

人權法學論叢(五)部門論 2022年增修二版

# 基本人權與納稅義務

## — 納稅者權利保護法逐條釋義

Fundamental Human Rights  
and Tax Obligations  
— Commentaries on The Taxpayer  
Rights Protection Act

許育典、封昌宏 著



購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

# 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

搶先試閱版

元照出版公司

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

獻給

我根植的鄉土台灣

她就代表著  
我對租稅正義的起心動念



元照出版

搶先試閱版

# 改版序

本次改版的主要內容包括了以下幾點：

一、納稅者權利保護法施行細則第3條的修正，有關基本生活費扣除額的計算公式，財政部回應專家學者的建議，將薪資特別扣除額從基本生活費比較基礎中排除，讓更多的納稅者可適用到基本生活費的扣除額。

二、更新納稅者權利保護法第8條要求主管機關應主動公開的資訊，包括所得分配的情況及不動產分配的情形，這些資料埋藏在主計總處及財政部的龐大數據資料中，一般讀者不容易閱讀及理解，本次改版節略其中重要的數據，讓讀者可清楚的瞭解我國所得與不動產的最新分配現況。

三、納稅者權利保護法中最大的亮點，乃是納稅者權利保護官的設置，本法施行至今僅四年多的時間，財政部極為重視這項制度，針對實施的成果做了專案的報告。本次改版內容節略部分報告的相關統計數據，讓讀者瞭解納稅者權利保護官的施行成效，同時財政部也針對施行的結果，做出了檢討報告。

整體而言，為了促進納稅者權利保護官制度的完善建構，讓納稅者的權利能夠受到更好的保障，本書針對納稅者權利保護官實施的成效及財政部的檢討報告做出評論，提供財政部作為未來政策執行的參考，以期納稅者權利保護法除了能維護納稅者的合法權利外，同時也能維護租稅的公平正義，讓這部法律更符合人民的期待。

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

最後，這本解釋稅法權利保護法逐條釋義入門書的最新改版完成，要特別感謝本書的合著者封昌宏博士協助增補與校對等繁重工作，也要感謝元照出版公司的良善互動與積極鼓勵。

許育英

2021年12月7日

寫於典齋



元照出版

搶先試閱版

# 自序

憲法第19條規定：「人民有依法律納稅之義務。」具體來說，國家課人民以繳納稅捐的義務或給予人民減免稅捐的優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權的命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確的原則；若僅屬執行法律的細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為次要的規範。但是，人民在依法律履行納稅義務的時候，事實上也對人民財產權造成侵害。所以，租稅法律主義在某程度上，即是「財產權的制度性保障功能」的體現。

依憲法第19條規定，人民有依法律納稅的義務，故國家可以制定法律對人民課稅，課稅權的行使屬國家公權力的行使，這類公權力的行使，很可能超越了法律所授權的界限，而有侵害人民基本人權的疑慮。又因稅法的高度專業性及複雜性，沒有法律專業知識的人民，很難與擁有國家公權力的稅務機關對抗，為了保障納稅者憲法層次的基本人權，立法院在105年12月9日三讀制定了納稅者權利保護法（以下簡稱本法），於106年12月28日經總統公布，並訂一年後施行，也就是在106年12月28日起施行，本法施行後，國家對納稅者權利的保護，開啟了新的紀元，代表國家在制度上重視納稅者的權利，善盡國家對人民的保護義務。

本法是以保障納稅者的基本人權為核心理念，透過賦予主管機關法定義務、重要法律原則的違非及租稅救濟程序的變革，落實國家對納稅者的保護義務。本法最大的亮點是，參考其他國家的法制，設置納稅者權利保護官，當人民在對稅務機關的公權

