

刊登於台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 57-75 頁。

## 稅務行政訴訟若干舉證問題析論

### —以台北高等行政法院 97 年度訴字第 1792 號判決為例案

李建良

中央研究院法律學研究所研究員

#### 壹、引言：稅務行政與訴訟法制

稅務行政，泛指支應國家財政需要的行政作用。財政為庶政之母，而國家財政收入則端賴稅捐之課徵，經由行政機關向人民課徵一定的金錢給付，如所得稅、營業稅、受益費、規費或其他特別公課等，以作為國家履行任務的財政基礎，又稱稅捐行政<sup>1</sup>。凡有國家，即有稅捐，故稅務行政為古典行政法的範圍，同時也是傳統行政法學的主要重心之一。稅務行政向以干預手段（課稅處分）為之，應受法律保留原則（租稅法律主義）<sup>2</sup>及法律優位原則的拘束。行政範圍及案件既廣且繁<sup>3</sup>，復受依法行政原則的嚴格拘束<sup>4</sup>，人民因不服課稅處分而提起爭訟者，相對亦多，稅務行政訴訟的案件在數量上居於首位，自不令人意外。稅務行政訴訟的法制與實務，往往刻畫了一國法治的基本面貌，同時也是判斷行政訴訟制度是否發揮功能的重要指標之一<sup>5</sup>。【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 57 頁】

行政訴訟法自 1960 年施行於台灣，至於 1998 年 10 月始有大幅翻修，並自 2000 年 7 月 1 日起正式施行，不僅條文數量大增，同時廣開訴訟途徑，擴大訴訟類型，至 2010 年 7 月 1 日為止，屆滿 10 年<sup>6</sup>。行政訴訟新制十年的演進，在台灣法治發展史上具有階段性的重要意義，值得回顧與省思。稅務行政訴訟的實務運作，基本上以「撤銷訴訟」為大宗，訴訟類型的擴增對稅務訴訟的影響表面上似乎不大。實則，行政訴訟新制並非

1 參見李建良，行政法基本十講，2011 年，頁 22。

2 根據司法院大法官歷來解釋，凡租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，皆須以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違。參見釋字第 607 號、第 625 號、第 635 號、第 660 號、第 674 號、第 685 號解釋。

3 行政程序法第 97 條第 3 款所稱「大量作成之同種類行政處分」而得不記明理由者，於實務上即以課稅處分為典型案例。

4 不過，由於大法官肯認主管機關得本於法定職權就相關規定予以闡釋（即所謂「稅務函釋」），且從寬審查其適法性，稅務函釋數量之多，竟與稅務行政須受法治原則嚴格拘束之要求，形成諷刺的對比。

5 稅務訴訟數量居冠，人民的勝訴率卻未必隨之攀升，以 2008 年為例，台北、台中及高雄等 3 所高等行政法院審結的稅務件數為 2,520 件，其中扣除和解及勝敗互見的件數，人民勝訴僅 208 件，人民（納稅義務人）勝訴率為 8.25%；而 2004 到 2008 年的 5 年中，高等行政法院合計審結 14,932 件，其中人民勝訴為 1,135 件，勝訴率僅 7.6%。

6 其間，行政訴訟法曾於 2007 年有一次小幅修正，近期的一次大修是 2010 年 1 月 13 日公布的行政訴訟法，變動修正條文多達 66 條，自 2010 年 5 月 1 日起施行（99 年 4 月 23 日司法院院台廳行一字第 0990009844 號函）。

僅侷限在訴訟類型的擴增，而是行政訴訟功能全方位的興革，尤其是訴訟審理程序及證據法則的強化。若著眼於此，則稅務行政訴訟實務近十年的演進，亦不失為觀察行政訴訟發展不可或缺的一隅側面。緣此，本文嘗試以近期一則行政法院裁判為例案，並參照最高行政法院 2009 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議<sup>7</sup>，探討稅務行政訴訟上若干常見的舉證問題，包括稅務行政的程序規範及證據法則，聊充行政訴訟新制十年回顧的一個註腳。

## 貳、例案：台北高等行政法院 97 年度訴字第 1792 號判決

### 一、案情述要

原告（即上訴人）為先登補習班及雙榜補習班之實際負責人，89 年度綜合所得稅結算申報案，經法務部調查局基隆市調查站（以下簡稱調查局）、財政部台北市國稅局（以下簡稱台北市國稅局）及財政部台灣省北區國稅局（被告暨被上訴人）查獲，漏報本人、配偶及受扶養親屬之營利、薪資、利息及其他所得合計新台幣（下同）114,239,679 元，歸課核定原告當年度綜合所得總額 114,503,537 元，補徵稅額 43,930,311 元，並按漏稅額 44,755,576 元分別處 0.2 倍及 0.5 倍罰鍰計 22,350,300 元。原告不服，就其他所得及罰鍰等項，申經復查，主張：

（一）漏報補習班所得係單純消極行為，並無積極之行為完成不實之態樣或證據，使稽徵機關不易辨認，陷於錯誤，非屬故意詐欺不正當方法逃漏稅，核課期間應為 5 年，本件已逾核課期間。

（二）查扣之損益表無原告及其配偶簽名或蓋章，據以認定上開損益表為該等補習班收入，欠缺依據，亦未盡舉證責任。

（三）收入面以調查局查扣之損益表核定，所載成本及費用則不採認，有違行【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 58 頁**】政程序法第 9 條、第 36 條規定對當事人有利及不利事項應一律注意。

經被告審查後，於 2008 年 1 月 14 日作成北區國稅法二字第 0970010388 號復查決定，基於下述之理由，追減其他所得 34,856,581 元及罰鍰 6,971,100 元：

（一）本件係調查局查扣保成文教機構設置私帳，查獲先登補習班及雙榜補習班實際負責人係原告，而非登記之負責人，有故意以不正當方法逃漏稅捐之積極作為，核課期間為 7 年，故本件並未逾核課期間。

（二）次查調查局查扣證物編號 12-1 至 8 係保成文教機構 88 年至 91 年度損益表，前揭查扣違章證物封面，經原告及其配偶謝○霞 2 人之簽章為證，實難辯稱查扣之損益表有失真實性；又原告 2002 年 12 月 25 日於調查局調查筆錄敘明所扣押物品均為原告所有及所經營事業之資料，於同年 12 月 24 日同意調查局人員啓封並重新歸類，並聘請律師陪同在場，是台北市國稅局核定先登補習班、雙榜補習班及保成補習班收入 55,707,523

7 本次會議的法律問題是：納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，漏報財產交易所得，復未提出交易時實際成交價格及原始取得之成本、費用等證明文件，稽徵機關除依查得之資料按財政部頒定財產交易所得標準推計核定財產交易所得之稅捐客體數額而核定補徵稅額外，是否亦得以該核定之財產交易所得核定漏稅額，依所得稅法第 110 條第 1 項之規定處以罰鍰？

