

刊登於法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 59-83 頁。

## 納稅人權利保障之法理－兼評納稅人權利保護法草案

陳清秀\*

### 壹、問題之提出

泛紫聯盟去年經由立法委員向立法院提出「納稅人權利保護法」草案<sup>1</sup>，針對當前稅制與稅務行政及稅務司法方面的缺失，提出加強保障納稅人權益的方案，引起各方矚目。

按國民雖有依法律納稅之義務，惟納稅人仍享有要求公平納稅與稽徵程序應符合法治國家程序保障之權利，以往我國財稅主管機關為了達成課稅目的，而採取各項有關稅捐立法及行政措施，似難免較為偏重財政收入目的之達成與稽徵效率的提升，而忽略納稅人在憲法上的各項權利保障，例如生存權、平等權及財產權保障、法治國家比例原則及正當法律程序的要求，以致納稅人權益未能充分獲得保障，相關稅務行政爭訟案件層出不窮，佔行政法院審理案件之一大部分。又稽徵機關相對於一般納稅人而言，其擁有豐富的稅務法令專業知識，而納稅人則為較不熟悉稅務法令者，因此通常處於不平等的弱勢地位，而需要加以協助，才能保障其權益。

故建立納稅人權利保障制度，以強化納稅人的法律地位，並貫徹依法、公平課稅與實現法治國家的課稅程序，應有助於建立徵納雙方的互信關係，並促進納稅人的稅捐服從，而可以實現公平課稅的正義目標。

### 貳、納稅人權利保障的基本原則

納稅人權利保障應從公平、效率以及法安定性著眼，並積極落實憲法保障人民的各項基本權利。

#### 一、公平原則

課稅公平原則是納稅人權利保障的核心內容，其中可再區分稅捐立法的公平與稽徵程序的公平。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 59 頁】

##### （一）稅捐立法的公平原則

課稅應符合公平的要求，尤其婚姻與家庭應予保障，有關夫妻及家庭之所得課稅，與個人所得之課稅相比較，不應受到不利的待遇，否則，如因夫妻及家庭之所得合併計

\* 台大法學博士，東吳大學法律系兼任副教授。

1 此草案由國內稅法學者專家葛克昌、陳清秀、黃士洲、陳敏綱、劉士昇等人共同研擬而成，並由簡錫堃先生推動。就此詳見葛克昌主持，納稅人權利保障法可行性之研究，財政部稅制委員會委託研究，九十四年。

算所得額，再適用累進稅率而增加稅捐負擔，即違反憲法上平等原則與家庭保護之意旨。德國聯邦憲法法院 1957.1.17 判決即宣告該國所得稅法有關夫妻所得合併計算課稅規定違憲。並於 1958 年起改採折半乘二制（亦即夫妻所得合併計算後，先除以二，適用稅率算出稅額後，再乘以二，作為夫妻二人之應納稅額）<sup>2</sup>。我國司法院大法官釋字第 318 號解釋，也認為關於納稅義務人應與其有所得之配偶及其他受扶養親屬合併申報課徵綜合所得稅之規定，就申報之程序而言，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符。

又如基於經濟社會文化等政策目的所給予的稅捐優惠，也應符合比例原則，不應過度犧牲公平課稅原則。

## （二）稽徵程序的公平原則

納稅人享有在稅務行政上被公正、公平對待處理的權利，有關稅捐的解釋函令等行政規則，應符合公平課稅的原則，除非有合理的正當理由，不應經由解釋令函減免部分納稅人之稅捐，以免對於其他納稅人產生不公平負擔的結果。

在稽徵程序的處理上例如選案查核等稅務調查、課稅事實認定基準也應公平對待，不得恣意選擇查稅或恣意認定課稅事實，倘若以查稅作為報復納稅人或政治鬥爭之手段，均有違程序公平原則。

## （三）量能課稅原則的實現

### 1. 稅捐規避的否認

納稅人如果進行不符合稅法之立法意旨的稅捐規劃，構成一般所謂稅捐規避的行為時，也應一併納入課稅，以杜絕納稅人鑽法律漏洞，維持量能課稅的公平原則。

亦即為維持課稅公平原則，如果納稅義務人以投機取巧方式，在欠缺合理的經濟上理由的情況下，故意不選擇與經濟上事實相當的、通常的法律形式，而卻選擇迂迴的、與經濟上事實顯然不相當的、異常的法律形式，以避免稅捐構成要件的滿足，於此情形，即屬於故意濫用法律形式，規避稅捐，其並無值得保護之信賴利益，仍應本於實質課稅原則加以調整補稅。此為司法院 86.01.17.大法官釋字第四二〇號解釋與稽徵機關及行政法院歷年來的實務上見解所一致肯定，就此德國稅捐通則第 42 條即規定「稅法不因濫用法律之形成可能性而得規避其適用。於有濫用之情事時，依據與經濟事件相當的法律形式，成立租稅請求權。」可供參考。

### 2. 推計課稅方法及其標準應力求合理性

推計課稅應儘量接近實際所得額課【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 60

2 Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., §4 Rn.241.

頁】稅，以符合量能課稅原則。因此容許推計課稅的方法不應僅限於一種（國外立法例多如此規定），否則容易發生偏差。現行所得稅法對於推計課稅方法，原則上只有全國性的同業利潤標準一種，相當簡陋，容易變相成為懲罰性標準，有失公平合理。

又同業利潤標準的訂定，關係人民權益至鉅，其訂定由稽徵機關為之，似應賦與學者專家與社會公正人士參與的機會，以確保其公正性。

#### （四）個別案件正義的實現

稅捐課徵如果在具體案件上，發生顯失公平的結果時，應有給予納稅人調整減免課稅的機制<sup>3</sup>，以實現個別案件正義。

### 二、效率原則（稅捐稽徵經濟原則）

#### （一）納稅人享有被提供有效率的服務之權利

對於納稅人的課稅問題，有關機關應迅速正確的處理。對於稅捐申報後有應核定稅捐者，應於相當時間內進行核定，不應拖延時日遲延處理致損害納稅人權益。

有關稅捐救濟的案件，審理機關包括行政法院，除需費時調查之重大複雜案件之外，原則上也應在合理期間內儘速審理完畢，避免久懸不決，影響納稅人權益。

#### （二）課稅符合成本效益

稅捐的稽徵涉及大量行政與反覆案件，而稽徵的行政資源則相對有限，因此稅捐稽徵的經濟原則，相當重要<sup>4</sup>。有關課稅程序應力求簡化，以「最小化納稅人對於稅法的遵守成本」，符合成本效益的要求，必要時應引進「類型化的觀察法」，對於納稅人遵守成本過高的案件類型，採取統一的類型處理方式，以減輕納稅人的負擔。

### 三、法安定性原則

#### （一）依法課稅原則－享有不必支付正確稅額以外稅額的權利

納稅人享有在法律規定的範圍內，繳納正確的及最小限度的稅額之權利。至於法律所未規定的稅捐，納稅人並無繳納義務。

#### （二）明確性與透明性原則

納稅人享有接受有關租稅制度運作及稅捐課徵相關的最新資訊的權利，稅務行政機關應公開所有的解釋令函等之稅務資訊，對於課稅處分應詳細載明其理由及如何計算出其應納稅額。並告知其權利及救濟的權利，並應以平易的文字表現使納稅人知悉之。例

3 德國稅捐通則第 163 條第 1 項第 1 句即規定：「如果稅捐的徵收，依據具體案件的情況，顯失公平時，則可以減少核定稅捐，或對於提高稅捐的個別課稅基礎不予斟酌」此種個別案件正義的探討，參見陳清秀著，稅法總論，頁 616 以下（2006 年第 4 版）。

4 參見黃茂榮，稅捐稽徵經濟原則，收於氏著，稅法總論（法學方法與現代稅法），第 1 冊，頁 509 以下（2005 年增訂 2 版）。



如使用課稅資料介紹、納稅人權利告知書、電話口頭服務、錄影帶介紹等，提供稅務資訊服務。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 61 頁】

### （三）預測可能性原則

納稅人享有法律秩序安定性的權利（The right to certainty），納稅人在安排進行其個人生活及經濟活動時，應可事先預測其行為的稅捐效果，因此原則上稽徵機關應盡最大努力提供納稅人關於其行為之稅法上意義的資訊，必要時應賦予納稅人有權利請求稅捐機關事先告知其行為的稅捐意義（事先諮詢解釋制度）。

稅務行政機關進行調查之際，納稅人享有事前接受通知、其調查的必要性及範圍之告知、安排合適的時間地點進行調查並給予合理期間準備資料、進行任何調查時給予合格的法律或稅務顧問（代理人）陪同到場的機會及享受其他正當程序的權利<sup>5</sup>。

又納稅人在稅務行政處分等作成之際，享有事前辯解說明的權利及被具體以書面表明其處分理由的權利。

## 四、憲法上納稅人權利之保障

### （一）人性尊嚴的保障

納稅人在稅捐法律關係中享有人性的尊嚴，而具有人格主體的地位，稅捐債權人與債務人係立於平等的法律地位，在稽徵程序上，也具有權利主體性，並非稽徵程序的支配客體。納稅人在與稅務行政機關的往來過程中（例如在其被稅務行政機關要求提供稅務情報、接受質問、檢查時），尤其應享有接受禮遇的權利。

