

稅捐法導論二

第一講 稅捐債務法 I

稅捐債務法之債權與請求權

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】

壹、稅捐法體系綜覽

一、稅捐基礎法

稅捐基礎法主要可分為二，第一部分為稅捐的概念、其憲法上的基礎，包括徵稅可能涉及到何種人民基本權的干預、稅法的基本原則等。第二部分為中央與地方的財稅權限劃分、財政平衡制度的統籌分配稅款，以及地方自治稅捐。

二、稅捐債務法

承繼稅捐在憲法上的基礎，立法者將國家想要徵收的稅目，透過立法明文稅捐的構成要件，該當稅捐構成要件後，發生稅捐債權債務關係。

三、稅捐稽徵法

稅捐債權債務關係必須透過稽徵程序加以實踐，但稽徵機關如何稽徵？如何發現納稅義務人有多少所得？有多少銷售？即稅捐稽徵法所討論的範圍，其性質上屬於行政程序。

四、稅捐制裁法

對應稅捐稽徵法中的協力義務，目的為確保義務履行，以稅捐制裁法作為手段，包括行政罰、刑事罰，即逃漏稅捐罪。

五、稅捐救濟法

行政處分對人民產生規制效力，必須給予救濟的可能性。稅捐的救濟可分為司法的救濟程序與非司法的救濟程序。非司法的救濟程序是由行政機關來自我審查，稱為訴訟前置程序，包括原處分機關的自我審查，即復查程序；以及上級機關的下級審查，即訴願程序。接著才為司法的行政救濟程序。

貳、稅捐債務法

一、稅捐債務法之債權與請求權

(一) 核課期間之法律性質

稅捐債權是以金錢為內容之給付權利義務關係，債權會衍生出債上的請求權。而對於該金錢債務關係所衍生出來的權利性質，早期有採取「權力關係說」，認為課稅的債權債務關係是由課稅機關的課稅處分來單方形成跟人民之間的權利義務關係。在此觀點下，核課期間是一種除斥期間。

但國內學說通說、實務見解採取「法律關係說」，即依照法律規定形成公法上金錢給付義務內容，其產生為債上請求權，核課期間的本質為請求權的時效期間，而非除斥期間。

課稅處分 { 權力關係說：形成處分
法律關係說：確認（給付）→核課處分
（權利義務關係）



110 年 12 月 17 日修正的稅捐稽徵法第 21 條第 3 項，採取時效不完成的立法方式，也確認同條第 1 項的「核課期間」為時效期間的概念。

稅捐稽徵法第 21 條第 4 項規定：「核定稅捐處分經納稅義務人於核課期間屆滿後申請復查或於核課期間屆滿前一年內經訴願或行政訴訟撤銷須另為處分確定者，準用前項第一款規定。」為 1 年內時效不完成的規定。

同條第 5 項規定：「稅捐之核課期間，不適用行政程序法第一百三十一條第三項至第一百三十四條有關時效中斷之規定。」行政程序法第 131 條第 1 項為 5 年、10 年的時效規定，第 3 項為時效中斷事由。關於時效障礙，稅捐稽徵法採

「時效不完成」的立法，行政程序法採「時效中斷」的立法，二者有所不同。

(二) 稅捐稽徵法第 21 條第 1 項：稅捐之核課期間

1. 申報稅

第 1 款：「依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，…其核課期間為五年。」大多數的稅捐屬於申報稅，由納稅義務人透過「申報」的法律行為來告知稅捐稽徵機關有多少所得。

2. 貼用印花

第 2 款前段：「依法應由納稅義務人實貼之印花稅，…其核課期間為五年。」貼花是一種事實行為，將印花稅票貼於契約書上。相對於申報屬於「法律行為」；僅印花稅是以貼花的事實行為代替申報。

3. 底冊稅

第 2 款後段：「應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊…核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」例如：地價稅、房屋稅及牌照稅，是由稅捐稽徵機關依照地籍謄本、監理所的車輛登記資料等，直接依據稅籍底冊來核課稅捐。

4. 查定課稅

第 2 款後段：「應由稅捐稽徵機關依…查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。」例如：非加值型營業稅、小規模營利事業所得稅，是由稅捐稽徵機關用查定方式課稅。

5. 未申報，或故意以詐欺或其他不正當方法

第 3 款：「未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。」可區分如下：

(1) 應申報未申報

即依法規定應於期間內申報，但未申報。

(2) 故意以詐欺或其他不正當方法

- a. 短報：例如有 100 萬的收入，但只報 10 萬，即短報。
- b. 漏報：例如有兩筆收入、銷售，卻只報其中一筆收入、銷售；又如在 A 學校有所得，在 B 學校也有所得，卻只報 A 學校的所得，不報 B 學校的所得，即漏報。
- c. 虛偽不實：例如虛增成本費用，在概念上是一種積極作為，沒有該項成本費用，卻製造虛假的成本費用。

