



逢甲大學學生報告 ePaper

中文題名：稅務行政救濟

英文題名：Tax Relief

作者：陳怡珍 D9133490
學號：歐欣怡 D9121137
林怡徵 D9118162
李佳怡 D9121094
魏筱珮 D9133558
蘇靖雯 D9283796

系級：財稅四乙

開課老師：黃定遠老師

課程名稱：財稅專題

開課系所：財稅四乙

開課學年： 94 學年度 第 1 學期

摘要

我國原行政救濟程序（制度）由復查、訴願、再訴願、行政訴訟四個階段改為復查、訴願、行政訴訟三個階段。由於民風漸開、法治觀念日趨成熟，人民對於政府的行政行為有損害到自身的權利時，即採行行政救濟來保障自己的權利。

本文探討稅務行政救濟的發展概述，加以研究當事人意思能力、訴願及訴訟代理人，以及送達時間，若未符合法律規定，則該受理機關即不予受理，以致於納稅義務人無法再進入下一階段程序。這就是稅法著名的程序優於實體原則。並探討實務案例就舉證責任進行分析，並就國稅局、法官、當事人的主張加以了解。

本文另就各國租稅爭訟制度、協議制度進行分析，並針對我國制度與各國加以比較分析其優劣。

關鍵字：行政救濟、稅務行政救濟、復查、訴願、行政訴訟

目錄

| | |
|----------------------------------|----|
| 第一章 緒論 | |
| 第一節 研究動機 | 2 |
| 第二節 研究方法 | 2 |
| 第三節 研究方法與流程圖 | 4 |
| 第四節 文獻資料 | 5 |
| 第二章 稅務行政救濟 | |
| 第一節 行政行為 | 7 |
| 第二節 稅務行政救濟發展概述 | 9 |
| 第三節 稅務行政救濟制度概述 | 10 |
| 第四節 稅務行政救濟的特性 | 10 |
| 第五節 稅務行政救濟和一般行政救濟之不同 | 11 |
| 第三章 法令依據及程序 | |
| 第一節 我國現行訴願制度概況 | 12 |
| 第二節 訴願人及行政訴訟當事人 | 13 |
| 第三節 訴願及行政訴訟代理人 | 14 |
| 第四節 稅務行政救濟受理機關簡表 | 16 |
| 第五節 訴願書表格 | 17 |
| 第六節 送達方式 | 18 |
| 第七節 送達時間 | 19 |
| 第四章 文獻資料整理(行政罰法) | |
| 第一節 何人負舉證責任 | 20 |
| 第二節 公司負責人的併罰責任 | 20 |
| 第三節 稅捐裁罰的時效 | 21 |
| 第四節 稅捐機關的主動退稅權 | 21 |
| 第五章 稅捐案例之研究及立法意旨 | |
| 第一節 案例一 | 25 |
| 死亡前出售財產或舉債計徵遺產稅之爭訟 | |
| 第二節 案例二 | 28 |
| 被繼承人病重期間，出售財產價金用途之舉證責任 | |
| 第三節 案例三 | 29 |
| 病重無法處理事務期間出售財產價款存入他人帳戶不宜視為贈與行為課稅 | |
| 第四節 案例四 | 30 |
| 繼承農地部分未做繼續經營農業使用 | |

| | | |
|--------------------|-------------------|----|
| 第五節 | 總結 | 31 |
| 第六章 行政救濟之比較 | | |
| 第一節 | 兩岸稅務訴願制度之比較彙總表 | 33 |
| 第二節 | 租稅爭訟案件協議制度探討 | 35 |
| 第三節 | 世界各主要國家租稅爭訟救濟制度簡介 | 35 |
| 第四節 | 各國租稅爭訟協議制度 | 43 |
| 第五節 | 我國租稅爭訟應否採行協議制度 | 43 |
| 第七章 結論及建議 | | |
| 第一節 | 歷年受理訴願案件數統計 | 44 |
| 第二節 | 建議 | 45 |
| 第三節 | 結論 | 46 |
| 參考書目 | | |
| 圖表目錄 | | |
| 表一 | | 16 |
| 表二 | | 17 |
| 表三 | | 19 |
| 表四 | | 34 |
| 圖一 | | 4 |
| 圖二 | | 8 |
| 圖三 | | 26 |
| 圖四 | | 36 |
| 圖五 | | 37 |
| 圖六 | | 38 |
| 圖七 | | 39 |
| 圖八 | | 41 |
| 圖九 | | 42 |
| 圖十 | | 44 |



前言

租稅的課徵為國家主權之行使，具有強制性，人民也意識到依法納稅是國民應盡的義務，但課稅的事實與證據並不是永遠那麼的明確，加上稅法的制定有其限制性，無法全面兼顧，來作為稅務人員核稅的準則，導致租稅行政處分糾紛迭起，衍生稅務行政救濟案件的激增，不僅增加稅務行政工作與稅捐稽徵成本，更使人民對國家所為之行政處分喪失信心，嚴重影響租稅之徵納雙方。為了暢通納稅義務人申訴管道，增進徵納雙方意見溝通，以減少爭議，並提升為民服務績效，財政部訂定稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點，以供稽徵機關執行稅務案件之參考準則。由於這只是一種行政規定，在行政程序法公佈實施後，其效力為何？能否真正實現其應有的效益？有無研究改進之必要？來真正落實民意日益抬頭的今天，有探討研究的價值。

租稅的稽徵乃肩負著國家財政需求的重責大任，沒有充裕的財政收入，國家的公共建設將流於空談，所以稅收之重要性是不容置喙。

行政救濟的功能，應著重於保障人民權益，增進行政效能，一方面維持行政權之合法行使，另一方面亦應確定公法的行使範圍，亦即兼顧公益及私益，實現公道政治之目標，即行政救濟之功能即是兼顧各方面(財政部賦稅署，稅務行政救濟制度之研究與改進，1992年)。

稅務行政救濟制度立意即在使納稅人與稅務機關產生爭議時，透過法律規章之規範，以尋求解決，尤其在稅捐稽徵機關心存有優越感，或為達成稽徵業績，而忽略了實體；更多忽略了程序；誤解了有關徵收法律規章，而侵犯納稅人之權利時，更有賴健全而完善的稅務行政救濟制度，以挽救或彌補納稅人之傷害。

第一章 緒論

第一節 研究動機

有鑑於學校課程對於各稅，皆開專業課程加以研究探討，但對於傾向實務上的稅捐稽徵及行政救濟這部分，卻略嫌不足；再加上未來出社會，不論是工作上或是本身生活上卻與稅捐稽徵及行政救濟息息相關，所以想藉由本次財稅專題課程對於該部分加以分析了解。

