

國立臺灣大學法律學院法律研究所

碩士論文

Department of Law
College of Law
National Taiwan University
Master Thesis



推計課稅及其裁罰問題研究

—以稅捐債務法、稅捐處罰法二元論為中心—

Presumptive Taxation and Penalty

--Focus on the Dualism of the Act of Debt of Tax
and the Act of Tax Penalty.

林敬超

Ching-Chao Lin

指導教授：葛克昌教授

Adviser: Keh-Chang Gee

中華民國 104 年 7 月

July 2015

謝辭



這本論文從構思到完稿的同時，人生也如一輛高速列車，從徐州路駛至辛亥路再到花蓮，轉瞬間到站又過站，往中年那頭直奔。期間幾度要放棄筆電裡寥寥幾字的大綱，最後在退學的懸崖邊緣，咬牙和著研考科血紅卷夾與幼子時而天堂時而地獄的血與淚中，敲下最後一個字，一條看似永無止盡的椰林大道，終於來到盡頭。

一路走來，要感謝的人實在太多，首先當然要感謝葛老師，老師總是能溫和卻一針見血的直指文中每個癥結，每次 meeting 除讓我手心濕透外，內心更是佩服老師深厚的學術涵養；此外也感謝盛子龍老師與元駿師於口試時的寶貴意見，特別是元駿，從建中教室裡互相吐槽的藍肥與龜超，到徐州路撞球枱邊彼此低語人生的茫然，再到退伍時咖啡館內悉心分析考研準備的葛門學長，如今成了我論文的口試委員，除驚訝人生際遇外，更感恩這些年來元駿亦師亦友的相伴。

回首過去的求學生涯，多次在人生幾乎墜崖的叉路上，幸有福和國中的洪國政老師，西湖國中的徐美嬌老師、葉瑞昱老師，台大法學院的黃昭元老師、李茂生老師能在我人生交岔口給我提醒，讓我輕狂的年少歲月終不致墜落無底深淵。

此外，國中好友奶媽、楊雜、蔡和雜，高中同窗的至鼠、+X、楚霸王、徐綱、油餅、courage 、翊哲，政治系的明穎、雪茹、奕龍，稅法組的安琪卡特、神學、友仁、琇媛、小羅、采蓉，2410 的牛肉、岡岡、大神、惇嘉、松鼠哥、jolin 老師等，在校園裡陪伴與嬉鬧，都成為我長長的學生意最美好的記憶。而在司訓所與法院辦公室裡，總是身埋卷海伸手不見五指的歲月，也因著有時時、壞壞、昭神、kimi、mountain、徐自摸、家彰、都都、涂帥、子涵、哲宏、amber、雍甯、貝爾、Paul 哥、承翰、欣潔、怡璇、強爺、賦少的相濡以沫，而顯得不那麼孤單。此外，大學在話劇社與小劇場的四年，認識了一群特別的朋友，讓我從筆直而單調的人生闖關遊戲中，看到不同的可能性，謝謝夏嫻、朱哥、宗翰、詩琪、柏堯、小王子、小音、peggy 、克勤、蛋、yaaa、小可愛、小鯊、小龍女、小力、順哥、阿凱和凱弟，如今我們有些人回歸社會，有些則從此走上了創作的不歸路（如我們總自嘲的「話劇社誤我一生」）。無論你們在哪裡，願都活得自由、自在。

而上帝在我人生最茫然時帶我認識了祂，雖然此後也非一片坦途，每每身心俱疲時，和祂說說話，肩上重擔似乎真的就輕省了些。

社會學家曾用「樂透」比喻原生家庭的隨機性 (birth lottery)，而我向來沒什麼偏財運，但在這場「人生樂透」中，我的運氣實在不錯。媽媽不僅有傳統女性的堅強韌性，保護我們度過成長過程中的種種難關，又具有現代女性的開放胸襟，使我們即便在外鄉開枝散葉，也能時時感受到媽媽獨有的溫暖；爸爸則是

位浪漫的思考者，對世界總是抱持好奇，他也如同蘇格拉底般，做我生命中永遠的牛蠅，當下或許擾人，但也時時提醒我切勿人云亦云、保持獨立思考；妹妹則是一個完美的朋友，任何時候，縱然我們相隔數百公里，我總是能毫無隔閡的和妹妹分享每個生命片段，妹妹也永遠能真心的為我高興、難過。

能生長在這樣滿有愛與包容的家庭，我由衷感恩。

最後，我要把感謝獻給欣愉，從交往、結婚、分發，到現在成了兩個孩子的父母，命運劇烈晃動著我們的人生，幸好有妳一路在打打鬧鬧中相互扶持，一起看著小寶第一次翻身、站立、叫爸爸媽媽，一起度過數不盡的睡不飽、把屎把尿的日子，更因著妳的鼓勵與犧牲，讓我在繁重的工作中，能有一絲餘裕完成這本論文。若沒有妳，就沒有這校園生涯中美好的句點，謝謝妳。

最後的最後，要祝福 k. c&j. c 快樂長大。爸爸畢業了！

摘要

稅捐為國家對人民課與無對待給付之金錢給付義務，係典型之侵益行政，故課稅要件基礎事實之證明應由稽徵機關負客觀舉證之責，但實務上因稽徵成本有限且證據偏在於納稅義務人，故課予納稅義務人協力義務，且倘若人民不盡協力義務，法律允許稽徵機關以「推計」之方式間接證明之，但仍應達優勢證明之程度（50%蓋然性以上），否則即屬舉證責任之倒置。

至於推計課稅於漏稅罰之「所漏稅額」之證明上是否有其適用？最高行政法院98年8月份第2次決議固採肯定說。惟本文以為「稅捐債務法」與「稅捐處罰法」縱然就經濟事實共通，非一律不得承接其概念，但在法理適用上應分屬二元，而應獨立檢視是否合乎處罰法之法理，即縱然應補稅額與所漏稅額計算上相同，然稽徵機關就「應補稅額」得推計核定以降低證明程度，就「所漏稅額」就受無罪推定、罪疑唯輕及嚴格證明等法理限制而不得以推計核定。

再者，該號決議為了支持上開結論，竟以「權力分立」為由，認為行政法院對行政機關依法推估之所得「無審理權」。然而，本文認為行政法院基於憲法權力分立及機關實質救濟權之意旨，除行政權之判斷餘地外，對於公權力行為之審查當然有完全的審查權限。

最末，本文再就我國稅法實務上爭訟之根源，即「漏稅罰裁罰效果過苛」，及「裁罰忽視行為人主觀可責性」二大弊病，提出檢討及立法建議。

目次



第一章 緒論	1
第一節 問題意識	1
第二節 研究目的、範圍、方法及限制	5
第三節 論文架構	7
第二章 協力義務與推計課稅之概念與爭議	9
第一節 職權調查原則與協力義務	10
第一項 課稅事實應由稽徵機關職權調查	10
第二項 稅法上協力義務之概念及其相關爭議	14
第一款 行政程序法之一般協力義務	15
第二款 稅法上協力義務之基本概念	16
第一目 德國學說及實務見解	16
第二目 美國學說及實務見解	18
第三目 我國學說及實務見解	19
第三款 稅法上協力義務之法律保留密度	20
第一目 稅捐調查程序應受租稅法律主義之拘束	20
第二目 稅法上協力義務應受租稅法定主義之限制	23
第四款 稅法上協力義務之合憲性依據	25
第五款 稅法上協力義務之界限	27
第一目 「贈與事實」之協力義務（一〇一年度判字第七五一號判決）	27
第二目 製造業「每日耗用成本」之編列義務（九十九年度判字第五五四號）	29
第三目 小結：協力義務之課予應合乎比例原則	32
第六款 納稅義務人協力義務之違反效果	38
第一目 證據評價	38
第二目 行為罰？	40
第三項 小結—稅法上協力義務與職權調查原則之關係	42
第二節 推計課稅之概念及其相關爭議	46
第一項 推計課稅之必要性要件	47
第一款 課稅客體已經證明存在	47
第二款 稅基事實之查明已無期待可能性	51
第三款 納稅義務人未盡協力義務？	54
第一目 因「事件性質」而有推計課稅之必要	54
第二目 協力義務違反不可歸責納稅義務人者，仍得推計課稅	57
第三目 小結：推計課稅不以「納稅義務人未盡協力義務」為限	59
第二項 推計方法之合理性要件	60
第一款 推計方法應先為「推計調查」，不得憑空推估	60



第二款 推估方法應合乎客觀性及經驗法則	61
第三款 推計方法較同業利潤標準更不利於納稅義務人者，推定違反合理性	62
第三項 推計課稅之前提要件應由稽徵機關舉證	65
第四項 推計課稅不受法律保留原則之拘束	66
第五項 推計課稅之法律效果	69
第一款 事實上推定	69
第二款 推計課稅不應帶有裁罰效果	72
第六項 小結--推計課稅合憲性之再思考	74
第三章 稅捐處罰法、稅捐債務法二元論與推計課稅之適用	80
第一節 最高行政法院九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議及其影響	80
第一項 問題概說	80
第二項 九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議之結論與理由	82
第三項 九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議之影響	89
第一項 綜合所得稅：最高行政法院一〇一年度判字第二二八號	90
第二項 營業稅：最高行政法院一〇二年度判字第七四五號	95
第三項 華利事業所得稅：臺北高等行政法院一〇一年度訴字第七二三號	97
第四項 小結	103
第二節 稅捐處罰法之立法目的及審理程序與稅捐債務法迥異	104
第一項 稅捐處罰法之立法目的	104
第二項 稅捐處罰法之審理程序	105
第三節 稅捐處罰法應適用刑事訴訟法之證明法則	108
第一項 自由心證主義	111
第二項 無罪推定原則：處罰事實真偽不明時，應由稽徵機關負客觀舉證責任	112
第三項 不自證己罪原則：處罰事實之調查無協力義務	114
第四項 嚴格證明原則：處罰要件應課予較課稅要件更高之證明程度	117
第五項 小結	118
第四節 小結：所漏稅額得承接推計課稅之認定結果，但不得違反處罰法之法理	119
第四章 行政法院對推計課稅之審理權	122
第一節 行政法院對稽徵機關「應納稅額」之認事用法應有完整審理權	124
第一項 行政法院對行政機關之認事用法除「判斷餘地」外，應有充分審查權限	124
第一款 行政訴訟於憲法救濟權及權力分立之意旨	124
第二款 判斷餘地之適用前提、範圍及法院審查密度	125
第二項 小結：行政法院對稅基之認定應有充分之審查權	129
第二節 納稅義務人有請求核實認定之權利	130
第一項 課稅處分對行政法院不生拘束力	132
第一款 課稅處分之實質存續力不排除於核實優先原則	132
第二款 課稅處分之存續力不應拘束法院	134



第一目 我國學說見解.....	134
第二目 德國學說及實務見解.....	134
第二項 納稅義務人訴訟中舉反證推翻推計核定之權利與失權效理論.....	136
第三項 小結：納稅義務人應有於訴訟中舉反證推翻推計課稅之權利.....	138
第五章 裁罰效果之合憲性審查	139
第一節 裁罰效果雖屬立法形成自由，仍不得違反比例原則.....	139
第二節 現行漏稅罰以所漏稅額之倍數且未有最高額限制，違反比例原則.....	140
第一項 稅捐債務之不履行與稅捐債務違反之區辨.....	141
第二項 漏稅罰以所漏稅額倍數裁罰且未有最高額限制，違反比例原則.....	142
第一款 規範目的之適當性.....	143
第二款 裁罰倍數之必要性.....	144
第三款 裁罰手段之侵害與保護法益間之衡平性.....	147
第三節 裁量倍數參考表與裁量瑕疵	148
第四節 小結	153
第六章 結論	155
參考書目及文獻	159



第一章 緒論

第一節 問題意識

在憲法量能平等負擔原則及依法實現國家稅捐債權之使命下，稽徵機關應確實調查每個納稅義務人是否該當課稅要件及其課稅基礎之數額，以核實認定其應納稅額，然而稽徵行政為典型的「大量行政」，在國家有限的資源下，要對每筆稅捐債權均確實調查其數額，事實上有其困難，再者證明課稅事實之證據資料常在納稅義務人方，特別是所得稅及財產稅，其課稅要件與納稅義務人私經濟領域之交易行為、結果具高度關連，稽徵機關在稅基的掌握上更屬不易，然倘若該課稅客體已經證明，僅因稽徵機關未能確定其稅基數額，即放棄該稅捐債權之課徵，不僅使國家財政收入無法實現，更進而侵蝕稅捐正義之核心—量能負擔原則，再者課稅要件多涉及人民私經濟領域之活動，稽徵機關調查課稅要件事實，勢必侵害人民隱私權，故為維護量能負擔原則，並保障納稅義務人隱私權，立法者選擇課予納稅義務人就課稅事實調查之協力義務，如設置保存帳簿、依法申報、協力調查等義務，然而此種程序上義務屬對人民之負擔，倘若納稅義務人不予以遵守，其稅基數額仍無法澄清，此時立法者除對義務違反之人課予行政罰外，並得降低稽徵機關之舉證負擔，即例外允許稽徵機關以間接資料「推計」之方式核定納稅義務人之應納稅額。然而在本稅的課徵上，法律容許採取推計課稅方式核定應納稅額，但在漏稅罰之處罰上，是否得以上開「推計課稅」結果，認定所漏稅額，並作為漏稅罰之處罰計算基礎？學說與實務間向來存有爭議。

就本稅以「推計課稅」方法核定應納稅額之適法性，我國實務向來採肯定見解，司法院釋字第二一八號解釋文即揭示：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，



稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」。是以，雖然推計課稅與實質課稅原則間存有緊張關係，但基於量能平等負擔原則，稽徵機關就已查知課稅事實，僅就稅基數額未能確定之稅捐債務，應得降低其舉證負擔，允許以推計之方式核定納稅義務人之應納稅額。

然而，漏稅罰之「所漏稅額」之認定，稽徵機關是否得以上開推計所得之「應納（補）稅額」逕予認定者？我國實務原先曾有爭議，有持肯定說者，如台中高等行政法院九十五年訴字第二五五號判決：「短漏報綜合所得稅經查獲者，依所得稅法第一一〇條規定應處以罰鍰，不因其是否推計課稅而有不同。且稽徵機關之所以推計課稅所得，係因納稅義務人不盡其協力義務，不提供帳證，致使稽徵機關無法獲得實際之課稅基礎，倘稽徵機關已盡其調查義務，仍未能獲得必要之課稅事實時，所得稅法第 83 條容許以推估之事實作為課稅基礎，則既得以推估方法課稅，自無不許以之作為漏稅處罰依據之理」，但亦有持否定見解者，如最高行政法院九十五年度判字第一二一八號判決即認為：「本件如屬推計課稅，則因推計課稅原本係不可能實額課稅時所認許之概算課稅，推計者僅及於課稅之數額，並不及於課稅基礎之事實，故只能據以補稅不得據以處罰」，指出推計核定之稅基屬蓋然性推定，未達處罰法所須之證明程度，不得據以處罰。最高行政法院為釐清此一爭議，於二〇〇九年八月二十五日最高行政法院作成九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議，嘗試化解爭議統一法律見解，以維法安定性。

於該次決議中，最高行政法院先就漏稅罰之處罰要件及稽徵機關對處罰要件之舉證責任、證明程度，作一清楚的闡明：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第一一〇條第一項規定對之處以罰鍰。」、「又『行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不

能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。』本院三十九年判字第二號判例闡明甚詳。是納稅義務人是否涉及對應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，且對該漏報或短報情事有故意或過失，須由稽徵機關舉證證明後，始得依所得稅法第110條第1項規定，處以罰鍰。換言之，漏稅罰之要件，如同刑罰要件，除行為人有漏稅行為外，尚需具備「漏稅結果」及對該漏稅行為及結果有「主觀上可歸責性（即故意、過失）」且無阻卻違法及罪責事由者，始足該當；此外，就漏稅罰之構成要件事實之證明應由「稽徵機關負舉證責任」，並證明至「確實證明」之程度，始得依法處罰之。就此部分而言，該決議釐清稽徵機關向來對漏稅罰之主觀要件認定寬鬆、舉證責任之錯置等積弊予以釐清，值得贊同。

惟就前揭漏稅罰「所漏稅額」之認定，稽徵機關是否得以上開推計所得之「應納（補）稅額」逕予認定，令人遺憾的，該次會議結論採「肯定說」，認為：「個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第一一〇條第一項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據」。

然而，誠如該決議所言，漏稅罰構成要件之證明應由稽徵機關舉證證明至「確實」的程度，而法律允許本稅「應納稅額」以推計課稅方式核定，係從租稅法治國下量能原則，及其在稽徵程序上所衍生之調查原則、協同原則等脈絡下推導而生，反觀漏稅罰在法體系上非屬稅捐債務法，而應屬行政罰法體系之下，且在行政罰與刑罰為「量的區別說」下，處罰構成要件事實不明下，應依「無罪推定原則」適用法律，是以本稅處分以推計核定固然合法，但該應納稅額於漏稅罰「所



漏稅額」之證明上是否得直接沿用，稽徵機關不需另為舉證？以推計核定之稅基其證明程度是否達確實或「無合理懷疑之確信」？應再思考。

再者，本次決議理由進一步認為：「行政法院於審判時，原則上並無就個案一切相關原因事實，具有排除行政機關於行政程序及行政救濟程序所應（得）適用法令之授權與限制之廣泛職權調查權限，俾免混淆行政法院與行政機關之功能，以符憲法上權力分立原則」、「行政法院於審判上，除在確保稽徵機關依法定方式核定個人財產交易所得之範圍內，應依職權調查事實及證據外，原則上並無排除上開法定方式，另行依職權調查個案財產交易所得，以取代行政機關依法核定之個人財產交易所得之法律或法理依據」，簡言之，該理由認為基於權力分立原則，行政機關依法調查特定公法上權利義務關係之內容，並做出行政處分者，法院僅得審查該處分之合法性，不得就該處分已認定之事實另為調查認定。然而，倘只要行政機關已做成行政處分，法院即受該處分所認定之事實拘束，是否侵害憲法第十六條賦予人民救濟基本權之核心，且違反行政訴訟「職權調查主義」之意旨？

最末，該次決議理由復主張：「如當事人就調查、復查或訴願時未提示有關帳簿、文據供核，以及推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即當事人就原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執，而於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據」，即認為納稅義務人倘於「行政機關所進行之救濟程序」未能提出帳簿、文據供核者，該推計處分即已合法有效，行政法院即不得排除該合法處分所核定之稅基。然而，合法處分所認定之事實是否即得拘束法院，已屬有疑，且比較外國立法例，縱有限制納稅義務人在訴訟中提出反證之規定，也有極嚴格之前提要件，恣意限制人民提出對己有利證據之權利，似已嚴重違反正當法律程序及人民訴訟基本權。

職此以言，該決議嘗試闡明推計課稅處分與漏稅罰間之關係，其就漏稅罰之

要件及舉證見解堪認正確，對實務向來含糊交待主觀要件及錯置稽徵機關與納稅義務人之舉證責任等誤，應有撥雲見日之效，惟其就推計課稅處分與漏稅罰處分之見解，與稅法、行政罰法恐多所扞格，且在該決議作成後，最高行政法院已有判決直接援引該決議結論為理由，而逕認定以推計核定之稅基予以處罰並不違法¹，然而誠如上述，該決議部分論點違反諸多法治國精神，應有再澄清之必要。

本文以下將於第二章先說明推計課稅在稅法體系中之脈絡位置，及該決議做成後推計課稅尚未解決之爭議；再於第三章針對上開爭議從稅法與處罰法間之就立法目的、適用法理及審理程序，說明何以推計課稅在處罰法下無法適用；再於本文第四章將說明該決議做成後又衍生之爭議，即該決議為支持該肯定說之見解，竟採限縮行政法院課稅處分審理權限之見解，治絲益棼。最末，本文第五章論及我國稅捐處罰法就納稅義務人而言最大之爭議，即漏稅罰就立法上裁罰效果過苛，且執法上過度倚賴裁罰參考表，最終造成人民財產權侵害過鉅，並直接導致實務上徵納雙方間爭訟不斷，耗費司法資源。本文將從「我國漏稅罰之立法是否違反比例原則？」及「稽徵機關依裁罰倍數參考表處罰是否即無裁量瑕疵？」兩部分檢討之。

第二節 研究目的、範圍、方法及限制

在現行行政訴訟法於八十七年修定完備前，我國稅捐處罰之審理程序曾一度

¹ 最高行政法院九十九年度判字第八二一號判決即曾以：「『個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據（見本院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議）』。是以原確定判決認財產交易所得，本應依實際成交價格及原始成本計算而來，但個人出售房屋因未申報或已申報而未能提出證明文件，則按房屋評定現值依財政部規定標準計算，推定財產交易所得，並以此作為核定補徵稅額之計算基礎，認定納稅義務人有無違反所得稅法第110條第1項規定之依據，於法無不合」，其餘可參考本文第三章以下之進一步論述。



準用「刑事訴訟法」之證據法則²。而現行行政訴訟法於八十七年修正公布後，依該法第一七六條規定，行政訴訟之證據調查，一律準用「民事訴訟法」之相關規定，且該法並未特別區分「一般行政行為」與「行政罰」之審理程序。此後，我國稅捐處罰案件之審理即一律排除刑事訴訟法證據法則之適用。然而，行政罰與刑罰二者本質上均為預防、矯治目的並生制裁效果，本質上並無不同，故行政罰案件之審理調查，其應適用之證據法則應為性質上同為約束國家制裁之刑事訴訟法，而非講究私法自治、當事人進行之民事訴訟法。

以德國為例，依據德國違反秩序罰法第四十六條第一項規定：「罰鍰程序，除本法另有規定者外，按其意義適用關於刑事訴訟程序之一般法律，特別是刑事訴訟法、法院組織法及少年法院法之規定」；又同法第四一〇條第一項亦規定：罰鍰程序，除適用違反秩序罰法之程序規定外，準用該法關於「稅捐刑罰程序」之規定，而德國租稅通則第三七七條第二項就對稅捐處罰案件之審理，規定：「對租稅違反秩序行為，稅法之罰鍰規定無其他規定時，適用違反秩序罰法第一章之規定」。換言之，德國法中納稅義務人在稅捐裁罰程序中均與刑事訴訟程序之「被告」有相同之權利保障。

從而，本文研究之目的，首要即試圖從稅捐債務法與稅捐處罰法二元觀點，釐清稅捐處罰關係對稅捐債務關係概念之承接與限制，以澄清自前揭最高行政法院決議後，實務上對推計課稅結果毫無限制的適用於稅捐處罰之證明，其中法理上之謬誤。對此，本文將先就推計課稅之概念內涵，及其在稅捐調查程序上之體系定位及漏稅罰之法理，檢討究竟漏稅罰之「所漏稅額」何以不得直接以推計結果認定之。此外，本文將一併探討該次決議做成後所衍生行政法院對課稅處分審理權限，及我國稅捐處罰之裁罰效果合憲性之爭議。

本文研究範圍係從推計課稅概念及其在稅法中之體系定位出發，進而從稅捐

² 依據財務案件處理辦法第六條規定：「罰鍰案件之處理，為送達、傳喚、拘提及調查證據時，準用刑事訴訟法有關之規定」，然該辦法於民國八十三年一月十四日即經行政院公告廢止。

債務法與稅捐處罰法二元觀點，說明稅捐債務之推計結果適用於稅捐處罰之證明上之限制，並論及行政法院對課稅處分審理權限及我國稅捐處罰之裁罰效果合憲性之相關爭議。

本文研究方法及限制：(1)實務及我國學說見解整理：對各章所觸及爭議，本文均依序先整理我國實務之見解，即包含司法院大法官解釋、最高行政法院及其轄下法院之判決、及其判例、決議及法律座談會結論等，其次再整理我國重要學者曾發表文獻見解；(2)比較法整理：除我國文獻整理外，本文部分章節將輔以德國、美國法學者之見解，至於日本文獻部分，受限於作者語文能力之侷限，僅以相關翻譯著作以為參考；(3)法律解釋方法：本文所涉及各項爭議之段末，本文將以我國法律規定為基礎，運用文義解釋、目的解釋、體系解釋、歷史解釋及合憲性解釋等解釋方法，嘗試做正確之法律適用，以為各章節之結論。倘該法條筆者縱以合憲性解釋亦無法得出合憲之結論者（如營業稅法第五十一條第一項就漏稅之營業人處以所漏稅額之五倍之罰鍰，且無上限），本文將嘗試給予修法上之建議，以維法治國之精神。

第三節 論文架構

本文主要之問題既係推計課稅概念於稅捐處罰法適用限制，本文第二章首先說明「推計課稅」概念及其於稅捐調查程序上之定位，蓋稅捐調查程序即由稽徵機關之「職權調查」、納稅義務人之申報及其他「協力義務」與「推計課稅」三者共同所建構，並依序說明稽徵程序中稽徵機關之「職權調查」及納稅義務人之「協力義務」之各自內涵，及二者在稽徵調查程序之關係，再從課稅事實及其範圍真偽不明時，立法者如何藉由推計課稅，在「實質課稅」與「量能平等負擔」原則間取得平衡。

本文第三章將先說明最高行政法院九十八年八月份第二次決議之結論、理由及其影響，再整理學說上對該次結論之評析，進而本文從稅捐債務法及稅捐處罰



法二元觀點，嘗試說明該次決議最大盲點，即「稅捐債務法」與「稅捐處罰法」既然經濟事實共通，雖非一律不得承接其概念，但在法理適用上應分屬二元，而應獨立檢視是否合乎處罰法之法理，是縱然「所漏稅額」與「應補稅額」計算上相同，然稽徵機關就「應補稅額」得推計核定以降低證明程度，就「所漏稅額」就受前開法理限制而不得僅以推計核定。

本文第四章則係針對該次結論對「最高行政法院就所漏稅額之審理權限」及「納稅義務人提出證據權利」均做大幅限制，本文試圖從權力分立理論，及判斷餘地、處分存續力、失權效等理論切入，說明該次決議結論理由之不當。

最末，本文第五章將針對我國稅務訴訟爭議不止，在理論背後之最大原因：立法面上，我國稅法對納稅義務人之處罰效果過苛之問題，蓋我國向來採取「所漏稅額倍數」且「無最高額限制」之處罰規定，恐有違反比例原則而違憲之虞；而在執法面上，稽徵機關向來機械性操作裁罰倍數參考表，忽略納稅義務人主觀可責性等個案因素，已違反責罰相當原則，而屬裁量怠惰。



第二章 協力義務與推計課稅之概念與爭議

國家稅捐之收取，需由稽徵機關認定人民是否該當法定課稅要件（主體、客體、歸屬、稅基、稅率），並依此核定應納稅額及課稅處分，以確定稅捐債權範圍後，據此收取稅金、執行。稅捐債權之徵收程序，需先由納稅義務人「申報」，並藉由納稅義務人之申報特定其所主張之稅捐債務範圍（所得稅法第七十一條、營業稅法第三十五條），再由稽徵機關「**職權調查**」後核定之（所得稅法第八十條第一項）³。

惟因為稅捐係以納稅義務人私經濟領域之法律行為或事實作為其課稅客體，課稅事實多發生於納稅義務人所得支配範圍，故為貫徹合法、公平課稅之目的，在稽徵機關職權調查權外，立法者並課予納稅義務人「**協力義務**」（稅捐稽徵法第三十條、所得稅法第八十三條第一項），除要求納稅義務人對稽徵機關之調查權有被動容忍義務外，更要求納稅義務人有主動提出各種帳簿、文據及說明等，以協同稽徵機關核定正確之課稅事實及應納稅額；然而，倘納稅義務人未能提示或說明，致稽徵機關無法證明應納稅額至高度蓋然性者，若就此放棄課稅權，無異變相懲罰依法履行協力義務者，破壞租稅公平，是在協力人未履行協力義務且符合特定要件下，得降低稽徵機關之證明程度，允許其以查得之資料或同業利潤標準之「**推計方式**」，核定其所得額（所得稅法第八十三條第一項）。課稅事實就在納稅人申報、稽徵機關職權調查、協力義務人協力及推計課稅之制度下，藉由徵、納雙方相互協同合作下確定之。綜上，「稅捐調查程序」即由稽徵機關之職權調查、納稅義務人之申報等協力義務與推計課稅制度建構之。

³ 雖有論者認為「申報納稅」制度之理想性，係在於租稅義務之確定得繫於納稅義務人適法申報，是稽徵機關經由職權調查方式確定納稅人之應納稅額，應居於補充之地位，因為由當事人自行申報其應納稅額為何，對於納稅義務人而言，可減少突襲性決定，而更能符合國民主權原則（參閱：黃奕超，量能課稅與納稅人程序保障：以租稅申報程序為中心，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，2010年6月，頁60-61）。惟現實上為確認納稅義務人之申報正確，以確保租稅之公平，似仍有必要賦予稽徵機關「職權調查」之權限。



本章以下將依序說明稽徵程序中稽徵機關之「職權調查」及納稅義務人之「協力義務」之各自內涵，及二者在稽徵調查程序之關係，並進一步探討協力義務之合憲性及其界限，再從課稅事實及其範圍真偽不明時，立法者如何藉由「推計課稅」制度，在「實質課稅」與「量能平等負擔」原則間取得平衡。

第一節 職權調查原則與協力義務

第一項 課稅事實應由稽徵機關職權調查

按課稅事實之調查原則採「職權調查主義（學說或有稱「職權探知主義」）」，作為公益受託人之稽徵機關，對課稅事實之闡明，負有最終之責任。申言之，稽徵機關在國家依法課稅原則下，有義務調查闡明納稅義務人之課稅事實以實現稅捐，維持國家之正常運轉，但調查權之行使勢必干預納稅義務人之基本權，故該調查權之行使亦受到憲法基本權保障之限制，稽徵機關就課稅事實之調查即在此不足禁止及過度禁止中，忠實履行其「公共利益受託人」之責。此外，在稽徵大量行政特性下為兼顧「平等課稅」之任務，國家基於調查原則賦予稽徵機關有在個案酌定調查方式及範圍之權力，不受納稅義務人主張及所提出之事證拘束，亦須對納稅義務人有利不利事項一律注意，不得僅立於收取國家財政收入之立場行使其調查權，而應依據量能平等負擔原則，忠實履行稽徵機關之職權調查義務⁴。

是以，依據課稅合法性原則，稽徵機關有義務正確核定、課徵稅捐債務，是就課稅原因事實是否存在，立法者賦予稽徵機關調查權，且就其調查之範圍及方法，亦不限於納稅義務人主張之事實或提出之證據，稽徵機關得職權探知之。從而，課稅原因事實之調查，稽徵機關應依行政程序法第三十六條規定：「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意」依職權調查之。且進入訴訟中，稽徵機關並對稅捐債權存在之事實負擔舉證責任，

⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21 Aufl. 2012, S.1070 §21.



即稽徵機關應證明其對納稅義務人之「課稅客體事實存在」及其「金額多寡」負舉證之責，倘稽徵機關已為證明，而人民認為稽徵機關核課之結果有誤，應提出反證⁵使待證事實重新陷入真偽不明之狀態。

就職權調查義務之內涵，學者陳敏認為：職權調查原則不僅指行政機關得自行決定證據調查之種類、範圍、證據方法，也有權決定究竟是否調查，以及調查如何之證據，為行政機關在調查證據以認定事實時，應考慮一切對個案具重要性之情形，有利不利應一律注意⁶。

學者李震山指出：所謂職權調查原則，係指行政調查程序之發動取決於主管行政機關，不受當事人意思之拘束，其乃是因應行正在追求公共利益及行政目的時，具有主動、自發、積極之特性；從而，行政行為原則上關於事實之調查以職權為原則，當事人申請調查為例外⁷。

學者陳慈陽認為：由於事實調查證據是由行政機關依職權為之，所以過程中之費用當然由行政機關支付，因此實務上都會基於「節約性」及「經濟性」的考量來決定事實證據調查之範圍，其界限應是在於不得違反行政權執行法規義務確保之基準，如該事實證據調查可能會超越行政機關之負擔能力，違反節約性及經

⁵ 所謂「反證」，民事訴訟法學界所稱之反證相對於「本證」，係指：非負舉證責任之人所提出之證據，其僅需「動搖法官對事實的確信」即可（王甲乙、楊建華、鄭建才，民事訴訟法新論，自版，2003年8月，頁394-395；吳明軒，中國民事訴訟法，自版，2004年9月，六版，頁860），然民事訴訟法第二八一條規定中所稱之反證係指：因他方所主張之事實受法律上推定，致負舉證責任之人所需提出之證據，其需證明至「使法官產生對事實之確信」，是在我國行政訴訟上所稱之「反證」究何所指？不無爭議。最高行政法院九八年度判字第一二六七號判決採後說：「稽徵機關對於課稅原因事實固負有舉證責任，但其所提本證如已足以證明課稅事實之存在者，即應換由納稅義務人提出反證以推翻或動搖本證之證明力。至於本證及反證各應舉證至何種程度始可謂已盡其舉證之責，則應視案件類型之特性，參考兩造當事人與有關課稅要件事實證據之距離，或各自對於相關證據方法之管領能力而定」，而我國行政法學界通說亦同此解。然有學者基於行政訴訟之職權調查原則，主張行政訴訟無庸提出反證：在適用當事人提出原則（辯論主義）之民事訴訟程序，由於當事人負有主觀之舉證責任，因此當事人就其所主張之事實負有提出證據加以證明之責任，就此提出之證明為本證。而他造當事人若欲使法官對於本證所生之心證產生動搖，即得針對本證提出反面證據，此即屬於反證。惟在適用職權調查原則之行政訴訟程序，由於原則上法院應依職權調查裁判基礎之事實與證據，當事人並無主觀之舉證責任，因此原則上並無如民事訴訟程序當事人須提出本證或反證之情形（詳參張文郁，論民事訴訟法有關事實和證據調查程序規定於行政訴訟之準用，收錄於：當代公法新論（下）：翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，2002年7月，第147-149頁）。本文以下之「反證」採通說見解，係指：非負舉證責任之人所提出之證據，其證明程度僅需「動搖法官對事實的確信」。

⁶ 陳敏，行政法總論，五版，作者自版，2007年10月，頁790。

⁷ 李震山，行政法導論，七版，三民，2009年1月，頁481以下



濟性時，一可以締結和解契約或在行政處分發布上保留事後審查來解決。職權調查主義即行政機關不受當事人主張之拘束，得依職權探知事實之真實，所以當事人並無如民事訴訟法上之舉證責任負擔問題，當然此並不影響行政程序法第三十七條之當事人提出申請事實證據調查之權利。值得強調的是，此種舉證責任負擔之不存在，亦出現在行政機關已窮盡一切調查之能事，仍無法得知事實之真相與證據之時。是以，行政程序法第三十六條就是課與行政機關有裁量義務，完全依據法律及事實自我決定事實證據之內容與種類，也可對在哪些範圍內需其他機關來提供機關協助來為自我裁量，此時行政機關就要負起事實證據決定之責任⁸。

另就稅捐裁罰之職權調查，學者陳清秀認為：裁罰機關應依職權用盡所有可能認識之手段，使做成處分之公務員獲得「行為人是否已經實現全部的處罰要件」之確信，而所謂全部處罰要件包括阻卻違法事由及無過失責任事由之存否。此外，有關處罰事實之證據調查範圍，陳清秀氏與陳慈陽氏均主張裁罰事實之調查範圍仍應考量行政成本，依據比例原則衡量決定之，陳清秀氏即指出應以「違規行為對所保護法益之破壞程度」及「調查所花費之成本」予以比較衡量⁹。

實務上亦肯認稽徵機關應對課稅事實負職權調查義務，如改制前行政法院六十年判字第三十五號判例：「行政機關於複查程序中，應本於職權調查事證」；又如臺中高等行政法院九十四年訴字第四八四號判決：「行政機關就其行使之行政程序，應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項應一律注意，並應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實。按陳○○實際究竟盜開原告若干發票，既已由取得人持以作為進項憑證，扣抵銷項稅額，則被告不難查明各該發票究係原告開立抑係為記帳業者陳○○盜開，且基於實質課稅之原則，稽徵機關亦應主動調查，查明持系爭發票作為進項憑證，扣抵銷項稅額之營業人，與原告間有無真實交易，倘無真實交易，即不得准其以該發票作為進項憑證，扣抵銷項稅額。本件複查程序未予調查，即以經其通知原告提示證明文件

⁸ 陳慈陽，行政法總論，二版，翰蘆，2005年10月，頁353以下

⁹ 陳清秀，行政罰法，新學林，2012年9月，頁292以下。



供核，原告未能提示為由，駁回原告之復查之復查申請，訴願決定亦以同一理由，駁回原告提起之訴願，顯有違行政程序法第 36 條之規定（按：職權調查義務），亦有違實質課稅之原則」。

綜上，職權調查原則係指行政機關於認定事實上，不受當事人主張之拘束，得依職權決定探知事實所需之證據方法、範圍，然行政機關證據取捨上，應對當事人有利不利一律注意，不得偏頗，特別是當事人有聲請調查證據者，行政機關倘認為無調查必要者，雖依前述有不為調查之證據取捨權，然學說上認為應將不為調查之理由告知當事人¹⁰。

至於稽徵機關之調查方法，依稅捐稽徵法第三十條之規定，其就課稅事實所得行使之調查方法主要有二：一為向有關機關、團體個人要求提示有關文件；二為通知納稅義務人到調查人員辦公處所備詢，前者為對「物證、書證」之檢查，後者係對「納稅義務人及其他證人」之詢問，納稅義務人原則上對於該稅務調查權之行使負有忍受之義務。然而，納稅義務人固然對於稅務調查權之行使負有忍受之義務，但因其調查方法及範圍之選擇，涉及納稅義務人隱私權等基本權利，故當然有比例原則等基本原則之限制，倘有違反將構成裁量瑕疵。

綜上，職權調查原則之內容應可包含為二個面向：

1、義務面向：稽徵機關為公益受託人，不應偏袒稅捐債權人或稅捐債務人之任一方，故稽徵機關應負「正確認事」（課稅原因事實）之義務，並對該課稅事實負「終局闡明責任」，稽徵機關並於訴訟中對稅捐債權存在之事實負「客觀舉證責任」。

2、權力面向：為正確認定課稅事實，立法者賦予稽徵機關有「職權調查（職權探知）」之裁量權限，即稽徵機關之調查範圍、方法，不受納稅義務人所提出之事證之拘束。

然而，所謂「課稅原因事實」實係納稅義務人私人之各種經濟活動，且不似

¹⁰ 陳敏，行政法總論，五版，作者自版，2007 年 10 月，頁 790 以下。

犯罪事實僅需針對特定犯罪行為人之特定犯罪行為做調查，課稅事實係針對全體納稅義務人各種類型之經濟行為所為之全面性調查，其需處理之案件量極其龐大，故縱然立法者賦予稽徵機關職權調查之權限，仍難期待稽徵機關獨自承擔闡明課稅事實之責任，且該經濟事實既係發生於納稅義務人之私經濟行為，其對之最為熟稔，是以，為正確認定課稅事實，立法者遂於稅捐稽徵程序中，課予納稅義務人或第三人「協力義務」，以協助稽徵機關正確認定、闡明課稅事實，課稅事實之認定，就是在稽徵機關之職權調查與人民之協力澄清下，共同確立之。至於推計課稅，即為人民未能確實履行該協力義務，致課稅事實無法澄清，國家基於租稅公平之量能原則，不應因此放棄課稅權所導出，以減輕稽徵機關之調查、舉證義務。

本節第二部分將先就協力義務之法理依據、內容及違反效果等，分項說明之，其後再從協力義務之違反，推導推計課稅制度。

第二項 稅法上協力義務之概念及其相關爭議

協力義務並非稅捐稽徵程序所獨有，行政程序法第三十九條、第四十條即有類似於稅捐稽徵法第三十條之規定，課予當事人或第三人到場說明及提供相關物證、書證之協力義務，行政程序法第三十九條規定：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果」，第四十條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得要求當事人或第三人提供必要之文書、資料或物品」。然稅法上協力義務較行政程序法規定之協力義務更多且重，除到場說明義務及提供書證、物證之義務外，尚有申報及報告義務（所得稅法第七十一條第一項、第七十五條第一項、第九十二條第一項；營業稅法第二十八條、第三十條）、製作帳簿及會計紀錄義務（所得稅法第十四條第一項第二類、第二十一條第一項、第二項）等義務，對納稅義務人之基本權限制更甚。

本文以下先就行政程序法下一般協力義務概略介紹後，並就稽徵事實調查程序中協力義務之（一）概念內涵、（二）法律保留密度、（三）正當性依據、（四）課予協力義務之界線、（五）違反協力義務之法律效果，及（六）協力義務與職權調查原則間之關係等議題，依序討論。

第一款 行政程序法之一般協力義務

我國行政程序法第三十九條、第四十條之陳述及文書提出義務，係源於德國行政程序法第二十六條第二項，而該條規定：「當事人在事實關係之調查上，應與協力。當事人尤其應提出其所知悉之事實及證據方法。在事實關係之調查上，其他更進一步之協力義務，特別是親自出面或陳述的義務，只有在法規有特別規定的情形才存在」¹¹，可知在一般行政行為之作成，基於同一「領域原則」之法理，當事人比行政機關更熟知行政法律關係之事實，行政機關得於必要範圍內，要求當事人說明其所知悉之事實及證據方法，或提供必要書證及物證之。

至於違反前條協力義務之效果，德國學說上將行政法上協力義務，依其法律效果，區分為二：其一為法定協力義務有明定當事人或關係人如不作為，行政機關得依法強制執行及處以行政罰之法律效果；其二為僅規定當事人之協力義務，但未有強制執行或裁罰等法律效果之規定者¹²。前者如奧地利普通行政法第十九條規定：「除因疾病、殘疾或其他重大障礙不能到場外，均有依傳喚到場之義務。若不履行，得以強制罰或拘提」，或我國稅捐稽徵法第四十六條：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處

¹¹ 該條翻譯參考：陳清秀，行政罰法，新學林，2012年9月，頁307。

¹² 有論者主張依德國學說，如法律並未規定協力義務違反之制裁效果，而僅需承擔其不作為之證明上之不利益者，應僅得稱之為「協力負擔（Mitwirkungslast）」，而非「協力義務（Mitwirkungspflicht）」，而認我國行政程序法第三十九條、第四十條，亦應做同一解釋（參閱：吳志光，論不符行政機關程序行為之救濟，律師雜誌，第二六三期，2001年8月，頁20）。惟本文以為，違反法律特別規定之協力義務縱無可發動強制執行或制裁之效力，其仍可能發生其他不利益之法律效果（如推計課稅、在國家賠償中被認為與有過失、或在行政機關撤銷受益性行政處分時被認定其信賴不值得保護等），且二者就當事人被課予參與、協力澄清行政決定有關之事實上，並無不同，似無必要因其法律效果有無強制執行，而將之排除於協力義務之概念範圍。相同見解參閱：陳愛娥，行政程序制度中之當事人協力義務，收錄於：臺灣行政法協會（編），當事人協力義務/行政調查/國家賠償，元照，2006年11月，頁17-18。

新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰」，即協力義務之規定中除明定當事人應履行之協力調查行為之內容，更明定有違反時之制裁效果者；後者則是指法律僅有當事人協力義務之行為內容，但未明定違反之裁罰效果，倘若當事人未履行該協力義務，法律既無明文，基於處罰法定原則，行政機關自不得以裁罰手段強制當事人履行之，故其法律效果僅有當事人因未陳述說明致行政機關調查結果可能對之不利益¹³。依此說明，德國學界向來認為該國行政程序法第二十六條第二項之規定既無裁罰明文，性質上應為後者。

從而，我國行政程序法第三十九條、第四〇條之規定，僅課與當事人說明及提出文書資料等義務，但未有裁罰效果之明文，依前揭說明，縱使當事人不履行該義務，行政機關應僅得納入做成行政行為時予以綜合考量，但不得據以執行或裁罰，僅在對當事人有利之事實有真偽不明時，受有事實認定上之不利益。

第二款 稅法上協力義務之基本概念

第一目 德國學說及實務見解

由於稽徵機關僅能根據自身對課稅事實之判斷作出解釋，因此，稅捐全額繳納之實現大多依靠納稅人之協力始能實現。因此，根據〈德國稅捐通則〉第八八條及第九十條之規定，將協力義務定義在稅務機關與納稅人間之合作分工上。此合作準則之表達方式即為**協力義務**，即納稅者在納稅義務上被指派一以範圍為取向之共同責任。兩方共同組成一責任共同體，但最終負責仍為作為「公眾利益之維護者」的稽徵機關。由於稽徵機關作為最後承擔責任者，因此當納稅義務人違反協力義務時，稽徵機關必須對其他納稅義務人負責，納稅義務人協力義務之履

¹³ 綜合參酌：林錫堯，行政程序上職權調查主義，收錄於：當代公法理論—翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，1993年5月，頁327-328；李吟芳，納稅義務人協力義務之研究，國立政治大學法律研究所碩士論文，2007年7月，頁67-69；葉必豐、李煜興，行政程式中參與人協力義務的實定法比較，臺灣行政法學會九十四年年第七屆兩岸行政法學術研討會報告，2005年7月30日，頁33以下；吳志光，行政程序中當事人之協力義務，月旦法學教室，第六期，2003年4月，頁20。



行越少，稽徵機關在核定課稅處分之基礎也越少。某種程度來說，調查原則與協力義務是站在可替換之合作上。若核定納稅義務因納稅義務人提供不足之協力義務而不成功，則其必須承擔相對應之證據風險¹⁴。

因為稽徵機關與納稅義務人（及其他人）間大量資訊的流通，一九七七年〈德國稅捐通則〉將協力義務納入內容，其範圍比聯邦行政程序法第二十六條之規定還廣的多。〈德國稅捐通則〉第九十條第一項首先規定「一般性附加條件」，當事人對事實之調查有協力義務（國際用語：compliance），尤其在和課徵有關之重要事實應完整並真實地公開說明，並且提供相關證據。但從〈德國稅捐通則〉第九十條第一項不會得出保管義務之結果。具體來說，一九七七年之〈德國稅捐通則〉規定特殊協力義務不僅是為了在行政程序前之狀態，也是為了在行政程序中之較晚狀態。〈德國稅捐通則〉根據以範圍取向之共同責任的準則分配協力義務。其停留在參與者公開在其生活中與其生活領域或負責領域相關之事實及證據。由於納稅者（及其他參與者）積極之參與，在稅務稽查上之解釋立於一介於機關與公民之共同工作分配上。協力義務不僅限制於單純之事實解釋，也延伸至法律應用，如會計義務及稅務申報義務所示¹⁵。

協力義務對納稅義務人而言不能單純視為是取得課稅事實資料之負擔。應該將其視為給予納稅者機會主動參與程序，協力義務同時也限制了調查之行動，及保護其獨有之自由度。將公民納入國家資訊之取得及研判之過程使自由納稅之原則在程序法之層面得以實現。協力義務及協力法條相互制約，協力法條證明納稅者作為程序法中之主體。

許多協力義務已直接由法律中產生而出，在無需特殊要求之情形下（如納稅申報義務），只要稽徵機關要求納稅者或第三者協力，稽徵機關對此應有裁量空間，而此協力義務之課予必須是與稅捐債務密切相關之事實，有其必要性且合乎比例原則。稽徵機關必需明確指出哪裡需要協力；否則會違反〈德國稅捐通則〉第一

¹⁴ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21 Aufl. 2012, §21 S.1084

¹⁵ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21 Aufl. 2012, §21 S.1092



一九條第一項明確性之要求。若違反協力義務，稽徵機關可採取強制方法（同法第三二八條及以下）。若稅務機關在協力義務被違反的情形下，因其自身判斷資料之缺乏而無法核定稅捐，稽徵機關可進行推計課稅¹⁶。

