

納稅者權利保護法析論

葛克昌 著



元照出版提供 請勿公開散布。

元 照 出 版 公 司

第一章

納稅者權利保護法評析^{*}

壹、問題概說

納稅者權利保護法（以下簡稱本法）於2016年12月28日公布，自公布後一年施行（本法第23條），不僅在形式上相較於稅捐稽徵法第一章之一增訂之納稅義務人權利之保護專章規定，為專法規範，質與量均有所擴充。¹特別明訂關於納稅者權利之保護為特別法，優先適用本法（本法第1條第2項）得以擺脫稅捐稽徵法之束縛，例如關稅即不必因稅捐稽徵法第2條規定不包括關稅²，而得以阻礙適用本法。實體上在納稅者權

^{*} 本文承黃若清律師協助蒐集資料、提供意見及整理文稿；東吳大學法律研究所財稅法組研究生陳以潔協助校稿，特此感謝。本文部分內容在2017年4月10日於26屆兩岸稅法研討會（臺大國際會議廳）發表。

¹ 該章規定之評析，參見陳清秀，納稅者權利保護法案之研討，收入納稅人權利保護——稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，初版，2014年3月，頁3以下；吳德豐，論納稅人權利保護——以立法、行政、司法實務為中心，收入同前揭書，頁53以下；葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，收入稅捐行政法——納稅人基本權視野下之稅捐稽徵法，一版，廈門大學出版社，2016年6月，頁161以下。

² 稅捐稽徵法作為稅法通則性規定，不僅包括稽徵程序，亦即於稅法一般法律原則、稅法解釋適用及稅捐債務法總則，稅捐救濟法等均非關稅法所能規定完整者，理應視其性質，於關稅法未有特別規定

2 納稅者權利保護法析論

利保護有更周延規定，係首部維護納稅人權，落實憲法稅捐負擔正義為使命，扭轉數十年來稅捐偏重提升稽徵效能、確保國庫收入（例如稅捐行政程序法定名為稅捐稽徵法可窺一二），將形式稅捐法制落實到法治國家要求，更強調民生福利國家憲法精神，將稅法邁向社會法治國時代需求³。其內容包括明定一、稅法原則：稅捐法定主義（第3條）、生存權及人性尊嚴保障（第4條）、量能原則（第5條）租稅優惠不得過度，應舉行公聽會並提出稅式支出評估（第6條）、實質課稅、避稅調整原則不處罰（第7條）、禁止過度原則（第15條）。二、正當法律程序之遵守：強化正當法律程序（第12條）不得依推計結果處罰（第14條第4項）、資訊公開（第8、9條）三、強化稅務救濟：設置納稅者權利保護諮詢會（第19條）、納稅者權利保護官（第20條）、救濟爭點主義改採總額主義（第21條）稅務專業法庭及稅務案件專業法官（第18條）。四、稅捐罰原則：有責性原則（第16條第1項），不知法規按情節得減輕或免除其處罰（第16條第2項）裁罰應審酌受責難程度，所生影響、所生利益及其資力（第16條第3項）。

惟該法立法過程中並未經充分討論，部分條文經妥協後刪除⁴或修改致與立法原意未符⁵。又納稅者權利保護，所貴者不

者適用之。不得拘泥於稅捐稽徵法第2條法條文字「本法所稱稅捐，……但不包括關稅及礦稅。」而應探討立法意旨及個別規定體系解釋。

³ 參閱陳清秀，社會國原則在稅法上之運用（上）（下），台灣法學雜誌，第164期，2010年11月，頁24以下；第165期，2010年12月，頁43以下；葛克昌，稅法與民生福利國家，收入租稅國的危機，一版，廈門大學出版社，2016年7月，頁123以下。

⁴ 原立法委員王榮璋等27人提案版本（草案）第5條第2項訂明：「納稅者為獲取薪資所得必要之成本、費用，於計算薪資所得時，應予

在法律完美，而貴在確實施行；納稅者權利保護法之實施更取決於觀念之變革；尤有賴於具體納稅者權利保護意識之法官，予以及時有時效之保障。本文基於此種觀點，不計較本法之細節，而就納稅人基本權視野下，就納稅者權利保護法立

減除。」（時代力量黨團提案版本第6條「納稅者因獲取薪資所支出之必要成本與費用，於計算薪資所得時，應予扣除。」）為各法治國家基於此量能原則中客觀淨所得原則均遵守者，原本不待法律明文應即適用稅法一般原理。我國實務卻認為所得稅法只規定薪資所得特別扣除額，而未規定薪資所得之成本費用扣除而予以不准，致我國個人綜合所得稅中薪資所得占綜合所得總額比例高達（世界最高）70%以上。在行政機關力主：「不大幅影響稅收」、「不增加稽徵困擾」及「只有利於高薪者」為由刪除。幸而2017年3月6日司法院憲法解釋745號，以不得以列舉方式減除薪資成本費用，違反憲法第7條平等保障，宣告兩年內失效。請勿公開散布。

