



企業法律系列

行政程序法

在稅務爭訟之運用

The Application of Due Process
in Tax Litigation

◎林石猛、邱基峻 著

 元照

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

www.lawdata.com.tw

本書簡介

第一篇行政程序法概說，目標在引領讀者鳥瞰行政程序法之主要內容，並作為第二篇之導引。第二篇行政程序法在稅務爭訟之運用，為本書之主體，分為九個單元論述。就行政程序法與稅捐稽徵法、行政罰法間之適用關係，稅捐案件之職權調查、舉證責任分配法則，及公法上時效等實務上之重要問題加以論述剖析，並以相當大的篇幅析論依法行政原則及行政法上之一般法律原則在稅捐爭訟實務上之運用。此外，作者也以相當的篇幅介紹稅務爭訟案件對應在行政訴訟類型上的操作，俾使讀者得以充分瞭解實務上之具體操作技巧，並避免因爭訟路徑錯誤，造成程序不合法致損及權益。第三篇收錄高雄市政府訴願決定書一則、釋憲聲請書一則、最高行政法院91年度判字第2281號判決一則，最後並附錄行政程序法全文，以利讀者參照。

The Application of Due Process in Tax Litigation

ISBN 978-986-6540-92-9



9 789866 540929



1H043PA

定價：480元



元照出版公司

地址：臺北市館前路18號5樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw

行政程序法在稅務爭訟之運用

林石猛、邱基峻 著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

行政程序法在稅務爭訟之運用／林石猛，邱基峻合著． -- 初版． -- 臺北市：元照，2009.
07
面：公分

ISBN 978-986-6540-92-9（平裝）

1.行政程序法 2.稅法 3.行政訴訟 4.論述分析

588.135

98012393

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

行政程序法 在稅務爭訟之運用

1H043PA

2009年8月 初版第1刷

作者	林石猛、邱基峻
出版者	元照出版有限公司 100 臺北市館前路18號5樓
網址	www.angle.com.tw
定價	新臺幣480元
專線	(02)2375-6688
傳真	(02)2370-3286
郵政劃撥	19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第1531號

ISBN 978-986-6540-92-9

推薦序

2009年初夏6月某日，林石猛大律師來電，謂其作《行政程序法在稅務爭訟之運用》初稿已成，即將出版。不日將由高雄親自攜來台北，丐余為之敘。替林大律師作序實不敢當，惟實難抗拒欲先睹為快之私，顧不得獻醜只得答曰：「余豈敢辭」。林大律師先後出書二巨冊，《行政訴訟類型之理論與實務》、《關務行政訴訟實務》，均於本土行政訴訟理論與實務最為迫切需要之缺口與時點出版，一時洛陽紙貴，再版刊行，迄今仍有未衰。觀其內容，非但資料嶄新翔實，更多有創見，為專業之學者所遠不相及，亦為我輩所汗顏者。此次又將行政訴訟半數以上之稅務爭訟，聚焦正當法律程序，不啻開啟行政訴訟大門之鑰匙，不僅法官、律師與會計師引頸企盼，法界學子亦將從此不乏公法之教戰操典。

初讀一通，正思再予細品，出版社催促孔急，不計工拙，不論體例，僅就大體印樣而言，本書將行政爭訟昇華至實質法治國之境界，將人民有訴訟之權利與主權在民相結合。對行政處分「僅受有效推定，但不受合法推定」與行政行為須受一般法律原則拘束，闡發其明並予具體運用。本書一再強調人民對行政爭訟期待甚高，但實際上卻十常八九敗興而歸。吾人觀行政法院判決，尤其稅務爭訟，每覺彷彿民庭判決，殊不知公法債權與私法債務本質上有所差異，其債權人（國家或其代表稽徵機關）係受託於人民而行使公權力者，依其職權，對相對人有利不利者須一律予以注意；更重要者，須受基本權直接拘束。如偶一判決考量此種差異，余總設法在法學雜誌予以評介，因此機緣吾得以識知時在行政法院任法官之林石猛法官。林大律師正因其法官任職期間，盡心盡力考量人民基本權保障；轉任律師後便由另一角度，為不負當事人付託，始終竭盡所能，上天下地蒐集資料研究發掘問題，輔以高雄大學任教經驗，

