

財政部關務署 107 年度研究報告

納稅者權利保護法施行後關務法規核課期間暨相關問題之探討

研究單位：財政部關務署基隆關

研究人員：林菘郁、趙仁馨

中華民國 107 年 12 月 18 日

財政部關務署基隆關 107 年度自行研究報告提要表

研究報告名稱：納稅者權利保護法施行後關務法規核課期間暨相關問題之探討
(研究報告總字數：23,412 字)

研究單位：基隆關法務緝案組及基隆關機動稽核組

研究人員：林菘郁、趙仁馨

研究期間：107 年 1 月至 12 月

報告內容提要

一、研究動機與目的

稅捐稽徵機關作成課稅處分後，納稅義務人如對該課稅處分有所不服，可依序提起復查、訴願或行政訴訟，若行政救濟過程中，該課稅處分遭訴願機關或行政法院撤銷，命原處分機關另為適法之處分，此時若已超過法律規定之核課期間，則原處分機關是否能再另為處分，即生疑義。若肯認此時原處分機關仍可依法另為核課處分，可能架空核課期間之規定；反之若認此時已無法另為處分，不啻將國家租稅債權之實現可能，繫於行政救濟時間長短，而有違稅捐稽徵之公平。

本文嘗試蒐集、整理學說與司法、行政實務對於上開問題之看法，並由關務法規相關核課期間切入，探討納稅者權利保護法施行後的現況下，是否有較具說服性之論述、處理方式。

二、研究方法與過程

選定研究主題與研究範圍後，先進行相關文獻、判決蒐集，文獻內容主要來自國內各大專院校所發表的學術論文及教科書，判決則出自司法院法學資料檢索系統。接下來針對現行實務運作方式進行探討，最後提出本研究之結論。

三、研究發現與建議

(一) 研究發現

加入「因行政救濟程序所導致的重為核課處分，不受核課期間限制」此一前提，方能補足司法實務見解的完整論證過程。

(二) 研究建議

1. 納保法第 21 條第 4 項既已明定「……自法院作成撤銷或變更裁判之日起『逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課』」，在解釋上可主張其為稅法上核課期間的特別規定，進而為行政救濟程序中所為的重新核課行為提供實證法上的基礎。
2. 關稅案件特有之「稅案轉緝案」案例，因納保法第 21 條第 1 項明白宣示採納稅務訴訟「總額主義」，若於「稅案轉緝案」訴訟中，足以認為當事人已就「稅額」為追加，解釋上可認為同一事件的核課行為均一體適用同條第 4 項的規定（15 年核課期限）。

目錄

| | |
|---|----|
| 第一章 緒論 | 1 |
| 壹、研究緣起與目的..... | 1 |
| 貳、研究範圍..... | 2 |
| 參、研究架構與流程..... | 2 |
| 一、研究架構..... | 2 |
| 二、研究流程..... | 3 |
| 第二章 學說探討 | 4 |
| 壹、權利行使之時間限制..... | 4 |
| 一、消滅時效..... | 4 |
| 二、除斥期間..... | 5 |
| 三、消滅時效與除斥期間之比較..... | 5 |
| 四、時效制度與公法..... | 7 |
| 貳、核課期間性質..... | 7 |
| 一、消滅時效說..... | 7 |
| 二、除斥期間說..... | 8 |
| 三、綜合說..... | 8 |
| 第三章 我國司法及行政實務對於核課期間之見解 | 9 |
| 壹、財政部 71/08/30 台財稅第 36419 號函..... | 9 |
| 貳、行政院秘書長 74.5.16. 台(74)財第八八一六號函 (節錄) .. | 9 |
| 參、財政部 85/05/24 台財稅第 850204330 號函..... | 9 |
| 肆、臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3766 號 (節錄) | 10 |
| 伍、最高行政法院 103 年度判字第 607 號 (節錄) | 10 |
| 陸、臺中高等行政法院判決 105 年度簡上字第 50 號 (節錄) .. | 10 |
| 柒、最高行政法院 105 年度判字第 475 號 (節錄) | 12 |
| 捌、最高行政法院 107 年度判字第 557 號(節錄)..... | 12 |

| | |
|---|----|
| 玖、法務部 107 年 09 月 27 日法律字第 10703511330 號(節錄) | 13 |
| 拾、小結 | 14 |
| 第四章 就我國司法實務關於核課期間見解之探討 | 16 |
| 第五章 納稅者權利保護法施行後關務法規核課期間暨問題探討 | 21 |
| 壹、關務法規涉及之期間概述 | 21 |
| 一、關稅法第 13 條第 1 項 | 21 |
| 二、關稅法第 18 條第 1 項、第 2 項 | 22 |
| 三、關稅法第 65 條(節錄) | 22 |
| 四、海關緝私條例第 44 條 | 23 |
| 貳、關稅之核課期間 | 23 |
| 參、相關問題探討 | 27 |
| 第六章 結論 | 31 |
| 參考文獻 | 34 |
| 參考法規 | 35 |

第一章 緒論

壹、研究緣起與目的

稅捐稽徵機關作成課稅處分後，納稅義務人如對該課稅處分有所不服，可依序提起復查、訴願或行政訴訟，若行政救濟過程中，該課稅處分遭訴願機關或行政法院撤銷，命原處分機關另為適法之處分，此時若已超過法律規定之核課期間，則原處分機關是否能再另為處分，即生疑義。若肯認此時原處分機關仍可依法另為核課處分，可能架空核課期間之規定；反之若認此時已無法另為處分，不啻將國家租稅債權之實現可能，繫於行政救濟時間長短，而有違稅捐稽徵之公平。

我國司法實務認為，為確保核課處分在核課期間內作成，原核定處分原則上應被保留，因此稅務案件之撤銷訴訟如為納稅義務人勝訴之判決，原則上均只撤銷到復查決定為止，以保留稅捐稽徵機關重為斟酌之空間¹。但是這樣的說明對於為什麼超過核課期間後，還是可以另為課稅處分，仍然沒有令人滿足的正面回應，反而帶出納稅義務人就是因為不服原處分所以提起救濟，然即便勝訴原處分卻仍未被撤銷這種為德不卒的結果。

本文嘗試蒐集、整理學說與司法、行政實務對於上開問題之看法，並由關務法規相關核課期間切入，探討納稅者權利保護法（下稱納

1 參陳清秀，稅法總論，元照，2016年9月，頁708。

保法) 施行後的現況下，是否有較具說服性之論述、處理方式。

貳、研究範圍

本研究之範圍有三項主題：

- 一、學說上對於核課期間性質之看法
- 二、我國司法、行政實務對於核課期間性質之看法
- 三、就我國司法實務關於核課期間見解之探討
- 四、納保法施行後關於關務法規核課期間相關問題之可能之處理方式

參、研究架構與流程

一、研究架構

本研究架構分成五個章節，內容概述如下：

- 第一章 緒論：說明本研究緣起與目的、研究範圍及研究架構流程。
- 第二章 學說探討：首先介紹關於權利行使期間之限制，包含消滅時效與除斥期間。接下來介紹關於核課期間性質之相關論述，作為後續討論之基礎。
- 第三章 我國司法及行政實務對於核課期間之見解：搜尋與本次研究相關之司法判決、行政解釋，介紹、整理現行實務對於核課期間暨相關問題之看法。
- 第四章 就我國司法實務關於核課期間見解之探討：探討司法實務並未主動處理本研究欲探討問題之可能原因，並提出對於納保法施行後，此問題可能處理方式之建議。
- 第五章 納保法施行後關務法規核課期間暨相關問題之探討：首先介

納稅者權利保護法施行後關務法規核課期間暨相關問題之探討

紹關務法規涉及核課期間之相關規定，再提出關務法規是否有核課期間之論述，最後提出特殊案例，並探討納保法施行後，對前述核課期間相關問題可能之處理方式。

第六章 結論：依據前述章節之探討，提出總結。

二、研究流程

1. 選定研究主題及範圍
2. 文獻、判決蒐集與整理
3. 就現行實務處理方式進行探討
4. 研究結論

研究流程如上。選定研究主題與研究範圍後，先進行相關文獻、判決蒐集，文獻內容主要來自國內各大專院校所發表的學術論文及教科書，判決則出自司法院法學資料檢索系統。接下來針對現行實務運作方式進行探討，最後提出本研究之結論。

