

財政部落實「納稅者權利保護法」 具體作法

吳自心*

要 目

壹、前言

叁、結語

貳、具體作法

提 要

納稅者權利保護法於 106 年 12 月 28 日正式施行，該法重要意義在於重新定位徵納關係，稅務行政由過去以稽徵為導向，轉變以納稅者為中心，實為我國落實納稅者權利保護一大里程碑。本法規範內容廣泛，為利順利推行，財政部於施行前一年成立推動小組，訂定計畫，落實執行。本文簡要就保障基本生活、落實正當法律程序及設置納稅者權利保護組織三面向，說明財政部落實納稅者權利保護法之具體作法。

壹、前言

納稅者權利保障向來為外界關注議題，納稅者在依法履行納稅義務同時，亦應享有被國家公平對待及受到正當法律程序保障之權利。隨著納稅者權利保障意識抬頭，且現代法治國家，例如英、美、法等國，均訂有納稅者權利法案，納稅者權利保護已為普世價值，現行稅捐稽徵法第 1 章之 1「納稅義務人權利之保護」採「專章」之立法方式及規範內容，已不符合實際需要及社會期待，在立法院及財政部共同努力推動下，我國於 105 年 12 月 28 日制定納稅者權利保護法(下稱納保法)，¹並自 106 年 12 月 28 日施行。

納保法以專法形式制定，除接軌國際人權條約及符合國際潮流外，其更重

* 本文作者為財政部常務次長。本文第一次發表於「月旦會計實務研究」月刊第 1 期(2018 年 1 月)。

¹ 105 年 12 月 28 日華總一義字第 10500161471 號令公布。

要意義在於昭示徵納雙方關係重新定位，稅務行政由過去以稽徵為導向，轉變為以納稅者為中心，強調受調查者權利、落實實質地位平等及公平合理課稅，實為我國落實納稅者權利保護一大里程碑。鑑於納保法規內容廣泛，為利順利推行，財政部於 106 年 1 月 5 日成立「推動納稅者權利保護法工作小組」，訂定作業執行計畫，由賦稅署、關務署、各地區國稅局、財政資訊中心及各地地方稅稽徵機關就如何落實納稅者權利保護法分工負責，定期召開工作小組會議，適時滾動檢討並追蹤後續應辦事項執行進度，目前已完成相關法規及申報書表修訂等前置作業。本文簡要就保障基本生活、落實正當法律程序及設置納稅者權利保護組織等面向予以說明。

貳、具體作法

一、保障基本生活

為落實憲法第 15 條生存權保障及經濟社會文化權利國際公約第 7 條確保維持本人及家屬合理生活水平，對於納稅者為維持自己及受扶養親屬維繫生存最低額度，國家課稅權應予限制，避免過度侵害人民權利，納保法第 4 條第 1 項規定，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。所謂維持基本生活所需之費用，依同條第 2 項規定，由財政部參照行政院主計總處公布最近一年全國每人可支配所得中位數 60% 定之。

納稅者基本生活所需費用隨國家之經濟發展程度而上升，國家之財政能力亦因當時之國家經濟形勢而升降；因此，基本生活費不予課稅之具體實踐方式，應權衡考量國家財政能力及人民負擔稅捐能力，²避免對於國家財政行政造成沉重負擔。³另參酌當時本條制定討論意見，⁴基本生活所需費用係以免稅額、標準扣除額及薪資所得特別扣除額合計金額作為比較基礎，基於歷史解釋及兼顧國家財政，財政部於 106 年 9 月 8 日訂定發布納保法施行細則第 3 條第 1 項規定，將上開扣除額納入基本生活所需費用比較範圍。為因應上述規定施行，財政部

