

「總額主義」與「爭點主義」在  
稅務復查程序之運用一考察  
---以臺中市政府地方稅務局為例---

研究機關：地方稅務局

單位：稽核科 政風室

研究人員：科長 陳穗明 科員 林勇全

研究期間：100年2月1日至100年8月25日

中華民國 100 年 8 月 25 日

## 目 錄

壹、	研究緣起與目的 .....	1
貳、	研究背景與現況---復查階段之調查、決定理論基礎 .....	2
一、	地方稅「復查」的意義、目的 .....	2
二、	「總額主義」抑或「爭點主義」的採擷 .....	3
三、	「職權主義」與「當事人進行主義」 .....	6
參、	研究方法與內容 .....	7
肆、	研究發現---復查階段之調查、決定理論運用 .....	7
一、	「爭點主義」的運用與「總額主義」的交錯適用可能性 .....	7
二、	「職權主義」與「當事人進行主義」 .....	12
三、	課稅處分「違法」或「不當」之判斷 .....	13
四、	復查階段之舉證責任 .....	17
五、	課稅要件事實之認定 .....	19
伍、	復查階段調查、決定之方策試論---代結論 .....	20
一、	「爭點整理表」的活用與充實復查決定 .....	20
二、	「職權主義」與「當事人進行主義」之調和 .....	21
三、	釐正「總額主義」與「爭點主義」之由來，能立即、有效突顯課稅處分 本質 .....	21
	參考文獻 .....	23

## 壹、 研究緣起與目的

行政訴訟新制從 89 年 7 月 1 日實施至今近十年，在行政訴訟案件中，稅務行政救濟是最主要的行政訴訟案件類型之一，每年約有 3,000 餘件，約占全部行政訴訟案件的三至四成，爭訟的金額不亞於民事訴訟案件。與一般行政訴訟案件相較，稅務救濟案件往往涉及會計、財稅與複雜稅法方面等專業問題，法官在審理稅務救濟案件時，可能無法充分理解納稅義務人從會計或財稅角度提出的主張，因此納稅人即使提起行政救濟，能夠勝訴機會也不高<sup>1</sup>。中國時報 99 年 9 月 23 日 A17 版刊載「台灣賦稅人權總體檢座談會」，參與座談人員對於行政訴訟之部分發言，司法院澄清：比較近 5 年德國、日本與我國，民眾打稅務官司第一審之原告勝訴率(含全部、一部勝訴及和解)，分別為 32.56%；12.66%及 16.91%，相較之下，我國稅務訴訟之原告勝訴率仍比日本為高，而德國之原告勝訴率比我國高出近 1 倍，係因德國稅務訴訟案件之審理，在進行言詞辯論程序前，先有一個討論程序，由法官與兩造當事人就案件事實及爭議狀況進行討論，約有 2 成 8 左右的案件在這個程序中達成事實上之和解而變更為有利於原告的結果(例如稅捐機關主動撤銷原行政處分，或者變更核定稅額通知書)。德國在審理稅務訴訟所採行的程序，快速解決當事人的紛爭，可作為我國未來研修相關法制的參考<sup>2</sup>。2010 年 6 月 20 日工商時報更報導<sup>3</sup>臺中高等行政法院院長表示，該院成立至今，人民稅務案件勝訴比率為 17.74%，司法院行政訴訟暨懲戒廳長指出政府課稅行政不能出錯，在日本人民稅務訴訟勝訴率為 10%-12%，如果這是合理標準，臺中高等行政法院人民勝訴率如此高，稅捐機關被法院撤銷案件如此多，恐有檢討必要。

自 92 年國稅、地方稅分隸以降，稅務爭訟研究學界及實務界多以國稅爭訟為擅場，較少以地方稅為研究客體，筆者身為地方稅一分子，本著自己之土地自己耕耘理念，本研究針對稅務訴訟標的性質，試論「爭點主義」與「總額主義」能否？如何？在本局復查程序運用，所提出建議，若有助於本局稅務爭訟上落實保障人民財產權，則為幸甚！

---

<sup>1</sup> 請參閱 <http://www.yzcpa.com.tw/node/76>

<sup>2</sup> 請參閱 [www.tpccool.url.tw/doc/forum/20101011/opinion/opinion-04.doc](http://www.tpccool.url.tw/doc/forum/20101011/opinion/opinion-04.doc)

<sup>3</sup> <http://consultant.pixnet.net/blog/post/31719798>

## 貳、 研究背景與現況---復查階段之調查、決定理論基礎

最高行政法院 62 年判字第 96 號判例略謂：實定法上，稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起 30 日內，申請復查。三、依第 19 條第 3 項規定受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起 30 日內，申請復查。」本局管轄臺中市地方稅，均為賦課課稅制度<sup>4</sup>，更該當上開條文之「核定稅捐之處分」，所以未經復查階段之稅務爭訟，未能逕行進行訴願、行政訴訟，自不待言。

惟本局之復查階段，本於行政機關自我再審查及賦課課稅制度機關責無旁貸本節以我國法院實務發展之「爭點主義」，檢討本局核定稅額之調查、復查決定之理論基礎。

### 一、 地方稅「復查」的意義、目的

「總額主義」係指「審理的範圍及於原處分金額之全部」，爭點主義則係「審理對象以因復查人與原處分機關間之對立所形成之爭點為限。」

「爭點主義」認為，法院審理的對象應以「因復查人與原處分機關間之對立而形成之爭點事項」為限，因此，若遲至訴訟階段，行政機關始提出與原處分理由相異之事實上主張，此時已屬「訴訟標的」之變動。因此，當構成爭點之事實經法院審理，發現原處分理由有誤時，不容許行政機關為避免因該部分遭撤銷而影響原處分稅額，而提出其他相異之事實為理由<sup>5</sup>。

<sup>4</sup>齊藤明，稅法學の基礎理論，中央經濟社，145 頁，1998 年 3 月。金子宏，租稅法，弘文堂，738 頁，平成 23 年 4 月 15 日（2011）十六版。

<sup>5</sup>蔡朝安律師、周泰維律師，稅務訴訟「爭點主義」之辯正

<http://www.pwc.com/tw/zh/services/legal/knowledge-center/legal-column/feature/legal-feature-tax2103.jhtml>

「總額主義」與「爭點主義」被定位在「訴訟標的」層次之爭<sup>6</sup>，觀最高行政法院 98 年度 1785 號裁定：「本院查，我國行政訴訟實務就租稅行政救濟之訴訟標的係採爭點主義，不採總額主義，即認各個課稅基礎具有可分性，行政法院僅對課稅處分中當事人爭執之項目為審理，此亦為本院（高行政法院）歷年來一貫之見解，…」，大法官釋字第 663 號解釋黃茂榮大法官協同意見書中，即指出：「因現行司法實務，就稅務爭訟之訴訟標的係採爭點主義，其勝敗繫於該當事人是否具有充分的學識及能否及時提出適當之事實上及法律上的意見。」

