

本報告僅供委員參考

稅務行政事件審理法草案評估報告

法制局陳秋芬 撰

中華民國 113 年 10 月

稅務行政事件審理法草案評估報告

目 次

摘要

壹、前言	1
貳、草案重點	1
參、外國立法例	2
一、德國法規簡介	2
二、草案與德國法規之彙整	5
肆、問題研析與建議	7
一、建請調整立法目的，切合草案所定審理範疇（草案第 1 條）	7
二、「不符合其要件者」之情形，建請於立法說明中補充說明（草案第 2 條第 3 項）	8
三、不相牽連事件審理是否仍屬稅務專業法庭職責，建請於立法說明中補充說明（草案第 2 條第 3 項）	9
四、為明確審理範圍，建議文字調整（草案第 3 條）	9
五、建請於立法說明中補充說明「租稅法」之意旨，並酌作文字修正（草案第 4 條）	10
六、建議修正第 5 條立法說明並明定提起訴訟之主體（草案第 5 條）	14
七、建請參酌行政訴訟法第 44 條第 1 項規定為文字修正（草案第 6 條）	16
八、以原課稅處分為撤銷訴訟之程序標的，就訴訟權保障觀點，宜予肯定（草案第 8 條）	17

九、行政法院於行政訴訟繫屬中得否依職權裁定停止執行之疑義， 建請於立法說明中補充說明（草案第 10 條第 2 項）	20
十、依曉諭義務用語，酌作文字修正（草案第 11 條第 4 項、第 5 項）	21
十一、釐清納稅義務人是否屬得裁定強制處分之客體（草案第 12 條第 4 項）	22
十二、明定當事人受合法通知未到場裁罰，尚與德國法制相符（草 案第 13 條）	24
十三、於立法說明中補充證人受合法通知未到場之情形，適用行政 訴訟法規定（草案第 13 條）	25
十四、依法制體例，建議酌作項次與文字調整（草案第 13 條）	25
十五、草案屬訴訟審理之法規，稅捐稽徵機關非審理主體，建請刪 除，並建請參酌行政訴訟法規定統一用語（草案第 14 條、第 15 條第 2 項、第 16 條第 1 項）	26
十六、建請增訂告知相關規定（草案第 14 條第 2 項）	27
十七、建請釐清行政訴訟法第 146 條拒絕證言有否適用，並於立法 說明補充說明（草案第 16 條）	28
十八、建請明定適用主體，又草案如獲通過，納稅者權利保護法第 11 條第 3 項亦請配合修正（草案第 17 條）	28
十九、建請斟酌德國財務法院法及我國智慧財產及商業法院，評估 創設專責財稅法院可能	29
二十、其餘文字修正建議	30
二十一、草案如獲通過，相關法令建請釐清配合修正	31
二十二、法案性別與人權影響評估	32

伍、結論.....	32
陸、條文對照表	35
參考文獻.....	92
附錄：「稅務行政事件審理法草案評估報告（初稿）」座談會紀錄及 參採情形	95

摘 要

現行稅務行政事件於納稅者權利保護法施行後，係由行政法院之稅務專業法庭適用行政訴訟法審理，為進一步建構更具專業、效能及符合國際趨勢之稅務行政訴訟制度，貫徹人民基本權保障，並維護依法及公平課稅原則，司法院爰以課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的；落實總額主義，建構訴訟上配套措施；強化行政法院審理權限，澈底解決稅務爭議；置稅務審查官，增強行政法院審理效能；優化暫時權利保護制度，衡平租稅保全與人民救濟實效；加強當事人協力義務，與行政法院共負釐清事實之責任；擴大強制律師代理範圍，保障當事人權利及促進訴訟等重點規範，擬具稅務行政事件審理法草案，於113年10月7日函請本院審議。經本報告研析相關內容，提出相關建議，俾供本院委員問政及審查法案參考。

稅務行政事件審理法草案評估報告

壹、前言

我國現行稅務行政事件於納稅者權利保護法施行後，係由行政法院之稅務專業法庭適用行政訴訟法審理，為進一步建構更具專業、效能及符合國際趨勢之稅務行政訴訟制度，回應各界對於澈底解決稅務紛爭之審理需求，實有制定專法進行制度性變革之必要，以貫徹人民基本權保障，並維護依法及公平課稅原則。

經司法院參考比較法制、綜合理論與實務操作並審慎評估稅捐主管機關、律師及會計師公會等各方意見後，擬具「稅務行政事件審理法草案」¹（下稱草案），並於民國²（下同）113年10月7日以院台廳行一字第1130301017號函請本院審議。茲就司法院提案之相關內容進行研析，並就其性別及人權影響評估報告結果加以檢視，提出相關建議，俾供本院委員問政及審查法案參考。

貳、草案重點

草案計 33 條，謹就本報告納入研析與建議修正條文摘錄修正要點如下：

- 一、明定本法之立法目的、稅務行政事件之範圍、法規適用順序、當事人能力、被告機關等規定。（草案第 1 條至第 5 條）
- 二、強化行政法院審理權限，澈底解決稅務爭議。（草案第 6 條、第 23 條、第 26 條）
- 三、以課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的。（草案第 8 條）

¹ 立法院第 11 屆第 2 會期第 5 次會議議案關係文書（院總第 20 號政府提案第 11007043 號），113 年 10 月 16 日印發。

² 本報告有關年分之使用，原則以民國紀年表述，惟涉及外國法制或立法例部分，改採西元紀年表述。

- 四、優化暫時權利保護制度，衡平租稅保全與人民救濟實效。(草案第 10 條)
- 五、加強當事人協力義務，與行政法院共負釐清事實之責任。(草案第 11 條至第 15 條)
- 六、明定第 14 條及第 15 條以外之人之拒絕證言權。(草案第 16 條)
- 七、稅捐稽徵機關以不正方法取得之證據，禁止作為處分之依據；其他違反法規取得之證據，得否作為處分之依據，應經利益衡量後決定之。(草案第 17 條)
- 八、明定當事人應依訴訟進行之程度，適時提出攻擊或防禦方法。(草案第 18 條)
- 九、明定得為推計課稅之類型。(草案第 26 條)

參、外國立法例

一、德國法規簡介

依總說明所載，草案係綜合理論與實務操作，評估稅捐主管機關、律師及會計師公會等各方意見，並參照比較法制所為草案制定。另參照條文對照表說明欄所述，比較法制係包含德國行政法院法（Verwaltungsgerichtsordnung,VwGO³）、德國財務法院法（Finanzgerichtsordnung,FGO⁴）及德國租稅通則（Abgabenordnung ,AO⁵）等法規範，茲簡述如下：

（一）德國行政法院法⁶（Verwaltungsgerichtsordnung,VwGO）：

該法屬德國訴訟程序核心法律規定，其規範內涵包括法院

³ 德國行政法院法（Verwaltungsgerichtsordnung,VwGO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/BJNR000170960.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。

⁴ 德國財務法院法（Finanzgerichtsordnung,FGO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。

⁵ 德國租稅通則（Abgabenordnung ,AO），網址：https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。

⁶ 司法院全球資訊網，德國行政法院法中譯版，網址：<https://www.judicial.gov.tw/tw/dl-131465-24a101556121415aa9c9ff197b1cf9ae.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 13 日。

組織結構、程序規則及法官義務等多面向。該法分5章，分別為第1章法院組織、第2章程序、第3章審級救濟及再審為規範、第4章訴訟費用與強制執行、第5章終結及過渡規定。

準此，該法規範行政法院組織、職能和程序，明確就法院的管轄範圍和審判程序予以規範，亦規定不同類型的行政事件和訴訟程序，包括審判、上訴和再審，確保訴訟程序的完整性和公正性。並就法律文件的提交和管理方式有所規範，可謂提供行政法院清楚運作之框架。

（二）德國財務法院法⁷（Finanzgerichtsordnung, FGO）：

該法則係規範德國財務法院之法律，其中係就財務法院的組織、職責和程序為規定。該法分4章，分別為第1章法院組織、第2章訴訟程序、第3章費用與強制執行及第4章過渡條款與結束條款。

然值得注意的是，該法第1條即明確規範，財務法院審判權由獨立的、與行政機關分離之特別行政法院行使，以確保財務法院系統獨立性。而財務事項審判權，在各邦設置財務法院作為邦高等法院行使之，在聯邦則設置聯邦財務法院，目前該聯邦財務法院所在地位於慕尼黑。又依第5條規定，財務法院係由院長、數位審判長及必要人數的法官組成。且財務法院設置合議庭，關於關稅、消費稅及財政專賣事項則集中於特別合議庭內為審理。財務法院合議庭之裁判，除交付獨任法官裁判之情形外，應由3名職業法官與2名榮譽職法官共同為之。榮譽職法

⁷ 司法案全球資訊網，德國財務法院法中譯版（Finanzgerichtsordnung, FGO）（譯者：范文清），網址：<https://www.judicial.gov.tw/tw/dl-79652-cee8f4b44db647a18c84b6844d4834f0.html>，最後瀏覽日期：13年10月13日。

官⁸就未經言詞辯論之裁定以及法院裁決不參與裁判等規定。

是財務法院是獨立於行政機關的專門法院，處理涉及稅務等事項。而財務法院法則是專門規範財務法院的組織和程序，保障獨立、公正的財政司法。該法律涵蓋從法院的架構和職責到具體的訴訟程序與審理流程、電子文檔的使用規範等均有詳細規定。

（三）德國租稅通則（Abgabenordnung, AO）：

德國租稅通則共9章，分別為第1章總則、第2章租稅債法、第3章一般程序規定、第4章課徵租稅之實施、第5章徵收程序、第6章強制執行、第7章法院外法律救濟程序、第8章刑罰規定及罰鍰規定；刑罰程序及罰鍰程序、第9章終結規定。

德國租稅通則，前係由Oldenburg之法官Enno Becker於1918年11月11日著手起草，至1919年3月底之復活節，完成草案。該草案於1919年11月27日三讀通過，同年12月13日經簽署成正本，同年12月22日公布，同年12月23日生效，是為1919年之帝國租稅通則（Reichsabgabenordnung 1919）。其後該法數度修正，並於1931年5月22日全文修正公布。二次戰後，聯邦眾議院於1963年3月13日通過決議，促請聯邦政府重新修正，並將附屬法規納入該法，使其重為週詳之綱領法律，用以改善法律之體系結構，並調和法律安定及平等課徵之原則。經無數專家學者長達十數年之共同努力，終於於1976年5月16日公布通盤修正之新法，於1977年1月1日生效，是為現行之1977年租稅通則

⁸ 榮譽職法官可參閱德國財務法院法，同註4、註7，第1章第3節（Abschnitt III Ehrenamtliche Richter），第16條至第30條規定，有就榮譽職法官任務（第16條）、積極要件（第17條）與消極要件（第18條、第19條）、任命拒絕（第20條）、解職及救濟（第21條）及相關遴選委員會（第23條）及對違背義務之處罰（第30條）等為規範。

（Abgabenordnung 1977），迄今又經局部修正百餘次。由於租稅通則所規範之事項，為租稅法之基本事項，個別稅法無特別規定者，即依租稅通則規定，是以租稅通則之於個別租稅法，猶如民法總則及刑法總則之於民法及刑法。因此有稱租稅通則為租稅基本法⁹，其重要性可見一斑。

準此，租稅通則係規範德國稅務程序和稅務管理等基本法律框架。規範涵蓋稅務機關的職責，納稅人的權利和義務，以及稅務程序的詳細規定。其規定有包含如稅務機關負責徵收和管理各類稅款，以確保稅收法律的正確執行；納稅人必須準確及時申報其應納稅額，並保存相關財務紀錄以供稅務機關查核；且有規範租稅申報、稅款核定、查核及稅務爭議解決等程序；另稅務機關有權針對納稅人申報進行審查和調整；且對於不正確的稅務申報或故意隱瞞稅務之行為，將面臨法律處罰；並規定電子稅務申報和紀錄保存的技術要求，以提高稅務管理的效率和透明度等規範，旨在確保稅收制度的公平性和透明性，並為納稅人和稅務機關提供清晰之法律指引。

二、草案與德國法規之彙整

為使對草案與比較法制間有更深入了解，參酌條文對照表之說明，並比對德國行政法院法、德國財務法院法及德國稅務通則等相關規定，爰彙整德國法規條號及其意旨與草案相對應條號供參，詳如下表：

德國法規與草案條號彙整表		
德國法規	條號與意旨 ¹⁰	草案條號

⁹ 陳敏，〈德國租稅通則簡介〉，《德國租稅通則》，1版，司法院，102年5月，頁1。

¹⁰ 表格中所述條號與意旨之中文引用依據，分別係參酌德國行政法院法中譯版（同註6）、德國財務法院法中譯版（同註7）及陳敏《德國租稅通則》（同註9）。

行政法院法 <u>VwGO</u>	第 42 條【撤銷訴訟及課予義務訴訟】	第 5 條
	第 79 條【撤銷訴訟之標的】	第 8 條 第 29 條
	第 82 條【起訴狀之內容】	第 9 條
	第 117 條【判決之格式與內容】	第 27 條
財務法院法 <u>FGO</u>	第 40 條【撤銷訴訟及課予義務訴訟】	第 5 條
	第 44 條【法院外救濟程序先行原則】	第 8 條
	第 65 條【訴狀應記載事項】	第 9 條
	第 69 條【不停止執行】	第 10 條
	第 76 條【調查原則、闡明義務】	第 11 條 第 12 條
	第 80 條【人員之到場】	第 13 條
	第 79 條之 2【陳述事實與證據】	第 18 條
	第 68 條【行政處分變更或被取代後之程序標的】	第 20 條
	第 121 條【法律審上訴之訴訟程序】 第 127 條【法律審上訴訴訟標的之變更】	第 21 條
	第 42 條【法院外前置程序】	第 23 條
	第 96 條【自由心證】	第 26 條
	第 105 條【判決之格式與內容】	第 27 條

	第 100 條【撤銷訴訟與續行確認違法之判決】	第 29 條 第 30 條
	第 110 條【既判力】	第 31 條
<u>租稅通則</u> <u>AO</u>	第 88 條【職權調查原則】 第 89 條【建議、告知】 第 90 條【當事人的協力義務】	第 12 條
	第 103 條【有因犯罪行為或違反秩序行為而被追 訴危險之拒絕陳述權】 第 393 條【刑罰程序與租稅課徵程序之關係】	第 14 條
	第 177 條【實體瑕疵之更正】	第 19 條
	第 351 條【其他行政處分之拘束力】	第 23 條
	第 162 條【課稅基礎之估計】	第 26 條

資料來源：作者彙整自製

肆、問題研析與建議

一、建請調整立法目的，切合草案所定審理範疇（草案第 1 條）

參酌草案總說明所載，草案係為建構更具專業、效能及符合國際趨勢之「稅務行政訴訟制度」。且參酌草案第1條立法說明與草案第2條、第7條、第12條、第24條及第32條規定，為使審理範疇更為明確聚焦於稅務行政事件，且與稅捐稽徵機關等行政程序予以區隔，建議草案第1條酌

作文字修正為：「為促進稅務行政事件審理之訴訟程序經濟，澈底、妥適、專業解決稅務爭議，以有效保障納稅者權利，並維護依法及公平課稅原則，特制定本法。」

另參酌納稅者權利保護法第18條規定：「（第1項）最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。（第2項）稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件專業法官證明書之法官組成之。（第3項）辦理稅務案件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。（第4項）稅務專業法庭之組成、稅務案件專業法官證明書之核發標準、辦理稅務案件法官每年所應受之訓練及相關辦法，由司法院定之。」是草案所規定審理範疇，實應與納稅者權利保護法第18條所指涉範疇為相同，不宜使用不同名詞，以求法體系用語一致¹¹，是建議草案如獲通過後，納稅者權利保護法第18條亦應配合修正為：「（第1項）最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件行政事件提起之行政訴訟。（第2項）稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件行政事件專業法官證明書之法官組成之。（第3項）辦理審理稅務案件行政事件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。（第4項）稅務專業法庭之組成、稅務案件行政事件專業法官證明書之核發標準、辦理審理稅務案件行政事件之法官每年所應受之訓練及相關辦法，由司法院定之。」

二、「不符合其要件者」之情形，建請於立法說明中補充說明（草案第2條第3項）

參酌家事事件法第42條第1項規定：「法院就前條第1項至第3項所定得合併請求、變更、追加或反請求之數宗事件，應合併審理、合併裁判。但有下列各款情形之一者，得分別審理、分別裁判：一、請求之標的或

¹¹ 劉厚連，立法技術關鍵指引，初版，五南圖書出版股份有限公司，109年3月，頁16、頁38-39。

其攻擊防禦方法不相牽連。……」及草案第2條說明所載：「……二、基於訴訟經濟之考量，非屬第1項所定之稅務行政事件，其訴訟標的與第1項所定事件之標的或其攻擊防禦方法有牽連關係，而事實證據資料得互為利用者，得合併起訴、為訴之追加或提起反訴……。」

復依司法院113年10月25日書面意見，草案第2條第3項條文所稱行政法院認為「不符合其要件者」，似包含同條第2項「專屬於其他行政法院管轄」之情形，為求明確，建請於立法說明中補充說明「不符合其要件者」之情形。

三、不相牽連事件審理是否仍屬稅務專業法庭職責，建請於立法說明中補充說明（草案第2條第3項）

參酌德國財務法院法第1條明確規範，財務法院審判權由獨立的，與行政機關分離之特別行政法院行使之，藉此確保財務法院系統獨立性。而財務事項審判權，在各邦設置財務法院，在聯邦則設置聯邦財務法院。然依我國之納稅者權利保護法第18條規定，我國未如德國有設置財務法院，而係於最高行政法院及高等行政法院設置稅務專業法庭，審理納稅者因稅務行政事件所提起之行政訴訟。

是若當事人如原以相牽連事件合併起訴、追加或提起反訴者，若稅務專業法庭認請求標的或其攻擊防禦方法不相牽連而認應分別審理、分別裁判時，此時是否仍由稅務專業法庭為後續審理與裁判？抑或移請稅務專業法庭以外之法庭為審理，以保持稅務專業法庭專注於稅務行政事件與其相牽連事件之審理，為讓人民知悉類此案件後續處理模式，建請於立法說明為補充說明，以利後續適用。

四、為明確審理範圍，建議文字調整（草案第3條）

為使審理範圍明確並排除說明所稱不相牽連之行政訴訟事件無本法

之適用，建議修正草案第3條為：「前條稅務行政事件及相牽連之行政訴訟事件之審理，依本法之規定；.....。」

五、建請於立法說明中補充說明「租稅法」之意旨，並酌作文字修正（草案第4條）

參酌草案第2條規定：「本法所稱稅務行政事件，係指下列事項：一、一、涉及財政部或稅捐稽徵機關依**各稅法**、海關緝私條例、租稅條約、租稅協定或地方稅捐自治條例所為行政處分或其他公權力措施之爭議」及第4條第1項規定：「得依**租稅法**享有權利或負擔義務者，有當事人能力」。則草案同時有使用稅法及租稅法之用。

再依第2條立法說明「一、.....（一）.....所稱『各稅法』，包含實質意義之租稅法規，例如：產業創新條例第10條至第10條之2、文化資產保存法第99條及第101條、農業發展條例第37條至第41條、臺灣地區與大陸地區人民關係條例第24條及第29條之1、生技醫藥產業發展條例第5條至第7條等關於租稅減免之規定。.....」及第4條立法說明「一、依租稅法得享有權利或負擔義務者，如發生租稅法上之爭議，自應賦予其提起訴訟或應訴之當事人能力。例如：所得稅法第41條.....加值型及非加值型營業稅法第28條規定.....；條約或租稅協定所稱之常設機構等，具有得為稅務行政訴訟之當事人能力，得提起訴訟或應訴，爰訂定第1項。.....」

是以草案同時有使用「稅法」與「租稅法」兩種用語，依基本法制體例，如同一法規內指涉同一事項，用語實應一致¹²，今於相同法規使用不同用語，就草案而言指涉範圍應確屬不同。且依該兩條立法說明所述，草案「租稅法」似包含條約或租稅協定，而「稅法」則僅指涉實質意義之租稅法規而不包含條約或租稅協定。

¹² 劉厚連，同前註，頁16。

又參酌全國法規資料庫中以「租稅法」為關鍵字搜尋，尚無以「租稅法」命名之法律。另參酌與草案有關之納稅者權利保護法亦無使用「租稅法」一詞，而僅有「稅法」或「租稅法律主義」。又參酌於條文中使用「租稅法」一詞，僅於草案及司法院轄管之法官法及相關法規命令。

使用「稅法」與「租稅法」用語之法令彙整表				
用語	法條規定			法令主管機關
	位階	法規名稱	條號	
稅法	法律	納稅者權利保護法	第6條	財政部
租稅法	法律	法官法	第5條	司法院
	法律	草案	第4條、第10條、第19條、第20條、第21條、第22條、第23條、第29條、第32條	
	法規命令	行政法院調解委員設置辦法	第3條	
	法規命令	行政法院為無資力人選任律師為訴訟代理人辦法	第2條	

		各級行政法院法官在職訓練及職前訓練辦法	第10條	
		遴選未具擬任職務任用資格人員轉任法官辦法	第18條、第19條	

資料來源：作者彙整自製

另參酌學者論述¹³，租稅法係國家為徵收租稅所制定並強制人民遵行之規範，其有廣狹兩種意義。狹義之租稅法僅指經立法院通過，總統公布之租稅法律。廣義之租稅法，除此之外尚包括其他法律中有關租稅之規定，及在法律許可範圍內所頒行之有關行政規章及命令在內。此外涉及租稅之對外條約，司法機關之判解及判決亦對租稅之徵納發生拘束力或影響力，亦屬廣義租稅法範圍內，彙整如下表。

學者論述之『租稅法』彙整表		草案適用範疇
狹義租稅法	僅指經立法院通過，總統公布之租稅法律	尚待補充說明租稅法之意旨與指涉範疇，並說明與「稅法」用語之關係
廣義租稅法	1. 租稅法律（即狹義租稅法範疇，如所得稅法、關稅法、土地稅法、貨物稅條例及契稅條例等）	

