



論不法行為所得之課稅

—最高行政法院105年度判字第628號判決評釋

■柯格鐘 臺灣大學法律學院教授

本案事實

本件納稅義務人於民國（下同）96年度之綜合所得稅申報，漏報執行業務所得及簽賭職棒所獲所得，該管稅捐稽徵機關以其所漏報之所得併同其餘所得，歸課當年度申報綜合所得總額，計算綜合所得淨額，除補徵應納所得稅款以外，另按所漏稅額處以0.5倍罰鍰。納稅義務人就職棒簽賭之其他所得及其罰鍰處分部分聲明不服，申請復查，未獲變更，就此等結果表示不服，經依法提起訴願、行政訴訟均遭駁回，遂提起本件上訴。

本件納稅義務人即上訴人於起訴與上訴時均主張，其於某銀行之帳戶在96年間，有訴外人多人匯款進入合計共為1.16億餘元，經該管稅捐稽徵機關認定，該多筆匯款應為上訴人簽賭職棒所獲致之款項，並因而認定屬於所得稅法應課稅之「其他所得」，但實際上，上訴人亦同樣於96年間，陸續從該帳戶將賭金匯款給前述該等訴外人等人，合計共將近1.47億元，即上訴人因簽賭職棒

行為所獲之財產淨值，應屬負數，因此上訴人因為簽賭職棒行為所獲，並不符合收益之要件，並非屬於「其他所得」，不應予課稅。再者，法令對於賭博輸贏，亦認為並無請求權而不予保障，甚至刑事處罰也對該等行為制裁而沒收賭金，系爭賭金在民事及刑事上因此均有高度不確定性，故而，賭博參與者並不能「終局保有財產」，賭博行為所獲收益，因此不具有「可稅性」，稅捐實務上即不應對賭博參與者，要求負擔稅捐義務而令其分擔公共支出。該管稅捐稽徵機關雖曾多次發函要求，上訴人提供相關簽賭職棒之帳簿憑證，以證明該項賭博收入的成本費用，俾便依法減除，但上訴人因簽賭職棒涉及賭博犯罪行為，不可能提出相關成本費用，此種在稅務行政程序中，要求職棒賭博參與者申報繳稅之行為，已屬強迫賭博行為人對於自己賭博行為或所獲致款項，在行政程序中為不利於己的陳述，將導致賭博犯罪行為遭國家公權力機關所知悉，此為違反「不自證己罪」原則，從而該管稅捐稽徵機關之補稅與裁罰處分

DOI：

關鍵詞：不法行為、賭博、可稅性、所得理論、不自證己罪

均應違法，訴願機關及原審法院均未指出其違法並予以糾正，乃提起本件上訴。

本案爭點

依據上述案例事實之說明，本件在最高行政法院判決中所呈現之審理與判決論述上的爭點，依序有以下幾點，分別條列其要旨：

壹、賭博所得是否應予課稅？

貳、賭博所得作為「其他所得」之成本與費用，應如何對應認列？

參、多個賭博行為所獲致之盈餘與虧損間，可否合併認列？

肆、稅捐稽徵與爭訟程序要求納稅義務人提供證據資料之協力義務，是否因此構成不自證己罪原則的違反？

判決理由

本件最高行政法院判決之理由，在格式上係先行闡述課稅的基本法理，再依據以上所摘要爭點而作各別討論。本文在此以爭點為中心，連結判決書中關於課稅法理與個案討論的說明，作整體綜合的解析。

壹、賭博所得之可稅性

在本判決中，最高行政法院（下稱「最高行」）參酌德國租稅通則第40條規定：「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而影響其租稅之課徵」，因此，賭博所得，不因賭博行為違反法律禁止規定，而使其賭博行為之獲利，不具有所得屬性，仍認為屬所得稅法上之應稅所得，「賭博之行為之

獲利，只要未經國家沒收，實質上為賭博之人所有，即應依量能平等負擔之稅法建制原則，比例負擔國家之公共支出」。而且，在判決理由中還指出，如果是合法賭博行為之獲利，依所得稅法第14條第1項第8類中獎獎金收入規定，都需要課徵綜合所得稅，因此從「規範體系之一致性觀點言之，非法賭博之獲利，又豈有不課稅之理」。

再者，最高行判決理由對於賭博之所得屬性指出，「因違法行為之獲利，即使依刑事實體法規定，得予或應予沒收，但在沒收裁判未作成前，根本不生獲利歸屬之變動效果，就算沒收裁判作成後，在未經刑事執行以前，該獲利之『終局』保有人，始終是自始取得獲利之人。縱令後來收入裁判有因刑事執行而實現，最多不過是產生退稅之法律效果，絕不致於『因未來有沒收可能性』，即使該獲利無人『終局』保有。上訴意旨對『終局保有』概念之理解，顯有誤會」。從而，應認定賭博所獲所得應具有可稅性。

貳、賭博所得作為「其他所得」之成本與費用的對應認列

依據所得稅法第14條第1項第10類「其他所得」規定：「以其收入額減除成本及必要費用後之餘額為所得額」，最高行因此在判決理由中指出，所得稅法上有關「收入與成本費用（損失）配合原則」，以特定收入之取得與對應的成本費用支出或損失發生間，具有因果關係為必要，其適用於賭博行為時，則應該注意：首先，該等行為必須以「本質上與最終收益之形成，具有符合社會

