

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

On Obligations to Cooperation for Taxation Purpose, Taxation According Estimation and Sanctions for Cooperation Violations: Systematical Analysis of Article 14 of the Taxpayer's Rights Protection Act and These Related Interpretations of the Legislative Constitutional Judgements

柯格鐘

Ke-Chung Ko

摘 要

納保法第 14 條規定，涉及圍繞推計課稅有關之數議題，包括推計課稅之正當性、適用要件、對象、程序與推計方法，及禁止按推計對納稅者裁罰。協力義務可分法定與依處分而定。無論是法定或依處分而定之協力義務，最終目的均在達成公平分配稅負。在稽徵程序中，協力義務係輔助職權調查原則，用以發現客觀真實。倘納稅者未盡協力，稅捐機關雖原則仍應職權調查，但若事實甚難調查，或調查費用支出不合比例，徵納雙方於現實上又無法達成認定事實協議，稅捐機關得依法推計。推計僅限於稅基，依義務違反範圍而為一部或全部推計。推計方法，可分內部與外部推計法。為免納稅者因未盡義務卻反而獲利，故推計收入係按市場價格最高、成本費用按市場價格最低者計算，「同業利潤標

準」淨利率因此係同業「最佳經營成果」，在適用時雖對個案當事人不利，卻不應因此而認對其具有懲罰性。依同業利潤標準為推計課稅，與同時因納稅者違反協力義務而受裁罰者，並不牴觸不利評價重複禁止。推計證明係依「最大可能蓋然性」，依照最佳經營成果補徵稅款，反之，因違反協力義務而按所漏稅額裁罰者，係以「完全證明」納稅人具可歸責性，以同業經營所獲「最小數額」為量罰基準。

關鍵詞：

協力義務、義務違反、推計課稅、核實課稅、最大可能蓋然性、同業利潤標準、擴大書審、一般所得額標準

Abstract

The duties and obligations of the taxpayer in accordance with the tax law or the specific obligation of the taxation agency to form a specific part of the taxation are necessary to achieve the discovery of the elements facts of the taxation, the ultimate goal is to apply the tax law equally, and achieve a fair distribution of tax burden. These duties and obligations to cooperation are therefore under the principle of proportionality test, have the constitutional legitimacy. In the collection procedure, it plays the functional role of the auxiliary authority investigation evidence principle to help find the objective reality. If the taxpayer fails to do his best, the taxation authority should still investigate according to the authority. However, if it is difficult to investigate or the expenditure is disproportionate, in reality, the factual agreement cannot be reached, that is, it can be taxed according to law. The target of the calculation should be limited to the tax base and be determined to be one or all in accordance with the scope of the obligation violation. The method to estimation can be divided into internal method and external method to estimation. The inter-bank profit standard is one of external estimation method. This is based on the application of the principle of prohibition of profit-making for breach of obligations. It is the best operating result for the peers, so it is high than net profit rate, but not punitive. The presumption and the taxpayer are subject to sanctions for breach of the cooperative obligation, so the principle of the rule of law prohibited by repeated punishment is not violated. According to the maximum probabilistic nature, the taxpayer should pay the tax and the tax evasion as the basis for the ruling. The latter is the minimum amount of the same-party operating result based on full confirmation. The two concepts are different. Therefore, it is recommended that the taxation and ruling of the taxation should be divided into different courts to accept the judgment.

**Keywords:**

Duty and Obligation to Cooperation, Obligation Violation, Verification of Taxation, Taxation According Estimation, Maximum Probability, Inter-Bank Profit Standard, Expansion of Book Review, Net Profit Rate

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

柯格鐘*

目 次

壹、前言：問題意識

貳、稽徵協力義務之內容、規範目的與合憲性

一、稽徵協力義務之內容：按分類標準區分

- (一) 依據稽徵協力義務之具體內容的發生為區分
- (二) 依據稽徵協力義務之主體而區分
- (三) 依據稽徵協力義務之時間流程而區分

二、稽徵協力義務之規範目的

- (一) 稽徵協力義務之目的
- (二) 稅捐事件之類型特性

三、稽徵協力義務作為發現客觀真實手段之合憲性

- (一) 概說：比例原則之適用
- (二) 比例原則之檢驗

四、納稅義務人遵循稽徵協力義務之法律效果

- (一) 概說：遵循協力義務與違反協力義務推計概念不併存
- (二) 納稅義務人遵循稽徵協力義務應產生之法律效果

五、小結：納保法第 14 條第 1、4 項規定的意義與修正建議

投稿日期：107.07.25 審稿日期：A. 107.09.17 B. 107.09.05 C. 107.11.20 接受刊登日期：108.02.22
責任校對：楊皓勻、陳有光

* 德國科隆大學法學博士，國立臺灣大學法律學院專任副教授，kcko5602@ntu.edu.tw (Ph.D. in law, University of Cologne, Associate Professor, College of Law, National Taiwan University, kcko5602@ntu.edu.tw)。

參、違反稽徵協力義務之推計課稅**一、違反稽徵協力義務之法律效果的立法選擇**

(一) 概說：稽徵協力義務與職權調查證據原則

(二) 我國稅捐法規範中關於納稅者未盡協力義務的法律效果

二、推計之對象與推計課稅規範的本質

(一) 推計之對象：課稅基礎事實或者事實額度的計算？

(二) 推計課稅規範的本質：兼具程序法與實體法的規範

三、推計程序應適用之指導原則、推計範圍與方法

(一) 推計程序應適用之指導原則

(二) 推計之範圍

(三) 推計之方法

四、事後之協力行為對於推計課稅適用的影響

五、小結：納保法第 14 條第 2、3 項規定的意義與修正建議

肆、違反稽徵協力義務之制裁**一、稽徵協力義務違反之制裁規範的類型****二、違反稽徵協力義務之推計與制裁的適用及其量罰關係**

(一) 推計課稅之補繳稅款與按所漏稅額的裁罰

(二) 實務見解

(三) 本文見解

三、推計課稅之補稅與裁罰案件分流的建議

四、小結：納保法第 14 條第 4 項規定的意義與修正建議

伍、結論：重點摘要與未來展望

壹、前言：問題意識

2016 年 12 月 28 日立法院公布「納稅者權利保護法」(以下本文簡稱為「納保法」)，並訂定本法自公布一年後正式施行。這個目前業已正式施行的新法，應該是我國近年來稅法學界最受持續關注與討論的主要對象之一¹，同時也是在稅捐實務上造成廣泛且有重大影響的制訂

¹ 現行之納稅者權利保護法(以下簡稱為「納保法」)在制定以前，我國在 2010 年時即已透過修法新增章名與條文的方式，增加稅捐稽徵法第一章之一「納稅義務人權利之保護」，將現行在納保法中諸多相類似規定列入。例如，稅捐稽徵法第 11 條之 3，關於不得以行政規則而增加或減免納稅義務人法定之納稅義務，與現行之納保法第 3 條第 3 項規定內容類似，以及稅捐稽徵法第 11 條之 4 關於租稅優惠實施年限、不得過度與稅式支出評估等規定，則與現行之納保法第 6 條規定的內容相類似，因此在新增納保法之同時，立法者並沒有同時刪去稅捐稽徵法上開條文規定，意義與作用為何，頗讓人費解。稅捐稽徵法第一章之一的相關條文，才終於在 2018 年 11 月時，在稅捐稽徵法修法時全面予以刪除。稅捐稽徵法中有關納稅人權利保護專章之討論文獻，專書或論文集部分，例可參考，葛克昌，行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，翰蘆圖書出版有限公司，2012 年修訂 3 版；陳清秀等合著，葛克昌主編，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照出版有限公司，2010 年；黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，2010 年；葛克昌，葛克昌、賈紹華、吳德豐主編，實質課稅與納稅人權利保障，實質課稅與納稅人權利保護，頁 3-31，元照出版有限公司，2012 年；期刊論文部分，例可參考，郭介恒，納稅者應有之權利保護——以程序正當為中心，月旦法學雜誌，第 137 期，頁 240-255，2006 年 10 月；陳清秀，納稅人權利保障之法理——兼評納稅人權利保護法草案，法令月刊，第 58 卷第 6 期，頁 59-83，2007 年 6 月；陳清秀，納稅者權利保護之回顧與展望，月旦財經法雜誌，第 21 期，頁 115-145，2010 年 6 月；葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，月旦財經法雜誌，第 22 期，頁 53-87，2010 年 9 月；許祺昌、李益甄，從稅政革新談納稅義務人權利保護——以台灣法與美國法的比較為中心，月旦財經法雜誌，第 22 期，頁 147-163，2010 年 9 月；葛克昌，人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線，月旦法學雜誌，第 206 期，頁 5-20，2012 年 7 月。在納保法增訂後，納稅者或納稅義務人基本權保護之討論文獻，例可參考，陳清秀，納稅者權利保護法之研討，植根雜誌，第 33 卷第 7 期，頁 241-280，2017 年 7 月。在該處，氏將我國納保法落實納稅人權利保障，認為是在實踐德國當代稅法學理論之中心思想的「價值法學理論」，符合國際上保障納稅者權益之世界潮流；李惠宗，從體系正義檢討納稅者權利保護法第 21 條之立法，財稅研究，第 47 卷第 4 期，頁 13-27，2018 年 7 月；吳自心，財政部落實「納稅者權利保護法」具體作法，財稅研究，第 47 卷第 4 期，頁 1-12，2018 年 7 月；巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法(上)，月旦法學教室，第 172 期，

法。其中，納保法第 14 條，設置關於實務之「推計課稅」條文的規範，其法條文義訂定為：「(第 1 項) 稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調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，並應以書面敘明推計依據及計算資料。(第 2 項) 稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。(第 3 項) 推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。(第 4 項) 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。」

在上揭條文中，立法者基本上言簡意賅地提到本文關注之「推計課稅」主題，以及圍繞此主題而與之相關連的數個重要議題，包括推計課稅之正當性係在於「為維護課稅公平原則」(第 1 項前段)、適用推計之前提要件必須納稅者在現實上未能履行「協力義務」(Mitwirkungspflichten)(第 4 項反面)與稅捐稽徵機關依職權「經調查仍不能確定或調查費用過鉅」時(第 1 項前段)，以「課稅基礎」作為推計對象(第 1 項前段)、推計「應以書面敘明推計依據及計算資料」(第 1 項後段)、「應斟酌與推計有關聯性之一切重要事項」、「依合理客觀之程序及適切之方法」(第 2 項)，若「有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之」(第 3 項)，以及禁止稅捐稽徵機關「不得依推計結果處罰」(第 4 項)等²。推計課稅是稅捐實務上有關「推

頁 126-129，2017 年 2 月；巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法(中)，月旦法學教室，第 173 期，頁 122-125，2017 年 3 月；巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法(下)，月旦法學教室，第 174 期，頁 122-125，2017 年 4 月；黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效——從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，第 266 期，頁 165-182，2017 年 7 月；黃士洲，稅務函令檢視與納稅者權利保護——從實證觀點如何落實納保法精神，月旦法學雜誌，第 276 期，頁 188-196，2018 年 5 月；林瑞彬、陳惠明，納稅者權利保護法施行後解釋函令之檢討——從稅上虧損之相關解釋令談起，月旦法學雜誌，第 276 期，頁 197-205，2018 年 5 月。

² 我國稅法學界關於協力義務、推計課稅與禁止逕自按推計的結果而為裁罰文獻之討論，相當豐富。關於協力義務與推計課稅之部分，教科書或論文集部分，例可參考，黃茂榮，稅

估計算」(Schätzung)而課稅之簡稱，不僅在我國稅捐稽徵實務，在其他法治先進國家例如德國亦有相關制度。整理我國在稅捐稽徵實務上就推計課稅，在學說與實務中具高度爭議問題，包括稅捐稽徵程序原屬行政程序，已由稅捐稽徵機關依據職權調查證據，則法制上是否仍有必要，要求納稅者（主要為納稅義務人），應盡稽徵協力義務？稅捐稽徵協力義務之法律乃至於憲法規範依據何在？實務上命納稅義務人應負擔協力義務之範圍如何特定？有無法律乃至於憲法上的界限？若納稅義務人已經遵循協力義務，是否存在特定法律效果？納稅義務人因違反協力義務，是否意味稅捐稽徵機關即無庸再行依據職權調查，得逕自認定或甚至是否認並剔除納稅義務人所主張卻未能提出有效憑證以為證明之交易成本費用的支出？倘若稅捐稽徵機關因納稅義務人未盡稽徵協力義務而依法為推計者，是否仍然容許稅捐稽徵機關事後仍得依據職權而為查核，並據以為納稅義務人結果上更不利益的處分決定？相反

法總論（第二冊）：法學方法與現代稅法，頁 225-235，植根法學叢書編輯室，2005 年；葛克昌，金錢給付及其協力義務不履行與制裁，行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，頁 177-200，翰蘆圖書出版有限公司，2012 年修訂 3 版；陳清秀，稅法總論，頁 544-573，元照出版有限公司，2018 年修訂 10 版；期刊論文部分，例可參考，李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第二三一六號判決，台灣本土法學雜誌，第 69 期，頁 243-248，2005 年 4 月；葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第 92 期，頁 56-62，2010 年 6 月；李惠宗，推計課稅標準的前後一貫性／高高行八九訴八〇五、最高行九一判二一九六，台灣法學雜誌，第 162 期，頁 183-189，2010 年 10 月；陳清秀，推計課稅之研討，台灣法學雜誌，公法特刊期，頁 195-215，2010 年 8 月；陳清秀，推計課稅之運用應符合經驗法則／高高行 89 訴 805，台灣法學雜誌，第 168 期，頁 163-166，2011 年 1 月；黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係——兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學雜誌，第 117 期，頁 90-111，2005 年 2 月。關於推計課稅與裁罰之關係，例可參考，陳清秀，推計課稅與處罰——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，月旦法學雜誌，第 181 期，頁 233-247，2010 年 6 月；陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上），植根雜誌，第 33 卷第 11 期，頁 417-440，2017 年 11 月。關於協力義務與違反協力義務的法律效果，在行政法上一般的討論，例可參見，蕭文生，論當事人協力義務——以行政執行制度為例，政大法學評論，第 95 期，頁 127-174，2007 年 2 月。

的，納稅義務人是否可在稅捐稽徵機關為推計後，補提課稅事實之證據資料，要求應核實課稅而予認列？推計課稅之範圍，可否為一部推計，例如僅就收入部分推計，費用部分則依照憑證或者查帳而為認定？推計課稅與實務上徵納雙方所進行以稅務協商為名之事實認定協議，彼此間有無關連，適用之關係為何？因推計課稅而適用同業利潤標準淨利率者，因其通常較同業中規模較小者所適用之擴大書審純益率及一般營利事業所得額的計算標準為高，是否因此而具有處罰或制裁納稅義務人因為不遵守稅捐稽徵協力義務的意義在內？稅捐稽徵機關已按同業利潤標準向納稅義務人進行推計並命補繳稅款者，同時卻又對納稅義務人因為違反稽徵協力義務而為裁罰者，是否構成納稅義務人因為同一違反協力義務之行為，卻受到兩次不利益的重複評價，因此而有牴觸法治國「重複處罰禁止原則」(das Prinzip des Doppelbestrafungsverbot)，即「一行為不二罰」(ne bis in idem)的基本原則？違反稽徵協力義務而按照同業利潤標準所為計算之「補繳稅款」，與納稅義務人因違反稽徵協力義務而受裁罰之「所漏稅額」數額，是否相同？均屬當中最受關注與討論的問題。

由於前述由立法者所增訂之納保法第 14 條有關推計課稅的規定，關於稽徵協力義務之內容，必須考察各別稅法規定而為決定，而且斟酌與推計據有關聯性之事項，以所謂最為適切而貼近實額的方法，各稅法部分亦另外設有明文規定，因此本條針對推計課稅之規定並非可以單獨隔離觀察而為解釋，毋寧應從稅法規範的整體，亦即除上開納保法條文規定以外，還包括必須配合各稅法中有關稽徵協力義務之相關規範，包括稅捐稽徵法與各稅法中有關稅捐稽徵程序與稅捐制裁法的相關規定，乃至於稅捐主管機關依法律授權而制訂之「營利事業所得稅查核準則」或「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」等規範，進行整體規範的體系理解，才能得悉推計課稅在實務規範適用上的全貌。為說明我國制定法規範之問題，必要時，將以前述所指出之德國法與該

國稅法學說上的意見，以為本文在解析或討論相關問題時的學理基礎，但寫作之目的並不在於進行兩國間所涉及有關法律規範的比較，主要仍是為呈現我國有關推計課稅之構成要件與其法律效果規範的應然狀態而已。另外，為呈現我國司法實務界對於此一議題之看法，文章中因此也引用包括司法院大法官所為之憲法解釋，必要時也援引部分之行政法院判決或者最高行政法院庭長法官聯席會議決議所提出的見解，以為實務意見對此議題的參考說明，本文基於文章篇幅緣故，不能完全盡述每個實務論點的內容與意見，此點尚祈讀者能予以見諒，在此併予敘明。

貳、稽徵協力義務之內容、規範目的與合憲性

一、稽徵協力義務之內容：按分類標準區分

稅捐稽徵協力義務為稅捐程序法（Steuerverfahrensrecht）上之權利義務關係，主要涉及納稅者包括納稅義務人或特定之行為義務人（例如扣繳義務人、代繳人），與稅捐稽徵機關彼此之間，各種非以財產給付為內容的作為（Tun）、不作為（Unterlassen）或忍受（Dulden）的行為義務與其因此所產生的法律關係。相對於此，一般吾人所理解之稅捐債權債務的法律關係，係指以金錢給付義務為內容的權利義務關係，後者屬於稅捐實體法，亦即稅捐債務法（Steuerschuldrecht）的範疇。

（一）依據稽徵協力義務之具體內容的發生為區分

1. 直接之稽徵協力義務

稅捐稽徵協力義務之產生，依照其具體形塑對於納稅義務人或者行為義務人所產生之協力義務內容的形式，主要可分為兩種。首先，部分之稽徵協力義務的規定，係「直接」依稅捐稽徵法或者各稅法中有關稽徵程序的規定，或者依照法律規定所授權由主管機關依據授權制定的法規命令，因此產生的稽徵協力義務。在我國，例如稅捐稽徵法第 11 條

所規定之憑證存根或副本的保存五年義務、所得稅法第 14 條第 1 項第 3 類規定執行業務者應設置日記帳、帳簿及憑證最少亦應保存五年的義務、所得稅法第 88 條第 1 項所規定之扣繳稅款義務、所得稅法第 90 條規定代客買賣之記帳與文據保存的義務，及依所得稅法第 21 條第 2 項規定授權財政部訂定之「稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法」當中要求營利事業，按照其屬於買賣業、製造業、營建業、勞務業與其他各業，各應設置的帳簿、登帳、發給或取得及保管各種帳簿及憑證的行為義務，均屬此類；在德國，其實也存有類似之法律規定，例如依德國稅捐通則第 90、93、200 條所規定的協力義務（*Mitwirkungspflichten*）、第 138 條通知義務（*Anzeigepflichten*）、第 140 條設置帳簿義務（*Buchführungspflichten*）、第 149 條申報義務（*Steuererklärungspflichten*），及德國之所得稅法第 38 條、第 43 條所規定的扣繳稅款義務（*Steuereinbehaltungs- und Entrichtungspflichten*）。以上均係納稅義務人或者行為義務人「直接」依稅法明文規定所發生之稅捐稽徵協力的行為義務，稱為「直接之協力義務」（*unmittelbare Mitwirkungspflicht*）³。

2. 間接之稽徵協力義務

另一種產生稅捐稽徵協力義務之規範基礎，雖然仍係稅捐稽徵法或是各別稅法中有關稽徵程序的相關規定，或者是授權法規命令所訂定，但現實上仍須由稅捐稽徵機關依該等法律或者授權規定，對納稅義務人或特定行為義務人，於各別課稅事件中，作成具有個案規制效力的行政處分（非為單純執行法律規定的事實行為），才發生納稅義務人或者行為義務人之稽徵協力義務的具體內容。因此，相對於本文前段所敘述之「直接」依稅法規定而產生的稽徵協力義務，此處的稽徵協力義務，毋

³ Roman Seer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl., 2018, § 21 Rn. 172; 陳 敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，頁 51-57，1988 年 6 月。

寧應屬於「直接」依照行政處分，但「間接」依照法律規範或者授權規範，才形成稽徵協力義務的具體內容。在我國，例如稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、所得稅法第 83 條第 1 項、第 3 項所規定之「有關各種證明所得額之帳簿、文據」，或者依照同條第 2 項規定，令納稅義務人「依稽徵機關規定時間、送交調查」，或者「稽徵機關認有必要，得派員就地調查」，與稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、所得稅法第 84 條第 1 項所規定之命納稅義務人到場「備詢」的義務⁴，該處僅依照稅法規定，尚未具體形成納稅義務人或行為義務人，究竟應在何時或提出何種證據資料的內容以「備詢」，必須依照該等稅捐稽徵機關所為之行政處分才得以特定下來具體內容；在德國，例如該國之稅捐通則第 93 條第 2 項及第 5 項之規定，命義務人為說明或特定協力義務之內容的要求（Anordnung zur Mitwirkung），或者依稅捐通則第 97 條之出示證書原本的要求（Verlangen der Urkundenvorlage），亦均屬稅捐稽徵機關依稅法規定而為具體行政處分，因此才產生特定之稽徵協力義務或負擔。此外，我國所得稅法第 106 條規定，稅捐稽徵機關責令納稅義務人應補報或補記特定的事項，或依照營業稅法第 45 條規定令納稅義務人應補辦理營業稅籍登記等，因上開處分在性質上不涉及對納稅義務人過去之違反義務行為的制裁，目的在於滿足納稅義務人或行為義務人應遵守規範之行為義務的要求，故應非屬於裁罰性行政處分，而為命作為之不利利益的行政處分。這種不利益行政處分，係以滿足未來課稅所需目的為導向，使稅捐稽徵機關將來可以容易發現有關課徵稅捐構成要件的事實，因此性質上仍屬依稅法規範而由行政處分以具體形成納稅義務人之稅捐稽徵協力義務的一環，相對於前述直接依據稅法規範而成立之稅捐稽