力行使有爭議性時，可向納稅者權利保護官尋求協助。但本法的納稅者權利保護官，是由稅務機關的內部成員擔任，這樣的制度是否真能發揮保護納稅者權利的效果，受到很多學者專家的質疑，本書也對此部分深入探討。本書除了著重納稅者基本人權的理論外，也從實務的觀點解析本法應如何運用，例如：實務上素有爭議的「實質課稅原則」、「推計課稅」，在個案運用的界限何在？以及是否視為漏稅行為處罰？在本法施行後都將產生重大的改變，相信是很多實務工作者關心的議題，本書將以實務上的案例深入的探討，並提出本書的觀點供讀者參考。

整體而言，本書是以納稅者的觀點來撰寫，從憲法的基本人權出發，詳述納稅者有哪些基本人權，再對照納稅者權利保護法的規定，讓納稅者瞭解他在憲法上所享有的基本人權。除了憲法的基本人權外，本書也對納稅者權利保護法所揭示的一些重要原理原則（如推計課稅與實質課稅原則）的運用，以及運用後可否處罰，作深入的解析，以供律師、會計師等專業代理人參考。另也對納稅者權利保護法施行後，稅務救濟制度的重大變革（包括納稅者權利保護官及稅務專業法庭的設置），綜合稅法學者及實務界專家的評述，提出本書的見解。最後本書也對於納稅者權利保護法實施後，納稅者權利保護與課稅公平性產生的緊張關係作出評論，以及法制上應如何修正，才更能保護納稅者的權利，提出本書的見解。本書撰寫的另一個目的，是為了讓稅務人員瞭解，在依稅法執行公權力時，應注意人民的基本人權，不能過度擴張行政上的權力。其次，對納稅者權利保護官的法律地位及可行使的權利，參考其他國家法制作論述，供擔任納稅者權利保護官的人員參考。另也對擔任稅務專業法庭的法官，在審理稅務爭訟案件時，應掌握的原則提出建議，以減少納稅者對稅務訴訟案件的負面觀感。

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

人民在人權認知與保障上的實踐，常常在「人權立國」的執政口號中，逐漸淹沒。所以，人權保障在應然面與實然面的落差，在我國可說依舊猶如鴻溝，憲法學者仍有很大的奮鬥空間，尤其是對人民人權教育的努力，在此應積極倡導「行動的人權法學」，這也是作者一直以來的奮鬥方向，從而奠定了作者在人權法學論叢的學術執著。就此而言，作者一方面積極投入公共事務的人權關懷與行動，另一方面將這些人權思考與學術結合，嘗試以庶民的人權教育為叫心，不僅完成《人權、民主與法治》作為人權法學的通識論，可說是作者在人權法學論叢投入的起步（人權法學論叢一），而且期待透過案例的人權故事講述，讓每個人民都能瞭解自己的基本人權，從而以行動來保護自己的基本人權，完成《為人民說人權故事》的人權法學案例論一書（人權法學論叢二）；其次從人權法學的學術體系，建構從法治國家到人權保障的希望工程，也完成《從法治國家到人權保障的希望工程——以人權教育為叫心》的人權法學體系論一書（人權法學論叢三）；緊接著，作者也持續對焦兒童與少年人權保障與實踐的學術專論，建構以兒童與少年保護為核心的人權法學思考，完成了《基本人權與兒少保護》（人權法學論叢四）。最後，《基本人權與納稅義務》一書，嘗試以保障納稅者的基本人權為核心而分析納稅義務，逐條解釋了納稅者權利保護法（人權法學論叢五）。

這本書能夠呈現在讀者面前，最應該感謝我的合著者封昌宏博士的積極投入與撰寫，封昌宏博士一直從事稅務行政與訴訟等實務工作，從2006年起跟隨我撰寫碩博士論立，他的認真與執著成就了這本書的起心動念，將我們兩人分別專長的基本人權與納稅義務整合在一起，逐條解釋了最新公布的納稅者權利保護法。林修睿、李慶南、許立耀、黃柏雅、黃鈺茹、林欣儀、鄭堯駿、