¹³ 王建煊，租稅法，25版，文笙書局，90年8月，頁25。

	2.租稅協定	
	3.司法判解	
	4.行政規章	
	5.法規命令	

資料來源：作者彙整自製

另考量草案屬納稅者權利保護法有關法規，其亦未有「租稅法」一詞之使用，草案與納稅者權利保護法欲保護範圍是否相同？亦難知悉。

雖司法院113年10月25日書面意見表示：「……五、現行法制中，使用『租稅法』一詞者，尚有專門職業及技術人員高等考試律師考試規則第5條第2款、專門職業及技術人員高等考試不動產估價師考試規則第5條第1款第1目等，並非僅出現於司法院轄管的法官法及相關法規命令。草案第2條第1項第1款所稱「各稅法」與草案第4條所稱『租稅法』係在不同文字脈絡下使用，例如：草案第2條第1項第1款規定，為求明確、周延，明文列舉租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例，故同款所稱『各稅法』，理解上不包括租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例；而草案第4條所稱『租稅法』，則包括租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例。又基於法律保留原則，得作為行政處分依據的『租稅法』，不包括司法判決、解釋及行政規則。……」惟「租稅法」所指範疇究係為何？條文及立法說明均未定義或補充，恐生疑義。另因草案使用租稅法一詞規範繁多（計有第4條、第10條、第19條至第23條、第29條、第32條等9條），為使條文適用不致衍生疑義，建請於立法說明中就上述事項補充說明為宜。

另建議草案第4條規定，酌作文字修正為：「（第1項）得依租稅法享

有權利或負擔義務者，有當事人能力。(第2項)中央及地方機關，亦有當事人能力。」

六、建議修正第5條立法說明並明定提起訴訟之主體(草案第5條)

按草案第5條規定：「經訴願程序之稅務行政訴訟，以原處分機關為被告。但訴願決定第一次侵害第三人權利或法律上利益者，以訴願決定機關為被告。」又參酌草案第5條立法說明所述「一、經訴願程序之稅務行政訴訟，如其訴願結果並未獲得完全救濟，因續提訴訟之程序標的為原處分未經訴願決定撤銷或變更之部分，自應以原處分機關為被告，不可因原處分有部分經撤銷或變更，而以『為撤銷或變更之機關』即訴願決定機關為被告，此亦為現行行政訴訟實務之見解，惟依行政訴訟法第24條第2款規定之文義，尚無法排除訴願人對撤銷原處分之一部或對訴願人為有利變更之訴願決定，仍以訴願決定機關為被告之不合理解釋之可能，為避免適用上疑義，爰為本文規定。……」則依立法說明觀之，似認行政訴訟法第24條第2款規定有適用上疑義。

惟參考最高行政法院103年9月25日103年度判字第517號判決¹⁴：「……六、本院查：……惟按『經訴願程序之行政訴訟，其被告為左列機關：一、駁回訴願時之原處分機關。二、撤銷或變更原處分或決定時，為最後撤銷或變更之機關。』為行政訴訟法第24條所明定。該條第2款所稱『撤銷或變更原處分或決定時，為最後撤銷或變更之機關』，原則上係指同法第4條第3項所定訴願人以外之利害關係人（亦即與訴願人利害關係相反之利害關係人），因訴願機關撤銷或變更原處分致損害其權利或法律上利益，而提起行政訴訟者，應以最後撤銷或變更之訴願機關為被告。蓋訴願機關撤銷原處分，對訴願人而言係屬有利之決定，本不得對有利於己

¹⁴ 司法院裁判書系統，最高行政法院 103 年 9 月 25 日 103 年度判字第 517 號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,103%2c%e5%88%a4%2c517%2c20140925%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。

之訴願決定聲明不服。如果訴願決定係變更原處分，包括將原處分之一部分撤銷、一部分維持（駁回訴願），及撤銷原處分而另自為處分等情形，其中就撤銷部分，亦為有利訴願人之決定，訴願人不得對此聲明不服；對駁回訴願之部分，依行政訴訟法第24條第1款規定，應以原處分機關為被告提起行政訴訟，非以訴願機關為被告；至於另自為處分部分，除非其係與原處分不同種類之處分或比原處分更為不利之處分（基於行政救濟不利益變更禁止原則，此種情形於理論上不會發生），否則，亦無以訴願機關為被告之必要。而訴願機關自為之處分如與原處分同種類，且比原處分較為有利於訴願人者，其中有利的部分，實質上係撤銷原處分之一部，訴願人不得就此部分聲明不服，至於仍為不利之處分部分，實質上即係駁回訴願，仍應以原處分機關為被告提起行政訴訟（如果以訴願機關為被告，則於認為原告起訴有理由而撤銷全部訴願決定時，僅能使訴訟事件重回訴願機關為審議，並不能滿足原告起訴之目的）。.....」是依該最高行政法院判決可知，現行行政訴訟實務見解，係認行政訴訟法第24條第2款適用主體，係訴願人以外之利害關係人，立法說明所指訴願人本人依行政訴訟法第24條第2款規定，以訴願機關為被告之立法說明，似與現行行政訴訟實務有所不同，建請修正立法說明一、為：「.....此亦為現行行政訴訟實務之見解，惟依行政訴訟法第24條第2款規定，因該條各款並未就提起訴訟主體有所規範，縱現行實務認第2款係適用訴願人以外之利害關係人提起訴訟類型（最高行政法院103年9月25日103年度判字第517號判決參照），惟單依條文文義解釋，似無法排除訴願人對撤銷原處分之一部或對訴願人有利變更之訴願決定，仍以訴願決定機關為被告之不合理解釋之可能，為避免適用上衍生疑義，並符合法律明確性原則之要求，爰為本文規定。」

另若實務運作上確有如立法說明所述不合理現象，考量草案與行政訴訟法主管機關均屬司法院，是否考量修正行政訴訟法第24條規定，將

該條各款得提起訴訟主體予以明定，以避免有如立法說明之疑義產生。

承上，考量會造成行政訴訟法第24條第1款及第2款之適用爭議，即在於該條並未就提起訴訟主體為明定，避免草案第5條亦陷入相同困境，建請於條文中就但書提起之主體予以明定。並就條文酌作文字修正為：「經訴願程序之稅務行政事件提起行政訴訟，以原處分機關為被告。但訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益者，該第三人應以訴願決定機關為被告。」

另該條立法說明三中援引3則最高行政法院判決及德國行政法院法第42條第2項與德國財務法院法第40條第2項規定，認行政訴訟法第4條第1項規定所指「損害」，係指「侵害」而言，此次爰配合修正為「侵害」。惟草案後續如修正通過以「侵害」一詞取代「損害」，仍建請行政院、司法院等主管機關通盤檢視其餘相關法規（如訴願法第1條、第2條及行政訴訟法第4條等規定）並配合修正，以使行政救濟體系法規用語一致¹⁵，併予敘明。

七、建請參酌行政訴訟法第44條第1項規定為文字修正（草案第6條）

參酌行政訴訟法第44條第1項規定：「行政法院認其他行政機關有輔助一造之必要者，得命其參加訴訟。」考量是否參加訴訟之判斷標準即為「其他行政機關是否有輔助一造之必要」，為使草案參加訴訟之判斷標準更為明確，爰參酌行政訴訟法第44條第1項規定為修正。

另草案第3條既已明定，稅務行政事件之審理，依本法規定；本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定，則本法未就輔助參加為進一步規範，則依草案第3條，自應適用行政訴訟法規定，則草案第6條規定似無再就「適用行政訴訟法關於輔助參加之規定」為規範，惟可考量

¹⁵ 劉厚連，同前註11，頁16。

於立法說明中補充說明。。

綜上，建請修正第6條為：「稅捐稽徵機關作成行政處分應受其他行政機關就具體事件所為之事實認定或法律適用之拘束時，行政法院於必要時，認其他行政機關有輔助一造之必要者，應命該行政機關輔助一造其參加訴訟，並適用行政訴訟法關於輔助參加之規定。」

八、以原課稅處分為撤銷訴訟之程序標的，就訴訟權保障觀點，宜予肯定（草案第8條）

有學者論¹⁶，我國形成萬年稅單係因現行實務以「復查決定」作為獨立處分所生之影響。認我國稅捐稽徵機關、訴願機關及行政法院依據財政部函釋見解，認為「復查決定」為獨立處分，在復查程序中，若原處分機關作成復查決定自行糾正其原核發之課稅處分時，原課稅處分並非由復查決定所取代，似僅係處於「效力未定」之狀態。問題之爭議，係法律上同時存在兩個對於納稅者之課稅處分，一為持續存在效力未定之原課稅處分，另一則為復查決定。縱然，嗣後訴願機關及行政法院作成「撤銷原處分」之決定，亦僅指撤銷原處分機關作成之「復查決定」處分，而「原課稅處分」於復查決定未確定前，似將永遠處於「效力未定」之地位。

且因原課稅處分仍然存續之結果，當稅捐稽徵機關依訴願機關及行政法院命令再作成「新復查決定」時，則容易造成誤解似不受核課期間之限制。在此情況下，萬年稅單之形成，讓納稅者權利永遠無法獲得及時有效之保障。納稅者縱使循訴願及行政訴訟程序獲得有利結果（即撤銷原處分並命原處分機關重為決定），原處分機關卻仍得因原課稅處分陷於效力未定之狀態，而可再次作成「新復查決定」，並於作成新復查決定期間，卻不予計算稅捐稽徵法第21條之稅捐核課期間，導致原處分機關

¹⁶ 黃俊杰，萬年稅單侵犯賦稅人權，財稅法令半月刊，第45卷第11期，111年6月，頁36。

似可「無限期間」且「不限次數」地重覆作成復查決定，而使納稅者亦將被迫陷入須一再提起訴願及行政訴訟程序之無限輪迴，竟然完全無法獲得及時且實質有效之權利救濟。

另參酌新聞網頁¹⁷就萬年稅單之舉例說明，如國稅局對某A開出原始稅單1000元，某A不服申請復查，國稅局復查決定更改部分金額後，重開一張稅單改成800元，這時候800元稅單就已經取代1000元的稅單，不可能同時存在兩張稅單兩個處分，然財政部用兩號解釋函令，分別為財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函¹⁸及財政部67年7月29日台財稅字第35047號函¹⁹之意旨，縱某A提起訴願、行政訴訟，其撤銷的只是復查決定之800元稅單，而原始稅單之1000元稅單則還在。且在訴願前不管稅單對錯，須先繳1/3的稅額方可提起訴願²⁰，縱然贏了，法官亦不會自為判決，撤銷原處分，而是回到原稅捐單位「另為適法之處分」再加加減減開出稅單，人民重新再走一遍又一遍的程序，復查、訴願，一直沒完沒了的成大家詬病的「萬年稅單」。

¹⁷ 古芳瑜/業務助理，【投書】「萬年稅單」是人民的噩夢、是枷鎖，匯流新聞網，113年10月13日，網址：<https://tw.news.yahoo.com/%E6%8A%95%E6%9B%B8-%E8%90%AC%E5%B9%B4%E7%A8%85%E5%96%AE-%E6%98%AF%E4%BA%BA%E6%B0%91%E7%9A%84%E5%99%A9%E5%A4%A2-%E6%98%AF%E6%9E%B7%E9%8E%96-023317057.html>，最後瀏覽日期：113年10月14日。

¹⁸ 法源法律網，財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函，網址：<https://db.lawbank.com.tw/FINT/FINTQRY04.aspx?id=E%2cFE035618>，最後瀏覽日期：113年10月17日。依函釋內容：「關於納稅義務人不服稽徵機關核定之所得額及應納稅額者，依法申請復查及提起訴願，經訴願決定『原處分撤銷發還原處分之稽徵機關重行查核課徵』者，納稅義務人對於稽徵機關重行核課之稅額如仍有不服時，應如何申請行政救濟一節。查訴願決定『原處分撤銷』係指撤銷復查決定之處分而言，復查決定既因訴願決定而撤銷，則原處分之稽徵機關應依照訴願決定意旨就原核定之所得額及應納稅額『重行查核』，此項重行查核即係踐行另一『復查』程序，故所作之『復查決定』處分已屬另一新處分，訴願人對此項新處分如仍有不服，得逕依法提起訴願及行政訴訟。」

¹⁹ 法源法律網，財政部67年7月29日台財稅字第35047號函，網址：<https://db.lawbank.com.tw/FINT/FINTQRY04.aspx?id=E%2cFE034882>，最後瀏覽日期：113年10月17日。依函釋內容：「行政法院對於本案之再審判決，其理由欄內指明由被告機關依法重為翔實之查核，該被告機關自應依照判決意旨重新查核。至於判決主文『原處分撤銷』一語，係指撤銷原處分機關所為之處分，復查決定既被撤銷，則原處分機關依照行政法院判決意旨所重為之查核，應屬另一復查程序。貴公司仍有不服，毋庸再經復查程序，可逕行依法提起訴願。」

²⁰ 財政部稅務入口網之最新消息，提訴願要先繳1/3稅款或提供擔保（發佈單位：臺中市政府地方稅務局），2022年12月9日，網址：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/announcement/news/8bVbKar>，最後瀏覽日期：113年10月14日。

又參酌立法說明所述：「一、**過往**行政法院審理行政事件之撤銷訴訟，常為避免課稅處分罹於核課期間，影響稅捐公平，故**僅判決撤銷至復查決定，而未包含課稅處分**（最高行政法院92年度判字第149號判決參照）。嗣稅捐稽徵法第21條第3項至第6項增訂核課期間之時效不完成事由，前開有關逾越核課期間之顧慮已不復存在。參考德國財務法院法第44條第2項規定關於原處分主義之精神，明定撤銷訴訟之程序標的係以經復查、訴願決定所維持之課稅處分、裁罰處分或其他不利處分。……」。

綜上，萬年稅單起因在於訴願與行政訴訟所審理之標的均為復查決定，而非原課稅處分，草案中此次明定撤銷訴訟之程序標的係以經復查、訴願決定所維持課稅處分等，其修法方向宜予肯定。

惟參酌德國財務法院法第44條第2項規定：「前置程序經過後所提起撤銷訴訟，其訴訟標的為原行政處分，但其內容為經法院外權利救濟管道所確定者。」再參酌尚未停止適用之財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函，訴願決定審查之對象似仍屬「復查決定」而非原課稅處分。然經財政部於座談會時表示，前已於107年3月15日以台財稅字第10704536520號令補充核釋上開50年5月25日台財稅發字第03497號函之適用範圍²¹，且再依110年12月17日修正公布稅捐稽徵法第21條第3項規定「……核定稅捐處分經訴願……撤銷……」，則目前訴願程序審理標的已及於「原課稅處分」及「復查決定」，而得同時成為得以撤銷之對象，僅因個案違法情形不同或可能僅存在「復查決定」（例如復查決定誤以逾期申請復查駁回），爰規定由訴願決定機關審酌個案情形決定是否撤銷「原課稅處分」。是依現行實務現況，依財政部所述，訴願階段既已包含原課稅處分及復查決定在內，亦可證草案明定訴訟之程序標的為經復查、訴願決

²¹ 財政部南區國稅局 107 年解釋令，財政部 107 年 3 月 15 日台財稅字第 10704536520 號令，網址：<https://www.ntbsa.gov.tw/download/16d5bcc68170000f4b1b875631e696a>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 25 日。

定所維持課稅處分等，就稅務行政事件之救濟程序更能充分與完整。然考量行政救濟是一流動的過程²²，復查、訴願與行政訴訟間彼此息息相關，草案既已於第8條明定行政訴訟之程序標的，就稅務行政事件於復查及訴願階段是否有其餘應配合修正之法令，因此屬財政部實務運作與稅務專業範疇，仍建請財政部以人民行政救濟權保障及國家稅收政策為衡平思考並通盤檢討為宜。

九、行政法院於行政訴訟繫屬中得否依職權裁定停止執行之疑義，建請於立法說明中補充說明（草案第10條第2項）

按參酌行政訴訟法第116條規定第2項及第3項規定：「（第2項）行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。（第3項）於行政訴訟起訴前，如原處分或決定之執行將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，行政法院亦得依受處分人或訴願人之聲請，裁定停止執行。但於公益有重大影響者，不在此限。」依草案第10條第2項規定，其規範係包含行政訴訟起訴前和繫屬中得裁定停止執行類型，然卻僅規範依聲請類型，而未就繫屬中行政法院得依職權裁定停止執行類型予以規範，究係漏未規範，抑或草案欲採取如德國財務法院法第69條²³規定，僅就聲請類型為規範？仍請於立法說明補充為宜。

²² 財政部南區國稅局，行政救濟流程圖，網址：<https://www.ntbsa.gov.tw/download/96e8e107c0a54ff08a4d35b3213fd4d0>，最後瀏覽日期：113年10月25日。

²³ 德國財務法院法，同註4、7，以下翻譯係參酌註7中譯版本之第69條：「（第1項）行政處分之執行符合本條第5項之規定者，不因提起訴訟即停止執行，特別是租稅之課徵不停止。就與此有關之結果裁決（*Folgebescheide*）而為之基礎裁決（*Grundlagenbescheide*）之撤銷，準用之。（第2項）主管財稅機關得全部或一部停止執行。若對系爭行政處分之合法性有重大懷疑，或其執行對利害關係人可能造成不當且非因重大公益所能平衡之嚴重損害者，得依申請停止執行。停止執行得命提供擔保。基礎裁決之全部或一部停止執行者，則結果裁決亦停止執行。仍得作成結果裁決。供擔保應於對結果裁決停止執行時審酌之，但就基礎裁決之停止執行明白排除擔保時，不在此限。行政處分已執行者，不得申請停止執行而應申請撤銷執行。於課稅處分（*Steuerbescheide*），限於已確定之租稅，減去扣除額、法人稅與預納稅額，方得申請停止執行或撤銷執行；但停止執行或撤銷執行對避免重大損害可能為必要者，不在此限。」

十、依曉諭義務用語，酌作文字修正（草案第 11 條第 4 項、第 5 項）

在法庭上之法官有向當事人發問或曉諭，令當事人作事實上及法律上陳述、聲明證據，或為其他必要的聲明及陳述的義務。如當事人聲明或陳述有不明瞭、不完足、不正確或前後不一致的地方，審判長應令當事人敘明或補充。也就是於一定條件下，當事人不曉得要提出主張或證據，法官要介入當事人間，讓當事人有提出資料的機會，這就是「曉諭義務」，或稱「闡明權」²⁴。則曉諭一詞於法律中有一定涵義，其意係藉由法官於適當時期介入當事人間，令當事人有提出證據資料等機會，以保障當事人程序主體權、辯論權及證據提出權等程序基本權。

再參酌其餘訴訟程序法規，如民事訴訟法第199條、第199條之1、第201條；刑事訴訟法第273條、第288條、第326條；非訟事件法第32條、第74條之1；家事事件法第28條、第72條、第73條；商業事件審理法第46條；少年事件處理法第50條；國民法官法第47條等規定，均於條文中使用「曉諭」而非用「告知」一詞。為避免同屬訴訟程序法規卻使用不同用語而造成混淆²⁵，爰此，建議用語一致為宜。

又依多則最高行政法院判決（如最高行政法院111年度上字第610號行政判決²⁶、110年度上字第558號行政判決²⁷、最高行政法院109年度上字

²⁴ 法律百科，這樣的法官算是有「曉諭當事人」或「行使闡明權」嗎？108年4月18日，網址：<https://www.legis-pedia.com/QA/question/654>，最後瀏覽日期：113年10月15日。

²⁵ 劉厚連，同註11，頁40。

²⁶ 司法院裁判書系統，最高行政法院113年1月25日111年度上字第610號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,111%2c%e4%b8%8a%2c610%2c20240125%2c1>，最後瀏覽日期：113年10月15日。依其判決書所載：「.....基於前述說明，原審自應曉諭兩造就此部分充分攻防，並本於事實審法院職權，進一步研判原處分1之懲罰有無違反比例原則等瑕疵。.....原審自應依職權闡明本項爭點，曉諭兩造就此部分充分攻防，並本於事實審法院職權，予以查明釐清。.....」

²⁷ 司法院裁判書系統，最高行政法院112年9月21日110年度上字第558號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,110%2c%e4%b8%8a%2c558%2c20230921%2c1>，最後瀏覽日期：113年10月15日。依其判決書所載：「.....原審應曉諭上訴人就此待證事實提出適當之證據方法，俾有助於其請求權要件事實之證明，附此敘明。.....」

第1066號行政判決²⁸等)，均係使用曉諭一詞，則可知於行政訴訟進行中亦有曉諭之適用。

綜上，考量使用「曉諭」一詞於法律上有其特殊意涵，且更能充分展現法官有曉諭義務（闡明義務）之旨，並使條文與其餘救濟體系法規及實務判決書用語一致，爰建議草案第11條修正為：「.....（第4項）審判長應向當事人發問或告知曉諭.....。（第5項）陪席法官告明審判長後，得向當事人發問或告知曉諭。」

十一、釐清納稅義務人是否屬得裁定強制處分之客體（草案第12條第4項）

按草案第12條第4項規定：「行政法院對持有前2項資料之人，無正當理由不從提出之命者，於必要時得以裁定為強制處分。行政訴訟法第169條對於第三人處罰鍰之規定，亦適用之。」另參酌立法說明所載「.....五、本條第2項及第3項規定之義務人，如無正當理由不提出資料，行政法院得以裁定為強制處分。.....以確保當事人履行協力義務。又行政法院除得為強制處分外，亦得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實（行政訴訟法第165條），並得對第3人裁處罰鍰，爰參考行政訴訟法第169條第1項及第2項規定，訂定第4項。.....」

惟參酌我國行政訴訟法第165條第1項及第169條規定，係區分當事人與第三人而異其法律效果。依該法第165條規定，當事人若無正當理由不從提出文書之命者，行政法院得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實。而同法第169條則規範第三人無正當理由不從提出文書之命者，行政法院方得以裁定處罰鍰，於必要時並得為強制處

²⁸ 司法院裁判書系統，最高行政法院 112 年 8 月 7 日 109 年度上字第 1066 行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,109%2c%e4%b8%8a%2c1066%2c20230807%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。依其判決書所載：「.....原審未及依行政訴訟法第 107 條第 2 項規定向上訴人闡明使其補正教育局為被告，令教育局得以合法進行言詞辯論程序，並曉諭上訴人就此部分撤銷之標的為適當之聲明，而仍依上訴人之聲明及所列被告為判決，自有違誤。.....」