⁴ 此處法條規定用語應該是「說明」，而不是「備詢」，蓋稅捐稽徵機關並不是質詢者（正確是依據職權調查），納稅義務人也並不是被質詢者（正確是負擔協力義務），兩者之間並不存在類似於立法機關之立法委員或者議員，對於行政機關公務員之間的監督，質詢與被質詢的權利義務關係。

徵協力義務，此處可稱為「間接之稽徵協力義務」（mittelbare Mitwirkungspflicht）⁵。

3. 區分實益

上述區分直接依法律規範或間接依法律規範而以行政處分具體發生稅捐稽徵協力義務者，兩者區別實益在於，如果是基於法律規範而產生之稽徵協力義務，一般法院並未享有直接審查系爭規定稽徵協力義務之法律規範是否違憲，並在個案審理中拒絕加以適用的權限。在我國，依據法律規定所產生之稽徵協力義務，倘若受訴法院認為系爭規範違憲者，必須在個案審判中裁定停止訴訟程序，向司法院大法官聲請進行規範的違憲審查（行政訴訟法第 178 條之 1 第 1 項規定參照），再由後者宣告系爭據以產生稽徵協力義務之法律或者授權規定，屬於違憲並為即時或定期失效之宣告，始失其規範上拘束力；反之，如果是涉及由具體行政處分形塑稅捐稽徵協力義務者，只要不符作為行政處分依據之規範目的者，以稅捐稽徵機關依據稅捐稽徵法第 30 條第 1 項、所得稅法第 83 條第 1 項、第 3 項規定，命當事人提出「有關各種證明所得額之帳簿、文據」為例，倘若稅捐稽徵機關據以要求納稅義務人所提出的事實與證據資料，是與課稅構成要件事實顯無相關之證據資料，即與經濟成果或者營業活動並不相干的事實，例如要求交代納稅義務人個人之性別取向、性別認同等私密領域（Intimesphäre）的情況等，或者是要求納稅義務人或行為義務人提出，範圍顯屬相當空泛之資料，例如要求納稅義務人提出過去五年內，所有與客戶往來交易憑證或者電子郵件之書信，並非針對特定課稅事件而為事實或證據調查者，這種行政處分係違背上開之稅捐稽徵法與所得稅法規定納稅義務人應負擔稅捐稽徵協力義務的規範目的（下文參見貳、二），一般法院均可以審查系爭處

⁵ 陳 敏，同註 3，頁 57-63。

分係屬違法而予以撤銷，並非作為行政處分之規範依據的稅法本身，是否涉及違憲的問題。因此，由稅捐稽徵機關依據法律而對於納稅義務人或者相對義務人以其行政處分而具體特定義務內容之要求者，性質上屬應受合義務性羈束之裁量性行政處分（Ermessens-Verwaltungsakt）⁶。

（二）依據稽徵協力義務之主體而區分

除上開以稽徵協力義務內容之具體化的形成而作類型區分以外，比較重要之類型區分，尚有按照協力義務之主體對象而為的區分，亦即針對「納稅義務人」與「納稅義務人以外之第三人」而為區分。屬於「納稅義務人以外之第三人」者，包括「扣繳義務人」（所得稅法第 88 條、第 89 條規定參照）、「代繳人」（土地稅法第 4 條、房屋稅條例第 4 條規定參照）、「代徵人」（證券交易稅條例第 3 條、期貨交易稅條例第 3 條、娛樂稅法第 3 條規定參照）與「其他依法負繳納稅捐義務之人」，例如稅捐債務之保證人（關稅法第 54 條規定參照）等，均為納稅者權利保護法施行細則第 2 條第 2 項規範下所稱之「納稅者」。這種類型區分之實益，主要表現在納稅義務人應負擔稅捐稽徵協力義務之正當性，係與納稅義務人本身依稅捐債務法之規範，應負擔稅捐債務的金錢給付義務有所關連，亦即納稅義務人應負擔自己在稅捐稽徵程序中之各種協力行為義務，其協力義務之正當性基礎與稅捐債務本即應由其負擔密切相關，換言之，自己之稅捐債務本來就應該要由納稅義務人自己負責申報並繳納（自己稅捐自己繳）；反之，如果是非屬納稅義務人之第三人的行為義務，例如扣繳義務人之就源扣繳行為義務，由於其本非稅捐債權人亦非稅捐債務人，因此為何要由其負擔該等稅捐稽徵法所規定之行為義務，立法者必須另循其他足以正當化，應負擔該等法定或處分命定之稽徵協力義務的正當理由。申言之，為何屬於別人（納稅義務人）

⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 172.

之稅捐債務，卻要由第三人亦即扣繳行為義務人，為其負擔扣取、申報與繳納稅款等行為義務的理由（別人之稅捐為何要自己扣繳）？此種規範必須另循足夠分量之正當化的理由，以司法院釋字第 317、673 號解釋為例，認為扣繳義務人之就源扣繳義務，「目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要」，才能認為係屬合憲規範。

（三）依據稽徵協力義務之時間流程而區分

此外，稽徵協力義務之類型區分，還有按照時間流程而為稽徵協力義務的區分。這些按觀察經濟活動或營業活動之時間進程而為行為義務內容類型的區分，包括實質營業前或營業中之稅籍登記義務（加值型及非加值型營業稅法第 28 條規定參照）、記帳與保存帳簿之義務（所得稅法第 21 條第 1 項、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 2 條至第 4 條規定參照）、收取、開立與保存憑證的義務（稅捐稽徵法第 11 條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 26 條、第 27 條規定參照）、申報繳納稅款義務（所得稅法第 71 條、加值型及非加值型營業稅法第 35 條規定參照）、提示帳簿文據義務（所得稅法第 83 條第 1 項規定參照）、配合調查與到達辦公場所備詢義務（所得稅法第 84 條第 1 項規定參照）等。這種義務內容類型區分之實益，主要表現在於判斷與決定納稅義務人違反稽徵協力義務制裁之規範彼此間的關係，本文將在以下伍、一中作進一步的討論說明。

二、稽徵協力義務之規範目的

（一）稽徵協力義務之目的

有關納稅義務人之稅捐稽徵協力義務的內容，無論是前述由立法者所制訂者或者是行政機關依據法律規範而命為特定之稽徵協力義務的目的，在我國實務上於相關稅捐制訂法的立法條文或者立法理由中，均

甚少有所觸及。例如，所得稅法第 21 條第 1 項條文規定：「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」，在立法理由中僅簡單指出「帳簿憑證與會計記錄，關係查帳核稅至深且鉅，並須適應各業之實際情況，故作原則性規定，其細則授權財政部以命令定之，藉符實際」⁷。寥寥數語，並未說明稽徵協力義務規範之目的。

1. 稽徵協力義務之近程目的與終局目的

稅捐稽徵協力義務之目的，作為稅捐稽徵程序法規範之一環，是在實踐稅捐債務法之權利義務規範，發現作為課稅構成要件之前提事實是否存在，或者應為如何真實的存在而設置。這涉及到稅捐債務法與稅捐稽徵程序法彼此之間的關係，亦即，為實現稅捐債務法中之課稅或減免稅捐之實體法規範的必要，因而存在稅捐稽徵程序的法律規範，透過稽徵程序法之法律規範，或者依程序法規範而由行政處分具體形成之納稅義務人或行為義務人有關稽徵協力義務的內容，目的在於實現稅捐債務法有關之權利義務分配規範的立法價值，即貫徹「依法而平等課稅」的立法價值。由於憲法所規定之平等原則（*Gleichheitsgrundsatz*）作為一種客觀價值法秩序，其內涵在解釋上應包括規範立法的平等（*Rechtssetzungsgleichheit*），與法律適用的平等（*Rechtsanwendungsgleichheit*）⁸，而稅捐稽徵協力義務之法律規範，規範目的正是在實踐後者之平等，也就是法律適用平等之誡命（*Gebot der*

⁷ 財政部法制處，106 年版所得稅法令彙編，頁 374，財政部，2017 年。

⁸ 有關稅捐法律適用平等之概念，德國稅法文獻上之討論可參見 Christian Waldhoff, Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG., Zugleich ein Beitrag zum räumlichen Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips, *StuW* 2013, S. 121-142; Heinz-Jürgen Pezzer, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, *StuW* 2007, S. 101-111.

Rechtsanwendungsgleichheit)⁹。從而，稅捐稽徵協力義務第一層次之規範目的（近程目的），應在幫助稅捐稽徵機關能正確認識納稅義務人之課稅構成要件的各種事實，包含課稅與減免稅捐之各種法定要件的事實，而稽徵協力義務中之申報義務，則是指納稅義務人應將該等課稅構成要件有關事實與證據資料，向稅捐稽徵機關作完全且為合於真實的呈現（die steuererheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen），特別是在涉外租稅事件中，還必須依照法定或處分而提供其所知悉證據方法（die ihnen bekannten Beweismittel），以協助稅捐稽徵機關釐清課稅構成要件的真正事實¹⁰。換言之，如果是所得稅，那就是協助稅捐稽徵機關發現納稅義務人之真實的所得額；如果是營業稅，那就是協助發現納稅義務人真實銷項與進項之銷售額；如果是財產稅，那就是協助發現納稅義務人所擁有應課徵財產稅之財產標的真實價額。稅捐稽徵協力義務之第二層次的目的（終局目的），即作為程序法規範一環，在於實踐稅法規範適用上的平等，最後則是達成稅捐規範立法上的平等，亦即實踐稅捐債務法中有關公平分配或負擔稅捐的規範目的。

2. 我國司法院解釋之看法

從我國司法院歷年所為之解釋，亦可以解析而得出，上開屬於兩個不同層次，分別為近程與終局的規範目的。實務上最早涉及納稅義務人稽徵協力義務與嗣後之有關推計課稅的解釋，首推司法院釋字第 218 號，依據該號解釋理由書指出，「憲法第十九條規定：『人民有依法律納稅之義務』，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅

⁹ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 1; Johanna Hey, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 Rn. 111; Rolf Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 4; Rolf Eckhoff, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, S. 107-122. 德國實務上針對稅法適用平等誠命最為重要之判決，為聯邦憲法法院在 1991 年針對利息課稅所為裁判，BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil)。

¹⁰ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 172.

或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法……規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，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。至於個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部……等函釋示……，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用」。本號解釋除肯認納稅義務人之稽徵協力義務與違反協力義務之推計課稅，均符合依法課稅原則的憲法意旨以外，同時也指出推計課稅方法必須「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」，相當言簡意賅指出，稽徵協力義務及推計課稅之制度，具有第一層目的（所謂近程目的）在「使與納稅義務人之實際所得額相當」，第二層目的（所謂終局目的）則是「以維租稅公平原則」（從法律適用平等到規範立法上的平等）。

嗣後，司法院在釋字第 252 號解釋，主要為涉及納稅義務人因協力義務違反的制裁，是否合於憲法規範意旨問題時，指出稅法之所以規定納稅義務人應負擔稽徵協力義務的目的，依解釋理由書指出「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。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。……

稅捐稽徵法第四十四條規定……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」。換言之，稅捐稽徵法第 44 條（現為第 1 項）所規定之制裁，係為達稅負公平目的之必要措施的一環，為使營利事業據實給予或取得憑證，以「建立正確課稅憑證制度」，此為「實現憲法第十九條意旨所必要」。儘管在此號解釋中，所謂「建立正確課稅憑證制度」與前述釋字第 218 號解釋「使與納稅義務人之實際所得額相當」的目的說明，未必屬於同一層次之概念，蓋因建立正確之憑證制度，邏輯上應為正確認識納稅義務人實際所得額的充分要件，但非屬必要條件¹¹，換言之，證明實際所得額不一定要以法定發票或憑證為據，其他之證據資料特別是私法契約書或者收據，均可以為證明納稅義務人之所得額的證據資料，但兩者彼此之間相互有所關連者，當無疑問。

在司法院釋字第 537 號解釋中，解釋文指出納稅義務人依照稅法規定，應於房屋建造完成之日起一定期限內，向當地主管稽徵機關申報房屋現值及使用情形，其有增建、改建、變更使用或移轉承典時亦同，而此等申報之協力義務，「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」，除指出課予稽徵協力義務之理論依據以外，同樣指出課予納稅義務人以申報及其他稅捐稽徵協力義務者，是「為貫徹公平合法課稅之目的」，此即稅捐稽徵協力義務所為達成的「終局目

¹¹ 建立正確之課稅憑證制度，對於加值型營業稅的課徵，具有關鍵重要性，因此在本號解釋中將稅捐稽徵法第 44 條規範之目的，定位在促使納稅義務人應依規定開立、收取與保存憑證義務上而言，對於加值型營業稅之課徵，應屬正當且為正確的目的。但是，如果是對於所得課稅之制度而言，納稅義務人除可以提出依法應記載之會計帳簿或憑證以為證據外，實務上尚可以有其他證明所得額的相關文據資料為證，例如契約書、託運單、雙方往來書信或者對方所出示之金錢收據等均可為證據方法，並非僅以法定發票憑證為唯一證據方法。

的」。

最後，司法院在釋字第 642 號解釋理由書中指出，「稅捐稽徵法第四十四條規定……係為使營利事業據實給與、取得及保存憑證，俾交易前後手稽徵資料臻於翔實，建立正確課稅憑證制度，以實現憲法第十九條之意旨……，立法目的洵屬正當。其中有關『應保存憑證』之規定，乃在以罰鍰之方式督促人民遵守稅捐稽徵法第十一條所規定之義務。依憲法第十五條保障人民財產權及第二十三條比例原則之意旨，如營利事業確已給與或取得憑證且帳簿記載明確，而於行政機關所進行之裁處或救濟程序終結前，提出原始憑證或取得與原應保存憑證相當之證明者，即已符合上開立法目的，而未違背保存憑證之義務，自不在該條規定處罰之列」。指出裁罰作為一種手段，目的在督促納稅義務人確實遵行稽徵協力義務之行為規範，至於稽徵協力義務規範之目的，在本號解釋中則是重申前述在釋字第 252 號解釋中所提過之「建立正確課稅憑證制度」，以實現憲法依法課稅原則的意旨。

3. 本文見解

綜合以上四號司法院解釋所持見解，納稅義務人應負擔之稽徵協力義務、推計課稅乃至於違反協力義務所為的制裁，三者彼此間之關係，吾人得以簡述其手段目的之間的關係為如下：**違反義務之制裁是為手段，督促納稅義務人以遵循稅捐稽徵協力義務是目的；納稅義務人遵循稽徵協力義務是手段，欲發現納稅義務人課稅構成要件事實（或者說建立正確課稅憑證制度）為其目的；發現納稅義務人真實所得額為手段，達到維護租稅公平原則（公平適用法律）則是終局目的。**在本次納保法第 14 條第 1 項之規定中，將推計課稅前提基礎之稅捐稽徵協力義務，以文義雖不完全明顯之方式，但仍可謂有意突顯整個制度之終局目的，在於當中一句話之文義，亦即「為維護課稅公平原則」，應認為立法者係強調包括稽徵協力義務與推計課稅整體制度之規範目的，在於

「維護課稅公平原則」的終局性，可為參照。

另外須說明者，對非屬納稅義務人之行為義務人，例如所得稅法第 88 條、第 89 條所規定之扣繳義務人與扣繳所得，由於依照該處法律規定而被賦予應進行就源扣繳之行為義務者，該等行為義務內容並非僅止於單純之忍受或是配合稅捐稽徵機關調查而協助提供有關納稅義務人所得額的事實與證據資料而已，還存在著以其自身作為行為義務人之積極作為的義務，這些作為義務之內容包括扣取、申報、繳納、依法填發寄送扣繳憑單，甚至也包括在應扣未扣或短扣稅款時之「補繳」稅款的責任債務（所得稅法第 94 條、第 114 條第 1 款規定參照），因此除上述一般課予納稅義務人以稽徵協力義務之目的外，還必須另具備足以正當化該等以第三人之身分而為稽徵協力義務主體對象的目的。依據司法院釋字第 317 號、第 673 號解釋之看法，「此項扣繳義務，其目的在使國家得即時獲取稅收，便利國庫資金調度，並確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要」，共指出三個規範目的，即「使國家得即時獲取稅收」、「便利國庫資金調度」、「確實掌握課稅資料」。其中，「確實掌握課稅資料」應與上述納稅義務人之稽徵協力義務，係為確實掌握納稅義務人應課稅所得額的事實與證據資料有關，故同樣具有正當性。但使國家獲得即時稅收與便利國庫資金調度等兩目的者，依本文見解尚非正當，蓋因就源扣繳之行為義務，在行為義務履行時，國家稅收債權依照稅法規定仍未完全發生，不應該僅因便利國庫資金調度等，全然基於國庫自私理由，就認為其具有正當性。就源扣繳義務應係基於扣繳義務人為納稅義務人應獲之課稅所得額的實際給付者，是站在納稅義務人所得發生之源頭的另一端，若令其負擔就源扣繳行為義務者，原則上可期待其當會誠實申報並據以為繳納稅款，協助稅捐稽徵機關以確實掌握納稅義務人課稅所得資料外，還因其可以最低成本費用為稅捐稽徵機關完成徵稅公任務，使後者因此節省下鉅額可觀稽徵程序費用，達到最有效率稽徵便利性，亦即基於實用性原則，以達到稅捐規範適用的公平原

則，併予敘明。

（二）稅捐事件之類型特性

如前所述，在司法院釋字第 537 號解釋，在解釋理由書中指出課徵稽徵協力義務之理論依據，為「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，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職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條……規定意旨，納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負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」。以下進一步分析說明。

1. 稅捐事件必須依據職權調查證據

首先，稅捐稽徵程序係採職權調查原則（*Untersuchungsmaxime*）。按稅捐稽徵程序本為行政程序一環，因此在稅捐稽徵法本身若並無特別明文規定下，回歸到一般行政程序法律規範的適用，採用行政程序法規定之各種原理原則，這些內容包括職權發動程序原則（行政程序法第 34 條第 1 句規定參照）、職權調查證據原則（行政程序法第 36 條前段規定參照）、不受當事人所提出事實或證據方法乃至於證據評價之主張的拘束（行政程序法第 36 條規定後段參照）等，均應適用到稅捐稽徵程序中，正如多數大法官在此號解釋理由書中所言，稅捐稽徵機關「應運用一切闡明事實所必要以及可獲致之資料，以認定真正之事實課徵租稅」，同時稅捐稽徵機關也應考量納稅義務人在個別稅捐事件中一切重要之情況（*alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände zu*

berücksichtigen)¹²，對於納稅義務人有利不利之事實及證據資料，均應一律加以注意（行政程序法第 9 條、第 36 條中段規定參照），稅捐稽徵程序因此不採用在民事與民事訴訟法中所採用之當事人原則（Verhandlungsgrundsatz）。這點在德國法上亦如是，在該國之稅捐通則第 88 條第 1 項第 1 句即明文規定，稅捐稽徵機關依據職權調查（von Amts wegen ermitteln）證據原則。

2. 稅捐事件之事實與證據資料多處在納稅者的支配領域

在稅捐稽徵程序應適用職權調查證據原則，而稅捐又為大量且繁雜事件前提下，釋字第 537 號解釋之理由書指出，課稅構成要件事實多發生在納稅義務人所得支配之範圍（支配領域）的特性。換言之，稅捐事件之事實與證據資料，原則上處在納稅義務人自身得以支配的領域範圍內。以一個納稅義務人所可能獲得之各類所得額為例，由於取得所得額之各種營業、執業或者職業活動，現實上未必處於外界可為輕易察覺的狀態底下，例如納稅義務人協助雇主處理工作室之清潔打掃的工作，如果給付所得之雇主者可申報為營業或執業費用者，稅捐稽徵機關一般而言就有可能察覺相對人之清潔工作因該等工作所獲報酬，並對其展開課稅事實之調查與徵稅；反之，如果給付所得之雇主，無法將該等清潔費用，申報為營業或執業所須支付費用者，一般而言，外界第三人包括稅捐稽徵機關在內，甚難察覺該等同樣是滿足課稅構成要件事實與證據資料，有賴納稅義務人自己主動誠實的申報，並提供相關證據資料，協助正確的認識所得額課徵稅捐。再者，在構成所得額計算中得減除應稅所得之免稅額或扣除額的項目，例如納稅義務人申報受扶養之親屬或家屬，或者申報房屋租金的支出，性質均屬偏在於私人之生活領域範圍內的事實或活動，若納稅義務人主張將特定之親屬或家屬申報為受扶養親

¹² Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 3.

屬，或有房屋金支出者，倘若沒有納稅義務人協力而提供相關證據資料以為查核者，甚難期待稅捐稽徵機關能主動發現相關事實並認為職權調查證據的範圍。實務上更重要的是，屬於我國課稅主權所及之經濟活動，若是發生在境外者，例如總機構在中華民國境內之營利事業，就其境外來源之所得應報繳營利事業所得額而課稅（所得稅法第 3 條第 2 項第 1 句規定參照），或者經常居住在中華民國境內之中華民國國民死亡時，在境外遺有財產者，應就其境內外全部之遺產，計算課徵遺產稅（遺產及贈與稅法第 1 條第 1 項規定參照），這些都屬於納稅義務人所得支配領域範圍內之事實與證據資料，倘若要透過國際間稅捐機關之間的職務互助或者稅捐資訊的相互交換才取得者，雖非不可能，但需要費用甚鉅且需時甚長。因此，無論是外界不容易見到之經濟或者營業活動，或者是發生在境外之課稅事實與證據資料，相關證據資料都在納稅義務人可掌握支配領域範圍內。基於前述支配領域，凡屬於課徵構成要件之具體事實，都應屬於納稅義務人應負擔稅捐稽徵義務的協力範圍，納稅義務人不僅對於自己有利之事實與證據資料（例如營業活動之成本費用或虧損額），也對於自己不利之事實與證據資料（例如營業活動所獲得的收入額），同樣負擔應提出及主動申報的稅捐稽徵協力義務。

從而，無論是在我國稅法學界¹³，或者德國稅法學界¹⁴，均一再強調稅捐法律規範課予納稅義務人或行為義務人以稽徵協力行為義務者，是使得稅捐稽徵程序，從單方面之稅捐稽徵機關依職權調查證據原則，走向徵納雙方共同協力的「合作原則」（Kooperationsmaxime），

¹³ 葛克昌，作為納稅者權利保護法淵源之稅法判決，納稅者權利保護法析論，頁 92，元照出版有限公司，2018 年；陳清秀，稅法總論，同註 2，頁 467；黃士洲，同註 2，頁 94-96；黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，納稅人協力義務與行政法院判決，頁 54，翰蘆圖書出版有限公司，2011 年。

¹⁴ Roman Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 179 ff.; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 9), S. 450 ff.; Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 104.

