

租稅法上權利失效

李介民*

目 次	
壹、前言	參、權利失效與租稅法原則之關聯
貳、權利失效理論、特徵與要件	一、租稅法律原則
一、權利失效理論	(一)學說爭議
(一)由訴訟程序上權利轉變為實體上權利	(二)適用在租稅法律關係之要件
(二)實體上權利兼具行政程序上權利	(三)與租稅減免之區別
二、權利失效之特徵與要件	二、法安定性原則
(一)權利失效為法效果之一種法律原則	三、租稅公平原則
(二)權利失效之特徵	肆、權利失效的類型
(三)以信賴保護原則為核心概念與要件	一、以行政行為態樣為區分
四、權利失效與消滅時效之區別	二、權利失效理論在我國發展的容許性
	(一)學理與實務見解
	(二)事例說明
	伍、結論

中文關鍵詞：權利失效、消滅時效、誠實信用原則、信賴保護原則、租稅法律原則、租稅公平原則

Key Words : estoppel by waiver, limitation (prescription), the principle of good faith, the principle of protection of trust, the principle of taxation according to law, the principle of fair taxation

中文摘要

本文係探討公權力行使因時間因素產生不得再行使之障礙，實定法上除消滅時效及除斥期間外，另有權利失效之法理。首先，該法理的理論基礎在德國

* 台中健康暨管理學院財經法律學系專任講師；東海大學法律學研究所博士生；東海大學法律學系兼任講師。

的發展，學界先認為原為訴訟上權利，轉變為實體上權利，而具有防禦不忠誠的公權力行使之一種請求權。事後學界更進一步指出，該法理除係實體上權利外，兼具行政程序上權利之功能。其次，闡釋權利失效此一法理係源於誠實信用原則的作用，其特徵有三：公權力的不行使、時間經過及特別情況（正當化理由之所在）。其三、對於權利失效法理的要件，乃基於信賴保護原則建構其內涵，諸如：信賴基礎、信賴構成要件、信賴活動。此外，一併檢討權利失效與消滅時效及除斥期間之不同。

租稅行政係典型的干預行政類型，而租稅行政為應付複雜化的經濟生活，期始達到課稅的公平性，所採取的行政行為類型，更加多樣化，諸如：課稅行政處分、租稅通達行政、行政指導等，常肇致租稅法律關係的變化，而納稅義務人面對租稅行政機關之各種作用，長期間產生信賴租稅行政機關前行為之作用，認為不再行使核課稅捐之公權力，而為財產或投資上規劃，事後租稅行政機關卻重行核課稅捐，迭生租稅法律問題。本文一方面從學說之觀點，分別探討租稅法律原則、法安定性原則、租稅公平原則等法律原則，與權利失效法理間是否不相容，抑或有法理上共通之處。另一方面藉由行政行為的態樣區分，試從權利失效理論尋譯在我國發展的可行性。進而從實定法上的規定及實務上的案例，檢證權利失效法理的存在效用。本文並認為租稅行政機關若因公權力長期不行使，而符合權利失效之要件者，雖有核課稅捐之行政處分，該處分不僅違法，且該課稅處分產生權利失效的法效果，使債權債務法律關係歸於消滅。

Abstract

“Limitation (prescription)”, “Ausschlussfrist” and “estoppel by waiver” are the obstacles to the enacting of the public authority accruing from the elapse of time in material legal system. Estoppel by waiver is originally a procedural right in German academy and afterwards transforms into a substantial pleading, which also retains the function as a countermeasure against the unfaithful enforcement of public authority. And the academy also intends that estoppel by waiver can be a right in administrative process. The theory of estoppel by waiver is originated from the principle of good faith and has three characteristics, which are the unenforcement of public authority, the pass of time, and other special conditions that are the basis of justification. The

elements of estoppel by waiver, which are “ground of trust”, “the requirement of trust”, and “the performance based on trust”, are contrasted from the principle of protection of trust. And the differences between estoppel by waiver, ausschlußfrist, and prescription will also be discussed in this article.

The taxation administration belongs to a typical intervening administration and a multiplicity of the taxation administration has grown in order to deal with the complicated economic activities to reach the fairness of taxation. Thus the legal relationship of taxation switches a lot in reflection. The taxpayers may make their financial and investing plans based on the trust of the unenforcement of tax authorities, and disputes accrue from the reinforcement. This Article is exploring from the theoretical perspectives if the principle of tax payment according to law, the principle of fair taxation, and the principle of the security of law are incompatible with estoppel by waiver or not. In another way, this article is exploring the possible and practicable development of estoppel by waiver in our country and examining the effectiveness of estoppel by waiver by case research. This article holds the opinion that if the tax administrative authority does not enforce its power long enough to meet the requirements of estoppel by waiver, the legal relationship extinguished and the administrative sanction of taxation reinforcement is illegal.

壹、前言

公權力行使因時間因素產生不得再行使之障礙，實定法上有消滅時效（Verjährung）及除斥期間（Ausschlußfrist）二種，彼邦德國行政法學上發展出另一種理論即權利失效 Verwirkung（註一），認亦發生足以限制公權力行使之法律效果，此一理論在德國民法、勞工法、商標法、訴訟法等重要領域之發展均已有其適用（註二），而在行政法學領域國內學者亦有擷取介紹（註三），至於日

（註一） 學者王澤鑑在〈權利失效——一項重要法律原則之創設〉文中指出，Verwirkung，或譯為權利失效，或譯為失權，惟失權之概念使用範圍廣泛，為避免產生概念混淆，茲從之。上開文章收錄於氏著《民法學說與判例研究》第一冊，八版，頁 335 以下，民國 75 年 9 月。

（註二） 同上註，頁 341-342。

本對於此一法律概念的發展，雖有學者援引德國法上權利失效此一法律用語，但其理論的形成則以誠實信用原則此一帝王條款作為上位概念，因此本文對於權利失效理論的介紹部分，原則上係以德國法學界的觀點為主，至於該理論與租稅法的關聯性方面，始參酌日本法學界的觀點。

另外，權利失效理論不僅對公權力主體於行使公權力產生限制，相對地人民因自己之行為亦有可能招致不得再向行政主體主張公法上權利之情形。然本文擬從此一理論之引介，置於與人民經濟生活密切之租稅干預行政領域，並限縮於公權力主體於行使公權力產生實體限制之面向，以便討論。

貳、權利失效理論、特徵與要件

一、權利失效理論

在德國，權利失效理論首先見於一九五四年 Koblenz 高等行政法院判決，惟判決認為在行政訴訟程序的領域中，並無私法上權利失效此一法律原則之適用（註四），然而德國學者 Böhmer 隨後於一九五六年提出「公法上權利失效」（Die Verwirkung im öffentlichen Recht）一文，認為權利失效理論在公法領域有其適用之餘地。其後此等見解為聯邦行政法院（BVerwG）、聯邦財務法院（BFinG）及聯邦社會法院（BSozG）所採用。但是，權利失效理論在初期關於要件如何適用及其限制為何，確有值得討論的空間。

（一）由訴訟程序上權利轉變為實體上權利

德國學者 R. Stich 認為權利失效之抗辯（Einwand）在訴訟程序上，不僅是

（註 三） 翁岳生等合著，《行政法（上冊）》，頁 238、239，1998 年；頁 130、131，2000 年。林錫堯，《行政法要義》，頁 93，1991 年 10 月。陳清秀，〈稅法上誠實信用原則〉，收於氏著《稅法之基本原理》初版，頁 188 以下，民國 82 年 9 月。陳敏，《行政法總論》第二版，頁 257-258，民國 88 年 12 月。李惠宗，《行政法要義》初版一刷，頁 386、387，民國 89 年 9 月。黃異，《行政法總論》第三版，頁 96。

（註 四） R. Stich, Die Verwirkung im Verwaltung, DVBl, April 1959, S.234.

被告可引以反駁原告之事由，原告亦可據此對被告提出權利失效之抗辯。並引述聯邦行政法院一九五八年五月二十三日之判決認為，權利失效係受誠實信用原則及禁止權利濫用之拘束，其不僅是訴訟法上有適用，在實體法上亦有適用。且實務上不僅以訴訟上的不允許為由，而導出實體上拒絕之事由，認定權利失效原則是一種實體上權利，因此權利失效在法制度上是實體上的權利，應無庸置疑，故應承認權利失效的容許性（Zulässigkeit）（註五）。又氏認為權利失效理論在具體個案適用上，首先應根據實定法之規定及成文或不成文的特別規範來做判斷，以解決衝突的法律關係。若上開規範無法合理正當解決問題時，應容許援引一般法律原則及所謂的權利失效加以合理的解決。故氏認為權利失效之適用並無直接適用之空間，必須在權利請求權出現漏洞時，才有適用的可能，而認權利失效僅具有補充性（Subsidiarität）（註六）。另學者 H. Schmid 亦持與 R. Stich 同樣看法，認為權利失效係受誠實信用原則及禁止權利濫用之拘束，並進一步闡釋權利失效為一項法律原則，係對違背善良風俗之行使公權力行為的一種限制。氏亦引用聯邦最高法院一九六六年三月七日判決之看法認為，權利失效是非常態的法律救濟手段，雖僅涉及例外情形，但並非導出弱化（Aufweichung）債務人之義務。對於已不被容許之權利行使（即權利濫用）的干預，權利失效是具有防禦不忠誠的（illoyal）、遲延的（verspätete）公權力行使之一種請求權（註七）。氏更明白表示權利失效應係實體上的權利，不是訴訟上權利（Prozeßrecht）。誠如前述，R. Stich 認為權利失效是從訴訟上抗辯的防禦方法發展至帶有實體上權利，然該氏仍認為權利失效仍具有訴訟上抗辯的性質，反觀 H. Schmid 則認為權利失效係純粹的實體上權利。

（二）實體上權利兼具行政程序上權利

誠如前述，權利失效理論不斷經德國聯邦行政法院在個案判決中予以闡述，在一九七四年一月二十五日判決（註八）指出，權利失效基於誠實信用原則的觀點，固係一種具有防衛權（Abwehrrecht）性質的實體法上權利。但此未考慮到，基於誠實信用原則，在程序法上權利亦有權利失效理論的適用。權利失

（註 五） R. Stich, a.a.O., S.234-235.

（註 六） R. Stich, a.a.O., S.235.

（註 七） H. Schmid, Die Verwirkung im Abgabenrecht, Kommunale Steuer-Zeitschrift 1980, 3 Heft 3 S.41.

（註 八） BVerwGE, 44, 298-9.

效此種權利係兼具實體法上及程序法上的權利。又一九九一年三月二十三日判決（註九）指出，權利失效原則在個案上，不僅是程序法上有適用，在實體法上也有適用，該原則具有相鄰的法律地位（*nachbarliche Rechtsposition*）。而學者 H. U. Erichsen 與 W. Martens 則從行政法律關係的觀點認為，權利失效是終結行政法律關係的一種制度，彼等固亦認為權利失效源於公法上誠實信用原則，惟權利失效不僅是實體上的權利，也是程序上的權利（*verfahrensrechtlichen Recht*）（註一〇）。另學者 Kopp 也從行政程序的觀點認為，不論從行政機關或人民的角​​度來看，權利失效是特殊的個案情形，其對於長期間不行使公權力後，日後再不忠誠的行使公權力或主觀公法上權利，均有違誠實信用原則（註一一）。學者 P. Stelkens 除認為權利失效係基於特別情況而存在，有違誠實信用原則外，氏基本上認為權利失效是從法治國家思想所導出，乃禁反言原理（*verire contra factum proprium*）（*Verbot widersprüchlichen Verhaltens*）之適例（註一二），亦即基於誠實信用原則的觀點，不容許行使公權力者前後不一致之行為，此點與 R. Stich 的看法相同。同時，氏亦肯認權利失效不但是一種程序上權利，也是一種實體上權利（註一三）。

至此，德國對於權利失效理論，從早期的訴訟權一部的觀點，轉為是實體上權利，至今則認為權利失效不僅是實體上權利，同時也是程序上權利。換言之，誠實信用原則既然是做為全部權利和法律地位的一種內在的限制，而權利失效法理又係源自誠實信用原則，則不僅程序上公權力應受到權利失效法理的限制，且實體上公權力也因權利失效法理而喪失或部分喪失（註一四）。

二、權利失效之特徵與要件

在德國行政法學上的發展，對於權利失效制度就其構成要件與法律效果的不明確，容有不同之看法，饒有研究之必要。本文擬就上開等問題，與概念相近之消滅時效作如下論述：

（註九） BVerwGE, 88, 220.

