

刊登於月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 233-247 頁。

推計課稅與處罰*

一 評析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

陳清秀

東吳大學法律系兼任副教授

壹、問題之提出

稅法上漏稅罰之處罰，其罰鍰額度通常與「所漏稅額」相連結，例如所得稅法第一一〇條第一項規定納稅義務人對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以「所漏稅額」二倍以下之罰鍰。納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。

營業稅法第五一條規定納稅義務人，有逃漏稅行為者，除追繳稅款外，按「所漏稅額」處一至十倍罰鍰。遺產及贈與稅法第四四條更規定納稅義務人違反第二三或二四條規定，未依限辦理遺產稅或贈與稅申報者，按「核定應納稅額」加處二倍以下之罰鍰。

而在本稅的課徵上，法律容許採取「推計課稅」方式，核定補徵逃漏稅行為之應納稅額。但在漏稅罰之處罰上，可否以上述「推計課稅」的結果，認定所漏稅額，並作為漏稅罰之處罰計算基礎，不無爭議。

由於本稅之行政訴訟與稅務違章案件之罰鍰行政救濟機關，均由行政法院審理及裁判¹，且經常在同一行政訴訟之裁判上，同時對於本稅補稅處分及罰鍰處分一併審理裁判，為避免裁判歧異或矛盾，有關補稅金額及所漏稅額之認定，難免有統一處理之必要，然而此種作法，卻可能犧牲納稅人之權益，被推計課稅以及同時被推計處罰，而有違反人權保障之虞，值得重視。

貳、實務見解

實務上以往概均認為推計課稅所核定【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 233

* 本文原發表於 2010 年 2 月 6 日稅法研究會第 1 回研討會，惠蒙與會專家學者提供寶貴意見，謹此致謝。

1 在其他國家，由於罰鍰之救濟機關為普通法院，並非行政法院，因此比較不發生我國特殊存在之問題。

頁】之應納稅額，得作為處罰法上之「所漏稅額」進行處罰，例如在以同業利潤標準推計課稅之案件，實務上認為：「短漏報營利事業所得稅經查獲者，依所得稅法第一百一十條之規定應處以罰鍰，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，所得稅法第八十三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。是上訴人主張本件被上訴人係依同業利潤標準核定上訴人應補繳營利事業所得稅，屬推計課稅之範疇，被上訴人僅得據以補稅，不得據以處罰，亦無可取。」（最高行政法院九十八年度判字第七六六號判決）

在採取「銀行存款法」推估所得進行推計課稅，再推計處罰之案件，最高行政法院九十七年度判字第九三五號判決指出：「現行司法實務見解一向認為，漏稅違章事實之有無不得推計，但一旦確定漏稅違章事實為真正，其漏稅額之認定，基於資訊不對稱之實證現象，以及納稅義務人未盡申報及協力義務在先之客觀情況，一向容許推計，是以此部分原確定判決維持下級審之判決結論，亦難謂有適用法規顯有錯誤。」²亦即支持稽徵機關運用銀行存款法推計課稅，並加以處罰所推計補徵之稅額一倍之罰鍰。其考量當係認為納稅人確實有涉及逃漏稅捐只是無法確定所漏稅額為何，而採取推計課稅方式處理。如果不予處罰似乎有欠公平。

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也認為：「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，得依所得稅法第一百一十條第一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一百一十條第一項規定而應對之處以罰鍰，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。」

參、分析探討

一、本稅課稅之法理及推計課稅之法理【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 234

2 同說，台中高等行政法院 93 年訴字第 131 號判決；最高行政法院 95 年判字第 2066 號判決。

頁】

（一）納稅義務人在稽徵程序上負有協力義務

由於課稅資料通常在納稅義務人的掌握管理範圍，對於課稅要件事實有關資訊，納稅義務人最為瞭解。因此為公平課稅，稅法課予納稅義務人「協力義務」，負有提供課稅資料，並協助稽徵機關查明課稅事實的義務，例如稅捐申報義務或提示帳簿憑證義務或配合備詢說明義務等。

在納稅義務人違反稅法上協力義務，以致於稽徵機關無法核實課稅的情形，則為維持課稅之公平，稽徵機關可減輕證明程度，並得進行推計課稅。必要時並得依據同業利潤標準核定所得額，或採取銀行存款法以間接證明方法推計所得額。在此情形，即非以實際所得額課稅，而構成實質課稅原則之例外。