第二章 學說探討

壹、權利行使之時間限制

權利行使因「時間」而受限制，其主要情形有三，一為消滅時效，一為除斥期間，一為權利失效。權利失效涉及誠實信用原則之適用，非屬本文欲探討之主題，茲不贅述。以下僅就消滅時效及除斥期間提出介紹。

一、消滅時效

「時效」，指一定之事實狀態，繼續一定期間，而產生一定法律上效果之法律事實。時效制度起源於羅馬法，最早發生於民事關係，依其成立要件及效果，又可分為「取得時效」²及「消滅時效」。其中與本文主題有關之「消滅時效」，則是指因一定時間不行使權利，致其請求權消滅或受請求人取得抗辯權之法律事實。

消滅時效制度存在理由如下：

1. 保護債務人，避免因時日久遠，舉證困難，致遭受不利益。
2. 尊重現存秩序，維護法律平和。
3. 權利上之睡眠者，不值得保護。
4. 簡化法律關係，減輕法院負擔，降低交易成本。

我國民法係仿德國立法例，以「請求權」作為消滅時效之客體；惟論者以為，此毋寧是立法政策上之抉擇，並非理之當然，此由瑞士

² 指占有他人之不動產或動產，行使一定權利，繼續達一定期間，因之而取得該權利之法律事實。

債務法係以「債權」、日本民法係以「債權及其他非所有權之財產權」、法國民法、俄國民法及英美法係以「訴權」為消滅時效客體可知³。請求權以外之其他權利，如支配權、形成權、抗辯權，亦不適用消滅時效之規定；且因性質之不同，亦非所有類型之請求權均適用消滅時效之規定⁴。

二、除斥期間

因時間經過而影響權利之存續或行使者，除消滅時效外，尚有除斥期間。除斥期間，指權利預定存續之期間，故亦稱預定期間。法律所定期間究為除斥期間，抑或為消滅時效，需考量條文所使用之字樣、權利性質，以及法規實質具體內容而為判斷。

三、消滅時效與除斥期間之比較

1. 立法精神不同：

消滅時效之立法精神乃在於維持新建立之秩序；而除斥期間則在於維持繼續存在之原秩序。

2. 適用客體不同：

我國目前民法學說通說之見解，咸認消滅時效之客體為請求權，除斥期間之課體為形成權（如撤銷權、解除權、終止權）。惟並非所有形成權皆設有除斥期間之規定，例如共有物分割請求權並無行使期間之限制；且亦非一切請求權均受消滅時效之規

翁順衍,我國公課法上時效制度之研究,國立中正大學財經法律學研究所碩士論文,2006年,頁11。

4 參吳育芬,我國民法消滅時效制度之研究,國立臺北大學法律學研究所碩士論文,2013年,頁16。

範，例如純粹身分關係上請求權。

3. 期間之計算不同：

除斥期間為不變期間，除法律別有規定外，自權利發生時起算，並不得展期，以早日確定當事人間之關係。又除斥期間既謂權利預定存續期間，非以權利之不行使為前提，故權利行使與否、是否處於得行使之狀態，均非所問⁵。消滅時效，自請求權可行使時起算；以不行為為目的之請求權，自為行為時起算。有中斷或不完成之規定。關於消滅時效期間之中斷，乃肇基於消滅時效本以無時間限制為前提，因權利之不行使之外部原因而致剝奪其行使機會，故此外部事實得因權利之行使加以除去，則既外部事實已除去，消滅時效即因欠缺要件而失其持續進行之合理依據，故得以中斷而為除去；然除斥期間，乃預定權利時間之分量，其權利之發生同其壽命之縮短，早為預定，故其消滅原因存於權利自體內部，權利不論行使與否，均經過一定期間即歸消滅，因之，除斥期間性質上不許中斷⁶。

4. 效力不同：

除斥期間經過後，權利當然消滅，當事人綜不援用，法院亦應依職權加以調查。請求權罹於消滅時效者，請求權仍得行使，惟權利人行使請求權時，義務人得主張拒絕給付之抗辯權，故消滅時效非經當事人援用，法院不得依職權以之作為裁判之資

5 惟另有認認消滅時效及除斥期間無根本上之觀念區別，故除斥期間亦可適用中斷、停止之規定。參翁順衍，同前註3，頁10。

6 參翁順衍，同前註3，頁14。

料。

四、時效制度與公法

時效制度係公法與私法之共通原理，公法未明定消滅時效期間者，得類推適用其他性質相類或民法之消滅時效規定。且其類推適用範圍不限於消滅時效之期間，時效完成之效力、時效中斷及未完成等相關規定亦包含在內。⁷

貳、核課期間性質

稅捐債權於法律所定課稅要件滿足時即抽象成立，稽徵機關為行使稅捐債權，於一定期間內，必須依稅捐債權之核定程序，決定具體稅捐債務內容，此種核定具體稅捐債權之權利，稱為核定權或核課權。行使核定權之時間，即為核課期間。核課期間屆滿後，稅捐債務關係之請求權即歸於消滅，稽徵機關不得再行補稅及處罰。

關於核課期間之法律性質，存有不同見解：

一、消滅時效說

本說認為核課期間乃是國家或公法人對人民公法上之請求權，蓋稅捐債權於法定課稅要件具備時即抽象成立，此時，稅捐稽徵機關必須行使其核定權，使稅捐債務具體確定。此乃德國租稅通則所採，該國學說亦因法律已明定而採消滅時效見解。我國目前多數學者亦採此說。值得注意的是，多數採此說者並未進一步指出關於時效中斷、未完成之立法欠缺應如何解決，反而接受核課期間雖屬消滅時效，但並

7 法務部 97 年 05 月 09 日法律字第 0970006756 號函。

無時效中斷、不完成等之適用。

二、除斥期間說

由於我國稅捐稽徵法第 21 條及第 22 條並未如德國租稅通則般明確將核課期間定位為消滅時效，且核課期間主要係要求稅捐稽徵機關應於該期間內做出核定、變更等課稅處分，特別是不存在時效中斷之概念，且核定稅捐將使稅捐義務具體發生，應係形成性質，故核定權實為形成權，規範形成權之期間應為除斥其間而非消滅時效。此為日本通說。我國早期通說亦認為核課期間並無中斷、不完成之情形，核課期間經過後稅捐權利即消滅，並不待義務人主張，且稅捐債務須經稅捐稽徵機關核定後始確定，故認為核課期間係除斥期間。

三、綜合說

本說認為核課期間經過後，實體法上發生稅捐請求權消滅之效果，程序上則發生不得再為核定稅捐之效力。從實體觀點而言應屬消滅時效，而從程序上觀察較接近除斥其間，故應係一種特殊期間，具有兩面性質。

採取消滅時效說者，也不否認核課期間並無「時效中斷」問題；採取除斥期間說者，也承認核課期間仍應就有關「時效不完成事由」之特殊問題加以處理。故兩說最後結論並無差異，均肯認核課期間只有時效不完成事由，而否認時效中斷概念⁸。

四、行為期間說

我國實務上亦有認核課期間為行政行為之行為期間，並非時效。

8 參陳清秀,同前註 1,頁 90。

第三章 我國司法及行政實務對於核課期間之見解

壹、財政部 71/08/30 台財稅第 36419 號函

遺產稅納稅義務人於繳納期間申請更正稅額，而稽徵機關延至繳納期限屆滿後，始予核准更正，按其情形，應改訂繳納期限。又本案遺產稅既已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，於核課期間屆滿後，予以改訂繳納期間，應不發生稅捐稽徵法第 21 條規定有關核課期間之適用問題。

