

刊登於當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 25-57 頁。

## 稅務行政爭訟舉證責任相關問題探討

陳清秀

東吳大學法律學系教授

### 一、舉證責任之概念

行政法院在為判決時，必須認定為判決基礎之事實，但由於當事人之努力與法院之能力，均有其限度，因此，對於某一事實之真偽，在行政法院依全部之訴訟上證據資料，仍無法形成心證的情形，亦即某一事實於最後仍然存否不明時，為使判決可能，勢須與認定該項事實不存在之情形相同處理，而不承認以該項事實為構成要件之法律效果之發生。換言之，某一事實於存否不明時，其一方當事人即須負擔以該項事實為要件，而對自己有利之法律效果之發生不被承認之危險或不利益。此種危險或不利益，即稱之為舉證責任或證明責任。此種舉證責任，與當事人之具體的舉證活動並無關係，而是於審理之最後階段仍無法形成心證之情形之裁判基準，亦稱之為客觀的舉證責任。<sup>1</sup>

與客觀的舉證責任相對立之概念，為主觀的舉證責任，在採取辯論主義之程序，判決基礎之事實由當事人提出，當事人主張有利於己之事實，並為使法院形成心證，須提出證據，此種行為責任亦即主觀的舉證責任。<sup>2</sup>換言之，當事人之一方為避免事實無法證明以致於訴訟敗訴，而可以且必須對於爭執之事實提出證據聲明之責任，即為主觀的舉證責任。負擔客觀的舉證責任之人原則上有提出證據之責任，但主觀的舉證責任之範圍，相對於客觀的舉證責任之範圍較小，因為法院可依據職權調查證據，不待當事人之聲請；且在例外情形，法院也可以課予他造當事人查明事實的義務。<sup>3</sup>

與舉證責任對應之概念，為主張責任。在辯【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 25 頁】論主義之下，主要事實於當事人未在言詞辯論中陳述者（未表現於言詞辯論者），不得採為判決之基礎。因此當事人對於自己有利之主要事實，如未為主張，則該項事實即被作為不存在處理，而受不利之裁判，此種不利益，即稱為主張責任。<sup>4</sup>換言之，某一事實未顯現於辯論之結果，當事人即蒙受根據該項事實之有利法律效果不被承認之不利益，此項不利益，即為主張責任。<sup>5</sup>在民事訴訟上，就何種事實，應由那一方當事人負主

1 有關稅務訴訟上之舉證責任，參見黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第 3 冊，2008 年第 2 版，頁 567 以下；吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，台大法研所博士論文，89 年 6 月。

2 駱永家，民事舉證責任論，1976 年 2 版，頁 47 以下。

3 Rosenberg/Schwab Gottwald, Zivilprozessrecht, 17. Aufl., 2010, S. 625.

4 新堂幸司，民事訴訟法，第 3 版補正版，2005 年，頁 398。

5 齋藤秀夫，注解民事訴訟法，昭和 57 年 8 刷，頁 356。

張責任之決定（主張責任之分配），係依舉證責任之分配決定之，但主張責任乃是於辯論主義之下，始存在之觀念；在職權探知主義之下，法院應依職權探知事實，不待當事人之主張，因此主張責任一般認為並無存在餘地。

舉證責任之問題，一般係針對事實證據之面向而論，至於法規部分，由於本國現行法規當為行政院所知悉，當事人固毋庸證明，惟習慣及外國之現行法，每非行政院所盡悉。為期行政法院正確適用法規，本法第 137 條爰課當事人以舉證之責任，但行政法院仍得依職權調查之。

在一般行政訴訟上，由於行政法院應依職權探知事實，並依據職權調查證據，而不受當事人主張事實以及證據調查聲明之拘束，亦即採職權探知主義。因此，德國通說認為行政訴訟與民事訴訟不同，並不承認主張責任（Behauptungslast）與主觀的舉證責任（subjektive oder formelle Beweislast, Beweisführungspflicht）。<sup>6</sup>

但在稅捐行政訴訟上，部分學者亦有認為負擔客觀的舉證責任之當事人，必須盡力爭取自己之利益，經由事實陳述以影響法官對自己為有利之事實認定與證據評價，並由此避免適用不利於己之舉證責任規範，於此限度內，主觀的舉證責任乃是客觀的舉證責任之先行作用（Vorwirkung），此種主觀的舉證責任（證據提出責任）在稅捐訴訟上亦應由當事人負擔。<sup>7</sup>此說認為當事人以及稅捐稽徵機關亦均共同負有協力義務，就事實之解明負有共同責任。

## 二、稅捐（本稅）訴訟之舉證責任分配法則

在行政訴訟上之客觀的舉證責任之分配，德國通說「規範說」（Normentheorie）或「規範有利說」（Normenbegünstigungstheorie）（即法律要件說），認為舉證責任問題屬於實體法之問題，而非訴訟法上之問題。<sup>8</sup>亦即在事實不明的情形，其不利益原則上應歸屬於由該項事實導出有利之法律效果的訴訟當事人負擔。換言之，主張權利或權限之人，於有疑義時除法律另有規定外，原【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 26 頁】則上應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人，或主張相反權利之人，對於權利之障礙或消滅或抑制之事實，負舉證責任。此一原則亦適用於依其性質難以舉證之事實。至於何種事實屬於權利發生與權利障礙之事實，以及是否有上述原則之例外情形，不僅依擬適用之實體法規定之文義判斷，更應從規範之目的、全體現行法之規定以及憲法所可認識之基本法律思想與正義理念，加以判斷。<sup>9</sup>

我國行政訴訟法第 136 條規定，有關行政訴訟之舉證責任，應準用民事訴訟法第 277

6 Kopp/Schenke, VwGO, 15. Aufl., 2007, § 108 Rn. 11; Ule, Verwaltungsprozessrecht, 7. Aufl., 1978, § 5012. S. 224; Eyermann 著，陳敏等譯，德國行政法院法（VwGO）逐條釋義，91 年，§ 86 Rn.2.

7 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第 3 冊，2008 年第 2 版，頁 571 以下。

8 Kopp/Schenke, VwGO, 15. Aufl., 2007, § 108 Rn. 12 f.

9 Kopp/Schenke, VwGO, 15. Aufl., 2007, § 108 Rn. 13 f.

條之規定：「當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任。但法律別有明定，或依其情形顯失公平者，不在此限。」因此，在法律適用上，規範有利說之舉證責任分配法則，具有其正當立論依據。

學說實務上概亦採規範有利說（法律要件分類說）之立場，<sup>10</sup>例如改制前行政法院 75 年判字第 681 號判決謂：「按具備稅法所規定之一定要件者，稅捐稽徵機關開始對之有課稅處分之機能，主張稅法所規定之法律效果者，應就該規定之要件，負舉證責任。<sup>11</sup>」最高行政法院 98 年度判字第 539 號判決亦謂：「按行政法院於撤銷訴訟，職權調查證據有其限度，事實要件不免有不明之時，當事人仍有客觀之舉證責任。就負擔處分之要件事實，基於依法行政原則，為原則事實者，如所得稅有關所得計算基礎之進項收入，雖應由行政機關負舉證責任，惟限制、減免稅捐內容，如所得稅之寬減及免稅之要件事實，乃例外事實，則應由人民負舉證責任。」

在稅捐行政訴訟上，依規範說的見解，有關舉證責任之分配，可以區分如下：

#### （一）稽徵機關負擔舉證責任之情形

在撤銷訴訟上，被告行政機關應對於支持其行政處分之法規範之要件事實存在負舉證責任，亦即對於干預人民自由權利之要件事實之不明瞭，由被告行政機關負擔其不利利益。此亦適用於原告爭執行政處分之撤回以及授益處分之撤銷之情形。

有關稽徵機關應當負客觀的舉證責任之情形如下：<sup>12</sup>

##### 1. 有關成立納稅義務之稅法規定之客觀構成要件之實現。

例如關於稅捐主體資格之存在；營利事業之存在；營業收入之構成要件之滿足；因進口貨物而成立關稅債務之證明；從特定財產產生課稅所【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 27 頁】得；稅捐客體範圍採取屬地主義者，稅捐客體發生在我國境內之事實（如境內來源所得）；關於稅基計算中之加項；關於稅率及加重稅率之適用要件；關於進項稅額不得扣抵銷項稅額之要件事實；關於契約類型之歸屬（屬於消費借貸或贈與）。<sup>13</sup>

2. 隱藏的盈餘分配之存在，如果其涉及減少營業收入，例如低價銷售予利害關係人，應由稽徵機關負擔舉證責任；如果其涉及虛偽營業支出（超高額成本費用支出），則應由法人（納稅義務人）負擔舉證責任。

##### 3. 有關稅捐規避之事實：濫用法律形式進行不合常規之安排。

##### 4. 對於原行政處分進行不利於納稅義務人之撤銷或變更。

10 李平雄，租稅爭訟與舉證責任，1981 年，頁 310 以下；康炎村，租稅行政爭訟之理論與實用，頁 250 以下。行政法院 44 年判字第 61 號判決，中華民國裁判類編，行政法，第 2 冊，頁 330 以下；68 年判字第 307 號判決，司法院第三廳編，行政法院裁判要旨彙編，1982 年，頁 869。

11 司法院第三廳編，行政法院裁判要旨彙編，第 6 輯，1988 年，頁 16。

12 Seer, in: Tipke/kruise, FGO, 2006, § 96 Tz. 85.

13 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第 3 冊，2008 年第 2 版，頁 598 以下。



5. 如果課稅處分之合法性乃是繫於納稅義務人逃漏稅捐行為時，則關於納稅義務人違反稅法規定（逃漏稅捐行為）而應受處罰之客觀的以及主觀的處罰要件事實。<sup>14</sup>

6. 被告機關主張該抵押權登記（約定無利息）係基於通謀虛偽意思表示，應由被告機關負舉證責任。<sup>15</sup>

7. 書面行政處分之送達。

最高行政法院 98 年度判字第 46 號判決亦謂：「課稅構成要件合致，國家對人民發生稅捐債權之事實，應由稽徵機關負證明責任，此一證明責任除稅捐主體及客體之歸屬外，稽徵機關對於稅基大小之計算，亦應負證明之責。本件原處分係以贈與日相關贈與標的股權公司之資產淨值核算贈與金額，並以已經稽徵機關核定之相關資產負債表及損益表作為計算之基準，被上訴人業已盡其客觀證明責任。上訴人主張各該報表不可採，自應由上訴人舉出反證以推翻之。」

納稅義務人應負擔客觀的舉證責任之情形如下：<sup>16</sup>

1. 關於稅基計算上之減項

例如有關基於業務上（經營上或職業上）原因所為各項成本、費用及損失，包括營業上利息費用支出，營業上所必須之貸款，以及營業上損失（並非因為個人嗜好所發生）。

但就必要費用的部分，如其屬於一般經驗法則通常費用水準時，應可承認其存在，如要否認，原則上應由稽徵機關負舉證責任；只有超過必要費用以外的特別費用部分，才由原告納稅人負舉證責任。<sup>17</sup>

2. 所得稅列舉扣除項目費用支出。

3. 資產使用減損之折舊費用。

4. 有關執行業務者身分（取代薪資所得者）之主【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 28 頁】張。

5. 主張加值型營業稅之進項稅額之法律上前提要件存在。

6. 就稅捐免除或減免等要件之事實。例如營業稅免稅要件事實，遺產及贈與稅之免稅要件事實（不計入遺產或贈與財產），未償債務自遺產總額中扣除的要件事實，地價稅與房屋稅適用優惠稅率之要件事實，重要策略性產業享受稅捐優惠之要件事實。<sup>18</sup>

7. 納稅義務人主張有利於己之有關銷貨折讓之事實。<sup>19</sup>

14 Lange, in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, FGO, 2008, § 96 Rz.159.

15 69 年判字第 847 號判決，行政法院裁判要旨彙編，第 2 輯，1982 年，頁 1273 以下。

16 Seer, in: Tipke/kruze, FGO, 2006, § 96 Tz.86 ; Lange, in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, FGO, 2008, § 96 Rz.158.

