

[201215]稅法組讀書會筆記*

大綱

1		
2		
3		
4	大綱.....	1
5	第三章－稅捐稽徵法.....	2
6	一、稅捐稽徵法的意義、定位與功能.....	2
7	二、稽徵程序的類型、階段.....	2
8	三、稽徵程序的基本原則.....	3
9	四、核課處分與補稅處分.....	7
10	五、調查程序與協力義務.....	9
11	六、保全處分.....	22
12	七、其他－夫妻強制合併申報.....	27
13	第五章－稅捐救濟法.....	34
14	一、現行稅捐救濟程序.....	34
15	二、訴訟類型的選擇－依程序標的區分.....	35
16	三、總額主義與爭點主義.....	39
17	四、舉證責任分配.....	42
18		

* 本文係上課筆記改編，內容上有所偏重而不全面，請使用教科書建立稅法完整體系。

1 第三章—稅捐稽徵法¹

2 一、稅捐稽徵法的意義、定位與功能

3 稽徵法係核課、徵收、執行規範的總和。

4 稅捐稽徵法係為實現稅捐債務（目的）的手段，相較於稅捐債務法以稅捐
5 債務人之金錢給付義務為內容，稅捐稽徵法重視行為義務人與稽徵機關之
6 間，各種以非財產給付為內容之作為、不作為、忍受義務。

7 稅捐稽徵法係實現實體權利之手段，不應變更實體法上權利義務關係，如
8 夫妻強制合併申報（詳見第三章、七、其他—夫妻強制合併申報）。

9 二、稽徵程序的類型、階段

10 （一）與稅捐債務人有關的程序

11 1. 繳納→申報→核課

12 如所得稅（§71、80、81）、營業稅（§35、42-1）

13 2. 申報→核課→繳納

14 如關稅（§18）、遺產及贈與稅（§23、24、29、30）、土地增值稅
15 （土地稅§49、50）、房地合一稅（所得§14-5、14-7、80）、所得基
16 本稅額條例（§5）、契稅（§16、18、19）

17 3. 查定→核課→繳納（又稱「底冊稅」）

18 如非加值型營業稅（§40）、地價稅（§43、44）、房屋稅（§12）、牌
19 照稅（§10）

20 4. 其他—沒有核課處分的程序

¹這邊指的是規範稅捐稽徵程序的法律，不是那個以稅捐稽徵法為名的法律，學說上則有用稽徵程序法、稅捐程序法之類的名稱。

1 沒有核課處分，即產生如何救濟的問題（教示、期間計算…etc）

2 (1)繳納→申報

3 貨物稅（§23）、特銷稅（§16）、菸酒稅（§12）、印花稅（§8 I 前
4 段之貼花）、98 年以前之綜合所得稅（對照現行法§81 III）

5 (2)私人代徵

6 證交稅（§3）、期交稅（§3）、娛樂稅（§3、9）

7 (3)機關代徵（職務委託、權限移轉）

8 海關代徵：營業稅（§41）、貨物稅（§23）、菸酒稅（§12）、特銷
9 稅（§16）

10 (二) 第三人就源扣繳

11 1. 機關、學校、團體、事業給付法定類型所得（所得§88、89）

12 2. 非境內居住者取得境內來源所得（所得§88、89）

13 (三) 稽徵程序的階段

14 1. 核定課稅（狹義的稽徵程序）

15 2. 稅款徵收、保全

16 3. 稅捐債權執行²

17 三、稽徵程序的基本原則

18 (一) 稽徵程序法定³

² 現行法已將稅捐債權的執行交由法務部行政執行署行政執行分署處理；德國係由稽徵機關自己執行。

³ 體系上，這個應放在稅捐基礎法—依法課稅原則之下。為了讀書會方便這邊重新列一次。

司法院釋字 640 號解釋理由書⁴。

（二）職權主義⁵

稽徵程序採職權主義，內容包括：

1. 職權調查⁶（程序的開啟、範圍、終結由稽徵機關決定，當事人未主張之「事項」，機關應依職權調查，eg. 當事人適格、訴訟能力有無）。

2. 職權探知（事實關係之解明係稽徵機關權限；稽徵機關得以當事人未主張之事實為判斷基礎；得依職權蒐集證據，無待當事人聲明；依職權認定事實，不受當事人自認之拘束）。

（三）全面注意

有利不利一律注意。

（四）自由心證

1. 相對於法定證據主義（證據方法及證明力法定）。

2. 對於證據資料的證明力，由稽徵機關在法律允許的範圍內自由判斷，惟必須符合經驗法則與論理法則。

（五）整體觀察、綜合評價

對於課稅事實與證據資料之判斷應整體觀察，依行為整體綜合評價，不得拘泥於文字的解釋。

⁴ 「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……」

⁵ 對這個東西有興趣，請找本民訴教科書來啃，小弟畢竟是帶稅法讀書會。

⁶ 關於職權調查的對象，日系講的通常是職權調查「證據」，德系講的通常是職權調查「事項」，講職權調查的時候，需搞清楚到底在說哪個，避免理解上的誤會。

1 (六) 合作原則

2 稽徵程序適用職權探知主義，惟有關課稅事實之證據資料，通常在稅捐
3 債務人之支配範圍中。從而，必須對稅捐債務人課以協力義務，由稅捐
4 債務人真實、完全、及時揭露有關課稅要件事實與證據，稽徵機關相對
5 應負有保密義務。

6 (七) 核實課徵

7 (八) 平等原則

8 (九) 比例原則

9 -----

10 考古題

11 甲申報 97 年度綜合所得稅中執行業務所得，佔業務收入比率達 35.12%，超過稽徵
12 機關核定之各業所得標準，經依申報核定。嗣後，該機關又依「財政部臺灣省北區國稅
13 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」進行抽查，重
14 新核定並補稅。甲不符，提起訴願，訴願機關逾三月未作決定，於 98 年 2 月 1 日提起
15 行政訴訟，試問甲得為何種主張？（98 台大稅法第二題）

16 思考方向

17 釋字 640 號解釋理由書

18 -----

19 所得稅法第 43 條之 1 規定：「營利事業與國內外其他營利事業具有從屬關係，
20 或直接間接為另一事業所有或控制，其相互間有關收益、成本、費用與損益之攤計，如
21 有以不合營業常規之安排，規避或減少納稅義務者，稽徵機關為正確計算該事業之所得
22 額，得報經財政部核准按營業常規予以調整」。試問稽徵機關適用本條規定調整納稅義
23 務人稅捐申報之內容，針對「報請財政部核准」此一程序，稽徵機關有無裁量權？
24 （104 律師稅法第四題）

25 思考方向

1 稽徵程序法定

2 -----

四、核課處分與補稅處分

（一）性質

1. 課稅處分的性質

（1）確認處分（確認稅捐債權存在與數額）

（2）下命處分（課予期限內繳納之義務）

2. 補稅處分（第二次課稅處分）與核課處分的關係

（1）併存說（台）

補稅處分係獨立核課處分之行政處分。

蓋金錢債務係可分之債，本得分別請求。

（2）取代說/變更說（德）

補稅處分變更原核課處分。

蓋公法上單一權利義務關係，僅有單一意思表示。

（3）區分實益

兩說差別在於，稅捐救濟法上要開啟幾個程序，以及裁判矛盾、紛爭一次解決之問題⁷。

3. 沒有核課處分的稅捐

（1）類型⁸

A. 有核課處分

B. 公告（集合性行政處分），如所得稅法§81 III

⁷ 例如，通達案（最高行政法院 108 判 568、109 判 99），有興趣可以自己找來看。

⁸ 參本章二、（一）與稅捐債務人有關的程序

C. 沒有核課處分，例如印花稅貼花

(2) 區分實益—救濟途徑。

(二) 要式性

稅捐稽徵法第 16 條：「繳納通知文書，應載明繳納義務人之姓名或名稱、地址、稅別、稅額、稅率、繳納期限等項，由稅捐稽徵機關填發。」

(三) 處分合法性之判斷

1. 形式合法性

組織、管轄、程序、方式。

2. 實質合法性

(1) 認定事實⁹

(2) 適用法律

A. 適用應適用之法律

B. 正確解釋法律

C. 正確涵攝

⁹ 最高行政法院 105 年 7 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議：「……稅捐稽徵機關本於所認定之事實，適用法令作成課稅處分，其事實認定必須正確，法令適用始可能正確。事實認定錯誤，法令適用自必錯誤……」