第二目 美國學說及實務見解

美國法上協力義務首重稅捐申報，稽徵機關原則上尊重納稅人的申報，而直接以該申報數額為準計算稅捐債務，納稅義務人在申報同時也會將稅款繳納入庫，僅由稽徵機關保留事後稽查權。美國聯邦最高法院即將納稅義務人透過稅捐申報參與稽徵程序方式，稱之為「自我核課」(self-assessment)，如在 *Commissioner v. Lane-Wells Co.*(1944)案中，聯邦最高法院即揭示：「美國國會授權國稅局就納稅、退稅之申報方式制訂法規，納稅義務人應依該義務申報，此即為自我核課制度 (self-assessment) 之展現，而此制度即為美國所得稅法機制之核心基礎。自我核課之目的不僅在於獲得稅務資料，更在於獲得這些統整性資料後，稽徵機關之核課、核退能更加正確的完成」¹⁷。有學者認為有申報義務之稅捐，稽徵機關雖然仍需核定 (tax assessment)，但此僅是將數額做成處分核課，並非代替納稅義務人做出決定，故相對於無申報義務之稅捐，稅捐申報的協力義務確實體現了納稅義務人自我核課之精神¹⁸。是以，美國法似德國法之「協同主義」，透過稅捐申報程序等納稅義務人協力義務之參與，使徵、納雙方共同參與核定程序，以澄清課稅事實。

而相較於德國法強調「協力義務」，美國法則更強調納稅義務人之舉證責任，(burden of proof)。申言之，美國稅法上稽徵機關做成核課處分後，倘納稅義務人

¹⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht , 21 Aufl. 2012,§21 S.1096-1111

¹⁷ 原文為：「Congress has given discretion to the Commissioner to prescribe by regulation forms of returns, and has made it the duty of the taxpayer to comply. It thus implements the system of self-assessment which is so largely the basis of our American scheme of income taxation. The purpose is not alone to get tax information in some form, but also to get it with such uniformity, completeness, and arrangement that the physical task of handling and verifying returns may be readily accomplished」。*Commissioner v. Lane-Wells Co.*, 321 U.S. 219, 223(1944)

¹⁸ 熊偉，美國聯邦稅收程序，翰蘆，2009年9月，頁45。

不服該核課處分而尋求司法救濟者，在訴訟程序中就「課稅事實」之舉證責任原則上由納稅義務人負擔。

而依美國內地稅法（I.R.C）第七四九一條第一項：僅有在提出如下列二種可信證據之前提下，始得倒置（swift）舉證責任而由稽徵機關負擔：

1. 納稅義務人遵守該課稅名義之要求並予以證實。
2. 納稅義務人保存該課稅名義下所有紀錄，並配合稽徵機關合理的協力證明要求，如作證、資訊文件之提供、會面約談等¹⁹。

美國法迥異於德國法上稅捐債務之舉證責任係依規範理論，就所有發生課稅債務之事實應由稽徵機關負擔，究其原因，實乃因美國採公、私法一元論，稅務訴訟仍由普通法院依一般民事訴訟之法理審理，故依民事舉證責任之法理，就有利於納稅義務人之課稅事實的舉證責任，應由原告即納稅義務人負擔。

第三目 我國學說及實務見解

就協力義務之意義及內涵，學者葛克昌氏認為其係指：稽徵機關原則上係依職權調查，不受當事人主張之拘束，惟有關課稅事實多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關難以掌握，故課予其協力義務，該協力義務亦因此較行政法當事人協力義務範圍為廣，對納稅義務人之影響也較大²⁰。

學者陳敏氏認為：在租稅課徵之程序中，課予納稅義務人協助稽徵機關探知課稅事實或闡明租稅法律關係之義務，其目的在於藉由人民協力，使稅捐稽徵機關得以掌握各種稅籍資料、發現課稅事實、減輕稽徵機關成本，並達正確課稅之目

¹⁹ I.R.C. § 7491(a)原文為：(a) **Burden shifts** where taxpayer produces credible evidence
(1) General rule : If, in any court proceeding, a taxpayer introduces credible evidence with respect to any factual issue relevant to ascertaining the liability of the taxpayer for any tax imposed by subtitle A or B, the Secretary shall have the burden of proof with respect to such issue.
(2) Limitations : Paragraph (1) shall apply with respect to an issue only if-(A) the taxpayer has complied with the requirements under this title to substantiate any item;(B) the taxpayer has maintained all records required under this title and has cooperated with reasonable requests by the Secretary for witnesses, information, documents, meetings, and interviews

²⁰ 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九十二期，2010年6月，頁56以下。



的²¹。

學者陳清秀氏則指出：協力義務係指納稅義務人獲第三人在接受訊問檢查時，負有完整而真實的陳述有關課稅之重要事實，並提出其所知悉之正確方法的義務，蓋現在課稅活動大多和納稅義務人之生活範圍事件相連結，納稅義務人最瞭解其種情況，也最接近課稅證據資料，因此，有其協助稽徵機關查明課稅事實，乃合乎事理，亦合乎法治國家之精神²²。

綜上，可知協力義務之合憲性基礎亦多認為係基於領域原則及量能平等負擔原則所生，且因稅法上之協力義務具有證據偏在等性質，其協力義務範圍及影響更較行政程序法第三十九條、第四十條為廣，對基本權侵害之程度自然更高，除到場說明義務及提供書證、物證之義務外，尚有申報及報告義務（所得稅法第七十一條第一項、第七十五條第一項、第九十二條第一項；營業稅法第二十八條、第三十條）、製作帳簿及會計紀錄義務（所得稅法第十四條第一項第二類、第二十一條第一項、第二項）等。且縱認納稅義務人有協同發現事實之義務，該義務仍應有所限度，不應無線上綱而空洞化稽徵機關之職權調查義務，納稅義務人之協力義務既然有侵害人民資訊隱私等基本權，自應合於比例原則而以於稅捐稽徵上具有「重要性」者為限。

第三款 稅法上協力義務之法律保留密度

第一目 稅捐調查程序應受租稅法律主義之拘束

租稅法律主義之概念，早在司法院釋字第一五一號解釋即曾提出，該號解釋謂：「查帳徵稅之產製機車廠商所領蓋有查帳徵稅代用戳記之空白完稅照，既係暫代出廠證使用，如有遺失，除有漏稅情事者，仍應依法處理外，依『租稅法律主義』，稅務機關自不得比照貨物稅稽徵規則第一百二十八條關於遺失查驗證之規

²¹ 陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第三十七期，1988年6月，頁37。

²² 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁466以下；

定補征稅款。」。此後，釋字第二一〇號解釋理由書對租稅法律主義之內涵更進一步闡釋：「按人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定，所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之範圍，均應依法律之明文。至主管機關訂定之施行細則，僅能就實施母法有關事項而為規定，如涉及納稅及免稅之範圍，仍當依法律之規定，方符上開憲法所示租稅法律主義之本旨」，而何謂應依法律明文之「納稅與免稅範圍」，旋即於釋字第二一七號解釋理由書中明白揭示：「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務」。

此後，憲法第十九條租稅法定主義就「稅捐實體要件」部分大抵完備，其內涵係指：國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（綜合參照司法院釋字第六二二號、第六四〇號、第六七四號、第六九二號、第七〇三號、七〇六解釋）。

然就稅捐稽徵調查程序，司法院大法官早期向來認為稽徵調查程序屬「事實認定方法」之規定，僅屬執行法律之「技術性、細節性事項」，而得由稽徵機關以行政命令定之，尚無嚴格之租稅法律主義之適用。釋字第二一七號解釋就抵押權人利息所得調查認定之方法，即以「財政部函釋係對於稽徵機關本身就課稅原因事實之認定方法所為之指示，既非不許當事人提出反證，法院於審判案件時，仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束，尚難謂已侵害人民權利」，而認該函釋無牴觸租稅法律主義，釋字第四三八號解釋就營利事業佣金之認定之調查認定程序上亦主張：「營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣金之認定與舉證方式等『技術性、細節性事項』加以規定，



為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負」，而認與憲法第十九條尚無牴觸。

然而，民國九十七年四月三日所公布之釋字第六四〇號解釋一改過去見解，明白肯認稽徵調查程序之規範「足以變動人民納稅義務之內容」，而應有租稅法律主義之適用。該號解釋係針對財政部臺灣省北區國稅局書面審核綜合所得稅執行業務者及補習班幼稚園托兒所簡化查核要點第七點：「適用書面審查案件每年得抽查百分之十，並就其帳簿文據等有關資料查核認定之」，即對申報之所得額在主管機關核定之各該業所得額之標準以上者，仍可實施抽查，再予個別查核認定，然而所得稅法第八十條第三項前段規定「納稅義務人申報之所得額如在稽徵機關依同條第二項核定各該業所得額之標準以上者，即以其原申報額為準」，是以該號解釋認為北區國稅局所定之簡化查核要點第七點，違反所得稅法第八十條第三項之規定，顯已牴觸憲法第十九條所定之租稅法律主義而應予失效。而該號解釋理由書特別就「稅捐稽徵程序」與「租稅法定主義」間之關係有清楚且明白之闡釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。**是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。**……稅捐稽徵程序之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，故有關稅捐稽徵程序，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條租稅法律主義之意旨」，學者認為在此號解釋後，應可確立「稅捐稽徵程序」之規範，非僅為技術性、細節性事項，而係影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容，仍應受憲法第十九條租稅法律主義之拘束²³，自該號解釋之後，租稅法律主義

²³ 至於法律保留之密度應屬「國會保留」或「一般法律保留」，該號解釋並未明確闡明。就此，學者葛克昌則認為稅捐稽徵程序規範既然可能影響作業成本費用之負擔，且足以改變納稅義務之內容，仍應受憲法第十九條租稅法律主義之拘束

已跨出稅捐債權債務（實體）構成要件，而及於稅捐稽徵程序。

第二目 稅法上協力義務應受租稅法定主義之限制



稅法上協力義務係除繳納稅捐之金錢給付義務外，另課予人民設置保存帳簿、提出帳籍資料及說明等行為義務，且依現行法律，相對於行政程序法上之協力義務多無強制性，稅法上之協力義務多有行政罰之制裁性規定（如稅捐稽徵法第四十六條）²⁴，是稅法上之協力義務之課予當屬一般行為自由權之干預，應有法律保留原則之適用。

惟需進一步討論者為，其法律保留之依據應為憲法第十九條之「租稅法律主義」，抑或僅為憲法第二十三條之「一般法律保留原則」？其區別實益為：倘若其法律保留密度應適用較嚴格之租稅法律主義，則稽徵機關得課予人民之協力義務應僅限於法有明文規定者為限（如稅捐稽徵法第三十條），法無明文者，不得僅以「查核準則」等行政規則作為協力義務之法律依據。

就此，學者黃源浩指出：稅捐債務關係中，相較於納稅之金錢給付義務，協力義務性質上類似民法上「附隨義務」之概念，其目的與主給付義務之國庫目的不同，而係為促進主給付義務之實現，使公法上債務關係之債權人之給付利益實現，故其性質上應為「一般公法上義務」，是以，租稅法律主義所規範者應限於稅捐債務關係之金錢給付義務，至於其他根據稅法所生之義務，如設籍、設帳或扣繳等協力義務，其形式法治國之依據應為憲法第二十三條之一般法律保留原則，而非憲法第十九條之「租稅法律主義」²⁵。是黃氏似認為協力義務性質上類似民法

容，其法律保留之密度應與課稅要件無異，應屬「國會保留」，縱依該號解釋理由書所言「如有必要授權行政機關以命令補充」而以行政命令補充者，就稽徵程序之主要部分仍應由國會所制定之法律規範之。參閱葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，第八十六期，2009年11月，頁89。

²⁴ 對此，學者有立法論上之批評。學者葛克昌氏即認為稅捐協力義務之違反，倘其不影響職權調查者，無處罰之必要，而倘若其有礙職權調查者，因已生證明程度減輕之效果，稽徵機關仍得認定課稅事實，而也無處罰必要，是以協力義務之違反，應僅生證明程度減輕之效果，無須處以行政罰鍰。進一步參閱：葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁9以下。

²⁵ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反協力義務之法律效果，財稅研究第三十五卷第五期，2003



上「附隨義務」之概念，非如稅捐債務係「主給付義務」，故不需課予高密度之租稅法律主義。然而，「租稅法上債之關係」是否得視同「民法上債之關係」？民法上附隨義務的法理得作為納稅義務人協力義務的法律基礎？對此，本文以為稅法上協力義務（一般行為自由權之干預），應是租稅債務（財產權之干預）外，對人民基本權之獨立限制，是以，課予租稅法上協力義務，並不能以附隨於租稅負擔本身的法律依據作為授權，應有獨立、明確之法律授權基礎。

學者盛子龍則認為：在租稅核課行政程序，不論是哪一種型態的協力義務，基於協力義務所具有之基本權重要關聯性，管領範圍理論並無法取代法律保留原則而作為稽徵機關逕行創設協力義務之規範依據，而租稅稽徵經濟原則或是租稅簡化原則固然可以提供立法者創設協力義務之實質正當性，但是不可以取代法律保留原則而作為稽徵機關逕行創設協力義務之規範依據。依據重要性理論，隨著對個人基本權干預強度的升高，法律保留的密度亦隨之升高，因此，若只是以概括性的規定課予納稅義務人提供協力義務，則充其量只能要求納稅義務人應提供真實完整之資訊，以供稽徵機關調查，如果要納稅人在提供資訊之餘，尚必須負更強的協力義務，則必須另以法律作具體明確之規定，而不能以減少稅捐稽徵成本考量為理由，任意擴張協力義務之範圍，更不能以其屬於納稅義務人管領範圍，納稅義務人知之最詳為理由，在無法律特別規定的情形下，任意將一般協力義務提升為與「證據提出責任」或是「主觀舉證責任」意義相似的「特別證實義務」，此種特殊的主觀舉證責任化的「協力義務」係屬職權調查原則之例外規定，故若要悖離職權調查原則這個體系規則，必須以法律另為明文規定²⁶。換言之，盛氏主張依據重要性理論，稽徵機關要求人民負擔較強度之協力義務者（如到場說明或提出必要之證據方法等），其法律保留密度應較一般法律保留原則為高。

綜上，本文以為稅法上協力義務，既然是租稅債務外，對人民一般行為自由權之干預之獨立干預，且如到場說明或提出必要之帳冊等協力義務，對人民隱私

年9月，頁135以下。

²⁶ 盛子龍，租稅債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，2005年9月，頁791以下。

權及一般行為自由權干預強度頗高，是以，租稅法上協力義務應有自己明確之法律依據，且應有租稅法律主義之適用。是參酌釋字六四〇號解釋，稅法上協力義務之規範，不僅可能影響納稅義務人之作業成本與費用等負擔，且足以變動人民納稅義務之內容（蓋其違反效果為降低稽徵機關之證明程度），故有關協力義務之規定，應以法律定之，如有必要授權行政機關以命令補充者，其授權之法律應具體明確，始符合憲法第十九條「租稅法律主義」之意旨。

第四款 稅法上協力義務之合憲性依據

司法院釋字第五三七號解釋曾觸及納稅義務人協力義務之合憲性，其解釋理由書謂：「稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。於稽徵程序中，本得依職權調查原則進行，應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅。惟稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，且有關課稅要件事實，類皆發生於納稅義務人所得支配之範圍，其中得減免事項，納稅義務人知之最詳，若有租稅減免或其他優惠情形，仍須由稅捐稽徵機關不待申請一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條之規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負有稽徵程序之申報協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要」，此係基於「領域理論」，即認為證據偏在於納稅義務人，故為協助稽徵機關正確核課以達成租稅公平，而課予其協力義務。且此理論向來為實務所接受，如最高行政法院一〇一年度判字第七五一號判決即認為：「按稅務案件具有課稅資料多存於納稅義務人所掌握，以及大量性行政之事物本質，稽徵機關欲完全調查、取得，容有困難，且有違稽徵便利之考量，故為貫徹公平合法課稅之目的，自應認納稅義務人負有提供課稅資料之協力義務」。

惟學者葛克昌氏認為「領域理論」尚不足以說明協力義務之合憲性，其主張：協力義務要求納稅義務人揭露其私領域資訊，係對資訊隱私權之干預，故其合憲

性應繫於量能平等負擔稅捐，而納稅義務人協力義務所公開之資訊，需在量能平等負擔稅捐上具重要性，僅有法律明文規定或調查必要，均不足以要求納稅義務人公開隱私²⁷。換言之，葛氏賦予協力義務更積極之意義，即該義務應在量能平等負擔上具重要性，而非僅單純因證據偏在之稽徵經濟考量。

在此需特別說明者為，雖然稅捐稽徵法第三十條第一項明示：「被調查者不得拒絕」，此是否意謂受調查人就協力義務均無拒絕之權利？葛氏認為該條僅表示受調查人原則上有協力義務，但並未排除例外有「協力拒絕權」，此可從體系上該條第二項賦予受調查人要求適當處理權可知。再者從協力義務使徵納雙方共同追求平等負擔、維護市場競爭秩序之制度目的可知，違反該制度目的，或手段與目的間違反比例原則之不法義務，應可拒絕之；至於協力義務雖無違反制度目的及比例原則，但納稅義務人有正當目的者，納稅義務人有無拒絕履行權？葛氏認為從稅捐稽徵法第四十六條第二項「納稅義務人經通知到達備詢…如無正當理由拒絕備詢者，處新臺幣三千元以下罰鍰」，解釋上應認有正當理由者應得拒絕備詢，且從憲法基本權最主要作用即為對國家公權力之防禦權，納稅義務人為防禦其資訊自主權，在有正當理由時，應得拒絕履行協力義務。

此外，該比例原則之審查，也會因課與協力義務之對象係納稅義務人或第三人、協力之範圍是否為隱私之核心領域、及協力義務對基本權侵害之程度，審查標準之寬嚴也應不同。如實務上爭議頗多之「扣繳義務」，在調查程序中應僅具補充性地位，協力義務之課予應更為謹慎，不宜過高²⁸。又第三人倘為納稅義務人之特定親屬，或因業務而知悉他人秘密之人（如醫師、藥師、藥商、助產士、心理師、律師、會計師、宗教教師等），依據行政訴訟法第一四五、一四六條保障「親屬

²⁷ 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九二期，2010年5月，頁56以下。

²⁸ 扣繳義務人非稅捐債務人，但我國法規多課予扣繳義務人極高之注意義務，且違反扣繳義務致稽徵機關未能收取稅捐者，其裁罰效果動輒處以應扣稅額倍數之罰鍰，引起學說上許多批評。進一步討論請參閱：鍾典晏，扣繳實務相關問題研析，翰蘆，2004年5月；范文清，扣繳所得稅的扣繳義務人－北高行101年度訴字第964號判決，臺灣法學雜誌，第二四九期，2014年6月，頁201-206頁；蔡孟彥，最高行政法院101年判字863號－違反扣繳義務處罰應分輕重，稅務旬刊，第二二二〇、二二二一期，2014年5、6月，頁38-41、36-40。

忠誠」與「特殊職業倫理」之法理，亦得拒絕協力義務之履行²⁹。

第五款 稅法上協力義務之界限



協力義務合憲性審查，除探討其積極性之合憲性依據外，其消極性之義務界限，實務上存有更大之爭議。申言之，課稅事實之調查程序除應受租稅法律主義之拘束外，更應合於比例原則之要求，是以課與納稅義務人之協力調查義務，自也應受實質法治國原則之拘束。而課稅事實應由稽徵機關依其職權調查，並負客觀舉證責任，是以雖然基於領域原則得課與納稅義務人對課稅事實負有協力義務，然該協力義務仍應合理，不得毫無限制的要求納稅義務人提出證明，否則形同倒置課稅事實之舉證責任予納稅義務人。換言之，納稅義務人之協力義務必須有助於查明課稅事實，且為該目的下所必要之手段，以合於比例原則，而該義務亦應有履行之可能及有期待可能性。

然而，實務上經常忽略協力義務僅為「協力」補強稽徵機關職權調查之不足，課稅事實之最終闡明義務仍應由稽徵機關負擔之，時有課予納稅義務人過高之協力義務者。本文以下試舉兩則判決為例說明之：

第一目 「贈與事實」之協力義務（一〇一年度判字第七五一號判決）

一、原因事實：上訴人與訴外人即其胞兄於九十六年間共同出售某A地，其胞兄應給付約二億三千萬元之價金予上訴人，但上訴人實際收取之價金僅一億八千餘萬元，上訴人未向其胞兄請求之差額為五千餘萬元，經查獲後遭高雄市國稅局認定為贈與行為，乃核定上訴人應納贈與稅額一千六百餘萬元。上訴人不服，申請復查、訴願均遭駁回，循序提起行政訴訟，亦遭原審駁回，再提起本案上訴，仍遭駁回後確定。

二、兩造爭點：上訴人將上開資金存放於其胞兄戶內之原因關係是否為贈與

²⁹ 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁十五以下。

之事實，倘需由上訴人負協力義務，該協力義務之程度為何？

三、本案判決理由及評釋：就該贈與事實之證明及上訴人所應負擔之協力義務程度，最高行政法院一〇一年度判字第七五一號判決理由認為：「稽徵機關主張對人民發生稅捐債權，固須就債權成立之構成要件負證明責任。惟由於課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料不若當事人，及稅務行政為大量行政暨繁雜特性，稽徵機關欲完全取得、調查課稅事實，有其困難，或須付出極大之稽徵成本，是課納稅義務人於稽徵程序負有申報及配合調查之協力義務。課納稅義務人於稽徵程序負有申報及配合調查之協力義務，如親屬間財產之移轉即屬私法自治範疇，當事人間係出於何原因而移轉，稽徵機關本無從得知，故對於該財產移轉行為，既為當事人所發動，則稽徵機關依據稅捐稽徵法第30條及遺產及贈與稅法之規定行使調查權，當事人應就所主張該移轉行為之實質關係及有關內容，負真實且完全陳述之協力義務。故財產移轉之原因雖屬多端，惟倘納稅義務人未盡其協力義務，具體而合理說明其財產實質移轉內容，則稽徵機關自非不得依其查得之客觀事證為合乎經驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法課稅之目的」，是該判決固認為贈與事實應由稽徵機關負舉證之責，惟就上訴人之協力義務認為應負到完全陳述之程度。

按遺產及贈與稅法所稱之「贈與」，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為，遺產及贈與稅法第四條第一項定有明文。是以，稽徵機關就贈與稅之客體（即贈與），應負舉證之責，而該法第五條並就特定類型之行為類型擬制為贈與³⁰，以減免稽徵機關之舉證之責，然本案情形並未該當該條

³⁰ 遺產及贈與稅法第五條第一項：財產之移動，具有左列各款情形之一者，以贈與論，依本法規定，課徵贈與稅：
一、在請求權時效內無償免除或承擔債務者，其免除或承擔之債務。
二、以顯著不相當之代價，讓與財產、免除或承擔債務者，其差額部分。
三、以自己之資金，無償為他人購置財產者，其資金。但該財產為不動產者，其不動產。
四、因顯著不相當之代價，出資為他人購置財產者，其出資與代價之差額部分。
五、限制行為能力人或無行為能力人所購置之財產，視為法定代理人或監護人之贈與。但能證明支付之款項屬於購買人所有者，不在此限。

所列之六款情形，是就該課稅事實之證明應回歸一般證明原則，即應由稽徵機關負終局闡明之責，納稅義務人縱然負有協力義務，該協力之程度亦應合於比例原則。然而，本案判決理由中認為納稅義務人應對其移轉行為之實質關係及內容，負完全之協力義務，依該判決之操作，形同稽徵機關僅需證明納稅義務人有「移轉」之事實，即可推定其原因關係「贈與」，倘若納稅義務人欲主張其非贈與而係其他原因關係，則應由納稅義務人盡「真實、完全、具體、合理」之協力義務，幾已形同倒置舉證責任之效果，恐已違反新修正之稅捐稽徵法第十二條之一第三項及第四項之課稅事實舉證責任分配規定³¹。

是本文以為，倘若移轉之原因非該法第五條所示法律上擬制之事實，即應由稽徵機關對移轉之原因事實確實該當於「贈與」負舉證之責，縱認納稅義務人負有協力證明該原因事實之義務，倘若納稅義務人主張非贈與而係其他原因關係，納稅義務人對該原因關係亦應僅負「釋明」程度之協力義務，而仍應由稽徵機關就移轉之原因該當贈與負最終闡明義務。

第二目 製造業「每日耗用成本」之編列義務（九十九年度判字第五五四號）

一、原因事實：上訴人九十三年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本 133,580,387 元，被上訴人南區國稅局初查以其中預拌混凝土產品原料耗用，依水泥及預拌混凝土耗料標準（下稱耗料標準）核算，剔除砂及碎石超耗 6,164,234 元，其餘依所得稅法、營利事業所得稅查核準則及相關規定查核結果，核定營業成本為 132,868,209 元。上訴人以：1、其九十三年度所採購之砂石已全數耗用，2、其耗用高於耗料標準係因其所製作之混凝土抗壓強度較一般標準為強，故需耗用較

六、二親等以內親屬間財產之買賣。但能提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得者，不在此限。

³¹ 稅捐稽徵法第十二條之一：（第三項）前項租稅規避及第二項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。（第四項）納稅義務人依本法及稅法規定所負之協力義務，不因前項規定而免除。

多材料等理由，申請復查，仍未獲追認，上訴人仍不服，循序提起訴願及行政訴訟，均遭駁回。

二、兩造爭點：(一) 課予所有製造業之納稅義務人每日記載生產耗用紀錄並按月計算成本分析之協力義務，是否有違比例原則？(二) 納稅義務人倘若未履行該編列紀錄之協力義務，得否另提出其他間接證據作為核實認定成本費用之依據？

三、本案判決理由及評釋：首先，本案判決理由認為納稅義務人違反營利事業查核準則第五十八條第一項、第二項之協力義務，而認其成本費用不得核實認定。然細觀該查核準則第五十八條第一項、第二項規定：「製造業已依稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法設置帳簿，平時對進料、領料、退料、產品、人工、製造費用等均作成紀錄，有內部憑證可稽，並編有生產日報表或生產通知單及成本計算表，經內部製造及會計部門負責人員簽章者，其製品原料耗用數量，應根據有關帳證紀錄予以核實認定。製造業不合前項規定者，其耗用之原料如超過各該業通常水準；超過部分，除能提出正當理由，經查明屬實者外，應不予減除」，是製造業之納稅義務人固然因為該進料、退料等事實係在其營業行為範圍，故應履行的帳證協力義務內容及範圍，係保持且提出可供勾稽製造成本，然而，課予營利事業承擔高密度內部控管責任—每日詳盡記載生產耗用紀錄並按月計算成本分析，如此高度的帳證協力，是否合乎比例原則？且所有製造業不分規模大小，均一體適用者，有無期待可能性？實有商榷餘地³²。

³² 事實上，關於生產日報表編制義務之爭議，早在臺北高等行政法院九十二年度訴字第二三一六號判決即曾深入檢討，該判決謂：「對一個委外施作，且施作結果物品沒有耗損的生產活動，要求其提出『原物料明細帳』、『在製品明細帳』、『製成品明細帳』或『生產日報表』，事實上對原告課稅所得之掌握功效甚微。但對原告而言，成本卻甚高，因為其結果等於要求原告必須為委外廠商的內部生產流程可否勾稽負責，這會構成納稅義務人巨大的負擔。純粹為了『徵稽經濟原則』而讓人民承當如此沈重的協力義務，實已違反了憲法第二十三條所定比例原則之限制。因此有關推計課稅制度中，納稅義務人之帳證是否完整，特別是所應備妥之帳簿種類，應視納稅義務人實際行事之業務內容，而異其標準。上開稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法僅僅是一個抽象的指針規定，而非一個必須絕對遵守的不變標準，在個案中法院應可視情況之不同，以為決定。是以，在本案中被告機關對原告提出之查核要求，顯然超越了核實認定所須之調查水準」，即認為不分業別、企業規模大小，一律要求納稅義務人履行如此沈重之帳冊編列義務，實已違反比例原則，可惜該判決稽徵機關並未上訴，無法確知最高行政法院之見解，惟依本案判決意旨，

而本案更具爭議者為：納稅義務人主張其九十三年度所採購之砂石已全數耗用之事實，被上訴人南區國稅局事實上並不爭執，然而南區國稅局仍以其違反營利事業查核準則第五十八條第一項、第二項「編列日報表及成本計算表」之協力義務，即認其成本費用不得核實認定，不僅不待納稅義務人以其他間接證據證明其確有該成本費用之支出，甚至連稽徵機關不否認上訴人確實已全數耗用該年度所採購之砂石後，仍不得核實認定之，協力義務違反竟有如此強烈之「失權效果」，其適法性實大有疑問。然納稅義務人提起行政訴訟後，高雄高等行政法院九十七年度訴字第二八二號判決竟仍以：「上訴人主張其九十三年度所採購之砂、石已全數耗用，固為被上訴人所不爭執。惟，上訴人並未能提示其製造預拌混凝土平時進料、領料、退料、產品、人工、製造費用之紀錄及內部憑證，且未編有經內部製造及會計部門負責人員簽章之生產日報表或生產通知單及成本計算表，為上訴人所是認，是縱令上訴人主張其採購之砂、石已耗用殆盡乙節非虛，然上訴人既無查核準則第五十八條第一項之適用餘地，即難核實認定其原料耗用數量」等理由駁回其訴，且為上訴審所維持。

然而，課稅事實證據之證明力係依「自由心證」，而非法定證據主義，故納稅義務人縱然不能提出原始憑證，倘若能提出其他間接證據足以認定事實者，稽徵機關當不得拒斥不用³³。從而，本文以為，所得稅法第二十八條雖規定營利事業應就超過同業通常耗用水準之耗用情事，有說明「正當理由」之協力義務，惟按客觀淨所得原則，收入剔除成本費用後始為「所得」，縱認納稅義務人未盡營利事業查核準則第五十八條之「編列日報表及成本計算表」協力義務，仍應准許其提出間接證據，補強不完全之生產帳冊，以資說明系爭超耗之原料已實際發生，否

最高行政法院似不認為營利事業查核準則第五十八條第一項有違比例原則之虞。然本文以為，要求營業人「每日」紀錄其成本之進料、耗用，其義務負擔較其他每年一次之履行義務（如申報）為重，其必要性之審查應更為嚴格，是否確無違反比例原則之虞，實有再審究之必要。

³³ 范文清，職權調查、推計課稅、自由心證—以最高行政法院 91 年度判字第 2196 號判決為中心，臺灣法學雜誌，第一七四期，2011 年 4 月 15 日，頁 75。相同見解參酌：李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則—簡評臺北高等行政法院九十二年度訴字第二三一六號判決，臺灣法學雜誌，第六九期，2005 年 4 月，頁 243-248；陳清秀，行政法院歷年來優良稅法判決評析，發表於：租稅公平與納稅人權利保護研討會，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心主辦，2013 年 5 月，頁 7 以下。

則倘僅以違反編列日報表及成本計算表義務，即一律不得以其他間接證據證明其成本費用，無異於將該日報表及成本計算表提升至「法定證據方法」之地位，更造成製造業者已支出之成本費用未能於所得計算時剔除，嚴重違反客觀淨所得保障原則。

第三目 小結：協力義務之課予應合乎比例原則

綜上可知，自釋字五三七號解釋後，實務上常見以課稅事實證據資料發生在納稅義務人之支配範圍為由，過於寬泛的要求納稅義務人負擔證據資料之提供及說明義務，倘若納稅義務人無法提供，即常以此判決人民敗訴，而此種過於寬泛之協力義務，不僅侵害人民之資訊隱私權，更已倒置徵納雙方就課稅事實舉證責任之分配。

不過，實務上亦曾有判決注意到稽徵機關輕率發動且課予過高協力義務，並予以糾正之例，如臺中高等行政法院九十九年度簡字第二二四號判決即認為：「個人綜合所得稅之核課，係採核實課徵原則，由稅捐單位舉證證明納稅義務人確有所得；雖依上開司法院釋字第五三七號解釋意旨，納稅義務人固有協力義務，如納稅義務人違背上開義務，稅捐稽徵機關可逕依推計課稅，此為基礎原則。惟參照首揭稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第二十六條及第二十七條之規定，營利事業保管憑證及帳簿之年限為五年及十年，在營利事業人員保管憑證及帳簿之年限五年及十年內，未能提出供稅捐稽徵機關審核時，稽徵機關始得依所得稅法第八十三條規定推計課稅。個人綜合所得稅部分，除執行業務者依所得稅法第十四條第一項第二類規定保管帳證年限為五年外，並未明定個人應設帳，以及帳證保管年限。因此，綜合所得稅之核課，納稅義務人之協力義務年限，如不予以立法限制，則失之嚴苛。以本件交易而言，要求一非專業人員，在交易後之十七年餘，仍應盡協力義務，是屬強求」，即該判決明確指出要求人民提出逾法定保管年限之帳證資料，違反比例原則，屬協力義務之界限。最高行政法院更於一

○一年度判字第八九五號判決中直言：「當稅捐機關依營業稅法第三十九條第一項之規定踐行稅捐稽徵程序上之調查義務時，其固然可以依稅捐稽徵法第三十條第一項之規定，要求上訴人履行協力義務，而交付相關會計資料，然而稽徵程序中，稅捐事實之調查本是稅捐機關自行應負擔之義務，稅捐債務人只有配合調查之義務，協力義務應在此觀點下理解。因稅捐機關調查退稅請求權成立及金額大小之過程中，其要求營業人履行協力義務之前提，必須是對請求權成立及營業人主張範圍之真實性已有合理懷疑基礎存在，而需對應之文件來澄清，而不可毫無節制地任憑己意，要求當事人提出『難以提供、又與待證事實認定無關』之相關資料，否則人民之協力義務即失其『協力』之意涵」³⁴。該判決清楚要求稽徵機關課予納稅義務人協力義務，應謹守之前提及界限：

1、協力義務課予之前提：應以稽徵機關對納稅義務人申報之真實性有「合理懷疑」時，始得要求協助。蓋課稅事實之闡明，稽徵機關依法應先調查其稅捐債權存在及金額，納稅義務人只有配合調查之義務。

2、協力義務之程度：課予協力義務之內容應具備「履行可能性」及「與課稅事實之關連性」。否則要求當事人提出難以提供、又與待證事實認定無關之相關資料，恐使協力義務失其「協力」之本質。

我國學說上，對協力義務之界限，學者陳敏認為：協力義務除需限於納稅義務人有履行可能性外，更須服膺於法治國原則之下，且該協力義務之課與除應合於法律保留原則之形式法治國原則外，協力義務亦應受比例原則之規制。即課與

³⁴ 該判決之原因事實係針對「退還營業稅稅款」，基於規範理論，應由納稅義務人負擔客觀舉證之責，即應對「溢付稅款存在」及其「數額多寡」舉證證明之，倘若納稅義務人已盡其舉證責任，稽徵機關應提出反證使待證事實重新陷入真偽不明狀態。惟該判決特別指出：「稽徵機關需提出反證需在退稅請求權存在與否之爭議中，稅捐機關得所得主張有效或有說服力之反證事實卻有一定之範圍，其內容大體如下。只有下述客觀情況事證存在時，方足使請求退稅者產生進一步補提本證證據，使法院重新肯認待證事實真實性之必要。A. 將請求退稅營業人之過往報繳記錄，配合其他營業人之報繳資料合併觀察，足以「高度懷疑」其有「虛增」進項憑證之嫌疑者。其中包括進項稅額表徵之憑證，是由虛設行號或非實際交易對象開立者，或對已開立進項憑證之前手，沒有繳納銷項稅額之情形。B. 或有事證足以證明請求退稅之營業人，有不開立統一發票予後手而開立他人統一發票予後手，而漏報銷項稅額之情形者」。是以，雖然納稅義務人對退稅請求權係負「本證提出義務」，而非如稅捐債權僅負反證提出義務，然就是否存有「虛列成本」或「短漏報銷項稅額」之事實上，納稅義務人仍應負協力義務。



協力義務乃國家干涉基本權之行為，自應審查其調查方法是否有助於目的之達成，調查方法稽徵機關是否選擇對受調查人最小侵害之方式，倘若國家得依職權或有其他方式探知課稅事實者，即有違比例原則之虞，且在個案中應權衡課徵困難、避免稅收短缺之公共利益及受調查人基本權之保障（特別是隱私權）。是以，倘若課稅債權已罹於時效、稽徵機關之調查事實在證明課稅事實上並無重要性、已無疑義或為公眾所知悉之事實等即應違反必要性，即有違反比例原則。且法律賦予稽徵機關就協力義務有裁量權，是以稽徵機關既裁量權之行使自應限於合義務及合目的之裁量，且不得有裁量逾越或裁量濫用等情，否則該協力義務之課與及因裁量瑕疵而違法，如稅捐稽徵法第三十條賦予稽徵機關得通知納稅義務人到其辦公處所備詢之權，而倘若稽徵機關通知非納稅義務人備詢，或未經納稅義務人同意以其辦公處所以外之地點備詢者，即屬違法³⁵。

學者陳清秀認為：稽徵機關調查事實雖能達成課稅目的，但對被調查者產生的不利益，與闡明事實所得獲得的效果不成比例時，例如僅能徵得少許稅款，卻對納稅義務人以危害其生計之方式調查，又如令被調查者提出已不存在之帳冊文書，或令不瞭解會計或記帳原理之營利事業負責人，親自說明會計科目之安排，即屬被調查者主、客觀上不能履行之協力義務。此外，要求被調查者協力之事項，如有過度侵害其基本權核心者，如傷害其人格尊嚴、損害其名譽或公開足以影響其生存之營業或業務秘密等，即屬無期待可能。凡不必要、不合比例、不可能或無期待可能的協力義務要求，均違反裁量之法律界限，構成違法之決定³⁶。

學者黃源浩另指出：稽徵機關要求納稅義務人履行的協力義務與達到的課稅目的間必須存有正當合理的關係。倘若稽徵機關已有更加便捷具備效能的手段足以探知特定的課稅事實，卻仍要求納稅義務人履行其難以達成的協力義務，即有違反比例原則之虞。此外其亦從「市場公開」標準確立納稅義務人協力義務的密

³⁵ 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第三十七期，1988年6月，頁三十八

³⁶ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2011年9月，頁466；相似見解，請參酌：黃俊杰，受害者所得之推計，月旦法學教室，第139期，2014年5月，頁9-11；廖俊凱，稅法上協力義務之研究，李模務實法學論文系列—判解研究彙編（十四），2010年，三民，頁107-109。



度；換言之，倘若課稅事實涉及到納稅義務人的私人領域，即使在此有協力義務的適用，亦應採取嚴格的標準，以保障納稅義務人的私人領域，關於事實的闡明即應放棄「完整而無遺漏」的闡明要求。而對於屬於營業活動範圍的市場公開事項，納稅義務人所應履行的協力義務即可容許較大範圍的擴張，例如要求納稅義務人設置帳冊，取得憑證，保管憑證等義務，惟為了保障納稅義務人的市場競爭力，亦不得將納稅義務人的營業秘密外洩³⁷；

學者黃士洲則認為：在課稅事實闡明的過程中，納稅義務人的協力義務僅扮演發動職權調查的原因與起點，而非稽徵機關職權調查的終點；關於課稅事實存在與否，仍應由稽徵機關本於公益受託人的地位，在達到依法平等執行法律的目的下，依職權做最後的確認。而關於納稅義務人的協力義務雖應以具體個案的情況而決定，但仍可以「證據距離」作為納稅義務人履行協力義務的標準，亦即納稅義務人闡明課稅事實的協力責任，應隨著其系爭事實接近其所管領域的資訊範圍的程度而增加。而稽徵機關對於納稅義務人協力義務的課予，則必須受比例原則的拘束，並且須以納稅義務人具備履行的主客觀的可能性為前提，以保障納稅義務人的自由權以及隱私權³⁸。

比較法上，德國租稅通則第九十條第一項即明文規定，「**當事人就課稅事實的調查負有協力義務。尤其是對於課稅重要性的事實，負有完整及真實提出的義務。而協力義務的範圍應按個案情況而定**」³⁹，從該條文可以得出，協力義務的課予應僅限於與系爭課稅事實有關的領域，並且受比例原則的拘束。

綜上所述，本文以為，協力義務之課予，既屬對人民基本權之負擔，自應受比例原則之拘束，課與協力義務乃國家干涉基本權之行為，自應審查其調查方法是否有助於目的之達成，調查方法稽徵機關是否選擇對受調查人最小侵害之方式，倘若國家得依職權或有其他方式探知課稅事實者，即有違比例原則之虞，是

³⁷ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反義務之法律效果，財稅研究，第三十五卷第五期，2003年9月，頁135以下

³⁸ 黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第一一七期，2005年2月，頁91以下

³⁹ 翻譯參考：陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102年5月，頁90。



稽徵機關協力義務之課予應有下列界限：

- 1、**適當性**：納稅義務人之協力義務需有助於事實之闡明，倘若所欲調查之事實在證明課稅要件上並無重要性、已無疑義或為公眾所知悉者，則稽徵機關縱為調查也無助於事實進一步之釐清，自不應再課予納稅義務人無益之協力義務。此外，倘國家租稅債權已無法收取（如已罹於時效），則縱調查後也無益國家稅收，自也不應再課予協力義務。
- 2、**必要性**：首先，協力義務課予之「前提」，應以稽徵機關對納稅義務人所主張之課稅事實或金額之真實性有「合理懷疑」。蓋協力義務既屬對人民基本權之限制，即應合於比例原則，而課稅事實原則上應由稽徵機關職權調查之，已如前述，故倘若稽徵機關對納稅義務人主張之課稅事實或金額無合理懷疑，即無再行調查之必要，倘仍要求人民協力者，當屬欠缺必要性。再者，該待證事實之調查，若可透過不同管道獲取相同資訊者，應選擇對納稅義務人負擔最小者。
- 3、**衡平性**：首先，多數學者都提及**協力義務應以納稅義務人有「期待可能性」為限**，申言之，應為其有協力可能者為限，除需該協力義務客觀上有履行之可能，且亦應同時考量納稅義務人主觀上能力，即不得要求納稅義務人提出以不存在之帳簿憑證，或要求未習會計原理或不熟悉會計作業之營利事業負責人，親自說明或解釋記帳程序、內容等，倘仍要求納稅義務人履行，恐失之過苛，該協力義務之課與即屬無履行可能。再者，**倘調查事實國家因此獲得之稅收，與該調查手段對納稅義務人資訊隱私權之侵害不成比例者**，亦屬違反衡平性原則。此外，如前所述，課稅事實應由稽徵機關負最終闡明義務及客觀舉證責任，縱使得因協力人未盡協力義務而降低其證明程度者，仍不得低於過半之「優勢證明」程度，是**倘若對協力義務之證明程度之要求已「高於」稽徵機關者，該協力義務難認有合於狹義比例原則之要求**。

從而，再觀前述最高行政法院一〇一年度判字第七五一號判決就「贈與」事實之調查，可知贈與既然依該法第四條為贈與稅之課稅客體，本應由稽徵機關就



「移轉」及「移轉之原因關係贈與」負最終闡明義務，且除有第五條之擬制贈與事由外，二者均應由稽徵機關負舉證之責，然而，該案中稽徵機關僅證明納稅義務人對該資金有「移轉」之事實後，就移轉之原因關係不僅未提出證據，反而要求納稅務人對之盡「真實、完全、具體、合理」之協力義務，形同要求人民對「移轉非因贈與」之事實負「本證證明義務」，違反屬違反協力義務之界限。而在同院九十九年度判字第五五四號判決中，對營利事業查核準則第五十八條要求所有製造業營業人盡「進料、領料、退料、產品、人工、製造費用」紀錄義務，並要求編撰「每日生產日報表」及「成本計算表」，如此嚴苛之協力義務該判決不僅未審究是否有違比例原則，反而在稽徵機關對納稅義務人已全數耗用進料之事實都不爭執下，仍以納稅義務人違反上開協力義務，不准納稅義務人依該進料申報進項稅額，更是誤解協力義務本為「協力」調查之性質，最終仍應由稽徵機關負舉證調查之責，協力義務並非課稅事實唯一證據方法。

是以，正如臺北高等行政法院第九十二年度訴字第二三一六號判決所指：「一個良好的稽徵制度，必須儘量不打擾營利事業的正常營運，相關之稽查制度應擇成本最低，效率最高之原則，只要能忠實反映納稅義務人之稅負能力即可。而不應隨便要求納稅義務人踐行一些實際上對稅捐的稽徵並無效率的配合工作，這樣的課稅制度才可長可久」，稽徵機關固得要求人民協力調查以協同澄清課稅事實，但該協力義務之課與既屬對人民之負擔，故除需合於法律保留原則外，亦需合於實質法之國原則之要求，即該協力義務需有助於課稅事實之澄清、手段不得過度、有履行可能，且協力義務不得高於稽徵機關之調查義務等，構成納稅義務人協力義務之界限。稅捐稽徵法第三十條就協力義務之規定，於一〇三年六月十四日增訂第二項：「前項調查（納稅義務人或第三人提出帳簿及說明義務），不得逾課稅目的之必要範圍」，該項修正理由指出：「稅法之協力義務，原則上即為對納稅人資訊權之干預，對人民自由權利之限制，除須有法律規定外，該法規亦應力求明確，且必須在『必要範圍』內為之，爰增列第二項」，堪認為比例原則構成



協力義務界限之明文化，值得肯定，惟何謂「必要範圍」，最高行政法院目前尚未有判決可參考，未來是否能徹底糾正實務上對協力義務要求過高致生舉證責任倒置之弊，仍待觀察。

第六款 納稅義務人協力義務之違反效果

第一目 證據評價

稅捐稽徵因屬大量行政，且證據多偏在於納稅義務人之管領範圍，故課稅事實實以納稅義務人所主張之課稅事實及金額為基礎核課（所得稅法第七十一條、營業稅法第二十八、三十條），倘稽徵機關對其主張之真實性有「合理懷疑」者，始依職權調查，或要求納稅義務人進一步提示帳證或說明之（稅捐稽徵法第三十條、所得稅法第二十一條），是以納稅義務人違反協力義務者，倘無礙稽徵機關職權調查，稽徵機關固得依查得之事實核課，然倘若稽徵機關因此無法證明該課稅事實至「高度蓋然性」者，基於量能平等負擔之要求，應得適度降低稽徵機關就課稅事實「證明程度」之要求⁴⁰。

至於，協力義務違反之納稅義務人應負擔如何之證據法不利益？實務上曾有判決認為協力人違反協力義務者，稽徵機關就課稅事實之證明程度得降低至「表見證明」程度而認課稅事實真偽不明者，應由納稅義務人負舉證之責，如最高行政法院九十九年度判字第四二一號判決即謂：「稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間之私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是稅捐稽徵機關如已提出相當事證，客觀上已足能證明當事人之經濟活動，如當事人予以否認，即應就其主張之事實負舉證責任，以貫徹公平合法課稅之目的。……本件上訴人有進貨之事實，為兩造所不爭執，被上訴人就瑞沁公司經查獲為虛設行號，已提出相當之證

⁴⁰ 需特別說明者為：待證事實之「客觀證明責任」與證明待證事實所須具備之「證明程度」乃是不同之概念，前者是舉證責任分配之原則，比較有通案性抽象標準之傾向，而後者則依具體個案中法院對證據力評價之問題，比較重視個案之差異性。

據，則有關糾爭進項稅額發生之事實（即上訴人與瑞沁公司間交易事實）之真偽

不明，應由納稅義務人即上訴人負舉證之責，並無不合」⁴¹，然課稅之經濟事實雖係發生於納稅義務人生活領域，然稽徵機關並非全無調查之可能，如營利事業每兩月之申報、每年所得暫繳、結算申報等，均使稽徵機關對課稅事實有一定之線索，且課稅事實應由稅捐債權人即國家負客觀舉證責任，倘無法律明定（如遺產及贈與稅法第五條之「推定贈與」），不應倒置此舉證責任分配法則。是以進項稅額事實真偽不明，仍應由稽徵機關提出「本證」以證明其進項稅額為虛偽之事實，該判決認為應由納稅義務人就其「未履行協力義務」負舉證之責，實已違反首揭之職權調查原則，倒置稽徵機關之舉證責任，應有未恰⁴²。