17 金子宏，租稅法，2010 年，第 15 版，頁 839。

18 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第 3 冊，2008 年第 2 版，頁 601 以下。

19 行政法院 69 年判字第 847 號判決。<sup>20</sup>69 年判字第 847 號判決，行政法院裁判要旨彙編，第 2 輯，1982 年，頁 1273 以下。

8. 退稅請求權之要件事實（例如溢繳稅款之退稅，或售舊地、購新地退還土地增值稅）。

9. 稅捐債權消滅（例如因抵銷、罹於徵收時效、免除）。

10. 請求稽徵機關作成授益處分。

11. 在客觀上事件經過構成無償贈與，而當事人主張隱藏的信託關係。

12. 納稅義務人申請復查及訴願、行政訴訟，有關書狀之到達遵守法定救濟期間之事實。

在課予義務之訴，原告應就其有權申請作成行政處分之公法上請求權之基礎法規範的要件事實，負舉證責任；但如原告原則上享有所申請之給付或作成行政處分之請求權時，則於例外之障礙事實未被證明時，法院應判決原告勝訴，例如申請給予營業許可即屬之。<sup>20</sup>

13. 遵守權利救濟期間。

此外，亦有部分學者主張行政訴訟之舉證責任，應依「事件之性質」，具體個案決定之。日本學者雄川一郎教授認為撤銷訴訟上之舉證責任，「應依當事人之公平、事件之性質、關於事物之舉證之難易等，就具體案件，決定那一方當事人應受不利之判斷。」

雄川一郎認為私法法規之民事實體法，係以調整私人間之利害關係為目的，具有為正當解決紛爭而由法院依法裁判之規範性質，於立法階段，已注意到基於正義與衡平理念之舉證責任分配。反之，行政法規乃規律國家之行政活動，而具有對於行政機關之行為規範性質，且於立法之際，未必已充分設想爭訟上舉證責任之衡平分配，其構造原理有顯著差異，因此並不適當適用與民事訴訟上相同之法律要件分類說之舉證責任分配法則。<sup>21</sup>

就此，學者田中二郎亦認為舉證責任之分配之問題，應從最符合正義與公平之要求來考量，在撤銷訴訟上之舉證責任，應謀求公益與私益之調整，斟酌以實現正義與公平為目的之行政法規及其所規律之行政法關係之特殊性，顧及行政處分乃行政法規之具體的實現之特質，合併考慮訴訟上舉證之難易，找出符合正義公平之要求之舉【**當代財政第13期，2012年1月，第29頁**】證責任分配之想法，在此想法下，有待累積具體案件之適正妥當的判斷，亦即在行政法之各個領域，由於各自情事不同，案件有異，因此應就個別具體案件，考量舉證責任之問題。<sup>22</sup>

### 三、課稅資料之證據管領責任與證明程度減輕

20 Ule, aaO., § 50 II 3, S. 225 f.; Koop, aaO., § 108 Rn. 14 f.; Eyermann/Fröhler, aaO., § 108 Rn. 17.

21 雄川一郎，行政爭訟法，昭和49年再版9刷，頁213以下。

22 田中二郎，新版行政法，上卷，頁345以下。

### （一）證據管領範圍之協力義務

「按稅捐稽徵機關並未直接參與當事人間私經濟活動，其能掌握之資料自不若當事人，是租稅稽徵程序，稅捐稽徵機關雖應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。」（最高行政法院 96 年判字第 1599 號判決）。

稅法上有許多課予納稅義務人協力義務之特別規定，尤其有關於稅捐之減免或優惠規定，取決於納稅義務人提出特定的證據證明之協力義務。此類協力義務不履行時，亦即納稅義務人無法提出證據證明時，有認為納稅義務人即發生失權效果，亦即認為其證明屬於實體法上要件。<sup>23</sup>但在此應回歸各該法律規定之解釋：

是否因為該項證明義務，如不履行即發生失權效果，<sup>24</sup>或同時亦構成推計課稅之禁止？如果納稅義務人不履行其個別稅法上規定之協力義務時，則法院通常也無庸再進行調查。亦即納稅義務人未提出證明其應舉證證明之事項者，視為其未經證明。<sup>25</sup>

依據德國實務上見解，規範有利說的舉證責任分配法則，性質上屬於「基本法則」；而仍可承認某些例外情形。亦即由何人負擔舉證責任之問題，應依據個別案件之情況，透過對於系爭法規範及其所追求之目的進行評價後決定之。尤其在納稅義務人違反協力義務的情形，即可能無庸適用上述基本法則。<sup>26</sup>

此類協力義務有無違反，仍應考量其義務違反之程度、比例原則（包括訴訟經濟）、期待可能性原則、先行行為之共同責任、證據距離之思想等。其違反協力義務之法律效果，通常乃是法院得對於課稅基礎進行推計。<sup>27</sup>

例如，在涉及國外事件之事實關係（國外扶養親屬），如欠缺納稅義務人之協力，將無法或【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 30 頁】難以調查，因此在此種涉及國外的情形，納稅義務人負有較高的協力義務，在可期待的範圍內，其必須致力於事實狀態之查明及適當的證據方法之蒐集取得，以盡其舉證責任。<sup>28</sup>

又如在原告將應課稅貨物之一部分擅自從海關棧場搬離，而改變原來貨物放置狀態的情形，原告納稅義務人嗣後為有利自己之主張，應負舉證責任，蓋此乃屬於原告之責任領域（Verantwortungssphäre），因此根本只有原告才可能且亦可期待其對於事實關係之

23 例如釋字第 660 號解釋即認為未於期限內提出進項憑證之申報者，即就當期發生失權效果，僅能以後申報。

24 例如最高行政法院 96 年度判字第 1888 號判決：「原課徵地價稅之土地，需改課田賦（免徵），其原因、事實顯然並非該管稅捐稽徵機關所得隨時掌握，自有待納稅義務人提出申請，經查明符合改課或減免之規定者，方准予改課或減免。倘納稅義務人未提出改課田賦之申請，是否發生溢繳納之稅額無法退還（失權）之效果，法律雖無規定，惟基於租稅公平原則，納稅義務人如確有因適用法令錯誤或計算錯誤而溢繳之稅款，依稅捐稽徵法第 28 條之規定，仍得申請退還。」並未承認失權效果，足資贊同。

25 Seer, in: Tipke/kruze, FGO, 2006, § 76 Tz.46.

26 Lange, in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, FGO, 2008, § 96 Rz.155.

27 Lange, in: Hüschmann/Hepp/Spitaler, FGO, 2008, § 76 Rz.130f.

28 BFH v. 20.1.1978 BStBl 1978, S. 338 f.



澄清進行證明。<sup>29</sup>

再如所有稅法上貨物來源規定，皆以凡主張貨物之特定來源者，均應相對的提出證據方法為出發點。此項規定固然僅屬於行政程序規定，而只是涉及證據提出責任。此乃再度反映出下列事實：此項證據提出通常乃屬於主張貨物之特定來源的人的責任範圍，蓋在通常情形，其對於系爭貨物有比行政機關更廣泛密切的關係，大部分乃是貨物之買受人，對於出賣人或製造者有相應的聯繫，因此其最有能力提出關於其來源之證據方法。由於此種證據距離，足可認為其主張由其進口之貨物之特定來源之人，原則上關於其來源之根據之各項事實，負有客觀的舉證責任。<sup>30</sup>

## （二）證明程度及舉證責任應取向於當事人之管領責任

有關證據證明程度，學說上有「確信真實理論」（亦即接近確實的蓋然性）、「優勢蓋然性理論」（亦即達到高度的蓋然性即可）以及「相對蓋然性理論」（亦即證明程度取決於個案之衡平）等理論。

就此德國學者 Seer 教授另提出證明程度及舉證責任應取向於當事人之管領責任（學者有認為此係一種「彈性調整證明度」之理論）：<sup>31</sup>

### 1. 有關成立或提高稅捐債務之事實

（1）如果事實不明，是基於納稅人違反協力義務（未充分的協力）時，則對應於其違反協力義務部分，證明程度可以減輕至最大可能的蓋然性（推計課稅）。

（2）如果事實不明，而納稅人並未違反協力義務時，或者甚至於是因為稽徵機關違反調查義務、或稽徵機關違反訴訟上之協力責任時，則證明程度仍然維持通常證明程度（禁止基於單純疑義課稅）。因此，依據客觀的舉證責任分配法則，應為不利於稅捐債權人之裁判。

### 2. 有關減免稅捐債務之事實

（1）如果事實不明，是基於納稅人違反協力義務（未充分的協力）時，則維持通常證明程度（禁止違反協力義務之補貼）。因此依據客觀的舉證責任分配法則，將為不利於納稅義【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 31 頁】務人之裁判。

（2）如果有關稅捐減免之事實無法使法官獲得完全之確信，而納稅人並未違反協力義務時，或者甚至於是因為稽徵機關違反調查義務、或稽徵機關違反訴訟上之協力義務時，則證明程度應減輕至最大可能的蓋然性（法院有義務應對於納稅義務人進行有利之推計課稅），法院不得基於證據管領之理由，分配舉證責任風險，而為不利於納稅人之決定。

29 德國聯邦財務法院 1983 年 7 月 7 日判決，BFH BStBl 1983, S. 760 f.

30 BFH v. 15.7.1986 BStBl 1986, S. 760 f.

31 Seer, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 22Rz. 190; Seer, in: Tipke/ Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz.91.