1 五、調查程序與協力義務¹⁰

2 (一) 調查程序

3 (二) 協力義務的概念

4 參第五章、四、(一)舉證責任的概念。

5 (三) 稅法上協力義務的法理基礎

6 量能平等負擔的稅捐有賴核實課徵，因其具有公益性，適用職權主義。
7 惟課稅要件事實之證據資料，涉及社交、經濟活動範圍者，稽徵機關固
8 可透過職權探知、相互勾稽而發現真實；然在稅捐債務人私領域範圍內
9 者，稽徵機關通常不易查得，而有課以協力義務之必要。

10 (四) 協力義務的合憲性

11 1. 司法院釋字第 537 號解釋理由書

12 「……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
13 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
14 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
15 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，
16 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
17 職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條『人民有依
18 法律納稅之義務』規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負
19 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……」

20 2. 補充說明

¹⁰ 這部分請參考，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》，110 期，頁 1-91

1 釋字 537 號只是肯認「協力義務」概念的合憲性，非謂一切協力義務
2 之規定皆合憲，個別稅法規定中之協力義務仍須各自接受檢視。

3 (五) 協力義務的種類

4 1. 依協力義務來源

5 (1) 法定協力義務（依法律規定；直接的協力義務）

6 A. 如所得稅法第 14 條第 1 項第 2 款第 2 目規定，執行業務者應設日
7 記帳（單式簿記）、同法第 21 條第 1 項規定，營利事業應保存帳
8 簿、憑證及會計紀錄。

9 B. 補充說明

10 商業會計法規定之帳簿，俗稱財會帳、所得稅法規定之帳簿，俗
11 稱稅務帳。基於實用性原則，而有稅務會計遵循財務會計原則
12 （營利事業所得稅查核準則第 2 條第 1 項¹¹參照）。

13 (2) 命定協力義務（依行政處分；間接的協力義務）

14 A. 如所得稅法第 83 條，稽徵機關得命提出帳簿文據、同法第 84 條
15 通知到場備詢。

16 B. 命定協力義務是法定協力義務的補充，限於法定協力義務不能查
17 明事實時，且內容限於調查課稅要件事實所必要。

18 (3) 區分實益—救濟程序不同。法定協力義務行政法院不得審查合憲性， 19 只能聲請釋憲；命定協力義務行政法院可於個案中審理。

¹¹ 營利事業之會計事項，應參照商業會計法、商業會計處理準則、企業會計準則公報、金融監督管理委員會認可之國際財務報導準則、國際會計準則、解釋及解釋公告（以下簡稱國際財務報導準則）等據實記載，產生其財務報表。至辦理所得稅結算申報時，其帳載事項與所得稅法、所得稅法施行細則、產業創新條例、中小企業發展條例、營利事業所得稅不合常規移轉訂價查核準則、適用所得稅協定查核準則、營利事業適用所得稅法第二十四條之四計算營利事業所得額實施辦法、營利事業對關係人負債之利息支出不得列為費用或損失查核辦法、房地合一課徵所得稅申報作業要點、本準則及有關法令規定未符者，應於申報書內自行調整之。

2. 依主體

(1) 針對納稅義務人

(2) 針對第三人

如扣繳義務人、代繳義務人、代徵義務人。

對第三人課予協力義務之規範，必須該第三人具有事務接近性，始符合必要性原則。

3. 依行為階段

(1) 稅籍登記

如營業稅法第 28 條。

(2) 設置、記錄、保持帳簿

(3) 取得、發給、保存憑證

如稅捐稽徵法第 44 條、營業稅法第 32 條。

具體憑證包括：契約、金流（如匯款單）、物流（如託運單）、憑證流（如發票）

(4) 申報

(5) 配合調查

(6) 繳納

（六）違反協力義務之效果

1. 法理上

邏輯上，對於違反協力義務有 4 種作法：

(1) 代履行、怠金

1 (2)降低證明程度（或認定該事實、證據為真）

2 (3)失權

3 (4)制裁

4 2. 違反協力義務的效果——推計課稅（證明程度降低）

5 (1)實定法

6 A. 法律依據

7 納保法 14 條 1 項：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能
8 確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並
9 應以書面敘明推計依據及計算資料。」

10 同條 4 項：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機
11 關不得依推計結果處罰。」

12 B. 構成要件

13 a. 綜合觀察上開條文可知，現行法對推計課稅之構成要件係 1.

14 「納稅義務人未履行協力義務」且 2. 「課稅要件事實經調查仍
15 不能確定或調查所費過鉅」。從而，納稅義務人未盡協力義務，
16 不因此排除機關職權探知的義務，只有在未盡協力義務，且同
17 時符合調查不能或調查所費過鉅時，始有推計課稅之餘地。

18 b. 納稅義務人是否已盡協力義務，應視納稅義務人是否已依法律
19 或行政處分，提出證據資料，且稽徵機關依經驗法則，找不到
20 著力點認為有不實或不完全陳述之虞。如稽徵機關在調查後認
21 為有不實或不完全陳述之虞，仍應續命納稅義務人配合調查。
22 苟再調查仍不能認定事實，應認為納稅義務人未盡協力義務。

c. 如納稅義務人已盡協力義務，將發生可信賴性之推定（申報誠實之推定）之效果，稽徵機關固得加以調查，但不得在無證據之情況下逕以同業利潤標準否定納稅義務人申報內容之真實性。

d. 是否履行協力義務與協力義務不履行可否歸責，係不同層次問題，不得混為一談。

C. 法律效果—推計課稅，依查得資料或同業利潤標準推估稅基

D. 推計後可否提出證據資料要求核實課稅

a. 釋字 660 號解釋¹²、700 號解釋理由書¹³採否定說，納稅義務人事後之協力行為，對於先前因違法協力義務而為的推計課稅，不生影響。

b. 學說見解則認為，推計課稅係不利處分，非制裁，無須斟酌違反協力義務是否有可歸責事由。換言之，原核課處分推計課稅之合法性，固不因嗣後補提證據資料而有影響，然應有行政程序法第 128 條程序再開規定之適用；如已進入訴訟程序，於事實審言詞辯論終結前，納稅義務人亦得補提證據資料。

(2) 法理上

A. 推計課稅的範圍—限於稅基

¹² 「……釋示納稅義務人短報或漏報銷售額，於經查獲後始提出合法進項稅額憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時不宜准其扣抵銷項稅額部分，符合該法第三十五條第一項、第四十三條第一項第四款及第五十一條第三款之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無抵觸。」

¹³ 「……故營業人未依規定申請營業登記而營業者，除於主管稽徵機關查獲前補辦營業登記及報繳營業稅，而得適用稅捐稽徵法第四十八條之一第一項規定，免依營業稅法第五十一條第一款規定處罰外，如經主管稽徵機關查獲未履行定期申報之義務，於查獲後始提出之進項稅額，自與上開規定得扣抵銷項稅額之要件不符。」

對未依規定申請營業登記而營業者……限以取得合法進項憑證，且依規定期限申報者，始得據以扣抵銷項稅額，符合加值型營業稅按週期課徵，並能自動勾稽之整體營業稅法立法目的，亦無違於依法履行協力義務之營業人得將營業稅轉嫁消費者負擔之經濟意義及實質課稅之公平原則，不使未依法履行協力義務之營業人，亦得與依法履行協力義務之營業人立於相同之法律地位，致破壞加值型營業稅立基之登記及申報制度……」

1 推計課稅只是降低「稅基」要件事實的證明程度，稽徵機關仍應
2 證明「主體」、「客體」（如銷售行為），且此二者的證明程度
3 不隨之降低。

4 B. 推計課稅的指導原則－貼近真實

5 釋字 218 號解釋：「……推計核定方法，與憲法首開規定之本旨
6 並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、
7 合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原
8 則。……」¹⁴

9 納保法第 14 條第 2 項：「推計，有二種以上之方法時，應依最能
10 切近實額之方法為之。」

11 B. 推計之方法

12 a. 內部推計：依稅捐債務人過往資料推計。

13 b. 外部推計：依同業利潤標準。

14 C. 推計之範圍－禁止違反義務者獲利

15 a. 學說認為，推計課稅的金額範圍應以市場最佳經營成果估計，
16 即以市場上最高賣價減去最低買價計算（如所得稅法第 27 條），
17 否則將給予不盡協力義務者獲利空間（禁止違反義務者獲利）。
18 然不得以市場不存在之行情為推計（懲罰推計禁止）。

