

購書請至：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9671>

基本人權與納稅義務

納稅者權利保護法逐條釋義

許育典、封昌宏 著



元照出版提供 請勿公開散布。

元照出版公司

第一章

立法目的

依納稅者權利保護法（以下簡稱本法）第1條規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。（第1項）關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。（第2項）」

I 納稅者及其權利保障範圍

- 本法保護納稅者的立法目的
- 對本法中納稅者、納稅者涉及的基本權及稅捐稽徵機關的定義作詮釋
- 課稅權是否侵害納稅者基本權的判斷

壹、立法說明

我國憲法第15條規定，人民之生存權、工作權及財產權，應予保障；此外，稅捐稽徵亦可能對營業自由、資訊自主等其他自由權造成侵害，因此立法目的尚包含保護其他相關基本權利；《經濟社會文化權利國際公約》亦規定各締約國應維持勞工及其家屬符合基本生活水準，自不得以租稅方式限制之。爰參酌上開規範之意旨，制定本法（如附錄一）。

貳、法律文意解釋

一、適用本法的權利主體

本法所保護者乃「納稅者」的權利，惟何謂納稅者？與是否等同

購書請至：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9671>

2 ● 基本人權與納稅義務 納稅者權利保護法逐條釋義

其他稅法中的納稅義務人？本法提案的王榮璋委員等27人所提草案第27條內容為：「扣繳義務人違反扣繳義務者，除依各稅法規定應負賠繳稅款責任外，其依各稅法規定科處之罰鍰，最高不得逾新台幣二百萬元。」故草案所要保護的範圍顯然不僅是納稅義務人，惟該條文最後未被採納，那是否代表納稅者僅限於稅法中所稱的納稅義務人？

若依法律條文的整體來觀察，顯然不是，因為本法第3條規定：「納稅者有依法律納稅之權利與義務。」依法律有繳納稅款義務者，不限於納稅義務人，扣繳義務人¹、代徵人²、代繳人³均負有繳納稅款的義務，故本法所稱的納稅者，應參照稅捐稽徵法第50條⁴之規定將扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務的人納入適用範圍。因為凡是有依法律納稅的人，都有可能面對稅稽徵機關調查，因不瞭解法律規定或稽徵程序，以致無法保障其合法權利的情形，故應納入適用的範圍。依本法施行細則第2條第2項規定：「本法所稱納稅者，指各稅法規定之納稅義務人、扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依法負繳納稅捐義務之人。」

二、納稅者基本權的保障

在整體憲法秩序的建構下，基本權作為對抗國家侵犯而保障自由的法秩序核心，不僅是一種主觀權利，而且也提供客觀法秩序和一般法解釋原則的依據。在現代的憲法國家中，憲法秩序中最重要的一部

¹ 所得稅法第92條第1項前段規定：「第八十八條各類所得稅款之扣繳義務人，應於每月十日前將上一月內所扣稅款向國庫繳清」。

² 證券交易稅條例第3條第1項規定：「證券交易稅由代徵人於每次買賣交割之當日，按第二條規定稅率代徵，並於代徵之次日，填具繳款書向國庫繳納之。」

³ 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人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。」

⁴ 稅捐稽徵法第50條規定：「本法對於納稅義務人之規定，除第四十一條規定外，於扣繳義務人、代徵人、代繳人及其他依本法負繳納稅捐義務之人準用之。」

分，即基本權的保障⁵。

本法所保障的憲法基本權包括生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利，依我國憲法學者的分類，生存權、工作權及財產權為憲法第15條明文列舉的權利，屬「特別基本權」⁶，另其他相關基本權，依立法說明例示了營業自由、資訊自主，依司法院大法官釋字第514號解釋：「人民營業之自由為憲法上工作權及財產權所保障。」故仍屬於特別基本權之範疇。至於資訊自主，依司法院大法官釋字第603號解釋，屬隱私權的保障，而隱私權非憲法明文列舉的權利，依憲法學者的分類屬「概括基本權」⁷。至於其他相關基本權與課稅有關者，實務上已發生者尚包括憲法第10條之居住及遷徙自由⁸、憲法第16條的請願、訴願及訴訟權⁹、憲法第13條的宗教自由¹⁰、憲法第7條的平等權¹¹

