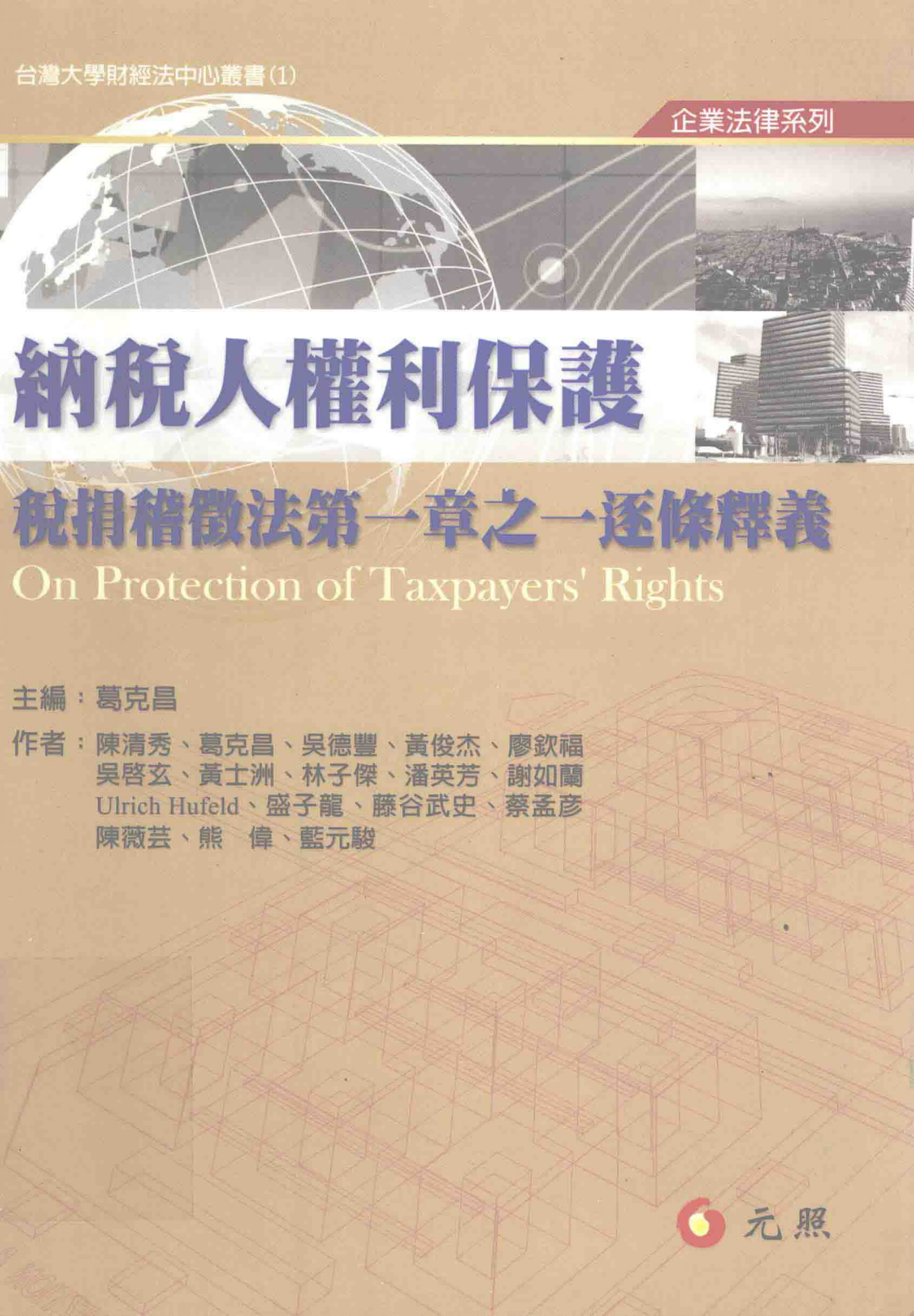




納稅人權利保護

稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義

On Protection of Taxpayers' Rights

主編：葛克昌

作者：陳清秀、葛克昌、吳德豐、黃俊杰、廖欽福
吳啓玄、黃士洲、林子傑、潘英芳、謝如蘭
Ulrich Hufeld、盛子龍、藤谷武史、蔡孟彥
陳薇芸、熊偉、藍元駿

台灣大學財經法中心叢書(1)

