

# 人權會訊

Human Rights Quarterly  
第116期 issue 116

2015年4月1日發行

發行人：李永然  
發行所：社團法人中華人權協會  
會訊主委：陳建宏  
副主委：黃文村  
執行編輯：曹立欣  
地址：10053台北市中正區杭州南路一段23號4樓之3  
電話：(02)3393-6900  
傳真：(02)2395-7399  
網址：http://www.cahr.org.tw  
E-mail：humanright@cahr.org.tw  
創會理事長：杭立武  
名譽理事長：高育仁、柴松林、許文彬、蘇友辰  
顧問：馬漢寶、董翔飛、李念祖、曹興誠  
理事長：李永然  
副理事長：高永光  
常務理事：查重傳、楊泰順、周志杰、鄧衍森、林天財  
理事：李復甸、連惠泰、王雪瞧、鄭貞銘、李孟奎、蘇詔勤、陳瑞珠、林振煌、董立文、楊永方、張家麟、蔡志偉、高美莉、朱延昌  
候補理事：嚴震生、馮定國、齊蓮生、吳惠林、蕭逸民、黃文村、陳鄭權  
常務監事：李本京  
監事：呂亞力、葛雨琴、吳任偉、厲耿桂芳、趙永清、楊孝濂  
候補監事：劉樹錚、徐鵬翔  
秘書長：吳威志  
副秘書長兼秘書處主任：李佩金  
會計長：李迎新  
台北海外和平服務團：李永然團長、查重傳副團長、朱延昌執行長、連惠泰副執行長  
台灣原住民工作團：汪秋一團長  
原住民族委員會：蔡志偉主委、連惠泰副主委  
人權公約推動及監督委員會：楊泰順主委、蔡季廷副主委  
海外交流委員會：高永光主委、袁易副主委、羅爾維副主委  
人權指標委員會：查重傳主委、張家麟副主委  
公共關係委員會：楊永方主委、李孟奎副主委  
人權教育宣導及培訓委員會：鄧衍森主委、呂雄副主委  
賦稅人權委員會：林天財主委、陳鄭權副主委  
兩岸交流委員會：周志杰主委、張登及副主委  
法律服務委員會：林振煌主委、謝心味副主委  
網路人權委員會：周韻采主委、李政釗副主委  
社會關懷救助委員會：李雯馨主委、賴明伸副主委  
會員發展委員會：張綺珊主委、楊永方副主委  
南台灣人權論壇：吳任偉主委、蔡秀男副主委  
南台灣人權論壇顧問：薛西全、林復華、周村來、李玲玲、蔡鴻杰、盧世欽、施秉慧、周元培、吳振溪  
中台灣人權論壇：吳威志主委、林維新副主委  
東台灣人權論壇：林國泰主委、李文平副主委  
志工團：王雪瞧團長、尹大陸副團長、王均誠副團長、黃玲娥副團長  
會務秘書：曹立欣、葉靜倫  
會計：詹叡臻  
設計印刷：合益印刷製版有限公司

## 目錄

### 活動報導

- 02 第16屆第2次會員大會報導  
04 齊聚 35 週年，迎接世界援助新旅程 李永然

### 時事焦點—監獄人權

- 06 從「高雄監獄挾持事件」反思台灣刑事法制 許文彬  
—於104.3.17在台灣大學法律學院演講  
10 「監獄人權」今後的課題 陳建宇  
12 民粹下的大監禁時代 陳柏良  
14 高牆外的春天—我在監獄的所見所聞 李雯馨

### 賦稅人權專欄

- 18 正當法律程序與賦稅人權(下) 葛克昌  
38 兩公約與宗教平等之稅捐課徵 黃俊杰  
—為權利奮鬥的納稅者〈導論〉  
48 兩公約與賦稅訴訟救濟程序之探討 施中川

### 會務訊息

- 58 活動花絮  
61 新入會員介紹  
62 捐款芳名錄

訂閱辦法：本刊為季刊，全年出版四期，每期定價新台幣120元，  
訂閱全年400元，請向當地郵局劃發

帳戶：社團法人中華人權協會  
帳號：01556781

# 中華人權協會第16屆第2次會員大會報導

## 曹立欣

中華人權協會會務秘書

本會於民國104年3月14日上午10點30分於台大校友會館3樓A室召開第16屆第2次會員大會，當日天氣一掃連日陰鬱，是個晴朗而溫暖的週末。本次會員出席狀況踴躍，會場內外可見會員們互相寒暄閒聊，氣氛熱絡，本會許文彬名譽理事長、蘇友辰名譽理事長也特別蒞臨致詞。



(李永然理事長回顧過去一年的協會工作，同時感謝會員的支持及參與)

會議一開始，由李永然理事長致開幕詞，回顧了自去(103)年2月再次接任理事長以來會務工作的推動與成長，在這一年多期間，會內辦理了大大小小的活動，包括各個人權論壇、兩岸與國際人權交流…等等，協會的工作足跡遍及全台各地，也在海外開花，李永然理事長感謝理監事的建議與鼓

勵，各委員會在各領域推動人權倡議工作的付出，以及全體會員支持與參與，未來協會也會以促進台灣人權為目標持續努力。



(許文彬名譽理事長為大家送上祝福)

國策顧問、許文彬名譽理事長致詞提及自94年卸任以來，至今年剛好滿10個年頭，在李理事長及蘇名譽理事長的帶領下，會務穩健運行，也期許未來會務工作能如窗外燦爛春光，蒸蒸日上。蘇友辰名譽理事長肯定本次會員大會辦理的盛況，也提及期待未來會內能持續推動司法官個案評鑑申訴之工作，日久深耕方能有所成，最終能為司法改革、落實司法盡一份力。



(蘇友辰名譽理事長長期勉未來持續推動司法個案評鑑申訴工作)

接著由吳威志秘書長進行會務工作報告，在討論提案部分，會中針對103年度財務收支表、資產負債表、現金出納表、基金收支表及財產目錄、104年度工作計畫、財務收支預算表，以及會員出會案等進行審議，並照案通過。



(大會當日會員們踴躍出席)

臨時動議各理監事及會員也踴躍發言，從會務工作推動方向建議，至近來人權焦點議題，會員皆進行了一番熱烈討論。有感於近年新聞亂象日增，媒體缺乏新聞倫理及自律，一味追求聳動性高、不求甚解的娛樂性報導，甚至傷害被報導者名譽及人格利益，將媒體公器虛耗在與公眾利益無關之事件上，政府也缺乏實質的監督作為，有感於此一新興人權議題日漸嚴重，會內也應設法採取積極作為以保障公民於公眾之人格權，同時落實媒體倫理框架下不侵害他人的新聞自由。

而二月引起社會高度關注的高雄大寮監獄挾持事件，目前仍未見政府相關單位明確回應與積極處

理，包括刑法修正後罪刑累計量罰之影響、刑事政策問題、獄政改革、監獄人權促進、司法體系內資源配置…等等相關問題仍懸而未決。本會自成立社會關懷救助委員會之後，歷年皆會組織會員進行監獄參訪，除透過參訪瞭解我國受刑人與監獄收容現況外，也致贈書籍及加菜金予各參訪監獄。會內未來也將持續關注監獄人權的相關進展，為提昇會員及大眾對監獄人權的關注，本期會訊以「監獄人權」為主軸，邀請到數位專家學者進行了一系列專文探討。



(李永然理事長與會員們會後合影)

會員大會於中午12時整結束，會後席設蘇杭小館，舉行會員聯誼餐敘暨春酒聯歡，至此，本次大會圓滿落幕。

### 《原住民族權益法律手冊》免費贈閱

原住民族早在漢人來台前即已在台定居，為尊重原住民族之權益，我國乃依據《憲法》增修條文制定《原住民族基本法》及相關法令，藉以對原住民族之族語、傳統習慣、文化、司法權益以及經濟競爭力給予更多之保障。《原住民族權益法律手冊》由李永然律師、朱陳筠律師、蘇怡文律師共同執筆，為使更多原住民朋友瞭解自身權益，現在免費贈閱，欲索取者，請來函附上10元中型回郵信封（16cm×22cm以上），註明手冊名稱，寄至100臺北市中正區杭州南路一段23號4樓-3中華人權協會收，洽詢電話：(02) 3393-6900。

# 齊聚35週年，迎接世界援助新旅程

## 李永然

中華人權協會理事長

今年已是民國104年(2015)年，回首本會自杭立武先生創立我國第一個民間人權組織中華人權協會(原名：中國人權協會)(CAHR)，以及難民服務工作隊臺北海外和平服務團(TOPS)至今，已堂堂邁入35週年。

35週年不僅對本會來說深具意義，今年也是全世界援助組織邁入全新進程的開始。15年前，聯合國在千禧年高峰會簽署了「千禧年發展目標」(MDGs)，宣誓普及全球初等教育、降低兒童死亡率等8大方針。隨著MDGs於今年期滿，聯合國未來15年的重大發展計畫「永續發展目標」(SDGs)草案已屆完成，將於今年9月公布定案。新的全球發展政策主軸草案除了回首過去15年來的成果與檢討，同時進一步以永續發展為核心，訂立包括「人類」(People)、「尊嚴」(Dignity)、「共榮」(Prosperity)、「正義」(Justice)、「夥伴」(Partnership)與「地球」(Planet)等六大架構、17項目標。

聯合國新階段草案釋出，各界援助組織莫不緊盯跟進，研擬推展，期盼能攜手倡議，共同開啟世界的新章。本會長久以來持續與聯合國發展計畫密切配合，與各國國際援助組織也保持友好緊密的夥伴關

係，每年響應提倡620世界難民日(World Refugee Day)、參與聯合國難民署(UNHCR)各大小議程更是不遺餘力，於此重大轉捩階段自當不落人後。而細究SDGs的全新宣誓，也欣喜發現本會35年來持續不懈深耕推展的豐碩成果，與全球發展新頁不謀而合。



(李永然理事長於2014年620難民日餐會，感謝與會貴賓共襄盛舉，為世界難民盡一份心力)

我自2005年開始，除2011~2013年由蘇友辰名譽理事長接任，前後擔任本會理事長已超過7年。這7年間，本會TOPS工作隊與其他國際NGO夥伴於泰緬邊境引進乾淨水源與綠色能源，點亮偏鄉漫長無邊的黑夜；我們也協助難民及部落偏鄉順利獲得物資、緊急援助與醫療支援；最重要的是，我們長久以

來不間斷的為難民兒童建立完善的教育環境，包括校區修繕、師資培訓，並提供文具與營養午餐、玩具與遊樂設施等。自TOPS進入泰緬邊境後，20年來有將近4000名難民兒童每天到學校上課，一整天下來所仰賴的生存食糧不過就是那唯一的一頓營養午



(難民營幼兒園的學童露出開心笑顏)

餐。

思及這一切努力與成果，實仰賴各界善心人士長年以來的傾力相助。每年620的世界難民日，本會除了與聯合國難民署共同推廣倡議難民議題，喚醒國人對難民人權的重視，一年一度舉辦的慈善餐會，也將是我們向各位表達至高敬意並傳達邊境受助孩童感激之情的最重要日子。去年，在我回任協會理事長後，承蒙如太極門養生氣功學會、臺北市美好人生協會、忠美扶輪社、福祿同修兄弟會、自然集團等夥伴們支持，以及各界慷慨提供藝術品、畫

作及各項珍貴義賣品，並且在本會理監事、會友們熱情參與之下，讓慈善晚會得以圓滿成功。

今年，適逢本會35週年，在長期的深耕與努力後，本會感念各界的鼎力相助，卻也憂心於泰緬邊境局勢的瞬息萬變。自2011年緬甸走向改革開放後，各界善心人士誤以為難民生活得到大幅改善，實則緬甸各地與邊境依舊衝突不斷，難民始終無法回鄉。相反的，許多國際援助卻紛紛自邊境撤出，包括本會在內的諸多難民資助都因此面臨迫切的窘境。因此，我們決定於今年將所有資源重新整合，聚焦於「學前兒童發展計畫」，堅持讓每個孩子都能持續上學，讓教育成為突破困境的利器，使孩子們都能透過學習，得到人生最珍貴的機會與希望。

有感於此，藉著今年年度世界難民日餐會，本會將擴大籌募，以精采動人的晚會再次凝聚會友們的力量，讓每位嘉賓都能以實際行動及付出，為邊境孩童及世界難民盡一份心。人權無國界，臺灣作為中南半島諸國的友好鄰居，守護邊境難民實屬義所當為。鄰居好，我們也會好；我們好，世界會更好。

誠摯期盼各界嘉賓及會員們於今年6月12日（星期五）晚上，再一次與我們共同關愛泰緬邊境難民孩子們，為臺灣深植和平及慈悲關懷的理念，迎接世界援助的新旅程！



## 2015年620關懷世界難民之夜

時間：2015年6月12日（星期五）下午6時

地點：臺北國軍英雄館（臺北市長沙街一段20號）

捐款2,000元即贈餐券一張，您的捐款將成為本會推動人道援助工作的最大支持！

\*開立正式捐款收據，捐款人可憑證申報個人或企業的綜合所得稅減免。

### 聯絡我們

社團法人中華人權協會  
電話：(02) 3393-6900分機22 葉秘書  
傳真：(02) 2395-7399  
信箱：tops@cahr.org.tw  
網站：http://www.cahr.org.tw/tops/

### 郵政劃撥

帳號：18501135  
戶名：台北海外  
和平服務團

### 匯款 / 轉帳

004臺灣銀行  
帳號：045-004-142-128  
戶名：社團法人  
中華人權協會

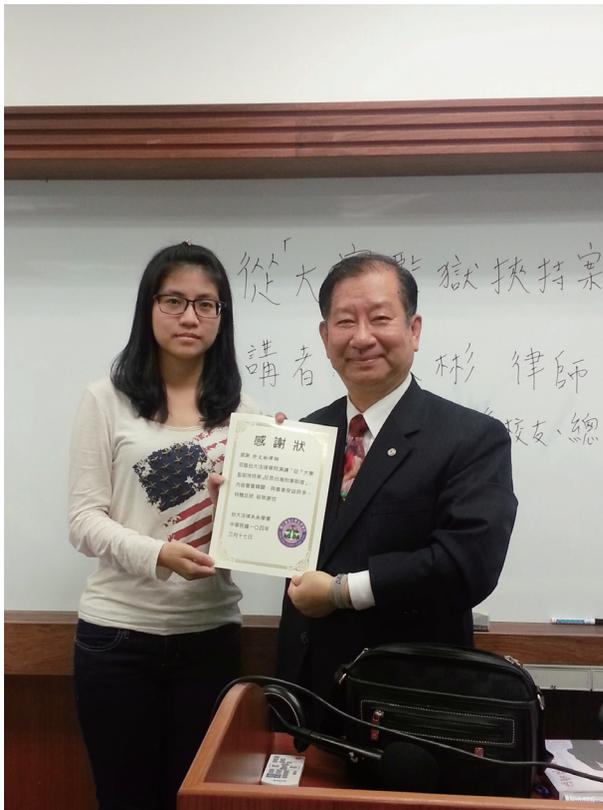
信用卡刷卡  
請來電索取  
刷卡單



# 從「高雄監獄挾持事件」反思台灣刑事法制 —於104.3.17在台灣大學法律學院演講

許文彬

總統府國策顧問 / 中華人權協會名譽理事長 / 律師



(許文彬名譽理事長接受台大法律系系學會幹部致贈感謝狀)

今天母校法律系學會給我的題目是「從『高雄監獄挾持事件』反思台灣刑事法制」，說來諷刺，去年12月19日馬總統在總統府與國策顧問們座談，那

次我的建言即是針對監獄超收爆滿問題提出改革意見。提到台北監獄超收率逾40%，高雄監獄超收率逾50%，難道台灣犯罪人口這麼多嗎？到底問題出在哪裡？要好好思考，豈料不到兩個月就迸出「高雄監獄挾持事件」，我真的感觸良多！

上個星期美國知名民調網站根據聯邦調查局資料評估全球「安全國家」排名，台灣在全世界排名第二，僅次於冰島。這代表我們是犯罪率最少的國家。但是根據法務部矯正署統計，去年「人口監禁率」，我國每十萬人有271人被關在監獄，對比鄰邦日本是50人，韓國98人，我國人口監禁率居然是日本的五倍多，韓國的兩倍多、快三倍。大家來想這問題出在哪裡？為什麼「犯罪率」很低，「監禁率」卻很高？就是表示一個犯罪就關太久了，罪行很輕，但服刑時間很長；另外則是用「無期徒刑」取代「死刑」。問題就出在這裡。

前幾天有一則新聞，是關於性侵害犯罪，有一個十三歲少女在網路結交二十一歲男友，她主動要求為男友口交，兩人相約到基隆廟口進行；女方媽媽知道後提告，男方遭判刑三年兩個月。觀乎本案情節，男方是被動的，也沒侵犯到不特定之人，對社會豈有什麼大危害，居然要判刑三年兩個月。輕罪

重罰，法官可能會說「法條就是這麼重，法定本刑是三年以上」，可是刑法第59條「犯罪之情狀顯可憫恕者，得酌量減輕其刑」。法官儘可引用此條文減刑，並宣告緩刑，不行嗎？

還有兩個例子：有人在山坡地上蓋了一個涼亭，供登山客納涼，竟被判違反「山坡地保育利用條例」罪名，處八個月徒刑。這是特別法，被告也不一定懂，難道不能宣告緩刑嗎？有一個農夫，因一隻獼猴吃掉他的稻作，他抓到獼猴之後把牠殺了，被以違反「野生動物保護法」罪名判七個月徒刑，不能宣告緩刑嗎？「緩刑」就像是「留校察看」，留在社會上察看，若不再犯，就取消前科紀錄。法律定得很好，但是執法者有沒有好好去善用此制？

犯罪率最低，監禁率最高，問題出在哪裡？小罪也要服長期徒刑，執法者沒有好好運用刑法第59條寬典及緩刑制度。法定本刑定太高，尤其是刑事特別法，那是立法問題，可以考慮修法。修法之前，法官不能說「我在符合法定本刑範圍內已經輕判了」，不能這樣講，若是判七個月，還可以宣告緩刑，那麼未宣告緩刑就不能算輕判。為什麼「犯罪率」最低，「監禁率」卻最高？原因就是：第一，無罪判有罪，亦即「冤獄」；第二，輕罪判重刑；第三，該宣告緩刑而不宣告；第四，該判死刑不判，而以無期徒刑替代，而立法上又把無期徒刑的假釋門檻從原來的十年大幅提高到二十五年，這也不對。

目前法院老是把「死刑」盡量改判成「無期徒刑」，殊不知現行刑法尚未廢除死刑，該判死就判死，該執行就執行，只要沒有冤枉。至於有沒有冤枉，法官可以問被告自己，像鄭捷，你問他有沒有冤枉，相信他自己也不敢說冤枉。有朋友問我說「你為蘇建和案辯護，怎麼你反對廢除死刑？」我說蘇建和案真兇是王文孝，他被槍斃，我舉雙手贊成，可是蘇建和等三人沒有做這個案子，而且從頭就喊冤，法官不能亂判他死刑。死刑只要沒有冤枉，我認為該執行就要執行。台南有一個人隨機殺小孩，

說「殺一個不會判死刑，所以多殺幾個！」我覺得刑法定得非常好，該判死刑就判，死刑宜慎不宜廢。以蘇建和案為例，我們要全力營救蘇建和，李昌鈺博士作現場重建鑑定，指出不可能兩人以上在現場作案。王文孝幹嗎殺吳銘漢夫婦二人共七十九刀？過去判蘇建和死刑的法官說「若只有一個兇手，怎麼可能殺七十九刀？」如此說法是用數學在算，其實是不對的，應該看殺人動機是什麼。本案被告跟被害人無冤無仇，只是要滅口，吳銘漢夫婦兩人在睡夢中，只要各一刀就解決了，幹嘛總共殺了七十九刀？原來是王文孝因吸食安非他命、精神異常，才會狂砍七十九刀。所以兇手人數不是多人，而是只有一人。

蘇建和案最後事實審的李姓審判長說：「我跟蘇建和三人無冤無仇，幹嘛冤枉他們？」其實，不是故意冤枉，而是過失冤枉。為什麼法官會過失？就是因為權力的傲慢。司法改革的重點，就在執法者權力的傲慢如何改正。假如我是蘇案審判長，我不會講說「我怎麼會冤枉他」這種話，我會說：「根據卷宗的資料給我的心證，我當時判斷他應該是有殺人，但如果你們認為他確有冤枉，我樂見你們提出更有力的反證予以平反，我也不希望錯殺無辜！」

蘇建和在法官面前說他是冤枉的，法官可能會說「殺人者都會說冤枉」。其實不見得，鄭捷就沒有說自己是冤枉的。根據實務經驗，真有殺人的人並非當然會否認。為什麼我國刑事法制採取「直接審理主義」、「言詞審理主義」，而不是「書面審理主義」？就是要法官不能只看卷宗筆錄就說被告有自白，所以就判有罪；其實法官自己要沒有親眼看到被告講這句話，講這句話神情是怎樣的。孟子曰：「觀其眸子，人焉廋哉！」一個人有沒有冤枉，其實看其答話神情八九不離十，法官只要卸下權力的傲慢，學習謙卑，自然就不會過失冤枉人。

這次高雄監獄挾持事件中有一個受刑人叫斬竹生，他是強盜殺人罪累犯被判無期徒刑。照理

講，當初這人若判死刑，他也不會說自己是被冤枉的，然而法官用無期徒刑取代死刑，後果就是國家浪費這麼多設備、空間、人民納稅錢，值得嗎？而今斬竹生他終於自殺，顯示他自己也不領情。十年前刑法修正，我看了很傷心，整部好好的刑法被改爛！原來的刑法規定無期徒刑關十年就可假釋，有人說是不是太便宜了被告？其實不然，一個人被關十年，人生歲月付出很長，很夠了；如果真的那麼可惡，就乾脆判死刑好了。現在刑法被改為無期徒刑須服刑二十五年始得假釋，有必要嗎？這是為了準備用「無期徒刑」取代「死刑」，扭曲了刑法原理。關二十五年才假釋根本沒有假釋的意義，因為犯人的生命期限很可能就在監獄裡結束。如果說太便宜，那就判死刑好了。

吾師韓忠謨教授曾說，我國刑法是「主觀主義的刑法」、「刑罰經濟的刑法」。刑法分則許多條文強調「主觀意圖」，如果沒有主觀惡性，犯罪就不構成。例如：竊盜罪要「意圖為自己不法之所有而...」，這是主觀構成要件要素；背信罪要「意圖為自己或第三人不法之利益，或損害本人之利益...」。刑法總則也強調「故意」，過失犯之處罰以有特別規定為限；所以看行為人主觀上是否有惡性，即便客觀上行為有錯，也可能是道德責難即可，尚不至於須判刑入監。

至於「刑罰經濟」，別說關十年，一個人被關幾天、幾個月，都是不得了的，所以刑法有許多減刑規定，韓忠謨教授曾說刑法總共357個條文哪一條最大？59條最大！「犯罪之情狀可憫恕者，得酌量減輕其刑。」這法條是賦予法官等同總統的「減刑」權力，總統有特赦、減刑之特權，而法官若認為可憫恕，即使法定本刑是唯一死刑，亦可改判無期徒刑。三十幾年前的「馬曉濱案」，當年戒嚴時期還有「懲治盜匪條例」，許多罪名是唯一死刑，當時馬曉濱擄人勒贖，案發後，警察開始搜查，馬曉濱主動將人質釋回，也沒拿到贖金，法院竟然判其死刑確定。要執

行槍決時，社運團體走上街頭，訴求此案有需要槍斃嗎？判他死刑的法官說：「法定本刑唯一死刑，我有什麼辦法？」殊不知刑法給你59條可用，你法官有權力可以不判死刑，判他無期徒刑就很夠了。

從前我發表過一篇文章，題目叫作「替法喊冤」，因為有人說惡法亦法，法律怎麼會這麼定？我說「法」沒有錯，馬曉濱依法可以不用槍斃，是法官搞錯，法定本刑雖是唯一死刑，但有刑法第59條；或許有人會說那是刑法，不是懲治盜匪條例，但刑法第11條明文規定「本法總則於其他法律有刑罰之規定者，亦適用之。」

有一則社會新聞說：有一個人人在路邊摘了兩朵花，因花為地方政府所有，所以是犯了竊盜罪，檢警進行偵辦。有這麼嚴重嗎？中國大陸刑法第3條但書規定：「情節顯著輕微、危害不大者，不認為犯罪。」我覺得這條規定很好，輕微犯行若要論罪科刑，有必要嗎？最高法院在早在三十年前就有一個判例（74年度台上字第4225號），有一個公務員使用公家信紙寫信，被依公務上侵占罪起訴，該判例說：信紙所值無幾，侵害法益極為輕微，依一般社會觀念無科刑必要。日本學者稱為「無實質違法性」。除了犯罪構成要件之外，還要有實質違法性，始能成罪。執法者切莫讀了刑法分則就忘了刑法總則，總則規定有「阻卻違法事由」，刑法從第21條到第24條，依法令之行為、業務上之正當行為、正當防衛、緊急避難...等等，還有學理上的「超法規的阻卻違法事由」，即日本學者所稱之「欠缺實質的違法性」。

十年前我國將刑法第56條所定「連續犯」廢掉，說什麼「連續犯」之規定太便宜了被告。韓忠謨教授說過：犯罪類型有其「質」與「量」，要注意這個概念。舉個例子：一個竊盜犯偷了一百次，也不能判他比一個殺人罪重。現在不是，把刑法第56條刪掉之後，判竊盜一百次判決書要寫時間、地點，寫得非常長，若一次判兩個月，一次判三個月...加起

來幾十年，定執行刑二十年，（現在合併處罰最高可判三十年）。一個竊盜犯再可惡，行為再多次，其「罪質」不能與殺人罪比，殺人犯都可能沒有判到二十年，竊盜犯竟判二十年，實屬失衡而違背情理。