⁵ 請參考許育典，《憲法》，台北：元照，2016年4月，7版，頁91-93。

⁶ 同上註5，頁100。

⁷ 同上註5，頁356。

⁸ 司法院大法官釋字第345號解釋：「行政院於中華民國七十三年七月十日修正發布之『限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境實施辦法』，係依稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項之授權所訂定，其第二條第一項之規定，並未逾越上開法律授權之目的及範圍，且依同辦法第五條規定，有該條所定六款情形之一時，應即解除其出境限制，已兼顧納稅義務人之權益。上開辦法為確保稅收，增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。」

⁹ 司法院大法官釋字第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，『對共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共同共有人所為核定稅捐之處分，以對共同共有人中之一人為送達，即對全體共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，致侵害未受送達之共同共有人之訴願、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。」

¹⁰ 請參考許育典、封昌宏，〈宗教團體捐贈收入課稅的法律分析〉，《月旦法學雜誌》，220期，2013年9月，頁206-210。

¹¹ 司法院大法官釋字第696號解釋：「中華民國七十八年十二月三十日修正公布之所得稅法第十五條第一項規定：『納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。』（該項規定於九十二年六月二十五日修正，惟就夫妻所得應由納稅義務人合併報繳部分並無不同）。其中有關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則，應自本

購書請至：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9671>

基本人權與納稅義務

4 ● 納稅者權利保護法逐條釋義

等，均屬憲法明文列舉的特別基本權。

在立法說明中另提及《經濟社會文化權利國際公約》¹²規定國家應維持勞工及其家屬符合基本生活水準¹³，不得以租稅方式限制之（如附錄一）。此項權利司法院大法官釋字第696號解釋有類似的見解：「憲法第十五條規定，人民之生存權應予保障。憲法第一百五十五條規定，人民之老弱殘廢，無力生活者，國家應予以適當之扶助與救濟。國家所採取保障人民生存與生活之扶助措施原有多端，所得稅法有關扶養無謀生能力者之免稅額規定，亦屬其中之一環。」

除了上述實務上已經發生與課稅有關的基本權外，在資訊及通訊科技已逐漸成為主要商業交易模式的工具後，為調查課稅資料，可能會以調查交易雙方的通聯紀錄，或者兩方往來的電子郵件等資訊，此可能涉及到憲法第12條秘密通訊的自由。此外，一定還有一些目前尚未發生，但未來可能發生，受國家行使課稅權力所影響的基本權，均得以「其他相關基本權利」將其納入保護的範疇。

解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。」

¹² 中華民國98年4月22日總統華總一義第09800096331號令制定公布之公民與政治權利國際公約及經濟社會文化權利國際公約施行法第1條規定：「為實施聯合國一九六六年公民與政治權利國際公約（International Covenant on Civil and Political Rights）及經濟社會文化權利國際公約（International Covenant on Economic Social and Cultural Rights）（以下合稱兩公約），健全我國人權保障體系，特制定本法。」同法第2條規定：「兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力。」

¹³ 依經濟社會文化權利國際公約第7條第1款規定：「本公約締約國確認人人有權享受公平與良好之工作條件，尤須確保：1.所有工作者之報酬使其最低限度均能：(1)獲得公允之工資，工作價值相等者享受同等報酬，不得有任何區別，尤須保證婦女之工作條件不得次於男子，且應同工同酬；(2)維持本人及家屬符合本公約規定之合理生活水平；」（原文為The States Parties to the present Covenant recognize the right of everyone to the enjoyment of just and favorable conditions of work which ensure, in particular: (a) Remuneration which provides all workers, as a minimum, with: (i) Fair wages and equal remuneration for work of equal value without distinction of any kind, in particular women being guaranteed conditions of work not inferior to those enjoyed by men, with equal pay for equal work; (ii) A decent living for themselves and their families in accordance with the provisions of the present Covenant;）。