本書始覲得實質法治國行政訴訟真諦。又因資料蒐集之周全，本書由問題角度又展現出台灣稅法學之發展史，此就有志於稅法研究或行政訴訟之青年學者，頗值再三體認。欣見行政訴訟專題研究具體至行政程序法在稅務爭訟，又由有長年法官經驗之林石猛大律師將本土案例予以類型化，欣喜之餘，就其出版之時代意義，是為序如上。

高克昌

台灣大學法律學院教授

自序

人民是國家存在的目的，「確保依法行政之原則，以保障人民權益」、「保障人民權益，確保國家行政權之合法行使」分別為行政程序法與行政訴訟法之立法宗旨。作者自75年起任職檢察官、地方法院法官，公餘即基於興趣，持續研讀行政法學，嗣於89年轉任高雄高等行政法院法官悠遊其間，曾於92年提出《關務行政訴訟之研究》著作，參加司法院年度研究評比，倖獲行政法類第一名，後於93年轉任律師，並忝列國立高雄大學財經法律系兼任教職。回首從事司法工作以來，個人始終確信沒有一個法治國家會因為致力保障人權而致競爭力墜落；從來只有因恣意行政、漠視人權的政府，才會讓國家永遠處於開發中國家之列。

對於民主法治國家的人民而言，因違法行政而致權益受損，司法是他們追求正義的最後一道機會，也是最可以依靠的機制。新的行政爭訟法制實施迄今，倏已近十年，惟人民經由行政爭訟成功而獲得救濟的案子，近年來仍多在百分之十以下，這麼低的勝訴比率，殊值深思。翁岳生教授早期對行政訴訟之觀察，指出行政訴訟無法充分發揮保障人民權利之功能其原因有二：行政訴訟法規內容多為陳舊；以及評事（按現稱法官）對其本身在法治國地位缺乏正確認識，不能根據憲法精神變更過去不合時宜判例等看法。然而，翁教授早年所見之缺失是否已獲得改善呢？近年來，訴願法、行政訴訟法與行政執行法大幅修正施行；行政程序法、行政罰法亦制定公布施行，行政法體系已粲然大備，足可媲美先進國家法制，而毫不遜色。然而人民經由行政爭訟程序尋求救濟結果，卻十之八九敗興而歸，難怪人民對行政法院在人權保障之角色與作為，時有怨言，甚至有稱之為「駁回法院」者。猶記得95年12月間，在不到一個月內大法官分別以釋字第620號、第622號解釋，先後宣告最高行

政法院之決議違憲，實令人怵目驚心，基於曾經是其中一員的感情，也不禁要自問行政法院該當如何克盡行政訴訟審判機關之職責？

作者任職高雄高等行政法院法官期間，恭逢行政法制的大變革時代，自是戰戰兢兢，臨案經常以同理心反求諸己，審理時發現行政處分之合法性有疑義時，輒嘗試勸喻雙方讓步，採取訴訟上和解方式，以迅速有效解決爭議，如長興化工復工案及其他稅捐爭訟案。類此公法上之爭議是否可以和解，初期雖屢受質疑與責難，然於離開公職未久，旋即發現最高行政法院也開始有和解之案例出現。更令自己感到欣慰的是，吳庚教授於其大作《行政爭訟法論》，就稅捐核課處分得否採用和解契約解決爭議，認為基於行政程序法既已明文規定得「以行政契約代替行政處分」，且為稅務行政及司法實務長久以來亦已承認，而肯認作者之看法，提出「現時宜採肯定說，否則難於解決問題」之見解。另執業律師以來，時而想起嚴長壽先生大作《御風而上》書末所提到，一個在黃昏的海灘撿拾海星丟回海裡的小女孩所說的話語：「我知道我一個人的能力可能不能改變所有海星的命運，但是我知道當我撿起這一隻海星，將牠丟回海洋的時候，我已經改變了牠的命運。」這句話一直蘊藏在我的內心，不存在義務與責任的小女孩與海星之間，有這樣的想法與作法，而我身為一個受人之託的律師，是否已為當事人盡了最大的心力？

