

刊登於租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 377-428 頁。

## 稅法上之正當法律程序

陳清秀\*

### 壹、前言

### 貳、憲法上正當法律程序

#### 一、學說見解

#### 二、行政程序上之正當法律程序

#### 三、稅法上正當法律程序

### 參、稅捐稽徵程序之法定原則、公平原則、比例原則以及永續發展法則

#### 一、稽徵程序之法定原則

#### 二、稽徵程序之公平原則

#### 三、稽徵程序之比例原則

#### 四、稽徵程序應維護經濟活動永續發展法則

### 肆、稅捐稽徵程序上之正當法律程序

#### 一、概說

#### 二、法律上聽審請求權

#### 三、課稅處分之前置作業應符合法定程序

#### 四、核實課稅優先於推計課稅【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 377 頁】

#### 五、其他納稅人程序上權利保障

### 伍、稅捐處罰領域之正當法律程序

#### 一、稅法上之處罰及救濟程序應以法律定之

#### 二、無責任推定原則

#### 三、推計課稅不得同時推計處罰

#### 四、漏稅罰應以發生漏稅結果為要件

#### 五、一行為不二罰原則（雙重處罰禁止）

#### 六、處罰最高金額之限制

### 陸、稅務爭訟上之正當法律程序

#### 一、概說

#### 二、行政救濟之提起，不得以先繳納半數稅款為要件

---

\* 東吳大學法律學系教授。

三、法官依據法律獨立審判，不受行政命令之拘束

四、聽審請求權

五、稅捐罰鍰之審查密度

柒、結語【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第378頁**】

## 壹、前言

美國聯邦憲法增修條文第5條規定：「任何人一非經法律正當程序，不應受生命、自由或財產之剝奪。」通稱「正當程序條款」，亦即正當法律程序，為英美法系所發展之憲法原則，包括「實質上正當程序」與「程序上正當程序」<sup>1</sup>。前者為法院審查法律之內容，確保其符合公平之問題，所謂「實質正當」，包括法律必須為達成合法目的之合理手段，且需符合比例原則，為對人民權利之限制最少者法律並應符合明確性原則，其規定內容明確，使人民有所遵循；後者為國家限制人民之生命、自由或財產時，應遵循如何程序方為正當之問題<sup>2</sup>。

正當法律程序反映在法律的程序面上，法律程序必須最大限度的理性化，從而體現程序正義（形式公正）、程序必須人道，符合人性尊嚴的要求，並為人民作為程序主體性等價值提供保障。同時，法律程序作為實現實體結果的手段，法律程序在運行過程中必須能夠實現公正的實體結果<sup>3</sup>。

## 貳、憲法上正當法律程序

### 一、學說見解

憲法上正當法律程序（due process of law），首先是適用於刑罰領域，正當法律程序意指：「任何人非經法律規定之程序，不得剝奪其生命或自由，或科以其他刑罰。」（參見日本憲法第31條）。就此正當法律程序之內容，日本學說上有下列各說<sup>4</sup>：【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第379頁**】

1. 程序法定說：僅要求程序內容之法定（以法律規定）說（程序法定原則）。
2. 正當程序（適正程序）說：要求程序內容之法定以及其程序內容說（程序公正）。
3. 程序與實體之法定說：要求程序內容與實體內容之法定說（程序法定原則與實體法定原則）。
4. 適正程序、實體法定說：要求程序內容與實體內容之法定，以及程序內容之適正說。

1 郭介恒，納稅者應有之權利保護—以程序正當為中心，月旦法學雜誌，137期，2006年10月，頁241。

2 湯德宗，論憲法上的正當程序保障，收於湯德宗，行政程序法論，2000年，初版，頁270以下。

3 施正文，稅收程序法論—監控徵稅權運行的法理與立法研究，2003年，頁54以下。

4 野中俊彥／中村睦男／高橋和之／高見勝利，憲法II，2006年（平成18年），第4版，頁392。

5. 適正程序、適正實體說：要求程序內容與實體內容之法定，以及程序規定內容與實體規定內容之適正說。

如果採取上述適正程序說，則正當法律程序，乃要求程序之法定以及程序之適正。但如認為罪刑法定主義也屬於要求程序適正之一環時，則可採取適正程序、實體法定說<sup>5</sup>。上述 5.「適正程序、適正實體說」，為日本學者通說，其見解與美國正當法律程序條款之解釋一致，強化人權之程序保障。其中程序公正內容之原則，包括接受告知與聽審之權利。而實體公正，則包括：「法律規定之明確性原則」（犯罪處罰構成要件之明確性、限制人民自由權利之法律規定之明確性）、「規制內容之合理性」之原則、「罪刑均衡原則」、「不當差別禁足原則」等<sup>6</sup>。

釋字第 384 號解釋理由書指出：人民身體自由享有充分保障，乃行使其憲法上所保障其他自由權利之前提，為重要之基本人權。故憲法第八條對人民身體之保障，特詳加規定。該條第一項，規定非由法院依法定程序，不得審問處罰，係指「凡限制人民身體自由之處置，在一定限度內為憲法保留之範圍，不問是否屬於刑事被告身分，均受上開規定之保障。除現行犯之逮捕，由法律另定外，其他事項所定之程序，亦須以法律定之，且立法機關於制定法律時，其內容更須合於【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 380 頁】實質正當，並應符合憲法第二十三條所定之條件，此乃屬人身自由之制度性保障。」

「前述實質正當之法律程序，兼指實體法及程序法規定之內容，就實體法而言，如須遵守罪刑法定主義；就程序法而言，如犯罪嫌疑人，除現行犯外，其逮捕應踐行必要之司法程序、被告自白須出於自由意志、犯罪事實應依證據認定、同一行為不得重複處罰、當事人有與證人對質或詰問證人之權利、審判與檢察之分離、審判過程以公開為原則及對裁判不服提供審級救濟等為其要者。除依法宣告戒嚴或國家、人民處於緊急危難之狀態，容許其有必要之例外情形外，各種法律之規定，倘與上述各項原則悖離，即應認為有違憲法上實質正當之法律程序。」

依據上述解釋意旨，憲法上實質正當之法律程序，兼指實體法及程序法規定之內容，均應合法（法定）以及正當而言，此與上述日本通說相同。

又從憲法上基本權利之程序保障而言，有關程序規範之「核心領域」，屬於保障基本權利之程序上所必要，立法者應予以制定，在此範圍之外，屬於立法裁量事項。基於憲法對於個人權利保障之要求，基本上可以推導出以程序達到「基本權利最適化」的目標<sup>7</sup>。有關程序保障之核心領域，德國學者 E. Denninger 提出 5 項基本程序正義原則如下：1.

5 野中俊彥／中村睦男／高橋和之／高見勝利，憲法 II，2006 年（平成 18 年），第 4 版，頁 394。

6 芦部信喜／高橋和之，憲法，2007 年，第 4 版，頁 229 以下。

7 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論之借鑑與反思，憲政時代，29 卷 4 期，2004 年 4 月，頁 481（521 以下）。

界定程序參與人之範圍。2.確保程序參與人之主體地位。3.使所有程序參與人接受完整且充分之資訊。4.於作成決定時，需考慮時間的因素。5.促使決定合於事理及公益取向<sup>8</sup>。【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第381頁**】

## 二、行政程序上之正當法律程序

在行政程序領域，是否應給予與刑事程序相同的正當法律程序保障，不無疑義。就此一般而言，由於行政程序與刑事程序在本質上有差異，且行政目的種類具有多樣性，因此是否要給予處分相對人事前告知、辯解、防禦之機會等問題，應綜合考量受到行政處分限制之權利利益之內容、性質、限制程度，與行政處分所要達成之公益之內容、程度、緊急性等，才能加以決定，故在通常情形，並非必然均應給予上述程序保障之機會<sup>9</sup>。

但在涉及限制或剝奪人民自由權利之處分，一般也認為應遵守正當的法律程序。此種行政程序之正當性，可以憲法上保障人民追求生活幸福之權利為依據，或從憲法上法治國家之程序要求所導出<sup>10</sup>。

有關正當法律程序之內涵，在行政程序上之正當法律程序，釋字第491號解釋理由書認為：「對於公務人員之免職處分既係限制憲法保障人民服公職之權利，自應踐行正當法律程序，諸如：作成處分應經機關內部組成立場公正之委員會決議，委員會之組成由機關首長指定者及由票選產生之人數比例應求相當、處分前應給予受處分人陳述及申辯之機會、處分書應附記理由，並表明救濟方法、期間及受理機關等，設立相關制度為妥善之保障。復依公務人員考績法第十八條規定，服務機關對於專案考績應予免職之人員，在處分確定前得先行停職。受免職處分之公務人員既得依法提起行政爭訟，則免職處分自應於確定後方得執行。相關法令應依本解釋意旨檢討改進，其與本解釋不符部分，應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。」亦即要求：1. 應有公正的決定單位。2. 處分前應給予受處分人陳述及申辯之機會。3. 處分書應附記理由，並表明救濟方法。4. 明定處理期間及受理機關等。5. 以相關法令明定之。

就此吳庚大法官在釋字第491號解釋之協同意見書命主張：「對公【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第382頁**】務員記兩大過免職等懲處處分屬於典型之『限制或剝奪人民自由之行政處分』（參照行政程序法第一〇二條），凡法律所規定作成單方行政行為時給予相對人之程序的保障，諸如：通知處分相對人陳述意見或舉行聽證（即言詞辯論）、受處分人得委任代理人及閱覽卷宗、並得主張事實或提出證據、懲處處分書應記明事實、理由及其法令依據、其得提起行政爭訟者並須有教示救濟方法之記載等均應切實踐行，方符現代法治國家程序保障之要求，亦為本院歷來釋示正

8 E. Denninger, Staatliche Hilfe zur Grundrechtsausübung, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V 2. Aufl., 2000, §113 Rn.29-36. 轉引自李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論之借鑑與反思，憲政時代，29卷4期，2004年4月，頁481（521）。

9 參見日本最高法院1992年7月1日大法庭判決，民集46卷5號，頁437。

10 芦部信喜／高橋和之，憲法，2007年，第4版，頁231。



當法律程序旨趣之所在（參照釋字第三八四號、第三九六等號解釋）。」又補充正當法律程序之要求，包括：1. 當事人得委任代理人及閱覽卷宗。2. 當事人得主張事實或提出證據。

在都市更新事業計畫之核定案件，釋字第 709 號解釋理由書指出：「憲法上正當法律程序原則之內涵，應視所涉基本權之種類、限制之強度及範圍，所欲追求之公共利益、決定機關之功能合適性、有無替代程序或各項可能程序之成本等因素綜合考量，由立法者制定相應之法定程序（本院釋字第六八九號解釋參照）。」

依據上述釋字第 709 號解釋理由書，應踐行之憲法上正當法律程序，包括：

1. 由立法者制定相應之法定程序。
2. 應規定確保利害關係人知悉相關資訊之可能性（知悉有關資訊），
3. 許其適時向主管機關以言詞或書面陳述意見，以主張或維護其權利。在直接並嚴重限制人民財產權之情形，並應規定由主管機關以公開方式舉辦聽證，便利利害關係人得到場以言詞為意見之陳述及論辯（陳述意見之權利）。
4. 主管機關應斟酌全部聽證紀錄，說明採納及不採納之理由作成核定，分別送達當事人（行政處分附記理由）。
5. 要求主管機關應設置適當組織以審議系爭案件（專業公正組織）。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 383 頁】

### 三、稅法上正當法律程序

為保障納稅人權益，稅法也應適用正當法律程序，就稅捐稽徵程序納入正當法律程序之理由，可以臚列如下<sup>11</sup>：1. 課稅干預人民之財產權等基本權利，其課稅之行使程序也應具有正當性。2. 稽徵程序也應尊重人性之尊嚴，承認納稅人在行政程序上之人格主體地位。3. 稅捐稽徵應符合稅捐法定主義，有關課稅方法也應符合法律規定。4. 課稅立法以及執行程序均應符合憲法上之平等原則。5. 稅捐課徵立法應符合憲法之價值體系，方始具有正當性。有關稅法規定納稅方法等稽徵程序，也應符合憲法上價值秩序，才符合憲法上「程序基本權」理念。

憲法上正當法律程序如適用於稅法上<sup>12</sup>，應可歸納如下：

1. 稅捐稽徵程序之法定、平等及比例原則。
2. 稅捐稽徵程序上之正當法律程序。
3. 稅捐實體規定內容之法定（租稅法律主義，禁止以行政命令課稅）以及稅捐實體

11 郭介恒，納稅者應有之權利保護—以程序正當為中心，月旦法學雜誌，137 期，2006 年 10 月，頁 242 以下。

12 有關稅法上正當法律程序，學者有從司法院大法官解釋進行違憲審查上進行分析探討者，參見許玉秀，論正當法律程序原則（十五終篇），軍法專刊，57 卷 5 期，2011 年 10 月，頁 1-20。另參見張進德／陳志成，租稅法應適用正當程序原則，稅務旬刊，2012 年 6 月，頁 14-18。

