

(本文章之寫作與發表由財團法人中華法學研究院贊助)

## 稅法上之判斷餘地與行政裁量 (中)

陳 清 秀\*

### 二、不動產之估價

在不動產之估價，實務上承認行政機關享有判斷餘地。例如最高行政法院 109 年度上字第 442 號判決指出：「司法對於專業領域之判斷餘地，基於司法審查的有限性，採取低密度之審查，無非從功能的角度出發，容許行政於徵詢專業後本於自我責任作成決定。此領域之事項包括具有高度之屬人性、專業性、經驗性之專業判斷，例如國家考試之評分、學生成績之評定、計畫性政策之決定、公務員能力之評價、獨立專家委員會之判斷、專門科技事項、行政上之預測決定或風險評估等。-----

按平均地權條例第 4 條規定：「本條例所定地價評議委員會，由直轄市或縣（市）政府組織之，並應由地方民意代表及其他公正人士參加；其組織規程，由內政部定之。」土地法第 155 條規定：「（第 1 項）標準地價評議委員會之組織規程，由中央地政機關定之。（第 2 項）前項委員會委員，應有地方民意機關之代表參加。」內政部依前揭規定授權所訂定之地價及標準地價評議委員會組織規程第 2 條規定：「直轄市或縣（市）政府應依本規程組織地價及標準地價評議委員會（以下簡稱本會），評議地價、標準地價事項。」第 3 條第 1 款規定：「本會任務為下列事項之評議：一、地價區段之劃分及各區段之地價。……」第 4 條

---

\* 東吳大學法律學系專任教授

第 1 項規定：「本會置委員 15 人或 16 人，其中一人為主任委員，由直轄市市長或副市長、縣（市）長或副縣（市）長兼任；一人為副主任委員，由直轄市政府或縣（市）政府秘書長或副秘書長兼任；其餘委員，由直轄市或縣（市）政府就下列人員遴聘之：一、議員代表 1 人。二、地方公正人士 1 人。三、地政專家學者 2 人。四、不動產估價師 2 人或 3 人。五、法律、工程、都市計畫專家學者各 1 人。六、地政主管人員 1 人。七、財政或稅捐主管人員 1 人。八、工務或都市計畫主管人員 1 人。九、建設或農業主管人員 1 人。」第 7 條第 1 項規定：「本會需有過半數委員之出席，始得開會，並有出席委員過半數之同意始得決議；……可否同數時，由主席裁決。」第 8 條規定：「本會委員對具有利害關係之議案，應自行迴避。」第 12 條規定：「本會決議事項，以直轄市或縣（市）政府名義行之。」可知，地價及標準地價評議委員會（下稱「地價評議委員會」）之組織，係以法律明確授權所訂定之法規命令為其規範依據；且地價評議委員會係基於前揭平均地權條例第 15 條第 2 款等規定之授權，針對依調查結果而劃分地價區段並估計之區段地價行使其評議之權限；又其成員包括議員代表、地方公正人士、關於地政、法律、工程及都市計畫之專家學者、不動產估價師及地政、財政或稅捐、工務或都市計畫、建設或農業之主管人員等，且其中學者專家及社會公正人士超過半數以上，其成員具有相當之專業性及多元代表性；除其作成決定之程序及方式業經法規命令明確規範外，其針對地價所作成之決議，即應以直轄市或縣（市）政府名義對外行之，不受直轄市或縣（市）政府之指揮監督，具有相當之獨立性。

綜合以觀，地價評議委員會係屬具有相當獨立性之專家委員會，其就區段地價所為之評議判斷，係依法定程序以合議制方式作成。其特性在於由具有相當專業性及多元代表性之委員，針對涉及多元價值及其比重之估計、取捨及權衡等足以影響地價調查估計之各種因素，綜合專業意見及多元價值之表達與討論後，獨立行使職權，共同作成決定，則基於尊重其專業性及法律授權之專屬性，應承認地價評議委員會就本件系爭土地之公告地價所為之決定，有判斷餘地，司法於其判斷餘地範圍內之決定，應採取較低之審查密度，除有前揭恣意濫用及其他違法情事外，行政法院爰予尊重。」