雖因生涯規劃而離開了摯愛的行政法院法官工作，然而卻無法忘情對行政爭訟法制的興趣，因而仍隨時關注相關學理與實務的發展。去年歲末，會計師公會全國聯合會專業教育委員會法規組召集人黃鴻隆會計師來邀講授行政程序法與稅法間之運作實務課程，乃欣然應允，並開始整理講義，本書第二篇的九個單元即在當時隱然成形，復感於近年來行政實務之發展已與時任行政法院法官期間有很大的差距與成長，乃乘興持續作更深入廣泛的研究，今將心得匯結成書，乃盼對實務經驗的傳承，有所貢獻。惟作者學殖未深，疏漏錯誤自所難免，尚祈方家指正。

本書的完成除了感謝黃會計師開啟了本書的撰寫契機外，更應感謝事務所秘書陳柔螢小姐，在作者不標準的國語口述下，仍以幾乎同步的繕打速度，促成本書得以在最短期間問世。事務所合夥律師邱基峻博士，以其長年對公法學的深厚功力，撰寫精要的「行政程序法概說」作為本書的第一篇，引領讀者得以快速鳥瞰行政程序法的主要內容，並將有助於讀者閱讀本書第二篇的主體內容。所內合夥律師蔡坤展、林岡輝、張宗琦、張競文及律師黃致穎、蔡豐徽、張碧華、廖孟意、王碩禧、吳惠娟等人，也適時提供其實務經驗及個人研究心得；楊俊鑫實習律師應作者的要求即時檢索相關實務判解，對本書之完成及錯誤的減少，均有相當的助益。此外，作者逾30年之台南一中、政治大學法律系同窗摯友張明輝先生，於本書寫作期間不時以讀者立場，及其個人先前任職高雄市政府法制局從事訴願、法制實務之經驗，提供相當多的寶貴意見，亦對本書增益良多。又，再好的食材，也要有好的廚師，才能成為桌上佳餚，元照出版公司就是巧手的廚師，將本書如期如質地呈現給讀者，在本書付梓之際，自應一併致謝。於後，當然也要感謝內人柳鳳美女士於教職下班之餘，還要陪伴作者埋頭翻閱文件至深夜，三名子女林楷、林筠、林穎亦不時提醒注意健康，均感受在心。

林石猛 謹序

2009.6.12

於金石國際法律事務所

撰寫體例說明

一、本書結構

本書共分三篇。第一篇行政程序法概說，由邱基峻律師撰寫，目標在引領讀者鳥瞰行政程序法之主要內容，並作為第二篇之導引。

第二篇行政程序法在稅務爭訟之運用，為本書之主體，則由林石猛律師負責撰寫，分為九個單元論述。就行政程序法與稅捐稽徵法、行政罰法間之適用關係，稅捐案件之職權調查、舉證責任分配法則，及公法上時效等實務上之重要問題加以論述剖析，並以相當大的篇幅析論依法行政原則及行政法上之一般法律原則在稅務爭訟實務上之運用，此部分為作者長期從事行政爭訟審判及律師業務之經驗累積，而此部分原理原則之運用，往往是稅務爭訟能否突破並獲得有利判決之關鍵所在。蓋依法行政原則所衍生之法律保留及法律優位原則，係審查行政命令有無違反租稅法定主義及是否依法行政之主要依據；而行政法上之一般法律原則尤其是平等原則、比例原則、誠信原則及信賴保護原則等等，則為審查行政處分之內容有無實質違法之重要利器。

