

從個案救濟到稅制改革

本文主要介紹財政部訴願會之願景，及該會如何利用訴願制度之功能，從個案救濟到稅制改革所作之努力，也藉此傳達行政機關在決定任何行政作為時，人民的權益務必是最重要的考量因素，依法行政雖是行政作為之基本原則，但依法行政的最終結果，仍不能違背法律乃為保障人民權益而設之目的。

◎ 劉麗霞（財政部訴願審議委員會稽核）

壹、前言

財政部職掌全國稅政，除以租稅籌措財源外，更以租稅實現社會公義，使所得分配更加公平。無論籌措財源或實現社會公義，均須以正義與公平之方式實踐，方符合現代民主法治國原則，而租稅之正義與公平則必須倚靠一個完善、公平之稅捐法制，方能獲得確保；但所謂「完善」與「公平」之稅捐法制，其應然面與實然面未必一致，故於法案制定後，必須從眾多個案的實踐中

發現問題，並解決問題，以求得最適之租稅制度。

依現行法制設計，人民遭受違法或不當之租稅負擔時，得依法提起訴願，而訴願制度具有行政監督及自省作用，不但能維持法規之正確適用，增進行政措施之合法化，更得藉由行政監督及自省作用，從個案發現問題，進而修正法制，正是行政機關重新審視法令規範與個案實踐是否符合正義之最佳場域。訴願制度若能充分發揮其功能及效用，將能兼顧人民權益之保護並減輕行政法

院負擔，實現憲法保障人民權利之意旨。財政部訴願審議委員會（以下稱財政部訴願會），每年受理近5千件之訴願案件，其中稅務案件即占了90%以上，足見人民對現行稅制並不滿意。該會於審理訴願個案時，亦常發現相關法令有不合時宜或適用上有疑義之處，為使稅制更趨完善，該會均將相關法令適用疑義，移請主管機關研議，以作成統一解釋，或作為修法之參考，並進而改善稅制。本文即就財政部訴願會如何利用訴願制度之功能，從

個案救濟到稅制改革所作之努力，作一介紹，也藉此傳達行政機關在決定任何行政作為時，人民的權益務必是最重要的考量因素，依法行政雖是行政作為之基本原則，但依法行政的最終結果，仍不能違背法律乃為保障人民權益而設之目的。

貳、訴願制度之功能

訴願制度是我國行政救濟重要的一環，係行政機關之內部自我審查機制，對於行政處分之合法性、合目的性，由原處分機關或上級機關或上級監督機關，再一次進行內部自我檢視及管控，以達依法行政並維護人民權益¹，又可減輕法院負擔，且為憲法明文保障人民基本權之一。茲將其基本功能²略述如下：

一、解決公法上爭議

訴願法第1條明文規定，人民對於中央或地方機關之行

政處分，認為違法或不當，致損害其權益時，得依法提起訴願，故訴願制度係用以解決人民與行政機關間之公法爭議。

二、保障人民權益

訴願乃主張權益因行政機關作為而受損之人民，向原處分機關之上級機關或原處分機關本身請求救濟之方法，因此訴願之性質屬於個案救濟之行政程序。人民透過訴願程序以撤銷違法或不當之行政處分，或使行政機關為一定之作為，其個人權益因而獲得確保。

三、維持依法行政

透過訴願之再次檢視，可確保行政權之合法行使，實現依法行政並維持行政法秩序，建立行政機關依法行政，人民知法守法之觀念，達到法治國之理想。

四、行政自省

訴願法第58條第2項規定，原處分機關對於訴願事

件，應先行重新審查原處分是否合法妥當，若認訴願有理由，得自行撤銷或變更原行政處分；同法81條則規定受理訴願機關於訴願有理由時，應以決定撤銷、或逕予變更、或發回原處分機關另為處分，亦即現行訴願法制，賦予原處分機關及其上級機關再次重新檢視其所為處分是否合法或妥當，並促進行政合法性。另於個案審理時，若發現法令規範缺失時，亦可以藉此提出修法建議，進而修正法規制度。