以所得稅為例，若稽徵機關在核課納稅義務人之應納稅額時，使用之稅基或稅率計算錯誤，致使納稅義務人多繳納應納稅額，此時，行政救濟即可派上用場。

不過，在這之前，當然稅法及相關法令也得有相當程度之了解與熟悉才可。

第二節 研究方法

當前法學研究方法，有歷史研究法、比較研究法、分析研究法、社會研究法、制度研究法與法條研究法等（註1）。而法學研究方法可能會因研究主題、目的及資料而異其方式。而大體上來說，法學的研究方法可以區分為以下幾種方式（註2）：

一般科學方法³：

（一）歸納法：所謂歸納法，即累積很多個特殊事實之經驗，並將其分析、比較、綜合，以便發現一般性原理、原則的方法。

（二）演繹法：所謂演繹法，即從已知的一般原理來推論特殊的或未知之事例的方法。

法學研究方法：

分析研究法：按照法律條文，逐字逐句加以解釋以明其適用。

歷史研究法：以史學方法研究法律，注重法律之起源、發展、變遷之原理。

比較研究法：從地域、人種與文化之不同，來比較兩國法制的異同並研究分析其優劣。

哲學研究法：以哲學理論為基礎，來探求法律真理。

¹ 張劍寒：(行政法學之傳統研究方法)；收於氏著：《行政立法之研究》，自刊，1972年1月初版，頁105-123。

² 黃默夫編著：《法學緒論》，作者自版，民國88年6月修訂版，頁5-6。

³ 邱瑞朝，兩岸訴訟制度之比較研究，碩士論文，民國91年5月，頁5

社會研究法：以研究社會學之方法研究法學，以實證方法。

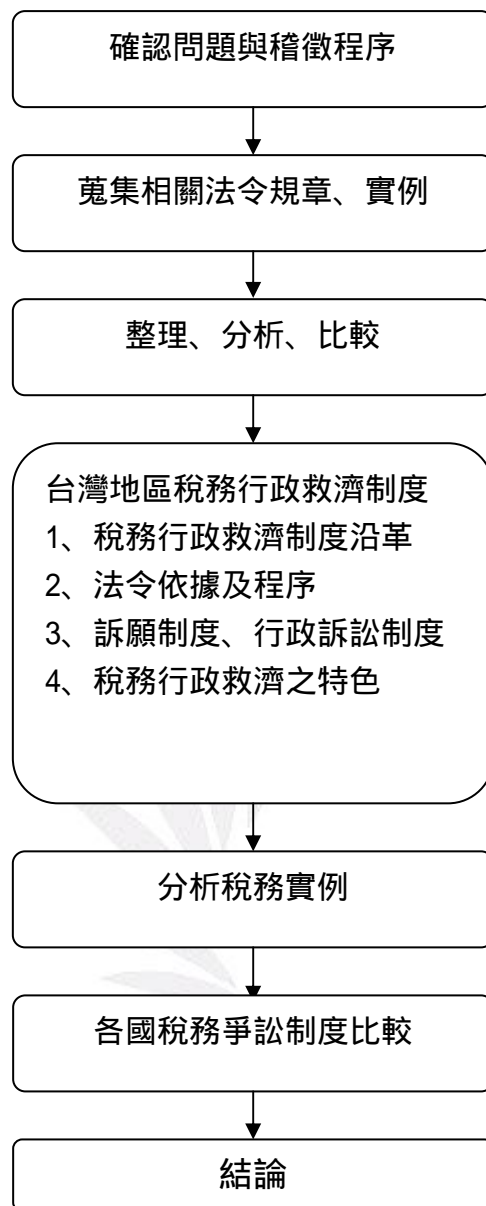
綜合研究法：依其目的或性質之不同選擇適當之多種研究方法，來綜合運用。

以上即為各種法學研究方法，本報告主要在探討稅務救濟的法理依據，即有無法源性，執行上有無適法性爭議之處，實務執行上的效益為何？運用「文獻分析法」分析相關之學術著作、期刊論文、網路資源以及相關國家所得的中外文獻以為歸納之研究。另外，在制度演進的部分，則使用「歷史研究法」，以史學方法研究，概述台灣地區稅務行政救濟之起源、發展與變遷。相關案例比較的部分，則使用「比較研究法」蒐集最近幾年經協談核定之案件仍提起行政救濟之案例，解析其原因與因應之道。而各國租稅爭訟救濟制度簡介，則是以「比較研究法」加以探討。期以綜合各種研究方法將稅務行政救濟的相關理論、法令、制度及實務作介紹、說明及比較，作一概括性的研究。



第三節 研究流程圖

圖一：



第四節 文獻評析

行政程序法在所得稅核定程序上之適用---所得額及稅額等核定文書之作成暨其應記載內容

(吳金柱，財稅研究，第一期，2005年1月)

我國之所得稅是以所得稅為課徵依據，而其稽徵程序因另有稅捐稽徵法之訂定，依其第一條規定：「稅捐之稽徵，依本法規定，未依本法之規定者，依其他有關法律之規定。」故應優先適用稅捐稽徵法之有關規定，其次在適用所得稅法之相關規定。

行政程序法公佈實施後，依行政程序法第三條第一項規定：「行政機關為行政行為時，除法律令有規定外，應依本法規定為之。」所以，行政程序法之性質，是規範所有行政程序事項之普通法，其他法律有特別規定者，應優先予以適用。然而，稅捐稽徵法及所得稅法關於所得稅稽徵程序之規定，並非十分完備，所以行政程序法有關規定，除了應斟酌稅法特性外，自有補充適用餘地。

法令優先適用順序：稅捐稽徵法優先於所得稅法優先於行政程序法。而行政程序法的訂定乃是補充稅捐稽徵法及所得稅法規定之不足。

從退稅(請求權)談稽徵機關主動退稅

(李瑛，稅務旬刊，第1920期，2005年1月，10~15頁)

依稅法規定，稽徵機關未於徵收期間內徵收的稅捐，不可再行徵收，相對的，納稅義務人應退稅捐未於退稅期間申請退還者，不可再申請退還，所以「徵收期間」和「退稅期間」為5年自有其依據；但實務上，基於行政機關力倡革新便民之際，台北市稅捐稽徵處對於主動退稅的看法是依稅捐稽徵法第28條規定，適用對象如為稽徵機關於適用法令錯誤或計算錯誤所造成溢課稅款，就不受5年期間的限制。

甫立法通過的行政罰法對於稅捐罰鍰的衝擊

(蔡朝安、黃士洲，稅務旬刊，第1921期，2005年2月，34~37頁)