此次高雄監獄挾持事件中，有一犯人之刑期為三十幾年，另一犯人為四十幾年，國家公權力將百姓收監十年就已不得了，如今竟判到三、四十年之刑期！原來的刑法，有期徒刑服刑一半即可假釋，沒有例外，現在改為若累犯出獄後幾年內再犯就不得假釋，稱為「三振條款」。這是不對的，因為累犯在「宣告刑」即已予以考量加重了，因此審核假釋時不該再區分是否為累犯。至於屢次累犯，那是特例，需特殊處理，而不是以偏概全，將刑法修得越來越苛刻。「假釋」應是依據服刑期間的表現，而不是進出次數。尤其像煙毒犯，要從另外的機制，比方說宗教、社區輔導...等方法來處理，而不是迷信刑罰萬能，抓起來關就好。刑罰經濟，乃是國家盡可能不動用刑罰，而發揮其他機制之矯治功能。現在不是，監獄超收率之高，誰來當典獄長都要出事，法務部檢討報告說要擴建監獄、增加管理員額，那只是捨本逐末。

再者，刑法「追訴權時效」原來最長是二十年，現在改成三十年。一個殺人犯，國家公權力沒辦法抓到他，讓他逃過二十年，若是通緝則為二十五年。現今科技發達，國家無法破案是公權力的怠慢，追訴權時效並不是放縱。杜甫〈贈衛八處士〉詩云：「焉知二十載，重上君子堂；昔別君未婚，兒女忽成行！」點出人生二十年從未婚到兒女成群，二十年多麼久，一殺人犯逃逸二十年後抓到他，已經兒女成行了，你要槍斃他，兒女怎麼辦？誰來撫養？兒女再去行偷、行搶？社會問題又來了。現今科技發達、交通便利，「追訴權時效」應該是縮短而非增加才對。

至於「連續犯」問題，剛剛提及竊盜與殺人之犯罪類型的「質」與「量」，據說十年前把刑法第56條「連續犯」刪除，理由是德、日兩國刑法都沒有「連續犯」之規定。猶憶韓忠謨老師當年曾經提到

我國刑法有「連續犯」條文，而德、日沒有，是我們比德、日進步；怎麼今日反而要修法廢止連續犯？多次竊盜若沒有使用兇器，也沒有傷人，按「連續犯」規定加重其刑，判法定最高刑度七年半就已夠了。把「連續犯」之規定廢掉，卷宗之厚，累死法官、書記官，增加國家司法負擔，對社會有什麼好處？

監察院也要發揮作用，人民對司法判決的陳情案應該要好好調查，還無辜百姓一個公道。而不是藉口「監察院不是第四審」，而怠惰其職。刑事訴訟法規定，判決違背法令可由檢察總長提非常上訴。法院判決若違背法令的話，監察院即可進行糾察，是行監察委員之權責。然而，問題是監察院有沒有足夠的人力與專業素質來審查司法的確定判決？含冤民眾呼天天不應，叫地地不靈，求助無門才找上監察院，監察院應該要發揮監察功能才是。

刑法的基本原理就是公平、正義，「殺人者死、傷人及盜抵罪」乃最原始、古老的對公平的闡釋。刑法是倫理的法，不是技術的法，就是要符合社會倫理、價值判斷。法律給執法者鋪陳了公平、正義原則，剩下就是執法者的謙卑跟素養。所以刑法基本上是要求公平正義、勿枉勿縱。

最後，當下針對「高雄監獄挾持事件」的檢討，政府馬上可做的，就是：第一，受刑人服刑逾法定假釋門檻者，原則上立即予以假釋，若有於服刑期間出現特殊劣行者才例外。至於受刑人移送外役監，亦可放寬條件。第二，司法院應向各級法院宣示「善用緩刑」之通案刑事政策，並列為考核項目，如此並不違審判獨立原則。第三，法務部立即啟動「刑法再修正」儘快向立法院提出法案。

#### 稿約

「人權會訊」歡迎有關介紹人權理念，探討人權問題及評論人權之文章，文長以二千字至四千五百字為宜。本刊對來稿有刪改權，不願刪改者請特別註明。稿件一經採用刊登出版，即致贈當期人權會訊五份，不另付稿酬。

稿件請寄tipg@cahr.org.tw或台北市中正區杭州南路一段23號4樓之3

# 「監獄人權」今後的課題

陳建宇

臺灣基隆地方法院檢察署檢察官

個人認為，我國「監獄人權」今後如何定位，可以借鏡日本近十五年的經驗與發展。因為，日本曾發生「名古屋刑務所事件」，相關監獄行刑法令自此有重大變革。距今不遠，值得參考。

緣平成十三年（二〇〇一年）十二月，名古屋刑務所（即監獄）某刑務官，以消防用水管噴出水柱，射向某受刑人臀部，導致該受刑人負傷死亡。未及一年，平成十四（二〇〇二年）年五月，名古屋刑務所某受刑人，經刑務官施加以皮革手拷致死。同年九月，另名受刑人亦經刑務官施加皮革手拷，使腹部受重創，經送醫治療，幸未死亡。日本辯護人協會稱此三事件為「人權侵犯事件」。相關刑務官則經檢察官以特別公務員暴行凌虐罪提起公訴。事件震驚日本，催促刑事拘禁制度改革，最終明治時代所制定，有百年歷史的監獄法被廢止，嶄新的「刑事設施及受刑人處遇法（下稱「受刑人處遇法」）」誕生。

「受刑人處遇法」特色如下：1、以「刑事設施」一詞替代「監獄」，期能扭轉民眾對監獄的負面印象；2、設置外部機關「刑事設施委員會」，確保行刑的透明度，並協助行刑設施運作；3、於第一條立法宗旨即訂定「繼續尊重受刑人的人權，因應其狀況而為適切處遇」，明示受刑人的「個別處遇原則」。4、關於受刑人的生活，如生活水準、醫療等

事項，列入該法規定。5、承認並規範受刑人的外部交通權（如與親屬間的會面、書信往來及電話聯絡），使受刑人改善更生及回歸社會。6、明定申訴救濟管道。7、將「代用監獄制度」（即警察局拘留室）列入該法規範。

對照上開日本之「受刑人處遇法」，再查閱我國的監獄行刑法，該法最近一次修訂是民國九十九年五月二十六日（第十二次修訂）；適用至今則將近七十年。該法自三十五年一月十九日立法後，除修法及增訂條文外，基本架構仍維持三十五年立法時的樣貌。尤其，監獄行刑法第一條規定：「徒刑、拘役之執行，以使受刑人改悔向上，適於社會生活為目的。」未曾修定，表示立法的精神仍停留在數十年前。實在很難不讓人懷疑：此部法令能否順應這七十年間國際人權潮流的變化？能否與國際社會接軌？則是否要全面修訂此部法律，甚至統整相關法令，整合另立新法，實應加考慮。此乃第一課題。

其次，受刑人接受刑事制裁，本質上是以失去自由權，以抵償其犯罪行為對社會及被害人所生的損害。此即應報思想。但是除自由權受限制之外，受刑人的任何權利，理論上不能被剝奪或抑制。如果以上說法可被認同，則我國監獄行刑規範是否應該改變以往偏重「設施安全管理」的思想，採取「尊

重受刑人並以之為行刑法主體」的精神？立法上也許可仿照日本「受刑人處遇法」，將「尊重受刑人人權」一點明定於監獄行刑法第一條，明示法律精神，並可引以為解釋法律及執行法律的基準。此乃第二課題。

再者，關於受刑人申訴救濟管道，應明定於法律，固無庸論。但更應考量的是，受刑人受拘禁於監獄，是獄政機關執行法院判決的結果。換個角度，應可視為獄政機關受司法機關委託而執行判決。解釋上，受刑人在獄政機關託管期間，仍在司法權作用下。如果上開解釋可被接受，則受刑人不服管理命令而欲提起救濟，理論上似應向司法機關提出，而非向獄政機關提出。此為第三課題。

復次，完善的監獄行刑規範，若無完備的監獄管理措施搭配，仍無法落實對監獄人權的保障。前述「名古屋刑務所事件」之所以發生，也不是因為日本監獄法歷時百年、過於陳舊所致，主因仍在於刑務官執法不當。表面上，問題在於戒具（皮革手拷）及水帶使用時機及方式不妥，但深入來看，應該是三名刑務官對受刑人，存有「強制管理」的心態。如此，違反人權，最終侵犯人權。借鏡於此，在考量法令變革同時，是否也應改革監獄管理者的人權教育，培養其重視人權意識，而適正地執行法令。此乃第四課題。

另外，依據監察委員於九十九年五月提出的「監獄、看守所收容人處遇、超收及教化問題之檢討」報告，當時監所多有「超收受刑人」現象。「超收」導致活動空間不足，容易引起受刑人情緒浮動；亦使有限的監獄管理者負擔過重。今年三月間宏都拉斯第二大城聖佩德羅蘇拉一處監獄發生暴動，正是因為超收一倍多的受刑人所導致。我國今日上述情形有無改善，目前尚未取得統計數據可參考。但若未大幅改善，除未來是否擴增監禁場所、規劃增加管理人力外，則是否應考量增加受刑人接見次數、准許增加自購物品的優遇措施、戶外運動時間

等等軟性措施，以預防可能發生的衝突？此為第五課題。

「監獄人權」問題廣泛，前揭所述只是參考日本近年發展而得之初步結論，「監獄人權」相關課題當然不以上開所述為限。個人想指明的是，無論是法令面或執行面，今後「監獄人權」的問題，都應該定位為「尊重受刑人並以之為主體」加以思考，保障監獄人權才有可能落實。如果初步結論可被認同，則如何扭轉過去敵視受刑人的想法，讓國民接受「尊重受刑人並以之為主體」的觀念，值得深入研究，也許可列為最終課題。



#### ～2014年人權指標調查小手冊免費贈閱～

為推廣臺灣民眾對於公民議題、人權議題的題關懷，並促進政府對人權保障的重視，中華人權協會將所作「2014年台灣人權指標調查」之成果付梓，印刷成小冊子，期將調查成果推廣出去，希望引起更大的關注與迴響。

本手冊依照「政治與公民權利」、「經濟與社會文化權利」、「少數群體與特殊群體權利之保障」順序編排，依序為：政治人權、司法人權、動人權、經濟人權、文教人權、環境人權、婦女人權、老人人權、兒童人權、身心障礙者人權及原住民人權，將「2014年台灣人權指標調查報告」中各項指標的分析報告摘錄，合成一冊。

本手冊免費贈閱，有意索取者，請來函附上10元中型回郵信封（16cm×22cm以上），註明手冊名稱，寄臺北市杭州南路一段23號4樓之3，中華人權協會收即可。洽詢電話：(02) 3393-6900

# 民粹政治下的大監禁時代？

陳柏良

中華民國律師 / 前美國杜克大學法學院講師 / 美國華盛頓大學法學院 Ph.D 博士生

日前高雄發生監獄暴動，受刑人挾持典獄長及戒護科科長事件。雖然該事件最後以六名受刑人自殺劃下句點，然該暴動不僅凸顯了台灣現行矯正制度，在戒護，監獄勞動及假釋制度上的缺陷，更突顯了這十年來政府缺乏通盤考量的刑事政策，已到了需要通盤檢討的程度。台灣最近一次大規模修正的刑事政策，始自2005年一月立法院通過，並於2006年七月施行的刑法總則修正。該次修正，以「寬嚴並進<sup>1</sup>」為口號，對輕微犯罪者採取「轉向」的作法，減少實施短期自由刑；但對嚴重犯罪者，則採取較從前更為嚴厲地重刑。重刑化包含：廢除連續犯，牽連犯，改採一罪一罰；提高數罪併罰的法定刑上限，以及採納美國三振法案的精神，針對累犯提高假釋門檻。然該次修正除了凸顯了法務部及立法院在公眾輿論「打擊犯罪，全民拼治安」的壓力下，未思考矯正機關的收容財政成本及實際容量下，輕率地予以通過<sup>2</sup>。亦預示了台灣在全面性地民主化後，有如同美國近三十年來重刑化及大監禁之高度可能性。故本文期借鏡美國的經驗，拋磚引玉，與各界碩彥就我國現行立法政策的決策機制及過程進行對話。

依據哈佛大學教授Williams Stuntz<sup>3</sup>的觀察，美國自1970年以來，隨著嚴打犯罪的呼聲，重刑化的刑事政策及大監禁的時代來臨。該政策的形成，固然有自70年代開始，隨著街頭犯罪率提高，民眾對於自身安全的恐懼升高的社會背景，然美國刑事政策決策過程的高度政治化亦扮演關鍵角色<sup>4</sup>。

Stuntz透過分析國會，檢察長的核心政治利益計算，檢討美國何以朝向重刑化政策發展，併指出美國的重刑化結果並非左右意識形態拉鋸下的產物，而是現行政治系統運作的產物<sup>5</sup>。

就國會議員而言，其最高利益乃是尋求連任，或者是「更上層樓」，因此迅速回應「主流」民意，乃是在政治場域生存的必要手段。而選擇重刑化的刑事政策，在拼治安的口號以及多數民眾普遍對犯罪的恐懼心理<sup>6</sup>下，是一個成本極低，效益極高的選擇，甚至可以作為選舉時攻擊競選對手的宣傳武器。雖然就犯罪嚇阻(deterrent effect)而言，理論上有提高刑罰(severity of punishment)以及增加刑罰的執行率(certainty of punishment)兩種路徑，但後者因往往牽涉到警政預算資源的分配，而窒礙難行。因此國會回應民意的方式，遂集中於：1. 提高刑度；2. 增訂象徵性的刑法條文。至於修訂既有的犯罪構成要件，或是降低刑事舉證門檻，雖然對於提高定罪率有所助益，但在大眾媒體的宣傳效益下，被民眾充分理解的可能性不高，易使宣傳效果大打折扣。因此提高刑度的訴求不僅能夠透過記者會快速地在大眾媒體上曝光，而達到爭取選民支持。其次，增訂象徵性的刑法條文，亦有相同宣傳功能。此外，新聞熱度經過後，鮮有民眾會持續關心上開增訂的條文，是否有實際效果。

至於檢察官部分，因美國各地的檢察長多為定期改選，因此對於回應公眾輿論的壓力，與國會議

員相似，均以快速將罪犯起訴定罪為目標。至於基層檢察官，在龐大的案件壓力下，則以有效率地結案，獲得有罪判決為首選。在此政治結構及機關本位利益考量下，國會在立法時，通常選擇與檢察官結盟，以增加檢察官的裁量空間為目標。一來減輕檢察官在公訴時，所需付出的舉證及時間成本。二來，增加檢察官在認罪協商階段的談判籌碼，使多數當事人被迫選擇接受協商，而達到減少案件量及提高定罪率的雙重目的。

至於民主制度內建的動態「政治制衡 (political check)」，在刑事政策的建構脈絡中，往往沒有發揮功效<sup>7</sup>。首先，犯罪者或潛在的犯罪者，在社會輿論標籤化及高度污名化 (stigma) 的氛圍下，很難有效聚集並宣傳遊說。其次，刑事重罪犯 (felony) 一旦定讞，在許多州即遭終身褫奪公權，而被排除在民主決策的參與機制之外。第三，利益團體，例如：民營監獄及其相關企業，以及執法單位，包含檢察官及警察，往往因為利益相同，而形成一個強大的政策遊說團體及輿論宣傳陣線。在上述三種因素的交互運作下，重刑化政策在政客於選舉期間刻意操作下幾乎橫掃全美各地。然而過度強調重刑化的後果就是監獄人滿為患，不僅難使受刑人更生或社會復歸，更因生活環境極度惡劣，美國聯邦最高法院破天荒地於2011年宣告加州監獄，因過度收容導致受刑人遭受極嚴重的生理及心理健康威脅，已達到違反聯邦憲法增修條文第八條禁止殘虐刑的程度，而判定加州監獄必須在限期內釋放約46,000名囚犯<sup>8</sup>。

相較於美國，台灣因為檢察長目前並非直接民選產生，因此政治化的風險相對較低。然在台灣現行的國會政治生態下，高舉打擊犯罪旗號及鼓吹重刑化政策，對於國會議員而言，仍然是一個低成本高獲利的選擇。為避免未來大幅增加的監禁人數，使受刑人的更生權益遭到進一步地侵蝕，以及國家預算編列上的不當排擠效應，筆者有三點呼籲：

1. 刑事政策的「去政治化」及「數據化」：由負責掌管全國矯正機關的法務部，成立專責機構，針對未來的刑事法修正，提供因該修正所預期增加（或減少）的受刑人數目及監所收容可能性的量化評估報告。2. 預算連結條款的建立<sup>9</sup>：國會在通過刑事法修正前，應以法務部所提供的受刑人數目增減評估報告為基礎，調整矯正機關的預算。3. 違憲審查範圍的擴大：傳統上，司法院大法官針對國家於具體刑罰權的行使是否過度，多以比例原則作為審查基準<sup>10</sup>。然針對立法者於刑事法修正時所宣稱的立法目的及其適用手段，是否有符合比例原則下的目的正當性及手段必要性<sup>11</sup>？以及國會對矯正機關財政預算的編列是否與其所公開宣稱的立法目的具備一致性<sup>12</sup>？上開議題或亦可為未來違憲審查的標的，以避免立法者為獲取短期政治利益，而輕忽國家財政的健全性及矯正機關的收容能力。

### 《註釋》

- 1 詳參法務部網頁說明<http://www.moj.gov.tw/ct.asp?xItem=27753&ctNode=11600&mp=001>
- 2 林山田，評二〇〇五年刑法修正的修法程序，月旦法學雜誌，130期，頁146以下。
- 3 Williams Stuntz, *The pathological politics of criminal law*, 100 MICH. L. REV. 505.
- 4 WILLIAMS STUNTZ, *THE COLLAPSE OF AMERICAN CRIMINAL JUSTICE*, 1 (2011).
- 5 *Id.*, at 528.
- 6 Sara Sun Beale, *What's Law Got to Do With It? The Political, Social, Psychological and Other Non-Legal Factors Influencing the Development of (Federal) Criminal Law*, 1 BUFF. CRIM. L. REV. 23 (1997).
- 7 *Supra* note 3, at 571.
- 8 *Brown v. Plata*, 131 S. Ct. 1910 (2011).
- 9 Susan Rose Ackerman, *Progressive Law and Economics And the New Administrative Law*, 98 YALE L. J. 341, 353.
- 10 詳參司法院大法官釋字194,263,476號解釋。
- 11 *Supra* note 9, at 352.
- 12 *Supra* note 9, at 354.

# 高牆內的春天—我在監獄裡的所見所聞

李雯馨

中華人權協會社會關懷救助委員會主委 / 中華雯馨心靈教育協會理事長

『黑暗的路照常走，人在江湖乎人叫浪子啊…』

一首台語歌曲，簡短兩句道盡受刑人心聲，一樣的天空不一樣的心情，無論春夏秋冬季節轉換，唯一不變的是教誨師教化人心的使命依然屹立不搖的在持續進行，風雨無阻的精神穿梭在高牆內與受刑人對話，一個沒有名字可稱呼的地方，只有數字的代號。

筆者從事監獄教化工作，輔導過的受刑人不計其數，其中有毒品、殺人、搶奪……等等，許多不同的罪名，這些已被判刑的受刑人正在接受法律該有的制裁。然而人世間最可怕的不是搶劫或死刑—這種事過去有，將來也會有，沒什麼可怕的，死刑就是把人從生轉變為死，這種轉變過去、現在、將來都永遠存在。可怕的是人與人之間相互憎恨，情緒激動而引發不可收拾的後果來傷害他人，積沙成塔，涓水成河，人亦如此。如果任憑自己發怒，即使一點一滴的負面情緒累積，仇恨也會充滿心田。佛陀曾說過：「任何一種仇恨罪孽都是愚蠢。」畢竟是世間凡人容易遷怒，為何要修身養性呢？一個人自視過高，就越容易對他人懷有惡意，反過來說，越謙遜他就越善良、更少怒氣。這樣社會就能和諧安定。

監所是另一個封閉的社會，近年來隨著人權和

個人意識逐漸抬頭，在高牆外的人們是否關心監所裡的受刑人生活點滴？教化是一份神聖的工作，很多宗教團體進監為正在服刑的受刑人提供輔導，然而這份工作並非每人皆能勝任，如果碰到受刑人是無神論者，多數不可能把宗教輔導人員的話聽進去，只因監所規定不得不聽課應付，身在監獄，心裡不知在想什麼。

筆者10多年前以生命教育心靈導向為主軸進入監所，將每位受刑人當成自家人對待，以同理心及耐心聆聽，與受刑人對話，超越宗教、族群、政黨、色彩、跨領域為受刑人諄諄教誨，包括每位受刑人荒唐過去的點滴、早知今日何必當初的悔恨…每一個受刑人的背景故事筆者皆能如數家珍。

司法是一個專業的領域，筆者雖不懂法律，但因長期接觸受刑人，對於受刑人之罪名、刑期均有所聞，也在長期耳濡目染之下心有所感。以筆者個人見解，現行監所是有其待改善的部份，各監所環境大同小異，在當今犯罪率屢見不減，房舍也是一個最大的問題。曾經有受刑人半夜起床如廁完後，因空間狹小，返回原處位置已看不到空位可以躺了，更嚴重是不小心將旁邊受刑人腿踩斷。再論筆者所見某些監所醫療人力與設備皆缺乏，曾經目睹一位

年近八旬的醫生，如不是他與筆者側身而過又穿著白袍，還真不知他是醫生！獄方的醫療資源有必要大力改革與補強，也不可忽視受刑人的健康權利。

監獄人口遽增問題不獨現於台灣，1970年代中期美國刑事政策趨嚴，對犯罪者從重量刑結果造成監獄人滿為患，每10萬人中超過500人受到監禁，而監獄暴動日益頻繁。台灣不可忽視這些情形，一旦發生都成為社會的輿論之指向，更影響民眾對政府推動犯罪矯正工作產生質疑！

受刑人在度過漫長的夜晚之後好不容易天亮，終於可以放風—「放風」意思就是集體到監所內各個工場做事或上課，每班的人數依大、小班分配教化，大班人數將近2百人，短中長刑期皆有，吸毒犯初犯與累犯關在一起，刑期參差不齊，這樣的教化功能事倍功半。又如一個工場的受刑人有毒販，也有酒駕、殺人、搶奪…各類受刑人沒有分類關在一起上課，試問這樣的教化環境帶給受刑人有多少助益？

每人的刑期不一樣，因人滿為患兼以沒有依照罪刑分類，致使教化不易、管理更不易。有的受刑人只是酒駕或短期（3個月至2年）刑期，卻與長刑期（5年以上至無期徒刑）收容至同一區或在同一班上課，這樣的管理方式會造成受刑人心靈上的缺憾，由於每個受刑人的刑期長短不一，見到即將出獄之獄友易導致刑期末滿之受刑人心情起伏。且在監所，人犯天天有出、入獄，尤其是長刑期或無期徒刑的犯人需特別輔導，這樣的重刑犯不是只有關了就好。

身負教化責任的教誨師存在若干問題，一位教誨師要負責數百位受刑人的教化工作，因此需外聘志工老師協助幫忙，但又衍生教誨師專業能力良莠不齊之問題，筆者曾在監所看到某些志工老師只靠關係混資歷，比流氓更像流氓，如此外聘教化志工老師的素質需大力改善。監所對受刑人的教化是特殊教育，須受專業教育訓練，每年法務部會對這些

志工老師做特殊專業訓練，然而有部分志工老師完全無法出具受訓證明，為何還能擔任受刑人之輔導員？監獄是受刑人再教育處所，身為教育者需先被再教育，獄政改革從心做起，對受刑人的教化並非教條式，而是需要專業素養、人性化的教化，以身作則，從心改造。

再來談談監所管理員，擔任獄政管理員也是重要守護者，天天與受刑人近距離接觸生活，受刑人有身體不適或情緒不穩狀況，通常會即時處理，不讓不安的情緒擴大。自高雄大寮監獄挾持事件發生後，外界鮮少關心的地方，曾幾何時，一個封閉的高牆內驚動了全國人民，冰凍三尺，非一日之寒，每位受刑人的心聲與故事誰能知多少？從另一個角度看待，此事件能夠這樣落幕，有牽涉到的人都捏一把冷汗，是否往後不要再有此類事件發生，受刑人所犯錯誤應受法律制裁，挾持人質以越獄，此風不可長，而對峙過程中媒體爭相報導，殊不知也造成挾持犯人知悉外部警方佈署之警力，徒增警方困擾，這更是媒體該自律與檢討的方向。最後雖6囚不傷無辜，以自盡落幕，但這也不是筆者所願意看到無奈的結局。

此次高雄監獄挾持事件亦暴露出獄方管理人員員額及訓練不足之問題：這幾年來矯正人員員額每年約招聘3百人，在人力一直補不滿情況下，各監所招考臨時職代，直到四個月後四等管理員分發到職為止。監所使用parttime人力進行管理，沒有正規訓練就上崗，很危險，如清查各監所目前職代人數比例，據筆者經驗所佔比例皆非常高，如此情況下，監所不出事才怪；再則，司法特考四等管理員訓練四個月，更是訓練不夠，基本體能尚未有成效，術科養成又流於形式，如何保護自己？更不要談戒護受刑人。由本次事件看到管理員鑰匙被搶毫無招架能力，緊急應變亦無，觀之管理員訓練，怕流汗不願跑步，學習逮捕術怕受傷，訓練及專業能力不足應該是本次事件中獄方錯失制伏人犯良機最重要因素，

法務部應該檢討管理人員的訓練及各項措施，是否具備能保護自己及戒護受刑人的相應體能與專業術科技能，而非徒流於形式的訓練。同時檢討管理人員訓練期四個月是否足夠、訓練要求是否落實勤務！反觀陳典獄長，平常嚴謹要求同仁，反而落得長官批評不得人緣，如此鄉愿成習，也是矯正機關管理的隱憂！矯正機關應由本次事件獲得教訓，否則，類似事件仍然還會重複發生。沉默戰警們，平時多流汗鍛鍊身體，才能夠保護自己，加油吧！