稽徵機關並應照顧保護納稅人在稽徵程序上之權利。為達成納稅人繳納合法正確稅額之目的，稽徵機關應對於納稅人提供充分的資料，協助納稅人了解以履行其納稅義務，並為必要的援助。包括應以合理的協助手段協助納稅人享受所有的稅捐優惠及稅捐扣除的權利<sup>6</sup>。

### （二）生存權之保障－最低生活費所需所得財產不課稅原則

基於憲法規定生存權保障的精神，納稅者及其家庭為維持符合人性尊嚴之最低基本生活所必需之費用，有不受課稅之權利<sup>7</sup>，任何課稅均不得侵犯納稅者個人及家庭之健康及文化的最低限度生活所需。故納稅者僅就超越其個人及家庭最低基本生活所需（諸如保障生存之必要費用及扶養義務負擔<sup>8</sup>）之部分，始應負擔稅捐。基於納稅人生存權保障

5 Taxpayers, Rights and Obligations—Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, pp4, 9.

6 Taxpayers, Rights and Obligations—Practice Note, Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, p4.

7 參見德國聯邦憲法法院 1992.9.25 裁判；陳清秀，稅法總論，頁 56 以下（93 年第 3 版）。

8 個人依據法律規定之扶養義務之強制性給付（乃至於離婚之贍養費給付），應核實准予減除，才能反映納稅人之主觀的給付能力（主觀的淨額所得原則）。而相對的，扶養費之收入則應納入所得課稅（Tipke/Lang, Steuerrecht,

的精神，納稅人為維持最低生活費所需所得及財產，不應被課稅。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 62 頁】

最低生活費的認定標準，應以社會救助法上所承認的最低限度生活需要為準<sup>9</sup>。

### （三）財產權之保障

納稅人的財產權受憲法第 15 條所保障，得以課稅者應限於具有收益能力的財產，如果並無應有的收益存在，而加以課稅時，則並非對於財產的「收益」課稅，而是對於財產的本體存在課稅，即有違背憲法保障財產權的精神<sup>10</sup>。就此德國聯邦憲法法院裁判認為對於財產整體的稅捐負擔，包括財產稅與所得稅（收益稅），不應超過該財產的應有及實有收益的半數（所謂半數原則）。<sup>11</sup>

### （四）法治國家的程序保障

#### 1. 訴願及訴訟權之保障

##### a. 得向具有獨立性之機關聲明不服請求重新審理的權利

納稅人如認為稽徵機關事實認定錯誤、法令適用錯誤或處理不當等，可請求重新審理其案件。稽徵機關應向納稅人完整的說明對於課稅處分有不服時，可申請行政救濟的權利<sup>12</sup>。

在重新審理時，應確保由不同於參與原先決定者之人，完全以廣泛的、專業的與公正不偏袒的方式，重新審查。

除非需要進一步調查相關的資料據以進行決定，或是異常的複雜，否則應儘可能在一定期間內作成審理決定。重新審理決定部分或全部駁回請求時，應附加理由說明。

##### b. 對於納稅者保護官申訴苦情的權利

除了正式的權利救濟管道之外，為加強保障納稅人之救濟權利，已經有不少國家賦予納稅人對於稅務行政機關的行為，有苦情時，享有對於獨立於稅務行政機關之納稅者保護官（苦情申訴處理機關）（Ombudsman），申訴苦情以及請求其改善之權利<sup>13</sup>。

##### b.1. 有關納稅人保護官之外國立法例

---

17. Aufl., §9 Rn. 75.)。

9 參見德國聯邦憲法法院 1992 年 9 月 25 日裁判，引自陳清秀，稅法總論，頁 56 以下（2004 年第 3 版）。

10 陳清秀，稅法總論，頁 60 以下（2006 年第 4 版）；黃茂榮，稅捐法專題研究（各論部分），頁 594 以下（2001 年初版）：「財產稅本為以應有之孳息作為稅捐客體的稅捐」。

11 葛克昌，行政程序與納稅人基本權，頁 149（2002 年初版）。

12 稅捐稽徵法第十九條第三項規定：「對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。」因此，如果數個繼承人繼承遺產，其遺產稅及漏稅罰鍰的行政處分書送達於其中一人，其效力便及於全體。倘若該受通知者疏忽未提出行政救濟，則其他納稅義務人也在不知情下，喪失行政救濟權利，明顯違憲的剝奪納稅人表示不服的訴訟權利。同樣的問題，也發生在合夥公同共有財產的情形。

13 有關納稅者保護官制建立，主要考量乃為提高納稅人對於稅務行政的信賴度，對於有關稅務行政機關，因通知等之遲延、不注意所生之疏失、無禮的言行或裁量的適當與否等，納稅人有所不滿或苦情時，可以適當公正程序處理納稅人的苦情（不滿）的中立機關。

## 美國立法例

美國於 1979 年為了協助納稅人處理申訴事宜，特別成立納稅人護民官辦公室（the Office of the Taxpayer **【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 63 頁】**Ombudsman），其中首席納稅人護民官由 IRS 長官所任命，並在 IRS 本局執行職務，到 1996 年制定第二次納稅者權利保障法（Taxpayer Bill of Right 2），並改創設納稅人保護官辦公室（the Office of the Taxpayer Advocate），賦予其得發布納稅者救濟命令，並提高其報酬待遇，期待在與 IRS 的紛爭中，獨立的代表納稅人之利益的立場<sup>14</sup>。

美國納稅者保護官之任務如下（內地稅法第 7803 條）：

- (1)協助納稅人解決與內地稅局間之問題。
- (2)確認納稅人與內地稅局間往來所生問題之領域性質。
- (3)在可能的範圍內，研擬稽徵實務上的改善方案，以緩和上述 2.的問題。
- (4)確認足以緩和上述問題的各種立法改善措施。

納稅者保護官每年必須 2 次向國會的委員會提出報告。於年初提出報告年度工作計畫，於年末提出報告年度工作成果。

納稅者保護官的服務，並非要取代稽徵程序或正式的行政救濟程序，且其亦不得變更法律上或技術上的稅法上課稅處分或決定。

如果稽徵機關執行稅法的結果，納稅人遭遇到或是即將遭遇到顯著的困難（過於嚴苛）時，則納稅者保護官可依據納稅人之申請，作成納稅人協助命令（Taxpayer Assistance Order）。例如稽徵機關違反稽徵作業標準工作手冊，對於納稅人即將採取不利的行動，或如不及時給予救濟，將產生不能回復的損害或長期間不利的影響，或使納稅人產生龐大的費用等，即可發布此項命令。

## 日本立法例

日本於 2001 年 6 月 29 日導入「納稅者支援調整官」，並於財務省組織規則第 466 條之 2 第 2 項規定：「納稅者支援調整官受命處理有關納稅人之一般稅務的苦情事務之中為使納稅人適正的及圓滿的履行納稅義務所必要的諮詢協助、教示、與調整等有關事務。」納稅者支援調整官設置於國稅局及 31 個稅務署。

納稅者支援調整官的任務在於為使申報納稅制度圓滑的運作，以盡力實現適當公平的課稅，應先獲得納稅人的理解與信賴，此為稅務行政上的運作基本方針，因此對於納稅人所反映的苦情與困難，應從納稅人的立場迅速確實的加以對應處理，以確保納稅人

---

14 中村芳昭，稅務行政の改革，頁 192（2002 年第 1 版）。



對於稅務行政的理解與信賴。

納稅者支援調整官處理的苦情案件，與一般對於應納稅額的行政救濟不同，主要是針對稅捐徵收或稅務調查過程中，所發生稽徵機關稅務員的應對處理，納稅人有不滿等申訴或請求加以糾正等<sup>15</sup>。此部門乃是於稽徵機關內部設置專門迅速處理納稅人申訴苦情的單位，【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 64 頁】在受理申訴後，原則上應於 3 日內處理完畢。否則也應決定處理方針並迅速聯絡當事人。處理方式先聽取納稅人的申訴，再就申訴內容調查事實包括從承辦稅務員或其主管長官確認事實，之後對於調查結果迅速正確的向納稅人說明。如果說明之後，仍然無法解決陳情案件時，則可斡旋徵納雙方協調解決<sup>16</sup>。

## 韓國立法例

韓國在 1999 年 9 月起於稅務機關內部設立納稅者保護官制度。其任務在於稅捐的核課徵收或稅務調查的過程中，納稅人的權益有遭受侵害或受侵害之虞時，納稅人得向納稅者保護官申訴請求救濟。例如欠稅人的應納稅捐經認定違法、不當時，得加以撤銷變更。如發現稽徵機關的調查違法時，可命令其停止調查；如預測有不當的課稅處分時，可預先命令停止作成不當的課稅處分；如經確認課稅處分違法或不當時，可依據職權糾正撤銷變更。

納稅者保護官是獨立於稅捐機關而站在納稅人方執行職務。據研究，韓國納稅人保護官發揮極大功能，而疏減行政爭訟來源。

依據韓國國稅基本法（於 1999 年修正）之規定，採取「課稅前適否審查制度」，有別於傳統的課稅處分之後再提出訴願、行政訴訟的「事後救濟制度」，而採取在稽徵機關進行課稅處分之前，納稅人即得請求納稅者保護官救濟的「事前救濟制度」，並自 1996 年即已經導入此一制度<sup>17</sup>。

