

# 稅捐稽徵之法治國要求 ——國家課稅權之基礎規範\*

葛 克 昌\*\*

## 目 次

壹、稅捐稽徵法即稅法總則	三、共有財產之納稅義務人
一、沿 革	四、繼承人之繳納義務
二、立法意旨	五、因合併而承受之稅捐債務
三、稅捐稽徵法不以程序規範為限	六、稅法之解釋原則與稅捐處罰
貳、納稅人權利保護——憲法之具體化	肆、稅捐行政法基本理念
參、稅捐債務法基本理念	一、稅捐實體法與稅捐程序法
一、稅捐債務與納稅義務	二、法治國原則、誠實信用與基本權
二、稅捐債務人與稅捐行為義務人	伍、結 論

投稿日：101年2月4日

接受刊登日：101年2月20日

\* 本文承臺大法律學研究所財稅法組吳怡鳳律師、曾玠智研究生協助蒐集資料、提供意見及整理文稿，併此致謝。本文另將收入作者專書論文集，行政程序與納稅人基本權——稅捐稽徵法之新思維，2012年，第三版，不日出刊。

\*\* 臺灣大學法律學院教授兼財稅法學研究中心主任，臺灣大學法律學碩士、德國慕尼黑大學法學研究所研究。

## 中文摘要

稅捐稽徵法之於稅法，有如行政程序法之於行政法，不僅規範行政程序，亦包括行政實體法。是稅捐稽徵法，不僅規範稽徵程序，亦規範稅捐債務法基本原理，可謂稅法總則。稅捐稽徵法作為稅法總則，早在1976年10月22日公布施行，當時係規範人民與行政機關之行政程序法，在法治發展史具有重大意義。可惜行政程序法在2001年1月1日施行，稅捐稽徵法並未同步修訂，其正當法律程序與法治國家之要求，較之行政程序法嚴謹度多有落後，其後行政執行法、訴願法、行政訴訟法大幅翻新，稅捐稽徵法未能及時跟進；其後行政罰法之制訂，亦造成與稅捐稽徵法適用之困難。

稅法自古以來，即為人權中重要一部分，稅法富涵強烈憲法意識，與人民基本權關係最為密切。稅捐稽徵法制定之初，對此有所忽略。迨2010年1月6日公布施行稅捐稽徵法第一章之一「納稅人權利保護」，雖然從比較法觀點，僅就司法院憲法解釋有關稅法部分予少數彙整，過度抽象不明確；但既作為稅捐稽徵法開宗明義之規範，表明稅法原為憲法基本權之具體化，稅法規範人民與國家間主要債權債務及協力關係旨在確保納稅人源自憲法之權利，並應貫穿整部稅捐實體法，作為解釋適用基準。進一步工作，除立法外，有待行政，特別是司法予以具體化，並填補其法律漏洞。

**關鍵詞：**稅捐稽徵、納稅人權利保護、稅捐債務法、稅捐程序法、誠實信用、基本權

## 壹、稅捐稽徵法即稅法總則

### 一、沿革

稅捐稽徵法為1976年10月22日公布施行。是年5月25日德國完成行政程序法立法程序，1977年1月1日施行；作為稅捐行政程序法之稅法通則早在1919年底即有帝國租稅通則施行<sup>1</sup>；1976年為配合德國行政程序法施行，予以大幅翻修，多數聯邦行政程序法條文中，稅法得以適用均予納入，但全法計九章四百一十六條較行政程序法條文四倍有餘，是以德國行政程序法明文規定不適用稅務行政，從此德國租稅通則簡稱AO 1977，即現行通用之法律，成為現代德國稅法之主要法源重要骨幹。我國行政程序法自2001年1月1日施行，大體繼受德國行政程序法，但稅捐稽徵法未能同步翻修，不僅量上不及行政程序法半數；在程序保障質的要求，其嚴謹性亦多有不如，爭議日增，成為財稅案件常年占行政訴訟半數以上原因之一。對稅捐稽徵法之檢討，今日更形迫切。

### 二、立法意旨

稅捐稽徵法並無行政程序法第一條有關全法相類似之立法目的規定，但該法第一條法律適用之立法理由明定：「查現行各項稅捐之稽徵，因係個別立法，稽徵程序互有出入，關係人民權益之規定，亦不盡劃一，為便於徵繳，以利遵行，爰於本法內擇其重要者，分別為統一規定，故於第一條明示本法之適用範圍。」主要係對個別立法之稽徵程序，予以統一規定。

---

<sup>1</sup> 德國帝國稅法通則即其缺失，參見Tipke, 50 Jahre Reichsabgabenordnung AöR Bd. 94, 1969, 224 ff., 235 ff.; Tipke, Reformbedürftiges allgemeines Abgabenrecht, StbJb. 1968, S. 69, 69 ff.

### 三、稅捐稽徵法不以程序規範為限

稅捐稽徵法第一條前段雖僅規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定。」其旨在個別稅捐立法之稽徵程序，予以統一規定，但稽徵程序之規範亦影響人民權益，按其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，故應有法律保留之適用。（釋字第六四〇號解釋理由書）惟稅捐稽徵法除第三章稽徵、第四章行政救濟、第五章強制執行<sup>2</sup>係稅捐稽徵程序法之規範外，該法亦規範納稅義務（第二章實則為稅捐債務規範）及罰則（第六章即稅捐處罰法包括第四十一條至第四十三條稅捐刑罰，與第四十四條至第四十六條之稅捐行政罰<sup>3</sup>）等稅捐實體法總則規定，特別是2010年1月6日公布第一章之一納稅義務人權利保護等一般法律原則與憲法具體化之規範<sup>4</sup>，是以稅捐稽徵法已成為稅法之總則性

<sup>2</sup> 該章因行政執行法，自2001年1月1日大幅修正後，特別是第2章公法上金錢給付義務之執行，須予修正，並適用行政執行法相關規定，參見黃俊杰，行政執行法，翰蘆，頁58以下，2010年11月；陳清秀，公法上金錢給付義務之強制執行，植根雜誌，第17卷第7期，頁1-24，2001年7月；簡祥紋，公法上金錢給付義務執行概況與爭議問題研究，月旦法學教室，第54期，頁34以下，2007年4月。

<sup>3</sup> 稅捐行政罰部分，因2005年2月5日行政罰法公布施行，二法之適用問題在個案中須予斟酌。

<sup>4</sup> 納稅人權利保護章，由於係妥協性立法，大多係司法院憲法解釋有關之稅法部分予以立法化，比較法主要納稅人權利保護規範，例外納稅人保護官設置，事前權利保護（預先核釋與事前合法審查）建制納稅人保護團體得提起公益訴訟以監督稅收之支出，對納稅人尊重，申報誠實推定之強調，無罪推定，生存工作財產權保障，婚姻家庭之制度性等保障，稅務調查之正當法律程序，仍待該章進一步檢討，參見葛克昌，納稅者權利之立法與司法保障，載：納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，頁46以下，2010年4月。

規範<sup>5</sup>，但如為總則性規範，應為普通法，其他法律有特別規定應優先適用特別法<sup>6</sup>，但本法第一條後段卻明定稅捐稽徵應優先適用本法，僅在未規定依其他法律規定。在此一觀點下<sup>7</sup>，可稱之為稅捐基本法<sup>8</sup>。但與一般基本法性質亦有未符<sup>9</sup>，毋寧稱之為「稅法總則」<sup>10</sup>。

該法第一條後段規定：「本法未規定者，依其他法律規定。」

<sup>5</sup> Jakob, Abgabenordnung, 5. Aufl., 2009, Rn. 1.

<sup>6</sup> 司法院釋字第622號解釋理由書第4段則認為：「稅捐稽徵法為稅捐稽徵之通則規定……，是被繼承人死亡前業以成立，但稽徵機關尚未發單課徵之贈與稅，遺產及贈與稅法既未規定應以繼承人為納稅義務人（2009年1月12日修正遺產及贈與稅法第7條第1項第3款已明定此時以受贈人為納稅義務人），則應適用稅捐稽徵法第14條之通則性規定。」為本案係稅捐債務法爭執事項，稅捐稽徵法係稅法特別債務法之通則性規定；就稅捐稽徵而言，該法現行規定仍應優先適用。

<sup>7</sup> 稅捐稽徵法立法之初，原擬定位為稅法總則，即普通法；各稅法之稽徵規定為特別法。如是立法模式應將各稅法中為統一而非特別規定之稽徵規定予以分別修正，因曠日馳久，在過渡期間先規定優先適用本法，僅本法未規定部分適用個別稅法，期於一、二年後再改為普通法，以明體例；但該法立法之後，各稅法修正工作始終未完成，故該法第1條始終未修正，參見陳世榮，稅捐稽徵法（上），軍法專刊，第22卷第12期，頁2-3，1976年12月。

<sup>8</sup> 林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，元照，頁28-30，2011年4月2版。

<sup>9</sup> 日本基本法，原則上僅抽象概括性及一般全面性，無法對特定主體課以特定義務，通常亦無強制禁止規範，僅為訓示或努力義務規範，例如我國教育基本法屬之。參見蔡秀卿，現代國家與行政法，學林，頁23以下，2003年6月；林石猛、邱基峻，同前註，頁29。

<sup>10</sup> 按中央法規標準法第2條明定，法律得定名為法、律、條例或通則，2002年12月11日立法院曾通過總統公布之「地方稅法通則」第1條明定：「……課徵地方稅，依本通則之規定；本通則未規定者，依稅捐稽徵法及其他有關法律之規定。」稅捐稽徵法則具類似「稅法通則」之地位。

其他法律，立法之初原指個別稅法規範，例如所得稅法、加值型及非加值型營業稅、遺產及贈與稅法、土地稅法等，惟此僅為原則性規範，個別稅法中若干規定係因應該稅法特性而為特別規定，仍應以特別法視之，適用特別法優先於普通法之法則<sup>11</sup>。

