

調查報告

壹、案由：據訴，為因應「納稅者權利保護法」施行，司法院遴選之稅務專業法官及財政部選任之納稅者權利保護官，疑涉有違反該法所定保障納稅者權益之立法意旨等情案。

貳、調查事實

為調查「為因應納稅者權利保護法(下稱納保法)施行，司法院遴選之稅務專業法官及財政部選任之納稅者權利保護官(下稱納保官)，疑涉有違反該法所定保障納稅者權益之立法意旨等情案」，經向司法院、財政部調取卷證資料¹，及約詢司法院行政訴訟及懲戒廳簡廳長慧娟、財政部賦稅署李署長慶華等相關主管人員到院說明，並為深入瞭解納保官辦理納稅者權利保護事項之情形，再約詢納保官臺北國稅局稽核鍾佳蓉、臺北國稅局信義分局秘書范曉芬、高雄國稅局審核員施佩君、高雄國稅局鳳山分局稽核郭俊仁、北區國稅局羅東稽徵所稽核林文玲、中區國稅局虎尾稽徵所主任廖淑玲、南區國稅局嘉義縣分局秘書蘇金雀及關務署臺北關課長郭佩璇等8位，並經補充資料²後，已完成調查，調查事實如下：

一、納保法立法過程

(一)立法歷程

1、提案：立法院時代力量黨團及立法委員王榮璋等27人分別於民國(下同)105年6月及10月提出納保法草案。

2、三讀：105年12月9日。

¹ 相關機關函復文號：司法院107年6月6日院台廳行一字第1070009458號、財政部107年5月1日台財稅字第10700562000號。

² 相關機關函復文號：財政部107年7月30日台財稅字第10704622920號、司法院107年9月11日院台廳行一字第1070025273號。

3、公布及施行：105年12月28日總統華總一義字第10500161471號令制定公布全文23條；並自公布後1年施行。

(二)立法目的

納保法第1條規定：「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，特制定本法。關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」

(三)法規內容及立法理由

納保法中關於稅務專業法庭、納稅者權利保護諮詢會及納保官之規定摘要如下：

1、稅務專業法庭：

納保法第18條規定：「(第1項)最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。(第2項)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。(第3項)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研習。(第4項)稅務專業法庭之組成、稅務案件專業法官證明書之核發標準、辦理稅務案件法官每年所應受之訓練及相關辦法，由司法院定之。」立法理由如下：

- (1) 鑑於稅務案件已成為我國行政法院最為常見之訴訟類型，囿於其高度專業性而對地方法院行政訴訟庭、各級行政法院法官等造成審理上之困難，為改善稅務行政訴訟之審理品質與效率，爰明定行政法院應設稅務專業法庭，專責辦理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。
- (2) 鑑於稅務案件涉及財務、會計與稅法，其審理

結果對於民眾權益影響甚鉅，稽徵機關與人民之資訊地位不對等。故而有必要由具有財稅專業之法官審理，便能有效提升稅務案件辦案之品質，強化人民對稅務案件審理之信賴。

2、納稅者權利保護諮詢會

納保法第19條規定：「(第1項)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諮詢會。(第2項)納稅者權利保護諮詢會，辦理事項如下：一、納稅者權利保護基本政策及措施之研擬。二、納稅者權利保護計畫之研擬、修訂及執行結果檢討。三、納稅者權利保護之教育宣導。四、協調各機關間有關納稅者權利保護事宜。五、檢討租稅優惠及依本法規定應公開資訊之執行情形。(第3項)納稅者權利保護諮詢會以本法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、團體或學者專家為委員，其中政府部門代表之比例不得超過三分之一。其組成人數、任期、選任及組織相關辦法由中央主管機關定之。」立法理由如下：

- (1) 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41條、日本財務省組織規則第466條之2及美國內地稅法第7802條「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諮詢會，研擬及執行納稅者保護基本政策，並監督其實施。
- (2) 鑑於納稅者權利保護事宜有其專業性，並涉及跨部會協調，故本條第2項明訂由相關部會代表、公會、團體及學者專家等組成，並由中央

主管機關訂定組織規程。

3、納保官

納保法第20條規定：「(第1項)稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官，辦理下列事項：一、協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調。二、受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議。三、於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助。四、每年提出納稅者權利保護之工作成果報告。(第2項)前項所定之納稅者權利保護官於辦理納稅者權利保護事項，得為必要之調查。(第3項)稅捐稽徵機關應將納稅者權利保護官之姓名及聯絡方式報財政部備查，並於網站公告之；人員有所變動時，亦同。(第4項)第一項辦理情形，財政部得隨時派員抽查之，並列入年度稽徵業務考核項目。」立法理由如下：

- (1) 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，若能透過專業的納保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，於主管機關設置納保官，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。

(2) 納保官行使職權時，為釐清事實，得為必要之調查，稅捐稽徵機關應配合其調查。

(四) 修法

立法委員郭正亮等16人及立法委員盧秀燕、馬文君等16人分別於107年4月27日及5月25日提案「納稅者權利保護法第20條條文修正草案」，目前交立法院財政委員會審查，修正草案及說明摘整如下：

提案人	修正條文	說明
立法委員郭正亮等16人	<p>第二十條 稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定若干人為納稅者權利保護官，辦理下列事項：</p> <p>一、協助納稅者與稽徵機關進行稅捐爭議之溝通與協調。</p> <p>二、受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議。</p> <p>三、於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助。</p> <p>四、每年提出並公布納稅者權利保護之工作成果報告。</p> <p>前項所定之納稅者權利保護官於辦理納稅者權利保護事項，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。</p> <p>納稅者權利保護官，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。其組織規程及建議名單資料庫建置由主管機關擬定，報請行政院核定後發布之。</p> <p>稅捐稽徵機關應將納稅者權利保護官之姓名及聯絡方式報財政部備查，並於網站公告之；人員有所變動時，亦同。</p> <p>第一項辦理情形，財政部得隨時派員抽查</p>	<p>一、本條文除修正第一、二項外，並增訂納稅者權利保護官應納入社會公正人士、學者、專家且人數不得少於三分之二，以達專業性及公平性並落實納稅者權利之保護。</p> <p>二、按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，而為確保納稅者權利及受理申訴或陳情案件，固有納稅者權利保護官之設立。然而現行法將納保官編制於稅捐稽徵機關內，皆由內部人士擔任，並無外部專業獨立人士參與，且其績效更是由財政部考核，難以避免官官相護之情事。一旦遇及納保官與稅捐機關內部意見不一時，鑑於本法並未賦予納保官意見為優先之地位，使得納稅者保護工作之實際成效恐受質疑，因此予以修正納入社會公正人士、學者、專家等外部專業人士，以落實維護納稅者權利。</p> <p>三、職是之故，爰修正本條相關條文，另增訂要求納稅者權利保護官之組成，應有三分之二以上者為社會公正人士、學者、專家，並應具有法制、財稅或會計之專長等外部專業人員，</p>

立法委員 盧秀燕、馬文君等 16人	之，並列入年度稽徵業務考核項目。 第二十條 納稅者權利保護官應置若干名，提供納稅者妥適必要之協助，辦理下列事項： 一、協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調。 二、受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議。 三、於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助。 四、每年提出納稅者權利保護之工作成果報告。 前項所定之納稅者權利保護官組成應聘任具財稅或會計背景之專家及學者，其人數、任期、選任及組織相關辦法由中央主管機關定之。	以期能強化納稅者權利之保護。 另增訂納保官組成應由具財稅或會計背景之專家及學者擔任，若維持稅捐稽徵機關成員轉任則有「球員兼裁判」之疑慮。
-------------------------	--	---

資料來源：摘整自立法院公報

二、納保官設置情形

(一)設置依據

- 1、納保法第21條第1項規定：「稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納稅者權利保護官。」
- 2、納保法施行細則第8條規定：「稅捐稽徵機關辦理本法第20條所定納稅者權利保護事項，應審酌轄區特性、稅目及稽徵實務等情形，設置納稅者權利保護官一人或數人，指派具稅務、會計或法律專業之適當層級人員擔任之。」

(二)納保官工作內容

依納保法第21條第1項規定，及財政部訂定之「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「保護事項作業要點」）摘整如下：

1、納保官職權：

主任納保官負責納保官辦理權利保護事項之監督及審核；納保官職權如下：

(1)協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調

詢據財政部表示，依「保護事項作業要點」第14點第2項及第16點第1項第3款規定，納保官辦理納稅者權利保護事項認有協談必要者，應依上級機關及稅捐稽徵機關協談相關規定(財政部100年10月12日修正發布「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」，下稱協談要點)辦理。協談要點第13點規定，依該要點達成之協談結果，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談案件，除協談之成立係以詐術或其他不正當方法達成或發現新事實或新證據影響課稅之增減者，稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理。準此，納保官協助徵納雙方進行稅務案件之協談結果，具有拘束稽徵機關之效力。

(2) 受理納稅者之申訴或陳情，並提出改善建議

詢據財政部表示，基於尊重現行行政訴訟制度，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，著重紛爭事前預防及解決。爰納稅者對核定稅捐之處分如有不服，仍應依稅捐稽徵法第35條規定申請復查，尚不發生行政救濟程序競合情形。

依「保護事項作業要點」第23點規定，納保官辦理權利保護事項，納稅者之建議有採行之必要性及可能性，惟法令限制未便採行者，得敘明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考，並無法律上拘束力。

(3) 於納稅者依法尋求救濟時，提供必要之諮詢與協助

詢據財政部表示，依納保法第20條第2項規定，納保官辦理納稅者權利保護事項，除得為

必要之調查，尚無賦予其得暫緩或撤回強制執行之權限；納保官對稅捐爭議或受理申訴、陳情之案件，如認強制執行有違法或不當情形，可依「保護事項作業要點」第16點規定，出具處理意見供權責單位審酌。

(4) 每年提出納稅者權利保護之工作成果報告

納保官應將辦理權利保護事項之處理情形與結果逐案作成權利保護事項處理書，並應於每年1月底前將上年辦理情形彙整作成工作成果報告，經簽奉稅捐稽徵機關首長核可後函報財政部備查。

2、權利保護事項之調查：

納保官於辦理納稅者權利保護事項，得為必要之調查。納保官因行使職權須在其他轄區為必要調查時，應委託所在地主管稽徵機關所屬納保官為之。但有急迫情事者，得親自調查，並應知會所在地主管稅捐稽徵機關。

- (1) 調閱課稅處分、罰鍰處分或其他處置之相關卷宗資料。
- (2) 向納稅者、原查單位或業務主管單位查詢有關事項或請求提供相關資料。
- (3) 通知納稅者及權責單位派員到場說明。
- (4) 其他適當之調查作為。

(三) 納稅者權利保護事項處理程序

依「財政部各地區國稅局納稅者權利保護官處理納稅者權利保護事項作業手冊」，摘整如下：

1、稅捐爭議溝通與協調暨申訴或陳情案件之處理程序

(1) 稅捐爭議溝通與協調程序

- 〈1〉申請人與稅捐稽徵機關於調查階段或復查

(包括訴願重審復查或重核復查)階段，因稅捐稽徵所生之行政爭議，認有進行溝通與協調必要者，得向稅捐稽徵機關申請由納保官協助。

〈2〉納保官認申請人之申請有進行協談必要時，應會請權責單位配合依上級機關及稅捐稽徵機關協談相關規定辦理。

〈3〉權責單位接到納保官通知會同協談案件，應於5日內重新審查是否依協談相關規定辦理，其認為有協談之必要者，應由納保官會同權責單位依協談相關規定與申請人進行協談。納保官應積極進行溝通與協調；相關協談獲得共識者，由權責單位做成協談紀錄。

〈4〉溝通與協調程序中，納保官、申請人及其他參與程序人員所為說明、陳述或協商事項，於溝通與協調程序不成立後，不得作為後續處分、復查或行政爭訟認定之基礎。

(2) 申訴或陳情程序

〈1〉納稅者因稅捐稽徵機關行政違失、違反正當調查程序致損害其權利或其他涉及行政權益維護情形，得向稅捐稽徵機關申請由納保官辦理申訴或陳情。

〈2〉納保官辦理申訴或陳情，應依上級機關及稅捐稽徵機關處理申訴或陳情相關規定辦理。

(3) 納保官於辦理溝通與協調及申訴與陳情等程序時，應將處理意見提供權責單位審酌，並視納稅者權利保護事項申請案件之原處理方式有無違法或不當及面(協)談必要，而為下列處理方式：

〈1〉原處理方式並無違法或不當，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辦理情形。
- 〈3〉有協談必要且經權責單位重新審查依協談相關規定辦理時，應通知及協助申請人進行溝通與協調，並將後續辦理情形答復申請人。

2、救濟諮詢與協助之處理程序

(1) 納稅者依法尋求行政救濟時，得向稅捐稽徵機關申請由納保官提供下列之諮詢與協助：

- 〈1〉行政救濟相關書狀例稿。
- 〈2〉行政救濟相關法令及案例資料。
- 〈3〉有關救濟方式、期間及受理機關等程序事項。
- 〈4〉行政救濟所需相關資料蒐尋方法。
- 〈5〉其他與行政救濟法令及程序有關事項。

(2) 有關申請救濟諮詢與協助事項，應告知申請人所提供之諮詢與協助僅供參考，於具體個案，仍應由辦理行政救濟案件之復查委員會、訴願審議委員會及各級行政法院，本於其確信見解，為妥適處理。

(四) 見解歧異之處理方式

1、依「財政部各地區國稅局納稅者權利保護官處理納稅者權利保護事項作業手冊」第3章「納稅者權利保護事項之處理」：

(1) 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，倘涉裁罰爭議，由業務單位承辦人員將納保官陳核至主任納保官之審查意見併入承辦案件審查報告書依程序提交違章

裁罰審議委員會討論。

(2) 於復查申請後至行政訴訟程序終結前階段，由復查員將納保官陳核至主任納保官之審查意見併入復查案件審查報告書提交復查委員會討論。

2、依訴願法第58條第3項規定：「原行政處分機關不依訴願人之請求撤銷或變更原行政處分者，應儘速附具答辯書，並將必要之關係文件，送於訴願管轄機關。」及行政訴訟法第108條第2項規定：「原處分機關、被告機關或受理訴願機關經行政法院通知後，應於10日內將卷證送交行政法院。」爰納保官對於個案作成權利保護事項處理書(含建議)自應依上開規定附卷送交財政部訴願審議委員會或行政法院審酌參考。

(五)納保官選任

1、依據：現行各稅捐稽徵機關依財政部106年9月14日訂定「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，指定人員擔任納保官。

2、納保官資格：

(1) 財政部各地區國稅局及地方稅稽徵機關：具有稅務、會計或法律專業且從事稅務工作10年以上，成績優良³之現任薦任8職等以上人員專任或兼任；3人以上者，應至少1人曾從事稅務行政救濟工作或具法律專業⁴。

(2) 關務機關：具有關務、會計或法律專業且從事

³ 所稱成績優良，指該人員最近5年年終考績至少3年考列甲等。

⁴ 法律專業，指具以下條件之一者：(一)經公務人員高等考試或各類公務人員特種考試法制、法務相關類科及格。(二)公立或經立案之私立大學、獨立學院法律學系、法律研究所畢業或經專門職業及技術人員高等考試律師考試及格。

關務工作10年以上，成績優良之現任薦任9職等以上人員專任或兼任；曾擔任分估或查價職務5年以上者，應至少1人；指定3人以上者，應至少1人曾從事關務行政救濟工作或具法律專業。

- 3、任期：納保官之任期為2年，自每年1月1日至次年12月31日，期滿得連續指定之。但首屆任期自106年12月28日至108年12月31日。
- 4、設置情形：各地區國稅局設置97位納保官、地方稅稽徵機關47位，關務機關22位，共166位納保官。
- 5、公告：稅捐稽徵機關應將納保官之姓名及聯絡方式報財政部備查，並於網站公告之；人員有所變動時，亦同。