納稅人或企業常因不了解稅法相關規定，使未辦理申報或申報內容有錯誤，或因徵納雙方對交易事實的認知不同，稽徵機關即援引實質課稅原則認定納稅義務人有規避稅捐嫌疑，未經詳查，就動輒裁處超過千、百萬元的高額罰鍰；對於納稅人而言也往往因為無法舉證自己無過失，造成許多補繳稅款的案件。有鑑於此，在行政罰法通過後，將推定過失制度改成由稽徵機關承擔起違章故意、過失的舉證責任。



第二章 稅務行政救濟

第一節 行政行為

人民與國家(政府) 間權利義務的紛爭或是政府的行政行為違法且侵害人民權益時，是不是一定就須依行政爭訟加以救濟呢？

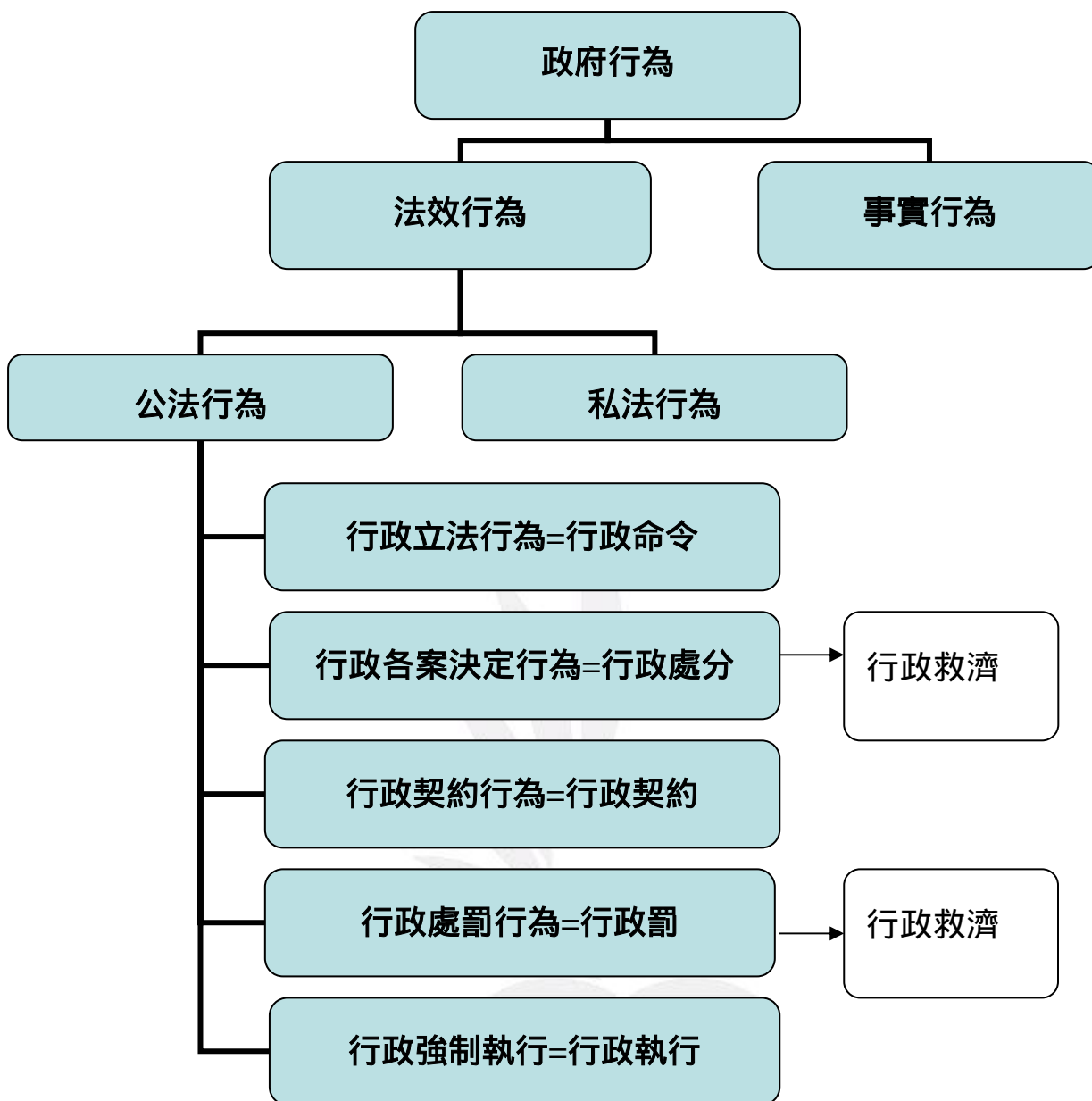
答案是否定的。因為並不是政府與私人間所有的行政行為或私法行為，皆可用行政救濟。政府機關的行為，我們稱之為行政行為，行政行為可分為事實行為及法效行為兩大類。政府機關主辦之講習、訓練、修築道路 等行為，因為只能使實際狀況改變，並不會產生任何權利義務變動的法律效果，所以是事實行為。而法效行為，顧名思義是此種行政行為會產生權利義務變動的法律效果的行為，此種法效行為又可分為私法行為及公法行為。所謂政府的私法行為就是政府機關立於私人的地位，與其他私人或其他政府機關從事私法的法律行為，舉例來說，某政府機關向某廠商訂講辦公器材，或與某營造商訂立大樓興建之承攬契約等皆屬之，些時政府機關之地位，與一般私人無異，雙方基於平等的立場，此種私法行為若發生糾紛時，也就須依民事訴訟程序解決，也是就說此時若對該政府機關主張權利時，不是適行政救濟程序。

是不是政府機關所有的公法行為即可適用行政救濟制度呢？答案也是否定的。因為政府機關的公法行為分為很多種，簡單概括的來說，公法行為包括行政的立法行為，即行政命令；行政的個案決定行為，即行政處分；行政上的契約行為，即行政契約；行政上的處罰行為，即行政罰；行政上的強制執行，即行政執行等。在眾多的行政行為中僅行政處分一端可以用行政救濟。至於行政罰是屬於行政的制裁行為，是行政機關或法院對人民違反行政義務時，所課予的制裁行為，以達成行政目的。通常所謂的行政罰，乃以行政秩序罰為主，此種行政罰亦是行政處分的一種。行政執行則是行政機關為達成行政目的，而依法執行職務者。