稅捐稽徵法公布施行後，近年行政程序法制有相當之進展，例如行政程序法、行政罰法等制定施行；訴願法、行政訴訟法、行政執行法又有大幅翻新。其與稅捐稽徵法規定不無出入，競合之際如何適用，即生爭議<sup>12</sup>。雖然中央法規標準法第十六條規定：「法規對其他法規所規定之同一事項而為特別規定者，應優先適用之。其他法規修正後，仍應優先適用。」但此處所謂法規，除非法律另有明文，非指整部法律，而係個別規定。由於行政程序法等晚近制定之法律，內含法治國家最低限度之程序規範<sup>13</sup>，稅捐稽徵法程序保障規範程度如有不如行政程序法嚴謹之處，仍有行政程序法、行政罰法之適用<sup>14</sup>。是以行政程序法不僅在稅捐稽徵法未規定之部分，有補充適用餘地；二者法規競合之處，亦宜以法治國家正當法律程序觀點，為合憲解釋，適用最符合程序保障之法律，行政罰法亦然。

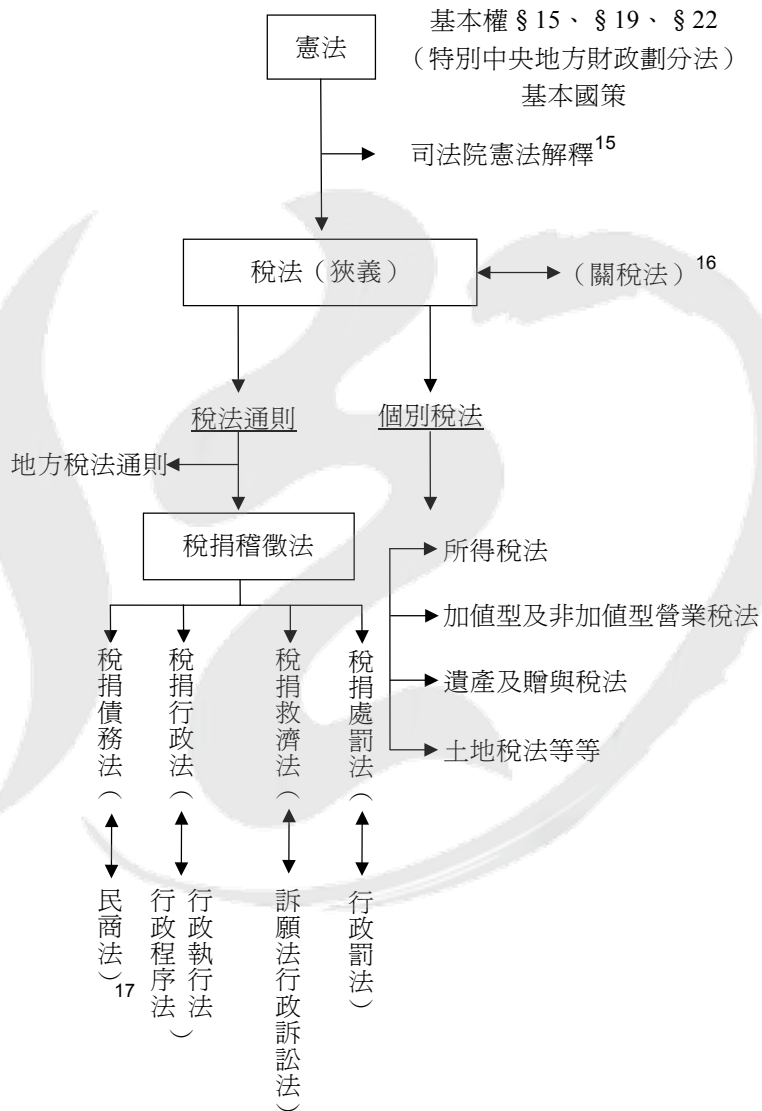
<sup>11</sup> 例如德國行政程序法於1977年1月1日公布施行，同時先前立法之租稅通則全面翻新，將行政程序法可適用及修正部分規範於1977年之租稅通則，而予行政程序法明文排除稅務行政程序。但我國行政程序法第3條第3項，尚無類似規定，適用之際不得為相同之解釋。

<sup>12</sup> 最近討論，見林石猛、邱基峻，同註8，頁19以下；葛克昌，稅務訴訟案件十年來行政法院見解之研析，載：司法院行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文，司法院，頁27以下，2011年6月。

<sup>13</sup> 湯德宗，行政程序法論，元照，頁127以下，2003年10月；黃俊杰，行政程序法，元照，頁20，2006年9月。

<sup>14</sup> 臺北行政法院91年訴字第1686號判決：「行政程序法作為現行法制下各行政程序之基本大法，上開條文（行政程序法第3條第1項）所謂除法律另有規定外，自係指其他法律另有較該法更嚴謹之程序規定者始足當之。」

茲將稅捐稽徵法在法律適用示意圖如下：





## 貳、納稅人權利保護——憲法之具體化

稅捐稽徵法既為稅法總則，稅法富涵強烈憲法意識<sup>18</sup>，與人民基本權關係尤為密切。2010年1月6日公布稅捐稽徵法第一章之一「納稅義務人權利之保護」，作為稅捐稽徵法開宗明義之規範，以明稅法原為憲法之具體化，亦為人民與國家最重要之法律關係。

作為稅法總則之稅捐稽徵法，緊接著法律適用之第一章總則，即明定第一章之一「納稅義務人權利之保護<sup>19</sup>」，揭櫫我國整部稅

<sup>15</sup> 釋字第405號解釋理由書：「立法院行使立法權時，雖有相當廣泛自由形成空間，但不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋。」釋字第185號解釋「其（司法院）所為之解釋，自有拘束全國各機關及人民之效力。」司法院憲法解釋中有關財稅解釋占三分之一以上，參見葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，頁247以下，2009年2月3版。

<sup>16</sup> 稅捐稽徵法第2條規定：「本法所稱稅捐……但不包括關稅及礦稅。」（按礦稅現已不徵收）

<sup>17</sup> 稅法與民法所規範者，皆為人民經濟生活，通常民商法適用先於稅法，但民法之效力並不優先於稅法，因民法係以契約自由為結構性原則，尊重私人間約定、登記及章程等形式，以維護法安定性；稅法則以量能平等負擔作為原則，原則上雖尊重私法契約，但如與量能原則不符仍得依實體課稅原則及脫法避稅予以調整，亦即現行各國稅法，多採稅法獨立說，但不以干擾其他法域之核心價值為限，參見葛克昌，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室，第60期，頁56以下，2008年8月。

<sup>18</sup> Kirchhof, Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DSJG18. 1995, S. 38.

<sup>19</sup> 該章之立法說明曾指明：「衡酌我國現行稅法，稅制及稽徵實務情況，並參考韓國國稅基本法第七章之二『納稅者權利』專章之立法例，增訂本章。」按納稅人保護之立法，有單獨立法，亦有在租稅通則列為專章。韓國在1996年面對第一次金融風暴，落入財經破產之困境，即加入OECD，為遵守國際規範，及金融所得稅改革，為追求稅捐行政之民主化與國際化，於1997年1月1日公布施行了納稅人權利專章七條條文後陸續增訂六次，增為十一條文，主要係以稅捐之正當法律程序尤以調查程序，但納稅



法係統一在「為適切保護納稅義務人權益，並確保依法公平納稅及實現法治國家之課稅程序，以增進徵納雙方之互信及和諧」（稅捐稽徵法第一章之一章名之立法說明二）之法秩序之內。所謂適切保護納稅人權益，即將憲法上基本權保障落實於稅捐稽徵程序之中；「確保依法公平納稅」及依量能平等負擔（符合量能課稅及公平原則）（釋字第五九七號解釋）；所謂「實現法治國家之課稅程序」即落實法治國家之「正當法律程序」，並將之引入人民與國家間最主要法律關係稅捐稽徵程序中；所謂「增進徵納雙方之互信及和諧」，按現代憲政國家基於國民主權，人民不僅為主權擁有者亦為國家財源主要供給者（租稅國家）<sup>20</sup>基於協同合作思維<sup>21</sup>，人民身為納稅共同體一份子，理應與其他納稅人共同追求量能平等負擔，維

---

人權保護僅在調查核定等程序，須在稽徵程序事前即予以保護，事後救濟亦不少（有救濟才有權利）。就事前保障方面，韓國設有稅法預先核釋，課稅權適法性事前審查，先期決定申請等嚴謹法制；事後救濟包括異議、審查、起訴及監察院審查等。特別是各國常設置之納稅人保護擔當官及納稅人保護委員會等。其中納稅人保護官及事前保障及嚴謹之調查正當法律程序，我國該章均付之闕如。較韓國惟一值得稱道者，即明定於第1章之1，立首章以居要，乃全法甚至全部稅法基本精神之所在。韓國國稅法該章之討論，參見韓相國，韓國的納稅人權益保護制度分析，載：臺大第14屆兩岸財稅法論文集，頁41以下，2011年4月8日；藍元駿，韓國國稅基本法「納稅者之權利」章變革淺議，納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，頁435以下，2010年4月。

<sup>20</sup> 現代市場經濟國家憲法，係環境生產工具歸私人所有而予以憲法保障，亦即私有財產制為中心；同時國家財政收入，主要取諸私經濟收益所徵納之租稅，而非出於國有財產，國營事業者，謂之租稅國家。其憲法上意義，參見Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, in FS Ipsen, 1977, S. 409 ff.; 葛克昌，憲法國體——租稅國，載：國家學與國家法，元照，頁139以下，1997年9月。

<sup>21</sup> Eckhoff, *Von Konformitativem zum Kooperativen Steuerstaat*, *StuW.* 1996, S. 107 ff.

