

## 逢甲大學學生報告 ePaper

### 論稅捐救濟前置程序-以稅捐復查制度為中心

**Discuss the tax Administrative Remedy pre-procedure,  
centered on the tax recheck procedure.**

作者：陳彥辰

系級：財經法律研究所法律專業組二年級

學號：M0521355

開課老師：江 彥 佐 助理教授

課程名稱：租稅救濟專題研究

開課系所：財經法律研究所

開課學年：106 學年度 第 2 學期

## 中文摘要

稅捐稽徵法第 35 條、第 38 條規定，不服核定稅捐之處分時，在提起訴願救濟前，須先行「復查」之救濟程序。此一訴願的先行政程序，就當事人而言，增加了救濟程序之不利益。現行訴願法第 58 條第 2 項規定賦予原處分機關自我審查之機會，程序上已相當於訴願之先行政程序，因此復查程序是否有存在之必要也引起質疑，而學界對此亦存有許多正反意見討論，本文即在探討稅捐復查程序之存在價值及其可能修正之方向。本文先由法理層面探討稅捐救濟復查制度存廢之爭議問題，針對各種不同論點加以析述後提出建議，並以實證「量性」分析之研究，搜集全國稅務機關近年稅捐復查件數及復查成功改定之件數比率，稅捐訴願案件之件數對復查決定之件數的比率，來判定復查制度之是否具篩漏功能，驗證稅捐申請復查制度是否有存在之價值。研究結果顯示稅捐復查有其存在之必要性，但為保障人民程序利益，首先可將稅捐復查程序，作為訴願之特殊重新審理程序，原處分機關免予重新審理；其次可考量修法提升復查機制之位階為等同訴願，並如德國般設置財稅法院專責財稅相關案件之審理，當人民不服復查決定之案件時，得直接提起稅務訴訟；再者性質上非大量、反覆作成的稅捐核課處分，應可考量修法讓人民選擇無須經復查之程序，得逕以「訴願→行政訴訟」之方式行行政救濟，以維護人民行政救濟之程序利益。

---

**關鍵字：**稅捐復查程序、復查決定、訴願程序、篩漏功能、程序利益

## Abstract

In Taiwan, Articles 35 and 38 of the Tax Collection Act stipulate that someone disagree an administrative disposition about taxation which tax collection authority made, he must petition for a recheck to the tax collection authority firstly. And then, if he disagree the decision on the recheck application, he can file an administrative appeal. It increases the procedural disadvantage of those who disagree administrative disposition about taxation. Article 58, Paragraph 2 of the Administrative Appeal Act gives the original authority opportunity to reexamine. The procedure is equivalent to the pre-process of administrative appeal, so there was some controversy over the necessity of the procedure of recheck. Therefore, there are many positive and negative views on this issue in the academic circle. What this study wants to discuss is about the necessity of the tax recheck procedure and the direction of possible amendments. First, this study is to discuss the controversy of the tax recheck procedure in the legal theory, and proposes suggestions after analyzing various arguments. And then, collects the number of cases of apply for tax recheck, the ratio of recheck corrections, the ratio of cases of tax administrative appeal to the cases of the Decision on the recheck application. To conduct a "quantitative" analysis to determine that is the tax recheck procedure efficient? The results of the study show that the tax recheck is necessity. In order to correct the procedural disadvantages caused by the tax recheck. First, the tax recheck procedure can be used as a special reexamine procedure for the administrative appeal, and the original authority is exempt from reexamine. Secondly, it is possible to consider the revision of the law, to raise the level of recheck procedure as equivalent to the level of administrative appeal, and set up the tax courts to be responsible for the tax related cases (Finanzgericht in Germany), if people disagree the decision on the recheck, they can file an Administrative Litigation. In addition, the cases of taxation that not made in large quantities and repetitive, by amending the law, it's unnecessary that people petition for a recheck to the tax collection authority before filing an administrative appeal.

### Keyword :

Tax recheck procedure, Decision on the recheck application, Administrative appeal, Filter function, Procedural advantage

## 目 錄

壹、緒 論.....	4
一、問題意識.....	4
二、研究方法與範圍.....	5
三、本文架構.....	5
貳、稅捐救濟制度介紹.....	6
一、稅捐復查.....	6
二、稅捐訴願.....	8
三、稅捐行政訴訟.....	10
參、稅捐復查制度存廢理論探討.....	11
一、贊成稅捐復查前置主義者之論點.....	11
二、反對稅捐復查前置主義者之論點.....	12
三、折衷說.....	14
四、小結.....	15
肆、由實務數據論證稅捐救濟前置程序存續價值.....	16
一、稅捐復查數據分析.....	16
二、稅捐訴願數據分析.....	19
三、稅捐復查與訴願攸關數據交叉比對分析.....	20
四、小結.....	21
參考文獻.....	22

## 壹、緒論

### 一、問題意識

人民有請願、訴願及訴訟之權，為我國憲法第 16 條所明訂之基本法位階的權利救濟規範，依據「有權利，即有救濟」之法理，權利受到侵害的時候，皆應存有救濟之方法。人民與行政機關間發生公法上法律權益爭議時，基於依法行政原則，人民得提起行政救濟<sup>1</sup>。此行政救濟包括行政爭議實務上眾人較熟悉之訴願及行政訴訟外，另有所謂申訴、異議、復議、復審及復查等制度。