此外，作者也以相當的篇幅介紹稅務爭訟案件對應在行政訴訟類型上的操作，俾使讀者得以充分瞭解實務上之具體操作技巧，並避免因爭訟路徑錯誤，造成程序不合法致損及權益；另行政處分「僅受有效推定，但不受合法推定」，此為訴訟實務上審判者應有的基本認知，對代理訴訟之律師、會計師而言，如何適時提醒法官要求稅務機關就課稅處分合法性，克盡舉證責任，乃是受人之託忠人之事，亦為不可輕忽的責任，本書對此重要觀念多所著墨，誠用意良深，並期盼行政法院依此妥適分配舉證責任，將有助於人權保障印象之提升。

第三篇收錄高雄市政府訴願決定書一則（涉及大法官宣告法令定期失效後，訴願機關得否於該期間內拒絕適用該法令）、釋憲聲請書一則（涉及營利事業所得稅查核準則第97條11款設算利息之規定，有無違反租稅法定主義之疑義）、最高行政法院91年度判字第2281號判決一則（涉及課稅處分之

撤銷與廢止，及拒絕適用財政部相關解釋函令），最後並附錄行政程序法全文，以利讀者參照。

二、引 述

最高行政法院、台北高等行政法院、台中高等行政法院及高雄高等行政法院均略稱為最高行、北行、中行及高行。另註解部分，為便於查閱及避免日後所引用之文獻修正或版次變動時須作修正，乃將作者、書名、出版者及版次等一再重複，例如本書引用吳庚教授《行政法之理論與實用》著作，即註有不同版次情形，此乃因該書前後版次之部分內容有所增刪、更迭所致。又，本書部分引用之裁判、解釋，內容看似冗長，實係作者基於過往之實務經驗，而刻意以較大篇幅以求更完整地呈現，目的在使讀者得窺問題之全貌，並易於體會實務之操作。

三、索 引

本書於書末，就書中論及之重要法律專有名詞或語詞整理成索引，或可彌補標題不夠細分之憾，並提供讀者對資料檢索運用之便。

四、惠賜指教

金石國際法律事務所（高雄市前金區中正四路235號3樓之1）

電話：07-2158070

電郵：shihmen.lin@msa.hinet.net

網址：<http://www.kstone.com.tw>

目 錄

推薦序

葛克昌

自 序

撰寫體例說明

第一篇 行政程序法概說

壹、行政程序與行政程序法	1
貳、行政程序法之功能	3
一、貫徹依法行政，確保行政行為之合法與正當	3
二、貫徹人民基本權之保障，提供人民參與決策之機會	4
參、行政程序法之適用範圍	5
一、一般行政程序法與特別行政程序法	5
二、行政程序法之適用排除範圍	5
(一)有關外交行為、軍事行為或國家安全保障事項之行為	6
(二)外國人出、入境，難民認定及國籍變更事項	7
(三)刑事案件犯罪偵查程序	7
(四)犯罪矯正機關或其他收容處所為達成收容目的所為之行為	7
(五)有關私權爭執之行政裁決程序	8
(六)學校或其他教育機構為達成教育目的之內部程序	8
(七)對公務員所為之人事行政行為	9
(八)考試院有關考選命題及評分之行為	9
肆、行政程序法之基本結構	10
一、當事人之概念與範圍	12
二、行政程序當事人能力	13
三、當事人程序行為能力	13
伍、行政程序法之實際操作	14

第二篇 行政程序法在稅務爭訟之運用

壹、行政程序法與稅捐稽徵法之適用關係.....	19
貳、稅捐稽徵法與其他稅法稽徵程序之適用關係.....	28
參、稅捐稽徵法與行政罰法之適用關係.....	36
肆、依法行政原則於稅務爭訟之運用實務.....	43
一、依法行政之現代意義.....	43
二、依法行政原則.....	43
(一)法律優越原則.....	44
(二)法律保留原則.....	47
三、依法行政原則在釋憲近例之實踐.....	75
(一)稽徵程序係法律保留事項.....	75
(二)營利事業所得稅查核準則第36條之1設算利息之規定違憲.....	77
(三)財政部函釋創設租稅客體違憲.....	85
伍、稅捐處分應受行政法一般法律原則之拘束.....	87
一、公益原則.....	89
二、明確性原則.....	93
三、平等原則.....	99
四、比例原則.....	127
五、誠信原則.....	150
六、信賴保護原則.....	158
七、合目的性裁量原則.....	174
八、有利不利一律注意原則.....	179
九、不當連結禁止原則.....	181
陸、稅捐案件之職權調查、採證法則、歸責條件與舉證責任分配.....	184
一、稅捐稽徵機關之職權調查與自由心證.....	184
二、稅捐、違章構成要件該當事實及歸責條件應由稽徵機關負舉證責任.....	191
三、所得稅法第80條第3項之推計課稅得否據為推計處罰之依據？.....	196