(六)我國於稅捐稽徵機關內設置納保官之理由

1、行政救濟即時及有效性

- (1) 依納保法第20條第1項及第4項規定，稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納保官，財政部得隨時抽查納稅者權利保護事項辦理情形，並列入年度稽徵業務考核項目。納保官是否由外部人員擔任於納保法立法過程經廣泛討論，嗣綜合考量各方因素，最終協商由稅捐稽徵人員擔任，並俟後續執行成效再作檢討修正，及作成附帶決議，財政部每年將納稅者權利保護業務（下稱納保業務）辦理績效及考核結果送交立法院⁵。爰目前納保官係由稅捐稽徵人員擔任。
- (2) 為避免納稅者後續提起行政救濟造成訟累負擔，相關稅捐爭議案件應儘可能於初期即積極

⁵ 立法院公報第105卷第101期委員會紀錄第449頁至第454頁參照。

介入處理，鑑於稅捐案件具有高度專業及複雜性，且常涉機關內、外部溝通協調事宜，由稅捐稽徵機關指定相當層級人員辦理納稅者權利保護事項，相較外部人員為瞭解案情尚需費時蒐集證據調查事實，更能迅速解決問題及貼近民眾需求，符合行政救濟即時及有效性。

- (3) 為使納保官充分具備稅捐爭議案件處理及溝通協調之能力，依「選任要點」第4點規定，納保官應由具有稅務、會計或法律專業且從事稅務工作10年以上，成績優良之現任薦任8職等以上(關稅部分為9職等以上)人員調派專任或兼任，藉由其專業知識及實務經驗，充分與納稅者溝通，消弭不必要誤解或疑慮，或於課稅爭議發生時擔任溝通與協調角色，化解徵納雙方歧見，或對受理爭議個案撰寫審查意見提供機關首長、違章裁罰審議委員會或復查委員會參考，強化行政機關自我審查功能，有助紛爭事前預防及解決，保障納稅者權利。

2、課稅資料保密性

依稅捐稽徵法第33條規定：「稅捐稽徵人員對於納稅義務人之財產、所得、營業、納稅等資料，應絕對保守秘密……。」旨在避免納稅者資訊隱私權遭過度侵害，造成納稅者無法預期其資訊之處理流用方向，爰明定稅捐稽徵機關對於納稅者課稅資料，除對同條項各款規定之人員及機關，應絕對保守秘密。稅捐爭議案件處理過程中可能涉納稅者申報所得、營業、財產等課稅資料，由徵納雙方以外之第三人介入，恐涉資料洩漏疑義及責任歸屬，尚非妥適。

3、客觀中立性

納保官旨在協助納稅者進行稅務爭議之溝通、協調及受理申訴、陳情，由稅捐稽徵人員擔任納保官，相較外部人員擔任，易遭外界質疑有球員兼裁判。為消除上開外界疑慮並確保納保官執行職務客觀中立，依納保法第20條規定，財政部得隨時派員抽查各稅捐稽徵機關辦理納稅者權利保護事項之情形，並將其執行情形列入年度稽徵業務考核項目。

三、我國稅務爭議救濟案件

依稅捐稽徵法第35條規定，納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依相關規定，申請復查。同法第38條規定，納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得依法提起訴願及行政訴訟。

(一)102年至106年稅務爭議救濟案件提起復查與訴願審計結果之統計分析

1、106年度復查與訴願審議結果：

- (1) 106年度復查收件數為6,519件(本年度新收4,761件，以前年度結轉1,758件)，辦結4,926件，辦結率75.56%。辦結件數當中，「撤銷」、「部分撤銷、部分駁回」、「移轉更正」、「駁回」、「撤回」之件數，分別為「撤銷」224件(4.55%)、「部分撤銷、部分駁回」952件(19.33%)、「移轉更正」661件(13.42%)、「駁回」2,114件(42.92%)、「撤回」975件(19.79%)。
- (2) 「部分撤銷、部分駁回」952件及「駁回」2,114件，合計3,066件；其中，「提起訴願」之件數為1,281件，占比41.78%。
- (3) 106年訴願決定共1,374件，其中「撤銷」59件(4.29%)，「駁回」1,315件(95.71%)。

2、以102年至106年觀之：

- (1) 復查件數102年為11,064件，106年為6,519件，逐年下降。
- (2) 復查「撤銷」件數為224件至453件，占比介於4.55~6.25%，逐年下降。
- (3) 復查「部分撤銷、部分駁回」件數為952件至1,372件，占比介於17.15%~20.99%。
- (4) 復查「移轉更正」件數為661件至850件，占比介於10.17%~13.42%，逐年提升。
- (5) 復查「駁回」件數為2,114件至3,788件，占比介於42.92%~51.06%，逐年下降。
- (6) 復查「撤回」件數為975件至1,046件，占比介於13.91%~19.79%，逐年提升。

3、102年至106年財政部各地區國稅局復查及訴願案件處理情形，如附表一。

(二)稅務爭議救濟案件提起復查與訴願審計結果之說明
財政部約詢書面說明，就102年至106年稅務爭議救濟案件提起復查與訴願審計結果，說明如下：

1、復查案件中，「撤銷」件數占比甚低，僅4.55~6.25%，「駁回」件數之占比則高達42.92%~51.06%：

因各稅捐稽徵機關持續強化行政自我審查功能及提升課稅處分品質，具體措施如下：

- (1) 為確保稅捐稽徵機關作成課稅處分正確性，財政部將課稅處分品質考評列為年度推動疏減訟源方案作業計畫項目，每年並辦理各地區國稅局行政救濟業務考核，對於行政法院判決撤銷案件，經分析及檢討認屬國稅局疏失者，依規定評比並列入業務考評，提升稅務查核及服務品質。

(2) 現行各稅捐稽徵機關對於課稅案件調查，均恪遵依法行政，依職權查明課稅事實及正當法律程序調查證據，並對納稅義務人有利及不利事項一律注意及給予充分陳述意見機會，倘遇有法令適用疑義之案件，亦會報請該部核釋，俾正確核課稅捐。另對於原核定課稅事實未臻明確及納稅義務人所提出之新理由或新事證，原查人員於自我審查時皆確實審查及查證，如發現原處分有違誤，並主動更正，以提升課稅處分品質。

2、復查案件中，「移轉更正」件數占比達10.17%~13.42%：

為簡化復查案件處理作業並即時保障納稅義務人權利，財政部各地區國稅局訂有相關加速復查作業要點，對於納稅義務人申請復查案件，經復查員調查後如認為符合適用更正程序者，則移回原查改依更正程序辦理，毋庸進入復查程序，俾納稅義務權利儘速獲得保障及疏減訟源之目的。

3、復查案件中，「撤回」件數占比達13.91%~19.79%：

為增進徵納雙方和諧，各稅捐稽徵機關對於申請復查案件，均與納稅義務人溝通協談並說明認事用法依據，以消弭雙方見解歧異，並就已無爭議之復查案件輔導其主動撤回。

4、訴願決定案件中，「撤銷」件數占比僅為4.29%~5.57%，「駁回」高達95.71%：

各稅捐稽徵機關近年持續強化自我審查機制，提高復查決定品質；遇有原復查決定違法或不當者，亦主動撤銷另作成重審復查決定，鑑於復查決定業具有高度正確性及品質，爰訴願駁回

案件比率相對較高。

四、納稅者權利保護案件處理情形

(一)納稅者權利保護案件（下稱納保案件）受理件數

截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理納保案件計146件(國稅100件、關稅8件、地方稅38件)，辦結125件；受理案件類型以稅捐爭議溝通協調案件為主，計受理103件，占整體受理案件70.55%，辦結92件；申訴、陳情案件，計受理18件，辦結17件；行政救濟諮詢與協助案件，計受理25件，辦結16件。納保案件受理情形，如表1：

表1 各稅捐稽徵機關受理納保案件統計表

單位：件

類型 機關別	稅捐爭議 溝通協調		申訴與陳情		行政救濟 諮詢與協助		合計		
	受理	辦結	受理	辦結	受理	辦結	受理	辦結	未結
國稅局	68	59	10	9	22	13	100	81	19
關稅	4	4	2	2	2	2	8	8	0
地方稅	31	29	6	6	1	1	38	36	2
合計	103	92	18	17	25	16	146	125	21

資料來源：財政部、各稅捐稽徵機關

(二)納保法施行後民眾尋求納保官協助之件數分析

納保法實施後，相較於整體民眾不服稅捐機關處分或採行行政救濟之案件當中，民眾尋求納保官協助之情形，依財政部說明：

- 1、截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理申訴、陳情之納保案件共18件(國稅10件、關稅2件、地方稅6件)，占一般申訴、陳情案件3,921件(國稅1,992件、關稅597件、地方稅1,332件)之比率為0.46%。
- 2、截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理稅捐爭

議溝通協調之納保案件共103件(國稅68件、關稅4件、地方稅31件)，占申請復查件數3,008件(國稅1,993件、關稅554件、地方稅461件)之比率為3.42%。

- 3、為提供納稅義務人即時必要協助及簡化紛爭救濟程序之目的，財政部賡續推動疏減訟源方案、稅務案件協談、復查轉更正程序及強化稅捐稽徵機關多功能服務櫃檯項目，例如與會計師、記帳士等公會聯繫合作，免費提供洽公民眾稅務諮詢等措施，納保官協助僅為上開多元化解紛爭管道之一，納稅義務人得自行衡量個案情形，選擇最適合及有利方式。

(三)受理納保案件之處理結果

1、有關「稅捐爭議溝通協調案件」部分

截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理稅捐爭議溝通協調之納保案件共103件，辦結92件，辦結情形如下：

- (1) 變更原處分共33件(國稅24件、關稅0件、地方稅9件)，比率為35.87%，其中法令適用錯誤4件、事實認定錯誤23件及考量個案情節輕微酌予減輕或免予處罰6件，後續均未再提起行政救濟。
- (2) 維持原處分共44件(國稅23件、關稅1件、地方稅20件)，比率為47.83%，其中法令見解歧異23件、事實認定歧異19件及其他原因2件，僅1件再提起行政救濟；另受理至結案時尚未做成原核定處分共15件。
- (3) 有關「稅捐爭議溝通協調案件」受理案件之處理結果，如附表二。

2、「申訴與陳情案件」及「行政救濟諮詢與協助案

件」部分，因不涉變更原核定處分，各稅捐稽徵機關於結案時業以書面或口頭回復納稅者辦理情形。

(四)稅捐爭議溝通協調案件納保官辦理「協談」情形

- 1、依「保護事項作業要點」第16點規定，納保官辦理納保案件有協談必要者，應通知及協助納稅者就課稅事實認定及證據採認與稅捐稽徵機關進行溝通與協調，截至107年5月31日各稅捐稽徵機關納保官就稅捐爭議溝通協調案件辦理協談，計22件，相關辦理情形及結果，如表2：

表2 稅捐爭議溝通協調案件納保官辦理協談情形表

單位：件

項目 機關別	協談件數	達成協談	照協談結果辦理
國稅	13	6	6
關稅	1	1	1
地方稅	8	6	6
合計	22	13	13

資料來源：財政部

- 2、分析未能達成協談主要原因，係納稅者未能就其主張有利於己之事實，提供足資佐證資料或合理說明，及課稅法律關係尚須以其他主管機關認定為斷；已完成協談及照協談結果辦理為13件，均已變更原處分。

(五)納保官出具處理意見供權責單位審酌

- 1、依「保護事項作業要點」第16點規定，納保官辦理稅捐爭議事件及申訴、陳情案件，應將處理意見提供權責單位審酌。同要點第23點規定，納保官辦理權利保護事項，納稅者之建議有採行之必要性及可能性，為因法另限制未便採行者，得敘

明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考。

- 2、截至107年5月31日，納保官出具處理意見供權責單位審酌共18件，建議研究改進或研擬修法參考之項目共7件，撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會討論共1件，如表3：

表3 納保官出具處理意見、敘明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考及撰寫審查意見提交討論之件數統計

單位：件

機關別 \ 項目	納保官出具處理意見供權責單位審酌 (「保護事項作業要點」第16點)	納保官敘明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考 (「保護事項作業要點」第23點)	納保官撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會討論
國稅	17	7	1
關稅	0	0	0
地方稅	1	0	0
合計	18	7	1

資料來源：財政部

- 3、依財政部約詢後補充說明，納保官旨在藉由其專業知識及實務經驗，重新審視原核定處分之正確性及妥適性，並針對有疑慮個案出具處理意見供權責單位審酌，以強化行政機關自我審查功能，非謂就受理納保案件應一律出具處理意見供權責單位審酌，與作業要點第25點規定，納保官應就辦理權利保護事項之處理情形與結果逐案作成權利保護事項處理書之情形，尚有不同。部分建議事項業於處理過程中向原查或權責單位妥予說明並獲採納，故未記載於納稅者權利保護事項處理書之建議事項欄。

五、納保業務之考核及抽查

(一) 依納保法第20條第4項規定，財政部應將各稅捐稽徵機關辦理納保業務之績效列為年度稽徵業務考核項目，並得隨時派員抽查。財政部將自108年考核107年度稽徵(關務)業務，就該項作業辦理單項考評，由召集人率領考核小組成員至各稅捐稽徵機關辦理實地考核及書面審閱，並依考核結果製作考核報告，臚列考核成績、績優工作事蹟、業務精進意見及綜合檢討等綱目，供各稅捐稽徵機關據以擬議策進作為及辦理獎懲。併同稽徵(關務)業務考核辦理實地查證作業，並按季彙整統計各稅捐稽徵機關受理納保案件辦理情形，於每季結束後次月月底前抽查截至前一季案件辦理情形。依財政部函復，該部將藉由績效考核，確保納保官執行職務中立性。

(二) 個別納保官辦理納保業務之考核

有關如何考核個別納保官辦理納保業務之工作績效與成果：

依財政部約詢後補充說明，考量納保業務除納保官辦理權利保護事項，尚包含資訊公開、法令檢討修正、錄影錄音設備維護、行政救濟簡化及辦理教育宣導等事項，與各稅捐稽徵機關業務息息相關，倘僅以個別納保官為考核對象，恐無法客觀顯現納保業務辦理成果，且納保法甫於106年12月28日施行，各稅捐稽徵機關受理納保案件數量不多，現行納保官除承辦納保業務，尚須辦理自身業務，爰現階段係以納保官所屬各稅捐稽徵機關為考核對象，並就納保官辦理納保業務之績效與成果，納入該員平時考核，而未訂定個別納保官績效考評制度。

(三) 財政部106年8月23日邀集各稅捐稽徵機關研商「納稅者權利保護業務考核項目草案及年度工作成果

報告作業方式」決議，納保業務之考核細項區分4類。辦理考核及抽查項目如下：

1、考核項目

- (1) 納保官之設置、資訊公開及訓練情形。
- (2) 納保案件分案及管制情形。
- (3) 納保案件之處理情形。
- (4) 重要交辦事項辦理情形。

2、抽查事項

(1) 內地稅

〈1〉為落實辦理納稅者權利保護事項，財政部賦稅署訂有「財政部賦稅署推動107年度及108年度財政部納稅者權利保護計畫具體執行措施」，依該具體執行措施，應於每季結束後10日內，彙整統計各稅捐稽徵機關納保案件辦理情形，並於每季結束後之30日前抽查截至前一季案件辦理情形，抽查事項如下：

- 《1》納保官之設置及資訊公開情形。
- 《2》納保案件分案及管制情形。
- 《3》納保案件之處理情形。
- 《4》強化納稅者救濟保障相關作業辦理情形。
- 《5》機關網站是否定期維護納稅者權利保護專區資訊。
- 《6》其他與納保案件相關事項辦理情形。

