

淺談信賴保護原則在稅務案件之適用

本篇文章刊登：稅務旬刊第 2020 期

文/曾雅萍

壹、前言

「信賴保護原則」最先適用於授益性質之行政處分撤銷（或廢止），蓋相對人因此類處分獲有利益，如一經撤銷自將遭受損害，故行政機關於撤銷授益處分時，應考慮補償相對人信賴處分有存續之利益。因此，對於人民因為信賴行政機關之處分、決定或解釋函令之有效存在，並根據該處分、決定或解釋函令而就具體生活關係或經濟活動為安排時，即應考量人民因信賴所形成之利益，也應該使其受到法律的保護。

本文試論稽徵機關行政處分之性質，探討有無信賴保護原則之適用？次對稅捐債務人之租稅規劃，可否主張有信賴保護原則之適用？末擷取稅捐債務人主張有信賴保護適用之司法實務案例作簡單之分析。

貳、信賴保護原則

司法院 25 院字第 1557 號解釋：「惟訴願再訴願，均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，苟原處分決定或再訴願官署於訴願再訴願之決定確定後，發現錯誤或因有他種情形，而撤銷原處分另為新處分，倘於訴願人再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。」財政部 47 台財參發第 8326 號令亦重申上述解釋意旨，認為原處分如經訴願行政訴訟程序

上之理由決定維持者，雖已具有形式上之確定力，但尚未具實質上之確定力，如果原處分官署或其上級官署認為該項原處分確有違反法令之規定，則為公益上之理由，未嘗不可再依職權糾正。亦即行政官署對其已為之行政行為，發覺有違誤之處，得自動更正或撤銷原處分。而行政程序法除以第 8 條後段規定行政行為應保護人民正當合理之信賴外，並在同法第 119 條以下定有信賴保護之條款。司法院釋字 525 號解釋：「信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保障，公權力行使涉及人民信賴利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止（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參照），即行政法規之廢止或變更亦有其適用。行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生之實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符憲法保障人民權利之意旨。至經廢止或變更之法規有重大明顯違反上位規範情形，或法規（如解釋性、裁量性之行政規則）係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布者，其信賴即不值得保護；又純屬願望、期待而未有表現其已生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍。」乃為補強該部分規範而生。

一、目的

法治國為憲法之基本原則之一，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，此觀諸司法院釋字第 525 號解釋文即指明信賴保護原則係攸關憲法保障人民之權利。

二、要件

一般而言，信賴保護原則之適用，必須具備三個要件：

（一）信賴基礎（即先要有一有效表示國家意思的「法的外貌」，例如：法律、行政命令及行政機關之行政處分、行政計劃、承諾之表示等）；（二）信賴表現（即人民安排其生活或處置其財產）；（三）信賴值得保護（人民之誠實、善意及正當，並斟酌公益，如所欲維護之公益大於信賴利益，信賴即不值得保護）。信賴保護原則表現在法律的不溯既往以及違法行政處分撤銷限制。又法安定性原則在公法中，特別是在行政法領域中，係意味著行政行為及相關法令之明確性，以及行政機關藉著行政處分對於人民所創設之法律關係應具穩定、持續性而言，惟行政在個案正義、公益等要求下，輒須機動的對既存之行政行為或法律關係作適當、合比例之調整，足見法安定性並非絕對不可逾越之原則〈參照最高行政法院 92 年判字第 1901 號判決〉。

三、信賴利益之保障

對於保障利益之方式，分析如下：

（一）法益衡量

司法院釋字第 589 號解釋指出，對構成信賴要件之事實，有客觀上具體表現之行為，且有值得保護之利益者，即應受信賴保護原則之保障。至於如何保障其信賴利益，究係採取減輕或避免其損害，或避免影響其依法所取得法律上地位等方法，則須衡酌法秩序變動所追求之政策目的、國家財政負擔能力等公益因素及信賴利益之輕重、信賴利益所依據之基礎法規所表現之意義與價值等為合理之規定。如信賴利益所依據之基礎法規，其作用不僅在保障私人利益之法律地位而已，更具有藉該法律地位之保障以實現公益之目的者，則因該基礎法規之變動所涉及信賴利益之保護，即應予強化以避免其受損害，俾使該基礎法規所欲實現之公益目的，亦得確保。

（二）過渡條款或補救措施

法律一旦發生變動，除法律有溯及適用之特別規定外，原則上，自法律公布生效日起，向將來發生效力。因此，行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關，基於公益之考量，認為社會整體利益優先於法規適用對象之個別利益時，自得依法定程序停止法規適用或修改其內容，若因此使人民出於信賴先前法規繼續施行之客觀上具體表現，而有因信賴所生之實體法上利益受損害者，倘現有