納稅人權利保護

稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義

葛克昌 主 編

陳清秀、葛克昌、吳德豐、黃俊杰
廖欽福、吳啟玄、黃士洲、林子傑
潘英芳、Ulrich Hufeld、謝如蘭
盛子龍、藤谷武史、蔡孟彥、陳薇芸
熊 偉、藍元駿 合 著

元 照 出 版 公 司

國家圖書館出版品預行編目資料

納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條
釋義／陳清秀等合著；葛克昌主編．-- 初
版．-- 臺北市：元照，2010.04
面；公分
參考書目：面
含索引
ISBN 978-986-255-032-8（平裝）

1. 稅法 2. 論著分析

567.023

99003511

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

台灣大學財經法中心叢書(1)

納稅人權利保護

稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義

1H046PA

2010 年 4 月 初版第 1 刷

主 編	葛克昌
作 者	陳清秀、葛克昌、吳德豐、黃俊杰 廖欽福、吳啓玄、黃士洲、林子傑 潘英芳、Ulrich Hufeld、謝如蘭 盛子龍、藤谷武史、蔡孟彥、陳薇芸 熊 偉、藍元駿
出 版 者	元照出版有限公司 100 臺北市館前路 18 號 5 樓
網 址	www.angle.com.tw
定 價	新臺幣 550 元
專 線	(02)2375-6988
傳 真	(02)2370-3286
郵政劃撥	19246890 元照出版有限公司

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號

ISBN 978-986-255-032-8

序 言

2009年歲末，台北101大樓以炫目璀璨煙火揮別金融海嘯惡夢，迎接新歲元，年假後元月六日總統公布稅捐稽徵法增列第一章之一納稅義務人權利之保護。原初行政院版雖堅持章名為納稅義務人之保護，立法委員依黃義交委員版本改為納稅義務人權利之保護，從此納稅不僅是人民之義務，更是受憲法保障之權利，並從私法上消費者保護時代邁向公法上主權在民之納稅人保護時代，這當然是劃時代里程碑。稅法為最富含憲法意識法律（雖然有人誤以為其為技術性、實務性之法律），是憲法中「人民權利保障書」之具體化身與基本權落實庶民生活之表現。在2009年12月15日該案三讀後，司法院賴英照院長即於19日大法官年度學術研討會上，特別指出此法律之重要性，並指明第11條之3法定原則，第11條之6不當取得證據不得作為課稅處罰之證據在司法上之重大意義。惟稽徵機關似乎未意識到新時代的降臨，亦未作充分準備與重視，但可預期在不久的將來，該章將成為納稅人權利救濟攻防之所在。由於該章係立法妥協之產物，適用之際，法律解釋與漏洞補充容有相當之迴旋餘地。陳清秀教授、吳德豐營運長等人咸認為有必要就立法律理、相關案例、法理等作逐條釋義，儘量展現多元辯證視野，從更寬廣角度諦視詮釋，供法律施行參考。由平常關心稅法之律師執筆，特別著墨於實務之運用，以方便會計師、律師、行政法院法官、土地代書、記帳士參考。

