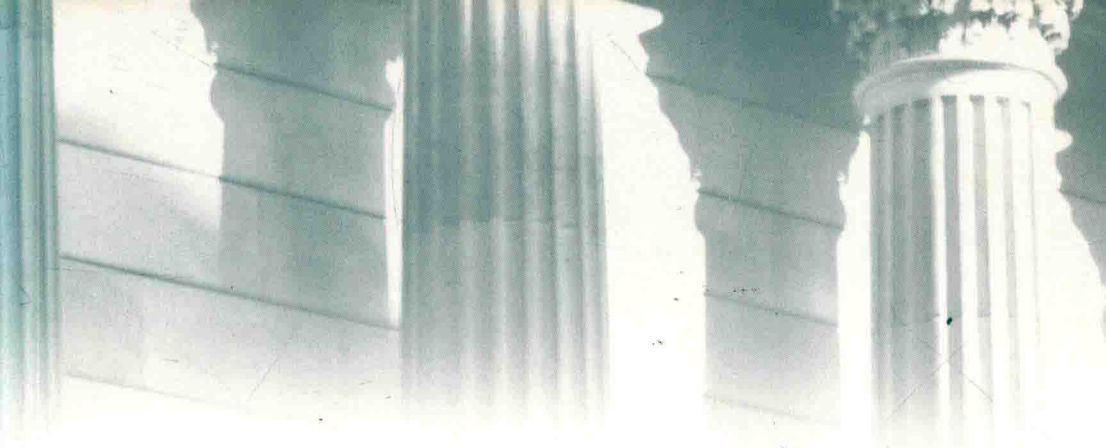




TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第十一卷

熊伟/主编
叶金育/副主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第十一卷

熊伟/主编
叶金育/副主编



法律出版社
LAW PRESS • CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注. 第十一卷 / 熊伟主编. — 北京 : 法律出版社, 2019
ISBN 978 - 7 - 5197 - 3247 - 9

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—法律解释—中国
②税法—判例—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 041061 号

税法解释与判例评注(第十一卷)
SHUIFA JIESHI YU PANLI PINGZHU(DI-SHIYI JUAN)

熊 伟 主 编

策划编辑 沈小英
责任编辑 沈小英 毛镜澄
装帧设计 李 瞻

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 固安华明印业有限公司
责任校对 杨锦华
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 法治与经济出版分社
开本 710 毫米×1000 毫米 1/16
印张 18
字数 317 千
版本 2019 年 5 月第 1 版
印次 2019 年 5 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-83938336

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-83938334/8335

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5197-3247-9

定价:76.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

编委会

主 编：熊 伟

副 主 编：叶金育

委 员：胡邵峰 王宗涛 贺 燕 王婷婷 欧阳天健

技术编辑：顾德瑞 陈洪平 聂 淼 张成松

卷首语

《税法解释与判例评注》出版至今,越过九载,已出十卷。为适应快速发展的税收法治建设情势,经过近2年的艰难商谈,丛书终于在2018年与中国知网成功“牵手”,所收录文章也将陆续登陆中国知网,此举堪为丛书发展的标志性事件。与此同时,重组后的编委会也于2018年6月16日晚,在武汉大学法学院331会议室召开了首次编委会扩大会议,确定了丛书和编委会未来发展的大体方向和整体思路。

展现在读者眼前的第十一卷,是丛书和编委会升级改造后的首卷产品。无论是丛书的老朋友还是新读者,都能发现本卷与过去十卷的诸多不同。形式上,编委会制定了《税法解释与判例评注》规范要求,并将其作为丛书的编辑规范,我们相信此举有益于丛书的规范化,有助于丛书更为便捷地融入互联网时代,顺应新时代读者的阅读诉求和检索习惯。内容上,编委会在秉持丛书传统风格与定位的基础上,更加注重专题化的组稿思路,更加注重所收录文章的“精耕细作”,我们相信此举可以更加鲜明地彰显丛书特色,更有针对性地驰援税法理论与实务建设,应对税法理论与实务的精细化需求和操作趋向。

