

納稅人基本權系列之一

# 行政程序與納稅人基本權 (增訂版)

葛 克 昌 著

翰蘆圖書出版有限公司

ISBN 957-41-3140-8



9 789574 131402

00450



納稅人基本權系列之一

# 行政程序與納稅人基本權

(增訂版)

葛克昌 著

翰蘆圖書出版有限公司

國家圖書館出版品預行編目資料

行政程序與納稅人基本權 / 葛克昌著. -- 增訂版.

-- 臺北市：葛克昌發行：翰蘆圖書總經銷，  
2005[民 94]

面：公分. -- (納稅人基本權系列：1)  
含索引

ISBN 957-41-3140-8 (平裝)

1. 稅務—法規論述 2. 行政程序法

567.023

94018090

納稅人基本權系列之一

## 行政程序與納稅人基本權

---

著 作 人：葛 克 昌

發 行 人：葛 克 昌

總 經 銷：翰蘆圖書出版有限公司

臺北市重慶南路一段 121 號 5F-11

電話：(02) 2382-1120 • 2382-1150

傳真：(02) 2331-4416

E-mail: hanlu@hanlu.com.tw

郵政劃撥：15718419 翰蘆圖書出版有限公司

印 刷 者：金華打字行

電話：(02) 2382-1169

出版日期：2002 年 10 月初版

2005 年 9 月增訂版

定 價：新台幣 450 元

版權所有 ◆ 翻印必究

# 增訂版序

一冊書出刊後，即具有獨特生命而逐漸脫離作者，然此非謂作者得免除責任，只是作者主觀原意即不重要；讀者之客觀理解乃豐富並形塑原書之內涵。本書原版諸多缺失，經吳庚大法官、曾華松大法官、李震山教授、黃俊杰教授、熊偉教授等多方批判，作者原先所未及之處得以展現，於本書增訂之際首先須予感謝。其次，須感謝台大法研所研究生林子傑與鄧為元、潘英芳、藍佳韻、黃琦瑛、許芳嘉、藍元駿、陳威帆等為原書校正，針對法律之變動，予以更正，作成索引方便讀者，竭盡心力，並早日完稿；只因作者一再遲延，致本書在市上缺書幾達一年，尤感愧疚。

此次增訂，新增「法定空地所有權拋棄與權利濫用」、「一般法律原則與行政法實務」、「公私法債權保全與禁止出國」等篇，並增補案例思考，以利實用。

在租稅不公廣受矚目，租稅改革成為全民之共識。其主要方向有二：其一為，實體法之量能原則貫徹與租稅特權之減低，例如最低稅負制與租稅優惠之檢討；其二為納稅人權利意識覺醒，徵納雙方協同合作共同追求租稅公平，即納稅人權利保障法立法。在自由憲政體制下，租稅負擔公平為社

## II 行政程序與納稅人基本權

會公平之根本，納稅人基本權爲人權之基礎，全書即環繞此一理念之下，茲藉增訂之際，重申此旨，並冀望讀斯書者，繼續予以指教，以達成共同理想。

葛克昌 2005/8/10

# 序 言

本書大抵由兩部分組成，第一部分所蒐集者，多為行政程序法施行近兩年間，從行政訴訟中占半數之財稅法角度，檢討程序正義與分配正義。換言之，從實質法治國理念，檢驗財稅行政。第二部分則為第一部份之運用，利用虛擬案例，以法理分析簡短文字，點出其中之法律問題，再以問題思考與討論方式，以養成納稅人能依照法律獨立判斷，輔以論證說理說服他人，用以維護納稅人基本權。讀者對案例事實，宜先自行作答，以筆記下；次翻閱有關法律依據予以修正；再參考問題思考與討論，然後比較案例說明部分有何異同，利用索引參考前一部分理論文章予以充實並與同好討論，最後再完成自己的報告。

回首環視此二部分每一篇，更能感受其中受老師們一再期許與鞭策的動力，台大法研所公法中心研究生激勵與討論，財政部訴願會委員間反覆辯駁，月旦、本土法學雜誌主編熱情邀稿情景。現在回想起來，每一篇完成前都是一種機緣，一種共眠一舸聽秋雨心情，歷經命運共同理想共通同好，一起在風雨中出航歷程。至於完稿後則不免有小輩輕衾各自寒之感，本書所有缺失責任，對外寒冷侵襲，留下獨立忍受