五、疏減訟源

訴願案件經過各主管機關審議處理，相關事實業經釐清，爭點亦已獲確認，若經審認原行政處分確有違法或不當，即遭訴願決定撤銷、變更或命為處分，人民即無再向行政法院提起行政訴訟之必要，自可減輕法院負擔；若未獲變更，亦可節省行政法院審理案件之時程；若因審理個案而發現法令規範之不合理處，進而

修正法規，從根本解決問題，即可減少大量訟源。

按司法機關僅審理行政處分之違法性，訴願機關則除審理行政處分之合法性外，尚審及其妥當性，包括該行政處分是否符合政策目的、經濟效益等，均屬訴願審查範圍，對人民權利保障更進一步。當然，要達到前揭功能，其前提必須訴願審議單位之職權獲得充分尊重，方得以致之。

參、個案救濟之實踐

財政部組織法第25條之1、訴願法第52條、第53條及行政院各級行政機關訴願審議委員會組織規程第4條第1項規定，設有訴願會審理訴願案件，採取委員制，置委員15人。復為充分發揮其效能，主任委員係由次長擔任，其餘委員則由財政部高級職員4人及外聘學者、專家10人組成，每位均具專門學養，且獲充分授權，故能以客觀公正之立場審

理訴願案件，藉由訴願自省之功能，重新檢視行政機關之作爲，確保行政處分之合法性，期能達勿枉勿縱，既可維護法律之尊嚴，更可確保人民之權益。該會為達前揭個案救濟之目的，爰立下5大願景，並逐步朝願景邁進，茲分別論述如下：

一、依法審理案件

為確保行政機關依法行政，財政部訴願會審理訴願案件，不僅考慮行政處分之適法性，亦一併審酌其據以處分之法令規範是否符合「法律保留原則」及「法律優位原則」，即該據以處分之法令規範是否屬於限制人民自由權利，而應以法律規定，且該法令規範未逾越必要之程度，以及該法令是否有抵觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制。

二、掌握審案時效

按國家行為應符合效能原則，訴願事件必須速審速決，

方能達到救濟之實效，因為遲來的正義，不是正義。財政部訴願會因訴願案件居全國部會之最，人員編制又不足，長久以來，訴願案件均無法於訴願法規定之3個月審決期限內審決，對人民權益保障尚有不足；惟經該會長期努力，從人力配置、獎懲制度、電腦稽催及編印作業手冊等各方面著手改進，實施結果已獲改善，98年度財政部之訴願案件，其中約90%，均於審決期限3個月內辦結。

三、提升辦案品質

速度必須加上正確，才是保障人民權利之不二法門，故提升辦案品質亦是財政部訴願會願景之一。為提升辦案品質，該會每年編印訴願決定案例彙編，並定期召開行政法院判決撤銷案例分析座談會，將案例彙編及研析結果分送各相關機關或單位，以供審理訴願案件及作成行政處分時之參考。另外，該會亦定期與部屬

機關舉行「行政救濟業務聯繫會議」，就不合時宜或逾越法律規定之法令作充分之討論及研究，強化機關間聯繫，以提升行政救濟業務品質。

四、保障人民權利

依訴願法規定，為求訴願審議之公平，訴願會必須延攬學者專家參與，並以具有法制專長者為原則，以期發揮功效；該法並規範各種程序，如閱覽卷宗、陳述意見及言詞辯論，以求訴願案件被公平、公正、公開地審理，確保人民權益不被公權力所侵害，因而同時具有行政及準司法之性質。財政部訴願會更以人民權利的保護者自許，除在程序上要求公平、公正及公開，在法令適用上，亦朝對人民有利之方向解釋，以確保人民權益。