（註一〇） Zit. aus Erichsen/Martens, Allg. VerwR, 6 Aufl., S.156.

（註一一） Kopp, VwVfG §53, Rn. 30.

（註一二） P. Stelkens, VwVfG, 1998, S.1546；陳清秀，前揭文，頁 188。

（註一三） P. Stelkens, a.a.O., S.1547.

（註一四） NJW, 1992, Heft 35, S.2245.

(一)權利失效係基於正義理念之法律原則

在德國權利失效理論之發展，原係依據德國民法第二百四十二條規定「債務人基於交易習慣而負有給付義務時，應遵從誠實信用原則之要求。」因此，德國早期實務上認為在行政法或租稅法領域適用權利失效，乃係依據民法第二百四十二條規定之類推適用之結果。因為民法第二百四十二條規定之所謂基於交易習慣，係針對對等地位之當事人間所適用，而行政法或租稅法領域的當事人間本質上係立於上下從屬地位，因而認為應依類推適用權利失效此一法理（註一五）。

學者 R. Stich 認為權利失效雖然係源於誠實信用原則，但其主要係以信賴保護原則為上位概念的一般法律原則，此一看法亦獲得德國實務界見解之支持（註一六）。氏進一步闡釋權利失效之作用在追求法安定性，信賴保護原則本身因相對人信賴行使公權力之主體在一定期間經過後，不得再對該相對人行使公權力，因此權利失效以信賴保護原則作為上位概念，具有避免淪為概括條款的危險（註一七）。其次，氏認為權利失效原則適用在私法上，是在禁止權利濫用，因此基於信賴保護原則，將使行使之法律行為的結果無效，且無效的法律行為事後是不能治癒的。而權利失效原則適用在行政法上，原則上亦使作成之法律行為（諸如行政處分、行政契約或人事決定等）的結果無效（註一八）。

實然，誠實信用原則乃是基於正義、衡平的理念所產生，在實定法上若無法律特別規定，基於全體法律秩序，應遵守此一般法律原則。準此，權利失效法理既以誠實信用原則作為指導上綱，應係基於正義理念的一般法律原則。

(二)權利失效之特徵

權利失效為一法律原則，已如前述，惟該原則之特徵為何，如何判斷是一重要問題，學理上認為有三部分：

1.公權力之不行使（Untätigkeit）

行政機關基於行政之特性，本應積極行使公權力，亦即該行政機關對於某

（註一五） 南 博方，〈青色申告の承認の取消しと失效の法理〉，收於氏著《行政手続と行政処分》，初版，弘文堂，頁 218，昭和 55 年 12 月。

（註一六） BVerwGE, 88, 221.

（註一七） R. Stich, a.a.O., S.235.

（註一八） R. Stich, a.a.O., S.236.

一事項符合法律規定之構成要件時，基於法治國家依法行政原則，自應對事項發動公權力之行使。然而行政機關若消極的不行使公權力予以保持沈默，基於權利失效原則，行政機關日後即不可針對該特定事項再行使公權力之謂。

有問題的是，其一，行政機關對於特定事項是否符合法律規定之構成要件，有無認知（Bewußt）及可否歸責（Zurechbarkeit）而不作為之必要（註一九），吾人以為基於行政之特質，具有主動性，行政機關本應積極行使公權力，而行政機關對於主管之法令本應知之甚稔，特定事項是否符合法律規定之構成要件，行政機關應本於職權主動調查，自不得執對特定事項無所認識或無可歸責為由，而認為無公權力不行使之情形。否則，基於相同理由公法上消滅時效及除斥期間，將同樣均無適用的可能。

其二、該不行使之公權力或權能（Befugnisse）是否以具有可處分為限（註二〇），有學者認為某些公權力或權能因公共利益之重要性之故，不具可處分性。特別是所賦予之公權力或權能是在保護重要的整體利益及維護不可拋棄的人性尊嚴上，本身具有危險防禦功能的公權力，諸如警察法、保障法等，應不具可處分性。此外，公務員懲戒法亦包括在內（註二一）。換言之，不具可處分性之公權力或權能，無權利失效理論之適用。

2.時間經過（Zeitablauf）

公權力之不行使，必須經過一定期間。至於一定期間如何判斷，應依照個案具體情形而有不同。通說認為無法事先預定一定時間的客觀標準，而係依公權力本身的性質、內容及意義而不同（註二二）。

3.特別情況（besondere Umstände）

通說認為遲延不行使公權力而被認為違反誠實信用原則，其正當化之理由

（註一九） Tipke/Lang, Steuerrecht, 12 Aufl. S.656；另參見陳清秀，前揭書，頁190。容有學者謂權利失效要件之一必須權利人知悉權利存在並處於得行使權利之狀態，Siehe R. Stich, a.a.O., S.237；H. Schmid, a.a.O., S.43-44；Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen 1977, Tz. 1613，但此說為通說所不採，轉引自陳清秀著，前揭書，註25處。

（註二〇） 人民對國家之公法上請求權，涉及行政機關認定構成要件事實時，為不必要之協力，足以導致其權利失效。惟此限於當事人得拋棄之權利，即可處分之法益。

（註二一） Kopp, VwVfG, §53, Rn.33.

（註二二） H. U. Erischen/W. Martens, Allg. VerwR, 6 Aufl. S.156；南博方，前揭書，頁217。

在於「特別情況」的存在，至於何謂「特別情況」？一般可概括稱為是否符合信賴保護原則，此種以信賴保護原則作為理論的闡釋，容於後段說明。

(三)以信賴保護原則為核心概念與要件

德國學者 R. Stich 認為信賴利益之要件有四（註二三）：一、涉及其實現之權利擁有人（註二四）——權利人（der Berechtigte）必須在一段相當長的期間之內表現出其行為超越單純的不作為及權利的單純不行使，並且根據法律生活經驗，將賦予相對人一種看法，認為權利人已不再行使其權利——此種情形乃形成相對人信賴基礎的整體。二、此種信賴基礎對權利人而言必須是可歸責的。如果該權利人先前知悉其權利或經充分注意應知悉其權利以及當時處於能主張其權利的狀態，而竟不行使者，則屬可歸責之狀態。三、義務人（der Verpflichtete）必須信賴權利人已經不會再主張其權利。四、經由此種信賴的影響，義務人已採取準備或措施以避免事後權利人行使其權利，會使義務人遭受到無法忍受的損害。反之，如果權利人當時已經即時主張其權利，義務人就不會遭受此種不利益。

上開見解獲得德國聯邦行政法院一九七四年二月七日判決（註二五）支持，認為義務人因權利人有一明確的行為，使其相信長期間不行使公權力（信賴基礎）。義務人進一步相信權利人確實不再行使公權力（信賴構成要件）。並經由此種信賴的影響，義務人已採取準備或措施以避免事後權利人行使其權利，會使義務人遭受到不具期待可能的不利益。而學者 P. Stelkens 援引上開見解將權利失效概念之信賴保護分為三部分（註二六）：即信賴基礎（Vertrauensgrundlage）、信賴構成要件（Vertrauenstatbestand）及信賴活動（Vertrauensbetätigung）。至此，P. Stelkens 所提出信賴保護原則具體化的客觀標準，來做為權利失效理論的判斷基準，且此種論述以較 R. Stich 之看法嚴謹，因為 R. Stich 是在一九五八年提出上述的概念，與目前行政法學上信賴保護原則的理論雖屬相同概念，但並未說明義務人所信賴的基礎為何？反觀 P. Stelkens 持與德國聯邦行政法院相同見解認為，義務人因權利人有一明確的行為，構成

（註二三） R. Stich, a.a.O., S.237.

（註二四） 此處之權利擁有人係指行使公權力之主體，而權利應指公權力而言，非指主觀公法上權利。

（註二五） BVerwGE, 44, 343.

（註二六） Vgl. P. Stelkens, S.1546.

其信賴的基礎，此種看法與信賴保護原則的理論是相同的。

日本學者南博方對於權利失效法理，與前述學者亦持相同的看法，並認為依其程度可做不同的類型區分（註二七）：一、相對人的信賴：義務人根據法律生活經驗，認為權利人本應該行使公權力而不行使，基於合理的期待可能性，據而義務人推定權利人不會再行使該公權力。二、準備行為：相對人（即義務人）因信賴公權力之不行使，而必須從事某些準備、措施行為。然氏之看法似乎將權利失效的要件拆開，作為二種類型化標準，似有不當。再者，區別之標準何在，亦未見說明理由，似無實益。

值得注意的是，R. Stich 對於信賴利益的看法將權利人的可歸責性列為要件之一，必須該權利人先前知悉其權利或經充分注意應知悉其權利以及當時處於能主張其權利的狀態，而竟不行使公權力，則屬可歸責之狀態。此種論點與今日信賴保護原則著重的觀點在人民之信賴是否值得保護，似有不同。蓋權利人對於公權力能否行使相對於義務人而言，應是知之甚稔，權利人之所以能作出明確性之行為，應無未及充分知悉理解的情形。唯有因可歸責予義務人之事由，使義務人之信賴不值得保護情形，諸如：以詐欺、脅迫或賄賂方法，使權利人（行政機關）作成明確性行為（行政處分）；義務人對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使權利人依該資料或陳述而作成明確性行為；義務人明知作成之明確性行為違法或因重大過失而不知（我國行政程序法第一百十九條參照）等情形。另外，學者間對於行政機關做成行政處分若有瑕疵存在，行政機關自可依職權予以撤銷，惟該撤銷權經過相當長期間不行使，其結果使相對人產生不撤銷的信賴，亦是基於權利失效之法理（註二八）。惟上述情形相當於我國行政程序法第一百二十一條第一項規定，第一百七十七條之撤銷權，應自原處分機關或其上級機關知有撤銷原因時起二年內為之。對於該撤銷權行使期間設限，固具有法安定性及信賴利益保護之考量，但是撤銷權經過相當長期間單純的不行使，僅是權利失效的要件之一，並非全部的要件；又撤銷權係一種形成權而非請求權，該期間應屬除斥期間。除斥期間雖與權利失效有其類似之特徵，但權利失效為獨立於除斥期間以外之一種程序行為或權利（註二九）。

（註二七） 南 博方，前揭書，頁 217。

（註二八） 南 博方/原田尚彥/田村悅一編，《行政法(1)〔行政法總論〕》，頁 194-5，1993 年 3 月補訂版。

（註二九） Vgl. Kopp, §53, Rn.30.

