

淺談納稅者權利保護法

洪明賢*

要 目

壹、基本生活費用不課稅權利	柒、落實比例原則
貳、解釋函令及行政規則應公開	捌、設置稅務專業法庭提升訴訟審理品質與效率
參、實質課稅及推計課稅之探討	玖、行政法院應核實確認應納稅額
肆、完備納稅者接受調查之權利	拾、期許納稅者權利保護諮詢會發揮功能
伍、故意或過失為處罰要件之認定問題	拾壹、納保官立場應公正超然
陸、強化訴願審議委員會之公正與客觀性	

提 要

106 年 12 月 28 日正式上路之納稅者權利保護法，旨在保障賦稅人權，維護人民基本生存權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序。本文分就：基本生活費用不課稅權利；解釋函令及行政規則應公開；實質課稅及推計課稅之探討；完備納稅者接受調查之權利；故意或過失為處罰要件之認定問題；強化訴願審議委員會之公正與客觀性；落實比例原則；設置稅務專業法庭提升訴訟審理品質與效率；行政法院應核實確認應納稅額；期許納稅者權利保護諮詢會發揮功能；納稅者權利保護官公正超然立場等面向，對納稅者權利保護法之規範提出觀察與建言。

我國法制有關納稅義務人權利保護之規範，揭鑿於稅捐稽徵法第一章之一及自 106 年 12 月 28 日施行之納稅者權利保護法(下稱納保法)。納保法第 1 條開

* 本文作者為社團法人中華民國記帳及報稅代理人公會全國聯合會理事長。

宗明義說明其制定目的，係為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，顯示我國對納稅者權利保護之規範，由專章進化至專法，納稅者權利保護意識之覺醒，讓我國納稅人權又往前邁進一步。本文就下列面向簡析納保法規範重點。

壹、基本生活費用不課稅權利

納保法第 4 條規定，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。而施行細則明定基本生活所需之費用，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。惟薪資所得特別扣除額係為考量薪資所得者因執行職務而產生之成本費用而准予扣除，並非符合人性尊嚴基本生活所需之費用，將薪資所得特別扣除額計入基本生活費用，尚有探討空間。

貳、解釋函令及行政規則應公開

我國現行稅捐法令、行政函釋繁多且具有高度專業性，實際從事稅捐相關業務人員可能未能全盤瞭解，而納稅者更無法完全知悉，為保護納稅者正確納稅之權利，納保法第 9 條明定，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。然而在現代科技日新月異，商業模式變化迅速之經濟體系下，配合因應交易型態不斷翻新，合乎時宜之稅捐相關解釋函令如無法適時發布或修正，易造成徵納雙方對立。為讓稅捐解釋函令與時俱進，避免與社會實務脫節，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。惟 4 年定期檢討之期間似嫌太長，似宜考量縮短，對不合時宜及有急迫調整需求之解釋函令，應隨時檢討修正。再者，稅捐稽徵機關不應引用未編入法令彙編屬個案申請之解釋函令，以避免納稅者遭受不可預期侵害。

叁、實質課稅及推計課稅之探討

涉租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上意義及實質課稅公平原則為之，揭糞於稅捐稽徵法第 12 條之 1 及納保法第 7 條。對課稅事實之認定及調查，稅捐稽徵機關應負舉證責任，然而就事實內容而言，僅有納稅者最清楚，因而責其負有協力義務，明確規範於納保法第 7 條第 4 項及第 5 項。另納保法第 14 條規定，如因調查成本過高或經調查仍不能確定課稅基礎，稅捐稽徵機關無法取得完整證據以核課稅捐，基於維護課稅公平原則，得以一定方式(如同業利潤標準)推估納稅者所得核定稅捐。惟同條第 4 項規定「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」納稅者如已履行協力義務，表示稅捐稽徵機關即已掌握具體資料，當然據以核實課稅，怎可能推計課稅，何有處罰問題？且依法條文字反面解釋可能產生當納稅者不履行協力義務，稅捐稽徵機關即可依照推計課稅結果予以處罰疑義。

肆、完備納稅者接受調查之權利

有關接受調查者之權利，定於納保法第 12 條，稅捐稽徵機關進行調查前，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍，以避免受到調查人員恣意無限制或漫無目的之調查。另同條第 2 項規定被調查者有選任代理人或偕同輔佐人到場之權利，並得於其到場前，拒絕陳述或接受調查，以免納稅者因不諳法律，於接受調查時權益遭受侵害，使被調查者多一層保障。又同條第 3 項規定「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。」對納稅者保護更臻完備，落實正當法律程序，將可大幅減少以往常發生納稅者事後對稅捐稽徵機關核課稅捐不服，而抱怨於接受調查期間遭受威脅利誘而屈服承認等情事。

伍、故意或過失為處罰要件之認定問題

納保法第 16 條明定，違反稅法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。納稅者不得因不知法規而免除行政處罰責任。但按其情節，得減輕或免除其處罰，避免處罰過苛而侵害納稅者財產權。惟故意或過失之認定可能造成徵