民國95年訂立之三振法案，成為矯正工作不定時的炸彈，政府又沒有仿效美國通過三振法案後，建立超高度管理專門收容三振法案受刑人監獄的配套措施。這種監獄的造價非常高，政府又不願意花錢去蓋，現發生監獄挾持事件，引發社會及國際的關心，現在的監獄潛在風險與危機，由矯正工作崗位上的工作者承擔，且還要受社會各界人士的批評，這是不公平的，希望社會各界都給這些管理人員、矯治人員支持及加油。

監所機構是個較為封閉的環境，不易讓外界了解其內部管理情形，矯正機構應有溝通管道，而非一方說了就算。「學習尊重」是每位受刑人必須學習課程，教誨師及乃至管理人員更要學習與不同人對話，用心、耐心、同理心是每位教化老師具備的基本元素。

矯正犯罪的有效性，也是社會治安的一環，雖然犯罪者的罪刑受到審判，監獄當然要負起監禁之責，將犯人與社會隔離，但切勿忽略有一天這些受刑人假釋或刑期服滿出獄，將再度回到社會，其犯罪的念頭是否消失？曾有位累犯受刑人告訴筆者：「感謝老師教誨，出獄後想重新做人，但因謀職困難，到頭來還是自暴自棄」社會適應的困難往往容易導致受刑人出獄後再次犯罪，從目前高累犯率可知矯治犯罪（教化）是值得我們關切的議題。

但若將高再犯率，歸責於矯正機關教化不彰，有失公道，為何？外界只從表面看高牆，僅知其一，不

知其二，挾持事件由矯正機關背負概括責任，殊不知如果矯正教化失效的話，為何目前各監獄及看守所囚情會這麼穩定呢？所以，矯正機關囚情穩定應是教化發揮功能，相反地，不利囚情之潛在危機如：三振法案、刑罰失衡（取消連續犯採一罪一罰）及取締酒駕政策…等，難以平息受刑人憤恨不平之情緒。再觀現今民眾感受對於司法審判的普遍感受是「有錢判生，無錢判死」充滿對司法不信任感，監獄受刑人更是深覺不平，猶如高雄監獄挾持事件，六名收容人以最極端手法劫持人質，最終以自戕的方式死諫，訴求刑罰失衡、不公。

再犯率高之原因為何？受刑人在監獄服刑時，作息正常，遵守規定表現良好，即是教化發揮功能。真正再犯預防卻是受刑人出監才開始，所以，更生保護及觀護接續防制再犯，亦是重要課題，法務部更是責無旁貸。更生人步入社會後，形形色色的問題隨之衍生，細究再犯原因很多，不可能只因監獄矯正教化就不再犯，那是天方夜譚，若能經監獄教化後不犯罪，外界是把矯正工作人員塑造成神仙了。現今的父母親對於子女的管教尚感不易，更何況受刑人的管教？外界對監獄的矯正人員未免過度苛責。矯正人員唯有沈默承受，有誰來分擔矯正人員所承受的責任，誰來關心！

以酒駕及吸毒入監者為例，兩者入監服刑者佔近50%接近60%，應規劃醫療院所進行處遇治療，現行國外各國作法亦大致如此，但法律人或政客相信法是萬能，判了刑丟給監獄，而監獄各項專業人員、設備…等措施皆欠缺，使監獄無人、無錢，也無足夠空間，法律人或政客認為立了法，犯罪抓去關就好，眼不看為淨，使監獄功能變成政府無法處理的問題集散地。

目前我國矯正機關（監獄）隸屬於法務部體系中，然法務部體系又以檢察官為主，擁有絕大部分資源，矯正署成立後有責無權。若依權責及術業有專攻，司法體系由偵查、審判、矯正執行及更生保

護，每個環節都有其專業功能，正常運作，才能環環相扣，建構完整司法體系，不應有某環節孰輕孰重、失衡之情形，否則，如現今司法體系失衡，著重審判，也就是俗語：「犯罪抓去關」就好的這種觀念下，不知現在受刑人也要講人權，忽視實應注重矯正教化的工作，如此將無法使受刑人思維導正悔改向上，出獄後得以適應社會生活。

「人沒有希望就會走絕路」每位受刑人都希望能趕快假釋，如沒有活著的希望，又怎能冀望受刑人洗心革面？服刑期間總是面對與管理人員之間的互動，尊重成為兩者間的橋樑，如不懂得尊重勢必會帶來不同的聲音，別忘了受刑人也是人，而不是把他們關起來就好，有一天會再出獄，更不能把受刑人邊緣化。當然，我們也要重視受害者的人權心情，「教化受刑人」、「關懷受害者」社會更和諧。

挾持事件的結果正是提醒社會進行省思的開始，筆者呼籲應該正視事件的背後主因，監獄牛鬼蛇神混雜，有的刑期漫漫，心中無奈絕望，長期積壓的情緒有如一顆不定時炸彈，誰也無法預料何時會爆發，以各地監獄和看守所超收人犯情形，受刑人休息空間嚴重不足，衛生和環境設施也有改善空間。當監獄發生事故，又受各界撻伐，現今法務部及政府與政客們，是否針對6囚以極端手段劫獄後自戕之事件，反思現行刑法缺失？否則一味將這些潛在不定時炸彈丟給獄方管理及教化人員長期承受，有失公平，而管理人員也終會因疲乏不堪而導致監獄失守，屆時國家社會將付出更大的成本。而為了避免悲劇再發生，國家獄政制度的缺失必須要檢討改進，不受政治因素干擾，唯有如此才能讓受刑人迎向窗外春天。



## TOPS 台北海外和平服務團 邊境傳愛

您的一分錢，讓孩子逐夢上學；  
您的一份心，讓教育突破困境！

捐款戶名：台北海外和平服務團

捐款帳號：18501135

地址：臺北市中正區杭州南路一段 23 號 4 樓之 3

電話：02 3393 6900 \* 22 葉小姐

傳真：02 2395 7399

官網：<http://www.cahr.org.tw/tops/>

粉絲團：<https://www.facebook.com/cahrtops>

公開勸募許可字號：衛部救字第 1031362982

聯合國難民署大聲疾呼！全球面臨二戰以來最大難民潮，已成為有史以來國際援助組織最嚴峻的挑戰，緬甸更成為2004-2014年「被遺忘危機評估指數」最高的國家，泰緬邊境12萬難民已成亞洲最大難民區！

您的參與，讓孩子吃得更好；6月12日（五）相約國軍英雄館，讓我們改變世界！

**2015年620關懷世界難民之夜**

詳情歡迎來電洽詢：(02) 3393-6900分機22葉小姐

# 正當法律程序與賦稅人權（下）<sup>1</sup>

葛克昌

國立臺灣大學法律學院教授兼財稅法學中心主任 / 臺灣稅法學會主任

目次

貳、納稅人事前參與權—預先核釋等

三、預先定價協議

四、租稅規劃諮詢制度

參、稽徵程序中正當程序要求

一、稅務調查之正當程序

（一）職權調查原則

（二）協同合作原則

二、核課之正當程序

（一）核課處分

（二）陳述意見機會及違反效果

（三）理由說明

（四）卷宗閱覽權

三、處罰之正當法律程序

（一）不正禁止原則

（二）不自證己罪原則

（三）無罪推定原則

肆、結論

貳、納稅人事前參與權—預先核釋等

三、預先定價協議（APA）

在全球化浪潮中，不可避免進行跨國企業集團間交易，將應稅利益透過刻意安排迂迴移轉於境外之情形。為達成稅捐公平負擔，乃對關係企業移轉訂價，引入諸多查核方法，加以調整。此種公權力介入，對私法自治契約自由均有所干擾，藉由事前之協商等程序以緩和，此即預先訂價協議。

預先訂價協議是由納稅人與稽徵機關透過協商，達成雙方俱可接受的關係企業交易的協議<sup>2</sup>。該協議拘束雙方，有助納稅人預先計算稅捐負擔，亦可減輕稽徵機關負擔<sup>3</sup>。財政部在2004年12月28日公布之「營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則」第23條第1項，規範營利事業與其關係人進行交易，符合條件者，得向稽徵機關申請訂價協議，議定其常規交易結果，稽徵機關於作成審核評估結論6個月內，與申請人或其代理人就可比較對象及其交易結果、假設條件、訂價原則、計算方法、適用期間及其他主要問題互相討論。（移轉訂價查核準則第27條第1項）移轉訂價查核準則規範徵納雙方就審

核評估及協議前之溝通程序，對納稅人之程序參與權有所保障。並對協議之效力：「應按協議之常規交易方法及計算結果核定其所得額。」（移轉訂價查核準則第30條）。但從正當法律程序觀點，仍有下列疑義。

### （一）法律保留問題

該查核準則之法律依據，依該準則第1條為：「本準則依所得稅法第八十條第五項規定訂定之。」按所得稅法第80條第5項明定：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」依司法院釋字650號解釋理由書，認為「所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括『對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目』之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報。」是以移轉訂價查核準則尚無法由所得稅法第80條第5項取得具體明確之授權，因而具有法規命令之地位。縱部分少數規範，得由母法其他規範（如所得稅法第43條之1）推知有具體明確授權<sup>4</sup>。因稅捐債務法之課稅要件，憲法要求須嚴守國會保留，但不排斥對此要件規範已明確，納稅人對此具預見可能性者，在具體明確授權下，仍得制定法規命令作為補充規定；但不得為概括授權或將課稅要件逕由法規命令規定，此為憲政國家租稅法律主義要求，是以稅捐稽徵法第11條之3：「財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務。」即明此旨<sup>5</sup>。稅捐行政罰，法律保留要求更嚴，處罰構成要件及數額須有國會保留之適用<sup>6</sup>，（司法院釋字313號解釋）。<sup>7</sup>由於移轉訂價查核準則法律位階不足，與現行法牴觸之處尚難

認其係特別法，致其有適用之困難<sup>8</sup>。

### （二）協議效力

移轉訂價查核準則第30條規定，在協議適用期間實際進行之交易，符合協議規定並遵守協議條款者，稅捐稽徵機關應按協議之常規交易方法及計算結果核定其所得額。問題是「符合協議規定並遵守協議條款」由誰來認定，此又涉及協議之法律性質為何？此種徵納雙方所達成協議，一般認為係行政和解契約<sup>9</sup>。惟締結行政契約，原則上行政機關須有裁量權。稅捐債務依租稅法律主義，係典型之羈束行政，而非裁量行政，可否締結行政契約即生疑義；且行政和解契約須有「經職權調查仍不能確定者」為前提，此種預約移轉訂價協議是否受此種前提拘束，亦值討論。首先，稅捐債務係羈束行政，指課稅原因事實已確認，如具備課稅要件，即生特定稅捐債務，不容和解亦不容協商；但課稅原因事實未確定，對事實之認知（tatsächlichen Verständigung），在德國不論學說或司法實務，均允許締結行政契約<sup>10</sup>。又預先訂價協議，既在交易前之規劃，自無從職權調查，其和解契約亦無須「經職權調查仍未確定」之前提。

### （三）預先訂價協議與避稅調整

各國移轉訂價制度原針對跨國關係企業而建置之，其主要法理在於跨國交易活動，由於租稅管轄權無法及於境外，於是法律規範擴張納稅人之協力義務（配合職權調查），負有揭露關係人及關係人間交易資料（移轉訂價查核準則第21條）與相關文獻資料之準備及提出義務（移轉訂價查核準則第22條），惟現行法移轉訂價之適用範圍擴及境內之關係企業間交易，而與所得稅法第43條之1範圍相同，境內交易之協力義務是否過度擴張。又預先訂價協議之定性為關係企業之避稅調整行為之協議<sup>11</sup>，而租稅規避要件及調整之程序，於2013年5月29日增訂

稅捐稽徵法第12條之1第3、4、6項及第7項，例如第3項明定：「納稅義務人基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，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。」其較移轉訂價查核準則第2條第2項更為嚴謹，不但需要非常規交易，規避課稅要件，更需符合「違背稅法立法目的」及「濫用法律形式」。所謂違背立法目的指利用稅法漏洞，排除節稅行為，包括租稅優惠及稅法立法者「有意不予規範稅法效果」；所謂「濫用法律形式」，主要指須具備「權利濫用」<sup>12</sup>要件，亦即主要目的在取得租稅利益，而非具有「合理正當之商業目的」。納稅義務人能合理說明其「非常規交易」具有合理商業目的，即不得僅因不合營業常規即予以調整。此在預先訂價協議之協商，應有之前提，移轉訂價協議查核準則亦應配合稅捐稽徵法第12條之1有關租稅規避規範之增訂，予以修正。

此外，增訂之稅捐稽徵法第12條之1第4項明定租稅規避，稽徵機關就其事實有證明之責任。移轉訂價案件亦有其適用，就非常規交易事實予以證明。

#### 四、租稅規劃諮詢制度

增訂之稅捐稽徵法第12條之1第7項明定：「納稅義務人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，稅捐稽徵機關應於六個月內答覆。」其立法理由略以：納稅義務人從事特定之租稅規劃，往往須耗費相當的時間、金錢的成本，如動輒因稽徵機關認知不同，而被認定為稅捐規避行為，將欠缺預測可能性而影響交易活動，爰增訂第7項，提供納稅義務人在從事特定交易行為之前，得向稽徵機關提出諮詢之機制，且稅捐稽徵機關應於期限內答覆。

此項規定用意良善，如運用得宜，使納稅人事前得以預估其租稅成本，避免稅務風險。惟該規定

法律效力不明確。按現行制度中有「稅務預先核釋制度」，惟因門檻過高，又無收費設置，以致功效不彰，已如前述。又預先核釋制度又排除「申請目的係為租稅規避」（作業要點六（十））。則稅捐稽徵法第12條之1第7項是否對預先核釋另一類型，值得探討。吾人就條項之立法過程予以考察。

按該增修條文原係立法委員所提出，原草案第7項係對非常規交易行為認定提起復查，規範應由復查機關與專家學者所組成審查會決定之，亦即準用訴願會之外部參與制度，其立法原型係法國租稅程序法典第L-64條之「權利濫用諮詢委員會」<sup>13</sup>幾經協商妥協，改以法國租稅程序法典2008年增訂之L64B之特別規定：「納稅義務人在從事特定交易前，預先向中央稽爭機關檢具足以證明交易內容之相關文件提出諮詢，如6個月內未回答者，L64條所定程序不得適用。<sup>14</sup>」此係與「權利濫用諮詢委員會」制度一種事前制度。是以該條之運作，仍須進一步法律建制。

### 參、稽徵程序中正當程序要求

#### 一、稅務調查之正當程序

稽徵機關調查時除要確保法治國原則（法定與平等原則）之貫徹外，在調查程序上仍需遵守下列原則：

##### （一）職權調查原則

#### 1. 稽徵程序之職權調查原則

依稅捐法定原則，具備課稅要件（債務人、稅捐客體、歸屬、稅率、納稅期間）者，即賦予法定之稅捐債務發生，此為稅法解釋適用問題。但是否具備法定課要件，須先確認課稅原因事實。此種認定事實、調查證據係由稽徵機關依職權調查（Untersuchungsgrundsatz），謂之「職權調查主義」；反之，須由納稅人主張並提出證據則為「辯論主義」。因公法債權（債權人代表公益）與私法債權

(債權人代表私益)<sup>15</sup>本質上有所不同，民事訴訟需受當事人主張事實與提出證據拘束的「辯論主義」；<sup>16</sup>公法債權之稽徵機關代表公益，其公法債權須正確掌握充分之真實，始能貫徹法定原則，有義務依職權調查事實及證據範圍，不受當事人主張之拘束，而對當事人(納稅人)有利、不利一律注意(否則即為違法)。<sup>17</sup>採行職權調查主義係為追求實質真實，並避免真實發現受限於人民之行為，以免違反法治國原則，而損公益。<sup>18</sup>

按稅務救濟程序之職權調查，可分為行政程序及司法程序，後者依行政訴訟法第133條規定，行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據。且依同法第125條、第189條規定，行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束，並應行使闡明權，使當事人得為事實上及法律上適當完全之辯論，及令其陳述事實、聲明證據，或為其他必要之聲明或陳述；其所聲明或陳述有不明瞭或不完足者，應令其序明或補充之。為裁判時應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將得心證之理由，記明於判決。又依同法第209條第3項規定，判決書理由項下，應記載關於攻擊或防禦方法之意見及法律上意見。故行政法院對於攸關本案事實關係之重要事證，如果有應依職權調查而未予調查之情形，或對當事人之主張不予調查或採納，卻未說明理由者，即構成判決不備理由之違法。(參照最高行103判630號判決)本文以下主要討論，則針對行政程序(稽徵及救濟程序)。

按稅捐稽徵法第三十條第一項規定，「稅捐稽徵機關或財政部賦署指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有文件、或通知納稅義務，到達辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」本條係關調查課稅資料之方式及調查對象，以及對不當調查之救濟。<sup>19</sup>其中仍本於職權調查主義。2014.6.4修正公布該條第2、3項

明定「稅捐之調查不得逾越課稅目的之必要範圍，不適當行為亦得要求為適當處理。」均展現正當法律程序在調查程序之適用。至於第十一條之五第一項：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響稽徵或調查目的者外，應以書面通知調查者調查或備詢之事由及範圍。被調查者委任代理人，該代理人應接受調查或備詢出具委任書。」此對調查原則上應出具書面，述明調查目的、事由及範圍。並得委任代理人以保障其權益。但最足彰顯職權調查主義精神，係行政程序法第三十六條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利不利事項一律注意。」此規定明確課以行政機關依職權調查證據之義務。<sup>20</sup>行政機關中又以稽徵機關最為重要，不僅稅課為大量行政，且得對課稅原因事實之經濟資訊予以調查干預。<sup>21</sup>是以德國稅捐稽徵法第八十八條第一項即明定：「稽徵機關依職權調查事實，稽徵機關決調查之方法及範圍；稽徵機關不受當事人陳述及申請調查證據之拘束。此等機關義務之範圍，依各別之情形。」第二項並強調應審酌對當事人有利之重要事項。

基於此種職權調查原則，如稽徵機關未盡調查義務逕為核課處分，即有過失而為違法處分；對當事人有利不利事項，未予以一律注意，亦然。因採職權調查原則，對課稅事實之闡明，原則上當事人並無提出證據以證明課稅事實之義務；即與民事訴訟採行辯論主義不同，對有利事實之主張，不必負擔主觀之舉證責任，反之稽徵機關仍有職權調查之義務。此在實務上常有誤解，例如誤認為納稅人應對稅捐之減項，負舉證責任(詳見下文)<sup>22</sup>按稅捐之減項，納稅人固有協力義務，惟未盡協力義務，僅生證明程度降低之效果，不生舉證責任倒置問題。調查證據，納稅義務人有協力義務，此等協力義務(見下文協同合作原則)並不妨礙職權調查主義。

當事人協力之目的即為徵納雙方共同協力以闡明事實，共同追求稅捐負擔公平。當事人未盡協力義務，致調查困難或花費過鉅，則生降低證明程度之法律效果，而得以間接證據之推估核定方法取代職權調查。既得推估，即無舉證責任問題。在已盡協力義務，而調查事實仍未能闡明。此時始有客觀舉證責任問題，將事實不能闡明之危險加以分配。

## 2. 違反職權調查原則之效力

稽徵程序違反職權調查原則，實務上常見有下列情事：(1)未盡職權調查之義務；(2)對當事人有利不利未一律注意；(3)調查未以書面通知事由及理由；(4)調查違反比例原則；(5)不得將協力義務誤認為舉證責任；(6)採證法則未告知當事人；(7)逃漏稅與補稅之證據要求不同。

### (1). 未盡職權調查之義務

例如最高行九十七年八月七日，97判字776號判決明示：「認定違法事實之證據，係指定以證明行為人確有違法事實之積極證據，且須與待證事實相契，始得認定違法事實之資料。」依（行政法院）61判字70號、62年判字402號及75年判字309號判例意旨，就上訴人是否有逃漏稅之事實，被上訴人仍應調查其他足資認定有堪以構成行政罰要件事實存在，始得據以裁罰，非僅憑取得上訴人？意書，即得不待調查證據，逕為處罰；是非漏稅違章行為人之處分依據。」此二判決雖係就處罰之法治國要求予以闡明，惟本稅之證據要求不若處罰，但亦需達到高於優勢證據（推計課稅之證據要求），否則即為未盡職權調查。

### (2). 違反有利不利一律注意

最高行九十七年八月七日，97年判字776號判決進一步明示：「稽徵機關於調查證據時，不得採不利事而捨有利事證於不顧」、「被上訴人對上訴人究有何實際發放盈餘及其所主張之事項，均未予以調

查……均難謂已盡調查證據之責任，其認定事實即有不依證據之違法。」又如高行91年訴字38號（該判決經最高行92年判字1500予以維持）：「被告就係爭穿山甲鱗片及虎骨合理價格之認定，僅採取對原告不利之部分，未顧及原告有利之部分，此與首揭行政程序法第九條之規定：「行政機關就該管行政程序，應於當事人有利及不利之情形，一律注意。顯屬相違。」最高行95年判962判決：「按課稅基礎之計算須合法且合理，在計算過程必須考量一切具有重要性之因素，若在其計算過程，有應考量之重要性因素而未予以考量者，於法自有未合。」亦有判決認為適用實質課稅原則亦有該原則之適用。如北行90訴383號指出：「基於實質課稅原則，稽徵機關於核認課稅事實時，自應就有利及不利納稅義務人之事實，一律注意，不得僅採不利事實而捨有利事實於不顧，致妨害人民對行政之信賴。」

### (3). 調查未以書面通知（違反稅捐稽徵法第11條之5第1項）

稅捐稽徵法第11條之5明定調查人員，於進行調查前，除通知調查將影響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。未書面通知者，違反正當法律程序，其不合法之調查所取得證據效力如何，即為法治國家之重要課題。所以要書面通知調查或備詢事由及範圍，一方面避免濫用調查權，另一面作為考量調查之必要性與是否違反比例原則，以慎重其事並提升其效率。但該條自2010年1月6日公布施行後，納稅義務人及其代理人甚少以該條為主張，少數提出者，行政法院似未充分理解該正當法律程序在法治國家之重要性，多以不同理由予以駁回，未能充分善盡保障納稅人責任。例如100年最高行1003號判決，以稅捐稽徵法第11條之5調查應通知規定，不溯及未施行之95年案件。<sup>23</sup>亦有認為，稽徵機關作成核課、裁罰

處分之前，有發函納稅人陳述意見，及不違反稅捐稽徵法第11條之5第1項規定，如高高行101年訴字205號判決、中高行100訴字310號判決。惟發函陳述意見，與調查前應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍並不完全相同。仍宜就個案予以具體判斷。處分前給予陳述意見機會，係在核課程序中基於武器平等，及有利不利當事人事項一律注意之具體實踐；而稅務調查係對納稅人經濟資訊權之公權力干預，書面通知係稽徵機關在干預前謹慎作為並作為事後是否合法之審查依據，所謂「事由及範圍」自應包括法律依據及其可能法律效果之告知。

調查前既應具書面通知，稅捐稽徵法第48條之1自行繳納免罰之「調查基準日」，即應以書面通知為準，而不宜以內部之「最先作為之日」（財政部84.11.3台財稅第821501458號函）為準。<sup>24</sup>

#### (4). 調查不得違反比例原則（不得濫用）

稅捐之調查，係稽徵機關為了量能平等負擔，須探究納稅義務人與稅捐有關之經濟資訊。調查僅及市場公開部分，且僅對稅捐具重要性不得逾越其所需；反之對個人私事涉及隱私權，國家財務行政不予窺伺探尋，晚近在憲法上基本權保障探討則以「資訊在稅法保護」最受注目。<sup>25</sup>在我國多以違反比例原則作為界限，例如北高行92訴字2316號判決即認為「委外施作結果物品無耗損的生產活動，稽徵機關卻要求其提出『原物料明細表』、『再製品明細帳』、『製成品明細帳』或『生活日報表』，事實上對原告課稅所得之掌握功效甚微，但對原告而言成本卻高。」而認定違反比例原則。

#### (5). 不得將協力義務誤認為舉證責任

不論在稽徵程序或行政訴訟程序，吾人均不得將證據調查問題與舉證責任問題相混淆。<sup>26</sup>稽徵機關及行政法院依法應職權調查事實及證據，並依自由心證法則判斷事實之真偽，且須將其決定及理由

告知當事人（行政程序法第43條）。至於舉證責任，係稽徵機關在納稅義務人協力下，又經法院依職權調查證據，仍存有真偽不明時<sup>27</sup>，其真偽不明之不利風險歸何人負擔問題。在稽徵程序中，因採職權調查原則，對於課稅原因事實之闡明，不論成立及增加稅捐事項，及減少稅捐（如成本、費用、稅捐優惠），原則上納稅義務人並無提出證據以證明課稅事實之義務，亦即無民事訴訟法之主觀責任分配問題。<sup>28</sup>最高行101年判字895號判決對此有所闡明：「稽徵程序中，稅捐事實之調查本是稅捐機關自行應負擔之義務，稅捐債務人只有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。」「因稅捐機關調查退稅請求權成立及金額大小之過程中，其要求營業人履行協力義務之前提，必須是對請求權成立及營業人主張範圍之真實性已有合理懷疑基礎存在，而需對應之文件來澄清。而不可毫無節制地任憑己意，要求當事人提出『難以提供、又與待證事實認定無關』之相關資料。不然人民之『協力義務』即失其『協力』之意涵，而變成稅捐機關刁難人民，拒絕退稅之藉口。」稅捐債務之減項（如成本、費用、稅捐優惠），多在納稅義務人支配範圍，因而具有較大協力義務，但不盡協力義務，僅為證明程度之降低，得以推估核定，不得全數逕予否定。