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

王藝喬與范毅軍等作學，協助了這本書的校稿工作，感謝他們。此外，本書的完成還要感謝元照出版公司的良善互動與積極鼓勵，才能在此與讀者相見。

最後，這本書要用心獻給我根植的鄉土台灣，她就代表著我對租稅正義的起心動念，一直點燃我對這塊土地的學術研究熱情，在我心中產生源源不絕的動力，鼓勵我一直往前奮鬥。

許育慈

2018年1月3日11時

寫於國立成功大學社會科學院院長室



元照出版

搶先試閱版

## 本書引註格式說明

### 一、本書採同頁腳註格式

引用同一著作時，如緊接上一註解引用，則使用「同上註xx，頁xx」方式，如其間隔有其他註解，則再行寫明著作的名稱或其他出版資訊等。以下分為中文與德文兩部分加以說明。

### 二、中文部分

專書或期刊雜誌的論文名稱，皆以〈〉表示；專書書名、學位論文或期刊雜誌名稱，則以《》表示；關於年份、頁數、卷期數、法律條文條次或大法官解釋等數字，均以阿拉伯數字書寫，詳細舉例如下：（以下有箭號→部分，是指重複引用時的註解寫法）

1. 專書：許育典，《法治國與教育行政：以人的自我實現為核心的教育法》，台北：高等教育，2002年5月，初版，頁3。  
→許育典，《法治國與教育行政：以人的自我實現為核心的教育法》，頁3。
2. 專書論文：許育典，〈在學關係之法律性質〉，收於：台灣行政法學會主編，《行政法爭議問題研究（下）》，台北：五南，2000年12月，頁1325以下。  
→許育典，〈在學關係之法律性質〉，《行政法爭議問題研究（下）》，頁1325以下。
3. 譯著：Thomas Armstrong著，李平譯，《經營多元智慧》，台北：遠流，1997年8月，頁7。  
→Th. Armstrong著，李平譯，《經營多元智慧》，頁7。

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

4. 學位論文：許育典，《論國民教育基本人權的法規範》，國立政治大學法律學研究所碩士論文，1994年，頁216。  
→許育典，《論國民教育基本人權的法規範》，頁216。
5. 期刊：許育典，〈從「人的自我實現」作為基本人權的本質建構多元文化國的教育基本人權核心以及教育行政中立與寬容原則（上）〉，《月旦法學雜誌》，49期，1999年5月，頁120。  
→許育典，《月旦法學雜誌》，49期，頁120。
6. 研討會發表論文：許育典，〈論宗教自由的保障與實質法治國的實踐——評司法院大法官釋字第490號解釋〉，第三屆憲法解釋之理論與實務學術研討會，中央研究院主辦，2001年3月24日。  
→許育典，第三屆憲法解釋之理論與實務學術研討會。
7. 研討會論文集：許育典，〈人的自我實現作為原住民教育基本人權的核心建構：二十一世紀原住民族教育的法制展望藍圖〉，收於：高淑芳編，《九十年原住民族教育學術論文發表暨研討會論文集》，新竹：竹師原住民族教育中心，2001年11月，頁17以下。  
→許育典，〈人的自我實現作為原住民教育基本人權的核心建構：二十一世紀原住民族教育的法制展望藍圖〉，《九十年原住民族教育學術論文發表暨研討會論文集》，頁17以下。

### 三、德文部分

引用德文著作時，依序註明作者、論文或專書題目、出處、出版資訊、年代及頁數等，詳細舉例如下：（以下有箭號→部分，是指重複引用時的註解寫法）

1. Yue-dian Hsu, Selbstverwirklichungsrecht im pluralistischen Kulturstaat. Zum Grundrecht auf Bildung im Grundgesetz, Berlin 2000, S. 11 ff.

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

→*Y.-d. Hsu*, Selbstverwirklichungsrecht im pluralistischen Kulturstaat.

Zum Grundrecht auf Bildung im Grundgesetz, S. 11 ff.