國家行使課稅權可能影響的人民基本權

	基本權	法律依據	相關大法官解釋
特別基本權	平等權	憲法第7條	釋字第696號
	居住及遷徙自由	憲法第10條	釋字第345、558號
	秘密通訊	憲法第12條	釋字第631、756號
	宗教自由	憲法第13條	釋字第460、490號
	生存權、工作權及財產權	憲法第15條	釋字第580、612、685號
	營業自由		釋字第514、597號
	請願、訴願及訴訟權	憲法第16條	釋字第396、663號
概括基本權	資訊自主	憲法第22條	釋字第586號

三、稅捐稽徵機關的定義

納稅者權利保護法的立法目的，在於避免納稅者的基本權受到稅捐稽徵機關的侵害，故必須釐清哪些機關是本法所稱的稅捐稽徵機關，有關稅捐稽徵機關的定義，依本法施行細則第2條第1項規定：

「本法所稱稅捐稽徵機關，指財政部各地區國稅局、地方稅稽徵機關及關務機關。」故不論是負責稽徵內地稅的各地區國稅或稽徵地方稅的地方稅務局，或者徵收國境稅（關稅）的關務署所屬機關，在稅捐的徵收上都適用本法的規定。

參、國家課稅權是否侵害納稅者基本權的判斷

一、法令規範的侵害

此種類型的侵害係稅法或相關行政命令所涵攝（德文：subsumtion）的事實，可能侵害人民的基本權，例如大法官釋字第696號解釋指出：「夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加其稅負部分，違反憲法第七條平等原則。」又例如大法官釋字第685號解釋指出：「稅捐稽徵法第四十四條關於營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得者，應就其未給與

購書請至：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9671>

基本人權與納稅義務

6 ● 納稅者權利保護法逐條釋義

憑證、未取得憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰之規定，其處罰金額未設合理最高額之限制，而造成個案顯然過苛之處罰部分，逾越處罰之必要程度而違反憲法第二十三條之比例原則，與憲法第十五條保障人民財產權之意旨有違。」

至於誰有權認定法令是侵憲人民的基本權？若係立法院三讀通過經總統公布的法律，只有大法官才有權利審查是否屬違憲侵害人民的基本權¹⁴；若為行政命令，除大法官外各級法院的法官，亦可自行認定命令違憲，並拒絕適用其受理的案件¹⁵。但司法實務上，很少看到法官引用憲法的基本權為判決的理由，或許在本法施行後，法官可依本法第1條的規定，引用憲法條文的規定，審查行政命令是否侵害納稅者的基本權，而個案予以拒絕適用稅捐稽徵機關所引用的行政命令。

二、稅捐機關執行法令侵害的判斷

此類型的侵害係指，稅捐稽徵機關在執行法令時侵害納稅者的基本權，茲分別探討如下：

(一)是否侵害平等權的判斷

憲法第7條規定：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」故稅捐機關在執行稅法時，應公平對待所有人，不能因人而異，或恣意的給予特定利益或不利益。雖然稅捐稽徵機關在個案課稅處分享有裁量權，但裁量權的行使也並非放任行政機關自由決定，必須具有實質上令人可接受的觀點，作為裁量權的依據。因此，平等權可以拘束行政裁量，因此要求行政執法重視平等權，尤其是行政自我拘束的要求。也就是說，行政權應使具有同樣法律權利與義務者，不受到執法上的差別待遇，並且必須盡可能依合法的行政前例而為¹⁶。

¹⁴ 司法院大法官釋字第590號解釋理由書指出：「依憲法第七十八條及憲法增修條文第五條第四項規定，宣告法律是否抵觸憲法，乃專屬司法院大法官之職掌。」

¹⁵ 莊國榮，《行政法》，台北：元照，2014年9月，2版，頁61。

¹⁶ 許育典，《憲法》，頁185。

購書請至：<http://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID=9671>

國家圖書館出版品預行編目資料

基本人權與納稅義務：納稅者權利保護法
逐條釋義／許育典，封昌宏著． -- 初版．

-- 臺北市：元照，2018.03

面：公分

ISBN 978-957-8607-20-0（平裝）

1.稅法 2.論述分析

567.023

107001033



元照出版提供 請勿公開散布

基本人權與納稅義務

納稅者權利保護法逐條釋義

5B021RA

2018年3月 初版第1刷

作者 許育典、封昌宏
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 380 元
專線 (02)2375-6688
傳真 (02)2311-8496
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 978-957-8607-20-0