² 司法院釋字第 701 號解釋黃茂榮大法官協同意見書可資參照。

³ 倘排除「薪資所得特別扣除額」基本生活所需費用比較範圍，以 104 年度綜合所得稅申報資料為分析對象，預估稅收影響數約新臺幣 145 億元。

⁴ 立法院公報第 105 卷第 85 期(頁 84)及第 101 期(頁 424)委員會紀錄之討論意見。

公告 106 年度每人基本生活所需費用為新臺幣 166,000 元，俾落實本條立法目的。

二、落實正當法律程序

稅捐核課涉及公權力運作，攸關人民權益甚鉅，不僅須有國會保留，程序上更應設置合理正當法定程序，俾保障人民有合理、公平參與及異議之權利。具體內涵包括陳述意見、理由記載、法令公開、閱覽卷宗及禁止違法取證等。另為貫徹稅捐稽徵機關人員於調查程序恪遵納稅者人權保障及正當法律程序，財政部 106 年 9 月 14 日訂定發布「稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項」(下稱注意事項)，將稅捐調查程序應踐行重要事項，例如調查函應行記載事項、調查程序進行、談話筆錄製作及錄影、錄音等程序統一明確規範，俾供基層稅務人員一致遵循。其中部分規定行政程序法及稅捐稽徵法中已有明定，爰不再贅述，以下僅就納保法較為特別之處提出說明：

(一) 違法取證不得作為課稅或處罰基礎

為確保稅捐調查程序之合法正當，避免稅捐稽徵機關透過調查程序過度干預基本權，參酌刑事訴訟法「證據排除法則」，納保法第 11 條第 3 項明定違法取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎，以生警惕嚇阻效果。另為避免輕微調查程序瑕疵，倘因此捨棄已查得事證，致逃漏稅捐者無須繳稅，有違租稅公平正義，且相較刑事訴訟法第 158 條之 4 規定，⁵對於攸關人民生命及自由權之刑事訴訟程序，公務員因違背法定程序取得證據之證據能力，尚須審酌人權保障及公共利益之均衡維護，非一概令其全無證據能力。基於舉重明輕之法理，同條項但書規定：「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。」至於「情節輕微」及「公共利益」究應如權衡，涉個案事實認定，或可參考納保法施行前之部分法院判決，作為未來判斷標準。

依現行最高行政法院見解認為，應就違背法定程序之程度、違背法定程序時之主觀意圖(即實施行政調查之公務員是否明知違法並故意为之)、違背法定程序時之狀況(即程序之違反是否有緊急或不得已之情形)、侵害被調查人權益之種類及輕重、違反誠實申報稅捐義務行為所生之危險或實害、禁止使用該證據對

⁵ 刑事訴訟法第 158 之 4 條：「除法律另有規定外，實施刑事訴訟程序之公務員因違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，應審酌人權保障及公共利益之均衡維護。」。

於預防將來違法取得證據之效果、行政機關如依法定程序，有無發現該證據之可能性，及證據取得之違法對行政處分相對人之行政救濟有無產生不利益與其程度等情狀予以審酌，以決定應否賦予證據能力。⁶財政部為落實本條項立法目的，未來將更積極督促各稅捐稽徵機關加強租稅宣導及法制教育訓練，秉持依法行政原則，依職權查明課稅事實及調查證據，確保納稅者權益。

(二) 調查程序錄影、錄音

納保法第 12 條第 3 項本文規定：「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。」立法目的在降低被調查者至稅捐稽徵機關接受調查或備詢時之恐懼或心理負擔，確保談話筆錄任意性及正確性，並增進徵納雙方理性、平等之相互對待。

目前稅捐調查程序，被調查者至稅捐稽徵機關接受調查多以書面作為紀錄，納保法施行前，財政部曾於 100 年 10 月 12 日修正稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點第 8 點第 2 項規定，⁷允許納稅者或其代理人於協談時，得要求全程錄影、錄音，惟實務上運用錄影或錄音設備進行存證案例並不多見，且該規定僅適用協談程序，至其他調查程序得否錄影、錄音並無規範。此外實際錄影、錄音係由稅捐稽徵機關人員為之，被調查者如有需要時，再向稅捐稽徵機關調取；至於被調查者可否親自為之，依法務部見解，⁸民眾至機關場所內陳情、檢舉或接受調查時，因處於非公開之場所，故認其非屬公開行為，則民眾在該公營造物內，應服從公營造物之秩序權。⁹過去稅捐稽徵機關多基於內部安全及財產管理權之需求，對民眾之錄影、錄音等行為限制或禁止之。因此，納保法允許納稅者得自行錄影、錄音，一方面除得有效嚇阻稅捐稽徵機關於調查程序故意以強暴、脅迫等不正當方法違法訊問，其更重要意義在強調徵納雙方於調查程序實質地位平等及程序基本權。

