

納稅人基本權系列之十四

納稅人權利保障之建構與評析
——從司法保障到立法保障

潘英芳 著

翰蘆圖書出版有限公司



翰蘆圖書出版有限公司

台北市重慶南路一段121號5樓之11

TEL:(02)2382-1120 · 2382-1169

FAX:(02)2331-4416

<http://www.hanlu.com.tw>

ISBN 978-957-41-6335-9



9 789574 163359

納稅人基本權系列之十四

納稅人權利保障之建構與評析

— 從司法保障到立法保障

潘英芳 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

納稅人權利保障之建構與評析：從司法保障到立法保障 / 潘英芳著. -- 初版. -- 臺北市：潘英芳出版：翰蘆圖書總經銷，2009.05

面：15×21公分。(納稅人基本權系列：14)

參考書目：面

ISBN 978-957-41-6335-9 (平裝)

1. 稅法 2. 論述分析

567.023

98008577

納稅人基本權系列之十四

納稅人權利保障之建構與評析

— 從司法保障到立法保障

著作人：潘英芳

出版者：潘英芳

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：2009 年 5 月初版

定價：新台幣 250 元

著作權所有 ◆ 翻印必究

序

本書首就大法官釋字第 565 號解釋對納稅人權利保障所造成之實質影響為觀點，並觀察外國立法例對納稅人權利保障之情形，再從「財產權」「生存權」「正當法律程序」「稅捐處罰」及「稅捐救濟」等五部分，試圖建構納稅人權利保障所應具備之內容，末再針對「納稅者權利保護法草案」之個別條文進行分析，冀為日後該法制定及現行稅法修正之參考。

撰寫此議題，係緣起於 2005 年作者參與財政部委託臺灣大學「納稅人權利保障法可行性之研究」研究計畫，日後進一步發展成為作者臺大法研所財稅法組碩士論文，再經多次審酌增刪潤飾後終予付梓。本書內容得以完成，由衷感謝指導教授葛克昌老師之啟蒙與教導，及論文口試委員（翁岳生老師、賴英照老師、黃茂榮老師）惠賜寶貴意見，使學生獲益良多。惟作者學識有限，文中論證仍有諸多遺漏之處，尚祈賢達先進不吝賜教指正。

本書得以順利出版，併此感謝昭明法律事務所 (Reason Law office) 全方位的實務歷練。感恩我的先生對我的鼓勵及寬容，讓時常陷在谷底的我總能找到新的出口再出發。

最後，謹將此書作為愛子哲五的周歲禮～我的人生因為您的到來而更為豐富！

潘英芳 2009年5月 誌於懷德

目 錄

第一章 緒 論.....	1
第一節 問題意識.....	2
第二節 研究緣起、研究範圍與論述架構.....	4
第一項 研究緣起.....	4
第一款 憲法上人之圖像與納稅人權利保障.....	4
第二款 財稅憲法對納稅人圖像之預設.....	5
第二項 研究範圍.....	6
第三項 論述架構.....	8
第三節 釋字第五六五號解釋－從形式法治國到實質法 治國.....	9
第一項 釋字第五六五號解釋之來龍去脈.....	9
第一款 聲請事實經過.....	9
第二款 聲請人對系爭案件所提出之理由.....	10
第三款 大法官會議解釋所揭示之理由.....	11
第二項 釋字第五六五號解釋之守成與開創.....	14
第一款 將「授權明確性」原則具體操作在租稅優 惠上.....	14
第二款 明示量能課稅原則之內涵.....	16
第三款 首度提出「租稅平等原則」一詞.....	17
第三項 釋字第五六五號解釋對納稅人權利保障之影 響－從形式法治國到實質法治國.....	20