#### （一）課稅基礎可分性判斷

最高行政法院 95 年度判字第 1296 號判決為例：「又課稅處分對應於各個課稅基礎，具有可分性，故我國稅務行政爭訟向採爭點主義；是納稅義務人雖有就特定課稅基礎表示不服，提起訴願，然若另就未提起訴願之另一課稅基礎（爭點）依行政訴訟法第 4 條規定向高等行政法院提起行政訴訟，求為撤銷，則參諸……本院 62 年判字第 96 號判例，其起訴即屬不備要件。」

#### （二）提出復查時主張之事實為準

最高行政法院 96 年判字第 831 號判決指出：「在確定現行司法實務採取爭點原則以後，接著則須指明『爭點』範圍如何界定？本院以為應以復查時主張之事實為準，只要不涉及新事實之調查者，均在爭點範圍內。但是爭點範圍之決定，當然不會是以納稅義務人提出復查申請時之聲明為準。」

最高行政法院 96 年判字第 831 號判決認為稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條正是稅捐行政爭訟法制採用爭點主義之法規範基礎。並認為立法者有意使租稅法律關係在核課期間屆滿前都停留在所謂流動狀態，徵納雙方隨時可就前訴訟中未提出之爭點都有機會重提爭執，故訴訟標的（法院審理範圍、既判力客觀範圍）可以納稅義務人已於復查中聲明不服之爭點為限，亦即「爭點主義」。

綜上，「復查程序」或可謂為「總額主義」與「爭點主義」論爭的平台，惟尚無定論。

## 二、「總額主義」抑或「爭點主義」的採擷

<sup>6</sup> 陳清秀，稅務訴訟之理論與實務。張文郁，論撤銷課稅處分之訴訟標的，稅務行政訴訟制度之理論與實務研討會，16 頁，2010 年 11 月 6 日。

## (一)臺灣法

目前稅捐法制採取爭點主義之理由在於<sup>7</sup>：

1. 稅捐行政具有大量行政之特質，不僅稅捐主體多，且各式稅捐，若屬週期稅者，每一週期完結，稅捐主體隨之發生、申報及繳納作為。即使非屬週期稅，例如遺產稅者，雖然每一自然人終其一生僅有一次被課徵此項稅捐之可能，但其稅捐客體範圍龐雜，自然人之死亡時點又難以預測，以致沒有資料可供查核（所以遺產及贈與稅法第23條才課遺產稅之納稅義務人自動申報遺產稅捐客體之義務，事後又留給稅捐機關至少二個月之調查期間，以便稅捐機關有時間確實掌握稅捐客體流向）。面對如此多之報繳及調查事務，稅捐機關人力有限，又面臨「資訊不對稱」之困境（因為大部分與稅捐核課有關之資料均掌握在人民之手中），如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成稅捐之稽徵。但是偏偏稅捐又是一種「無對待給付」之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之「誘因」存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。因此在法制上必須確立「稽徵經濟原則」，課予人民眾多之協力義務，以利稅捐之稽徵。實則「稽徵經濟原則」乃是與「稅捐法定原則」及「量能課稅原則」併立之稅捐法制三大基本建制，極具重要性。由此亦可知，在稅捐法制上，人民權利與行政效率必須有所調和，其間有「成本效益」之衡量在其中。法院正是在這樣的認知下來解釋及操作現行稅法。

2. 此外上述「資訊不對稱」乃是針對稅捐客體事實而言，在這個層面上，顯然是納稅義務人對此等資訊享有優勢地位。但是對個案中之稅法正確適用而言，又存在著另外一種「資訊不對稱」之現象。簡言之，稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，一般納稅義務人很難理解稅捐機關之法律見解，因此在很多情形下，也不能立即明瞭稅捐機關適用法令有無錯誤，此等法律知識的資訊不對稱現象，納稅義務人顯屬劣勢之一方。

---

<sup>7</sup>最高行政法院 96 年度第 831 號判決、96 年判字第 1054 號判決

3. 正是基於上開雙重「資訊不對稱」現實，一般而言，稅捐之第一次核定，經常是形式的、權宜的，稅捐機關僅以納稅義務人提供之資料為基礎，為其核定基礎，而且通常不附有關「事實認定」及「法律適用」之說理（通常僅有稅單及核定通知書而已，而核定通知書之記載又極為簡略）。一般言之，只有在納稅義務人接到第一次核課之文書後，不服該稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，稅捐機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。

4. 所以上述之第一次核課，是一種權宜性的，形式性的決定，再依稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定，由該二條規定內容可知，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核課之結果，另行徵課或申請退稅。

5. 而上述第一次核課之權宜性、形式性特徵，會讓特定稅捐債務，在法定之核課期間內，始終處於流動狀態，徵納雙方對稅捐債務之界限都有機會重為爭執，直到某項具體爭執已經進入復查程序，在該爭執範圍內之事實內容及法律適用才得以固定下來。而其餘部分，立法者則參酌雙方各自享有資訊優勢之現實背景，有意讓其繼續處於流動狀態，直到核課期間屆滿，稅捐債務才確定下來。在這樣的法制結構下，爭點原則之採用勿寧是司法實務之最適決擇，不然現行法律即無從操作。

在「爭點原則」之法制設計基礎下，稅捐行政訴訟之訴訟標的當然會被「爭點」分割而形成各自獨立之狀態，並分別認定其起訴是否違反復查前置程序。

最高行政法院 98 年度判字第 865 號判決更認為：「……在行政救濟階段之審查範圍，參照本院 62 年判字第 96 號判例意旨…即 揭示採取「爭點主義」，認為訴願、訴訟程序所應審查之事項必須為納稅義務人已於申請復查時有所主張者為限。」，故所謂「爭點主義」，應係指「納稅義務人欲於稅務爭訟案件中爭執之事項（爭點），必須於申請復查程序中曾為爭執，始得成為法院審判之對象。」

(二) 日本法

對原課稅處分，於行政訴訟法院判決前能否提出新課稅理由或由原處分機關補充、變更新理由？此涉及租稅訴訟程序標的或訴訟標的問題。此即日本「總額主義」與「爭點主義」之對立。

「總額主義」對爭訟對象所確定稅額全部為判斷；「爭點主義」爭訟判斷對象為有爭訟部分相對應之理由部分而已。「總額主義」認為法院審理的對象是「課稅處分之全部（總額）」，為支持該總額之合法性而於言詞辯論終結前均可自由提出之「理由追補、更換」，亦即，原處分理由更換可在訴訟階段始發現有誤時，允許稅捐稽徵機關追補、更換其他處分依據事實作為課稅處分理由，以為維持原處分之合法性。

「爭點主義」則認為，法院審理的對象應以「因復查人與原處分機關間之對立而形成之爭點事項」為限，因此，若遲至訴訟階段，稅捐稽徵機關始提出與原處分理由相異之事實上主張，則不允許，因此時已屬「訴訟標的」之變異。因此，當構成爭點之事實經法院審理，發現原處分理由有誤時，不容許稅捐稽徵機關為避免因該部分遭撤銷而影響原處分稅額，而於言詞辯論未終結前允許提出其他相異之事實為課稅處分理由。