5 例如納稅者權利法第14條第4項，不論委員王榮璋等27人或時代力量黨團提案均為：「稅捐稽徵機關不得以推計之結果進行漏稅處罰。」其立法說明為「推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自應不許以推計方式為之。」原條文及立法說明均相當明確。因推計課稅是核實課稅之例外，在未盡協力義務時降低證明程度至平均水準（如同業利潤標準）但在立法之際，竟因稽徵機關堅持，加上「納稅者已依稅法規定履行協力義務者」，稅捐稽徵機關始「不得依推計結果處罰」。按納稅人既已依法規定履行協力義務，根本不能加以處罰。如未盡協力義務者，原則上亦僅生推計課稅降低證明程度之效果。而未盡協力義務作為逃漏稅手段，如具備逃漏稅處罰要件，由於我國稅法係按「所漏稅額」倍數處罰，此種處罰要件事實自應達到確切程度。現行法第14條第4項極易引起誤解。解釋適用之際，應探求立法意旨，貫徹「不得以推計課稅結果進行漏稅處罰」，參見葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估——最高行政法院98年8月第二次庭長法官聯席會議決議評析，收入稅捐行政法——納稅人基本權視野下稅捐稽徵法，一版，廈門大學出版社，2016年6月，頁479以下。

4 納稅者權利保護法析論

法意旨與各國立法傾向先予探討。（參見本文貳）次就稅捐債務法之一般稅法原則，如稅捐法定、量能原則、生存權保障原則、稅捐優惠之憲法界限及稅法解釋適用之經濟解釋、實質認定，及脫法避稅得調整不得處罰等原則予以討論（參見本文參）再就稅捐行政法之法治國要求，諸如正當法律程序、職權調查主義、納稅人協力義務及其不盡義務之效果——降低證明程度、禁止過度原則（參見本文肆）次對稅捐處罰法、罪責相當原則、處罰裁量不得過度原則、處罰證明程度問題（不得依推計結果處罰）脫法避稅與違法逃稅區別原則（參見本文伍），又次對稅捐救濟法，分對訴願機關、納稅者權利保護諮詢會、納稅者權利保護稅務專業法庭、專業稅法法官、及突破爭點主義採行總額主義予以論述（參見本文陸），最後就本法之施行及過渡時期適用加以討論。（參見本文柒）以就教於關心社會負擔公平之先進。

貳、納稅者權利保護法之時代意義

納稅者權利保護法第1條第1項明訂：「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。」所謂「其他相關基本權」根據立法理由，稅捐稽徵可能對營業自由、資訊自主等其他自由權侵害。其中資訊自由權對協力義務影響最深⁶。按有關納稅人權利立法，有以權利法案方式為之（如美國1988年第一次「納稅者權利法案」、1996年第二次

⁶ P. Kirchhof, Steueranspruch und Informationseingriff, in FS für K. Tipke zum 70 Geburtstag 1995, S. 27；葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，收入稅捐行政法——納稅人基本權視野下之稅捐稽徵法，一版，廈門大學出版社，2016年6月，頁306以下。

「納稅者權利法案」、1998年第三次「納稅者權利法案」；加拿大1985年第一次「納稅人權利法案」、2002年第二次「納稅人權利法案」）、有以憲章方式公布（如英國1985年「納稅人權利憲章」；紐西蘭2000年「內地稅憲章」）、亦有以專章規範者（如韓國1996年6月在「國稅基本法」列「納稅者權利保護專章」）、國際組織如OECD曾提出「納稅人權利示範憲章」；歐洲世界納稅人協會於1996年6月15日通過「納稅人憲法權利宣言」⁷。近年各國所以致力於納稅人權利保護立法，蔚為風潮，主要基於下列觀念之覺醒：

一、國民主權理念之深化

按國民主權原則在憲法中具有本質重要性，亦為憲法整體基本原則所在（司法院釋字第499號解釋）。國民主權原則須予以落實具體化，昔日所重在國家權力行使必須具備民主正當性，例如代議民主之正當性，在於民意代表行使職權須遵守選民約定。⁸但在近年已注意到由國民權利觀點，應由國民取得國家政策之最高決策權。由於制憲者及憲法學者，多為「財政文盲」，⁹致無法理解現代國家本質上是租稅國家，國家收入主要取諸稅捐收入，其支出主要亦賴此稅捐收入。從租稅國家觀點，國民主權具體表現，即為納稅人全體是國家主權之首要

⁷ 潘英芳，納稅人權利保障之建構與評析——從司法保障到立法保障，初版，2009年5月，頁27-81。

⁸ Zippelius/Würtenberger, Deutsches Staatsrecht, 32. Aufl., 2008, § 10 Rn. 10ff.

⁹ Isensee, Steuerstaat als Staatsform, in: FS für H. P. Ipsen, 1977, S. 412；葛克昌，憲法國體——租稅國，收入租稅國的危機，一版，廈門大學出版社，2016年7月，頁108-122。

國家圖書館出版品預行編目資料

納稅者權利保護法析論／葛克昌著. --

二版. -- 臺北市：元照，2018.09

面；公分

ISBN 978-957-511-018-5（平裝）

1.稅法 2.論述分析

567.023

107014063

納稅者權利保護法析論

5D458RB

作 者	葛克昌
出 版 者	元照出版有限公司 100 臺北市館前路 28 號 7 樓
網 址	www.angle.com.tw
定 價	新臺幣 680 元
專 線	(02)2375-6688
傳 真	(02)2331-8496
郵政劃撥	19246890 元照出版有限公司
出版年月	2018 年 1 月 初版第 1 刷 2018 年 9 月 二版第 1 刷

Copyright © by Angle publishing Co., Ltd.

登記證號：局版臺業字第 1531 號 ISBN 978-957-511-018-5