二、請求權類型概述

(一) 稅捐債務給付請求權

國家（包括中央和地方）對人民的稅捐債務給付請求，為最主要之稅捐債務請求類型。

(二) 責任債務給付請求權

國家（包括中央和地方），對納稅義務人以外第三人之請求。其雖非納稅義務人，但依據法律之規定，以「責任債務者」的型態進入稅捐法律權利義務關係之中。

(三) 退給稅款給付請求權

納稅義務人對稅捐債權人即國家（包括中央和地方），根據法律的規定，要求退給稅款。因此退給稅款的請求權人為原先的稅捐債務人，以法律規定作為退給稅款的請求原因。

(四) 溢繳稅款返還請求權

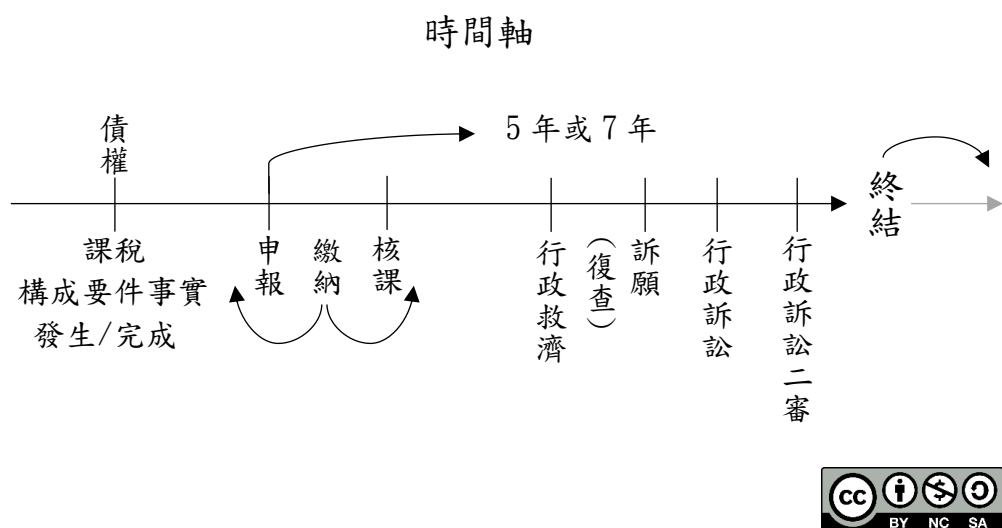
其本質為公法上不當得利返還請求，由於先前國家（包括中央和地方）的稅捐債權請求或者是責任債務請求，欠缺其法律上的原因或者法律上的原因事後消滅，稅捐債務人（包括納稅義務人、第三人）因而向國家請求將溢繳之稅款返還。

三、罹於時效之請求權

稅捐稽徵法第 21 條第 1 項規定的核課期間為時效期間規定。又第 2 項規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」其中第 2 分句為採取「權利本體消滅說」的看法依據。即核課期間內，稅捐稽徵機關根據第 2 項第 1 分句的規定，可以再為課稅或並予裁罰。但超過第 1 項的 5 或 7 年期間，依第 2 項第 2 分句，無論是課稅權或裁罰權，權利本體全部消滅，行政機關不得再行補稅或裁罰。

四、新修法之時效不完成與絕對時效

(一) 新修法之時效不完成



稅捐債權之產生，以課稅構成要件事實發生或完成為時點，其後有申報、核課及繳納等程序。而人民可能對核課處分不服提起行政救濟，經過復查、訴願、行政訴訟，若用盡救濟審級，原則上是於行政訴訟二審判決時整個救濟程序終結。但行政救濟程序可能超過稅捐稽徵法第 21 條第 1 項所規定 5 年或 7 年的核課期間，倘行政法院撤銷課稅處分，發回稅捐機關

另為適法處分時，會有核課期間屆滿的問題。因此 110 年 12 月 17 日新修正的稅捐稽徵法第 21 條第 3 項新增時效不完成制度，讓第 21 條第 1 項本來核課期間時效完成，會因為第 3 項規定而再延長，其中項第 1 款規定，促請行政機關在行政法院認為課稅事實調查不清楚而撤銷處分時，盡快於最長 1 年內查明事實後再作成新的課稅處分。

（二）絕對時效

承前說明，納稅義務人如果對於稅捐稽徵機關重新作成的課稅處分不服，依然可以提出救濟。為避免一再產生撤銷反覆發回的情形，納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定：「納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。」從第一次裁判予以撤銷開始起算 15 年，若撤銷反覆發回的現象沒有停止，15 年期間經過以後，也不能再作出核課處分，學理上有將此稱為「絕對時效期間」。

（三）小結

納稅者權利保護法第 21 條第 4 項規定與新修正稅捐稽徵法第 21 條第 3 項的時效不完成制度，建構目前在法制上對於一個課稅事件，從第一審的裁判處分撤銷開始起算，總長 15 年內，必須作成一個已經確定不再得予以撤銷的行政處分，否則期間屆滿後，也不得再行使課稅或裁罰權限。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
3	<p>課稅處分</p> <ul style="list-style-type: none"> 權力關係說：形成處分 法律關係說：確認（給付）→核課處分（權利義務關係） 		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
6	<p>時間軸</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>