元、38,326,951 元及 96,760,928 元並無不合。

(三) 另主張追認所載成本總額及費用總額，依執行業務所得查核辦法規定，應依各費用科目取據原始憑證予以核實認定，原告未提示各費用科目之原始憑證供核，原核定否准認列並非無據。

(四) 本件調查局及台北市國稅局亦同時查獲先登補習班、雙榜補習班及保成補習班給付薪資所得等各類所得，未依規定扣繳及填發扣繳憑單，嗣原告補報先登補習班給付薪資所得 18,818,613 元之各類所得扣繳憑單及其配偶補報保成補習班給付薪資所得 15,125,350 元及執行業務報酬 912,618 元之各類所得扣繳憑單，該部分之費用應予分別追認，變更核定先登補習班及保成補習班全年所得 20,047,138 元及 34,957,009 元，原核定原告及其配偶其他所得 38,865,751 元及 50,994,977 元應予追減 18,818,613 元及 16,037,968 元。

對於上述復查決定(原處分)，原告仍有不服，提起訴願，亦遭決定駁回，乃向台北高等行政法院提起行政訴訟，遭以 97 年度訴字第 1792 號判決(以下簡稱系爭判決)駁回。案經上訴，亦遭裁定駁回<sup>8</sup>。

## 二、判決理由

本件爭執之重點如下：

(一) 原告是否已提示足夠文據資料供【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 59 頁】核？

(二) 本件系爭損益表是否具證據能力？

(三) 系爭損益表可否作為原處分核定之依據？

(四) 原告是否具備故意或過失？

(五) 原處分是否違反行政程序法第 9 條、第 36 條、所得稅法第 83 條、司法院釋字第 218 號解釋？

(六) 本件是否已逾核課期間？

針對以上問題，系爭判決的論斷及理由略以：

(一) 訴訟當事人聲明之證據，其證據資料如何判斷，為證據之評價問題，而當事人提出之證據應如何評價，在自由心證主義之下，係屬法院自由裁量權之範圍。又訴訟之進行係以發現真實為目標，而事實之真偽應係唯一存在，於同一訴訟程序就同一事實，應作相同之認定，並無疑義；然在不同型態之訴訟程序中，若證據之採用並不違反各該訴訟法之限制，即無禁止相互援用之必要，俾免發生裁判歧異之情形。

(二) 系爭扣押之物品確係與原告營業有關之物品無訛。而檢調機關依據刑事訴訟

8 最高行政法院 99 年度裁字第 2302 號裁定，理由：「本件上訴人對於原審判決提起上訴，雖以該判決有判決不備理由或理由矛盾及不適用法規或適用法規不當之違背法令為主為由。惟核上訴人所陳上訴理由，或係重述其在原審業經主張而為原判決摒棄不採之陳詞，或係就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，任加指摘違誤，或係執其個人主觀歧異之法律見解，就原審所為論斷或駁斥其主張之理由，泛言原判決不適用法規或適用不當及違反行政法上利益衡平原則、論理法則，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷矛盾。而未具體表明原判決究竟有如何合於不適用法規或適用不當、或有行政訴訟法第 243 條第 2 項所各款之情形，尚難認為已對原判決之如何違背法令有具體之指摘。況縱原判決雖有未於判決中加以論斷者，惟尚不影響於判決之結果，與所謂判決不備之違法情形亦不相當。是依首揭說明，應認其上訴為不合法。」



法之相關規定，取得檢察官所核發之搜索票執行搜索，查扣之物品復經查扣地點之人員簽名確認，原告亦有檢視及表示意見之機會，對其程序上之保障業已周全，該等扣押物品具有證據能力，並依據證據共通原則，引為認定本件認定事實之憑據。

(三)系爭扣押物品確係與原告營業有關之物品外，更進一步承認該等物品係作為保成文教機構「內帳統計」之用，可見系爭扣押物品亦具有真實性及憑信性。

(四)原告所主張其他費用部分，應由納稅義務人取具各費用科目之原始憑證供核，始符合實質課稅原則，雖業據原告於本院審理時提示客戶存款資料明細表、支票存根聯、日記帳、中華銀行帳戶往來明細資料、費用總表、支出證明單及銀行對帳單等件為證，惟查上開文件均係原告所製作之內部文件或所開立支票之存根，內容皆係原告片面記載，或是銀行對帳單，並無其他帳簿或其他外部憑證可供佐證，自難遽予採信。

(五)本件原告 89 年度個人綜合所得稅結算申報，雖經稅捐稽徵機關核定在案，但嗣後已因法務部基隆市調站於 91 年 12 月 19 日執行搜索保成補習班，扣得該補習班之相關帳簿文據，並經台北市國稅局審核上開查扣之帳簿文據後，發現保成文教機構設置私帳，並查明先登補習班實際負責人係原告，原告確有故意以不當方法逃漏稅捐之違章事實，則被告在 7 年之核課期間內，重新核定並命原告補徵應徵之稅捐，自無不合。

(六)本件原告 89 年度綜合所得稅結算申報，卻隱匿本人、配偶及受扶養親屬營利、薪資、利息及其他所得，利用作假帳方式逃漏所得稅，違章事證明確，其有本件漏報其他所得之故意，至為明顯；至於其他原告漏報部分則為原告所不爭執，亦可認定有漏報之故意或過失。又依司法院釋字第 275 號解釋：「人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 60 頁】件。」本件原告違反所得稅法第 110 條第 1 項之行為，自應加以處罰。

## 參、評析：稅務訴訟若干基本觀念的釐清

### 一、行政訴訟與稅務行政的證據原則

原告主張被告採認無證據能力之調查局查扣損益表作為核課依據，係屬違法，牽涉舉證責任分配及證據認定的問題，就此，系爭判決作如下的開宗明義：

按訴訟當事人聲明之證據，其證據資料如何判斷，為證據之評價問題，而當事人提出之證據應如何評價，在自由心證主義之下，係屬法院自由裁量權之範圍。又訴訟之進行係以發現真實為目標，而事實之真偽應係唯一存在，於同一訴訟程序就同一事實，應作相同之認定，並無疑義；然在不同型態之訴訟程序中，若證據之採用並不違反各該訴訟法之限制，即無禁止相互援用之必要，俾免發生裁判歧異之情形。行政訴訟程序應有上開證據共通原則之適用，此從行政訴訟法第 12 條<sup>9</sup>、第 189 條第 1 項<sup>10</sup>之立法設計，即可獲得印證。

9 內容為：「(第 1 項)民事或刑事訴訟之裁判，以行政處分是否無效或違法為據者，應依行政爭訟程序確定之。(第 2 項)前項行政爭訟程序已經開始者，於其程序確定前，民事或刑事法院應停止其審判程序。」

10 內容為：「行政法院為裁判時，應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽。但另有規定者，不在此限。」

以上論述，如行政院所言，係行政訴訟程序的證據共通原則，觀其要旨，無非眾所熟知的「自由心證」法則。儘管此一原則時遭「證由心生、無拘無束」的質疑，但其為訴訟法上基本原則，殆無違誤。然依本文之見，上述證據通則的內在論理脈絡，存有若干疑點，亟須釐清：