納稅義務人因此負有「領域為導向的共同責任」(Sphärenorientierte Mitverantwortung)或稱為「領域責任性」(Sphärenverantwortlichkeit)的協力,協助稅捐稽徵機關釐清課稅事件中具體的構成要件事實。

在稅捐稽徵程序中,基於稅捐稽徵機關為公益受託人(Finanzbehörde als Treuhänderin der Gemeinwohlinteresse)的地位,稅捐稽徵機關因此仍負有事實調查的最後責任(Letztverantwortung)¹⁵。所謂負擔事實調查最後責任之意思,是指縱使納稅義務人未能依法或未依處分而盡其應盡之稅捐稽徵協力義務,稅捐稽徵機關不能以此為由,從而卸免自己本身依職權調查證據原則應為課稅事實調查的行為義務,或者逕自否定納稅義務人所主張事實不存在,仍應依職權而為必要調查的義務。換言之,稅捐稽徵機關依據職權調查證據與事實的行為義務,不因納稅義務人未盡應盡之稅捐稽徵協力義務而免除,仍應依據職權而進行¹⁶。但是,關於負擔事實調查之最後責任者,並不代表相關事實倘經稅捐稽徵機關依職權調查而仍屬不明時,有關事實不明之不利利益,全歸由稅捐稽徵機關負擔之意思,亦即關於事實不明之不利利益結果,仍應依有關客觀舉證責任,在納稅義務人與稅捐稽徵機關之間進行公平的分配。由於是以納稅義務人負擔「領域為導向的共同責任」為其前提,因此將影響納稅義務人在相關有利於己之事實與證據資料,例如計算所得額而作為減項之成本費用額或虧損額、營業稅之進項稅額與其發票憑證,倘若經稅捐稽徵機關職權調查後而仍屬不明時,仍由納稅義務人負擔該等有關對納稅義務人有利之事實,因為無法被證明而產生事

¹⁵ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 170, 172; Roman Seer, Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, EWS 2013, S. 257 ff.; Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Werner Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG Bd. 31, 2008, S. 15.

¹⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 4. 就此,在德國實務界與學界亦有反對見解。實務界,例如 BFH BStBl. 1989, 462, 464; BFH/NV 2006, 1801, 1802; Hans Martens, Die eigenartige Beweislast im Steuerstaat, StuW 1981, S. 323.

實不明的不利益，由納稅義務人負擔客觀舉證責任，這是「以領域為導向之舉證風險的分擔」（sphärenorientierte Beweisrisikoverteilung）¹⁷。

3. 稅捐事件為大量且繁雜事件

在職權調查證據原則之前提下，司法院在前述釋字第 537 號解釋理由書中指出，稅捐性質為大量且為繁雜事件，為學說上所稱大量行政（Massenverwaltung）事件。在德國，每年稅捐稽徵機關所作成之課稅處分即超過 1.2 億數量¹⁸，在我國，則光是個人綜合所得稅的申報數量，以家戶合併申報已經為數個個人合併申報情況下，每年稅捐申報戶即已高達 560 萬件（依陳新民大法官在釋字第 696 號不同意見書第 17 頁所引財政部資料說明）¹⁹，倘若非為合併申報者，依台灣人口數而計算的綜所稅申報數，每年恐將超過 1,000 萬件以上，而這還僅僅是個人綜所稅的申報數量，尚未計入全國各種大小規模之營利事業，在同時期也應該進行之營利事業所得稅的結算申報，所有非稅籍居民取得所得之就源扣繳所得申報與每二個月為一期申報的加值型營業稅申報。再者，這種龐大申報件數，是每年均會循環出現的無法事先預見數（die jährlich wiederkehrenden unüberschaubaren Quantitäten）²⁰。其結果，倘若稅捐稽徵機關今年未能順利處理完成的稅捐申報，幾乎不太可能留待在明年時，再由稅捐稽徵機關繼續循序加以處理，蓋因明年時候也還有同樣數量、無法事先預見之稅捐申報數出來。這是稅捐事件作為大量行政事件的特性。另方面，由於稅捐申報內容，以所得稅為例，包括諸種

¹⁷ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 190, 191.

¹⁸ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 5.

¹⁹ 根據新聞報導，民國 107 年度全國綜合所得稅申報戶數應為 622 萬戶。新聞參見：顏真真，275 萬戶還沒報稅 別忘大陸所得要併入綜所稅免挨罰，今日新聞，2018 年 5 月 22 日，https://www.nownews.com/news/20180522/2758300?utm_source=likr&utm_medium=web_push&utm_campaign=20171211（最後瀏覽日：2018 年 5 月 22 日）。

²⁰ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 5.

所得額計算所必要之收入額、成本、費用額、虧損額、以及檢具各種扣除額項目單據；以營業稅為例，各種貨物或勞務之銷進項銷售額與所含營業稅款的計算，殊難想像在如此密集頻繁中之計算的複雜度，遑論要就個案中有關證明各項加減所得額或者銷進項銷售額項目所開立之發票憑證或者檢具文據進行個別查核與確認。這些均足以顯示稅捐事件屬於極為繁雜事件的特性。

4. 核課處分非裁罰處分、課稅負擔並非刑事制裁

稅捐核課處分性質上並非裁罰處分，因此要求納稅義務人或行為義務人負擔一定作為之稽徵協力義務者，無刑事訴訟程序之「不自證己罪原則」(nemo-tenetur Prinzip)的適用²¹。換言之，在稅捐稽徵程序中，強制納稅義務人或行為義務人以積極作為之協力義務者，並非「不自證己罪」義務的違反，學理上不宜將刑事訴訟法或行為制裁法之基本原則，任意套用或比附援引而適用在本質上為行政程序之稅捐稽徵程序中，率爾制訂與刑事審判法相類似的規範²²。當然，稅捐稽徵程序之協力義務與屬於制裁程序包括稅捐制裁程序中之不自證己罪原則，仍會有相互交錯因而衍生出許多值得進一步加以討論的法律問題。這特別是，強制納稅義務人依稅捐稽徵協力義務所提出之事實與證據資料，是否可以由稅捐稽徵機關承辦公務員，轉交給犯罪偵察或追訴犯罪的機關，以為納稅義務人從事於不法行為事實認定的基礎？特別是在我國，刑事訴

²¹ Markus Möstl, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 2010, § 179 Rn. 69. 在我國，亦有論者認為，基於人性尊嚴保護，在包括稅捐稽徵程序在內之行政程序或行政調查程序中，主張應有「不自證己罪」原則適用，意見請參謝冠正，行政調查中當事人協力義務之界限——以「不自證己罪」原則為中心，國立臺北大學法律學研究所碩士論文，頁 109，2006 年。惟此一見解，似乎誤解行政程序與裁罰程序的差異性。

²² 在我國稅捐制訂法中，就有認為應比照刑事妥速審判法規定，對稅捐核課期間訂立下絕對終止期限的規範，例如納稅者權利保護法第 21 條第 4 項即有規定：「自法院作成撤銷或變更裁判之日起逾十五年未能確定其應納稅額者，不得再行核課」，即屬此類將稅捐稽徵程序錯誤比照刑事訴訟程序法而為立法規範的典型示例。

訟法第 244 條設有公務員因執行職務知有犯罪嫌疑者，應為告發行為義務的規範，倘若稅捐稽徵機關公務員，一手要求納稅義務人必須負擔稽徵協力義務，誠實說明獲得經濟成果之收入與成本費用，另方面卻將這些經濟活動可能涉及不法，例如走私、販毒或者非法執業或經營未經許可之證據資料與事實，依據上開刑事訴訟法之規定，職權告發後轉交上開納稅義務人為申報稅捐以達公平課稅目的而提供之事實與證據資料給司法機關，無疑形同破壞前述刑事訴訟程序之不自證己罪原則，自不待言²³。因此之故，如何強化稅捐稽徵機關對納稅義務人因為履行稽徵協力義務所提供之稅捐資訊的保密義務（我國稅捐稽徵法第 33 條第 6 款規定參照），排斥適用前述刑事訴訟法有關公務員職務告發義務的規定，以及，在稅捐稽徵機關自身亦開啟稅捐制裁程序以後，應負擔告知納稅義務人得以拒絕協力之程序與實體法上應獲得必要權利保護的事項，例如請求必要的訴訟代理人或者輔佐人在場，誠屬未來在我國稅捐稽徵實務上應要面對的重要課題²⁴。

依據以上說明，稅捐事件不僅具有行政程序以職權調查證據原則之類型特性，又稅捐事件之事實與證據資料實際多處在納稅者包括納稅義務人與行為義務人所得支配領域範圍內，加上稅捐稽徵為大量且繁雜的

²³ 我國討論不自證己罪原則，詳細可參見王士帆，不自證己罪原則，頁 23 以下、106 以下、278 以下，春風煦日論壇，2007 年（頁 23 以下就不自證己罪原則的起源、國際發展與我國法依據，頁 106 以下有關不自證己罪原則的適用與違反類型，頁 278 以下有關不自證己罪原則與證據使用禁止的關係，進行充分而詳細的討論）。另亦可參照，廖俊凱，論稅法上之協力義務與不自證己罪——以違法取證之證據能力判斷為中心，全國律師，第 20 卷第 7 期，頁 4-17，2016 年 7 月。

²⁴ 在德國，稅捐通則第 393 條即對刑罰程序與稅捐課徵程序之間的關係進行規定，簡言之，稅捐稽徵程序中之納稅義務人的權利及其義務，與刑罰程序中當事人的權利及其義務，係各別依照相關法律條文的規定定之，對於納稅義務人將因為負擔其協力義務而導致涉及刑罰制裁的規定而開啟程序時，即有關於制裁程序之權利義務規定的適用。關於稅捐通則第 393 條規定大致上內容，中文翻譯可參考陳 敏，德國租稅通則，頁 654-656，司法院，2013 年。

行政事件，因為課稅處分非屬裁罰處分，故而課予納稅義務人或者行為義務人以包括積極作為義務在內之稽徵協力義務者，並不會牴觸刑事程序或者比照刑事之行政制裁程序中的「不自證己罪」原則，此種由稅捐規範之立法者或者由稅捐稽徵機關依據立法規範所為之行政處分，無論是要求相對人須負擔一定作為、不作為或者忍受之稽徵協力義務者，其規範與要求目的均在於發現納稅義務人真實之課稅構成要件的事實，最終以達成維護租稅公平原則（公平適用法律）的規範目的。

三、稽徵協力義務作為發現客觀真實手段之合憲性

（一）概說：比例原則之適用

無論是稅法規範中所明訂之稅捐稽徵協力義務例如保持帳簿與憑證，或者是稅捐稽徵機關依據稅法規範而以下命處分對納稅者包括納稅義務人或行為義務人（例如扣繳義務人或者代繳人）在內所作成為特定內容的稽徵協力義務例如配合調查或者接受詢問，都涉及對於相對人之基本權的干預與侵犯，因此依照其性質應有憲法第 23 條法治國原則下比例原則（Verhältnismäßigkeitsprinzip）的適用，特別是由該原則所導出之「過當禁止」（Übermaßverbot）作為審查標準，審查之內容，包括目的之正當性（Legitimer Zweck des Eingriffs）、手段之適合性（Eignung der Maßnahme zur Erreichung des Ziels）、必要性（Erforderlichkeit für die Erreichung des Ziels），與期待可能性（Zumutbarkeit）即狹義比例原則（Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne）等²⁵，分別說明之。

²⁵ Friedrich Hufen, Staatsrecht II: Grundrechte, 2016, § 9 Rn. 15; Jörn Ipsen, Staatsrecht II: Grundrechte, 2014, § 3 Rn. 184. 在我國，以比例原則作為違憲審查標準之介紹，請參考湯德宗，廖福特主編，違憲審查體系建構初探——「階層式比例原則」構想，憲法解釋之理論與實務第六輯（下冊），頁 1-38，中央研究院法律學研究所，2009 年；張志偉，比例原則與立法形成餘地——由法律原則理論出發探討審查密度的結構，國立中正大學法學集刊，第 24 期，頁 1-74，2008 年 5 月；陳怡如，司法院大法官比例原則違憲審查標準之探究：兼評釋字第 584 號解釋，弘光人文社會學報，第 3 期，頁 103-145，2005 年 8 月；蔡

（二）比例原則之檢驗

1. 目的之正當性

稅捐稽徵協力義務之目的，依據本文前段中已為討論的說明，是以發現納稅義務人真實之課稅所得額，即發現屬於課稅構成要件之客觀事實（或者建立正確課稅憑證制度）為其目的，最終則是以達到維護租稅公平原則（公平適用法律）的目的。追求達成這樣之平等實現法律、維護租稅公平之目的者，當然應該認為具有公益性。

2. 手段之適合性

在對於追求目的之手段的適合性上，要求所採取之某項措施必須對於達成或者追求目的的促進，是適合（tauglich）的。適合性並不要求措施對於目的達成是個完美解決（optimale Lösung）方案，只要是有助於目的之達成（Beitrag zur Zweckerreichung）者即可²⁶。稅捐稽徵協力義務作為一種手段，對於發現課稅構成要件之客觀真實，不論是要求納稅義務人應辦理稅籍登記、記帳、取得發給或保存憑證、申報並提供與自己或合併申報者有關之課稅構成要件事實的資訊，這些資訊之內容包括課稅事實與證據方法，以供稅捐稽徵機關檢視或者進一步查核，納稅義務人是否已經符合稅捐法定構成要件，並計算其應該負擔的正確稅捐數額，就追求達成平等實現稅法規範之目的而言，自然可被評價為適合的手段。

3. 手段之必要性

手段必要性指某項措施對於達成所追求目的，在同樣有效前提下，

宗珍，公法上之比例原則初論——以德國法的發展為中心，政大法學評論，第 62 期，頁 75-103，1999 年 12 月。

²⁶ BVerfGE 30, 292, 316; 67, 157, 175.

屬對個人基本權之干預與侵犯為最小程度的手段。換言之，所謂必要性係指現實上欠缺最溫和手段（kein milderes Mittel verfügbar），而在必要性之檢驗中，需要同時檢驗對目的達成為同樣有效（Gleiche Wirksamkeit）與系爭干預對於基本權為最小限制（weniger fühlbare Einschränkung）的兩個標準²⁷。在此處，與納稅義務人負擔稽徵協力義務相比較，可能同樣達成平等依法課稅原則目的之措施的方法，從邏輯上而言，可能為以下之替代措施：第一種，由稅捐稽徵機關自行依職權調查證據原則，逕行蒐集納稅義務人課稅構成要件事實與證據資料；第二種，稅捐規範立法者對於第三人，例如給付所得者，規定其進行所得給付時，應主動通報稅捐主管機關的行為義務，或甚至是規範第三人應在所得發生源頭處，進行就源扣繳的行為義務，使該第三人成為扣繳義務人，替代由納稅義務人自行記帳、開立或保存憑證、申報所得稅的方式。換言之，將納稅義務人個人本應負擔之稽徵協力義務，轉嫁由第三人也就是納稅義務人以外第三人即行為義務人來負擔，以達成平等而依法課稅原則的目的。

上述第一種替代措施，在現行制定法當中，並非不存在，只是完全適用在刑事訴訟或者可以比照刑事訴訟之行政罰制裁程序，蓋在刑事訴訟程序基於「無罪推定」（in dubio pro reo, in dubio pro mino）與前述所提及之「不自證己罪」（nemo-tenetur Prinzip）的基本原則，當事人無庸對國家追訴犯罪事實之調查，負擔所謂的調查協力義務，也禁止國家對於相對人要求，違反在其自由意願下所為的協力負擔。由於課徵稅捐之負擔並非施加於相對人身上的制裁或是惡害，僅為不利益，因此稅捐稽徵程序從來沒有，也不必適用或者類推適用刑事訴訟程序之「不自證己罪」原則（租稅制裁法屬制裁法領域，故仍有不自證己罪原則適用）。

²⁷ BVerfGE 67, 157, 176; Hufen, a.a.O. (Fn. 25), § 9 Rn. 15; Ipsen, a.a.O. (Fn. 25), § 9 Rn. 21, § 3 Rn. 191.

再者，第一種替代措施的作法，本質上是否能夠達成與現行立法規範具同樣執行效果，本就甚值得懷疑。蓋稅捐事件如前所述具有大量且繁雜之行政事件類型特性，證據資料又多在納稅義務人所得支配領域之範圍，要求稅捐稽徵機關對每年數量均如此龐大之稅捐事件，逕自發動大規模職權調查程序，且要求對於每個納稅義務人，無論有利不利之事實與證據資料均須加以注意，以確保每個納稅義務人均能在同等條件下被平等適用稅法規範，這種同樣有效之要求本身，就是一種不切實際的不合理期待。除非，我們同意國家得以藉助近幾年之資訊蒐集科技與設備的進步，對於人民各種涉及課稅之構成要件事實的經濟或者交易行動等屬於公開及社會領域（Öffentlichkeits- und Sozialsphäre），乃至於個人在家內或者私領域（Privatsphäre）範圍內活動，進行大規模之數據資料（Big Data）的收集與整理分析，蓋不論是對於公開領域範圍內之經濟或者是交易的活動，或者屬於私人家內或生活領域中的活動，例如扶養配偶、未成年子女等親屬或家屬行為，因可能涉及課稅構成要件中計算應稅所得之增加或者減少的相關事實，從而必須進行認定事實與證據資料的蒐集，同時也容許國家利用這些大數據資料而為必要的分析與判斷，才能避免稅捐稽徵機關依照其恣意主觀標準，或完全以查核可能獲得績效為其考量，對於個別被挑中之納稅義務人的稅捐事件，進行鋪天蓋地、翻案找碴的事實與證據資料查核。對於以上這樣之場景與這種的國家，對於人民自由權作全面性之干預，無疑才是對於人民自由權所為最大的侵害。從而，依現行法制，由法律或者依據法律而為之行政處分，課予納稅義務人或行為義務人以負擔特定之稽徵協力義務者，是在最能達成平等依法課稅原則目的之同樣有效的前提下，對於納稅義務人之自由權所給予或令其負擔為最小侵害的限制手段。實際上，在達成平等而依法課稅原則目的前提下，稅捐稽徵機關依職權調查與強制納稅義務人就自己所得額或銷售額之稅捐資訊的提供或者申報等稽徵協力義務者，並非兩個相互排斥的各別措施。在大量而繁雜之行政事件與稅捐資料多在

納稅義務人支配領域範圍特性下，倘若立法者制訂法律，僅僅要求稅捐稽徵機關應先進行職權調查，無疑這是大海撈針、漫無目的的查案，不僅沒有意義而且是無實際效果的要求，但倘若是納稅義務人應先辦理登記、記帳、發給取得與保存憑證、申報並提出自己之所得或銷售額的相關稅捐資訊後，再由稅捐稽徵機關按照申報者之過往申報稅捐事件的紀錄經驗，或者依據稅捐稽徵機關以往對於此類事件之案例類型形成一定的選案查核標準，就個案所提供之資料而為進一步的職權調查者（但稅捐稽徵機關並不受納稅義務人所主張之事實或提供證據資料方法的拘束），無疑將會是達成平等而依法課稅原則目的最為有效的手段。

上述之第二種替代措施，是讓第三人作為通報行為義務人或者是扣繳行為義務人而代替納稅義務人之稽徵協力義務。在我國稅法規定中，其實也同樣存在該等第三人負擔稅捐稽徵協力義務的程序規範，即所得稅法第 88 條、第 89 條規定之就源扣繳程序與扣繳行為義務人。這種方式，尤其在分類所得課稅制，及納稅義務人為取得境內來源所得之非境內居住者時，被視為是一種最主要之所得稅的稽徵方法。若純粹從最小侵害眼光來看，姑且不論這樣是否為納稅義務人「以鄰為壑」，以第三人為通報義務或扣繳行為義務人，因此而免除納稅義務人自己之記帳與取得保存憑證及申報稅捐資訊的協力義務者，自然是一種最小侵害手段，蓋因對於納稅義務人個人而言，除所參與之經濟或交易活動的稅捐資訊，被另一方當事人依法律規定而逕行通知或交付稅捐稽徵機關以外，扣繳程序中之納稅義務人雖然必須因被扣繳而提前支付稅款，喪失本能延後而給付稅款的期間利益，本來該有之報繳稅款的各種行為義務，包括計算、申報與繳納，在就源扣繳程序中，均由扣繳義務人為之服公法勞務，為其代勞，因此對納稅義務人而言，自無不利或損失。只是，我國現行立法中並非每種類型之所得，均有第三人通報或者就源扣繳程序之適用。再者，我國所得稅法自 1956 年以後，即採取綜合所得課稅制（所得稅法第 1 條之規定參照），綜所稅有累進稅率適用的設計

（所得稅法第 5 條第 2 項），納稅義務人之所得淨額越高者，將課徵越高比例的徵收率，影響個人應負擔稅額的計算甚鉅，現實上最能知悉納稅義務人自己應稅所得淨額者，能取得最詳細且完整資訊的人，既非任何與納稅義務人進行交易行為之第三人，也非經由第三人之通報或者扣繳程序而獲悉相關稅捐資訊的稅捐稽徵機關，毋寧納稅義務人自己本身才是最瞭解整個事實與相關證據資料所在的人。從而，由第三人通報或者進行就源扣繳者，並無法通過必要性原則中屬同樣有效性的檢驗，無法達成現行法規定中要求納稅義務人應負擔稽徵協力行為義務所帶來之效率，現行法要求納稅義務人應盡稽徵協力義務的規定，尤其是由納稅義務人自行申報所得額或銷售額的相關規定，無疑才是現實上最為有效且同時是最小干預侵害的手段。

4. 手段目的之相當性：狹義比例原則

最後是手段與達成目的之間的利益衡平，即狹義比例原則、期待可能性或稱相當性（Angemessenheit）、比例性（Proportionalität）或者利益衡量性（Güterabwägung）的檢驗²⁸，係指追求目的與手段間的關係（Zweck-Mittel-Relation）²⁹，彼此能衡平，也就是因為系爭措施而對於基本權之主體所帶來的影響，與系爭措施所欲追求目的的公益之間，必須具有彼此相當性的關係。換言之，立法者或系爭干預措施不能對於權利主體造成過於嚴重的影響，而僅為了追求相對較小的公益目的。關於所造成之影響，不以規範或干預措施所針對適用之對象主體（當事人）為限，也包括因此而受到影響之第三人的法益，均須一併加以考量，因此雖然立法或者干預措施足以達成其當初之目的，但是倘同時對於預計以外之第三人的法益，造成非預計之嚴重影響者，此種立法或干預措施

²⁸ 在此處，即使在德國文獻中也沒有一致性的稱呼，Hufen, a.a.O. (Fn. 25), § 9 Rn. 23.

