

解析納稅者權利保護法

陳東良律師

甫於去年 12 月 28 日公布，將於今(106)年 12 月 28 日正式實施之〈納稅者權利保護法〉，對於現行稅法規範多所修正，尤其是關於納稅者權利之保護，依本法第 1 條第 2 項之規定，於本法有特別規定時，優先適用本法，就此而言其性質係屬特別法。從而，〈稅捐稽徵法〉第一章之一，納稅義務人權利之保護專章，原規定之 6 條條文(含第二章第 12 條之 1)，既盡皆為〈納稅者權利保護法〉所涵蓋，且規定更為詳細，日後本法正式實施後自應刪除。

相較於〈稅捐稽徵法〉對納稅義務人權利保護係以專章訂定，〈納稅者權利保護法〉則為專法。條文由原來 99 年甫於〈稅捐稽徵法〉增訂專章的 6 條(含第二章第 12 條之 1)，到 105 年升格為訂立專法的 23 條。立法體例由專章到專法，顯示納稅者權利的保護意識的覺醒，對於納稅者權利保護之規範，不再是稅法中聊備一格之規定，可說是我國納稅人權之一大進展。

納稅者權利保護法之體系

本法是我國少見非由行政機關提案制定，而係由立法機關提案制定通過之法律。由於本法條文僅 23 條，因此於部分立委所提草案版本雖有分章，但於審議後刪除，茲將各條文之要點列明如下。

- 第 1 條 立法目的
- 第 2 條 主管機關
- 第 3 條 租稅法定主義(比較:稅捐稽徵法第 11-3 條)
- 第 4 條 人性尊嚴基本生活費用
- 第 5 條 量能課稅原則
- 第 6 條 禁止過度租稅優惠(比較:稅捐稽徵法第 11-4 條)
- 第 7 條 租稅規避禁止及效果(比較:稅捐稽徵法第 12-1 條)
- 第 8 條 租稅負擔公開
- 第 9 條 解釋函令公開
- 第 10 條 主動協助義務
- 第 11 條 調查法律正當程序(比較:稅捐稽徵法第 11-6 條)
- 第 12 條 偕同代理人及錄音錄影權利(比較:稅捐稽徵法第 11-5 條)
- 第 13 條 閱覽卷宗
- 第 14 條 推計課稅原則
- 第 15 條 比例原則
- 第 16 條 禁止過度處罰
- 第 17 條 財政部訴願會成員
- 第 18 條 設立稅務專庭
- 第 19 條 納稅權利保護諮詢會
- 第 20 條 納稅者權利保護官(比較:稅捐稽徵法第 11-7 條)
- 第 21 條 修正爭點主義及法院自為判決

- 第 22 條 施行細則
- 第 23 條 實施日期

由於條文分章節有助於迅速了解法條之體系全貌，因此本文仍試著將本法 23 條條文，概分為下列不同單元，以利了解。上開條文，除第 1 條立法目的、第 2 條主管機關及屬於附則之第 22 及 23 條外，依其條文內容可簡略分類如下：

1. 租稅法定與公平課稅原則
 - 第 3 條 租稅法定主義
 - 第 4 條 人性尊嚴基本生活費用
 - 第 5 條 量能課稅原則
 - 第 6 條 禁止過度租稅優惠
 - 第 7 條 租稅規避禁止及效果
2. 租稅資訊公開
 - 第 8 條 租稅負擔公開
 - 第 9 條 解釋函令公開
3. 租稅調查正當法律程序
 - 第 10 條 主動協助義務
 - 第 11 條 調查正當法律程序
 - 第 12 條 偕同代理人及錄音錄影權利
4. 禁止過度原則
 - 第 15 條 比例原則
 - 第 16 條 禁止過度處罰
5. 行政爭訟制度再完善
 - 第 17 條 財政部訴願會成員
 - 第 18 條 設立稅務專庭
 - 第 21 條 修正爭點主義及自為判決
6. 納稅者保護機關
 - 第 19 條 納稅權利保護諮詢會
 - 第 20 條 納稅者權利保護官

