(本文章之寫作與發表由財團法人中華法學研究院贊助)

稅法上之判斷餘地與行政裁量（下）

陳 清 秀*

4.推計課稅與行政裁量

納稅者權利保護法第 14 條：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」

稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。

推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。

納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」

在滿足推計課稅之必要性之要件後，基於課稅合法性以及平等課稅原則，稽徵機關不僅有權限、亦負有義務進行推計課稅，而不得以無法調查課稅基礎即放棄課稅⁶¹。稽徵機關應如何進行推計課稅，並非由稽徵機關完全任意自由裁量判斷，而應合理的進行推計課稅，以追求最大可能正確的課稅為目標。其推計結果，在整體上應具有說服力，並在經濟上可能，且具有合理性⁶²。其推計不得牴觸論理法則以及一般經驗法則，並且值得確信的⁶³。倘若推計課稅並非以蓋然性之課稅基礎為依據，而是故意為不利於納稅義務人之推估時，則構成違法處分⁶⁴。

* 東吳大學法律學系專任教授

⁶¹ Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., §162 Rz.46.

⁶² BFH-Beschluss vom 13.10.2003 (IV B 85/02) BStBl. 2004 II S. 25.

⁶³ Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., §162 Rz.4.

⁶⁴ BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 I R 50/00, BFHE 194, 1, BStBl II 2001, 381; vom 1. Oktober 1992 IV R 34/90, BFHE 169, 503, BStBl II 1993, 259.

有關推計課稅如以類型為標準，例如各類執行業務所得之費用標準，其推計之通案標準之建立，具有類似於裁量標準的意義。如果其裁量標準有濫用時，可能構成違反憲法第 23 條比例原則之情事⁶⁵。在推計課稅採取類型化觀察方法的情形，由於此種類型化，指從具體到概括之概括化及概述化的思維方法，屬於脫離事實的個別性，在比較抽象的層次所從事之種類的歸屬，此種思維方法已經超出類推適用，而相當於目的性擴張的層次，具有法律漏洞補充的意義，同時也「是課稅事實的擬制」，亦即將不同種類之要件事實，以擬制方法，論為相同類型，將之歸類於其中一個應稅類型⁶⁶。在利用概數化與類型化為推計方法時，應選取常態的平均的案例，而不得選擇非典型的案例為代表，以符合經驗法則，確保推計課稅結果，符合量能課稅原則，並符合比例原則。在此不得盲目地將概數化與類型化的方法絕對化⁶⁷。

在有數種適當的推計方法可供選擇時，得由稽徵機關以「合義務性的裁量」決定推計方法，而納稅義務人則並無要求「適用特定推計方法之法律上請求權」，且依其情形，稽徵機關可合併使用不同的推計方法，但其不得使用就該項基準的、已經知悉之事實關係不相適合的推計方法。稽徵機關依其情形，並無義務在使用某一推計方法得出推計結果之後，再運用其他推計方法進行雙重審查⁶⁸。又稽徵機關亦無義務進行「實地調查」，以便可以獲得更為精確之推計方法。但如嗣後發現新的推計文件資料而構成發現新事實，而足以推翻以往所適用之推計方法時，則例外應採用其他推計方法⁶⁹。

有關推計方法之合理性，日本學說上認為應滿足下述要件⁷⁰：

(1) 基礎事實之正確性（推計基礎事實之正確性）

推計基礎事實有無正確把握？有關推計基礎資料之選擇，應具有合理性。

(2) 最適當推計方法之選擇（推計方法之個別的妥當性）

所採用之推計方法，在與該事件之關係上，應具有合理性，亦即應選擇最適當反映實際情況之推計方法。在此稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關

⁶⁵ 黃茂榮，稅捐法定主義及其司法審查，收於黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論第二冊），增訂 3 版，2015 年，頁 232。

⁶⁶ 黃茂榮，前揭書，頁 416。

⁶⁷ 黃茂榮，前揭書，頁 434。

⁶⁸ Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., §162 Rz. 103.

⁶⁹ BFH-Urteil vom 2.3.1982 (VIII R 225/80) BStBl. 1984 II S. 504.

⁷⁰ 荻野豐，實務國稅通則法，平成 17 年，頁 245。另參見東京地裁昭和 49 年 9 月 25 日判決。

聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。推計，有二種以上之方法時，應依「最能切近實額」之方法為之（納稅者權利保護法第十四條第二項及第三項）。

（3）推計方法之客觀性（就該案件所採用之推計方法本身之合理性）

推計方法本身應儘可能可以算出最接近真實所得之客觀的方法，例如依據同業者率推計的情形，應確保其比率之適當正確。

日本多數實務見解認為應注意以下三項⁷¹：

- a. 在有複數的間接資料存在時，應採用最能反映所得之資料進行推計。例如銷售金額與電力使用量均已經查明時，原則上應以銷售金額為基礎推計所得。
- b. 在比率法所使用之比率以及在效率法所使用之效率，應依合理的方法計算得出。
- c. 在被推計課稅之納稅義務人有顯著特殊情況的情形，在進行推計之際，應一併加以考慮該項特殊情況。

上述數種推計方法，應選擇那一個方法作為推計課稅的依據，並非可任意自由為之，而應選擇「最接近實額課稅」的或然率最高的推計方法。因此，推計課稅的合法性，不僅必須其所採用的「推計方法」本身具有合理性，而且推計方法的「選擇」本身也應具有合理性⁷²。倘若就納稅義務人個別案件的特殊情況，推計方法的選擇及使用有不合理的情形時，則該推計課稅即屬違法。

由於推計課稅處分並非「裁量決定」，故稽徵機關所為課稅基礎之推估，行政法院在稅務訴訟上仍得進行全面審查。並且不必要以稽徵機關之推估具有法律上瑕疵為由，即得取代稽徵機關之推估，而以自己之蓋然性推定，自行推估課稅基礎⁷³。法院在行使自己的推計權限時，得依自己確信之推計理由、推計方法及金額，全部或部分取代稽徵機關之推計⁷⁴。因此法院不僅是審查稽徵機關是否合法進行推計，並遵守適當的推計範圍界限。法院尤其得採用不同於稽徵機關之推計方法⁷⁵。

⁷¹ 金子宏，租稅法，第20版，2015年，頁838。

⁷² 吉良實著，李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（下），植根雜誌，11卷2期，1995年2月，頁14。

⁷³ BFH-Urteil vom 17.10.2001 (I R 103/00) BStBl. 2004 II S. 171. 德國財務法院法第96條準用稅捐通則第162條。

⁷⁴ BFH BStBl. II 1995, 381; BFH BStBl. II 1990, 109.

⁷⁵ Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., §162 Rz. 131.