2. *Paul Kirchhof*, Der Beitrag der Kirchen zur Verfassungskultur der Freiheit, in: *K.-H. Kästner/K. W. Nörr/K. Schlaich* (Hrsg.), Festschrift für Martin Heckel zum siebzigsten Geburtstag, Tübingen 1999, S. 775 ff.

→*P. Kirchhof*, Der Beitrag der Kirchen zur Verfassungskultur der Freiheit, FS Martin Heckel, S. 775 ff.

3. *Hasso Hofmann*, Geschichtlichkeit und Universalitätsanspruch des Rechtsstaats, Der Staat 1995, S. 1 ff.

→*H. Hofmann*, Der Staat 1995, S. 1 ff.



元照出版

搶先試閱版

# 目 錄

改版序

自 序

本書引註格式說明

## 第一章 立法目的

I 納稅者及其權利保障範圍 .....	1
壹、立法說明 .....	1
貳、法律文意解釋 .....	1
一、適用本法的權利主體 .....	1
二、納稅者基本權的保障 .....	2
三、稅捐稽徵機關的定義 .....	5
參、國家課稅權是否侵害納稅者基本權的判斷 .....	5
一、法令規範的侵害 .....	5
二、稅捐機關執行法令侵害的判斷 .....	6
(一)是否侵害平等權的判斷 .....	6
(二)是否侵害居住及遷徙自由的判斷 .....	7
(三)是否侵害秘密通訊的判斷 .....	8
(四)是否侵害宗教自由的判斷 .....	9
(五)是否侵害生存權的判斷 .....	10
(六)是否侵害工作權或職業自由的判斷 .....	11
(七)是否侵害財產權的判斷 .....	11
(八)是否侵害請願、訴願及訴訟權的判斷 .....	12
(九)是否侵害資訊自主權的判斷 .....	12

II 本法的法律位階 .....	13
壹、本法優先於各稅法適用 .....	13
貳、本法與稅捐稽徵法的關聯性 .....	14
一、本法與納稅義務人權利保護專章之適用關係 .....	14
(一)專章之立法目的 .....	15
(二)專章之主要內容 .....	15
(三)本法與專章類似條文適用關係表 .....	17
二、實質課稅原則之適用 .....	20
參、本法與行政罰法的關係 .....	22
一、行為人主觀構成要件 .....	22
二、行為人責任的減輕 .....	23
三、處罰應按情節裁量 .....	23
肆、本法與訴願法及行政訴訟法的關係 .....	23
一、訴願委員會的組成員 .....	23
二、訴之變更及追加 .....	24

## 第二章 主管機關的法定義務

I 資訊主動公開 .....	25
壹、所得級距、稅式支出及稅捐公平資訊公開 .....	25
一、所得及不動產的分配狀況 .....	26
(一)所得的分配狀況 .....	26
(二)不動產的分配狀況 .....	31
二、稅式支出 .....	33
三、其他有利於促進稅捐公平的資訊 .....	44
貳、解釋函令及其他行政規則的公開 .....	44
一、解釋函令之屬性 .....	44
二、其他行政規則 .....	45
三、解釋函令及其他行政規則公開的意義 .....	46
四、未公開之解釋函令不得援用 .....	46
五、定期檢討已公開之函令 .....	47

II 妥適必要的協助及正當程序保障.....	48
壹、妥適必要的協助.....	48
貳、正當程序的保障.....	50
III 設置保護納稅者權利的組織.....	52
壹、設置納稅者權利保護諮詢會.....	53
貳、納稅者權利保護諮詢會的職掌.....	54
一、納稅者權利保護基本政策及措施的研擬.....	55
(一)基本政策的研擬.....	55
(二)措施的研擬.....	55
二、納稅者權利保護計畫的研擬、修訂及執行結果 檢討.....	55
三、納稅者權利保護的教育宣導.....	56
四、協調各機關間有關納稅者權利保護事宜.....	56
五、檢討租稅優惠及依本法規定應公開資訊的 執行情形.....	56
參、納稅者權利保護諮詢會的組織架構.....	57
一、主任委員.....	57
二、其他委員的資格.....	57
三、人數、任期及選任方式.....	57
四、109年至110年委員名單.....	59
IV 中央主管機關訴願委員會的組成規範.....	59
壹、僅規範財政部訴願審議委員會的理由.....	60
貳、與現行訴願法的差異.....	60
參、財政部訴願審議委員會的現況.....	61
<b>第三章 重要法律原則的適用</b>	
I 租稅法律原則.....	63
壹、租稅法律原則的定義.....	64
貳、租稅法律原則的適用範圍.....	65
一、租稅主體.....	66