常態經驗與事務本質之連結」，對於賭博行為而言，其成本費用主要指「為完成賭博行為之支出」，而「賭輸所支付之賠金，則是該次賭博行為結果之呈現，可以列為賭博行為之損失」，但是「每一賭博行為都會因為賭贏或賭輸，而對賭博者形成損益，而損益一旦形成，該次賭博行為有無形成賭博所得，即已決定，賭贏者有所得，賭輸者有損失」。各次輸贏間可否合併計算其損益，則已經超過了前述狹義之「收入與成本、費用及損失配合原則」的適用範圍。因而，進入所得稅法中之另外一個稅法議題，也就是，形成同類所得可能之複數行為的活動，在個人綜合所得稅之稅基計算上，可否容許為「損益互抵」的問題。此一問題，本文將在下個段落中處理。

最高行判決理由在此繼續提出說明並指出，上訴人所從事之賭博行為，既為職棒簽賭行為，此等賭博方式之前置作業，僅有資金調度，故而「在日常經驗法則上，別無其他必要之成本或費用」，因此每一賭博行為，實無稅捐法制所定義之成本費用的發生，「唯一在稅捐法制上得確認之金錢支出，僅有賭輸支付賠金而生之損失」而已。此外，每次賭博之行為，其範圍的認定，「在別無其他資料之情況下，也只能同一對賭對象在特定時點之輸贏結果為單一賭博行為（在資料缺乏之情況下，此等判斷對上訴人最為有利，事實上將各別款項之匯入及匯出，解為一次對賭輸贏結果之呈現，可以降低賭博行為次數之認定，而有利於上訴人）」。雖然原審法院之判決係以「上訴人賭贏取得之獲

利，與賭輸支出之賭資間，在『收入與成本、費用（與損失）』之對應關係判斷上，無法為『一對一』之證明」為由，拒卻上訴人匯給他人之匯款，因此無法認為賭博收入所對應之成本費用及損失者，其理由之形成，或許不甚為妥適，但最終判斷的結論，原則上並無違誤。

參、多個賭博行為所獲致之盈餘與虧損的認列

最高行判決理由在此指出，「按個人綜合所得稅之稅基量化（所得稅法第14條參照），與營利事業所得稅明顯不同（所得稅法第24條參照）。個人綜合所得稅之稅基量化，要求先依所得類別歸屬，再決定各類所得之稅基量化標準，從而算得各類所得之各別稅基，再行匯總而得出稅基總量」，而「在同一類所得之稅基量化過程中，如果存在複數個『有創造該類所得可能』之行為，其中有些行為實際創造收入，而有些行為因為失敗反而形成損失，其等彼此間可否損益相抵，基本上要視實證法之明文，例如在租賃所得或權利金所得之情形，同一稅捐主體在同一稅捐週期內，可能有些出租行為有收益之取得，有些出租行為則有損失發生（即承租人不付租金，出租物復遭破壞者），但依所得稅法第14條第1項第5類規定在為稅基量化時，損失並不計入扣抵項目」。以本件賭博行為所獲所得而言，最高行判決理由指出，「賭博所得既屬『其他所得』，其稅基量化，可否基於『客觀淨額原則』之考慮，而將多數各別賭博行為匯總而合計其損益？現行所得稅法第14條第1項第10類之規定並不夠明確」，

因此「在實證法沒有特別明文之情況下，基於『稽徵經濟原則』之考量……，原則上應解為賭博行為本來即各自獨立，不得合併計算損益，此等解釋也與所得稅法第14條第1項第8類有關『中獎所得』（合法賭博所得）之規定相搭配」。至於，「因賭博而形成損益」之行為，究竟應用何項標準來界定其行為之範圍，法院判決理由則指出，「是否在某些實證環境下，應該在法律評價上，擴張單一賭博行為之範圍，即需依照個案情節來衡量……，但此等個案法律涵攝常常需要實證背景資料，若納稅義務人不履行協力義務，誠實揭露賭博方法、輸贏標準、賠率及賠金支付之資金調度方式等訊息，稽徵機關或法院即無法以較低之成本，進行有效界定，此時基於稽徵經濟原則之考量，即應單純視已知賭贏次數，計算行為個數及所得，並不受『因賭輸而支付賠金』之影響」而為說明。

相當特殊者，最高行判決理由在此還進一步去區分，賭博行為參與者究竟為莊家或賭客而作各別的論述，判決理由中指出「莊家所為之多數賭博行為，可以透過『風險分散』之理性行為，而使其賭博行為之獲利具有可預測性，並有依營利事業所得稅標準（所得稅法第24條規定參照），合併多數賭博行為計算損益之可能」。蓋其間之分別在於「行為主體所為之多數賭博行為，其結果之不確定性風險，可否透過該多數賭博行為之匯總，依弱大數法則，予以降低，使實際結果與依機率計算之預測結果間發生差異之機率，因為賭博行為次數之增加，降低至無限小程度」，而莊

