

刊登於月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 198-218 頁。

公法債務與私法債務—稅捐債務法之基本問題

柯格鐘

成功大學法律系副教授

摘要

基於依法課稅原則，通說認為稅捐債務係依照稅法規定而直接發生之權利義務關係，故與私法上同樣因為法律規定而發生之債權債務關係，有其類似性，本文因此仿造民法債編法定之債的法條規範結構，分就稅捐之構成要件、法律效果與各種稅法上之請求權，作為稅捐債務法討論的基礎，並在上述脈絡之下，說明稅捐債權債務關係的發生、變更與消滅、複數債務人等，各種性質上屬於稅捐債務法的法律問題，最末則討論與稅捐債權之履行其有密切關係的債權保全程序，作為代結論。

目次

- 壹、序說：依法課稅原則與稅捐作為法定之債
- 貳、稅捐構成要件與法律效果
- 參、稅捐法定之各種請求權
- 肆、稅捐債權債務關係之發生、確定、變更與消滅
- 伍、複數債務人
- 陸、稅捐債權之保全：代結論

壹、序說：依法課稅原則與稅捐作為法定之債

稅捐作為我國所有「以稅為名」之稅捐實定法規範(Steuergesetze)的前提概念，卻在實務上未有任何定義性的明文規定，從而我國之稅法學界遂引用德國【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 198 頁】「稅捐通則」(Abgabenordnung 1977)第三條的定義性規定，指出稅捐係「公法團體基於獲取收入之目的，對於一切滿足法律規定構成要件的人，所課徵之不具有對價性關係的金錢給付義務」¹。我國憲法第十九條亦同樣未指明稅捐概念，規定：「人民有依法律納稅之義務」，此即我國稅法學說所稱之「依法課稅原則」

關鍵詞：依法課稅、稅捐債務、稅捐法定債務、法定性原則、構成要件法定原則

1 Vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 AO 1977. 中文版，參陳敏譯，德國租稅通則，2013 年，4 頁。

(Prinzip der gesetzmäßigen Besteuerung)或釋憲實務習慣稱呼之「租稅法律主義」的由來²。

在依法課稅原則或租稅法律主義底下，人民納稅係基於由人民之代表所組成的稅捐立法者制訂稅捐實定法之規範，或由稅捐立法者以具體明確的方式，授權行政機關訂定法規命令(Rechtsverordnungen)，所作成的決定³。換言之，人民之稅捐債務係由人民自己所選出的代表決定而發生，稅捐債權債務即係依稅捐法律規範或法規命令而發生的「法定」債權債務關係(obligatio ex lege, ein gesetzliches Rechtsverhältnis)，並非於嗣後才基於行政機關之行政處分而發生，稅捐債務因此在性質上屬於公法所規定之「法定之債」，與私法中之債務，多數係依照當事人契約而發生之「意定之債」有所不同，卻與同樣在私法中有關侵權行為、不當得利或無因管理等法定之債，或許兩者在性質上還較為接近。

稅捐債務作為法定之債，在依法課稅原則下，無論是發生稅捐債權債務關係之構成要件(Steuertatbestände)或是法律效果(Rechtsfolgen)，均由稅捐立法者自行以實定法規範或授權行政機關以法規命令而制定，前者在學說上稱為「課稅構成要件法定」(Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung)，後者則稱為「效果法定」、「合法性原則」或稱「法定性原則」(Legalitätsprinzip)⁴，其與一般在干預行政法上，基於行政之積極主動性，普遍對法律效果之規定，讓行政機關享有決定與選擇裁量權限，存在合於義務之羈束裁量的便宜原則(Opportunitätsprinzip)者⁵，即有不同。所謂稅捐之構成要件，指稅捐主體、稅捐客體、歸屬、稅基與稅率等五項的構成要件要素，所謂法律效果則指稅捐債權債務關係在發生之後，有關稅捐債務的內容、應納稅額之計算，與納稅義務人應納稅【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 199 頁】款的清償期限。在此，首先即依稅捐債務作為法定之債的性質，展開有關稅捐構成要件與法律效果的討論說明如下。

貳、稅捐構成要件與法律效果

一、構成要件

(一) 稅捐主體(Steuersubjekt)

稅捐主體係指稅捐法上權利義務之歸屬主體，換言之，得享有稅捐法上之權利、負擔稅捐法上義務的人，其備稅捐法上之權利能力的主體。何人可以成為稅捐主體，係依各別稅法規定而定。一般而言，除自然人與已經完成設立登記、尚未解散之法人以外，獨資商號、合夥團體或其他之非法人團體，包括外國法人在臺灣所設立的固定營業場所(所得稅法第四一條、營業稅法第六條第三款)，或者是非營利性組織(營業稅法第六條

2 釋字第 622、640、674、692、703 及 706 號解釋參照。

3 在我國，依法課稅原則及租稅法律主義下所稱的「法」或「法律」，包括實定法之法律規範與依實定法規範具體而明確授權的法規命令在內，參釋字第 650、651、705、706 號。

4 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2013, § 2 Rn. 30 ff.

5 參陳清秀，稅法總論，元照，2012 年，47 頁以下。

第二款)，也可以獨立成為稅捐主體。

納稅義務人(Steuerpflichtiger)是稅捐法上最重要的稅捐主體，蓋因納稅義務人之稅捐債務，直接依據稅捐法律的規定而發生，並因此而需負擔自行繳納稅款，乃至於記帳或取得憑證，配合稅捐稽徵機關進行調查，或說明證據方法等協力義務。從稅捐立法之觀點來看，納稅義務人是稽徵程序法上的概念，在稅捐實體法中，納稅義務人首先應該是稅捐債務人(Steuerschuldner)，蓋因為稅捐債務人由於負擔自己的稅捐債務（金錢給付義務），所以才要由其負擔稅捐稽徵程序中各種法定之協力義務（行為義務）也就是作為或不作為之義務，作為義務包括繳納稅款之行為義務在內，並因此而成為名副其實之「繳納稅款」的「納稅」義務人。惟稅捐債務人有時候並不一定要自負稅捐稽徵程序之協力義務，在依法應適用就源扣繳之程序，或稅捐債務人本身為境外居住者時，即改由其扣繳行為義務人(Abzugspflichtiger)或給付所得給予境外居住者之境內居住者依法為其扣繳稅款並同時為其進行所得稅之申報等行為義務。從而，我國目前之稅捐實定法，習慣將「稅捐債務人」稱為「納稅義務人」，從稅捐立法之觀點來看並不正確，應改稱為稅捐債權債務關係下之「稅捐債務人」方才妥當，若其作為稅捐債務人，同時又自行負擔各種稽徵協力之行為義務，包括繳納稅款的行為義務者，才應該稱之為納稅義務人。

除納稅義務人外，扣繳義務人也是重要的稅捐主體。扣繳義務人本為稅捐債權人與稅捐債務人以外之第三人，基於使國家得以「即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料」⁶，為增進公共利益之必要，依稅法的規【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 200 頁】定，被賦予扣繳稅款之協力行為義務，甚至在一定要件下，還需負擔賠繳稅款的金錢給付之責任債務（所得稅法第八九條第二項），從而，也是稅捐法上相當重要的稅捐主體。