規定內容之正當（符合量能課稅原則等）。

#### 4. 稅捐處罰法以及稅捐訴訟上之正當法律程序。

日本學者北野弘久教授也主張稅法上正當法律程序，應包括「實體的正當」與「程序的正當」之要求，以擔保納稅人基本權利之具體化及實質化<sup>13</sup>。其中「實體的正當」，包括：稅法之實體規定內容應符合憲法，稅制與稅務行政均應符合「憲法上量能負擔原則」以及其衍生出之最低生活費不課稅原則、一定生存權保障之財產不課稅或輕課稅原則。又稅收用途應符合憲法要求，不得為違憲之用途支出，亦即【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第384頁**】稅收用途應符合法律規定，以「和平及福祉」為本位<sup>14</sup>。

本文以下主要針對稅捐稽徵程序、稅捐處罰程序以及稅捐爭訟程序之正當法律程序要求，進行分析探討。至於稅捐實體法規定內容，應如何符合正當法律程序之要求，則不在本文探討範圍。

### 參、稅捐稽徵程序之法定原則、公平原則、比例原則以及永續發展法則

#### 一、稽徵程序之法定原則

「基於保障人民權利之考量，法律規定之實體內容固不得違背憲法，其為實施實體內容之程序及提供適時之司法救濟途徑，亦應有合理規定，方符憲法維護基本權利之意旨；法律授權行政機關訂定之命令，為適當執行法律之規定，尤須對採取影響人民權利之行政措施時，其應遵行之程序作必要之規範。」（釋字第488號解釋理由書）。

「稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨。」（釋字第640號解釋理由書）。

在有關調查事實或事實的解明上，只有在有法律根據的情形，人民始負有協力的義務。此項協力義務亦即協助確保及調查事實關係的義務，尤其經由完全而真實的開示有關課稅事實及提出所知悉的證據方法，以協助稽徵機關查明課稅事實。例如：稅籍登記義務、發票憑證的開立取得義務、帳簿及會計表冊的登載保持義務、稅捐申報義務、備詢及忍受調查義務等，均屬之。

由於此種要求納稅人協力是一種對於行為自由的侵犯，依憲法第23條之規定，應有法律根據，始得為之。又依法治國的理念，亦即【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第385頁**】法安定性，也要求國家行使課稅公權力行為，不

13 北野弘久，稅法學原論，2003年，第5版，頁425。

14 北野弘久，稅法學原論，2003年，第5版，頁423以下。

僅應有特定前提要件，而且也應透過特定的法律形式及規律，使稽徵程序明確化及透明化，俾使納稅人在稅捐稽徵程序中有預測可能性，因此，稽徵行政程序也須有法律根據。

## 二、稽徵程序之公平原則

稅捐的平等要求課徵稅捐應符合一般性與普遍性原則，對於凡是滿足稅捐要件事實的人，均應強制的加以課徵稅捐，以維持負擔的公平。亦即課稅規定原則上屬於強行規定，不得違反，而要求稅法規定應當一體適用（所謂「適用要求」）。然而稅務案件屬於大量反覆案件，稽徵機關以有限的人力物力處理，不可能鉅細靡遺的調查課稅。因此應當整體性的公平執法，適用所謂「法律適用之公平原則」，稽徵機關不宜僅針對少數納稅義務人窮盡課稅之能事，而對於其他多數納稅義務人則輕輕放過，不予查稅。從而在選案查核過程中，應注意執法之公平性。例如針對重大異常案件，普遍性的進行調查，而不宜僅針對某一個檢舉案件查核，以免公權力淪為少數人挾怨報復之工具<sup>15</sup>。

又稽徵機關引用實質課稅原則進行課稅時，不論有利或不利納稅人均應公平的「一體適用」<sup>16</sup>。最高行政法院 94 年度判字第 702 號判決亦謂實質課稅原則對納稅義務人及稽徵機關，無論有利或不利均應一體適用，在營業稅課稅案件上亦應作相同認定<sup>17</sup>。故稽徵機關基於實質課稅原則認定課稅事實時，自應就有利及不利納稅人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨棄有利事實於不顧，以致於妨害人民對之信賴<sup>18</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 386 頁】

## 三、稽徵程序之比例原則

程序法具有服務功能，以保障人民之基本權利，其程序規範也可能含有干預人民自由權利之情形，故亦應受憲法上比例原則之制約<sup>19</sup>。有關稽徵程序亦應受比例原則之限制，茲分述如下：

### （一）協力義務與比例原則

釋字第 537 號解釋：「租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務。」由於現代的課稅大部分與稅捐義務人之生活範圍事件（例如：收入、支出、交易活動、財產的持有等）相連結，稅捐義務人最了解其各種情況，也最接近課稅的證據資料，因此，由其協助稽徵機關查

15 陳清秀，稅法總論，2014 年，第 8 版，頁 55。

16 葛克昌，行政程序與納稅人基本權－稅捐稽徵法之新思維，2012 年，第 3 版，頁 485；陳清秀，稅法總論，2014 年，第 8 版，頁 192。有關實質課稅原則之探討，詳見黃茂榮，實質課稅原則（一），植根雜誌，25 卷 8 期，2009 年 8 月，頁 22-32。

17 本案因為借名營業，涉及銷貨金額（銷項稅額）重新調整歸屬，則進貨金額（進項稅額）也應一併調整歸屬，以符合公平原則。

18 葛克昌，所得稅與憲法，2009 年，第 3 版，頁 617；臺北高等行政法院 90 年度訴字第 383 號判決。

19 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權－德國理論之借鑑與反思，憲政時代，29 卷 4 期，2004 年 4 月，頁 481（520）。



明事實，乃合乎事理。經由稅捐義務人之協力，使國家得以「公平」而「合法」的課稅<sup>20</sup>，為全體國民的利益，達成公共任務。故稽徵程序上的協力義務，並不違背法治國家的精神。

協力義務的範圍，應依個別情形決定之。其協力必須是為解明有關課稅的事實關係所必要以及適當，並應合乎比例、可以履行以及有期待可能性。蓋「稅捐協力義務，係要求其揭露私領域資訊，係對資訊自主權之干預，其合理正當性，在於量能平等負擔稅捐(目的與手段之關聯性)；而納稅義務人協力所公開之資訊，需量能負擔具有重要性(相當原則)，且除此之外，調查以不可能或花費過鉅(最小損害原則)，所揭露者不過度或負擔過重(過度禁止原則)，而非僅調查之必【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第387頁】要，或達成課稅目的，即得以法律要求納稅人公開隱私。

<sup>21</sup>」

故如稽徵機關的調查事項，並非稅法上重要的事實關係，或顯然無疑的，在任何情況下，均無任何稅捐債權存在，或該事實關係所涉及的稅捐債權早已罹於消滅時效，或其涉及公眾所知悉的事實或其職務上知悉的事實，均欠缺協力的必要性。

協力義務之要求有其界限，不能無限上綱，而應符合法治國家之比例原則。稽徵機關本於程序裁量，要求納稅義務人協力之事項，必須具備下列要求<sup>22</sup>：

1. 具有適當性，亦即協力事項必須至少可能涉及課稅事實，而非與課稅無關之事實。
2. 具有可能性，亦即其協力要求在具體案件上必須在「客觀上與主觀上」具有可能性(履行可能)<sup>23</sup>。
3. 具有必要性(如果為達成目的而有數種適當的查明手段時，應選擇對於當事人損害最少之協力方式為之)。
4. 具有相當性

稽徵機關採取之協力義務要求手段，與達成調查課稅事實目的間應符合比例性，不得不成比例，亦即當事人因此所蒙受之不利益，不得遠超過可期待的稅捐效果。例如不致於過度侵害隱私權、危害生存權、傷害人性尊嚴等基本權利。倘若其調查事實雖能達成課稅的目的，但對被調查者產生的不利益，與闡明事實所能獲得的效果不成比例時，例如僅能補徵少許稅款，而對稅捐義務人採取足以危害其生計的調查方法，即違反比例原則。

20 黃俊杰，稅捐正義之維護者，臺大法學論叢，卷6期，2003年11月，頁1-27；陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37期，1988年6月，頁37以下。

21 葛克昌，稅捐稽徵之法治國要求—國家課稅權之基礎規範，國立中正大學法學集刊，36期，2012年10月，頁171。

22 陳清秀，稅法總論，2014年，第8版，頁491。

23 Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2003, §90 Rn. 75 ff.



## 5. 期待可能性（作為裁量界限）

在此涉及與義務人主體有關之評價標準，要求協力義務之履【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第388頁**】行，必須在客觀上及主觀上可期待義務人能夠履行，而非不尋常的相當困難。例如令被調查者提出已不存在的帳冊文書，或令未習會計或簿計原理的營利事業負責人，親自說明會計科目的安排，即屬被調查者客觀上或主觀上不能履行的協力事項。又如要求納稅義務人鉅細靡遺的條列出數年前發生之相關支出細目、用途而已經超出當事人主觀上能力範圍時，即屬欠缺期待可能性，而超出協力義務之界限範圍，毋庸協力<sup>24</sup>。亦即其無期待可能性，已經構成過度要求，而同時違反上述相當性原則<sup>25</sup>。

### （二）稅務調查與比例原則

又從稽徵機關之觀點，如果欠缺期待可能性時，也構成事實調查之界限。例如必須耗費大量行政資源進行調查，或調查相當困難，欠缺期待可能性時<sup>26</sup>。

因此，在調查證據過程，可採取階段式模式<sup>27</sup>：

1. 在調查詢問納稅義務人仍無法獲得滿意結果時（例如拒絕陳述、為不完整的陳述或有不實陳述之虞），才要求提示帳證進一步調查。

2. 在詢問納稅義務人仍無結果時（經由對於納稅義務人本人調查事實無法達成其目的或無結果），才向第三人（例如交易相對人或銀行等）詢問<sup>28</sup>。

此即日本學說上所謂「反面調查」，僅於可認為有特別必要之情形，且對於本人調查無法取得蒐集充分的資料的情形，始得為之<sup>29</sup>。亦即在納稅義務人不接受調查，而可認為有反面調查之客觀的必要性【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第389頁**】以及社會通念上之相當性時，始得為之。此類調查，無須事前通知、理由開示或本人之同意<sup>30</sup>。

在課稅調查程序上，適用「自由證明原則」（der Grundsatz des Freibeweises），稽徵機關進行證據調查，除法律有特別規定外，原則上並不限於法定的證據方法。而可以本於合義務性之裁量，決定使用其認為調查事實關係所必要之證據方法<sup>31</sup>。此類典型的證據方法，包括：詢問當事人及其他第三人（當事人陳述與證人之證明）、導入鑑定人（專

24 Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2003, §90 Rn. 104.

25 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, §92 Tz. 10.

26 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, §92 Tz. 10 a.

27 陳清秀，稅法總論，2014年，第8版，頁492。

28 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 21 Rz. 193 f.