一、租稅法定與公平課稅原則

租稅法定主義源自憲法第 19 條，本無待再重申規定，然因稽徵實務上仍不乏稽徵機關對於已實質涉及租稅構成要件之條件，仍以有權解釋為由，對非屬技術性、細節性事項加以規定，致增加法律未明定之納稅義務，因此本法第 3 條僅是重申此意旨，且現行〈稅捐稽徵法〉第 11 條之 3，即有類似之規範。

本法第 4 條規定，納稅者及受其撫養親屬，享有符合人性尊嚴之基本生活所需費用不受課稅之權利。關於生存權之保障，我國憲法第 6 條僅明定人民之生存權應予保障，惟過於抽象。因此本次立法理由另以《經濟社會文化權利國際公約》規定締約國應維持勞工及其家屬符合基本生活水準，具體化生存權保障如何於課稅上主張得免課稅之數額。最後，以主計處公布最近一年全國每人可支配所得中位數百分之六十為標準。依 104 年主計處所公布該所得中位數之標準為 266,490 元，則百分之六十之金額為 159,894 元。此一數額，雖少於納稅者目前個人免稅額 85,000 元及標準扣除額 90,000 元之合計數 175,000 元，

但高於受扶養親屬免稅額 85,000 元，因此顯然有利於有扶養親屬之納稅者，但對於單身或結婚未有子女，且未有扶養其他親屬者則反較不利，日後正式實施時是否應加以考量略為提高。

本法第 5 條，是量能課稅及禁止不合理差別待遇之重申。雖鑑於稽徵實務之統計資料，呈現出受薪階級擔負大部分之個人綜合所得稅，因此於草案中擬仿日本所得稅法規定，因為取得薪資所得之特定支出，如通勤費、研修費等得列舉扣除，惟最後仍以不明確為由而刪除，殊為可惜。

本法第 6 條，對於租稅優惠之訂定，相較於現行〈稅捐稽徵法〉第 11 之 4 規定，除要求應為稅式支出評估外，本條另要求應舉行公聽會，此舉將使日後要訂定租稅優惠之難度增加，應有助於避免租稅優惠為特定利益團體所濫用，維持租稅公平。

本法第 7 條除將現行〈稅捐稽徵法〉第 12 之 1 條規定納入外，更重要的是明定租稅規避之定義，及租稅規避之法律效果，原則上係按應補稅款百分之十五處以滯納金及加計利息，例外方是處以罰鍰。此對於學界及實務一再要求，租稅規避僅是法律見解歧異，不應處以罰鍰，做出適當回應，實值贊揚。

二、租稅資訊公開

本法第 8 條要求主管機關應公布所得分配級距與相對應之稅捐負擔比例、持有不動產情形、稅式支出與其他有關促進稅捐公平之資訊。此應有助於讓全民稅賦負擔之情形更為透明，同時對於地下經濟活動亦有一定打擊作用。稽徵實務上常可見到，受稅務調查對象名下有許多不動產，但查核其每年所得結算申報情形，許多竟是未達所得稅課稅門檻，顯然其所得來源係屬不易掌握之地下經濟，自應合併觀察。

本法第 9 條要求稅務機關作成解釋函令及其他行政規則，除涉及公務機密及個人隱私外，原則上均應公開，且未依行政程序法規公告公開，稽徵機關不得加以援用。基於稽徵實務上，主管機關之函釋或行政規則顯較稅法規定詳細，適用上更為直接，而為第一線查審人員所喜用。因此稽徵機關常為納稅者垢病，係依「函令」課稅而非依「法」課稅。從而，稽徵機關之相關函釋之公開，應有助於納稅者瞭解稅法規定及主管機關解釋之態度，除能避免因對稅法見解歧異而錯誤安排交易外，亦能於行政爭訟時雙方武器更為平等。

三、租稅調查正當法律程序

本法第 10 條至第 12 條規定，係屬租稅行政調查之正當法律程序規定，除將現行〈稅捐稽徵法〉第 11 之 6 條規定納入外，另與〈行政程序法〉相關規定多有重疊。