持市場經濟機能。而稽徵機關作為國民主權納稅人之服務機關，其宗旨即為幫助納稅義務人理解和履行稅法義務，統一公平地適用稅法，為納稅人提供最高品質服務<sup>22</sup>。本法第一章之一，明定法規命令行政規則不得增減法定義務（第十一條之三）、租稅優惠不得過度（第十一條之四）、落實課稅調查正當程序（第十一條之五）、不正當取得自白不得作為證據（第十一條之六）及暢通徵納雙方溝通管道（第十一條之七），此簡短五條規範，雖或出於司法院解釋（如第十一條之三租稅法律主義）或出於法治國最低要求（如第十一條之五調查正當法律程序，第十一條之六不法取證之禁止）或出於重要租稅政策（如租稅優惠之節制或暢通徵納雙方溝通管道）大體均為宣示規定，惟仍拘泥於稽徵之便利致該等規定妥協性大於理想性，法律條文易啟爭議，但其本為憲法基本權具體化，適用之際須輔以合憲解釋與合憲之法律補充，不得拘泥於條文文句，特別是司法在該章之解釋與補充，在立法未完備時須扮演更積極角色<sup>23</sup>。

從比較法觀點，各國納稅人保護立法，主要建制諸如納稅人保護官、納稅人保護委員會、事前保護機制：稅法預先核釋，預先適

<sup>22</sup> 美國在20世紀80年代之後，納稅人權利意識不斷提升，1988及1996年二度頒布納稅人保護法，後置納稅人保護官，但納稅人對聯邦效率低下極度不滿，1998年美國國會制定「聯邦稅務局重構與改革法」，作重大變革。按1998年第一次納稅人保護法即明定不得以稅收國庫收入作為稅務人員考績依據。但仍保留以最低成本徵收洽當稅收收入等，1998年之後，聯邦稅務局宗旨修改為唯一宗旨：「通過幫助納稅人理解和履行稅法義務，統一公平適用稅法，為納稅人提供最高品質服務。」換言之，稅款與稽徵成本非其宗旨，唯一宗旨即依法行政為納稅義務人提供更高服務。藉由徵納雙方互信協助，稅局每年稅收大增之2萬億美元，進一步討論，參見熊偉，美國聯邦稅稅收程序，翰蘆，頁4以下，2009年9月。

<sup>23</sup> 葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，載：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會，頁25以下，2011年3月。

法審核；事中調查等正當法律程序等嚴謹規範，納稅人保護團體得提起公益訴訟以監督稅收支出；事後之救濟保障，暫時權利保護等均有賴進一步增訂。稅捐公平負擔為社會平等最重要基礎；納稅人權保障為租稅公平之起點，亦為人民與國家協同合作日常最主要工作。

## 參、稅捐債務法基本理念

### 一、稅捐債務與納稅義務

納稅人權保障，作為稅法總則之稅捐稽徵法之指導原則；稅捐債務法與稅捐行政法應為該法作為稅法總則最主要之內涵，前者為實體法，後者為程序法，各別稅捐債務法之課稅要件，由各別稅法分別規範。本法中稅捐債務法部分，不僅具稅捐債務法總論之性質，由於稅捐係典型之公法債務<sup>24</sup>，其他公法債務，如關稅規費、工程受益費、全民健康保險勞工保險費等社會保費，未規定者均類推適用本法規定。是以原須就債權人債務人、債務發生、變更、消滅繼受與脫法避稅之調整予以規範<sup>25</sup>。惟本法第二章納稅義務，尚未釐清稅捐債務基本法律關係，且僅就共有財產、清算人、遺囑執行人、合併之納稅義務及核實課稅予以規範，且對稅捐債務人與行

<sup>24</sup> 公法債權債務與私法債權債務之區別，參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載：行政程序與納稅人基本權，翰蘆，頁29以下，2005年9月增訂版；Birk, Steuerrecht I, 1998, S. 79 ff.; Kruse, Zum Entstehen und Erlöschen vom Steueransprüchen, in: FS für Tipke, 1995, S. 277 ff.

<sup>25</sup> 公法債務法在行政程序法並未規範，德國租稅通則在第33條至第77條共四十五條條文。所謂稅捐債務關係，係指稅捐法律關係中，財產法上權利義務，亦即金錢給付義務；稅捐程序（行政）關係，指非財產法上權利義務，亦即作為不作為義務。

為義務人未作明確區分。又總則章中稅捐優先債權（第六條）及規定第三章稽徵之核課期間（時效）等亦體例位置不當，致其法律性質不明。按稅捐義務有其實體法與程序法之一面，在其實體一面，為稅捐債權人（國家與地方團體）與稅捐債務人間債權債務關係；為稅捐實務及事實調查，核定與實現，為其程序面稅法關係。稅捐債務關係之法規範，吾人稱之為稅捐債務法，其成立要件由所得稅法及各別稅法所規範，其中包括各種課稅要件（債務人、稅捐客體、稅率、繳納期間、歸屬等），課稅原因事實具備課稅要件，則發生稅捐債務，及債權人得向債務人請求給付。凡此皆在各別稅法予以規範；惟各債務關係之共同點，為求統一，則在稅捐稽徵法予以專章規範，即為第二章之納稅義務。

## 二、稅捐債務人與稅捐行為義務人

本法第二章納稅義務，對稅捐債務人與稅捐行為義務人未加區分，按稅捐債務人係具備法定各別稅法之課稅要件，應為自己計算，負清償責任之人，而須以自己所有財產作為稅捐債權人之擔保<sup>26</sup>。是以稅捐債權人（國家及地方自治團體），在屆期未獲清償，得對稅捐債務人之財產與以保全或執行。如僅為稅捐行為義務人，原則上不得對其自己財產與以執行或保全。茲以示意圖表之：

---

<sup>26</sup> 以自己財產，為他人之稅捐債務負擔保責任為稅捐擔保責任人。

(一)納稅義務人示意圖<sup>27</sup>

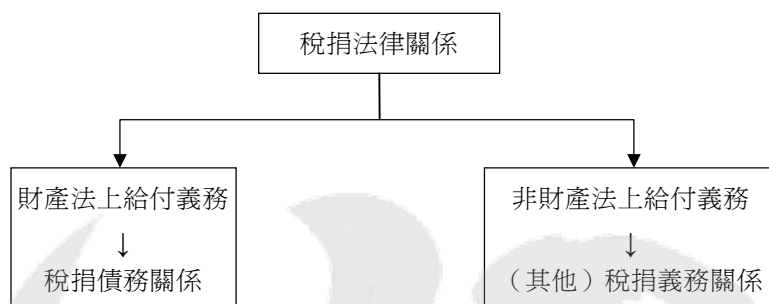


（續接次頁）

<sup>27</sup> Vgl. Jakob, aaO. (Fn. 5), Rn. 14.

<sup>28</sup> 德國租稅通則將稅捐債務人與稅捐行為義務人，兩者皆為納稅義務人，依該法第33條第1項明定：稱納稅義務人（Steuerpflichtiger）者，謂負稅捐債務者、負稅捐債務擔保責任者、為第三人計算收取繳納稅捐者，以及應申報稅捐、提供擔保、製作帳冊及會計紀錄或履行稅法所規定之其他等負有（非財產法上）義務人。

## (二)稅捐法律關係<sup>29</sup>



## 三、共有財產之納稅義務人

共有財產，本法第十二條區分有無管理人而異，有管理人，由管理人負納稅義務，共有人如何分擔係民事法內部關係；無管理人，可分者原則上共有人按應有部分負納稅義務，例外公司共有以全體公司共有人為納稅義務人。或有認為此項公司共有人，應成立稅捐連帶債務<sup>30</sup>，則有斟酌餘地<sup>31</sup>，因公司共有人雖民法上成立連帶債務，但公法債務，因受法治國原則拘束，須有公法上依據（法律保留）始得成立，不能僅以民法規定增加人民租稅法上負擔，且稅

<sup>29</sup> 稅捐債務法最核心之兩個基本定義，即為稅捐債務關係與稅捐義務關係，吾人由一系列各別稅法中法律關係歸納出二個基於稅法技術上概念。亦即由財產法上權利義務關係歸納出稅捐債務關係，稅捐債之關係由課稅原因事實具備法定課稅要件，即發生稅捐債權債務關係，債權人得向債務人請求金錢給付（稅捐）。反之，納稅義務概念係稅捐程序法（非財產法）概念，但在稅捐債務法（財產法）法律關係亦附隨稅捐程序法權利義務（附隨義務或協力義務）。至於稅捐當事人則為純粹行政（稽徵）程序法上概念。

<sup>30</sup> 陳清秀，稅法總論，元照，頁366，2010年9月6版。

<sup>31</sup> 陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第28期，頁104，1983年12月。



捐稽徵機關認定事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據（本法第十二條之一第二項）。此種實質課稅原則應以量能平等負擔為判斷基準<sup>32</sup>，是以德國租稅通則第三十九條第二項，即明定公司共有財產，於稅捐課徵上有分別歸屬之必要時，依應有部分歸屬各共有人。此種公司共有甚為少見，如合夥財產<sup>33</sup>雖未分割，仍有各合夥持分；遺產稅法上遺產，由於現行遺產稅已將累進稅改為一律10%之比例稅，並無不可分之情事，亦無規避累進稅率可能，須有連帶負責之理。又2009年6月10日修正公布民法第一一四八條、第一一五三條規定等規定已將原則概括繼承改為原則限定繼承<sup>34</sup>，稅法亦未同步修正。

#### 四、繼承人之繳納義務

按本法第十四條第一項明定遺囑執行人、繼承人、受遺贈人或遺產管理人，僅負有「依法按稅捐受清償之順序，（就遺產）繳納

<sup>32</sup> 葛克昌，實質課稅與納稅人權利保護，載：第14屆兩岸財稅法研討會，臺大財稅法學研究中心，頁123以下，2011年4月18日。

<sup>33</sup> 海關緝私條例第41條第1項係規定公法上報關行違章行為之處罰；而民法第681條係規定私法上合夥債務之清償，兩者性質有別。縱報關行係合夥組織，亦不能引用民法第681條之規定，作為處罰合夥人之依據。參見最高行政法院90年判字第243、1166號判決；參照林石猛、邱基峻，同註8，頁411。

<sup>34</sup> 民法雖改為以限定繼承為原則，但最高行政法院認為依遺產贈與稅法第6條第2款、第47條及同法施行細則第22條但書明示、無遺囑執行人時，遺產稅之繳納義務人為繼承人；從而認為遺產稅是繼承人因繼承之事實（發生）而生個人公法上（連帶）債務，並非被繼承人死亡時留存之資產（負債）即不因民法改採限定繼承而異。（最高行政法院94年判字第1484號、95年判字第1428號判決參照）按遺產稅之執行，應以遺產為限，係基於公法上比例原則，因遺產稅之稅捐客體為遺產，不宜就遺產以外固有財產予以執行，以免侵害最小損害原則，亦與量能負擔原則有違。