亦即「地評會為合議制組織，其所作成地價及徵收補償價額之判斷，乃經由不同屬性之代表，各自依其專業之不同觀點，透過嚴格程序之要求，獨立行使職權，而共同作成決定，應認享有判斷餘地。」<sup>37</sup>

### 三、規範具體化之行政規則

倘若財政部發布有關稅法解釋之行政規則，屬於法規解釋性之行政規則時，則行政法院故可參考採用，但不受其拘束（釋字第 137 號、釋字第 216 號解釋），仍得獨立表示其見解，而排斥解釋令函不用。如果其行政規則涉及事實認定與涵攝之層面，亦即涉及事實之確認及或含有專家之事實評價之情形，法院仍不妨自己為獨立認定事實以及自己為涵攝。然而如果該行政規則反應已經確定之事實，而具有預先為專家鑑定意見時，亦即在行政機關判斷餘地之範圍，而為執行該項判斷餘地所發佈之行政規則，亦即基於法律授權、且依據法定程序而訂定，構成所謂「規範具體化」之行政規則，尤其在科學技術及安全領域所發佈之行政規則，除非因嗣後情事變更，其科學技術水準已經過時，否則行政法院原則上應加以尊重<sup>38</sup>。在此並非涉及規範解釋之具體化，而是涉及法律領域以外（例如科學技術）規制文件之作成與持續發展。如果行政規則以法律規定之「法律概念」為準據，並進一步「具體化」的加以解釋，則涉及解釋性行政規則，法院之審查重點，應在於應予以適用之法律概念是否正確理解，而且並未偏離法定或一般有效之評價<sup>39</sup>。

在課稅基礎之「估價基準」以及「類型化規定」之行政規則，固然法官不受拘束，但有時法官之經驗可能不足以充分反證推翻此類基準，而必須依賴專家鑑定意見才能推翻之。因此，如果此類行政規則在大多數情形具有適當性，並非顯然不正確（不合理）時，則行政法院亦應得適用之<sup>40</sup>。

<sup>37</sup> 最高行政法院 109 年度上字第 66 號判決。

<sup>38</sup> 蕭文生總召集，張永明譯，德國行政法院法逐條釋義（下）（Eyermann, VwGO, 15. Aufl.），第 114 條，編碼 58a，頁 1545 以下。

<sup>39</sup> 同前註。

<sup>40</sup> Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., §5 Tz.5.34.

## 肆、稅法上之行政裁量

稅務案件具有「大量性、反覆性」之特殊性，為提高稽徵效率，本應有通案統一處理之規範，以維持課稅之公平。故一般而言，通常情形，應導入「類型觀察方法」，以法律、法規命令或行政規則（財政部函釋、事實認定基準或裁量基準）進行統一規律，而不適合逐一就每個個別案件進行「利益衡量」決定。然而在其事件性質具有特殊性，無法通案統一規律之情形，或屬於極端特殊案例類型，倘若按照一般通常規範處理，勢必造成顯失公平者，則仍應有容許「個案調整機制」，以使事件規制合理化，符合「個別案件正義」之要求（釋字第 713 號解釋參照）。

### 一、稅捐法定主義與行政裁量

#### （一）課稅要件法定主義與行政裁量

##### 1. 概說

課稅要件法定主義也要求，課稅要件原則上不應包括「授權裁量」。有關稅捐成立之構成要件及其法律效果，原則上均應以法律規定之<sup>41</sup>。稅捐構成要件實現的法律效果，亦即稅捐債權的發生，並非取決於行政裁量，而應直接基於法律規定而發生，故稅捐債務屬於「法定債務」，並非基於行政裁量決定所發生之公法上債務。

在稅法使用不確定法律概念之情形，在個別情形，其具體化取決於稽徵機關的評價或預測之情形，僅有限度的接受法院之審查監督。在此是否例外的承認稽徵機關享有判斷餘地，應經由法律之解釋探求之<sup>42</sup>。

##### 2. 稅法之解釋、漏洞補充與行政裁量

有關稅法規定之解釋，如涉及法律見解之變更，而影響納稅者之信賴保護時，應給予過渡期間以為法令遵循之調適，避免人民遭受不可預測之損害（釋字第 525 號解釋）。就此稅捐稽徵法第 1 條之 1 第 2 項規定：「財政部發布解釋函令，變更已發布解釋函令之法令見解，如不利於納稅義務人者，自發布日起或財政部指定之將來一定日期起，發生效力；於發布日或財政部指定之將來一定日期前，應

<sup>41</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §5 Tz. 146.