人民不服行政機關之行政處分在提起司法行政訴訟前，需先向行政機關提出訴願，此乃謂**訴願前置主義**，實務上所謂的申訴或復審，乃針對特定身分之人民或人民對特定事件因不服行政機關之行政作為所設之救濟制度，其與訴願二者是平行的不同救濟管道，人民與行政機關間發生公法上法律權益爭議，有可採申訴、再申訴提起救濟(如教師權利救濟)；亦有採訴願，不服時再提起行政訴訟，**二者是平行的不同救濟方式**，亦即**申訴並非訴願之先行程序** (但我國法制實務上亦不乏有以申訴、復查等作為提起訴願之前置程序者，故亦不能拘泥於形式上之文字，而應探求其實質規定是否等同訴願程序為定)<sup>2</sup>。

誠如前述，在租稅救濟領域當中，除提起訴願救濟外，尚須先提起「復查」之救濟程序。復查為廣義行政救濟首要程序，然而「遲到之正義非正義」，稅捐稽徵法設計多階段救濟程序，形式上固因考量便利性及效率性而給予人民多次救濟機會，惟實際上申請復查與訴願同屬行政機關自我省察之先行程序，如此多層救濟程序，是否有其必要，實值得深入探討<sup>3</sup>。

現行訴願法第 58 條第 2 項規定賦予原處分機關自我審查之機會，程序上已相當於訴願之先行程序，因此復查程序是否有存在之必

1. 陳清秀，行政訴訟法，五版，元照，2012 年 10 月，頁 4 - 5。

2. 陳清秀，前揭書(註 1)，頁 35 - 45。

3. 楊忠全，我國訴願制度之研究--以稅捐稽徵法復查制度之存廢為中心，世新大學法律學研究所碩士論文，2015 年，頁 1-3。

要也引起質疑，而學界對此亦存有亦有不少正反面之探討文章<sup>4</sup>。惟目前現行法制上對於核定稅捐之處分，仍以踐行復查程序為提起訴願之必要先行程序。因此對於因復查程序之存在而產生之爭議問題，本文試由法理層面探討稅捐救濟復查制度存廢之爭議問題，針對各種不同論點加以析述後提出個人建議，並由實證數據論證復查制度是否有存在之價值。

## 二、研究方法與範圍

法學之研究，由於本質上條件限制，傳統上以質性研究為主而少有以實證量性分析之方式為之者。而目前研究探討稅捐復查制度之相關文獻，有以納稅人個人程序保障面向探討者，有以群體公益面向探討者…，惟均仍屬「質性」研究為主，本文嘗試以實證「量性」分析之研究，搜集全國稅務機關近年之各稅別申請稅捐復查之件數及復查成功改定之件數比率來判定復查制度是否確具篩漏功能，同時搜集全國稅務機關近年各稅別之稅捐訴願案件之件數與復查決定之件數比率來複核判定復查制度之篩漏功能是否運作完全，在申請稅捐復查及訴願案件之各個數據對比分析中，希求得出稅捐申請復查制度是否有存在之價值。

## 三、本文架構

本文首先概述稅捐救濟制度及其理論依據，並依稅捐救濟各階段順序，由稅捐復查開始說明，次而論及稅捐訴願，最後談及稅捐行政訴訟。其次則對當前稅捐復查制度相關研究文獻，依贊成及反對稅捐復查前置主義者及折衷作法為全面性之回顧探討並提出本文之觀點。再者，則針對稅捐復查及訴願之統計數據作分析說明，並就兩者攸關數據交叉比對分析，以印證本文觀點並確認稅捐復查制度是否有存在之價值，最後依前述所為之檢討分析為基礎，就研究結果提出具體之結論及建議以供修法之參考。

---

4. 徐宗賢，稅捐復查與納稅人權利保護，國立臺北大學法律學系碩士論文，2013年，頁2。

## 貳、稅捐救濟制度介紹

依法納稅是國民應盡之義務，每位國民固然不應存有倖免之心想要規避稅負，即在行使稽徵權之稅捐機關，亦應一本無私之態度依法課稅。然而，時至今日，依法課稅及依法納稅之法治觀念，在徵納雙方仍未見確立，逃漏欠稅者固所在多有，而違法或不當之稽徵處分，亦時有所聞，租稅救濟制度之重要性可見一斑。惟租稅救濟權利之行使與否，完全取決個人意願，不論係明知有此權利而不行使，或不知有此權利而未予行使，都將產生失權之效果，納稅義務人在稅捐案件核課後，均有依照原核課處分予以履行之義務，否則該稅捐案件在限繳期限屆滿之後，即產生形式上之確定力與執行力，納稅義務人就要接受行政執行機關之強制執行。我國目前之稅捐救濟程序，即納稅義務人對於稅捐稽徵機關的核課處分不服時，於法定期間內請求原機關、訴願機關或行政法院撤銷或變更原處分或決定之救濟程序<sup>5</sup>。