(四)權利失效與消滅時效之區別

時效者，乃一定事實狀態繼續存在於一定期間之法律事實。由權利之不行使而造成無權利狀態，繼續存在於一定期間而發生權利消滅之效果者為消滅時效。時效制度之目的，在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，且與公益有關，應全屬強制規定，時效期間不得以法律行為加長或減短。國家公權力之行使需具有明確性及可預見性，關於政府與人民間之行政法上權利義務關係，基於迅速、貫徹行政目的之要求，及法律秩序早日安定，自不宜經久不能確定（註三〇），應逕由法律規定，亦不得授權行政機關以法規命令或由行政機關依職權發布命令訂之（註三一），我國行政程序法第一百三十一條第一項規定，「公法上之請求權，除法律有特別規定外，因五年間不行使而消滅。」應是本此意旨。

在行政法或租稅法上，權利失效法理與消滅時效同樣均是應行使公權力者長時期不行使公權力。但兩者之法律效果則不同，在公法上消滅時效的法律效果，採取權利消滅主義，至於權利失效的法律效果，通說雖認為係使行政法上法律關係消滅，但僅限制公權力（租稅法上請求權）的行使（註三二），惟亦有學者認為權利失效使行政法或租稅法上請求權消滅（註三三）。然不論採取何種觀點，權利失效原則本身為使行政法或租稅法上權利義務關係消滅事由之一（註

（註三〇） 鄭玉波，〈租稅稽徵之時效問題〉，收於氏著《民商法問題研究（三）》，再版，頁318，民國73年9月；陳敏，〈租稅法之消滅時效〉，《政大法學評論》第32期，頁124，民國74年12月；李惠宗，前揭書，頁387。

（註三一） 司法院大法官釋字第474號解釋理由書，即是採此觀點，雖該號解釋係針對人民對國家行使公法上財產請求權之主觀公法上權利的消滅時效問題，與行政機關依法行使公權力之公法上請求權不同，然就公法上消滅時效制度而言，吾人以為法理是相通的。

（註三二） H. U. Erischen/W. Martens 認為權利失效固使法律關係結束，但僅限制公權力的行使，並未使請求權消滅，見 H. U. Erischen/W. Martens, Allg. VerwR, 9 Aufl., S.226. 另 Tipke 亦認為權利失效僅使租稅請求權無法再支配義務人之財產，但並未使租稅請求權消滅，Siehe Tipke/Lang, a.a.O., S.656 又 FranzKlein 亦採同樣見解，認為權利失效之信賴效果是不再行使租稅請求權。Siehe F. Klein, AO Kommentar, 7 Aufl., S.41。

（註三三） Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, 1977, Tz.1634.轉引自陳清秀，前揭書，頁190。

（註三四） 學理上對於行政法或租稅法上法律關係消滅事由有幾，包括履行、拋棄（免除）、抵銷、消滅時效、權利失效。Vgl. H. U. Erischen/W. Martens, a.a.O., S.223ff; Tipke/Lang, a.a.O., S.135, 翁岳生等著，《行政法上冊》，頁232以下，1998年；林錫堯，前揭書，頁92以下。此外，學者陳敏認為行政法上法律關係消滅事由除上述五種情形外，尚包括因法律關係主體之死亡或解散而消滅、因法律關係標的物

三四)，縱使作成租稅裁決之行政處分，該行政處分因違反權利失效此一法律原則，納稅義務人得主張該行政處分違法或無效，提起訴願及行政訴訟主張撤銷該行政處分或確認該行政處分無效。若納稅義務人已先行繳納，因該租稅法上權利義務關係早已消滅，造成納稅義務人財產上損失，應可行使（公法上）租稅返還請求權（或稱公法上不當得利請求權）（註三五）（註三六），請求返還已繳納之稅捐，併請求加計利息（註三七）。

之滅失而消滅及因作成行政處分而消滅，見氏著前揭書，頁 253 以下，另見氏著〈租稅法之返還請求權〉，收於《政大法學評論》第 59 期，頁 66，民國 88 年 6 月。

（註三五）學理上對於公法上不當得利返還請求權當中「無法律上原因」此一要件，有實質的法律原因說與形式上法律原因說之見解，前者係以實體法上之法律原因為受領給付之法律原因，稅捐稽徵機關有無作成租稅給付之行政處分，並不影響法律原因有無之認定；後者則指必須以核定租稅給付係依有效行政處分為受領給付之法律原因。若採前者見解，納稅義務人可逕行提起一般給付之訴，若採後者見解，納稅義務人應提起撤銷訴訟併一般給付之訴，蓋在後者之情形，違法之行政處分，除非其違法之瑕疵重大且明顯而為無效外，仍為有效之行政處分。見陳敏，前揭文，頁 70-71；陳清秀，〈稅法上不當得利〉，收於《稅法之基本原理》，初版，頁 383 以下，民國 82 年 9 月。

（註三六）德國行政法學界普遍認為，無法律上原因而有財產上變動應透過返還財產來加以平衡，此一法律思想可直接適用於公法領域，不須類推適用於民法不當得利返還請求權。Siehe H. Maurer, Allg. VerwR, 7 Aufl., S.658ff. F. Klein, a.a.O., S.191ff. 陳敏，前揭書，頁 1086 以下。陳愛娥，〈工業區開發管理基金與公法上不當得利返還請求權〉，《台灣本土法學》第 19 期，頁 19，2001 年 02 月。

（註三七）行政院八十六年八月份庭長評事聯席會議決議，「按稅捐稽徵法第二十八條關於納稅義務人因稅捐稽徵機關適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，得自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再申請之規定，其性質為公法上不當得利返還請求之特別時效規定，至請求返還之範圍如何，該法未設明文，應屬法律漏洞，而須於裁判時加以補充。查依稅捐稽徵法第三十八條第二、第三項、第四十八條之一第二項及參酌民法第一百八十二條規定之同一法理，稅捐稽徵機關因適用法令錯誤或因計算錯誤而命納稅義務人溢繳之稅款，應自納稅義務人繳納溢繳稅款之日起，至填發收入退還書或國庫支票之日止，按退稅額，依繳納稅款之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併退還，至稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息退還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還；又同法第三十八條第二項，乃就納稅義務人於行政救濟期間亦享有加計利息請求權之特別規定，與同法第二十八條規定之事項不同，二者並無特別法與普通法之關係，自無排除非經行政救濟程序而申請溢繳稅款者之加計利息請求權之效力，否則不啻鼓勵人民提起行政訴訟，與疏減訟源之訴訟原則亦有未符。」由上述決議內容觀之，租稅之法律關係，通說認為非租稅法上權力關係，而係租稅法上債權債務關係，就其性質應為平等地位關係，而非上下隸屬關係，租稅債務人（即納稅義務人）若有溢繳稅款之情事，固構成公法上不當得利，惟公法上不當得利的法律關係，吾人以為並非限於稅捐稽徵法第二十八條納稅義務人對於因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之情形，尚包括經由更正程序，或法律行為因撤銷、解除事後造成原構成要件事實變更等為由經由復查、訴願或行政訴訟之其他情形，故上開決議認為稅捐稽徵法第二十八條自繳納之日起五年內申請退還，逾期不得再申請之規定，性質為公法上不當得利返還請求權之特別時效規定，其意在指非屬因適用法

此外，消滅時效與權利失效兩者間，仍有以下區別之處：

其一，消滅時效乃是行政機關單純的不行使公權力的法律事實而言；權利失效係因行政機關先前明確的行政行為的不適當性（Unbilligkeit），造成人民相信其不再行使公權力，且人民根據其生活經驗而有所準備、安排（註三八）。

其二，就時間性而言，消滅時效有法律規定為依據，權利失效則視具體個案的特殊狀況而定。惟吾人以為後者之期間應比法定的消滅時效期間為短，否則兩者間即無區別實益（註三九）。

參、權利失效與租稅法原則之關聯

行政法上的權利義務關係本應根據法律規定，如此才不會違背「依法行政原理」。惟鑑於現代複雜化、專門化的生活當中，縱使法律已作嚴密的規定，但在立法技術上仍有其界限，基於課稅對象的多樣性與複雜性，而比較上法律是一般的基本的規定，故仍有許多抽象的法律概念有留待解釋之餘地。而行政

令錯誤或計算錯誤而溢繳稅款之公法上不當得利返還請求權，其時效規定之起算點及時效期間，自非逕依稅捐稽徵法第二十八條規定。至於因公法上不當得利請求返還之範圍，稅捐稽徵法第二十八條雖無加計利息返還之規定，並不能解釋為該法條就納稅義務人申請退還之溢繳稅款，禁止加計利息返還。所指為何，吾人以為從租稅法上債權債務關係之對等地位觀之，租稅債務人對於繳納之稅款只要有符合公法上不當得利，經由租稅債務人提起行政訴訟之撤銷訴訟或一般給付訴訟時，應可認定租稅債權人（即稅捐稽徵機關）縱使受領時不知無法律上原因，受領後經由行政爭訟始知無法律上原因，先前為善意，其後變為惡意者，參酌民法第一百八十二條第二項規定之同一法理，皆有請求加計利息之效力。此外，學者間對於非經由稅捐稽徵法第三十八條第二項規定之行政爭訟程序，能否請求加計利息，有不同見解，學者黃茂榮採肯定說，見氏著，〈溢繳或溢繳稅捐應附加利息返還〉，《稅捐法論衡》，初版，頁 101 以下，1991 年 8 月；學者陳清秀採否定說，見氏著，〈稅法上不當得利〉，《稅法之基本原理》，頁 393 以下，民國 82 年 9 月。

（註三八） Vgl. H. Schmid, a.a.O., S.41.

（註三九） F. Klein 認為權利失效之長時間不行使公權力並未超過消滅時效之期間，權利失效並無代替消滅時效之用意。Vgl. F. Klein, a.a.O., S.42。另我國學者李惠宗認為權利失效期間較消滅時效期間為長，因權利失效期間係針對時效未完成有補充的效果，例如國家賠償法第八條規定「賠償請求，自請求權人知有損害時起，因二年間不行使而消滅；自損害發生時起，逾五年者亦同。」前之二年，係消滅時效，後之五年為權利失效期間。參照李惠宗，前揭書，頁 387。雖氏之見解與本文見解相反，然其所持見解係針對有利於人民向國家主張損害賠償請求權之地位，與稅捐稽徵法上之權利失效法理，為限制國家對人民課徵租稅請求權之地位，正相反對。故見解雖有不同，皆係有利於人民之解釋。

機關為因應混亂的社會經濟生活，為避免法律解釋在實際上適用的不統一，及期待課稅的公平性，則大量利用行政函釋的解釋適用來闡釋租稅法法規，此種情形在日本實務界尤然，並有「依通達行政」或「租稅通達行政」（註四〇）之批評。而行政機關對於同一納稅義務人，首先以做成之行政函釋的方式，來闡明租稅要件規定之解釋與適用或對租稅要件事實予以認定，使得納稅義務人信賴行政機關該等事實上作用而得以減免稅捐或核課較少的稅捐，事後行政機關以之前發布的行政函釋違法為由，在同一的租稅要件規定下，另基於適當的解釋與適用或事實，認為無減免稅捐之事由，或應核課較多的稅捐，對於誠實、善良的納稅義務人重行核課稅捐，從誠實信用原則或禁反言的原理觀之，即有違背之可能（註四一）。至於權利失效之法理，本係出於誠實信用原則觀點的一種型態，認為不可再次行使該公權力，有無違背租稅法相關法律原則，容有探討餘地。

一、租稅法律原則

首先從法治國家原則的精神來看，租稅法律原則或稱課稅合法性原則，基本上含有二種涵意，其一、為租稅行政必須基於法律規定作為根據，即法律保留原則；其二、為租稅行政不得違反法律規定，亦即法律優位原則。換言之，稅捐稽徵機關必須依據法律規定行使課稅權，而租稅債權債務關係之成立、確定、變更及消滅，均必須根據國會所制定的法律。其次租稅法律原則的實質內容，納稅義務人、課稅物件、課稅物件之歸屬、課稅標準、稅率等實體要件及

（註四〇） 齋藤 明，《稅法學の基礎理論》，平成 11 年 5 月 10 日第五刷，頁 59-61。另學者認為由於法令規定之欠缺明確，透過訓令或通達之發布、許認可基準的認定、替代法令之要綱等做為特定事項的解釋與適用。此種依據通達、要綱規定之行政，規範到人民之權利義務產生許多問題。諸如，一、爭執通達之適用對於國民權利欠缺保護之情形。二、基於同一法律規定所作成解釋通達，若變更造成國民的不利益，基於新解釋做成行政處分的適法性問題。三、通達所規定的處理標準和許可標準是合法的，而根據上開標準課稅或為許認可處分，對於在滿足上開標準所為個別的處置有無違反平等原則。見南 博方/原田尚彥/田村悅一編，前揭書，頁 1334。在租稅行政上，為了解釋租稅法，多使用解釋性通達，但是納稅義務人常會爭執此種租稅法上的解釋與可否作為法源依據。此外，解釋性通達可作為納稅義務人為經濟意思決定之前提，租稅行政機關事前在處理此種公開的解釋時，希望讓納稅義務人有知悉的機會。基於法安定性及預測可能性，租稅行政機關事前對於公開通達解釋的程序制度化，有其必要性。見金子 宏，《租稅法》第七版補正版，頁 110，平成 12 年 7 月。