至於稽徵機關就課稅事實之證明程度，究竟得降低至何程度，學說上有論者主張應就下列事由綜合考量：1、納稅義務人違反協力義務之程度；2、稽徵機關事實調查之可能性；3、比例原則與訴訟經濟之權衡；4、納稅義務人因過去事實關係（如涉外關係）或證據距離之故，所負擔較高之協力責任⁴³。且學者多認為縱然稽徵機關得從「高度蓋然性」之程度降低之，然仍不應低於「優勢證據」（百分之五十）之蓋然性程度。

綜上所述，在稅捐法領域，考慮到徵納雙方對稅基事實存在「資訊不對稱」之事實，遂以課予納稅義務人協力義務之，且在納稅義務人未履行該義務時，容許以推計課稅等方式，降低稽徵機關就課稅事實之證明程度，以合理調整徵納雙方之舉證負擔，負擔客觀舉證義務之稽徵機關，其對待證事實所要求之蓋然性證

⁴¹ 本案例尚涉及一前提問題：營業稅消極課稅要件之舉證責任分配。實務上向來認為消極課稅要件如營業稅之進項稅額，應由納稅義務人負舉證責任。然而，學者有認為營業額之計算既然係當期銷項稅額減除進項稅額之餘額（營業稅法第十五條第一項），而此乃基於「客觀淨所得保障原則」所生，是「營業額」既然應由稽徵機關負舉證責任，則稽徵機關當需同時證明銷項及進項稅額，始足證明營業額存在。參酌葛克昌、黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，臺灣法學雜誌，第一七三期，2011年4月，頁6-7。本文同意該結論，營利事業之成本費用仍應由稽徵機關負舉證之責。

⁴² 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁211以下。

⁴³ 葛克昌、黃士洲，協力義務與推計課稅，臺灣法學雜誌，第一七三期，2011年4月，頁10-11。

明高度，得以推計課稅之存在而降低。惟仍需特別強調者為，課與人民協力義務者，僅係人民有協助稽徵機關闡明課稅基礎之義務，並不改變課稅事實之客觀舉證責任（稅捐稽徵法第十二條之一第三項），僅生減輕稅捐機關對待證事實之證明高度之法律效果，且仍應容許稅捐債務人嗣後舉反證推翻稽徵機關推計之事實，並不因反協力義務而生「失權」之效果。

第二目 行為罰？

違反協力義務除因使課稅事實無法澄清而需降低稽徵機關之證明程度外，其違反行政法上義務之行為，依法亦得處罰。稅捐稽徵法第四十四條第一項前段、第四十五條、第四十六條第一項明定：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰」、「依規定應設置帳簿而不設置，或不依規定記載者，處新臺幣三千元以上七千五百元以下罰鍰」、「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰」，是依上開法文，似乎只要有違反「給予或取得憑證」、「設置、記載帳簿」或「到場說明、提出事證」等行為義務者，無論是否有漏稅之意圖，均應處以行為罰⁴⁴。對此，司法院釋字第三五六號解釋理由書中載明：「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為行為罰。營業稅法第三十五條第一項（營業人每二月之申報及繳納義務）及第四十九條之處罰規定，旨在促使營業人履行其依法申報之義務，俾能確實掌握稅源資料，建立合理之查核制度。加徵滯報金、怠報金，係對營業人違反作為義務所

⁴⁴ 此項處罰，性質上為對協力義務違反行為處以行政秩序罰及行為罰之性質，依行政罰法第七條，自應以有故意、過失為要件，惟有學者主張：依第四十六條第一項之法文「拒絕」、「拒不」等用語，應排除過失犯之適用，蓋拒絕原以出於故意為必要，因過失而未履行協力義務者，並非「拒絕」也。參酌：陳敏，稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第三十七期，1988年6月，頁72。

為之制裁，其性質為行為罰，此與逃漏稅捐之漏稅罰乃屬兩事。上開營業稅法第四十九條之規定，為增進公共利益所必要，與憲法並無抵觸」，似也肯認納稅義務人倘違反協力義務者，即應受處罰。惟該協力義務之制訂，係為管理納稅義務人之會計資料，以利稽徵機關認為其申報異常時，供其稽核之用，縱然納稅義務人未履行該協力義務，稽徵機關仍得推計課稅方式核定，並無妨礙稽徵機關課稅調查權之行使，更無礙國家稅捐債權之實現，是單純「未履行協力義務」之行為，是否一律有處罰之必要性，誠有疑問。

對此，學說上多認為：協力義務係為探知課稅事實並填補國家職權調查之不足所由設，是以縱有違反協力義務，原則上應僅使納稅義務人負擔證據評價上之不利益，而得降低稅捐稽徵機關之證明義務，倘該協力義務之違反無礙課稅事實之調查者，原則上即無裁罰之必要⁴⁵，即認為違反協力義務處以行為罰者，需以該行為「有礙課稅事實調查」者為前提。而學者葛克昌氏進一步認為：納稅義務人違反協力義務者，需有逃稅意圖及違反真實義務，而未達逃漏稅結果時，始能課予行為罰，即稅法之行為罰係「違反協力義務為手段，以達逃漏稅之目的」者，始有處罰必要，否則未盡協力義務，如不影響稽徵機關之職權調查，即無處罰必要；如因未盡協力義務或花費過鉅，則產生證明程度減輕，而得以推計課稅，亦無處罰必要，除非以不盡協力義務作為逃漏手段（行為罰為漏稅罰之補充規定），否則其法律效果應僅使稽徵機關證明程度降低，而納稅義務人負有證據法上之負擔，需舉反證以推翻推估，是協力義務違反原則上僅生證據法上不利待遇，與違反一般行政法上義務需受行政裁罰不同，故「協力義務」性質更接近於德國法上所稱之「協力負擔」⁴⁶。換言之，葛氏認為協力義務既然係為協同澄清課稅事實，倘不影響職權調查者，自無處罰之必要，而倘若其有礙職權調查者，因已生證明

⁴⁵ 黃源浩，營業稅法上協力義務及違反協力義務之法律效果，財稅研究第三十五卷第五期，2003年9月，頁135以下。相同見解：黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁66以下；蔡朝安、王萱雅，從納稅人權利保護論「推計課稅」與「裁罰」，收錄於：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，元照，2011年3月，頁114。

⁴⁶ 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁9以下。

程度減輕之效果，稽徵機關仍得認定課稅事實，而也無處罰必要，是以，協力義務違反之效果應僅為「減輕稽徵機關證明義務」，而無處以行為罰之必要。

本文以為，協力義務既然僅係為協助國家澄清課稅事實，則倘協力義務違反行為對課稅事實之澄清無影響者（稽徵機關仍得依其他資料核實課徵、或得依間接證據推計課稅），則國家課稅調查權未受影響，依其立法目的，確實應無處罰必要，至於何謂「有礙真實之發現」，本文以為尚須區分其所欲澄清者係「課稅原因事實」抑或「稅基數額」，倘該協力義務係為澄清「課稅基礎事實」者，因課稅基礎事實部分無從推計課稅⁴⁷，納稅義務人不因違反該協力義務而負擔證據評價上之不利益，故倘就該協力義務違反行為復不課予裁罰，將使舉證責任分配法則成為納稅義務人逃漏稅捐之漏洞，反有害量能課稅原則而仍應處罰；至於協力義務倘係為澄清「稅基數額」者，既得以推計課稅方式核定其稅基數額，即無礙於稽徵機關之調查及核課，自無處罰之必要。又違反協力義務之行為罰，其處罰之性質應定性為類似「抽象危險犯」之概念，即納稅義務人主觀上除對「違反義務之行為」有故意外，亦需對「其行為將導致國家稅捐債權有不能實現之危險」有認識者，即需義務人有「漏稅」之故意者，始合於該處罰之目的而該當其處罰要件。

第三項 小結—稅法上協力義務與職權調查原則之關係

本節前已說明協力義務係基於「隱私權保障」及「領域原則」所衍生，且其對人民之一般行為自由權干預非輕，故應有「租稅法律主義」之適用，並應受「比例原則」之審查，不得課予過高之義務而生實質倒置舉證責任之效果。又違反協力義務原則上僅生「減輕稽徵機關證明義務」之效果，而除非有礙課稅事實之發現，又不得以推計方式核定，否則不應另課予納稅義務人「行為罰」。最末，協力義務與本節一開始所述之稽徵機關「職權調查義務」，在概念上並非矛盾，而其二者間關係為何，本段嘗試進一步釐清之。

⁴⁷ 此部份於本章第四節第一項第一款另詳述之。

德國學界認為：稅捐債務法下，為兼衡為國家收取財政收入之目的，同時不過度侵害人民自由權保障，又因稅捐稽徵屬大量行政下顧及稽徵經濟，使稽徵機關與人民間之關係，涉及下列三個原則之權衡與衝突：**平等課稅原則**：為平等分配負擔、掌握人民負擔能力，稽徵機關需遵循平等課稅原則。**自由權保障原則**：為避免課稅過程中人民基本權利的過度侵害，稽徵機關尚須遵守自由權保障之比例原則。**依法課稅原則**：為達成國家依據法律，收取稅捐收入，稽徵機關需遵循依法課稅原則（內涵法律優位及法律保留原則之要求）。其中平等課稅與自由權保障，均係憲法「平等原則」與「比例原則」於稅捐制度之體現，兩者落實於稅法中，就是貫徹稅法體系之「量能原則」⁴⁸。

而「依法課稅原則」與「平等課稅原則」之衝突，係因稽徵行政屬大量行政，在有限的調查資源下，稽徵機關勢必無法對每一個案件均證明至「完全之證明」，然而倘稽徵機關僅對部分案件要求完全真實之證明，則必然造成其他案件被迫草率調查，如此更將違背平等課稅原則，是以，此兩原則必然須有所權衡，德國學界將該權衡之結果稱之為「**調查原則**」(Untersuchungsmaxime)，即**一方面確保全體租稅案件均得以執行而不偏廢，另一方面在個案中稽徵機關儘可能調查證明稅捐債務之要件，以達立法者之委託**，簡言之，即課稅要件之調查不能要求稽徵機關完全真實之證明。

另就「依法課稅原則」與「自由權保障」之衝突在於，國家欲對人民依法課稅，勢必須就課稅要件之基礎事實加以調查，然而課稅要件基礎事實多涉及人民私經濟行為，若放任國家對人民課稅事實做完盡且翔實的調查，除可能造成前述調查資源偏廢而違反平等原則外，更將因國家過度窺視納稅義務人之財產，以致過度侵害人民之隱私權與財產權等基本權利，如此反使憲法保障人民自由權之任務落空。是以稅捐調查程序上，依法課稅原則與自由權保障原則於之權衡結果即為「**協同原則**」(Kooperationsmaxime)，該原則係指**國家得要求人民在稽徵程序中**

⁴⁸ 葛克昌，法律原則與稅法裁判，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁560；黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二八期，第17-28頁

提供真實且完整的課稅事實或協力配合稽徵機關加以掌握，相對的，稽徵機關應給予納稅義務人預先之信任（Vertrauensvorschuß），即稽徵機關應原則上相信納稅義務人所提出之事實為真實，不應恣意且無限制的對人民私經濟領域進行調查干預（但仍可經由可信性監督加以控制，倘人民之租稅申報被證實為非完整的（unvollständig）、複雜且令人困惑的（perplex）、與稽徵機關經驗法則有所矛盾者（Erfahrungenwidersprechen），即無預先信任原則適用）。德國立法例上即有針對納稅義務人之協力義務之一般法律依據，如德國稅捐通則第九十條第一項即規定：「當事人對事實之調查有協力義務。當事人未履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明所知悉之證據方法，此等義務範圍，依個別案件之情形定之」⁴⁹，德國學說就協力義務之定義為：「指判納稅義務人對事物闡明負範圍性告知之共同責任」，即納稅義務人在「與課稅相關聯之事實」內，負有協力闡明事實之義務，徵納雙方就該課稅事實共同組成工作共同體，共同發現完整且真實的課稅事實，但稽徵機關基於其程序上之優勢地位，納稅義務人之協力義務僅是附屬性的協助，稽徵機關仍須負最後闡明責任。調查原則與協同原則為稽徵機關行使調查權之指導原則，且二者存有關聯性⁵⁰。

我國學界亦認為：在徵納協同主義下，協力義務並非只是消極義務，尚賦予納稅義務人基於程序主體地位，享有資訊自我決定與形成自由，衍生納稅義務人藉由提供資訊而參與程序之協力權，即一方面稽徵機關不得直階強制納稅義務人履行提供課稅資訊之協力，另一方面，「個人私領域的保障」與「資訊自主權」也形成稽徵機關職權調查之界限。簡言之，稅捐量能平等負擔，需賴納稅義務人與稽徵機關協力以澄清課稅事實，並降低徵納雙方衝突對立可能，使稽徵調查程序達到侵害最小，而合乎比例原則之要求⁵¹。惟需特別說明者為，課予納稅義務人協

⁴⁹ 翻譯參考：陳敏，德國稅捐通則，。

⁵⁰ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21 Aufl. 2012, §21 Rz.5,6.

⁵¹ 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁四。另參酌：黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁54；黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二八期，



力義務並不因此免除稽徵機關職權調查之義務，換言之，縱然納稅義務人未履行協力義務、或雖履行協力義務而仍無法澄清課稅事實者，稽徵機關仍對課稅事實負客觀舉證責任，協力義務僅為輔助稽徵機關蒐集證據，尚非舉證責任倒置。我國學者即有認為協同原則只是盡量希望納稅義務人合作，但納稅義務人為維護隱私權等自由權，得選擇不履行協力義務，此時稽徵機關僅得予以推計課稅之⁵²

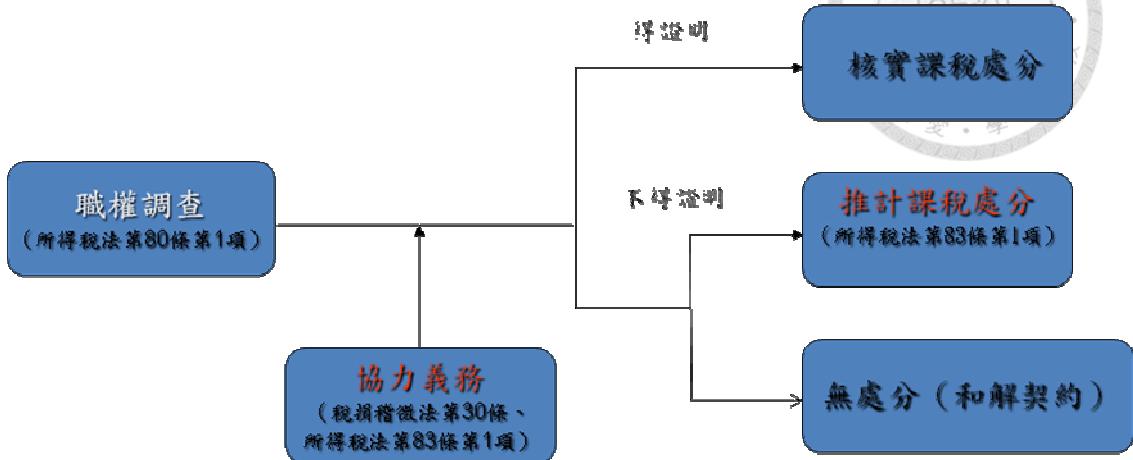
綜上所述，稽徵機關之「職權調查」與納稅義務人之「協力義務」間並無矛盾，而均係為闡明最終之課稅事實所設，徵納雙方透過職權調查原則與協力義務之協同合作，使課稅事實得以澄清，又不致過度侵害納稅人之自由權，以達依法、公平課稅之目標。學者葛克昌即指出：納稅人之協力義務與稽徵機關之職權調查並行不悖，納稅人越不盡其協力義務，稽徵機關之職權調查隨之降低（降低其證明程度），從而納稅人證據法上負擔越不利益，二者具「相互影響替代關係」⁵³，即倘納稅義務人得履行其協力義務者，即使課稅事實得以闡明，又可使納稅義務人免於被過度干預，以保障其隱私等自由領域，相反的，倘當事人不履行協力義務，而稽徵機關又要履行其依法正確核課之憲法任務，又要兼顧憲法平等課稅及納稅義務人自由權保障之要求，立法者遂允許稽徵機關降低其對課稅事實之證明程度，此即「推計課稅」制度。

第 22、23 頁

⁵² 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011 年 11 月，頁 4；黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011 年 11 月，頁 54；黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二八期，第 22 頁以下。

⁵³ 葛克昌，協力義務與納稅人基本權，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011 年 11 月，頁 6 以下。

課稅事實調查關係圖



第二節 推計課稅之概念及其相關爭議

推計課稅 (Schätzung) 之意義，學者葛克昌認為係指：人民違反協力義務下，基於量能平等原則，例外允許稽徵機關不根據直接資料，而得以間接資料認定課稅要件之方法。蓋推計課稅之基本法理在於，稅法基於「疑則闕如」之原則，事實之可能性，必須至確定無可疑時始得作為課稅依據，因此納稅義務人未自行申報，或提示證明文件者，稽徵機關不得逕行適用同業利潤標準，或查得之間接資料核定，仍應負有調查直接資料之義務，而以該查得之直接資料核定所得額。惟有在依事件之性質，無法正確調查或計算所得額，而納稅義務人在說明時又未盡協力義務，始得依推計課稅之補充證據方法為之，二者要件缺一不可。且僅限於「課稅基礎」，亦即租稅之計算基礎，據以課稅之數量，如所得額、營業額、銷售額、財產之價值等等。而課稅之基本事實，仍適用疑則闕如原則，不得推估⁵⁴。

學者陳清秀則認為：稽徵機關在為課稅處分時，不根據直接資料，而使用各種間接資料認定課稅事實之方法，且其適用必須限於依課稅事實之性質為不可能進行確實的調查與計算（例如古董之估價，或納稅義務人之憑證因不可抗力之因素滅失），或稅捐義務人對於有關課稅事實之查明，違反協力義務，亦即只有在

⁵⁴ 葛克昌，稅法基本問題-財政憲法篇，二版，元照，2005年9月，頁135-136。

事實進一步查明乃是不可能或無期待可能之情形，推計課稅始為合法⁵⁵。

綜上可知，推計課稅係允許稽徵機關以間接資料認定課稅事實，且其不倒置舉證責任之分配之「法律效果」，學說間並無爭執⁵⁶，但就其必要性及合理性之要件為何？學說間及學說與實務間或有不同見解。申言之，就「必要性」而言，推計課稅是否以納稅義務人未盡協力義務為必要？或者縱納稅義務人已履行協力義務，倘稅基數額仍無法調查者，仍應允許稽徵機關推計課稅，以維租稅公平；稅捐債權之構成要件是否均得推計？對此，學說多認為僅有得以數量化之「課稅基礎」始得推計，課稅客體事實本身不得推計之；再者，是否只要人民違反協力義務即得推計？其推計標準有何限制？就此，學說認為推計課稅係對於核實課徵原則之例外，故推計課稅需以「不能核實核定」為前提；再者，就「合理性」而言，推計方法亦不得憑空推計，而仍應為必要之「推估調查」，並依據合理、客觀之標準推計之，始不過度侵害核實課徵原則；最末，我國稅法並非均有推計課稅之規定，在法無明文時，稽徵機關得否逕為推計或類推適用其他法律之規定？本段以下嘗試逐一論之。

第一項 推計課稅之必要性要件

第一款 課稅客體已經證明存在

推計課稅首要前提要件即為「課稅客體需已經證明存在」，蓋學說一般認為推計課稅之標的應僅限於「課稅基礎」之數額（如「所得額」），不含「課稅客體事實」（如「所得」是否存在）。

首先應說明區別者為：以「證據評價」之方式減輕稽徵機關之證明程度，與允許稽徵機關以提出「間接證據方法」之方式推計課稅，二者性質及適用範圍不同。申言之，納稅義務人違反協力義務如係針對「課稅基礎」者（如所得額、營

⁵⁵ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁542、545頁以下。

⁵⁶ 但實務運作上推計課稅產生「實質處罰」之法律效果，詳如本節第五項以下所述。

業額、成本費用等得量化之課稅事實)，稽徵機關固然得以同業利潤標準等間接證據予以推計課稅，然而倘若納稅義務人未履行協助係針對所得或贈與等「課稅客體」事實之調查，學說向來認為課稅客體不得推計課稅(詳參本節第二項第三款)，但因納稅義務人也負有協力解明事實之責任，故其協力義務違反將導致稽徵機關調查義務之限縮，稽徵機關得以「證據評價」之方式，減輕稽徵機關就其稅捐客體有無之證明程度。實務上亦有同此見解者，如最高行政法院一〇一年度判字第751號判決在贈與稅課徵案件中，納稅義務人未能就「贈與原因」盡完整說明之協力義務，法院即認為：「倘納稅義務人未盡其協力義務，具體而合理說明其財產實質移轉內容，則稽徵機關自非不得依其查得之客觀事證為合乎經驗及論理法則之認定，以貫徹公平合法課稅之目的。…則依上述當事人有協力義務之本旨，即應減輕被上訴人之證明程度，進而得採認被上訴人所為上訴人係無償將系爭款項給予李瑞敏之主張。故原判決維持被上訴人所為上訴人指示訴外人張永義將應給付予上訴人之系爭款項，匯至李瑞敏上開帳戶之行為係構成贈與之認定，即無不合」，即承認納稅義務人違反協力義務者，應減輕稽徵機關就稅捐客體(贈與行為)有無之證明程度。然而，此係納稅義務人因違反協力義務，而基於課稅公平原則，透過「證據評價」之方式，減輕稽徵機關之證明負擔，與「推計課稅」允許稽徵機關另以「內部間接證據」(如事業前三個年度純益率平均)或「外部間接證據」(如同業利潤標準)等證據方法推估數額，並不相同。換言之，對於稅捐客體發生之課稅事實，原則上應由稅捐稽徵機關負舉證責任，縱然納稅義務人未保存憑證、未提供帳冊，使稽徵機關無法證明稅捐客體事實，稽徵機關仍應適用「疑則闕如原則」，不得以推計課稅之方式認定納稅義務人具備稅捐客體事實，此時稽徵機關因納稅義務人未履行協力義務，而無法以直接證據證明稅捐客體之發生者，學者陳清秀即認為基於納稅義務人協力解明事實之責任，其協力義務之違反將導致稽徵機關調查義務之限縮，而可能經由「證據評價」之方式，導出對納稅



義務人不利之結論⁵⁷。然而此與推計課稅之稽徵機關得另以同業利潤標準等「間接證據方法」推計核算課稅基礎在概念上不同，應與區辨，合先敘明。

而就推計課稅應以「課稅客體已確定」為前提，德國租稅通則第一六二條第一項前段即規定：「稽徵機關無法調查或計算『課稅基礎』時，應估計之」。該條「課稅基礎」之解釋，學者陳敏爰引德國學界見解認為係指：「據以課徵租稅之數量」，故所得額、財產之價值、銷售額或營業額等無法調查或計算時，得估計之，營業支出、取得費用、營業特別支出及債務等減少租稅之費用，無法調查或計算時，亦得依該條規定估計之。同法第一九九條第一項⁵⁸之規定雖表示課稅基礎為「作為衡量租稅標準支各種事實及法律關係」，與本條對課稅基礎數量計算之規定，二者所稱之課稅基礎不同⁵⁹。

對此，學者陳清秀進一步說明：推計課稅之標的僅能針對課稅要件中得數量化之「稅捐計算基礎之數量金額」始得推估之，如收入金額、營業費用、盈餘所得及銷售額、財產價值等，且其適用範圍除提高稅捐之事實（收入），減少稅捐之事實（成本費用）亦得推計，換言之，有關成本費用帳證不全時，仍應以同業之通常費用標準推計其成本費用，故推計結果也可能對納稅人有利。此外稽徵機關暫時性的核定稅捐而保留嗣後審查之課稅，陳氏亦認為得進行推計。至於單純課稅原因之「基礎事實關係」（如納稅義務人是否為營業人、是否執行醫師業務、是否占有不動產及汽車等課稅客體事實）以及應納稅額本身，則不屬於在此所謂之課稅基礎，並非推計標的，而應依各種可使用之證據方法查明之⁶⁰。

學者黃士洲認為：稅捐之課徵依據稅捐法定主義，原則上稽徵機關本需對於所有課稅要件負客觀舉證責任，如舉證失敗，法院即應認定稅捐債權不存在，且證明程度上稽徵機關應提出幾近確實蓋然性（70%以上）之證據方法，始得認定已盡舉證責任。然而稅務案件之帳籍資料均掌握於納稅義務人方之性質，稽徵機

⁵⁷ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁467-468。

⁵⁸ 德國租稅通則第一九九條第一項：實地調查人員，應為租稅義務人之利益或不利益，調查作為租稅義務及衡量租稅標準據之各種事實及法律關係（課稅基礎 *Besteuerungsgrundlagen*）。

⁵⁹ 陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102年5月，頁297。

⁶⁰ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁547-548。



關欲就課稅事實為完全之證明，有相當之困難，故應容許稽徵機關以推計課稅方式，減輕稽徵機關之證明程度至優勢證據（50%以上），使國家稅捐債權得以有效實現，落實課稅公平⁶¹。

學者劉劍文亦指出：課稅事實必須經過證明，僅於例外時得以推計課稅。推計課稅以有限的間接證據，依據經驗法則及論理法則進行推理、計算，從而得出事實。而依據租稅法定主意，推計對象應為收入、費用、財產等，稅額本身及課稅事實，如納稅人是否營業、有無不動產、是否為從事業務之人等，不在推計範圍內，而應經由證據方法調查證明⁶²。

實務上，改制前之行政法院七十四年度判字第一七七三號判決亦認為稽徵機關對「所得額」之推計課稅，需以所得存在為前提，該判決理由謂：「按『稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人未提示有關證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。』固見諸所得稅法第八十三條第一項之明文，惟本項規定之適用，須以納稅義務人確有應證明其所得額之所得為前提，倘納稅義務人根本否認有該項目之所得額時，依舉證責任分配原則，稽徵機關應就納稅義務人果有該項之所得存在，先盡舉證之責」，又如臺北高等行政法院一〇〇年度訴字第一三一七號判決亦採相同見解認為：「所得稅法第八十三條有關「推計課稅」之規定，就容許推計之構成要件而言，其實並不完整（易言之，還有未規定於實證法條文中之『不成文構成要件要素』），因為調查或復查程序之發動本身，必須以納稅義務人確有（或具極高之蓋然性）某些所得存在，但數額不明為前提，而這種某些所得確實（或高度可能）存在之外觀，亦為「許可推計」構成要件之一部」。

綜上，本文以為：推計課稅之前提應以稽徵機關確已證明納稅義務人之經濟行為，已該當個別稅法上之稅捐主體、客體等基礎事實要件，惟有在稽徵機關已證明納稅義務人確實有贈與、執行業務所得等稅捐客體，而對於該贈與額、所得

⁶¹ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆，2002年8月，頁196。

⁶² 劉劍文、熊偉，稅法基礎理論，北京大學，2004年9月，頁385。

額或成本費用金額等「稅捐基礎」因帳證不全或事物性質無法證明時，始得針對稅基推計核算之。此也可從我國所得稅法第七十九條、第八十三條、營業稅法第四十三條規定稽徵機關得推計者為「所得額」、「銷售額」及「應納稅額」，而非所得或銷售事實，可知出立法者亦肯認推計課稅之標的應僅限於稅基，而不含其他課稅要件。

第二款 稅基事實之查明已無期待可能性

基於量能課稅及其衍生之核實課徵原則，所有課稅事實之調查，稽徵機關均應盡力證明之，如果得核實計算稅基時，稽徵機關自不得以推計方式課稅，蓋核實課徵係最合乎量能平等負擔原則之要求，倘課稅原因事實已經闡明，因受租稅法定主義之拘束，即應依該事實核定稅捐，稽徵機關無選擇依推計方式核定稅捐之裁量權。

學說上，學者葛克昌即主張：如課稅事實之調查仍為可能，縱然納稅義務人協力義務違反，稽徵機關仍應職權調查，認定課稅事實，唯有調查事實不可能或花費過鉅時，始得依查得之資料或同業利潤標準等間接證據推估核定所得額⁶³。

學者陳清秀亦認為：所得稅法等應以實額課稅為原則，推計課稅為例外，因此稽徵機關應盡量取得必要之課稅資料，於無法取得充分之直接資料之情形下，才容許推計課稅⁶⁴。

綜上，學說認為納稅義務人如有證明稅捐基礎之直接資料時，稅捐稽徵機關即應依據該資料核定，不得選擇依推計方式核課，僅在例外之情形，如納稅義務人未履行協力義務，致稽徵機關依職權調查後仍無法確定課稅基礎數額時，始得推計課稅；又指稽徵機關欲計算稅基數額時，需優先從納稅義務人所提供之資料調查計算之，僅在納稅義務人所提供之資料不足以核定其稅捐之稅基數額時，才補充性的以推計課稅之方式，由間接資料或證據計算稅基數額。有學者即將二者

⁶³ 葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九十二期，2010年5月，頁58。

⁶⁴ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁五六六。



稱之為推計課稅之「例外性」及「補充性」⁶⁵。

實務上向來肯認推計方法為核實課徵之例外及補充，改制前行政法院五十六年判字第十八號判例即指出：「稽徵機關於進行調查或復查時，納稅義務人未能提示證明所得額之帳簿文據者，依所得稅法第八十三條規定，固得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額，惟納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關自即應就其提供之資料調查認定，不得仍援前開規定，而核定其所得額」，即已肯認推計課稅之例外性。近期之最高行政法院九十五年判字第一二一八號判決則謂：「稅捐機關之課稅，原則上應依據直接資料，掌握實際之數額而為課稅，即所謂實額課稅。惟於稅捐機關無從依據直接資料為課稅處分時，自應許稅捐機關為推計課稅。蓋稅捐機關不能因為欠缺直接具體資料而放棄課稅，否則無異形成僅對誠實保有正確資料者課稅，有違租稅公平。故推計課稅係實額課稅之代替手段，必須於無法得到充分資料時始得認許」，亦肯認推計課稅之補充性。台中高等行政法院九十四年度訴更一字第十一號判決更認：「推計課稅，須於稽徵機關無法調查課稅基礎的情形，始得為之。亦即只有在事實的進一步查明乃是『不可能』或『無期待可能』的情形，推計課稅始為合法。故其部分推計不僅為法之所許，而且依個別案件的具體情況甚至必須部分推計，方屬允當」，直接言明推計課稅之適用應以稽徵機關對課稅事實之查明已無「期待可能性」為前提。

然而，實務上有判決認為縱使納稅義務人提出改依核實課徵之反證，稽徵機關亦無須審酌，仍得逕依推計方式核定稅捐者。如最高行政法院九十七年判字第九四八號判決，該案前提事實為：富美家公司八十七年度營利事業所得稅結算申報時主張：該公司雖因火災致八八年八月前之帳籍憑證均毀損滅失，但仍提出「會計師查核簽證」之報告，主張得核實申報該年度課稅所得額為淨損一億三千萬餘元。然稽徵機關仍按前三年核定純益率之平均數 2.73%，推計核定全年所得額為淨

⁶⁵ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 147-150；陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010 年 9 月，頁 546。相同論點參閱：謝友仁，核實課徵與推計課稅之辨正，稅務旬刊，第二〇五三期，2008 年 10 月 10 日，頁 31 以下。



利三千零七萬餘元。該公司不服，向臺北高等行政法院提起行政訴訟遭駁回後，再向最高行政法院提起上訴，遭九十七年判字第九四八號判決駁回後確定。

該判決就納稅義務人未履行協力義務縱非可歸責仍得推計課稅之見解，本文固然贊同，已如前段所述。然而，該案中納稅義務人雖無法提出帳籍資料，但另提出會計師就原始憑證之查核簽證，稽徵機關未與調查逕予推計課稅，該推計課稅是否適法，即有待商榷。

申言之，帳簿資料固然屬於證明課稅事實之直接證據，其因不可抗力因素滅失者，稽徵機關仍應基於實質課稅原則，就納稅義務人所提出之其他直接證據資料調查之，需稽徵機關就課稅事實已無進一步調查可能性者，始得例外以推計方式核定其所得。從而，本件納稅義務人既然曾就原始帳簿憑證進行查核並簽證，稽徵機關應先調閱該會計師之查核簽證之申報資料，並以書面或直接函請該會計師至稽徵機關面詢，且應要求其提供查核工作之底稿等相關資料，或得約詢其往來客戶等方式，而確實發現該會計師之查核簽證有異常而顯不可信者，稽徵機關始得依所得稅法第八十三條之規定予以推計課稅⁶⁶。是以，本文以為，本件判決忽略五十六年判字第十八號判例所揭示之「例外性原則」，未先查明會計師之查核簽證是否虛偽不實，僅以納稅義務人未保存原始帳簿憑證，即認稅捐稽徵機關推計課稅合法，恐嫌速斷。

綜上，本文同意學說主張基於實質課稅及量能原則，就稅基之計算仍應以納稅義務人所提供之直接資料及證據為主，稽徵機關僅得於原因事實未能確定時，例外依推計方式核定計算稅基。因此，納稅義務人如已提出證明稅捐基礎之直接資料時，稽徵機關應先從納稅義務人所提供之直接資料認定調查之，除非有證據顯示該資料有虛偽不實或尚不足以核計稅基，否則稽徵機關不得逕自改採推計課稅。

⁶⁶ 洪家殷，實質課稅與推計課稅之適用，臺灣法學雜誌，第一二四期，2009年3月15日，頁196。



第三款 納稅義務人未盡協力義務？

第一目 因「事件性質」而有推計課稅之必要

稽徵程序雖受法定及平等原則之拘束，但在稅法多如牛毛下，且稅務調查程序涉及大量案件，稽徵機關實難掌握成千上萬社會上發生之經濟事實，是考量行政資源之有限性及及避免過分干預人民之私領域，稅法之調查應有所節制，是課稅要件之證明，固然應由稽徵機關負舉證責任，然如核實課徵確實有所不能或費用過鉅時，應退而求其次，允許稽徵機關證明至「接近真實」（相當於百分之七十以上之確信程度），不須證明至如刑事有罪判決之絕對真實⁶⁷。然而，倘若稽徵機關經其調查，該課稅要件僅達「優勢證據」程度（約當百分之五十以上之確信）而未達至「接近真實」，得否降低其證明程度？又該證明程度降低是否需以納稅義務人未履行協力義務為限？該協力義務之未履行是否需可歸責於納稅義務人？

對此，實務上多認為在一般情形，納稅義務人倘已盡協力義務，即不得推計課稅。司法院釋字第二一八號解釋謂：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸」，堪認大法官除藉此號解釋肯認推計課稅之合憲性外，亦指出推計課稅應以違反申報或提示等協力義務者為限。此外，高雄高等行政法院九十二年度簡字第五五號判決亦認為：「參諸行政程序法第三十六條及稅捐稽徵法第三十條第一項規定之意旨，足認有關課稅基礎數量金額之證明，納稅義務人固有申報提示協力義務，然該協力義務不應視為取代稅捐稽徵機關職權調查證據義務之事由，而宜視為立法上減輕稅捐稽徵機關之負擔而設。準此，有關課稅基礎數量金額之證明，納稅義務人若已盡其協力義務，即無推計課稅之可能與

⁶⁷ 葛克昌，納稅人之程序基本權，行政程序與納稅人基本權，二版，翰盧，2006年9月，頁13-14。



必要，自屬當然，而縱若納稅義務人違背協力義務，稅捐稽徵機關如可依其他方式加以調查或計算，而不致造成程序重大不經濟時，仍應職權調查認定之，必須事實上依直接證據證明乃不可能或無可期待時，始得推計課稅，以符合『實質課稅原則』及稅法上對行政機關職權調查義務之要求」。

我國學說部分，黃茂榮大法官認為：推計課稅，指不依直接之證據方法，而依間接之證據方法證明待證事實之稅捐客體的數額。由於所依據者並非直接證據，因此據之所證之稅捐客體數額與實際情形便可能不盡符合。所以，原則上必須是依直接證據證明，事實上有明顯不經濟，或因納稅義務人有違反關於帳冊憑證之協力義務在先，不依法保存相關憑證之情形，始得推計課稅⁶⁸。換言之，黃氏亦認為推計課稅之前提亦以納稅人違反帳證等協力義務，始得為之。

學者葛克昌則認為：稽徵機關調查後，如課稅原因事實仍無法闡明，而納稅義務人又未盡協力義務者，稽徵機關得依同業利潤標準表等推估核定方式，核定其所得額，而倘若課稅原因事實無法闡明，又不具備推估核定要件者，徵納雙方得就課稅原因事實或法律關係，締結和解契約（行政程序法第一三六條）。換言之，葛氏認為稽徵機關適用推估課稅之前提應以「事實無法正確調查」且「納稅人又未盡協力義務」為限，倘不具備此二要件者，稽徵機關應另尋他法（如與納稅人締結和解契約）解決爭端，以達行政目的。

學者黃士洲亦認為：推計課稅之前提在於納稅義務人未盡協力義務，致稽徵機關無法獲得調查課稅事實所需之證據，及已盡協力義務，但因事件性質，仍無法取得充分證據之情形⁶⁹。

亦有學者爰引日本學者金子宏之見解，主張稽徵機關欲推計課稅，應以下列情形始得認為有必要性：(1) 納稅義務人未保存帳簿書類等資料，無法依據直接資料確認其收入與支出間之關係、(2) 即便有完整之帳簿書類等資料，然有多處記載錯誤、漏載、與同業相比利潤偏低或有做成二本帳冊等情，致其內容不正確

⁶⁸ 黃茂榮，稅法總論（第一冊），二版，植根，2005年9月，頁473-474。

⁶⁹ 黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁67以下。



或缺乏可信性、(3) 納稅義務人或其交易關係人於調查程序未提供協助，致稽徵機關無法取得直接資料者，而在未該當上開情形之一時，稽徵機關倘採用推計課稅，該推計核課處分應為違法⁷⁰。

綜上所述，學說及實務似均肯認推計課稅應以未履行協力義務為前提，蓋倘稅捐債務人已履行協力義務，而課稅事實仍陷於真偽不明者，應回歸舉證責任分配原則，稽徵機關應認定該課稅事實不存在而予以免稅處分或無處分。

然而，我國現行法中固然有以納稅義務人未盡協力義務為前提始得推計課稅者（如所得稅法第八十三條），然亦有不以協力義務是否履行，即賦予稽徵機關以間接證據核定稅基者，如所得稅法第二十五條明定「總機構在中華民國境外之營利事業，倘在中華民國境內經營國際運輸、承包營建工程、提供技術服務或出租機器設備等業務，其成本費用分攤計算困難者，不論其在中華民國境內是否設有分支機構或代理人，得向財政部申請核准，或由財政部核定，國際運輸業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十，其餘業務按其在中華民國境內之營業收入之百分之十五為中華民國境內之營利事業所得額」；同法第二十六條亦規定：「國外影片事業在中華民國境內無分支機構，經由營業代理人出租影片之收入，應以其二分之一為在中華民國境內之營利事業所得額，其在中華民國境內設有分支機構者，出租影片之成本，得按片租收入百分之四十五計列」，綜觀上開推計課稅規定均不以納稅義務人未履行協力義務為前提，逕允稽徵機關以推計方式核定其國內營業所得額，似又與學說及實務之見解相異。

對此，本文以為或可參照德國租稅通則第一六二條（即推計課稅法源）之解釋，該條明定：「未能正確調查或計算課稅基礎之原因，或因事件性質使然，例如對價值之估計或對未來事件之預估，或因納稅義務人違反法律規定，未盡協力義務以獲取必要之證據。依一般之原則，在無法闡明事實或無法充分闡明事實時，應依客觀之舉證責任，常由稽徵機關承受其不利益。惟依本條之規定，如事關課

⁷⁰ 蔡孟彥，日本法上對於推計課稅之操作，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011年11月，頁118；該段爰引自：金子宏，租稅法，有斐閣，第十五版，2010年，頁709以下。

稅基礎之調查或計算，則排除一般舉證責任原則，得估計該課稅基礎。所謂之估計，在此遂為補充之證據方法，或證據方法不足時之證據評價」⁷¹，足見除因「納稅義務人違反法律規定，未盡協力義務」外，德國稅法亦承認因「事件性質（如對價值之估計）而得推計課稅者」。是以，除上開所得稅法第二十五、二十六條外，如所得稅法第十四條第一項第五類就「租賃所得」計算規定：「四、將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照『當地一般租金情況』，計算租賃收入，繳納所得稅」⁷²，即屬德國租稅通則第一六二條所稱之「事件性質使然」，不以協力義務未履行為前提，稽徵機關即得以間接資料推計核課所得額，蓋納稅人將財產借予他人使用，不論有償或供營業或執行業務使用，因借用性質其對價不像租金明確，稽徵機關難以正確調查，故不以納稅義務人違反協力義務為前提，得逕以推計課稅方式，計算其租金收入。然無論是以納稅義務人違反義務為前提，抑或事物本質使然，其背後立法目的均係考量：此情況課稅事實欲證明至百分之七十以上之「接近真實」有困難，而為使具有相同能力者負擔相同稅賦，例外允許稽徵機關以推計方式核課⁷³。

第二目 協力義務違反不可歸責納稅義務人者，仍得推計課稅

此外，在前開未履行協力義務而推計課稅之情形，是否以該協力義務之違反係出於「可歸責於納稅義務人」者為限？

對此，學者陳清秀認為：倘若納稅義務人之帳簿憑證因火災、地震或水災，

⁷¹ 陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102年5月，頁294-295。類似規定亦可個別參照德國營業稅法等規定。

⁷² 有論者認為所得稅法第一項第五類第五款規定之：「財產出租，其約定之租金，顯較當地一般租金為低，稽徵機關得參照當地一般租金調整計算租賃收入」，其所稱之「當地一般租金調整」，與前開第四款之「當地一般租金調整」均為推計課稅之規定（陳清秀，稅法總論，元照，1997年9月，頁83）。然該條規定之性質應係針對「租稅規避行為之常規調整」，即納稅義務人以不合常規之租賃契約規避其租稅負擔，是以其租金約定不足以反應其納稅能力，應適用稅法之不規避性予以調整，其不容納稅義務人舉反證推翻，是以避稅行為之「租金調整」與推計課稅之「租金推估」（即納稅義務人未盡協力義務，致稽徵機關核實調查有困難，而逕以間接證據推估其租金所得）不同，參閱葛克昌，租金管制與所得調整，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁410-413。

⁷³ 相同見解，楊保安，所得稅法推計課稅法律問題之研究，東海大學法律研究所碩士論文，2006年7月，頁31。

或遭有關機關調閱帳籍等不可抗力因素而滅失者，致其以無法核實認定課稅基礎者，應屬依其性質在客觀上不能進行調查與計算之情形，仍得推計課稅⁷⁴。而依營利事業所得稅查核準則第十一條第二項前段規定：「營利事業當年度關係所得額之全部或一部之原始憑證，因遭受不可抗力災害或有關機關因公調閱，以致滅失者，該滅失憑證所屬期間之所得額，稽徵機關得依該事業前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定之」，亦認縱使納稅義務人因「不可抗力」之災害致無法提出帳冊憑證者，稽徵機關仍得依該事業前三個年度純益率之平均數，予以推計核定，故因納稅義務人協力義務違反而稽徵機關得推計課稅者，尚不以該義務之違反係可歸責於納稅義務人為限。

我國實務亦持相同見解，如最高行政法院九十七年度判字第九四八號判決即認為：「原始憑證因不可抗力如火災而滅失而無從提示，亦屬未提示原始憑證之一種態樣，故查核準則第十一條第二項前段所定，營利事業原始憑證非因其過失而滅失者，稽徵機關得依前三年度核定純益率平均數核定所得額，係執行上引所得稅法第八十三條第一項規定，所作有關計算所得額之細節性規定，自無違法律保留或租稅法律主義。所得稅採申報納稅制度之租稅，納稅義務人應依據正確之帳簿文據而為申報，稅捐稽徵機關亦應依據正確之帳簿文據而為課稅處分，亦即所謂實質課稅，惟如納稅義務人未保存該項資料或拒絕提出，自應許稅捐稽徵機關為推計課稅，稅捐稽徵機關不能因為欠缺直接具體資料而放棄課稅，否則無異形成僅對誠實保有正確資料者課稅，有違租稅公平。上訴人應提出之帳證因不可抗力滅失，固與拒不提出帳證之情節有所不同，惟被上訴人仍應就其該年度之課稅額為推估，只是推估之方式應為較有利於納稅義務人，故查核準則第十一條第二項、第三項所規定，就不可歸責之原因，無法提出帳證之納稅義務人，考量其個別屬性，以其以往納稅能力，推估其課稅所得額，原則上當較依據各該業正常營運資料所定之同業利潤標準接近納稅義務人之真實所得⁷⁵，上訴人主張查核準則

⁷⁴ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁545。

⁷⁵ 該段理由末段稱「以納稅人以往之納稅能力推估其課稅所得額，原則上當較依據各該業正常營

第 11 條所規定，乃稽徵機關自創稅基，容有誤解」。即該判決肯認納稅義務人未能履行協力義務雖係因不可抗力之事由，然基於租稅公平，仍應允許稽徵機關以間接資料推計課稅，僅其推估方式得以對納稅義務人更有利、更接近其真實所得之標準推估之⁷⁶。

綜上，本文以為，既然推計課稅「理論上」不帶有裁罰效果，而僅為課稅事實認定之方法，則應無需以納稅義務人具有故意、過失等可歸責事由為其適用前提，且如前所述，推計課稅之適用除納稅義務人違反協力義務外，倘依「事物之性質」稽徵機關不能調查或調查成本過鉅者，亦得推計課稅，而納稅義務人未履行協力義務，縱然係因火災、地震等不可歸責與己之事由，稽徵機關已得證明納稅義務人確實有「營業」之事實，僅因帳冊資料已滅失，致無法依據直接證據查明其營業收入、成本以認定其營業額者，倘對此放棄租稅權者，勢必影響租稅公平甚至衍生許多道德風險，從而，倘營業人之帳籍資料滅失而無法履行協力義務，致稽徵機關有「不能查明」或「查明成本過鉅」之情者，即應允許稽徵機關以推計課稅方式核定稅捐。換言之，稽徵機關得否推計課稅，關鍵應在於「要求稽徵機關證明課稅事實至接近真實程度，是否有「不能查明」或「查明成本過鉅」之情，即是否具有『期待可能性』」，倘無期待可能性，縱然納稅義務人並無可歸責事由，仍得推計課稅之。

第三目 小結：推計課稅不以「納稅義務人未盡協力義務」為限

綜上所述，本文以為推計課稅既然有減輕稽徵機關證明程度之效果，則其適用應有特殊之正當性，始得為之，是參照德國稅捐通則第一六二條之說明，得推

運資料所定之同業利潤標準，接近納稅義務人之真實所得」，反面之意似乎承認現行實務所採用之「同業利潤標準」係較不利且不接近納稅義務人之真實所得，而帶有「懲罰效果」。然如前所述，推計課稅之目的僅係在缺乏直接證據時，得例外允許稽徵機關以間接證據推估稅基，非為處罰違反協力義務之納稅人，故推計課稅標準應盡量接近客觀、真實，不應帶有懲罰效果。就該部分之檢討詳如本章節第六項。

⁷⁶ 該案爭點另涉及：納稅義務人雖因火災致帳籍資料滅失而無法提出，但另提出會計師之查核簽證，稽徵機關對此未與調查逕予推計課稅，該推計課稅適法性之問題。此涉及推計課稅之例外性及補充性。對此，本項第二款將進一步論述之。

計課稅之類型除納稅義務人因「違反協力義務」致稽徵機關無從查明課稅事實者外，倘若依「事物之性質」稽徵機關不能調查或調查成本過鉅者，縱使納稅義務人並未違反協力義務，基於量能平等原則，仍應准許稽徵機關推計課稅。而所謂「事物之性質」，其觀察重點在於稽徵機關對課稅事實之查明是否無期待可能性，倘若稽徵機關仍得調查認定課稅事實者，應以核實課稅為優先，即不得選擇以推計方式核定。