分。則可知行政訴訟法中，當事人無正當理由不從提出文書之命者，行政法院僅係得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實，尚無罰鍰與強制處分之適用。另民事訴訟法第345條及第349條規定及商業事件審理法第54條亦有相類規定，可茲參酌。

又參酌學者於其所譯著之德國租稅通則²⁹論述，當事人並無拒絕協力之履行，惟當事人並無須因調查事實之協力，致使自己遭受租稅犯罪行為或租稅違法秩序行為之追訴。則德國租稅通則³⁰第393條第1項第2句乃規定，在租稅課徵程序中，對租稅義務人之強制方法，將迫使租稅義務人本人，因其所犯之租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為，而受有不利益負擔者，不許可為之。其並指出在租稅課徵程序中，租稅義務人有廣泛的協力義務及公開義務，如有違反，稅徵機關得以估計課稅基礎為之。是依德國租稅通則第90條及第393條之規定，在稅務程序中，雖承認當事人有廣泛之協力義務存在，但對納稅義務人亦不得使用強制措施，避免迫使其承認自己犯下的稅務違規行為。

另再參酌德國財務法院法第89條規定，該規定係就強制提出文書與電子文件規定，而依條文規定準用民事訴訟法³¹第380條與租稅通則第255條之規定，依該兩條亦係針對證人及公法人為規範，尚不包含對納稅義務人之強制執行。

綜上，草案第12條第4項將納稅義務人納入得以裁定為強制處分之對象，除與我國相類法規有所不同外，亦與草案所參照之德國法制有所迥異，仍請慎酌。建請參酌我國行政訴訟法、民事訴訟法等法規區分當事

²⁹ 陳敏，同註9，頁90、頁655。。

³⁰ 德國租稅通則，同註5、同註9

³¹ 德國民事訴訟法（Zivilprozessordnung, ZPO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/BJNR005330950.html>，最後瀏覽日期：113年10月15日。依德國民事訴訟法第380條規定：「(1) 對於經正當傳喚卻未出庭的證人，無需申請，即會被要求承擔其缺席所造成的費用。同時將對其處以罰款，若未能支付，則會被處以拘留。(2) 若再次缺席，將再次處以罰款，也可命令強制拘提證人出庭。(3) 對於這些決定，可以立即提出申訴。」

人及第三人為規範，較屬妥適，建請再為斟酌。

十二、明定當事人受合法通知未到場裁罰，尚與德國法制相符（草案第13條）

按參酌我國行政訴訟法中有關當事人於行政訴訟進行中未到場之規定，係規範於第194條，其條文內容為：「行政訴訟有關公益之維護者，當事人兩造於言詞辯論期日無正當理由均不到場時，行政法院得依職權調查事實，不經言詞辯論，逕為判決。」又再參酌民事訴訟法第280條規定：「（第1項）當事人對於他造主張之事實，於言詞辯論時不爭執者，視同自認。但因他項陳述可認為爭執者，不在此限。……。（第3項）當事人對於他造主張之事實，已於相當時期受合法之通知，而於言詞辯論期日不到場，亦未提出準備書狀爭執者，準用第1項之規定。但不到場之當事人係依公示送達通知者，不在此限。」是行政訴訟法與民事訴訟法未就當事人無正當理由不到場處以罰鍰規定，先予敘明。

惟參酌德國財務法院法第80條第1項規定³²：「（1）如果對釐清事實情況之必要的（德國民事訴訟法第141條第1項第2句相應適用³³），法院得命當事人到場。不到場者，得比照證人未於訊問期日到場之規定為處以罰鍰（Ordnungsgeld）之告誡。因可歸責於己之事由而不到場者，法院應以裁定確定所告誡之罰鍰。就罰鍰之告誡與確定，得反覆為之。」

另再參酌稅捐稽徵法第46條第2項規定：「納稅義務人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員通知到達備詢，納稅義務人本人或受委任之合法代理人，如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣3,000元以下罰鍰。」

準此，雖我國行政訴訟法及民事訴訟法無類此規定，然參考德國財

³² 德國財務法院法，同註4、同註7。

³³ 德國民事訴訟法，同註31，第141條第1項第2句其翻譯為「如果這對釐清事實情況是必要的」

務法院法及我國稅捐稽徵法第46條第2項規定，均有就當事人通知未到場之情況予以裁罰，草案第13條基於釐清事實之必要所為規定，予以肯定。惟此屬立法政策裁量範疇，尚待委員間討論凝聚共識。

十三、於立法說明中補充證人受合法通知未到場之情形，適用行政訴訟法規定（草案第13條）

按參酌行政訴訟法第143條規定：「（第1項）證人受合法之通知，無正當理由而不到場者，行政法院得以裁定處新臺幣3萬元以下罰鍰。（第2項）證人已受前項裁定，經再次通知仍不到場者，得再處新臺幣6萬元以下罰鍰，並得拘提之。（第3項）拘提證人，準用刑事訴訟法關於拘提被告之規定；證人為現役軍人者，應以拘票囑託該管長官執行。（第4項）處證人罰鍰之裁定，得為抗告，抗告中應停止執行。」惟草案對此並無相關規定，是否係依草案第3條，有關證人受合法之通知，無正當理由不到場時，即適用行政訴訟法第143條規定為處理。如是，為免適用衍生疑義，建請於草案第13條立法說明欄位補充說明「有關證人受合法通知未到場部分，依草案第3條規定，本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定，而回歸行政訴訟法第143條規定之適用。」

十四、依法制體例，建議酌作項次與文字調整（草案第13條）

按草案第13條第1項，有就行政法院得職權訊問當事人及當事人受合法通知不到場之規定。然考量規範事項並不相同，一為職權訊問之規定，另一則為當事人不到場之規定，實不宜於同項為規範，建議區分為前後兩項為規範。

另參酌法制體例，屆期與逾期有一定使用類型。如在一定期間內必須行為者，使用「屆期」而不用「逾期」，如：「.....應限期令其改善；屆期不改善者.....。」；又如在於表達已過一定期限之事實，則使用「逾期」而不用「屆期」，如「.....請求權之行使，以二年為限，逾期不予受理。.....」

³⁴然草案中規範當事人未到場之類型，應屬法院指定特定日期應到場而未到之狀況，尚與「在一定期間必須行為」或「表達已過一定期限之事實」不同，則草案第13條第1項條文中使用「限期」與「逾期」，均與法制體例用語不合。

再參酌行政訴訟法第143條規定：「（第1項）證人受合法之通知，無正當理由而不到場者，行政法院得以裁定處新臺幣3萬元以下罰鍰。（第2項）證人已受前項裁定，經再次通知仍不到場者，得再處新臺幣6萬元以下罰鍰，並得拘提之。（第3項）拘提證人，準用刑事訴訟法關於拘提被告之規定；證人為現役軍人者，應以拘票囑託該管長官執行。（第4項）處證人罰鍰之裁定，得為抗告，抗告中應停止執行。」

綜上，建議第13條修正為：「（第1項）行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。（第2項）當事人受合法之通知，無正當理由不到場者，行政法院得以裁定處新臺幣3萬元以下罰鍰，並得再限期命次通知其到場。；當事人逾期仍不到場者，得按次處罰。……（第5項）第42項及第23項之罰鍰裁定，得為抗告；抗告中應停止執行。」第2項以下項次遞移，第4項移列至第5項，文字並配合修正。

十五、草案屬訴訟審理之法規，稅捐稽徵機關非審理主體，建請刪除，並建請參酌行政訴訟法規定統一用語（草案第14條、第15條第2項、第16條第1項）

參酌草案第14條立法說明所載，本條係參考德國租稅通則第103條及第393條規定，然德國租稅通則本即涵蓋稅捐稽徵機關與法院等階段，尚與草案僅係針對稅務行政事件於行政訴訟階段之審理為規定有所不同。考量行政法院方屬審理與裁定等之主體，尚不宜參考德國租稅通則於本條將稅捐稽徵機關納入規範，爰建議草案第14條第2項刪除稅捐稽徵機關

³⁴ 劉厚連，同註11，頁81。

之字句，然如認該條關於稅捐稽徵機關部分，仍有規範必要，建請考量是否移列至納稅者權利保護法等相類法規規範為宜，使草案更能貼合總說明所述為進一步建構更具專業、效能及符合國際趨勢之「稅務行政訴訟制度」。

另依行政訴訟法第145條規定：「證人恐因陳述致自己或下列之人受刑事訴追……」雖參酌現行規定，有使用刑事訴追（如民事訴訟法第307條第1項第3款及行政訴訟法第145條本文），亦有使用刑事追訴（如刑事訴訟法）用語，然依草案第3條之立法說明，草案為行政訴訟法之特別法，仍建議與行政訴訟法用語一致，爰建請統一用語為刑事訴追。另草案第15條至第16條，亦請併同修正。

綜上，草案第14條建議修正為：「（第1項）對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。（第2項）稅捐稽徵機關或行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時……。」

十六、建請增訂告知相關規定（草案第14條第2項）

參酌學者於其所譯著之德國租稅通則³⁵論述，當事人並無拒絕協力之權利，惟當事人並無須因調查事實之協力，致使自己遭受租稅犯罪行為或租稅違法秩序行為之追訴。又參酌德國租稅通則³⁶第393條第1項規定，其規範於稅務程序中，如果強制措施迫使納稅人因其稅務犯罪或違規行為而自證其罪，則不可使用。當納稅人因這類行為已進行刑事訴訟時，此規定始終適用。且必要時，需告知納稅人這些權利。

然草案卻無類此告知之規定，是否另有考量？如無，建請增訂以保

³⁵ 陳敏，同註9，頁90、頁655。

³⁶ 德國租稅通則，同註5、同註9

護當事人訴訟權益。

是考量後如欲增訂告知義務，並配合上述第15點之建議，建請草案第14條第2項修正為：「~~稅捐稽徵機關或~~行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴追或處罰之危險時，應予曉諭，且不得以強制執行之方法促使其為之。」

十七、建請釐清行政訴訟法第 146 條拒絕證言有否適用，並於立法說明補充說明（草案第 16 條）

按參酌德國租稅通則第103條規定：「非當事人之及非為當事人而有陳述義務之人，因對問題之答覆，有使其本身或親屬（第15條）受刑事法院之追訴或開始違反秩序法程序之危險者，得對該問題拒絕陳述。對此等人應為拒絕陳述權之告知。其告知應載明於筆錄。」依本條規定，得拒絕陳述者，限非當事人之及非為當事人而有陳述義務之人（例如法定代理人、處分權人等）³⁷，則草案第16條規定尚與德國租稅通則一致。

惟參酌行政訴訟法與證人得拒絕證言有關之規定，除第145條外，尚有第146條規定³⁸，草案未就此為規定，亦未於說明欄說明，究屬有意忽略而不予適用，抑或認此時係依草案第3條回歸行政訴訟法第146條為適用，尚有不明，建請於立法說明補充說明為宜。

十八、建請明定適用主體，又草案如獲通過，納稅者權利保護法第 11 條第 3 項亦請配合修正（草案第 17 條）

參酌草案第17條規定，此次似欲架構稅務行政事件於訴訟程序中關

³⁷ 陳敏，同註9，頁191。

³⁸ 行政訴訟法第146條規定：「（第1項）證人有下列各款情形之一者，得拒絕證言：一、證人有第一百四十四條之情形。二、證人為醫師、藥師、藥商、心理師、助產士、宗教師、律師、會計師或其他從事相類業務之人或其業務上佐理人或曾任此等職務之人，就其因業務所知悉有關他人秘密之事項受訊問。三、關於技術上或職業上之秘密受訊問。（第2項）前項規定，於證人秘密之責任已經免除者，不適用之。」

於絕對使用禁止與相對使用禁止之證據使用禁止原則。然依立法說明四所述：「納稅者權利保護法第11條第3項固規定……然其適用主體僅限於稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員，範圍較狹隘，且本條已就證據使用禁止原則為具體化之規定，將違法取得證據之效果區分為絕對使用禁止（第1項）及相對使用禁止（第2項），妥適劃定其範圍，依本法第3條所定之法律適用順序，自應優先適用本條規定，不再適用納稅者權利保護法第11條第3項規定。」

須先予釐清為，依草案總說明與草案第3條及該條立法說明觀之，草案係為建構稅務行政訴訟制度，屬行政訴訟法之特別法，尚非納稅者權利保護法之特別法；且草案通篇均係規範行政訴訟期間審理相關規定，草案如獲通過，稅捐稽徵機關如欲使用該證據使用禁止原則，於納稅者權利保護法第11條第3項規定未修正前，依文義與體系解釋觀之，似難逕以草案作為援引依據。爰建議草案如獲通過，應依草案條文內容盡速配合修正納稅者權利保護法第11條第3項，以求證據使用禁止原則一致為宜。

另為使適用主體明確並參酌納稅者權利保護法第11條第3項規定，建議草案第17條修正為：「（第1項）稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，行政法院不得作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。（第2項）前項規定以外之情形，稅捐稽徵機關或其他機關違反法規取得之證據，行政法院應斟酌各法規之保護意旨……。」

十九、建請斟酌德國財務法院法及我國智慧財產及商業法院，評估創設專責財稅法院可能

參酌本院司法及法制委員會前於104年4月20日舉行「行政法院組織

法部分條文修正草案-台灣應成立專責財稅法院」之公聽會會議紀錄³⁹，會中呂學樟前立法委員表示，目前臺灣行政法院有超過一半案件屬於稅務爭訟案件，而這當中人民勝訴率極低，使得行政法院遭外界戲稱是敗訴法院。凡只要是有關稅務訴訟的案件，行政法院絕大部分都判決人民敗訴。並指出有學者質疑勝訴率極低的原因是行政法院法官不懂稅法，甚至直接抄襲國稅局答辯書，完全喪失公允判決與中立客觀的立場。且行政法院法官稅法相關訓練時間甚短，本身可能不具稅法專業背景，且沒有稅務法官專業培訓的管道，是否真能充分保障人民的訴訟權益，不無可議。

考量稅務訴訟制度具有非常高度專業性，且案件多涉及財務會計和稅法，爭訟稅額及裁罰金額往往亦屬高額，對民眾權益影響甚鉅，如果專業性不夠，實無法解決稅務紛爭，為了讓民眾有公平的訴訟空間，似可參酌德國財務法院法及我國智慧財產及商業法院，建立一套獨立稅務訴訟人才培訓與審判權之制度，以解決現行稅務行政救濟體系制度存在之問題。

二十、其餘文字修正建議

- (一) 草案第18條第1項、第26條第1項及第32條第1項規定，考量草案有使用「另有規定者」(如第26條第2項但書)，亦有使用「別有規定者」(如第26條第1項但書)，建請上開條文均統一修正為「另有規定者」，以使條文使用前後一致。
- (二) 草案第18條第4項規定，為使條文用語前後一致，建請修正為：「當事人或為當事人保管證據之第三人，經審判長或受命法規定相當期間命提出證據，並告知逾期提出之失權效果後，仍未遵期未提

³⁹ 立法院公報，第104卷第30期，立法院第8屆第7會期司法及法制委員會「行政法院組織法部分條文修正草案-台灣應成立專責財稅法院」公聽會會議紀錄，104年4月20日。

出或逾期提出者，……。」

二十一、草案如獲通過，相關法令建請釐清配合修正

草案如獲通過，相關法令建請釐清配合修正處，彙整如下表：

草案 條號	法令		建議修正處	
	條號			
第1條	納稅者權利保護法		「稅務案件」修正為「稅務行政事件」	
	第18條			
第5條	1	行政訴訟法	建請就該條各款明定提起訴訟之主體，以符現行實務運作，避免如同草案說明所述衍生使用爭議	
		第24條		
	2	訴願法	如草案後續通過以「侵害」一詞，取代「損害」，請通盤檢視其餘相關法規併同修正，以使行政救濟體系用語一致。	
		第1條、第2條等		
		行政訴訟法		
		第4條等		
	第8條	如財政部50年5月25日台財稅發字第03497號函、財政部67年7月29日台財稅字第		草案明定訴訟之程序標的為經復查、訴願決定所維持課稅處分等。現行實務運作與相關函釋是否有須併同調整之處，建請財政

	35047號函等	部通盤檢視為宜。
第14條	納稅者權利保護法等相類法規	草案屬訴訟審理法規。如認稅捐稽徵機關亦有第14條第2項規定之適用，建請財政部於納稅者權利保護法等相類法規為規範。
第17條	納稅者權利保護法	草案屬訴訟審理法規。如稅捐稽徵機關欲使用草案架構之證據使用禁止原則，建請修正納稅者權利保護法，以求證據使用禁止原則之一致。
	第11條第3項	

資料來源：作者彙整自製

二十二、法案性別與人權影響評估

草案主管機關並未進行性別與人權影響評估，經本報告檢視，草案內容在性別影響評估部分，執行方式無因性別、性傾向或性別認同不同而有差異，對於性別對象及執行方式並無區別，故就不同性別、性傾向或性別認同者亦不會產生不同結果。在人權影響評估部分，草案亦無違反公民與政治權利國際公約、經濟社會文化權利國際公約等內容，爰草案符合憲法、國際規範、性別平等政策綱領等要求，並符合憲法有關人民權利之規定、公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約。

伍、結論

草案主要係為建構更具專業、效能及符合國際趨勢之稅務行政訴訟制度，貫徹人民基本權保障，並維護依法及公平課稅原則，司法院爰以

課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的；落實總額主義，建構訴訟上配套措施；強化行政法院審理權限，澈底解決稅務爭議；置稅務審查官，增強行政法院審理效能；優化暫時權利保護制度，衡平租稅保全與人民救濟實效；加強當事人協力義務，與行政法院共負釐清事實之責任；擴大強制律師代理範圍，保障當事人權利及促進訴訟等重點為提案。茲就司法法院提案相關內容進行研析，提出相關建議如下，俾供委員於問政及審查法案參考：

- 一、建請調整立法目的，切合草案所定審理範疇。
- 二、「不符合其要件者」之情形，建請於立法說明中補充說明。
- 三、不相牽連事件審理是否仍屬稅務專業法庭職責，建請於立法說明中補充說明。
- 四、為明確審理範圍，建議文字調整。
- 五、建請於立法說明中補充說明「租稅法」之意旨，並酌作文字修正。
- 六、建議修正第 5 條立法說明並明定提起訴訟之主體。
- 七、建請參酌行政訴訟法第 44 條第 1 項規定為文字修正。
- 八、以原課稅處分為撤銷訴訟之程序標的，就訴訟權保障觀點，宜予肯定。
- 九、行政法院於行政訴訟繫屬中得否依職權裁定停止執行之疑義，建請於立法說明中補充說明。
- 十、依曉諭義務用語，酌作文字修正。
- 十一、釐清納稅義務人是否屬得裁定強制處分之客體。
- 十二、明定當事人受合法通知未到場裁罰，尚與德國法制相符。

- 十三、於立法說明中補充證人受合法通知未到場之情形，適用行政訴訟法規定。
- 十四、依法制體例，建議酌作項次與文字調整。
- 十五、草案屬訴訟審理之法規，稅捐稽徵機關非審理主體，建請刪除，並建請參酌行政訴訟法規定統一用語。
- 十六、建請增訂告知相關規定。
- 十七、建請釐清行政訴訟法第 146 條拒絕證言有否適用，並於立法說明補充說明。
- 十八、建請明定適用主體，又草案如獲通過，納稅者權利保護法第 11 條第 3 項亦請配合修正。
- 十九、建請斟酌德國財務法院法及我國智慧財產及商業法院，評估創設專責財稅法院可能。
- 二十、其餘文字修正建議。
- 二十一、草案如獲通過，相關法令建請釐清配合修正。

陸、條文對照表

司法院函送本院審議之「稅務行政事件審理法草案」，共計33條。本報告經研析後，建議修正14條（第1條、第3條至第6條、第11條、第13條至第18條、第26條、第32條）。茲就相關條文建議修正情形，臚列條文對照表如下：

稅務行政事件審理法草案條文對照表

司法院提案條文	本報告建議條文	說明
第一條 為促進程序經濟，澈底、妥適、專業解決稅務爭議，以有效保障納稅者權利，並維護依法及公平課稅原則，特制定本法。	第一條 為促進 <u>稅務行政事件審理之訴訟程序</u> 經濟，澈底、妥適、專業解決稅務爭議，以有效保障納稅者權利，並維護依法公平課稅原則，特制定本法。	司法院說明： 考量稅務行政事件之特殊性及專業審理需求，為促進程序經濟，達成稅務紛爭解決一次性，以貫徹憲法保障人民財產權及其他基本權，並維護依法及公平課稅原則，明揭本法之立法目的。 本報告說明： 為使審理範疇更為明確聚焦於稅務行政事件，且與稅捐稽徵機關等行政程序予以區隔，爰酌作文字修正。
第二條 本法所稱稅務行政事件，係指下列事件： 一、涉及財政部或稅捐稽徵機關依各稅法、海關緝私條例、租稅條約、租稅協定或地方稅捐自治條例所為行政處分或其他公權力措施之爭議。 二、因前款行政處分或其他公權力措	（無修正意見）	一、本法為行政訴訟法之特別法，為明確本法適用對象，明定稅務行政事件之範圍： （一）財政部或稅捐稽徵機關依各稅法、海關緝私條例、租稅條約、租稅協定或地方稅捐自治條例作成之行政處分或其他公權力措施所生之爭議，爰訂定第一項第一款。所稱「各稅法」，包含實質意義之租稅法規，例如：產業創新條

