

納稅者權利保護法

黃俊杰

中正大學財經法律系特聘教授

< 參考文獻 >

- (1) 納稅者權利保護，元照2008；
- (2) 稅法實例演習，元照2009；
- (3) 稅捐法定主義，翰蘆2012；
- (4) 納稅者憲法意識，翰蘆2019



法治國之稅捐立法

- 稅法必須符合正義之理念，而為正義之法。
- 在實質意義之法治國家，稅捐僅當其係符合憲法價值秩序下正義之要求時，才具有正當化之基礎。
- 稅捐正義=憲法之基本原則，為稅法之核心價值
- 稅捐正義之功能=確保憲法所保障人民基本權利之有效實踐
- 稅捐立法與課徵：應以正當之稅法，推行正當之稅政，實現民主法治之憲政理想。

稅捐正義與基本權利之限制

- 納稅 = 對人民基本權利之限制，非依合憲法律不得為之，以表明維護基本權利是制定憲法之最重要目的。
- 國家若未維持人民之再生利益，而為扼殺性之課稅，則已非僅財產權之限制，而係財產權之剝奪，更甚至係對人民(經濟生活)生存權之違憲侵犯。
- 憲法第23條規定，國家對於人民基本權利之侵犯，僅得依據「法律」加以「必要」之「限制」始為合憲，故應遵守法律保留原則、比例原則及過度禁止原則等之憲法要求。
- 所謂「限制」，係指對人民基本權利禁止剝奪，且應不得侵犯其本質內涵(核心領域)。

第1條（納稅者權利&本法適用）

- 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。
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條（主管機關）

- 本法所稱主管機關：在中央為財政部；在直轄市為直轄市政府；在縣（市）為縣（市）政府。

第3條（依法律納稅）

- 納稅者有依法律納稅之權利與義務。
- 前項法律，在直轄市、縣（市）政府及鄉（鎮、市）公所，包括自治條例。
- 主管機關所發布之行政規則及解釋函令，僅得解釋法律原意、規範執行法律所必要之技術性、細節性事項，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐。

第4條（基本生活費不課稅）

- 納稅者為維持自己及受扶養親屬享有符合人性尊嚴之基本生活所需之費用，不得加以課稅。

前項所稱維持基本生活所需之費用，由中央主管機關參照中央主計機關所公布最近1年全國每人可支配所得中位數百分之60定之，並於每2年定期檢討。

中央主管機關於公告基本生活所需費用時，應一併公布其決定基準及判斷資料。

第5條（稅捐平等負擔）

- 納稅者依其實質負擔能力負擔稅捐，無合理之政策目的不得為差別待遇。

第6條（租稅優惠）

- 稅法或其他法律為特定政策所規定之租稅優惠，應明定實施年限並以達成合理之政策目的為限，不得過度。
前項租稅優惠之擬訂，應舉行公聽會並提出稅式支出評估。

第7條（實質課稅&租稅規避）i

- 涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。
- 稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。
- 納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，以達成與交易常規相當之經濟效果，為租稅規避。稅捐稽徵機關仍根據與實質上經濟利益相當之法律形式，成立租稅上請求權，並加徵滯納金及利息。
- 前項租稅規避及第2項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。
- 納稅者依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

第7條（實質課稅&租稅規避） ii

- 稅捐稽徵機關查明納稅者及交易之相對人或關係人有第3項之情事者，為正確計算應納稅額，得按交易常規或依查得資料依各稅法規定予以調整。
- 第3項之滯納金，按應補繳稅款百分之15計算；並自該應補繳稅款原應繳納期限屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅款，依各年度1月1日郵政儲金1年期定期儲金固定利率，按日加計利息，一併徵收。
- 第3項情形，主管機關不得另課予逃漏稅捐之處罰。但納稅者於申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐者，不在此限。
- 納稅者得在從事特定交易行為前，提供相關證明文件，向稅捐稽徵機關申請諮詢，稅捐稽徵機關應於6個月內答覆。
- 本法施行前之租稅規避案件，依各稅法規定應裁罰而尚未裁罰者，適用第3項、第7項及第8項規定；已裁罰尚未確定者，其處罰金額最高不得超過第7項所定滯納金及利息之總額。但有第8項但書情形者，不適用之。

第8條（資訊公開）

- 主管機關應於其網站，主動公開下列資訊，並供查詢、下載及利用：
 - 一、全體國民之所得分配級距與其相應之稅捐負擔比例及持有之不動產筆數。
 - 二、稅式支出情形。
 - 三、其他有利於促進稅捐公平之資訊。