第二項 推計方法之合理性要件

司法院釋字第 218 號解釋：「凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。．．．惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」。即已揭示雖然推計課稅是稽徵機關無法查明課稅基礎而無法核實課徵下，為顧及租稅公平性不得已之核定方式，然推計之標準不得毫無依據，仍應盡力求客觀、合理，避免推計失真致過度犧牲實質課稅、侵害租稅之公平。

以下將以實務判決肯認之推計方法及學說對其合理性之批評，並嘗試以此歸納出推計課稅合理性之標準。

第一款 推計方法應先為「推計調查」，不得憑空推估

首先，推計之方法不得毫無依據、憑空推估，而應先為推計之調查。學說上有論者爰引日本學者吉良實見解，認為：倘稽徵機關已證明推計課稅具有「必要性」者，稽徵機關固然取得推計課稅之權限，然非謂稽徵機關可以恣意憑空推估，而仍應進行「推計調查」，以掌握確實之推計基礎資料及推計基礎數值，作為具體推計方法之基礎⁷⁷。德國學界亦認為倘若稽徵機關在無任何資料可供使用的情況下進行推計，此種推計結果應不可使用，但倘若稽徵機關透過財政行政蒐集相關企

⁷⁷ 李建政，推計課稅之研究—以稅務訴訟證據法則為中心，國立中正大學財經法律研究所碩士論文，2009 年 4 月，頁 110；轉引自吉良實，推計課稅の法理—裁判例を中心として，第一版，昭六二，中央經濟社，頁 80-81。

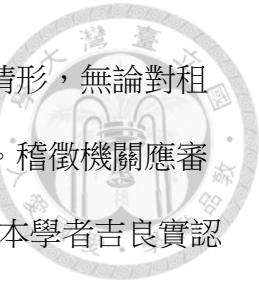
業之基數並相互比較（如我國之同業利潤標準表），在沒有其他證據足供調查使用的情況下，原則上就課稅事實上部分，應可成為法官心證之基礎，但仍須注意到納稅義務人之特殊性，例如營利事業之位置、通路可能性等，以使推計標準能盡可能接近真實，確保推計課稅不過度侵害核實課徵原則⁷⁸。

實務上，改制前行政法院五十四年判字第一七九號判例即謂：「本件原告既自承未設帳簿，經被告官署派員就地調查，又無何項憑證可供稽核，依所得稅法第八十三條之規定，被告官署固得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額；但依同法施行細則第七十二條規定，同法第七十九條所稱查得之資料，係指納稅義務人之收益損費資料。又依同細則第七十三條規定，同法第七十九條所規定之同業利潤標準，應由省區（直轄市）稽徵機關擬訂，報請財政部核備。關於同法第八十三條所規定之查得之資料及同業利潤標準，當亦作同一之解釋。被告官署核定原告五十一年度所得額，既無同業利潤標準可資依據，亦未查得原告之具體收益損費資料，僅憑空認定原告執行獸醫業務情況較另一同業為佳，即提高核定其所得額，於法自嫌無據」，即明白揭示所得額之推估縱得不依同業利潤標準，但不得未經調查逕予核定對人民更為不利之結果，堪認的論。

第二款 推估方法應合乎客觀性及經驗法則

再者，依前開釋字二一八號解釋，推計方法應客觀、合理，不得背離經驗法則，蓋推計課稅雖為實額課稅之例外，然其推計之標準稽徵機關應力求接近實額課稅數額。德國租稅通則第一六二條第一項後段即謂：「估計課稅基礎時，應參酌一切對估計具有重要性之情形」，學者進一步認為該段係指估計之結果在整體上必須合於邏輯、經濟上可能及合於情理，而具有說服力，不得違反思維及一般經驗法則，申言之，據以估計課稅基礎之可靠事實越多，所估計之結果將越接近

⁷⁸ Peter Bilsdorfer, Die Bedeutung von Schätzungen für das steuerstrafund-ordnungswidrigkeitstricht, DStZ 1982, S.299；翻譯參考：黃奕超，推計課稅之適用範圍－兼論最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議之適用現況，臺灣法學雜誌，第二二九期，頁23。



真實。因此，稽徵機關為估計時，應參酌一切對估計具重要性之情形，無論對租稅義務人有利或不利，稽徵機關至少應對課稅基礎之部分為調查。稽徵機關應審酌所有已取得所有具有證據力之資料、憑證及納稅人之陳述⁷⁹。日本學者吉良實認為推計方法合理性及其選擇為推計課稅之適法要件，倘推計課稅方法之選擇於具體個案之納稅義務人有不合理狀況者，該推計課稅應屬違法⁸⁰。

第三款 推計方法較同業利潤標準更不利於納稅義務人者，推定違反 合理性

我國實務上曾有判決認為：倘稽徵機關所採行之推計方法偏離同業利潤標準而對納稅義務人更為不利者，可推定稽徵機關推計之結果有違反客觀性。申言之，稽徵實務上常見稽徵機關以「站崗」方式抽查營利人一定期間之營業額，並以其抽查之結果推計營業人一段時間之營業額，然各產業均有淡、旺季，而一般餐廳或零售業者之營業額也受到天氣、景氣等因素影響，單單以短期間內站崗抽查所得之結果推計營業人，即可能有失客觀。對此，臺中高等行政法院九十五年度訴更一字第一號判決即謂：「營業人經證明申報之銷售額顯不正常時，稽徵機關得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額，此一推計稅額之規定，與所得稅法第 83 條第 1 項規定類似，參照司法院釋字第 218 號解釋意旨，該規定與憲法第 19 條規定之本旨並不抵觸。然據此以推計核定銷售額時，仍應本諸經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際銷售額相當，以維租稅公平原則。首揭條文（營業稅法第 43 條第 2 項）既明定『主管稽徵機關得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之』，則主管機關於核定其銷售額或應納稅額時，即應同時參照同業情形與前述有關資料，綜合加以評估，而

⁷⁹ 陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 292、294、297-298。

⁸⁰ 吉良實著、李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（下），植根雜誌，第 11 卷第 21 期，1995 年 2 月，頁 58。

不能僅憑實地抽查該業者所獲銷售額，作為評估其當期營業額之依據。蓋飲食業者每日之營業額不可能相同，僅以實地抽查數日所獲營業額為基準，按比例推算兩個月一期之營業額，恐偏離事實，違背經驗法則」⁸¹。

而就所得稅之推計標準，高雄高等行政法院九十年度訴字第一九〇五號判決更明確指出：「稅捐稽徵機關核課稅捐，須具備稅法所規定之一定要件者，始有課稅處分之權能，其欲主張稅法所規定之法律效果者，即應就該規定之要件，負舉證責任。查營利事業所得稅，係就營利事業年度收入總額減除各項成本費用、損失及稅捐後之所得淨額計徵之，故交易所得之事實，係屬課稅要件，稅捐稽徵機關為課徵所得稅，即應就納稅義務人之交易所得資料負舉證之責。按稅捐稽徵機關若能自納稅義務人之帳冊憑證中直接獲取充分課稅資料，以從事交易事項之逐項核對時，固容易正確核算課稅所得額，達成實額課稅之目的。惟若於帳冊憑證記載不正確、不完全或全部、一部未能提示時，欲採用上開直接舉證方法，洵屬窒礙難行，為確保課稅之公正、公平，維護國家稅收及實現量能課稅原則，不得已始認允稅捐稽徵機關得以間接所得資料推算所得額課徵所得稅，我國所得稅法第八十三條第一項、第七十九條即屬上開間接證明推計課稅方法之明文規定。職故，所得稅法關於推計課稅之規定，係為發現客觀真實、減輕稅捐稽徵機關證明程度所設，其旨非謂容許稽徵機關得以恣意或臆測之方法認定所得，對於推計

⁸¹ 類似案例可參酌高雄高等行政法院判決八十九年度訴字第二七五號判決。實務上亦曾有稽徵機關僅以未記載每月營業收入、成本之「盈餘分配表」推計營利事業所得，而遭法院以違反客觀性撤銷原處分之案例，如高雄高等行政法院九十年度訴字第一九〇五號判決：「被告如依上開所得稅法規定以查得之資料核定納稅義務人之所得額者，必該查得之資料符合同法施行細則第七十二條所定屬於納稅義務人之收益損費資料，且經合法調查而足信其正確性無虞者，其推計核定之方法與結果，始謂合理。查本件被告重新核定原告八十五年度課稅所得額二、八四五、七六〇元，無非以高雄市調查處查扣原告內部記載每月損益金額之『球館盈餘分配累計表』為憑，並以：盈餘係營業收入減去營業成本及費用之利得，故其依據球館盈餘分配累計表之記載核定本件課稅所得額，並無違誤云云置辯。然詳觀該球館盈餘分配累計表，僅記載原告八十一年十一月至八十五年九月間之本期(每月)損益金額，至於原告每月營業收入、營業成本如何，及有否營業外之收入、支出，則付之闕如。按諸企業會計原理之損益方程式，本期損益之計算係以收入總額扣除各項成本、費用及支出，是徒憑該記載不全之盈餘分配累計表，實無從查知所載本期損益是否係循會計常規計算得出，則該表數據值真確與否，尚非無疑。被告僅憑該正確性堪慮之本期損益數據，即重新核定系爭課稅所得額，實難認其推估已屬合理。」



之方法與結果之合理性，稽徵機關仍應予以證明。故稅捐稽徵機關因納稅義務人未盡其提出課稅所得資料之協力義務，而欲按所得稅法第八十三條第一項規定依查得資料或同業利率標準推估其所得額時，舉凡查得資料之正確性、推計方法之妥當性與適切性、推論過程合乎一般經驗及論理法則，均應被證明已達合理可信之程度，始得謂稽徵機關業盡其舉證之責」。推計課稅係屬課稅事實之推定，其目標在發現最大概然性之正確結果，為謀租稅公平，推計方法應選擇最接近實額課稅者，且稽徵機關應證明推計課稅之必要性及合理性存在，此為推計課稅之指導原則。而從上開二判決可知，稽徵機關以查得資料所為之推計標準，倘較同業利潤標準更為高估者，稽徵機關至少應對該推計標準之「客觀性及合理性」負更重之證明義務。

再者就推計方法之「種類」為何？我國所得稅法第八十三條第三項規定：納稅義務人未盡協力義務，稽徵機關得依「查得之資料」或「同業利潤標準」核定其所得額，依該條文義推計方法似乎僅限該條所列舉的兩種。惟查，推計標準是否適法合憲，法院審查之重點仍應回歸該標準是否客觀合理並考量納稅義務人之特殊性，至於推計之方法為何，應屬技術性、細節性事項，不應作過度嚴格之規範⁸²，司法院釋字第二一八號解釋劉鐵錚大法官之不同意見書即認為：「推估計算方法，參考外國立法例，原不以查得資料或同業利潤標準為限，其他合理可行之方法或標準，法律並不禁止，換言之，上引條文所採之推估計算方法，應解為例示規定，而非列舉規定，方為適當」。如德國稅捐通則第一六二條第一項即規定：「估計課稅基礎時，應斟酌一切對估計具有重要性之情形」⁸³、美國內地稅法第 446 條（b）項亦規定：「如納稅義務人未依常規使用會計方法、或其所使用之會計方法無法正確反應其所得額，則其應稅所得應由機關審酌其他足以正確反應其所得

⁸² 劉士昇，推計課稅規範基礎之研究--以釋字第二一八號解釋為中心，中原大學財經法律學系碩士論文，2000 年 6 月，頁 76-77。

⁸³ 翻譯參考：陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102 年 5 月，頁 292-293。

額之方法計算之」⁸⁴，而美國單就推計課稅之方式至少有淨值證明法、現金消費額法、百分率法、單位數量法、銀行存款額法等五種以上之方式⁸⁵。是以，所得稅法第八三條第三項所例列之推計方法，解釋上應僅為「例示規定」，縱使稽徵機關以其他方法推估，只要該方法足以客觀合理反應納稅義務人之課稅基礎，即屬適法。

至於推計方法之選擇，依所得稅法第八十三條第三項規定，似屬稽徵機關之裁量權，就此，最高行政法院一〇一判字第九八五號判決意旨認為：「推計之方法，可能有多種選擇，適當之推計方法，固應本經驗法則，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，稽徵機關對納稅義務人課稅所據具推計課稅性質之規定，固須合於上開原則；惟推計方法之選擇，屬立法選擇事項，納稅義務人並無選擇之權」，即認為推計方法屬稽徵機關之裁量權，納稅義務人就推計方法並無選擇權。本文同意該判決之結論，惟需說明者為，倘納稅義務人可提出反證說明有其他推計方法較稽徵機關所採之方法更為客觀合理，稽徵機關即應依據該推計方法重新核定稅基，以合於司法院釋字第二一八號解釋之意旨。

第三項 推計課稅之前提要件應由稽徵機關舉證

推計課稅之要件為：稽徵機關對課稅事實之查明無期待可能性、課稅客體已

⁸⁴ 美國內地稅法第 446 條 (b) 項之規定原文：「If no method of accounting has been regularly used by the taxpayer, or if the method used does not clearly reflect income, the computation of taxable income shall be made under such method as, in the opinion of Secretary, does clearly reflect income.」

⁸⁵ 美國關於推計課稅態樣，約有下列五種：

- (一) 淨值證明法：此法係依據納稅人之課稅年度終了時之資產淨值對該年度開始時所增加之金額，與其本年度中各項消費支出之金額合計之總額，推計其所得。
- (二) 現金消費額法：此法係以納稅人在課稅年度期間所支出之消費金額，所超過其所申報之所得額之差額，推計為未申報之所得額。
- (三) 百分率法：此法係以納稅人以往年度結算申報書或同業納稅人之申報書所示之成本、收入、毛利及淨利等之各種百分率，與此納稅人現年度所申報者相互比照，以推計其所得。
- (四) 單位數量法：此法係依銷貨量、用料量、員工數、耗電量等之計算單位，求得每一單位之所得額或生產量等，據以推計其全部所得額。
- (五) 銀行存款額法：此法係將銀行存款之全部金額中，減除顯非所得構成性之部分後，推計其所餘部份為課稅所得。

以上參酌司法院釋字第二一四號解釋劉大法官不同意見書；盧欽滄，稅務調查與間接證明法，文筆書局，六版，2001 年 1 月，頁 8-1 以下；陳清秀，推計課稅判決之研討—以所得稅為中心，收錄於：臺灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，頁 195-215。



經證明等二要件為其「必要性」之前提，且應先為「推計調查」、推計方法之選擇應需合乎「客觀、合理及經驗法則」以合於「合理性」之前提。然需進一步釐清者為：倘徵納雙方就個案是否合於推計課稅要件有疑義不明者，應由何方負舉證之責？對此，本文以為推計課稅既然為核實課徵之例外，而其效果係減輕稽徵機關之證明程度，故對該適用之前提要件，應由稽徵機關負舉證之責。

實務上，最高行政法院九十五年判字第一二一八號判決亦支持此見解，該判決謂：「於實額課稅，稅捐機關原則上應就租稅之發生負舉證責任，於推計課稅，除須具備帳簿文據不完備、帳簿記載內容難認為正確性可信性，納稅義務人對於租稅調查不盡協力義務等要件外，稅捐機關應就推計課稅之『必要性』及數額計算之『合理性』負舉證責任」；臺中高等行政法院九十一年度訴字第一〇〇號判決意旨亦認為：「營業稅法第二十三條規定係未使用統一發票之營業人，主管稽徵機關查定其銷售額，並用以核定其所得額之方法，屬推計課稅方法之使用。稽徵對於其所用推計課稅方法之合理性，無法為有效之舉證時，即應認稽徵機關，未能就稅捐構成要件事實，加以證明」，均認為稽徵機關欲適用推計課稅，應先就推計課稅之前提要件負舉證責任，其見解值得贊同。

第四項 推計課稅不受法律保留原則之拘束

稽徵機關在法無明文時，得否推計課稅？換言之，我國並無如德國稅捐通則第一六二條第一項有通案性推計課稅之規定，且我國個別稅法中並非均有推計課稅規定，是以在無推計課稅規定之稅種（如營業稅法），稽徵機關得否依「類推適用」其他稅法就推計課稅之規定（如所得稅法第八十三條）？

對此，我國學說有不同見解。黃茂榮大法官採否定說，認為應有法律明文規定，蓋推計課稅對如何證明課稅事實之有無至關重要，對於納稅義務人之權利有重大影響，所以，縱使在納稅義務人違反申報或提示帳簿、文據之協力義務時，

有容許稅捐稽徵機關推計課稅的必要，其適用還是要有法律明文規定為妥⁸⁶。

然學者葛克昌氏則從租稅公平之角度，主張應允許稽徵機關類推適用，其謂世界各國大都承認此種間接證據方法之際，此種漏洞應予填補。按此種方法在刑法中自不可採，但稅法與刑法本來就無法等量齊觀。故在此種稅法中法律漏洞，宜基於「量能課稅原則」之負擔平等予以填補，否則租稅之社會公平原則何能維護⁸⁷。

學者陳清秀亦採肯定見解，認為：財政部在欠缺法律授權下，仍應得本於職權發佈課稅事實認定之基準（類型化行政規則，行政程序法第一五九條），進行有關課稅基礎之推計，蓋推計課稅只是一種事實上推定，乃是認定事實中的一種手段，未必需有法律依據，在個別稅法欠缺名為規定推計課稅之情形，如果有推計課稅之必要，因為欠缺可信賴之調查資料，而無法實額課稅時，則以適當合理之方法，進行推計課稅，尚非法所不許⁸⁸，即陳清秀氏認為推計課稅僅為稅基事實認定之方法，故縱無法律明文，仍應允許以推計方式計算課稅基礎。

司法院釋字第二一八號解釋理由書中謂：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸」，自該號解釋內容觀之，大法官似乎肯認「凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關『當然即』得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額」，不須另有法律明文為其規範基礎。準此以言，現行推計課稅依釋字二一八號解釋，縱無實定法依據，仍得為之。然實務上仍有採否定說者，認為推計課稅倘法無明文者，即不得適用，如高雄高等行政法院九十四年度訴字第五八六號判決：「所得稅法第八十三條第一項規定……，即所謂之推計課稅，係

⁸⁶ 黃茂榮，稅捐法規之違憲審查，收錄於：氏著，稅法總論（第二冊），2005年10月，植根，頁235。

⁸⁷ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁177以下。

⁸⁸ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010年9月，頁547。



規定於所得稅法第三章營利事業所得稅之章節，本件係營業稅事件，並無推計課稅之適用」，該見解並獲最高行政法院九十六年度判字一三九六號判決予以維持之。

比較法上，日本最初採申報納稅時，其所得稅法及法人稅法並未有推計課稅之規定，然於調查資料有欠缺時可否以推計方式核定，即曾引發爭議，就此日本最高裁判所裁判認為：「所得稅法在可信賴之調查資料有欠缺，而無法實額課稅時，並未禁止以適當合理之推計方法算定所得額，從不允許僅因為無法掌握納稅義務人之所得、未具備充分之資料，即放棄課稅，亦屬當然之理，也不是因為昭和二十五年在同法第四十六條之二中設置所得推計之規定才能推計。如此就法律所定之課稅標準之決定，若對於採用法律所容許之推計方法，論其違反憲法第八十四條之規定者，不過是假借憲法之名，而非難所得稅法之解釋適用而已」，即日本最高裁判所認為日本所得稅法第四十六條之二之規定屬「確認規定」，非「創設規定」，換言之，在無法核實認定所得額時縱無法律明文，亦得推計課稅⁸⁹。

本文以為，此爭議誠如學者葛克昌所言，實為形式法治國與實質法治國之衝突於稅法上之體現，稅捐負擔固然是對人民無對價給付之公法上金錢給付義務，而需受「稅捐法定主義」之拘束，然而，稅法之目的在於「公平分配稅捐負擔」，即使所有納稅義務人在稅捐課予之前後負擔能力相同，不干擾市場自由競爭秩序，與刑法「抑制人民犯罪」，而需法有明文以使民知其規範以避免犯罪」之目的迥異。故稅法之法律保留僅需以人民有預見可能已足，是以，「租稅法定主義」之法律保留密度自較「罪刑法定主義」為寬鬆，故稅法並無如刑法有嚴格禁止類推適用⁹⁰。從而，雖然營業稅法等個別稅法並無明文規定得否推計課稅，然回歸前揭

⁸⁹ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1998年6月，頁154-155。

⁹⁰ 司法院釋字第四七四號解釋於公法上時效制度上，認為法律無明文規定者，應得依序類推適用其他公法、民法之規定，學者亦認為此為大法官明文肯認不利類推於行政法領域有其適用，該解釋離由書謂：「時效制度不僅與人民權利義務有重大關係，且其目的在於尊重既存之事實狀態，及維持法律秩序之安定，與公益有關，須逕由法律明定，自不得授權行政機關衡情以命令訂定或由行政機關依職權以命令訂之…。在法律未明定前，應類推適用公務人員退休法、公務人員撫卹法等關於退休金或撫卹金請求權消滅時效期間之規定。至於時效中斷及不完成，於相關法律未有



稅法目的一該法律漏洞之填補是否有助於負擔公平及維護市場公平競爭，且更有助於納稅義務人對「法」之信賴保護，以維護法之安定性，結論上，本文以為似應允許稽徵機關以類推適用所得稅法等其他稅法之規定，否則僅以法無明文即放棄課稅權，反破壞租稅公平及納稅義務人對稅法之信賴。

第五項 推計課稅之法律效果

第一款 事實上推定

證據法上就「事實推定」，可分為事實上推定及法律上事實之推定⁹¹，二者法律效果殊異，故在論及推計課稅之稅基事實推定效果時，應先說明兩種事實推定之意義。「事實上推定」係指法院根據「經驗法則」（大前提），依已證明之間接事實（小前提），推理認定主要事實（涵攝）之過程。此推導過程即為事實上推定之過程，同時也是法官自由心證之過程。事實上推定僅為法官依經驗法則推論得出待證事實之真偽，其與當事人間舉證責任之分配無涉，換言之，倘若最後法院仍無法認定事實之真偽者，仍應判決原負擔舉證責任之一方敗訴，故為使要件事實認定為真，其必須提出能直接證明要件事實之主要證據（即「直接本證」）、或提出能證明對要件事實產生推定之間接事實存在之間接證據（即「間接本證」），而對造僅需提出直接使法官對要件事實無法確信之主要證據（即「直接反證」）、或提出使法官無法推定要件事實存在之間接證據（即「間接反證」）。如以期初及期末存貨之差額，扣除正常耗損後，推估營業人之營業額。

至於「法律上事實之推定」則指當要件事實有待證明時，法律上有規定較易證明之前提事實，若證明該前提事實者，則法律上賦予其等於推定該待證事實存在之效力。是以，法律上事實之推定即賦予「證明 B 事實等於證明 A 事實」之效果，此時若當事人證明該「前提事實」（小前提），則因法律上推定之規定（大前

規定前，亦應類推適用民法之相關條文。」

⁹¹ 民事法學說上尚有「法律上權利之推定」，係指該前提事實獲證明時，直接推定權利狀態存在。如民法第九四三條「占有人就占有物權利」之推定。

提)取代法官之自由心證，使該「待證事實」等同已經證明(涵攝)。又因只要前提事實經證明者，待證事實並無陷於真偽不明之空間，法院即應認定該待證事實存在，如民法第九四四條第二項以「前後兩時為占有者」推定前後兩時之間為「繼續占有」。學說多謂法律上事實之推定具「轉換舉證責任」之效果。欲推翻法律上之推定者，對造除對前提事實提出「反證」而僅需使法院對之陷入真偽不明外，對待證事實應提出「本證」，換言之，對造需使法院對待證事實認定為「不存在」，舉證始為成功，倘若待證事實僅為「真偽不明」，依據推定之法律規定，仍應認定待證事實存在⁹²。

準此，法律允許稽徵機關以「推計」方式課稅者，僅概括性的容許稽徵機關以間接事實證明主要事實，並無舉證責任倒置之效果，且同業利潤標準之規定，僅係稽徵機關經驗法則之歸納，與前開法律上事實之推定，並不相同，故推計課稅性質上應屬「事實上之推定」。就此，我國實務似肯認此見解，最高行政法院九十八年度判字第四〇〇號判決即認：「屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務。至於納稅義務人協力義務之違反，於訴訟程序中，應僅是發生降低對造證明程度或影響法院心證斟酌之事項，並不因此發生客觀舉證責任倒置之效果」，應屬的論。

是以，稽徵機關在符合推計課稅要件之例外情形下，就稅基之證明得以機關所頒布之「推計標準」為經驗法則(大前提)，稽徵機關僅須證明「推計標準已盡可能合理客觀」且「個案之稅基適用推計標準之類型」間接事實(小前提)，即得推定「稅基數額」(結論)，稽徵機關得以類型化的推定標準，減輕課稅調查之證明程度，而得以「接近真實或最大可能的蓋然性」，替代作為「接近真實之確信」的證明程度⁹³。

惟納稅義務人倘得提出反證證明該推計數額不正確，稽徵機關即應予以調

⁹² 以上就「事實上推定」及「法律上事實之推定」之說明，綜合參酌駱永家，民事訴訟法 I，臺灣商務，九版，1999 年 3 月，頁 187 以下；駱永家，民事舉證責任論，台灣商務，1995 年 4 月，頁 124 四以下；王甲乙、楊建華、鄭健才，民事訴訟法新論，自版，2003 年 8 月，頁 412 以下。

⁹³ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆，2002 年 8 月，頁 173；吳東都，德國稅務行政訴訟，九十八年度最高行政法院研究報告，司法院，2009 年 11 月，頁 103。



查，倘證明屬實仍應以核實課徵優先。對此，我國稅法多有規定，如所得稅法施行細則第十七條第二項：「個人出售房屋，『如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件』者，其財產交易所得之計算，依本法第十四條第一項第七類規定核實認定；其未申報或未能提出證明文件者，稽徵機關得依財政部核定標準核定之」、同細則第十七條第一項：「本法第十四條第一項第六類（自力耕作、漁、牧、林、礦之所得）所定成本及必要費用之減除，納稅義務人『有完備會計紀錄及確實憑證』者，應依申報數核實減除；其無完備會計紀錄及確實憑證者，稽徵機關得依財政部核定之標準調整之」，均為適例，其餘如遺產及贈與稅法施行細則第十三條：「被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款『不能證明其用途』者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅」，所得稅法第二十八條之規定：「製造業耗用之原料超過各該業通常水準者，其超過部份『非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實』者不予以減除」，同法第六十六條第二項規定：「納稅義務人對於各種資產之估價『不能提出確實證明文據』時，該管稽徵機關得逕行估定其價額」，依其反面解釋，均允許人民提反證推翻稽徵機關之推計核定。

然而，我國稅法中，亦有部分規定不容許納稅義務人舉反證推翻推計之事實，形同「擬制稅基」之效果者，如土地稅法第三十條第二項就土地增值稅之規定：「申報人申報之移轉現值，經審核低於公告土地現值者，得由主管機關照其自行申報之移轉現值收買或照公告土地現值徵收土地增值稅」，換言之，依該條規定土增稅之納稅義務人似無舉反證推翻公告現值而改以申報值課稅之權利。然而，立法者固然得因調查困難及稽徵經濟等考量，減輕稽徵機關之證明負擔，但倘為此完全犧牲實質課稅及量能平等負擔原則，自非憲法所許，該條規定排除移轉現值可能低於公告現值之個案情形，已逾越推計課稅之界限，而有未恰。對此，即有學者呼籲該條應盡速修法，且認為在修法前，基於合憲性解釋原則及稅捐稽徵法第十



二條之一第一項所揭示之公平課稅原則，解釋上仍應允許土地增值稅申報人舉反證推翻稽徵機關依公告現值所核定之稅基⁹⁴。

綜上，因推計課稅僅生「事實上之推定」之效果，並未移轉當事人間舉證責任，故納稅義務人所提出之反證僅須使法院對稅基之確信發生動搖，稽徵機關就課稅基礎事實之舉證即屬失敗，而有從新舉證之必要。

第二款 推計課稅不應帶有裁罰效果

推計課稅係出於國家「依法課稅」、「量能平等負擔」及稽徵之大量行政下，因行政資源有限性不得不然的妥協制度，然仍不得過度侵害實質課稅原則，故稽徵機關之推計標準應盡可能接近納稅義務人之真實負擔能力，司法院釋字第二一八號解釋即已揭示推計標準應合於「客觀合理原則」，換言之，推計課稅固然不應低估納稅義務人之稅基，以維國家稅捐債權，但也不應高估其課稅基礎，否則該推計標準將因欠缺客觀合理性，進而破壞量能平等負擔原則而有違法違憲之虞。

我國推計課稅方法中，依同業利潤標準推估是實務上最為常見之核定方法，同業利潤標準之訂定，依所得稅法施行細則第七十三條規定：「本法第七十九條及第八十三條所定同業利潤標準，由財政部各地區國稅局訂定，報請財政部備查」，而現行〈營利事業所得額暨同業利潤標準及擴大書審純益率〉係由財政部各地區國稅局邀集各工會，並依各業界領導事業所提出之相關營業所得、成本數據作為參考而訂定，然而，所訂出之標準往往高於業界平均營收，而產生形同「懲罰」之效果。申言之，依同業利潤標準所推估之稅基，長年來有「利潤率偏高、費用率偏低」現象⁹⁵，以 100 年營利事業所得額暨同業利潤標準為例，標準代號 2711-11 之資料微處理機製造業，其擴大書審純益率、所得額標準、毛利率、淨利率及費

⁹⁴ 柯格鐘，稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文，1998 年 6 月，頁 165。

⁹⁵ 蔡朝安、王萱雅，從納稅人權利保護論「推計課稅」與「裁罰」，收錄於：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，元照，2011 年 3 月，頁 112-114；蔡孟彥，應減少推計課稅實質懲罰效果，稅務旬刊第 2050 期，2008 年 9 月 10 日，頁 21-28。



用率分別為 6%、10%、30%、18% 及 12%；又於房屋交易所得推估部分，依〈一百零一年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準〉，於新北市三重區、土城區、蘆洲區等八個區，其房屋交易所得以房屋評定現值之 28% 計算，臺北市之房屋交易所得更高達房屋評定現值之 42 至 48%。是以，現行推計課稅標準已普遍性高估納稅義務人之稅基數額，已有「假推計之名，行處罰之實」而帶有懲罰效果，不僅違背司法院釋字第二一八號所揭示之「客觀合理原則」及推計課稅之立法原意，甚至有違反處罰法定主義之嫌。

對該現象，學者陳清秀批評：基於禁止恣意原則所推導之推計課稅界限，推計課稅不應作為督促稅捐申報義務之強制手段，也不應對納稅義務人進行不利負擔之「懲罰性推計課稅」。但為避免納稅義務人不履行協力義務反而獲得稅捐利益，其認為應容許稽徵機關在推計之合法限度內，允許稽徵機關從高核定，以保全稅捐，例如所得稅法第二十七條規定之進銷貨為保存憑證，得按最低價格核定其進貨成本，或按最高價格核定其銷貨價格⁹⁶。

學者黃士洲亦呼籲：現行實務之推計核定如同業利潤標準，從高核定所得額，懲罰不盡協力義務之納稅義務人，違背釋字第二一八號解釋所揭示之客觀合理原則。至於稽徵機關因納稅義務人不履行協力義務致調查困難，黃氏進一步主張倘該協力義務未履行係可歸責於納稅義務人者，雖無法直接強制其履行，但也不應容忍其藉此獲得租稅上利益，固在手段上得仿效行政執行法之間接強制，科予納稅義務人「怠金」，以敦促其履行⁹⁷。

是故，本文以為現行同業利潤標準及執行業務費用標準等推計標準應盡速檢討修正，推計課稅標準應能合於納稅義務人之真實負擔能力，使推計課稅回歸原有「推估課稅基礎」之制度目的，始為適法。

⁹⁶ 陳清秀，稅法總論，六版，元照，2010 年 9 月，頁 553。

⁹⁷ 黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：葛克昌（編），納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆，2011 年 11 月，頁 70 以下。



第六項 小結--推計課稅合憲性之再思考

所得稅法第七十九條、第八十三條後段雖規定納稅義務人未履行申報、提示帳簿文據等協力義務者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準等方式，推計核定其所得額，且釋字第二一八號解釋文中，亦以「凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額」為由宣告推計課稅合憲。我國多數學者及實務亦多認為推計課稅之合憲性基礎即在「**納稅義務人協力義務之違反**」，如最高法院九十七年度判字九四八號判決即謂：「採申報納稅制度之租稅，納稅義務人應依據正確之帳簿文據而為申報，稅捐機關亦應依據該帳簿文據而為課稅處分，亦即所謂實額課稅。惟如納稅義務人並未保存該項資料或拒絕提出，致稅捐機關無從依據直接具體之資料為課稅處分者，自應許稅捐機關為推計課稅。蓋稅捐機關不能因為欠缺直接具體資料而放棄課稅，否則無異形成僅對誠實保有正確資料者課稅，有違租稅公平」⁹⁸。

然而，協力義務之違反固然可認為係推計課稅之構成要件之一，然是否可以此證成推計課稅之合憲性基礎即在於「不能使未履行協力義務之納稅義務人反因此獲利」？換言之，多數說以「納稅義務人違反協力義務致稅基無法查明」，而推導出「基於維護量能負擔原則且不使不誠實之納稅義務人獲利，應以推計核定方式計算其稅基」之論述，固然無誤，但是否得依此反推得「推計課稅之合憲性依據在於納稅義務人違反其協力義務」，即有爭議。首先，邏輯上 p （違反協力義務） $= q$ （得推計課稅）⁹⁹，實無法反向推導出 $q = p$ ，是以，縱然認為違反協力義務為推計課稅之構成要件，亦非得以此反推違反協力義務即為推計課稅之合憲性來源。

對此，學者葛克昌即認為推計課稅之合憲性依據應非僅為協力義務之違反，而應從稅捐調查程序中納稅義務人「**資訊隱私權保障**」之觀點切入¹⁰⁰。

⁹⁸ 同見解，參閱該院一〇一判字第九八八號判決、九十四年度判字二〇三〇號判決。

⁹⁹ 此係以多數說學者之見解推導。然本文認推計課稅不以協力義務違反為必要，詳見本節第一項第三款以下說明。

¹⁰⁰ 葛克昌，稅務調（檢）查權之行使及其憲法界限，月旦法學教室，第八六期，2009年12月，

「資訊隱私權」依司法院釋字第六〇三號解釋係為維護人格發展與人性尊嚴所不可或缺之基本權，該解釋理由書謂：「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第二十二條所保障，其中包含個人自主控制其個人資料之資訊隱私權，保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權」。而就資訊隱私權之限制，該號解釋進一步認為資訊隱私權之保護固非絕對，國家雖得基於公益目的於必要範圍內加以限制，然就資訊隱私權之限制仍需合於憲法要求：「隱私權雖係基於維護人性尊嚴與尊重人格自由發展而形成，惟其限制並非當然侵犯人性尊嚴。憲法對個人資料隱私權之保護亦非絕對，國家基於公益之必要，自得於不違反憲法第二十三條之範圍內，以法律明確規定強制取得所必要之個人資料。至該法律是否符合憲法第二十三條之規定，則應就國家蒐集、利用、揭露個人資料所能獲得之公益與對資訊隱私之主體所構成之侵害，通盤衡酌考量。並就所蒐集個人資料之性質是否涉及『私密敏感事項』、或雖非私密敏感但『易與其他資料結合為詳細之個人檔案』，於具體個案中，採取不同密度之審查。而為確保個人主體性及人格發展之完整，保障人民之資訊隱私權，國家就其正當取得之個人資料，亦應確保其合於目的之正當使用及維護資訊安全，故國家蒐集資訊之目的，尤須明確以法律制定之。蓋惟有如此，方能使人民事先知悉其個人資料所以被蒐集之目的，及國家將如何使用所得資訊，並進而確認主管機關係以合乎法定蒐集目的之方式，正當使用人民之個人資料」。從而，依該號解釋，國家就資訊隱私權之限制，應受憲法第二十三條比例原則之拘束，除需基於「公益」之目的外，尚需衡酌所限制之個人資料是否涉及「私密敏感事項」之隱私權核心，

或雖非私密敏感但「易與其他資料結合為詳細之個人檔案」予以不同密度之審查標準（即隱私權審查標準之寬嚴取決於所涉及者是否私密敏感而定）。

從而，「稅捐調查」係對納稅義務人之課稅要件事實蒐集相關資料，自屬對個人私經濟活動資訊隱私領域之干預，揆諸前開解釋理由書，該干預除需合於形式法治國原則（即依法行政）外，更應受實質法治國原則（比例原則）之審查¹⁰¹。

首先，就目的正當性而言，稅捐調查程序之目的係為實踐量能平等負擔原則以收取稅捐，而「租稅」是現代法治國家平衡國民與國家間隸屬關係與人民自由權保障最重要之工具¹⁰²，故其目的無疑為重要之公共利益。

再者，就手段與目的間之審查，稽徵調查既然對納稅義務人之資訊隱私權有所侵害，自非得由稽徵機關任意為之，而應有其憲法界限。即有學者認為稽徵機關所得調查之範圍應限於「可稅收入」之課稅事實，超出此範圍之經濟利益，稽徵機關不得予以調查，申言之，稅捐具有可稅性，非在於行為人因此取得經濟自由，而在於法律共同生活體對其所得之產生具有助益。是以，國家對人民課徵稅捐者，乃藉由稅法所規定法定要件，就納稅義務人在市場交易過程中所獲取之對價。進一步來說，稅捐本質上係私人在市場交易所取得之經濟結果，國家進而參與分配，納稅義務人非透過公開市場所得之經濟利益，如親人患病時為其看護、免費提供房屋與朋友居住或在自家種植蔬果等，即非可稅收入，稽徵機關對該私經濟事實即無調查必要性，而構成稅捐調查權行使之界限。故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得之對價。個人財產所附有社會義務，非來自財產的增加，而出於與他人之交易。亦即，具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益。此亦所謂財產權所附有納稅之社會義務，係強調財產權人經由自我負責行為，在營業基礎上具備前述客觀要

¹⁰¹ 雖然在基本權保障中，因財產權負有社會義務，故國家對「財產權限制」其審查密度較其他基本權為寬鬆，然財產權之社會義務係針對生產工具或資源，並非針對所有權人。參閱葛克昌，稅務調查權之行使及其憲法界限，月旦法學教室，第八六期，2009年12月，頁102。

¹⁰² 租稅之目的除「取得國家財政收入」外，租稅更避免國家直接進入市場，維護市場公平，及使人民私經濟行為不致受過度干預，以保障人民自由權之積極意義。就法治國家與租稅間之關係，進一步討論請參閱：葛克昌，國家社會二元論及其憲法意義，收錄於：氏著，國家學與國家法，元照，1996年9月，頁7以下。

件，參與市場之貨品與金錢交易，在給付與對待給付間，產生可利用之私有收入，簡言之，稅捐之可稅性，在於納稅義務人利用市場營利基礎所取得之收入¹⁰³，

納稅義務人非透過公開市場所得之經濟利益，如親人患病時為其看護、免費提供房屋與朋友居住或在自家種植蔬果等，既然「非可稅收入」稽徵機關應不得介入調查，而構成稽徵機關調查權行使之界線，倘稽徵機關就該私領域調查者，應屬欠缺調查之必要性而違反行政程序法第七條。

此外，縱然稽徵機關針對納稅義務人由公開市場所得之收入，也非所有資訊稽徵機關均得調查。就一般市場上經濟行為之資訊，稽徵機關固然得在合於必要性下調查之，僅例外（如營業秘密）始加以限制。然而有些資訊如宗教信仰、性傾向、政治立場等，屬於高度敏感性隱私資訊，對該種資訊限制之審查密度應較一般性資訊更為嚴格，國家原則上不得刺探之，僅有在公共利益重大要求時，始得例外予以限制，故就該種「高度屬人性資訊」，應構成稽徵機關稅捐調查權行使之界線¹⁰⁴。論者即爰引德國聯邦憲法法院即曾在判決中強調在資訊隱私權保障之範疇，高度屬人性之資訊應較一般性資訊，可期待其更受保護¹⁰⁵。

¹⁰³ 稅捐具有可稅性，非在於行為人因此取得經濟自由，而在於法律共同生活體對其所得之產生具有助益。是以，國家對人民課徵稅捐者，乃藉由稅法所規定法定要件，就納稅義務人在市場交易過程中所獲取之對價。進一步來說，稅捐本質上係私人在市場交易所取得之經濟結果，國家進而參與分配；故所得稅所課徵者，非在利得，而在市場交易中所得之對價。個人財產所附有社會義務，非來自財產的增加，而出於與他人之交易。亦即，具有可稅性之收入，一為透過市場交易所生營業基礎，另一為對營業基礎之利用所產生收益。此亦所謂財產權所附有納稅之社會義務，係強調財產權人經由自我負責行為，在營業基礎上具備前述客觀要件，參與市場之貨品與金錢交易，在給付與對待給付間，產生可利用之私有收入，要之，稅捐之可稅性，在於利用市場營利基礎所取得之收入。更詳細論述，請參酌葛克昌，綜合所得稅與憲法，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁61-64。

¹⁰⁴ 釋字第六〇三號解釋雖宣示隱私權限制之合憲性審查，應視所涉及之個人資訊是否屬「私密敏感」事項、或雖非私密敏感但「易與其他資料結合為詳細之個人檔案」，於個案中採取寬嚴不同密度之審查標準。惟何謂「私密敏感程度」之判斷標準為何，該號解釋並未說明，然從解釋理由中「雖非私密敏感但『易與其他資料結合為詳細之個人檔案』亦應從嚴審查」以及「本案中指紋因具備高度人別辨識功能，一旦與個人身分連結而建檔將使指紋形同居於開啟個人檔案之鎖鑰的地位，因而認屬私密敏感資訊」兩段來看，大法官似乎認為所謂「私密敏感性」之判斷，應與「個人檔案公開的詳細度」成正比，蓋隱私權保障之核心，即在於「保障個人免於透明」的自由，使人民之資訊不被其他人乃至國家窺視，因此，判斷資訊是否「私密敏感」，除依該資訊之內容是否為宗教信仰、性傾向或醫療資訊等「高度敏感性個人資料」，及該資訊是否能輕易連結其個人其他資訊而定。進一步論述，參閱：黃昭元，換發國民身分證與強制全民捺指紋的憲法爭議分析，收錄於：民主、人權、國家—蘇俊雄教授七秩華祝壽論文集，元照，2005年9月，頁474-475。

¹⁰⁵ 葛克昌，稅務調（檢）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，第八十六期，2009年11月，



從而，就稅捐調查程序是否應受實質法治國原則拘束，我國釋憲實務上雖既今仍未明確承認，然而從前開稅捐調查權之行使與資訊隱私權之保障，二者間必然之緊張關係可知，稽徵機關稅捐調查權之憲法界線應在於對納稅義務人資訊隱私權之限制應合乎憲法第二十三條比例原則，且縱然稅捐法上尚無明文，仍有一般法律原則之適用。

綜上，本文以為，推計課稅之合憲性依據應與「協力義務之違反」脫鉤，回歸稅捐調查程序與資訊隱私權限制衝突來思考。申言之，稽徵機關欲對個別納稅義務人課稅事實加以調查者，其調查程序必然對納稅人之資訊隱私權有所限制，雖相較稽徵機關直接伸手進入納稅義務人私領域之強制調查，以課予納稅義務人協力義務（包含積極提供帳籍資料及消極容忍赴稽徵機關備詢）之方式，更能保障納稅義務人之資訊隱私權。然而協力義務也非任意性之義務，納稅義務人拒絕履行甚至有裁罰效果（依據稅捐稽徵法第四十六條第一項規定：「拒絕稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之調查人員調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新台幣三千元以上三萬元以下罰鍰」，納稅義務人倘無正當理由¹⁰⁶違反協力義務者並有處罰，學者有將此種稅捐核定調查程序稱之為「帶有間接強制性之任意調查」¹⁰⁷）。是以，相較於帶有間接強制性之協力義務，以推計課稅方式調查核定之課稅處分，更能保障納稅義務人資訊隱私權之侵害，也因以推計方式核定無需納稅義務人負擔保存帳簿、容忍調查等行為義務，能保留納稅義務人更多自由¹⁰⁸。故本文贊同前開學說所言，推計課稅之合憲性依據應在於其「更能保障納稅義務人之資訊隱私權」，而非僅基於納稅義務人協力義務之違反。

順此脈絡，可進一步推導出納稅義務人應有「推計課稅之選擇權」，即納稅義務人有權選擇其履行協力義務並請求核實課徵，或基於維護成本或資訊隱私權考

頁 98 。

¹⁰⁶ 本條所稱之「正當理由」為何，學者主張除釋字六四〇號解釋已揭示需法律保留外，仍須從稅捐調查對納稅義務人資訊隱私權之干預等實質法治國原則切入。更詳細論述請參閱葛克昌，前揭註，頁 96。

¹⁰⁷ 葛克昌，前揭註，頁 95。

¹⁰⁸ 葛克昌，前揭註，頁 102。



量，選擇不盡協力義務而逕依推計課稅之權利¹⁰⁹。然對此，實務至今仍持否定見解，如最高行政法院一〇一年度判字第九八八號判決即謂：「以實際成交價格 20% 計算證券交易所得額者，乃在納稅義務人未盡協力義務，而稽徵機關復查無實際成本之情形下，所得基本稅額條例第 12 條第 4 項授權稽徵機關推計課稅之權利，其非賦予納稅義務人凡有所得基本稅額條例第 12 條第 1 項第 3 款之證券交易所得時，可怠於查證，毋庸誠實申報，一律以實際成交價格 20% 計算證券交易所得額之權利」，認為納稅義務人也應以「核實申報」為優先，並無推計課稅選擇權。本文以為此乃實務向來僅將推計課稅合憲性以「協力義務違反」立基，而忽略推計課稅對資訊隱私權保障，所生之思考盲點。

¹⁰⁹ 盛子龍教授於本文口試評論時認為：倘允許納稅義務人擁有「推計課稅選擇權」，恐將導致所得顯高於同業利潤之納稅義務人，刻意選擇推計課稅，藉此合法短漏報部分所得，反有侵害平等負擔原則疑慮。惟本文以為此問題實為「資訊隱私權保障」、與「量能平等原則」價值衝突問題，而我國現行稅法中並不乏給予人民選擇權之規定，例如所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款規定納稅義務人得選擇標準扣除額或列舉扣除額申報減除；又如營業稅法第 23 條規定小規模營業人等除查定課稅外，亦得選擇申請改按一般稅額計算方式報繳營業稅；再如土地稅法第 30 條規定土地所有權移轉，申報移轉現值可選擇按公告現值或高於公告現值之市價申報；凡此均為稅法承認納稅義務人享有選擇權之例。

第三章 稅捐處罰法、稅捐債務法二元論與推計 課稅之適用



本文第二章先從協力義務之內涵、界限及其違反效果，進而說明推計課稅之必要性要件：「課稅客體已查明」及「稅基無查明可能性」及其合理性要件，並附帶說明推計課稅有無租稅法律主義適用之爭議，及其合憲性依據不應侷限於違反協力義務，而應係「資訊隱私權保障」，爬梳課稅事實調查程序中，職權調查、協力義務及推計課稅關係及其相關問題。

本章以下將特別說明自最高行政法院九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議所引發之重大爭議：稅捐債務法下「推計課稅」制度，於稅捐處罰法之適用及限制。

第一節 最高行政法院九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議及其影響

第一項 問題概說

就稽徵機關是否得以其對「課稅基礎事實」推計所得之結果，逕予認定漏稅罰之所漏稅額，高等行政法院九十年度法律座談會提案第十七號即曾做出一次決議，該次座談會之問題係：**稅捐稽徵機關以同業利潤標準之推估方式獲得之基礎事實，得否作為漏稅裁罰之依據？**甲說（肯定說）理由為：「稽徵機關之所以以同業利潤標準推估課稅所得，皆因納稅義務人不盡其協力義務，如不提供帳證，致使稽徵機關無法獲得正確之課稅基礎，倘稽徵機關已盡其調查義務，仍未能獲得必要之課稅事實時，均容許以推估之事實作為課稅基礎，則既得以推估方法課稅，自無不許以之作為漏稅處罰依據之理」，即其理由主要是認為所得稅法第八十三條第一項既已允許稽徵機關以推計方式核定稅基，並計算應補稅額，而漏稅罰又是