#### (6). 採證法則未告知當事人

行政程序法第43條明定：「行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人。」最高行97判432號判決雖從行政訴訟之職權調查主義立論，相同法理亦可適用於稽徵程序：「行政訴訟法第189條規定，行政法院為裁判時，除別有規定外，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽；依此判斷而得心證之理由，應記明於判

決。據此，構成行政法院判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於行政訴訟之職權調查原則（行政訴訟法第125條第1項及第133條），法院必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，法院在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是『訴訟資料之完整性』，二是『訴訟資料之正確掌握』。前者乃所有與待證事實有關之訴訟資料，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，亦即法院負有審酌與待證事實有關之訴訟資料之義務，如未審酌亦未說明理由，即有不適用行政訴訟法第125條第1項、第133條之應依職權調查規定，及判決不備理由之違背法令。」

#### (7). 逃漏稅與補稅之證據要求不同

由於我國稅法對漏稅罰之處罰，多依「所漏稅額」倍數予以處罰。<sup>29</sup>故所漏稅額已非裁罰量刑之斟酌因素，而為處罰要件，不但須由稽徵機關舉證，且證明程度不同<sup>30</sup>，行政法院早在39判字2號判例即明示：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」行政法院最近判決對此已有反省，對稅捐債務法及處罰法之法治國要求，有顯明之區別。例如最高行政法院102判字257號判決，即明確指出：「稅捐徵收處分（應為核課處分之誤）既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應以『高度蓋然性』為原則，亦即適用『幾近於確實的蓋然性』作為訴訟上證明程度的要求。」<sup>31</sup>「關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。」並進一步具體指出，「區別補稅罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔

除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到『確無支付之事實』的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到『查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅』的強度。」另最高行102判字816號判決，其法理大致相同。<sup>32</sup>

稽徵機關有因納稅人未盡協力義務，按推估核定稅額，並繼之以作為漏稅額，依其倍數處罰。最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議，對此有所釐清：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第110條第1項規定對之處以罰鍰。」且在理由四特別指出：「納稅義務人縱有應補徵稅額，但除稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意或過失漏報或短報所得額之情形外，並不當然發生漏稅情事，即無漏稅額可言，其理甚明。」惟該決議跨出此一大步時，卻又囿於推估核定係稽徵機關職權，如確實證明有逃漏事實，所漏稅額不明時，仍得以推估核定者，作為所漏稅額。致未考量推估核定之證明程度為「優勢證據」；處罰則須達到「使法院完全確信」。且處罰應採「無罪推定」、「不自證己罪」原則，並無協力義務，更不可能對「所漏稅額」推估核定，此不啻為「推估處罰」，而為學者一面倒批判。<sup>33</sup>構成處罰要件之事實，應由稽徵機關提出逃漏稅證據，且須使法院心證達到確信之程度。若僅使事實陷於真偽不明，應認定處罰要件事實不存在，其不利益歸於稽徵機關。

## （二）協同合作原則

### 1. 協同合作理念

稅捐係對納稅義務人私經濟之成果，國家所參與之分配。<sup>34</sup>國家以合夥身分，請求有負擔能力的納稅義務人，就每一個經濟活動所取得收益，按其應有持分強制移轉給國家。稅法以核課處分為核心

概念，係以單方行政行為，向納稅義務人為無對待給付之請求，就表面而言其為典型干預行政法；但實質上卻為參與分配法 (Teilhaberecht)，係基於協同合作理念 (Kooperationsdanke)<sup>35</sup>而生。稅法與另一個典型干預行政法警察法不同之處，在於幾乎每一個稅課干預或多或少均依賴納稅人之協力。稅捐欲達到量能平等負擔理想，有賴於納稅人協力，稽徵機關始能掌握納稅人職業行為及其他課稅原因事實之資訊與細節，並藉稅捐課徵分享納稅人之私經濟成果，以降低與納稅人在稽徵程序中衝突對立之可能。稅務調查基於協同合作原則，以不調查為原則，從而達到對經濟干預最小，符合比例原則中最小損害原則。

## 2. 事實闡明與協力義務

納稅人之協力義務，與稽徵機關之職權調查並行不悖。稅法原則採行職權調查，作為公共利益之受託人」之稽徵機關對課稅原因事實，具有最終之闡明責任。協同合作理念作為職權調查原則之補充及效率化。<sup>36</sup>納稅人越不盡其協力義務，稽徵機關之職權調查義務隨之降低（降低其證據之證明程度，得以間接證據一推估核定取代直接證據），從而納稅人證據法上負擔越為不利，二者具有相互引響替代關係。<sup>37</sup>若納稅人未違反協力義務，原則上課稅原因事實不明確之不利益，歸稽徵機關。

稅法上協力義務，有登記、製作帳簿、保存憑證、申報、說明及忍受（調查）等，即提供稅捐有關資訊之義務。稅法上協力義務，原則上即為對納稅人資訊權之干預。<sup>38</sup>由於重要之課稅原因事實資訊部分在稽徵機關（如扣繳資料），另一部分則在納稅義務人之支配範圍，是以稅法之協力義務較行政法協力義務為廣。當事人無正當理由，原則上不得拒絕協力義務，但稽徵機關亦不得濫用協力義務。

## 3. 納稅人協力義務之界線

稅捐稽徵法第30條至第34條為稅捐調查專節，按調查程序係稽徵機關為認定具體課稅原因事實之程序，如具備法定課稅要件，再從而核定稅捐債務（核課處分）。稽徵機關之調查，原則上依職權調查，不受當事人主張之拘束（行政程序法第36條）；惟有關課稅原因事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人協力義務（司法院釋字第537號解釋）。是以稅法賦與納稅人義務，主要係金錢給付義務（稅捐債務）與作為不作為義務（協力義務），問題是人民之納稅義務，課稅要件須有國會保留與法律明確性之要求<sup>39</sup>。但協力義務之法律保留程度與法律明確性要求均有不足，就納稅義務人而言，協力義務究竟對何種基本權有所干預？干預之憲法界限何在<sup>40</sup>？按稅捐稽徵法第30條第1項明定：「稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達辦公處所備詢，被調查者不得拒絕。」拒絕調查或拒不提示有關課稅資料、文件者，「處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰」（同法第46條第1項），無正當理由拒不到達備詢者，「處新臺幣三千元以下罰鍰」（同條第2項）。同法第44條對未給與、取得及保存憑證之處罰，同法第45條則對未設置、記載及保存帳簿之處罰。有謂第44條、第45條之行為罰，係對納稅義務人不正當履行或怠於履行其作為義務，致影響稅捐稽徵所予之處罰；如不影響稽徵即不再處罰（最高行政法院87年判字818號）。

按協力義務之違反，向為行政法院判決納稅人敗訴主要理由之一，其多因不當課與納稅人過高之協力義務，甚或有取代稽徵機關之職權調查之傾向。違法之協力義務要求，有賴司法審查之進一步發展。協力義務與推計課稅之界限，相關判決如下：

### (1) 未通知提示不得逕行推計

「被上訴人從未依法送過查核通知書予上訴人，被上訴人既未依法限期令上訴人提示，自無理由得謂上訴人未提示資料供核，更無理由逕以同業利潤標準重複核定其83年度營利事業所得稅。對上訴人此項重要攻擊防禦方法，原判決未說明不予採納之理由，判決不備理由。」（最高行政法院97年度判字第185號判決）「原核定未合法送達調帳通知書，但復查決定作成前之復查程序中，已合法送達，原告如未提示，被告自得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額」（臺北高等行政法院95年訴字3593號判決）此係基於徵納雙方協同合作共同追求租稅公平負擔理念<sup>41</sup>，協力義務應明確並合法送達，未送達雖仍可補正；但基於爭點主義，在復查決定後，不可補正。

### (2) 調查仍有可能，不應推計

最高行政法院92年度判字328號判決「廠商有否申報承攬相關工程，被告可依職權調閱有關報稅資料核對，上開廠商如已申報，可否以渠等嗣後停、歇業等由，即謂該工程承攬書不實，非無疑問。況承攬契約之成立，非以書面為要件，外包廠商如已申報，苟無具體事證證明申報不實，似亦無均不予採認之理。被告未予查明，並說明理由，逕認全部外包工程費用均不足採認，似嫌率斷」按推計課稅係不得已而為之，須當事人未盡協力義務，且調查不能或花費過鉅，始得推計。調查仍有可能，自應職權調查，核實課徵。

### (3) 推計課稅與實額課稅相矛盾

同一銷售事實不得同時存在實額課稅與推計課稅。最高行政法院95年度判字1218號判決：「按得實額課稅者即不得為推計課稅，原審本件就上訴人之同一銷售事項先採實額課稅後採推計課稅，先後不一，已有未合。」最高行政法院97年度判字218號

判決則對成本核實認定其餘推計課稅，認其違法：

「本案中被上訴人或原判決一再強調上訴人有關營業成本之帳證不可勾稽，為何又以『核實』認定之方式...而從低認定其營業成本」。

### (4) 推計方法不得違背經驗法則

司法院憲法解釋釋字218號肯定推計核定方法合憲，惟其方法，理由書有進一步說明：「依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」其中，違反經驗法則，最高行政法院90年度判字707號判決曾有論述：「被告認定原告全年每一工作天無論晴天、雨天、颱風天等等，每五分鐘看診一人，天天有看不完之病人，醫師於該看診時間內亦無任何額外時間接電話、會客或休息，此種核定方法未扣除各項客觀及主觀上不能看診之因素，顯與經驗法則有違，難認與實際所得相當」。

### (5) 承諾書非即得推計

稽徵機關於調查階段要求納稅義務人出具承諾書同意依查得資料或部頒標準核定所得額，最高行政法院判決在無充分之直接證據可用以計算納稅義務人之所得額時，「可視為稽徵機關與納稅義務人就調查方法所成立之協議，具有拘束雙方之效力」（最高行政法院90年度判字858號判決）。惟無直接證據，又未違反協力義務，雙方雖非不得協議，但「雙方互約互相讓步」似不應以推估為準（此時須有未盡協力義務之前提），臺北高等行政法院95年度訴字3560號判決較為嚴謹：「承諾書及說明書，乃屬稅務機關調查時稅務事件時，由當事人出具記載承認違章事實之文書，本質上核屬『自白』之性質，自應調查其他事證以明當事人之自白是否與事實相符。」

### (6) 協力義務應符比例原則

臺北高等行政法院92年訴字2316號判決，對委外施作物品，無耗損的生產活動，稽徵機關要求提出「原物料明細表」、「再製品明細帳」、「製成品明細帳」或「生活日報表」，對課稅所得之掌握功效甚微，但對納稅人增加成本甚巨。該判決指出：不宜「要求納稅義務人踐行一些『實際上對稅捐的稽徵並無效率』的配合工作」。一良好之調查程序，應盡量不打擾營利事業之正常活動，稽查制度之選擇應把握「成本最低、效率最佳」原則，能反映納稅人負稅能力即可，如此課稅制度才可長久。

(7) 事實調查為稽徵機關義務，納稅人只有配合義務

最高行政法院101年度判字895號判決對協力義務性質有清楚闡明：「稽徵程序中，稅捐事實之調查本是稅捐機關自行應負擔之義務，稅捐債務人只有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。」並對協力義務提出法律上界限「不可毫無節制地任憑己意，要求當事人提出『難以提供、又與待證事實認定無關』之相關資料。」並對違反協力義務，其產生之效果予以分析：「不外是『失權』、『處罰』與『在舉證責任配置不改變之情況下，實質降低稅捐機關對待證事實或反證事實之證明高度』三大類。其中『失權』與『處罰』屬於法律效果之一種，必須有實證法之明文以符合稅捐法定原則之要求，而證明高度之降低則是事務本質上導出之實證效果，並與前開稅捐爭訟法領域之舉證責任配置議題相連結。」不盡協力義務即得以間接證據推估核定之，事實既已闡明，即無真偽不明，亦無客觀舉證責任之問題。

(8) 推計核定應有限制，受騙不得推計所得並裁罰

桃園地方法院對納稅人遭詐騙，但刑事判決確定，對詐騙公司從被害人資金中所給予「紅利」及「利息」，國稅局以虛偽憑證，認定被害人未申報，

予以補繳並裁罰鍰乙案，以101年簡字第33號判決明確指出：「推計課稅須於課稅基礎事實無法證明或雖有證明可能性，但將造成不合比例之稽徵成本支出或過干涉稅捐關係人之私人領域之情形，因而在無法核實課稅之前提下始得採行。」並認為不能將「受害」轉為所得：「公司為取信投資人而給予『紅利』及『利息』等所得，係以被害人自己之資金，化身為紅利給被害人的詐騙手段，國稅局不能僅以形式上虛偽憑證，將被害人的『受害』轉為『所得』。」此乃本於經驗法則，所形成之心證。<sup>42</sup>

## 二、核課之正當程序

### (一) 核課處分

稅捐債權不同於私法債權，係債權人（國家及地方自治團體）以公共利益之受託人身分，在有實質正當性法律依據下，單方確定稅捐債權與債務。<sup>43</sup>是以從行政法繼受而來之行政處分概念，在稽徵程序中具有核心意義。<sup>44</sup>不僅稅捐之調查程序，係為稅捐核課處分為準備。稅捐徵收程序、執行程序其法律基礎亦均在核課處分。大多數稅務救濟係請求撤銷違法之核課處分。（稅捐稽徵法第35條第1項、38條第1項）核課處分對納稅義務人而言，固係干預行政；同時也是徵納協同合作與稅捐公平分配之法律關係。對誘導管制目的稅捐，核課處分同時影響及經濟政策、環保衛生政策。其正當法律程序之遵守，對法治國家而言，自屬重要部分<sup>45</sup>。

稅捐稽徵法在1976年10月22日公布之時，是我國最早特別行政程序法，惟囿於當時法治發展，其正當法律程序要求不夠嚴謹。殆2001年1月1日公布行政程序法，對稽徵程序亦有適用，就核課處分而言，主要有給予陳述意見機會（行政程序法第39、102、103條）、送達<sup>46</sup>（行政程序法第67-81條）、理由記載（行政程序法第96條）及閱覽卷宗（行政程序法第46條）。以下分述之。

## （二）陳述意見機會及違反效果

### 1. 陳述意見機會賦予

行政程序法第102條明定，行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，應給予該處分相對人陳述意見之機會。須賦予相對人陳述意見機會，係基於行政處分係單方行為，為保障相對人程序上權利，及踐行民主程序，並防止行政機關之恣意與專斷。例如釋字491號解釋，即認為對公務員免職處分：「自應踐行正當法律程序，諸如…處分前並應給予受處分人陳述及申辯之機會」；釋字709號解釋理由書：「憲法上正當法律程序原則之內涵，應視所涉基本權之種類、限制之強度及範圍、所欲追求之公共利益、決定機關之功能合適性、有無替代程序或各項可能程序之成本等因素綜合考量，由立法者制定相應之法定程序（本院釋字第689號解釋參照）。都市更新之實施……許其適時向主管機關以言詞或書面陳述意見。」已如前述。

惟行政程序法第103條另規定8款「得不給予陳述意見機會」。核課處分行政法院判決中有基於該條款，得不給予陳述意見機會者。其中適用該條第7款「於提起訴願前依法律應向行政機關聲請復查」為最多<sup>47</sup>。例如高雄高等行政法院92年度訴更字第57號判決：「核定稅捐之處分，依稅捐稽徵法第三十五條規定，原告如對之不服，應先提起復查以為救濟……是依上述行政程序法第103條第7款規定，被告即得不給予原告陳述意見之機會。」（並參見最高行政法院95年度判字1994號判決）按該條第7款之規定，德國行政程序法及租稅通則均無類似規定；學者多認為該規定不合理，損及行政程序法第1條所揭示之民主公開原則。<sup>48</sup>實則稅務行政爭訟向認為係採「爭點主義」<sup>49</sup>而非「總額主義」，所謂爭點係指申請復查之爭點，核課處分前既未給予納稅人陳述意見機會，如何為無瑕疵之職權調查，

及盡協力義務，更不論如何提出爭點請求救濟。如在復查程序中給予陳述意見機會，但先前申請復查，無法提出之爭點，即難免失去救濟機會。

### 2. 違反之效果

違反程序或方式規定之行政處分，其法律效果，除違法情結重大外觀顯然，依行政程序法第111條規定而無效外，原則上得在訴願程序終結前補正。行政程序法第114條第1項第3款即規定：「應給予當事人陳述意見之機會已於事後給予者。」問題是未給予陳述機會，可否因復查或復查中當事人已陳述意見，而認為程序瑕疵已獲得補正？早期認為在復查及訴願程序中，可因通知其陳述意見，或在書狀中說明，經救濟機關進行審議予以准駁表示，即已治癒。晚近有些案件，則認為可補正者僅限於有補正可能，若復查或訴願程序中給予陳述意見無法取代原處分作成前陳述意見，其瑕疵不因此治癒。<sup>50</sup>桃園地方法院102年度簡字第2號稅務判決則認為「處分前」與「救濟程序中」之「陳述意見」應予以區分：「本院以為，本條款顯然誤解『處分前陳述意見』與『救濟程序中之陳述意見』，縱使二者原則上是由同一機關所提供之制度，但各自的目的卻迥然不同。一言以蔽之，在『訴願先行政程序』中的意見陳述，根本無法發揮『預防處分錯誤（或提高處分正確性）』之功能。」並認為「事前陳述意見係最基本的正當法律程序要求，更不應該只徒具形式，行政機關如果只是『虛晃一招』，行禮如儀般的單純通知當事人陳述意見，而不告知受處分人可能涉及的法令構成要件及效果，受處分人亦不知基於不自證己罪權，其有拒絕配合自證處罰之權利，如此的事前陳述意見權形同虛設，更非憲法層次『正當法律程序』、『正當行政程序』的保障目的。」

## （三）理由說明

稅捐稽徵法第16條繳納通知文書之填發，並無

理由說明及教示記載之規定，但行政程序法第96條第1項第2款明定，書面行政處分應記載「主旨、理由及其法令依據」，第6款明定不服行政處分之救濟方法、期間及受理機關，核課處分亦有適用餘地。按憲法第16條明定人民有訴願、訴訟之權利，旨在表明因公權力而使權利受侵害，應賦予人民請求法律救濟之途徑。稅法既係干預法，核課處分係對納稅人財產權、工作權及一般行為自由權之干預，協力義務係對資訊自主權之干預，應確保人民請求法律救濟途徑。法治國家要求核課處分須記載處分理由，理由係指作成決定重要事實與法律觀點（法律理由）<sup>51</sup>，為保障訴願、訴訟權，人民須知悉，稽徵機關依何種法律見解，與事實之認定，而作成核課處分。基於法治國家明確性、信賴保護要求，強制稽徵機關附記理由，旨在強化機關之自我審查，以提升處分之實質正確性與正當性。對處分之相對人而言，由處分理由得以判斷核課處分之適法性及救濟之可能性。對行政救濟機關與法院，亦有事後審查是否違法之可能。至於教示規定，則在告以救濟期間及管轄機關，以免喪失救濟機會。雖行政程序法第97條第3款「大量作成同種類行政處分或以自動機器作成之行政處分依其狀況無須說明理由者」得不記載理由，但核課處分雖為大量作成，惟各處分各有不同之事實待斟酌與不同法律依據，依其狀況亦非「無須說明理由者」，基於強化稽徵機關之自我審查，及納稅人之理解可能，與救濟機關之事後審查可能，仍須附記理由<sup>52</sup>。或謂雖處分未附記理由，但復查、訴願審理時已提出答辯書，決定書亦有理由記載是否已補正，由於救濟程序中理由說明，與核課程序中處分理由書理由說明仍有不同，是以不論答辯書或決定書之理由，仍應另對處分書予補正通知，該補正之效力能否溯及先前處分時或自補正後生效，視個案而定。因復查、訴願時依復查、訴願

時點之理由與處分時點有所落差，又因實務稅務訴訟採爭點主義，如處分時未附理由致妨礙當事人之爭點主張，均有值得斟酌之處。又行政程序法第114條第3項，因補正致未能於法定期間內聲明不服者，其期間之遲誤視為不可歸責於該當事人之事由，其回復原狀期間自該瑕疵補正時起算。應予注意。如因未具理由，致漏未提出爭點，亦有其類推適用，亦即自補正時所補具爭點，如同復查時提出。至於裁罰處分，係裁量處分，在處罰法律效果中有多種可能中作成裁量決定，理由涉及是否怠為裁量，逾越裁量與濫用裁量之認定，理由不但不可省且不可追補<sup>53</sup>。稅捐處分理由不備者，如未於訴願決定做成前即補正瑕疵，為違法之處分，行政法院應予撤銷。<sup>54</sup>核課處分如屬內容不明確，則違反行政程序法第54條，為違法行政處分，應予撤銷；如不能由處分書得知處分內容，則為無效之處分。又事實理由不備，須就行政處分整體觀察，不得割裂認定。<sup>55</sup>

#### （四）卷宗閱覽權

當事人於行政程序進行，為適時主張權益，例如充分之陳述意見，或其程序上武器平等要求，須對程序之進行有所了解，行政程序法第46條第1項明定「當事人或利害關係人得向行政機關申請閱覽、抄寫、複印或攝影有關資料或卷宗。但以主張或維護其法律上利益有必要者為限。」是以在行政程序及救濟程序中（訴願法第49條、行政訴訟法第96條），得以適時主張以維護其自身利益，為正當法律程序之一環。<sup>56</sup>「閱覽卷宗請求權」與「資訊公開請求權」不同，後者指主權在民之人民，以主權者立場，要求政府公開其保有之資訊，同時自身亦得以取得之資訊，要求政府盡其說明責任，以達監督政府之目的。<sup>57</sup>閱覽卷宗則為公開與民主之行政程序之一環。問題是無限制任當事人閱覽所有卷宗，亦不無侵犯他人隱私、營業秘密或影響行政正常運作

之可能，是以行政程序法第46條第2項、資訊公開法第5條明定若干例外情形，允許行政機關拒絕其中請。此等規定常遭行政機關濫用，用以拖延或拒絕聲請。如對其不服，又多以程序行為須隨同實體決定救濟（行政程序法第174條），例如高雄高等行政法院91年度訴字852號判決，即明示：「申請抄閱卷宗之准駁本屬程序行為，原則上當事人或利害關係人僅得於對實體決定不服時一併聲明。而所謂程序行為，通常係指行政機關在實行政程序之過程中以達成實體裁決為目的的相關行為或措施而言，至於在通常情形，當事人申請抄閱卷宗遭受拒絕，而實體決定結果又受到不利行政處分，則對於實體決定當然可提起撤銷訴訟，並得於撤銷訴訟中一併指摘不准利用卷宗資料構成處分之瑕疵。蓋在法律政策上，對程序決定原則上僅能隨同實體決定請求法律救濟，係為避免行政程序因程序行為之爭訟而延誤，尤其可以防止當事人濫用程序行為之爭訟，阻礙行政程序之進行，而本案決定是否受程序違反之影響，尚未可知，對程序決定隨同實體決定請求救濟，符合法律救濟之利益，以預防對程序行為及本案之決定，併行二救濟程序，乃致發生不能調和之歧異情事發生。」

惟申請閱卷情形不一，有為陳述意見在處分前請求閱卷，而宜在日後作成行政處分一併表示不服。亦有在救濟中或聲請程序再開請求閱卷，為及時保障其權利，應得單獨聲明不服者。<sup>58</sup>且資訊公開法第20條已有明文：「申請人對於政府機關就其申請提供、更正或補充政府資訊所為之決定不服者，得依法提起行政救濟。」第21條更明示：「受理訴願機關及行政法院審理有關政府資訊公開之爭訟時，得就該政府資訊之全部或一部進行秘密審理。」

又得拒絕閱覽卷宗，以行政程序法第46條第2

項第1款：「行政決定前之擬稿或其他準備作業文件。」最常引用與滋生爭議。按該款立法意旨依法務部92年10月7日，92法律字0920036925號函認為「此等機關內部意見或與其他機關間之意見交換等政府資訊，如予公開或提供，因有礙該機關之最後決定之作成及易茲生後遺症，例如對有不同意見之人加以攻訐，自應限制公開或提供。」惟稅務調查案如由檢調或警察機關移送，納稅人申請閱覽移案機關之訊問筆錄影本，實務多以其係「行政決定前之擬稿或其他準備作業文件」而拒絕，筆錄對事實之記載對事後處分往往有決定性影響，拒絕閱覽將使納稅人無法對其錯誤提出主張，則閱覽卷宗權無異是虛擬權利。<sup>59</sup>

### 三、處罰程序之正當法律程序

稅捐既係無對價之強制性公法金錢給付義務，先天所逃於納稅人基本權干預之命運。稅捐罰更對此干預，加以更進一步制裁。是以，稅捐罰同時須受稅法與刑法雙重審查。其正當法律程序要求，更為嚴謹<sup>60</sup>。

#### （一）不正取證禁止

其中以稅捐稽徵法第11之6條明定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得自白且與事實不相符者，不作為課稅與除罰證據。」此條係立法為回應稽徵實務上，納稅義務人通常抱怨稽徵機關及檢調，動輒以威迫手段，或要脅撤查從重處罰等不正當方法自白或填具承諾書，甚至要求放棄申請後為行政程序。爰制定該條，以期「課稅及處罰之調查，應遵守正當法律程序，違法調查之事實，不得據以課稅與處罰。」<sup>61</sup>該規定利益良善，惟經行政立法不斷修改後，意義難明。