<sup>42</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §5 Tz. 147.

核課而未核課之稅捐及未確定案件，不適用該變更後之解釋函令。」規定財政部函釋如不利於納稅義務人之變更者，應不追溯既往，自發布日起發生效力，或財政部指定之將來一定日期起，發生效力。在此，過渡期間長短之決定，應衡量新函釋所追求之公共利益以及人民信賴保護之利益，進行利益衡量而為裁量決定，而可能給予半年之緩衝期間，再開始適用新規定。

在財政部發布法規命令、行政規則之解釋函令等，對於稅法規範進行漏洞補充之情形，因其創設新的稅法秩序，與行政法規之變更相當，亦有可能必須考量維護人民之善意信賴利益，而給予過渡期間，再開始適用新法。

### 3.稅捐規避行為之調整補稅

依所得稅法第 14 條之 3 第 1 項：「個人、營利事業或教育、文化、公益、慈善機關或團體與國內外其他個人或營利事業、教育、文化、公益、慈善機關或團體相互間，如有藉資金、股權之移轉或其他虛偽之安排，不當為他人或自己規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關納稅義務人之所得額及應納稅額，得報經財政部核准，依查得資料，按實際交易事實依法予以調整。」及同法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得額，得報經財政部核准按營業常規予以調整。」有關稅捐規避行為，稽徵機關「得」報經財政部核准，「按實際交易事實依法予以調整」，或「按營業常規予以調整」。

上述法律規定稽徵機關「得報經財政部核准」予以調整，並非授權稽徵機關「裁量決定」是否調整補稅，而是授權稽徵機關「享有權限」得報經財政部核准後調整補稅，而基於課稅合法性原則以及平等原則之要求，稽徵機關對於滿足課稅要件事實之情形，也有義務必須課稅。因此，在發現有稅捐規避之情形，也有「義務報請」財政部同意調整補稅，以符合依法課稅原則。

在此稽徵機關「得報經財政部核准」予以調整，屬於稽徵機關發動調整課稅處分之「程序合法要件」，具有防止稽徵機關濫用稅捐規避否認之制度之功能，而規定應經財政部審查核准確認稅捐規避行為後，始得進行稅負調整。上述「得」字，考量依據租稅法律主義（稅捐法定原則），稅捐債務屬於法定債務，課稅處分屬於羈束處分，並非行政裁量處分。故得字之用語，應解釋為授權調整課稅之權限。

而財政部「核准」與否，首先應審查確認納稅義務人有無稅捐規避行為之事實存在，倘若確實有稅捐規避行為之事實，則有義務應予以核准，尚無不予核准之裁量權。然而倘若稽徵機關提出之事實，尚無確切證據證明納稅義務人確實有稅捐規避行為之事實，則稽徵機關並未盡其對於稅捐規避行為事實之舉證責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項），則應不予以核准。

在此「報經核准」屬於調整課稅處分之合法程序要件<sup>43</sup>，如果未經報准，即有重大程序瑕疵，且考量財政部核准有節制防止課稅公權力濫用之意義，具有「正當法律程序」之納稅人權利保障功能，因此，此一程序瑕疵，不僅是內部行政監督之輕微程序瑕疵而已，而應認為其調整課稅處分重大程序違法，得予以撤銷之瑕疵<sup>44</sup>。但依據行政程序法第 114 條第 1 項第 5 款規定，違反程序規定之行政處分，應參與行政處分作成之其他機關已於事後參與者，其程序瑕疵因此補正。其補正行為，僅得於訴願程序終結前為之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之（同條第 2 項）。在行政訴訟上其程序瑕疵應不得補正，僅能由法院判決撤銷原處分或復查決定，回復到稽徵程序或復查程序，再由稽徵機關報請財政部核准後，始得調整課稅，或補正其原先課稅處分之瑕疵<sup>45</sup>。