貳、行政院秘書長 74.5.16. 台(74)財第八八一六號函（節錄）

主旨：關於貴部報院函為遺產稅、贈與稅、契稅及土地增值稅，逾越稅捐稽徵法第 21 條規定之稅捐核課期間，納稅義務人自行申報或申請發給納稅證明時，究應如何處理一案奉示：「參酌本院有關單位研議結論辦理」。說明：二、本院有關單位研議結論：（一）稅捐稽徵機關依稅法規定核課稅捐，乃屬行政行為，稅捐稽徵法第 21 條第一項所定之稅捐核課期間，乃行政行為之行為期間，並非時效。因此，逾越核課期間，依同條第 2 項規定，即不得再補稅處罰。

參、財政部 85/05/24 台財稅第 850204330 號函

已於核課期間內發單開徵，嗣後因更正稅額，重新發單並改訂限繳日期，係屬就原繳納通知書之應納稅額作一部撤銷通知之性質，依本部 71 年 8 月 30 日台財稅第 36419 號函釋，應不發生核課期間之適

用問題。

肆、臺北高等行政法院 91 年度訴字第 3766 號（節錄）

目前司法實務上或者認為「原核定因復查決定之作成而被吸收」或者認為「為了確保核課處分在稅捐稽徵法第 22 條第 1 項各款之核課期間內作成，所以原核定處分原則上應被保留」（當然這樣的法律意見是否符合程序法理，是有斟酌之餘地），因此稅務案件之撤銷訴訟如為原告勝訴之判決，原則上均只撤銷到復查決定為止，以便保留稅捐稽徵機關重為斟酌之空間。只有在少數案例中，法院才會在原核定處分明顯違法，個案中完全沒有核課或裁罰之可能時，例外撤銷至原核定處分。此項司法實務作業慣例，因為對原告之權利沒有實質影響，本院向予尊重。

伍、最高行政法院 103 年度判字第 607 號（節錄）

按核課期間為稽徵機關得行使核課權核定應納稅額之期間。必須「稅捐債務已成立」，並且「稽徵機關處於可以核定應納稅額之地位」，始有核課期間之可言。依稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款、第 22 條第 1 款規定，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，自申報日起算 5 年，為其核課期間；此為消滅時效規定，寓有促使稽徵機關即時為稅捐請求權行使之意。

陸、臺中高等行政法院判決 105 年度簡上字第 50 號（節錄）

按對於海關核課處分不服而提起之復查程序，係規定於關稅法第 45 條，就行政處分之爭訟程序而言，屬訴願法第 1 條第 1 項所稱「法

律另有規定」之情形，即納稅義務人不服核課處分，尚不得直接提起訴願，須經復查之先行程序，由海關先行自我審查核課處分之合法性及合目的性。核課處分、復查決定乃至訴願決定，在性質上同屬「行政處分」之一種。納稅義務人對海關核課處分不服，經復查、訴願程序而提起撤銷訴訟，行政法院如認海關之復查決定為違法，予以撤銷，本可進而審查海關之核課處分是否違法，如違法且已確定違法核課之稅額者，亦可就該違法核課部分之稅額併予撤銷。如核課處分之核課事實尚有不明確或尚未確定其違法核課之稅額，為確保核課處分在核課期間內作成，故核課處分原則上應被保留，以免將核課處分遽予撤銷將造成重行核課時因而逾越核課期間，致有違稅捐稽徵之公平。是以，實務上於此情形均僅撤銷至復查決定，令原處分機關查明事實後重為復查決定，而不另就原告請求撤銷核課處分部分予以駁回（最高行政法院 45 年判字第 7 號判例、48 年裁字第 40 號判例、98 年度裁字第 2231 號裁定參照）。

本件原處分係依關稅法第 18 條第 2 項核定被上訴人之應納稅額，如該原處分經撤銷，上訴人顯無法於貨物放行之翌日（即 102 年 5 月 29 日及 102 年 7 月 3 日）起 6 個月內再核定被上訴人之應納稅額，依該項規定，即應視為依被上訴人之申報核定應納稅額，上訴人自無再重為調查核定之餘地。惟原審判決既於判決理由論明上訴人未對關稅法第 29 條係規定核估之完稅價格進行必要之查證，復指明應查證同法第 33 條之適用情形，著由上訴人依其法律見解及關稅法之相關規定，重新核估系爭進口貨物之完稅價格，另為適法之處分。卻於判決主文諭知原處分撤銷，顯有判決理由與主文矛盾之違法，上訴意旨指摘原審判決關於此部分違背法令，求予廢棄，為有理由，應由本

院本於法律確信，將原審判決上開違法部分廢棄。

柒、最高行政法院 105 年度判字第 475 號（節錄）

稅務行政爭訟之實務作業慣例向來認為：復查決定與初核處分在效力上可以併存，而不採取復查決定（在爭點範圍內）取代初核處分之法律觀點。因此若核課處分違法，而依法應予撤銷者，法院向來僅撤至復查決定，而保留初核處分。以免行政爭訟程序久懸不結，導致核課期間屆至，使稽徵機關喪失作成核課處分之權利（德國法制則有另有核課期間因法定事由而不屆滿之設計，德國租稅通則法制第 171 條參照）。

至於稅捐機關事後作成重核復查決定，而將初核處分亦廢棄之情形，不僅從理論言之，有關初核處分廢棄效力所及範圍，亦僅限於曾經復查之部分，其餘未經復查部分，初核處分之規制效力依然存在。現行稅捐稽徵實務作業大體上也會特別注意初核處分之效力範圍議題，而在重核復查決定中明白宣示經初核處分經撤銷之爭點範圍。

捌、最高行政法院 107 年度判字第 557 號（節錄）

按依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定，第 1 次稅捐核課處分（即初核處分）之作成，乃是以「核定稅額通知書」表徵。而納稅義務人不服初核處分者，則應依法申請復查。由稅捐機關透過內部自我審查程序，作成復查決定，由復查決定來維持、變更或撤銷初核處分。而當復查決定係維持或變更初核處分之規制內容時，則在維持或未經變更之範圍內，初核處分之規制效力續行存在。

至於納稅義務人不服復查決定者，則可循序提起訴願及行政訴訟。而在訴願及行政訴訟階段，若訴願機關或法院打算變更或撤銷稅捐

機關原來之稅捐核課處分（含初核處分及復查決定），可以選擇僅變更或撤銷復查決定，亦可選擇將初核處分及復查決定一併撤銷或變更。決定訴願機關或法院選擇結論之主要衡量因素，在納保法實施前（原審 102 年判決之作成時點，符合此項要求），實為「該核課之稅捐或罰鍰是否得確定其一部或全部終局違法，完全無法維持」。爰說明如下：

若有此「確認終局違法」之情形者，撤銷或變更至初核處分（復查決定亦一併撤銷），稅捐機關亦不得再為初核處分。

若尚有事實待調查，或有判斷餘地事項存在，或有待稅捐機關行使裁量權限，無法終局確定該核課處分違法者，則僅撤銷或變更至復查決定，而保留初核處分，以免逾越核課期間。

此項稅捐爭訟程序法上作業慣例，也未因納保法第 21 條之實施而改變，只是要求訴願機關或法院，僅撤銷或變更至復查決定時，應該更為慎重而已（納保法第 21 條第 3 項參照）。另外復明定行政爭訟過程中，「確定稅額」之最長期限（納保法第 21 條第 4 項參照）。

玖、法務部 107 年 09 月 27 日法律字第 10703511330 號(節錄)

按所謂類推適用，係將對「一事項」之「一法律規定」，或對「數類似事項」之「數法律規定」，比照適用於法律評價上相似而未經規定之事項（陳敏著，行政法總論，100 年 9 月 7 版，頁 150）。是為類推適用時，首須就法律所未設之規定，確認其為有意的不規定，抑或係立法者之疏忽、未預見或情況變更所致（臺中高等行政法院 94

年度簡字第 212 號判決、本部 104 年 7 月 23 日法律字第 10403509150 號函參照)。查稅捐稽徵法第 23 條第 3 項規定：「依第 39 條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第 1 項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。」同法第 21 條對於核課期間則無類同上開第 23 條第 3 項時效停止之規定。是以，稅捐稽徵法第 21 條就核課期間得否停止進行，究係有意之不為規定？抑或係立法者之疏漏？倘立法當時即係有意不為規定，則自無再予類推適用其他行政法規時效停止進行規定之餘地。