上述所謂「通常證明程度」(Regelbeweismaß)，一般通說認為應使法官獲得完全的確信，達到相當高度的蓋然性之確認，而任何有理性的、熟悉生活事實關係之人並不產生任何懷疑之程度。<sup>32</sup>在此如果通常證明程度要求不高時，則法官容易確認事實進行裁判，反之，如果高度要求證明程度時，則因為事實不明，而須引用舉證責任分配法則進行裁判。因此證明程度之型態構造與舉證責任裁判之必要性，二者處於互補關係。

依據上述取向於管領領域之證明風險分配之基準，有關舉證責任分配法則，可以進一步發展出基本的証明法則如下：<sup>33</sup>

(1) 如果事實解明之欠缺，屬於依據規範受益理論之負擔舉證責任者所管領範圍內時，則應按照舉證責任分配作成決定，亦即應由該當事人承擔其不利結果。

(2) 如果事實解明之欠缺，是在依據規範受益理論之負擔舉證責任者所管領範圍以外之事項時，則應減輕證明程度。

最高行政法院也有判決基於利益均衡原則，認為應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，或採稽徵機關證明程度之減輕，或採舉證責任之倒置。

例如最高行政法院 98 年度判字第 295 號判決：「稽徵機關主張對人民發生稅捐債權，固須就債權成立之構成要件負證明責任。但由於稅捐課稅資料多由納稅義務人所掌握，及稅務行政為大量行政，須考量稽徵之成本，稽徵機關欲完全取得、調查，實有困難，或須付出極大之成本代價，故稅捐行政在制度之設計上常須同時考量『量能課稅』與『稽徵經濟』兩大原則，以求其均衡。或採稽徵機關證明程度之減輕，或採舉證責任之倒置，以應稅捐行政為大量行政及課稅資料掌握困難之現象。遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款規定二親等間財產之買賣『以贈與論』，乃以法律規定舉證責任之倒置，而容許當事人舉證（價金交付）以推翻法律之規定。」

同院 96 年判字第 1556 號判決：「我國稅捐爭訟制度採取職權探知主義，即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，而關於舉證責任之分配，依行政訴訟法第 136 條準用修正前民事訴訟法第 277 條規【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 32 頁】定即：『當事人主張有利於己之事實者，就其事實有舉證之責任，但法律別有規定，或依其情形顯失公平者，不在此限。』為期具體個案之公平，應由法官就各該個案所應適用法律之精神、訴訟及事件之性質、舉證之難易度，依利益均衡原則作合理之分配；

且稅捐法律關係，乃依稅捐法律之規定，大量且反覆成立之關係，具特殊性，稅捐稽徵機關對於納稅義務人具體從事何種經濟交易，要蒐集證據，洵屬極為困難之事，故分配舉證責任時，應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，作為舉

32 Seer, in: Tipke/ Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz.66.

33 Seer, in: Tipke/ Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., 2010, § 22Rz. 191; Seer, in: Tipke/ Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz.92.



證責任之轉換；而稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜，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，納稅義務人知之最詳，因此依憲法第 19 條：『人民有依法律納稅之義務』規定之意旨，納稅義務人依個別稅捐法律之規定，具有稽徵程序協力義務，實係貫徹公平及合法課稅所必要，且依遺產及贈與稅法第 17 條第 1 項第 9 款規定，債務要有確實證明，關於資金往來及性質，自以當事人最清楚，而應由上訴人提出，要求立於第三人地位之稅捐機關，舉證證明納稅義務人資金往來及性質，幾無可能，且將導致舉證責任之分配失其均衡。」

在稅捐訴訟上之舉證責任，日本學者田中二郎也認為：「稅捐法律關係，乃是依稅捐法之規定，大量且反覆成立之關係，對於各個納稅義務人就具體的有何種收入、從事何種經濟交易、有何種儲蓄之事實，在稅捐債權人方面，一一要蒐集確實之證據，屬極為困難。」因此，田中氏認為：「所謂舉證責任之分配之原則，乃應參照事件之性質，考量舉證之難易及對立當事人間之均衡，立基於公平之觀點所建立之原則，如鑑於稅捐法律關係之特殊性，並參酌稅務訴訟之構造加以考量時，則於課稅處分等稅務行政機關之行為被認為合理的情形，解釋為舉證責任轉換，在納稅義務人方，必須舉證課稅等之違法，似屬公正妥當。」<sup>34</sup>例如被允許推計課稅之情形，足可認為所得推計方法合理，且其基礎之數字正確時，則相對人方只要未能證明與真實之所得不符，其推計之所得額即被推定為正當。

### （三）證明程度減輕

如果按照舉證責任分配，對於當事人將導致不合比例的、無期待可能性的或不公平的結果時，並不因此即認為應當「轉換」舉證責任，亦即並不能因此即應轉給相對人承受「過度負擔」之結果，而毋寧應以減輕證明程度（法官確信程度之要求）方式解決。<sup>35</sup>

有關法律上容許證明程度減輕之類型，以稅務訴訟為例，可以歸納如下：<sup>36</sup>

#### 1. 協力義務之違反，減輕他方之證明程度【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 33 頁】

在當事人尤其是納稅義務人因可歸責之事由，而妨礙事實關係之解明之情形，例如毀滅證據或違反稅法上協力義務時，原則上並不因此發生「舉證責任轉換」之效果，<sup>37</sup>但法院可於自由心證之範圍內予以斟酌，減輕稽徵機關的舉證證明程度。<sup>38</sup>依行政訴訟法第 135 條規定：「當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者，行政

34 田中二郎，租稅法，昭和 56 年新版，頁 354 以下。

35 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, Verwaltungsgerrichtsordnung, § 24 Rn.45.

36 Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz.69ff.

37 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, Verwaltungsgerrichtsordnung, § 24 Rn.45/50.

38 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第三冊，2008 年第 2 版，頁 610；黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，2002 年，頁 190 以下。

法院得審酌情形認他造關於該證據之主張或依該證據應證之事實為真實。前項情形，於裁判前應令當事人有辯論之機會。」可認為他造當事人關於該證據之主張為正當，或減輕證明程度。於此情形，當事人因故意或重大過失違反協力義務，一般認為並不發生舉證責任轉換之效果，<sup>39</sup>而僅發生證明程度減輕之效果。而如果要求當事人協助查明事實並無期待可能性時，則不能因為當事人未予以協力，而在證據評價上為不利於當事人之判斷。且如當事人僅因為「輕微過失」而違反協力義務，則在證據評價上也應僅為稍微考量即可。<sup>40</sup>

例如德國聯邦財務法院 1989 年 2 月 15 日判決即謂倘於稅務訴訟程序中，由於原告違背其協力義務，致其事實關係無法完全加以查明時，則並非導致根據客觀的舉證責任之分配法則進行裁判，而毋寧導致事實查明義務（Sachaufklärungspflicht）之界限以及證明程度之減輕；又在證據評價之範圍內，納稅義務人違背稅法上之協力義務，亦得發生下述效果：根據原告（納稅義務人）之行為，而導出對其不利之推論。此尤其適用於該項協力義務涉及原告（納稅義務人）所知悉及影響領域之諸項事實及證據方法。<sup>41</sup>

最高行政法院 98 年度判字第 261 號判決也認為：「稅務案件因具有課稅資料多為納稅義務人所掌握，及大量性行政之事物本質，故稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，是為貫徹課稅公平原則，自應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實，納稅義務人應負有提供資料之協力義務；至於納稅義務人協力義務之違反，於訴訟程序中，應僅是發生降低對造證明程度或影響法院心證斟酌之事項，並不因此發生客觀舉證責任倒置之效果。」<sup>42</sup>

## 2. 課稅基礎之推計【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 34 頁】

稅法特別規定容許推計課稅之情形，即屬之。例如所得稅法第 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。

## 3. 典型的證明困難之情形

例如有關消極事實之證明，或因過長的程序進行，導致證據取得困難；或要證明主觀的內心動機意圖困難。

## 4. 類型化觀察法

39 但德國實務上見解似傾向於如果當事人因故意或重大過失違反稅法上之協力義務，則依其具體情形，考量證據之管領與距離，得發生舉證責任轉換之效果，如果因此事實不明，應由該當事人承受不利益。亦即由違反協力義務者負擔客觀的舉證責任（Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, 2006, § 96 Tz.87f.）。

40 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, Verwaltungsgerrichtsordnung, § 24 Rn.50.

41 BFH v. 15.2.1989 BStBl 1989, S. 462. 關於德國聯邦財務法院之稅捐訴訟上舉證責任之判決，另參見木村弘亮，租稅證據法研究，頁 75 以下。

42 最高行政法院 97 年度判字第 00316 號判決，同院 96 年度判字第 01189 號判決。同院 96 年度判字第 01189 號判決。

法令引用類型化觀察法，採擬制費用金額或概算費用推定方式，認定有關課稅事實關係。類型化對於有關課稅的事實關係，根據社會經驗法則，進行類型的處理，以達成簡化課稅的目的，例如財政部所公布各縣市執行業務者就各種類型案件的收費及費用標準。

此種有關事實認定的類型化觀察法，其正當化依據，主要在於實用性原則，亦即基於稽徵便宜及行政經濟效率考量，避免事證調查的困擾，並維持課稅的統一與形式上的公平。惟經由類型化，將不相同的事件進行相同處理，而不考慮個別案件的特殊情況，因此有學者批評其有違反平等原則之嫌。

為避免違反量能課稅與課稅平等原則，行政機關以類型化的行政命令或行政規則認定課稅事實，應以經驗法則為依歸，儘量把握實際上典型的事實關係，亦即應取向於通常的情形或平均的情形，並不得過度犧牲個別案件正義（個別案件之特殊情況在有特別嚴重的情形，應特別考慮，不適用類型化的處理方式，以免違反量能課稅原則）。從而其在作為情況證明或表見證明的範圍內，具有合理性，可予以維持。根據類型化的觀察法，事實關係的典型的表現方式乃被「推定」存在，但應容許「反證推翻」。<sup>43</sup>否則，若是採取「擬制」的事實認定方式，不容許反證推翻時，則將可能違背量能課稅原則與公平課稅原則，應非法之所許。<sup>44</sup>如果法律規定以類型化方式認定課稅事實時，則納稅義務人如要主張與典型的情況不同之事實，應負舉證責任。<sup>45</sup>

#### 5. 釋明

如果法律僅規定要求「釋明」（Glubhaftmachung）某項事實時，則事實的認定，僅須有較為優勢的蓋然性（較大可能性）（überwiegender Wahrscheinlichkeit）即得認定事實關係。而可謂是一種「法定的證明程度減輕」。

### 四、行政處分之事實認定與其他法院裁判之關係

（一）行政處分之前提要件事實，涉及民商事法律關係之情形【當代財政第13期，2012年1月，第35頁】

稅法的課稅要件有與民事法律行為或法律關係相連結者，於此情形，如果民事法律行為或法律關係之存否，並不明確，而其他機關或法院對於民事法律行為或法律關係之存否正在進行處理時，則稽徵機關得作成暫時性稅捐核定，例如某項財產是否屬於遺產範圍，公司是否有盈餘分配之決議，某人是否為公司股東等問題，如有不明，均屬之。對於此類稅法上先決問題，在有權機關作成有權機關作出有拘束力之確定裁判前，原則上稽徵機關也可以自行決定；但對於此類先決問題之澄清，如可期待其他機關作成具有