推計課稅是指稽徵機關在為課稅處分（尤其是所得稅的核定）之際，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅要件事實（所得額）的方法，即稱為推計課稅。在所得稅，以利用直接資料把握實額所得最為理想，但是在無法取得直接資料的情形，如因此便放棄課稅，則與誠實保存課稅資料並據實報繳稅款的納稅人比較，也不符合公平負擔的原則，故有承認推計課稅的必要。就此所得稅法第八三條第一項規定：「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；其未提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」即承認推計課稅。

（二）證據證明程度較弱或減輕

推計課稅乃是基於蓋然性的衡量，查核課稅基礎，而在有疑義的情形，為不利於稅捐義務人的決定。推計課稅係基於課稅公平原則而來，因此要求之證據證明力相對緩和³，德國聯邦財務法院判決即認為稅務訴訟判決應基於確信為之，而該確信之程度須「一般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之確信程度），所確定之事實關係，作為裁判基礎。而在納稅義務人違反協力義務的情形，更減輕證明程度，得以接近真實或最大可能的蓋然性，替代作為證明程度（優勢真實性學說）（Lehre von der überwiegend Wahrheit）⁴。

二、逃漏稅行為處罰之法理

（一）納稅義務人在處罰程序上並無協力義務

在處罰法上，並不承認課予納稅人之稅捐協力義務，蓋在處罰程序中，不得強制嫌

³ 陳清秀，稅法總論，元照，五版，2008年11月，568頁以下。

⁴ 黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆，2002年，173頁；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，2009年11月，103頁。

疑人作不利自己之陳述，亦無協力義務與不盡協力義務推估漏稅額之問題⁵，也不承認減輕舉證證明程度之推計處罰，亦【月旦法學雜誌第181期，2010年6月，第235頁】即在現代法治國家裡，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並適用有疑問則為有利被告(in dubio pro reo)之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則。而應由法院在處罰案件之審理上，查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認⁶。

(二) 處罰要求嚴格證據證明，適用「有疑，則為有利被告認定之原則」

漏稅處罰涉及行政制裁，應要求嚴格的證據證明，不再有任何的合理的懷疑之確信程度⁷。在稅捐秩序罰有關處罰要件，不僅應由稽徵機關負擔舉證責任，且優勢證據標準仍有未足，有認為至少須有中度舉證標準（百分之七十五至八十）⁸。因此推計課稅並不宜進一步處罰，如以推計課稅之金額作為處罰金額，並非妥適。蓋因稅法對於違規行為之處罰，基於納稅人權保障之法理，係適用「有疑，則為有利被告認定之原則」(in dubio pro reo)，並不承認可以蓋然性的推定方式「推計處罰」。推計課稅藉由證明程度減輕所獲致之課稅結果，並不當然拘束審理租稅裁罰之法院，此時反而應回歸處罰的基本舉證責任法則，稽徵機關或檢察官應舉證證明納稅義務人逃漏稅捐之違章事實存在，且使法院達成無庸置疑之確信或接近確實之蓋然性之確信⁹。

(三) 審理原則之特殊性

有關稅捐秩序罰的審理，以德國為例，依據租稅通則第四一〇條規定，應適用違反秩序罰法之規定，而依據德國違反秩序罰法第四六條第一項規定，罰鍰程序除本法別有規定外，準用一般刑事訴訟程序之法律規定，尤其是刑事訴訟法、法院組織法以及少年法院法之訴訟程序規定。因此由普通法院審理罰鍰訴訟案件，並準用刑事訴訟法之證據法則。此與我國由行政法院審理罰鍰案件並適用行政訴訟法規定不同。然而鑑於罰鍰之制裁性質，與刑事制裁類似，因此仍應注意處罰法領域所應適用之法理。

三、課稅要件事實與處罰要件事實應分別獨立認定

(一) 違規事實應經確實證明

5 葛克昌，漏稅罰之所漏稅額可否推估——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評析，台灣法學雜誌，145期，2010年2月1日，246頁。

6 Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO 1977, 2005, Rn. 473.