據黃士洲教授統計該條自2010年1月6日公布迄2013年5月17日止，共計有32件納稅人主張該條，至今並無任何案件因違反不正取證而被撤銷，大多

數判決未正面回應納稅人遭不正取證問題。有回應者亦與立法意旨無關，例如，高行100年判字487號對有關檢舉人非法取證認為：「作為證明代證事實所須之『證據方法』，只要不是由稅捐稽徵機關自行調查所得，而係由私人或其他行政機關所自動提供，且該私人或其他行政機關調查程序之發定並非由稅捐稽徵機關所勸誘、指示者（或可證明該調查程序實質上純粹為了稅捐之稽徵而發動，形式或名目上之調查原因純屬藉口）。則該證據方法之取得過程有無遵守『正當法律程序』，對其『證據能力』（或「證據資格」）之認定不生影響，因為設帳並誠實申報稅基事實，乃是稅捐法制上課予人民之義務，違反此等義務，一旦被發覺，即須承擔稅捐法制上所課予之責任。」另外，高行101年訴字205號則以納稅人應舉證證明不法取證，而非依職權調查：「被告作成本件補徵營業稅之主要依據乃上開查得之資料，已如前述，故非已系爭承諾書作為補稅之主要證據，更況原告未能舉證證明被告有何強暴、脅迫情事，且其承諾書之內容亦與被告查核內容相同，尚難謂被告有何不正行為，是原告主張其出具之承諾書為被告以不正當方法所取得，被告有為稅捐稽徵法第11條之6，所取得之事實，不得作為課稅之證據乙節，顯係誤解。」

該條係對稽徵機關故意以不正當方法取得自白，此種違法取證應予排除原則，而與刑事訴訟法第156條第1項相同意旨。此種非法取得證據，不僅禁止直接適用，該證據所衍生之間接證據，雖非不法取得，基於「毒樹果實原則」，該其所衍生證據亦不具證據能力。

## （二）不自證己罪原則

不自證己罪為法治國家之基本原則，稅捐刑罰及稅捐行政罰，因其無對待給付之公法金錢給付義務，其正當法律程序要求更嚴格已如前述。緘默權

行使，在稅捐債務法可能因不盡協力義務，如調查不能或困難，降低稽徵機關證明程度，得以推估核定取得優勢證據，其仍需稽徵機關作證明。在稅捐處罰法，則必須確實證明其違法之事實（行政法院39年判字第2號判例）。在處罰法，並無協力義務，更不因行使緘默權而受處罰。稽徵實務偶有下列違反賦稅人權見解：「稅捐之稽徵具有大量行政之特徵，所以本於「稽徵經濟原則」之法理，而課予納稅義務人眾多之協力義務。…蓋因協力義務的存在，證明了稅法無刑法不自證己罪原則之適用。…由檢舉人檢舉，因此沒有正當法律程序的問題。」（參見高雄高等行政法院100年訴字487號判決）按稅捐處罰法非大量行政，亦無協力義務，其「不自證己罪原則」較其他行政罰領域更為嚴格，例如最高行政法院102年判字257號判決，即指出：「關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信，始能予以維持。」按稽徵經濟係手段問題，量能平等負擔、租稅法律主義，及納稅人經濟自由及婚姻家庭保障，才是憲法價值，只有符合憲法價值下有多種手段可供選擇，始考量稽徵經濟，但亦不及於稅捐處罰。

## （三）無罪推定原則

構成稅捐處罰要件之事實，應由稽徵機關提出確切逃漏稅證據，且須使法院心證達到確信程度。若僅使事實陷於真偽不明，應認定處罰要件事實為不存在，其不利益歸於稽徵機關。又我國漏稅罰，多以所漏稅額倍數裁罰，故「所漏稅額」即為處罰要件，如逃漏稅事實並造成漏稅結果等違法構成要件該當、違法且有責，且有確切證明者，但所漏稅額仍陷真偽不明者，僅能認定無罪；如查得部分漏稅額亦僅能依查得者處罰，不得予以推估所漏稅額。

<sup>62</sup>此與本稅如違反協力義務，如調查不能或花費過鉅，得以降低證明程度至優勢證據予以推估，完全不同。此由於稅捐處罰法「不自證己罪」，與「無罪(咎)推定原則」之適用。按人權之侵害，以公權力之濫用為最多，公權力濫用以課稅權較為常見，而侵害賦稅人權最嚴重者，莫過於稅捐處罰未符合法治國家之正當法律程序。而賦稅人權之守門員，即為行政法院之法官。

## 肆、結論

綜上討論，對正當法律程序與賦稅人權關係，吾人可歸納為下列六點簡單結論：

一、正當法律程序之憲法要求，源於英國大憲章與美國憲法增修條文第5條、第14條，原本即將稅課此等財產權剝奪（無對待金錢給付之公法給付），與人身自由侵害，同等要求須踐行正當法律程序。（參見本文壹、一）此為法治國家基本要求。

二、我國司法院憲法解釋，早期對正當法律程序要求，因憲法第8條之強調，多偏重於人身自由保障。後逐漸擴及公務員懲戒（釋字396號）與懲處（釋字491號）及公用徵收（釋字400、425、516、652號）都市更新（釋字709號）。惟不論公用徵收、都市更新，均對財產權有對價（補償）之公法給付；對無對價給付之稅課，相對而言應更嚴守正當法律程序，以符英國大憲章及美國憲法增修條文之原意。（參見本文壹、二、三）此種程序法要求，另有憲法上依據，即（一）國民主權理念之深化；（二）以納稅人為尊之服務理念；（三）民生福利國家原則之貫徹。（參照本文壹、三）惟此三者，有待憲法解釋進一步闡明。

三、課稅之正當法律程序要求各國逐漸由事中稽徵及事後救濟，擴展為事前參與權，我國現行實務有：（一）稅務預先核釋；（二）預先定價協議及（三）租稅規劃之預先諮詢制度。惟此等或無法律依據、或無明確授權；或法律雖有規定但不明確；更

重要者，其法律建制背離程序保障之基本精神，例如稅務預先核釋投資須達2億元以上，須以跨國交易或投資，且對我國具重大經濟效益為條件。此種與國際脫軌之限制，偏離納稅人權利保護理念，未能確切保障納稅人事前參與權利與程序保障不足。預先定價協議，既無法律依據，自行以行政規則訂定處罰要件，尤背離處罰法定主義。事先諮詢制度亦缺乏具體內涵，及違反之法律效果。是以三者實效均甚微。亟待與國際接軌。（參照本文貳）司法機關對此種事前之正當法律程序要求，宜對立法之不足，予以法律補充。

四、稅捐債務，不僅須有國會保留適用，該法律更須有實質正當性，且縱有實質正當性之法律依據，在適用法律之際，稽徵程序仍需踐行正當法律程序。首要者，在稽徵機關認知自身在法治國任務，及稽徵機關本於公法規定，為公共利益代表人，其任務在於依法平等核定、徵收公法債權，實現納稅人間依能力公平負擔，使市場經濟競爭秩序不受稅課公權力之不當干預。法官亦須認知自己主要任務，係在個案依法保障納稅人合法權利，尤其基本權。稅捐係法定之債；稅捐債務行政係羈束行政（有別於稅捐罰係裁量行政）。稽徵機關不僅只能就法定要件有權予以核定徵收，且就法定稅捐亦有義務予以核定徵收，不容有不作為之裁量餘地。具備避稅法定要件（稅捐稽徵法第12條之1第3項）稽徵機關雖得按常規予以調整，但並無立法機關授權其立法，更無裁量權。其僅能探究立法意旨，予以法律補充。因稅捐債務為專屬於國會事項，僅因課稅要件係強制不容規避；是以避稅按常規調整，不論稽徵機關或法官均有充分說理之義務，說明該按調整係符合立法客觀意旨。（參照本文參、一（一））且調整界限，與未規避時相同，不得過度改變其私法關係；更不得處罰。

五、其次，稅捐稽徵則需遵守程序法基本原

則：(一)職權調查原則；(二)協同合作原則。職權調查原則係有別於私法債權之「當事人進行主義」與「辯論主義」。依職權調查原則，不僅稅捐處罰法，需由稽徵機關提出證明行為人確有違法事實之積極證據，且須與待證事實相契；且基於法治國不自證己罪原則，對漏稅事實納稅人得行使緘默權，並無協力義務；稅捐處罰與大量行政無關，且其正當法律程序要求較一般行政罰更為嚴謹(無對待給付)。就稅捐債務法，課稅要件不論有利不利，均須由稽徵機關依職權調查，納稅人雖有協力義務，惟未盡協力義務僅生證明程度降低之效果，亦即稽徵機關仍應職權調查，如調查不能或花費過鉅，亦僅能依職權提出優勢證據(同業利潤標準或查得資料等)，不生舉證責任轉換。稅捐減項，納稅人雖負更高之協力義務，惟縱未盡協力義務，亦僅能予以推估不能全數剔除。換言之，不論稅捐加項與減項，納稅人均只有協力義務，而無主觀舉證責任。又調查權行使，係對納稅人資訊自主權之干預，自應嚴守比例原則與正當法律程序。基於人民主權原則，納稅人申報應推定為誠實，而以不調查為原則，待有證據須加調查，須書面通知備詢事由及範圍(稅捐稽徵法第11條之5第1項)，一方面避免濫用調查權，另一方面考量調查之必要性及比例原則。(參照本文參、一、(二))

六、稅捐核課確定程序其正當法律程序之遵守，主要指陳述意見機會給予、送達、理由記載及閱覽卷宗。違反陳述意見給予，原則上得於訴願終結前補正(行政程序法第114條第1項第3款)，惟此僅限於有補正之可能，若復查或訴願程序陳述無法取代處分前陳述意見，其瑕疵不因此補正(參見本文參、二(三))。核課處分及裁罰處分強制須附記理由，旨在強化稽徵機關之自我審查，以提升處分之實質正確性與正當性。對處分相對人而言，由此得以判斷處分之適法性與救濟之可能性。對救濟機

關及法院得審查其是否違法。核課處分雖大量，但均有具體不同事實與法律依據，其作成亦非千篇一律，依其狀況亦非無須理由，鑑於稅捐之核課，對納稅人基本權干預甚大，其正當法律程序要求更為嚴謹，自應要求其賦予具體明確之理由說明與法律依據。裁罰處分不得「怠為裁量」，理由及法律依據不但不可省且不可追補。未附記理由及法律依據，雖得於訴願決定前補正，惟複查、訴願決定程序中答辯書及決定書理由，與核課處分之附記理由仍有不同，仍須另對原核課處分予以理由說明並通知相對人，至於該補正之效力是否溯及處分時或自補正後始生效，視個案而定。如因補正致未能聲明不服者，應回復原狀，其期間自補正時起算；因補正而未能提出之爭點，亦應准其補正後救濟期間提起。閱覽卷宗權因法律規定若干得拒絕之例外情形，此等規定常遭行政機關濫用，對齊不符又多以程序行為須隨同實體決定救濟(行政程序法第174條)致權益受侵害。按卷宗閱覽請求情形不一，至少在救濟中或聲請程序再開請求閱覽，應得單獨聲明不服。(參見本文參、二、(四))

### 《註釋》

1本文初稿曾在2014年7月12日中華民國律師公會全國聯合會財經法委員會、中華人權協會賦稅人權委員會等舉辦「稅捐稽徵之正當法律程序及違反之效力」研討會上討論，承黃茂榮大法官、黃俊杰講座教授及帥嘉寶法官指教，部分內容刊於財稅研究103年第5期，2014年9月，經修正並添加補充若干資料，草成此篇，敬祈指教。本文前篇業已刊於人權會訊第115期。

2關係企業間，藉利用跨國稅制及稅率差異，為移轉訂價交易，以達到全球租稅負擔最小化。然此種交易，亦可能出於稅捐利益以外之商業目的，例如規避外國之行政管制，取得市場獨占或寡占地位，或規避匯兌風

- 險，美化財務報表，或提昇股價。正由於此種不同主要目的（通常此種交易常有多元目的）觀察角度不同，徵納雙方對此種交易評價及判斷上有所出入，而需溝通協商。
- 3 所得稅法第43條之1，財政部曾於2001年提出修正草案，在草案中說明第四段提及「鑑於按交易常規調整之案件，稽徵機關因需耗費時日查核，納稅義務人亦因提供資料而耗費鉅額成本。為減輕徵納雙方之稽徵及納稅成本，亦為紓緩訟源，爰參照國際趨勢，增訂得申請預先訂價協議之規定。」
- 4 關係企業間非常規交易符合所得稅法第43條之1要件，得依移轉訂價查核準則予以調整，就此部分尚可認其為法規命令。
- 5 參見葛克昌，國會保留與稅法裁判—稅捐稽徵法第11條之3裁判實務，月旦財經法雜誌，33期，2013.11，頁5以下。
- 6 按所得稅法第110條逃漏稅要件，依2009年8月25日最高行政法院第2次庭長法官聯席會議決議，須有「漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責（故意、過失），已確實證明者」始得為之。移轉訂價查核準則第34條以低報金額超過一定比例即依所得稅法第110條送罰。易使稽徵人員不論有無逃漏結果、是否該當處罰要件、是否有違法阻卻事由，甚至忽略有無故意過失，即與送罰致造成違法。
- 7 何瑞芳，台灣反避稅法制之現況與改革芻議，收入葛克昌、劉劍文、吳德豐，兩岸避稅防杜法制之研析，元照，2010.4，頁173。
- 8 黃源浩，法國稅法中移轉訂價交易，收入葛克昌、劉劍文、吳德豐，兩岸避稅防杜法制之研析（同前注7書），頁445、446。
- 9 黃源浩，兩岸避稅防杜法制之研析（同前注7書），頁446；張擎天，預先訂價協議適用於我國之探索性研究，中原大學會計系碩士論文，2003，頁118。
- 10 Seer, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, 80f.f. 128f.f.; Achatz, DStJG 27(2004) 176f.
- 11 移轉訂價查核準則第2條第2項：「前項營利事業從事交易時，有以不合營業常規之安排，規避或減少其在中華民國境內之納稅義務者，稽徵機關為正確計算相關營利事業之所得額及應納稅額，得依法進行調查，並依本法第四十三條之一規定，報經財政部核准按營業常規予以調整。」
- 12 租稅規避係稅法上權利濫用，以德國租稅通則第42條第1項所謂「濫用法律上形成可能性」（Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Recht）主要即指「私法上契約內容形成自由之濫用」（先前用語），但偶亦有可能利用公法上形成自由，故改為「法律上形成可能性」。稅捐稽徵法第12條之1第3項所謂「濫用法律形式」，主要即為「契約內容形成自由」。
- 13 參見黃源浩，納稅人多元救濟途徑之發軔，月旦財經法，34期，2014.5，頁23。
- 14 黃源浩，稅捐規避與處罰，月旦法學，187期，2012.12，頁142。
- 15 公法債權與私法債權之區分，參見藍元駿，稅捐債務法基本問題—公法債務與私法債務，月旦法學，234期，2014.11；葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維，翰蘆，2012，頁121以下；D. Birk, Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht 1998, S. 79.
- 16 民事案件與行政案件係指司法程序；但稅捐行政案件，其事實與證據適用職權調查主義，則可區分為稽徵程序與救濟程序。原則上稽徵程序之調查，係針對核課處分之事實基礎（包括過去、現在及未來）為之；救濟程序係對核課案處分之合法與侵害權利是

- 否予以調查，針對者多為過去之事實。
- 17 參見司法院釋字660號黃茂榮大法官不同意見書，伍、依查得資料核定應納稅額應遵守職權調查主義。
- 18 K. T. STRO III<sup>2</sup>, 2012, §32. 1.2.
- 19 張昌邦，稅捐稽徵法論，1984年7月修訂版，頁93以下。林石猛，行政院程序法在稅務爭訟之適用，2015版，元照，頁45以下。
- 20 張文郁，論行政程序上之事實調查(上)，月旦法學，227期，2014.4，頁36。
- 21 葛克昌，稅務調查權行使及其憲法界限，收入行政程序與納稅人基本權—稅捐稽徵法之新思維(同前注15書)，頁695以下
- 22 客觀舉證責任，係最終事實仍未闡明，限於真偽不明，且無法降低證明程度，以推計核定方法為之時，訴訟風險之分配。稅捐減項，納稅人應就其已取得資訊，盡協力義務，如未盡此義務，稽徵機關得以推計課稅，但不得全數剔除。
- 23 此等正當法律程序之法律規定，原為法治國家之法原則，不待法明文，即不得違反。稅捐稽徵法第11條之5第1項訂立為確認性之規定；非為創設性、形成性規定，須待法律明文規定後始有適用餘地，實務上適用，應予注意。
- 24 黃士洲，稅捐稽徵法第一章之一實施情形檢討，月旦財經法學，34期，2014.5，頁40以下。
- 25 BVerfGE 69, 100, 142f; 葛克昌，稅務調查權行使及其憲法界線，收錄於行政程序與納稅人基本權(同前注15書)，頁712以下。
- 26 司法院釋字660號解釋，黃茂榮大法官不同意見書，肆，加值型營業稅之舉證責任的分配；林石猛、邱基峻，行政程序法在稅務爭訟之運用，元照，2011，頁259以下。
- 27 納稅義務人未盡協力義務，稽徵機關依職權調查證據之證明程度降低，得依間接證據而為推估核定。惟不論依直接證據或推估核定，均無課稅原因事實真偽不明情事，亦即尚無客觀舉證責任問題。
- 28 行政法院多數見解，在抽象思維上雖承認稅務訴訟並無主觀之舉證責任，但實際上常在調查程序中要求納稅人提出減項之證據，並賦與舉證責任(名為客觀舉證責任實為主觀舉證責任)。例如最高行政法院100年度12月份第1次庭長法官聯席會議決議文即認為「商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第25號第18段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。」
- 29 按行為罰係違反稅法上行為及不行為義務，並無所漏稅額，過去稅法對此有所混淆，經司法院釋字327、339、356號解釋，一再強調「行為罰在已繳納其應納稅款，不得復按一定比例處罰，又無合理最高限制。」漏稅罰雖有所漏稅額，但應予追繳。按其倍數處罰，通常係無行政法院之英美法國家作法(但多在0.5倍以下)，性質上實係民事罰(損害賠償)。大陸法國家漏稅罰係行政罰，以德國為代表，係對逃漏稅者違反量能平等負擔，破壞市場競爭秩序而予以非難，故與所漏稅額倍數無關，而予以最高額限制，以具預見可能。但所漏稅額大小，仍為量刑、罰鍰大小之斟酌因素之一，故法院得對所漏稅額予以估算。(G. Kohlmann, Steuerstrafrecht, §371 AO Rz. 496f.f.)我國漏稅罰多按所漏稅額倍數處罰，所漏稅額即成為處罰要件，依處罰要件明確原則，必須確實證明其違法事實。且推估之前提，在於違反協力義務；協力義務只存在於稅捐債務法。處罰法基於「不自證己罪」原則，無協力義務存在。部分實務對此有所誤會。
- 30 進一步分析，參見葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，收入

- 葛克昌，行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁981以下。
- 31所謂稅捐債務法，就稅捐債務之證據程度要求「高度蓋然性」，係基於如違反協力義務，職權調查又有困難，得降低證明程度至「優勢證據」為足。優勢證據即為具有「蓋然性」（50%可能性以上），推估核定適用「蓋然性」證明程度，一般稅捐核課，應優於「優勢證據」至高度蓋然性。
- 32最高行100判字2254號亦明示：「構成處罰要件之事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提證據必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。」
- 33陳清秀，推計課稅與處罰—評析最高行98年8月份第2次聯席會議決議，月旦法學，181期，2010.6，頁233以下；吳承學，不應以推計額作為裁罰基礎，稅務旬刊，2051期，2008.9；葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15），頁985以下。
- 34 D. Kirchhof, in : Isensee/Kirchhof, HStR V §118, Rn. 1.
- 35 R. Eckhoff, Vom Konforntativen Zum Kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, S. 107 f.f. ;H. Weber—Grellet, Steuern in modernen Verfassuugstaat, 2001. §227.
- 36 R. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, 456.
- 37黃士洲，徵納協同主義下納稅調查與協力義務的交互影響—兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學，117期，2005.2，頁90至111；W. Jakob, Abgabenordnung, Aufl. 2009. Rn. 184.
- 38 P. Kirchhof, Steueranspruch und Informationgriff, FS für Klaus Tipke zum 70 Geburtstag, S. 29.
- 39課稅要件之國會保留與法律明確性要求，參見葛克昌，租稅國家之憲法界限，收入所得稅與憲法，三版，2009.3，翰蘆，頁253以下。
- 40有關協力義務及推計課稅，參見陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37期，1988.6，頁37以下；柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，台灣大學法律學研究所碩士論文，1998年；程華懿，推計課稅合憲性之研究，臺北大學法律學研究所碩士論文，2010，特別在頁124以下，對相關行政法院判決有所分析。
- 41 H. Kube, Staatsaufgaben und Solidargemeinschaft, DStJG 29 (2006), S. 11 ff.
- 42惟該判決經被告機關上訴後，台北高等行政法院以102簡上字第180號判決（103年3月31日）將「原判決廢棄」，主要理由為：綜所稅以「核實課稅」為原則，但應以符合所得稅法之相關規定為前提，其中可否認列「成本費用」及「損失」，是採取列舉規定方式，其中利息所得部分既不可扣除借貸成本，亦不可認列呆帳損失，此乃實證法已為之立法抉擇，法院必須遵守。而予維持補稅處罰。此判決拘泥法律形式，對是否「所得」之前提不論，直接認定係「利息所得」，對補稅與處罰之證據要求不分，從賦稅人權角度而言，不無遺憾。
- 43公法債權與私法債權之區別，參見葛克昌，論公法上金錢給付義務之法律性質，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁121以下。
- 44葛克昌，核課處分之法律性質，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁615以下。
- 45核課處分在稅捐債務法中，係對具備法定課稅要件（納稅主體—債權人、債務人；納稅客體（課稅對象）—所得、財產、消費等；稅基—課稅計算基礎或

- 課稅標準；稅率等）之特定納稅義務人，由代表稅捐債權人（國家或地方自治團體）之稽徵機關向其所為確認稅捐債務之單方行政行為。就稅捐行政法而言，係經由納稅人申報，或依職權開啟稅捐行政程序，而以作成稅捐核定處分為終了（行政程序法第2條第1項）。就稅捐救濟法而言，核課處分是復查、訴願、撤銷訴訟標的。從稅捐徵收法而言，是否逾越核課期間（稅捐稽徵法第23條），係以核課處分送達相對人時為準。從稅捐執行法觀點，核課處分為下命處分，逾期不繳納，得作為執行名義。核課處分在稅法中具核心地位。
- 46 送達部分，參見葛克昌，稅捐文書之送達，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁635以下。下文僅述其大要。
- 47 亦有認為核課處分基於行政程序法第103條「大量作成同種類之處分」，但核課處分既有不同納稅義務人，復有不同之稅捐客體、歸屬及納稅期間，不同稅率，不能因數量多，即認為係「同種類之處分」每一個核課處分既為行政處分，係為特定人之特定案件。
- 48 湯德宗，行政程序法論，元照，第2版，2003.10，頁69；吳庚，行政法之理論與實用，增訂10版，2007.9，頁618；林石猛、邱基峻，同前注26書，頁340。
- 49 對爭點主義之批判，見陳清秀，稅務行政爭訟的審理範圍，月旦法學，136期，2006.9，頁186以下；黃俊杰，爭點主義之司法審查，月旦法學教室，90期，2010.4，頁10以下。
- 50 最高行政法院98年度判字第732號判決、96年度判字第240號判決、高雄高等行政法院93年度判字第1624號判決。林石猛、邱基峻，同前注26書，頁34。
- 51 憲法保障人民有訴訟權，即向司法機關（法院）請求權利救濟。法院最主要功能，即在訴訟案件中認定事實、解釋及適用法律。在行政法院未改制前，行政法院係「法律審」，故有判例常讓人誤認認定事實非行政法院之任務，特別是推計核課處分，高等行政法院仍不予認定審查，此類判例應予檢討。
- 52 BFH BStBl, 1981, 3(4) Voth, Zu den Anforderungen, an Begründung der Anordnung des Steuerbescheids, DStR 81,291.
- 53 蔡進良，稅捐處分之理由與訴願之審理、決定，訴願要論選輯之四，台北市訴願會，2003.12，頁61；李英毅，行政處理理由之追補，東吳法研論文集，第4卷，2008.4，頁26；BFH BStBl 81, 493.
- 54 理由不備，指影響受處分人防禦及程序參與，如不影響，自不構成得撤銷原因。（最高行政法院95年度判字第1475號判決、98年度判字第693號判決）
- 55 最高行政法院96年度判字第1040號判決。
- 56 臺中高等行政法院95年度訴字第504號判決；林石猛，邱基峻，同前注26書，頁335以下。
- 57 林素鳳，卷宗閱覽之請求與救濟，月旦法學教室，89期，2010.3，頁12以下。
- 58 林石猛、邱基峻，同前注26書，頁338。
- 59 林素鳳，同前注57文，頁12。
- 60 進一步討論，參見葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁943。M. Streck, Der Rechtsschutz in Steuerstrafsachen, in DStJG, Bd18, 1995, s.173. ff.
- 61 林石猛、蘇偉哲，稅捐稽徵程序非法取證規定之檢討，台大財稅研究中心，租稅公平與納稅人權利保護研討會，2013.5.17。
- 62 進一步討論，參見葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估，收入行政程序與納稅人基本權（同前注15書），頁985以下。

# 公約與宗教平等之稅捐課徵 — 為權利奮鬥的納稅者 < 導論 > —

黃俊杰

國立中正大學財經法律學系特聘教授 / 總統府人權諮詢委員會委員



(黃俊杰教授於103年12月9日本會協同主辦之兩公約與賦稅人權國際論壇擔任主講人)

## 壹、兩公約與納稅者權利保護

### 一、兩公約施行法與國家人權報告

(一) 兩公約保障人權之規定，具有國內法律之效力。2009年4月22日公布之公民與政治權利國際公約(以下簡稱為「公政公約」)及經濟社會文化權利國際公約(以下簡稱為「經社文公約」)施行法(以下簡稱「兩公約施行法」)<sup>1</sup>，讓兩公約可被引用且對國內司法、行政及其他機關具拘束力的內國法。蓋兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律之效力(兩公約施行法第2條)。在2012年國家人權報告具體指出，兩公約已納入我國國內法律體系，其並以「基本法」作為兩公約施行法之標題，而國家人權報告更強調：「依據兩公約施行法，兩公約之效力優於國內法。」於法院訴訟時，均可直接援引適用。甚至，在兩公約施行法制定前，釋字第392號解釋即援引公政公約第9條第3項規定，探討犯罪嫌疑人人身自由之限制；釋字第582號解釋理由書援引公政公約第14條第3項第5款規定，對凡受刑事控訴者，均給予其有詰問對其不利之證人之最低限度保障。<sup>2</sup>