⁶ 最高行政法院 103 年度判字第 407 號判決參照。

⁷ 財政部 100 年 10 月 12 日修正稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點第 8 點第 2 項規定：「稅捐稽徵機關協談人員進行協談時，得應納稅義務人或其代理人要求，或視案件需要經納稅義務人或其代理人同意後，進行全程錄音、錄影。」。

⁸ 法務部 102 年 2 月 8 日法檢字第 10204503780 號函。

⁹ 陳敏(2011)，頁 1010-1012。

為因應實施錄影、錄音程序，各稅捐稽徵機關經參考行政院公平交易委員會作法，業完成相關錄影、錄音設備建置，將來被調查者於稅捐調查程序如有錄影、錄音需求，即可申請稅捐稽徵機關錄影、錄音或自行為之。另對於錄影、錄音相關檔案保存期限及調閱，依注意事項第 13 點規定：「調查之錄影、錄音檔案錄製成光碟片或儲存於其他裝置，其保存期間與該案卷之保存期限同。」及第 12 點規定：「錄影、錄音結束，應將錄影、錄音檔案燒錄成光碟片或其他儲存裝置一式 2 份，載明被調查者之姓名、調查事由及範圍、調查之起、迄時間、調查地點，加封緘後由錄製者及被調查者簽名，一份附於調查報告，一份依規定歸檔，並由管制人員記錄歸檔文號。被調查者要求提供錄影、錄音光碟片或其他儲存裝置時，應依規定辦理檔案受理申請、審核、複製及收費。」¹⁰。

至稅捐稽徵機關人員赴納稅者營業場所調查，是否須如同警察配置錄影、錄音設備，按納保法第 12 條第 3 項有關錄影、錄音規定，旨在減輕受調查者至稅捐稽徵機關接受調查時產生心理壓力，而稅捐稽徵機關人員赴納稅者營業場所調查，因該場所係處於被調查者熟悉且可支配場所，應可期待其陳述任意性，且到場進行稅務調查，不若司法警察權具有限制或拘束人身自由公權力，於執行逮捕、拘提或搜索等法定職務確有錄影、錄音之必要，另實務上一般行政機關例如公平交易委員會或消費者權利保護官於其他場所進行調查程序，亦未實施錄影、錄音，爰納保法目前就此情形尚無規劃須如同警察配置錄影、錄音設備。

(三) 公開解釋函令及檢討合宜性

1. 公開解釋函令

鑑於我國稅捐法令、行政函釋為數甚多¹¹且具相當高之專業性，非納稅者所能完全知悉，為保護納稅者正確納稅之權利，納保法第 9 條第 1 項及第 2 項規定，主管機關就稅捐事項所作成之解釋函令及行政規則，除涉及公務機密、營業秘密或個人隱私外，均應公開。未經以適當方式公開者，稅捐稽徵機關不得作為他案援用。現行稅捐稽徵機關於個案中援引之解釋函令，約可區分為以下 3

¹⁰ 依財政部 107 年 3 月 9 日修正發布之「財政部及所屬機關提供政府資訊收費標準」第 3 條附表。

¹¹ 截至 107 年 5 月 31 日止各稅目統計約有 9 千餘則有效解釋函令。

類：(1)已收錄於最新法令彙編者；(2)最新法令彙編編纂後，財政部及各權責機關依行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款及第 160 條第 2 項訂頒之解釋性及裁量性行政規則；(3)財政部及各權責機關就具體個案或法律適用所為核釋，認有各稅捐稽徵機關以一體適用，但未以令發布之「通案函」。

其中，(1)(2)業以編入法令彙編或登載於政府公報，並揭示於財政部網站之適當方式公開。(3)通案函部分，乃財政部及各權責機關對於主管法規所為法律見解或案件處理一致性原則，於具體個案適用上極具參考價值，為兼顧現行稽徵實務及落實本條項解釋函令公開立法意旨，財政部盤點現存內地稅最新法令彙編編纂後所發布之通案函(未編法令彙編之稅目，例如特種貨物及勞務稅條例，則盤點全部通案函)，經檢視仍有於他案援用可能性，即於財政部網站公開，¹²俾供民眾查詢運用。未來財政部對於認有全體機關一體適用必要性之釋示，將確實以「令」方式發布，¹³公開予納稅者知曉，避免再以「通案函」方式辦理，俾落實本條項解釋函令應公開之立法目的。