基于上述思路,本卷共收录16篇文章。其中,我国台湾地区税法学会理事长葛克昌教授的特稿《由税捐法制化到纳税人基本权保障——中国台湾地区税务判决与法治发展》,以我国台湾地区“纳税人权利保护法”实施前后的税务判决为线索,以税务判决与法治发展的因应关系为指引,以量能平等负担原则、协力义务与比例原则、税捐债务之构成要件与裁罚要件证明程度、推计课税结果与反证、税务诉讼争点主义扬弃等为立足点,勾勒了我国台湾地区由税捐法制化到纳税人基本权保障的税收法治建设轨迹与法理进阶脉络。

消费税法是本卷的重点专题。该选题源于2018年6月16日在武汉大学法学院召开的第四届中国财税法治30人论坛。收录本专题的7篇稿件,或宏观论道,或中观检思,或微观注解,但都无一例外地遵循税法“解释”与判例“评注”的传统风格与定位。于森以税收法定为视角,回溯我国消费税的改革历程,反思当下消费税改革,勾画出新时期消费税立法之图景。冯铁拴以我国《消费税暂行条例》第2条为分析起点,聚焦消费税立法中“国务院决定”的现实表达和法治检视,提出一种差异化格局的法治进阶之路。两篇文章都直接或间接地回应了消费税法定

的难点和争点,可为消费税法起草与设计时参酌。

不同于于森和冯铁拴的宏观把控,陈晴和王婷婷偏向于消费税法绿色化难题。其中,陈晴以快递封装用品为视角,以环境责任主体的反思为逻辑起点,探讨快递封装用品消费税法的基本要素,以期策动我国消费税制的“绿化”与“扩容”,助力快递包装“绿色化”。王婷婷则以涂料消费税为议题,分析其制度变迁、要素架构、制度功能、征收争议和实施挑战,提出合理划定涂料消费税的子税目内容、适度调整征收环节与计征方式、切实提高征管水平、发挥消费税与环保税的联动改革效应等涂料消费税法完善方向。两者的诸多建议与思路之于税制绿色化中的消费税法定位,以及消费税法、环境保护税法和资源税法等关系处置都极具启发。

同样是税制绿色化的产物,孙伯龙、吴凌畅和詹振翔又进入成品油消费税疆域。其中,孙伯龙以两起典型税案切入,揭示成品油消费税规范性文件适用逻辑的应然与实然,分析成品油消费税规范性文件的异化与成因,导出平移立法、回归文本解释和一并审查机制等成品油消费税规范性文件法治化理念与路径。吴凌畅、詹振翔则基于“悦达卡特税案”,以生物柴油为例,诠释了技术标准在成品油消费税中的运用场景,提供了技术标准与税法关系难题的处置思路,也展示了生物柴油消费税的未来愿景。同为成品油消费税文章,孙伯龙侧重规范性文件的法治治理,导向成品油消费税的形式法定。吴凌畅、詹振翔则直面成品油消费税中的核心难点,聚焦税制设计中的标准治理,追求成品油消费税的实质法定。

与之皆有不同,席晓娟专注于消费税征收环节,借助消费税不同征收环节的利弊分析,阐述消费税征收环节调整的动因,确立消费税征收环节调整标准,提出以征税环节后移为中心的消费税征收环节思路,主张将成品油消费税征收由生产环节改为批发环节,机动车与奢侈品由生产环节改为零售环节征收,对酒类及实木地板加征一道零售环节消费税。无论是文章选题,还是文章核心观点,对于消费税法研究与实务都有重要的补足意义,有望推进和丰实消费税程序法制的研究。

消费税专题之外,税收征收管理立法与实务是本卷的另一专题。本专题由5篇稿件组成,不仅有如税务稽查局执法权限和我国《税收征收管理法》第52条第1款“因税务机关的责任”等的法教义分析,而且有税务处理决定与处罚决定关系、破产程序中新生应缴税款清偿顺位的法理检视。