首先，系爭判決將行政訴訟法第 12 條納為證據共通原則之一，既突梯而又顯不搭調。儘管行政訴訟法第 12 條的規範意旨，在學理上容有爭議<sup>11</sup>，但此一規定與行政訴訟的證據法則無關，殆可斷言。蓋行政訴訟法第 12 條第 1 項規定：「民事或刑事訴訟之裁判，以行政處分是否無效或違法為據者，應依行政爭訟程序確定之」，可知居於核心地位者，為「行政處分」的效力問題，其所欲規範之民事或刑事訴訟與行政訴訟之關係，自亦環繞於此；同條第 2 項規定：「行政爭訟程序已經開始者，於其程序確定前，民事或刑事法院應停止其審判程序」，則屬民事或刑事法院停止審判程序的特別規定，與行政訴訟的進行無涉，如何謂之行政訴訟證據通則的立法設計，令人費解。

系爭判決理由存有如上缺失，或係誤引法條，或因一時不察，應該無關宏旨，比較需要費勁廓清的觀念是，就原告指摘被告採認無證據能力之調查局查扣損益表作為核課依據而言，牽涉的是系爭核課處分的作成違反證據法則的問【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 61 頁**】題，行政法院反倒談及自由心證等屬於行政訴訟證據認定的基本原則，當中牽扯牛頭馬嘴的混淆，有待辨明。基本上，行政程序上之舉證責任及證據認定，與行政訴訟上之證據認定，乃分屬不同層次的問題。就稅務訴訟而言，稅捐稽徵機關作成核課處分所憑事實基礎的正確性與適法性，與原告提起行政訴訟所主張事實的可信度，非得混為一談。於作成行政處分的行政程序層次，行政處分規制內容若課予人民特定義務或限制其權利者，行政機關對於基礎事實應負舉證責任，依行政程序法第 102 條規定，除有同法第 103 條例外情形外，尚且應給予相對人陳述意見之機會。由行政程序法第 103 條第 5 款規定「行政處分所根據之事實，客觀上明白足以確認者」行政機關得不給予陳述意見之機會，可證行政處分所根據之事實，於客觀上「若尚未明白足以確認」者，行政機關即負有舉證之責任，且對於其所採認之事證，應事先給予處分相對人表示意見之機會，始合於正當法律程序原則之基本要求。就行政訴訟暨司法審查而言，行政院所應審究者，乃處分機關對於基礎事實的認定是否已依法盡其所應負之舉證責任？若否，則系爭行政處分即構成違法，行政法院應予撤銷。唯於處分機關已盡其行政程序上之舉證責任，但原告欲以反證推翻之，始進入行政訴訟之舉證責任問題。最高行政法院 2009 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由第 1 點所稱：「行政法院之職權調查權限，乃針對行政機關之行為是否合法；原則上並無就個案一切相關原因事實，具有廣泛職權調查權限。」其旨亦應在此。

同理，行政機關作成罰鍰處分，受處罰人是否具備責任條件（故意或過失）的舉證責任，於行政訴訟審理時，亦須區辨行政程序與行政訴訟的舉證問題，此點容後再述。

## 二、課稅構成要件事實的舉證問題

課稅處分的事實基礎（即構成要件事實）是否存在、如何認定，為稅務行政訴訟的

11 例如此一規定能否解為「第一次權利保護優先於第二次權利保護」的明文規定，學說上存有異說。



核心問題。依系爭判決理由所示：系爭扣押之物品（保成補習班各年度損益比較表）確係與原告營業有關之物品，而檢調機關依據刑事訴訟法之相關規定，取得檢察官所核發之搜索票執行搜索，查扣之物品復經查扣地點之人員簽名確認，原告亦有檢視及表示意見之機會，對其程序上之保障業已周全，該等扣押物品具有證據能力，並依據證據共通原則，引為認定本件認定事實之憑據，即無不合。

上開論述涉及證據的「證據能力」問題，也就是立證資料得為證據的法律上資格，或稱證據適格<sup>12</sup>。一般而言，證據的證據能力與證據的證明力（證據力）不同，前者指立證資料得為證據之法律上資格；後者則指其證據於證明某種事實，具有何等實質之價值。證據能力乃資格之有無，證據證明力則為效力強弱之問題。有證據能力，非必有證據證明力；爭執證據的證明力，未必即否【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 62 頁】定證據的證據能力<sup>13</sup>，此亦可謂之為證據共通法則<sup>14</sup>。系爭判決認扣押物具備證據能力的理由，有：（一）依檢察官所核發之搜索票；（二）經查扣地點人員簽名確認；（三）原告有檢視及表示意見之機會。要而言之，證據能力之有無繫於採證程序的合法性，見解正確，可資贊同。

系爭判決理由續而論及：扣押物品均是保成文教機構所有，內容記載均為真實，並無任何虛偽造假情形，該等物品係作為保成文教機構「內帳統計」之用，故系爭扣押物品亦具有真實性及憑信性。

此段闡述則牽涉證據的證據力問題，即證據證明力強弱或要證事實的實質上證明價值的評價問題，又稱實質證據能力<sup>15</sup>。於其他訴訟程序，如刑事訴訟程序，證據的取捨及證據的證明力如何，由事實審法院依其調查證據所得心證，本其確信自由判斷，若不違反經驗法則或論理法則，即難遽指違法<sup>16</sup>。不過，此一證據「通則」能否原封不動的移用到行政訴訟，尤其是以撤銷訴訟為主的稅務訴訟上，則不無商榷餘地。

以所得稅為例，課稅處分的事實基礎為實際所得，如何認定，於稽徵程序中，係由稅捐稽徵機關本於職權調查原則進行，運用一切闡明事實所必要以及可獲致的資料，以認定真正的事實，課徵租稅。換言之，就租稅構成要件的法律事實，稽徵機關原應依職權調查。不過，因該等事實大多存在於納稅義務人所得支配之範圍，稽徵機關對於納稅義務人從事何種行為，因此得核課多少稅捐，相關證據之蒐集，不僅困難，更耗費大量行政資源，故基於稽徵經濟之要求，納稅義務人對於租稅構成要件事實依法負有提供相關資料之協力義務，以協助稽徵機關探知租稅構成要件事實，或闡明稅捐法律關係<sup>17</sup>。

由此可知，系爭判決所稱：該等物品係作為保成文教機構「內帳統計」之用，具有真實性及憑信性云云，尚不足作為認定系爭處分要證事實的基礎，癥結毋寧在於稅捐稽徵機關是否善盡職權調查及核實認定義務？納稅義務人依法負有何等的協力義務？以及違反協力義務之法律效果為何？