## （二）程序合法性原則與行政裁量

### 1. 稽徵程序之開始與行政裁量

課稅之合法性原則，在稽徵行政程序法（手續法）上，乃是合法性原則（*Legalitätsprinzip*），或稱法定原則。亦即「程序法上合法性原則」。

行政程序法第 34 條規定：「行政程序之開始，由行政機關依職權定之。但依本法或其他法規之規定有開始行政程序之義務，或當事人已依法規之規定提出申請者，不在此限。」本條規定由行政機關「裁量」決定「是否」及「何時」開始行政程序。此為行政程序上之「便宜原則」（*Opportunitätsprinzip*）。

稅捐的稽徵程序，本於課稅合法性以及公平課稅原則，應主動「依據職權」課稅，核定稅捐債務，並無是否課稅的行政裁量權；又基於處罰法定主義，是否處罰原則上也無行政裁量權，因此，有關稅捐稽徵程序原則上應適用程序之合法

<sup>43</sup> 最高行政法院 101 年度判字第 235 號判決、臺北高等行政法院 102 年度訴更三字第 69 號判決。

<sup>44</sup> 反對說，亦有認為如符合稅捐規避之要件，則依據實質課稅原則，稽徵機關本得依稅捐稽徵法第 12 條之 1 規定，本於職權調整補稅，無庸報經財政部核准，故縱然未依所得稅法第 66 條之 8 規定經報經核准，仍可承認其課稅處分之合法性（最高行政法院 103 年度判字第 182 號判決）。

<sup>45</sup> 陳清秀，稅捐規避行為之探討，月旦法學教室，156 期，2015 年 9 月，頁 39-48。

性原則（Legalitätsprinzip），而與行政程序之便宜原則不相符合。稽徵機關對於已經滿足課稅要件事實之課稅案件，原則上有開始進行課稅的稽徵程序的義務（本條但書）。不適用行政程序法第 34 條本文便宜原則的規定<sup>46</sup>。至於其他行政程序之開始，則可能由行政機關依職權裁量定之。

## 2. 課稅事實之認定與行政裁量

### （1）職權調查

稽徵機關為調查課稅事實，得依據職權進行調查。其稅務調查職權是否發動、發動調查方式及如何行使，原則上屬於稽徵機關之行政裁量權範圍。稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示帳簿、文據或其他有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」

### （2）稅務協談、和解

稅法要求稅捐之核定及徵收應依法律之標準。稅法原則上並不承認公法上契約創設或消滅納稅義務。有關稅捐債權債務之稅捐協議或稅捐契約，原則上乃為稅法所不許，而為無效。

例如稅法上之稅捐義務主體（納稅義務人），屬於稅法強行規定，契約當事人間不得任意以契約協議變更之（行政法院 48 年判字第 67 號判例），否則其約定在稅法上無效<sup>47</sup>。但在私法上，本於契約自由原則，納稅義務可以約定納稅義務轉嫁由他人負擔（最高法院 66 年臺上字第 1195 號判例）<sup>48</sup>。

例外情形，依行政程序法第 136 條規定：「行政機關對於行政處分所依據之事實或法律關係，經依職權調查仍不能確定者，為有效達成行政目的，並解決爭執，得與人民和解，締結行政契約，以代替行政處分」。此項和解契約在稅法上應有其適用。亦即，有關課稅的基礎事實關係如果依據職權調查結果，仍無法查明或所費過鉅，難以查明時，稽徵機關就可與納稅人協談和解以解決爭議，並提升行政效能。財政部發布之稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點建立「協談制

<sup>46</sup> Tipke/Kruse, AO, 2013, §86 Tz. 1.