家「可以透過弱大數法則來降低結果之不確定性，即可提高預測能力，因此會有可合理預期之賭博利得，可合理預期之賭博利得又會誘發行為主體之營利意圖，通常並伴隨著反覆實施之賭博營業行為（至於該等營業行為是否為法令所許可之合法營業行為，則非所問）。此時莊家即有取得『獨資商號』營利事業身分之可能，而可依所得稅法第24條規定，將各別賭博行為之損益匯總，來計算其總體損益」。在本件個案中，上訴人則係作為賭客而非作為莊家，其行為「本質上不具持續性，應各別認列每一賭博行為所生之彩金（成本費用之有無要視實證情況決定，依本案之實證特徵，贏得彩金存在對應成本費用之可能性極低，經驗法則上幾乎不存在），再加總計算此等彩金，認為賭博所得總額」。從而，判決理由在此結論指出，此等計算賭客所得額方式，「大體上符合所得稅法第14條第1項第8類及第10類之規定（賭博所得雖因其違法，而無法歸屬為『中獎所得』之類別，但本質上與中獎所得相類似，均屬射倖性所得之範圍，稅基量化上可相互參考比較），並無上訴意旨所稱違反所得稅法第14條之情事」，乃駁回上訴人所提出的上訴。

個案評析

本文將最高行判決要旨所述爭點，進一步分析與摘要其內容，就以下各點為列舉條理的說明。

壹、不法行為之獲利是否構成應稅所得

關於賭博行為所獲之可稅性 (Steuerbarkeit) 的分析，可以分成不法行

為與射倖性即投機行為，這兩個不同層面而討論。在此，先就不法行為之獲利是否為所得的問題說明。

依據所得概念之學說，不論是採取「源泉理論」說(Quellentheorie)、「純資產增加」說(Reinvermögenszugangstheorie)，或採取所謂「市場所得理論」(Markteinkommenstheorie)或「營利所得理論」(Erwerbseinkommenstheorie)概念¹⁾，不法行為之獲利的「所得」屬性，並不因為活動或者行為本身所具備之違法性而受到影響，不論行為之違法是因違反行政法規，如建築物因未取得建照而實際仍建築，或營業人未獲許可而仍從事營業活動，或者因為違反刑事法規，如行為人違法而販賣槍枝或走私毒品，乃至於進行電話詐騙或掏空資產等之背信行為，也不因為該等行為在私法上效果，是因違反法律強行規定而無效（民法第71條規定參照）、因違反公序良俗而無效（民法第72條規定參照），或因違反法定方式而無效（民法第73條規定參照），只要行為人確實因為實行該等活動，並因此而獲得經濟成果或經濟成果替代者，均構成所得概念下的「所得」，取得該「所得」之歸屬者，即為應納所得稅的納稅義務人。基此，德國租稅通則第40條規定：「實現稅法構成要件全部或一部之行為，不因其違反法律之強制或禁止，或違反善良風俗，而

影響其租稅之課徵」²⁾，此一條文規定，在德國釋憲實務上認為合憲³⁾。

再者，無論是依照所得稅法第2條、第14條規定，應課徵個人綜合所得稅之各種活動，是營業、執業或職業等經常性活動，或者偶發性之經濟活動，例如一時貿易盈餘或者一次性的財產交易所得，或者是依照所得稅法第3條、第24條所規定，應課徵營利事業所得稅之營利事業的各種經營活動，不論是業內或者業外活動，沒有任何條文規定，課稅所得額之計算，僅以合法活動所獲經濟成果或經濟成果的替代者為限。

從而，無論是依前述所得理論，依前述之依法課稅原則，也同樣依量能而平等課稅原則之目的性解釋，與法秩序之一體性(Einheit der Rechtsordnung)⁴⁾，也就是最高行在判決理由中所提到「規範體系之一致性」，如同經濟學中所提到之稅捐中立原則，如果合法行為要課稅，非法行為如何能不課稅？從而，不法行為之獲利，包括不法行為之經濟成果與經濟成果的替代，都具有可稅性，而為應課稅的「所得」⁵⁾。國家對此不法行為課徵稅捐者，不構成對於不法行為之處罰，蓋因課稅非屬制裁，從而，對於不法行為課稅之同時，倘若又對其施以制裁者，並不構成「一行為不二罰」、牴觸「重複評價禁止原則」(Grundsatz des

¹ 關於所得理論，參柯格鐘，論所得稅法上的所得概念，臺大法學論叢，37卷3期，2008年9月，129-188頁。

² 條文規定內容，參陳敏，德國租稅通則，2013年5月，62頁。

³ BVerfGE 81, 228, 237.

⁴ Fischer, in: HHSp AO, Köln Lfg. 11, 2004, § 40 Rn. 19-27.

⁵ Ratschaw, in: Klein AO, München 2018, § 40 Rz. 1.