第一款	租稅優惠與租稅平等間之衝突調和	20
第二款	肯認量能課稅原則係租稅平等原則之核心 思想	23
第三款	尋求國家利益與納稅人權益間之平衡點 ...	24
第二章	從外國立法例觀察納稅人權利保障之情形	27
第一節	修正既有之稅法條文	28
第一項	美國聯邦	28
第一款	一九八八年第一次納稅者權利法案	28
第二款	一九九六年第二次納稅者權利法案	30
第三款	一九九八年第三次納稅者權利法案	33
第二項	德 國	36
第一款	租稅通則之沿革	36
第二款	租稅通則中關於納稅人權利之保障規定 ...	36
第三款	小 結	39
第三項	韓 國	39
第一款	一九九六年六月修正國稅基本法	39
第二款	一九九七年七月納稅者權利憲章	42
第三款	國稅廳之具體措施	44
第四項	日 本	47
第一款	日本自由人權協會一九八六年納稅者權利 宣言	47
第二款	納稅者權利憲章要綱案	48
第三款	二〇〇二年七月國稅通則法修正案	53
第二節	採原則指導性之立法例	57

第一項	英國「納稅人權利憲章」	57
第二項	加拿大「納稅人權利法案」	59
第三項	紐西蘭「內地稅憲章」	66
第四項	國際組織之立法建議	68
第一款	經濟發展發展組織（OECD）－「納稅人 權利示範憲章」	68
第二款	歐洲世界納稅人協會－「納稅人憲法權利 宣言」	75
第三節	本章總結	76
第三章	與納稅人權利相關之基本原則	83
第一節	人性尊嚴	85
第一項	「主權在民」之精神	85
第二項	人本身即是目的	86
第三項	自治與自決係憲法人性尊嚴之核心內涵	87
第四項	人性尊嚴與納稅人權利之關係	89
第二節	憲法基本原則	90
第一項	法治國原則	90
第一款	法治之意義	90
第二款	法治國原則基本構成要素：實質正義與法 安定性	91
第三款	法治國原則是我國憲法上之原則	93
第四款	社會法治國對納稅人權利之影響	94
第二項	社會國原則	95
第一款	「社會國」之概念及任務	95

第二款	我國憲法所揭示社會國原則之精神	98
第三款	社會國原則作為國家目標條款及稅法原則 之功能	99
第三項	租稅國原則	100
第一款	「租稅國」之概念與特徵	100
第二款	「租稅國家」與「所有權者國家」之區分	103
第三款	我國憲法是否具備「租稅國」體制之特徵	104
第四款	租稅國原則下，納稅人權利重視之課題 ...	105
第三節	一般法律原則	108
第一項	平等原則	108
第一款	平等之權利性	108
第二款	稅課平等原則	109
第三款	平等原則在稅法上之運用	110
第二項	比例原則	113
第一款	概 說	113
第二款	比例原則對稅捐立法權之限制	114
第三款	比例原則對稅捐執行權之限制	115
第三項	信賴保護原則	119
第一款	稅法不溯及既往	119
第二款	解釋函令之變更應考量納稅人之信賴保障	122
第三款	租稅規劃與信賴保護	124
第四項	誠實信用原則	125
第四節	稅法上幾項特殊原則	127
第一項	租稅法律主義	127
第一款	課稅要件法定原則	129

第二款	課稅要件明確原則.....	130
第三款	合法性原則.....	131
第四款	程序保障原則.....	132
第二項	量能課稅原則.....	133
第一款	規範性原則.....	133
第二款	垂直與水平之量能原則.....	135
第三款	量能課稅原則之具體化實現.....	135
第三項	實質課稅原則.....	137
第一款	「法的實質主義」與「經濟的實質主義」	137
第二款	實質課稅原則在稅法解釋上的運用.....	139
第三款	實質課稅原則對納稅人權利之影響.....	140
第四章	納稅人權利保障之建構.....	143
第一節	財產權之保障.....	146
第一項	財產權負有社會義務.....	146
第二項	「絞殺禁止」、「半數原則」與「最適財產 權課稅理論」.....	149
第一款	德國聯邦法院傳統見解－財產權保障不及 於課稅.....	149
第二款	絞殺性稅捐之禁止.....	150
第三款	新動向－「半數原則」及「最適財產權課 稅理論」.....	151
第三項	最低稅負制.....	153
第一款	制定背景.....	153
第二款	所得稅額計算方式.....	154

