參照本條立法理由作合憲性解釋²⁸⁹。稅捐稽徵法第 1 條之 1 的解釋函令係指財政部未經立法機關授權而逕依職權發布之抽象解釋規則，故無論如何不可能為法規命令。而本條在立法理由中既表明「行政規則與法規命令」，則在條文中的解釋函令應係指已經得到立法機關授權的法規命令。故納稅者權利保護法第 3 條第 2 項與稅捐稽徵法第 1 條之 1 的解釋函令之性質並不相同。前者為法規命令，後者為行政規則。因此在解釋適用財政部發布未經立法機關授權之解釋規則時，應分別對應納稅者權利保護法第 3 條第 2 項的行政規則與稅捐稽徵法第 1 條之 1 的解釋函令²⁹⁰。

第三目 稅捐法規命令不適用本條規定

最高行政法院 104 年度判字第 740 號判決認為：「稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項規定：『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。』所謂『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令』，僅限於解釋性函令，不包括財政部依法律授權或依職權所發布之法規性命令，此由該條文義觀之甚明²⁹¹。」

²⁸⁸ 該條立法理由即明白表示係為貫徹「稅捐法定主義」。

²⁸⁹ 葛克昌（2018），〈盈虧互抵與納稅者權利保護〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 152（註 6）。

²⁹⁰ 固然在解釋論上，得出上述納稅者權利保護法中之解釋函令性質與稅捐稽徵法之解釋函令性質並不相同。惟立法上使用相同用語，卻有不同性質，亦使適用法律者（行政機關與人民）以及執法者（司法機關）產生解釋適用法律的複雜性。此點亦得看出我國稅捐立法尚有待進步。

²⁹¹ 相同見解，最高行政法院 105 年度判字第 682 號判決、臺北高等行政法院判決 104 年度訴字第 1610 號判決。

因此該判決據以認為「未變性酒精管理辦法係依行為時菸酒管理法第 4 條授權訂定，自非屬解釋法律性質之函令，而係具有法規性質之命令，非稅捐稽徵法第 1 條之 1 所稱解釋函令，無該條之適用²⁹²。」

稅捐稽徵法第 1 條之 1 之解釋函令既然係行政規則之性質，屬於法規命令之法規範即不應適用本條規定。其次，自本條的立法沿革而言，在於限制行政機關依據自己變更之見解，使納稅義務人產生較不利的稅捐負擔。因此若非單純屬於對內發生效力而係已經具有對外拘束的法規範，即不單純屬於行政機關之見解，而應提升層次至法律或法規命令層次加以理解法律不溯及既往的問題，而非直接套用稅捐稽徵法第 1 條之 1 的解釋函令不溯及既往原則。故本件判決以未變性酒精管理辦法為法規命令為由，認為其變更不適用稅捐稽徵法第 1 條之 1，誠屬的論。

惟無論是法律、法規命令或行政規則，均屬於抽象的法規範，無論對於人民是否具有直接的拘束效力，該等法規範均在禁止溯及既往的憲法要求下受到限制。稅法上行政規則不溯及既往，通常會運用稅捐稽徵法第 1 條之 1 處理。至於法規命令既然與法律相同，具備對於人民均有之對外拘束力，則應與法律變更相同，適用法律不溯及既往原則²⁹³。本件法院判決既然認定未變性酒精管理辦法為法規命令，則應以法律禁止溯及既往原則，對於該辦法變更加以檢驗²⁹⁴。

第二款 稅捐解釋函令的種類

誠如前文所述，解釋函令性質上為行政規則。依據行政程序法第 159 條第 2 項之規定，大致將行政規則的種類區分為：組織規程及處理規程、解釋法規之行政規則、裁量基準、替代法律之行政規則²⁹⁵。在與行政規則種類的對應上，即得將解釋函令大致區分為：事務處置之解釋函令、解釋法規之解釋函令、裁量行使之解釋函令、替代法律之解釋函令、調查事實之解釋函令等²⁹⁶。

第一目 解釋法規之解釋函令

²⁹² 相同見解，最高行政法院 107 年度判字第 701 號判決：「又稅捐稽徵法第 1 條之 1 所謂「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令」，限於解釋性函令，不包括財政部依法律授權所發布之法規命令，財政部 103 年 8 月 11 日函既非解釋性函令，即無稅捐稽徵法第 1 條之 1 適用，原核課處分亦無因未適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 而顯有錯誤可言。」

²⁹³ 柯格鐘（2015），〈以信賴保護原則檢驗房屋稅：一般性探討〉，謝哲勝（主編），《房屋稅：法律與政策》，頁 179，臺北：元照。

²⁹⁴ 惟關於法規命令變更與法律溯及既往之探討，本不在本文討論範圍之列，故於此不擬探討。

²⁹⁵ 陳敏，前揭註 3，頁 548-550。

²⁹⁶ 陳敏，前揭註 283，頁 11-13。

凡是法律規範，必然會出現需要解釋法規文義之問題。尤其稅捐法規常常處於會計與法律的交界處，更有諸多技術規定無法在法規中詳加規定，而使得在稽徵第一線的行政機關必須透過解釋法規的解釋函令，統一內部見解。在稽徵實務上，可能因為不同稽徵機關持不同的法律見解，使得處於相同稅捐負擔地位之納稅義務人被核課不同之稅額。

然而統一稽徵機關內部之見解，並不表示納稅義務人即應受解釋法規之解釋函令之拘束。大法官釋字 216 號明確表明：「各機關依其職掌就有關法規為釋示之行政命令，法官於審判案件時，固可予以引用，但仍得依據法律，表示適當之不同見解，並不受其拘束，……」蓋行政機關以解釋函令所持之見解，僅是依據行政規則而非具有法規創造力的法律或法規命令，因此本不得拘束納稅義務人，更不得因此拘束依據法律獨立審判之法官。

有疑問者是，具有高度專業性、屬人性判斷之不確定法律概念，行政機關享有「判斷餘地」²⁹⁷。換言之，行政機關針對已存在事實判斷是否符合特定構成要件時，享有對於構成要件之解釋特權，司法機關原則上對行政機關之判斷不得加以審查，而僅得於行政機關之判斷具有明顯之瑕疵時，使得對之加以審查適法性。因此基於稅捐領域高度複雜性，並且對於稅捐事實是否該當稅捐法構成要件，常須由專家（例如，律師或會計師）加以判斷，稅捐法是否亦存在稽徵機關之判斷餘地？按稅捐乃是干預人民財產權、生存權、工作權最廣之干預行政手段，對於稅捐事實是否合乎構成要件，若容許稽徵機關享有判斷餘地，易使憲法保障基本權的規範形成空洞。並且即便稅捐事項具有專業性以及複雜性，但其程度並非一般人民毫無理解之空間，甚至可謂若經過專家稍微解說，即得以理解稅捐。因此稅捐事項之專業性程度並未使稽徵機關得享有判斷餘地。況且，行政法院之裁判實際上有半數以上乃稅捐事件。若稽徵機關在稅捐事件上享有判斷餘地，則行政法院審查行政部門是否違法之憲法權力亦受到空洞化的限縮甚至剝奪。因此，稽徵機關在稅捐事項上並不享有判斷餘地。

惟解釋函令既然為稽徵機關內部所持之見解，納稅義務人自得透過「行政自我拘束」原則，使該解釋函令對於納稅義務人產生間接之外部效力，而得以主張稽徵機關不得任意違反自己以解釋函令為由所持之見解。

第二目 認定事實之解釋函令

²⁹⁷ 葛克昌（2009），〈解釋函令與財稅行政〉，氏著，《所得稅與憲法》，3 版，頁 524-525，臺北：自刊。

稅捐實體法上最為重要之任務在於確定納稅義務人在實體上應負擔之稅捐債務之大小（稅捐債務之法律效果），而為確定應納稅額之故，稅捐法首先必須被加以解釋其適用之範圍以及與將稅捐法相關的法律事實。並且基於稅捐之複雜性，稽徵機關發布統一內部見解對於解釋稅捐法以及認定稅捐法之事實之解釋函令。前者即為前述之解釋法規之解釋函令，後者則為認定事實之解釋函令。

認定事實之解釋函令主要之目的在於減輕稽徵機關之舉證負擔²⁹⁸。基於稽徵機關長年以來對於稅捐事實之認定，做出統一認定稅捐事實之解釋函令固然可以想見，也因此學說上即有認為此種解釋函令基於稅捐事項之專業性而對於法院以及納稅義務人具有某程度之拘束力²⁹⁹。但認定事實之解釋函令終究仍只是行政規則，而不具外部拘束效力，因此不因稅捐事項之專業性而產生拘束納稅義務人與法院之效果³⁰⁰。況且法院應基於論理法則與經驗法則認定法律事實，當解釋函令所認定之事實與論理法則或經驗法則不符時，本身即是牴觸了行政訴訟法第 189 條之規定，而應屬違法，自然不得拘束法院之裁判。

第三目 裁量基準之解釋函令

稅捐債務法中，並不容許稽徵機關裁量納稅義務人應納多少稅捐，故原則上並無裁量基準之解釋函令。而在稅捐處罰法上，因行政罰乃屬於稽徵機關得依據個案情形，作成符合比例原則之裁量行政，而有裁量基準之解釋函令。也因此稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 4 項亦針對裁罰參考表規範一定之變更效力³⁰¹。

第四目 組織性與作業性解釋函令

財政部基於職權，得對內部發布組織性與作業性之解釋函令，以規範內部之行政運作。但納稅義務人至多因為組織性與作業性解釋函令變更之故而造成不便，而無法律上利益受干預之情形。是以，此種解釋函令想像上應無適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 的空間。

第五目 小結

區分解釋函令的種類，目的在於辨認解釋函令的作用，然而實際上在適用的情形，應係就稅捐債務法或稅捐處罰法等領域，劃分稽徵機關就各該稅捐事

²⁹⁸ 葛克昌，前揭註 297，頁 520-521。

²⁹⁹ 葛克昌，前揭註 297，頁 525-526。

³⁰⁰ 陳敏，前揭註 283，頁 21-22。

³⁰¹ 惟因本文所討論者聚焦於屬於稅捐債務法的補徵稅捐上，故此部分不在本文討論之列。

件是否有裁量權。無論是解釋法律之解釋函令或事實定認定之解釋函令等，均受到行政規則之效力所拘束，均應適用稅捐稽徵法第 1 條之 1³⁰²。

第三款 稅捐稽徵法第 1 條之 1 的構成要件

第一目 解釋函令發布主體的範圍

稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定固然適用於「財政部」所發布之解釋函令。然而，如非屬「財政部」所發布之解釋函令，是否仍有本條之適用？

一、財團法人會計研究發展基金會的函釋

針對「財團法人會計研究發展基金會」（以下簡稱為會研會）所發布之函釋是否包含於稅捐稽徵法第 1 條之 1 的範圍內，在實務上迭有爭議。

實務上採取否定見解者，例如，臺北高等行政法院 105 年度訴字第 937 號判決認為：「按會研基金會所發布之會計原則或解釋，雖屬一般公認會計原則之一環，俾供商業機構遵循，惟關於租稅事件仍應回歸稅法之規範，本於實質上之租稅活動而為解釋，……。會研會亦肯認該函釋僅係進一步闡明 25 號公報之原意及適用範圍，是應自該公報 85 年 3 月 7 日發布（94 年 12 月 22 日及 95 年 11 月 30 日修訂）起有其適用，於本件亦無不得適用之情形，且會研會第 024 號函釋並非財政部所發布之解釋函令，並無適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 之情形。」逕以發布者非財政部為由，否定會研會函釋適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 之可能。

相對而言，實務上有採肯定見解者，例如，最高行政法院 105 年度判字第 412 號判決：「惟財團法人會計研究發展基金會發布之財務會計準則公報及其解釋，依前揭營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項規定，既係商業會計與稅務行政之法源，則有關行政法的一般原理原則，包括信賴保護原則（行政程序法第 8 條參照）以及其所衍生之不利於人民之法規或行政解釋函不溯及既往原則（稅捐稽徵法第 1 條之 1 參照），對其亦有適用，故該會研會第 024 號函應自 101 年 2 月 9 日發布時起發生效力。」其採取肯定之理由，並非直接依據稅捐稽徵法第 1 條之 1 的文義，而係從其他實定規定認為會研會的函釋亦屬於稅捐法的法源，從而即應適用稅捐稽徵法第 1 條之 1。