第9條（解釋函令）

- 主管機關就稅捐事項所作成之解釋函令及其他行政規則，除涉及公務機密、營業秘密，或個人隱私外，均應公開。

解釋函令未依行政程序法第160條第2項、政府資訊公開法第8條或其他適當方式公開者，稅捐稽徵機關不得作為他案援用。

中央主管機關應每4年檢視解釋函令有無違反法律之規定、意旨，或增加法律所無之納稅義務，並得委託外部研究單位辦理。

第10條（正當程序保障）

- 主管機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並確保其在稅捐稽徵程序上受到正當程序保障。

第11條（稅捐調查）

- 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。
- 稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。
- 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限。
- 稅捐稽徵機關為稅捐核課或處罰前，應給予納稅者事先說明之機會。但有行政程序法第103條或行政罰法第42條但書所定情形者，不在此限。
- 稅捐稽徵機關所為課稅或處罰，除符合行政程序法第97條所定各款情形之一者，得不記明理由外，應以書面敘明理由及法律依據。
- 前項處分未以書面或公告為之者，無效。未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之；得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。

第12條（稅捐通知）

- 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者如委任代理人，該代理人應於接受調查或備詢時，出具委任書。
- 被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查。但代理人或輔佐人經合法通知，無正當理由逾時到場或未到場者，不在此限。
- 被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經記明筆錄者，不在此限。
- 稅捐稽徵機關有錄影、錄音之需要，亦應告知被調查者後為之。

第13條（申請資料）

- 納稅者申請復查或提起訴願後，得向稅捐稽徵機關或受理訴願機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影與核課、裁罰有關資料。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。
- 稅捐稽徵機關或受理訴願機關對前項之申請，除有行政程序法第46條第2項或訴願法第51條所定情形之一，並具體敘明理由者外，不得拒絕或為不完全提供。

第14條（推計課稅）

- 稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。
- 稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。
- 推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。
- 納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。

第15條（比例原則）

- 稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進行稅捐調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之。

第16條（處罰審酌）

- 納稅者違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。
- 納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰。
- 稅捐稽徵機關為處罰，應審酌納稅者違反稅法上義務行為應受責難程度、所生影響及因違反稅法上義務所得之利益，並得考量納稅者之資力。

第17條（訴願審議委員會）

- 中央主管機關依訴願法設置訴願審議委員會之委員，其中社會公正人士、學者、專家不得少於3分之2，並應具有法制、財稅或會計之專長。

第18條（稅務專業法庭）

- 最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。
- 稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件專業法官證明書之法官組成之。
- 辦理稅務案件之法官，每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職研習。
- 稅務專業法庭之組成、稅務案件專業法官證明書之核發標準、辦理稅務案件法官每年所應受之訓練及相關辦法，由司法院定之。

第19條（納稅者權利保護諮詢會）

- 中央主管機關為研擬納稅者保護基本政策之諮詢意見，應設置納稅者權利保護諮詢會。
- 納稅者權利保護諮詢會，辦理事項如下：
 - 一、納稅者權利保護基本政策及措施之研擬。
 - 二、納稅者權利保護計畫之研擬、修訂及執行結果檢討。
 - 三、納稅者權利保護之教育宣導。
 - 四、協調各機關間有關納稅者權利保護事宜。
 - 五、檢討租稅優惠及依本法規定應公開資訊之執行情形。
- 納稅者權利保護諮詢會以本法中央主管機關首長為主任委員，並以相關政府部門代表、公會、團體或學者專家為委員，其中政府部門代表之比例不得超過3分之1。其組成人數、任期、選任及組織相關辦法由中央主管機關定之。

第20條（納稅者權利保護官）

- 稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官，辦理下列事項：
 - 一、協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調。
 - 二、受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議。
 - 三、於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助。
 - 四、每年提出納稅者權利保護之工作成果報告。
- 前項所定之納稅者權利保護官於辦理納稅者權利保護事項，得為必要之調查。
- 稅捐稽徵機關應將納稅者權利保護官之姓名及聯絡方式報財政部備查，並於網站公告之；人員有所變動時，亦同。
- 第1項辦理情形，財政部得隨時派員抽查之，並列入年度稽徵業務考核項目。

第21條（行政救濟）

- 納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。
- 前項情形，稅捐稽徵機關應提出答辯書狀，具體表明對於該追加或變更事由之意見。
- 行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。
- 納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。
- 滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，準用前項規定。

省思

- **法安定性**作為重要之公法原則，稅捐行政救濟制度之建立，亦應遵守法安定性之要求。
- 在稅捐復查決定被依法撤銷變更時，原課稅處分之命運如何？亦即復查決定是否取代原處分，原處分於復查決定作成後是否即不復存在？如果認為僅回復至申請復查前之狀態，原處分未撤銷，則將經常造成反覆爭訟之不安定情形，稅捐法律關係無法確定致妨礙法安定性，而原處分卻未納入稅捐爭訟程序標的，造成行政法院未予審查及裁判，則行政法院如何作成變更原處分核定之應納稅額之判決？
- 91年07月09日最高行政法院暨所屬高等行政法院，對各級行政法院91年度行政訴訟法律座談會法律問題第16則，討論意見：「建請行政法院之判決主文之明確指明『原處分（含復查決定）及訴願決定均撤銷』，以免爭訟不休。」