而在保障納稅義務人之法律上聽審請求權考量下，法院在其欲選擇與已往完全不同的推計方法，或要納入新的事證資料時，應事先給與納稅義務人陳述意見的機會⁷⁶。

在有關財政部發布之同業利潤標準，如果係行政機關依其行政經驗而進行推估，具有合理性時，則在個別案件上，除非有顯然導致錯誤結果，否則，基於平等處理之原則，行政法院亦得加以尊重。而納稅義務人亦享有按照財政部指示之推計課稅標準課稅之法律上請求權⁷⁷。

5.職權撤銷變更課稅處分與行政裁量

（1）通常情形：職權撤銷之行政裁量

對於已經確定之違法課稅處分，稽徵機關得依行政程序法第 117 條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第一百十九條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」本於職權撤銷之。是否行使職權撤銷權，屬於其行政裁量範圍。

依據稅捐稽徵法第 15 條第 2 項規定：「受處分人如僅對於應繳稅捐不服提起行政救濟，經變更或撤銷而影響其罰鍰金額者，稅捐稽徵機關應本於職權更正其罰鍰金額。」在本稅課稅處分變更時，其依據本稅倍數裁處之罰鍰處分即有瑕疵，故稽徵機關應「本於職權」更正其罰鍰金額。

（2）例外情形：職權撤銷之裁量收縮到零（撤銷請求權）

在有發現新事實或新證據等，而具備行政程序法第 128 條程序再開之理由時，雖然已經逾越 3 個月期間無法請求程序再開，但既然足以證明原課稅處分之合法性基礎已經動搖，行政機關並無繼續維持不合法處分之理由，而應依行政程序法第 117 條規定職權撤銷變更（裁量收縮到零）⁷⁸。其具體情形可以歸納如下：

- 1.在課稅處分作成之後，發現原處分有重大明顯之違法瑕疵。
- 2.課稅處分所造成當事人及或利害關係人之狀態，欠缺期待可能性。

⁷⁶ Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 88.

⁷⁷ Klein/ Rüsken, AO, 14. Aufl., 2018, §162 Rz. 66.

⁷⁸ Kopp/Ramsauer, VwVfG, 16. Aufl., 2015, §48 Rn. 82a.

3.在課稅處分作成之後，事實或法律狀態發生變更，或有關裁判發生變更，在裁判確定之後，當事人方始提出主張課稅處分之違法性。

在上述情形，基於法安定性之理由而想要維持確定之行政處分，難以令人忍受，因此，行政機關負擔有進行稽徵程序啟動「繼續調查」之義務（*Prüfungspflichten*），且如果就其他類似案件，已經撤銷或變更行政處分，或基於一般性指示要求公平處理時，則基於行政自我拘束以及憲法上及行政程序法上平等原則，行政機關依據行政程序法第 117 條規定職權撤銷之裁量撤銷收縮至零，而負有義務撤銷變更原已經確定之行政處分⁷⁹。亦即在此納稅者應享有請求撤銷已經確定行政處分之公法上請求權⁸⁰。

按「訴願為人民之權利或利益因官署之違法或不當處分致受損害而設之救濟方法。苟原處分原決定官署，於訴願之決定確定後發現錯誤，或因有他種情形而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人之權利或利益並不因之而受何損害，自可本其行政權或監督權之作用，另為處置，不在該條應受拘束之範圍。至若發生新事實，當然得由該管官署另為新處分，曾經行政院命令釋示、行政法院著有判例及司法院解釋有案。三、為確切保護人民權益，對於僅具形式上確定力之行政處分，原處分及其上級官署，自仍應就實體上注意查核，如確有違法或不當，致損害人民權利或利益者，即應依職權撤銷變更。又於訴願之決定確定後，如發現錯誤，有損害訴願人權利或利益者，亦應依職權予以糾正。」（財政部 47 台財參發第 8326 號令）

依行政程序法第 117 條規定意旨，非授予利益之違法課稅處分，於發生形式確定力後，是否依職權撤銷，原則上委諸行政機關裁量，但有該條第 1 款「撤銷對公益有重大危害者」情形者，則不得撤銷。又此項撤銷權之行使，應遵守同法第 121 條第 1 項之期間，自不待言。有關本件如無行政程序法第 128 條之適用，而原處分確有錯誤時，除法律有特別規定外，應得由稽徵機關本於職權辦理變更處理之⁸¹。

⁷⁹ Kopp/Ramsauer, VwVfG, 16. Aufl., 2015, §48 Rn.79, 83.

⁸⁰ 陳清秀，衡平法理在稅法上之適用（上），植根雜誌，36 卷 7 期，109 年 7 月，頁 297 以下。

⁸¹ 財政部 91/03/26 台財稅字第 0910451701 號函，法務部 91 年 2 月 25 日法律字第 0090047973 號函。

6.職權廢止原合法處分與行政裁量

行政程序法第 122 條規定：「非授予利益之合法行政處分，得由原處分機關依職權為全部或一部之廢止。但廢止後仍應為同一內容之處分或依法不得廢止者，不在此限。」亦即行政機關得本於「行政裁量權」，向將來發生效力的廢止原先合法作成之非授予利益之行政處分（包括已經確定之處分）之全部或一部分。但廢止後仍必須為相同內容之處分，或具其他理由，不得廢止者，不在此項（德國行政程序法第 49 條第 1 項）。倘若事實或法律狀態有變更，已經不得再為系爭行政處分時，則通常可認為廢止權行使之裁量權收縮至零。尤其繼續性之行政處分，限制人民之基本權利，而因為事實或法律狀態有變更，對於基本權利限制之前提要件已經喪失時，基於合法性原則，在涉及基本權利之案件，甚至基於合憲性原則，要求應廢止嗣後已經變成不合法之行政處分。尤其是在其嗣後發生之理由，根本無法在原處分之撤銷訴訟途徑中主張之情形，更為顯然⁸²。

例如稅法之課稅要件連結人民之私法上法律行為或公法上法律關係，而因該等法律行為或法律關係而成立納稅義務，在稽徵機關作成課稅處分之後，嗣後私法上法律行為被依法撤銷、解除等或該公法關係嗣後溯及既往消滅時（發生溯及生效之事由），則足以消滅原先之納稅義務，並動搖原課稅處分之合法性，應予以撤銷（行政程序法第 128 條第 1 項第 2 款）或廢止⁸³。此時職權廢止原處分之裁量權行使收縮至零。

二、稽徵程序與行政裁量

（一）催告履行稅法上協力義務與行政裁量

依農業發展條例第 38 條規定：「作農業使用之農業用地及其地上農作物，由繼承人或受遺贈人承受者，其土地及地上農作物之價值，免徵遺產稅，並自承受之年起，免徵田賦十年。承受人自承受之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢

⁸² Maurer /Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Aufl., 2020, §11 Rn.77.