四、舉證責任、舉證責任轉換與法律保留原則.....	203
五、證據保全.....	213
柒、稅捐處分之重要問題剖析	214
一、稅捐處分書之送達及代理.....	214
(一)課稅處分書及違章裁罰處分書	214
(二)送 達	217
(三)代 理	231
二、程序不合，實體不究	238
(一)違反公正原則	245
(二)違反公平原則	247
三、行政處分受有效推定，不受合法推定	256
四、違法處分之撤銷、合法處分之廢止與信賴保護原則	264
五、行政程序法第128條行政程序更新與稅捐稽徵法 第28條之適用關係.....	274
捌、稅捐處分之救濟途徑.....	278
一、復查、訴願程序	278
二、行政訴訟類型	291
(一)撤銷訴訟	294
(二)課予義務訴訟	305
(三)一般給付訴訟	311
(四)確認公法債權不成立（不存在）	313
(五)債務人異議之訴	314
(六)稅捐稽徵法第28條退稅請求權之訴訟	315
三、稅務訴訟上之和解.....	318
四、稅捐保全——稅務案件限制出境（住居）之救濟	325
(一)依稅捐稽徵法及關稅法所為之限制出境處分	326
(二)依行政執行法所為之限制住居（出境）措施	333
(三)附述：依刑事訴訟法、強制執行法所為之限制 住居（出境）處分.....	344
五、稅捐案件之停止執行	345
(一)復查階段	347

(二)訴願及行政訴訟階段	348
(三)行政執行處執行階段	351
玖、公法上時效相關問題探討	355
一、公法上請求權時效完成之法律效果為權利當然消滅	355
二、機關對人民之公法上侵權行為請求權時效	366
三、協力義務與法定不變期間	368
四、撤銷違法行政處分與廢止合法行政處分之除斥期間	369

第三篇 附 錄

壹、高雄市政府訴願決定書（台糖公司地價稅案）	
——大法官解釋宣告法令定期失效後，訴願審議機關	
得否於該期間內拒絕適用系爭法令？	371
貳、解釋憲法聲請書——營業事業所得稅查核準則第97條	
第11款設算利息之規定有無違憲之疑義？	381
參、最高行政法院91年度判字第2281號判決——課稅處分	
之撤銷與廢止及財政部解釋函令之拒絕適用	390
肆、行政程序法	405

索 引	439
-----------	-----

第一篇 行政程序法概說

壹、行政程序與行政程序法

一般而言，公行政主體（Verwaltungsträger）為執行行政任務，以達成行政目的，常須在行政內部或針對外部人民，作成各種行政決定或行政行為¹。而公行政主體作成各該行政行為之一切過程及手續，即為所謂之「行政程序」（Verwaltungsverfahren）。廣義而言，此一行政程序包括管轄、傳喚、送達、調查證據、聽取辯論、確定事實及作成決定等²，其涵蓋範圍不僅包含對外基於公權力所為之法規命令發布、行政處分作成與行政契約締結等，理論上也包括了公行政主體對外所為之私法上意思表示（諸如締結私法契約），及公行政內部所為之勤務指示、機關協助及各種活動等³。

然而在學理討論及各國行政程序立法實務上，真正關注或規制的行政程序範圍常僅為前開廣義行政程序之一部分⁴。對照我國行政程序法第2條第1項規定：「本法所稱行政程序，係指行政機關作成行政處分、締結行政契約、訂定法規命令與行政規則、確定行政計畫、實施行政指導及處理陳情等行為之程序。」姑不論條文欲規制之行政作用種類、範圍是否過廣而有牴觸行政法學理及各國立法實務之虞⁵，至少本項規定所提及之行政行為，業已