此種救濟之概念在國內有廣義及狹義之分。狹義之行政救濟即指行政爭訟，係指最終審級歸行政法院管轄之公法爭議事件的審理程序，具體而言，即指訴願及行政訴訟程序。廣義之行政救濟指所有行政事件之權利保護程序，除訴願及行政訴訟程序外，尚包括訴願之先行程序（如復查、申訴、異議）、損害賠償、損失補償，陳情及請願等程序<sup>6</sup>。以下僅就稅捐之申請復查、訴願及行政訴訟做簡略之介紹。

### 一、稅捐復查

稅捐案件屬於大量且反覆執行之事件，尤其是所得稅及營業稅之案件，更屬是類事件之典型稅別，實務為了迅速處理以達稽徵效率要求，無可避免的會發生錯誤，為了維護納稅人權利及符合依法課稅原

---

5. 李貴芬，論稅捐之救濟制度與行政執行之關係，行政院所屬各機關 96 年度研究發展成果年報，2008 年 7 月。

6. 陳淑芳，德國行政救濟制度之發展-比較法上之觀察，行政院 102 年學術研討會-我國及德、法、美國行政救濟制度之探討與比較，第 1 版，行政院，2013 年 10 月，頁 17。

則，因而設有特殊之救濟程序以求能迅速糾正錯誤。又稅捐事件常涉及稅務會計專業查核及判斷，實非一般行政人員所能勝任，由具稅務專業能力之人員來處理，是屬較為妥適。為了減輕訴願機關及行政法院的工作負擔、疏減訟源，故在制度上設計要求原稽徵機關本其專業，就近重新查核，以維護納稅人之權益，乃採復查先行主義，強制規定對於課稅處分，於提起訴願之前，需先經申請復查之程序，否則其訴願即非適法，訴願程序上即應不予受理(稅捐稽徵法第 35 條及第 38 條參照)<sup>7</sup>。

復查程序係賦予原處分機關自行檢討其所為之行政處分有無違誤之機會，其所作之決定仍屬廣義之行政處分。行政法院判決如認核課事實上尚有不明確時，為避免將原核課處分遽予撤銷將造成核課期間因而罹於時效，致有違稅捐稽徵之公平。實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，而令原處分機關查明事實後重為復查決定，以保障當事人權益並確保稅捐稽徵之必要<sup>8</sup>。

依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項、第 49 條準用第 35 條及第 50 條準用第 35 條之規定，納稅義務人對稅捐機關所作成之下列處分不服時，得申請復查<sup>9</sup>：

- (一)核定稅捐之課稅處分。
- (二)滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等處分。
- (三)扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依稅捐稽徵法第 13 條、第 14 條規定負繳納稅捐義務之人(如清算人、遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人)對於稽徵機關所作成核定扣繳、代繳、代徵或賠繳稅捐之處分。

---

7. 陳清秀，稅法總論，九版，元照，2016 年 9 月，頁 701。

8. 尤重道，稅捐復查程序與法律效果，稅務旬刊第 2187 期，2012 年 6 月，頁 4。

9. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 702。



復查案件由原處分之稅捐稽徵機關所設之復查委員會審理決定。復查委員會委員以下列人員充任之(稅捐稽徵機關復查委員會組織規程第 2 條)<sup>10</sup>：

- (一) 機關首長或副首長、並兼任主任委員。
- (二) 有關單位主管。
- (三) 機關首長指定有關人員三至九人。

機關首長得就前項委員中指定一人為執行秘書，並得指定本機關有關人員處理復查案件。

## 二、稅捐訴願

依訴願法第 1 條第 1 項規定：人民對於中央或地方機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，得依本法提起訴願。但法律另有規定者，從其規定。又依稅捐稽徵法第 38 條規定，納稅人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。又對於非屬申請復查範圍之行政處分，如有不服，亦得提起訴願救濟。

### (一) 訴願程序之功能<sup>11</sup>

#### 1. 人民權利之保護

訴願程序作為行政救濟制度之一環，具有確保人民權利或利益免於受違法或不當侵犯之功能。訴願審理機關對於訴願標的處分進行廣泛之事後審查，包括合法性及合目的性之審查，其可取代原處分機關地位，就裁量、判斷餘地等自行決定。

#### 2. 行政之自我審查

---

10. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 705。

11. 以下參見陳清秀，前揭書(註 7)，頁 709-710。

行政機關行政活動量大，為求效率簡易迅速作成之決定，難免有誤。訴願程序使行政機關有再度重新審查處分是否符合合法性及合目性之要求。原處分機關得就近再詳為調查事實證據以重為合法適當之決定，或使其上級機關有機會本於行政監督權，糾正原處分之違法或不當。

### 3. 減輕行政法院之負擔

訴願案件經原處分機關自我審查及其上級機訴願審理議決，可有效減少進入行政法院的案件量，就起訴於行政法院之案件，亦可於事前發揮行政專業判斷之功能，使行政法院能集中處理合法性審查之爭點。故訴願程序有減輕行政法院負擔之功能。