2. 檢討解釋函令合宜性

依據憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，惟法律規定不可能鉅細靡遺，乃有授權行政機關訂定法規命令為補充規定；或雖無法律授權，行政機關仍得基於權限或職權，就有關課稅之技術性、細節性事項，於符合法律意旨之限度內，依據行政程序法第 159 條規定訂定相關行政規則或解釋令，以確保行政權限行使之一致性，並提高納稅者預測可能性及法規安定性。¹⁴基於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，中央財稅主管機關本於法定職權就相關規定予以闡釋，應秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該

¹² 網頁路徑：財政部賦稅署\便民服務\賦稅(內地稅)法規\內地稅新頒函釋。

¹³ 依法務部 99 年 4 月 1 日法律字第 0990700176 號函，行政機關依行政程序法第 160 條第 2 項規定發布行政規則之處理方式，應按「98 年度法制業務座談會」決議辦理。依該決議，各機關就個案釋示之行政規則，如認有全體機關一體適用之必要，應採同法第 159 條第 2 項第 2 款規定以令方式發布(即應由其首長簽署，登載於政府公報)。

¹⁴ 陳清秀(2016)，頁 127，「為確保行政法規的統一公平的執行，減輕公務人員適用法令遭遇疑義之困難與工作負擔，並使行政機關的行為，以及行政程序透明化，以便讓人民事先有預測可能性，進而提高行政法規的安定性，行政規則(令函)也有存在的必要。倘若沒有行政規則，而委由各行政機關獨自判斷以解釋適用行政法規時，則各機關之行政事務勢必陷於相當混亂的狀態。」。

法律之立法目的、租稅之經濟意義，始與租稅法律主義、租稅公平原則無違。¹⁵又主管機關執行法律規定所為釋示，係依解釋函令作成當時之社會一般觀念定之，惟社會觀念常隨社會發展、風俗變異而有所不同，主管機關所為釋示，自不能一成不變，以因應國家政策方向與經濟及社會發展。¹⁶

據此，為使賦稅法規更加周延及完備，增進徵納雙方和諧，減少爭議，財政部將積極從多元面向滾動檢視解釋函令合法性及合理性，強化與機關及工商團體對話，蒐集各界建言及輿情，並適時邀請外部學者參與檢視解釋函令，透過定期及適時解釋函令檢討機制，以落實納保法第 9 條第 3 項規定：「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。」立法目的。財政部採行機制如下：

(1) 定期檢討機制(法令研審)

配合納保法第 9 條第 3 項規定，縮短現行編審各稅法令彙編作業期程，定期邀集賦稅署、關務署、各相關稅捐稽徵機關及專家召開法令研審會議，以作通盤、全面性之檢討。研審範圍包含原已列入法令彙編之函令，及原法令彙編首頁所揭函令「收錄基準日」翌日起至次版彙編函令「收錄基準日」前發布之新解釋函令。¹⁷經研審後，如有不合時宜者，¹⁸即不再編列於新版彙編。

(2) 適時檢討機制

隨時蒐集納稅者、相關機關、公會、團體及學者專家等外界意見與建議，從民眾及企業角度適時檢討研議解釋函令。各稅捐稽徵機關於稽徵實務作業遇有法令不合時宜或衍生適用疑義案例，亦均報財政部適時檢討研修；另依納保法第 20 條第 1 項規定，納稅者權利保護官(下稱納保官)辦理納稅者權利保護事項，對於納稅者建議有採行之必要性及可能性，惟因法令限制未便採行者，得

¹⁵ 司法院釋字第 620 號、第 622 號、第 640 號、第 674 號及第 692 號解釋意旨參照。

¹⁶ 司法院釋字第 697 號解釋理由書第 5 段參照。

¹⁷ 以「土地稅法令彙編」為例，101 年版函令「收錄基準日」為 101 年 10 月 25 日以前發布者，105 年 12 月版函令「收錄基準日」為 105 年 9 月 13 日以前發布者，則 105 年 12 月版所編列之釋示函令，研審範圍包含：一、原已列入 101 年版土地稅法令彙編之函令。二、自 101 年 10 月 26 日至 105 年 9 月 13 日之函令。