²⁹ Hufen, a.a.O. (Fn. 25), § 9 Rn. 23.

仍然不符合比例原則³⁰。

在此處，立法規範要求納稅義務人應負擔稽徵協力義務，提供有關自己涉及課稅構成要件事實之協力義務，包括將事實與證據方法有關的稅捐資訊，申報給主管稅捐稽徵機關知悉，對於納稅義務人作為基本權主體自然造成影響，蓋因為與其個人有關之稅捐資訊作為本應受保護對象的秘密，將因此被主管之稅捐稽徵機關與其所屬公務員所得以知悉。另方面，系爭立法規範所欲追求之目的，在於平等而依法的課稅，所欲追求之公眾利益在於，任何人只要有負擔能力，依照法律規定滿足課稅構成要件者，均必須負擔應負擔的稅捐，而如果沒有每個有負擔能力之納稅義務人皆依法支付稅捐給國家，國家就無法維持其正常運轉與功能的發揮。從而，在排除掉稅捐主管機關以大海撈針、漫無目的地依職權調查原則，查核所有納稅義務人的所有課稅事件，導致課稅法律無實際執行效果，或者讓稅捐稽徵機關以恣意標準而選擇對於個案中之納稅義務人，進行鋪天蓋地、翻案找碴的事實查核而造成過度干預等兩種極端以外，讓納稅義務人針對課稅構成要件有關之稅捐資訊，強制其必須負擔協力義務並提出申報，讓稅捐稽徵機關有個可供查核事實與證據資料之方向的作法（稅捐稽徵機關仍不受納稅義務人已提出之事實或證據方法指示的拘束），並以稅捐稽徵機關與其公務員必須對於納稅義務人所申報之稅捐資訊負有保密義務（我國稅捐稽徵法第 33 條規定參照），不得任意洩漏給法定以外機關或人員為前提者，顯然是對於納稅義務人作為稅捐債務人，與國家（包括中央與地方自治團體）作為稅捐債權人，衡平稅捐稽徵機關必須執行平等與依法課稅原則，與對於納稅義務人自由權保護彼此之間的關係，兼顧彼此追求目的與法益衡平的最佳手段

³⁰ Hufen, a.a.O. (Fn. 25), § 9 Rn. 23.

³¹。從而，應評價系爭稅法規範，符合狹義比例原則即期待可能性的檢驗。

5. 本文見解：稽徵協力義務作為干預規範之合憲性

德國聯邦財政法院（BFH）所為之判決同樣認為，以該國稅捐通則第 90 條規定為對象，當事人對於事實之調查負有稅捐稽徵協力義務者，尤其是對於有關稅捐課徵之重要事實，負有完全及真實之公開，並指明其所知悉之證據方法的義務者，符合基本法有關資訊自決權之基本權保障的要求³²。稅捐稽徵機關蒐集並儲存有關納稅義務人之稅捐資訊的作法，亦與基本法有關資訊自決權的保障要求相符合，並不構成抵觸憲法的問題³³。在我國，司法院釋字第 537 號解釋文則是指出，「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」，解釋理由書中更進一步指出「此因稅捐稽徵機關依稅捐稽徵法第三十條之規定，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，且受調查者不得拒絕。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，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職權為之查核，將倍增稽徵成本。因此，依憲法第十九條……規定意旨，

³¹ 在德國，有學者將稅捐稽徵機關必須兼顧平等與依法課稅，與對於稅捐義務人之自由權的保障，稱為「法益衡量的三角關係」（Abwägungsdreieck），vgl. Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 2.

³² BFH v. 04.10.2006 - VIII R 53/04, BStBl. 2007 II, S. 227.

³³ BFH v. 18.01.2012 - II R 49/10, BStBl. 2012 II, S. 168. 我國文獻上關於租稅協力義務是否合憲性之討論，可以參見蕭文生，同註 2，頁 144-149。

納稅義務人依個別稅捐法規之規定，負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」；司法院釋字第 688 號之解釋理由書意旨出，「有關稅捐稽徵協力義務課予之相關事項，因涉及稽徵技術之專業考量，如立法機關係出於正當目的所為之合理區別，而非恣意為之，司法審查即應予以尊重。又營業人何時應開立銷售憑證之時限規定，為前開協力義務之具體落實，雖關係營業人營業稅額之申報及繳納，而影響其憲法第十五條保障之財產權與營業自由，惟如係為正當公益目的所採之合理手段，即與憲法第十五條及第二十三條之意旨無違」。可以得知，無論是在德國或者我國釋憲實務上，均認為稽徵協力義務規範應屬符合比例原則之合憲稅捐法秩序的一環。

依據以上所述之說明，本文在前言中所提到幾個圍繞推計課稅或其前提要件之稽徵協力義務的爭議法律問題，亦即稅捐稽徵程序原屬於行政程序，已由稅捐稽徵機關依據職權調查證據，則是否仍有必要規範納稅者之稽徵協力義務，係基於稅捐事件類型特性，這點包括稅捐事件之課稅事實與其證據資料多處在於納稅者的支配領域範圍內、又屬於大量且繁雜行政事件，課稅處分既非屬刑事或制裁處分，故在法制上考量過其他立法選擇手段以後，應認為仍有必要要求納稅者，包括納稅義務人或作為稅捐稽徵程序中之行為義務人的扣繳義務人，應盡一定作為、不作為或忍受的稽徵協力義務，稅捐稽徵協力義務因此而具有合憲性。稅捐稽徵協力義務之規範目的，在於公平適用稅捐法律規範，稅捐立法者或者稅捐稽徵機關依稅法規範而命納稅義務人應負擔協力義務者，應以發現個別稅法所規定之課稅構成要件的客觀事實者為限，法律上乃至於憲法上應適用稅捐稽徵協力義務的界限，則是按照憲法第 23 條規定之比例原則為基準，亦即應以發現課稅客觀真實為適當、最小侵害，且符合權益相當性的手段為標準，在個案中具體判斷稅法規範或者依稅法規範所做成下命處分，是否符合憲法與法律規範比例原則的意旨。

四、納稅義務人遵循稽徵協力義務之法律效果

（一）概說：遵循協力義務與違反協力義務推計概念不併存

如果納稅義務人已經遵循稅法規範而為稅籍登記、記帳與保持憑證，並且也同樣遵循稅捐稽徵機關依稅法規定而作成之下命處分，以為個別具體說明或者配合調查並提示證據資料等之稽徵協力義務者，究竟實務上會產生何種法律效果？納保法第 14 條第 4 項規定：「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」，乍看之下，法條似乎限制稅捐稽徵機關對於納稅者已盡稽徵協力義務者，稅捐稽徵機關並不能以推計結果而為處罰，但純就法律規範適用上之邏輯而言，倘若納稅義務人已盡其法定或處分所定之稽徵協力義務者，本就不該有推計課稅之適用，則何來按推計結果處罰？從而，在此必須要釐清的問題是，倘若納稅義務人在現實上已盡其稽徵協力義務，是否仍容許稅捐稽徵機關依據市場行情或者經驗法則，否定納稅者依據帳載或者憑證資料上所記載計算得出的所得額或銷售額，逕自改用推計標準，亦即依同業利潤標準或者以發動調查所得之市場行情價格，進行所得額或銷售額的稅基調整並命為補稅處分呢？

（二）納稅義務人遵循稽徵協力義務應產生之法律效果

1. 可信賴性之推定

納稅義務人依法律規定或依法律規定而作成之行政處分，配合為調查說明及提示證據資料的稽徵協力義務，在學說上稱申報原則（Deklarationsprinzip），稅捐稽徵機關依據職權調查證據，此為稅捐稽徵機關的控制原則（Kontrollprinzip），或可以稱之為核實（課稅）原則（Verifikationsprinzip）³⁴。從稅捐稽徵程序之整體觀點來看，稅捐稽徵

³⁴ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 6.

機關應先就納稅義務人依法或者依行政處分而盡其稽徵協力義務為具體說明或所提示之事實與證據資料的範圍內，查核納稅義務人在所提供之帳冊與簿據上所記載之事實與證據資料的真實性，蓋因這是查核或證明課稅構成要件事實，即所得額或銷售額之稅基事實，最為重要且最為直接的證據資料，以此為基礎，作進一步的證據資料調查或事實的檢證，倘若納稅義務人未盡其稽徵協力義務，由於無法直接從納稅義務人身上，取得必要之事實與證據資料，因此稅捐稽徵機關僅能從其他方法來源，例如對於納稅義務人工作之現場或者辦公場所進行現場訪視勘查、從交易之相對人或者提供資金給予納稅義務人以為融通的銀行或第三人處，調查交易行為事實是否存在及實際交易的金額，以確認本件納稅義務人在課稅構成要件中事實，是否真實存在。納稅義務人之稽徵協力義務與稅捐稽徵機關的職權調查證據原則，兩者之間因此均對應於課稅構成要件之客觀事實，並因此而在此一領域範圍內相互交叉重疊，兩者存在著前述本文所提到的合作原則（Kooperationsmaxime），不是相互彼此對抗或者相互隱瞞的原則³⁵

前述納稅義務人依據申報原則，而稅捐稽徵機關依據控制原則（即核實課稅原則），職權查核納稅義務人在所提供之帳冊與簿據上所記載事實與證據資料的真實性。倘若稅捐稽徵機關在檢視這些事實或證據資料後，依照市場行情或者過往查核實務經驗所給予稅捐稽徵機關之經驗法則，找不到任何一個所謂的著力點（Anhaltspunkt），可認為納稅義

³⁵ 有些經濟學理論認為，這是納稅義務人與稅捐稽徵機關兩者彼此之間先後出招的賽局理論，亦即，雙方都不知道對方擁有什麼底牌，因此在先後出招中，去猜測對方所擁有的底牌為何。但問題是在目前我國之稅捐稽徵程序中，透過自然人憑證的申報資料，納稅義務人均能夠知悉稅捐稽徵機關方目前所擁有與納稅義務人有關的涉及課稅構成要件事實的證據資料，稅捐稽徵機關所未能提供的，其實是由其他之納稅義務人所申報資料，而為稅捐稽徵機關事後進行相互勾稽基礎的證據資料而已，這如何能夠形成賽局理論下彼此出招之相互猜測的前提？仍值探討。

務人存在不實（*unrichtig*）或不完全（*unvollständig*）陳述之虞時³⁶，此即納稅義務人在前述納保法規定中所言「已依稅法規定履行協力義務」，這時現實上應該存在著一個在國內目前之實務與學說文獻中，仍甚少被提及的法律效果，即所謂信賴預支（*Vertrauensvorschuss*）或稱對於納稅義務人有利的「可信賴性之推定」（*Zuverlässigkeitsvermutung zugunsten den Steuerpflichtigen*）法律效果³⁷。

所謂「信賴預支」或「可信賴性之推定」的意義在於，納稅義務人在遵守稅捐法律所規定之稅捐稽徵協力義務，同時也遵照稅捐稽徵機關依法律規定而為之行政處分，並據以誠實說明相關之課稅構成要件事實與證據資料後，能夠合理期待稅捐稽徵機關將按照其在稅捐協力義務內容中，所呈現之客觀事實與證據方法而為課稅構成要件事實的判斷與認定，非由稅捐稽徵機關按照當地當時之一般市場行情，或者其他同業經營同樣之事業活動所能獲得的利潤或所得額為計算標準，要求納稅義務人必須按照一般市場行情或同業一般所得額標準，調整申報額並據以命補繳稅款。稅捐稽徵機關之公務員，或者依照過往對於同一納稅義務人在以往之稅捐申報繳納稅款或查帳事件中之經驗，或者依照同業在從事同一營業活動中通常所可能獲得之利潤或所得額為其經驗值或判斷基礎，認定納稅義務人所申報之價格遠低於市場行情或者所獲利潤遠低於同業一般之所得額標準者，這只能是稅捐稽徵機關據以發動職權調查證據，查核納稅義務人所申報事實與證據資料是否為確切真實之基礎，並不是在未經調查以前就得以空言而加以否定，或者認為納稅義務人不可

³⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 6.

³⁷ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 6; Seer, a.a.O. (Fn. 14), S. 187. 在後文該處氏稱之為「信賴預支」；Lerke Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992, S. 295; Lerke Osterloh, Unzutreffende Besteuerung durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, StuW 1993, S. 348, 在該處氏稱之為「對納稅義務人有利之可信賴性的推定」。我國文獻之介紹，可參見葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室，第 90 期，頁 77，2010 年 4 月。氏在該處稱為「申報誠實之推定」，尚請參照。

能以該等價格出售，或者僅獲該等微薄利潤，甚至指謫納稅義務人所記載之帳簿顯屬不確實，必定擁有第二本帳簿（內帳）為由，竟然逕自以市場行情或經驗法則而作為調整納稅義務人應然稅捐負擔的依據。換言之，一般市場行情或同業利潤或所得額標準，應該僅為稅捐稽徵機關是否依據職權發動查核行為之裁量準據，並不是據以調整納稅義務人之課稅包括所得額或銷售額等稅基認定的依據，我國立法上偶爾見到以一般市場行情為稅基之計算標準，據以調整納稅義務人應稅所得額或銷售額計算的規範，或者是基於經驗法則而為事實推定，或者出於稅捐立法上為防堵規避行為所制定之特別防杜條款，由於此等規定往往背離稅捐實務上核實認定、量能課稅原則之基本精神，是否妥當，並具有合憲性，容有相當爭議存在³⁸。

2. 德國法之觀點為比較

在德國，稅捐通則第 88 條規定之施行細則（Anwendungsserlasses zur Abgabenordnung, AEAO zu § 88），其中第 6 項規定，引用數個聯邦財政法院判決之見解而指出，「在一般情形下，可認為納稅義務人所提出之申報資料為完全且真實的。對於納稅義務人所提供之申報資料，只

³⁸ 此類規範，例如所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款規定：「將財產借與他人使用，除經查明確係無償且非供營業或執行業務者使用外，應參照當地一般租金情況，計算租賃收入，繳納所得稅」；加值型及非加值型營業稅法第 17 條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額」，均屬於適例。此外，司法院釋字第 650 號解釋文指出，「財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，公司之資金貸與股東或任何他人未收取利息，或約定之利息偏低者，應按當年一月一日所適用臺灣銀行之基本放款利率計算利息收入課稅。稽徵機關據此得就公司資金貸與股東或他人而未收取利息等情形，逕予設算利息收入，課徵營利事業所得稅。上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力」，係以抵觸依法課稅原則為由而宣告系爭查核準則規定違憲失效，但究竟系爭條文規定是否有違反核實課稅及量能課稅原則的規範精神，卻反而擱置未論，誠屬相當可惜。

要沒有出現所申報資料為錯誤或者是不完全的顯著情況時，稅捐稽徵機關即可對該等申報資料予以信賴。納稅義務人僅在其不注意所應提供事實與證據資料，並對於讓人就其情況不禁就會產生懷疑之明顯有問題而仍不願說明時，損害其申報義務」³⁹。

除上述以一般市場行情或者同業利潤或者一般所得額標準作為稅捐稽徵機關依據職權發動查核準據以外，並不代表納稅義務人只要自動申報其所得額或利潤率高過於上開所定標準者，即可免去被稅捐稽徵機關抽查以進行實地查核的可能，蓋稅捐稽徵機關並不受納稅義務人所提出事實或證據方法之拘束，理論上只要是與課稅構成要件事實有關者，均在稅捐稽徵機關依職權調查證據原則範圍內。因此，在實務上有關稅捐稽徵機關是否發動職權進行調查權限之裁量準據，並不是以納稅義務人之申報額是否達到一般市場行情或者同業利潤或者一般所得額標準者為職權查核發動與否的劃分基礎，亦即，不是申報標準以上者不查（以原申報額為準）、申報標準以下者抽查，實際上應該是如果納稅義務人之申報未達上開標準者，稅捐稽徵機關原則上應對於此類稅捐申報事件，進行所謂「密集性之個案查核」（intensive Einzelfallprüfung）⁴⁰，換言之，個案應該予以詳查，但倘若納稅義務人申報達到標準額以上者，（不是以原申報額為準）是由稅捐稽徵機關先藉由現代科技設備協助，決定該等案件抽查標準，藉由電腦將所有由納稅義務人經由「營業

³⁹ 原文為「Für den Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vollständig und richtig sind (BFH-Urteil vom 17.4.1969, V R 21/66, BStBl II S. 474). Die Finanzbehörde kann den Angaben eines Steuerpflichtigen Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass seine Angaben falsch oder unvollständig sind (BFH-Urteil vom 11.7.1978, VIII R 120/75, BStBl 1979 II S. 57). Sie verletzt ihre Aufklärungspflicht nur, wenn sie Tatsachen oder Beweismittel außer Acht lässt und offenkundigen Zweifelsfragen nicht nachgeht, die sich ihr den Umständen nach ohne weiteres aufdrängen mussten (BFH-Urteile vom 16.1.1964, V 94/61 U, BStBl III S. 149, und vom 13.11.1985, II R 208/82, BStBl 1986 II S. 241).」。

⁴⁰ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 6.

稅申報系統」所進來之稅捐資料，與納稅義務人在「所得稅申報系統」中所進來之稅捐資料，以電腦勾稽資料之作業方式進行資料彼此間的核對，除進行營業稅進項與銷項之銷售額，與所得稅之收入與成本費用額彼此間的勾稽核對以外，也藉此挑出哪些營利事業，會出現何種營業活動及出現何種類型之發票或憑證，特別是挑出那些已被查明為屬虛設行號所開立之發票或憑證的申報，藉此挑選出可能存在稅捐稽徵機關應依據職權，對其進行發動查核必要的申報事件，此即「由電腦資料庫所支持之概略性案件的抽查」(computergesteuerte Plausibilitätskontrolle) 程序。除此之外，為防止納稅義務人仍存有僥倖心態，以一般性地確保納稅義務人對於依法平等課稅原則之遵守，由稅捐稽徵機關負責查帳公務員，依照過往辦案查核所獲得之經驗法則，針對某些比較容易出現短漏報稅事件的特定事物領域，或者就單純以隨機個案挑選方式，抽出個案中之納稅義務人所為的稅捐申報，進行「個案隨機式案件抽查」(Stichprobekontrolle)，兩者合併即為德國稅法學界所稱之「藉由電子資料庫作業所支持的風險管理」(EDV gestütztes Risikomanagement)⁴¹，以確保納稅義務人申報與各種稽徵協力義務的確實遵循。納稅義務人之信賴預支原則，既因為其遵守稅捐稽徵協力義務而存在，也將因為被稅捐稽徵機關抽查個案以進行詳查後，發現其實際破壞稅捐稽徵協力義務，因此而被消耗殆盡。

3. 我國法律規範依據

在我國，依據「營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查要點」第四點第 1 句之規定：「稽徵機關應就每年書面審核核定之案件，採隨機選樣方式抽查，抽查比率由稽徵機關首長視人力及案件數量自行決定」，即指出上述稅捐申報應隨機抽查的意旨，另外同點第 2 句又規

⁴¹ Eckhoff, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, a.a.O. (Fn. 9), S. 114; Roman Seer, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, S. 46-52.