〈2〉實際辦理情形

財政部賦稅署於107年4月17日至該部臺北國稅局、新北市政府稅捐稽徵處及同年月23日至該部高雄國稅局、高雄市稅捐稽徵處抽查，並將抽查結果檢送各稅捐稽徵機關參考。

(2) 關稅

財政部關務署規劃每半年至少抽查1個關區納保案件辦理情形，並於107年4月23日至基隆關抽查；另將該項業務列入該署為民服務不定期考核。

(四)考核項目

1、財政部106年8月23日邀集各稅捐稽徵機關研商「納稅者權利保護業務考核項目草案及年度工作成果報告作業方式」決議考核細項及規定辦理工作，如表4：

表4 納稅者權利保護業務單項考核項目表

考核細項	規定辦理工作	配分
一、納保官之設置、資訊公開及訓練情形(10分)	1. 所設置納保官資格是否符合規定。	2
	2. 是否依轄區特性、稅目及稽徵實務等因素設置納保官。	3
	3. 機關網站是否即時更新納保官之姓名及聯絡方式。	2
	4. 納稅者權利保護業務訓練辦理情形。	3
二、納稅者權利保護案件分案及管制情形(10分)	1. 受理納稅者權利保護案件，是否正確區分案件類別並即時於管制系統登錄分案，相關案件管制稽催情形。	5
	2. 納保官依職權就原申請之納稅者權利保護事項轉換其他權利保護事項，是否即時更正相關管制系統資料。	3
	3. 無管轄權納稅者權利保護案件，是否即時移送有管轄權之稅捐稽徵機關，並副知納稅者相關辦理情形。	1
	4. 非納稅者權利保護事項案件，是否即時移送其他權責單位或機關，並通知納稅者相關辦理情形。	1
三、納稅者權利保護案件之處理情形(50分)	1. 納稅者權利保護案件辦理時效。	15
	2. 辦結之稅捐爭議溝通與協調案件，未提起行政救濟。	5
	3. 辦理納稅者權利保護案件滿意度調查	
	(1)問卷回收率	5

考核細項	規定辦理工作	配分
	(2)滿意度	10
	4. 就納稅者權利保護業務研究精進、工作簡化措施及具體事蹟。	15
四、重要交辦事項辦理情形 (30分)	1. 財政部交辦事項之辦理品質及時效。	10
	2. 監察院或審計部調查、民意代表協調會配合提供答復資料之辦理品質及時效。	3
	3. 函報財政部或賦稅署請示、建議或核釋法令疑義案件研議品質。	3
	4. 舉辦納保法宣導活動情形。	5
	5. 機關網站是否定期維護納稅者權利保護專區資訊。	5
	6. 其他重要交辦事項辦理品質及時效。	4

資料來源：財政部

2、納保官依辦理納稅者保護事項相關作業要點及手冊等規定，「撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會或復查委員會討論」、「建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考」及「出具處理意見提供權責單位審酌」；於目前之考核項目與配分當中，將該等重要辦理成果納入考核，如下：

- (1) 「撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會或復查委員會討論」及「出具處理意見提供權責單位審酌」部分，涉考核細項「納稅者權利保護案件之處理情形」之「就納稅者權利保護業務研究精進、工作簡化措施及具體事蹟」，整體配分15分。
- (2) 「建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考」部分，涉考核細項「重要交辦事項辦理情形」之「函報財政部或賦稅署請示、建議或核釋法令疑義案件研議品質」，整體配分3分。

3、時效

- (1) 依財政部約詢書面說明，依納保法第20條立法

意旨，稅捐稽徵機關受理納保案件，係藉納保官專業知能、溝通協調能力及其中立角色，提供納稅者「即時」、「必要」協助，爰就納保業務辦理時效，給予較高之配分15分。

(2) 如何納入案件複雜程度之考量

依財政部約詢書面說明，財政部稽徵業務考核業按機關主政稅目、性質及稅收規模等分組考評，以期衡平考量各稅捐稽徵機關案件性質及複雜性等因素。

4、「就納稅者權利保護業務研究精進、工作簡化措施及具體事蹟」一項(配分15分)之具體給分標準

依財政部約詢書面說明，財政部將視各稅捐稽徵機關就「撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會或復查委員會討論」及「出具處理意見提供權責單位審酌」等實務辦理情形綜合考核。

5、「函報財政部或賦稅署請示、建議或核釋法令疑義案件研議品質」一項配分僅為3分之緣由

依財政部約詢書面說明，為檢討不合時宜之解釋函令，財政部訂有法令研審機制，定期全面檢討其合宜性；稅捐稽徵機關就個案發現解釋函令不合時宜或發生適用疑義，亦報請該部審視檢討，並就該事項納入稅捐稽徵機關稽徵業務考核項目，為避免過度考評，爰現行配分尚屬妥適。

6、納保官就行政執行不當出具處理意見之件數及將相關件數及納入考核之情形。

(1) 目前尚無賦予納保官得暫緩或撤回行政執行之權限，相關考量因素：

依財政部約詢後補充說明，依納保法第20條規定，納保官係由稅捐稽徵機關指定專人為之，受理協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協

調、申訴或陳情及行政救濟案件諮詢等，旨在藉由其專業知識及實務經驗，擔任客觀公正之協調角色，化解徵納雙方歧見，屬訴訟外紛爭解決機制，且納保官與稅務人員同屬稅捐稽徵機關內部單位或人員，非行政機關，爰依法無法賦予暫緩或撤回行政執行之權限。

(2) 截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關尚無納保官就行政執行不當出具處理意見之案件。

(3) 納入考核情形

依財政部約詢後補充說明，納保業務之考核細項區分4類，其中「出具處理意見提供權責單位審酌」部分，涉考核細項「納稅者權利保護案件之處理情形」之規定辦理工作，「就納稅者權利保護業務研究精進、工作簡化措施及具體事蹟」整體配分15分。為落實納保官之設置目的，財政部將依據本院建議，積極研議修正考核項目及配分之妥適性。

六、納保案件成效問卷調查

(一) 滿意度調查結果

1、回收率：截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關辦結納保案件滿意度問卷回收共104件，回收率83.20%，國稅90.12%、關稅87.50%、地方稅66.67%。

2、滿意度：截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關辦結納保案件滿意度問卷回收共104件，其中非常滿意77件(74.04%)、滿意21件(20.19%)、普通1件(0.96%)、尚可1件(0.96%)、及不滿意或非常不滿意4件(3.85%)。納稅者滿意度89.90%(國稅92.81%、關稅96.43%、地方稅79.17%)。

(二) 納稅者滿意度調查辦理方式

- 1、有關納稅人滿意(與不滿意)原因之統計，經財政部洽請各稅捐稽徵機關分析納稅者滿意原因，係因納稅者申請納保官協助後，已瞭解課稅理由及依據、或變更原核定處分或滿意處理服務態度；不滿意原因，係因納稅者申請納保官協助後，仍未能變更原核定處分，不符合其訴求與期望。
- 2、財政部納稅者權利保護諮詢會107年6月7日107年度第2次會議紀錄，該會委員意見略以，納保案件辦理情形可區分非常滿意、滿意、普通、不滿意、非常不滿意件數，避免因個案訴求不合理無法符合納稅者期待而受影響；納保官處理納保案件如生處分合法但不合理結果時，應報部檢討。
- 3、為呈現納稅者對納保官辦理納保案件處理過程及結果之滿意情形，俾作為後續精進措施參考，財政部於107年7月6日修正內地稅滿意度調查表，包含：指標設置、納保官服務態度、辦理時效、納保官法令嫻熟度、納保官處理案件之客觀及中立性、相關法令規定妥適性、本次申辦案件稅捐稽徵機關整體處理情形滿意度等項目，區分為「非常滿意」至「非常不滿意」5等級；關稅部分，由該部關務署研議辦理中。並須提供納保案件申請人資料及納稅者(或代理人)簽名，否則視為無效問卷。
- 4、為調查納稅者對稅捐稽徵機關辦理納保案件處理過程及結果之滿意情形，係以洽請納稅者填寫滿意度調查表方式辦理，包含現場填寫、或於案件結案時隨函檢附回郵信封或廣告回函、或建置線上回復系統，提供多元化問卷調查方式。

七、行政法院案件類型與稅務訴訟與概況統計

(一)102年至106年稅務案件

1、高等行政法院

- (1) 臺北高等行政法院：第一審2,374件、上訴240件。占比⁶分別為23.23%、26.55%。
- (2) 臺中高等行政法院：第一審701件、上訴71件。占比分別為27.03%、21.52%。
- (3) 高雄高等行政法院：第一審639件、上訴69件。占比分別為22.90%、20.54%。
- (4) 高等行政法院合計：第一審3,714件、上訴380件。占比分別為23.80%、24.20%。

2、最高行政法院：上訴2,046件，占比為31.64%。

3、行政法院合計：第一審3,714件，上訴2,426件。占比分別為23.77%、30.19%。

(二)近5年行政訴訟案件類型統計，如附表三⁷。

八、稅務專業法庭及稅務專業法官

(一)稅務專業法官證明書核發經過

司法院依「司法院核發稅務專業法官證明書審查要點」(下稱「審查要點」)核發稅務專業法官證明書，獲核發稅務專業證明書之法官計65名，核發經過情形如下：

- 1、105年12月28日總統華總一義字第10500161471號令制定公布納保法，同法第23條並定自公布後1年(106年12月28日)施行。該法第18條第1、2項規定：「最高行政法院及高等行政法院應設稅務專業法庭，審理納稅者因稅務案件提起之稅務行政訴訟。」、「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。」

⁶ 係指臺北高等行政法院稅務案件占各類型全部案件數之占比。

⁷ 資料來源：司法院。

- 2、司法院參酌現行核發民事、刑事特殊專業類型及行政訴訟事件專業法官證明書的規範體例，於106年3月13日訂定「審查要點」，作為過渡性規範，核發稅務專業法官證明書，俾利法院事先規劃設置稅務專業法庭的司法事務分配。
- 3、依司法院說明，「審查要點」依「司法院及所屬機關法制作業應注意事項」，參酌行政程序法第159條第2項第1款規定，其性質屬法院內部與事務分配有關的人事管理規範，且具過渡性質，並非直接對外發生法規範效力之行政規則，與需有母法授權始得訂定發布並具送置義務之法規命令不同。故「審查要點」僅下達司法院所屬下級機關，而未送立法院審查。
- 4、「審查要點」第4點規定，申請核發稅務專業法官證明書，應具備下列資格之一：
 - (1) 第1款：5年內著有與稅務行政訴訟事件相關之碩士以上之學位論文者。
 - (2) 第2款：3年內製作有關稅務行政訴訟事件之裁判書類40件以上者；或裁判書類20件以上未達40件，且於同期間發表與稅務行政訴訟事件有關之1萬字以上論文1篇以上者。
 - (3) 第3款：3年內參加與稅務行政訴訟事件有關之研習，或至政府機關，或其他聲譽卓著之公、私立團體或機構，就與稅務行政訴訟事件有關事項為實地考察，合計時間達120小時以上者；或合計時間達40小時以上未達120小時者，且於同期間發表與稅務行政訴訟事件有關之1萬字以上論文1篇以上者。但數位研習之時數不計入之。
 - (4) 第4款：3年內選修大學院校或研究所與稅務行

政訴訟事件有關之課程，取得4學分以上，且於同期間發表與稅務行政訴訟事件有關之1萬字以上論文1篇以上者。

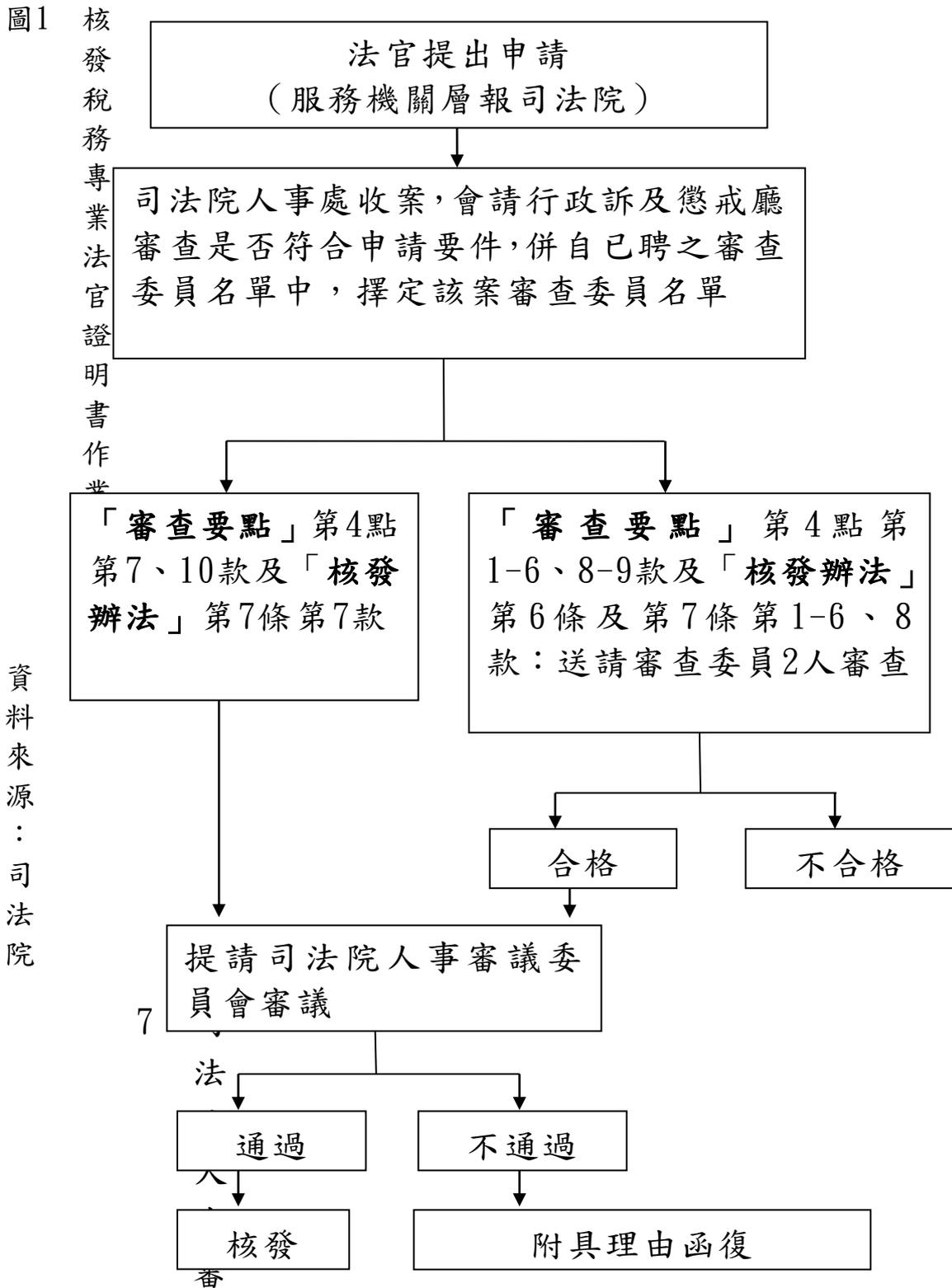
- (5) 第5款：3年內發表與稅務行政訴訟事件有關之1萬字以上論文3篇以上或2萬字以上論文2篇以上者。
 - (6) 第6款：3年內受邀擔任與稅務行政訴訟事件有關研習之講授者或專題報告人，其講授或報告合計時間達30小時以上者。
 - (7) 第7款：現兼任或3年內曾任公立或立案之私立大學、獨立學院以上學校法律系所講師、助理教授、副教授或教授，並教授與稅務行政訴訟事件有關之科目1年以上者。
 - (8) 第8款：3年內著有與稅務行政訴訟事件有關之研究報告，並經司法院發行之司法研究年報收錄刊登者。
 - (9) 第9款：3年內參加司法院或法院舉辦之稅務專業研習課程，合計60小時以上者。但數位研習之時數不計入之。
 - (10) 第10款：納保法施行前3年內曾任各法院稅務專庭（股）之法官或其庭長、審判長，職務評定結果良好者。
- 5、依司法院說明，「審查要點」第4點第1款至第8款係參酌「司法院核發專業法官證明書審查要點」第3點第1項第1款至第7款及第11款規定訂定申請核發稅務專業法官證明書之資格；「審查要點」第4點第9款則參酌「司法院核發專業法官證明書審查要點」第3點第1項第9款、第10款規定，明定3年內參加司法院或法院舉辦之稅務專業研習課程，合計60小時以上者，亦具申請核發稅務專