7 Joachim Bohnert, OWiG, 1. Aufl., 2003, § 71 Rn. 60.

8 學者有認為在稅捐行政罰有關處罰要件，不僅應由稽徵機關負擔舉證責任，且優勢證據標準仍有未足，至少須有中度舉證標準（75-80%），葛克昌，同註5，243頁。

9 黃士洲，同註4，207頁以下。

課稅要件事實與處罰要件事實，不僅適用不同的證據法則，而且有無協力義務，也各不相同，其認事用法之目的（財政收入目的與制裁處罰目的）也迥然有【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 236 頁】別，在法理上應分別認定各該事實，以適用不同之法律規定，較為符合事件合理性之要求，也是實現稅捐正義與處罰正義之當然要求。

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指出：行政法院三十九年判字第二號判例：「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。」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，始得依所得稅法第一一〇條第一項規定，處以罰鍰。此一見解認為違規處罰要件事實應由稽徵機關舉證證明，值得肯定。

（二）所漏稅額也屬於處罰要件之一部分

稅法上漏稅罰應以發生漏稅結果為要件，倘若納稅人單純違反稅法上行為義務，並未發生漏稅結果時，則並無「所漏稅額」存在，自不應按照所謂「所漏稅額」科處漏稅罰¹⁰，否則即有違反利益均衡。就此釋字第三三七號解釋理由書即指出：「違反稅法之處罰，有因逃漏稅捐而予處罰者，亦有因違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，營業稅法第五十一條第一項本文規定：『納稅義務人有左列情形之一者，除追繳稅款外，按所漏稅額處五倍至二十倍罰鍰，並得停止其營業。』依其意旨，乃係就漏稅行為所為之處罰規定，因之，對同條項第五款之「虛報進項稅額者」加以處罰，自應以有此行為，並因而發生漏稅之事實為處罰要件，此與稅捐稽徵法第四十四條僅以未給付或未取得憑證為處罰要件，不論其有無虛報進項稅額並漏稅之事實者，尚有不同。財政部七十六年五月六日台財稅字第七六三七三七六號函未明示上述意旨，對於有進貨事實之營業人，不論是否有虛報進項稅額，並因而逃漏稅款，概依首開條款處罰，其與該條款意旨不符部分有違憲法保障人民權利之意旨，應不再援用。」

又釋字第三三九號解釋理由書也指出：「租稅秩序罰，有行為罰與漏稅罰之分，如無漏稅之事實，而對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，亦比照所漏稅額處罰，顯已逾越處罰之必要程度，不符憲法保障人民權利之意旨。財政部六十六年十二月二十日台財稅字第三八五七二號函，本於上開規定釋示：『凡未按規定貼查驗證者，不再問其有無漏稅，均應按該條文規定以漏稅論處』，均應不予援用。」即認為對單純違反租稅法上作為或不作為之義務者，如無漏稅事實，即不得比照所漏稅額處罰，以符合比例原則及「過錯與處罰均衡原則」。

由上述可知，漏稅罰之處罰，發生漏稅結果及其金額大小，應屬於得科處漏稅罰之

10 葛克昌，所得稅與憲法，三版，2009 年，267 頁；黃茂榮，稅法總論，植根，第 2 冊，2005 年，266 頁；葛克昌，行政程序與納稅人基本權，翰蘆，2002 年，101 頁。

處罰前提要件之一部分。【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 237 頁】

（三）行政法院有無調查認定「所漏稅額」之職權？

稅法規定漏稅罰之計算，有下述幾種類型：

1.按「核定應納稅額」加處二倍以下之罰鍰，或應照「補徵稅額」，處三倍以下之罰鍰。

2.處以「所漏稅額」二倍以下之罰鍰。

其中第一個類型規定按「核定應納稅額」或應照「補徵稅額」處罰，因此似以課稅處分所核定應納稅額作為處罰基礎，於此情形，在「文義解釋」上，似認為課稅處分確定後具有「構成要件效力」，法院不得獨立認定應納稅額作為處罰基礎。

其中第二個類型，處以「所漏稅額」二倍以下之罰鍰，並未規定僅能按照課稅處分所核定稅額處罰。因此解釋上較有空間。

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理由四指出：「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，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。上開以個人所得總額為基礎依法計算之應補徵稅額或漏稅額，其金額可能相同，但意義截然不同。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。」上述見解，認為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。似乎採取稅法條文之文義解釋之結果。同時可能也是基於稽徵效率與法律秩序安定性考量，而認為應統一認定應課稅金額以及所漏稅額。