Doppelbewertungsverbots)，相反的，也不因為課稅就此而使得該行為取得合法化的正當理由，蓋因課稅與立法給予合法化地位為完全兩回事。這點，也是本文下述之諸種立論與說明的基礎。

在本件稅捐爭議中，上訴人主張賭博參與者，因無法終局保有其賭博所獲之不法利益，從而認定該等不法行為之所獲，不具備「所得」的屬性者，主張與其理由固不足採，然本件最高行在判決理由中認為，只要未經國家沒收之賭金，或者賭金後來因刑事執行而遭到沒收者，或可向稅捐稽徵機關請求為退稅，此一論點是否妥當，同樣值得斟酌。蓋所得之客觀屬性，既不因行為之不法性而受影響，同樣地，在課稅所得要件該當後，加害人事後對於所得所做之處置，包括向被害人作償還，或者該所得因被國家依法律規定遭刑事沒收或行政沒入宣告，是否就因此而溯及使原先所獲具備之「所得」的客觀屬性，因此受影響？此一答案本就應依稅捐法律之明文規定而決定，換言之，除非稅法明定，上述情形溯及而使已經發生之稅捐權利義務關係，因取得所得者之事後行為而受影響，不然，取得所得者也就是不法行為之納稅義務人的事後處置或相關作為，不影響原先所獲之所得的客觀屬性，這就與一般從事於合法經濟活動行為之納稅義務人，其在取得所得後之任何處置或者作為，並不會影響先前所獲所得之客觀屬性之情形相同。

從而，與最高行判決所持見解不同者，本文認為，不法行為人所應負擔之稅捐法定義務，不受其事後償還被害人或國家制裁行為之結果的影響，不因此

而使其先前既已發生之稅捐債權債務關係，因此而溯及失效或往後失效。倘若不法行為人做出償還、彌補被害人或者因國家制裁而遭到沒收者，是否由稅捐稽徵機關事後退給稅款，以減輕不法行為人之稅捐負擔者，至少必須在現行法有明文規定的情形下，始得為之。目前實務上並未有此類制訂法之規定以為稅捐稽徵機關退給不法行為人稅款的依據，從而，不法行為人並沒有請求稅捐稽徵機關應退給稅款的可能。至於，是否因此而產生國稅局可能與民「爭利」，即稅捐稽徵機關為實現其課稅債權，因此而可能對加害人返還給被害人之標的物，實施查封扣押的問題，與加害人是否因為雙重負擔而對其存有負擔「過苛」之虞，即加害人既要負擔返還被害人之民事責任，或遭國家制裁而予以刑事沒收或行政沒入，又要同時負擔稅款繳納義務，此應屬兩件事，本文將於最後一段處理此項議題。

貳、賭博行為之所得應構成的所得類型

有關賭博行為之射倖性也就是投機行為，是否因此而影響到所得屬性與歸類的判斷，依據前述不同之所得概念的理論，可能會產生不同的結果。

依據源泉理論、市場所得或營利所得之理論，賭博收入因其射倖性即投機性質甚高，因此在該等所得概念理論理解之下，賭博收入並不被認為係基於行為人基於合理獲利預期下所參與之市場經濟或者營利的活動，以德國為例，在德國所得稅法上因此，原則上認為此種投機性質甚高之活動行為應屬個人的休閒活動(Liebhaberei)，從而其所獲並非

所得，若有虧損自亦不得准許減除⁶。但是，依據純資產增加說之理論，賭博收入仍然增加個人或事業之資產淨值，故仍屬於所得，僅賭博行為人倘若因此而產生虧損者，在所得概念採純資產增加說之國家例如美國，僅允許納稅義務人將賭博之收入與虧損相減至零，不容許賭博行為之虧損與其他類型的盈餘所得，作跨類型的盈虧互抵。

在臺灣，由於所得稅法第14條第1項第8類規定，競技競賽與機會中獎之獎金收入亦列為應課稅所得之類型，從而所得稅之立法，顯然係採取以純資產增加說為所得概念前提的立法基準。在此種概念理解下，賭博收入仍為應稅所得，只是在稅捐稽徵實務上，如同最高行在判決理由中所述，因為職棒賭博行為具不法性，從而將其與合法博奕行為之機會中獎的獎金收入（例如統一發票或者樂透對獎）區別，歸類為「其他所得」之所得類型而已。

最高行在其判決理由中，以所得稅法第14條第1項第8類規定之機會中獎的獎金收入，與本件個案中之納稅義務人從事於非法職棒賭博行為所獲賭金的收入，進行課稅所得應稅性比較，是個相當讓人驚喜之相類事物的比較，同時也因此而讓人注意，賭博收入作為「其他所得」類型，與機會中獎之獎金收入作為兩個各別獨立之所得的類型，這兩者間因歸類而產生差別對待，是否有違反平等而量能課稅原則的問題。另外，最高行在其判決理由中，將賭博參與者區分成莊家與賭客這兩方，這種區分，在

德國稅捐法制上有意義，蓋因賭客偶一為之的賭博行為，或者買樂透等射倖性高之行為，在德國因認其屬於無法有合理獲利之預期，為個人之嗜好活動，故而，就算中大獎也無需課徵所得稅，反之虧損也不准許減除。但是，職業莊家或職業牌客之賭徒者，基於合理獲利預期的可能，參與賭博行為乃基於獲利之意圖而經常性參與的營利活動，從而其因賭博所獲仍屬應稅所得，為德國所得稅法之營利所得(gewerbliche Einkünfte)的類型，相當於臺灣所得稅法第14條第1項第1類的營利所得。從而，賭博行為之射倖性，在德國稅捐法制上，不僅影響賭博所獲收入之可稅性，也同時影響其作為所得之類型的歸類。只是，賭客與莊家之區分，在臺灣稽徵實務上，並無太大意義。如前所述，賭博之收入在實務上既已認定屬應稅所得，則賭客收入固歸類為「其他所得」，莊家之收入也同樣因為賭博行為的不法性，被歸類為「其他所得」，因此實務上是否願意改列「營利所得」？恐有疑問。

參、不法行為所得額之計算：有關成本費用與虧損的減除

依據所得稅法第14條第1項第10類「其他所得」之規定，「以其收入額減去成本及必要費用後之餘額為所得額」，故而，在本件稅捐爭議過程中，原處分之稅捐稽徵機關曾經發函給納稅義務人，要求提出參與職棒賭博行為之帳簿憑證，以為認定所獲賭資之成本費用的依據，是在結論上否認納稅義務人

⁶ Weber-Grellet, in: Schmidt EstG, München 2018, § 2 Rn. 23.