### 4. 個別案件正義之實現

訴願程序是法律制度，亦為行政救濟制度，其目標在於實現社會正義，在兼顧「公平與效率」二大價值之追求下，最終得以實現訴願案件之「個別案件正義」目的。

## (二)原處分機關作為

為發揮原處分機關重新反省審查原處分合法妥當性的功能，並就近調查事證，以提高行政效率，訴願法第 58 條規定，原處分機關對於訴願案件，應自行重新審查原處分之合法性及妥當性，如認為訴願為有理由，即可給予救濟，如不予救濟，始附具答辯書將訴願案件移送訴願管轄機關審理。須注意者，就稅捐課稅處分不服須提起復查始能提起訴願，復查審議與訴願之重新審查，雖均為由原處分機關所作之自我反省審查決定作為，但實務上此重新審查者為原處分機關作成決定之同一內部承辦單位乃至同一承辦人之自我審查，此與復查委員會之構成員是不同的<sup>12</sup>。

---

12. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 721。

### (三) 訴願審理機關

訴願審理機關為原處分（復查決定）之上級機關，在國稅，係由各地區國稅局作成復查決定，如有不服，應經由原處分機關，向其上級機關財提起訴願，並由財政部訴願審議委員會作成訴願決定。在地方稅，係由直轄市及各縣市所屬稅捐稽徵處作成復查決定，如有不服，在直轄市，應向直轄市政府提起訴願。在各縣市，依據訴願法第 4 條第 2 款規定，不服縣市政府所屬行政機關之行政處分者，向縣市政府提起訴願。

依訴願法第 26 條規定，各機關辦理訴願事件，應設訴願審議委員，組成人員以熟諳法令者為原則，其中社會公正人士、學者、專家不得少於訴願審議委員會成員二分之一。因此，為提高訴願決定品質及其決定公正性，各機關可多藉重學者專家之參與，擔任訴願審議委員會委員，以提升訴願決定之專業性與公正性<sup>13</sup>。

### 三、稅捐行政訴訟

行政訴訟以保障人民權益，確保國家行政權之合法行使，增進司法功能為宗旨。公法上之爭議，除法律別有規定外，得依本法提起行政訴訟。如果不服訴願的決定，可以向行政法院提起訴訟，請求行政法院判決撤銷行政機關的決定，進行此公法上之訴訟即為「行政訴訟」，前提是在於不服原始之行政處分且經提出訴願後，仍然維持原處分而當事人仍無法接受下，行政救濟制度所給予之最終救濟。

依照目前行政訴訟法的規定，如果提起「撤銷訴訟」或「課予義務訴訟」，原則上必須先經過訴願程序，才可向行政法院起訴，這就是一般所稱的「訴願前置主義」。但如果法律有規定免經訴願程序，就例外可直接提起行政訴訟，例如交通裁決事件訴訟(參照行政訴訟法第 237 條之 3)，或對於經聽證程序後作成的行政處分，提起撤銷訴

---

13. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 711。

訟(參照行政程序法第 109 條)。如果提起「確認訴訟」或「一般給付訴訟」，則無庸先經訴願程序。

稅捐訴訟主要有撤銷課稅處分或罰鍰處分之訴訟，以及申請退還稅款或罰鍰訴訟兩種。稅務行政訴訟由行政法院裁判，高等行政法院由三位法官組成審判庭，而最高行政法院則由五位法官組成審判庭。此一審判庭組織實現「合議制原則」。合議制原則可以發揮內部控制機能，由數位法官共同作成裁判，彼此可以相互腦力激盪與相互控制<sup>14</sup>。

### 參、稅捐復查制度存廢理論探討

由於稅捐復查程序在實務之作法，存有一些爭議問題，因而學說上產生了存廢之探討，茲分述如下<sup>15</sup>：

#### 一、贊成稅捐復查前置主義者之論點

稅捐案件涉及全體國民或地方居民之納稅人，性質上為大量、反覆的事件，稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理起見，難免認事用法發生錯誤，而有賴行政救濟程序加以糾正，以符依法課稅原則，並維護納稅人權利。又稅捐事件尤其在所得稅與營業稅事件，經常涉及稅務會計之專業知識，並需查核帳簿憑證，調查許多複雜的事實及證據，故必須備有充分的專業人力，才能處理。為減輕訴願機關及行政法院的工作負擔，疏減訟源，並使稽徵機關就近本於其查核專業，重新查核，以維護納稅人權益，有關稅捐行政救濟程序，乃採復查前置主義<sup>16</sup>。

又有認為若能有效運用復查程序，對於行政機關自我審查的功能確有助益，可有效減少訴願案件數量<sup>17</sup>；現時無獨立財稅法院，且在

14. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 747。

15. 徐宗賢，稅捐復查與納稅人權利保護，國立臺北大學法律學系碩士論文，2013 年，頁 104。

16. 陳清秀，前揭書(註 7)，頁 701。

17. 張本德，復查流於形式乃人為因素，稅務旬刊第 2072 期，2009 年 4 月，頁 20。

立法人員專業不足之情況下，復查程序之必要性及功能，不僅僅在行政機關自我反省審查而已，更重要的是藉由復查委員會個案之法律討論，來提升原核課處分之法律水準，以協助訴願機關及行政法院對事實及法律上爭點之釐清<sup>18</sup>。