次按司法院釋字第 640 號解釋理由書略以：「…稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第 19 條租稅法律主義之意旨。…」準此，學者認為：「基於租稅法律主義，有關租稅債權之行使期間，應以法律明定之，不得以類推適用民法規定之法律漏洞補充方法，延長租稅債權之核課期間，否則，勢必加重人民之納稅義務負擔，自為法所不許。…我國稅捐稽徵法並未明文規定核課期間的停止進行，由於其係不利於納稅義務人，故不得類推適用」（陳清秀撰，公法上消滅時效之問題探討—以稅法上消滅時效為中心，刊於中正財經法學，第 13 期，2016 年 7 月，第 141、142 頁參照）。是以，稅捐稽徵法第 21 條就核課期間得否停止進行，縱非立法當時有意不為規定，惟因其係不利於納稅義務人，應不得類推適用其他行政法規規定（例如行政罰法第 28 條第 2 項），而

宜於稅捐稽徵法明文規定，俾符租稅法律主義之意旨。

拾、小結

學說或實務上對於核課期間之性質，向有消滅時效與除斥期間之爭議。我國行政實務原認為核課期間，乃行政行為之行為期間，並非時效⁹；然而隨著後續司法判決¹⁰及法務部函釋¹¹的作成，目前實務對於核課期間之看法，係以消滅時效為多數，惟並不主張甚或並不同意有時效中斷及未完成規定之適用（或類推適用）。

9 財政部 71 年 08 月 30 日台財稅第 36419 號函。

10 最高行政法院 103 年度判字第 607 號判決。

11 法務部 107 年 09 月 27 日法律字第 10703511330 號函。

第四章 就我國司法實務關於核課期間見解之探討

無論認為核課期間之性質究為消滅時效或除斥期間，我國司法實務對於如何避免「因撤銷原核課處分而導致無法另為處分」，係採取「僅撤銷或變更至復查決定，而保留初核處分，以免逾越核課期間」之方式處理。此一處理方式其實蘊含兩個前提，其中一個前提乃司法實務向來所明示，另一個前提則隱身於幽微之間。

首先第一個前提便是：對於同一事件的原處分及復查決定，係採取各自在效力上可以併存，而非復查決定取代原處分之法律觀點¹²。因為，既然存在一個在核課期間內做成的原處分，而這個原處分並不因復查決定的作成而消滅，那麼就算稅捐稽徵機關在復查決定被撤銷而必須另為復查決定¹³的時間點，實際上已經是在核課期間屆至之後，「法律上」亦不發生逾越核課期間的問題。透過原處分與復查決定併存說的前提，只要符合核課期間的原處分未被撤銷，後續無論再歷經多少次復查決定或經過多久時間都無妨。

論者有謂，司法實務之所以認為這種「保留原處分不予撤銷即可免於逾越核課期間疑義」的策略可行，乃是基於其認為核課期間的性質為消滅時效，故有行政程序法第131條第3項及第132條有關公法請求權之時效中斷及不中斷等規定的適用¹⁴。一言以蔽之，此說認為司法實務作法的出發點，是為了讓已因原處分作成而中斷的核課期間

12 最高行政法院105年度判字第475號判決。學說上稱此觀點為「併存說」，原本是在處理當法院在審理撤銷訴訟時，訴訟的標的究竟為原處分抑或是（同一事件的）復查決定或訴願決定的問題。

13 含重核復查決定及重審復查決定，另外同樣的說法也適用於訴願機關自為訴願決定。

14 張文郁、陳愛娥，行政執行法執行期間與消滅時效法制之關係，2015年，頁24。

消滅時效，不致因原處分遭撤銷而不中斷。

惟本文認為，一方面，司法實務直接指明核課期間為消滅時效的判決不在多數，進一步在理由中論及核課權因屬公法上之請求權，故有行政程序法第 132 條等規定適用的判決更屬罕見；另一方面，司法實務如果確有避免時效不中斷的考量，理應也能延用行政程序法第 118 條但書的法理，於撤銷原處分時另訂原處分失效日期，來避免請求權時效不中斷的困境。更重要的是，法務部行政函釋明白採取「基於租稅法律主義，核課期間沒有中斷、停止進行或不完成之規定的適用（或類推適用）」的立場，對此司法實務迄今並未正面推翻。

因此，本文更傾向於司法實務面臨的處境，是既要避免對核課期間究竟為消滅時效或除斥期間，以及核課權是否為公法上請求權等法律問題表現出過度明確的立場，又要（從實務面而非法理面）解決稅捐稽徵機關如在原處分外另為核課行為，究竟有無違誤核課期間的問題。

法院之所以不願在相關法律問題上明確表態，最主要的原因多半是在「法律不備」的情況下，除非願意正面積極地從事「法官造法」的工作，否則不論認定核課期間為消滅時效或除斥期間，在稅捐稽徵法始終未就時效中斷、停止或不完成等事項規定前，都無法解決可能違誤核課期間的實務問題。導致司法實務不得不另闢蹊徑，借用行政訴訟法上「撤銷之訴的訴訟標的理論」，來緩解實體法上「權利是否消滅」的疑義。

然而，「因為原處分與復查決定（或訴願決定）併存，因此保留原處分就可以使後續的核課行為不致逾越核課期間」的司法實務見解，雖然是在法律不備的困境下產生，而當然不具實證法依據，但是它也欠缺完整的法律說理。因為，只要概念上還承認復查決定是個獨立

的處分，就算採取原處分與復查決定的併存說，依舊不改復查決定做成時間點已逾核課期間的法律事實。

結果是，實務再怎麼去反覆訴說「原處分未逾越核課期間」，也無法告訴我們「為什麼」與之併存的復查決定也一樣未逾越核課期間，而這自始至終才是疑義所在。就算強調併存的原處分與復查決定，都是對同一事件而發，在此意義上兩者具有同一性，依然無法解釋：為什麼不是逾越核課期間的復查決定去「同一」原處分，而是原處分來為另一個亦為獨立處分的復查決定賦予合法性。

從這個疑問中得以發現：惟有加入「因行政救濟程序所導致的重為核課處分，不受核課期間限制」這個前提，才能補足司法實務見解的完整論證過程，而這正是前面所稱的隱而未顯的第二個前提，而且相較於併存說只是論證賴以存在的必要條件，它才是真正具有規範作用的充分條件。

同前所述，我國法是不存在「行政救濟程序能夠突破核課期間限制」這種猶如德國租稅通則條文規定的實體規範的¹⁵，因此也可以說，就算司法實務再怎麼企圖迴避（或不願承認）從事「法官造法」的法律續造工程，但該來的還是躲不掉。

於是乎，一個違法而理應撤銷的原處分，透過法院在判決理由中明示暗示應予保留，行政機關自然樂於「遵旨行事」，放心另為核課，就算人民果真對核課期間的問題提出質疑，法院只要（球員兼裁判？）前例後循或上行下效，就形成了此項廣為人知的司法慣例。

如同法院在前面引用的判決中明白揭示的，這項司法慣例最大的

15 針對法院自行於判決中就系爭租稅事件的應徵稅額予以核定的情形（實務上亦不多見），就算主張係依行政訴訟法第 197 條的法律規定為之，亦必須承認該條為稅法上核課期間的特別規定，即與本文此處提出的說法並無實質差別；訴願法第 81 條關於逕為決定之規定亦同。

正當性來源，就是為了維護租稅公平等重大公益¹⁶。然而，先不論原處分如果因為違法而應被撤銷，就算撤銷會導致該徵稅事件無法在核課期間內再行核課，這樣一種人民行使權利、法院依法審判的合法結果，究竟為什麼有違租稅公平；可以確定的是，站在過往實務向來強調的「稅務訴訟採爭點主義」¹⁷的立場，法院所審理的訴訟標的，從來就不包含稽徵機關是否還能再為核課處分。最重要的是，一般人民提起稅務行政救濟所不服者，係原處分所表彰的「針對這件事（或物、行為）我應該要繳多少稅」這個事件，並不在意法律概念上的技術操作，故如認定原課稅處分違法，理應將原處分，以及與原處分在認事用法上結論相同的復查決定、訴願決定一併撤銷¹⁸，對納稅義務人而言，始為最完整的保障與回應。