然而本文認為上述決議見解，容有商榷餘地，其理由如下：

1.所得稅法第八十及八三條規定僅授權稽徵機關調查認定課稅事實，於必要時得進行推計課稅，並未限制行政法院之調查審判權限。

2.行政訴訟法第一二五條第一項規定：「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。」故於行政訴訟中，行政法院本應依據職權調查處罰要件事實以及所漏稅額金額大小之事實。行政法院不能放棄其職權調查之神聖任務權責。

3.在上述第二類型規定，處以「所漏稅額」二倍以下之罰鍰。並未規定必需僅能按照「核定應納稅額」計算所漏稅額，故行政法院自得依職權調查認定所漏稅額。

4.基於憲法第十六條保障人民行政訴訟權之意旨，行政機關干預人民自由權利之公權力行為，應許人民得有依法向行政法院提起行政訴訟請求救濟之機會。此一訴訟權保

障之規定不僅擔保關係人得以主張權利遭受公權力侵害為由，向行政法院提出權利保護要求，而且擔保行政法院之權利保護之有效性。基此，行政法院【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 238 頁】對於權利保護要求之事實上及法律上層面，均必須有充分的審查權限，並行使充分的裁判權，俾對於人民遭受之權利侵害給予救濟，故行政法院在具體案件上，就何者為正確之問題，原則上並不受其他機關（如行政機關）之事實上或法律上確認之拘束¹¹。行政法院對於行政處分之合法性審查，必須就其事實上以及法律上之點，均有完全的審查權，而不應受行政機關之認定之拘束。故就事實之確定而言，行政機關作為處分前提之事實關係之認定，行政法院亦可無限制的加以審查，得自行認定事實，如認定行政機關基於誤認之事實而作成行政處分時，得以處分違法為理由加以撤銷，不受行政機關所確認之事實關係之拘束¹²。

5. 有關納稅人之「所漏稅額」多寡，涉及課稅要件事實（稅基）之認定，也涉及處罰要件事實之認定，並非單純裁罰時應斟酌之因素¹³，行政法院自有權限無限制的加以審查，不受行政機關課稅處分所確認之事實關係之拘束。

6. 德國通說即認為法院在審理稅務違章處罰案件，不應受稽徵機關已經確定之課稅處分（核定所漏稅額）之拘束，也不受財務法院有關本稅判決認定之拘束，而應本於自由心證確認違規事實，自行本於職權確認所漏稅額進行處罰裁判¹⁴。

7. 在上述第一類型，按「核定應納稅額」或照「補徵稅額」處罰之規定，首先於「推計課稅」或證據證明力薄弱之課稅處分案件之特殊類型，應不得適用，蓋因其違反處罰法上「推定行為人無辜」之基本證據法則之法理。亦即在處罰領域上，仍應注意稅法之目的解釋以及合憲性之解釋，如果文義解釋結果，不符合稅法處罰目的或憲法上人權保障之法理或比例原則等精神時，則仍應有進行「目的性限縮」之必要。

8. 按課稅事實並不涉及高度專業性之判斷餘地領域，稽徵機關對於課稅事實之認定，應不得享有最後決定權之判斷餘地。本件決議見解實質上賦予稽徵機關享有不受審查之所漏稅額之事實認定權，似非妥當。

四、推計課稅之金額，不應逕行作為所漏稅額處罰

（一）稽徵程序有關推計課稅之法規，並不當然適用於處罰程序上

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理由五指出：有關財產交易所得之認定，「所得稅法第十四條第一項第七類規定之核實認定，及所得稅法施行細則第十七條之二第一項規定之推計核定（稽徵機關得依財政部核定標【月旦法學雜誌

11 翁岳生編，行政法，上冊，元照，三版，2006 年，196 頁。

12 原田尚彥，行政法要論，二版，1989 年，346 頁。

13 葛克昌，同註 5，243 頁。

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

第 181 期，2010 年 6 月，第 239 頁】準核定財產交易所得），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，並不當然發生對納稅義務人有利或不利之結果，故非租稅處罰。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。」

在該決議之理由六中指出：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。亦即認為課稅處分之拘束力，也及於處罰案件之「所漏稅額」的認定。

上述見解容有可議之處，其理由如下：

1.違反釋字第二一八號

推計課稅案件，有關如何確認個人財產交易所得，所得稅法並未採取所謂「法定推計課稅方式」，釋字第二一八號解釋理由書已指明：「依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，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。」故推計課稅方法乃是認定所得之間接證據證明方法，本於實質課稅原則之精神，考量人民經濟活動複雜不一，不應採取法定證據方法¹⁵，故理論上推計課稅方法甚多，並不限於依財政部核定標準核定財產交易所得之方法，上述決議認為有所謂認定所得之法定方式乙節，似有誤會，且違反釋字第二一八號。