日本學者金子宏認為撤銷訴訟原則採「總額主義」<sup>8</sup>，判例認為白色申告部分以總額主義，藍色申告制度部分，不明。從「程序保障」觀點而言，為防免對納稅義務人突襲，並擔保課稅處分之慎重、合理以抑制稅捐機關恣意，以達課稅處分適當化機能。另外，從爭點明確化觀點而言：課稅處分理由的明示，有助於納稅義務人提出「不服申請」。若允許課稅處分理由自由更換，將形同課稅處分不具理由，這斬喪行政處分須附記理由之立法意旨。因此，課稅處分之理由可更換性，原則上應不允認。「不服申請」為訴訟前置程序，其最大理由，無非希望爭點早期顯在化，若允許理由的自由更換，除非在基本課稅要件事實同一性下方允許。

### 三、「職權主義」與「當事人進行主義」

本局復查案件形成之原因基本上容允分為（一）法令執行之行政救濟、（二）納稅義務人對法令的認知不同及（三）原審查單位之法令認知，上述三種因素有涉及主觀因素者，較難以通案式方式加以控制，

<sup>8</sup>金子宏，租稅法，弘文堂，832頁，平成23年4月15日（2011）十六版。

本局設有法務科，專責處理復查案件，制度上設計似有突顯復查案件審查之中立性，惟在此制度下，原審認單位，只要將案件審查完畢後即可結案，加上課稅處分事件量多而龐雜若發生行政爭訟，後續之行政救濟程序均與其無涉，而委由法務科處理，以致常有取證不完全之情形，造成事後復查案件審理過程中，理論上再耗費時間取證。又，機關組織之權責劃分，形成各單位之本位主義，各自堅持己見之齟齬與尷尬。

「復查程序」定位為行政程序，自有行政程序法第 34 條規定：行政程序之開始，由行政機關依職權定之。但依本法或其他法規之規定有開始行政程序之義務，或當事人已依法規之規定提出申請者，不在此限。同法第 36 條規定：行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。

本局管轄地方稅徵課，又地方多屬賦課課稅制度，已如上述。復查程序上本於課稅處分之送達生效，復查行政程序之發動權即屬受該稅單通知者（第一納稅義務人）或其繼承人（第二納稅義務人）為限，故此復查程序應偏向於因當事人而開始。至於本局設有法務科，專責處理復查案件，雖突顯復查案件審查之中立性允為附和法律规定之想法，實質上，復查申請人只關心自己權益之存在與否、保障落實有無而已，原處分機關中立與否，非關宏旨。

#### 參、 研究方法與內容

本文採用之研究方法為歷史研究法及實例分析法，藉由此二種研究方法並透過學理檢驗，探討本研究之議題，以期研究結果可供未來本局「復查」、「訴願」程序興革之參考。

#### 肆、 研究發現——復查階段之調查、決定理論運用

本節以本局復查階段為引子，檢討本市訴願、或行政法院判決實務等相關論點。

##### 一、「爭點主義」的運用與「總額主義」的交錯適用可能性

###### (一)程序選擇權的行使——更正或復查

稅捐稽徵法第 17 條規定「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求稅捐稽徵機關，查對更正。」同法第 28 條第 2 項規定「納稅義務人因稅捐稽徵機關適

用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤，致溢繳稅款者，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起2年內查明退還，其退還之稅款不以5年內溢繳者為限。」，再觀察同法第38條第3項規定：經依復查、訴願或行政訴訟程序終結決定或判決，應補繳稅款者，稅捐稽徵機關應於復查決定，或接到訴願決定書，或行政法院判決書正本後10日內，填發補繳稅款繳納通知書，通知納稅義務人繳納；並自該項補繳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，按補繳稅額，依各年度1月1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。

納稅義務人考量復查「利息成本」，而更正申請則無「利息成本」，應不會思考復查程序，但未經復查程序之課稅務處分又無法提起訴願，因此，陷入兩難，最後只有在花費「利息成本」以提出「復查」以保權益。

(二)經教示課稅處分，已不能抵抗，只能繳納，或繳一半，再申請復查。

### (三)實例研究

#### 1、99年10月19日中市稅法字第0996310500號復查決定書

本事件復查階段申請人之爭點有①防空避難室不能課房屋稅，②騎樓部分不能課房屋稅，③以上課稅月數僅6.5月非如繳款書所誤載之「12、10或2」。

#### 2、原臺中市復查決定---府授法訴字第1000021050號訴願決定書

##### (1)本事件訴願階段爭點

##### ①復查決定書課以訴願人7個月期間，顯有錯誤

按房屋稅條例第4條第1項前段規定「房屋稅向房屋所有人徵收之。」又「房屋稅徵收細則，由各直轄市及縣(市)政府依本條例分別擬訂，報財政部備案。」為同條例第24條所明文。再按臺中市房屋稅徵收細則第12條規定，「房屋典賣、移轉在當月15日以前者，房屋稅自當月份起向承受人課徵，在當月16日以後者，自次月份起向承受人課徵。移轉當期前業主應負擔而尚未開徵之稅額，應即予開徵。」又「不動產物權，依法律行為而取得、設定、喪失及變更者，非經登記，不生效力。前項行為，應以書面為之。」為民法第758條

所明文。

查訴願人 98 年 12 月 16 日以「書面」並「登記」取得系爭房屋所有權，即為房屋稅條例第 4 條第 1 項前段規定「房屋所有人」，且係在 98 年 12 月 16 日，依上開臺中市房屋稅徵收細則第 12 條「移轉在當月十六日以後者，自次月份起向承受人課徵。移轉當期前業主應負擔而尚未開徵之稅額，應即予開徵。」故，訴願人 99 年房屋稅為 99 年 1 月至 6 月始為課徵期間，復查決定書課以訴願人 7 個月期間，顯有錯誤。

②復查決定書課以訴願人第 1 層「營業用」房屋稅 1 個月，與事實及「實質課稅原則」顯有違誤

按稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」

查訴願人自 98 年 12 月 16 日即以系爭房屋為住家，本復查決定書課以訴願人第 1 層「營業用」房屋稅 1 個月，即與事實及上開「實質課稅原則」顯有違誤。

## (2)原處分機關答辯

①房屋稅條例第 4 條除明定房屋稅應向所有人徵收外，針對所有人不明，或未依規定申報房屋稅籍等情，仍例外訂有向起造人、現住人或管理人徵收之規定。揆其立法理由「明確規定房屋稅之納稅義務人，以利徵收…」，該規定旨在確立課稅對象，俾利稽徵作業，而非規範課稅須以所有權之登記為要件。況不動產之移轉，一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位，建物所有權登記僅在依規定取得法律上之效力而已。稽徵機關對房屋買賣移轉所有權經申報契稅之案件，即須依規定核計原業主欠繳之房屋稅並予開徵，是以臺中市房屋稅徵收細則第 12 條所定「移轉」，咸認係以房屋移轉訂立契約日期為斷。②系爭房屋原設有「○○投資股份有限公司」，查該公司於 98 年 12 月 16 日向經濟部提出變更地址之申請，已屆當月 15 日以後，本局依臺中市房屋稅徵收細則第 11 條規定暨財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋示，准予追溯自 99 年 1 月起改按住家用稅

