

學術專論

納稅者權利保護

黃俊杰 著



元照

本書簡介

國家課稅權之行使，應依民主程序由立法機關以多數決定為之，並符合稅捐法定主義、稅捐公平原則與過度禁止原則等之憲法意旨，以有效落實納稅者之權利保護。

本書針對納稅者權利保護涉及之相關議題，作案例式之實證研究，有助於瞭解納稅者權利保護在實務上仍待努力之處。

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏



定價:350元



元照出版公司

地址：臺北市館前路18號5樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw

納稅者權利保護



黃俊杰 著

元照出版公司

國家圖書館出版品預行編目資料

納稅者權利保護 / 黃俊杰著. -- 再版. -- [臺南縣六甲鄉] : 黃俊杰發行 ; 臺北市 : 元照總經銷, 2007. 11

面 : 公分

ISBN 978-957-41-5013-7 (平裝)

1. 稅法 2. 論述分析

567.023

96021913

本書已列入月旦法學知識庫全文檢索與數位專屬典藏

納稅者權利保護

5D120PB

2008 年 1 月 二版第 1 刷

作 者 黃俊杰

出版者 黃俊杰

總經銷 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 350 元

訂購專線 (02)2375-6688

訂購傳真 (02)2331-8496

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 978-957-41-5013-7

序

國家課稅權之行使，應依民主程序由立法機關以多數決定為之，並符合稅捐法定主義、稅捐公平原則與過度禁止原則等之憲法意旨，以有效落實納稅者之權利保護。

從人權保障而言，憲法第2章關於「人民之權利義務」之規定直接適用在稅法上，有助於讓稅捐基本權，作為有效實踐納稅者權利保護之功能。

本書僅針對納稅者權利保護涉及之相關議題，作案例式之實證研究，或許有助於瞭解納稅者權利保護在實務上仍待努力之處。事實上，納稅者權利保護之研究範圍非常廣泛，筆者學識經驗有限，尚祈專家學者，批評指正。

本書之順利出版，應特別感謝中正大學財經法律研究中心林玉芳研究員、東海大學法律研究所博士生邱天一先生、中原大學財經法學碩士陳敏絹小姐、中正大學法律系財經法學組林財生先生等，對於本書相關議題之討論與資料之蒐集、分析及寫作等，均提供許多寶貴意見。

黃俊杰

謹識於中正大學法學院

目 錄

序

第一章 納稅者權利之維護者

壹、稅捐之淵源及重要性	4
貳、納稅者憲法與稅捐公平	4
參、納稅者權利保護之實踐？	6
一、「納稅」公平之實踐	7
二、稅捐行政與稅捐公平	10
三、稅捐復查限制違背稅捐正義	12
四、稅捐處罰與過度禁止	15
肆、結 論	18

第二章 解釋函令對納稅者之影響

壹、前 言	24
貳、聲請解釋之背景與目的	26
一、事實經過	26
二、聲請理由與目的	27
參、釋字第287號解釋	28
一、闡明釋示之意義及法律性質	28
二、闡明釋示之生效日期	29
三、釋示前後見解不一致之解決方式	29
四、宣告的臺財稅字第7530447號函說明四與憲法無牴觸	30
五、適用違法之釋示，屬稅捐稽徵法第28條之退稅事由	30

肆、評 析	31
一、聲請書	31
二、財政部解釋函令	32
三、行政法院判決	42
四、本號解釋	43
伍、結 論	46

第三章 實質課稅原則對納稅者之影響

壹、前 言	52
貳、聲請釋憲之背景與目的	54
一、事實經過	54
二、聲請釋憲之目的與理由	54
參、釋字第420號解釋之意旨	57
一、獎勵投資條例之立法意旨	58
二、公司營業之事實	58
三、稅法之解釋原則	59
四、實質課稅與稅捐公平	59
肆、本案評析	60
一、聯席會議決議作為釋憲標的	60
二、法律適用之爭議	61
三、稅法之解釋	63
四、經濟觀察法	71
五、稅捐規避	75
六、法規命令與依法行政、信賴保護原則	79
伍、結 論	80

