

臺灣高雄地方法院解釋憲法聲請書

聲 請 人 臺灣高雄地方法院

承 審 法官 黃奕超

案件當事人：106 年度簡字第 9 號

原告 安山實業股份有限公司

被告 高雄市稅捐稽徵處（代表人李瓊慧）

上聲請人因審理 106 年度簡字第 9 號房屋稅案件，對於應適用之法律，依合理之確信，認為有牴觸憲法之疑義，茲提出客觀上形成確信法律為違憲之具體理由，聲請憲法解釋如下：

壹、 聲請解釋憲法之目的

一、 請求解釋：

稅捐稽徵法第二十一條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：（一）依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。（二）依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。…（第一項）。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰（第二項）。」其中，第二項前段規定，不區分申報方式、調查類型、強度與方法、核課處分是否經過「實地查核」，一律認為核課處分不具存續力，只要在核課期間內發現有應徵之稅捐即應依法補徵或並予處罰，未設合理例外情形，違反法治國原則之法安定性及信賴保護原則，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保障人民財產權之規定不符，應自解釋公布之日起，失其效力。

貳、 疑義之性質與經過，涉及之憲法條文

一、 疑義之性質與經過

（一）原因案件案號

臺灣高雄地方法院 106 年度簡字第 9 號之行政訴訟案件。

（二）原因案件之性質與經過：

原告所有座落高雄市大寮區大有一街 35 號房屋（房屋稅籍編號：56011016002，下稱系爭建物），被告於民國 92 年 5 月 21 日辦理實勘作業時（下稱 92 年實勘作業），依稽徵實務作業方式，係由被告派員至現場勘查系爭建物之房屋構造種類、面積、實際使用情形，並與稅籍資料核對，如有不符即予以釐正（本院卷第 72 頁）。本案實勘當時，原核定房屋面積為 981.9 平方公尺屬合法登記工廠，按營業用稅率減半徵收房屋稅在案。嗣被告所屬鳳山分處於 105 年度清查作業時，再至系爭建物勘查，發現 92 年實勘作業有誤，依高雄市政府工廠登記資料所載原告登記廠房總面積應僅 649 平方公尺，改認房屋面積 649 平方公尺適用減半徵收房屋稅，其餘面積 332.9 平方公尺（含倉庫 66 平方公尺）以全額課徵，並依稅捐稽徵法第 21 條規定，補徵系爭房屋 100 至 104 年期房屋稅差額計新臺幣（下同）30,695 元。原告不服，申請復查，經被告於 105 年 5 月 13 日實地查核系爭建物使用情形，並向主管機關查詢結果，核認系爭建物倉庫面積 66 平方公尺為從事生產所需，應列入合法工廠房屋面積（總計 715 平方公尺，計算式： $649+66=715$ ），減半徵收房屋稅，復查決定乃核減系爭建物 100 至 104 年期應補徵房屋稅，金額分別為 5,816 元、5,737 元、5,658 元、5,582 元及 5,504 元，合計 28,297 元（下稱原處分）。原告不服，提起訴願，遭決定駁回，原告仍不服，遂提起本件訴訟。主張略以：被告經過實地勘查後，應從 105 年度起依 715 平方公尺減半課徵房屋稅，不能補徵前 5 年的房屋稅等語（本院卷第 75 頁），並聲明請求撤銷訴願決定、復查決定及原處分。

二、 涉及之憲法條文

司法院釋字第 640 號（人民課稅程序上負擔）、釋字第 537 號（房屋稅）、釋字第 525 號（信賴保護原則）、釋字第 371 號解釋（法官聲請解釋憲法）、憲法第 15 條（財產權）、憲法第 23 條（比例原則）。

參、 聲請解釋憲法之理由及聲請人對本案所持之立場與見解

一、對於系爭違憲法律之闡釋

按房屋稅為稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款所謂「依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐」，依同條第二項前段規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰」（下稱系爭違憲法律）。準此，經稽徵機關核定稅額之案件，如經過救濟期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其核課處分固不得救濟而有形式存續力，但無實質存續力，稽徵機關如發現原處分確有短徵，不論原處分有無經過實地查核，仍可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額¹。

同條第二項前段規定也無法基於合憲性解釋作目的性限縮。因為目的性限縮後，必須導引出一個合憲且相對明確的解釋結果，才是適當的限縮；否則在有複數限縮可能時，極易淪為法官造法之恣意，對法安定性更是傷害。系爭違憲法律應設置如何的例外情形，繫於申報方式、調查類型、強度與方法，應由立法者妥為規劃，法院尚無運用合憲性解釋恣意造法的空間，故本院基於違憲確信，僅剩聲請司法院大法官會議解釋一途。

二、課稅處分之存續力

法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之安定及誠實信用原則之遵守。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設（司法院釋字第五二五號解釋理由書參照）。一般所謂行政處分之效力，係包含存續力（Bestandskraft），又可分為形式（formell）與實質（materiell）存續力，法律依據為行政程序法第一百一十條第三項。形式存續力係指人民對其認為違法或不當之行政處分，如未依法律規定提起行政爭訟（含救濟期間經過、當事人拋棄法律救濟、或