43 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第三冊，2008年第2版，頁628。

44 陳清秀，稅法總論，2010年，第6版，頁257以下，頁478。

45 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，收於稅法總論，第三冊，2008年第2版，頁628。



拘束力或公信力之決定澄清時，則稽徵機關即可進行暫時性課稅處分。<sup>46</sup>嗣後等有關權責機關決定後，再據以進行處理。

就此行政訴訟法第 177 條也有類似規定：「行政訴訟之裁判須以民事法律關係是否成立為準據，而該法律關係已經訴訟繫屬尚未終結者，行政法院應以裁定停止訴訟程序。除前項情形外，有民事、刑事或其他行政爭訟牽涉行政訴訟之裁判者，行政法院在該民事、刑事或其他行政爭訟終結前，得以裁定停止訴訟程序。」，<sup>47</sup>在稽徵行政程序上應可類推適用之。

此種先決前提的民事法律關係，例如夫妻是否應合併申報課稅之行政爭訟，其是否合併申報課稅，應以該夫妻之婚姻關係是否存在為先決條件；又如繼承人對於被繼承人遺產之遺產稅納稅義務，也以該繼承人對於被繼承人遺產有無繼承權存在（例如民事上之拋棄繼承是否有效，或父子間之親屬關係是否存在）為先決前提。此類先決前提的民事法律關係，由於其爭議之裁判權法院為普通法院，如已經提起民事訴訟，並經民事法院判決確定時，則對於行政機關以及行政法院具有先例拘束效力，就此先決問題即不得再進行審查。<sup>48</sup>

如尚未提起民事訴訟，則行政機關以及行政法院可本於職權自為認定，而不能定期間命其起訴，以免實務上藉此濫行停止訴訟，嗣後二者裁判若有矛盾，則可經由再審程序救濟；<sup>49</sup>如已經訴訟繫屬，為彼此尊重，防止兩裁判之歧異，故「應」停止訴訟程序。<sup>50</sup>在稽徵程序上，上述先決問題，在民事法律關係判決確定之前，稽徵機【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 36 頁】關應可暫時性作成課稅處分，保留嗣後終局決定之調整機制。

改制前行政法院 32 年判字第 18 號判例謂：「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項，若在行政上發生問題時，行政官署不可不以之為既判事項而從其判決處理，此為行政權與司法權分立之國家一般通例。」即可謂是針對此一先決民事法律關係問題所為釋示。

46 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2009, § 165 Tz.9.

47 德國行政法院法第 94 條規定：「訴訟之全部或一部之裁判，繫於訴訟標的之法律關係成立或不成立，而為其他已繫屬案件之訴訟標的所爭訟者，或有待行政機關之決定者，法院得諭知，於其他訴訟案件終結前，或行政機關決定前，停止進行本案之審理」。

48 Eyermann 著，陳敏等譯，德國行政法院法（VwGO）逐條釋義，91 年，§ 86 Rn.15.

49 參見司法院編印，司法院行政訴訟制度研究修正資料彙編，1987 年，頁 1024 所載楊建華委員之發言。

50 最高行政法院 98 年度判字第 295 號判決：「撤銷訴訟以審查原處分之違法性為程序標的，故應以原處分作成時之事實狀態及法律規定為裁判基準時。查訴外人○○公司於 95 年 7 月 7 日對上訴人及股票受移轉人張○○提起撤銷股票贈與（移轉）之民事訴訟，而本件復查決定於 94 年 9 月 30 日作成，故上訴人與張○○間股票移轉事後是否有遭法院撤銷之可能，顯非原處分作成時所能斟酌之事實，則本件所進行之行政爭訟程序，裁判所應準據之事實既為原處分作成時，與系爭民事訴訟是否撤銷股票轉讓裁判結果無關，並無行政訴訟法第 177 條第 1 項所稱「裁判須以民事法律關係是否成立為準據」之情形。原審未停止訴訟程序，逕為判決，程序上於法並無不合。」本件判決似忽略課稅前提之民事契約關係之存否，對於稅捐債權及其課稅處分仍應有一定影響。

惟稅法「原則上」通常固然應承接民法上法律關係，以為課稅基礎，然而由於稅法著重實質課稅原則，並得否認民事法律形式之濫用，故民法上法律關係未必絕對的在稅法上加以承接，而有其例外。稅捐稽徵法第 12 條之 1 即規定：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件事實時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有為依據。」因此，如果納稅義務人濫用民事法律形式，或其民事法律形式與經濟上實質不同時，稽徵機關自得予以舉證否認。

實務上財政部於 92 年 2 月 19 日解釋認為：「我國有關財產權之民事訴訟係採當事人進行主義，故當事人取具之法院確定判決，應視判決內容決定應否再調查事證，如判決理由書已載明雙方之攻擊防禦方法且主張之證據業經法院調查認定者，則法院認定之事實，除有其他事證外，稽徵機關原則上應予尊重；如係認諾判決或對他造主張之事實為自認者，因被告認諾（即承認原告之訴為有理由）後，法院並不調查原告有無此項權利，即以認諾為基礎，認原告之訴為有理由，判決被告敗訴，又經他造自認之事實，主張事實之當事人就該事實無庸舉證，法院應據為認定事實及裁判之基礎，不必另行調查證據認定該自認之事實是否與真正之事實相符，故判決如有認諾或自認之情事者，稽徵機關仍應本諸職權再調查事證。至其取具法院和解筆錄、法院調解筆錄、鄉鎮市調解委員會調解書者，因事實並未經法院調查認定，故稽徵機關亦應本諸職權調查認定。」<sup>51</sup>在實質課稅原則之精神底下，為防止通謀虛偽表示以及租稅規避之行為，而審慎處理，應有其必要。但不宜理解為對於民事法律關係之課稅先決問題，完全得不受民事確定裁判之拘束。

#### 1. 對於公司負責人限制出境處分

稅捐稽徵法第 24 條第 3 項規定：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣 100 萬元以上，營利事業在新臺幣 200 萬元以上者；其在行政救濟程序終結前，個人在新臺幣 150 萬元以上，營利事業在新臺幣 300 萬元以上，得由財政部函請內政部入出國及**【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 37 頁】**移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境。但已提供相當擔保者，應解除其限制。」

其中所謂營利事業之「負責人」，是否確實有此法律關係存在，如發生爭議時，實務上財政部 83 年 5 月 30 日臺財稅字第 831595957 號函釋認為：「公司欠繳罰鍰在未經法院終局判決確定該公司登記之負責人為虛偽不實，並由中央主管機關撤銷其登記前，應以登記之負責人為限制出境對象。」

51 財政部 92 年 2 月 19 日臺財稅字第 0920451485 號令。

臺北高等行政法院 97 年度訴字第 00976 號判決：「按公司法第 9 條第 4 項規定：『公司之設立或其他登記事項有偽造、變造文書，經裁判確定後，由檢察機關通知中央主管機關撤銷或廢止其登記。』，原告雖主張遭冒名登記為聖峰公司股東，然在未經中央主管機關撤銷或法院判決確定係遭冒名登記之前，公司之登記事項仍有其法定效力。本件依北區國稅局卷附聖峰公司變更登記表之董事、股東名單所載，原告仍係股東，且該公司經經濟部廢止公司登記，迄今未依公司法規定向法院陳報清算人，故依法應以全體股東為清算人，則被告以原告於執行清算職務之範圍內，為公司負責人，而依稅捐稽徵法第 24 條第 3 項及限制出境實施辦法對之限制出境，應無不合。」（同說，同院 96 年度訴字第 02502 號判決），上述實務見解似乎認為仍可以登記負責人「蓋然性推定」為公司負責人，得作為限制出境之對象，而對之作成暫時性限制出境處分。

然而如果負責人之法律關係存否不明，則稽徵機關尚未盡其舉證責任，可否對之限制出境，不無疑義。最高行政法院 99 年度判字第 225 號判決即謂：「我國公司法固採公司登記主義，正常情形下公司負責人應以登記簿上之負責人為代表人，然如登記簿上之負責人係被人冒名偽造登記，則該負責人登記自始即屬無效，此時基於法律行為實質效果原則，尤其在實質課稅原則下，自應以實際負責人為該公司法定負責人，就實際負責人以該公司名義所為之法律行為仍對該公司發生效力，以維護交易秩序及交易安全。」此一見解值得贊同，以免傷及無辜，而在此觀點下，應以實際負責人為限制出境對象，而不應以被冒名負責人為限制出境對象。因此登記負責人如經調查結果，是否為實際負責人有疑義時，則稽徵機關尚未盡其舉證責任，即應不得限制出境。

故如經普通法院民事判決確認負責人與公司間之董事委任關係不存在確定，則縱然尚未辦理負責人變更登記，但在內部關係上，其已經喪失負責人之地位，無權處置公司財產納稅，自應解除出境之限制（參見最高行政法院 99 年度判字第 703 號判決）。

## （二）刑事裁判對於行政救濟機關認定事實之影響

改制前行政法院 32 年判字第 18 號判例謂：「司法機關所為之確定判決，其判決中已定事項，若在行政上發生問題時，行政官署不可不以之為既判事項而從其判決處理，此為行政權與司法權分立之國家一般通例。」（同旨，29 年判字第【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 38 頁】13 號判例），其中所謂既判事項，乃指就特定之事實，已可依判決的主文或理由予以確定者而言。<sup>52</sup>其係就發生既判力之法院確定判決對行政機關之效力所為闡釋，即以法院刑事確定判決所認定之事實，在行政訴訟事件，如經調查認定並無錯誤時，得以之作為判決依據（臺北高等行政法院 99 年度簡字第 426 號判決）。

至於地檢署檢察官偵查不起訴處分書，並非法院確定判決，本無上開最高行政法院

52 財政部 61 年 2 月 25 日臺財稅第 31698 號函。



判例之適用。又行政法院應本於調查所得自行認定事實，不受刑事判決所認定事實之拘束（最高行政法院 44 年判字第 48 號判例）。

刑事確定判決，稽徵機關以及後續之行政救濟機關原則上固然應尊重其判決所認定之事實，而得作為課稅處分以及行政救濟決定之參考，但因行政程序與刑事訴訟程序上所應遵循的證據法則尤其證明程度不同，刑事訴訟程序因涉及剝奪人身自由嚴重侵害人民權利，故要求較嚴格的證明程度，反之，稽徵行政程序僅涉及財產權之侵害，要求相對較寬的證明程度，故在例外情形，於有正當理由之情況下，稽徵機關仍可不受刑事判決的拘束，而得自行認定事實，<sup>53</sup>尤其在發現刑事法院所漏未斟酌之新事證的情況下，更是如此。行政法院 75 年判字第 309 號判例即謂：「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實。惟認定事實須憑證據，……則為二者所應一致。」<sup>54</sup>