除扣繳義務人以外，稅法還另規定有代繳義務人（例如土地稅法第四條第一項、房屋稅法第四條第一項）與代徵人（例如娛樂稅法第三條第二項、證交稅法第四條第一項）等稅捐主體。此種代繳義務人與代徵人，其與扣繳義務人相同，均屬稅捐債權人與稅捐債務人以外之第三人，卻負擔稅法所規定一定範圍內之行為義務，若有違反法定行為義務者，亦有遭受裁罰（稅捐稽徵法第五十條）或甚至涉及刑事犯罪（稅捐稽徵法第四二條）的可能。

稅捐債權人(Steuergläubiger)雖在概念上也是稅捐主體之範圍，但因為在我國稅捐實務上，稅捐債權人並未出現在任何「以稅為名」的稅法規範中，有關稅捐債權人之規定，係主要由憲法、財政收支劃分法、地方制度法、地方稅法通則等成文規範獨立進行規定，本文基於篇幅之故，將其排除在此處稅捐債務法的討論範圍之外，特別敘明。

6 參釋字第 673 號解釋理由書。本號解釋認為我國扣繳之現行規定合憲，本文持保留態度，參柯格鐘，現行扣繳制度不違憲？—簡評釋字第六七三號解釋，月旦裁判時報，3 期，2010 年 6 月，5 頁以下。

（二）稅捐客體(Steuerobjekt)

所謂稅捐客體係指稅捐法之權利義務據以發生的標的或對象（客體）。何為稅捐客體，同樣依各別稅法規定而定。一般而言，屬所得稅類的稅捐客體，為「所得」(Einkommen)，或與所得性質類似的「盈餘」(Gewinne)或財產上「增益」(Überschüsse)；屬於財產稅類的稅捐客體，為財產的持有即為所有或占有；屬於營業稅類的稅捐客體，則為商品或勞務之「銷售」行為；屬於特種消費稅類的稅捐客體，例如貨物稅即為「產製」或「進口」行為；屬於交易稅類的稅捐客體，則為「交易」行為。

應注意的是，稅捐立法上之稅捐客體，與學理上之稅捐財(Steuergut)的概念並不相同，後者指的是具備稅捐負擔能力的指標，亦即，依據量能課稅原則，稅法規定本應將其列為課稅客體之對象。基於稅捐為大量行政事件之特性，稅捐立法者對於本來具有稅負能力的指標，為了課稅上使其實際可行之故，在立法上會選擇直接轉換稅捐負擔的主客體對象，從而產生稅捐財與法律所規定之稅捐客體相互分離的現象，此即為學說上所稱之「間接稅」(Indirekte Steuer)。以營業稅為例，稅捐客體為營業人就其貨物或勞務的銷售行為，但營業稅之稅捐財其實是消費者的「消費」行為，蓋因為消費者之消費行為中，隱【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 201 頁】藏著消費者的稅捐負擔能力，即為稅捐負擔能力的指標。實務上，因為消費者之人數眾多，消費項目又極為龐雜，再加上難以責令每個消費者誠實記帳並按時申報消費稅，從而在稅捐立法上遂基於實用性之考量，逕以法律明文規定，將與消費者進行交易之營業人當作稅捐主體，稅捐客體乃因此也隨之改變為營業人就其貨物或勞務之銷售行為，並由營業人負擔作為納稅義務人所應盡之各種協力義務，包括應設置帳簿、依法記帳、取得憑證與保存憑證、配合稅捐機關之調查與說明、申報與繳納稅款等行為義務，惟容許營業人將營業稅款，透過交易行為時交易價款之收取，轉嫁給消費者由後者負擔。換言之，營業稅作為間接稅，稅捐主體雖為營業人，但稅捐負擔者(Steuerträger)其實為消費者，稅捐客體雖為銷售行為，但稅捐財則是消費行為，蓋只有消費才是稅捐負擔能力的指標。

（三）歸屬(Zurechnung)

所謂歸屬，指的是稅捐客體對於稅捐主體的關聯性判斷，這屬於事實評價的範圍，換言之，應依據客觀之證據資料而作事實的認定與綜合性的評價判斷。

作為事實認定與評價之範圍，歸屬本來並不應屬於構成要件要素之概念範圍，但本文在此依然列入，是因為一方面在德國之稅捐通則第三九條，訂有「經濟財」(Wirtschaftsgut)與經濟財之歸屬判斷的規定（適用於融資性租賃與大陸法系之信託關係），從而我國稅法學界亦經常將「歸屬」之概念，納入構成要件的討論範圍內，另一方面，在我國實務上，稅捐稽徵機關經常運用「實質課稅原則」(substance over form principle)，將稅捐客體對於稅捐主體之歸屬判斷，作偏離納稅義務人本來所作之法律形式安排，改

從其所謂經濟實質的判斷，同時認定納稅義務人所為法律形式安排係屬濫用法律形成之自由，從而，歸屬判斷不僅是事實之認定與評價判斷的問題，同樣在稅捐法上特別是對於稅捐規避行為而言，成為稅法上實質課稅原則適用之構成要件要素的一環。

（四）稅基(Bemessungsgrundlage)

所謂稅基，是稅捐基礎的簡稱，概念上指的是計算納稅義務人之稅捐負擔的稅捐基礎，也就是，稅捐客體數量化後的數額，此即為稅基。稅捐客體與稅基之關係，猶如私法上之損害賠償，與損害賠償額的計算關係一般。稅基在全部構成要件要素中，占絕對重要性的地位，蓋只有正確之稅基，才能課到正確的稅額，如同私法債權債務關係中，只有正確之損害賠償額，才能讓損害賠償請求權獲得完全的實現一般。另一方面，吾人判斷各別稅法中稅目之屬性（亦即稅目之名稱與其實質是否相符），稅捐負擔是否公平，與稅基規定及其計算方【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 202 頁**】式其有密切關聯性，錯誤之稅基規定，絕對算不出正確的稅額。

以所得稅為例，自然人在賺取所得之後，需要先養活自己與其家庭親屬或成員，才有能力繳納稅捐給國家，故在計算個人綜合所得淨額時，除先以其收入減除為獲取收入而支出之成本費用，計算得出客觀淨值（客觀淨值原則）以後，還需要再減除納稅義務人為維持自己及其家庭親屬或成員，維持生存最低需求之免稅額，與維持享有人性尊嚴之生活水準的一般扣除額及特別扣除額（所得稅法第十七條第一項），才能計算出正確的應稅所得額，後者即稱為主觀淨值原則⁷。換言之，若綜合所得稅之稅基，未能規定扣除主觀淨值的綜合所得總額，將存在對於自然人之納稅義務人進行過度課稅的違憲問題。反之，實務上對於營利事業所賺取之營利事業所得額，前述所謂的主觀淨值原則並不存在，蓋因為營利事業在本質上並無維持生存需求或維持有人性尊嚴生活的問題，故營利事業所得淨額之計算方式，僅有客觀淨值原則，而無主觀淨值原則的適用（所得稅法第二四條第一項）。

（五）稅率(Steuersatz)