按國民主權原則在憲法中具有本質上之重要性，亦為憲法整體基本原則所在，國民主權具體表現，即為納稅人全體為國

家主權首要擁有者，國家機關由此派生，乃為納稅人服務者。納稅人有權藉由納稅人團體監督管理稅捐之徵收使用，該團體亦得擔當公益訴訟之當事人；再者個別納稅人面對稽徵機關，資訊上不對稱，公權力手段亦不相當，有賴納稅人權利保護特別立法，並建制納稅人保護官以為落實；又社會法治國除為法律秩序維護者外，亦為社會正義形成者，納稅人權利保護立法首重生存保障、企業永續經營之量能原則，與弱勢之薪資所得者在知識經濟時代成本費用得以充分扣除；基於團結社會有賴納稅人真心誠意協助共同體共同追求租稅公平、維護自由市場競爭秩序；納稅人保護立法強調納稅人申報誠實推定、無罪推定、不自證己罪等原則及獨立稅務法院專業稅法法官等等。凡此種種在此次立法中均付諸闕如，有賴法律補充與司法造法，並進一步予以立法，莫不有賴比較法之視野，與世界潮流同呼吸，是以本書第二部邀德、日與大陸學者來台介紹主要國家納稅人權利保護之立法、行政與司法，並邀請我國具備國際稅法長期素養之學者，另為文補充之，作為本書第二部分。而本書完成並承鍾文凱會計師多方支援，以及台大法研所財稅法組研究生陳怡璇、林雅琪協助整編，併此致謝。

書成之後，有感於我國多年來各方面停滯不前，已與世界潮流有段距離，甚至與韓國納稅人保護立法相較，更為落伍，本書之提早問世有不得已之迫切感，內容不周之處尚祈方家不吝賜教。而近年中央地方赤字怵目驚心、貧富差距急遽加鉅，有賴納稅人覺醒，共同建構社會法治國之稅法秩序。時不我予，吾輩其共勉之。

國立台灣大學法律學院教授

葛克昌

目 錄

序 言

第一篇 總 論

- 納稅者權利保護法案之研討 陳清秀 3
- 納稅者權利之立法與司法保障 葛克昌 27
- 論納稅人權利保護——以立法、行政、
司法實務為中心..... 吳德豐 53

第二篇 逐條釋義

- 稅捐負擔之規範層級（第11條之3） 黃俊杰 83
- 租稅優惠不得過度（第11條之4） 廖欽福 117
- 專業稅務代理人制度之亟待建立
（第11條之5） 吳啟玄 151
- 稅法上違法取證的禁止（第11條之6） 黃士洲 171
- 納稅人權利保護場所之設置
（第11條之7） 林子傑、潘英芳 191

第三篇 比較法

- 【中譯文】稅法的競爭中立——體系問題
與競爭對手的法律保護 謝如蘭譯 213

- Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts –
Systemfrage und Rechtsschutz des
Konkurrenten – Ulrich Hufeld 227
- 課稅平等原則與課稅合法性原則——以
德國近年判決及學說為中心 謝如蘭 245
 - 租稅核課處分之暫時權利保護——以行
政處分停止執行制度為中心 盛子龍 285
 - 【中譯文】申報納稅方式下之「納稅人權
利保護」——日本租稅法近年之課題
..... 鄭庭侑譯、周泰維校譯 315
 - 申告納稅方式の下での『納稅者の權利
保護』——日本租稅法の近年の課題 藤谷武史 329
 - 試論租稅救濟程序中之執行（不）停止
原則——以實體要件審查為核心 蔡孟彥 345
 - 美國稽徵程序中納稅人的權利保護——
以程序保障與保護服務的觀察為核心 陳薇芸 377
 - 從物業稅「空轉」談納稅人的知情權 熊 偉 401
 - 韓國《國稅基本法》「納稅者之權利」
章變革淺議 藍元駿 435

附 錄

- 附錄一 增訂稅捐稽徵法第一章之一之條
文暨立法理由 475

• 附錄二	立法院財政委員會併案審查行政院函請審議「稅捐稽徵法部分條文修正草案」及立法院委員黃義交等24人擬具「稅捐稽徵法增訂部分條文草案」之審查報告.....	479
• 附錄三	增訂「稅捐稽徵法第一章之一」修正通過及提案條文對照表.....	489
• 附錄四	增訂稅捐稽徵法第一章之一之條文暨立法理由英譯	493
• 附錄五	林委員淑芬等提案之「納稅者權利保護法」草案	497