以所漏稅額計算處罰倍數，故推計結果當然得以作為所得稅法第一一〇條「所漏稅額」之依據；至於乙說（否定說）理由則為：「課稅事實方面，之所以容許推估課稅制度之存在，主要是基於租稅公平，以及稽徵程序上之特徵；而租稅處罰係著重於對違反租稅義務行為之制裁，因此，對其違法事實之認定，必須十分明確，始符合處罰『明確性原則』之要求，是以稽徵機關須本於職權進行調查，於獲得明確之違法事實後，才能據以處罰。至於納稅義務人是否盡其協力義務，與此並無必然關連。蓋協力義務係協助稽徵機關調查課稅之事實，有關處罰之事實，則不在此義務之範圍。故不得因相對人不盡協力義務，即得由稽徵機關自行推估事實，並作為處罰之事實基礎」，乙說清楚說明稅捐債務法與稅捐處罰法之法理並不相同，並依此推導出二點：**1、處罰事實之調查並無協力義務之適用，2、推計課稅結果不得作為處罰事實之認定基礎**。然遺憾的是，該次決議採甲說結論，且自此實務上遇此問題者，多直接爰用該次會議結論作為判決理由¹¹⁰。

然最高行政法院卻在九十五年度判字第一二一八號判決做出不同之見解，改採「否定說」，該判決謂：「如屬推計課稅，則因推計課稅原本係不可能實額課稅時所認許之概算課稅，推計者僅及於課稅之數額，並不及於課稅基礎之事實，故只能據以補稅不得據以處罰」。該判決雖未詳加論述，但已明確指出：**推計課稅所得出之稅基屬「概算」，未達處罰法所須之證明程度，故不得據以處罰**。

是在九十五年度判字第一二一八號判決做成後，實務上就此問題之見解再度形成分歧，且納稅義務人在稽徵機關以推計課稅結果認定所漏稅額之罰鍰爭議上，也多爰用該判決之見解作為上訴理由，迫使最高行政法院再於九十八年八月二十五日庭長、法官聯席會議中，再度就此問題做成決議。

¹¹⁰ 如台中高等行政法院九十四年簡字第一九〇號等判決即謂：「短漏報綜合所得稅經查獲者，依所得稅法第110條規定應處以罰鍰，不因其是否推計課稅而有不同。且稽徵機關之所以推計課稅所得，係因納稅義務人不盡其協力義務，不提供帳證，致使稽徵機關無法獲得實際之課稅基礎，倘稽徵機關已盡其調查義務，仍未能獲得必要之課稅事實時，所得稅法第83條容許以推估之事實作為課稅基礎，則既得以推估方法課稅，自無不許以之作為漏稅處罰依據之理」，其他如高雄高等行政法院九十一年度訴字第一一二八號、台中高等行政法院九十五年訴字第二五五號、台北高等行政法院九十七年度訴字第一二四九號均持同見解，且一律獲得最高行政法院維持。



第二項 九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議之結論與理由

最高行政法院九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議之間問題為：「納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，漏報財產交易所得，復未提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件，稽徵機關除依查得之資料按財政部頒定之『財產交易所得標準』，推計核定財產交易所得而核定補徵稅額外，得否再以該核定之財產交易所得核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項之規定處以罰鍰？」，即針對實務上常見之以人頭進行交易以規避所得稅之案例，依據所得稅法第八十三條，納稅義務人未申報或已申報未提出證明者，稽徵機關會依據「財產交易所得標準」推計納稅義務人之交易所得，並據此計算應補稅額，但得否再以該核定之所得額核定「所漏稅額」，復依所得稅法第一一〇條第一項之規定處以罰鍰？該次問題背後即為嘗試再次解決「得否以推計課稅方法核定之應補稅額，於漏稅罰之所漏稅額得否適用」之問題。

該次會議共提出甲、乙、丙三說。甲說為「否定說」，其理由略以：推估課稅制度，乃基於租稅公平及租稅稽徵程序之特性，由稽徵機關以推估之事實作為核課租稅之基礎，亦即據此認定之課稅所得額因係依推估方式獲得，故納稅義務人是否確有漏報所得額情事，並無確實證明；是雖因此推估而有應補徵之稅額，亦無從因之而得明確認定納稅義務人有逃漏財產交易所得情事；則依本院 39 年判字第 2 號判例所闡述：『行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。』之意旨，稽徵機關自不得依財政部核定標準之推計核定方法估計之財產交易所得額，以納稅義務人未就該項財產交易所得予以列報，認其有逃漏稅捐情事，對之依所得稅法第 110 條第 1 項規定為處以罰鍰之處分」，換言之，甲說理由和當年高等行政法院九十年度法律座談會的乙說雷同，均認為「所得額」之所以允許推計課稅降低證明程度，乃有其量能平等原則及稽徵經濟之特殊考量；而「所漏稅額」雖然是計算上是以

「應納所得額」扣除「已扣繳或申報之稅額」之結果認定，但倘若「應納所得額」是以推計核定者，其證明程度根本未達最高行政法院三十九年判字第二號判例所揭示之「確實證明」程度，則縱然「應納所得額」得以推計核定，該推計核定之結果亦無從直接援引為漏稅罰「所漏稅額」之核定。

丙說在結論上亦為「否定說」，該說略以：

1.「漏稅結果」為處罰要件而應為「確實」之證明，推計所得之結果未達處罰所需求之證明程度：行政罰處罰要件事實之證明程度係要求確實的證明，以符禁止國家僅以具有違法可能性即處罰人民之法治國家依法行政原則，本院三十九年判字第二號判例即揭示此旨。所得稅法第一一〇條第一項所規定之漏稅罰，係結果犯，以發生漏稅結果為處罰要件。此項『漏稅結果』事實，行政機關必須確實證明其存在，始得對納稅義務人依該規定為處罰。換言之，在訴訟上行政機關之舉證必須使法院就『漏稅結果』事實之存在，獲致確實之心證，其處罰始能認為合法。財政部根據所得稅法施行細則第十七條之二第一項後段規定，依其頒定財產交易所得標準核定財產交易所得，係以『推計』方式核定所得額。而稅法上之『推計』，其證明程度要求未達確實的證明，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證。因此，如無其他事證存在，僅根據財政部頒定之財產交易所得標準『推計』核定之財產交易所得額，該財產交易所得額事實之存在，尚未達到確實之證明，以此為基礎核定所得額，減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可扣抵稅額及申報自行繳納稅額後，尚有餘額而獲得之漏稅結果，此項事實之存在自亦未達確實的證明程度，即不能認依所得稅法第一一〇條第一項處罰所必要之漏稅結果之要件事實，已獲得確實之證明。

2.稽徵機關得以其他證據補強推計結果之證明程度，以合乎稅捐處罰法之要求：

在具體個案，稅捐稽徵機關如提出其他事證，以證明納稅義務人違反所得稅法第一一〇條第一項規定而有漏稅結果之事實，在訴訟上是否足以使法院就漏稅結果事實之存在，得到確實心證，則屬法院自由心證範圍。

3.倘已證明漏稅結果，就裁罰效果之證明以「蓋然心證」已足：倘依所得稅法第110條第一項處罰所必要之漏稅結果之要件事實，已經確實之證明，而得加以處罰時，因其法律效果為處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰，係以漏稅額作為裁量決定處罰額度之基礎事實，此項如同刑罰之量刑基礎事實之存在，訴訟上使法院得到蓋然心證即已足，而不以經確實證明為必要。因此，納稅義務人漏報財產交易所得，稽徵機關已確實證明漏稅結果事實存在，而得依所得稅法第110條第一項加以處罰時，得依財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，而計算出之漏稅額作為裁罰基礎」。

丙說首先就「推計課稅於租稅處罰法之適用」上，與甲說同採「否定說」，但更進一步指出：倘若稽徵機關除該推計所得額外，另提出其他事證者，則是否達「確實證明」之證明程度，即屬法院自由心證之範圍；再者，倘已證明漏稅結果，就裁罰效果（即「所漏稅額」）之證明得以蓋然性心證已足。換言之，丙說似乎希望在不破壞處罰法之「嚴格證明」原則下，以要求稽徵機關多提出一點事證之方式，再輔以行政法院自由心證原則，而由法院調查認定所漏稅額，並為此問題做解套。

惟遺憾的是，本次決議既未採甲說，亦未採修正之丙說，以恪遵處罰法法理，而仍執意採肯定說（乙說），且為回應通說對其「嚴格證明原則」之批判，最高行政法院在理由上以罕見篇幅詳列四千餘字之理由，努力盡說理之責，雖屬難得，然而，該理由竟係以極度限縮行政法院職權調查範圍之方式，嘗試為此問題解套，結果反而治絲益棼，實感遺憾。本文先就乙說之理由，整理為以下五點：

（一）漏稅罰之要件應由稽徵機關負舉證責任：「按依所得稅法第110條第1項、行政罰法第7條第1項，及最高行政法院院39年判字第2號判例，納稅義務人對『應申報課稅之所得額』是否有『漏報或短報』情事，且對該漏報或短報情事有『故意或過失』，須由稽徵機關舉證證明後，始得依所得稅法第110條第1項規定，處以罰鍰」。此為實務上首次透過決議公開宣示



漏稅罰之要件除有短漏稅行為外，尚需具備漏稅故意、過失之主觀可歸責性，始足該當，此外就漏稅構成要件事實之證明更應由稽徵機關負舉證之責。對此，學界多肯認之¹¹¹。

(二) 因「所漏稅額」與「應補稅額」之計算基礎相同，故所漏稅額之認定即應等於應補稅額：「所得稅法採自行申報制，先由納稅義務人自行申報所得及應納稅額，並自行繳納稅款（所得稅法第 71 條參照），稽徵機關於接到結算申報書後，再予以調查核定其所得額及應納稅額（所得稅法第 80 條參照）。綜合所得總額經稽徵機關核定後，減除免稅額及扣除額（所得稅法第 17 條參照）為綜合所得淨額，按累進稅率計算出應納稅額（所得稅法第 13 條、第 5 條第 2 項參照），再減除暫繳稅額、未抵繳之扣繳稅額、可扣抵稅額及申報自行繳納稅額後之餘額（所得稅法第 100 條第 1 項參照），為納稅義務人之本次『應補徵稅額』；是於稽徵機關舉證證明納稅義務人故意或過失漏報或短報所得額之情形，亦為其『漏稅額』。是依現行所得稅法規定，無論補徵稅額或漏稅額，皆以個人所得總額（即稽徵機關核定之各類個人所得額）為基礎，依法計算」。該決議從計算之角度，認為倘納稅義務人確有因故意過失漏短報稅基數額，且稽徵機關亦已確實證明所得總額者，則納稅義務人應補多少稅即應等於其漏報多少稅。然該理由應補充之前提為：稽徵機關已確實證明所漏稅額，蓋「漏稅」係漏稅罰之處罰之構成要件，而漏稅額係依據「所得額」扣除「已申報、繳納所得」計算得出，倘「所得額」並未確實證明，則依此計算之「漏稅額」亦未經證明，既未經確實證明，依據最高行政法院三十九年第二號判例之見解，即不得處罰之。本章後段將從「稅捐債務法」與「稅捐處罰法」二元之觀點詳述之。

(三) 行政法院無權排除稽徵機關之推計核定而對漏稅額另為調查：行政訴訟以保障人民權益為目的，惟其審判權限，乃以『確保國家行政權之合法行使』

¹¹¹ 惟學說上對漏稅罰是否得以「過失」為要件，容有爭議，本文後段將對此有進一步討論。



(行政訴訟法第1條參照)之方式行之。是行政法院於審判上之職權調查權限，除法律有特別規定者外，乃在確保行政機關依法行政之前提下，就行政機關所應(得)適用法令之構成要件事實之調查與認定是否合法之爭議(訴訟標的)範圍內，依職權調查事實、證據，行政法院於審判時，原則上並無就個案一切相關原因事實，具有排除行政機關於行政程序及行政救濟程序所應(得)適用法令之授權與限制之廣泛職權調查權限，俾免混淆行政法院與行政機關之功能，以符憲法上權力分立原則。核實認定及推計核定，均屬現行所得稅法及其施行細則(行政實體法)明定如何確認個人財產交易所得之法定方式，行政法院於審判上並無排除上開法定方式，另行依職權調查個案財產交易所得，以取代行政機關依法核定之個人財產交易所得之法律或法理依據。換言之，又稽徵機關核實認定或推計核定個人之所得，乃屬行政機關就公法具體事件所為之決定而得對外直接發生法律效果之單方行政行為(行政處分)，其縱使係依法定『推計』方法而『核定』之所得，亦屬主管機關依法所為之核定處分，此一核定個人財產交易所得之行政處分生效後，具有依法確認個人出售房屋有所得，以及所得金額多寡之法律效果，既非法律上之推定或擬制，尤非虛構。是稽徵機關無論核實認定或推計核定之個人財產交易所得，皆係基於行政處分所發生之法律效果，各該行政處分如未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更者，其所確認之個人財產交易所得於所得稅法上之意義完全相同，乃適用現行所得稅法其他相關規定(如核定所得總額、所得淨額、應納稅額、補徵稅額、應退稅額或漏稅額)時之前提要件與事實基礎，個人綜合所得稅應補徵稅額或漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，並不因所得核定方式之不同而有不同。行政法院除依法全部或一部撤銷或變更相關之核定處分外，不得於維持合法行政處分之同時，排除該行政處分全部或一部之法律效果，換言之，原核定之個案財產交易所得合法而應予維持者，並無針對



漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據，否則除動搖合法行政處分之效力外，亦將使同一個人、同一財產交易是否有所得，以及所得金額多寡之認定歧異，以致國家與人民之租稅法律關係無從確定。

簡言之，上開決議理由認為推計課稅既屬合法之所得額核定方式，則稽徵機關選擇以推計方式核定之所得額，行政法院基於權力分立原則應予尊重，且依據推計核定之課稅處分具有存續力，法院除依法予以撤銷、變更外，不得維持合法行政處分之同時，卻排除該行政處分之法律效果。然而，在該決議落落長的論述中除只看見「所漏稅額」與「應補稅額」之計算基礎相同，卻未看見「稅捐處罰法」與「稅捐債務法」法理上之差異外，對行政法院之職權調查範圍更過度限縮，而膨脹行政處分對行政法院之拘束效力，嚴重侵害憲法第十六條所賦予人民之訴訟權。對此，本文將於第四章詳予評論。

(四) 納稅義務人未於訴願程序終結前提出反證者，於行政訴訟程序中即不得再行提出以推翻推計之核定：「稽徵機關核實認定個人之所得，原則上優先於以推計方法核定個人之所得。是稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人如提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核者，稽徵機關應核實認定，而不得逕行推計核定個人之所得（所得稅法第 83 條第 1 項前段參照）。惟個人出售房屋未申報，或雖已申報但未能提出證明文件者，納稅義務人於稽徵機關通知進行調查或復查時仍未提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核時，依所得稅法第 83 條第 1 項後段、同法施行細則第 17 條之 2 第 1 項規定，稽徵機關即已依法取得如何核定其所得額之裁量權，並得依財政部核定標準核定其個人財產交易所得，不再受核實認定優先原則之拘束。

惟查財政部台財稅字第 790367340 號函釋¹¹²所謂『行政救濟』，則應指行政

¹¹² 財政部台財稅字第 790367340 號函釋：「查現行所得稅法第 83 條第 3 項既已刪除『不得提出異議』之規定，營利事業於『行政救濟』時，如已提示符合法令意旨規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。」

機關所進行之救濟程序（司法院釋字第 642 號解釋參照）而言，否則如包含行政法院所進行之司法救濟程序在內，則除所得稅法第 83 條第 1 項後段、同法施行細則第 17 條之 2 第 1 項規定將形同具文外，國家與人民之租稅法律關係，亦將因人民得隨時變更法定調查方式而趨於延滯與複雜，與稽徵經濟、租稅公平及有效法律保護原則，均有未符。因此，當事人如對推計核定之行政處分不服提起行政訴訟時，雖得就納稅義務人是否未提示有關帳簿、文據供核，以及推計核定所依據之法令標準是否合法、合理的範圍內，事實審行政法院即應依職權調查相關事實及證據（行政訴訟法第 125 條第 1 項及第 133 條前段參照）；但倘若當事人係於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據」。換言之，該決議更進一步認為納稅義務人倘未及時於核課處分前提出帳簿、文據者，稽徵機關依據所得稅法第八十三條第一項後段、同法施行細則第十七條之二第一項規定，已取得「以推計方式課稅之裁量權」，進而將前開納稅義務人尚得於行政救濟程序中提出反證之財政部函釋，以「將使所得稅法第八十三條第一項後段形同具文」與「稽徵經濟」等理由，限縮該函釋所稱之行政救濟程序為「行政機關內」所進行之救濟程序。然本文以為該決議完全忽視核實課徵優先原則，而對納稅義務人在司法救濟程序「前」，即對納稅義務人處以民事訴訟法上需是惡意延滯訴訟且情節重大者始生之「失權」效果，又屬對納稅義務人訴訟基本權之一大傷害。對此，本文第四章第二節將另析論之。

（五）以人頭交易隱匿所得，該當違法逃漏稅捐之行為：「本件納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，將自己本應誠實申報之所得隱藏於他人所得內，係屬『隱瞞』或『掩飾』課稅所得存在之積

極違章行為，其財產交易所得，復經稽徵機關依法核定，則本件納稅義務人具有掩飾、隱瞞與正確核定稅捐相關法律事實之意圖，對於此分散所得之行為造成自己短漏所得之結果，具有故意。稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，自得依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。至其罰鍰金額，所得稅法第 110 條第 1 項明定為所漏稅額兩倍以下」。至於本件案例問題，該次決議將納稅義務人以人頭方式交易者，具有隱匿所得之行為，且有漏稅之故意及結果，故將之定性為「逃漏稅捐」行為，而應處以漏稅罰。然而，縱認以人頭方式交易者有以此方式「獲得稅法上利益」之意圖，惟納稅義務人並未對於課稅關連之重要事實，積極提供或消極隱匿任何錯誤或不完全之資料（蓋私法上之交易當事人就是該人頭），納稅義務人之行為僅屬濫用私法形成自由而為交易，以取得稅捐法上利益之行為，此種行為性質上是否得認定為「逃漏稅捐」之違法行為，抑或為「稅捐規避」之脫法行為？二者應如何區辨，容有爭議。學者葛克昌即直言：購進法拍屋再予以出售圖利，如登記為所有人之他人出售後，其財產交易所得已依法申報個人所得稅，縱實際所得人為本件之納稅義務人，此種行為在民法上依契約自由完全合法，至多為規避累進稅率之故意，並非所得稅法第一一〇條之逃漏稅故意，應僅為稅捐規避之脫法行為，尚不構成逃漏稅捐之行為要件¹¹³。

第三項 九十八年八月份第二次庭長、法官聯席會議決議之影響

在該決議作成後，學說上雖有認為該次決議既僅係針對「借用他人名義購進法拍屋」之分散所得行為，實不宜擴大引伸為行政法院業已一概承認推計課稅結

¹¹³ 進一步論述，詳參：葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估－最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議評析，台灣法學雜誌，第一四五期，2010 年 2 月，頁 244-245。



果可逕自作為漏稅裁罰基礎¹¹⁴。

然而最高行政法院不僅已有許多判決直接援引該決議結論作為駁回人民上訴之理由，且其適用範圍亦已逸脫該決議「以人頭交易分散所得」之基礎事實，甚至擴及營業稅等其它稅目。本文以下將介紹在該決議做成後，行政法院就綜所稅、營所稅及營業稅所為之判決，該等判決均直接引用該決議結論作為判決理由。本文簡述其案例事實後，並將簡要分析各判決所涉及之其他爭點。

第一項 綜合所得稅：最高行政法院一〇一年度判字第二二八號

壹、案例事實：

本件上訴人黃〇勝等三人於九十二年間合資土地，因資金不足，陸續向黃〇錦等四人借款以支付土地價金，黃〇勝等三人購得土地後，在與合銓建設股份有限公司簽立合建房屋分售契約，惟三人因認貸款利息過高，遂與黃〇錦等4人協議將其借款之債權轉換為土地售出之利益分配權，合銓公司分售完竣後，將所得分配與地主，黃〇勝再將所分的之土地款，按各上訴人之出資比例分配之。

被上訴人財政部臺灣省北區國稅局及台北市國稅局以上訴人七人係所得稅法第十一條第二項之「合夥營利事業」¹¹⁵，上訴人七人合資購地後，與合銓公司合建分售所得之利益，屬於所得稅法第十四條第一項之「營利所得」¹¹⁶，上訴人七人無

¹¹⁴ 黃士洲，實質課稅主義與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係--以稅捐稽徵法第12條之1及稅務爭訟實例為中心，收錄於：實質課稅與納稅人權利保障，2011年，翰蘆，頁109-111。

¹¹⁵ 所得稅法第十一條第二項：本法稱營利事業，係指公營、私營或公私合營，以營利為目的，具備營業牌號或場所之獨資、合夥、公司及其他組織方式之工、商、農、林、漁、牧、礦冶等營利事業。

¹¹⁶ 所得稅法第十四條第一項：個人之綜合所得總額，以其全年下列各類所得合併計算之：第一類：營利所得：公司股東所獲分配之股利總額、合作社社員所獲分配之盈餘總額、合夥組織營利事業之合夥人每年度應分配之盈餘總額、獨資資本主每年自其獨資經營事業所得之盈餘總額及個人一時貿易之盈餘皆屬之。公司股東所獲分配之股利總額或合作社社員所獲分配之盈餘總額，應按股利憑單所載股利淨額或盈餘淨額與可扣抵稅額之合計數計算之；合夥人應分配之盈餘總額或獨資資本主經營獨資事業所得之盈餘總額，除獨資、合夥組織為小規模營利事業者，按核定之營利事業所得額計算外，應按核定之營利事業所得額減除全年應納稅額半數後之餘額計算之。



法提出合法憑證，被上訴人即按不動產投資興建同業利率標準淨利率 10%計算淨利及合夥人出資比例，核定渠等七人之營利所得，併計歸課上訴人九三、九四及九五年度綜合所得稅，並依所得稅法第一一〇條第一項規定，按上訴人各年度所漏稅額分別處以 0.2 倍及 0.5 倍之罰鍰。上訴人對系爭營利所得及罰鍰部分不服，主張：1、黃〇勝等三人係「實際辦理土地所有權登記之自然人」，其個人出售土地既已繳交土地增值稅，個人綜合所得稅部分應予免稅；另黃〇錦等四人應屬個人一時貿易所得 6%核課，七人並非「合夥營利事業」，該分建合售利益自非「營利所得」。2、推計課稅僅得適用於課稅處分，不及於裁罰處分等語，提起行政訴訟。經臺北高等行政法院第一〇〇年度訴字第二八四號判決駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起上訴，再經最高行政法院一〇二年度判字第七四五號判決駁回上訴確定。

貳、爭點一：數人合資購地出售之所得是否應認定為「合夥營利所得」？

依現行所得稅法第四條第十六款，個人出售土地之所得僅會被課予一次「土地增值稅」，基於避免重複課稅，不會再另課予「綜合所得稅」；然而，「營利事業」出售土地，固然依同條也只會課予一次土地增值稅，而不會另課營利事業所得稅，但營利事業將出售土地所得盈餘分配給股東或合夥人時，該所得會被認定為「營利所得」，再對該股東或合夥人核課一次綜所稅。是以實務上為避免被多課這一次稅，遂衍生出從土地之取得到再移轉出去都是用營造公司老闆（如本案案例事實之情形）或其他人頭的名義為之¹¹⁷。

本案兩造爭執之重點在於「數人合資購地出售」，究竟是否屬於所得稅法第十一條第二項所稱之「合夥營利事業」？對此最高行政法院認為：「所謂合夥營利事業，依民法第 667 條第 1 項、第 692 條之意旨，係指『以營利為目的，二人以上共同出資經營共同事業之事業體』。又所稱事業體係指『具有持續性及社會功能組織性之團體』而言，而持續性並不以永續經營為必要，只要有相當時間持續

¹¹⁷ 如台北高等行政法院九十六年訴字第三三九六號判決



為經濟活動，即合於該要件。是綜觀上訴人7人，既有籌集資金、共同購地及與建商合建房屋出售等一連串為追求利潤所為之規劃及經濟活動，進而取得可觀之收益，其營利之目的，至為明顯；且上開7人共同出資購地，經合建房屋後出售營利，雖非永續經營，然已持續相當時間為經濟活動，自該當於合夥之營利事業，而得為獨立稅捐之主體；況營利事業是否存續，取決於其設立目的是否達成，現今社會不乏僅為達成單一特定目的而設立之營利事業，故依上開規定及說明，上開7人團體應屬合夥之營利事業，已足認定」，換言之，最高行政法院認為合夥之要件僅有：(1) 以營利為目的、(2) 二人以上共同出資經營共同事業、(3) 具有持續性及社會功能組織性之團體，即最高行政法院採極寬鬆之解釋，認為所謂「合夥」無須如獨資商號具備營業牌號及場所，且對「持續性」，認為亦不以永續經營為必要，只需「有相當時間為經濟活動」即該當。

學說上亦有認為當事人間集資投資不動產，且其就出資、土增稅及售地利得彼此平均分攤者，得構成所得稅法第十一條第二項所稱之合夥營利事業¹¹⁸。

惟在民國八十七年實施兩稅合一制以來，營利事業雖為營利事業所得稅的租稅主體，但我國立法者顯已不認為營利事業具有獨立於個人的擔稅能力¹¹⁹，換言之，在兩稅合一之後，營利事業雖仍須申報，惟無須計算及繳納其結算稅額¹²⁰，而於個人受營利事業分配盈餘後，在個人綜所稅之營業所得中課徵之。是以「數人合資」是否屬於所得稅法所稱之「合夥之營利事業」，其理論上在「租稅量能負擔」上，並不具實質意義，其真正區別實益只在該事業體是否需負擔憑證保存、

¹¹⁸ 黃士洲，所得名目、歸屬及實質課稅之運用，月旦法學教室，第八十一期，2009年7月，頁91。

¹¹⁹ 葛克昌，兩稅合一之憲法觀點，收錄於：氏著，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁191。

¹²⁰ 八十七年所實施之兩稅合一，其原本是設計是資本主及合夥人仍須結算申報營利事業所得稅，其盈餘總額再歸課資本主或合夥人同年度綜合所得稅，並由資本主或合夥人申報扣抵該盈餘總額所含之稅額，但復於九十八年五月修法為營利事業僅需申報，無須計算及繳納其結算稅額，而直接記入個人綜所稅之營業所得。其修正理由為：「現行兩稅合一制度，獨資、合夥組織之營利事業需先辦理營利事業所得稅結算申報計算及繳納應納之結算稅額，其盈餘總額再歸課資本主或合夥人同年度綜合所得稅，並由資本主或合夥人申報扣抵該盈餘總額所含之稅額，增加徵納雙方稅務行政作業。為簡政便民，爰增訂第二項，修正明定該等營利事業仍應辦理申報，但無須計算及繳納其應納之結算稅額，其營利事業所得額直接歸課獨資資本主或合夥組織合夥人綜合所得稅。」

記帳等「協力義務」，是以，解釋上合夥營利事業應限縮於具備營業牌號或場所者，以確保該協力義務對該課稅主體有期待可能性。

然而，本文以為，本案「數人合資購地出售」之真正問題，實不在「數人合資行為是否該當合夥營利事業」，其真正問題是在「營利事業之土地交易因土增稅係獨立立法課徵之特殊稅制設計，導致土徵稅與所得稅『重複課徵』」。申言之，兩稅合一後，營利事業所得係於出資者受營利事業分配盈餘後，在其個人綜所稅之營業所得中課徵之，是理論上營利事業之交易所得，對股東或合夥人而言，應僅會課徵一筆所得稅，但在營利事業「土地交易」之情形，卻因土增稅之制度設計，營利事業會先被課予土增稅，盈餘分配予個人後，因納稅主體不同並無依所得稅法第四條第十六款免稅之適用，而又被課予一筆綜所稅，導致重複課稅之不公平負擔。舉例而言，假設今有 A 到 G 七人，看好黃金近期內會大漲，遂成立一合夥事業體「甲」，合資一千萬元購入一批黃金後出售，該出售所得利益甲依法僅需申報，無須繳納，而係於盈餘分配給 A 等七人後，再於 A 等七人之綜所稅營業所得中繳納之，故對 A 等七人而言，該筆黃金出售利益僅需繳納一筆綜所稅；但倘若今渠等七人購入者並非黃金，而係一塊「土地」，因為土增稅雖然是所得稅性質，但未納入「兩稅合一」考量，故甲繳納該筆土地之土增稅，並將土地出售盈餘分配給 A 等七人後，渠等就該營業所得仍須再繳納一筆綜所稅，是以，同樣都是營利事業交易之所得，土地交易所得卻因為土增稅之獨立立法，且未納入兩稅合一考量，造成對土地交易所得之重複課稅。實務上納稅義務人為了避免被多課一次綜所稅，遂衍生出土地從取得到再移轉出去都是用自然人的名義為之，而過去此種規避行為一直被稅捐稽徵機關所容認，惟近幾年稽徵機關開始假實質課稅之名來認定當事人為實質上的營利事業，要求當事人補繳綜合所得稅，並加以處罰。

本文以為，依兩稅合一後營利事業之制度目的主要係在保管帳冊憑證等協力義務，故其解釋上應以具備營業牌號或場所者為限，數人合資購地出售之行為，

解釋上應非合夥營利事業。兩稅合一後，因土增稅未納入考量導致之重複課徵問題，宜修法將營利事業土地交易所得所繳交之土增稅，納入出資者盈餘分配之營業所得中扣抵之，以貫徹所得稅法第四條第十六款避免重複課徵之精神。

參、爭點二：稽徵機關得否以推計所得之綜合所得稅應補稅額，計算

漏稅罰之所漏稅額

本案第二個爭點，就在於稽徵機關係以「不動產投資興建同業利率標準」計算納稅義務人之營利所得，並依所得稅法第一一〇條第一項規定處以罰鍰。而雖然本案前提事實並非前揭九十八年第二次決議所設定之「以人頭交易隱匿所得」，然本案判決理由中，針對上訴人主張稽徵機關不得以推計之所得額計算裁罰處分之所漏稅額，僅引用所得稅法第一一〇條第一項及九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，再以實務上慣常使用之「縱無故意，亦未無過失」空洞認定納稅義務人之主觀歸責後，即駁回納稅義務人之主張¹²¹。

然而，本件納稅義務人在未經實質課稅調整前，並無憑證保留等協力義務，是其在無協力義務違反之前提下，本稅是否得以推計方式核定，已屬有疑；再者，推計所得之應補稅額，是否得直接作為漏稅罰所漏稅額要件，有重大爭議已如前述；又，漏稅罰之各項要件行政法院應依職權調查證據以認定之，本案判決引用該決議後，僅泛泛以稽徵機關「無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事」，即稽徵機關之認定無違法，實為行政法院對其職權調查義務有所誤認；最末，對

¹²¹ 本案判決理由為：個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第110條第1項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。經本院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議在案。查綜合所得稅採自動結算報繳制度，且夫妻負有合併申報所得及繳納稅捐之義務，上訴人黃正勝、黃明峯、黃宗錦、黃于珊、陳知文與上訴人沈玉蓮之配偶朱建興、張美卿之配偶許再恩等7人合資購地並與建商合建分售後，於93、94及95年度按其出資比例分得如附表所示之系爭營利所得，上訴人既申報為納稅義務人，而疏未申報上開所得及繳納所得稅，縱非故意，亦應負過失漏報之責。故被上訴人就渠等漏報系爭營利所得按所漏稅額處以0.5倍之罰鍰，並未違反「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」規定，亦無裁量怠惰、裁量逾越或裁量濫用之違法情事，而無違誤。

漏稅罰故意過失之認定，應依證據實質認定，尤其像本件稽徵機關與納稅義務人間，就法律適用有見解上歧異者，更應具體說明法院認定過失之理由，如本判決不依證據即空洞認定納稅義務人過失，已嚴重侵蝕行政罰法所揭示之「過失責任主義」。

第二項 營業稅：最高行政法院一〇二年度判字第七四五號

壹、案例事實：

上訴人中華聯合電信股份有限公司九十一年八月至九十四年十月營業稅申報，列報零稅率銷售額計 265,045,426 元，經被上訴人財政部中區國稅局初查，以上開金額係上訴人以儲值卡等方式，批發轉售國際及國內話務之收入，核計其中屬國內話務部分之銷售額為 220,694,491 元，無零稅率之適用，並審理上訴人將應稅銷售額申報為零稅率銷售額，致短繳營業稅之違章成立，除核定補徵營業稅 11,034,725 元外，並按所漏稅額處二倍罰鍰計 22,069,400 元。上訴人不服，申經復查決定改按所漏稅額處一倍罰鍰，追減罰鍰 11,034,675 元，並駁回其餘復查。上訴人仍不服，就遭駁回部分循序提起行政訴訟，經台中高等行政法院一〇〇年度訴字第三七五號判決駁回上訴人之訴，上訴人提起上訴，經最高行政法院一〇一年度判字第七一五號判決廢棄原審判決關於補徵九十一年八月至九十三年四月營業稅 7,721,902 元及罰鍰 11,034,725 元部分，發回原審法院更為審理，並駁回其餘上訴。嗣經原審法院就發回部分（即九十一年八月至九十三年四月營業稅及裁罰）更為審理結果，仍以一〇一年訴更一字三十六號判決駁回上訴人之訴，上訴人不服，提起上訴，再經最高行政法院一〇二年度判字第七四五號判決駁回上訴確定。

貳、爭點一：課稅客體事實（銷售之有無）得否以推估方式得之？

按國際電話卡固然依其通話服務及使用地均在國外，而得依財政部八十五年十一月五日台財稅第八五一九二三三四九號函¹²²適用零稅率，但就國內電話卡之販

¹²² 財政部 85 年 11 月 5 日台財稅第 851923349 號函：營業人與國外電信機構合作經營國際電信業務，屬於其銷售額部分適用零稅率。說明：二、本案○○電信公司與國外電信機構合作經營國

售，因其勞務提供地及使用地均在我國境內，依據營業稅法第一條、第三條第二項前段、第四條第二項第一款，應課徵營業稅。然而，本案上訴人所販售之電話卡可撥打國內電話及國際電話，而上訴人銷售系爭電話卡是否發生非適用零稅率之國內話務收入，係取決於買受人買受後之使用情形。而因資料庫記載通話紀錄容量限制為三六五天，九十三年四月以前無通話紀錄資料以資區分國內及國際話務收入，故稽徵機關逕以上訴人九十三年五月至九十四年十月國內及國際話務收入明細表，推估核定換算上訴人九十年八月起至九十三年四月之銷售額。然而，依前述上訴人銷售系爭電話卡是否發生非適用零稅率之國內話務收入，係取決於買受人買受後之使用情形，準此，上訴人是否因銷售系爭電話卡而有非適用零稅率之國內話務收入，似無從僅因上訴人有銷售系爭電話卡之事實即當然得確認。換言之，稽徵機關並未證明上訴人有「銷售」系爭國內電話卡之課稅客體事實，得否逕予適用推計課稅？

就此，本案判決理由謂：「系爭 91 年 8 月至 93 年 4 月部分，雖因資料庫容量限制之故，資以區分該段期間系爭電話卡之國內及國際話務通話紀錄已未保存，且經向相關同業查詢結果，亦無相關同業資料可供查證比對；惟因向上訴人購買系爭電話卡者，多屬國外來臺長時間提供勞務之族群，其使用習性應無太大變化，且系爭電話卡屬預付或儲值性質，使用上具時間持續性，且批售話務予上訴人之南屏公司，亦表示其 91 年 5 月至 93 年 4 月預付卡補繳稅款計算方法，係採用 93 年 5 月至 95 年 4 月份國內通話金額換算而得，而上訴人與南屏公司又屬上下游關係，故得認系爭電話卡之『93 年 5 月至 94 年 10 月國內、國際話務比例』與系爭『91 年 8 月至 93 年 4 月』間有相當合理關連性」。換言之，該判決以納稅義務人未盡協力義務，故以九十三年五月至九十四年十月國內、國際話務比例之間接證據，同時推估納稅義務人「九十年八月至九十三年四月國內話務之課稅客體（銷

際傳真業務，請依主旨辦理。三、又該公司代國外電信公司銷售國際電信卡收入，既經查報該電話卡僅得在國外使用，其通話服務之提供地及使用地均在國外，尚非在中華民國境內銷售勞務，故不屬營業稅課稅範圍；至其代售該電話卡之佣金收入，應於支付國外電信公司代售電話卡款項計算佣金時，開立統一發票，依法報繳營業稅。

售事實）」及「稅基（銷售額）」，而仍認定本件推計課稅處分合法。惟課稅客體得否以推估方式得之？稽徵機關得否因納稅義務人未盡協力義務，而降低其課稅客體之證明程度？承前章所述，本文以為對於稅捐客體發生之課稅事實，原則上應由稽徵機關負舉證責任，縱然納稅義務人未保存憑證、未提供帳冊，使稽徵機關無法證明稅捐客體事實，稽徵機關仍應適用「疑則闕如原則」，不得以推計課稅之方式認定納稅義務人具備稅捐客體事實。

參、爭點二：營業稅之漏稅罰有無系爭決議結論之適用？

本案稽徵機關以推計方式核定銷售額後，即再以納稅義務人因故意、過失將應稅銷售額申報為零稅率銷售額，致短繳營業稅為由，處以所漏稅額二倍之罰鍰（嗣因複查時裁罰倍數參考表下修而追減為一倍），而本案判決就系爭處分以推計之銷售額核定所漏稅額之論述僅以：「上訴人 91 年 8 月至 93 年 4 月所為均屬零稅率之申報，既有顯不正常情事，則參諸本院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議之意旨，上述補徵營業稅處分所認定之漏稅額自得據為核算上訴人有營業稅法第 51 條第 1 項第 7 款所定違規行為之漏稅額」，換言之，最高行政法院認為合法推計課稅處分對法院漏稅罰所漏稅額之認定應有拘束力，而其理由就是九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，雖然此見解如前所述實違反處罰法理，且不當限縮法院獨立認定事實之權限，惟在現行決議有事實上拘束力之效果下，該決議之結論似乎不僅適用於該決議案例所述之「以人頭隱匿所得額」之案例類型，亦不限於「所得稅」之稅種，而對營業稅推計課稅處分之案件，亦有拘束力。

第三項 營利事業所得稅：臺北高等行政法院一〇一年度訴字

第七二三號

壹、案例事實：

原告進金鎮公司於九十五年五至六月間取得潤有公司所開立之進項發票，銷售額 4,028,885 元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額，經被告財政部臺灣省北區國稅局以「無進貨事實」為由，核定補徵營業稅額 201,444 元，原告不服，經臺北高等行政法院以九十九年度訴字第二五 OO 號判決：「判決訴願決定及原處分關於裁罰部分撤銷，原告其餘之訴（本稅部分）駁回」，嗣原告就本稅部分提起上訴，業經最高行政法院一 OO 年度裁字第二三一七號裁定認定原告無進貨事實確定。原告嗣於九十五年度營利事業所得稅結算申報，列報營業收入淨額新臺幣（下同）53,797,882 元及營業淨利虧損 850,404 元；被告依前揭營業稅處分及判決，逕予認定原告「無進貨事實」而取具不實之統一發票銷售額合計 4,028,885 元，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額逃漏營業稅，經審理違章屬實，乃據以重行核定營業淨利 6,993,724 元，應補稅額 1,961,032 元。原告不服，申請復查、訴願，均遭駁回，原告仍不服，遂向臺北高等行政法院提起行政訴訟，經該院第一 O 一年度訴字第七二三號判決駁回上訴人之訴，原告不服，提起上訴，再經最高行政法院一 O 二年裁字第一二一號裁定駁回上訴確定。

貳、爭點一：前訴確定判決理由中重要爭點之認定，對後訴法院是否生「爭點效」而不得為相異之判斷？

本案中，原告於九十五年五、六月間向潤有公司取得進項發票，究竟有無確實之交易行為，前經臺北高等行政法院九十九年度訴字第二五 OO 號判決，於「同一當事人間」之「營業稅」事件中，以原告於該期間與潤有公司並無交易事實為理由，認定營業稅補稅處分合法，而駁回原告之訴確定。是本案第一個爭點即為：
前案就營業稅補稅處分所為確定判決之主要理由，對本案營所稅之認定有無拘束力？換言之，行政訴訟有無「爭點效理論」之適用？

對此，本判決理由謂「學說上所謂之『爭點效』」，係指法院於確定判決理由中，對訴訟標的以外當事人所主張或抗辯之重要爭點，本於兩造辯論之結果所為之判斷結果，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情



形外，於同一當事人間，就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，其乃源於訴訟上之誠信原則及當事人公平之訴訟法理而來，避免紛爭反覆發生，以達『一次解決紛爭』所生之一種判決效力（拘束力）。是爭點效之適用，除理由之判斷具備『於同一當事人間』、『非顯然違背法令』及『當事人未提出新訴訟資料足以推翻原判斷』等條件外，必須該重要爭點，在前訴訟程序已列為足以影響判決結果之主要爭點，經兩造各為充分之舉證，一如訴訟標的極盡其攻擊、防禦之能事，並使當事人適當而完全之辯論，由法院為實質上之審理判斷，前後兩訴之標的利益大致相同者，始應由當事人就該事實之最終判斷，對與該重要爭點有關之他訴訟負結果責任，以符訴訟法上之誠信原則。

故就影響訴訟標的之重要爭點，如已經前訴訟程序充分辯論，並為確定判決所認定，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人間之後訴訟應有爭點效之適用，即後訴訟不得再就同一爭點為相反之判斷。是以，就原告無向潤有公司進貨，而虛報進項稅額之事實，業經前案本院 99 年度訴字第 2500 號判決及最高行政法院以 100 年度裁字第 2317 號確定裁定所認定。又稽諸前開判決內容，業經當事人充分辯論，且其認定並無顯然違背法令之情事，原告於本件亦未提出足以推翻原判斷之新訴訟資料。揆諸前揭爭點效之法理，本院自不得作相異之判斷」，是以，本案中臺北高等行政法院即以原告無向潤有公司進貨卻虛報進項稅額之事實，業經前案本院九十九年度訴字第 2500 號判決及最高行政法院以一 00 年度裁字第 2317 號確定裁定所認定，且業經當事人充分辯論，而其認定並無顯然違背法令之情事，原告於本件亦未提出足以推翻原判斷之新訴訟資料，依「爭點效」之法理，而認前確定判決就此部分之認定應拘束後訴法院，即本案法院明白承認行政訴訟中亦有爭點效理論之適用，此亦經本案最高行政法院一 02 年度裁字第 121 號裁定予以支持，裁定駁回原告上訴。實務上，最高行政法院過去亦多次肯認「爭點效」在行政訴訟程序中之適用¹²³。

¹²³ 如最高行政法院一 00 年度判字第 220 六號判決即謂：「法院於確定判決理由中，對訴訟標的以外當事人所主張或抗辯之重要爭點所為判斷結果，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟

爭點效理論係民事訴訟法學說上基於訴訟上誠信原則及當事人公平之訴訟法理，避免紛爭反覆發生，以達紛爭解決一次性，確定判決除對訴訟標的具有「既判力」外，對判決理由中之重要爭點對後訴訟亦生「爭點效」。通說認為爭點效之適用應具備下列前提要件：

- 1、前後兩訴訟當事人同一；
- 2、前後兩訴之標的利益大致相同；
- 3、該重要爭點業經兩造充分攻防；
- 4、前案就重要爭點之判斷非顯然為被法令；
- 5、當事人未提出新訴訟資料足以推翻原判斷。

申言之，訴訟經法院實體審理後所為之確定判決，當事人對於判決內容所為之確定判斷，其後不得在就同一法律關係或於他訴訟上再為相反之主張，此即判決之實質確定力（既判力），然既判力僅存於經裁判之法律關係（訴訟標的），至於判決理由中之其他爭點，則無既判力效力所及，然而法院於確定判決理由中，就訴訟標的以外當事人主張之理由中，就訴訟標的之重要爭點，經當事人充分攻防已有判斷者，基於訴訟上誠信原則，除原判斷有顯然為被法令或當事人得提出新訴訟資料以推翻原判斷，否則同一當事人不應就該重要爭點有關之後訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得做相反之判斷¹²⁴。

然而，本文以為，民事訴訟法之爭點效理論在行政訴訟上不應直接適用，蓋因民事訴訟係涉及私權紛爭之解決，其訴訟程序依處分權主義及辯論主義，即當事人未提出之事實、證據，法院不得採為判決之基礎，亦不得依職權調查之，反觀行政訴訟係涉及國家公權力合法性之認定，具高度公益性，而行政訴訟中法院

資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人間，就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，此即學理所謂之『爭點效』。觀之前審判決將該處分（包含被上訴人核定由上訴人收回自耕及否准參加人續訂租約）撤銷之理由，係以上訴人不合自任耕作及無擴大家庭農場經營規模之具體計畫事實，與減租條例第19條第2項規定之要件不合為據。上訴人不合自任耕作既經前審判決於理由中為判斷，並經前確定裁定確定在案，基於上揭說明，上訴人不得再為相反之主張，法院亦不得為相異之判斷」其他爰引爭點效理論之判決，請參酌最高行政法院一O二年度判字第七二四號、一O二年度判字第二六六號、一OO年度判字第三一O號、一OO年度判字第八五六號判決等。

¹²⁴ 駱永家，判決理由中判斷之拘束力，民事法研究III，七版，自版，1999年，頁39以下。



係依職權調查證據，二者有本質上之不同，是行政訴訟中，後訴訟法院倘以前訴訟判決之爭點已有實質審酌，即認為後訴法院應受爭點效之拘束，似乎未考量前開行政訴訟與民事訴訟之差異，而侵害人民行政訴訟權之虞。

退步言，縱以「誠信原則」為由，而認行政訴訟程序亦有爭點效理論之適用，也應非適用於所有行政訴訟類型，而至少應排除「處罰事實」之適用，否則恐違反處罰法之「證據裁判原則」。申言之，處罰事實之認定須由法院依證據加以判斷，此乃世界人權宣言第十一條、公民與政治權利國際公約第十四條所一再宣示而為法治國家之基本原則，是以，至於就「處罰事實」法院應獨立依證據認定之，並無前訴確定判決應拘束後訴法院認定之理。實務上曾有判決將爭點效理論應用於「處罰事實」之調查¹²⁵，顯已違反「證據裁判原則」，應有違誤。

是以，雖然「誠信原則」不分公、私法領域均適用，然行政訴訟與民事訴訟之目的、制度設計有其顯著之差異，故於民事訴訟中已普遍承認之爭點效理論得否直接適用於行政訴訟，尚非無疑。本文以為，基於行政行為合法性之認定帶有高度之公益性，及行政訴訟之「職權調查原則」與民事訴訟之「當事人主義」之制度設計及立法目的迥異，故行政法院應就不同之訴訟標的獨立調查證據、認定事實，行政法院不應未為任何證據調查，即對行政行為合法性與否之重要爭點以「前確定判決之理由已生爭點效，後訴法院不得作相異之判斷」為由，自我限制