稅率是稅捐徵收率亦即稅捐徵收比例的意思。以稅基乘上稅捐徵收比例之後，原則上即可得到納稅義務人本應繳納的稅額，稱為應納稅額。關於稅捐徵收率，依各該稅法之規定定之。

一般而言，在各國之稅捐立法上，所得稅類的稅捐徵收率，若採分離所得稅制之國家或地區（例如英國、香港、新加坡、拉丁美洲國家），多採就源扣繳以固定比例之方式徵收稅捐，但採取綜所稅制的國家（例如美國、德國、日本、我國），則多採併計所得而以超額累進稅率之方式計算徵收。近年來，世界各國在全球化下競逐資本，故在許多原

7 所得稅之客觀與主觀淨值原則，參柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，14 期，2007 年 12 月，91 頁以下。

先採取綜所稅制之國家中，漸漸有將原本採用之綜所稅制僅維持在以勞動力為主（例如薪資所得、執行業務所得與獨資合夥之營利所得）的所得課稅中適用，對於因為資本所取得之所得，採取分離於綜所稅制之外，改用固定比例稅率方式計算課稅的趨勢；財產稅類採用何種稅率，因其稅捐之定位而有所歧異。在我國，因為土地稅兼具社會目的稅之性質，故在財富重分配思想之影響下，地價稅係採取超額累進稅率之方式課徵，房屋稅則依照用途區分而課徵不同之比例稅率；至於營業稅、特種消費稅與交易稅，因多轉嫁由消費者或是交易之相對人負擔，故一般而言各國多採比例稅率之方式計算課稅。若有兩種以【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 203 頁】上之比例稅率者，學說上稱為複式稅率，倘有三種以上者，則稱為參式稅率。

二、法律效果

（一）應納的結算稅額

以稅基乘上稅率之後，即可計算得出納稅義務人本應繳納的各種稅額，此即「應納稅額」。惟實務上，納稅義務人就其應繳納的應納稅額，會因為一些因素而與最後實際應繳納的稅額有所不同。有些是因為納稅義務人已經事先透過其他稅捐稽徵程序，例如依照所得稅之就源扣繳程序（所得稅法第八八條第一項）、營所稅的暫繳稅款程序（所得稅法第六七條第一項），已預繳部分之所得稅額，從而可在計算實際繳納稅額時，予以扣抵；有些則是因為法律設有稅捐優惠之規定，例如稅法之兩稅合一（所得稅法第六六條之一以下），或其他屬於例如經濟行政法有關稅捐優惠之規定（例如獎勵投資、研發、薪資費用抵減稅額），故在計算納稅義務人實際應納稅額時，應依法予以減除，此為納稅義務人實際應納的「結算稅額」（所得稅法第七一條第一項）。

另外，我國自一九八六年引入營業稅的加值稅(Mehrwertsteuer)後，營業人應繳納之加值型營業稅，係以銷售額乘上稅率得到銷項稅額，減去同時期中以進項銷售額乘上稅率所得到進項稅額後之餘額，即為當期營業人應繳納或溢付之營業稅額（營業稅法第十五條第一項），除減去當期進項稅額以外，若納稅義務人有留抵稅額者，亦可以主張減除（營業稅法第三九條第二項）。換言之，營業人當期實際應繳納的營業稅額，與初步計算得出的應納稅額並不完全相同。

（二）稅捐債務關係之內容

滿足前述稅捐法定之構成要件後，納稅義務人依法即應負擔繳納稅款的給付義務。納稅義務人應繳納稅款之給付義務，係以「金錢」（現金）為內容的給付義務，亦即稅捐債務為金錢給付義務、現金給付義務。此從前述本文引用德國稅捐通則第三條之規定，提到對於稅捐概念的定義說明，亦可得知。

惟在我國稅捐實定法上，除以金錢為內容的給付義務以外，尚有以下兩種非以金錢（現金）為內容之給付，而成為例外情形：其一，代替金錢給付之有價證券，以印花稅

票作為給付印花稅義務的內容（印花稅法第八條第一項）；其二，以課徵遺產稅之標的物或納稅義務人所有之物，用以抵繳遺產稅（遺產及贈與稅法第三十條第四項），此時係以實體物作為給付之內容而繳納稅款。

（三）稅捐債務之清償期限

納稅義務人之稅捐債務，雖然係在滿足稅捐法定之構成要件時即已發生，但納稅義務人面對既已發生之稅捐債【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 204 頁**】務，並非屬於立即應予清償的金錢債務，而是另依照稅捐法律之規定，在嗣後於自己進行稅捐之申報與繳納的時點，或者是主管之稅捐稽徵機關依據法律的規定，發出對於納稅義務人進行核課稅捐的行政處分，並命納稅義務人繳納時，才開始負擔稅捐債權債務關係清償之責任，此即稅捐債務的清償或履行期限，因為與稅捐債務確定之時點具有密切關聯性，故本文將於後述肆、二部分作進一步的說明。

參、稅捐法定之各種請求權

一、給付請求權

（一）稅款給付請求權

稅款給付請求權屬稅捐法上最主要的給付請求權，又稱為稅捐主給付請求權（Hauptanspruch）⁸。稅款給付請求權，如前所述，原則上係由納稅義務人自行申報繳付，或由稅捐稽徵機關以行政處分之方式核課，因此而加以滿足。惟稅款給付請求權性質上並非所謂不可分債權，需稅捐債務人作一次性的給付而予以完成，換言之，稅款給付之請求權屬可分性的金錢給付請求權，此從稅捐稽徵機關可以依法在一定條件下（稅捐稽徵法第二六條、遺贈稅法第三十條第二項），讓納稅義務人進行分期給付稅款，即可得知。從而，稅捐債務作為可分性之金錢給付義務，在我國稅捐實務上，稅捐稽徵機關也可以一次或多次向同一納稅義務人，請求為稅捐債務之金錢給付。稅款給付請求權因而，也包括在稅捐稽徵實務上稅捐稽徵機關於嗣後，查得納稅義務人另有應報未報或短報之課稅所得資料（此屬於逃漏稅之情形），或發現納稅義務人從事稅捐規避行為而以實質課稅原則為由，命稅捐債務人補繳稅款的給付請求權在內。此外，其他原本代替納稅義務人而為繳納稅款行為義務之第三人，若該第三人現實上並未繳納足額的稅款，例如，扣繳義務人未履行扣繳責任而有行蹤不明或其他情事者，稅捐稽徵機關仍得回頭命納稅義務人，補繳本應負擔繳納稅款之責任（所得稅法第八九條第二項），此種補繳在法律性質上亦應屬於稅款給付請求權。

