

稅捐法導論一

第七講 稅捐基礎法 VII 比例原則與正當程序原則

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

一、比例原則與司法院解釋之理解

(一)比例原則：

憲法第 23 條，在必要時得以法律限制人民的權利。比例原則在釋義學中被轉換為過度禁止原則，禁止國家對於人民的基本權過度干預。可透過以下子原則來檢驗國家的干預行為是否造成人民基本權的過度負擔：

1. 目的正當性

國家的干預行為必須是為了正當的目的。

2. 手段的適當性

手段的選擇必須適合於達成目的。

3. 手段的必要性

國家的干預手段必須是為了達成目的上的最小侵害。

4. 狹義的比例原則

手段跟目的達成之間必須要符合相當性，不能過度干預，卻只為了達成比較小的公益目的。

(二)比例原則在稅捐法中的展現及司法院解釋的理解：

1. 稅捐債務法：

(1) 絞殺稅禁止

絞殺稅為寓禁於徵的稅捐，國家禁止該行為，但改由課稅的手段來代替「禁止」。國家決定開放人民對某產業的行為，或某私經濟活動及私經濟成果的保有，就不能再以課稅的手段變相加以禁止，而將所有經濟活動成果收歸國有。

(2) 半數原則？

德國聯邦憲法法院在解釋德國的總體財產稅違憲時，曾援引德國基本法第 14 條第 2 項第 2 句規定，即私人財產權的行使必須要兼顧公益為基礎，推導出「半數原則」，即課

稅不能超過半數，也為國內部分學者所引用，認為財產權的行使必須兼顧公益，而有半數原則的界線。

但此「半數原則」的論理過於薄弱而備受爭議，德國於 2006 年憲法法庭第二庭就不再採用半數原則。因為財產權行使必須兼顧公益，其實推導不出課稅的上限到百分之五十此絕對界線的原理。

2. 稅捐稽徵法：

稅捐稽徵法主要規範稅捐稽徵的手段，為達成量能課稅原則之目的，作為手段方法以達成目的。但不能為課稅而以過度的手段干預人民的基本權，因此稅捐稽徵法常會有比例原則的思考，例如：禁止為課稅而過度干預隱私或私經濟活動。

(1) 扣繳程序

司法院釋字第 673 號解釋，關於扣繳程序的解釋，扣繳程序是為了讓國家即時取得稅捐收入，保護國家稅捐債權的必要稽徵手段。該號解釋的看法，扣繳程序為合憲的制度。

(2) 強制合併申報程序

司法院釋字第 696 號解釋，關於夫妻強制合併申報，合併申報制度為稅捐稽徵的手段，強制兩人合併以減少稅捐申報單位，認為強制合併申報程序合憲。

學理上則有認為，雖然減少申報單位，但申報項目並未減少，仍有許多課稅項目的減除，且收入部分必須加總一起，不因此降低稅捐行政事件的稽徵程序跟納稅義務人的負擔，是否確有強制合併申報的必要，值得再進一步思考。

(3) 發票開立與實現

司法院釋字第 688 號解釋，對於發票的開立，原則上於作成一交易行為時就要進行。隨貨物、勞務付出時，就需要開立發

票。惟貨物、勞務送達對方，但並沒有立即付費，甚至可能事後倒帳。因此開立發票後必須有可以進行銷貨退回或倒帳提列的準備，以反應真實的稅捐負擔能力。該號解釋對於開立發票與實現，認為是符合事務法則的一種稅捐稽徵程序。

(4) 滯納稅款加徵利息

司法院釋字第 746 號解釋，滯納稅款加徵滯納金合憲；惟對滯納金再加徵利息則違憲，必須要合於事務法則的稅捐稽徵手段才符合比例原則，因而作成違憲宣告。

該號解釋將滯納金解讀為一種強制督促履行義務的一種工具，類似怠金、損害賠償的預定，而不具有裁罰性質。因此，滯納金是稅款的利息給付，此事務本質的理解符合比例原則。但利上不得再加利，滯納金本質上已是稅款遲延給付的利息，就不可再對滯納金加徵利息。