⁸³ 陳敏，稅法總論，第 1 版，108 年，頁 330/648 以下。陳清秀，稅法總論，12 版，2022 年，頁 352/544。

復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該承受人死亡、該承受土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。

作農業使用之農業用地及其地上農作物，贈與民法第一千一百三十八條所定繼承人者，其土地及地上農作物之價值，免徵贈與稅，並自受贈之年起，免徵田賦十年。受贈人自受贈之日起五年內，未將該土地繼續作農業使用且未在有關機關所令期限內恢復作農業使用，或雖在有關機關所令期限內已恢復作農業使用而再有未作農業使用情事者，應追繳應納稅賦。但如因該受贈人死亡、該受贈土地被徵收或依法變更為非農業用地者，不在此限。」對於初次查獲未作農業使用之農地，「限期」令當事人恢復作農業使用，所稱「限期」，參照行政院農業委員會 90 年 5 月 28 日（90）農企字第 900118388 號函，宜由主管稽徵機關視案件繁簡，本於「行政裁量權」指定改善期限⁸⁴。

（二）展延稅捐之繳納期間

稅捐稽徵法第 10 條規定：「因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得視實際情形，延長其繳納期間，並公告之。」在因天災、事變而遲誤依法所定繳納稅捐期間者，該管稅捐稽徵機關，得裁量決定，延長其繳納期間。

例如營利事業因嚴重特殊傳染性肺炎疫情影響，經中央目的事業主管機關依法納入提供紓困、補貼、補償、振興相關措施者，或其他因受疫情影響，致短期間內營業收入驟減(例如自 109 年 1 月起任連續 2 個月之月平均營業額或任 1 個月之營業額較 108 年 12 月以前 6 個月或 107 年以後之任 1 年同期平均營業額減少達 15% 等)，得依所得稅法第 69 條第 6 款規定：「其他經財政部核定之營利事業」免辦理 110 年度營利事業所得稅暫繳（財政部 110.08.06 台財稅字第 11004598580 號令）。而免除營利事業之所得稅暫繳義務。

（三）遺產稅之抵繳

納稅義務人因無力繳納稅款而申請以實物抵繳，稽徵機關核准與否，享有某種行政裁量權⁸⁵。「查遺產稅之抵繳性質上係屬公法上之代物清償，若抵繳之實物

⁸⁴ 財政部 90/06/12 台財稅第 0900453118 號令。

⁸⁵ 黃茂榮，稅捐法定主義及其司法審查，收於黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論，第 2 冊），第 3 版，2015 年，頁 232。

無法移轉所有權予國家，則代物清償之目的即無法達成；從修正後遺產及贈與稅法第 30 條第 2 項「以課徵標的物抵繳」之規定並無任何附加條件之文義觀之，只要是課徵標的物，即應准許納稅義務人申請抵繳，稅捐機關似無裁量准駁之權，學者通說亦認此時稅捐機關之裁量權減縮為零，惟因申請抵繳之實物種類繁多、性質各異，如屬事實上無法移轉所有權或占有之實物，例如申請抵繳之土地，係屬不能移轉登記之農地、法定空地或法律限制移轉之土地，如仍准其抵繳，則國家藉由抵繳之實物取償之目的將落空，不但國家稅收有流失之虞，亦有違抵繳制度設立之初衷，是本件上訴人申請以課徵標的物（系爭土地）抵繳遺產稅，被上訴人雖不得以須易於變價或保管始准予抵繳，惟對於抵繳之執行及抵繳之結果是否符合代物清償之目的，尚難調為完全無審查裁量之餘地。」（最高行政法院 96 年度判字第 656 號判決）

（四）稅捐債權之保全措施

1. 禁止處分財產與假扣押

稅捐稽徵機關為保全稅捐債權，得裁量決定採取保全措施。稅捐稽徵法第 24 條第 1 項：「稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：

- 一、納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。
- 二、納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。」

又稅捐稽徵法第 34 條第 1 項：「財政部或經其指定之稅捐稽徵機關，對重大欠稅案件或重大逃漏稅捐案件經確定後，得公告其欠稅人或逃漏稅捐人姓名或名稱與內容，不受前條第一項限制。」為督促欠稅人履行其納稅義務，或防杜逃漏稅行為，得裁量決定公告其姓名及內容，以儆效尤。

2.限制出境

依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，並應依下列規定辦理。但已提供相當擔保者，或稅捐稽徵機關未實施第一項第一款前段或第二款規定之稅捐保全措施者，不適用之：

- 一、財政部函請內政部移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。
- 二、限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日起，不得逾五年。」僅須納稅義務人欠繳一定金額以上之稅捐，財政部即得本於行政裁量權，限制納稅義務人或其負責人出境。

此一裁量權之行使，應符合保全稅捐之目的。故財政部訂定「限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範」，明定下列各種類型之限制出境要件，以符合保全目的。

- (1) 個人及營利事業
- (2) 已經確定之欠稅金額與未確定之欠稅金額。
- (3) 欠稅金額個人已確定案件，欠稅金額達 100 萬元、300 萬元、1000 萬元。尚未確定案件，達 150 萬元、450 萬元、1500 萬元。
欠稅金額營利事業已確定案件，欠稅金額達 200 萬元、600 萬元、2000 萬元。尚未確定案件，欠稅金額達 300 萬元、900 萬元、3000 萬元。
- (4) 保全必要性：a.隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞者，b.出國頻繁。c.長期滯留國外。d.行蹤不明。e.非屬正常營業之營利事業。

上述所稱「隱匿或處分財產，有規避稅捐執行之虞，指稅捐稽徵機關就課稅事實進行調查後，發現或接獲通報納稅義務人有下列情形之一者：

- 1.隱匿財產；以買賣、贈與、信託、購買躉繳保單或其他方式移轉、處分財產，有規避稅捐執行之虞。

2.財產、所得等與相關課稅事實未盡相當，未能向稅捐稽徵機關說明及提供財產現況、資金流向、財產減少相關證明等。」（限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境規範第5點第5款）。

（五）暫時權利救濟：暫時停止執行

依據訴願法第93條規定：「原行政處分之執行，除法律另有規定外，不因提起訴願而停止。原行政處分之合法性顯有疑義者，或原行政處分之執行將發生難以回復之損害，且有急迫情事，並非為維護重大公共利益所必要者，受理訴願機關或原行政處分機關得依職權或依申請，就原行政處分之全部或一部，停止執行。前項情形，行政法院亦得依聲請，停止執行。」在具備停止執行之要件時，受理訴願機關或原行政處分機關「得依職權」或依申請，就原行政處分之全部或一部，停止執行。所謂「依職權」停止執行，是否為「行政裁量權」之意義，不無疑問。就此從有效權利保障觀點出發，似應認為有權限，並在具備停止執行之要件時，負有義務停止執行⁸⁶。

又依據行政訴訟法第116條第1項規定：「原處分或決定之執行，除法律另有規定外，不因提起行政訴訟而停止。行政訴訟繫屬中，行政法院認為原處分或決定之執行，將發生難於回復之損害，且有急迫情事者，得依職權或依聲請裁定停止執行。但於公益有重大影響，或原告之訴在法律上顯無理由者，不得為之。」。

上述規定「得依職權」裁定停止執行，學說認為此屬於授權法院之「權限規定」，並非承認「裁量餘地」。蓋憲法保障人民有效的權利保護，在具備停止執行要件之情形，當事人應得請求停止執行。只是在行政法院決定停止執行時，享有某種程度的形成選擇裁量：「停止執行之裁定，得停止原處分或決定之效力、處分或決定之執行或程序之續行之全部或部份。」（行政訴訟法第116條第4項），亦即是決定停止效力之全部或一部，是追溯既往或僅向將來停止執行等，法院有裁量餘地⁸⁷。

在廢止報關業務證照之行政處分，如在爭訟中，可否停止執行之問題。實務上有認為：「查廢止處分性質為形成處分，於送達後當然發生廢止效果而不待執行，惟訴願法第93條及行政訴訟法第116條所規定之『停止執行』，司法實務上

⁸⁶ 陳清秀，行政訴訟法，第10版，2021年，頁94。

⁸⁷ Puttler, in: Sodan/Ziekow, VwGO, 3. Aufl., 2010, §80 Rn. 138.