業法官證明書之資格；至「審查要點」第4點第10款部分，考量因素如下：

- (1) 稅務案件為行政法院最大宗辦理案件類型，改任行政法院法官前所須接受之在職研習中，原已包含重要之稅法課程，且每年定期辦理之行政法院法官在職進修及稅務專題研習，亦就各項重要稅務議題，邀請學者、專家講授，並進行學術交流，故行政法院法官具備一定之稅法專業學識及實務經驗，不應全盤否定。
- (2) 稅務專業法庭的設置，必須考量依法迴避及請假等無法執行審判業務的情形，因此，每一行政法院至少須設2個稅務專業法庭，需有相當人數的法官取得稅務專業法官證明書，方能組成稅務專業法庭以順暢運作。
- (3) 稅務案件為行政訴訟中複雜難辦的案件類型之一，且成立稅務專業法庭後，專庭審理稅務案件的比例將更為集中。如稅務專業法官證明書的取得門檻過高，恐造成現職行政法院法官申請專業證明書的意願降低，可能導致規模較小的行政法院，沒有足夠取得專業證明書的法官人數可以組成稅務專業法庭。
- (4) 綜合上開考量，基於實際需求，為避免納保法於106年12月28日施行時，無取得稅務專業法官證明書的法官可組成稅務專業法庭審理稅務案件，影響人民訴訟權利，在規劃設置稅務專業法庭初期，是以鼓勵曾經辦理稅務專股案件，具有實務經驗之現職行政法院法官申請稅務專業法官證明書，並以加強稅務專業在職研習及充實輔助人力的方式，先期規劃稅務專業法庭的設立，而有第4點第10款之規定。

6、司法院核發稅務專業法官證明書作業流程

司法院依「審查要點」核發稅務專業法官證明書作業流程，如下圖：



資料來源：司法院

審議委員會106年第4次、第5次、第9次、第10次及

107年第2次會議審議通過

- (1) 106年5月10日司法院人事審議委員會106年第4次會議(摘錄):同意發給最高行政法院院長並任法官藍獻林、法官兼庭長劉鑫楨、侯東昇……等45人稅務類型專業法官證明書。⁸
- (2) 106年6月13日司法院人事審議委員會106年第5次會議(摘錄):同意發給最高行政法院法官林樹埔、沈應南、鄭小康……等17人稅務類型專業法官證明書。⁹
- (3) 106年10月17日司法院人事審議委員會106年第9次會議(摘錄):同意發給司法院處長王碧芳稅務類型專業法官證明書。
- (4) 106年12月12日司法院人事審議委員會106年第10次會議(摘錄):同意發給最高行政法院法官姜素娥、臺中高等行政法院法官陳文燦等2人稅務類型專業法官證明書。

8、司法院依「審查要點」，據以核發稅務專業法官證明書之法官計65名。

(二)106年8月23日司法院「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」

因外界就取得稅務專業法官證明書之法官資格、條件及來源等有所質疑，司法院於106年8月23日邀集學者專家、行政法院法官、財政部賦稅署及該院相關廳處代表，召開「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」，相關意見：

- 1、目前司法官考試並未選考稅法，未來之稅務專業法官仍可能係違反社會期待。
- 2、審查要點中稅務專業法官之核發資格條件多由

⁸ 詳細名單參見<http://jirs.judicial.gov.tw/GNNWS/NNWSS002.asp?id=265875>。

⁹ 詳細名單參見<http://jirs.judicial.gov.tw/GNNWS/NNWSS002.asp?id=270131>。

傳統思維而來，實則尚有許多人具備稅法專業而未加以取材。

- 3、稅務專業法官應以憲法基本權利之保障為首要，難以對全數稅法相關技術性、細節問題均加以掌握，司法院應設法充足配置相關司法稅務專業輔助人力。
- 4、有關地方法院部分，因地方法院現並未成立訴訟專庭，如取得稅務專業法官證明書似乎用處不大，但問題是地院的法官將來可能要到高等行政法院，特別是5個國稅局所在地的法院才比較有機會辦到稅務案件，量亦不甚多，其他縣市更是僅有地方稅，地方稅爭議是比較少的，無法累積稅務審判經驗，因此長遠而言，是否應有機制鼓勵地方法院行政訴訟庭或其他法官，有意願透過研習、研究、寫論文來取得資格，取得資格後也某種程度使其較有優先機會辦理行政訴訟，俟其上二審之後對於進入情況也會比較有幫助。
- 5、「審查要點」第4點第2款之規定，較適合高等行政法院之法官，排除掉民、刑事優秀法官，同時也排除掉地方行政訴訟庭的法官。即使如高雄為都會區，要符合3年內40件以上、20件以上，均甚困難，應著重判決的質、不重量，譬如5年內提出3篇指標性裁判書類。法官如有心依據納保法之規定判決，平時於判決時多所著墨是最直接的方式。
- 6、核發稅務專業法官證明書之資格條件係建構於納保法之下，因此有關稅務專業法庭所需要之專業能力，仍應回歸納保法之精神，論文與判決外部審查之核心重點，應從租稅憲法原理原則及納保法之觀點進行審查，著重於論文或裁判脈絡對

納保法規範如何回應，如何與納保法精神有所連結，又如需專家鑑定的問題有無送請鑑定？有無優先適用納保法之規定？等，並建立審查及評價標準。

(三) 司法院106年11月10日發布「稅務專業法庭設置及專業法官證明書核發辦法」(下稱「核發辦法」)

司法院依納保法第18條第4項之授權，於106年11月10日以院台廳行一字第1060029893號令發布「核發辦法」，相關經過情形如下：

- 1、因外界就取得稅務專業法官證明書之法官資格、條件及來源等有所質疑，司法院於106年8月23日邀集學者專家、行政法院法官、財政部賦稅署及該院相關廳處代表，召開司法院「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」。
- 2、因應納保法第18條第1項至第3項有關稅務專業法庭、稅務專業法官證明書、及稅務專業訓練或在職研習之規定，司法院依同條第4項之授權，訂定「核發辦法」，於106年11月10日以院台廳行一字第1060029893號令發布。法規命令之效力，原則上係於發布時先行生效，惟中央法規標準法第7條規定，各機關訂定之法規命令，應於發布後，即送立法院，司法院爰函送該辦法予立法院，俾利其按立法院職權行使法第10章等相關規定進行審查。
- 3、司法院依「核發辦法」，據以核發稅務專業法官證明書之法官計2名。

(四) 稅務專業法庭設置情形

- 1、自107年1月1日起設置稅務專業法庭及稅務專業法官，最高行政法院、臺北高等行政法院、臺中高等行政法院及高雄高等行政法院分別設置2

庭、3庭、2庭、2庭稅務專業法庭，設置情形詳見前開法院公告之法官事務分配表¹⁰。

2、依「核發辦法」第4條規定有關稅務專業法庭之庭數、其庭長、法官之遴選

司法院表示，最高行政法院及高等行政法院設置稅務專業法庭及其法官之遴選，悉依「核發辦法」第4條規定辦理。審酌稅務專業法庭的設置必須考量依法迴避及請假等無法執行審判業務的情形，因此每一行政法院至少須有2個稅務專業法庭。又為避免普設稅務專業法庭，造成稅務行政訴訟之案件分散，致失專股專辦之原則，因此稅務專業法庭之庭數，不宜逾該法院總庭數二分之一。至具體之合理庭數，則尊重各行政法院斟酌其收案情形、法官人數等因素，予以決定。稅務專業法庭之法官人選，屬各法院司法事務分配事項，爰尊重各法院遴選機制。

3、設置稅務專業法庭對稅務相關案件審理之影響

依司法院說明，「專業法官專業審理」為該院之改革理念，經由一定之遴選程序，組成稅務專業法庭，專股專辦，再透過定期換照、規律性的進修研習，對於專庭法官實務經驗、稅法專業及各種稅務訴訟類型的累積，應有助於專業的累積，也有助於裁判品質之提升。

4、我國設置稅務專業法庭而非法院之考量

依司法院說明，稅務事件雖為行政法院受理訴訟事件之大宗，惟司法資源有限，普通法院、

¹⁰ 最高行政法院：http://tpa.judicial.gov.tw/tpa_assign.htm

臺北高等行政法院：<http://tpb.judicial.gov.tw/index.php?catid=11&id=24>

臺中高等行政法院：<http://tcb.judicial.gov.tw/index1.asp?struID=2&cid=135>

高雄高等行政法院：<http://ksb.judicial.gov.tw/Chinese/cp.aspx?pa=10362&n=10362&s=405>

行政法院及其他專業法院均需耗用，「稅務專業法院」之設置與否，需通盤審酌國家財政負擔能力、全國各地民眾應訴之便利性、案件量具相當規模之數額、及法官與其他司法輔助人力得否充足配置等相關細節，該院目前尚未規劃成立「稅務專業法院」。

(五)稅務專業輔助人力設置情形

1、設置財經組司法事務官

臺灣高等法院、臺北高等行政法院、臺中高等行政法院、高雄高等行政法院、臺灣臺北地方法院、臺灣新北地方法院、臺灣士林地方法院、臺灣臺中地方法院、臺灣臺南地方法院、臺灣高雄地方法院、臺灣橋頭地方法院等11法院，共計29人。

2、聘用稅務事務官

最高行政法院、臺北高等行政法院、臺中高等行政法院、高雄高等行政法院等4法院，共計4人。

3、為提升行政法院審理稅務案件的專業能量，有必要充實輔助法官審判的人力。該院規劃方向¹¹如下：

- (1) 增加行政法院財經司法事務官的員額。目前僅高等行政法院設有財經司法事務官，最高行政法院則無。又各高等行政法院財經司法事務官現有人力不足(臺北2人、臺中1人、高雄1人)，較難因應納保法施行後，法官審查範圍擴張且應自行核定稅額的需求，有必要充實各高等行政法院及最高行政法院財經司法事務官的人

¹¹ 106年8月4日司法院新聞稿。

力。

(2) 擴大財經司法事務官的取才管道。目前司法事務官雖設有「財經事務組」，應試科目中也有「稅務法規」一科，但考選錄取的財經司法事務官未必具有公私部門的稅務經驗。為提高對法官審理稅務案件的輔助成效，研議以約聘方式，聘用具備會計、稅務背景人士協辦該項業務，以符實務需求。

(3) 修正行政訴訟法，引進專家諮詢及調解制度。使行政法院法官得斟酌個案情形，委請稅務領域學有專精的專家，輔助法官釐清爭點、檢視鑑定結果或其他必要的專業諮詢等；亦得委請律師、會計師、退休法官、退休公務員或訴訟當事人合意選任的專業人士，進行任意調解程序，以期妥速解決紛爭。

(六)106年8月23日司法院「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」後該院就相關意見之檢討結果

- 1、於「核發辦法」第6條之規定：「具備下列資格之一者，得申請核發稅務專業法官證明書：……
二、5年內曾製作有關稅務行政訴訟事件之重要性、指標性裁判書類或釋憲聲請書3件以上，且提出五千字以上之心得報告，論述其裁判或釋憲聲請具有重要性或指標性之理由。……」
- 2、於「核發辦法」第9條規定：「司法院為辦理第6條及第7條論文、裁判書、釋憲聲請書、心得報告及研究報告之審查，應聘請曾任、現任實任法官10年以上或助理教授以上之專家、學者為審查委員，任期2年，期滿得續聘。前項審查分由審查委員2人為之，審查時應衡酌與落實憲法基本權利保障、確保納稅者權利、實現課稅公平及貫

徹正當法律程序之關連性。」

九、97年7月1日智慧財產法院成立及遴選法官之經過

- (一)94年11月智慧財產法院(或稱智財法院)相關組織法立法程序完成前，司法院規劃智慧財產法院法官培訓時，即決議先挑選符合智慧財產法院組織法草案所定任用資格且有意願之法官若干人，優先參與培訓課程，其人數為未來智財法院法官人數之2倍；且經挑選參與培訓課程之法官應填具同意書，聲明於該草案通過後，經遴選委員會遴選為智財法院法官者，即同意派任，並不得撤回同意內容。
- (二)前述培訓研習課程，自95年3月6日起至同年7月7日止，分3階段辦理：第1階段「共通課程」，第2階段「法律專業課程」與第3階段「實務課程」，合計研習時數共374小時。其中第2階段「法律專業課程」分為「民事訴訟組」、「刑事訴訟組」及「行政訴訟組」3組；每組課程設計均有2單元，第1單元為一般課程，由研習人員選修(如民事庭法官應選修「刑事訴訟組」及「行政訴訟組」，刑事庭法官應選修「民事訴訟組」及「行政訴訟組」，行政法院法官應選修「民事訴訟組」及「刑事訴訟組」)；第2單元為各組之智慧財產課程，所有研習人員均應參加。
- (三)參與研習之法官於研習期滿前，須提出智慧財產相關論文1篇(占研習總成績40%)，比照法官專業證照之審查方式，送請司法院聘請之審查委員2人分別審查評分，並通過期末測驗(占研習總成績60%)；研習期滿後發給研習證書，惟研習期間請假超過1/5者，不發給研習證書。
- (四)培訓並遴選現職優秀法官充任智財法院專業法官之相關辦理情形：

- 1、訂頒「智慧財產專業法官培訓計畫」，培訓事項由司法人員研習所(現為法官學院)負責執行，參加培訓者，視為同意於培訓完成後，受遴選為智財法院法官。
- 2、依96年3月28日制定之智慧財產法院組織法第13條第2項及96年9月13日訂定之改任智慧財產法院法官遴選暨在職研習辦法第3條規定，辦理普通法院、少年法院及行政法院法官改任智慧財產法院法官遴選：
 - (1) 96年11月函知所屬各法院法官，具前揭規定之資格要件者，得參加改任智慧財產法院法官遴選。
 - (2) 96年12月5日召開司法院96年第1次普通法院、少年法院及行政法院法官改任智財法院法官遴選委員會辦理遴選，共計30人參加遴選，經遴選合格者計14人，取得改任智財法院法官之資格。
- 3、97年第1次人事審議委員會(97年1月9日召開)，決議通過改任智財法院法官兼庭長1人、法官7人。
- 4、上開通過改任者，依「智慧財產法院法官在職研習計畫」規定，自97年3月1日起至同年4月30日止，至臺北高等行政法院在職研習，97年5月1日起至同年6月30日止，至臺灣高等法院在職研習。嗣於97年7月1日正式派代智財法院庭長、法官，其後陸續核派該院院長並增補庭長及法官。截至目前(107年4月)為止，扣除離退者外，計有院長1人、庭長3人及法官18人(法官中各有1人調司法院行政訴訟及懲戒廳辦事及最高行政法院辦理審判業務)。另智財產法院法官之進

用，尚無依智慧財產法院組織法第13條第1項第3至第6款之資格(律師、專任教授、簡任公務員)，經司法院甄試審查委員會甄試進用之轉任人員。

(五)智財法院法官於任用前應完成研習及相關法令依據

1、依智慧財產法院組織法第13條第2項規定，具有曾任實任法官或檢察官2年以上，或曾任法官或檢察官職務5年以上並任薦任以上公務人員合計10年以上之資格者(同條第1項第2款規定)，應由司法院成立遴選委員會遴選之，於任用前，並應施以專利法、商標法、著作權法或其他相關法律及技術領域之在職研習。