19 b. 另現實上，因同業利潤標準部分項目長期未作修正，遠低於市
20 場真實行情，推計課稅之結果往往對稅捐債務人有利，從而給
21 予其不盡協力義務之誘因。

¹⁴ 另參釋字 248、361、422。

如「108 年度執行業務者收入、費用標準」，律師辦理民刑事訴訟，每個審級收入，直轄市及市 40,000、縣 35,000，費用標準 30%。¹⁵

(3)立法評析

A. 納保法第 14 條第 1 項正確指出協力義務之目的在於實現量能課稅。

B. 惟推計課稅之構成要件分散於同條第 1 項、第 4 項兩個條文。又如已盡協力義務則自始不生推計問題，第 4 項規定之情形現實不存在。

C. 第 14 條第 1 項規定應修正為「為維護課稅公平原則，納稅者未履行協力義務，稽徵機關對於課稅基礎事實，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，得推計課稅」，並於第 2 項增訂「已盡協力義務者，對申報資料享有可信賴之推定，但稽徵機關對課稅基礎事實仍得職權調查並核實課稅。」

3. 違反協力義務的效果二—制裁（請參稅捐處罰法）

（七）附論——和解契約（事實認定之協議）

1. 肯定說

學說有認為，雖然稅捐債務是法定之債，課稅處分係羈束處分，稽徵機關對於課稅與否、稅額多寡並無裁量權。惟課稅要件事實之存在不明時，依行政程序法第 136 條：「行政機關對於行政處分所依據之事實或法律關係，經依職權調查仍不能確定者，為有效達成行政目的，並解決爭執，得與人民和解，締結行政契約，以代替行政處分。」稽徵機關得與人民相互讓步，就課稅要件事實之認定締結和解契約。但

¹⁵ 關於各該同業利潤標準是否符合市場行情，有興趣可以自己找一下。

應注意，稅捐法定主義之下，如何適用法律係法律問題而非事實問題，不得作為和解契約之標的。¹⁶

實務上通常採取「稅務協談」的作法，但這部分因資料有限，研究不多。

2. 否定說

否定說認為，既然稅基無法核實認定，即應為推計課稅；另亦有認為，事實認定之協議只是一種行政指導，對雙方不生拘束力。

(八) 附論二—證明程度¹⁷

1. 常見說法

(1)學說有認為，有關課稅要件事實必須使法官或稽徵機關對於事實之真實性的心證，達到「接近確實的蓋然性」¹⁸，才可認定該項事實為真實，亦即有關證據之證明程度，應達到「通常證明程度」，使任何有理性之人並不產生任何懷疑之程度¹⁹。

(2)實務見解有認為，關於稅捐處罰要件事實，證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在；關於稅捐債務要件事實，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率75%以上），始能認為真實；於協力義務之違反，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，

¹⁶ 另參柯格鐘（2009），〈稅捐契約的禁止與容許——台北高等行政法院九八年度訴字第九一一號判決簡評〉，《台灣法學雜誌》，142期，頁214-219

¹⁷ 正常來說體系位置應該在調查程序：證據評價之內，協力義務之前。然本筆記因只是筆記，最後決定放在附論。

¹⁸ 同樣的東西學說上有一大堆名詞，接近確實的蓋然性、真實確信的蓋然性、幾近於真實的蓋然性…etc。花時間記這種東西沒卵用，只會腦殼痛。

¹⁹ 陳清秀（2012），《稅法總論》，頁768，臺北：元照

惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過50%之蓋然率，或稱較強的蓋然性）²⁰。

2. 學說見解

上開分類聽起來言之成理，然現實上無從操作。

另法院如欲發回/撤另處，必須指明哪些事實待調查，不得僅以未盡舉證責任帶過。

考古題

納稅義務人甲以他人名義，買進法拍屋登記他人為所有人後，再進行出售，未報財產交易所得，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布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，並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。甲不服，經復查、訴願均駁回。向高等行政法院提起訴訟，問甲得為何種主張？該區國稅局如何答辯？（99 台大稅法第一題）

思考方向

1. 當年的考點應在推計之稅額能否用於處罰。（次週進度）

2. 如果是現在的考試，必須交代補稅處分是否合法，以及處罰處分是否合法。

某甲假借某乙之名義，買進法拍屋登記乙為所有人後，再行出售。經稽徵機關查得，因甲未提出實際成交價格及原始取得成本費用之憑據，遂依財產交易所得標準推定其所得額並核定補稅。並按推計所得為所漏稅額，依所得稅法第 110 條罰以一倍罰鍰。甲不服經復查訴願均遭駁回，故再提行政訴訟，試問甲得為何種主張。（109 東吳稅法第一題）

思考方向

²⁰ 最高行政法院 109 判 153

1 你有沒有覺得這題內容好像在哪看過。

2 -----

3 納稅者權利保護法第 14 條第 1 項前段明定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調
4 查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅。」同條第 4 項則
5 規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」
6 試依法理評析該等規定之得失。又如適用該等規定時，應作何種法律解釋，試具己見討
7 論之。（106 台大稅法第一題）

8 思考方向

9 1. 協力義務的概念

10 2. 現行法的評析

11 (1) 正確指出協力義務之規範目的

12 (2) 缺陷：

13 A. 構成要件分散於兩個條文

14 B. 已盡協力義務則自始不生推計問題，第 4 項規定之情形現實不存在

15 (3) 修法方向

16 3. 解釋上一已盡協力義務的判斷

17 -----

18 甲從事營業，未依規定申請稅籍登記，且未於銷貨時依法給與他人憑證，稽徵機關
19 以甲違反稅捐稽徵法第 44 條第 1 項「應給與他人憑證而未給與」、加值型及非加值
20 型營業稅法第 51 條第 1 項第 1 款「未依規定申請稅籍登記而營業」之漏稅罰規定為
21 由，對甲分別處罰鍰新臺幣（下同）100 萬元與 250 萬元。請問：稅法上協力義務之
22 正當性何在？納稅義務人違反稅法上協力義務之後果為何？前揭分別之罰鍰處分，是否
23 違反一事不二罰原則？（106 律師稅法第二題）

24 考選部評分要點

25 （一）課稅事實之舉證與闡明，本由稽徵機關依職權調查原則進行，惟有關課稅要件事
26 實多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關掌握困難，為貫徹公平合法的

課稅目的，因而課予納稅義務人協力義務，如申報、提示帳據之義務等（釋字 537 號解釋參照）

（二）實務與學說均認為，納稅義務人單純違反協力義務之後果，乃稽徵機關證明程度降低，其得以查得資料或同業利潤標準，核定納稅義務人所得額（釋字 218 號解釋參照）。惟納稅義務人單純違反協力義務可否處行為罰，實務與學說容有歧異，實務有認為，納稅義務人單純違反協力義務，即可逕處行為罰，學說大多認為，必須納稅義務人不盡協力義務，作為逃漏稅之先行階段，而又未構成逃漏稅時，始可處行為罰。

甲醉心發明，散盡家產，終於成功取得專利權，出售該項專利權得款新臺幣（下同）800 萬元，並申報該年度之收入額 800 萬元，成本費用則高達 850 萬元。稅捐稽徵機關請其就成本費用檢附相關憑證以資證明，甲無法提出，稅捐稽徵機關遂將其成本費用核減為零，逕以 800 萬元之收入額為應稅所得額，依累進稅率計算課稅。試問：就上開稅捐稽徵機關將甲之成本費用核減為零之認定，是否妥當？為減除成本費用，甲對於所得之類型，得提出何種主張？（107 律師稅法第三題）

考選部評分要點

一、核減為零的補稅處分應屬不當

1. 依納保法第 5 條規定，釋字 745 號解釋理由書，量能課稅要求之客觀淨值原則，應准許納稅義務人得申報減除成本費用，本題稅捐稽徵機關將成本費用核減為零，即違反客觀淨值原則。

2. 甲提不出憑證僅係違反協力義務。

3. 其專利權之發明仍有成本費用，其無合法憑證僅係無法證明成本費用之數額，稽徵機關對此課稅基礎，仍應依職權進行調查，不得逕予排除。（納保法 14 條 1 項、釋字 218 號解釋參照）。納稅義務人違反協力義務在先，稽徵機關仍應依職權為必要的調查，若調查不能確定或所費甚鉅時，可以為推計課稅。

4. 逕將成本費用核減為零，顯屬不當。

甲以其已成年之子女乙、丙及丁之名義，開設銀行帳戶，並將大筆資金存入上開帳戶。經稅捐稽徵機關 A 查獲，認定甲將大筆資金存入子女帳戶，1 年後亦未匯回，認定係屬遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項之贈與行為，故對甲核課贈與稅。甲不服，主張其子女帳戶僅是人頭帳戶，並無贈與行為，乃循序提起行政訴訟。試問舉證責任如何分配？另訴訟中，A 機關主張贈與稅之稽徵行政係屬「大量行政」，故有關贈與稅成立要件事實之證明度，只要達到 A 機關之主張較甲之主張更具有可信度之「優勢蓋然性」即為已足，A 之主張是否有理由？（109 律師稅法第二題）