¹ 例如最高行政法院 58 年判字第 31 號判例「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發見原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。」

根本不許可提起法律救濟等情形)，人民即不得再為爭執。實質存續力則指當事人及作成行政處分之行政機關，皆受行政處分規制內容之拘束，行政機關僅於具備一定要件時，始得予以廢棄或變更²。

存續力之目的在於維護法安定性，讓稽徵機關與人民都能對法律案件之確定有預見可能，從程序角度觀之，對機關而言，處分具有存續力也表示原則上毋須再花費行政成本調查，日後依照處分內容為之即可；對人民而言，處分具有存續力乃成為其日後生活之準則，人民有權信賴機關不會再就相同事件另為不同之處置，也不會增加人民程序上不可期待的負擔。

租稅核課處分乃對人民財產權之侵害，屬於最典型的干預處分，符合行政程序法第九十二條第一項與訴願法第三條第一項行政處分之意義，向無爭議。既為行政處分，前述行政處分之效力原則上自得加以適用。惟鑑於租稅行政是大量行政，許多課稅事實仰賴人民履行申報協力義務，稽徵機關無法逐一在個案上仔細調查，故有必要限制處分之存續力，使稽徵機關保留事後稽查之餘裕。但限制處分存續力本身，也應受到比例原則之限制，不可過度（Schranken-Schranken）。

租稅申報係租稅協力義務之一環，在採申報繳納之稅目中係連結國家與人民租稅關係之起始點，乃人民作成之行政行為。就租稅申報之方式而言，可分成自動報繳（Steueranmeldung, self-assessment）、賦課徵收與申報賦課，自動報繳乃指「應納稅額原則上依據納稅人之申報即告確定，在其未申報的情形或申報不正確的情形，再由稽徵機關加以更正決定確定應納稅額。例如結算申報所得稅，自行申報繳納營業稅等」；賦課徵收則是「應納稅額依稽徵機關之課稅處分決定，納稅義務人對於應納稅額並無申報義務」；申報賦課則是「納稅人申報課稅標準與應納稅額後，再由稽徵機關核定其應納稅額，作成課稅處分

² 吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006年8月，頁372-373、陳敏，行政法總論，五版，作者自刊，2007年9月，頁395, 441-444、蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，第二版，學林出版，2001年10月，頁217（李建良執筆）、陳新民，行政法學總論，修訂七版，作者自刊，2000年8月，頁332-334

核發稅單後，納稅人再據以辦理納稅。例如遺產稅、贈與稅、土地增值稅等³。」

參酌德國租稅通則（Abgabenordnung, AO）規定，自動報繳與申報賦課最大之區別在於行政處分實質存續力（materielle Bestandskraft）之不同。若是自動報繳的情形，依德國租稅通則第一百六十八條第一句規定「自動報繳等同於附事後查核之保留的稅額核定處分⁴」，而所謂附事後查核之保留的稅額核定處分，依同通則第一百六十四條規定，在未終局查核（abschließend prüfen）且核課期間經過前，該處分僅具有形式存續力，而不具實質存續力，徵納雙方皆可隨時撤銷或變更核課處分內容；而申報賦課的情形，則回歸一般行政法原理，除非滿足租稅通則中突破存續力之其他要件⁵，否則原則上具有實質存續力。依德國土地稅法（Grundsteuergesetz）第四十四條第一項規定，納稅義務人應申報居住或使用面積，並自行計算土地稅後報繳之，亦採取自動報繳之方式，不具實質存續力，稽徵機關仍可依租稅通則第一百六十八條第一句規定行事後查核。

我國的房屋稅制，係就房屋使用情形，依房屋稅條例第七條規定，由納稅義務人申報，稽徵機關原則上依照申報內容計算房屋稅額後，發單課徵。因此與課稅事實有重要關聯之事項仍然是一種「租稅申報」。司法院釋字第五三七號解釋要求申報房屋稅籍有關事項及使用情形⁶，乃為貫徹公平合法課稅之目的，

³ 陳清秀，稅法總論，九版，元照出版，2016年9月，頁493-494。

⁴ § 168 Satz 1 AO “Eine Steueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.”

⁵ 例如德國租稅通則第173條規定發現新事實或新證據之變更或廢棄處分。

⁶ 釋字第537號解釋理由書指出：「合法登記之工廠，供直接生產使用之自有房屋，依83年7月30日修正公布施行之房屋稅條例第15條第2項第2款規定（90年6月20日修正公布，同年7月1日施行之現行法同條項規定不變），其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第7條復規定：『納稅義務人應於房屋建造完成之日起30日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同』（現行法同條規定意旨亦同）。此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第30條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第19條『人民有依法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規

係納稅義務人之申報協力義務。另外像地價稅與使用牌照稅中涉及課稅事實（如土地使用與車輛狀況等）之申報規定⁷，亦屬租稅申報。既然稽徵機關仰賴納稅義務人自行申報與課稅事實有重要關聯之事項才能發單課徵，稽徵機關無法逐一調查多如牛毛的房屋使用情形，故依稅捐稽徵法第二十一條第一項第二款、第二項前段規定限制處分之存續力，應有正當性基礎。