法規中無相關補救規定可資援用時（如稅捐稽徵法第 48 條之 3 等），依司法院釋字第 525 號解釋，基於信賴之保護，制定或發布法規之機關，亦應採取合理之補救措施或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，以符合憲法保障人民權利之意旨。

四、小結

對於解釋性行政規則變更時，是否為信賴保護基礎所涵蓋之對象，為學說與實務上爭議之問題。有學者認為解釋函令屬於行政機關所為之正式公文書，且經由政府公報或彙編成冊（如各稅法之法令彙編）等方式發布，若納稅人信賴該函釋之內容，而據以調整其作為，則主管機關事後變更其見解時，不能完全不顧及納稅人之信賴。不過通說，均認為解釋函令僅在闡明法規之原意。當主管機關頒布解釋函令變更其以往之法律見解時，其實未有法令變更之情形發生。司法院釋字第 287 號解釋亦採同樣見解，使得解釋函令無法成為信賴保護之信賴基礎。惟本文以為稅法之規定本應使納稅人對於其稅捐之應納稅額，有可預測性及維護經濟生活之法安定性，且對稅法之認識、解釋或適用，除經由稅法外，行政機關對稅捐事務所作成之解釋函令，亦有可能成為納稅之重要依據，因而不能僅限於形式之稅法變更，方有信賴保護之問題。

叁、稅捐處分及信賴保護

一、授益、負擔或混合效力處分之界定

實務上，在處理稅捐債務人主張有信賴保護原則適用之案件時，首先必須界定稽徵機關所為之行政處分，究係授益處分，抑或負擔處分，主要的理由無非係基於補償相對人信賴處分有存續利益之考量。

（一）授益處分與負擔處分

行政處分之效果係對相對人設定或確認權利或法律上之利益者，稱為授益處分。如核准專利、發給執照等。若行政處分之效果係課予相對人義務或產生法律上之不利益者，稱為負擔處分。如課稅處分為典型之負擔處分。〈參見臺北高等行政法院 91 年訴字第 312 號判決〉

我國行政程序法條文用語為授予利益之行政處分（第 120 條）及非授予利益之行政處分（第 122 條）。區分此二種處分具有雙方面之實益；在實體法上，倘行政機關欲作成與原處分相反之行為—通常為撤銷或廢止，在負擔處分其所受之限制較少，在授益處分因須考慮信賴利益之保護，自不得任意為之。

（二）混合效力處分

混合效力處分專指行政處分所產生授益及負擔之效果，同時歸屬於相對人之處分而言。例如納稅義務人對核定稅額通知書（課稅處分）所載應納稅認為過高，依法申請復查，復查結果作成復查決定（亦為行政處分），將應納稅額減少，即屬典型之混合效力處分，蓋就稅額降低而言為授益，就仍應納稅而言

則不能謂非負擔。〈吳庚，行政法之理論與實用，增訂8版〉

二、行政處分之廢棄

（一）廢棄之定義

「廢棄」，係指行政機關或行政法院，排除行政處分法律效力之行為，並專指在法律救濟程序外，所為排除行政處分法律效力之行為，依該行政處分為合法或違法之不同，分為「撤銷」及「廢止」二種不同之法律效果。而我國學理上所謂「職權撤銷」，應以對違法或不當行政處分所為者為限。由行政機關依職權排除原屬合法及適當行政處分效力之廢止，則不宜納入「職權撤銷」之概念。此部分，參照行政程序法第117條之規定，或可消除法定救濟期間經過後，尤其是「程序不合，實體不論」等案件之困擾。

（二）行政處分廢棄之種類及效力

有效之行政處分始得撤銷或廢止之，而行政處分之廢棄，亦可區分為下列四種情形：1. 違法授益行政處分之撤銷。2. 違法加負擔行政處分之撤銷。3. 合法授益行政處分之撤銷。4. 合法加負擔行政處分之撤銷。

對加負擔之行政處分的廢棄，相對人不僅樂觀其成，通常均主動請求有關機關為之。反之，對授益處分之廢棄，無論該處分係合法或違法，對相對人皆會產生不利益影響，通常為相對人所反對。

撤銷違法之行政處分以回復合法，符合行政機關依法行政原則之要求。惟所撤銷者係為違法授益之行政處分，則有礙於信賴保護及法律安定之要求。合法之行政處分，基於依法行政及法律安定之要求，應予以維持，尤其合法之授益處分，信賴保護亦支持該行政處分之存續。行政程序法第 117 條以下，即基於此等法益之權衡，分別就授益處分及加負擔處分之廢棄為不同規定。