黄建文、黄轶琛以我国《税收征收管理法》修订为中心,探究税务稽查局执法权限这一热点话题,提出“赋予税务稽查局独立的行政执法主体地位,规范稽查执法人员任职资格”,“明确界定稽查局的执法权限”和“税务机关内部的基础管

理、风险应对、税务稽查等机构之间应当相互分立、权责明确、相互制约”之制度重构思路。王维顺、张倩实证梳理类型化税案,深究我国《税收征收管理法》第52条第1款的适用难题,主张应在税收征管基本程序中增加税额确认环节、将滞纳金分为税收利息和行政强制法概念上的滞纳金、根据因果关系和主观程度划分税收利息的加收范围、引入“中止”概念,给予滞纳金合理的“中止期”以及合理设置追征期。两者虽选取主题和立足点不一,但都倾向征税主体立场,谋求征税行为的规范与征税主体的权责配置,不仅有助于征纳双方的权义平衡,而且有助于规范税收执法行为,从而建构和谐税收征纳关系。

与此不同的是,李辉东和苏小榕的视角转移至税收执法与司法关系,力求理顺二者之间的应然逻辑。其中,李辉东直击税务处理决定与处罚决定关系之司法裁判,以实践中征罚一体、征罚衔接和征罚并立的税务处理决定与处罚决定关系司法裁判观点为起点,以我国《税收征收管理法》和《税务稽查工作规程》为教义分析文本,逐一剖析税务处理决定作为行政行为的效力问题和税务处理决定的证据效力问题,认为经过修正的征罚并立观点是可采的裁判观点。苏小榕则立足“聚善堂(福建)医药集团有限公司诉漳州市国家税务局稽查局行政处罚案”,研讨“税务行政处罚决定被判决撤销后税务处理决定的处理”问题,认为应该取消我国《税收征收管理法》第88条规定的“清税前置”,构建行政自纠制度,完善税务行政执法与司法衔接制度。两篇文章的诸多观点和对策虽非新颖,但发自实务工作者的声音确有必要为立法者所重视,为研究者所特别注意。毕竟,实践才是检验真理的唯一标准。

较为特殊的是,范志勇、叶俊丽集中破产程序中新生应缴税款的清偿顺位难题,在比照美国的“管理费用”、英国的“第一顺位的破产费用”、日本的“财团债权与共益债权的选择适用”、德国的“财团债权”、我国台湾地区的“财团费用与财团债务”基础上,区分破产费用与共益债务,回归我国破产新生税款清偿的立法与实践,谋求新生税收债权的价值判断与类型化设置思路。该选题契合了当下税收法治热点,迎合了税收法治走向,见解和策论或许未必成熟,但同样值得重视。

除上述稿件外,本卷还收录了魏高兵的《分公司之间不动产权属转移书据是否贴花》、张青政的《“桑某转让房产涉税案”法律问题探讨》和薛娟的《论增值税立法的法际协调——以减少税际差异为视角》,三者分别聚焦印花税、房产税和增值税理论与实务疑难,对于亟待推进的印花税法、房地产涉税变革和增值税立法都有重要的参考价值,收录于此卷也可丰富丛书始终坚持的单行税法“精耕细作”的研究风格之倡导。

从本卷开始,将单独设置页面,标识投身丛书台前幕后的辛勤工作者,以感谢他们为丛书组稿、编辑与出版等所做的艰苦付出和无私奉献。在副主编叶金育教授的领导下,他们是丛书快速发展的骨干力量,也是丛书持续发展的人力保障。对法律出版社法治与经济分社沈小英社长及毛镜澄编辑为本书出版付出的心力,武汉大学财税与法律研究中心郑日晟、杨世能对文稿所做的初步技术处理工作,在此一并致谢。

除上述人员外,本卷的顺利出版,要特别感谢中汇(武汉)税务师事务所有限公司的资助。作为湖北省最大的税务服务机构之一,公司除积极开拓业务,为客户提供优质服务,在负责人刘菊芳、段晖的引领下,高度重视税法公益事业,为丛书出版提供了重要保障。由于组稿、编辑和出版的成本越来越高,也希望其他有志之士积极贡献,加入我们的出版资助团队,争取让丛书早日进入 CSSCI 索引的收录范围。