思考方向

（一）舉證責任分配

1. 稅務訴訟上的舉證責任概念

2. 稅務訴訟上的客觀舉證責任分配法則

3. 本件的客觀舉證責任如何分配

（1）依遺贈稅法規定，其構成要件事實為：

A. 主體—贈與人。

B. 客體—遺贈稅法第 4 條第 2 項所指之「贈與」行為，即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。本於實質課稅原則，依經濟觀察法為目的性解釋，本條要件事實應為 1. 「有財產移動之處分行為，且經濟實質上該財產為受贈人所支配」，以及 2. 「有約定移動無償財產的負擔行為」。

C. 稅基—贈與標之物之價值。

（2）本件甲主張子女為人頭，係否認「經濟實質上『有』財產移動之事實」，此項贈與稅稅捐客體之要件事實，屬權利發生事實，依規範說應由 A 稽徵機關負客觀舉證責任。

（3）另管見以為，稅務訴訟中法院本於職權探知主義，固應命兩造提出證據以證明待證事實。苟本件中稽徵機關提出匯款紀錄，而納稅義務人未能提出相關證據，法院斟酌調查證據之結果，應會認定財產有實質移轉之事實，此時法院就待證事實之真偽已得心證，無須為客觀舉證責任之分配，併此敘明。

1 (二) A 機關主張無理由

2 1. 待證事實、證據資料與證明程度的意義

3 2. 證明程度降低之要件－違反協力義務與推計課稅

4 3. 大量行政之性質只影響稅法「立法」，不影響「適用」法律（稅捐簡化原則）

5 -----

6

六、保全處分

稅捐是金錢債務，自然有保全程序的需求。

（一）物的保全

1. 現行法

（1）禁止處分（稅稽§24 I；也有人稱假處分）

禁止處分之客體原則係不動產。如為車輛、股票等動產，因不以登記為物權移轉生效要件，並無禁止處分之可能。

（2）假扣押（稅稽§24 II）

（3）提前稽徵（稅稽§25）

2. 實定法的缺漏—欠缺代位權、撤銷詐害債權規定

關稅法第 48 條第 4 項準用民法 242 條至 244 條規定，而內地稅法無此規定。對此，實務見解認為民法債權係為保護私權，公法債權法無明文即不得準用或類推適用。

（二）人的保全

1. 現行法

稅捐稽徵法第 24 條第 3 項²¹。本項之構成要件包含：

（1）主體一個人或營利事業負責人。

（2）欠繳稅款或罰款達一定金額。

²¹ 在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。

1 (3)有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象

2 實務見解認為，假扣押（物的保全）以隱匿財產跡象為要件，限制
3 出境（人的保全）作為物的保全補充手段，應亦以隱匿財產跡象為
4 要件。

5 2. 法理

6 (1)保全程序的正當性來自債務人不當減少其責任財產。人的保全程序
7 目的在確保稅捐債務人能配合調查，而為查明債務人財產流失狀態，
8 「應」有職權探知、協力義務要求（如提出財產清冊、具結），以
9 及不履行協力義務與毀損稅捐債權之制裁規定。

10 (2)惟現行法關於人的保全，並無職權探知、協力義務與制裁規定，從
11 而事情往往停留在限制出境，不進一步追查責任財產流向，除了限
12 制人民的居住遷徙自由外全無作用²²。釋字 345 號解釋僅指出限制
13 出境應有法律保留，並未說明人的保全制度全貌，有所不足。

14 3. 附論—行政執行法關於人的保全

15 (1)限制住居

16 行政執行法第 17 條第 1 項限制住居規定，文義上不及於限制出境，
17 但實務一向認為舉輕明重，得為限制出境。從而現實上可能發生，
18 稽徵機關與執行機關重複為限制出境處分。

19 (2)拘提管收

20 與稅捐稽徵法相同，欠缺職權探知、協力義務與制裁規定，導致管
21 收淪為擄人勒贖。

22 -----

²² 關於人的保全程序，另可參考釋字 588 號解釋許大法官宗力部分協同、部分不同意見書。

考古題

某甲因民事爭訟案件，經與對造當事人之地主達成「損害賠償之訴訟和解」，取得對方因終止承租土地租約所給予之拆遷補償費。甲就其所領取上開之拆遷補償費，在辦理 106 年度個人所得稅結算申報時，並未加以申報。嗣後，經該管之稅捐稽徵機關所查獲，乃依財政部函釋，計入甲當年度之其他所得，核定其應補繳稅款 881 萬元；另以甲未先向主管機關查詢，即自行主觀認定無須申報上開拆遷補償費，應屬有過失為由，按上開所漏稅額處以一倍之罰鍰，另同時就甲名下所有之房地產，函發土地登記機關，作出限制移轉登記之處分，藉以保全上開之稅捐及罰鍰債權。試問：上開稅捐稽徵機關所為之各個處分，是否均適法？（108 台大稅法第一題）

思考方向

（一）補稅處分—「拆遷補償費」是否為所得

（二）罰鍰處分

1. 未申報是否違反協力義務—應全部揭露，至於是否為所得為法律判斷問題

2. 未向主管機關詢問法律見解是否構成過失

（三）保全處分—稅捐稽徵法 24 條 1 項

納稅義務人 S 為我國籍的境內居住者，因逾越個人綜合所得稅應納稅款的繳納期限，欠繳稅款與罰鍰總計金額達新台幣 200 萬元，遂遭該管稅捐稽徵機關，依照稅捐稽徵法第 24 條第 3 項本文之規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣一百五十萬元以上，營利事業在新臺幣三百萬元以上，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境……」以 A 函送內政部移民署，同時又作成 B 函送達給 S，對於後者作出限制出境處分，S 對於遭受限制出境一事不滿且不服，據以提起訴願與行政訴訟，卻均遭行政法院以上開規定予以駁回而告確定。S 有意向司法院大法官提出釋憲聲請。試問：

納稅義務人 S 據以聲請憲法解釋之標的為何？所涉及之基本權為何？在聲請釋憲時，據以主張憲法解釋之標的可能違憲的理由，與其憲法依據為何？（109 台大稅法第一題）

1 思考方向

2 (一) 釋憲標的一稅捐稽徵法第 24 條第 3 項。

3 (二) 涉及基本權—系爭規定干涉憲法第 10 條居住遷徙自由。

4 (三) 違憲審查—違反比例原則

5 1. 目的：人的保全程序係為保全稅捐債權，確保債務人配合調查財產流向，不是促
6 債務人履行債務，具有公益性。

7 2. 手段—欠缺適當性

8 限制出境固有確保人民接受調查的可能性，然現行法欠缺職權探知、協力義務要
9 求（如提出財產清冊、具結），以及制裁之規定，不能達成調查債務人責任財產
10 流向之目的。

11 (四) 修法方向

12 -----

13 公司董事長甲不服稅捐稽徵機關之補稅處分，對於應補繳所得稅 200 萬元，延誤
14 不繳納，試問稅捐稽徵機關為保全租稅債權得否通知甲往來的銀行凍結其存款？通知公
15 司禁止甲移轉手中持有之該公司股票？通知地政機關禁止甲移轉名下土地？通知建築主
16 管機關禁止甲在名下土地上興建房屋？（105 律師稅法第二題）

17 思考方向

18 1. 依稅捐稽徵法 24、25 條，物的保全程序有：禁止處分、假扣押、提前稽徵。禁止處
19 分係針對債務人之不動產，禁止其處分，惟不禁止其使用收益；假扣押係針對人民
20 不動產以外之其他財產，禁止其處分。