¹²⁵ 如臺北高等行政法院九十八年度訴字第二一〇號判決（該判決未經上訴）。該判決之前提事實與本案類似，均係納稅義務人前於營業稅處分中，遭稽徵機關以「無進貨事實」課處補稅處分，經提其行政訴訟均遭駁回確定後，嗣於營所稅處分中，稽徵機關再以其無進貨事實及上開確定判決，課以其「補稅」及「罰鍰」處分，其提起訴訟後，行政法院逕以：「本件被告重行核定原告之營業成本為 22,537,244 元，補徵短漏所得稅額 250,750 元，並按所漏稅額 250,750 元 1 倍之罰鍰計 250,700 元，所依據之事實為原告無進貨事實」，取具虛設行號福田興有限公司開立之統一發票虛列營業成本 1,003,000 元。經查此部分事實，業經本院以 96 年度訴字第 490 號審理同一當事人間同一事實所涉之營業稅事件時，充分辯論審理作成原告敗訴之判決；嗣經上訴後，亦經最高行政法院以 97 年度裁字第 599 號裁定駁回。是以，就原告於 90 年 11 月至 12 月無進貨事實而取具虛設行號福田興有限公司之統一發票虛列營業成本 1,003,000 元之事實，已經前案確定判決所認定，而稽之判決內容已經當事人充分辯論，且其認定並無顯然違背法令之情事，原告於本院仍援用復查所提同一事證，並未提出新訴訟資料推翻原判斷。是依『爭點效之法理』，本件自無以為相反之認定」，換言之，法院在後訴之「罰鍰處分」中，就「納稅義務人無進貨事實」之處罰上重要事實，並無調查任何證據，僅以爭點效理論而爰用前判決之認定。此實為實務上向來混淆稅捐債務法與稅捐處罰法法理上之迥異所致，而此混淆也是造成最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，採行錯誤見解之主因。

之。至於就處罰事實依據「證據裁判原則」，法院本應獨立依證據認定之，絕無前訴確定判決之事實認定拘束後訴法院之理，更不待言。

參、爭點二：納稅義務人未於訴願程序終結前提出反證者，於行政訴

訟程序中是否即不得再行提出

本案判決前依爭點效理論，禁止納稅義務人就「有無實際交易」再為爭執，然縱依爭點效理論，其仍允許當事人於後訴訟中提出新事證再為攻防，而僅於當事人未提出新事證足以推翻原判斷時，始允許後訴法院逕依前訴訟法院之判斷認定之。然而，本案判決嗣爰引最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由七，禁止納稅義務人就「營所稅之推計核定」提出新事證以推翻該推計核定，該判決理由認為：「如當事人就調查、復查或訴願時未提示有關帳簿、文據供核，而於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據。經查，…原告於訴願階段仍執前詞主張其確有交易事實，惟其所據者，仍為前訴訟所提出之簽收單據、存款單等資料，並無其他帳冊憑證供核，則依前開說明及最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由七，被告基於同一違章事實，以原告未能提示帳簿憑證供核，乃按化妝品批發業同業利潤標準淨利率 13% 重行核定營業淨利及應補稅額，要無不合」，即本案判決依系爭九十八年決議理由七「當事人於提起行政訴訟時始提示有關帳簿、文據供核者，納稅義務人無請求改以查帳核定之權利」之結論，進一步禁止納稅義務人於後訴之訴訟程序中再提出新事證以推翻推計核定。

然而，訴訟上失權應以當事人有違反訴訟上誠信原則為前提，依行政訴訟法第一三二條準用民事訴訟法第一九六條規定：「當事人意圖延滯訴訟，或因重大過失，逾時始行提出攻擊或防禦方法，有礙訴訟之終結者，法院得駁回之。攻擊或防禦方法之意旨不明瞭，經命其敘明而不為必要之敘明者，亦同」，是以納稅義務



人倘係出於「延滯訴訟意圖」而遲延提出帳證者，行政法院得依該規定駁回其提出之帳證，不予審酌。然而，本條既然係出於誠信原則所為之規定，其前提必然需納稅義務人對該遲延有「故意或重大過失」，始生失權效果。該決議理由不區分遲延提示帳證是否可歸責於納稅義務人、是否有重大過失，一律不准納稅義務人於行政訴訟中提示帳證以推翻推計課稅之蓋然性核定，恐損及租稅公平及實質課稅原則。本文第四章將就後者另析論之。

綜上，本文以為實務過度放寬「爭點效」在行政訴訟之適用，及最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議「理由七」之結論，使人民在公益性極高之行政訴訟中動輒發生失權效果，是否有侵害釋字六六〇、七〇〇號解釋所揭示之人民於行政訴訟程序之程序權保障之虞，實值深究。

第四項 小結

自九十八年八月二十五日最高行政法院做成系爭決議以來，只要涉及「得否以推計課稅之應補稅額核定所漏稅額」之爭議者，單單直接引用該決議內容作為判決理由者，即有二十則以上判決¹²⁶，且實務上亦不區分是綜所稅、營所稅或營業稅，實務上均一律適用該決議之結論，堪認本決議做成後，該爭議在行政法院已達成一致共識。

然而，該決議結論無論係對推計課稅之概念、推計課稅之適用範圍，乃至行政法院之職權調查權限，與處罰法之法理、人民行政訴訟權之保障，多有扞格。本章以下將先就推計課稅之概念及其適用範圍做學說上之整理，並嘗試提出本文

¹²⁶ 最高行政法院部分，除前揭 101 年度判字第 228 號及 102 年度判字第 745 號外，尚有 101 年度判字第 887 號、100 年度判字第 1094 號、100 年度裁字第 1358 號、99 年度判字第 821 號、98 年度判字第 1285 號等七則；臺北高等行政法院則有 101 年度訴字第 2053 號、102 年度訴字第 145 號、101 年度訴字第 898 號、101 年度訴字第 723 號、101 年度訴字第 476 號、100 年度訴字第 272 號、100 年度訴字第 284 號、99 年度訴字第 1929 號、99 年度訴字第 1419 號、99 年度訴字第 546 號（訴訟中補提事證要求核實課徵）等十則；高雄高等行政法院則有 98 年度訴字第 274 號、98 年度訴字第 272 號、99 年度訴字第 69 號等三則。

之見解。至於該決議就推計課稅以外之其他衍生問題，將另於本文第四章說明之。



第二節 稅捐處罰法之立法目的及審理程序與稅捐債務法迥異

第一項 稅捐處罰法之立法目的

稅法法律關係可再細分為稅捐債務關係、稅捐稽徵關係、稅捐執行關係、稅捐處罰關係及稅捐救濟關係，並各自有對應之稅法規範之，故縱然同樣規範在所得稅法中，也會因其所規範之法律關係不同而適用不同之法體系，並有不同之制度目的。換言之，稅捐債務法之立法目的在於使國家得依法課稅，且因為稅捐為無對待給付之公法上金錢給付義務，故稅捐課徵之正當化基礎即在於納稅義務人自市場上所取得、增加之收入，國家在不侵害其財產權核心之範圍內，得依法收取其部分（即量能課稅之垂直面），且國家應確保所有納稅義務人在稅前及稅後之市場競爭力相等（即量能課稅之水平面），而只有在量能課稅下，國家之稅捐債權始有正當性。

準此，所得稅法第八十三條之所以例外允許稽徵機關於納稅義務人未盡協力義務時，降低對課稅要件之證明程度，就是在此稅捐債務法「量能課稅原則」之脈絡下，在稽徵經濟、平等負擔及資訊隱私權保障之折衝協調下，例外允許稽徵機關以推計方式核定稅捐，以確保國家能平等且有效率的獲取稅捐收入。

然而，稅捐處罰法顯然不在此脈絡上。蓋稅捐處罰之制度目的並不在取得國家收入，而是和刑事處罰相同之「應報」及「預防」之目的。司法院釋字第六二一號解釋理由書即明白指出：「國家以公權力對於人民違反行政法規範義務者科處罰鍰，其處罰事由必然與公共事務有關。而處罰事由之公共事務性，使罰鍰本質上不再僅限於報應或矯正違規人民個人之行為，而同時兼具制裁違規行為對國家機能、行政效益及社會大眾所造成不利益之結果，以建立法治秩序與促進公共利



益」。

學者黃士洲即直言：推計課稅係基於確保國家債權有效實現，及維護租稅公平，並兼顧稽徵便利為目的，不得已之必要之惡；而稅捐刑罰及稅捐秩序罰帶有懲罰性質，目的在懲罰與預防納稅義務人逃漏稅捐之行為，即推計課稅係在克服租稅調查之困難，且不使納稅義務人因違反協力義務而獲得租稅上利益，盡可能核實課稅，與稅捐處罰重視違章行為之違法性及有責性，顯有不同，故稅捐處罰雖有以協力義務違反作為其客觀構成要件，然稅捐違章人不當然因此該當稅捐秩序罰，稽徵機關也不得因此減輕其關於違章事實之證明程度¹²⁷。

是以，稅捐處罰法既然出於對納稅義務人違反稅法義務行為予以制裁之目的，與稅捐債務法之獲取國家收入並確保課稅後之市場公平性目的迥異，稅捐處罰關係自應歸於處罰法之體系。從而，所得稅法第一一〇條既屬處罰之規定，該條之解釋自應從行政罰法之脈絡加以理解。

第二項 稅捐處罰法之審理程序

我國行政法院審理稅捐處罰案件，在行政訴訟法於八十七年趨於完備前，稅捐處罰之審理程序曾一度準用刑事訴訟法之證據法則。按廢止前之財務案件處理辦法第六條即規定：「罰鍰案件之處理，為送達、傳喚、拘提及調查證據時，準用刑事訴訟法有關之規定。」；司法院院解字第三四二五號解釋亦謂：「財產租賃出賣所得稅法第十九條所稱科罰及追繳稅款之裁定，應由法院以刑事訴訟程序為之」，司法院釋字第二八九號解釋楊日然大法官一部不同意見書認為：「我國行政訴訟制度未臻完備，實務上遂以罰鍰為國家對人民之不利處分，性質上較近於刑事制裁之故，而將之劃歸刑事庭准依刑事訴訟程序處理」¹²⁸。

¹²⁷ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆，2002年8月，頁341-342；併同參酌：黃士洲，稅務行政訴訟事件專題研究計畫--推計課稅案件中裁罰問題之研究，司法院，2008年4月，頁45-47，。

¹²⁸ 對此，當時亦有反對將稅捐裁罰處分準用刑事訴訟程序者，如釋字二八九號楊建華大法官一部不同意見書中謂：「依憲法第七十七條意旨，我司法制度係將民事訴訟、刑事訴訟、行政訴訟、公務員懲戒分別設定其不同程序，現行法律亦係將上述四種程序分別規定。稅法規定之罰鍰處



然而，現行行政訴訟法於八十七年修正公布後，該法並未特別區分「一般行政行為」與「行政罰處分」之審理程序，均適用行政訴訟程序，且依該法第一七六條規定，行政訴訟之證據調查，一律準用民事訴訟法之相關規定，於行政罰領域亦無例外。此後，我國行政法院審理稅捐處罰案件即一律排除刑事訴訟法證據法則之適用。

如最高行政法院九十八年度判字第三六九號判決。該案件係上訴人文心行公司被中區國稅局認定該公司於九十一年十一、十二月間，受賀德富公司委託產製靈芝精及冬蟲夏草精等產品，而未依規定辦理產品登記，擅自產製出廠，短漏報貨物稅八萬六千餘元，除補稅外，並按所漏稅額處以十倍罰鍰。惟文心行公司辯稱其僅有代為測試，否認有產製上開商品之行為，故無辦理產製登記或逃漏貨物稅。而原審法院（臺中高等行政法院九十五年度訴字第六二六號判決）以：賀德富公司負責人何川澤於中區國稅局之談話紀錄中，陳稱賀德富公司確有委託文心行公司產製上開產品，據此認定文心行公司確有產製行為，駁回其訴。文心行公司不服提起上訴，其上訴理由之一即指摘：證人何川澤之談話紀錄為被上訴人所製作之「審判外陳述」，有違刑事訴訟法之「直接審理主義」，且法院未於審理中傳喚該證人，亦未保障其對質詰問權，是依刑事訴訟法之規定，被上訴人所製作之談話紀錄應無證據能力。然最高行政法院九十八年度判字第三六九號仍駁回文心行公司上訴，對其上開指摘，最高行政法院認為：**「按行政訴訟事件與刑事訴訟事件之本質不同，行政法院就行政訴訟事件所為證據調查方法或所受限制及心證要求程度，與普通法院刑事庭就刑事訴訟事件所為者，尚屬有間，觀之行政訴訟法第二編第一章第四節就第一審通常訴訟程序之證據規範並無準用刑事訴訟法之規定即明」¹²⁹，換言之，該判決認為行政罰案件之審理應依行政訴訟法之規定，**

分，性質上為行政秩序罰，不屬刑罰之範圍，其處罰及救濟程序，應循行政處分及行政訴訟程序行之，殊無適用刑事訴訟法由刑事法院裁定之餘地」。

¹²⁹ 實務上類似見解頗多，如臺北高等行政法院九十六年度訴字第三六七九號判決：「關於證據，除行政訴訟法明文規定者外，應準用民事訴訟法相關之規定，並無準用刑事訴訟法之明文，此觀之行政訴訟法第一七六條之規定自明，是以行政罰殊無類推適用刑事訴訟法關於證據規定之餘地」。



而依該法第一七六條，行政罰案件除行政訴訟法明文規定外，僅得準用「民事訴訟法」之證據法則，而無類推適用更嚴謹之刑事訴訟法之餘地，故無需排除證人審判外陳述之證據能力，亦無直接審理原則適用。

然而，雖刑罰與行政罰之區別過去曾有主張二者為「質的區別」，即該說認為刑罰與行政罰兩者所保護之法益、立法目的有「本質上」之不同，前者係違反社會共同倫理及道德核心之行為，因此此種行為無待法律禁止即有可非難性，故又稱之為「自然犯」，至於後者所違者並非社會共同生活倫理之核心，僅是違背行政法規之命令或禁止之行為，該類型為不具有社會倫理上之可非難性，因此被稱為「法定犯」。然而，此種「質的區分說」在二次大戰後逐漸式微，而由「量的區分說」代之而興，所謂「量的區分說」認為「行政刑罰」與「行政罰」之間並無「本質上」之差異，兩者不法內涵僅有「程度上」之不同¹³⁰。

從而依現行通說見解，政罰與刑罰既僅有「量的區別」，二者本質上均為預防、矯治目的並生制裁效果，故行政罰案件之審理調查，其應適用之證據法則應為性質上同為約束國家制裁之「刑事訴訟法」，而非講究私法自治、當事人進行之民事訴訟法。

以德國為例，德國租稅通則第三七七條第二項就對稅捐處罰案件之審理，明白規定：「對租稅違反秩序行為，稅法之罰鍰規定無其他規定時，適用違反秩序罰法第一章之規定」，而依據德國違反秩序罰法第四十六條第一項規定：「罰鍰程序，除本法另有規定者外，按其意義適用關於刑事訴訟程序之一般法律，特別是刑事訴訟法、法院組織法及少年法院法之規定」；又同法第四一〇條第一項亦規定：「罰鍰程序，除適用違反秩序罰法之程序規定外，準用該法關於稅捐刑罰程序之規定」。綜上，德國關於稅捐行政罰程序之法律適用上順位係：德國租稅通則第四〇九條至第四一二條之規定（即稅捐行政罰節），其次為同法稅捐刑罰程序規定，再其次為違反秩序罰法第三十五條以下，最後為違反秩序罰法所指示準用之法律規

¹³⁰ 綜合參酌：林錫堯，行政罰法，2006年9月，元照，頁35以下；陳清秀，行政罰法，新學林，101年9月，第297頁；洪家殷，行政罰法論，二版，2006年11月，頁99以下；吳庚，行政法之理論與實用，九版，2006年8月，頁471-475。



定，如刑事訴訟法、法院組織法及少年法院法等，然無論其如何適用，納稅義務人再稅捐裁罰程序中均與刑事訴訟程序之「被告」有相同之權利保障¹³¹。

此外，我國學者陳清秀亦直言：在罰鍰的行政訴訟案件，其制裁性質與刑罰類似，因此，在立法政策上，應準用刑事訴訟法規定，由行政法院決定「當事人應否處罰」以及「應處以多少罰鍰」。此與刑事判決由法院決定處罰刑度（量刑）之情形相同，以保障人權¹³²。

從而，本文以為，從稅捐處罰與刑罰相同，均出於預防、矯治目的，且手段均帶有制裁效果而非單純之負擔處分來說，稅捐處罰法所應準用之程序，應為刑事訴訟程序，而非民事訴訟程序。且受處罰人基於憲法第十六條，應有請求法院直接審理等正當程序請求權，且受處罰人之正當程序請求權亦不因行政訴訟法第一七六條之規定而消滅，故本文以為行政法院之法官於審理稅捐處罰案件時，基於法官恪遵憲法之義務，於審理案件涉及「漏稅罰處分」時，除法文規定外，更應積極檢視該漏稅罰處分之作成程序有無違反無罪推定、不自證己罪或嚴格證明等處罰法證據法上之當然法理。

第三節 稅捐處罰法應適用刑事訴訟法之證明法則

首先，所謂「舉證責任」概念上包含二層含意：「客觀舉證責任」及「主觀舉證責任」。前者係指經當事人舉證及法院盡其調查義務後，待證事實仍陷於真偽不明時，應由何造當事人受此待證事實是否存在不明不利益之負擔，此乃涉及案件事實之過程事後無法重建時，法官應如何為裁判之問題，屬於「法律適用範疇」；後者則係指在具體的訴訟中，法官就待證事實，獲致其存否之「暫時的確信」後，為相反主張之當事人應為舉證，以動搖法官此「暫時的確信」，否則法官之「暫時的確信」就成為「終局的確信」，此涉及案件事實之重建之問題，屬於事實認定範疇，為「證據評價」之問題¹³³；本文以下所指之舉證責任係指「客觀

¹³¹ 陳敏（譯著），德國租稅通則，司法院，102年5月，頁672-675。

¹³² 陳清秀，行政罰法，新學林，101年9月，頁344。

¹³³ 王甲乙、楊建華、鄭健才，民事訴訟法新論，自版，2003年8月，頁397-399；最高行政法院一

舉證責任」，即處罰事實陷於真偽不明時之不利益負擔歸屬問題。

學說上就客觀舉證責任分配之法則有法規分類說、要證事實分類說及法律要件分類說（即規範說）等，通說及民事訴訟實務均採規範說，即將法律要件分為權利發生要件，及權利消滅、排除、障礙要件，主張權利發生者，應就權利發生要件負舉證之責，主張對造權利有障礙者，應就利消滅、排除、障礙要件負舉證責任。目前行政法院亦多準用民事訴訟上之舉證責任分配法則，而採「規範說」之見解¹³⁴。

再者，所謂「證明程度」，係指對於某事實之認定固定應達到之證明標準，即法院對某待證事實之存否，應到何程度始得認為該事實「存在」或「不存在」之標準，而當事人所應為之舉證應達何種程度，會依該事實之類型而有不同，在民事訴訟中，原則上以「蓋然心證」為證明度之標準，即當事人所為之舉證需使法官之心證度達 50 度以上，即該事實「存在」之機率較「不存在」之機率為高，法院即認定該事實存在。

至於在「稅捐債務關係」之證明上，有學者爰以德國通說，認為基於租稅行政為典型之干預行政，稅捐之課徵為對人民財產等基本權之干預，在法治國家中，基於法律保留及依法課稅原則，只有在確定租稅課徵要件該當時，國家方得對人民課稅，因此在證明程度上，稽徵機關對租稅課徵要件事實之存在應達成「近乎真實確信」，方可以適用涉及人民基本權干預之租稅法規，惟倘符合一定要件，得例外依推計課稅方式，降低證明程度¹³⁵。惟亦有部分學者認為「近乎真實蓋然性」之證明度要求極高，而證明程度過高將使事實證明困難而大量出現「事實存否不

○○年度判字第一〇一五號判決同此解。

¹³⁴ 如台中高等行政法院一〇〇年度訴字第三四五號判決即謂：「稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條之規定自明」，即明確採規範說作為舉證責任分配法則。

¹³⁵ 盛子龍，租稅法上舉證責任、證明度與類型化方法之研究-以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第二十四期第一卷，2012 年 7 月，頁 57-66。另該文所謂「真實確信」，係指基於人類認識之限制，在法院主觀上「可以認為真實」之相對真實，並非自然科學意義下之「絕對客觀確信」，應予辨明。



明」之情形，將造成「客觀舉證責任」幾乎決定訴訟之成敗，反使裁判錯誤之機率提升，致有侵蝕依法課稅原則之虞，而主張應以民是訴訟之「優勢證據」之證明程度已足。惟本文以為，稅捐為對人民無對待給付之公法上金錢義務，對人民財產干預非低，與民事訴訟單純之私權爭議不可併論，且稅捐之證明上有協力義務、推計課稅等制度，允許在例外情形下減輕稽徵機關之證明負擔，尚不致過度侵害依法課稅原則，故課稅處分之證明度應較民事上之優勢證據為高。故結論上，本文支持課稅要件事實之證明應達「近乎真實之確信」(70%-80%)始足。

而就稅捐處罰法上「稅捐處罰要件」之證明程度，是否與稅捐債務法同？申言之，稅捐處罰法固然原因事實係源自稅捐債務法上義務之違反，然稅捐處罰之制度目的應為「預防」、「矯正」，與稅捐債務法所要求納稅義務人間負擔能力公平性迥異，故稅捐處罰法所應適用之證明法理（包含舉證責任、證明程度、納稅義務人有無協力證明義務）及審理程序，究應依「稅捐債務法」，抑或應受證明程度更高之「秩序罰法」之拘束，應予辨明。

申言之，包括裁罰處分在內之所有行政行為之作成，除應正確解釋適用「法規」外，並需正確認定「事實」，而事實之認定，需賴證據調查及其他間接事實始得證明、推知。裁罰處分之處罰事實與一般行政行為事實之調查相同，應依行政程序法第三十六條之規定，由裁罰機關依職權調查之，行政機關調查證據後，復依行政程序法第四十三條之自由心證原則，行政機關應斟酌一切調查事實及證據之結果，依經驗法則及論理法則以判斷事實之真偽。惟在裁罰處分中，行政機關除就處罰事實有職權調查義務外，在處罰事實之舉證責任分配上，基於人民無須證明自己不應受處罰之「不自證己罪」精神，裁罰機關更應就處罰事實之全部負調查及提出證據義務，換言之，就處罰事實應由裁罰機關負客觀舉證責任，而倘若稽徵機關不能證明處罰事實存在，應認定行為人之行為不構成處罰事實，學說上有學者稱之為行政罰之無罪推定原則。

以下稅捐處罰法之證明法理，分就自由心證原則之內涵，無罪推定、不自證

己罪及嚴格證明原則於稅捐處罰事實之適用，分別整理學說及實務之見解及其於稅捐處罰法之適用。



第一項 自由心證主義

我國行政罰法並未就處罰事實之調查有所規定，然行政程序法第四十三條明定：「行政機關為處分或其他行政行為應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理法則及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人」，此與行政訴訟法第一八九條規定：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但別有規定者，不在此限。當事人已證明受有損害而不能證明其數額或證明顯有重大困難者，法院應審酌一切情況，依所得心證定其數額。得心證之理由，應記明於判決」之自由心證主義相同¹³⁶。學說上認為自由心證主義係指：行政機關於調查證據後，為行政處分或依其他行政行為時，應斟酌當事人、利害關係人、證人或鑑定人等所為之陳述，及一切調查事實集證據之結果，本於論理法則及經驗法則，依其所形成之心證判斷事實之真偽，而所謂「自由心證主義」並非無證據亦可認定事實，亦非證據之取捨漫無標準，行政機關做成處分或裁決仍須以依法調查證據，並獲有心證之事實為基礎，且對證明力之判斷亦需依循經驗法則及論理法則¹³⁷，換言之，行政機關對於與行政決定有關之事實是否存在，應本於其最高度之知識及良心，利用所有合法取得之證據資料，本於其確信予以認定之。

而實務上最高行政法院一〇二年判字第二〇八號判決就行政訴訟法第一八九條所稱之自由心證主義有較清楚之闡明：「所謂論理法則，係指依立法意旨或法規之社會機能就法律事實所為價值判斷之法則；而所謂經驗法則，指由社會包括累積的經驗所得之法則。個案事實認定乃事實審法院之職權，苟已斟酌全辯論意旨

¹³⁶ 陳清秀，行政罰法，新學林，101年9月，頁300-301。

¹³⁷ 綜合參酌：陳敏，行政法總論，五版，作者自版，2007年10月，頁792；湯德宗（著），行政程序法，收錄於：翁岳生（編），行政法（下），三版，2006年10月，頁44-45；吳庚，行政法之理論與實用，九版，2006年8月，頁561；林錫堯，行政法要義，三版，2006年9月，頁198；李惠宗，行政法要義，四版，2008年9月，頁262-268。

及調查證據之結果，而未違背論理及經驗法則，即不得任意指摘其違法。又事實應依證據認定之，所謂證據，係指直接、間接足以證明事實之一切人證、物證而言。故認定事實所依憑之證據，並不以直接證據為限，間接證據亦包括在內；而所謂間接證據，雖非直接證明事實本身，惟透過間接證據證明他項事實之存在，再藉由他項事實存在之證明，本於合理經驗法則之推理作用，藉以認定事實，其推理及認定過程，即與論理及經驗法則無違。」¹³⁸換言之，行政機關就處罰事實之認定應依法調查證據，並在經驗法則及論理法則之限制下，依其心證判斷處罰事實之有無。

第二項 無罪推定原則：處罰事實真偽不明時，應由稽徵機關負客觀舉證責任

刑事訴訟法第一五四條第一項規定：「被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪」，此即所為無罪推定原則，係依據憲法第十六條所定之人民訴訟權之制度性保障及憲法第八條之正當程序原則所推導而出，此乃現代法治國家對刑事被告最低限度之保障，而依已具國內法效力的公民與政治權利國際公約第十四條第二項亦規定：「受刑事控告之人，未經依法確定有罪以前，應假定其無罪」，故為確保所有刑事被告在經國家依正當之司法程序審判前，應認其為無罪，且就處罰構成要件事實之證明，應由處罰機關負客觀舉證責任，其證明程度亦應高於單純之負擔處分，除非國家機關已確實證明處罰要件存在，否則國家不得予以處罰。許玉秀大法官於釋字五八二號解釋協同意見書中即指出：「程序法上，如不能證明被告有故意或過失造成他人法益受害，即不能為被告有罪之認定，此即無罪推定原則（Unschuldvermutung／Presumption of Innocence）。換言之，憲法上之

¹³⁸ 此外，最高行政法院九十八年判字第一一三號判決就自由心證原則認為：「構成判斷事實真偽之證據評價基礎，乃全辯論意旨及調查證據之結果。基於職權調查原則，必須充分調查為裁判基礎之事證以形成心證，在對全辯論意旨及調查證據之結果為評價時，應遵守兩項要求，一是『資料之完整性』，二是『資料之正確掌握』。前者乃所有與待證事實有關之資料，無論有利或不利於當事人之任何一造，都必須用於心證之形成而不能有所選擇，即負有審酌與待證事實有關之資料之義務」。

自主原則在刑事訴訟法上之第一層意義，乃無罪推定原則。無罪推定原則復有雙層涵義：其一，未有證據證明被告曾有犯罪事實之前，推定被告為無辜，亦即沒有證據證明，不能認定犯罪，此即犯罪依證據認定之證據裁判原則；其二，證明被告有罪之證據，必須無合理可疑，否則，即應作有利被告之認定，此即所謂罪疑有利被告原則（*in dubio pro reo*），即許大法官認為國家再處罰人民之前，應對處罰之事實負完全之舉證責任，且在刑事處罰中應證明至「無合理懷疑」之證明程度。

又此處的「處罰」並不限於刑事處罰，而應包含「行政罰」在內，蓋如前述，刑罰與行政罰之可罰性僅為「量的區別」，並無本質上之不同，故即使屬相對質量輕微的行政秩序罰或不利益處分，仍屬國家對於人民的「處罰」，更遑論我國法制下有諸多行政處罰之效果與強度，顯然高於或至少不輸刑事處罰（特別是在稅法領域中，因我國之漏稅罰之罰鍰無上限之規定，致納稅義務人動輒遭裁處數百萬罰鍰者，比比皆是），是以在行政罰領域亦應有無罪推定原則之適用。

處罰事實應由行政機關舉證不得推定之「無罪推定原則」，最高行政法院歷來判例、判決已再三宣示，從早期三十九年判字第二號判例即謂：「當事人主張事實，須負舉證責任，倘其所提出之證據，不足為主張事實之證明，自不能認其主張之事實為真實。又行政官署對於人民有所處罰，必須『確實證明』其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法」；六十二年判字第四〇二號判例：「事實之認定，應憑證據，為訴訟事件所適用之共通原則。行政罰之處罰，雖不以故意為要件，然其違法事實之認定，要不能僅憑片面之臆測，為裁判之基礎」；七十五年判字第三〇九號判例：「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致」；至晚近九十八年度判字第四九四號判決亦持相同見解：「違法事實應依證據認定之，無證據則不得以擬制推測之方法，推定其違法事實，



此為司法訴訟及行政程序適用之共通法則。故行政機關本應依職權調查證據以證明違法事實之存在，始能據以對人民作成負擔處分，亦即行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任，人民本無須證明自己無違法事實。如調查所得證據不足以證明人民有違法事實，即應為有利於人民之認定，更不必有何有利之證據。又認定違法事實之證據，係指足以證明行為人確有違法事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定違法事實之資料，若行政處分所認定之事實，與所採之證據不相適合，或其採認的事證互相牴觸，即屬證據上理由矛盾」。

學者陳清秀教授則直接援引德國聯邦憲法法院之判決，指出：基於法治國原則所導出之「無罪推定原則」，在行政秩序罰應有適用：「在罰鍰程序，如同在刑事訴訟程序般，並不承認當事人舉證責任。亦即當事人並無證明自己無秩序罰責任之任務。而毋寧必須由法院運用各種證據方法證明當事人之違規行為」。是以，倘依德國聯邦憲法法院之見解，處罰事實需由行政機關負舉證之責，且其證明程度應較一般負擔處分（如課稅處分）更為嚴格，行政機關或法官應對處罰事實達到「依據生活經驗所必要之程度，對之並不再產生任何合理懷疑」之確信，始得處罰之¹³⁹。

綜上，處罰事實基於上開無罪推定原則，在稽徵機關證明處罰要件之前，不得處罰，故處罰要件之舉證責任應由稽徵機關負擔。換言之，雖然處罰事實存在之證明門檻得略低於刑事犯罪「有罪確信」之門檻，但二者均應由國家證明全部之處罰要件，倘稽徵機關舉證不足致處罰事時限於真偽不明者，即應認定該處罰事實不存在而不得處罰。是以，本文以為無罪推定原則於行政罰領域，當有適用。

第三項 不自證己罪原則：處罰事實之調查無協力義務

行政處罰法與刑事訴訟均有出於人性尊嚴保障，而賦予被告不自證己罪原則

¹³⁹ 陳清秀，行政罰法，新學林，101年9月，頁302以下。



(nemo tenetur seipsum accusare) 之權利。刑事訴訟法第九十五條第二款規定：「訊問被告應先告知下列事項：二、得保持緘默，無須違背自己之意思而為陳述」，該條所規定之緘默權即自「不自證己罪原則」推導而來，公民與政治權利國際公約第十四條第三項第七款即規定：「審判被控刑事罪時，被告一律有權平等享受下列最低限度之保障：（七）不得強迫被告自供或認罪」，申言之，要求受處罰人「自證己罪」不僅將使被告自己成為對己不利之證據方法而無期待可能，致違反人性尊嚴及個人自主原則¹⁴⁰外，且自白往往會影響日後審判之結果，若容認被告受不當強迫而自白，無疑剝奪被告在審判中之公平對抗、獲無罪判決之機會，故禁止國家機關強迫被告陳述，以確保被告公平審判的權利¹⁴¹。是以，不自證己罪原則含有人性尊嚴、程序保障之意義，人民沒有義務做出不利於己、非自願之陳述，而遭致國家處罰。從而，裁罰機關在調查受處罰人是否該當處罰要件時，除應負客觀舉證責任外，受處罰人亦享有「不自證己罪」之權利，且縱然處罰之證據偏在於受處罰人之管理範圍內，亦不承認受處罰人有協力闡明義務。

學說通說認為在裁罰事實之證明上，行政罰之受處罰人與刑事被告應同樣享有不自證己罪權。如學者葛克昌即指出：在核課程序中，納稅義務人應負有相當之協力義務及資訊公開義務，如違反者即生推計核定效果，稽徵機關得降低其證明程度，以間接證據替代直接證據證明之，然而在處罰程序中，不得強制稅捐違章人作不利於己之陳述，亦無協力義務或違反協力義務進而推估處罰要件之間題，否則恐違反不自證己罪之法治國原則¹⁴²。

學者陳清秀認為：在處罰法上並不承認課予納稅義務人協力義務，蓋處罰程序中不得強制被處罰人做不利於己之陳述，無協力義務與違反協力義務後推計漏稅額之問題，即在法治國家中，稅捐處罰法上有關「所漏稅額」之認定應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用刑事訴訟程序中之「疑則有利

¹⁴⁰ 釋字第582號解釋許玉秀大法官協同意見書。

¹⁴¹ 王兆鵬，一事不再理，元照，2008年4月，頁241。

¹⁴² 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估－最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議評析，台灣法學雜誌，第一四五期，2010年2月，頁246。



被告」及舉證責任之分配原則，不得直接援用稅捐債務法上協力義務與推計課稅法則¹⁴³。

學者黃士洲亦認為：稅捐違章之裁罰本屬國家刑罰高權行使的一環，刑罰的一般原理原則諸如人民無自證己罪義務等，本於法治國原則之基本要求，自有適用餘地，特別是在證據法則上，稅捐違章裁罰應根本排斥稅捐課徵上的舉證責任倒置，或因納稅義務人違反協力義務而減輕違章事實的證明程度¹⁴⁴。

學者洪家殷主張：稽徵機關需本於職權進行調查，於獲得明確違法事實後才能據以處罰，而納稅義務人是否盡其協力義務，與此並無關連，蓋協力義務係協助稽徵機關調查課稅事實，有關處罰之事實，則不在此義務範圍，雖然由於相對人不配合，致稽徵機關無法獲得正確之事實，但不得因相對人之不盡協力義務，即得由稽徵機關自行推估事實，並作為處罰之基礎事實¹⁴⁵。

綜上，學者認為「應納稅額」及其「所漏稅額」既然屬於處罰之構成要件，當依處罰法之法理，保障受處罰人不自證己罪權，不得要求受處罰人對處罰事實負協力調查義務，而應由稽徵機關負完全之舉證責任，以使法院獲得「確信」之心證，否則即不得處罰之。

實務上，桃園地院一〇二年度簡字第二十九號行政訴訟判決亦曾就建築法之處罰事件認為應有不自證己罪原則之適用，該判決認為：「基於人性尊嚴的意義，不自證己罪原則也保護被告不因其他程序上的協助義務而使自證己罪。亦即在『非刑事法』領域的所謂陳述義務與協助義務，應與不自證己罪有所調和。參考德經驗，就是因為深刻體會國家得藉由操弄程序來強迫被告自證己罪，因而開始廣泛於各個非刑事法領域明定，或以司法實務判決要求，『有受刑事追訴之虞時，得拒絕陳述』，亦即倘使當事人陳述結果恐有被處秩序罰或刑事罰之虞時，在不違背協

¹⁴³ 陳清秀，推計課稅與處罰—評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌，第 181 期，頁 240 以下。

¹⁴⁴ 黃士洲，營業稅與稅捐裁罰的舉證責任，掌握稅務官司的關鍵，2005 年 1 月，元照，頁 232-233。

¹⁴⁵ 洪家殷，對營業人漏進、漏銷即逃漏營業稅之處罰—行政法院八十九年度判字第三六四號判決及司法院大法官釋字第五〇三號解釋評釋，台灣本土法學雜誌，第二十一期，2001 年 4 月，頁 39。



力義務之前提下，則得拒絕陳述」，即屬的論。

是以，本文以為，國家之處罰不論是刑罰或行政罰，均為對人民過去之違法違章行為予以制裁，以期矯正該行為並維護社會整體秩序之故，而為國家刑罰高權之行使，對人民權利之侵害甚鉅，故在證據法則上，行政罰應與刑罰同受「無罪推定」、「不自證己罪」原則之拘束，即處罰要件應由處罰機關負完全之舉證責任，且縱然事實證據偏在受處罰人之領域，亦無課予其「協力證明」義務，以保障受處罰人之人性尊嚴及正當程序請求權。是以，處罰事實應由法官本於自由心證原則職權調查認定之，處罰機關並應就處罰要件證明至完全之確信，倘處罰要件限於真偽不明者，並適用無罪推定及疑則有利被告（*in dubio pro reo*）原則，應認定納稅義務人不構成處罰要件。

第四項 嚴格證明原則：處罰要件應課予較課稅要件更高之證明程度

至於就處罰事實之證明程度，學者葛克昌主張其證明程度需較一般課稅處分之「接近真實」之確信為高，葛氏認為：德國聯邦憲法法院判決認為稅捐債務關係應基於「確信」，而該確信之程度需「一般有理性之人均不懷疑」，亦即應基於「接近真實」（相當於百分之七十之蓋然性）之證明程度，而在納稅義務人違反協力義務之情形，得例外減輕稽徵機關之證明程度至「接近真實或最大可能之蓋然性」；至於稽徵機關就漏稅罰事實之證明，不僅因不自證己罪原則而不得要求納稅義務人協力證明，且優勢證據之證明程度仍有未足。即其認為在行政罰之要件事實至少須達「中度舉證標準」（相當於百分之百分之七十五至八十之蓋然性），在稅捐刑罰則需更高之高度舉證標準¹⁴⁶。

學者陳清秀亦認為：稅捐處罰涉及行政制裁，應要求嚴格之證據證明，即應

¹⁴⁶ 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估—最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議評析，台灣法學雜誌，第一四五期，2010年2月，頁243。另參酌：黃士洲，舉證責任實務案例分析，掌握稅務官司的關鍵，2005年1月，元照，頁240。同此見解：洪家殷，對營業人漏進、漏銷即逃漏營業稅之處罰—行政法院八十九年度判字第三六四號判決及司法院大法官釋字第五〇三號解釋評釋，台灣本土法學雜誌，第二十一期，2001年4月，頁39。



證明至「不再有合理懷疑之確信」程度，是以，陳氏並直言稅法對於違章行為之處罰應適用「疑則有利被告」之原則，不承認以蓋然性推定之方式「推計處罰」，推計課稅藉由證明程度減輕所獲致之課稅結果，並不當然拘束審理稅捐裁罰之法院，稽徵機關仍應舉證證明受稅違章事實之存在，且需使法院達成「不再有合理懷疑之確信」，始得處罰。

學者吳東都亦謂：有關稅捐處罰成立要件所要求之證明，是要到達『完全確信』之程度，換言之，有關『處罰是否成立』之待證事實不在推計範圍內。但是處罰成立事實得以確認後，有關應受處罰程度之事實（例如以漏稅額定其罰鍰倍數時，其漏稅金額之認定）則應容計推計估算¹⁴⁷。

德國學說上，有認為稅法中推計課稅之規定於稅捐處罰程序中不適用，法官應獨立調查短漏稅之範圍，不受稽徵機關推計課稅之拘束，亦應本於「無合理懷疑之確信」來認定事實，而未達此一證明程度者，應依「罪疑為輕」原則，不予以處罰，換言之，法官心證程度階層應為：就稅捐處罰關係，要求最高之「確信」程度（其中刑罰應較行政罰更高），稅捐債務關係中，原則上要求「接近真實」，例外在滿足推計課稅要件下，得降低至「盡可能的接近真實」¹⁴⁸。

本文以為，稅捐處罰關係除了造成負擔效果外，更帶有負面評價效果，是處罰事實之證明程度至少應高於負擔處分而略低於刑事有罪判決之確信（如葛克昌氏所稱之「中度證明程度」），而倘若裁罰機關未能證明至該程度，即應依「罪疑為輕」原則，認定行為人之行為不構成處罰事實。且稅捐債務關係中，推計課稅規定所生之「降低證明程度」效果，於處罰事實之證明亦無適用餘地。

第五項 小結

雖然我國行政訴訟法並未明確區分一般行政處分與裁罰處分之應適用不同之證明法理，實務上多也一律準用民事訴訟之證明法則，然而，稅捐債務法與稅捐

¹⁴⁷ 吳東都，行政法院關於舉證責任判決之回顧與展望，台灣本土法學雜誌，第三十四期，2002年5月，頁17。

¹⁴⁸ 黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二九期，頁24以下。

處罰法之立法目的迥異、後者對人民基本權之侵害亦較前者為重，故對處罰事實之審理程序、證明法則，應準用更為嚴謹之刑事訴訟法之證明法則，而應受無罪推定、不自證己罪及嚴格證明原則之拘束。換言之，處罰事實應由處罰機關舉證證明之，且相較於稅捐債務關係「接近真實」之證明程度，稅捐處罰要件之證明應更高而需達「確信」之程度；而倘處罰機關未能證明致處罰事實限於真偽不明時，即不得處罰。另處罰機關雖有職權調查權限，但受處罰人就處罰事實基於人性尊嚴，應得拒絕提出帳冊或拒絕陳述之權，處罰機關亦不得據此對受處罰人為不利之認定。

第四節 結論：所漏稅額得承接推計課稅之認定結果，但不得違反處罰法之法理

最高行政法院九十八年第二次決議理由八認為：「行政法院除依法全部或一部撤銷或變更相關之核定處分外，不得於維持合法行政處分之同時，排除該行政處分全部或一部之法律效果」。其背後理由係認為：在計算上「應補稅額」應等於「所漏稅額」故為避免二者適用上歧異，進而造成對推計核定處分是否合法之認定矛盾。

然而，縱使「應補稅額」計算上應等於「所漏稅額」，但二者在法律上仍得為不同之認定，蓋前者體系上屬於稅捐債務法下「課稅要件」，其調查、解釋應服膺「量能負擔」原則，而後者屬於稅捐處罰法下之「處罰要件」，其以脫離稅捐債務法之脈絡，而歸於刑法、行政罰法之法體系下，適用「無罪推定」、「不自證己罪」、「嚴格證明」等證明法理。

再者就證明程度而言，課稅要件所需之證明程度亦較於處罰要件為低。蓋就稅基之證明原則上稽徵機關應證明至「接近真實」（百分之七十之蓋然性），惟倘納稅義務人有違反協力義務，基於前章之調查原則，允許稽徵機關降低證明程度至「盡可能接近真實」之優勢證據已足（百分之五十以上之蓋然性），此時稽徵機關即得以推計方式證明稅基之數額。反之，就稅捐處罰事實之證明，稽徵機關應

證明至「確信」，且處罰事實基於不自證己罪原則，不得課與受處罰人協力義務，自無從因受處罰人違反協力義務而允許稽徵機關以推計之方式降低就處罰要件之證明程度。是以縱然本稅之應補稅額「計算上」應等於漏稅罰之所漏稅額，但因兩者法體系上分屬稅捐債務法及處罰法之要件，是以稽徵機關就應補稅額之調查雖是「依法」推計證明，其本稅核定處分縱然合法，則因該計算結果尚不足以證明所漏稅額之處罰要件至「確信」之程度，稽徵機關在認定該漏稅罰處分時，仍不得依推計課稅處分所計算之稅基數額，而應就處罰要件依據嚴格證明法則，另為調查至無合理懷疑之確信，始得認定事實、適用法律。

行政法院在自由心證主義下，稽徵機關就本稅推計課稅之資料仍得為法院認定處罰要件的參考，但因其證明程度不足以使法院產生「無合理懷疑之確信」，故法院不得對此照單全收地逕以此資料認定所漏稅額。

綜上，基於「等者等之，不等者不等之」之法理，稅捐債務法與稅捐處罰法在制度目的、處罰種類、適用原則與心證程度均有不同，故上開決議忽略課稅處分之「應補稅額」與漏稅罰之「所漏稅額」分屬不同法體系，硬排除法院就所漏稅額之調查職權，而強依應補稅額認定，不僅未達法安定性，反導致租稅法與處罰法體系之紊亂。

從而，本文以為：「稅捐債務法」與「稅捐處罰法」縱然就經濟事實共通，非一律不得承接其概念，但在法理適用上應分屬二元，而應獨立檢視是否合乎處罰法之法理。在本案中，縱然應補稅額與所漏稅額計算上相同，然稽徵機關就「應補稅額」得推計核定以降低證明程度，就「所漏稅額」就受前開法理限制而不得以推計核定，該號決議未能意識此法理上之差異，顯有違誤¹⁴⁹。

¹⁴⁹ 對此，盛子龍教授於本文口試時進一步指出：實務上，短漏報之納稅義務人其「應補稅額」倘係以推計方式核課，則其「所漏稅額」幾無證明可能，然倘一律不予以處罰，難免造成漏稅人之僥倖心理，故應仿效德國漏稅罰之規定，將「所漏稅額」與漏稅罰之要件脫鉤，即漏稅罰之裁罰不以「所漏稅額倍數」做為基準，如此，稽徵機關僅需證明有漏稅事實，而無需證明「所漏稅額」之確切金額。換言之，盛氏認為此問題之根本幾決之道應從立法論著手，即立法者應修法，將漏稅金額回歸「量刑參數」，僅作為裁罰之審酌因素之一，與漏稅罰之處罰要件脫鉤，使稽徵機關無須對漏稅金額負嚴格證明義務，亦不得以所漏稅額倍數處罰漏稅義務人，此見解值得參酌。

稅捐債務法與稅捐處罰法證明法則之對照：



	稅捐債務法	稅捐處罰法
事實真偽不明	推計課稅	無罪推定
證明程度	接近真實之確信 (得例外降低至「最大真實 可能」)	無合理懷疑之確信
協力義務	得課予	不得課予 (不自證己罪)



第四章 行政法院對推計課稅之審理權

最高行政法院在九十八年八月份第二次決議之結論上，認為應補稅額與所漏稅額計算基礎相同，故不應為不同之認定云云，實無視稅捐債務法與稅捐處罰法分屬不同之法體系，各自有不同的基本原則，換言之，稅捐債務法下推計所得之「應補稅額」，倘無補強證據，根本無法滿足處罰要件「所漏稅額」之證明程度，二者當然應為不同之認定，已如前述。

然而，最高行政法院為了支持上開結論，竟以「權力分立」為理由，認為行政法院對行政機關「依法推估之所得」無審理權，從而不應對應補稅額及所漏稅額為相異的認定¹⁵⁰。惟推計核定之所得額根本無法合乎處罰所需之證明程度，故稽徵機關以推計核定之應補稅額直接爰用以證明漏稅罰之所漏稅額要件，已違反處罰法無罪推定、嚴格證明等處罰法法理，行政法院當得為「不法性」之審查，並無「動搖合法處分效力」的問題。退一步言，縱然推計課稅透過補強證據滿足處罰要件之證明程度，而無違反前開法原則，行政法院是否即應依該決議理由所稱：基於權力分立原則，不得對稽徵機關依法核定之課稅處分另為審查？換言之，**稽徵機關就課稅事實及處罰事實之調查結果，是否拘束行政法院？**此涉及憲法第十六條救濟權及權力分立原則下，行政法院對課稅事實的審理權限範圍及判斷餘地之認定，對此，本節第一部分將嘗試釐清。

此外，該次決議理由甚至進一步限縮納稅義務人於訴訟中提出證據請求法院調查之權，認為：「**(納稅義務人提出帳證以請求核實認定)如包含行政法院所進**

¹⁵⁰ 該決議理由謂：「核實認定及推計核定，均屬現行所得稅法及其施行細則（行政實體法）明定如何確認個人財產交易所得之法定方式，行政法院於審判上並無排除上開法定方式，另行依職權調查個案財產交易所得，以取代行政機關依法核定之個人財產交易所得之法律或法理依據。行政法院除依法全部或一部撤銷或變更相關之核定處分外，不得於維持合法行政處分之同時，排除該行政處分全部或一部之法律效果，換言之，原核定之個案財產交易所得合法而應予維持者，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據，否則除動搖合法行政處分之效力外，亦將使同一個人、同一財產交易是否有所得，以及所得金額多寡之認定歧異，以致國家與人民之租稅法律關係無從確定。……行政法院於審判上，除在確保稽徵機關依法定方式核定個人財產交易所得之範圍內，應依職權調查事實及證據外，原則上並無排除上開法定方式，另行依職權調查個案財產交易所得，以取代行政機關依法核定之個人財產交易所得之法律或法理依據。」