率計課，洵屬有據。綜上，本局以系爭房屋買賣立契日，據以核計訴願人應負擔之房屋稅，並依據該屋使用情形，分別按營業用及住家用稅率課徵99年房屋稅，尚無不合云云。

### (3) 訴願決定

卷查訴願人於98年11月28日立契購買本市○○區○路○段○巷○號房屋，並於98年12月16日辦妥系爭建物所有權移轉登記。系爭建物1樓其上原設有「00投資股份有限公司」，係按營業用稅率課徵房屋稅，嗣訴願人於99年5月12日向原處分機關申請變更使用情形，原處分機關就該建物1樓部分核准自99年5月起改按住家用稅率計課，其他樓層適用住家用稅率計課，合計99年度房屋稅為3,427元。訴願人不服，申請復查，案經原處分機關再查明，以系爭建物1樓所設之00投資股份有限公司業於98年12月16日向經濟部提出更址申請，並於獲准後遷移至他處營業，遂就第1層部分准自99年1月起改按住家用稅率課徵，另更正誤植之地下層及第1層面積，重行核定99年房屋稅為3,199元，固非無據。

惟按（本件訴願人爭點）本市房屋稅徵收細則第12條規定，房屋移轉在當月15日以前者，房屋稅自當月份起向承受人課徵，在當月16日以後者，自次月份起向承受人課徵。本件原處分機關答辯理由略以，前揭本市房屋稅徵收細則第12條所定之「移轉」，咸認係以房屋移轉訂立契約日期為斷云云。查不動產物權依法律行為而發生變動，非經登記，不生效力，民法第758條第1項定有明文，故登記為不動產物權變動的生效要件。本件訴願人於98年11月28日訂立契約購買系爭建物，至98年12月16日始向地政機關登記取得系爭建物所有權，徵此，該細則第12條所稱之「移轉」，究為原處分機關所稱之「立契日」或應以「登記日」為斷？尚有疑義，該認定攸關訴願人權益，且涉及本件房屋稅課徵月數之計算，是以為求原處分正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起2個月內另為適法之處分。訴願機關（原臺中市政府）尚未為針對爭點集中審酌，形式上觀察，亦未為依職權調查即逕為決定。

### 3. 研析

查「房屋稅條例第4條除明定房屋稅應向所有人徵收外，針對所

有人不明，或未依規定申報房屋稅籍等情，仍例外訂有向起造人、現住人或管理人徵收之規定。揆其立法理由「明確規定房屋稅之納稅義務人，以利徵收…」，該規定旨在確立課稅對象，俾利稽徵作業，而非規範課稅須以所有權之登記為要件。況不動產之移轉，一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位，建物所有權登記僅在依規定取得法律上之效力而已。稽徵機關對房屋買賣移轉所有權經申報契稅之案件，即須依規定核計原業主欠繳之房屋稅並予開徵，是以臺中市房屋稅徵收細則第12條所定「移轉」，咸認係以房屋移轉訂立契約日期為斷。」

(1)原處分機關（臺中市地方稅務局）法律適用錯誤。

按房屋稅條例第4條第4項規定「未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之」，在已辦理建物所有權第一次登記且所有人無不明之房屋即不能適用，應回歸同條第1項「房屋稅向房屋所有人徵收之。」臺中市地方稅務局謬稱房屋稅條例「非規範課稅須以所有權之登記為要件」顯有適用法律不當。

(2)原處分機關（臺中市地方稅務局）混淆我國民法「債權行為」與「物權行為」分別、獨立觀察之基本民事法概念。

全中華民國尚無因買賣房屋契約即時取得該系爭房屋標的所有權，否則何來再向地政機關辦理所有權登記。目前實務上尚無「一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位」，有者，應僅為債權上之「請求權」，尚非十足權利人。

房屋所有權登記本即為「依規定取得法律上之效力」，即物權法上效力。

(3)契稅之繳納與房屋稅之繳納能參照但不能彼此互為條件及補充。

房屋買賣移轉所有權繳納房屋稅始能辦理房屋所有權登記，已如上述，其與契稅繳納與本質上無關，並非「稽徵機關對房屋買賣移轉所有權經申報契稅之案件，即須依規定核計原業主欠繳之房屋稅並予開徵」。

(4)房屋稅保障既得權非刑法保障「持有」為原則所可比附援引

原臺中市房屋稅徵收細則係依據房屋條例第 24 條訂定，不能違反授權明確性原則及法律明確性原則。房屋稅條例之「移轉」出現在同條例第 7、22 及 23 條，即為「移轉」登記，惟並未違反同條例第 4 條規定「房屋稅向房屋所有人徵收之。」此與動產之移轉「交付」即有不同。刑法第 320 條竊盜罪即保護之法益即以「持有」為原則不同。更不以「房屋稅徵收細則第 12 條所定「移轉」，咸認係以房屋移轉訂立契約日期為斷。」而應以地政關登取得所有權始為正辦。

原臺中市地方稅務局自始即誤解法律，一路錯誤到底，但一直不認錯。終招該上級訴願決定以「攸關訴願人權益，且涉及本件房屋稅課徵月數之計算，是以為求原處分正確適法，應將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 2 個月內另為適法之處分。」。

## 二、「職權主義」與「當事人進行主義」

「復查決定」本質上仍屬行政程序，已如上述，自有行政程序法 36 條之適用，若有納稅義務人提起訴願，訴願法第 58 條第 2 項規定「原行政處分機關對於前項訴願應先行重新審查原處分是否合法妥當，其認訴願為有理由者，得自行撤銷或變更原行政處分，並陳報訴願管轄機關。」同法第 67 條第 1 項規定，「受理訴願機關應依職權或囑託有關機關或人員，實施調查、檢驗或勘驗，不受訴願人主張之拘束。」。「復查決定」對「訴願決定」究竟有何拘束力？其關係為何？以及兩程序對舉證責任有何影響？為本節討論重點。

### (一) 復查的拘束力

訴願機關對於稅務復查決定，原則上基於行政裁量專擅，多予尊重，審查原行政處分及決定之有無「違法」或「不當」，以上揭府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀，由於復查階段尚未顯在「爭點主義」的精神，加上復查階段為書面審查，導致兩造爭點相左，但當事人訴願時未再爭執，訴願審查階段未成為爭點，復查決定對訴願機關仍僅止於此，僅供參考。

### (二) 訴願決定的拘束力

觀訴願法第 81 條第 1 項規定，訴願有理由者，受理訴願機關應以決定撤銷原行政處分之全部或一部，並得視事件之情節，逕為變更之決定或發回原行政處分機關另為處分。訴願無理由者，應以決定駁回

之。該訴願決定，除改變復查決定者，原處分機關應依訴願決定另為適法處分，乃基於上級監督關係，自有拘束下級原處分機關。以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀，訴願決定「將原處分撤銷，由原處分機關於收受決定書之次日起 2 個月內另為適法之處分」，即此意旨。