12 參見最高行政法院 97 年度裁字第 795 號裁定；最高法院 100 年度台上字第 992、1105 號判決。

13 參見察茂寅等，行政程序法實用，2006 年，頁 97（李建良執筆）。

14 此亦為刑事訴訟上之證據法則，參見最高法院 97 年度台上字第 1703 號判決。

15 參見最高行政法院 100 年度判字第 181 號判決。

16 參見最高法院 97 年度台上字第 1703 號判決。

17 參見司法院大法官釋字第 537 號解釋；最高行政法院 98 年度判字第 295 號判。

就系爭個案而言，原告主張：被告在補習班收入方面，以損益表作認定，且不需任何憑證；然在費用方面卻不採損益表上成本及費用之全額，反而要求原告須依各費用科目取據原始憑證方予以核實認定，不符平等原則，並有行政程序法第 9 條、第 36 條、所得稅法第 83 條、司法院釋字第 218 號解釋之違背，且有重複課稅之情形。其核心爭點，簡要的說：關於「費用」方面，被告機關不採損益表上成本及費用的全額，而要求原告須依各費用科目取據原【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 63 頁**】始憑證方予以核實認定，是否適法？

針對此項質疑，系爭判決的回應是：其他費用部分，應由納稅義務人取具各費用科目之原始憑證供核，始符合實質課稅原則。原告雖於審理時提示客戶存款資料明細表、支票存根聯、日記帳、中華銀行帳戶往來明細資料、費用總表、支出證明單及銀行對帳單等件為證，惟上開文件均係原告所製作之內部文件或所開立支票之存根，皆係原告片面記載，或是銀行對帳單，並無其他帳簿或其他外部憑證可供佐證，自難遽予採信；此外原告亦未再提供其他有關費用科目之原始憑證供核，自難僅憑上開損益比較表之記載逕為本件成本及費用之核定。

上述論述，看似言之成理，實則有待斟酌。姑不論原告所提示的客戶存款資料明細表、支票存根聯、日記帳、中華銀行帳戶往來明細資料、費用總表、支出證明單及銀行對帳單等資料，是否真如判決所言為「原告片面記載」，由於原告不依被告機關之請求提出原始憑證，即生不利之後果，因此，應先究明的前提性問題是，原告須提出原始憑證是否為納稅義務人之協力義務？稅捐稽徵機關要求原告提出原始憑證的法律依據何在？

索解以上問題自應回到法律面，而其關鍵條文則為所得稅法第 83 條第 1 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。」據此規定，納稅義務人若未依規定提示證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關即得依查得資料或同業利潤標準，以「推計」方式核定所得額。此種稅捐機關可不依據直接資料，而使用同業利潤標準等「間接資料」以認定課稅要件事實的證據方法，一般稱為「推計課稅法」，其同時亦是納稅義務人「協力義務」的基本規範<sup>18</sup>。

解讀此一規定，毫無疑問者，乃納稅義務人若未提示任何帳簿或文據以供查核者，稽徵機關得依查得之資料核定納稅義務人的所得額。不過，由此卻無法直接得出：納稅義務人若未提示「原始憑證」以供查核者，稽徵機關即得依查得之資料核定納稅義務人的所得額，尤其原告須依各費用科目取據原始憑證方予以核實認定之要求，無法直接自該條的文義及規範意旨得出<sup>19</sup>。換言之，所得稅法第 83 條第 1 項所稱之「帳簿、文據」是否須為原始憑證，欠缺法律明文<sup>20</sup>。固【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 64**

18 參見司法院大法官釋字第 218 號解釋：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不抵觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，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。」

19 依改制前行政法院 61 年判字第 198 號判例，所謂「未能提示」者，包括全部未提示，以及提示而不完全、不健全、不相符致無法勾稽者，亦無法得出原告須依各費用科目取據原始憑證方予以核實認定之論斷。

20 系爭判決雖引據改制前最高行政法院 57 年判字第 60 號判例（納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關即應就其



頁】然，納稅義務人之協力義務與憲法第 19 條稅捐法律原則的意旨無違，業經司法院大法官解釋所肯認<sup>21</sup>，惟該義務的課予仍須符合法律保留原則及比例原則，從釋字第 537 號解釋理由書所論「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」等語，尤可讀出納稅義務人之協力義務除須有法律明文規定外，尚應具有合理關聯之正當性。

準此以言，若對所得稅法第 83 條第 1 項進行合憲性解釋，則可得出如下之意旨：

（一）納稅義務人所應提示之各種帳簿、文據，以足以證明其所得額為原則，未必須為原始憑證。

（二）納稅義務人所提出之帳簿或文據（無論是否為原始憑證），稽徵機關如認為不足以證明其所得額者，應附具理由。

（三）納稅義務人未依稽徵機關之要求提出原始憑證者，稽徵機關仍就納稅義務人提出之帳簿或文據，依職權調查認定之，不得僅因納稅義務人未提出原始憑證，即遽認該項（積極或消極）所得額不存在。

基於上，在面對以撤銷訴訟為核心的稅務訴訟，行政法院主要的任務及職責是，審查稽徵機關對於不採納稅義務人提出之帳簿或文據是否善盡說明理由之義務，以及稽徵機關是否善盡職權調查及核實課稅的義務，而不是自居於稽徵機關，「取代」稽徵機關而為課稅事實的調查及證據採認。

須特別分辨及澄清的是，最高行政法院 2009 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議的第 5 點理由：「核實認定及推計核定，均屬確認個人財產交易所得之法定方式。行政法院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。」表面觀之，該決議似乎亦同本文之見，認為行政法院不得「取代」稽徵機關而為課稅事實的調查及證據採認。實則，該決議真正欲表達的法律見解是：稽徵機關若依推計方式核定應納稅額後，納稅義務人即無再主張核實認定之權利，行政法院自亦不得再依職權調查，以推翻稽徵機關之推計核定。此一推論可以從同決議第 7 點理由清楚地看出，該點理由謂：「稽徵機關核實認定所得，原則上優先於推計方法。惟個人未盡協力義務時，稽徵機關即已依法取得如何核定其所得額之裁量權。財政部面釋略謂，營利事業於行政救濟時如提出帳簿及文據申請查帳核定，稽徵機關應予受理；上開意旨行政法院應予尊重。惟上開函釋意旨僅以於行政機關所進行之行政救濟程序（訴願）終結前為限，【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 65 頁】倘當事人於提起行政訴訟時，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，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。」其中最重要的法律見解有二：

（一）個人未盡協力義務時，稽徵機關即已依法取得如何核定其所得額之裁量權。

（二）當事人於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推

---

提供之資料調查認定），指出：「納稅義務人已依法令規定提供齊備應設置之主要帳簿，而依該主要帳簿之記載，已能合法完全勾稽者為前提，始有其（前揭判例）之適用。如果納稅義務人所提示者，並非依法令規定應齊備之主要帳簿全部，或依其提示之資料，因其記載不詳實，致無從勾稽者，稽徵機關自得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額。」問題在於，其所謂「依法令規定」提供齊備應設置之主要帳簿，究係指何等法令規定？

