

國立臺灣大學法律學院法律學研究所

碩士論文

Graduate Institute of Law

College of Law

National Taiwan University

Master Thesis

量能原則與納稅人程序保障

以租稅申報程序為中心



黃奕超

指導教授：葛克昌教授

Advisor: Gee, Keh-Chang, Professor

中華民國99年6月

June, 2010

本論文獲頒財團法人勇源教育發展基金會 97 學年度碩士論文獎學金甲等



謝 辭

每本碩士論文都是台灣法學環境的無形資產，也都能為台灣的法學累積些許土壤。碩士論文是一個研究生談論法學問題的最佳舞台，是表達自己想法的最佳場域，我很珍惜這個發表言論的機會，畢竟要有系統、有論述地去談論一個法學問題，能夠抽絲剝繭地慢慢鋪陳，是很難得的事情。

然而這個舞台並不是我獨自搭建並完成演出，我毋寧是站在巨人肩膀上的侏儒，我的視野因為前人所提供的著述（不論是值得參考或批評的）而能更寬廣一些，希望對台灣租稅稽徵環境帶來一點點的反思與進步。然而這個巨人的組成，並不全是學術上的，這本論文能順利完成，還多虧了師長、家人、女友及朋友在生活、情感與精神上的支持。所以說，論文應該是一個來自於社會的產物，個人的努力只是其中的一個環節而已。

特別要再感謝指導教授葛克昌老師，老師為人寬厚、為學機敏，實是我仰之彌高、望之彌深的學習典範。研究所期間受老師很多的照顧，提供許多學習行政事務與學術研究的機會；也很感謝口試委員蔡茂寅老師與陳清秀老師，給予我許多實用的意見。

在德國一年的交換學生生涯，讓我體驗了泰西諸國文化之燦美、法治之先進，實在值得我們參考，但在和台灣相距近一萬公里的同時，也重新發現台灣社會之可愛與風景之秀麗，希望台灣的租稅環境能在眾財稅法師生的努力下，繼續往溫暖而有人性的方向邁進。

台北新莊，2010年08月08日

黃奕超

中文摘要

「量能原則」以憲法平等原則與自由權保障為依據，其貫穿租稅實體法，並作為財稅法違憲審查之準據；然一般對租稅負擔能力之理解，係出於實體上或經濟上之理解；但人民在程序上為履行若干程序義務，亦往往要花費諸多勞力、時間、費用，稅法與相關法規命令為調查稅基，亦可能課予人民諸多程序義務，並附以強制或處罰手段作為後盾，這部份乃一般稅法乃至行政法領域較少進行體系研究的。本文從納稅人程序保障的觀點出發，基於租稅大量行政、重視人民負擔能力的特性，以及人民反覆被要求進程序之被動地位，分析實務與理論而得出適合我國稅法上的程序性原則——程序上量能原則，並以「租稅申報程序」作為實踐對象。

司法院大法官會議解釋釋字第 640 號解釋可謂量能原則程序面向的發展契機。該號解釋雖未從量能原則角度審查租稅調查程序法律，但大法官在解釋理由中提出「**租稅稽徵程序之規範，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。**」實已確認租稅程序之負擔，乃是對人民基本權利之侵害，本號解釋乃開啟對一般租稅程序之違憲審查，並就課稅事實採取接近真實、預先信賴當事人之立場，節省人民在租稅程序上的負擔，就納稅人程序保障而言，實係具有里程碑意義的標竿見解。

本篇論文最重要之處就是希望在稅法領域，透過一個已經釋憲實務承認的「量能原則」，結合租稅行政特色與基本權程序保障功能，從現行法歸納、並從憲法架構演繹出「程序上量能原則」，證立量能原則的程序面向，透過理論建立，使實務界對租稅稽徵程序之法律有一個憲法高度的施力點，使實質法治國家審查租稅程序法律成為可能。

關鍵字：量能原則、量能課稅、平等原則、比例原則、正當法律程序、程序保障、稽徵經濟、協力義務、租稅申報、稅法違憲審查

Abstract

Ability to pay principle is based on equality principle and protection of freedom under the Constitution. It is the fundamental principle of substantive tax law and is used in judicial review in Taiwan. In general the ability to pay is understood as substantive and economic. However, while people perform their procedural tax duties, it also takes them much energy, time, and fee cost. Furthermore, in order to investigate tax base, there are many procedural duties, which exist in tax laws as well as concerned regulations and are guaranteed by many forcing instruments or administrative penalties. This part is seldom systematically discussed in the research of tax or administrative law. This thesis is based on procedural protection of the taxpayer and in view of characters of tax law, which are the large scale administration of similar fact patterns (Massenverwaltung), emphasis on ability to pay, and the passive status of taxpayer during the process. Through analyzing practice and theory this thesis attempts to develop ability to pay principle in the procedural aspect and apply this principle in the tax declaration process.

Keywords: Ability to Pay Principle, Equality Principle, Proportionality Principle, Due Process of Law, Procedural Protection, Duty to Cooperate, Tax Declaration, Judicial Review

論文簡目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識.....	1
第二節 研究範圍與研究方法.....	5
第一項 研究範圍.....	5
第二項 研究方法.....	6
第三節 論文架構.....	6
第二章 量能原則與程序保障	9
第一節 再訪量能原則.....	9
第一項 建構租稅負擔分配原則之重要性.....	9
第二項 量能原則之面向.....	20
第二節 課稅程序保障之可能路徑——正當法律程序？.....	24
第一項 正當法律程序之起源與繼受.....	24
第二項 正當法律程序與我國憲法之融合與扞格.....	37
第三節 建構程序上量能原則之必要性.....	40
第一項 論述憲法上當為行政程序之路徑.....	40
第二項 程序上量能原則之必要性.....	49
第三章 租稅申報在租稅程序法之地位——德國法之比較 .59	
第一節 租稅調查程序之指導原則.....	59
第一項 租稅法義務體系.....	59
第二項 調查原則、合作原則與程序上量能原則.....	60
第二節 租稅申報之發展.....	62
第一項 體系結構與法律性質.....	62
第二項 歷史脈絡.....	70
第三節 租稅申報在課稅程序之規範.....	74
第一項 法律依據.....	74
第二項 申報主體.....	77
第三項 方式與內容.....	80
第四項 期限與延長之可能性.....	85
第五項 遲延申報之法律效果（租稅逃漏除外）.....	89
第四節 小結.....	103
第四章 程序上量能原則與租稅申報——行政法院判決研究	
.....	106

第一節 申報主體.....	106
第一項 申報義務人.....	106
第二項 代位申報與程序上量能原則——以遺贈稅為例.....	116
第二節 申報方式與內容.....	138
第一項 方式.....	138
第二項 內容.....	145
第三節 期限與延長之可能.....	156
第一項 遺產稅申報期限與程序上量能原則.....	156
第四節 遲延申報之法律效果（租稅逃漏除外）.....	162
第一項 按固定比例課徵滯報金與程序上量能原則.....	162
第二項 未依限申報遺產稅之處罰.....	168
第五章 我國大法官解釋文本分析.....	177
第一節 量能原則與違憲審查.....	177
第一項 憲法平等審查模型與量能原則審查之比較.....	177
第二節 從大法官解釋看量能原則之實現.....	189
第一項 租稅法體系原則之演變.....	189
第二項 量能原則之適用領域.....	191
第三節 釋字第 640 號解釋所欠缺之臨門一腳.....	195
第一項 釋字第 640 號解釋始末.....	195
第二項 大法官釋字第 640 號解釋之三層憲法意義.....	199
第四節 租稅法律主義之進步與退步——從釋字第 640 號解釋看釋字第 660 號解釋.....	208
第六章 結論.....	211
附表.....	214
一、租稅公平原則大法官解釋.....	214
二、課稅公平原則大法官解釋.....	215
三、量能原則大法官解釋.....	216
參考文獻.....	217
關鍵字索引.....	I

論文詳目

第一章 緒論	1
第一節 問題意識.....	1
第二節 研究範圍與研究方法.....	5
第一項 研究範圍.....	5
第二項 研究方法.....	6
第三節 論文架構.....	6
第二章 量能原則與程序保障	9
第一節 再訪量能原則.....	9
第一項 建構租稅負擔分配原則之重要性.....	9
第一目 租稅革命與現代國家的形成.....	9
第二目 租稅國、租稅與稅法.....	11
(一) 私有經濟體制保障的利器——租稅國.....	11
(二) 富含人權保障與促進的租稅概念.....	12
(三) 稅法與非稅法.....	14
第三目 量能原則於租稅國家之定位.....	15
(一) 量能原則之確立.....	16
(二) 量能原則之憲法依據.....	19
第二項 量能原則之面向.....	20
第一目 學說見解整理.....	20
(一) 實體面.....	21
(二) 程序面.....	22
第二目 持續發展中的量能原則.....	23
第二節 課稅程序保障之可能路徑——正當法律程序？.....	24
第一項 正當法律程序之起源與繼受.....	24
第一目 起源與性質.....	24
(一) 實體上正當法律程序與經濟自由.....	26
(二) 實體上正當法律程序與隱私權.....	28
(三) 程序上正當法律程序.....	29
(四) 小結.....	31
第二目 我國大法官解釋之繼受.....	31
(一) 司法程序.....	32
(二) 行政程序.....	35
第二項 正當法律程序與我國憲法之融合與扞格.....	37
第一目 來自學界之批評.....	37

第二目 本文見解——回歸租稅法體系原則	38
第三節 建構程序上量能原則之必要性	40
第一項 論述憲法上當為行政程序之路徑	40
第一目 基本權之程序保障功能面向	41
第二目 程序基本權	42
(一) 程序基本權	42
(二) 另類程序權	42
第三目 引入正當法律程序	43
(一) 從憲法第 8 條「擴散」之正當法律程序	43
(二) 類推適用憲法第 8 條第 1 項導出正當法律程序	43
(三) 從憲法第 16 條保障訴願權導出正當法律程序	44
第四目 綜合說	45
第五目 本文見解——進入個別行政法之脈絡	47
第二項 程序上量能原則之必要性	49
第一目 租稅行政之特徵	49
第二目 演繹程序上量能原則	51
第三目 程序上量能原則之功能	55

第三章 租稅申報在租稅程序法之地位——德國法之比較.59

第一節 租稅調查程序之指導原則	59
第一項 租稅法義務體系	59
第二項 調查原則、合作原則與程序上量能原則	60
第二節 租稅申報之發展	62
第一項 體系結構與法律性質	62
第一目 體系結構	62
(一) 從確定稅額之方式觀察	62
(二) 從租稅申報之特徵觀察	64
第二目 租稅申報的法律性質——先論行政法上之「準法律行為」	65
第三目 多數說——可能同時具備「觀念通知」(事實行為)與「意思表示」	68
第四目 少數說——行政法獨立性之見解	69
第五目 本文見解	70
第二項 歷史脈絡	70
第一目 德國法之發展	71
第二目 我國法之發展	72
第三目 申報義務中人民仍有免於提供隱私之自由	73
第三節 租稅申報在課稅程序之規範	74

第二項 代位申報與程序上量能原則——以遺贈稅為例	116
第一目 最高行政法院 97 年判字第 514 號判決案例事實	116
第二目 兩造主張	117
(一) 原告主張	117
(二) 被告主張	118
第三目 行政法院見解	120
(一) 台中高等行政法院 95 年訴字第 166 號判決	120
(二) 最高行政法院 97 年判字第 514 號判決	120
第四目 判決評析	122
(一) 行政法院對代位權見解之商榷	122
(二) 初核處分之效力	128
第二節 申報方式與內容	138
第一項 方式	138
第一目 電子申報系統欄位、資料不全	138
(一) 二維條碼系統欄位不全致申報錯誤	138
(二) 網路申報系統資料不全致申報錯誤	139
(三) 判決綜合評析	142
第二項 內容	145
第一目 應申報之內容未申報	145
(一) 公司先增資後減資發放予配偶之股利，納稅義務人未申報	145
第二目 應申報之內容申報錯誤	151
(一) 案例一——最高行政法院 95 年判字第 1746 號判決（申報註記案）	152
(二) 案例二——最高行政法院 92 年判字第 341 號判決（填報員誤填案）	153
(三) 判決綜評	153
第三節 期限與延長之可能	156
第一項 遺產稅申報期限與程序上量能原則	156
第一目 最高行政法院 94 年判字第 826 號判決案例事實	156
第二目 兩造主張與法院見解	157
(一) 上訴人主張	157
(二) 國稅局主張	158
(三) 台北高等行政法院見解	158
(四) 最高行政法院見解	160
第三目 判決評析	160
(一) 遺產稅申報期限與民法限定繼承之衝突	160
(二) 程序上量能原則與申報期限	161

第四節 遲延申報之法律效果（租稅逃漏除外）	162
第一項 按固定比例課徵滯報金與程序上量能原則	162
第一目 最高行政法院 94 年判字第 1140 號判決案例事實	162
第二目 兩造主張與法院見解	163
（一）上訴人主張	163
（二）國稅局主張	163
（三）台北高等行政法院見解	164
（四）最高行政法院見解	164
第三目 判決評析	165
（一）滯報金之法律性質	165
（二）程序上量能原則與滯報金	167
第二項 未依限申報遺產稅之處罰	168
第一目 最高行政法院 96 年判字第 34 號判決案例事實	168
第二目 兩造就罰鍰主張與法院見解	169
（一）上訴人主張	169
（二）國稅局主張	170
（三）台北高等行政法院 95 年訴字第 1049 號判決見解	171
（四）最高行政法院見解	171
第三目 判決評析	172
（一）租稅法律主義之幽靈	172
（二）程序上量能原則之運用	173
第五章 我國大法官解釋文本分析	177
第一節 量能原則與違憲審查	177
第一項 憲法平等審查模型與量能原則審查之比較	177
第一目 平等原則審查與稅法違憲審查模型	177
（一）平等原則審查模型——兼論比例原則可否適用在平等審 查	177
（二）稅法違憲審查模型	183
第二目 審查密度問題	185
（一）租稅法上學說見解	185
（二）本文見解與釋憲實務比較	186
第二節 從大法官解釋看量能原則之實現	189
第一項 租稅法體系原則之演變	189
第一目 租稅／課稅公平原則	189
第二目 量能原則	190
第二項 量能原則之適用領域	191
第一目 憲法平等原則與社會國原則	192

第二目 量能原則可能適用之領域——稅法與社會保險法	193
第三節 釋字第 640 號解釋所欠缺之臨門一腳	195
第一項 釋字第 640 號解釋始末	195
第一目 解釋要旨	195
第二目 涉案相關判決事實與後續	197
第二項 大法官釋字第 640 號解釋之三層憲法意義	199
第一目 肯認租稅稽徵程序乃對基本權之侵害	199
第二目 開啟租稅稽徵程序之違憲審查	202
第三目 維護對納稅人之預先信賴、接近真實的租稅調查	205
第四節 租稅法律主義之進步與退步——從釋字第 640 號解釋看釋字第 660 號解釋	208
第六章 結論	211
附表	214
一、租稅公平原則大法官解釋	214
二、課稅公平原則大法官解釋	215
三、量能原則大法官解釋	216
參考文獻	217
關鍵字索引	I

第一章 緒論

憲法者，乃面對時代的挑戰，所為之回應¹。——葛克昌(1993)

第一節 問題意識

2008年4月3日司法院大法官會議解釋釋字第640號解釋文²，認為財政部之查核要點，在未經法律授權的情況下，就納稅人申報所得額超過主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第80條第3項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，有違憲法第19條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。

本號解釋開啟對租稅稽徵程序違憲審查之先河，是法治國原則在租稅程序事項上的一大躍進，具有保障人民租稅程序上基本權之劃時代意義。總結而言，該號解釋具有三層憲法意義：肯認租稅稽徵程序乃對基本權之侵害、開啟租稅稽徵程序之違憲審查、維護對納稅人之預先信賴（並確立接近真實的租稅調查）。

¹ 葛克昌，租稅規避與法學方法——稅法、民法與憲法，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁3（該文原刊於1993年月旦出版之「當代公法理論——翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集」，頁217-248）

² 2008年4月3日釋字第640號解釋文：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：『適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。』對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。本院釋字第二四七號解釋應予補充。」（強調為本文所加）

本號解釋雖然意識到公、私法債權人之不同³：公法債權人（例如國家行使租稅請求權）涉及對人民自由之干預，此種干預應受法治國原理限制，國家（債權人）應受依法行政原則拘束（法律保留與法律優位原則），租稅行政亦須受法律拘束。

但本號解釋仍留有若干缺憾：未能從立法者亦可能干預人民程序上基本權利的角度出發，以實質法治國原則對法律加以審查。蓋「公法作為法律工具，其與私法不同者，在於程序要求，國家行為須有正當性要求強制其說明理由，其決定之程序須合法。⁴」程序性查核要點既然可能侵害人民程序上基本權，而須受違憲審查；程序性法律更應就其對人民基本權之干預，進行實質審查，不能徒以「法律就是法律！」輕鬆帶過。

本文亦認為憲法上之禁止過度，不僅在實體法有所要求，在程序法上特別對人民之協力義務，應受比例原則之審查⁵。然比例原則作為最上位的憲法審查原則，有高度抽象性；就租稅法律體系而言，「量能原則」（Leistungsfähigkeitsprinzip）以憲法平等原則與自由權保障為依據，具有支配性原則地位，其貫穿租稅實體法，並作為財稅法違憲審查之準據，雖曾有若干懷疑聲浪，但已為多數學者與實務所接受，有無可能亦作為租稅程序法之體系原則，係本文提出的第一個問題。

然一般對租稅負擔能力之理解，係出於實體上（materiell）或經濟上（wirtschaftlich）之理解；但人民在程序上為履行若干程序義務，亦往往要花費諸多勞力、時間、費用，稅法與相關法規命令為調查稅基，亦可能課予人民諸多程

³ 關於公、私法債權人之區別，請參照葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁206-208

⁴ 葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁209

⁵ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁69註104

序義務，並附以強制或處罰手段作為後盾⁶，這部份乃一般稅法乃至行政法領域較少進行體系研究的，大法官於釋字第 640 號解釋雖認為「**租稅稽徵程序之規範，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。**」但未能在理論上建立實質法治國之保障與審查原則。

因此，如何從法角度探討保障人民「**程序上負擔能力**」（**Verfahrensleistungsfähigkeit**），即為本文關注重點。例如最高行政法院 96 年判字第 34 號判決中，涉及遺產及贈與稅法第 44 條之處罰對象問題，國稅局將高達新台幣 28,391,046 元的罰鍰，僅以繼承人中之一人為處罰對象，法院卻認為「行政罰則重在行政管制目的之達成，在有多數違章者之情況下，如能裁罰其一，即能達成管制目的之情況下，行政機關並非沒有裁量權限，何況某些行政罰之管制目的是針對財產之運用，無從分割（本案中之裁罰即是如此）。在此情況下，本案被上訴人以裁罰時僅餘之納稅義務人為裁罰對象，尚無違法可言。」實係缺乏從程序上量能原則之思考。

此外，為求本文不至於落入清談、空想，因此本文欲從租稅程序法關係中，挑選一程序環節作為理論應用與檢證之對象，以具體化原則之適用範圍，而在**租稅法律關係中，又以租稅申報（Steuererklärung）最為人民所熟稔；且經常是人民與國家開啟租稅法律關係之始點，在租稅行政中扮演了相當重要的角色，極端言之，無租稅申報制度即無現代租稅行政。**以我國租稅申報件數而言，粗計每年至少發生數百萬件的租稅申報⁷，此規模與頻率是其他行政領域無法相比的，若率

⁶ 例如申報主體之規定、課稅事實之申報與申報期限之遵守等等

⁷ 財政部財稅資料中心 96 年度綜合所得稅交查核定案件統計中，綜合所得稅結算申報案件有 5,389,839 件，請參照財政部財稅資料中心統計資料 <http://www.fdc.gov.tw/public/Attachment/811188282071.pdf>（最後點閱日：2010/6/30）；營利事業所得稅結算申報案件 736,552 件，請參照財政部財稅資料中心統計資料 <http://www.fdc.gov.tw/public/Data/86915192471.pdf>（最後點閱日：2010/6/30）同年度營業稅自動報繳申報案件數 796,756 件，請參照財政部財稅資料中心統計資料 <http://www.fdc.gov.tw/public/Attachment/883017242871.pdf>（最後點閱日：2010/6/30）

皆由稽徵機關親力親為，恐只所得稅稅目即足以癱瘓國家其他行政的效能。

然而，以往對於租稅申報多半停留在技術性、細節性的討論，而缺乏基本權利面向的觀察，法律規定亦掛一漏萬、此有彼無；**就租稅申報而言，至少就涉及人民行為自由、資訊自決權、財產權與程序保障**，立法者或行政機關透過法律、法規命令或行政規則在租稅申報領域作出諸多規範，其中不乏牽涉人民基本權利者，並非一句技術性事項可輕鬆帶過，例如，最高行政法院 92 年判字第 1629 號判決，對於營業稅施行細則中涉及要求人民提出申報、規制人民行為自由的規定，僅單純認為「無非便於租稅稽徵機關掌握稅源資料，建立合理之查核制度而設，尚與同法第 38 條第 1 項之規定無違。」而忽略租稅申報作為國家介入人民財產生活的前線，且具有影響後續程序進行的關鍵地位，實應從「法」（Recht）的角度加以分析、討論。申言之，須從監督國家行為之憲法出發，在法治國下探討符合租稅行政本質、適用於租稅行政之憲法原則，**並以此原則在租稅申報法制中建立體系，而釋字第 640 號解釋可說是一個革新的契機。**

本篇論文最重要之處就是希望在稅法領域，透過一個已經釋憲實務承認的「量能原則」，結合租稅行政特色與基本權程序保障功能，從現行法歸納、並從憲法架構演繹出「程序上量能原則」，證立量能原則的程序面向，透過理論建立，使實務界對租稅稽徵程序之法律有一個憲法高度的施力點，使實質法治國家審查租稅程序法律成為可能。

準此，本文欲從憲法出發，討論規制租稅程序法之原則為何？量能原則是否也有程序面向，關照人民程序上負擔能力，而可在「租稅申報程序」中擦出燦爛的火花；抑或租稅程序法之基礎原則應與實體法加以區別，量能原則須侷限於實

體法領域，與租稅申報之間只能「動如參與商」⁸？租稅申報既同時牽涉人民基本權利保障，可否將量能原則保障納稅人權利之功能適度引申至程序法？本文之問題意識即基於此而開展，一言以蔽之：「**量能原則有無適用於租稅程序法，以及如何在租稅申報中加以適用。**」

第二節 研究範圍與研究方法

第一項 研究範圍

本文之研究範圍，以量能原則及其在租稅申報程序中之適用關係為主。稅法上原則雖尚有租稅法律、稽徵經濟等原則，惟本文之焦點僅在量能原則，故其餘法律原則固然可與租稅申報相牽連，但僅於有關處論述，而不深入研究，以彰主題。

至於量能原則本身，牽涉之議題亦廣，諸如與租稅正義、租稅優惠之關係以及具體化標準的討論等，惟本文之範圍限制在量能原則是否以及如何運用至租稅程序法，並就其與程序法上所謂「正當法律程序原則」加以比較。蓋程序法上打擊面最廣者，從字義上來看莫過於正當法律程序原則，但在繼受大陸法系傳統的我國，此原則如何具體運用仍頗生爭議。就正當法律程序而言，本文不擬研究其在各行政法領域內之運用，焦點毋寧在於其憲法基礎與繼受妥當性的問題，並就現行實務對此原則之接受及理解，釐清其是否適合成為我國租稅行政程序之原則。

其次，如何運用量能原則的部份，由於實務上大法官解釋對此向來模糊，因

⁸ 詩出唐 杜甫，贈衛八處士，原詩為：「人生不相見，動如參與商。今夕復何夕，共此燈燭光。少壯能幾時，鬢髮各已蒼。訪舊半為鬼，驚呼熱中腸。焉知二十載，重上君子堂。昔別君未婚，兒女忽成行。怡然敬父執，問我來何方。問答乃未已，驅兒羅酒漿。夜雨剪春韭，新炊間黃粱。主稱會面難，一舉累十觴。十觴亦不醉，感子故意長。明日隔山岳，世事兩茫茫。」

此本文一方面從憲法學上平等原則審查模型來比較稅法學之量能原則審查模型；二方面就歷來大法官解釋對處理租稅案件的適用原則加以分析，以釐清量能原則在實務上的操作。租稅程序法部份，本文擬處理租稅申報程序與量能原則之關係。至於核定、救濟或執行等程序則不在本文討論範圍內。而因未申報而可能產生的「推計課稅」問題，本質上乃涉及實體負擔能力的評價，亦非本文主要討論範圍。因此，實務見解部份亦限制在與租稅申報程序有關的部份，偏向實體法上的問題僅在此脈絡下才會加以論述，以求完整。

第二項 研究方法

本文之研究方法主要係採取法釋義學與文獻分析法。參考文獻為中文、英文與德文。進行步驟係從我國法價值判斷之頂點——憲法談起，論述租稅法學中體系性原則之樣貌，並比較美國法上正當法律程序原則在我國之繼受與扞格，試圖從差異中尋求稅法量能原則之程序法面向。為證立程序上量能原則之必要性，本文一方面選取本土行政法院判決作為法釋義學架構下分析的對象，釐清解釋論與立法論中程序上量能原則之功能；二方面引介德國文獻、法規，作為比較法之對象，提供若干租稅申報法制之修法參考；最後，回歸有權解釋憲法機關——司法院大法官會議解釋，從釋憲實務中分析量能原則之實現與展望。

第三節 論文架構

本論文分為六章，除緒論與結論外，其餘四部份之關係脈絡詳如下述。

首先本文討論量能原則與程序保障，因稅法上的問題須從相關連體系性原則出發，始得與一般稅法理論銜接。而量能原則固然作為實體稅法之體系性原則，

但一方面對其存在與效力仍有若干學者提出質疑聲浪，二方面其得否適用於租稅程序法，亦值探討。因此本文先就量能原則在租稅國家脈絡下之意義出發，探尋其在租稅國家之定位，並證立其係租稅負擔公平分配之重要原則，行文上將側重於租稅發展與人權保障之結合，從歷史脈絡宏觀觀察租稅如何一步一步馴服在憲法國家下；然後再分析現行學說對於量能原則之適用面向，嘗試勾勒出學說見解對該原則的理解，作為進一步引申、推論至程序法之參考；再來則進入程序法原則之討論，亦即所謂「正當法律程序」在我國法之實踐，是否足以涵蓋租稅法，而符合租稅法之事物正義（Sachgerechtigkeit）；抑或量能原則仍然寶刀未老，足以處理租稅程序法上的問題。本文乃試圖建構並說明程序上量能原則之必要性。

次章，則探討租稅申報在租稅程序法之地位。本章將從「法」之角度討論租稅程序法之建制，並以德國法與我國法為中心介紹租稅申報之發展歷史，並分析租稅申報於租稅程序法中之角色。簡言之，第二章與第三章分別是一般原理原則與原則適用對象之研究，彼此之關係則透過第四章將以連結。

第四章則從量能原則角度觀察我國現行法下之租稅申報，亦即程序上量能原則如何適用的問題。於本章將租稅申報予以體系化，大別區分為主體、內容與方式、遲延申報之效果（租稅逃漏除外），**本文特殊之處在於將量能原則置入租稅申報程序，並以此檢視、分析我國制度與法院判決**，因之行政法院判決文本研究將是本章重點。另外，於行文時亦會一併參考美國與德國法中相關部份，作為他山之石，引為我國之鑑。本章除一方面證立程序上量能原則足堪適用外，另一方面亦希冀對於實務上若干不合理之操作，提出法律上合理的論述。

第五章則是從司法院大法官解釋著手，蓋稅法之問題，多半亦牽涉憲法之問題。大法官解釋對於量能原則之態度，足以影響立法與行政的運作；兼之量能原

第一章 緒論

則於違憲審查上之運用仍有待釐清，故本章將著重於釋憲實務，分析我國大法官解釋如何運用量能原則；於討論量能原則在我國釋憲實務之現況後，本章將特別針對釋字第 640 號解釋評析，蓋本號解釋乃引入程序上量能原則最好的介面，可惜大法官於行文時，未要求立法者亦應照顧人民在租稅程序上之負擔能力，值得於本文結尾處畫龍點睛，期待未來在處理類似案件時，釋憲實務能對此有所回應。最後第六章則為結論。



第二章 量能原則與程序保障

第一節 再訪量能原則

第一項 建構租稅負擔分配原則之重要性

Les finances sont les nerfs de la Republique.

財政是國家的敏感神經⁹——Jean Bodin (1530–1596)

第一目 租稅革命與現代國家的形成

西元前 2350 年，*Urukagina* 推翻了橫征暴斂的 *Ur-Nanshe* 王朝，成為中東兩河流域蘇美（Sumer）城邦 *Lagash* 的統治者，開啟了目前已知最早的租稅減免及相關改革¹⁰。此後，苛稅與革命似乎成了宿命的輪迴，租稅雖然還未具現代意義，但革命的血淚已為後續之發展逐漸奠下基礎。西元 1750 年，波士頓牧師 *Jonathan Mayhew* 在一場佈道演講中創造了「無代表即無租稅」（No taxation without representation）的語彙，一時間傳頌於當時的英國殖民地——北美十三州；1773-1774 年波士頓茶葉黨（Boston Tea Party）事件爆發，不滿的群眾本來是為了保住當時殖民地商人走私便宜荷蘭茶的利益¹¹，爾後議題則發酵為英國議會是否有權力在美洲沒有代表的情況下對殖民地課稅，於是在報紙媒體的推波助瀾下，幾個月後開啟了影響近代極為深遠的「美國革命」¹²，而美國眾議院於 1789 年通過

⁹ *Jean Bodin, Les six livres de la republique, 1593, Chap. II, Des Finances, 855.* (電子資源：全國學術版人文及社會科學資料庫 (HUSO), http://huso2.stpi.org.tw/EP_MOMW/1B_BrowseTOC.php?PHPSESSID=8af52bdfdd54c59d6dff2d5e288589d&Pact=init 最後點閱日：2009/6/5)

¹⁰ *Urukagina* 解除了視察船隻、牛群與漁船的督察員，並解除收取羊毛費的稅吏，離婚的時候也不再有任何稅費流向統治者與大臣；此外，他也降低了因死亡而產生的稅費。DAVID F. BURG, A WORLD HISTORY OF TAX REBELLIONS 9-10 (2004).

¹¹ *Id.* at 273.

¹² *Id.* at 273-6.

的第一部法律就是稅法¹³。美國革命彰顯著稅法進步的里程碑，蓋彼時其他英國殖民地的稅負比起北美十三州都還要重¹⁴，橫征暴斂不是革命的最主要因素，捍衛民主（democracy）反而成了革命的主軸。此時，租稅的現代意義隨著立憲國家逐漸成形，規範稅法的量能原則也在 1776 年 *Adam Smith* 的國富論（*Wealth of Nations*）裡，成為一個重要的租稅平等原則。法國大革命後國民議會更將量能原則放入 1789 年 11 月 3 日發表的人權與公民權宣言（*Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*）第 13 條：「為了軍力的維持和行政的支出是一項不可或缺的公共費用。應由全體國民按其能力平等地分攤¹⁵。」

不難看出彼時對國家的想像，由於初脫專制皇權的重重桎梏，乃是一種自由法治國式的想像，為追求資產階級的最大自由，夜警國家以消極干預為宜、積極干預為惡；惟當勞工階級只有餓死在塞納河橋墩下的自由時，自由法治國所引起的貧富差距與勞工待遇問題，在社會主義的反省刺激下，乃形成另一次對國家想像的轉變，於是現代意義的國家型態——社會法治國於焉形成¹⁶。**奠基在自由法治國的基礎上，國家不但重視財源的收取，也為了社會正義而重視福利的給付**，是以給付國（*Leistungsstaat*）與租稅國（*Steuerstaat*）構成社會國（*Sozialstaat*）的互補功能（*komplementäre Funktionen*）¹⁷。我國憲法第十三章基本國策內，對國民經濟、社會安全及教育文化等事項規定甚多，憲法增修條文第 10 條亦針對促進社會保險、社會救助與社會福利等多所著墨，一般咸信此帶有社會福利國家之色彩¹⁸。

¹³ *Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band. I, 2. Aufl., 2000, S. 1.*

¹⁴ DANIEL A. SMITH, *TAX CRUSADERS AND THE POLITICS OF DIRECT DEMOCRACY* 21-23 (1998).

¹⁵ Vgl. *Klaus Tipke/ Joachim Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005, § 4 Rz. 82.*；柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006 年 12 月，頁 69

¹⁶ 自由法治國與社會法治國並非對立的概念，二者間存有基礎上重疊的部分，例如私法自治原則、基本權保障、權力分立與法治國原則。請參照葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 45-51

¹⁷ *Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 2; Josef Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in Festschrift für H.P. Ipsen, 1997, S.411.*

¹⁸ 社會國、福利國或社會福利國在用詞上，一般來說具有替代性，其內涵隨著時代不同而流動，發展至今主要特徵表現在包括勞工法與社會福利法上，後者又包含社會保險、社會補償、社會救助與社會促進措施等等，而具有所得重分配（*Umverteilung*）之功能，請參照蔡維音，社會國之法理基礎，一版，正典出版，2001 年 7 月，頁 15, 100-112、吳志光，從九二一震災談天然災害的救助

第二目 租稅國、租稅與稅法

(一) 私有經濟體制保障的利器——租稅國

國體（Staatsform）者，係國家之典型形態，一國之法律基本體制¹⁹。國家依據不同的分類標準，容有不同之形態，例如：以國家之代表為世襲或民選，可分為君主國與共和國、以中央地方之權限劃分，可分為聯邦國及單一國等。若以財政收入面來看，則可區分為「租稅國」與「所有權者國家」。

因此，**租稅國之意義即為：國家為實現其任務所須的財政需求，主要係透過租稅來加以滿足。其他費用收入相較於租稅來源均屬次要；至於所有權者國家則係將生產工具收歸國有，國家財政來源由國家生產。二者最大區別在於，租稅國保障私有財產經濟體制，維護私法自治²⁰；後者則否。蓋憲法國家之成立若係奠基於保障私有財產、維護私法自治，不論最小政府、大有為政府或小而美政府，都必須有收入來源才能推動支出，俾實現保障基本權利的使命。此時便面臨一個難題，如何取得收入，又不會破壞私有財產經濟？採取「租稅國」形態即為此問題的最適解。租稅雖為財產權侵害的一種手段，但在基本權的防禦功能內亦只會是最小侵害的手段，加上租稅負擔具人民平等犧牲的特性，將使國家之手在取得財源時，與個別人民之實際社會生活均保持一定比例的距離。簡言之，透過租稅，國家社會二元論將取得實際上的應用，因國家只分享人民經濟成果的果實，原則上不干預人民從事何種事務的自由，繳納租稅毋寧是人民取得在社會生活領域最大程度自由的必要之**

補償體制，社會文化學報，第 10 期，2000 年 6 月，頁 90-96、Franz-Xaver Kaufmann 著，施世駿譯，比較福利國家：國際比較中的德國社會國，初版，巨流出版，2006 年 3 月，頁 242 以下

¹⁹ 葛克昌，憲法國體——租稅國，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 141

²⁰ *Isensee, a.a.O. (Fn. 17), S.413 f.*

悉。準此，稱租稅國為私法自治之前提²¹，或「納稅義務為私有財產與私有經濟體制之對價」²²，即有所本。

(二) 富含人權保障與促進的租稅概念

立憲國家以前的租稅猶如脫韁野馬，未經適當控制而每遭濫用，租稅國家則在憲法框架下馴服之，以求保障私有財產經濟體制。因此討論憲法上稅概念，即具有相當重要的意義²³。依我國學者見解，稅是一種國家或地方自治團體為獲取收入之財政目的，對人民以公權力課徵之無對待給付的金錢給付義務²⁴。**界定租稅概念除具有釐清租稅立法權、徵收權與行政權之歸屬，以保障地方自治外，亦具有保障人民權利的功能²⁵。**因前述要件下，猶如為租稅劃定當為的界限，例如：金錢給付義務就是一種在現代經濟生活中對人民財產權最小侵害的手段，蓋借助金錢流通便利的特性，可以省下因收取實物所帶來搬運與檢驗品質的不便利。

²¹ 葛克昌，憲法國體——租稅國，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996年4月，頁153-154

²² 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁46

²³ 「它是探討稅法學時之出發點，也是稅法學研究之終極點，同時亦為財政憲法之核心問題。」請參照葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁64

²⁴ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁100-107；黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002年5月，頁5-18；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁63-69

²⁵ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁99；另外，學說上對稅概念的爭議在於，當公權力機關所課無對待給付之金錢給付義務如有濫用或不合平等原則時，是否還能是憲法上所謂之「稅」。有認為立法者濫用租稅立法造成實際上的絞殺效果（Erdrosselungswirkung），而使稅源枯竭時，此種寓禁於徵之租稅，如其立法目的得以達成，即非憲法上所謂之稅（如葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁108）；不同意見認為，稅法之建制原則不應建入租稅概念的價值判斷，「蓋如將該等原則建入租稅概念，則在實務上有所違反時，反而會因其不是租稅，而不能直接引用關於租稅之建制上的原則對之加以規範」（如黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002年5月，頁12）。本文以為應以後說為當，因「是否構成租稅」與「是否為合憲的租稅」應屬兩個不同層次的問題，前者乃探究一個理型（form）意義的租稅內涵問題，後者則是對實然的存在狀態給予價值判斷，二者似須區別對待。蓋若不合憲的租稅即非憲法上所謂之稅，那此種「東西」又是甚麼，以及如何去適用稅法基本原則？似乎更添說理上的複雜。不若承認不合憲的租稅仍為一種租稅，只是要透過違憲審查的角度予以糾正。

此外，**租稅概念的演進亦與國家角色的變化有關**，蓋收入與支出乃一體之兩面，**編列預算時國家固然要量入為出，但量出為入毋寧也是重要的考量因素**²⁶。在 1977 年德國租稅通則（Abgabenordnung, AO）第 3 條租稅定義修正以前，僅承認以財政收入為其目的，但在修正以後，則增列了財政收入得為租稅之「附隨目的」。就財源之取得方面，**傳統自由法治國採取的租稅中立原則已經過渡到租稅得為經濟、社會政策之工具**²⁷，換言之，**以租稅作為管制誘導人民行為的手段**。因為國家為達成其任務，在憲法架構下應享有手段選擇之自由，更在**社會國原則（Sozialstaatsprinzip）的指導下**，僅負擔財政收入目的的租稅，已不足以達成社會國家重視社會正義（soziale Gerechtigkeit）與減少貧富差距的任務；因此**稅雖然是一種犧牲（Opfer），但同時也成為一種照料社會窮人與弱者的重分配工具**，而這對納稅人來說亦為有利，因為比起歷史上帶來動盪不安的租稅，憲法架構下的現代租稅將有助於社會和平²⁸。準此，德國公法學者 *Ernst Forsthoff* 才會斷言「**所謂現代法治國家成為社會福利國家，主要係以租稅國家之型態表現其功能**²⁹。」，因社會福利國家仍不能放棄法治國家保障人民自由的傳統；而若不放棄保障人民自由的傳統，亦只能借助租稅國之最小侵害性作為中介³⁰。

也因為租稅概念不再單純以財政收入為目的，一方面使稅法對整體經濟社會秩序的影響與日俱增；另一方面管制誘導規範也大大增加了稅法的複雜性³¹，像所得稅法關於捐贈扣除額的規定，論諸實際最後仍係由國家支出，國家放棄本應收取的租稅本質上乃是一種稅式支出的手段，我國編列預算時亦

²⁶ 蔡茂寅，預算的基礎概念，月旦法學教室，第 5 期，2003 年 3 月，頁 89

²⁷ 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 56-59

²⁸ Vgl. *Tipke*, a.a.O. (Fn. 13), S. 4.

²⁹ *Ernst Forsthoff*, Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 1945, S. 31.

³⁰ 葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 48

³¹ *Tipke*, a.a.O. (Fn. 13), S. 6.

已將其獨立列為一種支出項目，與傳統上為獲取收入為目的的稅法不同；從而在眾多租稅法律（*Steuergesetz*）中究明何者為稅法（*Steuerrecht*）、經濟法（*Wirtschaftsrecht*）與社會法（*Sozialrecht*），即為重要之事，因彼此適用之基本原則不同也。

（三）稅法與非稅法

所謂稅法，就是以規制國家與人民租稅關係為內容的法律。而租稅概念如上所述，已不只是財政目的而已，尚容許以其他管制誘導目的作為主要目的。而這必然會影響到稅法之界定，**因稅法必須以正義為設置標準，其關注的焦點特別是租稅負擔分配的平等，與稅法執行的平等。**

管制誘導性規範（*Lenkungsrecht*）須排除在稅法之外，因其憲法基礎不在符合稅法基本原則，而在干預人民自由權是否符合比例原則³²。以經濟法為例，經濟上的管制誘導係經由補貼（*Subvention*）去影響投資、生產、消費等等，乃是一種經濟法的工具，例如促進產業升級條例與生技新藥產業發展條例中諸多關於投資抵減、加速折舊等優惠措施。這種技術上穿上稅法外衣的法律，終究還是要歸類為經濟法³³；此外，若有一部份的稅法規範終局地或主要致力於社會形成效果³⁴，這些規範乃作為社會的管制誘導工具，而須歸類於社會法，例如：所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目與遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第 16 條第 1 款規定對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈扣除額，就是一種連結稅基之租稅優惠，其作用在鼓勵人民捐贈公益團

³² 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 3 月，頁 100

³³ *Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 33.*

³⁴ 所謂形成效果就是立法者將租稅作為經濟誘因，影響人民作為或不作為所生之效果。請參照葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 3 月，頁 97

體，以補政府集體決策施政之不足³⁵。

財政目的租稅規範適用的是租稅收入基本原則，此基本原則具有規制稅法的功能，使其安於憲法架構下運轉，是拘束立法、行政、司法的稅法實質正義原則。稅法之所以成為一門有體系的領域，就是因為有貫穿稅法的基本原則所致。準此，建構稅法基本原則，即成為維護租稅國、保障私有財產經濟體制不可或缺的任務。

第三目 量能原則於租稅國家之定位

現代立憲國家之國體既採取租稅國型態，租稅與稅法概念又受憲法基本價值所限制，如何將憲法基本價值具體化表現在稅法中，便須要建構一套適用於衡量稅法合憲性的「基本原則」，此基本原則不但是稅法立法與執行的準繩，也是解釋適用稅法的基礎，並構成與其他法律原則衝突時的比較依據³⁶。而財政收入基本原則涉及的問題，在租稅領域是「整體租稅負擔如何經由法律公平地分配給個別的人民」，對此一般來說有三種理論基礎：量能原則、應益原則與人頭稅原則³⁷，目前通說見解係採取量能原則作為稅法之基本原則³⁸。我國司法院大法官會議解釋釋

³⁵ 惟須注意，稅法與社會法間存在著若干特別的關係，有些規範若是單純地想要關懷租稅負擔分配的社會正義形成，這些規範則是屬於稅法。例如所得稅法第 5 條關於不可避免支出的免稅額就是一種實現社會國原則最低生存保障（Existenzminimum）的稅法規範，受稅法基本原則拘束。另外，稅法與社會法還存在著下述的關聯：稅法要衡量經濟負擔能力，社會法則是滿足經濟需求的工具。而貧窮（Bedürftigkeit）所表現出來的是一種負面的負擔能力，同時也代表經濟之需求；這就產生了稅法與社會法之評價基礎（Bemessungsgrundlage）概念上須互相協調一致（像是所得、財產）的必要性。s. *Tipke*, a.a.O. (Fn. 13), S. 38-39.

³⁶ 稅法上的原則眾多，但本文只關注於最核心的「負擔如何分配」的問題，其他像是租稅法定主義、稽徵經濟的實用性原則等等，則不在本文討論之列。

³⁷ 應益原則或稱對等報償原則（Äquivalenzprinzip）之不妥處在於國家對人民所提供的給付例如國防、教育、文化是無法量化的，因此很難決定每個人的獲益程度而計算出其應納之租稅；人頭稅原則則是一種機械式平等，每個人都負擔相同的租稅，容易引起人民之不公平感，詳請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006 年 12 月，頁 62-65

³⁸ 葛克昌，量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 326-328；黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 2；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 36-37；其他國家（德國、瑞士、西班牙與美國）支持量能原則之見解請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006

字第 565、597、635 號解釋亦已承認量能原則乃租稅負擔分配的稅法原則。

（一）量能原則之確立

1. 懷疑論者之立場

然若干學者對量能原則持懷疑的立場，其立論不外乎主張³⁹：間接稅不考慮納稅人最低生活費保障，不考慮與收入有關的費用開支，不考慮納稅個人與家庭的各種特殊需要，只是一味地根據收入地多少按此比例課稅。不如所得稅那樣考慮實際情況；此外，懷疑論者還認為，如果量能課稅是一個普遍原則，但其衡量稅負能力之標準究竟為何？如果以所得稅為標準，其他稅種都會出現違反量能原則的結果。如果不同的稅種確定不同的標準，這實際上等於放棄了標準，因此量能課稅之內涵太過模糊而無法適用。

2. 本文見解

本文以為在稅法領域內，量能原則所稱之「能」，乃是人民經濟上負擔能力之意⁴⁰，而衡量經濟上負擔能力之標準就實體課稅層面⁴¹，一般可分為所得、財產與支出（消費）⁴²，在不同的衡量標準下，從而產生各種不同的稅目與稅法⁴³，立法者於諸多可能具備租稅負擔能力之租稅客體中，依據不同的標準（所

年 12 月，頁 58-59 註 4。

³⁹ 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，第 1 版，北京大學出版，2004 年 9 月，頁 134；類似見解請參照 *Heinrich Wilhelm Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I Allgemeiner Teil*, 1991, S.51 f.

⁴⁰ 葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 157

⁴¹ 就租稅程序層面，則可能因為涉及基本權利的不同而有不同的標準。

⁴² 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 37-39；黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 270-273；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 27-30；不同見解則認為只有所得與消費二種，財產則非適格的衡量標準，請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006 年 12 月，頁 84

⁴³ 如所得稅即係以「所得」為衡量人民經濟上負擔能力之標準；地價稅則係以「財產」（人民所有

得、財產或支出) 制定不同之稅法，正是憲法比例原則之展現，並不會因為標準之不同而導致沒有標準的情況。

詳言之，在第一層次（制定法律時），立法者為國家財政收入計，準備用支出（或消費）作為租稅客體課稅時，就是要以「支出」作為衡量納稅義務人負擔能力之標準，並同時受到以支出為標準的量能原則拘束⁴⁴，其結果即成為貫穿營業稅法之基本原則。固然，「支出」不像「所得」那樣貼近納稅義務人實際負擔能力，但那是憲法上比例原則之衡量問題，我們可以容許立法者為財政目的而使用較差的租稅客體，事後再給予適當形塑，使其更合乎人民經濟負擔能力⁴⁵；或者，我們也可以認為使用「支出」這樣的標準不合於憲法比例原則，而給予違憲之評價，無論如何這都是透過違憲審查之角度來評量立法者的立法選擇，不同的意見可以尊重；但我們不可以在第二層次（法律適用時）挑剔間接稅如何如何的不如所得稅（因為兩者本來就是不同的租稅客體），甚而否定量能原則之適用，這不但忽視立法者之價值判斷，同時造成說理上之跳躍、並未打到問題之核心⁴⁶。簡言之，**懷疑論者係在法律適用層次討論法律制定層次之問題，並站在僅以「所得」作為衡量標準的立場，理解量能原則所稱之「經濟負擔能力」，而忽略立法者在選取衡量經濟負擔能力的標準時，一定程度之形成自由⁴⁷。**

之土地) 作為衡量標準；營業稅則係以「支出」作為衡量標準，只是在營業稅場合基於稽徵經濟之要求而有形式與實質納稅義務人分離之現象。

⁴⁴ 準此，論者謂「間接稅一詞本身即證實該稅亦受量能原則拘束」即有其道理在。請參照葛克昌，量能原則為稅法結構性原則——與熊偉台北對話，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁328

⁴⁵ 例如對於民生必需用品可以免徵營業稅，區分的越詳細越能正確掌握人民的經濟負擔能力，像在英國曾經引發一種由 Marks & Spencer 所生產的巧克力茶點（chocolate teacake）是否屬於蛋糕（cake）的爭議，由於蛋糕在英國是屬於傳統糕餅，是每個人生活所必需，所以不用課加值型營業稅，但 Marks & Spencer 的巧克力茶點二十年來卻被歸類為要課稅的比斯吉（Biscuit），2008年4月10日 European Court of Justice（ECJ）作成 C-309/06 判決，建議英國應退還錯徵二十年之營業稅，金額可能高達 350 萬英鎊。（本例乃筆者聆聽日本名古屋大學福家俊朗教授來台演講所舉之例，在此感謝，惟查證與文責當由本文自負）See <http://news.bbc.co.uk/2/hi/bluepe/7340101.stm>（最後點閱日：2009/5/21）

⁴⁶ 打個比方來說，懷疑論者就好像對蘋果與西瓜比較出一大堆不同，卻不問為什麼要挑選蘋果。

⁴⁷ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁47；然須注意的是，立法者之自由並

此外，就原則適用的標準而言，由於法原則本身具有高度抽象性，如僅以公平正義作為標準，則不免失之空泛；因此在不同法領域間，雖然有共通基礎價值，但仍可能因個別事物領域（*Sachgebiet*），而產生個別的事理（*Sachgerechtigkeit*）⁴⁸，因此一個原則須有具體指涉之對象或者針對不同事物領域衍生出更具體的原則，才有適用的可能，例如：平等原則中，男女平等、福利資源平等、種族平等皆有平等二字，但所指涉、比較之對象完全不同，甚至衡量之標準亦有寬嚴不同，其作用在指明所涉事物之範疇，使平等原則具有可操作性；再者，憲法上所稱「法律保留原則」，其所指「法律」同樣可能在不同標準、不同密度的要求下，呈現出「須法律明文規定」、「須法律具體授權」、「須法律概括授權」等不同面貌⁴⁹，亦係針對保障基本權利之種類、干預之強弱與立法、行政兩權之協調而所作的類型化，以便適應於具體情況⁵⁰。

3. 小結

準此，**原則在不同標準下的適用毋寧乃法學之常態，也具有操作上的必要性與正當性。**另外，民法上的私法自治原則（*Privatautonomie*）其實也存在

非無邊無際，毋寧仍受憲法上量能原則之限制。

⁴⁸ *Tipke, a.a.O.* (Fn. 13), S. 57.

⁴⁹ 請參照 1997 年 12 月 26 日司法院大法官會議解釋釋字第 443 號解釋理由書第一段「憲法所定人民之自由及權利範圍甚廣，凡不妨害社會秩序公共利益者，均受保障。惟並非一切自由及權利均無分軒輊受憲法毫無差別之保障：關於人民身體之自由，憲法第八條規定即較為詳盡，其中內容屬於憲法保留之事項者，縱令立法機關，亦不得制定法律加以限制（參照本院釋字第三九二號解釋理由書），而憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」

⁵⁰ 黃奕超，憲法上量能原則與違憲審查，憲政時代，第 33 卷第 4 期，2008 年 4 月，頁 432

具體化（Konkretistierungen）與界限（Restriktion）的問題，但也沒有一個民法學者因此對該原則採取否認的立場⁵¹，可見量能原則在稅法中雖然存在著須要具體化衡量標準的問題，但一方面其發展起源本來就是針對如何分配負擔的評價標準，比起平等原則更能操作，另一方面又有類型化的經濟負擔能力指標以茲適用，懷疑論以其內涵模糊作為否認的理由，似不可採。

（二）量能原則之憲法依據

雖然量能原則在實踐上已經獲得學界與實務界的承認⁵²，但關於量能原則之憲法依據與定位，學說間還是有爭議。學說上分為兩說⁵³，一說偏向於認為量能原則係自平等原則衍生出來⁵⁴；另一說則認為除平等原則外，亦可從憲法保障人民自由權，尤其是財產權保障規定衍生出來⁵⁵。

如前所述，租稅收入基本原則的核心議題在「租稅負擔如何公平地分配給人民」的問題，這個問題在憲法架構下其實包含著平等原則與限制自由權侵害的雙重面向⁵⁶，因為量能原則一方面要求按照人民經濟負擔能力課稅，亦即相同負擔能力者，負擔相同的稅負（水平的平等）；不同負擔能力者，負擔不同的稅負（垂直的平等），於此展現了平等原則的面向；另一方面，課稅權

⁵¹ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §4 Rz. 83.

⁵² 如 2003 年 8 月 15 日司法院大法官會議解釋釋字第 565 號解釋理由書「……依租稅平等原則納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之租稅。……」與 2005 年 5 月 20 日釋字第 597 號解釋文「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」

⁵³ 德國學說亦同，相關整理請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006 年 12 月，頁 65-66

⁵⁴ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 36

⁵⁵ 葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 168；氏並提及「稅法是否侵害基本權，須斟酌量能原則觀點。」請參照葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 115

⁵⁶ 相同見解請參照葛克昌，量能原則與所得稅法，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 163-166；認為亦具有水平與垂直面向，但就垂直面向只提到「財產權」、「生存權」保障，而不及於「其他自由權」者，請參照許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008 年 8 月，頁 243

之行使本來就是最典型的財產權侵害態樣，從歷史脈絡觀之，**租稅國家的建立就是要在憲法基本價值控制下獲取收入，不容走回租稅侵害人權的歷史舊路**，因此單純認為量能原則只從平等原則導出，恐只強調了租稅負擔的平等性，卻忽略了這樣的平等有可能是過度侵害自由權的平等。

本文以為，**租稅概念與稅法的界定都已經蘊含了豐富的維護基本權利的思想，作為規制稅法基本原則的量能原則，基本權利的保護範圍亦應融入租稅收入基本原則內，而成為其內涵**；其次就文義上，衡量人民經濟負擔能力其實亦足解釋成在基本權利侵害限制內的負擔能力，蓋非如是，在喪失基本權利的情況下，已不能認定有負擔能力之存在⁵⁷。從而量能原則之憲法依據應從平等原則與自由權之保護衍生出來，比例原則作為衡量法益侵害的準則，自然也包括在內。**釋字第 607 號解釋文以憲法第 7 條平等原則與第 15 條財產權保障加以審查財政部函釋之內容，實已蘊含量能原則之雙重面向**⁵⁸。

第二項 量能原則之面向

第一目 學說見解整理

按量能原則在我國學界之理解，除實體面外，亦有擴及程序面之趨勢，實值吾人加以重視。蓋程序乃實現權利、履行義務之過程，無程序即無法落實實體法上的規定⁵⁹。以下區分實體面與程序面之學說見解，整理其梗概。

⁵⁷ 因此有學者將租稅上負擔能力稱之為「支付能力」(Zahlungsfähigkeit)，用意即在強調足以支付租稅的能力。Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof EstG, § 2 Rn. A7. 轉引自柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第 136 期，2006 年 9 月，頁 97

⁵⁸ 黃奕超，憲法上量能原則與違憲審查，憲政時代，第 33 卷第 4 期，2008 年 4 月，頁 433

⁵⁹ 程序法之重要性從行政程序法第 1 條規定「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴，特制定本法。」即可發現。

(一) 實體面

學者認為量能平等課稅原則，可從不同之角度觀察，就絕對之量能課稅原則係由憲法第 15 條財產權、生存權、第 22 條自由權所派生，此為垂直正義之表現。相對之量能課稅原則，係由憲法第 7 條平等原則及社會國原則所派生，用以確立其與其他納稅人間關係，則為水平租稅正義之表現。垂直正義必須建立在水平正義的基礎上⁶⁰。垂直正義涉及課徵之程度及對個人自由干預之強度；水平正義則為平等問題。量能課稅原則具有雙重功能：首先為保障未具負擔能力者或有限之負擔能力者，免受稅課侵害（垂直正義）；其次，為具負擔能力者其負擔程度，依其負擔能力與他人比較定之（水平正義）⁶¹。而量能原則主要在所得稅法領域已發展出諸多具體化之下位原則⁶²。

稅法上有關財政目的規範，應受量能原則之支配，此項原則可謂憲法第 7 條平等原則的表現，其要求課稅應取向於納稅人的經濟上給付能力，其中，所得、財產及消費可作為衡量其經濟上給付能力的指標，租稅負擔能力是量

⁶⁰ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2000, S. 581.

⁶¹ 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 560；黃俊杰，租稅正義原則，稅務旬刊，第 1906 期，2004 年 9 月，頁 30、32

⁶² 如(1)普遍原則（*Universalitätsprinzip*），與課稅主體有關，指全體國民原則上均應、亦有義務繳納租稅。(2)全部原則（*Totalitätsprinzip*），與課稅客體有關，指納稅人之全部所得，不論其來源為國內或國外，亦即全球所得均應列入課稅計算之範圍。(3)實值原則（*Realwertprinzip*），與稅基有關，係依據實際價值課稅原則之簡稱，指課稅客體價值之計算應以課稅時點之市場實值為計算標準。(4)實現原則（*Realisationsprinzip*），與租稅客體實現之時點有關，指租稅客體是否發生，必須以真正實現為基準。(5)客觀淨值原則（*objektives Nettoprinzip*），與稅基計算有關，指課稅稅基之計算必須以客觀的淨額危機準。(6)主觀淨值原則（*subjektives Nettoprinzip*），亦與稅基計算有關，指稅基之計算應減除納稅人為其自身及其家庭維持生存必需之資財後的餘額。(7)終生所得原則（*Lebenseinkommensprinzip*），指納稅人租稅負擔能力衡量之時間單位，應以個人生命時間中所獲得之全部所得為基準。(8)綜合所得原則（*Einheitssteuerprinzip*），指納稅人所有的所得，不分其來源或種類，均放在同一稅基中，適用同一組稅率而課稅。(9)個人所得原則（*Individualprinzip*），係與租稅單位有關，指租稅負擔能力之計算，應以個別的自然人或企業為計算單位。(10)實質課稅原則（經濟觀察法，*die wirtschaftliche Betrachtungsweise*），指衡量租稅負擔能力之標準，應不拘泥於納稅人所作法律形式之安排，而以其經濟上實質為基準。請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第 14 期，2006 年 12 月，頁 88-101

能原則之核心概念⁶³。因此，量能原則為實質正義在稅法上之表現，其一方面可能為經濟或社會政策上之目的，另一方面可能為租稅稽徵之經濟上的需要而受到調整⁶⁴。此外，量能課稅與結算申報亦有關聯，當課稅處分客觀上不合法，違法增加稅負，通常即有違反量能原則，不能僅以納稅人主觀申報之數額就認定合於量能課稅⁶⁵。

（二）程序面

1. 學者陳清秀之見解

在租稅稽徵程序上，應遵守法治國家原則的要求，並符合程序正義，其中在平等原則方面，行政行為，非有正當理由不得為差別待遇。稽徵機關在查稅及稅務行政的認事用法上，應符合公平的原則。稅法上量能原則與推計課稅，也可說是稅法上平等原則的表現。程序規定必須公平的適用法律，亦即應有效的查明事實或廣泛的控制，以徹底執行稅法，達成公平課稅目的。稽徵機關就該管行政程序，應公正處理，對於當事人有利及不利之情形，包括有關課稅事實證據與相關法規，一律注意調查與斟酌，以實現租稅正義。在有疑義的灰色地帶，**應考量兼顧情理，以符合量能課稅的精神，作為指導原則，進行稅務行政工作。**

2. 學者黃俊杰之見解

⁶³ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁36-37；柯格鐘，論量能原則，成大法學，第14期，2006年12月，頁61。對財產稅之不同見解請參照柯格鐘，論量能原則，成大法學，第14期，2006年12月，頁76、84

⁶⁴ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002年5月，頁2、12

⁶⁵ 陳清秀，量能原則在所得稅法上之實踐——綜合所得稅裁判之評析，法令月刊，第58卷第5期，2007年5月，頁66、95

租稅之申報乃租稅稽徵程序中納稅者之協力義務。**租稅申報在稅法之衡量原則，包括量能原則、實質課稅原則與實用性原則等。**租稅申報僅是要求納稅者協助稽徵機關闡明課稅事實，迅速達成課稅之目的，故未履行租稅申報之不利益，仍應注意納稅者權利保護之必要性⁶⁶。

第二目 持續發展中的量能原則

綜上可知，量能原則從原本的財政、經濟學上的租稅負擔公平，逐漸演變為法律上具有效力之原則，其間經過 1776 年 *Adam Smith* 對於課稅平等（equality of taxation）的討論、1789 年法國大革命的怒吼與 1919 年德國威瑪憲法（*Weimarer Reichsverfassung*）的承認⁶⁷。其概念內涵也因時代的演進而逐漸豐富，尤其在所得稅法領域發展出更多較為具體的子原則，實值肯定⁶⁸。

此外，從學說整理中亦可發現，**租稅稽徵程序中非無量能原則介入之可能。**雖然行文上對此並不十分明確，但已可看出稽徵程序並非單純技術性事項，而是與實體稅法一樣，在憲法價值體系下有其基礎，並具有維護人民基本權利之功能。然而，在論證基礎上從實體面量能原則出發，想像上固然可能放射到程序面，而直接從實體量能原則引申並建立說理根據；惟在程序法中，一方面行政程序中基本權利之保護向來較少，雖有行政程序法之制定，但我國稅捐稽徵法老舊簡陋、遲遲未作全盤檢討修訂，足證實務對此部份關注較少，如何從中發展保護機制，

⁶⁶ 黃俊杰，租稅申報之憲法基礎，稅務旬刊，第 1923 期，2005 年 2 月，頁 29

⁶⁷ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §4 Rz. 82.

⁶⁸ 量能原則還可能與國際租稅、租稅刑法發生關聯，請參照 *Tipke*, a.a.O. (Fn. 13), S.523, 525。然就前述學者所提「普遍原則」而言，本文有些不同意見。按有學者指出，「原則」必須具備普遍性、規約性及可證立性，其中規約性強調「原則」是一種價值上的「應然」態度，這點和 *Alexy* 認為原則係一種「極佳化誡命」（*Optimierungsgebot*）相呼應；而可證立性其實也就是一種正當性要求，係指值得人們去主張或堅持的；最後，普遍性要件（*universality*）則對其所欲規範之對象的所有案例，皆一體適用，並無程度上的差異與高低之分。是以，普遍性毋寧是「所有原則」的必然內涵，非量能原則所獨有，以此作為其次原則，似有不妥。請參照莊世同，論法律原則的地位：為消極的法律原則理論而辯，輔仁法學，第 19 期，2000 年 6 月，頁 20-25；張嘉尹，論「價值秩序」作為憲法學的基本概念，台大法學論叢，第 30 卷第 5 期，2001 年 9 月，頁 20

即非易事；二方面租稅程序法中的體系原則亦罕見討論。這兩方面交互影響下，結果就是租稅稽徵程序中的基本權利保護薄弱，而有染襲德國法「重實體，輕程序」的弊病，因此源自英美法體系的「正當法律程序」傳入我國時，為沈痾已久的程序法提供許多新鮮的啟發，促使人們對程序之重視。準此，**量能原則之引申並不能單純從實體關係出發，而勢必與程序法基本原則發生關係，首當其衝的自然**是「**正當法律程序原則**」，下節即要討論正當法律程序在我國造成一陣的衝擊，但衝擊過後回歸憲法文本，此原則是否繼受、如何繼受，在在都可能是問題。租稅程序法體系如要建構基本原則，走正當法律程序這條路，恐要思考再三。

第二節 課稅程序保障之可能路徑——正當法律程序？

第一項 正當法律程序之起源與繼受

第一目 起源與性質

正當法律程序原則（due process of law）乃源於英美法體系⁶⁹，可追溯至英國1215年之大憲章（Magna Carta）⁷⁰，憲章規定本來乃針對人身自由，強調法定法官、依法審判，後經美國憲法承襲發揚，分別於1791年憲法增修條文第5條與1868年憲法增修條文第14條規定「非經正當法律程序，不得剝奪任何人之生命、自由或財產」⁷¹、「任何州非經正當法律程序不得剝奪美國公民及各州公民生命、自由

⁶⁹ 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004年10月，頁96-97；林超駿，概論限制非刑事被告人身自由正當法律程序，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004年10月，頁166；郭介恆，正當法律程序——美國法制之比較研究，收錄於憲政體制與法治行政——城仲謀教授六秩華誕祝壽論文集（二），三民出版，1998年8月，頁129

⁷⁰ 全文為” No Freeman shall be taken or imprisoned, or be disseised of his Freehold, or Liberties, or free Customs, or be outlawed, or exiled, or any other wise destroyed; nor will We not pass upon him, nor condemn him, but by lawful judgment of his Peers, or by the Law of the Land.” 請參照英文維基百科 http://en.wikipedia.org/wiki/Magna_Carta（最後點閱日：2010/6/30）

⁷¹ Amendment V 全文為” No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime,

或財產」⁷²。正當法律程序要求法律「程序」必須正當(程序正當法律程序, **procedural due process of law**)，同時並要求法律內容之實質正當(實體正當法律程序, **substantive due process of law**)，後者在美國法上已經演變成用來承認不成文憲法權利(例如隱私權)的主要依據⁷³。然美國正當法律程序之發展亦曾遭受質疑，因為所謂實體的正當法律程序，是欠缺憲法明文的。但也有認為這是基於歷史與憲法結構，以及社會共識；反對方則以可能淪為主觀的法官造法反駁⁷⁴，其次，例如是否適用於非審判程序、得否以其限制立法者等等亦有歧見，惟歷經長久司法制度運作後，正當法律程序已成為美國聯邦憲政發展上，落實權利法案，保障人民基本權之重要條款⁷⁵。

正當法律程序之性質於美國法中有兩種對立的看法⁷⁶：一為「本體說」，此說認為正當法律程序本身即為目的，其存在是憲法上去追求的價值⁷⁷，依本體說，在政府作出影響人民權益之決定時，不論最後決定之實體結果是否對人民有利，給予人民參與程序並表達意見本身，就具有本體價值(**intrinsic values**)。因為程序參與人在參與攸關其權益之決定程序中，至少得到心理上的滿足與尊重，乃是人

unless on a presentment or indictment of a grand jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the militia, when in actual service in time of war or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, **nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law**; nor shall private property be taken for public use, without just compensation.”(粗體為本文所加) See <http://www.law.cornell.edu/constitution/constitution.billofrights.html#amendmentv> (最後點閱日：2010/6/30)

⁷² Amendment XIV Section 1. 全文為” All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the state wherein they reside. No state shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any state deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law**; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.”(粗體為本文所加) See <http://www.law.cornell.edu/constitution/constitution.amendmentxiv.html> (最後點閱日：2010/6/30)

⁷³ 林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞，憲法——權力分立，一版，學林出版，2003年10月，頁376

⁷⁴ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, CONSTITUTIONAL LAW 362 (16th ed. 2007).

