

稅捐法導論二

第六講 稅捐稽徵法 III

課稅事實調查程序、 當事人稽徵協力義務 與義務違反之效果

國立臺灣大學法律學院 柯格鐘教授



【本著作除另有註明外，採取創用 CC「姓名標示—
非商業性—相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出】

一、稅捐稽徵程序之課稅事實調查概論：該管稅捐稽徵機關之職權調查證據與當事人間的協力義務（合作原則）

關於課稅構成要件事實，徵納雙方各自有應負擔之行為義務。課稅事實的調查程序，由行政機關主導進行，依職權調查相關證據資料，程序進行中亦應注意納稅者之權利保護。惟稅捐事件中，多數證據資料在相對人支配領域，基於認識事實手段的有限性，且事件具有大量多數、涉及複雜計算的性質，因而產生法律規定之「協力義務」，以此作為平等實現稅捐負擔，同時保有自由、隱私權領域，折衷在二者之間合於比例原則的一種做法。

二、該管稅捐稽徵機關之職權調查證據原則及核實課稅原則：

稅捐稽徵機關	納稅者
核實課稅	職權調查證據 + 協力義務
	全面注意
	自由心證
	整體觀察
	綜合評價
	1. 支配領域
	2. 多數大量
	3. 計算繁雜



（一）職權調查證據原則

認定課稅、免稅構成要件事實之證據資料，並不以納稅義務人所提出者為限，稅捐稽徵機關可依職權主動調查，亦不受納稅義務人或當事人所主張的事實拘束。

（二）全面注意原則

所謂全面注意原則即對納稅義務人有利不利之事實，應一律加以注意。由於課稅涉及到公共利益事項，稅捐讓國家取得維持運轉所需要的財政收入。稅捐稽徵機關為執法者，應確保稅法規範公平、平等適用於每位納稅義務人，此為稅捐稽徵機關的公法任務，而非側重於形式上的保護國家稅捐債權。

（三）自由心證原則

所謂自由心證，原則上只要能證明稅捐事件之待證事實即可，並不特別限制必須以何種證據方法。而實務上考量交易行為的共通點，其證據方法之採用，基本以下述判斷：

1. 資金流：

金錢為所有經濟成果，乃至於貨物銷售、商品銷售中的對價行為。與資金流有關者，包括存款帳戶等，為稅捐稽徵機關於實務上依職權調查極為重要的證據方法。

2. 物流：

買賣標的物所有權移轉即為物流，主要是對於物權移動軌跡的掌握，例如：動產交付之收據、託運單、運送單、倉單，不動產移轉登記等，屬於物流中重要之查核對象。

3. 憑證流：

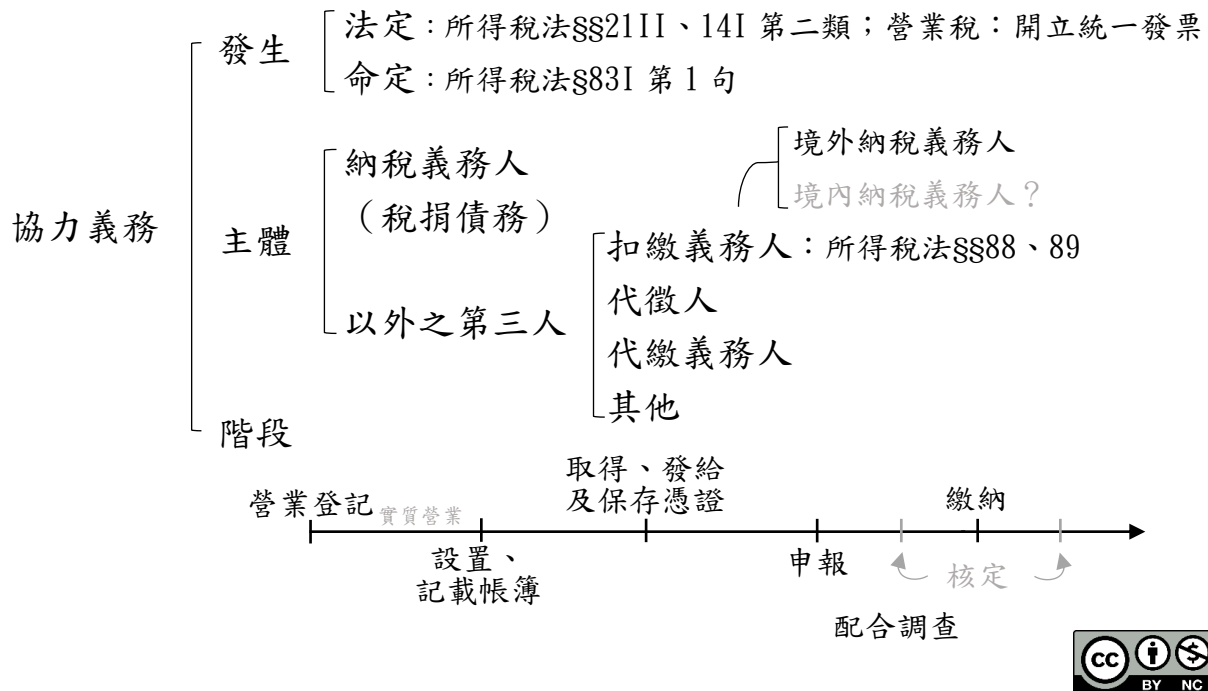
所謂憑證流是以債權為主，雙方往來之各項交易契約或者足資證明該項往來交易存在的各式各樣之憑證，例如：書信的往來、電話記錄等，該證據資料足以認定當事人的經濟行為或者是經濟上的成果。