21 參見釋字第 218 號、第 537 號解釋。



計核定所得額程序之合法性不生影響，行政法院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。

以上見解，合而言之，即納稅義務人未盡協力義務者，即喪失於推計核定後提出帳簿、文據（包括原始憑證）的權利。也就是說，協力義務之違反，已非只是產生舉證責任上的不利益後果<sup>22</sup>，而是更進一步地發生「失權」的法律效果。

此項見解殊值商榷，首先，從所得稅法第 83 條規定本身看不出其有納稅義務人未盡協力義務者，即喪失於推計核定後提出帳簿、文據（包括原始憑證）的權利的規範意旨，是否違反法律保留原則及租稅法律主義，不無疑問<sup>23</sup>。其次，從協力義務之制度本旨以言，納稅義務人對於租稅構成要件事實之所以負有提供相關資料的協力義務，乃因租稅構成要件事實大多存在於納稅義務人所得支配的範圍，基於稽徵經濟的考量而課予納稅義務人提供相關資料的義務，以協助稽徵機關探知租稅構成要件事實或闡明稅捐法律關係。換言之，協力義務旨在探知租稅構成要件事實或闡明稅捐法律關係。於訴訟審理中，當事人提示有關帳簿、文據供核，對於所得稅的課徵程序並不生延滯課徵程序之問題。況且，人民怠於履行協力義務的原因多端，或因避免隱私遭受侵害，或因有其事實上之困難，或因提出相關單據的成本過鉅等，不一而足，未必出於逃漏稅的意圖。僅因一時未提出相關資料即喪失提出之權利，甚而犧牲實質課稅的原則，其間所存在之輕重失衡，亦難謂與比例原則相符。

依本文之見，納稅義務人未盡協力義務，除法律有明文規定外，不生失權之法律效果，僅蒙受因減輕稽徵機關舉證責任而可能的不利後果。在此立論下，行政法院於審理稅務案件時，基本【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 66 頁】上可分成以下三個步驟：

（一）審查納稅義務人是否已盡協力義務，提出必要之帳簿、文據供核？稽徵機關如認為納稅義務人提出之帳簿、文據不符合協力義務之要求者，行政法院應審查稽徵機關是否說明理由，其理由是否適法？

（二）納稅義務人如未盡協力義務，提出必要之帳簿、文據供核，稽徵機關即得依推計核定方法估計所得額，於此情形，行政法院應審查此項核定是否客觀、合理，且與納稅義務人之實際所得相當？

（三）稽徵機關依推計核定方法估計所得額如客觀、合理，且與納稅義務人之實際所得相當，但納稅義務人針對核課處分提起行政訴訟，並於訴訟審理中提示有關帳簿、文據供核者，行政法院應就此有利於原告之事實，依職權調查、認定，以符實質課稅原則。

### 三、漏稅罰責任條件的舉證問題

22 參見最高行政法院 91 年度判字第 1867 號判決：「稅捐稽徵機關在核定稅額過程中，須納稅義務人協同辦理者所在多有，學理上稱為納稅義務人之協力義務，包括申報義務、記帳義務、提示文據義務等，納稅義務人違背上述義務，在行政實務上即產生受罰鍰或由稅捐稽徵機關片面核定等不利益之後果，而減輕被上訴人之舉證證明程度（參看司法院釋字第 218、356 等號解釋）。」

23 司法院大法官釋字第 660 號解釋認為，財政部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，與憲法第 19 條之租稅法律主義尚無牴觸，亦有相同問題。對此號解釋之批評，參見李建良，納稅義務人之協力義務、稅捐稽徵之職權調查原則與租稅法律主義／釋字第 660 號解釋，台灣法學雜誌，130 期，2009 年 6 月 15 日，頁 243 以下。

漏稅罰屬於行政制裁的一環，納稅義務人不僅要有漏稅之行為（處罰之客觀要件），對於漏稅的發生亦須有故意或過失（處罰之主觀要件），始能予以處罰，此為法治國家中處罰法定原則的實質基本要求。換言之，對於違反行政法上義務之處罰，應以行為人主觀上有可非難性及可歸責性為前提，如行為人主觀上並非出於故意或過失情形，應無可非難性及可歸責性，不予處罰。復就漏稅處罰屬於國家干預行政的性質以言，稽徵機關應就處罰要件之該當與否負舉證責任，方得以施加罰鍰於人民身上。此舉證責任不僅適用於客觀之構成要件（已如前述），當亦及於主觀之責任條件。改制前行政法院早即著有判例（39 年判字第 2 號判例），謂：「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。」其中所稱「違法之事實」，解釋上自應包括行為人主觀之故意過失在內。最高行政法院 2009 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由第 2 點引用此一判例及行政罰法第 7 條，謂：「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 110 條第 1 項規定，處以罰鍰。」同時於理由第 4 點強調：「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。」足資佐證。

回到個案，關於本件原告是否具有「故意或過失」一節，系爭判決的理由如下：

「本件原告 89 年度綜合所得稅結算申報，卻隱匿本人、配偶及受扶養親屬營利、薪資、利息及其他所得，利用作假帳方式逃漏所得稅，違章事證明確，已如前述，其有本件漏報其他所得之故意，至為明顯；至於其他原告漏報部分則為原告所不爭執，亦可認定有漏報之故意或過失。又依司法院釋字第【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 67 頁】275 號解釋：『人民違反法律上之義務而應受行政罰之行為，法律無特別規定時，雖不以出於故意為必要，仍須以過失為其責任條件。』本件原告違反所得稅法第 110 條第 1 項之行為，自應加以處罰。」

以上理由未見行政罰法第 7 條規定的引用，諒因爭訟事實發生時，行政罰法尚未施行之故。比較值得注意的是，系爭判決援引釋字第 275 號解釋，卻未提及行政法院 39 年判字第 2 號判例，其中原委，頗值細究。如所週知，釋字第 275 號解釋與行政罰法第 7 條雖均揭櫫「有責任始有處罰」原則，惟釋字第 275 號解釋係採「推定過失原則」；反之，行政罰法第 7 條則規定應由行政機關負舉證責任，此為二者之差別所在。系爭判決徵引釋字第 275 號解釋，顯然係以「違章事實」推斷原告主觀上有漏報之故意或過失。不過，若參酌行政法院 39 年判字第 2 號判例之意旨，則縱使在行政罰法第 7 條規定施行之前，至少針對漏稅處罰部分之責任條件，仍應由稽徵機關負舉證責任。

如果說「（客觀）漏稅事實」不等於「（主觀）漏稅故意或過失」，則在觀念上及理論上，稽徵機關便需透過「證明漏稅事實以外之證據」，證明納稅義務人有漏稅的故意或過失。不過，主觀上故意或過失之有無，仍須賴客觀事實（外在行為）予以證明，於實務上如何透過客觀的事實證明主觀的故意或過失，委實非屬易事。就此至少有一點必須指出，主觀上故意或過失有無之判定，係相對於「漏報或短報行為」而言，此之所謂漏報