⁷⁵ 郭介恆，正當法律程序——美國法制之比較研究，收錄於憲政體制與法治行政——城仲謀教授六秩華誕祝壽論文集(二)，三民出版，1998年8月，頁133-134

⁷⁶ LAURENCE H. TRIBE, AMERICAN CONSTITUTIONAL LAW 666 (2nd ed. 1988).

⁷⁷ 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997年11月，頁12

性尊嚴的表現⁷⁸，正當程序本身就是法治精神的展現。二為「工具說」，此說認為正當法律程序是一種「提升決策正確性（accuracy）」的工具，因此其乃在促使法律內容不偏不倚的實現（to implement law's rules），至於法律具體內容為何，則非其所關注⁷⁹；簡言之，依工具說觀點，正當法律程序是要求極小化「實體上的不公平或錯誤地剝奪」人民權利⁸⁰。

（一）實體上正當法律程序與經濟自由

實體上正當法律程序在美國法之發展，於保障經濟自由（economic liberty）面向上⁸¹，係在 19 世紀後期逐漸出現在美國最高法院多數意見中，例如 1877 年 *MUNN v. ILLINOIS* 一案⁸²，最高法院拒絕抨擊一項管制穀倉價格的州法律，但首席大法官 WAITE 的多數意見注意到，在私人契約中關涉之事項對公眾是毫無利益時，對此什麼才是合理的必須由司法加以檢視。他強調，警察權包括管制影響公眾利益之私人財產使用，而本案的穀倉價格正是屬於此範疇，因為穀倉費率是一種壟斷價格。在 1886 年 *Santa Clara County v. Southern Pac. Railroad.*⁸³，法院在沒有論述的情況下主張法人是憲法增修條文

⁷⁸ 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997 年 11 月，頁 13；蘇宏杰，從正當法律程序看行政處分聽證之問題，台灣大學法律研究所碩士論文，2005 年 1 月，頁 24

⁷⁹ 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997 年 11 月，頁 13-14

⁸⁰ TRIBE, *supra* note 76, at 667. 此外，兩說所關心的重點在下述幾個面向會產生差異，首先是「保護利益的廣度」，因為本體說對「程序本身」價值之重視，可能透過法院主觀見解而創造各種程序保障，而欠缺憲法明文基礎。工具說則認為應將正當法律程序的保障範圍限於憲法或法律明文承認的生命、自由與財產，其餘則委諸行政與立法的政治決定。其次是「程序保障的時點」，本體說因為強調程序參與的重要性，故要求必須有「事前」的程序保障；反之，工具說則因強調決策的正確性，故即令事前無程序保障，以事後彌補的方式，只要能夠達到正確性，仍是符合正當法律程序。美國法院近來不再如過去強調事前程序的避誤性，另一方面，只要行政機關的替代程序也可以產生正確的結果，法院也比較不再要求須急迫之政府利益，始得僅提供事後程序。最後是「利益權衡的容認」，本體說基本上不認為程序參與可以與其他價值一起利益權衡；工具說則傾向於認為程序保障的型態與程度，可考量各種因素並加以衡量。請參照葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997 年 11 月，頁 15-16；TRIBE, *supra* note 76, at 724.

⁸¹ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, *supra* note 74, at 365.

⁸² *Munn v. Illinois*, 94 U.S. 113 (1877).

⁸³ *Santa Clara County v. Southern Pac. Railroad.*, 118 U.S. 394 (1886).

第 14 條所保障的「人」，之後在 1890 年 *M. & St. P. Ry. Co. v. Minnesota*⁸⁴一案，是一個重要的轉捩點，本案宣告一項州法無效，因其授權行政機關制定鐵路公司費率而沒有提供司法審查的管道，欠缺適當的程序保障。多數意見同樣關注到實體面，其謂何為合理的費率「完全是一個司法調查的問題」，藉由行政命令剝奪鐵路公司合理議價的權利，係欠缺正當法律程序，「在實體上並影響」了財產之剝奪。

1897 年這股朝實體上正當法律程序的發展完成了⁸⁵，在 *ALLGEYER v. LOUISIANA*⁸⁶中，最高法院第一次基於實體正當法律程序的理由宣告一項州法牴觸憲法而無效。本案涉及的印地安納州法規定，未符合該州州法的海事保險公司不得為印地安納州內的財產承保，而 Allgeyer 所締約承保的保險公司係在紐約，該公司未取得在印地安納州營業的執照。最高法院認為該法違反憲法增修條文第 14 條，無正當法律程序，剝奪了當事人的自由。其中大法官 PECKHAM 對契約自由的意見更增進了實體正當法律程序之發展，其謂：「增修條文中所謂的自由，並不只是物理上的人身自由，而是尊重人民有權利享受運用其自身能力；用合法的手段使用它；依其意願住居與工作；從事合法的職業來維持他的生活，並有權為了達成上述目的，締結任何合適、必要、重要的契約。」其後於 1905 年 *Lochner v. New York* 案，達到法院管制經濟立法的高峰，本案涉及對勞工契約的立法管制，最高法院認為侵害人民契約自由而違憲⁸⁷。但在羅斯福總統施行「新政」之後最高法院對於立法介入經濟自由的管制有逐漸放鬆的趨勢，而僅對經濟立法採取最低合理審查標準（minimum rationality review）⁸⁸。例如 1963 年大法官 BLACK 在 *FERGUSON*

⁸⁴ *M. & St. P. Ry. Co. v. Minnesota*, 134 U.S. 418 (1890).

⁸⁵ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, *supra* note 74, at 366.

⁸⁶ *Allgeyer v. Louisiana*, 165 U.S. 578 (1897).

⁸⁷ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, *supra* note 74, at 371-72.

⁸⁸ 中文介紹請參考郭介恆，正當法律程序——美國法制之比較研究，收錄於憲政體制與法治行政——城仲謀教授六秩華誕祝壽論文集（二），三民出版，1998 年 8 月，頁 137-140

v. *SKRUPA* 案之意見書中表示，法院已經放棄「使用模糊不清的正當法律程序條款去宣告多數意見相信經濟上是不明智的法律」，他並強調關於管制商業行為的意見比較適合去講給立法者聽，而不是我們（最高法院），我們拒絕成為「超級立法者（super legislature）去衡量法律的智慧」⁸⁹。

不過最近的發展，似乎有一股實體正當法律程序復興的風潮⁹⁰，這表現在近十年來美國聯邦最高法院對於民事案件中「懲罰性賠償金制度」（punitive damages award）的看法。1996年 *BMW OF NORTH AMERICA, INC. v. GORE* 案中⁹¹，最高法院認為該賠償金過高，一方面欠缺程序上正當法律程序，例如公正告知當事人潛在的法律責任；二方面大法官 *BREYER* 也認為憲法保障的正當法律程序乃在避免人民之生命、自由與財產遭受恣意的壓迫。其後於2003年 *STATE FARM MUT. AUTOMOBILE INS. CO. v. CAMPBELL* 一案⁹²，法院沿用 *GORE* 案之標準，認定一項對於保險公司處以一億四千五百萬美金的懲罰性賠償，違反正當法律程序條款；其謂「州雖然有課處懲罰性賠償之裁量權（discretion），但同時須遵守程序上與實體上的憲法限制。當一項賠償金過高時，它就不再具有正當的目的，而是一種對財產的恣意剝奪。」

（二）實體上正當法律程序與隱私權

隱私權（privacy）保障在美國憲法上並無明文依據，然而憲法理應保障作為一個人（human being）的權利，保障人的隱私生活免於政治更迭過程的影響，因此雖然權利法案（Bill of Rights）未加以列出，司法者仍試圖透過憲法精神與結構，說明人之圖像（idea of humanity）及作為人應有的權利。隱

⁸⁹ *Ferguson v. Skrupa*, 372 U.S. 726 (1963).

⁹⁰ *KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER*, *supra* note 74, at 381.

⁹¹ *BMW of North America, Inc. v. Gore*, 517 U.S. 559 (1996).

⁹² *State Farm Mut. Automobile Ins. Co. v. Campbell*, 583 U.S. 408 (2003).

私權即坐落於憲法增修條文第 5 條、第 14 條正當法律程序所保障之「自由」⁹³。其中最重要的案例是 1973 年的 *Roe v. Wade* 案⁹⁴，本案涉及婦女墮胎之爭議，最高法院認為隱私權是憲法增修條文第 14 條正當法律程序條款所保障之自由，包括婦女決定是否終止其妊娠，其區分懷孕之時期，而給予不同程度的墮胎限制，立法者不應概括地禁止墮胎行為。其後於 1992 年 *Planned Parenthood of Southeastern Pa. v. Casey* 案中⁹⁵，最高法院亦明白表示「憲法保障婦女決定是否終止妊娠係源於正當法律程序條款，該條款已經被理解為包含實體成分。它是一個憲法的承諾，承諾存在一個個人自由的領域（realm of personal liberty）是政府不許進入的。」此外，美國最高法院對正當法律程序條款的運用還擴及婚姻與家庭關係、性傾向、安樂死等議題⁹⁶。

（三）程序上正當法律程序

程序上正當法律程序關心的兩個重點，一為「正當法律程序所保障的特定利益為何」；二為「什麼程序才是正當的」⁹⁷。1970 年代以前發展出來的模式是比較簡易的，亦即除了緊急情況之外，正當程序的最低程度內容是：告知（notice）與聽證（hearing）必須先於任何嚴重的政府剝奪行為（deprivation）⁹⁸。然而對於程序正當法律程序的「形式」要求則非固定，而要基於特定的事實脈絡（specific factual contexts）有所不同⁹⁹。公平審判或者至少公平聽證的確保須要當事人在公開聽證中，面對一個中立、獨立的法官，其沒有直接、私人、重大的金錢利益衝突，並免於群眾的支配¹⁰⁰。

⁹³ TRIBE, *supra* note 76, at 1308-9.

⁹⁴ *Roe v. Wade*, 410 U.S. 113 (1973).

⁹⁵ *Planned Parenthood of Southeastern Pa. v. Casey*, 505 U.S. 833 (1992).

⁹⁶ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, *supra* note 74, at 450-6, 465-72, TRIBE, *supra* note 76, at 1362-71, 1421-35.

⁹⁷ TRIBE, *supra* note 76, at 678.

⁹⁸ *Id.* at 679.

⁹⁹ *Hannah v. Larche*, 363 U.S. 420, 442 (1960).

¹⁰⁰ *Coolidge v. New Hampshire*, 403 U.S. 443, 449 (1971), *Tumey v. Ohio*, 273 U.S. 510, 523 (1927),

此外程序正當法律程序還要求剝奪人民生命、自由與財產的法律須明確，且不能基於極為薄弱的假設，而欠缺合理關聯性。政府在處理人民事務時，被期待維持高度的誠信（honesty）。因此當它違反先前明確告知人民的優惠承諾，也是違反正當法律程序¹⁰¹。

不過 1970 年代以後，這種給予事前程序保障的見解已經有所鬆動，最高法院認為給予事後的程序保障也可以適當地照顧個人利益，只要替代程序顯示能夠產生正確的結果¹⁰²。例如在 1977 年的 *Ingraham v. Wright* 案¹⁰³，法院認為對公立學校學生體罰時，未給予先行的聽證是可以的。因為學校的公開性（openness）與普通法（common law）的保障足以將錯誤侵害學生實體權利的機會降到最低，法院有信心司法系統可以提供足夠的事後救濟，去嚇阻不合法的政府行為¹⁰⁴。其後 1981 年 *Parratt v. Taylor* 與 1984 年 *Hudson v. Palmer* 案¹⁰⁵，法院亦採取相同的見解，認為事行政聽證並不是正當法律程序的通常要求。

至於何謂「正當」的程序，則以 1976 年 *Mathews v. Eldridge* 案¹⁰⁶，Powell 大法官所發展出來的利益衡量（interests balancing）標準為代表，該架構至今仍影響正當法律程序要求的評價¹⁰⁷，其謂「正當法律程序是有彈性（flexible）的，基於特定情況的要求而產生程序性保障。行政程序是否合憲，須分析政府與私人受影響的利益。更精確的說，**特定正當法律程序的要求一般需要考量三個明確的因素：首先，私人利益要將被公行為所影響；其次，透過使用**

Moore v. Dempsey, 261 U.S. 86, 90-91 (1923).

¹⁰¹ TRIBE, *supra* note 76, at 684.

¹⁰² *Id.* at 724.

¹⁰³ *Ingraham v. Wright*, 430 U.S. 651 (1977).

¹⁰⁴ TRIBE, *supra* note 76, at 725.

¹⁰⁵ *Parratt v. Taylor*, 451 U.S. 527 (1981), *Hudson v. Palmer*, 468 U.S. 517 (1984).

¹⁰⁶ *Mathews v. Eldridge*, 424 U.S. 319 (1976).

¹⁰⁷ KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, *supra* note 74, at 485.

程序，利益被錯誤剝奪的風險，以及如果有的話，額外或替代程序保障的可能價值；最後是考慮政府的利益（包括額外或替代的程序要求所需的功能、財政與行政負擔）。」

（四）小結

總的來說，美國聯邦最高法院對於什麼程序是正當的，向來維持一種彈性的取向¹⁰⁸。而且對於正當法律程序保障之生命、自由與財產的實體範圍也有縮小的趨勢，並在決定「什麼程序是正當」的問題上，個人參與不再是重要的評價標準。甚至法院近來還接受在某些情況下，剝奪自由與財產利益的核心，用事後救濟的方式仍符合正當法律程序之要求¹⁰⁹。因此有學者擔心這股潮流繼續發展，正當法律程序條款在 1970 年代早期，辛苦建立起來界定政府與人民之間關係的標準會被打破；將會面臨由政府片面決定其與人民間的實體和程序關係，而免於任何重要的保護責任¹¹⁰。

簡言之，美國法上對正當法律程序的司法審查似有寬鬆的趨勢。準此，有學者指出聯邦憲法法院對於正當法律程序條款採取「最少合理標準」（*minimum rationality standard*）原則與「合憲性推定」（*presumption of constitutionality*）原則可謂的論¹¹¹。

第二目 我國大法官解釋之繼受

¹⁰⁸ TRIBE, *supra* note 76, at 718.

¹⁰⁹ See *Parratt v. Taylor*, 451 U.S. 527 (1981), *Hudson v. Palmer*, 468 U.S. 517 (1984), and *Ingraham v. Wright*, 430 U.S. 651 (1977).

¹¹⁰ TRIBE, *supra* note 76, at 761.

¹¹¹ 郭介恆，正當法律程序——美國法制之比較研究，收錄於憲政體制與法治行政——城仲謀教授六秩華誕祝壽論文集（二），三民出版，1998年8月，頁141-142

(一) 司法程序

我國大法官解釋於 1995 年 7 月 28 日的釋字 384 號解釋文中¹¹²，首度出現「**正當法律程序**」的概念，本號解釋處理檢肅流氓條例中逕行強制人民到案的規定時，認為依憲法第 8 條所稱「**依法定程序**」¹¹³，係指「凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，**國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當**，並符合憲法第 23 條所定相關之條件。」本號解釋第一次將正當法律程序運用在憲法第 8 條的解釋上，另外，從解釋文觀之，大法官明顯係將憲法第 16 條救濟權保障另外處理，而非放在正當法律程序的脈絡下。

然而，之後在釋字第 396 號解釋文中¹¹⁴，在處理憲法第 16 條訴訟權保障時，大法官又將「**正當法律程序之保障**」論作人民訴訟權之本旨，並於其後

¹¹² 1995 年 7 月 28 日的釋字 384 號解釋文「憲法第八條第一項規定：『人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕，拘禁，審問，處罰，得拒絕之。』其所稱『依法定程序』，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，**國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當**，並符合憲法第二十三條所定相關之條件。檢肅流氓條例第六條及第七條授權警察機關得逕行強制人民到案，無須踐行必要之司法程序；第十二條關於秘密證人制度，剝奪被移送裁定人與證人對質詰問之權利，並妨礙法院發見真實；第二十一條規定使受刑之宣告及執行者，無論有無特別預防之必要，有再受感訓處分而喪失身體自由之虞，均逾越必要程度，欠缺實質正當，與首開憲法意旨不符。又同條例第五條關於警察機關認定為流氓並予告誡之處分，人民除向內政部警政署聲明異議外，不得提起訴願及行政訴訟，亦與**憲法第十六條**規定意旨相違。均應自本解釋公布之日起，至遲於中華民國八十五年十二月三十一日失其效力。」（強調為本文所加）

¹¹³ 憲法第 8 條第 1 項「人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕，拘禁，審問，處罰，得拒絕之。」

¹¹⁴ 1996 年 2 月 2 日釋字第 396 號解釋文「憲法第十六條規定人民有訴訟之權，惟保障訴訟權之審級制度，得由立法機關視各種訴訟案件之性質定之。公務員因公法上職務關係而有違法失職之行為，應受懲戒處分者，憲法明定為司法權之範圍；公務員懲戒委員會對懲戒案件之議決，公務員懲戒法雖規定為終局之決定，然尚不得因其未設通常上訴救濟制度，即謂與憲法第十六條有所違背。懲戒處分影響憲法上人民服公職之權利，懲戒機關之成員既屬憲法上之法官，依憲法第八十二條及本院釋字第一六二號解釋意旨，則其機關應採法院之體制，且懲戒案件之審議，亦**應本正當法律程序之原則，對被付懲戒人予以充分之程序保障**，例如採取直接審理、言詞辯論、對審及辯護制度，並予以被付懲戒人最後陳述之機會等，**以貫徹憲法第十六條保障人民訴訟權之本旨**。有關機關應就公務員懲戒機關之組織、名稱與懲戒程序，併予檢討修正。」（強調為本文所加）

的釋字第 418 號解釋文¹¹⁵、釋字第 446 號解釋理由書¹¹⁶、釋字第 574 號解釋文¹¹⁷、釋字第 610、654 號解釋理由書¹¹⁸，皆將正當法律程序當作憲法第 16 條訴訟權保障之當然要求。尤其釋字第 574 號解釋文開宗明義認為「**憲法第 16 條所規定之訴訟權，係以人民於其權利遭受侵害時，得依正當法律程序請求法院救濟為其核心內容。**」

但是當初釋字第 384 號解釋將「**正當法律程序**」單獨運用於憲法第 8 條的方向，在後續大法官解釋中仍有出現，例如釋字第 636 號解釋文¹¹⁹，認為

¹¹⁵ 1996 年 12 月 20 日釋字第 418 號解釋文「憲法第十六條保障人民有訴訟之權，旨在確保人民有依法定程序提起訴訟及受公平審判之權利。至於訴訟救濟，究應循普通訴訟程序抑依行政訴訟程序為之，則由立法機關依職權衡酌訴訟案件之性質及既有訴訟制度之功能等而為設計。道路交通管理處罰條例第八十七條規定，受處分人因交通違規事件，不服主管機關所為之處罰，得向管轄地方法院聲明異議；不服地方法院對聲明異議所為之裁定，得為抗告，但不得再抗告。**此項程序，既已給予當事人申辯及提出證據之機會，符合正當法律程序，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨尚無抵觸。**」（強調為本文所加）

¹¹⁶ 1998 年 2 月 13 日釋字第 446 號解釋理由書「人民有請願、訴願及訴訟之權，為憲法第十六條所明定。所稱訴訟權，乃人民在司法上之受益權，不僅指人民於其權利受侵害時得提起訴訟請求權利保護，尤應保障人民於訴訟上有受公正、迅速審判，獲得救濟之權利，俾使人民不受法律以外之成文或不成文例規之不當限制，以確保其訴訟主體地位。公務員之懲戒事項，屬司法權之範圍，由公務員懲戒委員會審理，而懲戒處分影響人民服公職之權利至鉅，懲戒案件之審議，**自應本正當法律程序之原則，對被付懲戒人予以充分之程序保障，乃憲法第十六條保障人民訴訟權之本旨，本院釋字第三九六號解釋已有闡示。**」（強調為本文所加）

¹¹⁷ 2004 年 3 月 12 日釋字第 574 號解釋文「**憲法第十六條所規定之訴訟權，係以人民於其權利遭受侵害時，得依正當法律程序請求法院救濟為其核心內容。**而訴訟救濟應循之審級、程序及相關要件，則由立法機關衡量訴訟案件之種類、性質、訴訟政策目的，以及訴訟制度之功能等因素，以法律為正當合理之規定。民事訴訟法第四百六十六條對於有關財產權訴訟上訴第三審之規定，以第二審判決後，當事人因上訴所得受之利益是否逾一定之數額，而決定得否上訴第三審之標準，即係立法者衡酌第三審救濟制度之功能及訴訟事件之屬性，避免虛耗國家有限之司法資源，促使私法關係早日確定，以維持社會秩序所為之正當合理之限制，與憲法第十六條、第二十三條尚無違背。」（強調為本文所加）

¹¹⁸ 2006 年 3 月 3 日釋字第 610 號解釋理由書（節錄）「**憲法第十六條所定人民之訴訟權，乃人民於其權利遭受侵害時得請求司法救濟之程序性基本權，其具體內容，應由立法機關制定相關法律，始得實現。惟立法機關所制定有關訴訟救濟程序之法律，應合乎正當法律程序及憲法第七條平等保障之意旨，**人民之程序基本權方得以充分實現。……」（強調為本文所加）

2009 年 1 月 23 日釋字第 654 號解釋理由書（節錄）「**憲法第十六條規定人民有訴訟權，旨在確保人民有受公平審判之權，依正當法律程序之要求，刑事被告應享有充分之防禦權，**包括選任信賴之辯護人，俾受公平審判之保障。……」（強調為本文所加）

¹¹⁹ 2008 年 2 月 1 日釋字第 636 號解釋文（節錄）「……本條例第二條關於流氓之認定，**依據正當法律程序原則，於審查程序中，被提報人應享有到場陳述意見之權利；**經認定為流氓，於主管之警察機關合法通知而自行到案者，如無意願隨案移送於法院，不得將其強制移送。本條例第十二條第一項規定，未依個案情形考量採取其他限制較輕微之手段，是否仍然不足以保護證人之安全或擔保證人出於自由意志陳述意見，即得限制被移送人對證人之對質、詰問權與閱卷權之規定，顯已對於被移送人訴訟上之防禦權，造成過度之限制，與憲法第二十三條比例原則之意旨不符，**有違憲法**

檢肅流氓條例「未依個案情形考量採取其他限制較輕微之手段，是否仍然不足以保護證人之安全或擔保證人出於自由意志陳述意見，即得限制被移送人對證人之對質、詰問權與閱卷權之規定，顯已對於被移送人訴訟上之防禦權，造成過度之限制，與憲法第 23 條比例原則之意旨不符，**有違憲法第 8 條正當法律程序原則及憲法第 16 條訴訟權之保障。**」，另外，釋字第 639 號解釋文¹²⁰，認為刑事訴訟法「已賦予人身自由遭羈押處分限制者合理之程序保障，尚不違反憲法第 8 條之正當法律程序。」

值得注意的趨勢是，在 2004 年 7 月 23 日釋字第 582 號解釋中¹²¹，**大法官在解釋文首段即揭禁正當法律程序「同時」是憲法第 8、16 條共同的程序保障要求**，其謂「**憲法第 16 條保障人民之訴訟權**，就刑事被告而言，包含其在訴訟上應享有充分之防禦權。刑事被告詰問證人之權利，即屬該等權利之一，且屬**憲法第 8 條第 1 項規定「非由法院依法定程序不得審問處罰」之正當法律程序所保障之權利。**」因此，在本號解釋作成後，吾人可認為憲法第 8 條與第 16 條皆具有正當法律程序之要求。

不過，大法官在運用上並不只侷限於憲法第 8 條或第 16 條，而在**涉及人**

第八條正當法律程序原則及憲法第十六條訴訟權之保障。……」（強調為本文所加）

¹²⁰ 2008 年 3 月 21 日釋字第 639 號解釋文「憲法第八條所定之法院，包括依法獨立行使審判權之法官。刑事訴訟法第四百十六條第一項第一款就審判長、受命法官或受託法官所為羈押處分之規定，與憲法第八條並無抵觸。刑事訴訟法第四百十六條第一項第一款及第四百十八條使羈押之被告僅得向原法院聲請撤銷或變更該處分，不得提起抗告之審級救濟，為立法機關基於訴訟迅速進行之考量所為合理之限制，未逾立法裁量之範疇，與憲法第十六條、第二十三條尚無違背。且因向原法院聲請撤銷或變更處分之救濟仍係由依法獨立行使職權之審判機關作成決定，故已賦予人身自由遭羈押處分限制者合理之程序保障，尚不違反憲法第八條之正當法律程序。」（強調為本文所加）

¹²¹ 2004 年 7 月 23 日釋字第 582 號解釋文（節錄）「**憲法第十六條保障人民之訴訟權**，就刑事被告而言，包含其在訴訟上應享有充分之防禦權。刑事被告詰問證人之權利，即屬該等權利之一，且屬**憲法第八條第一項規定「非由法院依法定程序不得審問處罰」之正當法律程序所保障之權利。**……刑事審判基於憲法正當法律程序原則，對於犯罪事實之認定，採證據裁判及自白任意性等原則。刑事訴訟法據以規定嚴格證明法則，必須具證據能力之證據，經合法調查，使法院形成該等證據已足證明被告犯罪之確信心證，始能判決被告有罪；為避免過分偏重自白，有害於真實發見及人權保障，並規定被告之自白，不得作為有罪判決之唯一證據，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符。……」

民實體基本權利時，亦有可能導出正當法律程序之要求，如釋字第 631 號解釋理由書處理通訊保障及監察法時¹²²，認為「檢察官或司法警察機關為犯罪偵查目的，而有監察人民秘密通訊之需要時，原則上應向該管法院聲請核發通訊監察書，方符憲法上正當程序之要求。」其解釋論述脈絡係以憲法第 12 條「人民有秘密通訊之自由。」為核心，解釋文中並謂：「（通訊保障及監察法第 5 條第 2 項規定）未要求通訊監察書原則上應由客觀、獨立行使職權之法官核發，而使職司犯罪偵查之檢察官與司法警察機關，同時負責通訊監察書之聲請與核發，難謂為合理、正當之程序規範，而與憲法第 12 條保障人民秘密通訊自由之意旨不符」

（二）行政程序

1998 年 1 月 23 日釋字第 445 號解釋理由書中¹²³，針對集會遊行法是否違憲疑義，大法官認為「集會自由之保障，不僅及於形式上外在自由，亦應及

¹²² 2007 年 7 月 20 日釋字第 631 號解釋理由書（節錄）「……鑒於通訊監察侵害人民基本權之程度強烈、範圍廣泛，並考量國家執行通訊監察等各種強制處分時，為達成其強制處分之目的，被處分人事前防禦以避免遭強制處分之權利常遭剝奪。為制衡偵查機關之強制處分措施，以防免不必要之侵害，並兼顧強制處分目的之達成，則經由獨立、客觀行使職權之審判機關之事前審查，乃為保護人民秘密通訊自由之必要方法。是檢察官或司法警察機關為犯罪偵查目的，而有監察人民秘密通訊之需要時，原則上應向該管法院聲請核發通訊監察書，方符憲法上正當程序之要求。……」（強調為本文所加）

¹²³ 1998 年 1 月 23 日釋字第 445 號解釋理由書（節錄）「……次查憲法第十四條規定人民有集會之自由，此與憲法第十一條規定之言論、講學、著作及出版之自由，同屬表現自由之範疇。本於主權在民之理念，人民享有自由討論、充分表達意見之權利，方能探究事實，發見真理，並經由民主程序形成公意，制定政策或法律。因此，表現自由為實施民主政治最重要的基本人權。國家所以保障人民之此項權利，乃以尊重個人獨立存在之尊嚴及自由活動之自主權為目的。其中集會自由主要係人民以行動表現言論自由；至於講學、著作、出版自由係以言論或文字表達其意見，對於一般不易接近或使用媒體言論管道之人，集會自由係保障其公開表達意見之重要途徑。依集會遊行法第二條規定，所謂集會係指於公共場所或公眾得出入之場所舉行會議、演說或其他聚眾活動。遊行則指於市街、道路、巷弄或其他公共場所或公眾得出入之場所之集體行進。集會自由以集體方式表達意見，為人民與政府間溝通之一種方式。人民經由此方式，主動提供意見於政府，參與國家意思之形成或影響政策之制定。從而國家在消極方面應保障人民有此自由而不予干預；積極方面應提供適當集會場所，並保護集會、遊行之安全，使其得以順利進行。又集會自由之保障，不僅及於形式上外在自由，亦應及於實質上內在自由，俾使參與集會、遊行者在毫無恐懼的情況下進行。是以法律限制集會、遊行之權利，除應遵守憲法第二十三條必要性原則外，尚須符合明確性原則，使主管機關於決定是否限制人民之此項權利時，有明確規定其要件之法律為依據，人民亦得據此，依正當法律程序陳述己見，以維護憲法所保障之權利。……」（強調為本文所加）

於實質上內在自由，俾使參與集會、遊行者在毫無恐懼的情況下進行。是以法律限制集會、遊行之權利，除應遵守憲法第 23 條必要性原則外，尚須符合明確性原則，使主管機關於決定是否限制人民之此項權利時，有明確規定其要件之法律為依據，**人民亦得據此，依正當法律程序陳述己見，以維護憲法所保障之權利。**」就行文脈絡而言，**大法官係在論述憲法第 14 條集會遊行自由與憲法第 11 條言論自由時，從該實體基本權中導出人民得據此依正當法律程序陳述己見。**

其後在釋字第 491 號解釋文中¹²⁴，大法官在論述憲法第 18 條保障人民有應考試服公職之權時，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**」。而釋字第 563 號解釋文中¹²⁵，大法官雖然首先論述的標的是憲法第 11 條所保障之大學自治，大學對於學生事務在法律框架內享有自主決定權，惟在末段的處理標的，其實是**涉及學生權**

¹²⁴ 1999 年 10 月 15 日釋字第 491 號解釋文「憲法第十八條規定人民有服公職之權利，旨在保障人民有依法令從事於公務之權利，其範圍不惟涉及人民之工作權及平等權，國家應建立相關制度，用以規範執行公權力及履行國家職責之行為，亦應兼顧對公務人員之權益之保護。公務人員之懲戒乃國家對其違法、失職行為之制裁。此項懲戒得視其性質，於合理範圍內，以法律規定由其長官為之。中央或地方機關依公務人員考績法或相關法規之規定對公務人員所為免職之懲處處分，為限制人民服公職之權利，實質上屬於懲戒處分，其構成要件應由法律定之，方符憲法第二十三條之意旨。公務人員考績法第十二條第一項第二款規定各機關辦理公務人員之專案考績，一次記二大過者免職。同條第二項復規定一次記二大過之標準由銓敘部定之，與上開解釋意旨不符。又懲處處分之構成要件，法律以抽象概念表示者，其意義須非難以理解，且為一般受規範者所得預見，並可經由司法審查加以確認，方符法律明確性原則。**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，處分前並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，設立相關制度予以保障。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。」（強調為本文所加）

¹²⁵ 2003 年 7 月 25 日釋字第 563 號解釋文（節錄）「……大學學生退學之有關事項，八十三年一月五日修正公布之大學法未設明文。為維持學術品質，健全學生人格發展，大學有考核學生學業與品行之權責，其依規定程序訂定有關章則，使成績未符一定標準或品行有重大偏差之學生予以退學處分，亦屬大學自治之範疇；立法機關對有關全國性之大學教育事項，固得制定法律予以適度之規範，惟大學於合理範圍內仍享有自主權。國立政治大學暨同校民族學系前開要點規定，民族學系碩士候選人兩次未通過學科考試者以退學論處，係就該校之自治事項所為之規定，與前開憲法意旨並無違背。大學對學生所為退學之處分行為，**關係學生權益甚鉅，有關章則之訂定及執行自應遵守正當程序，其內容並應合理妥適，乃屬當然。**」（強調為本文所加）

益時，「有關章則之訂定及執行自應遵守正當程序，其內容並應合理妥適，乃屬當然。」

最後，在釋字第 588 號解釋文中¹²⁶，大法官認為憲法第 8 條所謂之人身自由應依法定程序限制，解釋上適用範圍亦及於非刑事程序（本案乃行政程序），故「**憲法第 8 條第 1 項規定所稱『法定程序』**，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，除須有法律之依據外，**尚須分別踐行必要之司法程序或其他正當法律程序，始得為之。**」

第二項 正當法律程序與我國憲法之融合與扞格

第一目 來自學界之批評

學者陳愛娥對於大法官引進「正當法律程序」之法律制度，其認為固有貢獻，但釋憲實務上「**正當法律程序**」概念似仍只停留在程序保障理念的宣示階段，對明確指出，在不同類型的權利措施中憲法要求的**最低程序保障之內容為何，仍少助益**¹²⁷。且美國與我國憲法規定方式有所差異、相去甚遠，引用外國法制似宜謹慎¹²⁸。

¹²⁶ 2005 年 1 月 28 日釋字第 588 號解釋文（節錄）「……人身自由乃人民行使其憲法上各項自由權利所不可或缺之前提，**憲法第八條第一項規定所稱『法定程序』**，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，除須有法律之依據外，**尚須分別踐行必要之司法程序或其他正當法律程序，始得為之。**此項程序固屬憲法保留之範疇，縱係立法機關亦不得制定法律而遽予剝奪；惟刑事被告與非刑事被告之人身自由限制，畢竟有其本質上之差異，是其必須踐行之司法程序或其他正當法律程序，自非均須同一不可。管收係於一定期間內拘束人民身體自由於一定之處所，亦屬憲法第八條第一項所規定之『拘禁』，其於決定管收之前，自應踐行必要之程序、即由中立、公正第三者之法院審問，並使法定義務人到場為程序之參與，除藉之以明管收之是否合乎法定要件暨有無管收之必要外，並使法定義務人得有防禦之機會，提出有利之相關抗辯以供法院調查，期以實現憲法對人身自由之保障。……」（強調為本文所加）

¹²⁷ 陳愛娥，正當法律程序與人權之保障——以我國法為中心，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004 年 10 月，頁 6

¹²⁸ 同上註，頁 35

首先，就司法程序而言，其認為**大法官向來未清楚說明，以何種標準來演繹司法之正當法律程序要求**，例如釋字第 384 號解釋與第 396 號解釋分別以憲法第 8 條與第 16 條為正當法律程序之依據，兩者所推演出司法正當程序的要求不僅差異甚大，且不無矛盾¹²⁹。

其次，就行政程序而言，其認為釋字第 491 號解釋完全未說明如何由「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」，推導出「自應踐行正當法律程序」，亦未見大法官說明係依據何等標準演繹出「諸如作成處分應經機關內部組成立場公正之委員會決議」等要求¹³⁰。

總結而言，氏認為大法官似無須強調「正當法律程序」之用語，就司法程序而言，應轉向精確界定憲法第 8 條的整體程序設計，而就美國法上的實質正當法律程序概念，則可由比例原則吸收，不用特別提出；而就憲法第 16 條部份，則應回歸訴訟權保障之本質，與其使用正當法律程序概念，不如探討更有用的「有效權利保障」、「訴訟程序之最低憲法要求」¹³¹。

就本文關注的行政程序而言，氏認為行政程序之憲法要求基礎應為個別基本權之程序保障功能，其共同的最低限度程序要求應由「資訊請求權」、採取立場之權與意見受適當考量之權共同構成的「聽證權」所組成¹³²。

第二目 本文見解——回歸租稅法體系原則

本文大致贊同上述學者見解。蓋如前述，美國法上正當法律程序原則一

¹²⁹ 同上註，頁 18

¹³⁰ 同上註，頁 19

¹³¹ 同上註，頁 22-28

¹³² 同上註，頁 36

方面有憲法明文規定，且在案例法之長久運作下，發展出程序與實體上正當法律程序，並各自具備不同的功能，並有其特定脈絡下指涉之對象¹³³；我國憲法乃取材自德國威瑪憲法，整體架構與美國法相差甚大，**欲將不同水土的正當法律程序移植我國，恐未能取其精髓，反招致效顰之譏。**

這疑慮從釋憲實務已可看出端倪，蓋大法官於前述有關正當法律程序之解釋中，對於「正當法律程序」之內容、標準、適用範圍往往未具理由說明，徒以「正當法律程序」這頂大帽子扣上，就導出「若干」程序性要求，實係解釋說理之空洞化。吾人不應以此種引進正當法律程序的方式為喜，反應憂慮有法官恣意之危險。因為，**重要的不是「正當法律程序」這六字真言，而是如何的情況下「正當」二字能夠妥適地使用**，簡言之，「正當」所要指涉的對象、內容、範圍為何？如果在大法官解釋脈絡中不能發現該法律概念的具體化¹³⁴，與其乞靈於六字真言，不如訴諸「正義」二字不是更省筆墨？然這對權力分立與人權保障而言，絕非善事。

其實，在我國憲法基本權功能體系的脈絡下，透過程序保障功能即足以處理涉案基本權的程序保障問題（學說間不同的見解，詳本章下述第三節、第一項），**大法官解釋在運用上雖然都是用「正當法律程序」的詞彙，但解釋上仍可能將之論為基本權程序保障功能的實踐**，例如前述釋字第 445（集會遊行自由）、491（服公職權）、563（受教育權）解釋等，皆可發現大法官對於當為行政程序的憲法基礎，仍是回歸個別基本權利保障，並從該基本權中推導出所謂「正當法律程序」的要求，其實換個詞來講，就是「基本權的程序保障功能」，**但更重要的是在該基本權的脈絡下，究竟甚麼才是司法者足以要求**

¹³³ 如實體正當法律程序與承認新興基本權的關聯、以及程序正當法律程序與事前、事後程序保障之關聯等等。

¹³⁴ 如釋字第 384 號解釋提到「罪刑法定主義」、釋字第 436、636 號解釋則指向比例原則，就是一種對法律制度概念掌握不清楚的情況下，造成指涉對象之紊亂。

立法、行政者之「當為行政程序規範」。惟鑑於前述憲法架構、歷史脈絡與說理空洞疑慮，本文還是建議少採正當法律程序之用語，以免瓜田李下造成誤會，似應回歸基本權功能體系為宜¹³⁵。

第三節 建構程序上量能原則之必要性

第一項 論述憲法上當為行政程序之路徑

我國憲法並沒有正當法律程序的明文規定，因此在建構程序法之憲法基礎上，除憲法第 8 條與第 16 條外，如何建構「當為行政程序」在憲法上的基礎，容有爭議。也因此本文不採取所謂「行政正當程序」的用語，蓋當為行政程序意味著何種行政程序「應該」(sollen) 要被實現，以及「以如何的憲法基礎」要求去實現，當為本身並不一定要指涉美國法上的正當法律程序，而可能有不同的建構路徑。故本文不先預設立場，以行政「正當程序」的學說見解作分類，以免有以偏概全、誤解學者見解之虞¹³⁶。

就我國憲法規定而言，憲法第 8 條係就國家限制人民人身自由之程序性規定，且較偏向於刑事追訴程序¹³⁷；憲法第 16 條保障之請願、訴願、訴訟權，則偏向事後救濟程序，而與司法程序較有密切關聯，與一般國家與人民間的行政程序關係有所差異，因此特別針對當為行政程序的憲法基礎，似乎有待釐清。故學者從我國憲法出發，提出若干見解，足茲參考，下分述之。

¹³⁵ 相同見解，但從 Robert Alexy 的法律論證理論來檢討者，請參照陳陽升，潘朵拉的盒子——談「正當法律程序」對我國憲法解釋的影響，發表於：第十屆基礎法學復活節，國立台灣大學法律學與社會研究中心、國立台灣大學法律學院基礎法學研究中心主辦，2007 年 6 月 2 日，頁 15

¹³⁶ 與本文不同，採取「行政正當程序之憲法基礎」的整理方式，請參照蘇宏杰，從正當法律程序看行政處分聽證之問題，台灣大學法律研究所碩士論文，2005 年 1 月，頁 30

¹³⁷ 在行政程序中，涉及憲法第 8 條問題者也有，如 2005 年 1 月 28 日釋字第 588 號解釋就行政執行之拘提、管收即以憲法第 8 條審查；但大法官於解釋文中也提到「惟刑事被告與非刑事被告之人身自由限制，畢竟有其本質上之差異，是其必須踐行之司法程序或其他正當法律程序，自非均須同一不可。」所以，行政程序中的人身自由限制也不一定要完全符合憲法第 8 條之規定；此外，在大多數的行政程序中，涉及憲法第 8 條意義下人身自由限制者，毋寧較少。

第一目 基本權之程序保障功能面向

我國有學者認為基本權程序保障功能有分「積極」與「消極」面向，前者指積極營造一個適合基本權實踐的環境，以幫助人民基本權的落實，人民有相對應的「程序請求權」，後者則單純在消極地減少基本權實害的發生，亦即在基本權的實害未造成前，事先透過適當程序的採用，或予以防止，或至少將實害的發生機率，減至最低。並非每一基本權都擁有積極程序保障功能，擁有該項功能的，當只限於某些具有組織與程序依賴傾向的基本權，也就是那些沒有國家先行組織與程序設計的配合，根本無從落實的基本權利（如廣播電視自由）¹³⁸。消極面向的程序保障功能理論上則為任一基本權皆有，特別是行政決定，只要涉及人民基本權，在最終決定作成前，都應履踐一定的程序義務¹³⁹。

此外，「傾向」於採取基本權客觀法規範的學者認為，程序保障功能應與司法基本權相區別，就強化法院救濟程序以保障基本權的部份，儘量以「有效權利救濟」的論據來說明；而將「程序保障功能」的概念保留給，**藉行政程序落實基本**

¹³⁸ 許宗力，基本權的功能與司法審查，收錄於憲法與法治國行政，初版，元照出版，1999年3月，頁170-172；不過也有採取比較廣泛的見解，認為國家應透過組織或程序設計的規定，去確保基本權的實現，芻言論自由外，財產權、教育基本權與國家賠償制度皆是，請參考許育典，憲法，二版，元照出版，2008年2月，頁121；此外學者陳愛娥亦認為行政機關應遵守一定程序的憲法依據，亦從基本權程序保障功能導出，請參照陳愛娥，正當法律程序與人權之保障——以我國法為中心，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004年10月，頁32；相同採取基本權程序保障功能面向者，併請參照陳慈陽，憲法學，二版，元照出版，2005年11月，頁366、374；李惠宗，憲法要義，二版，元照出版，2004年9月，頁88-89

¹³⁹ 許宗力，基本權的功能與司法審查，收錄於憲法與法治國行政，初版，元照出版，1999年3月，頁173；另有學者整理認為德國法上對基本權利的組織及程序功能之理解至少包括五個層面：1)基本權利以特定組織或程序存在為前提：例如請願權、訴願權及訴訟權。2)基本權利可以衍生程序權：基本權對於行政領域的擴散作用，而衍生出程序權，例如有關核能電廠執照的核發，基於憲法對生命權的保障，應符合正當法律程序。3)組織及程序乃是實現基本權利的工具：例如廣播電視自由及學術自由 4)組織及程序規範作為調和法益衝突的手段：例如調和財產權地位的衝突 5)從基本權規定導出特別建構程序或參與程序的要求：例如大學入學許可、聽證權或訴願權。請參照李建良，基本權利的理念變遷與功能體系，收錄於憲法理論與實踐（三），一版，學林出版，2004年7月，頁60

權的情形。至於程序保障適用的面向，不只是在國家為給付的層面，**在傳統限制基本權的面向上，程序本身也可以發揮相當的保護作用**¹⁴⁰。而關於人民是否有「符合基本權要求之組織與程序」的請求權部份，則較謹慎地認為，假使能比較抽象地以「倚賴程序或組織設計」的程度作為分類的標準，來決定人民是否有「符合基本權要求之組織與程序」的請求權，或許是一個可以接受的「類型化」標準¹⁴¹。

第二目 程序基本權

（一）程序基本權

本說將基本權利客觀面向中的程序保障功能予以一般化與主觀化。其謂**每項基本權利的實踐，都內涵著程序的內容，而有程序保障的需求與功能**。既然個別基本權利皆含有程序保障的需求與功能，吾人即得將性質相同之「程序保障」一般化為「程序基本權」，此至少可植基於憲法第 22 條。其次，憲法若保障一般化的程序基本權利，則已將本列屬客觀規範面向的基本權利程序保障功能，主觀化（Subjektivierung）為具有主觀公權利的法律關係面向的「程序基本權」。亦即人民得直接要求公權利之行使，應以公正、公開、參與方式為之，更可使各項實體基本權之程序保障功能更為周延；程序基本權還可彌補訴訟基本權之不足，將行政行為之程序包含在內¹⁴²。

（二）另類程序權

¹⁴⁰ 陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁251、258

¹⁴¹ 陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁263

¹⁴² 李震山，程序基本權，月旦法學教室，第19期，2004年5月，頁32-36

本說認為基本權可分為實體的與程序的基本權。憲法第 16 條規定了三種程序權——請願、訴願與訴訟權。至於下列兩種：1)憲法訴訟指憲法第 78 條司法院大法官所掌理之事項，以及憲法增修條文第 5 條第 4 項所規定，憲法法庭審理之違憲政黨解散事項；2)行政程序，則是「另類程序權」應保障的事項。其中，一般性的行政程序法是程序權保障的重要步驟¹⁴³。

第三目 引入正當法律程序

(一) 從憲法第 8 條「擴散」之正當法律程序

本說認為憲法上之「正當法律程序」，不僅在人身自由的保障上具有一般人權捍衛者的功能外，加上憲法的指導及「擴散作用」（參見憲法第 171 條及第 172 條）¹⁴⁴，對於行政程序、立法程序及司法程序都會產生結構性與實質性之影響。雖然我國憲法並無相當美國憲法增修條文第 14 條之規定，但透過大法官解釋之一再宣示，正當法律程序已是我國憲法上的「憲章」之一，而逐漸影響到行政程序¹⁴⁵。

(二) 類推適用憲法第 8 條第 1 項導出正當法律程序

本說認為憲法第 8 條第 1 項經司法院大法官會議解釋釋字第 384 號解釋¹⁴⁶，使原本看似完全任由法律規定的「法定程序」，從此獲得了「憲法新意」

¹⁴³ 吳庚，憲法的解釋與適用，第三版，作者自刊，2004 年 6 月，頁 291-292

¹⁴⁴ 中華民國憲法第 171 條「法律與憲法牴觸者無效。（第 1 項）法律與憲法有無牴觸發生疑義時，由司法院解釋之。（第 2 項）」、第 172 條「命令與憲法或法律牴觸者無效。」

¹⁴⁵ 林明鏞，憲法與行政程序，收錄於台灣憲法之縱剖橫切，初版，元照出版，2002 年 12 月，頁 345

¹⁴⁶ 中華民國憲法第 8 條「人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕、拘禁、審問、處罰，得拒絕之。（第 1 項）人民因犯罪嫌疑被逮捕拘禁時，其逮捕拘禁機關應將逮

——法律規定內容更須「實質正當」始為合憲；於此同時大法官並巧妙地締造了我國憲法上的「正當程序保障」。並在其後多號解釋中，類推適用於各種基本權利，結果憲法第 8 條第 1 項乃逐漸演化成為我國憲法上「一般性」的「正當法律程序條款」，擔負著與相當於美國憲法增修條文第 5 條的規範功能。因此我國憲法上之正當法律程序保障可分為兩類：（憲法第 8 條所規定的）人身自由之正當程序保障，以及（依據憲法第 8 條第 1 項所寓含之理念，「類推適用」於）其他自由及權利的正當程序保障¹⁴⁷。

（三）從憲法第 16 條保障訴願權導出正當法律程序

此外另有學者認為，憲法第 8 條配合刑事訴訟法第 1 條、憲法第 9 條、司法院大法官會議解釋釋字第 166 號與 251 號解釋作一體觀察¹⁴⁸，可以看出

捕拘禁原因，以書面告知本人及其本人指定之親友，並至遲於二十四小時內移送該管法院審問。本人或他人亦得聲請該管法院，於二十四小時內向逮捕之機關提審。（第 2 項）法院對於前項聲請，不得拒絕，並不得先令逮捕拘禁之機關查覆。逮捕拘禁之機關，對於法院之提審，不得拒絕或遲延。（第 3 項）人民遭受任何機關非法逮捕拘禁時，其本人或他人得向法院聲請追究，法院不得拒絕，並應於二十四小時內向逮捕拘禁之機關追究，依法處理。（第 4 項）」；司法院大法官會議解釋釋字第 384 號解釋文「憲法第八條第一項規定：『人民身體之自由應予保障。除現行犯之逮捕由法律另定外，非經司法或警察機關依法定程序，不得逮捕拘禁。非由法院依法定程序，不得審問處罰。非依法定程序之逮捕，拘禁，審問，處罰，得拒絕之。』其所稱『依法定程序』，係指凡限制人民身體自由之處置，不問其是否屬於刑事被告之身分，國家機關所依據之程序，須以法律規定，其內容更須實質正當，並符合憲法第二十三條所定相關之條件。檢肅流氓條例第六條及第七條授權警察機關得逕行強制人民到案。無須踐行必要之司法程序；第十二條關於秘密證人制度，剝奪被移送載定人與證人對質結問之權利，並妨礙法院發見真實；第二十一條規定使受刑之宣告及執行者，無論有無特別預防之必要，有再受感訓處分而喪失身體自由之虞，均逾越必要程度，欠缺實質正當，與首開憲法意旨不符。又同條例第五條關於警察機關認定為流氓並予告誡之處分，人民除向內政部警政署聲明異議外，不得提起訴願及行政訴訟，亦與憲法第十六條規定意旨相違。均應自本解釋公布之日起，至遲於中華民國八十五年十二月三十一日失其效力。」

¹⁴⁷ 湯德宗，具體違憲審查與正當程序保障——大法官釋字第五三五號解釋的續構與改造，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004 年 10 月，頁 57-58

¹⁴⁸ 中華民國憲法第 9 條「人民除現役軍人外，不受軍事審判。」；刑事訴訟法第 1 條「犯罪，非依本法或其他法律所定之訴訟程序，不得追訴、處罰。（第 1 項）現役軍人之犯罪，除犯軍法應受軍事裁判者外，仍應依本法規定追訴、處罰。（第 2 項）因受時間或地域之限制，依特別法所為之訴訟程序，於其原因消滅後，尚未判決確定者，應依本法追訴、處罰。（第 3 項）」1980 年 11 月 7 日司法院大法官會議解釋釋字第 166 號解釋文「違警罰法規定，由警察官署裁決之拘留、罰役，係關於人民身體自由所為之處罰，應迅改由法院依法定程序為之，以符憲法第八條第一項之本旨。」、1990 年 1 月 19 日釋字第 251 號解釋文「違警罰法規定由警察官署裁決之拘留、罰役，係關於人民身體自由所為之處罰，應迅改由法院依法定程序為之，以符憲法第八條第一項之本旨，業經本院於

有關人身自由的限制或剝奪，必須經過法定程序。此與美國憲法上正當法律程序的要求相當。而憲法第 15 條與第 16 條¹⁴⁹，配合釋字第 187、211、220 及 273 號解釋的意旨¹⁵⁰，可以看出憲法對實體權進行保障之餘，仍相當著重權利救濟機會的保障。其中透過目的性解釋「訴願權」保障規定，使其與行政程序作緊密的扣合，而不限於「事後」的救濟，將更能落實憲法上訴願權的保障的新義，而成為行政權行使應依正當法律程序為之的重要規範基礎¹⁵¹。

第四目 綜合說

中華民國六十九年十一月七日作成釋字第一六六號解釋在案。依違警罰法第二十八條規定所為『送交相當處所，施以矯正或令其學習生活技能』之處分，同屬限制人民之身體自由，其裁決由警察官署為之，亦與憲法第八條第一項之本旨不符，應與拘留、罰役之裁決程序，一併改由法院依法定程序為之。前述解釋之拘留、罰役及本件解釋之處分裁決程序規定，至遲應於中華民國八十年七月一日起失其效力，並應於此期限前修訂相關法律。本院釋字第一六六號解釋應予補充。」

¹⁴⁹ 中華民國憲法第 15 條「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」、第 16 條「人民有請願、訴願及訴訟之權。」

¹⁵⁰ 1984 年 5 月 18 日司法院大法官會議解釋釋字第 187 號解釋文「公務人員依法辦理退休請領退休金，乃行使法律基於憲法規定所賦予之權利，應受保障。其向原服務機關請求核發服務年資或未領退休金之證明，未獲發給者，在程序上非不得依法提起訴願或行政訴訟。本院院字第三三九號及院字第一二八五號解釋有關部分，應予變更。行政院五十年判字第九十八號判例，與此意旨不合部分，應不再援用。」、1986 年 12 月 5 日釋字第 211 號解釋文「憲法第七條所定之平等權，係為保障人民在法律上地位之實質平等，並不限制法律授權主管機關，斟酌具體案件事實上之差異及立法之目的，而為合理之不同處置。海關緝私條例第四十九條：『聲明異議案件，如無扣押物或扣押物不足抵付罰鍰或追繳稅款者，海關得限期於十四日內繳納原處分或不足金額二分之一保證金或提供同額擔保，逾期不為繳納或提供擔保者，其異議不予受理』之規定，旨在授權海關審酌具體案情，為適當之處分，以防止受處分人藉故聲明異議，拖延或逃避稅款及罰鍰之執行，為貫徹海關緝私政策、增進公共利益所必要，與憲法第七條及第十六條尚無抵觸。又同條例所定行政爭訟程序，猶有未盡週詳之處，宜予檢討修正，以兼顧執行之保全與人民訴願及訴訟權之適當行使。」、1987 年 12 月 23 日釋字第 220 號解釋文「動員戡亂期間勞資糾紛處理辦法第八條前段規定：『勞資評斷委員會之裁決，任何一方有不服從時，主管機關得強制執行。』係指當事人不依裁決意旨辦理時，該管行政機關得依法為行政上之執行而言，如有爭議，仍得依法定程序請求救濟。是前開規定並未限制人民之訴訟權，與憲法尚無抵觸。至行政院六十年判字第五二八號判例，不分爭議性質如何，認為上述評斷概為最終之裁決，不容再事爭執，與上開解釋意旨不符，不得再行援用。」、1991 年 2 月 1 日釋字第 273 號解釋文「內政部於中華民國六十八年五月四日修正發布之都市計畫椿測定及管理辦法第八條後段『經上級政府再行複測決定者，不得再提異議』之規定，足使人民依訴願法及行政訴訟法提起行政救濟之權利受其限制，就此部分而言，與憲法第十六條之意旨不符，應不予適用。」須注意，釋字第 211 號解釋已經被釋字第 439 號解釋所變更，1997 年 10 月 30 日釋字第 439 號解釋文「海關緝私條例第四十九條：『聲明異議案件，如無扣押物或扣押物不足抵付罰鍰或追繳稅款者，海關得限期於十四日內繳納原處分或不足金額二分之一保證金或提供同額擔保，逾期不為繳納或提供擔保者，其異議不予受理』之規定，使未能於法定期限內繳納保證金或提供同額擔保之聲明異議人喪失行政救濟之機會，係對人民訴願及訴訟權利所為不必要之限制，與憲法第十六條所保障之人民權利意旨抵觸，應不再適用。本院釋字第二一一號解釋相關部分應予變更。」

¹⁵¹ 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997 年 11 月，頁 56-58；惟氏認為若上述從憲法第 16 條保障訴願權導出正當法律程序的論點不被法院接受的話，則可以訴諸基本權利附隨程序的保障理論，推演出個別基本權利的正當法律程序要求。同氏著，頁 59

本說認為行政程序保障制度可區分三種概念與討論層次¹⁵²：一為獨立以「程序」為內容的行政程序權；二為從基本權利的保護功能出發，對基本權利的限制或剝奪應「符合正當法律程序」；第三，以程序作為實現基本權利或解決基本權衝突的機制。

首先，本說認為宜適度捨棄基本權利「客觀功能」的論證方式，德國法上對於從客觀功能面向再「回導」主觀權利的論證問題實屬不必，吾人可以直接了當地把所有的客觀功能，直接歸結於基本「權利」的功能內涵與成分要素，而避免這種憲法釋義學上「再主觀化」(Resubjektivierung)的迂迴。因此基本權利的功能體系概分為「防禦」與「保護」功能即可，就保護功能加以廣義理解，則「基本權利的客觀功能理論」及相關的概念自無發展必要。因此所謂程序與組織功能，也是保護功能體系的一環¹⁵³。

就程序基本權部份，本說認為**程序基本權是「專以程序為內涵的權利」**，乃是一種**請求若干事物的權利 (Rechte auf etwas)**，而為一種廣義的給付請求權。其**憲法上可能依據為第 16 條保障之請願、訴願權**，前者是以向國家機關表達訴求的行政程序為權利內涵；後者係一種透過「行政程序」提供救濟的基本權利。此外，**亦可透過實體基本權的保障意旨推導得出**。例如從選舉權可以導出正當選舉程序的請求權，或在專門職業人員的考試程序中，存有「請求公平考試的權利」。承認行政程序基本權的實益在於，藉由此種權利的行使，建立「有效實現實體基本權」的證當程序。惟該行政程序權之內涵與種類，乃至於在實證憲法上是否予以明文

¹⁵² 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權－德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第 29 卷第 4 期，2004 年 4 月，頁 524

¹⁵³ 李建良，基本權利的理念變遷與功能體系－從耶林內克「身分理論」談起，收錄於憲法理論與實踐（三），一版，學林出版，2004 年 7 月，頁 65-67

規範，容須證立、充實¹⁵⁴。

其次，就基本權利的限制與剝奪應符合正當法律程序，則是關心「如何建立一套（實體）基本權利保障機制的問題」。包含形式與實質的機制，前者如法律保留原則及授權明確性等；後者指比例原則、平等原則、信賴保護原則等。此外，還包括「正當法律程序」的遵從。其認為程序正義已成社會通念，正當法律程序構成基本權利的普遍性憲法保障，殆可期待。此一命題若能成立，「正當法律程序」自然成為基本權利發揮防禦功能的重要控制機制之一，且無需將之提昇為一種主觀權利，蓋正當法律程序的違反，就如同違反比例原則一般，即屬對實體基本權的一種違憲侵害¹⁵⁵。

第三，程序還可作為實現基本權利或解決基本權利衝突的機制。此層面既非關基本權利「本身」，亦非涉及基本權的「干預」問題，程序的功能毋寧是偏重於挹注與促進、乃至於潤滑作用。此等程序的存在具有增強作用，且可作為解決基本權衝突的機制，尤其在資源有限或價值多元的社會，公平而正當的程序機制，確實具有彌補實質標準難覓的困境。例如在公務員任用程序中，「能力原則」（Leistungsprinzip）具有決定性。是以，任用程序必須依循原則而為建構。於此範圍，立法者享有頗為廣泛地自由形成空間，於違憲審查上，亦應採取較為寬鬆的基準¹⁵⁶。

第五目 本文見解——進入個別行政法之脈絡

¹⁵⁴ 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第 29 卷第 4 期，2004 年 4 月，頁 526

¹⁵⁵ 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第 29 卷第 4 期，2004 年 4 月，頁 527-528

¹⁵⁶ 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第 29 卷第 4 期，2004 年 4 月，頁 529

本文以為就**理念**而言，**無人會不贊同「正當法律程序」或者「程序正義」之思想**。故德國自 1970 年代受正當程序影響，興起一股「程序法」思潮，以往「重實體、輕程序」的想法獲得相當改善¹⁵⁷。惟法律思想之引進並非如搬磚運石，將物從一地單純地移往另一地；若此，反而可能橘逾淮為枳¹⁵⁸，而有畫虎不成之譏。因之，法律思想必須與當地法律體系有機地相生相合，始得順利融合。德國法上基本權保障體系之客觀功能面向上，以「組織及程序保障功能」，而不全盤改用正當法律程序，可謂法律思想影響並融入當地法律體系的適例。

準此，**前揭諸說毋寧是嘗試在我國憲法上，找出「當為行政程序要求」的實證基礎，目的在提昇「程序」本身、以及透過程序促進、維護基本權利**。所謂「基本權的程序保障功能面向」、「正當法律程序」或者「程序權基本權」，其用語雖有異，然目的實同。尤其，在綜合說對於程序基本權之說理下，更可發現程序基本權與基本權的程序保障功能，具有相當緊密的連結關係，程序基本權其實可以認為乃基本權程序保障積極作用的一環，甚至可將兩者歸為一說¹⁵⁹，故本文以為，不論採取何說作為準據，皆是學者辛苦結晶、頗值參考。若要勉強採取一說，**本文偏向於「基本權程序保障功能面向說」。而不獨尊正當法律程序。理由在於，正當法律程序之引入已有前述諸多缺失，法原則異植的結果，徒淪為司法主觀判斷，對權力平衡並非善事。**

¹⁵⁷ 陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁257；李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第29卷第4期，2004年4月，頁489；李建良，基本權利的理念變遷與功能體系，收錄於憲法理論與實踐（三），一版，學林出版，2004年7月，頁59

¹⁵⁸ 出自晏子春秋，第六卷內篇雜下第六，原文為：晏子將使楚。楚王聞之，謂左右曰：「晏嬰，齊之習辭者也，今方來，吾欲辱之，何以也？」左右對曰：「為其來也，臣請縛一人，過王而行。王曰：「何為者也？」對曰：「齊人也。」王曰：「何坐？」曰：「坐盜。」晏子至，楚王賜晏子酒，酒酣，吏二縛一人詣王。王曰：「縛者曷為者也？」對曰：「齊人也，坐盜。」王視晏子曰：「齊人固善盜乎？」晏子避席對曰：「嬰聞之，橘生淮南則為橘，生於淮北則為枳，葉徒相似，其實味不同。所以然者何？水土異也。今民生長於齊不盜，入楚則盜，得無楚之水土使民善盜耶？」王笑曰：「聖人非所與熙也，寡人反取病焉。」

¹⁵⁹ 蓋程序基本權既然亦可透過實體基本權的保障意旨推導得出，則其與所謂基本權的程序保障功能面向已經差不多了。

第二項 程序上量能原則之必要性

租稅調查程序中，須受憲法上之基本價值拘束。為確切保障基本權，實體之基本權保障必須賦加其程序法上意義¹⁶⁰。基本權在課稅程序中可從三方面加以保障，一為人民自由權利干預時，公權力應有所限制，二為制度保障，三為國家保護義務¹⁶¹。

第一目 租稅行政之特徵

實則，各家學說在憲法基礎上雖有所不同，但其共識在於一個抽象、一般的行政程序保障並無放諸四海皆準之樣板模式，而應就個別不同的行政程序，相應地（*dementsprechend*）發展適合的程序¹⁶²。因此，當為行政程序的憲法基礎固然重要，但就解決行政法層次問題，更重要的是進入所欲探討之行政程序的脈絡中，以掌握其事物本質（*Natur der Sache*）。而稅務行政之首要特色是具有「大量行政」（*Massenverwaltung*）的特徵¹⁶³，我國粗計每年至少發生數百萬件的租稅申報，此規模與頻率是其他行政領域無法相比的¹⁶⁴；有鑑於此，稽徵機關不可能完全依

¹⁶⁰ 葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁418-419

¹⁶¹ *Birkenfeld, Beweis und Beweiswürdigung im Steuerrecht*, 1973, S. 8 f. 轉引自葛克昌，上註書，頁419

¹⁶² 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997年11月，頁23-26；許宗力，基本權的功能與司法審查，收錄於憲法與法治國行政，初版，元照出版，1999年3月，頁172；陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁251；湯德宗，具體違憲審查與正當程序保障——大法官釋字第五三五號解釋的續構與改造，收錄於司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004年10月，頁76；李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第29卷第4期，2004年4月，頁529

¹⁶³ *Walter Schick, Die Steuererklärung*, *StuW* 1988, 305; 葛克昌，納稅人之程序基本權，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005年9月，頁14；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁9

¹⁶⁴ 同註7

職權去調查這些事實情況。

因此，稽徵機關總是處於一種「目的衝突」(Zielkonflikt)的狀態——亦即在仔細查明個別案件與確保總體執行(Gesamtvollzug，亦即所有案件的總和)之間的衝突。如追求前者，每件稅務案件會被很仔細地調查，但結果也「只能」在其中一些案件達到十分精確的程度，大多數的案件將完全不符合實體稅法。課稅也就違反平等課稅，而變成一種恣意行為(Willkürakt)。所以租稅行政，必須在「行政資源有限性」的認識下去要求，個案的調查強度(Ermittlungsintensität des Einzelfalles)必須指向實際而現實可行的總體執行(praktische Realisierbarkeit des Gesamtvollzuges)。總體執行的確保因此構築了租稅行政之外部範圍，在當中個別案件之實踐則須盡可能達成法律的委託¹⁶⁵。

其次，對應於稽徵機關面的大量行政，從人民面來看也就代表著大量「被」要求參與程序。與訴願、訴訟權對比，人民在課稅程序中並非主動加入程序機制，而是一種消極的地位，且這種被動加入程序的情形，每年皆反覆、大量發生，此種課稅程序之目的在於合憲地「干預」財產權，而獲取收入，程序本身不只是作為媒介(Medium)¹⁶⁶，精確來說，該程序對人民而言本來就是一種「負擔」，是基於租稅實體法之要求而衍生之程序上不得不的負擔¹⁶⁷。以往未加思索地認為，具有實體上負擔能力者，自然也具有程序上負擔能力，似乎忽略了租稅程序之設置，乃稽徵機關主動干預人民、人民係被動接受的本質¹⁶⁸。

第三，課稅程序的特徵在於以「量能課稅」為貫穿體系之基本原則。按量能

¹⁶⁵ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 5.

