

臺灣應設立財稅專門法院

蔡嘉昇

壹、前言

筆者經常在不同場合分享承辦稅務行政救濟案件的經驗與心得，屬非財稅從業人員者之與會者，對於目前稅務行政救濟環境惡化的程度，深感不安；屬財稅從業人員之與會者，則早已習以為常，但卻又無能為力。筆者嘗試對於惡化的稅務行政救濟現狀進行分析，並提出可能的改革方向，供社會先進作為後續思考與討論的基礎。

貳、亟待改善的臺灣稅務行政救濟現狀

一、納稅人不信任行政法院法官的財稅專業能力與裁判公正性

當納稅人不服稽徵機關的補稅或課罰處分，而循序提起復查、訴願及行政訴訟等行政救濟程序，最終在行政法院獲得勝訴的期待值極低¹，且因多數稅務判決理由與稽徵機關答辯狀主張高度雷同，導致納稅人普遍質疑行政法院法官的財稅專業不足及欠缺獨立裁判的自信，並質疑行政法院法官無法作成公正的裁判結果，早已喪失適當制衡及監督稽徵機關違法處分的功能。

二、納稅人轉而尋求非正式法律途徑解決稅務爭議，稽徵機關人員的工作量與辦案壓力未減

納稅人於多數案件中無法透過行政訴訟獲得權利救濟，且無法於行政法院審理過程中或行政訴訟裁判理由中，認同行政法院具有解決稅務爭議的能力或監督稽徵機關的功能，無法信服行政法院裁判的結果，即逐漸降低對於行政法院的信賴度，並開始選擇放棄續行通常行政救濟程序，轉向尋求有力人士與稽徵機關進行協調等非正式法律途徑解決爭議，雖然表面上行政救濟案件逐年遞減²，但是稽徵機關人員的工作量與辦案壓力實際上並未減少。

三、稽徵機關無動力改革稅制問題，相同或類似爭議不斷衍生，徒耗行政及司法資源

如前所述，納稅人因無法信賴行政法院能做出公正裁判，寧可選擇與稽徵機關透過非正式法律途徑解決稅務爭議，但此種協調解決的方式，喪失即時解決稅制問題的契機。惟縱納稅人循正式法律途徑提出行政訴訟，因多數判決偏向支持稽徵機關，稽徵機關在行政法院維護下，並無自我檢討或進行稅制改革的壓力；就少數判決納稅人勝訴的案件，行政法院法官亦多未能即時於個案或通案中指出稅務爭議的問題所在，並提出適當的法律見解或解決方案，導致臺灣稅制殘缺不全的現狀遲遲無法改善，相同或類似爭議不斷衍生，徒耗行政及司法資源。

基此，臺灣惡性循環下的稅務行政救濟沈疴，已到了應徹底改革的地步，而其他國家為因應稅務爭議案件的複雜化，而賦予稅務爭議案件獨立、特別的公法審判權的成功先例，正足以作為臺灣的借鏡。

參、各國設立財稅專門法院處理稅務爭議案件的概況

由於稅務爭議案件涉及法律、財稅、會計、經濟等跨領域專業知識，且直接影響每一納稅人憲法賦

1 依司法院 102 年度的年報統計資料，納稅人在高等行政法院的勝訴率大約只有 16%。另依臺北商業大學財政稅務系黃士洲副教授於 104 年 1 月 22 日「納稅義務人權利保障與稅務訴訟實益研討會」發表的「100-102 年稅務訴訟的實證觀察」，該研究報告經排除當然勝訴案件、判決結果欠缺實益/職權調查發回原核案件後，核算納稅人在高等行政法院的勝訴期待值大約只有 6%。

2 依司法院 95 至 102 年度的年報統計資料，納稅人在高等行政法院起訴的案件量，以每年超過 10%的比例萎縮（從 95 年的 3,600 件減少至 102 年的 906 件）。

予的自由權及財產權，其案件複雜度與需專業程度極高。為因應此一要求，及表明國家對於納稅人權利的重視，法治先進國家德國³、美國⁴率先設立獨立的財稅專門法院，受理納稅人與稽徵機關間的爭議，其後加拿大⁵也跟進設立財稅專門法院。為因應此一國際潮流，開發中國家如印度⁶、印尼⁷、土耳其⁸也紛紛建立財稅專門法院/法庭，以強化該國保障納稅人權利的稅務救濟制度。