採『效果說』（最高行政法院 92 年度裁字第 1332 號裁定參照），即形成處分亦得為停止執行之標的，是本案若符合上揭法律所定停止執行要件者，自得停止原廢止證照處分應有之效果。復查本案之原處分既經訴願審議結果認於事實評價及法律效果裁量上顯有矛盾之處，並決定撤銷原處分（復查決定）在案，已符合訴願法第 93 條第 2 項所稱『原行政處分之合法性顯有疑義』之要件，故請本於職權依該規定停止原處分之執行。」⁸⁸似亦認為在具備停止執行之要件時，原行政處分機關即應停止執行。

在聲請釋憲案件，行政機關可否考量作為暫時停止執行之理由，不無疑義。在警政署不准進口貨物，依法應「限期退運」之案件，當事人聲請釋憲，實務上認為海關在核准其「延長退運時限」時，得一併納入考量其釋憲聲請案有無理由，本於職權裁量酌定退運期限⁸⁹。

（六）個案妥當性救濟措施

稅捐稽徵法第 40 條規定：「稅捐稽徵機關，認為移送強制執行不當者，得撤回執行。已在執行中者，應即聲請停止執行。」在稅捐徵收執行有違法不當之情形時，得撤回執行，或停止執行，以免違法或不當侵犯納稅義務人之權益。

按稅捐徵收是否「不當」，涉及不確定法律概念，是否滿足「不當」的要件，行政法院具有完全的審查權。惟在有不當的情形，是否撤回、停止執行，究竟可否認為屬於稅捐稽徵機關的行政裁量權，不無疑問，自法條文義規定其前段係「得」撤回執行，後段則謂「應」即聲請停止執行，前後並不一致。如從其立法理由說明觀之，立法者之意思似認為「應」停止徵收此種稅捐。按在個別案件中，如果稅捐徵收不當，則停止徵收始符合妥當性，此時稽徵機關已無決定是否停止徵收的裁量餘地，蓋只有作成停止徵收的決定，才符合妥當性而無裁量瑕疵，因此，法條縱然規定「得」撤回執行，賦予稽徵機關行政裁量權，惟實際上在具備構成

⁸⁸ 財政部關務署 105/11/16 台關緝字第 1051014860 號函。

⁸⁹ 財政部 90/08/10 台財關字第 0900550434 號函：「主旨：有關甲國際股份有限公司於 89 年 6 月 22 日向司法院提出之釋憲聲請有無停止海關執行之效力乙案。說明：三、本案於該公司對於警政署作成否准其申請進口許可之行政處分提起行政救濟期間，雖由海關准其延長退運時限，惟該行政處分及對該行政處分不服所為之行政救濟對象均為警政署，而非海關，海關准其延長退運時限，應屬依關稅法第 55 條之 1（編者註：現行法第 96 條）第 1 項規定，本於職權斟酌警政署否准該公司申請准許進口處分之不確定性考量所作退運之適當『期限』。惟警政署行政處分之合法性，既經行政法院確定終局判決確認在案，海關基於依法行政之原則，宜即依關稅法第 55 條之 1 規定處理。惟海關如認為該公司所提出之釋憲理由有合法確信之依據者，參照上述關稅法該條規定，得本於職權為適當之退運『期限』。」

要件特徵「不當」的情形，其裁量收縮到零，因此，在個別案件中，稅捐之徵收如不當時，納稅義務人即享有請求停止徵收稅捐的法律上請求權⁹⁰。

稅法上稅捐債權之徵收不允當之情形，包括下列情形⁹¹：（1）稅捐徵收與課稅規範之立法目的不相符合。（2）違反課稅所應遵循之一般法律原則。（3）違反憲法上基本價值決定與人權保障規定。（4）違反上位階之國際法規範（例如在德國，其課稅違反歐盟法規範）。（5）基於稽徵機關之錯誤行為：例如稽徵機關以錯誤之事實及法律狀態為基礎，導致作成錯誤之課稅處分（由於稽徵機關之錯誤行為造成不當課稅結果）⁹²。（6）因不可歸責於納稅義務人之事由，導致產生稅捐債權，而其課稅結果不允當之情形，例如因為天災（火災、水災等）、事變（遭受竊盜）或其他不可歸責於納稅義務人之事由（生病），而導致帳證滅失，以致無法證明其有利事實而被課予重稅之情形⁹³。亦即如因此改從高按同業利潤標準課稅，則其稅捐之徵收即可能不當⁹⁴。

三、國際稅法上之行政裁量

（一）訂定租稅協定

依稅捐稽徵法第 5 條規定：「財政部得本互惠原則，與外國政府商訂互免稅捐，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。」及同法第 5 條之 1 第 1 項規定：「財政部得本互惠原則，與外國政府或國際組織商訂稅務用途資訊交換及相互提供其他稅務協助之條約或協定，於報經行政院核准後，以外交換文方式行之。」在此財政部「得」訂定租稅協定，係賦予「行政裁量權，」或「賦予權限」之規定性質，不無疑義。本文認為在此似應解釋為「賦予權限規定」，但其權限行使仍得斟酌國家課稅主權之國庫稅收保障、防止納稅者雙重課稅以及維持稅制國際競爭力之必要性，本於裁量決定之。

⁹⁰ 陳清秀，稅法總論，第10版，2018年，頁216。

⁹¹ v.Groll,in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO,Lfg.215,2011,§227 Rz.250; Loose,in: Tipke/Kruse, AO,Lfg.136 ,2014,§227 Tz.52ff.

⁹² v.Groll,in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO,Lfg.215,2011,§227 Rz.271ff. ; Loose,in: Tipke/Kruse, AO,Lfg.136 ,2014,§227 Tz.70.

⁹³ Loose,in: Tipke/Kruse, AO,Lfg.136 ,2014,§227 Tz.63ff.

⁹⁴ 陳清秀，衡平法理在稅法上之適用（上），植根雜誌，36卷7期，109年7月，頁284以下。

（二）相互協議程序與行政裁量

在國際稅法上，各國為防止國際間重複課稅以及逃漏稅，通常由兩國締結租稅協定。在締結租稅協定之後，仍可能發生不符合租稅協定之課稅問題或重複課稅問題，其可能原因，包括下列各項⁹⁵：（1）租稅協定（國際條約之法規範）之錯誤的解釋與適用。（2）與租稅協定有關聯之內國法規定錯誤的解釋與適用。（3）不正確的評價認定課稅事實關係。

為解決上述問題，OECD 租稅協定範本第 25 條規定相互協議程序（Mutual Agreement Procedure，簡稱 MAP）以及仲裁程序：「一、一個人認為締約國之一方或雙方之行為，對其發生或將發生課稅不符合本條約規定之結果時，不論各該締約國之法律救濟規定如何，均得將其案件向其為居住者之國家之主管機關，或在該案件屬於第 24 條第 1 項規定之情形，向自己屬於該國國民之締約國主管機關提出申訴。此項案件申訴應於首次接獲不符合本條約課稅規定之通知起 3 年內為之。二、主管機關如認為該申訴為有理由，且其本身不能獲致適當之解決時，該主管機關應致力與他方締約國之主管機關協議解決該案件，以期避免違反本條約規定之課稅。已經成立之全部協議，不論二個締約國的法令有無任何期間限制，均應加以執行。三、雙方締約國之主管機關應相互協議致力解決有關本條約之解釋或適用上發生之任何困難或疑義，並得相互協議，以消除本條約未規定之重複課稅問題。-----」⁹⁶

為解決課稅爭議，締約國主管機關受理納稅人提出相互協議之申請，是否要與他方締約國進行相互協議，一般認為原則上屬於其「行政裁量權」範圍，其並無義務進入相互協議程序。同理，他方締約國是否願意進行相互協議程序，也屬於其行政裁量權範圍⁹⁷。因此，通說認為申請人對於主管機關僅享有「無瑕疵裁量行使之請求權」，而無法律上請求權⁹⁸。

但亦有不少學說認為租稅協定既然賦予納稅義務人可以申請相互協議，以解決重複課稅等問題，應可承認其法律上請求權⁹⁹。尤其基於下列理由應承認其公法

⁹⁵ Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Art. 25, Rz. 30; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S. 658.

