

刊登於台灣法學雜誌第 145 期，2010 年 2 月，第 241-247 頁。

# 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決議 評析

葛克昌\*

台灣大學法律學院教授

### 壹、前言

我國稅捐行政罰大致可區分為行為罰與漏稅罰，前者係違反稅法上協力（作為或不作為）義務，後者則為違反公法上金錢給付義務。漏稅罰之立法模式，又採行現代法治國家罕見之按所漏稅額倍數處罰，且無上限（行為罰原則上不按稅額倍數處罰，並有上限）。問題是所漏稅額如有疑義，究竟按「疑則不罰」或得以推計核定方式定其所漏稅額？實務與學說迭有爭議，最高行政法院 98 年 8 月第二次庭長法官聯席會議曾有深入討論，並作成決議，且詳具法律理由，此在行政法院裁判實務上，具有重要意義；就納稅人權利保障觀點更有進一步討論餘地，惟以實務要論之簡論不附註風格，旨在讓讀者快步跟上實務腳步，進一步分析，則尚待他文探討。以下試從法律問題、決議要旨、簡評分別探討之。

### 貳、法律問題

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之稅捐客體數額而核定補徵稅額外，是否亦得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？

### 參、決議要旨【台灣法學雜誌第145期，2010年2月，第241頁】

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 110

---

\* 台灣大學法律學院教授，本文由台大法研所財稅法組陳怡璇研究生協助蒐集資料、文詞修正，特予致謝。

條第 1 項規定對之處以罰鍰。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至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。

## 肆、簡評

### 一、決議有助於闡明漏稅罰部分

本件決議與稽徵機關常見之因納稅義務人未盡協力義務，按推估核定稅額，並繼之以此作為所漏稅額，依其倍數處罰，顯有不同；亦與稽徵機關就非常規交易，認定其濫用私法契約自由以規避稅捐債務，而按常規調整，並以調整後稅額作為所漏稅額，並以避稅之故意等同逃漏稅故意，加以處罰亦有不同。特別本決議開宗明義特別指明漏稅罰之要件如次：「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 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰。」且本次決議，不論甲說、乙說（決議所採）、丙說均不約而同強調行政法院 39 年判字第 2 號判例：「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。」且本決議理由二特別指出：「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。」並在決議理由四特別指明：「納稅義務人縱有應補徵稅額，但除稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意或過失漏報或短報所得額之情形外，並不當然發生漏稅情事，即無漏稅額可言，其理甚明。」此點明示，於稽徵實務對稅捐行政罰之舉證與理由說明大多未具體明確之現象如能貫徹，將發揮法律審查作用。凡此種種均對漏稅罰之法律性質有所闡明，對稽徵實務推估核定繼之以處罰，尚不能認其合法具有澄清作用，問題是何謂「確實證明」？推計方式是否符合「確實證明」？

### 二、決議有值得討論部分【台灣法學雜誌第 145 期，2010 年 2 月，第 242 頁】

該次聯席會議針對此一法律問題，分為三說，但僅甲說認為推估課稅制度，係以推估之事實作為核課租稅之基礎，無從明確認定納稅義務人有逃漏所得情事；乙說及丙說均認為稽徵機關已確實證明漏稅結果事實存在，得以推計核定所得計算出漏稅額作為裁

罰基礎，只是理由與適用範圍有所出入。丙說重在裁罰基礎僅達蓋然心證尚有不足，乙說（決議所採）則認識到推估係行政機關之認定，蓋然心證僅為法院心證，二者本不同，故著重於法院直接承繼行政機關之推估之合法性與必要性之說理：（1）行政法院在審判上並無排除所得稅法相關規定，依職權逕行「調查」漏稅額之權限。（理由四）；（2）推估核定處分生效後，具有確認效果，除經撤銷變更外，不宜對漏稅額另行計算，以免影響法律關係之確定。（理由六）；（3）在訴願決定前未提示帳簿文據供核，在訴訟時如提出者不影響原核定處分之合法，亦無以查帳核定替代推估核定之法律理由。（理由七）由此具見決議為維護稽徵機關以推估核定作為罰鍰金額計算基礎，煞費苦心，詳述七點理由亦極盡論證說理能力，基本上應予肯定。惟各該理由，由實質法治國要求觀點，尚有值得探討之處：