³⁰² 葛克昌，前揭註 297，頁 521，則認為稅捐稽徵法第 1 條之 1 之解釋函令包含解釋性、補充性、裁量基準性以及事實認定性之行政規則。

針對此一問題，本文認為採取否定說較為可採。首先，會研會雖在歷史沿革上係由財政部長召集會計師全聯會以及臺灣省會計師公會籌組而成³⁰³，官方色彩非常濃厚，但究竟非財政部或是其他公權力機關，而僅為私法組織，並無任何公權力性質，難作為行政主體以適用公法上之規定。其次，肯定見解以營利事業所得稅查核準則第 2 條第 2 項規定證立會研會函釋應適用稅捐稽徵法第 1 條之 1，固值肯定其用心良苦。惟該條項前段規定：「營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表³⁰⁴。」僅在表明會計之處理方法，並無意使會研會的函釋取得法源之地位。況且，營利事業所得稅查核辦法係受所得稅法第 85 條第 5 項授權而訂定（該查核辦法第 1 條參照）法規命令，若再透過該查核辦法授權會研會函釋取得法規地位，似將違反釋字第 524 號：「又法律授權主管機關依一定程序訂定法規命令以補充法律規定不足者，該機關即應予以遵守，不得捨法規命令不用，而發布規範行政體系內部事項之行政規則為之替代。倘法律並無轉委任之授權，該機關即不得委由其所屬機關逕行發布相關規章。」揭示的「再授權禁止原則」。其三，會研會函釋係依據國際財務報導準則（IFRS）作成會計上處理之函釋，而在法源地位上有可能形成「習慣法」的地位³⁰⁵。然而在稅法上（至少在稅捐債務法）是否承認關於的習慣法，在學理上有所疑問³⁰⁶。蓋基於法律保留原則，在符合授權明確性的要求下，就徵收稅捐所為之授權規定並非憲法所不許（釋字第 346 號參照），但就納稅義務之構成要件與稽徵程序（釋字第 217 號、640 號參照）應以法律定之，而此稱之法律應指經中央或地方立法機關經立法程序所制定者，習慣法並非屬之。其次從權限劃分的角度而言，憲法第 107 條第 7 款明文國稅、省稅、縣稅之劃分由中央立法並執行之，故習慣法並不足作為課徵之依據³⁰⁷。因此會計在稅上的處理既然會影響到稅捐債務的計算，則會研會函釋是否得為習慣法，亦有疑問。退步言之，若會研會函釋具有習慣法的地位，應適用法律不溯及既往

³⁰³ 請參見財團法人會計研究法展基金會網站，http://www.ardf.org.tw/info_origin.html（最後瀏覽日：07/15/2018）

³⁰⁴ 會研會發展「臺灣財務報導準則」、制定發布審計暨評價準則，因此係落入該條項規範內。

³⁰⁵ 學說上即有認為透過我國財務會計準則無論遵循 GAAP 或 IFRS，透過會研會編訂商業會計準則，為我國業界人士普遍遵循的慣行，並有法之確信，因性質上屬於「習慣法」。請參見柯格鐘（2015 年 5 月），〈論平等原則在稅捐法的適用：評大法官釋字第 722 號解釋〉，發表於：《第二回財稅法研討會》，頁 2（註 1），東吳大學法學院財稅法研究中心（主辦），臺北。

³⁰⁶ 柯格鐘，前揭註 287，頁 77。

³⁰⁷ 葛克昌（2014），〈稅捐實質正當性與違憲審查〉，《月旦法學雜誌》，226 期，頁 189。

原則，而非稅捐稽徵法的解釋函令不溯及既往的規定。因此，會研會的函釋不適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 條，較為妥適。

但採取否定見解，並非表示人民再會研會函示變動之情形下全無主張禁止溯及之可能。蓋會研會函釋若經常為稅捐稽徵機關所援用，納稅義務人仍得基於「行政自我拘束原則」，主張稅捐稽徵機關在類似的個案中必須採取會研會函釋變更前的見解。

二、地方政府之自治規則

依據財政收支劃分法第 4 條附表一丙一、(二) 以及第 12 條第 1 項第 2 款，房屋稅屬於地方稅，故地方自治團體對於房屋稅有稅捐收益高權以及稅捐行政高權，而屬於「地方自治事項」³⁰⁸。依據房屋稅條例第 6 條、第 24 條授權，地方政府得經地方民意機關通過，在房屋稅條例之範圍內訂定合宜之房屋稅稅率。在地方民意機關通過房屋稅徵收之稅率計算上故無疑問，有疑問者是，地方政府針對房屋稅稅率之自治規則是否得適用稅捐稽徵法第 1 條之 1？

臺北高等行政法院判決 105 年度訴字第 178 號認為：「惟上開作業規定（本文按：臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點）核屬地方政府之自治事項，並非解釋函令之變更，無涉稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定之適用問題，況被告本件所適用之臺北市房屋稅徵收自治條例第 4 條第 1 項及第 14 條第 3 項規定，迄今未經修正，從而，被告依前揭規定課徵系爭 15 戶房屋 3.6% 稅率，要屬於法有據。」認為該作業要點屬於地方自治事項，從而並非解釋函令之變更，故無稅捐稽徵法第 1 條之 1 適用³⁰⁹。

按臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點係為簡化房屋標準價格之評定及房屋現值之核計作業，而訂定之（第 1 點參照）。該作業要點並無臺北市房屋稅徵收自治條例授權以及在作業要點中表明受授權之依據³¹⁰，故性質上屬

³⁰⁸ 柯格鐘，前揭註 293，頁 177-178。

³⁰⁹ 相同見解，最高行政法院 107 年度判字第 17 號：「臺北市政府……自 106 年 7 月 1 日起實施……臺北市房屋標準價格重行評定及有關作業規定，惟上開評定作業要點規定，並非屬財政部解釋函令之變更，亦非稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表變更，無涉稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用問題。」

³¹⁰ 學說上雖有認為，法規命令若不具備形式要件（授權根據、發布等），僅生法規命令是否合法或有效之問題，而不涉及法規命令的定性（陳敏，前揭註 3，頁 551）；並且行政規則亦有得法律授權而訂定者，故以應以規範內容是否對於人民基本權利造成限制（法規創造力）由依據，判斷行政命令為法規命令或行政規則（林明鏘，前揭註 18，頁 322）。惟行政命令究屬於法規命令或行政規則，若先認定行政命令具有對外拘束力，復以其具有對外拘束力而認定其為法規命令，不免有在邏輯上陷入循環論證之嫌，故應以其是否具備「受授權規定」以及「揭示授權依據」為判斷標準，較為妥適以及避免循環論證之問題（黃茂榮，前揭註 85，頁 803）。

於地方行政機關所訂定之行政規則，而非法規命令³¹¹。因此就有無授權以及抽象性規範而言，其性質與解釋函令並無不同。其唯一不同之處僅在於前者乃係由臺北市政府訂定並發布，後者則為財政部發布。因此實務見解似乎主要係以稅捐稽徵法第 1 條之 1 文義上的財政部為由，而認為該作業要點不屬於該條適用範圍內。

地方自治團體就地方稅的解釋變更，其影響與財政部函釋的變更應屬相同，均對於處於新舊行政規則變動下的人民產生不同的稅捐負擔。若非同等適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 的禁止溯及規範，將形成差別待遇。其次，依據稅捐稽徵法第 1 條之 1 增訂的修正提案說明，增訂目的係為避免因財政部函釋的變更致納稅義務人的稅捐負擔遭受改變³¹²。就此而言，本條規範意旨應在於避免解釋函令變動影響人民的稅捐負擔，而法條文義上之所以規範「財政部」所發布之解釋函令，乃因大部分稅捐解釋函令變動致影響人民稅負究竟多係出於財政部解釋函令變動的情形。因此如僅依據文義限於財政部所發布解釋函令變動的情形，將導致規範意旨無法完全落實，而有法律上的漏洞。故應在其他行政機關發布之稅捐解釋函令而有影響稅負時之情形，類推適用本條規範。

職是之故，在臺北市政府等地方自治團體所發布之稅捐解釋函令應類推適用稅捐稽徵法第 1 條之 1。臺北市房屋標準價格及房屋現值評定作業要點如嗣後變更，不利於納稅義務人，則應以變更前的作業要點加以適用。

第二目 對於據以申請案件發生效力

所謂「對於據以申請之案件發生效力」，依據學說的分析，僅是重複法律效力的意旨。蓋若透過稅捐稽徵法第 1 條之 1 而概括授權解釋函令取得法律或法規命令之地位，即完全違反法律明確性之要求。而此效力僅是指對外的間接效力而言³¹³。

第三目 核課或案件確定與否

³¹¹ 不同見解，柯格鐘，前揭註 293，頁 179，認為：「房屋構造標準單價表」、「折舊率及耐用年數表」及「房屋街路等級調整率評定表」涉及稅基之規定，若轉化應用釋字第 705 號，三者係實質上影響到納稅義務人之財產權與應納稅額，而非屬技術性細節性之規定，若不以其屬於當然違法之立法，則其性質應屬法規命令（授權自臺北市房屋稅徵收自治條例第 8 條）。由此觀之，前揭作業標準第 2 點第 1 項前段既然規定：「房屋現值之核計，以『房屋構造標準單價表』、『折舊率及耐用年數表』及『房屋街路等級調整率評定表』為準據。」則似應認為屬於稅基之規定，按照學者見解，亦應屬於法規命令。

³¹² 立法院公報處，前揭註 282，頁 183，臺北：立法院。

³¹³ 柯格鐘，前揭註 287，頁 73。

釋字第 287 號針對前後行政函釋不一致時，究應適用何者，作成解釋：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」視行政處分是否確定而分別適用前函釋或後函釋。惟稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項但書以及第 2 項分別規定「但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。」、「於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」更以解釋函令是否有利於納稅義務人區分新舊解釋函令之適用。惟尚未核課確定以及未確定案件究竟係指何者，尚值研究。

首先，自文義解釋，本條項但書之「尚未核課確定」應適用於「尚未核課之案件」，蓋此時既無核課處分，案件無從確定；至於第 2 項之「未確定案件」則因「應核課而未核課」與之並列，故不包含「尚未核課之情形」，甚為顯然。

其次，尚未核課確定以及未確定案件均應包含「稽徵機關已作成核課處分，但核課處分尚未確定」之情形。惟有疑義的是，此時核課處分之確定究竟係指何種確定？所謂行政處分之確定³¹⁴有以下三種可能，其一為經過行政救濟程序，因爭訟終結而具備形式確定力以及實質確定力³¹⁵；其二，核課處分因納稅義務人未提起爭訟程序而具備形式存續力；其三，稽徵機關無法再作廢棄而具有實質存續力。

就經過行政爭訟之核課處分而言，基於尊重判決之確定力，稽徵機關無從再作成核課處分，此種情形落入本條第 1 項但書之範圍內，應無疑義。最高行政法院 108 年度判字第 269 號判決即謂：「惟依前揭所引財政部 106 年 6 月 7 日令釋係針對營業稅之課徵所為釋示，關於本件被上訴人對於上訴人所為營業稅核定處分，既尚未核課確定，依稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項但書規定，對於仍訴訟繫屬，尚未核課確定之案件，即應予以審酌及適用³¹⁶。」即以仍訴訟繫屬中為由，而認定尚未核課確定。

³¹⁴ 行政處分之確定力，在現今學說上比較常以「存續力」作為說明，乃沿襲自判決確定立之制度與觀念，並分為形式與實質二者。形式存續力近於於判決之確定力（又稱為不可爭力），具有確保法安定性之功能。參見李建良（2018），〈行政處分 2.0：法治國家的制度工具與秩序理念（上）〉，《月旦法學雜誌》，277 期，頁 107。

³¹⁵ 陳清秀，前揭註 145，頁 668-669。

³¹⁶ 相同見解，最高行政法院 108 年度判字第 181 號判決。

其二，核課處分具備形式存續力是否屬於該但書之確定？按形式存續力僅在限制納稅義務人不得再行爭執核課處分之違法或不當，但倘若有加以變更核課處分之事由時，稽徵機關仍不妨變更核課處分。而稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規範目的在於限制解釋函令變動之情形，稽徵機關之核課權限，因此限制納稅義務人之形式存續力應非此本條所謂之確定。惟最高行政法院 108 年度判字第 65 號判決則認為：「上訴人上述同一課稅事實的營業稅部分，經被上訴人核定其營業稅銷售額 3,749,338 元及應納稅額 187,467 元，並處罰鍰 187,467 元，上訴人沒有在法定期間內提起行政救濟而確定在案。也就是說，該營業稅課稅及罰鍰處分已經確定，所以無法再適用財政部 106 年 6 月 7 日令釋。但是本件上訴人 100 年度綜合所得稅結算申報，列報出售系爭房地 24 戶的房屋財產交易所得合計 323,272 元，經被上訴人以其屬於營業稅法規範的營業人，也是所得稅法第 11 條第 2 項規定的營利事業，所以依據查得資料核定其 100 年度營利所得 7,919,458 元，並剔除原申報財產交易所得 323,272 元，歸課核定上訴人當年度綜合所得總額 9,852,558 元，應補稅額 2,748,577 元，上訴人不服，申請復查結果，獲追減營利所得 2,029,344 元等情，為原審依法確定的事實，可見上訴人 100 年度綜合所得稅還沒有核課確定。因此，依據上述稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項但書規定及說明，本件就有財政部 106 年 6 月 7 日令釋的適用。」本則判決同一事實同時涉及營業稅以及所得稅案件，並且財政部就同一事實先後發布前後解釋函令。因納稅義務人未對營業稅之核課處分提起行政救濟，而告確定，最高行政法院據此認為營業稅之核課處分已經確定，因此解釋函令縱有所變更，亦不影響營業稅之部分。反之，因所得稅部分尚在行政救濟程序中，故依據稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項仍有適用。職是，最高行政法院亦認為本條之確定包含核課處分具形式存續力之情形。