二、租稅客體 .....	66
三、稅 基 .....	67
四、稅 率 .....	67
五、稅 目 .....	68
六、納稅方法 .....	69
七、納稅期間 .....	69
參、法律解釋與租稅法律原則的關係 .....	69
一、稅法解釋的意義 .....	69
二、稅法解釋的原則 .....	70
三、稅法解釋的限制 .....	71
II 基本生活費不課稅原則 .....	73
壹、立法理由 .....	73
貳、人性尊嚴的定義 .....	74
參、基本生活費的計算 .....	74
肆、基本生活費不課稅的疑義 .....	78
一、綜合所得稅 .....	78
二、財產持有稅 .....	79
三、適用的稅目及計算方式 .....	79
III 量能課稅原則 .....	82
壹、立法理由 .....	82
貳、量能課稅原則的理論基礎 .....	83
一、課稅公平原則 .....	83
二、比例原則 .....	87
參、量能課稅原則與租稅優惠的關係 .....	88
一、租稅優惠的意義 .....	88
二、租稅優惠適用的對象及理由 .....	89
三、租稅優惠與平等原則的關係 .....	89
四、租稅優惠與比例原則的關係 .....	90
五、租稅優惠法案的制定原則 .....	92

IV 實質課稅原則 .....	93
壹、實質課稅原則的定義 .....	93
一、學理上的定義 .....	93
二、民法相關概念的借用 .....	94
三、法律條文的解析 .....	96
貳、實質課稅原則的適用 .....	97
一、租稅規避之防杜 .....	97
(一)租稅規避行為的認定 .....	98
(二)本法施行後租稅規避行為的制裁 .....	100
(三)本法施行前租稅規避行為的制裁 .....	104
二、稅務機關的舉證責任與納稅者的協力義務 .....	104
三、交易行為的預先核釋 .....	106
V 推計課稅 .....	110
壹、推計課稅的定義 .....	110
貳、適用推計課稅的理由 .....	110
一、課稅事實在客觀上調查困難 .....	110
二、納稅者對於課稅事實的調查違反協力義務 .....	111
參、推計課稅之適用 .....	112
一、推計課稅之基本原則 .....	112
二、推計課稅的方法 .....	113
(一)依納稅者以前年度之資料推計 .....	113
(二)以經營業務類似的同業資料推計 .....	114
(三)依納稅者同年度的相關資料推計 .....	114
(四)推計方法的選擇 .....	115
三、推計課稅的類型 .....	115
(一)收入推計型 .....	115
(二)成本費用推計型 .....	117
(三)所得推計型 .....	118
肆、推計課稅與租稅行政罰 .....	121
一、推計課稅是否應處租稅行政罰的爭議 .....	121