或短報行為，係稅法所非難之行為，故行為人須對法律所非難之「漏報或短報行為」（違法行為）有所認知或應注意而不注意，始足當之。反之，造成漏稅結果之行為如非法之所禁，則可能構成所謂的「稅捐規避」，但是否構成應以行政處罰予以非難的行為，而具有故意或過失，即不無可議之處。據此以觀最高行政法院 2009 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議理由第 3 點：「本件納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人後，再進行出售，將自己本應誠實申報之所得隱藏於他人所得內，係屬『隱瞞』或『掩飾』課稅所得存在之積極違章行為。其具有掩飾、隱瞞與正確核定稅捐相關法律事實之意圖，對於此分散所得之行為造成自己短漏所得之結果，具有故意。」即非無商榷之餘地。蓋「納稅義務人假借他人名義，買進法拍屋登記為所有人」之行為，屬私法上之「借名買賣行為」，姑不論其目的為何（可能基於避稅之考量），其既為民法上合法有效之行為，而非法所不許之違章行為，則縱有與應納稅額不一致之客觀結果，仍未必該當於「隱瞞」或「掩飾」課稅所得存在之違法逃漏稅行為，而具有逃漏稅故意。

#### 四、核課處分與漏稅罰之關係

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【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 68 頁**】所漏稅額特定倍數以下之罰鍰。」關於倍數的決定，財政部另訂有「稅務違章案件裁罰金額或倍數參考表」（以下簡稱倍數參考表），明定各種類型下依所漏稅額裁處罰鍰之倍數。實務上常見的作法是，先由稽徵機關依法核定應納稅額，次依此計算所漏稅額，再依參考表乘以特定倍數後裁處罰鍰。此種作法，基本上為司法實務所肯認。滋有爭議者，乃應納稅額的核定若係以「推計」方式為之，則依推計課稅所得之應納稅額得否當然成為漏稅罰的基礎？

司法實務上，持肯定見解者居多<sup>24</sup>，惟亦有否定說者，認為推計課稅所認定之所得額因係依推估方式獲得，故納稅義務人是否確有漏報所得額情事，並無確實證明，縱因此推估而有應補徵之稅額，亦無從因此明確認定納稅義務人有逃漏財產交易所得情事，稽徵機關自不得依推計方法核定之所得額，依所得稅法第 110 條第 1 項處以罰鍰之處分。

就此，最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議，決議採肯定說，即：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。理由有七點，其中最具關鍵者，為第 4 點及第 6 點，為便於分析，擇要抄錄內容如下：

「……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

24 例如高雄高等行政法院 96 年度訴字第 339 號判決、台中高等行政法院 95 年度訴字第 548 號判決、最高行政法院 99 年度裁字第 134 號判決、最高行政法院 98 年度判字第 766 號判決。



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。(黑體字為作者所強調)」

「稽徵機關核實認定或推計核定個人之所得，乃屬行政機關就公法上具體事件所為之決定而得對外直接發生法律效果之單方行政行為(行政處分)，其縱使係依法定『推計』方法而『核定』之所得，亦屬主管機關依法所為之核定處分……。是稽徵機關無論核實認定或推計核定之個人財產交易所得，皆係基於行政處分所發生之法律效果，各該行政處分如未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更者，其所確認之個人財產交易所得於所得稅法上之意義完全相同，乃適用現行所得稅法其他相關規定【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 69 頁**】(如核定所得總額、所得淨額、應納稅額、補徵稅額、應退稅額或漏稅額)時之前提要件與事實基礎，個人綜合所得稅應補徵稅額或漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，並不因所得核定方式之不同而有不同。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。(黑體字為作者所強調)」

上開 2 點理由的基本推論邏輯是：行政機關以「核實」或「推計」方式所核定的所得總額，在法律上的效果均屬相同，故除行政法院依法變更或撤銷核定處分外，不得針對漏稅額的計算，排除行政機關所為的核定。此等理由，乍看之下，給人有一種核實認定與推計核定的金額、應補徵稅額與漏稅額的金額「實際同一」的印象，因而引發核實認定與推計核定、應補徵稅額與漏稅額的數額未必相同的質疑，乃至於稅捐課徵與漏稅處罰之性質是否具有本質上之差異及證明程度上是否存有不同等問題的理論爭議。

按「漏稅補徵」與「漏稅處罰」無論在行政程序法或在制度本質上，均屬不同層次之問題，上開決議所稱「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」，其旨在此，固無疑問。惟於此應強調的是，儘管「漏稅補徵」與「漏稅處罰」的制度本質不同，但立法者仍可將之結合，使二者間互有關聯。以上揭所得稅法第 110 條第 1 項規定為例，從規範構造來看，立法者係以「應納稅額」作為計算漏稅罰額度(漏稅額的倍數)的基礎，並且以「行政處分」(核課處分與罰鍰處分)分別出此二種行政程序之階段。因此，核課處分與罰鍰處分的作成形成一種具有先後關係之多階段程序。具體的說，「漏稅額」之所以成為爭執的焦點，乃因立法者將漏稅額當作罰鍰的「基數」；而漏稅額則又是相對於「應納稅額」的概念，必先確定應納稅額，始能計算出漏稅額。由於應納稅額係以行政處分為之，核定處分因而乃構成漏稅額的前提要件。納稅義務人對於核課處分如有不服，依法本得提起行政爭訟，以資救濟。納稅義務人如逾救濟期間而未提起行政爭訟，或提起行政爭訟而獲敗訴裁判確定，則該核課處分本身不僅具有「不可爭訟性」，同時對於後續之罰鍰處分產生「構成要件效力」，受

此構成要件效力拘束之對象，除稽徵機關外，亦包括行政法院在內。系爭決議理由中所述：「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」及「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【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 70 頁**】歧異，以致國家與人民之租稅法律關係無從確定」等語，諒亦出於同一旨趣。雅其中強調「合法行政處分」之效力，則非確論。蓋行政處分之構成要件效力，則非來自其「合法性」，而是行政處分的「有效性」。尤其核課處分如因納稅義務人未提起行政爭訟而告確定者，該核課處分的效力存在，但未必適法，只因該處分已具有形式確定力而不得再行爭訟。

## 五、附論：核課期間與核課處分的效力

最後，附此一論者，乃本件爭點之一：系爭核課是否已逾核課期間？查本件原告 89 年度個人綜合所得稅結算申報，業經稅捐稽徵機關核定在案，故原告主張本件已逾稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款所定 5 年的核課期間<sup>25</sup>。就此，系爭判決以原告 89 年度個人綜合所得稅結算申報雖經核定在案，但嗣後已因法務部基隆市調站於 91 年 12 月 19 日執行搜索保成補習班，扣得該補習班之相關帳簿文據，並經台北市國稅局審核上開查扣之帳簿文據後，發現保成文教機構設置私帳，並查明先登補習班實際負責人係原告，原告確有故意以不當方法逃漏稅捐之違章事實，故被告在 7 年之核課期間內，重新核定並命原告補徵應徵之稅捐，自無不合。