其三，核課確定是否包含核課處分具實質存續力之部分？所謂行政處分之實質存續力係在限制行政機關廢棄行政處分之權限，但非謂行政處分一具備實質存續力即不得廢棄，反而在符合廢棄之要件時，行政機關仍得廢棄行政處分³¹⁷。申言之，實質存續力係在信賴保護原則下，限制行政處分之存續。惟稅捐稽徵法第 1 條之 1 雖然規範上有所缺失，但其規範精神在於「解釋函令不溯及既往」，若再考量一次信賴保護，不免重複。因此本條之確定應不包含核課處分具有實質存續力之情形。

第四目 有利或不利於人民之區分

³¹⁷ 許宗力，前揭註 155，頁 515。

一、闡明法規原意

依據釋字第 287 號：「**行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。**」因此稽徵機關所發布之解釋函令，原則上亦自稅捐法規生效時，一併予以適用。因此實務上及有循此脈絡，認為解釋函令僅在闡明法規原意時，而認為解釋函令不適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規定。例如，最高行政法院 105 年度判字第 513 號判決：「再查本件上訴人係於 97 年參與法院拍賣承受不良債權抵押物，以債權抵繳拍賣價金，已將上開不良債權予以收回，核屬財政部 92 年 3 月 17 日令所指之自行催收性質，上訴人收回債權以獲取利益之行為，實質上即屬於金融機構合併法第 15 條所稱資產管理公司之營業行為，當時財政部固於是類案件應如何課徵營業稅並無明確規範。惟嗣財政部 99 年 11 月 3 日函釋：『……二、資產管理公司如參與拍賣或聲明承受不良債權之抵押物，並以債權全額抵繳拍定價金者，應就該抵押物之拍定價格大於該不良債權之原始買價差額部分，按 2% 稅率課徵營業稅。……』業就是類案件應如何課徵營業稅作出明確規範之釋示，顯係闡明營業稅法及金融機構合併法適用之原意，參諸司法院釋字第 287 號解釋，應認於法規生效日起，即金融機構合併法於 89 年 12 月 13 日公布，經 2 日生效後即有其適用，上訴人主張財政部 99 年 11 月 3 日函釋係上訴人行為後所發布，有不利溯及禁止之適用云云，自無可採³¹⁸。」

相同意旨在最高行政法院 104 年度判字第 758 號亦出現：「**上開財政部 100 年 5 月 6 日函係財政部基於法定職權，為執行所得稅法第 4 條第 2 項非常規交易調整之『規避或減少納稅義務』認定方式及衍生其他稅捐之處理暨違章處理等技術性、細節性事項所為之釋示，僅重申該規定之立法意旨，歸納類此案件之行為態樣；係財政部基於稅捐主管機關職權，就所得稅法第 4 條第 2 項規定適用所為解釋性行政規則，核與實質課稅原則無違，其所釋示在於闡明法規之原意，應自法規生效之日起有其適用（司法院釋字第 287 號解釋意旨參照），故上開財政部 100 年 5 月 6 日函雖於上訴人行為後所發布，惟仍得予以適用。**」

³¹⁸ 類似見解，最高行政法院 105 年度判字第 304 號判決：「亦經財政部 102 年令釋在案，該令釋係財政部基於稅務主管機關之職權就所得稅法第 3 條之 4 第 1 項、第 42 條第 1 項等規定所為之釋示，依司法院釋字第 287 號解釋意旨，應自法規生效日起發生效力，並未違反租稅法定主義、法律不溯及既往原則，或牴觸稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定。」以及同院 105 年度判字第 541 號判決：「況上開二令釋係財政部基於中央財稅主管機關職權，就公司以購入債權換得債務人所提供抵押物，應如何課徵營業稅及稅基如何計算所為之釋示，並未牴觸首揭營業稅法之規定，亦未對納稅義務人創設新的規制內容，參諸司法院釋字第 287 號解釋，應認於法規生效日起即有其適用。」

因此根據上述最高行政法院判決，闡明法規原意的解釋函令並不必須分有利或不利於人民，而均一併於法律生效時適用。而此等情形均係在解釋函令首次出現之情形，因此並無解釋函令變更之情形，縱有解釋函令不溯及既往之適用，解釋函令亦僅為財政部之法律見解，從而行政法院採取釋字第 287 號之見解，認為解釋函令僅為闡明法規原意，應無疑問。

二、違法之解釋函令

在稅捐法定主義的要求下，解釋函令無從創設或減免稅捐之負擔。再者，依據釋字第 137、216 號，法官依法審判，故並不受解釋函令之拘束。因此，行政法院自不受違法解釋函令之拘束。因此，最高行政法院即認為稅捐稽徵法第 1 條之 1 之解釋函令，僅限於單純對於法律解釋之見解有所歧異之解釋函令，而不包含明顯違法之解釋函令，此由以下所舉三則判決可證。

最高行政法院 108 年判字第 402 號判決謂：「(1).稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項雖規定『財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之』。但其適用，仍以『該解釋性函令符合解釋對象法規範之規範本旨』為前提。(2).因為如果稅捐機關之解釋函令明顯違反據以解釋之實證法規定，而謂法院仍需依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，要受『錯誤解釋結果』之拘束，則法院『依法審判』，不受行政規則拘束之行政法上基本法理原則，即無從維持。故法院如在個案中發現『明顯與解釋對象法規範規定內容不符』之稅法解釋函令，應得拒絕適用該函釋。」

最高行政法院 108 年度判字第 182 號判決：「查該條文所稱之「有利於納稅義務人者」，是針對解釋函令之法律解釋內容而言，而不包括「在解釋性函令中『違法』自定法律適用起始時日」之情形（附帶言之，就算對函釋中之法律解釋內容而言，如果解釋結論明顯違反據以解釋之實證法規範本旨，而謂法院仍需依稅捐稽徵法第 1 條之 1 規定，要受「錯誤解釋結果」之拘束，則法院「依法審判」，不受行政規則拘束之行政法上基本法理原則，亦無從維持），上訴人此部分上訴理由，亦非有據。」本則判決直接點出「有利於納稅義務人者」之解釋函令並不包含「違法解釋函令」。

最高行政法院 107 年度判字第 719 號判決：「稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1、2 項規定之適用，是否包括『法律見解明顯與實證法規範意旨不相符合』之解釋令，本院深感懷疑。畢竟稅捐法律原則要求法院依法審判，一方面不許可稅捐機關違法課稅，但也同樣不許可『依法應課之稅捐因為錯誤之法律解釋而被

解免」。事實上行政解釋函令本來即對行政法院無拘束力，是否因為稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1、2 項規定之制定，反而讓財政部之行政解釋函令取得法律位階之效力，這樣的法律適用結果顯非合宜。故本院認為，稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1、2 項規定之適用，以財政部發布之新、舊解釋令，其法律見解之差異，僅止於『仁智互見』之程度，方有適用。若受比較之行政解釋令函中，有明顯違反實證法規定或稅捐法制之基本法理原則者，即應自比較範圍中剔除，而無稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1、2 項規定之適用餘地。」本則判決隱含稅捐稽徵法第 1 條之 1 並未賦予解釋函令有直接拘束力之地位係因稅捐法定主義之意味。

若純就稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項的文義觀之，解釋函令之效力與稅捐法定主義多有扞格，因此前揭三則最高行政法院判決之見解誠屬用心。惟解釋函令究竟係違法或單純法律見解歧異，甚難判斷。何況本條在適用上，文義上僅以解釋函令對於納稅義務人有利與否判斷，倘若再以解釋函令違法與否區分是否適用本條項之規定，是否增加法所無明文之限制？因此上述最高行政法院判決見解尚值商榷。不過若從歷來大法官解釋的立場觀之，上述最高行政法院的立場似有將信賴保護原則考量在內，蓋釋字第 525 號理由書即指出：「至有下列情形之一時，則無信賴保護原則之適用：一、經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形者。」因此解釋函令倘有明顯違法之情形，即屬本號釋字所稱信賴不值得保護之情形。由此點亦可觀之，稅捐稽徵法第 1 條之 1 在規範結構與信賴保護原則無法順利融合之情形。

第四款 稅捐稽徵法第 1 條之 1 的效力

第一目 不適用稅捐稽徵法第 21 條第 2 項

按德國租稅通則係以核課處分為中心，就各種不同之類型之核課處分異其得否補徵之要件。而在稅捐行政規則之變動，依據德國租稅通則第 176 條，僅在使核課處分之信賴保護作用受到強化。然而我國再解釋函令變動之情形，係直接以解釋函令作為信賴保護之對象，而非僅以核課處分為信賴保護之對象。因此在解釋函令變動之情形，僅為法律見解之變更，而無新事實之發現時，在符合稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項與第 2 項之規定時，仍得對納稅義務人補徵稅捐。前揭最高行政法院 92 年 5 月份庭長法官聯席會議即為此意，惟其又以稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之救濟範圍說認定得否補徵之範圍，顯將兩條規定混淆，尚值商榷。

另外吾人得從稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項但書與第 2 項規定提及「尚未核課確定」以及「未確定案件」得知，倘若係已作成核課處分而核課處分尚未確定者，自仍得適用本條規定，而不以新事實之發現為必要，自不適用稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定。

第二目 稅捐解釋函令的「拘束力」

一、對內拘束力

解釋函令屬於行政規則，本來未經立法機關授權而不具有民主正當性，自然無法對人民產生拘束力。依據稅捐法定主義，稅捐的構成要件與法律效果必須由法律明定，至多僅得由法律授權的法規命令規範。而在所謂的「授權」必須符合明確性，否則將使人民在安排一切行為時，對於法規無預見可能性，而無法依理性安排生活，將使法安定性受到動搖。因此稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項表面上雖然謂對人民發生效力，然而目的、範圍、內容，人民均無法預見財政部將訂定如何之解釋函令，從而難謂有明確性，而屬於概括授權，而不符合明確性原則，該解釋函令自產生法規命令上的拘束力。

然而解釋函令屬於行政程序法第 159 條之行政規則，雖依據同條第 1 項規定不具有對外拘束力，然而依據同法第 161 條對於行政機關之內部具有拘束力。

二、間接對外拘束力

依據行政程序法第 159 條第 2 項規定，行政規則為「非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定」。據此規定可以得出行政規則原則上不對外發生效力。惟就本條之文義觀察，其乃係指「非直接」對外發生效力，因此在解釋論上，尚有可能使得行政規則間接對外發生效力。

行政規則雖僅為內部行政，然而若長久以來針對相同或類似的行政事件反覆依同一行政規則作成相同之行政決定，則在平等原則的要求下導出「行政自我拘束」，致使行政機關不得在類似的個案拒絕採取與行政規則同處理的行政決定³¹⁹。

第三目 稅捐解釋函令「時的效力」

³¹⁹ 柯格鐘，前揭註 287，頁 73。

解釋函令之變動究竟在何時適用於個案，吾人得再行檢視釋字第 287 號以及稅捐稽徵法的 1 條之 1 的規定。

釋字第 287 號：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示確有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。」以及稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項與第 2 項規定：「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令³²⁰。」

就釋字第 287 號之見解，應區分案件是否確定而判斷後釋示是否溯及適用，例外僅於前釋示確實違法之情形，始不分案件是否確定而始後釋示溯及適用。惟除了案件之確定與否外，稅捐稽徵法第 1 條之 1 更加上對於人民有利與否之區分要件。因此在確定案件中，依據釋字第 287 號見解，原則上後解釋函令並不影響已確定之案件。至於未確定之案件，若變動後之解釋函令有利於人民，則溯及適用；反之，不利於人民之後解釋函令則不溯及適用。但是本條規定並未關照納稅義務人是否有信賴保護之必要。

按稅捐稽徵法第 1 條之 1 的修正提案說明，乃係因「實務上常因稅捐稽徵機關以財政部依本法或稅法所發布之解釋函令為據而衍生疑義，故有本法第一條第一項之修訂。然解釋函令如有主管機關見解改變，將導致納稅義務人的租稅義務長期處於不確定狀態，顯見本法文義實尚有不足。」於是「基於信賴保護原則並參酌釋字第 525 號解釋之意旨，修訂本法第一條之一，明定解釋函令之見解變更，應自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，始有適用，以免納稅義務人因解釋函令之溯及適用，導致無法預測之不利結果，方符公義³²¹。」因此從歷史解釋的觀點而言，稅捐稽徵法第 1 條之 1 的規定，係為貫徹信賴保護原則而加以修訂。故在解釋本條規定時，如僅以其文義狹隘認定解釋函令時的效力，似將背離原先的修法意旨。

³²⁰ 學說上有以稅法行政規則之類型區分說明時的效力，參見陳清秀（2015），〈行政規則時間效力之分析：兼論稅捐稽徵法第 1 條之 1 之適用〉，氏著，《現代財稅法原理》，頁 181-203，臺北：元照。

³²¹ 參見立法院公報處（2011），《立法院公報》，100 卷 70 期，頁 140-141。

第三項 稅捐解釋函令變更在信賴保護原則要件的檢討

第一款 解釋函令變更適用信賴保護原則？

一、對於實定法的疑問

我國稅捐稽徵法第 1 條之 1 以是否有利於納稅義務人以及案件是否確定為區別標準，在解釋函令的適用採取溯及或向後的絕對劃分。但本條的文義僅僅以形式的劃分方式保護納稅義務人。此固然可以保護應受信賴保護原則保護之納稅義務人，然而信賴保護原則並非單純視解釋函令之有利不利或案件確定而定。按所謂解釋函令有利不利，僅是在判斷納稅義務人是否在信賴保護之主張上得以證明有信賴利益之要件，而案件確定亦僅在於法規溯及既往原則，提升信賴保護之強度之判斷；然而此均未將信賴保護之其他要件一併判斷，例如，信賴是否值得保護等，將致使原不得主張解釋函令變更違反信賴保護原則的納稅義務人，反而得以透過過度形式的規定，取得等同於受信賴保護之地位³²²。