本卷的问世正式拉开了《税法解释与判例评注》1 年两卷的大幕,也标志着《税法解释与判例评注》进入第二个 10 年之旅。一路走来,并不容易。我们深信这种坚守对于中国的税收法治建设是有益的,也禀告各位我们将会排除万难、竭力坚守,争当税收法治中国建设的见证者和助导者。也希望越来越多的老友新朋友以各种方式相助丛书的发展,共谋中国的税法“解释”与判例“评注”事业,推动中国的税收法治建设。

熊 伟

武汉大学财税与法律研究中心

2019 年 1 月 20 日

目录

Contents

由税捐法制化到纳税人基本权保障 ——中国台湾地区税务判决与法治发展	葛克昌/1
税收法定视角下我国消费税立法之图景	于 淼/18
消费税立法中国务院决定的规范内涵与法治进阶 ——以我国《消费税暂行条例》第2条为分析起点	冯铁拴/30
我国消费税制的“绿化”与“扩容” ——以快递封装用品为视角	陈 晴/52
涂料消费税的制度评价及其完善方案	王婷婷/67
成品油消费税规范性文件的适用检视与反思 ——以两起典型税案切入	孙伯龙/86
技术标准在成品油消费税中的运用 ——以生物柴油为例	吴凌畅 詹振翔/107
消费税征收环节的法律调整研究	席晓娟/137
分公司之间不动产权属转移书据是否贴花	魏高兵/150

“桑某转让房产涉税案”法律问题探讨 张青政/166

论增值税立法的法际协调
——以减少税际差异为视角 薛 娟/177

税务稽查局执法权限的反思与重构
——以我国《税收征收管理法》修订为中心 黄建文 黄轶琛/198

我国《税收征收管理法》第52条第1款适用的实证研究
王维顺 张 倩/212

税务处理决定与处罚决定关系之裁判观点评析 李辉东/236

税务处罚被判决撤销后税务处理决定的处理 苏小榕/248

破产程序中新生应缴税款的清偿顺位 范志勇 叶俊丽/256

《税法解释与判例评注》稿约 /275

附:《税法解释与判例评注》规范要求 /277

由税捐法制化到纳税人基本权保障

——中国台湾地区税务判决与法治发展*

葛克昌**

摘要:中国台湾地区税捐程序法制几经变迁,日益强调对纳税人权益之保护。为解决分税“立法”导致台湾地区“税捐程序法”的出入,1976年制定“税捐稽征法”,以达法制化要求。唯当时之税务救济,受制于行政诉讼之书面审查、不经言词辩论等制约,无法达到权利救济请求法院终局解决。经大幅翻新后之“行政诉讼法”,于1998年10月28日公布,2000年7月1日施行,建立两级两审之“行政法院”。然并未制定注重纳税人基本权与正当程序独立之税务诉讼法,致税法本质与特色无法凸显与行政诉讼之不同。台湾地区“纳税者权利保护法”于2016年12月28日公布,2017年12月28日施行后,纳税人之权益保障得以彰显,影响持续扩大。唯台湾地区“纳税者权利保护法”第1条第1项作为漏洞补充之基准,税务诉讼法官似仍未予以应有重视。

关键词:纳税人权利保护 司法裁判 “纳税者权利保护法” 纳税人基本权

一、概 说

我国台湾地区税收规范原本系分税“立法”,个别规范兼具实体及程序法性质。其中,稽征程序规范互有出入,关系居民权益之规定,亦不尽划一。为便于征缴,以利遵行,因此统一予以规定,^[1]而于1976年10月12日完成三读程序,并于同年10月22日明令公布施行。实则,推动我国台湾地区“税捐稽征法”之制定,早在1968年我国台湾地区财政主管部门依加强税捐稽征之政

* 本文承赵禹贤律师协助收集资料,提供意见;摘要和关键词由江西财经大学法学院聂森讲师协助整理,特此致谢。

** 台北东吴大学法学院客座教授,台湾地区税法学会理事长。

[1] 参见我国台湾地区“税捐稽征法”第1条。

策决定,拟具“加强税捐稽征条例草案”,经我国台湾地区行政管理机构核转交立法机构审议。^[1]