就此德國學說上認為刑事確定判決所為認定，鑑於其在刑事訴訟程序上之高度的法治國家之要求，原則上對於行政機關之證據評價具有重大的實際上重要參考；但除法律有特別規定外，<sup>55</sup>其對於行政機關並未發生法律上拘束效力，有關舉證責任也不能受侵害。然而行政機關，原則上得無庸自為認定事實，而直接以該刑事確定判決所為認定，作為行政決定之基礎，只要該刑事判決並無可懷疑之處，而且當事人也沒有提出具體陳述說明其有重大疑義之處。<sup>56</sup>德國實務上亦認為：「若法律無特別規定，刑事法院裁判所為的事實認定原則上無拘束效力。但除非於個案中有調查必要，否則，通常行政法院得不進行調查（BVerwG NJW 1987, 1501/1502）。若法律規定應以刑事法院的有罪判決作為依據，則行政法院【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 39 頁】應受刑事法院相關裁判認定存在事實之拘束，不得對於有罪判決是否正確進行調查（BVerwG InfAuslR 1998, 221）。」<sup>57</sup>可供參考。

## 五、情況證明、表見證明（蓋然性推定）與推定

### （一）情況證明（Der Indizienbeweis）

情況證明是指根據已經確實證明的事實，藉助於專門知識或經驗法則，而推論出法

53 陳清秀，稅法總論，2010 年，第 6 版，頁 476。

54 同說，最高行政法院 92 年度判字第 136 號判決：「次按檢察官職司犯罪偵查，於犯罪嫌疑不足者，依刑事訴訟法第 252 條第 10 款之規定，即應為不起訴之處分。此與行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據，查明事實之真偽，以為適用法規之依據有別。是以，檢察官就犯罪偵查所認定之事實，及其所持法律上之見解，並不能拘束行政法院，行政法院仍應本於調查所得，自為認定之裁判（本院 44 年判字第 48 號判例亦可參照）。一該不起訴處分之理由，顯然仍不足以認定被上訴人確實有支付系爭薪資情事。原審對該有無支付薪資之事實，未自行調查證據，並本於調查所得，自為認定之裁判，逕以檢察官之不起訴處分作為認定上訴人否認認列員工薪資尚嫌遽斷之論據，亦有判決適用法規不當之違法。」

55 例如營業法上規定以人民某項犯罪事實，作為不准營業之理由，法律明定行政機關應受刑事判決認定事實之拘束。

56 Kopp/Ramsauer, VwVfG, 11. Aufl., 2010, Verwaltungsgerrichtsordnung, § 24 Rn.32.

57 Eyermann 著，陳敏等譯，德國行政法院法（VwGO）逐條釋義，91 年，§ 86 Rn.15.

律上重要的直接事實，例如行政法院 75 年判字第 1291 號判例謂：「依執行業務者收費及費用標準核定律師承辦案件之所得，原則上應依結案判決年度之執行業務者收費及費用標準核定。惟當事人如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，當改依受理委任年度標準核定，並以受理委任年度為所得年度。」即以結案判決的情況證據，推論該年度已收酬金，並按該年度收費及費用標準予以核定所得額。

## （二）表見證明（蓋然性推定）

表見證明（蓋然性推定）（Der Anscheinsbeweis, prima-faci-Beweis）只表現在典型的事件經過，表見證明是根據下述的經驗：某些典型的構成要件事實產生特定的結果，或特定的結果表示某一典型的事件經過，此種經驗法則必須可以清楚表明前提要件與結果，其僅單純援用簡單的生活經驗，尚有不足。

表見證明是一種利用具有「極為高度之蓋然性」之經驗法則，由典型事態發展歷程，去推論待證事實存在的證明方法。作為表見證明成立基礎之典型的事件發展經過可以用下述公式表達：「當有某項 A 事實存在時，則 B 事實幾乎總是會發生」，亦即這個事態發展歷程必須具有非常高度的蓋然性，以致於事態朝相反方向發展的可能雖然可以想像，但在實際經驗上幾乎不可能發生。<sup>58</sup>

實務上有關課稅事實之認定，常經由蓋然性推定方式處理。例如行政法院 69 年 5 月份庭長評事聯席會議決議：「法院得依已明瞭之事實，推定應證事實之真偽，為行政訴訟法第 33 條準用民事訴訟法第 282 條所明定，依土地登記簿之記載，如已有利息之約定應推定其已經給付。」

又司法院大法官釋字第 217 號解釋謂：「財政部○○號函示所屬財稅機關，對於設定抵押權為擔保之債權，並載明約定利息者，得依地政機關抵押權設定及塗銷登記資料，核計債權人之利息所得，課徵所得稅，當事人如主張其未收取利息者，應就其事實負舉證責任等語，係對於稽徵機關本身，就課稅原因事實之認定方法所為之指示，即非不許當事人提出反證，法院於審判案件時仍應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，判斷事實之真偽，並不受其拘束。」亦即採事實上推【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 40 頁】定，容許當事人提出反證推翻。<sup>59</sup>

又如行政法院 79 年 9 月份庭長評事聯席會議決議：「稽徵機關依所得稅法第 14 條第 1 項第 5 類第 5 款參照當地一般租金調整計算租賃收入時，如其調整結果超過土地法第 97 條第 1 項之限制時，就其超過部分之課稅，應以能證明出租人有此項現實收入者為限。」

<sup>58</sup> Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, 1998, 302ff.; 316.

<sup>59</sup> 行政法院 69 年 5 月 24 日 69 年第 5 次庭長評事聯席會議決議亦謂：「法院得依已明瞭之事實，推定應證事實之真偽，為行政訴訟法第 33 條準用民事訴訟法第 282 條所明定，依土地登記簿之記載，如已有利息之約定應推定其已經給付。」

亦認為出租人之租金收入應推定不超過上述土地法第 97 條規定之限制(亦即房屋租金以不超過土地及建物申報總價額年息百分之十為限)，就超過部分，應由稽徵機關負舉證責任。

再如行政法院 75 年 7 月份庭長評事聯席會議決議：「依執行業務者收費及費用標準核定律師承辦案件之所得，原則上應依結案判決年度之執行業務者收費及費用標準核定。惟當事人如提示委任契約及受理委任時已收取酬金之證據，經查明屬實者，當改依受理委任年度標準核定，並以受理委任之年度為所得年度。」亦係推定執行業務者之所得，於勞務提供完畢時（即結案判決年度）實現，但容許當事人提出反證推翻。

另司法院大法官釋字第 221 號解釋亦釋示：「遺產及贈與稅法施行細則第 13 條規定：『被繼承人死亡前因重病無法處理事務期間舉債或出售財產，而其繼承人對該項借款或價金不能證明其用途者，該項借款或價金，仍應列入遺產課稅。』旨在貫徹遺產及贈與稅法第 1 條及第 17 條第 1 項第 8 款之規定，以求認定課稅遺產之正確，為防止遺產稅之逃漏及維持課稅之公平所必要，並未增加法律所定人民之納稅義務，與憲法第 19 條並無牴觸。至具體案件應稅遺產之有無，仍應依舉證責任分配之法則，分由稅捐稽徵機關或納稅義務人盡舉證責任，併予敘明。」

行政法院 70 年判字第 117 號判例謂：「個人綜合所得稅之課徵係以收付實現為原則，有利息約定之抵押借款業已登記於公文書，稅捐稽徵機關對債權人即可作有按時收取利息之推定，苟債權人主張未收付實現有利於己之事實者，應負舉證責任。」

### （三）事實上推定與法律上推定

#### 1. 概說

在訴訟法上，有關推定可分法律上推定及事實上推定兩種。法律上推定係指依據法律之規定，推定某項要件事實為真實，其為相異之主張者，應負客觀的舉證責任，倘不能舉證證明其相反之事實，使法官確信其事實存在，即應推定該要件事實存在，因此，並非容許單純提出反證推翻。而是主張相反事實者，就該項事實負擔以「本證」證明的責任。

例如遺產及贈與稅法第 5 條規定各款情形，「以贈與論」，即屬於法律上推定之情形。此種【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 41 頁】法律上推定之適用，仍應為符合其目的之解釋。最高行政法院 100 年度判字第 8 號判決即謂：「遺產及贈與稅法第 5 條第 6 款前段規定，二親等以內親屬間財產之買賣以贈與論，揆其立法意旨固係為防杜親屬間以虛構買賣方式逃避贈與稅，乃使雙方在私法上為買賣之約定者，在法律上被推定為「財產贈與」行為，但除當事人提出已支付價款之確實證明，且該已支付之價款非由出賣人貸與或提供擔保向他人借得之情形，不能以「贈與論」外，如果經查明其財產之移動並非由於買賣，亦非「無償給予」，且無同法第 5 條其他款規定之「贈與論」之情形時，仍



無法對之課徵贈與稅。事實審行政法院為期發現真實，本應充分行使闡明權，並就稽徵機關核稅之基礎事實或納稅義務人抗辯之原因事實是否存在，依職權調查證據，俟調查後待證事實存否仍屬不明時，始依證據法則，為客觀舉證責任之分配。」

反之，事實上之推定，係依社會經驗法則，以蓋然性推定某項事實為真實，但容許相對人以「反證」推翻。亦即客觀的舉證責任並未因事實上推定而轉換由相對人負擔。就此國內學者盛子龍教授援引德國學說見解，認為「相對於表見證明建立在一個具有相當高度蓋然性的『經驗原則』(Erfahrungsgrundsätze)之上，作為事實上推定之基礎者，則只是一個證據力低於『經驗原則』的『普通的經驗規則』(einfache Erfahrungssätze)。因此與『表見證明』不同的是，由於單單利用『普通的經驗規則』所獲得的心證，往往尚不足以達到證明所要求之規則證明度，亦即尚無法使法官達成對待證事實完全的、真實的確信，因此稽徵機關單單提出事實上推定作為依據尚有不足，還需要依據其他間接證據的共同補強，以強化證據力，方足以證明待證事實之存在。」<sup>60</sup>

## 2. 本證與反證

有關訴訟法上所謂本證與反證，本證(Hauptbeweis)係指對於待證事實負擔客觀的舉證責任，當事人就自己負有舉證責任之事實，所提出證明其為真實之證據，應足以使法官達到確信其為真實(事實存在)之程度。反證(Gegenbeweis)乃是不負擔舉證責任之當事人，否認他造主張之事實，所提出之證據，使法官懷疑他造主張事實之真實性(事實不明)的程度。反證乃是對於實現構成要件要素之事實的存在，加以爭執。而本證則是以實現構成要件要素之事實的存在作為證明之標的。如果以裁判上重要之事實的存否，作為證明之標的時，則稱之為直接的本證或反證。如果經由證據證明的事實，可以藉助於經驗法則而推論出法律上重要事實之存否，則可稱為間接的本證或反證，亦稱為情況證明。<sup>61</sup>

釋字第275號解釋：「應受行政罰之行為，【當代財政第13期，2012年1月，第42頁】僅須違反禁止規定或作為義務，而不以發生損害或危險為其要件者，推定為有過失，於行為人不能舉證證明自己無過失時，即應受處罰。」此項解釋「推定為有過失」之見解，如理解為「法律上推定」過失存在，則將「無過失」的舉證責任轉換由違章行為人負擔。如理解為「蓋然性推定」，則違規行為人可以反證推翻，似較為合理。<sup>62</sup>