（二）附帶給付（從給付）請求權

8 參陳敏，租稅債務關係之成立，政大法學評論，39 期，1989 年 6 月，371 頁。

附帶給付（從給付）請求權（Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen）係指稅捐主給付請求權外，其他在稅法上設有規定，為滿足或履行前述稅捐主給付請求權而產生的各種附帶給付之請求權，包括因稅捐為金錢債務之性質所產生的利息給付請求權（例如所得稅法第一〇〇條之二第一項、營業稅法第五十條第二項），及具制裁意義的【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 205 頁**】各種違反行為義務的裁罰，包括行為罰（例如稅捐稽徵法第四四條第一項、所得稅法第一〇六條、營業稅法四五至四八條之一）、漏稅罰（例如所得稅法第一一〇條第一、二項，營業稅法五一條第一項）、滯報金、怠報金（兩者性質均屬行為罰）、滯納金（性質屬行為罰或屬督促履行義務之怠金，有爭議）在內。儘管學說上有批評，將違反義務之裁罰列入附帶給付請求權的範圍，概念上似乎過分擴張稅捐給付請求權的範圍⁹，不過在我國稅捐實定法上，附帶給付請求權係法條明訂，比照稅款主給付請求權而適用相關稅法之規定（稅捐稽徵法第四九條）而為請求，但利息不得再產生利息之給付請求權（所得稅法第一一二條第二項、營業稅法第五十條第二項反推）。

（三）責任債務給付請求權

責任債務給付請求權（Haftungsanspruch）係基於確保稅源之目的，由稅捐稽徵機關對於非屬稅捐債務人以外之第三人，因後者違反應盡而未盡之行為義務，從而依照稅捐法律之規定，命其代替原先之稅捐債務人而負擔稅款給付不履行的責任，稱為責任債務給付請求權¹⁰。例如，扣繳義務人本應依法扣繳稅款，但若扣繳數額不足時，由其負責「補繳」（所得稅法第九四條）。此處之「補繳」，實際應改為「賠繳」，蓋扣繳義務人本為稅捐債務人以外之第三人，稅捐債務人之納稅義務人仍為取得所得者（所得稅法八九條第一項第二款後），只因扣繳義務人違反是額扣繳稅款之行為義務，故令其依法負擔起賠繳稅款的責任債務。

責任債務給付請求權在性質上，既以保護稅捐債權人之稅源為目的，從而，責任債務請求權之發生與請求的範圍，即應從屬於稅款給付請求權之發生與範圍，此為責任債務之從屬性原則（Akzessorietätsprinzip），此外。行使責任債務請求權之時點亦應劣後於稅款給付請求權的適用，換言之，應於稅捐稽徵機關對稅捐債務人之財產進行強制執行而無效果，或可認為強執無效果時，才能對於責任債務人為責任債務履行的請求，此即為責任債務之補充性原則（Subsidiaritätsprinzip）。有關於責任債務之從屬性原則，雖然在我國學說與實務上均加以肯認¹¹，但關於責任債務之補充性原則，因我國法律上有明文相反之規定（所得稅法第九四條後），是否存在，即甚有疑義，與德國稅捐通則第二【**月旦**

9 參陳敏，稅捐債務關係之變更，政大法學評論，30 期，1984 年 12 月，118 頁，註 10；柯格鐘，最牛納稅人的啟示，收錄於：稅改專欄論文集，元照，2014 年，60 頁。

10 參陳敏，同註 8，371 頁；陳清秀，同註 5，340 頁以下。

11 參陳清秀，同註 5，344 頁。

法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 206 頁】一九條規定，明文承認責任債務之補充性原則，有所不同。

（四）具法律原因之退給稅款請求權

具法律原因之退給稅款請求權(Steuervergütungsanspruch)，顧名思義即指納稅義務人向稅捐稽徵機關，依法律之明文規定請求退給稅款。稅法上，典型的具法律原因之退給稅款請求權，例如納稅義務人之營業稅若係屬於課徵加值型營業稅者，即應以銷項銷售額乘上營業稅率得出銷項稅額，減除營業人購買貨物或勞務實依法應給付之營業稅額後的餘額，即為當期應納之營業稅額（營業稅法第十五條第一項），此處營業人得主張進項稅額之扣抵權，即屬具法律原因之退給稅款請求權。同樣的，納稅義務人申請留抵應納營業稅額之退還者（營業稅法第三九條第二項），屬具法律原因之退給稅款請求權。又營業人外銷之貨物或勞務，因外銷營業稅率為零（營業稅法第七條），故營業人對外銷貨物或勞務之進項稅額，亦可向稅捐稽徵機關申請退還或請求作為將來之留抵稅額，亦屬具法律原因的退給稅款請求權。此外，依各種稅捐優惠之稅法規定，納稅義務人得向稅捐機關申請退給依法律規定的稅款，例如納稅義務人重購自用住宅，申請退給或扣抵先前應納或繳納之土增稅（土地稅法第三五條第一項），與自用住宅之房屋所繳納之財產交易所得稅（所得稅法第十七條之二），在性質上均屬真法律原因之退給稅款請求權。

（五）無法律原因之返還稅款請求權

無法律原因之返還稅款請求權(Steuererstattungsanspruch)，與前述具法律原因之退給稅款請求權不同，顧名思義者，指的是納稅義務人向稅捐稽徵機關申請返還，先前因為無法律上之原因而作成的稅款給付。此項返還稅款之給付請求，可能因為以下幾種之原因而發生：納稅義務人先前所為稅款給付之法律基礎，係屬無效之行政處分（行政程序法第一一一條）；稅捐稽徵機關在逾越法定之核課期間後（稅捐稽徵法第二一條第一項），卻仍未作成合法有效的行政處分；以及納稅義務人自行計算申報而有溢繳或多付稅款的情形。對於溢繳稅款之納稅義務人而言，返還稅款即為請求先前溢繳稅款的退還，性質上屬於公法上不當得利返還請求權的一種。

造成無法律原因而溢繳稅款的錯誤，在我國稅捐實定法上，係分成因為「納稅義務人自行適用法令錯誤或計算錯誤」，與納稅義務人「因稅捐稽徵機關適用法令錯誤、計算錯誤或其他可歸責於政府機關之錯誤」，而有得行使返還稅款請求權時效的期間與起算點區分之實益：屬於前者之返還稅款，「自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 207 頁】還；屆期末申請者，不得再行申請」（稅捐稽徵法第二八條第一項）；反之，屬於後者之返還稅款，稅捐稽徵機關應自知有錯誤原因之日起二年內查明退還，其退還之稅款不以五年內溢繳者為限」（稅捐稽徵法第二八條

第二項)¹²。

二、請求權時效之計算與中斷

（一）請求權時效之起算點

有關稅捐法上各種請求權時效的起算點，原則上係依法律各別之明文規定而開始起算。以所得稅為例，每年五月為綜所稅與營所稅的開徵日期（所得稅法第七一條第一項），此時即為納稅義務人應清償所得稅捐債務的時期，即為該等稅款給付請求權時效起算之時點。法律若未規定特定之時期，則由稅捐機關每年依稅法規定，以公告的方式開徵相關稅款（例如土地稅法第四十條、房屋稅第十二條第一項）者，以公告期間屆滿時，開始起算請求權之時效。若法律未設有任何明文之規定者，依照法理，係以請求權得行使之時開始起算。以遺產稅為例，遺產稅之發生係因被繼承人死亡時留有遺產，且繼承人或受遺贈人並未拋棄繼承因而發生，但遺產稅之稅捐債務給付義務，其時效的起算點為被繼承人死亡之日起六個月內，納稅義務人應向戶籍所在地主管稽徵機關，依本法規定辦理遺產稅申報（遺贈稅法第二三條第一項）。換言之，國家對於繼承人或受遺贈人之遺產稅請求權的時效，應自納稅義務人在期限內申報，或被繼承人死亡時滿六個月時開始起算。同理，贈與稅係在贈與人一年內贈與他人之總額，高過贈與之免稅額度時才發生，贈與稅之請求權時效，即應自贈與人在超過免稅額之贈與行為發生後的三十日內，向主管稽徵機關依本法之規定辦理贈與稅申報（遺贈稅法第二四條第一項），自其申報或期限屆滿時開始起算時效（稅捐稽徵法第二二條第一、二款）。對應於納稅義務人之申報，主管之稅捐稽徵機關即應在法定的核課期間內，給予納稅義務人核課稅捐之行政處分。