定：「其屬會計師查核簽證申報案件，簽證品質優良者，得降低其抽查比率或免予抽查」，其中得降低抽查比例，或甚至是免予抽查者，或可認為，這是我國稅捐實務上據以認為，由會計師查核簽證申報案件而其簽證品質優良者之「信賴預支」或「可信賴性之推定」法律效果的規範依據。

依據以上說明，所謂納稅者「已依稅法規定履行協力義務」者，應係指納稅者履行依稅法明文規定之稽徵協力義務，包括辦理稅籍登記、記帳與保存憑證，而稅捐稽徵機關依照一般市場行情或者過往案件查核經驗所累積的經驗法則作為基礎，在現代科技設備協助以進行納稅者間之課稅資料勾稽情況下，找不到任何著力點而可認為納稅義務人存在著不實或者不完全陳述等問題時，即應享有「信賴預支」或「可信賴性之推定」的適用。反之，倘若稅捐稽徵機關對於納稅者之稅捐申報事件，依據職權調查而後產生著力點，可認定納稅者所申報的資料有不實或不完全陳述之虞者，基於合作原則，仍應續命納稅義務人到場為說明或者配合調查而提供更多證據資料以為認定。對於稅捐稽徵機關而言，並不存在著逕自以前述一般之市場行情或者依據經驗法則，或者逕自按照同業利潤標作為個案中調整計算課稅基準的權限，上述行情標準或者查案經驗法則者，僅是稅捐稽徵機關在法律上應否依職權發動查核的行為裁量基準，並非逕自以之為稅基計算的基準，兩者應予辨明。

五、小結：納保法第 14 條第 1、4 項規定的意義與修正建議

納保法第 14 條第 1 項前段規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則」，本文認為，係正確指出稅捐稽徵程序適用職權調查證據之目的，在於「維護課稅公平原則」，並應認為在同條第 4 項前段規定，「納稅者已依稅法規定履行協力義務」，以其反面解釋，接續本條第 1 項前段之規定，「稅

捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時」，進行上下文關連性解釋，其法律效果為「得推計課稅」。因此本文建議，納保法第 14 條第 1 項之規定，應修改其條文文字如下，「**為維護課稅公平原則，納稅者未依稅法規定履行協力義務，稅捐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。**」

納保法第 14 條第 4 項僅規定：「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」，如本文所述，在邏輯上本就應沒有推計課稅適用餘地，自更沒有實務上游稅捐稽徵機關按推計結果為處罰的問題。由於本條文之第 1 項規定，本文建議修正後之規定，係屬於納稅義務人「未依稅法規定履行協力義務」之情形，因此為避免兩項條文的重複規定，本項即應修正其規定，規範納稅義務人在依法履行稽徵協力義務時，應享有前述本文所提出之「信賴預支」或「可信賴性之推定」，換言之，「在一般情形下，可認為納稅義務人所提出之申報資料為完全且真實的。對於納稅義務人所提供之申報資料，只要沒有出現所申報資料為錯誤或者是不完全的顯著情況時，稅捐稽徵機關即可對該等申報資料予以信賴。在此前提下，納保法第 14 條第 4 項之規定即應調整修正為：「**納稅者已依稅法規定履行協力義務者，對其稅捐申報資料享有可信賴性之推定，但稅捐稽徵機關對於課稅基礎事實，仍得依職權調查並為核實課稅。**」藉此表彰第 1 項規定涉及違反協力義務而為推計課稅，與本項規定適用於遵守協力義務者者享有可信賴性之推定的意旨。本文同時也建議，本項規定基於體系規範上的理由，應緊接在第 1 項規定以後，由現行第 4 項規定移列作為第 2 項條文的規定者，較為妥當。

參、違反稽徵協力義務之推計課稅

一、違反稽徵協力義務之法律效果的立法選擇

（一）概說：稽徵協力義務與職權調查證據原則

納稅義務人或行為義務人是否依稅法規定或依稅捐稽徵機關所作成下命行政處分而為稽徵協力義務，原則上並不影響稅捐稽徵程序作為一種行政程序，稅捐稽徵機關應本諸職權調查證據認定事實的權限。蓋只要是在課稅構成要件之事實與證據資料的範圍內，既不受當事人在稅捐申報時所提出來之事實、證據資料與主張為限，可以就當事人所未提出事實或證據資料為調查，因此縱然當事人未能提出任何課稅之事實與證據資料，或甚至主張沒有任何經濟成果者，稅捐稽徵機關仍然應該進行職權證據調查，對於所查得之事實與證據資料，進行整體觀察與綜合評價。只是，納稅義務人倘若在現實上並未履行法定或命定之稽徵協力義務，確實影響到稅捐機關取得證明課稅事實與證據資料的可能，蓋稅捐稽徵機關因此無法直接從納稅義務人處取得相關必要之資料，故而只能轉向他處（第三人），或者以間接證據方法，才能同樣達到平等課稅之目的。

（二）我國稅捐法規範中關於納稅者未盡協力義務的法律效果

以納稅義務人未能遵守法定或處分所定之稽徵協力義務為前提，現行我國稅捐制訂法明文，共有以下四種可能性的法律效果，分述如下。

1. 推認基礎事實之不存在

採用推認基礎事實不存在作為其法律效果者，例如加值型及非加值型營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定：「購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第三十三條所列之憑證者」，營業人不得以該筆進項稅額用於扣抵銷項稅額。在該處規範，由於營業稅額計算基礎之銷售額，係

指營業人銷售貨物或勞務所收取之全部代價，雖然包括營業人在貨物或勞務之價額外所收取之一切費用，例如包裝費、運送費、服務費等等名目所收取價款，但本次銷售的營業稅額，並不在所收取價款以內（營業稅法第 16 條第 1 項規定參照），而由於營業稅額係按銷售額乘上營業稅率所得到之數額（營業稅法第 10 條規定參照），因此當營業人未能提出法定憑證之統一發票，據以證明當初所收取價款係包含營業稅額的價格時，加上條文明定銷售額不包括本次銷售之營業稅額，因此納稅義務人自然無法以該筆銷售行為所收取之價額，逕行主張當中已包含進項營業稅額，據以主張扣抵銷項營業稅額。亦即，由於納稅義務人無法取得法定之發票憑證，即無法證明其所支付價款，係已包含營業稅款的含稅價格，故只能以不含營業稅額的裸價來認定，這是銷售價格中不含營業稅款事實之推認，理論上，應容許納稅義務人舉證或協助稅捐稽徵機關依據職權調查而加以推翻。從而，違反稽徵協力義務之法律效果，即為否認其屬於含稅價格之銷售，此屬於上述之第一種類型的法律效果⁴²。

2. 以執行手段強制義務履行

以執行手段強制義務履行為法律效果的稅法規範，例如稅捐稽徵法第 20 條規定：「依稅法規定逾期繳納稅捐應加徵滯納金者，每逾兩日按滯納數額加徵百分之一滯納金；逾三十日仍未繳納者，移送法院強制執行」，為關於納稅義務人違反遵期履行繳納稅款之行為義務，對此，

⁴² 如果納稅義務人因為未能保存好已經收取之發票，因此無法提出發票據以扣抵銷項稅額者，此種納稅義務人遺失法定憑證之發票的情形，理論上，仍應該可以透過事後向購進貨物或勞務之前手請求補開統一發票的方式，以補正先前未能遵守協力義務瑕疵的問題；但是，如果是購進之貨物，當初支付價款時就未能取得法定憑證之發票，即無從據以證明當初購進貨物之價格係屬於含稅價格者，是否得以事後補開發票方式進行補救，讓後手營業人得以主張進項稅額的扣抵，誠屬有疑，應進一步另行為文討論。審稿委員有意見指出，未保存法定憑證，此為失權效果，作者仍持較保留之意見，因認為若納稅義務人無可歸責事由者，仍應給予納稅義務人以補正保存行為亦即補開發票的機會，而非逕行令其發生失權效果。

我國稅捐立法者並非以直接送行政執行署為行政執行作為強制手段，而係以加徵滯納金方式，計算納稅義務人本應繳納稅款以外的附帶給付（Nebenleistungen）。此種附帶給付，依司法院釋字第 746 號解釋文看法，「係督促人民於法定期限內履行繳納稅捐義務之手段」，在解釋理由書中則進一步指出，「滯納金係為督促人民如期繳納稅捐，並填補國家財政稅收因人民逾期納稅所造成之公益損害，與怠金相類，兼具遲延利息之性質，與滯報金為行為罰之性質（本院釋字第 616 號解釋參照）不同，目的尚屬正當，與憲法並無牴觸」。從而，滯納金作為納稅義務人未能遵期履行繳納稅款之協力義務，因此與行政執行法第 28 條第 1 項第 2 款所稱「怠金」類似，故而成為一種督促納稅義務人應履行稅捐稽徵協力義務所採用之間接強制的手段，換言之，納稅義務人為避免繳納滯納金，即應儘速履行繳納稅款的行為義務⁴³。

除此之外，稅法規定納稅義務人應具備之帳冊，例如執行業務者至少應設置日記帳（所得稅法第 14 條第 1 項第 2 類第 2 句規定參照），納稅義務人雖未必在現實上履行該等記帳的協力義務，但倘若現實上依據既有證據資料顯示，納稅義務人確實已經履行該等協力義務，並直接或者間接而保有該等帳簿或憑證資料，卻不願配合稅捐稽徵機關下命處分之協力義務而提出者，依行政執行法第 27 條第 1 項之規定，由行政執行機關採取強制手段以遂行核實課稅目的者，非無可能。

⁴³ 或認為，滯納金屬逾期繳納稅款之間接強制手段，並非違反協力義務之效果，蓋納稅屬於財產上給付義務，並非稅法上協力行為義務。此說並非無見，然滯納金之繳納並非原先稅款繳納義務的範圍，而是稅款之外另有所附加，而且納稅義務人並不因在行政直接執行（查封拍賣納稅義務人財產）以前履行繳納稅款之義務因此而得以免除滯納金的加徵，顯而易見，滯納金為納稅義務人繳納稅款行為義務違反而受制裁。本文之所以將滯納金放在執行手段中進行討論，正是因為司法院釋字第 746 號解釋，將滯納金性質認為與行政執行法中所稱之「怠金」類似，滯納金因此性質上即認為屬行政執行之間接執行的一種。據前說明，本文作者對於滯納金之性質，是否與怠金（Zwangsgeld）相類似，抱持較懷疑態度，認為應屬於行為違反的制裁，與滯報金及怠報金性質屬行為罰相同，當另為文檢討，同時評論司法院釋字第 746 號解釋。

此處之強制手段，包括扣留或收取已交付與其他機關備查或機構或個人的帳簿憑證，或甚至是進入申報為工作或辦公場所之住宅等建築物內為現場勘驗與實地調查。此等強制手段，在現行法律規範上並非禁止，只是在我國稅捐實務上，由於已有推計課稅方法之適用，因此在稽徵實務上似乎都不傾向於採用上述如此強制手段，確保納稅義務人確實履行遵守稽徵協力義務，達到核實課稅的目的⁴⁴。

3. 稅務協談之認定事實協議

透過徵納雙方進行「稅務協談」以達成認定事實與證據協議者，屬於第三種可能性的立法選擇。只是，這個稅務協談制度，在我國現行制訂法中，似乎未有任何法律明文以為基礎，稅捐實務上係按財政部賦稅署所公布「稅捐稽徵機關稅務案件協談作業要點」⁴⁵，以作業規則之規範形式而為實務所遵循。依據該作業要點第 2 點規定，稅務案件於審查或於復查或經行政救濟而撤銷重核的案件，對「課稅事實之認定或證據之採認」，徵納雙方見解若有歧異而有協談之必要者，即可由納稅義務人申請，進入雙方稅務協談程序。在此處，若徵納雙方就有關稅捐事件之事實與證據的認定達成一致共識者，即是稅法學說上所稱之「稅捐事實認定的協議」(Tatsächliche Verständigungen)⁴⁶，其法律性質為徵納雙方關於事實認定所達成之公法契約 (das öffentlich-rechtliche

⁴⁴ 在德國，稅法學界係認為，稅捐稽徵機關依據稅捐通則第 162 條第 1 項第 4 句規定，強制命納稅義務人進行申報或提出證據資料之義務，並不因為適用稅捐通則第 162 條推計課稅規定而受到影響，可參見 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 2017, § 162 Rn. 93. 在我國，讀者可以參考陳 敏，同註 24，頁 268。

⁴⁵ 財政部 (100) 年台財稅字第 10004536610 號函。

⁴⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 20 ff.; Seer, a.a.O. (Fn. 14), S. 168 ff.; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, a.a.O. (Fn. 9), S. 300 ff.; Markus Achatz, Verständigungen im Steuerrecht, in: Heinz-Jürgen Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG Bd. 27, 2004, S. 161 ff.; Joachim Englisch, Bindende "tatsächliche" und "rechtliche" Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem, 2004, S. 31 ff.

Vertrag)，並因此而具有拘束締結該等契約之徵納雙方的法律上效力⁴⁷。

除上述之「稅務協談」以外，稅捐稽徵實務上另有所謂「預先核釋」及「預先訂價協議」(Advance Pricing Agreement, APA) 程序，除關稅事件之預先審核進口，係依關稅法第 21 條規定外，與稅務協談相同，均係由財政部所公布作業規則，包括「財政部稅務預先核釋作業要點」⁴⁸與「營利事業申請預先訂價協議作業要點」⁴⁹，同樣是以作業要點規範形式，為稅捐實務所具體遵循。前者之「預先核釋」，根據該作業要點第 2 點的規定，係「財政部依據納稅義務人或其代理人之申請，就一年之內即將採行之個別交易於稅法上之適用，所做之核示或解釋」，就此而言，預先核釋係針對法律規範解釋而請求稅捐稽徵機關預先給予法律解釋上的意見，與稅捐事實認定協議具有公法契約之效力者，並不相同。另一方面，稅務預先核釋作業要點在財政部於 2003 年底公布當時，雖無任何法律條文之規範為其依據，但在今日則已有分別是在 2011 年修正之「稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 7 項」及 2016 年新制訂之「納保法第 7 條第 9 項」作為其規範基礎。關於預先訂價協議部分，則是專門適用在營利事業與其關係人進行交易，為確定其是否符合營利事業所得稅之不合常規移轉訂價查核準則規範而進行的程序。由於涉及營利事業對於交易之價格或利潤調整的判斷，因此同樣與課稅構成要件事實有關，從而，與前述稅務協談相同，性質係屬「稅捐事實認定的協議」，

⁴⁷ 這點在我國並無疑問，蓋因為我國行政程序法第 135 條所規定之行政契約，本就包括「事實或法律關係」在內，從而並沒有疑問，但在德國，由於行政契約之內容並不包括事實，因此有關事實認定協議的拘束力，究竟是基於雙方一致性的公法契約效力，或者是基於誠信原則(Grundsatz von Treu und Glauben)是有爭議的，詳可參見 Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 21; Achatz, a.a.O. (Fn. 46), S. 175 ff. 國內學說見解亦多將稅捐事實認定協議當作公法和解契約一種，例可參考，黃俊杰，事實定性爭議與推計課稅，稅務旬刊，第 2273 期，頁 21，2014 年 11 月。

⁴⁸ 財政部 (92) 年台財稅字第 0920457365 號函。

⁴⁹ 財政部 (96) 年台財稅字第 09604543270 號函。

或者為稅捐稽徵機關對納稅義務人所為之具有拘束力的承諾（verbindliche Zusage）⁵⁰。

4. 推計課稅

最後一種法律效果的立法選擇，即為本文所要討論的主題——推計課稅。納保法第 14 條第 4 項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者」，其反面解釋即應為「納稅者未依稅法規定履行協力義務」，亦即，納稅義務人未盡應盡或該盡之稅捐稽徵協力義務，再依納保法第 14 條第 1 項第 1 句之規定：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料」，所指應係對於課稅基礎事實，納稅義務人未盡稽徵協力義務，稅捐稽徵機關經過調查卻仍不能確定，或者調查費用甚鉅者，依照該項規定，得為推計。從而，所謂推計課稅，從體系解釋來看，必須滿足二個之前提要件，即納稅義務人客觀上有違反稽徵協力義務為第一個要件，而稅捐稽徵機關依據職權調查「仍不能確定或調查費用過鉅時」為第二個要件，才能依本條規定，對於納稅義務人進行推計課稅。德國學者 R. Seer 因此將此種性質之推計課稅，稱為「推計的補充性」（Subsidiarität der Schätzung）⁵¹。

實際上，關於推計課稅之補充性，吾人似乎也可以從如稅捐制訂法，就納稅義務人或者行為義務人違反稽徵協力義務，另有規定依據推計課稅以外之法律效果決定者，例如採用前述之第一種類型的法律效果，排除納稅義務人所主張事實的真實性，或者稅捐實務上徵納雙方可能依稅務協談或預先訂價協議方式，即以第三種類型「認定事實的協議」的法律效果，取代稅捐稽徵機關依推計課稅方法而為計算者，原則上可

⁵⁰ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 14 ff.

⁵¹ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 207.

優先適用該等稅法規範，或者依徵納雙方所達成的認定事實協議為系爭課稅之構成要件事實的認定，因此可以認為在推計課稅要件上，尚未滿足前述第二個「仍不能調查或調查費用過鉅」之「不能調查」的要件，稅捐稽徵機關即不宜逕行採取推計課稅的方法。從這個角度而言，應認為此亦屬「推計的補充性」原則的展現⁵²。

二、推計之對象與推計課稅規範的本質

（一）推計之對象：課稅基礎事實或者事實額度的計算？

有關推計之對象（Gegenstand des Schätzens），是否包括課稅基礎事實之全部事實，包括有關之稅捐客體及客體數量化的稅基在內，或者僅限於數量化客體之稅基計算的部分，不及於稅捐客體的判斷？這點，在德國稅法學界甚有爭議。

⁵² 關於推計課稅補充性，推計課稅與事實認定協議彼此之間的關係，有意見認為事實認定協議之存在，不一定就無運用推計課稅適用空間，例如，事實認定協議可用來決定推計課稅之合理空間，或是針對其方法而有所選擇，排列組合情況有許多種情形。對於上述，非對於認定事實之具體結果，而是對於認定事實之合理範圍或以何種方法為推計來達成協議者，作者傾向於認為，此種情形性質上應屬於誠實信用原則之適用，或甚至認為是徵納雙方達成一個對稽徵機關具有拘束力的承諾者亦可，應非指徵納雙方對課稅構成要件事實，達成一致性之具體結果的認定。當然就此而言，這兩種想法差異，僅在對事實認定協議概念之理解上的差別而已。作者完全贊同，推計課稅之補充性，並不排斥納稅義務人對稅捐稽徵機關原先依推計課稅而作出之行政處分所提起的行政救濟程序中，雙方嗣後在救濟程序過程中，就課稅構成要件事實另又達成認定事實協議，因此而撤回或停止訴訟救濟程序的進行。另關於德國法上有關認定事實協議之起源、發展與在我國稅捐稽徵程序法制中的建構，詳細精彩之論述，可參見盛子龍，當事人對訴訟標的之處分權作為行政訴訟上和解之容許性要件——以稅務訴訟上之事實和解為中心，台灣本土法學雜誌，第 71 期，頁 52-81，2005 年 6 月；盛子龍，租稅法上和解契約與非正式協商，國立中正大學法學集刊，第 46 期，頁 109-162，2015 年 1 月。另外，推計課稅之補充性，不應該被理解為納稅義務人因此享有選擇權，可以依照己意而任意選擇，究竟是按照帳簿憑證記載之核實課稅，或者選擇不記帳也不保存憑證及不履行任何協力義務，逕自讓稅捐稽徵機關依同業利潤標準以進行推計課稅的選擇權，蓋這種選擇權將背離量能課稅、核實課稅原則的基本精神，學說上相反意見，可以參見，葛克昌，協力義務與納稅人權益，同註 2，頁 62。

1. 稅捐客體與稅捐基礎均可推計

第一種見解傾向於認為，不僅只有數量化之大小（quantitative Größe）而已，也包括重要事實之廣泛意義下的稅捐基礎（Besteuerungsgrundlagen im umfassenden Sinne des maßgeblichen Sachverhalts）均可以被推計⁵³。前者被稱為數量之推計（Schätzung der Höhe nach, Schätzung von Quantitäten），後者被稱為原因事實的推計（Schätzung dem Grunde nach, Sachverhaltsschätzung）⁵⁴。這種看法，主要係從德國稅捐通則第 162 條規範文義，本就並未限制稅捐基礎僅為涉及數量之計算而導出，當中特別是該條第 5 項之規定，關於稅捐通則第 155 條第 2 項規定之基礎裁決（Grundlagenbescheid）即課稅基礎之前提事實的行政處分，同樣適用推計規定，即可得知基礎事實之全部應均適用推計課稅規定。

2. 僅限於稅捐基礎之推計

第二種意見認為，基礎事實之推計並不被允許，僅有數量的推計才被允許，蓋不能純粹僅因稅捐稽徵機關對於納稅義務人有所懷疑，就准許對於納稅義務人進行推計課稅，換言之，單純出於懷疑的課稅（Besteuerung auf bloßen Verdacht）是不被允許的，故至少稅捐稽徵機關必須對於課稅基礎事實之客體事實，首先證明其客體存在者，才可以為稅基的推計⁵⁵。

⁵³ 例如 Reinhart Rüsken, in: Franz Klein (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, 2016, § 162 Rn. 9, 9a; Thilo Cöster, in: Ulrich Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, 2014, § 162 Rn. 33.

⁵⁴ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 207.

⁵⁵ Klaus Tipke, Über Schätzung im Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozeß, VerwArch 1969, S. 136, 144; Heinrich Weber-Grellet, In dubio pro quo?, Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW 1981, S. 48, 55; Hartmut Söhn, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), AO, 1997, § 88 Rn. 81, 227; Christoph Trzaskalik, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), AO, 2003, § 162 Rn. 11 ff.

3. 依據支配領域而決定稅捐客體與稅捐基礎之推計

第三種意見則認為，課稅基礎事實與數量大小之計算，概念上無法完全區分，蓋因相關金額大小決定，本身就是建立在對於基礎事實或多或少的推測之上，因此只有在納稅義務人之支配與應對此負責之領域範圍內（*innerhalb der vom Steuerpflichtiger beherrschten und zu verantwortenden Sphäre liegt*）的課稅基礎事實，容許有適用推計的可能⁵⁶。從結論而言，第三種看法其實與第一種看法頗為接近，蓋因這兩種看法其實都承認基礎事實與數額計算，同樣都可以適用推計，差別只在於是否於納稅義務人支配領域範圍內之基礎事實而容許為推計而已。德國財稅法院（BFH）對此，也似乎未見有完全一致的看法，有時候認為基礎事實與數量計算都可以⁵⁷，有時候則認為僅限於數量的推計⁵⁸，有時候則對於此一問題開放而不表示意見⁵⁹。

在我國，陳敏大法官在其翻譯鉅著「德國租稅通則」第 297 頁，有關推計課稅規定的說明中，作出以下的表示，「依本條規定得為估計者，限於課稅基礎。本條所稱之『課稅基礎』，係指租稅之計算基礎，亦即據以課徵租稅之數量。因此，所得額、財產之價值、銷售額或營業額等無法調查或計算時，得估計之。營業支出、取得費用、營業特別支出及債務等減少租稅之費用，無法調查或計算時，亦得依本條規定估計

⁵⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 207, 208, § 22 Rn. 190. 在該處，氏同樣是以違反義務者禁止獲利的概念，認為納稅義務人違反舉證義務者，自然應該讓稅捐稽徵機關之職權調查證據範圍的義務縮減。本文作者對此，認為縱使稅捐稽徵機關之職權調查義務予以縮減，也不能直接導出推認客觀事實存在的結論，這應該是兩回事，因此對其意見保持懷疑的態度，氏之見解似乎是建立在採取支配領域理論的前提下據以主張，關於「支配領域理論」（*Sphärentheorie*）的說明，國內文獻可參見張文郁，論行政程序上之事實調查（下），月旦法學雜誌，第 228 期，頁 101-102，2014 年 5 月。

⁵⁷ BFH BStBl. 86, 42.

⁵⁸ BFH BStBl. 79, 345; 83, 226.

⁵⁹ BFH BStBl. 06, 836.