在兩公約施行法制定後，基於兩公約施行法第

4條規定：「各級政府機關行使其職權，應符合兩公約有關人權保障之規定，避免侵害人權，保護人民不受他人侵害，並應積極促進各項人權之實現。」例如，釋字第709號及第710號解釋，已分別於解釋理由書參照引用經社文公約及公政公約（含一般性意見），作為形成該號解釋多數意見之理由，並進一步影響相關法律之修正。其中，（1）釋字第709號解釋指出：「都市更新為都市計畫之一環，乃用以促進都市土地有計畫之再開發利用，復甦都市機能，改善居住環境，增進公共利益。都市更新條例即為此目的而制定，除具有使人民得享有安全、和平與尊嚴之適足居住環境之意義（經社文公約第11條第1項規定參照）外，並作為限制財產權與居住自由之法律依據。」；（2）釋字第710號解釋指出：「大陸地區人民形式上經主管機關許可，且已合法入境臺灣地區者，其遷徙之自由原則上即應受憲法保障（參酌公政公約第12條及第15號一般性意見第6點）。除因危害國家安全或社會秩序而須為急速處分者外，強制經許可合法入境之大陸地區人民出境，應踐行相應之正當程序（參酌公政公約第13條、歐洲人權公約第7號議定書第1條）<sup>3</sup>。」

再者，最高行政法院103年8月份第1次庭長法官聯席會議指出，公政公約及經社文公約所揭示保障人權之規定，固具有國內法律之效力，然其得否直接發生人民對國家機關請求作成一定行為之請求權，仍應視此兩公約之各別規定，對如何之請求權內容及要件有無明確之規定而定：（1）有明確規定者，例如公政公約第24條第3項兒童之出生登記及取得名字規定，及經社文公約第13條第2項第1款義務免費之初等教育規定，始得作為人民之請求權依據；（2）至公政公約第23條第1項：「家庭為社會之自然基本團體單位，應受社會及國家之保護。」經社文公約第10條第1款前段：「家庭為社會之自然基本團體單位，應儘力廣予保護與協助，其成立及當

其負責養護教育受扶養之兒童時，尤應予以保護與協助。」就如何之請求權內容及要件，並未明確規定，不得據以認為本國配偶有為其外籍配偶申請居留簽證之公法上請求權。

歸結而言，當事人對於法官應適用卻未適用兩公約之裁判不服，可循法定程序尋求上級審救濟。<sup>4</sup>

## （二）國家人權報告明確宣示納稅者權利保護

國家人權報告中作為簽約國報告組成部分的核心文件之「II. 保護和增進人權之一般架構D. 在國家層級保護人權之法律架構」，就「國內法律」部分，特別明確宣示「納稅者權利保護」<sup>5</sup>（第104點），說明：「人民雖應依法律繳納稅捐，惟亦於各類稅法保障人民之憲法上權利，例如所得稅法規定得自所得總額扣除若干因維持基本生活所發生之支出、增加或減免納稅義務應以法律規定、對於經濟優勢者課以較高累進稅率（例如綜合所得稅）或開徵特種貨物及勞務稅……<sup>6</sup>」因此，繳納稅捐係國家依據法律對於人民基本權利之合憲限制，並非單純基本義務。而維護納稅者各項基本權利之保障，係稅法實現憲法保障人民權利之本旨。

## 二、兩公約與宗教稅捐平等對待

### （一）公政公約第18條與國家義務

依公政公約第18條：「(I) 人人有思想、信念及宗教之自由。此種權利包括保有或採奉自擇之宗教或信仰之自由，及單獨或集體、公開或私自以禮拜、戒律、躬行及講授表示其宗教或信仰之自由；(II) 任何人所享保有或採奉自擇之宗教或信仰之自由，不得以脅迫侵害之；(III) 人人表示其宗教或信仰之自由，非依法律，不受限制，此項限制以保障公共安全、秩序、衛生或風化或他人之基本權利自由所必要者為限；(IV) 本公約締約國承允尊重父母或法定監護人確保子女接受符合其本人信仰之宗教及道德教育之自由。」

公政公約第18條之「宗教平等」對稅捐核課之

影響，特別係「依各宗教可享受之賦稅減免」之問題，國家人權報告（第256點）強調：「宗教團體符合所得稅法、印花稅法、土地稅法及房屋稅條例等規定者，可享受相關之賦稅減免。」<sup>7</sup>

因此，基於國際公約之內國法化，國家對於宗教捐獻之稅捐規範，應有平等對待之義務。

## （二）公政公約第18條之一般性意見

兩公約施行法第3條規定：「適用兩公約規定，應參照其立法意旨及兩公約人權事務委員會之解釋。」就此，公政公約第18條之第22號一般性意見，其中第1段：「第18條第1項中所載享受思想、信念及宗教自由（包括維持信仰的自由）是影響深遠和意味深長的；它包括有關所有事項的思想自由、個人的信念和無論是單獨或與別人一起表明的、為宗教或信仰承擔的義務。委員會提請締約國注意：思想自由和信念自由，與宗教和信仰自由一樣，都是受到保障的。這些自由的根本性質也反映在這樣的事實中：如第4條第2項所述，即便是在公共緊急狀態下，也不許減免這一規定。」第2段：「…『宗教』和『信仰』二詞應做廣義的解釋。第18條在適用上不限於傳統的宗教、或帶有體制特性的宗教和信仰、或類似於傳統宗教實踐的崇奉方式。…」第4段：「表明宗教或信仰的自由，其行使方式可以是：『單獨或集體、公開或秘密。』以禮拜、戒律、實踐和教義來表明宗教或信仰的自由包含著許許多多的行為。禮拜的概念擴及於直接表明信仰的儀式和典禮，以及作為這些行為的一個整體部分的若干實踐，包括建築禮拜場所、儀禮和器物的使用、陳列象徵物和過節假日和休息日。對宗教或信仰的信守和崇奉可能不僅包括典禮，也包括遵守飲食規定等習慣，穿戴不同的服飾或頭巾，參加與若干生活狀況有關的儀式，以及使用某種為某一團體所慣用的語言。…」第5段：「委員會認為，『維持或改變』宗教或信仰的自由必然涉及選擇宗教或信仰的自由，包括改變目前

的宗教或信仰而改持無神論的權利、以及保留宗教或信仰的權利。第18條第2項規定任何人不得遭受足以妨礙他維持或改變宗教或信仰自由的強迫，包括以使用暴力或刑法制裁相威脅的方式來強迫信的人或不信的人維持其宗教信仰和聚會、取消或改變其宗教信仰。」

因此，對於特定宗教團體之敬獻金，若在稅務稽徵上予以不同處理，將造成宗教及信仰之歧視。

## （三）經社文公約之歧視禁止

經社文公約第2條第2項規定：「…2. 本公約締約國承允保證人人行使本公約所載之各種權利，不因種族、膚色、性別、語言、家教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分等等而受歧視。」

經社文公約之第20號一般性意見「經濟、社會及文化權利方面不歧視」第2段：「不歧視與平等是國際人權法的基本組成部分，對行使和享有經濟、社會、文化權利至關重要。經社文公約第2條第2項要求每個締約國保證人人行使本公約所載之各種權利，不因種族、膚色、性別、語言、宗教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分等等而受歧視。」第3段：「不歧視與平等的原則貫穿經社文公約。其中『前言』強調『人人平等而且不可割讓之權利』，經社文公約明確承認『人人』有權享有經社文公約規定的權利，特別是工作權、公平和有利的條件、工會自由、社會保障、適當生活程度、健康和教育，以及參與文化生活。」第5段：「聯合國憲章前言、第1條第3項及第55條以及世界人權宣言第2條第1段都禁止在享有經濟、社會及文化權利方面的歧視。…除經社文公約和公政公約中關於平等和不歧視的共同規定以外，公政公約中還有一項關於在法律面前人人平等和受有效法律保護的單獨保障。」第7段：「不歧視是經社文公約規定的一項立即和全面的義務。第2條第2項要求締

約國在行使經社文公約規定的每一項經濟、社會及文化權利方面保證沒有歧視，並且只能在推行這些權利時適用不歧視原則。還應當指出的是，直接或間接基於禁止的歧視理由、具有取消或影響對經社文公約權利的確認、享有或平等行使的意圖或作用的任何區分、排除、限制或偏向或其他不同待遇，均屬於歧視。歧視還包括煽動歧視和騷擾。」第8段：「為使締約國能擔保沒有任何歧視地行使經社文公約權利，必須形式上和實質上消除歧視：…(b)實質上歧視：只是解決形式上歧視問題還不足以保證第2條第2項所預期和界定的實質平等。一個人能否確實享有經社文公約權利往往取決於是否屬於一個以禁止的歧視理由為特徵的團體。要消除實際上的歧視，就要對遭受歷史或長久偏見的團體給予足夠注意，而不是只對個人以前在同樣情況下的待遇進行比較。…」第10段：「根據經社文公約第2條第2項，直接或間接形式的差別待遇均可構成歧視：(a)直接歧視即處於同樣情況下的一個人因為一種禁止的理由所受待遇不如另一個人；…」第15段：「在第2條第2項中被列為禁止的歧視理由是：『種族、膚色、性別、語言、宗教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分』。將『其他身分』包括進去，表示這個清單不是詳盡的，其他理由也可列入這一類。…」第22段：「這一禁止的歧視理由包括自行選擇信奉可公開或私下透過禮拜、戒律、實踐和教義表示的宗教或信仰(包括不信奉任何宗教或信仰)。…」

再者，經社文公約第15條第1項第1款規定：「本公約締約國確認人人有權：1. 參加文化生活…。」而其第21號一般性意見第1段指出：「文化權利是人權的一個組成部分，與其他權利一樣，是普遍的、不可分割的和相互依存的。全面增進和尊重文化權利，對於維護人的尊嚴和在一個多樣化的多種文化的世界上個人和群體之間的積極的社會互動，至關重

要。」第6段：「參加文化生活的權利可被定性為是一項自由。為確保這一權利，它要求締約國既要迴避(即，不干涉文化習俗的運作和文化產品和服務的獲得)，又要積極行動(確保參與、便利和促進文化生活的前提條件，和獲得和保護文化產品)。」第11段：「委員會認為，文化是一個廣泛、包容性的概念，包括人類生存的一切表現。『文化生活』一詞明確提到文化是一個歷史的、動態的和不斷演變的生命過程，有過去、現在和將來。」<sup>8</sup>第13段：「委員會認為，文化—為實施第15條第1項第1款的目的—包含，特別是，生活方式、語言、口頭和書面文學、音樂和歌曲、非口頭交流、宗教或信仰制度、禮儀和儀式、體育和遊戲、生產方法或技術、自然和人為環境、食品、服裝、風俗習慣和傳統，透過這些，個人、個人的團體和群體表達其人性及其賦予生存的意義，並建立其世界觀，這是一個人與影響其生活的各種外部力量遭遇的總和。文化塑造並反映個人、個人的團體和群體的幸福價值觀和經濟、社會和政治生活。」第40段：「保護文化多樣性是一種道德義務，與尊重人權密不可分。它意味著對人權和基本自由的承諾，並要求充分落實文化權利，包括參加文化生活的權利。」第44段：「經社文公約規定締約國立即承擔義務，保證載於第15條第1項第1款的權利在毫不歧視的情況下得到行使，承認文化習俗及不干涉對它們的享受和發展。」第49段：「尊重的義務包括採取具體措施以實現對每個人個別地、或與他人聯合、或在一個群體或團體內所具有的權利的尊重：(a)自由選擇自己的文化認同，屬於或不屬於某個群體，和使自己的選擇受到尊重；這包括不受基於文化認同、排除或強迫同化的任何形式的歧視的權利，和人人自由地表達自己文化認同和行使其文化習俗和生活方式的權利。因此，締約國應確保其立法不以直接或間接歧視的方式損害人們對這些權利的享有。(b)享有意見自由和以自己選擇的

一種或多種語言的發表自由，以及不論何種疆界尋求、接受和傳遞資訊和一切種類和形式(包括藝術形式)的思想的權利；…(e)以積極和知情的方式，在毫不受歧視的情況下，自由參加可能對其生活方式和第15條第1項第1款規定的權利有影響的任何重要決策過程。」第55段：「委員會在其第3號一般性意見(1990)中強調，締約國的最低核心義務是確保至少滿足經社文公約規定的各項權利的最低基本水準。因此，根據經社文公約和關於人權和保護文化多樣性的其他國際文書，委員會認為，經社文公約第15條第1項第1款至少包含有義務創造和促進一種環境，使人在其中個別地、或與他人聯合、或在一個群體或團體內能參與文化生活，而這又包括以下可立即生效的核心義務：…(b)尊重每一個人都有認同或不認同一個或多個群體的權利，以及改變這種選擇的權利；(c)尊重和保護每一個人從事自己的文化實踐的權利，與此同時，尊重人權，而這又特別要求尊重思想、信念和宗教自由；(d)消除禁止或限制一個人在不受歧視和不考慮任何形式之邊界的情況下使用自己的文化或別人的文化的任何壁壘或障礙。」

因此，若政府行為影響團體的運作或要求其改變其方式，均造成對文化團體之歧視，而違反社經文公約第15條第1項第1款之規定。



(論壇一景)

## 貳、宗教平等之稅捐課徵

### 一、財政部函釋之平等適用

就此，試舉宗教贈與認定稅捐案為例，財政部64/04/29台財稅第33031號函釋：「…二、教會傳道人如係僅由教會供給其傳教工作上所必需費用而未支領任何報酬或津貼者，自無所得可言，應不發生課稅問題。三、教會傳道人接受信徒之贈與免納所得稅，但如合於遺產及贈與稅法規定者，應依該法規定報繳贈與稅。四、教會傳道人在教會提供勞務，受領固定薪資報酬者，仍應依法繳納所得稅。」

針對太極門氣功養生學會(以下簡稱「太極門」)敬師禮之個人綜合所得稅事件。首先，應討論太極門之性質，雖然臺灣臺北地方法院(86訴953)刑事判決曾謂：「…太極門雖係一武術團體，而非宗教團體，一個武術團體如有宗教部分之討論，是否與其設立的目的相符，乃主管機關行政管理是否撤銷其許可的問題，在言論自由的社會，自不能限制武術團體只能討論與武術相關之言論，而不得討論其他事務…。」

然而，依據學者研究，則係將太極門定位為「新興宗教」<sup>9</sup>，且因太極門為氣功武術修行團體，除加入台北市國術會、中華武術總會及中華氣功協會成為團體會員<sup>10</sup>外，並經中華民國道教會及台北市道教會核准加入為團體會員<sup>11</sup>，故似已具備道教之資格。

因此，若弟子基於精神、信仰認同所為之無償餽贈，則性質上應認屬贈與之行為，依遺產及贈與稅法第7條規定，贈與稅係向贈與人(受教弟子)課徵，而此時其師父受贈之金錢，依所得稅法第4條第1項第17款規定則屬免稅所得，且受贈人尚無申報之義務。

當然，關於太極門敬師禮之稅捐爭議事件，仍須依職權調查：(1)太極門之師父，是否為財

政部64/04/29台財稅第33031號函釋所謂「教會傳道人」；(2)受教弟子之敬師禮，是否為財政部64/04/29台財稅第33031號函釋所謂「接受信徒之贈與」。

## 二、太極門敬師禮之稅捐爭議

民國85年政府宗教掃黑之際，經檢察官以違反稅捐稽徵法及常業詐欺罪對太極門掌門人洪石和等起訴。<sup>12</sup>起訴書除以「養小鬼」為詐欺手段外，更將弟子敬師禮，一面指為詐欺所得應予沒收，又同時指為補習班學費收入，而移送國稅局補徵80至85年度之個人綜合所得稅。

嗣後，臺灣高等法院92年度矚上訴字第2號判決指出：「…公訴人先指被告洪石和二人開班授徒，用以詐欺取財，則該等收入，依其意旨，似為犯罪所得，於茲卻主張被告洪石和二人對該等收入應繳稅，似有扞格。」<sup>13</sup>在刑事訴訟程序進行中，針對太極門稅捐爭議對刑事法院審理違反稅捐稽徵法及常業詐欺罪之影響，刑事法院三審均判決本案為無罪確定。

其中，臺灣高等法院92年度矚上訴字第2號判決指出：「…公訴人以財政部台北市國稅局83年7月18日函稱：太極門不符所得稅法第4條第13款之『教育、文化、公益、慈善機關或團體』免納所得稅範圍，該學會雖稱係中華民國武術協會之分支機構，屬社團法人且符合免稅規定，惟未能提供經主管機關核備之證明文件等語（偵查第6卷第66頁），及證人史越生之證言，認被告等於太極門之收入確繳稅，有逃漏稅，且財政稅務單位亦予追繳等語，惟查有關太極門所得稅問題，固經稅務單位以被告游美容為對象，予以追繳，惟台北高等行政法院於94年9月2日以92年度訴字第3256號，撤銷訴願及原處分，其理由略為：游美容等主張太極門敬師禮等係贈與，且提出具結書、陳述書等為證，稽徵機關何以不採？另稽徵機關認係爭所得乃執行業務所得，而現

行法令函示查無相類似性質或接近之行業別，則應否依行政程序法第9條規定，自執行業務所得中尋找最有利當事人之行業別予以適用？且稽徵機關於總額之認定，亦有未當等語，是被告洪石和辯稱：收之弟子贈與之敬師禮，屬所得稅法同法第4條第17款『因贈與而取得之財產』，本即免納所得稅等語，即非無據，堪認太極門所得稅部分，於行政法上尚有爭議。而有關太極門氣功服等物品部分，台北高等行政法院93年6月10日，以91年度訴字第4209號判決，撤銷關於補徵營業稅之決定，有該判決書在卷可參。足認有關太極門是否應稅部份，尚有爭議。」

關於太極門之個人綜合所得稅事件，補徵共計80至85年度，其中80至84年度納稅義務人為其負責人（洪石和），85年度則為負責人之配偶（游美容）。太極門原經財政部台北市國稅局及台灣省中區國稅局認定應為補習班，其負責所收取之金錢屬於所得稅法第14條規定綜合所得總額中之其他所得，並依「私人辦理補習班、托兒所、幼稚園暨養護、療養院（所）成本及必要費用標準」，予以推計課稅而要求補稅（80～85年度），本案嗣歷經行政救濟，部分（81年度）經最高行政法院（95判2066）判決確定認應予補稅及罰鍰。其他年度（即80,82～85年度），迭經訴願及行政訴訟撤銷重核，經台灣省中區國稅局及臺北市國稅局（以下或簡稱「國稅局」）分別重審（核）復查決定，均經財政部台財訴字第09900054050號及第09900007060號訴願決定（以下或簡稱「訴願決定」）原處分【重審（核）復查決定】撤銷另為處分，如下表所示：

名稱 稅目	太極門稅務事件		
綜合所得稅	已確定	81年度	最高行政法院95年度判字第02066號判決

綜合所得稅	80, 82~84年度(台灣省稅中區國稅局)	財政部台財訴字第09900054050號訴願決定：原處分(重審復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分；目前原處分機關已為處分，行政救濟中。
	未確定 85年度(台北市國稅局)	財政部台財訴字第09900007060號訴願決定：原處分(重核復查決定)撤銷，由原處分機關另為處分；目前原處分機關已為處分，行政救濟中。

然而，太極門並未經教育主管機關核准立案，亦不符合補習班之形式合法要件，故並非補習班<sup>14</sup>；最近之實務見解，已持相同見解，民國101年8月3日財政部台北市國稅局重核復查決定書(財北國法二字第1010234797號)第22頁明確指出：「綜觀上開情節，…藉由太極門學會教授氣功既未依法設立登記，亦非補習班…」<sup>15</sup>

### 參、有效救濟與程序重新

依據公政公約第2條第3項「本公約締約國承允：(一)確保任何人所享本公約確認之權利或自由如遭受侵害，均獲有效之救濟，公務員執行職務所犯之侵權行為，亦不例外；(二)確保上項救濟聲請人之救濟權利，由主管司法、行政或立法當局裁定，或由該國法律制度規定之其他主管當局裁定，並推廣司法救濟之機會…」有效救濟之規定，關於太極門之綜合所得稅事件，81年度雖經最高行政法院(95判2066)事實定性為補習班而予補稅及罰鍰之確定判決，基於前述說明，仍有行政訴訟再審之必要性。甚至，稅捐稽徵機關亦應依行政程序法第117條及第128條規定，主動排除有瑕疵之行政處分，確保納稅者之權益維護。<sup>16</sup>分析如下：

#### (一) 行政程序法第117條之適用

##### 1. 法律規定

行政程序法第117條規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；其上級機關，亦得為之。但有下列各款情形之一者，不得撤銷：一、撤銷對公益有重大危害者。二、受益人無第119條所列信賴不值得保護之情形，而信賴授予利益之行政處分，其信賴利益顯然大於撤銷所欲維護之公益者。」

##### 2. 實務見解

實務見解指出：「行政程序法第117條固然規定，違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷<sup>17</sup>；其上級機關，亦得為之。然其立法意旨係因基於依法行政之原則，行政機關本應依職權撤銷違法之行政處分，即使該處分已發生形式上之確定力亦然。查前開罰鍰處分係經本院判決確定，具有實體判決之既判力，被上訴人以其應予尊重，不得再依職權撤銷致破壞實體判決之既判力，並非無據。是被上訴人否准上訴人重開行政程序及退還罰鍰之申請，訴願決定予以維持，並無不合等情，業已於理由中詳予論斷。上訴意旨…依首開規定及說明，應認其上訴為不合法(最高行政法院98裁3303)。」

##### 3. 檢討

行政程序法第117條規定，係以行政處分「違法」為前提；而行政程序法第128條規定，係基於法定事由而程序重新。就此，釋字第613號解釋理由書指出：「按行政處分相對人未提起行政救濟，或提起訴願時，已逾法定期間，原處分機關或其上級機關本得衡酌公、私益等相關因素，依職權撤銷原處分；行政處分相對人亦非不得向行政機關申請撤銷、廢止或變更原處分，訴願法第80條及行政程序法第117條、第128條即係本此意旨所為之相關規定。依行政程序法第128條之規定，行政處分之相對人必須符合下列條件，始得向行政機關申請撤銷、廢止或變更原處分。…通傳會組織法第16條第1項規定，

與之相較並未設有類似之條件限制，而一律允許受特定不利處分且未提起行政救濟之人民，得於一定期間內向通傳會請求就同一事件重新作成決定；雖較其他受不利行政處分之一般人民享有較多之行政救濟機會，惟因係立法者基於法律制度變革等政策考量，而就特定事項為特殊之救濟制度設計，尚難謂已逾越憲法所容許之範圍。而通傳會於受理覆審申請，要否撤銷原處分，其具體標準通傳會組織法並未規定，仍應受行政程序法第117條但書之規範。」

當然，行政程序法第117條規定「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷」，係以排除違法行政處分為立法目的，故縱然已經實體判決，惟有其他具體事證足以確定行政處分違法之存在，且未經該實體判決撤銷或指責時，應認為原處分機關仍得依職權為全部或一部之撤銷，始為行政合法性原則要求之本質。

## （二）行政程序法第128條之適用

### 1. 法律規定

行政程序法第128條規定：「行政處分於法定救濟期間經過後，具有下列各款情形之一者，相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之。但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限。一、具有持續效力之行政處分所依據之事實事後發生有利於相對人或利害關係人之變更者。二、發生新事實或發現新證據者，但以如經斟酌可受較有利益之處分者為限。三、其他具有相當於行政訴訟法所定再審事由且足以影響行政處分者。前項申請，應自法定救濟期間經過後3個月內為之；其事由發生在後或知悉在後者，自發生或知悉時起算，但自法定救濟期間經過後已逾5年者，不得申請。」

### 2. 實務見解

實務見解指出，行政程序法第128條固係針對於法定救濟期間經過後，已發生形式確定力之行政處分，為保護相對人或利害關係人之權利及確保行政合法性所為之例外規定；惟行政處分提起行政救濟經行政法院實體判決確定者，因已生判決之既判力，且行政訴訟法對行政法院確定判決復定有再審之救濟程序，是經行政法院實體確定判決維持之行政處分，當事人再為之爭執若屬得循行政訴訟再審程序請求救濟者，即非屬得依行政程序法第128條規定申請重開行政程序之範疇。至依行政程序法第128條第1項但書：「但相對人或利害關係人因重大過失而未能在行政程序或救濟程序中主張其事由者，不在此限」之規定，固得認本條所規定得請求重開行政程序之確定行政處分，非僅限於未循一般行政救濟程序為救濟者，然尚無從據之而排除上述本於確定判決既判力理論於本條之適用（最高行政法院102判29）。

此外，基於「訴訟經濟」及「避免法院判決之既判力與行政處分之存續力產生衝突」兩大原則，我國目前行政訴訟實務見解上一致認為：行政程序法第128條程序重開規定，係在一般行政救濟途徑以外，另設之特別救濟途徑，其目的在調和法之安定性與目的性之衝突，以保護相對人或利害關係人之權益並確保行政處分之合法性。依據上述見解，行政程序重開既屬「特別救濟途徑」，本諸例外從嚴之原則，該條所謂「法定救濟期間經過後」，自應認係指行政處分因法定救濟期間經過後，不能再以通常之救濟途徑，加以撤銷或變更，而發生形式確定力者而言。從而，非經實體判決確定之行政處分，符合上開規定者，自得依上開規定申請重開程序，若經行政法院實體確定判決予以維持之行政處分，相對人或利害關係人得依再審程序謀求救濟，故不在准予重開程序之列（最高行政法院101判765）。又由於稅捐行政訴訟之程序標的既為初核處分，該處