（二）請求權時效之完成點

任何給付請求權，均有所謂請求權人因長期在權利上睡覺，為顧慮法律之平和，同時也兼顧債務人已對債權人產生不行使權利的信賴，使債權人原本所享有之權利，因為時間經過而罹於時效，或者使債權人之權利即行消滅，無【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 208 頁】法再行主張（權利消滅主義），或者使受請求之債務人因此產生得與債權人權利相互對抗的權利（抗辯權發生主義）。稅捐法上之給付請求權，亦不例外。由於稅捐債務為法定債權債務之關係，基於法律的明確性，一般對於稅款給付請求權，乃至於其他稅法上給付請求權，均係採取因時效經過，稅捐債權債務之關係即行消滅的看法（參照行政程序法第一三一條第二項）¹³。

稅捐稽徵機關對於納稅義務人請求為稅款給付之請求權，原則上納稅義務人若已在規定期間內為申報，且不涉及故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，自其申報或申

12 本條立法規定是否合理，本文持保留態度，參柯格鐘，具不當得利性質之退稅請求權—稅捐稽徵法第 28 條與其相關聯規範關係之探討，臺北市政府法務局編，訴願專論還輯—訴願新制專論系列之 14，2013 年，54 頁以下。

13 參陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，32 期，1985 年 12 月，143 頁。

報之期限屆滿時起算五年，為時效完成的期間（稅捐稽徵法第二一條第一項第一款）；若未於規定期間內申報者，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，稅款給付請求權之時效完成的期限亦即核課期間為七年（稅捐稽徵法第二一條第一項第二款）。屬於印花稅與機關查定課徵之稅捐，為依法應貼用或徵收期限屆滿之翌日起算五年（稅捐稽徵法第二一條第一項第三款），為請求權時效完成的期間。稅捐附帶給付請求權的時效完成期間，係準用有關稅款給付請求權的規範（稅捐稽徵法第四九條）。至於，責任債務給付請求權，實務上似乎欠缺時效完成期間的明文規定，基於責任債務對於稅款給付義務存在從屬性原則之法理，理論上似應以納稅義務人所應負擔稅款給付請求權的時效完成期間為基準。具法律上原因之退給稅款請求權，實務上似乎亦同樣欠缺時效完成期間之明文規定，理論上亦應與稅捐稽徵機關之稅款給付請求權的時效完成期間相當，才符合公平對待徵納雙方的基本原則。無法律上原因之返還稅款給付請求權的時效期間，原則上亦應為五年（稅捐稽徵法第二八條第一項），但若法律另有規定者，應從之（例如稅捐稽徵法第二八條第二項）。

（三）時效之中斷與重行計算

關於稅捐法上之給付請求權，其時效中斷的法律效果，在稅捐稽徵法或各稅法中均未設有明文規定，由於稅捐稽徵程序亦屬廣義行政程序的一環，故而，在現行稅捐稽徵法尚未設有明文規定排除之前，應可適用行政程序法的相關規定¹⁴。在此前提下，各種稅法上給付請求權之時效，「因行政機關為實現該權利所作成之行政處分而中斷」（行政程序法第一三一條第三項），中斷之【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 209 頁】時效，「自行政處分不得訴請撤銷或因其他原因失其效力後，重行起算」（行政程序法第一三三條），因中斷而重行起算之時效期間，仍「為五年」（行政程序法第一三四條）。但行政機關之行政處分，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」（行政程序法第一三二條）。換言之，時效自納稅義務人已為申報繳納，或稅捐稽徵機關應為而未為合法有效之行政處分時，即應開始進行。

肆、稅捐債權債務關係之發生、確定、變更與消滅

一、稅捐債務之發生

稅捐債權債務關係之發生，在依法課稅原則下，係依稅捐法律之規定而發生，而稅捐稽徵機關所為之核課處分，依照通說之看法，僅在確認(feststellen)既已發生的稅捐債權債務關係¹⁵，同時確定納稅義務人應繳納稅款之數額與應繳納稅款的時間，即稅捐債

14 在德國之情形為相反，聯邦行政程序法的適用並不及於稅捐稽徵機關徵收稅捐的程序，稅捐稽徵程序之規定，係完全適用 1977 年所制訂稅捐通則的規定。

15 Seer, in: Tipke/Lang Steuerrecht, Köln 2013, § 21 Rn. 114.

務額之履行與清償期限。

二、稅捐債務之確定

稅捐債務之確定，分涉兩個主體層面，亦即納稅義務人之申報繳納行為，與稅捐稽徵機關的核定徵收行為，均其有密切關聯性。學說上，將申報繳納與核定徵收彼此之間的關係，共分三大類型：分別為申報納稅（自行申報繳納）、賦課徵收（查定核課繳納）、申報賦課（申報核課繳納）等¹⁶，影響稅捐債務確定之時期，以下分述之：

（一）申報繳納

所謂申報納稅係指納稅義務人自行申報繳納稅捐（通常是先繳納稅捐之後才進行申報），稅捐稽徵機關在納稅義務人自行報繳稅捐以前，現實上並未對納稅義務人發出任何核課稅捐的行政處分或命繳納稅款的通知。例如，我國之綜所稅、營所稅與營業稅的徵收，均由納稅義務人先自行申報繳納，直接進行稅捐債務的清償行為，從而，使得該等稅捐債務之確定時點，解釋上或者是認為稅捐債務清償與確認之時點相同，或者是認為稅捐債務之確認時點應落在債務清償行為之後。由於稅捐債務之確定，似不能僅以納稅義務人單方所為的申報或繳納即告確定，仍應有稅捐債權人之代表亦即稅捐稽徵機關的參與行為為宜，從而，解釋上應在納稅義務人作成申報繳納之後，稅捐稽徵機關依稅法規定，發出核定稅額通知書（所得稅法第八一條第一項、營業稅法第四二條之【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 210 頁**】一第一項）或以公告（所得稅法第八一條第三項、營業稅法第四二條之一第三項）的方式參與，確認納稅義務人有無應補或退稅款之情形時，在此時點才有所謂稅捐債務的確定可言。換言之，稅捐債權債務之關係，應於嗣後稅捐稽徵機關作成核定稅額通知書或依法完成公告時，方才確定，若納稅義務人有針對該等核定稅額通知書提起行政救濟程序者，則應自該等行政救濟程序終結時才確定。法條中有關「核定稅額通知書」之用語，概念上似乎認其為「觀念通知」，非屬行政處分之「意思表示」此一理解與實務上肯認核定稅額通知書，應可作為確認稅捐債權債務關係之行政處分，為行政救濟程序之標的對象者有所不符，相關用語名稱有待修法改進。