索 引	533
-----------	-----

第一篇



總 論

- 納稅者權利保護法案之研討
- 納稅者權利之立法與司法保障
- 論納稅人權利保護——以立法、行政、司法實務為中心



納稅者權利保護法案之研討

陳清秀*

目 次

壹、前 言

貳、納稅者權利保護法案之必要性及其理想目標

參、納稅者權利保護法案之要點

一、依法公平課稅原則——享有不必支付正確稅額以外稅額的權利與公平負擔稅捐之要求

二、稅捐優惠應符合比例原則

三、正當法律程序原則

(一)稅務調查應事先告知

(二)違法取證不得使用之原則

四、陳情（申訴苦情）的權利

五、小額案件之簡化便民處理原則

六、行政罰之比例原則：違反給與、取得及保持憑證義務之處罰上限

肆、納稅者權利保護之未來方向

一、實體上稅捐正義之實現

(一)量能課稅原則作為解釋適用基準

(二)生存權保障原則——最低生活費所需所得財產不課稅原則

(三)財產權友善保障原則

(四)推計課稅方法及其標準應力求合理性

(五)個別案件正義的實現

二、稅務行政之合理化

(一)應設置納稅者權利保護諮詢委員會，提供稅制合理化諮詢意見

(二)稅捐復查委員會之組成，應有法制人才及法律學者專家參與

(三)事先法令諮詢解釋制度

三、處罰法上之合理化

(一)處罰規定之合理化

1. 輕微過失責任之減輕處罰

2. 違反扣繳義務之處罰上限

(二)容許推計課稅，不應容許一併推計處罰

(三)稅捐規避行為，不是逃漏稅行為，不宜處罰

* 東吳大學法律系兼任副教授。

四、稅務救濟制度之合理化

(一)納稅人權利主張之限制應取

消

(二)處罰裁量基準之合法性審查

密度問題

(三)應加強落實憲法人權保障規

定於稅法之解釋適用上

(四)法規違憲定期失效制度之再

檢討

(五)獎助財稅法制之研究

伍、結 論

關鍵字：納稅者權利、正當法律程序、稅捐正義、生存權保障、申訴苦情

壹、前 言

近年來，由國內稅法學者葛克昌教授等人共同推動納稅者權利保護法，終於有了初步的成果，立法院立法委員參考學者意見，主動提案立法，於98年12月15日立法院第7屆第4會期第13次會議通過修正稅捐稽徵法第44條條文；並增訂第一章之一章名、第11條之3至第11條之7及第25條之1條文，正式將「納稅義務人權利之保護」納入稅法之中。

這次立法，首次出現「納稅義務人權利之保護」之章名，凸顯立法者對於納稅人權利保護之重視，值得高度肯定。

貳、納稅者權利保護法案之必要性及其理想目標

稅捐的課徵，其主要目的在確保國家財政收入，附帶的也有以促進經濟發展、文化發展、環境保護等社會政策目的（所謂誘導管制性稅捐），在一般財政收入目的規範的情形，我國立法上容易偏向於提升稽徵行政效能，確保稅捐債權之實現，而對於納稅人權益之保護，乃至於稅捐正義的實現，則常有忽略未加以規定之情形。或者立法者固然已經有為維護課稅公平之量能課稅規

定，然而因為執法機關或司法機關執行解釋適用法規之偏差，導致納稅人權益無法獲得有效保障之情形。為導正上述缺失，即有必要導入納稅者權利保護法案。

納稅者權利保護法案的理想目標，應秉持「愛心課稅」的人道主義精神，「營造良善的稅捐法治環境，開創人民生存發展契機」¹。對於納稅人所得及財產友善的課稅，有關稅制應保障婚姻及家庭幸福圓滿生活之權利²，避免絞殺性課稅，以維護人民之生存發展空間，並保障人民之職業自由與產業經濟之發展（排除投資障礙），以達徵納雙方共存共榮之境界。

換言之，納稅人權利之保護，並非以偏袒納稅人權益為唯一考量，而毋寧仍在於追求稅法上之利益均衡，以兼顧國家利益、公共利益、關係人利益及納稅者個人利益，期能實現徵納雙方以及其他有關各方關係人之利益公平兼顧（利益均衡或利益平衡），營造各方均贏的局面³。