在同年度中匯款給訴外人將近1.47億元作為賭博之成本費用的依據。原審法院則以所謂一對一對應之方式，認定納稅義務人在本件賭博收入當中，並無任何成本費用支出可言，是同樣在結論上否定前述之支出作為所得減項的可能。至於最高行則是在判決理由中認為，賭博行為沒有所謂成本費用，賭博只有輸贏之結果，因此沒有成本費用減除，只有盈餘虧損互抵問題而已，在本件之兩筆資金的進出，因是兩個以上賭博行為，可否彼此間作盈虧互抵，最高行在此以法無明文規定，基於稽徵經濟為由，否決兩個以上之賭博行為的盈虧互抵主張。

最高行認為，賭博只有輸贏、沒有成本費用之看法，本文並不贊同。倘若賭博是合法行為，賭博參與者例如賭客，帶去賭場而投入賭博行為之賭本是其成本，進入賭場所支付之費用例如場地費或清潔費是必要費用，因賭博行為而贏得之賭資則是賭博行為所產生的收入，故而當賭資收入涵蓋賭客所付出之賭本與入場或清潔費用時，自然產生盈餘，反之則為虧損。賭博之輸贏，正是來自於賭博參與者有收入與成本費用之間的對應關係所產生計算的結果，不是賭博行為沒有成本費用投入、而只有輸贏結果的問題。又最高行在判決理由中提出，賭博在只有輸贏結果前提下，每次單一賭博行為，都應被單獨對待，是否容許各別賭博行為盈虧互抵，法無具體明文規定，各賭博行為之盈虧即不能互抵，此一看法亦同樣為本文所無法贊同。蓋正因稅法無明文規定之禁止，因此同一類型所得的盈餘與虧損即應可以

相互減除，這是來自於憲法之平等而量能課稅原則的要求，同一類型之行為在同一年度間的盈餘與虧損，在法無明文禁止情形下，應准許納稅義務人主張得以相互減除。吾人固不應忽略「有所得就應課稅」，但其實還有「有虧損就應准許減除」之客觀淨值原則的要求，若要限制或禁止減除同類所得之虧損，至少必須有法律明文規定或者法理基礎為其依據才行。

是以，稽徵實務之結論上，之所以否定賭博參與者，得以賭博收入減去其成本費用，乃至於無法主張虧損與盈餘相互抵減者，問題非出在賭博參與者現實上無成本費用之投入，也不是出在賭博行為不會產生虧損，而是賭博行為在臺灣現行法制下，因屬於受法律制裁之不法行為（刑法第266條規定參照），從而，納稅義務人投入不法活動之行為，現實上所支出的成本費用，根本無法取得能合於法規範而得作為所得減項之成本費用的支出憑證依據，在不法行為之收入仍應課徵所得稅的前述前提下，因此自然會在結果上產生，不法行為人因為無法主張合法之成本費用額以為減除，也就因此不會產生稅法意義下的虧損，而與前述稅法意義下的盈餘收入相互減除。換言之，基於稅法規範對合法經營事業之營業成本與費用支出的減除，尚且要求須以合於稅法規定而持有之合法憑證，以為減除其成本費用的依據（合規義務遵循之成本費用），由於職棒賭博行為在臺灣根本就是不法行為，完全無法取得合規義務遵循之成本與費用的支出以為憑證依據，從而，也就自然無法以其成本費用作為所得之減

項而減去收入，自然因此不會產生虧損結果，也就不會有盈餘與虧損相互減除的問題。

關於稅法規範之合規義務遵循的成本費用減除，例如所得稅法第37條規定，營利事業有關營業行為之交際費用的支出，縱令營利事業有實際且更多之交際費用的支出，仍係以該處條文規定，按照支出目的與營業規模而為計算之減除額度為限。所得稅法第38條也規定：「……各項罰鍰，不得列為費用或損失」⁷⁾，即營利事業之各種營業行為，若遭受各該主管機關對其營業行為的裁罰，例如事業因為聯合訂價而遭公平法主管機關、因排放廢水廢氣而遭環境法主管機關、因違法解雇勞工而遭勞動法主管機關所為的裁罰，在財務會計上基於實現與謹慎保守原則，縱使事業在現實上尚未支付或聲請暫時停止執行，仍必須認列該項費用之支出，但依上開所得稅法的規定，縱使事業已於現實上為系爭罰鍰的支付，仍不得認列作為計算課徵營利事業所得額減項的必要費用，因此在稅務會計上必須對於前述財務會計之記載作帳外調整，加計前項罰鍰同時也就增加事業相關所得稅捐負擔。財務會計因此並不是稅法所得額計算之依據，只是稅法所得額計算之前提基礎，哪些項目是否列入所得之減項，必須依照稅法規定以為適用依據。依據營利事業所得稅查核準則，在其條文中多處設有規定，包括第38條第2項第1