施之行政執行所生之爭議。 三、涉及前二款爭議之行政程序法第一百二十八條程序重開事件。 四、其他依法律規定或經司法院指定由稅務專業法庭審理之事件。 與前項事件相牽連之行政訴訟事件，得與其合併起訴，或於其訴訟繫屬中為追加或提起反訴。但專屬於其他行政法院管轄者，不得為之。 依前項規定合併起訴、追加或提起反訴，行政法院認為不符合其要件者，應分別審理。		例第十條至第十條之二、文化資產保存法第九十九條及第一百零一條、農業發展條例第三十七條至第四十一條、臺灣地區與大陸地區人民關係條例第二十四條及第二十九條之一、生技醫藥產業發展條例第五條至第七條等關於租稅減免之規定。所稱「其他公權力措施之爭議」，係指就行政事實行為、行政法上意思表示或行政契約等所生之爭議。例如：納稅義務人主張其與稅捐稽徵機關締結之和解契約無效，而提起確認和解契約所生公法上法律關係不存在之訴訟。 (二) 因第一項第一款行政處分或其他公權力措施之行政執行所生之爭議，雖非全然涉及租稅法規適用之爭議，惟此類事件多屬租稅債權之強制實現，且仍有涉及租稅法規適用爭議之可能。例如：在行政執行階段，納稅義務人主張徵收時效已經完成而提起債務人異議之訴，或課稅處分因送達不合法致後續行政執行無執行名義而違法之爭訟等。為避免法律適用過於複雜，明定統一適用本
---	--	--

		法，爰訂定第一項第二款。 (三) 涉及前二款爭議之行政程序法第一百二十八條程序重開事件，其有關程序重開要件適用之爭議，雖未必涉及租稅法規之適用，惟為避免法律適用過於複雜，明定統一適用本法，爰訂定第一項第三款。 (四) 為因應稅務行政事件日後發展需求，司法院得基於政策之考量，認功能上適合由稅務專業法庭審理者，亦得指定適用本法，爰訂定第一項第四款。 二、基於訴訟經濟之考量，非屬第一項所定之稅務行政事件，其訴訟標的與第一項所定事件之標的或其攻擊防禦方法有牽連關係，而事實證據資料得互為利用者，得合併起訴、為訴之追加或提起反訴，但專屬於其他行政法院管轄者，不得為之，爰訂定第二項。 三、不符合訴之合併、追加或提起反訴之要件者，應分別審理，爰訂定第三項。
第三條 前條事件之審理，依本法之規定；本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定。	第三條 前條 <u>稅務行政事件及相牽連之行政訴訟事件</u> 之審理，依本法之規定；本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定。	司法院說明： 明定本法屬於行政訴訟法之特別法。第二條事件之審理，應優先適用本法之規定，本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定。至於第二條第

		三項分別審理之其他行政訴訟事件，無本法之適用，自屬當然。 本報告說明： 為使審理範圍明確並排除說明所稱不相牽連之行政訴訟事件無本法之適用，酌作文字修正。
第四條 <u>得</u>依租稅法享有權利或負擔義務者，有當事人能力。 中央及地方機關，<u>亦</u>有當事人能力。	第四條 依租稅法享有權利或負擔義務者，有當事人能力。 中央及地方機關，有當事人能力。	司法院說明： 一、依租稅法得享有權利或負擔義務者，如發生租稅法上之爭議，自應賦予其提起訴訟或應訴之當事人能力。例如所得稅法第四十一條規定：「營利事業之總機構在中華民國境外，其在中華民國境內之固定營業場所或營業代理人，應單獨設立帳簿，並計算其營利事業所得額課稅。」所稱之固定營業場所或營業代理人；加值型及非加值型營業稅法第二十八條規定：「營業人之總機構及其他固定營業場所，應於開始營業前，分別向主管稽徵機關申請稅籍登記。」所稱之總機構及其他固定營業場所（同法施行細則第四條參照）；條約或租稅協定所稱之常設機構等，具有得為稅務行政訴訟之當事人能力，得提起訴訟或應訴，爰訂定第一項。 二、中央及地方機關代表國家或地方自治團體提起訴訟或應訴，參考行政訴訟法第二十二條規定，爰訂定第二項。

		本報告說明： 酌作文字修正。
第五條 經訴願程序之稅務行政訴訟，以原處分機關為被告。但訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益者，以訴願決定機關為被告。	第五條 經訴願程序之稅務行政<u>事件提起行政</u>訴訟，以原處分機關為被告。但訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益者，<u>該第三人應以</u>訴願決定機關為被告。	司法院說明： 一、經訴願程序之稅務行政訴訟，如其訴願結果並未獲得完全救濟，因續提訴訟之程序標的為原處分未經訴願決定撤銷或變更之部分，自應以原處分機關為被告，不可因原處分有部分經撤銷或變更，而以「為撤銷或變更之機關」即訴願決定機關為被告，此亦為現行行政訴訟實務之見解。惟依行政訴訟法第二十四條第二款規定之文義，尚無法排除訴願人對撤銷原處分之一部或對訴願人為有利變更之訴願決定，仍以訴願決定機關為被告之不合理解釋之可能，為避免適用上疑義，爰為本文規定。 二、在具第三人效力處分之情形，如原處分原屬對第三人有利，但該處分經訴願決定撤銷或變更，致第三人之權利或法律上利益第一次受到侵害，即例外以訴願決定機關為被告逕行提起行政訴訟，爰為但書規定。 三、行政訴訟法第四條第一項規定：「人民因中央或地方機關之違法行政處分，認為損害其權利或法律上之利益，經依訴願法提起訴願而不服其決定，……，得

		向行政法院提起撤銷訴訟。」其所稱「損害」，係指「侵害」而言（最高行政法院一百零五年度判字第二〇一號判決參照）。又撤銷訴訟之訴訟標的，是原告訴請撤銷之處分違法且「侵害」其權利或法律上利益之主張（最高行政法院一百零九年度判字第四三六號判決、一百十一年度抗字第五六號裁定參照）。另參酌德國行政法院法 （Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO）第四十二條第二項及德國財務法院法（Finanzgerichtsordnung, FGO）第四十條第二項關於撤銷訴訟及課予義務訴訟之規定，均係使用「侵害」(Verletzung)，而非「損害」（Schaden, Beschädigung）之用語，爰於但書使用「侵害」一詞，以精確其義，附此敘明。 本報告說明： 明定訴願決定第一次侵害第三人之權利或法律上利益時，提起訴訟主體，以符法律明確性原則並使適用上更為明確。
第六條 稅捐稽徵機關作成行政處分應受其他行政機關就具體事件所為之事實認定或法律適用之拘束時，行政法院於必要時，應命該行政機關輔助一造	第六條 稅捐稽徵機關作成行政處分應受其他行政機關就具體事件所為之事實認定或法律適用之拘束時，行政法院認其他行政機關有輔助一造之必要	司法院說明： 一、租稅法上多階段行政處分，因稅捐稽徵機關作成之處分受到前階段機關所為認定之拘束，為強化納稅義務人或利害關係人之權利救濟，將前階段機關

參加訴訟，並適用行政訴訟法關於輔助參加之規定。	<u>者，應命其參加訴訟。</u>	之職權行使納入行政法院審查範圍，且經由前階段機關提供其職掌事項之專業意見，亦可協助行政法院判斷行政處分之合法性，有利於整體訴訟之進行，故行政法院於必要時，應命前階段行政機關輔助一造參加訴訟，並適用行政訴訟法關於輔助參加之規定，爰訂定本條規定。又所稱「行政法院於必要時」，係指當事人就前階段機關所為之事實認定或法律適用有爭議，或雖無爭議，但行政法院認有釐清之必要等情形，併予說明。 二、所稱租稅法上多階段行政處分，例如：關稅法第六十七條平衡稅、第六十八條反傾銷稅之課徵，係以進口貨物「領受補貼或以低於同類貨物正常價格輸入」及「損害中華民國產業」為要件。又依關稅法第六十九條第四項授權訂定之「平衡稅及反傾銷稅課徵實施辦法」第二條、第三條、第十一條及第十六條規定，平衡稅及反傾銷稅之課徵，由財政部依職權、申請或其他機關之移送，於調查、認定後，公告實施；有關進口貨物有無補貼或傾銷之調查，其主管機關為財政部，有關該進口貨物補貼或傾銷
--------------------------------	--------------------------	--

		有無損害我國產業之調查，其主管機關為經濟部；經財政部關稅稅率審議小組（以下簡稱審議小組）審議決議進行調查之案件，財政部應就有無補貼或傾銷進行調查，並移送經濟部就有無損害我國產業進行調查；財政部對於經濟部最後調查認定無損害我國產業之案件，於接獲經濟部通知之翌日起十日內，提交審議小組審議結案後，應即以書面通知申請人與已知之利害關係人並公告之；最後調查結果認定有損害我國產業者，財政部應於接獲經濟部通知之翌日起十日內，提交審議小組審議是否課徵平衡稅或反傾銷稅。據上可知，財政部是否核定課徵平衡稅或反傾銷稅，應受經濟部調查認定有無損害我國產業之拘束。為強化納稅義務人或利害關係人權益，並澈底釐清事實，財政部既係依據經濟部調查「有無損害我國產業」之事實認定，作成否准申請或核定課徵處分，行政法院於必要時，即應命經濟部輔助一造參加訴訟。 三、至於在多階段行政程序，稅捐稽徵機關應受前階段其他機關所作基礎處分拘束之情形，因可對該基礎
--	--	--

		處分獨立提起救濟，則非屬本條規定之適用範圍，併此敘明。 本報告說明： 參酌行政訴訟法第四十四條第一項規定，酌作文字修正。
第七條 高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件及程序進行中所生之其他事件，應委任律師為訴訟代理人，並適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定。 前項事件，受命法官行準備程序時，準用行政訴訟法第四十九條之一第四項、第八項、第四十九條之二第一項關於行政法院或審判長權限之規定。	(無修正意見)	一、高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件，所涉金額較高，對當事人權益影響較大，且具有相當之技術性、複雜性及專業性，未具相關專業素養者不易勝任，為保護當事人權益並促進訴訟，爰於第一項明定此類事件及其程序進行中所生之其他事件，應委任律師為訴訟代理人，並適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定。至於起訴前之停止執行、保全證據及保全程序等事件，不在本項規定範圍內。 二、本條第一項所稱「適用行政訴訟法關於強制律師代理之規定」，以性質上與稅務行政訴訟相同者為限。例如：行政訴訟法第四十九條之一第二項強制律師代理恆定原則、第三項第一款及第二款得不委任律師為訴訟代理人之情形、第四項得委任非律師為訴訟代理人之情形（含第四十九條第二項第一款及第三款）、第五項釋明義務、第六項例外不適用強制律

		師代理之事件、第七項至第九項未依法委任訴訟代理人之法律效果、第四十九條之二當事人得為之訴訟行為、第四十九條之三訴訟救助、第六十六條收受送達之權限、第九十八條之八律師酬金及第一百九十四條之一訴訟代理人未到場之效果等規定。至於性質不同者，例如第四十九條之一第三項第三款關於專利行政事件之規定，則不在適用之列。 三、至高等行政法院地方行政訴訟庭管轄之簡易訴訟程序及通常訴訟程序稅務行政事件，非屬本條適用範圍，依本法第三條規定適用行政訴訟法有關訴訟代理人之規定，附此敘明。 四、有關行政訴訟法第四十九條之一第四項行政法院認為適當得委任非律師為訴訟代理人、第八項審判長定期間命補正、第四十九條之二第一項審判長許可當事人言詞陳述等規定，於受命法官行準備程序時亦有準用必要，爰訂定第二項。
第八條 撤銷訴訟之程序標的，為經復查、訴願決定所維持之課稅處分、裁罰處分或其他不利處分。但於第五條但書之情形，以訴願決定為撤銷訴	（無修正意見）	一、過往行政法院審理稅務行政事件之撤銷訴訟時，常為避免課稅處分罹於核課期間，影響稅捐公平，故僅判決撤銷至復查決定，而未包含課稅處分（最高行政法院九十二年度判字

訟之程序標的。		第一四九號判決參照)。嗣稅捐稽徵法第二十一條第三項至第六項增訂核課期間之時效不完成事由，前開有關逾越核課期間之顧慮已不復存在。參考德國財務法院法第四十四條第二項規定關於原處分主義之精神，明定撤銷訴訟之程序標的係以經復查、訴願決定所維持之課稅處分、裁罰處分或其他不利處分。 二、課稅處分雖為撤銷訴訟之程序標的，但為避免有與判決結論相歧之復查決定及訴願決定存在，原告訴之聲明宜一併請求將復查決定及訴願決定撤銷；縱原告僅聲明撤銷原處分，行政法院認原告之訴有理由時，撤銷之對象除課稅處分外，亦應包含復查決定及訴願決定，以臻完備，本法第二十九條第一項前段已有規定，併予敘明。 三、考量訴願決定第一次侵害訴願人以外之第三人權利或法律上利益者，例如原處分機關給予特定業者免稅處分，若競爭之同業具有訴願權能而提起訴願，訴願決定撤銷該免稅處分時，原處分之相對人即得以該訴願決定作為撤銷訴訟之程序標的，爰考德國聯邦財務法院見解（BFH
----------------	--	--

		BStBl.88,377, 378.) 及德國行政法院法第七十九條第一項第二款規定，訂定但書之規定。
第九條 起訴，應依訴訟類型以訴狀表明下列各款事項，提出於行政法院為之： 一、撤銷訴訟： （一）當事人。 （二）起訴之聲明。 （三）原處分；其經復查或訴願程序者，該復查決定或訴願決定。 （四）訴請撤銷之原因事實。 二、課予義務訴訟： （一）當事人。 （二）起訴之聲明。 （三）依法申請之案件及其內容。 （四）訴請作成之行政處分或特定內容之行政處分。 （五）訴請作成行政處分之公法上依據及原因事實。 三、確認訴訟： （一）當事人。 （二）起訴之聲明。 （三）訴請確認無效或違法之行政處分或確認成立與否	（無修正意見）	一、為促進稅務行政事件程序之加速進行，並使行政法院有效審理，明定各訴訟類型之起訴狀應記載事項。 二、關於應適用通常訴訟程序或簡易訴訟程序之事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項，宜於訴狀內記載；另參考行政訴訟法第一百零五條第二項、德國行政法院法第八十二條第一項及德國財務法院法第六十五條第一項規定，起訴前經申請、復查程序或訴願程序者，亦宜附具申請書、處分書及決定書，以利訴訟程序進行。

之公法上法律關係。 (四)訴請確認之原因事實。 (五)確認利益。 四、一般給付訴訟： (一)當事人。 (二)起訴之聲明。 (三)訴請給付之公法上依據及原因事實。 訴狀內宜記載適用程序上有關事項、證據方法及其他準備言詞辯論之事項，並附具相關之申請書、處分書及決定書。		
第十條 原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。 行政訴訟起訴前或繫屬中，有下列情形之一者，行政法院得依聲請裁定停止執行： 一、原處分或決定之合法性顯有疑義。 二、原告之訴在法律上非顯無理由，而原處分或決定之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並其執行非為維護重大公益所必要。 前項情形，行政法院於必要時，得依聲請或依職權命向原處分	(無修正意見)	一、為確保國家財政穩定、提高行政效率，行政機關之課稅處分或裁罰處分以外之其他不利處分或決定，在依法撤銷或變更前，具有執行力，原則上不因提起行政訴訟而停止執行，爰訂定第一項。 二、為使納稅義務人獲得及時有效之權利救濟，明定聲請停止執行之事由，包含原處分或決定之合法性顯有疑義；原告之訴在法律上非顯無理由，而原處分或決定之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並其執行非為維護重大公益所必要，爰參考訴願法第九十三條第二項及第三項、行政訴訟法第一百十六條第二項及第三

機關提供擔保後停止執行。 第二項聲請，於行政訴訟繫屬前，僅於行政機關拒絕停止執行申請之全部或部分時，始得為之。但有下列情形之一者，不在此限： 一、對於停止執行之申請，行政機關未於相當期間內作成決定。 二、行政執行即將開始或執行中。 三、對於剝奪或消滅資格、權利或命停止營業之處分聲請停止執行。 行政法院為前三項裁定前，應先徵詢當事人之意見。 停止執行之裁定，得停止原處分或決定之效力、處分或決定之執行或程序之續行之全部或部分。本於基礎處分作成之後續處分應一併停止執行，行政法院並得就後續處分之停止執行，依聲請命向原處分機關提供擔保。 前項所稱基礎處分，係指對課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分有拘束力之行政處分。		項、德國財務法院法第六十九條第二項第二句規定，訂定第二項。又所稱「合法性顯有疑義」，例如：本案訴訟勝訴可能性大於敗訴可能性（最高行政法院一百一十二年度抗字第八十號裁定意旨參照）等情形。 三、為確保國家租稅債權，避免因停止執行面臨受償風險，行政法院於必要時，得依聲請或依職權命向原處分機關提供擔保後停止執行，爰參考稅捐稽徵法第三十九條第二項規定，訂定第三項。又本項擔保係屬債權人本案請求之擔保，而非假扣押或損害賠償債權之擔保。聲請人向原處分機關提供之擔保，包含金錢及等值之擔保品，擔保品之種類及計值，參考稅捐稽徵法第十一條之一規定。 四、考量租稅行政屬大量行政事件，應強化行政自我省查，以合理化行政法院之審理負荷，明定聲請停止執行之特別合法性要件。聲請人應先向行政機關申請停止執行，於行政機關拒絕其申請之全部或部分時，始得向行政法院聲請停止執行，爰參考訴願法第九十三條第二項及德國財務法院法第六十九條第四項規定，訂定第四項本
---	--	--

第六項情形，原處分或決定已全部或部分執行或實現者，除執行標的物已拍賣或變賣於第三人，或有其他依法或性質上不能回復原狀之情事外，行政法院得依聲請撤銷全部或部分已執行之程序或實現之行為，並命執行機關為回復原狀之必要處置；必要時，亦得命聲請人向原處分機關提供擔保。但聲請人經依法扣繳或暫繳之稅額，不在回復原狀之範圍。 第六項停止執行之效力，不影響稅捐稽徵機關就課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分之保全措施。 行政法院裁定原處分或決定停止執行之期間，不得課徵滯納金。但應就下列期間，依各年度一月一日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收，並準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定： 一、已徵起稅款者： 自退還日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止。		文。又為保障聲請人即時之權利救濟，明定得逕向行政法院聲請停止執行之情形，爰參考德國財務法院法第六十九條第四項規定，訂定第四項但書。第一款所稱「相當期間」，應考量行政機關是否需調查證據，或納稅義務人是否履行協力義務等情形，依個案綜合判斷。第二款所稱「行政執行即將開始」，係指客觀上聲請人已面臨強制執行之急迫危險，如僅單純為催告行為，則不屬之。第三款所定「剝奪或消滅資格、權利或命停止營業」之處分類型，一經作成即生形成效力，對人民權益影響較大，非即時由行政法院審理難以救濟，故不必先向受理訴願機關或原處分機關申請，得直接向行政法院聲請停止執行（最高行政法院一百十年度抗字第二〇一號裁定意旨參照）。 五、為保障當事人之聽審權，行政法院為本條第二項至第四項之裁定前，應使當事人有陳述意見之機會，爰訂定第五項。 六、為明確化停止執行之效力範圍，明定行政法院得停止原處分或決定之效力、執行或程序之續行之全部或部分，爰參考行政訴訟法第一百十六條第五項規
--	--	--

二、未徵起稅款者： 自該稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止。 第六項情形，稅捐稽徵機關仍得作成後續處分，並得依法為保全措施。		定，訂定第六項前段。又行政法院就基礎處分裁定停止執行，為確保停止執行之實效，除於裁定中限縮停止執行之範圍外，停止執行之效力應及於以該基礎處分為前提之後續處分，無須於裁定中特別說明。行政法院並得就後續處分之停止執行，依聲請命向原處分機關提供擔保，爰參考德國財務法院法第六十九條第二項第四句規定，訂定第六項後段。 七、為明確基礎處分之定義，明定基礎處分係指對課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分有拘束力之行政處分。例如：房屋稅係依房屋現值按規定之稅率課徵，房屋現值則由主管稽徵機關依據不動產評價委員會評定之標準核計（房屋稅條例第五條及第十條規定參照）。第一次核定房屋現值之處分與課徵房屋稅處分，即相當於基礎處分與後續處分之關係；文化局登錄某建物為歷史建築（文化資產保存法第十八條），稅捐稽徵機關據以辦理免徵房屋稅及地價稅（文化資產保存法第九十九條），登錄建物為歷史建築之處分對於免徵房屋稅及地價稅之課稅處分具有拘束力，兩者為基礎處分及後續處分關
---	--	--

		係，爰訂定第七項。至於營業稅之課稅處分與營利事業所得稅之課稅處分，兩者為事實關聯，非基礎處分和後續處分關係，併予敘明。 八、行政法院裁定停止執行時，行政機關所為之執行措施已失其法律基礎，因執行取得之全部或部分稅款或其他金錢給付，不再具有受領之法律上原因。為充分貫徹納稅義務人之暫時權利保護，行政法院得依聲請撤銷全部或部分已執行之程序或實現之結果，並命執行機關為回復原狀之必要處置；必要時，亦得命聲請人向原處分機關提供擔保。惟基於第三人之信賴保護，執行標的物已拍賣或變賣於第三人者，已執行之程序或實現之結果無須回復原狀，但拍賣物係由稅捐稽徵機關承受時（如強制執行法第七十一條、第八十條之一及第九十一條等規定），因無涉信賴保護，且回復原狀亦無困難，行政法院仍得撤銷已執行之程序，並命執行機關為回復原狀之必要處置；另其他依法或性質上不能回復原狀者，亦同。此外，為確保國家財政收入之穩定，依法事先扣繳或暫繳之稅額，不在應回復原狀之範
--	--	--

		圍，爰參考德國財務法院法第六十九條第二項第七句、第八句及第三項第四句規定，訂定第八項。 九、第八項所稱原處分或決定「已實現」，例如納稅義務人自願履行，使其稅捐債務歸於消滅等情形。又行政機關依第八項規定將已執行或實現之稅款暫時返還納稅義務人，並非終局之稅款退還，無須加計利息一併退還，併予敘明。 十、為保全國家之租稅債權，行政法院裁定原處分或決定停止執行，除稅捐稽徵機關原已作成之保全措施不受影響外，如有必要，稅捐稽徵機關亦得依法另行作成保全措施，爰訂定第九項。 十一、滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質（司法院釋字第六一六號及第七四六號解釋參照）。行政法院裁定原處分或決定停止執行，納稅義務人於該期間內得暫緩繳納稅捐，其租稅給付義務之清償期得以延後，故不課徵稅捐稽徵法第二十條所定之滯納金，已繳納之滯納金應予返還。惟為避免納稅義務人因此獲得不當利益，於納稅義務人本
--	--	---