#### （一）裁罰斟酌因素蓋然心證問題

在德國稅捐刑罰漏稅額並不以其倍數作為罰金、罰鍰額度之金額（以倍數作為罰金、罰鍰之金額，係不當聯結，且對生存權、財產權之侵害並違反比例原則），但仍作為量刑與罰金裁量之斟酌因素之一，故所漏稅額仍須確定，不得已時仍許法院估算（Schatzungen）之，惟與稽徵機關所為推估核定未必一致，**尤不許法官未經審查即接受稽徵機關所推估之漏稅額，或以推估核定之稅額作為漏稅額**，違反者為判決違法，得為上訴理由。且判決理由，不得僅列逃漏稅總額，應就各項各期稅捐予以核算（Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, Rz. 74 § 23; G. Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rz. 496ff.）由於我國漏稅罰罰鍰，常以所漏稅額倍數罰之，故所漏稅額已非裁罰之斟酌因素，而為處罰要件，不但須由稽徵機關負舉證責任，且優勢證據標準仍有未足，在稅捐行政罰至少須有中度舉證標準（75%～80%），稅捐刑罰則須更高之高度舉證標準（Seer, in Tipke/Lang, a.a.O., Rz. 190 § 22）。就此而言，我國漏稅罰宜依甲說，不得推估漏稅額。退萬步言之，如須推估，至少亦應接受法院審查，尤不得直接以推估稅額作為所漏稅額，否則即為違法。按司法與行政權限劃分，在權利救濟程序，行政任務以公共利益為主，**司法任務則主要為法律審查，此審查包括法律解釋與事實認定**，後者係以證據決之，如縱事實未盡屬實，法院亦不能審查而須受行政機關拘束，則行政訴訟之功能何在！人民之訴訟權何由保障！在昔日未設高等行政法院，單一行政法院自認其為法律審，不審究事實雖有未當，仍有部分理由（按認定事實雖為事實審之職權，然如事實審法院認定事實違反經驗法則、論理法則或證據法則，其判決亦屬違背法【**台灣法學雜誌第145期，2010年2月，第243頁**】令），現行已設高等行政法院並以言詞辯論為主，自應依職權認定事實，不容規避。

#### （二）本件法律問題：避稅或逃稅？

本件法律問題，設定在納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再



行出售。從而認定係「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。」此種認定尚嫌速斷。此種購進法拍屋再予出售圖利，如登記為所有人之他人（乙君）出售后，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（甲君），此種行為在民法上依契約自由完全合法，甲君、乙君之間及乙君與第三人間之法律行為，亦非虛偽行為，按綜合所得稅係採年度結算申報，累進課稅，甲君可能因邊際稅率高（例如 40%），利用乙君低邊際稅率（例如 6%），用以規避高累進稅率。此種行為在私法上須保護不知情之交易第三人，以登記（形式）為準。稅法因量能平等負擔為其結構性原則，故在民法交易後，所得稅課徵依所得實際歸屬人（甲），由稽徵機關舉證按實質課稅（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 3 項），併入甲君所得課稅；或認其係濫用私法契約自由，規避高累進稅率，由稽徵機關舉證後按常規予以調整，均屬常見。按財產交易所得，並未漏報或短報，只是所得之歸屬人為形式名義人（乙君）或實質所得人（甲君）之不同，其間雖係蓄意為之，乙君既已申報並無隱藏或欺瞞稽徵機關，至多為規避累進稅率之故意，並非所得稅法第 110 條之逃漏稅敵意。本件案件不但按逃漏稅處罰，且依推估核定漏稅額（雙重不利），容有誤會。實質法治國在稅法上首要區分之法律概念，即為合法節稅、脫法避稅與違法逃稅，嚴予辨明是租稅規劃之必要前提，而租稅規劃往往又是契約自由之重要考量。法律上不能分辨，特別是法院如予混淆，人民即無預見可能，自由市場經濟難以運行，納稅人權益亦無從由司法予以保障，訴訟權亦僅存形骸。