唯该草案系表明加强税捐稽征,致不免扩增稽征机关调查、处罚、保全优先权等权限,引起纳税人及工商界之不安,尤其提出蒋经国先生当年在任我国台湾地区行政管理机构副院长及院长时之指示最具说服力:“我以为税务工作应严守‘三公’的原则。所谓‘三公’,第一是公开,就是计算要公开、收款要公开、账目要公开;第二是公平,该收的税捐,一文不少,不该收的,一文不妄取;第三是公正,大公无私,人人一样,不偏不倚。”当局制定之政策,应从高处看、远处看,以长久的利益为依归,绝不能基于财政上一些的近利小惠,忽略政治上影响力与民心的反应;否则必因小失大,得不偿失。这并非说必须放弃所有财政方面的小笔收入,而是说民心的得失远重于财政的收入,主管机关必须先明了其得失,然后权衡轻重,作妥当的决定。^[2]

基于上述考量,故于1968年将“加强稽征草案”撤回,重新检讨,以逐渐划一有关稽征程序之共同规定为目标,重新拟定“税捐稽征法草案”,并送我国台湾地区立法机构。^[3]其主要变动者为:(1)为顾及交易安全,税捐优先权仅以土地增值涨价部分,不及于土地税及房屋税。(2)税务调查限于办公处所,搜索权限予所得税及营业税,并须会同当地警察等,且限于10日内执行。(3)缴纳通知书明定应载事项。(4)降低滞纳金加征标准,并删除加计利息。是以,1976年我国台湾地区“税捐稽征法”之制定,乃标志税捐法法制化,为所有行政程序中最早之行政程序规定。但原先加强税捐稽征之本意,并未彻底改变,如缴纳1/2税款始得申请复查(参照第35条);而为加强稽征以充裕财政,此亦为稽征人员所不能摆脱之阴影。^[4]但当时一些税务诉讼程序之法官,未必能认知到其任务,而误以为财政收入为公益要求,相对之下,纳税人权

[1] 我国台湾地区“税捐稽征法”制定时任我国台湾地区财政主管部门负责人李国鼎先生在我国台湾地区立法机构之报告,参见1974年10月“立法院”公报第65卷第79期。

[2] 参见任克重:《我对“税捐稽征法草案”的一些基本看法》,载“立法院”院闻1976年4月第4卷第2期。

[3] 参见“立法院”公报1974年10月第65卷第79期。

[4] 美国1988年第1次《纳税人权利法案》(Taxpayer's Bill of Rights)即强调国库收入不能作为税务考绩依据;复于1998年该法案并明订税务人员唯一任务,为解释税法,提供纳税人最大服务,而排除原有之适度税收及稽征经济,确立税务人员之任务,为依法行政,服务纳税人。

利则属于私益。再加上法院之工作量大,助理及相关支持配置缺乏,加之司法官特考不考税法,而司法官培训亦无税法课程。是以常见判决附和稽征机关见解;使稽征机关之保守派复以判决见解作为其合法性基础,用以反对改革派主张。

二、我国台湾地区“纳税者权利保护法”施行前寓有纳税人权利保护之判决

(一)量能平等负担原则之承认

量能平等负担原则为税法之结构性原则,有如契约自由原则之于民法。^[1] 契约自由原则虽在社会法治国家,为保障社会经济弱者而有所例外予以限制。由于税法基于量能原则作为税法解释准则、税法漏洞补充方针与裁量基准,有别于民法之契约自由,是以基于契约自由之租税规划,如不符量能原则,未有合理正当理由,仍得认定为“脱法避税”行为予以调整。税法借用民法概念,亦得依实质课税原则予以不同之事实认定与解释。亦如契约自由原则,量能原则主要功能在于司法裁判。量能平等负担原则作为税法结构性原则,不但为税法学者一致肯认,^[2] 亦为司法实务所抽象肯认。问题是量能平等负担原则具体之衡量基准在判决中尚未发展。