## 3. 同業利潤標準與證據責任

所得稅法施行細則第13條第1項規定：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載及保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得照同業一般

60 盛子龍，最高行政法院行政97判638裁判解析，收於司法知識庫裁判解析，稅法總論部分。

61 Musielak, Grundkurs ZPO, 5. Aufl., 2000, C.H.Beck, S.256.

62 黃茂榮，稅捐秩序罰的責任要件，收於氏著，稅捐法論衡，1991年，頁108以下。

收費及費用標準核定其所得額。」故稽徵機關依同業一般收費標準核定所得額之收入項目時，就費用部分自亦應適用同業一般費用標準予以核定。如就費用部分卻又依原告提示之帳證內容予以查帳核計，以致於費用部份明顯低於同業費用標準時，則顯與前開施行細則第 13 條規定不符，且有違行政行為禁止恣意之原則，尚非適法。<sup>63</sup>

按由於一般同業費用標準，可認為是主管機關依據「類型化觀察法」，本於經驗法則所認定之費用標準，<sup>64</sup>應可普遍的適用於所有通案情形，因此，除非具體個別案件，有特殊情況，足以認定其費用支出低於同業一般標準，否則，應可本於經驗法則，「蓋然性推定」納稅義務人之費用支出，亦符合同業費用標準。故納稅義務人主張本件也應一體適用一般同業費用標準，認列費用支出，其主張事實符合經驗法則，應毋庸另行舉證證明。

就此營利所得稅查核準則第 6 條第 1 項本文規定：「營利事業之帳簿文據，其關係所得額之一部未能提示，經稽徵機關依所得稅法施行細則第 81 條之規定，就該部分按同業利潤標準核定其所得額者，其核定之所得額，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限。」也可認為同業利潤標準之純利率，具有通案普遍性適用之經驗法則性質，除有特殊情形外，針對所得額之一部分（例如本案收入部分）推計課稅結果，以不超過當年度全部營業收入淨額依同業利潤標準核定之所得額為限，以符合經驗法則。

反之，稽徵機關如果主張具體個別案件，有特殊情況，足以認定其費用支出低於同業一般標準時，因其主張之費用支出水準，違反經驗法則（異於一般同業費用標準），屬於主張異常之「變態事實」，對於此一特殊情況之事實，應由其負擔舉證責任。蓋因收入部份如果漏報，則費用支出也可能短報，以求取收支平衡。或者收入部份之憑證既然保持不完整，則費用支出部分同樣也【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 43 頁】可能保持不完整，因此回歸一般同業費用標準認定費用支出，應較能符合推計課稅之合理性。

#### 4. 資金移轉，法律上推定為贈與？

又在贈與稅案件，如有資金移轉之事實，實務上認為可推定贈與行為存在。例如最高行政法院 100 年判字第 5 號判決：「鑑於有關財富資源移動之原因關係及證據資料，主要掌握在贈與人及受贈人內部間，及稅務案件之事物本質，稽徵機關欲完全調查及取得相關資料，容有困難，為貫徹課稅公平原則，自應認屬納稅義務人所得支配或掌握之課稅要件事實及原因關係證據資料，納稅義務人應負有完全且真實陳述之協力義務。故如稽徵機關已提出相當事證，客觀上足能證明當事人財產移轉之事實存在，且在納稅義務

63 高雄高等行政法院 89 年度訴字第 805 號判決。

64 有關類型化觀察法，參見陳清秀，稅法總論，第 6 版，2010 年，頁 258 以下；陳清秀，論稅法上類型化，現代稅法原理與國際稅法，第 2 版，2010 年，頁 193 以下。

人未能舉證證明其非無償移轉情形下，原則上，稽徵機關即得課徵贈與稅。」

臺中高等行政法院 95 年度訴字第 633 號判決：「動產之移轉，其原因包括贈與、信託、借貸等，納稅義務人對於稅捐案件有申報協力義務，因此在贈與稅之查核，稅捐稽徵機關只須證明資金移轉之事實存在，在納稅義務人未能舉證證明其並非無償移轉（借貸、信託）之情形下，原則上稅捐稽徵機關即得課徵贈與稅。」（同說，最高行政法院 97 年度判字第 638 號判決），此一判決似認為依據「資金移轉」之事實，即得「法律上推定」無償贈與行為存在，而納稅義務人則必須以「本證舉證證明」「並非無償移轉（借貸、信託）」，才能推翻此一推定（採取舉證責任轉換模式）。

此一見解將「舉證責任轉換」，實質上乃是經由「法官造法」方式，進行法律漏洞補充，以資金移轉之行為，在法律上推定為贈與行為，課予納稅義務人舉證證明並無贈與行為之證明義務，似欠缺法律依據，有違租稅法律主義與法律保留原則，於法似有不合。在此如能改為「蓋然性推定」，准許納稅義務人舉出「反證推翻」，應較為合理。尤其如果涉及違章處罰案件，要求對於違章事實之證明程度較高，更不容許「舉證責任轉換」，以法律上推定贈與行為，要求納稅義務人必須以「本證」推翻之。否則即違反處罰法上「無罪推定原則」（有疑則，為有利被告之認定原則）。

就此最高法院 89 年度臺上字第 1119 號民事判決謂：「查兩造確於 71 年間約定上訴人將系爭不動產登記為被上訴人名義，但仍由上訴人繼續管理、使用及收益，上訴人並與子女約定伊將房地收回時，子女應配合辦理移轉登記，兩造僅就系爭房地以被上訴人為登記名義人辦理登記為意思表示之合致，上訴人並未將系爭房地贈與被上訴人，為原審確定之事實，倘係無訛，則上訴人主張兩造就系爭房地成立借名契約，並非贈與，即非全屬無據。兩造當時既無贈與之意思表示合致，並非贈與，似不生贈與稅之課徵及逃漏問題；法律並無禁止父母將其不動產借用子女名義登記之強制規定，即難認此借名登記係脫法行為。倘上訴人當時純係基於父女親誼，借用【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 44 頁】被上訴人名義登記，並無贈與之意思，縱將來有贈與之合意，亦於將來變更為贈與時，始生課徵贈與稅之問題。」該判決對於贈與行為之認定方式較為嚴謹，可供參考。

## 六、推計課稅與舉證責任<sup>65</sup>

### （一）推計課稅處分之行政爭訟審查範圍

#### 1. 日本學說實務見解

在稅務爭訟上，稽徵機關對於推計課稅的必要性與合理性，應負擔舉證責任。例如對於同業利潤標準之訂定合理性（包括同業者選定基準、同業者選定過程、足以將個別

65 本段摘錄自陳清秀，稅法總論，第 6 版，2010 年，頁 562 以下。



情況平均化之同業者選定件數及其同業利潤率內容之合理性)，應舉證證明。倘若其已經加以證明的情形，則就其推計額與真實的課稅標準額以及稅額間之差異，應由納稅義務人提出反證，並加以舉證（日本學說上稱為「實額反證」）。<sup>66</sup>

此種實額反證，日本實務上有認為納稅人必須自己主張及舉證收入與成本費用之實額，納稅人必須舉證其主張之實額，與真實所得額相符，而達到並無任何的合理懷疑之程度。或納稅人所主張之收入，確係該年度之全部交易所產生之收入，且其主張之必要經費確係於該年度發生、確定且與事業有關聯性，而達到並無任何合理懷疑之程度。<sup>67</sup>

在權利救濟程序上，應考量：推計課稅的前提要件是否具備？是否斟酌不適當之點？是否已經斟酌一切應予斟酌之情況？就現存的情況是否作成錯誤之推論？由於推計課稅本身的不確定性，因此經常難以反證其推計結果不正確，稅捐義務人要獲得勝訴，必須提出主張可以證明的事實以及經驗法則，以證明與稽徵機關所推計的金額相異之金額較為具有蓋然性。

在判斷推計課稅的合理性之際，爭點多在於在算出同業者所得率或同業者單位額時，應選定那些範圍的同業者？選定同業者應具備何種程度的類似性？被推計課稅的納稅人的特殊情況，應於何種程度納入考慮？對於此類爭點，應就個別案件，一方面考量僅可能的「接近實額所得」的推計之必要，另一方面推計課稅本來就是在不可能實額課稅的情形，所採取「概算課稅」之方法，二者加以調和。<sup>68</sup>

又在使用同業者率或同業者單位額時，並無必要明示同業者之姓名住所。在行政訴訟階段，納稅人對於推計課稅案件，固然得變更主張改按照實額課稅，但有認為其實額主張應限於提示總收入金額及必要經費之總額的實額，並舉證實際所得額，據以推翻推計課稅之前提要件（推計之必要性）為目的之情形。<sup>69</sup>【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 45 頁】

## 2. 德國學說實務見解

稅捐義務人如因違反稅捐申報義務或提示帳證等協力義務而被推計課稅時，其在權利救濟程序中包括事實審的行政法院程序，也可以提出稅捐申報或帳證履行其協力義務，以推翻推計課稅。

於此情形，財務法院必須進行廣泛的調查，甚至應進行帳簿查核（由財務法院運用調查官進行調查），而不得單純撤銷原推計課稅處分，責由稽徵機關重新查核（財務法院法第 100 條第 3 項）。<sup>70</sup>當然稽徵機關在稅務訴訟程序中本於職權調查權限以及依法課稅

66 金子宏，租稅法，2010 年 15 版，頁 840 以下。

67 東京高判平成 8 年 5 月 15 日，引自金子宏，租稅法，頁 810。

68 金子宏，租稅法，頁 712。

69 佐藤英明，推計課稅論，收於金子宏編，所得稅の理論之課題，平成 13 年，2 訂版，頁 345。

70 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, § 162 Tz. 108.