### (三) 「復查決定」對「訴願決定」的關係

就地方稅「賦課課稅制度」本質而言，無論「復查決定」或「訴願決定」，當事人對「理由」的變更較不可能，反而是「爭點」的顯在時機，則為「總額主義」與「爭點主義」論爭，但在行政訴訟時，檢驗訴願階段採「總額主義」與「爭點主義」的採擷，似對人民權利保護未具實質意義，所以「復查決定」對「訴願決定」的關係，不是構成要件效力，僅為被審查標的而已。以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀，原處分、復查決定撤銷即此意義。

### (四) 職權主義的問題點

理論上，訴願機關有應依職權調查權利與義務（訴願法第 67 條、行政程序法第 9 條參照），並依此自己把握之事實為訴願決定，復查決定機關對此訴願機關之查內容並無直接聞問權，有者在有言詞辯論之訴願程序為辯論而已。

而復查決定本質上是行政機關，自有「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。」行政程序法第 9 條適用。

結果，訴願階段之「依職權調查」實質上以書面為之，淪為以復查階之「職權調查」為決定依據，在未有訴願人提起訴願或不願提起訴願時，求為原處分或復查決定之被全部撤銷，行為不可能。

相對而言，基於「處分權主義」，納稅義務人「自己負責原則」，自己致權利休眠，此亦突顯「總額主義」與「爭點主義」之論爭，直接在「復查決定」與「訴願決定」較少被直接討論。

## 三、課稅處分「違法」或「不當」之判斷

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，得依訴願法提起訴願。地方稅課稅處分中，何謂「不當」之判準，為本節討論重點。

#### (一) 稅捐稽徵法第 38 條不服復查決定之判斷

以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀，訴願人選擇復查程序，並已附記復查理由為要件，該理由即為爭點所在，對照訴願決定，有回應者，固檢視其滿意與否，不滿意者，即為「不服」，另在訴願期間內提起訴願；否則即有隱忍。

對於訴願決定，根本未處理爭點，反而另為自主決定訴願決定，如此訴願程序，並未能表現「總額主義」與「爭點主義」在「復查」、「訴願」程序之顯在化，但實質影響各該當事人之權利在行政訴訟程序得以獲致滿意的回與否。

#### (二) 稅務行政之裁量權

「不利益變更禁止原則」，在復查階段，依財政部第 09404261 號訴願決定書則強調，於復查決定（質言之，訴願先行程序）階段，即有「不利益變更禁止」之適用，即使依嗣後查證所得事實應為更不利益於人民之決定，亦僅得維持原決定<sup>9</sup>。

在訴願階段，訴願法第 81 條第 1 項但書所稱「更不利益之變更或處分」範圍為何？學理上似有從寬解讀者。有認為：訴願決定機關多不願自為變更，而以撤銷發回作為結，故是否不利益亦應就理由攔全部而為觀察，「譬如住戶（所有權人）房屋頂樓加蓋經認定係違章建築，原處分命其自行拆除，住戶不服提起訴願，受理訴願機關審查發現整棟房屋皆非合法建築，訴願決定之主文仍寫原處分撤銷並另為適當處分，理由則要求全棟拆除，亦屬違背第 81 條第 1 項之規定」。更進一步而言：「禁止不利益變更」不僅適用於自為變更之訴願決定，發回重為處分亦宜受其拘束<sup>10</sup>；若此，就理由是否「更不利益」而為審查，仍有爭論。

附帶而言，願程序中另有討論「不利益變更禁止」的適用限制，

<sup>9</sup> 陳愛娥，行政救濟程序中之不利益變更禁止，29 頁，[www.ey.gov.tw/public/Attachment/812301513471.doc](http://www.ey.gov.tw/public/Attachment/812301513471.doc)

<sup>10</sup> 吳庚，行政爭訟法論，4 版 2 刷，425 頁-426 頁，2008 年。

1. 如第三人不服行政處分而提起訴願時，相對人並不受此項保障，故鄰地所有人認起造人取得之建築許可損害其權益提起訴願，審議結果以訴願為有理由，自不禁止對起造人作不利益之變更<sup>11</sup>；2. 訴願法第 81 條第 1 項但書所稱「於訴願人表示不服之範圍內」，應從寬解釋，不限於訴願人聲明不服之範圍，故一旦對課稅處分表示不服，則重新審查結果發現訴願人尚有應補繳之稅捐，如加徵應補繳部分，至總額超過原課稅處分者，亦屬不利益變更，現實實務上均依此例方式處理<sup>12</sup>。另有認為：對不可分之行政處分而言，訴願人不服之範圍如何，不影響訴願審議決定；對可分之行政處分，則訴願審議僅得就其不服之範圍予以審究，例如營利事業所得稅事件，於稅務爭訟既採爭點主義，受理訴願機關自毋須就訴願人未表示不服之部分予以審議。即使在後者的情形，就納稅總額而言，訴願人雖未表示不服，而為稽徵機關另行查明有應納或應補稅款之情事者，對訴願人而言仍屬不利益變更；相對於此，行政訴訟法第 195 條第 2 項即未設有「不服範圍內」之限制。「就實務上而言，營利事業所得稅事件一旦提起訴願，即不得增加納稅義務人之應納稅額，對租稅公平原則不無衝擊。本條於第 1 項但書既經明定以『不服範圍內』始受不利益變更禁止之限制，則於原處分機關發現新事證重為處分時，宜可解為不受不利變更禁止之限制」<sup>13</sup>。

又有學者認為：涉及「法律爭議是否可被限制於行政處分之一部分的違法性」的問題。就此，德國通說及實務見解採總額主義，認為稅捐行政處分只有在處分主文所表示之結果上不符合實體法律規定時，其處分方屬違法：此主要鑑於課稅基礎通常不能單獨爭執以及，稅捐訴訟採職權探知主義，行政處分是否違法不能單純取決於當事人的主張。爭點主義則認定，如原告已證明個別（非獨立之）課稅基礎或處分理由不正確，即應認原處分已損害原告之權利，而應撤銷原處分<sup>14</sup>。按訴願法第 79 條第 2 項明定：「原行政處分所憑理由雖屬不當，