4

⁴張世柱，如何和政府打官司-----行政爭訟與狀例，永然文化出版股份有限公司，1996年9月

圖二：



第二節 稅務行政救濟制度發展概述⁵

在 1911 年以前的中國，採取封建吏治的御史制度，相當於目前的行政監察制度，並不存在行政救濟制度，直到 1912 年，國父孫中山先生頒布了《中華民國臨時約法》中有規定：人民對於官吏違法損害其權利之行為，有陳述於行政院之權。此為中國第一個有關行政救濟的立法。

1914 年 5 月公布了《行政訴訟條例》和《訴願法》，6 月公布了《平政院裁決執行條例》，7 月修正並公布了《行政訴訟法》和《訴願法》。根據這些法律、法規，設立了平政院，作為專門的行政審判機關，與大理、總檢察廳同為中央的司法機關。

南京國民政府成立以後，於 1932 年 11 月公布了《行政法院組織法》、《行政訴訟法》。根據這些法律規定，行政法獨立於普通法，隸屬於司法院。全國只設立一家行政法院，專門受理行政案件。當事人提起行政訴訟，必須以訴願前置作為前提。在審理方式上，實行「文書審判」，即書面審理。在審級上實行一審結制。

台灣地區稅務行政救濟制度係延續 1914 年 5 月北京政府公布的「行政訴訟條例」和「訴願法」，並另在各稅法中訂定有復查之有關規定，在訴願法中又訂有訴願、再訴願二個階段，因而整個稅務行政訴訟體制係由複查、訴願、再訴願、行政訴訟等四個程序，或者稱為四個階段所構成，也就是經由複查、訴願、再訴願、行政訴訟。

為使台灣地區的行政救濟制度更加完美於 1998 年又修改「訴願法」也同時修正了「行政訴訟法」在行政救濟過程中，改採行政體系之一級訴願，刪除了再訴願階段，與司法體系之高等行政法院與最高行政法院的二級二審單軌制：除廢除目前行政機關之再訴願程序外，並增加司法審級之行政訴訟制，以使人民之權益獲得更多保障。

⁵ 張金男，兩岸稅務行政爭訟救濟實務之比較研究，碩士論文，民國 90 年 6 月，第 16 頁

第三節 稅務行政救濟制度程序概述

台灣地區租稅救濟制度主要係由「稅捐稽徵法」、「訴願法」、及「行政訴訟法」所結合而成，就三個救濟階段之法源簡述如下⁶：

一、復查階段

復查行為係依據「稅捐稽徵法」第三十五條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，可依規定申請復查，復查之審理機關仍以原核定或原處之稅捐稽徵機關，這個階段，主要是為讓發單課稅之稅捐機關有再行檢討、或再次審核之機會，同時，納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，亦得依法提起訴願及行政訴訟

二、訴願階段：

根據「訴願法」規定，人民對於中央地方機關，各地方自治團體或其他公法人對上級監督機關之行政處分認為違法不當，致損害其權利或利益者，得依法提起訴願。係以上級機關「行政監督」的方式來糾正下級機關的違法不當行政處分。

三、訴訟階段：

根據「行政訴訟法」規定，為保障人民權益確保國家行政權之合法行使，對於公法上之爭議除法律別有規定外，依法起行政訴訟。

第四節 稅務行政救濟的特性

(一)以稅務行政爭議的存在為前提：

行政法的基本目的是要規範行政權力，保證行政權力在法律的軌道上合法地運行，依法保障納稅義務人的合法權益。為解決稅務行政爭議，保護納稅義務人的合法權益，須建立稅務行政救濟，才能實現行政的基本目的，由此可

⁶張金男，兩岸稅務行政爭訟救濟實務之比較研究，碩士論文，民國 90 年 6 月，第 19 頁

見，稅務行政救濟是行政法的一項重要法律制度，其目的前提和基礎是稅務行政爭議一定會存在。

(二)因納稅義務人的合法權益受到了稅務具體行政行為的不法侵害：

任何法律上的救濟制度都是為了補救侵權行為所造成的損害。針對稅務行政侵權行為所造成的損害，納稅義務人有權依據憲法和法律所享有的基本權利，請求稅務行政救濟。

(三)須依申請而進行，並且救濟的請求權歸屬於納稅義務人：國家機關對稅務行政爭議實行「不告不理」原則，沒有納稅義務人的救濟請求，是不會主動進行救濟的，故，只有納稅義務人依據申請救濟後，救濟程序才能開始進行。

(四)以保護納稅義務人的合法權益不受侵害：

稅務機關作出違法不當稅務行為所造成的後果是雙重的；它一方面侵害了納稅義務人的合法權益，另一方面又損害了稅務機關的行政權威，影響了行政效率。所以稅務行政救濟的目的及實質，是為納稅義務人的合法權益提供法律保護；同時，也維護了稅務行政的權威，提高租稅效率。

第五節 稅務行政救濟與一般行政救濟之不同

(1)稅務行政救濟先行復查程序，才可以再提起訴願。

一般行政救濟案件就沒有復查制度。

(2)稅務行政救濟案件，除稅捐及罰鍰等爭議外，還有課予義務、返還溢繳稅款及撤銷限制出境等。但是以應納稅捐及罰鍰等問題占多數，就所提訴願及行政訴訟，多為撤銷及給付訴願及訴訟。

一般行政救濟案件之內容五花八門，也包含撤銷、給付、確認訴願及行政訴訟。

(3)稅務行政救濟案件，對稅捐核定提起應依照復查決定納稅額繳納二分之一稅款。逾期末為繳納，稅法規定得移送法院強制執行。

一般行政救濟案件，對其行政處分提起訴願，則無繳納二分之一稅款規定。⁷

⁷ 鄭惠允，稅務行政概說

第三章 法令依據及程序

第一節 我國現行訴願制度概況

一、訴願主體範圍之擴大

依新訴願法第一條第一項：「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。」，除人民外，及同條第二項：「各級地方自治團體或其他公法人對上級監督機關之行政處分，認為違法或不當，致損害其權利或利益者，亦同。」的規定，使得縣、市、鄉、鎮等自治團體及公法人也可以對上級機關的行政處分提起訴願，所以新訴願法的修正擴大了當事人範圍，包括了自然人、法人及非法人的團體。

二、增設訴願參加制度

因為行政處分可能涉及許多利害關係人的情況下，所以在第二十八條規定第一項：「與訴願人利害關係相同之人，經受理訴願機關允許，得為訴願人之利益參加訴願。受理訴願機關認有必要時，亦得通知其參加訴願。」及同條第二項：「訴願決定因撤銷或變更原處分，足以影響第三人權益者，受理訴願機關應於作成訴願決定之前，通知其參加訴願程序，表示意見。」所以利害關係人也可依法提起訴願。