⁹⁶ 有關相互協議程序之探討，參見陳清秀，國際稅法，第 5 版，2021 年，頁 688 以下。

⁹⁷ Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2009, S. 325.

⁹⁸ Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., 2015, Art. 25, Rz. 90.

⁹⁹ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S. 660.

上請求權¹⁰⁰：（1）居住地國對於國民有外交上之保護義務，而使受理申請之主管機關裁量權縮收到零。（2）基於憲法上量能課稅原則，要求就全球所得課稅時，應避免重複課稅。而請求進行相互協議程序乃是落實量能課稅原則必要手段。此尤其適用於違反租稅協定計畫之重複課稅之情形。（3）排除重複課稅是各國建立共同市場以排除貿易障礙之基礎。

四、稅捐秩序罰之行政裁量

（一）處罰法定原則與行政裁量

我國稅法對於違反稅法上義務之處罰，考量稅捐違章處罰案件應統一公平處理，以防止行政機關執法標準不一，甚至貪污舞弊情事發生，故採取「處罰法定原則」，並未如德國行政處罰之立法例，採取「便宜主義」（授權行政機關是否開始追訴處罰程序）。在稅法上規定處罰要件該當，並無阻卻違法事由，且有故意或過失而具有可歸責性時，原則上稽徵機關即應開始處罰程序，進行處罰。亦即在稅務違章案件之處罰程序，原則上亦應適用「程序合法性原則」。

然而處罰法定原則，仍應有一下相關配套措施，以符合「責罰相當」之比例原則：

1. 應有合理最高額之限制

如按照違章行為之相關稅基或稅額之一定比例規定行為罰之法定裁量範圍時，應有合理最高額之限制¹⁰¹。又如按照所漏稅額之倍數或一定比例處罰，亦應有合理最高額之限制，以免有導致處罰過重之情形。

釋字第 327 號解釋理由書即謂：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第一百十四條第二款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第九十二條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之二十之罰鍰，但最低不得少於一千五百元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。其就違反義務者，課以一定之制裁，係為貫徹扣繳制度，督促扣繳義務人善盡其

¹⁰⁰ Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, S. 660 f.

¹⁰¹ 黃茂榮，稅捐罰則及其司法審查，收於黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論，第二冊增訂三版），3版，2015年，頁512。

應盡之作為義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段，並非徒然增加扣繳義務人之負擔，就違反此項法律上作為義務應予制裁部分而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟對於扣繳義務人已將所扣繳稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。」（同說，釋字第 356 號解釋關於加徵滯報金及怠報金應有合理最高額之限制）

釋字第 685 號解釋：「七十九年一月二十四日修正公布之稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」

其解釋理由書指出：「至於處以罰鍰之內容，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第 641 號解釋參照）。系爭規定以經查明認定未給與憑證或未取得憑證之總額之固定比例為罰鍰計算方式，固已考量違反協力義務之情節而異其處罰程度，惟如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。」

2.應賦予稅捐稽徵機關處罰金額之裁量權：得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額

釋字第 673 號解釋：「-----上開所得稅法第一百十四條第一款後段，有關扣繳義務人不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處三倍之罰鍰部分，未賦予稅捐稽徵機關得參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違，應自本解釋公布之日起停止適用。有關機關對未於限期內按實補報扣繳憑單，而處罰尚未確定之案件，應斟酌個案情節輕重，並參酌稅捐稽徵法第四十八條之三之規定，另為符合比例原則之適當處置，

併予指明。」認為統一按照稅額處三倍罰鍰，未能參酌具體違章狀況，按情節輕重裁量罰鍰之數額，其處罰顯已逾越必要程度，就此範圍內，不符憲法第二十三條之比例原則。亦即認為應賦予稽徵機關處罰額度之裁量權，以實現個案正義。

3.應導入微罪不舉原則

本於微罪不舉之精神，違規情節輕微得予以寬恕案件，得減免處罰。稅捐稽徵法第 48 條之 2 即規定：「依本法或稅法規定應處罰鍰之行為，其情節輕微，或漏稅在一定金額以下者，得減輕或免予處罰。前項情節輕微、金額及減免標準，由財政部定之。」對於違章情節輕微案件，始得裁量減免除罰。此一減免處罰之裁量權行使，為統一公平處理，授權財政部以「法規命令」（稅務違章案件減免處罰標準）定之。

（二）裁罰基準與行政裁量

財政部為使辦理稅務違章案件之裁罰機關，對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，爰訂定「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（以下簡稱參考表），作為統一裁罰基準，維持公平處罰原則。

然而為使違章案件之裁罰，遵守「憲法上比例原則」，以維持「責罰相當」，實現「個別案件正義」，該參考表使用須知第 4 點規定：「參考表訂定之裁罰金額或倍數未達稅法規定之最高限或最低限，而違章情節重大或較輕者，仍得加重或減輕其罰，至稅法規定之最高限或最低限為止，惟應於審查報告敘明其加重或減輕之理由。」容許個別案件中，仍得斟酌違章案件之特殊情況，另為加重或減輕其罰。亦即在裁罰裁量權之行使時，應注意符合比例原則，以使「責任」與「處罰」相當¹⁰²。

例如最高行政法院 102 年度 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議：「財政部以 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定之裁量基準：「扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：（一）應扣未扣或短扣之稅額在 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰

¹⁰² 黃茂榮，稅捐罰則及其司法審查，收於黃茂榮，稅法解釋與司法審查（稅法總論，第二冊增訂三版），3 版，2015 年，頁 500。

緩。(二)應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。」就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過 20 萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。」對於「過失行為」裁處法定最高額度罰鍰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，如未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有「裁量怠惰」之違法。

(三) 受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔，於裁處罰鍰時應納入斟酌

「緩起訴處分所命支付一定金錢之負擔，屬受緩起訴處分者應遵守或履行之內容，且屬對受緩起訴處分者所有財產之拘束，則因同一行為受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔之受罰者，此支付金錢之負擔即難謂與該受罰者另受行政罰時之資力無直接關連，依行政罰法第 18 條第 1 項規定及其係為『求處罰允當』之立法理由，應認就同一行為已受緩起訴處分而附有支付金錢負擔之受罰者，另為行政罰之裁處時，關於該受罰者是否因緩起訴處分所應履行之金錢支付而影響其資力，屬裁處罰鍰時應予審酌之事項，即裁罰機關應就此情狀予以審酌之裁量權已減縮至零，始符行政罰法第 18 條第 1 項之規定意旨。」倘若未斟酌受緩起訴處分而附隨有支付金錢負擔時，則構成裁量怠惰之違法（最高行政法院 100 年度判字第 1848 號判決）。