五、維護租稅公平

按稅務行政目的乃為達到公平合理之課稅，即租稅正

義，此有二個含義，其一為稅賦公平，此為稅捐正義之首要內容，即依個人給付能力平等課徵租稅之量能課稅原則，並對於一切實現法律所定給付稅捐債務構成要件之人，加以課徵租稅，達到稅賦公平³。另一為稅務行政程序上，必須符合平等對待、參與、公開透明、人格尊嚴等稅捐正當程序要求，以促進及保障人民權益。故未依法律課徵之租稅，包括程序或實體之違法，均應予撤銷，惟依法應予課徵之租稅，亦不能縱放，如此方能符合租稅正義。

肆、從自省到稅制改革

為因應經濟與社會環境之變遷，以及各界對政府施政品質之要求，財政部無時不在力求精進，適時檢討修正、鬆綁各項賦稅法令，以健全稅制，促進租稅公平合理。財政部訴願會雖然是處理行政救濟個案

之單位，與訴訟制度一樣不告不理；惟因訴願具有行政監督及自省功能，若於個案審理時，發現相關法令有不合時宜或適用上有疑義之處，身為財政部之一員，自有義務通報主管機關進行研議，以改善稅制。茲將該會作法說明如次：

一、事前洽詢

該會受理訴願案件後，即須就個案之程序及實體逐一審理，若在法令適用及事實涵攝過程中，發現該據以處分之法令有不合時宜或適用上有疑義，在委員會審議之前，即可事先洽請該法令業務主管機關進行研議，再依研議結果，據以審決。

二、會議決議

該會委員審理案件時，亦可逕行簽註意見，俟提會審議時，經由委員充分討論後，作成將案件之法令適用疑義送請業務主管機關研議之決議，俟

研議之結果再行審議，或就個案先行審決，另作成附帶決議，請主管業務機關研議相關法令規範是否妥適，既可解決法令疑義，又可同時達到個案救濟，是一舉兩得之作法。

三、訴願決定

按訴願法第95條規定，訴願之決定確定後，就其事件有拘束各關係機關效力；第96條則規定，原行政處分經撤銷後，原行政機關應依訴願決定意旨為之，故該會亦常直接於訴願決定書表達其法律見解，以釐正原行政機關之實務作法。

四、判決研析

該會另就每月收到之行政法院判決書，擷取其中具有參考價值之案例，作成研究分析報告並開會研討，以增進審案同仁之專業素養，同時對有法令爭議或特殊見解之案例，即移請主管單位參酌，供其研議

必要措施。

該會在財政部部長之充分授權及支持下，不僅努力作到內部反省、促進行政合法化之功能，更將稅制改革作為使命，故經常以上述作業方式，將所發現之法令疑義移請業務主管機關研議，以統一見解減少爭議，或作為修法之參考。各相關機關皆配合辦理，並進而修正或廢止許多不合時宜法令，98年度計以訴願決定撤銷下屬機關行政處分比例即達16%以上，提供主管單位研議之法令疑義則達數拾則，成效斐然。

伍、結語

現代社會瞬息萬變，規範社會行為之法律，自須與時俱進，不合時宜之法令，當然必須予以修正或廢止，又因法律之規範力、拘束力、強制力，而成為個案審理程序及實體紛爭之處理依據，故亦須時時注

意法令規範之妥適性，以免侵害人民權益；惟法令規範是否符合實際需求，其內容是否妥適，雖有種種方式可得探知，但個案實踐無庸是一最直接、最便捷之途徑。當然在未立法前，若能即時發現法案缺失並予修正，必能將損害降至最低；但若未能即時發現，隨著個案之實踐，必可發現法制之缺失，若能適時提出修法建言，亦能減少損害。財政部訴願會近年來努力實踐從個案救濟到稅制改革之理想，充分發揮訴願制度之功能及效用。

註釋

¹ 參張文郁著「論訴願決定及其效力」，收錄於月旦法學雜誌第165期，2009年2月，第137～138頁。

² 參吳庚著「行政爭訟法論」第3版，2005年5月，第300頁；蔡志芳著「行政救濟法新論」第2版，元照出版公司出版，2001年8月，第32～33頁。

³ 參陳清秀著「稅法總論」，元照出版有限公司第4版，2006年10月，第68頁以下。❖