29 金子宏，租稅法，2014年，第19版，頁818。

30 金子宏，租稅法，2014年，第19版，頁819。

31 財政部函釋關於課稅事實之證據方法，僅是對待證事實證明方法之通案性例示，法院在參酌時，即需考量該函釋意旨是否思慮不周之處，並依法律之規範意旨予以闡明。不能謹守函釋之字義，而忽略文字背後之規範意旨（最高行政法院100年度判字第1052號判決）。

家鑑定證明)、蒐集書類資料與卷宗(書證)以及實施勘驗<sup>32</sup>。在此為調查課稅事實關係所採用之證據方法，必須具有必要性、符合比例原則、具有可行性以及具有期待可能性。

亦即為認定基準的事實關係，凡屬適當的、符合個別案件狀態目的的證據，均應加以考慮。如此較能符合稅法上實質課稅原則，避免形式課稅結果。

稽徵機關為調查事實關係，得依裁量使用其認為必要的證據方法；尤其得要求當事人及第三人陳述、延請專家鑑定、援用書證及卷宗、進行現場勘驗等。又稽徵機關也不能任意選擇證據方法，其為查明事實所為任何協力的要求，均必須是必要的、可以履行的、合乎比例的以及有期待可能的。依據行政程序法第39條以下規定，稽徵機關調查事實可以採取下列方法：通知相關之人陳述意見，要求提示資料、鑑定、實施勘驗等。

### (三) 稅捐債權之保全與比例原則

為保全稅捐債權而限制納稅人出境，也應注意符合比例原則，審酌有無限制出境之必要，否則即有處分瑕疵或所謂「裁量怠惰」之瑕【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第390頁**】疵<sup>33</sup>。為使稅捐稽徵法第24條關於限制出境之規定，不致於違憲，本於比例原則，應採取「合憲目的之限縮解釋」，應限於保全稅捐債權所必要者為限，始得限制出境。其可認為保全稅捐債權有必要之情形，包括：1. 納稅義務人「顯有逃匿之虞」。2. 「顯有履行義務之可能，故不履行者」。3. 「就應供強制執行之財產有隱匿或處分之情事者」等。

亦即欠稅人或欠稅營利事業之負責人如有潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者，應予限制出境。反之，如果其財產均被查封或禁止處分，並無潛逃國外，或隱匿或移轉財產以逃避稅捐執行之跡象者，則稅捐債權之保全已足以達成行政目的，應考慮不予限制出境<sup>34</sup>。

### 四、稽徵程序應維護經濟活動永續發展法則

為保障國民私法自治以及營業自由，稽徵機關應尊重納稅人在民事法律關係之形成自由，稅法除有特殊正當理由外，在稽徵程序上，有關課稅事實之認定，原則上仍應儘量尊重私法自治原則，以維護課稅倫理。

亦即在市場經濟體制，民事法的規範功能，是提供活動組織的設立框架與從事市場交易的法律工具，而稅法則是連結其活動結果，並對其成果課稅。基於上述認識，稅法的立法與解釋應遵守下列原則：1. 除非另有社會或經濟政策考量，稅法應儘可能不干預市場經濟活動自由。2. 稅法應儘可能尊重私法自治原則與契約自由原則，不要對於企業組織、融資方式及各種法律行為施以影響。3. 稅法在追求自己之目的及正義時，不應妨

32 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 212.

33 臺北高等行政法院92年度訴字第2286號判決，高雄高等行政法院92年度訴字第1080號判決。

34 陳清秀，限制出境處分侵害人權之探討－最高行政法院102年度判字第706號判決之評析，法令月刊，65卷5期，2014年5月，頁1-21。

害民法所建置之基本原則。例如：契約自由原則、財產權保護、過失責任與危險責任、誠信原則等，以維護其規範【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第391頁**】機能，就私法自治事項，由私人自己決定，並自己負責<sup>35</sup>。

## 肆、稅捐稽徵程序上之正當法律程序

### 一、概說

有關行政程序上之正當法律程序，其基本出發點在於人性尊嚴的重視，正當法律程序要求在與人民權益有關之事項，尤其在涉及限制或剝奪人民自由權利之事項，其作為權利主體有被徵詢、聆聽及告知理由之權利，並應確保經由當事人的程序參與來確保行政決定的正當性<sup>36</sup>。而在判斷程序是否正當時，應兼採「利益衡量」與「人性尊嚴」雙重標準<sup>37</sup>。

日本稅法學者北野弘久教授認為稽徵程序之正當法律程序，應要求稽徵機關在作成行政處分之前，例如在作成更正或決定之課稅處分等時，應對於受處分之納稅義務人，保障其在事前有接受告知及辯明（陳述意見）之權利之程序，也應保障處分所根據之具體理由之開示；在逃漏稅之補稅處分時，有關具體理由之開示，應包括摘錄足以支持其逃漏稅之隱匿或虛偽事實之物證等。又正當法律程序也應包括納稅義務人在稅務調查過程之錄音權利、調查結果之協議、調查終結之通知等規定以及稅務調查時得有第三者（尤其稅務代理人）「在場」（立會）之權利，以確保稽徵機關在「密室」進行稅務調查之公正性<sup>38</sup>。【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第392頁**】

### 二、法律上聽審請求權

#### （一）知悉課稅資訊權利

##### 1. 閱覽卷宗

現行稅法上並未直接明定稅捐義務人有閱覽卷宗權利，惟鑒於閱覽卷宗乃是稅捐義務人在稽徵程序上維護其權益所不可或缺的手段，屬於法治國家程序的重要一環。依稅捐稽徵法第33條第1項第1款、第2款規定課稅資料可以對於稅捐義務人公開之意旨，似無不准閱覽卷宗之理。

又依行政程序法第46條第1項規定：「當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。」在稅捐稽徵程序上亦有其適用。

35 黃茂榮，稅捐法與民事法，月旦財經法雜誌，2期，2005年9月，頁103。

36 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，1997年，頁12-17。

37 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，1997年，頁76-84。

38 北野弘久，稅法學原論，2003年，第5版，頁424以下。



納稅義務人或利害關係人申請閱覽卷宗，應以主張或維護其法律上利益有必要者為限。此項法律上利益，應包括：稅法上的法律上利益、其他公法的行政程序上的法律上利益以及民刑事法的法律上利益在內。

閱覽卷宗的目的，倘若是在於澄清關於某一個稅捐法律關係的事實上疑義；閱覽卷宗結果，據以調整法律上，尤其是稅捐法上有關的行為或取得實行其法律上或稅法上請求權（例如退稅請求權）的確切根據；於上述情形，當事人均有法律上的利益<sup>39</sup>。

如果只是想像上的、社會的、經濟上的利益，例如擔心模範案例（例如在大量的程序中）的影響，則尚非屬於法律上的利益。又如濫用權利的、顯然濫訴的案件要求，並無可想像的實際上利害關係時，則欠缺此處的法律上利益<sup>40</sup>。

### （1）閱覽對象

稽徵機關於行政程序上所作出的卷宗，包括稽徵機關依據職權調【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第393頁**】閱其他機關或法院的卷宗（但有認為調閱其他機關的資料，應取得該機關的同意，才可以閱覽）。凡是與本件行政程序有直接關聯的，而且在行政決定上具有意義的所有卷宗，尤其是同一事件的先前卷宗資料，也在閱覽的對象範圍。但是其他類似的案件卷宗資料，除以利害關係人的身分閱覽外，則不在本條應給予閱覽範圍<sup>41</sup>。

有關卷宗之意義範圍，可採取廣義的、實質的卷宗概念，包括：書面資料、錄影照相資料、電子檔案資料等均屬之<sup>42</sup>。

### （2）閱覽時機

行政程序法第46條之閱覽卷宗請求權，實務上有認為其得申請之期間，係指行政程序進行中及行政程序終結後法定救濟期間經過（行政處分確定）前而言；但如已依法提起訴願、行政訴訟或申請行政程序重新進行者，有關申請閱覽卷宗等事項，應依各該程序之有關規定辦理<sup>43</sup>。準此，如已經結案確定之案件，當事人申請閱覽卷宗時，應優先適用檔案法第17條、第18條規定申請閱覽檔案資料，並補充適用政府資訊公開法規定辦理，不適用本條規定<sup>44</sup>。

本文認為上述行政程序法第46條之閱覽卷宗請求權，法律並未限制閱覽之期間，為保障當事人及利害關係人行使權利，似無限制閱覽期間之必要。至於檔案法及政府資訊公開法有關提供資料規定，乃是針對並無利害關係之「一般民眾」申請閱覽所為規定，

39 Hans Joachim Knack, Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, 3. Aufl., 1989, §29 Rn. 4.4.

40 Kopp, aaO., §29 Rn. 19a.

41 Kopp, aaO., §29 Rn. 12.

42 Kopp, aaO., §29 Rn. 13f.

43 法務部「行政程序法諮詢小組」90年2月23日第18次會議紀錄，收於法務部行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，2001年，頁321。

44 法務部民國90年12月17日(90)法律字第046025號函，收於法務部行政程序法解釋及諮詢小組會議紀錄彙編，2002年，頁69。

屬於一般政府資訊公開之範圍，似不宜將「利害關係人」閱覽卷宗之權與「一般民眾」閱覽資料混為一談。因此，在稽徵行政程序終結確定後，當事人或利害關係人應仍可依行政程序法第 46 條規定申請閱覽卷宗資料。至於行政程序開始之前，可否閱覽，不無疑義。從人民權利保障觀點而【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 394 頁**】論，只要是其主張或維護其法律上利益有必要者，應准其閱覽為妥。

### （3）行政救濟

實務上認為行政程序法第 46 條第 1 項規定之閱覽卷宗請求權之請求權人，以當事人或利害關係人為限，故以行政程序之開始進行為前提；係一種「行政程序中之個案資訊公開」，屬程序權利，行政機關若於行政程序中有所決定者，即屬行政程序法第 174 條所稱之程序行為，依該條前段規定，當事人或利害關係人不服行政機關於行政程序中所為決定或處置，僅得於對實體決定聲明不服時一併聲明之。例如遺產稅核課案件，納稅義務人申請閱覽卷宗遭駁回時，僅能與遺產稅之課稅處分案件一併聲明不服，不得單獨對於申請閱覽卷宗之駁回處分聲明不服<sup>45</sup>。

政府資訊公開法施行後，保障人民「知的權利」，承認人民有向政府機關請求提供政府資訊的一般性資訊請求權，凡無須主動公開之政府資訊，於受請求時應被動公開。惟納稅義務人申請提供政府資訊之情形，倘係發生於稽徵程序進行中，當事人或利害關係人向該管稽徵機關申請閱覽卷宗者，應優先適用行政程序法第 46 條規定，此際，上開行政程序法規定屬政府資訊公開法之特別規定，人民不得又引用政府資訊公開法申請閱覽卷宗<sup>46</sup>。

#### 2. 主動告知有關課稅資訊—照顧保護義務。

在法治國家中，任何人不應因為不知其權利而遭受損害。因此，在現代的法治國家及社會國家（福利國家）的行政裡，行政機關於實施行政程序時，負有照顧保護人民的義務，以免其因不知其程序而權利受損害，此亦為程序法上「誠實信用原則」所導出之要求，於稅法上也有其適用。

亦即稽徵機關在稽徵程序上，也應照顧保護納稅義務人的權利，【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 377 頁**】以免因其疏忽或不知而遭受損害。就此美國內地稅法第 7521 條 b 第 1 項即規定稽徵機關人員在第一次查詢之時或之前，應向納稅人說明有關稅捐的調查程序及其程序上權利（有關稅捐核定事件）或說明有關稅捐徵收程序及其程序上權利（有關稅捐徵收事件）。

德國稅捐通則第 89 條亦明定：「當事人顯然因疏忽或不知，未提出聲明、申請之送達、或所提出之聲明及送達之申請不正確時，稽徵機關應促使作成提出、送達或更正。

45 最高行政法院 102 年度判字第 807 號判決。

46 最高行政法院 102 年度判字第 807 號判決。

稽徵機關於必要時，應告知當事人，其在行政程序中所享有之權利及應負擔之義務<sup>47</sup>。」足供參考。我國稅法就此雖無明文規定，但基於憲法上法治的、社會的國家原則以及程序法上誠實信用原則，亦應作相同解釋，肯定稽徵機關的照顧保護義務。

稽徵機關為了照顧保護納稅人在稽徵程序上之權利，以達成納稅人繳納合法正確稅額之目的，稽徵機關應對於納稅人提供充分的資料，協助納稅人了解以履行其納稅義務，並為必要的援助，包括應以合理的協助手段協助納稅人享受所有的稅捐優惠及稅捐扣除的權利<sup>48</sup>。

此種照顧保護義務，也分別表現在稅捐立法上與稅務行政上。例如：

#### （1）稅捐立法上照顧保護義務

以往遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 6 款規定遺產中作農業使用之農業用地，免納入遺產課稅。但如繼承後 5 年內，承受人未將該土地繼續作農業使用，則應補徵遺產稅。由於納稅義務人不諳法令，不知繼續耕作，而常有被補稅的情形。

故為保護納稅義務人的權益，新法規定給予通知限期改善機會，逾期不改善，才加以補稅。亦即承受人未將該土地繼續作農業使用，【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 396 頁**】且經限期改善（恢復農用）仍不改善者，始應追繳應納稅捐（同法第 17 條第 1 項第 6 款）。上述作法，可認為在於照顧保護納稅義務人，以免欠缺稅法知識的一般納稅義務人，不知遵守法令規定義務而遭受補稅之損害。

#### （2）稅捐行政上照顧保護義務

為了避免納稅義務人誤蹈法網以致違規受處罰，稽徵機關應本於愛心課稅的精神，主動協助輔導人民履行其納稅義務。

例如，依據遺產及贈與稅法第 5 條規定，財產之移動，如有以自己之資金，無償為他人購置財產，或因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產，或二親等以內親屬間財產之買賣者等情形之一者，以贈與論，課徵贈與稅。此種以贈與論的情形，乃是「推定贈與」，將舉證責任轉換，容許納稅人以本證推翻。