惟應特別注意者為第 11 條第 6 項，關於課稅或處罰應以書面敘明理由及法律依據，未以書面或公告為之者，無效；未敘明理由者，僅得於訴願程序終結前補正之，得不經訴願程序者，僅得於向行政法院起訴前為之。明白規定行政處分未敘明理由之瑕疵，得補正之最終期限。準此，亦應得準用於其他行政調查瑕疵之補正期限，如規定應先報經財政部核准方可調查之事項，若未先報准即行調查，事後於法院階段即不得再加以補正，並應認無法補正而撤銷該處分。

至於第 12 條除現行〈稅捐稽徵法〉第 11 之 5 條已明定，受稅捐調查者得選任代理人或偕同輔佐人接受調查或備詢外，本條第 3 項及第 4 項則另增訂徵納雙方均得要求錄音及錄影。此一規定有助於正當調查程序之進行，但並未規定應強制錄音錄影，保有一定彈性，應屬適當。惟可惜未一併規定，稽徵實務上稽徵機關與受調查協商洽談時，常會有談話記錄，對於該談話記錄，稽徵機關應於協談結束後主動影印乙份給受調查者留存，此不但可讓行政透明，亦可讓受調查者確認談話內容無誤。

四、禁止過度原則

本法第 15 條規定，稅捐機關於調查、保全與欠繳應納稅捐或罰鍰之執行時，應於達成目的限度內，以權利侵害最小方法為之，以符比例原則，此於〈行政程序法〉亦有相似規定，因此既屬納稅者權利保護專法，

似得針對租稅事件為更具體之規定。

以稅捐調查為例，實務上較易爭執及疑義者為，稅捐行政調查之界限為何？或是說納稅者協力義務之界限為何？實務上常以納稅者未盡協力義務為由，即推定有過失或推計課稅，惟協力義務之界限應僅止於與個案中直接相關之資料，而與爭議無關或次要之資料應無提供之必要。

又如，稽徵實務上對於顯然無力一次繳清稅款，分期又不符資格者，請求不加徵 15% 滯納金直接移送行政執行處者，均無法獲准。於具體個案已顯然無力納稅，加徵滯納金亦無法期待納稅者會及時繳納時，則藉加徵滯納金方法，以達成欠稅者繳納之目的顯無法達成時，是否得免加徵而逕行移送行政執行，即應得考量。

再者，本法第 16 條為禁止處罰過度之規度，要求處罰應審酌納稅者應受責難程度，所生影響及因違反稅法義務所得利益，並得考量納稅者資力，此一規定應有助於實務降低罰鍰倍數及增加處罰考量因素。

對於過度處罰之情形，於所得稅案例之情形並不明顯，但於扣繳仍有此問題。本次立委所提草案雖有條文規定，漏未扣繳處罰應有上限，但最終仍被刪除，殊為可惜。另外，於非以所得衡量之消費稅情形，過度處罰情形則不罕見，尤其甫廢止之〈特種貨物稅及勞務稅〉中，關於銷售不動產之特銷稅及罰鍰可為典例。由於特銷稅係以銷售金額計算，因此即使無任何銷售差價，亦要依銷售價格課 15%（一年內出售）或 10%（二年內出售）之稅率，加上處三倍以下罰鍰，其金額可合計可高達銷售總價之 60%，尤其不動產單價非常高，此一處罰實顯然過當，但裁判實務對此指摘卻不多，實屬失責。

惟可惜本條之條文，仍未能進一步突破〈行政罰法〉對於處罰要件規定之要件，由「故意或過失」提高為「故意或重大過失」，因此就此部分宣示意義性質較大。

五、行政爭訟制度再完善

本法第 17 條規定財政部訴願審議委員會之組成，至少應有三分之二為外部專家學者，以確保審議之中立客觀性。惟據了解，目前訴願會之組成成員應已符本條規定，因此預料本條規定應不會有實質效益。

至於本法第 18 條規定應設稅務專業法庭，惟據悉目前行政法院事實上內部已有類似作業方式，係以分股專門處理稅務爭訟。本條雖進一步規定稅務專業法庭法官，應取得司法院核發之稅務專業法官證明書之法官組成，且每年應接受一定時數之稅務專業訓練或研習，惟若未由根本上專業法官之選任開始變革，僅於形式訓練之加強，本條規定之實質成效為何，實有待觀察。