## 二、反對稅捐復查前置主義者之論點

### (一) 學理見解

稅捐稽徵法第 35 條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應向原處分機關申請復查，經復查決定後如有不服，始得依本法第 38 條之規定提起訴願及行政訴訟，故復查乃訴願之先行程序，非經踐行復查程序不得逕行提起訴願。此規定係基於稅捐案件具有比一般行政案件更為專業且複雜之特色，因此在稅捐行政救濟程序中，對於核定稅捐之處分，增加了一道前置的復查程序，目的是為了給予原處分機關有自我審查之機會並減輕上級機關之負荷。然而稅捐稽徵法中對於復查程序僅以短短數個條文規範之，其餘未規範之事項，則藉由財政部解釋函令及行政法院相關判例或判決形成實務上所依循之模式與原則，對於行政機關依法行政之宗旨及納稅人權益與程序上之保障，均造成許多爭議。

在租稅領域當中，復查為廣義行政救濟首要程序，然而「遲到之正義非正義」，稅捐稽徵法設計多階段救濟程序，形式上固因考量便利性及效率性而給予人民多次救濟機會，惟實際上申請復查與訴願同屬行政機關自我省察之先行程序，如此多層救濟程序，難謂無害於人民程序上之利益。現行訴願法第 58 條第 2 項規定已給予原處分機關自我審查之機會，程序上已接近訴願之先行程序，因此復查程序存在之必要性即受到質疑<sup>19</sup>。

18. 王鳳仙，稅捐復查程序相關爭議問題之研究--以納稅人程序保障為核心，臺灣大學科技整合研究所碩士論文，2011 年，頁 130。

19. 楊忠全，我國訴願制度之研究--以稅捐稽徵法復查制度之存廢為中心，世新大學法律學研究所碩士論文，頁 213 以下。

另有認為復查流於形式，且除非全體復查委員皆對事實認知有謬誤，不然在經過討論後，發生錯誤的可能性不高，惟若復查決定係核減稅額或撤銷原處分時，因復查員恐被指涉圖利納稅人或貪瀆，而可能傾向保守，致影響其功能<sup>20</sup>。且行政救濟程序加上復查前置之強制規定，可能有不當限制人民逕行提起訴願，而有違憲法保障人民訴願權之虞<sup>21</sup>。另外，訴願法第 58 條規定訴願人經由原處分機關提起訴願，而原處分機關應先行重新審查原處分是否合法妥當，若認為訴願有理由，得自行撤銷或變更原處分，此規定已接近復查程序，致使復查程序存在之必要性大打折扣<sup>22</sup>。

## (二) 德國立法例

德國法上對於課稅處分不服之稅捐救濟程序，基本上亦屬於行政爭訟事件，不過鑑於是類爭訟事件之大量性與專業性，德國於行政法院外，依據財稅法院法(Finanzgerichtsordnung)另設財稅法院負責稅務訴訟案件。

德國財稅法院法之訴訟種類同行政法院法(即我國之行政訴訟法)之規定，包括「撤銷訴訟」、「課予義務訴訟」、「給付訴訟」與「確認訴訟」。而前二種訴訟之提起亦均有先行程序要求。惟此先行程序並非指訴願程序而係指該法第 44 條一般性規定，提起撤銷及課予義務訴訟，如有「法院外部權利救濟」之規定者，原則上需先履行該程序，仍未能獲得救濟者為限，始得為之。此所謂「法院外部權利救濟」，即指德國租稅通則第 347 條異議(Einspruch)程序，前揭稅法通則所規定之法院外部救濟程序，原為異議及訴願二種程序雙軌制。為了加速與簡化救濟程序，從 1996 年起，廢除此雙軌制改由異議程序作為唯一的法院外部救濟程序。

---

20. 張太原，復查流於形式廢了也罷，稅務旬刊第 2061 期，2008 年 12 月，頁 8。

21. 王盛賢，行政救濟復查程序應廢除，稅務旬刊第 2003 期，2007 年 5 月，頁 17。

22. 李震山，論訴願之先行程序，收錄於行政法爭議問題研究(下)，初版，五南圖書出版，2000 年 12 月，頁 864。

德國稅務異議程序，雷同我國之復查程序，但德國已廢除稅務訴願程序，納稅人對於異議決定不服者，無庸訴願可逕提稅務訴訟。另外，提起稅務訴訟，雖須以滿足異議這一先行政程序為要件，但也有例外規定(原則上納稅義務人提起異議後，稅務機關經 6 個月仍未做出決定或決定未能滿足義務人之請求，始得提起稅務訴訟，但基於特別情形，得縮短該 6 個月之提起時間。縱使納稅義務人在 6 個月之異議程序期限屆滿前即提起訴訟，只要在法院言詞辯論終結前已超過該 6 個月之期限，此一程序要件亦屬補正。)讓財稅法院得以早日審查系爭稅務案件。而我國有關稅務爭議案件，卻仍維持復查後不服才能提起訴願，不服訴願決定方得進入行政訴訟之制度設計，此所造成之救濟遲延爭議問題倍受批評，德國從其廢除訴願程序，或是異議程序之例外規定，均在於保障人民訴訟程序利益。我國稅務救濟程序之體系與德國雖不盡相同，但應可借鏡德國法制維護人民權利救濟立法之制度精神<sup>23</sup>。