		案敗訴確定，仍應依法對其課徵法定利息，以資衡平。又因該利息不同於稅捐稽徵法第三十八條所定行政救濟利息，亦不同於各稅法規定之滯納利息，為利後續實務執行，明定該利息之起迄日，並準用稅捐稽徵法、關稅法及其他有關法律之規定，爰訂定第十項。至納稅者權利保護法第七條規定之滯納金，係有關租稅規避之法律效果，非本項所指逾期繳納稅捐之滯納金，併予敘明。 十二、基礎處分經行政法院裁定停止執行者，明定稅捐稽徵機關仍得作成後續處分，且得依法就後續處分為保全措施，以避免後續處分之作成逾越核課期間，影響稅捐徵收，確保租稅債權，爰參考德國財務法院法第六十九條第二項第五句規定，訂定第十一項。 十三、行政法院受理停止執行之聲請後，原處分或決定機關始依職權或依申請停止執行者，應視聲請人之聲請是否已獲得滿足，而為相應之處理。倘聲請人之聲請業經行政機關停止執行獲得滿足，即無權利保護必要，應駁回其聲請，併予敘明。
第十一條 行政法院應	第十一條 行政法院應	司法院說明：

依職權調查事實關係，不受當事人事實主張及證據聲明之拘束。 前項調查，當事人應協力為之。 審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。 審判長應向當事人發問或告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明、陳述或訴訟類型有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。 陪席法官告明審判長後，得向當事人發問或告知。	依職權調查事實關係，不受當事人事實主張及證據聲明之拘束。 前項調查，當事人應協力為之。 審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。 審判長應向當事人發問或<u>曉諭</u>，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；其所聲明、陳述或訴訟類型有不明瞭或不完足者，應令其敘明或補充之。 陪席法官告明審判長後，得向當事人發問或<u>曉諭</u>。	一、為保障當事人權利，確保國家稅務行政之合法性，行政法院審理稅務行政事件應依職權調查具有裁判上重要性之事實，不受當事人事實主張及證據聲明之拘束，參考行政訴訟法第一百五十五條第一項、第一百三十三條、德國財務法院法第七十六條第一項第一句及第五句規定，爰於第一項揭示稅務行政事件之審理採職權調查主義。 二、第一項所稱不受當事人證據聲明之拘束，係指行政法院依職權調查證據，不以當事人所聲明證據之範圍為限。但當事人聲請調查之證據就待證事實具有重要性，法院不得拒絕或忽略，仍應為調查，僅就其聲明之證據中認為不必要者，始不予調查。 三、稅務行政事件之審理固以職權調查為原則，然事證偏在當事人一方，當事人在其支配管領範圍內，較諸行政法院更能掌握完整及正確之資料，且基於依法及公平課稅原則，並為貫徹訴訟經濟，當事人對於事實之釐清亦負擔共同責任，故應與行政法院合作，協力探求、發現事實真相，爰明定第二項。 四、為期發現真實，並使當事人在言詞辯論時有充分攻
---	---	---

		擊或防禦之機會，審判長應行使闡明權，使當事人為事實上及法律上適當完全之辯論，俾訴訟關係臻於明確，爰為第三項規定。 五、審判長對於當事人之聲明、陳述及訴訟類型，負有訴訟上照料及闡明義務，應行使闡明權，向當事人發問、告知，令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明及陳述；若當事人聲明、陳述或訴訟類型有不明瞭、不完足者，應令其敘明或使其補充之，使訴訟之事實及法律關係，在行政法院依職權調查原則下，能臻於成熟而客觀明確，達於可為裁判之程度，並使當事人得在一次訴訟中達到請求法院保護其權利之目的。爰參考行政訴訟法第一百二十五條第四項及德國財務法院法第七十六條第二項規定，訂定第四項。 六、陪席法官為法庭之組成員，為協助行政法院釐清事實及法律關係，經告明審判長後，得向當事人為發問或告知，爰參考行政訴訟法第一百二十五條第五項規定，訂定第五項。 本報告說明： 考量使用「曉諭」一詞於法律上有其特殊意涵，且能充分展現法官有曉諭義務（闡明義務）之旨，並使條文與其餘救濟體
--	--	---

		系法規及行政法院實務用語更為一致，爰酌作文字修正。
第十二條 當事人就與裁判有關之事實，應為真實及完全之陳述。對於他造當事人所提出之事實及證據，應為陳述。 行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人提出其依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關之資料。該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦同。 行政法院得命前項之人或受其委託保管之第三人提出於境外而與課稅事實有關之必要資料；如該資料已提供予境外政府者，應提出其複本。但命受託人提供之資料，以無法自納稅義務人取得者為限。 行政法院對持有前二項資料之人，無正當理由不從提出之命者，於必要時得以裁定為強制處分。行政訴訟法第一百六十九條對於第三人處罰鍰之規定，亦適用之。 前項裁定得為抗告，抗告中應停止執	(無修正意見)	一、稅務行政訴訟之當事人負有協力義務，就與裁判有關之事實，應為真實及完全之陳述。當事人對於他造提出之事實及證據，亦負有相對陳述或答辯之義務，爰參考行政訴訟法第一百二十二條第二項、民事訴訟法第一百九十五條及德國財務法院法第七十六條第一項第三句規定，訂定第一項。 二、行政訴訟法第一百六十四條第一項規定，公務員或機關掌管之文書，行政法院得調取之；如該機關為當事人時，並有提出之義務。惟納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人，就其支配管領範圍內與本案待證事實有關之事證資料，依法有提出於稅捐稽徵機關或其他主管機關之協力義務，卻未提出，致行政法院無從向有關機關調取者，行政法院得命其提出該等資料，以釐清事實。如該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有，亦同負有提出義務，爰訂定第二項。 三、稅捐稽徵機關對於境外課稅事實，固負有職權調查義務，然境外調查常有事實上之困難，故應加強本

行。 原處分機關對於訴訟繫屬中之稅務行政事件，依法所負調查事實之義務，不受稅務行政訴訟程序進行之影響。		條第二項所定之人或受其委託保管之第三人，提出於境外而與課稅事實有關資料之協力義務。例如，被繼承人於境外之遺產目錄及財產清冊；提出於外國政府與課稅事實有關之資料，如總機構於境外之營利事業所提出或交予外國政府之移轉訂價三層文據〔「集團主檔報告」(Master File)、「本國事業報告」(Local File，即移轉訂價報告)及「國別報告」(Country-by-Country Report)〕；或委由第三人，例如金融機構、執行業務者或其他受託人保管之資料。如上開資料已提供予境外政府，應提出其複本，以供查核。爰參考行政訴訟法第一百六十三條第四款及第五款規定、德國財務法院法第七十六條第一項第四句準用德國租稅通則第九十條第二項規定，訂定第三項本文。又基於補充性原則，原則上應先命納稅義務人提出資料，僅於無法自納稅義務人取得時，始得命受託保管之第三人提出，爰訂定第三項但書。 四、第三項規定所稱之境外，係指臺灣、澎湖、金門、馬祖以外之國家或地區。 五、本條第二項及第三項規定之義務人，如無正當理由
---	--	--

		不提出資料，行政法院得以裁定為強制處分。所稱「強制處分」係指強制義務人應為特定物之交付（行政訴訟法第一百六十九條立法說明參照）。該強制處分之執行適用行政訴訟法第三百零五條第二項及第三百零六條規定，並準用強制執行法關於物之交付請求權執行之規定，以確保當事人履行協力義務。又行政法院除得為強制處分外，亦得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實（行政訴訟法第一百六十五條），並得對第三人裁處罰鍰，爰參考行政訴訟法第一百六十九條第一項及第二項規定，訂定第四項。 六、為保障義務人之權利救濟，義務人對於強制處分或第三人對於罰鍰處分如有不服，應許其提起抗告，抗告中應停止執行，爰參考行政訴訟法第一百六十九條第三項規定，訂定第五項。 七、稅捐稽徵機關應依職權調查事實，此一職權調查義務於稅務行政事件繫屬中，持續存在，不受當事人主張及證據聲明之拘束，並應斟酌所有對於當事人有利及不利之事項，以保障當事人權利，爰參
--	--	--

		考德國財務法院法第七十六條第四項、德國租稅通則第八十八條及第八十九條第一項規定，訂定第六項。
第十三條 行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。當事人受合法之通知，無正當理由而不到場，得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再限期命其到場。當事人逾期仍不到場者，得按次處罰。 當事人為法人或非法人團體，其代表人、管理人或其他有代表權人，受行政法院之裁定或命令應到場者，適用前項規定。 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。 第一項及第二項之罰鍰裁定，得為抗告；抗告中應停止執行。	第十三條 行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。 當事人受合法之通知，無正當理由而不到場，<u>行政法院</u>得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再<u>次通知</u>其到場；仍不到場者，得按次處罰。 當事人為法人或非法人團體，其代表人、管理人或其他有代表權人，受行政法院之裁定或命令應到場者，適用前項規定。 前項規定之人與實際負責業務之人不同時，以實際負責業務之人為準。 <u>第二項</u>及<u>第三項</u>之罰鍰裁定，得為抗告；抗告中應停止執行。	司法院說明： 一、當事人最熟稔稅務行政事件之事實，負有與行政法院共同釐清事實之協力義務，而非僅是協力負擔，承受未能協力之不利益結果而已。因此，行政法院基於釐清事實之必要，得依職權訊問當事人。行政法院對於受合法通知，無正當理由而不到場之當事人，得處以罰鍰，並得再限期命其到場。若當事人仍不到場者，為敦促其到場，得按次處以罰鍰。爰參考稅捐稽徵法第四十六條第二項及德國財務法院法第八十條第一項規定，訂定第一項。 二、納稅義務人為法人或非法人團體者，由其代表人、管理人或其他有代表權人負到場受訊問之協力義務。如經行政法院裁定或命令應到場，而無正當理由不到場，適用第一項之裁罰規定，爰參考德國財務法院法第八十條第二項規定，訂定第二項。 三、第二項所定之人，如有借名營業或借名登記等情形，致形式負責人與實際負責業務之人不同時，應

		由實際負責業務之人負到場受訊問之協力義務，爰參考稅捐稽徵法第四十七條第二項規定，訂定第三項。 四、行政法院命當事人到場，為訴訟程序進行中所為之裁定，不得提起抗告。惟行政法院依第一項及第二項規定所為之罰鍰裁定，係對當事人違反協力義務之處罰，故許其得以抗告聲明不服，且抗告中應停止執行，以示慎重，爰訂定第四項。 本報告說明： 一、考量第一項，有就行政法院得職權訊問當事人及當事人受合法通知不到場之規定。然因規範事項並不相同，一為職權訊問之規定，另一則為當事人不到場之規定，實不宜於同項為規範，建議區分為前後兩項為規範，第二項以下項次遞移，第四項移列至第五項，文字並配合修正。 二、其餘依法制體例用語，酌作文字修正。
第十四條 對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。 稅捐稽徵機關或行政法院知悉前項之	第十四條 對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事<u>訴追</u>或處罰之危險而拒絕履行協力義務。 行政法院知悉前項之人，如為陳述或提	司法院說明： 一、為確保依法及公平課稅原則，當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，就其管領範圍內事項負有提出資料、為真實、完全陳述及到場受訊問等協力義務。又不自證己罪原則雖屬現代法治國之基本原

人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，不得以強制執行之方法促使其為之。	出資料有致其受刑事<u>訴追</u>或處罰之危險時，<u>應予曉諭</u>，且不得以強制執行之方法促使其為之。	則，惟在非屬刑事法之稅務行政領域，則應與依法及公平課稅原則為適度調合。故當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，其等應履行之協力義務，不因受有刑事追訴或處罰之危險而得免除，倘允許免除，其法律地位反較誠實守法之納稅義務人更為有利，實已違背租稅公平原則之要求，爰參考德國租稅通則第一百零三條規定，訂定第一項。另所稱刑事追訴或處罰，不包含行政罰，或懲戒、懲處等紀律處罰、其他管制性之不利益處分，併予指明。 二、第一項所定有協力義務之人，固不因其有受刑事追訴或處罰之危險而免除協力義務，但為維護不自證己罪原則，稅捐稽徵機關或行政法院不得以強制執行方法促使其履行協力義務，爰參考德國租稅通則第三百九十三條第一項規定，訂定第二項。 三、稅捐稽徵機關或行政法院雖不得以強制執行方法促使第一項有協力義務之人履行協力義務，但行政法院仍得在證據評價範圍內就此加以斟酌，例如：降低證明度、證明妨礙（行政訴訟法第一百三十五條）或以推計方法（本法
--	--	---

		第二十六條) 認定，以實現依法及公平課稅原則。 本報告說明： 一、參酌草案本條立法說明所載，本條係參考德國租稅通則所為規定，然德國租稅通則本即涵蓋稅捐稽徵機關與法院等階段，尚與草案僅係針對稅務行政事件於行政訴訟階段之審理為規定有所不同。考量行政法院方屬審理與裁定等之主體，尚不宜於此將稅捐稽徵機關納入規範，爰建議第二項刪除「稅捐稽徵機關」等字。 二、另增訂行政法院知其陳述和提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，賦予行政法院應為曉諭義務，以達充分保障當事人訴訟權益之旨， 三、其餘酌作文字修正。
第十五條 行政訴訟法第一百四十五條規定，於為當事人履行協力義務之人，不適用之。 為當事人履行協力義務之人，如已陳明其為證言有致其受刑事追訴或處罰之危險，且經行政法院認無不當時，不適用行政訴訟法第一百四十八條裁處罰鍰之規定。	第十五條 行政訴訟法第一百四十五條規定，於為當事人履行協力義務之人，不適用之。 為當事人履行協力義務之人，如已陳明其為證言有致其受刑事<u>訴追</u>或處罰之危險，且經行政法院認無不當時，不適用行政訴訟法第一百四十八條裁處罰鍰之規定。	司法院說明： 一、依法應為當事人履行協力義務之人，依本法第十四條第一項規定，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險，而免除其協力義務，則其以證人身分受訊問時，自不得依行政訴訟法第一百四十五條規定主張拒絕證言，以確保依法及公平課稅原則，爰訂定第一項。 二、為調合協力義務與不自證己罪原則，對於為當事人履行協力義務之人，國家

		不應以強制方法促使其履行協力義務，本法第十四條第二項已有明文。因此，為當事人履行協力義務之人，如已陳明其證言有受刑事追訴或處罰之危險，且經行政法院認無不當，行政法院不得因其拒絕證言而依行政訴訟法第一百四十八條規定裁處罰鍰，爰訂定第二項。又所稱「行政法院認無不當」，係指行政法院認定其陳明有受刑事追訴或處罰危險之主張，尚屬可信而無不當，於此情形即不應裁罰，附此敘明。 本報告說明： 酌作文字修正。
第十六條 前二條以外之人，如為證言有致自己或下列之人受刑事追訴或處罰之危險時，得拒絕證言： 一、其配偶、前配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親屬關係或與其訂有婚約者。 二、其監護人或受監護人。 依前項規定，得拒絕證言者，審判長應於訊問前或知有該項情形時告知之。	第十六條 前二條以外之人，如為證言有致自己或下列之人受刑事<u>訴追</u>或處罰之危險時，得拒絕證言： 一、其配偶、前配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親屬關係或與其訂有婚約者。 二、其監護人或受監護人。 依前項規定，得拒絕證言者，審判長應於訊問前或知有該項情形時告知之。	司法院說明： 一、本法第十四條及第十五條所定有協力義務之當事人或應為當事人履行協力義務之人，不得拒絕陳述或拒絕證言。其等以外之人，以證人身分作證時，固負有據實陳述義務，但其證言將有致自己或與其有本條所定親屬關係、婚約關係及監護關係之人，受刑事追訴或處罰之危險時，得拒絕證言，爰參考行政訴訟法第一百四十五條規定，訂定第一項。 二、證人行使拒絕證言權，應陳明拒絕之原因及事實，並釋明之。行政法院就證人拒絕證言是否正當，於

		訊問到場之當事人後裁定之，該裁定得為抗告，抗告中應停止執行（行政訴訟法第一百七十六條準用民事訴訟法第三百零九條、第三百十條規定參照）。證人不陳明拒絕之原因事實而拒絕證言，或以拒絕為不當之裁定已確定而仍拒絕證言者，行政法院得依行政訴訟法第一百四十八條規定裁處罰鍰，併此敘明。 三、拒絕證言為證人之權利，惟證人常有不明法律規定而不知拒絕證言之情事，故審判長於訊問前或於訊問程序中，知悉證人有得拒絕證言之事由時，應向證人告知得拒絕證言，以促其注意，爰參考行政訴訟法第一百四十七條規定，訂定第二項。 本報告說明： 酌作文字修正。
第十七條 稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，不得作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。 前項規定以外之情形，稅捐稽徵機關或其他機關違反法規取得之證據，應斟酌各法規之保護意旨、違法情	第十七條 稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，<u>行政法院</u>不得作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。 前項以外情形，稅捐稽徵機關或其他機關違法取得之證據，<u>行政法院</u>應斟酌各法規之保護意旨、違法情節	司法院說明： 一、稅捐稽徵機關或其他機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法取得之證據，考量違法情節嚴重，對於人民權利侵害甚鉅，為貫徹納稅者權利保護及確保租稅行政之公平合法，應禁止作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之證據使用，爰訂定第一項。 二、第一項所稱「其他機關」，

節之輕重及確保租稅正確、公平課徵之公益，以決定得否作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。	之輕重及確保租稅正確、公平課徵之公益，以決定得否作為課稅處分、裁罰處分及其他不利處分之依據。	亦包括非組織意義之行政機關，例如司法機關等行使公權力之機關；所稱「其他不正方法」，基於概括規定對於例示規定之承接及補充性原則，須相當於強暴、脅迫、詐欺、疲勞訊問或違法羈押之程度，始足當之。 三、稅捐稽徵機關或其他機關以第一項以外之方式違法取得之證據，是否發生證據使用禁止之效果，應權衡所違反之法規保護意旨、違法情節之輕重，以及確保租稅正確、公平課徵之公益，為利益衡量後決定之，爰訂定第二項。 四、納稅者權利保護法第十一條第三項固規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。」然其適用主體僅限於稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員，範圍較狹隘，且本條已就證據使用禁止原則為具體化之規定，將違法取得證據之效果區分為絕對使用禁止（第一項）及相對使用禁止（第二項），妥適劃定其範圍，依本法第三條所定之法律適用順序，自應優
--	---	---

		先適用本條規定，不再適用納稅者權利保護法第十一條第三項規定，併予敘明。 本報告說明： 為使適用主體明確，並參酌納稅者權利保護法第十一條第三項規定，酌作文字修正。
第十八條 當事人提出之攻擊或防禦方法，除另有規定外，應依訴訟進行程度，於言詞辯論終結前之適當時期提出之。 當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法，行政法院應駁回之。但有下列情形之一者，不在此限： 一、其提出不甚延滯訴訟。 二、因不可歸責於當事人之事由不能於適當時期提出。 三、依其他情形顯失公平。 前項但書第二款事由，當事人應釋明之。 當事人或為當事人保管證據之第三人，經審判長或受命法官定相當期間命提出證據，並告知逾期提出之失權效果後，仍未遵期提出者，視為未於適當時期提出。 當事人於行政法	第十八條 當事人提出之攻擊或防禦方法，除另有規定外，應依訴訟進行程度，於言詞辯論終結前之適當時期提出之。 當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法，行政法院應駁回之。但有下列情形之一者，不在此限： 一、其提出不甚延滯訴訟。 二、因不可歸責於當事人之事由不能於適當時期提出。 三、依其他情形顯失公平。 前項但書第二款事由，當事人應釋明之。 當事人或為當事人保管證據之第三人，經審判長或受命法官定相當期間命提出證據，並告知逾期提出之失權效果後，<u>仍未提出或逾期提出者</u>，視為未於適當時期提出。 當事人於行政法	司法院說明： 一、為督促當事人集中提出資料，善盡訴訟促進義務，明定當事人應依照訴訟進行之程度，適時提出攻擊或防禦方法。如當事人提出攻擊或防禦方法之時期，已有特別規定者，不在此限。又當事人未於適當時期提出攻擊或防禦方法者，產生失權效果，行政法院應不為調查或斟酌，並以裁定駁回或在判決理由中說明駁回之理由。然為衡平當事人權利與促進訴訟之要求，明定三款情形予以緩和，例外准許提出。爰參考行政訴訟法第一百三十二條準用民事訴訟法第一百九十六條、第二百七十六條類似規定，以及德國財務法院法第七十九條之二第三項規定，訂定第一項及第二項。 二、本條第二項但書第一款所稱「不甚延滯訴訟」，係指准許提出攻擊或防禦方法，相較於駁回其提出，不致於造成訴訟延滯或延

院實體判決確定後，不得基於依第二項駁回之攻擊或防禦方法，另行起訴請求返還同一課稅事件之溢繳稅款。	院實體判決確定後，不得基於依第二項駁回之攻擊或防禦方法，另行起訴請求返還同一課稅事件之溢繳稅款。	滯之程度尚屬輕微。第二款所稱「不可歸責於當事人之事由」，係指遲延提出攻擊或防禦方法乃非可歸責於當事人。例如：該項證據與事實係由外國政府機關所掌握；土地登記面積或戶籍登記錯誤，經主管機關通知後，納稅義務人始得知該等事實與證據者。第三款所稱「顯失公平」，係指為實現個案之公平正義，如不准許當事人提出新攻擊或防禦方法，將顯失公平者。 三、當事人主張有本條第二項但書第二款之不可歸責事由，應提出即時可供調查之證據，負釋明之責，爰訂定第三項。 四、當事人或為當事人保管證據之第三人（例如：金融機構、執行業務者或其他受託人），在其支配領域範圍內之證據，經審判長或受命法官定相當期間命其提出，並告知當事人逾期提出將予駁回，而不予斟酌或調查之效果，仍未遵期提出者，擬制為未於適當時期提出，爰訂定第四項。 五、當事人逾時提出之攻擊或防禦方法，經行政法院依本條第二項規定駁回者，為充分貫徹當事人訴訟促進義務，避免當事人另行以已生失權效力之攻擊或
---	---	--