由於當事人可能不知應納贈與稅，因此；為避免其誤蹈法網，本於愛心查稅的精神，實務上認為可先輔導通知補申報贈與稅，逾期不申報，再予以處罰<sup>49</sup>。

又如納稅義務人誠實充分揭露相關資訊，並不違反真實義務，則稽徵機關如果認為納稅人之行為不合法，應儘早告知納稅人以為改正，不能在事隔多年後，才認為構成逃漏稅行為而追溯累積各期漏稅額處罰，而應僅能調整補稅、不罰<sup>50</sup>，否則即有違誠實信

47 陳敏譯，德國租稅通則，1985 年版，頁 10。

48 Taxpayers' Rights and Obligations—Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, p. 4.

49 財政部民國 76 年 5 月 6 日臺財稅第 7571716 號函。

50 葛克昌，所得稅與憲法，2009 年，第 3 版，頁 608 以下。



用原則<sup>51</sup>。最【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第397頁**】高行政法院92年度判字第30號判決即謂：「主管稽徵機關於營業人每期應申報銷售額後，即應依規定儘速辦理稽核，如經發現有申報錯誤或顯不正常之情形者，應即依規定處理。卷查本件上訴人於八十三年四月一日取得系爭第一張購買股東會贈品之發票申報扣抵鈔項稅額時，如稽徵機關立即依規定查處，豈有於相隔多年之後，再追溯累積各期漏稅金額予以處罰之可能！本件主管稽徵機關就稽核系爭發票是否虛報情事，究竟有無違背誠實信用之方法，並損及納稅義務人正當合理之信賴，自有研究斟酌之餘地。」

倘若稽徵機關違反其照顧保護義務時，則人民於法律上許可的範圍內，應當作如同未曾違背此項義務的情形處理，從而應可認為無過失不處罰。

## （二）陳述意見之權利

### 1. 自動申報

申報納稅方式（self-assessment）是指應納稅額原則上依據納稅人之申報即告確定，在其未申報的情形或申報不正確的情形，再由稽徵機關加以更正決定確定應納稅額。此又稱為「自主核定」制度，是由課稅基礎之申報以及應納稅額之計算兩部分所構成。在此納稅義務人執行「調查程序以及核定程序」2項工作任務<sup>52</sup>。例如：結算申報所得稅、自行申報繳納營業稅以及薪資扣繳申報等均屬之。

一般而言，課稅資料通常是在納稅義務人的掌握或管理之中，納稅義務人對於課稅事實應比稽徵機關更加了解，因此，由納稅義務人負擔主動申報課稅標準（稅基）與稅捐金額的義務，比稽徵機關自行查核課稅，所費稽徵成本應屬較低，更具有經濟效率與便宜，而且由納稅義務人本於其認知，自動參與應納稅捐的決定，避免突襲性決定，也符合民主的參與精神與民主的納稅思想。

申報納稅制度要能發揮功能，必須國民具有相當高的納稅意識，【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第398頁**】自發性的正確申報<sup>53</sup>，亦即自發性的納稅協力義務。然而要期待全體的納稅人均能自動正確申報納稅實際上有其困難，因此稅法上一方面採取獎勵根據帳簿憑證誠實申報的措施，而設有「藍色申報制」，另一方面為確保誠實申報，而採取課予記帳義務、取得保存憑證的義務以及稅務人員的詢問

51 臺北高等行政法院92年度訴字第995號判決：「按行政程序法第八條規定：『行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。』本件原告就系爭房屋有出租行為，其自八十五年起，每年均有申報綜合所得稅，此有被告移送原處分機關之八十五年起之綜合所得稅申報書附在原處分卷可證，則稽徵機關於原告申報其租賃所得時即已知悉其有系爭銷售勞務之情事，基於政府一體之原則，被告即應儘速通知原處分機關辦理稽核，通知原告辦理營業登記，並申報營業稅，實不應於知悉時不為處理，相隔多年之後，再追溯累積各期漏稅金額予以處罰，而有違背誠實信用之方法，並損及納稅義務人正當合理之信賴，亦難期待人民思及應向被告查詢是否為營業稅課徵範圍，稽徵機關在知悉原告未辦理營業稅出租房屋時，即予處理，原告在未受通知應辦營業登記前，自難謂其有何故意或過失。參諸司法院釋字第275號解釋意旨，自不應予以處罰。」

52 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 186.

53 按就宗教觀點而言，納稅乃是將錢財貢獻予國家，亦即佈施予社會大眾，具有廣種福田的功德，屬於人們修心養性的一環（除去貪心），也是修行菩薩道的必經之途。

檢查權等制度，並對於違背申報義務者及短漏稅逃漏稅捐者，依法科處怠報金、滯報金與罰則<sup>54</sup>。

## 2. 陳述意見機會

基於人性尊嚴的要求，稽徵程序當事人亦即稅捐義務人應立於程序的主體地位，而不是受稽徵機關支配的程序客體。稽徵機關應將納稅人當人看待，並給予禮遇。因此：當事人對於事實的調查，不僅就其管領支配領域負擔共同責任，而以協力義務之型態出現，而且當事人也有參與權利，亦即享有資訊的參與及創造權利，而作為稽徵程序主體，在具體稅捐法律關係裡，與稽徵機關立於對等地位。此項參與權利構成對於稽徵機關行使公權力調查干預的限制，並進而保障納稅人之個人生活領域。此一參與權利，學者認為可以從稽徵行政程序之聽審請求權之一般法律原則、自由基本權利保障以及法治國家原則導出<sup>55</sup>。

參與權，尤其表現在納稅人在稽徵程序上應享有法律上聽審請求權（Recht auf Gehör），亦即稽徵機關在擬對於稅捐義務人作成不利的行政處分（例如：課稅處分、停業處分、對於行政處分為不利於當事人之撤銷變更處分等）時，尤其對於稅捐申報所表示的事實關係，擬為不利於稅捐義務人之重大變更時，原則上應事先給予其對於處分基礎的重要事實證據表示意見的機會（參見行政程序法第 102 條），以避免其突然遭受意想不到的損害，並避免作成錯誤的決定<sup>56</sup>。例如稽徵【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 399 頁**】機關查帳結果，擬作成短漏稅的補稅處分及罰鍰時，即應給予納稅人答辯機會。

行政程序法第 102 條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第三十九條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」課稅處分亦屬於限制或剝奪人民自由或權利之行政處分，如能事先給予人民陳述意見之機會，當有助於事實之闡明，提升行政處分之正確性，避免事後行政救濟之提起。

惟因課稅處分為大量反覆之行政處分，如不分事件之大小與影響人民權益之輕重，均應事先聽取當事人意見時，則勢必嚴重妨害稽徵行政效率，而欠缺可行性，再加上對於課稅處分如有不服，於提起訴願之前，可先向原處分機關申請復查，可充分給予陳述意見機會。因此，行政程序法第 103 條第 7 款規定應先申請復查系爭行政程序者，行政機關得不給予陳述意見之機會。

在課稅處分作成之前，是否給予陳述意見之機會，原則上應屬稽徵機關的行政裁量

54 金子宏，租稅法，頁 651 以下。

55 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., §21 Rz. 9.

56 行政程序法第 103 條規定：「有下列各款情形之一者，行政機關得不給予陳述意見之機會：……七、相對人於提起訴願前依法律應向行政機關聲請再審查、異議、復查、重審或其他先行程序者。」依此規定，由於課稅處分均應經偵查程序，故稽徵機關得不給予陳述意見之機會，似不盡妥當。

範圍。但在下述情形，稽徵機關似應考量在不嚴重妨害公益之情形下，事先給予陳述意見之機會，以免造成突襲性決定，致使納稅義務人蒙受不必要之精神上痛苦：

1. 對於稅捐申報書上所記載事實上陳述或申請，有不利於納稅義務人之重大出入之決定時<sup>57</sup>。

2. 對於重大短漏稅捐案件，進行補稅處分或科處罰鍰處分時。

3. 給予相當期間準備資料之權利

稅捐稽徵法第 11 條之 5：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 400 頁】應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書（第 1 項）。被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢（第 2 項）。」

### （三）公正決定（公正作為義務）

1. 利益衝突之迴避（排除偏見）與程序外接觸之禁止

在稽徵程序上，公務員對於該課稅事件有利害關係而有偏頗之虞者，應行迴避。亦即有迴避參與決定之義務，以排除偏見。

行政程序法第 32 條規定：「公務員在行政程序中，有下列各款情形之一者，應自行迴避：

一、本人或其配偶、前配偶、四親等內之血親或三親等內之姻親或曾有此關係者為事件之當事人時。

二、本人或其配偶、前配偶，就該事件與當事人有共同權利人或共同義務人之關係者。

三、現為或曾為該事件當事人之代理人、輔佐人者。

四、於該事件，曾為證人、鑑定人者。」

行政程序法第 33 條第 1 項規定：「公務員有下列各款情形之一者，當事人得申請迴避：

一、有前條所定之情形而不自行迴避者。

二、有具體事實，足認其執行職務有偏頗之虞者。」

又為確保行政程序之公正進行防止關說陋習，行政程序法第 47 條規定：「公務員在行政程序中，除基於職務上之必要外，不得與當事人或代表其利益之人為行政程序外之

57 參見德國稅捐通則第 91 條。



接觸。」

## 2. 本於良心斟酌整體資料（依據證據決定）

稽徵行政程序雖然不像刑事訴訟程序，要求嚴格的證據證明。但其要求依據證據認定事實，則無不同。行政程序法第 43 條即規定：**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 401 頁】**「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」又行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意（行政程序法第 36 條）。

有關證據應當證明至何種程度，即可認為有關課稅事實存在，在此涉及證明程度問題。

### （1）原則：真實確信理論

有關課稅要件事實必須使法官或稽徵機關對於事實之真實性的心證，達到「接近確實的蓋然性」(an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit)，才可以認定該項事實為真實。

亦即有關證據證明程度，應達到「通常證明程度」(Regelbeweis-maß)，使法官獲得完全的確信某一項特定的事實關係為真實，達到相當高度的蓋然性之確認，而使任何有理性的、熟悉生活事實關係之人並不產生任何懷疑之程度<sup>58</sup>。在此如果證明程度要求不高時，則法官容易確認事實進行裁判，反之，如果高度要求證明程度時，則因為事實不明，而須引用舉證責任分配法則進行裁判。因此證明程度之型態構造與舉證責任裁判之必要性，二者處於互補關係。

在稽徵程序上，德國多數學說認為有關課稅要件事實之證明程度，與行政法院訴訟程序之有關課稅要件事實之證明程度相同，亦即應適用相同證據法則，原則上採取「通常證明程度」<sup>59</sup>。然而學者也有指出由於稅務案件之大量性，為能兼顧公平執法以及課稅之合法性，實際上稽徵機關不必對於所有案件之一切課稅有關事實均達到確信之程度，而應在結構上確保整體執行課稅之公平<sup>60</sup>。

### （2）例外：優勢蓋然性理論（Überwiegende Wahrscheinlichkeit）

在例外情形，不必要求確實的證明程度，例如涉及因為事件性質**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 402 頁】**無法查明真實的情況，例如有關財產估價，可能無法確實市價行情，而須進行推估。或因為不可歸責於納稅義務人之事由，以致帳簿憑證滅失或無法提出，而必須進行推計課稅，在此類情形，有關課稅基礎事實之認定，也適用優勢蓋然性標準。再如納稅義務人違反協力義務，也可以減輕證

58 Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, 2006, §96 Tz. 66.

59 Söhn, in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2008, §88 Rn. 222 ff.

60 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 204.