---

<sup>11</sup>陳敏，行政法總論，5 版，頁 1351-1352，2007。

<sup>12</sup>吳庚，前揭書（同註 12），425 頁-426 頁。

<sup>13</sup>張自強、郭介恆，訴願法釋義與實務，342 頁-343 頁、344 頁-345 頁，2008 年 7 月。

<sup>14</sup>陳清秀，行政訴訟法，二版，507 頁，2001 年。

但依其他理由認為正當者，應以訴願為無理由」，據此，除非個別行政法律別有規定，「訴願人表示不服」者，自應指處分之結果而非處分之理由。

有肯定見解<sup>15</sup>認為：原課稅處分適用法律錯誤，是否應比照刑事訴訟法第 370 條第 1 項但書的規定，受「不利益變更禁止」之限制。及類似肯定見解認為：「不僅受理訴願機關不得自為不利之變更，於其命原處分機關另為合法適當之處分時，原處分機關亦同受此一規定之限制，不得為更不利之變更。惟科處行政罰之原行政處分，因適用法律錯誤，遭訴願管轄機關撤銷，發回原機關另為處分，而正確法條之處罰下限亦較原處分為重時，似應仍可按該正確規定之下限處罰之」<sup>16</sup>。較詳細的論述：由刑事訴訟法第 370 條的規定可知，「法律之遵守應更重於訴願人及被告救濟之請求」，在我國訴願制度不收取訴願費用，其訴願遭駁回無須負擔費用，且由於不利益變更禁止，因違法不當處分獲有不正利益者，反得以提起訴願確保其不正利益（蓋未提起訴願者，行政機關於該處分發生形式存續力後，若相對人無信賴保護之情形，仍得依職權撤銷之，而剝奪其不正利益），此等立法方式未免過猶不及；推論其論據似為：立法者雖有權決定是否採用「不利益變更禁止」原則，然而從法治國原則之貫徹及公平正義之維持而言，我國訴願法第 81 條第 1 項關於「不利變更禁止」之規定，實應參考刑事訴訟法 370 條修正方為妥當<sup>17</sup>。

### （三） 訴願決定對課稅處分違法、不當之影響

修正前稅捐稽徵法第 38 條規定，稅捐行政救濟案件，經復查、訴願或行政訴訟等程序終結確定，應退還稅款或應補繳稅款者，稅捐稽徵機關按「繳納稅款之日」或「原應繳納稅款期間屆滿之日」郵政儲金一年期定期儲金固定利率，加計行政救濟利息退還或補繳稅款。惟近年來郵政儲金 1 年期定期儲金固定利率逐年調降，對於提起稅捐行政救濟案件，如仍依「繳納稅款之日」或「原應繳納稅款期間屆滿

<sup>15</sup>李震山，行政法導論，修訂 7 版 2 刷，554 頁。

<sup>16</sup>陳敏，行政法總論，5 版，1351 頁-1352 頁，2007。

<sup>17</sup>張文郁，訴願決定之不利變更禁止，月旦法學教室，6 期，2003 年 4 月，25 頁。

之日」之利率計算利息，顯失公允。100年1月26日總統公布修正之稅捐稽徵法第38條將行政救濟加計利息之利率，從「繳納稅款之日」或「原應繳納稅款期間屆滿之日」郵政儲金1年期定期儲金固定利率，修正為「依各年度1月1日」郵政儲金1年期定期儲金固定利率；另增訂過渡條款，即100年1月10日修正施行前，復查、訴願或行政訴訟程序已終結，而稅捐稽徵機關尚未送達收入退還書、國庫支票或補繳稅款繳納通知書之案件，或已送達惟其行政救濟利息尚未確定之案件，明定其行政救濟加計利息所適用之利率係適用修正後之規定，但修正前之規定有利於納稅義務人者，適用修正前之規定。

以府授法訴字第1000021050號訴願決定以觀，原處分、復查決定既經撤銷，此一適用法律錯誤之課稅處分，依上揭原課稅處分適用法律錯誤，是否應比照刑事訴訟法第370條第1項但書的規定，不受「不利益變更禁止」之限制之精神，此復查、訴願所生勞力、時間、費用損失，不應由權利主者負擔，方符正義。

#### 四、復查階段之舉證責任

稅捐稽徵法第12條之1第3項規定：課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。本局地方稅徵課稅目「構成要件事實」之認定即有舉證責任，而此「構成要件事實」應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據（同條第2項），並應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之（同條第1項）。鑑於課稅資料多存在納稅義務人<sup>18</sup>，納稅義務人並不能因上揭稅捐稽徵機關舉證之責任規定，而免其協力義務（同條第4項），惟就地方稅徵課稅目實質面而言，與其說是復查階段之「舉證責任」，毋寧說是徵課雙方共立「協同義務」，尋求「租稅構成要件事實」之所在。

#### （一）稅捐稽徵法第12條之1舉證責任之意義

司法院釋字第537號解釋之意旨，稅法上固常課予納稅義務人申報、提示帳冊、文簿之協力義務，但稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條、及行政程序法第36條、第43條等規定，仍需依職權調查原則，就租稅構

<sup>18</sup> 請參閱本論文第5頁論述。

成要件、裁罰構成要件之該當事實暨違章裁罰之歸責要件，進行調查審認，並於事實不明時負舉證責任，否則，行政法院即應為納稅義務人有利之認定與判決。換言之，稅法上之協力義務僅在減輕稅捐稽徵機關之舉證責任，並不能免除或倒置稅務訴訟之舉證責任。因而，於納稅義務人未依稅法之要求克盡協力義務時，稅捐稽徵機關固得依法推計課稅，惟除非法律另有明文（如所得稅法第83條之1第2項即明定：「稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」），否則，終不能免除稅捐稽徵機關之舉證責任，或將舉證責任轉換課予納稅義務人，使其陷於稅法上實體權利不利之地位<sup>19</sup>。

又，稅務爭訟上當事人雖亦有協力義務（行政程序法第39、40條參照），但不能做為當事人亦有主張責任及證據提出責任之依據。職權探知原則上是要求復查、訴願機關應依職權自行查明事實真相，但應不禁止復查、訴願機關利用當事人之主張及聲明。事實上當事人之陳述，經常是復查、訴願機關重要的認識方法。職權探知原則並非指復查、訴願機關必須獨自調查事實，而是獨自對事實之正確性負責。當事人所提供之資訊，如有依據而有助於查明事實，復查、訴願機關固不得置而不問，否則允已違背職權探知原則。但法院若因當事人拒絕提供訊息，即放棄其他究明事實之可能性，實亦違反職權探知主義。因此，不能以當事人有協力責任，轉化為即有主張責任及舉證責任。況且當事人之參與，僅為復查、訴願機關調查事實的一個方法；協助復查、訴願機關履行其職權調查之義務，是為協力義務本質，並非取代復查、訴願機關之職權調查事實之義務。吾人擔憂者，係復查、訴願機關將職權調查原則束之高閣，跳脫逕為復查、訴願決定。

## （二）舉證責任與職探知主義

行政機關與行政法院依規定都採取職權調查主義（行政程序法第36條、行政訴訟法第133條參照），稽徵機關與行政法院本應適用職權調查主義，關於課稅處分之構成要件事實及各種稅務徵課法律關係，應依職權為調查，並決定調查之方法與範圍。稅務行政所具有與一般行政案件不同之事物本質，直接援引行政程序法之規定適用於稅捐行政程序上

<sup>19</sup> 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，行政法爭議問題研究（下），台灣行政法學會主編。

是不當的，因為行政程序法上的程序性規定在立法時並未考量稅法上的特殊需求<sup>20</sup>。

為確保納稅義務人保存之證據方法的可信性，稅捐法律、其法規命令或行政函示常常對於相關證據方法限定資格。若是由行政機關所制定的法規命令加以規範，則應由徵納兩便的立場出發，而不得以限制證據種類的方式，來增加人民舉證上的負擔。是以只要納稅義務人得以其他確實證據來證明待證事實，則稽徵機關與法院亦應加以採納，不得逕以空泛授權命令的查核準則來增加人民的舉證負擔。