21 2. 對於存款，應依 24 條 2 項聲請法院假扣押。

22 3. 對於股票，應依 24 條 2 項聲請法院假扣押。

23 4. 對於土地，得依 24 條 1 項為禁止處分，通知地政機關禁止為移轉登記。

24 5. 興建房屋非土地之處分行為，不在禁止處分限制範圍內，惟房屋興建完成後，稽徵機
25 關仍得依 24 條 1 項為禁止處分。

1 -----

2 B 因為其配偶 C 家中開設 D 有限公司，設立登記需要一定數量之股東，乃同意借
3 名擔任股東，但實際並無出資，亦從未插手過問公司經營。嗣 D 公司經營不善，欠繳
4 各式稅捐總計達 500 萬元，進入清算程序。某日 B 忽然接獲財政部副本通知，其為 D
5 公司之清算人，因 D 公司欠稅之故而被限制出境。B 詢諸主管機關，得知因 D 公司欠
6 稅達法定額度，該機關乃循行政慣例立即將清算人限制出境。B 詢諸 C，始知 D 公司
7 雖努力研發產品拓展市場，但仍無法成功。資本全數用供公司使用，已全部花費完畢，
8 沒有任何隱匿財產等情事。請問 B 被限制出境是否合法？（106 東吳稅法第四題）

9 思考方向

10 1. 限制出境處分合法性要件

11 (1)有稅捐債務

12 (2)給付遲延

13 (3)依實務見解，人的保全作為補充手段，與物的保全一樣，有隱匿財產的要件

14 2. 本件不該當稅捐稽徵法 24 條 3 項要件

15 (1)D 公司有欠繳稅款 500 萬元

16 (2)B 係 D 公司負責人

17 (3)D 無隱匿財產

18 -----

1 七、其他一夫妻強制合併申報

2 (一) 所得稅法第 15 條²³相關釋憲

3 1. 概說

4 所得稅法第 15 條規定，納稅義務人、配偶及受扶養親屬各類所得，應
5 由納稅義務人合併申報及計算稅額，此種制度國內一般稱為家戶合併
6 申報、家庭所得課稅等等（精確地說，包含夫妻合併申報與受撫養親
7 屬合併申報兩種類型）。78 年修正時，採「配偶薪資所得分離而其他
8 所得合併」的課稅制度。

9 因合併申報制度規定於所得稅法第 15 條，體系位置上係屬「稅捐債務
10 法」而非「稅捐程序法」，故解釋上納稅義務人應將配偶及受撫養親
11 屬全部應稅所得「合併計算」後，「合併申報」、「合併繳納」，稅
12 捐實務上向來即如此處理。

13 2. 釋字 318 號解釋（82 年 5 月 21 日）

²³ 跟此議題比較有關的兩次修正

78 年修正：

「（第 1 項）納稅義務人之配偶，及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有前條各類所得者，應由納稅義務人合併報繳。」

「（第 2 項）納稅義務人之配偶得就其薪資所得分開計算稅額，由納稅義務人合併報繳。計算該稅額時，僅得減除第十七條規定之配偶本人免稅額及薪資所得特別扣除額，其餘符合規定之各項免稅額及扣除額一律由納稅義務人申報減除。」

「（第 3 項）納稅義務人之配偶經依前項規定就其薪資所得分開計算稅額者，納稅義務人計算其稅額時，不得再減除配偶之免稅額及薪資所得特別扣除額。」

104 年修正：

「（第 1 項）……納稅義務人、配偶及合於第十七條規定得申報減除扶養親屬免稅額之受扶養親屬，有第十四條第一項各類所得者，除納稅義務人與配偶分居，得各自依本法規定辦理結算申報及計算稅額外，應由納稅義務人合併申報及計算稅額。納稅義務人主體一經選定，得於該申報年度結算申報期間屆滿之次日起算六個月內申請變更。」

「（第 2 項）前項稅額之計算方式，納稅義務人應就下列各款規定擇一適用：

一、各類所得合併計算稅額……

二、薪資所得分開計算稅額，其餘各類所得合併計算稅額……

三、各類所得分開計算稅額……」

「合併申報課稅之規定，乃以減少申報及稽徵件數，節省徵納雙方勞費為目的。就合併申報之程序而言，為增進公共利益所必要，與憲法尚無牴觸。惟合併課稅時，如納稅義務人與有所得之配偶及其他受扶養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加其稅負者，即與租稅公平原則有所不符……」

3. 釋字 696 號解釋（101 年 1 月 20 日）

「……茲依系爭規定納稅義務人及其配偶就非薪資所得合併計算所得淨額後，適用累進稅率之結果，其稅負仍有高於分別計算後合計稅負之情形，因而形成以婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇。按婚姻與家庭植基於人格自由，為社會形成與發展之基礎，受憲法制度性保障。如因婚姻關係之有無而為稅捐負擔之差別待遇，致加重夫妻之經濟負擔，則形同對婚姻之懲罰，而有違憲法保障婚姻與家庭制度之本旨……又立法者固得採合併計算制度，以避免夫妻間不當分散所得，惟應同時採取配套措施，消除因合併計算稅額，適用較高級距累進稅率所增加之負擔，以符實質公平原則。再立法者得經由改進稽徵程序等方式，以減少稽徵成本，而不得以影響租稅公平之措施為之。……」

（二）學說觀點²⁴²⁵

1. 涉及的憲法議題

（1）婚姻家庭保障

（2）隱私權—個人稅捐資訊（涉及個人生活經濟關係）

2. 現行強制合併申報規定，混淆程序法與實體法關係

²⁴ 柯格鐘（2009），〈論家庭所得課稅制度—兼評大法官釋字第三一八條解釋〉，《東吳法律學報》，20 卷 4 期，頁 89-147

²⁵ 柯格鐘（2018），〈論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性〉，《國立臺灣大學法學論叢》，47 卷 3 期，頁 1283-1344

合併計算之方式，造成了實體法上不同稅捐債務人（所得稅法第 2 條），程序法上列為同一個申報單位（所得稅法第 15 條），在選定配偶一方為「納稅義務人」後，另一個稅捐債務人（他方配偶）即從稽徵程序中消失。此時，苟納稅義務人未完全申報他方配偶資訊，係處罰納稅義務人，並向納稅義務人補稅。換言之，程序法規定已變更實體上負擔稅捐債務之主體。

3. 強制合併申報違反隱私權保障

基於法律規定，強制配偶將其個人所得課稅資訊，向納稅義務人（他方配偶）揭露，已構成對個人隱私之干預。

其目的在促進平等課稅原則的實現，不單純只是稽徵經濟。

手段適當性上，強制合併申報只有減少「案件數」，並未減少申報資料內容與稽徵機關查核工作；必要性上，隨著電子資料庫與交互查核技術的進步，強制合併申報很難認為係節省徵納雙方勞費，平等適用稅法的最佳手段。法益衡平的期待可能性檢驗上，婚前配偶既得自行申報，並無理由認為婚後必須透過配偶他方始能完成結算申報，且配偶的協力義務對象應該是稽徵機關而不是配偶他方，故強制合併申報屬於不必要之干預，不符合比例原則。

又婚前自行申報、婚後須透過配偶他方申報構成差別待遇，目的在減少申報件數，而不能達成減少勞費效果，不足以正當化差別待遇，違反平等原則。

2. 夫妻所得合併申報制度，違反婚姻家庭保障

婚前自行申報、婚後須透過配偶他方申報構成無正當理由的歧視，讓婚姻制度相對於事實婚關係處在客觀上不利益狀態，已牴觸「婚姻應受憲法保障制度」的客觀價值決定。

另夫妻所得合併計算、申報，不必然發生加重稅負之情形，不宜一概而論。蓋僅有在配偶雙方婚後均有應稅所得時，且合計需適用較重稅率時，始發生婚後稅負較重的結果，如配偶一方婚後無所得，則實際稅負反而會降低。

4. 立法上的可能性

(1) 完全的個人所得課稅（英、日）

(2) 夫妻所得合算分割稅制

A. 多組稅率制（美國）

夫妻所得加總，適用累進稅率之稅基級距 $\times 2$ 。

例如，400 萬以上適用 40% 稅率，在多組稅率制下夫妻所得合計 800 萬始有適用。

B. 折半乘二制（德國）

a. 夫妻所得加總 $\div 2$ 後，各自適用累進稅率。

b. 德國實務認為，折半乘二制符合夫妻作為營業與消費共同體的一般常態（稅捐簡化目的、類型化），係反映真實負擔能力的課稅方法，而非稅捐優惠。

c. 部分批評認為，折半乘二制排除單親家庭、事實上婚姻關係、或同性婚姻適用，且有利於一方主內、一方主外的家庭，係租稅優惠。

C. 在個人所得課稅與合算分割稅制之間，立法者並無必要強行選擇其一，而應容許納稅人自行選擇符合真實經濟情況之方式申報課稅，而只要合乎真實經濟情況，也就符合量能原則。

1 考古題

2 司法院 82 年 5 月 21 日公布釋字第 318 號解釋明示：「（夫妻）合併課稅時，如納
3 稅義務人與其有所得之配偶及其他受撫養親屬合併計算稅額，較之單獨計算稅額，增加
4 稅負者，即與租稅公平原則有不符……仍宜檢討改進。」今甲與妻乙子丙合併申報，認
5 有增加稅負，不服提起救濟，迭經確定判決駁回，擬聲請司法院解釋憲法，試問甲得提
6 出何種理由作主張？（100 台大稅法第二題）