伍、判斷餘地與行政裁量之司法審查

一、判斷餘地之司法審查

稅法上不確定法律概念之判斷餘地，行政機關應充分衡量審酌各項與決定有關之利害關係，並「就事論事」，不可考量與案件無關之因素。例如土地估價，應就該筆土地之使用收益價值以及市場上交易價值進行評估，至於周邊土地，並非本案土地，其價值高低，倘若對於估價標的土地之使用收益價值或交易價值並無影響時，即不應納入考量。否則即有違反不當連結原則之嫌。反之，倘若周邊

土地設置有「鄰避性設施」，構成交通或生活品質之負擔，足以影響本案土地之使用收益價值時，則應納入考量。

「在判斷餘地範圍內，行政法院祇能就行政機關判斷時，有無遵守法定秩序、有無基於錯誤之事實、有無遵守一般有效之價值判斷原則、有無夾雜與事件無關之考慮因素等事項審查，其餘有關行政機關之專業認定，行政法院應予尊重。」¹⁰³

亦即在判斷餘地範圍內，「如行政機關之判斷有恣意濫用及其他違法情事，仍應承認法院得例外加以審查，其可資考量之情形包括：

- (1) 行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或錯誤之資訊。
- (2) 行政機關之判斷，是否有違一般公認之價值判斷標準。
- (3) 行政機關之判斷，是否違反法定之正當程序。
- (4) 作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。
- (5) 行政機關之判斷，是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當連結之禁止。
- (6) 行政機關之判斷，是否違反相關法治國家應遵守之原理原則，如平等原則、公益原則等等，仍應由法院審查（司法院釋字第 553 號解釋理由書、司法院釋字第 319 號翁岳生等 3 位大法官所提不同意見書）。¹⁰⁴

亦即行政法院審查範圍，包括下列幾項¹⁰⁵：

- (1) 是否已經完整而適當的調查與案件有關之重要的事實關係？（行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或不完整之資訊）。
- (2) 行政機關所適用之法律概念，是否正確解釋？（對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或抵觸既存之上位規範）。
- (3) 行政機關之判斷，是否遵守程序規定？（作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限？有無違反法定之正當程序？）。例如有無欠缺法定資格者參與決定，或應迴避而未迴避之情形。如果程序瑕疵將導致該判斷違法。
- (4) 行政機關之判斷，是否遵守一般公認有效之評價標準。例如土地估價應遵守收益價值標準或交易價值標準。

¹⁰³ 最高行政法院 109 年度上字第 66 號判決。

¹⁰⁴ 最高行政法院 109 年度上字第 442 號判決。最高行政法院 99 年度判字第 30 號判決。

¹⁰⁵ 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 78，頁 1563。

(5) 是否違反恣意禁止原則（行政機關之判斷，有無違反平等原則？是否出於與事物無關之考量，亦即違反不當連結之禁止）。又是否尚有其他重要事項漏未斟酌，而有判斷不足之情事？

(6) 行政機關之判斷，是否充分的載明其理由，而可以讓法院進行監督的程度；且當事人也可以了解有無必要採取權利救濟（但依其情形，亦可能有限度的載明其判斷理由）。

行政法院發現判斷餘地有上述瑕疵時，原則上不得以自己之判斷取代行政機關之判斷，自為決定，而應撤銷原處分，並命原處分機關依據行政法院判決意旨（法律見解）重為決定¹⁰⁶。

在例外情形，倘若在實體上僅能作成唯一一個合法決定時，則其「判斷餘地收縮至零」（Beurteilungsreduzierung auf Null）（類似於裁量收縮至零），則法院可對於實體問題命行政機關作成原告所聲明請求之特定內容之行政處分¹⁰⁷。例如在估價決定發生計算錯誤情事，即屬之¹⁰⁸。

二、行政裁量之司法審查

（一）裁量瑕疵

行政訴訟法第 201 條規定：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」在此限制行政法院對於裁量權行使的司法審查範圍，係以裁判上重要之爭點在於裁量行使之審查為適用對象。在此情形，行政法院不得探求有無其他更為合目的性的、更為合理性或更為妥適之解決方案¹⁰⁹。倘若當事人並非爭執裁量權之行使有無瑕疵，而是爭執系爭實體法規範之解釋有無錯誤之問題，則法院即可進行無限制之審查¹¹⁰，對於裁量法規之解釋，並不受行政機關之法律解釋之拘束。

¹⁰⁶ 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 77，頁 1562。

¹⁰⁷ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht 1, 13. Aufl., 2017, §31 Rz. 34, S. 349.

¹⁰⁸ Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht 1, 13. Aufl., 2017, §31 Rz. 33, S. 349.

¹⁰⁹ Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Aufl., 2019, §102 Rz. 1.

¹¹⁰ Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Aufl., 2019, §102 Rz. 15.

我國實務上亦認為：「行政法院對於行政機關行使裁量權所作成裁量處分之司法審查，關於裁量權之行使部分，除非行政機關行使裁量權之過程或結果，有逾越權限或濫用權力之情形，而以違法論者外，原則上尊重之而作有限司法審查，審查其是否逾越權限或濫用權力；至其餘部分仍應作全面司法審查。」（最高行政法院 93 年度判字第 968 號判決）

行政法院為確認有無裁量瑕疵存在，得取代稽徵機關，自己調查事實，但不得取代稽徵機關，由法院自己作成裁量決定。法院僅得於裁量決定有瑕疵時，判決撤銷原裁量決定，發回由原處分機關重新為裁量決定¹¹¹。行政法院審查裁量決定可分下列二階段進行審查¹¹²：

第一階段：裁量決定之構成要件之前提「要件事實」是否存在，法院得進行無限制的審查。

第二階段：倘若法定前提要件已經具備時，則依行政訴訟法第 201 條規定：「行政機關依裁量權所為之行政處分，以其作為或不作為逾越權限或濫用權力者為限，行政法院得予撤銷。」審查裁量決定之裁量權行使，是否「逾越權限或濫用權力」。「行政裁量決定之要求，在裁量決定過程必須符合法規授權之目的，若不注意此要求，則可能構成裁量濫用；另裁量決定結果必須維持法規範圍內，若不注意此要求，則可能構成裁量逾越，均屬裁量錯誤，為司法審查之範圍。當事人主張行政機關有裁量濫用之事實，應負舉證之責，倘僅空言指摘，而無確切之證據，尚不得遽爾認定裁量濫用。」（最高行政法院 94 年度判字第 1800 號判決）。

1. 逾越權限

倘若授權裁量之法定要件並未具備，而逕為裁量決定時；或者稽徵機關並未選擇法定裁量範圍內之法律效果時，即屬逾越裁量權限。倘若稽徵機關並未調查事實，而未能斟酌在決定時點所可知悉之一切事實上及法律上觀點，即草率為裁量決定，其決定違法。

2. 裁量怠惰

如果行政機關依法享有裁量權，但因裁量規範解釋錯誤，或誤認其無裁量權限，或誤認屬於羈束處分而沒有裁量權，故不行使其裁量權時，則應作為而不作

¹¹¹ Gräber/Stapperfend, FGO, 9.Aufl., 2019, §102 Rz. 19.