（二）賦課徵收

所謂賦課徵收係指納稅義務人無庸進行任何稅捐申報程序，完全由稅捐稽徵機關依職權以查定課稅事實、核定稅捐，並據以發出命納稅義務人繳納稅款的行政處分，完成整個程序。在此，稅捐債務之確定，由於稅捐核定課徵之性質使然，應係先由稅捐稽徵機關單方以核課稅捐行政處分方式，若納稅義務人方未為異議並依法提起行政救濟者，原則上即告確定，若納稅義務人方有所異議並依法提起行政救濟程序，則待行政救

16 參陳清秀，同註 5，488 頁以下。

濟之程序終結後，稅捐債權債務之關係方告確定。此種賦課徵收之方式，主要適用在我國的財產稅，例如地價稅（土地稅法第四十條）、房屋稅（房屋稅法第十二條）與使用牌照稅（牌照稅法第十條）等。惟應注意者，地價稅與房屋稅之開徵日期，並未在稅法法律規定中明訂，係交由行政機關另以公告方式訂定開徵日期，故實務上又稱此為「公告開徵」。有關「公告開徵」之「公告」，性質究屬法律規範所授權之法規命令（Rechtsverordnungen），或是行政機關對不特定之對象所作成的一般處分（Allgemeinverfügungen），影響納稅義務人得否提起後續之行政救濟程序的範圍。目前在稅捐實務上似傾向於，將公告開徵之公告行為當作法規命令，納稅義務人僅能逕以稅捐機關對於納稅義務人所發出的通知書，作為行政救濟程序的對象。

（三）申報賦課

所謂申報賦課係指納稅義務人依法應先自行申報，繼之由該管之稅捐稽徵機關作成核課稅捐的行政處分，再由納稅義務人據此行政處分繳納稅捐，以完成整個程序。此為我國實務上多數的稅目，包括遺產稅、贈與稅、土增稅、貨物稅等在內所應適用的稅捐稽徵程序。在此處，稅捐債務仍需經由徵納雙方，包括納稅義務人之申報，稅捐稽徵機關作成核課稅捐的行政處分，後者之行政處分為納稅義務人方無異議，或有異議【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 211 頁**】而提起行政救濟程序終結者，方才確定。

應說明者，稅捐稽徵機關所為之核課稅捐的行政處分，屬於附事後查核權保留（Vorbehalt der Nachprüfung）的行政處分，會因稅捐稽徵機關在嗣後，於法定核課期間內（參照稅捐稽徵法第二一條第一項），查得納稅義務人更有其他應補稅或課稅之事實或證據資料時而受到修正或影響。關於補稅之行政處分，與稅捐稽徵機關原先所作成核課稅捐的行政處分，兩者之間法律關係為何，學說上向有不同看法：有認為補稅行政處分之作成，使原先的行政處分因此而受到廢棄或變更（取代說），亦有認為兩個處分係屬獨立之行政處分（併存說）。從理論上觀察，似乎前者之看法較合理，蓋採取取代說可避免同一個稅捐事件，產生兩個獨立之行政處分，並分別在進行行政救濟程序後，可能帶來救濟結果歧異的困擾¹⁷。惟在我國稅捐稽徵實務上，考慮到若採取代說之看法，將使稅捐稽徵機關原先所為課稅處分效力，受到後面所作成補稅行政處分，在行政救濟程序中判斷結果的影響，換言之，補稅之行政處分一旦遭到訴願或訴訟審理機關予以廢棄重核，則處分機關將來恐怕會有逾越核課期間，無法再為有效核課處分的問題（這與我國稅捐稽徵法有關核課稅捐，沒有充分完整的中斷時效規定有關），勢將影響國庫本來依據無爭議之原核課稅捐處分所能獲得的稅捐收入，再加上，稅捐債務作為金錢給付義務，如前所述，性質上屬於可分之債，稅捐稽徵機關本得對於同一納稅義務人分作多次的給付請求，又補稅之行政處分在現行稅捐實務上，未曾表示對於原先之行政處分予以廢棄或變

17 參陳敏，同註 13，141 頁。

更的意思，完全在原行政處分之外另作成命納稅義務人補繳稅款的行政處分，即係採取併存說的觀點，肯認兩個行政處分可各自獨立進行其行政救濟的程序。

三、稅捐債務之變更

（一）主體變更

此處之主體變更，原則上係指稅款給付請求權之稅捐債務人的地位，由其他之稅捐主體或第三人加以取代，從而成為稅捐債務人兼具稅捐稽徵程序中協力義務主體的地位。若人民為稅捐法上之請求權人，例如在真有法律原因之退給稅款請求權，與無法律原因之返還稅款給付請求權之中，享有請求權之債權人可否讓與其對於稅捐稽徵機關的給付請求權，由於我國稅法並未如德國稅捐通則第四六條第一項設有一般性承認的規定，固會產生疑問，但基於稅捐債權【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 212 頁**】債務關係不具有一身專屬性¹⁸，性質上應為可移轉、繼承或讓與的債權，故解釋上應認為稅法上之各種給付請求權，包括稅款給付請求、附帶給付請求、責任債務請求、退給稅款請求及返還稅款請求在內，只要其稅法上權利義務之內容與其數額已達確定或可得而確定者，均可為公法上之權利移轉、讓與或設定負擔之行為¹⁹，從而產生主體變更的情況。

實務上，此種稅捐債務兼稅捐稽徵程序之主體地位的變更，多數主要係因為作為稅捐法律關係基礎之私法關係，發生了概括移轉亦即概括繼承，因而產生連同其稅捐法上之權利義務歸屬主體變更的情形。例如，納稅義務人為自然人，當其死亡而遺有財產者，依法所應繳納稅捐，即應由遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，分別按稅捐受清償順序，應先行繳清稅捐之後，始得分割遺產或交付遺贈，若未清繳稅捐者，應負繳納稅款的義務（稅捐稽徵法第十四條第一、二項）；若納稅義務人為營利事業，當其因為合併而法人格因此消滅時，不論是新設合併，或者是屬於存續合併中為被消滅法人格之營利事業時，合併之前本應繳納的稅捐，即應由另立之營利事業，或合併後存續之營利事業，負責繳納應納稅款的義務（稅捐稽徵法第十五條）；此外，若法人、合夥或非法團體解散清算時，清算人於分配剩餘財產以前，應先按稅捐受清償順序，依法先行繳清稅款，若違反前述規定，即應就未清繳稅捐負擔繳納的義務（稅捐稽徵法第十三條），概念上亦應同樣存在著稅捐債務與稽徵程序之主體變更的情形²⁰。

18 參陳敏，同註 9，129 頁。

19 因為讓與此種權利而產生紛爭者，即應循租稅法之救濟途徑，而非民事爭訟途徑。參陳敏，同註 9，120 頁。

20 此處說法之爭議甚大，蓋釋字第 622 號認為，被繼承人生前未繳納的稅捐債務，未因被繼承人死亡而消滅，故係由繼承人、受遺贈人或遺產管理人，「居於代繳義務人之地位，代被繼承人履行生前已成立稅捐義務，而非繼承被繼承人之納稅義務人之地位」換言之，已發生之稅捐債務，僅在繼承人等人繼承遺產的範圍內負擔稅捐債務，非繼承被繼承人之納稅義務人的地位。上述說法，從限定繼承之概念而言固然有據，惟繼承人等人在繼承財產以後，理解上係以財產之權利人的地位，亦成為納稅義務人，換言之，自繼承時起，繼承人即以納稅義務人的地位而承擔與該等財產有關的稅捐債權債務之關係，同樣可以稱其係繼承了納稅義務人之地位而負擔起稅捐債權債務