第三款	信賴保護與租稅優惠	155
第二節	生存權之保障	155
第一項	最低生活費為課稅禁區	155
第二項	「最低生活費」之認定範圍	157
第三項	由誰來認定最低生活標準	158
第四項	婚姻家庭之保護	159
第三節	正當法律程序權利之保障	162
第一項	正當法律程序之意義	162
第二項	正當法律程序判斷之標準及功能	164
第三項	我國稽徵程序在正當法律程序上之實踐	165
第四項	納稅人主張正當法律程序之內涵	166
第四節	稅捐處罰之權利保障	167
第一項	遵守無罪推定原則	167
第一款	稽徵機關就稅捐處罰要件負有依職權調查 及舉證之責任	167
第二款	稽徵機關應依職權調查事實，不受移送機 關之拘束	169
第二項	稅捐行政罰	170
第一款	行為罰與漏稅罰之區別	170
第二款	稅捐行政罰須以「故意或過失」為責任要 件	172
第三款	行為罰與漏稅罰不併罰原則	173
第三項	稅法義務「不履行」及「違反」之法律效果 及其處罰	174
第一款	稅法上協力義務之性質	175

第二款	違反協力義務之法律效果—推計課稅	176
第三款	推計課稅，不應一併推計處罰	179
第四項	「合法節稅」、「稅捐規避」與「違法逃漏 稅捐」之區別	180
第一款	合法節稅	180
第二款	租稅規避及其調整	180
第三款	違法逃漏稅捐	184
第五節	稅捐救濟之權利之保障	185
第一項	稅捐復查之救濟制度	185
第一款	復查前置主義	185
第二款	稅捐復查之限制—不得牴觸人民之訴願權	185
第三款	設立具「公正性」及「專業性」之稅捐復 查委員會	189
第二項	訴願審議委員會應具備「準司法機關」之功 能	191
第三項	行政法院應成立專業之稅務法庭	192
第五章	納稅者權利保護法草案之數點評析	195
第一節	個別條文簡要分析	196
第二節	對納稅人權利保護處境之探討	217
第一項	我國納稅人權利保障之現況	217
第一款	稽徵機關行政人員之法治教育不足	217
第二款	專業稅務代理人之缺乏	218
第三款	建立稅務專業法官之目的尚未達成	220
第四款	稅法教育尚未普及	220

第二項	稅捐稽徵程序適用情形－以行政程序法與稅捐稽徵法為例.....	221
第一款	稅捐稽徵程序在行政程序中之特殊性研究	221
第二款	稅捐稽徵法部分規定未盡時宜.....	223
第三款	行政程序法與稅捐稽徵法之在稽徵程序之適用順序.....	224
第三節	我國有無制定納稅者權利保護法之必要性討論	228
第一項	贊成意見.....	228
第一款	外國立法例之趨勢.....	228
第二款	對現行稅制之反思.....	229
第三款	納稅者權利保護意識之覺醒.....	230
第二項	反對意見.....	230
第一款	草案內容涵蓋範圍過廣、實行不易.....	230
第二款	與現行法律之規定重複甚多.....	230
第三項	本文意見.....	232
第六章	總 結	235
參考書目	251
附 件		
附件一	英國「納稅人憲章」.....	263
附件二	加拿大「納稅人權利宣言」.....	265
附件三	紐西蘭「內地稅憲章」.....	272
附件四	OECD「納稅人權利示範憲章」.....	274
附件五	歐洲「納稅人憲法權利宣言」.....	280
附件六	我國「納稅者權利保障法草案」.....	281