參、納稅者權利保護法案之要點

此次修法，納入納稅人權利保護觀念，其重點如下：

¹ 有關納稅人權利保護之法理，請參見陳清秀，〈納稅人權利保障之法理——兼評納稅人權利保護法草案〉，收錄於《現代稅法原理與國際稅法》，第1版，2008年，頁1以下；葛克昌主持／陳清秀、郭介恆協同主持，《納稅人權利保障法可行性之研究》，財政部稅制委員會委託，2005年10月。

² 陳威帆，《從扶養親屬免稅額相關判決看婚姻家庭保障之建構》，台大法研所碩士論文，2010年1月，頁110以下。

³ 陳清秀，〈利益均衡在稅法上之運用〉，《東吳法律學報》，第20卷第3期，2009年1月，頁54以下。

一、依法公平課稅原則——享有不必支付正確稅額以外稅額的權利與公平負擔稅捐之要求

納稅人享有在法律規定的範圍內，繳納正確的及最小限度的稅額之權利。至於法律所未規定的稅捐，納稅人並無繳納義務。

納稅人享有在稅務行政上被公正、公平對待處理的權利，有關稅捐的解釋函令等行政規則，應符合公平課稅的原則，除非有合理的正當理由，不應經由解釋令函減免部分納稅人之稅捐，以免對於其他納稅人產生不公平負擔的結果。

在稽徵程序的處理上例如選案查核等稅務調查、課稅事實認定基準也應公平對待，不得恣意選擇查稅或恣意認定課稅事實，倘若以查稅作為報復納稅人或政治鬥爭之手段，均有違程序公平原則。

稅捐稽徵法第11條之3規定：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」要求財政部不得以行政命令增加納稅義務人法定外之納稅義務。如無法律依據，也不得「恣意」以行政命令減免法定之稅捐，以維護全體納稅人之課稅負擔之公平。換言之，如對於某些人欠缺正當理由而為稅捐減免，將使利害關係人因遭受差別待遇而處於不公平競爭地位，違反稅法的競爭中立性原則⁴。

當然，如果稅法規定不完備而呈現法律漏洞時，則為貫徹立法目的，實現稅捐正義，仍得為有利於納稅人之法律漏洞補充，

⁴ 歐洲共同體法院於2009年11月17日即曾判決認為有關環保之地區性誘導性租稅，如僅針對外地人登陸（以飛機或船舶抵達者）課稅（登陸稅），而本地居住者則免徵該項租稅時，亦即將租稅負擔輸出由其他地方之人民負擔時，則構成違反市場自由（例如提供服務自由）扭曲競爭公平之歧視，違背歐洲共同體法第49條規定，參見Hufeld，〈稅法的競爭中立——體系問題與競爭對手的法律保護〉，收錄於台大財經法學中心主辦，納稅人權利保護暨2009年國際租稅研討會論文集，頁10以下。

以維護課稅公平原則。因此本條應從納稅人權利保障觀點，採目的解釋，不宜解釋為稅法禁止有利於納稅人之法律漏洞補充，以合理保障納稅人之權利。

二、稅捐優惠應符合比例原則

稅捐稽徵法第11條之4規定：「稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。前項租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。」

有關稅捐優惠措施，難免違反課稅公平原則，因此應以達成政策目的所必要的合理手段為限（參見釋字第485號解釋），亦即應符合比例原則，以免過於浮濫。

又各項所得稅的優惠措施，如果過於寬鬆，極容易造成貧富懸殊的不合理現象，故為加以適度調整，所得基本稅額條例明定享受稅捐優惠者之實際稅捐負擔，不得低於基本稅負。其低於基本稅負者，仍應按基本稅負課稅。