（註四一） 新井隆一，《租稅法の基礎理論》第三版，日本評論社，頁 92，1997 年 8 月。

稅捐核課、繳納、徵收等程序要件，均應依法律規定；而課稅之構成要件及課稅之程序規定等內容必須具體且明確，符合課稅要件明確原則（註四二）。我國憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。就其內涵為人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、納稅期間及租稅減免等項而負納稅之義務或享受減免繳納之優惠，分別為司法院大法釋字第二一〇號、第二一七號、第三六七號、第三六九號、第三八五號等解釋文或解釋理由書著有明文，所持見解應屬相同。

（一）學說爭議

租稅之課徵固然應受租稅法律原則之拘束，特別是租稅構成要件，應受形式意義法律之規範，並無例外，但是對於租稅構成要件以外之稅法，具有實質意義法律之一般法律原則，對於租稅債權債務之形成、確認或履行，是否完全受租稅法律原則之壓抑或排除，不無可議。日本學者金子宏認為，租稅法是一種強行法規，在滿足課稅構成要件之下，租稅行政機關沒有減免租稅之自由，亦無不徵收稅捐之自由，而必須全部按法律規定徵收稅額，學理上稱為合法性原則，屬租稅法律原則之程序性的一環（註四三）。從而，沒有法律根據之租稅減免及徵收猶豫，是不被允許的；此外，對於納稅義務內容及徵收時期、徵收方法等情形，不容許租稅行政機關與納稅義務人間以和解方式成立行政協定。無法律依據所為之租稅減免及徵收猶豫，是違法的。而上開以和解方式成立之行政協定，係無效而無拘束力的（註四四）。而合法性原則有三個制約原理必須注意（註四五）：其一、成立減輕或免除納稅義務，而有利於納稅義務人之行政先例法時，租稅行政機關應受其拘束，不得為相反之課稅處分。其二，租稅行政機關對於納稅義務人廣泛一般所使用有利的解釋與適用，在該措施未改正前，亦無合理的理由時，縱使對特定的納稅義務人為不利益的處分，亦不得違反租稅平等原則。其三、在租稅法上，基於個別救濟的法理，應承認誠實信用原則及禁反言法理的適用，於此範圍內，合法性原則應受到限制。

上開見解指出租稅法律原則與其他一般法律原則間，並非處於最高且絕對

（註四二） 手島 孝監修/安藤高行編，《基本憲法學》，頁 221，1992 年初版。

（註四三） 金子 宏，前揭書，頁 81。

（註四四） 金子 宏，前揭書，頁 81-2。

（註四五） 金子 宏，前揭書，頁 81。另參見謝孟瑤，〈行政法學上之誠實信用原則〉，收於城仲模主編《行政法之一般法律原則（二）》，頁 225，民國 83 年 8 月。

的地位，而不容許侵犯。誠如前述，權利失效理論亦具有一般法律原則的地位，權利失效理論與租稅法律原則間是否抵觸，日本學界從誠實信用原則的角度，提出四種不同的論點：第一說（違法說）認為違法稅務活動的效力和存續力，不能因基於誠實信用原則的適用，而認為符合租稅法律原則。謂租稅法律原則固受最高法律原則誠實信用原則的支配，惟行政機關非根據法律規定而行使的公權力行為，若基於誠實信用原則及保護善良納稅者的信賴，很明顯的阻害租稅正義的理念，而違背租稅法律原則，也無法實現租稅公平負擔原則（註四六）。第二說（明顯違法說）認為行政機關過去之行政行為若係以行政處分方式作成，而從行政處分的瑕疵理論來看，納稅義務人所信賴者若係無效的行政處分，而仍予以保護，則本身即違背租稅法律原則。若是由於長年錯誤的行政指導造成納稅義務人的信賴所形成的一定法秩序，該法秩序並非事實上的秩序，而是已經過「法的評價」的秩序，應該認為不違背租稅法律原則而給予例外的保護（註四七）。第三說（合法說）認為誠實信用原則的適用，並不抵觸租稅法律原則。有謂一方面租稅法律原則是為貫徹合法性原則，另一方面具有重視法安定性即信賴保護的要求，這是所謂的在租稅法律原則內部價值對立的問題（註四八）。或謂租稅法律原則或稱課稅合法性原則（Gesetzmäßigkeit der Besteuerung）之目的，在保護人民的財產權免受恣意的租稅行政行為之侵害。而權利失效在抑制租稅行政因違背誠實信用原則遲遲不行使公權力，事後竟恣意的行使的情形，藉以保障人民的財產權的觀點是相同的。租稅行政並非僅受形式意義的法律所拘束，亦受不成文法的一般法律原則所拘束，權利失效既為一般法律原則自不與課稅合法性原則矛盾（註四九）。第四說（衡量說）認為誠實信用原則的適用是否抵觸租稅法律原則，應從行政機關與相對人兩者間比較考量。因為租稅法律原則所要確保之法的安定性係根據形式意義的法律，並非依據命令或行政機關的言行舉動，租稅法律原則在說明依據法律所要確保之法的安定性，與租稅法律原則跟誠實信用原則間，應分別論據。個別法令規定的遵守及相對人信賴保護應如何調整、調度，應就具體個案總和的比較考量（註五

（註四六） 齊藤 明，前掲書，頁 106。

（註四七） 北野弘久，《稅法學原理》第四版，頁 153-4，2000 年 3 月。

（註四八） 金子 宏，前掲書，頁 125。木村弘之亮，《租稅法總則》，頁 142，1998 年初版。

（註四九） 南 博方，前掲書，頁 219。

（註五〇） 碓井光明教授採此觀點，參見乙部哲郎，〈租稅法 信義則・禁反言則（二・完）〉，〈民商法雜誌〉第 89 期，頁 666-7。乙部哲郎，〈行政法と信義則〉，〈ジュ

○)。

基於誠實信用原則與租稅法律原則相衝突，而否認誠實信用原則的適用，遽而主張係違背誠實信用原則所具有正義、衡平理論之性格，對納稅者欠缺權利保護，故第一說中前說之看法不足採。至於第三說雖為較多數見解所採，然一律以相對人相信行政機關自己過去的言行動作，而應負責任作為前提，則有完全以意思要素，來排除在實定法規內容的客觀認識與事實的客觀認定等要素，是否充分考量到客觀的合理性與法安定性（註五一）。而第四說與第三說間，對於租稅行政法令應受誠實信用原則此種不成文法的拘束，並無異論，其差異之所在，為法安定性（即信賴保護）與合法性間的關連，但學者對此一論問題究應如何調整，雖有謂應基於財政利益的考量（註五二），然租稅之課徵本是一般財政收入之最大宗來源，以財政的利益做為調整準則，無異排除誠實信用原則的適用，實難令人贊同。惟第二說以違法程度之輕重，做為區別，值得深究，此部分容後再述。

（二）適用在租稅法律關係之要件

日本實務對於租稅行政行為有無誠實信用原則的適用，建構了一套理論，其要件如下（註五三）：

第一、納稅義務人對於租稅行政機關表示之「公的見解」產生信賴。所謂「公的見解」乃指關於對事實及法令解釋所表示的見解，包括對於一般納稅義務人的通達之公告，及對於個別納稅義務人的「申告指導」。前者相當於我國的行政函釋的發布，後者則指租稅行政機關之承辦人員對於納稅義務人的回答、通知、助言、指導等等。然而日本實務上認為租稅行政機關的承辦人員所為之「助言」或租稅行政調查人員的「申告指導」，甚至於稅務署長所為之正式通知，均非具有一定責任立場的正式見解，不能做為信賴的對象。

第二、納稅義務人的信賴必須是值得保護的情形。租稅行政機關錯誤的表示係基於可歸責於納稅義務人的事由，諸如：對於事實的隱匿或虛偽陳述。此外，錯誤的表示容易認識、納稅義務人已注意到表示係錯誤等情形，納稅義務

リスト増刊，行政法の争点》，頁 21。藤田宙靖，《行政法 I（総論）》第三版，青林書院，頁 326，2000 年。

（註五一） 新井隆一，前掲書，頁 95。

（註五二） 乙部哲郎，前掲書，頁 670。

（註五三） 日本最高法院昭和 62 年 10 月 30 日行政訴訟判決，轉引自金子 宏，前掲書，頁

人的信賴都是不值得保護的。

第三、納稅義務人信賴該表示而有為特定的行為之必要。單純以納稅義務人信賴錯誤的表示，據以主張納稅義務人的利益應給予保護，而犧牲課稅合法性原則，這樣的理由是不夠的。必須納稅義務人信賴該表示而有為特定的行為，而基本上造成不同的利益狀況之情形。至於所謂特定的行為，不僅指一定之作為外，尚包括不作為在內。

除了上開信賴保護原則的要件，學者亦指出租稅行政機關尚未推翻「公的見解」之表示，而作成與「公的見解」內容相反的行政處分（按即某一所得依照「公的見解」之表示無庸課稅，但租稅行政機關卻不採已表示「公的見解」，而將某一所得予以課稅），該行政處分係違背誠實信用原則之違法處分。但是推翻過去的表示而對往後的案件予以適用，對於納稅義務人的信賴就沒有顯著的侵害，解釋上應容許租稅行政機關向將來改正其錯誤（註五四）。此外，日本實務所形成的上開理論並非毫無疑問，本文擬在後文中加以討論。

（三）與租稅減免之區別

容有批評的是，既然基於租稅法律原則認為享受租稅減免繳納之優惠也必須要有法律之依據，權利失效僅是一種法律原則尚非法律規定，豈不違背租稅法律原則。然而細究此一問題，首先對於租稅減免為何要遵守租稅法律原則，應在於課稅合法性的基礎，原則上在滿足稅捐構成要件事實時，租稅法定債務即已形成，課稅處分之作成係就租稅債權額具體化加以確認（註五五）。而例外時才以減稅或免稅作為稅捐構成要件之法律效果（註五六），此一例外情形使該

125-7。

（註五四） 金子 宏，前揭書，頁 127-8。

（註五五） 木村弘之亮，前揭書，頁 204。陳敏，〈租稅債務關係之成立〉，《政大法學評論》第 39 期，頁 379 以下，民國 78 年 6 月。黃茂榮，〈稅捐的構成要件〉，《經社法制論叢》第 6 期，頁 40，民國 79 年 7 月。陳清秀，〈稅捐法定主義〉，《稅法之基本原理》，頁 57，民國 82 年 9 月。

（註五六） 課稅、減稅或免稅必須遵守租稅法律原則，從財政法學的觀點來看，係因租稅為一般財政最主要的收入，基於財政民主原則的要求，必須經由議會民主程序通過之法律加以規範。參看手島 孝監修/安藤高行編，前揭書，頁 219。我國司法院大法官釋字第 506 號解釋認為，「所得稅法關於營利事業所得稅之課徵客體，係採概括規定，凡營利事業之營業收益及其他收益，除具有法定減免事由外，均應予以課稅，俾實現租稅公平負擔之原則。」大法官認為稅捐之減免除須符合租稅法律原則外，並應實現稅捐公平負擔原則。吾國學者黃茂榮、黃俊杰均認為稅捐之減免事由係課稅之例外情形，見黃茂榮，前揭文，頁 39 以下；黃俊杰，〈減稅憲法意旨之探討〉，《月旦法學雜誌》第 68 期，頁 122，2001 年 1 月。

稅捐債務自始並未發生。其次，我國實務上對於消滅時效此一原則，在未有明文規定時，亦承認其具有實定法之根據（註五七）。吾人以為消滅時效制度係使租稅債權消滅的一種事由，非法定減免稅捐債務，並不違背租稅法律原則，而權利失效也是使租稅法律關係消滅的另一種事由，自與租稅法律原則中減免租稅優惠乙節無涉。