按漏稅罰者，係稅法上負公法金錢給付義務者（稅捐債務人），以違反真實義務手段（違反充分揭露原則），致稽徵機關對重要前提事實有所不知，而短漏稅捐違反量能平等負擔，破壞市場經濟之公平競爭法則。避稅行為係濫用法律事實之形成，就「濫用」這概念往往讓人第一眼誤認「得予處罰」。實則，此種濫用行為，非犯罪行為亦非可非難行為，因其並非以詐術或其他不正當方法，故意違反真實義務以減輕租稅負擔。因此種權利濫用，係就納稅人或其他代理人企圖藉此取得租稅利益而言，此種法律事實之安排，不僅在私法上非屬權利濫用，反受私法上契約自由之保障（私法關係非虛偽行為，仍生法律效果）；即使在稅法上藉由稅法上目的或合憲解釋或類推適用之法律補充，使當事人之企圖不得逞，亦無任何公益受損。避稅安排本質上為「稅法上脫法行為」（並不牴觸民法之強制禁止規定，非民法上脫法行為，而為民法上適法行為）。嚴格而言，僅係「稅捐債務【台灣法學雜誌第 145 期，2010 年 2 月，第 244 頁】法上脫法行為」而非「稅捐處罰法上脫法行為」。脫法行為之法律效果，即與為規避前相同之法律效果，此外無他，亦即，只得規避不得處罰。由於事實擬制說有違法律明確性要求，避稅行為之否認與調整，德國通說對其法律性質逐漸改採類推適用說。類推適用雖可適用於稅捐債務，但稅捐處罰法係禁止類推，且租稅規避之構成要件均為不明確，亦違反處罰明確性原則。

本件法律問題，如乙君已如實申報，甲君尚非以詐術或其他方法，故意違反真實義

務（隱匿或欺瞞稽徵機關）以逃漏稅捐，僅濫用私法自治之安排，利用稅法上漏洞（稅法並未對此特殊類型明文予以規範）。換言之，逃漏稅係已具備處罰（明文）規範，而以違反真實義務，企圖使稽徵機關陷入錯誤。本件申報之財產交易所得，並無隱瞞或虛偽情事，只是利用私法上以登記為準所歸屬之法律主體，用以規避稅法上累進稅率，為典型脫法避稅行為之一，與違法逃漏稅無關，否則如為違法行為，私法上交易亦屬無效，善意第三人將受重大損失。本次決議理由三，以為「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』課稅所得之違章行為。」此僅為稽徵機關之法律主張（見解），法院宜予釐清，其本質上為脫法行為而非違法逃稅。

又此類案件財產交易所得縱未申報，依財政部 81 年 2 月 7 日台財稅第 811658642 號函頒「稽徵機關辦理綜合所得稅違章案件審核要點」第 2 條第 5 項：「納稅義務人出售房屋，如自行計算並無財產交易所得，致未將其財產交易所得填報於綜合所得稅結算書，或填報之財產交易所得金額，經稽徵機關依查得資料，就房屋稅課稅現值按本部規定標準計算增列財產交易所得。」符合該規定，稽徵實務上通常僅補稅而不罰，併此說明。

### （三）所漏稅額應否受推計核定處分拘束

本次會議甲、乙、丙三說均強調補稅與處罰不同，漏稅罰必須確實證明其違法事實（確實心證），並有責任條件與結果發生。但受法律問題誤導，亦均未分辨本件究係脫法避稅或違法逃稅。不同者甲說認為推估所漏稅額與確實證明違法事實不符，不應允許；乙說、丙說則認為亦得推估為之，惟丙說將補稅處分與處罰處分之擠帶割開，處罰處分所以得以推估，認為所漏稅額係量罰之斟酌因素（丙說用語：裁量決定之基礎事實），無須確實心證，得以推估（更精確用語：估算）為之。但我國稅法，漏稅罰處罰係按所漏稅額倍數罰之，對倍數之考量固應斟酌相關因素，但決定倍數後按所漏稅額計算之，故所漏稅額非倍數裁量之斟酌因素，不得僅以估算為已足；且估算應由法院為之，至少經法院審查，與我國實務在推估核定合法性認定後，所漏稅額即受推估核定處分拘束，顯有未合。是以乙說（決議所採）即不採丙說而改由所漏稅額應受推估核定處分拘束，尋找理論基礎。主要論點有：（1）補稅稅額、漏稅稅額皆由所得稅法明定由稽徵機關調查核定，「行政法院在審判上並無排除所得稅法相關【台灣法學雜誌第 145 期，2010 年 2 月，第 245 頁】規定，依職權逕行調查『漏稅額』之權限」（理由四）；（2）推估核定處分生效後，未經撤銷廢止前應有法律效力，法院不得單獨就所漏稅額，排除推估核定另為認定（理由六）；（3）當事人另提出帳簿、文據應在訴願終結前提出，否則法院不應審酌（理由七）。此等見解，係出於對核定調查與處罰調查之不同、事實與證據之不同，及推計核定合憲性之理由與處罰嫌疑人並無協力義務未能深入分析所致，試分數點討論之：