第一章 緒論

目次

- 第一節 問題意識
- 第二節 研究緣起、研究範圍與論述架構
 - 第一項 研究緣起
 - 第一款 憲法上人之圖像與納稅人權利保障
 - 第二款 財稅憲法對納稅人圖像之預設
 - 第二項 研究範圍
 - 第三項 論述架構
- 第三節 釋字第五六五號解釋－從形式法治國到實質法治國
 - 第一項 釋字第五六五號解釋之來龍去脈
 - 第一款 聲請事實經過
 - 第二款 聲請人對系爭案件所提出之理由
 - 第三款 大法官會議解釋所揭示之理由
 - 第二項 釋字第五六五號解釋之守成與開創
 - 第一款 將「授權明確性」原則具體操作在租稅優惠上
 - 第二款 明示量能課稅原則之內涵
 - 第三款 首度提出「租稅平等原則」一詞
 - 第三項 釋字第五六五號解釋對納稅人權利保障之影響－從形式法治國到實質法治國
 - 第一款 租稅優惠與租稅平等間之衝突調和
 - 第二款 肯認量能課稅原則係租稅平等原則之核心思想
 - 第三款 尋求國家利益與納稅人權益間之平衡點

第一節 問題意識

- 一、二〇〇三年八月十五日司法院大法官作成釋字第五六五號解釋，該號解釋首次提出「租稅平等原則」一詞，此舉與以往大法官在處理稅法相關解釋時總是以「課稅公平原則」等類似用語（例如：租稅公平負擔原則、維持課稅公平）有異。釋字第五六五號解釋對於納稅人權利保障之實質影響為何？「租稅平等原則」是否即為「平等原則」在稅法上之表現？又「課稅公平原則」與「租稅平等原則」，兩者之內涵及適用態樣是否有所不同？從「課稅公平原則」到「租稅平等原則」用語之改變，是否表示大法官在稅法案件之解釋，已開啟實質審查納稅人權利保障之立場？就納稅人權利保障之方式，參考外國立法例之內容，有哪些制度值得我國參考與仿效？
- 二、所謂「租稅」，係國家基於統治權，以獲得財政收入為目的，強制規定所有具備法定課稅要件之人民，對國家所負有無對價性之公法上金錢給付義務¹。從憲法第十九條「人民有依法律納稅之義務」規定來看，人民是否即應無條件對於國家所課予之租稅默默承受，而無任何「權利」可資主張？當納稅是人民應盡義務之同時，義務是否也該有被保障而不被無

¹ 葛克昌，「租稅優惠、平等原則與違憲審查－大法官釋字第五六五號解釋評析」，收入：稅法基本問題，元照，2005年9月，頁274；法治斌、董保城著，憲法新論，2003年9月，三民書局，頁205；陳清秀，稅法總論，翰蘆出版，2001年，頁1。

理加重之「權利」？「憲法者，政府之構成法，人民權利之保障書」，可見憲法之核心內容主要即在保障人民基本權利²。而本文認為，義務與權利在形式上雖是相對立的，但實質上卻是事物本質之一體兩面³，站在國家徵稅主體之立場，納稅人雖有依法納稅之義務，但站在納稅人納稅主體之立場，納稅人對於國家徵稅行為之同時，亦應有主張「權利」之權利，而此處所指之「權利」，即是本文所稱之「納稅人權利」。惟所謂「納稅人權利」究竟為何（有哪些）？與憲法相關之基本原則及憲法規定之基本權中，哪些與納稅人權利相關？而一般法律之原則及稅法上一些特殊原則，又有哪些與納稅人權利相關？從國家徵稅開始（包括稽徵調查、核定、徵收、執行階段）到結束（包括處罰、救濟階段），有哪些是納稅人可主張之權利？又須建構哪些重要制度始足以保障納稅人得以公平且完整行使其權利？

三、近年來由民間團體泛紫聯盟所發起之稅制改革運動中，於二〇〇五年四月八日及同年八月十九日召開兩次關於納稅者權利保障之公聽會，並獲得七十九位朝野立法委員聯署提案研擬之「納稅者權利保護法草案」，已於二〇〇六年五月十八日（第六屆第三會期第二十四次全體委員會）無異議通過，順利完成一讀會程序。惟財政部對於設立專法來保護納稅者權利的構想，則仍持保留態度，主要係因財政部認為納稅者

² 法治斌、董保城著，憲法新論，2003年9月，三民書局，頁93；吳庚，憲法的解釋與適用，三民書局，2004年6月，頁51。

³ 郭德厚，基本義務之研究－憲法第十九條的反思，國立中正大學法律學研究所碩士論文，2004年7月，頁61以下。