2.所得稅法對於推計課稅案件，並未規定排除法院審查權

所得稅法對於推計課稅案件，並未規定行政法院審查範圍僅能限於推計方法及其推計結果之合理性之審查，而不得廣泛進行審查。由於推計課稅並非行政裁量，因此事實審的行政法院可以無限制的審查推計結果，並得以自己的推計取代稽徵機關的推計¹⁶，也可以使用與稽徵機關不同的推計課稅方法，力求客觀、合理，最接近實額課稅之精神，使與納稅義務人之實際所得額相當。只是在其欲運用與已往完全不同的推計方法或需要納入新的事證資料時，應事先給予稅捐義務人陳述意見的【月旦法學雜誌第 181 期，2010

15 陳清秀，同註 3，497 頁。

16 德國財務法院法第 96 條第 1 項第 1 句即規定：「法院依據訴訟程序之整體結果所產生之自由心證（確信）而為裁判，租稅通則第一五八條、第一六〇條、第一六二條規定準用之。」其中第 162 條推計課稅之條文也準用之，即明文承認法院得自己進行推計認定（法官之確信，不必達到接近真實的蓋然性，而僅須最大可能的蓋然性即為已足）。

年 6 月，第 240 頁】機會，以保障其法律上聽審請求權¹⁷。

3. 課稅與處罰之本質差異

推計課稅案件，其要求證據證明度較低，而處罰要求證據證明度較高，二者不應混為一談。故不應承認推計課稅結果，對於處罰案件之所漏稅額的認定，發生具有構成要件之拘束力。因此上述決議似乎忽略課稅與處罰程序之本質上差異，以致於誤認行政法院欠缺職權，在處罰案件之審理上，另行依職權調查個案財產交易所得之權責。

4. 行政訴訟法規定之職權調查主義

行政訴訟法第一二五條第一項規定：「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。」上述決議自我限縮職權調查範圍，違反行政訴訟法之職權調查主義。其結果，將無法追求實質的真實之正確合法課稅，亦即無法達成接近實額課稅之目標，恐傷及租稅正義，無法有效保障納稅人權益。

5. 稅務處罰案件，不應適用實質證據法則

上述決議自我限縮法院調查權行使範圍，似乎採取行政法上所謂「實質證據法則」之觀點，此一證據法則認為法院並不自行認定事實，而應尊重行政機關認定之事實，而僅審查行政機關所認定之事實，是否根據合理的證據足以支持。此一證據法則的適用領域，一般認為在特殊專門行政領域，有經過專家組成之行政委員會基於專業所認定之事實，法院應加以尊重，例如日本公平交易委員會、電波監理審議會、公害等調整委員會，在法律上明定採取實質的證據法則。又如特許專利案件，因涉及專門科技領域，並非一般法律專業之法官所能判斷，故於訴訟上不得主張於行政程序上所未曾主張之事實，也限制法院之事實認定權，採取類似實質證據法則之作法¹⁸。上述類型，均涉及專業之判斷餘地，因此限制法院之事實認定權限。然而在稅務訴訟上，不論本稅或處罰事件，並不涉及專業判斷餘地問題，自無實質證據法則之適用餘地。

（二）推計課稅案件在行政訴訟中，納稅義務人應得提示帳證資料，舉證證明自己無辜

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理由七指出：「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。」¹⁹因此，納稅義務人對推計核定所得額之相關行政處分如有不服，於行政機關所進行之行政救濟程序（訴願）終結前，提示有關帳簿、文據供核者，原稽徵機關依上開法令¹⁹即應予受理，否則各該決定即屬違背法令。」【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 241 頁】

17 陳清秀，同註 3，580 頁。

18 原田尚彥，同註 12，346 頁以下。

19 指財政部 79 年 11 月 28 日台財稅字第 790367340 號函釋「……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。」

但「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。」

該決議認為在行政訴訟中如果容許納稅義務人提示帳證，推翻原處分之推計課稅時，將使推計課稅規定形同具文，且「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。」因此不容許當事人嗣後才主張按照帳證核實課稅。