就原告主張及法院理由對照來看，其主要爭點似乎存於原告是否有故意以不當方法逃漏稅捐之違章事實，從而衍生究應適用稅捐稽徵法第 21 條第 1 項第 1 款或第 3 款核課期間之問題，其重點無非又與前述證據的採認有關。其實，比較值得注意的是，系爭判決於理由中提及如下的法律見解：在核課期間內，另經發現應徵之稅捐者，稅捐機關仍應依法補徵，並未有何限制，並無經核定確定之案件不得重行處分之問題。此一法律見解建立在營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法第 3 條第 1 款<sup>26</sup>、第 4 條前段規定<sup>27</sup>，以及三則最高行政法院判例之上<sup>28</sup>。

首應指出者，系爭判決引據之營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法，係財政部依職權所訂定<sup>29</sup>，雖經對外發布，但性質上仍屬具內部效力之行政規則，不足以作為判斷核課處分法律【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 71 頁**】效力的依據。

次按系爭判決所引三則判例的要旨如下：

（一）稽徵機關就查得資料逕行決定之案件，如事後發現有應行課稅之新資料，仍

25 稅捐稽徵法第 21 條規定：「（第 1 項）稅捐之核課期間，依左列規定：一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。二、依法應由納稅義務人實貼之印花稅，及應由稅捐稽徵機關依稅籍底冊或查得資料核定課徵之稅捐，其核課期間為五年。三、未於規定期間內申報，或故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為七年。（第 2 項）在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰，在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。」

26 內容為：「經稽徵機關應書面審核核定之營利事業所得稅結算申報案件，均應列入抽查，其範圍如左：一、會計師查核簽證申報案件，經書面審核核定者。……」

27 內容為：「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百分之十。……」

28 最高行政法院 57 年判字第 330 號、62 年判字第 491 號、58 年判字第 31 號判例。

29 辦法第 1 條規定：「為建立營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查制度，特訂定本辦法。」



得合併原逕行決定所得額，補徵綜合所得稅。

(二)(舊)所得稅法第 115 條<sup>30</sup>第 1 項前段所謂「經稽徵機關調查另行發現」者，係指經稽徵機關或其上級監督機關調查發現或其他有關機關函知原處分機關查明，尚有依規定應行申報課稅之所得額者而言。

(三)納稅義務人依所得稅法規定辦理結算申報而經該管稅捐稽徵機關調查核定之案件，如經過法定期間而納稅義務人未申請復查或行政爭訟，其查定處分，固具有形式上之確定力，惟稽徵機關如發現原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額。

所得稅的課徵，依所得稅法之規定，須經稽徵機關審查後核定其應納稅額及製發核定通知書<sup>31</sup>，或以公告方式，載明申報業經核定，代替核定稅額通知書的填具及送達<sup>32</sup>。是以，所得稅的核課處分於稽徵機關核定通知書送達或稽徵機關公告之日發生效力。法定救濟期間經過，而納稅義務人未申請復查或行政爭訟者，該核課處分即具有形式上的確定力(或存續力)。就此，行政法院上開「查定處分，固具有形式上之確定力」的見解，應無疑義。問題出在關於「稽徵機關如發現原處分確有錯誤短徵，為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，要非不可自行變更原查定處分，而補徵其應繳之稅額」的看法。此一見解若僅單純表示稽徵機關得基於另行發現的事實重新核定稅額，固無疑義，亦即並無經核定確定之案件不得重行處分之問題；惟若藉此進一步否定核課處分具有一定程度的「實質確定力」(或實質存續力)，亦即稅捐機關仍應依法補徵，並未有何限制，則大有商榷的餘地。

固然，上開行政法院判例作成之時，行政程序法尚未制定公布，惟行政程序法第 117 條以下有關行政處分實質確定力暨信賴保護規定所蘊含之法理，亦應作為一般法律原則而有其適用。因此，在觀念上有以下幾點必須辨明：

(一)系爭判決認為稽徵機關另經發現應徵之稅捐，仍應依法補徵，並未有何限制，主要的理由似乎是該案仍在「核課期間內」；反之，若已超過核課期間，即使另經發現應徵之稅捐，亦不得依法補徵。此項見解顯然把「核課期間」的規範意旨與行政處分的存續效力混為一談。核課期間之所由設，乃稽徵機關得依法課徵的「時間上限制」，逾此期限，行政機關即喪失課徵之權限(失權效果)，或者說產生法定稅捐債務「消滅」【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 72 頁**】的法律效果。相對而言，行政處分的實質存續效力及拘束力，則是於行政處分對外宣示時即已發生，至於人民是否對之提起行政爭訟，或該處分是否經訴願機關或行政法院為實體審查，均不影響該處分的效力。處分機關如認為該處分違法(例如基礎事實錯誤)而欲予以變更或廢除，則須以另一行政處分，始能發生除去該違法處分之效力，此即行政程序法第 117 條所謂違法行政處分之「撤銷」<sup>33</sup>。至於行政機關依職權撤銷行政處分是否受有限制，則屬另一問題。由此可知，

30 本條於 1979 年刪除，理由是該條內容已於稅捐稽徵法明定。

31 不同於所得稅的核課方式，營業稅的繳納係採報繳制，並無核定通知書，行政法院認為，營業人於申報繳稅後如未獲退、補稅款通知書，即屬核課確定，參見最高行政法院 99 年度判字第 377 號判決。此項見解是否妥適，值得探討。

32 參見所得稅法第 81 條。

33 行政程序法第 117 條第 1 項規定：「違法行政處分於法定救濟期間經過後，原處分機關得依職權為全部或一部之撤銷；……」其中，「法定救濟期間經過後」並非原處分機關得撤銷的前提要件，故本項正確的解釋應是，違法



核課期間與核課處分之效力，乃分屬不同層面的問題。固然，逾課徵期間，稽徵機關即不得再行課徵，若已作成核定處分，當然亦不得變更。然而，由此不能反推，於核課期間內，稽徵機關得「任意」變更業已作成之核課處分。換言之，核課處分一旦生效，即生拘束力，稽徵機關為維持課稅公平之原則，基於公益上之理由，固得依職權撤銷或變更已生效之核課處分，然仍應受法之拘束（例如信賴保護原則），而非得任意為之，即使在核課期間之內，亦無不同。

（二）行政程序法第 117 條但書第 2 款所稱「授予利益行政處分」，非僅單獨決諸該處分之內容，而須與撤銷後之法律狀態（新處分）對照觀之。對處分相對人而言，原處分之內容若較新處分之內容有利者，原處分即屬授予利益之行政處分。核課處分的內涵，雖係課予人民一定之公法上金錢給付義務（負擔處分），而非一般理解的授予利益之行政處分。惟若納稅義務人依原核定處分所應繳納的稅額，若較補徵後的數額為少者，對該納稅義務人而言，仍不失為授益處分。