#### IV 行政程序與納稅人基本權

與承擔的落寞。

雖然如此，如果不是黃源浩、吳志中、黃士洲、陳薇芸、鍾典晏五位律師協助，本書仍無法問世，也就沒有這篇序言。

著者識



# 目 錄

## 第一部分

### 第一篇 納稅人之程序基本權

#### 一 行政程序法在稽徵程序之漏洞

|                       |    |
|-----------------------|----|
| 壹、問題概說 .....          | 4  |
| 貳、稽徵程序與納稅人基本權 .....   | 6  |
| 一、稅捐稽徵程序概說 .....      | 6  |
| 二、稽徵機關之法治國任務 .....    | 9  |
| 三、稽徵程序與一般法律原則 .....   | 11 |
| 參、行政程序法在稽徵程序之適用 ..... | 21 |
| 一、行政程序法之適用順序 .....    | 21 |
| 二、完整規定除外說 .....       | 22 |
| 三、程序保障說 .....         | 22 |
| 肆、結論與建議 .....         | 23 |

### 第二篇 論公法上金錢給付義務之法律性質

|                        |    |
|------------------------|----|
| 壹、爭議問題 .....           | 26 |
| 貳、提 要 .....            | 26 |
| 參、討論解說 .....           | 27 |
| 一、公法上金錢給付義務與私法債權 ..... | 27 |
| 二、人民公法上金錢給付義務 .....    | 29 |

|                        |    |
|------------------------|----|
| 三、公法上金錢給付義務之協力義務 ..... | 76 |
| 四、結 論 .....            | 79 |

### 第三篇 金錢給付及其協力義務不履行與制裁

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 壹、爭議問題 .....    | 82  |
| 貳、提 要 .....     | 83  |
| 參、討論解說 .....    | 84  |
| 一、義務之不履行 .....  | 84  |
| 二、違反義務之制裁 ..... | 98  |
| 三、結 論 .....     | 102 |

### 第四篇 管制誘導性租稅與違憲審查

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 壹、問題概說 .....            | 104 |
| 貳、管制誘導性租稅是否為憲法上租稅 ..... | 105 |
| 一、收入目的作為租稅概念特徵 .....    | 107 |
| 二、僅具管制誘導目的公課非租稅 .....   | 109 |
| 三、一般收入目的與特別財政目的 .....   | 109 |
| 參、管制誘導性租稅與量能原則 .....    | 110 |
| 一、課稅公平與量能課稅 .....       | 111 |
| 二、管制誘導性租稅與平等原則 .....    | 116 |
| 三、管制誘導性租稅規範非稅法 .....    | 118 |
| 四、管制誘導性租稅不受量能原則拘束 ..... | 120 |
| 肆、管制誘導性租稅之正當合理性 .....   | 122 |
| 一、須有助於公共利益 .....        | 122 |
| 二、須符合比例原則 .....         | 123 |

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 三、平等原則與租稅優惠間公共利益權衡 ..... | 124 |
| 伍、管制誘導性租稅之違憲審查 .....     | 125 |
| 一、大法官之相關解釋 .....         | 125 |
| 二、管制誘導性租稅違憲審查基準 .....    | 131 |
| 陸、結 論 .....              | 132 |

## 第五篇 納稅人財產權保障

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| 壹、問題概說 .....                          | 134 |
| 貳、大法官相關解釋 .....                       | 135 |
| 一、釋字第一八〇號解釋（土地增值稅） .....              | 136 |
| 二、釋字第一九〇號解釋（土地增值稅） .....              | 139 |
| 三、釋字第二一六號解釋（動產抵押權與關稅受清償<br>之優劣） ..... | 140 |
| 四、釋字第二一七號解釋（抵押權利息所得之認定） .....         | 142 |
| 五、釋字第二八六號解釋（土地增值稅） .....              | 144 |
| 六、釋字第四八四號解釋（納稅通知書與財產權移轉） .....        | 145 |
| 參、德國聯邦憲法法院判決 .....                    | 146 |
| 一、傳統見解：財產權保障不及於稅課 .....               | 146 |
| 二、新動向：最適財產權稅課理論 .....                 | 148 |
| 三、憲法學者之批判 .....                       | 150 |
| 肆、結 論 .....                           | 156 |

## 第六篇 地方課稅權與財政民主

|                      |     |
|----------------------|-----|
| 壹、統籌分配稅爭議與地方自治 ..... | 160 |
| 貳、租稅國家與地方課稅權 .....   | 162 |