7 思考方向－婚姻家庭受憲法制度性保障

8 -----

9 司法院憲法解釋釋字第 696 號解釋，對所得稅法第 15 條第 1 項規定中，明示「有
10 關夫妻非薪資所得強制合併計算，較之單獨計算稅額，增加稅負部分，違反憲法第 7 條
11 平等原則，應自本解釋公布之日起至遲於屆滿二年時失其效力。」試依己見評析之；又
12 聲請釋憲人就此部分（另一部分有關分居如何分攤所納稅額之函釋違憲），提起再審，
13 再審法官應如何為裁判？試從司法實務及法理分析之？（101 台大稅法第一題）

14 思考方向

15 （一）婚姻家庭受憲法制度性保障

16 1. 立法者不得侵害該價值核心領域，不得使婚姻較單身有不利待遇

17 2. 立法者應積極建構制度使保障價值能落實，應引進折半乘二制

18 （二）釋字 725、741 號解釋

19 -----

20 某乙與丙結婚後，於翌年申報個人年度綜合所得稅時，並未向稽徵機關申報自己已
21 結婚且有配偶之事實，僅就個人所獲年度之所得額申報繳納稅捐。稅捐稽徵機關嗣後查
22 悉得知乙已結婚之事實，同時還發現配偶丙因在外兼差打工，獲有應稅所得，由於丙並
23 未申報當年度個人綜合所得稅，稅捐稽徵機關乃將丙前揭因兼差所獲所得，合併計入乙
24 之綜合所得總額當中，以最有利於兩人申報所得額計算的方式，重新算出乙應繳納的結
25 算稅額，除命乙補繳差額稅款以外，還同時就乙漏報配偶丙所得之部分，依據所得稅法
26 第 110 條第 1 項規定，按所漏稅額裁處一倍之罰鍰。試問：稅捐稽徵機關命乙補稅與對

乙裁罰的部分。是否均屬適法？稽徵機關要求夫妻必須合併申報所得稅的稅法規定（註：所得稅法第 15 條第 1 項），是否具有合憲的正當性？（108 台大第二題）

思考方向

（一）補稅與處罰處分均適法

1. 依所得稅法第 15 條第 1 項規定，夫妻所得應合併申報。因本條規定於稅捐債務法而非稽徵程序法，故解釋上納稅義務人應將配偶與自己全部應稅所得合併計算後適用累進稅率，合併申報、合併繳納，稅捐實務上向來亦如此處理。

2. 故乙，丙具配偶關係，而乙未依所得稅法 15 條申報配偶丙之應稅所得，且未繳納對應之所得稅額，稽徵機關對其補稅應屬適法。

3. 又客觀上乙有配偶而未揭露有配偶之事實，以及配偶之應稅所得，有協力義務之違反，並有短漏稅捐之結果，主觀上乙明知有配偶而未申報，具有故意（或是乙有短漏稅捐之結果，且客觀上乙有預見及避免的可能，具有過失）。稽徵機關依所得稅法 110 條為短漏稅罰，處分適法。

（二）夫妻強制合併申報制度違憲

1. 所得稅法第 15 條第 1 項規定之夫妻強制合併申報制度，要求配偶對他方揭露其個人課稅資訊，涉及憲法第 22 條保障之隱私權（釋字 603 號解釋）；又規定夫妻強制合併申報之結果，使婚姻較單身不利，涉及婚姻家庭受憲法制度性保障（釋字 554 號解釋）。

2. 目的上，強制合併申報係為減少申報件數、降低徵納雙方勞費，以實現量能課稅，具有公益性。

3. 手段上，

(1)適當性：強制合併申報只能減少申報件數，不能減少申報之內容，無從達成降低稽徵成本之目的。

(2)必要性：現時以有電子資料庫可掌握納稅人資訊，不必然要再透過強制合併申報方式使稽徵機關掌握課稅資訊，強制合併申報非達成目的之最佳手段。

(3)相當性：法益衡平的期待可能性檢驗上，婚前配偶既得自行申報，並無理由認為婚後必須透過配偶他方始能完成結算申報，且配偶的協力義務對象應該是稽徵機關而不是配偶他方，故強制合併申報屬於不必要之干預，違反比例原則。

4. 婚前自行申報、婚後須透過配偶他方申報構成差別待遇，目的在減少申報件數，而不能達成減少勞費效果，不足以正當化差別待遇，違反平等原則。因此使婚姻較單身或事實婚關係處於不利狀態，違反婚姻家庭保障。又強制合併申報雖不必然使婚姻關係之稅負，較單身或事實婚關係增加，然使稅負增加之部分，亦構成違反婚姻及家庭保障。

5. 綜上，所得稅法第 15 條第 1 項規定之夫妻強制合併申報制度，違反憲法第 22 條隱私權保障、婚姻家庭保障及第 23 條比例原則，應屬違憲。

6. 另學說有認為，制度上可改採完全的個人所得課稅，或夫妻所得合算分割稅制，但應給予納稅人「選擇權」，併此敘明。

1 第五章－稅捐救濟法

2 一、現行稅捐救濟程序

3 復查→訴願→訴訟

4 (一) 相關條文

5 稅捐稽徵法第 35 條第 1 項：「納稅義務人對於核定稅捐之處分如有不服，
6 應依規定格式，敘明理由，連同證明文件，依下列規定，申請復查…」

7 同條第 5 項：「前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未作成決定者，納稅
8 義務人得逕行提起訴願。」

9 第 38 條第 1 項：「納稅義務人對稅捐稽徵機關之復查決定如有不服，得
10 依法提起訴願及行政訴訟。」

11 第 49 條：「滯納金、利息、滯報金、怠報金、短估金及罰鍰等，除本法
12 另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」

13 (二) 機關怠為復查決定，應提起撤銷訴願、撤銷訴訟

14 1. 有認為此係訴願法第 2 條：「人民因中央或地方機關對其依法申請之
15 案件，於法定期間內應作為而不作為，認為損害其權利或利益者，亦
16 得提起訴願。」規定之課予義務訴願，訴願決定機關應依同法第 82 條：
17 「對於依第二條第一項提起之訴願，受理訴願機關認為有理由者，應
18 指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分。」此說問題在於，
19 人民未獲救濟。

20 2. 依稅捐稽徵法第 35 條第 5 項：「前項期間屆滿後，稅捐稽徵機關仍未
21 作成決定者，納稅義務人得逕行提起訴願。」因納稅義務人本質上係
22 對課稅處分不服，而對之提起訴願。故稽徵機關逾期未為復查決定，
23 自非訴願法第 2 條第 1 項所規範「人民因中央或地方機關對其依法申

請之案件，於法定期間內應作為而不作為」之情形，納稅義務人提起之訴願事件，應屬訴願法第 1 條第 1 項規定提起之訴願，自無訴願法第 82 條規定之適用。（最高行政法院 95 年度判字第 1972 號判決參照）

二、訴訟類型的選擇—依程序標的區分

—行政處分	—核課處分/補稅處分	—復查	—撤銷	
	—處罰處分	—罰鍰	—復查	—撤銷
		—行為		—撤銷
	—保全處分			—撤銷
	—拒絕退稅請求			—課予義務
—無行政處分				—視請求類型

考古題

司法院 98 年 4 月 3 日公布釋字第 657 號對（舊）所得稅法施行細則第 82 條第 3 項明示如下：「關於營利事業應將帳載規定逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加當年度所得及應納稅額……違反租稅法律主義，應自本解釋公布之日起至遲一年內失其效力。」在該限期失效期內，某區國稅局核定 A 公司逾二年未給付費用轉列其他收入 1082 萬元。嗣後 A 公司不服提起復查，99 年 4 月 27 日復查決定則以本件行為時該細則第 82 條第 3 項仍屬有效規定予以駁回。A 公司則以復查時該法令已失效，復依稅捐稽徵法第 1 條之 1 及第 48 條之 3，應適用有利納稅人之規定為由，提出訴願。問 A 公司是否有理？（100 台大稅法第一題）