原則，也有義務履行其調查任務，因此對於納稅義務人嗣後在訴訟程序中方始提出之稅捐申報資料，也應進行調查重新核定，於作成變更核定處分後，原告即可撤回訴訟並免徵收裁判費。<sup>71</sup>

由於推計課稅並非對於法律效果之行政裁量決定，而是在欠缺充分的證據方法時之證據評價，因此，事實審的法院可以無限制的審查推計結果。<sup>72</sup>

法院固然可以接受稽徵機關某種不確實（如同任何的複雜的事實關係之確認）之推計結果，但依據德國財務法院法第 96 條準用稅捐通則第 162 條規定，法院並享有自己獨立於稽徵機關之推計權限，可以使用與稽徵機關不同的推計課稅方法，並得以自己的推計取代稽徵機關的推計，即使稽徵機關之推計並無法律瑕疵，法院也毋庸遵照其推計。<sup>73</sup>

尤其在納稅義務人實質上有爭執之爭點項目上，法院在推計處分之撤銷訴訟上，依其情形，甚至有義務進行自己之推計。<sup>74</sup>法院在行使自己的推計權限時，得依自己確信之推計理由、推計方法及金額，全部或部分取代稽徵機關之推計。<sup>75</sup>因此法院不僅是審查稽徵機關是否合法進行推計，並遵守適當的推計範圍界限。法院尤其得採用不同於稽徵機關之推計方法。<sup>76</sup>

而在保障納稅義務人之法律上聽審請求權考量下，法院在其欲選擇與以往完全不同的推計方法，或要納入新的事實證據資料時，應事先給與納稅義務人陳述意見的機會。<sup>77</sup>

在聯邦財務法院之法律審的訴訟程序，應受事實審法院之推計的拘束，因為其推計涉及事實之確認。聯邦財務法院並無自己進行推計之職權，其對於推計課稅結果之審查範圍，僅限於原審判決推計課稅之論證推論、經濟上可能性以及【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 46 頁】可信性，有無違背論理法則與經驗法則，以及有無遵守一般所承認之推計原則及推計方法，以及事實審法院有無需再查明之事實，或有無其他程序瑕疵存在。

78

### 3. 我國實務見解

納稅義務人如因違反提示帳證等協力義務而被推計課稅時，其在權利救濟程序中包括事實審的行政法院程序，也可以提出帳證履行其協力義務，以推翻推計課稅。故營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，財政部解

71 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, § 162 Tz.108.

72 Klein/Rüsken, AO, 8 Aufl., 2003, § 162 Rz. 58.

73 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, § 162 Tz. 107; Klein/Rüsken, AO, 8 Aufl., 2003, § 162 Rz. 58; BFHE 197, 68=DStR 01, 2149.

74 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., § 162 Rz.131.

75 BFH BStBl. II 1995, 381; BFH BStBl. II 1990, 109.

76 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., § 162 Rz.131.

77 Seer, in: Tipke/Kruse, AO, 2010, § 162 Tz. 107.

78 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2004, 1. Aufl., § 162 Rz.134.

釋稽徵機關應予受理。<sup>79</sup>

最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議之理由七指出：「稽徵機關核實認定個人之所得，原則上優先於以推計方法核定個人之所得。」<sup>80</sup>因此，納稅義務人對推計核定所得額之相關行政處分如有不服，於行政機關所進行之行政救濟程序（訴願）終結前，提示有關帳簿、文據供核者，原稽徵機關依上開法令<sup>80</sup>即應予受理，否則各該決定即屬違背法令。」

但「當事人就原核定、復查、訴願決定符合法定合法要件不爭執，而於提起行政訴訟時，始提示有關帳簿、文據供核者，對於稽徵機關推計核定所得額程序之合法性既不生影響，納稅義務人亦無請求改以查帳核定之法律依據，行政法院自無命稽徵機關改以查帳核定所得額，而撤銷合法行政處分之權限與法律依據。」

該決議認為在行政訴訟中如果容許納稅義務人提示帳證，推翻原處分之推計課稅時，將使推計課稅規定形同具文，且「國家與人民之租稅法律關係，亦將因人民得隨時變更法定調查方式而趨於延滯與複雜，與稽徵經濟、租稅公平及有效法律保護原則，均有未符。」因此不容許當事人嗣後才主張按照帳證核實課稅。

#### 4. 檢討

按稅法上推計課稅規定，並非授與稽徵機關行政裁量權，而應認為是授權稽徵機關享有權限進行推計，故不得以所得稅法第 83 條規定誤認為推計課稅處分屬於行政裁量處分，以致於不受法院審查。蓋稅捐債務乃是法定債務，於納稅人之經濟活動實現滿足課稅要件時，即已經成立，課稅處分性質上屬於拘束處分，並非裁量決定，推計課稅處分僅是以間接證據方法確認「客觀上」已經成立之稅捐債務內容，而非由稽徵機關裁量決定稅捐債務金額。法院在審查時，應審查課稅處分之「客觀上合法性」，不受稽徵機關推計之拘束。

納稅義務人如能提供帳證以進行實額反證時，由於該等新證據資料早在課稅處分之時已經存在，故不涉及行政處分違法判斷基準時採處分時說之問題，行政法院得加以斟酌。德日學說實【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 47 頁】務上對於行政處分違法判斷基準時採取處分時說，但並不妨礙法院審酌兩造當事人提出課稅處分時已經存在之新事證資料，以為攻擊防禦方法。且當納稅義務人可以實額反證時，足證推計課稅處分錯誤，不符合客觀正確合法之應納稅額，自應撤銷變更違法課稅處分。

僅於特殊例外情形，如當事人遲延提出實額反證違反誠信原則，增加徵納雙方以往稽徵成本費用，構成權利濫用時，得加以限制。

79 財政部 79 年 11 月 28 日臺財稅第 790367340 號函，所得稅法令彙編，83 年版，頁 545。

80 指財政部 79 年 11 月 28 日臺財稅字第 790367340 號函釋：「……營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令意旨規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。」



釋字第 309 號解釋也認為依據銀行存款法之間接證據進行調查，而核算其所得額，如依調查結果，經合理之判斷，認為足以證明有逃漏稅情事時，並許納稅義務人就有利於己之事實提出反證，以維護其權益。可見推計課稅應容許當事人在訴訟程序上就有利於自己之事實提出反證推翻，上述最高行政法院決議不僅違反釋字第 309 號解釋，且與德日兩國之學說實務見解比較，對於納稅人之權利保護，似嫌欠週。<sup>81</sup>

## （二）攻擊防禦方法之適時提出主義

另一方面，為避免當事人拖延訴訟，在推計課稅處分之爭訟上，有關實額課稅之主張，在訴訟上應儘早提出，日本國稅通則法第 116 條導入「適時提出主義」，限制攻擊防禦方法之提出時期，亦即規定原告納稅義務人對於課稅處分提起撤銷訴訟後，對於必要費用或成本費用損失金額之存在或其他有利於己之事實，主張與原處分之基礎事實不同之事實者，除有不可歸責之情形外，應於相對人國家主張其處分基礎事實之日之後，無遲延的具體主張其相異之事實，並聲明足以證明該事實之證據。

違反上述規定者，其所為主張及證據之聲明，視為民事訴訟法第 157 條第 1 項規定遲延提出之攻擊、防禦方法。其目的在避免拖延訴訟，並維護當事人間之公平。<sup>82</sup>亦即如果遲延提出主張或證據時，法院應判斷是否因此遲延訴訟之終結，如果導致訴訟遲延終結時，則程序上駁回其攻擊防禦方法。<sup>83</sup>

德國財務法院法第 76 條第 3 項規定法院得限期命原告提出相關申報及證據，逾期不提出者，遲延提出之稅捐申報及證據方法，法院得予以駁回（任意性之失權），而不再進行調查。<sup>84</sup>

我國也可以依據行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法第 276 條規定之適時提出主義（未於準備程序中主張之事項，不得於言詞辯論程序中主張），以資解決。

## 七、進貨未依規定取得憑證，應如何處理？<sup>85</sup>【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 48 頁】

在營業稅，由於採取統一發票制度，相當程度表現出形式課稅原則。營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定：「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者。」因此在進貨未依規定取得憑證時，可否扣抵銷項稅額，即發生爭議。

81 詳見陳清秀，推計課稅與處罰—評析最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議，月旦法學雜誌，181 期，2010 年 6 月，頁 233 以下。

82 金子宏，租稅法，第 15 版，2010 年，頁 843。

83 志場喜德郎等編，國稅通則法精解，平成 19 年 12 版，頁 1011。

84 相關探討，請參見吳東都，德國稅務行政訴訟，98 年 11 月，頁 61 以下。

85 本段摘錄自陳清秀，加值型營業稅之「所漏稅額」之計算—釋字第 660 號解釋評析，收於陳清秀，現代稅法原理與國際稅法，第 2 版，2010 年，頁 330-337。

(一) 實體要件說：

1. 法定證據：失權效果

有認為進項稅額之扣抵，乃是以營業人取得並保存進貨之帳簿憑證作為實體上前提要件，營業人如未保存進貨之帳簿憑證者，原則上其相當於進貨之進項稅額，即不准扣抵進項稅額。例外情形，營業人由於災害或其他不得已事由致未能保存帳證，經營業人舉證證明者，不在此限，仍得扣抵銷項稅額。日本消費稅法第 30 條第 7 項規定即採此作法。

行政法院 87 年 7 月份第 1 次庭長評事聯席會議決議也認為：按「營業人左列進項稅額，不得扣抵銷項稅額：一、購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者。」「營業人以進項稅額扣抵銷項稅額者，應具有載明其名稱、地址及統一編號之左列憑證：一、購進貨物或勞務時，所取得載有營業稅額之統一發票。」營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款及第 33 條第 1 款定有明文。營業人有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款。又我國現行加值型營業稅係就各個銷售階段之加值額分別予以課稅之多階段銷售稅，各銷售階段之營業人皆為營業稅之納稅義務人。故該非交易對象之人是否已按其開立發票之金額報繳營業稅額，並不影響本件營業人補繳營業稅之義務。<sup>86</sup>

又行政法院 86 年度判字第 2160 號判決：「縱原告進貨時確有支付進項稅額之事實，且開立統一發票之營造廠商亦依法報繳營業稅，然該未依規定取得之憑證，其進項稅額仍不得申報扣抵銷項稅額。」

上述決議及判決見解，似認為營業稅法因為確保稅收及稽徵效率的考量，而強調外觀形式，因此採取法定的證據方法，要求費用支出之認定，必須具備法定的證據方法，例如取得統一發【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 49 頁】票，否則即屬未依規定取得進項憑證，其進項稅額不准扣抵（營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款）。此種稅法的解釋方式僅注重法律形式（發票憑證）外觀，而忽略營業稅法採取加值稅規定的實質的經濟意義，似乎傾向於形式的表見課稅方式，而未採取實質課稅原則。

2. 制度之緩和：個別案件正義機制之導入

86 同說，最高行政法院 94 年度判字第 2061 號判決認為：「因持有未依規定取得之憑證而申報進項稅額扣抵者，將產生虛減銷項稅額及應納稅額，通常亦發生稅款短漏之結果，其與虛報進項稅額處罰要件之漏稅事實之效果相同。是依該條文所生之補稅概念，應係使扣抵之事實回復至不得扣抵之原狀，其性質應類似於『回復原狀』之本質，否則，不得扣抵之目的，即不存在。故營業稅法第 19 條規定，購進之貨物或勞務未依規定取得並保存第 33 條所列之憑證者，不得扣抵銷項稅額。觀其『反面解釋』，倘持憑扣抵者，應追繳其已抵扣之稅額。故該條文之規定實難以認為僅係『訓示規定』，自應視其為『禁止規定』與『效果規定』。」

德國實務上認為可扣抵之進項稅額，也屬於課稅基礎之一部分，因此，得進行推計課稅，並無疑義。但必須原先自始存在有關進項稅額之完整的文件資料為基礎，亦即事後資料減失，才准予推計課稅。<sup>87</sup>