由於我國營業稅完全以憑證上所載之稅額為基準，從而營業稅法中的「統一發票」為課徵營業稅之重要憑證。自由心證原則上只要能證明待證事實即可，並不限制透過何種證據方法。惟營業稅屬於例外，因為營業稅只能以統一發票或財政部認可之憑證，始認為是含稅價銷售，否則為裸價銷售。

（四）整體觀察與綜合評價原則

判斷課稅構成要件事實應以所有證據資料整體圖像進行觀察，不能切割個別觀察，始能作成正確的綜合評價。

三、當事人（納稅義務人與第三人）之協力義務的類型、規範依據 與合憲性（合於目的之比例原則）



（一）以協力義務發生原因為區分

協力義務的發生，依其原因可區分為立法者制定法之規範；以及透過立法者規範，但由稅捐機關以下命處分具體要求納稅義務人即相對人為特定協力義務內容。

關於法定產生之協力義務，例如：所得稅法第 21 條規定：「（第 1 項）營利事業應保持足以正確計算其營利事業所得額之帳簿憑證及會計紀錄。（第 2 項）前項帳簿憑證及會計紀錄之設置、取得、使用、保管、會計處理及其他有關事項之管理辦法，由財政部定之。」稅捐實務上，財政部依本條第 2 項規定制定「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」作為規範。再為所得稅法第 14 條第 1 項第二類第二句，就執行業務者至少應設置日記帳一種之要求。以及營業稅法中，要求開立記載稅額之統一發票，作為法律所規定的憑證形式，均為法定之協力義務。

命定則係以行政處分具體特定，例如：所得稅法第 83 條第 1 項第 1 分句規定：「稽徵機關進行調查或復查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；…。」稅捐稽徵機關可以下命處分方式，要求納稅義務人提供各種證明課稅事實所需要的證據資料。本條項規定雖未特別劃定提出內容之範圍，但不代表稅捐稽徵機關可以命納稅義務人提示一切與課稅事實無關之證據資料，而仍應遵循比例原則的要求。

（二）以協力義務行為主體為區分

以協力義務行為主體作為區分標準，首先納稅義務人為最重要的協力義務行為主體，納稅義務人本身為稅捐債務人，亦為稽徵程序的行為義務人，又證據資料多數也在其支配領域範圍內，由納稅義務人自行負擔稅捐上協力義務符合比例原則。

相對於納稅義務人，若以納稅義務人以外之第三人為協力義務行為主體，則必須要有符合比例原則的正當化理由，即補充性的行為義務規範。原則上由納稅義務人自行申報、記帳；如客觀上不可能時，始由第三人進行。例如：納稅義務人為境外所得者時，由於難以期待該境外所得者依照我國稅法規定辦理結算申報，因此我國所得稅法第 88 條、第 89 條規定，由給付所得給納稅義務人的該第三人成為法定之扣繳義務人。

值得進一步思考，倘取得所得者本身為境內之納稅義務人，可期待境內所得者自行辦理結算申報，則是否仍有適用就源扣繳程序之必要？毋寧就更需要進一步的正當化理由。

司法院釋字第 673 號解釋，以降低稽徵機關成本費用，讓國庫能夠持續取得稅收彈性支應等理由，正當化就源扣繳程序對境內所得者的情形也適用，得出合憲的結論。對此立論方式，學理上則有持質疑的態度，認為境內所得者原則上可自行

完成申報，要求第三人負擔就源扣繳責任須有更進一步的正當化理由，而國庫調度其財源，根本與納稅義務人及第三人無關聯，實無法構成正當化之理由。

四、當事人在各階段之稽徵協力義務（內容與範圍）與稽徵協力義務違反之法律效果

（一）各階段之稽徵協力義務

1. 辦理營業登記

納稅義務人於實質營業之前，應先完成辦理營業登記（營業稅法第 28 條）。

2. 設置、記載帳簿

營利事業應設置帳簿、依法登記帳簿，記載其經營成果（稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、所得稅法第 14 條第 1 項第二類第二句）。