句、第67條第1項第2句、第72條第10款、第73條第1款、第74條第3款、第75條第2款等，均以營利事業必須取得合法支出憑證，始得作為所得減項之成本費用而准予認列⁸⁾。從而，在解釋營業行為之成本、費用與虧損的減除時，必須依據稅法規範，而稅法規範對於其他領域認定屬不法行為之成本費用的支出或者據以為裁罰的款項，依據法秩序一體性，並不得准予認列。所謂之法秩序一體性，即稅捐法律規範應與其他法律領域之法律規範價值，呈現彼此間互無矛盾、具有一致性，而為整體性之價值的法秩序，易言之，稅法禁止對於不法行為所為之成本費用的支出，或者不法行為遭受裁罰金額計算之減除，係為避免干擾其他法領域規範之價值秩序，以維持彼此間價值不會產生相互矛盾，而能維持整體一致性之客觀價值的法秩序。

據上說明，由於在臺灣，職棒賭博行為所具備之不法性，從而，職棒賭博參與者投入賭博所支出之成本費用，不可能取得合法憑證，就算勉強提出，也不會獲該管稅捐稽徵機關查核認可為成本費用，也就因此沒有成本費用之減除，自然也就沒有稅法上虧損認列的可能。吾人甚難想像，以不法行為所獲應徵所得稅為前提，在課稅時，稅捐機關要求不法行為人，應就其自國外走私人口、販賣毒品與槍枝，詳細提出合法開立之發票或進項憑證，乃至於提供帳

⁷⁾ 德國所得稅法亦有相類似規定，請參見§ 4 Abs.5 Nr. 8 EStG。

⁸⁾ 此處要求營利事業應取得之合法憑證，不僅在概念上排除了取得非法經營事業所開立憑證作為成本費用項目減除之可能性，其實也排除了合法經營事業所開立之非法律所規定的法外憑證，而後者是否應該在絕對排除範圍之外，吾人認為在法律解釋上仍有爭執空間。

簿，讓該管稅捐稽徵機關實地查核，俾便確認成本費用之真實性以為減除（在本件個案中，就屬此類情形，因而顯得荒謬）。換言之，不法行為並沒有主張，同樣以不法行為投入之成本與費用加以減除的可能。這也可以說明，稽徵實務上從來沒有不法行業例如販賣人口、走私毒品等可以比照適用業別之同業利潤標準的毛利率、費用率或淨利率存在的理由。在本件職棒賭博行為中，「當場賭博之器具與在賭檯或兌換籌碼處之財物」依據刑法第266條第2項之規定：「不問屬於犯人與否，沒收之」，沒收時既並沒有考慮，在場財物是賭客因賭博之獲利收入或僅為帶來賭場的成本，因此就限縮依法得沒收範圍，同樣地，在課稅時也並沒有這種成本費用或虧損減除考量的問題。

基於法秩序之一體性，營利事業為投入不法行為所支出之成本費用與虧損不得予以減除，但如果行為人之成本費用所繫的行為可分，其中非屬於違法而仍能取得相關之成本費用的合法支出憑證者，仍有客觀淨值原則的適用，而應許納稅義務人得主張減除成本費用乃至於虧損。例如，營利事業利用賄賂公務員方式，取得招標之底價並因而獲得建築標案者，其賄賂公務員之支出雖因屬不法行為而無法取得合法憑證，不得認為營業費用，但為完成標案本身所需之進料與聘僱人員等成本費用的支出，仍屬於合法營業行為，只要依稅法規定而取得合法憑證者，仍應適用成本費用包括虧損在內得以減除的客觀淨值原則。如果不法行為是行政不法，例如未經許可而擅自經營之營業活動，就其可

分之經營業務的部分，仍有成本費用減除乃至於虧損扣除之客觀淨值原則的適用，且若納稅義務人無法提供相關憑證或帳簿以為查核時，亦可比照類似之同業利潤標準的毛利率、費用率與淨利率標準，以為課稅基礎的計算適用，例如未經許可之密醫執業可比照有照醫師，無牌律師之執業可比照有照律師業的收入與費用標準而為課稅。換言之，不法行為只要其可分割出合法活動部分，可以取得合法憑證者，仍有客觀淨值原則適用，僅就其中屬於不法行為所在之成本費用的投入，因無法取得合法憑證，也就禁止自收入中將成本費用的支出予以減除。綜合言之，不法行為因沒有合法之成本費用的投入可言，無法取得合法憑證，因此也就沒有虧損減除的問題，僅就其不法行為所獲收入，為應稅所得額的計算課稅。在本案，倘若職棒賭博行為在臺灣為合法化，或者設立在賭博專區而給予有限合法化者，在此前提下，稅捐稽徵實務上自應准許納稅義務人作為賭客，以取得合法憑證為前提，得主張相關成本費用的減除，進而也有主張其虧損與同年度的盈餘相互抵減餘地，稅捐稽徵機關甚至也必須因此而依法公布，賭博業莊家與賭客各自可能必須適用之同業利潤標準，以決定當納稅義務人未盡稽徵協力義務時，實務上以為課徵賭博行為參與人之應徵所得稅的基準。