然而，系爭違憲法律作為行政程序法第一百一十條第三項之例外規定，限制了行政處分的存續力，此種限制的正當性只在大量行政下，稽徵機關未仔細就個案調查，才容許稽徵機關在五年核課期間內依控制原則（Kontrollprinzip）重為核定⁸。但若稽徵機關在個案中業經實地查核，納稅義務人也沒有刻意隱匿、遺漏或詐欺的情形，此時稽徵機關的核課處分應回歸行政處分一般理論，具有實質存續力，只能在符合行政程序法第一百一十七條規定前提下撤銷。否則稽徵機關在五年間任意重啟調查並變更處分之結果，係對納稅義務人添加不可期待之程序上負擔（司法院釋字第六四〇號解釋參照）⁹。若認為未經復

之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」。

⁷ 土地稅法第 41 條第 2 項（地價稅部份）規定「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」、使用牌照稅法第 13 條第 1 項規定「交通工具所有人或使用人對已領使用牌照之交通工具，不擬使用者，應向交通管理機關申報停止使用，其已使用期間應納稅額，按其實際使用期間之日數計算之；恢復使用時其應納稅額，按全年稅額減除已過期間日數之稅額計算之。」、房屋稅條例第 7 條規定「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」

⁸ 控制原則（Kontrollprinzip，或稱核實原則 Verifikationsprinzip）去限制。其中可信性監督（Plausibilitätskontrolle）即扮演了相當重要的角色。當租稅申報被證實是不能作為結論的（unschlüssig）、不完整的（unvollständig）、非常複雜而令人困惑（perplex）或者與稽徵機關的長期累積經驗相矛盾（Erfahrungen widersprechen），保護自由的預先信任就不能適用。此種情況下，稽徵機關必須在能力範圍內負有加強的個案調查義務；此外，可信性監督亦可經由抽樣監督（Stichprobenkontrollen）去補充，即取決於隨機抽查原則（Zufallsprinzip）。對此，納稅義務人的申報說明，得經由精確、個別的檢驗以確定是否可靠性。雖然抽樣所處理到的案件相對於其他納稅義務人是不平等的，但其事理正當性在於確保依法行政的一般預防（Generalprävention）。Vgl. Klaus Tipke/ Joachim Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, §21 Rz. 6.

⁹ 釋字第 640 號解釋文：「中華民國 52 年 1 月 29 日修正公布之所得稅法第 80 條第 3 項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第 2 項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於 86 年 5 月 23 日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第 7 點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之 10，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序

查案件，只要在核課期間內，雙方皆可任意再行徵課或申請退稅，處分不具存續力，如此一來，租稅債務關係至少在五年內都呈現不穩定的狀態，顯不合法安定性原則。法安定性本身蘊含維護人民程序上負擔能力之意旨，不能無條件將之捨棄，僅能於一定條件下加以限制¹⁰。

準此，從比例原則審查系爭違憲法律，其目的固基於租稅大量行政之本質，諸多課稅事實仰賴人民協力義務，稽徵機關無法逐一在個案上仔細調查，故讓稽徵機關在核課期間內只要發現應徵之稅捐，仍應依法補徵，以維國庫，目的正當（財政目的規範）；以限制處分實質存續力的規範方式，手段適合；但就必要性而言，不論申報方式、調查類型、強度與方法，依系爭違憲法律均可在核課期間內補徵稅捐，顯非對人民財產權侵害最小的方式，也造成人民程序上不可期待之負擔，系爭違憲法律完全排除課稅處分實質存續力的立法方式，違反必要性原則。再者，系爭違憲法律為確保財政收入，在未設有例外情形下（限制之限制），犧牲法治國原則最重視的法安定性原則，及人民信賴之保護，實屬不合比例的侵害，亦違反均衡性原則。

三、聲請人對本案所持之立場與見解

稅捐稽徵法第二十一條規定：「稅捐之核課期間，依左列規定：（一）依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。（二）依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。…（第一項）。在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰（第二項）。」其中，第二項前段規定，不區分申報方式、調查類型、強度與方法、核課處分是否經過「實地查核」，一律認為核課處分不具存續力，只要在核課期間內發現有應徵之稅捐即應依法補徵或並予處罰，未設合理例外情形，

上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲 1 年內失效。本院釋字第 247 號解釋應予補充。」

¹⁰ Walter Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensfähigkeit, 1980, S. 18.

違反法治國原則之法安定性及信賴保護原則，與憲法第二十三條比例原則及第十五條保障人民財產權之規定不符，應自解釋公布之日起，失其效力。

肆、關係文件之名稱及件數：

本院行政訴訟庭 106 年度簡字第 9 號案件影卷 1 份

謹呈

司法院公鑑

中 華 民 國 1 0 6 年 1 2 月 2 9 日

聲請人 臺灣高雄地方法院行政訴訟庭

法 官 黃奕超