就大法官解释实务之历程,早期曾于释字第 565 号解释理由书及第 597 号解释文中予以肯认,并认租税优惠系量能原则之例外。^[3] 但是,该等解释之核心仍系由平等原则所出发,平等原则并非指绝对、机械之形式上平等,而系保障居民地位实质平等。依租税平等原则纳税义务人固应按其实质税负能力,负担应负之税捐。并且,强调制定者基于一定之考量,非不得以给予税捐

[1] J. Lang, Prinzipien und System der Besteuerung von Einkommen, DSuG 24(2001), S. 129.

[2] 参见黄茂荣:《税法总论》(第一册增订 2 版),台北,植根出版社 2002 年版,第 144~163 页;陈清秀:《量能原则在所得税法上实践》,载《现代税法原理与国际税法》,台北,元照出版公司 2008 年版,第 45 页以下;柯格钟:《量能原则作为税法之基本原则》,载《月旦法学杂志》第 136 期;葛克昌:《量能课税原则与所得税法》、《量能原则为税法结构性原则——与熊伟台北对话》,载《税法基本问题——财政宪法篇》,台北,元照出版公司 2005 年增订版,第 155 页以下、第 321 页以下。

[3] 进一步分析,参见葛克昌:《租税优惠、平等原则与违宪审查》,载《税法基本问题——财政宪法篇》,台北,元照出版公司 2005 年增订版,第 267 页以下。

优惠之方式,而为不同之待遇。甚为可惜者,其并未明确认知到量能负担平等原则之具体精神与内容实践。

对此,我国台湾地区“行政法院”早期曾于2001年台北“高等行政法院”诉字第4796号判决中说明(相同意旨复经其上级审2004年“最高行政法院”判字第59号判决所援用),其谓:租税负担之衡量应就个人为之(人税),应负担之对象为供私人使用之经济财(租税客体),所课者应为收益部分而不及于财产本体,税后仍留有可供私人使用之经济财(税基)。易言之,量能课税原则为其负担之衡量应以个人为准,课税时应保障财产权且平等课征。^[1]

量能原则可从不同角度观察,绝对量能原则系由财产权、生存权保障、行为自由权(特别是经济行为自由)所派生,此为垂直租税正义之表现。^[2]该判决所称“税后仍留有可供使用之经济财”即表示未具负担能力不得课税,并保留可供纳税人拥有实体及精神上所需物质条件,作为自我决定、自我负责之前提,^[3]以保障居民得维持合乎人性尊严之基本生活需求。相对量能原则,系由平等原则及社会国原则所派生,用以确立与其他纳税人关系,为水平租税正义之展现。垂直正义涉及课征之程度及对个人自由干预之强度;水平正义则为平等问题。量能原则具有双重功能:首先,为保障未具负担能力或仅具有限之负担能力者,免受税课侵害(垂直正义);其次,具有相当负担能力者其负担程度,依其负担能力与他人比较定之(水平正义)。量能原则用以确保个人合乎人性尊严之生存;同时纳税人基于社会团结义务,依其负担能力平等负担租税。

近期判决则如2014年高雄“高等行政法院”简上字第65号判决,其指出,因身心障碍者生活上增加之费用,其性质属维持生存所必需之支出,于计算应税所得净额时应予以扣除,不应因其突发状况未及依身心障碍者鉴定作业办法完成鉴定,领取身心障碍手册或证明而有所差异。况是否属身心障碍者,税捐稽征机关仍可基于职权予以审核,以免规避税负,不致增加过多行政稽征成

[1] 另台湾地区“最高行政法院”2002年判字第1623号判决亦援用,强调所谓“量能课税原则”,系指租税负担之衡量应以个人为准,课税时应保障财产权且平等课征,所课者应为收益部分而不及于财产本体而言。

[2] D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165f.

[3] Herzog, in: Mauz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 1984, Art. 20 Rn. 209.