最後本法第 21 條對於行政爭訟制度之突破，可能會是本法所有規定中最令人驚奇，並期待實務上真正有所變革之條文。我國稅務爭訟向採爭點主義，亦即對於稽徵機關之核定，僅就雙方有爭執之點審理，即使於審理過程中發現該爭執之點事實上與另一點連結，因此應一併處理方為適當。或於爭執過程中，發現新的爭點，若能一次處理，可避免日後另提爭訟，有助於定紛止爭，保障納稅者權益並達紛爭解決一次性。然受限於法官的專業及查核能力，考量訴訟的經濟性，因此稅捐爭訟實務一向不准兩造於爭訟過程中提出新爭點。

本條規定納稅者於復查決定後，提起訴願至行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，訴願機關或行政法院均應審酌，或者由訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法亦同，已實質打破向來所採取之爭點主義。此一突破效益為何？及其與行政救濟不利益禁止原則是否可能發生競合，均有待進一步探討。

另本條第 3 項更是明定，行政法院對於納稅者應納稅額，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。要求行政法院應自為判決，而不得僅「撤銷原處分，由原處分機關另為適法之處分，（即所謂撤另處）」，而此亦是實務垢病所謂「萬年稅單」之由來，因法院判決撤銷原處分後，責成原處分機

關另為適法處分，其後原處分機關所作成之處分，可能仍維持原稅額及罰鍰，或有減少仍難為納稅者所接受而續行爭訟，如此反覆結果致稅單一直無法起算徵收期，形成徵收期永難屆滿而產生所謂「萬年稅單」。

可惜本項最後仍有但書「但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」以因應特別複雜之情況。惟此實為德不卒，事實上即使案情複雜，法院仍得責成稅務機關協助查明，最終仍由法院決定應納稅額為何。管見以為，唯有行政法院能自為調查，自為計算，並為確認稅額之判決後，才能讓一再懷疑法院專業性不足之批評者閉嘴。因為由查核過程、計算稅額及最終確認稅額之過程中，納稅者即可清楚得知法院稅務專業的展現，而方能真正對法院專業性不足釋疑。

六、納稅者保護機關

納稅者權利保護法之提出，原期待透過法律制定，稅捐機關能夠有常設性制度化之納稅者保護官，於主管機關設置「納稅者權利保護諮詢會」，於各稅捐稽徵機關設置專職之「納稅者權利保護官」。惜最後立法過程中，考量機關預算及員額配置問題，而僅於主管機關設置諮詢會，而於稽徵機關採任務編組，指定專人辦理納稅者權利保護事宜。

「納稅者權利保護諮詢會」要求以主管機關首長為主任委員，由相關政府部門代表、公會、團體或學者專家為委員，其中政府部門代表比例不得逾三分之一。雖係由機關首長為主任委員，且成員規定代表性亦較訴願審議委員會廣泛，但僅屬諮詢政策性質，其實效性為何，尚待觀察。

至於，稽徵機關所設置之「納稅者權利保護官」其角色可能較為蕉，畢竟要站在納稅者立場，挑戰同僚課稅工作，容易落得兩面不是人，不但經驗要豐富，層級要夠高，也要有高 EQ，若非專職而是兼任，更容易角色混淆，其成效亦待觀察。

結語

納稅者權利保護法專法的制定，是我國納稅者權利保護的的一大進展，徵諸<稅捐稽徵法>第一章之一實施成效，也許很多人並不看好本法實施後之成效，但無論如何吾人仍期待新的制度實施後，能有效改善納稅者與稽徵機關不平等的關係，所謂徒法不足以自行，關鍵仍是主管機關是否有心把納稅者權利保護制度建立。最後，雖然本法年底才會上路實施，但部分條文訂有過渡的機制，如本法第 7 條稅務規避之裁罰，對於尚未確定者，仍有適用本法之餘地，此為納稅者可特別注意。

（作者：陳東良，理律法律事務所資深律師，本文不代表事務所之意見。）