稅捐妥速審查機制之建立

- <參考刑事妥速審判法>：為避免萬年稅單纏訟多年仍無法定案，導致納稅者遭受長年精神折磨，似得參考刑事妥速審判法之立法原則。
- <建議> 回到「行政程序法」及「稅捐稽徵法」之規範設計，以徹底解決萬年稅單之長年沉痾，確實保障納稅者權益，並督促有關機關儘速作成正確決定。

納保法第21條第4項之憲法爭議？

- § 21IV納稅者不服課稅處分、復查或訴願決定提出行政爭訟之案件，其課稅處分、復查或訴願決定自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，不得再行核課。但逾期係因納稅者之故意延滯訴訟或因其他不可抗力之事由所致者，不在此限。
- <時間&計算>：自本法施行後因違法而受法院撤銷或變更，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾15年未能確定其應納稅額者，不得再行核課



修正&增訂建議

- < 憲法基礎 > 有效&即時之權利保護+法安定性
- < 建議修正 > §21IV 「自課稅處分作成後，5年內未能確定應納稅額者，不得再行核課。」
- < 建議增訂 > §21V 「本條修正前尚未確定應納稅額之案件，亦追溯適用之。」（理由：以使救濟與訴訟進行中之案件亦得追溯適用之）

第22條（施行細則）

- 本法施行細則，由中央主管機關定之。



< 稅法概念 & 案例分享 >

- < 主題 > 稅捐差別待遇與憲法平等權
- < 參考文獻 > 稅捐之差別待遇，月旦法學雜誌（ 2009/09,第172期,P.5~P.23 ）

稅捐之法律規範

- 憲19：人民有依法律納稅之義務
- 稅捐規範之範圍（釋346）有關納稅義務之事項，固宜於名為稅法之法律中規定之，惟憲法並未限制其應規定於何種法律
（立法機關就某種稅捐是否課徵，認為宜授權主管機關裁量，因而以目的特定、內容具體及範圍明確之方式，所為之授權規定，亦非憲法所不許。國民教育法為支應辦理國民教育所需經費，於其第16條第1項第3款規定：「省（市）政府就省（市）、縣（市）地方稅部分，在稅法及財政收支劃分法規定限額內籌措財源，逕報行政院核定實施，不受財政收支劃分法第18條第1項但書之限制。」財政收支劃分法第18條但書規定：「但直轄市、縣（市）(局)為籌措教育科學文化支出財源，得報經行政院核准，在第16條所列縣（市）(局)稅課中不超過原稅捐率百分之30徵收地方教育捐。」其立法意旨，係因法律所定有關地方稅之稅捐率，有伸縮彈性，本已由地方民意機關通過決定，無須於徵收不超過原稅捐率百分之30地方教育捐時，再經地方民意機關同意，以免發生困難）
- (1) 形式意義稅法：名為稅法之法律
- Ex.稅捐稽徵法、所得稅法、土地稅法...
- (2) 實質意義稅法：憲法並未限制其（有關納稅義務之事項）應規定於何種法律
- Ex.國民教育法、企業併購法、農業發展條例...

憲法第7條之意義

- 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」
- 表徵（1）平等權；（2）平等原則
- 平等原則：並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位實質平等。
- 將憲法第7條平等原則，落實在稅捐事項上，即稅捐平等原則
- 平等原則是稅法之大憲章(Gleichheitssatz ist die Magna Charta des Steuerrechts)
- 稅捐法律規定之內容，應符合量能課稅及公平原則（釋597,607）

稅捐公平與稅捐正義

- 稅捐公平原則，係稅捐正義之代名詞
- 稅捐課徵之原則，首重公平（憲法§7+19）
- 衡量公平之標準，應依個人給付能力為之。
- 類型：（1）水平公平：對相同負擔能力者課徵相同稅捐；（2）垂直公平：對不同負擔能力者應予合理之差別待遇
- 稅捐公平原則，原則上得適用於各種稅捐法律關係，並非以稅捐實體法或稅捐救濟法為限。在稅捐處罰法中，過度禁止原則及稅捐公平原則等，均扮演落實稅捐正義之重要功能。

< 案例思考 > 稅捐公平與生存權案

長期照護醫藥費列舉扣除額之差別待遇（釋701）

- 人民生存權應予保障（憲15）；人民之老弱殘廢，無力生活，及受非常災害者，國家應予以適當之扶助與救濟（155）。
- 94年12月28日修正公布所得稅法第17條第1項第2款 第2目之3 前段規定：「按前3條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：.....二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：.....（二）列舉扣除額：..... 3.醫藥...費：納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費.....，以付與公立醫院、公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所，或經財政部認定其會計紀錄完備正確之醫院者為限」（上開規定之「公務人員保險特約醫院、勞工保險特約醫療院、所」，於97年12月26日經修正公布為「全民健康保險特約醫療院、所」，規定意旨相同），明定納稅義務人及其配偶或受扶養親屬之醫藥費須以付與上開醫療院所者，始得列舉扣除。