明程度。

在納稅義務人違反協力義務的情形，得由稽徵機關進行推計課稅。亦即納稅義務人如未自行申報所得或提示各種證明所得額之帳簿、文據之證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。惟依此項推計核定方法估計所得額時，仍「應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」（釋字第 218 號解釋）。

### 3. 課稅處分之理由附記（排除恣意）

由於課稅處分關係稅捐債務人之權益至鉅，故各個稅法概規定核定稅捐之課稅處分應以書面為之。此種書面之課稅處分應說明經核定之稅捐之種類及數額，並指明負有稅捐債務之人。例如所得稅法第 81 條第 1 項規定：「該管稽徵機關應依其查核結果，填具『核定稅額通知書』，連同各計算項目之核定數額送達納稅義務人。」遺產及贈與稅法第 29 條規定繕發「納稅通知書」，均是。

依行政程序法第 96 條第 1 項第 2 款規定，書面行政處分應載明主旨、事實、理由及其法令依據。其中課稅處分之主旨應包括：納稅義務人、稅目及應納稅額。又為維護納稅義務人的行政救濟權利，書面的課稅處分也應載明關於納稅人如有不服，可以有何種法律救濟途徑（如申請復查）以及應於什麼期間內及向那一個機關提出行政救濟的教示（行政程序法第 96 條第 1 項第 6 款）。

課稅處分之核定稅額通知書，原則上應載明其處分主旨、事實、理由及其法令依據。其中處分事實及理由，亦即應載明其課稅基礎的認定以及導出稅捐債務的計算方式。以便納稅義務人瞭解其內容，並【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 403 頁】有檢證各計算項目數額正確性的可能，俾決定是否提起行政救濟（最高行政法院 52 年判字第 272 號判例）。

有關課稅行政處分之理由必具體明確，高雄高等行政法院 92 年度訴字第 1157 號判決即指出：「行政處分應記載理由及法令依據，乃現代法治國家行政程序之基本要求，是以同法第九十六條第一項第二款規定：『行政處分以書面為之者，應記載下列事項：一、……。二、主旨、事實、理由及其法令依據。三、……。』又處分理由之記載，必須使處分相對人得以知悉行政機關獲致結論之原因，其應包括以下項目：（一）法令之引述與必要之解釋。（二）對案件事實之認定。（三）案件事實涵攝於法令構成要件之判斷。（四）法律效果斟酌之依據（於有裁量授權時）等。至於具體個案之行政處分在說理上是否完備而符合上開要求，應為實質上判斷，不得僅因處分書上備有『理由』或『說明』欄之記載，即謂已盡處分理由說明之法律義務。」

按行政程序法第 5 條明定：「行政行為之內容應明確。」是以行政處分內容若有欠明確、於法自有未合。「所謂行政處分內容應明確，至少要達到令人理解以及執行可能

之程度；換言之，行政機關所作之行政處分，其目的、意義及內容要清楚可辨。對受處分之相對人而言，應可使其清楚認識，係由何一行政機關，就何一事件，對其為如何之要求、給付或確認，如此，相對人始能正確履行其義務，而據該行政處分為行為；同時方適合作為行政機關事後強制執行措施之基礎，進而實現其內容。」（高雄高等行政法院 93 年度簡字第 308 號簡易判決）上述行政處分之明確性原則，在稅捐案件，亦應有其適用。特別是要求納稅人履行協力義務之行政處分內容，更有參考價值<sup>61</sup>。

倘若課稅處分未附記事實及理由，則具有程序瑕疵，得於訴願程序終結前補正（事後記載理由）（行政程序法第 114 條）；並得補記理由於復查決定中。如因課稅處分未依規定記明理由，致使當事人未能於法定期間內聲明不服者，依行政程序法第 114 條規定，其遲誤救濟【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 404 頁**】期間視為不可歸責於當事人，應准許回復原狀。

#### 4. 課稅處分之合法送達

在財產為數人共同所有時，有關其財產之課稅，以往稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，其課稅文書送達於共同所有人之一人時，視為對於全體為送達，導致其他實際尚未接獲課稅文書之共同所有人，因不知該項課稅處分而無法聲明不服，剝奪其行政救濟權利。

就此釋字第 663 號解釋：「稅捐稽徵法第十九條第三項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，『對共同所有人中之一人為送達者，其效力及於全體。』此一規定，關於稅捐稽徵機關對共同所有人所為核定稅捐之處分，以對共同所有人中之一人為送達，即對全體共同所有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之共同所有人之訴願、訴訟權，與憲法第十六條之意旨有違，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。」

其解釋理由書指出：「基於法治國家正當行政程序之要求，稅捐稽徵機關應依職權調查證據，以探求個案事實及查明處分相對人，並據以作成行政處分（行政程序法第三十六條參照），且應以送達或其他適當方法，使已查得之行政處分相對人知悉或可得知悉該項行政處分，俾得據以提起行政爭訟。而稅捐稽徵法第三十五條第一項規定，納稅義務人不服核定稅捐之處分時，若該處分載有應納稅額或應補徵稅額，應於繳款書送達後，繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查；若該處分未載應納稅額或應補稅額者，則納稅義務人應於核定稅額通知書送達後三十日內，申請復查。準此，未受送達之共同所有人，依系爭規定，核定稅捐之處分應於他共同所有人受送達時，對其發生送達之效力，故其得申請復查之期間，亦應以他共同所有人受送達時起算。然因受送達之共同所有人未必通知其他共同所有人，致其他未受送達之共同所有人未必能知悉有核課處分之存在，並據以申請復查，且因該期間屬不變期間，一旦逾期該共同所有人即難以提起行【**租稅**

61 葛克昌，所得稅與憲法，2009 年，第 3 版，頁 595。



**正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第405頁】**政爭訟，是系爭規定嚴重侵害未受送達公同共有之人之訴願、訴訟權。<sup>62</sup>」

### 三、課稅處分之前置作業應符合法定程序

#### （一）報經財政部核准

所得稅法第43條之1規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接或間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」此項報經核准，屬於調整課稅之法定程序要件，該條是授權調整之「權限」規定，並非行政裁量權規定，基於租稅法律主義之合法性原則，稽徵機關在認定有租稅規避情形，應有義務報請財政部核准（或有認為裁量收縮到零），由財政部確認租稅辜變行為之調整課稅合法性而核准後，進行調整課稅<sup>63</sup>。

本條乃經由法律明文賦予稅捐稽徵機關調整之方式，以防杜藉由不合營業常規之安排為租稅之規避者；故其中關於「報經財政部核准」之程序規定，目的乃在透過上級機關介入之程序，促使行政機關能作成內容正確之決定；亦即「報經財政部核准」本身因非本條規定之目的，且因復查程序仍屬稅捐稽徵機關自我審查之程序，並參諸行政程序法第114條第1項第5款及第2項關於應參與行政處分作成之其他機關程序未參與欠缺之補正，得於訴願程序終結前為之之規定，足認本條關於「報經財政部核准」程序之欠缺，若於復查程序中已獲得補正，因於本條規定之目的無礙，且可避免程序之浪費，其補正應屬適法。<sup>64</sup>」（最高行政法院96年度判字第1369號判決）【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第406頁】**

#### （二）違法蒐集證據之利用禁止

##### 1. 概說

證據利用的禁止(Beweisverwertungsverbote)是指違背證據調查法則所調查的證據，不得加以利用。關於此種證據利用禁止的理論，德國通說認為倘若進行調查的處置或命令（尤其是協力的要求）無效（因顯然重大違法等事由而使其行政處分無效），或其命令處置被稽徵機關或行政救濟機關以其違法而予以撤銷時，則其根據該無效或被撤銷的調查命令所調查得知的事實，不得採為課稅處分或其他行政處分的依據，否則，倘不如此解釋，勢將破壞撤銷該調查命令之行政救濟的權利保護意旨。

反之，倘若稽徵機關的調查命令違法，但只要尚未被撤銷，則其作為行政處分仍然

62 有關本件解釋之評析，參見葛克昌，稅捐文書之送達—正當法律程序之法治國要求，月旦法學教室，96期，2010年10月，頁68-82。

63 陳清秀，稅捐規避行為之探討，月旦法學教室，156期，2015年9月，頁39-48。

64 有關此問題之探討，參見林光炫，正常法律程序之研究—以稅法規定「報經財政部核准」為中心，德明學報，37卷1期，2013年6月，頁19-34。

有效存在時，即無法解釋為其據以認定的事實不得採用<sup>65</sup>；惟亦有反對說認為稽徵機關違背調查禁止法令所為之調查處置，於其為行政處分的情形，固得加以爭訟，但並非必要，此種違法瑕疵的行政處分的有效性，並不妨害證據利用禁止的存在<sup>66</sup>。至少在已經具有拘束力的確認系爭調查命令之行政處分違法時，則基於行政處分之構成要件效力，其調查取得之事證不得加以利用<sup>67</sup>。

就此，日本學者金子宏亦認為在違法進行詢問檢查的情形，由於詢問檢查不僅是核定稅捐手續的一環，而且是公權力的行使，對於納稅義務人的利害關係產生種種影響，因此，在詢問檢查欠缺其合法前提要件的情形，例如違背相對人的意思，強行進行檢查等具有明顯的違法性的情形（例如未經同意而強行進入住宅進行調查即屬違法調查），其根據該項違法的詢問檢查所作成的課稅處分，應屬違法<sup>68</sup>，蓋亦採此反對說之見解。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第407頁】**

德國聯邦財務法院歷年來判例亦認為違法取得的實地調查結果，於稅捐義務人已先行有效的爭執該調查處置時，亦即已經由法院的裁判（或如上級機關的訴願決定）確認系爭調查處置的違法性時，則不得加以利用。此項原則包含下述例外，亦即調查處置之所謂的違法性，如非植基於一個可獨立爭執的行政處分時，則可以在稅捐的核定程序中加以爭執，換言之，如其調查處置無法獨立爭訟時，則可以在系爭課稅處分之行政爭訟中，主張違法取得證據之利用禁止<sup>69</sup>。

又如僅單純違反程序或方式規定，如果並未侵害到納稅義務人受憲法保障之權益，稽徵機關原本也可以合法取得該項事實及證據方法時，則尚未導致證據利用禁止<sup>70</sup>。

## 2. 類型

有關證據利用禁止的類型，概有下述幾種<sup>71</sup>：

（1）以違憲侵害私人生活之核心領域，所調查取得的事證，不得利用。稽徵機關在依據憲法規定，為保障利害關係人不可侵犯的私人生活安排領域，而不許任何的公權力干預的情形，即不得進行調查，或者以其他任何不合法的方法進行調查，勢將侵犯稅捐義務人受憲法保障的人格時，則為保護利害關係人，對於實質真實的探求，應予絕對的限制。在此情形，因違反程序規定而違憲侵害私人生活領域之絕對核心領域，所調查取得的事證，為有效保護基本權利，不得加以利用<sup>72</sup>。例如違法監聽，有侵害憲法第12條

65 Tipke/Kruse, AO, §88 Tz. 7; Dieter Birk, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht, 1988, S. 199 f.

66 Soehn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, §88, 1978, Rn. 126.

67 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 221.

68 金子宏，租稅法，2014年，第19版，頁823。

69 參見德國聯邦財務法院1985年8月14日判決（BStBl 1986 S. 2 ff.），同院1987年8月28日判決（BStBl 1988 S. 2 ff.）。

70 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 218.

71 Soehn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2010, §88 Rn. 289 ff.

72 BVSrFG 9.11.2010 2-BvR-2101/09.

所保障人民秘密通訊自由之重大違法情事，且從抑制違法偵查之觀點衡量，容許該通訊監察所得資料作為證據並不適當時，當應否定其證據能力<sup>73</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第408頁】

(2) 凡是經由違憲的調查方法所調查者，皆不得加以利用。例如稽徵機關以強暴、脅迫、詐欺、疲勞審問、利誘或其他不正當方法，足以影響關係人的自由意思決定，所取得的陳述口供，不論利害關係人是否同意，均不得加以利用（類推適用刑事訴訟法第156條第1項）<sup>74</sup>。稅捐稽徵法第11條之6即規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」

(3) 其他違反強行規定所調查之事證，應以利益衡量決定之。經由分析當事人間之利益狀態以及系爭法規之目的，進行衡量被違反規定所要保護當事人之利益或價值，是否高於事實查明之利益（課稅利益或追訴犯罪之公共利益）（所謂保護目的理論，利益衡量理論）。如果調查措施侵犯憲法所保障當事人之基本權利的核心領域時，則應予以肯定（證據禁止利用）<sup>75</sup>。

(4) 稽徵機關以刑法上可罰的行為，所取得的調查證據結果，均不得加以利用。例如，從事調查的稅務員竊取稅捐義務人有關稅捐的文書資料。但私人以犯罪方法取得之證據資料，原則上仍可加以利用。故外國銀行職員盜取客戶存款資料出售給國稅局，因僅涉及金融機構之業務上資料，不涉及當事人個人生活核心領域，仍得作為逃漏稅追訴處罰之證據使用<sup>76</sup>。但學者有認為違反國際法之證據調查，不得使用其取得之證據。例如違法在國外進行調查，或稽徵機關付款委託外國人在國外進行調查，所取得之課稅資料，不得使用<sup>77</sup>。

(5) 稽徵機關在稽徵程序中運用稅法所未規定的強制手段，所獲得的證據資料，不得加以利用。例如稽徵機關未依稅捐稽徵法第31條【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第409頁】規定，自行強制搜索扣押有關課稅資料，即不得加以利用。

(6) 違背拒絕陳述權利的規定意旨（該規定乃是基本權利的表現以及為保護當事人之利益），所調查的事證，不得加以利用。

#### 四、核實課稅優先於推計課稅

73 最高法院 87 年度台上字第 4025 號刑事判決。另參見最高法院 91 年度台上字第 2905 號刑事判決：「涉及侵害基本人權之通訊監察，法律並未賦與司法警察得預予為之之權限；至證據之取得若非依法定程序，則應就人權保障與公共利益之均衡維護，依比例原則予以酌量，以決定該項非依法定程序取得之證據應否賦予證據能力。」就此問題，楊雲驊，「通訊保障及監察法」實施前電話監聽合法性及證據評價的探討，台灣本土法學雜誌，57 期，2004 年 4 月，頁 37 以下。

74 Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 2010, §88 Rn. 293 ff.