2、依智慧財產法院組織法第13條第3項規定，具有經律師考試及格，執行律師職務12年以上，並曾執行智慧財產案件律師職務8年以上，成績優良有證明文件者；曾任教育部審定合格之大學或獨立學院之專任教授、副教授或助理教授合計8年以上，講授智慧財產權類之相關法律課程5年以上，有專門著作者；曾任中央研究院研究員、副研究員、助理研究員合計8年以上，有智慧財產權類之相關法律專門著作者；曾在教育部審定合格之公立或經立案之私立大學、獨立學院學系或其研究所畢業，現任或曾任簡任公務人員，曾辦理有關智慧財產之審查、訴願或法制業務合計10年以上之資格者(同條第1項第3款至第6款規定)，應經司法院成立之甄試審查委員會甄試審查合格，並施以行政法、行政訴訟法、專利法、商標法、著作權法及民、刑事或其他相關法律之職前研習合格後任用之。

十、德國財稅法院設置情形

依司法院說明，我國行政訴訟師法德國制度甚

多，德國財稅法院設置情形、稅務專業法官選任資格條件及養成制度，如下：

- (一) 德國共有16個邦，原則上每個邦至少設立1所財稅法院，惟巴發利亞邦（Bayern）設有慕尼黑及紐倫堡2所財稅法院；北萊茵西發利亞邦設有杜塞道夫、科隆及明斯特3所財稅法院；柏林及布萊登堡邦則共設1所財稅法院。全國總計有18所財稅法院，約有600名職業法官任職於財稅法院。以司法院曾造訪的慕尼黑財稅法院（一審）為例，慕尼黑財稅法院（一審）由15個庭組成，其中4個庭在奧古斯堡（Augsburg），其餘均在慕尼黑。各庭管轄的案件類型及合議庭成員由主席團（Präsidium）在法院每年的事務分配計畫中決定。例如教會稅由第1庭；營業稅由第2庭、第3庭及14庭；遺產及贈與稅、土地交易之契稅、汽車稅由第4庭；法人稅由第6庭、第7庭負責等。
- (二) 聯邦財稅法院（二審）共有11庭，每庭由1位審判長及4至5位法官組成，目前全院共有59位法官。聯邦財稅法院各庭負責的審判類型是按照專業領域來區分；如訴訟事件涉及複數庭別的業務，就依事務分配計畫的規則來解決。至於規則解釋的問題，最終就由聯邦財稅法院擬定事務分配計畫的主席團（Präsidium）來決定，主席團決定各庭負責的審判類型時，並無特殊的法官人選篩選機制。此設計係認為每位聯邦財稅法院的法官均有能力處理各種爭議案件，即便不熟悉，也可以透過歷練的方式學習。
- (三) 財稅法院（一審）法官的遴選與任命屬於各邦的權責，各邦有不同規定，對於必須具備的稅法專業也有不同要求。在許多邦，想成為財稅法院法官候選

人，通常要經歷至少3年在財稅行政機關中任職較高職位的公務員、或擔任律師、稅務顧問（Steuerberater）、或在諮詢實務中以稅法為專業的專門律師等專業稅法職業。

(四)德國法官所應具備的資格，必須是大學法律研習結束，並通過兩次國家考試的完全法律人。以司法院參訪慕尼黑財稅法院所在的巴伐利亞邦為例，只有考試成績優於平均的法律人能被任命為財稅法院法官，且在他們被任命為財稅法院法官前，原則上都已在財稅行政機關有過公務員的經歷，通常也完成為出任財稅行政較高職務所規定的附加教育課程。

(五)當財稅法院法官職位有空缺時，即於財稅行政機關內部公告，隨後巴發利亞邦財政部進行遴選程序。獲遴選為財稅法院法官後，前3個月是實習階段，不參與審判，期滿後開始審理案件，再經過1年的試用，期滿通過考核後才正式成為財稅法院法官。

十一、納稅者權益保護相關教育訓練

(一)納保官

1、職前訓練

配合納保法106年12月28日施行，財政部財政人員訓練所(下稱財訓所)依106年該部各地區國稅局國稅稽徵業務第18次聯繫會議有關納保官教育訓練相關決議事項，辦理「納稅者權利保護法(母法)」及「納稅者權利保護法(子法)」4班次，培訓827人次；另分別於北、中、南辦理「納稅者權利保護官教育訓練」3班次，培訓納保官及儲備納保官273人次。訓練課程內容包含納保法及其相關子法規、行政救濟概述、溝通協調、談判技巧及心理學等；邀請各該領域專家學者擔

任講座，以提升納保官之稅務訴訟專業知識及辦理各項納稅者權利保護事項所需之技能。

表5 納保官職前訓練辦理情形一覽表

班級名稱	課程	時數	訓練期間	訓練人數
納稅者權利保護法(母法) 第1-2期	納稅者權利保護法(母法)	3	第1期：106/2/23 第2期：106/6/29	第1期：217 第2期：204
納稅者權利保護法(子法) 第1-2期	納稅者權利保護法施行細則	2	第1期：106/9/21 第2期：106/9/28	第1期：205 第2期：201
	納稅者權利保護官資格及選任要點、納稅者權利保護事項作業要點	1		
	稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項(含錄影、錄音程序)	1		
納稅者權利保護官教育訓練 第1-3期	納稅者權利保護法及細則	3	第1期： 106/11/20~22 第2期： 106/11/24~29 第3期： 106/12/4~8	第1期：78 第2期：100 第3期：95
	納稅者權利保護官辦理納稅者保護事項作業要點	2		
	稅捐稽徵機關調查程序應行注意事項	2		
	溝通協調技巧	3		
	談判技巧	3		
	心理學	3		
	行政救濟概述	3		

資料來源：財政部

2、在職訓練

- (1) 依「選任要點」第7點規定：「納保官應定期參與執行納稅者權利保護業務有關之在職訓練」爰財訓所持續辦理納保官在職訓練，且為確保課程安排符合實際需要，經洽詢各稅捐稽徵機關意見後，規劃於107年辦理「納稅者權利保護官專業訓練班(含回流訓練)」3班次，可培訓納保官及儲備納保官計230人次，課程內容包含納保法施行以來有關納保法問題及相關行政救濟案例研析，亦邀請最高行政法院法官講授如何因應納保法第21條規定對稅務行政爭訟審理範圍之調整，以加強納保官對於稅捐訴訟案件之專業知識。同時透過課程進行雙向溝通，增進

各稅捐稽徵機關與行政法院間對納稅者權利保護之資訊交流與聯繫。另賡續導入溝通協調、談判技巧、壓力調適與情緒管理等相關課程，提升納保官於協助納稅者處理稅捐爭議時所需之技能。

- (2) 財訓所另開辦「納稅者權利保護法暨相關子法規」、「行政救濟理論與實務專題研修班」、「行政程序法、行政罰法專題研修班」等專題研修班6班次，課程內容涵蓋實務及學理層面，納保官可視其需要參訓，進一步提升相關法學素養，俾利提供納稅者必要之諮詢與協助。

表6 納保官在職訓練辦理情形一覽表

班級名稱	課程	時數	訓練期間	訓練人數
納稅者權利保護官專業訓練班(含回流訓練)第1~3期	納稅者權利保護法問題研析	2	第1期： 107/7/23~25 第2期： 107/8/6~8 第3期： 107/9/3~5	第1期：70 第2期：80 第3期：80
	行政救濟案例研究	3		
	如何因應納稅者權利保護法第21條規定對稅務行政爭訟審理範圍之調整	3		
	溝通協調與衝突管理	3		
	談判與協商技巧	4		
	壓力調適與情緒管理	4		
納稅者權利保護法暨相關子法規第1~2期	納稅者權利保護法暨相關子法規	6	第1期： 107/8/23~24 第2期： 107/9/17~18	第1期：90 第2期：90
	納保法對稅務訴訟之衝擊-以納保法實施前後之案例為中心	3		
	如何因應納稅者權利保護法第21條規定對稅務行政爭訟審理範圍之調整	3		
行政救濟理論與實務專題研修班第1~2期	稅捐救濟程序各論一(納保法與所得稅之稅捐稽徵與救濟程序理論與實務)	7	第1期： 107/6/13~15 第2期： 107/9/26~28	第1期：87 第2期：81
	稅捐救濟程序各論二(納保法與遺產贈與稅及信託課稅之稅捐稽徵與救濟實務程序理論與實務)	4		
	稅捐救濟程序各論三(納保法與地價稅、房屋稅、契稅、土地增值稅、不動產交易稅、特銷稅之稅捐稽徵與救濟實務程序理論與實務)	4		
	稅捐救濟程序各論四(納保法與關稅)	3		

班級名稱	課程	時數	訓練期間	訓練人數
	稽徵及關務行政程序之稅捐稽徵與救濟實務程序理論與實務)			
行政程序法、 行政罰法專題 研修 第1~2期	行政程序法總則(一)	3	第1期： 107/7/2~4 第2期： 107/8/27~29	第1期：79 第2期：77
	行政程序法總則(二)	4		
	行政程序法分則(一)	4		
	行政程序法分則(二)	3		
	行政罰法(一)	3		
	行政罰法(二)	3		

資料來源：財政部

(二)稅務專業法官

1、職前訓練

(1) 配合納保法之施行，並呼應各界提升行政法院法官辦理稅務訴訟事件品質之要求，爰加強法官稅務專業訓練，並調整在職研習課程內容及師資安排，司法院於106年1月10日以秘台廳行一字第1060001128號函請中華民國律師公會全國聯合會、中華民國會計師公會全國聯合會、臺灣省、臺北市、臺中市及高雄市等會計師公會提供研習課程意見供該院參考。最高行政法院106年度第2次行政訴訟實務研討會亦設定相關議題與各級行政法院法官進行研討¹²。

(2) 司法院於106年10月至11月間為各級行政法院法官規劃稅務訴訟的相關研習課程有行政法院法官在職研修6小時、稅務訴訟專題研習會21小時及稅務訴訟專業法官研習36小時。該時獲核發稅務專業法官證明書者計65名法官。

2、在職訓練

(1) 自106年12月8日納保法施行迄今，司法院與各行政法院積極安排各類稅務相關課程，內容著重於闡述納保法施行後對稅務訴訟審判實務之

¹² 研討會議題：實質課稅原則事務運用之檢討。

影響與因應，並增列稅務法規、會計實務等專業課程，期能提升行政法院法官辦理此類事件之職能。

〈1〉107年稅務專業法官在職研習課程：

《1》國際稅法重要議題研析。

《2》我國稅法通則規範之實現與理想-由德國稅法通則說起。

《3》納保法第21條解析及現行稅法體系之因應與調整。

《4》納保法的施行與稽徵協力義務。

《5》稅捐處罰之要件-以營業稅為例。

〈2〉107年稅務訴訟專業法官、司法事務官、法官助理培訓課程：

《1》稅務會計實務研討。

《2》稅務法規。

〈3〉107年各高等行政法院自行規劃辦理課程

《1》納保法總額主義下之法律漏洞與司法造法。

《2》總額主義於訴願、訴訟各階段之接續運用。

《3》稅捐規避與實質課稅。

《4》稅捐救濟程序之訴訟標的與稅捐機關的行政處分。

《5》核實課稅、推計課稅與義務違反的制裁。

《6》量能而平等的課稅原則-憲法與稅法規範的實踐。

《7》依法課稅原則-憲法與稅法規範的實踐。

(2) 稅務事件為行政法院受理訴訟之大宗，為使將來進入行政法院體系服務之普通法院法官對稅法議題有基本認知，定期舉辦之「改任行政法

院法官在職研習」，均含有15小時稅法總論及15小時所得稅法爭訟專題的課程。又為增進行政法院現職法官之稅法專業，司法院及各行政法院亦定期辦理「行政法院法官在職研修」及各種稅務專題研習。關於「行政法院法官在職研修」課程之安排，會先徵詢各高等行政法院代表，反應實務需求後，規劃安排。各種稅務專題研習則由該院行政訴訟及懲戒廳斟酌時事、稅法新興議題與學界評論等，予以規劃。課程方式除講座授課外，亦透過座談（研討）會形式，供學界及實務界多方意見交流。

參、調查意見：

為調查「為因應納稅者權利保護法(下稱納保法)施行，司法院遴選之稅務專業法官及財政部選任之納稅者權利保護官(下稱納保官)，疑涉有違反該法所定保障納稅者權益之立法意旨等情案」，經向司法院、財政部調取卷證資料，及約詢司法院行政訴訟及懲戒廳簡廳長慧娟、財政部賦稅署李署長慶華等相關主管人員到院說明，並為深入瞭解納保官辦理納稅者權利保護事項之情形，再約詢臺北國稅局稽核鍾佳蓉、臺北國稅局信義分局秘書范曉芬、高雄國稅局審核員施佩君、高雄國稅局鳳山分局稽核郭俊仁、北區國稅局羅東稽徵所稽核林文玲、中區國稅局虎尾稽徵所主任廖淑玲、南區國稅局嘉義縣分局秘書蘇金雀及關務署臺北關課長郭佩璇等8位納保官，並經補充資料後，已完成調查，調查意見如下：

一、納稅者權利保護官發揮促進徵納雙方溝通調適及稽徵機關自我審查之功能，以保障納稅者權利。惟依據納稅者權利保護法之精神，納稅者權利保護官應具客觀中立性，以目前納稅者權利保護官設置於各稽徵機關內部，多屬兼任，與權責單位人員關係密切，所受理之納稅者權利保護案件亦可能為承辦或複核之案件，又欠缺完善之迴避機制及一定程度外部人員或力量之介入，恐較難以消除外界迭有「球員兼裁判」、「官官相護」之疑慮。

(一)依納保法第20條第1項及第4項規定，稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納保官，財政部得隨時抽查納稅者權利保護事項辦理情形，並列入年度稽徵業務考核項目。依財政部說明，納保官是否由外部人員擔任於納保法立法過程經廣泛討論，嗣綜合考量各方因

素，最終協商由稅捐稽徵人員擔任，並俟後續執行成效再作檢討修正，及作成附帶決議，財政部每年將納稅者權利保護業務（下稱納保業務）辦理績效及考核結果送交立法院。爰目前納保官係由稅捐稽徵人員擔任。

- (二)財政部為使納保官具備稅捐爭議案件處理及溝通協調之能力，依該部民國(下同)106年9月14日訂定「納稅者權利保護官資格及選任要點」第4點規定，納保官應由具有稅務、會計或法律專業且從事稅務工作10年以上，成績優良之現任薦任8職等以上(關稅部分為9職等以上)人員調派專任或兼任，期藉其專業知識及實務經驗與納稅者溝通，消弭不必要誤解或疑慮，或於課稅爭議發生時擔任溝通與協調角色，化解徵納雙方歧見，或對受理爭議個案撰寫審查意見提供機關首長、違章裁罰審議委員會或復查委員會參考，強化行政機關自我審查功能，有助紛爭事前預防及解決，保障納稅者權利。
- (三)納保法施行後，各地區國稅局設置97位納保官、地方稅稽徵機關47位，關務機關22位，共166位納保官，其中專任僅有6位，其餘均為兼任，稅務工作年資平均為27年。本院諮詢時專家學者意見指出，卸任之納保官可回任原職，與國際潮流禁止回流條款相違背，納保官獨立性不足，且多為兼任者，與本職具有利害衝突，應與國際接軌改為專任；由稅捐稽徵機關指定相當層級人員辦理納稅者權利保護事項，該等人員既已久任稅務稽徵人員，對納稅者權利保護之意識或有不足。
- (四)有關納保官能否秉持客觀公正立場，傾聽納稅者需求，重新審視原核定處分之正確性及妥適性，依本院諮詢時現任納保官說明：