稅捐後，始得分割遺產或交付遺贈」之行爲義務；第二項更明定僅在違反前項行爲義務，始「應就未清繳之稅捐，負徵納義務。」此爲賠繳義務。是以遺囑執行人、遺囑管理人雖在遺產與贈與稅法規定爲遺產稅「納稅義務人」（第六條第一項），但並不同時為稅捐債務人，除非「違反行爲義務致成立賠繳義務」，不以自己之財產作爲遺產稅總擔保，亦不應因此爲財產保全或限制出境<sup>35</sup>。特別是律師、會計師因公益貢獻其專才而承擔遺囑執行人、遺產管理人者，更應如此。

## 五、因合併而承受之稅捐債務

公司合併而消滅，其權利義務由存續或另立之公司概括承受；惟此爲私法上權利義務，公法上稅捐債權債務是否亦概括承受，因受法治國家法律保留要求，須有法律之依據。稅捐稽徵法第十五條爰明定營利事業因合併而消滅，其在合併前之應納稅捐，應由合併後存續或另立之營利事業負繳納之義務。但其權利是否概括承受法

<sup>35</sup> 原本遺產稅係為所得重分配之稅制，為避免因規避高累進稅率而設計成繼承人因繼承發生原因所負公法上（連帶）債務。但遺產稅制以改制為10%比例稅制，已無規避可能，依量能原則宜改回非連帶責任之繼承稅制。遺產稅連帶責任是否以遺產為限，為公法上比例原則問題。（參照遺產及贈與稅法第47條）至於被繼承人生前欠稅，僅為遺產債權債務計算及參與分配問題，稅捐稽徵法第14條第1項即明定遺囑執行人、繼承人等之繳納行為義務。實務上認為該等義務人係概括繼承其被繼承人在稅法地位。（最高行政法院94年判字第1605號、最高行政法院92年9月庭長法官聯席會議決議（已宣告違憲）不予援用）係混淆私法與公法債務，司法院釋字第622號解釋理由書四、明示該法第14條第1項，被繼承人生前尚未繳納之稅捐債務，不因死亡而消滅，遺囑執行人、繼承人等係居於代繳義務人地位，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地位，有助於問題之釐清，參見陳清秀，稅捐債務可否繼承，載：現代稅法原理與國際稅法，元照，頁339以下，2008年10月。

無明文，除該法施行細則第五條將合併前應退之稅捐亦由存續或另立營利事業受領以爲補充規定。實務上爭議較多者有二：(一)盈虧互抵問題：2002年1月15日通過企業併購法第三十八條第一項，規定公司合併前虧損按股權比例扣除；在該法生效前，司法院作成釋字第四二七號解釋，將盈虧互抵視爲租稅優惠，公司合併並無明文，「則應以合併基準時爲準，更始計算合併後公司之盈虧，不得追溯扣抵合併前各該公司之虧損。」該號解釋不僅與權利義務概括承受法理不符，且比較法有相當差異；按租稅優惠係量能原則之例外（釋字第五六五號解釋理由書），盈虧互抵則爲量能原則下客觀淨所得原則之實現，非租稅優惠，量能原則如有法律漏洞，司法應以法律補充該漏洞，以貫徹立法意義旨<sup>36</sup>。(二)商譽攤銷：企業併購法第三十五條明定：「公司進行併購而產生之商譽，得於十五年內平均攤銷。」（金融機構合併法第十七條亦同）所謂商譽，係公司合併採購法者，得將收購公司收購成本超過可辨認資產之公平價值扣除承擔之負債淨額部分，列爲商譽於稅法上攤折<sup>37</sup>。惟納稅義務人所提列之商譽，常遭稅務機關剔除，主要理由在於質疑併購價格之合理性；未對被併購企業可辨認資產及負債的公平價值逐項進行鑑價；質疑鑑價過程之合理，復以商譽攤列係有利於己事實，須另行舉證以實其說<sup>38</sup>。惟自臺北高等行政法院九十九年訴字第九三七號判決開始則有不同見解<sup>39</sup>，而以最高行政法院一〇〇年判字第七

<sup>36</sup> 進一步討論參見葛克昌，同註15，頁479以下。

<sup>37</sup> 財政部95年臺財稅09504509450函；蔡朝安、李益甄，併購交易所生商譽之課稅問題，稅務旬刊，第2043期，頁40-41，2008年6月。

<sup>38</sup> 最高行政法院99年判字第1195號判決；臺北高等行政法院96年訴字第1676號判決、97年訴字第72、1502、2407、3176號判決，98年訴字第1678號判決，99年訴字第384號判決。

<sup>39</sup> 臺北高等行政法院99訴字第1537、2045號判決。

二三號為代表，認為商譽攤列，雖由納稅義務人負證明責任，但只須證明其真實性，無須證明其合理性；納稅人對資產公平價值已為估價，稅捐機關如認偏低，應負舉證責任，舉證如有困難亦可要求納稅人履行協力義務，不得商譽攤列全數否認<sup>40</sup>。是以原有行政法院之見解，已有解凍突破之跡象，而不再不問個案一律維持商譽攤列之剔除。

## 六、稅法之解釋原則與稅捐處罰

### (一)實質課稅原則

契約自由為個人自主發展與實現自我之重要機制，並為私法自治之基礎，除依契約之具體內容受憲法各相關基本權利保障外，亦屬憲法第22條所保障之其他自由權利之一種。（釋字第五七六號解釋）所謂各相關基本權，主要指憲法第十五條之財產權及工作權，亦即經濟基本權<sup>41</sup>。契約自由包括締結契約自由與契約內容形成自由。基於此種保障，人民與企業俾能自行塑造形成各種經濟法律關係，以實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。對此種經濟自由基本權之行使，國家不但基本上應予尊重，同時更進一步負有特別保護義務（Schutzpflicht）<sup>42</sup>，國家同時應積極建構能發揮功能之客觀法律秩序，促使自由權之行使得以實現發展<sup>43</sup>。

<sup>40</sup> 同此見解最高行政法院判決尚有100年判字第727、781、782號判決。

<sup>41</sup> Höfling, Vertragsfreiheit - Eine grundrechtsdogmatische Studie, 1991, S. 6 ff., 25 ff.; 黃茂榮，契約類型自由與契約當事人之認定，載：第14屆兩岸財稅法研討會，臺大財稅法學研究中心，頁69以下，2011年4月18日；葛克昌，同註17，頁56以下。

<sup>42</sup> Drüen, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW. 2008, 154 (156).

<sup>43</sup> 基本權保障憲法建制之初，原為自由法治國確保個人自由免受公權力之侵害（消極防禦）；但在20世紀，社會法治國理念興起，國家不僅為法律秩

另一方面，憲法明定人民有法律納稅之義務（憲法第十九條），國家亦有制訂法律規範稅捐之負擔，並從而承擔實現稅捐量能負擔平等之義務（憲法第七條）。依稅捐法定主義，稅捐平等負擔之不容規避性亦不容忽視。又依稅捐平等原則，司法院憲法解釋將其具體化為「納稅義務人」應按其稅負能力，負擔應負之稅捐」（釋字第五六五號、第六三五號解釋理由書）或稱「量能課稅及公平原則」（釋字第五九七號解釋）。德國Düsseldorf大學Klaus-Dieter Drüen教授則從企業之私法自治契約形成自由，發展出國家對平等稅負負有保護義務去對抗契約自由之濫用（脫法避稅行為）<sup>44</sup>，立法者不僅有權立法，甚至有立法義務立法以對抗稅捐負擔不平等。亦即不僅為立法裁量權，且為禁止保障不足。此種國家任務，不僅為立法要求，行政、司法在法律適用亦須貫徹<sup>45</sup>，量能平等負擔在稅法解釋適用方面，即為實質課稅原則。

（續接次頁）

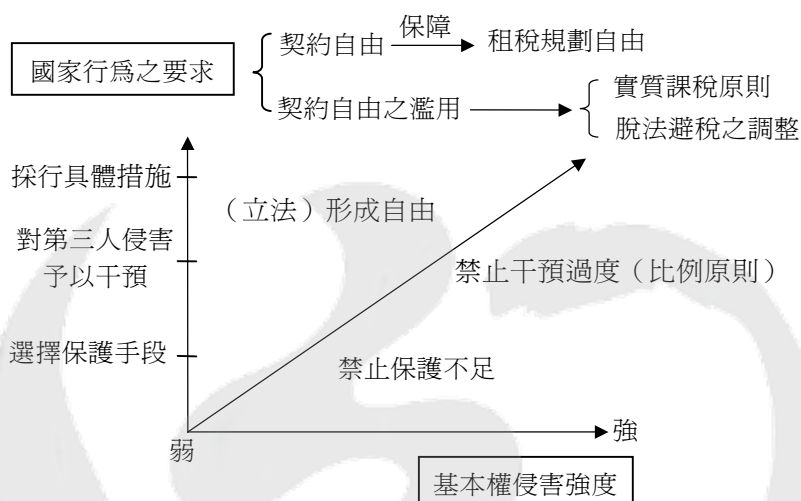
---

序維護者，亦為社會秩序之形成者，國家及基本權之角色亦有所轉變。憲法賦與國家建構彰顯在社會中個人得以自由發展人格維護尊嚴之客觀法秩序，亦即基本權不再是形式意義，而須在社會生活中予以現實實踐。此種憲法之基本決定，適用於一切法領域，不論立法、行政、私法均可自憲法此規範得到基準與動力。（BVerfG 7, 198 (205)）

<sup>44</sup> Drüen, aaO. (Fn. 42), 154 ff. (157 ff.).