## VIII 行政程序與納稅人基本權

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 一、租稅係國家主權之表徵 .....    | 162 |
| 二、地方自治團體與課稅權 .....    | 163 |
| 三、地方財政困境與租稅國危機 .....  | 164 |
| 參、補充性原則與地方課稅權 .....   | 166 |
| 一、補充性原則與租稅國家 .....    | 166 |
| 二、補充性原則與地方課稅立法權 ..... | 168 |
| 肆、地方稅法通則草案檢討 .....    | 172 |
| 一、地方稅法通則憲法依據 .....    | 172 |
| 二、地方稅課立法權 .....       | 174 |
| 三、地方自主彈性問題 .....      | 176 |
| 伍、結 論 .....           | 176 |

## 第七篇 私法規定在行政法上適用

### 一釋字第四七四號解釋評釋

|                         |     |
|-------------------------|-----|
| 壹、爭議問題（釋字第四七四號解釋） ..... | 180 |
| 貳、提 要 .....             | 181 |
| 參、討論解說 .....            | 182 |
| 一、法律保留與類推禁止問題 .....     | 182 |
| 二、公法漏洞可否以私法規定填補 .....   | 193 |
| 三、實務見解檢討 .....          | 196 |
| 肆、行政法與私法競合問題 .....      | 206 |
| 伍、結 論 .....             | 208 |

## 第八篇 行為罰與金錢給付罰不併罰原則

### 一 評釋字第五〇三號解釋

|                       |     |
|-----------------------|-----|
| 壹、概 說 .....           | 210 |
| 貳、釋字第五〇三號解釋 .....     | 211 |
| 參、評 釋 .....           | 212 |
| 一、釋字第三五六號解釋及其爭議 ..... | 212 |
| 二、稅法義務及其不履行 .....     | 217 |
| 三、違反稅法義務之制裁 .....     | 219 |

## 第九篇 剩餘財產分配與遺產稅

### 一 最高行政法院二〇〇一年度判字第六七一號判決評釋

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| 壹、判決要旨及爭點 .....          | 228 |
| 貳、本案判決之意義 .....          | 231 |
| 參、法律不溯既往原則 .....         | 234 |
| 一、法律適用原則或立法原則 .....      | 237 |
| 二、不真正溯及與剩餘財產分配 .....     | 239 |
| 三、釋字第四一〇號解釋 .....        | 243 |
| 肆、信賴保護與解釋函令 .....        | 248 |
| 一、釋字第五二五號解釋 .....        | 250 |
| 二、稅捐稽徵法第一條之一 .....       | 253 |
| 伍、稅法與民法關聯 .....          | 255 |
| 一、民法優先說（稅法依附說） .....     | 255 |
| 二、稅法獨立說（釋字第四二〇號解釋） ..... | 257 |

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 三、價值權衡說 .....      | 258 |
| 陸、剩餘財產分配與遺產稅 ..... | 261 |
| 一、德國稅法規定 .....     | 261 |
| 二、我國稅法檢討 .....     | 263 |
| 柒、結 論 .....        | 266 |

## 第十篇 論稅務案件的和解

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 壹、前 言 .....                | 281 |
| 一、研究動機 .....               | 281 |
| 二、研究方法 .....               | 283 |
| 貳、稅務行政程序上的和解契約 .....       | 284 |
| 一、概 說 .....                | 284 |
| 二、行政程序法所規定的和解契約與雙務契約 ..... | 284 |
| 三、針對課稅事實，得成立稅務上的和解契約 ..... | 288 |
| 四、成立稅務上和解契約應具備的要件 .....    | 291 |
| 五、成立稅務上和解契約的效力 .....       | 293 |
| 六、針對稅捐處罰案件，亦可成立稅務上和解契約 ... | 294 |
| 七、德國稅法上和解契約 .....          | 296 |
| 八、小 結 .....                | 298 |
| 參、稅捐稽徵實務上的和解 .....         | 299 |
| 一、概 說 .....                | 299 |
| 二、稅務案件的協談 .....            | 299 |
| 三、稅務案件的切結書或同意書 .....       | 309 |
| 四、小 結 .....                | 315 |
| 肆、稅務訴訟上的和解契約 .....         | 316 |

|                              |     |
|------------------------------|-----|
| 一、概 說 .....                  | 316 |
| 二、稅務上和解契約於稅務訴訟上的效力 .....     | 316 |
| 三、行政訴訟程序中可否成立稅務上和解契約 .....   | 318 |
| 四、德國行政法院承認有拘束力的稅務和解契約 .....  | 318 |
| 五、小 結 .....                  | 319 |
| 伍、結論－建立稅務和解契約制度以減少稅捐訟源 ..... | 320 |