(一)稅法學者之見解——不應處租稅行政罰 .....	121
(二)司法實務的見解——得處予租稅行政罰 .....	122
二、稅捐稽徵實務——依查得的證據類型決定是否處罰 ...	123
(一)處以租稅行政罰的類型 .....	124
(二)不處租稅行政罰的類型 .....	127
三、本法處罰要件之探討 .....	133
(一)協力義務的定義 .....	133
(二)違反協力義務的效果 .....	134
(三)本書的見解 .....	135
VI 正當法律程序原則 .....	136
壹、調查程序的正當法律原則 .....	137
一、調查前的通知 .....	137
二、得委任代理或偕同輔佐人接受調查 .....	138
三、調查過程之錄音或錄影 .....	140
貳、稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項 .....	141
參、證據調查的正當法律原則 .....	149
肆、證據取得的正當法律原則 .....	151
一、證據的證明力 .....	151
二、違法取得之證據不得採用 .....	153
三、納稅者陳述意見的機會 .....	156
四、課稅事證敘明理由 .....	158
VII 比例原則 .....	161
壹、必要性原則 .....	162
一、稅捐調查的必要性 .....	162
二、稅捐保全及執行的必要性 .....	162
貳、合比例性原則 .....	163
一、稅捐調查的合比例性 .....	163
二、稅捐保全及執行的合比例性 .....	165

VIII 處罰責任原則 .....	165
壹、以行為人有故意或過失為要件 .....	165
一、稅法上的故意行為 .....	166
二、稅法上的過失行為 .....	168
(一)最高行政法院98年度判字第1468號判決 .....	168
(二)台北高等行政法院99年度訴更一字第1號判決 .....	168
貳、處罰的裁量因素 .....	169

## 第四章 租稅救濟程序的變革

I 納稅者權利保護官的設置 .....	173
壹、設置機關 .....	174
貳、納稅者權利保護官的權責 .....	177
參、納稅者權利保護官的資格 .....	184
肆、公布納稅者權利保護官的資訊 .....	189
伍、納稅者權利保護官設置後的成效 .....	191
一、透過納保官作為與納稅者溝通橋梁的案件 .....	191
二、透過納保官之溝通協調，降低爭訟比率 .....	192
三、透過納保官受理納稅者權利保護案件， 提升稅務服務效能 .....	192
陸、財政部對納保案件改進的努力 .....	193
一、強化納保官制度的宣導 .....	193
二、遴選具法律專業且熟稔稽徵業務人才擔任納保官 .....	194
柒、本書對於納保案件實務的評析 .....	194
一、納保官的能見度仍然不夠 .....	195
二、稽查人員對納保官制度的接受度待加強 .....	195
三、辦結率與滿意度的迷思 .....	197
四、納保官的專業與設置層級 .....	198
II 稅務專業法庭的設置 .....	199
壹、應設置稅務專業法庭的法院 .....	201
貳、稅務專業法庭法官的資格 .....	203

參、司法院對於稅務專業法官證明書的回應與澄清 .....	213
一、關於稅務案件勝訴率較低的澄清 .....	213
二、「司法院核發稅務專業法官證明書審查要點」 為設置稅務專業法庭的必要過渡性規範 .....	214
三、稅務專業法官證明書核發資格條件訂定的 考量因素 .....	215
四、審查要點第4點第10款核發資格條件的考量 因素 .....	215
五、加強稅務專業在職研習的規劃 .....	217
六、稅務專業輔助人力的充實 .....	217
肆、本書對稅務專業法庭的評論 .....	218
Ⅲ 稅務救濟案件的特殊程序 .....	226
壹、納稅者追加或變更爭議標的 .....	226
一、爭點主義與總額主義 .....	227
(一) 爭點主義 .....	227
(二) 總額主義 .....	230
二、本法採總額主義的概念 .....	232
貳、行政法院確定應納稅額的義務 .....	235
參、行政救濟期間課稅處分的時效 .....	241
肆、行政救濟閱覽資料的權利 .....	246

## 第五章 結論與建議

I 本法的生效時間 .....	249
壹、自106年12月28日生效 .....	249
貳、提前生效的法律效果 .....	249
II 立法的總評 .....	250
壹、本法立法的必要性 .....	250
貳、本法的保護對象 .....	251
參、本法與租稅公平的衝突性 .....	252