分如經確定，依上開法理，即不能對該初核處分請求重開行政程序，即使現行法制針對稅務訴訟採取爭點原則亦無不同（最多只能依稅捐稽徵法第28條之規定，就不在原來爭訟之爭點範圍內之其他事項請求退稅）。針對本案之初核處分，依上所述，曾經臺北高等行政法院於93年7月7日作成（91訴4121）判決，該判決並於93年8月4日，因上訴人及該案另一原告林美寶未對之上訴而告確定，從而原判決請上訴人不得依行政程序法第128條規定申請程序重開，其判斷結論即無違誤（最高行政法院101判971）。

### 3. 檢討

值得省思的是，行政程序法第128條第1項所稱「法定救濟期間經過後」，係因行政處分於法定救濟期間經過後，已具有形式存續力，導致受處分人無法依通常行政救濟程序主張合法權益，惟此時構成行政處分之基礎，若仍有第128條第1項規定之法定事由，因為行政機關原則上不受實質存續力之拘束，故容許「相對人或利害關係人得向行政機關申請撤銷、廢止或變更之」，以維護人民權益保護，並兼顧無瑕疵依法行政之要求。就此，針對限縮相對人或利害關係人依行政程序法第128條規定申請重開行政程序權利行使之實務見解，有待斟酌。<sup>18</sup>

此外，符合行政程序法第128條第1項各款規定之情形，判決之既判力，應不能影響行政機關重開行政程序，尤其若既判力之確定終局判決本身有明顯瑕疵，例如作為判決之基礎事實經原處分機關自行推翻或重新認定，或以不正當方法造成法官職權調查之錯誤結論，此時之重新處分，對其提起行政救濟，應不受既判力及一事不再理原則拘束之影響。<sup>19</sup>

## 肆、納稅者為權利奮鬥，國家應具體回應

由於本案涉及宗教人權及平等對待之重要議題，鑑於公政公約第2條第3項確保任何人自由權利遭受侵害之有效救濟、第18條保障人人有思想、信念及宗教之自由與經社文公約第15條第1項保障人人有參加文化生活之權利，此等為我國憲法承認之基本人權，更經兩公約施行法發布施行為普世人權。

因此，政府機關應尊重各宗教修行文化團體選擇之運作方式，不得違反稅捐中立性，曲解稅捐法令而致不平等待遇；甚至，應依經社文公約第15條第2項規定對文化團體予以法制化保存及發揚，以確保兩公約之權利不被侵害。

而國稅局針對85年綜合所得稅案，首次全面公告調查，而全部回函之申明表7,401份均表明是「贈與」性質，已推翻過去錯誤認定系爭所得為補習班學費之事件定性。

此時，國稅局應再就該申明表進一步調查，其中是否有針對81年敬師禮為贈與聲明之陳述，若確實存在，則更可證明81年度確定判決之基礎事實已屬嚴重違誤，而原確定判決當時認定國稅局以補習班成本費用率計算所得，更屬重大瑕疵。

### 《註釋》

- 2009年4月22日總統華總一義字第09800096331號令制定公布兩公約施行法，第1條規定：「為實施聯合國1966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。」
- 此外，作為簽約國報告組成部分的核心文件/中華民國，國家人權報告（2012.04），第43頁指出，各級法院於判決書內援引兩公約者，例如：最高法院100台上2364、99度台上8223、98台上5283...等。

- 3 行政訴訟法【103/06/18】增訂第2編第4章章名「收容聲請事件程序」及第237條之10至之17，即係因應兩公約、釋字第708號及第710號解釋之意旨，要求應賦予受收容之外國人及大陸地區人民，對於移民署作成之暫予收容處分，有立即聲請法院迅速審查決定之救濟機會，以及逾越暫予收容期間之收容，應由法院審查決定之；就此，係體現兩公約施行法第8條「各級政府機關應依兩公約規定之內容，檢討所主管之法令及行政措施，有不符兩公約規定者，應於本法施行後2年內，完成法令之制（訂）定、修正或廢止及行政措施之改進」之規範意旨。
- 4 作為簽約國報告組成部分的核心文件/中華民國，國家人權報告（2012.04），第44頁。
- 5 黃俊杰，納稅者權利保護，元照，2008。
- 6 作為簽約國報告組成部分的核心文件/中華民國，國家人權報告（2012.04），第37頁。
- 7 《公民與政治權利國際公約》執行情形/中華民國，國家人權報告（2012.04），第62頁。
- 8 此意見書之註12：「文化是：(a)某個社會或社會群體特有的精神、物質、知識和情感特點的總和，除文學和藝術外，還包括生活方式、共處的方式、價值觀體系、傳統和信仰(聯合國教科文組織，世界文化多樣性宣言，序言第5段)；(b)就其本質而言，是個人在創造性活動中的參與和合作造成的一種社會現象，並不限於接觸藝術和人權作品，同時也是知識的獲取，對生活方式的要求和交流的需要。」
- 9 瞿海源，2002，〈臺灣的新興宗教〉，《二十一世紀》，第73期，第104頁表示：「1996年，台灣發生好幾件宗教事件，中台禪寺百餘位年輕人出家，宋七力、妙天、太極門被人檢舉並由檢察官偵辦等案件。新興宗教現象乃引起注目。」「因為養生團體往往和新興宗教的發展有密切關連，甚至不少新興宗教就是由養生團體演變而成。」
- 10 台北市國術會團體會員登記證書-(90)忠證字第3063號、中華武術總會團體會員證書-台內社字第0990154728號(99)中武總忠字第001號、中華氣功協會團體會員證書-台內社字第0990132338號(99)中氣協忠字第001號。
- 11 台北市道教會證書文號：道團證字第106023號；中華民國道教會證書文號：道團證字第302001號。
- 12 並參，臺灣臺北地方法院檢察署85年度偵字第28466號及28601號起訴書，臺灣臺北地方法86年訴字第953號刑事判決。
- 13 並參，臺灣臺北地方法院（86訴953）及最高法院（96台上3837）刑事判決，本案為「無罪」確定。
- 14 黃俊杰，太極門所得稅爭議事件，稅務旬刊，第2197期，第22頁以下。
- 15 中區國稅局於102年11月27日之重核復查決定，亦同此見解：「…顯見其運作模式與補習班性質，未盡相同。」（重核復查決定第26頁）
- 16 黃俊杰，稅務訴訟確定終局判決之效力，人權會訊，第114期，第1頁以下。
- 17 例如，德國稅捐通則第130條第1項規定：「違法行政處分，已不得爭訟（unanfechtbar）後，亦得全部或一部向未來或溯及既往發生效力而撤銷之。」陳敏譯著，德國租稅通則，2013，第130頁以下。
- 18 黃俊杰，程序重新，月旦法學教室，第95期，第26頁以下。
- 19 陳清秀，行政訴訟法，2012，第649頁。

《人權會訊》為季刊，全年出版四期，每期定價新台幣120元，訂閱全年400元，請向當地郵局劃撥。

帳戶：社團法人中華人權協會

帳號：01556781

# 兩公約與我國稅捐救濟訴訟程序之探討

## 施中川

中華人權協會前財務長 / 中華民國律師公會全國聯合會稅法委員會主任委員 / 律師



(施中川律師於103年12月9日本會協同主辦之兩公約與賦稅人權國際論壇擔任主講人)

力，立法院於2009年3月31日制定了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<sup>1</sup>(以下簡稱兩公約施行法)，並於同年12月10日施行。兩公約施行法訂頒迄今已屆滿五周年，這五年來，有關兩公約所揭示的人權，在我國是否因此而獲得更進一步的保障，為吾人所關切。

依兩公約規定，人民有權自由決定其自身之經濟發展<sup>2</sup>。基此人民不論選擇以個人方式投入經濟活動，或選擇以獨資、合夥、公司等模式投入經濟活動，均屬人民的自由。而國家基於籌措政府運作經費之目的，對人民經濟活動之過程或結果課徵稅捐，係對人民財產權之限制。依經濟、社會及文化權利國際公約第4條規定，須以促進民主社會總體福利為目的，且應以法律為之。當稅捐稽徵機關課徵稅捐的行為違反法律規範，進而對人民權利產生侵害時。依公民權利和政治權利國際公約第2條第3項規定，人民就其權利所受之侵害，應獲得有效的保障。又當人民訴諸司法程序尋求保障時，即便對造是國家機關，人民亦應獲得平等的對待<sup>3</sup>。

然而，因為稅務案件本具複雜性與多變性，且

## 壹、前言

聯合國在1966年制定了經濟、社會及文化權利國際公約(International Covenant on Economic Social and Cultural Rights)及公民權利和政治權利國際公約(International Covenant on Civil and Political Rights)(以下合稱兩公約)。為了使兩公約所揭示保障人權之規定，具有國內法律的效

相較於民事及刑事案件而言，欠缺堅實的法理體系，加上長期以來，人民在稅務訴訟案件的勝訴比率偏低，不免讓人民質疑訴訟結果是否偏向國庫立場，而欠缺公平性。時值兩公約施行屆滿五周年，就人民對於稅務訴訟程序公平性之疑慮，筆者擬從三個面向進行觀察，探究兩公約施行後，對於我國稅務訴訟案件之影響。其一：既然兩公約已因施行法之訂頒，而具有國內法之效力，則施行五年來，相關稅務訴訟的判決，援引兩公約規定作為權利救濟依據者，其情形如何？又因此而受司法機關肯認者，其情形又如何？其二：在兩公約施行前後，人民在稅務訴訟案件中遭受敗訴之情形，有無顯著的改變？其三：關於稅務案件撤銷訴訟之程序標的，過往實務見解多採取裁決主義。而該見解將導致系爭稅捐法律關係長期未能確定，致使人民陷於反覆之爭訟程序中，無法達到實質有效的救濟結果。該等情形有無因兩公約之施行而有顯著改變？本文擬藉由前開面向的觀察，回顧兩公約施行五年以來，對於納稅人權保障，是否產生實質的助益。

## 貳、稅務訴訟案件援引兩公約規定做為請求依據之情形：

一、台北高等行政法院自2009年12月10日起至2014年11月20日止，判決書中援引兩公約規定作為請求依據，並受法院肯認之案件數量，彙總如下<sup>4</sup>：

稅目	援引件數	受肯認件數
個人綜合所得稅	2	0
營利事業所得稅	0	0
營業稅	0	0
土地增值稅	0	0
遺產稅	0	0
贈與稅	0	0
地價稅	0	0

房屋稅	0	0
稅捐稽徵法	0	0

二、台中高等行政法院自2009年12月10日起至2014年11月20日止，判決書中援引兩公約規定作為請求依據，並受法院肯認之案件數量，彙總如下<sup>5</sup>：

	援引件數	受肯認件數
個人綜合所得稅	1	0
營利事業所得稅	0	0
營業稅	0	0
土地增值稅	0	0
遺產稅	0	0
贈與稅	0	0
地價稅	0	0
房屋稅	0	0
稅捐稽徵法	0	0

三、高雄高等行政法院自2009年12月10日起至2014年11月20日止，判決書中援引兩公約規定作為請求依據，並受法院肯認之案件數量彙總如下<sup>6</sup>：

稅目	援引件數	受肯認件數
個人綜合所得稅	0	0
營利事業所得稅	0	0
營業稅	2	0
土地增值稅	0	0
遺產稅	0	0
贈與稅	0	0
地價稅	0	0
房屋稅	0	0
稅捐稽徵法	0	0

四、最高行政法院自2009年12月10日至2014年11月20日止，判決書中援引兩公約規定作為請求依據，並受法院肯認之案件數量，彙總如下<sup>7</sup>：

稅目	援引件數	受肯認件數
個人綜合所得稅	10	0
營利事業所得稅	5	0
營業稅	2	0
土地增值稅	0	0
遺產稅	0	0
贈與稅	0	0
地價稅	0	0
房屋稅	0	0
稅捐稽徵法	0	0

### 五、小結：

兩公約施行法訂頒以來，已歷五載，然在稅務行政訴訟中，援引兩公約規定作為請求依據之案件數量極其有限。因此而受法院肯認之案件，更付諸闕如。是兩公約施行法賦予兩公約具有國內法效力之目的，在稅務案件之行政訴訟實務上，未見顯著成效。

### 參、兩公約施行前後，人民在稅務訴訟案件，獲得勝訴或敗訴之情形及變化：

稅務案件為我國近年來行政訴訟的主要類型，有關稅務訴訟的判決數量相當龐大。因此本文僅擇取營利事業所得稅及營業稅兩稅目作為觀察範圍<sup>8</sup>，分就台北高等行政法院、台中高等行政法院及高雄高等行政法院之判決，觀察兩公約實行前一年(即2008年12月10日至2009年12月9日)，人民獲得勝訴與敗訴之情形，並以之作為比較基礎。另觀察兩公約施行迄今(即2009年12月10日至2014年11月20日<sup>9</sup>)，人民獲得勝訴與敗訴之情形，並與施行前一年之情形比較。探究兩公約施行以來，我國稅務訴訟案件，納稅義務人敗訴比例過高之情形，有無因此而產生顯著的變化。

一、兩公約施行前後，高等行政法院有關稅務訴訟之判決，人民獲得敗訴或勝訴之案件數量及比率，彙總如下：

#### (一) 台北高等行政法院：

##### 1. 營利事業所得稅案件<sup>10</sup>：

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	271	91.25%	12	4.04%	14	4.71%
施行後：第1年	219	86.22%	15	5.91%	20	7.87%
第2年	168	90.32%	12	6.45%	6	3.23%
第3年	156	92.31%	5	2.96%	8	4.73%
第4年	118	88.72%	7	5.26%	8	6.02%
第5年	72	87.80%	6	7.32%	4	4.88%
小計	733	88.96%	45	5.46%	46	5.58%

##### 2. 營業稅案件<sup>11</sup>：

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	184	84.02%	24	10.96%	11	5.02%
施行後：第1年	125	87.41%	11	7.69%	7	4.90%
第2年	84	61.77%	12	8.82%	40	29.41%
第3年	96	80.00%	9	7.50%	15	12.50%
第4年	73	85.88%	9	10.59%	3	3.53%
第5年	76	88.37%	8	9.30%	2	2.33%
小計	454	79.65%	49	8.60%	67	11.75%

#### (二) 台中高等行政法院：

##### 1. 營利事業所得稅案件<sup>12</sup>：

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	22	81.48%	5	18.52%	0	0.00%
施行後：第1年	14	87.50%	2	12.50%	0	0.00%
第2年	13	92.86%	1	7.14%	0	0.00%
第3年	27	96.43%	1	3.57%	0	0.00%
第4年	17	94.44%	1	5.56%	0	0.00%
第5年	25	92.60%	1	3.70%	1	3.70%

小計	96	93.20%	6	5.83%	1	0.97%
----	----	--------	---	-------	---	-------

2. 營業稅案件<sup>13</sup>:

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	26	81.25%	4	12.5%	2	6.25%
施行後：第1年	32	68.09%	9	19.15%	6	12.76%
第2年	18	52.94%	5	14.71%	11	32.35%
第3年	27	93.10%	1	3.45%	1	3.45%
第4年	55	98.21%	0	0.00%	1	1.79%
第5年	20	100.00%	0	0.00%	0	0.00%
小計	152	81.72%	15	8.06%	19	10.22%

## (三) 高雄高等行政法院：

1. 營利事業所得稅案件<sup>14</sup>:

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	70	95.89%	2	2.74%	1	1.37%
施行後：第1年	42	100.00%	0	0.00%	0	0.00%
第2年	30	96.77%	0	0.00%	1	3.23%
第3年	34	97.14%	1	2.86%	0	0.00%
第4年	7	100.00%	0	0.00%	0	0.00%
第5年	14	100.00%	0	0.00%	0	0.00%
小計	127	98.44%	1	0.78%	1	0.78%

2. 營業稅案件<sup>15</sup>:

觀察時間	敗訴		勝訴		一部勝一部敗	
	件數	比率	件數	比率	件數	比率
施行前：第1年	60	88.24%	4	5.88%	4	5.88%
施行後：第1年	32	86.49%	1	2.70%	4	10.81%
第2年	23	67.65%	5	14.70%	6	17.65%
第3年	35	94.59%	0	0.00%	2	5.41%
第4年	14	87.50%	1	6.25%	1	6.25%

第5年	21	84.00%	1	4.00%	3	12.00%
小計	125	83.89%	8	5.37%	16	10.74%

## 二、兩公約之施行後對於稅務訴訟案件人民勝敗訴比率之影響：

(一) 觀察兩公約施行前後，台中高等行政法院，有關稅務訴訟案件之判決。不論是營利事業所得稅或是營業稅案件，在兩公約施行後，人民敗訴比率均較施行前提高，勝訴比率則均較施行前降低。

(二) 另高雄高等行政法院，有關營利事業所得稅案件，在兩公約施行後，人民敗訴比率較施行前提高，勝訴比率較施行前降低。在營業稅案件，兩公約施行後，人民敗訴比率較施行前略微降低，但勝訴比率亦同時降低。尚無法明顯判斷兩公約施行後，對於人民稅務訴訟案件是否有正面之影響。

(三) 又觀察台北高等行政法院，關於營業稅案件之判決，兩公約施行後，人民敗訴比率較施行前降低，然勝訴比率亦有下降情形。無法明顯判斷兩公約施行後，對於人民在稅務訴訟之影響。但關於營利事業所得稅案件之判決，在兩公約施行後，人民敗訴比率則較施行前降低，勝訴比率則較施行前提高。

進一步觀察台北高等行政法院，有關營利事業所得稅案件，在兩公約施行後，人民敗訴比率降低之情形是否具有統計上的顯著性。本文採用統計學母體比例p的檢定<sup>16</sup>，作為驗證工具。將虛無假設定為：兩公約施行前後人民敗訴比率並無不同；並將對立假設定為：兩公約施行前後人民敗訴比率已不相同。又兩公約施行前人民敗訴比率為91.25%，兩公約施行後人民敗訴比率為88.96%，在信賴水準95%之情形下，其 $Z = (91.25 - 88.96) \div \sqrt{89.56\% \times (1 - 89.56\%) \times [1 / (297 - 1) + 1 / (824 - 1)]} = 1.105$ 。依抽樣結果所計算之Z值為1.105，在信賴水準95%情形下，小於臨界值1.96<sup>17</sup>。顯示人民關於營利事業所得稅行政訴訟案件，在兩公約施

行後，其敗訴比率雖有降低情形。然就統計意義而言，在95%信賴水準下，其降低情形尚不具有顯著性。

## 肆、撤銷訴訟之程序標的

稅務訴訟的訴訟標的，學說區分為非固有意義的訴訟標的，與固有意義的訴訟標的。前者又稱為訴訟上的「程序標的」，在撤銷訴訟，係指訴訟對象之系爭行政處分<sup>18</sup>。後者則為法院之審判對象，即為一般訴訟標的理論所稱的「訴訟標的」<sup>19</sup>。

在稅務救濟案件，納稅義務人對於稅捐稽徵機關核課稅捐之處分如有不服，依稅捐稽徵法第35條第1項，得申請復查<sup>20</sup>。又對於復查結果如仍有不服，得依同法第38條第1項規定，提起訴願及行政訴訟<sup>21</sup>。依稅捐稽徵法前開規定，對於稅務案件之行政救濟採取復查前置主義。亦即納稅義務人對於稅捐稽徵機關之課稅處分如有所不服，在提起訴願及行政訴訟前，需先經過向原處分機關申請復查之程序。因此，關於撤銷課稅處分之行政訴訟，原處分機關對於同一租稅債權債務關係，曾前後做成兩個行政處分，其一為原核定稅捐之處分，其二為復查決定處分。

承上，關於課稅處分之撤銷訴訟，其「程序標的」究竟係指稅捐稽徵機關第一次所為的課稅處分，抑或是嗣後做成的復查決定處分，由於法無明文，向有爭議。在課稅處分之撤銷訴訟中，如以原核定課稅處分作為爭執對象，學說上稱之為「原處分主義」<sup>22</sup>，如以復查決定為爭執對象，則稱之為「裁決主義」<sup>23</sup>。另其「訴訟標的」之範圍，究竟是指課稅處分所核定之稅額整體，或是限於原告指摘之課稅處分理由，學說及實務上亦有所謂「總額主義」及「爭點主義」之不同見解<sup>24</sup>。惟本文以下僅就課稅處分撤銷訴訟之「程序標的」加以說明。

### 一、外國立法例

#### (一) 德國

依德國行政法院法第79條第1項規定：「撤銷訴訟之標的為：一、因訴願決定而獲得其形態之原行政處分。二、第三人因訴願決定而第一次遭受不利益時，其訴願決定。<sup>25</sup>另依德國財務法院法第44條第2項規定：「在前置程序後之撤銷訴訟之標的，為經由法院外之權利救濟之決定所獲得之型態之原行政處分。」所謂法院外權利救濟，係指聲明異議（復查）及訴願等行政救濟而言<sup>26</sup>。

從而，對於課稅行政處分提起撤銷訴訟，原則上是以行政處分為程序標的。另在訴訟前置程序中，如其救濟決定包含附加不利益，則原處分在救濟決定生效時，其內容已被救濟決定變更，故所稱之原處分係指經由救濟決定所獲得之型態下的原處分<sup>27</sup>。

除採原處分主義外，在例外情形則允許納稅義務人得以訴訟前置程序所作成之救濟決定作為程序標的。例如救濟決定是以納稅義務人遲誤救濟期間為由，程序駁回納稅義務人之請求，則此時得例外以該駁回請求之決定作為程序標的，向法院提起撤銷訴訟。而其所持理由是為避免損及納稅義務人尋求法庭外「事實審」之利益<sup>28</sup>。是關於行政處分撤銷訴訟之程序標的，德國之立法例是以原處分主義為原則，例外情形則採取裁決主義<sup>29</sup>。

#### (二) 日本

依日本行政事件訴訟法第10條第2項規定：「在處分撤銷之訴及對該處分之審查請求予以駁回之裁決的撤銷之訴，均得提起之情形，於裁決撤銷之訴中，不得以處分違法為理由，要求撤銷。<sup>30</sup>」因此，如對原處分不服，而為訴訟前置程序之救濟，經該救濟程序裁決後，如對該裁決提出撤銷訴訟，在該訴訟程序中，僅得主張裁決之固有瑕疵，不得主張原處分之違法。亦即原處分之違法，僅得於處分撤銷訴訟中主張。因此對於原核定課稅處分提出撤銷訴

訟，係以原處分為程序標的，而非救濟裁決，而採原處分主義<sup>31</sup>。

然在例外情形，諸如日本地方稅法第434條第2項、特許法第178條第6項、土地改良法第87條第10項等，明定僅得對於裁決提起訴訟，而不得對原處分提起訴訟，乃採裁決主義。而其所持依據一般而言，係認為原處分僅是暫時性處分，而裁決在實質上具有終局處分的性質<sup>32</sup>。

又當例外情形採取裁決主義時，所影響者係不得對原處分提起撤銷訴訟，但對於原處分之違法，在對於裁決之撤銷訴訟中，仍得爭執。而且當裁決違法而被撤銷時，原處分當然亦被撤銷<sup>33</sup>。



(與會專家學者)

## 二、學說見解

關於撤銷訴訟之程序標的，學者通說採原處分說<sup>34</sup>。所稱之原處分，於稅務案件之撤銷訴訟，究指原課稅處分或復查決定，就此學者見解亦認應以課稅處分為程序標的，非復查決定，而採原處分主義，其理由包括<sup>35</sup>：

(一) 認為課稅處分並非暫時性處分，欠缺如日本立法例採用裁決主義之理由。

(二) 我國稅捐稽徵法第35條第1項及同法第38條第1項，係為規範復查前置程序，而非採取裁決主義之規定。

(三) 如採裁決主義，則撤銷復查決定時，原核課處分之效力仍存在或隨同發生撤銷效果，不無疑義。

(四) 又如採裁決主義，則撤銷復查決定後，如若僅回復到申請復查程序，則違法之核課處分仍未排除，而繼續損害納稅義務人權益。

(五) 如採裁決主義，而撤銷復查決定後，原核課處分未隨同撤銷，將導致稅捐法律關係遲遲無法確定，不僅妨害法安定性，更可能導致納稅義務人長年反覆訴訟，無法達到實質有效之救濟，且浪費司法資源。

## 三、實務見解

### (一) 裁決主義：

1. 最高行政法院45年判字第7號判例：「再訴願官署認為原告繳款申請復查，未逾限期，原徵收機關拒絕復查及訴願決定駁回，均有未合，因將訴願決定及原處分均撤銷，並於主文揭載『其補徵稅額，應准依法復查，另為處分』。其『處分』之用語，顯即指營業稅法第十四條之「復查決定」而言。」依該判例意旨，訴願決定及原處分既然被撤銷，而准依法復查，並另為處分，且所指處分既為復查決定，則被撤銷之原處分亦應指復查決定，而採裁決主義。

2. 最高行政法院48年裁字第40號判例：「查關於再審原告所得稅部分之原處分及訴願再訴願決定，並經本院原判決予以撤銷，應由再審被告官署依復查程序另為處分。」依該判例意旨，稅捐稽徵機關於原處分被撤銷後，應另為復查程序之決定，則被撤銷之原處分應是指復查決定，而採裁決主義。

3. 最高行政法院74年判字第290號判決：「納稅義務人暫繳二分之一稅款申請復查後，提起訴願、再訴願及行政訴訟，雖經行政法院判決將再訴願決定、訴願決定及原處分均撤銷，應由被告機關另為適法之處分，但該案件僅回復至原申請復查之程序，並未確定，自不得申請退還暫繳之稅款」依該判決意旨，原處分經行政訴訟程序而被撤銷後，是回復到納稅義務人申請復查之程序，亦即訴訟程序所撤銷之對象為復查決定，原課稅處分並未被撤銷，