¹⁸ 有下列情形之一者，即不再編列於新版彙編：1.因稅法之修正或變更已不再適用。2.對於同類案件先後多次釋示，顯有重複。3.法有明文毋庸再為釋示。4.內容與法律或上級機關命令牴觸。5.各函令間前後釋示不一致。6.內容含混，不足援為執行之依據。

敘明理由提出改善建議。又財政部訴願審議委員會審理訴願案件，發現解釋函令不明確或與實務運作有落差或不合時宜之處，即擬具修正建議送請賦稅署或關務署研處，期透過法制面與業務單位檢討修正，俾使法規與時俱進，有效消弭訟爭、維護納稅者權益。

三、設置納稅者權利保護組織

(一) 納稅者權利保護諮詢會

1. 諮詢會運作方式

鑑於租稅制度攸關國家財政、經濟發展及社會福利等多元領域，具高度專業性及複雜性，為廣納各界意見，納保法第 19 條規定，財政部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(下稱諮詢會)，並授權財政部就組成人數、任期、選任及組織等相關事項訂定辦法。財政部爰於 106 年 6 月 3 日訂定發布「財政部納稅者權利保護諮詢會設置辦法」(下稱設置辦法)。該諮詢會屬任務型編組，目的在提供意見作為財政部施政之參考。目前諮詢會置委員 15 人，¹⁹其中政府機關代表 5 人，比例未超過 3 分之 1，並聘任公會代表 5 人、團體代表 2 人及學者專家代表 3 人，委員名單已公布在財政部「納稅者權利保護專區」。另必要時並得視議題需要，邀請諮詢會委員以外之其他學者專家、政府機關、公會或團體派員列席提供意見，藉由導入外界諮詢意見，廣納社會觀點，以收集思廣益之效，俾檢討精進政府作為。

因諮詢會係提出納稅者保護之政策建議，實際仍須賴各稅捐稽徵機關落實執行，為使各稅捐稽徵機關就諮詢事項，具充分時間研提議案及相關資料供委員參閱，依該設置辦法第 5 條規定，²⁰諮詢會原則上每季召開會議 1 次，惟如遇有重大政策或社會關注議題，急需諮詢會提供意見時，得召開臨時會議。對於諮詢會委員提供之意見與建議，經廣泛討論後，由會議主席裁示處理方向，作為訂定、檢討及執行納稅者權利保護措施之參考，並依據設置辦法第 8 條規定，²¹將會議紀錄公開於財政部「納稅者權利保護專區」，供各界檢視。

¹⁹ 有關財政部 107 年度至 108 年度納稅者權利保護諮詢會委員名單，業公開於財政部納稅者權利保護專區網頁(網址：<http://www.mof.gov.tw/Detail/Index?nodeid=1549&pid=76170>)。

²⁰ 設置辦法第 5 條規定：「諮詢會每季召開會議 1 次，必要時得召開臨時會。」。

²¹ 設置辦法第 8 條規定：「諮詢會會議紀錄應公開於本部納稅者權利保護專區網頁。」。

2.目前諮詢會收集議題

為發揮諮詢會蒐集多元意見之功能，財政部經請諮詢委員提供議案，納入107年第1次會議提案如下：

- (1) 為求正當法律程序之一致性及明確性，應訂定具體保護納稅者權利之操作標準規範，並設置相關課程為推廣實踐。建議財政部所屬機關應與審判行政訴訟案件之法院及司法院間，加強對納稅者權利保護之資訊交流與聯繫；對內開設教育訓練課程推廣稽徵程序、保全程序、救濟程序等階段之正當法律程序與納稅者權利保護。²²
- (2) 依據稅捐法定原則，解釋函令僅得解釋法律原意，不得增加法律所未明定之納稅義務或減免稅捐，考量現行諸多解釋函令於實務操作上迭具爭議，造成徵納雙方爭執與負擔，且常成為稅捐行政訴訟中爭執之爭點對象，建議通盤檢視現行解釋函令是否合乎稅法規定，定期研修，並設置函令公告專區供納稅者查詢遵守，以符合納保法意旨。²³
- (3) 有關納保官職權行使，在於協助徵納雙方解決課稅爭議，涉行政救濟等問題，應儘量引進法律專業及租稅法專業人才擔任該項職務，較能勝任並能發揮功能，建議借調法官、檢察官、行政執行官或各機關法制人員擔任，或約聘具有律師資格者擔任，或由財政部及所屬各機關法律研究所畢業者或法制人員高考及格者優先遴任。²⁴
- (4) 依納保法第4條規範意旨及立法目的，應以主觀淨所得原則作為計算基準，而薪資所得特別扣除額屬客觀淨所得範疇，不應作為衡量比較項目，且若將該項目作為衡量基準，易使無薪資者無法真實反應生存權保障下之基本生活所需費用，建議修正納保法施行細則第3條第1項²⁵有關基本生活費之