行之司法救濟程序在內，則除所得稅法第 83 條第 1 項後段、同法施行細則第 17 條之 2 第 1 項規定將形同具文外，國家與人民之租稅法律關係，亦將因人民得隨時變更法定調查方式而趨於延滯與複雜，與稽徵經濟、租稅公平及有效法律保護原則，均有未符。因此，倘若當事人係於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據」，換言之，該決議理由認為倘若納稅義務人在進入司法救濟程序前未提出證據者，稽徵機關即已取得推計課稅之裁量權，推計課稅處分即取得「合法地位」，而法院既然只能為合法性審查，則自不得允許納稅義務人於審理中再行提出證明所得額之帳簿文據，要求稽徵機關或法院改依核實課徵。

然而，在本稅課徵中，推計課稅本來就只居於補充地位（即推計課稅補充性，詳見本文第二章第二節），稽徵機關推計課稅之裁量權要件應以「無法核實」為前提，納稅義務人既已請求依核實方式課徵，除非納稅義務人所提出證據仍不足以證明稅基事實，否則稽徵機關或法院應受「核實課徵優先原則」之羈束，予以核實認定，稽徵機關對推計課稅並無所謂「裁量權」。

再者，就本稅處分之救濟，除非納稅義務人有故意或重大過失延滯訴訟，否則在無法源依據下，不應限縮納稅義務人提示帳簿文據或申請查帳以請求核實認定之權利，該決議竟然在司法救濟「前」既課予納稅義務人失權效，顯已違背失權效之法理及憲法訴訟權保障之意旨；至於在漏稅罰之訴訟程序中，依刑事訴訟之法理，受處罰人在事實審言詞辯論終結前本得「請求調查對己有利證據」，此為受處罰人之基本權，不得任意剝奪，更無因任何原因致生「失權」效果。就納稅義務人提出請證據請求法院調查之權，將於本章第二節說明之。

第一節 行政法院對稽徵機關「應納稅額」之認事用法 應有完整審理權

第一項 行政法院對行政機關之認事用法除「判斷餘地」外， 應有充分審查權限

第一款 行政訴訟於憲法救濟權及權力分立之意旨

依據憲法第十六條賦予人民訴訟救濟權之意旨，人民得就干預其自由權之行為，有依法向獨立公正之司法機關提起訴訟以救濟其權利之機會。在行政訴訟程序中，憲法賦予司法權審理行政機關行政行為之權限，而憲法之所以令行政權與司法權分權，即為使國家於行政權之外另立一獨立之審判機關，能獨立審酌國家行政權對法律構成要件之認事、用法是否合法，且該合法性之審查除個別行政法構成要件之審查外，更包含上位法理乃至憲法各項基本權保障，司法權均有獨立審理、調查權，除非該事務本質上屬於行政機關之「判斷餘地」，行政法院始例外地限縮其審理權限於特定範圍，且不得以其自身見解取代行政機關之判斷，否則行政法院對任何行政行為，均有獨立之審理調查權，不受行政機關認定之拘束。

再者，依行政訴訟法第一二五條第一項：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束」，同法第一三三條規定：「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同」，即揭示我國行政訴訟採職權調查主義，所謂職權調查主義係指：行政法院調查證據之範圍不限於當事人所提出者，而應本於職權調查，所有對當事人有利及不利之事實、證據應一律注意，以發現實質的真實。在行政訴訟程序中，職權調查主義為行政法院調查證據認定事實之基礎原則。行政法院調查證據範圍應不以稽徵機關或納稅義務人所提出者為限，行政法院本應依職權調查事實關係、發現真實，當無受當事人認定事實所拘束之理，如此將違背職權調查主義賦予行政法院充分且獨立發現真實之任務權



責¹⁵¹。

是以，當人民提起行政訴訟時，依據上開訴訟權保障意旨，其不僅確保人民於權利受侵害時有請求司法機關救濟其權利，司法機關亦應實質審查國家公權力行為之適法性，不受行政機關主張之事實或證據所拘束，如此上開憲法所賦予人民之救濟權始得謂實質保障。換言之，基於憲法權力分立及機關實質救濟權之意旨，行政法院對於公權力行為之審查須有充分的審查權限，國家行政機關之事實上或法律上所作成之確認，不應拘束法院¹⁵²。

綜上，本文以為行政法院除得審查行政機關適用法律有無違誤外，更得審查該處分之「事實認定」是否合於經驗法則與論理法則、行政機關事實涵攝是否合於法之本旨，換言之，行政法院對行政機關之「認事、用法」有完全之審理權限，不受行政機關認定之拘束，如此使能貫徹憲法賦予人民司法救濟權之意旨。

第二款 判斷餘地之適用前提、範圍及法院審查密度

司法權固然基於憲法賦予人民之救濟權及權力分立原則，原則上應對行政機關所為行政行為之認事用法有充分審查權限。惟大法官也在多號解釋中強調：因事務之本質有高度屬人性、或涉及高度專業之經驗法則判斷，基於憲法機關功能

¹⁵¹ 需附帶說明者為：行政法院雖應依職權調查證據，但此僅係指行政法院認定事實不以徵納雙方所提出者為限，當事人間舉證責任並不因法院有職權調查責任而免除。對此，台中高等行政法院一〇一年度第三一四號判決謂：「原則上稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般行政訴訟相同，即主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙或是消滅、抑制之事實，負舉證責任，此觀諸行政訴訟法第一三六條準用民事訴訟法 第二七七條之規定自明。至行政訴訟法第一三三條規定法院於撤銷訴訟應依職權調查證據，僅使法院於裁判時，作為裁判基礎之資料不受當事人主張之拘束，並得就依職權調查所得之資料，經辯論後，採為判決基礎，惟當事人之舉證責任並不能因法院採職權調查證據而免除」，應屬的論。惟此處所謂法院之「職權調查」，係指行政法院調查證據之「範圍」，不以當事人所提出者為限，非謂行政法院有「主動探知」證據之義務。實務上認為縱使法院未調查人民仍不得以此為上訴理由，如最高行政法院九十八年度判字第七六七號判決即謂：「行政法院之『職權調查義務』，並不等同於『職權探知義務』，因此至少就證據方法之搜集而言，當事人有主動提出之不真正義務，至少也須告知搜集途徑之必要。若當事人提出反證事實，卻不提出反證之證據方法，法院不主動搜集事證，而按訴訟程序中所呈現之既有事證，而對反證事實是否存在做出判斷，難指為違反『職權調查義務』。是以上訴人所主張提貨轉儲之反證事實，在其不提供證據方法、指明調查途徑之情況下，原審法院認定該反證事實無法證明，因此不具削弱本證待證事實存在蓋然性之力道，難謂違反職權調查義務」。

¹⁵² 翁岳生（編），行政法（上），元照，三版，2006年10月，頁196。

分配，立法者得以「不確定法律概念」以保留「判斷餘地」予行政機關，司法權並應尊重之。如司法院釋字第三八二號，即針對大學院校之「退學處分」於其解釋理由書中謂：「受理學生退學或類此處分爭訟事件之機關或法院，對於其中涉及學生之品行考核、學業評量或懲處方式之選擇，應尊重教師及學校本於專業及對事實真象之熟知所為之決定，僅於其判斷或裁量違法或顯然不當時，得予撤銷或變更，併此指明」，釋字四六二號解釋文中，則就「大學教師升等之審查處分」認為：「大學教師升等資格之審查，關係大學教師素質與大學教學、研究水準，並涉及人民工作權與職業資格之取得，除應有法律規定之依據外，主管機關所訂定之實施程序，尚須保證能對升等申請人專業學術能力及成就作成客觀可信、公平正確之評量，始符合憲法第二十三條之比例原則。且教師升等資格評審程序既為維持學術研究與教學之品質所設，其決定之作成應基於客觀專業知識與學術成就之考量，此亦為憲法保障學術自由真諦之所在。故各大學校、院、系（所）教師評審委員會，本於專業評量之原則，應選任各該專業領域具有充分專業能力之學者專家先行審查，將其結果報請教師評審委員會評議。**教師評審委員會除能提出具有專業學術依據之具體理由，動搖該專業審查之可信度與正確性，否則即應尊重其判斷。受理此類事件之行政救濟機關及行政法院自得據以審查其是否遵守相關之程序，或其判斷、評量有無違法或顯然不當之情事」**；釋字第五五三號解釋中，亦針對臺北市政府對「里長延選命令」之作成，認為：「地方制度法第八十三條第一項所謂特殊事故，在概念上無從以固定之事故項目加以涵蓋，而係泛指不能預見之非尋常事故，致不克按法定日期改選或補選，或如期辦理有事實足認將造成不正確之結果或發生立即嚴重之後果或將產生與實現地方自治之合理及必要之行政目的不符等情形者而言。又特殊事故不以影響及於全國或某一縣市全部轄區為限，即僅於特定選區存在之特殊事故如符合比例原則之考量時，亦屬之。**上開法條使用不確定法律概念，即係賦予該管行政機關相當程度之判斷餘地，蓋地方自治團體處理其自治事項與承中央主管機關之命辦理委辦事項不同，前者中央之監**

督僅能就適法性為之，其情形與行政訴訟中之法院行使審查權相似（參照訴願法第七十九條第三項）；後者除適法性之外，亦得就行政作業之合目的性等實施全面監督。本件既屬地方自治事項又涉及不確定法律概念，上級監督機關為適法性監督之際，固應尊重該地方自治團體所為合法性之判斷，但如其判斷有恣意濫用及其他違法情事，上級監督機關尚非不得依法撤銷或變更」。換言之，大法官認為就上開高度屬人性、專業性之判斷，基於機關功能分配，司法權應尊重行政權之判斷，法院僅得審查行政權是否合法，而不得已其本身之事實認定取代行政機關之認定。

除上開事務外，學者認為「判斷餘地」之適用尚包含未來事實之預估（如電影法第二十六條第二項之「傷害少年及兒童身心健康」、空氣污染防治法第十四條第一項之「空氣品質嚴重惡化」）、風險決定（如藥品管制），或由學者專家及各團體代表組成委員會所做成之行政決定（如有線電視法第九條之審議委員會、土地法第一五五條之標準地價評議委員會），基於機關功能理論，行政法院對行政機關所做成之行政行為應給予尊重，限縮審查密度¹⁵³。

綜上，之所以肯認行政機關就特定事務之認事用法有「判斷餘地」，除前提上立法者有以「不確定法律概念」保留行政機關於個案中認事用法之空間，基於機關功能，該事務本質應有下列特性之一，始足當之¹⁵⁴：

1. **人事考評**：該事務認定事實之憑據並非就當事人個人表現單獨觀察，而需與其他受考評人一併觀察，故該事務本質上無法重新展現其所據事實於行政訴訟程序中（如人事年度考績、考試決定、教師升等等）。
2. **專業評估**：基於現存或已知之事實，按照經驗法則，推估某特定事實發生之可能性。學者陳敏認為：由於人類預見能力之有其極限，預估之不確定性在所難免，故法律對預估決定之可能性程度作規定時，即包含行政機關有「預估餘地」；另就風險決定而言，在資訊十分欠缺下，由各

¹⁵³ 陳敏，行政法總論，五版，作者自版，96年10月，頁202-207。

¹⁵⁴ 陳敏，前揭註，頁205-506；吳庚，行政法之理論與實用，九版，2006年8月，頁121-133。



種專家組成之決定機關所做出之評估，亦具有法律所承認之判斷餘地（前者如空氣品質惡化之認定，後者如藥品管制與否）。

3. 委員會決定：法律對特定事項，倘已要求以學者專家及各方代表以委員會之方式做成決定，則基於機關功能分配原則，該委員會自應較法院更具有作成適當決定之能力，行政法院原則上即應尊重該委員會就事實之認定。

再者，縱使屬於行政機關判斷餘地事項，亦非不得審查，僅係法院得放寬審查密度。法院就「判斷餘地之審查範圍」，在釋字第五三三號解釋理由書中大法官即宣示：「對此類事件（判斷餘地事項）之審查密度，揆諸學理有下列各點可資參酌：（一）事件之性質影響審查之密度，單純不確定法律概念之解釋與同時涉及科技、環保、醫藥、能力或學識測驗者，對原判斷之尊重即有差異。又其判斷若涉及人民基本權之限制，自應採較高之審查密度。（二）原判斷之決策過程，係由該機關首長單獨為之，抑由專業及獨立行使職權之成員合議機構作成，均應予以考量。（三）有無應遵守之法律程序？決策過程是否踐行？（四）法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無錯誤？（五）對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或牴觸既存之上位規範。（六）是否尚有其他重要事項漏未斟酌」。

實務上，最高行政法院更進一步將審查標準具體化，如該院一〇三年度七〇四號判決，針對環評委員所做成之環境影響評估報告結論，行政法院對之審查密度應包含：「環評主管機關所屬環評委員會，以合議制方式審查開發行為是否『對環境有重大影響之虞』，依環評法第3條第2項規定，委員會其中專家學者不得少於委員會總人數三分之二，故其審查結論具有專業判斷性質，法院對此專業判斷之審查，原則上當予以尊重，而承認其判斷餘地，惟行政機關之判斷於有判斷濫用、判斷逾越或其他違法情事時，仍得予撤銷或變更，其情形包括：1. 行政機關所為之判斷，是否出於錯誤之事實認定或不完全之資訊。2. 法律概念涉及事實關係時，其涵攝有無明顯錯誤。3. 對法律概念之解釋有無明顯違背解釋法則或牴觸

既存之上位規範。4. 行政機關之判斷，是否有違一般公認之價值判斷標準。5. 行政機關之判斷，是否出於與事物無關之考量。6. 行政機關之判斷，是否違反法定之正當程序。7. 作成判斷之行政機關，其組織是否合法且有判斷之權限。8. 行政機關之判斷，是否違反相關法治國家應遵守之原理原則」。¹⁵⁵。

綜上，縱認屬判斷餘地之事務，亦非完全排除行政法院對事實認定之審查，即法院仍得就行政機關事實認定之依據是否正確、涵攝有無錯誤、是否合於經驗法則及論理法則等，予以審查。

第二項 小結：行政法院對稅基之認定應有充分之審查權

最高行政法院九十八年八月決議認為行政法院無權排除稽徵機關依推計認定之稅基數額，另依職權調查以取代行政機關之認定云云。然而應納所得、應補稅額等稅基數額，均屬具體之「數量」概念，並非經驗上或規範上之不確定法律概念，其內涵並無多重含意或不明確之解釋空間，是以立法者顯無意留給稽徵機關判斷之餘地，況其要件性質亦非前開基於機關功能法院應予尊重之行政事務，從而，稅基數額之認定根本不涉及判斷餘地，稽徵機關對於稅基之事實認定，自無從享有不受司法審查之最後事實認定權。

學者陳清秀氏即指出：行政訴訟中，行政法院本應依據職權調查如處罰要件、所漏稅額金額大小等事實，且基於憲法保障人民行政訴訟權之意旨，司法權應確保人民之救濟權之實質保障，行政法院自對人民權利保護之事實及法律上有充分之裁判權，原則上應不受行政機關行政處分效力之拘束。換言之，行政訴訟中，

¹⁵⁵ 實務判決就「判斷餘地」之審查標準看似洋洋灑灑，然實務在個案審理時卻常見僅將上開標準於按語段聊備一格的「複製貼上」後，隨即得出「經查無何判斷恣意濫用及其他違法情事，本院自應尊重」之結論。惟行政機關是否認定事實錯誤？涵攝概括之系爭規定有無恣意？判斷是否已違一般公認價值判斷標準？判斷是否出於與事物無關考量？常未見慎密說理之認事用法，使某些雖屬判斷餘地，但行政機關之決定是否合於價值、人民權利之侵害是否合法，未能得到實質審查。如臺北市某公立學校教師因公開反對北市府一綱一本政策，遭以「行為不檢有損師道」為由提報為不適任教師，臺北高等行政法院九九年度訴字第一二一號判決中，即以「該審查屬判斷餘地，法院應予尊重」，而未見任何實質審查（該案進一步評釋，參見李震山大法官七〇二號解釋不同意見書）。是以，在行政法院過度自我拘束下，恐致公務員與國家間之特別權力關係理論，再次藉由「人事考評屬判斷餘地」之面貌復辟。就判斷餘地於環評及教師評鑑濫用之進一步評析，可參閱：丁兆嘉，行政法上判斷餘地之研究，東海大學法律研究所碩士論文，2012年6月。



當事人自得提出一切事實證據方法，以供法院調查審酌，行政法院不能放棄其職權調查之神聖任務權責¹⁵⁶。

另有論者嘗試為該決議解套，認為該決議理由所載有關限縮「行政法院」職權調查權限，解釋上得解為負責法律審之「最高行政法院」，使該次決議結論合於行政訴訟法之體例¹⁵⁷，此見解在該決議修正、補充前，應可提供現行實務參考。惟本文以為，縱使最高行政法院為法律審，然如事實審法院對事實之認定有違反經驗法則或論理法則者，屬判決違背法令，最高行政法院應予審理，故縱將該決議理由所稱之行政法院限縮解釋為「最高行政法院」，仍不得謂稽徵機關就漏稅事實之認定即應拘束最高行政法院。換言之，最高行政法院對漏稅事實是否合於處罰法之法理、是否合於經驗法則及論理法則等，仍應有獨立審查權。

綜上，本文以為，應納稅額等稅基要件並非不確定法律概念，更非判斷餘地，行政法院無論事實上或法律上，本得對之為充分的審查，故行政機關對稅基之認定當不拘束行政法院之職權調查。最高行政法院該次決議不斟酌當事人所提示有關帳簿、文據，自我限縮職權調查範圍，違反職權調查主義，其結果將無法追求實質的真實之正確合法課稅，亦即無法達成實額課稅之目標，恐傷及租稅正義，無法有效保障納稅人權益。

第二節 納稅義務人有請求核實認定之權利

前開決議理由七中，最高行政法院固然認為「倘若納稅義務人在進入司法救濟程序前未提出證據者，稽徵機關即已取得『推計課稅之裁量權』，推計課稅處分即取得合法地位，稽徵機關即不再受核實優先原則之拘束，而行政法院既然只能為合法性審查，自不得在於嗣後之訴訟程序允許納稅義務人另行提出帳證，要求行政法院改依核實課徵」。

然而，上開見解似對推計課稅補充性、行政處分之拘束力、人民提出帳證之

¹⁵⁶ 陳清秀，行政罰法，新學林，2012年9月，頁437-442。

¹⁵⁷ 黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二九期，頁28以下。

時點及其失權效，有所誤認。申言之，推計課稅是國家為了追求稅捐平等負擔，在無法核實認定之前提下，不得已犧牲實額課稅原則，降低稅基事實之證明程度，以保全國家課稅權及量能課稅之租稅正義核心，故倘無法核實認定而合於推計課稅要件者，即應以推計方式核定，反之，倘若得以核實認定，稽徵機關就無選擇以推計方式課稅之裁量權，蓋正確之應納稅額始最能反應納稅義務人之負擔能力，最合乎「量能平等負擔」之意旨，換言之，**推計課稅需以「無法核實認定」為前提，倘稅基得以帳簿文據或查帳方式調查計算出實額之應納稅額，稽徵機關即無改以推計方式核定之裁量空間**。又「核實優先原則」既然為稅捐核定之基本原則，無論稽徵機關或行政法院均應受其拘束，縱使納稅義務人未及於行政訴訟繫屬前提出帳證，也僅為稽徵機關得依法推計核定，此時推計課稅處分因無從核實課徵，尚屬合法，**惟倘若納稅義務人既於訴訟中提出帳證而得核實認定，該推計課稅之前提要件就已經不存在，行政法院自得審查該推計處分之合法性**¹⁵⁸。

然而，最高行政法院在核實優先原則下，仍認為「倘若納稅義務人在進入司法救濟程序前未提出證據者，推計課稅處分即取得合法地位，稽徵機關即不再受核實優先原則之拘束」，究其法理基礎可能有二：行政處分之「拘束力」及納稅義務人違反誠信原則之「失權效」，然該二理論於此均無適用。

首先，行政處分生效後，倘未經撤銷、廢止或因其他事由喪失效力，該行政處分即生形式存續力及實質存續力，前者為「不可爭訟性」，即人民對行政處分不得再以訴願或行政訴訟等一般法律救濟方式請求撤銷，後者為「事實內容拘束力」，即處分當事人及做成處分之行政機關，均受行政處分規制內容之拘束¹⁵⁹；且基於機關尊重，該處分對其所涉及之公法上法律關係，在某程度上對其他行政機關乃至法院，亦生拘束力，學說上另稱之為「構成要件效力」，其界限則涉及行政內部權限劃分，及行政權與司法權之權力分立。換言之，**行政處分所認定之事實對法院是否生拘束力，仍應回歸行政權與司法權權力分立之觀點審查**，而如本節

¹⁵⁸ 關於推計課稅之補充性要件，可參閱本文第二章第二節第一項。

¹⁵⁹ 陳敏，行政法總論，五版，作者自版，96年10月，頁439-447。



前段所述，課稅處分尚非得排除司法審查之判斷餘地事項，法院應有充分審查權，故稽徵機關之課稅處分縱已生效，其所認定之事實及法律關係對法院仍應無生拘束力¹⁶⁰。

再者，該次決議理由認為納稅義務人在進入司法救濟程序前未提出證據者，嗣後即不得再行提出，除忽略推計課稅補充性外，似乎認為納稅義務人提出反證以請求核實認定之時點為「訴願程序終結前」，倘納稅義務人未能於該時點提出證據，即生「失權效果」，而不得再於訴訟程序中提出。然而，即使是處理私權糾紛的民事訴訟，也僅限於有惡意延滯訴訟且情節重大者，始有禁止提出證據之失權效果，在審酌干預人民財產權之課稅、裁罰處分之司法救濟程序，豈有於進入訴訟「前」，即禁止人民提出證據之理？該決議理由無正當理由限制納稅義務人程序基本權。

本文以下將分別說明課稅處分之「實質存續力」無從排除核實優先原則，更不拘束法院；再簡述失權效理論之要件，以說明最高行政法院於訴訟「前」，不屈分有無違反誠信原則，一律禁止人民提出證據請求調查，顯有不當。

第一項 課稅處分對行政法院不生拘束力

第一款 課稅處分之實質存續力不排除於核實優先原則

按行政處分之存續力可區分為形式存續力及實質存續力，其法律依據為行政程序法第一一〇條第三項：「行政處分未經撤銷、廢止，或未因其他事由而失效者，其效力繼續存在。無效之行政處分自始不生效力」。前者係指人民對其認定違法或不當之行政處分，如未依法律提起行政爭訟，人民對該處分即不得再提起救濟，故處分形式存續力之發生時點為人民之救濟權消滅（如救濟期間經過而確定之處分），或提起救濟後行政法院判決駁回確定之時起；實質存續力則係指對該處分所規制之內容，於處分生效而未被撤銷、變更者，同時拘束處分相對人及做成處分

¹⁶⁰ 事實上就該決議所述情形而言，納稅義務人既然已提起行政訴訟，該推計課稅處分根本尚在救濟程序中，無從發生形式確定力，自無從拘束法院。



之行政機關，實質存續力在處分送達人民時起，即生效力。

行政處分存續力之目的在於法安定性之維護，申言之，行政機關做成行政處分後，即在機關與相對人之間創設一定之權利義務關係，而該權利義務關係倘若不賦予存續力，對機關而言，日後得隨時再啟調查，變動處分內容，不僅耗費行政成本，處分之規制目的也難以貫徹，對人民而言，其權利義務關係之內容日後可能隨時變更，人民即無從以該處分為生活準繩，因而承受生活變動所衍生之負擔大幅增加。因此，行政處分存續力即在使行政機關不得任意撤銷或變更其行政處分，以確保人民之信賴¹⁶¹。而稽徵機關依法核定之課稅處分，創設人民對國家或地方自治團體負擔一公法上金錢給付義務之權利義務關係，屬最典型之干預型行政處分，當有包含前揭存續力等行政處分效力。

然而，推計課稅處分生效後，稽徵機關是否即可不受「核實認定優先原則」之拘束，換言之，上開行政處分實質存續力之「法安定性」，是否必然優先於課稅處分「核實優先」及其背後之「量能平等負擔」之課稅正義核心？尚非無疑。學者李建良即認為：行政法院審理稅務案件時，行政法院除審查「納稅義務人是否已履行協力義務」，及「稽徵機關推計標準是否合理」外¹⁶²，於納稅義務人針對課稅處分提起訴訟，並於訴訟審理中提示有關帳簿、文據請求調查者，行政法院應就此有利人民之事實，依職權調查，以符合實質課稅原則¹⁶³。換言之，縱使稽徵機關之推計核定合於「必要性」及「合理性」之要件，進入訴訟程序中，基於「實質課稅原則」，行政法院對人民於訴訟審理時提示有關帳簿、文據供核者，法院仍應調查之。

從而本文以為，除非行政處分已因救濟期間經過或起訴後經行政法院駁回確定，而已生「形式存續力」，不容再爭，否則倘若處分雖經送達人民，但尚在訴訟中，該處分僅有實質存續力，未生形式存續力，而實質存續力之目的既然僅係使

¹⁶¹ 陳敏，行政法總論，五版，作者自版，96年10月，頁439。

¹⁶² 就「協力義務界限」及「推計標準合理性」，請參酌本文第二章。

¹⁶³ 李建良，稅務行政訴訟若干舉證問題析論—以臺北高等行政法院九七年度訴字第一七九二號判決為例案，臺灣法學雜誌，第一七三期，2011年4月，頁74-75。



人民得對行政行為有預見及信賴，人民尚得依法請求救濟，行政機關亦得依職權撤銷廢止，法律關係尚未因該處分之生效而「確定」，不應以此排除於核實優先原則適用。

第二款 課稅處分之存續力不應拘束法院

第一目 我國學說見解

再者，課稅處分之存續力是否拘束法院？學者葛克昌直言：行政法院應依職權調查證據，當事人於事實審言詞辯論終結前，得提出一切足以證明原處分作成時事實狀態之證據，供法院審酌，不應自限於訴願終結前。申言之，葛氏認為撤銷訴訟固以原處分作成時之事實狀態為裁判基礎，而所謂事實狀態，係指原處分作成時已經發生的事實，證據則為證明事實之方法，並非事實本身，故高等行政法院作為事實審法院，為審查課稅處分認定之事實有無違誤，自得斟酌納稅義務人於訴訟中提出之新證據等一切證據方法，不受原處分或複查決定時之證據限制¹⁶⁴。

學者陳清秀則認為：行政訴訟之當事人基於行政訴訟法第一二五條第一項、第一三三條，本得提出一切事實證據方法，供法院調查斟酌，倘不容許納稅義務人舉證推翻退既課稅處分之蓋然性推定，不僅違反前開條文之「職權調查主義」，亦違反核實課稅所表彰之量能課稅與實質課稅原則。陳氏並爰引日本立法例，日本學說及實務均認為如果稽徵機關以舉證推計課稅之必要性及合理性時，納稅義務人得提出反證證明推計額與實際稅額有差距，並未禁止納稅義務人提出帳證進行「實額反證」¹⁶⁵。

第二目 德國學說及實務見解

德國稅法學者 Lang 教授認為：雖然程序及方式規定與實質目的不具有直接關連，但其具有以下功能，即找到真正的事實，及提供納稅者透過參與程序的方式

¹⁶⁴ 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估－最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議評析，台灣法學雜誌，第一四五期，2010年2月，頁246。

¹⁶⁵ 陳清秀，行政罰法，新學林，2012年9月，頁442-444。

保護基本權。而當財政機關程序或方式上發生瑕疵卻不會引起任何的處分違法或其他懲罰措施，此基本權會被削弱。因此，根據德國稅捐通則第一二六條並未被補正之錯誤，根據同法第一二七條：「行政處分違反程序、方式或土地管轄之規定，而非依第一二五條為無效，且就該事件不能作其他決定者，不能僅因之而請求廢棄」¹⁶⁶，本條乃基於「程序經濟考量」，規定在處分有程序瑕疵，但內容正確，且縱使程序合法也不做成其他決定時，即無須廢棄該行政處分。只有當確定程序上的違反不會影響到事實的本身時，才可被忽略，聯邦財稅法院(BFH)也同時會審查以推計為基礎計算出來的課稅處分。但此點忽略了推計僅以「大約收入」作為依據，因此，在推計的情況下，絕不能完全避免在事實決定上產生程序或方式瑕疵之可能性。若存在事實可能不一樣的情況，則前開第一二七條之規定將被排除¹⁶⁷。換言之，其認為課稅處分法院應得審查，且認為推計課稅處分因本質上與核實所得之稅基有差距，故法院更應有充分審查權，且縱使有程序瑕疵，也排除德國稅捐通則第一二七條程序瑕疵不影響處分效力規定之適用。

由此可知，德國學說認為推計課稅僅以「大約收入」為依據，不僅法院應予審查，人民也有權於訴訟中舉反證推翻其效力。從而，德國實務界就推計課稅處分多以「附事後查核之保留」方式做成，稽徵機關將推計核定之稅基數額，保留其事後從新核定之權，亦允許人民舉反證推翻其效力，換言之，該附款使處分在生效後僅具形式確定力，而無實質確定力，使徵納雙方在核課期間內，可隨時撤銷變更核課處分之內容¹⁶⁸。

此外，就法院審理租稅處罰案件，德國學者認為法院審理裁罰要件之所漏稅額應獨立認定，且不僅稽徵機關做成已確定之課稅處分所核定之稅基數額，並不拘束法院，縱使是財務法院就本稅處分所做成之確定判決，其所認定之稅基數額亦不拘束審理裁罰處分之法院，而應本於自由心證認定處罰要件事實，依職權自

¹⁶⁶ 翻譯參考：陳敏（譯註），德國稅法通則，司法院，2013年5月，頁226-227。本條程序瑕疵不影響處分效力之規定相當於我國行政程序法第115條。

¹⁶⁷ Tipke/Lang, Steuerrecht, 21 Aufl. 2012, §21 Rz.109

¹⁶⁸ 黃奕超，論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，臺灣法學雜誌，第二二九期，頁28以下。



行調查認定所漏稅額¹⁶⁹。換言之，法院不僅對稽徵機關推計核定之本稅處分有審理調查權，縱使審理標的為「裁罰處分」，亦不受稽徵機關甚至法院就本稅認定所拘束，此乃法治國法官獨立審判原則下之當然。

第二項 納稅義務人訴訟中舉反證推翻推計核定之權利與失權效理論

除課稅處分之構成要件效力外，最高行政法院認為納稅義務人於訴願終結前未提出帳冊等證據，訴願終結後即不得提出之另一可能理由為「失權效」理論，係指：意圖拖延訴訟，因故意或重大過失違反訴訟上協力義務之當事人，得使人民因遲延提出攻擊防禦方法，而承認其失權效果，即法院得不審酌其所提出之攻防方法。

從德日立法例中，確實有從「誠信原則」之角度，認為在納稅義務人有上開情形時致訴訟延滯者，得生「失權效」之效果¹⁷⁰。如有論者爰引日本國稅法通則第一一六條即規定：原告之納稅義務人對於課稅處分之撤銷訴訟，對於必要費用或成本費用損失金額之存在，或其他有利於己之事實，主張予原處分之基礎事實不同之事實者，除有不可歸責之情形外，應於國家主張其處分基礎事實後，「無遲延的」具體主張其相異之事實，並提出足以證明該事實之證據。違反上述規定者，其所為主張及證據之提出，視為遲延提出之攻擊防禦方法。該條之立法目的在避免拖延訴訟，維護當事人間之公平¹⁷¹；另有論者指出，德國財務法院法第七十六條第三項規定：遲延提出之申報及證據方法，法院得予以駁回（任意性之失權），而不再進行調查¹⁷²。

我國實務亦持相同見解，如最高行政法院一〇〇年度判字第一〇一五號判決亦指出：「人民提起行政訴訟，係因其自己之意思進入行政訴訟程序，因而在查明

¹⁶⁹ Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl., 2005, §370 Rn. 58/59.

¹⁷⁰ 誠信原則與信賴保護不同，信賴保護僅及於人民對公權力之信賴，而誠信原則係人民及國家公權力均得主張，此有謂誠信原則之雙面性。進一步參酌：葛克昌，稅捐稽徵之法治國要求—國家課稅權之基礎規範，國立中正大學法學集刊，第三十六期，2012年10月，頁27-28。

¹⁷¹ 陳清秀，行政罰法，新學林，2012年9月，頁443。

¹⁷² 吳東都，德國稅務行政訴訟，九十八年度最高行政法院研究報告，司法院，2009年11月，頁61以下。

裁判基礎事實之過程，當事人不僅有參與之權利，亦有努力參與訴訟，將其所知事證提供予法院，使法院易於查明事實，快速終結訴訟以達訴訟經濟之協力義務。換言之，為行政訴訟裁判基礎事實之查明，是法院與當事人之共同責任，特別是在屬於當事人管領範圍內之事實，或事證存在於我國法權所不及之領域，當事人尤有協力為合理說明及提出證據之義務。當事人如違反此項協力義務，可作為形成不利於該當事人事實認定心證之斟酌事項」，亦即該判決認為基於訴訟經濟，納稅義務人有「訴訟上協力證明義務」，倘違反該義務者法院得斟酌形成不利於該當事人之事實認定。

基於誠信原則，納稅義務人如因其故意或重大過失，在訴訟上有權利濫用，固非不得使其受有不利結果，然而，課予人民「失權效」，係對人民之訴訟權有重大限制，要件不宜過度寬鬆，依我國行政訴訟法第一三二條準用民事訴訟法第一九六條規定：「當事人意圖延滯訴訟，或因重大過失，逾時始行提出攻擊或防禦方法，有礙訴訟之終結者，法院得駁回之。攻擊或防禦方法之意旨不明瞭，經命其敘明而不為必要之敘明者，亦同」，是以納稅義務人倘係出於「延滯訴訟意圖」而遲延提出帳證者，行政法院得依該規定駁回其提出之帳證，不予審酌。

然而，本條既然係出於誠信原則所為之規定，其前提必然需納稅義務人對該遲延有「故意或重大過失」，始生失權效果。前開決議理由不區分遲延提示帳證是否可歸責於納稅義務人、是否有重大過失，一律不准納稅義務人於行政訴訟中提示帳證以推翻推計課稅之蓋然性核定，才真正損及租稅公平即實質課稅原則。是以，本文以為，上開決議所稱「納稅義務人亦不得請求改以查帳核實認定」，應限縮解釋於納稅義務人於複查、訴願程序中有因故意或重大過失而未提出，法院始得基於誠信原則，類推適用行政訴訟法第一三二條準用民事訴訟法第一九六條之規定，否則即違反司法院釋字四二〇號釋解及稅捐稽徵法第十二條之一所揭示之量能課稅及實質課稅原則。

至於漏稅罰之所漏稅額，因屬於行政罰法領域，基於不自證己罪原則，納稅



義務人本無「訴訟上協力義務」，納稅義務人縱未於複查或訴願程序提出帳證而於訴訟上提出，亦無違反誠信原則可言，且「請求法院調查有利之證據」為受處罰人訴訟上基本權利，倘不准其提出證據證明自己無罪，顯已違反憲法第十六條保障人民訴訟權及憲法第八條正當法律程序之旨。

第三項 小結：納稅義務人應有於訴訟中舉反證推翻推計課稅之權利

綜上所述，前開決議裡由中禁止人民於訴願終結後另提出帳簿等反證以推翻推計課稅處分，並認為納稅義務人於稽徵機關通知調查或複查時未提出證據，稽徵機關即取得「推計裁量權」，法院應予尊重云云。然而，「核實優先原則」係基於量能原則推導而出，是推計處分合法性之前提要件，法院本應審查，不因複查或訴願終結而謂稽徵機關即取得推計裁量權，換言之，該推計課稅處分縱使於訴願中因人民未盡協力義務而遭稽徵機關以推計方式核定，仍不排除適用核實優先原則之適用；再者，推計課稅處分既經人民提出司法救濟，該處分即無形式存續力，僅於該處分送達納稅義務人時有實質存續力，而實質存續力僅對人民有拘束力，並不拘束法院對稽徵機關課稅處分認事用法之審查。

至於失權效理論係於民事訴訟中因意圖延滯訴訟或有重大過失未盡訴訟上協力義務者，法院得不審酌其所提出之攻防方法，故倘納稅義務人未於複查或訴願階段提出帳簿等資料，並「非」出於故意或重大過失者，並無失權效理論之適用，且該理論更無於訴訟「前」即限制之理，否則已屬對人民司法救濟權之剝奪，而「稅捐裁罰處分」應準用之法理為刑事訴訟程序，自無失權效理論之適用，否則顯然違反「受處罰人請求調查對已有利證據」之程序權。



第五章 裁罰效果之合憲性審查

第一節 裁罰效果雖屬立法形成自由，仍不得違反比例

原則

我國通說向來認為，裁罰「構成要件」應受嚴格之實質法治國原則拘束，但就「裁罰效果」則允許立法者享有較大之形成自由¹⁷³。然而，立法形成自由並非全無界限，而仍應受憲法所揭示之基本權保障、民主原則及權力分立原則等憲政主義原則之拘束。是處罰效果及其配套制度雖屬刑事政策，而允許立法者就其內容、輕重、甚至是否設置配套制度均享有較大之形成自由，然該裁罰效果並非合於處罰法定原則即可免於實質法治國原則之審查¹⁷⁴。

自司法院釋字第四〇〇號解釋以降，大法官已多次宣示：立法者之立法形成空間，應受憲法及司法院所為憲法解釋之拘束」，而就裁罰之立法形成自由界限，在釋字六六二號解釋大法官有更清楚的闡明。該號解釋係針對刑法第四一條第二項「得易科罰金之數罪，於定執行刑後倘逾六個月，即不得易科」規定之審查。易科罰金制度雖係立法者基於刑事政策之考量，為避免短期自由刑對被告個人及整體刑罰制裁效果所造成的不利影響而設計之制度，屬立法者對「處罰效果」基於刑事政策考量所設計之制度，當屬立法自由形成之空間，然而，大法官在該號解釋仍以該規定對人民身體自由之過度限制，違反憲法第二十三條，而宣告違憲，該號解釋理由書中明白揭示：「立法院基於民主正當性之立法責任，為符合變遷中社會實際需求，得制定或修正法律，乃立法形成之範圍及其固有權限。立法院行使立法權時，雖有相當廣泛之自由形成空間，惟基於權力分立與立法權受憲法

¹⁷³ 吳庚，憲法的解釋與適用，自版，三版，2005年7月，頁172以下。

¹⁷⁴ 葛克昌，租稅國家之憲法界限，所得稅與憲法，三版，翰蘆，2009年2月，頁247以下。



拘束之原理，自不得逾越憲法規定及司法院所為之憲法解釋」，即宣示我國憲法要求並非單純之形式意義法治國，同時需為實質意義之法治國；而該號解釋林子儀、許宗力大法官之協同意見書中更具體指出：「該制度（易科罰金制度）並非憲法所要求，亦非人民得基於憲法保障之權利所得要求設置。而係立法者基於刑事政策之考量，為避免短期自由刑對被告個人及整體刑罰制裁效果所造成的不利影響，而設計之制度。……從權力分立之原則出發，要否建立易科罰金制度，自宜由立法者加以衡酌決定，是如立法者未設易科罰金制度，並非違憲。且就該制度具體內容，例如規定犯何種類型之罪與符合何種條件，方得易科罰金，立法者亦享有較大之自由形成空間。惟立法者一旦建立易科罰金制度，其就該制度相關要件之設計，縱仍有形成自由，仍不得違反憲法規定，例如不得違反比例原則、平等原則」，換言之，縱使處罰配套制度之「設立與否」屬立法形成空間，然一旦立法者選擇設立該制度後，該制度仍應受實質法治國原則之檢驗。

在此要求下，裁罰效果雖源於立法者之命令，但不包括違憲之立法命令，憲法基本權保障之戒命成為裁罰效果之立法形成界限，即我國處罰效果不僅需合乎形式法治國原則，更須受實質法治國之檢驗，而實質法治國原則首重憲法第二三條所揭示之比例原則。以下，本節將從比例原則檢驗我國現行漏稅罰採「所漏稅額倍數」且「未有最高額限制」之立法，是否違反憲法基本權保障之戒命；在於第二部分，就我國稽徵機關過度倚賴裁罰倍數參考表，未區分受處罰人故意過失之可責性，以異其處罰效果之輕重，予以檢討。

第二節 現行漏稅罰以所漏稅額之倍數且未有最高額限制，違反比例原則

我國所得稅法第一一〇條就漏報、短報即未申報之漏稅罰，係按所漏稅額處以二倍以下之罰鍰，而加值型及非加值型營業稅法第五十一條則係於九十九年十

二月八日修正，將原訂按所漏稅額一至十倍之罰鍰，降低為五倍以下，其立法理由稱：「近年來我國企業其整體經營環境惡化，部分廠商僅為無意漏報，卻要接受鉅額罰鍰，使得廠商一旦被查獲違章時，乾脆逕行歇業，反導致大量稅收流失。根據財政部統計九十五至九十七年間，罰金為二十四點八億億餘元，當中超過一百萬元個案占約 90%。爰參考立法院於九十八年十二月十五日已修正三讀通過之稅捐稽徵法第四十四條之規定，對於營利事業未依法取得或保存、開立憑證等，其處分罰款最高不超過新臺幣一百萬元參考。將現行一倍至十倍之罰鍰規定，修訂為五倍以下，避免企業因違章行為遭受政府部門施以過當的處罰，促使企業能有合理的經營環境」，似乎有意對我國漏稅罰之規定向來「失之過苛」批評所為之回應，然令人遺憾的是，長期以來最為人所詬病的按所漏稅額計算倍數之裁罰，及應設定金額上限之呼籲，仍付之闕如。而回歸當時立法委員所提出之修正案，原擬將漏稅裁罰倍數調降至三倍以下，並訂定漏稅罰鍰金額一百萬元之上限，但經財政部以處罰不宜過輕為由，採取現今之妥協版本¹⁷⁵。然而，現今五倍以下而未有罰鍰金額上限之規定，是否就能符合比例原則之要求？又立法者以「罰鍰超過 100 萬元個案占約 90%」為由，刪除草案中一百萬元上限之規定，是否誤解裁罰之目的？本文以下將分別析論之。

第一項 稅捐債務不履行與稅捐債務違反之區辨

按違反稅法上之「行為義務」，在已繳納其應納稅款後不得再以應納稅額之比例或倍數加以處罰，且處罰應有合理之最高額限制，此在司法院釋字第三二七號、第三三九號、第三五六號、第六一六號及第六四二號解釋中大法官屢次重申該旨，但「漏稅罰」大法官似乎向來認為無須有最高額之限制，從早期釋字三三七號楊建華大法官就在其一部不同意見書中認為：「租稅秩序罰有漏稅罰與行為罰之別。漏稅罰乃因納稅義務人未履行租稅法上之稅捐義務，故其處罰恆以漏稅金額為基礎，而科以若干倍數之罰鍰。而行為罰乃係因租稅法上課人民作為或不作為義務，

¹⁷⁵ 蔡朝安，漏稅罰與比例原則之適用，全國律師，第十五卷第二期，2011 年 2 月，頁十八。

不以涉及漏稅為必要，故行為罰祇應斟酌其行為或不行為之情節，科處一定金額以上及以下之罰鍰，不應以漏稅金額為基礎，若行為罰亦以漏稅金額為基礎，則不僅處罰之目的混淆不清，且在未漏稅之情形下，隨扣繳額之多寡決定其罰鍰數額，有導致處罰過重之虞」，此見解至近期之釋字第六一六號、第六八五號解釋仍為大法官所維持。

然學者認為此實乃混淆稅捐「債務之不履行」與稅捐「債務之違反」所致，學者葛克昌直言：所謂以所漏稅額之比例或倍數作為裁罰金額之要件，係民事損害賠償方式，係英美法國家並無獨立之行政法院，故無與民事賠償截然劃分之行政罰。而在大陸法系國家，漏稅罰係行政秩序罰之一種，係針對納稅義務人已具備課稅要件，卻以信賴不值得保護之方法，如違反真實義務、使用虛偽事實或隱匿事實以欺瞞稽徵機關，使其誤認納稅義務人全部或一部不具備課稅要件，進而詐取稅捐利益之違反稅法金錢給付義務之行為所為之制裁，是漏稅罰之處罰目的係為處罰納稅義務人違反量能平等負擔、破壞市場競爭秩序，重點不在增加國庫收入，故所漏稅額雖然可能作為裁罰輕重之審酌基礎，但絕非逕以所漏稅額之比例甚至倍數作為罰鍰依據，蓋漏稅罰係制裁行為人之惡意，非填補國庫之所受損害或所失利益，且漏稅情節嚴重者得處以刑罰，但不應以過重倍數且無上限之罰鍰，甚至侵害家庭與企業之永續發展與生存¹⁷⁶。換言之，葛氏認為歷來解釋未釐清稅捐之債務不履行係「執行」問題，而與稅捐債務之違反乃「不法制裁」之間題，是國庫因納稅義務人逃漏稅捐所受之損害，應從所漏稅額計算其應補繳之金額，以填補國庫之損害，填補後，國庫當已無損害，行為人也未自其漏稅行為得到利益；至於納稅義務人漏稅行為之制裁，應與國庫損害脫勾，不應再從所漏稅額計算其罰鍰。

第二項 漏稅罰以所漏稅額倍數裁罰且未有最高額限制，違反

¹⁷⁶ 整理自九十九年八月七日賦稅人權論壇研討會會議紀要之葛克昌教授與談意見，全國律師，第十五卷第二期，2011年2月，頁22以下。



比例原則

第一款 規範目的之適當性

以下本文將依比例原則下三子原則逐一檢驗。首先，就「適當性原則」下檢驗其裁罰之立法目的：我國稅法就漏稅罰之規定，向來以「所漏稅額」之倍數為據且未有最高額限制¹⁷⁷，且營業稅法於九十九年修法前，以最低一倍為「低標」往上加乘，然而國庫之損害已因納稅義務人補繳所漏稅額而完全填補後，納稅義務人再遭稽徵機關處以所漏稅額一倍、五倍、甚至十倍以上罰鍰之處罰，且在無最高額限制下，不時有罰鍰金額高達數億之情形，對家庭及企業之生存造成極大之侵害。縱使在學者及稅改團體多年努力下，營業稅法修法降低處罰倍數為5倍以下，然在財政部之力爭下仍刪除原提案之罰鍰最高限額一百萬元條款，觀其立法

¹⁷⁷ 除前揭之所得稅法第 110 條及營業稅法第 51 條外，尚有貨物稅法第 32 條：「納稅義務人有下列情形之一者，除補徵稅款外，按『補徵稅額』處一倍至三倍罰鍰…」；特種貨物及勞務稅條例第 22 條：「納稅義務人短報、漏報或未依規定申報銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物或特種勞務，除補徵稅款外，按『所漏稅額』處三倍以下罰鍰。利用他人名義銷售第二條第一項第一款規定之特種貨物，除補徵稅款外，按『所漏稅額』處三倍以下罰鍰」；菸酒稅法第 19 條：「納稅義務人有下列逃漏菸酒稅及菸品健康福利捐情形之一者，除補徵菸酒稅及菸品健康福利捐外，按『補徵金額』處一倍至三倍之罰鍰…」；遺產及贈與稅法第 45、46 條：「納稅義務人對依本法規定，應申報之遺產或贈與財產，已依本法規定申報而有漏報或短報情事者，應按所漏稅額處以二倍以下之罰鍰。納稅義務人有故意以詐欺或其他不正當方法，逃漏遺產稅或贈與稅者，除依繼承或贈與發生年度稅率重行核計補徵外，並應處以『所漏稅額』一倍至三倍之罰鍰」；證券交易稅條例第 9-1 條：「代徵人違反第三條第一項規定，不履行代徵義務或代徵稅額有短徵、漏徵情形者，除責令其賠繳並由該管稽徵機關先行發單補徵外，另處以應代徵未代徵之『應納稅額』一倍至十倍之罰鍰」；期貨交易稅條例第 5 條：「代徵人不履行代徵義務，或其應行代徵之稅額有短漏徵情形者，除責令其賠繳，並由該管稽徵機關先行發單補徵外，另處『所漏稅額』十倍以上三十倍以下之罰鍰」；印花稅法第 23 條：「違反第八條第一項或第十二條至第二十條之規定，不貼印花稅票或貼用不足稅額者，除補貼印花稅票外，按『漏貼稅額』處五倍至十五倍罰鍰」；房屋稅條例第 16 條：「納稅義務人未依第七條規定之期限申報，因而發生漏稅者，除責令補繳應納稅額外，並按『所漏稅額』處以二倍以下罰鍰」；契稅條例第 28 條：「納稅義務人應納契稅，匿報或短報，經主管稽徵機關查得，或經人舉發查明屬實者，除應補繳稅額外，並加處以『應納稅額』一倍以上三倍以下之罰鍰」；娛樂稅條例第 14 條第 1 項：「娛樂稅代徵人不為代徵或短徵、短報、匿報娛樂稅者，除追繳外，按『應納稅額』處五倍至十倍罰鍰，並得停止其營業」等條文，堪認我國現行稅法漏稅罰之規定一律以「所漏稅額」之倍數處罰，且不僅未設定最高處罰金額之上限，其相較比較法上至多一倍之罰鍰，我國動輒以所漏稅額三倍、五倍甚至三十倍之罰鍰，對納稅義務人侵害甚鉅，已有違憲之虞。



理由以：「根據財政部統計95至97年間，罰金為24.8億餘元，當中超過100萬元個案占約90%」，姑且不論立法理由以在有違憲之虞的舊法下所苛課的案件數，反作為拒絕修正之理由，是否有循環論證之嫌，從該立法理由中，除立法者向來迷信嚴刑峻罰外，似乎透露立法者乃至財政部認為訂定一百萬元之罰鍰上限，會使國庫減少現有絕大多數案件之罰鍰收入。然處罰之目的在近代法治國所承認者僅限以應報、一般預防、特別預防，至於「國庫收入減少與否」並非處罰所應考量，是縱使訂定一百萬元之罰鍰上限會使國庫減少漏稅罰鍰之收入，亦不得以此為由而不訂立漏稅罰之罰鍰上限，否則無異認為漏稅罰除制裁破壞租稅公平者外，更帶有增加國庫收入之目的。是本文以為，立法者以「罰鍰超過一百萬元個案占約九成」為由，刪除草案中一百萬元上限之規定，當已混淆裁罰之目的，違反比例原則之適當性原則。

退步言之，縱非為維護國庫收入，而以稽徵機關向來主張之「嚴刑峻罰以收嚇阻漏稅」之目的，是否即無違憲之虞，也非毫無爭議，雖有學者稱：藉由以倍數方式核處漏稅罰鍰之制裁，無論是對於觸犯這樣的違法秩序罰的行為人本身、或是殺雞儆猴之預防性功能，就比例原則之適當性至少是個有效的手段¹⁷⁸；然許玉秀及李震山大法官於釋字六四一號解釋協同意見書中就直言：「試圖以法律為重罰之特效工具，期快速遏止可能失衡的市場供需結構，藉以回應民意並稍卸除有關機關之仔肩，則有使法律工具化而生『法律之上尚有權力』，即rule by law之疑慮」，誠為對我國稽徵實務向來迷信「治亂世用重典」之警語。

第二款 裁罰倍數之必要性

再者，就「必要性原則」之檢驗，即是否有其他「侵害更小之手段」？本文嘗試以外國法就漏稅罰裁罰倍數之規定，再對照我國規定後說明之。

首先，美國聯邦內地稅法典（Internal Revenue Code，IRC）第 6662 條係規定申報不實（Imposition of accuracy-related）之處罰，該條第（a）、（b）項規定：

¹⁷⁸ 整理自九十九年八月七日賦稅人權論壇研討會會議紀要之盛子龍教授與談意見，全國律師，第十五卷第二期，2011 年 2 月，頁 23 以下。

「倘因下列五款原因致稅捐繳付不足 (underpayment) 而需補繳者，稽徵機關係課以不足部分 20% 之罰鍰：(1) 因過失或對法規之漠視、(2) 對所得有實質¹⁷⁹ 短報、(3) 對財產估價有實質之不實申報、(4) 對年金債務有實質高估、(5) 對遺產或贈與財產有實質低估」¹⁸⁰。而在對財產估價有重大不實 (gross valuation misstatements)，處罰比例則上升到 40%。縱使是最嚴重的申報詐欺行為 (Imposition of Fraud)，依據第 6663 條，亦僅處以繳付不足稅額之 75% 之罰鍰，該法所謂之詐欺係指以規避稅收為目的的虛假或欺騙性行為，且主觀限於「故意」，而動機限於規避稅收，客觀上會採取虛假或欺騙之行為，例如銷毀會計記錄、做假帳等，且在訴訟中，聯邦內地稅稅務局 (Internal Revenue Service, IRS) 需提出清楚且令人信服之證據 (clear and convincing proof) 證明該詐欺行為存在，否則，仍只能以一般申報不實處以不足稅額 20% 之罰鍰¹⁸¹。

英國稅法典 (Finance Act) 與美國類似，亦區分為一般申報不實及詐欺隱匿，分別處以不足稅額之 30% 至 1 倍。而日本〈國稅通則法〉則規定就一般短漏申報僅處以不足稅額 10%、就未申報則處以不足稅額之 15%，另就以詐欺而短漏申報或未申報者，則加重處以不足稅額 35% 至 40% 之罰鍰¹⁸²。

¹⁷⁹ 此處所稱之「實質」 (substantial)，係容許相當程度申報稅額與應納稅額間之誤差；以第二款「對所得之實質短報」 (Any substantial understatement of income tax) 為例，依據本條第 (d) 項，該款所稱之「實質短報」 (substantial understatement) 係指「所得申報金額較應納稅額短少 10% 或 5,000 美元以上 (公司則為 10,000 美元以上)，始需依本條處罰」。(該項原文為：For purposes of this section, there is a substantial understatement of income tax for any taxable year if the amount of the understatement for the taxable year exceeds the greater of (i) 10 percent of the tax required to be shown on the return for the taxable year, or (ii) \$5,000. In the case of a corporation other than an S corporation or a personal holding company, paragraph (1) shall be applied by substituting "\$10,000" for "\$5,000".)