又上述租稅優惠之擬訂，應經稅式支出評估。行政院92年7月18日行政院院台財字第0920087917-B號函訂頒「稅式支出評估作業應注意事項」，其第3點及第4點規定：「三、業務主管機關研擬稅式支出法規，於研議可行並具效益後，經自行評估每年度稅收損失在新臺幣五千萬元以上者，應依下列程序辦理：(一)業務主管機關應會同財政部與本院主計處估算稅收損失金額及研擬財源籌措方式。(二)業務主管機關應就實施效益量化分析、稅收損失金額及財源籌措方式等詳予研析，並研提評估方案。(三)業務主管機關應邀集財政部、本院主計處、經濟建設委員會與研究發展考核委員會等相關機關及學者專家就所研提之評估方案會商，經確認該方案可行後，擬訂法規，依規定發布或將評估方案及擬訂之法規循程序送本院審查。(四)業務主管機關研提之評估方案經依前款規定會商後認為不可行者，業務主管機關應研提替代方案。替

代方案涉及稅式支出者，應重行依前三款規定程序辦理；未涉及稅式支出者，應依其他相關規定之審查程序辦理。四、業務主管機關研擬稅式支出法規，於研議可行並具效益後，經自行評估每年度稅收損失未超過新臺幣五千萬元者，應將所研議之可行性與效益分析及稅收損失估算等資料，移請財政部評估：（略）。」

三、正當法律程序原則

（一）稅務調查應事先告知

稽徵機關在進行調查時，應符合正當法律程序原則。稅捐稽徵法第11條之5規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。被調查者或其代理人經稅捐稽徵機關或財政部賦稅署之許可，得偕同輔佐人到場接受調查或備詢。」

稅務行政機關進行調查之際，納稅人享有事前接受通知、其調查的必要性及範圍之告知、安排合適的時間地點進行調查並給予合理期間準備資料、進行任何調查時給予合格的法律或稅務顧問（代理人）陪同到場的機會及享受其他正當程序的權利⁵。

有關正當法律程序原則，尚包括納稅者在稽徵程序上所受之保障，應符合下列正當法律程序：

1. 稽徵程序之發動行為應符合平等原則。
2. 課稅及處罰處分應以基於合法調查事證所認定之事實為基礎，並以書面敘明理由及法令依據，送達於處分之全部相對人。但公司共有人或多數有共同利益之當事人，有依法選定之當事

⁵ Taxpayers' Rights and Obligations—Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, pp4, 9.

人，或稽徵機關依職權指定之當事人者⁶，應向選定或指定之當事人送達。

3. 稽徵調查手段須合法妥當，不得侵犯納稅者之人格權、隱私權及財產權。

4. 為課稅或處罰處分時，應提供納稅者事前說明之機會。但有行政程序法第103條規定之情形者，不在此限。

(二)違法取證不得使用之原則

稽徵機關違法蒐集之證據不得加以利用，稅捐稽徵法第11條之6規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」

有關證據利用之禁止，並不限於上述以不正當方法取得自白的情形，因此上述規定，在解釋上應認為僅屬於例示規定性質，尚應包括下述幾種類型⁷：

1. 稽徵機關在依據憲法規定，為保障關係人不可侵犯的私人生活安排領域，而不許任何的公權力干預的情形，即不得進行調查，或者以其他任何不合法的方法，進行調查，勢將侵犯稅捐義務人受憲法保障的人格時，則為保護關係人，對於實質的真實的探求，應予絕對的限制。在此情形，因違憲的侵害所調查取得的事證，為有效保護基本權利，不得加以利用。

⁶ 釋字第663號解釋：「稅捐稽徵法第十九條第三項規定，為稽徵稅捐所發之各種文書，『對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。』此一規定，關於稅捐稽徵機關對公同共有人所為核定稅捐之處分，以對公同共有人中之一人為送達，即對全體公同共有人發生送達效力之部分，不符憲法正當法律程序之要求，致侵害未受送達之公同共有人之訴願、訴訟權，與憲法第十六條之意旨有違，應自本解釋公布日起，至遲於屆滿二年時，失其效力。」在公同共有數人的情形，如果未依法選定當事人，則應得由稽徵機關依據職權指定當事人，才能有效解決送達問題。

⁷ 陳清秀，《稅法總論》，第5版，2008年，頁504以下。