肆、臺灣設立財稅專門法院的必要性與可能效益

衡酌臺灣特殊的稅務行政救濟現狀，並參考法治先進國家及臺灣設立專門法院的成功先例，說明臺灣設立財稅專門法院的必要性與可能衍生的效益：

一、臺灣設立財稅專門法院的必要性

(一) 累積財稅專業法官審理財稅案件的經驗，以達成專業化要求及提升審理效率

1. 稅務爭議案件不僅涉及跨領域專業知識，且稅務法令變動頻繁⁹，遠高於其他法律專業領域，為確保案件審理的正確性，極需要具備高度專業知識及豐富審理經驗的財稅專業法官。
2. 目前行政法院法官仍兼審理其他類型行政爭議案件，難以應付此一財稅專業的要求，且可能排擠其審理稅務爭議案件的效率，而無法有效、即時保障納稅人憲法保障的財產權。
3. 基此，稅務爭議案件不適合與其他多元類型的行政爭議案件併同審理，而有必要歸由財稅專門法院專辦，讓財稅專業法官專注於處理稅務爭議案件的所有型態案件（行政、民事、刑事），迅速累積其審理稅務爭議案件的專業知識與經驗，以達成專業化要求及提升審理效率。

(二) 財稅專業法官確實監督稽徵機關，實現依法行政及有效保障納稅人權利

1. 按憲法第 10 條「人民有居住及遷徙自由」，該等自由性質上屬於人身自由的一環，對於納稅人所為限制出境的處分，應遵守憲法第 8 條「法官保留原則」的要求。
2. 現行稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定，納稅人欠稅達一定金額以上，財政部得逕函請內政部移民署對納稅人為限制出境的處分，直接限制納稅人人身自由，卻未踐行正當法律程序，由行政法院逐案進行審理，嚴重侵害納稅人憲法保障的自由權。
3. 未來設立財稅專門法院，擴充財稅專業法官員額後，可逐案進行審理此類限制納稅人出境的處分，並作成准駁決定，始符合依法行政及有效保障納稅人權利的憲法要求。

(三) 突破現行行政法院法官選任及培訓制度的限制，以提升納稅人對於財稅專業法官的信賴度

1. 目前行政法院雖設有稅務專庭，但僅止於分案上的行政管理制度，並未對於一般法官改任行政法院稅務專庭法官設有特別的財稅專業資格要求，且欠缺完整的職前/在職訓練課程，導致納稅人經常質疑行政法院稅務專庭法官欠缺審理稅務爭議案件的財稅專業能力。

3 <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english?textfragment=108;>
http://en.wikipedia.org/wiki/Judiciary_of_Germany

4 [https://www.ustaxcourt.gov/;](https://www.ustaxcourt.gov/) http://en.wikipedia.org/wiki/United_States_Tax_Court

5 http://cas-ncr-nter03.cas-satj.gc.ca/portal/page/portal/tcc-cci_Eng/About;
http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_Court_of_Canada

6 <http://www.in.gov/judiciary/tax/>

7 http://en.wikipedia.org/wiki/Judiciary_of_Indonesia

8 http://en.wikipedia.org/wiki/Judicial_system_of_Turkey

9 103 年 4 月至 104 年 3 月間，立法院及財政部共修訂 35 項稅務法令及公布 137 個稅務函令。

2. 未來設立財稅專門法院時，可一併參考「改任智慧財產法院法官遴選暨在職研習辦法」與「智慧財產法院法官甄試審查暨職前研習辦法」，提高一般法官改任或稅務律師、財稅學者及財稅顧問轉任財稅專門法院法官的資格與職前/在職訓練要求，以期能更熟練解決稅務爭議，並提高裁判正確性，重建納稅人信賴的稅務行政救濟制度。