75 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §21 Rz. 218.

76 此為德國聯邦憲法法院 2010.11.9 判決見解，參見 BVerfG 9.11.2010 2-BvR-2101/09.

77 Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, §4 Rz. 219.



推計課稅乃是特殊的事實關係之認定方法，亦即減輕證明程度，因此其適用必須有特別的正當理由（必要性）。其類型有二，茲分述之：1.稽徵機關在客觀上不能進行確實的調查與計算之情形，2.稅捐義務人對於有關課稅事實之查明，違反協力義務。

由於所得稅法是以實額課稅為原則，推計課稅為例外，因此稽徵機關首先應儘量取得必要的直接課稅資料，於無法取得充分的直接資料的情形，才容許推計課稅<sup>78</sup>。最高行政法院 56 年判字第 18 號判例即謂：「納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關自即應就其提供之資料調查認定，不得仍援前開規定（指所得稅法第八十三條），而核定其所得額。」（同旨最高行政法院 57 年判字第 60 號判例）。

在稽徵程序上，稽徵機關負有義務依據職權調查課稅事實，因此，納稅義務人雖然違背其協力義務，惟稽徵機關仍可依其他方式加以調查或計算課稅基礎，且並未因此構成負擔過重的情形，則仍不符合推計課稅的要件。換言之，稽徵機關的調查義務，原則上並非於協力義務開始之處即歸於消滅。

## 五、其他納稅人程序上權利保障

為保障納稅人之權利，在稽徵程序上，美國 1988 年納稅人權利法案曾經導入下列規定<sup>79</sup>：

1. 稽徵機關在進行稅務調查時，應事先告知納稅人有關調查之理由以及納稅人所享有之權利，例如委任律師、會計師或其他合法稅務代理人等。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 410 頁】**

2. 納稅義務人在接受稽徵機關調查詢問過程中，如果想要諮詢律師、會計師或其他登記之稅務代理人意見時，則稽徵機關應停止其調查詢問之行為，以便納稅義務人得諮詢其律師或會計師之意見<sup>80</sup>。

3. 納稅義務人在接受稅務調查時，在事先告知稽徵機關之情形下，得對於稅務調查詢問之內容，進行錄音。

4. 設置納稅人權利保護官，爭訟費用之償還以及稅法上損害賠償之創設等。

5. 納稅義務人之住宅，非經聯邦地方法院法官之書面授權，稽徵機關不得搜索扣押<sup>81</sup>。

6. 稽徵機關在通知納稅義務人進行稅務調查時，應告知其相關權利，包括其得委任律師或其他稅務代理人。如果事先進行告知，納稅義務人得對於其與稽徵機關之稅務員之調查詢問進行錄音。

78 金子宏，租稅法，2013 年，第 18 版，頁 776。

79 松澤智，租稅手續法，1997 年，初版，頁 235 以下。

80 Taxpayer Bill of Rights, 引自 <http://www.ivdgl.org/pages/c-taxtrouble/billofrights.html>; <http://www.encyclopedia.ccm/doc/1G2-3437704315.html>. 瀏覽日期：2014.10.20.

81 <http://www.ivdgl.org/pages/c-taxtrouble/billofrights.html>. 瀏覽日期：2014.10.20.

## 伍、稅捐處罰領域之正當法律程序

有關處罰的正當法律程序，在刑罰領域，學者認為可以歸納如下：1. 法律保留原則、罪刑法定原則及法律授權明確性原則、平等原則、比例原則。2. 罪責原則（無責任無刑罰），亦即自己行為責任原則。3. 無罪推定原則。4. 不自證己罪原則。5. 一事不再理原則。6. 保障程序主體地位以及程序主體參與原則。7. 法定法官、法官中立以及裁判公正原則等<sup>82</sup>。

上述見解，在稅捐處罰程序上，亦可參考。【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第411頁**】

### 一、稅法上之處罰及救濟程序應以法律定之

釋字第619號解釋認為，對於人民違反行政法上義務之行為處以裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，應由法律定之，以命令為之者，應有法律明確授權，始符合憲法第23條法律保留原則之意旨（釋字第394號、第402號解釋參照）。有關土地稅法上違規行為之處罰，土地稅法施行細則第15條規定，將非依土地稅法規定之處罰要件，亦得依土地稅法第54條第1項規定處以短匿稅額3倍以下之罰鍰，顯以法規命令增加裁罰性法律所未規定之處罰對象，復無法律明確之授權，核與法律保留原則之意旨不符，牴觸憲法第23條規定。

又釋字第289號解釋理由書指出國家因人民違反稅法而課處罰鍰，雖屬行政處分性質之行政秩序罰，惟基於立法政策之考量，亦非不可於稅法規定由法院以裁定為之。法院依此規定所應處理之罰鍰裁定案件，其「處罰及救濟程序」自應以「法律」定之，以符憲法保障人民權利之意旨。

### 二、無責任推定原則

在行政秩序罰之處罰程序上，其證據證明法則，究與一般行政處分爭訟程序上有關證明程度要求有別。德國聯邦憲法法院1991年11月22日裁判即指出基於法治國家原則所導出之「無責任（罪）推定原則」（Unschuldsvermutung），在秩序罰領域上亦有其適用<sup>83</sup>。

「在罰鍰程序，如同在刑事訴訟程序般，並不承認當事人的舉證責任。亦即當事人並無證明自己無秩序罰責任之任務。而毋寧必須由法院運用各種證據方法證明當事人之違規行為<sup>84</sup>。因此，當事人保持緘默，原則上並不能導出對其不利益之推論。此項刑事訴訟程序上所【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第412頁**】

82 許玉秀，論正當法律程序原則（十三），軍法專刊，57卷3期，2011年6月，頁1-5。

83 NSTZ 1992,238 ;Seitz, in: Göhler, OWiG,15,Aufl., 2009, §46 Rn.10b.

84 Kleipknecht/Meyer-Goßner, StPO, 44. Aufl., 1999, § 155 Rn. 3, Einl. Rn. 80.

適用之原則（指保持緘默），也適用於罰鍰程序。<sup>85</sup>」

因此，僅在納稅義務人有確實違規行為事實的情形，才能加以處罰。有關處罰要件事實之存在，要求更為嚴格的證據證明程度，而應使行政機關或法官產生如下主觀的確信：對於行為人之制裁可能性並未產生任何合理的懷疑。此一確信包括所有處罰要件全部具備，而有證據調查結果可加以支持，且無任何內部的矛盾<sup>86</sup>。亦即對於真實之確信，應達到依據生活經驗所必要之確實程度，對之並不再產生有任何合理的懷疑<sup>87</sup>。亦即在罰鍰程序上，也適用「有疑問，則為有利於被告之認定原則」<sup>88</sup>。

最高行政法院 39 年判字第 2 號判例即謂：「行政官署對於人民有所處罰；必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」可認為要求達到「確信為真實之確實證明程度」

最高行政法院 102 年度判字第 816 號判決亦認為：「稅捐徵收處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以『高度蓋然性』為原則，亦即適用『幾近於確實的蓋然性』作為訴訟上證明程度的要求，另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院固得視個案情形及納稅義務人是否克盡協力義務，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求。惟關於稅捐裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。」

又最高行政法院 98 年度判字第 494 號判決亦持相同見解：「違法【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 413 頁**】事實應依證據認定之，無證據則不得以擬制推測之方法，推定其違法事實，此為司法訴訟及行政程序適用之共通法則。故行政機關本應依職權調查證據以證明違法事實之存在，始能據以對人民作成負擔處分，亦即行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任，人民本無須證明自己無違法事實。如調查所得證據不足以證明人民有違法事實，即應為有利於人民之認定，更不必有何有利之證據。又認定違法事實之證據，係指足以證明行為人確有違法事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定違法事實之資料，若行政處分所認定之事實，與所採之證據不相適合，或其採認的事證互相牴觸，即屬證據上理由矛盾。」

尤其在人民對於裁罰處分提起訴願及行政訴訟之情形，更應徹底查明事實關係，確認有違規行為事實，才能加以處罰，以符合「無責任（罪）推定原則<sup>89</sup>」。

85 此為德國 Hamm 邦高等法院判決見解，參見 2 Ss OWi 216/2000 OLG Hamm，[http://www.burhoff.de/rspr/texte/q\\_00002.htm](http://www.burhoff.de/rspr/texte/q_00002.htm)。

86 Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitenrecht, S.118.

87 Joachim Bohnert, OWiG, §77 Rn.8.

88 Kurz, in: KK- Ordnungswidrigkeitengesetz, 2. Aufl., 2000, §65 Rn. 11.

89 在制度設計上，有認為行政機關第一次處罰階段，為能提高行政效能，可以簡易的、統一的概略調查程序進行事實調查後，即可作成暫時性之裁罰處分，類似於對於當事人接受處罰之要約，而如人民有提起爭議救濟時，才進



又在現代法治國家裡，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用有疑問則為有利被告之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則<sup>90</sup>。

在處罰程序上應適用「有疑，則為有利被告之認定」(in dubio pro reo)之原則，故除法律有特別規定外，審理逃漏稅違章罰鍰案件之行政法院，應不受行政法院關於本稅之確定判決的既判力之拘束，而得獨立審查認定納稅義務人有無違章漏稅行為，或其逃漏稅金額之大【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第414頁**】小<sup>91</sup>，以及有無故意過失，再據以進行是否處罰之裁判。亦即應由法院查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認<sup>92</sup>。

目前實務上較有問題者，乃是本稅之課稅處分以及罰鍰處分之行政爭訟，經常在同一行政訴訟程序上統一合併審理，行政法院為避免裁判矛盾，通常基於同一認定事實證明度，認定課稅事實以及違規逃漏稅事實之存否，導致無法落實上述無責任推定原則。將來應考量行政秩序罰之裁罰處分是否應準用刑事訴訟法，並改由普通法院刑事庭審判。

### 三、推計課稅不得同時推計處罰

在稅捐處罰程序上，為調查所漏稅額，固然也可以進行課稅基礎的推計，但應遵守刑事訴訟程序的特殊性。在稽徵程序上所為推計課稅並不能拘束審理處罰案件之法官，雖然法院可以參考稽徵機關的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其正確性。如果有無法克服的疑義時，則應適用有疑則為有利被告之原則。即使納稅人未提出完整的申報說明或帳證有瑕疵，仍應嚴格的證明漏稅事實<sup>93</sup>。在稽徵程序上因為納稅人違反協力義務以致於事實不明，其不利益應由行為人負擔的建議意見，在處罰程序上應不足採取<sup>94</sup>。換言之，除非法律有明文規定，在處罰調查程序上，當事人自有拒絕協力之權利，此時若行政機關無法自行調查而確認當事人有違法事實存在時，即不得加以處罰<sup>95</sup>。【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第415頁**】

---

行完整的事實調查，以符合人權公約關於「無責任推定原則」之要求(Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitenrecht, S.72.)。

90 洪家殷／江彥佐，漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究－以漏稅之故意或過失為中心，月旦財經法雜誌，11期，2007年12月，頁31以下。

91 Kolmann, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 1984, AO, 1977, §370 Rn. 153 f., §409, 410 Rn. 43b, 44; Klein/Orlopp, AO, 1986, §396 Rn. 1; 翁岳生，現行稅捐救濟程序之研究，行政院研考會編印，1997年，頁5。

92 Kohmann, Steuerstrafrecht, §370 AO 1977, 2005, Rn. 473.

93 陳清秀，稅法總論，2014年，第8版，頁664以下。

94 Kohlmann, Steuerstrafrecht, §370 AO 1977, 2005, Rn. 497.

95 洪家殷，行政罰調查程序中之當事人協力義務，收於台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006年，頁123。

例如本稅可以依法進行「推計課稅」，而罰鍰則不得「推計處罰」<sup>96</sup>，故本稅可能因推計課稅而被補稅，惟違章漏稅罰鍰則可能因欠缺確切證據證明違章漏稅行為，而不得裁罰。

換言之，在推計課稅，由於課稅基礎的推估（例如漏報所得金額大小的推估），同時必然或多或少以「推定的事實關係」（例如推定營業收入之事實）為基礎<sup>97</sup>，因此如果容許單純以稽徵機關的推計課稅結果，作為所漏稅額進行處罰時，則勢必變成以「推定的事實」認定為違規事實，進行處罰。此一作法，乃是以蓋然性的推定方式「推計處罰」，違反處罰法上所採取「推定無辜（無罪推定）」原則與「有疑，則為有利被告之認定」原則。

但實務上由於逃漏稅行為之「本稅與處罰」案件都由同一行此法院審理，甚至在同一裁判中一併裁判，因此，為避免裁判矛盾，在本稅與處罰之所漏稅額的認定上，行政法院採取「統一認定」模式。例如最高行政法院民國 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議謂：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第 110 條第 1 項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 416 頁**】算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。」

上述見解，一般而言，或有其必要性。然而從證據法則分析，則仍有可議之處。亦即本稅部分，因為違反協力義務，採取降低證明程度之「推計課稅」，而在逃漏稅行為處罰之計算基礎之「所漏稅額」的計算上，也同樣降低證明程度，統一以該推計課稅額為準，導致有推計處罰之虞<sup>98</sup>。為解決此一問題，未來如果處罰案件仍由行政法院審判，則似應採取「本稅與處罰」案件分別審判方式，並分別適用不同之證據法則，而不得由同一行政法院在同一裁判中合併審理，又適用同一證據法則裁判，導致混淆本稅之推計

96 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估－最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議決議評析，台灣法學雜誌，145 期，2010 年 2 月，頁 241-243。

97 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 954.