¹ 參陳敏，行政法總論，新學林，五版，96.10，頁764。

² 參吳庚，行政法之理論與實用，三民，增訂十版，96.9，頁559。

³ 參陳敏，行政法總論，新學林，五版，96.10，頁764。

⁴ 例如德國聯邦行政程序法對行政程序法之意義，係於該法第9條規定：「本法所稱行政程序係指行政機關為審查行政處分之要件、準備或作成行政處分，以及為締結公法契約所為對外發生效力之行為，包括作成行政處分與締結公法契約之行為本身在內。」參陳敏，行政法總論，新學林，五版，96.10，頁764。

⁵ 例如諸多學者即為文批評，認為我國行政程序法受規制之行政作用種類，其含蓋之廣，為各國立法例所僅見，有無實質之必要性，以及立法時機是否成熟，皆有可議之處，參吳庚，行政法之理論與實用，三民，增訂十版，96.9，頁560，尤其頁577以下有關我國行政程序法之立法經過一節；陳敏，行政法總論，新學林，五版，96.10，頁765。

限縮前開廣義行政程序之可能輻射範圍，而僅以行政機關行使公權力為規制重點。換言之，行政機關對於一般財物買賣、工程或勞務承攬、土地租賃、勞務委任等私經濟行為，若非行使公權力行為，或雖係行使公權力，但係訂定行政規則以外之其他行政內部行為（諸如單純公文遞送、勤務指示）者，均無該法之適用⁶。此亦足以說明一般廣義之行政程序與實際之行政程序法，兩者論述之範圍容有不同。

另值一提者，係「行政程序法」與規範行政訴訟程序之「行政訴訟法」雖皆為程序法之範疇，惟二者仍有本質上之差別，蓋在「行政訴訟法」之訴訟程序中，通常係由行政法院依循該法之誠命，針對兩造當事人間之對立爭執，基於超然、中立之第三者地位，對於兩造之公法上法律爭議為公平、公正之決斷，且其訴訟程序之開啓，一如其他司法救濟程序般，嚴守不告不理原則，亦即必須由一造當事人起訴，始有後續之訴訟繫屬及訴訟程序⁷。反觀「行政程序法」之行政程序，整體過程並無法院之介入，僅由行政機關為程序之最終決斷，但行政程序中之行政機關本身亦屬程序當事人之一，並非單純之仲裁者，且其程序之開啓，一般而言，除須相對人提出申請之行政處分、或部分雙方合意締結之行政契約等行政作用類型外，基於行政之公益追求與主動性格，泰半皆由行政機關依職權主動發動為多⁸。也因此行政訴訟法之規範結構與解釋，並無法全然移植於行政程序法之概念體系⁹，亦即行政程序法仍有其固有之體系結構、概念與運作原則。

⁶ 有關政府機關辦理私經濟行為，或應依政府採購法規定辦理，但仍無直接適用行政程序法之問題，法務部88律字第029742號函可資參照；另若行政機關係屬行使公權力，而對外作成行政程序法所未規定之行政行為，其程序仍可類推適用行政程序法之規定。參陳敏，行政法總論，新學林，五版，96.10，頁765。

⁷ 有關司法不告不理之被動性原則，可參照民事訴訟法第388條；行政訴訟法第218條；刑事訴訟法第268條等條文。

⁸ 國家經由分官設職後，賦予各機關一定任務，以達成公益追求之目的，故而諸如街道整治、河川管理、交通路線規劃、國土規劃、市地重整等，均須仰賴行政之主動性格為之。參李惠宗，行政程序法要義，五南，初版，91.11，頁5。

⁹ 行政程序並非就兩造當事人之爭端為決斷，即便在性質上屬於行政程序法特別法之訴願法，固由行政處分相對人以不服原處分機關之決定而提起訴願程序，但訴願人與原處分機關，並未因此而轉換成訴願程序之原、被告。因