## 英國立法例

英國在稅務機關內也設置有「納稅者保護官」The Adjudicator，專門受理納稅人對於所得稅、稅務調查、退稅與稅捐徵收等的申訴案件，主要針對稽徵機關稅務員處理程序瑕疵（例如遲延通知、執法態度欠佳、裁量不當、違反稅捐秘密義務），提出申訴。納稅者保護官為處理上述案件，可以調閱卷宗，調查接觸相關稅務人員。調查結果可能協調徵納雙方成立調解，或提出勸告建議，例如建議賠償納稅人損失。納稅者保護官也定

15 長谷川博，新設された「納稅者支援調整官」について，引自 <http://www.h-hasegawa.net/nouzeisya-sientyousei.htm>。

16 同前註。

17 參見註 15。

期與稽徵機關首長協商，提出報告及提出有關稅務申訴案件之改善建議。因此實施成效良好<sup>18</sup>。

#### b.2.設立納稅者保護官之必要性

支持設立專門受理納稅人申訴的納稅者保護官制度，其理由如下：

(1)有關稅務法令相當複雜，並非一般納稅人所能輕易了解，而我國現行專業的稅捐代理人制度尚非十分健全，納稅人相對於稽徵機關常處於弱勢地位，【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 65 頁】如能透過專業的納稅者保護官加強保障其權益，應有助於徵納雙方立於實質上平等地位。

(2)稽徵機關為了實現財政收入目的與預算收入之達成，難免於執法態度上朝向有利於公庫之解釋課稅，以致無法公平照顧納稅人之權益。因此經由納稅者保護官協助處理，應有助於公平課稅之實現。

(3)在稽徵程序上納稅人如發生遭受權益侵害的苦情時，由一個扮演中立角色的第三人亦即納稅者保護官介入處理，較能贏得納稅人對於政府的信賴。

(4)納稅者保護官立於納稅者權益保護立場，對於稅務行政上的不合理現象，可與稽徵機關溝通協調，提出通案的改善建議，此舉將有助於稅務行政上的革新。而在稅捐立法上也可以提出有關促進納稅者權益保障的方案。

(5)現行稅捐救濟案件數量相當龐大，顯示稽徵機關的課稅處分仍無法獲得納稅人信服，倘若能經由納稅者保護官從中溝通協調解決，避免誤會或違法處分，則應可疏減訟源，減輕受理訴願機關及行政法院的審理負擔。

(6)納稅者保護官的設置，可以法律專業人士擔任，彌補現行稽徵機關稅務人員法律人才過少之缺失，可促進依法課稅品質的提升。

(7)納稅者保護官的設置，可以發揮「行政內部監督」功能。

(8)世界上其他國家有設置納稅者保護官的，其制度執行結果，一般反映成效相當良好，可供參考。

此外，納稅者保護官可考慮設置於各地區國稅局及各縣市稅捐稽徵處內，或是獨立於稅捐機關，直接隸屬於財政部及各地方政府，成立專門部門受理納稅人的申訴陳情案件。

### 2. 比例原則

a.稅務違章案件的處罰，應力求其合理性，並符合比例原則，以達成行政目的所必

---

18 長谷川博，稅務とにたする關オンブズマン制度－イギリスの歳入廳ァジデケーター制度を中心として，引自 <http://www.h-hasegawa.net/Tax-ombudsman.htm>.



要者為限<sup>19</sup>。在程序上應採無罪（辜）推定原則。

b. 稅捐規避行為，不是逃漏稅行為，不宜處罰

稅捐規避的行為，性質上屬於鑽法律漏洞的行為，其本身並非違背稅法上義務的逃漏稅行為，理論上只能調整補稅，不應認定為逃漏稅行為加以科處漏稅罰鍰，以免納稅義務人只要法律見解與稽徵機關不同，就有被科處重罰的危險，並維護人民經濟活動交易的自由。

以往實務上納稅人在進行節稅規劃安排之後，如果稽徵機關不予認同，經常援用實質課稅原則的法理，認定是稅捐規避行為，而加以補稅。同時又認定是逃漏稅行為，加以處罰。其不僅前後認定矛盾，而且也常讓納稅人無所適從，極容易使納稅人遭受無法預測的損害，相當不合理。既然在法律上認定屬於稅捐規避行為（鑽法律漏洞的行為），**【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 66 頁】**就不是違法的逃漏稅行為，原則上即不應處罰。

c. 容許推計課稅，不應容許一併推計處罰

由於課稅資料不完備，因此稽徵機關採取推計課稅，以維課稅公平。既然課稅資料不全，無法明確證明有逃漏稅行為，亦即欠缺嚴格的證據證明，就不宜處罰。然而實務上經常在證據證明力不強的情況下，採取推計課稅，同時又以核定所漏稅額作為處罰基準，因此，也一併推計處罰，變相成為「推定違規處罰」，此與憲法上「推定無罪（辜）原則」，顯然相違背。

（六）隱私權保障－享有保護隱私及保持秘密的權利

稽徵機關進行稅務調查的範圍，只限於查核納稅人是否已經履行其稅法上義務的事項範圍。並且只蒐集與調查項目有關的資料。稽徵機關蒐集持有任何有關的資料，均當成隱私性的資料處理。

納稅人就有關自己個人的或財務上的資訊，除經當事人書面同意或法律另有允許規定外，享有在法律規定目的以外，其資訊不被利用或洩漏的權利，同時，稅務行政機關也應保持該秘密，並僅容許有權處理稅務案件的有關人員，始得接觸該項資訊。又納稅人對於自己的稅務資訊，享有請求提供及訂正的權利。

（七）得參加租稅立法的權利

民主國家主權在民，納稅人應享有接受有關租稅立法情報之開示的權利，並享有對於租稅立法充分陳述意見之機會的權利<sup>20</sup>。

19 黃茂榮，稅法總論（第一冊），頁 510 以下（2002 年初版）認為稅捐行政處罰的建制原則如下：1. 妥當性原則。

2. 合法性原則。3. 實效性原則。4. 相當性原則。5. 經濟性原則。6. 管理性原則。

20 參見日本東京稅理士公會所提出之日本納稅人權利憲章。

為實現正確的納稅義務，並確保稅收，應建立多數納稅人可理解的稅制。有關租稅立法，為取得多數納稅人合意，應公開有關稅制的情報，同時應建構給予納稅人充分陳述意見的機會之納稅人參加制度。

#### （八）監督稅金用途之權利

稅金應為國民的利益，正當使用。納稅人對於稅金的用途，如認為不符合憲法及法令時，享有得向審計機關等聲明不服或申訴苦情的權利。

又納稅人為監督稅金的用途，有學者認為也應賦予納稅人享有維護公益之訴訟權。在地方政府違法支出的情形，有賦予居民提出禁止違法支出或賠償違法支出之納稅人訴訟之立法例<sup>21</sup>。但為避免濫訴，似應有條件限制。至於在中央政府的稅金支出，則尚未有其他國家立法例承認納稅人訴訟。

蓋政府支出原本可經由預算法及決算法以及審計法規定加以控制，政府預算事先需經由國會或地方議會進行審議，事後也需由國會或地方議會進行審議支出之決算，另外審計部門也會進行支出之合法性審查，又監察院以及司法機關也可分別行使合法性監督，因此，【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 67 頁】違法支出已經有許多制度性監督，似無必要再有納稅人訴訟監督。通常情形乃多涉及支出是否浮濫之妥當性問題，而比較不是合法性問題。且雖然未依法支出，但如其已經為公共任務支出時，則公眾應已經受益，如要求個別公務員負擔賠償責任，亦顯非合理。況且其支出是否合法，涉及公共利益之考量，常有判斷餘地之空間，而容有解釋上爭議，倘若由法院決定支出之合法性或妥當性，則對於支出用途是否符合公共利益，不啻由法院進行利益衡量之政治性決定，不僅有侵犯行政權之虞，且法院法官是否具有各項行政專業以進行決定，也有疑義，因此，也不宜任意承認此類納稅人訴訟，否則公務員動輒得咎，難免消極被動，無法積極創新作為，最後受害者將是全體國民。

### 參、納稅人權利保障憲章的立法方式

#### 一、行政規則模式

有關納稅人權利保障的憲章，有些國家的作法是將現行稅捐法規有關納稅人的權利及義務事項整理摘要說明，以便納稅人更容易接觸與了解。因此是一種法規的介紹性質，而不是一項正式的法規。雖然有些是以行政規則的型態出現，但並未於法規之外，額外增加其他的權利或義務。採取此種處理方式者，乃是將有關納稅人權利保障之應有內容，經由立法納入各項稅法規定之中，因此毋庸特別立法規定納稅人之權利保障。例如德國稅通則即已將各項納稅人之程序上權利，納入規定。