- 1、擔任納保官前之職務「負責分局複核工作及內外溝通協調」、「本職是復查案件的處理，也提供行政救濟相關諮詢與協助，故納保官業務與我本職尚無衝突。」、「民眾找稽核，稽核也要處理，但如果民眾找納保官，就要以納保官角色並依納保案件處理，目標都是解決爭議，僅是處理方式、程序不同。」、「我們大都是核稿人員，日常處理案件本來就偏向納稅義務人，核稿時只要是對納稅義務人有利的一定會主張，並非稅務員都是壞人，核稿以上的人員因為經驗較多，可以判斷對納稅義務人有利又不違反稅法之處。原查人員可能因為案件大，部分地方沒有注意到，只要給他合理的理由都會願意接受。」受理之納稅者權利保護案件(下稱納保案件)即使為單位主管已核稿之案件「我們均會重新審視案件處理過程。」爰即使不具納保官身分，如納稅義務人主張為合理，身為稽核及核稿主管人員，仍應予考量，維護納稅者權益，惟身為行政主管之本職與身兼納保官之權責間，恐生混淆。
- 2、受理納保案件之處理情形「除向原查單位了解案情，還會詢問總局主管科，有無其他有利事項可提出主張，也詢問法務單位，會盡力提供納稅義務人相關協助。」、「目前受理案件經溝通後均能與權責單位達成最終共識。以承辦之申訴陳情案件為例：經受理調查後發現有類似行政救濟案例已變更原核定，故建議原權責單位可參考援引，權責單位接受建議並變更原核定，案件經溝通後與權責單位能達成共識。」、「受理納保案件曾有1件涉及應否處罰，與原查單位認知不一致，經電詢總局主管科及財政部，並與原查單位研討溝

通獲得一致見解後，適用稅務違章案件減免處罰標準予以免罰」，依財政部高雄國稅局總局納保官之說明，即使課稅事實明確，惟證據之採認可能有爭議，與原查單位見解歧異，如果納保官之意見能說服原查，則由原查逕行簽辦即可，惟如原查不能認同納保官之意見，因原查亦係經其主管分層核稿，「將先行會請業務主管科室及法務一科（法規股）表示意見，如與本單位見解一致，於彙整相關意見後，移由權責單位辦理；惟若各單位見解仍分歧，將建議業務主管科室，彙整各地區國稅局意見後，報請財政部核示，或簽報啟動本局『法令審議暨重大爭議案件研議會』，或輔導納稅人申請復查」，其「目前承辦案件中有1件，因本單位與原查單位意見分歧，經會請法務一科及綜合規劃科表示意見後，全案刻正移由原查單位簽辦中。」、「迄目前為止共計承辦5件納保案件，結案4件，其中1件原核定全部變更、3件原核定部分變更」。爰納保官多就法令適用與事實認定，與權責單位進行溝通協調，權責單位就納稅者所主張事項重行審酌認為有理由者，則依職權更正課稅處分。惟受理之納保案件亦可能係經其或單位主管核稿審核通過之案件，能否秉持公正客觀立場重行審視案件處理過程，不無疑義。

(五)有關納保官由稅捐稽徵機關人員擔任，客觀中立性不足之疑慮，財政部說明略以：

- 1、納保官旨在擔任客觀公正之協調角色，化解徵納雙方歧見，並藉由其專業知識及實務經驗，重新審視原核定處分之正確性及妥適性，倘對個案審認有出具處理意見之必要，亦係基於稅捐稽徵機

關依法行政使然，尚非必然須與其同僚站在相反立場。納保官屬訴訟外紛爭解決機制，並無撤銷或變更原核定處分之權限，與本職非必然存有利害衝突。

- 2、納保法於106年12月28日施行，各稅捐稽徵機關受理納保案件數量不多，爰現行納保官除承辦納保業務外，尚須辦理自身業務。未來是否成立獨立納保單位，涉及組織調整問題，且囿於該部總員額未能增加，且現階段納保官係採專人兼辦納保業務，未能明顯區隔納保官與稅務員身分之情形下，有關「任職前2年和去職後5年內，不得擔任稅官」等之作法，於現階段尚不可行。
- 3、鑑於稅捐案件具有高度專業及複雜性，且常涉機關內、外部溝通協調事宜，由稅捐稽徵機關指定相當層級人員辦理納稅者權利保護事項，相較外部人員為瞭解案情尚需費時蒐集證據調查事實，更能迅速解決問題及貼近民眾需求，符合行政救濟即時及有效性。且納保官辦理納稅者權利保護事項應可予考核、處分，如為外部委員則較難以歸責。
- 4、現行尚有迴避制度可資適用，依「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「保護事項作業要點」）第8點¹³規定，納保官有該點第1項規定之3款情形者，即納保官與當事人具有一定親屬關係，或曾為該案關係人（如代理人、輔佐人）時，應自行迴避。另納稅者如有具

¹³ 依「保護事項作業要點」第8點規定：「納保官辦理權利保護事項有下列各款情形之一者，應自行迴避：（一）有行政程序法第三十二條各款規定情形之一。（二）涉民事、刑事及行政案件有行政程序法第三十二條各款規定情形之一。（三）現為或曾為與權利保護事項牽涉之民事、刑事及行政案件之承辦人。納保官之迴避，除本要點另有規定外，適用行政程序法第一章第四節有關迴避規定；其屬主管或副主管人員充任者，應併適用公職人員利益衝突迴避法規定。」

體事實，足認納保官執行職務有偏頗之虞者，亦得依同點第2項及行政程序法第33條規定，申請納保官自行迴避，解釋上包含納保官曾複核或決行該納保案件，足認納保官執行職務有偏頗之虞者。

(六) 個別納稅者相對於代表公權力之稅捐稽徵機關處於弱勢地位，於資訊上及法律手段均不對等，為加強保障納稅者權利，故設置納保官制度，以有助於徵納雙方可處於實質地位上的平等。考量民眾申請納稅者權利保護事項，有相當比例確係有違反納稅者權利保護及憲法基本權利保障之情由，應予協助並調查。惟查：

- 1、我國納保制度雖未如美國於美國國稅局(IRS)內設置「納稅人辯護服務處」之獨立組織，而採類似日本「納稅者支援調查官」之建議、諮詢、投訴功能。納保官與權責單位發生見解歧異時，仍由稅務稽徵機關內部長官裁決，且其考績由機關主管人員評擬。¹⁴
- 2、納保官身處稅捐稽徵機關內部，與權責單位人員關係密切，中立性或有偏差，對於自身機關同僚或下屬之課稅處分能否秉公變更原處分或出具處理意見，處理過程會否礙於情面或遭受壓力，不無疑問。
- 3、民眾就納稅者權利保護事項仍係向原稽徵機關申請，有關是否將納保案件移轉至其他稽徵所或總局辦理部分，依財政部約詢後補充說明，因涉

¹⁴ 依「財政部各地區國稅局納稅者權利保護官處理納稅者權利保護事項作業手冊」第3章納稅者權利保護事項之處理，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，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。又依納保法第20條規定，稅捐稽徵機關應以任務編組方式指定專人為納保官，爰納保官非機關正式編制職稱，仍保有本職身分，其考績由主管人員評擬，機關長官覆核，經由財政部核定。

納保案件辦理時效、納稅者意願、案件管轄及稽徵實務可行性等，該部將洽各稅捐稽徵機關意見後另案研議。

- 4、納保官應自行迴避事項，僅限於納保官與當事人具有一定親屬關係，或曾為該案關係人（如代理人、輔佐人）時，爰不包括納保官曾複核或決行該納保案件，依財政部說明，截至107年5月31日，各稅稽徵機關受理納保案件尚無納保官應自行迴避案件，相關迴避規定究有無發揮功能，不無疑義，依該部說明，將積極研議擴大現行應自行迴避事由，以提高納保官獨立性。
- 5、相較於行政院設消費者保護會及消費者保護處，以保障消費者權益，目前納保官之設置，卻著眼於提供就近、即時服務，而設置於各稅捐稽徵機關，未能設置於財政部以提升獨立性，恐為納保案件量偏低之原因之一，反映民眾對於納保制度不具信賴。納保官如同消費者保護官，站在納稅者、消費者立場思考至為重要，惟財政部對納保官之設置，亦未考量透過國家考試限定資格另外招考，由國家正式任用，而由已於稅捐稽徵機關任職十餘年之內部人員兼任納保官，其對稅務案件之想法與核處該納保案件之權責單位同僚一致，希求其以保護納稅者之角度思考，較難獲得納稅者之信賴。

(七)綜上，納保官旨在擔任客觀公正之協調角色，化解徵納雙方歧見，並藉由其專業知識及實務經驗，重新審視原核定處分之正確性及妥適性，爰納保官仍發揮促進徵納雙方溝通調適及稽徵機關自我審查之功能。惟依據納保法之精神，納保官應具客觀中立性，以目前納保官設置於各稽徵機關內部，多屬

兼任，與權責單位人員關係密切，所受理之納保案件或甚屬曾承辦或複核之案件，又欠缺足夠之迴避機制及外部人員或力量之介入，獨立性較受外界質疑，恐難以消除外界迭有「球員兼裁判」、「官官相護」之疑慮。

二、自納稅者權利保護法施行以來，財政部所屬各稅捐稽徵機關受理納保案件與同時期受理之復查件數與一般申訴、陳情案件相較，納保案件數量尚屬偏低，且處理結果有變更原處分或出具處理意見供權責單位審酌及建議研究改進者，仍屬少數；財政部允宜持續加強宣導及考核，俾使納保官有效發揮應有功能。

(一)截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理納保案件計146件(國稅100件、地方稅38件、關稅8件)，其中125件已辦結；受理案件類型以稅捐爭議溝通協調案件為主，計受理103件，占整體受理案件70.55%，辦結¹⁵92件；申訴、陳情案件，計受理18件，辦結17件；行政救濟諮詢與協助案件，計受理25件，辦結16件。又，稅捐爭議溝通協調案件辦結92件中，「變更原處分」共33件(國稅24件、關稅0件、地方稅9件)，占比為35.87%，其中法令適用錯誤4件、事實認定錯誤23件及考量個案情節輕微酌予減輕或免予處罰6件，後續均未再提起行政救濟；「維持原處分」共44件(國稅23件、關稅1件、地方稅20件)，占比為47.83%，其中法令見解歧異23件、事實認定歧異19件及其他原因2件，1件再提起行政救濟。¹⁶納保案件受理情形彙整如下表：

¹⁵ 財政部表示，依據「保護事項作業要點」第19點及第22點第2項規定，納保官就受理納保案件，除申請人撤回申請或無正當理由不到場等情形，應逐案作成納稅者權利保護事項處理書，並就處理結果答復申請人，以為辦結。倘納保官已現場答復申請人並經同意免書面答復者，此時應以納稅者權利保護事項處理書經陳核完畢日為辦結日。未依上述規定結案者，即屬未辦結案件。

¹⁶ 另受理至結案時尚未做成原核定處分共15件。

表7 各稅捐稽徵機關受理納保案件統計表

單位：件

類型 機關別	稅捐爭議 溝通協調		申訴與陳情		行政救濟 諮詢與協助		合計		
	受理	辦結	受理	辦結	受理	辦結	受理	辦結	未結
國稅	68	59	10	9	22	13	100	81	19
地方稅	31	29	6	6	1	1	38	36	2
關稅	4	4	2	2	2	2	8	8	0
合計	103	92	18	17	25	16	146	125	21

資料來源：財政部、各稅捐稽徵機關

(二)依納保法第20條規定，納保官受理協助納稅者進行稅捐爭議之溝通與協調、申訴或陳情及行政救濟案件諮詢等，旨在藉由其專業知識及實務經驗，擔任客觀公正之協調角色，化解徵納雙方歧見，屬訴訟外紛爭解決機制。惟據財政部查復資料顯示，有關納保法施行後民眾尋求納保官協助之情形，截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關受理申請復查件數3,008件(國稅1,993件、關稅554件、地方稅461件)、受理一般申訴、陳情案件3,921件(國稅1,992件、關稅597件、地方稅1,332件)；而同期間納保官受理稅捐爭議溝通協調與申訴、陳情之納保案件分別僅為103件與18件。是以，納保法施行以來，納保案件數量尚屬偏低，或因欠缺獨立性，而致影響民眾申請納保案件之意願，財政部允宜持續提升納保官之獨立性，以提升民眾對於納保官之信賴。

(三)上開受理案件之處理情形及結果：

1、納保官協助徵納雙方進行稅務案件之協談結果，具有拘束稽徵機關之效力。¹⁷各稅捐稽徵機

¹⁷ 依「保護事項作業要點」第14點第2項及第16點第1項第3款規定，納保官辦理納稅者權利保

關納保官已辦結92件稅捐爭議溝通協調之納保案件中，辦理協談計22件，其中，達成協談者計13件，均已及依協談結果辦理並變更原處分，惟辦理協談者(22件)僅占總件數(92件)之23.91%，核有偏低。

- 2、依財政部說明，納保官對稅捐爭議或受理申訴、陳情之案件，如認強制執行有違法或不當情形，可出具處理意見¹⁸供權責單位重新審酌移送行政執行合法性及妥適性，惟截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關尚無納保官就行政執行不當出具處理意見之案件。
- 3、總計已辦結92件稅捐爭議溝通協調之納保案件中，變更原處分共33件¹⁹，比率為35.87%，後續均未再提起行政救濟，維持原處分共44件²⁰，比率為47.83%，其中1件再提起行政救濟，另15件受理至結案時尚未做成原核定處分，至申訴與陳情案件及行政救濟諮詢與協助案件，則不涉變更原核定處分。
- 4、另，截至107年5月31日，納保官出具處理意見供權責單位審酌共18件，建議研究改進或研擬修法參考之項目共7件，撰寫審查意見提交違章裁罰

護事項認有協談必要者，應依上級機關及稅捐稽徵機關協談相關規定(財政部100年10月12日修正發布稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點，下稱協談要點)辦理。協談要點第13點規定，依該要點達成之協談結果，經稽徵機關簽報核定或簽提復查委員會之協談案件，除協談之成立係以詐術或其他不正當方法達成或發現新事實或新證據影響課稅之增減者，稽徵機關應儘量遵照協談結果辦理。

¹⁸ 依財政部說明，納保官與稅務人員同屬稅捐稽徵機關內部單位或人員，非行政機關，爰依法無法賦予暫緩或撤回行政執行之權限，惟依「保護事項作業要點」第16點規定，如認強制執行有違法或不當情形，可出具處理意見，供權責單位重新審酌移送行政執行合法性及妥適性。

¹⁹ 變更原處分共33件(國稅24件、關稅0件、地方稅9件)，其中法令適用錯誤4件、事實認定錯誤23件及考量個案情節輕微酌予減輕或免于處罰6件。

²⁰ 維持原處分共44件(國稅23件、關稅1件、地方稅20件)，其中法令見解歧異23件、事實認定歧異19件及其他原因2件(1件為納稅者單純申請延期，不涉法令適用及事實認定；1件為已確定案件)。

審議委員會討論共1件，如下表：

表8 納保官出具處理意見、敘明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考及撰寫審查意見提交討論之件數統計

單位：件

項目 機關別	納保官出具處理意見供權責單位審酌 (「保護事項作業要點」第16點)	納保官敘明理由建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考 (「保護事項作業要點」第23點)	納保官撰寫審查意見提交違章裁罰審議委員會討論
國稅	17	7	1
關稅	0	0	0
地方稅	1	0	0
合計	18	7	1

資料來源：財政部

爰受理納保案件後之辦理結果，維持原處分之件數仍較高，比率為47.83%，變更原處分之件數較低，比率為35.87%，另雖有納保官辦理協談、出具處理意見供權責單位審酌或敘明理由建議相關業務主管單位研究改進，惟仍屬少數，有待財政部督促各稅捐稽徵機關發揮納保官之積極功能。