三、訴願管轄機關自我審查之功能

一般行政處分當事人可以向原處分機關提起訴願，原處分機關可在審酌結果認定原處分有違法或不當者，即秉於職權撤銷或變更原處分。而稅務行政處分之訴願則為原處分機關之上級機關。

四、情況判決制度的設計

第八十三條第一項：「受理訴願機關發現原行政處分雖屬違法或不當，但其撤銷或變更於公益有重大損害，經斟酌訴願人所受損害、賠償程度、防止方法及其他一切情事，認原行政處分之撤銷或變更顯與公益相違背時，得駁回其訴願。」第八十四條：「受理訴願機關為前條決定時，得斟酌訴願人因違法或不當處分所受損害，於決定理由中載明由原行政處分機關與訴願人進行協議。」

五、詳定訴願文書送達方式之規定

舊訴願法因條文只有二十八條，對文書送達並無相關規定，致造成訴願人無

法收受送達時對困擾。新訴願法對於提起訴願之送達方式作較詳細之規範，使民眾能及時收到行政處分並適時提起訴願。新訴願法第四十三條至第四十七條，就送對達對問題有詳細的規定。

六、採用較多的言詞辯論規定

舊訴願法對訴願的審理，是以書面審理為原則，例外的時後才可以言詞辯論。而新訴願法對於言詞辯論方面增加相當多規定，訴願人認為有必要時可提出申請，政府機關必要時也可以決定是否給予言詞辯論。規定於訴願法第六十三條第二項：「受理訴願機關必要時得通知訴願、參加人或利害關係人到達指定處所陳述意見。」，同條第三項：「訴願人或參加人請求陳述意見而有正當理由者，應予到達指定處所陳述意見之機會。」

七、採一級一審單軌制

立法院審查新訴願法法案時，為了要配合行政訴訟改採單軌制，而廢除再訴願程序，改採一級一審單軌制。⁸

第二節 訴願人及行政訴訟當事人

訴願法 § 18：

自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。

訴願法 § 19：

能獨立以法律行為負義務者，有訴願能力。

訴願法 § 20：

- 一、無訴願能力人應由其法定代理人代為訴願行為。
- 二、地方自治團體、法人、非法人之團體應由其代表人或管理人為訴願行為。
- 三、關於訴願之法定代理，依民法規定。

行政訴訟法 § 22：

自然人、法人、中央及地方政府、非法人之團體，有當事人能力。

行政訴訟法 § 27：

⁸永然法律事務所，新訴願法之實用權益，永然文化出版股份有限公司，1999年3月

- 一、能獨立以法律行為負義務者，有訴訟能力。
- 二、法人、中央及地方機關、非法人之團體，應由其代表人或管理人為訴訟行為。
- 三、前項規定於依法令得訴訟上行為之代理人準用之。

第三節 訴願及行政訴訟的代理人

訴願法 § 33：

左列之人，得為訴願代理人：

- 一、律師。
- 二、依法令取得與訴願事件有關之代理人資格者。
- 三、具有該訴願事件之專業知識者。
- 四、因業務或職務關係為訴願人之代理人者。
- 五、與訴願人有親屬關係者。

前項第三款至第五款之訴願代理人，受理訴願機關認為不適當時，得禁止之，並以書面通知訴願人或參加人。

行政訴訟法 § 49：

行政訴訟應以律師為訴訟代理人。非律師具有左列情形之一者，亦得為訴訟代理人：

- 一、依法令取得與訴訟事件有關之代理人資格者。
- 二、具有該訴訟事件之專業知識者。
- 三、因業務或職務關係為訴訟人代理人者。
- 四、與訴願人有親屬關係者。

前項第二款、第四款之訴願代理人，行政法院認為不適當時，得以裁定禁止之。

所得稅法 § 102 第一項：

納稅義務人對於本章規定各節，有關應行估計報告、申報或申請復查、訴願及行政訴訟等事項，得委託會計師或其他合法代理人代為辦理；其代理辦法，由財政部定之。

會計師法 § 15：

會計師得在登錄之區域內執行左列業務：

- 一、受當事人之委託或受政府機關之指定，辦理關於會計之設計、管理、稽核、調查、整理、清算、鑑定、財務分析或資產估價等事項。
- 二、承辦財務報告之查核、簽證。
- 三、充任檢查人、清算人、破產管理人、遺囑執行人或其他信託人。
- 四、充任稅務案件之代理人。**
- 五、充任工商登記或商標註冊及其有關事件之代理人。
- 六、代辦其他與會計有關之事項。

地政士法 § 16：

地政士得執行下列業務：

- 一、代理申請土地登記事項。
- 二、代理申請土地測量事項。
- 三、代理申請與土地登記有關之稅務事項。
- 四、代理申請與土地登記有關之公證、認證事項。
- 五、代理申請土地法規規定之提存事項。
- 六、代理撰擬不動產契約或協議事項。
- 七、不動產契約或協議之簽證。
- 八、代理其他與地政業務有關事項。**

記帳士法 § 13：

記帳士得在登錄區域內，執行下列業務：

- 一、受委任辦理營業、變更、註銷、停業、復業及其他登記事項。
- 二、受委任辦理各項稅捐稽徵案件之申報及申請事項。
- 三、受理稅務諮詢事項。
- 四、受委任辦理商業會計事務。
- 五、其他經主管機關核可辦理與記帳及報稅事務有關之事項。

前項業務不包括受委任辦理各項稅捐之查核簽證申報及訴願、行政訴訟事項。

所以稅務上的行政救濟依訴願法 § 33、行政訴訟法 § 49 及所得稅法 § 102 第一項之規定，**律師及會計師是明文規定得以為訴願人或行政訴訟當事人**

之代理人；地政士因具有土地法方面相關之專業知識，亦得為訴願人或行政訴訟當事人之代理人；但依記帳士法§ 13 執行業務範圍並不包括訴願及行政訴訟，所以不符合訴願法 § 33、行政訴訟法 § 49、所得稅法 § 102 第一項中規定依法取得或其他合法代理人之地位。

第四節 稅務行政救濟受理機關簡表 內地稅

表一

| 權利劃分 | 行政權(隸屬行政院) | | 司法權(隸屬司法院) | |
|------|------------|-----------|--------------|--------|
| 項目 | 復查 | 訴願 | 行政訴訟 | |
| | | | 第一審 | 第二審 |
| 國稅 | 原轄區國稅局 | 財政部 | 高等行政法院 | 最高行政法院 |
| 地方稅 | 原轄區稅捐稽徵處 | 直轄市及各縣市政府 | 高等行政法院 | 最高行政法院 |
| 差別 | 行政處分是否適當 | | 行政處分是否違反法律規定 | |