3. 取得、發給及保存憑證

憑證為一時交易之證據資料，與帳簿對應、互相勾稽（稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法、稅捐稽徵法第 44 條）。

4. 申報與繳納義務

申報為重要之協力義務，將經營成果主動告知稅捐稽徵機關；再為繳納稅款之義務。

5. 配合調查義務

納稅義務人於申報繳納前或後，均有配合調查（容忍）、說明（消極不作為、積極作為）之義務。

（二）稽徵協力義務違反之法律效果¹

1. 推計課稅

原則上納稅義務人應提供帳簿、憑證等協力義務供稅捐稽徵機關認定事實課徵稅捐。倘納稅義務人未盡協力義務，稅捐稽徵機關透過職權調查仍無法掌握全盤的課稅事實時，則允許稅捐稽徵機關降低其證明度，以推計方式進行課稅。而推計方法必須客觀、合理（如市場行情），且亦包含「違反義務者禁止獲利」的思想，即收入從高計、成本費用從低計。例如：所得稅法第 27 條，就未給予憑證之收入按照當地當時市場價格之「最高價」；未取得憑證之成本費用，則按照當地當時市場價格之「最低價」，作為計算標準。因此，推計課稅性質上屬於一種不利益負擔。

2. 違反稽徵協力義務之制裁

推計課稅雖造成納稅義務人的不利益負擔，但此係基於違反義務者禁止獲利的思想，推計並不具有懲罰或非難的意思。倘納稅義務人因違反稅捐稽徵協力義務行為，另因稅法相關規定受到制裁，推計與制裁二者間並不構成重複非難的問題。

納稅者若在客觀上違反稽徵協力之行為義務，且存有主觀可歸責事由時，即應加以處罰（構成要件該當性，應適用不容合理懷疑之證明度），至於量罰之額度則依據行政罰法第 18 條第 1 項規定，斟酌可責罰程度（故意或過失）、所生影響（導致損害）、所獲利益（最大可能之獲益範圍），並依其資力，綜合作出合義務性裁量。

¹ 關於稽徵協力義務違反之法律效果，進一步說明可參考柯格鐘(2019)，〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，第 110 期，頁 39-81。



五、涉及家內與境外之課稅事實的主張與證據調查及範圍

部分課稅事實之證據資料位於我國行政、司法管轄權無法以職權調查的範圍，如涉及境外課稅事實、證據資料調查則有一定的困難。為核實確認該境外課稅事實，有以稅捐資訊交換的方式進行。關於稅捐資訊交換之一般性規定，如稅捐稽徵法第5條之1；特別性規定則為我國與其他34個國家地區所簽署的雙邊租稅協定中就稅捐資訊交換之規定。

除稅捐資訊交換以外，對於納稅義務人之一方，是否應該要有更進一步的規範，提高其法律上協力義務？對此議題，我國立法目前並無針對納稅義務人在境外的相關課稅事實有提高其協力義務的「一般性」規範。僅有個別之規定，例如：總機構在中華民國境內之營利事業，取得境外來源所得時，根據所得稅法第3條第2項第2句的規定，當地稅捐稽徵機關給予之憑證，尚須經由認證等程序，才能在我國的營利事業所得稅中主張稅額扣抵，提高納稅義務人之協力義務。

然而在國際租稅法的領域中，OECD發布的BEPS行動方案第8號到第10號，對於全球化底下的跨境關係企業，亦有提高協力義務，要求必須提出三層簿據之相關規定。

版權聲明

頁碼	作品	版權標示	作者/來源
2	<p>稅捐稽徵機關 納稅者</p> <p>職權調查證據 + 協力義務</p> <p>全面注意 1. 支配領域</p> <p>核實課稅 自由心證 2. 多數大量</p> <p>整體觀察 3. 計算繁雜</p> <p>綜合評價</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>
4	<p>發生 { 法定：所得稅法88(2)11、131 第二項：查定稅：課稅統一原則 命令：所得稅法88(2) 第1句</p> <p>協力義務 主體 { 納稅義務人 (稅捐義務) { 稅捐義務人 { 稅內納稅義務人？ { 稅外納稅義務人？ { 代扣人 稅扣義務人：所得稅法88(3)、89 { 以外之第三人 代扣義務人 { 其他</p> <p>實際 { 營業登記 { 營業、停業、廢業、移轉、合併、清算 { 營業、歇業、清算 { 其他 { 配合調查</p>		<p>由授課教師，柯格鐘教授繪製。</p> <p>本作品以創用 CC「姓名標示-非商業性-相同方式分享」臺灣 3.0 版授權釋出。</p>