²² 傅委員馨儀(中華民國律師公會全國聯合會副主任委員)。

²³ 同前註。

²⁴ 陳委員清秀(台灣稅法學會常務理事)。

²⁵ 納保法施行細則第3條第1項：「本法第4條第1項所稱維持基本生活所需之費用，不得加以課稅，指納稅者按中央主管機關公告當年度每人基本生活所需之費用乘以納稅者本人、配偶及受扶養親屬人數計算之基本生活所需費用總額，超過其依所得稅法規定得自綜合所得總額減除之本人、配偶及受扶養親屬免稅額、標準扣除額或列舉扣除額二者擇一之扣除額及薪資所得特別扣除額合計數之金額部分，得自納稅者當年度綜合所得總額中減除。」。

計算，不應將「薪資所得特別扣除額」納入計算基礎。²⁶

(二) 納稅者權利保護官

1. 選任方式

本次制定內容最為外界關注焦點即在設置納保官，協助納稅者進行稅務爭議之溝通、協調，受理申訴、陳情及行政救濟時提供必要諮詢與協助等服務，藉由其擔任溝通、協調與協助的角色，化解徵納雙方歧見。依立法說明，²⁷鑑於納稅者在資訊及法律上相對於稅捐稽徵機關常處於弱勢地位，透過專業納保官來加強保障納稅者之權益，將有助於徵納雙方實質地位上平等。爰納保官在選任資格上應至少具備稅務或法律專業性及執行職務中立性。

有關具備專業性部分，依財政部 106 年 9 月 14 日訂定發布「納稅者權利保護官資格及選任要點」(下稱選任要點)第 4 點規定，納保官應由具備稅務、會計或法律專業且從事稅務工作 10 年以上人員專任或兼任，透過渠等長期於稅務體系累積之專業知識及實務經驗，提供民眾稅務法令諮詢及協助，縮短徵納雙方資訊落差。有關執行職務中立性部分，依納保法第 20 條第 4 項規定，財政部應將辦理納稅者權利保護事項列為年度稽徵業務考核項目，²⁸並得隨時派員抽查之，及依立法院附帶決議，²⁹財政部每年將該項業務辦理績效及考核結果送交立法院財政委員會；另為俾外界知悉上開執行成果，財政部將於「納稅者權利保

²⁶ 陳委員清秀(台灣稅法學會常務理事)及楊委員淑卿(中華民國會計師公會全國聯合會主任委員)。

²⁷ 立法說明：「鑑於稅捐法令繁複，非一般納稅者所能充分理解，個別納稅者相對於代表公權力之稅捐稽徵機關常處於弱勢地位，不僅在資訊上不對等，法律手段亦不對等。猶如私法上個別消費者面對大企業時，處於弱勢地位，須仰賴消費者保護法予以保障，並由消費者保護官之建制予以協助。是以，若能透過專業的納稅者權利保護官來加強保障納稅者之權益，將有助於徵納雙方可處於實質地位上的平等。而諸如美國、日本、英國及韓國等稅制發展較久之國家，為了加強保障納稅者的權利，均設置納稅者保護官，其目的在於避免稅捐課徵或調查過程中，納稅者權益遭受侵害或有侵害之虞。當有前述情事發生時，納稅者得向納稅者保護官尋求申訴協助。爰參照前揭國家立法例及我國消費者保護法之規定，於主管機關設置納稅者權利保護官，協助納稅者與稅捐稽徵機關間稅捐爭議之解決，受理申訴陳情，並得提出改善建議。」。

²⁸ 財政部自 108 年考核 107 年度稽徵(關務)業務起，就本項作業辦理單項考評，併同稽徵(關務)業務考核辦理實地查證作業，並按下列 4 大面向辦理考評：1.納保官之設置、資訊公開及訓練情形。2.納稅者權利保護案件分案及管制情形。3.納稅者權利保護案件之處理情形。4.重要交辦事項辦理情形。