亦採裁決主義。

4. 最高行政法院91年度判字第2182號判決：「原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：…由於我國稅務爭訟事件，併採復查前置主義及訴願前置主義，稅務訴訟其程序標的，實務上係採裁決主義而非原處分主義，是本件程序標的乃為被上訴人之評定，而非原處分，…本院經核原判決於法並無違誤。」該判決明確認為撤銷訴訟之程序標的為復查決定，而採裁決主義。

## (二) 原處分主義：

依91年度各級行政法院行政訴訟法律座談會：「稅捐爭訟案件，由於提起訴願前依稅捐稽徵法35條多一道『復查』之前置程序，但復查之決定仍由原處分(被告)機關為之，故復查處分成為原處分機關之終局處分。惟在行政訴訟判決主文常為：『再訴願決定及原處分均撤銷』或『訴願決定及原處分(復查決定)均撤銷』，則判決所撤銷者究僅為『原處分』或包含『復查決定』致常生爭議，影響人民之權益及權義之不確定性。財政部82.7.21台財稅第821491819號函謂：『行政救濟撤銷重核，其所撤銷者，係指撤銷復查決定之處分，故原處分仍然存在』若原處分仍存在，則行政救濟之效果大打折扣，甚至失去意義。尤其在新行政訴訟法第196條規定有關金錢給付之撤銷訴訟，行政法院得以確定不同金額之給付或確認代替之，此一規定在稅捐事件，當係指行政法院根據自己所調查認定之事實，自行確認應補稅額，變更原課稅處分所核定之應納稅額而言，從而，倘原課稅處分未納入爭訟程序標的，而未予法院裁判，則如何變更原課稅處分核定之應納稅額之判決？另根據法安定性原則而論，訴訟理論制度之建立，首重的法明確性與安定性，在復查決定被撤銷變更時，原處分之命運如何？明顯有疑問，令人民難以預測，而如認為僅回復至申請復查程序，則將經常造成反覆爭訟之不安狀態，稅

捐法律關係遲遲無法確定，其妨害法的安定性至鉅，甚為明顯。討論意見：建請行政法院之判決主文明確指明『原處分(含復查決定)及訴願決定均撤銷』，以免爭訟不休。」<sup>36</sup>

前開座談會討論結果認為，稅捐撤銷訴訟之程序標的包含原處分(含復查決定)及訴願決定，既然將原核課稅捐處分納為行政訴訟之程序標的，則為採原處分主義。

## (三) 兼採裁決主義與原處分主義

依最高行政法院97年度裁字第4235號裁定：「故實務上判決主文所載之原處分，除載明含復查決定外，均僅指復查決定而言。故原判決主文既記載『訴願決定及原處分(復查決定)關於不利原告(即抗告人)部分均撤銷。訴訟費用由被告(即相對人)負擔。』並於理由認定抗告人有關司法院釋字第622號解釋之主張為可採，復查決定維持原核定乃有違誤。則原判決主文論知撤銷之原處分即僅指復查決定甚明。」

依該裁定意旨，似認為稅務案件撤銷訴訟之程序標的為何，應視判決主文而定。如判決主文載明撤銷之原處分含復查決定，則原核課處分及復查決定均遭撤銷，則似採原處分主義。又如判決主文所載撤銷之原處分如未載明含復查決定，則所稱之原處分即為復查決定，此時原核課處分並未遭撤銷，則採裁決主義。

(四) 綜上所述，關於課稅處分撤銷訴訟之程序標的，我國早期實務判決或判例多採裁決主義，雖然91年各級行政法院行政訴訟法律座談會，採原處分主義。但於同年最高行政法院91年度判字第2182號判決，仍明確採取裁決主義。另觀察近年來各高等行政法院有關課稅處分撤銷訴訟之判決，其判決主文所指撤銷「原處分」，究為原核定稅額處分或是指復查決定，仍未見一致，其中有僅載明「訴願決定及原處分均撤銷」者<sup>37</sup>；亦有載明「訴願決定及原處

分(即復查決定)均撤銷」者<sup>38</sup>;亦有載明「訴願決定及原處分(含復查決定)均撤銷」者<sup>39</sup>,可說相當紊亂。

另加諸最高行政法院97年度裁字第4235號裁定,認為稅務撤銷訴訟之程序標的究為原課稅處分或復查決定,應視判決主文而定。然在訴訟程序中,納稅義務人實難預見判決主文為何,此等見解反令課稅處分撤銷訴訟之程序標的,在訴訟程序中處於不確定之狀態。又判決主文所彰顯的裁決主義或原處分主義,在判決書中應否載明其理由,抑或全賴法官自由認定,而無須理由。另原告(納稅義務人)於起訴聲明中如表明原處分(含復查決定)及訴願均撤銷,而判決主文卻僅載明原處分及訴願決定均撤銷;或僅載明原處分(即復查決定)及訴願決定均撤銷,則該判決是否有已受請求而漏未判決之情事。關此情節,均生爭議,對於納稅義務人之權利,亦無法提供實質有效的訴訟保障。

#### 四、實務採取裁決主義之缺失：

(一) 台北高等行政法院101年度訴更一字第133號判決：「…事實概要：…被告續行查處並核定：原告於88年1月1日至89年5月29日間之銷售額合計新台幣(下同)7,139,550元,應補徵營業稅356,978元,並按所漏稅額處5倍之罰鍰計1,784,800元(計至百元止)。原告不服,申請復查,經被告復查決定變更罰鍰處分為1,070,900元,原告仍表不服,提起訴願復經駁回,遂提起行政訴訟,經本院以95年度訴字第3444號判決撤銷訴願決定及上開處分,囑由被告另為適法處分,被告遂依判決撤銷意旨,作成98年9月16日財北國稅法一字第0980251169號重核復查決定(下稱原處分),變更核定補徵營業稅額為238,882元及罰鍰為716,646元。原告對原處分仍表不服,提起訴願遞遭駁回,提起行政訴訟,復經本院99年度訴字第656號判決(下稱本院原判決)撤銷原處分及訴願決定關於原告應補徵營業稅逾109,894元部分

以及罰鍰逾329,682元部分,並駁回原告其餘之訴,被告對上開撤銷部分不服,提起上訴,經最高行政法院101年度判字第82號判決(下稱上訴審廢棄判決)廢棄本院原判決,發回本院更為審理。」由於判決實務關於稅務案件撤銷訴訟採裁決主義,原核課處分並未被撤銷,致使稅捐稽徵機關對於係爭案件之核課權長期未罹於時效,租稅法律關係長期陷於不安定,欠缺法安定性,及預測可能性<sup>40</sup>。

(二) 台北高等行政法院98年度訴字第2585號判決：「原告民國93年度營利事業所得稅結算申報,列報出售資產損失新台幣(下同)175,649,375元,經被告核定64,503,395元,應退稅額58,526元。原告不服,申經復查追認出售資產損失14,299,256元,原告猶不服,提起訴願,經訴願決定、原處分(復查決定)撤銷,案經被告重核復查遞予維持核定出售資產損失78,802,651元,原告就出售予國外其他公司之出售資產損失93,037,929元部分仍表不服,提起訴願,經遭駁回,原告猶未甘服,遂向本院提起行政訴訟。」判決實務關於稅務案件撤銷訴訟採裁決主義,原核課處分並未被撤銷,致使稅捐稽徵機關對於係爭案件之核課權長期未罹於時效。倘若稅捐稽徵機關又重複為相同(或類似)之重為復查決定,將造成納稅義務人重複循環爭訟,造成空有救濟制度,但無法達到實質救濟結果,顯然與兩公約揭示實質有效之訴訟保障規定不符,並且浪費司法資源。

#### 伍、結論

兩公約施行法賦予兩公約國內法效力,自施行以來,已歷五載,然在稅務案件之行政訴訟程序中,援引兩公約作為請求依據之案件數量極其有限,因此而受法院肯認之案件,更付之闕如。又在稅務訴訟程序中,人民敗訴比率偏高之情事,向受人民所質疑,該等情事在兩公約施行後,有無顯著改善,為

吾人所關切。經觀察高等行政法院關於營利事業所得稅及營業稅之判決，並檢視其敗訴與勝訴之案件數量及比率，顯示在兩公約施行前後，人民在稅務訴訟案件之敗訴情形「並無顯著改善」。

另關於課稅處分撤銷訴訟之程序標的，我國行政訴訟實務早期採裁決主義，近期有認為應採原處分主義者，惟目前仍未見一致見解。甚至有實務見解認為究採原處分主義或裁決主義，應視判決主文而定，更讓撤銷訴訟之程序標的，在訴訟程序中淪於不確定。

況我國訴訟實務所採取之裁決主義，不僅未如德國或日本具有法律依據，亦欠缺法理基礎，且為學者所批評。甚且司法實務所採取裁決主義，亦與德國或日本所採之裁決主義內容不相同，諸如：我國訴訟實務所採取之裁決主義，並非如日本或德國之立法例僅於例外情下採用。又日本立法例之所以例外採取裁決主義之理由，係因原處分僅是暫時性處分，而裁決在實質上具有終局處分的性質，然我國課稅處分並無此特性。又德國例外採取裁決主義是為避免納稅義務人喪失法庭外「事實審」利益，然我國實務採取裁決主義，卻反陷人民於不利益。

然依我國實務見解，當復查決定因違法而遭撤銷時，原核課處分並不因此當然亦被撤銷，使課稅處分長期未能確定，造成所謂「萬年稅單」，讓人民對於同一租稅法律關係，承受反覆爭訟之痛苦。此與兩公約所揭示，當人民權利受到侵害，應獲得公平及有效的司法程序保障之規範未合。是關於稅務案件撤銷訴訟之程序標的，為求提供人民實質有效的司法救濟程序，原則上宜採取原處分主義，惟當為了保護人民尋求法庭外事實審之利益時，方例外採取裁決主義。

### 《註釋》

1參見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2條。

2參見經濟、社會及文化權利國際公約第1條第1項及公民權利和政治權利國際公約第1條第1項。

3參見公民與政治權利國際公約第14條第1項。

4參見司法院網站<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，鍵入法院名稱、判決案由、判決期日及關鍵字「公約」搜尋。

5同註4。

6同註4。

7同註4。

8因所得稅與營業稅之行政訴訟，與遺產稅、贈與稅、土地增值稅等稅目相較，其案件數量相對較多，又營利事業所得稅之爭執金額通常較個人綜合所得稅高，因篇幅所限，爰擇定營利事業所得稅及營業稅作為觀察對象。

9囿於時迫，雖未能觀察完整5年期間之判決情形，惟假設訴訟案件發生勝訴及敗訴之情形是隨機出現，且排除2014年11月21日至2014年12月9日之判決，其時間短，案件數量少，因此對於勝訴及敗訴比率之影響略而不計。

10參見司法院網站<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>，表格內容僅統計實體判決件數，有關程序性裁定之件數則未予計入，例如：再開辯論程序裁定、終結準備程序裁定、再開準備程序裁定、移轉管轄裁定、命補繳裁判費裁定、未繳裁判費駁回裁定、逾期起訴駁回裁定、逾期復查駁回裁定、逾期訴願駁回裁定、無理由駁回裁定、其他程式不備駁回裁定等。

11同註10。

12同註10。

13同註10。

14同註10。

15同註10。

- 16 參見顏月珠，現代統計學，2003年6月版，第341-344頁。
- 17 參見顏月珠，現代統計學，2003年6月版，第344及351頁。
- 18 參見陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，民國80年2月初版第1頁。另有學者稱之為訴訟對象，參見彭鳳至，德國行政訴訟制度及訴訟實務之研究，1999年6月，第74、77頁。
- 19 參見陳清秀前揭書第1頁。另有學者將「訴訟標的」稱之為狹義的行政訴訟標的、訴之標的、訴之客體、撤銷標的者，參見蔡志方，行政救濟法新論，2007年11月，3版，第194頁；鄭中睿，撤銷課稅處分訴訟之訴訟標的檢討與在建構，國立中正大學法律學研究所碩士論文，第44頁。
- 20 稅捐稽徵法第35條第1項：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查：一、依核定稅額通知書所載有應納稅額或應補徵稅額者，應於繳款書送達後，於繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。二、依核定稅額通知書所載無應納稅額或應補徵稅額者，應於核定稅額通知書送達之翌日起三十日內，申請復查。三、依第十九條第三項規定受送達核定稅額通知書或以公告代之者，應於核定稅額通知書或公告所載應納稅額或應補徵稅額繳納期間屆滿之翌日起三十日內，申請復查。」
- 21 稅捐稽徵法第38條第1項：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。」
- 22 參見陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，民國80年2月初版第37-44頁。
- 23 參見陳清秀前揭書第56-62頁。
- 24 參見陳清秀前揭書第2-3頁。
- 25 參見邱晨，論課稅處分撤銷之訴的訴訟標的及其在遺產稅之適用，國立台灣大學課會科學院國家發展研究所碩士論文，第132頁。
- 26 參見陳清秀，前揭書第37頁。
- 27 參見陳清秀前揭書第39頁。
- 28 參見陳清秀前揭書第39-43頁。
- 29 參見林隆志，論行政訴訟之程序標的—以法定訴訟種類為中心，國立成功大學法律學系碩士論文，第154-155頁。邱晨前揭文第132頁。
- 30 參見陳清秀前揭書第39頁。
- 31 參見陳清秀前揭書第44-45頁。
- 32 參見陳清秀前揭書第56頁。
- 33 參見陳清秀前揭書第57頁。
- 34 參見林隆志前揭文第157頁。
- 35 參見陳清秀前揭書第62頁。
- 36 參見林隆志前揭文第334頁。
- 37 參見台北高等行政法院97年訴字第1201號判決、99年訴字第105號判決等。
- 38 參見台北高等行政法院98年訴字第1008號判決、99年訴字第492號判決等。
- 39 參見台北高等行政法院98年訴字第947號判決、99年訴字第700號判決等。
- 40 台北高等行政法院99年度訴更二字第23號判決，就其判決書事實欄所載內容觀之，系爭案件事實發生於民國82年間，然截至民國101年間仍繫屬於台北高等行政法院，租稅法律關係長期陷於不確定。

《汽車駕駛人法律實用手冊》由李永然律師及簡嘉宏律師共同執筆，規劃以「購車權益」、「租車權益」及「行車事故黑白」三大篇、近二十個案例作為講述核心即秉持防患於未然的理念，用具體的生活案例及淺顯的文字解析，指引讀者認知自己的法律權益，現在開放免費索取，欲索取者，請來函附上10元中型回郵信封（16cm×22cm以上），註明手冊名稱，寄至100臺北市中正區杭州南路一段23號4樓-3中華人權協會收。  
洽詢電話：(02) 3393-6900

# 活動花絮

## 《台北海外和平服務團》

本會李永然理事長出席外交部NGO新春茶會



(李永然理事長出席外交部新春茶會)

2015年2月4日下午3時，本會理事長李永然律師出席外交部舉辦之「NGO新春茶會」，林永樂部長親自主持，行政院政務委員馮燕、立法委員蘇清泉、考試委員李選等皆到場致意。林部長表示2014年透過政府與NGO團體及國際社會的共同合作關係，對於政府近年來「國際人道援助提供者」的工作目標達成豐碩的具體成果。

## TOPS查重傳副團長召開工作會議



(查重傳副團長與會務人員研討活動籌辦事宜)

2015年3月20日上午10時本會台北海外和平服務團

查重傳副團長召開工作會議，就今年620難民日活動籌備事宜進行討論。

## 《會務動態》

本會理事長李永然律師演講「從聯合國經社文權利國際公約談導遊之勞動權益的保障」

2014年12月13日晚，本會理事長李永然律師進行「從聯合國經社文權利國際公約談導遊之勞動權益的保障」演講，介紹「聯合國經社文權利國際公約」中所建立的「勞動人權」，並檢視我國「導遊」在勞動工作中所面臨的現況與處境。

## 本會吳威志秘書長召開秘書處工作會議

本會吳威志秘書長於2014年12月19日下午舉行工作會議，討論2015年會務推動規劃。

## 本會理事長李永然律師出席2014年諾貝爾人權獎凱拉許·沙提雅提歡迎晚宴



(李永然理事長與凱拉許·沙提雅提先生合影)

本會李永然理事長受邀出席外交部舉辦之2014年諾貝爾人權獎得主凱拉許·沙提雅提先生暨夫人歡迎晚宴。凱拉許·沙提雅提先生是知名的兒童權益捍衛者，畢生致力救援童工童奴，創立挽救童年運動(Bachpan Bachao Andolan, BBA)組織，為宣揚反剝削、保障兒童受教權之理念而奔走，於去(2014)年獲頒諾貝爾和平獎。

### 本會李永然理事長召開秘書處工作會議

本會李永然理事長於2015年1月21日下午1時40分假本會會議室召開秘書處工作會議。會中針對理監事會議及會員大會籌備事宜，及本年度工作計畫進行討論。

### 本會林天財常務理事出席納稅人權利保障與稅務訴訟實益研討會

本會常務理事暨賦稅人權委員會林天財主委於2015年1月22日出席台北商業大學舉辦「當前稅務爭訟指標案例剖析(十二)納稅人權利保障與稅務訴訟實益」研討會並擔任與談人。

### 本會召開第16屆第五次理監事聯席會議圓滿結束



(李永然理事長主持會議致詞)

本會於2015年1月23日上午11時30分假台北律師公會第一會議室舉行第16屆第五次理監事聯席會議。會中確認上次會議決議追蹤事項後對本次會議提案進行討論與表決，本次會議提案計有：一、103年度收支決算表；二、104年度工作計畫及年度預算案；三、台北海外和平團(TOPS)之「邊境傳愛—2014年泰緬邊境人道援助與助學計畫」公益勸募專案結案；四、新入會員審核；五、第16屆第二次會員大會召開時間。以上五案經理、監事討論後照案通過。

### 本會協辦、永然法律基金會主辦之「永然第十二期高中法律生活營」圓滿成功！

2015年2月3日至6日，永然法律基金會主辦，本會、台北市立成功高級中學、永然聯合法律事務所、永然文化出版(股)公司等單位協辦「永然第十二期高中法律生活營」，進行為期四天的法律學習課程。

### 法務部檢察司余麗貞副司長拜會本會



(李永然理事長向余麗貞副司長介紹本會推動相關人權工作)

2015年3月4日上午9時30分法務部檢察司余麗貞副司長率同兩位主任檢察官拜會本會，由李永然理事長，金門大學民調中心執行長劉佩怡教授、會訊編輯委員會陳建宏主委、李佩金副秘書長及曹立欣秘書共同接待。

### 本會召開第16屆第2次會員大會



(會員大會會員出席踴躍)

2015年3月14日早上10時半本會第16屆第2次會員大會假台大校友會館召開，會議由李永然理事長主持，並邀請許文彬名譽理事長、蘇友辰名譽理事長出席致詞給予會員勉勵及期許。本次大會會員出席踴躍，討論熱烈。會後設宴於蘇杭小館聯誼餐敘，活

動圓滿落幕。

### 本會袁易副主委出席內政部「消除一切形式種族歧視國際公約」第二次專家審查會議

2015年3月16日假內政部移民署召開「消除一切形式種族歧視國際公約」第二次專家審查會議，本會袁易副主委代表本會出席，會中針對各部會法規條文是否落實「消除一切形式種族歧視國際公約」進行檢視與討論。

### 本會名譽理事長許文彬律師「從大寮挾持事件反思台灣刑事制度」演講

2015年3月17日本會名譽理事長、總統府國策顧問許文彬律師應台大法律系學會邀請至台大霖澤館進行演講。

### 本會李永然理事長召開秘書處工作會議



(李永然理事長手持三月份出刊之TOPS News Letter，期待會員及民眾透過TOPS增加對泰緬邊境難民境遇的理解，進而伸出援手)

2015年3月19日下午1時50分召開秘書處工作會議，與會包括副秘書長李佩金、秘書葉靜倫、曹立欣、會計詹叡臻，會中針對近期會務工作安排進行討論。

### 本會鄧衍森常務理事應邀擔任國健署人權講座培訓講師

2015年3月20日本會鄧衍森常務理事應國健署邀請擔任該署人權培訓講座講師，講授人權公約概況。

### 本會李雯馨主委前往屏東監獄進行演講



(本會李雯馨主委赴屏東監獄演講)

2015年3月20日下午2時，本會社會關懷救助委員會李雯馨主委於屏東監獄舉辦品格教育公益講座活動，希望透過演講讓每位收容人提升自我品格與道德，雖身繫囹圄，但也必須不負社會期待，追求自身和諧安定責任，徹底從「心」改變。

### 本會李雯馨主委前往勞動力發展署演講



(本會李雯馨主委與苗栗分署聽講民眾合影)

2015年3月19日、20日、24日，本會社會關懷救助委員會李雯馨主委應勞動力發展署邀請，分別赴苗栗、桃園、竹北分署進行演講，以〈自我認同與自我管理〉為題，關懷社會民眾工作權。

# 新入會員：特別推薦

## (按姓名筆劃排序)

中華民國104年1月23日第十六屆第五次理監事聯席會議，通過3位，並依本會組織章程第六條規定提案審核通過。



杜淑觀

介紹人：吳威志

學歷：文化大學法律系

現職：國泰人壽經理/臺鹽生技萬華店負責人

經歷：立法院國會助理工會常務監事、台灣生計加盟店發展協會理事長、中華民國彰化同鄉總會財務主委、心宜有限公司負責人



林宜君

介紹人：吳威志

學歷：國立台灣大學EMBA、政治大學法律碩士

現職：福衡法律事務所主持律師

經歷：臺北市藥師公會法律顧問、新竹縣藥師公會法律顧問警政署保安警察第六總隊法律顧問、西台灣環境保護協會理事長。

著有《跟著律師訂契約—借貸契約》、《刑法總則概要》…等書



葉慶元

介紹人：李永然

學歷：美國賓夕法尼亞大學(S.J.D)法學博士

現職：泰鼎法律事務所合夥律師

經歷：中華國仲裁人協會仲裁人、中華民國憲法學會副秘書長、總統府法規委員會委員、臺北市政府法規委員會主任委員

### 入會辦法

凡贊同中華人權協會宗旨，經本會理、監事一人或會員二人以上之推薦，經本會理事會通過得為本會會員。

會費：入會費一千元，常年會費一千元，永久會員會費一萬元。

認識本會：<http://www.cahr.org.tw/>

來電洽詢：(02) 3393-6900



# 社團法人中華人權協會

## 捐款芳名錄

### 人權教育基金捐款

月份	姓名	金額(新台幣)
1月份	夏雁峰	30,000元
	考試院副院長高永光	20,000元
	彭光輝	12,082元
	趙子巖	2,000元
	馮怡萍	500元
	蔡正典	500元
	漢星文化事業有限公司	400元
	王曉珺	300元
	李廷鈞	100元
	邱湘燕	100元
2月份	馮怡萍	500元
	蔡正典	500元
	王曉珺	300元
	邱湘燕	100元
3月份	上伸股份有限公司	20,000元
	馮怡萍	500元
	蔡正典	500元
	南天書局	400元
	王曉珺	300元
	李廷鈞	100元
	邱湘燕	100元

資料提供人:中華人權協會

### 您的捐款，是我們行動的力量！

中華人權協會（原名中國權協會）自民國68年成立至今，致力於人權理念之倡導、人權相關法案之推動、人權事件之關切協助、台灣人權現況之研究調查、國內外人權組織之聯繫、原住民服務及法律服務等。69年成立「中泰難民支援服務團」（83年更名台北海外和平服務團TOPS）派遣工作團隊與物資至泰緬邊境各難民營。

一路走來，無論風雨，有您的支持，正是我們走下去的最堅實力量，希望所有注重人權的朋友能繼續捐輸，讓我們在維護人權的路上可以做的更多！做的更好！

◎捐款帳戶及劃撥資訊

帳戶：社團法人中華人權協會      劃撥帳號：01556781

帳戶：社團法人中華人權協會（原住民工作團）      劃撥帳號：19398472

帳戶：社團法人中華人權協會台北海外和平服務團TOPS      劃撥帳號：18501135



98-04-43-04

郵政劃撥儲金存款單

帳號

01556781

金額  
新台幣  
(小寫)

仟 佰 拾 萬 仟 拾 元

通訊欄 (係與本存款有關事項)

社團法人中華人權協會

戶名

寄款人

姓名

□□□□-□□

通訊處

電話

經辦局收戳

◎寄款人請注意背面說明。  
◎本收據由電腦印錄，寄款人請勿填寫。

郵政劃撥儲金存款收據

收款帳號戶名

存款金額

電腦紀錄

經辦局收戳

虛線內備機器印證用請勿填寫

## 郵政劃撥存款收據

### 注意事項

- 一、本收據請詳加核對並妥為保管，以便日後查考。
- 二、如欲查詢存款入帳詳情時，請檢附本收據及已填妥之查詢函向各連線郵局辦理。
- 三、本收據各項金額、數字係機器印製，如非機器列印或經塗改或無收款郵局收訖章者無效。

## 請寄款人注意

- 一、帳號、戶名及寄款人姓名通訊處各欄請詳細填明，以免誤寄；抵付票據之存款，務請於交換前一天存入。
- 二、每筆存款至少須在新臺幣十五元以上，且限填至元位為止。
- 三、倘金額塗改時請更換存款單重新填寫。
- 四、本存款單不得黏貼或附寄任何文件。
- 五、本存款金額業經電腦登帳後，不得申請撤回。
- 六、本存款單備供電腦影像處理，請以正楷工整書寫並請勿摺疊。帳戶如需自印存款單，各欄文字及規格必須與本單完全相符；如有不符，各局應婉請寄款人更換郵局印製之存款單填寫，以利處理。
- 七、本存款單帳號與金額欄請以阿拉伯數字書寫。
- 八、帳戶本人在「付款局」所在直轄市或縣（市）以外之行政區域存款，需由帳戶內扣收手續費。

交易代號：0501、0502 現金存款 0503 票據存款 2212 劃撥票據託收

本聯由儲匯處存查 210 × 110 (80g/m<sup>2</sup>紙) 保管五年