第五節 訴願書表格

表二

| 訴 願 書 | | | | | | 94 年 1 月更新 |
|------------------|-----|--------------|---------------|-----------|----------------------|------------|
| 稱 謂 | 姓 名 | 出 生 年 月 日 | 身 分 證 統 一 編 號 | 住 所 或 居 所 | 聯 絡 電 話 | |
| 訴 願 人 | | | | | | |
| 代 表 人 | | | | | | |
| 代 理 人 | | | | | | |
| 原行政處分機關 | | | | | | |
| 行政處分書 發文日期及文號 | | | | | 訴願人收受或知悉 行政處分之年月日 | |
| 訴願請求 | | | | | | |
| 事實 | | | | | | |
| 理由 | | | | | | |

此 致
(原行政處分機關全銜)

訴願人
代表人 (簽名或蓋章)
代理人

中 華 民 國 年 月 日

附 件 :

副 本 已 於 年 月 日 抄 送 訴 願 管 轄 機 關

第六節 送達方式

稅捐稽徵法§ 18：

稅捐稽徵機關為稽徵稅捐所發之各種文書，應受送達人拒絕收受者，稅捐稽徵機關得將文書寄存送達地之自治或警察機關，並作成送達通知書，黏貼於應受送達人之住所、居所、事務所或營業所門首，以為送達。

應受送達人行蹤不明，致文書無法送達者，稅捐稽徵機關應先向戶籍機關查明；如無著落時，應由稅捐稽徵機關保管應送達之文書，而於其牌示處黏貼，並於新聞紙登載公告，曉示應受送達人，應隨時向其領取。

前項公示送達，自將公告黏貼牌示處並自登載新聞紙之日起經二十日，發生送達效力。

繳納稅捐之文書，稅捐稽徵機關，應於該文書所載開始繳納稅捐日期前送達

稅捐稽徵法§ 19：

為稽徵稅捐所發之各種文書，得向納稅義務人之代理人、代表人、經理人或管理人以為送達，應受送達人在服役中者，得向其父母或配偶以為送達；無父母或配偶者，得委託服役單位代為送達。

為稽徵土地稅或房屋稅所發之各種文書，得以使用人為應受送達人。對公司共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。

第七節 送達時間

表三

| | 復查 | | 訴願 | 行政訴訟 |
|-----------------------------|------------------------------------|---------------------|--|-------------------------------------|
| | 依核定稅額通知書所是否有應納稅額或應補徵稅額 | | | |
| | 有 | 沒有 | | |
| 不服時 | 於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查 | 核定稅額通知書送達後三十日內，申請復查 | 訴願之提起，自行政處分達到或公告期滿之次日起三十日內為之 | 於訴願決定書送達後二個月之不變期間內為之 |
| 天災事變或其他不可抗力之事由(其他不應歸責於己之事由) | 遲誤申請復查期間者，於其原因消滅後一個內，提出具體證明，申請回復原狀 | | 遲誤申請訴願期間者，於其原因消滅後十日內，得以書面敘明理由向受理訴願機關申請回復原狀 | |
| 受理機關多久之內應處理完畢 | 應於接到申請書後二個月內復查決定，並作成決定書 | | 應於收到訴願之次日起三個月內為之；必要時得延長一次，但不得逾二個月 | |
| 受理機關未於期限內作成決定 | 納稅義務人得逕行提起訴願 | | 訴願人得逕行提起行政訴訟 | |
| 仍不服處分 | 得提起訴願 | | 得提起行政訴訟 | 對高等行政法院之終局判決，非以其違背法令為理由，不得上訴至最高行政法院 |

第四章 文獻資料整理(行政罰法)

行政罰法，立法院於 94 年 1 月 14 通過，於民國 95 年 1 月起正式施行

第一節 何人負舉證責任

按司法院大法官於民國 80 年作成釋字第 275 號解釋，目的在推翻當時行政機關認為行政裁罰與刑事處罰性質不同，所以創設行為罰的「推定過失制度」，作為行政罰法制定前，過渡的權宜措施考量。不過卻因為行政罰法十餘年來的立法延宕，推定過失制度，變成稽徵機關要求納稅人須就違章行為，自行舉證已善盡注意義務，始能免罰的說辭。但於行政罰法通過後，在行政罰法第 7 條即明文規定：「違反行政罰法上義務之行為非出於故意、過失者，不予處罰。」立法理由中更明確指出基於確立現代國家有「有責任始有處罰」的原則，並為提升人權的保障，國家欲處罰行為人者，應由行政機關就行為人的故意、過失行為負舉證責任，故不採「推定過失責任」的立法。

因此，行政罰法既已立法通過，稽徵機關似不宜再秉持過去未具體舉證有違章事實，或違章人有為自己或他人逃漏稅的違法意圖者，即逕將補稅與裁罰等同處理，或將證責任拋回給違章人自行舉證免罰等作法，而應對違章詳盡調查並負舉證之責任且具體說明認定違章行為的事實理由。

我國稅法學者多認為稅務爭訟的舉證責任一般應按法律規範要件的性質予以分配，即稽徵機關應就稅捐發生及增加之事實，負舉證責任，就稅捐免除或減免之事實，即退稅或稅捐優惠請求權以及稅捐債權消滅等，則應由納稅義務人負舉證責任。

第二節 公司負責人的併罰責任

- 1、明定代表私法人實際實施行為的董事或其他有代表權之人，因執行職務或為私法人利益為行為，而致私法人違法而遭受處罰時，如該行為人有故意或重大過失時，因具有高度的可非難性及可歸責性，即應與私法人並受同一規定罰鍰的處罰。
- 2、倘若董事或其他有代表權之人對職員、受僱人的違法行為，因故意或重大過失，而未善盡防止及監督的義務，以致私法人違法遭受裁罰者，亦須並受同一規定罰鍰的處罰。

所以在行政罰法正式施行之後，公司的負責人就心須隨時對公司稅捐的申報與繳納，克盡相當的注意義務，否則公司發生違章情事，而遭裁處罰鍰者，稽徵機關就可以對公司負責人受同一規定罰鍰的處罰。⁹