		防禦方法提起後訴，應使當事人逾時提出攻擊或防禦方法之法律效果，產生延伸之效力，除行政法院於本案訴訟中，得不予調查或斟酌外，亦不得於本案訴訟實體判決確定後，基於該攻擊或防禦方法，另行提起一般給付訴訟或課予義務訴訟，請求返還同一課稅事件之溢繳稅款。爰參考稅捐稽徵法第二十八條第三項規定，訂定第五項。 本報告說明： 第一項及第四項酌作文字修正。
第十九條 原告於課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分之撤銷訴訟中，得追加、補充或變更足以減少課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。 被告得於前項訴訟中追加、補充或變更足以維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由。 除前二項情形外，行政法院亦得於原告訴之聲明範圍內，依職權斟酌其他足以減少或維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之	(無修正意見)	一、為落實總額主義，本法第八條明定撤銷訴訟之程序標的為經復查、訴願決定所維持之課稅處分。作為行政法院審理對象之訴訟標的為課稅處分違法並因而侵害原告權利或法律上利益之主張，故原告提起爭訟時，如僅針對課稅處分之特定課稅基礎項目為爭執，於訴訟中仍得就該處分之其餘課稅基礎項目為爭執，並主張追加、補充或變更足以減少稅額之事由，不以在復查或訴願程序中已提出者為限。其他租稅法上金錢給付處分之撤銷訴訟，亦同，爰訂定第一項。又原告訴請撤銷之數額固然相應增加，但此僅屬擴張應受判決事

事由。		項之聲明，並非訴訟標的之追加或變更，併予敘明。 二、原處分機關於行政訴訟中，發現其他足以增加課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由，雖有作成增加數額之變更處分之可能，但基於程序經濟及總額主義之精神，亦得於該訴訟中追加、補充或變更足以維持原數額之事由，以與納稅義務人主張減少之數額相扣抵，使處分數額之全部或一部在結果上得以維持，且該等事由不以在復查或訴願程序中，業經提出者為限，爰參考德國租稅通則第一百七十七條規定之立法精神，訂定第二項。 三、行政法院基於職權調查原則，於原告訴之聲明範圍內，得依職權斟酌其他足以減少或維持課稅處分核定之稅額或其他租稅法上金錢給付金額之事由，應屬當然，訂定第三項。 四、為保障當事人之聽審請求權，兩造追加、補充或變更，以及行政法院依職權斟酌之事由，均應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎，自屬當然。 五、依總額主義之精神及依法公平課稅原則，本法除明定原告得追加或變更主張課稅處分違法之事由外，
------------	--	--

		稅捐稽徵機關亦得為理由之追補，且追補之期限，不以「訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前」為限，亦包含最高行政法院依行政訴訟法第二百五十三條及第二百五十四條規定行言詞辯論，而得斟酌事實之情形等，故依本法第三條所定之法律適用順序，本條應優先於納稅者權利保護法第二十一條第一項規定之適用，併予敘明。
第二十條 稅捐稽徵機關關於訴願決定送達後或第一審撤銷訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，無須經復查程序及訴願程序，即取代原處分成為撤銷訴訟之程序標的。 前項情形，稅捐稽徵機關應依下列規定辦理： 一、作成處分前，給予當事人陳述意見之機會，並充分告知其事實及法律上理由。 二、作成處分時，併就增加核定稅額另填發繳納期間為三個月之稅款繳納通知書送達	（無修正意見）	一、依以往稅捐稽徵實務運作，如於核課期間內發現納稅義務人尚有應補繳之稅款，係於原核定稅額處分外，另就應補繳之稅額作成補稅處分，使同一課稅事件先、後存在數個課稅處分。倘納稅義務人就原課稅處分提起行政爭訟後，稅捐稽徵機關始作成補稅處分，該補稅處分因尚未經復查及訴願程序，不符合行政訴訟法第一百十一條第四項規定：「前三項規定，於變更或追加之新訴為撤銷訴訟而未經訴願程序者不適用之。」故無法以訴之追加方式將補稅處分納為行政法院審理之對象。納稅義務人須另行就補稅處分提起復查、訴願而未獲救濟，方得提起稅務行政訴訟，使單一課稅事件之權利救濟割裂

當事人，並準用稅捐稽徵法第三十九條第二項關於暫緩執行之規定。 稅捐稽徵機關應將第一項之新處分一併通知訴訟繫屬之行政法院，並檢附作成新處分之理由及聽取當事人陳述意見之回應。 有下列情形之一者，準用前三項規定： 一、原處分經更正或轉換。 二、重新作成處分取代無效或不生效力之原處分。 前四項規定，於課予義務訴訟準用之。		為兩個以上之訴訟程序，除無法澈底解決紛爭，更增加訴訟成本及程序勞費。 二、為貫徹總額主義，並澈底解決稅務爭議，稅捐稽徵機關於訴願決定送達後或第一審撤銷訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，新處分即當然取代原處分，自動成為撤銷訴訟之程序標的，產生法定訴之變更效果。又基於權利救濟有效性，法定訴之變更後，新處分無須經復查及訴願程序，以簡化程序，並減省勞費，爰參考德國財務法院法第六十八條第一句及第二句規定，訂定第一項。又所稱「同一課稅事件」，原則上係指同一租稅債權。以綜合所得稅為例，不同年度之稅捐，縱以形式上單一書面核課，仍非屬同一課稅事件，併予說明。 三、因前開法定訴之變更機制，新處分無須經復查及訴願程序，即自動成為撤銷訴訟之程序標的，為彌補納稅義務人無法踐行先行程序可能產生之不利利益，應強化其程序保障，稅捐稽徵機關於處分作成前應給予納稅義務人陳述
---	--	--

		意見之機會，並應充分告知取代或變更之事實及法律上理由，爰訂定第二項第一款。 四、為保障納稅義務人權利，稅捐稽徵機關作成新處分時，就增加核定之稅額應另填發稅款繳納通知書，併同新處分送達納稅義務人。又就增加核定稅額部分，因無須經復查及訴願程序，無法適用稅捐稽徵法第三十九條第一項及第二項關於暫緩移送強制執行之規定，使納稅義務人必須依限全額繳納，倘逾期未繳納，將於滯納期間屆滿後逕移送強制執行，影響其權利甚鉅。爰參考稅捐稽徵法第三十五條第一項及第四項規定，明定稅捐稽徵機關對增加核定稅額事由所填發之稅款繳納通知書，應訂三個月之繳納期限，以彌補其無法於復查及訴願程序申請暫緩移送強制執行之不足，並準用稅捐稽徵法第三十九條第二項關於暫緩執行之規定，於納稅義務人繳納應納稅額三分之一；或繳納三分之一稅額確有困難，經稅捐稽徵機關核准，提供相當擔保；或繳納三分之一稅額及提供相當擔保確有困難，稅捐稽徵機關已就納稅義務人相當於應納稅額之財產，通
--	--	---

		知有關機關，不得為移轉或設定他項權利，即可暫緩移送強制執行，訂定第二項第二款。 五、為保障納稅義務人權利、完善行政自我省查，並利行政法院審查新處分之合法性，稅捐稽徵機關應將新處分一併通知行政法院，並檢附作成處分之理由及對當事人陳述意見之回應，爰訂定第三項。 六、原處分經稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第十七條或行政程序法第一百零一條規定為更正、依行政程序法第一百十六條規定轉換為其他行政處分，或重新作成處分取代無效或不生效力之原處分，雖與本條第一項規定情形不同，惟為貫徹總額主義、澈底解決稅務紛爭，並保障納稅義務人權利，仍宜作相同處理，爰參考德國財務法院法第六十八條第四句規定，準用本條第一項至第三項關於法定訴之變更之規定，訂定第四項。 七、為貫徹總額主義、澈底解決稅務紛爭，爰參考德國聯邦財務法院實務見解（BFH BStBl. 1991, 854, 857），明定本條第一項至第四項關於法定訴之變更之規定，於課予義務訴訟準用之，訂定第五項。
第二十一條 於上訴審	（無修正意見）	一、行政法院之上訴審程序為

程序，不得為訴之變更、追加或提起反訴。但稅捐稽徵機關就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，準用前條之規定。 前項但書情形，上訴審法院應廢棄原判決，並將該事件發回或發交管轄之第一審行政法院。但有下列情形之一者，不在此限： 一、依行政訴訟法第二百五十三條行言詞辯論。 二、依行政訴訟法第二百五十九條應自為判決。 三、其他上訴審法院認訴訟達於可為裁判程度之情形。		法律審，原則上應以事實審法院判決確定之事實為判決基礎，不得就新事實予以斟酌（行政訴訟法第二百五十四條第一項規定參照）。考量訴之變更、追加或提起反訴，常會出現新事證而需調查，故不容許於法律審為之，爰參考行政訴訟法第二百三十八條第二項規定，訂定第一項本文。又為貫徹總額主義、澈底解決稅務紛爭，並促進訴訟經濟，例外容許稅捐稽徵機關在上訴審程序中，就同一課稅事件另行作成新處分，以取代或變更課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分者，準用本法第二十條關於法定訴之變更之規定，使變更後之新處分當然取代原處分，自動成為訴訟之程序標的。爰參考德國財務法院法第一百二十一條第一句準用同法第六十八條規定，訂定第一項但書。 二、稅捐稽徵機關於上訴審程序，就同一課稅事件另行作成新處分時，新處分已取代原處分成為程序標的，為原判決裁判基礎之原處分已不復存在，且新處分之合法性尚待調查釐清，故上訴審法院應以發生法定訴之變更為由，將原判決廢棄，發回或發交管轄之第一審行政法院更
---	--	---

		為審理，不以原判決有違背法令之事由為必要，爰參考德國財務法院法第一百二十七條規定，訂定第二項本文。 三、本條第一項但書情形，為保障當事人訴訟權益，上訴審法院原則上僅得廢棄原判決，並將該事件發回或發交管轄之第一審行政法院。惟基於程序經濟之考量，並尊重上訴審之審理權限，明定上訴審法院於下述例外情形，得視審理結果為駁回上訴之判決、將原判決廢棄並發回或發交管轄之第一審行政法院，或自為判決：上訴審法院依行政訴訟法第二百五十三條規定行言詞辯論（第一款）；上訴審法院依行政訴訟法第二百五十九條規定應自為判決（第二款）；其他上訴審法院認訴訟達於可為裁判程度之情形（第三款），爰訂定第二項但書。
第二十二條 課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分形式確定後，稅捐稽徵機關另為增加金額之變更處分者，人民訴請撤銷變更處分之範圍，以變更處分新增金額之事由為限。 前項情形，不影響人民依稅捐稽徵法第	（無修正意見）	一、課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分形式確定後，稅捐稽徵機關方作成增加金額之變更處分者，基於尊重已形式確定而不可爭訟之原處分，人民就變更處分得訴請撤銷之範圍，限於所增加之金額，且得主張之違法事由，以變更處分新增金額之事由為限，不得主張原處分之

二十八條或行政程序法第一百二十八條申請之權利。		違法事由，爰訂定第一項。 二、第一項情形，人民雖不得於撤銷變更處分之訴訟中，主張原處分違法，但仍得主張原處分因適用法令、認定事實、計算或其他原因之錯誤，致其溢繳稅款，另行依稅捐稽徵法第二十八條規定行使退稅請求權；或依行政程序法第一百二十八條規定請求重開行政程序，爰訂定第二項。
第二十三條 當事人就核定稅額或其他租稅法上金錢給付之後續處分提起撤銷訴訟者，不得於該訴訟就基礎處分規制之事項為爭議。但難以期待當事人於法定期間內就基礎處分提起行政救濟者，不在此限。 前項但書規定之情形，適用第六條之規定。	(無修正意見)	一、基礎處分對於後續以其為依據作成之課稅處分、裁罰處分或其他租稅法上金錢給付處分，具有拘束力（本法第十條第七項參照）。後續處分僅係承襲基礎處分具有拘束力之決定，就此部分未自行決定，納稅義務人如主張其權利或法律上利益受基礎處分侵害，應就基礎處分提起救濟。納稅義務人就後續處分提起撤銷訴訟時，不得於該訴訟就基礎處分規制之事項為爭議，爰參考德國財務法院法第四十二條及德國租稅通則第三百五十一條第二項規定，訂定第一項本文。所稱「基礎處分規制之事項」，係指基礎處分之主旨或主文部分，而不及於基礎處分理由中關於事實及法律之認定，併予敘明。 二、由於基礎處分有時不具有

		行政處分典型之外觀，且未附有救濟教示，甚至部分行政行為性質上是否屬於基礎處分，亦可能存在爭議，如果難以期待當事人於法定期間內，就基礎處分規制之事項提起行政救濟，為確保納稅義務人之權利救濟，爰參考行政法院實務見解（最高行政法院一百十年度上字第七三八號、一百十年度上字第七六三號判決意旨），訂定第一項但書。如其他法律另有規定得就基礎處分規制之事項為爭議者，從其規定，自不待言。 三、第一項但書之情形，當事人得例外就基礎處分規制之事項再為爭議，為使行政法院正確審查基礎處分，必要時應命作成該基礎處分之行政機關輔助一造參加訴訟，爰訂定第二項。
第二十四條 前五條規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。	（無修正意見）	有鑑於我國租稅法上違章罰鍰之金額與核定稅額有高度之連動，基於相同之法理，爰明定本法第十九條至第二十三條關於落實總額主義之規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。
第二十五條 行政法院於必要時，得命稅務審查官執行下列職務： 一、審查、核對帳簿憑證、會計紀錄、財務報表、業務文	（無修正意見）	一、為增強行政法院審理效能及保障納稅者權利，設置稅務審查官，協助行政法院審查、核對帳簿憑證、會計紀錄、財務報表、業務文書等資料；就課稅基

書或其他資料。 二、協助法院就課稅基礎數額為推計。 三、為釐清稅務或會計之事實上或法律上事項，基於專業知識對當事人、證人或鑑定人為說明或發問。 四、其他法官交辦之事務。 行政法院因稅務審查官提供而獲知之特殊專業知識，應予當事人辯論之機會，始得採為裁判之基礎。 前二項關於法院權限之規定，於受命法官行準備程序時準用之。 稅務審查官之迴避，準用行政訴訟法關於法官迴避之規定。		礎數額為推計；為釐清稅務、會計之事實或法律上事項，得基於其專業知識，對當事人、證人或鑑定人為說明或發問；承法官之命，執行法官交辦之事務。爰參考德國財務法院實務運作模式、智慧財產案件審理法第六條第一項及商業事件審理法第十七條第一項規定，訂定第一項。 二、為保障當事人之聽審請求權，行政法院因稅務審查官提供而獲知之特殊專業知識，如欲採為裁判之基礎，應予當事人有辯論或陳述意見之機會，爰參考智慧財產案件審理法第六條第四項及商業事件審理法第十七條第二項規定，訂定第二項。 三、受命法官行準備程序時，亦可能有稅務審查官協助之必要，爰參考行政訴訟法第一百三十一條規定，訂定第三項。 四、為求審判之公平，稅務審查官應準用行政訴訟法關於法官迴避之規定，爰參考行政訴訟法第二十一條、智慧財產案件審理法第七條，以及商業事件審理法第十七條第三項類似規定，訂定第四項。
第二十六條 行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之	第二十六條 行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之	司法院說明： 一、行政法院審理稅務行政事件而為裁判時，應根據當

結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，本於核實課稅原則，計算課稅基礎之數額。但別有規定者，從其規定。 行政法院之調查已證明當事人有課稅之事實，就課稅基礎數額之計算或證明，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得依法為推計。 前項情形，行政法院應本於客觀合理之原則，依最能切近實額之方法，斟酌下列事項為之，並給予當事人表示意見之機會。但法律就推計方法另有規定者，從其規定： 一、同一當事人過去交易或經營之實際狀況及查得資料。 二、當地或全國類似規模之同業，在一般情形中，依該同業經營所能獲得之經營成果範圍。該範圍得以主管機關公開之行業或同業利潤統計數據資料為基準。 三、同一或同種類商品或服務在市場中一般情形下之	結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，本於核實課稅原則，計算課稅基礎之數額。但另有規定者，從其規定。 行政法院之調查已證明當事人有課稅之事實，就課稅基礎數額之計算或證明，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得依法為推計。 前項情形，行政法院應本於客觀合理之原則，依最能切近實額之方法，斟酌下列事項為之，並給予當事人表示意見之機會。但法律就推計方法另有規定者，從其規定： 一、同一當事人過去交易或經營之實際狀況及查得資料。 二、當地或全國類似規模之同業，在一般情形中，依該同業經營所能獲得之經營成果範圍。該範圍得以主管機關公開之行業或同業利潤統計數據資料為基準。 三、同一或同種類商品或服務在市場中一般情形下之	事人提出之帳簿憑證、會計紀錄、業務文書及其他文書等證據資料，斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，本於核實課稅原則，計算課稅基礎之數額。但就認定事實之證據，或課稅基礎數額之計算，法律別有規定者，從其規定。爰參考行政訴訟法第一百八十九條第一項、德國財務法院法第九十六條第一項第一句第一分句規定，訂定第一項。 二、行政法院應依職權調查事實，當事人亦負有協力釐清事實之義務，惟因事件性質使然（例如對價值之估計或對未來事件之預估），或當事人違反法律規定，未盡協力義務，致課稅事實雖已證明，但就課稅基礎數額經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護依法及公平課稅原則，應允行政法院就課稅基礎數額之認定，降低證明度，採用間接證據，推估計算之。爰參考納稅者權利保護法第十四條第一項、德國財務法院法第九十六條第一項第一句第二分句準用德國租稅通則第一百六十二條規定，訂定第二項。 三、除法律就推計方法另有規定外（如關稅法第三十一
---	---	--

交易售價，銷售收入得以市場中最高價格計算，成本费用得以市場中最低價格計算。 四、其他符合實際交易或經營成果可為參考之價格或認定基準。 行政法院就課稅基礎之數額與應納稅額之計算，應審酌一切情況，於當事人聲明不服之範圍內，依所得心證定之，並於判決記明得心證之理由。	交易售價，銷售收入得以市場中最高價格計算，成本费用得以市場中最低價格計算。 四、其他符合實際交易或經營成果可為參考之價格或認定基準。 行政法院就課稅基礎之數額與應納稅額之計算，應審酌一切情況，於當事人聲明不服之範圍內，依所得心證定之，並於判決記明得心證之理由。	條至第三十五條規定)，行政法院應本於成本效益與實際可行等客觀合理之原則，擇取最能切近實際數額之方法，推估計算課稅基礎之數額（司法院釋字第二一八號及第二四八號解釋意旨參照），並給予當事人表示意見之機會，以保障其聽審權，爰參考納稅者權利保護法第十四條第三項規定，訂定第三項。 四、第三項各款所列推計方法： （一）第一款係內部推計法，以同一當事人於過去交易或經營之實際狀況及所查得之資料為基礎，進行推計課稅。 （二）第二款係外部推計法之全部範圍推計，係指當地或全國類似規模之同業，在一般情形下，依該同業經營所能獲得之經營成果範圍，進行推計課稅。由於各別事業營業淨利率每年度各有不同，此項經營成果範圍之調查，不得僅依財政部核定之一般所得額標準或同業利潤標準，尚應同時參酌各主管機關公開之行業或同業利潤統計數據資料，依個案營運規模與經營地區範圍之大小，以一定之標準作為計算基準。 （三）第三款係參照所得稅法
---	---	---

		第二十七條規定，以同一或同種類商品或服務在市場中一般情形下之交易售價，銷貨收入得以市場中最高之價格計算，成本費用得以市場中最低之價格計算，進行推計課稅。關於商品或服務之市場價格，宜優先以當年度、當地之價格為標準，如無法取得該等資料，則得以較近年度或鄰近地區之價格推估。 (四) 第四款係以其他符合實際交易或經營成果範圍可為參考之價格或認定基準，進行推計課稅。尤於涉及不法行為或不法物品，其交易或經營成果範圍之計算，並無一般所得額標準或同業利潤標準可供參考，即須以其他符合實際交易或經營成果可為參考之價格或基準，以為推計。 (五) 行政院依本條第一項至第三項規定計算課稅基礎數額，再以之為基礎計算應納稅額時，就課稅基礎數額與應納稅額之計算，應審酌一切情況，例如：政府公告匯率或訂定價格（如土地公告現值及房屋評定標準價格比）、納稅義務人在各地停留天數（如兩岸三地之所得額比例
--	--	--

		拆分)、經營或營業面積大小或實際聘用人員數(如非加值型營業稅之查定稅額)、計算應納稅額前提之可扣抵稅額、扣繳稅額或進項稅額與其法律性質(如應稅與免稅、直接稅與間接稅之比例)等因素,於當事人聲明不服之範圍內,依所得心證定之,並應於判決記明得心證之理由。爰參考行政訴訟法第一百八十九條第三項、德國財務法院法第九十六條第一項第二句及第三句規定,訂定第四項。 本報告說明: 第一項酌作文字修正。
第二十七條 行政法院認同原處分、復查決定或訴願決定之理由者,得於裁判中引用之。	(無修正意見)	為減輕法官之負擔、簡化判決書之製作,經行政法院審理結果,認同原處分、復查決定或訴願決定之理由者,得於裁判中援引其理由,無須重複論述,爰參考行政訴訟法第二百六十一條之一、德國行政法院法第一百十七條第五項及德國財務法院法第一百零五條第五項規定,訂定本條。至訴訟中出現新攻擊防禦方法,或原處分、復查決定或訴願決定之理由未臻完足者,行政法院自應於裁判理由中為必要之說明或補充,附此敘明。
第二十八條 行政法院認稅捐稽徵機關所作成之罰鍰處分有裁量	(無修正意見)	稅捐稽徵機關作成之罰鍰處分,經行政法院審理結果認有裁量瑕疵(例如裁量濫用或怠