二、法安定性原則

信賴保護除源於誠實信用原則外，學理上亦認為係基於法安定性原則（註五八）之要求。而租稅法律原則的內涵除合法性原則外，仍包括法安定性原則。實定法本身的存在就是基於法安定性原則的要求，在租稅法上為貫徹法安定性原則此一法治國家原則的要求，亦必須遵守法明確性原則及禁止法律溯及既往原則，並對稅捐行政機關的高權干預行為給予信賴保護（註五九）。其中法明確性原則不僅要求法律構成要件的明確外，對於法律授權行政機關訂頒命令時，對於授權的目的、內容及範圍必須具體明確，亦即必須遵守授權明確性的要求。對於滿足法律規定租稅構成要件事實的租稅債務，稅捐稽徵機關自應本於職權行使公權力，發動稅捐核課權或徵收權。準此，權利失效原則似有違背法安定性原則的要求，然而權利失效理論的形成，就是因為義務人因權利人有一明確的行為，使其相信長期間不行使公權力。而義務人進一步相信權利人確實不再行使公權力。並經由此種信賴的影響，義務人已採取準備或措失以避免事後權利人行使其權利，會使義務人遭受到不具期待可能的不利益。在上開情形，反

（註五七）司法院大法官於 88.01.29 作成釋字第 474 號解釋，認為「公務人員參加公務人員保險事故發生時，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。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。至於時效中斷及不完成，於相關法律未有規定前，亦應類推適用民法之規定。」基此法理，消滅時效應可認為係一種法律原則。

（註五八）多數說法認為信賴保護係基於法安定性原則，而非誠實信用原則，主要是認為持誠實信用原則見解者無法說明法律不溯及既往的問題，見洪家殷，〈信賴保護及誠實信用〉，收於《行政法爭議問題研究（上）》，台灣行政法學會主編，頁 119 以下，2000 年 12 月；吳坤成，〈公法上信賴保護原則初探〉，收於城仲模主編《行政法之一般法律原則（二）》，頁 243-4，民國 83 年 8 月。惟探討權利失效理論的學者莫不以該原則係源於誠實信用原則，並以信賴保護為上位概念，故吾人撰寫本文仍從誠實信用原則。

（註五九）Tipke/Lang, Steuerrecht, 12 Aufl., 1989, S.58.

而會對義務人產生一種法的不安定性（Rechtsunsicherheit）。因此，學者以為權利失效原則並沒有排除實定法的機能，因為權利失效原則如同消滅時效與除斥期間一樣，係針對遲遲不行使公權力此種將既有的實定法棄置不用的不合理情形，在此例外、異常的場合予以補充，藉以達到個案的妥當性，此種情形係個別的、具體的法安定性追求，與基於實定法的明確性原則是基於一般的法安定性要求，並無矛盾之處（註六〇）。而權利失效本身既為一種法律原則，有其特定的要件要素，此種法理運用在具體個案上，如同適用實定法一般，因而產生特定的法律效果，使租稅債權消滅，俾符合法律效果的明確性。換言之，在具體個案中對於納稅義務人給予必要之信賴保護，並非基於一般實定法的合法性原則，而係基於具體個案的法安定性，此等見解符合上開第三說之見解。

三、租稅公平原則

租稅公平原則係依據憲法第七條平等原則而來，意謂著在租稅實體法上，同樣的事實基於平等原則，應為相同的處理。然仍容許基於不同的基礎事實，而為差別待遇之處理。

凡涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡量經濟上之意義及實質課稅之公平原則，此為司法院大法官釋字第四二〇號解釋著有明文（註六一）。而權利失效係因行政機關先前之行政行為造成人民相信其不再行使公權力，基本上是因程序上作為造成實體結果作不同的處置。學者認為或許權利失效原則的提出，在具體個案上會對納稅義務人造成差別處理，有違租稅公平原則。然租稅公平原則本來就是從正義的理念所發展出來的法理，終極而言，只要與一般正義理念合致的法規範，應無侵害租稅公平原則。權利失效原則既然是針對行政機關遲遲不行使公權力，違背相對人值得信賴的保護之情形，而使行政機關不得再行使公權力，就權利失效之要件內涵而言，與一般正義理念相合致（註六二）。

誠如前述，權利失效原則係源於誠實信用之概念，而誠實信用原則乃是基於正義、衡平的理念所產生，基本上與租稅平等原則導源於正義理念是相同

（註六〇） 南 博方，前揭書，頁 220。

（註六一） 此外，司法院大法官釋字第 180、196、218、248、257、318、327、361、496、500 等號解釋，均與課稅公平原則有關。

（註六二） 南 博方，前揭書，頁 220-1。

的。雖然租稅法上平等原則側重在納稅能力負擔的公平性，並非表示僅有實體法上的問題，我國實務上諸如推計核定稅額之程序（註六三），簡化對於小規模營業人之課稅手續（註六四），依貨物種類課徵貨物稅之簡化稽徵手續（註六五）等，均係從租稅稽徵程序的規定對於實體課稅之公平性，有無違背憲法第七條平等原則之要求。換言之，租稅公平原則並非僅在衡量課稅實體規定的公平性而已，對於具體化的租稅程序規定亦得加以審查。準此，權利失效原則既係因行政機關先前作出一明確的行政行為，造成人民相信其不再行使公權力，此種在程序運作上的處置造成符合該前提要件者，免於課徵稅捐或享受到租稅稽徵程序義務的便利性，事後再次對人民行使課稅或要求人民履行租稅稽徵程序的協力義務（註六六），顯然不可能時，徒使人民負擔欠缺期待可能性的稅捐，實有違誠實信用原則的正義理念。而對於只要符合權利失效之租稅債權，使其消滅，則法律效果均屬明確、相同，相對於不符合權利失效原則之租稅債權，仍繼續存在，當亦符合平等原則，就相同事務為相同之處理，不同事務為不同之處理的準則。吾人從消滅時效制度之存在及其法律效果觀之，並無罹於核課期間或徵收期間之租稅債權有違背租稅公平原則之看法，應可得到相同的支持。

肆、權利失效的類型

權利失效法理之特徵有三，如前所述，即公權力之不行使、時間經過、特別情況。而公權力之不行使乃為一事實狀態，固不待言；時間經過，因無法事先預定一定時間，應視具體個案而論，惟應較一般消滅時效期間為短；至於特別情況，則指有無滿足信賴保護原則為前提。

又權利失效法理係源出於誠實信用原則，為一般法律原則之一類型，其適用在租稅法領域，最直接的問題在於與租稅法律原則之衝突，如何判斷該原則在具體個案的適用能符合租稅法律原則，是重要課題。如前所述，權利失效原則之要件係以信賴保護原則為上位概念，在行政法學上探討信賴保護原則的適

（註六三） 司法院大法官釋字第二一八號、第四九六號解釋參照。

（註六四） 司法院大法官釋字第二四八號解釋參照。

（註六五） 司法院大法官釋字第二五七號解釋參照。

（註六六） 關於租稅稽徵程序的協力義務，請參看陳敏著，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，收於《政大法學評論》第37期，頁37以下，民國77年6月。

用，以授益行政處分之廢止為典型的領域。蓋授益行政處分的存在，即為人民相信行政機關之先前明確性行政行為，亦即信賴的基礎。而在權利失效原則所謂信賴的基礎，固為行政機關有一不行使公權力的明確性行為，此種明確性行為為何，德國學者有以 *Zusage*（承諾）稱之，或有以 *verbindliche Erklärung*（有拘束力的解釋、說明）一詞代之（註六七）。至於日本實務見解及學者對此則以「公的見解」代之，吾人以為既然是以行政機關作成的行政行為為前提，應屬單方行為。由現行行政法學上行政行為的分類，扣除行政契約（雙方行為）、行政計畫，吾人擬從行政處分、行政命令（包括法規命令與行政規則）及行政指導（行政事實行為）等作以下類型的探討。

一、以行政行為態樣為區分

（一）行政處分

租稅之課徵是典型的干預行政行為，核定稅捐之課徵係以行政處分方式為之，至於對稅捐稽徵機關其他實體上或程序上的請求，稅捐稽徵機關亦以行政處分方式作成，例如：實體上的請求，為申請減免稅捐（九二一震災暫行條例第四十六條第一項）、向稅捐稽徵機關申請災害損失證明或調查核定（所得稅法施行細則第十條之一第二項、房屋稅條例第十五條第三項）。程序上的請求，為向稅捐稽徵機關申請延期或分期繳納稅捐（稅捐稽徵法第二十六條）、提供擔保申請暫緩強制執行（稅捐稽徵法第三十九條第二項第三款）、向稅捐稽徵機關就營利事業所得稅之申報核准使用藍色申報書（所得稅法第七十七條第一項第二款）、向稅捐稽徵機關申請災害損失證明或調查核定（所得稅法施行細則第十條之一第二項、房屋稅條例第十五條第三項）。上開等請求經稅捐稽徵機關以承諾方式作成之，因係針對具體個案發生公法上法律效果之意思表示，性質上為行政處分（註六八），納稅義務人相信該行政處分認為業已獲准稅捐之減免或程序上的利益，並據此有所準備或安排，在一定期間經過後，遭稅

（註六七） Tipke/Lang, a.a.O., S.655.上述 *Zusage* 之法律性質有認為是行政處分，亦有認為是未型式化的行政行為之一種，其本身即足以做為信賴保護之對象，而權利失效理論之要件與特徵，尤較 *Zusage* 為嚴格，非僅使做成之課稅處分違法而已，並有使已形成租稅債權債務之法律關係消滅。另德國 AO §§204-207 專節規範 *Verbindliche Zusagen auf Grund einer Außenprüfung*，此部份有待另文探討之。

捐稽徵機關重行核課稅捐或撤銷其程序上的利益，理論上應有權利失效原則之適用。惟德國行政法學上認為行政機關違背自己先前之承諾，當然有信賴保護原則之適用，並不援引權利失效的理論。

在此有應注意的是，信賴利益有無值得保護之必要，應視是否有行政程序法第一百十九條規定不值得保護之情形，自不待言。

(二)行政命令（法規命令與行政規則）

行政命令在學理上分為行政機關依據法律授權發布之法規命令（Rechtsverordnung），及行政機關自行規範內部秩序所為之行政規則（Verwaltungsvorschriften）兩種。就其定義而言，前者指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定（行政程序法第一百五十條第一項參照）。後者指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。例如：關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準（行政程序法第一百五十九條參照）。

1.法規命令

租稅行政機關依法律訂定法規命令以利執行，而法規命令多為授權命令，為確保法規命令不違反法律之規定，必須給予形式上限制（註六九）：1.有形式義務之法律明文授權。2.在法規命令中必須表明其制定之授權依據。3.應符合授權明確性之要求，學理上認為應區分為特定授權及概括授權兩類審查標準，前者乃法律本身涉及人民自由權利之限制，其授權之目的、範圍及內容必須符合具體明確之條件，始具備合法性；後者為法律僅概括授權行政機關訂定施行細則，首先應符合法律意旨且未逾越法律規定之限度，其次係就執行法律有關之技術性、細節性事項加以規定（註七〇）。4.法規命令之發布，必須公布於政府公報（行政程序法第一百五十七條第三項參照）。因此，法規命令之發布為行政

（註六八） Tipke/Lang, a.a.O., S.655.