憲法第 7 條平等原則，除了要求具有本質上相同之人，不得為差別待遇外，尚要求本質上不同之人，應為差別待遇之誠命。因此，不得主張信賴保護原則之納稅義務人受到了形式法律規範所予以優厚之地位，使其等同於得主張信賴保護之納稅義務人之地位。二者在本質上因信賴保護之適用，本應不相同，卻在法律上給予相同之地位，故稅捐稽徵法第 1 條之 1 在平等原則的觀點下，是否合憲，存有疑問。

二、本文見解

既然在憲法平等原則下，信賴保護程度不同之人原應受到不同之對待，則稅捐稽徵法第 1 條之 1 單純以解釋函令作成時點、有利不利納稅義務人以及案件確定與不作為形式劃分標準，不能對於信賴保護程度不同之納稅義務人做符合平等原則之區分。

其次，從稅捐稽徵法第 1 條之 1 之立法歷程觀察，此原先僅在避免納稅義務人因為解釋函令變更後溯及影響納稅義務人在法律上之已經取得之安定地位。故應從法律不溯及既往之脈絡加以理解。而又法律不溯及既往，除了在刑罰或行政罰對於人性尊嚴具有嚴厲干預程度的國家行為外，並非完全無例外可

³²² 葛克昌，前揭註 297，頁 534 即認為：稅捐稽徵法第 1 條之 1 係以「新的形式主義」代替「舊的形式主義」，而其欲追求之信賴保護原則，則在僵化立法中流失。

言。甚至在判斷上，仍應以信賴保護加以檢討。故在解釋稅捐稽徵法第 1 條之 1 之解釋函令不溯及既往原則時，亦應加入信賴保護的基本思維，考慮納稅義務人是否應受保護。因此本文認為，應將稅捐稽徵法第 1 條之 1 之有利不利限制於納稅義務人在信賴保護要件判斷上應受保護者，否則在相同之立法意旨上，將致使法律規範文義過廣，使得不應受信賴保護之納稅義務人受到保護。

第二款 信賴基礎

第一目 核課處分作為信賴基礎

已經將稅捐債之關係具體化之核課處分，當然得作為信賴基礎。該此時已經在納稅義務人與國家之間具備更緊密、更具體的徵納關係。此一點在信賴保護上，應無疑問。

第二目 解釋函令作為信賴基礎

釋憲實務上，不乏行政法規變動與信賴保護之案例。而此等行政法規多半為行政規則。例如，釋字 589 號：「信賴利益所依據之基礎法規，其作用不僅在保障私人利益之法律地位而已，更具有藉該法律地位之保障以實現公益之目的者，則因該基礎法規之變動所涉及信賴利益之保護，即應予強化以避免其受損害，俾使該基礎法規所欲實現之公益目的，亦得確保。」在此釋憲案中，係以行政機關之函釋（金馬區徵兵函釋）為審查標的，故已表明行政規則本身得作為信賴基礎。

肯定解釋函令做為信賴基礎之理由在於，稅法除由法律加以規定外，大部分均由財政部多如牛毛之解釋函令做細部且具體之規定，甚至單純法律規定不足以應付千變萬化之稅捐事實，因此稽徵人員亦僅能依照解釋函令課徵稅捐。若不能使納稅義務人以解釋函令做為信賴基礎，則將使最具體的解釋函令造成納稅義務人難以適從的最大風險。並且若使得解釋函令得做為信賴基礎，對於納稅義務人本身亦無何權利遭受侵害。蓋此時乃係納稅義務人得對稽徵機關所為之主張。

在解釋函令做為信賴基礎的情形下，學說上並指出若此時已經依據該解釋函令作成核課處分時，此時信賴保護的程度應有加成作用³²³。

³²³ 盛子龍，前揭註 281，頁 253-254。

第三款 信賴表現

在解釋函令做為信賴基礎的情形，除了在有核課處分之情形外，得依本文前述以完納稅捐為信賴表現，藉以放寬難以證明信賴表現之問題。然而在尚未出現核課處分之情形，因解釋函令乃屬通案性質，所以納稅義務人亦難以證明究竟有何信賴表現。因此在解釋函令變更下的信賴表現更屬證明上的大難題。

也因此學說上即有主張，在稅捐法領域中之信賴表現之要件應予略去³²⁴。惟本文仍以前述觀點，認為信賴保護在稅捐法領域以及行政法總論亦應作相同解法，故仍應保留信賴表現之要件。

按稅捐債務之發生，以稅捐構成要件事實發生終結後，即發生稅捐債務之法律效果，而無待稽徵機關課徵。稽徵機關之核課處分僅在實現稅捐債權。而由此觀之，稅捐本應由國家在稅捐債務發生時與納稅義務人分享，僅是在現實生活中不可能立即發生，故由稽徵機關代國家向納稅義務人課徵。而徵納雙方經常係以解釋函令為行為指導之抽象規範，是以本文認為若納稅義務人在過往年度均依照稽徵機關之解釋函令完納稅捐，不妨認定為納稅義務人對於解釋函令之信賴基礎。從而納稅義務人得在事後解釋函令變更之情形，主張依據過往解釋函令完納稅捐之情形，主張具有信賴表現。雖然此一見解若在納稅義務人均無過往行為時，而係初次以解釋函令為依據完納稅捐，則顯無著力之處。然而卻已經是在信賴表現要件中加以著力的折衷之策。

第四款 信賴值得保護

按行政規則違法之情形，若人民本即知悉，即無受值得受保護之信賴³²⁵。並且在行政程序法第 119 條第 3 款亦對於行政處分之違法認識，認為人民信賴不值得保護。在此情形下，信賴保護的天平即不傾向於人民，而使得維護依法行政原則具有較重要的地位。

在稅捐法的領域中，學說亦採取類似的態度，惟須加以修正。蓋由於稅法具有高度複雜性、專業性，一般納稅義務人並無受到專業訓練。而即便受到專業稅法訓練的律師或會計師等從業人員，有時亦難判斷解釋函令是否違法。基於在對於解釋函令違法的認識上，採取因故意或重大過失，故應從個人主觀角度的知識、經驗等加以衡酌，而不應過苛的標準判斷有無重大過失³²⁶。

³²⁴ 盛子龍，前揭註 281，頁 287-288；

³²⁵ 參見釋字第 525、529 號。

³²⁶ 實務見解，參見最高行政法院 106 年度判字第 564 號判決。

因此除非在具體個案中，納稅義務人涉及稅捐逃漏等故意行為，得認定納稅義務人具有認識解釋函令違法之故意，否則一般納稅義務人既無受專業訓練，其重大過失的標準幾乎與故意相同，故應先推定納稅義務人並無重大過失，以認定其信賴是否值得保護。又在稅捐規避之情形，既然納稅義務人係故意利用稅法之漏洞而濫用私法形成空間以獲取不當之稅捐利益，自無受善意信賴之保護，乃屬當然³²⁷。是以，在稅捐規避之情形，因解釋函令變更而適用稅捐稽徵法第 12 條之 1 以及納稅者權利保護法第 7 條時，納稅義務人自不得主張稅捐稽徵法第 1 條之 1 之規定。

第四項 新發布解釋函令的稅捐補徵

第一款 信賴保護的適用問題

第一目 僅適用稅捐稽徵法第 1-1 條第 1 項

在為變更解釋函令的情形下，稽徵機關面對新的課稅事實，基於統一內部的法律見解以及適用上的安定性，勢必過往均無之新解釋函令，例如，國際課稅問題、新興發展的網路交易問題或層出不窮的新金融商品課稅問題。於是在此情形下，僅得適用稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 1 項，蓋並無變更就解釋函令的問題。例如，高雄高等行政法院 105 年度訴字第 126 號判決即謂：「上開條項（按：稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 2 項與第 3 項）規定之適用，必須財政部就相同租稅爭議，曾先後發布不同之解釋函令，且後發布之解釋函令有『變更』已發布解釋函令之法令見解為前提。然查財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函釋，係指實質信託行為，受益人所受孳息應列為受益人營利所得，與上開財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令係對於以信託形式規避稅捐行為所為解釋，迥不相侔。則財政部於發布 100 年令釋前，既未曾就類此規避稅捐之信託行為課稅案件發布其他函釋，尚無『變更已發布解釋函令之法令見解』或『不適用該變更後之解釋函令』之問題，況財政部 100 年 5 月 6 日台財稅字第 10000076610 號令係進一步闡述關於股票孳息他益信託之類型，應自該盈餘分配之整體事實，依行為時之實質，為股票孳息是否屬信託契約訂定後，受託人於信託期間管理受託股票產生收益之認定，進而為相關稅捐核課之意旨，其並未牴觸前揭財政部 94 年 2 月 23 日台財稅字第 09404509000 號函釋揭示之原則，是本件不因財政部 100 年令釋之發布致有因

³²⁷ 陳清秀，前揭註 320，頁 205。

法律見解變更而是否因信賴保護原則致有信賴應受保護之問題。」亦均表明同一見解。



第二目 不具有信賴基礎？

在此情形底下，若本無前面的核課處分出現，使得稽徵機關得受到核課處分存續力之拘束，則納稅義務人並無任何信賴基礎得以主張。僅待核課處分作成後，始有主張信賴保護之可能。惟若核課處分乃依據新解釋函令而加以課徵稅捐時，即無信賴基礎得以主張，從而人民亦難主張信賴保護原則，而有形成信賴保護空洞的情形。

第二款 突破信賴保護空洞的方法

第一目 稅務預先核釋

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項規定：「納稅義務人得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」以及納稅者權利保護法第 7 條第 9 項規定：「納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」此規範目的在於增加納稅義務人對於作成特定行為之前，是否構成稅捐規避之預測可能性³²⁸。學說即有認為此乃預先核釋之規定³²⁹。

原本財政部即訂有「財政部稅務預先核釋作業要點」，以作為稅捐核釋之規範基礎³³⁰，惟該作業要點對於申請預先核釋之要件嚴苛——須以國際稅捐案件並且金額達一定以上始足以申請，乃偏離稅務預先核釋主要在於保障納稅義務人之預測可能性，該作業要點鎖定之程序亦未能保障納稅義務人之參與權，更何況對於預先核釋之結果不符，亦難以加以救濟³³¹。因此稅捐稽徵法以及納稅者權利保護法在該作業要點訂定之後制定稅務預先核釋之規定，應有給予稅務預先核釋法律之規範基礎，從而該作業要點對於人民申請稅務預先核釋之限制應逐一鬆綁。

³²⁸ 葛克昌（2018），〈正當法律程序與納稅者權利保護〉，氏著，《納稅者權利保護法析論》，2 版，頁 264，臺北：元照。

³²⁹ 黃士洲（2017），〈落實納稅者權利保護法的規範實效：從實體權利與程序保障談起〉，《月旦法學雜誌》，266 期，頁 171-172。

³³⁰ 應予注意的是，此作業要點仍僅係行政規則性質，至多發生間接對外效力。

³³¹ 葛克昌，前揭註 328，頁 255-258。

而稅務預先核釋之法律性質無論係行政處分³³²或行政規則³³³，均得作為信賴基礎，故在新發布解釋函令之情形，應得預先透過稅務預先核釋增加信賴基礎，以使人民有得主張信賴保護之機會。

第二目 立法建議：德國法的稅務衡平措施

雖然稅捐係法定之債，不容許稽徵機關裁量是否課徵以及課徵多少稅捐，但稅法無從鉅細靡遺作規範，僅得基於稅捐簡化之考量，採取類型化、總額化之立法方式，而有時極可能會在非典型、特殊之個案造成過苛之情形，而有設置稅捐債務免除之衡平制度必要³³⁴。

德國租稅通則即針對此規定稅捐衡平措施。第 163 條規定：「租稅之徵收，依個別事件之情形為不允當時，得核定較低之租稅，並得於核定租稅時，不考慮提高稅額之個別課稅基礎。所得之租稅，得經租稅債務人同意，延後考慮提高租稅之課稅基礎，或提前考慮降低租稅之課稅基礎。偏離核定之決定，得與租稅核定合併為之³³⁵。」以及第 227 條規定：「依各別事件之狀況，租稅債務關係請求權之收取為不允當時，稽徵機關得免除其全部或部分；基於相同之要件，得返還已徵收之金額或用以抵繳³³⁶。」德國學說以及實務即認為稽徵機關依據新的行政規則作成核課處分時，必須在第 163 條以及第 227 條規範下加以審視是否有違反衡平之情形³³⁷。

我國稅捐稽徵法第 26 條第 1 項規定：「納稅義務人因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年。」某程度上係容許稽徵機關依申請變更稅捐債務之清償期，雖有使稅捐債之內容變更之情形，但僅限於清償期，但對於稅捐過苛情形，稽徵機關仍無權限得依申請免除全部或一部。因此似得參考上述德國租稅通則第 163 條以及第 227 條賦予稽徵機關於過苛之個案情形，得予免除之權限，而在新發布解釋函令之情形則得作成過渡條款，使解釋函令於一定期日後生效。