(Q) 身心失能無力自理生活須長期照護者之醫藥費，限以付與所得稅法所定醫療院所始得列舉扣除，違憲？

- 系爭規定關於身心失能無力自理生活而須長期照護者（如失智症、植物人、極重度慢性精神病、因中風或其他重症長期臥病在床等「受長期照護者」）所須支付之醫藥費部分，仍以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費，卻不得申報列舉扣除，形成因就診醫療院所不同所為之差別待遇

- 系爭規定，納稅義務人就受長期照護者所支付醫藥費，一律以付與上開醫療院所為限，始得列舉扣除，對因受國家醫療資源分配使用及上開醫療院所分布情形之侷限，而至上開醫療院所以外之其他合法醫療院所就醫所支付醫藥費，卻無法列舉扣除，將影響受長期照護者生存權受憲法平等保障之意旨。故系爭規定所形成之差別待遇是否違反平等原則，應受較為嚴格審查，除其目的須係合憲外，所採差別待遇與目的之達成間亦須有實質關聯，始與憲法平等原則意旨相符（釋694）
- 受長期照護者因醫療所生之費用，其性質屬維持生存所必需之支出，於計算應稅所得淨額時應予以扣除，不應因其醫療費用付與上開醫療院所以外之其他合法醫療院所而有所差異（是否屬醫藥費支出，稅捐稽徵機關仍可基於職權予以審核，以免規避稅負，不致增加過多行政稽徵成本；系爭規定所為差別待遇，對避免浮濫或淪為規避稅負達成之效果尚非顯著，卻對受長期照護者之生存權形成重大不利之影響，難謂合於憲法保障受長期照護者生存權之意旨）
- 系爭規定就受長期照護者之醫藥費，以付與上開醫療院所為限始得列舉扣除，而對於付與其他合法醫療院所之醫藥費不得列舉扣除，其差別待遇之手段與目的之達成間欠缺實質關聯，與憲法第7條平等原則之意旨不符，在此範圍內，系爭規定應不予適用。

差別待遇之合理性與正當性

- 納稅義務人應按其實質稅負能力，負擔應負之稅捐
- 惟為增進公共利益，以法律或其明確授權之命令，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而為有正當理由之差別待遇者，非憲法第7條所不許（釋565）。

案1：無差別待遇之稅捐減免

- 稅捐差別待遇之合理性：應依稅法規定內容個別判斷
- <思考> 土地稅法第6條，為發展經濟，促進土地利用，增進社會福利，對於宗教及合理之自用住宅等所使用之土地，得予適當之減免；同條後段並授權由行政機關訂定其減免標準及程序
- 釋460：同法第9條雖就自用住宅用地之定義設有明文，然其中關於何謂「住宅」，則未見規定。財政部（72年3月14日）台財稅字第31627號函所稱「地上建物係供神壇使用，已非土地稅法第9條所稱之自用『住宅』用地」，乃主管機關適用前開規定時就住宅之涵義所為之消極性釋示，符合土地稅法之立法目的且未逾越住宅概念之範疇，與憲法所定租稅法定主義尚無牴觸。又前開函釋並未區分不同宗教信仰，均有其適用，復非就人民之宗教信仰課予賦稅上之差別待遇，亦與憲法第7條、第13條規定之意旨無違。

案II：婚姻關係之差別待遇

- <思考> 遺產及贈與稅法第20條第1項第6款，配偶相互贈與之財產不計入贈與總額。
- 釋647：係對有法律上婚姻關係之配偶間相互贈與，免徵贈與稅之規定。雖以法律上婚姻關係存在與否為分類標準，惟因屬免徵贈與稅之差別待遇，且考量贈與稅之課徵，涉及國家財政資源之分配，與公共利益之維護及國家政策之推動緊密相關，立法機關就其內容形成本即享有較大裁量空間，倘系爭規定所追求目的正當，且分類標準與差別待遇之手段與目的間具有合理關聯，即符合平等原則要求。就配偶間財產權移轉免徵贈與稅規定，係立法者考量夫妻共同生活，在共同家計下彼此財產難以清楚劃分等現實情況，保護婚姻制度所訂定，目的洵屬正當
- 有配偶之人於婚姻關係外與第三人之結合，即使主觀上具有如婚姻之共同生活意思，客觀上亦有長期共同生活與共同家計之事實，但既已違背一夫一妻婚姻制度，甚或影響配偶之經濟利益，則系爭規定之差別待遇，自非立法者恣意，因與維護婚姻制度目的達成有合理關聯，故與憲法第7條平等權保障並無抵觸