¹¹² Gräber/Stapperfend, FGO, 9.Aufl., 2019, §102 Rz. 3.

為，應裁量而未裁量，即屬裁量怠惰¹¹³。裁量怠惰涉及裁量決定之「過程」，而不是裁量之「結果」。倘若稽徵機關在被授權裁量之情形，完全消極不作為，亦構成裁量怠惰。如果個人對於裁量決定存在有法律上利益時，則稽徵機關應負有義務進行裁量審查，以免損害當事人權利。此一進入裁量審查之義務，構成無瑕疵裁量請求權之一環。個別裁量不得以一般性裁量（例如透過「電腦裁量」）加以取代，蓋一般性裁量僅針對通案典型類型，而無法完整考量個案之特殊性¹¹⁴。

故行政機關倘若僅依據「一般裁量基準」作成裁罰處分，而未就個案進行合義務性裁量時，亦即「墨守成規」，放棄個案法律效果之選擇，即有選擇裁量怠惰之嫌¹¹⁵。裁量怠惰因未能妥當行使權力，故屬於濫用權力之一種類型。

3.裁量濫用

所稱「濫用權力」，亦即裁量濫用（*Ermessensmissbrauch*）或裁量誤用（*Ermessensfehlergebrauch*）。包括（1）裁量不足（未進行裁量），（2）思慮不周（例如未查證相關重要事實證據或基礎事實資料不完整或錯誤等），以及（3）權衡失誤（未進行利益衡量，包含不當連結禁止原則）三種類型¹¹⁶。

（1）裁量不足（未進行裁量）

倘若稽徵機關行使裁量，違反法律授權之目的時，即構成裁量濫用¹¹⁷。行政機關在裁量時應斟酌達成法律授權裁量之目的之有關各項觀點，不得置之不顧。倘若行政機關出於欺凌相對人、或個人反感而為裁量決定，即不符合事理，而有裁量瑕疵¹¹⁸。

（2）思慮不周

又行政機關以不完整的事實關係或不正確的事實關係，作為裁量決定之出發點時，亦構成裁量瑕疵¹¹⁹。換言之，如果裁量權的行使，有不當的、輕易的輕視原本最應重視的各種要素、各種價值，且其結果，

¹¹³ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.36ff.

¹¹⁴ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.42.

¹¹⁵ 李惠宗，行政法要義，第8版，2020年，頁163。

¹¹⁶ 陳敏，行政法總論，第9版，105年，頁192以下。

¹¹⁷ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.43.

¹¹⁸ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.47.

¹¹⁹ 東京高等法院昭和48年7月13日判決，引自鹽野宏著，劉宗德·賴恆盈譯，行政法I，初版，1996年，頁113。

例如有關欠繳稅捐進行保全稅捐，而禁止處分不動產，「稅捐稽徵機關認為保全之必要，自應就各組房地選擇較為接近應納稅額及罰鍰，且較有保全稅捐價值者為禁止處分，因此涉及稽徵機關之裁量權，基於權力分立原則，行政法院無從代為行使裁量權。」但不動產價值估價應以實際價值計算（參考實價登錄交易資料），而不應僅按照公告現值加 2 成計算，否則即有裁量瑕疵。同時基於稅捐稽徵法第 24 條立法所要追求保全稅捐公益之考量，避免將原保全處分撤銷至稽徵機關另為處分期間發生保全稅捐之空窗期，及程序經濟，法院應闡明稽徵機關於參酌實價登錄資料核實認定各組房地之價值後，本比例原則擇定禁止處分之標的，再將原處分關於其餘禁止處分之標的部分撤銷¹²⁰。

（3）權衡失誤

行使裁量時，當然應予考慮的事項未予考慮，或原本不應納入考慮之事項予以納入考慮，或原本不應過大評價之事項予以過度評價，致影響其決定時，即構成裁量違法瑕疵。反之，如果行政裁量之主要目的合法，而次要目的則屬與案件無關之考量時，則此種混合目的，應尚為法之所許。

4.違反基本權利或一般法律原則

基本權利以及一般法律原則，不僅構成行政裁量之「客觀界限」，同時也是行政裁量應注意之因素。故行政裁量如果侵犯基本權利或牴觸一般法律原則時，即同時構成「裁量逾越」以及「裁量濫用」之瑕疵¹²¹。例如違反平等原則，危害納稅義務人之經濟上生存權（違反憲法上所有權之保障），違反社會國原則，信賴保護原則與法安定性原則，誠實信用原則，違反衡平正義，期待可能性原則，比例原則，禁止過份原則，最小侵害原則，不當連結禁止原則等，均構成裁量濫用。

依行政程序法第 6 條規定：「行政行為，非有正當理由，不得為差別待遇。」「行政機關依其行政規則，經由長期之慣行，透過上開平等原則之作用，產生外部效力，對行政機關產生拘束作用（學說上稱「行政自我拘束原則」），行政行為如違反該行政規則，亦屬違法。查裁罰倍數參考表（含使用須知）係財政部對所屬稅捐稽徵機關，關於對稅務違章案件為處罰行使裁量權事項，而訂頒之裁量

¹²⁰ 最高行政法院 107 年度判字第 730 號判決。

¹²¹ Maurer /Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Aufl., 2020, §7 Rn.23.

基準，稅捐稽徵機關為裁罰時，如有違反該參考表（含使用須知），即屬濫用裁量權限而違法。」（最高行政法院 108 年度判字第 313 號判決）

又「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，係在為使辦理裁罰機關對違章案件之裁罰金額或倍數有一客觀之標準可資參考，稽徵機關所為裁罰之結果，如與稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表之規定相合時，不能逕將之視為具有裁量怠惰之瑕疵，仍應視實際有無違章情節較輕之情況而定。」（最高行政法院 99 年度判字第 483 號判決）

又如裁量不附具理由（附具理由可以發揮行政機關自我控制功能，保障當事人權益並使其了解其處分功能，以及可以提供法院審查之功能），可能導致裁量欠缺之情況¹²²。

如果行政機關並不是惟一根據裁量規定的法律目的進行裁量；或者在具體案件上，進行利益衡量時，未充分的考慮有關行使裁量權的基準性觀點（根據該裁量規定，應就各種公益及私益妥為衡量），漏未斟酌涉案因素（所謂裁量不足），或追求不當目的（所謂案件無關之裁量），即均構成裁量濫用。

司法院大法官釋字第 423 號解釋亦謂違反空氣污染防治法有關交通工具排放空氣污染物罰鍰標準第 5 條，僅以當事人接到違規舉發通知書後之「到案時間及到案與否」，為設定裁決罰鍰數額下限之唯一準據，並非根據受處罰之違規事實情節，依立法目的所為之合理標準。縱其罰鍰之上限並未逾越法律明定得裁罰之額度，然以到案之時間為標準，提高罰鍰下限之額度，與母法授權之目的未盡相符，且損及法律授權主管機關裁量權之行使，故應屬違憲。

（二）違法判斷基準時

行政法院在撤銷訴訟上，審查裁量決定之違法性時，其違法判斷基準時，原則上應以最後行政決定時（訴願決定時）之事實及法律狀態為準¹²³。但在裁罰處分，依據稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定，適用從新從輕原則，如果裁罰處分後處罰法律有變更而有利於義務人時，則應以法院最後裁判時為準。

又德國聯邦財務法院有判決認為在例外情形，如果裁量決定尚未執行，或涉及繼續性行政處分，且當事人請求法院裁判，不僅在爭執作成處分時之合法性，

¹²² Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.49ff.