本,故上开我国台湾地区“所得税法施行细则”第24条之4规定应解释为例示规定,若有其他专业之诊断证明书已足以证明身心障碍者,纳税义务人仍得据以申报身心障碍特别扣除额,以符合保障居民生存权之精神。其中,该判决将对生存权之保障,结合量能课税原则之精神,而就该施行细则之规定予以解释,并借由身心障碍扣除额之列报,贯彻“基本生活所需不课税原则”,使量能平等课税之要求获得具体实践,此种从价值意识解释税法规定之思维,实值重视。实则,德国联邦宪法法院将人性尊严结合德国《基本法》第20条第12项社会国原则,认为对人民之所得无论以何种方式课征,均须保留一定金额,以维持个人及其家庭符合人性尊严之最低基本生活条件所需,此一范围为课税禁区,不容课税权予以干预。^[1]直到释字第745号解释理由书始触及量能原则部分内涵,即“本于量能课税原则,所得课税应以收入减除成本及必要费用后的客观净值,而非所得毛额,作为税基。此项要求,于各类所得之计算均应有其适用”。

(二) 协力义务与比例原则

就纳税人所负协力义务之理论基础,首先可见释字第537号解释,依其理由书说明,唯税捐稽征机关所需处理之案件多而繁杂,且有关课税要件事实,类皆发生于纳税义务人所得支配之范围,其中得减免事项,纳税义务人知之最详,若有租税减免或其他优惠情形,仍须由税捐稽征机关不待申请一一依职权为之查核,将倍增稽征成本。因此,依居民有依有关规定纳税之义务之规定意旨,纳税义务人依个别税捐有关规定,负有稽征程序之申报协力义务,实系贯彻公平及合法课税所必要。

然而,此种论述似系根基于领域理论,以理解协力义务之产生,但仍有不足。盖法律赋予纳税人协力义务,要求其揭露私领域信息,本身即属对信息自主权之干预,其依据在于量能平等负担原则,而纳税人因尽协力义务所公开之信息,须于量能平等负担税捐上有其重要性,非以仅有调查之必要或个别税法有所规定,即得要求纳税人负担协力义务而公开其私领域。

此外,纵使纳税义务人于稽征或税捐调查行政程序中负有协力义务,此等

[1] BVerfGE 82,60(85);BVerfGE 99,216(233);参见葛克昌:《人性尊严、人格发展——赋税人权之底线》,载《税捐行政法:纳税人基本权视野下之税捐稽征法》,厦门大学出版社2016年版,第28页。

义务之内容仍应有其界限。具体言之,协力义务基于协同合作的理念,^[1]协力义务之履行应以比例原则作为审查界限,而其同时也是税务调查之界限。首先,调查方法须有助于目的达成,且对目的达成有其必要(无更少损害方式),此外,亦须受过度禁止原则(Übermaßverbot)审查;对调查目的之达成无期待可能者,不得为之;同时,亦不得要求纳税义务人为无期待可能之协力义务履行。

然而,过往多数司法实务见解,多未能认识到比例原则应作为纳税人是否负有协力义务之审查限制。但是,仍有部分判决有所反省,而将比例原则之思考融入协力义务履行之争议问题。例如,2007年我国台湾地区“最高行政法院”判字第34号判决,该判决针对我国台湾地区“遗产及赠与税法”施行细则第13条^[2]之规定,表示该条“仅单纯以‘继承人’为考虑对象(不包括‘被继承人’),按照征纳双方对证明待证事实相关证据方法之控管可能性,将被继承人重病以致无法处理财富期间内之财富移转(如出售财产)或变形,以移转后之状态为准,要求就因此取得之新财富(包括交易对价或新得之现金及存款)用途,转由纳税义务人负担客观证明责任。不能证明其新财富用途者,则不问该新财富在被继承人死亡时是否仍然存在,仍然‘拟制’为遗产之一部”。

就此,“其所规定之协力义务,可谓最广义之‘协力义务’,根本就是将待证事实之‘客观证明责任’直接倒置,改由纳税义务人承担,而与狭义‘协力义务’所指:‘在客观证明责任不改变的情况下,纳税义务人有配合税捐机关事实调查作业,而保存、提供或解释证据方法,接受查询之义务’,有所差异”。