案III：無差別待遇之省思

- < 思考 > 貨物稅條例修正前第4條第1項第16款，係就「凡用電力調節氣溫之各種冷氣機、熱氣機等」電器類課徵貨物稅之規定。行政院依同條例第22條，於64年7月21日修正發布貨物稅稽徵規則第103條之1第2項第6款：「國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，應按照海關核定之關稅完稅價格加計關稅及其他進口稅捐之總額，乘以四倍作為貨物稅之完稅價格徵收貨物稅，並發給鉛質貨物稅查驗證」，係對於國外進口裝配汽車冷暖氣機用之壓縮機，折算課徵冷暖氣機貨物稅，所為之補充規定。該規則係以此種壓縮機，性質特殊，不僅為冷暖氣機之主要機件，且祇能供裝配汽車冷暖氣機之用，仍屬上開條例規定之電器類範圍，而汽車冷暖氣機各組件，又係散裝於汽車內，無單一固定之形體，如不對此種壓縮機，課徵汽車冷暖氣機之貨物稅，則對於以化整為零方式進口之汽車冷暖氣機各部機件，即難以課徵貨物稅，而同時或先後進口其他汽車冷暖氣機用之零組件或進口壓縮機裝配完成汽車冷暖氣機後，均不再課徵貨物稅，其原所課徵者，既屬法有明文之冷暖氣機類之貨物稅，並未新增稅目或變更原定稅率，無加重人民納稅義務之虞，上述規則亦為簡化稽徵手續、防止逃漏稅捐及維持課稅公平所必要，與憲法第19條尚無抵觸（釋257）。
- （Q）基於事務之類似性，將不同事務（壓縮機與冷暖氣機）予以相同之稅捐待遇？

案IV：無差別處罰違憲

- 對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當。立法者針對特別應予非難之違反行政法上義務行為，為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第23條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之意旨（釋641）。
- **【78/12/30】**所得稅法第114條第2款前段：「扣繳義務人已依本法扣繳稅款，而未依第92條規定之期限按實填報或填發扣繳憑單者，除限期責令補報或填發外，應按扣繳稅額處百分之20之罰鍰，但最低不得少於1500元；逾期自動申報或填發者，減半處罰。」乃對扣繳義務人未於法定期限填報或填發之制裁規定。
- （釋327）對於扣繳義務人已將所扣稅款依限向國庫繳清，僅逾期申報或填發扣繳憑單者，仍依應扣繳稅額固定之比例處以罰鍰，又無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形，應由有關機關檢討修正。
- 罰鍰依應扣繳稅額固定之比例科處，係欠缺合理差別待遇之標準，有違稅捐公平原則之意旨。

納稅者及實質稅負能力之認定

- 納稅義務人及其實質稅負能力之認定，應依個別稅法所定標準為之
- 土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之（憲法第143條第3項）
- 土地增值稅應依照土地自然漲價總數額計算，向獲得其利益者徵收，始符合漲價歸公之基本國策及租稅公平之原則（釋180）
- 土地為無償移轉者，土地增值稅納稅義務人為取得所有權人，所稱無償移轉，指遺贈及贈與等方式之移轉（土地稅法第5條第1項第2款及第2項），並非以遺贈及贈與為限，此觀其下列有「等方式之移轉」六字甚明。共有土地之分割，係各共有人以其應有部分相互移轉而取得分得部分之單獨所有權，共有人取得土地之價值超過其應有部分，而未對於取得土地價值少於其應有部分之共有人補償者，自屬無償移轉之一種，應向取得土地價值增多者就其增多部分課徵土地增值稅，以免土地之自然漲價，不能歸公（釋173）

納稅者稅捐設計之差別待遇

- 稅法規範之納稅者，不以自然人為限，以個人與營利事業為例，其稅捐設計可能存在差別待遇之情形
- 釋607：個人與營利事業二者之稅率、所得結構、課稅基礎、應否設帳及得否攤提折舊等均有不同，稽徵機關對於個人領取之地上物拆遷補償費，依職權就其拆遷成本採取不同之認定方式，而非將個人拆遷補償費認定為非所得，亦非對個人拆遷補償費給予法律所未規定之免稅優惠，並未針對相同規範對象給予不合理之差別待遇，核與憲法第7條平等原則尚無不符。
- 營利事業係以營利為目的，投入勞務及資本從事經濟活動之經濟主體，不問係營業或非營業之增益，皆屬於營利事業追求營利目的所欲實現之利益，為營利事業之所得來源，而得成為租稅客體。營利事業因土地重劃而領取之地上物拆遷補償費，係因公權力強制介入而發生之非自願性增益，雖非因營業而發生，而屬於非營業性之營利事業所得來源，如於扣減相關之成本費用、損失後仍有餘額，即有稅負能力，就該筆所得核實課徵稅捐，與租稅公平原則並無不符。平均地權條例第48條規定，在促使納稅義務人按期納稅，防止不實之申報，以達漲價歸公之目的，與憲法第143條第3項本旨相符，亦無牴觸憲法第15條、第19條。至未依規定期限報稅，經主管機關核課土地增值稅，其因自然漲價所生之差額利益，應向獲得該項利益者徵收（釋190）。