³³² 在此種情形，稅務預先核釋可能構成承諾（Zusage）。承諾之概念參見陳敏，前揭註 3，頁 356-358。

³³³ 此一爭議的討論，參見張哲璋（2014），〈稅務預先核釋制度現況分析與檢討〉，《中正財經法學》，頁 190-195。

³³⁴ 盛子龍，前揭註 281，頁 270。

³³⁵ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 298。

³³⁶ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 424。

³³⁷ 盛子龍，前揭註 281，頁 271-272。

第六章 無核課處分的稅捐補徵與信賴保護

第一節 問題的提出

稅捐稽徵程序中，無論申報賦課或賦課徵收之稅捐徵收程序均以核課處分之作為必要，因此在信賴保護的考量上，得透過核課處分作為信賴基礎並且劃定對於人民應受信賴保護的範圍。反之，在申報繳納程序中，稅捐確定程序往往仰賴納稅義務人繳納並申報後即告終結，僅在稽徵機關認為納稅義務人申報繳納與其所調查者不同時，始另外作成補徵處分。因此在申報繳納之稅捐中，在稽徵機關作成補徵處分前，似無行政處分存在得作為信賴基礎，從而也顯見納稅義務人主張信賴保護的困難。

以綜合所得稅為例，依據所得稅法第 81 條第 3 項規定，稽徵機關得以公告替代核課處分。既無核課處分，似無信賴基礎得使人民加以主張信賴保護。因此，稽徵機關即認為「本公告係就納稅義務人綜合所得稅結算申報（含稅額試算確認申報案件）之內容予以核定，稽徵機關在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或併予處罰³³⁸。」似乎認為核課期間內，只要符合稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，即得補徵稅捐，而無其他限制。

惟是否在無核課處分之情形，即完全不受信賴保護之限制，誠有疑問。蓋稽徵機關之所以得不作成核課處分，其主要理由即在於行政效率之考量，然不得因為行政效率之考量，即放棄對於人民之信賴保護。因此本文以下即在探討，在無核課處分存在之稅捐中，得否主張信賴保護？又如何主張信賴保護，仍須以信賴基礎、信賴表現以及信賴值得保護三要件加以判斷。無核課處分之稅捐在後二者問題的討論上，與本文前述並無太大差異³³⁹，是故本章之重點會放在信賴保護原則之第一要件「信賴基礎」上，並對於現行制度加以檢討並予以建議。

另外，在無先前核課處分存在，而後以補徵處分補稅之情形，並未溢脫於稅捐稽徵法第 21 條第 2 項「另發現應徵之稅捐」³⁴⁰以及第 1 之 1 條解釋函令變更³⁴¹之信賴保護的範疇。因此無核課處分案例中之補徵，仍應先判斷是否構成

³³⁸ 財政部稅務入口網，
<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/388/7312921217089599919?tagCode=>
(最後瀏覽日：07/25/2018)。

³³⁹ 請參見本文第四章第四節第三項第二款第三目以及第三目所述。

³⁴⁰ 請參見本文第四章第三節所述。

³⁴¹ 請參見本文第五章第三節第三項所述。

同法第 21 條第 2 項之要件以及是否有受到第 1 之 1 條的限制之後，再行判斷有無核課處分撤銷之問題，併此敘明。

第二節 信賴基礎之存否

第一項 以稽徵機關之不作為當作信賴基礎？

第一款 國家不作為作為信賴基礎

人民得否主張信賴保護，在信賴保護的要件上，首先會碰到國家是否提供或作成信賴基礎。而通常主張信賴保護的情形在於，行政機關作成行政處分（如核課處分）或行政命令（如解釋函令），並且嗣後變更，導致人民依據行政處分或行政命令所為之生活處置的信賴利益遭受干預。此等國家行為均屬於國家之積極行為，亦即「作為」之範疇。因此有疑問的是，亦屬國家行為之國家的「不作為」得否作為信賴基礎？固然國家之不作為在國家賠償法上，人民得依據基本權遭受侵害，主張國家應負損害賠償責任³⁴²。則此種觀點是否得套用至信賴保護上，使信賴基礎的範圍亦包括國家不作為在內，即有疑問。

學理上認為信賴基礎包含國家之積極表現在外之作為，消極不作為於例外情形亦可能構成信賴基礎³⁴³。究其原因，乃在於信賴基礎是足以引起人民期望之公權力行為，而在個案中人民之表現亦必須回溯至信賴基礎探究人民所得獲得信賴利益保護的上限³⁴⁴。若承認國家不作為原則上得作為信賴基礎，將會使信賴保護的範圍過度延伸，無法確定究竟那些主體應受保護以及該主體之何種信賴表現所對應之信賴利益應受保護。

因此有疑問的是，國家消極不作為之情形何時得例外作為人民主張信賴保護之信賴基礎？學理上認為信賴保護原則之思維應採用基本權審查模式，判斷人民是否得以主張信賴保護³⁴⁵。蓋信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障（釋字第 525 號參照），則無論國家作為或不作為，若已使人民產生公法上權利，即應予以保護。因此在國家不作為之情形，人民通常未因此取得任何得以主張之權利。然而在適用保護規範理論³⁴⁶情形下，若國家應作為而不作為時，人民始取得公法上權利，得主張應受信賴保護。

³⁴² 國家賠償法第 2 條第 2 項後段參照。

³⁴³ 林明鏘，前揭註 18，頁 35。

³⁴⁴ 林三欽，前揭註 31，頁 10-11。

³⁴⁵ 林起衛，前揭註 10，頁 228-266

³⁴⁶ 詳見李建良，前揭註 69，頁 293-316。

第二款 稽徵機關不作為

在稅捐法的情形，囿於職權調查的侷限性，吾人並無法期待稽徵機關對於所有應課稅而尚未受課稅之納稅義務人做出核課處分，是以在此種情形下，稽徵機關之不作為並無使人民取得特定不受課稅之公法上權利。

誠如最高行政法院 89 年度判字第 3206 號判決謂：「系爭所得依法應稅，已如上述，縱稽徵機關久未課稅，並不能認有免稅之默示，否則無異認行政不作為得創設免稅內容，殊與租稅法律主義有違。又被告僅消極的未予核課，其課稅要件仍然存在，未予原告有任何免稅之利益，無信賴基礎事實，不成立信賴保護原則。」稽徵機關之長久不作為並無法逕認為稽徵機關有不對於納稅義務人課稅之默示意思表示。另外，若認為稽徵機關不作為得為信賴基礎，使得納稅義務人得主張稽徵機關不得對其加以課稅，則易使稽徵機關之行為架空憲法稅捐法定主義。

若使稽徵機關不課徵（或不補徵）之不作為得當作信賴基礎，則稅捐稽徵法第 21 條第 1 項亦無庸規定核課期間，蓋核課期間內之不課稅得為信賴基礎，則納稅義務人即得輕易主張信賴保護原則。是以稽徵機關之不作為並不得當作信賴基礎。

第二項 替代核課處分的公告

無核課處分之稅捐，有時會有以「公告」代替核課處分，因此引發此一公告是否得作為信賴基礎的問題。

第一款 以綜合所得稅為例

所得稅法第 81 條第 3 項規定：「綜合所得稅結算申報案件，經查核結果有下列情形之一者，該管稽徵機關得以公告方式，載明申報業經核定，代替核定稅額通知書之填具及送達：一、依申報應退稅款辦理退稅。二、無應補或應退稅款。三、應補或應退稅款符合免徵或免退規定。」本條第 3 項增訂理由在於「現行綜合所得稅每年結算申報案件超過五百萬件，**考量國庫經費負擔，並兼顧納稅義務人權利之保護及稽徵作業簡便**，爰增訂第三項，對於申報案件經查核屬下列情形之一者，該管稽徵機關得以公告方式通知納稅義務人，免個別填具及送達核定稅額通知書：……。」原先稽徵機關應依據同條第 1 項對納稅義

務人發出綜合所得稅之核定通知書之情形，在實務上多以本條項之規定，統一公告某一年度某年度之綜合所得稅業已核定³⁴⁷。

作為核課處分之核定稅額通知書，既為行政處分性質，則在信賴保護之判斷上，得提供納稅義務人依信賴基礎，而展開信賴保護要件之檢討。因此得以明確劃定納稅義務人應受保護之範圍。然而稽徵實務以公告方式替代核課處分，究竟是否仍得將該公告視作核課處分之一種，而使人民取得與收到稅額核定通知書相同的法律地位？

按在本條項之立法歷程中，依據財政部長之說明，本條係為節省因個別送達核定通知書之人力與經費，而參酌外國作法而增訂之³⁴⁸。然而究竟參酌哪國作法，並未明確表示，使無法做繼受法母國之比較法研究。再者，雖然立法理由中表明兼顧納稅義務人權利之保護，然而若無如稅額核定通知書般明確之信賴基礎，則如何使納稅義務人得主張核課處分導致之信賴保護效力，而不受過度干預安排稅後生活？

此外，修法過程主要係以稽徵成本為由，考量以公告替代核課處分。雖然稽徵經濟原則在稅捐實務上的考量至為重要，甚至學說上以稽徵經濟原則與稅捐法定主義、量能課稅原則並列為稅捐法建置之三大重要原則³⁴⁹，但關於實用性原則之稽徵經濟究竟僅屬於技術性之原則³⁵⁰，實不得以稽徵經濟為由犧牲納稅義務人之基本權³⁵¹。因此本條規定單純從稽徵經濟角度考慮稽徵機關之成本，而未慮及人民因未獲稅額核定通知書將導致無法主張信賴保護時，其基本權遭受侵害之問題。

第二款「公告」的法律性質

按行政法的體系一向重視行政行為之定性。凡行政機關之行為均必須將其定性，始得作為正確適用法律規範。在我國法上，「公告」係常見之行政機關知行為，根據公文程式條例第 2 條第 1 項第 5 款規定：「公文程式之類別如下：五、公告：各機關對公眾有所宣布時用之。」惟由此規定仍不能得出公告之法

³⁴⁷ 參見劉建宏（2014），〈解釋函令之生效時點與其變更之適用範圍〉，《台灣法學雜誌》，251 期，頁 113。

³⁴⁸ 立法院公報處（2011），《立法院公報》，99 卷 29 期，頁 309-310，臺北：立法院。

³⁴⁹ 黃茂榮，前揭註 85，頁 590。

³⁵⁰ 柯格鐘，前揭註 255，頁 112。

³⁵¹ 葛克昌，前揭註 289，頁 154。

律性質為何，尚須視各該法律之規定，不得一概而論³⁵²，故單單公告一詞在各該法律中，即有可能分別是行政處分、行政命令或行政事實行為等性質³⁵³。

第一目 法規命令性質之公告

公告之性質可能構成法規命令者，得以依據消費者保護法第 17 條第 1 項「定型化契約應記載或不得記載事項」之公告為例。該條項規定：「**中央主管機關**為預防消費糾紛，保護消費者權益，促進定型化契約之公平化，得選擇特定行業，**擬訂其定型化契約應記載或不得記載事項**，報請行政院核定後公告之。」交通部依據本條項之規定，發布「旅館業商品（服務）禮券定型化契約應記載及不得記載事項」之公告，即係屬於法規命令³⁵⁴。蓋此一公告係對於不確定之多數人反覆發生規制效力之行政行為³⁵⁵。

我國採賦課徵收之稅捐法律中，有授權稽徵機關公告「開徵期間」之規定，例如，土地稅法第 40 條：「地價稅由直轄市或縣（市）主管稽徵機關按照地政機關編送之地價歸戶冊及地籍異動通知資料核定，每年徵收一次，必要時得分二期徵收；**其開徵日期，由省（市）政府定之。**」學說上觀察此種公告開徵之性質在實務上認定傾向為法規命令³⁵⁶。就法規命令與一般處分之區分觀察，雖然地價稅係以稅籍底冊做為課稅之依據，惟公告開徵日期時，尚可能因稅籍底冊有所變動而改變受影響之納稅義務人，其範圍乃屬不確定，故認定惟法規命令，應無疑問。

第二目 行政處分性質之公告

屬於行政處分性質之公告，得以依據平均地權條例第 46 條所公布之土地現值公告為例。其規定：「**直轄市或縣（市）政府**對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，**提經地價評議委員會評定**，據以編製土地現值表於每年一月一日公告，作為土地移轉及設定典權時，**申報土地移轉現值之參考**；並作為**主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價**

³⁵² 蕭文生（2006），〈行政機關公告行為之法律性質〉，《月旦法學教室》，40 期，頁 23。

³⁵³ 徐崑明（2018），〈論政府政策公告的法律效力：以公股股權管理為中心〉，《月旦裁判時報》，70 期，頁 84。

³⁵⁴ 臺北高等行政法院 102 年度訴字第 500 號判決參照。反對見解則認為，行政機關依據本條項所發布之公告之性質並非法規命令，而係擬制性定型化契約條款，蔡宗珍（2014），〈消費者保護或父權宰制？：從台北高等行政法院 102 年度訴字第 745 號判決談起〉，《台灣法學雜誌》，239 期，頁 27-31。