（三）承上所述，稽徵機關若另經發現應徵之稅捐，而欲為補徵之處分者，即屬撤銷原核課處分，另為（較原核課處分）不利之新核課處分，於此情形，稽徵機關應審酌系爭納稅義務人有無行政程序法第 119 條所列信賴不值得保護之情形？系爭納稅義務人若無信賴不值得保護之情形，原則上稽徵機關不得任意撤銷原核課處分，而應為公益（維持課稅公平）與信賴利益之權衡，於公益高於納稅義務人之信賴利益時，始得為補徵之處分。

## 肆、綜述：稅務行政訴訟的證據基本要則

綜上析論，謹將稅務行政訴訟的證據基本要則，整理列述於後，以供參考：

一、行政程序上之舉證責任及證據認定，與行政訴訟上之證據認定，乃分屬不同層次的問題。就稅務訴訟而言，稅捐稽徵機關作成核課處分所憑事實基礎的正確性與適法性，與原告提起行政訴訟所主張事實的可信度，非得混為一【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 73 頁**】談。於作成行政處分的行政程序層次，行政處分規制內容若課予人民特定義務或限制其權利者，行政機關對於基礎事實應負舉證責任，且原則上應給予相對人陳述意見之機會。

二、證據的證據能力與證據的證明力（證據力）不同，前者指立證資料得為證據之法律上資格；後者則指其證據於證明某種事實，具有何等實質之價值。證據能力乃資格之有無，證據證明力則為效力強弱之問題。有證據能力，非必有證據證明力；爭執證據的證明力，未必即否定證據的證據能力。證據能力之有無繫於採證程序的合法性；證據的取捨及證據的證明力如何，由事實審法院依其調查證據所得心證，本其確信自由判斷。不過，於以撤銷訴訟為主的稅務訴訟上，課稅構成要件事實之證據取捨及評價，主要繫於稅捐稽徵機關是否善盡職權調查及核實認定義務？納稅義務人依法負有何等的協力義務？以及違反協力義務之法律效果為何？

三、所得稅法第 83 條第 1 項之意旨如下：（一）納稅義務人所應提示之各種帳簿、

文據，以足以證明其所得額為原則，未必須為原始憑證。(二)納稅義務人所提出之帳簿或文據(無論是否為原始憑證)，稽徵機關如認為不足以證明其所得額者，應附具理由。

(三)納稅義務人未依稽徵機關之要求提出原始憑證者，稽徵機關仍應依納稅義務人提出之帳簿或文據，或依職權調查，核實認定之，不得僅因納稅義務人未提出原始憑證，即遽認該項(積極或消極)所得額不存在。

四、在面對以撤銷訴訟為核心的稅務訴訟，行政法院主要的任務及職責是，審查稽徵機關對於不採納稅義務人提出之帳簿或文據是否善盡說明理由之義務，以及稽徵機關是否善盡職權調查及核實課稅的義務，而不是自居於稽徵機關，「取代」稽徵機關而為課稅事實的調查及證據採認。

五、納稅義務人未盡協力義務，除法律有明文規定外，不生失權之法律效果，僅蒙受因減輕稽徵機關舉證責任而可能的不利後果。

六、行政法院於審理稅務案件時，基本上可分成以下三個步驟：(一)審查納稅義務人是否已盡協力義務，提出必要之帳簿、文據供核？稽徵機關如認為納稅義務人提出之帳簿、文據不符合協力義務之要求者，行政法院應審查稽徵機關是否說明理由，其理由是否適法？(二)納稅義務人如未盡協力義務，提出必要之帳簿、文據供核，稽徵機關即得依推計核定方法估計所得額，於此情形，行政法院應審查此項核定是否客觀、合理，且與納稅義務人之實際所得相當？(三)稽徵機關依推計核定方法估計所得額如客觀、合理，且與納稅義務人之實際所得相當，但納稅義務人針對核課處分提起行政訴訟，並於訴訟審理中提示有關帳簿、文據供核者，行政法院應就此有利於原告之事實，依職權調查、認定，以符實質課稅原則。

七、漏稅處罰部分之責任條件，應由稽徵機關負舉證責任。「(客觀)漏稅事實」不當然等於「(主觀)漏稅故意或過失」。主觀上故意或過失之有無，雖須【**台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 74 頁**】賴客觀事實(外在行為)予以證明，惟主觀上故意或過失有無之判定，係相對於法律所非難的「漏報或短報行為」，故行為人須對法律所非難之「漏報或短報行為」(違法行為)有所認知或應注意而不注意，始足當之。反之，造成漏稅結果之行為如非法之所禁，則縱使可能構成所謂的「稅捐規避」，但未必即是應以行政處罰予以非難的行為，而具有故意或過失。

八、所得稅法第 110 條第 1 項規定，從規範構造來看，立法者係以「應納稅額」作為計算漏稅罰額度(漏稅額的倍數)的基礎，且因應納稅額係以行政處分為之，核定處分因而乃構成漏稅額的前提要件。納稅義務人對於核課處分如有不服，依法本得提起行政爭訟，以資救濟。納稅義務人如逾救濟期間而未提起行政爭訟，或提起行政爭訟而獲敗訴裁判確定，則該核課處分本身不僅具有「不可爭訟性」，同時對於後續之罰鍰處分產生「構成要件效力」。行政處分之構成要件效力並非來自其「合法性」，而是行政處分的「有效性」，故受此構成要件效力拘束之對象，除稽徵機關外，亦包括行政法院在內。

## 伍、展望：稅務行政的正當法律程序

綜上析論，本文所論稅務行政訴訟舉證之若干基本問題，諸如課稅構成要件事實的舉證、漏稅罰責任條件的舉證、核課處分與漏稅罰之關係等，嚴格而言，屬於稅務行政

程序的一環，也就是說，問題的關鍵及重心在於，稽徵機關如何遵循正當法律程序，調查事實、採認證據，進而作成合法正確的核課處分，本文再三強調，行政程序上之舉證責任及證據認定，與行政訴訟上之證據認定，乃分屬不同層次的問題，基本用意即是在此。尤須指出者，實質課稅原則雖是租稅法律主義的基本內涵之一，亦為憲法平等原則保障旨趣所及，不過在稽徵實務上，立基於納稅義務人協力義務的「推計課稅」方式，殆已反客為主成為稅務行政認事用法的主要法則，從行政法院裁判及決議所揭櫫之「個人未盡協力義務時，稽徵機關即已依法取得如何核定其所得額之裁量權」的意旨，略可窺見稅務訴訟上「司法尊重行政」的審理基調。實則，課稅構成要件事實的認定，涉及的是正確與否的事實判斷問題，而非利弊權衡、法益取捨的行政裁量，司法院大法官釋字第 218 號解釋所言：「依此項推計核定方法估計所得額時，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」，其旨在此。如何不讓「客觀、合理，與納稅義務人之實際所得相當」的租稅公平原則流於空洞的文字，稅務行政正當法律程序的法制建置與實踐，應是當前稅務行政刻不容緩的法治課題。唯有強化稅務行政程序的正當性，始能確保稅務行政的合法性，稅務行政訴訟的功能也才有發揮的可能。【台灣法學雜誌第 173 期，2011 年 4 月，第 75 頁】