即便將上述所言都視為是理論問題，其是非對錯容待各界賢達交流討論，尤其是關係到「公益」與人民權利保障間利益衡量及政策取向的部分（由此更可看出，相關問題更宜由權利分立中的立法機關，而非司法機關來負責）。然而從實際結果來看，在司法機關「好心」代替立法及行政機關解決逾越核課期間的迫切問題後，立法機關「似乎」也不急著就相關問題研議應如何過立法處理了，而針對部分的具體個案，行政機關迫於各種因素，既無法接受以最有利義務人的金額為應納金額，又無法維持住自己核定金額的合法性時，該徵稅案件就陷入不停重復「重核應納稅額→對重核稅額不服→提起行政救濟→復查決定或訴願決定遭法院撤銷→重核應納稅額」的輪迴裡。此一出發

16 必須指出的是，司法實務通說可能也認為「維護租稅公平之公益程度，尚未大到需要維持一個違法的原核課處分」，因此還沒必要運用行政訴訟法第 198 條的情況判決規定。

17 參陳重良，職權撤銷核課處分之研究，國立高雄大學法律學研究所碩士論文，2014 年，頁 61。

18 參李介民，行政法上請求權時效不完成制度，東海大學法學研究第三十五期，2011 年 12 月，頁 57-58。

點良善，但結果未必盡如人意的「萬年稅單」弊病，終於促生了納保法第 21 條第 4 項的訂定。

而對本文主題來說，納保法第 21 條第 4 項最關鍵的意義在於，其條文既已明定「……自法院作成撤銷或變更裁判之日起『逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課』」，在解釋上即可放心主張其為稅法上核課期間的特別規定，進而首度為行政救濟程序中所為的重新核課行為提供了實證法上的基礎。換言之，自此之後，法院無需再藉由不欲明說的法官造法行為，即可獲致與過往效果相同的結果。對稅捐稽徵機關而言，本條文對部分案例而言多少也提供了「順利下車」的依據。（至於關於 15 年期限對納稅者權利之保護有無未究之處，則不在本文討論範圍內。）

第五章 納稅者權利保護法施行後關務法規核課期間 暨問題探討

相較於稅捐稽徵法第 21 條於第 1 項明示「核課期間」此一用語，並於同條第 2 項對其作成定義性規定，縱觀整部關稅法（包含關稅法施行細則），卻找不到「核課期間」的字樣，甚至連「核課」一詞都沒有出現。與此同時，稅捐稽徵法第 2 條但書又宣稱，關稅不包含在此一稅捐稽徵之基本大法的適用範圍內。於是衍生了一個前提性的問題：關稅有沒有核課期間？畢竟，必須先有核課期間的規定存在，才有可能討論該規定有無遭到違誤。以下先概略介紹關務法規中一般認為涉及核課期間之相關規定，再就關稅是否有核課期間此一主題深入說明，最後回顧納保法施行後是否對本研究計畫欲探討之主題產生新的解決方式。

壹、關務法規涉及之期間概述

一、關稅法第 13 條第 1 項

「海關於進出口貨物放行之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起三年內為之。」

本條文於 90 年 10 月 12 日新增(第 10 條)，以作為海關實施事後稽核制度之法源依據¹⁹，條文除規定海關實施事後稽核之時限，並增加關稅法應退、應補稅款期間；93 年 4 月 13 日原條文移列至第 13

19 立法院第 4 屆第 5 會期第 16 次會議議案關係文書,頁 15。

條。

二、關稅法第 18 條第 1 項、第 2 項

「為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。」(第 1 項)

「進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起六個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。」(第 2 項)

關於本條文期間之演變，關稅法於民國 56 年制定之初，僅於第 44 條就溢徵稅款發還定有 2 年期限；後於 57 年 7 月 16 日修正第 44 條為短徵或溢徵稅款，應自稅款完納日起 2 年為限，補繳或發還。63 年 7 月 16 日增訂第 5 條之 1，援引第 44 條之 2 年為海關事後審查之時限；67 年 11 月 28 日又以原定所引第 44 條規定在進口後二內年均可為之，時間較長，商民頗感不便，爰明訂海關事後審定期限縮短為 1 年；至 72 年 4 月 26 日為使案件早日確定是否應行補退，將期限縮短為貨物放行後 6 個月內；90 年 10 月 12 日移列條文至第 14 條；93 年 4 月 13 日移列條文至第 18 條。

三、關稅法第 65 條(節錄)

「短徵、溢徵或短退、溢退稅款者，海關應於發覺後通知納稅義

務人補繳或具領，或由納稅義務人自動補繳或申請發還。」(第1項)

「前項補繳或發還期限，以一年為限；短徵、溢徵者，自稅款完納之翌日起算；短退、溢退者，自海關填發退稅通知書之翌日起算。」(第2項)

關稅法於民國56年制定之初，於第44條就溢徵稅款發還定有2年期限；後於57年7月16日修正第44條為短徵或溢徵稅款，應自稅款完納日起2年為限，補繳或發還；75年6月10日以第2項規定補繳或發還期限，原定2年時間過長，易增加業者處理帳冊之困擾，爰將2年修正為1年；90年10月12日移列條文至第59條；93年4月13日移列條文至第65條。

四、海關緝私條例第44條

「有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿五年者，不得再為追徵或處罰。」

本條例23年6月1日制定之初，於第30條規定追繳未納稅款以其情事發生後未滿3年者為限；後於62年8月14日修正為5年，移列條文至第44條。

貳、關稅之核課期間

承上所述，關於關稅是否有核課期間，司法實務對這個問題的答案顯然是肯定的：關稅不僅有核課期間，而且法院看待關稅核課期間的相關問題時，採取的是跟內地稅也就是稅捐稽徵法規定一樣的方式，前面引用的臺中高等行政法院判決105年度簡上字第50號判決僅

是一例。

但是，實務界並未詳細論述在有稅捐稽徵法第 2 條之規定，且關稅法未出現核課期間一詞，而關稅法第 13、18 及第 65 條與稅捐稽徵法第 21 條之用語有所不同（甚至各條彼此之間也不盡相同）等情形下，如何得以將上開關稅法規均認定是核課期間之規定，進而亦應適用我國針對內地稅核課期間所發展出的司法論述？另一方面，稅法學界對此一問題的態度似乎與實務相去不遠，一般稅法著作論及核課期間時，均未就關稅部分做區別處理。

本文以為，關稅法第 13、18 及第 65 條是否一定是核課期間的規定，或者一定必須適用與核課期間有關的其他有形無形規範，並非如一般認為的，乃屬自然之理或不證自明，依然需要透過一定程度的法律解釋，才能獲致答案。尤其稅捐稽徵法第 2 條規定的存在，多少讓「關稅不應受稅捐稽徵法規範」的看法取得有力的依據，而且前面引用的法務部 107 年 09 月 27 日法律字第 10703511330 號函亦已闡明，既然立法者明文排除了稅捐稽徵法之於關稅的適用，則在處理關稅法未規定到的規範爭議時，即不宜採取「類推適用」稅捐稽徵法類似規定的手段。

然而本文依舊認為關稅法第 13、18 及第 65 條，仍以作為核課期間規定（並且適用核課期間的相關法律論述）看待為宜，亦即本文結論仍與實務及學說通說見解相同，只不過試圖利用這個機會，提出更為詳盡的分析：

關稅領域可能為核課期間規定的條文中，當以海關緝私條例第 44 條規定最無爭議，因其用語之文義與結構最類似由稅捐稽徵法所揭諸

的關於核課期間的意義。

其次，關稅法第 13 條係以「有應補稅款者，應自貨物放行之翌日起 3 年內為之」、第 65 條係以「通知納稅義務人補繳之期限」為規範用語，雖相較於稅捐稽徵法第 21 條的「在核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；未經發現者，以後不得再補稅處罰」稍有不同，但前兩者之實質意義，並非不能透過解釋後認為與後者相符，都是在規定稽徵機關決定具體稅捐債務範圍並進而對人民使行該稅捐債權的法律期間。同樣的，關稅法第 18 條第 1 項因明文表示「如有應補稅款者，應於貨物放行之翌日起 6 個月內，通知納稅義務人」，縱然後面另有「逾期視為業經『核定』」的用語，仍無礙其已完整表達關於核課期間實質意義的認定。因此，關稅法第 13 條、第 18 條第 1 項及第 65 條，單以文義解釋方法而論，均不乏視為核課期間規定的空間。