#### 1. 核定調查與處罰調查不同

乙說一再強調行政法院對稽徵機關之推估核定認為合法後，不得排除該處分效力，

另行為漏稅額之調整，以免二者不一致影響法安定性。此基於對稅捐核定調查與處罰調查本質上有所差異，法院之審查密度亦有不同，未能明確區分。按德國租稅通則§ 391AO，前段即明示：「納稅義務人即稽徵機關在課徵程序與處罰程序之權利義務，各依該程序所適用之規定定之。」亦即各採不同之基本原則，在核課程序中，納稅義務人原則上負相當之協力義務及資訊公開義務，如有違反，即生推計核定之效果，稽徵機關得降低其證明程度（非舉證責任轉換），以間接證據代替直接證據。反之，處罰程序中，不得強制嫌疑人作不利己之陳述，亦無協力義務，與不盡協力義務推估漏稅額問題，因此違反不自證己罪之法治國原則。核定調查雖得適用稅捐經濟原則，處罰調查則為羈束行政。由於處罰涉及準用罪刑法定原則，「疑則不罰」，基本權侵犯程度較高，法院之審查密度亦高。（參見葛克昌，稅務檢（調）查權行使及其憲法界限，月旦法學教室，86期，2009年12月，頁88-103）

## 2.事實與證據不同

乙說認為當事人所提出之帳簿文據，應在訴願程序（狹義行政救濟程序）終結前提出，不得於訴訟中提出。按撤銷訴訟固以原處分作成時之事實狀態為裁判基準，惟所謂事實狀態，乃專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**，高等行政法院作為事實審，**為審查裁罰處分認定之事實有無違誤，自得斟酌一切證據方法**，不受原處分或復查決定時所呈現證據之限制（縱採爭點主義亦然），行政法院應依職權調查證據（行政訴訟法第131條前段），故**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的證據**，供法院審酌，不自限於訴願終結前。

## 3.推計課稅之合憲性

在處罰程序納稅人有不自證己罪之權利，既無協力義務亦無推計漏稅問題，推計方法不得用之於漏稅額認定，另有憲法上原因。按推估課稅合憲性問題，之所以受到重視，不在於一般事實認定與法律適用之問題，反在於並無直接證據，無法律明文將證明程度減輕，行政機關何以由間接證據逕予課稅，此確與法律保留原則（特別與傳統理解之租稅法律主義）一般要求未盡符合。再者，推估課稅之前提，亦不盡在於未盡協力合作義務，未盡協力義務亦非全屬【**台灣法學雜誌第145期，2010年2月，第246頁**】不誠實納稅者（可能對納稅資料之細節不願公開，或事實困難或成本過高）。推估課稅前提在於納稅人未盡協力義務，致稽徵機關無法獲致必要證據；或雖盡協力義務，但因事件性質不能取得充分之證據。故推估課稅不能完全以「不使不為協力合作之不誠實納稅義務人獲取」取得合憲性，須另尋其依據。此種依據基於保障納稅人免於提供隱私之強制協力義務，同時因簡化稅法施行，讓納稅義務人保留更多自由，亦即合憲性在於更能保障納稅人資訊隱私權。此種考量，在稅捐程序因受「疑，則有利人民」原則拘束，均不存在。



## 伍、結論

總之，最高行政法院 98 年 8 月第二次庭長法官聯席會議決議強調申報課稅之漏稅罰，須有漏稅或短報所得額並造成漏稅結果等處罰要件該當、違法且有責，已確實證明者，始處以罰鍰，有助於對漏稅罰之澄清。惟該次決議作為討論基礎之法律問題，未能究明脫法避稅與違法逃稅之區別，將脫法避稅之蓄意誤為逃漏稅故意，亦未注意到我國漏稅罰往往以所漏稅額倍數為之，且未有上限，所漏稅額非如德國為裁罰之斟酌因素，而與處罰要件不可分，稽徵機關舉證標準，不得以優勢為已足，亦不得估算。且稅捐核課程序與處罰程序不同，後者受不自證己罪、處罰無協力義務及疑則無罪原則之通用。且事實不同於證據，當事人既在訴訟中提出證據，即應調查。該號決議拘泥於所漏稅額應受行政機關推估核定處分之拘束，自有違實質法治國之處罰原則，與司法權保障人民權利之意旨亦有未符。可能須由具澄清效果之決議出發，作成進一步決議闡述之。【台灣法學雜誌第 145 期，2010 年 2 月，第 247 頁】