98 陳清秀，推計課稅與處罰－評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌，181 期，2010 年 06 月，頁 233-247。

課稅原則被濫用於處罰爭訟程序上，而違反憲法上「無責任推定原則」。

又有關課稅事實如果採取擬制認定方式時，則不得再重複以擬制方式認定有關漏稅事實，以免違反處罰法上之預測可能性原則<sup>99</sup>。

#### 四、漏稅罰應以發生漏稅結果為要件

有關逃漏稅之處罰，應有發生逃漏稅之結果為要件。如未發生逃漏稅結果，即不得科處漏稅罰<sup>100</sup>。釋字第 337、339 號解釋均已經指出確認在案。在稅務違章案件之處罰程序上，應由稽徵機關舉證證明違規漏稅行為事實，而不應要求納稅人自己證明清白。倘若納稅人可以提出證據證明自己清白，並無逃漏稅行為，或其逃漏稅金額僅為極少時，則自應容許納稅人證明自己無辜或其無辜之程度範圍。此為現代法治國家處罰法上人權保障之基本法理。

在納稅人原先違反協力義務，遭稽徵機關為不利之處分後，嗣後於處罰程序上可否提出證據主張核實課稅，以證明所逃漏稅額不多，【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 417 頁】而應減少按照所漏稅額計算之罰鍰？

就此問題，釋字第 660 號解釋理由書採取否定說，認為：「營業稅法第五一條第三款規定，納稅義務人短報或漏報銷售額者，除追繳稅款外，按所漏稅額處一倍至十倍罰鍰，並得停止其營業，此漏稅額之認定方式，依同法施行細則第五二條第二項第一款規定，亦以經主管稽徵機關依『查得之資料』，核定應補徵之應納稅額為漏稅額，尚不許營業人於查獲後始提出合法進項稅額憑證，而主張扣抵銷項稅額。<sup>101</sup>」

按有關營業稅所漏稅額之計算，應回歸加值型及非加值型營業稅法第 15 條規定，納稅義務人之當期進項稅額未於當期申報者，仍應准予在稽徵機關在進行調查時嗣後補報，以便「正確」計算「客觀」的所漏稅額。上述實務見解不准納稅人嗣後補報扣抵進項稅額之作法，不僅增加法律所無之限制（納稅人因違反協力義務而發生失權效果，此一失權效果並非法律所明定），違反課稅要件法定主義，且將虛增納稅人之當期「客觀應納稅額」，而實質上變成僅以當期「銷項稅額」作為所漏稅額，進行處罰計算基礎，不符「加值型」營業稅之制度精神，有違實質課稅原則與量能課稅原則，至為明顯<sup>102</sup>。

該見解無異在處罰程序上不准容許納稅人證明自己無辜（並無所漏稅額或所漏稅額極少），其違反現代法治國家處罰法上人權保障之理念<sup>103</sup>，似甚為明顯。

99 李惠宗，稅法上的推定、擬制與處罰—太極門課稅案件的評述，法令月刊，65 卷 10 期，2014 年 10 月，頁 25 以下。

100 洪家殷／江彥佐，漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究，月旦財經法雜誌，11 期，2007 年 12 月，頁 12。

101 同說，釋字第 700 號解釋，最高行政法院 96 年判字第 1403 號判例。

102 參見黃茂榮大法官在本件解釋之不同意見書；陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第六六〇號解釋評析，東吳法律學報，21 卷 4 期，2010 年 4 月，頁 275 以下。

103 公民與政治權利國際公約第 14 條第 2 項規定：「受刑事控告之人，未經依法確定有罪以前，應假定其無罪。」在行政制裁處罰法上，也應有其類推適用。



## 五、一行為不二罰原則（雙重處罰禁止）

釋字第 503 號解釋：「納稅義務人違反作為義務而被處行為罰，僅須其有違反作為義務之行為即應受處罰；而逃漏稅捐之被處漏稅罰者，則須具有處罰法定要件之漏稅事實方得為之。二者處罰目的及處【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 418 頁**】罰要件雖不相同，惟其行為如同時符合行為罰及漏稅罰之處罰要件時，除處罰之性質與種類不同，必須採用不同之處罰方法或手段，以達行政目的所必要者外，不得重複處罰，乃現代民主法治國家之基本原則。是違反作為義務之行為，同時構成漏稅行為之一部或係漏稅行為之方法而處罰種類相同者，如從其一重處罰已足達成行政目的時，即不得再就其他行為併予處罰，始符憲法保障人民權利之意旨。」亦即本於一行為不二罰原則，如果同一違反稅法上秩序行為（危害稅捐秩序之預備逃漏稅捐行為，例如漏開發票），進而逃漏稅捐（逃漏稅捐行為，例如逃漏營業稅）者，其所觸犯稅法上行為罰（稅捐稽徵法第 44 條）與漏稅罰（加值型及非加值型營業稅法第 51 條），原則上應擇一從重處罰，而無庸併罰。

## 六、處罰最高金額之限制

基於比例原則，有關違反稅捐秩序罰鍰之金額，應有合理最高金額之限制，以免過於嚴苛，而違反個別案件正義與比例原則（釋字第 327 號解釋）<sup>104</sup>。例如稅捐稽徵法第 44 條第 1 項規定，對於違反應給予或取得或保存憑證之協力義務，應按照經查明認定之總額，處 5% 罰鍰。該條於民國 99 年 1 月 6 日修正公布增訂第 2 項規定：「前項之處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元。」已設有最高額之限制。

對於早年稅捐稽徵法第 44 條規定違反取得或給予憑證義務，一律科處 5% 罰鍰：並無最高額限制之作法，釋字第 685 號解釋理由書即認為：「處以罰鍰之內容，於符合責罰相當之前提下，立法者得視違反行政法上義務者應受責難之程度，以及維護公共利益之重要性與急迫性等，而有其形成之空間（本院釋字第 641 號解釋參照）。系爭規定以經查明認定未給予憑證或未取得憑證之總額之固定比例為罰鍰計算方式，固已考量違反協力義務之情節而異其處罰程度，惟如此劃一之處罰方式，於特殊個案情形，難免無法兼顧其實質正義，尤其罰鍰金額【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 419 頁**】有無限擴大之虞，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。依統計，九十五年至九十七年間，營利事業依稅捐稽徵法第四十四條處罰之罰鍰金額合計為新臺幣二十四億八千萬餘元，其中處罰金額逾新臺幣一百萬元案件之合計處罰金額，約占總處罰金額之百分之九十（參閱立法院公報第 98 卷第 75 期第 326 頁、第 327 頁）。」「系爭規定之處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第

104 黃俊杰，稅捐正義之維護者，臺大法學論叢，32 卷 6 期，2003 年 11 月，頁 20。

十五條保障人民財產權之意旨有違，應不予適用。」

又行政機關為統一公平處罰，也可以對於違規案件進行「類型化處理」，對於「通常平均的案件」（典型的）類型（durchschnittlichen Fälle），依據行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款規定，為協助下級機關或屬官統一行使裁量權，而訂頒裁量基準之行政規則，通案訂定統一的裁罰基準<sup>105</sup>，以避免個別公務員在個別案件上濫用行政裁量。

然而在訂定統一的裁罰基準時，仍應注意個別案件特別嚴重或輕微，而屬於「非典型的案件類型」的特殊情形時，仍應有別於裁罰基準，而另外加重處罰或減輕處罰之機制，但應敘明理由。

就此最高行政法院民國 102 年度 3 月份第二次庭長法官聯席會議決議也認為對於違規行為之處罰，應區分故意或過失，而有不同之處罰基準，以符合比例原則以及責罰相當性原則，財政部所發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表針對所得稅法第 114 條第 1 款前段關於扣繳義務人之違反扣繳義務之違規行為罰則規定之裁量基準，規定應扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰。其中就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 420 頁**】由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法。

## 陸、稅務爭訟上之正當法律程序

### 一、概說

訴訟程序應符合正當法律程序之要求，就此國內學者有認為：「正當訴訟程序強調有權利即有救濟，行政機關不得為終審機關訴訟程序必須公開（例如：直接審理、禁止法官與當事人或檢察官在法庭外接觸、對社會公開、對當事人公開、開放旁聽）、公平（當事人武器對等、律師辯護制度、閱卷權、攻擊防禦權、被告的最後陳述權）、公正（法官必須以中立第三者的立場擔任審判、迴避制度）等，目的就是在追求公平審判。<sup>106</sup>」

釋字第 482 號解釋理由書也認為謂：「所謂訴訟權，乃人民司法上之受益權，即人民於其權利受侵害時，依法享有向法院提起適時審判之請求權，且包含聽審、公正程序、公開審判請求權及程序上之平等權等。」

德國基本法第 103 條第 1 項將「聽審權利」（rechtliches Gehör），作為訴訟程序的最基本要求，其保障任何人在法院之前享有聽審權利，不僅是為澄清查明作成裁判之事實

<sup>105</sup> 例如臺北市政府即曾通令所屬各機關均應就各個行政處罰法規，訂定統一的裁罰基準。

<sup>106</sup> 林子儀、蔡俊榮、黃昭元、張文貞，憲法－權利分立，2003 年，頁 377。

基礎，更是為尊重人性尊嚴，基此，當事人在訴訟程序上應得為事實上及法律上之陳述<sup>107</sup>。而依據以往德國聯邦憲法法院裁判見解，當事人在訴訟上之聽審權利，應包括：資訊請求權、陳述意見權利以及所陳述意見應被適當斟酌考量之權利<sup>108</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第421頁】

## 二、行政救濟之提起，不得以先繳納半數稅款為要件

早年臺灣稅捐稽徵法規定，對於課稅處分表示不服時，必須先繳納半數稅款，始得請求救濟。案經司法院大法官解釋宣告違憲，釋字第224號解釋即謂：「稅捐稽徵法關於申請復查，以繳納一定比例之稅款或提供相當擔保為條件之規定，使未能繳納或提供相當擔保之人，喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權所為不必要之限制，且同法又因而規定，申請復查者，須於行政救濟程序確定後始予強制執行，對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第七條、第十六條、第十九條之意旨有所不符，均應自本解釋公布之日起，至遲於屆滿二年時失其效力。在此期間，上開規定應連同稅捐之保全與優先受償等問題，通盤檢討修正，以貫徹憲法保障人民訴願、訴訟權及課稅公平之原則。<sup>109</sup>」

## 三、法官依據法律獨立審判，不受行政命令之拘束

行政法院法官審判行政訴訟案件，是否應受主管機關之行政命令拘束問題。就此釋字第137號解釋謂：「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」表示行政解釋令函可供參考，但法官並不受其拘束；釋字第216號解釋亦謂：「司法行政機關所發司法行政上之命令，如涉及審判上之法律見解，僅供法官參考，法官於審判案件時，亦不受其拘束。惟如經法官於裁判上引用者，當事人即得依司法院大法官會議法第四條第一項第二款之規定聲請解釋。」因此，行政法院審理稅務訴訟案件，並不受財政部解釋令函與【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第422頁】行政命令之拘束。但如法院裁判加以引用時，則該解釋令函得為司法院大法官進行違憲審查之客體。

## 四、聽審請求權

基於憲法上「尊重人性之尊嚴」以及「法治國家原則」之要求，在法院訴訟程序上，應有擔保個人之尊嚴及自由之程序保障，亦即要求各個人應被視為「人」看待，而不得

107 陳愛娥，正常法律程序與人權之保障—以我國法為中心，憲政時代，29卷3期，2004年3月，頁380以下。

108 陳愛娥，正當法律程序與人權之保障—以我國法為中心，憲政時代，29卷3期，2004年3月，頁381。

109 同說，釋字第321號解釋理由書亦指出民國75年6月29日修正公布之關稅法第23條之規定，要求納稅義務人如不服海關對其進口貨物核定之稅則號別、完稅價格或應補繳稅款或特別關稅者，必須先繳納全部稅款或提供相當擔保始得聲明異議。其雖為防止受處分人任意請求復查以拖延繳納稅款，但依現行行政救濟制度，提起行政救濟並無停止原處分執行之效力，致上述規定，徒使未能於規定期限內繳納全部稅款或提供相當擔保之納稅義務人喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第16條保障人民訴訟權之意旨有所抵觸。