<sup>47</sup> 同說，行政法院 58 年判字第 517 號判例；行政法院 66 年判字第 418 號判例。

<sup>48</sup> 同說，最高法院 66 年臺上字第 1752 號判例。最高法院 65 年臺上字第 1119 號判例：「民法第四二七條所謂就租賃物應納之稅捐由出租人負擔並非強制規定，當事人不妨為相反之約定。」

度」，在上述說明範圍內，亦有其正當性與合理性<sup>49</sup>。此類關於課稅事實認定之協談或和解方案，亦具有廣義的「選擇裁量」之意義。

### 3.課稅處分與行政裁量

#### （1）概說

依據租稅法律主義之課稅要件法定原則，凡滿足課稅要件者，即應成立稅捐債務，稅捐債務屬於法定債務，稽徵機關核定稅捐之課稅處分，原則上屬於確認法定債務之「確認性行政處分」<sup>50</sup>，具有「羈束處分」之性質，並非得由稽徵機關自由裁量認定稅捐債務有無及其金額多寡，故核定稅捐之課稅處分並非行政裁量決定。

租稅法律主義表現在稽徵程序上之程序法上合法性原則，其內涵包括：1.違法之禁止：有關課稅之行政命令以及課稅處分不得違反稅法規定。2.適用之要求：稅捐稽徵機關原則上不僅有權限，而且有義務核定以及徵收法律上所應負擔之稅捐。對於稅捐行政機關課以執行之義務任務，亦即應嚴格的合法及公平的實現一切因構成要件之實現所產生的稅捐債權（平等適用稅法規定之要求）<sup>51</sup>。為滿足此項法律上所課以稅捐行政機關之任務，稽徵機關應採取一切必要的措施，本於職權調查課稅事件。稽徵機關是否活動，並非屬於其裁量之問題，而依法應強制其公平的核定及徵收稅捐。

法治國家的稅法的合法性原則，尤其排除一般行政法上的便宜原則（*Opportunitätssgrundsatz*）。便宜原則係指稽徵機關可依合義務性之裁量決定是否以及何時實施行政程序，如認為依事件之狀態以不採取處置為合乎目的時，亦可根本不採取任何措施（決意裁量），其亦可依合義務性裁量決定進行活動的時點，並選擇其時點。在警察法上尤其適用便宜原則。

<sup>49</sup> 有關稅法上和解，參見盛子龍，租稅法上和解契約與非正式協商，中正大學法學集刊，46期，2015年1月，頁109以下；黃源浩，論租稅和解制度在我國稅制中之建立，財稅研究，45卷3期，2016年5月，頁129以下；江彥佐，稅務行政上和解契約與稅務協談制度之研究，財稅研究，39卷3期，2007年5月，頁151以下。

<sup>50</sup> 最高行政法院 98 年度裁字第 386 號裁定：「稅捐客體屬性認定之處分本屬確認性行政處分。」同院 94 年度判字第 1615 號判決：「本件上訴人係請求被上訴人為免徵土地增值稅之處分，被上訴人予以否准，性質上乃認定系爭土地不符免徵土地增值稅要件之確認性行政處分。」同院 94 年度判字第 1096 號判決：「查稅捐稽徵法第 28 條係納稅義務人之退稅請求權，被上訴人拒絕退稅，係確認該部分原課稅處分不違法之確認性行政處分，已涉及原課稅處分是否違法之爭議，上訴人對該處分不服，自得提起行政救濟。」

<sup>51</sup> Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, §3 Rz. 238 ff.

但在稅法上，原則上並不適合於便宜原則。蓋合法的、平等的課稅，原則上應不考慮稅捐之核定及徵收是否合乎目的之問題。

在例外情形，基於稽徵經濟原則，為簡政便民，對於不敷稽徵成本之案件，基於成本效益考量，採取簡便課稅方式，或甚至免除徵收稅捐。例如稅捐稽徵法第 25 條之 1 規定：「依本法或稅法規定應補或應移送強制執行之稅捐在一定金額以下者，財政部得視實際需要，報請行政院核定免徵或免予移送強制執行。」