之。本法第 199 條第 1 項規定，雖表示課稅基礎為「作為衡量租稅標準之各種事實及法律關係」。惟該條係就各種事實關係及法律關係之實地調查為規範。本（第 162）條則係就計算租稅基礎之數量為規定。二者所稱之課稅基礎有所不同，是陳大法官採取僅有數量大小之計算，才得為推計課稅對象的看法，此亦為我國稅法學界主流意見⁶⁰。

4. 本文見解

本文作者亦傾向於贊同陳敏大法官與多數學者見解，採用前述第二種學說之看法，亦即，僅有數量之計算可為推計，不得同時就課稅的基礎事實為推計。蓋因客觀事實之存在固為數量計算的前提，現實上雖可能為同一件事情，但證據上未必同一，而且往往是可分的。舉例而言，證明交易事實存在之存在與證明交易價格，未必為同一證據資料，而後者往往更需要實務上仰賴金流，或者納稅義務人之記帳、憑證乃至於交易契約書等證據資料來加以確認，這些因為都是在納稅義務人所得掌握領域範圍內，如果未能獲得納稅義務人的稽徵協力，恐怕很難對此數額作出精確計算而為認定。但交易之客觀事實，無庸完全仰賴納稅義務人協力，從許多客觀情狀之存在或者與之交易的第三人，仍然可據以認定有關課稅事實的存在。例如，證明納稅義務人有營業事實，與證明納稅義務人有多少所得額或營業額，雖然可能係依據同一個證據資料，但經常也是依據不同階段不同之證據方法，才能做出精確的認定。原因事實與數量之計算，不僅在現實證明方法上可分，概念上也是可以區分的。以民法第 184 條規定之侵權行為損害賠償為例，損害賠償額的計算，民法第 196 條與第 213 條規定，就是不同的計算方法，得以算出不同數額的損害賠償。由於可能依據不同之證據方法進行前後不同階段的認定，後者比前者更需要納稅義務人的協力，才能精確掌握與計算稅捐基

⁶⁰ 請參見陳清秀，稅法總論，同註 2，頁 551；陳清秀，推計課稅之研討，同註 2，頁 199；李惠宗，同註 2，頁 189。

礎，從而納稅義務人對於數量之計算倘若有協力義務的違反，將會導出稅捐稽徵機關現實上無法完全確定數額，或者產生調查數額將會有需費甚鉅的問題與困難，推計課稅乃由此因應而發生。

從而，納保法第 14 條第 1 項所稱之「課稅基礎」，並非指課稅構成要件中的納稅義務人主體、客體與歸屬等「基礎事實」（*Grundsachverhalt*），應該僅指客觀構成要件中之「衡量標準的數量化」（*numerische Maßstäbe*）事實，也就是客體數額的稅基事實稱為「稅捐計算基礎」簡稱為稅基事實而已⁶¹。這樣之區分，也讓人比較容易瞭解，稅捐稽徵機關依據職權調查，究竟應該做到何種程度。易言之，在職權調查證據原則下，稅捐稽徵機關至少必須要讓事實與證據資料，可以證明課稅構成要件之稅捐主體、稅捐客體與主體對於客體的歸屬等基礎事實存在而達到確切心證程度，僅在上述課稅之基礎事實被證明的前提下，對於如何計算客體之數額，例如綜合所得稅與營利事業所得稅之所得額與所得額的組成部分，這當然也包括收入額與成本費用額乃至於虧損額，若為營業稅，則分別是營業銷項與進項之銷售額的部分，即有此處所謂推計課稅的適用。

無論是數量之推計或者是課稅基礎事實的推計，全部都是有關事實認定（*Tatsachenfeststellung*）的方法⁶²，不涉及對於法律規範之構成要件或法律效果意義的瞭解與解釋，併予敘明。

（二）推計課稅規範的本質：兼具程序法與實體法的規範

推計課稅之本質，論其實際，本來僅是以其他非屬直接之證據方法，來補充證明客觀之事實亦即其數額確實存在的方法。作為一種證據，或者稱之為計算方法，本來就是認識事實的一種手段，只是這種手

⁶¹ Söhn, a.a.O. (Fn. 55), § 88 Rn. 227.

⁶² Rüsken, a.a.O. (Fn. 53), § 162 Rn. 60.

段因為相關證據資料，通常在納稅義務人的支配領域範圍內，因此在課稅基礎事實被證明之前提下，仰賴由納稅義務人所提供相關之帳簿與憑證資料作為查核對象，以明確計算應課徵稅捐基礎的數額，對於所得稅而言，此即為收入額、成本與費用額等三個主要項目，另外在滿足一定條件情況下，虧損額亦為計算稅捐基礎的一部份（所得稅法第 24 條第 1 項第 1 句規定參照）。從而，推計課稅不僅具有證據方法以認定事實的稽徵程序法性質，作為證據方法，本屬自由證明程序（Freibeweisverfahren）的一環，同時因為屬於稅基計算之方法，在劃定稅捐計算基礎（課稅基礎）的範圍，故而也具備稅捐實體法規範的性質。作為程序法規範，是因推計本來就是一種認定事實的證據方法；作為實體法規範，則是因為這種推估計算的結果，將成為課稅之稅捐計算基礎（稅基）的一部分。據此而言，關於推計之規範，在依法課稅原則下，必須符合法律保留原則，依據司法院歷年來解釋之意見⁶³，即必須以法律或法規命令的方式加以規範，而不能單純以行政規則，尤其是以屬於事實或證據認定性之行政規則（行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款規定）而逕自依據職權加以制訂。換言之，稅捐稽徵機關對於納稅義務人所為之推計課稅的方法與計算，必須有稅捐法律明文或法律授權規定為其規範基礎，才能滿足依法課稅原則的法治國要求。

由於推計課稅係屬非以直接證據方法，採用間接證據，以為計算納稅義務人之稅捐基礎的所得額或銷售額的方式，因此在證明度（Beweismaß）上，學說認為係採用比「一般證明度」（Regelbeweismaß）⁶⁴，此即「所有具理性且能對生活事實作概觀之人，對此一結果均不會

⁶³ 包括司法院釋字第 248、257、345、346、397、394、402、565、597、619、620、622、706 號解釋。大法官解釋文通常為，「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、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之」。

⁶⁴ 一般證明度之說明，請參見 Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 22 Rn. 189.

感到有所懷疑」(kein vernünftiger, die Lebensverhältnis klar überschauender Mensch noch zweifel)程度稍低而屬「最大可能之蓋然性」(größtmögliche Wahrscheinlichkeit)的證明度⁶⁵。

三、推計程序應適用之指導原則、推計範圍與方法

(一) 推計程序應適用之指導原則

作為推估稅捐基礎之計算方法，如前所述，本為依據證據資料以為課稅事實尤其是所得額或銷售額之計算或認定的方法，因此，推計課稅在本質上，即應盡量接近於取得所得者或營業人在經驗法則(Erfahrungssätze)下，一般所可能獲得之所得額或銷售額為基準。

司法院提及推計課稅之解釋，當推釋字第 218 號。依據該號解釋，指出適用推計課稅之方法，「應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則」、「以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符」。換言之，客觀合理並符合實際狀況，才能維持租稅公平，反之則難切近實際，有失公平合理性。

繼之，在營業稅之推計課稅方面，司法院大法官在釋字第 248 號解釋中提及「推計銷售額據以課稅，以簡化對於小規模營業人之課稅手續，既已兼顧不同地區之不同經濟情形，以期切合實際……符合租稅公平原則」。因此切合實際以符合租稅公平原則，同樣是營業稅進行推計銷售額時的最高指導原則。

又回到所得稅，在司法院釋字第 361 號解釋中提及，系爭函「核定七十六年度臺北市個人出售房屋交易所得，按房屋稅課稅現值百分之二十計算，係經斟酌年度、地區、經濟情況所核定，並非依固定之百分

⁶⁵ 最大可能蓋然性之說明，請參見 Scer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 207, § 22 Rn. 190，至於德國實務之見解，可參見 BFH BStBl. 93, 594; 89, 620; 86, 721。

比訂定，符合本院釋字第218號解釋之意旨，與憲法並無牴觸」，換言之，「參照當年度實際經濟情況及房屋市場交易情形擬訂」，「斟酌年度、地區與經濟情況而核定之所得額標準」，符合釋字第218號解釋要旨，並符合憲法要求。

在釋字第422號解釋中，司法院大法官指出「行政院……函，關於承租人全年家庭生活費用之核計方式，逕行準用臺灣省（臺北市、高雄市）辦理役種區劃現行最低生活費支出標準計算審核表（原役種區劃適用生活標準表）中，所列最低生活費支出標準金額之規定，以固定不變之金額標準，推計承租人之生活費用，而未斟酌承租人家庭生活之具體情形及實際所生之困窘狀況，難謂切近實際，有失合理，與憲法保護農民之意旨不符，應不再援用」，換言之，以固定不變之金額標準推計承租人生活費用者，「未斟酌承租人家庭生活之具體情形及實際所生之困窘狀況，難謂切近實際，有失合理」。

綜合以上共四號之司法院解釋見解所述，推計課稅之方法應符合客觀合理性、符合經驗法則，切合實際狀況與具體情形。在德國，對於適用稅捐通則第162條規定推計課稅之方法，亦同樣認為應符合客觀合理性的要求⁶⁶。

（二）推計之範圍

在我國稅捐制訂法中，有關推計課稅之範圍，分別有所謂「個別推計」與「全部推計」這兩種類型。首先，依照所得稅法第27條規定：「（第1項）營利事業之進貨，未取得進貨憑證或未將進貨憑證保存，或按址查對不確者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最低價格，核定其進貨成本。（第2項）營利事業之銷貨，未給與他人銷貨憑證，或

⁶⁶ 參見 Rüsken, a.a.O. (Fn. 53), § 162 Rn. 37. 同時可以參考德國實務見解 BFH BStBl. 79, 149; 86, 226; 93, 594; 04, 25; 08, 933.

未將銷貨憑證存根保存者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最高價格，核定其銷貨價格」，及加值型及非加值型營業稅法第 17 條規定：「營業人以較時價顯著偏低之價格銷售貨物或勞務而無正當理由者，主管稽徵機關得依時價認定其銷售額」，由於這兩個條文規範，均是納稅義務人在個別銷售或經濟活動中，未盡其應盡稽徵協力義務，因此以個別銷售在當地當時的市場價格作為推估計算標準者，此即「個別推計」（*individuelle Schätzung*）或稱「部分推計」（*Teilschätzung*）；後者，例如所得稅法第 83 條第 1 項之規定：「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」，此為我國所得稅法上之全部推計（*Vollschätzung*）或稱為一般推計（*Generelle Schätzung*）的規範。從個別推計、一部推計到全部推計，在核實課稅與比例原則之適用下，自然應依據個案具體情形，按納稅義務人未盡稽徵協力義務之具體範圍，是否為可分的營業或者經濟活動，採取對於納稅義務人為最小干預之個別推計、一部推計而到最大範圍的全部推計為止。

在上述法定之推計範圍中，當納稅義務人違反稽徵協力義務而未開立或者取得憑證或者保存憑證時，依據所得稅法第 27 條之規定，係將未給與憑證之收入按照當地當時之市場價格中的「最高價」，未取得憑證之成本費用，則是按照當地當時之市場價格中的「最低價」，作為計算標準。這反映出推估計算，除以市場價格為計算基準，因此符合前述司法院解釋所要求之推計課稅必須客觀合理、符合經驗法則、切合實際狀況與具體情形等要求以外，還包含著「違反義務者禁止獲利」的基本思想（收入從高計、成本費用從低算）。在德國財稅法院判決中，對該國稅捐通則第 162 條所規定之推計課稅方法，經常引用該國民事訴訟法第 444 條規定，指出所謂「證據破壞者」（*Beweisverderber, Beweisvereitler*）的概念，亦即，證據破壞者不應可以從其證據破壞之

行為中獲得利益 (Dem Beweisverderber soll aus seinem Verhalten kein Vorteil erwachsen)，禁止納稅義務人從協力義務違反中獲利 (Verbot der Prämierung einer Mitwirkungsverweigerung)⁶⁷，以理解有關推計課稅的意義。換言之，因納稅義務人未盡協力義務，使稅捐稽徵機關因此依據職權調查亦欠缺對於全盤課稅事實具有適當瞭解之可能性者，只要稅捐稽徵機關不是為了對納稅義務人進行懲罰而刻意予以高估的話，容許稅捐稽徵機關可以用推計框架中之較高門檻 (der obere Rand des Schätzungsrahmens)，使納稅義務人因此處於相對為不利益的負擔。易言之，稅捐稽徵機關以客觀上顯然高過市場調查結果中之最高價，據以計算納稅義務人因為營業所能獲得的收入，以客觀上顯然低於市場調查結果中之最低價，據以計算納稅義務人所必須支付之成本或費用者，包括稅捐稽徵機關在納稅義務人違反協力義務之時，竟逕自剔除納稅義務人申報營業所必須支出之全部成本費用者，此即屬不被容許之「懲罰性推計」(Strafschätzung)，換言之，帶有懲罰性意味之懲罰性推計課稅，具有處罰性質。學理上所能容許之推計課稅，僅有依市場調查結果中之客觀上為最高價者，據以推估計算納稅義務人因為營業所能獲得之收入，以市場調查結果中客觀上最低價者，據以推估計算納稅義務人因為營業所必須支付之成本費用，此為使納稅義務人處於相對不利益而可被容許的推計課稅⁶⁸。本條規定，因此可說與民法第 200 條第 1 項規定若未定品質者給付中等品質物之思維邏輯有所不同，充分展現出稅捐實務上開「違反協力義務者禁止獲利」的基本思想，從而，推計課稅雖是對於納稅義務人因此造成相對為不利益的稅捐負擔，但並不應該認為推計課稅因此而具有制裁或者非難納稅義務人行為的意義在內。

⁶⁷ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 208, § 22 Rn. 190; Seer, a.a.O. (Fn. 44), § 162 Rn. 6. 另可參考德國實務見解 BFH BStBl. 89, 462, 464; 92, 128, 131; 93, 259; 94, 591; 99, 481, 482.

⁶⁸ Rüsken, a.a.O. (Fn. 53), § 162 Rn. 38. 另我國文獻亦可參見陳清秀，推計課稅之研討，同註 2，頁 203。

從「違反義務者禁止獲利」這個「證據破壞者」角度，即可充分理解為何我國同業利潤標準之「淨利率」在稅捐實務上，訂的會比「擴大書審純益率」或者是「一般所得額標準」為高的道理，蓋同業利潤標準應該是前述所得稅法第 27 條規定之放大版的「收入從高計、成本費用從低算」的適用，亦即反映同業在經營同樣事業時所能獲得的「最佳經營成果」⁶⁹。換言之，當納稅義務人所提供之帳簿與憑證資料，在現實上根本完全無法勾稽，或者納稅義務人並未提供任何帳簿與憑證資料以供查核時，在稅捐稽徵機關可以證明納稅義務人有經營事業之基礎事實的前提下，依照所得稅法第 83 條第 1 項規定計算之同業利潤標準，本來就是將業者經營以市場調查結果中之「全部範圍」的「收入從高計」，以市場調查結果中之「全部範圍」的「成本費用從低算」為原則，因此而得到的「最佳經營成果」。學說或實務上，因此或有認為同業利潤標準之適用，較擴大書審之純益率或一般所得額標準為高者，就逕自

⁶⁹ 有關同業利潤標準是否為「最佳經營成果」之運用的討論。或認為，同業利潤標準如果採取「最佳經營成果」之運用方式，是否仍符合「客觀合理性與經驗法則」？以及，本文究竟根據何種「實證根據」可以認定，現行同業利潤標準僅屬於「最佳經營成果」的運用，而非懲罰性標準。作者已經在文章中提及有關客觀合理性與經驗法則的問題，在此不再贅述。至於，我國實務上推計課稅之運用，依據所得稅法第 80 條第 4 項規定，係徵詢各該業同業公會關於所得額標準之意見而訂定。當然，理論上若要反應「同業利潤標準」，作為企業之「最佳經營成果」者，其實不應該是詢問公會的書面表示意見，應該是以稅捐稽徵機關在過去一段期間中，就各業實際調查所得額的經營結果作為基準，始為妥當。可以想見，以書面詢問公會有關所得額為標準者，理論而言將會偏低，因此勢必不足以反應業者真正「最佳經營成果」。正因如此，稅捐實務上就會出現，當景氣好時，業者往往賺取比按「同業利潤標準」淨利率計算所得額更高利潤，當然就樂得讓稅捐稽徵機關逕自以上開號稱為「最佳經營成果」來作為課稅基準。除參照本文說明以外，另可參見陳清秀，推計課稅之研討，同註 2，頁 203，同樣指出：「推計課稅固然不應有懲罰性的推計結果，但在稅捐義務人違背其協力義務，致須推計課稅時，為免其違背義務反而比依規定履行協力義務者獲得更多稅捐利益，應容許稽徵機關在推計的合法限度（推計可能性範圍內），可以從高核定收入，或從低核定成本費用以保全稅捐」，可為參照。關於行政程序與行政事實調查中，相對人有關協力義務之違反，使行政機關有權將此情形列入斟酌考量之討論，可以參見，蕭文生，同註 2，頁 150-153；劉建宏，當事人協力義務與稅捐稽徵機關舉證責任之衡平，當代財政，第 17 期，頁 28-38，2012 年 5 月。

認為具有懲罰的意義⁷⁰，應有誤解。被容許之推計課稅，是以市場調查結果中之最高價計算收入，以市場調查結果中之最低價計算成本費用，因此只要是在市場調查結果範圍內者，評價上依然符合推計課稅之「客觀合理性」與「經驗法則」。不被容許之懲罰性的推計課稅，則是指稅捐稽徵機關以市場調查中「客觀上並不存在」的高價，認定納稅義務人因為營業行為所獲得的收入，以市場調查結果「客觀上並不存在」的低價，認定納稅義務人因為營業行為所支付的成本費用，因此如果稅捐稽徵機關在納稅義務人違反稽徵協力義務的時候，不僅以客觀上並不存在之低價認定成本費用，甚至是逕自剔除銷貨之全部成本費用者，此即屬於懲罰性的推計課稅，應屬於不被容許之推計課稅行為。

由於推計課稅並無懲罰或非難納稅義務人之意義，也因此，稅捐實務上倘若同時適用違反稽徵協力義務之推計課稅與對納稅義務人因違反稽徵協力義務而處以行為罰或漏稅罰者，並無「一行為被二次不利益

⁷⁰ 不同之見解，參見李惠宗，同註 2，頁 186；楊保安，所得稅法推計課稅法律問題之研究，東海大學法律學研究所碩士論文，頁 181-182，2006 年；陳太正，所得稅推計課稅及稅務爭訟之研究，國立中正大學會計資訊與法律數位學習碩士在職專班碩士論文，頁 69、104、128，2011 年；木笑瑞，租稅資訊之保障與納稅人資訊自決權之研究——以租稅資訊之蒐集、傳遞與交換為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 105，2016 年；林敬超，推計課稅及其裁罰問題研究——以稅捐債務法、稅捐處罰法二元論為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，頁 73，2015 年；吳承祐，稅法上協力義務與推計課稅合理性之研究，國立中興大學科技法律研究所碩士論文，頁 113，2018 年；黃士洲，借鏡韓國思考臺灣納稅人權利保護制度之興革，月旦財經法雜誌，第 27 期，頁 9-10，2011 年 12 月，註 15 以及頁 10 以「懲罰性的推估標準」稱之，並認為「納稅義務人拒絕履行協力，致稽徵機關不得不推計課稅者，既有行為罰規範者，本不應再附加其他懲罰效果」，稱為「懲罰性同業利潤標準」。不僅如此，實務上，最高法院 97 年台上字第 2062 號民事判決，同樣表示「依所得稅法第七十九條及第八十三條規定，乃納稅義務人未依規定期限辦理結算申報，或已依規定期限辦理結算申報，於稅捐稽徵機關進行調查時，通知提示有關各種證明所得額之帳簿、文據，而未依限提示時，稽徵機關得憑查得之資料或同業利潤標準核定其所得額之依據。可見同業利潤標準係屬『推定』之課稅方式，其所訂利潤通常似均偏高，並兼具懲罰性質」，可為參照。

評價」(Doppelverwertung)、違反「重複處罰禁止」⁷¹，或是牴觸司法院釋字第 503 號解釋所闡述之「一行為不二罰」法治國原則的問題。臺北高等行政法院在 104 年度訴字第 1788 號判決即指出：「所得稅法第 83 條所謂未提示，兼指帳簿文據全部未提示，或雖提示而有不完全、不健全或不相符者，均有其適用。因依查得資料或同業利潤標準核定所得額，並非懲罰未履行協力義務之租稅義務人，納稅義務人無故拒絕履行協力義務，僅稽徵機關可以參酌進行調查的根據受限制，必須稽徵機關無其他方法可調查課稅資料時，始得依同業利潤標準核定，並非謂納稅義務人未提示帳簿文據，稽徵機關僅得依同業利潤標準核定」，可為參考。

(三) 推計之方法

理論上，作為事實認定方式之推計，並不以上述稅捐制訂法規範所定的推計方法或標準為限，只要是符合前述司法院解釋所稱之客觀合理性、符合經驗法則，切合實際狀況與具體情形者，均應可以為推計之方法。學理上，可以採行作為計算課稅基礎的推計方法，如同在移轉訂價中，包括同一商品之成本費用加價法，此即前述大法官在釋字第 248 號解釋中所稱的「費用還原法」，同一商品之利潤可比較法，同類商品之利潤可比較法，以及可被稱為「外部事業比較法」(äußerer

⁷¹ 相反見解，葛克昌，同註 37，頁 81。氏在該處，稱行為人借用他人名義而為房屋買賣交易，藉以分散個人綜合所得總額並且據以降低累進稅率之適用與稅負者，係誤將規避行為當作逃漏稅行為而加以制裁，且實務上又依照推估而核定漏稅額，應視為「雙重不利」。本文認為，納稅義務人借名而分散所得之行為，實際本就應為逃漏稅捐行為，並非稅捐規避，稅捐稽徵機關在移請司法機關追訴納稅義務人所涉及之逃漏稅捐行為外，另又依推計課稅而核課稅捐者，這種情形並非雙重不利，蓋因前者屬制裁處分或刑事制裁，後者則為不利納稅義務人之核課處分、干預處分或者侵益處分，兩者並非屬同一性質之不利益或惡害、制裁等。