³⁵⁵ 洪家殷（2010），〈公告變更之性質與行政罰法第五條從新從輕原則之適用：以財政部九十八年七月三日台財關字第○九八○五○一九八九○號函為中心〉，《月旦法學雜誌》，176 期，頁 240，認為公告雖非中央法規標準法所規定之名稱，然而若本於法律明確授權，且對於多數不特定人民，就一般事項對外發生法律效果，即具有法規命令之性質。

³⁵⁶ 柯格鐘，前揭註 60，頁 211。

之依據。」地政機關依本條規定公告之土地現值，應屬行政程序法第 92 條第 2 項前段之「一般處分」。誠如臺北高等行政法院 92 年度訴更一字第 149 號判決所述：「土地現值經公告後，即成為課徵地價稅與核定徵收補償地價之依據，將直接影響人民財產利益之負擔以及損失之填補，故可認為其屬於『發生具體法律效果』之行政行為。就此行政行為作用之對象而言，其雖非針對人民擁有之個別地號土地現值有所決定，而係就各該地價區段之土地現值，但各該地價區段內個別地號土地歸屬何人所有，均可透過地政機關或由土地登記簿中查得，是以其發生效力之範圍係由『一般性特徵可得確定其範圍者』，職是之故，土地現值公告之法律性質應為行政處分中之『一般處分』。」

第三目 觀念通知性質之公告

與土地現值之公告類似者之公告地價之公告，實務見解則採取另外一種性質之見解。依據平均地權條例第 15 條、第 16 條、第 17 條規定，地政機關得以公告地價作為核課地價稅之依據。至於公告地價之公告性質為何？最高行政法院 107 年度判字第 702 號判決認為：「直轄市或縣（市）政府辦理公告地價及申報地價之目的，係供其課徵地價稅之依據，屬規範行政機關內部運作之基準及提供土地所有權人等相關土地權利人之參考，因而於其公告時，尚未對特定土地所有權人或可得確定之權利人發生法律效果，其性質非屬行政處分或一般處分，本院 55 年判字第 223 號判例意旨所示『關於被告官署所為地價之公告，不能認為對原告之行政處分』，即採此見解。」該判決理由稱公告地價係供行政機關內部運作以及土地所有權人之參考，若人民有所不服，僅得依土地法第 154 條異議或對依據公告地價作成之核課處分一併表示不服。據此，最高行政法院似乎認為公告地價僅是行政內部行為或觀念通知（供人民參考）之性質。雖然公告地價之公告與土地現值之公告類似，而似宜統一採取一般處分說為宜，惟最高行政法院之所以否定其作為一般處分之見解，諒係因為地價稅之課徵係以土地所有權人申報地價作為核課依據（平均地權條例第 17 條參照），僅在其未於規定地價（或重新規定地價）之期間申報地價時，始以公告地價之一定成數作為申報地價（平均地權條例第 16 條參照）。故公告地價僅在補充無申報地價之情形，並未因此直接發生法律效力而非一般處分之性質。

第四目 行政指導性質之公告

土地稅法第 43 條規定：「主管稽徵機關於查定納稅義務人每期應納地價稅額後，應填發地價稅稅單，分送納稅義務人或代繳義務人，並將繳納期限、罰則、收款公庫名稱地點、稅額計算方法等公告週知。」學說上認為該條規定之

公告應僅具有行政指導之性質，藉此宣傳使人民知悉，而該公告之本身尚不足以作為核課地價稅之依據，故主管機關仍應作成核課處分送達人民，以使人民盡繳納義務³⁵⁷。



第三款 本文見解

所得稅法第 81 條第 3 項之公告，乃係替代稅額核定通知書，既然稅額核定通知書作為核課處分，即應具有確認納稅義務人稅捐債務之效果，從而應具有直接發生法律效力之規制性。其次，公告雖未送達各納稅義務人，因不具備行政處分特徵中之「個別性」（特定相對人）而不為行政程序法第 92 條第 1 項之通常行政處分，然而是否仍具有「一般性特徵」而認定其屬於對人一般處分？蓋該條項稱該公告「代替核定稅額通知書之填具以及送達」，並且財政部之核定公告中，亦有「旨揭公告範圍係指納稅義務人 106 年申報之 105 年度綜合所得稅結算申報及 99 年度至 104 年度綜合所得稅結算申報補申報及通報案件經所轄稽徵機關核定符合以下情形之一者，按所得稅法第 81 條第 3 項規定公告核定稅額通知書，並自本公告日起發生送達之效力：...。³⁵⁸」之記載，與行政程序法第 100 條第 2 項規定：「一般處分之送達，得以公告或刊登政府公報或新聞紙代替之。」不謀而合，故所得稅之核定公告似有可能認定為一般處分之空間。

按一般處分得分為對人之一般處分以及對物之一般處分。因為綜合所得稅之核定公告並非對公物之設定、變更、廢止或其一般使用之規制，故非對物之一般處分。因此剩下得被檢討者即為，核定公告是否為對人之一般處分？

以綜合所得稅 105 年度第 3 批的公告為例，其主旨：「公告 105 年度綜合所得稅結算申報及 99 年度至 104 年度綜合所得稅結算申報補申報及通報案件，業經核定不寄發核定稅額通知書案件。³⁵⁹」其核定之範圍跨越數年度，雖然跨越數年度，仍不礙於其特定在 105 年度之綜合所得稅核定以及 99 年度至 104 年補徵案件，故僅具有一次性的核定效力，並無反覆發生效力，而與法規命令反覆性發生效力的概念不若符合，而與對人一般處分一次性規制之要件相當。而核定公告是否具有「一般性特徵」已劃定可得確定其受規制對象之範圍？所謂一

³⁵⁷ 范文清（2015），〈土地稅〉，黃茂榮、葛克昌、陳清秀（主編），《稅法各論》，頁 359，臺北：新學林

³⁵⁸ 財政部稅務入口網，
<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/388/7312921217089599919?tagCode=>
（最後瀏覽日：08/24/2019）。

³⁵⁹ 財政部稅務入口網，
<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/web/ETW118W/CON/388/7312921217089599919?tagCode=>
（最後瀏覽日：08/24/2019）。

一般性特徵係指行政機關作成規制時，得依一般標準確定其相對人³⁶⁰，而此一般標準得以從時間、地點或空間等特徵加以判斷³⁶¹。據此，核定公告既已限制在部分年度，並且得以已申報之納稅義務人作為對象而為之公告，得推知相對人之範圍，此與前述土地現值之公告因得透過土地登記簿查得土地所有人而得確定其受規制對象的範圍之道理相通，故應得認為係對人之一般處分。

第三項 無公告之稅目

在同屬申報繳納之稅捐，例如，貨物稅，並無如同所得稅法第 81 條第 3 項之公告規定，從而難以透過解釋論方式，認定稽徵機關之特定行為（例如，核定公告）屬於行政處分，而提供已經申報繳納之納稅義務人信賴基礎³⁶²。另外，國家之不作為原則上亦不得當作信賴基礎，故不得已稽徵機關長期未補徵稅捐而主張信賴保護。因此若稽徵機關事後發現納稅義務人在實體上有應納而未納之稅捐，即得加以補徵，此時並無信賴基礎得使納稅義務人主張信賴保護可言。

第三節 立法建議

無核課處分之案例中，或有如所得稅法第 81 條第 3 項規定，得以公告替代核定，而公告核定在解釋論上得為對人之一般處分，而得作為人民之信賴基礎；或有如貨物稅之核課，並無核課處分或核定公告之存在，從而並無具體之行政行為得作為人民之信賴基礎，以劃定使人民得安排其財產生活。

就核定公告者而言，雖然係信賴基礎，然而亦有可能解釋為觀念通知，或如同本文解為行政處分，然而通常核課處分已被部分實務見解認為係存續力較低之行政處分而不得作為信賴基礎，更何況是解為一般處分性質之核定公告，亦有相當高度之可能性被認為不得作為信賴基礎。更何況，以公告作為個別送達之代替手段，過度偏重行政效率而忽視應受送達人之權益保護³⁶³，故核定公告此一制度雖為行政效率而設計，但仍應與人民權益保護作平衡，否則即屬過度偏重公益。

第一項 視為附事後審查權保留之核課處分

³⁶⁰ 陳敏，前揭註 3，頁 336。

³⁶¹ 林明鏘，前揭註 18，頁 198。

³⁶² 劉建宏，前揭註 347，頁 113。

³⁶³ 蔡茂寅、林明鏘、李建良、周志宏，前揭註 18，頁 221（蔡茂寅執筆）。

參照德國視為附事後審查權保留之規定，在立法上直接將學說見解明文化。然而必須設定一定期間之審查權保留期間，否則將予核課期間重疊，與未設此一制度並無相異之處。

德國租稅通則第 168 條第 1 句規定：「租稅報告視同保留事後審查之租稅核定³⁶⁴。」此一規定使得稽徵機關無須作成核課處分，得簡化稅捐行政之程序，並且得確保申報稅捐之收取³⁶⁵。此一規定即針對申報繳納程序，使得納稅義務人申報並繳納稅捐後，視為稽徵機關已作成稅捐之核課處分。惟此核課處分具有法定之附事後審查權保留之附款，在稽徵機關未終局調查核定之前，不具有實質存續力，徵納雙方均得隨時變更該（擬制之）核課處分³⁶⁶。

學說見解似有認為在解釋論上，我國申報繳納程序的稅捐得參酌德國租稅通則第 168 條第 1 句之規定，視為稽徵機關已經作成附事後審查權保留之核課處分。惟此種未以立法明確規定而僅以解釋論之操作而發生之附款，其妥當性已備受質疑，尤其是附款容許性以及法律明確性之疑問³⁶⁷。故在解釋論上，難以贊同因公告而發生視為具有附事後審查權之核課處分之效果。

德國租稅通則第 168 條第 1 句之規定係使用「視為（gleichstehen）」的擬制性法條，將申報行為視為附事後審查權之核課處分。擬制性法條的特徵在於：立法者明知從法律上重要之點（構成要件上的特徵）而言，其擬處理的案型與其所擬引用之法條本來處理的案型所涉法律事實並不相同，但仍將二者通過擬制賦予同一法律效果³⁶⁸。因此在邏輯推論上，租稅申報與附事後審查權保留之核課處分本質並不相同，是以德國立法者才會將二者以擬制規定，以同一法律效果規範之。因此德國租稅通則既已認識到二者間並不相同，則我國法若直接援引該條規定當作為解釋之比較法依據，尚值商榷。甚至，從該條規定，更可以得知，租稅報告與附事後審查權保留之核課處分在無法律特別規定下，更無法作成同一解釋。

雖然在解釋論上，無法將僅有申報繳納之稅捐直接當作是附事後審查權保留之核課處分，但仍然得以立法之方式，將此規定於稅捐稽徵法中，使得稅捐

³⁶⁴ 引自陳敏（譯著），前揭註 57，頁 312。

³⁶⁵ 陳敏（譯著），前揭註 57，頁 312。

³⁶⁶ 黃奕超（2010），《量能原則與納稅人程序保障：以租稅申報程序為中心》，頁 63，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文；葛克昌，前揭註 197，頁 76；黃茂榮，前揭註 85，頁 630，似採相同見解。

³⁶⁷ 請參見本文第三章第一節第八項。

³⁶⁸ 黃茂榮（2011），《法學方法與現代民法》，6 版，頁 235，臺北：自刊。

申報被視為附事後審查權保留之核課處分。除了解決有無信賴基礎之疑慮外，也賦予納稅義務人得作行政救濟之程序標的。

第二項 電子化核課處分

行政程序法第 95 條第 1 項規定：「行政處分除法規另有要式之規定者外，得以書面、言詞或其他方式為之。」例示了書面以及言詞兩種作成行政處分的方式，但同時亦不排除以其他方式作成行政處分，例如，電子化方式作成行政處分³⁶⁹。

所謂電子化之行政處分，係指行政機關對於特定事件所為之一定決定係以作成電子文件為之；在技術上，須將其決定之內容轉化為可由電腦程式或其他無法以知覺感官直接認知識讀的符號，供電子方式處理而作成紀錄，而非將行政處分之內容以書面方式為紀錄，以與書面行政處分有別³⁷⁰。電子化行政處分在我國並非陌生。以役男出國申請為例，內政部役政署設有「役男線上申請短期出境」之網站，役男得於該網站向內政部役政署申請出國，役男並得透過電子設備（電腦或手機等）讀取該資料，獲悉其申請是否被核准，並且得再自行列印作為出國憑證。

行政程序法第 95 條第 1 項之規定賦予行政機關就是否以電子化作成行政處分裁量權限。惟電子簽章法第 4 條第 1 項有特別規定：「經相對人同意者，得以電子文件為表示方法。」而所謂電子文件，依據同法第 2 條第 1 款：「本法用詞定義如下：電子文件：指文字、聲音、圖片、影像、符號或其他資料，以電子或其他以人之知覺無法直接認識之方式，所製成足以表示其用意之紀錄，而供電子處理之用者。」與學說上對電子化行政處分之作成方式意涵相近。因此在電子簽章法的限制下，行政機關作成電子化行政處分之裁量權限，尚須得處分相對人之同意以電子方式作成處分為前提³⁷¹。