## （2）連帶債務人之課稅與行政裁量

對於依據法律已經發生的稅捐債權，稽徵機關嚴格的負有加以主張的義務（所謂程序法上合法性原則），此亦適用於稅法上連帶債務人（對於第一次納稅義務人的請求）。在此稽徵機關僅擁有「選擇的裁量權」。倘若稽徵機關並未對於數個連帶債務人請求各自給付部分稅款（其全部構成整體的稅捐給付）時，則稽徵機關至少「必須」對於某一連帶債務人行使稅捐債權。惟有如此，才能符合稅法企圖強化稅捐債權而盡可能將多數義務人納入債務人範圍的法律目的<sup>52</sup>。然而，對於第二次納稅義務人的請求，或許有承認稽徵機關得行使其裁量權之餘地。

在行使裁量選擇對於哪一個連帶債務人課稅時，應適用一般裁量原則，本於合義務性裁量，作成合目的性決定<sup>53</sup>。在此應考量來各個連帶債務人之財產狀況、經濟負擔能力以及各種租稅之特別情形<sup>54</sup>。

對於連帶稅捐債務的實現，得以課稅處分為之；對於連帶責任債務的實現，則可以責任裁決（賠繳處分）行之。稽徵機關對於數個連帶稅捐債務人或數個責任債務人可以作成統一的課稅處分或統一的責任裁決；但對於稅捐債務人與責任債務人，則不得作成統一的行政處分，蓋課稅處分與責任裁決在內容上並不相同。稽徵機關對於全體連帶債務人並不妨同時請求。在對於責任債務人求償時，應注意責任債務之補充性與從屬性<sup>55</sup>，原則上宜以主債務人（納稅義務人）作為優先請求履行稅捐債務之對象。

稽徵機關是否作成統一的行政處分，可依其裁量決定之。倘若稽徵機關以個別分開的課稅處分主張連帶債務或並未對於全體連帶債務人主張連帶債務時，則

<sup>52</sup> Tipke/Kruse, AO, 2013, § 44 Tz. 28.

<sup>53</sup> Klein/ Ratschow, AO, 14. Aufl., 2018, § 44 Rz. 13.

<sup>54</sup> 陳敏譯著，德國租稅通則，103 年出版，頁 72。

<sup>55</sup> 陳敏譯著，德國租稅通則，103 年出版，頁 72 以下。

其毋庸通知其他連帶債務人有關請求或不請求之事實。其未被請求之連帶債務人並無權利救濟之權能，且亦不必通知其參加行政救濟程序<sup>56</sup>。

### （3）代繳義務人之指定

依土地稅法第 4 條第 1 項規定：「土地有左列情形之一者，主管稽徵機關得指定土地使用者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。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，各土地使用者應就所使用土地之地價比例負代繳地價稅之義務。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。」主管稽徵機關「得指定」土地使用者負責代繳地價稅，是否「指定」屬於行政裁量權範圍。

最高行政法院 107 年 1 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議認為：「民國 66 年 7 月 14 日制定公布土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款規定「土地所有權人申請由占有人代繳者，主管稽徵機關得指定土地使用者負責代繳其使用部分之地價稅或田賦」，此規定並未有指定代繳之實體要件，核屬裁量規定，稽徵機關是否准予指定，應依「合義務性裁量」決定之。惟依立法過程資料顯示，其所謂「占有人」，始終係指「無法律上原因，而占有使用者」，因慮及如逕由稽徵機關指定非法占有人代繳，恐被誤解為政府承認其有使用權利，乃將法文制定成「土地所有權人申請由占有人代繳者」，且由於地價稅係對特定財產本體的潛在收益能力課稅，認定其租稅主體時，自應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，而無權占有人非法占有他人土地，已不符法秩序，其享有使用土地之經濟利益，如不負擔地價稅，亦與公平正義有違，稽徵機關於此情形之裁量減縮至零，應指定無權占有人代繳。

至於有權占有情形，土地既是本於土地所有權人交付占有，使占有人使用，土地所有權人就土地為他人所占有，其仍為地價稅納稅義務人，應繳納地價稅一事，已有所預見，土地所有權人已經或得經由占有人之占有權源之法律關係調整其間之利害關係，稽徵機關固不宜因土地所有權人片面意思而破壞其間原法律關係之安排，但土地稅法第 4 條第 1 項第 4 款的立法本意既係要平衡土地所有權人與占有人利益的衝突，並便利稅捐之稽徵（解決土地所有權人因土地被占用，討

<sup>56</sup> Tipke/Kruse, AO, 2013, §44 Tz. 33.