21 日本地方自治法即有類似規定。

## 二、法律模式

另有國家是將納稅人權利保障法案納入稅法中加以規範，變成有拘束力的法規範。例如美國於 1986 年制定的納稅人權利法案，即屬之。

## 三、檢討

國內雖有學者主張納稅者權利保護法，宜由修改稅捐稽徵法、所得稅法等個別法律著手，不宜疊床架屋。此如從建立法律體系之完善架構而言，應屬的論。

惟納稅人權利保障已經成為世界稅制改革潮流，特別為國際組織所重視，納稅人權利視為人權重要指標，例如 OECD 更在 1990 年公布調查報告，敦促納稅人權利保護。我國自不能自外於國際社會。美、加、韓等國在納稅人權利立法後，對租稅改革有顯著成效。我國稅捐稽徵法要改造成「稅法通則」的期盼，尚待時日，如要一併配合修正各項稅法規定，其耗費精神更大，且修法結果的不可預測性更高，而有可能發生過於劇烈變動的風險。而單獨立法，則較無上述困擾。且在我國標榜人權立國的施政理念之下，單獨制定納稅人權利保障法，尤其更具有人權保障上的象徵意義。

## 肆、納稅人權利保護法草案之評析

### 一、草案內容

#### （一）生存權保障

納稅人權利保護法草案（以下簡稱【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 68 頁】草案）第三條規定：「納稅者為維持最低基本生活所需之費用，不得課稅。第一項所稱維持最低基本生活所需之費用，由財政部會同社政主管機關訂定之。」本條規定最低生活費不受課稅權利，以保障人民的生存權。其保障標準以社會福利主管機關就社會救助法關於低收入戶生活補助所訂全國最低生活費標準為基準。

目前個人綜合所得稅中有關扣除額、免稅額等與最低基本生活所需有關之費用標準，應予配合重新檢討做必要之修正。

就此雖有認為所得稅法規定之免稅額及扣除額標準金額如果提高，將減少國家稅收，且高所得者享受稅制改革之利益較大，因此，持反對意見。然而個人及家庭之最低生活費所需所得本來不該課稅，倘若納入課稅，即有不妥。此為稅制合理化應該努力之方向。

#### （二）租稅法律主義之落實

草案第四條規定：「納稅者有依法律繳納正確稅額之權利與義務，各稽徵機關並應主動提供納稅者適當、必要之協助。主管機關所頒布之行政規則及解釋函令，僅執行法律所須之技術性、細節性事項訂之，不得增加法律所無之納稅義務或免稅權利。」此即明



定租稅法律主義。

由於稅捐事務之技術性與專業性，常非為一般人民所熟稔。納稅者欲繳納正確稅捐，即須由稽徵機關主動提供納稅者適當協助之必要。另若個別課稅資料，如所得扣繳、地價稅籍，已為稽徵機關掌握者，倘納稅者申報有無心之疏誤或誤用較高稅率者，稽徵機關即應本於「愛心辦稅」之使命，主動勾稽，並按有利方向予以更正（詳立法理由說明）。因此納稅人不僅有義務繳納稅捐，而且也有權利僅繳納正確之稅捐，就此稽徵機關應為必要之協助。

### （三）稅捐負擔公平原則之實現

#### 1. 夫妻合併課稅之負擔公平

草案第 5 條第 1 項：「納稅義務人不因與其配偶或其他受扶養親屬合併申報，而增加其個人稅捐負擔。其因合併申報而增加個人稅捐負擔者，就增加部分無繳納之義務。」此係對於夫妻合併課稅之公平負擔，加以規定。

現行所得稅法第 15 條規定有關夫妻合併申報課稅，僅容許就配偶薪資所得分開計算稅額，因此夫妻結婚之後，因合併計算所得額適用累進稅率之結果，使稅負加重，構成對於婚姻之懲罰，並不符合憲法保障人民追求婚姻家庭生活幸福美滿之權利。因此草案的規定，有助於實現憲法照顧保護婚姻家庭生活之旨意。

#### 2. 薪資所得者之稅負公平

草案第 5 條第 2 項規定：「為獲取薪資所得必要之成本、費用，於計算薪資所得時，應予減除。前項減除辦法由中央主管機關定之。」

所得稅法所規定之課稅所得，係以可支配所得為對象，採取「客觀淨額所得原則」，一般均容許收入減除其取得收入之各項成本費用甚至損失後，以其淨額為該類所得金額。而對於薪資所得，卻規定不得核實扣除必要費用，亦即即不論薪資所得之多寡、必要費用為【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 69 頁】何，均統一適用同一扣除標準（所謂「薪資所得特別扣除額」），如此可能產生虛增所得之現象，並不符合量能課稅之公平原則之要求，有鑑於此，參酌美國、德國及日本等外國立法例（日本所得稅法第 57 條之 2、所得稅法施行令 167 條之 5）<sup>22</sup>，乃要求薪資所得得同其他各類所得者一般，關於為獲得薪資所得所支付之必要成本、費用應准予扣除。其得扣除之費用項目及金額之扣除辦法，則授權財政部定之。但如要減輕徵納雙方就薪資必要費用之舉證負擔，似可所得稅法規定薪資所得特別扣除額，應按薪資金額高低（或所從事之行業別）之特定比率計算之。至於其比率則由中央主管機關定之。

22 日本所得稅法第 57 條之 2、所得稅法施行令 167 條之 5 即規定薪資所得之特定支出（如通勤費、研修費、資格證照取得費、歸家旅費、因職務調動所衍生之額外支出等），如超過薪資所得扣除額時，就超出部分得核實加以扣除。

### 3. 稅捐規避行為之課稅公平

草案第6條：「納稅義務人意圖規避稅捐而濫用法律形式者，仍應依據與經濟事件相當的法律形式課稅。前項規定之適用，由稽徵機關負舉證責任，並應於課稅處分書詳為載明其認定事實之理由。第一項情形，除納稅義務人對重要事項提供不正確資料或為不實陳述，致使稽徵機關短漏核定稅捐之情形外，不再按逃漏稅處罰，但應按補徵稅額加徵百分之十五之延滯金，並自該項補繳稅款原應繳納期間屆滿之次日起，至填發補繳稅款繳納通知書之日止，按補繳稅額，依原應繳納稅款期間屆滿之日郵政儲金匯業局之一年期定期存款利率，按日加計利息，一併徵收。」此為對於租稅規避行為之否認，仍將其行為納入課稅，以符合量能課稅之公平原則。

我國實務上雖然已經引用實質課稅原則，作為一般性防治稅捐規避行為之依據。然而其運作經常過於粗糙，且又將其視同「逃漏稅行為」加以處罰<sup>23</sup>，顯然混淆稅捐規避（鑽法律漏洞之稅捐規劃行為）與逃漏稅行為（違反法律規定【法令月刊第58卷第6期，2007年6月，第70頁】之行為）之本質上差異，過度損害納稅人權益，應予導正。

惟因稅捐規避行為將因嗣後調整補稅而延遲繳稅，獲得相當於遲延利息的利益，因此應加計利息，且稅捐規避行為相對於誠實納稅者而言，仍有意圖規避稅捐之意圖，因此應按補徵稅額加徵百分之十五之延滯金，避免鼓勵納稅者規避稅捐。

又稅捐規避行為只有例外情形，在稽徵機關進行課稅調查時，仍隱匿事實、不實陳述或是其他拒絕配合調查等致使稽徵機關無法進行實質課稅時，才有可罰性而應加以處罰。

本條財政部研擬意見亦支持有關稅捐規避課稅之立法，但不同意第3項補稅不處罰的見解，認為仍應視同逃漏稅處罰，此將嚴重妨害法律秩序的安定性。

### 4. 稅捐優惠不應過度犧牲公平課稅

草案第七條：「國家基於財政收入以外之公共利益目的，依法對於人民為稅捐之優惠者，應符合比例原則，不得超越達成目的所需必要限度而給予明顯過度之優惠。有關所得稅之各項稅捐優惠措施，其適用結果，享受稅捐優惠者之實際稅捐負擔，不得低於基本稅負。其低於基本稅負者，仍應按基本稅負課稅。前項所得基本稅負之課稅要件、計

23 最高行政法院九十四年度判字第六四六號判決即認為：「公司法第168條第1項規定，公司辦理減資乃純為股份之銷除，並不具備交易之性質，非股票之轉讓，易言之，公司減資乃係註銷股票，使股份所表彰之股東權絕對消滅，此與股票轉讓第三人時，股票仍屬存續之態樣顯然不同。從而，本件被上訴人以億記公司以現金收回資本公積轉配發增資股票之作為，與將出售土地增益之盈餘分配予各股東之行為實無二致，而認上訴人所為，並非股票轉讓性質，應可採據。億記公司假減資之名，行分派現金股利之實，此種有意規避租稅構成要件之行為，自應評價為逃漏應納稅捐情事。」台北高等行政法院九十一年十月二十四日九十一訴字第254號判決亦認為：「查原告故意違反租稅法之立法意旨，濫用法律上之形式或法律行為，蓄意製造外觀上或形式上存在之法律關係或法律狀態，使之不具備課稅構成要件，以減輕或免除其應納之租稅，該交易行為，係故意以不正當方法逃漏稅捐之虛偽安排，為求租稅公平，自亦應以其實質上經濟事實關係及所產生之實質經濟利益為準，就已具備課稅構成要件之實質經濟行為來加以課稅。」因此加以補稅及處罰。