Betriebsvergleich)⁷²之同地區同類業者的利潤比較法，我國之同業利潤標準則應該是全國地區之同類業者的利潤比較法。除上述各種以他人之經營成果作為比較基準以外，學理上有關推計課稅方法，尚有所謂之「內部事業比較法」(innerer Betriebsvergleich)⁷³，亦即以同一納稅義務人依其去年申報所得資料的「去年比較法」(Vorjahrvergleich)，或者依照其過去數年當中申報之所得稅資料，或者經驗上此類營業活動業者所獲所得資料，據以計算並推估其在今年因為欠缺相關之證據資料所得以計算的所得額，這是以納稅義務人自己之過去的經營成果作為推估計算的基準。由於推計課稅之結果，成為納稅義務人應負擔之稅捐計算基礎的範圍，此部分涉及到稅捐實體法的規範，也是依法課稅原則適用的範圍。從而，解釋上似乎應將所得稅法第 27 條所規定之當地當時市價比較法，與同法第 83 條第 1 項所規定同業利潤比較法，將上述兩種計算方法以外之推計方法，理解為所得稅法第 83 條第 1 項中所規定之「其他查得資料」，使其具有法規範適用上的合法性。依據納稅者權利保護法第 14 條第 3 項之規定：「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之」，課予稅捐稽徵機關應選擇個案中合適之推計方法，而有合義務裁量權限(nach pflichtgemäßem Ermessen)限制，稅捐稽徵機關即應依據職權採用上述數種可能計算方法，以為推計課稅。

四、事後之協力行為對於推計課稅適用的影響

稅捐實務上存在著關於納稅者之事後協力行為，是否因此影響先前有關推計課稅之適用與其法律效果的爭議問題，即稅捐稽徵機關因納稅義務人未盡稽徵協力義務而依法為推計課稅者，是否容許納稅義務人在

⁷² 外部事業比較法之說明，請參見 Seer, a.a.O. (Fn. 44), § 162 Rn. 55. 我國文獻，請參見陳清秀，推計課稅之研討，同註 2，頁 204。

⁷³ 內部事業比較法之說明，請參見 Seer, a.a.O. (Fn. 44), § 162 Rn. 58. 我國文獻，請參見陳清秀，推計課稅之研討，同註 2，頁 203-204。

推計課稅程序後，補提課稅事實相關之證據資料，要求稅捐稽徵機關應該予以核實認列課稅？相反的，在納稅義務人違反稽徵協力義務之情形下，雖一方面容許稅捐稽徵機關依法而為推計課稅，但另一方面稅捐稽徵機關仍得繼續依據職權而為證據調查，倘若發現納稅義務人有比推計結果更高之稅額的應稅事實時，可否據以為對於納稅義務人在結果上比推計更不利益的處分決定？

針對前述第一個議題，司法院釋字第 660 號解釋文指出，「財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅字第八九〇四五七二五四號函，就加值型及非加值型營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款有關如何認定同法第五十一條第三款漏稅額之規定，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牴觸」，認為納稅義務人在該管之稅捐稽徵機關查獲納稅義務人涉有短漏報銷售額行為後，納稅義務人始提出的進項稅額憑證，依據財政部上開函示，並不准其扣抵銷項稅額，認為符合既有之營業稅法規範的意旨，尚未違反依法課稅原則。同樣地，依據司法院釋字第 700 號解釋指出，就納稅義務人實質從事營業行為，但未辦營業登記，並因此而短漏營業稅申報繳納稅額者，關於其所漏稅額之認定，不許納稅義務人以查獲事後提出之進項稅額憑證據以為扣抵者，認為「符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸」。足見稅捐實務上包括司法院解釋在內均認為，納稅義務人事後之協力行為，對於先前因為違反稽徵協力義務而為推計課稅的適用與其法律效果，並不產生任何的影響。對此實務所

採見解，學說上則有批評意見，認為推計課稅目標本在實踐核實課稅，應容許納稅義務人在一定條件下可以提出反證推翻之⁷⁴。然而，推計課稅實際僅為不利益處分，並非制裁，因此理論上似無須斟酌，納稅義務人對於協力義務之未能遵循，是否存在主觀上的可否歸責事由。換言之，只要納稅義務人在客觀上有營業事實，卻在現實上未能提出營業相關帳冊簿據，以為稅捐稽徵機關之核實課稅依據者，依法即有推計課稅的適用。若納稅義務人嗣後提出確實屬證明其應稅所得額或營業額事實之帳冊或簿據者，理論上應不影響稅捐稽徵機關依法而為推計課當時之行政處分的合法性，只是因為納稅義務人事後所提出對其有利之證據資料，故實務上似乎應該由納稅義務人依行政程序法第 128 條申請程序再開規定，以使稅捐稽徵機關重新做成對於納稅義務人有利結果的行政處分為妥。若納稅義務人已經就前此之推計課稅的行政處分提起行政救濟程序，正在救濟程序進行中，本文以為，在法院之事實審言詞辯論終結前，仍應使其有機會得以提出為正確核課稅捐之事實與證據資料者，較為妥當。

對於前述第二個議題，在納稅義務人並未履行協力義務，稅捐稽徵機關雖可依法而為推計課稅，但如前所述，仍應負有職權調查證據原則，故而依據職權調查之結果，倘若發現有比推計結果更高之稅額的應稅事實時，實務上係依據稅捐稽徵法第 21 條第 2 項之規定為補稅處分，而與先前所為課稅處分處在併存的狀態。為節制國家對於納稅義務人之課稅權限行使的期間，稅捐稽徵法第 21 條第 1 項乃設有「核課期間」的規定，換言之，稅捐稽徵機關對於納稅義務人有關課稅事實與證據資料的調查，命為補稅處分之期限，並不得逾越上開法定期間。

依據以上說明，討論在本文前言中所提出，圍繞有關協力義務違反

⁷⁴ 參見葛克昌、馮嵩巖，事實審可否提出反證推翻推計——最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決，月旦裁判時報，第 76 期，頁 41-46，2018 年 10 月。

與推計課稅的相關問題，納稅義務人因違反協力義務，並不意味稅捐稽徵機關即無庸再行依據職權調查，得逕自認定或甚至是否認並且剔除納稅義務人所主張卻未能提出有效憑證以為證明之交易成本費用的支出，蓋稅捐稽徵機關仍有義務進行職權調查，僅在經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，始依法得為推計。現實上，在我國稅捐制訂法，推計課稅僅為其中一種法律效果的立法選擇而已。推計並不包括前提基礎事實例如稅捐客體的推計，僅限於所得額或者銷售額等屬於稅基事實的認定。關於推計方法之選擇，無論是外部推計法或者內部推計法，均應符合客觀合理性與經驗法則。推計課稅之範圍，則可以為一部推計，例如僅就個別未能取得有效憑證之收入或者成本費用，按照市場調查結果，以「收入從高算、成本費用從低計」而進行稅基的推計，倘若納稅義務人全部之帳載與憑證無法相互勾稽時，稅捐稽徵機關得為全部稅基範圍的推計，此即我國稅捐實務上最常見，按照同業利潤標準作為推計課稅的基礎。基於推計課稅之補充性，本文認為，倘若實務上徵納雙方可以進行以稅務協商為名之事實認定協議的程序者，應優先於推計課稅規定而適用，但倘若雙方事實上無法達成認定事實協議者，即得依法而適用推計課稅。屬於外部推計法之同業利潤標準，性質上應屬於放大版的所得稅法第 27 條之規定，意即「收入從高算、成本費用從低計算」，從而以同業經營同樣業務行為所能獲得的「最佳經營成果」為基準。因此縱使同業利潤標準之淨利率，通常比同業中規模較小者所適用之擴大書審純益率及一般營利事業所得額的標準為高，但並不因此而具有懲罰或制裁納稅義務人，因不遵守稽徵協力義務的意義在內。這是基於「證據破壞者」之原理而產生的「未盡協力義務者禁止獲利」原則的適用。倘若稅捐稽徵機關以客觀上顯然高過市場調查結果之最高價而認定收入，以客觀上顯然低於市場調查結果中之最低價而認定成本費用，甚至逕自剔除納稅義務人申報為營業所必須支出之全部成本費用者，此即屬具有懲罰性質而不應被容許之「懲罰性推計」，兩者概念有所不同。從

而，稅捐稽徵機關按同業利潤標準向納稅義務人進行推計並命補繳稅款者，同時卻又對納稅義務人因違反稽徵協力義務而予裁罰者，並不構成納稅義務人因同一違反協力義務行為，卻受到兩次不利益或重複處罰的評價，不因此而有所牴觸法治國「重複處罰禁止原則」(das Prinzip des Doppelbestrafungsverbot)，即「一行為不二罰」(ne bis in idem)的原則問題。納稅義務人根據目前稅捐與司法實務之見解，無法以其事後的協力行為，影響先前已因違反稽徵協力義務而為推計課稅的適用與法律效果。現實上，容許稅捐稽徵機關在對於違反協力義務之納稅義務人進行推計課稅外，仍依據職權而進行課稅事實的證據調查，一旦獲悉比推計結果為更不利益的課稅事實時，依據現行實務作法，仍得在核課期間內，以補稅處分而命納稅義務人補繳稅款。

五、小結：納保法第 14 條第 2、3 項規定的意義與修正建議

2016 年制訂之納保法第 14 條的規定，應具有修正或補充原先既有稅法中有關推計課稅之相關規範的功能。以全部推計之所得稅法第 83 條第 1 項規定為例而言，法條規定：「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」，本條規定在納保法第 14 條施行以後，應理解為納稅義務人應提示，卻未提示各種證明所得額之帳簿文據者，「稅捐稽徵機關對於課稅基礎事實」，仍應依據職權調查證據，「經調查仍不能確定或調查費用過鉅時」，「為維護課稅公平原則」，得依職權與納稅義務人進行事實認定協議，若仍不可得時，即「得推計課稅」。推計之範圍，從所得稅法第 27 條規定之個別推計、一部推計，直到所得稅法第 83 條第 1 項之按查得資料或同業利潤標準而為推計課稅。

在推計課稅程序中，納保法第 14 條第 2 項規定：「稅捐稽徵機關

推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序」，係指推計課稅之方法，應該符合客觀合理性、符合經驗法則，切合實際狀況與具體情形。至於推計之方法，依據納保法第 14 條第 2 項規定，係採取所謂「適切之方法為之」。作為推計之方法，學理上可分為外部推計法與內部推計法，所謂外部推計法係指，各別商品在當時當地市場上價格，這些包括同一商品之費用加價法（成本加價法、費用還原法）、同一或同類商品之利潤可比較法，或者與經營同樣事業內容之同地區同業利潤比較法與全國的同業利潤比較法等，均可為計算所得稅基的依據。稅捐稽徵機關除依照推計之補充性，應可以優先採用與納稅義務人達成稅捐事實認定協議方法以外，依據納保法第 14 條第 3 項之規定，「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之」，亦即稅捐稽徵機關應以合於義務的裁量，在個案中選擇最適切、貼近實額之計算方法以為推計課稅。由於本條第 2 項與第 3 項規定同屬推計課稅方法，因此可合併在一項條文中規範，依據本文前開對於本條第 1 項與第 2 項規定的修正建議與立法體系，在此建議本條之第 3 項文字修改為「稅捐稽徵機關依據第一項規定為推計課稅時，應斟酌具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序，選擇最能切近實額之方法為之」。

肆、違反稽徵協力義務之制裁

一、稽徵協力義務違反之制裁規範的類型

在我國稅捐制定法中，關於納稅義務人違反稽徵協力義務，對其施以制裁之規範，主要類型可以分成屬於行政罰之行為罰、漏稅罰與屬於刑事罰的逃漏稅捐罪等。依司法院釋字第 356 號解釋理由書之說明指出「違反稅法之處罰，有因納稅義務人逃漏稅捐而予處罰者，此為漏稅罰；有因納稅義務人違反稅法上之作為或不作為義務而予處罰者，此為

行為罰」。至於，逃漏稅捐罪則是指稅捐稽徵法第 41 條以下的刑事罰規定，與此相關連者，包括稅捐稽徵法第 42 條、第 43 條與第 47 條規定。

在本文貳、一中提及稅捐稽徵協力義務之分類標準，可依照時間流程而為稽徵協力義務之內容的區分。這些按觀察經濟活動或營業活動之時間進程而為行為義務內容類型的區分，包括實質營業前或進行中之稅籍登記義務（加值型及非加值型營業稅法第 28 條規定參照）、記帳與保存帳簿之義務（所得稅法第 21 條第 1 項、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 2 條至第 4 條規定參照）、收取、開立與保存憑證的義務（稅捐稽徵法第 11 條、稅捐稽徵機關管理營利事業會計帳簿憑證辦法第 26 條、第 27 條規定參照）、申報繳納稅款義務（所得稅法第 71 條、加值型及非加值型營業稅法第 35 條規定參照）、提示帳簿文據義務（所得稅法第 83 條第 1 項規定參照）、配合調查與到達辦公場所備詢義務（所得稅法第 84 條第 1 項規定參照）等。

按照這種時間流程而為納稅義務人之稽徵協力義務的區分，實益主要表現在稅捐制訂法上對於納稅義務人因為違反協力義務之行為而進行責罰規範類型的劃分。首先，學說上稱之為行為罰的責罰規範，主要是針對納稅義務人在已經實際開始其營業或經濟活動之後的初始階段，此時納稅義務人本應依照相關稅法規定而為必要之稽徵協力義務，卻違反規定而未為之。這些行為義務之內容，主要是由稅法規範或者授權命令所規定之法定稽徵協力義務所組成，包括應辦理稅籍登記、應按照類別而設置必要帳簿，應取得發給及保存相關營業或交易之憑證文據資料等。此時就納稅義務人有關之稽徵協力義務的違反，必須在現實上尚未出現短漏稅款危險的結果為其前提。以在我國依法由納稅義務人自行申報稅捐，例如所得稅、土增稅、遺產稅、贈與稅或營業稅，納稅義務人在依法進入應申報稅捐時期以後，應申報而未為申報，或者給予延長申報期限而未於期限內申報，或者已申報卻為虛偽不實申報者，此時

即為納稅義務人著手實施之時點（Zeitpunkt der Ausführungshandlung）⁷⁵，在現實上即可能會發生稅款短漏的危險。換言之，在納稅義務人應申報而現實上未為申報，或者已經申報卻為虛偽不實或為短漏稅款之數額的申報者，屬於納稅義務人之行為著手階段的實施，著手實施以前之初始階段，對於納稅義務人因為違反稅法規定而未為必要之作為的制裁，此即所謂之行為罰，在納稅義務人進入著手實施階段以後，因此等違章行為已可能出現短漏稅款的危險結果，對於此等違章行為與因此而產生短漏稅款的結果而予以制裁者，即所謂漏稅罰。行為罰與漏稅罰之分野，因此在需要由納稅義務人自行申報稅捐類型中，是以稅捐申報期間之屆滿時，納稅義務人是否應為申報而未為申報，或者已經申報而為虛偽不實或短漏稅款數額的申報為分界，在此前階段的義務違反行為，屬於行為罰制裁規範應適用對象，在此之後階段的義務違反行為，屬於漏稅罰制裁規範適用對象。從此一角度而言，行為罰乃是（短）漏稅罰乃至於性質上屬於更嚴重之逃漏稅捐罪「預備階段」的制裁法規範，行為罰與漏稅罰乃至於逃漏稅捐罪彼此間應受制裁對象行為，性質上處於稅捐稽徵程序之前階段與後階段的關係。在德國，稅捐通則第 379 條至第 382 條所規定稅捐危害行為（Steuergefährdung）罰，學說上即指出此種行為罰，應屬同法第 370 條逃漏稅捐（Steuerhinterziehung）罪與第 378 條規定之輕率短漏稅（Leichtfertige Steuerverkürzung）罰的預備行為（Vorbereitungshandlungen）的裁罰⁷⁶。

⁷⁵ 德國稅法學界文獻可參 Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 23 Rn. 100; Markus Jäger, in: Franz Klein (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, 2016, § 370 Rn. 195, 235; 實務界意見則可參 BGH v. 12.6.13 - 1 StR 6/13, wistra 2013, S. 430.

⁷⁶ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 23 Rn. 100; Jäger, a.a.O. (Fn. 75), § 370 Rn. 235.

二、違反稽徵協力義務之推計與制裁的適用及其量罰關係

（一）推計課稅之補繳稅款與按所漏稅額的裁罰

推計課稅儘管造成納稅義務人負擔之不利益，如前所述，這只是基於「證據破壞者」法理，違反義務者禁止從其違反義務行為中獲利原則的適用而已，並不具有懲罰或非難的意思，從而，倘若納稅義務人因違反稅捐稽徵協力義務行為，另因稅法相關規定而因此受到制裁者，推計與該等制裁彼此間，並不構成一行為而受二次處罰或重複惡害評價的問題。只是，稅捐稽徵機關按照推計課稅而命納稅義務人補繳稅款，實務上往往也同時對於違反協力義務之納稅義務人，發出按「所漏稅額」或者按「補徵稅額」為基準計算的裁罰處分，因此兩者之間特別是補繳稅款與裁罰時作為量罰基準的數額，因此成為稅捐實務上重要且必須加以關注討論的議題。

按在我國稅捐稽徵程序法與各稅法有關稅捐稽徵程序之法律規範中，設有許多對於納稅義務人因違反稽徵協力義務而施以制裁的規範。例如，稅捐稽徵法第 44 條規定：「（第 1 項）營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。（第 2 項）前項處罰金額最高不得超過新臺幣一百萬元」，這本屬典型之行為罰的規定，但法律效果依照前開規定係以憑證「經查明認定之總額」，為裁罰時的基準；至於，所得稅法第 110 條第 1 項規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而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」，以及同條第 2 項規定：「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」，後兩者，則屬典型之漏稅罰的規定。由於依照上述之漏稅罰規定，是以「所漏稅額」或按「補徵稅額」依一定倍數而為處罰，因此在現實上就會產生，稅捐稽徵機關在查獲納稅義務人未依照規定而申報繳納稅款時，一方面按照推計課稅，命納稅義務人補繳稅款，同時也對納稅義務人按照「所漏稅額」或者「補繳稅款」，作為計算對於納稅義務人因為違反協力義務之裁罰，劃定上限（一定倍數以下）或者上下限倍數兼具（一定倍數以上、一定倍數以下）之處罰界限的準據。

（二）實務見解

以推計之結果命納稅義務人據以補繳稅款，同時逕自以此為計算基礎，作為對納稅義務人因違反協力義務而依法應處以所漏稅罰的裁罰基準，在我國稅捐實務上向來採取此種見解。

按依據最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議指出，「決議：採乙說，決議文如下：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。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」，可為參考。

（三）本文見解

陳清秀教授在其論文「推計課稅與處罰」中⁷⁷，針對我國實務上稅捐制定法應處漏稅罰之規定，作出兩種類型型態的劃分，分別為按「核定應納稅額」或應照「補繳稅額」處以倍數之罰鍰，以及按「所漏稅額」處以倍數罰鍰，前者情形，由於以課稅處分確定後按所核定應納稅額作為處罰之基礎，於此依課稅處分確定後具「構成要件效力」理論，受理救濟法院自不得獨立認定應納稅額而為處罰基礎。反之，第二種類型處以「所漏稅額」一定倍數之罰鍰者，由於立法者並未規定僅能依課稅處分所定之稅額加以處罰，因此在解釋上較有空間，而可採用德國通說見解，認為法院在審理稅務違章處罰事件中，不應受稅捐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，應本於自由心證確認違規事實，本於職權而確認所漏稅額進行處罰之裁判⁷⁸。

本文贊同陳教授上述論文中所持意見之見解，並進一步說明本文依據理由如下。關於上述第一種類型之漏稅罰規定，由於文義解釋有其界限，因此對於實務上逕自按照「應納稅額」或者「補繳稅額」，處納稅義務人漏稅罰鍰之制定法規定，例如所得稅法第 110 條第 2 項、第 3 項係按照「補徵稅額」、遺產及贈與稅法第 44 條按照核定「應納稅額」、所得基本稅額條例第 15 條第 2 項係按照「補徵稅額」、貨物稅條例第 32 條係按照「補徵稅額」、娛樂稅法第 14 條第 1 項則係按照「應納稅額」為處罰等規定，在法治國原則與依法裁判前提下，實務上僅能容

⁷⁷ 陳清秀，推計課稅與處罰，同註 2，頁 235-246。

⁷⁸ 陳清秀，推計課稅與處罰，同註 2，頁 238-239。

許透過司法院進行規範違憲審查的方式，在宣告系爭條文規定違憲後，才能使受訴法院分別按推計結果所認定應納或補繳稅款，與按照稅捐制裁法所認定應處漏稅罰的裁罰基準脫勾。如果屬於第二種類型之漏稅罰規定，例如所得稅法第 110 條第 5 項、第 110 條之 2 第 1 項、遺產及贈與稅法第 45 條、第 46 條、加值型及非加值型營業稅法第 51 條第 1 項、所得基本稅額第 15 條第 1 項、證券交易稅條例第 9 條之 2、期貨交易稅條例第 5 條第 1 項、房屋稅條例第 16 條、特種貨物稅及勞務稅條例第 22 條第 1 項、第 2 項、第 23 條係按照「所漏稅額」處以罰鍰規定，實務上即有可能由受理救濟程序之法院，依據職權而為事實調查以為判斷裁罰基準之「所漏稅額」的基礎。

以個別推計為例，補繳金額是以納稅義務人分別在進貨與銷貨時，收入從高計、成本費用從低算，因此是以當時當地市場中，納稅義務人因該筆銷進貨行為因此所能獲得的「最大價差」為基準（所得稅法第 27 條規定參照），非以納稅義務人在市場中因各別之銷貨與進貨實際所賺得的真實價差為準。以總額推計為例，這是以同業經營之「最佳經營成果」（所得稅法第 83 條第 3 項規定參照）據以推估納稅義務人經營所獲利潤，證明度僅為「最大可能之蓋然性」（größtmögliche Wahrscheinlichkeit），亦即，推計課稅所反映的是證明納稅義務人真實之所得額的最大可能性，並非實際真實所得額。蓋在稅捐稽徵程序中，若要確切證明納稅義務人實際本來所獲所得，最重要且直接之證據方法，毋寧應該是納稅義務人所持有帳簿、憑證上所記載之所得額或銷售額的資料，這本應由納稅義務人依稽徵協力義務，配合稅捐稽徵機關依職權證據調查而提出，但納稅義務人卻未盡應盡稽徵協力義務，為不讓未盡稽徵協力義務之納稅義務人因此而獲利，從而以其他間接證據方法，以所謂「最大價差」與「最佳經營成果」作為納稅義務人所獲所得額計算的確切證明。但是，對於制裁法而言，責罰重點應該是納稅義務人在個案中，所為之行為的可非難性，即納稅義務人是否基於故意或過失，本

得避免作出義務違反而應受責罰之行為卻未避免為之。由於制裁法強調的是個人本可避免卻未避免實行應受責罰行為，因此在「罪疑惟輕原則」（in dubio pro reo, in dubio pro mino）下⁷⁹，所適用之證明度則應該是「完全的證明」（Volle Überzeugung），在決定納稅義務人之行為是否具有可責罰性時，與推計課稅時禁止納稅義務人從違反義務行為中獲利之概念完全相反，而應要為納稅義務人之利益而為考量，計算裁罰時之短漏稅額，因此是以被稅捐稽徵機關得以完全證明而確認的「最小數額」（Mindestbetrag）為準⁸⁰。

以前述同樣是個別推計之所得稅法第 27 條的規定為例，在推計課稅時，營利事業之應補繳稅款，如前所述，以納稅義務人在進貨與銷貨時，當時當地市場中所能獲得的最大價差為計算基準，據以命納稅義務人補繳稅款。但如果是在制裁程序中，納稅義務人之所漏稅額，則應相反地以銷貨時之最低數額、進貨時之最高數額，即收入從低計、成本費用從高算，據以得出納稅義務人因該筆交易所獲利益的最小價差，蓋因這筆數額是稅捐稽徵機關得以「完全證明」程度確認，納稅義務人因該筆銷售所可獲利潤的「最小數額」。基於同樣道理，屬於總額推計之同業利潤標準的適用，既然推計課稅是以同業經營之最佳經營成果為準計算，在制裁法中即似乎應以經營同樣事業而可完全確認之最小數額為基準，就此而言，似乎應以同業中，依照擴大書審之純益率作為計算營利事業按「所漏稅額」裁罰的判準。

三、推計課稅之補稅與裁罰案件分流的建議

在德國法制上，納稅義務人對於核課稅捐處分不服者，係向屬於行政法院體系分支之財稅法院提起權利救濟的程序，對於稅捐制裁處分不

⁷⁹ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 23 Rn. 74.