被降級為單純的國家行為或裁判之「客體」，因此在行政訴訟程序中，利害關係人應享有法律上的聽審請求權（Anspruch auf rechtliches Gehör）<sup>110</sup>，俾可因此影響訴訟程序之經過與結果，並確保免於謨受不可預見之突襲性裁判<sup>111、112</sup>。

德國基本法第 103 條第 1 項規定：「任何人在法院之前，均享有法律上聽審請求權。」即本此意旨。釋字第 482 號解釋理由書亦承認聽審權利屬於訴訟權保障之一部分。

行政訴訟上有關聽審請求權之內容，參考德國行政訴訟法學者 Friedhelm Hufen 教授之分析，可以包括以有關程序及其基礎之適當的告知資訊為前提，從法律上及事實上之觀點陳述自己意見的權利，並擔保其陳述意見發生納入法院裁判考慮之作用。茲分述之<sup>113</sup>：

#### （一）有關資訊告知權利

1. 相當的闡明及告知（闡明義務）（行政訴訟法第 125 條第 3 項）。
2. 有合法期間的接受告知審理期日之權利（行政訴訟法第 109 條第 2 項規定至少應有 10 日為就審期間）。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 423 頁】
3. 有關證據以及證據調查結果之資訊告知權利（行政訴訟法第 141 條第 1 項：「調查證據之結果，應告知當事人為辯論」）。
4. 有知悉其他當事人之陳述意見內容之權利。
5. 有閱覽卷宗之權利。（行政訴訟法第 96 條）

#### （二）表示意見之權利

1. 在言詞審理，有提出聲請以及陳述其理由之權利。在書面審理，有提出書面陳述意見之權利。
2. 對於他造當事人之書狀及聲請適時表示意見或反對意見之權利。
3. 在準備程序或言詞審理程序中提出證據及其他聲請之權利。
4. 僅限於當事人得表示意見之事實以及證據調查結果，始得納入判決基礎。

行政訴訟法第 176 條準用民事訴訟法第 278 條第 2 項規定：「前項事實，雖非當事人提出者，亦得斟酌之。但裁判前應令當事人就其事實有辯論之機會。」有關訴訟當事人

110 有關聽審請求權，參見陳清秀，行政訴訟法，2013 年，第 6 版，頁 478 以下。

111 BVerfG 24.7.1957, BVerfGE 7, 95 (98).關於程序保障問題，請參照邱聯恭，程序保障之機能，臺大法學論叢，17 卷 1 期，1987 年 12 月，頁 171 以下。

112 日本最高法院昭和 37 年 11 月 28 日大法庭判決亦認為侵害人民財產權（沒收第三人所有物），必須給予所有權人「告知、辯護及防禦之機會」，否則即屬未依「正當法律程序」，侵害人民財產權，應屬違憲（阿部照哉、池田政章編，憲法判例，昭和 54 年增補版，頁 96 以下）。依此見解，法律上聽審請求權係淵源於憲法上正當法律程序之要求。

113 Friedhelm Hufen, Verwaltungsprozessrecht, 6. Aufl., 2005, §35 Rn. 7ff.

表示意見之權利（Gelegenheit zur Äußerung），亦即當事人在程序法上及實際上，必須有對於一切事實及法律問題，表示其意見之可能性<sup>114</sup>。聽審請求權，涵蓋當事人享有在訴訟程序上不受法律上或事實上妨礙其陳述之請求權，以及享有法院就事實或法律問題之闡明或提示請求權，俾當事人得以有效行使聽審請求權，而免於遭受法院不可預料之突襲性裁判<sup>115</sup>。【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第424頁】

### （三）請求法院斟酌之權利

1. 當事人就該訴訟事件，有從事實上及法律上觀點進行辯論（Erörterung）之權利。行政訴訟法第125條第2項即規定：「審判長應注意使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論。」

2. 有請求法院知悉及衡量其訴訟上陳述之權利。行政訴訟法第188條即規定：「行政訴訟除別有規定外，應本於言詞辯論而為裁判（第1項）。法官非參與裁判基礎之辯論者，不得參與裁判（第2項）。」

3. 有請求法院將其陳述意見納入裁判及其判決理由中論斷之權利。

行政訴訟法第189條第1項即規定：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。」

## 五、稅捐罰鍰之審查密度

有關稅捐罰鍰處分之撤銷訴訟案件，行政法院之審理範圍，實務上以往傾向於認為原則上僅及於合法性審查，並不及於合目的性審查，因此，無法自行決定罰鍰金額。有關罰鍰倍數及金額多少，屬於行政裁量權範圍。例如行政法院民國86年2月份庭長評事聯席會議決議即認為稅法上「處罰金額（依倍數計算）多寡，屬行政裁量權範圍，基於司法不宜干涉行政權，原處罰鍰既經撤銷命由原處分機關依法重為處分，則由其依職權裁罰即可，毋須由本院為逕定科罰金額之變更判決。」

按行政處罰既然涉及對於人民之制裁，則應賦予法院廣泛的審查權，包括處罰金額等應由法院作最後之決定。亦即在罰鍰的行政訴訟案件，其制裁性質與刑罰類似，因此，在立法政策上，應準用刑事訴訟法規定，由行政法院決定當事人應否處罰以及應處以多少罰鍰。此【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第425頁】與刑事判決由法院決定處罰刑度（量刑）之情形相同，以保障人權<sup>116</sup>。因此，似應參考

114 Dürig, in: Maunz-Dürig, Grundgesetz, 1960, Art. 103 Abs. 1, Rn. 28, 48; Kopp, VwGO, §108 Rn. 19; Tipke/Kruse, FGO, §96 Tz. 22. 少數學說認為法律上聽審僅針對事實及證據調查結果而言，並不涉及法律問題，參見 Eyermann/Fröhler, Verwaltungsgerichtsordnung, 9. Aufl., 1988, §108 Rn. 12.

115 Rosenberg/Schwab, Zivilprozessrecht, §85 III 4, S. 484; Lei-pold, in: Stein-Jonas, Kommentar zur Zivilprozeßordnung, 20. Aufl., vor § 128B II Rn. 41 ff., Kopp, VwGO, §108 Rn. 25; BGH 25.11.1981, NJW 1982, 2506; 邱聯恭，突襲性裁判，載於民事訴訟法研究會，民事訴訟法之研討，1986年，頁43以下，亦謂根據「尊重人之尊嚴」的基本觀點，在訴訟程序上，法院應以言詞辯論終結前之心證公開，來徹底防止發生突襲性裁判。

116 早年在財務案件處理辦法施行年代，各說法也均規定有關稅務違章案件之處罰，移送法院裁定為之，亦即由法院決定其處罰額度，而非授權行政機關裁量處罰金額。此項由法院決定處罰金額之作法，較為保障人權。尤其是處

德國及日本立法例，不應承認行政機關對於處罰金額之行政裁量權<sup>117</sup>。

德國立法例對於行政秩序罰之處罰構造，在裁罰案件進入法院後，法院之審理程序，準用刑事訴訟法第 407 條以下關於對於刑事命令聲明異議之程序規定（違反秩序罰法第 71 條）。由法院對於本案違規行為重新調查裁判，原罰鍰處分僅成為處罰程序要件，如同刑事訴訟之起訴及開始審判之決定。法院之審查範圍與行政訴訟不同，並非針對罰鍰處分之合法性，而是針對訴訟程序上當事人所涉及之違規行為。法院審查該行為是否違反各項法規，包括是否為犯罪行為<sup>118</sup>。

又以歐盟為例，在違反公平交易法案件，由歐盟委員會處罰時，歐盟法院以往判決認為罰鍰程序仍屬於行政程序，但罰鍰之裁處程序，依據罰鍰之特徵性質，原則上必須滿足刑事訴訟法程序（*strafverfahrensrechtlichen Anforderungen*）之要求<sup>119</sup>。而第一審歐盟法院對於罰鍰金額得進行無限制之審查<sup>120</sup>，不僅審查其有無認定事實【**租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016 年 1 月，第 426 頁**】以及適用法規有無瑕疵，而且也可以對於罰鍰金額之相當性（*Überprüfung der Angemessenheit der Geldbuße*）進行審查，並經常因此重行核定罰鍰金額。法院尤其得審查其違規行為之嚴重性、持續期間、其行為所生經濟上影響、行為可歸責程度、阻卻責任事由之存否、企業之經濟上給付能力以及其規模大小、以及有關衡平之一般正義等。第一審歐盟法院於裁判時並得撤銷罰鍰處分、降低罰鍰金額或提高罰鍰金額<sup>121</sup>。過去曾經有案例法院降低處罰金額大約至半數<sup>122</sup>。如果行為人在行政調查程序上因有矇騙行政機關以致於其作成過低之罰鍰處罰時，則法院可提高罰鍰金額。但如行政機關並未處罰時，則法院不得進行第一次之裁罰<sup>123</sup>。

目前臺灣之作法，過度賦予行政機關之裁罰裁量權，剝奪人民權利保護機會，亦即過度強調提高行政效率，而忽略公平正義之品質要求，似有違反憲法有效權利保護之意旨。

反觀德國立法例，則兼顧行政效率與公平正義之利益均衡，第一階段先由行政機關

---

罰金額巨大的違章類型，更有必要由法院決定，較為公正。

117 參見洪家殷，行政罰法協，2008 年，第 2 版，頁 320 以下。釋字第 289 號解釋理由書認為：「國家因人民違反稅法而課處罰鍰，雖屬行政處分性質之行政秩序罰，惟基於立法政策之考量，亦非不可於稅法規定由法院以裁定為之。」似過度考量秩序罰之行政處分性質，而忽略人權之保障。就此日本學者即有認為由行政機關裁罰之作法，屬於相對落後國家（未充分保障人權）之象徵者（參見市橋克哉，日本における行政罰法制度改革の方向性—行政權の強化に向かうのか、司法權の強化に向かうのか，發表於東吳大學法律學系公法研究中心第四屆公法研討會，2007 年 6 月），值得深思。

118 Kurz, in: KK- Ordnungswidrigkeitengesetz, 2. Aufl., 2000, §65 Rn.9; Joachim Bohnert, Ordnungswidrigkeitenrecht, 3. Aufl., 2008, S.65.

119 Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- u. Steuerstrafrechts, 3. Auflage, 2007, Rn. 185 ;EuGH, 15.7. 1970, Slg. 1970, 733, 756 (Buehler) ; 18.5. 1982, Slg. 1982, 1575, 1611 (AM&S) . <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A61969CJ0044>.

120 參見歐洲共同體條約第 229 條，Art. 31 VO 1/2003。現行歐盟條約第 261 條亦繼受上述規定：歐盟法規得賦予歐盟法院對於其法規所定之強制處置行為享有管轄權，包括對於此類處置進行無限制的裁量審查以及其處置之變更或課予。

121 Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- u. Steuerstrafrechts, 3. Auflage 2007, Rn. 215.

122 EuG, 15.3. 2000, Slg. 2000 II, 491.

123 Wabnitz/Janovsky, Handbuch Wirtschafts- u. Steuerstrafrechts, 3. Auflage 2007, Rn. 216.



以罰鍰處分處理，解決大部分案件，可提升行政效能。其次如有爭議，再由法院審慎裁判，以兼顧個案處罰金額妥當性之公平正義。

因此，基於處罰法規之合憲性解釋要求，對於罰鍰案件之審查，行政法院宜採嚴格標準審查，不宜過度尊重處罰處分機關之裁量權，如果認為處罰失當（欠缺妥當性），即應解釋為裁量有違法瑕疵<sup>124</sup>，應予撤銷，由原處分機關另為處分，以保障人權。

## 柒、結語

稅法上正當法律程序，包括實質的正當程序與程序的正當程序。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第427頁】**要求課稅實體規定以及程序規定均應以法律規定，且其內容應當正當合理，符合平等原則、比例原則以及確保經濟活動永續發展之原則，並應尊重納稅人之人性尊嚴，給予其程序參與之權利，避免突襲性決定。在處罰領域，也應遵守無責任推定原則，有疑問時，應為有利於納稅人之認定。故推計課稅不宜再作為漏稅罰有關所漏稅額之計算基礎，以免推計處罰。**【租稅正義與人權保障：葛克昌教授祝壽論文集，2016年1月，第428頁】**

---

124 中國大陸也賦予行政機關行政處罰之裁量權，但據了解，其法院對於處罰處分之審查，也採取嚴格標準。