原則：應稅：法律之差別待遇（釋635）

- 農業用地在依法作農業使用時，移轉於非自行耕作之人，而以自行耕作之農民名義為所有權移轉登記者，不符土地稅法§39之2之立法意旨，應依憲法第143條第3項及土地稅法第28條前段，於土地所有權移轉時，按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。
- 財政部【82/10/07】臺財稅第821498791號函：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第39條之2第1項規定所為具體明確之解釋性行政規則
- 該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合農業發展條例與土地稅法之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法§7,19，均無牴觸，亦未侵害人民受憲法第15條保障之財產權。

原則：應稅：命令之差別待遇（釋635）

- 行政機關在財稅經濟領域方面，於法律授權範圍內，以法規命令於一定條件下採取差別待遇措施，如其規定目的正當，且所採取分類標準及差別待遇之手段與目的之達成，具有合理之關聯性，其選擇即非恣意，而與平等原則無違（釋648）
- <例> 進出口貨物查驗準則第15條第1項前段：「進口貨物如有溢裝，或實到貨物與原申報不符，或夾雜其他物品進口情事，除係出於同一發貨人發貨兩批以上，互相誤裝錯運，經舉證證明，並經海關查明屬實者，准予併案處理，免予議處外，應依海關緝私條例有關規定論處。」
- （釋648）限定同一發貨人發貨兩批以上之互相誤裝錯運，其進口人始得併案處理免予議處；至於，不同發貨人發貨兩批以上之互相誤裝錯運，其進口人應依海關緝私條例有關規定論處，尚未違背憲法第7條平等原則。

例外：免徵（釋635）

- 憲法§143III,IV：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。國家對於土地之分配與整理，應以扶植自耕農及自行使用土地人為原則。」
- 土地稅法§28前段：「已規定地價之土地，於土地所有權移轉時，應按其土地漲價總數額徵收土地增值稅。」
【72/08/01】農業發展條例§27與【78/10/30】土地稅法§39之2規定，農業用地在依法作農業使用時，移轉與自行耕作之農民繼續耕作者，免徵土地增值稅。
- 就自行耕作之農民取得農業用地，予免徵土地增值稅之獎勵。係立法者為確保農業永續發展，促進農地合理利用與調整農業產業結構所為租稅優惠措施，其租稅優惠之目的甚為明確，亦有助於實現憲法第143條第4項規定之意旨。
- 立法者就自行耕作之農民取得農業用地，與非自行耕作者取得農業用地間，為租稅之差別對待，具有正當理由，與目的之達成並有合理關聯，符合憲法平等原則之要求。

稅捐公平作為稅法解釋基準

- 課人民以繳納租稅之法律，於適用時，該法律所定之事項若權利義務相關連者，本於法律適用之整體性及權利義務之平衡，當不得任意割裂適用（釋385）
- 租稅事項法律解釋：應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。若主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（釋420、460、496、519、597、607、622、625、635）
- <例>基於公平課稅原則，營業人實際上從事營業行為收取之款項，屬於銷售貨物或勞務之代價者，應依法課稅。營業稅納稅義務人之營業額，為納稅義務人轉讓貨物或提供勞務向對方收取之全部代價，包括價款及其他實質上屬於代價性質之入會費或保證金等在內。所收入會費及保證金等，依約定屆期應退還者，於實際退還時，稽徵機關前收入會費及保證金等營業額所含營業稅，應予退還。本於租稅法律主義及課稅公平之原則，如名目雖為「保證金」，惟實際上係屬銷售貨物或勞務之代價，則仍應依前開營業稅法規定課徵營業稅（釋500₄₈）。

< 司法審查 > 稅法應符合正義理念

- 在實質意義之法治國家，稅捐僅當其係符合憲法價值秩序下正義之要求時，才具有正當化之基礎。
- 應以人權保障作為憲法之最高價值，且其亦係作為稅捐正義之核心內容。
- 稅捐正義之功能：為確保憲法所保障人民基本權利之有效實踐。

法官之功能 = 稅捐正義之維護者

- 稅捐正義（憲法§7+19）作為憲法之基本原則，為稅法之核心價值。
- 稅捐立法與課徵 = 正義實踐。應能以正當稅法推行正當稅政，實現民主法治之憲政理想。
- 憲法第19條規範目的：（1）呈現稅捐法定主義要求（2）得作為稅捐基本權之依據，以有效實踐納稅者權利保護，而大法官應藉此作為稅捐正義之維護者。
- 從人權保障觀點，憲法第2章「人民之權利義務」之規定，直接適用在稅法上，將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。

稅捐實體法與稅捐正義 (I)

- **【稅捐種類】** 對於不同時期或著重不同稅目，可能影響不同之稅捐正義內涵。
- **所得稅**，應依個人給付能力之平等課徵原則，即**量能原則**(Leistungsfähigkeitsprinzip)，係稅捐正義所要求之重要內涵。針對量能原則之類型、憲法依據與內涵，學者區分為二類：(1) **絕對量能原則**，由基本法第2條第1項及第14條建構，涉及個人所能容許之全部負擔；(2) **相對量能原則**，由基本法第3條導出，涉及負擔之比例。
- **其他稅目**，應注意個別稅法特殊性及基本原則。例如，營業稅之等價原則(Äquivalenzprinzip)。