第四章 納稅者之信賴保護

壹、事實與兩造之爭執	86
貳、行政法院判決理由	87
一、闡明所得稅法第4條第8款、第14條第1項第3類規定	87
二、憲法保障獎勵學術、技術與是否課徵所得稅實屬二事 ..	87
三、不構成信賴保護	88
四、扣繳義務人是否違反扣繳義務與原告之納稅義務無關 ..	89
五、品位加給及技術津貼，非免稅之薪資所得，依法發單 補徵稅款，於法並無不合	90
參、評 論	91
一、案例背景與稅捐救濟機關態度之省思	91
二、本案之爭議問題	95
三、稅捐優惠之憲法依據及信賴基礎	102
四、信賴保護、稅捐規劃與納稅者權利保障	119
五、解釋函令之憲法地位、性質之界定、其效力之爭執	143
六、本案後大法官關於「信賴保護」解釋之發展	161
肆、結 論	171

第五章 稅捐之扣繳與賠繳

壹、序 言	178
貳、扣繳義務人之處罰	179
一、法律規定及處罰列表	180
二、扣繳義務人之認定	183

參、決定「免稅」之責任歸屬	185
一、「免稅」決定與責任歸屬原則	185
二、中科院案之「免稅」決定過程	185
三、處罰對象之疑義	191
肆、財政部臺財稅字第32574號函對本案適用之檢討	193
一、解釋函令對人民權益之影響	193
二、財政部臺財稅字第32574號函直接適用本案之限制	195
伍、結 論	199
【後 記】	200

第六章 稅捐之補徵與罰鍰

壹、問題提出	206
貳、地價稅之補徵	206
一、稅捐優惠之限制	206
二、地價稅之課徵	207
參、罰鍰之裁處	209
一、處罰之依據	209
二、處罰對象之爭執	210
肆、結 論	212

第七章 稅捐之徵收與清查

<案例一>：徵收期間之起算

壹、案例之爭執焦點	218
一、案 例	218
二、爭執焦點	218

貳、實務見解	218
一、展延限繳之起算	218
二、維護納稅義務人之權益	219
參、檢 討	220
一、稅捐法定主義之要求	220
二、法定繳納期間	221
肆、結 論	221
<案例二>：稅捐之清查與優惠之變動	
壹、案 例	222
貳、特別稅率之法律依據及限制	222
參、申報與清查	224
肆、稅捐優惠與解釋函令	225
一、依法適用特別稅率係減稅權利	225
二、解釋函令之限制	225
伍、結 論	227

第八章 稅捐之逃漏

壹、問題意識	232
貳、判決分析	233
一、構成要件	233
二、量刑之標準——逃稅金額之多寡？	244
三、檢 討	245
參、稅捐稽徵法第41條之立法	246
一、立法過程	246
二、立法理由	249

肆、稅捐稽徵法第41條立法與判決之比較	250
一、保護法益	250
二、主觀構成要件	253
伍、逃漏稅捐之秩序罰與刑罰	254
一、行為罰與漏稅罰之併罰	255
二、漏稅罰與逃漏稅捐罪之併罰	256
陸、結 論	257

第九章 稅捐債務與擔保書之執行

壹、案例與爭點	262
一、案 例	262
二、爭 點	262
貳、行政執行之種類與機關	262
一、行政執行之種類	262
二、執行機關	263
參、稅捐債務之執行	265
一、要 件	265
二、辦理人員與檢附文件	268
三、執行方法與限制	269
肆、擔保書之性質與目的	273
一、擔保書之性質	273
二、擔保書之目的	274
伍、行政執行之權利保護	276
一、聲明異議	276
二、債務人異議之訴	278