肆、要求稅捐申報之稽徵協力義務是否構成不自證己罪原則的違反

由於本件個案中，稅捐稽徵機關曾發函給納稅義務人，要求提出參與職棒

賭博之帳簿憑證，從而，引發納稅義務人在本件訴訟中指謫，稽徵協力義務與不自證己罪原則違反的問題，儘管本文篇幅文字有限，在此還是需要說明。

首先，課稅非制裁，蓋因課稅為對納稅義務人賦課以金錢為內容的給付義務，屬於不利益之負擔，與對於納稅義務人過去之行為進行非難的制裁，兩者自屬有別，稽徵程序因此也無法與制裁程序相比擬，其將稅捐稽徵程序中之納稅義務人應負擔**誠實、及時**且完全申報的稽徵協力義務，說成是制裁程序（包括稅捐行政罰制裁）中之不自證己罪原則的違反，完全是觀念混淆的比喻，誤會稅捐稽徵協力義務之目的與憲法意義及價值。司法院早在釋字第218號解釋就指出，「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……」，在釋字第252號解釋也指出，「國家為促使人民誠實履行上述義務，達成稅負公平之目的，自得採取必要措施，以防止逃漏稅。……係為使營利事業據實給予或取得憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，以建立正確課稅憑證制度，乃實現憲法第十九條意旨所必要……」，在釋字第537號解釋中更明白指出，「此因租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖依職權調查原則而進行，惟有關課稅要件事實，多發生於納稅義務人所得支配之範圍，稅捐稽徵

機關掌握困難，為貫徹公平合法課稅之目的，因而課納稅義務人申報協力義務……於憲法上租稅法律主義尚無牴觸」，在在宣示必要範圍內之稅捐稽徵協力義務，符合憲法規定依法課稅原則的意旨。

由於職棒賭博在**臺灣**為不法行為，依據前述說明，投入不法行為之成本費用，因此無法取得合法憑證而沒有減除的問題，然因，在本件稅捐爭議過程中，稅捐稽徵機關確曾發函給納稅義務人，要求提出參與不法行為之帳簿憑證，以為基於課稅目的下認定其成本費用的依據，從而引發此項爭議問題。在此處，倘若納稅義務人依照該處稅捐稽徵機關發函之內容，果真提出納稅義務人相關參與職棒賭博行為的證據資料者，法律效果為何？如果納稅義務人拒絕提出相關參與職棒賭博之證據資料者，是否有法令可為依據？是否因此會受有不利益或甚至有應受制裁的法律效果出現？

納稅義務人在稽徵程序中因為負擔稽徵協力義務而提供給稅捐稽徵機關證明所得額之證據資料，依據稅捐稽徵法第33條第1項規定，稅捐稽徵機關之公務員應當負有保守因前述執行公務職務而知悉之相對人秘密的法律上義務，其洩漏職務機密之行為，該當於刑法上洩漏國防以外機密的犯罪（刑法第132條第1項規定參照）。只是，由於在法律上，公務員因執行職務而知有犯罪嫌疑者，依照法律規定也同時負有告發行為義務（刑事訴訟法第241條規定參照），在此對於稅捐稽徵機關之公務員而言，現行法制規範下顯然產生，法定

義務相互衝突的問題，為保護依法執行公務之稅捐稽徵機關的公務員，也為確保納稅義務人可以安心將其課稅所得，無論是合法或不法行為之資料，依據稽徵協力義務而交付或申報給稅捐稽徵機關知悉，對於前述法定義務衝突之情況，制定法上應有更為明確而決定其適用順序與範圍的條文規定，以為依據，現行法也應對於違反公務員之保密義務所為的陳述，就其在制裁程序中產生之證據能力與證據力（證據價值）的評價，做出更明確規範才是。至於，現行實務上，稅捐稽徵機關基於課稅之目的，要求納稅義務人提出證明課稅所得額之資料，包括提出其合法或不法行為所得之相關資料者，納稅義務人是否得拒絕稅捐稽徵機關提出證據資料的要求？在德國，稅捐通則第101條中設有配偶親屬等人之拒絕證言權、第102條保護特定職業（例如神父或公證人）秘密之拒絕證言權、第103條非為當事人而有因陳述而使自己因此犯罪或違反秩序之行為被追訴危險者（例如幫助洗錢之金融機構）的拒絕證言權，但現實上就是沒有納稅義務人本人得以行使拒絕證言權的相關規定，「蓋為達成公平及正確課徵稅捐之目的，本法原規定有當事人之協力義務，自不能再授與當事人拒絕陳述之權利」⁹，此為事理自明之理。當然，現實上仍不可能強制從事不法行為之納稅義務人必須陳述，或主動提出對己不利之證明所得額的相關證據

資料，如同對於合法經營業務活動之納稅義務人也是一樣如此，稅捐稽徵機關無法強制其提出合法經營之證明所得額的相關證據資料，因此在納稅義務人拒絕稽徵協力義務後之法律效果者，僅係使稅捐稽徵機關得依稅法規定為推計課稅（納稅者權利保護法第14條第1項、所得稅法第83條規定參照）而已。但推計結果倘若不符合納稅義務人之真實實際的所得額，並因此而有短漏繳稅款結果發生者，納稅義務人仍有依法應被追訴其逃漏稅捐罪行為，或因不作為而處以短漏稅罰的可能。