#### 五、課稅要件事實之認定

(一) 以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀（畫線部分筆者所為）

答辯意旨略謂：房屋稅條例第 4 條除明定房屋稅應向所有人徵收外，針對所有人不明，或未依規定申報房屋稅籍等情，仍例外訂有向起造人、現住人或管理人徵收之規定。揆其立法理由「明確規定房屋稅之納稅義務人，以利徵收…」，該規定旨在確立課稅對象，俾利稽徵作業，而非規範課稅須以所有權之登記為要件。況不動產之移轉，一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位，建物所有權登記僅在依規定取得法律上之效力而已。稽徵機關對房屋買賣移轉所有權經申報契稅之案件，即須依規定核計原業主欠繳之房屋稅並予開徵，是以臺中市房屋稅徵收細則第 12 條所定「移轉」，咸認係以房屋移轉訂立契約日期為斷。原處分機關的誤解我國尚無因買賣房屋契約即時取得該系爭房屋標的所有權，此一概念；若原處分機關所認定房屋所有權即時取得為正確，那所有權人向地政機關辦理所有權登記，所為何來？目前實務上尚無「一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位」，有者，應僅為債權上之「請求權」，尚非十足權利人，應為的論。

房屋所有權登記本即為「依規定取得法律上之效力」，即物權法上效力。此一民法上基本概念，卻未為原處分機接受，卻要硬著頭皮以訛傳訛，並引為訴願答辯理由，如此爭點提示，令人無從對應。

(二) 復查階段課稅要件事實認定之重要性

<sup>20</sup> 舉證責任之減輕與倒置 [www.is-law.com/old/OurDocuments/THESIS0005BY15.pdf](http://www.is-law.com/old/OurDocuments/THESIS0005BY15.pdf)

地方稅賦課稅制度之本質使然，作為課稅事實認定影響核稅結果，不可不慎。訴訟上事實認定，非文史哲學科所認定之事實，與心理學上認識論亦有不同。此為辯論主義、證據法則上之「認識論」——似如習得如何彈奏鋼琴，卻未必能真正彈好鋼琴，但也未意謂經驗豐富者就能成為事實認定「達人」，作為最好的事實認定，除了基礎知識充實外，經驗豐富的累積而得是不可或缺，此為事實認定的技巧<sup>21</sup>。以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀（畫線部分筆者所為）原處分機關答辯理由略謂：系爭房屋原設有「○○投資股份有限公司」，查該公司於 98 年 12 月 16 日向經濟部提出變更地址之申請，已屆當月 15 日以後，本局（臺中市地方稅務局，下稱同）依臺中市房屋稅徵收細則第 11 條規定暨財政部 88 年 8 月 10 日台財稅第 881932458 號函釋示，准予追溯自 99 年 1 月起改按住家用稅率計課，洵屬有據。綜上，本局以系爭房屋買賣立契日，據以核計訴願人應負擔之房屋稅，並依據該屋使用情形，分別按營業用及住家用稅率課徵 99 年房屋稅，尚無不合等語。

原處分機關誤把「馮京當馬涼」，將前手課稅義務算至訴願人頭上，曝露復查階段審查不完全，凸顯行政怠惰「職權調查主義」之國家責任之虞。

## 伍、復查階段調查、決定之方策試論——代結論

### 一、「爭點整理表」<sup>22</sup>的活用與充實復查決定

民事訴訟階段，為充實裁判品質，並促進訴訟，以達審理集中化目標，而司法院亦極力推動當事人促進訴訟義務，有效率的審理，最重要的制度就是「書狀先行」制度。

「爭點整理表」的活用，包括「爭點整理表」的作成與交付，若能在訟爭早期即為爭點整理，將有助於爭端的有效率解決。在「復查」、「訴願」決定階段，更可檢視該決定有無訴外決定，進而有助「復查」、「訴願」決定之品質，更緊繫舉證責任的關連，有效提昇「復查」、「訴願」決定信服度，降低再訴可能性。最終化解「爭點主義」與「總額主義」的論戰。

<sup>21</sup> 伊藤真・加藤新太郎變『[判例から学ぶ]民事事實認定』ジュリスト増刊，5頁，2006。

<sup>22</sup> 請參閱 <http://www.judicial.gov.tw/assist/assist03/assist03-01.asp>

## 二、「職權主義」與「當事人進行主義」之調和

在原處分階段，「職權主義」與「當事人進行主義」多相牽扯不分，若當事人活動強度大時，自發性的爭點明確性即為顯在，在證據提出的階段加上職權主義的實質盡力，復有「爭點整理表」的活用，應能有效解決課稅處分之爭議。

「當事人進行主義」的強化，思考「對審構造」的引入可能性<sup>23</sup>，現行「復查」、「訴願」決定階段帶有濃厚書面審查色彩，引入「對審構造」之後，加上必要言詞辯論的施行<sup>24</sup>，本文所提「總額主義」與「爭點主義」之論爭及其交錯運用問題點將能得到驗證機會，應非僅流為紙上談兵。

## 三、釐正「總額主義」與「爭點主義」之由來，能立即、有效突顯課稅處分本質

為加速處理行政救濟事件，提升辦理品質，並疏解訟源本局特訂定「臺中市政府地方稅務局辦理違章審查案件獎懲審核要點」（下稱本要點），對於本局之課稅及罰鍰處分，經復查或訴願決定撤銷或撤銷重核之事件，予以物化為評分並加減懲罰，查本局復查案件形成之原因基本上容允分為（一）法令執行之行政救濟必要性、（二）納稅義務人對法令的認知不同及（三）原審查單位之法令認知不同，上述三種因素有涉及主觀因素者，較難以通案式方式加以控制，本局設有法務科，專責處理復查案件，制度上設計似有突顯復查案件審查之中立性，惟在此制度下，原審認單位，多僅將案件審查完畢即算階段性完結，加上課稅處分事件量多而龐雜若發生行政爭訟，後續之行政救濟程序處理均與其無涉，而委由法務科處理，以致常有取證不完全之情形，造成事後復查案件審理過程中，再耗費時間取證，又失之時效。又，因本局機關組織之權責劃分使然，形成各單位之本位主義，各自堅持己見之齟齬與尷尬，以府授法訴字第 1000021050 號訴願決定以觀，植基於公務員處罰責任主義而言，本局承辦單位錯誤法律見解：房屋稅條例第 4 條除明定房屋稅應向所有人徵收外，針對所有人不明，或未依規定申報房屋稅籍等情，仍例外訂有向起造人、現住人或