（註六九） 黃茂榮，〈論稅法之法源〉，《經社法制論叢》第8期，頁10，民國80年7月。

（註七〇） 吳庚，《行政法之理論與實用》增訂第七版，頁268-9，民國90年8月。

機關第一次具體化法律見解表示，然法規命令因公益之必要事後被廢止或修改內容，致納稅義務人客觀上具體表現其因信賴而生租稅實體法上利益受損害，應有信賴保護原則之適用。

2.行政規則

行政規則原本是行政機關內部的法規範，僅具有內部效力，但是因為行政機關在具體個案處理上將行政規則所闡釋的法令見解予以引用，而產生外部效力。而行政規則效力的外部化，則進而衍生權利保護之問題，就行政規則之發布原本是針對行政機關，而非一般的人民，但是人民因行政機關已表示的行政規則而產生期望，積極面主張基於行政先例（行政自我拘束）及平等原則，應為相同的處理；消極面則主張因相信行政機關已表示之行政規則的合法性，援引信賴保護原則加以保護（註七一）。行政規則之下達亦為上級行政機關第一次具體化法律見解表示，而行政規則事後因公益之必要被廢止或變更，致納稅義務人客觀上具體表現其因信賴而生租稅實體法上利益受損害，應有信賴保護原則之適用。

然而，行政規則既然是行政機關針對解釋法律或作為裁量基準而發布，基於法規範階層構造理論，自應符合法律之規定。倘若行政規則本身違背合法性之要求，人民能否援引主張行政先例或平等原則要求同樣處理？學者 H. Maurer 認為應採否定見解，蓋行政規則違反法律規定不具有正當性，行政機關本不應再援引適用，人民亦不能主張不法之平等（註七二）。

(三)行政指導

行政事實行為中之行政指導（註七三），有無權利失效法理適用之餘地，前提為行政指導能否做為信賴保護之對象？日本實務上雖有認為特定的相對人對於行政機關行使具體的行政指導、教示或約束，相對人因信賴而有所行動，其

（註七一） H. Maurer, Allg. VerwR, 7 Aufl. S.534.陳春生，〈行政規則外部效力問題〉，收於《行政法爭議問題研究（上）》，頁 368-9，2000 年 12 月。

（註七二） Vgl. H. Maurer, a.a.O., S.538.

（註七三） 國內關於日本行政指導之論文，請參看劉宗德著，〈試論日本之行政指導〉，收於氏著《行政法基本原理》，頁 181 以下，民國 87 年 8 月。蔡茂寅，〈行政指導〉，收於《行政法爭議問題研究（上）》，台灣行政法學會主編，頁 579 以下，2000 年 12 月。關於日本行政指導之類型，在學理上主要分為三類：規制型行政指導、調整型行政指導、促成（助言）型行政指導，在稅務相談或稅務調查時所進行

後前述之行政指導因行政上之方針而變更，相對人受到不測的損害或不利益，有相對人的信賴利益應受到保護的問題（註七四）；但是當初的行政指導內容為違法乃至錯誤，其後雖經改正，當初的行政指導（如稅務相談時錯誤的教示）是否仍適法，則產生與租稅法律原則之難題存在。雖實務上對於行政指導適用在租稅案件上亦曾出現肯定見解，認為行政指導得成為信賴保護之對象（註七五）。然多數見解認為租稅行政機關對於納稅義務人從事非根據法律規定所行使之行政指導，使善意之納稅義務人信賴該行政指導，而給予信賴保護，根本是違背租稅法律原則（註七六）。對此，日本實務上自從最高法院第三小法庭於昭和六十二年十月三十日第一二五號判決做出後，普遍亦持否定態度，認為行政指導並非公的見解，不能成為信賴保護的對象。學者認為其理由為「公的見解」之表示雖非以文書為之為必要，然而口頭上的表示要證明該「公的見解」內容之存在有其困難，且其形成信賴的程度較低之故（註七七）。或許，如此的見解係因行政指導此一行政事實行為向來在日本實務發展上，係以非要式的方式為之較多，而產生不明確性。對此，在日本行政手續法的相關規定，似可尋繹出軌跡，蓋日本行政手續法第三十五條規定，為行政指導之人，應明確告知其相對人該行政指導之旨趣與內容以及應負責之人（第一項）。以口頭為行政

之行政指導，以助言型行政指導較為常見。

- （註七四） 鳥取地判昭和五五年一月三十一日判決認為：在業者興建旅館的計畫時，業者與縣自然保護課官員的相談中，該官員表示基地預定地在國家公園特別區域之外可以興建旅館，基此信賴，業者著手購買建築基地後，縣知事以該基地在國家公園個別區域以內為由，命業者回復原狀，其後業者對縣提起國家賠償的損害賠償責任。見關哲夫，〈行政指導〉，《現代法學全集》5，ぎょうせい，平成3年2月20日初版，頁190。又地方公共團體為求招商誘引企業，積極的給予指導或協力等行政指導，後來因政治上或經濟上理由，使政策或計畫變更，因此不再給予任何協力，當初企業根據其誘因政策，新設工廠或增設工廠設備等準備，造成該企業與私人財產上損失，認為行政機關因情事變更造成行政上政策和計畫的變更，應有信賴保護的適用。此等判決如那霸地判昭和五十年十月一日判決，熊本地五名支判昭和四四年四月三十日判決、札幌高判昭和四四年四月十七日判決及最高法院昭和五六年一月二十七日判決。見藤田宙靖，前掲書，頁327。吾人以為前者屬助言型行政指導，後者屬調整型行政指導，但在日本實務界或學界，尚未見有是否因行政指導的類型不同，而有信賴保護觀點之差異。
- （註七五） 東京地判昭和四〇年五月二十六日判決認為，都稅務所長對於某財團法人其所有各種學校之建物基地等，以書面通知上開物件係固定資產稅之非課稅物件，經過八年，變更先前見解，溯及既往五年期間課徵固定資產稅，依照禁反言之法理係違法的。參見關哲夫，前掲書，頁178。
- （註七六） 金子 宏，前掲書，頁126。齋藤 明，前掲書，頁107。關 哲夫，前掲書，頁106。
- （註七七） 金子 宏，前掲書，頁126。

指導，而其相對人要求交付記載前項規定事項之書面時，該為行政指導之人，除有行政上特別障礙者外，應交付之（第二項）。上開等規定係基於明確性原則，規定實施行政指導時，為行政指導之人對其相對人，應具體告知其請求為何種作為或不作為（包括對相對人明確表示「要求」本身），或明示該行政指導係於何種層級上所判斷作成等事項；藉此，一方面既使相對人得以明確認識其受有行政指導，同時並得適切判斷是否應作成被要求之作為或不作為（註七八）。上開立法規定本可矯正以往行政機關從事行政指導卻規避責任之陋習，但是日本行政手續法的立法是採取低密度的立法，將多數行政機關的行政行為排除在適用之內，例如同法第三條第一項第六款情形，基於國稅或地方稅犯則事件有關法令（包括其他法令準用之情形），由國稅廳長官、國稅局長、稅務署長、收稅官吏、稅關長、稅關職員或稅吏員（包括基於其他法令之規定，執行此等職員之職務者）所為處分及行政指導，不適用次章及第四章之規定。唯上開排除適用規定，亦僅限於租稅犯罪調查程序方面，諸如：租稅犯罪之質問、檢查權限之行使，調查租稅犯罪之臨檢、搜索、扣押等措施之行使。反之，對於租稅申報核定、徵收繳納等義務所為之行政指導，仍有日本行政手續法第三十五條第一項、第二項之適用。是故，日本向來否定行政指導可能作為信賴保護之標的，然縱使認為在租稅行政上，依法令之解釋或事實之認定，可能因多數見解而不一，因該國行政手續法之施行，是否仍持否定見解，認為行政指導並非具有一定責任立場之「公的見解」，不得作為信賴的對象，非無研究之餘地。

二、權利失效理論在我國發展的可行性

（一）學理與實務見解

1. 概述

現代法治國家首重人民權利之保護、法律秩序之安定及誠實信用原則之遵守。我國行政程序法第四條規定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘

（註七八） 劉宗德審查，賴恆盈譯，《逐條解說日本行政手續法》，日本總務廳行政管理局編，頁 279，民國 87 年 8 月。

束。」，同法第八條規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」曾如前所述，在德國法學界將權利失效理論當做一般法律原則，而且是基於誠實信用原則所推導出公權力不得再行使的法效果，至於如何判斷是否具權利失效的要件，係以信賴基礎、信賴構成要件及信賴表現（即信賴表示）等三要件，作為判斷信賴保護的標準，如此亦可從我國行政程序法第四條、第八條規定，尋找到法律基礎。

2.行政規則

信賴保護原則的適用，必非侷限於行政處分之撤銷或廢止，方有適用。在租稅法上，其他行政行為特別是屬於行政規則之行政釋示方面，尤有討論之空間。首先，在立法例上，民國八十五年七月三十日修正公布之稅捐稽徵法第一條之一規定，財政部依本法或稅法所發布之解釋函令，對於據以申請之案件發生效力。但有利於納稅義務人者，對於尚未核課確定之案件適用之。該規定之修正乃是針對具有行政規則性質之解釋函令，一方面關於不利於納稅義務人者限制其適用之時點，禁止溯及既往（但書規定）。另一方面使僅具規範行政機關內部效力者，原本在個案處理上間接發生外部效力而已，直接使人民有請求行政機關依據解釋函令為一定之作為或不作為之拘束力（前段規定）。就其範圍，稅捐稽徵法第一條之一規定「財政部依本法或稅法所發布之解釋函令」「對於據以申請之案件發生效力」，就所謂解釋函令指解釋性、補充性、裁量基準性及事實認定準則性行政規則，不包括行政機關內部之組織性行政規則（註七九）。納稅義務人對於所申請之案件（註八〇）基於對其有利之現行法律、法規命令、判例、解釋函令所產生之信賴，並據此而為投資、儲蓄、消費與各種經濟生活長期規劃，應加以保護（註八一）。因此，為保護納稅義務人基於對解釋函令之信賴，應承認此種間接對外的一般效力。

其次，向來我國實務上行政機關為教示下級行政機關，做成諸多行政函釋的法律性質為何，引起學者之多方討論（註八二）。在司法實務上，我國司法院

（註七九） 葛克昌，〈解釋函令與財稅行政〉，收於氏著《所得稅與憲法》，頁 226，1999 年 2 月。

（註八〇） 針對稅捐稽徵法第一條之一所謂對於據以申請之案件，有二種可能之解釋，第一、指申請人據以申請財政部解釋之案件。第二、指依據財政部解釋函令，而為申請之案件。但均遭學者批判質疑，參見葛克昌，前揭書，頁 245-6。

（註八一） 葛克昌，前揭書，頁 227。

（註八二） 學者多認為行政函釋應為行政規則，參見吳庚，前揭書，頁 283；陳春生，前揭

大法官釋字第二八七號解釋認為，行政主管機關就行政法規所為之釋示，係闡明法規之原意，固應自法規生效之日起有其適用。惟在後之釋示如與在前之釋示不一致時，在前之釋示並非當然錯誤，於後釋示發布前，依前釋示所為之行政處分已確定者，除前釋示有違法之情形外，為維持法律秩序之安定，應不受後釋示之影響。而該號解釋係針對解釋性行政規則見解變更所為之闡釋，認為除前釋示確有違法之情形外，應著重在法安定性之要求，固屬的論。然對於所謂「當然錯誤」並未指明該行政釋示是否如同行政處分之瑕疵，區分為一般瑕疵之違法行政釋示，或重大且明顯瑕疵之無效行政釋示，似未見說明，此其一。而該號解釋對於行政釋示本身之效力發生始點，基於行政釋示本在闡明法規之原意，應自法規生效之日起適用，與稅捐稽徵法第一條之一規定，似有不同，應予注意（註八三），此其二。至於，對於同一法規條文先後之釋示不一時，僅為法律見解不同，非在前之釋示當然錯誤，納稅義務人若援引前釋示為其有利之依據，似有主張信賴保護之基礎，此其三。

另司法院大法官釋字第五二五號解釋認為，信賴保護原則攸關憲法上人民權利之保護，公權力行使涉及人民信賴保護利益而有保護之必要者，不限於授益行政處分之撤銷或廢止（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參照），即行政法規廢止或變更亦有其適用。行政法規公布施行後，制定或發布法規之機關依法定程序予以修改或廢止時，應兼顧規範對象信賴利益之保護。除法規預先定有施行期間或因情事變遷而停止適用，不生信賴保護問題外，其因公益之必要廢止法規或修改內容致人民客觀上具體表現其因信賴而生實體法上利益受損害，應採取合理之補救措施，或訂定過渡期間之條款，俾減輕損害，方符合憲法保障人民權利之意旨。至經廢止或變更之法規有重大