二、罪責相當性與責罰相當性、一行為不二罰

(一) 罪責相當性與責罰相當性

行為人義務的違反跟責罰的程度應該相當，禁止過度責罰。在責罰相當性中，稅捐行政罰主要分為「行為罰」、「漏稅罰」二種。行為罰為單純違章行為，過度處罰就會違反責罰相當性原則。單純的違章行為，倘若課以過度的責罰，大法官曾對此作出違憲宣告，例如：釋字第 616 號解釋、第 641 號、第 673 號及第 685 號解釋。

惟涉及漏稅罰，因為產生短漏稅款的結果，稅捐立法上通常按所漏稅額裁處倍數罰鍰，此種依所漏稅額裁罰的立法方式，目前在實務還沒有被宣告違憲的案例。但如果漏稅罰有最低倍數的裁罰，即可能存在過度責罰的問題。而現行立法，對

於漏稅罰多以「一定倍數」以下，沒有最低倍數的上限，司法對此立法上的形成空間大多加以尊重。

(二)一行為不二罰

此是從法治國原則延伸而來，一行為不二次處罰，或稱為重複非難禁止。在比例原則中加以討論，是因一行為二罰同時也存在過度責難的問題，如果是數行為分別處罰，較無疑義。釋字第 754 號解釋，關於一個貨物進口的申報行為，同時該當關稅、營業稅及貨物稅的責罰，認為沒有過度責罰的問題。

三、正當行政程序

關於正當行政程序，司法院釋字第 663 號解釋，就課稅處分的送達，解釋文當中明白提到正當行政程序，由於行政處分的送達涉及到稅捐稽徵程序，屬於稅捐稽徵程序的一環。而納稅者權利保護法的規範，也在說明相關的正當行政程序，例如：申請閱覽卷宗、申請輔佐人或代理人到場、請求錄音錄影、要求陳述意見等，均為正當行政程序的一環。

四、正當權利救濟程序

(一)正當權利救濟程序的內容

正當權利救濟程序，即司法、準司法程序的訴願權、訴訟權。其應該包含以下權利救濟內容：

1. 公平：

即武器對等原則，在程序當中雙方攻防武器上應該對等。

2. 即時：

基於即時權利救濟程序的要求，禁止稅捐稽徵機關以反覆重為復查決定的方式，讓當事人的權利因此無法獲得即時的權

利救濟。新修正的稅捐稽徵法，新增關於時效不完成的規定，期許可改善現行實務運作方式的弊病。

3. 有效

當事人在提起訴願、訴訟程序時，可以請代理人、輔佐人來協助有效的權利救濟主張。而法院對於不具有稅務、訴訟專業知識之人負有闡明、保護義務，讓當事人有效的權利救濟程序得以充分行使。

(二)正當權利救濟程序的法理基礎

正當權利救濟程序從何憲法條文所推導出來，目前司法院大法官解釋呈現分歧的狀態。釋字第 631 號解釋，針對憲法第 12 條的秘密通訊，關於國家機關如何調取人民通訊資料，直接從憲法第 12 條導出正當法律程序，即從實體法規定推導出正當法律程序原則。另一為釋字第 763 號解釋，從憲法第 15 條規定財產權，推導出徵收程序必須要給予人民被徵收財產有適當表示意見的機會，亦從實體法推導出正當法律原則。

正當法律程序中的權利救濟程序，最可能的依據為憲法第 16 條，請願、訴願及訴訟權保障。目前司法院大法官對正當權利救濟程序，多從憲法第 16 條的訴願及訴訟權能保障加以說明。正當權利救濟程序在稅法領域雖然尚未有相關解釋，但稅捐救濟程序，參考大法官先前的思考脈絡，亦可嘗試從憲法第 16 條或第 15 條，推導出正當行政程序、正當權利救濟程序。

最後為憲法第 8 條，尤其涉及人身自由拘束的部分，推導出正當法律程序。稅捐法規範雖然不直接產生限制人身自由的效果，但行政執行法第 17 條的規定，因欠稅而進行拘提、管收，即應適用憲法第 8 條的權利救濟程序，必須在 24 小時內取得法院的許可，此部分於行政執行法有相關的明文規定。