上述見解容有可議之處，其理由如下：

1.違反行政訴訟法規定

按依據行政訴訟法第一二五條第一項規定：「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。」故於行政訴訟中，當事人自得提出一切事實證據方法，以供法院調查斟酌。上開決議如不斟酌當事人所提示有關帳簿、文據者，則與職權調查主義原則有違²⁰。

2.違反量能課稅與實質課稅原則

上述決議見解支持推計課稅，反對核實課稅，不容許當事人舉證（提示帳證）推翻推計課稅之蓋然性推定，從而使「推計課稅」發生「擬制課稅」之效果，明顯與核實課稅所表彰之實質課稅原則與量能課稅原則不符，其正當性依據在於法律秩序的安定性與誠實信用原則，防止納稅人故意拖延訴訟，因此對於因為「故意或重大過失」違反協力義務之當事人，使其在「本稅部分」發生失權效果，或許有其法理依據。亦即納稅人在行政訴訟上，倘若故意遲延提示帳證時，則基於「誠實信用原則」，避免權利濫用，得因其遲延提出攻擊防禦方法，而承認其失權效果²¹。

然而基於稅捐法定主義之要求，以納稅人遲延提出帳證為由，使其發生失權效果，應有法律依據，否則僅以行政命令或法院決議增加法律所無之限制²²，即有牴觸稅捐法定主義。亦即引用誠實信用原則【**月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 242 頁**】作

20 葛克昌，同註 5，246 頁亦認為「行政法院應依職權調查證據，……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。」

21 日本國稅通則法第 116 條即規定原告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，主張與原處分之基礎事實不同之事實者，除有不可歸責之情形外，應於相對人國家主張其處分基礎事實之後，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。其目的在避免拖延訴訟，並維護當事人間之公平。參照金子宏，租稅法，十四版，2009 年，811 頁。德國財務法院法第 76 條第 3 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。相關探討，請參見吳東都，同註 4，61 頁以下。

22 就此而言，財政部解釋准予納稅人嗣後提示帳證以推翻推計課稅之認定，反而比本件最高行政法院之決議較為符合租稅法律主義之要求，也與先進國家德國及日本之作法（准予納稅人嗣後反證推翻）一致。

為納稅人失權依據，應審慎為之，不宜濫用。

尤其在不可歸責於當事人而遲延提示帳證的情形，例如因為遺失帳證，或有關機關調閱帳證一時遺失，嗣後才尋獲等，則不得因此不准當事人於行政訴訟中提示帳證以反證推翻推計課稅之蓋然性推定。就此而言，上述決議之適用仍應目的性限縮，以免違反稅捐稽徵法第十二條之一所揭示實質課稅原則。

3. 法理上無限制之必要

在推計課稅案件之行政訴訟上，日本學說實務上概認為如果稽徵機關已經舉證推計課稅之必要性以及推計之合理性時，則納稅義務人必須提出反證證明推計額與真實的課稅標準額及稅額有差異（所謂實額反證）²³。亦即容許納稅人舉出證據推翻推計課稅，並未禁止納稅人提示帳證，以進行實額反證。

而德國學說實務上也認為納稅義務人於復查程序及行政訴訟程序上，得依法補行協力行為（例如補行申報稅捐等）以推翻推計課稅之基礎，而證明推計課稅處分之違法性²⁴。

可見相同問題，德日學說實務見解並未禁止納稅人嗣後提示帳證以推翻推計課稅之認定。

4. 禁止納稅人自己證明無辜，違反人權保障法理

又在處罰法領域，由於不承認受處分人負擔有協力義務，因此不得以納稅人遲延提示證據（帳簿憑證）為由，而使其發生失權效果，不准反證推翻，僅能被推定漏稅處罰。

如果以上述推計課稅結果，作為處罰法上認定逃漏稅額之依據，又不准當事人以帳證資料推翻蓋然性之推定，則無異於「擬制逃漏稅事實」，並加以處罰，此種「推測處罰」，不准納稅人嗣後自己證明清白（提示帳證證明課稅處罰錯誤），明顯違反處罰法定主義以及處罰構成要件該當性原則，違反現代法治國家原則。

按漏稅罰，係結果犯，以發生漏稅結果為處罰要件（參見釋字第五〇三號）。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。在具體個案，稅捐稽徵機關除因納稅義務人違反協力義務，而予以推計課稅之外，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（參見最高行【月旦法學雜誌第181期，2010年6月，第243頁】政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議研討之丙說見解）。