<sup>45</sup> 進一步闡述，參見葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，載：避稅案件與行政法院判決，翰蘆，頁3以下，2010年4月。

茲將國家之保護不足禁止義務，示意圖如下：



稅捐不同於私法債務，係無對待給付之公法上金錢給付義務，僅在符合平等負擔條件下，亦即課稅前後市場競爭能力仍相同（租稅中立原則），始有負擔義務。基於此種憲法所要求之稅法構造原則——量能平等負擔原則，稅法應掌握經濟事件或狀況為課稅要件，諸如所得、收入、消費等，此等經濟事件或狀況多由民法上契約合致所形成，惟民法提供者係法律交易制度，重視當事人契約自由與交易安全；稅法所欲掌握係其經濟成果。是以民法有效之契約，有時稅法並不承認，例如不具合理商業理由之非常規交易（德國租稅通則第四十二條）；反之，民法無效之契約，稅法對其經濟效果不受影響（德國租稅通則第四十一條），民法上因違反法律或善良風俗而無效之行爲，不影響稅捐之課徵（德國租稅通則第四十條），對民法上非所有權人，因經濟結果之歸屬而須負擔稅捐債務



（德國租稅通則第三十九條）<sup>46</sup>。亦有由稅法之經濟解釋與課稅原因事實之實質認定，而脫離民法之束縛（如前德國租稅調整法第五條），一般將此種稅法與民法認定基礎不同，稱之為實質課稅原則或經濟觀察法<sup>47</sup>。

民法重視契約自由與交易安全；稅法則掌握經濟效果，注重量能平等負擔。是以民法有效契約，有時稅法不予承認而須予調整，例如濫用契約自由而不具合理商業理由之非常規交易（脫法避稅行為）；反之，民法無效行為或違反強制禁止規定或善良風俗而無效行為，仍保有經濟結果，不影響稅捐之課徵；民法上雖非所有權人，但為實質利益歸屬與享有者，仍為納稅義務人；稅法課稅要件應依經濟解釋，事實則依實質認定。凡此稅法與民法認定基準不同，稅法所依據者稱之實質課稅原則。

## （二）稅法經濟解釋與實質認定（第十二條之一）

2009年5月13日公布之稅捐稽徵法第十二條之一，係將釋字第四二〇號解釋立法化，但第二項明定「認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生利益之歸屬與享有為依據」則將課稅原因事實之實質認定予以具體化，為其特色。惟未表明實質課稅原則係依量能平等負擔易滋生疑義。

課稅原因事實之實質認定，亦引起授權稽徵機關裁量之誤會，稅捐稽徵法第十二條之一第三項明定稽徵機關有舉證責任，為此次增列該條之特色，惟意義尚未明確。按稽徵機關不得僅以抽象之實

<sup>46</sup> Sontheimer, Vertragsgestaltung und Steuerrecht, 2. Aufl., 2009, Rn. 13 ff.

<sup>47</sup> 黃茂榮，實質課稅原則，載：稅法總論（第一冊），植根，頁417，2012年3月增訂3版；陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握，政大法學評論，第26期，頁5，1982年12月；陳清秀，實質課稅原則之研討，載：現代稅法原理與國際稅法，元照，頁133，2008年10月。

質課稅原則認定事實，而應依論理及經驗法則，判斷事實在量能原則之意義，並將其決定及理由在核課處分中告知納稅義務人。此種法律理由之告知，在現行稽徵機關官員法律訓練不足狀態下，係強其所難，勉強為之信服力不高，宜由法律及會計專業及外部參與之委員會，專為實質認定之，決定與理由說明不僅可提高實質認定之法律品質，亦可疏解訟源，增加納稅人之信服感。

稅捐稽徵法第十二條之一第四項，明定稽徵機關之舉證責任，不影響納稅人之協力義務。此項規定須進一步闡明，首先，協力義務須受比例原則審查，惟納稅人有期待可能且在稅捐上重要而不損及憲法上資訊權核心，始有協力義務。其次，違反協力義務，如有調查可能仍應調查，如因此調查困難，亦只使稽徵機關證明程度降低，得以間接證據代替直接證據，納稅人須提出反證使得推翻。課稅原因事實認定過程之中，稽徵機關始終負舉證責任，不因不盡協力義務而有舉證責任轉換之效力。

量能原則為稅法結構性原則，實質課稅原則為量能課稅原則在稅法事實認定法律解釋適用之具體化。就垂直量能原則，為生存所必須者不得課稅，是以量能原則宜正名為實質負擔原則，應取向於量能原則，不論有利不利納稅人一體適用，尤其在侵害納稅人基本權時<sup>48</sup>；就水平要求而言，成本費用應全數扣除，縱此時納稅人未盡協力義務，亦應依實質課稅，推估之。

### (三)實質課稅與處罰

在法治國家稅捐債務法與處罰法應嚴予區分，實質課稅為「盡可能地接近真實」僅適用於稅捐債務法，稅捐處罰法要求「確信」

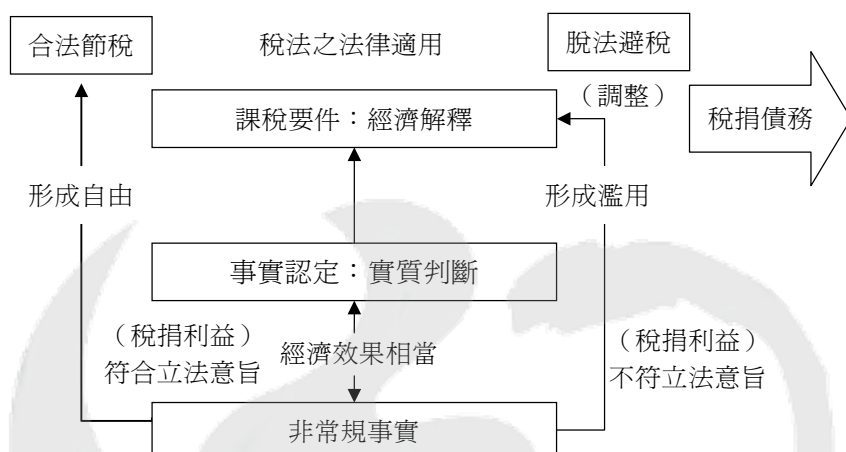
<sup>48</sup> 陳敏，同前註，頁3；陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第183期，頁72以下，2010年8月；葛克昌，經濟觀察法與量能原則，月旦法學教室，第73期，頁69以下，2008年11月。

心證程序，本無實質課稅原則適用。具體言之，稅法之經濟解釋，僅為徵納雙方法律見解之不同，不應此不同而受罰。事實之實質認定，稽徵機關應負舉證責任，未舉證而為決定前，尚無法定義務，何況處罰。至於脫法避稅與違法逃稅，一為債務法之調整一為處罰法之制裁，原本涇渭分明；且避稅行為將課稅原因事實，雖經安排均公開於稽徵與救濟程序之中，與漏稅罰須有虛偽不實欺瞞稽徵與救濟機關顯有不同；再者，法治國家要求「不自證己罪」「疑則不罰無罪」在處罰程序中無協力義務，更無依推估處罰情事；再者漏稅罰如以「所漏稅額」倍數制裁，因處罰時之所漏稅額已成處罰要件，依處罰要件須達「確信」之明確性要求，不得推估<sup>49</sup>。稅法為最富憲法意識之法律，納稅人基本權保障為憲法基本權之最常用部分，亦與庶民生活關係最密切部分，不得不予最大重視，亦為納稅人權利保障在全球風起雲湧之重要原因。

---

<sup>49</sup> 陳清秀，推計課稅與處罰，月旦法學雜誌，第181期，頁233以下，2010年6月；黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌，第187期，頁134以下，2010年10月；蔡朝安、王萱雅，從納稅人權利保護論「推計課稅」與「裁罰」，載：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會，頁105以下，2011年1月；葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估——最高行政法院98年8月第2次聯席會議決議評議，台灣法學雜誌，第145期，頁243以下，2010年2月。

茲將實質課稅原則及脫法避稅調整，示意圖表示如下：<sup>50</sup>



## 肆、稅捐行政法基本理念

### 一、稅捐實體法與稅捐程序法

稅捐實體法法條之基本結構為，具備課稅要件，產生特定之稅捐債務。在個案中，對特定納稅人認定是否具備課稅要件，從而確認至實現稅捐債權，須由中央及地方稽徵機關採行一系列之稅捐程序法上措施。首先，先由稅捐行政機關，以單方之行政處分（例外由行政契約），環繞著以確定債務（核課處分）為中心；確定稅捐債務之前須有稅捐調查程序；確定債務之後，有賴徵收程序、執行程序，以實現債權。如有爭訟，經由復查、訴願，最終稅務訴訟程序，則已進入司法程序，在建制獨立稅務法院系統，國家通常有獨

<sup>50</sup> 進一步說明，詳見葛克昌，同註32，頁123以下。

立之稅務訴訟法（稅務法院法）<sup>51</sup>；我國並無獨立之稅務法院，而由行政法院經由行政訴訟程序處理稅務訴訟，所適用之法律為行政訴訟法，稅捐稽徵法作為稅務案件之特別行政程序法，不僅規範稅捐債務法課稅要件之共通事項外（各別要件由實體稅法規範），同時亦規範為實現稅捐債權，納稅義務人所負非財產法上行為義務（諸如申報、登記、記帳、說明、提供資訊等協力義務），用以實現財產法義務（履行稅捐債務）。在法治國家，須有法律明定之程序義務，使財務行政在具體課徵程序中得以實現。

## 二、法治國原則、誠實信用與基本權

### （一）概 說

稅捐行政法係稽徵機關對納稅義務人之干預行政<sup>52</sup>，特別須受法治國原則及基本權拘束。隨著納稅人權利保護立法，傳統認為稅捐法律關係，僅是納稅人對行政機關之單方義務，已經過時。稅捐法律關係既為法律關係，自然包括徵納雙方之權利義務，只是不像民法債權債務居於平等地位，公法之債權人，身為公益代表人，在有法律依據下得單方為核課處分，裁罰處分並得自行執行（委由行政執行署），但是民法之基本原則具有一般法律原則性質，特別是誠實信用原則，係「表現一般法理，應亦可適用於公法關係」<sup>53</sup>

<sup>51</sup> Jakob, aaO. (Fn. 5), Rn. 3.