⁸⁰ Seer, a.a.O. (Fn. 3), § 21 Rn. 207, § 23 Rn. 74.

服者，連同關於構成刑事犯罪的追訴，均係歸由普通法院體系之刑事法院管轄，換言之，在德國稅捐稽徵實務上，推計課稅之補稅處分與違反協力義務裁罰的權利救濟程序，是由兩個不同體系之法院，分別進行基礎事實的認定與判斷。因此，倘若兩個不同體系之法院，對於同一證據方法，以不同證明度，認定出不同的事實結果，包括構成要件之基礎事實與數量計算結果的判斷，雖然對於非法律人而言，這似乎不太容易理解，但在司法實務上並不會構成運作困難。蓋因此等事實，猶如在民刑事法院中，針對同一不法侵權行為，做出不同判斷結果，例如民事判決加害人因其不法行為而應對被害人負賠償責任，但刑事判決卻認為加害人基於無罪推定原則而為無罪判決的結果，結果與其情形相仿。

但在我國，由於稅捐稽徵事件所為之推計課稅並命補稅處分，與違反稽徵協力義務之裁罰處分，只要非屬刑事制裁者，對於補稅與裁罰處分不服的權利救濟程序，在我國均歸屬於同一之行政法院體系管轄，因此在稅捐稽徵機關所作成之補稅同時兼予裁罰的課稅爭議事件中，在納稅義務人對於補稅與裁罰同時提起行政救濟程序後，原則上將會由同一受理訴訟之行政法院所管轄。就此，對於同一個受訴法院而言，在同一個判決中同時要決定，一方面以納稅義務人違反稽徵協力義務為由，按推計結果命納稅義務人補繳稅款處分的適法性，另一方面又同時審理納稅義務人因為違反稽徵協力義務，必須按照所漏稅額而為裁罰處分的適法性，倘若同一判決中認定之所漏稅額，不等同於前述按推計課稅補繳之稅額，難道不會在理由的敘述上產生矛盾？此一實務困境，吾人必須理解並予處理。

本文建議，由納稅義務人同時對於補稅與裁罰所提起之行政救濟程序，應該在受理訴訟之行政法院中，分開兩個案號，由同一法院兩個不同法庭審理，以免推計課稅之命補繳稅款的結果，逕自作為實務上所漏稅額裁罰規範適用的裁罰基準。蓋若非如此，同一法庭在受理同一課稅事件之救濟程序中，容易產生理由上的相互矛盾，至少從外觀上看來，

補稅與漏稅事實之認定結果，由不同庭法官審理結果不同亦屬必然。當然，此等建議處理之方式，勢必大幅增加我國現行實務上，受理行政救濟程序事件之行政法院，尤其是事實審的法庭，給予相當大的案件負擔，等於是原本一個稅捐救濟程序，因此被拆成兩個各別之救濟事件，而且每個受理訴訟法院，原則上均須依職權調查事實以為判決基礎，形成許多在證據與事實調查程序上的重複（浪費），再者，在現實上人民對同一行政法院之不同審理庭，竟然就「應納稅額」、「補繳稅款」與「所漏稅額」認定結果產生歧異，因不瞭解差異產生之理由，因此也很有可能產生，拿 A 庭（通常是受理裁罰處分救濟程序的法庭）判決所認定之事實，據以攻擊 B 庭（通常是受理命補繳稅款處分救濟程序的法庭）判決認定事實為不當的理由，這種問題當可想見。根本解決問題之道，本文建議，或許為仿造德國法制之模式，以刑事法院來管轄稅捐制裁法事件的救濟程序，包括刑事罰與行政罰（行為罰與漏稅罰）處分的救濟程序，均歸屬由普通法院之刑事審判體系管轄。倘若由刑事法院管轄並審理包括稅捐刑事（逃漏稅捐罪）與行政罰之制裁處分的事件審理程序，受訴法院亦可在其審理程序進行中，依當事人聲請，由受訴法院在逃漏稅捐罪與短漏稅罰乃至於稅捐違章行為罰之間，做一次性之綜合判斷而為終局的決定，此無論是對於納稅義務人進行權利救濟之有效性與時效性而言，或避免同一事件在稅捐稽徵機關、法院之間一再重複提起而進行數次的權利救濟程序而言，可說有助於紛爭一次解決，應考慮而可以採用。

四、小結：納保法第 14 條第 4 項規定的意義與修正建議

根據以上所述，本文認為納保法第 14 條第 4 項，有關推計課稅與裁罰之所漏稅額間的關係，應該更為清楚地彰顯在法條規定當中，推計課稅係以最大可能之蓋然性，證明納稅義務人因該等銷售行為所能獲得之最大價差，或同業經營的最佳經營成果為基準計算課稅，在判斷違

章裁罰之所漏稅額時，則是基於完全確認的證明，以納稅義務人因為銷售行為或者經營因此而可獲得之最小數額為標準，因此建議修正該處之法律條文，如下：「稅捐稽徵機關對於推計命應補繳稅款之結果，不得逕自作為處罰時所漏稅額的依據，仍應依職權調查認定。」

伍、結論：重點摘要與未來展望

為方便回顧，以重點摘要方式，列出所提及有關稽徵協力義務、推計課稅與義務違反制裁之相關議題的要點，及本文對於納保法第 14 條規定未來若有可能進行修法時，應有條文規範的展望。

- 一、稅捐稽徵協力義務可依照各種標準而為各種區分，例如依照稅法規定或者由稅捐稽徵機關依稅法規定而為之行政處分，依照課予協力義務之對象主體為納稅義務人或者納稅義務人以外之第三人如扣繳義務人或者代徵人，或者依照協力義務之行為各階段而為區分，而每種區分標準均各自有區別實益與區別的目的存在。
- 二、稅捐稽徵協力義務之規範目的，依據我國司法院歷年所為之解釋，可以分成近程目的與最終目的，近程目的係指為建立正確課稅憑證制度，發現納稅義務人真實之應課稅構成要件的事實，以達成平等適用稅法規範之目的（法律適用之平等），並且以此作為稅捐稽徵法之一環，最終目的仍是在實現稅捐立法上的平等（稅捐立法平等），以期實踐稅捐債務法中有關納稅義務人之權利義務的稅捐負擔公平的分配。
- 三、納稅義務人或者行為義務人之所以應負擔稅捐稽徵協力義務，係依據稅捐事件具有大量且繁雜行政事件的特性，且有關課稅構成要件（包括課稅與免稅）之事實與證據資料，多數又處在於納稅義務人所得支配之領域範圍內，再加上，核課稅捐處分

為負擔處分而非屬裁罰性處分，並無牴觸「不自證己罪」原則的問題，從而，依法或者依照處分而得以課予納稅義務人以稽徵協力的行為義務。至於對於納稅義務人以外之第三人課予協力義務，除為發現客觀真實以外，仍須符合一定事物法則，以扣繳義務人為例，由於扣繳義務人處於納稅義務人之稅捐負擔能力亦即所得發生的源頭，且由其進行扣繳程序之行為義務者，可以期待其為確切真實的扣繳，並同時能以較低之成本費用而為稅捐稽徵機關完成此等徵稅的公任務，因此而具有正當性。

四、依據比例原則之檢驗，稽徵協力義務之規範，相對於容許由國家全面掌握各種經濟或社會交易活動各種與稅捐經濟成果的資料（第一種替代手段），或者由第三人來進行納稅義務人之相關稅捐資訊的通報（第二種替代手段），應屬具備適當性、同樣有效之最小侵害，並為符合狹義比例原則之利益相當性的手段。從而，稽徵協力義務規範應屬合憲。

五、稅捐稽徵機關依據職權調查證據原則與納稅義務人之稽徵協力義務，彼此間交互作用而影響，若納稅義務人履行法定或處分所命稽徵協力義務者，應享有「信賴預支」或者「可信賴性的推定」。

六、納稅義務人違反稽徵協力義務之效果，在現行稅捐制訂法中，共有四種類型之法律效果，第一種為否定系爭有利於納稅義務人之客觀事實的存在；第二種為使用相當於怠金作為督促履行義務之手段，課徵滯納金等作為附帶給付；第三種為由徵納雙方進行認定事實協議之稅務協商；第四種是本文此處所討論之推計課稅。基於推計課稅之補充性原則，本文認為，課稅構成要件事實不明時，可以先由徵納雙方進行對課稅事實認定的協議，若無法達成協議，再依據法律規定而為推計課稅。

- 七、關於推計課稅之對象，學說上雖有不同看法，本文認為，稅捐稽徵機關仍應依據職權調查納稅義務人之課稅基礎事實，受推計者應僅為課徵稅基的所得額或銷售額而已。依據事實不明之範圍，可以分為為一部推計（例如所得稅法第 27 條規定）、部分推計或者全部推計（例如所得稅法第 83 條第 1 項規定）。
- 八、推計應「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」，推計方法實為一種程序兼實體法規範，係由稅捐稽徵機關實地調查後之市場價格或者按同業經營利潤標準，據以推計業者經營成果的間接方法。
- 九、推計課稅是基於「證據破壞者」法理，避免因未盡義務卻反而獲利，所以「收入從高計、成本費用從低算」，固對納稅者而言屬不利益負擔，但並不是懲罰，學說實務上多有認為同業利潤標準淨利率比書審純益率或一般所得額標準為高，因認有裁罰意義，實屬誤解。推計課稅與納稅義務人同時因違反協力義務而受制裁者，不構成一行為而受二次處罰，不抵觸雙重處罰禁止的法治國基本原則。
- 十、關於推計課稅之方法，可分成內部推計與外部推計法，內部推計是指以同一個納稅義務人過去半年或者數年間實際經營之成果，作為推估計算本年度成果的依據。所謂外部推計法則是按照商品市場售價（例如所得稅法第 27 條規定），或者依據同業（例如所得稅法第 83 條第 1 項規定）「最佳經營成果」而為推計。。
- 十一、推計課稅係基於最大可能之蓋然性，以調查商品之市場價格或者同業利潤標準為計算基準，因此補稅是以同業「最佳經營成果」為基礎，「懲罰性之推計」則以市場調查中客觀上

並不存在的營業利潤為基準，此為法所不許，自有不同。又在制裁法中有關納稅義務人之所漏稅額，是在可獲完全確認下同業經營的「最小數額」，亦有不同，自不能作同一數額認定。

十二、為避免同一法院同時審理推計課稅之補繳與違反稽徵協力義務而受制裁處罰，建議未來受理補稅與裁罰事件之法院，可以分案進行受理。較好的解決方式毋寧是採取德國模式，補稅由行政法院或財稅法院審理，裁罰則由普通法院之刑事法院審理為妥。

十三、本文建議納保法第 14 條條文規定，修正如下：「(第 1 項) 為維護課稅公平原則，納稅者未依稅法規定履行協力義務，稅捐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。(第 2 項) 納稅者已依稅法規定履行協力義務者，對其稅捐申報資料享有可信賴性之推定，但稅捐稽徵機關對於課稅基礎事實，仍得依職權調查並為核實課稅。(第 3 項) 稅捐稽徵機關依據第一項規定為推計課稅時，應斟酌具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序，選擇最能切近實額之方法為之。(第 4 項) 稅捐稽徵機關對於推計命應補繳稅款之結果，不得逕自作為處罰時所漏稅額的依據，仍應依職權調查認定。」未來若實務上有機會能修法時，或可參酌。

參考文獻 References

一、中文部分 (Chinese)

(一) 書籍 (Books)

- 王士帆，不自證己罪原則，春風煦日論壇，2007 年。
- 木笑瑞，租稅資訊之保障與納稅人資訊自決權之研究——以租稅資訊之蒐集、傳遞與交換為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，2016 年。
- 吳承祐，稅法上協力義務與推計課稅合理性之研究，國立中興大學科技法律研究所碩士論文，2018 年。
- 林敬超，推計課稅及其裁罰問題研究——以稅捐債務法、稅捐處罰法二元論為中心，國立臺灣大學法律學研究所碩士論文，2015 年。
- 財政部法制處，106 年版所得稅法令彙編，財政部，2017 年。
- 陳 敏，德國租稅通則，司法院，2013 年。
- 陳太正，所得稅推計課稅及稅務爭訟之研究，國立中正大學會計資訊與法律數位學習碩士在職專班碩士論文，2011 年。
- 陳清秀等合著，葛克昌主編，納稅人權利保護：稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照出版有限公司，2010 年。
- 陳清秀，稅法總論，元照出版有限公司，2018 年修訂 10 版。
- 黃士洲，稅捐協力義務與推計課稅，納稅人協力義務與行政法院判決，翰蘆圖書出版有限公司，2011 年。
- 黃俊杰，稅捐基本權，元照出版有限公司，2010 年。
- 黃茂榮，稅法總論（第二冊）：法學方法與現代稅法，植根法學叢書編輯室，2005 年。

湯德宗，廖福特主編，違憲審查體系建構初探——「階層式比例原則」構想，憲法解釋之理論與實務第六輯（下冊），中央研究院法律學研究所，2009 年。

葛克昌，葛克昌、賈紹華、吳德豐主編，實質課稅與納稅人權利保障，實質課稅與納稅人權利保護，元照出版有限公司，2012 年。

葛克昌，行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維，翰蘆圖書出版有限公司，2012 年修訂 3 版。

葛克昌，作為納稅者權利保護法淵源之稅法判決，納稅者權利保護法析論，元照出版有限公司，2018 年。

楊保安，所得稅法推計課稅法律問題之研究，東海大學法律學研究所碩士論文，2006 年。

謝冠正，行政調查中當事人協力義務之界限——以「不自證己罪」原則為中心，國立臺北大學法律學研究所碩士論文，2006 年。

（二）期刊（**Volumes & Periodical Papers**）

吳自心，財政部落實「納稅者權利保護法」具體作法，財稅研究，第 47 卷第 4 期，2018 年 7 月。

巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法（上），月旦法學教室，第 172 期，2017 年 2 月。

巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法（中），月旦法學教室，第 173 期，2017 年 3 月。

巫念衡，簡析新制定公布之納稅者權利保護法（下），月旦法學教室，第 174 期，2017 年 4 月。

李建良，稅捐稽徵、協力義務與依法行政原則——簡評台北高等行政法院九二年度訴字第二三一六號判決，台灣本土法學雜誌，第 69 期，2005 年 4 月。

李惠宗，推計課稅標準的前後一貫性／高高行八九訴八〇五、最高行九一判二一九六，台灣法學雜誌，第 162 期，2010 年 10 月。

李惠宗，從體系正義檢討納稅者權利保護法第 21 條之立法，財稅研究，第 47 卷第 4 期，2018 年 7 月。

林瑞彬、陳惠明，納稅者權利保護法施行後解釋函令之檢討——從稅上虧損之相關解釋令談起，月旦法學雜誌，第 276 期，2018 年 5 月。

陳 敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年 6 月。

陳怡如，司法院大法官比例原則違憲審查標準之探究：兼評釋字第 584 號解釋，弘光人文社會學報，第 3 期，2005 年 8 月。

陳清秀，納稅人權利保障之法理——兼評納稅人權利保護法草案，法令月刊，第 58 卷第 6 期，2007 年 6 月。

陳清秀，納稅者權利保護之回顧與展望，月旦財經法雜誌，第 21 期，2010 年 6 月。

陳清秀，推計課稅與處罰——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，月旦法學雜誌，第 181 期，2010 年 6 月。

陳清秀，推計課稅之研討，台灣法學雜誌，公法特刊期，2010 年 8 月。

陳清秀，推計課稅之運用應符合經驗法則／高高行 89 訴 805，台灣法學雜誌，第 168 期，2011 年 1 月。

陳清秀，納稅者權利保護法之研討，植根雜誌，第 33 卷第 7 期，2017 年 7 月。

陳清秀，納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（上），植根雜誌，第 33 卷第 11 期，2017 年 11 月。

盛子龍，當事人對訴訟標的之處分權作為行政訴訟上和解之容許性要件——以稅務訴訟上之事實和解為中心，台灣本土法學雜誌，第 71 期，2005 年 6 月。

盛子龍，租稅法上和解契約與非正式協商，國立中正大學法學集刊，第 46 期，2015 年 1 月。

郭介恒，納稅者應有之權利保護——以程序正當為中心，月旦法學雜誌，第 137 期，2006 年 10 月。

張文郁，論行政程序上之事實調查（下），月旦法學雜誌，第 228 期，2014 年 5 月。

張志偉，比例原則與立法形成餘地——由法律原則理論出發探討審查密度的結構，國立中正大學法學集刊，第 24 期，2008 年 5 月。

許祺昌、李益甄，從稅政革新談納稅義務人權利保護——以台灣法與美國法的比較為中心，月旦財經法雜誌，第 22 期，2010 年 9 月。

黃士洲，徵納協同主義下稅捐調查與協力義務的交互影響關係——兼論製造費用超耗剔除的規定與實務，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年 2 月。

黃士洲，借鏡韓國思考臺灣納稅人權利保護制度之興革，月旦財經法雜誌，第 27 期，2011 年 12 月。

黃士洲，落實納稅者權利保護法的規範實效——從實體權利與程序保障談起，月旦法學雜誌，第 266 期，2017 年 7 月。

黃士洲，稅務函令檢視與納稅者權利保護——從實證觀點如何落實納保法精神，月旦法學雜誌，第 276 期，2018 年 5 月。

黃俊杰，事實定性爭議與推計課稅，稅務旬刊，第 2273 期，2014 年 11 月。

葛克昌，稅捐申報與納稅人權利，月旦法學教室，第 90 期，2010 年 4 月。

葛克昌，協力義務與納稅人權益，月旦法學教室，第 92 期，2010 年 6 月。

葛克昌，納稅人權利保護立法及檢討——稅捐稽徵法第一章之一評析，月旦財經法雜誌，第 22 期，2010 年 9 月。

葛克昌，人性尊嚴、人格發展——賦稅人權之底線，月旦法學雜誌，第 206 期，2012 年 7 月。

葛克昌、馮嵩巖，事實審可否提出反證推翻推計——最高行政法院 107 年度判字第 6 號判決，月旦裁判時報，第 76 期，2018 年 10 月。

廖俊凱，論稅法上之協力義務與不自證己罪——以違法取證之證據能力判斷為中心，全國律師，第 20 卷第 7 期，2016 年 7 月。

蔡宗珍，公法上之比例原則初論——以德國法的發展為中心，政大法學評論，第 62 期，1999 年 12 月。

劉建宏，當事人協力義務與稅捐稽徵機關舉證責任之衡平，當代財政，第 17 期，2012 年 5 月。

蕭文生，論當事人協力義務——以行政執行制度為例，政大法學評論，第 95 期，2007 年 2 月。

二、德文部分 (German)

- Achatz, Markus, Verständigungen im Steuerrecht, in: Heinz-Jürgen Pezzer (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG Bd. 27, 2004, S. 161-190.
- Drüen, Klaus-Dieter, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101-113.
- Eckhoff, Rolf, Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat, StuW 1996, S. 107-122.
- Eckhoff, Rolf, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999.
- Englisch, Joachim, Bindende “tatsächliche” und “rechtliche” Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem, 2004.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), AO, 1997.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin (Hrsg.), AO, 2003.
- Hufen, Friedhelm, Staatsrecht II: Grundrechte, 2016.
- Ipsen, Jörn, Staatsrecht II: Grundrechte, 2014.
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 2010.
- Klein, Franz (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, 2016.
- Koenig, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung: AO, 2014.
- Martens, Hans, Die eigenartige Beweislast im Steuerstaat, StuW 1981, S. 322-332.
- Osterloh, Lerke, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, 1992.
- Osterloh, Lerke, Unzutreffende Besteuerung durch typisierende Verwaltung und Gesetzgebung, StuW 1993, S. 342-353.
- Pezzer, Heinz-Jürgen, Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, StuW 2007, S. 101-112.
- Seer, Roman, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996.

Seer, Roman, Reform des Veranlagungsverfahrens, StuW 2003, S. 40-59.

Seer, Roman, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, in: Werner Widmann (Hrsg.), Steuervollzug im Rechtsstaat, DStJG Bd. 31, 2008, S. 7-36.

Seer, Roman, Steuerliche Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, EWS 2013, S. 257-267.

Tipke, Klaus, Über Schätzung im Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozeß, VerwArch 1969, S. 136-147.

Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung: AO, FGO, 2017.

Tipke, Klaus/Lang, Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., 2018.

Waldhoff, Christian, Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG., Zugleich ein Beitrag zum räumlichen Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips, StuW 2013, S. 121-142.

Weber-Grellet, Heinrich, In dubio pro quo?, Zur Beweislast im Steuerrecht, StuW 1981, S. 48-60.