算方式及其有關程序，另以法律定之。」此即明定稅捐優惠不應過度犧牲公平課稅。

有關稅捐優惠措施，難免違反課稅公平原則，因此應以達成政策目的所必要的合理手段為限（參見釋字第 485 號解釋），亦即應符合比例原則，以免過於浮濫。又各項所得稅的優惠措施，如果過於寬鬆，極容易造成貧富懸殊的不合理現象，故為加以適度調整，爰明定享受稅捐優惠者之實際稅捐負擔，不得低於基本稅負。其低於基本稅負者，仍應按基本稅負課稅。

就此為確保高所得之免稅納稅人，其應納所得稅不應低於全國納稅人之平均稅負水準，因此參照美國最低稅負制，總統於 94.12.28 公布「所得基本稅額條例」，規定營利事業之免稅所得，仍應繳納稅率 10%—12% 之基本稅額，而個人的免稅所得於扣除新台幣 600 萬元後，也應繳納按照稅率 20% 計算之基本稅額（但為避免重複課稅，境外所得已經在國外繳納之所得稅，得予扣抵）。

#### 5. 繼承人繼承欠稅債務之稅負公平

草案第 8 條：「納稅義務人死亡而有未繳清之稅捐，依法應由繼承人、受遺贈人負繳納義務者，各繼承人及受遺贈人僅依自身所受遺產利益之比例與限度內，負繳納之義務。」有關被繼承人生前稅捐債務之繼承，應採法定限定繼承，以免違反量能課稅之公平要求。在此對於遺產原本得享有之稅捐優先權並不受影響。

本條立法理由主要考量租稅為無償給付與私法上一般債務不同繳納義務人之納稅義務，不應無限上綱，因繼承事實而發生稅捐債務之繼承時，繼承人、受遺贈人等，僅於個人所受遺產利益之限度內，負繳納之義務，較符合公平原則【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 71 頁】則。也比較符合人民預測可能性與信賴保護。參酌稅捐稽徵法第 14 條條規定之立法理由原係採行限定繼承之概念（參見釋字第 622 號解釋）。

財政部就此研究意見認為被繼承人生前遺留之動產或借用他人名義登記之遺產，稽徵機關不容易掌握，因此無法認定繼承人的繼承利益範圍。然而繼承人於被繼承人死亡時，依法本應申報遺產以便稽徵機關查核課徵遺產稅，則在課徵遺產的範圍內，即可認定繼承人的繼承利益範圍，因此財政部的上述意見，似不足採取。

此外財政部擔心如果採取法定的限定繼承結果，可能會使稅捐債權喪失優先受償權。此項顧慮，並不存在，因為本條的立法精神並非要剝奪稅捐的優先權。如果仍有疑慮，亦可將本條修正如下，即可解決：「納稅義務人死亡而有未繳清之稅捐，依法應由繼承人、受遺贈人負繳納義務者，各繼承人及受遺贈人僅依自身所受遺產利益之比例與限度內，負繳納之義務。前項情形，稅捐稽徵法第 6 條第 1 項規定稅捐債權對於遺產之優先受償權，不受影響。」

至於遺產的範圍，財政部顧慮被繼承人生前將分年贈與財產以致規避稅捐，甚至架空遺產及贈與稅法第 15 條生前贈與是同遺產核課遺產稅之規定。實際上本條在處理生前



欠稅的繼承問題，與遺產稅的課徵毫無關聯，因此應無架空上述稅法規定之問題。至於規避稅捐部分，只要本條規定的遺產範圍，包括遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項規定被繼承人生前贈與繼承人的財產，即可解決。為配合此立法精神，本條可修正為：「納稅義務人死亡而有未繳清之稅捐，依法應由繼承人、受遺贈人負繳納義務者，各繼承人及受遺贈人僅依自身所受遺產利益之比例與限度內，負繳納之義務。前項情形，稅捐稽徵法第 6 條第 1 項規定稅捐債權對於遺產之優先受償權，不受影響。第 1 項所稱遺產，包括遺產及贈與稅法第 15 條第 1 項所規定視為被繼承人之遺產在內。」

#### （四）政府資訊公開

##### 1. 財政資料公開

草案第九條：「主管機關應主動於其官方網站及公報，公開下列資訊，並供納稅者查詢、下載及利用之：一、全體國民之所得分配級距與其相應之稅捐負擔比例。二、稅式支出情形。三、其他有利於促進稅捐公平之資訊。主管機關未充分公開資訊者，前條所定團體得逕向行政法院提起訴訟，請求稽徵機關公開。」

各級政府對於與財政有關之公共資訊及決策過程，包含徵收與支出層面等，均應公開透明，並且允許納稅者對之加以利用，並保障納稅者表達意見、提供建言之權利。

本條規定，財政部初擬研究意見認為應修正為：「主管機關應於其網站公開下列資訊，供公眾線上查詢及下載：一、賦稅收入與國民生產毛額之比較、賦稅負擔率。二、試行編製關於稅式支出之報告。三、與納稅者權利攸關之有關稅務資訊。」然而本條的立法精神是要確保稅捐負擔的公平，財政部修正意見對於此依立法目標似無法達成。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 72 頁】

##### 2. 解釋函令之公開

草案第 10 條：「稽徵機關就適用稅捐事項所作成之解釋函令或行政規則，均應全面公開。財政部應每年邀集學者、專家組成稅捐函令編修委員會，就適用中之解釋函令或行政規則進行通盤檢討並編製函令彙編，會同納稅者保護委員會公告發行；其未列入最新之函令彙編者，不得再行適用。前項稅捐函令編修委員會之組成，學者、專家之比例不得低於二分之一，其組織及審議辦法由財政部定之。」

稅捐法令多如牛毛，涉及事項十分廣泛，如不賴以解釋函令或行政規則甚難順利運行。惟解釋函令不若法律為人民所均得以知悉。又解釋函令常與人民權利利益息息相關，有鑑於此，要求行政機關作成就稅捐事項相關之解釋函令或行政規則時應全面公開令納稅義務人知悉。

解釋函令之作成攸關人民之權利基此，此類函令或行政規則應由財政部應每年邀集學者、專家組成稅捐函令編修委員會，就適用中之解釋函令或行政規則進行通盤檢討並編製函令彙編，會同納稅者保護委員會公告發行；其未列入最新之函令彙編者，不得再

行適用。

為保障納稅者權利且檢視解釋函令確實符合法令規定，前項稅捐函令編修委員會之組成，其學者、專家之比例不得低於二分之一，其組織及審議辦法由財政部定之。

財政部研究意見對於上述學者專家比例，認為不宜強行規定，以免專家學者應接不暇，影響品質及效率，以致執行困難。然而如要強化民間參與並確保解釋的公正性，至少似應有三分文一的比例，否則寥備一格，無法發揮客觀公正解釋之功能。

#### （五）納稅者公益訴訟

草案第 11 條規定賦予提起納稅者憲法訴訟之權利：「各地區律師公會、會計師公會及其他經主管機關認可之納稅者保護團體，對於中央主管機關就有關稅捐事項所作成之解釋函令及其他行政規則，認為有違法或違憲之疑義者，得為全體納稅者之利益，附具理由提請中央主管機關修正或廢止之。」

前項提議，中央主管機關應於三個月內處理之，並以書面通知原提議者；其未依原提議為修正或廢止者，應敘明理由。

中央主管機關逾期未為通知，或對於其通知之結果認為仍有違法或違憲之虞者，原提議者得向最高行政法院提起確認違法之訴。若原提議者不服其判決，得向司法院大法官聲請解釋。」

本條規定意旨在確保解釋函令等行政規則不得與憲法或法律相牴觸，否則得由律師公會等人民團體為公益提出違法確認訴訟或憲法訴訟，以進行抽象行為之違法或違憲審查。此舉亦可避免人民對於援引解釋令函作成課稅處分反覆爭訟，而達到疏減訟源之目標。

財政部研究意見認為納稅者訴訟涉及司法院執掌，不宜在本法規定。惟納稅者權利保護，本來包括實體上與程序上乃至訴訟上之權利保護，因此上述理由並不足採。**【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 73 頁】**

#### （六）正當法律程序之保障

##### 1. 通則規定

草案第 12 條明定正當法律程序之保障：「納稅者在稽徵程序上所受之保障，不得低於行政程序法所規定之標準及其他正當法律程序。前項所指其他正當法律程序包括：一、稽徵程序之發動應符合平等原則，不得恣意為之。二、課稅及處罰處分應以基於合法調查事證所認定之事實為基礎。三、稽徵機關通知納稅義務人備詢時，應事先告知調查之範圍以及其必要性。四、稽徵調查手段須合法妥當，不得侵犯納稅者之人格權、隱私權及財產權。五、為課稅或處罰處分時，應提供納稅者事前說明之機會。」

有關上述正當法律程序，財政部研擬意見建議修正為：「納稅者在稽徵程序上所受之

保障，應符合下列正當法律程序：

一、稽徵程序之發動行為應符合平等原則。

二、課稅及處罰處分應以基於合法調查事證所認定之事實為基礎，並以書面敘明理由及法令依據，送達於處分之全部相對人。但公司共有人或多數有共同利益之當事人，有依法選定之當事人，或稽徵機關依職權指定之當事人者<sup>24</sup>，應向選定或指定之當事人送達。