五、處罰要件事實有關所漏稅額的認定，也可以進行課稅基礎的推計

23 金子宏，同註21，809頁以下。

24 Tipke/Kruse, AO, 1998, § 162 Tz. 86.

又在稅捐處罰程序上，行政法院應自行本於職權獨立認定稅捐逃漏之成立基礎原因及其範圍，為調查所漏稅額，也可以進行課稅基礎的推計，但其推計與稅法上之推計課稅規定不同，應遵守刑事訴訟程序的特殊性，而以經法院獲得確信之最小金額為基礎²⁵，並不適用稅法上推計課稅之規定。在稽徵程序上所為推計課稅並不能拘束審理處罰案件之法官，雖然法院可以參考稽徵機關的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其正確性²⁶。如果有無法克服的疑議時，則應適用有疑則為有利被告之原則。即使納稅人未提出完整的申報說明或帳證有瑕疵，仍應嚴格的證明漏稅事實。在稽徵程序上因為納稅人違反協力義務而以致於事實不明，其不利益應由行為人負擔的建議意見，在處罰程序上應不足採取²⁷。最高行政法院九十六年判字第八七一號判決認為：「依所得稅法第一百一十條第一項之規定，課處納稅義務人之漏稅罰時，有關裁罰基礎漏稅金額之認定，可否以『推計』方式來計算，固然在學說上多所爭議，但過去實務上一向承認課處罰鍰之構成要件事實，得以『推計』之方法行之。而目前比較值得採行之折衷見解則認為：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）則應容許推計估算²⁸。則在本案中，上訴人之漏報營業收入事實既已證明為真正，有關該等漏報收入所對應之逃漏稅額，依上開法理所示，仍得以推計之方式行之。是以上訴人此部分之爭執，於法難謂有據。」上述漏稅額之推計，仍應注意。遵守刑事訴訟法理，以經法院獲得確信之最小金額為基礎²⁹，才具有合法性，而不得單純以推計課稅結果即逕行採為漏稅額之計算基礎³⁰。

六、推計課稅與處罰之因應對策

（一）推計課稅案件不當然可以推計處罰【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 244 頁】

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：「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，得依所得稅法第一百一十條第一項規定對之處以罰鍰。」其理由指出：行政法院三十九年判字第二號判例：「行政官署對於人民有所

25 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 1117.

26 此為德國通說及實務見解，認為審理稅務違章案件刑罰及秩序罰之法院，應參照刑事訴訟法規定之自由心證，自行推計所漏稅額之範圍。參見 Tipke/Kruse, AO, 1998, § 162 Tz. 16。

27 Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 370 AO 1977, 2005, Rn. 497.

28 參閱吳東都，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，34 期，2002 年 5 月，17 頁。

29 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 1117.

30 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，司法院委託研究，2008 年 4 月，46 頁。

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。」亦即在推計課稅案件，並非當然可以處罰，如果稽徵機關並無確切證據證明逃漏稅事實，僅因為納稅人違反協力義務而被推計課稅時，則僅能調整補稅而不罰，或者納稅義務人並無故意或過失，也應不罰。

在稅捐處罰的程序上，包括稅捐秩序罰及稅捐刑罰程序上，被告享有權利要求毫無疑義的明白確認其稅捐債務的範圍（所漏稅額之範圍），亦即應以確實的漏稅事實為依據，倘若不可能如此時，則於有疑義的情形，即應為有利於被告之裁判，而不許以蓋然性推定的方式進行推計處罰³¹。

因此在違反協力義務而進行推計課稅案件，如果並無確實證據證明逃漏稅，原則上應僅得推計課稅而不處罰，如單純以稽徵機關以推計課稅之金額，不問其確實性為何，即據以認定為處罰法上之「所漏稅額」，而作為處罰納稅義務人之依據，應屬違法³²。

例如稽徵機關根據銀行存款法或同業利潤標準推計所得課稅，係以「推計」方式核定所得額（釋二一八）。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，僅根據上述「推計方法」核定所得額，該所得額事實之存在，尚未達到確實之證明，以此為基礎核定所得額，尚難證明有確實漏稅結果，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。