(四)有關納保業務之考核，依納保法第20條第4項規定，財政部應將各稅捐稽徵機關辦理納保業務之績效列為年度稽徵業務考核項目，並得隨時派員抽查。依財政部說明，該部將自108年考核107年度稽徵(關務)業務，就該項作業辦理單項考評，由召集人率領考核小組成員至各稅捐稽徵機關辦理實地考核及書面審閱，並依考核結果製作考核報告，臚列考核成績、績優工作事蹟、業務精進意見及綜合檢討等綱目，供各稅捐稽徵機關據以擬議策進作為及辦理獎懲。依財政部函復，該部將藉由績效考核，

確保納保官執行職務中立性。此外，財政部為調查納稅者對稅捐稽徵機關辦理納保案件處理過程及結果之滿意情形，以洽請納稅者填寫滿意度調查表方式辦理，包含現場填寫、或於案件結案時隨函檢附回郵信封或廣告回函、或建置線上回復系統，截至107年5月31日，各稅捐稽徵機關辦結納保案件滿意度問卷回收共104件，回收率83.20%，其中非常滿意77件(74.04%)、滿意21件(20.19%)、普通1件(0.96%)、尚可1件(0.96%)、及不滿意或非常不滿意4件(3.85%)，納稅者平均滿意度89.90%。有關納稅人滿意(與不滿意)原因之統計，經財政部洽請各稅捐稽徵機關分析納稅者滿意原因，係因納稅者申請納保官協助後，已瞭解課稅理由及依據、或變更原核定處分或滿意處理服務態度；不滿意原因，係因納稅者申請納保官協助後，仍未能變更原核定處分，不符合其訴求與期望。財政部於107年7月6日修正內地稅滿意度調查表，包含：指標設置、納保官服務態度、辦理時效、納保官法令嫻熟度、納保官處理案件之客觀及中立性、相關法令規定妥適性、本次申辦案件稅捐稽徵機關整體處理情形滿意度等項目，區分為「非常滿意」至「非常不滿意」5等級；並須提供納保案件申請人資料及納稅者(或代理人)簽名，否則視為無效問卷。

(五)依財政部說明：

- 1、財政部除將賡續督導各稅捐稽徵機關加強宣導該法相關內容，俾民眾瞭解，以維自身權益；並將就納保案件溝通協調成功案例積極宣導，強化外界對納保官信賴及使用該制度。
- 2、財政部稱，考量納保業務與各稅捐稽徵機關業務息息相關，倘僅以個別納保官為考核對象，恐無

法客觀顯現納保業務辦理成果，且各稅捐稽徵機關受理納保案件數量不多，現行納保官除承辦納保業務，尚須辦理自身業務，爰現階段係以納保官所屬各稅捐稽徵機關為考核對象，並就納保官辦理納保業務之績效與成果，納入該員平時考核，而未訂定個別納保官績效考評制度。

(六) 惟查：

- 1、有關滿意度調查，未考量有無因隨案及記名之方式，而致影響民眾填答結果及參考價值；如申請納保案件之納稅者，因訴求事項依據現行法令規定仍無法解決，於結案後對「相關法令規定妥適性」表示不滿意，亦欠缺檢討現行法令、就需修正處建議相關業務主管單位研究改進或研擬修法參考之機制。
- 2、依據納保法第20條規定，稅捐稽徵機關應主動提供納稅者妥適必要之協助，並以任務編組方式指定專人為納保官，財政部得隨時派員抽查之，並列入年度稽徵業務考核項目。目前納保官係為編制內人員，且多屬兼任，為使納保案件處理結果能變更原處分而對納稅者有利，以使納保官發揮效用，達到保護納稅人之目的，而非僅針對納稅者不清楚法令規定加以說明，理應就納保官辦理納保案件之品質，如：出具處理意見供權責單位重新審酌移送行政執行合法性及妥適性、辦結之稅捐爭議溝通與協調案件未提起行政救濟等可具體反映辦理品質之績效事項，妥善建立相關指標；惟依本院約詢時現任納保官說明，納保案件之處理結果，係依案件性質而定，尚難以有無變更原處分評斷其辦理之績效，亦可能扭曲納保法之原意，爰仍有賴財政部積極研議修正考核項目

及配分之妥適性，以落實納保官之設置目的。惟目前就納保官辦理納保業務之績效與成果，係納入該員平時考核，恐較難以彰顯納保官辦理納保業務之績效及成果與其平時考核結果間之關聯，且亦未就個別納保官處理納保案件之品質予以考核並建立相關指標，日久或因本職業務繁重下，恐將導致納保官敷衍了事，對民眾無法提供具體協助及實益。

(七)綜上，自納保法施行以來，財政部所屬各稅捐稽徵機關受理納保案件與同時期受理之復查件數與一般申訴、陳情案件相較，納保案件數量尚屬偏低，且處理結果有變更原處分或出具處理意見供權責單位審酌及建議研究改進者，仍屬少數；財政部應持續加強宣導及考核，俾使納保官有效發揮應有功能。

三、司法院核發稅務專業法官證明書，未能將各界對於稅務證照與成立專庭加強專業之期待，落實於核發資格條件之認定中，亦未參採成立智慧財產法院之前例，就申請或參與遴選之法官予以相當程度之篩選，反係以鑑別力不足之法官職務評定結果為核發標準，導致全數提出申請之法官均獲核發該證書，形同未經篩選，未符納稅者權利保護法明定落實憲法基本權利保障及強化稅務事件專業審理之精神。

(一)納保法於105年12月28日制定公布，該法第1條揭示立法目的及精神，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。又鑑於稅務行政訴訟事件為我國行政法院最常見之訴訟類型，為提升稅務行政訴訟之審理品質與效率，納保法第18條第1項明定最高行政法院及高等行政法院

應設稅務專業法庭，審理納稅者提起之稅務行政訴訟。復為強化稅務事件之專業審理，並於同條第2項明定稅務專業法庭應由取得司法院核發之稅務專業法官證明書之法官組成之。

(二)有關納保法立法背景及民眾提起稅務行政訴訟時面臨之問題與困境，據本院諮詢之專家學者表示，法官應就法規命令、函釋進行違憲審查，惟就稽徵機關作成之函釋，法官雖依法可拒絕適用，但實務上鮮少發生，甚至多數判決均大量引用財政部稅法函釋。再據司法院106年8月23日召開「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」與會專家學者指出，稅務法官首要應落實納保法第1條憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，對於稅捐稽徵機關之課稅見解以租稅法定之立場保持客觀懷疑與獨立審判，秉持依法課稅之原理原則及行政訴訟之程序保障，爰外界期待我國稅務訴訟之判決應有合理之論理，他國稅法法院判決亦著重於闡述有無侵害納稅人憲法基本權之核心及納稅者權利保護，惟我國稅法判決卻較少論及憲法上之基本權。

(三)司法院考量為避免納保法於106年12月28日施行時，無取得稅務專業法官證明書的法官可組成稅務專業法庭審理稅務案件，影響人民訴訟權利，是以於106年3月13日訂定「司法院核發稅務專業法官證明書審查要點」(下稱「審查要點」)，作為過渡性規範，核發稅務專業法官證明書，鼓勵曾經辦理稅務專股案件之現職行政法院法官申請該證明書，俾利法院事先規劃設置稅務專業法庭之司法事務分配，惟查：

1、該要點第4點規定申請核發稅務專業法官證明書

應符合所列各款資格條件²¹之一，計有65名最高行政法院及高等行政法院之法官據以提出申請，全數均經司法院人事審議委員會審議通過，由司法院核發稅務專業法官證明書。

2、經查，97年7月1日智慧財產法院成立，司法院於96年3月28日制定智慧財產法院組織法，及於96年9月13日訂定改任智慧財產法院法官遴選暨在職研習辦法，96年12月5日智財法院法官遴選委員會辦理遴選²²，共計30人參加遴選，經遴選合格者計14人，取得改任智財法院法官之資格。94年11月相關組織法立法程序完成前，司法院規劃有關智財法院法官培訓時，即決議先挑選符合智慧財產法院組織法草案所定任用資格且有意願之法官若干人，優先參與培訓課程²³，其人數為未來智財法院法官人數之2倍。反觀，本次核發稅務專業法官證明書，雖有1年準備期間，卻未能參採上開作法，未就申請核發稅務專業法官證明書之65名法官加以一定程度之篩選，全數核發該證明書。

²¹ 司法院「審查要點」第4點訂定10款資格條件：(一)5年內著有與稅務行政訴訟事件相關之碩士以上之學位論文者。(二)3年內製作有關稅務行政訴訟事件之裁判書類40件以上者；或裁判書類20件以上未達40件，且於同期間發表與稅務行政訴訟事件有關之一萬字以上論文一篇以上者。(三)3年內參加與稅務行政訴訟事件有關之研習或實地考察。(四)3年內選修大學院校或研究所與稅務行政訴訟事件有關之課程，取得4學分以上。(五)3年內發表與稅務行政訴訟事件有關之1萬字以上論文3篇以上。(六)3年內受邀擔任與稅務行政訴訟事件有關研習之講授者或專題報告人，其講授或報告合計時間達30小時以上者。(七)現兼任或3年內曾任公立或立案之私立大學、獨立學院以上學校法律系所講師、助理教授、副教授或教授，並教授與稅務行政訴訟事件有關之科目1年以上者。(八)3年內著有與稅務行政訴訟事件有關之研究報告，並經司法院發行之司法研究年報收錄刊登者。(九)3年內參加司法院或法院舉辦之稅務專業研習課程，合計60小時以上者。(十)納保法施行前3年內曾任各法院稅務專庭（股）之法官或其庭長、審判長，職務評定結果良好者。

²² 依96年3月28日制定之智慧財產法院組織法第13條第2項及96年9月13日訂定之改任智慧財產法院法官遴選暨在職研習辦法第3條規定，辦理普通法院、少年法院及行政法院法官改任智財法院法官遴選。

²³ 參與研習之法官於研習期滿前，須提出智慧財產相關論文1篇（占研習總成績40%），並通過期末測驗（占研習總成績60%），研習期滿後發給研習證書。

- 3、上開65名法官中，2名係適用「審查要點」第4點第2款「3年內製作有關稅務行政訴訟事件之裁判書類40件以上者」，其餘之63名係適用該點第10款「納稅者權利保護法施行前3年內曾任各法院稅務專庭（股）之法官或其庭長、審判長，職務評定結果良好者」之資格條件而獲核發該證明書。本院調閱最高行政法院及高等行政法院法官職務評定結果發現：103年至105年最高行政法院及高等行政法院法官合計73名、76名及67名，除103年有1名法官評定結果為「未達良好」外，餘均為「良好」，評定結果為「良好」之占比高達99.5%，幾近100%；司法院以「審查要點」第4點第10款為核發資格條件，鑑別力不足，且缺乏與納稅者權利保護精神之連結。
 - 4、依司法院提供該等65位法官近3年稅務判決結果之統計，判決行政機關勝訴件數達7成以上者，計47位，其中甚有達9成以上者，計11位，是否確能落實納保法之精神，不無疑問。
 - 5、反觀，司法院於106年8月23日召開相關研討會中專家學者指出，「審查要點」第4點第1款「5年內著有與稅務行政訴訟事件相關之碩士以上之學位論文者」之資格條件，應為稅務專業法官之主力來源與核心，惟實務上，多數人未能於碩士畢業5年內擔任高等行政法院法官，該款資格條件形同虛設。
- (四)據司法院於106年8月23日召開相關研討會中專家學者指出：納保法規定設置稅務專業法庭，係訴求稅法專業，稅務專業法官證明書之核發應以專業為優先考量，與傳統以期別、考績區別不同，若不以專業考量為先，而考慮其他因素，無法獲得各界認

同。嗣為回應外界之質疑，司法院於106年11月10日依據納保法第18條第4項訂定發布之「稅務專業法庭設置及專業法官證明書核發辦法」（下稱「核發辦法」），即未再納入「審查要點」第4點第10款之規定。惟依本院諮詢專家學者指出，該辦法施行前已依「審查要點」規定取得該證明書者，自證明書核發之日起，每3年換發一次，未明定僅適用半年或一年過渡期間後即應改按「核發辦法」申請換發，頗有遺漏之處。

- (五) 綜上，司法院核發稅務專業法官證明書，未能將各界對於稅務證照與成立專庭加強專業之期待，落實於核發資格條件之認定中，亦未參採成立智財法庭之前例，就申請或參與遴選之法官予以相當程度之篩選，反係以鑑別力不足之法官職務評定結果為核發標準，導致全數提出申請之法官均獲核發該證書，形同未經篩選，未符納保法明定落實憲法基本權利保障及強化稅務事件專業審理之精神。

四、**稅務專業法官與納稅者權利保護官關於賦稅人權觀念與稅務相關專業能力之建立均至關重要**，納稅者權利保護法公布施行以來，司法院已核發多位法官稅務專業法官證明書，財政部所屬稅捐稽徵機關亦已選任多位納稅者權利保護官，雖外界對於渠等之專業度與獨立性仍有質疑，惟在現行制度下，司法院及財政部允應藉由相關教育訓練，積極規劃合適之教育訓練課程並納入實際案例之研析，以增加稅務專業法官及納稅者權利保護官之賦稅人權之觀念，落實納稅者權益保障。

- (一) 納保法第18條立法意旨略以，鑑於稅務案件已成為我國行政法院最為常見之訴訟類型，囿於其高度專業性而對地方法院行政訴訟庭、各級行政法院法官

等造成審理上之困難，為改善稅務行政訴訟之審理品質與效率，爰明定行政法院應設稅務專業法庭，專責辦理納稅者因稅務案件提起之行政訴訟。鑑於稅務案件涉及財務、會計與稅法，其審理結果對於民眾權益影響甚鉅，稽徵機關與人民之資訊地位不對等。故而有必要由具有財稅專業之法官審理，便能有效提升稅務案件辦案之品質，強化人民對稅務案件審理之信賴。納保法第20條立法意旨略以，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。若能透過專業的納保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。是以，為落實納稅者權益之保障，稅務專業法庭之法官或各稅捐稽徵機關之納保官，渠等關於賦稅人權觀念與稅務專業之建立均至關重要。

- (二)查司法院於納保法前，曾函請相關律師公會提供研習課程之參考意見，且最高行政法院106年度第2次行政訴訟實務研討會亦設定相關議題與各級行政法院法官進行研討；該院於106年10月至11月間為各級行政法院法官規劃稅務訴訟的相關研習課程有行政法院法官在職研修6小時、稅務訴訟專題研習會21小時及稅務訴訟專業法官研習36小時。納保法施行後，司法院與各行政法院安排各類稅務相關課程，內容著重於闡述納保法施行後對稅務訴訟審判實務之影響與因應，並增列稅務法規、會計實務等專業課程等；此外，定期舉辦之「改任行政法院法官在職研習」，均含有15小時稅法總論及15小時所得稅法爭訟專題的課程；為增進行政法院現職法官之稅法專業，司法院及各行政法院亦定期辦理

「行政法院法官在職研修」及各種稅務專題研習。詢據司法院表示，關於「行政法院法官在職研修」課程之安排，會先徵詢各高等行政法院代表，反應實務需求後，規劃安排，各種稅務專題研習則由該院行政訴訟及懲戒廳斟酌時事、稅法新興議題與學界評論等，予以規劃。