²⁹ 立法院附帶決議：「各稅捐稽徵機關辦理納稅者權利保護業務之績效，除列入財政部年度稽徵業務考核項目外，財政部每年度應將該項業務辦理績效及考核結果送本院財政委員會。」。

護專區」公開上開成果報告，冀藉上述績效考核、立法院監督及全民公開檢視，確保納保官執行職務中立性。

至是否由稅捐稽徵機關以外人員擔任，按納保法第 20 條規定，納保官係由稅捐稽徵機關以任務編組方式指定專人擔任，且財政部得隨時抽查之，並將辦理納稅者權利保護事項列入年度稽徵業務考核項目，爰納保官係由「稅捐稽徵人員」專人擔任，尚不及以外之人。另財政部前依 105 年 12 月 28 日立法院第 9 屆第 2 會期財政委員會第 24 次全體委員會議委員質詢事項，函詢司法院及法務部借調法官及檢察官擔任或兼辦「納稅者權利保護官」可行性，經司法院秘書長回復尚乏法源依據；經法務部回復將嚴重影響檢察官辦案人力，尚不可行，併予敘明。

2.運作方式

為發揮設置納保官在協助納稅者處理稅捐爭議之立法目的，並使各稅捐稽徵機關辦理納稅者權利保護事項有一致性準據，財政部 106 年 9 月 4 日發布訂定「納稅者權利保護官辦理納稅者權利保護事項作業要點」(下稱作業要點)。納稅者申請如屬權利保護事項範圍者，依該作業要點第 5 點及第 16 點規定，納保官為釐清課稅爭議，得調閱、查詢、請求提供相關課稅資料或要求到場說明等其他適當調查作為，並依調查結果辦理下列事項：(1)原處理方式尚無違背法令或不當且無面(協)談必要者，應即敘明理由答復申請人。(2)有面談必要者，應指定期日及處所與申請人進行面談，並得通知權責單位派員到場說明，於面談時或面談後答復申請人。(3)有協談必要者，應依上級機關及稅捐稽徵機關協談相關規定辦理，並將辦理情形答復申請人。

當各地區國稅局納保官辦理納稅者權利保護事項申請案件與權責單位發生見解歧異時，如案件於復查申請前之稅捐調查程序或行政救濟程序免經復查者，由納保官撰寫審查意見陳核至主任秘書以上裁決；倘案件涉及裁罰爭議，將納保官審查意見送交違章裁罰審議委員會討論；於復查申請後至行政訴訟程序終結前階段，則將納保官審查意見送交復查委員會討論。

財政部期藉納保官於爭議個案提供客觀中立之專業意見，供機關首長、違章裁罰審議委員會或復查委員會參考，進而綜合考量判斷個案決定妥適性。另基於尊重現行行政訴訟制度，避免造成救濟紊亂，及參酌外國立法例均未賦予

納保官具有變更或撤銷原核課處分之權限，納保官應定位為訴訟外紛爭解決機制，其個案所為處理意見應屬觀念通知，非屬行政處分，納稅者尚不得單獨提起行政救濟。

叁、結語

財政部一向重視賦稅人權，近年來更致力於稅制及稅政革新，積極推動稅制再造及適時檢討修正不合時宜法規，未來因應納保法施行將更積極督促各稅捐稽徵機關加強租稅宣導及法制教育訓練，秉持依法行政原則，依職權查明課稅事實及正當法律程序調查證據，遵守資訊公開原則，以提升服務品質，確保納稅者權益，營造徵納雙方和諧稽徵環境。

參考文獻

1. 陳敏(2011)，*行政法總論*(第 7 版)，臺北：新學林。
2. 陳清秀(2016)，*稅法總論*(修訂 9 版)，臺北：元照。
3. 黃俊杰(2012)，*稅捐法定主義*，臺北：翰蘆
4. 葛克昌(2011)，*納稅人協力義務與行政法院判決*，臺北：翰蘆。
5. 葛克昌、賈紹華、吳德豐(2012)，*實質課稅與納稅人權利保護*(第 1 版)，臺北：元照。
6. 立法院公報處(2016)，*立法院公報*，105(85)，84。
7. 立法院公報處(2016)，*立法院公報*，105(101)，424。