然而關稅法第 18 條第 2 項卻稍有不同，查其全文：「進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起 6 個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。」通篇僅言「核定的期限」，而未述及「得予補稅（補徵、補繳）的期限」。換言之「適用關稅法第 18 條第 2 項之通關案件，僅需在 6 個月期限內核定稅額，但未必需要在同樣期間內通知納稅義務人繳納，或對其保證金實際加以科課」這樣的解讀在條文文義上是有可能的。然而，假設海關如期在 6 個月期限之內核定增估，但是遲至超過 6 個月期限後才以保證金扣抵並通納稅義務人，顯然將會違反一般對核課期間的認識，亦與實務執行面對本項規定的理解有違。

因此，至少對於關稅法第 18 條第 2 項來說，文義解釋方法仍有其未臻完美之處。

論者可能提出，是否可以訴諸「目的性解釋方法」？亦即「關稅法上開條文的規範目的即在於規定核課期間，因此應將上開規定解釋為核課期間（將「核定」擴張為「核課」）」。然而，相信從以上表述不難看出，這很容易遭到是否落入「循環論證（circular argument）」或「乞題（begging the question）」謬誤的質疑，因為需要確認或獲得解釋的課題（本條是否為核課期間），直接被拿來當作獲致結論的前提（本條的目的在於規範核課期間）。

本文以為，「憲法觀點」能為我們提供更好的協助。大法官會議已作出為數眾多之解釋，反覆強調「納稅期間屬租稅構成要件之一，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之」（釋字第 640 號、第 663 號、第 705 號等，僅為數例），這些解釋固然主要在衡斷系爭案件有無違反法律保留原則，但其中同時蘊涵了一個對立法者的要求，亦即：「法律（或法規命令）必須就納稅期間有所規定」，否則相關稅捐稽徵之行為或程序，即欠缺合法（及合憲）依據。是以，核課期間的法條，作為納稅期間在法律層面的具體化，既然承擔了提供稽徵行為合法性及合憲性保障的重大功能，那麼在沒有顯然違文義解釋的情形下，自然不宜堅持其他看似有理，但並非唯一的解釋方法，導致相關稅捐稽徵行為一概違法（及違憲）的嚴重後果。與此同時，正是在憲法對納稅期間規定如此強烈的要求下，才得以確認此處所謂「從整體法律規範目的出發而得以闡明的規範意旨」究竟為何，進而才能更正確運用上述的合目的性解釋方法。

此處必須補充：關稅縱因性質特殊，而有理由與內地稅做不同處理，然亦僅止於其特殊性所在或與內地稅不同之處而已，至於關稅與

其他稅捐性質共通的部分，顯然沒有不能相同看待而應比照適用之理。因此，依本文見解，即便稅捐稽徵法第 2 條特別將關稅排除，但並不代表關稅法未及規範之事物，一律不能類推適用稅捐稽徵法類似規定。畢竟，類推的法理在於「相同事物，相同處理」，而關於「是否為相同事物」，不能以停留在抽象的、概括的或概念化層次的比較為已足。以本文主題為例，也就是不能停留在「因為稅捐稽徵法排除關稅」，或只停留在「因為關稅有特殊性」，就認為不應類推，而全然不去探討「關稅在相關問題的具體層面上，究竟有沒有異於適用稅捐稽徵法的其他稅捐」。然而，既然類推適用係以法律存在漏洞為前提，而本文已認為關稅核課期間的規定可以透過解釋方法確認，故還未存在法律漏洞，也就還不需要訴諸類推適用這種填補法律漏洞的方法。

從以上說明可見，學說、司法實務及海關實務習以為常的「關稅核課期間」規定，雖然結論正確，但其實仍有賴於法學方法上較少機會運用的「合憲性解釋」，才能取得關鍵性的論據。這當然多少肇因於關稅法的條文結構及用字未與稅捐稽徵法統一，但在關稅領域，核課期間而遭遇最大的問題並非核課期間的依據，而是關稅法第 94 條與海關緝私條例第 44 條所共同構成的「核課期間遲誤陷阱」。

參、相關問題探討

按，關稅法第 13、18 及 65 條，雖然分別定有 6 個月至 3 年不等的核課期間，然而一旦通關案件涉及違章，至少就所漏稅額的部分，實務上通說認為因為關稅法第 94 條，其課徵依據已轉換為海關緝私條例 44 條，並因適用該條所定 5 年的核課期間。在某些個案中，較換核課依據的部分甚至不限於所漏稅額。舉例來說，海關原本在 6 個

月內依法做成金額較原申報稅額更高的核課處分，此時該關稅之核課依據是關稅法第 18 條第 2 項，應遵守的核課期間是 6 個月。後來因為當事人對於海關的課稅處分提出復查，結果在復查審理期間新發現有違章情事的存在。這時候，海關實務上的做法是：為了遵守關稅法第 94 條之要求，必須以復查決定將原核課處分撤銷，嗣後再另行掣發一份包含核定應徵稅款（視案情不同，可能與原課稅處分所核定之金額相同，也可能更高）以及罰鍰（如果有漏稅額的話）的處分書。如此一來，應徵稅款部分的核課期間規定也就轉換為海關緝私條例（5 年）。

假如這份處分書最終順利確定，故事就能完滿結束。但偶爾會發生受處分人再就其提起行政救濟後，結果受理行政救濟機關認為違章事實不成立，因此撤銷其中關於罰鍰的部分，最終並告確定的案例。誠如前述，訴願決定或法院判決僅將違法部分（在此案例中，乃是關於違章事實認定及裁處罰鍰的部分）撤銷，並保留原處分的處理方式，在稅務行政救濟中看似理所當然，但關稅領域不同之處在於：違章事實如不存在，稅款的核課依據便不再是海關緝私條例，必須回歸關稅法，然而經過行政救濟程序後，關稅法上的核課期間大多已經逾越了。因此，理論上海關在這類案件中，要嘛一定要在行政救濟中就緝案（此為海關實務的慣用語）部分勝訴，以實現確保稅賦的行政任務，要嘛一旦緝案部分輸了，稅案部分也可能會（因為超過核課期間而）一併輸了。

必需說明的是，關稅領域的這種法律窘境，與前面所介紹的「司法實務為了避免核課期間超過，故只撤銷至復查階段，保留原核課處分」所能對付者並不相同。在後者，原核課處分一直存在，於是透過「併存說」及「行政救濟例外不使核課期間超過」的司法實務慣例（

或於納保法施行後，透過該法第 21 條第 4 項的規定），問題即獲解決。但在前者，依關稅法做成的原核課處分早在第一次復查決定（或訴願決定）階段就已經被撤銷，該復查決定並因未遭爭執而告確定，此時就算借助「併存說」，也無法主張原核課處分能與後續依海關緝私條例做成的罰鍰及追徵處分具有同一性。此外，原本因行政救濟程序而例外不受限於核課期間的，乃是在緝案的前提下依海關緝私條例第 44 條所為的核課行為，如欲回歸使用關稅法為課稅依據是否可行，恐怕也有再加以詳述的必要。再者，對海關來說，無論課與不課、罰或不罰，最重要的毋寧是一切行政行為的合法性（依法行政原則的貫徹與遵循）。

以最新涉及此類案件類型（下以「稅案轉緝案」代稱）的法院判決²⁰為例，司法實務如果不是尚未意識到這個問題，就是打算採取跟一般稅務訴訟相同的作法，直接對其中的法律難題視而不見。不過這也提供本文，作為一份研究性質的報告，可以有足夠的空間，提出各種不同的分析與建議，祈能為關稅法這個學說及實務均較少注意的領域，挹注些許拋磚引玉的討論材料。