三、稽徵機關通知納稅義務人備詢時，應事先告知調查之範圍及其必要性。

四、稽徵調查手段須合法妥當，不得侵犯納稅者之人格權、隱私權及財產權。

五、為課稅或處罰處分時，應提供納稅者事前說明之機會。但有行政程序法第一百零三條規定之情形者，不在此限。」

財政部上述修法意見，應可贊同。

## 2. 課稅調查

草案第 13 條規定：「稽徵機關應依職權獨立調查認定事實，不受其他移送機關之調查或認定拘束。但其他法律另有規定者，不在此限。納稅者於受課稅調查時，有選任代理人之權利，並得於代理人到場前拒絕陳述或接受調查。但代理人經合法通知，無正當理由而未到場者，不在此限。」

由於課稅正確與否，涉及公共利益，應探求實質的真實，爰參酌德國租稅通則第八八條規定，稽徵機關依職權調查課稅事實。稽徵機關決定調查之方法及範圍不受當事人陳述及聲請調查證據之拘束。同時，如果其他非稅捐主管機關（例如法務部調查局或其他行政機關）移送稽徵機關處理之案件，因該移送機關並非稅捐主管機關，其對於課稅要件是否具備之判斷，固然可供稽徵機關參考，但其未必具備稅務專業，且不屬於稅捐權責機關，其調查認定之事實並無法律上之拘束力。但如屬於法院確【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 74 頁】定判決，例如夫妻離婚判決、繼承權有無之確認判決、分割共有物判決等，均有對世效力，稽徵機關亦應受其拘束。

又為避免人民於接受調查時權利遭受侵害，基此，賦予納稅者，於受調查之際得選任代理人之權利。

本條財政部研擬修正意見如下：「稽徵機關應依職權調查認定事實，不受其他行政機關之調查或認定拘束。但其他法律另有規定者，不在此限。納稅者於受通知到達備詢時，有選任代理人之權利，並得於代理人到場前拒絕陳述或接受調查。但代理人經合法通知，無正當理由而未到場者，不在此限。」

24 在公司共有人有數人的情形，如果未依法選定當事人，則應得由稽徵機關依據職權指定當事人，才能有效解決送達問題。



此一修正意見，較為周延，應可贊同。

### 3. 舉證責任

草案第 14 條規定稽徵機關應負舉證責任：「稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，應負舉證責任，並指出其證明之方法。然法律別有明文規定者外，不在此限。課稅或處罰，應基於合法調查所認定之事實，並以書面敘明理由及法律依據，送達於全部之處分相對人，或依法選定之當事人。」

於現行實務中時常發生舉證責任倒置之情況，基此，特明定稽徵機關就課稅或處罰之事實，應負舉證責任，並指出其證明之方法。

因稅捐稽徵法第 19 條第 3 項規定，對公同共有人中之一人為送達者，其效力及於全體。如此之規定無異剝奪納稅者應受送達通知及行政救濟之權利<sup>25</sup>。為確保納稅者之權利要求相關課稅處罰均應以書面敘明理由以及法律依據後合法送達於全部之納稅義務人。

為避免課稅調查之際對人民之基本生活造成不便，於人民負有協力義務之情況下，稽徵機關為進行課稅調查，得依法要求納稅義務人提供必要之文據。須待納稅義務人拒絕或不能提供，或雖經提供而仍有疑問時，始行敘明調查事項及範圍，通知納稅義務人前往詢問。

本條如參考財政部意見，應修正為：「稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，應負舉證責任，並指出其證明之方法。但法律有規定者，不在此限。稅務違章案件處罰要件事實之認定，應有嚴格之證據證明。」<sup>26</sup>

### 4. 推計課稅制度之合理化

草案第十五條規定推計課稅制度的合理化要求：「課稅基礎不能調查或計算時，就其不能調查或計算之部分，為達公平課稅之目的，得推計之。但不得【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 75 頁】依推計結果而為處罰。推計課稅基礎時，應根據已查明之事實為基礎，審酌一切對推計具有重要性之情事，力求客觀合理，使與課稅基礎之實額相當。有二種以上之推計方法時，應依最能切近實額之方法為之。推計課稅處分，應以書面敘明所使用之推計方法。其經納稅義務人申請者，並應告知作成該項推計方法有關之資料。」

本條立法目的在於透過確保推計課稅的合理性之手段，以貫徹量能課稅的公平原

25 例如繼承人有數人，原先均由繼承人某甲處理遺產稅相關事宜，稽徵機關卻將遺產稅罰鍰對於繼承人某乙送達罰鍰處分書，其他繼承人均不知情，某乙則因誤認遺產稅相關事務向來均由某甲處理，因此並未注意提出行政救濟，而其他繼承人亦因不知情而未提出行政救濟，該項處分即告確定，全體繼承人均喪失行政救濟權利。此種未送達卻生效力的規定，顯然違反行政程序法所定送達生效的正當法律程序精神。

26 第 2 項規定「稅務違章案件處罰要件事實之認定，應有嚴格之證據證明。」原本財政部賦稅署於協商時同意納入，事後又刪除。但此為處罰法理之表現，不應採取推定處罰，故仍應保留。

則，避免因為草率推計課稅，而違反量能課稅原則，就此釋字第 218 號解釋：「惟依推計核定之方法，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」，即明示推計課稅應符合近似值課稅之要求，亦即推計之結果，應在經驗上足認為已切近納稅義務人之實際課稅基礎數額，此亦學說上普遍承認之推計課稅合理性。

惟稅捐實務上對推計課稅之操作，卻每偏離近似值課稅之本質，甚且淪為對不為協力合作之納稅義務人進行懲罰性課稅之手段，甚至進一步作為處罰基礎，爰將上述推計課稅合理性之要求以及不得依據推計結果處罰，於本條明定之，以糾正現行實務上推計處罰之不合理現象。

為確保上開合理性要求之遵守，推計課稅處分，應以書面說明其所使用之推計方法，其經納稅義務人申請者，並應告知作成之推計方法有關之資料，諸如所根據之推計基礎事實，或算定各該比率或效率數值所根據之資料，俾使推計課稅程序透明化，以利其合理性之檢驗。又推計課稅處分應有行政程序法第 102 條規定之適用，亦即於作成處分前，應給予納稅義務人陳述意見之機會，且稽徵機關對其陳述，應於推計方法中詳為審酌說明，自屬當然。

基於稅捐法定主義之要求，稽徵機關原負有證明其課稅處分適法性之責任，此非僅於一般實額課稅處分存在，即推計課稅處分亦同。從而，稽徵機關依推計而為課稅時，對於其課稅基礎確係無法調查或計算而有推計之必要，及其使用之推計方法確係客觀合理且最能切近實際數額，自應負舉證責任，其課稅處分始能被評價為適法，相對而言，納稅義務人只須就此提出反證，即足以推翻推計課稅處分之適法性，尚非謂其須自行證明實額若干始足當之，亦即推計課稅規定，僅減輕證明程度而已，並非導致舉證責任之轉換。

就此財政部研究意見認為本條應修正為：「課稅事實不能調查、計算，或納稅義務人違反申報、設置帳冊、取得給予保存憑證、登記稅籍、備詢及提示課稅資料義務者，稅捐稽徵機關就不能調查或計算部分，為達公平課稅之目的，得推計之。推計課稅基礎時，應根據已查明之事實為基礎，審酌一切對推計具有重要性之情事，力求客觀合理，使與課稅基礎之實額相當。有二種以上之推計方法時，應依最能切近實額之方法為之。推計課稅處分，應以書面敘明所使用之推計方法及理由。」

此一修正，應較週延，應可贊同。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 76 頁】

## 5. 禁止過度原則

草案第 16 條規定禁止過度原則如下：「稅捐之調查、保全與執行，不得逾越必要之限度。因欠繳應納稅捐或罰鍰，依法得扣押其財產者，如義務人有數宗財產足供清償時，

應就其價額最低者為之。但義務人另為指定者，從其指定。

已發見之義務人財產不足清償所欠稅款或罰鍰，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有清償所欠稅款或罰鍰之可能，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告，且顯有逃匿出境之虞者，得由稽徵機關或行政執行機關聲請該管法院裁定後，函請入出國管理機關限制義務人或其法定代理人出境。……」

本條財政部研究意見主張全部刪除，維持現狀。然而現行限制出境的作法，不問欠稅人是否有財產，一律限制出境，明顯違反比例原則。故本文主張應可參採財政部賦稅署協商時所提出的折衷版本：「稅捐之調查、保全與執行，不得逾越必要之限度。納稅義務人欠繳稅捐達一定金額，且其財產不足清償所欠稅款或罰鍰，於審酌義務人整體收入、財產狀況及工作能力，認有清償所欠稅款或罰鍰之可能，而拒絕報告其財產狀況或為虛偽之報告，且顯有逃匿出境之虞者，得由稽徵機關檢具相關事證資料報請財政部，函請入出國管理機關限制納稅義務人或其法定代理人出境。前項限制出境辦法由行政院定之。」亦即由行政機關限制出境，不必經過法院的裁定許可，但是其前提必須是「其財產不足清償所欠稅款或罰鍰」、「且顯有逃匿出境之虞」。如果財產甚多並未脫產，自無限制出境的必要。

#### （七）處罰規定之合理化

##### 1. 輕微過失責任之減輕處罰

草案第十七條規定輕微過失責任之減輕處罰：「納稅義務人非因故意或重大過失而違反義務者，得減輕其處罰。減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。」