書，頁 370-1；葛克昌，前揭書，頁 222。惟學者蔡茂寅認為行政函釋應區分為三類：第一類、主管機關應執行機關所請，就具體事件所為之函釋，其主要目的在於就具體個案指示合法、適當之解決方法，且僅下達該請求釋示之機關，應非抽象性之規定，係個別指令，屬行政事實行為之一種；第二類、主管機關雖應執行機關所請，就具體事件所為之函釋，但其有意將此個案之處理發展成通案性抽象規範，經下達於各機關，係行政規則；行政機關就人民請求釋示法令疑義所為之函復，在無解為其他行政法上行為（例如訴願法第五十七條、第六十一條之聲明不服，行政程序法第一百五十二條之法規命令訂定之提議，甚或同法所定之陳述意見）外，應解為行政程序法第一百六十九條之陳情，而行政機關陳請之函復，為不生具體法律效果之觀念通知。見氏著，〈函釋的法律性質〉，《月旦法學雜誌》第 74 期，頁 24-5，2001 年 7 月。

（註八三）關於此點在立法時財政部曾援引大法官釋字第二八七號解釋表達反對立場，見立法院公報第 85 卷第 38 期，頁 178，民國 85 年 7 月 6 日。

明顯違反上位規範情形，或法規（如解釋性、裁量性之行政規則）係因主張權益受害者以不正當方法或提供不正確資料而發布者，其信賴即不值得保護；又純屬願望、期待而未有表現其以生信賴之事實者，則欠缺信賴要件，不在保護範圍。

該號解釋不僅對於信賴保護之標的從行政規則擴張至法規命令，而且認為除非法規命令、行政規則有重大而明顯之瑕疵外，即其等內容除有違背憲法、法律或其他上級機關的命令，應為無效外，仍可作為信賴保護之標的。向來認為行政處分可以做為信賴保護之標的，無非認為行為處分具有存續力，各行政機關恆受其拘束。雖有學者認為行政規則並未如同行政處分一樣具有存續力，一旦違背上位階的規範當然無效，而否定行政規則足以作為信賴保護之標的（註八四）。然亦有學者認為，行政規則縱使違背法律應為無效，但長久所形成的法秩序更應加以保護（註八五）。雖然依我國行政程序法第一百五十八條第一項第一、二款規定，法規命令抵觸憲法、法律或上級機關之命令者，或無法律之授權而剝奪或限制人民之自由、權利者，其法律效果為無效。解釋上，行政規則在符合上開情形時，亦同。上開情形均是指行政命令之實質內容有違法情形，但是除僅得由有權審查之機關予以撤銷外，普通法院及行政法院僅具有拒絕適用之權（司法院大法官釋字第一三七、二一六號解釋意旨參照），在未經違憲審查機關宣告無效前，該行政命令仍為有效（註八六）。

吾人以為不論是法規命令抑或行政規則，均有解釋法令及執行法令之功能，其等皆自發布時起對外或對內發生效力，在未依法定程序廢止或變更前，仍有相當存續期間，對於各行政機關亦產生拘束力。縱使行政命令不若行政處分之作成，直接對人民與行政機關產生拘束力，但是不容否認的是其對行政機關仍有直接拘束力，而對一般人民亦有間接的拘束力。其次，在租稅行政上，雖應受租稅法律原則的拘束，但租稅法律原則並非最高且唯一而不受侵犯的法律原則，其他諸如誠實信用原則、信賴保護原則亦立於同地位，在具體個案因透過法規命令或行政規則之運作，使人民產生信賴利益之保護時，即不應拘泥於租稅法律原則而罔顧人民之權益。惟應注意者，法規命令或行政規則若有重大明顯違反上位規範時，人民所信賴者係一無效的行政行為時，則屬違背租

（註八四） Vgl. H. Maurer, a.a.O., S.539.

（註八五） 北野弘久，前揭書，頁154。

（註八六） 吳庚，前揭書，頁279；陳敏，前揭書，頁495；李惠宗，前揭書，頁430。

稅法律原則。人民不得單純以行政機關有過去言行動作的意思要素，主張誠實信用原則、信賴保護原則，蓋此時人民之信賴是不值得保護的。

3.行政指導

行政指導等行政事實行為，能否作為信賴保護之標的，我國學者認為行政機關具有相對優越之地位，其所作成之指導或提供消息，因不具強制力，往往使人民產生信賴，在從事行政指導之行為時，應慎重考量到誠實信用原則之適用，而持肯定之見解（註八七）。依我國行政程序法第一百六十五條規定，行政指導之對象限於特定人（解釋上應包括特定之多數人），已排除相對人無法特定之情形；又同法第一百六十七條規定，行政機關對相對人為行政指導，應明示行政指導之目的、內容及負責指導者等事項。前項明示，得以書面、言詞或其他方式為之。如相對人請求交付文書時，除行政上有特別困難外，應以書面為之。與日本行政手續法第三十五條規定相仿，除揭示明確性原則外，為避免人民日後舉證困難，人民有權請求交付行政指導之書面。況且我國行政程序法並未對租稅行政機關的行政指導行為，作事項排除適用之規定，故除行政機關之承辦人員口頭、言語的告知較難舉證外，人民憑藉行政機關出具書面所為之行政指導，相信其指導之方法，並據以從事特定之行為（作為或不作為），應有信賴保護原則之適用。

(二)事例說明

1.營利事業藍色申報書

所得稅法第七十七條第一項第二款規定：「營利事業所得稅結算申報書，應按左列規定使用之：二、藍色申報書：凡經稽徵機關核准者適用之。藍色申報書指使用藍色紙張，依規定格式印製之結算申報書，專為獎勵誠實申報之營利事業而設置；（下略）。」又同法第三十九條規定：「以往年度營業之虧損，不得列入本年度計算。但公司組織之營利事業，會計帳冊簿據完備，虧損及申報扣除年度均使用第七十七條所稱藍色申報書或會計師查核簽證，並如期申報者，得將該管稽徵機關核定之前五年內各期虧損，自本年純益額中扣除後，再行核課。」從而，納稅義務人為公司組織之營利事業，為享有前五年之

（註八七） 洪家殷，前揭文，頁 132、136；李惠宗，前揭書，頁 149。

盈虧互抵之租稅優惠，除其帳冊簿據經會計師查核簽證外，另可以事先經稽徵機關核准使用藍色申報書申報為之。而納稅義務人經稽徵機關核定使用藍色申報書申報，該核定性質上為一授益行政處分，日後稅捐稽徵機關若查獲有未如期申報之情形（諸如：營利事業未於規定期限內，如期誠實申報，事後發現有漏報部分所得，而自行補報；或經稽徵機關調整增加其申報額者），或有會計帳冊簿據未完備之情形（諸如：受獎勵減免稅捐之營利事業，經查獲有漏開統一發票行為或以漏稅情事），事後稅捐稽徵機關認為營利事業有違反「營利事業所得稅藍色申報書實施辦法」第二十條各款情形之一，依同辦法第二十一條撤銷其行為年度藍色申報之許可（作者按應係事後廢止前開授益性質之行政處分），往後發生否准其繼續享有辦理前五年盈虧互抵之優惠，並按普通申報核課其當年度營利事業所得稅。

有問題的是，行為年度之前各年度業已享有前五年之盈虧互抵之租稅優惠，得否予以撤銷？按使用藍色申報書之營利事業能否享有盈虧互抵之租稅優惠，必須符合「如期申報」、「會計帳冊簿據完備」與「虧損及申報扣除年度均使用藍色申報書」之三要件，倘有欠缺其中一要件，自不能享有前五年之盈虧互抵之租稅優惠。而且若經查獲有欠缺前開三要件之一情形者，不但當年度使用藍色申報書之申報視同普通申報書之申報，此外有被事後廢止繼續使用藍色申報書之資格，然而並無溯及既往使已享有前五年之盈虧互抵之租稅優惠一併撤銷。換言之，業已享有前五年之盈虧互抵之租稅優惠者，不因事後發生之事由而受影響。考其原因，吾人以為應是權利失效法理的適用，蓋第一次申請使用藍色申報書獲得許可，且前幾年度享有盈虧互抵之租稅優惠，業經稅捐稽徵機關每一年度受理審理完畢，並做成容許盈虧互抵之租稅裁決（行政處分），經過相當期間未再行使公權力，形成納稅義務人之信賴，在往後年度繼續使用藍色申報書申報營利事業所得稅，符合具備信賴基礎、信賴構成要件，並據以從事信賴活動之具體表現，自有信賴保護原則之適用，稅捐稽徵機關基於權利失效法理，不得自行撤銷前幾年度享有盈虧互抵之租稅優惠。但是，若稅捐稽徵機關做成納稅義務人使用藍色申報書之核定許可，係根據納稅義務人提供不正確的資料或為不完全之陳述，致使稅捐稽徵機關受理並予以許可，該信賴是不值得保護的，縱使業已有幾年度享有盈虧互抵之租稅優惠，應可撤銷使其溯及既往，納稅義務人不得主張權利失效之法理。

2.中山科學研究院案例

財政部針對中山科學研究院科技人員研究加給及行政軍官加給，雖係所得稅法第十四條第一項第三類所謂之薪資所得，即凡工、教、軍、警、公私立事業職工薪資及提供勞務者之所得；薪資所得之計算，以在職務上或工作上取得各種薪資收入為所得額。前項薪資包括；薪金、俸給、工資、津貼、歲費、獎金、紅利、各種補助費及按月或按年分期給付之退休金或養老金…（下略）；因國防部曾於民國五十五年三月核定，認係屬於所得稅法第四條第八款但書之科學研究機關…為獎勵研究…而給與之研究補助費，免納所得稅。於是做出六十八年台財稅第三八五〇一號函釋謂：「一、凡依職級按月定額發給者，應屬各該研究人員支薪資所得，應於給付時依法辦理扣繳，所得人並應於年度結算申報時合併申報課稅。二、如係按研究計畫個案給付，並非通案按職級按月給付者，則為研究補助費，依法可免納所得稅。三、如屬第一種情形，中科院以往未依法扣繳，所得人以往年度亦未申報納稅者，應即請中科院轉知各所得人自行向稽徵機關補報並補繳應納稅款，可予免除處罰，自六十九年一月起，中科院應於給付時依法扣繳，所得人應於每年終後合併申報綜合所得稅。（下略）」，事後財政部於八十五年十二月五日，以台財稅第八五一九二八〇九一號函釋謂：「一、關於國防部中山科學研究就給付非軍職人員「科技品位加給」暨「技術津貼」，既經查明係通案依職級按月定額給付，核屬所得稅法第十四條第一項第三類支薪資所得，依照本部六十八年十一月三十日台財稅第三八五〇一號函釋徵免原則及行政院秘書長八十四年十月十七日台八十四財三七〇〇七號函轉示，應依法課徵綜合所得稅。二、追課以往年度所得部分，應依照稅捐稽徵法第二十一條規定之核課期間辦理。各年度補稅案件及開徵方式，依各地區國稅局八十五年十月一日研商決議辦理：1、七十八年度綜合所得稅未申報及八十年度綜合所得稅申報、未申報案件，訂於八十五年十二月六日開徵，限繳日期為同年十二月六日至十五日。2、八十一年度綜合所得稅申報及未申報案件，訂於八十六年七月十六日開徵，限繳日期為同年七月十六日至二十五日。3、八十二年度綜合所得稅申報及未申報案件，訂於八十六年十月十六日開徵，限繳日期為同年十月十六日至二十五日。三、違反所得稅法第一百十條規定科處罰鍰部分；因國防部未知示員工，導致其非軍職員工誤認為此部分所得不必繳稅，參照大法官會議釋字第二七五號解釋，非可歸責於納稅義務人之

事由，准予免罰。」（註八三），補徵與追課「技術品位加給」暨「技術津貼」之綜合所得稅。由於本案例尚涉及在做出後釋示之該號函釋前，尚有其他公文往來，為方便說明故省略之。