（三）違法行政處分廢止之可能

行政處分之廢止，固然以合法行政處分為標的，但並非絕對以行政處分之合法性為前提。蓋行政處分之違法性，係擴大行政處分之廢棄可能性，而非予以限制。因此，違法之行政處分，如具備廢止之要件，亦得予以廢止。（即違法行政處分之附款，如具備行政程序法第 123 條第 2 款廢止保留之要件時）

三、違法授益處分之撤銷及信賴保護之適用

（一）理論之變遷

我國行政法院在實務上，對違法之行政處分，向來亦採得自由撤銷之見解，且不因其為授益或加負擔而有不同。惟近年已有將信賴保護原則列入撤銷裁量事項之案例。行政程序法第 117 條以下，對違法授益處分之撤銷有明文規定，並採取彈性之處理方式。

（二）依法行政與信賴保護

違法授益處分之撤銷，基於「依法行政原則」，自應撤銷違法之行政處分，以回復合法面。另一方面，基於「信賴保護原則」，則應考慮人民對行政處分存續所具有之利益，要求維持違法之授益行政處分。惟「依法行政原則」及「信賴保護原則」，二者皆植根於憲法之「法治國定原則」，其位階及價值無分軒輊。此二原則在個案中發生衝突時，應斟酌個案之各種情形予以調整解決，而非在二者間擇一優先採用。因此，在授益處分違法之情形，應權衡此二原則在案件中何者較為重要，從而決定是否為全部或一部之撤銷。

依行政程序法第 117 條之規定，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。而不問其是否為授益或加負擔之行政處分。換言之，違法行政處分是否得以撤銷，原則上係屬行政機關之裁量權。惟在授益行政處分，其撤銷對公益有重大危害者，或受益人對該授益行政處分有值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分顯然大於撤銷所欲維護之公益者，則不得撤銷。是行政處分之相對人是否信賴該行政處分之存續，為事實問題；所存在之信賴是否值得保護，則為法律問題。

(三) 小結

稽徵機關為租稅公平及租稅法定之要求，將違法之稅捐處分撤銷，本係職責所必然，惟倘係屬混合效力性質之稅捐處分時，在稽徵實務上之作法，通常並不認為其具有授益處分之效力，僅認其具負擔處分之效力，是以撤銷稅捐處分無需探究有信賴保護之問題。又論及得否撤銷違法之稅捐處分時，稽徵機關往往拿對公益無危害，作為該處分應予撤銷之考量，惟本文認為「公益」似屬不確定法律概念，倘由稽徵機關作最後之主導權時，似將以對公益無危害，作為稅捐處分需撤銷之理由。

肆、租稅規劃及信賴保護

我國稅捐實務上，稽徵機關同意納稅者得選擇對於自己最有利之方式履行稅捐債務。例如個人綜合所得稅得採標準扣除額或列舉扣除額計算一般扣除額時，顯見納稅義務人往往會因為租稅之負擔，直接或間接影響其在私法上之規劃，亦即納稅義務人在選擇私法契約的方式與內容時，必定會考慮其租稅成本，而為各種生活安排，因此稅法規定之立法與變遷，勢必將影響到其經濟活動的過程，尤其在一般工商業界，對於稅捐之負擔，更是其經營事業或企業之重要考量，特別是過去對於若干企業獎勵投資而在稅捐上之減免，更是深刻影響到事業或企業在為投資決策時之重要參考指標，有時甚至決定到其生存發展與否。因此，在稅法上討論信賴保護原

則，納稅者之「稅捐規劃」常被主張是一種具體的信賴表現。

然而，納稅人的租稅規劃通常需受稽徵機關以實質課稅來檢驗，且通常會被認為係租稅規避，而依實質課稅原則，作為補徵稅捐之依據，以防稅捐債務人脫法避稅。惟稅捐債務人租稅規劃之主張，得否作為信賴保護之依據，往往是實務上爭議之處，或由下述案例，可見端覽。

伍、案例

臺北高等行政法院 95 年度訴字第 1394 號判決

主文：原告之訴駁回

原告主張

系爭土地前已由被告就土地增值稅之有無而核發免稅證明在案，並由原告據以完成所有權移轉登記。被告竟又就同一事實範圍（即系爭土地有無應繳之土地增值稅）復為不同之課稅認定，自有違誠信原則，蓋適用於稅捐法律關係上之誠實信用原則，亦禁止稽徵機關就課稅處分當時，因違反調查義務致未知悉之事實於嗣後以發現新事實證據為理由，對於稅捐義務人為不利之撤銷或變更原處分。

法院判決原告敗訴理由

一、查財政部 93 年 8 月 11 日台財稅字第 09304539730 號函釋係財政部本於行政主管機關之地位，所為闡明法規原意之行政規則，並非職權命令，且與母法規定之意旨相符，本院自得予以援用。原告固係透過私法上契約自由之方式，進行合於法律形式之行