### 三、折衷說

對於訴願案件，原處分機關應先行審查原處分之合法性及妥當性，稅捐復查程序，原處分機關實質上已發揮審查原處分功能，似無再重新審查之必要，訴願法第 58 條關於原處分機關重新審查之規定，應予目的性限縮，就復查等已踐行前置程序的情形排除適用<sup>24</sup>。另外基於復查制度仍存有其目的、功能之理由，在復查制度存廢之爭議上，可以考慮日本法制作法，將復查制度改為任擇（選用）制度之方式，即由當事人自行選擇是否循「復查→訴願→行政訴訟」方式進行行政救濟，或逕採「訴願→行政訴訟」方式進行行政救濟，取其折衷之方式，非直接廢除復查制度，畢竟就復查制度而言，在涉及到大量性、專業性、技術性領域之行政處分，經過原處分機關之復查，確

23. 江彥佐，論訴願程序中補行復查決定對訴願決定之影響，東吳法研論集第 7 期，2011 年 6 月，頁 163-167；我國納稅者權利保護法第 18 條雖規定行政法院應設稅務專業法庭，缺乏配套作為仍有待改善。

24. 陳清秀，前揭書（註 7），頁 721。

實能達到行政自我審查、保障人民權利、減輕訴願機關及行政法院負擔之目的<sup>25</sup>。

#### 四、小結

考量大量、反覆的稅捐處分事件，稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理起見，難免認事用法發生錯誤，而復查制度能減輕訴願機關及行政法院的工作負擔，疏減訟源，而稽徵機關以專業就近查核，重新查核作出適法妥當之決定，以維護納稅人權益，稅捐行政救濟程序之復查制度存在實際上之功能，故允宜保留此復查制度。惟行政救濟之程序利益也不容忽視，誠如前述「遲到之正義非正義」，因此為保障人民程序利益，應將稅捐復查程序，當成稅捐爭議案件訴願之特殊重新審理程序，經復查之案件，人民提出訴願時，原處分機關免予重新審理，即得逕以復查結果為答辯，連同訴願書送上級訴願機關，並考慮就是類案件修法減短訴願決定期間，以維護人民行政救濟程序上之利益。

再者，目前我國稅捐復查制度之規範簡陋，人治色彩濃厚，復查制度之功能、目的能否發揮，完全取決於原處分機關內部承辦人員及復查委員會之行事態度<sup>26</sup>，復查品質難期獲得人民之信賴，就復查制度之規範應為更完備之立法，並將復查委員會之構成分子由機關人員擴充朝專業公正之外部人士規劃，可參考訴願委員會之組成模式<sup>27</sup>。若如此規劃，應可一併考量提升復查機制之位階為等同提起訴願，並如德國般設置財稅法院(Finanzgericht)專責財稅相關案件之審理，當人民不服復查決定之案件時，得直接提起行政訴訟，此不僅保留了復查之優點，又兼顧了人民行政救濟之程序利益。在大幅變動修法困難之情況下，至少宜考量稅捐處分復查制度立法前提乃為補救性質上大

---

25. 徐宗賢，前揭論文(註15)，頁108。

26. 徐宗賢，前揭論文(註15)，頁108。另張本德，前揭文(註17)，頁18。文中提到「法務單位若要做  
出對納稅人有之決定，而原查單位若固守本位主義時，法務單位處於孤掌難鳴的窘境」。

27. 徐宗賢，前揭論文(註15)，頁109。



量、反覆的稅捐事件，因稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理導致認事用法發生大量之錯誤案件而設之機制，故性質上非大量、反覆作成的稅捐核課處分，應可考量修法讓人民選擇無須經復查之程序，得逕以「訴願→行政訴訟」之行政救濟方式救濟，以保障人民行政救濟之程序利益。

#### 肆、由實務數據論證稅捐救濟前置程序存續價值

在法理層面探討完稅捐救濟前置程序復查制度存廢理論後，接下來是就實務上稅捐申請復查及訴願之相關數據，一一分析論證稅捐處分申請復查程序之制度確實具有存續價值，由於無法搜集到所有年度之全面性國稅局資料，故僅以搜集所得 106 年度全國各區國稅局申請稅捐復查之件數及其辦理情形，並佐以唯一搜集到之北區國稅局三個年度資料之比對分析來印證說明稅捐救濟前置程序(復查)之存續價值，另外所搜集之各區國稅局受理復查案件包含有房地稅核屬地方稅項目，本文於核計時已將其剔除。

##### 一、 稅捐復查數據分析

106 年度全國稅捐復查申請案件之數量高達 4,674 件(參表一)，而北區國稅局之稅捐復查申請案件之數量，雖由 104 年之 1,749 件遞減到 106 年度之 1,311 件(參表二)，其數量亦不容小覷，然而全國 106 年度之申請復查案件數如前述高達 4,674 件，即使全國之案件數量於未來年度皆等同北區國稅局之遞減趨勢，推估直至 100 年仍有超過 2,500 件之申請復查案，如此大量之案件，若未有復查制度而直接提訴願，恐癱瘓財政部之訴願程序，更何況此案件量之減少究屬長期趨勢或短線效果猶未可知，加以人民權利意識之提升，未來稅捐爭議案件量或比現在還多，亦不無可能，但可以肯定的是由表一之數字可以證實若無復查前置程序，訴願機關顯然無法承受如此大量之訴願案。