¹⁶⁶ 陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務(第二輯)，中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁263；李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第29卷第4期，2004年4月，頁518

¹⁶⁷ Walter Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensfähigkeit, 1980, S. 3.

¹⁶⁸ s. Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 6.

原則首重人民「負擔能力」(Leistungsfähigkeit)之掌握，傳統上對於負擔能力之理解皆是實體稅法(materielles Steuerrecht)上之負擔能力，這是本於課稅目的與歷史發展而來，也是平等課稅之要求。但晚近也有學者從程序法上出發，認為**當事人程序上之負擔能力(Verfahrensleistungsfähigkeit)**，亦是相當重要；若不加以顧慮，將會對當事人產生不能期待的附加負擔，簡言之，租稅程序法亦須一種獨立之監督機制¹⁶⁹。本文以為此種獨立之監督機制以「程序上量能原則」較為妥適。蓋量能課稅若僅從實體角度觀察，而忽略程序上所造成當事人權利之侵害，恐對「接近真實」地掌握人民負擔能力產生誤差¹⁷⁰，在重視程序正義之今日，似應開始關注量能原則之程序面向問題。

第二目 演繹程序上量能原則

憲法第 23 條比例原則，出於基本權保障之要求，其不只是立法原則，同時也是法律適用原則，拘束行政與司法。除此之外，吾人亦可基於憲法上法治國理念要求而導出。**國家稅課之目的與人民自由權利干預之間應維持合理之關係，禁止過度，不僅在租稅實體法有所要求，在程序法上特別對人民之協力義務應受比例原則之審查¹⁷¹。**

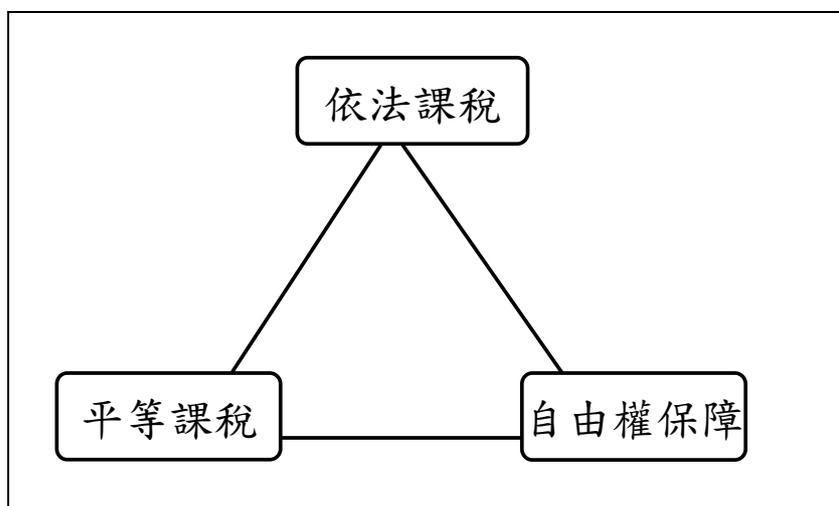
在租稅行政中，基於大量行政與獲取財政收入之目的，**稽徵機關與人民之間的關係，將涉及到三個原則之權衡與衝突**。亦即為達成執行法律、獲取收入，稽徵機關必須遵循「**依法課稅原則**」(內含法律優位與法律保留之要求)；為平等分配負擔、掌握人民負擔能力，稽徵機關必須遵循「**平等課稅原則**」；為避免課稅過

¹⁶⁹ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 303; Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 3.

¹⁷⁰ 課稅應追求接近真實以切實際，請參照葛克昌，納稅人之基本權，收錄於行政程序與納稅人基本權(增訂版)，翰蘆出版，2005年9月，頁14

¹⁷¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009年2月，頁68註104；Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 207.

程中人民基本權利的過度侵害，稽徵機關尚須遵守「自由權保障之比例原則」¹⁷²。



圖一 租稅行政中涉及之憲法原則

依法課稅與平等課稅之衝突在於，如前述，大量行政之本質讓稽徵機關不能仔細調查每一件租稅案件，其兩難之處是：若仔細調查每一案件，則會違背平等課稅；若不能仔細調查每一案件，則會違背依法課稅。所以，此二原則間必須有所妥協，權衡及具體化之結果，就是在租稅調查程序中要認識到**調查原則之真義**——一方面確保租稅案件之總體執行，二方面在當中個別案件之實踐則須盡可能達成法律的委託。

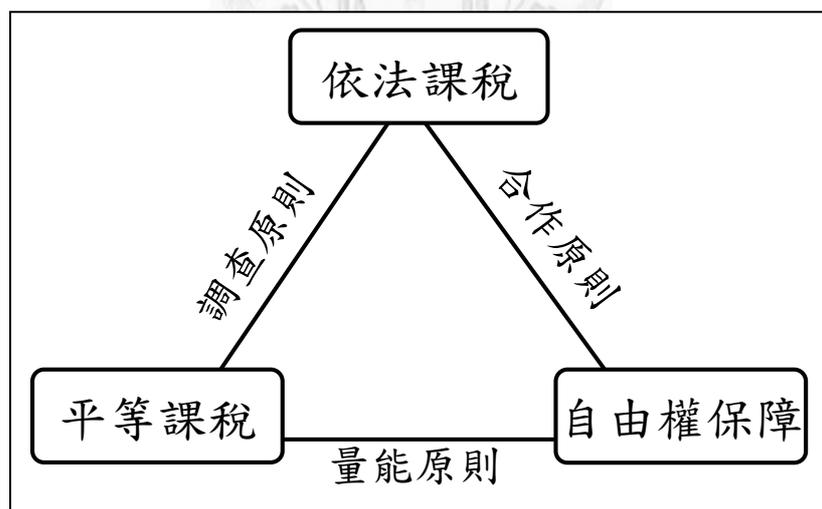
依法課稅與自由權保障之衝突在於：為發現真實、執行法律，勢必要侵害人民隱私權與財產權等基本權利，絕對的依法課稅將會帶來絕對的全面控制，憲法保障人民自由權之任務也將落空。但若偏頗地保障人民自由權，亦將導致稽徵機關無法掌握稅源，租稅國家無法存立的結果，也會反噬人民基本權利之確保¹⁷³。因此，**兩原則之調和落實在租稅調查程序中**，就是「**合作原則**」之展現。合作原則是協力義務正當化的基礎之一，其要求人民在程序中提供真實而完整之課稅事

¹⁷² Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 6.

¹⁷³ 蓋租稅國家之成立，實寓有有限制國家獲取收入手段、確立私經濟自由的意涵，請參照葛克昌，憲法國體——租稅國，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996年4月，頁153-154

實，或便於稽徵機關掌握課稅要件，相對地，稽徵機關應給予納稅義務人預先之信任（*Vertrauensvorschuß*）¹⁷⁴，原則上相信納稅義務人提出的事實是正確的，而不能任意對納稅義務人之財產關係進行調查干預。合作原則只是「盡量希望」納稅義務人合作，但若納稅義務人為維護隱私權，亦可不履行協力義務（尤其是申報義務），稽徵機關只能在附加費用課予後，推計課稅之¹⁷⁵。

平等課稅與自由權保障都是憲法作為統制三權制定法律、執行法律之原則。對自由權保障尤其是以比例原則作為審查準繩。兩者落實在租稅法中，就是貫徹稅法體系之量能原則（請參照本章第一節、第一項、第三目、二）。是以，學者才會認為，量能原則具有垂直與水平正義兩面向，就絕對之量能原則係由憲法第 15 條財產權、生存權、第 22 條自由權所派生，此為垂直正義之表現。相對之量能課稅原則，係由憲法第 7 條平等原則及社會國原則所派生，用以確立其與其他納稅人間關係，則為水平租稅正義之表現¹⁷⁶。



圖二 權衡及具體化在租稅調查程序之原則

¹⁷⁴ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 6.

¹⁷⁵ 請參照葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁423

¹⁷⁶ 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁560

量能原則本來關注的焦點在於租稅負擔之正義，然而當實體租稅負擔往往得藉由法律所允許之合法手段予以節省，但程序上負擔之義務以及違反義務之罰鍰、強制手段、罰金等，反而有更惡化人民負擔之危險；納稅義務人的程序義務表現出來的是一種額外、獨立的負擔，因此也需要一種監督機制，**透過憲法上的觀察必須要將財政機關與納稅義務人在課稅程序中的法律關係，全面綜合性地來理解**，而有必要發展程序上負擔能力之概念¹⁷⁷。因此，**透過基本權程序保障功能之發展與對租稅行政特性之理解**，應能演繹出量能原則在租稅法中的程序保障面向。

此種量能原則之程序保障面向，就是要關心納稅義務人在程序上負擔能力。**此種能力亦與經濟上負擔能力有關，其係指「在租稅程序法中履行一定義務之能力」以及「利用程序法上所承認之手段的能力」**。前者涉及的是：為了讓自己具有程序上負擔能力，那些花費是可以期待納稅義務人支出的？申言之，程序義務的經濟效果固然具有附隨（Annex）實體納稅義務之特徵，但也必須將經由程序義務所招致的實體負擔一併包括在觀察角度內¹⁷⁸，例如納稅義務人於申報時，不知如何正確歸屬所得而註記說明於申報書中，此時應認為納稅人已明示請求稽徵機關協助，其並無正確理解、履行申報義務的能力，稽徵機關不得將之論為故意申報錯誤而處罰。

另外，如 2009 年 1 月 23 日修正前之遺贈稅法第 13 條之稅率最高可達課稅遺產淨額之 50%¹⁷⁹，當事人若又因未依限申報，依修正前同法第 44 條規定違反此程

¹⁷⁷ Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 3 f.

¹⁷⁸ Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 5 f.

¹⁷⁹ 遺贈稅法第 13 條「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第十七條規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，依左列規定稅率課徵之：一、六十萬元以下者，課徵百分之二。二、超過六十萬元至一百五十萬元者，就其超過額課徵百分之四。三、超過一百五十萬元至三百萬元者，就其超過額課徵百分之七。四、超過三百萬元至四百五十萬元者，就其超過額課徵百分之十一。五、超過四百五十萬元至六百萬元者，就其超過額課徵百分之十五。六、超過六百萬元至一千萬元者，就其超過額課徵百分之二十。七、超過一千萬元至一千五百萬元者，就其超過額課徵百分之二十六。八、超過一千五百萬元至四千萬元者，就其超過額課徵百分之

序上義務可處一倍至二倍之罰鍰¹⁸⁰。若將其分別以觀，租稅歸租稅、罰鍰歸罰鍰，兩者具有不同的發生原因與法律目的，但從程序上量能原則連結實體上量能原則，人民於租稅程序中「整體」的負擔能力將清晰可見，**此種稅率與罰鍰之情況下將大大超過當事人之程序與實體上的負擔能力，在特別重視人民負擔能力之稅法，已是一種對財產權之過度干預，從而應給予違憲之評價**¹⁸¹。

後者在我國主要涉及的是：要設計如何之制度來提升人民程序上負擔能力，或者就不同負擔能力之人民設計不同之租稅課徵程序¹⁸²。在租稅申報中，例如稽徵機關於申報書表內的說明，是否清楚明確，傳達之申報資訊（如何時、何地、向誰、使用甚麼方式申報等）；在所得稅申報中，有無針對配偶不同情形，設立不同的申報制度，而不強迫要求合併申報；另外，當人民對租稅申報事項有疑慮時，稽徵機關能否提供明確的遵循說明，或者在制度面降低人民尋求租稅諮詢之成本、加強租稅諮詢業之專業性（如稅務代理人），以及提供人民納稅者權利保護之機制（如納稅者保護官）。

第三目 程序上量能原則之功能

從基本權利程序保障功能觀察可知，租稅稽徵程序上所可能遭受到的基本權

三十三。九、超過四千萬元至一億元者，就其超過額課徵百分之四十一。十、超過一億元者，就其超過額課徵百分之五十。」

¹⁸⁰ 遺贈稅法第 44 條「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰；其無應納稅額者，處以九百元之罰鍰。」

¹⁸¹ 結論相同，但理由從比例原則出發者，請參照葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月，頁 58；結論相同，雖用比例原則，但其實結合當事人實體負擔能力一併觀察之見解，請參照黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月，頁 80-81

¹⁸² Schick 教授於 *Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit* (Fn. 167) 一書中所指涉的第二種情形（利用程序法上所承認之手段的能力），主要是指「在多少程度內，得允許國家指示其人民經由第三人獲得租稅諮詢上的幫助」，這牽涉到人民選擇諮詢之自由權保障問題，以及是否造成「事實上強制諮詢」(Der faktisch Zwang zur Beratung) 的結果。惟本文以為這是在德國租稅諮詢與相關制度遠比我國完善的情況下，才會發生的問題，目前我國最急迫的問題不是「國家指示人民獲得租稅諮詢之自由權干預」，而是在制度面欠缺整體提昇、保護人民程序上負擔能力的機制，所以本文就此部份調整了 Schick 教授的見解，以適應我國當前的局面。

干預。此干預乃以往理解之實體上量能原則所不能掌握，而須結合程序上量能原則之觀察。這在租稅稽徵中更為重要，理由在於前述租稅行政之特徵——特別重視當事人之負擔能力。

程序與實體上量能原則應相互為用，其共同之法理基礎在於過度禁止之比例原則要求與人民平等負擔之誠命，乃完整評價當事人負擔能力之守護者¹⁸³。因此程序上量能原則第一個面向是表現在財產權保護上，申言之，就實體量能原則具體化之租稅客體——所得、財產與消費，程序量能原則要求納稅義務人在程序上之金錢負擔（如滯報、怠報金、滯納金、利息與罰鍰），應與實體量能原則一併構成過度禁止之界限，且因應不同租稅客體之本質，在不同稅法也會有不同程度之程序量能原則的要求。例如在所得稅，基於其最能貼近人民經濟上負擔能力之特性，就所得申報程序應依個人婚姻財產狀況不同，而設立相應的程序、在申報期限上，基於所得稅是每年發生最多的稅目，亦應考慮申報業者之程序負擔，而設置延長申報的措施；而在發單課徵的財產稅與較注重稽徵經濟的消費稅，則可能採取比較單一、迅速的課徵或申報方式。

程序上量能原則之功能除較接近真實地掌握負擔能力外，另一項功能在於為租稅稽徵程序把關，提供行政權在個案中的「裁量參考」，具有調和行政權干預與人民協力配合之功能，在今日租稅裁罰實務上對於過失認定過於寬鬆之弊病，尤其具有提醒、注意之功能。例如稽徵機關必須要依據個案判斷人民之程序負擔能力，大企業在法律、會計人才上與諮詢取得上都有較高之負擔能力，中小企業則可能

¹⁸³ 程序上量能原則所關心之人民程序負擔能力的面向，固然可能適用於所有其他的行政程序，但其他行政程序中一般而言並不是為獲取收入，而具有「重視人民負擔能力」之特徵，因此不可諱言的，所謂負擔能力之考量仍以實體上量能課稅為主，若欠缺實體上之量能課稅，程序負擔將變得較為薄弱，比起租稅稽徵程序較隱而不顯，因此其與人民基本權之關係不若在稽徵程序中那樣緊張，將其發揮至其他行政程序之必要性也將大大降低。再者，就人民財產權之干預而言，若要採取德國聯邦憲法法院所發展出來的「半數原則」(Halbteilungsgrundsatz)，作為稅課在憲法財產權保障下之上限，實應適當引申，至少將程序上量能原則保障之核心——因程序或違反程序義務而產生之金錢給付，一併作為半數理論之上限，以免偏差誤認人民的實際負擔能力。關於半數理論請參照葛克昌，租稅國家之憲法界限，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁281-283

較無能力作正確之記帳或申報，兩者即應予區別¹⁸⁴；其次像是行為罰與漏稅罰可否併罰之問題，亦可從人民程序上負擔能力之角度來探討其必要性，而非僅形式上從構成要件著手，作為可併罰之理由¹⁸⁵。

程序上量能原則第二個面向表現在資訊自主決定權(Recht auf informationelle Selbstbestimmung)保護上。以租稅申報為例，書表中要求人民回答之問題，應附以淺顯、清楚的說明，並就可能發生問題之處，指引人民諮詢的管道；且申報書表之提問不應涉及與課稅無關的事項，或者涉及人民無期待性的隱私說明(unzumutbare intime Angabe)¹⁸⁶。此外，對於申報內容，稽徵機關亦應盡保密義務，不得因其他行政目的而流用；當以電子申報時，亦應建置安全可靠的申報環境。

第三個面向則是表現在程序權保護上，例如租稅申報之告知與催報、申報期限之延長可能性、對不同納稅義務人之財產情況設置不同之申報程序，以及專業稅務代理人與納稅者保護官的設置，都是程序上量能原則可能的射程範圍¹⁸⁷。司法權在程序權保護上，除審查行政機關之裁量瑕疵外，尚可審查應設置何種程序或措施，較能達成「程序明確」與「程序透明度」之要求¹⁸⁸，以**有效保護當事人租稅行政上之作業成本(如勞力、時間、費用)**；或者審查應減少何種程序上負擔，

¹⁸⁴ Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 7, 41. 學者陳清秀於論述行政罰之過失程度時，亦運用類似之分類來考量不同大小企業之過失認定問題，請參照陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁648

¹⁸⁵ 如2002年6月24日最高行政法院91年6月份庭長法官聯席會議決議即謂：「司法院釋字第五〇三號解釋僅就原則性為抽象之解釋，並未針對稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，二者競合時，應如何處罰為具體之敘明，尚難遽認二者應從一重處罰。按稅捐稽徵法第四十四條所定為行為罰，以依法應給與他人憑證而未給與為構成要件，與營業稅法第五十一條第一款規定之漏稅罰，以未依規定申請營業登記而營業為**構成要件**，二者性質構成要件各別，非屬同一行為，且其處罰之目的各異，原告等以個別之行為分別違反此兩種處罰之規定，併予處罰，並無違背一事不二罰之法理，自無司法院該號解釋之適用。」(強調為本文所加)

¹⁸⁶ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 307 f.

¹⁸⁷ 不可諱言的，程序權會與基本權的程序保障功能相連結，只是程序權指涉的是屬於一種「積極」面向的程序保障功能，因為人民就此產生了請求國家作為的主觀公權利。

¹⁸⁸ Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 16.

以免侵害當事人程序權之防禦功能；而在基本權程序保障功能上，得審查現行的稽徵程序是否有不當施予當事人過重負擔，導致取得資訊困難或容易陷於錯誤等等。

惟在司法審查之密度上，本文則認為從「功能最適」角度，對於程序設置或廢除之評估，涉及國家財政能力、人民知識水平與行政效能評估，釋憲機關不掌預算分配、不審查預算執行、不負責人民之教育，似應採取寬鬆之標準，就何種程序或措施之設置與廢除應委諸立法者之形成空間，**司法審查僅在人民程序上負擔達於不能忍受、非常不合理的情況下始得介入**，釋憲機關應該自限於，對政治部門就程序規定的形成嘗試或怠為嘗試，已經證明不符合基本權要求時，才作消極的、事後的廢棄，或對設置何種程序僅得提供方針性建議，而不得代政治部門作成有拘束力之具體決定¹⁸⁹。



¹⁸⁹ 類似見解請參照陳愛娥，基本權作為客觀法規範—以「組織與程序保障功能」為例，檢討其衍生的問題，收錄於憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁268；李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權—德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第29卷第4期，2004年4月，頁520；亦有較信任釋憲機關，認為大法官遠較國會殿堂中的眾立委女士先生們客觀、專業、理智與清醒，而採取稍微嚴一點的標準，認為司法審查僅要求立法者採「有效」或「適當」的措施，至於該措施是否屬「最有效」，或「最適當」，則不去過問，因而留給立法者相當程度的政策形成空間。請參照許宗力，基本權的功能與司法審查，收錄於憲法與法治國行政，初版，元照出版，1999年3月，頁177-178

第三章 租稅申報在租稅程序法之地位——德國法之比較

第一節 租稅調查程序之指導原則

第一項 租稅法義務體系

按租稅法義務體系一般而言可分成金錢給付義務與協力義務（*Mitwirkungspflicht*）¹⁹⁰；前者所涉乃因課稅處分而使國家與人民之間成立租稅債務關係，後者則係課予對租稅資料最為熟稔之納稅義務人，有協助稽徵機關能正確而公平地掌握租稅負擔能力的義務。協力義務之課予一方面使人民在租稅事務上與稽徵機關共同完成國家財政收入的任務，係財產權行使之社會義務¹⁹¹，二方面亦限制稽徵機關調查事實之強度，以免在程序中過度侵犯人民的行為自由、隱私權與資訊自主權¹⁹²。惟人民有拒絕協力之權利，稽徵機關仍不能不計代價去調查事實¹⁹³。而協力義務在我國稽徵程序中一般可分成：設籍（如所得稅法第 18 條）、設帳記帳（如所得稅法第 21 條）、取證存證（如所得稅法第 21 條）、申報（如所得稅法第 71 條、遺贈稅法第 23 條、營業稅法第 35 條、土地增值稅法第 49 條）、調查協力（如所得稅法第 83 條、稅捐稽徵法第 30 條）等義務¹⁹⁴。

¹⁹⁰ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 77；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 308

¹⁹¹ 葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 77

¹⁹² Vgl. *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 171. 另須注意者係，與德國租稅通則第 88 條相仿的行政程序法第 36 條並不能作為調查中侵害人民權利的法律依據。其僅是分派財政機關事物闡明的任務（所謂權限分配規範 *Kompetenzzuweisungsnorm*）。須另有特別的授權規範（*Befugnisnorm*）才能為財政機關的侵入手段提供法律依據。

¹⁹³ *Dieter Birk*, *Steuerrecht*, 9. Aufl., 2006, §5 Rn. 429.

¹⁹⁴ 柯格鐘，租稅稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 47-48

第二項 調查原則、合作原則與程序上量能原則

在租稅調查程序（*Ermittlungsverfahren*）中，主要係以調查原則（*Untersuchungsmaxime*）與合作原則（*Kooperationsmaxime*）為指導原則¹⁹⁵。因租稅為公法上無對待給付之金錢給付義務，為實現「依法課稅」與「平等課稅」，調查原則賦予稽徵機關有調查事物之職權，俾能有效執行法律。其有權確定調查的方式與範圍，並對所查明之事項負責，不受當事人主張與申請證據之拘束，而須對當事人有利不利事項一律注意（行政程序法第 9、36 條參照），不能只站在國庫立場汲汲於財政收入，而應以完成法治國委託之任務為依歸——本於量能原則，依相同負擔能力者就平等原則為相同解釋。負擔公平即為以財政收入目的租稅之最大公共利益¹⁹⁶。

租稅程序權不只是一要致力於稅法的實現，做為法治國程序，還必須同時維護納稅義務人的基本權利的自由領域。稽徵機關經由課稅處分，深遠地干預納稅義務人的自由權。雖然租稅義務的實現對正常運轉的國家制度而言是一個必要條件（*conditio sine qua non*）。但在調查原則下，仍應保護自由權，稽徵機關受到過度禁止之限制。自由權保障的憲法原則既限制立法者形塑基本權干預之規範，也同時限制行政權在具體案件中適用法律。因此當稽徵機關沒有足夠的根據存在時，其沒有義務也沒有資格去使用所有可能的例外手段去探知事實情況。此外，稽徵機關就事物闡明的具體手段，雖然享有某程度的形成空間。但並不允許其忽略執行立法的任務（不足禁止）。準此，不足禁止與過度禁止是互相制約的。不足禁止對稽徵機關之調查權限設置了下限，同時相反地，過度禁止對行政行為在自由權

¹⁹⁵ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 3, 4; *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 422, 424.

¹⁹⁶ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（增訂版），翰蘆出版，2003年2月，頁55；法治國可分成形式與實質法治國原則，前者特別關注法安定性，後者要求在稅法中依據整體租稅負擔公平分配在納稅義務人身上，並設定租稅負擔的界限。在稅法中無論如何形式與實質法治國原則不能分離。s. *Tipke*, a.a.O. (Fn. 13), S. 106.

的干預設置了上限。當稽徵機關在個案中必須加以調查，卻不去調查事實或證據資料時，稽徵機關就違背了事實闡明義務¹⁹⁷。

合作原則在我國雖無如德國租稅通則（*Abgabenordnung, AO*）第 88、89 條，可明確推導出一般的法律依據，但從前述諸多各別稅法領域皆有規定納稅義務人協力義務觀之，應可抽象演繹出合作原則之適用，因合作原則之表現即為協力義務¹⁹⁸：其指派納稅義務人對於事物闡明要負範圍性告知的共同責任（*sphärenorientierte Mitverantwortung*）。徵納雙方就租稅課徵事項共同組成一種工作共同體，但最後的查明責任，依調查原則仍由作為公共利益受託人的稽徵機關負擔。當納稅義務人違反了協力義務，根據稽徵機關的最後責任性（*Letztverantwortung*）¹⁹⁹，與其程序上的優勢地位（*verfahrensbeherrschende Rolle*），協力義務僅是一種附屬的（*akzessorisch*）協助²⁰⁰，原則上機關還是要盡進一步的事物闡明義務。

因此，調查原則與合作原則存在著一種相互的關聯，換言之，前者經由合作原則被落實，若納稅義務人完整而正確地盡協力義務，同時也會滿足稽徵機關之調查職權，而免於被過度干預之危險。

此外，程序上量能原則亦為租稅調查程序中重要之原則。是界定調查深度與合作程度之準繩，當事人於個案中的程序負擔能力不一，稽徵機關於進行調查時，要避免納稅義務人無法期待的負擔，不應偏離課稅程序的目的——依法、平等且正確調查稅基²⁰¹。稽徵機關於行使調查權限時，有其法律上與事實上之界限²⁰²，

¹⁹⁷ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 8.

¹⁹⁸ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 4.

¹⁹⁹ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 170.

²⁰⁰ *Rolf Wittmann*, *Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO*, *StuW* 1987, 44.

²⁰¹ *Schick*, a.a.O. (Fn. 167), S. 41; *Wittmann*, a.a.O. (Fn. 200), 36.

²⁰² 前者例如基於各國主權不能直接跨國調查、對第三人侵犯隱私權之調查；後者例如事實上不可

其調查應限制在與課稅有重要關聯之事實，並不可從事無期待可能之調查²⁰³。至於何謂無期待可能，則須透過比例原則之權衡，本文以為具體適用在租稅法領域應考量當事人之程序上負擔能力。現行法中例如申報表格的形塑、說明以及申報期限之延長，就是一種對納稅義務人程序上負擔能力之關懷²⁰⁴。此外，立法者就受薪階級採取所得就源扣繳、小規模營業人之免除記帳義務以及移轉定價之預先定價協議的規定，亦可認為是一種降低納稅義務人程序上負擔的表現。

第二節 租稅申報之發展

第一項 體系結構與法律性質

第一目 體系結構

（一）從確定稅額之方式觀察

租稅申報（*Steuererklärung*）係租稅協力義務之一環，在採申報繳納之稅目中係連結國家與人民租稅關係之起始點，乃人民作成之行政行為。就租稅申報之方式而言，可分成**自動報繳（*Steueranmeldung, self-assessment*）與申報賦課**，前者乃指「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。例如結算申報所得稅，自行申報繳納營業稅等²⁰⁵」；後者則是「納稅人申報課稅標準與應納稅額後，再由稽徵機關核定其應納稅額，作成課稅處分核發稅單後，納稅人再據以辦理納稅。例如遺產稅、贈與稅、土地增值稅等²⁰⁶。」

能（*Unmöglichkeit*）的情形。

²⁰³ Wittmann, a.a.O. (Fn. 200), 38,39.

²⁰⁴ Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 26.

²⁰⁵ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁520

²⁰⁶ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁521

參酌德國租稅通則之規定，自動報繳與申報賦課最大之區別在於**行政處分實質存續力 (materielle Bestandskraft) 之不同**。若是自動報繳的情形，依德國租稅通則第 168 條第 1 句規定「自動報繳等同於附事後查核之保留的稅額核定處分²⁰⁷」，而所謂附事後查核之保留的稅額核定處分，依同通則第 164 條規定，**在未終局查核 (abschließend prüfen) 且核課期間經過前，該處分僅具有形式存續力，而不具實質存續力，徵納雙方皆可隨時撤銷或變更核課處分內容**；而申報賦課的情形，則回歸一般行政法原理，除非滿足租稅通則中突破存續力之其他要件²⁰⁸，否則原則上具有實質存續力。

我國就租稅處分之效力並無明確之規定，僅在稅捐稽徵法第 21 條規定核課期間五年或七年²⁰⁹。解釋上似可參酌德國法規定，就自動報繳情形認為在核課期間內徵納雙方得隨時變更，但在其他申報方式則依循處分存續力之常軌，於存續力發生後原則上即使在核課期間內，亦不得變更或廢棄處分，以適當限縮實務上寬泛認為課稅處分在核課期間內皆得另行補徵、處罰之見解²¹⁰。

此外，就不涉及租稅申報的稅額核定係採取**賦課徵收**方式，納稅義務人**對其應納稅額，並無申報義務**，專依稽徵機關之課稅處分定之²¹¹。本文以為，固然在賦課徵收中，納稅人對於「應納稅額」無申報義務，但就**與課稅事實有重要關聯之事項仍然可能涉及租稅申報**。廣義而言，租稅申報並不以租稅

²⁰⁷ § 168 Satz 1 AO “Eine Steueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich.“

²⁰⁸ 例如德國租稅通則第 173 條規定發現新事實或新證據之變更或廢棄處分。

²⁰⁹ 稅捐稽徵法第 21 條規定「租稅之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之租稅，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏租稅者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由租稅稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之租稅，其核課期間為五年。三、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租稅者；其核課期間為七年。(第 1 項) 在前項核課期間內，經另發現應徵之租稅者，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。(第 2 項)」

²¹⁰ 如最高行政法院 96 年判字第 831 號判決及同院 97 年判字第 514 號判決。

²¹¹ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 521

確定為內容，只要法律上涉及人民對於稽徵機關，有說明重要課稅事實之義務者，皆屬於申報義務之一環，釋字第 537 解釋文即認為房屋稅條例第 7 條²¹²，要求**申報房屋稅籍有關事項及使用情形**，乃為貫徹公平合法課稅之目的，係納稅義務人之**申報協力義務**²¹³。準此，**像地價稅與使用牌照稅中涉及課稅事實（如土地使用與車輛狀況等）之申報規定**²¹⁴，亦屬租稅申報。

（二）從租稅申報之特徵觀察

租稅申報其核心構成要素係：官方預先準備之書表、人民依期限盡真實而完整之說明義務以及親筆簽名²¹⁵。構成租稅申報體系的第一步驟是官方預先準備之書表，此書表係將「稅法以問題的形式」表達出來²¹⁶，人民透過書表（以及其中的說明）始能認識到法律規定為何。書表內容之配置雖然屬於稽徵機關的程序法上裁量（*verfahrensrechtliche Ermessen*），但基於稽徵機關在書表中作為引導人民填寫的地位，**其應顧慮到稅法的複雜性、租稅程序法上**

²¹² 房屋稅條例第 7 條規定「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關**申報房屋稅籍有關事項及使用情形**；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」（強調為本文所加）

²¹³ 2002 年 1 月 11 日釋字第 537 號解釋文「合法登記之工廠供直接生產使用之自有房屋，依中華民國八十二年七月三十日修正公布施行之房屋稅條例第十五條第二項第二款規定，其房屋稅有減半徵收之租稅優惠。同條例第七條復規定：『納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同』。此因租稅稽徵程序，租稅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，租稅稽徵機關掌握困難，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。財政部七十一年九月九日台財稅第三六七一二號函所稱：『依房屋稅條例第七條之規定，納稅義務人所有之房屋如符合減免規定，應將符合減免之使用情形並檢附有關證件（如工廠登記證等）向當地主管稽徵機關申報，申報前已按營業用稅率繳納之房屋稅，自不得依第十五條第二項第二款減半徵收房屋稅』，與上開法條規定意旨相符，於憲法上租稅法律主義尚無牴觸。」

²¹⁴ 土地稅法第 41 條第 2 項（地價稅部份）規定「**適用特別稅率之原因、事實消滅時**，應即向主管稽徵機關**申報**。」、使用牌照稅法第 13 條第 1 項規定「**交通工具所有人或使用人對已領使用牌照之交通工具，不擬使用者**，應向交通管理機關**申報**停止使用，其已使用期間應納稅額，按其實際使用期間之日數計算之；恢復使用時其應納稅額，按全年稅額減除已過期間日數之稅額計算之。」、房屋稅條例第 7 條規定「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關**申報房屋稅籍有關事項及使用情形**；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」（強調為本文所加）

²¹⁵ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 183; *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 302; *Dieter Carl/ Joachim Klos*, *Die Steuererklärung*, JuS 1996, 404.

²¹⁶ *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 309.

義務所帶來的負擔以及盡可能照顧到個案中特別的難處 (Schwierigkeit)。此外，書表中的提問對納稅義務人而言，不論從古典基本權理論 (klassische Grundrechte) 或資訊自我決定權 (Recht auf informationelle Selbstbestimmung) 都可加以導出是一種行為自由之侵害，國家並沒有一般的、普遍的對人民提問的權利，以及一種相應的普遍的監督、看管權利 (Aufsichtsrecht)，它只允許在一定的案件中依據特定的法律上基礎加以詢問²¹⁷。是以，各別稅法之構成要件乃形成書表提問之界限，稽徵機關僅得就達成正確課稅必要之問題加以提問。

稽徵機關在書表上的說明對納稅義務人也產生了一個「信賴基礎」 (Vertrauenstatbestand)。稽徵機關彷彿牽著納稅義務人的手，並對納稅義務人許諾，一定會引導他走過困難的書表過程。因此說明必須力求完整與明確²¹⁸。準此書表設置之完善程度，亦可作為判斷納稅義務人於未填或誤填致短漏租稅時，有無重大過失之輔助標準之一²¹⁹。

相較於設置書表是稽徵機關的責任，第二步驟則為人民完整而真實地提供稽徵機關課稅資訊。這部份乃協力義務之課予，人民負有及時提出正確申報的法律責任。最後一步驟則為稽徵機關透過納稅義務人提供的親筆簽名申報，擷取其中有用之部份，負責任地作成課稅處分，以完結該課稅程序。以上三步驟乃租稅申報體系之構成要素²²⁰。

第二目 租稅申報的法律性質——先論行政法上之「準法律行為」

²¹⁷ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 307.

²¹⁸ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 312.

²¹⁹ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 333.

²²⁰ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 331.

在租稅申報體系之構成中，「人民填寫申報內容之法律性質」在行政法關係中，**是否適用民事法關於適法行為區分為法律行為、事實行為與準法律行為之三分法²²¹，有爭議。**依目前學說見解，從行政機關之行政行為性質出發，學者多半係以法律行為與事實行為之二分界定，較少有所謂「準法律行為」²²²；反之，從人民之行政行為性質角度，在租稅申報，有學者認為乃私人之公法行為，性質上具有觀念通知之準法律行為性質²²³；但亦有認為租稅申報僅屬「事實說明」的觀念通知²²⁴，此種以事實說明為內容之申報，係一種知的表示（*Wissenserklärung*），乃納稅義務人為履行其說明義務所為之表示，並非意思表示²²⁵。而依一般行政法教科書多數見解，此種知的表示係一種不發生法律效果的事實行為²²⁶。

追本溯源，民法上法律行為與準法律行為係以表示一定心理狀態為特徵，差別在於準法律行為不問行為人是否企圖發生何等效果，因法律的規定，當然發生一定的效果，包含意思通知（催告）、觀念通知（事實之通知）、感情表示（宥恕）²²⁷。法律行為理論係建立在私法自治原則上，亦即人民欲營何種私法生活，由人民自己決定，因此透過法律行為中最重要的意思表示，得以規畫、建構具有法律效力的各種行為，其中主要係以契約原則來表現²²⁸，

²²¹ 王澤鑑，民法總則，增訂版，作者自刊，2002年7月，頁279

²²² 直接以法律行為與事實行為二分界定者，請參照蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，第二版，學林出版，2001年10月，頁10（蔡茂寅執筆）；於論述中將事實行為與行政法上意思表示界分，但未明確表示二分者，請參照吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006年8月，頁455、陳新民，行政法學總論，修訂七版，作者自刊，2000年8月，頁423；少數於行政處分中表示有「準法律行為之行政行為」者，請參照李建良、陳愛娥、陳春生、林三欽、林合民、黃啟禎合著，行政法入門，二版，元照出版，2004年5月，頁272-274（陳春生執筆）

²²³ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁521

²²⁴ 李建良，論行政法上之意思表示，台北大學法學論叢，第50期，2002年6月，頁39

²²⁵ 陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第49期，1993年12月，頁40-41

²²⁶ 吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006年8月，頁456；蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，第二版，學林出版，2001年10月，頁183-184（李建良執筆）、陳新民，行政法學總論，修訂七版，作者自刊，2000年8月，頁294、424

²²⁷ 王澤鑑，民法總則，增訂版，作者自刊，2002年7月，頁277

²²⁸ 契約原則與契約自由原則有別，前者指應以何種方式營私法生活，係以「契約」的形態為原則；後者則係契約之對象、內容、方式由人民自由決定。

而契約之拘束力乃建立在相互「同意」的基礎上。由於營何種私法生活的決定權係劃歸人民個別行使，因此法律效力內容之發生原則上繫於個別人民的自由意志，但人民之約定可能不足，而導致糾紛；民法乃設有諸多補充規定以資適用，其中依據民法法律規定內容而發生的法律效力，乃有別於一般法律行為，而有獨立歸類為「準法律行為」之必要。

然在公法領域，若從行政機關作成行政行為之性質出發，因行政機關受依法行政原則之拘束(行政程序法第4條參照)，其所有行為率皆依法律而行，縱有依其意思表示之形成空間，也須以實現法律內容為依歸，負有盡力追求個別法事物正義的任務。因此，行政行為無所謂「行為人依其自由意志企圖發生何等效果」；而是所有發生法律效果的行為，皆肇因於法律的規定，此亦為行政機關之使命，換言之，**行政機關之企圖，就是依據法律實現法律的規定。其行為性質就只有是否發生法律效果之區別，即法律行為與事實行為。**

若從人民作成行政行為之性質出發，首先，在現代國家，人民亦為行政法上主體，具有行政法上行為能力，而得以作成公法上意思表示²²⁹；然此種表示，**除了在行政契約領域，可能有人民依其意欲自由形成的空間外，其他行政行為如非有法律依據，實無法依自由意志決定發生何種「內容」的法律效果。**因公法體系基本上是一種管制領域，乃國家介入社會生活之正當化依據，人民營公法生活須受法律諸多限制，而與私法自治有別。是以，人民固然有發動公法上意思表示之自由，同樣具有行為意思、表示意思、法效意思與表示行為²³⁰，**但意思表示之形成內容或效果卻須適用或類推適用法律規定**²³¹，因此法律行為與準法律行為之區別，除行政契約外，在公法領域似無實

²²⁹ 李建良，論行政法上之意思表示，台北大學法學論叢，第50期，2002年6月，頁34、陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第49期，1993年12月，頁38-39

²³⁰ 陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第49期，1993年12月，頁39

²³¹ 實體法上諸如依所得稅法第17條第1項選擇標準或列舉扣除額、依營業稅法第38條第2項規

益。簡言之，依法律規定而發生一定法律效果之表示，在公法上就是法律行為、意思表示。

承此，理論上單純申報租稅法上「事實關係」僅是一種觀念通知，就是事實行為，而非法律行為，學者所謂之準法律行為似無存在必要，以行政行為性質二分說即為已足。

第三目 多數說——可能同時具備「觀念通知」（事實行為）與「意思表示」

回頭審視人民之租稅申報行為，如前述，租稅申報乃協力義務之一環，其作用在提供稽徵機關事實資訊，盡量滿足稽徵機關的調查職權，使其完成稅法賦予之依法課稅與平等課稅任務。租稅申報的內容不只是一種「知的表示」，同時也具有法的推論（*rechtliche Schlußfolgerungen*），例如收入與廣告費用的判斷²³²；然基於調查原則，人民對所得或費用之歸屬見解只能作為稽徵機關之參考，而無法律上拘束力。然須注意，實際上於租稅申報的同時，往往亦包含著公法上意思表示，例如租稅減免、優惠之申請，退稅之申請，或選擇權（*Wahlrecht*）之行使（如依所得稅法第 17 條第 1 項選擇標準或列舉扣除額）等，乃形成結合「知之表示」及「意思表示」於同一申報文書的現象，此乃學說之共識²³³。此外，經由納稅義務人利用「租稅申報」這種特別

定，申請由總機構合併向所在地主管稽徵機關，申報總機構及所有其他固定營業場所之銷售額、應納或溢付營業稅額或依土地稅法第 41 條在期間內申請適用特別稅率等；程序法上諸如依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項申請復查、依訴願法第 14 條第 1 項提起訴願或依行政程序法第 128 條第 1 項申請程序再開等。上述發生法律效果皆係由法律規定，而無當事人意思決定之空間。

²³² Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 183.

²³³ 李建良，論行政法上之意思表示，台北大學法學論叢，第 50 期，2002 年 6 月，頁 39、陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第 49 期，1993 年 12 月，頁 43、陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 522；Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 183；Carl/Klos, a.a.O. (Fn. 215), 403；Wissenschaftlicher Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e. V. (DWS-Institut), Verfahrensrechtliche Probleme der elektronisch Steuererklärung, DStR 2006, 1588. 另外，德國實務見解請參照 BFH v. 19. 12. 1985, V R 167/82, BFHE 145, 457, 460.

的答覆形式，廣義而言其也是一種證據方法（Beweismittel）²³⁴。

第四目 少數說——行政法獨立性之見解

德國學者 W. Schick 從行政法獨立性的角度提出另一種觀點，其結論雖同，但理由實值參考。其認為租稅申報有不同的程序法面向，而且原則上有著不均一的內容。它法學上的意義企圖從民法上的分類「意思表示 Willenserklärung」—「觀念通知 Wissensklärung」來理解，一般情況下可期待是沒什麼效果的（Erfolg）。吾人不應經由單純文字上相同的部份（按：即“Erklärung”）把它牽扯到租稅申報（Steuererklärung）。所謂的租稅申報應理解成行政程序的一部分，並從中取得其法學上的意義²³⁵。

其將租稅申報之法本質（Rechtsnatur）解析為四個部份²³⁶：程序行為（Verfahrenshandlung）、陳述（Auskünfte）、申請（Anträge）與法律形塑的意思表示（Rechtsgestaltend Erklärung）。

就程序行為而言，書表中問題之回答與租稅申報的建立，首先表現了協力義務的履行，與納稅義務人的程序行為。藉由符合規定地遞交申報，納稅義務人履行了德國租稅通則第 149、150 條與其他各別稅法所賦予之義務。同時，這份租稅申報文件藉由遞交，轉為機關所支配，成為課稅處分（Besteuerungsakt）的構成要素，並且不能再被變動。事後的更正或填補只有在必要時是可能的，但不能改變原始文件。

就陳述而言，納稅義務人必須公開對課稅關係重大的事實（德國租稅通

²³⁴ Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 403.

²³⁵ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 318.

²³⁶ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 318, 319

則第 90 條第 1 項第 2 句)。一般經常將之稱為「觀念通知」，這在術語上是不精確的。因為陳述有可能是「純粹事實陳述」(rein Tatsachenauskünfte) (包括年齡、家庭狀況、住址、收入額、銀行帳號) 或是「特別的事實陳述」(qualifizierte Tatsachenauskünfte) (包括納稅義務人暫時性的法律判斷，例如所得歸屬項目)。大部分的陳述具有事實與評價兩個部份。

此外，租稅申報也可能包含著申請。尤其是涉及到依實體稅法規定的「申請」。在此意義下，申請具有這樣的特徵：當納稅義務人提出，而機關對此申請准許時，它只會發生來自於法律規定的效果。像是依德國所得稅法第 4 條第 2 項申請變更資產負債表，或是依同法第 34 條第 1 項規定申請稅率的減輕。

最後，納稅義務人可以經由形成法律的意思表示來形塑法律狀態，特別是經由選擇權的行使（例如扣除折舊，對一定的課稅形式有選項可選）。此種表示涉及到的是公法上意思表示。這種表示的方式可以是明示或默示的。此意思表示在課稅處分的範圍內，直接在法律上影響了機關的處分作成。

第五目 本文見解

本文以為少數說與多數說之間，除就「觀念通知」之概念外，其實並無太大衝突。蓋多數說乃以行為「性質」作為分類，而少數說主要係以行為「態樣」作為分類標準，故兩者實可並行不悖。至於觀念通知（或稱知的表示）的概念，按照少數說區分事實陳述的類型可能較為精確，多數說蓋以觀念通知的事實行為稱之，恐忽略帶有評價性質的事實歸屬。

第二項 歷史脈絡

第一目 德國法之發展

從租稅申報之歷史脈絡觀察，參考德國的發展，其現代租稅體系從 19 世紀後半葉開始起步。當時德意志帝國嘗試導入所得稅法，同時間，交易稅、財產稅、土地與房屋稅也相繼被採用或現代化。具代表性的立法工作像是 1891 年 6 月 24 日普魯士所得稅法（*Preußische Einkommensteuergesetz*）、交易稅法（*Preußische Gewerbesteuer*）與 1893 年 7 月 14 日的普魯士財產稅法（*Preußische Ergänzungssteuer*）。這些法律決定性地奠定了日後的法學發展。然而一開始執行時，就遭遇到課徵上的困難。首先，彼時還缺乏現代的財稅行政，大多還是以紛亂運作的租稅委員會（*Steuerausschüssen*）之形式存在；其次，因為國家與國民之關係緩慢地發展，自由法治國時期，國家只能用古典警察式的手段去確定租稅相關事實（例如經由援引房屋所有人與雇主作為提供訊息的來源），國民應該在自身租稅事務之協力中盡可能不被打擾。所以像是依普魯士財產稅法第 24 條國民係有權（*berechtigten*）說明他的可稅財產，甚至在普魯士交易稅法中更堅定表示國民可任意決定是否遞交業務帳簿。

但此種調查方式對課稅來說是明顯不足的，於是接近 19 世紀末時，準強制申報已經藉著事先預備之申報表格的幫助進一步實現了。雖然，彼時的論述都還停留在關於「申報的權利」（*Recht auf Deklaration*），畢竟這跟國家的審訊相比乃較為溫和的手段。惟第一次世界大戰爆發後，伴隨著巨大的財政需求，國家已全然不顧處理論上的考量，而要求採行全國一致的營業稅並申報；戰後 1919 年 *Enno Becker* 的帝國租稅通則（*Reichsabgabenordnung, RAO*）已經普遍採用了申報程序。他參考了許多普魯士法律並在許多地方繼續對現行有效的法律發生作用。時至今日，對國家遞交租稅申報書，是屬於國民共同而熟悉的義務，由此可見對納

稅義務人的持續監督與申報體系乃是相輔相成的²³⁷。

第二目 我國法之發展

相較於德國的發展，以我國早期制定之所得稅法、遺產稅法為例，於 1943 年 2 月 17 日國民政府制定公布所得稅法全文 22 條²³⁸，嗣於 1948 年 4 月 1 日修正公布全文 163 條²³⁹，始具現行所得稅法之規模雛型。依 1943 年版所得稅法第三章所得稅之計算及報告，第 8 至 11 條規定了納稅義務人與扣繳義務人應依規定期限與格式「報告」，佐以第五章第 18 條對未依限報告的處罰觀之，足見**我國引進所得稅法時，申報已是一種納稅人的義務**。而 1948 年版的所得稅法第 64 至 68 條及第 138 條亦規定了納稅義務人之申報程序，第 153 條也明文規定了未依限申報之處罰，至今申報（如第 71 條、第 102 條之 2）與未依限申報的「法律效果」²⁴⁰（如第 108 條、第 108 條之 1）依然存在現行有效的所得稅法中。

而遺贈稅法部分，舊遺產稅法制定於 1946 年 3 月 23 日，公布於同年 6 月 16 日，全文 27 條，從目前可搜尋到法規版本²⁴¹，以 1952 年 9 月 26 日修正公布之遺產稅法最早，其中第 17 條規定「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應向該管遺產稅稽徵機關索取遺產稅申報書類，於繼承開始之日起，三個月內填送申報。」

²³⁷ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 301,302

²³⁸ 請參見國民政府公報第 0545 號，1943 年 2 月 17 日，<http://lis.ly.gov.tw/lcgci/ttsweb?@28:260499093:3:1:1@@@598927395#JUMPOINT>（最後點閱日：2009-03-13）

²³⁹ 請參見國民政府公報第 3096 號，1948 年 4 月 1 日，<http://lis.ly.gov.tw/lcgci/ttsweb?@28:260499093:3:1:1@@@390352251#JUMPOINT>（最後點閱日：2009/3/13）

²⁴⁰ 雖然依司法院大法官會議解釋字第 356 號對滯報金、怠報金的看法，會認為其係一種行政罰，而具有罰鍰的性質，惟學者有力見解則認為滯報金並非罰鍰，僅係一種租稅附帶給付，請參照葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 214-216

²⁴¹ 由於 1944 至 1952 年間之立法院公報皆佚失，立法院國會圖書館亦無館藏，無法取得當時的立法史料，頗為可惜。而 1946 年 4 月 16 日的國民政府公報第 1035 號，僅節錄遺產稅法第 1 至 9 條，相關申報程序未能節錄。請見 <http://lis.ly.gov.tw/lcgci/ttspace2?24@1497589921@4@c1035:4>（最後點閱日：2008/11/24）

第 29 條規定「遺產稅申報義務人違反第 17 條之規定不依限申報者，處一千元以下之罰鍰，並通知補報。」亦可看出，早期遺產稅立法已將申報作為一種義務，未盡義務者並得加以處罰。

之後，為避免繼承人透過生前贈與規避遺產稅，故於 1973 年 2 月 6 日廢止舊遺產稅法並重新制定公布「遺產及贈與稅法」，申報義務與未依限申報之處罰亦分別規定在第 23 條與第 44 條²⁴²，第 44 條之罰鍰數額於 2009 年 1 月 23 日修正，使罰鍰稍微合理化²⁴³。

第三目 申報義務中人民仍有免於提供隱私之自由

比較兩國歷史之進展對於理解租稅申報「義務」，有重要之意義。理由在於，透過觀察租稅申報之歷史進程，始能深刻瞭解到彼時「夜警國家」下，人民對國家權力之侵害是如何地戒慎恐懼，基本權利防禦功能是如何地高張，人民追求最大程度的不被干預自由，國家介入社會越少越好²⁴⁴。因此即使在租稅領域，不得已讓國家干預財產權，但人民仍保留說明經濟情況之權利；一次大戰後，以德國為例，雖然國家為了更有效獲取收入、應付財政支出而將租稅申報搖身一變，成為人民之義務，並普遍盛行至今，吾人仍不能忘記當初基本權保障之初衷，租稅申報作為協力義務之一環，並不表示此義務賦予稽徵機關深入人民私生活調查之權利，這不但不符合申報義務之歷史脈絡，亦有違量能原則²⁴⁵。

²⁴² 1973 年 2 月 6 日遺產及贈與稅法第 23 條規定「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。」第 44 條規定「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條之規定未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰，其無應納稅額者，處以三百元之罰鍰。」

²⁴³ 遺產稅法第 44 條「納稅義務人違反第二十三條或第二十四條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰。」

²⁴⁴ 自由法治國時期具有最小政府、天賦人權、契約優先法律之特性，請參照葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 50-51

²⁴⁵ 此種歷史角度觀察可以幫助吾人在運用量能原則進行稅法違憲審查時，掌握協力義務之特殊性。

稅法中程序與實體量能原則亦應保障納稅人享有免於提供絕對隱私之自由，此外當違反協力義務（特別是指申報義務）時，以滯報、怠報金督促履行為宜，若在合於比例的調查範圍內，仍不能澄清事實，最後才推計課稅之，如此將「同時簡化稅法施行，讓納稅義務人保留更多自由，亦即其合憲性建立在為更確切保障納稅人基本權之上²⁴⁶。」

第三節 租稅申報在課稅程序之規範

第一項 法律依據

第一目 我國法之規定

我國稅捐稽徵法並無一般性地規範租稅申報義務²⁴⁷，而是由各別稅法自行規定。全國各稅目就財政收支劃分法第 8、12 條規定之稅課收入而言²⁴⁸，除田賦停徵與其他特別稅課不計外，共 16 項稅目，其中有規定申報義務之稅目有所得稅²⁴⁹、

²⁴⁶ 葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 423
²⁴⁷ 僅於第 21、22 條核課期間與其起算之規定中，以申報之有無與日期作為核課期間之長度與基準日。第 21 條規定「租稅之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之租稅，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏租稅者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由租稅稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之租稅，其核課期間為五年。三、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租稅者；其核課期間為七年。（第 1 項）在前項核課期間內，經另發現應徵之租稅者，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。（第 2 項）」第 22 條規定「前條第一項核課期間之起算，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之租稅，已在規定期間內申報者，自申報日起算。二、依法應由納稅義務人申報繳納之租稅，未在規定期間內申報繳納者，自規定申報期間屆滿之翌日起算。三、印花稅自依法應貼用印花稅票日起算。四、由租稅稽徵機關按稅籍底冊或查得資料核定徵收之租稅，自該租稅所屬徵期屆滿之翌日起算。」

²⁴⁸ 財政收支劃分法第 8 條第 1 項規定「下列各稅為國稅：一、所得稅。二、遺產及贈與稅。三、關稅。四、營業稅。五、貨物稅。六、菸酒稅。七、證券交易稅。八、期貨交易稅。九、礦區稅。」第 12 條第 1 項規定「下列各稅為直轄市及縣（市）稅：一、土地稅，包括下列各稅：（一）地價稅。（二）田賦。（三）土地增值稅。二、房屋稅。三、使用牌照稅。四、契稅。五、印花稅。六、娛樂稅。七、特別稅課。」

²⁴⁹ 如所得稅法第 71 條規定「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。（第 1 項）中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理申報。（第 2 項）前二項所稱可扣抵稅額，係指股利憑單所載之可

遺產及贈與稅²⁵⁰、加值型及非加值型營業稅²⁵¹、土地增值稅與地價稅²⁵²、菸酒稅²⁵³、貨物稅²⁵⁴、使用牌照稅²⁵⁵、房屋稅與契稅²⁵⁶，共計 10 項。足見申報義務乃人民與國家之租稅關係中極為廣泛而重要之一環²⁵⁷、租稅申報係租稅調查程序之支柱 (Eckpfeiler)。透過租稅申報之遞交，乃具體化了納稅義務人之原初的協力義務

扣抵稅額及獨資資本主、合夥組織合夥人所經營事業繳納之營利事業所得稅額。(第 3 項)」

²⁵⁰ 如遺贈稅法第 23 條規定「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理之日起算。(第 1 項) 被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。(第 2 項)」、第 24 條規定「除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後三十日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。(第 1 項) 贈與人為經常居住中華民國境內之中華民國國民者，向戶籍所在地主管稽徵機關申報；其為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產為贈與者，向中華民國中央政府所在地主管稽徵機關申報。(第 2 項)」

²⁵¹ 如營業稅法第 35 條「營業人除本法另有規定外，不論有無銷售額，應以每二月為一期，於次期開始十五日內，填具規定格式之申報書，檢附退抵稅款及其他有關文件，向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。其有應納營業稅額者，應先向公庫繳納後，檢同繳納收據一併申報。(第 1 項) 營業人銷售貨物或勞務，依第七條規定適用零稅率者，得申請以每月為一期，於次月十五日前依前項規定向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。但同一年度內不得變更。(第 2 項) 前二項營業人，使用統一發票者，並應檢附統一發票明細表。(第 3 項)」

²⁵² 如土地稅法第 49 條第 1 項(土地增值稅部份)規定「土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。主管稽徵機關應於申報土地移轉現值收件之日起七日內，核定應納土地增值稅額，並填發稅單，送達納稅義務人。但申請按自用住宅用地稅率課徵土地增值稅之案件，其期間得延長為二十日。」、第 41 條第 2 項(地價稅部份)規定「適用特別稅率之原因、事實消滅時，應即向主管稽徵機關申報。」

²⁵³ 如菸酒稅法第 12 條第 1 項「產製廠商當月份出廠菸酒之應納稅款，應於次月十五日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報。無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。」

²⁵⁴ 如貨物稅條例第 17 條第 1 項規定「產製廠商申報應稅貨物之銷售價格及完稅價格，主管稽徵機關於進行調查時，發現有不合第十三條至第十六條之情事，應予調整者，應敘明事實，檢附有關資料，送請財政部賦稅署貨物稅評價委員會評定。」、第 23 條第 1 項規定「產製廠商當月份出廠貨物之應納稅款，應於次月十五日以前自行向公庫繳納，並依照財政部規定之格式填具計算稅額申報書，檢同繳款書收據向主管稽徵機關申報；無應納稅額者，仍應向主管稽徵機關申報。」

²⁵⁵ 如使用牌照稅法第 13 條「交通工具所有人或使用人對已領使用牌照之交通工具，不擬使用者，應向交通管理機關申報停止使用，其已使用期間應納稅額，按其實際使用期間之日數計算之；恢復使用時其應納稅額，按全年稅額減除已過期間日數之稅額計算之。(第 1 項) 交通工具未經所有人或使用人申報停止使用者，視為繼續使用，仍應依法課徵使用牌照稅。(第 2 項)」

²⁵⁶ 如房屋稅條例第 7 條規定「納稅義務人應於房屋建造完成之日起三十日內檢附有關文件，向當地主管稽徵機關申報房屋稅籍有關事項及使用情形；其有增建、改建、變更使用或移轉、承典時，亦同。」、契稅條例第 16 條第 1 項規定「納稅義務人應於不動產買賣、承典、交換、贈與及分割契約成立之日起，或因占有而依法申請為所有人之日起三十日內，填具契稅申報書表，檢附公定格式契約書及有關文件，向當地主管稽徵機關申報契稅。但未辦建物所有權第一次登記之房屋買賣、交換、贈與、分割，應由雙方當事人共同申報。」

²⁵⁷ 關於諸多稅目應準備之文件與受理機關，整理請見陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 524-527

(*primäre Mitwirkungspflicht*)²⁵⁸。

第二目 德國法之規定

就德國租稅通則而言，其亦無規定何人須負擔遞交租稅申報之義務。不過於德國租稅通則第 149 條第 1 項，解釋上可得出**申報義務之產生依據：一為各別稅法之規定，二為透過稽徵機關 (Finanzbehörde) 之請求。**

就法律規定的租稅申報義務而言，「租稅法律」在德國租稅通則第 149 條第 1 項第 1 句的意義下，是指所有的法律規範 (*Rechtsnormen*)，即形式上經過立法程序、公告在法令公報中之法律。依德國基本法 (*Grundgesetz, GG*) 第 80 條第 1 項，經過法律授權之法規命令 (*Rechtsverordnung*) 也可以作為租稅申報義務的法律基礎 (*Rechtsgrundlage*)。

此外，就依稽徵機關要求之申報義務而言，透過德國租稅通則第 149 條第 1 項第 2 句之文義解釋有兩種可能性：經由行政處分要求納稅義務人去遞交租稅申報，另一個可能性是「創設」申報義務。然而學者認為該條並沒有開啟稽徵機關「創設租稅申報的權利」(*Steuerverklarungs-Erfindungsrecht*)。關於該條要求人民申報租稅之解釋，只可能在納稅義務人對其法定申報義務沒有認識或申報義務的法定前提條件不存在。在這範圍內，稽徵機關之要求申報可理解為一種「申報處分」(*deklaratorische Akt*)，因為從稽徵機關的觀點來看，其對納稅義務人明顯地產生了租稅申報義務²⁵⁹。

這種特別的要求必須合於裁量正義 (*ermessensgerecht*)，亦即要求遞交租稅申

²⁵⁸ *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 402.

²⁵⁹ *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 403.

報的處分必須是必要 (notwendig)、合於比例 (verhältnismäßig)、可遵循 (erfüllbar) 且可期待的 (zumutbar)。此外，稽徵機關的評估不能完全沒有根據，在過度禁止 (Übermaßverbot) 之誡命下，須考量產生租稅債務與法律上租稅申報義務的「可能性」(Möglichkeit)²⁶⁰。

除此之外，例如在德國所得稅 (Einkommensteuer) 與營業稅 (Umsatzsteuer)，只要納稅義務人在稽徵機關那邊留有稅籍編號 (Steuernummer)，定期在課稅期間內就會收到帶有要求申報的通知。此種申報的要求在德國租稅通則第 118 條的意義下也是一種行政處分。可以用口頭、書面或其他方式為之。基於行政經濟 (verwaltungsökonomisch) 的理由，為了盡可能達到所有潛在的納稅義務人都知道，此種申報要求也可以經由公告 (Bekanntmachung) 為之²⁶¹。

第二項 申報主體

第一目 我國法之規定

稅捐稽徵法並無就申報主體或程序上權利能力與行為能力加以規範。因此應回歸各別稅法與行政程序法上之規定。就申報主體而言，原則上申報人與納稅義務人會是同一²⁶²，但在夫妻合併申報、扣繳申報、遺產稅與土地增值稅之代位申報時，會產生分離的情形²⁶³。例如依所得稅法第 15 條第 2 項前段規定，夫妻合併申報時，應選擇夫或妻為納稅義務人，另一人為其配偶；依所得稅法第 92 條規定，

²⁶⁰ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 182.

²⁶¹ Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 403.