稅捐實體法與稅捐正義（II）

- **【規範目的】** 稅法是否因規範目的不同，而影響稅捐正義之內涵，涉及規範目的劃分之可能性。
- **財政目的** 作為稅捐**主要目的**，例如所得稅及財產稅等，相當重視量能原則，其係符合稅捐正義所要求之重要內涵。
- 財政目的僅係作為稅捐**附帶目的**，例如畜犬稅、菸酒稅等，則並非考慮量能原則。畜犬稅係著重畜犬所造成公眾的特別負擔，故應斟酌等價原則。
- 若稅捐主要目的係**社會目的**時，例如，經濟導向或管制規範及重分配規範，則需求原則與功勞原則係符合稅捐正義所要求之重要內涵。
- 社會國原則對重分配規範扮演主要角色，保障人性尊嚴之基本價值，對於無給付能力者，亦應維護其生存所需。社會國原則更建構**課稅禁律**，即**禁止稅法對於納稅義務人及其家庭之最低生存需求採取稅捐侵犯**。

Ex. 所得稅課徵 & 客觀淨額原則與主觀淨額原則之區分

- 釋第692號黃茂榮大法官協同意見書：「在綜合所得總額的計算，應遵守客觀淨額原則（das objektive Nettoprinzip）；在綜合所得淨額的計算應遵守主觀淨額原則（das subjektive Nettoprinzip），考量納稅義務人及其受扶養親屬之個別的生活需要。」

客觀淨所得原則

- 所得稅課徵建立在所得概念上，惟我國所得稅法，並未對所得概念明確定義。
- 所得稅法第14條第1項，個人綜合所得總額，以全年各類所得合併計算之。其中最後一類規定為其他所得：「不屬於上列各類之所得，以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額。」此係就不同營業基礎(所得來源)作為課稅要件而予以課徵所得稅。
- 第24條第1項：「營利事業所得之計算，以其本年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之純益額為所得額。所得額之計算，涉有應稅所得及免稅所得者，其相關之成本、費用或損失，除可直接合理明確歸屬者，得個別歸屬認列外，應作合理之分攤；其分攤辦法，由財政部定之。」收入需減除成本費用後，始為所得，始可做為課稅之對象。

主觀淨所得原則

- 所得稅法第17條第1項：「按前4條規定計得之個人綜合所得總額減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額」
- 憲法第19條人民有依法律納稅之義務，但形式上法律依據仍不能取得課稅合法正當性，稅法必須受到與憲法相一致之倫理價值的拘束，並受限於正義理念所派生之原則。
- 根據量能原則，個人所得部分只有超出其個人及家庭最低生活所需費用始有負擔能力，故所得必須減除保障生存之必要費用及意外負擔，始得為課稅之起徵點（主觀生存保障淨所得原則），為憲法第15條保障生存權之意旨。
- 釋692：所得稅法第17條第1項：「按前4條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額...(二)納稅義務人之子女未滿20歲，或滿20歲以上，而因在校就學、身心障礙或因無謀生能力受納稅義務人扶養者。」即為必須減除以保障生存之必要費用。

所得稅課徵

- 所得稅課徵：應減除營業成本費用，並對個人及家庭生存所必須支出予以減除，始符量能原則之內涵。
- 量能原則：應遵守普遍原則（客觀淨所得原則）+要滿足主觀淨所得原則。
- Ex. 個人綜合所得額
- （1）客觀淨所得：個人收入總額－成本及必要費用＝個人所得總額
- （2）主觀淨所得：個人所得總額－免稅額及扣除額＝個人所得淨額

主客觀淨所得原則之區分實益

- 所得稅法第14條第1項：個人綜合所得稅總額，須以收入總額減除成本及必要費用後之數額，始為其所得額。而個人綜合所得總額如減除所得稅法第17條第1項所規定之免稅額及扣除額後所剩之餘額，則為個人綜合所得淨額。前者稱客觀所得淨額，後者稱主觀所得淨額。
- 兩者差異：客觀淨所得原則，在於其成本及費用較易於察知與證明，較能符合量能課稅與實質課稅原則之要求；而主觀淨所得原則所減除之免稅額與扣除額，並非具體可證明的數額，而是立法者為儘量達成量能課稅，實際衡酌納稅者稅負能力，並兼顧憲法所保障人民最低生活程度的人性尊嚴之保護，而以一定的數額的扣除來避免過度侵害人民財產權。
- 主觀淨所得原則所扣除數額，是立法者衡酌後於法律中明文規定，而非如同客觀淨所得原則一般有具體資料可資證明的數額。

Ex. 身心障礙者之使用牌照稅

- 法律依據：使用牌照稅法第7條第1項第8款：
「專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者
『使用』之交通工具，每人以一輛為限。但因身心障礙情況，致無駕駛執照者，每戶以一輛為限。」
- 解釋：屬牌照稅之免徵範圍，而該款並未明文規定身心障礙者應以其「所有」車輛作為申請免徵使用牌照稅之客體。
- 財政部88.1.21函：「專供持有身心障礙手冊，並領有駕駛執照者『所有』」