<sup>23</sup> 金子宏・租税法とスクール・オフ・ロー・租税研究 683 号 17 頁，2006。

<sup>24</sup> 現臺中市政府訴願程序已採行視訊，有朝本文論述之指向趨勢。

管理人徵收之規定。揆其立法理由「明確規定房屋稅之納稅義務人，以利徵收…」，該規定旨在確立課稅對象，俾利稽徵作業，而非規範課稅須以所有權之登記為要件。況不動產之移轉，一經買賣雙方訂立契約，買受人已取得權利人十足之地位，建物所有權登記僅在依規定取得法律上之效力而已。及「系爭房屋原設有「○○投資股份有限公司」，查該公司於98年12月16日向經濟部提出變更地址之申請，已屆當月15日以後，本局（臺中市地方稅務局，下稱同）依臺中市房屋稅徵收細則第11條規定暨財政部88年8月10日台財稅第881932458號函釋示，准予追溯自99年1月起改按住家用稅率計課，洵屬有據。綜上，本局以系爭房屋買賣立契日，據以核計訴願人應負擔之房屋稅，並依據該屋使用情形，分別按營業用及住家用稅率課徵99年房屋稅，尚無不合等語。」生搬硬套於毫無選擇職位權利的法務科承辦人員身上，已完全違反行政罰責任原則；退一萬步而言，本局合議制復查委員亦難辭其咎，足見本要點已明顯違法應不予適用，應僅就協談獎勵部分另為修訂即可。

## 參考文獻

### 一、 中文

1. 沈逸群，地方稅立法權之探討，  
rdec.kcg.gov.tw/newspics/4d9c2fc2e6baa/99-001.xls。
2. 李菁芬，我國房屋稅課徵問題之研究，逢甲大學公共政策研究所碩士論文，2006。
3. 張玲蘭，房屋稅評價制度街路等級調整率之研究，東海大學公共事務碩士專班碩士論文，2008。
4. 陳清秀，稅法總論，翰蘆圖書出版社出版，2001。
5. 黃茂榮，稅法總論，植根法學叢書出版，2002。
6. 葛克昌，地方課稅權與納稅人基本權，台灣本土法學雜誌，第35期，47-58頁，2002。
7. 顏慶章，租稅法，三民書局出版，2010年9月6日。
8. 黃淑瑜，租稅法定主義與實質課稅原則適用爭議之研究，財政部臺灣省北區國稅局九十三年度研究發展報告
9. 王如玉，稅務訴訟的舉證責任—以當事人的協力義務為中心，48期學員法學研究報告
10. 李儒哲，推計課稅與租稅公平之探討，逢甲大學會計與財稅研究所碩士論文
11. 林坤陽，稅法實質課稅原則一般規範立法之研究，逢甲大學經營管理碩士在職專班碩士論文
12. 陳愛娥，行政救濟程序中之不利益變更禁止，行政院訴願委員會委託研究，97年12月
13. 楊志文，論稅法施行細則的司法審查—以稅捐法定主義為中心，國立台灣大學法律學研究所碩士論文，2003年6月
14. 陳清秀，納稅者權利保護法案之研討
15. 封昌宏、江季玲，如何暢通復查業務流程之研究，財政部九十年年度研究報告
16. 洪吉山，稅捐申報行為之研究，成功大學法律研究所碩士論文，91年12月
17. 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵——舉證責任實務案例分析，元照出

版公司，2005年11月。

18. 李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則—簡評台北高等行政法院92年度訴字第2316號判決，臺灣本土法學，第69期，2005年4月。
19. 李吟芳，納稅義務人協力行為之研究  
<http://nccur.lib.nccu.edu.tw/bitstream/140.119/32744/1/96103801.pdf>2006

## 二、日文

1. 金子宏，租稅法，弘文堂株式會社，2011年4月15日。
2. 関子善信・租稅法律關係論---稅法の構造，成文堂，平成17年5月20日。
3. 伊藤滋夫，租稅法の要件事實，日本評論社2011年3月31日。
4. 公法学の法と政策上卷，有斐閣，平成12年9月30日。
5. 納稅者保護と法の支配，信山社，2007年10月27日。
6. 伊藤滋夫・山崎敏彦，ケースブック要件事實認定第2版，有斐閣，2009年2月15日。
7. 古川千津子，第二次納稅義務に関する一考察
8. 松田直樹，租稅迴避行為への對抗策に関する一考察，  
[www.sozeishiryokan.or.jp/award/z\\_pdf/ronbun\\_h20\\_14.pdf](http://www.sozeishiryokan.or.jp/award/z_pdf/ronbun_h20_14.pdf)，
9. 清水一夫，租稅迴避行為否認訴訟の実証的研究，  
[www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/60/01/pdf/60-1.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/60/01/pdf/60-1.pdf)，2007年
10. 松田直樹，實質主義と法の濫用の法理，  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/55/01/hajimeni.htm>，2008年7月4日
11. 松沢智，租稅爭訟法，中央經濟社，2001
12. 齊藤明，稅法学の基礎理論，1998年3月中央經濟社
13. 池本征男，申告納稅制度の理念とその仕組み，  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/32/230/hajimeni.htm>，1999年7月1日。

14. 長谷川博，青色申告の更正処分理由差替え容認の是非，1997年11月
15. 山田一成，処分理由の差し替えについて—総額主義と争点主義の議論を中心に— [www.yamada-office.com/report/report\\_01.pdf](http://www.yamada-office.com/report/report_01.pdf)
16. 小柳誠，裁決と判決の比較考察—審判所の調査・審理のあり方を中心として，  
[www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/03/ronsou.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/53/03/ronsou.pdf)，2007年7月4日
17. 畠山武道，税法学の体系に関する試論—民主主義過程における税法学の課題—，1997年3月30日
18. 菅原計，実質課税主義の虚構性，経営論集59号，2002年3月，  
[http://www.toyo.ac.jp/fba/keieironshu/pdf59/07\\_sugawara.pdf#search](http://www.toyo.ac.jp/fba/keieironshu/pdf59/07_sugawara.pdf#search)
19. 松沢智，租税実体法解釈の原理とその具体的展開——税理士よ法律家たれ，<http://www.tknf.or.jp/m0012.htm>
20. 池田誠，税務調査における事実認定の在り方について—裁決及び判決における事実認定の考察による—  
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/66/10/index.htm>，2010年6月29日
21. 佐々木幸徳，租税実体法の解釈と適用・2，  
<http://sozeihoumu.s71.xrea.com/sapporosasaki.htm>
22. 小山威倫，課税処分の瑕疵，広島経済大学研究論集，6(1): 83-122，  
[ci.nii.ac.jp/naid/110000397993](http://ci.nii.ac.jp/naid/110000397993)  
<http://harp.lib.hiroshima-u.ac.jp/handle/harp/3078>
23. 酒井克彦，租税回避否認規定の提案と問題点，税大ジャーナル9，  
[http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/backnumber/09/pdf/09\\_01.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal/backnumber/09/pdf/09_01.pdf)，2008年10月
24. 堺澤良，判例から租税法律関係と私法との関係，税大論叢11号，昭和52年11月30日
25. 水野忠恒，租税法〔第4版〕，有斐閣，2009年4月30日。

26. 小柳誠「税務訴訟における立証責任-裁判例の検討を通して-」税務大  
務大 学校論叢第 50 号(税務大 76/81 学校、2006)