²⁶² 洪吉山，稅捐申報行為之研究，成功大學法律研究所碩士論文，2002 年 12 月，頁 33

²⁶³ 所得稅法第 92 條規定「第八十八條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清，並於每年一月底前將上一年內扣繳各納稅義務人之稅款數額，開具扣繳憑單，彙報該管稽徵機關查核；並應於二月十日前將扣繳憑單填發納稅義務人。但營利事業有解散、廢止、合併或轉讓，或機關、團體裁撤、變更時，扣繳義務人應隨時就已扣繳稅款數額，填發扣繳憑單，並於十日內向該管稽徵機關辦理申報。(第 1 項) 非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第八十八條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起十日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。(第 2 項)」

扣繳義務人須將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向稽徵機關申報，惟該筆稅款實際上是納稅義務人所繳納；在遺產稅代位申報部份，被繼承人若有債權人，而身為納稅義務人之繼承人又未申報並繳納遺產稅，依財政部 1996 年 6 月 19 台財稅第 851108564 號函釋，債權人得取具法院命繼承人辦理繼承登記之確定判決，依未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法之規定，代位申報其遺產稅²⁶⁴；在土地增值稅代位申報部份，最高行政法院 89 年判字第 583 號判決指出，土地增值稅之申報係屬公權之行使，因土地所有權人怠於行使申報之權利，致拍定人以拍定價額申報移轉現值，而被徵收高額增值稅，因而原告受償金額減少，原告為保全債權，以自己名義代位債務人（土地所有權人）申報移轉現值，自無不合。

就程序上權利能力而言，認定標準毋須與民法一致，各別稅法可能會有不同的權利能力認定²⁶⁵。就行為能力而言，依行政程序法第 22 條第 1 項規定，所謂行政程序行為能力乃指：依民法規定，有行為能力之自然人、法人、非法人之團體由其代表人或管理人為行政程序行為者、行政機關由首長或其代理人、授權之人為行政程序行為者以及依其他法律規定者。簡言之，可概分為自然人與非自然人，自然人的部份依民法第 12 條之規定，滿二十歲為成年，具有完全行為能力、依第 13 條第 1、2 項之規定，未滿七歲無行為能力、滿七歲以上之未成年人有限制行為能力。非自然人部份，法人本身有行為能力，惟其與非法人團體、行政機關同，皆須自然人代理或代表處理事務。

²⁶⁴ 未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法第 1 條規定「未辦理繼承登記之不動產，執行法院因債權人之聲請，依強制執行法第十一條第三項或第四項規定，以債務人費用，通知地政機關登記為債務人所有時，得依同法第二十八條第二項規定准債權人代債務人申繳遺產稅及登記規費。」、第 17 條規定「為執行名義之判決，係命債務人辦理不動產繼承、移轉或分割登記，而其權利標的物為未辦理繼承登記之不動產者，地政機關應命債權人提出遺產稅繳清證明書或免稅證明書或租稅稽徵機關同意移轉證書後，始得辦理。」、第 18 條規定「第四條及第五條之規定，於前條情形準用之。」第 4 條規定「債權人依第一條向租稅稽徵機關申繳遺產稅者，其應代繳之遺產稅額，得就其聲請強制執行之不動產所占全部遺產總額之比率計算之。」第 5 條規定「債權人繳清核定遺產稅額者，租稅稽徵機關應發給執行不動產之遺產稅繳清證明書及代繳證明書，其免稅者，應發給免稅證明書。」

²⁶⁵ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 267

須注意者係，於營業稅法中，總機構與其他固定營業場所，分別要向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付稅額（營業稅法第 38 條第 1 項），因之原則上分別具有營業稅稽徵程序上之權利能力與行為能力，若有違章情事，在裁罰上也是分別成立違章主體²⁶⁶；惟依營業稅法第 38 條第 2 項規定，營業人得向財政部申請核准，就總機構及所有其他固定營業場所銷售之貨物或勞務，由總機構合併向所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。裁罰上亦僅由總機構作為違章主體²⁶⁷。

第二目 德國法之規定

只要納稅義務人具有（程序上）行為能力，其必須自己履行申報義務。（德國租稅通則第 79 條），行為能力對課稅程序而言，是指法律上具有完全行為能力的自然人與限制行為能力的自然人。

法人也可以享受權利、負擔義務，並在程序中成為當事人。但它無法自行處理事務。依據德國租稅通則第 34 條第 1 項，它必須履行租稅義務——對此也包含申報義務²⁶⁸。對於過失違反義務它也要負責（德國租稅通則第 69、191 條）；依據德國租稅通則第 79 條第 1 項第 3 款，其處理事務須自然人作為機關。

只要法律直接賦予義務之人本身沒有行為能力，德國租稅通則第 34 條提到的

²⁶⁶ 1996 年 8 月 2 日財政部台財稅字第 851912894 號函：「涉及營業稅部分，依據營業稅法第 28 條及 38 條第 1 項規定，營業人之總機構及其他固定營業場所，應分別向所在地主管稽徵機關申請營業登記，並按期申報銷售額、應納或溢付營業稅額。故總機構與其分支機構如有涉及違章情事，應以其實際發生違章行為之總機構或分支機構為違章主體，由各該主管稽徵機關辦理。」

²⁶⁷ 2001 年 10 月 9 日財政部台財稅字第 0900456200 號函：「經本部核准由總機構合併申報銷售額、應納或溢付稅額之營業人，其分支機構如有涉及營業稅法第 51 條逃漏稅之違章情事，應由總機構所在地主管稽徵機關對該總機構予以補稅裁罰；至總、分支機構應分別申報銷售額、應納或溢付稅額之營業人，其分支機構如有涉及違章情事，仍應依本部 1996 年 8 月 2 日台財稅第 851912894 號函規定辦理。」

²⁶⁸ Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 403; Schick, a.a.O. (Fn. 163), 315.

自然人就負有義務去遞交租稅申報。當事人——包括假如他必須利用法定代理人的情況——原則上(額外地)可以經由一個意定代理人(*gewillkürte Bevollmächtigte*)來代理。(德國租稅通則第 80 條第 1 項第 1 句) **利用稅務代理人的權利，依據憲法原則上不能被排除。這確保了在機關與納稅義務人之間的武器平等 (*Waffengleichheit*)**²⁶⁹。但是個別的程序行為有可能要親自 (*höchstpersönlich*) 為之，例如答覆的提供 (*Erteilung von Auskünften*) (參考德國租稅通則第 80 條第 3 項第 2 句)。

第三項 方式與內容

第一目 我國法之規定

我國法並無就租稅申報方式採取一般性的規定，而散見各稅法。從各別稅法之規定可知，租稅申報應使用所謂之「申報書」，例如所得稅法第 71 條之結算申報書、營業稅法第 35 條之營業稅申報書、菸酒稅法第 12 條第 1 項之計算稅額申報書等。因之，**租稅申報原則上乃一種要式行為**。而就**授權製定書表格式的規範依據而言，現行法規相當混亂**，有些全無規定，規定在法律中的有**所得稅法與遺贈稅法**，規定在法規命令中的則有**營業稅法與土地稅法施行細則**²⁷⁰。

至於申報應附之書面資料，則由各別稅法自行規定²⁷¹。例如土地稅法第 49 條第 1 項申報土地增值稅時須檢附契約影本及有關文件、所得稅法第 76 條第 1 項規定結算申報時，應檢附扣繳憑單，自繳稅款繳款書收據，及其他有關證明文件、單據等。其次，**法律上並無規定納稅義務人必須親自簽名，以示對真實而完整的**

²⁶⁹ *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 316.

²⁷⁰ 如所得稅法第 122 條規定「本法所稱各種書表簿據格式，除法律另有規定外，由財政部製定之。」遺產及贈與稅法第 56 條「本法所定之各項書表格式，由財政部製定之。」；營業稅法施行細則第 53 條規定「本法規定之各種書表及簿據格式，由財政部定之」、土地稅法施行細則第 62 條「本細則所需各種書表由直轄市、縣（市）政府擬定報請財政部核定之」

²⁷¹ 相關整理請見，陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 523-525

申報負責，惟實務運作上皆須由申報人或代理人簽名、蓋章²⁷²。我國法對於納稅義務人親筆簽名這道手續較不重視，從實際書表之配置上可看出，對於使用代理人採取寬鬆的態度，申言之，只要依行政程序法 24 條規定授予代理權即可²⁷³，稅捐稽徵法對此並無特別規定。

此外，面臨電子化時代之來臨，於 2000 年 5 月 17 日增訂公布稅捐稽徵法第 11 條之 2「依本法或稅法規定應辦理之事項及應提出之文件，得以電磁紀錄或電子傳輸方式辦理或提出；其實施辦法，由財政部訂之。」使電子申報取得了法律上依據。準此，目前實務上以所得稅為例，申報方式大別為手寫申報與電子申報，其中，就電子申報中的網路申報部份²⁷⁴，登入方式有簡易、有複雜；所謂簡易，在自然人係以「身份證統一編號」加上「戶口名簿戶號」作為登入密碼；在營利事業，是於財政部電子申報繳稅服務網站²⁷⁵，點選左方「密碼申請」，輸入營利事業統一編號及負責人、代表人或管理人身分證統一編號後，依序鍵入相關資料完成密碼申請²⁷⁶；所謂複雜，在自然人係須向有辦憑證業務之戶政事務所申請「自然人憑證」²⁷⁷，或向金融機構申請「金融憑證」²⁷⁸；在營利事業係向有辦理憑證業務之縣市政府或經濟部所屬機關辦理「工商憑證」²⁷⁹。透過憑證系統簽署之電

²⁷² 請參考財政部稅務入口網書表下載 <http://www.etax.nat.gov.tw/gipadmin/site/public/Attachment/f1226994329580.pdf> 遺產稅申報書（最後點閱日：2009-03-16）、<http://www.etax.nat.gov.tw/gipadmin/site/public/Attachment/f1227684038491.pdf> 贈與稅申報書（最後點閱日：2009/3/16）、<http://www.etax.nat.gov.tw/gipadmin/site/public/Attachment/f1222932547732.pdf> 土地增值稅申報書（最後點閱日：2009/3/16）

²⁷³ 行政程序法第 24 條「當事人得委任代理人。但依法規或行政程序之性質不得授權者，不得為之。（第 1 項）每一當事人委任之代理人，不得逾三人。（第 2 項）代理權之授與，及於該行政程序有關之全部程序行為。但申請之撤回，非受特別授權，不得為之。（第 3 項）行政程序代理人應於最初為行政程序行為時，提出委任書。（第 4 項）代理權授與之撤回，經通知行政機關後，始對行政機關發生效力。（第 5 項）」

²⁷⁴ 自然人二維條碼亦是電子申報的一種方式，不過與網路申報無關，其係在電腦上輸入資料併列印而已，省下的是手寫的工序，仍須由納稅義務人親筆簽名。

²⁷⁵ <http://tax.nat.gov.tw>（最後點閱日：2009/4/6）

²⁷⁶ 請參照營利事業所得稅電子結算申報要點貳、一、（三）

²⁷⁷ 內政部憑證管理中心 <http://moica.nat.gov.tw/html/index.htm>（最後點閱日：2009/4/6）

²⁷⁸ 金融憑證網路報稅-聯合服務站 <http://itax.twca.com.tw/>（最後點閱日：2009/6/5）

²⁷⁹ 經濟部工商憑證管理中心 <http://moeaca.nat.gov.tw/>（最後點閱日：2009/4/6）

子金鑰依電子簽章法第 9 條第 1 項規定，係屬於可代替親筆簽名之數位簽章²⁸⁰。

從統計數據來看，網路申報之人數有逐年上升之趨勢，2006 年綜合所得稅結算申報總件數為 5,226,434 件，網路申報數為 2,456,424 件，約占 47%，不過其中大部分是透過簡易方式（身份證統一編號加戶口名簿戶號）申報，有 1,946,397 件，憑證申報僅 510,027 件²⁸¹，憑證申報約占結算申報總件數之 9.7%。

第二目 德國法之規定

（一）一般原則

德國租稅通則第 150 條規定了規定了租稅申報一般的格式與內容。析言之，1. 租稅申報必須使用官方預先準備之書表（amtlich vorgeschriebene Vordruck）。2. 申報須本於認知（Wissen）與良心（Gewissen）而符合真實（wahrheitsgemäß）。3. 申報要親筆簽名。4. 租稅申報必須按照各別稅法之規定附上證據資料。

表格的意義對於課稅程序須這樣來理解：書面表格、登記表格是今日常見的行政工具，幾乎散見於所有的程序種類。**表格具有理性化（Rationalisierung）、整合（Vereinheitlichung）與說明（Erklärung）的效果**，並就行政程序在私人法律行為聯繫中扮演了顯著的角色。基於它們各自不同的目的，表格的形塑取決於不同法律的規定。

²⁸⁰ 電子簽章法第 9 條第 1 項「依法令規定應簽名或蓋章者，經相對人同意，得以電子簽章為之。」同法第 10 條「以數位簽章簽署電子文件者，應符合下列各款規定，始生前條第一項之效力：一、使用經第十一條核定或第十五條許可之憑證機構依法簽發之憑證。二、憑證尚屬有效並未逾使用範圍。」所謂電子簽章，依同法第 2 條第 2 款規定「指依附於電子文件並與其相關連，用以辨識及確認電子文件簽署人身分、資格及電子文件真偽者。」而數位簽章是電子簽章之一種，是常用的電子簽章模式，依同法第 2 條第 3 款規定「指將電子文件以數學演算法或其他方式運算為一定長度之數位資料，以簽署人之私密金鑰對其加密，形成電子簽章，並得以公開金鑰加以驗證者。」請參照陳群顯，電子簽章法之研究，東吳大學法律研究所碩士論文，2000 年 6 月，頁 6-7

²⁸¹ 請參照楊淑榕，我國綜合所得稅結算申報之研究，中山大學社會科學院高階公共政策碩士學程碩士在職專班碩士論文，2007 年 6 月，頁 2-3

準此，表格對租稅申報來說，具有統整與簡化的目的。簡言之，為了課稅程序盡可能有效率地執行。從稽徵機關的角度來看，**書表也有行政經濟的任務 (verwaltungsökonomische Aufgabe)**。它減輕了人民與行政機關檔案管理與技術性工具的投入，而且必須要幫助人民去整理與說明法律²⁸²。有申報書表之設置，個別納稅人才會了解，稽徵機關想從他們身上「知道」甚麼。若欠缺一致的、官方的租稅申報表格，作為典型大量行政的課稅程序是無法被執行的。此外，另一個要注意的地方是**表格的形塑應避免過於複雜或無法讓一般人民理解**²⁸³。

(二) 租稅申報中確保真實的意義

所謂**真實而完整的申報義務**，原則是**涉及事實而非法律見解**²⁸⁴。雖然事實在很多時候也必須在法律上加以歸屬。申報義務人必須努力依其個人能力，將盡可能正確的租稅資料遞交給稽徵機關。經由確保真實 (Wahrheitsversicherung) 的要求，納稅義務人應被督促特別小心檢查其所提出之說明。**德國法上確保真實之意義主要係以「親筆簽名」與「書面資料之附件」為內涵。**

德國租稅通則第 150 條第 3 項規定親筆簽名，**其意義在於納稅義務人就其說明的正確性，承擔稅法以及刑法上的責任**。因此租稅申報義務之特徵是一種「親自為之」的義務 (höchstpersönliche Pflicht)。簽名會被提昇為一種「認可行為」 (Authorisationsakt)。經由親筆簽名會阻礙納稅義務人轉嫁正確、完整

²⁸² Schick, a.a.O. (Fn. 163), 305.

²⁸³ Tipke/Kruse, AO und FGO, 2009, § 150 Tz. 4.

²⁸⁴ 真實義務只可以與事實有關。因此納稅義務人或稅務顧問可能與財政行政在有關的法律觀點上不一致。Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 183.

且真實的責任給第三人（特別是稅務顧問）。因此，沒有親筆簽名就不會有合於規定的租稅申報存在²⁸⁵。另外，配偶之一方在合併計稅的情形也不需要對涉及他方的部分負說明之責。他/她只要以親筆簽名證明自己的說明部分是完整與真實的。共同申報僅僅建立表面上的共同內容，實際上還是兩個人的獨立申報，而沒有建立任何互相的連帶責任²⁸⁶。

不過，這種親筆簽名之要求在科技發達下，有了一些變化，自 2000 年 1 月 1 日起，德國財政行政也允許透過電子傳送租稅申報資料（經由網路來租稅申報）。隨著 2006 年 1 月 1 日新的線上入口管道 Elster (Elektronische Steuer Erklärung)-Online-Portal 的啟用，透過註冊、登入與得到線上認證後，納稅義務人就可以申報上傳資料，如果納稅義務人另外有申請電子簽章 (elektronische Signatur)，則可取代以往的親筆簽名²⁸⁷，但該系統並不強制要求使用電子簽章。

此外，透過書面資料 (Unterlage) 的附件也是一種確保真實的方式²⁸⁸。例如納稅義務人依據德國所得稅法第 4 條第 1 項或第 5 條結算盈餘時，其所得稅申報必須附上資產負債表 (Bilanz)、收支結算表 (Gewinn- und Verlustrechnung)。另外，只要存在著附件 (Anhang)、營運報告 (Lagebericht)、稽核報告 (Prüfbericht)，這些書面證據也是要在租稅申報中附上 (所得稅執

²⁸⁵ 親筆簽名的例外，依據德國租稅通則第 150 第 3 項，當納稅義務人由於身體或精神上的狀況不能書寫，或由於精神上缺陷使其不能瞭解簽名之意義時，租稅申報也可以經由授權來進行。此外，當納稅義務人長期不在而不能簽名時，其可以使用代理人。當妨礙原因消滅時，這兩種情況稽徵機關都可以要求事後補簽。同樣的，在繼承稅法第 31 條第 4 項第 2 句與第 5 項第 2 句只要求簽名，而非親筆簽名。此種租稅申報，在自動報繳 (Steueranmeldung) 的月/季營業稅 (營業稅法 18 I) 或是薪資稅 (Lohnsteuer, 所得稅法 41 a I 2) 也是，可以被稅務顧問或其他代理人有效地簽名。但企業重要的年度營業稅申報則必須要親筆簽名。(營業稅法第 18 III 3) Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 405; Hans Helmschrott/ Jürgen Schaeberle, Abgabenordnung, Band I, 13. Aufl., 2006, S. 165.

²⁸⁶ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 183.

²⁸⁷ DWS-Institut, a.a.O. (Fn. 233), 1588. 此外，只要簽名不是必要的，納稅義務人也可以經由傳真 (Fax) 的方式送達租稅申報。s. BFH vom 04. 07. 2002 BFH/NV 2002, 1270; BMF vom 20. 01. 2003 BStBl I 2003, 74.

²⁸⁸ Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 406.

行程序細則（Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, EStDV）第 60 條與德國租稅通則第 150 條第 4 項第 1 句參照）。而依據德國租稅通則第 97、328 條，要求出示這些書面證據是可強制執行的（*erzwingbar*）。

第四項 期限與延長之可能性

第一目 我國法之規定

申報期限依據各稅目之不同，而有個別的期限規定²⁸⁹。延長之事由並無統一規定在稅捐稽徵法，現行稅法中有規定得經當事人申請，延長申報期限者，僅所得稅法與遺贈稅法。前者第 72 條第 1 項規定納稅義務人若於年度中死亡，遺囑執行人、繼承人或遺產管理人如有特殊情形，得於同法第 71 條之 1 第 1 項之申報期限屆滿前，報經稽徵機關核准延長其申報期限。但最遲不得超過遺產稅之申報期限。同法第 72 條第 2 項前段規定「第 71 條之 1 第 2 項（年度中廢止住所而離境）及第 73 條（非境內居住之個人或國外營利事業）規定之納稅義務人，如有特殊情形，不能依限或自行辦理申報納稅者，得報經稽徵機關核准，委託中華民國境內居住之個人負責代理申報納稅」解釋上，不能依限申報的情形，經稽徵機關核准委託代理申報即同時意味著准許延期申報。至於展延之期間，於未規定的情況下，僅能繫諸稽徵機關之裁量。

其次，遺贈稅法第 26 條規定納稅義務人具有正當理由，在法定申報期限屆滿前，得以書面申請延長之；延長期限以三個月為限，但因不可抗力或其他有特殊之事由者，得由稽徵機關視實際情形核定之。

此外，有學者認為契稅條例第 30 條之規定「在規定申報繳納契稅期間，因不

²⁸⁹ 各稅法中有關申報期限之整理，請參照陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 527

可抗力致不能如期申報或繳納者，應於不可抗力之原因消滅後十日內，聲明事由，經查明屬實，免予加徵怠報金或滯納金。」亦屬申報期限之延長²⁹⁰。而且，鑑於稅捐稽徵法未規定期限延長，於修正前，似可參照行政程序法第 50 條規定辦理²⁹¹，以解決因不可歸責的事由，而有延長申報期限之必要的情形²⁹²。實務上對於得適用行政程序法第 50 條之主體，僅限於「申請人」本人，代理人因天災或不可歸責之事由遲誤期間則不與之²⁹³。

本文贊同學者見解，認為關於期限之延長應在稅捐稽徵法中有統一之規定。蓋在各種需要申報之租稅徵收上，於調查事實狀況時，人民都有可能因為正當事由而必須延長申報期限，若僅某法有之、別法則無，體系上不一致，同時也是法律之不平等，而有必要將之整合。在現況下，**固然行政程序法第 50 條得作為一般化延長期限之依據，但實務上對「不可歸責」的認定，相當混亂，整體來說偏向較嚴格的認定。**

例如法務部(90)法律字第 026353 號函釋係採取主客觀混合之認定標準：所謂

²⁹⁰ 實務上因政府機關作業而耽誤申報契稅期限之情形，函釋認為得適用本條規定，回復原狀。請參照 2001 年 4 月 4 日財政部台財稅字第 0900451800 號函：「關於鍾先生向法院標購農地及地上房屋一棟，領得法院所發給權利移轉證書，辦妥土地所有權移轉登記後，經主管機關撤銷其自耕能力證明書並塗銷所有權登記，嗣因法令變更又准辦理移轉登記，如經查明原拍賣非屬無效，其逾期申報契稅係因政府機關作業而延誤，於加計怠報金時，准扣除該段不能歸責於鍾君之期間。」

²⁹¹ 行政程序法第 50 條「因天災或其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，得於其原因消滅後十日內，申請回復原狀。如該法定期間少於十日者，於相等之日數內得申請回復原狀。(第 1 項)申請回復原狀，應同時補行期間內應為之行政程序行為。(第 2 項)遲誤法定期間已逾一年者，不得申請回復原狀。(第 3 項)」

²⁹² 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 528

²⁹³ 2005 年 11 月 10 日法務部法律字第 0940042277 號函：「……說明二、按行政程序法（以下簡稱本法）第 50 條第 1 項規定：『因天災或其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，得於其原因消滅後 10 日內，申請回復原狀。……』就文義而言，本法僅規定『申請人』，並未包括代理人，本項規定與民事訴訟法第 164 條第 1 項、行政訴訟法第 91 條第 1 項及刑事訴訟法第 67 條第 1 項規定不同。合先敘明。三、本法第 24 條第 3 項規定：『代理權之授與，及於該行政程序有關之全部程序行為。……』然意定代理制度之目的在使代理行為之法律效果歸屬於本人，以擴大本人之活動範疇，此與發生天災或其他不應歸責於代理人之事由，致使行政程序當事人未能於法定期間提出申請而據以申請回復狀，應有不同。復以本法第 24 條第 4 項規定：『行政程序代理人應於最初為行政程序行為時，提出委任書。』本件據來函附件是否本於法定期限內已向行政機關提出委任書而為申請人之行政程序代理人，亦有疑義。」

不應歸責申請人之事由，係指依客觀之標準，凡以通常之注意，而不能預見或不可避免之事由。並要斟酌並斟酌人民對法令及行政實務認識之期待可能性，就具體個案事實本於權責審認之²⁹⁴。不過在實際運用上，則是**偏向客觀認定**，而忽略了本來函釋中強調的主觀部份，如台北市政府法規委員會北市法二字第 09630909900 號函釋，即謂「有關本案引起住戶反對之廣告物設置，非客觀上不能預見或不可避免之事，當事人在住戶抗爭中是否繼續設置，仍得自由決定，故屬主觀事由而遲誤申請期間，無不可歸責停止時效進行之問題」²⁹⁵。

行政法院判決皆係以個案判斷，未明確區分主客觀標準，就人民是否得以「不知法令」作為不可歸責事由，則分成兩種見解，惟就結果而言人民皆不得適用行政程序法第 50 條之規定。一種見解嚴格認為：即使人民不諳法令，也非不可歸責，從而不得以不知法令作為不可歸責事由²⁹⁶；另一種見解則係考量當事人從事之業

²⁹⁴ 2001 年 8 月 6 日法務部(90)法律字第 026353 號函：「……說明二、所謂『不應歸責於申請人之事由』，依學者通說，係指依客觀之標準，凡以通常之注意，而不能預見或不可避免之事由皆屬之。若僅為主觀上之事由，則不得據以申請回復原狀（楊建華著『民事訴訟要論』第一四六頁及陳計男著『民事訴訟法論』第二八二頁參照）。本件依來函所述，日本籍荒木和彥君未能於居留期滿前申請延長居留之事由，是否與上揭『不應歸責於申請人之事由』相符，而得據以適用回復原狀之現定辦理延長居留，請參酌前開意旨，並斟酌外國人對我國法令及行政實務認識之期待可能性，就具體個案事實本於權責審認之。」

²⁹⁵ 2007 年 5 月 12 日台北市政府法規委員會北市法二字第 09630909900 號函：「……說明二、查依臺北市廣告物暫行管理規則第 19 條之規定，設置中型廣告物應先取得許可，並於設置許可六個月內依設計圖說裝設完成、報請勘驗合格，主管機關始發給廣告物許可證，如逾期者，設置許可即失其效力；依其規定，設置許可有一定的效期，原則上並無得依申請延長設置許可期間之規定。惟依行政程序法第 50 條規定，如因天災或其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，得於其原因消滅後十日內，申請回復原狀。至於何謂『不應歸責於申請人之事由』，法務部 90 年 8 月 6 日（90）法律字第 26353 號函釋意見認為：『係指依客觀之標準，凡以通常之注意，而不能預見或不可避免之事由皆屬之。若僅為主觀上之事由，則不得據以申請回復原狀。』所謂主觀之事由，係指當事人基於自己的選擇或決定所產生之結果，本案因申請設置廣告物而引起其他住戶反對及抗爭，並非客觀上不能預見或不可避免，當事人在住戶抗爭中是否繼續設置廣告物，仍可自由決定，故似屬因主觀事由而遲誤申請期間，無不可歸責而停止時效進行之問題。」

²⁹⁶ 如台北高等行政法院 92 年訴字第 3394 號判決「……行政程序法第五十條係有關回復原狀之規定，必須因天災或其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者始有適用，本件原告自承其業已檢附退伍令向三峽國小人事室提出提敘之申請，自無行政程序法第五十條回復原狀之適用，退步言之，縱認原告係因不知法令而不知向三峽國小為提敘之申請，亦非不可歸責於原告，依法亦不符回復原狀之要件……」高雄高等行政法院 91 年訴字第 286 號判決「……（按有關土地稅法第四十一條）四十天申請期間之限制，即非訓示規定，是納稅義務人如非有不可歸責於己之事由（參行政程序法第五十條規定），其逾期申報即應生失權效果，法律亦未規定得由納稅義務人事後舉證而准予適用優惠稅率，足證上開土地稅法第四十一條申報期間規定，不僅揭示有關核課地價稅之基準，不欲完全遷就土地實際使用狀況，以免有違程序經濟之追求，更寓有敦促

務與相關法令之熟悉可能性後，認為當事人不知法令難謂無「過失」，故不得作為不可歸責事由²⁹⁷。

準此，此種回復原狀之規定在我國實務適用上，與所得稅法、遺贈稅法上對於當事人有「特殊情形」或「正當理由」之認定標準相比，差別仍大。申言之，所謂特殊情形與正當理由乃是考量個案當事人之主觀情形，與客觀上可否歸責之判斷，應有不同。因此，不得僅以行政程序法第 50 條為已足，立法上恐須再行斟酌。

第二目 德國法之規定

德國租稅通則第 149 條第 2 項規定，除各別稅法別有規定外，原則上是以曆年制（Kalenderjahr）或是一定之法定時點，申報期限原則上是在課稅年度後滿第五個月時——特別像是所得稅、法人稅（Körperschaftsteuer）。而對於所得變動較

優惠稅率權利人儘早申報行使權利之意旨，而得兼顧法安定性之要求。準此，**本件原告另主張若土地確供工業使用，僅因納稅義務人不知申請適用優惠稅率，即不允准其事後證明用途而剝奪其本可享有之租稅優惠**，顯不符合『實質課稅』原則，並有違公平原則暨比例原則乙節，**顯屬對上開釋字第五三七號解釋及相關規定之誤解**，更毋論原告系爭土地並未符合土地稅法工業用地優惠稅率之要件，已詳如前述，是原告上開主張亦難憑採。……」、高雄高等行政法院 91 年訴字第 200 號判決「土地稅法第四十一條乃經總統公布之明文，當事人應無不知之理，且如上述，亦經被告於開徵六十日前公告週知在案。被告縱如原告所言，未於系爭土地移轉登記當時，提供民眾使用之土地增值稅申報書例稿內，加註『申請減免地價稅及適用特別稅率課徵地價稅者，土地所有權人應於每年（期）地價稅開徵四十日前提出申請，於其申請者自申請次年（期）開始適用，……』等有關土地稅法第四十一條規定情形，提示新土地所有權人注意，然該項行政行為既無法律明定『應』於上開便民申請書例稿中載明，要屬政府機關行政指導之便民措施，縱有欠缺，亦無違法可言。**原告以被告未於提供民眾使用之土地增值稅申請書內『教示』土地稅法第四十一條規定，使其不知提出申請之法定期間，致有遲誤，得依行政程序法第五條規定申請回復原狀云云，顯無可取。**」（強調為本文所加）

²⁹⁷ 如台北高等行政法院 92 年訴字第 4933 號判決「……**原告經營高爾夫球場，必須向主管機關體育委員會（以前係教育部）申請開發使用後才得經營**，原告既經准許，**理應知悉高爾夫球場係屬於體育設施**；原告主張因一般高爾夫球設施與高爾夫球場分別規定，導致其誤認為高爾夫球場不屬於體育設施乙節，自難謂無過失；從而原告主張依行政程序法第五十條第一項前段規定因其他不應歸責於申請人之事由，致基於法規之申請不能於法定期間內提出者，申請回復原狀，尚非有理，自不足採。……」、同院 91 年訴字第 4420 號判決「……**原告既能早於九十年九月二十日以前，向財政部高雄關稅局申請歸列進口貨品之統一稅則**，倘原告於同年十二月三十一日前向被告提出核發進口貨品國內無產製證明之申請，尚可享受進口免稅之優惠，**惟原告遲至期限屆至，仍未提出申請，顯見原告自有疏失。**……」（強調為本文所加）

大之農林經濟業者也有特別之期限規定。

就期限之延長部份，「法定」的期限原則上不能延長，但在可原諒之期限耽誤存有「回復原狀」(Wiedereinsetzung in den vorigen Stand)之可能性，此種回復原狀之事由不以發生在本人為限，代理人具有無可歸責之事由亦視為本人之事由(德國租稅通則第 110 條第 1 項參照)。另外，德國租稅通則第 109 條第 1 項規定，租稅申報期限可以被稽徵機關延長。

此種延長的可能性有其實務上之需求：其有助於稽徵機關稅額估定(Steuerveranlagung)上的作業，避免處理上的阻塞(Bearbeitungsstau)。另一方面而言，也為了稅務諮詢業者的利益著想，避免其因為要在一「固定時間點」建制一年份租稅申報資料的壓力。因此**每年聯邦財政部與各邦財政部都會發布一般性的同意租稅展延公告(Verwaltungserlass)**。例如 1994 年聯邦財政部公佈之一般性展延期限為：第一階段，租稅申報的期限，主要在稅務諮詢業(steuerberatende Berufe)一般會從每年的 5 月 31 日展延至同年 9 月 30 日，而在農林經濟變動很大的會計年度(abweichend Wirtschaftsjahr)，則可以展延至同年 12 月 31 日；第二階段，稽徵機關在一些簡化的程序中(所謂的抽樣程序，Quotenverfahren)，可以將申報期限展延至隔年的 2 月 28 日，在此稅務顧問必須在期限結束時提出申報。至於超過隔年 2 月 28 日之期限延長，只有在依據個案申請的急迫例外情況下(in zwingenden Ausnahmefällen)才有可能²⁹⁸。

第五項 遲延申報之法律效果(租稅逃漏除外)

第一目 我國法之規定

²⁹⁸ Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 404; s. a. Helmschrott/Schaeberle, a.a.O. (Fn. 283), S. 166. 另外有見解認為，給予去找稅務顧問的納稅義務人一般性的延長租稅申報期限，可能是有問題的，因為國家原則上不應以延長期限為手段，影響到納稅義務人是否諮詢稅務顧問之意願。s. Schick, a.a.O. (Fn. 163), 323.

稅捐稽徵法無特別就未提出租稅申報之效果為規定。因此仍須進入各別稅法觀察，遲延申報義務之法律效果。

(一) 催報

所得稅法第 78 條規定，稽徵機關應隨時協助及催促納稅義務人依限辦理結算申報，並於結算申報限期屆滿前 15 日填具催報書提示延遲申報之責任。此外，營利事業未辦理未分配盈餘申報，依同法第 102 條之 3，稽徵機關亦應於申報限期屆滿前 15 日填具催報書提示延遲申報之責任。上述**催報皆得以公告方式為之**。

遺贈稅法第 28 條規定，稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於一個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依限申報，並於**限期屆滿前十日填具催報通知書**，提示逾期申報之責任，加以催促。該**通知書應以明顯之文字，載明民法限定繼承及拋棄繼承之相關規定**。此外，稽徵機關未填發申報通知書並不影響納稅義務人之申報義務。

其他各稅並無法律規定，因此是否要隨時協助納稅義務人注意申報，端賴稽徵實務自行運作。

(二) 滯報、怠報金

稅捐稽徵法第 49 條本文僅概括地規定「滯納金、利息、滯報金、怠報金、

短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關租稅之規定。²⁹⁹」至於滯報比例與額度則繫諸各別稅法，因各稅法間規定不全一致，以下採取比較詳盡的整理方式³⁰⁰。

1. 所得稅法

(1) 一般規定

所得稅法中，若非綜合所得稅納稅義務人、使用簡易申報書之小規模營利事業以及依同法第 71 條規定免辦結算申報者³⁰¹，依同法第 108 條規定，其未依限辦理結算申報，而已依第 79 條第 1 項規定補辦結算申報³⁰²，應按核定應納稅額另徵 10% 滯報金。但最高不得超過 3 萬元，最低不得少於 1,500 元。

納稅義務人逾第 79 條第 1 項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機

²⁹⁹ 稅捐稽徵法第 49 條「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關租稅之規定。但第六條關於租稅優先及第三十八條，關於加計利息之規定，對於罰鍰不在準用之列。」

³⁰⁰ 此外，補充說明關於滯納金，稅捐稽徵法第 20 條雖有統一規定「依稅法規定逾期繳納租稅應加徵滯納金者，每逾二日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。」，然各別稅法中仍常有滯納金之規定，且數額與比例不盡一致。

³⁰¹ 所得稅法第 71 條「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額或營利事業收入總額之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。但短期票券利息所得之扣繳稅款及營利事業獲配股利總額或盈餘總額所含之可扣抵稅額，不得減除。（第 1 項）中華民國境內居住之個人全年綜合所得總額不超過當年度規定之免稅額及標準扣除額之合計數者，得免辦結算申報。但申請退還扣繳稅款及可扣抵稅額者，仍應辦理申報。（第 2 項）前二項所稱可扣抵稅額，係指股利憑單所載之可扣抵稅額及獨資資本主、合夥組織合夥人所經營事業繳納之營利事業所得稅額。（第 3 項）」因此公益慈善團體若須辦理結算申報，仍有滯報、怠報金之適用，請參照 1963 年 10 月 24 日財政部台財稅發字第 7499 號函「查修正所得稅法第一〇八條規定另徵之滯報金、怠報金、除同條末段規定依同法第七十一條第二項之規定免辦結算申報者外，其逾限辦理結算申報者，均屬一律適用。本案教育文化、公益、慈善機關或團體所辦作業組織之所得，即依同法施行細則第一百十七條規定應予辦理申報，以憑核定徵免，其未依限申報者，自應適用上開法條規定徵收滯報金、怠報金。」

³⁰² 所得稅法第 79 條「納稅義務人未依規定期限辦理結算申報者，稽徵機關應即填具滯報通知書，送達納稅義務人，限於接到滯報通知書之日起十五日內補辦結算申報；其逾限仍未辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納；嗣後如經調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。（第 1 項）綜合所得稅納稅義務人及使用簡易申報書之小規模營利事業，不適用前項催報之規定；其逾期未申報者，稽徵機關應即依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，通知依限繳納；嗣後如經稽徵機關調查另行發現課稅資料，仍應依稅捐稽徵法有關規定辦理。（第 2 項）」

關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵 20% 怠報金。但最高不得超過 9 萬元，最低不得少於 4,500 元³⁰³。若核定應納稅額或加徵之稅額在 100 元以下或無應納稅額者，得免另徵滯報金與怠報金³⁰⁴；納稅義務人有短漏報所得者，除依法處罰外，並應加徵滯報金³⁰⁵。此種滯報、怠報金依所得稅法第 38 條、第 66 條之 3 第 3 項的規定，不得列為費用、損失或記入股東可扣抵稅額帳戶³⁰⁶。

若為綜合所得稅納稅義務人、使用簡易申報書之小規模營利事業以及依同法第 71 條規定免辦結算申報者，則依所得法並無滯報、怠報金課處之規定。

(2) 營利事業未分配盈餘之特別規定

³⁰³ 所得稅法第 108 條「納稅義務人違反第七十一條規定，未依限辦理結算申報，而已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。(第 1 項) 納稅義務人逾第七十九條第一項規定之補報期限，仍未辦理結算申報，經稽徵機關依查得資料或同業利潤標準核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。(第 2 項) 綜合所得稅納稅義務人、使用簡易申報書之小規模營利事業及依第七十一條規定免辦結算申報者，不適用前二項之規定。(第 3 項)」

³⁰⁴ 2001 年 12 月 11 日財政部台財稅字第 0900456917 號函：「一、營利事業未依規定期限辦理營利事業所得稅結算申報或未分配盈餘申報，但已依所得稅法第七十九條或第一百零二條之三規定補辦申報者；或逾上開規定補報期限，仍未辦理申報者，其經稽徵機關核定之應納稅額或應加徵之稅額在所得稅法第一百條之一第二項規定小額稅款免徵免退限額以下者，得免另徵滯報金或怠報金。二、營利事業擅自歇業他遷不明，未依規定期限辦理營利事業所得稅結算申報或未分配盈餘申報，其經稽徵機關核定之應納稅額或應加徵之稅額在前開規定限額以下者，稽徵機關得免辦理催報程序。」、1981 年 8 月 12 日財政部台財稅字第 36691 號函「納稅義務人違反所得稅法第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依同法第七十九條第一項規定補辦結算申報，或逾所得稅法第七十九條規定之補報期限，仍未辦理結算申報者，如經稽徵機關核定無應納稅額，依所得稅法第一〇八條規定，應免另徵滯報金或怠報金。」

³⁰⁵ 1992 年 9 月 15 日財政部台財稅字第 810838401 號函：「營利事業未依限辦理營利事業所得稅結算申報，但已依規定補報，嗣經稽徵機關調查發現有短漏報所得額者，除應依所得稅法第一百十條規定處罰外，其所漏稅額仍應依同法第一百零八條第一項規定加徵滯報金。」

³⁰⁶ 所得稅法第 38 條「經營本業及附屬業務以外之損失，或家庭之費用，及各種稅法所規定之滯報金、怠報金、滯納金等及各項罰鍰，不得列為費用或損失。」、同法第 66 條之 3 第 3 項「營利事業之左列各款金額，不得計入當年度股東可扣抵稅額帳戶餘額：一、依第九十八條之一規定扣繳之營利事業所得稅。二、以受託人身分經營信託業務所繳納之營利事業所得稅及獲配股利或盈餘之可扣抵稅額。三、改變為應設股東可扣抵稅額帳戶前所繳納之營利事業所得稅。四、繳納屬八十六年度或以前年度之營利事業所得稅。五、繳納之滯報金、怠報金、滯納金、罰鍰及加計之利息。」

另外，營利事業若未依限申報未分配盈餘，依所得稅法第 108 條之 1 補報後仍應按核定應加徵之稅額另徵 10% 滯報金。但最高不得超過 3 萬元，最低不得少於 1,500 元。逾越補報期限仍未辦理者，經稽徵機關依查得資料核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵 20% 怠報金。但最高不得超過 9 萬元，最低不得少於 4,500 元³⁰⁷。若無應納稅額、應納稅額或應加徵之稅額在新台幣 100 元以下者，則免徵滯報或怠報金³⁰⁸。

(3) 核定滯報、怠報金之方式與繳納期限

依所得稅法第 116 條第 1 項之規定，滯報、怠報金由稽徵機關核定填發核定通知書，載明事實及依據通知受處分人；如通知書之記載或計算有錯誤時，受處分人得於通知書送達之日起 10 日內，向該管稽徵機關查對或請予更正。依同法條第 2 項規定，繳納期限為前項查對期限屆滿後，再由稽徵機關應填發繳款書，通知受處分人於 10 日內繳納之。

(4) 滯納與執行之規定

³⁰⁷ 所得稅法第 108 條之 1 「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，而已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。但最高不得超過三萬元，最低不得少於一千五百元。(第 1 項) 營利事業逾第一百零二條之三第二項規定之補報期限，仍未辦理申報，經稽徵機關依查得資料核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之二十怠報金。但最高不得超過九萬元，最低不得少於四千五百元。(第 2 項)」

³⁰⁸ 1999 年 11 月 15 日財政部台財稅字第 881958244 號函：「營利事業未依所得稅法第一百零二條之二規定，辦理未分配盈餘申報，但已依同法第一百零二條之三第二項規定補辦申報者；或逾所得稅法第一百零二條之三第二項規定之補報期限，仍未辦理申報者，如經稽徵機關核定無應加徵之稅額，依所得稅法第一百零八條之一規定，應免另徵滯報金或怠報金。」、2001 年 12 月 11 日財政部台財稅字第 0900456917 號函：「一、營利事業未依規定期限辦理營利事業所得稅結算申報或未分配盈餘申報，但已依所得稅法第七十九條或第一百零二條之三規定補辦申報者；或逾上開規定補報期限，仍未辦理申報者，其經稽徵機關核定之應納稅額或應加徵之稅額在所得稅法第一百條之一第二項規定小額稅款免徵免退限額以下者，得免另徵滯報金或怠報金。二、營利事業擅自歇業他遷不明，未依規定期限辦理營利事業所得稅結算申報或未分配盈餘申報，其經稽徵機關核定之應納稅額或應加徵之稅額在前開規定限額以下者，稽徵機關得免辦理催報程序。」

同法第 112 條規定，納稅義務人逾期繳納滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。應納之滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納滯報金、怠報金及滯納金，依郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收，本法所規定之停止營業處分，由稽徵機關執行，並由警察機關協助之³⁰⁹。

2. 加值型及非加值型營業稅法

(1) 一般規定

營業稅法第 49 條規定，營業人未依本法規定期限申報銷售額或統一發票明細表，其未逾 30 日者，每逾 2 日按應納稅額加徵 1% 滯報金，金額不得少於 400 元，最高不得多於 4,000 元；其逾 30 日者，按核定應納稅額加徵 30% 怠報金，金額不得少於 1,000 元，最高不得多於 1 萬元。**其無應納稅額者，滯報金為 400 元，怠報金為 1,000 元**³¹⁰。本條與同法第 51 條第 2 款未申報而漏稅之處罰，構成擇一重關係³¹¹；此外，若係採取媒體資料申報之納稅義務人，而漏報發票明細及退抵稅款，如尚有留抵稅額者，免依第 51 條第 2 款處罰，

³⁰⁹ 所得稅法第 112 條「納稅義務人逾限繳納稅款、滯報金及怠報金者，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾期三十日仍未繳納者，除由稽徵機關移送法院強制執行外，其為營利事業者，並得停止其營業至納稅義務人繳納之日止。（第 1 項）前項應納之稅款、滯報金、怠報金、及滯納金應自滯納期限屆滿之次日起至納稅義務人繳納之日止依第一百二十三條規定之存款利率，按日加計利息，一併徵收。本法所規定之停止營業處分，由稽徵機關執行，並由警察機關協助之。（第 2 項）」2006 年 3 月 8 日法務部法律字第 0950700170 號函：「旨揭疑義，業經本部召開政罰法諮詢小組第 3 次會議研商獲致結論略以：『（一）應視各法律之立法原意而定。多數委員認為滯納金不是現行行政罰法上之行政罰。（二）未來各機關於解釋、適用法律規定之『滯納金』，或於研擬制訂新法或修法時，應留意並檢討其性質究應為何。』」

³¹⁰ 本條所用貨幣單位為銀元，應乘以 3 倍換算為新台幣。

³¹¹ 1996 年 11 月 6 日財政部台財稅字第 851922008 號函：「納稅義務人同時觸犯營業稅法第四十九條及同法第五十一條第二款規定之案件，參照本部八十五年四月二十六日台財稅第八五一九〇三三一三號函釋及行政法院八十四年五月十日五月份第二次庭長評事聯席會議決議意旨，勿庸併罰，應擇一從重處罰。」

但仍應加徵滯報或怠報金³¹²。

(2) 核定方式與期限

此滯報、怠報金依同法第 42 條第 1 項規定，應由主管稽徵機關填發繳款書通知繳納，納稅義務人，應於繳款書送達之次日起，10 日內向公庫繳納之。若納稅義務人遺失繳款書，依同法條第 2 項規定，納稅義務人應向主管稽徵機關申請補發，主管稽徵機關，應於接到申請之次日補發之。但繳納期限仍依前項規定，自第一次繳款書送達之次日起計算³¹³。

(3) 滯納與執行之規定

同法第 50 條規定，納稅義務人逾期繳納滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，**並得停止其營業**。

此外，應納之滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納滯報金、怠報金及滯納金，**依當地銀行業通行之一年期定期存款利率**，按日計算利息，一併徵收³¹⁴。

³¹² 1999 年 7 月 19 日財政部台財稅字第 841636562 號函：「貴轄佑昌輪胎有限公司係經核准使用媒體申報之營業人，已依規定期限申報銷售額及稅額申報書，惟未將統一發票明細表及退抵稅款之有關資料建檔一併申報，如經查明所申報之進銷項金額核與有關資料相符，且尚有累積留抵稅額，無須繳納應納稅額，而未發生逃漏營業稅情事者，應依營業稅法第四十九條規定加徵滯報金或怠報金，免按同法第五十一條規定處罰。」

³¹³ 營業稅法第 42 條「依本法規定，由納稅義務人自行繳納之稅款，應由納稅義務人填具繳款書向公庫繳納之。依本法規定，由主管稽徵機關發單課徵或補徵之稅款及加徵之滯報金、怠報金，應由主管稽徵機關填發繳款書通知繳納，納稅義務人，應於繳款書送達之次日起，十日內向公庫繳納之。（第 1 項）納稅義務人，遺失前項繳款書，應向主管稽徵機關申請補發，主管稽徵機關，應於接到申請之次日補發之。但繳納期限仍依前項規定，自第一次繳款書送達之次日起計算。（第 2 項）」

³¹⁴ 營業稅法第 50 條「納稅義務人，逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納之金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，除移送法院強制執行外，並得停止其營業。（第 1 項）前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金，依當地銀行業通行之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收。（第 2 項）」

(4) 滯報、怠報金與普通債權之優先順序

同法第 57 條規定「納稅義務人欠繳本法規定之稅款、滯報金、怠報金、滯納金、利息及合併、轉讓、解散或廢止時依法應徵而尚未開徵或在納稅期限屆滿前應納之稅款，均應較普通債權優先受償。」

3. 貨物稅

(1) 一般規定

貨物稅條例第 29 條規定，產製廠商未依限辦理申報，後已補報者，應按其應納稅額加徵 10% 滯報金，金額不得少於新臺幣 3,000 元，最高不得超過新臺幣 3 萬元。如未補報，應按主管稽徵機關調查核定之應納稅額加徵 20% 怠報金，金額不得少於新臺幣 9,000 元，最高不得超過新臺幣 9 萬元。即使無應納稅額，滯報金為新臺幣 3,000 元，怠報金為新臺幣 9,000 元³¹⁵。

(2) 核定方式與期限

另依同法第 24 條規定，應補徵之稅款及應加徵之滯報金、怠報金，應由主管稽徵機關填發繳款書，通知納稅義務人於繳款書送達之次日起 15 日內向公庫繳納。

³¹⁵ 貨物稅條例第 29 條「產製廠商未依第二十三條規定期限申報計算稅額申報書，而已依第二十五條規定之補報期限申報納稅者，應按其應納稅額加徵百分之十滯報金，金額不得少於新臺幣三千元，最高不得超過新臺幣三萬元。(第 1 項) 產製廠商逾第二十五條規定補報期限，仍未辦理申報納稅者，應按主管稽徵機關調查核定之應納稅額加徵百分之二十怠報金，金額不得少於新臺幣九千元，最高不得超過新臺幣九萬元。(第 2 項) 前二項產製廠商無應納稅額者，滯報金為新臺幣三千元，怠報金為新臺幣九千元。(第 3 項)」

(3) 滯納與執行之規定

同法第 31 條規定，納稅義務人逾期繳納滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納之金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，移送法院強制執行。

此外，應納之滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納滯報金、怠報金及滯納金，依郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收³¹⁶。

4. 菸酒稅法

(1) 一般規定

菸酒稅法第 17 條規定，產製廠商未依限辦理申報，後已補報繳納菸酒稅及菸品健康福利捐者，按應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵 1% 滯報金，其金額不得超過新臺幣 10 萬元，最低不得少於新臺幣 1 萬元。逾補報期限仍未申報繳納者，按主管稽徵機關調查核定之應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵 2% 怠報金，其金額不得超過新臺幣 20 萬元，最低不得少於新臺幣 2 萬元。**無應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額者，滯報金為新臺幣 5,000 元，怠報金為新臺幣 1 萬元**³¹⁷。

³¹⁶ 貨物稅條例第 31 條「納稅義務人逾期繳納稅款或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納金額加徵百分之一之滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行。(第 1 項) 前項應納之稅款或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或法院強制執行徵收繳納之日止，就其應納稅款、滯報金、怠報金及滯納金之金額，自滯納期限屆滿之次日起，依郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日計算利息，一併徵收。(第 2 項)」

³¹⁷ 菸酒稅法第 17 條「產製廠商未依第十二條第一項規定期限申報計算稅額申報書，而已依第十四條規定之補報期限申報繳納菸酒稅及菸品健康福利捐者，按應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵百分之一滯報金，其金額不得超過新臺幣十萬元，最低不得少於新臺幣一萬元。(第 1 項) 產

(2) 核定方式與期限

同法第 13 條規定，應補徵之稅款及應加徵之滯報金、怠報金，應由主管稽徵機關填發繳款書，通知納稅義務人於繳款書送達之次日起 15 日內向公庫繳納。

(3) 滯納與執行之規定

依同法第 18 條規定，逾期繳納滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾 2 日按滯納金額加徵 1% 滯納金；逾 30 日仍未繳納者，依法移送強制執行。自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或強制執行徵收繳納之日止，就其應納滯報金、怠報金及滯納金之金額，依郵政儲金匯業局之一年期定期儲金利率，按日計算利息，一併徵收³¹⁸。

5. 契稅條例

(1) 一般規定與免責事由

契稅條例第 24 條規定，納稅義務人不依規定期限申報者，每逾 3 日，加

製廠商逾第十四條規定補報期限，仍未辦理申報繳納菸酒稅及菸品健康福利捐者，按主管稽徵機關調查核定之應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額加徵百分之二怠報金，其金額不得超過新臺幣二十萬元，最低不得少於新臺幣二萬元。(第 2 項) 前二項產製廠商無應納菸酒稅稅額及菸品健康福利捐金額者，滯報金為新臺幣五千元，怠報金為新臺幣一萬元。(第 3 項)」

³¹⁸ 菸酒稅法第 18 條「納稅義務人逾期繳納菸酒稅及菸品健康福利捐或滯報金、怠報金者，應自繳納期限屆滿之次日起，每逾二日按滯納金額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，依法移送強制執行。(第 1 項) 前項應納之菸酒稅及菸品健康福利捐或滯報金、怠報金，應自滯納期限屆滿之次日起，至納稅義務人自動繳納或強制執行徵收繳納之日止，就其應納菸酒稅、菸品健康福利捐、滯報金、怠報金及滯納金之金額，依郵政儲金匯業局之一年期定期儲金利率，按日計算利息，一併徵收。(第 2 項)」

徵應納稅額 1%之怠報金。但**最高以應納稅額為限**³¹⁹。如係不可抗力因素致不能如期申報或繳納，則依同法第 30 條規定，得免予加徵怠報金³²⁰。

(2) 滯納與執行規定

同法第 25 條規定，納稅義務人不依規定期限繳納稅款者，每逾 2 日，加徵應納稅額 1%之滯納金；逾期 30 日仍不繳納稅款及滯納金或前條之怠報金者，移送法院強制執行。

除上述各稅法外，與確定稅額有關之申報方式在其他稅目（如遺產稅、贈與稅、土地增值稅），則無相應的滯報、怠報金的規定。

(三) 推計課稅

目前稅捐稽徵法並無推計課稅之一般規定，推計課稅原則上應由立法者加以立法，**例外基於大量行政平等適用稅法要求，而承認法律概括授權**，行政機關得訂定推估課稅事實之認定準則，若未經立法機關授權，產生「法律漏洞」，可能解決方法有二：類推適用類似規定；或在稅捐稽徵法第 6 節——調查，增列推計課稅之一般授權規定³²¹。

與租稅申報有關，如未申報或申報不正常，稅法規定推計課稅效果者³²²，有所得稅法與營業稅法。所得稅法第 79 條第 1 項規定，納稅義務人**逾限仍未**

³¹⁹ 本條無合理最高額之限制，有違憲疑慮，於 2009 年 3 月 31 日經行政院賦稅改革委員會召開委員及諮詢委員聯席會議第 13 次會議及委員會第 5 次會議作為檢討修法之對象。請參考財政部新聞稿 <http://www.mof.gov.tw/ct.asp?xItem=50646&ctNode=657&mp=1>（最後點閱日：2009/4/2）

³²⁰ 契稅條例第 30 條「在規定申報繳納契稅期間，因不可抗力致不能如期申報或繳納者，應於不可抗力之原因消滅後十日內，聲明事由，經查明屬實，免予加徵怠報金或滯納金。」

³²¹ 葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 425

³²² 其他尚有因為帳簿表冊、憑證未全等情形之推計課稅，本文僅就申報有關部份列出。

辦理結算申報者，稽徵機關應依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額及應納稅額，並填具核定稅額通知書，連同繳款書，送達納稅義務人依限繳納。

營業稅法第 43 條第 2 項規定³²³，營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得**參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。**

(四) 罰鍰

遺贈稅法第 23、24 條規定，在遺產稅，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報；在贈與稅，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後 30 日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報³²⁴。同法第 44 條規定，未依前條期限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按核定應納稅額加處 2 倍以下之罰鍰。

³²³ 營業稅法第 43 條「營業人有左列情形之一者，主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其銷售額及應納稅額並補徵之：一、逾規定申報限期三十日，尚未申報銷售額者。二、未設立帳簿、帳簿逾規定期限未記載且經通知補記載仍未記載、遺失帳簿憑證、拒絕稽徵機關調閱帳簿憑證或於帳簿為虛偽不實之記載者。三、未辦妥營業登記，即行開始營業，或已申請歇業仍繼續營業，而未依規定申報銷售額者。四、短報、漏報銷售額者。五、漏開統一發票或於統一發票上短開銷售額者。六、經核定應使用統一發票而不使用者。(第 1 項)營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之。(第 2 項)」

³²⁴ 遺贈稅法第 23 條「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。(第 1 項)被繼承人為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民死亡時，在中華民國境內遺有財產者，應向中華民國中央政府所在地之主管稽徵機關辦理遺產稅申報。(第 2 項)」、第 24 條「除第二十條所規定之贈與外，贈與人在一年內贈與他人之財產總值超過贈與稅免稅額時，應於超過免稅額之贈與行為發生後三十日內，向主管稽徵機關依本法規定辦理贈與稅申報。(第 1 項)贈與人為經常居住中華民國境內之中華民國國民者，向戶籍所在地主管稽徵機關申報；其為經常居住中華民國境外之中華民國國民或非中華民國國民，就其在中華民國境內之財產為贈與者，向中華民國中央政府所在地主管稽徵機關申報。(第 2 項)」

第二目 德國法之規定

一般而言，未提交租稅申報之法律效果可能有：催告、行政執行、遲延附加費與推計課稅³²⁵。

（一）催告

一般來說，稽徵機關會先提醒納稅義務人注意其義務，並設定期限催告其申報。若納稅人一再、頑強地拒絕提交租稅申報，稽徵機關就可能採取稅法或租稅刑法上更嚴厲的（*einschneidend*）手段³²⁶。

（二）行政執行

在催告無效果後，稽徵機關可以進行強制程序（*Zwangsmittelverfahren*）。（德國租稅通則第 328 條以下）並得以書面告誡（*schriftlich Androhung*）：最高可處 25,000 歐元的怠金（*Zwangsgeld*）（德國租稅通則第 329、332 條）。假如更新的法定期限又經過，則會核定一定數額之怠金（德國租稅通則第 333 條）。徵收與執行怠金後，該強制程序可以再度進行，直到納稅義務人履行其遞交申報義務。若納稅義務人已經因為租稅犯罪或稅務違章行為被處罰過，上述的執行手段就不再允許。（德國租稅通則第 393 條第 1 項第 2 句）

³²⁵ *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 326-327; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 190; *Helmschrott/Schaeberle*, a.a.O. (Fn. 283), S. 167. *Carl/ Klos* 認為還包括租稅處罰，亦即當主觀上具有故意，不提出租稅申報，且客觀上造成租稅短漏之結果，納稅義務人就犯了逃漏租稅罪，可處五年以下有期徒刑或是併科罰金（德國租稅通則第 370 條）。在重大過失之租稅短漏（*leichtfertige Steuerverkürzung*），也可能會被認為是一種違章行為，罰鍰最高可課以 50,000 歐元（德國租稅通則第 378 條第 2 項）。至於依法追究逃漏稅與輕率漏稅的機關，只要該刑事案件未移送檢察機關之前，一開始是屬於稽徵機關稅務偵緝（*Steuerfahndung*）的任務（德國租稅通則第 208 條第 1 項第 1 句第 1 款）。犯罪行為人可經由及時的自首（*Selbstanzeige*, 德國租稅通則第 371 條）與補繳稅款而獲得免刑（*Straffreiheit*）。s. *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 406. 惟因故意或過失申報不完全或不真實導致租稅短漏之結果乃租稅行政/刑事罰之範圍，一般論述上將之與未提出租稅申報之法律效果予以區別，本文從之。

³²⁶ *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 406.

學者認為，這種特別的高壓手段（*Druckmittel eigener Art*）在稅額核定程序沒有太大的實際意義，因為在大量課稅程序，對稽徵機關而言太花時間（*zeitaufwendig*）且造成太多困擾（*problembeladen*）；尤其是納稅義務人自 1996 年起，得對任何行政處分提出法庭外的異議救濟，稽徵機關為免麻煩，較不樂意採取這種手段³²⁷。

（三）遲延附加費

因過失未提交或遲延提交租稅申報，在稽徵機關可裁量是否對申報義務人課以遲延附加費（*Verspätungszuschlag*）³²⁸。（德國租稅通則第 152 條第 1 項）其構成要件為：1) 某人負有提交租稅申報之義務；2) 其未準時或未履行該義務；3) 此違反義務之行為並非可原諒的（*entschuldbar*）³²⁹。此外，法定代理人或履行輔助人之過失亦視為納稅義務人之過失（德國租稅通則第 152 條第 1 項第 3 句）。

遲延附加費乃一種租稅附帶給付（*steuerlich Nebenleistung*，德國租稅通則第 3 條第 3 項），是除了推計課稅與核課息金之外，一種特別的強制手段（*Druckmittel*）³³⁰；遲延附加費之核定仍然是一個獨立的行政處分，但形式上其亦可隨著稅額核定處分（*Steuerbescheid*）而來。遲延附加費的額度最高可達核課稅額之 10%，並不可超過 25000 歐元，換言之，當核課稅額是 0 元時，即可不附加遲延費³³¹。附加費之目的在於：教育人民未來能準時提出租

³²⁷ *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 406. s. a. *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 326.

³²⁸ 此種遲延附加費即相當於我國法之滯報或怠報金，惟因兩國對此種金錢制裁之理解與規定方式有若干差異，故翻成遲延附加費，一方面符合德文原意，二方面有所區別。

³²⁹ 所謂可原諒，係指在個案中不能期待納稅義務人準時提出租稅申報。*Helmschrott/Schaeberle*, a.a.O. (Fn. 283), S. 167.

³³⁰ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §4 Rn. 268.

³³¹ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 188; *Helmschrott/Schaeberle*, a.a.O. (Fn. 283), S. 169.

稅申報。稽徵機關在裁量時要考慮逾期時間、納稅義務人取得的利息利益、過失程度以及其經濟上的給付能力（*wirtschaftliche Leistungsfähigkeit*）（德國租稅通則第 152 條第 2 項）。**以遲延附加費的方式，在法律允許之最高邊界內，只要納稅義務人的經濟上負擔能力越高，附加費就必須課徵地更多**³³²。

（四）推計課稅

在未提出租稅申報且稽徵機關已盡調查之能事，而仍無確切之結果時，特別是在納稅義務人違反協力義務時，一般實務上會就稅基加以推計（*schätzen*）（德國租稅通則第 162 條第 1、2 項）。在推計的時候，稽徵機關會有一定的推估範圍（*Schätzungsrahmen*）。**但不允許懲罰性的推計，而必須考量所有情況——有利不利一律注意，追求最接近真實的稅基（*höchstwahrscheinlich richtige Bemessungsgrundlage*）**³³³。稽徵機關應先認真地嘗試、要求納稅義務人提出租稅申報，若否，才可以進行推計³³⁴，重大的推計錯誤可能會導致課稅處分之無效³³⁵。須注意者係，推計課稅並沒有免除納稅義務人提出說明的義務（德國租稅通則第 149 條第 1 項第 4 句），同時也沒有解消納稅義務人租稅程序上以及租稅刑法上的責任。申言之，推計課稅並不排除其他強制手段、遲延附加費、罰鍰與刑罰³³⁶。

第四節 小結

租稅申報是一種可能帶有「事實行為」與「公法上意思表示」之行政行為。

³³² *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 187.

³³³ *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 406; *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 327; *Helmschrott/Schaeberle*, a.a.O. (Fn. 283), S. 158.

³³⁴ BFH vom 17. 05. 1995 BStBl II 1996, 2.

³³⁵ BFH vom 20. 12. 2000 BStBl II 2001, 381.

³³⁶ *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 327; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 190; *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 425-428.

其法律性質為何，應就具體個案判斷，不可一概而論。其在我國法之發展，與德國法不同，一開始即以「義務」之型態確定下來，然不可忽視其原初所帶有之濃厚基本權保障底蘊。其法理依據乃調查原則、合作原則與程序上量能原則。共同目標在於依法行政、法適用平等與自由權保障之三角權衡中，達成適當的法律執行——法益極佳化³³⁷。而**程序上量能原則適足以作為調和機關職權調查與人民協力配合之分擔判準**，也唯有考量程序上負擔能力，當事人在整個租稅程序中所承受之負擔始能全面觀察。

我國關於租稅申報之規範，基本上是處於一種「缺乏體系」的狀態。也因為這種雜亂、分散的規定方式，導致租稅程序法之公平正義，無法以可理解之方式，合理化地落實在徵納雙方的租稅法律關係³³⁸。簡言之，整體稅法秩序所表現出來之價值體系，必須在憲法架構下，具有可預見性與可計算性，法律簡化乃租稅正義之前提³³⁹。

也由於缺乏體系，在跟申報相關的基礎規定上，各稅法間就會呈現一種過猶不及的現象。所謂「過」，乃指相同的規定太多，徒增立法成本，例如滯納之日數與課徵比率；所謂「不及」，乃指有些重要的規定在此稅法有、彼稅法無，例如申報延長之規定；或者本質相同的稅目，在不同稅法中卻有不同的規定，例如同屬消費或銷售稅之營業稅、貨物稅與菸酒稅³⁴⁰，在無應納稅額時滯報金之額度各自不同、法律上得採取之執行手段也不同，此一方面違反法律制定平等；二方面造成徵納雙方適用法律上之繁瑣。此外，參酌德國租稅通則第 240 條第 2 項之規定，滯納金不得適用於租稅附帶給付（即滯報、怠報金、利息與怠金），我國法對於已加徵滯報、怠報金之部份，若遲延繳納，亦應加徵滯納金，從程序上負擔能力之

³³⁷ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 6.

³³⁸ 黃茂榮，法律體系，收錄於法學方法與現代民法，增訂四版，作者自刊，2002 年 9 月，頁 528-529

³³⁹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 31, 34；Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 19.