¹²³ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.77.

也爭執裁量決定於裁判時繼續維持之合法性時，則在法院裁判時之事實狀態也可能得以一併斟酌¹²⁴。但有認為如此勢必將會侵犯行政機關之裁量權之行使，而並非妥適¹²⁵。

在課予義務訴訟，其違法判斷基準時，如關於羈束處分，原則上應以事實審法院裁判時之事實及法律狀態為準。反之，如果是屬於裁量決定，則應如同撤銷訴訟之情形，原則上應以最後行政決定時（訴願決定時）之事實及法律狀態為準。又在裁量收縮到零的情形，則比照羈束處分，原則上應以事實審法院裁判時之事實及法律狀態為準¹²⁶。

例外情形，例如在申請核准遺產稅之實物抵繳案件，實務上行政法院 109 年度大字第 3 號大法庭裁判採取裁判時說，認為「行政法院係針對『法院裁判時原告之請求權是否成立、行政機關有無行為義務』之爭議，依法作成判斷。其判斷基準時點，與行政法院對行政機關所作行政處分違法性審查之撤銷訴訟不同，除法律另有規定外，不得僅以作成處分時之事實及法律狀態為準，事實審法院言詞辯論程序終結時之事實狀態的變更，以及法律審法院裁判時之法律狀態的變更，均應綜合加以考量，以為判斷。裁判基準時決定後，將在此基準時點以前所發生之事實及法律狀態的變化納入考慮範圍，解釋個案應適用之實體法規定及法律適用原則以為法律適用作成裁判。」此一判斷基準時，採取「裁判時說」見解，與國內學者通說相同。有關課予義務訴訟之裁判基準時，涉及人民請求作成行政處分之公法上請求權，必須在法院裁判時仍然存在，才能勝訴。因此，除依據系爭應適用之法規，一般法律原則或系爭事件之性質，應導出不同結論外，原則上應以行政法院最後言詞辯論終結時之事實及法律狀態，判斷原告之公法上請求權，是否存在。蓋原告之公法上請求權，可能因事實狀態或法律狀態之變更，而在實體法上發生影響¹。

採取「裁判時說」之優點，乃是對於駁回處分後之情事變更，在實體法上足以影響公法上請求權是否繼續存在（包括行政處分之合法性）之事由，一併納入裁判範圍，以便能一次紛爭，一次解決。此一公法上請求權是否存在，應依據實體法決定之。如果在訴訟程序進行中，其實體法律狀態變更，應以此項變更為基

¹²⁴ BFH BStBl II 1976, 257; BFH BStBl II 1978, 61; BFH BStBl. 1988 II S. 364.

¹²⁵ Gräber/Stapperfend, FGO, 9.Aufl., 2019, §102 Rz.13.

¹²⁶ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.77.

礎，決定新法是否排除、變更或維持舊法所已經成立之請求權²。以遺贈稅法第 30 條第 4 項所規定納稅義務人以現金繳納遺產稅確有困難，申請以實物抵繳遺產稅之事件為例，誠如本件大法庭裁定所示：「自繼承事實發生至行政法院為裁判時之期間，遺產究係現金或實物狀態，會隨時間推移（經過）而改變，例如原為實物之土地，因徵收且補償金之發放而變成現金，或現金因非可歸責於當事人之事由而減少、喪失或滅失，此等即屬於事實狀態發生變更之情形。」斟酌此類情事變更，較能符合法院裁判時，納稅義務人在實體上可否以現金遺產履行納稅義務之能力狀況，具有適宜性與合理性¹²⁷。

如違法判斷基準時採取最後行政決定時說，則在最後行政決定時點（訴願決定時）之後，倘若裁量決定基礎之事實及或法律狀態有變更時，則當事人可重新提出申請，並開始一個新的行政程序。倘若法院撤銷裁量決定，則稽徵機關即可重新裁量，並重新為裁量決定¹²⁸。

（三）裁量決定之理由追補

裁量決定在行政訴訟程序上，可否追補理由，以補正處分瑕疵？不無疑義。為促進程序經濟，德國財務法院法第 102 條規定第 2 句規定「在財務法院訴訟程序之事實審言詞辯論終結之前，稽徵機關得補充裁量衡量之理由。」採取肯定說¹²⁹。

我國實務上也傾向於有條件地採取肯定說，認為：「在無礙兩造之攻擊防禦及不影響行政處分之本質與結果之前提下，行政法院若認行政處分之瑕疵，得予以追補或更正者，則追補或更正之請求優於撤銷之請求；且基於權力分立之原則，行政法院在撤銷訴訟中僅能審查行政機關所作成之行政處分之合法性，而不能代替行政機關追補或更正行政處分，否則即有司法機關代替行政機關行使行政權之虞，與權力分立原則未盡相符。」（最高行政法院 102 年度判字第 95 號判決）

（四）舉證責任

裁量決定具備「逾越權限或濫用權力」之違法瑕疵時，始得撤銷。倘若僅是不合目的，涉及妥當性問題，則行政法院因僅進行合法性監督，故不得撤銷。但受理訴願將關基於合目的性監督，則得撤銷之。在此，裁量決定有無「逾越權限

¹²⁷ 陳清秀，申請抵繳遺產稅之要件及裁判基準時，月旦法學雜誌，第 312 期，2021 年 5 月，頁 5 以下。

¹²⁸ Tipke/Kruse, AO, 2014, §5 Tz.78.

¹²⁹ 陳清秀，行政訴訟法，第 10 版，2021 年，頁 588 以下。

或濫用權力」之違法瑕疵，其構成要件事實之存在，對於原告當事人有利，依據有利規範說（法律要件分類說），應由原告負擔客觀的舉證責任¹³⁰。但行政機關發動行政裁量權對於人民作成負擔處分時，則就其得作成裁量決定之法定要件事實之存在，應由行政機關負擔舉證責任。例如行政機關以納稅義務人違規行為為由，而作成處罰裁量處分時，應就納稅義務人違規行為事實之存在，負擔客觀的舉證責任。

陸、結論

在稅法上承認判斷餘地之情形不多，實務上對於不動產評價委員會所為不動產之估價，認為係專家合議制審議結果，承認其屬於判斷餘地之事項，法院原則上應予以尊重，僅得有限度進行合法性審查。

稅法上行政裁量事項甚多，稽徵機關應進行合義務性之裁量，有關法院應審查哪些裁量瑕疵，以確保裁量權之正當合理行使，實現課稅合法性以及課稅平等原則，仍值得深入探討。

¹³⁰ 最高行政法院 94 年度判字第 1800 號判決；南博方/高橋滋/市村陽典/山本隆司，條解行政事件訴訟法，第 4 版，2014 年，頁 245。