1 思考方向－釋字 725、741

2 -----

3 甲為執行業務者，其申報年度綜合所得稅時，成本費用遭稽徵機關全數剔除，甲對
4 此課稅處分不服，提起復查，嗣經通知復查審理期間予以延長 2 個月，然稽徵機關逾該
5 期限仍未作成復查決定。甲乃依訴願法第 2 條第 1 項逕提訴願，請求變更原核課處分；
6 惟訴願決定依訴願法第 82 條第 1 項規定：「對於依第 2 條第 1 項提起之訴願，受理訴
7 願機關認為有理由者，應指定相當期間，命應作為之機關速為一定之處分。」命原處分
8 機關應於 2 個月內作成復查決定。甲不服，可否逕向高等行政法院起訴？甲得主張何種
9 理由？（105 台大稅法第一題）

10 思考方向

11 （一）稅捐稽徵法第 35 條第 5 項

12 （二）全數剔除後成本費用為零違反經驗法則，稽徵機關如認甲申報之成本費用不可信，
13 應依同業利潤標準之費用率推計其成本費用。

14 -----

15 納稅義務人甲在申報並完納某年度之營利事業所得稅後，經該管乙稅捐稽徵機關對
16 甲之申報稅捐案進行抽案調查，就甲原先所申報之營業收入及營業費用，依據查得資料
17 予以調整後，按計算後甲之營業淨額及其全年所得額，依申報時當年度營利事業所得稅
18 率計算應納稅額，以 A 處分命甲補繳稅款，同時按前揭計算，另以 B 處分對甲處以所
19 漏稅額一倍之罰鍰。甲對於上開命補繳稅款與裁罰處分均感不服，向原處分機關申請復
20 查，經原處分機關重新審酌後，除追減原先所認列部分之營業收入外，卻也同時剔除原
21 先所認列部分之營業費用，以甲營業淨額及全年所得額不變為由，將復查申請駁回。甲
22 主張，其在復查申請程序中，僅提及主張應追減申報當年度之營業收入，並未同時主張
23 應剔除營業費用，而原處分機關竟在復查程序中違法審酌，同時剔除原先已經由 A 處
24 分所准予認列之營業費用，顯然違反不利益變更禁止原則，且有訴外裁判之嫌疑；再者，
25 稅捐稽徵機關並未主動斟酌，納稅義務人甲實有其他年度之可合併計算減除的營業虧損，
26 亦未主動告知其得主張減除該等營業虧損的權利，使其因此利益受有損害，並違反就有
27 利不利於當事人之事實應一併加以注意的程序法原則。上述主張，是否有理？（109 東
28 吳稅法第二題）

1 思考方向

2 甲之主張無理由

3 1. 本件復查決定主文無不利益變更禁止

4 (1)不利益變更禁止原則的意義

5 按不利益變更禁止原則，乃源自處分權主義下，法院之審判範圍由當事人決定，
6 當事人未聲明之範圍，法院不得審理，與訴外裁判禁止相同。又是否構成不利益
7 變更禁止，學說實務認為應就行政處分或判決之「主文」判斷是否實質上不利於
8 當事人，而不及於理由之構成。

9 (2)復查程序有不利益變更禁止原則之適用

10 學說上雖有認為，復查程序乃稽徵程序之延伸，與稽徵程序一樣適用職權主義，
11 故無不利益變更禁止原則之適用，而有信賴保護之問題。

12 然我國實務向認為，復查程序規定於稅捐稽徵法第四章行政救濟，故復查係稅捐
13 救濟程序之一環，適用訴訟法原理，而有不利益變更禁止原則。行政法院 62 年判
14 字 298 號判例即稱：「依行政救濟之法理，除原處分適用法律錯誤外，申請復查
15 之結果，不得為更不利於行政救濟人之決定。」

16 (3)本件復查決定無不利益變更禁止情事

17 惟縱採實務見解，本件復查決定並未增加 A 之應納稅額，無不利益變更禁止之情
18 形。

19 2. 復查決定審酌不利 A 之事實，合法；未斟酌有利 A 之事實，有違法

20 (1)復查程序實體審查之事項

21 按稅捐稽徵法雖未規定復查程序之審查範圍，然稅捐事務既具有公益性，其程序
22 自應適用職權探知主義；自另一角度言之，復查決定既為訴願先行程序，自應與
23 訴願法適用相同原則，而有職權探知主義適用。

24 從而，稽徵機關於復查決定時應依職權蒐集證據，對當事人有利不利事項一律注
25 意，不受當事人主張之拘束。財政部 52 台財稅發第 03290 號函令（按：已不列入
26 法令彙編）「……稽徵機關辦理納稅義務人所得稅結算申報之復查案件如發現違

章漏稅事實，應另案依法處理；要非將違章漏稅案件除外，而可於申請復查範圍以外予納稅義務人以不利之決定。」與一般法律原則不符，應無適用餘地。

(2)故稽徵機關審酌 A 主張之追減營業收入時，本得一併審酌 A 之營業費用，予以剔除並無不法。

(3)惟稽徵機關既有職權探知之義務，未主動審酌 A 有可供扣減之營業虧損，此部分即有違反職權探知義務之違法。

1 三、總額主義與爭點主義

2 (一) 常見爭論

3 1. 爭點主義

4 (1)一切的開端—行政法院 62 年判字第 96 號判例：「行為時適用之所
5 得稅法第 82 條第 1 項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行
6 之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告
7 56 年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原
8 料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是其就折舊部分，
9 一併提起訴願，自非法之所許。」

10 (2)依學者整理爭點主義的特徵²⁶，稅務訴訟之訴訟標的係課稅處分個
11 別理由之違法性，故行政法院僅就稅捐債務人申請復查範圍內的各
12 個課稅基礎進行審查，**稅捐債務人未於復查階段爭執之事實，不得**
13 **再於行政訴訟中主張**。換句話說，行政法院審查之對象，以稅捐債
14 務人於復查階段有所主張者為限，至於復查程序中未爭執部分，則
15 非法院審理範圍。

16 2. 總額主義

17 學說見解認為，稅務訴訟的訴訟標的，係課稅處分的違法性整體，課
18 稅處分違法性有無之判斷，取決於課稅處分之金額是否超過正確適用
19 法律之金額，對於課稅要件事實之主張，只是攻擊防禦方法，本得在
20 言詞辯論終結前提出²⁷。換言之，法院審理範圍的事實關係，並不限於
21 系爭處分所根據的課稅基礎事實關係（處分理由），亦包括其他處分
22 理由以外與應納稅額有關聯之基礎事實關係，**稅捐債務人未在復查階**
23 **段主張之理由，在訴訟階段仍得主張。**

²⁶ 陳清秀（2012），《稅法總論》，頁 772，臺北：元照

²⁷ 陳清秀（2012），《稅法總論》，頁 771，臺北：元照

3. 納保法第 21 條立法後的實況

(1) 納保法第 21 條第 1 項規定：「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」

(2) 其立法理由謂：「按納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，為了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取『總額主義』的精神，予以明定。」

(3) 目前實務見解認為，納保法第 21 條第 1 項只是採取「總額主義的精神」，並非宣示稅務訴訟改採「總額主義」²⁸²⁹。其影響在，訴訟標的與既判力客觀範圍為何。

²⁸ 最高行政法院 107 判 139：「……此等規定之規範意旨即是容許納稅義務人在稅務行政爭訟中「擴張」爭點，而受理稅務案件之行政法院，其審理及判決範圍亦以經納稅義務人曾主張之爭點為界。但依該條文之文義為法律解釋，顯然未採學理上之「總額主義」（認行政法院在稅務爭訟案件之審理範圍為稅捐成立要件事實之全部，故納稅義務人對一部稅捐成立要件事實表示不服，法院之審理範圍即自動及於全部稅捐成立要件事實，仍需當事人為擴張爭執範圍之表示）。……」

²⁹ 最高行政法院 108 判 340：「……適用納保法第 21 條第 1 項規定之結果，只表示在稅務行政爭訟程序中，許可納稅者就同一爭訟核課處分基礎下之多數不同爭點可隨時追加爭執，將之納入爭訟審理範圍內。但並不表示一旦有「事關核課處分合法性」之稅務行政爭訟提起，該核課處分全部即自動成為法院（或爭訟處理機關）審查對象之訴訟標的（或爭訟標的）。換言之，現行納保法第 21 條第 1 項之規定，並不足以導出學理上所稱「總額主義」之適用結論。而且訴訟標的或爭訟標的之界定，亦是以「實際經法院（或爭訟處理機關）審理」之爭點範圍為據。……」