³⁴⁰ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 396

角度觀之，恐有過度之虞³⁴¹。

此種欠缺體系之狀態，須從建構原則、概念、區分類型之方式加以整理³⁴²，始能劃定體系座標，將當為要求統一地（*einheitlich*）貫徹在法律適用上。而租稅程序法中，**本文以為程序上量能原則應可作為整理體系之上位原則，透過程序負擔能力之關懷，對於應如何課徵程序上之金錢負擔、如何設置適當之書表、應建立何種程序保障機制等等，應可發揮一定之指導作用。**尤其本文所關注之租稅申報程序，亦應在申報主體、方式與內容、期限之延長、未履行申報義務之律效果上，滲入程序上負擔能力之考量，以保障當事人在租稅程序中之基本權。



³⁴¹ 亦認為值得商榷者，請參照黃茂榮，*稅法總論*（第一冊），初版，植根出版，2002年5月，頁624

³⁴² 體系形成的方法，請參照黃茂榮，*法律體系*，收錄於*法學方法與現代民法*，增訂四版，作者自刊，2002年9月，頁606

第四章 程序上量能原則與租稅申報——行政法院判決研究

第一節 申報主體

第一項 申報義務人

第一目 夫妻合併申報與程序上量能原則

(一) 案例一——最高行政法院 97 年判字第 268 號判決

1. 案例事實與兩造主張

上訴人甲民國 90 年度綜合所得稅結算申報，自行選擇其為納稅義務人，經被上訴人所屬基隆市分局核定應補繳所得稅額新臺幣(以下同)314,607 元，惟上訴人逾法定限繳期限未繳納，經移送法務部行政執行署宜蘭行政執行處 93 年度綜所稅執專字第 42577 號執行，**上訴人不服該執行，主張 90 年度綜合所得稅補稅原因，係上訴人之配偶乙租賃所得所致，實際欠稅人應為配偶，且其配偶經臺灣基隆地方法院 93 年度破字第 6 號宣告破產，原處分應俟破產裁定後，破產程序中申報參與分配。國稅局則主張稅法對納稅義務人納稅義務之規定，具有公法上強制之性質，納稅義務人不得自行任意移轉，依所得稅法第 15 條規定，夫妻應合併辦理結算申報，一方得自行選定為納稅義務人，一經選定即受稅法規範，納稅義務人自不得任意更換。上訴人為納稅義務人，即應受稅法強制性規範，負有稅法規範之繳納義務，主張免除配偶之欠稅責任各節，與法無據，核不足採。**

2. 法院見解

(1) 所得稅法採取「戶」為申報單位，與憲法無違

現行所得稅法制在個人綜合所得稅之部分，係採以「戶」為單位之累進稅制，而一戶內可能有數個自然人，並均有所得之發生，只不過由其一人出面申報，而成為形式上之納稅義務人，但其餘未申報者，並不因此喪失其在稅法上之權利義務，仍可對核課處分單獨表示不服，亦不免其誠實申報之義務。**以上法制設計之妥適性，在立法論上或許仍有討論空間，但其既為實證法（且為國會制定之法律），且與上位規範（指憲法）沒有明顯衝突，法院即不得拒絕適用。**

(2) 申報戶中，一人故意或過失漏報，申報戶應連帶負責

在租稅戶中有任何一人漏報課稅所得（主要是指沒有向出面申報之形式上納稅義務人報告該等課稅所得之存在，致使形式上納稅義務人未能向租稅機關申報），且主觀上有故意、過失，而符合裁罰要件者，**其違章責任即應由其所屬之租稅戶共同承當（連帶責任）**，至於其內部責任及相關求償事宜之處理，則應由民事法規範來決定。

(3) 本案在現行法制下，仍應以戶為單位，共同承擔本稅之繳納

固然以上「租稅戶」共同承當所得稅之法制設計，在某些特殊實證現象中，顯得僵化、不合理，且不近人情，租稅稽徵機關亦有針對此等現象做有限度之調整（例如對分居中之夫妻，容許其此等各別報繳「按個人所得占夫妻總所得之比例計算」之稅額，但在累進稅制之機制上，仍要求合併計算稅基），但本案中並不具備此等情形，仍應以戶為單位而合併申報，並共同承當其本稅之繳納。至於租稅戶中有自然人宣告破產者，在該租稅戶中仍具有資

力之自然人時，國家仍可依一般程序求償，未必一定要循破產程序主張所得稅債權。

3. 判決評析

1993年5月21日釋字第318號解釋文雖謂「中華民國52年1月29日修正公布之所得稅法第15條、第17條第1項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。」然此種忽視程序保障價值，單純認為合併申報乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的，係為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸，似乎未察**強制合併申報乃涉及人民行為自由限制，且忽略了民法夫妻財產制與稅法所得申報之相互關係**³⁴³。

蓋從程序上負擔能力之角度觀之，首先，制度上民法親屬編設有法定財產制³⁴⁴、共同財產制與分別財產制³⁴⁵，不同財產制之夫妻，若於申報所得稅時將之一律平等對待，程序上未設不同制度讓人民選擇，恐有侵害人民程序權之疑慮。世界各國在所得稅申報上雖有不同之方式，但就夫妻所得課稅，各國皆賦予納稅人選擇權³⁴⁶，我國之作法實非以一句「稽徵經濟」所能帶過³⁴⁷。尤其在2002年6月28日新施行生效之「法定財產制」，一般學界認為是一種「修正之分別財產制」³⁴⁸，蓋夫妻依民法第1018條就其財產乃各自管理、

³⁴³ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁343

³⁴⁴ 民法第1017條至第1030條之4

³⁴⁵ 共同財產制請參照民法第1031條至1041條；分別財產制請參照民法第1044條至1046條

³⁴⁶ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁352

³⁴⁷ 從此可知，**程序上量能原則與稽徵經濟原則是要加以區別的**。後者主要僅汲汲於減少稽徵機關之勞費，前者卻係從保障人民程序上負擔能力之觀點出發，縱令可能造成稽徵機關較高的稽徵成本，亦在所不惜。

³⁴⁸ 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，民法親屬新論，修訂三版，三民出版，2003年9月，頁154

使用、收益及處分，且婚前、婚後財產亦各自保有所有權³⁴⁹，與分別財產制之差別僅在「剩餘財產差額分配請求權制度」之有無耳。而稅法上若猶以「消費單位制」之觀點待之，實係忽視民法財產制之變動與社會現實³⁵⁰。

因此，本案最高行政法院僅含蓄地表示「(按：以戶為申報單位)在立法論上或許仍有討論空間，但其既為實證法(且為國會制定之法律)，且與上位規範(指憲法)沒有明顯衝突，法院即不得拒絕適用」似忽略了程序上量能原則在最重視人民負擔能力的所得稅上，所彰顯之「應按人民負擔能力設置不同課稅申報程序」的要求³⁵¹。

其次，就本案之處理上，既然在所得稅法第 15 條強制合併申報之現實下，財政部猶能就「夫妻分居」情形，折衷處理，發布分別申報、開單徵稅之函釋³⁵²。於本案夫妻之一方破產之情形，依民法第 1009 條規定，其夫妻財產制當然成為「分別財產制」，且該筆租賃所得可明確歸屬於配偶乙，乃雙方無爭執之事。準此，國稅局似應參酌夫妻分居情形，就該筆所得應繳之稅額向配偶乙課徵，而不該圖一己之方便向甲要求補稅。這一方面涉及實體上量能原則之評價問題，二方面也是對甲在程序上強加之負擔；蓋前者要求未具負擔能力或有限之負擔能力者，免受稅課侵害(垂直正義)³⁵³，課稅主體必須是法律上與經濟上支配所得者³⁵⁴。本案該筆租賃所得乃配偶乙所享有，不該因

³⁴⁹ 民法第 1017 條第 1 項「夫或妻之財產分為婚前財產與婚後財產，由夫妻各自所有。不能證明為婚前或婚後財產者，推定為婚後財產；不能證明為夫或妻所有之財產，推定為夫妻共有。」

³⁵⁰ 葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 351

³⁵¹ 關於強制夫妻合併申報違憲之各國釋憲實務比較，中文文獻請參照葛克昌，租稅國家之婚姻家庭保障任務，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 344-345；德文文獻請參照 Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 367-370.

³⁵² 1987 年 3 月 4 日財政部台財稅字第 7519463 號函「夫妻分居，如已於綜合所得稅結算申報書內載明配偶姓名、身分證統一編號，並註明已分居，分別向其戶籍所在地稽徵機關辦理結算申報，其歸戶合併後全部應納稅額，如經申請分別開單者，准按個人所得總額占夫妻所得總額比率計算，減除其已扣繳及自繳稅款後，分別發單補徵。」

³⁵³ 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 560

³⁵⁴ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 374.

程序上之設計而漠視實體量能原則；後者要求考量當事人在課稅程序中的負擔能力，亦即甲既陳明配偶乙已受破產宣告，租賃所得為乙所有，**稽徵機關應思考甲是否有「必要」繼續花費程序上之勞力、時間、費用，並受稽徵機關對其行為自由之侵害。**

最高行政法院於本案亦認為在某些場合，強制合併申報顯得僵化、不合理，且不近人情，惟在夫妻之一方破產時，仍要求合併申報之合理性，卻未見法院說明理由，殊為可惜。本文以為在沒有提出釋憲聲請前，至少應要求稽徵機關比照夫妻分居情形，就夫妻破產時，亦得分別申報、課稅。

(二) 案例二——台北高等行政法院 97 年訴字第 809 號判決

1. 案例事實

原告甲民國（下同）89 年度綜合所得稅結算申報，原**列報配偶**乙取自聯合汽車商行（下稱聯合汽車）**營利所得**新臺幣（下同）881,403 元，嗣經財政部臺北市國稅局（下稱北市國稅局）查獲聯合汽車漏報營業收入 62,246,743 元（下稱系爭營業收入），致漏報所得額 6,847,141 元，通報被告重行核定原告配偶取自聯合汽車營利所得為 8,480,845 元，併課原告當年度綜合所得稅；另被告查獲漏報受扶養親屬丙營利所得 22 元，合併歸課綜合所得總額為 9,906,362 元，補徵稅額 2,498,504 元，並處罰鍰 1,111,100 元。

2. 法院見解

(1) 原告主張應向取得營利所得之配偶課稅，無理由

所得稅法第 7 條第 4 款明定稅法納稅義務人係指依所得稅法規定「應申

報」或「繳納所得稅之人」³⁵⁵，再參照改制前行政法院 64 年判字第 727 號判例意旨³⁵⁶、行政法院 58 年判字第 93 號判例意旨³⁵⁷，可知**原告依行為時所得稅法第 15 條規定有與其配偶合併申報綜合所得稅之義務，因而產生合併報繳稅款之結果。**

(2) 原告未向配偶詢問，並誠實申報，處罰有理由

原告就其 89 年度綜合所得稅申報為納稅義務人，有其結算申報書及核定通知書可稽，其並在該申報書上列報聯合汽車營利所得 881,403 元，可見原告亦知悉應將配偶經營聯合汽車之營收一併申報之規定，**其縱非故意，亦難辭其應注意向配偶詢問且能注意詢問，而未注意詢問之過失責任。**經稽徵機關查獲，發現有依同法規定課稅之所得額者，被告因而依同法第 110 條第 1 項規定，依法補徵應納稅額外，並照其補徵稅額處一定倍數之罰鍰，於法自屬有據。

3. 判決評析

本案涉及違反申報義務致短漏報所得額之處罰對象問題。稅捐稽徵法並無特別規定，而依行政罰法第 3 條，處罰之行為人乃指實施違反行政法上義務之自然人、法人或其他組織，且處罰必以行為人有故意或過失者為限³⁵⁸。

³⁵⁵ 所得稅法第 7 條第 4 款「本法稱納稅義務人，係指依本法規定，應申報或繳納所得稅之人。」

³⁵⁶ 改制前行政法院 64 年判字第 727 號判例要旨「按納稅義務人之配偶，有所得稅法第十四條各款所得者，應由納稅義務人合併申報課稅，同法第十五條定有明文。原告之妻另設戶籍，其六十二年度綜合所得稅，夫妻分別申報且申報書內配偶欄互不填載，以規避累進稅負，自己構成違法責任。」

³⁵⁷ 改制前行政法院 58 年判字第 93 號判例意旨「所得稅法第十五條規定：「納稅義務人配偶之所得，應由納稅義務人合併申報課稅」。依此規定，不論夫妻採用何種財產制度，其所得均應依法合併申報課稅。」

³⁵⁸ 本案雖發生在行政罰法施行前，惟在無其他法律可供適用的情況下，行政罰法至少得作為法理予以援用。

某甲雖為所得稅法第 15 條合併申報之納稅義務人，惟釋字第 318 號解釋認為合併申報乃是以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。其意旨應是合併申報僅形式上交由配偶之一方作為納稅義務人申報繳納³⁵⁹，另一方仍應就其所得部份真實而完整地申報，並就該部份自己負責，不因形式上由配偶之一方為納稅義務人即表示其要負完全之責任，納稅義務人雖有詢明配偶所得情況之義務，但不表示納稅義務人就要對配偶之說明負擔保之責，違背自己責任主義之處罰，實應有正當化之法律依據始得為之。因此，解釋上所得稅法第 110 條第 1 項所欲處罰之「納稅義務人」，應係指實際上獲取所得而又不完整說明之人，與第 15 條基於稽徵便利而設之形式上納稅義務人不同。

就德國法而言，在共同的所得稅申報單下簽名並不會使配偶之一方成為他方申報內容的相互保證人，完整而真實之義務仍歸屬於提出該項申報之配偶，他方毋須為此負擔被處罰之風險³⁶⁰。此外，從程序上負擔能力之角度觀之，是否可期待甲花費勞力、時間、費用去調查其配偶所言為真，以及將不完整申報之程序義務負擔（此處指所得稅法第 110 條第 1 項之罰鍰）歸屬於甲，頗值思考。簡言之，在過失判斷上亦應考量當事人之程序上負擔能力。

第二目 營業稅合併申報與程序上量能原則

（一）最高行政法院 92 年判字第 1629 號判決

1. 案例事實

³⁵⁹ 1993 年 5 月 21 日釋字第 318 號解釋「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第十五條、第十七條第一項，關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無抵觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。首開規定雖已於中華民國七十八年十二月三十日作部分修正，主管機關仍宜隨時斟酌相關法律及社會經濟情況，檢討改進。」

³⁶⁰ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 377; Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 191.

原告甲（上訴人）係為使用統一發票之營業人，其有總機構與中壢分支機構，已向財政部依營業稅法第 38 條申請由總機構合併申報營業稅，於 2000 年 5 月 15 日申報 2000 年 3、4 月份營業人銷售額與稅額申報書。案經被告國稅局查獲中壢營業所申報時未依同法施行細則第 39 條規定檢附統一發票明細表申報，違反行為時營業稅法第 35 條規定，爰依同法第 49 條規定，按中壢分支機構之核定應納稅額新台幣（下同）461,011 元加徵原告 30% 怠報金計 138,303 元。（後營業稅法修正，國稅局改請求法院重新核定法條上限之 30,000 元）原告不服該加徵怠報金之處分，主張其已於期限內檢附統一發票明細表完成申報，並蓋有收件章，且被告不依核定之應納稅額為計算滯報金之基礎云云為由，提起復查。案經被告以復查決定，維持原核定，提起訴願，亦遭駁回，遂向本院提起行政訴訟。

2. 法院見解

(1) 台北高等行政法院 90 年訴字第 5858 號判決

原告有未檢附系爭統一發票明細表之事實，違反行為時營業稅法第 35 條規定，應可認定。至於**計算怠報金數額之基礎資料——應納稅額，其數額應以總機構應納稅額申報額計算之**。分支機構僅係總機構之單位，應無從再予獨立分割計算其應納稅額。本件依原告 2000 年 3、4 月份營業稅於總機構合併申報書所載之應納稅額為 119,016 元，有申報書影本可稽，據此依上開行為時營業稅法第 49 條規定，乘算 30% 怠報金為 35,705 元，顯已超過上開修正後營業稅法第 49 條規定最高限之新台幣 30,000 元，**原處分及訴願決定之理由雖以原中壢分支機構之當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額計算應納稅額，**並據為處怠報金之依據，與本院見解不一，但在新台幣 30,000 元範圍內，結果並無二致，仍應予以維持。

(2) 最高行政法院 92 年判字第 1629 號判決

營業稅法施行細則第 39 條規定：「本法第四章第一節規定計算稅額之營業人，依本法第 38 條第 2 項規定，核准由總機構合併申報銷售額、應納或溢付營業稅額者，其所有其他固定營業場所，仍應向所在地主管稽徵機關申報銷售額及進項憑證。」所指「其他固定營業場所仍應向所在地之主管稽徵機關申報銷售額及進項憑證」之規定，無非便於租稅稽徵機關掌握稅源資料，建立合理之查核制度而設，尚與同法第 38 條第 1 項之規定無違。

準此，如營業人已依規定向財政部申請核准，由總機構合併向所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額，而**僅部分其他固定營業場所未依規定申報銷售額及進項憑證者，因其應納稅額已合併由總機構申報結果，該其他固定營業場所已無從個別核算其應納稅額，則依同法第 49 條規定，加徵之怠報金應為（新臺幣）3,000 元。**

國稅局以原告中壢分支機構之當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額計算其應納稅額為 456,160 元計算其加徵之怠報金，遠高於由其總機構合併所有其他固定營業場所申報實際應納稅額 119,016 元不僅與上訴人當期之應納稅額不符，違反行為時營業稅法第 49 條之規定，且已逾越必要程度，難認與比例原則無違。

原判決復以上訴人依第 38 條第 2 項由總機構合併申報銷售額、應納或溢付營業稅額，分支機構僅係總機構之單位，應無從再予獨立分割計算其應納稅額。則依原判決所認定之事實，既已指明上訴人中壢分支機構無從計算其應納稅額，而原判決仍以總機構應納稅額計算其怠報金，亦有適用法規不當

之違誤。

3. 判決評析

從本案可知，**最高行政法院仍然用「便利稽徵機關」之角度，來看待人民程序上負擔的問題**。申言之，要求人民營業資料之申報，可能涉及營業自由與資訊自決權之干預，稽徵機關受法律優位與法律保留之拘束（行政程序法第 4 條參照），非有法律具體授權，不得為之。

從營業稅法第 38 條之規定可知³⁶¹，解釋上其他固定營業場所之營業人經財政部核准合併申報後，應無再向當地主管稽徵機關申報銷售額與營業稅額之義務，其在營業稅法之權利能力已經為總機構所吸收。實務上對於合併申報後，分支機構所犯違章行為，仍以總機構作為處罰主體，可為明證³⁶²。

準此，同法**施行細則**第 39 條規定：「核准由總機構合併申報銷售額、應納或溢付營業稅額者，**其所有其他固定營業場所，仍應向所在地主管稽徵機關申報銷售額及進項憑證。**」實已涉及**增加法律所無之限制，而違反法律保留原則**。最高行政法院僅以便於租稅稽徵機關掌握稅源資料、建立合理之查核制度而設，作為該條之合法基礎似有未足，**蓋稽徵機關在調查原則下履行其說明義務（Aufklärungspflicht）時，經常會使用干預人民自由領域之手段，**

³⁶¹ 營業稅法第 38 條「營業人之總機構及其他固定營業場所，設於中華民國境內各地區者，應分別向主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。（第 1 項）依第四章第一節規定計算稅額之營業人，得向財政部申請核准，就總機構及所有其他固定營業場所銷售之貨物或勞務，由總機構合併向所在地主管稽徵機關申報銷售額、應納或溢付營業稅額。（第 2 項）」

³⁶² 2001 年 10 月 9 日財政部台財稅字第 0900456200 號函：「經本部核准由總機構合併申報銷售額、應納或溢付稅額之營業人，其分支機構如有涉及營業稅法第 51 條逃漏稅之違章情事，應由總機構所在地主管稽徵機關對該總機構予以補稅裁罰；至總、分支機構應分別申報銷售額、應納或溢付稅額之營業人，其分支機構如有涉及違章情事，仍應依本部 1996 年 8 月 2 日台財稅第 851912894 號函規定辦理。」

必須受法律優位與法律保留之控制³⁶³，這也是釋字第 640 號解釋諄諄告誡之**主要重點**³⁶⁴。人民違反來自於不合法基礎之行為義務，法院亦應本於職權宣告施行細則第 39 條不能適用，而依營業稅法第 38 條規定，申請合併申報後的其他固定營業場所並無申報營業額、應納或溢付稅額之義務，自然不產生營業稅法第 49 條怠報金之問題。

其次，即便有營業稅法第 49 條之問題，但在分支機構與總機構合併申報的情況下，分支機構本身已無應納稅額，從「租稅附帶給付」之角度來看，已無課徵怠報金之必要。參酌德國通說，於核課稅額為 0 元時，不得課徵遲延附加費³⁶⁵。我國法仍承襲釋字第 356、616 號以來，認為滯報金、怠報金乃行政罰之見解，實已飽受學者批評³⁶⁶，而應思檢討改進。

第二項 代位申報與程序上量能原則——以遺贈稅為例

第一目 最高行政法院 97 年判字第 514 號判決案例事實

被繼承人於 2001 年 6 月 3 日死亡，繼承人未申報遺產稅，經財政部中區國稅局（被告）所屬北港稽徵所於 2004 年 3 月 29 日核定遺產總額為新臺幣（下同）42,815,600 元，遺產淨額 34,415,600 元，應納稅額 9,050,148 元。甲（原告）為被

³⁶³ Birk, Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 421.

³⁶⁴ 2008 年 4 月 3 日釋字第 640 號解釋「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：『適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。』對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。本院釋字第 247 號解釋應予補充。」

³⁶⁵ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 188; Helmschrott/Schaeberle, a.a.O. (Fn. 283), S. 169.

³⁶⁶ 葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 214-216

繼承人連帶保證債務之債權人，被繼承人同時將名下土地設定抵押作為物上保證，甲為進行抵押權之強制執程序，於 2005 年 3 月 14 日獲雲林地方法院核准代位申報被繼承人遺產稅，遂於同年 4 月 14 日申請重新核定遺產稅，主張被繼承人之遺產總額應扣除其連帶保證之未償債務，經財政部中區國稅局所屬北港稽徵所於同年 5 月 30 日以中區國稅北港一字第 0940006261 號函覆該遺產稅核定案業已確定，甲不服，提起訴願，訴願機關財政部以該函非為行政處分為由而予以不受理決定，被上訴人仍表不服，遂提起行政訴訟³⁶⁷。

第二目 兩造主張

(一) 原告主張

1. 原告有權代位申報

按債務人公法上之權利，債權人可否代位行使，學說雖有不同之見解，但以「可類推適用民法之規定」為通說，有最高行政法院 89 年判字第 583 號判決可參³⁶⁸。原告既經雲林地方法院核准代位申報，依稅捐稽徵法第 17 條查對更正及第 35 條申請復查³⁶⁹，而請求將被繼承人生前未償債務自遺產中扣除等請求，應無不合。

³⁶⁷ 以下僅就涉及「租稅申報」之兩造主張與法院見解加以分析。其餘與本文無關之爭點則恕置不論。

³⁶⁸ 最高行政法院 89 年判字第 583 號判決「...債務人公法上之權利，債權人可否代位行使，學說上雖有不同之見解，但以『可類推適用民法規定』為通說。本件土地增值稅之申報係屬公權之行使，因土地所有權人黃嘉宣怠於行使申報之權利，致拍定人以拍定價額申報移轉現值，而被徵收高額增值稅，因而原告受償金額減少，原告為保全債權，以自己名義代位債務人黃嘉宣申報移轉現值，自無不合。又因行使代位權而提起行政救濟之爭訟行為，債權人亦得以自己名義代位行使。故原告代位債務人行使本件土地增值稅之申報，並對被告否准其申報不服而提起復查及一再訴願，在程序上尚難認為不合法，被告及一再訴願機關遽以原告非本件土地納稅義務人無權代位申請復查而加以駁回，自有未洽。...」

³⁶⁹ 稅捐稽徵法第 17 條「納稅義務人如發現繳納通知文書有記載、計算錯誤或重複時，於規定繳納期間內，得要求租稅稽徵機關，查對更正。」同法第 35 條第 1 項「納稅義務人對於核定租稅之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依左列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿翌日起算三十日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補稅額者，應於核定稅額通知書送達後三十日內，申請復查。」

2. 代位申報人即是利害關係人

原告為代位申報人，就本件之遺產稅核定，當然為利害關係人，原決定認原告非利害關係人，顯有誤會。縱認繼承人因未對被告所核定之遺產稅額為行政爭訟致遺產稅額之核定確定，但確定之課稅處分，固有形式確定力，惟該課稅處分若有違法，原告仍得以利害關係人身分，依行政程序法第 128 條規定向被告申請撤銷、廢止或變更原核定之稅額。

3. 債權人為利害關係人，被告否准未償債務扣除，乃行政處分

按最高行政法院 89 年判字第 583 號判決意旨³⁷⁰，債權人除得代位申報外，因行使代位權而提起行政救濟之爭訟行為，債權人亦得以自己名義代位行使而提起復查及訴願，程序上尚難認為不合法。被告否准原告代位申報並請求扣除被繼承人生前債務，係對人民依法令之請求加以駁回，當然為行政處分。

（二）被告主張

1. 案件已因未申請復查而確定

被繼承人於 2001 年 6 月 3 日死亡，繼承人未申報遺產稅，經被告所屬北港稽徵所於 2004 年 3 月 29 日核定遺產總額 42,815,600 元，遺產淨額 34,415,600 元，應納稅額 9,050,148 元，限繳期限於 2004 年 6 月 25 日屆滿，納稅義務人對核定之租稅並未依稅捐稽徵法第 35 條第 1 項規定於繳納期間屆滿之翌日起

³⁷⁰ 同註 368

算 30 日內申請復查，依同法第 34 條第 3 項第 1 款規定該核課事件於 2004 年 7 月 25 日已確定³⁷¹。

2. 原告非法律上利害關係人，不得提起救濟

同案財政部訴願決定略以，按訴願法第 18 條之規定³⁷²及參諸改制前行政法院 75 年度判字第 362 號判例³⁷³。本件係遺產稅之核課，屬公法上之核定案件，依遺贈稅法第 6 條第 1 項規定³⁷⁴，原告並非上揭各順序之遺產稅納稅義務人，且無遺產及贈與稅法上之利害關係本件原告與被繼承人間，因私法上連帶保證債務之債權債務關係，並不影響公法上課稅之核定，是原告僅生事實上之利害關係，尚非訴願法第 18 條所稱法律上之利害關係人。

3. 被告所屬機關之函復，僅為事實上說明，非行政處分

被告所屬北港稽徵所 2005 年 5 月 30 日中區國稅北港一字第 0940006261 號函復，查其主文內容僅係遺產稅業已確定之事實敘述或說明，並非對原告有所處分，原告亦不因該函而受到具體的法律上效果之拘束，是該函非屬行政處分。系爭函文既非行政處分且原告非遺產及贈與稅法上之利害關係人已如前述，其自無依行政程序法第 128 條請求撤銷、廢止或變更行政處分之權利。

³⁷¹ 稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 1 款規定「第一項所稱確定，係指左列各種情形：一、經租稅稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者。」

³⁷² 訴願法第 18 條規定「自然人、法人、非法人之團體或其他受行政處分之相對人及利害關係人得提起訴願。」

³⁷³ 改制前行政法院 75 年度判字第 362 號判例「訴願法第 18 條所稱之利害關係人，乃指法律上之利害關係而言，不包括事實上之利害關係在內。」

³⁷⁴ 遺贈稅法第 6 條第 1 項規定「遺產稅之納稅義務人依序為遺囑執行人、繼承人及受遺贈人或依法選定遺產管理人。」

第三目 行政法院見解

(一) 台中高等行政法院 95 年訴字第 166 號判決

1. 原告代位申報遺產稅程序合法

遺產稅之申報係屬公權之行使，台灣雲林地方法院函核准予原告代位繼承人申報遺產稅並辦理繼承登記，因繼承人怠於行使申報之權利，**依稅捐稽徵法第 50 條規定及類推適用民法有關代位權規定之法理**（最高行政法院 89 年度判字第 583 號判決參照），原告依稅捐稽徵法第 17 條及第 35 條規定代位繼承人申報並請求將被繼承人生前未償債務自遺產中扣除等請求，**在程序上尚難認為不合法**，被告及訴願機關加以駁回自有未洽³⁷⁵。

(二) 最高行政法院 97 年判字第 514 號判決

1. 程序面

(1) 行政處分之認定

本案被上訴人（一審原告）在原審法院起訴，其訴訟類型為課予義務訴訟。而課予義務訴訟，在判斷行政機關拒絕請求之答覆，是否為一「否准處分」時，其重點不在拒絕書面之理由如何記載，而在於「人民之請求內容，客觀上是否一定必須以作成行政處分之方式才能被滿足」，如果是的話，無論受請求行政機關之答覆形式為何，該答覆都應被視為一否准處分。

³⁷⁵ 法院見解中針對實體面認為：系爭債務於 1997 年間違約未按期繳息，借款人即債務人已喪失期限利益，應立即全部償還，主債務於被繼承人死亡前已到期，原告於被繼承人生前已取得執行名義，此亦有原告提出之台灣雲林地方法院民事執行處通知為憑，足證被繼承人死亡時，系爭債務業已發生，被繼承人對系爭債務既負有連帶清償責任，並提供物上擔保，則在債務未清償前，不能請求債權人塗銷抵押權登記，債權人並得於債務人給付遲延後，聲請法院裁定拍賣抵押物，依民法第 273 條第 1 項、第 873 條第 1 項條文之規定，該筆債務自屬被繼承人死亡前未償之債務，非不得自遺產中扣除。原處分及訴願決定未考量被繼承人為系爭債務之連帶保證人並同時為物上保證人，以及債權人對物上保證人提供之擔保物得優先受償等由，遽以被繼承人僅為連帶保證人，並非主債務人，系爭連帶債務僅有擔保性質，屬或有負債（未確定是否發生），不得將之列為被繼承人死亡前之未償債務扣除，亦有未合。

(2) 代位權之行使

依目前民事法之學理通說，民法第 242 條代位權之行使，做為代位權行使對象之債務人權利，並不限於私法上之權利，也包括公法上權利。而代位權之有無，要依民法第 242 條規定之構成要件來決定。特定債權人一旦因為代位權之行使，而以自己名義行使債務人之公法上權利後，其具有「與該公法上權利相關行政措施」之利害關係人身分，即得被完全肯認，不須再引用任何有關行政法理或其他行政法實證法規範來支持。**原判決見解與本院之直接適用說觀點不儘一致，但最終判斷結論尚無不同。**

(3) 課稅處分未經復查之效力

最後有關租稅初核處分之規制效力，本院已一再指明，透過稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規範結構足知³⁷⁶，稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條實為行政程序法第 110 條第 3 項之特別規定³⁷⁷，因為稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條，分別賦與租稅機關與納稅義務人事後追徵及退稅請求之職權或權利，此等職權或權利之賦予，即係對行政程序法第 110 條第 3 項有關行政處分形式羈束力規範作用之排除。而稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之實質規範功能，亦是針對租稅稽徵大量行政之特質，而就租稅初核處分羈束力所為特別之規定（參

³⁷⁶ 稅捐稽徵法第 21 條規定「租稅之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之租稅，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏租稅者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由租稅稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之租稅，其核課期間為五年。三、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租稅者；其核課期間為七年。(第 1 項) 在前項核課期間內，經另發現應徵之租稅者，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。(第 2 項)」、同法第 28 條規定「納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內提出具體證明，申請退還；逾期未申請者，不得再行申請。」

³⁷⁷ 行政程序法第 110 條第 3 項規定「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。」

閱同院 96 年判字第 831 號判決意旨，詳本章節項、第四目、(二))。在此規範結構下，**只要爭點沒有經過復查程序，而在核課期間內，納稅義務人或利害關係人均得再為爭執**。是以國稅局上訴意旨謂：「初核處分已生形式羈束力，被上訴人事後即不得再行爭執」云云，明顯與現行租稅法制之設計不符³⁷⁸。

第四目 判決評析

(一) 行政法院對代位權見解之商榷

1. 代位「權」之法源依據

現代的租稅申報，並不是人民的「權利」，而是一種「義務」，其乃協力義務之一環，係幫助稽徵機關行使調查權限的手段，並蘊含維護基本權利之意旨。我國於 20 世紀前半葉引入所得稅與遺產稅之初，即採取課予義務的立法例，與 19 世紀後半葉的普魯士法例頗有不同（詳前文第三章、第二節、第二項）。**因此既不存在一種申報的權利，自然也不可能發生其他人代位行使納稅義務人申報權利的情形**，本件最高行政法院 97 年判字第 514 號判決明確表示應「直接適用」民法第 242 條規定，認為債權人係代位債務人之權利進行申報，似不可採。

³⁷⁸ 法院見解中針對實體面認為：本案真正有指標意義之議題出在：被繼承人生前之保證債務，在租稅法制上應如何來評價。傳統租稅稽徵實務，均將爭議聚焦在「遺產稅」上，討論「被繼承人死後，其生前之保證債務要在多少金額範圍內，認定為既存之未償債務，而得依遺贈稅法第 17 條第 1 項第 9 款之規定，予以扣除」。而忽略了被繼承人生前出面擔任保證人之時點，在稅上之影響。若該保證之原因關係是有償的，則保證行為取得之報酬（對價）可能因此對被繼承人為保證時點租稅週期內（或其後之租稅週期）之所得多寡構成影響，而有所得稅法之適用。若該保證之原因關係是無償的，則其保證行為是否有可能構成一個「贈與行為」，而應課徵「贈與稅」，實有待於進一步之研究，其中涉及遺贈稅法第 5 條第 1 款之詮釋。或認擔任保證人，還不到債務具體發生之地步，且其對債務人尚有求償權，因此不算具體「承擔債務」。但當被繼承人死亡時點，保證責任已發生，且對主債務人求償權已無從行使，應否認為在該時點有贈與行為發生，而成就贈與稅之構成要件，實有討論空間。總結以上所述，本件上訴人（一審被告）提出之上訴理由，依上開法理予以檢證，於法並非有據，上訴意旨求予廢棄，難謂有理由，應予駁回。

其次，民法第 242 條規定之法律意旨在債權之保全³⁷⁹，且須債務人對第三人確實有權利存在，最高法院 69 年台上字第 1535 號及 70 年台上字第 2643 號民事判決皆認為「債權人依民法第 242 條規定以自己名義代位行使者，為債務人之權利，而非自己之權利，若債務人自己並無該項權利，債權人即無代位行使之可言」。此外，行使要件還包括，該權利非專屬於債務人，且債務人怠於行使權利，於非特定物之債須債務人陷於無資力，在特定物之債則只須符合合同法第 243 條之規定即有保全必要³⁸⁰，惟行使後該債權給付仍先歸屬於債務人。

本件情形則在民事執行情序中，因債務人怠於履行其公法上義務，依遺贈稅法第 8 條第 1 項規定不得辦理移轉登記³⁸¹，導致債權人之權利不能順利實現，依未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法（下稱聯繫辦法）第 17 條規定與同辦法第 18 條準用第 4、5 條可知³⁸²，債權人要提出遺產稅繳清證明書須依同辦法第 1 條規定向地方法院聲請准予申報繳納債務人之遺產稅³⁸³，繳納之後始得依同辦法第 5 條規定取得執行不動產之遺產稅繳清證明書及代繳證明書。

³⁷⁹ 民法第 242 條規定「債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己之名義，行使其權利。但專屬於債務人本身者，不在此限。」

³⁸⁰ 民法第 243 條規定「債務人怠於行使其權利時，債權人因保全債權，得以自己之名義，行使其權利。但專屬於債務人本身者，不在此限。」

³⁸¹ 遺贈稅法第 8 條第 1 項規定「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。」

³⁸² 未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法第 17 條規定「為執行名義之判決，係命債務人辦理不動產繼承、移轉或分割登記，而其權利標的物為未辦理繼承登記之不動產者，地政機關應命債權人提出遺產稅繳清證明書或免稅證明書或租稅稽徵機關同意移轉證書後，始得辦理。」

未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法第 18 條規定「第四條及第五條之規定，於前條情形準用之。」第 4 條規定「債權人依第一條向租稅稽徵機關申報遺產稅者，其應代繳之遺產稅額，得就其聲請強制執行之不動產所占全部遺產總額之比率計算之。」第 5 條規定「債權人繳清核定遺產稅額者，租稅稽徵機關應發給執行不動產之遺產稅繳清證明書及代繳證明書，其免稅者，應發給免稅證明書。」

³⁸³ 未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法第 1 條規定「未辦理繼承登記之不動產，執行法院因債權人之聲請，依強制執行法第十一條第三項或第四項規定，以債務人費用，通知地政機關登記為債務人所有時，得依同法第二十八條第二項規定准債權人代債務人申報遺產稅及登記規費。」

上揭規定與其認為乃保全債權人權利而設，不如認為乃為保障國家租稅債權而設。換言之，按稅捐稽徵法第 6 條第 1 項規定「租稅之徵收，優先於普通債權」，對照同法條第 2、3 項可知³⁸⁴，**物權乃優先於除土地增值稅、地價稅、房屋稅之外的租稅債權**，而本案所涉乃債權人執行物上保證人之抵押土地，因此債權人所行使者乃抵押權，依 2007 年 7 月 5 日司法院秘台廳民二字第 0960014033 號函³⁸⁵，法院進行拍賣時，除通知抵押權人行使抵押權外，毋庸主動通知其他尚有欠稅之租稅稽徵機關參與分配。至於租稅機關間是否相互通知，請租稅稽徵機關自行聯繫決定。而於不動產拍賣後，依強制執行法第 113 條準用第 74 條規定，拍賣物賣得價金，扣除強制執行之費用後，應將餘額交付債權人。準此，若無遺贈稅法第 8 條第 1 項規定，本應依一般執行抵押權之程序進行，抵押權人之受償次序尚優先於遺產稅債權；然因為有遺贈稅法的規定，故造成遺產中遺有不動產部分，於繳清遺產稅前，不能先行辦理移轉登記，就此部分，搭配前揭聯繫辦法，導致在執行程序中，即使尚未拍定，稽徵機關都可以因為債權人之申報繳納而先獲得一部分的遺產稅額，而於後續的不動產拍賣程序，稽徵機關還可能再參與分配，或者於拍賣

³⁸⁴ 稅捐稽徵法第 6 條第 2、3 項規定「土地增值稅、地價稅、房屋稅之徵收，優先於一切債權及抵押權。(第 2 項) 經法院或行政執行署執行拍賣或交債權人承受之土地，執行法院或行政執行署應於拍定或承受五日內，將拍定或承受價額通知當地主管機關，依法核課土地增值稅、地價稅、房屋稅，並由執行法院或行政執行署代為扣繳。(第 3 項)」

³⁸⁵ 2007 年 7 月 5 日司法院秘台廳民二字第 0960014033 號函「稅捐稽徵法於 96 年 1 月 10 日修正公布後，實務適用時產生諸多疑義，亟須統整作法。本院乃聘請臺灣高等法院阮庭長富枝、前新竹地方法院傅庭長金圳擔任講座，於 96 年 5 月 28 日召集各法院民事執行處代表及法務部行政執行署、財政部賦稅署等有關機關，舉辦旨揭討論會，經與會代表縝密研討後，作成下列決議：一、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項規定適用之時點，限於 96 年 1 月 12 日修正生效後開徵之地價稅、房屋稅始有其適用。二、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項、第 3 項規定應優先受償之地價稅、房屋稅，應僅限於就該執行標的物所課徵之地價稅、房屋稅。三、稅捐稽徵法第 6 條第 2 項所規定之地價稅、房屋稅，含 96 年 1 月 12 日修正生效後歷年度欠繳之地價稅、房屋稅。四、土地增值稅、地價稅、房屋稅，既同列為優先債權，受償順序應相同，如案款不足清償時，應依稅額比例受償。五、法院核發權利移轉證書予拍定之買受人時，應一併通知相關租稅稽徵機關。六、法院進行拍賣時，除通知抵押權人行使抵押權外，毋庸主動通知其他尚有欠稅之租稅稽徵機關參與分配。至於租稅機關間是否相互通知，請租稅稽徵機關自行聯繫決定。七、拍賣之建物部分屬未辦保存登記或無座落門牌，甚或面積構造、層次等與房屋稅籍資料不符者，法院於函查租稅數額公文附表中業已列出，無庸再檢送成果圖。八、已逾限繳期限未逾滯納期之欠稅案件，於接獲拍定通知時，其租稅數額應計算至拍定日。」

價金清償民事債權後，剩餘款再併入遺產總額課稅³⁸⁶，而繼續獲償遺產稅。如此設計，只能說係專為國庫著想，殊無慮及債權人權利之實現。

而所謂類推適用係針對法律漏洞，基於平等原則，相同情形應為相同處理，因規範意旨相同而得比附援引。**債權人代申報繳納遺產稅之規範模式意旨與民法第 242 條差異甚大，似無類推適用民法代位權法理之處**，本件台中高等行政法院 95 年訴字第 166 號判決推論似有疑義。至若原告所引最高行政法院 89 年判字第 583 號判決，其所涉乃土地增值稅之申報，該案法院認為土地增值稅之申報係屬公權之行使，債權人得類推適用民法代位申報。惟查土地稅法第 49 條第 1 項規定之文義³⁸⁷，一般情形下，申報是土地所有權移轉權利人與義務人共同「應」履行的事項，但書所稱權利人得單獨申報係指在義務人不願或不能共同履行時（如經法院確定判決義務人應移轉所有權），始允許權利人採取單獨申報的方式，並非謂權利人有選擇「是否」申報的權利，法院認土增稅申報係公權行使，恐值商榷。

綜上，本文以為**債權人依聯繫辦法第 1 條，向法院聲請代申繳遺產稅，乃基於法規命令而來的單獨權利，與民法代位權法理無涉**。此種權利猶如法令賦予之權限，債權人得選擇是否介入債務人之公法上遺產租稅申報事項，如若其選擇介入，**這種程序上負擔（如釋字第 640 號解釋所稱之可能產生的作業成本與費用等負擔）乃債權人自願選擇，係可期待之負擔**，但也因此會產生相關權利義務，此即下述權利範圍的問題。

³⁸⁶ 財政部 1986 年 7 月 24 日台財稅字第 7557468 號函「被繼承人陳張××於七十四年五月二日死亡，生前以土地提供他人作為借款抵押設定，於其生前（七十四年四月十九日）已經法院執行拍賣，惟至死亡後（七十四年五月十六日）始經拍定，依本部 73 台財稅第 50848 號函釋規定，該土地應併入遺產總額課稅後，再以被繼承人死亡前未償債務扣除。同時，上述土地於拍賣償債後，被繼承人之繼承人對該債務人（借款人）已取得求償權，應將該求償權額連同拍賣償債後，如有剩餘時之餘款，併入遺產總額課稅。」

³⁸⁷ 土地稅法第 49 條第 1 項規定「土地所有權移轉或設定典權時，權利及義務人應於訂定契約之日起三十日內，檢附契約影本及有關文件，共同向主管稽徵機關申報其土地移轉現值。但依規定得由權利人單獨申請登記者，權利人得單獨申報其移轉現值。」

2. 債權人之地位與權利範圍

若債權人非所謂代位權人，則在租稅法上債權人代繳之地位為何，頗有爭議。有學者認為如其自願代繳租稅，其係有利害關係之第三人清償債務，租稅稽徵機關不得拒絕，其亦為租稅代繳人之一種³⁸⁸。但稽徵機關則持相反見解³⁸⁹，認為依聯繫辦法代債務人申繳遺產稅之債權人，尚非稅捐稽徵法第 50 條所稱之代繳人³⁹⁰，納稅義務人逾限未繳遺產稅加徵之滯納金、利息，無須由其代繳，其亦無同法第 35 條規定申請復查之適用。行政法院見解則有分歧，高雄高等行政法院 96 年訴字第 706 號判決與最高行政法院 96 年判字第 1859 號皆認為，債權人非代繳人，自無該條規定之適用³⁹¹。然本件台中高等行政法院 95 年訴字第 166 號判決雖一方面認為得類推適用民法代位權法理，二方面又認為「可依稅捐稽徵法第 50 條」代繳人準用納稅義務人之規定，原告依同法第 17、35 條代位申報，並請求扣除未償債務，程序上合法³⁹²。

³⁸⁸ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 302

³⁸⁹ 財政部 93 年 8 月 30 日台財稅字第 0930453521 號函「依『未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法』規定代債務人申繳遺產稅之債權人，尚非稅捐稽徵法第五十條所稱之代繳人，納稅義務人逾限未繳遺產稅加徵之滯納金、利息，無須由其代繳，其亦無同法第三十五條規定申請復查之適用。至稽徵機關如對當事人之申請另有准駁，當事人不服，宜依訴願法相關規定辦理。又債權人代繳之遺產稅，依強制執行法第二十九條規定，得就強制執行之財產先受清償，故日後如發生溢繳稅款情事，應將稅款退還納稅義務人，並通知執行法院及代繳稅款之債權人，作為其是否再為執行之參考。」

³⁹⁰ 稅捐稽徵法第 50 條規定「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納租稅義務之人準用之。」

³⁹¹ 高雄高等行政法院 96 年訴字第 706 號判決「上開聯繫辦法係為維持登記制度之完整，貫徹民法第 759 條之規定，並避免債務人故不辦理登記，藉以逃避執行，特賦予債權人得代債務人繳清其遺產稅及登記規費，以利執行。此與稅捐稽徵法第 50 條所為之規範，二者並不相同。故租稅稽徵機關依聯繫辦法第 1 條許債權人代債務人申繳遺產稅，參照最高行政法院 96 年判字第 1859 號判決（原判決誤植為第 1895 號判決），債權人因非稅捐稽徵法第 50 條所稱之代繳人」、最高行政法院 96 年判字第 1859 號判決亦認為「因稅捐稽徵法第 50 條：『本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納租稅義務之人準用之。』乃針對稅法所規定之扣繳義務人、代徵人、代繳人（如所得稅法第 89 條、娛樂稅法第 3 條、土地稅法第 4 條、第 5 條之 1、營業稅法第 36 條及房屋稅條例第 4 條），所為之規範。故租稅稽徵機關依『未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法』第 1 條許債權人代債務人申繳遺產稅，其債權人因非稅捐稽徵法第 50 條所稱之代繳人，自無該條規定之適用。」惟查判決內容所引所得稅法第 89 條乃扣繳義務人，娛樂稅法第 3 條乃代徵義務人，營業稅法第 36 條乃因外國事業團體無固定營業場所，故納稅義務由勞務買受人負擔，勞務買受人本身就是納稅義務人，以上皆非代繳義務人，似有引用錯誤的情況。

³⁹² 台中高等行政法院 95 年訴字第 166 號判決「...依稅捐稽徵法第 50 條規定及上揭類推適用民法

本文以為，就債權人依聯繫辦法第 1 條聲請法院代申繳遺產稅與最高行政法院 96 年判字第 1859 號判決所稱依土地稅法第 4 條或房屋稅法第 4 條等規定³⁹³，代繳人負有法定繳納稅款之義務，兩者之義務狀態並無不同；後者稽徵機關固然可向代繳人強制執行，前者於提出聲請之表示後，法院之核准亦表示債權人對稽徵機關負有繳納係爭不動產部分之遺產稅義務，當債權人無正當理由拒不履行時，稽徵機關亦可就此部分強制執行；再者，就代繳後的權利狀態觀之，土地稅法第 4 條第 3 項與房屋稅條例第 4 條第 2 項雖有明文規定代繳人代繳後，得向納稅義務人求償；但債權人代繳納稅義務人之遺產稅後，**有學者認為依民法第 312 條，因屬利害關係人之清償，該部分的租稅債權亦因清償而法定移轉於清償人（即代繳租稅之債權人）**³⁹⁴。

本文結論上贊同學者見解，**惟依釋字第 474 號解釋文，涉及公法事項應先類推適用公法有關規定，如無，始尋找民法規定類推適用**³⁹⁵；土地稅法第 4

有關代位權規定之法理，原告依稅捐稽徵法第 17 條及第 35 條規定代位繼承人申報並請求將被繼承人生前未償債務自遺產中扣除等請求，在程序上尚難認為不合法...

³⁹³ 土地稅法第 4 條規定「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用人負責代繳其使用部分之地價稅或田賦：一、納稅義務人行蹤不明者。二、權屬不明者。三、無人管理者。四、土地所有權人申請由占有人代繳者。(第 1 項)土地所有權人在同一直轄市、縣(市)內有兩筆以上土地，為不同之使用人所使用時，如土地所有權人之地價稅係按累進稅率計算，各土地使用人應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義務。(第 2 項)第一項第一款至第三款代繳義務人代繳之地價稅或田賦，得抵付使用期間應付之地租或向納稅義務人求償。(第 3 項)」

房屋稅法第 4 條規定「房屋稅向房屋所有人徵收之。其設有典權者，向典權人徵收之。共有房屋向共有人徵收之，由共有人推定一人繳納，其不為推定者，由現住人或使用人代繳。(第 1 項)前項代繳之房屋稅，在其應負擔部分以外之稅款，對於其他共有人有求償權。(第 2 項)第一項所有權人或典權人住址不明，或非居住房屋所在地者，應由管理人或現住人繳納之。如屬出租，應由承租人負責代繳，抵扣房租。(第 3 項)未辦建物所有權第一次登記且所有人不明之房屋，其房屋稅向使用執照所載起造人徵收之；無使用執照者，向建造執照所載起造人徵收之；無建造執照者，向現住人或管理人徵收之。(第 4 項)房屋為信託財產者，於信託關係存續中，以受託人為房屋稅之納稅義務人。受託人為二人以上者，準用第一項有關共有房屋之規定。(第 5 項)」

³⁹⁴ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 307

³⁹⁵ 司法院大法官會議解釋釋字第 474 號解釋文「公務人員參加公務人員保險，於保險事故發生時，有依法請求保險金之權利，該請求權之消滅時效，應以法律定之，屬於憲法上法律保留事項。中華民國四十七年八月八日考試院訂定發布之公務人員保險法施行細則第七十條（八十四年六月九日考試院、行政院令修正發布之同施行細則第四十七條），逕行規定時效期間，與上開意旨不符，應不予適用。在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及未完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民

條第 3 項與房屋稅條例第 4 條第 2 項之規範意旨在於代繳人繳納本非自身納稅義務之租稅，最終須負擔者仍為納稅義務人，故賦予代繳人對納稅義務人求償之權，**基於總體類推上開土地稅法與房屋稅條例³⁹⁶，兩者在權利狀態上亦具有類似性，應可適用於本件情形。**而稅捐稽徵法第 50 條解釋上亦可適用於依聯繫辦法聲請代繳之債權人。

從而，依稅捐稽徵法第 50 條規定「本法對於納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納租稅義務之人準用之。」**債權人聲請准予代申報繳納係爭不動產部分之遺產稅後，取得與納稅義務人相同的權利義務，對於納稅義務人之程序保障亦應適用於債權人**，故其依同法第 17、35 條自可申請更正與提起復查。本案原告、行政法院見解所持推論雖與本文不同，但結論應可支持。須注意者，債權人經核准代申報繳納遺產稅後，始向將來負擔繳納義務，過去因納稅義務人怠於申報而發生的滯報金、利息或罰鍰等，皆與債權人無涉，自無庸負責³⁹⁷。

（二）初核處分之效力

一般所謂行政處分之效力，係包含存續力（Bestandskraft），又可分為形式（formell）與實質（materiell）存續力，法律依據為行政程序法第 110 條第 3 項。形式存續力係指人民對其認為違法或不當之行政處分，如未依法律規定提起行政爭訟（含救濟期間經過、當事人拋棄法律救濟、或根本不許可提起

法之規定，併此指明。」

³⁹⁶ 所謂總體類推，指就多數同類法律規定抽出的一般法律原則，而為類推適用，又稱法之類推（Rechtsanalogie），與就某個別法律規定而為類推適用不同。請參照王澤鑑，民法總則，增訂版，作者自刊，2002 年 7 月，頁 69

³⁹⁷ 準此，財政部 2004 年 8 月 30 日台財稅字第 0930453521 號函認為「依『未繼承登記不動產辦理強制執行聯繫辦法』規定代債務人申繳遺產稅之債權人，尚非稅捐稽徵法第五十條所稱之代繳人，納稅義務人逾限未繳遺產稅加徵之滯納金、利息，無須由其代繳...」一方面對債權人為何不是稅捐稽徵法第 50 條代繳人未提供理由，二方面混淆債權人無須繳納滯納金、利息的原因，似有檢討之處。

法律救濟等情形)，人民即不得再為爭執。實質存續力則指當事人及作成行政處分之行政機關，皆受行政處分規制內容之拘束，行政機關僅於具備一定要件時，始得予以廢棄或變更³⁹⁸。

存續力之目的在於維護法安定性，而法安定性在課稅程序中也蘊含維護人民程序上負擔能力的功能³⁹⁹，這讓稽徵機關與人民都能對法律案件之確定有預見可能，從程序角度觀之，對機關而言，處分具有存續力也表示原則上毋須再花費行政成本調查，日後依照處分內容為之即可；對人民而言，處分具有存續力乃成為其日後生活之準則，人民有權信賴機關不會再就相同事件另為不同之處置，簡言之，人民在程序上不再承受不可期待的負擔。

租稅核課處分乃對人民財產權之侵害，屬於最典型的干預處分⁴⁰⁰，符合行政程序法第 92 條第 1 項與訴願法第 3 條第 1 項行政處分之意義，向無爭議。既為行政處分，前述行政處分之效力原則上自得加以適用。但最高行政法院 96 年判字第 831 號判決及本案同院 97 年判字第 514 號判決，在處理遺產稅爭議時，詳盡地針對初核處分效力表示見解⁴⁰¹，其**概括地認為租稅的第一次核**

³⁹⁸ 吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006 年 8 月，頁 372-373、陳敏，行政法總論，五版，作者自刊，2007 年 9 月，頁 395, 441-444、蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，第二版，學林出版，2001 年 10 月，頁 217（李建良執筆）、陳新民，行政法學總論，修訂七版，作者自刊，2000 年 8 月，頁 332-334

³⁹⁹ Vgl. Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 18.

⁴⁰⁰ Birk, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 332ff.

⁴⁰¹ 最高行政法院 96 年判字第 831 號判決「……按租稅行政具有大量行政之特質，不僅租稅主體多，且各式租稅，若屬週期稅者，每一週期完結，租稅主體隨之發生、申報及繳納作為。即使非屬週期稅者，例如本案所涉及之遺產稅，雖然每一自然人終其一生僅有一次被課徵此項租稅之可能，但其租稅客體範圍龐雜，自然人之死亡時點又難以預測，以致沒有資料可供查核（所以遺贈稅法第 23 條才課遺產稅之納稅義務人自動申報遺產租稅客體之義務，事後又留給租稅機關至少二個月之調查期間，以便租稅機關有時間確實掌握租稅客體流向）。面對如此多之報繳及調查事務，租稅機關人力有限，又面臨『資訊不對稱』之困境（因為大部分與租稅核課有關之資料均掌握在人民之手中），如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成租稅之稽徵。但是偏偏租稅又是一種『無對待給付』之公法上單方義務，因此一般而言，納稅義務人均有避稅之『誘因』存在。若放任此等現象，國家之主要財政收入即無法取得，現代國家負擔公共任務之財政基礎即行喪失，難以維繫國家制度之正常運作。因此在法制上必須確立『稽徵經濟原則』，課予人民眾多之協力義務，以利租稅之稽徵。實則『稽徵經濟原則』乃是與『租稅法定原則』及『量能原則』併立之租稅法制三大基本建制，極具重要性。由此亦可知，在租稅法制上，人民權利與行政效率必須有所調和，其間有『成本效益』

課，是一種權宜性的，形式性的決定，依稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定，其構成行政程序法第 110 條第 3 項之特別規定，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核課之結果，另行徵課或申請退稅。

析言之，其所持理由乃基於徵納雙方雙重「資訊不對稱」的現實。就稽徵機關而言，其面臨課稅事實掌握的「資訊不對稱」困境，如果沒有納稅義務人之合作，不可能有效完成租稅之稽徵。加上一般而言納稅義務人均有避稅之「誘因」存在，因此在法制上必須確立「稽徵經濟原則」，課予人民眾多之協力義務，以利租稅之稽徵。另一方面，就納稅義務人而言，因為稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，一般納稅義務人很難理解租稅機關之法律見解，因此在很多情形下，也不能立即明瞭租稅機關適用法令有無錯誤，此等法律知識的資訊不對稱現象，納稅義務人顯屬劣勢之一方。

準此，基於上開雙重「資訊不對稱」現實，一般而言，租稅之第一次核

之衡量在其中。法院正是在這樣的認知下來解釋及操作現行稅法。

此外上述『資訊不對稱』乃是針對租稅客體事實而言，在這個層面上，顯然是納稅義務人對這些資訊享有優勢地位。但是對個案中之稅法正確適用而言，又存在著另外一種『資訊不對稱』之現象。簡言之，稅法是一種高度技術化之法律，內容龐雜，闡釋或補充法規範之令函眾多，一般納稅義務人很難理解租稅機關之法律見解，因此在很多情形下，也不能立即明瞭租稅機關適用法令有無錯誤，此等法律知識的資訊不對稱現象，納稅義務人顯屬劣勢之一方。

正是基於上開雙重『資訊不對稱』現實，一般而言，租稅之第一次核定，經常是形式的、權宜的，租稅機關僅以納稅義務人提供之資料為基礎，為其核定基礎，而且通常不附有關『事實認定』及『法律適用』之說理（通常僅有稅單及核定通知書而已，而核定通知書之記載又極為簡略）。一般言之，只有在納稅義務人接到第一次核課之文書後，不服該稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，租稅機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。

所以上述之第一次核課，是一種權宜性的，形式性的決定，再依稅捐稽徵法第 21 條及第 28 條之規定，由該二條規定內容可知，在核課期間內，徵納雙方均可不顧第一次核課之結果，另行徵課或申請退稅。

而上述第一次核課之權宜性、形式性特徵，會讓特定租稅債務，在法定之核課期間內，始終處於流動狀態，徵納雙方對租稅債務之界限都有機會重為爭執，直到某項具體爭執已經進入復查程序，在該爭執範圍內之事實內容及法律適用才得以固定下來。而其餘部分，立法者則參酌雙方各自享有資訊優勢之現實背景，有意讓其繼續處於流動狀態，直到核課期間屆滿，租稅債務才確定下來。在這樣的法制結構下，爭點原則之採用勿寧是司法實務之最適抉擇，不然現行法律即無從操作。」

定，經常是形式的、權宜的，租稅機關僅以納稅義務人提供之資料為基礎，為其核定基礎，而且通常不附有關「事實認定」及「法律適用」之說理（通常僅有稅單及核定通知書而已，而核定通知書之記載又極為簡略）。一般言之，只有在納稅義務人接到第一次核課之文書後，不服該稅額之核定結果，提出具體之事實及法律意見提起復查，租稅機關才會在復查程序中，針對納稅義務人之主張內容，為實質認定及准駁，並表明於復查決定書，而也只有到此階段，爭議事項才可以被客觀認知及理解。

本文認為，**最高行政法院持此見解，恐忽略法治國家首要重視之法安定性（Rechtssicherheit）保障⁴⁰²，同時也不符合程序上量能原則所要維護的——避免造成人民程序上不可預期的負擔。**從稽徵機關角度出發，執行財政目的稅法本應力求盡力實現法律之委託——依據量能原則平等課稅⁴⁰³；然一個原則之盡力實現往往會遭遇其他原則的衝突，而須權衡折衝，**此處所涉一方面乃「依法課稅」與「法安定性原則」之衝突問題；二方面係租稅繳納義務人之程序上負擔能力之問題。**

法院見解認為**未經復查案件，只要在核課期間內，雙方皆可任意再行徵課或申請退稅，處分不具存續力**，如此一來，租稅債務關係至少在五年之內都呈現不穩定的狀態，是否符合法安定性原則，容有疑慮。此外，法院既將稽徵經濟原則作為稅法重要的基礎原則之一，則不能忽視因為稽徵經濟而使徵納雙方對於「課稅事實」的認知有所妥協，亦即所謂課稅事實，乃是租稅

⁴⁰² 2001年5月4日司法院大法官會議解釋釋字第525號解釋理由書首段「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。人民對公權力行使結果所生之合理信賴，法律自應予以適當保障，此乃信賴保護之法理基礎，亦為行政程序法第一百十九條、第一百二十條及第一百二十六條等相關規定之所由設。行政法規（包括法規命令、解釋性或裁量性行政規則）之廢止或變更，於人民權利之影響，並不亞於前述行政程序法所規範行政處分之撤銷或廢止，故行政法規除預先定有施行期間或經有權機關認定係因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，制定或發布法規之機關固得依法定程序予以修改或廢止，惟應兼顧規範對象值得保護之信賴利益，而給予適當保障，方符憲法保障人民權利之意旨。……」

⁴⁰³ Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 4.

程序中調查成本與納稅義務人協力成本折衝下的真實，這也是租稅大量行政（Massenverwaltung）下⁴⁰⁴，稽徵經濟必然的結果。**若五年之內的租稅債務關係不確定，固然可隨時發掘更多的實體真實，但是否背離了大量行政僅要求「接近真實」的事物正義，亦值吾人思考。**

再者，稅捐稽徵法第 34 條第 3 項第 1 款亦規定，經租稅稽徵機關核定之案件，納稅義務人未依法申請復查者乃租稅案件「確定」的一種事由，與未經訴願、未經行政訴訟等事由並列，可知其所謂確定乃一般意義下認知的具備形式存續力而言⁴⁰⁵，並無特殊之處；又依同法第 35 條第 1 項規定提起復查之救濟期間為三十日，如依最高行政法院見解，未經復查案件，五年內皆可再行救濟，似有架空前揭條文規範意旨之嫌。退步言之，縱肯認其見解，則五年內提起的救濟管道，究是復查、訴願抑或直接行政訴訟，仍有疑義，若是復查，則前揭救濟期間之設徒成具文；若是訴願，復查作為先行程序形同虛設；若是行政訴訟，復查、訴願皆喪失功能，並對按照程序進行者極不公平⁴⁰⁶，治絲益棼，莫此為甚。

實則，法院認為稽徵機關因為「資訊不對稱」，無法掌握納稅人課稅資料，即使課予人民眾多之協力義務，以防杜納稅義務人「均有」的避稅誘因，還是只能為形式的、權宜的核課，只要納稅人未提復查，於核課期間內稽徵機關皆可再為重核，**這樣的見解背後其實隱藏著對納稅義務人不信任的問題。**參酌德國學說見解，從稽徵機關角度來看，若納稅義務人盡了協力義務，且沒有根據去懷疑納稅義務人申報的事實是不正確或不完全的；**納稅義務人就享有一種保護自由的預先信任（freiheitsschonende Vertrauensvorschuß）。**

⁴⁰⁴ s. Tipke/Lang, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 5.

⁴⁰⁵ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 549

⁴⁰⁶ 因按照法律規定循序提起復查與訴願程序者，反不如完全不提復查，靜待三十天過去，直接提起行政訴訟。

在法制度的設計上，參酌德國租稅通則之規定，核定處分**原則上**是以終局（*endgültig*）稅額核定的方式作成（德國租稅通則第 155 條第 1 項第 1、2 句）。但其亦有考慮到大量行政下，稽徵機關無法每件租稅案件都仔細調查，若全賦予行政處分實質存續力，亦不合理，故為保留日後核課期間內再為撤銷（*Aufhebung*）或變更（*Änderung*）之可能性，制度上還存有「**附事後查核之保留**」（*Vorbehalt der Nachprüfung*, 德國租稅通則第 164 條）與「**暫時性核定**」（*Vorläufige Steuerfestsetzung*, 德國租稅通則第 165 條）兩種方式以資變通。不論何種方式，處分相對人原則上都能得知此種特殊情況，而不致遭受程序上突襲。

「附事後查核之保留」得以法律直接規定或稽徵機關之個別處分為依據，**在未終局查核（*abschließend prüfen*）且核課期間經過前，該處分僅具有形式存續力，而不具實質存續力，徵納雙方皆可隨時撤銷或變更核課處分之內容，在附查核之保留的情況下，乃免除了稽徵機關調查課稅事實之義務，有助於加速程序進行（*Beschleunigung des Besteuerungsverfahrens*）⁴⁰⁷，稽徵機關就是否發動調查享有裁量權⁴⁰⁸，惟當稽徵機關已實地調查（*Außenprüfung*）⁴⁰⁹，或不再進行終局查核時，該裁量權會收縮至零，亦即不可再行調查⁴¹⁰。此種保留，乃阻礙了課稅處分之「實質存續力」⁴¹¹，司法實務認為其非獨立之附款（*unselbstständige Nebenbestimmung*），不可與原處分分離提起救濟⁴¹²。舉例**

⁴⁰⁷ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), § 5 Rn. 456; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), § 21 Rz. 283; *Rolf Kühn/Alexander von Wedelstädt*, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 18. Aufl., 2004, § 164 AO Anm. 1; *Jo Lammerding*, *Abgabenordnung und FGO*, 15 Aufl., 2005, S. 383.

⁴⁰⁸ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), § 21 Rz. 285; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 164 AO Anm. 11.

⁴⁰⁹ *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 329; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 164 AO Anm. 28; *Lammerding*, a.a.O. (Fn. 406), S. 384.

⁴¹⁰ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), § 5 Rn. 461. 稽徵機關也不可以只為了讓課稅案件保持開放（*offen zu halten*），而選擇這種附保留之核課方式。s. *Schick*, a.a.O. (Fn. 163), 329.

⁴¹¹ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), § 21 Rz. 288.

⁴¹² BFH, III B 40/82, BStBl II 1981, 622. 惟學者有不同見解，認為從條文文義解釋，其應是一種獨立的附款，納稅義務人得與原處分分離爭執。s. *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), § 5 Rn. 460.

而言，採用自動報繳（*Steueranmeldung*）方式之租稅申報（德國租稅通則第 168 條第 1 句）、暫繳稅款（*Vorauszahlung*）與推計課稅之處分就是一種附查核之保留的核課方式⁴¹³。當該變更不利於納稅義務人時，亦須考量當事人之信賴保護（*Vertrauensschutz*）⁴¹⁴。

暫時性核定則與附事後查核之保留不同。其主要適用在事實狀況不明（*Ungewißheiten über Tatsachen*）或「課稅之前提法律狀態」暫時不明⁴¹⁵，稽徵機關事實上不可能或要花費過鉅才能調查（德國租稅通則第 165 條第 1 項第 1 句參照），此時允許稽徵機關作成一個暫時性核定之處分。**與附事後查核之保留最大之不同在於：並未解消稽徵機關之調查義務。**稽徵機關待事實或法律狀況明朗後，仍負有職權調查、作成終局處分之義務；其次，在暫時性核定處分，**徵納雙方並沒有無限制地隨時撤銷或更改處分之權利**，稽徵機關於裁量處分內須表明暫時性之理由（*Grund*）與範圍（*Umfang*），**在與該暫時核課之理由有事理關聯之範圍內**，稽徵機關始得撤銷或更改原處分內容，不受行政處分實質存續力之拘束⁴¹⁶，亦即暫時性核定得針對處分中內容不明之部份，而附事後查核之保留則是對整體處分為之⁴¹⁷。和附查核之保留相同的

⁴¹³ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 286; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 164 AO Anm. 3, 6. 另外，自動報繳亦是一種租稅申報，在結算申報中納稅義務人必須自行計算稅額。（德國租稅通則第 150 條第 1 項第 2 句）亦可稱為自行結算申報（*Selbstberechnungserklärung*）。自動報繳由兩部分組成：稅基的申報（*Erklärung der Besteuerungsgrundlagen*）與稅額之計算（*Berechnung der Steuer*）。s. *Carl/ Klos*, a.a.O. (Fn. 215), 406.