(四) 財稅專門法院同時審理涉及稅務爭議的行政訴訟與民、刑事訴訟，可避免二次訴訟程序的審理延滯救濟，且可避免發生不同訴訟程序裁判歧異的現象

1. 臺灣採取行政法院與普通法院二元司法制度，對於同一稅務爭議於行政法院進行二級二審程序，其所衍生的民、刑事訴訟案件，分由普通法院進行三級三審程序，導致同一稅務爭議案件需重複進行兩次的訴訟程序；且稅務爭議先決問題的判斷，涉及民、刑事停止訴訟的問題，訴訟程序延宕，將無法給予納稅人即時的司法救濟或權利保護。
2. 且可能發生行政法院與普通法院基於本位主義，拒絕參考其他法院認定的事實及理由，而作成見解歧異的裁判，造成納稅人無所適從的結果，影響司法信賴度。未來設立財稅專門法院後，由同一組財稅專業法官統一審理行政稅務爭議及其衍生的民、刑事案件，可加速解決紛爭，避免二次訴訟程序審理延滯救濟，且可協調統一見解，避免發生不同訴訟程序裁判歧異的現象，突破目前司法二元制度形成的限制，並達成行政訴訟稅務專庭無法取代的功能。

二、 臺灣設立財稅專門法院後，可能衍生的效益

(一) 有助於累積及培養財稅專業人才

未來如設立財稅專門法院，可突破現行司法升遷制度下，一般法官需歷練十餘年的民、刑事審判經驗，始能改任高等行政法院法官的限制，對於具備一定審判經驗的優秀法官，經一定遴選程序即可任用，可吸引財稅專業人才投入財稅專門法院，在良性循環下，新進財稅人才更願意投入財稅實務工作或理論研究，有助於累積及培養臺灣財稅專業人才。

(二) 有助於促使稽徵機關檢討、改革稅制，而有助於整體稅制的健全發展

筆者於接觸國內或國外投資人的經驗中，發現多數投資人存有臺灣稅制不健全及稅務行政救濟制度功能不彰的負面印象，並影響渠等於臺灣進行投資或交易的意願，不利於臺灣的經濟發展。未來如設立財稅專門法院，財稅專業法官制度形成後，法官可於審理稅務爭議案件過程中，充分發揮監督稽徵機關的功能，將有助於促使其檢討、改革稅制，而有助於整體稅制健全的發展。

(三) 有助於改善臺灣稅法形象及促進經濟發展

再者，當保障納稅人的稅務行政救濟制度充分發揮功能時，將可逐漸改善國內或國外投資人對於臺灣稅務行政救濟制度功能不彰的既定印象，而有助於臺灣的經濟發展。

伍、 借鏡德國、美國及加拿大等法治先進國家的財稅專門法院運作經驗，建立財稅專業法官的多元選任制度及核心培訓課程

未來財稅專門法院能否順利運作，以改善目前稅務行政救濟存在的問題，並產生預期的效益，其關鍵在於能否選任及培訓適當的財稅專業法官。此可借鏡德國、美國及加拿大等法治先進國家的財稅專門法院運作經驗，建立財稅專業法官的多元選任制度及核心培訓課程：

一、 建立多元選任制度

除一般法官符合財稅專業條件改任財稅專業法官外，另應鼓勵累積一定財稅實務工作經驗的稅務律師、稅法學者、稅務顧問等申請轉任財稅專業法官，廣納多元背景的財稅專業人才，

有助於財稅專業法官間的財稅專業經驗交流與知識增長。

二、 建立核心培訓課程

於財稅專業法官職前/在職訓練中，除一般財稅及法律基礎課程外，應強化租稅法律主義、納稅人權利保障等憲法核心課程，形成財稅專業法官中立、客觀的思考立場，避免其以有利國庫為導向的裁判考量，才能有效發揮稅務行政救濟制度的功能。

陸、 建立財稅專門法院，重建納稅人對於司法的信賴度

長期以來，稅務爭議案件佔高等行政法院受理案件量平均高達 4 成左右¹⁰，遠高於智慧財產法院成立前智慧財產爭議案件在高等行政法院受理的案件量，鑑於智慧財產法院成功運作的先例，未來如能成功建立財稅專門法院，大幅提升納稅人權利的保障，影響案件的範圍將更為廣泛，有助於重建納稅人對於司法的信賴度。

(作者係理律法律事務所律師，本文不代表事務所意見)

¹⁰ 依司法院 95 至 102 年度的年報統計資料計算。