1 (二) 新見解

2 稅務訴訟的訴訟標的，到底是什麼東西？³⁰

3 -----

4 考古題

5 A 公司申報 99 年度營利事業所得稅，初查依申報數核定，嗣依通報資料，國稅局
6 認 A 公司涉及有虛報之情事，乃予以補稅並按所漏稅額處 1 倍罰鍰。A 公司不服，爰
7 申請復查，後復查決定同意追減罰鍰為 0.8 倍。A 公司仍不服，提起訴願，主張就虛
8 報部分係為爭取合約，而給予訴外人該款，該款與營業項目有關，請求稽徵機關准予認
9 列，後經訴願決定駁回，復向高雄高等行政法院起訴，經該院於 106 年 5 月 3 日判
10 決，以 A 所追加處分違法之理由係復查程序中所未提出爭執之爭點，而不得再於本件
11 訴訟中主張。A 公司就此不服，爰上訴最高行政法院。試問：

12 (一)本件 A 公司得如何主張其上訴理由(二)A 公司之上訴理由如有不足，行政法院可
13 否就其未主張之理由部分予以判決撤銷(108 東吳稅法第一題)

³⁰ 這部分詳細論述，請等柯老師稅法總論教科書完成。

1 四、舉證責任分配

2 (一) 舉證責任概念

3 1. 主觀舉證責任

4 訴訟進行中，當事人預慮自己可能受敗訴判決之不利益，而提出證據
5 之活動。其本質非義務或責任，違反主觀舉證責任（不提出證據）無
6 不利結果，不導致法院會對其為不利益判決，蓋不利益判決來自客觀
7 舉證責任的分配結果。

8 2. 職權探知主義與協力義務

9 對於具有公益性質之事件，必須基於客觀真實的事實而作判斷，而要
10 求法院應依職權發現真實。惟關於事實之證據資料常在當事人掌握之
11 中，故採職權探知主義時，會同時課予當事人協力義務，要求當事人
12 協助法院發現客觀真實。當法律課予當事人協力義務的時候，當事人
13 即無主觀舉證責任，蓋當事人有提出證據之義務，且違反義務有不利
14 效果。

15 3. 客觀舉證責任

16 法院於言詞辯論終結時，就當事人爭執之待證事實，斟酌全辯論意旨
17 及調查證據之結果，仍無法依自由心證判斷事實之真偽時，須將事實
18 真偽不明之不利益分配給當事人一造。

19 (二) 客觀舉證責任分配法則³¹

20 1. 依規範說，主張權利之人，就權利發生事實負有客觀舉證責任，否認
21 權利之人，就權利障礙³²、消滅³³、排除³⁴事實負客觀舉證責任。

³¹ 客觀舉證責任如何分配，國內訴訟法學說眾多，面臨選擇障礙的時候，規範說會是你的好朋友。

³² 使權利自始不發生的事由，如自始客觀不能、通謀虛偽意思表示。

³³ 使權利消滅之事由，如清償。

³⁴ 因事後存在之事由，使權利消滅或受抑制。如契約解除、時效抗辯、先訴抗辯。

2. 稅法上，實務見解³⁵認為「……就課稅處分之要件事實而言，有關營利事業所得加項之收入，由稅捐稽徵機關負舉證責任；有關所得計算基礎之減項，即『成本』與『費用』，因屬於權利發生後之消滅事由，則應由納稅義務人負舉證責任……」

3. 學說見解則認為，關於量能課稅之要件事實，由稽徵機關負客觀舉證責任，關於租稅優惠之要件事實，由稅捐債務人負舉證責任。背後的邏輯在於，涉及量能課稅之要件事實，如收入、成本、費用、虧損，是稅捐債權之權利發生事實，依規範說，應由稽徵機關負舉證責任；涉及租稅優惠之要件事實，係權利障礙事實，由納稅義務人負客觀舉證責任。

（三）不會考的案例－以商譽攤銷為例

1. 最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議

企業併購取得之商譽，係因收購成本超過收購取得可辨認淨資產之公平價值而生。商譽價值為所得計算基礎之減項，應由納稅義務人負客觀舉證責任。納稅義務人應舉證證明其主張之收購成本真實、必要、合理，及依財務會計準則公報第 25 號第 18 段衡量可辨認淨資產之公平價值，或提出足以還原公平價值之鑑價報告或證據。

2. 民間大法學家常見批評

（1）稽徵程序採職權探知主義，稽徵機關負有調查證據義務，不應將此項義務移轉給納稅義務人，納稅義務人無須證明收購成本真實、必要、合理。如納稅義務人不能提出證據資料，稽徵機關仍應盡可能調查，且客觀舉證責任應由稽徵機關負擔。

³⁵ 最高行政法院 100 年度 12 月份第 1 次庭長法官聯席會議甲說

(2)衡諸企業併購之運作實務，雙方在洽談收購金額時，均本於商業經營上複雜多元之因素，如嗣後在交易條件及資產狀況均已公開情況下，才去以事後諸葛的方式評斷其必要性及合理性，將嚴重扼殺企業併購之實務運作。

3. 學說見解

(1)併購是公司重大事項，真正的併購案，現實上不可能有提不出證據資料的情況。包括併購前的評估、中間的併購洽談、律師會計師所作的 Due Diligence (DD) 等等，皆能證明該價格之合理性。實務上會發生爭議的情況，往往是沒跑相關程序，導致提不出資料證明併購價格的合理性，且某些時候，併購支出的金錢不知去向，或透過其他的方式回流，其真實性亦有疑問。

(2)企業併購法第 40 條容許商譽於 15 年內攤銷（認列成本或費用），係基於商譽係生產要素，隨著時間經過就會有耗用³⁶，然商譽畢竟是無形資產，攤銷年限與速度認定不易，故立法明定分 15 年攤銷。從而，商譽攤銷係成本費用，為權利發生事實，如稅捐債務人不能證明商譽之真實、必要、合理，仍應為推計。（至於推計結果是多少，是另一層次的問題）

(3)現行實務依是否真實、必要、合理，判斷全額認列與否，製造不確定的風險，法律宜就商譽認列成本費用之實體要件、程序要件為規範，始符明確性原則。

(4)另外可以想想，溢價併購產生的商譽可以列成本費用，那折價併購取得的遞延收益，算所得嗎³⁷？

³⁶ 會計上，天然資源一折耗；有形資產一折舊；無形資產一攤銷。

³⁷ 作者認為不行，至於推論過程就當動動腦好了。

1 考古題

2 甲為公務員，於某年因原訂預售屋完工交屋，乃委託仲介公司 A 將其原有住宅出
3 售，取得房地總價額新臺幣 1000 萬元，並由其中支付 A 公司百分之三新臺幣 30 萬
4 元之仲介費用。試說明甲申報當年度綜合所得稅時，除薪資所得外，有無其他應申報之
5 所得？甲如認其出售房屋價額低於其原購入價格，得否不按財政部核定標準以房屋評定
6 現值百分比計算所得？甲如主張應扣除相關費用，其舉證責任應由稅捐稽徵機關或甲負
7 擔？（106 律師稅法第三題）

8 考選部評分要點

9 （一）所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類，定有財產交易所得為應稅所得，甲申報綜合所
10 得稅，應將房屋交易所得納入申報，其中出售土地部分，依同法第 4 條第 1 項第
11 16 款，屬免稅所得。

12 （二）個人出售房屋，依所得稅法施行細則第 17 條之 2 規定，如能提出交易時成交價
13 額及成本費用證明文件者，應予核實認定，否則依財政部核定標準核定之。惟甲
14 得提出相關證明文件資料，如委託仲介費付證明及房屋稅稅費繳納證明，請求核
15 實認定，其客觀舉證責任應由甲負擔。

16 -----

1 準備考試相關文獻

2 柯格鐘（2009），〈論家庭所得課稅制度—兼評大法官釋字第三一八條解
3 釋〉，《東吳法律學報》，20 卷 4 期，頁 89-147

4 柯格鐘（2018），〈論強制夫妻合併申報所得稅的合憲性〉，《國立臺灣
5 大學法學論叢》，47 卷 3 期，頁 1283-1344

6 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
7 ——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
8 北大學法學論叢》，110 期，頁 1-91

9 -----

10 12/13 V1.01 Patch note

11 12 頁 15-17 行，文字修正

12 12 頁 22 行，文字修正

13 18 頁第 10 行，文字修正

14 23 頁 6 行，刪除多餘文字「人的保全程序」

15 24 頁 13 行、15 行，文字修正

16 25 頁 3 行，文字修正

17 27 頁 12 行，文字修正

18 28 頁 21 行，文字修正

19 32 頁 13 行，文字修正