第三節 稅捐裁罰的時效

稅捐裁罰時間長短對於納稅人來說是很重要的，如果長時間處於不確定狀態下會影響人民權益；在行政罰法第 27 條第 1 項規定「行政罰之裁處權，因 3 年期間之經過而消滅。」以稅捐稽徵法第 48 之 3 規定裁罰的從新從輕原則，即納稅義務人違反稅法規定「適用裁處時之法律，但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律」，該法律應不只侷限於稅法及稅捐稽徵法而已，應當包括行政罰法才是。我們討論之後覺得，如果時效真的改為行政罰法的 3 年，就會誘使人民逃漏稅，而導致政府稅收減少、並違反社會公平正義；但是，如果若依照現行的稅捐稽徵法第 49 條之規定，則核課期間卻是規定 5 年或 7 年（未辦理申報或故意以詐欺或不正當方法逃漏稅捐情形）。這樣來說，又會造成無謂的稽徵成本，況且，隨著稽徵時間越久，日後所要繳交的罰鍰又會因為利息加計而使其金額提高！雖然實務上認為稅捐稽徵法具有「特別法」性質，而得排除行政程序法或執行法不同規定的主張，不過，我們覺得還是要依照案例的性質來認定會比較妥當。在兩相比較之下，取其損失最小者來決定。

第四節 稅捐機關的主動退稅權

依稅法規定，稽徵機關未於徵收期間內徵收的稅捐，不可再行徵收，相對的，納稅義務人應退稅捐未於退稅期間申請退還者，不可再申請退還，所以「徵收期間」和「退稅期間」為 5 年自有其依據；但實務上，基於行政機關力倡革新便民之際，台北市稅捐稽徵處對於主動退稅的看法是 依稅捐稽徵法第 28 條規定，適用對象如為稽徵機關於適用法令錯誤或計算錯誤所造成溢課稅款，就不受 5 年期間的限制。

⁹蔡朝安、黃士洲，甫立法通過的行政法對於稅捐罰鍰的衝擊，稅務旬刊，第1921期，2005年2月，34-37頁

在談退稅請求權的這個觀點上，依稅捐稽徵法第 28 條規定：「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起 5 年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」所以此條文是以適用法令錯誤或計算錯誤致溢繳稅款為前提，始有其適用。

事實上，這項規定引起各界多方爭議，以行政院 86 年 8 月份庭長評事聯席會議為例：其認為稅捐稽徵法相關規定，性質為公法上不當得利(民法第 179 條)返還請求權的特別時效規定，是以課稅事宜，既係法關係，則納稅義務人申請退稅，應屬人民「公法上之請求權」之行使。公法上之請求權之消滅時效，行政程序法第 131 調至第 134 條已有規範，第 131 條第 1 項更明訂「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。」且朱敏賢先生於第 187 期法學叢刊「公法上之類推適用」一文中，敘明原行政院(即今最高行政法院)80 年判字第 579 號判決，亦認為請求權之行使，應受一定期間之限制，用以安定法律秩序。另外，權利行使之期間，法律未設特別規定者，私法上之請求權，因 15 年不行使而消滅(民法第 125 條)，此項規定，於公法上之權利，亦應類推適用。

但若以台北市稅捐稽徵處的看法為例：其認為，依法納稅是義務，合法節稅是權利，主動退稅是責任，所以在輔導民眾合法節稅外，亦會主動運用電腦勾稽，自行辦理溢繳及重複繳納的退稅。該處認為稅捐稽徵法第 28 條規定，適用的對象是納稅義務人而非稽徵機關，因此如果是政府機關的錯誤所造成的溢課稅款，就不受 5 年期間的限制。而稽徵機關核課稅捐，係行使公權力，自應依照相關法規為之，不容有誤，否則即應本諸職權予以「更正」，而更正並非「公法上請求權之行使」，自亦不受時效之限制同時稽徵機關「溢課」與納稅人「溢繳」截然不同，前者性質較似不當得利，因此，如因稅捐稽徵機關或其他政府機關的錯誤，而要納稅人在繳納稅款 5 年內提出具體證明申請退還，並不公平。是以只要有證據證明不可歸責於納稅義務人兒戲稽徵機關之溢課，稽徵機關均應本於職權主動退還溢課之稅款。

例：據 93 年 4 月 6 日工商時報報導，該處當月份有一筆巨額退稅的案例即

是。該納稅義務人持有一地目為公共設施保留地之土地，但卻因檔案登記錯誤及久未會勘，導致這筆土地未享有優惠稅率，嗣後發現這項錯誤，經查明屬實，該處立即將 15 年內多繳的稅款退回。

稅務法令多如牛毛，雖然稽徵機關已透過各種管道加強對納稅義務人的宣導，但要讓納稅人熟稔各項規定，實屬不易；且政府機關間有錯誤疏漏，以早期來說，其硬體設備不足及稽徵技術不精為然，如一味究責納稅義務人，而對於政府機關之疏漏、不及，未見補償補救，並不妥適，所以以台北市稅捐處開明的作法，自然可以受到社會大眾及納稅義務人的高度肯定，從旁觀之，也可想見該處在推動納稅義務人的納稅行動上能有好的互動。

其實，憲法既以明文規定人民有納稅的義務，則在此部份上，稽徵機關當然有權利向納稅義務人核課稅捐；但基於法律主義原則下，人民繳納稅捐必須依照稅法有明訂之部分繳稅，相對的，對於納稅義務人之權利上有爭議之點，也須以相對納稅義務人有利之內容解釋；但此核課期間受 5 年限制之主張也絕非無據，在最高行政法院 90 年判例第 93 號判決即認為稅捐稽徵法第 28 條申請「退稅期間」5 年之規定，其立法理由主要基於法律平衡原則，目的在使稽徵機關之「徵收期間」與納稅義務人申請「退稅期間」取得平衡，即稽徵機關應徵之稅捐未於徵收期間徵起者，不得再行徵收，則納稅義務人應退之稅捐未於退稅期間申請退還者，亦不得在申請退還。

稽徵機關核定稅額之行政處分，應予以尊重；但由於資訊傳遞的日益便利及內部控制的愈趨嚴密，所以要適用稅捐稽徵法第 28 條之規定者的退稅案件也在少數，所以在不影響其他稽徵目標及稽徵機關人力的情況下，應考量由稽徵機關自行本於職權查處，以兼顧納稅義務人之權益才是！

第五章 稅捐案例之研究及立法意旨

遺產及贈與稅立法意旨：

許多學者認為，遺產繼承權並非是天賦人權，而是由國家法律所承認和保護的權利，即國家授予的權利。而且國家有責任防止財富過多集中於少數人手中。從經濟關係來看，遺產的取得不同於其他所得，它是一種不勞而獲的所得。國家平時課征財產稅時，納稅人往往會利用各種手段設法逃避，應在其死亡後無法再逃避時，利用遺產稅或繼承稅一次加以補征。

一般來說開徵遺產稅和贈與稅是出於以下幾方面的考慮：

一、促進社會經濟進步的考慮：

遺產繼承人如不需任何努力就獲得巨額財富，這種不勞而獲極易使遺產繼承人飽食終日、遊手好閒，不利於社會進步和發展，所以透過課徵遺產及贈與稅限制其所獲得之財產，促使有生產經營創造能力的繼承人不主要依靠遺產生活，而靠自身努力，改善提高自身生活水準，同時也貢獻於社會，促進社會進步。