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

III 本法實施成效評估 .....	255
壹、從法制面觀察 .....	255
貳、從執行面評估 .....	259
<b>附 錄</b>	
一、納稅者權利保護法立法理由 .....	263
二、納稅者權利保護法施行細則 .....	301



元照出版

搶先試閱版

## 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

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<sup>1</sup>、代徵人<sup>2</sup>、代繳人<sup>3</sup>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<sup>4</sup>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

---

<sup>1</sup> 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。」

<sup>2</sup> 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。」

<sup>3</sup> 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。」

<sup>4</sup> 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<sup>5</sup>。

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」<sup>6</sup>，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」<sup>7</sup>。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<sup>8</sup>、憲法第16條的請願、訴願及訴訟權<sup>9</sup>、憲法第13條的宗教自由<sup>10</sup>、憲法第7條的平等權<sup>11</sup>

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

<sup>6</sup> 同上註5，頁100。

<sup>7</sup> 同上註5，頁356。

<sup>8</sup> 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。」

<sup>9</sup> 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。」

<sup>10</sup> 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。

<sup>11</sup> 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

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》<sup>12</sup>規定國家應維持勞工及其家屬符合基本生活水準<sup>13</sup>，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。」

<sup>12</sup> 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。」

<sup>13</sup> 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

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<sup>14</sup>；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<sup>15</sup>。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<sup>16</sup>。

<sup>14</sup> 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，宣告法律是否牴觸憲法，乃專屬司法院大法官之職掌。」

<sup>15</sup> 莊國榮，《行政法》，台北：元照，2014年9月，2版，頁61。

<sup>16</sup> 許育典，《憲法》，頁185。

購書請至：<https://www.angle.com.tw/Book.asp?BKID/11830>

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． -- 二版．

-- 臺北市：元照，2022.01

面；公分

ISBN 978-957-511-324-7（平裝）

1.稅法 2.論述分析

567.023

109004830

# 基本人權與納稅義務

納稅者權利保護法逐條釋義

5B021RB

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 28 號 7 樓  
網 址 [www.angle.com.tw](http://www.angle.com.tw)  
定 價 新臺幣 420 元  
專 線 (02)2375-6688  
傳 真 (02)2311-8496  
郵政劃撥 19246890 元照出版有限公司

出版年月 2018 年 3 月 初版第 1 刷  
2022 年 1 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 978-957-511-324-7



# 基本人權與納稅義務

— 納稅者權利保護法逐條釋義

Fundamental Human Rights  
and Tax Obligations

## 內容簡介

- 以納稅者的觀點撰寫，從憲法的基本人權出發，詳述納稅者有哪些基本人權，再對照納稅者權利保護法的規定，讓納稅者瞭解他在憲法上所享有的基本人權。
- 對納稅者權利保護法所揭示的一些重要原理原則的適用，以及適用後可否處罰，做深入的解析，以供律師、會計師等專業代理人參考。
- 納稅者權利保護法實施後，對納稅者權利保護與課稅公平性產生的緊張關係做出評論，以及對法制上應如何修正，才更能保護納稅者的權利，提出見解。
- 讓稅務人員瞭解，在依稅法執行公權力時，應同時注意人民的基本人權，不能過度擴張行政上的權力，而且也對納稅者權利保護官的法律地位及可行使的權利，參考其他國家法制做論述，供擔任納稅者權利保護官的人員參考。
- 對擔任稅務專業法庭的法官，在審理稅務爭訟案件時，應掌握的原則提出建議，以減少納稅者對稅務訴訟案件的負面觀感。
- 本次改版主要針對這兩年的大法官解釋與實務判決加以增補，期待本書可以成為律師、會計師、法官、稅務人員與納稅者權利保護官等人的最佳工具參考書。

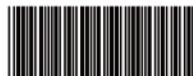
元照網路書店



ISBN 978-957-511-324-7



9 789575 113247



5B021RB

定價：420 元

 元照出版公司

地址：臺北市館前路28號7樓

電話：(02)2375-6688

網址：www.angle.com.tw