⁴¹⁴ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 457; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 288; *Rolf Ax/ Thomas Große/ Jürgen Melchior*, *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 18. Aufl., 2003, Rn. 1506, 2160. 原則上不能適用信賴保護之見解請參照 *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 164 AO Anm. 21. 認為在法律上錯誤（*Rechtsfehler*）的情形，例外可適用信賴保護者，請參照 *Lammerding*, a.a.O. (Fn. 406), S. 387.

⁴¹⁵ 所謂課稅之前提法律狀態，例如民事程序中繼承人為何尚未確定，而無法核課遺產稅的情形。若是「持續性」（*dauernd*）的事實不明，像是納稅義務人拒絕遞交租稅申報，稽徵機關又無法查明的情況下，則是透過推計課稅或舉證責任之安排加以處理。Vgl. *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 463, 466; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 291; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 165 AO Anm. 5.

⁴¹⁶ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 464; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 293; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 165 AO Anm. 25.

⁴¹⁷ *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 467-468; *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 288; *Kühn/Wedelstädt*, a.a.O. (Fn. 406), § 164 AO Anm. 12.

是，司法實務亦認為其非獨立之附款，不可與原處分分離提起救濟⁴¹⁸。

對照我國法之情形來看，稅捐稽徵法第 21 條看似行政程序法第 110 條第 3 項之例外規定，惟一概地認為未經復查之初核處分得在核課期間內任意反覆，實係對法安定性之傷害。同時，稽徵機關在五年間任意重啟調查並變更處分之結果，亦係對納稅義務人添加不可期待之程序上負擔，而違反程序上量能原則。因此從合憲性解釋之觀點，稅捐稽徵法第 21 條勢必要有所限縮，參酌前述德國法制，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款所稱「申報繳納」應係指在「自動報繳」之租稅的情況下⁴¹⁹、同法同條項第 2 款係限制在調查後課稅事實狀態仍有不明之情形、同法同條項第 3 款所謂未依規定申報則係指在有推計課稅處分之情事，始有同法條第 2 項於核課期間內，經另發現應徵之租稅者，仍應依法補徵之適用，此外本條僅係排除某些課稅處分之「實質存續力」，並未否認形式存續力，故納稅義務人如有不服，仍應在法定不變期間內提起救濟。須注意者係，稅捐稽徵法第 21 條僅是概括地肯定稽徵機關有在核課期間內依法補徵之「權限」，至於在個案中仍應有各別稅法之授權⁴²⁰，且經由明確的附款始得為之⁴²¹。

其次，另一種情況是，當處分內容達違法程度時，為了將違法狀態調整回合法⁴²²，始得於復查期間經過後，在核課期間內再為審查，其本質上應屬一種違法行政處分的撤銷，而有行政程序法第 117 條規定的適用，稽徵機關須滿足該條要件，並於重核時負有說明理由的義務。

⁴¹⁸ BFH, II R 99/88, BStBl II 1990, 1043. 不同見解請參照 *Birk*, a.a.O. (Fn. 193), §5 Rn. 471.

⁴¹⁹ 現行法中自動報繳之例子有所得稅之結算申報、自行申報繳納營業稅。

⁴²⁰ 例如所得稅法第 83、102 條之 2 的規定。

⁴²¹ 附款之法律依據應可類推適用行政程序法第 93 條第 2 項第 4 款「保留行政處分之廢止權」，相同見解請參照簡仕宸，課稅處分職權撤銷之研究，政治大學法律學研究所碩士論文，2007 年 6 月，頁 135 以下

⁴²² 類似見解，請參照陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 551-552

承上，稽徵機關對於納稅義務人之協力，原則上應先給予信賴。因為，**溫暖而富有人性的法治國家係以理性、負責任，且在社會生活之個人作為憲法上人之圖像⁴²³，理應信任基本權利主體會依法行事，而不該事事以防賊或防逃漏的觀點度之**，試問當所有納稅義務人都被當成潛在的逃漏稅者或犯罪人，國家任何侵害或限制行為都將如脫韁野馬，憲法保障人民基本權利之意旨亦蕩然無存。因此，前揭最高行政法院見解認為稽徵機關對於納稅義務人之課稅事實狀態存在著資訊不對稱，乃立基於人人皆有逃漏誘因的假設，除與事實未必相符外⁴²⁴，似亦忽略了稽徵機關應該對租稅申報內容應給予預先的信任；若站在預先相信納稅義務人的立場，稽徵機關所為之第一次租稅處分，原則上即已是實質的、確實的核課；**行政程序法第 97 條第 3 款允許大量作成之行政處分得不記明理由，並不表示稽徵機關就可以「隨便、輕率」行政，而任意否定第一次核課處分的內容**，其所做核課處分仍應嚴肅賦予行政處分的效力，這也是稽徵機關最後責任性的表現⁴²⁵，原則上似無須突破傳統行政法學理對處分效力之見解。

準此，本文以為不能以稽徵機關對事實資訊的不對稱，概括地作為第一次租稅核課處分不具有存續力的理由，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1、2 款若依照最高行政法院的見解適用，會過度傷害法安定性。按稽徵機關固然負有盡力執行法律的誠命，惟課稅真實要在有限行政資源下受限制，平等課稅的要求，亦應以此為範圍，而僅能相對平等⁴²⁶。因此，解釋上稅捐稽徵法第 21 條應限制在有前述之情況下，由稽徵機關在核定處分中透過附款之方式為之。

⁴²³ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 177-178

⁴²⁴ 蓋租稅國為私法自治之前提，租稅的繳納同時有公益促進功能，事實上也可能發生人民樂於誠實納稅者。關於租稅國保障人民私有財產經濟體制可參考葛克昌，憲法國體——租稅國，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 153-154

⁴²⁵ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 170.

⁴²⁶ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 6.

從人民角度觀之，學界通說與法院判例認為復查程序乃訴願先程序，未經復查即不得提起訴願⁴²⁷。本案所涉最高行政法院之見解認為，因為人民對法律規定的不熟悉，從而得不受復查期間拘束，而在核課期間內復為爭執。本文以為，**核課處分上對於復查救濟期間三十天的教示，已使人民有足夠時間去蒐集相關法律規定、諮詢法律見解**。蓋若人民對核課處分無意見，或不願認真看待、尋求救濟，其放任救濟期間經過，乃在自己權利上睡著，法律不應保障不關心自己權利之人；如若人民對核課處分有意見，三十天的期間已足以使其盡量瞭解個案法規內容，縱使無法取得法規內容或不能瞭解，只要人民覺得處分不合理，直接提起復查亦可，待復查之後也會出現更為詳細的理由說明。是故，無論何種情形，皆無法以人民在法律認知上的資訊不對稱，作為否定課稅處分存續力的依據，因為資訊不對稱不代表人民就可以「隨便、輕率」地看待核課處分⁴²⁸。

綜上，本案所涉最高行政法院見解以稽徵機關與納稅人之雙重資訊不對稱作為否定初次核課處分之存續力，本文以為不論從稽徵機關或納稅人角度觀之，資訊不對稱似皆不能作為理由，**尤其本案並非涉及「自動報繳租稅」之核課，而係申報賦課、機關核定課徵之遺產稅，依遺贈稅法第 29、33 條**⁴²⁹，

⁴²⁷ 吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006年8月，頁630、陳敏，行政法總論，五版，作者自刊，2007年9月，頁1258-1261、蔡志方，行政救濟法新論，二版，元照出版，2001年8月，頁117-118、李建良、陳愛娥、陳春生、林三欽、林合民、黃啟禎合著，行政法入門，二版，元照出版，2004年5月，頁444（李建良執筆）；行政法院54年判字第210號、同院60年判字第743號判例

⁴²⁸ 至於稅捐稽徵法第28條之規定，只能限制在事實已確定，而適用法律有錯誤的情況，納稅人不得就事實關係再為主張，否則無疑另開救濟管道，原正常救濟程序反遭架空。因此，若真有適用法律錯誤情事，稽徵機關退稅予人民之行為乃原行政處分之一部或全部撤銷，係依法行政的結果，並非表示原處分本身不具有存續力；若稽徵機關拒絕退稅，則構成人民依法規之申請遭拒絕，可提起課予義務訴願及後續行政訴訟，惟訴願機關與法院在審理時，不得再就已確定的事實加已審酌，此已非同法第28條的處理範圍。

⁴²⁹ 遺贈稅法第29條「稽徵機關應於接到遺產稅或贈與稅申報書表之日起二個月內，辦理調查及估價，決定應納稅額，繕發納稅通知書，通知納稅義務人繳納；其有特殊情形不能在二個月內辦竣者，應於限期內呈准上級主管機關核准延期。」同法第33條「遺產稅或贈與稅納稅義務人違反第二十三條或第二十四條之規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報，或未依第二十六條規定申請延期申報

無論納稅義務人有無申報，稽徵機關皆須進行「調查」核課，因此原則上其處分乃終局之稅額核定，具有實質存續力，不得就處分內容再為變更，除非如上所述，調查事實仍然不明，稽徵機關明示採取推計課稅或附加暫時性核定之附款，始得適用稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定，於核課期間內隨時補徵。蓋法安定性本身蘊含維護人民程序上負擔能力之意旨，不能無條件將之捨棄，僅能於一定條件下加以限制⁴³⁰，終局稅額核定仍具有處分存續力。

第二節 申報方式與內容

第一項 方式

第一目 電子申報系統欄位、資料不全

(一) 二維條碼系統欄位不全致申報錯誤

1. 台北高等行政法院 93 年簡字第 1151 號判決案例事實與兩造見解

原告 90 年度綜合所得稅結算申報，將其姐之子女甲、乙及其兄之子女丙、丁等 4 人，虛列為其自己之子女，申報扶養親屬免稅額計新台幣(下同)296,000 元，案經被告所屬內湖稽徵所查獲，核有違反所得稅法第 71 條第 1 項規定，除否准認列，核定綜合所得總額為 3,523,332 元，淨額為 2,167,773 元，補徵綜合所得稅額 62,158 元外，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按其所漏稅額 62,158 元處 1 倍罰鍰計 62,100 元。**原告主張其申報係其採用二維條碼報稅，對於非直系血親之受扶養親屬，電腦並無該選項，經測試只能選擇「子女」欄位，方得列報扶養，並非故意列報為自己子女，請准予列報扶養並免予處罰**⁴³¹。

者，該管稽徵機關應即進行調查，並於第二十九條規定之期限內調查，核定其應納稅額，通知納稅義務人依第三十條規定之期限繳納。」

⁴³⁰ Vgl. Schick, a.a.O. (Fn. 167), S. 18.

⁴³¹ 判決中並無被告之抗辯。

2. 法院見解

(1) 應由原告就扶養事實負舉證責任

當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任，民事訴訟法第 277 條前段定有明文，依行政訴訟法第 136 條之規定，上開規定為行政訴訟程序所準用。如所得稅之寬減及免稅之要件事實，係例外事實，則應由人民負舉證責任。原告既不能舉證證明前開四名受扶養人之父母無法履行扶養義務，致須由其扶養之事實，亦未另舉其他證據證明該四名未成年人與其共同生活並受其扶養之事實，即難信其前開主張為真實。故被告據以核定否准其列報扶養該三人之免稅額 296,000 元，依法自無不合。

(2) 原告將非子女列報為自己子女，縱無故意，難謂無過失

納稅義務人列報其他親屬或家屬，需合於民法第 1114 條第 4 款及第 1123 條第 3 項之規定，未滿 20 歲或滿 60 歲以上無謀生能力，確受納稅義務人扶養者，二維條碼程式即依據上述規定設計，亦即其他親屬需有與納稅義務人同居且有受其扶養之事實，始得列報為受扶養親屬，**原告所列報之前開四名親屬既不符合前揭規定，依法本不得列報扶養，原告仍執意列報，甚而列報為自己子女，縱非故意，仍難卸免其過失虛列免稅額之責**，被告按其所漏稅額 62,158 元處 1 倍罰鍰 62,100 元，洵屬有據。

(二) 網路申報系統資料不全致申報錯誤

透過網路結算申報綜合所得稅，依稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 3

項規定，自 2006 年度起適用同標準第 3 條第 2 項第 1 款之規定，即納稅義務人透過網際網路辦理結算申報，其經調查核定短漏報之課稅所得，符合下列情形者，免予處罰：1) 屬扣繳義務人、營利事業或信託行為之受託人依法應彙報稽徵機關之各類所得扣繳暨免扣繳憑單（不包括執行業務所得格式代號 9A 之各類所得扣繳暨免扣繳憑單）、股利憑單、緩課股票轉讓所得申報憑單、信託財產各類所得憑單及信託財產緩課股票轉讓所得申報憑單之所得資料。2) 屬納稅義務人依規定向財政部財稅資料中心或稽徵機關查詢，而該機關未能提供之所得資料。故下述案例在該項規定施行生效後，實務上已較少相關發生爭議，合先敘明。

1. 台北高等行政法院 96 年簡字第 157 號判決案例事實與兩造見解

原告辦理民國（下同）93 年度綜合所得稅結算申報，漏報其本人取自達信科技股份有限公司（下稱達信科技公司）之營利所得新臺幣（下同）1,289,601 元、薪資所得 400,000 元及配偶王昭君取自達信科技公司之營利所得 50,334 元，合計 1,739,935 元，嗣經被告查獲，除發單補徵稅額外，並依所得稅法第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額 293,256 元裁處 0.2 倍之罰鍰共計 58,600 元。

本件原告主張漏報部分為當年度原告服務之達信科技公司之員工股票分紅及股票股利，均屬須開立扣繳憑單的所得。而 93 年度原始下載資料中亦已含有 2 筆當年度來自達信科技公司之所得（薪資與職工福利金共計 1,385,152 元）及扣繳資料之狀況下，自不會認為有特別向達信科技公司複查所得之需要。又自財政部下載資料中，其中達信科技公司薪資一筆已達 1,379,905 元，以原告當時月薪 7 萬餘元計算，直觀認為員工股票分紅部分（亦屬薪資）已包含在內，而此 130 餘萬元皆屬達信科技公司配發，直接撥入建華證券集保

帳戶之股票股利，在達信科技公司迄今未上市或上櫃，且迄 93 年度綜合所得稅申報完成日，原告均未曾處分任何達信科技公司股票因此對此項所得未特別另行查詢，自不應視為故意過失。

被告主張原告及其配偶當年度有前揭所得，乃為其所不爭，原告即應依所得稅法第 71 條規定辦理申報，非待稽徵機關通知或收到扣繳憑單始負申報責任；又扣繳暨免扣繳憑單非申報所得之唯一憑據，原告亦可向給付單位查詢或申請補發，尚不能以未收到扣繳憑單而免其申報義務，其漏未申報縱非故意，仍難卸免其過失漏報之責任。且依據財政部 94 年 3 月 11 日台財稅字第 09404516310 號令修正「綜合所得稅電子結算申報作業要點」規定，納稅義務人利用本要點規定之電子憑證查詢、下載之所得資料或向各地區國稅局辦理臨櫃查詢之所得資料，均僅供申報時參考，如尚有其他來源之所得資料，仍應依法辦理申報；納稅義務人未依規定辦理申報致有短報或漏報情事者，應依所得稅法及其相關規定處罰。

2. 法院見解

綜合所得稅採結算申報制，本件系爭當年度原告本人既有取自 X 科技公司之營利所得 1,289,601 元、薪資所得 400,000 元及配偶王○○取自達信科技公司之營利所得 50,334 元，合計 1,739,935 元，**其未依所得稅法第 14 條、15 條及第 71 條第 1 項之規定申報納稅，即構成客觀違章事實**。原告就系爭高額所得 1,739,935 元（約為原告原申報所得總額 3,491,116 元之 1/2），己身知之最詳，**且因金額甚鉅，並無細微混淆之虞**，而納稅義務人利用綜合所得稅電子結算申報作業要點規定之電子憑證查詢、下載之所得資料及扣繳憑單，僅供申報時參考，如尚有其他來源之所得資料，仍應依法辦理申報，原告就

當年度所得原應注意按時申報納稅，而本件依當時之情形，其能注意而不注意，致漏報系爭所得，縱非故意，亦難謂無過失⁴³²。

（三）判決綜合評析

從前揭判決可知，租稅申報體系中「**官方預先準備之書表**」的重要性。**蓋書表主要之任務在於「具體化租稅案件」以及「為調查課稅事實而提出必要之問題」**⁴³³。為了盡調查義務，正確掌握稅基，稽徵機關透過填寫書表，要求納稅義務人履行協力義務，因此書表格式之清晰、明確與詳細，與相關說明之完整，乃是讓納稅義務人正確申報的第一步⁴³⁴。在電子化作業系統中，以往對於書表之要求亦應有所適用。

是以稽徵機關在設計電子申報表格時，應盡量考慮到個案中可能發生的難處。例如案例一中二維條碼申報系統中，若依原告所稱，申報非直系血親扶養親屬，只能輸入「子女」之欄位，而無其他選項。則案例一納稅義務人在輸入時，基於他本身的難處（其認為自己事實上扶養其兄姐之子女），而只能將兄姐子女列報為「子女」。很明顯是因為系統欄位所致，而非納稅義務人過失誤報，蓋姐之子女與納稅義務人在本案例中並不同姓，納稅義務人欲以此故意或過失逃漏租稅，未免有違常理。因此，國稅局於本案例應就申報扶養兄姐子女之免稅額予以剔除即可，並曉諭當事人提出扶養之證明，而不應加以

⁴³² 類似案件尚有台北高等行政法院 96 簡字第 75 號、同院 97 簡字第 326 號、同院 97 簡字第 460 號判決

⁴³³ Schick, a.a.O. (Fn. 163), 306 ff.

⁴³⁴ 例如台北高等行政法院 96 年簡字第 75 號判決，人民雖有收到緩課股票轉讓所得申報憑單，但網路申報系統中，財政部提供的所得參考資料並無該筆所得，加以該憑單上如依人民所述，僅在欄框外清楚註明供核對存查用，並非併入年底申報所得稅扣繳憑單。有別於其他扣繳憑單上，會提醒所得人應附入所得稅申報書申報，在此種情況下，人民未於網路申報中記載該筆所得，稽徵機關仍予處罰，似有未妥。

處罰⁴³⁵。因為申報書表（包含申報系統）之完善乃稽徵機關的責任，其應盡量減輕納稅義務人程序上負擔，而讓法律規定簡明清楚地呈現於書表上。

其次，就案例二而言，有幾個有趣的觀察點。首先，本案判決對於納稅義務人有無過失之認定，**終於走出釋字第 275 號推定過失之陰霾**，而對稅務違章案件之過失，有比較多的說明。本件採取的方式是「漏報所得比較法」，亦即從漏報與全部之所得比例來看，本件漏報額度已達全部所得之 1/2，法院認為當事人並無細微混淆之虞，加上財政部提供之所得資料僅供參考用，從而具有過失⁴³⁶。法院判決邁向對過失有無盡說理義務，而不只以「縱無故意，難謂無過失」一句帶過，固然值得稱讚，然此種客觀比較漏報所得額度，作為判斷當事人「主觀」過失之標準是否妥適，仍值懷疑。固然漏報額度極大，很可能是當事人具有過失，然並不應以此為唯一標準，**綜合考量當事人程序上負擔能力、書表設置之完整性、所得種類性質與申報憑單之說明**等等，比較符合行政罰歸責之個人性。

其次，如前所述，自 2006 年度起採用網路申報之納稅義務人，其漏報所得係屬扣繳義務人、營利事業或信託行為之受託人依法應彙報稽徵機關之各類所得扣繳暨免扣繳憑單（不包括執行業務所得格式代號 9A 之各類所得扣繳暨免扣繳憑單）、股利憑單、緩課股票轉讓所得申報憑單、信託財產各類所得憑單及信託財產緩課股票轉讓所得申報憑單之所得資料，依稅務違章案件減免處罰標準第 3 條第 3 項規定，是免罰的。這樣的規定減少人民遭受處罰之機會，有利於使用網路申報者；惟若採取書面手寫申報，則沒有這樣的免

⁴³⁵ 經測試 96 年度綜合所得稅二維條碼申報系統，扶養親屬欄位已有「其他親屬或家屬（如伯、姪、孫、甥）」的選項可選。

⁴³⁶ 同樣採取「漏報所得比較法」的尚有台北高等行政法院 97 簡字第 760 號判決「原告就系爭年度所得情形（含配偶及受扶養親屬），己身知之最詳，而漏報其配偶李媛媛之薪資所得 509,597 元、受扶養親屬楊佩如之利息所得 2,830 元，合計 512,427 元，**約占原告系爭年度綜合所得總額 2,112,775 元之四分之一，金額甚鉅，當無不知之理。**」

罰機會，是否符合平等原則，容有疑慮。

網路與手寫申報作為裁罰差別待遇之分類標準，可能不具有事物之合理性。蓋稽徵機關掌握扣繳資料的密度是一樣的，只要依所得稅法第 88、89 條規定符合扣繳所得與扣繳義務人者，即負有扣繳義務向稽徵機關申報，之後再移送財政部財稅資料研究中心總歸戶⁴³⁷，並不區分網路或手寫申報。準此，透過網路申報一方面依綜合所得稅電子結算申報作業要點壹、三、規定「以網路或二維條碼申報綜合所得稅及個人所得基本稅額之納稅義務人，免附扣（免）繳憑單、股利憑單、緩課股票轉讓所得申報憑單、信託財產各類所得憑單及信託財產緩課股票轉讓所得申報憑單。」；二方面依前揭裁罰標準，漏報上開憑單亦予免罰；相形之下，採取手寫申報之納稅義務人須小心注意早已被稽徵機關掌握知悉的扣繳憑單有無漏報，並動輒以漏報所得稅而被處罰，兩者待遇大不相同，而無合理正當事由。**從程序上負擔能力觀之，既然稽徵機關透過財稅資料中心之彙整，足以就扣繳部份之所得清楚掌控，且納稅義務人就其全部所得負有真實完整說明之義務，實無必要在程序上課予納稅義務人重複黏貼、繳交扣繳憑單，徒增納稅義務人程序上勞力、時間、費用之耗損。**

此外，從依法行政角度觀之，稽徵機關須執行稅法規定，查核漏稅處罰，對於違章行為之認定不能一概排除，只能就具體個案判斷。對於使用網路申報者，一概就漏報扣繳憑單的情況予以免罰，似忽略了違章事實之多樣性，且不當增加使用網路申報者之僥倖心理。

電子申報方式隨著科技進步、人民教育水準提高與政府大力推動下，使

⁴³⁷ 洪吉山，稅捐申報行為之研究，成功大學法律研究所碩士論文，2002 年 12 月，頁 89

用電子申報案件以幾達全部申報案件之半數，在可見的未來裡應該會越來越發達。惟須注意者係，電子申報中，透過憑證系統簽署之電子金鑰依電子簽章法第 9 條第 1 項規定，才屬於可代替親筆簽名之數位簽章⁴³⁸，而目前佔多數的網路申報還是以「簡易方式」居多（請參照本文第三章、第三節、第三項），此種簡易方式是沒有有效簽名之數位簽章。未來稅務諮詢業發達的話，採用簡易方式可能會發生納稅義務人未經手或事後否認申報時，申報責任之歸屬問題。稽徵機關首先要明知在簡易方式申報中，並沒有一個有效的親筆簽名，所以事實上納稅義務人負責任地租稅申報並不存在，然而這樣的系統建制本身，就會對納稅義務人產生一個信賴基礎，其有權信賴稽徵機關不會再以申報不存在而事後課以滯報金等遲延附加費用⁴³⁹。稽徵機關另一方面也要將之當成是已經依法申報的情況，因此核課期間仍應從傳送電子資料之日起算。而在租稅處罰或是更正申報之義務歸屬上，則可透過舉證責任分配的方式加以處理，因為依據經驗法則提供該筆租稅申報資料者，應該是納稅義務人，若納稅義務人對此有不同意見，則由其舉反證推翻之⁴⁴⁰。

第二項 內容

第一目 應申報之內容未申報

（一）公司先增資後減資發放予配偶之股利，納稅義務人未申報

1. 最高行政法院 96 年判字第 461 號判決案例事實與兩造見解

上訴人（原告）甲之配偶乙係 X 開發股份有限公司（下稱 X 公司）股東，民國（下同）88 年度綜合所得稅結算申報，未申報其取自 X 公司以出售土地增益之資本公積轉增資後又辦理減資之營利所得新臺幣（下同）1,756,800 元。

⁴³⁸ 電子簽章法第 9 條第 1 項「依法令規定應簽名或蓋章者，經相對人同意，得以電子簽章為之。」

⁴³⁹ 德國 ElsterOnline 系統亦是如此，為了推廣電子申報，泰半是沒有申請有效電子簽章的情況。

Vgl. DWS-Institut, a.a.O. (Fn. 233), 1589.

⁴⁴⁰ DWS-Institut, a.a.O. (Fn. 233), 1590.

經財政部臺北市國稅局所屬中南稽徵所審理違章成立，並於 92 年 5 月 14 日通報臺北市國稅局所屬北投稽徵所併課甲當年度綜合所得稅。甲雖於 92 年 5 月 21 日補申報並補繳綜合所得稅額 251,340 元，惟臺北市國稅局以其不符合稅捐稽徵法第 48 條之 1 自動補報免罰之規定，核定甲綜合所得總額為 1,988,802 元，應納稅額為 251,340 元，並以其漏報營利所得 1,756,800 元，致短漏所得稅額 226,305 元，乃按所漏稅額 226,305 元處 0.5 倍之罰鍰 113,100 元（計至百元止）。甲不服，申請復查未獲變更，乃循序提起行政訴訟。

甲主張其配偶係 X 公司股東，並非其董、監事，未參與公司決策，不知 X 公司決策之流程及動機。X 公司增、減資之方式，形式上核與公司法相關規定相符，又 X 公司辦減資將資金還返股東，相對減少股東持有之免稅資本公積轉增資股票仍享有免稅權益，並非轉讓予他人（第三人），並非盈餘分配或分派剩餘財產，僅係公司與股東間資金運用，不需併入當年度所得申報所得稅，上訴人就該所得未於當年度合併申報，並無過失。又上訴人與配偶係屬不同之個體，無從得知 X 公司分配現金係屬何性質，無故意不申報，不應處罰。

國稅局主張若公司辦理減資以現金收回資本公積轉增資配發之增資股票，即係將帳面上資本公積轉增資所增加之股份變現，發現金給股東，實質上與營利事業將出售土地之盈餘（溢價收入）分配予股東，並無不同，股東實質上已有所得，即應計入當年度所得課徵所得稅。甲之配偶為 X 公司股東，本即應對該公司之增、減資重大行為及取自該公司巨額所得之原因盡其探知及公法上應負之義務，且 X 公司辦理資本公積轉增資後，復辦理減資將出售土地溢價收入分配現金給股東案，均經該公司股東常會及股東臨時會開會決議，雖甲可能誤解法令，以為此非應稅所得，但非無期待其正確認識法令規

定之可能，是甲因其怠於作為義務致生漏稅而侵害法益之結果，難謂無過失。

2. 法院見解

(1) 處分固定資產之溢價於課稅後乃公司之盈餘

處分固定資產所生之溢價，對處分之公司而言，是「在該租稅週期內新發生之現金流入，而非原有資產之帳面增值，且發生原因正是因為處分固定資產所致，並可為該公司所終局保有」，完全符合所得稅法中有關「收入」之定義，本來就是該公司之處分固定資產年度之財產交易所得。應併入其全年度之稅基中課徵營利事業所得稅，且稅後之剩餘即屬該公司之盈餘。本諸「實質課稅原則」，運用稅法之獨立性，仍將此等溢價認定為課稅之稅基。

(2) 所得實現之時點應是增資發放股票時

目前法制最後是承認「股份」之收入適格性，並且按股票面額計算其稅基。在此觀點下，增減資案件之所得實現時點，如果從處理一致性之角度，當然是增資時，而非目前實務上所採之減資發給現金時。不過，所得實現時點，為求計算便利，一律以減資時為準，此等法律意見雖與一般增資配股之情形有所不同，但既已為實務上一致採行，基於法律安定性考量，也不應再行變動。

(3) 自動報繳稅制下，租稅規避與租稅逃漏不易區分

在自動報繳稅制下，有時候「租稅規避」與「租稅逃漏」並不容易區分。因為納稅義務人本無義務申報其取得之「免稅所得」，如果一筆所得之法律屬

性徵納雙方認知不同，而納稅義務人事前未予申報，等到事後查核時，則此等有爭議而未申報之「所得」到底是「隱藏事實」，還是「運用法律技術之單純規避」即會混淆不明。增減資案件到底要算「租稅規避」或「租稅逃漏」，在當事人沒有主動告知上開「增減資」之法律安排時，即變得很模糊，如果認為人民不得利用行政機關對外宣示之明顯錯誤法律見解來刻意規避稅負時，增減資案例不僅會認為是租稅逃漏案型，而也很容易認為「從事此等租稅規劃之人民顯然故意或過失之主觀歸責原則」。

(4) 高等行政法院對本案不予裁罰之見解，應予廢棄

裁罰部分，應認上訴人臺北市國稅局之上訴為有理由。而原判決判斷結論違法之處則在於：「從獲配現金之股東知悉其取得之現金，在取得之時點，已屬新所得之取得，因此在租稅法制上產生申報所得並報繳稅款之義務」一節而言，在日常經驗法則上，並不會因為「有無參與X公司召開之各種會議」，而異其判斷標準。簡言之，獲配現金之股東一定知悉其有獲利（所得），而有所得卻不予申報，對漏稅違章結果即應負擔行政罰責任。是以應廢棄原判決此部分之判斷結論。

3. 判決綜合評析

股份有限公司先增資後減資，以現金收回股票，股東取得之現金是否應歸課取得年度之營利所得，於實務上造成很大的爭議，相類似案件層出不窮，單以最高行政法院處理類似案件之數量，就高達 427 件⁴⁴¹，耗費人民、政府與法院之爭訟成本不可謂之不大。**從程序上量能原則之觀點，如何在租稅調**

⁴⁴¹ 以「資本公積轉增資&減資&稅&營利所得&申報&罰鍰」為關鍵字，查詢司法院法學資料檢索系統而得。<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>（最後點閱日：2010/7/31）

查程序中即將紛爭有效解決、平等且合比例地照顧人民程序上負擔能力，厥為重要之事。本文以為從這些數量極多的類似案件中可看出，我國租稅法體系欠缺妥善維護人民程序上負擔能力之制度；其次，在租稅處罰上於稽徵機關的裁處或法院之判決中，皆看不到考量人民程序上負擔能力之思考，而有檢討之必要。

首先在制度面，按稅法規定常涉及複雜的認列與計算問題，有時亦課予納稅義務人協力義務，要求納稅義務人自行申報或申請變更；但各種稅法間又存在許多技術上的差異，加上財政部不時頒佈繁雜、甚至相互矛盾的解釋令函，今律師、會計師等對法律、報稅事務熟稔者，對租稅申報的正確與否尚無把握，遑論一般民眾何能免於迷失於繁雜的租稅法令叢林之中？實則，從本案的脈絡來看，更迫切地透露了「納稅者權利保護法」立法的必要性，尤其「納稅者保護官」之設立更為重要。之前在王榮璋等四十九名立委的連署下，曾參考先進國家立法例，斟酌現行我國租稅稽徵實務問題，並廣徵學者專家及稽徵機關等各界意見，擬具「納稅者權利保護法」草案，針對納稅者權利之維護有長足的進步；草案第 25 條更規定了納稅者保護官之設置⁴⁴²，其職責在於「協助職掌行政轄區範圍內之納稅者，與稽徵機關進行租稅爭議之溝通與協調。」、「受理並調查其職掌行政轄區範圍內，納稅者之申訴或陳情案件。」並向主管機關及稽徵機關提出改善建議。

參酌美國立法例，依美國內地稅法（Internal Revenue Code, IRS）第 7803

⁴⁴² 納稅者權利保護法草案「中央及地方主管機關應設置納稅者權利保護官，職掌如下：一、協助職掌行政轄區範圍內之納稅者，與稽徵機關進行租稅爭議之溝通與協調。二、受理並調查其職掌行政轄區範圍內，納稅者之申訴或陳情案件。三、就前款事項，向主管機關及稽徵機關提出改善建議。（第 1 項）納稅者權利保護官依法執行前項所定職掌，得向稽徵機關調閱有關文件，通知相關人員到達其辦公處所備詢，受通知者除有正當理由外，不得拒絕。（第 2 項）納稅者權利保護官應由財政部於具有下列資格之一之人員，任用之：一、曾任法官、檢察官者。二、曾任律師、會計師，具三年以上執業經驗者。三、大專院校講授稅法或財稅課程二年以上之教授、副教授、助理教授。四、社會公正人士，且曾在納稅者權利保護團體服務一年以上者。五、曾任稽徵機關薦任九職等以上公務員。（第 3 項）前項任用辦法由考試院會同行政院訂定之。（第 4 項）」

條第 C 項，在美國每州至少有一名「納稅者援助官」(Taxpayer Advocate) 的設置，其係存在於美國聯邦稅務局內的獨立組織，主要執掌為在人民承受經濟上損害或重大費用支出時，提供專業的幫助，並提供建議給納稅義務人與聯邦稅務局，協調彼此的問題，同時也提供免費而專業的稅務諮詢服務。必要時更可簽發有法律效果的「納稅者援助令」(Taxpayer Advocate Order)，積極介入糾紛之調解，為納稅義務人的權利嚴格把關。

我國納稅者保護法尚未立法通過，許多重要且必須的納稅者權利保護措施也尚未成形，如果有納稅者保護官的設置，相信能在事前階段使人民更清楚了解稅法的規定，也可以妥適地協調人民與租稅稽徵機關間的爭議，不但能增進人民對稅務的理解，減輕人民程序上負擔，達成法安定性，同時能減少稽徵機關花費在爭訟的成本，對行政法院來說亦能減少訟源，紓解案件壓力，實是追求租稅正義的良好手段。

另一方面，我國亦欠缺專業之稅務代理人制度，人民在租稅申報上往往是瞎子摸象，冒著動輒被裁罰之風險。雖然律師、會計師或記帳士多少能提供一些協助，但從證照之取得過程來看，實際上律師無稅務專長，而會計師雖然有考稅務法規，但僅此一科是否足夠達到專業稅務代理之門檻，令人堪慮；記帳士考試中，稅法科目雖較多，但仍缺乏整體稅法與法學稅法之理解。參酌德國稅務諮詢法 (Steuerberatungsgesetz)，稅務代理人 (Steuerbevollmächtigte) 與稅務顧問 (Steuerberater) 皆須通過稅務顧問考試，依該法第 37 條第 3 項規定，考試科目涵蓋租稅程序法、租稅刑法、租稅違章法、所得稅法、消費稅法、土地稅法、基礎關稅法、繼承稅法、商法 (如基礎民法、公司法、破產法、歐洲共同體法等)、經濟學、企業經濟學與統計等等，純係以拔擢專業稅務諮詢人才為目標之考試，值得我國參考。

其次，就租稅處罰上，學者已多所呼籲脫法避稅只能依經濟實質調整，不得處罰⁴⁴³。而行為罰與漏稅罰至少要有過失及違反真實義務，尤其行為罰不能僅違反行為義務就加以處罰⁴⁴⁴。然而**實務上依然是鐵板一塊，就處罰主觀構成要件之認定極為寬鬆，甚至在自動報繳的情況，出現如本案這種因為「租稅規避」與「租稅逃漏」混淆不清，而偏向直接認定人民有主觀故意或過失的見解。**實則澄清事實、適用法律乃稽徵機關與法院之職責⁴⁴⁵，豈可因規避與逃漏之難以區別，而「放棄區別」，逕為對人民作不利之認定？本案法院既認定公司先增資後減資之行為乃以迂迴手段規避租稅，則已屬於脫法避稅之範圍，就人民領得之營利所得，其有無申報則涉及對於所得之「評價」問題，此種事實歸屬於何種法定所得類型有爭議之案例，透過國稅局之補稅處分與法院救濟即為已足，何須以處罰繩之。一方面無法達到處罰之一般預防功能，因人民對於這種事實狀態如何歸屬還是會繼續產生爭議，否則不會產生如上所述這麼多的類似案件；二方面亦不合程序上量能原則，蓋國稅局與法院在評價過失時，**幾無考量我國現行制度下嚴重缺乏照顧納稅義務人負擔能力之設計，亦無考量個案中納稅義務人主觀之程序負擔能力是否足夠，是否可期待其花費相當之勞力、時間、費用去正確地歸屬，尤其在爭議嚴重的所得歸屬問題上，即使是國稅局人員也可能有許多不同見解，甚至避而不答**⁴⁴⁶。此外，如前所述，本案中乃納稅義務人為配偶申報之情形，即便要處罰似應以配偶個人之情況加以考量。

第二目 應申報之內容申報錯誤

⁴⁴³ 葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，連震東法政講座，2009年4月，頁18-19

⁴⁴⁴ 葛克昌，行為罰與金錢給付罰不並罰原則，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005年9月，頁221；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月，頁648

⁴⁴⁵ 行政程序法第36條、行政訴訟法第125條參照

⁴⁴⁶ 如最高行政法院93年判字第1135號判決中，上訴人（原告）即主張「股份有限公司會計，已向被上訴人請示如何辦理申報個人綜合所得稅，未獲具體之回應」最高行政法院卻以「被上訴人（國稅局）內部作業縱有疏漏，僅生承辦人員應否負擔行政責任之問題，殊難因此卸免上訴人之違章責任。」殊未考量國稅局人員未告知如何處理的情況下，人民只能承擔試誤風險。

(一) 案例一——最高行政法院 95 年判字第 1746 號判決 (申報註記案)

本案上訴人 (原告) 涉及被他人冒用人頭, 而被虛報營利所得 2,850 萬 8,487 元, 而與第三人爭訟於普通法院刑事庭, 因此於 87 年度綜合所得稅申報中, 已於股利或盈餘欄針對上述上訴人及配偶被虛報之盈餘合計 2,848 萬元填載「被虛報及訴訟中, 不列入所得」, 係因該訴訟案件尚未確定, 故雖列入申報, 但暫不計入所得額以計算應納稅額。惟國稅局仍以「上訴人及配偶既有該分配之盈餘, 依法即應於申報書加總計算納稅, 不得僅以附註方式加註, 進而圖思免罰, 是上訴人既未依所附扣繳憑單給付總額悉數計入綜合所得總額致漏計應納稅額, 其漏報所得難謂無過失」而處漏稅額 0.2 倍之罰鍰 217 萬 2,600 元。高等行政法院亦贊同國稅局見解, 認為上訴人復未能舉證證明係被冒用, 而無故意或過失責任, 依法即應受罰。最高行政法院亦贊同稽徵機關與高等行政法院見解, 駁回上訴人之訴⁴⁴⁷。

⁴⁴⁷ 類似判決尚有台北高等行政法院 93 年訴字第 1634 號判決, 原告分年獲得美國總公司發給之股票選擇權計 15,332 股。嗣原告於 88 年 2 月 2 日執行前開股票選擇權, 在美國證券市場出售, 而由台灣康柏公司以每股美金 46.63 元補貼原告原認購價格與股票市價之差額計美金 479761.78 元 (折合新台幣 15,907,221 元), 並開列薪資所得扣繳憑單予原告, 惟原告認該筆所得應屬中華民國境外所得, 依法不應課稅, 於當年度綜合所得稅申報中, 以象徵性一元列報, 並附說明佐證。惟被告 (國稅局) 認為原告既有系爭所得而漏未申報, 縱非故意, 仍難卸免其過失漏報之責任, 按所漏稅額 6,073,355 元處 0.2 倍之罰鍰 1,214,600 元。高等行政法院認為, 取得之前開股票選擇權雖在美國證券市場出售, 惟係由台灣康柏公司補貼其執行該股票選擇權之價差, 核其性質, 乃康柏公司基於原告提供勞務及其工作表現而給予之紅利, 自屬原告取自康柏公司之薪資所得。原告既知有前開薪資所得, 即應依前揭所得稅法第 71 條規定辦理申報, 惟原告就此部分薪資所得, 僅於結算申報書列報 1 元, 而短報其餘所得金額 15,907,220 元, 自難卸免短報之責, 原告主張其因認該筆薪資所得與事實不符, 故僅列報 1 元且附註說明, 並無漏報意圖, 不應裁罰云云, 亦無足取。

以及台北高等行政法院 94 年簡字第 448 號判決, 原告 91 年度綜合所得稅結算申報, 列報全年綜合所得總額新台幣 (下同) 303,732 元, 經被告 (國稅局) 初查以其列報之國軍北投醫院薪資所得 3,155,820 元, 雖於申報書內註明「所得人為軍人身分, 薪資所得免稅」字樣, 惟該項所得非屬軍人薪餉範疇, 乃併課其當年度綜合所得稅, 核定綜合所得總額為 3,466,807 元、淨額為 2,970,908 元, 並以其漏未將該項薪資所得合併計算為綜合所得總額, 不無短漏租稅之嫌, 依所得稅法第 110 條第 1 項規定, 按所漏稅額 417,930 元處以 0.2 倍之罰鍰計 83,500 元 (計至百元止)。高等行政法院肯認國稅局之見解, 認為原告雖有註記說明, 然並未依法據實併計綜合所得總額內計算應納稅額, 致短漏報所得及稅額, 徵之司法院大法官會議釋字第 275 號解釋意旨, 難謂無逃漏租稅之故意或過失。

(二) 案例二——最高行政法院 92 年判字第 341 號判決（填報員誤填案）

上訴人（原告）87 年度綜合所得稅結算申報，漏報營利、利息及租賃等所得合計新臺幣（下同）871,292 元，違反所得稅法第 71 條第 1 項規定，案經被告查獲，核定漏報課稅所得額 871,292 元，漏稅額 163,065 元，有結算申報書、核定通知書及各類所得扣繳暨免扣繳憑單等證據可憑，違章事實堪以認定，除補徵稅款外，並依同法第 110 條第 1 項規定，處漏稅額 0.2 倍罰鍰 32,600 元（計至百元止）。上訴人主張，其將所獲之 37 張扣繳憑單及股票、銀行存摺、戶口名簿、印章**由被上訴人之服務人員填報，該員填報作業固確有漏報**。且國稅局亦坦承「填報員沒有專業集訓」，復無能力指認「股票存摺」所登載之項目，「何者須申報」？「如何申報」？．．．等等之行政疏失，因此伊顯無過失。最高行政法院則認為：「上訴論旨，雖執前詞，主張系爭結算申報書係被上訴人所聘僱之填報員代為填寫，伊顯無過失云云，而指摘原判決不當。惟查上訴人從事股票投資，87 年度有否參與除權、除息取得營利所得、除上市（櫃）公司於發放增資股票或現金股利時會寄發通知書外，上訴人亦可從其股票往來之情形查知。又所得稅之結算申報，尚非以收到扣繳憑單為要件，有所得即應依法申報，上訴人縱未收到扣繳憑單，尚非即無從得知其有所得之事實，亦非不能向原扣繳單位查詢或申請補發，當不能以未收到扣繳憑單而免除申報所得之義務，上訴人對其結算申報有漏報應申報課稅所得額而漏報所得稅情事並不爭執，上訴人申報時未經詳查，其行為縱非故意，要難謂無過失，參諸司法院大法官會議議決釋字第 275 號解釋意旨，仍應予處罰。」

(三) 判決綜評

就案例一而言，很明顯的是屬於**課稅事實有無**，須待其他法院決定之類型，亦即課稅事實不明（Ungewißheit）的狀態。我國實務上對於營利所得之有無，涉及營利事業虛報者，曾發布三則函釋，首先是 1980 年 5 月 27 日財政部台財稅字第 34214 號函，其認為於處理納稅義務人檢舉**營利事業虛報職工薪資涉及刑責案件時**，除就刑事部份移送有關機關調查外，**在營利事業有關人員刑責未確定前，納稅義務人應補繳之稅款，可暫緩徵收，俟營利事業人員刑責確定，再依實際所得重新核算所得稅**⁴⁴⁸。後於 2001 年 6 月 7 日發布財政部台財稅字第 0900450074 號補充函釋⁴⁴⁹，謂「**在營利事業有關人員刑責未確定前，被虛報薪資者應補繳之所得稅款暫緩徵收之案件，稽徵機關應專冊列管，定時向司法機關查詢催辦，以確保於法定徵收期限屆滿前徵起應徵之租稅。**」至於涉及營利事業虛報納稅義務人之營利所得或利息之案件，2001 年 9 月 27 日財政部台財稅字第 0900036725 號函謂應**比照前揭二函釋處理**⁴⁵⁰。

是以，在此種事實不明之狀態下，我國之處理係以個案判斷，而無統一

⁴⁴⁸ 1980 年 5 月 27 日財政部台財稅字第 34214 號函：「二、綜合所得稅納稅義務人向稽徵機關檢舉營利事業虛報職工薪資，受理機關應就其檢舉事項詳為調查，如經查明營利事業虛報薪資之事確鑿者，受理機關應即檢同檢舉書及查得之證據資料移送司法機關請就營利事業有關人員之刑責偵辦；如經調查檢舉事證尚嫌不足者，可函知納稅義務人向所轄地方法院檢察處檢舉，並應請將法院收件證影本併同檢舉書狀副本抄送原受理機關。三、前開經稽徵機關調查移送司法機關之虛報薪資案，或由納稅義務人逕向法院檢舉，並將法院收件證影本及檢舉書狀副本檢送稽徵機關之虛報薪資案件，**在營利事業有關人員刑責未確定前，納稅義務人應補繳之稅款，可暫緩徵收，俟營利事業人員刑責確定，再依實際所得重新核算所得稅。**四、稽徵機關處理前項虛報薪資案件，於接到納稅義務人檢送之法院收件證影本及檢舉書狀副本後，應即函洽該檢舉案繫屬法院檢察處將偵查之結果示知。」

⁴⁴⁹ 2001 年 6 月 7 日財政部台財稅字第 0900450074 號函：「營利事業被檢舉虛報職工薪資，經依本部 69 年 5 月 27 日台財稅第 34214 號函規定辦理之案件，茲為加強對於是類案件之處理，補充規定如下：（一）由稽徵機關調查營利事業虛報職工薪資事證確鑿經移送司法機關之虛報薪資案件，稽徵機關應即註銷被虛報薪資者之綜合所得稅，改向營利事業發單補徵營利事業所得稅。（二）由被虛報薪資者逕向法院檢舉，**而在營利事業有關人員刑責未確定前，被虛報薪資者應補繳之所得稅款暫緩徵收之案件，稽徵機關應專冊列管，定時向司法機關查詢催辦，以確保於法定徵收期限屆滿前徵起應徵之租稅。**」

⁴⁵⁰ 2001 年 9 月 27 日財政部台財稅字第 0900036725 號函：「綜合所得稅納稅義務人對核定課徵之所得內容異議，提出檢舉營利事業虛報該納稅義務人之營利及利息所得，有關原課徵個人綜合所得稅部分應否暫緩徵收，請比照本部 1980 年 5 月 27 日財政部台財稅字第 34214 號函（已列入 87 年版所得稅法令彙編第 603 頁）及本部 2001 年 6 月 7 日財政部台財稅字第 0900450074 號令規定辦理；至限制出境部分仍得依相關規定辦理。」

之規定。而所謂「暫緩徵收」就解釋上有兩種可能性，其一是單純不作為，亦即不核定該部份稅額，待有事實澄清後始作成；其二是於作成課稅處分時，附加說明，待事實澄清後再重新核定。從函釋看來，實不能明瞭實務上處理之模式究為何者，惟若係後者，則可能相當於前述德國租稅通則第 165 條之「暫時性核定」處分，且此種暫時性核定與附事後查核之保留的處分不同，前者依德國租稅通則第 171 條第 8 項，係屬於「時效不完成」(Ablaufhemmung) 之事由，依同條項第 1 句，核定期間自事實澄清且稽徵機關對此有認識時起，一年內其時效不完成。惟我國法因欠缺對此制度的規定，故解釋上固然得將其與暫時性核定類比，而取得不受處分實質存續力之依據，但就相關聯之配套規定上，仍有待立法者明文加以規定。

其次，從程序上負擔能力來看，案例一之納稅義務人既然都已於申報書中註明有疑義之事項，即表示納稅義務人明示其不具備正確評價歸屬之能力，且在諸如納稅者保護官與稅務代理人制度未建立前，實也不能期待納稅義務人為該程序付出額外、大量之成本來究明所得類型⁴⁵¹。國稅局與法院對於此類納稅義務人明白表示「求助」之案件，非但置之不理，猶以漏稅處罰，即使在釋字第 275 號所謂「推定過失」之架構下⁴⁵²，試問當人民已就有疑義之所得於申報中提出疑問並說明時，尚且不能作為無過失之證明，又如何期待人民提出其他若干更具體之事證來推翻過失？實務之操作實有濫用釋字第 275 號解釋之嫌，而達到「視為過失」之冷酷異境。

⁴⁵¹ 如何期待人民為了獲得、產生程序上的負擔能力，而付出成本，這會是一個憲法角度的問題。s. *Schick*, a.a.O. (Fn. 167), S. 5.

⁴⁵² 司法院大法官會議解釋釋字第 275 號解釋文「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。但應受行政罰之行為，僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。行政法院六十二年度判字第三〇號判例謂：『行政罰不以故意或過失為責任條件』，及同年度判字第三五〇號判例謂：『行政犯行為之成立，不以故意為要件，其所以導致偽報貨物品質價值之等級原因為何，應可不問』，其與上開意旨不符部分，與憲法保障人民權利之本旨牴觸，應不再援用。」

就案例二而言，涉及當人民在程序上負擔能力有所不足，而須借助他人協助時之責任歸屬問題。我國法雖無如德國租稅通則第 150 條第 2 項規定租稅申報應本於納稅義務人之良知與認識而符合真實（*wahrheitsgemäß*），但從行政程序法第 8 條前段「行政行為，應以誠實信用之方法為之」來看，解釋上租稅申報此種公法上行為，自應符合誠實信用，據實填寫。故經由真實之確保，納稅義務人應被督促特別小心檢查其所提出之說明。準此，**納稅義務人在履行提供資訊義務時，至少就相關顯然的錯誤（*bezüglich offenkundiger Fehler*）納稅義務人也必須監督稅務顧問（*Steuerberater*）或履行協助者（*Erfüllungsgehilfe*）。**這也適用於單純事實申報之完整性（*Vollständigkeit*），**但不適用於涉及稅法問題的評價⁴⁵³。**

本案上訴人（原告）於填寫綜合所得稅申報時，出示 37 張扣繳憑單及股票、銀行存摺、戶口名簿、印章由被上訴人之服務人員填報，而在股票存摺內，填報員漏報上訴人當年度股票除權（息）取得之營利所得，是否要論為上訴人之過失，則須考量程序上量能原則，若股票存摺內之交易相當繁雜、記載繁複，填報員填錯並非顯然一望即知的錯誤，而可期待上訴人盡監督義務，則似不應歸責於上訴人之過失，國稅局以補徵稅款為已足，毋須動用處罰之手段，蓋非如是，實已違反程序上量能原則，課予上訴人過重之程序負擔。

第三節 期限與延長之可能

第一項 遺產稅申報期限與程序上量能原則

第一目 最高行政法院 94 年判字第 826 號判決案例事實

⁴⁵³ *Carl/ Klos, a.a.O. (Fn. 215), 405.* 就監督代理人與履行輔助人之部份，相同見解請參照陳清秀，*稅法總論*，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 649-650

本件上訴人之父甲於 2000 年 5 月 2 日死亡。上訴人於法定期間，向臺灣嘉義地方法院（下稱嘉義地方法院）聲請限定繼承，經該院准予公示催告，公示催告申報債權期間為（2000 年 8 月 22 日至 2001 年 2 月 22 日）。而依遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項及第 26 條規定，被繼承人死亡時遺有財產者，不論有無應納稅額，上訴人均應於被繼承人死亡之日起 6 個月內，填寫遺產稅申報書，向戶籍所在地主管稽徵機關據實申報，上訴人未於被繼承人死亡時起 6 個月（2000 年 11 月 2 日）內，以書面向被上訴人申請延長申報期限，遲至 2001 年 2 月 16 日方提出延期申請，稽徵機關乃以上訴人 1 人為繼承人重行核定被繼承人甲之遺產淨額為 153,610,630 元，應納遺產稅額為 62,151,600 元，並依行為時遺產及贈與稅法第 44 條規定，按核定應納稅額裁處 1 倍罰鍰計 62,151,600 元（計至百元止）。上訴人對罰鍰部分不服，申經復查結果，獲追減 1,079,400 元，上訴人仍不服，循序提起行政訴訟。

第二目 兩造主張與法院見解

（一）上訴人主張

1. 依國稅局官員指示，上訴人並未逾期申報

上訴人於 2000 年 10 月間，曾向被上訴人嘉義分局主辦遺產稅有關人員詢問，本件情形是否須於被繼承人死亡後 6 個月內申請延期？該相關人員答覆：只要在公示催告期間屆滿前提出延期申請即可。上訴人因而於法院裁定公示催告申報債權期間內（2000 年 8 月 22 日至 2001 年 2 月 22 日），即於 2001 年 2 月 16 日以辦理限定繼承法院裁定公示催告申報債權期限為由，向被上訴人申報延期申報遺產稅，無何違法。

2. 遺贈稅法第 44 條乃處罰未申報，而非處罰遲誤申請延期者

遺產及贈與稅法第 44 條係針對未依限申報遺產稅者之處罰，非對遲誤申請延期者之處罰。同法第 26 條規定亦係對同法前 3 條（24、24 之 1、25 條）規定情形適用，不及於同法第 23 條規定。本件被上訴人以上訴人違反遺產及贈與稅法第 23 條、第 26 條規定，依同法第 44 條前段規定裁處上訴人鉅額罰鍰，依其事實情況已有過苛。

（二）國稅局主張

1. 上訴人未依限提出申請延長，已逾期未申報，應依遺贈稅法第 44 條之處罰

本件上訴人未於被繼承人死亡時起 6 個月（2000 年 11 月 2 日）內，以書面向被上訴人申請延長申報期限，遲至 2001 年 2 月 16 日方提出申請，未符前開規定。上訴人縱有其他特殊事由，若未申請延長申報期限，被上訴人亦無從核定延長期限，是上訴人未如期申報且未於期限內申請延長申報期限，依遺產及贈與稅法第 44 條規定及司法院釋字第 275 號解釋意旨，自應論罰。

2. 關於曾詢問國稅局官員乙事，上訴人未舉證證明

至上訴人訴稱曾電詢被上訴人經辦人員乙節，迄未提出具體事證供核，以實其說，核不足採。

（三）台北高等行政法院見解

1. 租稅申報與其裁罰，與憲法並不牴觸

稅法規定租稅申報義務，乃因納稅義務人通常係自己實現課稅要件事實或使課稅要件事實實現之人，對於課稅要件事實最為了解，為協助稽徵機關掌握課稅事實，據以調查課稅，遂規定最知悉課稅事實之納稅義務人有申報之義務，此種人民協力，係租稅稽徵機關為實現平等課稅及國家為實現公共任務所不可或缺者，故該租稅申報等協力義務，及為促人民盡協力義務所作相關裁罰規定，與憲法保障人權及法治國原則並不牴觸。

2. 未依限申請延長，已屬逾期未申報，應依遺贈稅法第 44 條處罰

納稅義務人未於行為時遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段規定之期間內申報遺產稅，亦未依同法第 26 條規定申請延期申報遺產稅，其本質上即屬未於行為時遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項前段所規定之期間內為遺產稅之申報，而屬行為時遺產及贈與稅法第 44 條所規範之裁罰範疇。至於同法第 26 條所規範申報期限之延期，因採納稅義務人申請而由稽徵機關核准制，納稅義務人若因未申請延長申報致未依限申報，即屬上述行為時遺產及贈與稅法第 44 條所規範之範圍，自不生因納稅義務人未申請延期而須予以裁罰之必要。

上訴人於 90 年 2 月 16 日始以辦理限定繼承經法院裁定公示催告申報債權期限為由，向被上訴人申請延期申報遺產稅，此延長申報期限之申請核與行為時遺產及贈與稅法第 26 條規定之要件不合。是上訴人未於行為時遺產及贈與稅法第 23 條第 1 項所規定期間內為本件遺產稅之申報，亦未申請延長申報期限甚明，依前開說明，上訴人有違反行為時遺產及贈與稅法第 23 條規定未依限辦理遺產稅申報行為，即堪認定。

3. 上訴人未能舉證證明自己無過失，應依法處罰

上訴人就被上訴人人員曾為上開內容之指導乙節，未能提出證據供本院調查（上訴人雖陳稱有通聯紀錄，但未提出，且通聯紀錄亦僅能證明有通聯之事實，並不能證明其通話之內容），故其主張即難採取。況上訴人就其應為之遺產稅申報行為，本即有注意義務，而相關程序，行為時遺產及贈與稅法第 23 條及第 26 條俱有明文，而為上訴人所能注意，上訴人卻不注意，致未依限申請延長申報期限，亦未依限申報遺產稅，則其有違反行為時遺產及贈與稅法第 44 條之過失甚明，上訴人主張其無過失云云，實難採取。

（四）最高行政法院見解

經查遺產及贈與稅法第 24 條之 1 係 90 年 6 月 13 日增訂公布，同法第 26 條則於 62 年 2 月 6 日即已訂定，本件行為時並無第 24 條之 1，是行為時遺產及贈與稅法第 26 條所稱前 3 條，應指當時之第 23 條、第 24 條及第 25 條，上訴人前開主張，洵無可採，其復執陳詞，並就原審取捨證據，認定事實之職權行使，指摘原判決未當，聲明廢棄，非有理由，應予駁回。

第三目 判決評析

（一）遺產稅申報期限與民法限定繼承之衝突

按遺贈稅法第 23 條第 1 項規定⁴⁵⁴，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向該管稽徵機關辦理遺產稅申報。然而，繼承人若要辦理遺產稅申報，前提在於對遺產中的財產與債務有清楚之瞭解，始能正確申報遺產之內容。在繼承人呈報法院限定繼承的場合，就可能產生遺產稅申報期限與限

⁴⁵⁴ 遺贈稅法第 23 條第 1 項「被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關依本法規定辦理遺產稅申報。但依第六條第二項規定由稽徵機關申請法院指定遺產管理人者，自法院指定遺產管理人之日起算。」

定繼承、調查遺產權利義務關係期限之衝突。因依民法第 1156 條規定⁴⁵⁵，繼承人於知悉得為繼承之日起，三個月內須呈報法院限定繼承，法院須定一個月以下三個月以下之命繼承人開具遺產清冊，此外依同法第 1157 條規定⁴⁵⁶，法院應依公示催告程序，命債權人呈報債權，該期限不得在三個月以下。

從上述民法規範可知，遺產之內容很可能在繼承開始後六個月以上都還呈現不確定之狀態。而遺贈稅法要求納稅義務人（通常是繼承人）自被繼承人死亡之日起六個月內「須」辦理遺產稅申報，人民夾在二法之間，即可能因民法中債權人尚未呈報債權、確定遺產內容，而錯過遺產稅之申報期限。雖然遺贈稅法是少數各別稅法中定有「申請延長期限」之法律，但若稽徵機關未能知悉死亡事實，而未依遺贈稅法第 28 條第 1 項寄發催報通知書予納稅義務人⁴⁵⁷，納稅義務人在不知法律的情況下，很可能錯過申請延長申報期限，而遲延申報。

（二）程序上量能原則與申報期限

租稅申報之期限與人民在行政程序上耗費之勞力、時間、費用息息相關。

法律上所固定的期限若無延期或回復原狀制度相配套，可能會發生個案不正義之結果。尤其在租稅行政程序，是每年反覆發生，對徵納雙方都要花費一定之心力始能完成的程序，於制度設計上更應關懷人民程序上的負擔能力。

⁴⁵⁵ 民法第 1156 條「為限定之繼承者，應於繼承人知悉其得繼承之時起三個月內呈報法院。（第 1 項）法院接獲前項呈報後，應定一個月以上三個月以下期間，命繼承人開具遺產清冊呈報法院。必要時，法院得因繼承人之聲請延展之。（第 2 項）」

⁴⁵⁶ 民法第 1157 條「繼承人依前條第二項規定呈報法院時，法院應依公示催告程序公告，命被繼承人之債權人於一定期限內報明其債權。（第 1 項）前項一定期限，不得在三個月以下。（第 2 項）」

⁴⁵⁷ 遺贈稅法第 28 條第 1 項「稽徵機關於查悉死亡事實或接獲死亡報告後，應於一個月內填發申報通知書，檢附遺產稅申報書表，送達納稅義務人，通知依限申報，並於限期屆滿前十日填具催報通知書，提示逾期申報之責任，加以催促。」

遺贈稅法與所得稅法是唯二有規定「申請延長申報期限」之稅法，其他稅法解釋上僅能透過行政程序法第 50 條，回復原狀之規定來處理期限延長，然而行政程序法之規定在實務上已偏向採取「客觀不能」標準來適用，是否能照顧到人民主觀正當事由，頗值深思，稅捐稽徵法作為稅法基本法實應對此有所改進（前文第三章、第三節、第四項、第一目參照）。雖然遺贈稅法有申請延長之規定，但人民若非因過失遲誤申請，是否能回溯地准許人民之申請，本案稽徵機關與行政法院顯然是採取否定見解。這固然是依法行政之結果，惟在不可期待人民熟知稅法與程序上量能原則之思考下，似應就此種情況例外給予准許之可能性⁴⁵⁸，德國租稅通則第 109 條第 1 項第 2 句規定「逾期之租稅申報期限，特別是在期限屆至所產生之法律效果不合理（unbillig）時，仍可溯及地（rückwirkend）延長。」可供參考。

第四節 遲延申報之法律效果（租稅逃漏除外）

第一項 按固定比例課徵滯報金與程序上量能原則

第一目 最高行政法院 94 年判字第 1140 號判決案例事實

本件上訴人辦理民國（下同）1999 年度營利事業所得稅結算申報及 1998 年度未分配盈餘申報時，申請延期申報，而經被告機關核准延期至 2000 年 5 月 31 日辦理，惟事後被告機關認定原告有「未在期限內申報、遲至同年 6 月 1 日始完成申報」之違章事實存在。為此被告機關乃依所得稅法第 108 條第 1 項及同法第 108 條之 1 第 1 項之規定，對原告課徵以下之滯報金：A、對原告 1999 年度營利事業所得稅部分，按核定之應納稅額加徵 10%滯報金 2,547,000 元。B、對原告 1998 年度保留未分配盈餘部分，復核定未分配盈餘數額所須另徵之稅額加徵 10%滯報金 160,409 元。

⁴⁵⁸ 結論相同，請參照陳清秀，論遺產稅之申報，財稅研究，20 卷第 3 期，1988 年 5 月，頁 66

第二目 兩造主張與法院見解

（一）上訴人主張

1. 稽徵機關未就上訴人有利不利事項一律注意

被上訴人未就上訴人有利之情形給予注意，不問滯報期間之久暫，亦不論係收到被上訴人滯報通知書後補辦申報或是自行發現自動補報之情節輕重差別，且未就上訴人之誠實優良納稅紀錄審酌從輕處分，一概課以 10%滯報金，與行政程序法第 9 條規定顯然不符。

2. 處罰違反平等與比例原則

所得稅之申報，不依期限繳納稅款者與不依期限申報者，二者情形既然相似，其行為罰卻有輕重差異，納稅義務之履行，繳款應重於申報，本案是申報延遲，非漏於申報，因此原審判決與行政程序法第 6 條平等原則相逆。而原審判決未審究行為罰依稅額處罰之必要性，即有不符比例原則，有違司法院釋字第 327、339 及 356 號解釋意旨。

（二）國稅局主張

1. 國稅局乃依法加徵滯報金

上訴人辦理 1999 年度營利事業所得稅結算申報及 1998 年度未分配盈餘申報，經被上訴人核准延期至 2000 年 5 月 31 日辦理，上訴人遲至同年 6 月 1 日始完成申報，依所得稅法規定本應加徵滯報金。

（三）台北高等行政法院見解

1. 上訴人遲延申報事實明確，又無法舉證推翻，構成違章行為

上訴人之「消極不作為」客觀上符合所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項規定之「行為違章」構成要件，且依司法院釋字第 275 號解釋意旨，客觀上有「行為違章」之外觀事實存在，即推定「為違章行為之人」在主觀上「有過失」存在，而須負擔違章責任。而上訴人既未舉出「其對上開客觀不作為之違章事實，主觀上無過失」之「本證」事證，則從「依法行政原則」或「行政罰法定原則」言之，被上訴人自須依法對上訴人課以「違章行為罰」。又因為該等條項之裁罰法律效果，有一定之計算公式，**金額固定（只有最低限額限制而已），故被上訴人也無裁量權限可言，更無必要討論「裁量有無違法」之問題。**

2. 法令並無違反平等或比例原則，不能形成違憲確信

按申報義務與繳款義務具有不同之功能，二者間無所謂「行政平等」可言。另外有關「比例原則」部分：上訴人所引用之司法院釋字第 327 號、第 339 號及第 356 號解釋意旨所解釋之條文內容，均與本案所適用法律不同。是以本案所涉及所得稅法第 108 條第 1 項及第 108 條之 1 第 1 項之規定內容是否到達違憲之程度，由於上訴人之說理還不夠堅強有力，所以原審判決沒有形成「確信」，原處分適用現行有效之法律即難指為錯誤，乃駁回上訴人之訴。