<sup>52</sup> 稅捐行政法對納稅義務人主要係盡協力義務，要求提供與稅捐債務有關資訊（申報、記帳、稽徵說明等義務），係對資訊自主權之干預；稅捐行政法又與稅捐債務法相關，除提供資訊外亦須繳納義務，而與財產權工作權有關。惟就稅捐債務法而言，符合量能平等負擔之稅捐債務，係自由之代價，特別是私有財產自由與營業自由與職業自由之對價。

<sup>53</sup> 相關判決與學說參見張進德，誠實信用原則應用於租稅法，元照，2008年10月。

「原（課稅）處分未考慮物價上漲幅度……不能不認為有違誠信公平原則，亦即難謂適法。」（前行政法院五十二年判字第三四五號判例）<sup>54</sup>行政程序法第八條更明定「行政行為，應以誠實信用之方法為之」<sup>55</sup>。

## （二）法治國原則

憲法未明文揭櫫法治國原則，但憲法第十九條明定：「人民有依法律納稅之義務。」一般認為課稅權之行使，應受法治國原則拘束。釋字第五二五號解釋理由書明定：「法治國為憲法基本原則之一，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。」人民權利之維護指基本權之立法、行政、司法保障，為實質意義法治國原則；法秩序之安定則為形式意義法治國原則。形式意義之法治國原則主要指法律保留與法律優位原則。亦即稅捐行政積極須有法律依據（法律保留）<sup>56</sup>，且消極不得牴觸法律（法律優位）者，納稅義務人始負程序法義務（協力義務）<sup>57</sup>。換言之，稽徵機關之對納稅人稅捐債務與協力義務干預處置，須在有法律依據之法律範疇，始能實現。此外，法治國家之行政程序須簡政便民。稅捐稽徵法將稽徵各程序之階段予劃分，並賦與其具體之法律效果<sup>58</sup>。

<sup>54</sup> 德國財稅法庭判例亦有相同見解，參照BFH. v. 9.8.1989, BStBl. II 990; v. 26.z.1991, BStBl. II 572.

<sup>55</sup> 該條相關行政法院稅法判決，參見葛克昌，同註15，頁607以下。

<sup>56</sup> 釋字第640號解釋理由書第3段：「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使用等負擔，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。」

<sup>57</sup> Jakob, aaO. (Fn. 5), Rn. 54.

<sup>58</sup> 雖然不僅從比較法觀點，較之德、法、英、美、日、韓，稅捐稽徵法顯較粗糙，即使從人民程序保障觀點，亦不如行政程序法。



### (三)誠信原則

「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。」為行政程序法第八條所明定<sup>59</sup>，於稅法亦占有重要地位。我國行政法院判決曾闡明意旨：「誠信原則指每個人對其所為承諾之信守，而形成所有人類關係所不可缺之信賴基礎。也就是『在善良思考之行為人間，相對人依公平方式所可以期待之行為。』違反誠信原則之行政處分係違法之處分，當事人自得依行政訴訟法第4條第1項規定提起撤銷訴訟。」（高雄高等行政法院九十二訴更字第八號判決。）<sup>60</sup>行政法院亦曾利用此原則，宣告納稅人多年在所得稅申報租金所得，營業稅稽徵機關「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，而有違誠實信用方法。」（臺北高等行政法院九十二年訴字第九九五號判決）基於該原則，亦曾判決「系爭土地使用狀況從未變更之情形下，逕行發單由他人代繳地價稅。」違法。（最高行政法院九十四年判字第八八〇號），該原則與信賴保護不同，信賴保護只及於人民對於公權力之信賴，誠信原則則人民及公權力機關均得主張<sup>61</sup>，有謂此為誠信原則之雙面性<sup>62</sup>。行政機關與人民同受拘束，例如前行政法院八十九年判字第一三八五號判決，以由法院拍定買得土

<sup>59</sup> 誠信原則為一般法律原則，為憲法具體化及各法律背面之實證法之明文化，僅具宣示及明確效果，行政程序法未施行前案件，亦有該原則之適用。又一般法律原則無法律要件與法律效果，只有「最適化命令」，缺乏明確性，尚不得作為法律保留之法律依據，不得僅依誠信原則，課人民以稅捐債務（但得為法律解釋及漏洞補充之基準）；惟得法律優位原則之依據，即違反誠信原則之課稅處分為違法，得與撤銷。進一步討論，參見葛克昌，同註15，頁547以下。

<sup>60</sup> 林石猛、邱基峻，同註8，頁205以下。

<sup>61</sup> 葛克昌，同註15，頁609。

<sup>62</sup> 林石猛、邱基峻，同註8。

地，為轉賣他人，先代原業主繳交土地增值稅，取得完稅證明移轉登記，復主張無代繳義務請求返還，以與誠信原則有違駁回<sup>63</sup>。亦有以遺產土地申請抵繳，聲明無產權糾紛，抵繳後，復主張產權正在訴訟中，請求緩繳權狀，前行政法院八十四年判字第七〇八號判決，即以違反誠信原則駁回。

至於德國財稅法院判決，則明白肯認「誠信原則在稅法，一般均承認一般法律原則。依該原則，在稅捐法律關係中，任何一方須同時觀照他方利益。一方先前行為，而為他方所信賴者，不得予以違反。」<sup>64</sup>誠信原則之具體化，涉及稅捐債務關係之當事人是否受雙方行為拘束，以下分別論訴之：

### 1. 法治國家，法安定性，信賴保護、誠實信用

誠信原則與信賴保護原則不同，後者原為公法原則，前者係由民法上所借用之法律原則，稅法上適用，須先通過憲法上租稅法律主義之審查。惟信賴保護係對公權力之信賴，誠信原則在稅捐法律關係中，任一方先前行為（不限於公權力行為），而為他方所信賴者，不得予以違反。誠信原則在稅法上適用，須借助於法安定性原則，誠信原則有助於法安定性，釋字五二五號解釋理由書開宗明即謂：「法治國為憲法基本原則之一，法治國原則首重人民權利之維護、法秩序之維護及誠信原則之遵守。」租稅法律主義與法治國原則，在稅法實務協調一致。誠信原則在稅法上適用系列為法治國家、法安定性、信賴保護、誠實信用<sup>65</sup>。

<sup>63</sup> 完稅證明與土地移轉登記，本應不當連結，有違財產權保障（釋字484號解釋）。代繳後可否退還，應視其是否具備退稅要件，與誠實信用無關，該判決尚有斟酌餘地，惟納稅人亦不得違反誠信原則而為主張，足以彰明誠信原則之雙面性。

<sup>64</sup> BFH. v. 9.8.1989, BStBl. II 990; v. 26.2.1911, BStBl. II. 572.

<sup>65</sup> Jakob, aaO. (Fn. 5), Rn. 56.

## 2. 認諾與存續保障

稽徵機關對納稅義務人，認諾未來之稅務案件決定，原則上有拘束力<sup>66</sup>。此種基於禁反言原則，其所認諾或簽署之證書，不能出爾反爾。

## 3. 先前行為對稽徵機關無必然拘束

稽徵機關先前行為須對納稅人形成合理信賴，並有信賴表現，始受行政自我拘束。反之，如前年度承認某屋為營業場所，予以費用扣除，第二年度則認定為私用不予費用扣除，在期間稅稽徵機關並不受先前行為之拘束，除非「稽徵機關有所認諾或具備信賴要件之行為。」<sup>67</sup>

## 4. 誠信原則僅為法律限制而非法律依據

依稅捐法律主義，所謂之法律指有法律要件及法律效果（法規則），在具體個案得作為課稅之依據<sup>68</sup>。法原則具有法規則尚未明確觸及之實定法深層結構、基本決定並確保個別法律免於恣意<sup>69</sup>。法原則與法規則不同之處<sup>70</sup>，在於法規則具備法定要件與法效果，而法原則只是最適化命令（Optimierungsgebote），命令期在法律上與事實上盡最大可能予以實現。一般法律原則作為實證法，只指「法律優位」下法律，即行政處分予法規則命令不得牴觸一般法律

<sup>66</sup> 財政部稅務預先核釋作業要點，八、「依預先核釋程序所作成之核釋，其效力與本部解釋函全同。」惟稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點，十三、「依本要點達成之協談結果，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談要件，……稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理。」

<sup>67</sup> BFH. v. 29.9.1988, BStBl. II, 1022.

<sup>68</sup> 葛克昌，同註15，頁552。

<sup>69</sup> 陳顯武，論法學上規則與原則之區分——由非單調邏輯之觀點出發，國立臺灣大學法學論叢，第34卷第1期，頁1-45，2005年1月。

<sup>70</sup> Alexy, Theorie der Grundrechte, 1985, S. 75.

原則；但其未具具體性，不得作為「重要性保留」之法律依據，即非「法律保留」下法律。換言之，不能以誠信原則為依據，產生稅捐債務，而與民法不同<sup>71</sup>。

#### 5. 稅捐請求權之失效

公法稅捐債務不得依誠信原則而發生，但已成立之稅捐債務，則可能因誠信原則而失其效力<sup>72</sup>，例如怠於行使，依誠信原則，不得再為主張。

#### (四) 基本權

公法上金錢給付請求權之稽徵，係對納稅人基本權之干預。首先，納稅人之「高度屬私生活領域」為稅課所不及之領域<sup>73</sup>，該領域保障係基於人性尊嚴與人格發展，而維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政之核心價值。（釋字第六〇三號解釋）個人私領域部分，有絕對不容侵犯者，如私人信函、紀錄；其餘私領域，只有在重大公益經權衡較之更值維護時，其干預始有正當性<sup>74</sup>。在市場經濟與私有財產憲政秩序，人民依團結義務，依量能原則負擔稅捐並負揭露負擔能力相關資訊之協力義務，成為人民對國家之基本義務<sup>75</sup>。國家基於隱私權保護，對納稅人私領域財物之調查，均保持相當距離。在法治國家，稅捐之給付不及於隱私及私密部分，只及於市場公開部分，資訊基本權（及相關之言論信仰良心自

<sup>71</sup> BFH. v. 8.2.1996, DStR 1201.

<sup>72</sup> BFH. v. 24.2.2002, BStBl. II, 586, 589.

<sup>73</sup> 葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，第86期，頁88-103，2009年12月；Kirchhof, Steueranspruch und Informationsgriff, in: FS für Tipke, 1995, S. 30.

<sup>74</sup> BVerfG v. 6.4.1989, JuS 1990, 768.

<sup>75</sup> Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, DStJG29. 2006, S. 16 f.