回未果而不願意繳稅的問題），且公布施行的條文「土地所有權人申請由占有人代繳者」並未明定專指無權占有人，則基於實質課稅公平原則，於文義解釋及合目的解釋範圍內，非不得將此款規定適用於有權占有之情形，除經占有人同意，稽徵機關得指定其代繳外，如果原法律關係安排之利益均衡，於事後因故發生變動，若仍由土地所有權人繳納地價稅，顯失公平者，或非出於土地所有權人之本意，由第三人獲得無償占有使用土地之利益，且無法加以調整，衡情由占有人代繳其使用部分土地之地價稅，符合公平正義者，於土地所有權人申請指定由占有人代繳地價稅時，縱使占有人有異議，稽徵機關指定占有人為代繳義務人即屬合義務性裁量。」<sup>57</sup>

上述條項指定代繳之設，無非在於稽徵之便宜，縱符合該條項各款之要件，主管稽徵機關仍有裁量指定代繳義務人與否之權限，不能僅因其不為指定，遽指為違法。」（最高行政法院 84 年度判字第 2055 號判決）。

#### （4）責任債務人之追繳

為確保稅捐債務之履行，稅法也創設一些責任要件，使第三人對於稅捐債務負責。亦即對於滿足責任要件的人，使其對於他人的稅捐債務負責，並賦予稅捐債權人得對於責任債務人的財產加以取償。此類稅法上責任債務，也有稱之為「第二次納稅義務」。由於責任債務人係在責任的補充性前提要件下，始應負其責任。故解釋上除法律另有特別規定外，稽徵機關必須先對於稅捐債務人請求給付<sup>58</sup>。惟在稅捐債務人的財產可認為不足清償欠稅的情形，稽徵機關亦得在對於稅捐債務人請求給付之前，先行對於責任債務人請求給付。

又如果對於稅捐債務人請求履行已無結果（無法徵收到稅款）時，稽徵機關是否一定「必須」對於責任債務人請求給付，不無疑問，有認為此時稽徵機關仍有是否請求給付之「行政裁量權」<sup>59</sup>。另有認為稽徵機關並不能捨棄對於責任債務人的請求。否則勢將牴觸有關責任規定的立法目的以及合法性原則<sup>60</sup>。

<sup>57</sup> 以往亦有判決認為：「主管稽徵機關依土地所有權人申請指定由占有人代繳時，如占有人就系爭土地涉及民事權屬之糾葛而反對代繳稅款者，自不得逕行指定代繳。否則，無異僅因土地所有權人與占有人間私法上之占有關係，使土地所有權人之單方面意思，致占有人負有公法上須代繳地價稅之義務，且占有人代繳稅款後無法依土地稅法第 4 條第 3 項規定向土地所有權人求償，實質上已發生變更納稅義務人主體之效果，不僅與土地稅法第 3 條第 1 項之規定不合，亦非同法第 4 條第 1 項之立法旨意所在。」（最高行政法院 94 年度判字第 880 號判決）。

<sup>58</sup> Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 1983, §191 Anm. 57.

<sup>59</sup> 參見德國租稅通則第 191 條第 1 項。Tipke/Kruse, AO, §191, 2014, Tz. 36.

<sup>60</sup> Tipke/Lang, Steuerrech, 19. Aufl., 2008, §7 Rz. 66.

按我國稅法上有關責任債務之規定，概未賦予稅捐稽徵機關是否請求給付之裁量權，故除對於責任債務人全額求償顯失公平之特殊情形（例如違反扣繳義務，如被全額求償導致其所負擔責任過重，或數人負擔連帶賠繳義務，宜要求平均分擔）外，似以後說為妥，原則上應對於責任債務人求償。