如果是私人間僅就私法之法律關係，作個別性的權利移轉者，原則上並不影響稅捐債務人（納稅義務人）基於【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 213 頁】稅法之規定所產生的稅捐債權債務關係，換言之，稅捐債權債務關係之主體並未發生變更。例如，所得稅之稅捐主體應為取得所得者，財產稅之稅捐主體應為財產擁有者亦即財產之所有權人，即應負擔繳納相關稅捐的金錢給付義務與履行稽徵程序之協力義務。縱使在稅捐實務上，納稅義務人亦即取得所得者與財產所有權人，利用其與私法契約之交易相對人的約定，例如取得所得之受僱人與雇主間有淨薪資所得協議(Nettolohnvereinbarungen)，或是土地與房屋之所有權人與承租人之間有約定，由後者負擔地價稅或房屋稅的協議存在，其所得稅、地價稅與房屋稅之稅捐主體，並不因為該等私法約定或協議而產生影響。換言之，稅捐債務人（納稅義務人）之地位也並不因此而受影響，仍應負擔繳納稅款與應盡稽徵程序的協力義務²¹。

值得探討者，為營利事業之財產或營業在概括讓與的情形下，與該財產或營業有關的稅捐債權債務關係，是否存在主體變更的情況？論者主要係以我國民法第三〇五條併存債務承擔之規定，說明其中可能涉及稅捐債務承擔或移轉的問題。理論上，營利事業僅概括轉讓其財產或營業，因營業主體自身之法人格並未受到影響，或者是因為此一移轉而消滅，所以與前述營利事業合併之情形中，會產生營業主體之法人格變動或消滅的情形有所不同，即仍應由原先之營利事業負擔此前與該被讓與或移轉之財產或營業有關的稅捐，換言之，與前述處理個別之財產或權利移轉的情形相同，不存在稅捐主體變更的情形²²。惟在我國，營利事業進行屬於企業併購法中之營業分割行為，概括地將其財產或營業讓與給嗣後所成立或新設立之營利事業的情形下，本文認為，前述民法中有關併存債務承擔之法理，似乎值得參酌，即應透過修法方式予以加入。

此外，在稅捐法中存在稅捐債務人以外的稅捐主體，原則上並不取代稅捐債務人作為稅捐債務人同時具納稅義務人的地位，從而理論上並不會形成稅捐主體變更之情形。例如，扣繳義務人雖因為違反足額扣繳稅款之行為義務，依法因而產生補繳稅款的責任債務（所得稅法第九四條），惟此一賠繳責任債務之存在，並不影響原納稅義務人本基於稅捐債務人之地位，應負擔的稅款給付義務，此從稅捐稽徵機關仍得依法向納稅義務人請求給付（所得稅法第八九條第二項），若扣繳義務人代為繳清稅款後，對納稅義務人仍有追償權（所得稅【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 214 頁】法第九四條）之適用，即可得知。換言之，稅法上之扣繳義務人並不取代納稅義務人的地位，扣繳義務人之賠繳義務與納稅義務人的補繳稅款義務，無寧兩者間形成一種為保護稅捐債權而

關係。從而，重點應該不是在於有無繼受納稅義務人之地位，而是在於繼承人等人僅就其繼承遺產之範圍內，負擔履行稅捐債務的有限責任而已。

21 德國學說上稱此為履行承擔(Erfüllungsübernahme)，參陳敏，同註 9，121 頁。

22 參陳敏，同註 9，139 頁。

存在之併存的債權債務關係，屬於不真正之連帶債務關係。同理，在稅捐稽徵機關仍保留可向納稅義務人請求稅款給付之前提下，若稅捐稽徵機關依稅法規定，命代繳義務人代繳稅款者（土地稅法第四條第一項、房屋稅法第四條第一項）或代繳義務人申請代繳稅款後，代繳人仍可向原本之納稅義務人求償，或逕自應給付納稅義務人之價款中扣抵（土地稅法第四條第三項、房屋稅法第四條第二項、第二二條第二項），可知代繳義務人之代繳稅款義務，純粹只是為確保稅捐債權而存在，並不取代稅捐債務人本身在稅法上的繳納稅款義務。

（二）客體變更

所謂客體之變更，概念上應包括兩種型態，其中一種為稅捐之債權債務關係的變更，相當於私法上以新債替代舊債的「債之更改」，或是為了清償舊債而成立新債，在債務未獲清償前，新舊債均同時存在之「新債清償」（或稱為間接給付，參照民法第三二〇條）的概念；另外一種，則為稅捐債權債務關係標的物之變更，此相當於私法上債權人受領他種之給付以代替原定給付物的「代物清償」（民法第三一九條）概屬於以新債代替舊債之「債之更改」，在前述依法課稅原則所衍生的法定性原則之下，由於稅捐稽徵機關對於稅捐債權並不享有處分權限，從而，徵納雙方並不得以「債之更改」的方式，變更稅捐債權債務關係之內容，蓋此種「債之更改」已然涉及到稅捐稽徵機關行使取捨、具有處分稅捐債權債務關係意義的意思表示在內，從而，屬於「債之變更」的客體變更，在實務上不應該存在或讓其發生。

反之，稅捐稽徵機關與納稅義務人或第三人間，約定以新債併存在舊債之外，而使債務在未獲清償前，新舊債均同時存在之情況，應非為前述之依法課稅原則所禁止，蓋實務上例如由授信機構以出示保證書的方式，向稅捐稽徵機關保證納稅義務人會履行稅捐債務（例如外銷品原料貨物稅沖退稅業務注意事項第三點），或擔保人向行政執行署提供擔保，以擔保義務人會作稅捐金錢給付義務的履行（行政執行法第十八條），此種概念上均可認為新債清償的模式，理論上亦應為依法課稅原則下之法定性原則所接受，蓋因此舉並不涉及徵納雙方就稅捐債權債務關係內容之變更，僅係為了保護稅捐債權的實現而增加新債務而已。

相當於私法上「代物清償」概念的客體變更行為，例如遺產稅之納稅義務【**月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 215 頁**】人若其應納稅額在三十萬元以上，確有困難而不能一次繳納現金時，得於納稅期限內向稅捐稽徵機關申請，以在境內之課徵遺產稅的標的物或納稅義務人所有易於變價及保管之實物作抵繳（遺贈稅法第三十條第四項），即屬相當於代物清償之客體變更行為。