Ex. 身心障礙者之使用牌照稅II

- 新北地方法院（102簡45）：非屬身心障礙者所有之車輛，並非當然不得專供其使用，「專供使用」並不等於「專有」，且倘若同為專供領有駕駛執照之身心障礙者所使用之車輛，卻因該車為身心障礙者所有，即得免稅，非身心障礙者所有則應繳稅，係增加法律規定所無之限制，且形成「有駕駛執照而無自有車輛之身心障礙者，所使用之交通工具，縱為其同戶之親友所有，均不得免稅」之不公平現象。
- 財政部函係將領有駕駛執照身心障礙者使用之交通工具，與該交通工具限為身心障礙者所有之條件，予以併聯考量，以領有駕駛執照身心障礙者所「專有」來證明「專供」，乃屬不當聯結而違法。

Ex. 身心障礙者之使用牌照稅 III

- 領有駕駛執照之身障者，平時所駕駛使用之車輛，有可能有數輛或數車輛種類，且所使用的數輛車輛可能均為其所有，亦有可能僅部分為其所有，或均非其所有，也有可能徒有駕駛執照卻仍不敢自己駕車且無自有車輛而需由他人車輛載送等情況。
- 依使用牌照稅法第7條第1項第8款前段規定意旨解釋，每名身障者乃僅能選擇以其所「使用」之一輛交通工具作為享有免徵牌照稅優惠之客體，而該一輛車並不以其所有或其同戶親友所有為限，且若經適用該條款前段之結果，已足符合免徵牌照稅之要件，則同條款後段自無適用之餘地，尚不能僅因為遇此情形，致該條款但書規定形同具文，即倒果為因，逕予解釋上開條款前段規定，限於交通工具必需為領有駕駛執照之身心障礙者「所有」始有適用
- 判決：該函「顯係增加納稅義務人法律所無規定之義務，而與租稅法律主義有悖，且與使用牌照稅法規定之立法目的、平等原則及禁止不當聯結原則均有違，故財政部函對人民及行政法院應不生拘束力」

稽徵程序法&稅捐負擔I

- 稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第19條租稅法律主義之意旨（釋640）。
- 法律本身規定程序，應符合稅捐公平原則。
- <思考> 52年1月29日所得稅法第15條、第17條第1項，關於綜合所得稅之納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養之親屬合併申報課稅之規定。
- 釋318：係以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。
- （Q）納稅義務人之選定與稅捐公平原則？

稽徵程序法&稅捐負擔II

- 命令規定程序：應符合稅捐法定主義與稅捐公平原則之要求
- <思考> 所得稅法第80條第3項前段，納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第2項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準。（釋640）：係指以原申報資料作為進行書面審查所得額之基準→→稽徵機關自不得逕以命令另訂查核程序，調閱帳簿、文據及有關資料，調查核定之。
- 86年5月23日財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第7點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之10，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之。」對申報所得額在主管機關核定各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，與所得稅法第80條第3項前段顯不相符，增加人民法律所未規定之租稅程序上負擔，有違憲法第19條租稅法律主義。
- 財稅機關為促使納稅義務人誠實申報，維護納稅公平，認申報所得額已達主管機關核定之各該業所得額標準，仍有實施抽查核定之必要時，可檢討修正相關稅法條文予以明定（釋640）⁶²

稅捐救濟法與稅捐正義

- 稅捐行政（立法）之違法（違憲）審查：為有效落實納稅者權利保護，對於課稅權行使之憲法界限，應要求符合稅捐公平原則與過度禁止原則等之憲法意旨。
- 規範目的之審查基準：規範目的之差異，將影響其審查基準，且愈偏離財政目的之稅捐，其審查密度將趨於嚴格。

稅捐法定主義與平等原則之審查順序

- （問題）：稅捐規範之違法審查程序，若命令已違背稅捐法定主義，則其規範內容是否進一步審查違反平等原則？
- 釋622認為「已無庸審究」。
- 例如，遺產及贈與稅法（62年2月6日）第15條第1項規定，被繼承人死亡前3年內贈與具有該項規定身分者之財產，應視為被繼承人之遺產而併入其遺產總額課徵遺產稅，並未規定以繼承人為納稅義務人，對其課徵贈與稅。
- 最高行政法院（92年9月18日）庭長法官聯席會議決議關於被繼承人死亡前所為贈與，如至繼承發生日止，稽徵機關尚未發單課徵贈與稅者，應以繼承人為納稅義務人，發單課徵贈與稅部分，逾越遺產及贈與稅法第15條之規定，增加繼承人法律上所未規定之租稅義務，與憲法第19條及第15條規定之意旨不符。至於，上開決議所採之見解，是否導致贈與稅與遺產稅之課徵違反平等原則，已無庸審究（釋622）