由)使納稅人之隱私成為憲法之界限<sup>76</sup>。如稅法要求納稅人公開個人隱私資料，須有合理正當性，此種正當性在於其公開在課稅因事實調查具重要性，並權衡與隱私權保障之優先；亦即須審查其實體要件，而非僅調查之必要或協力義務之有無，即得以法律要求納稅人公開隱私<sup>77</sup>。在稽徵機關與納稅人間之程序，基本權之重大意義在於，對私人事務之調查與審查之種類與方法，應受基本權直接拘束。其中較為重要者有下列數端：

### 1. 法律適用平等

憲法上平等原則在稅法上要求，不僅實體之稅捐債務須依法平等負擔，而在稅捐徵收上亦須平等執行<sup>78</sup>。為使稅法施行，符合平等原則，稽徵機關為統一內部法律見解而頒布解釋函令，此種行政機關無法律授權，而依其權限或職權，為協助下級機關或屬官統一解釋法令而訂頒之解釋性行政規則。（行政程序法第一五九條第一項、第二項）原僅直接拘束訂定機關、其下級機關及屬官效力。（內部效力）未具有直接外部效力，但藉由行政自我拘束（行政機關受先前行為——經由解釋函令反覆施行——拘束），如單算一個案違反函釋行政處分（本身非違法），構成差別待遇，又不具合理正當理由，（參見行政程序法第六條）尤其未具任何理由而為差別待遇，則為平等原則之違反，違反平等權之核課處分為違憲處分，應予撤銷<sup>79</sup>。稅捐稽徵法第一條之一第一項前段：「財政部依本法或稅法所頒布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。」此處

<sup>76</sup> BVerfGE 67, 100, 143; 84, 239, 279.

<sup>77</sup> 吾人不得僅以納稅人，有無對課稅原因事實之緘默權，判斷納稅人有無公開資訊之義務；而須斟酌調查手段，有無侵犯信仰良心自由。BVerfG v. 26.8.1992, NJW 1993, 455.

<sup>78</sup> BVerfG v. 27.6.1991, BStBl. II . 654.

<sup>79</sup> 進一步討論，參見葛克昌，同註15，頁501以下。

所謂之效力，亦即「內部效力」（行政程序法第一六〇條）及前述「間接對外效力」，亦即解釋函令應有效利之發生時點，財政部解釋函令初不因該條規定，而取得「直接對外效力」或對法官具有直接拘束力<sup>80</sup>，該項但書所謂「但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之」則基於信賴保護原則，貫徹釋字第二八七號對解釋函令生效時點：「行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，（解釋理由書於此另加一句：性質上並非獨立之行政命令），固應自法規生效之日起有其適用。」解釋函令為行政規則，而非實質意義之法律或法規命令，其外部效力係附著於所解釋之法規，固「自法規生效之日起有其適用。」但此僅限於有利於人民之解釋函令，至於解釋函令作不利變更，依信賴保護原則，稅捐稽徵法第一條之一第二項後段明定，對「應核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」

<sup>80</sup> 解釋函令不具直接對外效力，指對納稅義務人不能作為租稅債務與租稅罰之法律依據，是以稅捐稽徵法第11條之3明定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人之法定納稅義務。」同時解釋函令對法官亦無拘束力，法官依照法律獨立審判，解釋函令非法律，反而在個案中法官為法律專家，對法律依自己解釋判斷。但平等原則為憲法明定基本權，亦為一般法律原則，法官應受拘束，是以違反解釋函令之行政處分是否違法，應視其是否違反平等原則而定。但不法之平等原則，例如最高行政法院97年判字第1140號判決：「在稅捐稽徵實務上，常見財政部以函釋就特定案型，或單純基於法律解釋，或出於政策之考量，或因其他原因，作有利於納稅義務人之解釋，例如在對稅法規定之多種可能性解釋中選擇一種解釋，或創設租稅優惠規定，其他與此特定案型具有類似性之案型之納稅義務人，能否主張依平等原則適用該函釋，即發生疑問。惟基於租稅法律主義及人民不能要求不法之平等原則，如果財政部函釋違反租稅法律主義，與此函釋解釋案型具有類似性之其他案型之納稅義務人，即不能主張平等原則要求適用該函釋。」



至於與解釋函令相類似之裁量基準性行政規則<sup>81</sup>，例如財政部為減輕基層對裁罰時負擔，並避免各裁罰不一致，對所屬機關及公務員頒訂作為裁量基準之「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」變更時，亦然。稅捐稽徵法第一條之一增訂第四項即明定：「有利於納稅義務人者，對於未核課確定之案件適用之。」<sup>82</sup>

<sup>81</sup> BFH. v. 23.7.1985, BStBl. II 1986, 36; 10.6.1992 BStBl. II 1986, 784.

<sup>82</sup> 除稅法適用之平等外，稅捐（債務）負擔平等亦為稅法違憲審查除自由權（財產、工作及資訊自由）外重要部分，至於租稅法律原則嚴格而言尚非稅法違憲審查僅為違法審查（非對經民主程序之稅法，牴觸憲法而無效，僅認定其未得立法授權。）我國司法院憲法解釋，傳統上以租稅法律主義作違法審查（參見葛克昌，同註15，頁247以下），近日有逐漸除租稅法律主義外，以平等原則作為違憲審查基準（自由權等基本權間或提及，但未對審查基準為具體化建制），例如釋字第694、696號解釋即為著例，以第696號解釋為例，其以所得稅法有關非薪資所得部分，強制合併計算，經適用累進稅率，形成以婚姻關係有無而為稅捐負擔的差別待遇，形成對婚姻懲罰而屬違憲，應自解釋公布之日起，最遲2年內失效。按夫妻合併計稅適用累進稅率，原係因農業社會家庭為生產共同體，與現代工業社會有別，亦與人性尊嚴為核心之個人主義憲政體系有違。1957年德國聯邦憲法首先宣告其違憲，其後1976年義大利憲法法院，1982年愛爾蘭最高法院判決，1984年瑞士聯邦法院，1989年西班牙憲法法院均先後宣告違憲，但各國均未以違反平等原則為由，主要理由依平等原則限制所得稅制在結婚前後負擔應相同；但各國宣告違憲後，均改為折半乘二為主，以單獨計稅或多種稅率組合制為輔等有利婚姻稅制，並許納稅人自由選擇。故對合計申報累進稅違憲事由，非在其差別待遇，而在違反婚姻家庭應受國家制度保障（釋字第362、552、554號解釋，釋字第696號解釋理由書第四段，葉百修、羅昌發大法官協同意見書參照），並基於量能平等負擔原則。由於德國憲法之指引，德國導入美國折半乘二制此種有利雙薪家庭之稅制，並於1982年德國聯邦憲法法院明白肯認折半乘二之所得分割制合憲，主要理由為：（一）夫妻共同生活形成營業與消費共同體，但個人分享收入與負擔之半數，所得分割制與量能課稅原則；（二）所得分割制與親屬法基本價值相符合，淨益分配制係對婚姻關係存續中經濟共同體基本價值之肯認；（三）所得分割制係基於婚姻家庭應受國家制度保障與量能原則；（四）因高所得者多利用租稅規

## 2. 程序公開與聽取陳述

稽徵程序非秘密程序，應予公開。聽取陳述意見及告知應在稽徵程序中予以貫徹。按干預性行政之行政處分作成前，應通知處分前相對人<sup>83</sup>陳述意見（行政程序法第一〇二條）。實務或有誤解核課及裁罰處分，係大量作成同種類之處分，依行政程序法第一〇三條第一項第一款規定「得不給予陳述意見機會」，因稅捐稽徵程序雖屬大量性，但個別之核課及裁罰處分，均須獨一無二之處分，須予陳述意見機會。惟未予陳述意見，此種瑕疵仍得補正，「應給予當事人陳述意見之機會已於事後提出者。」（行政程序法第一一四條第一項第三款），提起復查，可謂可補正之陳述意見之機會。進行調查前，原則上應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍（稅捐稽徵法第十一條之五第一項）。稽徵機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅義務人問題（稅捐稽徵法第十一條之七）。

## 3. 比例原則

按比例原則又稱禁止過度原則，一般認為源於憲法第二十三條，人民之自由權利，有公共利益要求時，立法者得以法律限制之，但以「必要者」為限。惟此就租稅實體法（稅捐債務法）之立法要求與違憲審查基準；就稅捐稽徵程序中，主要係針對稽徵機關之調查程序與納稅人之協力義務。雖釋字第六四〇號解釋理由明示：「稅捐稽徵之規範，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

---

劃，所得分割制最有利中低收入戶夫妻負擔。釋字696號解釋是否形成所得分割制障礙，仍待觀察。（進一步討論，參見葛克昌，同註15，頁344以下。）

<sup>83</sup> Jakob, aaO. (Fn. 5), Rn. 63.

序，應以法律定之，否則即有違租稅法律主義。」<sup>84</sup>但調查程序所重者非在法律保留<sup>85</sup>，而在正當法律程序與比例原則之遵守。稽徵程序之違反過度禁止原則，主要係源於法治國原則與以經濟自由為主之自由權概括保護（憲法第二十二條及行政程序法第七條）。特別是納稅人之協力義務，法律規定並不明確，實務多本於釋字五三七號解釋：「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。」按稅捐協力義務，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），而非僅調查之必要，或達成稅課目的，即得以法律要求納稅人公開隱私<sup>86</sup>。釋字五三七號解釋僅闡明納稅人協力義務於稽徵程序中角色，忽略協力義務應有之憲法界限，後者始為違憲審查最重要之任務<sup>87</sup>。

<sup>84</sup> 對釋字第640號解釋進一步分析與檢討，參見葛克昌，同註73，頁88以下。

<sup>85</sup> 司法院有關稅法之憲法解釋，多以「租稅法律主義」作為審查基準，惟稽徵行為不論違反法律保留與法律優位，僅為違法審查，對納稅人權保障，僅有形式上意義，缺乏實質意義；真正違憲審查係違反基本權，其中少數認其違反平等原則（如釋字第694、696號解釋）；違反自由權者幾不可見。

<sup>86</sup> Kirchof, aaO. (Fn. 73), S. 30; 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，載：納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，頁3以下，2011年4月。

<sup>87</sup> 行政法院判決亦有以比例原則作為協力義務界限，如臺北高等行政法院92年度訴字第2316號判決：「委外施作結果物品無耗損的生產活動，稽徵機關卻要求其提出『原物料明細表』、『在製品明細帳』、『製成品明細帳』或『生活日報表』，事實上對原告課稅所得之掌握功效甚微，但對原告而言成本卻高。」