¹⁸⁰ 原文:IRC § 6662 : (a) Imposition of penalty : If this section applies to any portion of an underpayment of tax required to be shown on a return, there shall be added to the tax an amount equal to 20 percent of the portion of the underpayment to which this section applies. (b) Portion of underpayment to which section applies This section shall apply to the portion of any underpayment which is attributable to 1 or more of the following: (1) Negligence or disregard of rules or regulations. (2) Any substantial understatement of income tax. (3) Any substantial valuation misstatement under chapter 1. (4) Any substantial overstatement of pension liabilities. (5) Any substantial estate or gift tax valuation understatement.

¹⁸¹ 熊偉，稅務民事處罰與利息，美國聯邦稅收程序，翰蘆，2009 年 9 月，頁 490-491。

¹⁸² 蔡朝安，漏稅罰與比例原則之適用，全國律師，第十五卷第二期，2011 年 2 月，頁 18-19。

至於德國稅捐處罰則更進一步規定其裁罰效果為罰金或罰鍰者，並不以「所漏稅額倍數」作為裁罰基準，但納稅義務人之所漏稅額仍得納入量刑或罰金裁量之斟酌因素之一，更是將所漏稅額回歸「量刑參數」之一。申言之，德國稅捐處罰規定中，其裁罰效果為罰金或罰鍰者不以「所漏稅額倍數」作為裁罰基準，但納稅義務人之所漏稅額仍得納入量刑或罰金裁量之斟酌因素之一，故德國法院仍須獨立調查、認定所漏稅額，且不得僅列逃漏稅之總額，而應就各項、各期稅額核定之。且因該漏稅額並非處罰之構成要件，而僅為處罰效果之審酌標準，故對之推估並無違反疑則有利人民原則，於無法確定所漏稅額時允許法院對之估算，惟縱使允許法院推估所漏稅額，該推估也應是法院「獨立審查」得出之推估結果，倘若法官未經審查即接受稽徵機關所推估之漏稅額，或以稽徵機關推估之本稅稅額做法院漏稅額之推估，均屬判決違背法令而得為上訴之理由¹⁸³。

是從美、英、日等國就漏稅罰之處罰比例，就一般申報不實之漏稅行為，僅處以不足稅額 10%至 40%之罰鍰，縱使是最嚴重的稅捐詐欺行為，就租稅行政罰也僅處以 35%至 1 倍之罰鍰，遠比中國之動輒二倍、三倍甚至五倍之處罰倍數要低許多，換言之，他國之稅捐秩序罰之規定遠比中國所定之規定更溫和、侵害更小，則中國採取如此嚴厲之嚴刑峻罰，是否有其必要性？依稽徵機關之傳統思維，其向來認為如此之重罰才足以嚇阻納稅義務人逃漏稅捐，換言之，稽徵機關可能主張外國之輕罰不足以達成中國重罰下之警惕效果而非「相同效果下之最小侵害手段」，然而，處罰對人民財產乃至名譽之基本權均有極大之侵害，其違憲審查標準應採取最嚴格之「嚴格審查標準」(the strict scrutiny test) 予以審查，即不僅限於「最小侵害手段」(the least restrictive means，捨此而外，別無其他限制或侵害較小之手段可以達成相同目的)，尚需由政府負責舉證系爭法律並不違憲，始能免於違憲之宣告，從而本文以為，倘若稽徵機關無法舉證證明：何以其他國家以一倍以下之罰鍰即得嚇阻漏稅行為，中國需以重於他國數倍之處罰手段始能達相同目

¹⁸³ 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估－最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議評析，台灣法學雜誌，第一四五期，2010 年 2 月，頁 243 以下。



的，則我國稅法就漏稅罰之規定恐因「違反必要性」而違憲。

第三款 裁罰手段之侵害與保護法益間之衡平性

最末，就衡平性而言，我國漏稅罰採取無上限且數倍於他國制裁效果之「嚴刑峻罰」，其所欲保護之法益（制裁漏稅行為人、嚇阻漏稅），相較於其對納稅義務人之財產權、工作權乃至生存權等基本權所造成之侵害，輕重之間有無符合相當性？就此，司法院大法官於釋字第六四一號解釋明白揭示行政秩序罰應合於「責罰相當原則」，該號解釋係針對原菸酒稅法第二十一條之規定¹⁸⁴以「可能造成個案顯然過苛，與比例原則不符」為由宣告違憲，其解釋理由書即宣示：「對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當」，首度宣示處罰應合於責罰相當原則，而許玉秀及李震山大法官更於其協同意見書中直言：「除過度侵害財產權外，甚至在嚴重情形下，將導致被處罰人破產而危及生活最低尊嚴之保障並影響其改過重生，亦可能易生被處罰人脫產之負面行為」，明確指出處罰逾越相當性者，其不僅侵害人民之財產權，更危及人民之生存權及人性尊嚴。

從而，以我國漏稅罰動輒處以所漏稅額之一倍甚至數倍之罰鍰，且無處罰上限之規定，常造成裁罰金額高達數千萬甚至上億元，因而傾家盪產、公司倒閉脫產者時有所聞，已直接危及個人及企業之生存權，學者葛克昌即直言：稅捐罰旨在其違反量能平等原則負擔，破壞自由市場競爭秩序之制裁，非重在國庫收入，亦與所漏稅額倍數（可能影響輕重之裁量，但非倍數）無關，蓋漏稅罰旨在制裁行為人，而非「填補國庫損失」，嚴重者應及處以徒刑，亦不宜以過重倍數罰鍰影響個人及其家庭與企業之生存，故漏稅罰宜有上限¹⁸⁵。

從而本文以為，我國漏稅罰之侵害效果與所欲保護之法益間恐已失其衡平，
至少在大法官明白宣示「責罰相當原則」後，稽徵機關應負起舉證責任，明確證

¹⁸⁴ 修正前之菸酒稅法第二十一條：本法施行前專賣之米酒，應依原專賣價格出售。超過原專賣價格出售者，應處每瓶新台幣二千元之罰鍰。

¹⁸⁵ 葛克昌，稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌，第二〇二期，2012年3月，頁138-139。

明其漏稅罰之制度設計合乎相當性，否則即應對此種苛罰規定宣告違憲。



第三節 裁量倍數參考表與裁量瑕疵

我國實務上，稽徵機關就裁罰效果之裁量向來按照「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」認定，而長期以來，該表未區分行為人之主觀可歸責性，僅依照漏稅金額、是否補繳等事由認定漏稅行為人之裁罰倍數，未能確實依行政罰法第十八條第一項之規定審酌行為人之主觀可歸責性，而司法實務上過去對稽徵機關僵化依照裁罰基準做成之處罰處分，多認為無裁量怠惰，如最高行政法院九十五年度判字第六六六號判決即認為：「財政部訂頒之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表，係其本於上級主管機關之地位，所訂定具裁量基準性質之行政規則，其內容臚列各種違章態樣及罰鍰之金額或倍數以供下級機關作為裁量之參考；其內容已考量各種違章情節之輕重，故被上訴人斟酌上訴人本件之違章行為，參酌上述參考表為本件裁處罰鍰 2 倍之處分，即難謂有裁量濫用或怠惰之違法，原審判決予以維持，並無不合」¹⁸⁶，致時有納稅義務人因稽徵機關未能考量個案特殊情節（如僅為所得歸屬之認知差異致申報人錯誤，國庫並未短收等）稽徵機關逕依裁罰基準計算之裁量怠惰，致納稅義務人動輒被處以數億元罰鍰¹⁸⁷。對此，學者多認為稽徵機關機械性適用裁罰倍數參考表，有失立法機關授權斟酌個案正義以符合比例原則之原意，而此也使司法審查更顯重要¹⁸⁸。

申言之，雖然依據行政罰法第七條之規定，我國係採不區分故意、過失犯均予處罰之「過失主義」，且我國漏稅罰之法文全無就「過失犯」另為減輕之規定。然依照行政罰法第十八條第一項規定：「裁處罰鍰，應審酌違反行政法上義務行為

¹⁸⁶ 類似判決尚有最高行政法院九十六年度判字第七九六號、最高行政法院九十五年度裁字第一五六四號、高雄高等行政法院九十六年度訴字第三三七號、高雄高等行政法院九十五年度訴字第十一一八號等裁判，均同此旨。

¹⁸⁷ 如最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決即屬此例，該判決進一步評釋詳見：陳清秀，營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討－評析最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決，月旦法學雜誌，第一八九期，2011 年 2 月，頁 209-239。

¹⁸⁸ 葛克昌，租稅法律主義與司法裁判－稅捐稽徵法第 11 條之 3 裁判實務，發表於：租稅公平與納稅人權利保護研討會，2013 年 5 月，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心主辦。

應受責難程度、所生影響及因違反行政法上義務所得之利益，並得考量受處罰者之資力」，是縱使法無具體明文，稽徵機關仍應依本條之規定審酌違反行為人違反行政法上義務之行為係出於故意或過失，以區分處罰之效果。換言之，現代國家基於「有責任始有處罰」之原則，無論刑罰或行政秩序罰，均應以行為人主觀上有可歸責性或可非難性為限，如行為人主觀上並無故意過失，即應認為其無可歸責性或可非難性，即不得處罰。然行政秩序罰應以故意犯為限，過失犯僅限於法有明文始得處罰？抑或故意、過失犯原則均得處罰？比較法上並無定見。德國違反秩序罰法第十條規定：「違反秩序行為僅限於故意行為，始得加以處罰。但法律明訂對過失行為科處罰鍰者，不在此限」，即採前說，此項處罰與德國刑法第十五條規定相同。其背後立法精神在於過失行為之可非難性較故意行為為低，是如果因過失違反行政法上義務之行為客觀上只造成輕微之法益侵害，主觀上可非難性低，客觀上侵害法益亦屬輕微，即無處罰必要（此也是刑法只對侵害重大法益之過失行為予以處罰之理由）。而縱然我國不採此說，而認不論故意、過失均得處以行政罰之立法例，多數學者仍認為應由立法者在個別行政法規中，衡量各該法規所涉法益之輕重，決定是否處罰，且其處罰效果應減輕之¹⁸⁹。

在最高行政法院一〇二年度三月份第二次庭長法官聯席會議後，實務上向來逕依裁量倍數參考表之機械式操作已有鬆動。該決議針對所得稅法第一一四條扣繳義務人過失漏未扣繳之裁罰，揭示稽徵機關依據倍數參考表所為之裁罰處分，並非即無裁量瑕疵。該決議結論略以：「財政部以 98 年 12 月 8 日台財稅字第 09800584140 號令修正發布之稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表（下稱倍數參考表），係作為下級機關行使裁量權之基準。其中針對 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 114 條第 1 款前段罰則規定之裁量基準：『扣繳義務人未依所得稅法第 88 條規定扣繳稅款，已於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款及按實補報扣繳憑單：（一）應扣未扣或短扣之稅額在 20 萬元以下者，處 0.5 倍之罰鍰。（二）應

¹⁸⁹ 陳清秀，行政罰法，新學林，101 年 9 月，頁 112；林子儀，行政秩序罰之責任能力與責任條件，權利分力與憲政發展，1993 年 10 月，頁 232-233。

扣未扣或短扣之稅額超過 20 萬元者，處 1 倍之罰鍰』。就應處 1 倍之罰鍰部分，為法定最高額度。稅捐稽徵機關如據以對應扣未扣稅額超過 20 萬元之過失行為裁罰，因其較諸故意行為應受責難程度為低，非不得依倍數參考表使用須知第 4 點，將裁罰倍數予以調低，以示有別，而符合法規授權裁量之意旨。倘逕處 1 倍之罰鍰，未具體說明審酌應處法定最高額度之情由，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法」。簡言之，該次決議認為：倘若稽徵機關依倍數參考表處以法定最高額度之罰鍰，卻未針對過失行為調低其裁罰倍數，法院得認該裁罰處分有「裁量怠惰」之違法。

而在該次決議做成之後，司法實務對稽徵機關逕依倍數參考表做成之裁罰處分未區分行為人故意、過失即予處罰者，已有數個判決以該處分有「裁量怠惰」而認定其違法。如一〇二年度判字第二七九號判決：「就過失違反現行所得稅法第 114 條之 2 第 1 項規定之違章行為，稅捐稽徵機關如未具體說明審酌其他情節重大應處法定最高額度罰鍰之情由，即逕處 1 倍之罰鍰，可認係不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法」，該判決之原因事實與一〇二年第二次決議相同，均係針對所得稅法第一一四條扣繳義務人過失漏未扣繳之裁處，應就其可歸責性裁量之。而一〇二年度判字第六四八號判決更爰用該決議之精神，針對「營業人將應稅銷售額申報為免稅銷售額，致違反營業稅法第 51 條第 1 項處以漏稅罰者」，亦應審酌營業人之可歸責性，該判決理由略以：「本件被上訴人於裁罰時，並未依系爭個案之具體情形，衡酌立法目的與個案實質正義之要求，綜合審查上訴人違反行政法上義務行為應受責難之程度、所生影響、違反行政法上義務所得之利益及其他相關情狀等而為裁處，使責罰相當，卻逕依倍數參考表規定，就上訴人所漏稅額區分其已於裁罰處分前補繳漏稅款部分之 1,802,368 元與未補繳部分之 919,149 元，分別處以 0.5 倍及 1 倍之罰鍰，且未具體說明上訴人之『系爭違章行為』，何以應處前揭『倍數參考表』規定之最高罰鍰，可認為不行使法規授與之裁量權，而有裁量怠惰之違法」。

在一〇二年度判字第428號判決中，更進一步針對過失以外之事由，縱使倍數參考表未列明為裁量審酌事項，稽徵機關亦應加以審酌，否則仍屬裁量怠惰，該判決理由略以：「納稅義務人於漏稅違章後，承認違章事實，表示願意繳清稅款及罰鍰，在未裁罰前自動繳清稅款等情形，均屬違章後之態度，並非屬行政罰法第18條第1項所稱之『違反行政法上義務應受責難程度、所生影響』。…惟裁罰倍數參考表在諸多稅目，對納稅義務人漏稅違章後，有上開相類情事時，均有比無此情形較輕之裁罰規定。蓋在此種情形，除顯示納稅義務人違章後態度良好外，亦有助於節省稽徵成本，尤其在『裁罰處分核定前已補繳稅款』之情形，國庫及早收取稅款，有利於國庫資金調度，裁罰倍數參考表予以較輕之裁罰，具有妥當性，符合法規授與裁量權之目的。這也顯示出納稅義務人漏稅違章後，有無上開相類情事，成為稅捐稽徵機關為裁罰時，裁量審酌之重要事項。然在違反所得稅法第110條第1項之漏稅違章案件，裁罰倍數參考表並未就此列為裁量審酌事項，如未有合理之差別理由，即與平等原則未盡相符」。

此外，最高行政法院一〇三判字第145號判決更建構「裁罰處分之裁量審酌之事項」，並說明未審酌過失何以構成裁量怠惰？該判決指出：「裁量過程中所應斟酌之衡量因素集合中有無數之應衡量元素，但仍可經由子集合之觀點將母集合中之元素予以窮盡分類，並視此等子集合為裁量過程中一定必須加以考量的『重要』衡量因素。法院可經由此等方法降低有關判斷裁量怠惰時之判斷成本。而在處罰性之裁量處分時，上開子集合之窮盡分類觀點表現在行政罰法第18條第1項之規定內容中。依該條規定，處以行政罰之裁量因素，可以為以下之子集合予以窮盡分類（至於違章行為者之個人特徵則不是裁量過程中應予考量之因素，只不過個人資力部分得由行政機關例外予以考量，而此等資力因素是否予以考量，裁量機關有權決定）：1. 行為之客觀外在因素。又可再細分為以下二點：①違章行為對社會所造成之不利影響（此等影響除了顯性及物理性影響外，也包括潛在性、隱性或心理性影響）。②違章行為對違章行為人所造成之有利影響。2. 行為人之主

觀內在因素（即其「應受責難程度」，此與故意或過失之任責類型有關）。是以任何處罰裁量，其裁量時所應衡量之因素，均應遵守行政罰法第18條第1項之規定，而以該法規範所窮盡分類之二大衡量因素子集合為準，而此等子集合在裁量過程中一定要予以考量，不予考量即屬裁量怠惰」。換言之，該判決明確載明裁量機關應審酌三項「重要衡量因素」：1.客觀上漏稅行為所造成之不利影響、2.行為人因此所獲得之利益、3.行為人之主觀內在因素。倘稽徵機關對上開三大因素有漏未審酌其一者，即屬「裁量怠惰」。

至於「是否有裁量怠惰」之舉證責任，有論者認為亦應由稽徵機關負舉證之責：負擔處分係課以人民負擔，根據依法行政原則(及規範理論)，行政機關只能在符合法定要件，並在合義務性裁量底下，始得為之。故法規雖授予行政機關裁量權，裁量合法(合義務性)亦應屬於侵害要件，不能認為是例外要件(權限障礙要件)。行政機關自應就自負舉證責任。在有無逾越裁量界限之事實，例如科處罰鍰有無逾越法定上限數額，有疑義時，固由行政機關負擔不利益。有無濫用裁量權限之事實，例如是否違反平等原則，有疑義時，亦同。實際操作上，行政機關除了作成處分所附理由，未顯示出有逾越裁量界限或濫用權限情事時，行政機關應詳加說明其如何為裁量，以澄清並無人民所指之逾越裁量界限或濫用裁量權限情事。人民之指摘越具體，行政機關必須以越多之事證說明澄清，最後如無法去除法院對負擔處分之裁量有逾越界線或濫用權限之疑慮(真偽不明)，行政機關應負擔此不利益(舉證責任)¹⁹⁰。

綜上，我國實務過去就漏稅罰之裁罰效果常過度倚賴主管機關之裁罰倍數參考表，而該參考表過去多單純以所漏稅額之多寡為唯一依憑，未能區分行為人故意、過失等之主觀可歸責性，違反「罪責相當原則」，雖然最高行政法院一〇二年度三月份第二次決議已針對此予以指正，認為倘稽徵機關未調查審酌行為人之漏稅係出於故意、過失，而一律處以最高額罰鍰者，即屬「裁量怠惰」。但倘若

¹⁹⁰ 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，國立臺灣大學法律研究所博士論文，2001年6月，頁191-192。

稽徵機關「非」處以最高額罰鍰時，是否即無裁量怠惰？實務見解仍未見明朗。

然本文以為，縱然我國行政罰法採故意、過失均處罰之「過失主義」，但過失行為為行為人之可非難性較故意行為為低，是基於責罰相當原則，裁罰機關於選擇裁罰效果「應」就每一個案之所生損害、所獲利益及主觀可責性，逐一調查審酌，並就過失行政不法之處罰「應」較故意行為減輕之。

第四節 小結

裁罰效果雖屬立法形成自由，然仍不得逾越比例原則之要求。我國漏稅罰多以所漏稅額之倍數為據，且未有最高額之限制，縱使同以所漏稅額為罰鍰依據之英美或日本立法例，均未見如此嚴苛而無上限之處罰效果，倘稽徵機關未能敘明其理由，該規定恐已違反比例原則而違憲。再者，稽徵機關罰鍰金額除考量客觀上「所漏稅額」多寡即對國家課稅權之侵害程度外，也應考量納稅義務人之主觀可歸責性，實務早期未區分故意過失，過度簡化的以所漏稅額多寡處罰，當屬裁量之怠惰。

我國行政罰法第十八條之立法理由自承該條規定係「參考德國違反秩序罰法第十七條制訂」。然而，德國違反秩序罰法第十七條規定：「(1)罰鍰之金額，最低為五歐元，除法律另有規定者外，最高為一千歐元。(2)法律規定對故意及過失行為科處罰鍰制裁，而對最高金額限度無加以區別者，則對過失行為處罰之最高金額限度，僅得為制裁罰鍰最高金額之半數。(3)罰鍰之量罰，應根據違反秩序行為之重要性及行為人遭受之非難。行為人之經濟狀況亦應審酌；惟於輕微之違反秩序行為情形，此通常不與斟酌。(4)罰鍰應超過行為人經由違反秩序行為所獲得之經濟利益。為此，法定最高金額尚不足者，罰鍰金額得超過法定最高金額」；就漏稅罰部分，德國稅捐通則對重大過失短漏租稅（第三七八條）、故意或重大過失之租稅危害行為（第三七九條）、扣繳危害行為（第三八〇條）、消費稅之危害行為（第三八一條）、進出口稅之危害行為（第三八二條）、不法取得租稅返還請求權

或退給請求權行為（第三八三條）亦定有五千至五萬歐元之最高罰鍰限制。

換言之，德國行政罰法既有限制最高金額限制以緊扣罰鍰之制裁目的，並避免處罰效果過苛而違反比例原則，並有法律明確宣示過失犯之處罰效果應為故意犯之半數，實因過失犯之主觀可非難性遠較故意為低，是其處罰效果應以法律明訂其減輕規定，以合於責罰相當原則。從而本文以為，我國行政罰法及稅捐稽徵法應仿效上開規定，制定罰鍰之最高額上限，並制定通則性之規範，明確區分故意、過失之處罰效果，以合乎比例原則及責罰相當原則等法治國之要求。



第六章 結論

稅捐為機關對人民課與無對待給付之金錢給付義務，係典型之侵益行政，故課稅要件基礎事實之證明應由稽徵機關負客觀舉證之責，依職權調查，且其證明程度應達德國聯邦財務法院判決所稱之「一般有理性之人均不懷疑者」，亦即應基於接近真實之確信（相當於百分之七十以上）。但以稽徵機關有限之人力，要其就龐大之稅捐案量一一核實課徵，並無期待可能，且證明課稅要件之稅務資料幾乎全在納稅義務人管領範圍內，故在依法課稅、量能平等負擔及稽徵經濟原則，於不移轉稽徵機關舉證責任的前提下，立法者另課予納稅義務人協力義務，以解決舉證困難之困境，倘若人民不盡協力義務或因事件性質，稽徵機關對稅基事實已無查明之期待可能，法律例外允許稽徵機關以「推計」之方式間接證明之。

所謂推計課稅，即指稽徵機關在為課稅處分之際，非以直接之證據（如會計帳冊、發票）證明稅基數額，而以機關所頒布之各項標準或所查得之間接證據（如銀行存款等）推估計算者，故「推計課稅」即生「降低稽徵機關就稅基事實證明程度」之效果，惟仍應達優勢證明之程度（百分之五十蓋然性以上），否則即屬舉證責任之倒置。稽徵機關就推計方法雖不受租稅法律主義之限制而有裁量權，但非謂稽徵機關得恣意為之，而仍須合於「必要性」及「合理性」之要件。至於實務上之同業利潤標準向來有「毛利偏高、費用偏低」之現象，實質上已造成推計課稅帶有實質懲罰效果，已違背推計課稅之制度目的，應儘速僅討修正。最末就推計課稅之合憲性，雖通說及實務相向來主張係基於納稅義務人協力義務之違反，惟學者葛克昌氏主張係出於對納稅義務人資訊隱私權保障之說，實更積極賦予推計課稅基本權保障之意義，且可進一步推導納稅義務人於「核實課徵」與「推計課稅」間應有選擇權，將能更進一步保障納稅義務人之主體地位，相較通說，本文以為後說更為可採。

至於推計課稅於漏稅罰之「所漏稅額」之證明上是否有其適用？最高行政法

院九十八年八月份第二次決議雖認為推計課稅既屬法所允許計算稅基之方法，且應補稅額與所漏稅額計算結果相同，故不應為相異之認定云云。惟漏稅罰之證明法則，就「漏稅刑罰」，明訂於刑事訴訟法第一五四條第一項、第九十五條第一項及第一六一條第一項，被告應受無罪推定、不自證己罪及嚴格證明原則之保障，即檢察官就犯罪事實應負舉證責任，並應證明至「確信」之程度，倘若檢察官不能證明之確信致事實限於真偽不明者，即不得處罰被告，且基於人性尊嚴及期待可能性，被告亦無提出對己不利證據之訴訟上協力義務。而就「漏稅行政罰」者，行政罰法雖有相對應之規定，且依現行行政訴訟法第一七六條，似乎不區分一般處分或裁罰處分，行政訴訟之證據調查一律準用民事訴訟法之規定。然裁罰處分與一般負擔處分有本質上之差異，裁罰處分對人民之財產、名譽等基本權帶有嚴重之侵害效果，且基於刑罰與行政罰「量的區別說」，行政罰與刑罰之受處罰人均應受前開正當法律程序保障，即處罰機關於裁罰時應恪遵無罪推定、不自證己罪及嚴格證明等證明原則。是以，就漏稅罰處分而言，稽徵機關就處罰事實之證明程度應高於課稅事實，而達約當百分之八十蓋然性之高度確信，且納稅義務人就處罰事實既然基於不自證己罪而無協力義務，自然也無因協力義務違反而生「降低證明程度」而得改由推計課稅之可能，而倘稽徵機關無法證明，基於無罪推定，即不得處罰納稅義務人。

故結論上，本文以為，「稅捐債務法」與「稅捐處罰法」縱然就經濟事實共通，非一律不得承接其概念，但在法理適用上應分屬二元，而應獨立檢視是否合乎處罰法之法理，在本案中，縱然應補稅額與所漏稅額計算上相同，然稽徵機關就「應補稅額」得推計核定以降低證明程度，就「所漏稅額」就受前開法理限制而不得以推計核定，該號決議未能意識此法理上之差異，顯有違誤。

再者，該號決議為了支持上開結論，竟以「權力分立」為理由，認為行政法院對行政機關「依法推估之所得」無審理權，從而不應對應補稅額及所漏稅額為相異的認定，甚至進一步限縮納稅義務人於訴訟中提出證據請求法院調查之權，



認為納稅義務人在進入司法救濟程序前未提出證據者，稽徵機關即已取得推計課稅之裁量權，推計課稅處分即取得「合法地位」，而法院既然只能為合法性審查，自不得允許納稅義務人於審理中再行提出證明所得額之帳簿文據要求稽徵機關或法院改依核實課徵。

然而，基於憲法權力分立及機關實質救濟權之意旨，行政法院對於公權力行為之審查須有充分的審查權限。換言之，國家行政機關之事實上或法律上所作成之確認，除非該法條構成要件屬行政權之判斷餘地，司法權基於機關功能應予尊重，否則法院對稽徵機關之認事用法應有完全之審查權限。而本案之應納稅額等稅基要件並非不確定法律概念，更非判斷餘地，稽徵機關對稅基之認定當不拘束行政法院之職權調查。最高行政法院該次決議不斟酌當事人所提示有關帳簿、文據，自我限縮職權調查範圍，違反職權調查主義，其結果將無法追求實質的真實之正確合法課稅，亦即無法達成實額課稅之目標，恐傷及租稅正義，無法有效保障納稅人權益。

而前開決議裡由中進一步禁止人民於訴願終結後另提出帳簿等反證以推翻推計課稅處分，不僅無失權校理論之適用，更是牴觸核實優先原則，而實務上有判決於「裁罰處分」一併禁止人民提出反證，更是違反受處罰人「請求調查對己有利證據」之正當程序請求權，顯有失當。

最末，就該次決議雖未直接處理，但實為現行實務上發生大量稅務爭議之源頭問題，即我國漏稅罰裁罰效果過苛之檢討。

首先，雖然裁罰效果屬立法形成自由，得由國家依其刑事政策考量，就裁罰之內容、輕重享有較大之立法裁量空間，但該立法形成自由並非毫無界限，而仍應受基本權保障、比例原則等法治國原則之拘束。而我國現行漏稅罰以「所漏稅額倍數」計算，且「未設有最高額限制」，就其目的而言，無論其目的係如九十九年營業稅法第五十一條修正理由所載之「罰鍰超過新臺幣一百萬元以上者占90%」，而有「避免國庫收入短少」之考量，抑或係出於「治亂世，用重典」之迷



思，目的均難謂正當；再從比較法角度檢視，英、美、日等國就一般申報不實之漏稅行為，僅處以不足稅額 10%至 40%之罰鍰，縱使是最嚴重的稅捐詐欺行為，就租稅行政罰也僅處以 35%至 1 倍之罰鍰，相較之下，我國漏稅罰之裁罰倍數動輒處以所漏稅額之二倍、三倍甚至五倍，且無上限，導致裁罰金額動輒數千萬甚至上億元，納稅義務人因而破產倒閉者，時有所聞，嚴重侵害個人及企業之財產權、生存權，故本文以為，政府應負積極舉證證明其「必要性」及「衡平性」，否則恐難免於違憲之宣告。

再者，我國實務就漏稅罰之裁罰金額多逕依裁罰倍數參考表，而該參考表過去多單純以所漏稅額之多寡為唯一依憑，未能區分行為人故意、過失等之主觀可歸責性，違反「罪責相當原則」，雖然最高行政法院一〇二年度三月份第二次決議已針對此予以指正，認為倘稽徵機關未調查審酌行為人之漏稅係出於故意、過失，而一律處以最高額罰鍰者，即屬「裁量怠惰」。但倘若稽徵機關「非」處以最高額罰鍰時，是否即無裁量怠惰？實務見解仍未見明朗。然本文以為，縱然我國行政罰法採故意、過失均處罰之「過失主義」，但過失行為行為人之可非難性較故意行為為低，是基於責罰相當原則，裁罰機關於選擇裁罰效果「應」就每一個案就所生損害、所獲利益及主觀可責性，逐一調查，並就過失行政不法行為之處罰應減輕之。

立法建議上，本文以為，稅捐稽徵法第六章可仿效德國違反秩序罰法第十七條之規定，增訂罰鍰之最高額限制，並將故意、過失所得課處之罰緩區別（如對過失行為處罰之最高金額限度，僅得為制裁罰鍰最高金額之半數），制訂通則性規定，明確區分故意過失之處罰效果及處罰上限，以合乎比例原則及責罰相當原則等法治國之要求。



參考書目及文獻

一、中文文獻（依作者姓名筆畫順序）

（一）書籍、專論

1. 王甲乙、楊建華、鄭建才（2003）。民事訴訟法新論，三民。
2. 王兆鵬（2008）。一事不再理，元照。
3. 吳 庚（2006）。行政法之理論與實用，九版，自版。
4. 吳 庚（2011）。行政爭訟法論，五版，自版。
5. 吳 庚（2005）。憲法的解釋與適用，三版，自版。
6. 吳明軒（2004）。中國民事訴訟法，六版，自版。
7. 李惠宗（2008）。行政法要義，四版，元照。
8. 李震山（2009）。行政法導論，七版，三民。
9. 林錫堯（2006）。行政法要義，三版，元照。
10. 林錫堯（2006）。行政罰法，元照。
11. 洪家殷（2006）。行政罰法論，二版，五南。
12. 翁岳生（編）（2006）。行政法（上）、（下），三版，元照。
13. 陳 敏（2007）。行政法總論，五版，自版。
14. 陳 敏（譯註）（2013）。德國稅法通則，司法院。
15. 陳清秀（2010）。稅法總論，六版，元照。
16. 陳清秀（2012）。行政罰法，新學林。
17. 陳慈陽（2005）。行政法總論，二版，翰蘆。
18. 黃士洲（2002）。稅務訴訟的舉證責任，翰蘆。
19. 黃士洲（2005）。掌握稅務官司的關鍵，元照。
20. 黃茂榮（2005）。稅法總論第一冊，二版，植根。
21. 黃茂榮（2005）。稅法總論第二冊，植根。
22. 葛克昌（2009）。所得稅與憲法，三版，瀚蘆。
23. 葛克昌（2012）。行政程序與納稅人基本權，三版，翰蘆。
24. 葛克昌（2005）。稅法基本問題-財政憲法篇，二版，元照。
25. 葛克昌（1996）。國家學與國家法，元照。
26. 葛克昌（編）（2011）。納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆。
27. 熊 偉（2009）。美國聯邦稅收程序，翰蘆。
28. 劉劍文、熊偉（2006）。稅法基礎理論，北京大學。
29. 駱永家（1999）。民事訴訟法 I，九版，自版。
30. 駱永家（1995）。民事舉證責任論，臺灣商務。
31. 盧欽滄（2001）。稅務調查與間接證明法，六版，文笙。
32. 鍾典晏（2004）。扣繳義務相關問題研析，翰蘆。

（二）期刊論文

1. 吉良實（著）、李英哲（譯）(1995)。推計課稅固有之適法要件（上）、（下），植根雜誌，第十一卷第一、二期。
2. 吳志光（2001）。論不符行政機關程序行為之救濟，律師雜誌，第二六三期。
3. 吳志光（2003）。行政程序中當事人之協力義務，月旦法學教室，第六期。
4. 吳東都（2002）。行政法院關於舉證責任判決之回顧與展望，台灣法學雜誌，三十四期。
5. 李建良（2011）。稅務行政訴訟若干舉證問題析論—以臺北高等行政法院九七年度訴字第一七九二號判決為例案，臺灣法學雜誌，第一七三期。
6. 李建良（2005）。稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則—簡評臺北高等行政法院九十二年度訴字第二三一六號判決，臺灣法學雜誌，第六九期。
7. 李建政（2011）。淺析推計課稅與證據法則—兼評最高行政法院 96 年度裁字第 261 號裁定，主計季刊，第三三三期。
8. 林子儀（1993）。行政秩序罰之責任能力與責任條件，收錄於：林子儀，權力分立與憲政發展，元照。
9. 林天財、蕭弘毅（2011）。以推計方式核定應納稅額作為裁處罰緩依據之探討—以最高行政法院九十八年八月第二次庭長法官聯席會議決議為中心，全國律師，第十五卷第二期。
10. 林錫堯（1993）。行政程序上職權調查主義，收錄於：當代公法理論—翁岳生教授六秩誕辰祝壽論文集，月旦。
11. 范文清（2014）。扣繳所得稅的扣繳義務人—北高行一〇一年度訴字第九六四號判決，臺灣法學雜誌，第二四九期。
12. 范文清（2011）。職權調查、推計課稅、自由心證—以最高行政法院九一年度判字第二一九六號判決為中心，臺灣法學雜誌，第一七四期。
13. 洪家殷（2009）。實質課稅與推計課稅之適用，臺灣法學雜誌，第一二四期。
14. 洪家殷（2001）。對營業人漏進、漏銷即逃漏營業稅之處罰—行政法院八十九年度判字第三六四號判決及司法院大法官釋字第五〇三號解釋評釋，台灣本土法學雜誌，第二十一期。
15. 盛子龍（2012）。租稅法上舉證責任、證明度與類型化方法之研究--以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心，東吳法律學報，第二十四期第一卷。
16. 盛子龍（2005）。租稅債務清償期之延展作為租稅法上衡平措施，收錄於：民主、人權、正義--蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集，元照。
17. 盛子龍之發言（2010）。賦稅人權論壇研討會，收錄於：全國律師，第十五卷第二期。
18. 張文郁（2002）。論民事訴訟法有關事實和證據調查程序規定於行政訴訟之準用，收錄於：當代公法新論（下）：翁岳生教授七秩誕辰祝壽論文集，元照。
19. 葉必豐、李煜興（2005）。行政程序中參與人協力義務的實定法比較，收錄於：臺灣行政法學會九十四年第七屆兩岸行政法學術研討會論文。

20. 陳敏（1988）。稅捐稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第三十七期。
21. 陳清秀（2011）。營業稅法上課稅主體及逃漏稅之認定問題探討－評析最高行政法院九十八年度判字第一〇六一號判決，月旦法學雜誌，第一八九期。
22. 陳清秀（2010）。推計課稅與處罰－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌，第一八一期。
23. 陳清秀（2010）。推計課稅判決之研討－以所得稅為中心，收錄於：臺灣法學雜誌--公法特刊，新學林。
24. 陳愛娥（2006）。行政程序制度中之當事人協力義務，收錄於：台灣行政法協會（編），當事人協力義務/行政調查/國家賠償，元照。
25. 湯德宗（2006）。行政程序法，收錄於：翁岳生（編），行政法（下），三版，元照。
26. 黃士洲（2011）。稅捐協力義務與推計課稅，收錄於：納稅人協力義務與行政法院判決，瀚蘆。
27. 黃士洲（2011）。實質課稅主義與租稅法律主義、舉證責任、協力義務之關係--以稅捐稽徵法第十二條之一及稅務爭訟實例為中心，收錄於：實質課稅與納稅人權利保障，翰蘆。
28. 黃士洲（2005）。營業稅與稅捐裁罰的舉證責任，收錄於：掌握稅務官司的關鍵，元照。
29. 黃士洲（2005）。徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係，月旦法學雜誌，第一一七期。
30. 黃士洲（2009）。所得名目、歸屬及實質課稅之運用，月旦法學教室，第八十一期。
31. 黃昭元（2005）。換發國民身分證與強制全民捺指紋的憲法爭議分析，收錄於：民主、人權、國家－蘇俊雄教授七秩華祝壽論文集，元照。
32. 黃俊杰（2014）。受害者所得之推計，月旦法學教室，第一三九期。
33. 黃奕超（2013）。論推計課稅之適用範圍－評最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議（上）、（下），臺灣法學雜誌，第二二八、二二九期。
34. 黃源浩（2003）。營業稅法上協力義務及違反協力義務之法律效果，財稅研究，第三十五卷第五期。
35. 葛克昌（2013）。租稅法律主義與司法裁判－稅捐稽徵法第 11 條之 3 裁判實務，發表於：租稅公平與納稅人權利保護研討會，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心主辦。
36. 葛克昌（2012）。稅捐稽徵之法治國要求－國家課稅權之基礎規範，國立中正大學法學集刊，第三十六期。
37. 葛克昌（2012）。稅捐罰與憲法解釋，月旦法學雜誌，第二〇二期。
38. 葛克昌（2011）。協力義務與納稅人基本權，收錄於：納稅人協力義務與行政法院判決，瀚蘆。

- 
39. 葛克昌 (2010)。協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第九十二期。
40. 葛克昌 (2009)。稅務調（檢）查權行使及其憲法界線，月旦法學教室，第八十六期。
41. 葛克昌 (2010)。漏稅罰之所漏稅額可否推估—最高行政法院九八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議評析，臺灣法學雜誌，一四五期。
42. 葛克昌、黃士洲 (2011)。稅捐協力義務與推計課稅，臺灣法學雜誌，第一七三期。
43. 葛克昌之與談意見 (2010)。賦稅人權論壇研討會，收錄於：全國律師，第十五卷第二期。
44. 廖俊凱 (2010)。稅法上協力義務之研究，收錄於：李模務實法學論文系列一判解研究彙編（十四），三民。
45. 蔡孟彥 (2011)。日本法上對於推計課稅之操作，收錄於：納稅人協力義務與行政法院判決，瀚蘆。
46. 蔡孟彥 (2014)。最高行政法院一〇一年判字八六三號—違反扣繳義務處罰應分輕重（上）、（下），稅務旬刊，第二二二〇、二二二一期。
47. 蔡孟彥 (2008)。應減少推計課稅實質懲罰效果，稅務旬刊，第二〇五〇期。
48. 蔡朝安 (2011)。漏稅罰與比例原則之適用，全國律師，第十五卷第二期。
49. 蔡朝安、王萱雅 (2011)。從納稅人權利保護論「推計課稅」與「裁罰」，收錄於：兩岸納稅人權利保護之立法潮流，元照。
50. 駱永家 (1999)。判決理由中判斷之拘束力，收錄於：氏著，民事法研究 III，七版，自版。
51. 謝友仁 (2008)。核實課徵與推計課稅之辨正，稅務旬刊，第二〇五三期。

（三）學位論文

1. 丁兆嘉 (2012)。行政法上判斷餘地之研究，東海大學法律研究所碩士論文。
2. 吳東都 (2001)。行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，國立臺灣大學法律研究所博士論文。
3. 李吟芳 (2007)。納稅義務人協力義務之研究，國立政治大學法律研究所碩士論文。
4. 李建政 (2009)。推計課稅之研究—以稅務訴訟證據法則為中心，國立中正大學財經法律研究所碩士論文。
5. 柯格鐘 (1998)。稅捐稽徵協力義務與推計課稅，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。
6. 黃奕超 (2010)。量能課稅與納稅人程序保障：以租稅申報程序為中心，國立臺灣大學法律研究所碩士論文。
7. 楊保安 (2006)。所得稅法推計課稅法律問題之研究，東海大學法律研究所碩士論文。
8. 劉士昇 (2000)。推計課稅規範基礎之研究--以釋字第二一八號解釋為中心，中

原大學財經法律研究所碩士論文。



（四）研究報告

1. 吳東都（2009）。德國稅務行政訴訟，九十八年度最高行政法院研究報告，司法院。
2. 陳清秀（2013）。行政法院歷年來優良稅法判決評析，發表於：租稅公平與納稅人權利保護研討會，國立臺灣大學法律學院財稅法學研究中心主辦。
3. 黃士洲（2008）。稅務行政訴訟事件專題研究計畫--推計課稅案件中裁罰問題之研究，司法院。

二、外文文獻

1. Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6 Aufl. ,2005
2. Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 21. Aufl., 2012

三、網路資源

（一）中文

- 1.立法院全球資訊網：<http://www.ly.gov.tw/innerIndex.action>
- 2.司法院法學資料檢索系統：<http://jirs.judicial.gov.tw/Index.htm>
- 3.財政部財稅資料中心：<http://wwwfdc.gov.tw/mp.asp?mp=1>

（二）英文

1. Cornell University Law School, Legal Information Institute:
<http://www.law.cornell.edu/uscode/>
2. Internal Revenue Service:
<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance>
3. Westlaw:
<http://international.westlaw.com/Welcome/LawSchool/default.wl?RS=IMP1.0&VR=2.0&SP=JYRofChina-04&FN=top&MT=LawSchool&UTid=1&SV=Split>