稅捐性質上係無償的給付，納稅人應僅須保持與處理自己事務相同的注意義務即可。然而實務上卻採取嚴格的高標準，要求納稅人應該盡到「善良管理人」的注意水準，導致一般納稅者，通常因稅法專業能力不足而被科處高額罰鍰的不合理結果，人民無心之過在所難免，然而卻因此必須付出慘痛教訓的處罰代價<sup>27</sup>，有關【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 77 頁】機關卻視而不見，因此不論納稅者主觀責任之條件，究竟為故意或有無重大過失或一般輕過失，均予以相同之處罰，實有違公平原則，因此，特明定納稅義務人非因故意或重大過失而違反義務者，得減輕或免除其處罰，以減輕納稅者之負擔。

27 例如作者於數年前曾經處理過一件遺產稅罰鍰案件，當事人委託地下代書申報遺產稅，因遺產土地有幾筆有訴訟糾紛，代書不知如何申報遺產稅，因此註明遺產土地有訴訟糾紛，然而卻被國稅局認定遺產有數十筆，只有二、三筆有訴訟糾紛，因此按照漏報遺產稅處罰約四千萬元罰鍰。本件當事人有誠意申報遺產稅，只是所託非人，欠缺法律專業，對於有訴訟糾紛的遺產土地，不知如何申報遺產稅，而未詳細填載遺產土地，卻被科處高額罰鍰。查遺產土地資料在有關政府機關均可連線查證，財稅資料中心也有資料可查，人民根本不可能逃漏稅，本件僅因為人民不懂法律，就被冤枉科處重罰，顯然有違一般國民之法律感情。



至於一般輕微過失的稅務違章案件的減輕處罰額度，宜參酌行政罰法第十八條第三項規定：「依本法規定減輕處罰時，裁處之罰鍰不得逾法定罰鍰最高額之二分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之二分之一；同時有免除處罰之規定者，不得逾法定罰鍰最高額之三分之一，亦不得低於法定罰鍰最低額之三分之一。但法律或自治條例另有規定者，不在此限。」規定之，較為合理。

財政部研究意見主張刪除，理由是其他立法例並無類似規定。然而由於稅法處罰規定相當嚴厲，而稅務法令又相當複雜，經常發生不懂法令的納稅人無心之過，只因為極為輕微的疏失，即遭受重罰，顯然過於嚴苛，不符合人民的法律感情，而有違反比例原則之情形，司法院大法官也已經多號解釋宣告稅法的處罰違反比例原則（例如釋字第 337 號、釋字第 339 號、釋字第 356 號、釋字第 503 號、釋字第 616 號），可見本條確有必要。

## 2. 違反扣繳義務之處罰上限

草案第 18 條規定違反扣繳義務之處罰上限：「扣繳義務人違反扣繳義務者，除依各稅法規定應負賠繳稅款責任外，其依各稅法規定科處之罰鍰，最高不得逾新台幣二百萬元。」

按扣繳義務人的任務，係協助稽徵機關，在對於第三人為給付時，代為扣留稅款，並繳納予稽徵機關。性質上屬於「無償」接受國家委任協助處理國家稽徵稅捐的事務，其既然並未收受報酬，又非履行自己的納稅義務，其所應承擔的責任不應過重，而應有合理的最高金額限制。以往曾經發生九名前中科院會計及主計人員因辦理所屬單位職員「品位加給」及「技術津貼」未辦理扣繳，而被國稅局要求補稅及罰鍰約二十七億元，即因罰鍰按照應納稅額的倍數計算，又無最高額限制，以致發生顯然不合理的現象。

又未被扣繳的納稅義務人（取得所得者），通常依法仍應負擔報繳稅捐的義務，因此稽徵機關依法仍可向納稅義務人追繳應納稅款，稅收仍可確保。故此類違反扣繳義務的情形，違規情節相對較為輕微，罰鍰責任不宜過重，爰參照德國租稅通則第 378 條第二項關於因重大過失短漏稅捐處罰五萬歐元的規定，科處最高新台幣二百萬元的罰鍰。

關於本條，財政部研商時認為考量對於給付境外所得的扣繳制度的執行，衝擊較大，因此研議縮小其範圍，不包括對於給付境外所得的扣繳義務之違反處罰的情形，亦即僅限於「扣繳義務人違反所得稅法第八十八條第一項第一款及第二款規定之扣繳義務者，除依各稅法規定應負賠繳稅款責任外，其依各稅法規定科處之罰鍰，最高不得逾新台幣二百萬元。」此項意見，及是考慮其違反義務的不法利益，可能超過新台幣二百萬元，然而在行政罰法施行之後，如【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 78 頁】果不法利益超過法定最高罰鍰額度，仍可在不法利益的額度範圍內提高處罰金額，因此應已不成問題。

## （八）行政救濟權利之加強保障

### 1. 稅捐復查委員會之組成應有學者專家參與

草案第 19 條：「各稽徵機關辦理稅捐復查案件，應設置復查審議委員會，委員以具有法制專長者為原則，非具有法制專長者，不得超過三分之一。復查審議委員會之委員，由各該稅捐稽徵機關代表、社會公正人士及學者專家擔任之；其中學者專家之比例不得少於二分之一。復查審議委員會組織規程與審議規則，由中央主管機關定之。」

關於本條，財政部研擬意見認為宜修正為：「各稽徵機關辦理稅捐復查案件之人員，應以具有法制專長者為原則。稅捐復查委員會之委員，由各該稅捐稽徵機關代表、社會公正人士及得邀請學者專家擔任之。稅捐復查委員會組織規程與審議規則，由中央主管機關定之。」

如果考量稅捐機關雖然設置有法務科或法務室，但至今極少有高考法制職系公務人員擔任辦理稅捐復查案件之人員，因此，上述修正亦有其正面意義。另因復查委員會工作繁重，學者專家是否同意擔任，亦有其實際執行困難，因此未明定其組成比例，尚屬妥當。

### 2. 總額主義與自行裁決正確稅額

草案第 20 條規定：「納稅義務人對於課稅處分不服，經完成復查程序後，於提起訴願或行政訴訟程序進行中，得追加或變更主張原處分違法事由，請求受理訴願機關或行政法院進行審查裁決。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現原處分違法者，亦同。受理訴願機關或行政法院對於納稅義務人之應納稅額，應核定確認。但事實複雜需費時調查，無法查明正確稅額者，不在此限。」

按納稅義務人對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅義務人權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，也應主動加以斟酌，以貫徹職權調查主義及確保行政客觀合法性的精神，並避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取「總額主義」的精神，予以明定。

改制前行政法院六十二年判字第九六號判例：「本件原告五十六年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」

以及行政法院七十五年判字第二〇六三號判例：「稅捐稽徵機關在第一次復查決定作成以前，納稅義務人補提理由，凡與其原來敘明之理由有所關連，復足以影響應納稅額之核計者，稅捐稽徵機關均應自實體上予以受理審查，併為復查決定。」均認為在復查決定之後，即不准納稅人提出主張原處分的其【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，

**第 79 頁】**他違法事由（學說上稱為「爭點主義」），其過度重視法律秩序安定性，僅著重於形式上的公平，而忽略實質正義（正確合法課稅）的實現，導致縱然課稅處分客觀上違法，只因納稅人不諳稅法規定，致未能於復查階段提出爭執主張，即發生失權效果，變相剝奪人民的行政救濟與訴訟權利，顯有違憲之嫌，應予廢止，不再援用<sup>28</sup>。

關於本條，財政部賦稅署於協商時建議修正為：「納稅義務人對於課稅處分不服，經完成復查程序後，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟言詞辯論終結前，得追加或變更主張原處分違法事由，請求受理訴願機關或行政法院進行審查裁決。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現原處分違法者，亦同。前項情形，受理訴願機關得延長審議期限二個月。受理訴願機關或行政法院對於納稅義務人之應納稅額，應核定確認。但事實複雜需費時調查，無法查明正確稅額者，不在此限。」此修正意見，使本條的立法精神更加明確，應可支持。

嗣後財政部研究意見認為本條與其他一般行政處分之行政爭訟不同，因此建議修正其他法律規定為宜。然而本條修正後，才與其他行政處分之行政爭訟的審理範圍相同。因為現行稅務爭訟案件的處理方式（上述判例所採取爭點主義）並沒有特殊的法規依據，純粹是引用稅捐稽徵法的復查制度作為依據<sup>29</sup>。其他一般行政處分之行政爭訟的審理範圍，並沒有禁止人民追加變更主張行政處分的違法事由，因此，財政部上述意見顯然誤會。

#### （九）納稅者權利保障之行政協調監督制度之建立

##### 1. 納稅者權利保護諮詢委員會之設置

草案第 22 條規定：「中央主管機關為研擬納稅者保護基本政策之諮詢意見，應設置納稅者權利保護委員會。納稅者權利保護委員會以本法中央主管機關首長為主任委員，相關政府部門代表、律師公會、會計師公會、全國性納稅者權利保護團體及學者專家為委員，其中政府代表之比例不得超過三分之一。其組成辦法由中央主管機關定之。」