納雙方爭執，例如開立不實發票、登載不實會計紀錄等可明確歸屬為納稅者之故意或過失；但如納稅者已善盡應注意義務，此等實際上為善意第三人而無過失者，實務上卻難以認定。

陸、強化訴願審議委員會之公正與客觀性

納保法第 17 條明定訴願審議委員會之委員，其中社會公正人士、學者、專家不得少於三分之二，並應具有法制、財稅或會計之專長。將可充分審查稅捐稽徵機關所作處分，使訴願案件審議結果具公正、客觀性，強化行政救濟功能，對納稅者權利進一步保障。

柒、落實比例原則

稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員依職權及法定程序進行稅捐調查、保全及欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，不得逾越所欲達成目的之必要限度，且應以對納稅者權利侵害最少之適當方法為之，此禁止過度原則乃明定於納保法第 15 條。另行政程序法第 7 條亦有相似規定，其明定行政行為，應依下列原則為之：一、採取之方法應有助於目的之達成；二、有多種同樣能達成目的之方法時，應選擇對人民權益損害最少者；三、採取之方法所造成之損害不得與欲達成目的之利益顯失均衡，兩者均係規範比例原則，行政行為不得逾越必要限度，納保法似宜就稅捐事件為更具體之規定。例如納稅者被檢舉漏開一張發票，而被通知檢送全年帳簿憑證供查核；或稅捐稽徵機關為查核單獨一家交易型態，而發函查詢所有進銷對象，似不符法律比例原則。又以稅捐調查為例，納稅者應盡之協力義務如何界定，應只限於與個案直接相關資料，與個案無關資料實無提供必要。實務上如何落實比例原則，尚賴納稅者權利保護官(下稱納保官)居間溝通協調。

捌、設置稅務專業法庭提升訴訟審理品質與效率

考量稅務案件已成為我國行政法院常見之訴訟類型之一，稅務專業法庭之設置，將提升訴訟審理品質與效率。納保法第 18 條第 2 項、第 3 項更規定，稅務專業法庭，應由取得司法院核發之稅務案件專業法官證明書之法官組成之。辦理稅務案件之法官每年應接受一定時數之稅務專業訓練或在職講習。可提升

審理稅務案件專業能力，強化納稅者救濟保障，亦可改善目前實務上稅務訴訟案件納稅者勝訴機率低及法官多傾向稅捐稽徵機關看法之情形，強化人民對行政訴訟案件審理之信服。

玖、行政法院應核實確認應納稅額

以往實務上，稅務訴訟案件勝訴率低；即使納稅者勝訴，行政法院法官亦不作最終判決，而是撤銷原處分，請原處分機關另為適法之處分，結果稅捐稽徵機關重新核算應納稅額再開稅單，納稅者不服只能再提行政救濟。納保法第 21 條明定，行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。此外，自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾 15 年未能確定其應納稅額者，不得再行核課，以免影響納稅者權利。此要求行政法院應核定確認應納稅額，當可簡化救濟程序，避免課稅關係久懸未決。

拾、期許納稅者權利保護諮詢會發揮功能

鑑於租稅制度攸關國家財政、經濟發展及社會福利等層面，其規劃涉法制、財稅、經濟及會計等多元領域，且具高度專業性及複雜性，為廣納各界意見，作為研擬納稅者權利保護基本政策之參考，納保法第 19 條規定，中央主管機關應設置納稅者權利保護諮詢會(下稱諮詢會)，規定由中央主管機關首長為主任委員，並以相關政府部門代表、公會、團體或學者專家組成委員，其中政府部門代表之比例不得超過三分之一。諮詢會辦理事項，舉凡納稅者權利保護基本政策及措施之研擬；計畫之研擬、修訂及執行結果檢討；教育宣導；各機關間之協調；檢討租稅優惠及應公開資訊執行情形等。顯現諮詢會兼具諮詢及監督功能，惟在納保法實施初期，恐有未詳盡之處及未能預期事項，尚有賴諮詢會集思廣益，面對問題解決問題，期盼落實保護納稅者權利。

拾壹、納保官立場應公正超然

納保法第 20 條規定，稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適之必要協助，如指定專人為納保官。納保官係辦理協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調；受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議；於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助；每年提出工作成果報告。納保官以任務編組方式設置，其資

格應具有稅務、會計或法律專業且從事工作 10 年以上，成績優良之中階人員。據瞭解目前納保官係設置於各地區國稅局、地方稅稽徵機關及關務機關，且多採兼任方式為之，其本身業務可能繁忙，有否餘力兼顧納稅者之申訴或陳情，令人質疑。再者，因其組織及身份皆欠缺獨立性，當納稅者尋求救濟，其能否公正、超然執行職務，提供納稅者確切協助？納保官係徵納雙方稅捐爭議之溝通橋樑，有助化解徵納雙方歧見，減少往後稅務訴訟案件。建議考量舉辦考試遴選人才，給予專職專責，使其能獨立行使職權，俾充分發揮其功能，就目前由稅捐稽徵機關及關務機關以任務編組指派兼任，尚待進一步觀察其成效。

參考文獻

1. 林文義(2018 年 1 月 15 日)，「基本生活費免稅甜頭 看得到吃不到《納保法》全面啟動 條文暗藏機關」，財訊雙週刊，546。
2. 吳俊志(2017 年 12 月 24 日)，「遲來的進程：納稅者權利保護法的施行」，【極憲焦點】，取自 http://www.focusconlaw.com/intro_taxpayer_righes_protection_act/。
3. 藍茵(2018)，「納保法上路 納稅者不可不知的權利」，會計研究月刊，387，52。