#### 4.稅務調查之基本權界限

維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政之核心價值，為釋字第603號解釋所明示，並認為隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人私密領域免受他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障。對個人或夫妻合併申報，個人或夫妻私事涉及隱私，國家稅務行政不予窺伺探詢，納稅人申報義務亦以其作為法律界限。基於言論出版自由（憲法第十一條），報章報導得拒絕其消息來源之協力義務。居住自由保障（憲法第十條）原則上不受稅務調查，宜在營業場所<sup>88</sup>。

### 伍、結 論

稅捐稽徵法之於稅法，有如行政程序法之於行政法，不僅規範行政程序，亦包括行政實體法。是稅捐稽徵法，不僅規範稽徵程序（參見本文肆），亦規範稅捐債務法基本原理（參見本文參），可謂稅法總則。稅捐稽徵法作為稅法總則，早在1976年10月22日公布施行，當時係規範人民與行政機關之行政程序法，在法治發展史具有重大意義（參見本文壹）。可惜行政程序法在2001年1月1日施行，稅捐稽徵法並未同步修訂，其正當法律程序與法治國家之要求，較之行政程序法嚴謹度多有落後，其後行政執行法、訴願法、行政訴訟法大幅翻新，稅捐稽徵法未能及時跟進；其後行政罰法之制訂，亦造成與稅捐稽徵法適用之困難。

稅法雖與行政法，均規範人民與行政機關之法律關係，惟行政

---

<sup>88</sup> 葛克昌，同註73，頁88以下。

法受實證法影響，重視行政效率與行政安定，致有「憲法隨風飄逝，行政法萬古長存」之說；但稅法自古以來，即為人權中重要一部分，稅法富涵強烈憲法意識，與人民基本權關係最為密切。稅捐稽徵法制定之初，對此有所忽略。迨2010年1月6日公布施行稅捐稽徵法第一章之一「納稅人權利保護」，雖然從比較法觀點，僅就司法院憲法解釋有關稅法部分予少數彙整，過度抽象不明確；但既作為稅捐稽徵法開宗明義之規範，表明稅法原為憲法基本權之具體化，稅法規範人民與國家間主要債權債務及協力關係旨在確保納稅人源自憲法之權利，並應貫穿整部稅捐實體法，作為解釋適用基準。進一步工作，除立法外，有待行政，特別是司法予以具體化，並填補其法律漏洞。

## 參考文獻

### 一、中文文獻

#### (一)專 書

1. 林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，元照，2011年4月2版。
2. 張進德，誠實信用原則應用於租稅法，元照，2008年10月。
3. 陳清秀，稅法總論，元照，2010年9月6版。
4. 黃俊杰，行政執行法，翰蘆，2010年11月。
5. 黃俊杰，行政程序法，元照，2006年9月。
6. 湯德宗，行政程序法論，元照，2003年10月。
7. 葛克昌，所得稅與憲法，翰蘆，2009年2月3版。
8. 熊偉，美國聯邦稅稅收程序，翰蘆，2009年9月。
9. 蔡秀卿，現代國家與行政法，學林，2003年6月。

#### (二)期刊論文

1. 陳清秀，公法上金錢給付義務之強制執行，植根雜誌，第17卷第7期，頁1-24，2001年7月。
2. 陳清秀，推計課稅與處罰，月旦法學雜誌，第181期，頁233-247，2010年6月。
3. 陳清秀，量能課稅與實質課稅原則（上），月旦法學雜誌，第183期，頁72-92，2010年8月。
4. 陳世榮，稅捐稽徵法（上），軍法專刊，第22卷第12期，頁2-8，1976年12月。
5. 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握，政大法學評論，第26期，頁1-25，1982年12月。
6. 陳敏，租稅法之連帶債務，政大法學評論，第28期，頁93-



115，1983年12月。

7. 陳顯武，論法學上規則與原則之區分——由非單調邏輯之觀點出發，國立臺灣大學法學論叢，第34卷第1期，頁1-45，2005年1月。
8. 黃源浩，稅捐規避行為與處罰，月旦法學雜誌，第187期，頁134-149，2010年10月。
9. 葛克昌，稅法獨立性與統一法秩序，月旦法學教室，第60期，頁56-67，2008年8月。
10. 葛克昌，經濟觀察法與量能原則，月旦法學教室，第73期，頁69-75，2008年11月。
11. 葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，第86期，頁88-103，2009年12月。
12. 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估——最高行政法院98年8月第2次聯席會議決議評議，台灣法學雜誌，第145期，頁241-247，2010年2月。
13. 蔡朝安、李益甄，併購交易所生商譽之課稅問題，稅務旬刊，第2043期，頁39-41，2008年6月。
14. 簡祥紋，公法上金錢給付義務執行概況與爭議問題研究，月旦法學教室，第54期，頁32-42，2007年4月。

### (三)專書論文

1. 陳清秀，稅捐債務可否繼承，載：現代稅法原理與國際稅法，元照，頁339-355，2008年10月。
2. 陳清秀，實質課稅原則之研討，載：現代稅法原理與國際稅法，元照，頁133-192，2008年10月。
3. 黃茂榮，契約類型自由與契約當事人之認定，載：第14屆兩岸財稅法研討會，臺大財稅法學研究中心，頁69-94，2011年4月18日。

4. 黃茂榮，實質課稅原則，載：稅法總論（第一冊），植根，頁417-588，2012年3月增訂3版。
5. 葛克昌，憲法國體——租稅國，載：國家學與國家法，元照，頁139-163，1997年9月。
6. 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，載：行政程序與納稅人基本權，翰蘆，頁25-79，2005年9月增訂版。
7. 葛克昌，納稅者權利之立法與司法保障，載：納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，頁27-52，2010年4月。
8. 葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，載：避稅案件與行政法院判決，翰蘆，頁3-72，2010年4月。
9. 葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，載：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會，頁25-68，2011年3月。
10. 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，載：納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年4月。
11. 葛克昌，實質課稅與納稅人權利保護，載：第14屆兩岸財稅法研討會，臺大財稅法學研究中心，頁123-145，2011年4月18日。
12. 葛克昌，稅務訴訟案件十年來行政法院見解之研析，載：司法院行政訴訟二級二審制實施十週年回顧論文，司法院，頁27-63，2011年6月。
13. 蔡朝安、王萱雅，從納稅人權利保護論「推計課稅」與「裁罰」，載：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，資誠教育基金會，頁105-127，2011年1月。
14. 韓相國，韓國的納稅人權益保護制度分析，載：臺大第14屆兩岸財稅法論文集，頁41-64，2011年4月8日。

15. 藍元駿，韓國國稅基本法「納稅者之權利」章變革淺議，載：納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，頁435-472，2010年4月。

## 二、英文文獻

### (一)專 書

1. Alexy, R.: Theorie der Grundrechte, 1985.
2. Birk, D.: Steuerrecht I, 1998.
3. Höfling, W.: Vertragsfreiheit - Eine grundrechtsdogmatische Studie, 1991.
4. Jakob, W.: Abgabenordnung, 5. Aufl., 2009.
5. Sontheimer, J.: Vertragsgestaltung und Steuerrecht, 2. Aufl., 2009.
6. Tipke, K.: 50 Jahre Reichsabgabenordnung AöR Bd. 94, 1969.

### (二)期刊論文

1. Drüen, K.-D.: Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW. 2008, 154 ff. (156).
2. Eckhoff, R.: Von Konformtativen zum Kooperativen Steuerstaat, StuW. 1996, S. 107 ff.
3. Kirchhof, P.: Rechtsstaatliche Anforderungen an den Rechtsschutz in Steuersachen, DStJG18. 1995. S. 30-38.
4. Kube, H.: Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, DStJG29. 2006. S. 16 ff.
5. Tipke, K.: Reformbrdürftiges allgemeines Abgabenrecht, StbJb. 1968, S. 69 ff.

(三)專書論文

1. Kirchhof, P.: Steueranspruch und Informationgriff, in: FS für Tipke, 1995, S. 30.
2. Kruse, H. W.: Zum Entstehen und Erlöschen vom Steueranspruch, in: FS für Tipke, 1995, S. 277 ff.
3. Isensee, J.: Steuerstaat als Staatsform, in FS Ipsen, 1977, S. 409 ff.

# Requirements of Rule of Law upon Tax Collection — Basic Norm in Tax Sovereignty

Gee, Keh-Chang\*

## Abstract

The positioning of Tax Collection Act to tax law (hereinafter “TCA”) is just as Administrative Procedural Law (hereinafter “APL”) is to administrative law, the content of which involves not merely procedural but as well substantial matters. A TCA as such, including both procedural regulations as well as principles of tax obligations, shall thus be regarded as the general part of tax law. As general part, the Tax Collection Act, promulgated on October 22<sup>nd</sup> of 1976, the procedural law between administrative agency and people at the time, had played its significant role in the history of the development of law. Regrettably TCA was not revised in correspondence with the promulgation of Administrative Procedural Law on January 1<sup>st</sup> of 2001. The requirements concerning due process of law and rule of law in TCA in turn become comparatively less rigid than those of the APL. In the afterwards, TCA

---

\* Professor of Law, College of Law, National Taiwan University; Master of Law, National Taiwan University Research Fellow, School of Law, University of Munich.

participated in neither dimensional revisions of Administrative Enforcement Law, Administrative Appeal Act, and Administrative Litigation Act, nor the enactment of Administrative Penalty Act, also causing difficulties in application.

Tax law has been the main part of human rights. It entails strong constitutional concern thus bears close relationship to basic human rights. Such concern however, has been neglected during the enactment of TCA. The promulgation of Chapter 1-1 “Protection of Taxpayers’ Rights” in TCA in January 6<sup>th</sup> of 2010, despite its abstractness that it aims only at a mere part of relevant judicial interpretations, as part of the TCA, serving as concretization of basic constitutional rights to regulate obligations both in payment and cooperative matters so as to protect taxpayer’s constitutional rights, and shall thus be the standard of interpretation and application. The task further on, in addition to legislature, also lies in the executive branch and especially the judiciaries, for its concretization to amend the lacunae.

**Keywords:** Tax Collection, Protection of Taxpayer’s Rights, Obligation Laws in Taxation, Good Faith, Basic Rights