相對於有償之消費關係，納稅義務人係無償承擔納稅義務，其稅捐權益亦應受相對等之保障，始符公平。乃參照消費者保護法第 40 條規定及美國「內地稅監督委員會」（IRS Oversight Board）之設計，於財政部下設置納稅者權利保護委員會，研擬及審議納稅者保護基本政策，並監督其實施。

鑑於納稅者權利保障事宜有其專業性，並涉及跨部會協調，故宜由熟稔財稅實務之部會首長與稅法學研究之專家組成，並由財政部訂定組織規程。**【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 80 頁】**

28 有關此問題之探討，參照陳清秀，稅務行政爭訟的審理範圍－以課稅處分之撤銷訴訟為中心，月旦法學雜誌，（NO.136），2006.9，頁一八六以下。

29 同前註。



有關本條，財政部賦稅署建議將第 1 項修正為：「中央主管機關為保障納稅者權利，應設置納稅者權利保護諮詢委員會。」財政部研究意見則主張目前保障納稅人之規定與機制均已經落實，為了精簡組織，並無必要設置本委員會。然而從上述納稅者權益保障條文可知，納稅者經常處於弱勢地位，現行稅法規定仍偏向於稽徵便宜較多，保障納稅人權益不足，因此，應仍有必要設置此委員會，提供民間聲音，給主管機關參考，以提升決策品質。

## 2. 納稅者權利保護諮詢委員會之職掌

草案第 23 條規定：「納稅者權利保護委員會，提供下列有關事項之諮詢意見：

- 一、納稅者保護基本政策及措施。
- 二、納稅者保護計畫之研擬、修訂及執行結果檢討。
- 三、納稅者權利保護之教育宣導。
- 四、各機關關於納稅者保護政策、措施，及主管機關協調事項。
- 五、檢討現存稅捐優惠、稅捐規避，及依本法第九條應公開資訊之執行情形。」

參照美國 1998 年內地稅法第 7802 條及消費者保護法第 41 條規定，於第 1 項釐定納稅者權利保護委員會之職掌，主要為研擬及審議納稅者保護基本政策，並監督其實施，及進行跨部會溝通與監督納稅者保護機關執行其職務，並就納稅者保護政策之執行結果、國民納稅情形、稅捐優惠與稅捐規避情形之檢討及有關資料，定期公告並向立法院提出報告。

財政部賦稅署在協商時建議增加納稅者權利保護諮詢委員會之一項執掌：「六、納稅者權利保護事宜與稅法問題之研究。」

## 3. 納稅者權利保護官

草案第 25 條：「中央及地方主管機關應設置納稅者權利保護官，職掌如下：

- 一、協助職掌行政轄區範圍內之納稅者，與稽徵機關進行稅捐爭議之溝通與協調。
- 二、受理並調查其職掌行政轄區範圍內，納稅者之申訴或陳情案件。
- 三、就前款事項，向主管機關及稽徵機關提出改善建議。

納稅者權利保護官依法執行前項所定職掌，得向稽徵機關調閱有關文件，通知相關人員到達其辦公處所備詢，受通知者除有正當理由外，不得拒絕。

納稅者權利保護官應由財政部於具有下列資格之一之人員，任用之：

- 一、曾任法官、檢察官者。
- 二、曾任律師、會計師，具三年以上執業經驗者。
- 三、大專院校講授稅法或財稅課程二年以上之教授、副教授、助理教授。
- 四、社會公正人士，且曾在納稅者權利保護團體服務一年以上者。

五、曾任稽徵機關薦任九職等以上公務員。

前項任用辦法由考試院會同行政院訂定之。」

納稅者面對代表公權力之稅捐稽徵機關，乃相對弱勢之族群，為確保納稅者權利及受理申訴或陳情案件，參照消費者保護法第 39 條及美國 1998 年內地稅【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 81 頁】法（納稅者權利法案 II）第 7802 條之規定，於中央與各地方政府設置納稅者保護官，協助轄區內之納稅者與稽徵機關協調稅捐爭議之解決，受理並調查轄區內不公平課稅情形，並提出稅捐興革之建議。

納稅者權利保護官是以公正超然的第三人立場，專門受理納稅人的申訴陳情案件（不包括訴願或行政訴訟進行中的案件），協助解決課稅糾紛，其職權的行使是屬於「建議參考性質」，並無強制拘束力，因此並無干預行使公權力問題。此一作法，在許多國家已經施行，績效良好，並未出現問題。

納稅者權利保護官受理、協調納稅者申訴或陳情之不公平課稅事件，應依法獨立執行職務，稽徵機關與承辦人員並應配合其調查，乃制定第 2 項。

納稅者權利保護官之任用及職掌辦法，另以辦法定之，惟為維持代表納稅者身分之專業性與公正性，乃參照消費者保護法施行細則第 37 條，於第 3 項規定其任用資格自應限於曾從事法律、稅捐相關工作之專門執業人員或專家學者以及社會公正人士。

當然如為求周延，本條第 4 項可修正為：「納稅者權利保護官之職權行使及任用辦法，由考試院會同行政院訂定之。」

#### （十）專業稅務法庭之建立

草案第 21 條第 1 項、第 2 項規定：「各級行政法院為處理稅捐訴訟案件，應設置專業法庭或指定專人辦理，其審判人員每年應接受二十小時以上之稅法專業訓練。前項審判人員之派任資格與專業訓練辦法，由司法院會同行政院定之。」

稅捐訴訟案件有別於一般行政訴訟案件，具有財稅專業性與大量性之事務特性，法制先進國家均設有專門法庭負責審理，爰參照專利法第 92 條之立法，規定各級行政法院應設置專業法庭，並要求稅務專庭審判人員應每年進修財稅法律知識達 20 小時以上<sup>30</sup>，以維持其專業能力。關於稅務專庭審判人員之派任，自應以熟稔行政法、財稅法知識者為優先，人員之培訓、晉升、獎勵與專業訓練等事項，則由司法院頒布辦法定之。

如為提升稅務法官的專業素養，有關強制在職進修的時數，參考新加坡公務員的強制在職進修的時數，可考慮訂為每年 72 小時。

#### （十一）稅法實務問題之研究

30 按國外文官每年應在職進修的時數，有多達七、八十小時者（新加坡），因此草案規定每年在職進修 20 小時以上，顯然仍屬偏低。

### 1. 委託鑑定

草案第 21 條第 3 項規定：「行政法院審理稅捐訴訟案件，就涉及納稅者權益重大之法律問題，得徵詢稅法學者專家，以書面或於審判期日到場陳述其法律意見。當事人亦得聲請，並陳明預先墊付鑑定費用，行政法院非有正當理由，不得拒絕。」

個別稅捐訴訟案件所涉法律爭議問【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 82 頁】題，倘有關納稅義務人重大稅捐權益，或具有原則重要性者，為避免各行政法院間判決歧異，並提昇人民對裁判之信賴，得由審判人員依其裁量，委諸從事稅法學研究之人，陳述法律上意見，以供參考。惟若當事人已具狀表明聲請之原因，並陳明預先墊付專家鑑定費用，除行政法院認當事人之聲請係專為延滯訴訟之外，應予允許。專家意見之提供，則適用行政訴訟法第 162 條之規定。

### 2. 成立稅法實務問題研究委員會

草案第 21 條第 4 項規定：「司法院為徵詢專業稅法意見、研議裁判實務所涉稅法問題、檢討已公布之稅捐判例與決議，及提升稅捐訴訟案件審判品質，應成立稅法實務問題研究委員會，提供司法機關實務上參考。由司法院遴選具有財稅專業知識之律師、會計師、法官、學者與行政官員組成之。」

司法院為提升稅捐訴訟裁判品質，研議裁判實務所涉稅法問題，並檢討歷來稅捐判例與決議之妥當性，自宜廣納財稅實務界與學術界之意見。為此，司法院得設立稅法實務問題研究委員會，於不介入審判獨立範圍內，並供個案審判人員參考、徵詢專業稅法意見。稅捐訴訟諮詢委員會之組成，由司法院遴選實務界與學術界具備專業稅法學知識之律師、會計師、法官、學者與行政官員充任之。

### 3. 獎助財稅法學之研究

草案第 24 條規定：「中央主管機關應每年編列相當經費，補助或獎助專家學者從事納稅者保護事宜與稅法實務問題之研究。前項獎助、補助辦法由中央主管機關定之。」

國內財稅法學之研究水準與國外法制先進國家，容有相當程度差距，有礙於提升納稅者權利保護之努力。由於民間研究稅法人才嚴重不足，資源有限，因此有必要借重國家的力量，獎勵或補助民間研究發展，以保障納稅人權益。爰訂定本條，應每年定期編列相當經費，獎助或補助專家、學者從事財稅法學研究之任務，必要時，並可委託學者專家專案研究。

為求周延，本條可再修正為：「中央主管機關應每年編列相當經費，補助、獎助或委託專家學者從事納稅者保護事宜與稅法實務問題之研究。前項補助、獎助及委託研究辦法，由中央主管機關定之。」



## 伍、結語

現行稅法對於納稅人權利保障，仍有許多不夠周延的地方，因此，立法院如能通過納稅人權利保護法，應可加強納稅人權利之保護。至少，應可將本草案相關條文納入稅捐稽徵法之中，以完備納稅人權利保障之法制。【法令月刊第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月，第 83 頁】