首先，如果經過再度檢視後，案件的應納關稅確實以原處分所核定的稅額為是，法理上有一種可行的作法是：在重為復查決定中去撤銷「當初撤銷原核課處分的第一次復查決定」。透過撤銷「為撤銷的後處分」，令「被撤銷的前處分」復活。學說及法務部函釋基本上均肯認這種作法，但除了在「稅案轉緝案」的案型時，因為要做的是以本案（緝案）的復查決定來撤銷他案（稅案）的復查決定（而非都是

20 最高行政法院 105 年度判字第 212 號判決。

同一個行政救濟程序），難免容易引發是否妥適的疑慮外²¹，如果案件的應納稅額經檢視後與原核定稅額仍有不同，這個作法就無用武之地了。

因此，在納保法實施前，遵照前面介紹的「法官造法」的結果，直接以個案判決為依據，而享有「無核課期間限制」的優惠，反而是適用面更廣泛一致的作法。然其缺點依然是說理不足，以及應該以立法方式解決。

而在納保法第 21 條第 4 項施行後，如將本項所稱的「課稅處分」做廣義解釋，含形式及實質意義的課稅處分，亦即既包括表彰海關核課行為的處分書或稅單，亦包括海關透過各式書面，依法確定稅捐債權範圍為何的法律行為，則不論「稅案轉緝案」造成形式及實質課稅處分的何種轉變，都不會逸脫本項規定的文義範圍，而能據以適用本項規定的法律效果（15 年核課期限）。

然而這畢竟只是納保法第 21 條第 4 項的文義解釋中的一種，與前相同，我們仍然需要其他的解釋或適用方法來支持，才能有更穩固的結論。在此，納保法同條第 1 項明白宣示採納稅務訴訟「總額主義」的立法理由，就起了關鍵作用。因為，總額主義之意義就在於，法院應審理的標的及於同一課稅事件中納稅義務的有無及範圍，因此個別的課稅基礎事實就不再是應該區分處理的（不可分），反而應該全部加以審酌。準此，如果在「稅案轉緝案」的訴訟中，足以認為當事人已就「稅額」為追加，解釋上就更有理由認為同一事件的核課行為均一體適用同條第 4 項的規定。雖然，本項規定因為顧及其他看法，而在條文本身並未完全完全貫徹總額主義的精神，本文相信仍無礙這

21 縱使有此疑慮，但其實在法理上仍非不可行，因為依舊可以用行政程序法相關規定獨立撤銷稅案部分的復查決定。

樣的解釋方式。

第六章 結論

我國司法實務為確保核課處分在核課期間內作成，就納稅義務人勝訴之撤銷訴訟，原則上均只撤銷到復查決定，而保留原處分，以避免核課期間經過。惟對於此一處理方式可能產生之疑問，亦即為什麼原處分未逾核課期間，稅捐稽徵機關重為之復查決定(與原處分併存)也一樣未逾越核課期間，實務並未有深入說明。

本文先整理、介紹學說及行政、司法實務對於核課期間的相關見解，並探討司法實務並未主動處理上開問題之可能原因，指出惟有加入「因行政救濟程序所導致的重為核課處分，不受核課期間限制」此一前提，方能補足司法實務見解的完整論證過程。之後本文再提出對於納保法施行後，此問題可能處理方式之建議；亦即該法第 21 條第 4 項既已明定「……自法院作成撤銷或變更裁判之日起『逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課』」，在解釋上可主張其為稅法上核課期間的特別規定，進而為行政救濟程序中所為的重新核課行為提供實證法上的基礎。

關於納保法施行後關務法規核課期間及相關問題，本文首先介紹關務法規涉及核課期間之相關規定，亦即關稅法第 13 條、第 18 條、第 65 條及海關緝私條例第 44 條，並藉由「納稅期間屬租稅構成要件之一，應以法律或法律具體明確授權之法規命令定之」此一憲法觀點，補足一般認為「關稅法上開條文的規範目的即在於規定核課期間，因此應將上開規定解釋為核課期間」之論點，說明為何上開條文屬於

關務法規核課期間。

最後本文提出關稅案件特有之「稅案轉緝案」案例，於此案例中，因原先依關稅法做成的原核課處分已於第一次復查決定（或訴願決定）階段就已經被撤銷，此時就算借助司法實務採用之「併存說」，也無法主張原核課處分能與後續依海關緝私條例做成的罰鍰及追徵處分具有同一性，可能造成不僅無法處罰，連稅款部分亦無法課徵之窘境。

對此，本文認為，若重核稅額與原核定稅額相同時，法理上可於重為復查決定中撤銷「當初撤銷原核課處分的第一次復查決定」，透過撤銷「為撤銷的後處分」，令「被撤銷的前處分」復活；惟若重核稅額與原核定稅額不同，於納保法第 21 條第 4 項施行後，如將該項所稱的「課稅處分」做廣義解釋，包含形式及實質意義的課稅處分，則不論「稅案轉緝案」造成形式及實質課稅處分的何種轉變，都不會逸脫該項規定的文義範圍，而能據以適用該項規定的法律效果（15 年核課期限）。且因納保法同條第 1 項明白宣示採納稅務訴訟「總額主義」，若於「稅案轉緝案」訴訟中，足以認為當事人已就「稅額」為追加，解釋上可認為同一事件的核課行為均一體適用同條第 4 項的規定。

納稅義務人不服課稅處分，依序提起復查、訴願至行政訴訟，若法院審理結果認原課稅處分違法不當，惟未撤銷原課稅處分，僅撤銷至復查決定，令稅捐稽徵機關重為處分（重核復查決定）；如納稅義務人對此重為之處分仍不服，續提救濟，法院又撤銷此重核復查決定，再命稅捐稽徵機關重為處分，如此一來一往，不僅消耗司法資源、造成不必要勞費，對於早已表明不服原課稅處分，卻仍須承受此一繁冗

過程，始能確定應納稅額之納稅義務人，亦為不公。

納保法施行後，透過對於該法第 21 條第 4 項之解釋，除可提供稅捐稽徵機關重為核課處分的基礎，並可藉由 15 年期限之限制，避免上述對納稅義務人不公之重核過程無止境發生，除此之外，透過對該法第 21 條第 1 項之解釋，尚能解決海關特有的核課期間問題，均有助達成納保法實現課稅公平及貫徹正當法律程序之本旨。

參考文獻

(按作者姓氏筆畫排列)

1. 王澤鑑, 民法總則, 2014 年。
2. 李介民, 行政法上請求權時效不完成制度, 東海大學法學研究第三十五期, 2011 年。
3. 吳育芬, 我國民法消滅時效制度之研究, 國立臺北大學法律學研究所碩士論文, 2013 年。
4. 吳庚, 行政法之理論與實用, 2015 年。
5. 翁順衍, 我國公課法上時效制度之研究, 國立中正大學財經法律學研究所碩士論文, 2006 年。
6. 陳重良, 職權撤銷核課處分之研究, 國立高雄大學法律學研究所碩士論文, 2014 年。
7. 陳清秀, 稅法總論, 2016 年。
8. 張文郁、陳愛娥, 行政執行法執行期間與消滅時效法制之關係, 法務部委託研究案成果報告書, 2015 年。

參考法規

一、「憲法」

第 19 條

人民有依法律納稅之義務。

二、「關稅法」

1. 第 13 條

海關於進出口貨物放行之翌日起六個月內通知實施事後稽核者，得於進出口貨物放行之翌日起二年內，對納稅義務人、貨物輸出人或其關係人實施之。依事後稽核結果，如有應退、應補稅款者，應自貨物放行之翌日起三年內為之。

為調查證據之必要，海關執行前項事後稽核，得要求納稅義務人、貨物輸出人或其關係人提供與進出口貨物有關之紀錄、文件、會計帳冊及電腦相關檔案或資料庫等，或通知其至海關辦公處所備詢，或由海關人員至其場所調查；被調查人不得規避、妨礙或拒絕。

