



納稅人權利保護之立法

文·圖／蔡朝安

經過各方多年呼籲，在民國99年1月6日公布的稅捐稽徵法修正案，增訂了「納稅義務人權利之保護」專章。然而，此番立法一方面來得很遲，另一方面內容與各方期待落差甚大，其形式意義大於實質意義。

此修正案之「納稅義務人權利之保護」專章，共計5條，茲分析如下：

- 一、有關財政部所發布之法規命令及行政規則，該法規定，不得增加或減免納稅人法定納稅義務。此規定原屬法治國基本原則，本於依法行政，行政機關所制定之規則命令，當然不得逾越法律。所以這項規定不過重申當然之法理，並未實質「增加」納稅人之權利。
- 二、有關租稅優惠之法律，該法規定，必須明定實施年限並應符合比例原則，另外租稅優惠之法律應經稅式支出之評估。此等規定所處理者係租稅立法之原則，原屬立法論的範疇，納稅人在其個案上並無請求權，而法條所要求於立法者之比例原則，亦屬當然之法理；至於該法對於稅式支出評估之要求，在預算法已有類似規定，行政院本其職權在民國92年亦訂有相應之行政命令，本條亦未實質「增加」納稅人之權利。
- 三、有關稅捐機關或財政部之調查行為，該法規定，調查必須以書面通知並告知調查事由及範圍。此等規定將正當法律程序具體落實加以規定，降低納稅人遭到突襲性調查之侵害，立意值得肯定；惟其有關輔佐人得以到場之規定，在行政程序法已明訂又另作規定，同樣實質意義不大。
- 四、該法對於稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，規定其不得作為課稅或處罰之證據。依其規定，稅捐機關以不正當方法取證者，僅在其出於故意且經調查結果與事實確實不符之情況下，方得將證據加以排除；換言之，如稅捐機關之不當取證，僅係出於過失，或不當取證所探知之事實確有其事，仍然不得排除該證據。如此規定，明顯違背正當法律程序的基本原則，且相較於納稅人有過失即應遭受處罰，如此規定顯然失衡，卻列在納稅人保護專章，實難理解。
- 五、該法對於稅捐機關應設置適當場所，聆聽陳情或解答納稅人問題，也另有規定。惟該規定充其量僅係所謂便民措施之宣示，並未具體要求行政機關積極作為義務。其實，納稅人期待的是當他們對於個案適用法令有疑義時，能夠適時得到行政機關之解釋，並且在嗣後不至於因此被處罰。行政行為如在事前提高其可預見性，則雙方之課稅爭議當可避免，如此一來，行政法院有關課稅爭議的積案才能有根本的解決。

納稅人權利保護之立法，攸關人民權益甚鉅，以世界各國法例觀之，舉凡法治國家，多制訂有納稅人權利法案，以保障納稅人權利。惟本次增修內容，與原提案者所提出之「納稅者權利保護法」草案內容相較，不僅明顯單薄，亦有為德不卒之憾。為落實納稅人應有之權利保護、健全稅制，實現課稅公平與程序正義，建立一套完善的納稅人權利保障法，實有其必要。茲簡述尚待努力爭取入法之事項如下：

舉證責任應由稽徵機關負擔

稅捐課徵與裁罰處分，都是嚴重干預人民權利、財產之負擔處分，依法治國依法行政原則，其要件事實之存在，應由稽徵機關負擔積極舉證責任。但現行稅捐解釋函令、行政規則、稽徵及司法實務作法，多半將舉證責任推給納稅人，陷納稅人於不相當之程序地位，或因無法舉證，即承擔課稅、受罰之不利益，就納稅者權益保障而言，誠屬不足。為避免稅捐稽徵機關輕易迴避其舉證責任，應明確訂定，就課稅或處罰之積極事實，由稽徵機關負責，並指出其證明之方法，以落實舉證責任之公平分配。

非故意者得減輕處罰

我國稅法之行政函釋為數甚多，納稅人常因欠缺專業認識能力，以致無心違章卻被重罰，現行規定裁處罰鍰應有故意過失，並賦予稅捐稽徵機關判定裁罰倍數，但稅捐稽徵機關多忽略納稅人主觀上違章之故意或過失情節，動輒處以最高倍數罰鍰，影響納稅人權利甚鉅。應修法明訂納稅人非因故意或重大過失而違反義務者，得減輕其處罰。

扣繳義務人罰鍰過高

扣繳義務人僅係協助稽徵機關，在對於第三人為給付時，代為扣留稅款，並繳納予稽徵機關，其既未收受報酬，又非履行自身之納稅義務，而現行稅法對於扣繳義務人違章裁罰之規定，甚至比實質之納稅人違章行為裁處更重，明顯違反比例原則。對於扣繳義務人所課之行政罰，應修訂一合理的金額。

審判範圍採總額主義

納稅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，應修法將法院審判範圍採取「總額主義」之精神。

專業法庭及專業人員

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，各級行政法院應設置專業法庭，且稅務專庭審判人員應每年進修財稅法律知識達一定時數，以維持其專業能力。

設納稅義務人保護官

納稅人在公權力之稅捐稽徵機關面前，乃屬相對弱勢之族群，為確保其權利及受理申訴或陳情，應修法定於中央與地方政府設置納稅義務人保護官，協助轄區內之納稅義務人與稽徵機關協調稅捐爭議之解決，並受理、調查轄區內不公平課稅情形，並提出改革之建議。

結語

納稅人權利保護之立法，攸關稅政之良窳；目前寥寥數條之規定，尚不足以達到保護納稅人之期待，值此稅改呼聲沸揚之際，應繼續努力，致力於納稅人權利保護立法之推動。
(本專欄策畫／法律學系葛克昌教授)



蔡朝安小檔案

學歷：

臺灣大學會計學研究所EMBA
美國紐約大學法學碩士
臺灣大學法學士
中華民國律師、美國紐約州律師
中華民國專利師

現職：

普華商務法律事務所主持律師
資誠會計師事務所法律顧問
普華智財管理顧問股份有限公司董事
臺北律師公會常務監事
臺北律師公會稅務委員會主任委員
中華民國會計師公會全國聯合會稅務稅制委員會顧問
中華民國仲裁協會財務暨會計委員會主任委員
中華民國仲裁協會仲裁調解策略發展委員會委員

專長：

公司法、證券交易法及投資法令
租稅法及智慧財產權法
勞動法令