三、第三人異議之訴	278
四、損害賠償	279
陸、本案之處理	279

第十章 納稅者之拘提管收與國家賠償

〈案例一〉：納稅者之拘提管收

壹、案 例	284
貳、法律依據	284
參、管收之容許性	286
一、管收之概念	286
二、管收與比例原則	286
肆、拘提之容許性	288
一、拘提之概念	288
二、拘提與比例原則	288
伍、正當法律程序	289
一、人身自由限制之程序差異	289
二、程序之類型與司法審查	291
陸、執行者之地位	294
一、警察之概念與類型	294
二、執行者係憲法第8條第1項之「警察機關」	294
柒、結 論	295

〈案例二〉：納稅者權利與國家賠償

壹、案 例	295
-------------	-----

貳、納稅與稅捐行政	296
一、納稅是基本權利之限制	296
二、稅捐行政是行使公權力	296
參、納稅者名譽權之保護	297
一、名譽之概念	297
二、名譽是國家賠償法保護之權利	298
三、國稅局未自行發覺有誤而撤回執行係有過失	299
肆、國家賠償之計算	301
一、非財產上之損害	301
二、核給之標準	303
伍、稅捐行政應依法為之	303

第一章

納稅者權利之維護者

目 次

壹、稅捐之淵源及重要性

貳、納稅者憲法與稅捐公平

參、納稅者權利保護之實踐？

一、「納稅」公平之實踐

(一)應稅為原則，減免稅捐
係例外

(二)稅捐優惠之容許性

二、稅捐行政與稅捐公平

(一)申報協力義務之履行

(二)推計核定之方法

三、稅捐復查限制違背稅捐
正義

(一)憲法解釋之反省

(二)憲法解釋之變革

四、稅捐處罰與過度禁止

(一)無差別處罰違憲

(二)雙重處罰禁止

肆、結 論

摘 要

在財政國家中，稅捐係國家不可或缺之金錢要素。國家經由課稅權之行使，將人民財產權轉換成公法之強制性財政收入。稅捐課徵之原則，首重公平，而稅捐公平原則，經常被認為係稅捐正義之代名詞。

憲法第19條之規範目的，除呈現稅捐法定主義之要求外，似得作為肯認稅捐基本權之依據，以有效實踐納稅者權利保護，而大法官亦應藉此作為納稅者權利之維護者。

壹、稅捐之淵源及重要性

關於稅捐之淵源及重要性，學者指出，其得溯源至Caesar Augustus（奧古斯都羅馬皇帝／凱撒）所發布「世人均應繳稅」（all the world should be taxed）之命令，事實上，當時之世界須向凱撒進貢（rending unto Caesar），而稅捐之課徵，就如同耶穌誕生事件，深刻地影響人類歷史之發展。就現代而言，稅捐之重要性，亦可由其係法國與美國獨立革命之原因而得知。¹

從經濟之觀點，學者指出，稅捐是消費權由納稅者移轉至政府（Taxes transfer spending power from the taxpayer to the government）。²

從法律之觀點，人民之金錢給付，係作為財政國中國家財政收入之核心要素，國家經由課稅權之行使，將人民財產權轉換成公法之強制性財政收入。³由此可知，在財政國家（Finanzstaat）中，稅捐係國家不可或缺之金錢要素。⁴

貳、納稅者憲法與稅捐公平

「納稅」憲法制度之形成，本文以為，首先應係稅捐基本權（steuerliche Grundrechte）之肯認，⁵以有效實踐納稅者之權利保

¹ Simon James & Christopher Nobes, *The Economics of Taxation*, 1992, p. 1.

² Simon James & Christopher Nobes, *The Economics of Taxation*, 1992, p. 18.

³ 黃俊杰，財政國與課稅收入之立法，月旦法學雜誌，第84期，第81頁以下。

⁴ Klaus Vogel, *Der Finanz-und Steuerstaat*, in: *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Bd. I, 1987, Rz. 2 f.

⁵ Wolfgang Schäuble, *Steuerpolitik als gesetzgeberische Aufgabe*, in: *Steuerrecht Verfassungsrecht Finanzpolitik*, 1994, S. 245.