（二）推計課稅案件之處罰，應從嚴認定所漏稅額或減輕處罰倍數，以免傷及無辜

1. 「從嚴統一認定」推計課稅之金額以及所漏稅額

在違反協力義務而進行推計課稅案件，如果並有確實證據證明逃漏稅，但不知逃漏稅金額多少時，固然稽徵機關推計課稅金額可供參考，但行政法院也不應照單全收，仍應本於處罰法上嚴格的證據法則，核實認定所漏稅額，作為處罰計算基礎。於此情形，為避免本稅及處罰之同一裁判內容前後歧異，並維護納稅人權益，應可考量全部採取嚴格的證據證明法則，【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 245 頁】「從嚴統一認定」推計課稅之金額以及所漏稅額。在此情形，國庫之本稅利益或許稍受損失，但因為有處罰罰鍰金額加以彌補，整體觀察亦不致於蒙受損失。

2. 減輕處罰金額或倍數

為緩和裁判認定歧異現象，在確實認定有逃漏稅，但無法確定逃漏稅金額多少的情

31 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 1117. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 162 Rn. 52; Tipke/Kruse, AO, § 162Tz.6。另參見陳清秀，稅務訴訟之訴訟標的，548 頁。

32 陳清秀，同註 3，568 頁。

形，其折衷方案，或可考慮由於推計課稅要求之證據證明力僅須達百分之六十至七十以上之蓋然性，即可推定課稅事實，因此其處罰倍數金額，相對應配合的，也宜按照正常逃漏稅處罰倍數金額百分之六十（亦即假設一般逃漏稅案件之裁罰基準，是按照所漏稅額處罰一倍，則推計課稅之處罰金額應為〇・六倍）或更低比例計算（例如參採美國內地稅法上民事罰以〇・二倍或〇・四倍計算），較為公平合理，並免冤抑。

以銀行存款法為例，納稅人之銀行存款被推估為執行業務收入納入課稅，假設納稅人實際收入僅有一千萬元，應納稅額四百萬元（假設以稅率百分之四十計算，以下亦同），如處罰一倍罰鍰四百萬元，合計本稅及罰鍰八百萬元，但因為銀行存款（歷年來收入或金錢往來之款項）八千萬元而被誤會推估全部為執行業務收入，納入推計課稅範圍，以利潤率百分之七十推估所得額為五千六百萬元，應納稅額二千二百四十萬元，如因此認定所漏稅額為二千二百四十萬元，則處罰一倍之罰鍰為二千二百四十萬元，合計本稅及罰鍰為四千四百八十萬元，比較客觀上應負擔之八百萬元稅罰金額，超過三千六百八十萬元，將使納稅人雪上加霜³³。

肆、結論

稅法上之制裁處罰，侵犯人民受憲法保障之自由財產基本權利，本於法治國家原則，逃漏稅之處罰，必須納稅義務人確實已經實現課稅要件事實關係，而不容許單純基於懷疑推測即加以處罰。行政法院對於逃漏稅行為之違規事實之有無，以及逃漏稅金額大小，均享有無限制的調查認定權責，不受稽徵機關之課稅處分認定之拘束。且本稅案件與處罰案件在性質上及目的上均有不同，並非同一案件，其訴訟標的也不同，有關審理證據法則也迥然有別，因此審理違章處罰案件之行政法院，在法理上也不受行政法院本稅判決既判力之拘束。

在推計課稅，由於課稅基礎的推估（例如漏報所得金額大小的推估），同時必然或多或少以「推定的事實關係」（例如推定營業收入之事實）為基礎³⁴，因此如果容許單純以稽徵機關的推計課稅結果，作為所漏稅額進行處罰時，則勢必變成以「推定的事實」認定為違規事實，進行處罰。此一作法，乃是以蓋然性的推定方式「推計處罰」，違反處罰法上所採取「推定無辜（無罪推定）」原則與「有疑，則為有利被【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 246 頁】告之認定」原則。

尤其行政法院如果不容許納稅義務人在行政訴訟程序上，提示帳證，以反證推翻推計課稅，而又以推計課稅結果處罰納稅義務人時，則更加構成剝奪人民舉證證明自己清白以免於處罰之權利。其違法處罰人民，更為明顯。

33 此一案例，依據作者以往執業經驗，在實務上可能發生。

34 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 954.

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單從現行稅法規定解釋，而未能從憲法人權保障規定以及處罰法上「有疑，則為有利被告之認定」之法理，對於稅法規定進行「合憲性之解釋」，以致於容許推計處罰，對於人民過苛，似有重新研討之必要，而大法官也應注意維護納稅人之人權，避免遭受違憲決議之侵害。【月旦法學雜誌第 181 期，2010 年 6 月，第 247 頁】