第一項所稱關係人，指與進出口貨物有關之報關業、運輸業、承攬業、倉儲業、快遞業及其他企業、團體或個人。

海關執行第一項事後稽核工作，得請求相關機關及機構提供與進出口貨物有關之資料及其他文件。

海關實施事後稽核之範圍、程序、所需文件及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。

2. 第 18 條

為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人應申報之事項，先行

徵稅驗放，事後再加審查；該進口貨物除其納稅義務人或關係人業經海關通知依第十三條規定實施事後稽核者外，如有應退、應補稅款者，應於貨物放行之翌日起六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。

進口貨物未經海關依前項規定先行徵稅驗放，且海關無法即時核定其應納關稅者，海關得依納稅義務人之申請，准其檢具審查所需文件資料，並繳納相當金額之保證金，先行驗放，事後由海關審查，並於貨物放行之翌日起六個月內核定其應納稅額，屆期視為依納稅義務人之申報核定應納稅額。

進口貨物有下列情事之一者，不得依第一項規定先行徵稅驗放。但海關得依納稅義務人之申請，准其繳納相當金額之保證金，先行驗放，並限期由納稅義務人補辦手續，屆期未補辦者，沒入其保證金：

- 一、納稅義務人未即時檢具減、免關稅有關證明文件而能補正。
- 二、納稅義務人未及申請簽發輸入許可文件，而有即時報關提貨之需要。但以進口貨物屬准許進口類貨物者為限。
- 三、其他經海關認為有繳納保證金，先行驗放之必要。

依法得減免關稅之進口貨物，未依前項第一款規定申請繳納保證金而繳稅者，得於貨物進口放行前或放行後四個月內，檢具減、免關稅有關證明文件申請補正及退還其應退之關稅。

3. 第 29 條

從價課徵關稅之進口貨物，其完稅價格以該進口貨物之交易價格作為計算根據。

前項交易價格，指進口貨物由輸出國銷售至中華民國實付或應付

之價格。

進口貨物之實付或應付價格，如未計入下列費用者，應將其計入完稅價格：

一、由買方負擔之佣金、手續費、容器及包裝費用。

二、由買方無償或減價提供賣方用於生產或銷售該貨之下列物品及勞務，經合理攤計之金額或減價金額：

(一) 組成該進口貨物之原材料、零組件及其類似品。

(二) 生產該進口貨物所需之工具、鑄模、模型及其類似品。

(三) 生產該進口貨物所消耗之材料。

(四) 生產該進口貨物在國外之工程、開發、工藝、設計及其類似勞務。

三、依交易條件由買方支付之權利金及報酬。

四、買方使用或處分進口貨物，實付或應付賣方之金額。

五、運至輸入口岸之運費、裝卸費及搬運費。

六、保險費。

依前項規定應計入完稅價格者，應根據客觀及可計量之資料。無客觀及可計量之資料者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。

海關對納稅義務人提出之交易文件或其內容之真實性或正確性存疑，納稅義務人未提出說明或提出說明後，海關仍有合理懷疑者，視為無法按本條規定核估其完稅價格。

4. 第 33 條

進口貨物之完稅價格，未能依第二十九條、第三十一條及前條規

定核定者，海關得按國內銷售價格核定之。

海關得依納稅義務人請求，變更本條及第三十四條核估之適用順序。

第一項所稱國內銷售價格，指該進口貨物、同樣或類似貨物，於該進口貨物進口時或進口前、後，在國內按其輸入原狀於第一手交易階段，售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減下列費用計算者：

一、該進口貨物、同級或同類別進口貨物在國內銷售之一般利潤、費用或通常支付之佣金。

二、貨物進口繳納之關稅及其他稅捐。

三、貨物進口後所發生之運費、保險費及其相關費用。

按國內銷售價格核估之進口貨物，在其進口時或進口前、後，無該進口貨物、同樣或類似貨物在國內銷售者，應以該進口貨物進口之翌日起九十日內，於該進口貨物、同樣或類似貨物之銷售數量足以認定該進口貨物之單位價格時，按其輸入原狀售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格核計後，扣減前項所列各款費用計算之。

進口貨物非按輸入原狀銷售者，海關依納稅義務人之申請，按該進口貨物經加工後售予無特殊關係者最大銷售數量之單位價格，核定其完稅價格，該單位價格，應扣除加工後之增值及第三項所列之扣減費用。

5. 第 45 條

納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，得於收到稅款繳納證之翌日起三十日內，依規定格式，以書面向海關申請復查，並得於繳納全部稅款或提供

相當擔保後，提領貨物。

6. 第 65 條

短徵、溢徵或短退、溢退稅款者，海關應於發覺後通知納稅義務人補繳或具領，或由納稅義務人自動補繳或申請發還。

前項補繳或發還期限，以一年為限；短徵、溢徵者，自稅款完納之翌日起算；短退、溢退者，自海關填發退稅通知書之翌日起算。

第一項補繳或發還之稅款，應自該項稅款完納或應繳納期限截止或海關填發退稅通知書之翌日起，至補繳或發還之日止，就補繳或發還之稅額，依應繳或實繳之日郵政儲金一年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收或發還。

短徵或溢退之稅款及依前項規定加計之利息，納稅義務人應自海關補繳通知送達之翌日起十四日內繳納；屆期未繳納者，自期限屆滿之翌日起，至補繳之日止，照欠繳稅額按日加徵滯納金萬分之五。

7. 第 94 條

進出口貨物如有私運或其他違法漏稅情事，依海關緝私條例及其他有關法律之規定處理。

三、「海關緝私條例」

第 44 條

有違反本條例情事者，除依本條例有關規定處罰外，仍應追徵其所漏或沖退之稅款。但自其情事發生已滿五年者，不得再為追徵或處

罰。

四、「稅捐稽徵法」

1. 第 21 條

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。

三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。

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。

2. 第 22 條

前條第一項核課期間之起算，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者，自申報日起算。

二、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。

三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。

四、由稅捐稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之稅捐，自

該稅捐所屬徵期屆滿之翌日起算。

3. 第 23 條第 3 項

依第三十九條暫緩移送執行或其他法律規定停止稅捐之執行者，第一項徵收期間之計算，應扣除暫緩執行或停止執行之期間。

4. 第 35 條第 1 項

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三十日內，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三十日內，申請復查。

三、依第十九條第三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三十日內，申請復查。

五、「納稅者權利保護法」

1. 第 1 條

為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。

關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。

2. 第 21 條

納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議

委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。

前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。

行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。

納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。

但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。

滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，準用前項規定。

六、「行政程序法」

1. 第 118 條

違法行政處分經撤銷後，溯及既往失其效力。但為維護公益或為避免受益人財產上之損失，為撤銷之機關得另定失其效力之日期。

2. 第 131 條

公法上之請求權，於請求權人為行政機關時，除法律另有規定外，因五年間不行使而消滅；於請求權人為人民時，除法律另有規定外

，因十年間不行使而消滅。

公法上請求權，因時效完成而當然消滅。

前項時效，因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷。

3. 第 132 條

行政處分因撤銷、廢止或其他事由而溯及既往失效時，自該處分失效時起，已中斷之時效視為不中斷。

4. 第 134 條

因行政處分而中斷時效之請求權，於行政處分不得訴請撤銷後，其原有時效期間不滿五年者，因中斷而重行起算之時效期間為五年。

七、「行政罰法」

第 28 條第 2 項

前項時效停止，自停止原因消滅之翌日起，與停止前已經過之期間一併計算。

八、「訴願法」

1. 第 1 條第 1 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。但法律另有規定者，從其規定。

2. 第 81 條

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。但於訴願人表示不服之範圍內，不得為更不利益之變更或處

分。

前項訴願決定撤銷原行政處分，發回原行政處分機關另為處分時，應指定相當期間命其為之。

九、「行政訴訟法」

1. 第 197 條

撤銷訴訟，其訴訟標的之行政處分涉及金錢或其他代替物之給付或確認者，行政法院得以確定不同金額之給付或以不同之確認代替之。

2. 第 198 條

行政法院受理撤銷訴訟，發現原處分或決定雖屬違法，但其撤銷或變更於公益有重大損害，經斟酌原告所受損害、賠償程度、防止方法及其他一切情事，認原處分或決定之撤銷或變更顯與公益相違背時，得駁回原告之訴。

前項情形，應於判決主文中諭知原處分或決定違法。