基於稅捐具有大量行政之特徵，為促進行政效率以及節省行政成本，設計申報繳納之稅捐確定程序，固有必要。然而若稽徵機關一直未對外有所表示，人民對於稅捐債務是否上存在，會形成法不安定之情形。我國電子化政府之規

³⁶⁹ 傅玲靜（2017），〈電子行政處分與電子化行政程序：以人民之網路申辦行為為中心〉，行政院法規會（編印），《行政院 106 年學術研討會：數位時代下行政決定之合法性控制》，頁 75，臺北：行政院。

³⁷⁰ 傅玲靜，前揭註 369，頁 75-76。

³⁷¹ 謝碩駿（2016），〈行政機關以電子方式作成行政處分：以作成程序之法律問題為中心〉，《臺大法學論叢》，45 卷 4 期，頁 1793-1794。

劃自 1998 年迄今已屆 20 年³⁷²，並且在電子產品隨手可得之情況下，以電子方式作成核課處分並送達相對人，應屬易事。

依據所得稅法施行細則第 50 條規定：「申報日期，應以申報書送達稽徵機關之日為準；其郵遞者，應以掛號寄送，並以交郵當日郵戳日期為申報日期；**透過網際網路傳輸者，應以申報資料傳輸至稽徵機關之日為申報日期。**」該條直接規定以電子方式申報稅捐之生效時點，同時間接肯認得以電子方式進行申報，在我國申報稅捐以電子方式為之並不陌生。又雖然作成電子核課處分，應經相對人同意（前揭電子簽章法第 4 條第 1 項參照），但取得利用電子申報稅捐之人民之同意作成電子化核課處分，應非難事。

因此在立法上得另外規定，稽徵機關得基於核課處分相對人之同意後，以電子化方式作成核課處分，以形成人民對於稅捐之信賴基礎。惟在此情形，因稽徵機關並未著手進行調查，故應同時使稽徵機關得在事後進行審查，而應以法定明文此種核課處分乃附事後審查權留之核課處分。

³⁷² 我國電子化政府的發展情形，請參見傅玲靜，前揭註 369，頁 73-74；國家發展委員會網站，<https://www.ndc.gov.tw/cp.aspx?n=D88BA19D378B30C4&s=1F6D9F3EEABADB1D>（最後瀏覽日：08/26/2019）。

第七章 結論



基於上述討論，可以得出以下結論：

一、信賴保護原則係憲法原則，並以信賴基礎、信賴表現以及信賴值得保護為三要件。滿足三要件後，須權衡公私益，而予人民存續保障或財產保障之法律效果。

二、稅捐核課期間之性質應為消滅時效，並適用稅捐稽徵法與行政程序法規定。在法律規定不足下，應可類推適用民法規定。核課期間並非附事後審查權保留之期間，二者宜作區分。納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定並不能取代核課期間，且無從根本處理萬年稅單之問題，仍值再行檢討。

三、核課處分有具體化、確定抽象稅捐債務、中斷核課期間之功能。先後作成之核課處分，彼此間之關聯應採取吸收說之立場。核課處分並有暫時性核課處分與附事後審查權保留之核課處分兩種型態。

四、因認定事實錯誤之稅捐補徵，應符合稅捐稽徵法第 21 條第 2 項與行政程序法第 117 條以下之規定。前者，本文認為以「在核課時未呈現於稽徵機關之事實」較能符合稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之意旨，與實務之發現新事實說或學理上新事實說較接近。後者，本文認為補徵稅捐應類推適用行政程序法第 117 條但書第 2 款撤銷授益處分之規定。判斷信賴保護三要件時，須注意到稅捐具有大量行政以及證據偏在所導致之協力義務之特性，以作合於稅法特性之解釋。核課處分得為信賴基礎。信賴表現之判斷，應放寬認定標準，以完納稅捐為已足。倘若納稅義務人有稅捐規避行為，或因故意或重大過失違反協力義務之情形，即屬於信賴不值得保護。

五、稽徵機關單純適用法律錯誤並非得補徵稅捐之事由。因解釋函令之變更而適用法律錯誤，則因稅捐稽徵法第 1 條之 1 文義中有尚未核課確定之規定，而排除稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之適用。另外，稅捐稽徵法第 1 條之 1 仍應適用信賴保護原則之三要件。在信賴基礎上，解釋函令有強化信賴保護之效果。在信賴表現判斷，應放寬認定，而以納稅義務人在過往均依照舊解釋函令完納稅捐為已足。信賴是否值得保護之問題上，因稅捐法具有高度複雜性與專業性，納稅義務人對於解釋函令違法的認識應從寬認定。

六、在新發布解釋函令之情形，因非解釋函令變更，無從適用稅捐稽徵法第 1 條之 1。倘無核課處分之存在，亦無信賴基礎可言。突破無信賴基礎之方法，得採取稅務預先核釋或立法上增訂稅務衡平措施，以資因應。

七、因為申報繳納之程序，經常無核課處分之出現，將導致納稅義務人無信賴基礎得以主張而處於稽徵機關在核課期間內得隨時補徵之窘境。若以綜合所得稅之核定公告觀之，似得以公告為一般處分之性質，而使人民主張信賴保護。惟在其他並無核定公告之稅捐，即無從比照之。立法建議上，得將申報繳納之行為視為稽徵機關已作成附事後審查權保留之核課處分，或是使稽徵機關作成電子化核課處分，以資因應。

參考文獻



一、中文部分

- 王澤鑑 (2011),《民法總則》,修訂版,頁 575,臺北:自刊。
- 江彥佐 (2008),〈稅捐核課錯誤與國家賠償有責性要件之探討:臺灣桃園地方法院 93 年度國字第 6 號判決評釋〉,《財稅研究》,40 卷 2 期,頁 138-156。
- 吳庚、盛子龍 (2017),《行政法之理論與實用》,15 版,臺北:三民。
- 吳茂雄 (1986),〈現行稅法中有關租稅債權之時效問題〉,《華岡法粹》,17 期,頁 61-72。
- 李介民 (2011),〈行政法上請求權時效不完成制度〉,《東海大學法學研究》,35 期,頁 53-122。
- 李建良 (2000),〈行政處分的更正與撤銷〉,《月旦法學雜誌》,67 期,頁 20-21。
- (2004),《憲法理論與實踐 (三)》,臺北:學林。
- (2014),《行政法基本十講》,5 版,臺北:元照。
- (2018),〈行政處分 2.0:法治國家的制度工具與秩序理念 (上)〉,《月旦法學雜誌》,277 期,頁 91-108。
- 李惠宗 (2012),《憲法要義》,6 版,臺北:元照。
- (2016),〈稅法上核課期間問題之探討:兼談萬年稅單的消除之道〉,《台灣法學雜誌》,295 期,頁 62-75。
- 林三欽 (2008),《「行政爭訟制度」與「信賴保護原則」之課題》,臺北:自刊。
- (2008),《法令變遷、信賴保護與法令溯及適用》,頁 12-13,臺北:自刊。
- (2011),〈金錢給付授益處分之撤銷:最高行政法院九十八年判字第五六四號判決〉,《月旦裁判時報》,9 期,頁 11-17。
- 林石猛 (2015),《行政程序法在稅務爭訟之運用》,3 版,臺北:元照。
- 林明昕 (2015),〈一條遺失的規定:論具第三人效力之行政處分的撤銷與廢止〉,《臺大法學論叢》,44 卷 2 期,頁 355-405。
- 林明鏘 (2003),〈行政規則變動與信賴保護:兼評最高行政法院八十九年判字第一八四二號判決與大法官解釋第五二五號解釋〉,收於:葛克昌、林明鏘 (主編),《行政法實務與理論 (一)》,頁 577-600,臺北:國立臺灣大學法律學院。

- (2018), 《行政法講義》, 4 版, 臺北: 新學林。
- 林起衛 (2015), 〈信賴保護原則的捨繁取簡: 理論基礎的反省與要件重構〉, 《中研院法學期刊》, 16 期, 頁 211-284。
- 林清祥 (2003), 〈淺論稅捐機關於稅捐核課期間內發現應徵稅捐之意義 (上): 兼析最高行政法院九十二年五月份庭長法官聯席會議決議〉, 《司法周刊》, 1159 期, 版 2-3。
- (2003), 〈淺論稅捐機關於稅捐核課期間內發現應徵稅捐之意義 (下): 兼析最高行政法院九十二年五月份庭長法官聯席會議決議〉, 《司法周刊》, 1160 期, 版 3。
- 林喬讚 (1978), 〈核課期間與徵收時效之研討〉, 《稅務旬刊》, 962 期, 頁 9-11。
- (1985), 《賦稅稽徵權與司法權》, 臺北: 自刊。
- 林錫堯 (2006), 〈公法上請求權之消滅時效〉, 收於: 城仲模 (等著), 《跨世紀法學新思維: 法學叢刊創刊五十週年》, 頁 153-185, 臺北: 元照。
- 柯格鐘 (2006), 〈稅法之解釋函令的效力: 以稅捐實務上娼妓所得不予課稅為例〉, 《成大法學》, 12 期, 頁 61-93。
- (2007), 〈論量能課稅原則〉, 《成大法學》, 14 期, 頁 55-120。
- (2008), 〈論所得稅法上的所得概念〉, 《臺大法學論叢》, 37 卷 3 期, 頁 129-188。
- (2014), 〈公法債務與私法債務: 稅捐債務法之基本問題〉, 《月旦法學雜誌》, 235 期, 頁 198-218。
- (2014), 〈論稅捐規避行為之立法與行為的類型化〉, 《興大法學》, 15 期, 頁 27-100。
- (2015), 〈以信賴保護原則檢驗房屋稅: 一般性探討〉, 收於: 謝哲勝 (主編), 《房屋稅: 法律與政策》, 頁 159-185, 臺北: 元照。
- (2015), 〈論依法課稅原則之解釋方法: 對歷年來司法院大法官解釋的觀察〉, 《興大法學》, 17 期, 頁 35-74。
- (2015), 〈關稅〉, 收於: 黃茂榮、葛克昌、陳清秀 (主編), 《稅法各論》, 頁 565-619, 臺北: 新學林。
- (2015 年 5 月), 〈論平等原則在稅捐法的適用: 評大法官釋字第 722 號解釋〉, 發表於: 《第二回財稅法研討會》, 頁 1-18, 東吳大學法學院財稅法研究中心 (主辦), 臺北。
- (2019), 〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁: 以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉, 《臺北大學法學

- 論叢》，110 期，頁 1-91。
- 洪家殷（2001），〈論信賴保護原則之適用：司法院大法官釋字第五二五號解釋評析〉，《台灣本土法學雜誌》，27 期，頁 39-55。
- （2002），〈論核課處分〉，收於：翁岳生教授祝壽論文編輯委員會（編），《當代公法新論（中）：翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集》，頁 155-180，臺北：元照。
- （2006），〈行政罰〉，收於：翁岳生（主編），《行政法（上）》，3 版，頁 617-686，臺北：元照。
- （2010），〈公告變更之性質與行政罰法第五條從新從輕原則之適用：以財政部九十八年七月三日台財關字第○九八○五○一九八九○號函為中心〉，《月旦法學雜誌》，176 期，頁 235-242。
- 范文清（2015），〈土地稅〉，收於：黃茂榮、葛克昌、陳清秀（主編），《稅法各論》，頁 337-384，臺北：新學林
- 徐崑明（2018），〈論政府政策公告的法律效力：以公股股權管理為中心〉，《月旦裁判時報》，70 期，頁 76-91。
- 翁岳生（1994），《法治國家之行政法與司法》，臺北：月旦。
- （2006），〈行政的概念與種類〉，收於：翁岳生（編），《行政法（上）》，3 版，頁 1-30，臺北：元照。
- 張本德（2011），《稅捐核課處分撤銷問題之研究》，東海大學法律研究所碩士論文（未出版），臺中。
- 張永明（2006），〈關稅法「先放後核」的期間利益：評台北高等行政法院九十三年度訴字第一一九四號判決〉，《月旦法學雜誌》，135 期，頁 232-243。
- （2010），《國家租稅權之界限》，臺北：葛克昌。
- （2016），〈論租稅優惠之要件與取消〉，收於：葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會（編），《租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集》，頁 457-478，臺北：新學林。
- 張昌邦（1979），《稅捐稽徵法論》，臺北：自刊。
- 張哲瑋（2014），〈稅務預先核釋制度現況分析與檢討〉，《中正財經法學》，頁 163-241。
- 張國清（1978），〈從稅捐之核課期間與徵收期間談到罰鍰之送罰時效〉，《稅務旬刊》，359 期，頁 11。
- 張龍憲（1985），〈已逾核課期間之遺產稅及贈與稅案件可否再發單徵收之探討〉，《稅務旬刊》，1205 期，頁 9-10。
- 張獻聰（2017），〈未依規定扣繳稅款處罰之定位與裁罰期間〉，《稅務旬刊》，

2359 期，頁 11-15。

盛子龍（2009），〈租稅核課處分之不利變更與信賴保護：試評高雄高等行政法院 91 年度訴字第 891 號判決〉，收於：王必芳（主編），《2008 行政管制與行政爭訟》，頁 167-215，臺北：中央研究院法律研究所籌備處。

-----（2010），〈租稅法上解釋性行政規則之變更與信賴保護〉，收於：王必芳（主編），《2009 行政管制與行政爭訟》，頁 245-296，臺北：中央研究院法律學研究所籌備處。