- (三)另查財政部於納保法施行前，辦理「納稅者權利保護法(母法)」及「納稅者權利保護法(子法)」4班次，培訓827人次；另分別於北、中、南辦理「納稅者權利保護官教育訓練」3班次，培訓納保官及儲備納保官273人次。訓練課程內容包含納保法及其相關子法規、行政救濟概述、溝通協調、談判技巧及心理學等；邀請各該領域專家學者擔任講座，以提升納保官之稅務訴訟專業知識及辦理各項納稅者權利保護事項所需之技能。納保法施行後，由財訓所持續辦理納保官在職訓練，且為確保課程安排符合實際需要，經洽詢各稅捐稽徵機關意見後，規劃於107年辦理「納稅者權利保護官專業訓練班(含回流訓練)」3班次，課程內容包含納保法施行以來有關納保法問題及相關行政救濟案例研析，亦邀請最高行政法院法官講授如何因應納保法第21條規定對稅務行政爭訟審理範圍之調整，以加強納保官對於稅捐訴訟案件之專業知識；同時透過課程進行雙向溝通，增進各稅捐稽徵機關與行政法院間對納稅者權利保護之資訊交流與聯繫；另賡續導入溝通協調、談判技巧、壓力調適與情緒管理等相關課程，提升納保官於協助納稅者處理稅捐爭議時所需之技能。財訓所另開辦「納稅者權利保護法暨相關子法規」、「行政救濟理論與實務專題研修班」、「行政程序法、行

政罰法專題研修班」等專題研修班。

(四) 財政部納稅者權利保護諮詢會107年度第1次會議之討論事項中，與會委員提議：「就較具爭議或重大判決，邀集擔任稅務行政救濟代理人之會計師、律師等業者、稽徵機關及法官舉辦研討會，促進多方交流」、「可藉由學術研討會與司法機關交流，研討內容含法院裁判及解釋函令，通案討論形成共識」等意見；該諮詢會107年度第3次會議之討論事項中，亦有委員提議：「加強開設稅捐爭議個案之研討課程」、「可請賦稅署及各地區國稅局提報爭議案例，邀請專家學者協助認定課稅方式，作為將來事實認定之參考」等意見，對於後續財政部之課程規劃及與司法院之交流研討方向，確實具有助益；再依司法院106年8月23日召開「納稅者權利保護法稅務專業法庭建置研討會」中，時任司法院行政訴訟及懲戒廳陳國成廳長說明略以：「我們鼓勵在職法官以在職研習充實其本職學能，課程規劃為長期，不僅限於納保法施行前之規劃，與律師公會、會計師公會等均有接觸，將學校2個、3個學分之課程原原本本搬到法官學院，讓專庭法官前往上課，並規範其換照時應取得時數，藉由在職研習取得時數及充實本職學能」之意見，亦顯示司法院規劃長期課程，鼓勵法官在職研習，充實本職學能。

(五) 本院先前受理中部一家受託產製應課徵菸酒稅公司之陳情，該公司料理米酒等5種酒品經國稅局認定係以食用酒精添加香料製成，應歸屬「其他酒類」，遂核定補徵菸酒稅新台幣(下同)1.6億餘元。查菸酒稅為特種消費稅，屬間接稅性質，納稅義務人雖為受託產製廠商，惟實際負擔租稅者為酒品購

買者，該公司料理米酒原按「料理酒」課徵稅額每公升9元，納稅義務人可將租稅負擔轉嫁至售價中，然該案補徵稅額之時點該酒品均已銷售完畢，租稅自無從轉嫁。依據該公司歷次陳情書狀所稱，系爭料理米酒平均每公升售價僅約26元，與市面上類似產品之售價亦相當，100年至102年間均依「料理酒」稅額繳納菸酒稅，合計約1,138萬餘元，並無貪圖暴利或規避稅負之意；該公司亦陳稱，100年至102年營業收入淨額僅約3千4百萬餘元，系爭酒品補徵稅額竟高達1.6億餘元，嚴重侵害其財產權等語。中區國稅局認定系爭酒品屬「其他酒類」應補徵菸酒稅，以系爭料理米酒為例，原以「料理酒」繳納之稅額為每公升9元，嗣經中區國稅局改以「其他酒類」核算，因其酒精成分19.5度，稅額則高達每公升136.5元²⁴；依據該公司提供之資料，系爭料理米酒平均每公升售價約為26元，中區國稅局改以「其他酒類」補徵菸酒稅後，對該公司而言，系爭料理米酒之稅率即高達525%²⁵。以拉弗曲線²⁶理論觀之，稅率0%與100%時將無稅收收入，更何況稅率高達525%。此外，依據稅捐稽徵法第12條之1，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據，惟中區國稅局認定系爭料理米酒為「其他酒類」據以補徵鉅額菸酒稅時，並未慮及該酒品均早已於100年至102年間出廠，且應納稅款均已由產製廠商於出廠次月繳納、申報之實質經濟事實關係，亦未審酌該公司於系爭酒品所獲收入每

²⁴ 其他酒類每公升按酒精成分每度徵收7元。 $7 \times 19.5 = 136.5$ 元

²⁵ $136.5 \div 26 = 525\%$ 。

²⁶ 拉弗曲線 (Laffer curve)：在各種稅率下，稅率與政府的稅收收入之間的關係，用來表示稅收收入之彈性；在稅率0%及100%時都沒有稅收收入。

公升僅17元等實質經濟利益歸屬，顯有失當。此外，陳清秀教授亦認為：「有關租稅法規的建制與解釋適用，也應注意保障人民財產權，維護人民的營業自由。亦即課稅結果應符合『實質的比例原則』，保障納稅人享有經濟上能力以謀求其人格發展，以及納稅人可以繼續營業生存發展之空間，而不得有『絞殺性』課稅之情況。」²⁷是以，該案補徵稅額高達1.6億餘元，導致納稅義務人難以繼續營業，實難謂符合比例原則。該案經陳情人依法提起訴願及行政訴訟，嗣最高法院於107年5月31日裁定上訴駁回而告確定，本院雖予尊重，但未依據稅捐稽徵法第12條之1規定，審酌實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬，以保護納稅者權益為考量依據，誠屬憾事。司法院及財政部分別針對稅務專業法官及納保官均已著手規劃一系列在職訓練課程，然除基本之法令、學理與稅務專業課程之外，應強化渠等之賦稅人權概念，對於納稅義務人核課補徵稅額顯失公平之各類稅務爭議案件，建議亦可納入相關教育訓練課程進行案例研討。

(六)綜上，稅務專業法官與納保官關於賦稅人權觀念與稅務相關專業能力之建立均至關重要，納保法公布施行以來，司法院已核發多位法官稅務專業法官證明書，財政部所屬稅捐稽徵機關亦已選任多位納保官，雖外界對於渠等之專業度與獨立性仍有質疑，惟在現行制度下，司法院及財政部允應藉由相關教育訓練，積極規劃合適之教育訓練課程並納入實際案例之研析，以增加稅務專業法官及納保官之賦稅

²⁷ 陳清秀，當代現代財稅法原理，元照，第57頁。

人權之觀念，落實納稅者權益保障。

肆、處理辦法：

- 一、調查意見一、二及四，函請財政部檢討改進見復。
- 二、調查意見三及四，函請司法院檢討改進見復。
- 三、調查意見函復陳訴人。
- 四、檢附派查函及相關附件，送請財政及經濟委員會、司法及獄政委員會聯席會議處理。

調查委員：李月德

趙永清

高涌誠

附表一、102年至106年財政部各地區國稅局復查及訴願案件處理情形統計表

單位：件

項目	復查											提起訴願		訴願決定	
	收件數			撤銷			駁回 件數 【E】	移轉 更正 【F】	撤回 【G】	辦結 件數 【H】=【D】 +【E】+ 【F】+【G】	未辦 結數 【I】= 【A】- 【H】	復查駁回、 部分撤銷 (駁回)件 數 【J】=【C】+ 【E】	提起 件數 【K】	撤銷件數 【L】 (含部分撤 銷、部分駁 回)	駁回件數 【M】
	以前年 度結轉	本年 度新 收	合計 【A】	撤銷 【B】	部分 撤銷 、部分 駁回 【C】	小計 【D】= 【B】+ 【C】									
102	4,465	6,599	11,064	453	1,326	1,779	3,683	737	1,046	7,245	3,819	5,009	2,332	115	1,969
				6.25%	18.30%	24.55%	50.84%	10.17%	14.44%	65.48%		46.56%	5.52%	94.48%	
103	3,819	6,557	10,376	376	1,372	1,748	3,788	850	1,032	7,418	2,958	5,160	2,331	117	2,292
				5.07%	18.50%	23.56%	51.06%	11.46%	13.91%	71.49%		45.17%	4.86%	95.14%	
104	2,958	6,555	9,513	375	1,164	1,539	3,420	817	1,012	6,788	2,725	4,584	2,349	134	2,271
				5.52%	17.15%	22.67%	50.38%	12.04%	14.91%	71.35%		51.24%	5.57%	94.43%	
105	2,725	5,331	8,056	351	1,322	1,673	2,859	779	987	6,298	1,758	4,181	1,782	98	1,741
				5.57%	20.99%	26.56%	45.40%	12.37%	15.67%	78.18%		42.62%	5.33%	94.67%	
106	1,758	4,761	6,519	224	952	1,176	2,114	661	975	4,926	1,593	3,066	1,281	59	1,315
				4.55%	19.33%	23.87%	42.92%	13.42%	19.79%	75.56%		41.78%	4.29%	95.71%	

資料來源：財政部各地區國稅局

備註：本表為年報表。復查部分係以管理代號為計算基礎(例：同一納稅義務人就本稅及罰鍰同時申請復查，以2件計)；訴願部分則以1個復查決定作為分案基礎，二者計算方式不同。

附表二、受理「稅捐爭議溝通協調案件」之處理結果情形表

項目 機關	已辦 結件 數	變更原處分					未變更原處分(含受理至結案時仍未做成原核定處分)				
		件 數	理由			後 續 處 理 情 形	件 數	理由			後 續 處 理 情 形
			法 令 適 用 (註2)	事 實 認 定 (註3)	其 他 (註4)			法 令 見 解 歧 異	事 實 認 定 歧 異	其 他	
國稅	59	24	2	16	情節輕微或免予處罰6件	無	35	12	10	1.尚未做成原核定處分12件 2.其他:納稅者單純申請延期1件,不涉法令適用及事實認定	1.口頭回復28件 2.書面回復7件 3.囿於法令未便採行,建議業務主管單位研究或研擬修法參考1件 4.提起行政救濟1件
地方稅	29	9	2	7	0	無	20	11	9	無	1.口頭回復3件 2.書面回復17件 3.其他:無
關稅	4	0	0	0	0	無	4	0	0	1.尚未做成原核定處分3件 2.已確定案件1件	1.口頭回復2件 2.書面回復2件 3.其他:無
合計	92	33	4	23	6		59	23	19	17	

資料來源：財政部

註1:限稅捐爭議溝通與協調案件。

註2:例如適用法令錯誤或嗣後法令變更。

註3:例如稅捐稽徵重新審酌事證或依納稅義務人補提事證或說明後重新認定事實。

註4:例如情節輕微減輕處罰或其他原因。

附表三、近5年行政訴訟案件類型統計

單位：件、%

法院別	行政法院合計																							
	最高行政法院								高等行政法院合計															
	臺北高等行政法院				臺中高等行政法院				高雄高等行政法院															
性質類別	第一審	%	上訴	%	第一審	%	上訴	%	第一審	%	上訴	%	第一審	%	上訴	%	第一審	%	上訴	%				
總計	15,625	100.00	8,938	100.00	20	100.00	6,466	100.00	15,605	100.00	-1,570	100.00	10,221	100.00	904	100.00	2,593	100.00	330	100.00	2,791	100.00	336	100.00
稅捐	3,714	23.77	2,426	30.19			2,046	31.64	3,714	23.80	380	24.20	2,374	23.23	240	26.55	701	27.03	71	21.52	639	22.90	69	20.54
關稅	361	2.31	241	3.00			207	3.20	361	2.31	34	2.17	241	2.36	19	2.10	33	1.27	7	2.12	87	3.12	8	2.38
商標	3	0.02	305	3.80			305	4.72	3	0.02			3	0.03										
專利	6	0.04	219	2.61			219	3.25	6	0.04			6	0.06										
土地	2,090	13.38	811	10.09			760	11.75	2,090	13.39	51	3.25	1,047	10.24	35	3.87	566	21.83	6	1.82	477	17.09	10	2.98
建築	872	5.58	293	3.65			263	4.07	872	5.59	30	1.91	573	5.61	18	1.99	159	6.13	4	1.21	140	5.02	8	2.38
營業	393	2.52	257	3.20			229	3.54	393	2.52	28	1.78	258	2.52	18	1.99	67	2.58	6	1.82	68	2.44	4	1.19
交通	552	3.53	182	2.02			128	1.98	552	3.54	34	2.17	438	4.29	23	2.54	38	1.47	3	0.91	76	2.72	8	2.38
礦業	10	0.06	8	0.10			8	0.12	10	0.06			9	0.09			1	0.04						
戶政	83	0.53	20	0.25			20	0.31	83	0.53			59	0.58			7	0.27			17	0.61		
戶籍	77	0.49	48	0.60			34	0.53	77	0.49	14	0.89	63	0.62	10	1.11	4	0.15			10	0.36	4	1.19
水利	61	0.39	34	0.42			31	0.48	61	0.39	3	0.19	47	0.46	3	0.33	6	0.23			8	0.29		
入境	315	2.02	60	0.75			58	0.90	315	2.02	2	0.13	310	3.03	2	0.22	2	0.08			3	0.11		
出境	509	3.26	351	4.37			227	3.51	509	3.26	124	7.90	201	1.97	53	5.86	148	5.71	28	8.48	150	5.73	43	12.80
衛生	213	1.36	133	1.66			55	0.85	213	1.36	78	4.97	152	1.49	55	6.08	23	0.89	15	4.55	38	1.36	8	2.38
出版			24	0.30			24	0.37																
教育	430	2.75	152	1.89			143	2.21	430	2.76	9	0.57	295	2.89	6	0.66	50	1.93	1	0.30	85	3.05	2	0.60
勞務	601	3.85	373	4.64			107	1.65	601	3.85	266	16.94	501	4.90	133	14.71	44	1.70	57	17.27	56	2.01	76	22.62
保險	506	3.24	296	3.68	1	5.00	121	1.87	505	3.24	175	11.15	363	3.55	103	11.39	41	1.58	27	8.18	101	3.62	45	13.39
國家賠償	66	0.42	8	0.10	1	5.00	7	0.11	65	0.42	1	0.06	49	0.48			7	0.27	1	0.30	9	0.32		
國稅	28	0.18	21	0.26			19	0.29	28	0.18	2	0.13	28	0.27	2	0.22					6	0.21		
法院	32	0.20	14	0.17			13	0.20	32	0.21	1	0.06	24	0.23	1	0.11	2	0.08						
人民團體	162	1.04	59	0.73			57	0.88	162	1.04	2	0.13	100	0.98	1	0.11	30	1.16	1	0.30	32	1.15		
考試	968	6.20	357	4.44			318	4.92	968	6.20	39	2.48	747	7.31	24	2.65	81	3.12	8	2.42	140	5.02	7	2.08
國林	264	1.69	118	1.47	1	5.00	110	1.70	263	1.69	8	0.51	252	2.47	8	0.88	9	0.31			9	0.11		
林業	92	0.59	45	0.56			21	0.32	92	0.59	24	1.53	67	0.66	17	1.88	10	0.39	4	1.21	15	0.54	3	0.89
農林	157	1.00	53	0.66			33	0.51	157	1.01	20	1.27	102	1.00	10	1.11	34	1.31	7	2.12	21	0.75	3	0.89
商標	277	1.77	95	1.19			55	0.85	277	1.78	41	2.61	158	1.55	25	2.77	48	1.85	8	2.42	71	2.54	8	2.38
著作	1	0.01					1	0.01					1	0.01										
光電																								
管運																								
電信																								
郵電																								
植物																								
檢驗																								
公手	159	1.02	2	0.02			2	0.03	159	1.02			159	1.56										
貿易																								
防制																								
其他	2,623	16.79	1,059	13.18	17	85.00	855	13.22	2,606	16.70	204	12.99	1,594	15.60	98	10.84	483	18.63	76	23.03	529	18.95	30	8.93