（四）最高行政法院見解

原審判決對上訴人所訴各節，均已詳予剖析論駁，甚為明確，其所適用

之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無上訴人所指不適用法規、不備理由及違反平等原則、比例原則。本件上訴論旨，無非上訴人持其主觀法律見解之歧異，斤斤指摘，核難採憑，其上訴難認有理由，應予駁回。

第三目 判決評析

(一) 滯報金之法律性質

滯報金之法律性質，我國學說與實務在認知上有很大的落差。學者多採取德國租稅通則之認定⁴⁵⁹，認為滯報金乃**租稅附帶給付**（steuerliche Nebenleistungen）之一種，並非罰鍰，其旨在確保納稅義務人準時提出申報，具有抑制與預防作用⁴⁶⁰，乃為**因應稅法特殊需要所設之督促施壓手段**（Druckmittel），性質上與行政執行之**怠金**相類似⁴⁶¹。

而實務上則因司法院大法官會議解釋釋字第 356 號解釋，明確認定滯報金乃是對違反人民作為義務之制裁，其性質為行為罰。因此**實務向來偏向「行政秩序罰說」**之見解。採取行政秩序罰之見解下，馬上面臨的問題是與漏稅罰有無重複處罰之憲法問題，因此才須要釋字第 503 號補充解釋，認為「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。」

⁴⁵⁹ 德國租稅通則第 3 條第 4 項「租稅附帶給付為遲延附加費、合於第 162 條第 4 項之附加費、利息、滯納金、怠金與費用，以及關稅法典意義下的利息。」

⁴⁶⁰ 所謂抑制作用，在於就納稅義務人過去未申報或未及時申報之行為，予以加徵滯報金、怠報金之不利益，以抑制其所享有相對準時申報人之不正當類似利息利益；所謂預防作用，則有督促納稅義務人準時申報之作用。請參照葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 215

⁴⁶¹ 葛克昌，行為罰與金錢給付罰不併罰原則，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 214-215；陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 434

若依釋字第 503 號解釋見解，「違反作為義務之行為，如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，則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」，則滯報金（行為罰）與漏稅罰都是對納稅義務人課予金錢負擔，從而應由漏稅罰吸收，不再課予滯報金。但這樣的見解可能會使滯報金之功能喪失，尤其在自動結算申報的情形，未辦理結算申報實務上往往將之當成漏稅行為加以處罰，而忽略滯報金督促當事人注意之目的。

因此，最高行政法院近來也有出現不同於行政秩序罰見解之聲音，認為「『滯報金』是對違反按時申報租稅義務者的執行罰。而『滯納金』是對違反按時繳納稅款者課徵之法定遲延利息，且其中兼含懲罰作用。而『漏稅秩序罰』才是針對違反誠實申報稅基義務者的秩序罰，功能各有不同。⁴⁶²」**最高行政法院將滯報金解為一種「執行罰」**，實與大法官解釋迥異，值得觀察對後續判決之影響。蓋執行罰與秩序罰不同，執行罰係以督促人民履行義務為目的，與秩序罰係就「過去」義務不履行之制裁不同。以怠金（Zwangsgeld）為例，其得與罰鍰併科，並無一行為不二罰之適用；且經科處怠金後，得重覆及加重科處之⁴⁶³。

「執行罰」見解，解釋上雖較能發揮滯報金之功能，而有向學說傾斜之趨勢，惟仍有些未解之問題，蓋若將之定為執行罰，則上述執行罰之本質特色必須要具備，亦即得為了納稅義務人「履行義務」，得「重複」、「加重」科處怠金，此**與申報義務在租稅行政上之特色又不盡相符**，因滯報金僅得課徵一次，且納稅義務人若單純未履行申報義務，不涉及租稅逃漏處罰時，稽徵機關應就得推計之部份推計課稅，而**不得要求納稅義務人「一定要履行」申**

⁴⁶² 最高行政法院 97 年裁字第 793 號裁定

⁴⁶³ 陳敏，行政法總論，五版，作者自刊，2007 年 9 月，頁 866

報義務，因之還是以學說見解為當，將之解為租稅附帶給付，是租稅行政上的一種特殊督促手段。

（二）程序上量能原則與滯報金

以往我國對於滯報金之規定，有些只規定應課徵之比例，而無最高額之限制⁴⁶⁴，經 2008 年 4 月 3 日釋字第 616 號解釋認為「（滯報金係）對納稅義務人未於法定期限內履行申報義務之制裁，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，自應根據違反義務本身情節之輕重程度為之。上開規定在納稅義務人已繳納其應納稅款之情形下，行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金，又無合理最高額之限制，顯已逾越處罰之必要程度而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。」

從處罰之觀點，固然應區別違規情節之輕重，而給予不同之對待；惟從租稅附帶給付之觀點，亦能得出相同之結論。蓋租稅行政既然以「重視人民負擔能力」為其特色，**程序上納稅義務人之租稅附帶給付義務，本應依經濟上負擔能力之不同而給予不同之待遇，所謂「個案之輕重程度」，在程序上量能原則之輔佐下，尤應與實體上量能原則一併觀察，就納稅義務人之經濟上負擔能力課予相符合之滯報金**，德國租稅通則第 152 條第 2 項規定，「遲延附加費不得超過核定稅額或計算標準額之 10%，最高以 25,000 歐元為限」就課徵之比例賦予稽徵機關裁量權，且遲延附加費之額度高低，應考慮「逾期之

⁴⁶⁴ 如 2007 年 7 月 11 日修正前貨物稅條例第 29 條第 1 項「產製廠商未依第二十三條規定期限申報計算稅額申報書，而已依第二十五條規定之補報期限申報納稅者，應按其應納稅額加徵百分之十滯報金，金額不得少於新臺幣三千元。」、2007 年 7 月 11 日修正前所得稅法第 108 條第 1 項規定：「納稅義務人違反第七十一條及第七十二條規定，未依限辦理結算申報，但已依第七十九條第一項規定補辦結算申報，經稽徵機關據以調查核定其所得額及應納稅額者，應按核定應納稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」、同年月日修正前所得稅法第 108 條之 1 第 1 項規定：「營利事業違反第一百零二條之二規定，未依限辦理未分配盈餘申報，但已依第一百零二條之三第二項規定補辦申報，經稽徵機關據以調查核定其未分配盈餘及應加徵之稅額者，應按核定應加徵之稅額另徵百分之十滯報金。滯報金之金額，不得少於一千五百元。」

長短、核課處分之稅額、因遲延申報所獲得之利益以及納稅義務人之過失與**經濟上負擔能力**」足供我國參考。

以往將量能原則理解為「實體稅額之量能課稅」，而未能包含租稅附帶給付亦應有量能負擔之思考，實可透過程序上量能原則之引申將之補足，使**整體租稅行政程序更能接近「量能平等」之憲法要求**。可惜的是，儘管大法官於上開解釋中提到「行為罰仍依應納稅額固定之比例加徵滯報金」且「又無合理最高額之限制」，但**立法者在檢討相關修法時卻只做了一半**，僅就最高額訂定了限制，漏未考慮到大法官解釋意旨中，對於個案輕重程度不同之考量，而依舊課予「固定比例」之滯報金（請參照第三章、第三節、第五目、（一）之整理），如此立法未能賦予稽徵裁量權，就不同經濟上負擔能力之人給予不同之對待，實已違反程序上量能負擔平等原則之要求，且不符合釋字第 616 號解釋意旨，應再檢討改進，以竟全功⁴⁶⁵。

本案判決雖於釋字第 616 號解釋作成之前，但法官審理案件並不能單純適用法律，而應從憲法角度先予觀察是否有違憲疑義，始得適用。本案台北高等行政法院以「（滯納金裁罰方式）金額固定（只有最低限額限制而已），故被上訴人也無裁量權可言，更無必要討論裁量有無違法之問題」，而此見解亦獲最高行政法院肯認。但是從釋字第 616 號解釋作成後反而更能看出，當初法院於審理時對法律違憲之敏感度頗有不足，而輕易縱放有違憲疑慮之法律，殊為可惜。

第二項 未依限申報遺產稅之處罰

第一目 最高行政法院 96 年判字第 34 號判決案例事實

⁴⁶⁵ 德國租稅通則第 152 條第 2 項第 1 句「遲延附加費不得超過核定稅額或計算標準額之 10%，最高以 25,000 歐元為限」就課徵之比例賦予稽徵機關裁量權，可供我國修法之參考。

被繼承人孔○○於 1994 年 11 月 8 日死亡，繼承人甲、乙未於規定期限內辦理遺產稅申報，經被上訴人（國稅局）查核發現多筆重病期間處分財產情事，嗣後乙於 1996 年 11 月 10 日死亡，乙設有遺產管理人丙，甲因此請求國稅局將遺產稅納稅義務人乙更正為遺產管理人丙，國稅局卻將違章主體更正為甲一人。上訴人兩次表示不服，就遺產總額及罰鍰等事項申請復查，申經復查結果，准予核減遺產總額 99,973 元，變更核定遺產總額為 286,966,952 元，淨額為 284,566,952 元，稅額為 128,916,865 元，罰鍰為 28,391,046 元，其餘未獲變更。上訴人仍未甘服，就匯出國外投資、應收債權、重病期間提領及罰鍰部分，循序提起行政訴訟。

第二目 兩造就罰鍰主張與法院見解

（一）上訴人主張

1. 上訴人並未申請國稅局將違章主體變更為甲一人

原告並無申請更正違章主體為原告 1 人，僅是要求將納稅義務人乙變更為乙之遺產管理人，不意被告卻於 2001 年 6 月 6 日以財北國稅財字第 8389285135 號函復略以，被繼承人孔令偉遺產稅案，申請更正違章主體為台端 1 人乙節，應予同意等語。

2. 以甲一人為違章主體，乃係將乙之罰鍰不當轉嫁給甲

被告既以自然人違章之處罰具有一身專屬之性質，免除對另一繼承人孔令傑之處罰，卻改由原告負擔罰鍰之全數，未按其應繼比例同額減少罰鍰，形同對一身專屬性質之債務轉由他人負擔，顯有不當

3. 財政部函釋違法不當

財政部 1983 年 12 月 31 日台財稅第 39235 號函釋中⁴⁶⁶，所引前司法行政部函，依其文號「刑字」觀之，應係對於刑事案件所表示之法律見解，是否適用於行政罰鍰案件，已有疑問。縱以該函意旨而言，亦僅言及「未便就其繼承人予以處罰」，並非可擴張為「應以現存之繼承人就漏稅總額予以送罰」之結論。國稅局將乙部分之罰鍰，未便就乙之繼承人予以處罰，爰變更處分將全部罰鍰以甲為受處分人發單處罰，並不符合處罰止於一身之原則。國稅局據此加重甲之責任，亦不符合比例原則。

4. 遺產稅與罰鍰應屬可分之債，繼承人毋須連帶負責

遺產及贈與稅法第 41 條之 1 規定，繼承人為 2 人以上時，經部分繼承人按其法定應繼分繳納部分遺產稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，為辦理不動產之共同共有繼承登記，得申請主管稽徵機關核發同意移轉證明書；該登記為共同共有之不動產，在全部應納款項未繳清前，不得辦理遺產分割登記或就共同共有之不動產權利為處分、變更及設定負擔登記。依此一規定之精神可知，遺產稅款及罰鍰對於各繼承人而言應屬可分之公法上債務，故於法律無特別規定之情形下，各繼承人僅須就其法定應繼分負擔遺產稅及罰鍰之繳納，而不須就其他繼承人應繳之遺產稅及罰鍰連帶負責。

（二）國稅局主張

1. 甲本無須負擔全數罰鍰

⁴⁶⁶ 財政部 1983 年 12 月 31 日台財稅第 39235 號函：「有關被繼承人遺產稅違章案，其繼承人 2 人既於裁罰確定前死亡，參照前司法行政部 46 刑字第 3237 號函意旨：『自然人為違章主體時，如其人死亡，未便就其繼承人予以處罰』，應以現存之繼承人就漏稅總額予以送罰，另依遺產及贈與稅法施行細則第 22 條第 2 項規定，罰鍰在不超過遺產總額範圍內，得對遺產執行之。」

按民法第 1151 條規定，繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。是甲在處分被繼承人所有遺產時，自可先行扣除所繳納遺產稅及罰鍰等各項租稅後，再依其應繼分分配所剩遺產，尚無由甲負擔全數罰鍰之情事。

(三) 台北高等行政法院 95 年訴字第 1049 號判決見解

1. 國稅局以甲一人為處罰對象，合法

甲及乙均未依法申報，係有作為義務而不作為之行為違章，對該違章行為之處罰，本具有一身專屬性，於乙死亡後，即不得再對其處罰。而甲既有違反作為義務之違章行為，國稅局改對甲一人為處罰對象，(隱含有撤銷對已故乙之處罰之意)，於法並無不合。且依民法第 1151 條規定，繼承人有數人時，在分割遺產前，各繼承人對於遺產全部為共同共有。故本件甲在處分被繼承人所有遺產時，自可先行扣除所繳納遺產稅及罰鍰等各項租稅後，再依其應繼分分配所剩遺產，尚無由甲負擔全數罰鍰之情事。

(四) 最高行政法院見解

1. 遺贈稅法第 44 條解為漏稅罰，較合行政法之法理

遺產及贈與稅法第 44 條之違章裁罰規定，若論其性質，表面看來似屬「行為罰」。但論之實質，若在計算結果真有「遺產稅」須繳納，而按應納稅額之倍數處罰時，已具有「漏稅罰」之重要特徵。何況行為罰之法律效果不能以倍數計算而無最高額之限制，亦已為行政法理論之主流見解。是以將上開遺產及贈與稅法第 44 條之違章裁罰規定解為「漏稅罰」，可能更符合行政法之

法理。

2. 國稅局對甲一人處罰，基於行政罰管制目的，合法

因我國之遺產稅法制，採總遺產稅制，而非分遺產稅制，實際上是以遺產總額來計算稅額，原則上並以遺產本身為租稅債務（包括本稅及裁罰）之責任財產。且行政罰與刑罰在性質上，並非如某些學界理論所稱：「僅有量之差異，而無質之區別」云云。其實際上仍有不同，刑罰重在報應及矯治犯罪者之惡性，個別地決定其處遇，沒有「連帶」之概念可言。但行政罰則重在行政管制目的之達成，在有多數違章者之情況下，如能裁罰其一，即能達成管制目的之情況下，行政機關並非沒有裁量權限，何況某些行政罰之管制目的是針對財產之運用，無從分割（本案中之裁罰即是如此）。在此情況下，本案被上訴人以裁罰時僅餘之納稅義務人為裁罰對象，尚無違法可言。

第三目 判決評析

（一）租稅法律主義之幽靈

「單憑租稅法定主義的形式要求，並不足以保障納稅義務人之基本權，而須另加以憲法上之前提以審查稅法自身之明確性。」⁴⁶⁷我國大法官解釋早期侷限於租稅法律主義之城堡，對於稅法法規僅以法律優位或法律保留原則檢視，而忽略立法者亦有可能是基本權利之侵害者⁴⁶⁸。惟自釋字第 217 號解釋以後，大法官乃逐漸致力從基本權保障之觀點，審視租稅立法，而提出「課稅公平原則」（釋字第 221 號解釋）、「租稅公平負擔」（釋字第 506 號解釋）

⁴⁶⁷ 葛克昌，人民有依法律納稅之義務——以大法官解釋為中心，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁38

⁴⁶⁸ 關於租稅法律主義之建構與解放，請參照葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁51-55

或「實質課稅公平原則」(釋字第 500、496、420 號解釋)，而有從形式意義法治國邁向實質意義法治國之違憲審查趨向⁴⁶⁹。

法官於審理稅法案件時尤應實質審查法律之合憲性⁴⁷⁰，不能單純適用法律。本案的問題在於遺贈稅法第 44 條之合憲性，蓋從體系角度觀之，遲延申報之法律效果應為：催告、課徵滯報、怠報金、推計課稅(詳上文第三章、第三節、第五項、第二目)。若因故意或過失，未申報或不真實申報，才使用處罰手段。本案當時遺贈稅法第 44 條就未依限申報者，硬性就核定應納稅額加處一倍至二倍之罰鍰，是將體系上屬於漏稅罰之效果，拼裝在單純遲延申報的情形。最高行政法院不思及此，反而因為條文以倍數定之，就將之解為「漏稅罰」，忽略該同法第 44 條在體系位置上是屬於遲延申報的情形，立法內容實有違憲之錯誤。(詳下述)

(二) 程序上量能原則之運用

首先，就遺贈稅法第 44 條之規定，修法前學者已就處罰倍數過於嚴苛提出批評⁴⁷¹，於 2009 年 1 月 23 日遺贈稅法修正生效後，雖將同法第 44 條之處罰倍數調整為「按核定應納稅額加處二倍以下之罰鍰」，因此實務上就未依限申報之財產屬不動產、車輛、上市或在證券商營業處所買賣之有價證券者，處 0.5 倍罰鍰；未依限申報財產屬前述財產以外者，處 1 倍罰鍰⁴⁷²。雖已較修法前有彈性許多，但仍存有上述體系不一致的問題。體系不一致並非形式上

⁴⁶⁹ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 270；但 2009 年 5 月 22 日釋字第 660 號解釋出爐後，似又有退回租稅法律主義的情形，令人擔憂。

⁴⁷⁰ Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 107-111, 525; Stefan Bach, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991, 135.

⁴⁷¹ 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月，頁 58；黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月，頁 80-81

⁴⁷² 請參考 2009 年 3 月 5 日修正之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表

不同而已，對納稅義務人之財產權保障亦有嚴重的影響。蓋在修法前，遺贈稅稅率可達 50%，若只因未依限申報而加處一倍罰鍰，如前述最高行政法院 94 年判字第 826 號判決，人民遺產淨額為 153,610,630 元，應納遺產稅額為 62,151,600 元，並依行為時遺產及贈與稅法第 44 條規定，按核定應納稅額裁處 1 倍罰鍰計 62,151,600 元，該租稅案件中，人民整體負擔已達遺產淨額之 80% 以上；在本案情形，亦高達遺產淨額之 55% 以上。

簡言之，**人民在租稅程序中因違反程序義務造成之金錢負擔跟租稅本身加總來看，很明顯已超過人民財產權所能負荷之半數**⁴⁷³。這種超過半數的財產權侵害，實非以租稅課徵與處罰目的不同為理由而得容許之，遺贈稅法第 47 條雖規定，罰鍰與稅款最多不得超過遺產總額，然這樣的規定實太過寬鬆，**以遺產總額為外部界限，形同容許國家透過租稅程序達到徵收效果，人民之財產權、生存權將蕩然無存**。蓋租稅行政本身乃特別重視人民之「負擔能力」，若只注意租稅課徵不得超過人民財產半數，國家卻悄悄透過體系錯誤之手段，以漏稅罰方式侵害同一租稅案件中人民之財產權，毋寧係對財產權的過度侵害。比例原則也因有程序上負擔能力作為媒介，而更能清楚看出該條稅法規定之違憲性。

2009 年 1 月 23 日修正生效之遺贈稅法，將稅率統一調整為 10%⁴⁷⁴，但同法第 44 條仍存有「處罰二倍」之可能性，租稅負擔與該條之罰鍰仍可能侵犯人民遺產淨額之 30%。雖然比起修法前動輒超過遺產淨額半數來的好，不過本來以應納稅額 10% 以內之滯報金即可解決的問題，卻要以應納稅額之倍數來處理，**就遺產稅案件特別加重人民程序上負擔，是否有差別待遇之合理必**

⁴⁷³ 半數原則之運用，一般係指租稅負擔不得超過人民整體私有財產之半數，德國實務介紹請參照葛克昌，租稅國家之憲法界限，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009 年 2 月，頁 282-286 然本文以為同一租稅程序中，發生之程序與實體上負擔皆應整體來看，併同適用半數原則。

⁴⁷⁴ 遺贈稅法第 13 條「遺產稅按被繼承人死亡時，依本法規定計算之遺產總額，減除第十七條、第十七條之一規定之各項扣除額及第十八條規定之免稅額後之課稅遺產淨額，課徵百分之十。」

要性，亦值懷疑。因遺產稅之申報並非「自動報繳」類型，稽徵機關依遺贈稅法第 29 條，尚須就申報內容核實調查、作成處分，與所得稅自行結算申報、繳納稅額者不同，在所得稅領域尚不得就納稅義務人未依限申報直接論以漏稅處罰，在遺產稅又如何能跳過「申報體系內對人民負擔更輕之手段」而直接論以漏稅罰？

其次，就處罰對象問題亦涉及人民程序上負擔能力。本案台北高等行政法院與國稅局皆認為，依民法第 1151 條，遺產為共同共有，甲在處分被繼承人所有遺產時，自可先行扣除所繳納遺產稅及罰鍰等各項租稅後，再依其應繼分分配所剩遺產，尚無由甲負擔全數罰鍰之情事。惟僅以甲為罰鍰主體，甲即負有繳清「所有」罰鍰之義務，且必須耗費自己之勞力、時間、費用來處理。在遺產中遺有不動產的情況，依遺贈稅法第 41 條第 1 項規定⁴⁷⁵，納稅義務人須繳清應納稅款、罰鍰、滯納金、利息，稽徵機關始應發給稅款繳清證明書，否則依同法第 8 條第 1 項本文規定⁴⁷⁶，不得不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。準此，甲為能處分遺產，勢必要先用自己之財產來繳清全部之罰鍰，就超過其應負擔之範圍內已不屬於甲程序上負擔能力所及，不能以甲事後得從遺產受償，即認為其負有幫乙繳納罰鍰之義務，簡言之，**甲幫乙繳納罰鍰所喪失之金錢利益與利息，就是甲不應付出的程序上負擔。**

釋字第 621 號解釋文明示，罰鍰乃公法上金錢給付義務之一種，罰鍰之處分作成而具執行力後，義務人死亡並遺有財產者，依行政執行法第 15 條規

⁴⁷⁵ 遺贈稅法第 41 條第 1 項「遺產稅或贈與稅納稅義務人繳清應納稅款、罰鍰及加徵之滯納金、利息後，主管稽徵機關應發給稅款繳清證明書；其經核定無應納稅款者，應發給核定免稅證明書；其有特殊原因必須於繳清稅款前辦理產權移轉者，得提出確切納稅保證，申請該管主管稽徵機關核發同意移轉證明書。」

⁴⁷⁶ 遺贈稅法第 8 條「遺產稅未繳清前，不得分割遺產、交付遺贈或辦理移轉登記。贈與稅未繳清前，不得辦理贈與移轉登記。但依第四十一條規定，於事前申請該管稽徵機關核准發給同意移轉證明書，或經稽徵機關核發免稅證明書、不計入遺產總額證明書或不計入贈與總額證明書者，不在此限。（第 1 項）遺產中之不動產，債權人聲請強制執行時，法院應通知該管稽徵機關，迅依法定程序核定其稅額，並移送法院強制執行。（第 2 項）」

定意旨⁴⁷⁷，該基於罰鍰處分所發生之公法上金錢給付義務，得為強制執行，其執行標的限於義務人之遺產。是以，本案中罰鍰義務人乙雖已死亡，但稽徵機關仍應就乙負責之部份，以乙之遺產為範圍請求繳清。基於處罰法定原則⁴⁷⁸，受罰主體之變更涉及上述人民財產權之侵害，遺贈稅法若無特別規定，自然不得以「管制目的」作為行政機關有裁量權之藉口。最高行政法院以「在有多數違章者之情況下，如能裁罰其一，即能達成管制目的之情況下，行政機關並非沒有裁量權限」，管制目的所指為何，令人費解。參酌上開大法官解釋理由書，「處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利益。」是以，罰鍰之管制目的應在於「應報」與「抑制對公益之不利結果」，變更多數違章者為一人的情況，對罰鍰管制目的是否能夠達成，昭然若揭。



⁴⁷⁷ 行政執行法第 15 條「義務人死亡遺有財產者，行政執行處得逕對其遺產強制執行。」

⁴⁷⁸ 不論是依行政罰法第 4 條或從侵害人民財產權之法律保留觀點皆可導出，所以有無行政罰法施行，就此部份而言無異。

第五章 我國大法官解釋文本分析

Das Steuerrecht ist nicht eine offene Flanke der Rechtsstaatlichkeit.

*稅法並不是法治國的無防備側翼*⁴⁷⁹。——*Klaus Tipke (1925-)*

第一節 量能原則與違憲審查

如前所述，租稅法律主義之幽靈仍然徘徊在我國行政法院，法官若是以「法律就是法律（Gesetz ist Gesetz!）」的心態來處理稅法，將無法看清稅法對人民經濟生活之深遠影響⁴⁸⁰，而忽略法官作為憲法守護者（Hüter der Verfassung）之重要使命。憲法上量能原則不只是要求稽徵機關執行法律之平等，更要求立法者符合憲法上平等原則與比例原則⁴⁸¹。我國行政法院與大法官解釋中，稅法案件佔有相當大之比例，足見量能原則既作為稅法體系原則，其與違憲審查之關係自然十分密切，而有從方法論與審查密度論加以分析之必要。蓋若不能理解實體量能原則於憲法上之意義與操作，也將不能理解附隨之程序上量能原則。

第一項 憲法平等審查模型與量能原則審查之比較

第一目 平等原則審查與稅法違憲審查模型

（一）平等原則審查模型——兼論比例原則可否適用在平等審查

⁴⁷⁹ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 105.

⁴⁸⁰ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 5.

⁴⁸¹ 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁560

由於量能原則具有憲法位階，是制定與執行稅法的重要原則，學界對其憲法依據的最大公約數為平等原則（前文第二章、第一節、第一項、第三目、（二）），因此從平等審查的討論應可比較、對比出稅法學與憲法學的交流際會，而產生許多豐富有趣的議題，尤其是認為量能原則之憲法依據，同時有自由權保障之意旨時，憲法學上頗有爭議的問題：「**平等審查中是否有比例原則適用**」，即對稅法違憲審查產生很大的啟發。

關於此問題，留德與留美之學者有過一番隔空交火的論辯，甚至可說對憲法條文之基本理解都有不同，值得吾人注意。

1. 肯定「比例原則」在平等審查中適用

一般來說，留德背景之學者會傾向於肯定比例原則得適用（或借用）在平等審查中⁴⁸²，但論述方式不盡相同。

一說是以差別待遇之目的來發展平等原則之審查模型。其考察我國大法官的實務運作後認為⁴⁸³：**以差別待遇的目的區分**，若差別待遇目的在實現「不等者不等之」的實質平等原則，確定差別待遇的目的沒有問題後，繼而審查差別待遇與目的間是否有合理關連並決定審查基準，進行合目的性審查（此

⁴⁸² 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁106。氏謂「如果前述觀察無誤（即大法官有援引比例原則從事平等審查的問題），我們就必須再度嚴肅面對平等審查究竟有無留給比例原則介入之空間的問題。**事實上，本文認為這個空間是存在的，關鍵在於立法者究竟是基於什麼樣的理由要採取差別措施。**」（括號內之文字與強調乃本文所加）；陳愛娥，平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限——兼評司法院大法官相關解釋，收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁8-11；李建良，經濟管制的平等思維：從平等權觀點檢視大法官有關職業暨營業自由之解釋，收錄於收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁107-110。
⁴⁸³ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁121-122。氏認為，釋字第218、224、340、473號解釋也都根據比例原則中的適合原則或狹義比例原則進行平等審查。而釋字第211號解釋算是大法官破天荒援用比例原則或比例原則中的必要原則從事平等審查的頭一次。

時沒有比例原則中必要、狹義比例原則介入的空間，但適合性原則可以適用)⁴⁸⁴。若合憲，固無問題；倘認定違憲，則視差別待遇有無可能追求其他目的而繼續作多重的平等審查，以符合合憲解釋原則的要求。反之，若差別待遇的目的一開始就是要追求無關實質平等的政策目的，則須適用比例原則的審查模型，首先仍是目的合憲性的審查（憲法第 23 條的四要件），決定審查公益目的是否須重大或極重大，然後進入比例原則審查的核心，依序檢驗三項子原則，並決定審查基準。若合憲，固無問題；倘認定違憲，則視有無可能追求其他政策目的，再作多重的平等審查⁴⁸⁵。

其他學者則是參考德國聯邦憲法法院對於平等審查之見解，認為可分成新舊兩公式，舊公式乃指恣意禁止，係較為寬鬆的標準，新公式則是借用比例原則，在步驟上進行比較嚴謹的審查，要採用舊或新公式乃繫諸審查標準之寬嚴，而審查標準則繫諸「與人」或「與事實」相關，與人相關會傾向較嚴格的審查⁴⁸⁶。

2. 否定「比例原則」在平等審查中適用

留美學者則傾向採取否定說。其認為比例原則的審查對象在於手段所限制的「程度」或「量」，這與平等權的核心爭議往往在於「分類標準」的敏感

⁴⁸⁴ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁108-109

⁴⁸⁵ 不論是合目的性審查或比例原則審查都要參考諸如差別待遇涉及之基本權或事項等因素，決定審查標準從嚴或從寬。

⁴⁸⁶ 陳愛娥，平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限——兼評司法院大法官相關解釋，收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁11；林佳和，公務員、勞工與平等原則——從釋字第596號解釋談起，收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁38；學者李建良則是以「是否接近憲法明定禁止的差別待遇標準」、「當事人是否能影響分類標準」與「對於憲法保障自由權之影響」來決定審查標準之寬嚴。請參照李建良，經濟管制的平等思維：從平等權觀點檢視大法官有關職業營業自由之解釋，收錄於收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁108-109

度，顯然有別。即使將比例原則轉化，仍難以用於平等權案件之審查⁴⁸⁷。尤其在憲法第 23 條之理解上，其並不認為專指比例原則，而有多元審查標準的可能⁴⁸⁸。其認為，平等權審查標準之決定因素要注意到審查「分類標準」，並一併將「分類效果」放在平等權之下審查⁴⁸⁹，法院在選擇平等權的審查標準時，應盡可能連結到平等權案件的各项基本要素（分類標準、權利類型等），並由此發展出具體可操作的審查標準。

3. 本文見解

本文認為，雙方在比例原則可否適用於平等權審查上之論辯看似爭鋒相對，實則沒有交集。理由在於否定說的見解誤解了「審查步驟」與「審查標準（或密度）」區分，直接把比例原則之審查等同於「嚴格審查」⁴⁹⁰。

所謂審查標準，按照否定說的理解（其實也是一般的理解），係指：法院在審查相關法規或政府行為之合憲性，特別是「目的」及「手段與目的間關連性」是否違憲時，所採寬嚴不同的尺度或方法⁴⁹¹。所謂審查步驟，是指在

⁴⁸⁷ 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 270

⁴⁸⁸ 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 262 註 24；另外林子儀大法官於 2004 年 1 月 2 日司法院大法官會議議解釋釋字第 571 號解釋協同意見書中，亦表示「...由於平等權並非絕對，政府措施所為之差別待遇如屬合理，仍為憲法所容許。而如何判斷系爭之差別待遇是否為合理之差別待遇，即要視差別待遇是否符合憲法第二十三條規定而定...。...以憲法第二十三條審查系爭之差別待遇是合憲，首先必須決定應採取何種審查標準以決定審查的密度。...」學者黃昭元認為林子儀大法官對於憲法第 23 條的審查標準採類型化操作，並不只有比例原則的單一審查標準。請參照黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 264

⁴⁸⁹ 分類標準是指：對「誰」分類的問題，又可分為「應否分類」以及「即使可分，但分類是否精確」；分類效果是指：「區別事項」（分類涉及的權利類型或事務領域）和「差別量」（包括差別的程、方式或時間長短等）。請參照黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 272-273

⁴⁹⁰ 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 270

⁴⁹¹ 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 255

說理模式上所採取的方法論問題，而**比例原則只是一種比較「繁複」的步驟，根本就還不涉及審查標準之決定問題**⁴⁹²，雙方無交集處在此⁴⁹³。

否定說雖然也意識到比例原則在不同的案件類型也開始出現不同的審查標準或密度，而有類型化發展的趨勢，並認為既然適用或借用比例原則為平等權之審查標準，在不同案件仍然會面臨從嚴從寬審查的問題，所以用不用比例原則幫助不大⁴⁹⁴。但否定說抨擊比例原則的同時，自己卻也沒有提出一套說理方法，只是呼籲平等權審查標準要類型化，並由此發展出具體可操作的審查標準。問題是，**如何具體審查？**否定說僅留下一片令人遐想之空間，未能在方法或步驟上提出超越比例原則之見解。因為違憲審查不是只有標準決定問題，**決定標準與決定是否違憲乃兩件事，決定「從嚴」標準之後，還須法院細緻的說理，而在新公式下，比例原則之適用具有「嚴謹化法院說理」的重要功能**，亦即就方法上法院「必須遵守更嚴謹的衡量要求，其本身的決定空間也受到比較嚴謹的限制⁴⁹⁵。」

簡言之，雙方在審查標準與步驟上各有擅場、各有貢獻。否定說提出對「分類標準」的重視，並就我國大法官解釋近年趨勢整理分析不同類型的審查密度；肯定說也同樣贊成類型化審查密度的見解，而提出若干區分密度的標準點，雙方就此可謂頗有共識；至於審查步驟上，肯定說以比例原則作為方法，嚴謹法院之說理。在還沒有更好的說理模式前⁴⁹⁶，本文贊同使用比例

⁴⁹² 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁116-117

⁴⁹³ 雖然就採用新舊公式的學者見解，借用比例原則會是從嚴審查，但層次上也是因為先根據事物領域不同，決定審查標準之後，才適用新公式（比例原則）。

⁴⁹⁴ 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第37卷第4期，2008年12月，頁268-269

⁴⁹⁵ 陳愛娥，平等原則作為立法形塑社會給付體系的界限——兼評司法院大法官相關解釋，收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁10

⁴⁹⁶ 雖然比例原則在運用上還是有其侷限性，但目前學界尚無提出一套更好的審查方式。關於比例原則之問題性，請參照蔡茂寅，比例原則的界限與問題性，收錄於月旦法學教室(3)公法學篇，初

原則之說理模式。

釐清肯否二說之爭議後，接下來要處理的是留德學者內部，對於比例原則如何適用的問題。許宗力教授認為以差別待遇之目的區分可採取不同的審查模式（合目的性審查與比例原則審查），兩者各自都要再根據差別待遇事項與涉及基本權種類等因素，來決定審查標準（密度）⁴⁹⁷。嚴格來說，許宗力教授所謂的「比例原則適用於平等權審查」，其實是將平等當作是一種可限制的**法益**⁴⁹⁸，而可與其他政策目的透過比例原則來權衡，**並不是將比例原則「放在平等審查中」來使用。**

其他學者的理解，較符合「比例原則在平等權審查」的字面意義。首先，要透過類型化標準來「決定審查密度」，之後才依從寬或從嚴適用舊或新公式。若用新公式，則依序審查「差別待遇所追求的目的是否具有正當性？」、「差別待遇是否足以有助於達到其所欲追求的目的？」、「差別待遇是否為達到該目的所必要？」以及「差別待遇與所追求目的之間是否均衡？」換言之，許宗力教授與其他學者所提出的論述，是兩組不同的模型，處理的是不同的問題。不能放在同一個層次來比較⁴⁹⁹。

因此，本文以為兩組模型具有併存可能性。蓋在平等權「內部」審查時，

版 2 刷，元照出版，2002 年 10 月，頁 118-119

⁴⁹⁷ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000 年 8 月，頁 118-119

⁴⁹⁸ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000 年 8 月，頁 122；這點倒是和學者黃昭元有志一同，請參照黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 261 註 23

⁴⁹⁹ 因為按照許宗力教授的模型，即使是合目的性審查模型，也可能會採取嚴格審查標準，而要如何進行嚴格審查標準，許教授在該文中沒有進一步處理；而即使是比例原則審查模型，也可能採取寬鬆審查標準。而按照其他學者的模型，並「沒有區分差別待遇之目的」這一步驟，而是直接處理平等權審查在寬嚴不同標準下，如何進行審查。簡言之，並沒有進一步討論到平等權與其他政策目的衝突時，如何解決的問題。所以說兩組模型聚集的焦點是不一樣的。

可依寬嚴不同標準分別適用「恣意禁止」與「比例原則」的審查模型，而當平等權因為追求其他政策目的而被犧牲時，則在「外部」透過比例原則權衡政策目的是否正當、該犧牲是否適合、必要及合乎比例。

（二）稅法違憲審查模型

目前我國關於稅法違憲審查模型，係由葛克昌教授提出，就模型本身以及審查步驟與許宗力教授之見解頗有共識，但就審查密度上似有些差異（詳下述本項第二目）。

1. 財政目的租稅規範

在租稅法律的違憲審查上，稅法學者亦提出一套審查模型：**首先，亦先區分規範目的⁵⁰⁰，若是追求負擔平等的財政收入目的規範，則憲法上衡量原則在於量能負擔平等原則**，量能原則在各別稅法中，可視為體系性平等要求，立法者之立法須在此體系下，嚴格衡量其合理正當性⁵⁰¹，換言之，「一般之平等要求，適用於社會領域，原則上公權力處在第三人地位，其是否違反平等原則，端視是否經過權衡，是否合乎比例原則，如果立法者經過權衡，又不違反比例原則，依權力分立原則，應尊重立法裁量權。」但稅法不能僅以有法律依據即有服從義務，因此時可能有多數暴力或民主濫用情事，為保障少數人，稅法應受嚴格平等原則之拘束，不能僅以立法者經過權衡，不違反比例原則為已足。仍須進一步審查是否違反實質之平等原則，此時已超出立法裁量權範圍，而為司法審查之對象⁵⁰²。

⁵⁰⁰ 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第17期，2004年3月，頁100

⁵⁰¹ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁78

⁵⁰² 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁75

2. 管制誘導性租稅規範

反之，若是追求經濟或社會政策目的的管制誘導性規範，如前述，此種規範已非稅法，亦不適用量能原則，其本身就是違反量能原則之體系正義，因此特別需要由平等原則來探討其差別待遇之合理正當性，首先須有「**重大之公益要求**」⁵⁰³，其所涉及經濟利益，儘可能對全體，至少對大多數為有利。為增進公共利益，是否須利用租稅優惠工具，對立法者而言容有立法裁量空間。其次，**須符合比例原則**，亦即犧牲量能平等原則是否有助於政策目標之達成（適合原則），是否除租稅手段外，別無其他可達成政策目標之手段（必要原則），其所追求公益之份量是否超越犧牲量能平等課徵之法益（狹義比例原則）。若除犧牲量能原則外，還涉及納稅人自由權之干預，同樣須受比例原則之審查⁵⁰⁴。並應適用較嚴格之審查標準，因其犧牲平等原則，須有更高之公益要求⁵⁰⁵。

綜上可知，在租稅法律領域中關於追求實質平等的**財政目的規範**，係以具體化平等原則的**量能原則審查**，**是一種平等權的內部審查**，而**管制誘導性租稅的違憲審查**，其操作可說淋漓盡致地展現了**平等權的外部審查模型**。釋字第 565 號解釋文亦為此見解下了最好的註腳，其謂：「……此項**停徵證券交易所稅**，係行政機關依法律授權，為增進公共利益，權衡經濟發展階段性需要與資本市場實際狀況，本於專業之判斷所為合理之差別規

⁵⁰³ 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 132

⁵⁰⁴ 葛克昌，管制誘導性租稅與違憲審查，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 122-124；德國學者 Tipke 認為租稅優惠**並不是原則上不允許**，租稅優惠只是技術上併入稅法規範，而必須個別檢驗其是否有助於公益目的、使用租稅優惠所追求之目的是否必要與適合，其效果是否合乎比例而在平等原則下具有正當性。s. Tipke, a.a.O. (Fn. 60), S. 598 f.

⁵⁰⁵ 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 3 月，頁 100；此外，氏認為在租稅特別負擔的場合，由於以加重租稅負擔的方式，作為誘導管制工具，亦為經濟或社會政策目的租稅，其中以環境或生態政策目的租稅為最多，例如菸酒稅，原則上，此類特別負擔須受嚴格之違憲審查。請參照葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 295

定，與憲法第 7 條平等原則亦無違背。」顯見我國大法官於解釋追求其他政策目的之管制誘導性租稅規範時，亦是「權衡」過行政機關的權衡決定，而就平等權的外部限制採取比例原則的審查方式。

第二目 審查密度問題

前述的模型架構係根據差別待遇的目的，而在審查步驟上有單純與繁複的區別，這和審查密度的決定是不同的問題⁵⁰⁶。論者有謂，審查密度以所涉基本權或事項來決定，例如基本權的種類、侵害強度、差別待遇事項等等。關於平等權的審查，若涉及憲法第 7 條明文禁止差別待遇事項者，原則上應採取嚴格的強烈內容審查；若追求經濟政策的差別待遇，從功能最適觀點，宜採中度的可支持性審查⁵⁰⁷。

(一) 租稅法上學說見解

然而在租稅法律的審查密度中，有學者認為因量能原則乃體系性的稅法原則，立法者之立法須在此體系下，**嚴格衡量其合理正當性**，稅法不能僅以有法律依據即有服從義務，因此時可能有多數暴力或民主濫用情事，為保障少數人，**稅法應受嚴格平等原則之拘束**⁵⁰⁸。此論述似採取**嚴格審查基準**。然

⁵⁰⁶ 雖然在前述租稅法律審查的模型中，已經把密度的概念一併引入文內，這是因為在引用文獻時，基於整體文章脈絡的考量；但在分析上還是要把審查步驟與審查密度分開來看。

⁵⁰⁷ 許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月，頁119-120；就租稅法領域，學者林佳和認為德國聯邦憲法法院是給予立法者較大的形成空間，而似非任意要求較強的平等原則拘束之檢驗。請參照林佳和，公務員、勞工與平等原則——從釋字第596號解釋談起，收錄於司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月，頁37-38

⁵⁰⁸ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁75, 78；葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁275

亦有學者認為⁵⁰⁹，**租稅的平等也可以理解為「恣意的禁止」(Willkürverbot)**，**立法者在平等原則的範圍內，享有廣泛的裁量與形成自由**，但立法者在逾越裁量的界限時，則有違反平等原則的問題，而要判斷兩件事物是否同等（相同或類似），必需借助於合乎事理的比較標準，例如量能租稅原則。由於恣意禁止是只有在實在找不到任何可以正當化的理由時，才會宣告牴觸平等原則的基準⁵¹⁰，因此可說是一種寬鬆的合理審查基準。

（二）本文見解與釋憲實務比較

本文以為，平等原則的結構在於掌握「比較之對象」，也就是差別待遇的標準問題。反應在財政目的租稅規範，就是在比較「相同租稅負擔能力之人是否有不同租稅負擔的情事；或者不同租稅負擔能力之人是否有相同租稅負擔的情事」亦即「等者，不等之；或不等者，等之」的問題。而在租稅負擔的分配上，合理差別待遇的準繩就是量能原則，例如在所得稅，就是讓所得高的人負擔較多的租稅，所得少的人負擔較少的租稅。此構成合理的差別待遇，也是實質平等的展現⁵¹¹。

然而何謂「相同負擔能力」卻是屬於須要界定的事項，以所得稅法為例，所謂相同的所得課徵相同級距的稅率究竟要以元、千元或萬元為單位，就涉及到立法成本與稅法簡化的問題。例如同法第 5 條第 1 項第 1 款規定「全年綜合所得淨額在三十萬元以下者，課徵百分之六。」亦即綜合所得淨額為三

⁵⁰⁹ 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006 年 10 月，頁 47

⁵¹⁰ 論者有謂這是因為平等原則的合目的性審查太過抽象模糊，有淪為釋憲者恣意判斷的危險，難怪德國聯邦憲法法院意識到此番危險，並擔心會侵犯到有民意基礎之國會的權限，因而自始就把平等原則理解為恣意之禁止。請參照許宗力，從大法官解釋看平等原則與違憲審查，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000 年 8 月，頁 101

⁵¹¹ 釋字第 485 號解釋文開宗明義表示「憲法第七條平等原則並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待。」

十萬元者課徵百分之六，十萬元者也是課徵百分之六，看似不平等，但其實是平等原則經過簡化後的產物，仍然符合平等原則。**稅法的簡化並不只是一種技術性考量，反而蘊含著保障人民基本權利的重要意旨⁵¹²**，因為量能原則本身若發揮到極致，其實也同時意味著人民的每一項經濟活動、每一筆所得、消費與財產都為了使國家完全而正確地衡量經濟負擔能力，而被國家全面掌控，國家也許可以精密地算出人民實際的負擔能力，但憲法保障的自由權也將蕩然無存。所以，稅基區分級距的表現是一種「必須」簡化例子，平等原則僅就重要部份加以掌握，而不全盤比較，**簡化的稅法同時也限制了國家之手介入社會的深度與廣度，維持人民在社會生活的隱私與自由，而具有保障基本權利的重大意義。**

此外，量能原則雖為稅法重要之體系性原則，但在財政目的租稅規範，立法者要如何具體衡量人民經濟負擔能力，則涉及對負擔能力的評價問題，固然司法者也能審查，但從功能最適的角度來看，立法者由人民直接選出，代表著多元民主價值，又依憲法第 63、105 條具有審查預算及決算報告權，在審查過程中可綜觀國家財政全貌，以便適正經營管理，當能從國家整體經濟環境中折衝協調出多數能接受的負擔能力。司法者的積極介入除了抗多數決困境（counter-majoritarian difficulty）的問題，同時也欠缺足夠的資源衡量整體國家財政收入與支出，以決定國家整體財政收支與負擔分配。

畢竟從近代租稅革命的發展來看，課稅的民主要求可說占了相當重要的地位，而欠缺直接民主正當性的司法權，似不宜對此介入過深。至於多數暴力或濫用民主情事，並非稅法領域獨有，在現代代議政治下，利益團體的角力、遊說乃民主國家之常態，毋寧每一項立法都可能會有此問題，以此作為

⁵¹² 「稅法之簡化為租稅正義之基石，此種法律之簡化，是指法律之平等適用與合理相當性，均有預見可能性。」請參照葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁32

應嚴格審查的依據，似有不足。解決之道應在立法前程序中，提昇更多人民參與並表示意見，而非將民意之動能轉由司法者「代為」宣洩；再者，若真有濫用民主，則尚有禁止恣意作為司法權之防線；畢竟在立法過程如何才是「暴力」、如何又是「濫用」，已難拿捏，稍有不慎即可能流於釋憲者的主觀成見。

按保障人民基本權利不只是司法權的任務，行政、立法同樣也肩負重任，而在負擔能力的決定上，立法者比起司法者更有能力判斷。因此，**本文以為關於財政目的租稅規範的平等，應以立法者經合理考量為已足，只要立法者非恣意，有合理的理由可支持其差別待遇，即符合憲法上量能原則，無須採取嚴格審查基準。**

我國大法官釋憲實務對此亦採取寬鬆的審查基準，綜觀大法官解釋對於租稅法律違反平等原則者，甚為少見；而**司法院大法官會議解釋釋字第 647、648 號**，則明確就國家財稅經濟領域之立法、行政行為採取寬鬆的合理審查基準⁵¹³，釋字第 647 號解釋理由書謂：「遺產及贈與稅法第 20 條第 1 項第 6 款規定，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額，乃係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定，雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且**考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容之形成本即享有較大之裁量空間**，是倘系爭規定所追求之目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則之要求。」釋字第 648 號解釋理由書謂：「**行政機關在財稅經濟領域方面**，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，**如其規定目的正當，且**

⁵¹³ 學者黃昭元亦認為該二號解釋乃寬鬆的審查標準，請參照黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第 37 卷第 4 期，2008 年 12 月，頁 259

所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違。」足見我國司法實務亦考量到功能最適理論，而尊重立法者與行政機關之裁量空間，應可贊同⁵¹⁴。

第二節 從大法官解釋看量能原則之實現

第一項 租稅法體系原則之演變

第一目 租稅／課稅公平原則

1983年5月6日司法院大法官會議解釋釋字第180號解釋，最早提出「租稅公平原則」作為審查稅法之原則。其謂「平均地權條例第47條第2項、土地稅法第30條第1項關於土地增值稅徵收及土地漲價總數額計算之規定，旨在使土地自然漲價之利益歸公，與憲法第15條、第19條及第143條並無牴觸。惟是項稅款，應向獲得土地自然漲價之利益者徵收，始合於租稅公平之原則。」其後歷經一段很長的時間，大法官都是使用「租稅公平」或「課稅公平」作為審查租稅法律或行政命令之原則。自1983年至2010年，27年間大法官解釋中使用租稅／課稅公平原則者，共有21件⁵¹⁵，審查法律者僅6件，其餘多半僅審查行政函釋或法規命令。（整理詳見文後附表一、二）

租稅／課稅公平原則在釋憲實務中，所處理的問題相當廣泛，又缺乏具體化的標準，例如有審查是否向具有經濟上負擔能力者課徵，以及如何歸屬者（如釋字第180、196、493、496、506、597、607號解釋）、有涉及推計課

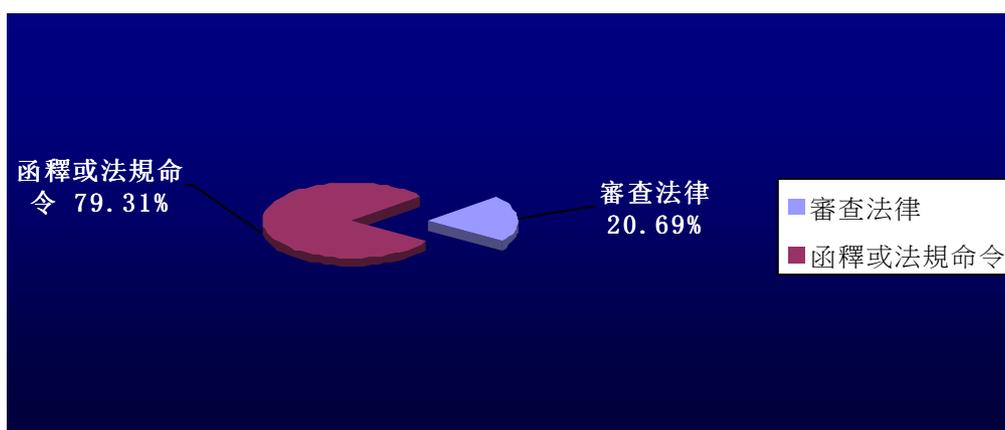
⁵¹⁴ 德國學者 *Hans-Jürgen Papier* 亦認為德國聯邦憲法法院對立法者之拘束，在負擔平等範圍內立法者享有不受限的決定空間，只有在偏離負擔平等時，負有特別說理之義務。足見德國實務對一般財政目的規範也是採取寬鬆的審查標準。*Hans-Jürgen Papier, Steuerrecht im Wandel - verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007, S. 975.*

⁵¹⁵ 租稅公平原則如釋字第180、196、218、241、248、318、327、361、493、496、506、597、607、635與673號解釋；課稅公平原則如釋字第224、257、281、500、508與536號解釋。

稅合憲性者（如釋字第 218、248、361 號解釋）、有涉及租稅優惠與徵收補償是否合憲者（如釋字第 241、635 號解釋）、有涉及租稅申報程序者（如釋字第 318 號解釋）、有涉及租稅調查與處罰者（如釋字第 327 號解釋）。論者有謂租稅公平原則太過抽象、失之空泛，實屬的論⁵¹⁶。

第二目 量能原則

大法官提升「量能負擔」作為實質法治國家稅法違憲審查之原則，始自 2003 年 8 月 15 日之釋字第 565 號解釋⁵¹⁷，繼之有 2005 年 5 月 20 日釋字第 597 號解釋與 2007 年 11 月 30 日釋字第 635 號解釋（請參文後附表三）。可見量能負擔乃是近年來逐漸為大法官所運用的原則，未來是否會取代租稅公平，成為較具體的稅法體系原則，值得期待。目前大法官於釋憲案件中，雖嘗謂「各該法律之內容且應符合量能課稅」或「納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之租稅」，然目前的案件都只審查行政函釋，而未就法律本身加以審查。整體來看，租稅／課稅公平原則與量能負擔原則雖然都是可以拘束立法者之法律原則，但大法官在論述標的上涉及法律合憲性者，仍佔少數。



圖三 大法官運用租稅公平／量能原則之審查標的

⁵¹⁶ 葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁57

⁵¹⁷ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁277

這樣的現象是值得注意的，因為即便就財稅經濟領域之國家行為採取「寬鬆之審查標準」，也不代表大法官就涉案法律可以恣置不論，如果大法官是因審查過後，認為法律合憲，所以直接討論函釋是否合法、合憲的問題，也應在理由書中表明審查過程，讓釋憲論理更加透明化，否則會予人一種倒退回形式法治國之錯愕感。其次，更應注意的是，即使面對犧牲量能負擔原則之租稅優惠，大法官解釋仍然對該平等原則之「例外」，採取「寬鬆的審查標準」。從體系正義觀點來看，「立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義⁵¹⁸。」準此，量能原則作為稅法體系原則，若偏離應出於重大公益考量，而採取較嚴格的審查標準，否則既承認租稅優惠係量能負擔原則之例外，又認為係合理正當事由致不違反平等原則，不免矛盾⁵¹⁹。

對租稅優惠的審查，大法官於釋字第 635 號解釋依舊承襲釋字第 565 號解釋認為「納稅義務人固應按其實質稅負能力，負擔應負之租稅，惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，尚非憲法第 7 條規定所不許。」一方面沒有重大公益之要求，二方面對於手段與目的間的緊密關連度亦無要求，同時也沒有就犧牲平等原則達成政策目的之公益權衡，殊為可惜。

第二項 量能原則之適用領域

⁵¹⁸ 1998 年 6 月 5 日釋字第 455 號翁岳生大法官協同意見書

⁵¹⁹ 葛克昌，租稅優惠、平等原則與違憲審查——大法官釋字第五六五號解釋評析，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005 年 9 月，頁 286

***Der moderne Rechtsstaat ist Sozialstaat wesentlich in seiner Funktion als Steuerstaat. 現代法治國家成為社會國家，主要係以租稅國家之型態表現其功能*⁵²⁰——Ernst Forsthoff (1902-1974)**

第一目 憲法平等原則與社會國原則

按憲法第 7 條所規定之平等要求，主要在**弭平法律上之不平等(rechtliche Ungleichheit)**。亦即立法者不能透過法律規定，無合理事由地作出差別待遇。所以量能原則作為平等原則之具體化，其核心自然在「平等地」獲取財政收入，申言之，人民的財力與國家收稅間係維持著等比例、均衡的關係，國家介入人民經濟關係，不論貧富，比例應該是一樣的⁵²¹。

不過，單單只弭平法律上不平等，而放任事實上不平等極端化，對於社會和平 (soziale Frieden) 之保障將不夠充分，我國憲法第十三章基本國策內，對國民經濟、社會安全及教育文化等事項規定甚多，憲法增修條文第 10 條亦針對促進社會保險、社會救助與社會福利等多所著墨，一般咸信此帶有社會福利國家之色彩⁵²²。**社會國原則 (Sozialstaatsprinzip) 的任務致力於降低事實上之不平等 (Abbau tatsächlicher Ungleichheit)**，特別是經由社會給付確保人性尊嚴之最低生存需要，

⁵²⁰ Ernst Forsthoff, Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 1945, S. 31. 中文翻譯參考自葛克昌，社會福利給付與租稅正義，收錄於國家學與國家法，初版，元照出版，1996 年 4 月，頁 48

⁵²¹ 此處所謂的比例，不是一個固定的數值，譬如都課徵 10% 的稅率；而是指就人民經濟負擔能力等比例課徵譬如 10、15、20% 的稅率，這跟累進稅率是不同的。請參照黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002 年 5 月，頁 40

⁵²² 社會國、福利國或社會福利國在用詞上，一般來說具有替代性，其內涵隨著時代不同而流動，發展至今主要特徵表現在包括勞工法與社會福利法上，後者又包含社會保險、社會補償、社會救助與社會促進措施等等，而具有所得重分配 (Umverteilung) 之功能，請參照蔡維音，社會國之法理基礎，一版，正典出版，2001 年 7 月，頁 15, 100-112、吳志光，從九二一震災談天然災害的救助補償體制，社會文化學報，第 10 期，2000 年 6 月，頁 90-96、Franz-Xaver Kaufmann 著，施世駿譯，比較福利國家：國際比較中的德國社會國，初版，巨流出版，2006 年 3 月，頁 242 以下

並消除那些對社會和平有嚴重危害之差異性⁵²³。釋字第 485 號解釋理由書首段明示「憲法係以促進民生福祉為一項基本原則，此觀憲法前言、第 1 條、基本國策章及憲法增修條文第 10 條之規定自明。本此原則國家應提供各種給付，以保障人民得維持合乎人性尊嚴之基本生活需求，扶助並照顧經濟上弱勢之人民，推行社會安全等民生福利措施。」即係本於斯旨。

也因為社會國原則之影響，上述人民與國家間「等比例」的關係，為了社會和平著想，而可能要採取「累進稅制」(Steuerprogression)，使具有較高負擔能力者除原本應負擔的比例外，還要額外負擔更多的稅負。這跟量能原則源自平等原則之本質是不合的，但在社會國原則下應該允許⁵²⁴。而社會國原則也有內化於量能原則中的部份，例如對最低生存需要課稅之禁止：國家提供人民生存需要之社會給付，不得再用課稅方式繳回⁵²⁵。

第二目 量能原則可能適用之領域——稅法與社會保險法

回到量能原則發展的原點來看，量能原則一開始就是以「分配國家財政負擔」之姿態，躍然於歷史舞台，而在租稅法領域獲得廣泛發揮的機會。但隨著國家型態從純粹自由法治國邁向兼顧社會的自由法治國，國家在社會國原則指導下，須興辦社會保險等強制性保險。社會保險的財政負擔有別於商業保險，不能單純以風險高低來計算保費，而須顧及無力負擔或負擔困難者之情況，亦即帶有消除事實上不平等的性質，也因此社會保險之財政負擔，同樣面臨了如何分配的問題。

⁵²³ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 400；社會國原則表現於納稅人權利保障之面向請參照葛克昌，租稅國家之憲法界限，收錄於所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月，頁286-294

⁵²⁴ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 403-404.

⁵²⁵ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 402.

財政負擔分配原則大別為「量能原則」與「應益原則」(Äquivalenzprinzip)⁵²⁶。若從繳交保費與承擔風險之對價關係來看，似乎是一種應益原則之展現，但實際從保費負擔結構來看，社會保險毋寧係遵循量能負擔原則。**我國大法官解釋最早揭櫫量能負擔原則者，就是在社會保險法領域。**1999年1月29日**釋字第473號解釋文**即謂「……(保費)衡酌之原則以填補國家提供保險給付支出之一切費用為度，鑑於全民健康保險為社會保險，對於不同所得者，收取不同保險費，以符量能負擔之公平性，並以類型化方式合理計算投保金額，俾收簡化之功能……」其後，於2006年1月27日**釋字第609號解釋理由書**中更直指「**勞工保險**係國家為實現憲法第153條第1項保護勞工及第155條、憲法增修條文第10條第8項實施社會保險制度之基本國策而建立之社會福利措施，為社會保險之一種，旨在保障勞工生活安定、促進社會安全，是以**勞工保險具有明顯之社會政策目的**。勞工依法參加勞工保險之權利，應受憲法之保障。依勞工保險條例之規定，**勞工分擔之保險費**係按投保勞工當月之月投保薪資一定比例計算(勞工保險條例第13條、第14條參照)，**與保險事故之危險間並非謹守對價原則，而是以量能負擔原則維持社會互助之功能。**」2010年4月30日**釋字第676號解釋文**亦重申社會保險制度中量能負擔之公平性及照顧低所得者之互助性，乃國家推行全民健康保險之憲法意旨。

相較於大法官在稅法領域不常明說「量能負擔原則」⁵²⁷，而以「納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之租稅」代之；反倒在社會保險領域大法官總是直接使用「量能負擔原則」。因此，從大法官釋憲實務之見解來看，吾人可觀察到：**量能原則不只是一個稅法上的原則，同時在社會國原則影響**

⁵²⁶ 在稅法中還有一種「人頭稅原則」(Kopfsteuerprinzip)，可能作為財政負擔分配之參考。Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 473-475. 應益原則亦可稱「量益原則」或「對價原則」，請參照柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月，頁89；葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收錄於所得稅與憲法(三版)，翰蘆出版，2009年2月，頁159

⁵²⁷ 僅2005年5月20日**釋字第597號解釋文明言**「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。」(強調為本文所加)

下，也是社會保險的負擔分配原則。未來對量能原則之研究，似可從此角度出發，而探討其在社會保險領域之運用。本文所引申之程序上量能原則，理論上似乎也有適用在社會保險領域之可能，惟本文囿於主題，於此僅指出量能原則在實際運用上的多元面向，不應侷限於稅法、以及程序上量能原則適用可能性，而不深入探討。

至於大法官釋憲實務中，有無可能發展出本文所論述之「程序上量能原則」，則詳見下節之分析。

第三節 釋字第 640 號解釋所欠缺之臨門一腳

第一項 釋字第 640 號解釋始末

第一目 解釋要旨

2008 年 4 月 3 日司法院大法官會議解釋釋字第 640 號解釋文認為⁵²⁸，財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點（下稱查核要點）第 7 點，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符⁵²⁹，**增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第 19**

⁵²⁸ 2008 年 4 月 3 日釋字第 640 號解釋文：「中華民國五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第八十條第三項前段所定，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準，係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準，稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。財政部臺灣省北區國稅局於八十六年五月二十三日訂定之財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：『適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。』對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第八十條第三項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，自有違憲法第十九條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。本院釋字第二四七號解釋應予補充。」（強調為本文所加，此外本號解釋乃 2003 年 10 月 1 日就職至今以及 2007 年 10 月 1 日就職的大法官所作成，不包括 2008 年 11 月 1 日就職之大法官）

⁵²⁹ 所得稅法第 80 條「稽徵機關接到結算申報書後，應派員調查，核定其所得額及應納稅額。（第一項）前項調查，稽徵機關得視當地納稅義務人之多寡採分業抽樣調查方法，核定各該業所得額之標準。（第二項）納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準，如不及

條租稅法律主義。

其解釋理由書開宗明義指出：「憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納租稅之義務或給予人民減免租稅之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。是**有關租稅稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。**」

其次，說明稽徵機關若已依所得稅法第 80 條第 2 項核定各該業所得額標準，**納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第 3 項前段規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。**簡言之，稽徵機關仍得就匿報、短漏報情事，依據相關法律調查課稅資料，予以補徵或裁罰。（釋字第 247 號解釋應予補充⁵³⁰）

但大法官認為所得稅法第 80 條並未授權稽徵機關就已超過所得標準之案件，再度執行抽查，故查核要點第 7 點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報之所得額在主管機

前項規定標準者，應再個別調查核定之。（第三項）各業納稅義務人所得額標準之核定，應徵詢各該業同業公會之意見。（第四項）稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。（第五項）」⁵³⁰ 1989 年 10 月 27 日釋字第 247 號解釋文「稽徵機關已依所得稅法第八十條第二項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第三項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第一百零三條、第一百一十條、稅捐稽徵法第二十一條及第三十條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國五十九年五月十八日台財稅字第二三七九八號令即係為執行該等法律之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無牴觸。惟前述抽查辦法第三條、第四條查核準則第二條及上開令示，與所得稅法第八十條第三項之規定，文義上易滋誤解，應予檢討修正。」

關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與上開所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，**增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔**，揆諸首揭說明，自有違憲法第 19 條租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失效。

第二目 涉案相關判決事實與後續

本案釋憲聲請人歷經台北高等行政法院 91 年訴字第 3325 號判決、最高行政法院 94 裁字第 2841 號裁定，接連敗訴與上訴不合法駁回。案例事實為原告申報 1997 年度綜合所得稅，其中執行業務所得部份在該行業標準以上，故經國稅局核定其所得額，並退稅。惟事後國稅局又於 1999 年依財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點（下稱查核要點），再度查核原告之申報所得，重行核定其所得，要求補稅。故原告對此提出不服，認為該要點未經法律授權，不合法律保留原則。

國稅局主張，原告對於第二次抽查並要求補稅之處分並未於法定期間內提起復查，故該案件已經確定。而原告既已繳納稅款，並無適用法令或計算錯誤溢繳之稅款之情事，故無稅捐稽徵法第 28 條規定之適用，原告主張溢繳稅款退稅，核不足採。

台北高等行政法院認為查核要點係被告為簡化稽徵業務，推行便民服務，鼓勵執行業務者及補習班、幼稚園、托兒所誠實記帳、申報所定，被告既係依該要點就原告當年度綜合所得稅先為書面審核，嗣自得再依該要點第 7 點規定抽查審核帳證資料，況依改制前行政法院 58 年判字第 31 號判例意旨

⁵³¹，業經核定未申請復查或行政爭訟之案件，稽徵機關非不可自行變更原查定處分補徵應繳租稅，原告主張並無可採。本件抽查重核結果，因原告 1997 年度會計憑證無法核對，被告依其 1999 年 2 月 24 日出具同意依查得資料或財政部頒定標準費用率核定所得額及應納稅額之承諾書，重行核定併課補徵稅款，並無適用法令錯誤或計算錯誤溢繳之情形，原告自不得申請退還。

嗣原告不服提起上訴，最高行政法院以未具體說明原判決有違背何項法令、不適用法規或如何適用不當之具體情事，裁定駁回上訴。經原告聲請大法官解釋作成釋字第 640 號解釋後，原告依此提起再審之訴，台北高等行政法院作成 97 年再字第 55 號判決，仍然駁回再審原告之訴。

再審法院首先認為**前審程序並未以司法院釋字第 640 號解釋所指違反憲法第 19 條租稅法律主義之查核要點第 7 點為判決基礎**⁵³²。

其次，簡化查核要點第 7 點雖經上開解釋認違反憲法第 19 條租稅法律主義，但該解釋並宣示自該解釋公布之日（2008 年 4 月 3 日）起至遲一年內失其效力，並非自該解釋公布之日起失效，是本院自受該解釋效力之拘束（最高行政法院 96 年度判字第 140 號、95 年度判字第 2015 號、94 年度判字第 1601 號判決意旨參照），尚難據司法院釋字第 640 號解釋主張原判決違反該解釋所指之租稅法律主義而提起再審之訴。從而，再審原告依行政訴訟法第 273 條

⁵³¹ 改制前行政法院 58 年判字第 31 號判例「納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管租稅稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之租稅。」

⁵³² 台北高等行政法院 97 年再字第 55 號判決「……至於該判決理由欄二雖記載「惟簡化查核要點係被告為簡化稽徵業務，推行便民服務，鼓勵執行業務者及補習班、幼稚園、托兒所誠實記帳、申報所定，被告既係依該要點就原告當年度綜合所得稅先為書面審核，嗣自得再依該要點第七點規定抽查審核帳證資料」等語，惟此旨在說明再審被告（稽徵機關）就經其核定未申請復查或行政爭訟之案件，自行變更原查定處分補徵應繳租稅之**原由而非**具體計算應繳稅額之**依據**；就此，再審原告配偶董秀卿因其負責之事務所 1997 年度會計憑證無法核對，曾出具承諾書同意依查得資料或財政部頒定標準費用率核定所得額及應納稅額，被告乃據之重行核定併課補徵稅款，尚無不合。……」

第 2 項規定對本院 91 年度訴字第 3325 號判決提起再審之訴，顯難認有再審理由，爰不經言詞辯論，逕以判決駁回。

第二項 大法官釋字第 640 號解釋之三層憲法意義

第一目 肯認租稅稽徵程序乃對基本權之侵害

大法官有關稅法解釋，經常使用「租稅法律主義」與「租稅／課稅公平原則」作為違憲審查之衡量基準，近年來更逐漸由平等原則與財產權保障導出「量能負擔原則」。惟上述審查多半係就租稅實體面，諸如租稅主體、客體、稅基、稅率是否符合合法課稅（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）⁵³³，而就法律優位、法律保留與授權明確性予以形式審查⁵³⁴。至於以「租稅／課稅公平原則」或「量能負擔原則」審查者，亦往往係租稅實體面⁵³⁵。

就程序面向的審查，尤其是**確認租稅稽徵程序具有基本權侵害性者，乃本號解釋所首揭**⁵³⁶。解釋文首次清楚表明，**租稅稽徵程序對人民是一種程序上負擔，而非細節性、技術性事項**，足以造成人民基本權之侵害。釋字第 640 號解釋理由書亦明示：「**租稅稽徵程序之規範，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。**」此種基本權干預之思考，與本文前述程序上量能原則所關照之「財產權」、「資訊自主決定權」

⁵³³ Vgl. Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 128 f.