（三）履行期之變更：延期或分期清償

涉及稅捐債權債務關係之履行期限的變更，有延期清償與分期清償兩種。前者，例

如遺產稅及贈與稅之納稅義務人，應於稽徵機關送達核定納稅通知書之日起二個月內，繳清應納稅款，若於必要時，得於限期內申請稽徵機關核准，延期給付二個月（遺贈稅法第三十條第一項），即屬之。後者，例如納稅義務人應繳之遺產稅或贈與稅，應納稅額在三十萬元以上，確有困難而不能一次繳納現金時，得於納稅期限內向該管稽徵機關申請，分十八期以內繳納，每期間隔以不超過二個月為限（遺贈稅法第三十條第二項），即屬分期繳納稅款。其他情形，則只有在納稅義務人因遭遇天災、事變或遭受重大財產損失，不能於法定期間內繳清稅捐者，得於規定納稅期間內，向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納，其延期或分期繳納之期間，不得逾三年（稅捐稽徵法第二六條）。

四、消滅

私法債務消滅之原因，依照民法之規定，分成為清償、提存、抵銷、免除與混同等五種型態。在稅捐法上，稅捐債權與稅捐債務因為混同而歸屬於同一人時，例如營業人之應納營業稅額與留抵稅額，在稽徵實務上仍須由納稅義務人向稅捐稽徵機關表示為抵銷之意思表示者，才發生債權債務關係的同時消滅，故本文逕將其列入抵銷的消滅原因中進行說明；至於，納稅義務人提存稅款或稅捐稽徵機關提存退稅或還稅之給付者，在我國稽徵實務上並不存在；又稅捐稽徵機關免除納稅義務人之稅捐債務者，由於實務上欠缺明文規定，故不存在此等可能性，納稅義務人縱使遇上天災、事變或遭受重大財產損失，如前所述，也僅能向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納稅款，故無免除而消滅稅捐債務關係的餘地；加上，稅捐債權債務作為公法上之權利義務關係，應適用時效經過而權利消滅的原則，從而，適用於稅捐債權債務關係消滅之法律上原因，主要應為以下之三種，即清償、抵銷與時效消滅，分述之：

（一）清償

稅捐債權債務關係之消滅，最主要情形應是在納稅義務人因為申報並同時繳納足額之稅款，或者是稅捐稽徵機關依職權作成稅捐之核課與徵收，並在現實上已經取得足額的稅款，因為滿足稅捐債權債務關係之目的，即屬因為清償而使稅捐債權債務關係消滅的情形。**【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 216 頁】**

（二）抵銷：留抵稅款、抵銷稅款

相當於私法上以抵銷（民法第三三四條以下）方式為由而使稅捐債權債務關係消滅者，例如營業稅之納稅義務人以留抵之營業稅款，進行當期應納營業稅款的抵銷（營業稅法第三九條第二項）者，即屬之。

（三）時效經過

基於法律之明確性，如本文前述，一般對稅法上之各種給付請求權，均係採取因時效經過，相關稅捐債權債務關係即行消滅（行政程序法第一三一條第二項）的看法，從

而，時效經過亦為稅捐債權債務關係消滅的原因之一。

伍、複數債務人

一、因私法之規定而產生的複數債務人

基於自然人死亡後之繼承，或營利事業彼此間進行合併，或營利事業分割並將財產或營業而概括讓與分割後之營利事業者，可能會形成稅捐債務主體之變更，並因為私法上法律關係之主體變更，同時形成稅捐法上複數之稅捐債務人的狀態。

二、因稅法之規定而產生的複數債務人：不存在

因為稅法之規定而產生的複數債務人，在我國，除了前述本文所提及之扣繳義務人、代繳義務人，其與納稅義務人之間，形成為保護稅捐債權而產生併存的債權債務關係，屬不真正連帶債務人以外，目前在我國稅捐實定法上，並不存在所謂複數債務人的情形。在比較外國法制後，我國稅法中本可以規定，因而成為複數債務人且為連帶債務人者，例如，以家庭為單位而共同合併申報之數個納稅義務人，因我國在家庭合併申報所得稅制中，僅承認其中之一為納稅義務人（稅捐主體），合併申報之其他人並非納稅義務人，僅為配偶或受扶養親屬（參照所得稅法第十五、十七條），故不存在複數與連帶債務人的可能；又如，營利事業進行營利事業所得稅之合併申報，此為一般所稱的連結稅制（參照企業併購法第四十條第一項、金融控股公司法第四九條），因為我國法規定，係由母公司之營利事業進行全體應納營所稅的合併申報，故僅剩下母公司作為納稅義務人，不存在複數且連帶債務人的可能；又營利事業應繳納之營所稅，亦可由營利事業本身與其自然人之負責人，作應納稅款之連帶給付責任人，此時亦可在法有明文規定之前提下，形成複數且連帶債務人的狀態。

陸、稅捐債權之保全：代結論

最後，在稅捐債務法中應討論者，為有關於稅捐債權債務關係之保全的問題，為節省篇幅，本文以此作為代結論的說明。【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 217 頁】

一、撤銷權與代位權

在私法債務中，保全私法債務之手段，主要為債權人的代位權（民法第二四二條）與撤銷權（民法第二四四條）。在稅捐債務中，惟關稅之稅捐債權，保全手段上有準用上開民法保全的規定（關稅法第四八條第四項），惟其他之稅捐債權，可否比附援引，類推適用上開規定，即產生疑義。本文認為，其他類型之稅捐債權，與關稅或其他私法債權相同，倘債務人行為有害於債權人之權利行使者，本應給予正當行使權利的機會，從而，亦應有類推適用民法上述規定之必要。

二、物之保全與人之保全

有別於私法債務除得行使上開之代位權與撤銷權的保全手段，為保護稅捐債權，在稅捐實定法上增加許多私法中所無的保全債權之手段。這些保全稅捐債權之手段，包括對於納稅義務人之財產，限制「不得為移轉或設定他項權利」(稅捐稽徵法第二四條第一項前、關稅法第四八條第一項前)、限制欠稅之納稅義務人的營利事業為「減資或註銷之登記」(稅捐稽徵法第二四條第一項後、關稅法第四八條第一項後)、得免供擔保而對於納稅義務人之財產「實施假扣押」(稅捐稽徵法第二四條第二項前、關稅法第四八條第二項後)、「提前開徵」納稅義務人之稅捐(稅捐稽徵法第二五條第一項前)，以及對於欠稅之自然人或營利事業的負責人所採取之「限制出境」措施(稅捐稽徵法第二四條第三項、關稅法第四八條第五項)。前四種保全手段，若加上關稅法準用之代位權與撤銷權規定在內，屬「物之保全」(dinglicher Arrest)措施，後者則屬對於欠稅之納稅義務人或其負責人出入國境之人身自由權的限制，屬「對人」實施之保全(persönlicher Arrest)措施。

除稅法中有關稅捐保全的手段以外，在行政執行法中亦針對屬於金錢給付之請求權(稅捐為金錢給付)，設有同樣具保全功能的執行措施，這些措施包括限制住居(行政執行法第十七條第一項)、拘提(行政執行法第十七條第三項)、報告財產狀況(行政執行法第十七條第五項)、管收(行政執行法第十七條第六項)、限制奢華生活之禁止命令(行政執行法第十七條之一第一項)等具拘束義務人之行動或行為自由的處分，目的亦均在於保護稅捐債權的正當行使。【月旦法學雜誌第 235 期，2014 年 11 月，第 218 頁】