莊谷中（2008），〈土地增值稅的核課期間一種逃漏土地增值稅的可能性〉，《土地問題研究季刊》，7 卷 2 期，頁 48-57。

許宏緯（2008），《租稅核課處分之存續力》，國立中正大學法律學研究所碩士論文（未出版），嘉義。

許宗力（2006），〈行政處分〉，收於：翁岳生（主編），《行政法（上）》，3 版，頁 475-558，臺北：元照。

郭介恆，〈不利益變更禁止原則：以稅務爭訟為例〉，收於：曾華松大法官古稀祝壽論文集編輯委員會（編），《義薄雲天•誠貫金石：論權利保護之理論與實踐——曾華松大法官古稀祝壽論文集》，頁 635-654，臺北：元照。

陳井星（1986），〈論核課稅捐應有之期限：稅捐稽徵法第廿一條修正草案之商榷〉，《稅務旬刊》，1249 期，頁 5-7。

陳東良（2016），〈推翻原核課處分之限制〉，《稅務旬刊》，2335 期，頁 24-28。

陳重良（2014），《職權撤銷核課處分之研究》，國立高雄大學法律學系研究所碩士論文（未出版），高雄。

陳敏（1985），〈租稅法上之消滅時效〉，《政大法學評論》，32 期，頁 119-164。

-----（1988），〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》，37 期，頁 37-78。

-----（1997），〈租稅法之解釋函令〉，《政大法學評論》，57 期，頁 1-35。

-----（1998），〈租稅法之返還請求權〉，《政大法學評論》，59 期，頁 65-102。

-----（2016），《行政法總論》，9 版，臺北：自刊。

-----（譯著）（2014），《德國租稅通則》，臺北：司法院。

陳清秀（1995），〈稅法上消滅時效〉，《植根雜誌》，11 卷 12 期，頁 10-17；

-----（2006），〈行政法的法源〉，翁岳生（編），《行政法》，3 版，頁 95-144，臺北：元照。

-----（2013），《行政訴訟法》，6 版，臺北：元照。

-----（2015），《現代財稅法原理》，臺北：元照。

-----（2016），〈公法上消滅時效之問題探討：以稅法上消滅時效為中心〉，



- 《中正財經法學》，13 期，頁 125-179。
- (2016)，《稅法總論》，9 版，臺北：元照。
- (2017)，〈納稅者權利保護法之研討〉，《植根雜誌》，33 卷 7 期，頁 241-280。
- (2018)，《稅法各論（下）》，臺北：元照。
- 陳愛娥 (2004)，〈公法上請求權消滅時效的起算〉，《台灣本土法學雜誌》，62 期，頁 145-149。
- 傅玲靜 (2017)，〈電子行政處分與電子化行政程序：以人民之網路申辦行為為中心〉，收於：行政院法規會（編印），《行政院 106 年學術研討會：數位時代下行政決定之合法性控制》，頁 71-104，臺北：行政院。
- 程明修 (2014)，〈論暫時性行政處分與行政程序法之修法建議〉，《東吳法律學報》，26 卷 1 期，頁 47-92。
- 黃士洲 (2007)，〈限定繼承、遺產稅協力義務與漏稅處罰：最高行政法院 94 年度判字 826 號判決評析〉，《東吳法律學報》，18 卷 3 期，頁 247-276。
- (2017)，〈落實納稅者權利保護法的規範實效：從實體權利與程序保障談起〉，《月旦法學雜誌》，266 期，頁 165-182。
- (2018)，〈稅務函令檢視與納稅者權利保護：從實證觀點如何落實納保法精神〉，《月旦法學雜誌》，276 期，頁 188-196。
- 黃俊杰 (2014)，《為權利奮鬥的納稅者》，臺北：正大。
- 黃奕超 (2010)，《量能原則與納稅人程序保障：以租稅申報程序為中心》，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文（未出版），臺北。
- 黃茂榮 (2011)，《法學方法與現代民法》，6 版，臺北：自刊。
- (2012)，《稅法總論（第一冊）：法學方法與現代稅法》，3 版，臺北：自刊。
- 黃振國 (1998)，〈從「另發現應徵之稅捐」談稅捐核課期間之適用〉，《現代地政》，18 卷 12 期，頁 23-26。
- 黃源浩 (2008)，〈股東會紀念品費用禁止扣抵之溯及效力：評最高行政法院九十二年判字第三十號判決〉，《月旦法學雜誌》，160 期，頁 91-113。
- (2016)，〈論量能課稅原則〉，收於：葛克昌教授祝壽論文集編輯委員會（編），《租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集》，頁 579-624，臺北：新學林。
- 楊得君 (1996)，《論稅捐債務之成立、確定與清償》，國立臺灣大學法律研究所碩士論文（未出版），臺北。
- 葛克昌 (2009)，《所得稅與憲法》，3 版，臺北：自刊。

- (2010),〈稅捐行政法——第三講：稅捐申報與納稅人權利〉,《月旦法學教室》,90期,頁74-83。
- (2012),《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》,3版,臺北：翰蘆。
- (2014),〈稅捐實質正當性與違憲審查〉,《月旦法學雜誌》,226期,頁186-211。
- (2018),《納稅者權利保護法析論》,2版,臺北：元照。
- (2018),〈盈虧互抵與納稅者權利保護〉,《月旦法學雜誌》,276期,頁150-163。
- 劉文仕、高仁川、林明昕、張國勳(2016),〈專題研討一：論建立我國行政計畫法制的可能模式：比較法的初步考察〉,收於：行政院法規會(編印),《行政院105年學術研討會：行政計畫法制之理論與實務》,頁45-46,臺北：行政院。
- 劉建宏(2014),〈解釋函令之生效時點與其變更之適用範圍〉,《台灣法學雜誌》,251期,頁112-115。
- 蔡志方(2004),〈論大量行政處分與大眾程序〉,《成大法學》,7期,頁1-43。
- 蔡宗珍(2011),〈退休公教人員優惠存款措施之法律關係及相關信賴保護爭議析論〉,《臺大法學論叢》,40卷1期,頁99-138。
- (2014),〈消費者保護或父權宰制?：從台北高等行政法院102年度訴字第745號判決談起〉,《台灣法學雜誌》,239期,頁19-47。
- 蔡茂寅、林明鏘、李建良、周志宏(2007),《行政程序法實用》,3版,臺北：新學林。
- 蔡朝安、周泰維(2010),〈稅務訴訟「爭點主義」之辯正(中)〉,《稅務旬刊》,2106期,頁39-43。
- 鄭玉波(1982),《民商法問題研究(三)》,臺北：自刊。
- 盧世寧(2011),〈論租稅債權債務成立時點〉,《稅務旬刊》,2165期,頁13-17。
- 蕭文生(2006),〈行政機關公告行為之法律性質〉,《月旦法學教室》,40期,頁22-23。
- 謝碩駿(2016),〈行政機關以電子方式作成行政處分：以作成程序之法律問題為中心〉,《臺大法學論叢》,45卷4期,頁1773-1849。
- 簡仕宸(2008),《課稅處分職權撤銷之研究》,國立政治大學法律學系碩士論文(未出版),臺北。
- 顏慶章、薛明玲、顏慧欣(2010),《租稅法》,3版,臺北：顏慶章。

二、日文部分

谷口勢津夫 (2011), 《稅法基本講義》, 2 版, 東京: 弘文堂。

金子宏 (2016), 《租稅法》, 21 版, 東京: 弘文堂。



三、英文部分

Alder, J. (2011). *Constitutional And Administrative Law*. London, England: Palgrave Macmillan.

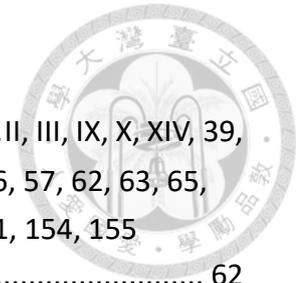
Brown, A. (2017). A Theory of Legitimate Expectopns. *The Journal of Political Philosophy*, 25(4), 435-460.

Craig, P. (2008). *Administrative Law*. London, England: Sweet & Maxwell.

Notle, G. (1994). General Principles of German And European Administrative Law: A Comparison in Historical Perspective. *The Modern Law Review*, 57(2), 191-212.

Thomas, R. (2000). *Legitimate Expectations and Proportionality in Administrative Law*. Portland, Oregon: Hart Publishing.

附錄：事項索引



- 大量行政 ... 63, 78, 90, 91, 93, 94, 103, 106, 107, 152, 154, vi
公告 III, XIV, 99, 121, 141, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 155, iii, vii
另發現應徵之稅捐 .II, III, V, X, 1, 2, 38, 61, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 75, 77, 81, 82, 90, 106, 109, 110, 141, 142, vi
存續力 X, XI, 12, 33, 37, 40, 41, 43, 44, 45, 47, 49, 50, 51, 56, 57, 58, 62, 63, 65, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 78, 79, 81, 82, 84, 85, 92, 93, 94, 95, 102, 106, 107, 125, 126, 137, 150, 151, iv
存續保障 VIII, 19, 106, 154
自治規則 12, 13, 122
行政規則 ... VII, 8, 13, 14, 15, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 119, 120, 121, 123, 127, 128, 129, 130, 131, 134, 136, 138, 139, i, iv
行政程序法第 117 條 II, X, 2, 7, 11, 12, 16, 19, 25, 62, 65, 66, 67, 73, 79, 81, 83, 86, 87, 89, 90, 105, 106, 154
完納稅捐 II, 101, 102, 107, 135, 155
依法行政 . VII, 6, 17, 61, 79, 80, 83, 85, 95, 107, 136
初核處分 ... 1, 3, 45, 57, 58, 78, 83, 85, 91, 92, 94, 97, 107
協力義務 . II, 90, 91, 94, 103, 104, 105, 107, 154, iii, iv, v
法安定性 VII, X, 1, 4, 5, 6, 8, 16, 21, 31, 35, 37, 44, 58, 61, 63, 72, 73, 75, 77, 78, 94, 99, 100, 103, 109, 125, 130
法律不溯及既往... VII, 9, 10, 116, 122, 127, 133
附事後審查權保留 .II, III, IX, X, XIV, 39, 40, 41, 42, 50, 54, 56, 57, 62, 63, 65, 80, 97, 106, 150, 151, 154, 155
非終局核課處分 62
信賴不值得保護 II, 18, 64, 84, 86, 102, 103, 104, 105, 107, 129, 136, 155
信賴表現 II, VII, XII, XIII, 10, 15, 16, 17, 83, 84, 85, 90, 96, 98, 99, 100, 101, 102, 105, 107, 135, 141, 143, 154, 155
信賴保護 ... I, II, III, V, VII, VIII, X, XI, XII, XIII, XIV, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 40, 41, 57, 58, 60, 61, 65, 66, 68, 73, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 87, 88, 89, 90, 91, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 105, 106, 107, 109, 111, 112, 116, 121, 126, 129, 130, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 141, 142, 143, 144, 145, 149, 154, 155, i, ii, iii, iv, vi
信賴基礎 II, III, VI, VII, XII, XIII, XIV, 1, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 47, 78, 79, 83, 84, 90, 92, 93, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 106, 107, 112, 134, 135, 137, 139, 141, 142, 143, 144, 145, 149, 150, 151, 153, 154, 155
前核課處分 ... 1, 25, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 77, 85, 86, 89
後核課處分 ... II, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 85, 88, 89
核課處分 II, III, V, VIII, IX, X, XI, XIII, XIV, 1, 2, 3, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 29, 30, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 68, 70, 71, 73, 76, 77, 78,

79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88,
 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98,
 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107,
 110, 112, 116, 124, 125, 126, 129, 130,
 134, 135, 137, 139, 141, 142, 143, 144,
 145, 147, 148, 150, 151, 152, 153, 154,
 155, iii, iv
 核課確定 .23, 111, 112, 116, 124, 125,
 126, 128, 130, 131, 155
 納稅者權利保護法施行細則第 9 條X,
 68, 69
 財產保障 VIII, 19, 106, 154
 財團法人會計研究發展基金會... 120,
 121
 授益處分撤銷.....89, 100, 107
 終局核課處分.... 29, 56, 57, 62, 63, 76
 稅務預先核釋 III, XIV, 138, 139, 155, iii
 稅務衡平措施..... III, XIV, 139, 155
 新發布解釋函令 II, XIII, 136, 139, 140,
 155

新穎性..... 64, 76, 77
 萬年稅單 II, IX, 21, 35, 43, 44, 45, 154,
 i
 補徵處分 .I, II, III, 1, 49, 52, 73, 78, 82,
 83, 84, 86, 97, 106, 141, 142
 解釋函令 II, III, V, XII, XIII, 2, 3, 109,
 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117,
 118, 119, 120, 122, 123, 124, 125, 126,
 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134,
 135, 136, 137, 138, 140, 142, 144, 155,
 ii, v, vi
 違法行政處分撤銷..... 86
 電子化核課處分153, 155
 實地查核40, 70
 暫時性核課處分 .II, 30, 54, 55, 56, 57,
 63, 154
 職權調查義務 58, 76, 93, 94, 104, 106
 證據偏在107, 154
 闡明法規原意 109, 126, 127
 顯著性..... 64, 76, 77