⁵³⁴ 例如逾股票面額之溢額課稅函令（釋字第 315 號解釋）、私設道路土地不得抵繳稅款之函釋（釋字第 343 號解釋）、補發薪水之課稅時點函釋（釋字第 377 號解釋）、應稅與免稅所得之成本費用計算之函釋（釋字第 493 號解釋）等等。

⁵³⁵ 例如推估課稅之方法是否合理（釋字第 218、361 號解釋）、成本費用之計算（釋字第 493 號解釋）、非營業損失之攤銷（釋字第 496 號解釋）、佃農所得補償費課稅（釋字第 508 號解釋）、對未上市股票價值之估價（釋字第 536 號解釋）、利息所得歸屬（釋字第 597 號解釋）等等。

⁵³⁶ 本號解釋尤其重要的是指一般的租稅稽徵程序，而不是在針對罰鍰的問題。蓋罰鍰本來就是一種對人民財產權之侵害，大法官早已處理。如 1991 年 12 月 27 日釋字第 289 號解釋雖「稅法規定由法院裁定之罰鍰，其處理程序應以法律定之，以符合憲法保障人民權利之意旨。」然此主要係指罰鍰與救濟之司法程序由法律定之，而非涉及一般課稅程序對人民權利之限制。

與「程序權」若合符節。(前文第二章、第三節、第二項、第三目)

大法官至本號解釋始確認租稅行政程序之基本權干預，乃經歷了一段漫長的過程。首先，在 1993 年 12 月 24 日釋字第 330 號解釋理由書中認為⁵³⁷，**死亡時點涉及申報遺產稅期間之起算日，以及遺產估價之基準日，均與人民依法納稅之義務有關，宜以法律定之。**是號解釋將「租稅申報時點」納入憲法第 19 條租稅法律主義之範圍，但仍容許稽徵機關以符合事物本質的方式闡釋法律，只作成警告性解釋要求修改，而無提到人民程序上涉及之基本權利⁵³⁸。

其後，1999 年 5 月 14 日釋字第 484 號解釋，針對財政部函釋在一定條件下得暫緩核發契稅納稅通知書，認為**申報繳納契稅關係人民財產權之行使及取得**，函釋逾越法律規定之意旨，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，**妨害人民行使財產上之權利，與憲法第 15 條保障人民財產權之意**

⁵³⁷ 1993 年 12 月 24 日釋字第 330 號解釋理由書「人之權利能力，始於出生，終於死亡，其死亡遺有財產者，主管稽徵機關應依法對之課徵遺產稅，為民法第六條、遺產及贈與稅法第一條第一項所明定。死亡宣告固與自然死亡有別，然其亦為人之權利能力消滅之原因，則無不同。遺產及贈與稅法第二十三條第一項前段規定，被繼承人死亡遺有財產者，納稅義務人應於被繼承人死亡之日起六個月內，向戶籍所在地主管稽徵機關辦理遺產稅申報，而失蹤人受死亡之宣告，係以判決內所確定死亡之時，推定其為死亡，其時間必在法院判決宣示之前。在判決宣示前，失蹤人之財產是否遺產尚未確定，其遺產稅納稅義務人無從辦理遺產稅申報，稽徵機關之核課權，亦不能開始行使。故遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定：『本法第二十三條規定之遺產稅申報期間，如被繼承人為受死亡之宣告者，應自判決宣告之日起計算』，以便徵納雙方遵循，符合立法之目的及宣告死亡者遺產稅申報事件之本質（事物之本質 *Natura rerum*，*Natur der Sache*，*Nature of things*），與憲法第十九條意旨，並無牴觸。惟被繼承人受死亡之宣告者，其繼承人申報遺產稅期間之起算日，以及遺產估價之基準，既均與人民依法納稅之義務有關，宜以法律定之，以杜爭議。至關於遺產及贈與稅法第十條第一項但書牴觸憲法疑義部分，本院釋字第三一一號解釋已有釋示，併予說明。」（本號解釋乃第五屆大法官後期所作成，第五屆大法官任期為 1985-1994 年）

⁵³⁸ 同號解釋之楊建華大法官一部不同意見書即謂「以行政命令補充稅法，如因之加重納稅義務人之負擔，或其他對納稅義務人在實質上有不利益之情事者，應仍非租稅法律主義所許。故遺產及贈與稅法施行細則第二十一條規定是否違反租稅法律主義，應研討其施行結果，有無加重納稅義務人負擔等情形定之。遺產及贈與稅法施行細則第二十一條將死亡宣告申報遺產稅之時間，不自判決確定死亡之時起算，而延至判決宣告之日起算，形式上雖係合理，對納稅義務人在形式上亦非不利。惟自民國四十一年以後，**原遺產稅法已合併為遺產及贈與稅法，並經多次修正，其間並有稅捐稽徵法之公布施行，逾限申報之處罰標準，加給利息、救濟程序均有不同，本解釋並未就各種狀況深入研究，然後判斷其是否加重納稅義務人負擔，或對維稅義務人在實質上有不利之處，遽予認定其與憲法第十九條租稅法律主義之意旨全無牴觸，有嫌速斷。**」（強調為本文所加）

旨不符，應不再援用⁵³⁹。本號解釋雖未明言租稅申報、核定程序「本身」乃是對人民程序上基本權利之干預，但從解釋文中已可看出，大法官認為**契稅核定程序之履行，與人民其他財產權利之自由處分有密切關係**，故稽徵機關若無法律規定或授權，自行暫緩租稅核定，乃是對人民財產權之侵害。簡言之，大法官開始意識到租稅程序對於程序以外的財產權可能是一種干預行為。

大法官認為租稅程序「本身」會影響到人民基本權利的是 2005 年 12 月 2 日之釋字第 606 號解釋⁵⁴⁰。該號解釋認為為執行促進產業升級條例之租稅優惠，財政部制定之施行細則中有關「應於六個月期限內向稽徵機關申請租稅優惠」的程序性規定符合母法之意旨，**未抵觸憲法 15 條所保障之財產及營業發展自由**。至此，大法官已就租稅程序事項實際上確認具有基本權利干預面向，僅未於解釋文中特別強調而已。

⁵³⁹ 1999 年 5 月 14 日釋字第 484 號解釋文「契稅條例第二條第一項規定：『不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割或因占有而取得所有權者，均應購用公定契紙，申報繳納契稅。』同條例第十八條第一項規定：『主管稽徵機關收到納稅義務人契稅申報案件，應於十五日內審查完竣，查定應納稅額，發單通知納稅義務人依限繳納。』又同條例第二十三條規定：『凡因不動產之買賣、承典、交換、贈與、分割及占有而辦理所有權登記者，地政機關應憑繳納契稅收據辦理權利變更登記。』是申報繳納契稅關係人民財產權之行使及取得。財政部中華民國七十年八月十九日台財稅字第三六八八九號關於『同一建物、土地先後有數人申報，且各有其合法依據時，為避免日後可能發生糾紛起見，租稅稽徵機關得通知各有關當事人自行協調，在當事人未達成協議或訴請司法機關確認所有權移轉登記權利前，租稅稽徵機關得暫緩就申報案件核發納稅通知書』之函示，逾越上開法律規定之意旨，指示租稅稽徵機關得暫緩就申報案件核發租稅稽徵通知書，致人民無從完成納稅手續憑以辦理所有權移轉登記，妨害人民行使財產上之權利，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨不符，應不再援用。」（本號解釋乃第六屆大法官所作成，第六屆大法官任期為 1994-2003 年）

⁵⁴⁰ 2005 年 12 月 2 日釋字第 606 號解釋文「中華民國七十九年十二月二十九日制定公布之促進產業升級條例第十六條第三款規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於同條例第八條所規定之重要事業者，其股東因而取得之新發行記名股票，免予計入該股東當年度綜合所得額；其股東為營利事業者，免予計入當年度營利事業所得額課稅。主管機關於八十六年九月二十四日修正發布之同條例施行細則第四十二條規定，公司以未分配盈餘增資轉投資於該條例第八條所規定之重要事業者，應於公司登記主管機關核准增資後六個月內，檢附相關文件向管轄稽徵機關申請該次增資發放予股東之股票股利免計入股東當年度所得課稅，乃屬執行該條例第十六條第三款規定所必要，符合首開法律規定之意旨，並未逾越母法之限度，與憲法第十五條及第二十三條並無抵觸。」解釋文更直指「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障，本院釋字第五一四號解釋足資參照。國家對人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要程度，憲法第二十三條定有明文。如為便利法律之實施，以法律授權主管機關發布命令為補充規定，其內容須符合立法意旨，且不得逾越母法規定之範圍。……上開促進產業升級條例施行細則第四十二條規定，**公司申請租稅緩課只能於一定期限內為，對公司之財產及營業發展之自由發生實質之重要影響**。……」（強調為本文所加，此外本號解釋乃 2003 年 10 月 1 日就職之大法官所作成）

最後，經歷 15 年、多位不同的大法官組合⁵⁴¹，大法官終於在釋字第 640 號解釋全面、概括性地承認「租稅稽徵程序」是一種對人民基本權利的干預⁵⁴²，且有租稅法律主義之適用，乃釋字第 217 號解釋揭櫫租稅法律主義以來，**第一次正式將租稅稽徵程序納入形式法治國原則之保護傘下**⁵⁴³。

第二目 開啟租稅稽徵程序之違憲審查

本號解釋第二層意義在於開啟對租稅稽徵程序之違憲審查。如前述，以往的大法官解釋僅是就法規所涉及之個別程序作審查，而非全面、一般地就「租稅稽徵程序」審查。

為何租稅程序違憲審查的進展如此緩慢，本文以為這與「當為行政程序之憲法基礎」不明有關。亦即我國憲法對於行政程序之正當性控管，並無明文規定，從而學者多半透過解釋或類推適用，建構相關之憲法行政程序保障基礎（前文第二章、第三節、第一項參照），因此造成大法官在解釋憲法時，容易忽略或較難找到一個合適的施力點，對一般行政程序事項進行違憲審查。

上開論點，對照有憲法第 16 條明文依據之救濟權保障就更能佐證了。有憲法第 16 條「撐腰」的情況下，大法官早在 1988 年 4 月 22 日釋字第 224 號

⁵⁴¹ 即第五屆、第六屆、2003 年 10 月 1 日就職、以及 2003 年 10 月 1 日就職至今・2007 年 10 月 1 日就職的現任大法官，共經歷四群不同的大法官會議組合。

⁵⁴² 之前的幾號解釋其實都只是針對某個特定的租稅程序，而沒有全面性肯認租稅稽徵程序就是一種對人民基本權利之干預。

⁵⁴³ 1987 年 7 月 17 日釋字第 217 號解釋首揭「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。」雖然也有提到「納稅方法及納稅期間」，但真正有實質說理、並以整個稽徵程序作為說理對象者，非釋字第 640 號解釋莫屬。

解釋文⁵⁴⁴，關於復查程序應先繳納一定比例之稅款或供擔保之規定，即謂「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……對於未經行政救濟程序者，亦有欠公平，與憲法第 7 條、第 16 條、第 19 條之意旨有所不符……」該號解釋直接審查基本權利（救濟權）之侵害以及審查平等原則，並宣告「法律」違憲，乃是一種實質法治國家的展現。

其後，於釋字第 288、321 號解釋⁵⁴⁵，就提起救濟附加其他無關之限制（如繳納稅款、罰鍰或提供擔保、保證金等）「係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法 16 條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。」大法官都是直接訴諸憲法第 16 條宣告「法律」違憲，足見在有憲法依據的情況下，的確較能鼓勵大法官積極進行法律審查⁵⁴⁶，不以有形式法律依據為已足，更要求法律必須要符合憲法。

反之，同樣是程序事項，但涉及的是事前行政程序時，大法官的態度就比較保守了。例如釋字第 318 號解釋，關於所得稅法強制配偶合併申報的規定，大法官關注焦點只在於實體面上「合併課稅有無較單獨課稅增加人民稅額負擔」，對於強制合併申報本身僅以「就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸」

⁵⁴⁴ 1988 年 4 月 22 日釋字第 224 號解釋文「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，上開規定應連同租稅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。」

⁵⁴⁵ 1991 年 12 月 13 日釋字第 288 號解釋「中華民國七十九年一月二十四日修正前之貨物稅條例第二十條第三項：『受處分人提出抗告時，應先向該管稅務稽徵機關提繳應納罰鍰或其沒入貨價之同額保證金，或覓具殷實商保』之規定，使未能依此規定辦理之受處分人喪失抗告之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。」、1993 年 6 月 18 日釋字第 321 號解釋「中華民國七十五年六月二十九日修正公布之關稅法第二十三條之規定，使納稅義務人未能按海關核定稅款於期限內全數繳納或提供相當擔保者，喪失行政救濟之機會，係對人民訴訟權所為不必要之限制，與憲法第十六條保障人民訴訟權之意旨有所牴觸。」

⁵⁴⁶ 此處所謂積極不代表就是要嚴格審查，而是說有把違憲眼光、以及說理放在「法律」層次，至於要採取寬鬆、中度或嚴格乃另一問題。

一句帶過。但其實申報程序本身，如前述第四章、第一節、第一項、第一目、（一）之判決分析，**強制合併申報乃涉及人民行為自由限制，且不同財產制的夫妻也會有不同的程序上負擔能力，尤其在民法法定財產制多次改制下，稅法上仍以同居共財、一方當然清楚他方財產狀況作為假設，是否還符合社會現實與程序上量能原則，實有疑慮。**可見大法官在欠缺憲法具體明文的情況下，對一般行政程序進行正當性審查，敏感度仍不如有明文規定的救濟權保障。

因此，釋字第 640 號解釋是一個重要的里程碑（但還沒抵達目的地，詳下述），本號解釋開啟對租稅稽徵程序的形式法治國審查，運用法律作為控管稽徵程序的工具，使行政權在處理案件時更能注意法律、執行稅法，而不致逸脫法律之韁繩，有助於保障納稅人程序上基本權利。

然而，本號解釋可惜之處在於未能建立實質法治國原則的審查方式，因為租稅稽徵程序的「法律」本身，也可能是違憲干預人民基本權的。大法官既然已經認為稽徵程序乃人民程序上負擔，是一種基本權干預，則干預基本權者，除執行之行政權外，立法之干預更是可能。尤其稅法特別具有重視負擔能力之特色，對於租稅法律亦應從基本權利與憲法原則之角度加以檢視，此乃本號解釋未能完成之處。簡言之，**大法官都已建立起程序上負擔能力的說理基礎，卻讓應該被監督的法律輕騎過關。**雖然，本文亦能理解當為行政程序之憲法正當性基礎，在我國憲法架構下較為模糊，因此學界對於行政程序之憲法管控才會提出各式各樣的理論基礎，而大法官在解釋憲法進行違憲審查時，也才會格外保守，不敢對規制行政程序之立法行為審查。

準此，本篇論文最重要之處就是**希望在稅法領域，透過一個已經釋憲實**

務承認的「量能原則」，結合租稅行政特色與基本權程序保障功能，從現行法歸納、並從憲法架構演繹出「程序上量能原則」，證立量能原則的程序面向，透過理論建立，使實務界對租稅稽徵程序之法律有一個憲法高度的施力點，使實質法治國家審查租稅程序法律成為可能。

第三目 維護對納稅人之預先信賴、接近真實的租稅調查

1989年10月27日釋字第247號解釋文已認為「稽徵機關已依所得稅法第80條第2項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第3項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。」如有匿報、短報或漏報等情事，仍得依相關法律調查課稅資料，予以補徵或裁罰⁵⁴⁷。

然在該號解釋中對於財政部營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則以及相關函令，涉及不問有無事實足認其有逃漏稅情事，均得以推測方式逕行調整或變更納稅義務人申報之所得額，而可能違反所得稅法第80條的情形，僅認為「在文義上易滋誤解，應予檢討修正⁵⁴⁸。」

⁵⁴⁷ 1989年10月27日釋字第247號解釋文「稽徵機關已依所得稅法第八十條第二項核定各該業所得額標準者，納稅義務人申報之所得額，如在上項標準以上，依同條第三項規定，即以其原申報額為準，旨在簡化稽徵手續，期使徵納兩便，並非謂納稅義務人申報額在標準以上者，即不負誠實申報之義務。故倘有匿報、短報或漏報等情事，仍得依所得稅法第一百零三條、第一百一十條、稅捐稽徵法第二十一條及第三十條等規定，調查課稅資料，予以補徵或裁罰。財政部發布之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法、營利事業所得稅結算申報查核準則及中華民國五十九年五月十八日台財稅字第二三七九八號令即係為執行該等法律之規定而訂定，就此而言，與憲法尚無抵觸。惟前述抽查辦法第三條、第四條查核準則第二條及上開令示，與所得稅法第八十條第三項之規定，文義上易滋誤解，應予檢討修正。」

⁵⁴⁸ 1989年10月27日釋字第247號解釋理由書第二段「前述營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第三條及第四條、營利事業所得稅結算申報查核準則第二條，對營利事業申報所得額達各該業所得額標準者，均有實施審查及抽查之字樣；又前述財政部五十九年台財稅字第二三七九八

釋字第 640 號解釋則補充釋字第 247 號解釋，進一步認定「申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第 80 條第 3 項前段規定顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔」，而宣告違憲。

準此，吾人可謂釋字第 640 號解釋意旨在於，當法律只規定申報所得額在各該業標準以上時，可認為納稅義務人已盡協力義務，若沒有根據去懷疑納稅義務人申報的事實是不正確或不完全的；**納稅義務人就享有一種保護自由的預先信賴 (freiheitsschonende Vertrauensvorschuß)**。解釋理由書中重複兩次認為倘有匿報、短報或漏報等情事，稽徵機關仍得就個案調查課稅資料，其意在強調，若無上述情事，**原則上稽徵機關不得增加納稅人程序上負擔，干預人民程序上財產權、隱私權**。從公、私法債權人區分的角度來看⁵⁴⁹，本號解釋既非採取「疑則有利國庫」，亦非採取「疑則有利納稅人」之立場，而是正確地以「量能負擔」作為財政收入目的租稅之最大公共利益，乃尊重立法者就所得稅法負擔能力之決定，換言之，超過各該業所得額標準者，不但在實體上立法者認為已具有足夠之租稅負擔能力，國家獲取所得稅收入應以申報額為準；在程序上立法者也認為納稅人毋須負擔額外之租稅程序上負擔，稽徵機關不應再為調查。

此種預先信賴並不表示稽徵機關無條件的相信納稅義務人，參酌德國學說見解，**為確保依法與平等課稅，雖預先信賴納稅人，但在法治國家中仍少**

號令，指示所屬稽徵機關，對申報之所得額已達各該業所得額標準者，應予以書面審核，如項目及數額與規定不符，並予以調整。雖係為防止不實申報所作之規定，但易使人誤以為稽徵機關對所得稅法第八十條第三項前段所稱『納稅義務人申報之所得額如在前項規定標準以上，即以其原申報額為準』之案件，不問有無事實足認其有逃漏稅情事，均得以推測方式逕行調整或變更納稅義務人申報之所得額，在文義上易滋誤解，應予檢討修正。」

⁵⁴⁹ 請參照葛克昌，公法對私法關係之承接與調整，收錄於稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月，頁206-208

不了監督的手段⁵⁵⁰。預先信賴原則可經由控制原則（Kontrollprinzip，或稱核實原則 Verifikationsprinzip）去限制。其中可信性監督（Plausibilitätskontrolle）即扮演了相當重要的角色。當租稅申報被證實是不能作為結論的（**unschlüssig**）、不完整的（**unvollständig**）、非常複雜而令人困惑（**perplex**）或者與稽徵機關的長期累積經驗相矛盾（**Erfahrungen widersprechen**），保護自由的預先信任就不能適用。此種情況下，稽徵機關必須在能力範圍內負有加強的個案調查義務；此外，可信性監督亦可經由抽樣監督（**Stichprobenkontrollen**）去補充，即取決於隨機抽查原則（Zufallsprinzip）。對此，納稅義務人的申報說明，得經由精確、個別的檢驗以確定是否可靠性。雖然抽樣所處理到的案件相對於其他納稅義務人是不平等的，但其事理正當性在於確保依法行政的一般預防（**Generalprävention**）⁵⁵¹。

也因為大法官在本號解釋採取對納稅義務人預先信賴的立場，故可推導出大法官就課稅事實之強度，亦如學者所主張⁵⁵²，**只要求到「接近真實」，而非絕對真實。**

理由在於，從稽徵機關角度觀之，鑑於租稅大量行政之性質，稽徵機關在依法課稅與平等課稅之間，**受制於「行政資源之有限性」**，且因溫暖而富有人性的法治國家係以**理性、負責任**，在社會生活之個人作為憲法上人之圖像⁵⁵³，**故應給予納稅義務人預先信賴**，而另輔以可信性與抽樣監督，以平衡依法課稅之要求。從人民角度觀之，憲法保障人民程序上財產權、隱私權與行

⁵⁵⁰ 釋字第 247 號解釋與本號解釋皆認為納稅義務人仍有誠實申報義務，而要維護預先信賴以及確保依法課稅，仍可能相應產生一些折衷權衡手段；申言之，大法官解釋一方面雖然保護對人民之預先信賴，但二方面仍強調人民有誠實申報義務，兩者必須權衡。

⁵⁵¹ *Tipke/Lang*, a.a.O. (Fn. 15), §21 Rz. 6.

⁵⁵² 葛克昌，納稅人之基本權，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 14

⁵⁵³ 葛克昌，地方課稅權與財政民主，收錄於行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005 年 9 月，頁 177-178

為自由，人民已盡協力義務的情況下，亦有權信賴稽徵機關不會無端發動調查、干預人民基本權利，是故「絕對真實」的課稅要求，只會造成稽徵行政上的不可行、以及過度干預人民基本權利，而只能要求「接近真實」。

立法制度上推計課稅的設計，可謂採取接近真實之課稅要求最好的證明，大法官於本號解釋乃基於司法權解釋憲法，再次確認課稅接近真實的要求，並對違反稅法之行政命令宣告違憲。

第四節 租稅法律主義之進步與退步——從釋字第 640

號解釋看釋字第 660 號解釋

形式法治國原則（formale Rechtsstaatlichkeit）特別關注法安定性，而實質法治國原則（materiale Rechtsstaatlichkeit）在稅法中要求租稅負擔公平地分配在納稅義務人身上，並設定租稅負擔的界限⁵⁵⁴。形式與實質法治國原則不能偏廢，兩者乃密切相關。稅法本身有其事物正義（Sachgerechtigkeit）的原則，該原則亦統馭著立法，以避免基本權利空轉、避免法律為了維護「權力」而服務，蓋民主議會程序產生的法律也不能缺少憲法的標準與界限⁵⁵⁵。

2009 年 5 月 22 日釋字第 660 號解釋出爐，對照釋字第 640 號解釋在租稅程序面的進步，釋字第 660 號解釋毋寧可謂租稅實體面的退步。申言之，形式法治國原則在釋字第 640 號解釋，首度以「租稅法律主義」要求一般的租稅程序性行政命令，這是法治國原則在程序上的勝利，雖未能過渡到實質法治國原則——以量能原則審查租稅程序法律，但也應為這樣的進步喝采。

⁵⁵⁴ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 106.

⁵⁵⁵ Tipke, a.a.O. (Fn. 13), S. 108 f.

然而，就發展已久的租稅實體面審查，最為人所詬病者，非租稅法律主義之濫用莫屬。蓋大法官就干預人民財產權最典型的租稅法律，若繼續困守立法者構築之城堡，未能站在憲法高度以量能原則審查法律，稅法將成立法者任意形塑的工具，稅法也將成為一門無法理解、不可預見的法學⁵⁵⁶。這跟稅法學之歷史發展，用憲法逐漸將租稅馴服的脈絡，是完全相悖的。釋字第 565 號解釋以來辛苦發展的量能原則，是否又因釋字第 660 號解釋退回租稅法律主義，值得觀察。

釋字第 660 號解釋認為「財政部中華民國 89 年 10 月 19 日台財稅字第 890457254 號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第 52 條第 2 項第 1 款有關如何認定同法第 51 條第 3 款漏稅額之規定，釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第 35 條第 1 項、第 43 條第 1 項第 4 款及第 51 條第 3 款之立法意旨，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無抵觸。」該號解釋將經稽徵機關查獲後始提出之合法進項稅額憑證，不准扣抵銷項稅額，其結果，將會導致營業稅之高估，已經違反納稅義務人在營業稅法上的實體負擔能力。此種涉及人民實體負擔能力的問題，大法官理應從「量能原則」的觀點出發，衡量函釋、細則與法律之規定，**然本號解釋卻僅以「租稅法律主義」作為正當化依據，乃司法權棄守作為法治國最後一道防線之功能。**倘如是，租稅事項率皆有法律為依據即可，何須司法院大法官進行違憲審查？

黃茂榮大法官於釋字第 660 號解釋提出不同意見書謂「按司法院大法官已在其釋憲解釋中明白為下述昭示：依查得資料課稅時，仍應核實課徵；必須不能核實課徵時，始得推計課徵（司法院釋字第 218 號解釋參照）。且為因應司法院大法

⁵⁵⁶ 此所謂不能理解與不可預見係指若缺乏憲法原則的指導，將任憑立法者揉捏形塑稅法，人民會無法理解稅法體系之運作，也無法預見稅法修改的正確方向。

官在其釋憲解釋中表示法律按應納稅額之一定百分比規定行為罰時，應有最高限額的規定，立法機關始於營業稅法第 49 條為上述最高處罰限額的修正規定（司法院釋字第 356 號解釋參照）。這些是實質稅捐法治國家原則之可喜的重要發展。如今眼見其因本號解釋而退轉，深感難過，爰提出上述不同意見，以就教於各方先進，希望有助於促進實質稅捐法治國家原則之鞏固與實踐。」此番呼籲實應重視。



第六章 結論

量能原則歷經長久的歷史發展，已是租稅法上重要的體系原則，同時也是審查租稅法律時的憲法原則，具有維護租稅國、保障私經濟自由的重要內涵。一般對量能原則之理解，其適用範圍是實體上、與租稅課徵直接相關的事項。本文則從納稅人程序保障的觀點出發，基於租稅大量行政、重視人民負擔能力的特性，以及人民反覆被要求進行程序之被動地位，分析實務與理論而得出適合我國稅法上的程序性原則——程序上量能原則，並以「租稅申報程序」作為實踐對象。

就實務上而言，釋字第 640 號解釋可謂一個量能原則程序面向的發展契機。該號解釋雖未從量能原則角度審查租稅調查程序法律，但大法官在解釋理由中提出「**租稅稽徵程序之規範，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。**」實已確認租稅程序之負擔，乃是對人民基本權利之侵害，本號解釋乃開啟對一般租稅程序之違憲審查，並就課稅事實採取接近真實、預先信賴當事人之立場，節省人民在租稅程序上的負擔，就納稅人程序保障而言，實係具有里程碑意義的標竿見解。

其次，就現行法律而言，亦可從諸多規定中歸納出立法者考量人民程序上負擔能力之意旨，如立法者就受薪階級採取所得就源扣繳、小規模營業人之免除記帳義務以及移轉定價之預先定價協議的規定，亦可認為是一種降低納稅義務人程序上負擔的表現。

就理論上而言，基於依法課稅、平等課稅與自由權保障之三角權衡，量能原則乃從平等課稅與自由權保障中協力得出。而由於基本權具備之程序保障功能，應可推論出量能原則在程序正義逐漸為人所重視之今日，亦應帶有若干程序面

向。本文將之稱為程序上量能原則，該原則與憲法基本權保障息息相關，亦與實體上量能原則所具體化之所得、財產、消費標準有關。至於美國法之正當法律程序原則，本文認為基於法律文化土壤不同、憲法脈絡亦迥異，其引進將形易實難，反容易造成說理上之空洞，似宜三思。

納稅義務人程序上負擔，具體言之，**就核心的財產權保障部份**，課徵租稅附帶給付（滯報、怠報金）必須考量當事人之經濟上負擔能力，能力越高者，在上限範圍內應課徵越多之租稅附帶給付；課處罰鍰時，於過失考量上亦應參酌人民在程序上之負擔能力，可否期待其花費勞力、時間、費用來盡量避免違章行為，罰鍰與租稅之課徵兩者不應超過當次租稅事件所涉財產權之半數，程序上量能原則之提出，可突顯此部份之問題。**就資訊自決權部份**，於租稅申報中，書表提問的方式、內容以及採取電子申報時，人民資料的維護與身份認證，皆應提供清楚、足夠之說明，使程序透明、人民在程序上具備預見行為效果與機關行為之可能性。**就程序權保障部份**，制度上諸如租稅申報之通知、期限、延期可能性以及不同租稅客體中，設置不同程度的申報程序、稅務代理制度、納稅者保護官等等，程序上量能原則具有維護人民程序權，保障人民程序上勞費之功能。

目前實務界由於「行政程序正當性要求」的憲法基礎未能明文規定。不但立法上在稅捐稽徵法未能就租稅申報程序有妥適、完整之規定，而呈現一種無體系狀態，缺乏許多保障人民租稅程序之制度設計、行政上也因為沒有認識到租稅程序應考量人民程序負擔能力，而時常出現無必要的處罰與不合理的程序進行；而司法者也因憲法明文規定之欠缺，而在租稅程序正當性要求上抱持謹慎態度，不敢對立法、行政有所要求。三權因循苟且的結果，造成人民在租稅程序之汪洋中有如一葉扁舟，承受著未知的違章風險，或須花費甚多勞費成本，始能走完一趟安全的租稅程序。

種種不合理之處，本文希望透過憲法行政程序正當性要求與程序上量能原則之建立，協助司法者於審理案件時，能有一個比較清晰的視野，看到租稅程序上人民基本權利的侵害，並提供一套說理基礎，使在憲法無明文的情況下，仍能勇於捍衛人民租稅程序上基本權利。而就租稅申報程序而言，本文參酌德國法規定，提出一套較為完整、有體系的申報程序當為要求，期使立法、行政實務能夠參考，為老舊沈痼的稅捐稽徵法注入新生活水，為納稅人程序上基本權利把關，然根本之道還是應參酌法治先進國家立法例，配合我國國情，全面翻修稅捐稽徵法。



附表

一、租稅公平原則大法官解釋

解釋字號	日期	涉及項目	用語及出現處	釋憲層次及用語指涉內容
釋字第 180 號 解釋	1983 年 5 月 6 日	土地增值稅	租稅公平之原則（解釋文）	審查法律，要求應向獲得土地自然漲價之利益者徵收
釋字第 196 號 解釋	1985 年 6 月 14 日	土地增值稅	租稅公平之原則（解釋理由書）	審查法規命令；並承釋字第 180 號解釋，作為土增稅合憲的基本原則：向獲得土地自然漲價之利益者徵收
釋字第 218 號 解釋	1987 年 8 月 14 日	個人綜合所得稅	租稅公平原則（解釋文）	審查行政函釋，作為推計課稅是否合理的原則
釋字第 241 號 解釋	1989 年 5 月 26 日	土地增值稅	公平原則（解釋文）	審查行政函釋，衡量徵收補償與租稅優惠之公平
釋字第 248 號 解釋	1989 年 11 月 24 日	營業稅	租稅公平原則（解釋文）	審查法規命令，衡量推計課稅與正當法律程序的原則
釋字第 318 號 解釋	1993 年 5 月 21 日	個人綜合所得稅	租稅公平原則（解釋文）	審查法律，單獨或合併申報之稅負不應有差別
釋字第 327 號 解釋	1993 年 10 月 8 日	所得稅（扣繳義務）	租稅公平（解釋文）	審查法律，租稅調查及處罰
釋字第 361 號 解釋	1994 年 7 月 29 日	個人綜合所得稅	租稅公平原則（解釋理由書）	審查行政函釋，承釋字第 218 號解釋，作為推計課稅是否合理的原則
釋字第 493 號	1999 年 10 月	營利事業所	公平原則（解	審查行政函釋，

附表

解釋	29 日	得稅	釋文)	衡量成本及費用計算是否合理
釋字第 496 號解釋	1999 年 12 月 3 日	營利事業所得稅	租稅公平原則 (解釋文)	審查行政函釋，衡量非營業損失之歸屬問題
釋字第 506 號解釋	2000 年 5 月 5 日	營利事業所得稅	租稅公平負擔之原則 (解釋文)	審查行政函釋；論及營利事業實質負擔能力
釋字第 597 號解釋	2005 年 5 月 20 日	個人綜合所得稅	公平原則 (解釋文)	審查行政函釋；作為審查法律的原則
釋字第 607 號解釋	2005 年 12 月 30 日	營利事業所得稅	公平原則 (解釋文)	審查行政函釋；作為審查法律的原則
釋字第 635 號解釋	2007 年 11 月 30 日	土地增值稅	租稅公平原則 (解釋理由書)	審查行政函釋，作為行政命令闡釋稅法之原則
釋字第 673 號解釋	2010 年 3 月 26 日	所得稅	租稅公平 (解釋理由書)	審查法律，作為違反扣繳義務情節輕重之標準

二、課稅公平原則大法官解釋

解釋字號	日期	涉及項目	用語及出現處	釋憲層次及用語指涉內容
釋字第 224 號解釋	1988 年 4 月 22 日	租稅救濟程序	課稅公平之原則 (解釋文)	審查法律；作為審查租稅救濟、保全與優先受償之原則
釋字第 257 號解釋	1990 年 4 月 6 日	貨物稅	課稅公平 (解釋文)	審查法規命令，審查法規命令之原則 (簡化稽徵、防止逃漏及維持課稅公平)
釋字第 281 號解釋	1991 年 6 月 28 日	關稅法之處罰	課稅公平 (解釋文)	審查法律，防止逃漏構成課稅公平內容之一
釋字第 500 號	2000 年 4 月 7 日	營業稅	課稅公平原	審查行政函釋，

附表

解釋	日		則（解釋文）	審查函是有無逾越法律之範圍
釋字第 508 號 解釋	2000 年 6 月 9 日	個人綜合所得稅	課稅公平原則（解釋文）	審查行政函釋，解釋函釋之目的
釋字第 536 號 解釋	2001 年 12 月 28 日	遺產稅	課稅公平原則（解釋理由書）	審查行政函釋，作為估價是否合理的原則

三、量能原則大法官解釋

解釋字號	日期	涉及項目	用語及出現處	釋憲層次及用語指涉內容
釋字第 473 號 解釋	1999 年 1 月 29 日	全民健康保險費	量能負擔之公平性（解釋文）	審查法規命令；作為社會保險公平性之基礎
釋字第 565 號 解釋	2003 年 8 月 15 日	所得稅（證券交易所得）	應按其實質稅負能力，負擔應負之租稅（解釋理由書）	審查行政函釋；闡釋租稅平等原則
釋字第 597 號 解釋	2005 年 5 月 20 日	個人綜合所得稅	量能負擔（解釋文）	審查行政函釋；作為審查法律的原則
釋字第 609 號 解釋	2006 年 1 月 27 日	勞工保險給付	量能負擔原則（解釋理由書）	審查行政函釋；勞工保險費計價之標準
釋字第 635 號 解釋	2007 年 11 月 30 日	土地增值稅	按其實質稅負能力，負擔應負之租稅（解釋理由書）	審查行政函釋；作為租稅負擔分配的一般原則
釋字第 676 號 解釋	2010 年 4 月 30 日	全民健康保險費	量能負擔之公平性（解釋文）	審查行政規則；作為社會保險公平性之基礎

參考文獻

一、專書

1. 王澤鑑，民法總則，增訂版，作者自刊，2002年7月
2. 王澤鑑，債法原理（一）基本理論債之發生，增訂版，作者自刊，2002年10月
3. 月旦法學教室(3)公法學篇，初版2刷，元照出版，2002年10月
4. 司法院大法官書記處，司法院大法官九十二年度學術研討會：正當法律程序與人權之保障研討會論文集，第一版，司法院出版，2004年10月
5. 司法院大法官九十五年度學術研討會（上冊），2006年12月
6. 吳庚，憲法的解釋與適用，第三版，作者自刊，2004年6月
7. 吳庚，行政法之理論與實用，增訂九版，作者自刊，2006年8月
8. 李鴻禧等合著，台灣憲法之縱剖橫切，初版，元照出版，2002年12月
9. 李建良・簡資修主編，憲法解釋之理論與實務（第二輯），中央研究院中山人文社會科學研究所出版，2000年8月
10. 李建良、陳愛娥、陳春生、林三欽、林合民、黃啟禎合著，行政法入門，二版，元照出版，2004年5月
11. 李建良，憲法理論與實踐（三），一版，學林出版，2004年7月
12. 李惠宗，憲法要義，二版，元照出版，2004年9月
13. 林子儀、葉俊榮、黃昭元、張文貞，憲法——權力分立，一版，學林出版，2003年10月
14. 林明昕，公法學的開拓線，初版，元照出版，2006年9月
15. 城仲模教授祝壽論文集編輯委員會，憲政體制與法治行政——城仲謀教授六秩華誕祝壽論文集（二），三民出版，1998年8月

參考文獻

16. 許宗力，憲法與法治國行政，初版，元照出版，1999年3月
17. 許育典，憲法，二版，元照出版，2008年2月
18. 陳棋炎、黃宗樂、郭振恭，民法親屬新論，修訂三版，三民出版，2003年9月
19. 陳新民，行政法學總論，修訂七版，作者自刊，2000年8月
20. 陳慈陽，憲法學，二版，元照出版，2005年11月
21. 陳 敏，行政法總論，五版，作者自刊，2007年9月
22. 陳清秀，稅法總論，四版，元照出版，2006年10月
23. 葉俊榮，環境行政的正當法律程序，再版，作者自刊，1997年11月
24. 黃茂榮，溢徵或溢繳稅款應附加利息返還，租稅法論衡，初版，植根出版，1991年
25. 黃茂榮，稅法總論（第一冊），初版，植根出版，2002年5月
26. 黃茂榮，法學方法與現代民法，增訂四版，作者自刊，2002年9月
27. 葛克昌，國家學與國家法，初版，元照出版，1996年4月
28. 葛克昌，所得稅與憲法（增訂版），翰蘆出版，2003年2月
29. 葛克昌，行政程序與納稅人基本權（增訂版），翰蘆出版，2005年9月
30. 葛克昌，稅法基本問題，修訂二版，元照出版，2005年9月
31. 葛克昌，所得稅與憲法（三版），翰蘆出版，2009年2月
32. 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，第1版，北京大學出版，2004年9月
33. 蔡志方，行政救濟法新論，二版，元照出版，2001年8月
34. 蔡茂寅、李建良、林明鏘、周志宏合著，行政程序法實用，第二版，學林出版，2001年10月
35. 蔡維音，社會國之法理基礎，一版，正典出版，2001年7月
36. 金子宏著，戰憲斌、鄭林根等譯，日本稅法，一版，法律出版社出版，2004年3月
37. Franz-Xaver Kaufmann 著，施世駿譯，比較福利國家：國際比較中的德國社會

國，初版，巨流出版，2006年3月

二、博碩士論文

1. 黃士洲，稅法對私法的承接與調整，台灣大學法律研究所博士論文，2007年1月
2. 洪吉山，租稅申報行為之研究，成功大學法律研究所碩士論文，2002年12月
3. 柯格鐘，租稅稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律研究所碩士論文，1998年6月
4. 陳群顯，電子簽章法之研究，東吳大學法律研究所碩士論文，2000年6月
5. 許凱傑，量能課稅原則之研究，中正大學法律研究所碩士論文，2008年8月
6. 楊淑榕，我國綜合所得稅結算申報之研究，中山大學社會科學院高階公共政策碩士學程碩士在職專班碩士論文，2007年6月
7. 簡仕宸，課稅處分職權撤銷之研究，政治大學法律研究所碩士論文，2007年6月
8. 蘇宏杰，從正當法律程序看行政處分聽證之問題，台灣大學法律研究所碩士論文，2005年1月

三、期刊論文

1. 李建良，論基本權利之程序功能與程序基本權－德國理論的借鑑與反思，憲政時代，第29卷第4期，2004年4月
2. 李建良，論行政法上之意思表示，台北大學法學論叢，第50期，2002年6月
3. 李震山，程序基本權，月旦法學教室，第19期，2004年5月
4. 吳志光，從九二一震災談天然災害的救助補償體制，社會文化學報，第10期，

2000年6月

5. 柯格鐘，量能原則作為稅法之基本原則，月旦法學雜誌，第136期，2006年9月
6. 柯格鐘，論量能課稅原則，成大法學，第14期，2006年12月
7. 莊世同，論法律原則的地位：為消極的法律原則理論而辯，輔仁法學，第19期，2000年6月
8. 張嘉尹，論「價值秩序」作為憲法學的基本概念，台大法學論叢，第30卷第5期，2001年9月
9. 陳敏，租稅課徵與經濟事實之掌握——經濟考察方式，政大法學評論，第26期，1982年12月
10. 陳敏，租稅法之消滅時效，政大法學評論，第32期，1985年12月
11. 陳敏，租稅義務人之租稅法意思表示，政大法學評論，第49期，1993年12月
12. 陳清秀，論遺產稅之申報，財稅研究，20卷第3期，1988年5月
13. 陳清秀，量能課稅原則在所得稅法上之實踐——綜合所得稅裁判之評析，法令月刊，第58卷第5期，2007年5月
14. 陳陽升，潘朵拉的盒子？——談「正當法律程序」對我國憲法解釋的影響，發表於：第十屆基礎法學復活節，國立台灣大學法律學與社會研究中心、國立台灣大學法律學院基礎法學研究中心主辦，2007年6月2日
15. 黃茂榮，實質課稅原則，植根雜誌，第18卷第8期，2002年11月
16. 黃茂榮，租稅法與民事法，植根雜誌，第21卷第6期，2005年6月
17. 黃茂榮，論租稅法體系，植根雜誌，第21卷第7期，2005年7月
18. 黃昭元，平等權審查標準的選擇問題：兼論比例原則在平等權審查上的適用可能，台大法學論叢，第37卷第4期，2008年12月
19. 黃俊杰，租稅正義原則，稅務旬刊，第1906期，2004年9月

參考文獻

20. 黃俊杰，租稅申報之憲法基礎，稅務旬刊，第 1923 期，2005 年 2 月
21. 黃士洲，概述現行遺贈稅法潛藏的違憲疑義，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月
22. 黃奕超，憲法上量能課稅原則與違憲審查，憲政時代，第 33 卷第 4 期，2008 年 4 月
23. 葛克昌，租稅與現代國家，月旦法學教室，第 17 期，2004 年 3 月
24. 葛克昌，遺產稅改革之憲法界限，月旦法學雜誌，第 160 期，2008 年 9 月
25. 葛克昌、蔡孟彥，台灣與日本遺產繼承稅制定位與改革方向之比較，月旦財經法雜誌，第 10 期，2007 年 9 月
26. 葛克昌，脫法行為與租稅國家憲法任務，連震東法政講座，2009 年 4 月
27. 蔡茂寅，預算的基礎概念，月旦法學教室，第 5 期，2003 年 3 月

四、外文文獻

(一) 英文專書

1. DAVID F. BURG, A WORLD HISTORY OF TAX REBELLIONS, ROUTLEDGE, 2004
2. DANIEL A. SMITH, TAX CRUSADERS AND THE POLITICS OF DIRECT DEMOCRACY, ROUTLEDGE, 1998
3. KATHLEEN M. SULLIVAN & GERALD GUNTHER, CONSTITUTIONAL LAW, 2000
4. LAURENCE H. TRIBE, AMERICAN CONSTITUTIONAL LAW, 1988

(二) 德文專書

1. Birk, Dieter, Steuerrecht, 9. Aufl., 2006
2. Kruse, Heinrich Wilhelm, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I Allgemeiner Teil, 1991

參考文獻

3. Schick, Walter, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980
4. Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 18. Aufl., 2005
5. Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl., 2000
6. Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., 2000

(三) 德文註釋書

1. Ax, Rolf / Große, Thomas / Melchior, Jürgen, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., 2003
2. Helmschrott, Hans / Schaeberle, Jürgen, Abgabenordnung, Band I, 13. Aufl., 2006
3. Kühn, Rolf / Alexander von Wedelstädt, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 18. Aufl., 2004
4. Lammerding, Jo, Abgabenordnung und FGO, 15 Aufl., 2005
5. Tipke, Klaus/ Kruse, Heinrich Wilhelm, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 2008

(四) 德文期刊論文

1. Bach, Stefan, Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht, StuW 1991
2. Carl, Dieter/ Klos, Joachim Die Steuererklärung, JuS 1996
3. Forsthoff, Ernst Begriff und Wesen des Sozialen Rechtsstaats, VVDStRL 12 1945
4. Isensee, Josef, Steuerstaat als Staatsform, in Festschrift für H.P. Ipsen, Tübingen 1997
5. Papier, Hans-Jürgen, Steuerrecht im Wandel - verfassungsrechtliche Grenzen der Steuerpolitik, DStR 2007

參考文獻

6. Schick, Walter, Die Steuererklärung, StuW 1988
7. Wittmann, Rolf, Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO, StuW 1987
8. Wissenschaftlicher Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e. V. (DWS-Institut), Verfahrensrechtliche Probleme der elektronisch Steuererklärung, DStR 2006

五、網路資源

(一) 中文

1. 內政部憑證管理中心 <http://moica.nat.gov.tw/html/index.htm>
2. 司法院法學資料檢索系統 <http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>
3. 全國學術版人文及社會科學資料庫(HUSO)
<http://huso.stpi.org.tw/cgi-bin/g32/gswweb.cgi/main?db=webmge>
4. 金融憑證網路報稅-聯合服務站 <http://itax.twca.com.tw>
5. 財政部財稅資料中心 <http://www.fdc.gov.tw/mp.asp?mp=1>
6. 財政部稅務入口網書表下載 <http://www.etax.nat.gov.tw/wSite/np?ctNode=10724>
7. 財政部新聞稿
<http://www.mof.gov.tw/lp.asp?ctNode=657&CtUnit=11&BaseDSD=5>
8. 財政部電子申報繳稅服務網站 <http://tax.nat.gov.tw/>
9. 經濟部工商憑證管理中心 <http://moeaca.nat.gov.tw/>
10. 總統府公報影像系統
<http://lis.ly.gov.tw/lgcgi/ttsweb?@0:0:1:presidentdb@@0.6414865460618263>

(二) 英文

參考文獻

11. BBC NEWS <http://news.bbc.co.uk/>
12. Cornell University Law School, Legal Information Institute
<http://www.law.cornell.edu/uscode/>
13. Wikipedia English <http://en.wikipedia.org/wiki/Wiki>



關鍵字索引

1 劃⁵⁵⁷

一事不二罰, 57

2 劃

人性尊嚴, 26, 192, 193

人頭稅, 15

二維條碼, 138, 139, 142, 144

3 劃

大量行政, 49, 50, 62, 63, 94, 110,
121, 132, 133, 207, 211

4 劃

不實申報, 206

不計入遺產總額, 123, 175

公共利益, 60, 61, 108, 176, 184,

188, 191, 206

公法上金錢給付義務, 175, 176

公法上債權債務關係, 121

公法行為, 66

公法債權人, 2

分別財產制, 108, 109

夫妻合併申報, 77, 106

欠稅, 106, 124

文義解釋, 76

5 劃

比例原則, 2, 14, 17, 20, 34, 38, 47,
51, 52, 53, 56, 62, 114, 163, 164,

165, 167, 170, 174, 177, 178, 179,

180, 181, 182, 183, 184, 185, 220

司法審查, 27, 31, 58, 183

平等保障, 33

平等原則, 2, 6, 10, 18, 19, 20, 21,

22, 47, 53, 60, 125, 144, 163, 165,

168, 177, 178, 183, 184, 185, 186,

187, 188, 189, 191, 192, 193, 199,

⁵⁵⁷ 本索引關鍵字係參考葛克昌老師所著所得稅與憲法(三版)之重要名詞、事項索引, 翰蘆出版, 2009年2月。

關鍵字索引

203

平等課稅, 50, 51, 52, 53, 60, 68,
131, 136, 159, 206, 207, 211

平等犧牲, 11

平等權, 179, 180, 181, 182, 183,
184, 185

代位申報, 77, 78, 116, 117, 118,
120, 125, 126

未分配盈餘, 90, 92, 93, 162, 163

未償債務, 117, 118, 120, 126

生存權, 21, 53, 174

申報義務, 53, 54, 63, 64, 73, 74, 75,
76, 77, 79, 83, 90, 101, 105, 111,
141, 164, 166, 167

申報義務人, 73, 83, 102, 106

申報賦課, 62, 63, 137

加速程序進行, 133

目的衝突(Zielkonflikt), 50

立法原則, 51

立法裁量, 184

立法裁量權, 183

立法裁量權範圍, 183

正當法律程序, 5, 6, 7, 24, 25, 26,
27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36,
37, 38, 39, 40, 43, 44, 45, 46, 47, 48,

212

6 劃

全球所得, 21

同業利潤標準, 92, 100,

各類所得, 140, 143, 144, 153

合併計稅, 84

合併申報, 107, 108, 109, 110, 111,
112, 113, 114, 115, 116, 146, 203,

204

地價稅, 64, 75, 124

成本費用, 199

扣除, 70, 117, 118, 120, 124, 126,
171, 175

扣除額, 13, 14, 68

收入, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 20, 50,
51, 68, 70, 73, 74, 110, 146, 147,
187, 206

有利不利一律注意, 103

有效權利救濟, 41

交易稅, 71

多數決困境, 187

自由權利, 18, 37, 49, 51, 201

自由權保障, 2, 52, 53, 60, 104, 178,
211

關鍵字索引

- 自動報繳, 62, 63, 134, 135, 137, 147, 151, 175
回復原狀, 88, 89, 161, 162
行政執行, 101, 106, 165
行政規則, 4
行政程序, 5, 22, 23, 30, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 45, 46, 49, 69, 78, 82, 161, 202, 203, 204
行政程序正當性要求, 212, 213
行政罰, 3, 116, 143, 148, 172
行政罰法定原則, 164
行政資源有限性, 50
課稅行政處分
—存續力, 63, 128, 129, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 155
—確定力, 118
—初核處分, 121, 122, 128, 129, 135
—附事後查核之保留(Vorbehalt der Nachprüfung), 63, 133, 134, 155
—暫時性核定(Vorläufige Steuerfestsetzung), 133, 134, 138, 155
—核定處分, 63, 102, 133, 136
—附款, 133, 135, 136, 138
—復查決定, 113
行為罰, 57, 151, 163, 165, 166, 167, 168, 171, 210
- ## 7 劃
- 免稅所得, 147
形式意義法治國, 173
扶養親屬免稅額, 138
男女平等, 18
社會保險, 10, 192, 193, 194, 195
社會福利國家, 10, 192
社會國, 10
社會國原則, 13, 21, 53, 192, 193, 194
社會義務, 59
私有財產, 11, 12, 15
私法自治, 11, 12, 67
私法自治原則, 18, 66
形成空間, 58, 60, 67
- ## 8 劃
- 官方預先準備之書表(amtlich vorgeschriebene Vordruck), 64, 82, 142

關鍵字索引

- 事實認定, 131
- 事物正義, 7, 67, 132, 208
- 協力義務, 2, 23, 51, 52, 53, 59, 61, 62, 64, 65, 68, 69, 73, 74, 75, 103, 122, 130, 132, 142, 149, 159, 206, 208
- 調查原則, 52, 60, 61, 68, 104, 115
- 合作原則, 52, 53, 60, 61, 104
- 所得, 54, 56, 62, 68, 88, 92, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 140, 141, 142, 143, 144, 146, 147, 148, 151, 152, 153, 154, 155, 186, 194, 197, 212
- 所得歸屬, 70, 151
- 所得淨額, 186
- 所得稅, 4, 16, 17, 55, 56, 62, 72, 74, 77, 81, 84, 88, 107, 108, 109, 111, 112, 122, 139, 144, 146, 153, 154, 163, 175, 186, 195, 197, 205, 206
- 注意義務, 160
- 法官造法, 25
- 依法行政原則
- 依法課稅原則, 51
- 法律優位, 2, 51, 115, 116, 172, 199
- 法律保留, 2, 51, 115, 116, 199
- 法律優位原則, 2, 172
- 法律保留原則, 18, 47, 115, 172, 197
- 法律授權, 1, 76, 184, 188, 197
- 法律簡化, 104
- 法律漏洞, 99, 125
- 法律適用原則, 51
- 法規命令, 2, 4, 76, 125, 188, 189
- 明確性, 172
- 明確性原則, 36
- ### 9 劃
- 信賴保護, 134
- 信賴保護原則, 47
- 契約自由, 27
- 故意, 54, 107, 111, 138, 139, 141, 142, 143, 146, 148, 151, 152, 153, 173
- ### 10 劃
- 恣意禁止, 179, 183, 186
- 核實課徵, 209
- 消費單位制, 109

關鍵字索引

- 消費稅, 56
- 真實而完整, 52, 64, 80, 83, 112
- 真實義務, 151
- 租稅稽徵程序, 3, 4, 22, 23, 24, 55, 56, 196, 199, 202, 204, 205, 211
- 調查程序, 49, 52, 53, 59, 60, 61, 75, 149, 211
- 核定程序, 102, 201
- 執行程序, 124
- 租稅申報, 63, 64, 65, 66, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 77, 80, 82, 83, 84, 89, 90, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 122, 125, 134, 136, 142, 145, 149, 150, 156, 158, 159, 161, 162, 190, 200, 201, 207, 211, 212, 213
- 租稅中立原則, 13
- 租稅公平, 172, 189, 190
- 租稅公平原則, 189, 190
- 租稅正義, 5, 22, 104, 150
- 水平正義, 21, 53
- 垂直正義, 21
- 租稅行政程序, 5, 161, 179, 200
- 租稅法律主義, 1, 172, 177, 196, 197, 198, 199, 200, 202, 208, 209
- 租稅主體, 196, 199
- 租稅客體, 16, 17, 56, 196, 212
- 租稅國, 10, 11, 12, 13, 15, 211
- 租稅國家, 7, 12, 13, 15, 20, 52, 192
- 租稅處罰, 145, 149, 151
- 租稅規劃, 148
- 租稅規避, 147, 148, 151
- 租稅逃漏, 147, 148, 151
- 租稅實體法, 2, 50, 51
- 租稅徵收, 86
- 租稅優惠, 5, 14, 184, 190, 191, 201
- 納稅方法, 196
- 納稅期間, 196
- 記帳義務, 62, 211
- 財政收入目的租稅, 13, 60, 206
- 財政需求, 11, 71
- 財產交易所得, 147
- 財產稅, 56, 71
- 財產權, 4, 6, 12, 20, 21, 50, 52, 53, 55, 56, 73, 129, 167, 174, 176, 199, 200, 201, 206, 207, 209, 212
- 財產權行使之社會義務, 59
- 財產權保障, 19, 20, 174, 199, 212
- 財產權利, 201
- 重大過失, 65
- 消費稅, 56

關鍵字索引

11 劃

基本國策, 10, 192, 193, 194

基本權

—防禦功能, 11, 47, 58, 73

—保護功能, 46

—給付請求權, 46

—程序保障, 4, 6, 9, 24, 27, 30, 31,

34, 37, 39, 42, 46, 48, 49, 54, 105,

108, 128, 202, 211

—程序保障功能, 39, 48, 54, 55, 58,

205, 211

—程序請求權, 41

—程序基本權, 42, 46, 48

終局查核, 63, 133

執行罰, 166

接近真實, 1, 51, 56, 103, 132, 205,

207, 208, 211

推估課稅事實, 99

推估範圍, 103

推計課稅, 6, 22, 53, 74, 99, 101,

102, 103, 134, 135, 138, 166, 173,

208

累進稅率, 127, 192

脫法避稅, 151

規費, 78, 123, 126

規避租稅, 151

規避累進稅負, 111

規避稅負, 148

授權明確性, 47, 199

12 劃

程序上權利能力, 77, 78, 79

就源扣繳, 62, 211

裁量, 56, 64, 76, 85, 102, 103, 134,

164, 184, 186

裁量會收縮至零, 188

裁量空間, 184, 188, 189

裁量權, 133, 164, 167, 168, 172,

176, 183

裁量瑕疵, 57

稅目, 4, 16, 56, 62, 74, 85, 99, 104

稅法之簡化, 187

稅法簡化, 186

稅務違章案件裁罰金額或倍數參

考表, 173

稅率, 19, 21, 54, 55, 64, 68, 70, 75,

87, 88, 127, 174, 186, 192, 194, 196,

199, 202

稅源, 4, 52, 114, 115

關鍵字索引

- 稅捐稽徵法, 23, 59, 63, 74, 77, 81, 85, 86, 90, 99, 111, 117, 118, 120, 121, 124, 126, 128, 130, 132, 135, 136, 138, 146, 162, 197, 212, 213
- 結算申報, 22, 62, 80, 82, 90, 91, 92, 100, 106, 110, 111, 138, 139, 140, 141, 144, 145, 153, 162, 163, 166, 175, 205
- 訴訟權, 32, 33, 34, 38, 40, 43, 50, 203
- 量能原則, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 40, 49, 51, 53, 54, 60, 73, 131, 168, 177, 178, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 205, 208, 209, 211
- 量能課稅, 16, 22, 50, 51, 168, 190
- 量能課稅原則, 21, 53
- 量能負擔平等原則, 168, 183
- 實體(上)量能原則, 23, 55, 56, 74, 109, 110, 167, 177, 212
- 程序(上)量能原則, 56, 57, 60, 61, 104, 105, 106, 109, 112, 116, 131, 135, 148, 151, 156, 161, 162, 167, 168, 173, 177, 195, 199, 204, 205, 211, 212, 213
- 實體(上)負擔能力, 6, 50, 209
- 程序(上)負擔能力 (Verfahrensleistungsfähigkeit), 3, 4, 50, 54, 55, 56, 57, 61, 62, 104, 105, 108, 112, 129, 131, 138, 143, 144, 149, 151, 155, 156, 174, 175, 204, 211, 212
- 發單課徵, 56
- 勞力、時間、費用, 2, 57, 110, 112, 144, 151, 161, 175, 212
- ### 13 劃
- 概括授權, 18, 99
- 當為行政程序, 39, 40, 48, 49, 202, 204
- 電子申報, 57, 81, 138, 142, 144, 145, 212
- 電子憑證, 141
- 經濟自由, 26, 27, 211
- 經濟實質, 151
- 經濟觀察法, 21
- 經濟誘因, 14
- 罪刑法定主義, 18, 39

關鍵字索引

- 資訊自決權, 4, 115, 212
資訊自主決定權, 57, 199
農林經濟業者, 89
違反真實義務, 151
違章案件裁罰金額或倍數參考表, 173
違憲審查, 1, 2, 8, 17, 47, 173, 177, 178, 181, 183, 184, 190, 199, 202, 204, 209, 211
過失, 56, 79, 88, 102, 103, 107, 111, 112, 139, 141, 142, 143, 146, 147, 148, 151, 152, 153, 157, 159, 160, 162, 164, 168, 173, 212
預見可能, 129
- ### 14 劃
- 網路申報, 81, 82, 139, 143, 144, 145
境外所得, 152
實用性原則, 15, 23
實質之平等原則, 183
實質平等原則, 178
實質正當, 25, 32, 44
實質意義法治國, 173
實質課稅, 23
- 實質課稅公平原則, 173
實質課稅原則, 23, 147
實質法治國家, 4, 190, 203, 205
對價原則, 194
漏稅罰, 57, 151, 165, 166, 171, 173, 174, 175
疑則有利納稅人, 206
疑則有利國庫, 206
管制誘導性租稅, 184
管制誘導性租稅規範, 184, 185
綜合所得稅, 82, 91, 92, 106, 107, 108, 110, 111, 138, 139, 140, 141, 144, 145, 146, 152, 153, 195, 197
說理義務, 143
說明義務, 115
- ### 15 劃
- 徵收, 78, 94, 95, 97, 98, 101, 124, 174, 189
—徵收權, 12
—暫緩徵收, 154, 155
—徵收補償, 190
遲延申報, 7, 89, 90, 161, 162, 164, 168, 173
遲延附加費, 101, 102, 103, 116,

關鍵字索引

- 145, 167
— 怠報金, 104, 113, 114, 116, 173, 212
— 滯報金, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 104, 113, 116, 128, 145, 162, 163, 165, 166, 167, 168, 174
課稅程序, 24, 49, 50, 54, 61, 65, 74, 79, 82, 83, 102, 110, 129
課稅公平, 26, 189
課稅公平原則, 172, 173, 189, 190, 199
調查義務, 134, 142, 207
稽徵經濟, 5, 56, 108, 130, 131, 132
- ### 16 劃
- 親筆簽名, 64, 65, 81, 82, 83, 84, 145
遺產稅, 72, 73, 77, 78, 85, 90, 99, 100, 116, 117, 118, 119, 120, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 137, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 168, 169, 170, 171, 172, 174, 175, 200
- ### 17 劃
- 應益原則, 15, 194
營業稅, 62, 71, 75, 77, 79, 104, 112, 113, 114, 115, 209
營利所得, 110, 111, 140, 141, 145, 146, 148, 151, 152, 153, 154, 156
營業自由, 115
- ### 18 劃
- 舉證責任, 139, 145
薪資所得, 140, 141
隱私, 57, 73, 74, 187
隱私權, 25, 28, 29, 52, 53, 59, 206, 207
歸屬, 12, 54, 68, 70, 83, 109, 112, 123, 145, 151, 155, 156, 189
- ### 19 劃
- 證券交易所所得稅, 184
類推適用, 43, 44, 67, 99, 117, 120, 125, 126, 127, 202
- ### 20 劃
- 嚴格平等原則, 183, 185
繼承人, 3, 73, 78, 85, 116, 118, 120, 157, 160, 161, 169, 170, 171

關鍵字索引

警告性解釋, 200

闡明義務, 61

21 劃

犧牲, 13, 183, 184, 191

22 劃

權力分立, 39, 183

權限劃分, 11

權衡, 51, 52, 53, 62, 104, 131, 182,

183, 184, 185, 191, 211