## 第十一篇 信託行為與實質課稅原則

|                                       |     |
|---------------------------------------|-----|
| 壹、問題概說 .....                          | 324 |
| 貳、稅捐客體之歸屬 .....                       | 324 |
| 一、經濟所有權與法律所有權 .....                   | 324 |
| 二、稅捐客體之歸屬 .....                       | 326 |
| 三、信託關係經濟財之歸屬 .....                    | 326 |
| 參、實質課稅原則 .....                        | 329 |
| 一、稅法之經濟解釋（釋字第四二〇號、第四六〇號解釋） .....      | 330 |
| 二、事實之經濟判斷（釋字第四二〇號、第四九六號、第五〇〇解釋） ..... | 332 |
| 三、脫法避稅行為調整 .....                      | 333 |
| 肆、信託課稅相關問題 .....                      | 334 |
| 一、擔保信託課稅問題 .....                      | 334 |
| 二、舉證責任問題 .....                        | 335 |
| 三、脫法信託與脫法避稅 .....                     | 335 |
| 伍、結 論 .....                           | 336 |

**第十二篇 法定空地所有權拋棄與權利濫用**  
**一 台北高等行政法院八九年訴字第三三八**  
**○號判決評釋**

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 壹、本案爭點 .....               | 338 |
| 一、案件事實 .....               | 338 |
| 二、原、被告法律上主張 .....          | 339 |
| 貳、高等行政法院判決要旨 .....         | 340 |
| 參、干預禁止與法律保留 .....          | 342 |
| 一、干預行政與類推禁止（釋字第四七四號） ..... | 342 |
| 二、類推適用與法安定性原理 .....        | 344 |
| 肆、一般法律原則與法律保留 .....        | 346 |
| 一、行政須受一般法律原則拘束 .....       | 346 |
| 二、法律保留原則非法律保留之直接法律依據 ..... | 347 |
| 伍、所有權拋棄與權利濫用 .....         | 349 |
| 一、內政部九十年函釋 .....           | 349 |
| 二、減少納稅負擔並非必然權利濫用 .....     | 351 |
| 三、脫法避稅行為調整不影響私法效果 .....    | 353 |
| 陸、結 論 .....                | 356 |

**第十三篇 公私法債權保全與禁止出國**

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 壹、問題概說 .....      | 358 |
| 貳、公私法債權及其保全 ..... | 359 |
| 一、公法債權與私法債權 ..... | 359 |
| 二、公私法債權之保全 .....  | 362 |



|                                    |     |
|------------------------------------|-----|
| 參、大量解僱勞工保護法禁止出國程序 .....            | 363 |
| 一、大量解僱勞工保護法禁止出國程序是否有行政程序法之適用 ..... | 363 |
| 二、對禁止出國處分不服，如何請求救濟？ .....          | 366 |
| 三、禁止出國制度之法律性質，是否為行政秩序罰？ .....      | 367 |
| 四、禁止出國制度是否有一般法律原則之適用？ .....        | 368 |
| 五、小 結 .....                        | 371 |
| 肆、大量解僱與欠稅之禁止出國 .....               | 371 |
| 一、禁止出國與基本權保障 .....                 | 371 |
| 二、欠稅限制出境程序（兩種途徑比較） .....           | 374 |
| 三、欠稅與大量解僱勞工保護法之禁止出國 .....          | 378 |
| 伍、結 論 .....                        | 379 |
| 一、程序方面 .....                       | 379 |
| 二、實體方面 .....                       | 379 |

## 第十四篇 一般法律原則與行政法實務

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 壹、問題概說 .....           | 382 |
| 貳、行政與一般法律原則 .....      | 383 |
| 一、立法意旨 .....           | 383 |
| 二、法律原則不得作法律保留之依據 ..... | 384 |
| 三、法律原則不待程序法施行始適用 ..... | 386 |
| 四、法規則與法原則 .....        | 387 |
| 參、一般法律原則類型 .....       | 388 |
| 一、明確性原則 .....          | 388 |
| 二、平等原則 .....           | 390 |