[1] 由于课税事实多发生于纳税义务人之管领范围,为克服稽征机关人力及时限等稽征成本之限制,获得正确课税数据的困难,同时兼顾纳税义务人的程序主体地位,税法除赋予稽征机关职权调查(Ermittelung von Amtswegen)课税事实的权责外,尚建立缜密之协力义务体系,要求纳税义务人负有设帐、申报、提出帐证及备询等义务。因此,德国税捐实务与理论即将此种由职权调查与协力义务构筑阐明课税事实关系的机制理解为征纳之“协同主义”(Kooperationsmaxime)或“协同共同体关系”(Kooperative Gemeinschaft),并作为稽征程序的核心理念。Seer in Tipke, *Steuerecht*, 23. Aufl., Köln, 2018, § 21, Rz. 172. Spikler, *Behördliche Amtsermittlung*, 2015, 269ff. 黄士洲:《征纳协同主义下税捐调查与协力义务的交互影响关系——兼论制造费用超耗剔除的规定与实务》,载《月旦法学杂志》2005年2月(第117期),第91页。

[2] 被继承人死亡前因重病无法处理事务期间举债、出售财产或提领存款,而其继承人对该项借款、价金或存款不能证明其用途者,该项借款、价金或存款,仍应列入遗产课税。

即该条实际上之效果,等同将课税事实之证明责任,完全转换归由纳税义务人承担。此外,亦与违反协力义务所生之推计课税结果不同,盖“一般之‘推计课税’乃是指,在客观证明责任配置不改变之情况下,降低税捐机关对待证事实之证明高度”。而系争条文的设计,无疑已与一般违反狭义“协力义务”所生“推计课税”之效果,在观念上不尽一致。对此,本则判决虽未应用比例原则进行审查,然而由其论述脉络,似可看出法院已有纳税人之协力义务有其界限存在之意识。

此外,另于2012年我国台湾地区“最高行政法院”判决判字第895号判决中,虽其仍未言及比例原则之审查操作,然从其判决意旨中,仍可以得知纳税义务人之协力义务有其界限,实不可期待纳税义务人负有超越其合理能尽之事以外之协力义务,即不宜过度扩大该协力之范围。本件涉及营业人以我国台湾地区“营业税法”(“增值税法”)第39条第1项第3款“因合并、转让、解散或废止申请注销登记者,其溢付之营业税”^[1]之事由(营业人所属公司已经法院进行解散清算程序完毕),向稽征机关申请退还税款。其中稽征机关表示“必须在查明营业人‘有留抵税额’之客观事实及其正确数额后,方应准予退还。而其认为营业人有‘交易异常’或‘营业人未依规定取得交易凭证’之情形,故而要求其应负协力义务”。而征纳双方对协力义务之履行内容有所争执。本则判决中值得留意者,系其指出:当税捐机关(本案之被上诉人)依我国台湾地区“营业税法”第39条第1项之规定践行税捐稽征程序上之调查义务时,其固然可以依我国台湾地区“税捐稽征法”第30条第1项之规定,要求上诉人履行协力义务,而交付相关会计资料。然在稽征程序中,税捐事实之调查本是税捐机关自行应负担之义务,税捐债务人只有配合调查之义务,协力义务应在此观点下理解。因税捐机关调查退税请求权成立及金额大小之过程中,其要求营业人履行协力义务之前提,必须是对请求权成立及营业人主张范围之真实性已有合理怀疑基础存在,而需对应之文件来澄清。而不可毫无节制地任凭己意,要求当事人提出“难以提供、又与待证事实认定无关”之相关资料。不然居民之“协力义务”即失其“协力”之意涵,而变成税捐机关刁难居

[1] 原判决说明本条意旨为:“当营业人遇有解散、废止等情事,无法继续从事营业行为,其不再产生应纳之营业税,原已溢付之营业税则无从抵缴应纳税营业税,故由主管稽征机关查明营业人留抵税额正确数额后,应准退还予营业人。”