申請稅捐復查案件數逐年減少，當有很多因素，除了稅務機關之稽徵技術逐漸提升，使錯誤案件減少致申請數當減少外，不外下列因

素：

- (一)免稅額、扣除額之調升，使得眾多處於邊際納稅之義務人因而得免繳納稅捐，故爭議案件因母數之降低當然減少，連動使得申請案件數變少。
- (二)機關內部績效考核制度之落實，使得承辦人更重視行政效率及工作品質之提升，此有助於稅捐處分之正確率提升，相對的爭議案件當然變少。
- (三)人民權利意識抬頭，公務部門為避免民怨及抗議，行事更加慎重，此亦可導出稅捐處分之正確率提升，相對的爭議案件當然變少之結論。

但這些因素所導致之爭議案件量變少仍有一定之限度，尤其是某些稅別因其特性為涉及全體國民或地方居民之納稅人，性質上為大量、反覆的事件，例如營業稅、所得稅…等，稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理起見，難免認事用法發生錯誤，此存在有一定之系統風險，此類稅捐之爭議案件所佔百分比相當高，其爭議案件數量將仍相當可觀，如果稽徵技術更加進步，以後或許不再需要復查前置程序，但以目前來說，數據顯示復查前置程序，有減輕訴願機關及行政法院的工作負擔之重大功能。換言之，目前之稅捐復查制度，在未有更好之法律制度設計前，其尚有存在之必要，不宜輕言廢除。

106 年度全國各區國稅局申請復查案件獲得重新核定百分比為 23.11%，我們可證得稅捐復查篩漏功能之強大，有超過 1/5 之申請復查稅捐爭議案件獲得重新核定，若在加上核屬更正案件，則申請復查之篩漏功能更高達 32.89%(參表三)。

104 至 106 年度北區國稅局申請復查案件三個年度重新核定平均百分比約 25%，其每年之重新核定比率均超過 20%，若在加上核屬更正案件，則重新核定之比率為 37%，申請復查之篩漏功能每年亦均超

過 33%，此顯示出稅捐申請復查具有穩定的篩漏功能(參表四)。

由全國各區國稅局皆有相當高比率之復查成功重新核定比率且每年之復查成功重新核定比率均相當穩定之實務數據，更可印證稅捐復查制度之不可輕言廢除，亦即證明稅捐復查制度確有存在之價值。

貨物稅、菸酒稅及特銷稅等非大量、反覆作成的稅捐核課處分，其爭議案件數量不若所得稅、營業稅之大數量，全年度之申請復查案件數少，且復查成功之比率相對較低(參表五)，由此可印證該類稅別並不符合復查制度立法目的之前題要件，實無須經申請復查程序，而直接賦予其得逕提訴願，以保障該類案件義務人之程序利益。

表一 106 年度全國各區國稅局稅捐復查申請之件數

區別	台北	高雄	北區	中區	南區	合計
申請件數	1729	476	1268	713	359	4545
辦結件數	1719	449	1415	803	374	4760

表二 104 至 106 年度北區國稅局稅捐復查申請之件數

年度	104	105	106	平均數
申請件數	1749	1505	1268	1507
辦結件數	1853	1755	1415	1674
104 年為基數遞減比率	100%	86%	73%	-
前一年為基數遞減比率	-	86%	84%	-

表三 106 年度全國各區國稅局申請復查案件重新核定百分比

類別	台北	高雄	北區	中區	南區	合計
變更核定	26.00	26.95	21.21	22.54	12.83	23.11
變更核定加核歸更正案件	35.37	40.31	37.35	37.24	32.99	32.89

表四 104 至 106 年度北區國稅局申請復查案件重新核定百分比

年 度	104	105	106	平均數
變更核定	24.45	27.39	21.21	24.67
變更核定加核歸更正案件	33.68	41.40	37.35	37.40

表五 106 年度全國復查件數明細資料

稅目別	本期收案件數	變更核定件數	辦結小計	變更核定比率
營利事業所得稅	1169	284	1230	23.09%
綜合所得稅	2177	559	2270	24.63%
遺產稅	158	50	172	29.07%
贈與稅	219	84	267	31.46%
貨物稅	13	2	12	16.67%
菸酒稅	6	1	4	25.00%
營業稅	638	88	577	15.25%
特銷稅	165	32	228	14.04%
合計	4545	1100	4760	23.11%

## 二、稅捐訴願數據分析

申請稅捐復查後，不服復查決定續走訴願救濟之案件數比率，明顯降低，但貨物稅、菸酒稅及特銷稅等非大量、反覆作成的稅捐核課處分，仍有很高之比率續行訴願程序，再次印證貨物稅、菸酒稅及特銷稅等非大量、反覆作成的稅捐核課處分在復查程序中並無太大之實益，實無須經復查程序而逕為提起訴願方屬合理(參表六)。