為；但其中有諸多違反私經濟活動之正常模式，則原告之行為顯然為一「租稅規避」行為，按實質課稅及租稅公平原則，自應就系爭土地自然漲價未經核課部分予以補徵。被告所為補徵處分，合於法律規定，自無何違反誠信原則之疑義。

二、本件原告所爭執之系爭處分，乃被告就系爭土地出售移轉所為之補徵土地增值稅處分。因關於系爭土地之移轉，前經被告准原告申請而發給免稅證明書之處分，故被告所為之系爭補徵處分，其實質上另具有依職權撤銷原違法之免稅證明書之意涵；又該免稅證明書乃確認原告毋庸繳納土地增值稅，免除其稅賦負擔，故性質上應認具有授益性質，首予指明。本件補徵處分既同時具有撤銷前免稅證明書之意涵，是關於系爭處分有無違反信賴保護原則，自應予究明。所謂信賴保護原則，通說認為應具備「信賴基礎」、「信賴表現」及「信賴值得保護」等三要件。本件原告固基於被告所發免稅證明書而進行後續之產權移轉登記行為，已具「信賴基礎」、「信賴表現」二要件，惟稽之前述本件取巧之情形，原告意在利用改算後之地價與出售時之公告現值相當而無土地漲價之外觀，以規避實際上土地確已有漲價而應納之土地增值稅，原告顯然有幾近於明知之因重大過失不知行政處分違法之情事，其自不具「信賴值得保護」之要件。原告主張本件補徵有違信賴保護原則云云，亦無可採。

剖析

本案原告被判敗訴之主要理由為法官認為其屬租稅規避，而所謂「稅捐規避」乃是指利用私法自治契約自由原則，對於私法上法形式選擇之可能性，從私經濟活動交易之正常觀點來看，欠缺合理之理由，而選擇通常所不使用之法形式，於結果上實現所意圖之經濟目的或經濟成果，但因不具備對應於通常使用之法形式之課稅要件，因此減輕或排除稅捐負擔。因此稅捐規避與合法的（未濫用的）節稅不同，節稅乃是依據稅捐法規所預定之方式，減少稅捐負擔之行為。故而，納稅義務人不選擇稅法上所考量認為通常之法形式（交易形式），卻選擇與此不同之迂迴行為或多階段行為或其他異常的法形式，而同時卻能減輕或排除與通常法形式相連結之稅捐上負擔者，即應認屬「租稅規避」，而非合法之節稅。且其明知因重大過失不知行政處分違法之情事，致無信賴保護原則之適用；另舉例說明，如納稅人所有土地原按工業用地稅率課徵地價稅，嗣後經稽徵機關查獲其土地未符合工業用地要件，而被補徵按一般用地稅率與工業用地稅率差額之地價稅，是否有信賴保護原則之適用，實務上認為納稅人只是依照負擔處分之〈稅單〉內容履行其公法上之義務，非屬因信賴而有何具體之表現行為。再者，如於適用工業用地稅率之原因事實消滅時，自應依土地稅法第 41 條規定向主管稽徵機關申報，若未申報，即屬對於重要事項未為完全陳述，依行政程序法第 119 條規定是不值得保護。類此案件自無信賴保護原則之適用。

陸、結論

實務上，有愈來愈多的稅務案件，稅捐債務人主張其有信賴保護原則之適用，本文認為從稅捐債務人主張租稅規劃之立場而言，倘其能夠證明具備信賴基礎（稅捐授益處分存在）、信賴表現（因信賴前揭處分而為一定之財產安排，該處分被撤銷將遭受無法逆轉之損害），無行政程序法第 119 條信賴不值得保護之情形，在司法實務上，應可獲致勝訴之判決。

至於稽徵機關對於行政程序法第 117 條職權撤銷之行使，本文認為由於該條給與稽徵機關係裁量性之文義解釋，自難以期待稽徵機關能自動自發地關切到所作之行政處分，是否係屬違法之授益處分（含混合效力處分）。再者，因稅捐稽徵法第 21 條核課期間之規定，易使稽徵機關以在該期間內，租稅之法定課稅要件滿足即應予課稅或補稅，不作為可能導致需擔負行政責任之後果，促使其較不能對稅捐債務人信賴稽徵機關歷年之作為而多作考量，基於公務員依法行政原則，本文最後認為稅捐債務人對於信賴保護原則在稅捐處分上之適用，其判定之標準應有統一的基準，或可解決稽徵機關與當事人認定之不同而產生爭議，並可因此而疏減訟源。