二、社會公平和社會穩定的考慮：

遺產繼承權若不加以限制，極易出現財富向少數人集中的後果。貧富兩極、分配不公是社會不穩定的一大根源。所以對遺產課稅可以限制財富集中於少數人手中，有利於促進分配公平和社會穩定。

三、租稅制度和租稅政策方面的考慮：

因為某些財產難以查實或不參加貨幣交易，無論徵收所得稅還是銷售稅都無法課徵，所以課徵遺產及贈與稅有助於彌補所得稅和流轉稅的不足。而且財產所有者死亡時徵收遺產稅，可達到最終的補充清算調節作用，為國家帶來一定的財政收入也可貫徹稅制公平原則。¹⁰

¹⁰ 洪國仁，比較租稅制度講義

第一節 案例一 死亡前出售財產或舉債計徵遺產稅之爭訟

(稅務救濟案例，第四章 遺產及贈與稅 170~176 頁)

行政院決定書 中華民國八十二年二月二十三日

台八十二訴字第〇四五九八號

主文：原決定及原處分均撤銷，由原處分機關另為適法之處分。

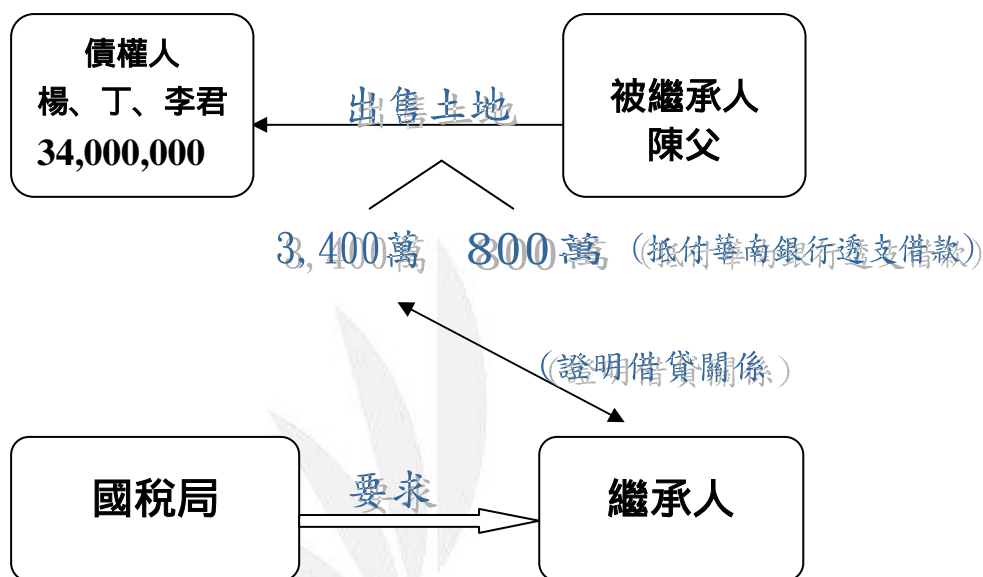
事實：再訴願人等之父陳君於七十八年十月七日死亡，再訴願人於七十九年六月二十日代表全體繼承人向原處分機關財政部臺北市國稅局申報遺產總額新台幣(下同)2,372,096 元，該局原核定以其漏報土地二筆、債權及投資一筆 34,159,757 元，乃核計其遺產總額為 36,532,853 元，遺產淨額 32,881,853 元。再訴願人等以核定所列之遺產債權 34,000,000 元，係被繼承人生前於七十八年八月八日將其於台北市 xx 區 xx 段一小段 171,172 號土地以四千二百萬元出售與華僑商業銀行(以下稱華僑銀行)，除八百萬抵付華南商業銀行透支借款外，其餘大部分款項均已由被繼承人用以清償債務，計有楊君 13,400,000 元、李君 12,600,000 元、丁君 8,000,000 元，共 34,000,000 元，不應計入遺產總額云云，申經復查結果，以被繼承人出售土地所得價款，大部分確已流入楊君、李君及丁君銀行帳戶內，分別為 13,400,000 元、12,600,000 元及 8,000,000 元，合計 34,000,000 元，惟楊君等三人僅承認與被繼承人間原有借貸關係，未能提示有借貸之證明文件供核，而現金部分無從查證，支票支付部份，因領款人丙非被繼承人，所稱之借貸關係上無法證明，乃未准變更。

再訴願人等以楊君等三人與其非親非故，不可能幫助渠等逃漏遺產稅，楊君等既自承被繼承人將向匯入其帳戶係清償債務，原處分不予採據，有違證據法則，況課繼承人對於被繼承人生前提領之款，負用途證明之責，於法無據云云，訴經財政部訴願決定：以被繼承人生前於七十八年七月二十四日至同年九月十九日，分別由其本人及土地買受人華僑銀行匯款與楊君等三人之銀行帳戶內，為再訴願人等所不爭之事實，楊君等雖稱渠等語被繼承人間原有借貸關係，惟其所提示之存摺，均係以現金領出，無法證明領出之款項確係由被繼承人收受，且期間又未留有借貸契約或收據；況金額鉅大，而以大量現金往來，復無任何物權設定以供擔保，亦有悖常情，是再訴願人等既未能提示確有借貸之證明文件供核，所訴

系爭款項係被繼承人用以償還原先借款一節，自難採據。從而原處分機關認定系爭款項係被繼承人生前之債權，據以併入遺產總額，核課遺產稅，並無不合，遂駁回渠等訴願。茲再訴願人等復執前詞，向本院提起再訴願。

案例分析：

圖三



國稅局觀點：

- 1、債權人楊、丁、李君三人僅承認與被繼承人間原有借貸關係，但當時是以現金領出，況且沒有借貸證明，所以沒有辦法證明其與被繼承人有借貸關係。
- 2、當初“償還款項”的時候，不是由華僑銀行將錢匯到被繼承人的帳戶中，而是直接匯入其他三人帳戶中。
- 3、國稅局依據上述兩點，要求繼承人須舉證其父與其債權人三人之間的借貸關係及資金流向。

法官判定：

- 1、只有根據遺產與贈與稅法§1，於“死亡時”遺有財產者，才可列入遺產中。
- 2、依台財稅第 36091 號函並無規定被繼承人於生前不可處分其財產或處分於繼承開始前應提示用途之證明。而且，被繼承人處分其財產，強制命令繼承人