本文作以下分析，首先，由本案之經過先後出現非稅捐主管機關（國防部）於五十五年間，以行政機關內部運作之「核定」方式，對於納稅義務人之僱主（即中山科學研究院）表示接受此一法律見解，於是稅捐主管機關（財政部）在六十八年間，做出解釋法規性之行政釋示表示，可依法免納所得稅之範圍。最後稅捐主管機關（財政部）於八十五年間，具體做出事實認定性之行政釋示表示，「科技品位加給」暨「技術津貼」非屬免稅所得。並非單純的後釋示取代前釋示之見解，而是第一次「核定」形成的法律狀態，與第二次解釋法規性行政釋示做成後所形成的法律狀態，均未對納稅義務人的經濟生活事實產生直接變動，迄至第三次事實認定性行政釋示出現，才對納稅義務人的經濟生活事實產生直接變動。雖然第二次解釋法規性行政釋示之做成，僅是提供納稅義務人之僱主一個執行法律的標準，但是稅捐主管機關（財政部）並未對於納稅義務人發動該部分稅捐核課及徵收權之公權力行使，長期間下來，對於納稅義務人之僱主及納稅義務人造成系爭該部分所得係免納所得稅之法律狀態，實已產生信賴保護之基礎及構成要件，而既被認為免納所得稅，納稅義務人未為該部分之稅捐申報（即不作為方式），無異對該信賴之標的，從事特定之信賴表現行為，應有符合誠實信用原則及信賴保護原則之要件，使產生權利失效的法律效果（註八四）。

其次，值得檢討的是，上開第三次事實認定性行政釋示做成之內容謂，各區國稅局應追課以往年度所得部分，應依照稅捐稽徵法第二十一條規定之核課期間辦理。如同前述，權利失效理論與消滅時效是不同的法制度，公權力長期間之不行使而產生之權利失效效果，該期間之長短，學理上認為應視個案之特別情況而定，但吾人已提出應較法定消滅時效期間為短，否則權利失效理論將無從運作之見解。而本案屬綜合所得稅問題，而綜合所得稅是每年度在法定期

（註八三） 本件事實之經過請詳見，黃俊杰，〈解釋函令變更與信賴保護〉，《台灣本土法學》第20期，頁1以下，2001年3月。

（註八四） 另學者陳春生從行政自我拘束或平等原則之觀點，認為財政部85年12月05日台財稅字第851928091號函示對於所得稅法第四條第八款之免除課稅之適用對象解釋，並不足以拘束法院，且人民可主張行政機關須受長期以來所作決定之拘束，因違反行政自我拘束或平等原則而違法，構成信賴保護之可能。見氏著，前揭文，頁372。

間內，納稅義務人有申報之協力義務，在後釋示做出時，納稅義務人的經濟生活事實在每年度結束前產生直接變化，該年度自應按照後釋示辦理，無信賴保護原則之適用，反之，後釋示做出前一年度，納稅義務人經濟生活事實未發生直接變化，應有信賴保護原則及權利失效理論的適用。惟該案因在八十一年間，財政部台灣省北區國稅局曾行文給中山科學研究院，就上開問題檢討（註八五），是否有信賴不值得保護之情形，要屬事實認定問題，本文不擬討論。

3.進口貨物先放後核

關稅法第五條之一第一項規定，為加速進口貨物通關，海關得按納稅義務人申報之稅則號別及完稅價格，先行徵稅驗收，事後再加審查；如有應退應補稅款者，應於貨物放行六個月內，通知納稅義務人，逾期視為業經核定。實務上屢見納稅義務人主張貨物放行六個月後，海關另行補徵稅款而援引信賴保護原則之事例（註八六），雖然均因其有信賴不值得保護之情形而遭駁回。但是本文所要提出的是，按照上開規定，海關依職權作成先行徵稅驗放之決定，性質上為一行政處分，而行政處分具有存續力縱使有瑕疵，納稅義務人對其存續產生信賴，經過法定六個月期間（公權力不行使之期間），海關即不可再次核定應補稅款（另一行政處分）要求納稅義務人繳納。至於納稅義務人因信賴的表現行為係以不作為方式為之，故海關在放行貨物六個月期間，納稅義務人因無主動向海關為更正申報或補繳稅款之行為。此種逾期視為業經核定之法律效果，即為學理上所稱之權利失效法理。

至於，納稅義務人以繳驗不實發票之不正當方法提供不實之價格資料，致使海關無法為正確之核價，係明知而故陷行政處分（指先行徵稅驗收之決定）錯誤，當然不受信賴利益之保護。在上開情形，縱使逾越法定六個月期間，要求納稅義務人核定應補稅款，因納稅義務人之信賴不值得保護，自不生權利失效之法律效果。

（註八五） 除參見註六四之文獻外，另參看改制前行政法院 88 年度判字第 3907 號判決。

（註八六） 參見改制前行政法院 85 年度判字第 1509、2638、2649 號判決。

五、結論

租稅法律原則為租稅法上最重要之法律原則，固無疑義，然該原則並非無線上綱凌駕於其他一般法律原則之上。權利失效法理本身亦為一般法律原則，以誠實信用原則、信賴保護原則為其核心概念，不僅是實體上之權利，亦兼具有程序上權利。由於租稅法所面對者係多樣性社會經濟生活，租稅行政機關所採取的行政行為亦具多樣性，而納稅義務人面對租稅行政機關之各種作用，長期間產生信賴租稅行政機關前行為之作用，認為不再行使核課稅捐之公權力，而為財產或投資上規劃，事後租稅行政機關卻重行核課稅捐，該核課稅捐之行政處分不僅違法或無效，且該課稅處分之債權債務法律關係因而消滅。

做為構成權利失效之法理，已具備信賴保護為要件，已如前述，而納稅義務人信賴之對象為租稅行政機關之行政行為，型式化的行政行為中，以行政處分之作成做為信賴保護之對象，不論在學理或立法例、實務上，均無爭議。而法規命令、行政規則可做為信賴保護之對象，特別是行政釋示（日本之通達）之變更，比較法上亦持同一見解，在我國司法實務上業經司法院大法官釋字第 525 號解釋肯定之。至於行政事實行為之行政指導行為，日本實務在租稅行政上，多數認為行政指導非信賴保護之對象，雖有學者持相同看法，亦有學者認有疑義。我國學者亦有持肯定見解認為行政指導可以作為信賴保護之對象，本文亦從之，惟此部分實務上之演進有待日後觀察。但無論如何，我國行政程序法已於九十年一月一日施行，權利失效法理既可做為一般法律原則，應可從行政程序法第四條及第八條找到依據，要無疑義。

參考文獻

一、中文書籍

1. 王澤鑑，〈權利失效——一項重要法律原則之創設〉，《民法學說與判例研究》第一冊八版，民國 75 年 9 月。
2. 翁岳生等合著，《行政法（上冊）》，2000 年 7 月。
3. 林錫堯，《行政法要義》，1991 年 10 月。
4. 陳清秀，〈稅法上誠實信用原則〉，《稅法之基本原理》初版，民國 82 年 9 月。
5. 陳敏，《行政法總論》第二版，民國 88 年 12 月。
6. 李惠宗，《行政法要義》初版一刷，民國 89 年 9 月。
7. 黃異，《行政法總論》第三版，民國 79 年。
8. 鄭玉波，〈租稅稽徵之時效問題〉，《民商法問題研究（三）》，再版，民國 73 年 9 月。
9. 陳清秀，〈稅法上不當得利〉，《稅法之基本原理》，初版，民國 82 年 9 月。
10. 黃茂榮，〈溢徵或溢繳稅捐應附加利息返還〉，《稅捐法論衡》，初版，1991 年 8 月。
11. 謝孟瑤，〈行政法學上之誠實信用原則〉，《行政法之一般法律原則（二）》，城仲模主編，初版，民國 83 年 8 月。
12. 陳清秀，〈稅捐法定主義〉，《稅法之基本原理》，初版，民國 82 年 9 月。
13. 洪家殷，〈信賴保護及誠實信用〉，《行政法爭議問題研究（上）》，台灣行政法學會主編，2000 年 12 月。
14. 吳坤成，〈公法上信賴保護原則初探〉，《行政法之一般法律原則（二）》，城仲模主編，初版，民國 83 年 8 月。
15. 吳庚，《行政法之理論與實用》增訂第七版，民國 90 年 8 月。
16. 陳春生，〈行政規則外部效力問題〉，《行政法爭議問題研究（上）》，2000 年 12 月。
17. 劉宗德著，〈試論日本之行政指導〉，《行政法基本原理》，民國 87 年 8 月。
18. 蔡茂寅，〈行政指導〉，《行政法爭議問題研究（上）》，台灣行政法學會主編，2000 年 12 月。
19. 劉宗德審查，賴恆盈譯，《逐條解說日本行政手續法》，日本總務廳行政管理局編，民國 87 年 12 月。
20. 葛克昌，〈解釋函令與財稅行政〉，《所得稅與憲法》，初版，1999 年 2 月。

21. 立法院公報第 85 卷第 38 期，民國 85 年 7 月 6 日。

二、日文書籍

1. 南 博方，〈青色申告の承認の取消しと失效の法理〉，《行政手続と行政処分》，弘文堂，初版，昭和 55 年 12 月。
2. 南 博方/原田尚彦/田村悦一編，《行政法(1)〔行政法總論〕》，補訂版，1993 年 3 月。
3. 齋藤 明，《税法学の基礎理論》，第五刷，平成 11 年 5 月 10 日。
4. 金子 宏，《租税法》第七版補正版，平成 12 年 7 月。
5. 新井隆一，《租税法の基礎理論》第三版，日本評論社，1997 年 8 月。
6. 手島 孝監修/安藤高行編，《基本憲法學》，初版，1992 年。
7. 北野弘久，《税法学原理》第四版，2000 年 3 月。
8. 木村弘之亮，《租税法總則》，初版，1998 年。
9. 藤田宙靖，《行政法 1（總論）》第三版，青林書院，2000 年。
10. 關 哲夫，〈行政指導〉，《現代法學全集》5，ぎょうせい，初版，平成 3 年 2 月 20 日。

三、德文書籍

1. Franz, Klein AO Kommentar 7 Aufl. 2000.
2. H. U. Erischen/W. Martens, Allg. VerwR, 9 Aufl, 1997.
3. von Kopp/Ransmer VwVfG, 7 Aufl, 2000.
4. P. Stelkens/Bonk/Sacks, VwVfG, 5 Aufl. 1998.
5. Tipke/Lang Steuerrecht 12 Aufl. 1989.
6. H. Maurer Allg. VerwR, 7 Aufl, 1990.

四、中文期刊

1. 陳敏，〈租税法之消滅時效〉，《政大法學評論》第 32 期，民國 74 年 12 月。
2. 陳敏著，〈租稅稽徵程序之協力義務〉，《政大法學評論》第 37 期，民國 77 年 6 月。
3. 陳敏，〈租稅債務關係之成立〉，《政大法學評論》第 39 期，民國 78 年 6 月。
4. 陳敏，〈租税法之返還請求權〉，《政大法學評論》第 59 期，民國 88 年 6 月。
5. 黃茂榮，〈稅捐的構成要件〉，《經社法制論叢》第 6 期，民國 79 年 7 月。

6. 黃茂榮，〈論稅法之法源〉，《經社法制論叢》第8期，民國80年7月。
7. 蔡茂寅，〈函釋的法律性質〉，《月旦法學雜誌》第74期，2001年7月。
8. 黃俊杰，〈減稅憲法意旨之探討〉，《月旦法學雜誌》第68期，2001年1月。
9. 黃俊杰，〈解釋函令變更與信賴保護〉，《台灣本土法學》第20期，2001年3月。
10. 陳愛娥，〈工業區開發管理基金與公法上不當得利返還請求權〉，《台灣本土法學》第19期，2001年2月。

五、日文期刊

1. 乙部哲郎，〈租稅法 信義則・禁反言則（二・完）〉，《民商法雜誌》第89期。
2. 乙部哲郎，〈行政法と信義則〉，《ジュリスト増刊，行政法の争点》，平成2年6月。

六、德文期刊

1. R. Stich, Die Verwirkung im Verwaltung DVBl, April 1959.
2. H. Schmid, Die Verwirkung im Abgabenrecht, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 1980, 3 Heft 3.
3. NJW, 1992, Helf 35.

七、判決

1. BVerwGE 44, 298-9,343
2. BVerwGE 88,220