違法事由時，得自為免罰或裁罰之決定，而撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部。		為裁量)，為澈底解決稅務行政紛爭、促進程序經濟，賦予行政法院量罰權限，在原告訴請撤銷之範圍內，逕於判決主文諭知撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部，無須由原處分機關重為處分，以免再起爭訟，爰訂定本條。至於罰鍰以外之其他種類行政罰，或裁量瑕疵以外之其他違法事由，均無本條適用。又罰鍰金額，原係按所漏或補繳稅額為計算，僅因所漏或補繳稅額之調整，而須連動調整罰鍰金額者，依現行實務見解（最高行政法院一百零八年度判字第五〇二號判決意旨參照），行政法院本得逕依稅額調整罰鍰金額而自為判決，亦非本條規範情形，併予敘明。
第二十九條 行政處分違法致侵害原告權利或法律上利益，行政法院應撤銷原處分、復查決定及訴願決定。但原處分為裁量處分，而訴願決定違反重要程序規定，且經原告陳明影響其救濟程序利益者，行政法院得通知訴願決定機關參加訴訟後，撤銷訴願決定，移送於訴願管轄機關。 原告請求變更課稅處分核定之稅額、其他租稅法上金錢給付之金額或基礎處分確認之數額者，行政法院得變更為其他稅額、金	（無修正意見）	一、行政處分經行政法院審理結果認為違法，致原告權利或法律上利益受侵害，行政法院應撤銷原處分，以排除侵害，提供人民有效之權利救濟，同時將維持原處分之復查決定及訴願決定一併撤銷，爰參考德國財務法院法第一百條第一項第一句規定，訂定第一項本文。 二、如原處分為裁量處分，且訴願決定之作成違反重要程序規定，經原告陳明影響其訴願程序利益，為保障原告受憲法第十六條保障之訴願權，行政法院得通知訴願決定機關參加訴訟後，撤銷訴願決定，並

額或數額。 行政法院自行認定前項稅額、金額或數額所需勞費過鉅者，得於判決理由中敘明原處分違法認定或漏未認定之事實或法律關係，命稅捐稽徵機關依判決意旨重新計算之。 訴訟事件符合下列情形者，行政法院得僅撤銷原處分、復查決定及訴願決定，並於判決理由中敘明發回稅捐稽徵機關另為處分： 一、事實仍有查明之必要，且由行政法院調查顯有困難。 二、考量當事人利益，發回稅捐稽徵機關另為查明更為適當。		命訴願管轄機關依行政法院判決意旨，重為適法之訴願決定，爰參考德國行政法院法第七十九條第二項第二句規定，訂定第一項但書。又所稱「訴願決定違反重要程序規定」，包含誤以逾越法定期間而為訴願不受理之決定（最高行政法院九十七年度裁字第三五八二號裁定參照）、未命補正即以不合法定程式而為訴願不受理之決定（最高行政法院一百零一年度判字第五八六號判決參照）等情形。至於訴願管轄機關錯誤，依現行行政法院實務見解（最高行政法院九十九年度六月份庭長法官聯席會議決議（二）、九十九年度判字第三九三號、一百零一年度判字第一八〇九號判決參照），屬於應撤銷訴願決定之事由，不在第一項但書所定由原告陳明是否撤銷訴願決定之情形，併予敘明。 三、原告提起撤銷訴訟，請求撤銷課稅處分或基礎處分，經行政法院查明事實及法律關係，認原行政處分違法致稅額、金額或數額有誤，基於行政法院之職權調查義務及程序經濟考量，應許行政法院在原告聲明之範圍內，自行確認稅額、金額或數額，以
--	--	--

		澈底解決稅務紛爭，爰參考行政訴訟法第一百九十七條、納稅者權利保護法第二十一條第三項本文及德國財務法院法第一百條第二項第一句規定，訂定第二項。 四、行政法院於第二項情形，本應在原告聲明之範圍內，自行確認稅額、金額或數額，惟自行認定稅額、金額或數額所需勞費過鉅者，基於行政法院功能及負荷之考量，應由稅捐稽徵機關遵照行政法院之判決理由，本於職權為調查後，重新計算。在此情形，行政法院應於判決理由中敘明原處分違法認定或漏未認定之事實或法律關係，俾使稅捐稽徵機關重為調查、計算。爰參考納稅者權利保護法第二十一條第三項但書及德國財務法院法第一百條第二項第二句規定，訂定第三項。 五、行政法院審理後，認為仍有進一步查明事實之必要，由行政法院調查顯有困難，且經充分審酌雙方當事人之利益，例如納稅義務人迅速獲得救濟之需求、稅捐稽徵機關藉助納稅義務人履行協力義務以查明事實之可能性等，而認發回稅捐稽徵機關另為查明更為適當者，得僅作
--	--	--

		成撤銷原處分、復查決定及訴願決定之判決，發回稅捐稽徵機關查明事實後，另為處分。爰參考德國財務法院法第一百條第三項第一句規定，訂定第四項。
第三十條 行政法院依前條規定撤銷原處分，於稅捐稽徵機關遵照判決意旨另為處分之前，得依聲請就已為之保全或執行措施作成暫時性處置之裁定。	（無修正意見）	一、行政法院依本法第二十九條第四項規定撤銷原處分，命稅捐稽徵機關依判決意旨另為處分時，於新行政處分作成前，租稅法上債權債務關係仍有未明，且原處分遭撤銷後，原為之保全或執行措施即失所附麗，為有效保全租稅債權，行政法院得依聲請作成命納稅義務人另行提供擔保、維持稅捐稽徵機關原有保全措施之全部或一部，或暫時無須返還先前已繳納之稅款或其他給付之全部或一部等暫時性處置之裁定，爰參考德國財務法院法第一百條第三項第三句規定，訂定本條規定。又本條規定係就原應失所附麗之保全或執行措施，賦予稅捐稽徵機關得向行政法院聲請裁定作成暫時性處置，與稅捐稽徵機關依法令不辦理解除保全措施係屬二事，尚不排除稅捐稽徵法第二十四條第二項第二款但書及第四項第三款但書等規定之適用，併予敘明。 二、本條所稱「已為之保全或

		執行措施」，例如：禁止財產處分（稅捐稽徵法第二十四條第一項第一款前段、關稅法第四十八條第一項前段）、限制減資登記（稅捐稽徵法第二十四條第一項第一款後段、關稅法第四十八條第一項後段）、假扣押或假處分（稅捐稽徵法第二十四條第一項第二款、關稅法第四十八條第二項及海關緝私條例第四十九條之一）、限制出境（稅捐稽徵法第二十四條第三項、關稅法第四十八條第五項）、不予辦理出國手續（所得稅法第七十二條第二項）及限制變更或註銷稅籍登記（加值型及非加值型營業稅法第三十條第二項）等措施，併予指明。
第三十一條 訴訟標的於確定之終局判決中經裁判者，有確定力。 稅捐稽徵機關因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額增加之事由，提出主張或作成變更處分者，不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴。 納稅義務人因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額減少	（無修正意見）	一、基於稅務行政事件之複雜性，行政法院難以職權探知所有涉及課稅處分合法性之事實及法律上爭點，其職權調查義務常須與當事人主張結合，而非漫無目標地職權調查，故在總額主義精神之下，行政法院確定判決實質確定力（既判力）之客觀範圍，並非整個訴訟標的（即原告訴請撤銷之課稅處分違法，並侵害其權利或法律上利益之主張），而是訴訟標的事實上經行政法院審查判斷之範圍內（判決標

之事由提出主張者，不得於判決確定後基於該事由請求退稅或提起再審之訴。		的)，發生既判力，爰參考行政訴訟法第二百十三條及德國財務法院法第一百十條第一項規定，訂定第一項。 二、為貫徹總額主義澈底解決紛爭之功能，本法已賦予徵納雙方得於訴訟中追加足以維持或減少課稅數額事由之權利（第十九條），稅捐稽徵機關在訴訟中另行作成之變更處分，亦自動成為行政法院審理之程序標的（第二十條及第二十一條）。若徵納雙方於訴訟中就足以影響稅額增減之事由，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分時，為維護確定判決之既判力、督促當事人履行協力義務，該事由亦應為確定判決之實質確定力所及，稅捐稽徵機關不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴，納稅義務人亦不得基於該事由請求退稅或提起再審之訴，爰參考德國聯邦財務法院見解（BFH/NV 1990, 650），訂定第二項及第三項規定。又關於不得「提起再審之訴」部分，係考量稅務行政事件之特殊性及複雜性，以當事人有故意或重大過失為限，屬行政訴訟法第二百七十三條
---	--	---

		第一項第十三款及第四項之特別規定，併予敘明。
第三十二條 本法施行前已繫屬而尚未終結之稅務行政事件，除另有規定外，適用本法規定。 第七條、第九條、第十八條、第二十六條第三項及前條規定，於本法施行前已起訴之稅務行政事件，不適用之。 第二十九條及第三十條規定，於本法施行前已經事實審言詞辯論終結之稅務行政事件，不適用之。 第十條規定，於本法施行前已經第一審裁定之聲請停止執行事件，不適用之。 第二十條至第二十二條規定，於本法施行前作成之課稅處分、其他租稅法上金錢給付處分及罰鍰處分，不適用之。	第三十二條 本法施行前已繫屬而尚未終結之稅務行政事件，除另有規定外，適用本法規定。 第七條、第九條、第十八條、第二十六條第三項及前條規定，於本法施行前已起訴之稅務行政事件，不適用之。 第二十九條及第三十條規定，於本法施行前已經事實審言詞辯論終結之稅務行政事件，不適用之。 第十條規定，於本法施行前已經第一審裁定之聲請停止執行事件，不適用之。 第二十條至第二十二條規定，於本法施行前作成之課稅處分、其他租稅法上金錢給付處分及罰鍰處分，不適用之。	司法院說明： 一、為明確本法施行後之法律適用，並兼顧訴訟程序之安定性，明定除第二項至第五項之規定外，本法施行前已繫屬於事實審或法律審行政法院，而尚未終結之稅務行政事件，適用本法規定審理，爰訂定第一項。又所稱「本法施行前已繫屬而尚未終結之稅務行政事件」，除本法施行前已起訴、上訴或抗告於各級行政法院而尚未終結之稅務行政事件外，於本法施行後，對於確定之終局裁判（包含施行前或後確定），提起再審之訴、聲請再審、聲請重新審理，或請求繼續審判，而認聲請有理由或有再審事由，進而為本案有無理由之審理者，因屬原訴訟程序之續行或回復，亦屬之，併予說明。 二、基於適度保障當事人信賴及訴訟程序之安定，爰為以下例外之規定： （一）本法施行前已起訴之稅務行政事件，於本法施行後，不論繫屬於事實審或法律審行政法院，均不適用第七條關於強制律師代理、第九條關於訴狀應載明事項、第十八條關於逾時提出攻

		擊或防禦方法、第二十六條第三項關於行政法院推計課稅應審酌事項及第三十一條關於確定判決之實質確定力範圍等規定，爰訂定第二項。 (二) 本法施行前已經事實審言詞辯論終結之稅務行政事件，於本法施行後為判決，或上訴於法律審行政法院，或經法律審行政法院廢棄原判決，發回或發交事實審行政法院審理者，均不適用第二十九條關於撤銷訴訟判決內容及第三十條關於重為處分前之暫時處置等規定，爰訂定第三項。 (三) 本法施行前已經第一審裁定之聲請停止執行事件，於本法施行後抗告於法律審行政法院，不適用第十條關於停止執行之規定，爰訂定第四項。 (四) 本法施行前作成之課稅處分、其他租稅法上金錢給付處分及罰鍰處分，不論係於本法施行前或本法施行後繫屬於事實審或法律審行政法院，均不適用第二十條、第二十一條關於法定訴之變更及第二十二條關於課稅處分或其他租稅法上金錢給付處分形式確定後變更處分之
--	--	--

		救濟等規定，爰訂定第五項。 三、依本條第二項至第五項規定，不適用本法相關規定之稅務行政事件，仍有行政訴訟法相關規定之適用（例如：不適用本法第三十一條第一項規定，仍有行政訴訟法第二百十三條之適用；不適用本法第十八條規定，仍有行政訴訟法第一百三十二條準用民事訴訟法第一百九十六條、第二百七十六條規定之適用），併予說明。 本報告說明： 第一項酌作文字修正。
第三十三條 本法施行日期，由司法院定之。	（無修正意見）	本法為新制定法律，其施行日期，由司法院視相關配套措施準備情形定之，爰設本條規定。

參考文獻

一、政府出版品

1. 立法院公報，第 104 卷第 30 期，立法院第 8 屆第 7 會期司法及法制委員會「行政法院組織法部分條文修正草案-台灣應成立專責財稅法院」公聽會會議紀錄，104 年 4 月 20 日。

二、書籍、研究報告、期刊論文

1. 王建煊，租稅法，25 版，文笙書局，90 年 8 月。
2. 陳敏，〈德國租稅通則簡介〉，《德國租稅通則》，1 版，司法院，102 年 5 月。
3. 黃俊杰，萬年稅單侵犯賦稅人權，財稅法令半月刊，第 45 卷第 11 期，111 年 6 月。
4. 劉厚連，立法技術關鍵指引，初版，五南圖書出版股份有限公司，109 年 3 月。

三、網路資源

1. 古芳瑜/業務助理，【投書】「萬年稅單」是人民的噩夢、是枷鎖，匯流新聞網，113 年 10 月 13 日，網址：<https://tw.news.yahoo.com/%E6%8A%95%E6%9B%B8-%E8%90%AC%E5%B9%B4%E7%A8%85%E5%96%AE-%E6%98%AF%E4%BA%BA%E6%B0%91%E7%9A%84%E5%99%A9%E5%A4%A2-%E6%98%AF%E6%9E%B7%E9%8E%96-023317057.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 14 日。
2. 司法案全球資訊網，德國財務法院法中譯版（Finanzgerichtsordnung,F GO）（譯者：范文清），網址：<https://www.judicial.gov.tw/tw/dl-79652-cee8f4b44db647a18c84b6844d4834f0.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 13 日。
3. 司法院全球資訊網，德國行政法院法中譯版，網址：<https://www.judicial.gov.tw/tw/dl-131465-24a101556121415aa9c9ff197b1cf9ae.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 13 日。

4. 司法院裁判書系統，最高行政法院 103 年 9 月 25 日 103 年度判字第 517 號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,103%2c%e5%88%a4%2c517%2c20140925%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
5. 司法院裁判書系統，最高行政法院 112 年 8 月 7 日 109 年度上字第 1066 行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,109%2c%e4%b8%8a%2c1066%2c20230807%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
6. 司法院裁判書系統，最高行政法院 112 年 9 月 21 日 110 年度上字第 558 號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,110%2c%e4%b8%8a%2c558%2c20230921%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
7. 司法院裁判書系統，最高行政法院 113 年 1 月 25 日 111 年度上字第 610 號行政判決，網址：<https://judgment.judicial.gov.tw/FJUD/data.aspx?ty=JD&id=TPAA,111%2c%e4%b8%8a%2c610%2c20240125%2c1>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
8. 法律百科，這樣的法官算是有「曉諭當事人」或「行使闡明權」嗎？2019 年 4 月 18 日，網址：<https://www.legis-pedia.com/QA/question/654>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
9. 法源法律網，財政部 50 年 5 月 25 日台財稅發字第 03497 號函，網址：<https://db.lawbank.com.tw/FINT/FINTQRY04.aspx?id=E%2cFE035618>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 17 日。
10. 法源法律網，財政部 67 年 7 月 29 日台財稅字第 35047 號函，網址：<https://db.lawbank.com.tw/FINT/FINTQRY04.aspx?id=E%2cFE034882>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 17 日。
11. 財政部南區國稅局，行政救濟流程圖，網址：<https://www.ntbsa.gov.tw/download/96e8e107c0a54ff08a4d35b3213fd4d0>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 25 日。
12. 財政部南區國稅局 107 年解釋令，財政部 107 年 3 月 15 日台財稅字

第 10704536520 號令，網址：<https://www.ntbsa.gov.tw/download/16d5bcc681700000f4b1b875631e696a>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 25 日。

13. 財政部稅務入口網之最新消息，提訴願要先繳 1/3 稅款或提供擔保（發佈單位：臺中市政府地方稅務局），111 年 12 月 9 日，網址：<https://www.etax.nat.gov.tw/etwmain/announcement/news/8bVbKar>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 14 日。
14. 財政部關務署之常見問答網頁，網址：https://web.customs.gov.tw/singlehtml/3088?cntId=cus1_3088_3088_1077，最後瀏覽日期：113 年 10 月 16 日。
15. 德國民事訴訟法（Zivilprozessordnung, ZPO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/zpo/BJNR005330950.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 15 日。
16. 德國行政法院法（Verwaltungsgerichtsordnung,VwGO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/vwgo/BJNR000170960.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。
17. 德國租稅通則（Abgabenordnung ,AO ），網址：https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。
18. 德國財務法院法（Finanzgerichtsordnung,FGO），網址：<https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/BJNR014770965.html>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 9 日。

附錄：「稅務行政事件審理法草案評估報告（初稿）」座談會紀錄及參採情形

時間：113 年 10 月 24 日（星期四）上午 10 時

地點：本院法制局 304 會議室

主席：陳組長世超

紀錄：陳秋芬

出席人員：

一、學者專家

東吳大學法律學系 范副教授文清

二、機關代表

（一）司法院

專門委員 謝嘉玲

專員 王姿文

（二）財政部

專門委員 林寶全

秘書 黃鈺婷

專員 呂桂守

二、本局出席人員

方研究員華香

陳副研究員宏明

吳副研究員欣宜

發言要點：

東吳大學法律學系 范副教授文清：

針對本草案提出以下意見：

- 一、稅務行政事件審理法係屬行政訴訟法特別法，行政訴訟法中有非常多規定，會在此直接適用。但稅法相較於其他行政法領域仍有些許不同，草案自要配合租稅法律規定作些許調整。但草案本質仍屬規範行政法院審理之法規。
- 二、草案第 12 條涉及舉證責任規定，係屬待證事實不清楚時，當事人訴訟勝敗之危險分擔問題，惟草案中竟規定可對當事人為強制處分，甚至罰鍰，是否已逾越舉證責任本質？草案或可再為斟酌。
- 三、草案第 13 條，當事人受合法通知未到場之裁罰，亦與第 2 點意見有相同問題。當事人與證人不到場實屬不同情況，應予區分。證人的證言係屬證據方法之一種，證人不到場，將導致待證事實無法審理，對此，行政訴訟法第 143 條規定，證人如受合法通知，不到場將會被處以罰鍰，甚至拘提。但當事人不到場，最壞的狀況就是敗訴而無處以罰鍰或拘提之適用，則草案將當事人處以罰鍰，是否有逾越比例原則？或有再討論之空間。
- 四、另草案第 8 條，關於以原課稅處分作為行政訴訟之審查對象，就現行實務運作之困境解決，應予肯定。
- 五、另參酌德國財務法院法第 69 條規定，亦無行政法院得依職權裁定停止類型，併供參考。

參採情形：

- 一、第 1 點、第 2 點及第 4 點意見，尚與本報告建議方向一致，錄供參考。
- 二、第 3 點意見，經查本報告有說明當事人若無正當理由不到場，是否處以罰鍰，現行行政訴訟法與德國財務法院法之規定，有所不同。惟考量此屬立法政策裁量範疇，尚待委員間討論凝聚共識，爰錄供參考。

三、第 5 點意見，參採修正。

司法院謝專門委員嘉玲：

一、有關法制局評估報告諸多建議內容，於司法院草案制定委員會審議時，都有經過字斟句酌的討論，例如草案第 4 條第 2 項中關於「亦有當事人能力」的「亦」字；第 14 條至第 16 條之刑事「追訴」；第 18 條、第 26 條及第 32 條「別有規定」，都是委員會討論後所作文字決定。

二、再者，考量草案涉及財政部職掌，在制定過程中，亦有聘請稅務行政機關之代表作為草案制定委員會之委員參與會議討論，各委員意見於歷次委員會會議中都有經過充分表達及討論。此外，草案也有適度保留未來實務發展的彈性，以為因應。考量草案主要是參考德國法制，目前承辦法官為使草案可更完美，亦至德國考察最新實務發展現況，爰不克出席此次座談會。是有關報告及座談會所提相關建議，將於會後一併以書面方式補充說明。

三、司法院會後於 113 年 10 月 25 日提供書面補充說明：

(一)草案規範內容雖以訴訟程序為主，但部分內容仍不免涉及稅捐稽徵機關隨訴訟程序進行，而須在行政程序上為相應處置者，例如：行政法院裁定停止執行，稅捐稽徵機關就後續處分應一併停止執行（草案第 10 條第 6 項）；行政法院裁定停止執行，稅捐稽徵機關不得課徵滯納金，但應加徵利息（草案第 10 條第 10 項）；稅捐稽徵機關就同一課稅事件作成新處分的效果及程序保障義務（草案第 20 條）等，審酌事務的關聯性，尚難割裂分別於草案及稅捐稽徵法或納稅者權利保護法規範；且為貫徹總額主義，澈底解決稅務紛爭，草案第 20 條有關法定訴之變更部分，免除訴願及復查程序，亦顯示訴訟程序與行政程序均應貫徹程序經濟，因此，草案第 1 條立法目的應無限定僅係為追求「訴訟」程

序經濟的必要，較為周全。

- (二)草案第 2 條第 2 項規定得與稅務行政事件合併起訴、追加起訴或提起反訴者，須符合相牽連及無專屬管轄的要件。因此，第 3 項所稱「不符合其要件」，得透過法律解釋方法予以理解，尚無重複規範的必要，亦無違反法律明確性原則；且評估報告建議修正文字未能完整涵括專屬管轄的要件，亦非妥適。
- (三)草案第 2 條第 3 項不符合併起訴、追加起訴或提起反訴的要件，而應分別審理者，是否仍由稅務專業法庭審理，或由稅務專業法庭以外的法庭審理，事涉訴訟事件性質及法院事務分配結果，尚非立法說明所得補充。
- (四)草案第 3 條所稱「前條事件」，文義上含括前條第 1 項及第 2 項事件，尚無不明確情事，無重複規範必要。
- (五)現行法制中，使用「租稅法」一詞者，尚有專門職業及技術人員高等考試律師考試規則第 5 條第 2 款、專門職業及技術人員高等考試不動產估價師考試規則第 5 條第 1 款第 1 目等，並非僅出現於司法院轄管的法官法及相關法規命令。草案第 2 條第 1 項第 1 款所稱「各稅法」與草案第 4 條所稱「租稅法」係在不同文字脈絡下使用，例如：草案第 2 條第 1 項第 1 款規定，為求明確、周延，明文列舉租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例，故同款所稱「各稅法」，理解上不包括租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例；而草案第 4 條所稱「租稅法」，則包括租稅條約、租稅協定或地方稅自治條例。又基於法律保留原則，得作為行政處分依據的「租稅法」，不包括司法判決、解釋及行政規則。另草案第 4 條第 1 項關於「得」字，係用以表彰不論是否有民法上的權利能力，凡是能夠依據租稅法享有權利或負擔義務者，即肯認有稅務行政訴訟之當事人能力的意思；第 2 項關於「亦」字，是用以彰