伍、不法行為人之稅捐負擔義務的 衡平條款：代結論

最後，本文要處理因不法行為所獲應課徵所得稅，但因不法行為之投入並沒有合法的成本費用支出憑證可為減除依據，自然也因此沒有虧損可與盈餘互抵，所以在課稅所得額計算上，稅捐稽徵機關均係以查獲之收入額作為計算所得額的基準，加害人是否因雙重負擔而對其存有「過苛」，即一方面加害人既要負擔返還被害人之民事責任，或遭國家制裁而予以刑事沒收或行政沒入，又要同時負擔稅款繳納之公法義務，且此等稅款繳納義務又係以收入額作為計算基準。另一問題則是國稅局與民「爭利」，即稅捐稽徵機關為實現課稅債權，是否可能對於加害人倘若返還給被害人之標的物進而實施查封扣押的問

⁹ 以上說明，參見陳敏，同註2，104頁。

¹⁰ 相關討論，請參見柯格鐘，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，2019年6月，1-92頁。

題，分別說明之。

在德國，該國租稅通則第163條設有，稅捐稽徵機關依據職權而為合義務裁量權之行使，以不妥當為由而核課較低稅額處分的規定，與第227條設有同樣由稅捐稽徵機關依職權而為合義務裁量權之行使，以形成處分方式而減免(Erlass)納稅義務人之稅捐負擔的衡平條款(Billigkeitsmaßnahmen)規定，這兩者均用以調和在個案中可能存有過度稅捐徵收所帶來不妥當結果的功能與作用。第163條規定：「稅捐之徵收，依據個別事件情形為不允當時，得核定較低數額之稅捐，並得於核定稅捐時，得不考慮提高稅額之各別的課稅基礎。關於所得之稅捐，得經稅捐債務人的同意，延後考慮提高稅捐之課稅基礎，或提前考慮降低稅捐之課稅基礎。偏離原稅捐之核定，得與稅捐核定處分同時為之」¹⁰⁾；第227條規定：「依個別事件狀況，租稅債務關係請求權之收取為不妥當時，稽徵機關得免除其全部或部分；基於相同之要件，得返還已徵收之金額或用以抵繳」¹¹⁾。上述條文之立法，係因依法課稅原則下，稅捐稽徵機關不僅應依法律而徵收稅捐，對稅捐債權之減免，同時也要求應依法律規定才能為之。由於立法者所制訂之稅法規定，係屬普遍而抽象性之規定，藉此達成一般性普遍的正義，但也因此在個案中，可能造成不妥當結果，在此種情形下，即應引用上開條文規定以實現個案正義。根據上述規定在德國實務上適用之情形，主要分

兩種，分別是事務（物）的衡平原因(sachliche Billigkeitsgründe)與屬人性的衡平原因(persönliche Billigkeitsgründe)。事務（物）之衡平原因係基於課稅之構成要件的原因事實所產生的不平衡事由，例如基於事後被宣告為違憲之稅法規範所課徵的稅捐；屬人性之衡平原因，即個案中倘若納稅義務人有個人應給予適度考量之免除需要(Erlassbedürftigkeit)與免除值得性(Erlasswürdigkeit)因素時，給予適度偏低稅額或者免除稅捐負擔。換言之，容許稅捐稽徵機關在個案中，對納稅義務人在稅捐債權債務發生後作為與個案中之情況，依據合義務裁量權之行使的考量，而為彈性調整的空間。在設有這樣規範之前提下，賭博不法行為之納稅義務人，即有可能因個案情況，由稅捐稽徵機關斟酌，是否部分或全部免除其稅捐負擔，以避免產生過苛情況。但在臺灣，目前之稅捐制定法中，僅有納稅義務人「因天災、事變、不可抗力之事由或為經濟弱勢者」，不能於法定期間內繳清稅款者，可依照法律規定之要件而向稅捐稽徵機關申請，為延期或分期稅款的繳納（稅捐稽徵法第26條、遺產及贈與稅法第30條規定參照），無法完全或部分免除稅捐債務負擔。故而，在本地之稅捐法制上仍欠缺相關規範情況下，無法給予如同德國稅捐法制一樣，在處理此類事務上的彈性空間，即應盡快增訂相類似規定以為處理準據。同樣道理，要避免國稅局與民「爭利」，也應對稅捐稽徵機

¹¹ 條文內容，參見陳敏，同註2，298頁。

¹² 條文內容，參見陳敏，同註2，424頁。

關行使稅捐債權之保全程序的規範（稅捐稽徵法第24條、關稅法第48條規定參照），進行妥善完整規定，俾便適度地限制稅捐稽徵機關（包括行政執行署在內），對於納稅義務人依法或依法院裁判而返還給民事被害人之標的物所進行

的查封扣押程序，以維護個案正義的實踐。當然，這類條款之增訂，在臺灣，往往也可能引來實務執行的困擾與可能存在弊端，仍須三思後行。♣

（本文已授權收錄於月旦知識庫及月旦系列電子雜誌www.lawdata.com.tw）