表六 全國國稅 106 年度訴願案件統計表

稅目別	本期受理件數	重審變更撤銷件數	駁回件數	撤銷原處分件數	訴願不受理
營利事業所得稅	282	52	237	11	7
綜合所得稅	583	32	519	24	26
遺產稅	40	4	25	2	3
贈與稅	62	4	47	1	0
貨物稅	4	0	2	1	0
菸酒稅	7	0	8	0	0
營業稅	180	15	152	19	5
特銷稅	109	10	123	1	3
合計	1267	117	1,113	59	44

### 三、稅捐復查與訴願攸關數據交叉比對分析

由 106 年全國各類國稅復查及訴願受理件數與辦結件數統計資料中，我們可以更清楚看到貨物稅、菸酒稅及特銷稅等非大量、反覆作成的稅捐核課處分，有超過半數復查決定案件，義務人決定續行訴願程序，尤其是菸酒稅 6:7 及特銷稅 165:109(表中訴願案件數與復查案件數，因年度落差，並不太符合邏輯，但其大致比例應尚未失真)等幾乎完全再行訴願之程序，復查程序對其等並未發揮篩漏之功能(參表七)。此可證明復查程序不適用於非大量、反覆作成的稅捐核課處分案件。

表七 106 年全國各類國稅復查及訴願受理件數與辦結件數統計資料

	營所稅	綜所稅	遺產稅	贈與稅	貨物稅	菸酒稅	營業稅	特銷稅	房地稅	合計
復查申請件數	1169	2177	158	217	13	6	638	165	129	4674
訴願受理件數	282	583	40	62	4	7	180	109	14	1281
復查辦結件數	1230	2270	172	267	12	4	577	228	104	4864
訴願辦結件數	307	601	34	52	3	8	191	137	10	1343
復查成功百分比	23	25	29	31	16	25	15	14	21	23
訴願成功百分比	21	9	18	10	33	0	18	8	0	13

#### 四、小結

由復查重核百分比，輕易看出稅捐復查程序在確具篩漏功能，數據分析顯示復查前置程序在大量、反覆作成的稅捐核課處分案件中確有存續價值，其有減輕訴願機關及行政法院的工作負擔之重大功能。惟稅捐復查程序在貨物稅、菸酒稅及特銷稅等非大量、反覆作成的稅捐核課處分，則相對的不太具有篩漏功能，亦即稅捐復查制度在非大量、反覆作成的稅捐核課處分案件不太具有價值性。

#### 伍、結論

為保障人民程序利益，應將稅捐復查程序，當成稅捐爭議案件訴願之特殊重新審理程序，經復查之案件，人民提出訴願時，原處分機關免予重新審理，即得逕以復查結果為答辯，連同訴願書送上級訴願機關，並考慮就是類案件修法減短訴願決定期間，以維護人民行政救濟程序上之利益。

復查制度之規範應為更完備之立法，並將復查委員會之構成分子由機關人員擴充朝專業公正之外部人士規劃，可參考訴願委員會之組成模式。若如此規劃，應可一併考量提升復查機制之位階為等同提起訴願，並如德國般設置財經法院專責財稅相關案件之審理，當人民不服復查決定之案件時，得直接提起行政訴訟，此不僅保留了復查之優點，又兼顧了人民行政救濟之程序利益。

在大幅變動修法困難之情況下，至少宜考量稅捐處分復查制度立法前提乃為補救性質上大量、反覆的稅捐事件，因稽徵機關為講求稽徵效率，迅速處理導致認事用法發生大量之錯誤案件而設之機制，故性質上非大量、反覆作成的稅捐核課處分，應可考量修法讓人民選擇無須經復查之程序，得逕以「**訴願→行政訴訟**」之行政救濟方式救濟，以保障人民行政救濟之程序利益。

## 參考文獻

### 一、書籍

1. 陳清秀，行政訴訟法，五版，元照，2012年10月。
2. 陳清秀，稅法總論，九版，元照，2016年9月。

### 二、期刊論文

1. 尤重道，稅捐復查程序與法律效果，稅務旬刊，第2187期，2012年6月。
2. 王鳳仙，稅捐復查程序相關爭議問題之研究--以納稅人程序保障為核心，臺灣大學科技整合研究所碩士論文，2011年。
3. 王盛賢，行政救濟復查程序應廢除，稅務旬刊，第2003期，2007年5月。
4. 李震山，論訴願之先程序，收錄於行政法爭議問題研究(下)，五南，2000年12月。
5. 江彥佐，論訴願程序中補行復查決定對訴願決定之影響，東吳法研論集，第7期，2011年6月。
6. 李貴芬，論稅捐之救濟制度與行政執行之關係，行政院所屬各機關96年度研究發展成果年報，2008年7月。
7. 徐宗賢，稅捐復查與納稅人權利保護，台北大學法律學系一般生組碩士論文，2012年。
8. 陳淑芳，德國行政救濟制度之發展-比較法上之觀察，行政院102年學術研討會-我國及德、法、美國行政救濟制度之探討與比較，行政院，2013年10月。
9. 楊忠全，我國訴願制度之研究--以稅捐稽徵法復查制度之存廢為中心，世新大學法律學研究所碩士論文，2015年。
10. 張太原，復查流於形式廢了也罷，稅務旬刊第2061期，2008年12月。
11. 張本德，復查流於形式乃人為因素，稅務旬刊第2072期，2009年4月。