顯中央及地方機關雖然不是公法人，本非權利主體，但基於實務上的便利，亦承認行政機關有稅務行政訴訟之當事人能力的意思。

(六)草案第 5 條規定正是為明確化最高行政法院 103 年度判字第 517 號判決意旨，而為規範。草案第 5 條立法理由第 1 點末段，僅是說明依行政訴訟法第 24 條第 2 款規定文義，有使一般民眾以為凡是訴願決定有撤銷或變更原處分的情形，均是以訴願機關為被告的誤解，因此有於行政訴訟法第 24 條第 2 款規定外，為草案第 5 條規定的必要。草案第 5 條規定如獲大院支持，行政訴訟法第 24 條規定日後亦將配合檢討、修正。又提起稅務行政訴訟之人，即為訴訟上的原告，不再以訴願人稱之。為免同一主體在不同程序中的用語（處分相對人、訴願人或原告）不同，依草案第 5 條規定搭配立法說明，已足可知悉起訴主體為訴願人或訴願人以外之第三人，建請仍維持草案第 5 條文字。

(七)草案第 6 條規定是基於租稅法上多階段行政處分的特殊性而為規範，凡有必要，行政法院即「應」命行政機關輔助參加訴訟，與行政訴訟法第 44 條規定「得」命行政機關輔助參加訴訟不同。又草案第 6 條與行政訴訟法第 44 條規定雖有不同，但仍有適用行政訴訟法第 45 條及第 48 條規定的必要，故草案第 6 條末句規定「並適用行政訴訟法關於輔助參加之規定」。

(八)原處分主義為草案核心重點，建請大院支持。又訴願程序標的宜與訴訟程序有一致標準。草案如獲大院支持，建請稅捐主管機關於施行準備期間為相應的調整。

(九)稅務行政事件涉及公法上金錢給付債權的實現，有關暫時權利保護的必要性，當事人知之最詳，由當事人發動最為妥適，且行政訴訟實務亦未見有依職權裁定停止執行者，建請維持草案第 10

條第 2 項文字。

- (十)草案第 11 條第 3 項及第 4 項規定使用「告知」一詞，係參考行政訴訟法第 125 條第 4 項、第 5 項及第 129 條第 3 款規定而來，非無憑據，又行政法院法官基於訴訟照料的義務，行使闡明權，以發問、告知等方式促使當事人理解法律及事實狀況，不限於「曉諭」一詞始能表達，建請維持原文字。
- (十一)由於課稅基礎資料為納稅義務人所掌握，為維護依法公平課稅原則，宜課予納稅義務人較強的協力義務，故草案第 12 條第 4 項規定對無正當理由拒絕履行協力義務的納稅義務人，行政法院得審酌以裁定為強制處分，或逕認他造關於文書的主張或文書應證的事實為真實。草案第 12 條第 4 項末句係針對第三人違反草案第 12 條第 3 項所定義務的情形，規定得依行政訴訟法第 169 條規定對第三人裁處罰鍰，並未授權行政法院得對納稅義務人裁處罰鍰，評估報告就此部分容有誤會。
- (十二)當事人最熟稔稅務行政事件的事實，為維護依法公平課稅原則，宜課予當事人較強的協力義務，故草案第 13 條規定參考稅捐稽徵法第 46 條第 2 項及德國財務法院法第 80 條規定，訂定當事人受合法通知，無正當理由不到場時，行政法院得裁處罰鍰的規定，建請大院支持。
- (十三)草案並未就證人受合法通知，無正當理由不到場時，行政法院得否裁處罰鍰為有關規範。由於草案第 13 條規定僅係就當事人部分為規範，係補充行政訴訟法缺乏相類規範所定，又當事人地位與證人不同，無從反面解釋主張無行政訴訟法第 143 條規定的適用，依草案第 3 條規定，即應回歸適用行政訴訟法第 143 條規定。
- (十四)草案第 13 條第 1 項後段對於當事人受合法通知，無正當理由

不到場時，賦予行政法院裁處罰鍰的權限，係建立在同項前段所定當事人有受法院訊問，履行協力義務的前提，此為行政訴訟法所無，故不宜區分兩項分別規範。

(十五)草案規範內容雖以訴訟程序為主，但部分內容仍不免涉及稅捐稽徵機關隨訴訟程序進行，而須在行政程序上為相應處置者，已如前述。倘行政法院知悉義務人有草案第 14 條第 1 項規定情事，不得以強制執行方法實現，卻未含括稅捐稽徵機關，恐將出現規範漏洞，致立法目的不達，故有於草案第 14 條第 2 項併予規範的必要。此亦有助於稅捐稽徵機關遵循，避免同類事件割裂規範於不同法律中，造成適用上的困難。又刑事訴訟法第 1 條第 1 項、第 3 項、第 101 條第 1 項、第 181 條等規定均使用「追訴」或「刑事追訴」等文字，是草案第 15 條第 2 項使用「追訴」二字，尚非無據，建請維持。

(十六)草案第 14 條規定在表明當事人的協力義務不因受有刑事追訴或處罰的危險而免除，但禁止稅捐稽徵機關或行政法院以強制執行的方法，促使義務人履行協力義務。為衡平不自證己罪原則與依法公平課稅原則，落實當事人協力義務，應無課予稅捐稽徵機關或行政法院主動告知協力義務不得以強制執行方式為之等內容之責任。

(十七)草案第 16 條係就親屬或監護關係的拒絕證言，為有別於行政訴訟法第 145 條規定的規範，並未含括特定業務人員的拒絕證言，無從反面解釋主張無行政訴訟法第 146 條規定的適用，依草案第 3 條規定，即應回歸適用行政訴訟法第 146 條規定。

(十八)有關證據使用禁止，行政程序及訴訟程序宜有一致標準。參酌草案第 17 條立法說明第 4 點，以及財政部就評估報告的回應說明，宜優先適用草案第 17 條規定。

參採情形：

一、書面意見（二），參採修正。

二、第 1 點及書面意見（一）（三）（四）（五）（六）（七）（十）（十三）（十七），考量本報告所為文字修正或立法說明補充之建議，係參考法制體例、用語統一或為避免適用疑義所為建議，爰所提意見，錄供參考。

三、書面意見（八）（九）（十二）等均係就本報告所為補充說明，錄供參考。

四、書面意見（十一），考量本報告建議第 11 點，係參酌行政訴訟法及德國租稅通則，納稅義務人不得作為強制處分之客體，爰請主管機關釐清納稅義務人是否真屬得裁定強制處分之客體，爰報告內容仍予以維持。

五、書面意見（十四），考量民事訴訟法第 367 條之 1⁴⁰規定，亦係針對職權訊問當事人及當事人受合法通知不到場所為規定，然依該規定亦分屬不同項次為規範，則所稱不宜區分兩項分別規範，所援引依據為何？實難理解，爰維持本報告建議內容。

六、書面意見（十五），須先予說明者為，本報告雖建議於草案第 14 條第 2 項刪除稅捐稽徵機關，然本報告亦有考量為避免產生規範漏洞，爰於第 15 點及第 21 點建議，如認稅捐稽徵機關確有規範必要，應移列至納稅者權利保護法等相類法規為規定，則所稱有規範漏洞實有誤解本報告之真意，併予補充說明。

七、書面意見（十六），須先予說明本報告第 16 點建議，係參酌德國租稅通則第 393 條規定所為建議。再依本報告第 10 點建議，曉諭係由法官於適當時期介入當事人間，令當事人作事實上、法律上等陳述，

⁴⁰ 民事訴訟法第 367 條之 1 規定：「（第 1 項）法院認為必要時，得依職權訊問當事人。……（第 4 項）當事人經法院命其本人到場，無正當理由而不到場者，視為拒絕陳述。……」

以保障當事人程序基本權。且就現實面來說，實難期待當事人對刑事法規均嫻熟且可知悉其陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險，基於保障當事人程序基本權，參酌德國法規由行政法院於適當時期曉諭當事人，對保障當事人訴訟權益，似較為周全，爰維持本報告意見。

八、書面意見（十八）：

須先予說明者為本報告亦認行政程序與訴訟程序就證據使用禁止，亦應有一致標準，本報告方於第 18 點及第 21 點建議，納稅者權利保護法第 11 條第 3 項應配合修正。

另就司法院所述，草案第 17 條立法說明第 4 點及財政部就評估報告之回應，本報告併同回復說明如下：

參酌草案第 3 條規定：「前條事件之審理，依本法之規定；本法未規定者，適用行政訴訟法及其他法律之規定。」且立法說明中明白揭示，草案屬行政訴訟法之特別法，且稅務行政事件之審理，法規適用順序為草案，草案未規定者，方適用行政訴訟法及其他法律規定。則草案確屬規範行政法院審理稅務行政事件時之法律，似難導出意見所指「草案並非純粹以行政法院之訴訟審理程序作為規範內容」意旨。又財政部意見所引條文（如草案第 10 條第 6 項及第 10 項），係屬行政法院審理並為裁定停止執行之效力規定，亦難以此作為草案非純粹以行政法院之訴訟審理程序作為規範內容之證明依據。

又基於例示兼概括之法制體例⁴¹，例示事物之後所加的概括文句，不得概括其全體，須能將與列舉事項性質不同之事項除外始可，也就是受列舉事項性質之限制。故解釋概括文句時，亦必須參照已列舉的事物性質，性質不同者不為概括文句的規範對象。準此，草

⁴¹ 劉厚連，同註 11，頁 41-42。

案第 3 條所稱其他法律規定，其性質亦受行政訴訟法之限制與拘束。則納稅者權利保護法亦非此所稱之其他法律規定，亦難以草案第 3 條，作為草案優先於納稅者權利保護法之依據，草案第 17 條立法說明第 4 點似有誤解。

另參酌納稅者權利保護法第 1 條第 2 項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」依該條立法說明即明白揭示，該法為針對稅捐課徵之特別法，如該法未規定者，自應依其性質，回歸相關普通法之適用，爰於該法第 1 條第 2 項明定⁴²。再按中央法規標準法第 16 條規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別之規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」此即所謂特別法優先於普通法之原則⁴³。是就納稅者權利之保護，立法者基於立法政策選擇已將納稅者權利保護法定位為特別法之位階，則納稅者權利保護相關規定，自應優先適用納稅者權利保護法規定，自屬當然。

而財政部意見所援引法務部 102 年 3 月 19 日法律字第 10200042350 號函⁴⁴，亦指明是否屬特別法、普通法及其適用順序，仍應先就各該法規立法宗旨為比較，甚難單僅以某規範範圍狹隘或內容複雜或詳細為判斷依據。

綜上，基於草案與納稅者權利保護法之立法宗旨及尊重立法者於制定納稅者權利保護法時之立法政策選擇，並使法體系適用單純明確（行政程序階段使用納稅者權利保護法；行政法院審理階段使用稅務行政事件審理法），避免法規割裂適用而造成機關與人民適用

⁴² 立法院法律系統，納稅者權利保護法第 1 條立法說明，網址：<https://lis.ly.gov.tw/lglawc/lawsingle?003B2C1CFFAC00000000000000000000032000000007000000^01655105120900^00013001001>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 25 日。

⁴³ 劉厚連，同註 11，頁 31-32。

⁴⁴ 法務部主管法規查詢系統，法務部 102 年 3 月 19 日法律字第 10200042350 號函，網址：<https://mojlaw.moj.gov.tw/LawContentExShow.aspx?id=FE257290&type=E&keyword=&etype=etype3>，最後瀏覽日期：113 年 10 月 25 日。

上困擾，爰維持本報告意見，草案如獲通過，仍建請財政部配合修正納稅者權利保護法等法規為宜。

財政部賦稅署林專門委員寶全：

- 一、有關本部 50 年 5 月 25 日台財稅發第 03497 號函及 67 年 7 月 29 日台財稅第 35047 號函，訴願程序似以「復查決定」作為審查對象

依本部 107 年 3 月 15 日台財稅字第 10704536520 號令及 110 年 12 月 17 日修正公布稅捐稽徵法第 21 條第 3 項規定「.....核定稅捐處分經訴願.....撤銷.....」，訴願程序審理標的本及於「原課稅處分」及「復查決定」並成為撤銷對象，僅因個案違法情形不同或可能僅存在「復查決定」（例如復查決定誤以逾期申請復查駁回），爰規定由訴願決定機關審酌個案情形決定是否撤銷「原課稅處分」。

- 二、本草案第 14 條第 2 項有關稅捐稽徵機關不得以強制執行方法，促使當事人或為當事人履行協力義務之人為之，建議將草案第 14 條第 2 項移列至納稅者權利保護法規定

參酌稅務行政事件審理法研究制定委員會討論過程及草案規定內容，本草案並非純粹以行政法院之訴訟審理程序作為規範內容（例如草案第 10 條第 6 項有關稅捐稽徵機關就後續處分應一併停止執行、第 10 項有關裁定停止執行不加徵滯納金及稅捐稽徵機關應就該期間加徵特殊利息）。據此，似無再嚴格區分適用主體及規範內容而分別於納稅者權利保護法或其他法律規定之必要，以免影響原草案立法本意。

- 三、有關本草案第 17 條有關證據使用禁止規定與納稅者權利保護法第 11 條第 3 項規定未盡相同，建議儘速修正納稅者權利保護法第 11 條第 3 項規定

草案第 3 條雖僅明定本草案為行政訴訟法之特別法，惟參酌稅務行政事件審理法研究制定委員會會議討論過程與中央法規標準法

第 16 條前段規定及法務部 102 年 3 月 19 日法律字第 10200042350 號函規定，本草案亦應屬納稅者權利保護法第 11 條第 3 項規定之特別規定而優先適用，縱未修正亦不生規範扞格情事。

參採情形：

- 一、第 1 點意見，參採修正。
- 二、第 2 點及第 3 點意見，同司法院參採情形八。

方研究員華香：

- 一、依本局法案評估報告體例，若有其他建議修正條文（例如本報告初稿第 8 頁即有提出納稅者權利保護法第 18 條規定之建議條文文字），似應於條文對照表乙章中，分列「一、行政院提案修正條文」、「二、其他建議修正條文」二者；另第肆章結論是否應為第「伍」章、第伍章條文對照表是否應為第「陸」章之誤？建請審酌。
- 二、本報告第肆章問題研析與建議，第五點建議之標題為：「建請於條文中定義或於立法說明中再為補充說明『租稅法』之意旨（草案第 4 條）」一節，查本段內容並非僅有建議針對租稅法予以定義或予以補強立法說明，參酌初稿第 13 頁尚有提出草案第 4 條文字修正之建議，爰標題部分是否考量酌情增列「建請於條文中定義或於立法說明中再為補充說明『租稅法』之意旨，並酌作文字修正（草案第 4 條）」等字，以與論述內容及後續條文對照表說明欄（第 4 條）之本報告說明呼應？
- 三、因訴願法非司法院主管，故本報告初稿第 16 頁提及：「……惟草案後續如修正通過以『侵害』一詞取代『損害』，仍建請司法院通盤檢視其餘相關法規（如訴願法第 1 條、第 2 條及行政訴訟法第 4 條等規定）……」，後段是否修正為「建請行政院、司法院等主管機關通盤檢視其餘相關法規」，以符權責？
- 四、本報告第肆章問題研析與建議，第九點建議「增訂行政法院於行政

訴訟繫屬中依職權裁定停止之類型（草案第 10 條第 2 項）」，惟查後續條文對照表並未對此點提出相對應之建議條文，是否疏漏？尚請審酌。

- 五、本報告第肆章問題研析與建議，第十五點建議部分，因本段論述內容（初稿第 25-26 頁）亦有提出「統一用語為刑事訴追」之建議，同時建議併同修正第 15 條、第 16 條規定，爰建議是否於標題中載明為：「草案屬訴訟審理之法規，稅捐稽徵機關非審理主體，建請刪除，並建請參酌行政訴訟法規定統一用語（草案第 14 條、第 15 條第 2 項、第 16 條第 1 項）」以資完整？

參採情形：

- 一、第 1 點前段意見部分，考量相關法令是否須配合修正，涉及主管機關應予釐清及通盤檢視之處，為尊重主管機關權責，爰未提供相對應條文對照表供參。
- 二、第 1 點後段意見、第 2 點、第 3 點及第 5 點意見，參採修正。
- 三、第 4 點意見，考量草案未明定行政法院於行政訴訟繫屬中得依職權裁定停止類型，或有其不予制定之緣由，本報告為避免主管機關另有考量，方未提出建議條文供參。

陳副研究員宏明：

- 一、草案第 4 條第 1 項：「得依租稅法享有權利或負擔義務者，有當事人能力。」其所稱「租稅法」包括哪些法律？尚乏明確。本報告建議於條文中定義或於立法說明中補充說明「租稅法」之意旨，應值贊同。或可依提案說明意旨，修正該條項為「依各稅法、租稅條約、租稅協定或地方稅捐自治條例得享有權利或負擔義務者，有當事人能力。」此外，行政訴訟法第 22 條既已明定「自然人、法人、中央及地方機關、非法人之團體，有當事人能力。」爰草案第 4 條第 2 項似無再就相同事項重複規定之必要。

- 二、草案第 5 條係為避免被告機關認定上之疑義，而就經訴願程序之稅務行政訴訟之被告機關予以明定，似與提起訴訟主體明確與否無涉，是有關本報告問題研析與建議第 6 點「建議修正第 5 條立法說明並明定提起訴訟之主體」一節，似可再酌。
- 三、草案第 14 條第 1 項規定，對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。又法院會知悉當事人如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險，主要係由負有協力義務之當事人為企圖免除履行協力義務而將其可能涉及危險之情形告知法院，故本報告建議於同條第 2 項增訂行政法院應為曉諭之義務，是否有其必要，恐需再酌。

參採情形：

- 一、第 1 點意見，關於意見所給之建議條文，考量租稅法意旨尚待主管機關釐清說明，且涉及條文後續適用（如當事人能力之認定等），為避免建議條文與主管機關真意不一致，似不宜先行給予建議條文供參。另該點其餘部分，除贊成本報告意見外，考量重複規定，不致衍生適用疑義與困擾，錄供參考。
- 二、第 2 點意見，本報告建議就訴訟主體予以明定，係參酌草案第 5 條立法說明一所述，依該說明指出行政訴訟法第 24 條第 2 款規定之適用，無法排除訴願人仍以訴願決定機關為被告之不合理解釋云云。考量會衍生此適用疑義，即在於行政訴訟法第 24 條各款並未就提起訴訟主體有所規範，為避免草案第 5 條亦衍生類此疑義，爰建議明定提起訴訟主體，以茲明確，併予敘明。
- 三、第 3 點意見，同司法院參採情形七。

吳副研究員欣宜：

- 一、強制律師代理之適用範圍

由於行政法院往昔遭譏為「駁回法院」，強制所有高等行政法院高等行政訴訟庭管轄之通常訴訟程序第一審稅務行政事件及程序進行中所生之其他事件，均應委任律師為訴訟代理人，在律師酬金屬程序費用一部之情況下，敗訴之一方（人民）除己方之律師酬金外，尚需負擔他造（稅捐稽徵機關）之律師酬金，恐將致當事人預慮費用風險而斷念於使用訴訟程序，是以強制律師代理之適用範圍應予審慎評估。

二、專家證人

由於稅務訴訟經常涉及專業帳冊、會計紀錄之審查，為尊重當事人程序主體權所保障之證明權，並補強現行鑑定制度之不足，容有參考商業事件審理法第 47 條規定，增訂專家證人制度之必要，使當事人得以聲明專家證人，提供專業意見，並協助法官查核稅務案件之帳冊內容，俾充實事實審。

三、租稅衡平措施

為兼顧個案正義，避免租稅法在個案適用上造成過於嚴苛且極為不允當之結果，德國租稅通則在租稅程序各個階段中均設計具有衡平功能之措施，其分別為租稅核課程序之租稅債務免除（第 163 條）、租稅徵收程序之租稅債務免除（第 227 條），以及延展清償期（第 222 條）與暫緩執行（第 258 條），以消除租稅法中因採取普遍化、類型化之立法方式，而對於個案造成過於嚴苛且極為不允當之結果。其中，債務免除乃是為達到個案公平，以解決一般法律面對特殊個案不足之情況，然而我國目前法律並無允許法官可以透過判決免除全部或部分之租稅債務，容或允宜透過立法賦予法官可以透過判決免除全部或部分租稅債務之權限。

四、本報告建議條文第 5 條

有關本報告建議草案第 5 條本文應增訂「訴願人」之部分，應注意者，得合法提起行政訴訟者，並不限於已有提起訴願程序之訴

願人，同一處分中其他未提起訴願之受處分人，仍得以該處分已踐行訴願前置主義而提起行政訴訟。

五、本報告建議條文第 13 條

本報告建議將草案第 13 條第 1 項分列為當事人訊問（本報告建議條文第 13 條第 1 項）及到場義務（本報告建議條文第 13 條第 2 項），應說明者，草案第 13 條本即在規範「當事人訊問」，其屬證據方法之一（按：民事訴訟法第 367 條之 1 以下關於當事人訊問之規定，不在行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法之列）。

參採情形：

- 一、第 1 點至第 3 點意見，涉及立法政策評估考量範疇，錄供參考。
- 二、第 4 點意見，參採修正。
- 三、第 5 點意見，先予說明草案第 13 條是否屬證據方法之一，本報告未對此有所爭執。本報告就第 13 條所為建議係考量職權訊問與當事人通知不到場之規定，其規範事項並不相同，不宜於同項為規範，故建議分兩項為規範，此亦與意見所援引民事訴訟法第 367 條之 1⁴⁵規定，分屬不同項次規範相同，併予敘明。

散會：上午 11 時 20 分

⁴⁵ 民事訴訟法第 367 條之 1 規定：「(第 1 項) 法院認為必要時，得依職權訊問當事人。…… (第 4 項) 當事人經法院命其本人到場，無正當理由而不到場者，視為拒絕陳述。……」