德國學說上也有採取上述實體法的要件說者，認為如自始欠缺進項稅額之憑證時，則原則上不應准予推計課稅方式認列其進項稅額（包括憑證上交易相對人之記載錯誤，以致於欠缺符合法定要件之憑證，於此情形，營業人縱然善意信賴其進項稅額之扣抵要件已經滿足，在稅捐核定上，仍不受信賴保護）。<sup>88</sup>

但德國學說及實務見解均認為，營業人在自始未保存有關進項稅額之文件資料，或並未完整保存文件資料的情形，而確實有進貨事實者，為公平課稅，可能得承認「妥當性理由」專案減免稅捐債務（稅捐通則第 163 條）。<sup>89</sup>

例如，倘若不准扣抵進項稅額，將與加值稅之意義及目的顯然不符合時，則應准予以妥當性理由專案減免稅捐債務，以實現個別案件正義。<sup>90</sup>於此情形，應導入期待可能性之嚴格的標準（例如營業人是否已經盡到一般商人之注意，而仍無法認識憑證記載錯誤）。又如基於在個別案件之特殊情況之信賴保護原則，可准予適用以妥當性理由專案減免稅捐債務之規定（例如營業人善意信賴其進項稅額，而已經採取合理所要求之一切手段，以確信憑證記載之正確性）。<sup>91</sup>同時，納稅人也應當負有義務協助查明盡可能完整的事實。而在作成專案減免稅捐債務的範圍內，也可以進行推計課稅。<sup>92</sup>亦即，得推估計算可扣抵之進項稅額。<sup>93</sup>

## （二）程序要件說：應導入推計課稅

在營業人進貨未取得進貨憑證的情形，可否以推計課稅方法推估承認其進項稅額，不無爭議。有認為營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款屬於法律特別規定，排除推計課稅之適用。<sup>94</sup>然而推計課稅法理在於追求課稅公平，並貫徹量能課稅【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 50 頁】精神，因此，從稅捐正義之實現的觀點，縱然在進貨未取得憑證的情形，營業稅法第 19 條第 1 款規定也可以從憲法上量能課稅及比例原則的精神，應作目的性限縮適用，而仍應准予推計課稅。<sup>95</sup>

87 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（USTR 202）第 6 項。

88 參見德國聯邦財務法院 2009 年 4 月 30 日判決（BFH 30.4.2009, V R 15/07）。

89 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（USTR 202）第 7 項。

90 相當於我國稅捐稽徵法第 40 條規定，因為稅捐之徵收不當時，得停止全部或一部徵收（參見陳清秀，稅法總論（同註 13），616-622 頁）。

91 參見德國聯邦財務法院 2009 年 4 月 30 日判決（BFH 30.4.2009, V R 15/07）。

92 Bunjes/Geist, Umsatzsteuergesetz, 1997, § 15 Rn.17.

93 參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（USTR 202）第 7 項。

94 德國學說上也有採此見解者，例如 Klein/Orlopp, AO, 8. Aufl., 2003, § 162, Rn.11.

95 德國學說也有採此見解者，其認為類似我國營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款不准扣抵的立法理由，是取得及保存合法憑證作為證明進項稅額屬實，因此僅為證明之程序目的，並非實體法上要件，如不准推計進項稅額扣除，恐有違反憲法上比例原則及禁止過份原則（Tipke/Kruse, AO, 2002, § 162 Tz.27）。



亦即可以按照同業利潤標準推估其進貨成本，進而推計其進項稅額（推計之進貨成本 $\div 1.05 \times 5\%$ ＝推計之進項稅額），作為銷項稅額之減除項目，以正確算出「應納稅額」或「所漏稅額」。

此一情形尤其適用於：（1）因為不可歸責的事由導致帳證滅失的情形，或（2）如不承認進項稅額之推計扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果的情形。例如未辦營業登記而營業，因此完全未依據規定取得進項憑證的情形，以及在借牌營業等情形，基於實質課稅原則，將稅捐客體之歸屬完全變更為第三人的情形，其銷售收入及進貨支出應同時一併變更其歸屬，如不承認進項稅額之扣抵，即將產生顯失公平之嚴苛結果的情形。

否則，如上游階段漏開發票逃漏稅，下游階段因此未取得進貨發票，在此情形前手應被補徵營業稅，後手如又不准就進貨部分扣抵進項稅額時，則將造成重複課稅，國家將獲得不當重複課稅之利益，違反量能課稅之公平負擔原則。且前手逃漏稅乃涉及是否應對其補稅處罰問題，不宜要求後手對於前手之應納稅捐也應連帶被補稅及處罰。

在「未依規定申請營業登記而營業」之案件，實務上台北高等行政法院 92 年訴字第 635 號判決也認為：「營業稅法第 15 條第 1 項規定「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額」。因而，同法第 43 條第 1 項第 3 款所謂「主管稽徵機關得依照查得之資料，核定其應納稅額」，於查獲「未依規定申請營業登記而營業」之案件，應以依查得之銷售額計算之銷項稅額，扣減依查得之進貨額計算之進項稅額後之餘額，為其應納營業稅額，方符加值型營業稅係就各個銷售階段增加之價值分別予以課稅之本旨。」<sup>96</sup>似亦承認進項稅額之推計，值得肯定。

### （三）折衷說：本稅與罰鍰分開處理

有採取折衷說，對於本稅部分，嚴格依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，進貨如未依規定取得合法憑證，則不得充為扣抵銷項稅額之進項憑證。但在處罰基礎之計算上，有關所漏稅額部分，則准予減除進項稅額。

例如台北高等行政法院 95 年訴字第 591 號判決對於未辦營業登記而營業之營利事業，涉及逃漏營業稅案件，有關本稅部分，即謂：「查因原告未辦理營業人登記，以致沒有取得符合營業【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 51 頁】稅法第 33 條各款所定要件之三聯式統一發票進項憑證，故依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款之規定，不得充為扣抵銷項稅額之進項憑證，被告依此在計算原告之營業稅應納稅額時，未將上開進項憑證扣除，而直接按銷項稅額來認定原告應補繳之本稅稅額，並無違誤。」

而在罰鍰之計算上，該判決則謂：「納稅義務人有把自己實質應負擔之營業稅法額繳納予其前手（形式上之納稅義務人），而且其前手也的確把此等稅款繳納給國家，國家已

96 本件判決法官為姜素娥、陳國成、吳東都三位法官。可惜本見判決被最高行政法院 94 年判字第 849 號判決推翻。

實際收到此筆稅款，這時候不管納稅義務人取得之進項憑證是否為符合營業稅法第 33 條各款之要件，在計算漏稅額時，均應承認該筆進項稅額。如不如此解釋，國家不但沒有因為人民不守法令而受損，反而因此而得利（不僅稅款沒有少收，還可以多收數倍之罰鍰），這樣的結果顯然不公平。」<sup>97</sup>

#### （四）檢討

有關營業稅所漏稅額之計算，應回歸母法第 15 條規定，納稅義務人之當期進項稅額未於當期申報者，仍應准予在稽徵機關在進行調查時嗣後補報，以便「正確」計算「客觀」的所漏稅額。現行實務見解不准嗣後補報扣抵進項稅額之作法，將虛增納稅人之當期「客觀應納稅額」，且實質上變成僅以當期「銷項稅額」作為所漏稅額，進行處罰計算基礎，不符「加值型」之制度精神，有違實質課稅原則與量能課稅原則，建議應予變更，以符租稅法律主義，並維稅捐正義。

在釋字第 660 號解釋未變更之前，宜採限縮解釋其適用範圍，對於下列特殊類型，基於憲法上比例原則以及量能課稅原則，仍應准予進項稅額之扣抵或推計課稅方式推估進項稅額並准予扣抵：

（1）因為不可歸責的事由導致帳證滅失的情形，或

（2）如不承認進項稅額之推計扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果的情形（倘若不准扣抵進項稅額，將與加值稅之意義及目的顯然不相符合，變成變相的總額型營業稅）。例如未辦營業登記而營業，因此完全未依據規定取得進項憑證的情形，以及在借牌營業等情形，基於實質課稅原則，將稅捐客體之歸屬完全變更為第三人的情形，其銷售收入及進貨支出應同時一併變更其歸屬，如不承認進項稅額之扣抵，即將產生顯失公平之嚴苛結果的情形。例如台北高等行政法院 92 年訴字第 635 號判決以及最高行政法院 94 年判字第 702 號判決即採此見解，值得參考。

為避免爭議，建議財政部應對於營業稅法施行細則關於所漏稅額之計算，也配合修正，俾資明確。**【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 52 頁】**

97 本件判決將前手有無繳納稅款，作為營業人進項稅額可否減除之條件，似要求營業人對於前手之營業稅負擔連帶責任，似有未妥。蓋依此見解，營業稅之發生及其金額大小，將取決於第三人有無納稅，而非取決於稅捐客體之營業人之銷售行為階段之增值有無，此與課稅要件法定主義並不相符合。

#### (五) 納稅人權利保護法案之構想－未來修法建議

建議修正條文	修正理由說明
<p>加值型及非加值型營業稅法增訂第 19 條之 1 有下列情形之一者，營業人得舉證證明有進項稅額者，得扣抵其銷項稅額：</p> <p>一、未依規定申請營業或變更登記、或申報復業而擅自營業者，經主管稽徵機關認定應課徵營業稅者，營業人實際進貨所支出之進項稅額。</p> <p>二、取得非實際交易對象所開立之憑證，且經舉證證明確有進貨事實，及該項憑證確由實際銷貨對象所交付者，營業人實際進貨所支出之進項稅額。</p> <p>三、經主管稽徵機關基於實質課稅原則，將銷售行為自第三人調整歸屬於營業人者，其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額。</p> <p>有下列情形之一，其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，仍得由主管稽徵機關報經財政部核准，<u>按照同業利潤標準之毛利率</u>，推估其進貨之進項稅額，扣抵其銷項稅額：</p> <p>一、因為不可歸責的事由導致憑證滅失者。</p> <p>二、倘不准予進項稅額之扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果，不符合加值型營業稅制度之精神者。</p>	<p>一、未依規定申請營業、變更或復業登記擅自營業，經稽徵機關認定應課稅者，其因實際進貨所支出之進項稅額，亦應從實質上經濟事實關係予以認定，否則即不符合租稅法律主義所要求之公平及實質課稅原則，有違上述司法院釋字第 420 號解釋之意旨。爰增訂第 1 項第 1 款規定。</p> <p>二、現行加值型營業稅制度，係就其加值部分課稅，因此本法第 15 條規定，應以銷項稅額減除進項稅額後之餘額，才是當期應納稅額。此一計算原則，應公平適用於所有課稅或逃漏稅行為之補稅案件，倘若營業人誤取得非實際交易對象所開立之憑證，惟其經營營業人舉證證明確有進貨事實，且該項憑證確由實際銷貨對象所交付者，其進貨所支出之進項稅額，仍應准予扣除，方符合加值稅之精神。爰增訂第 1 項第 2 款規定。</p> <p>三、如經稽徵機關基於實質課稅原則，將銷售行為由出名營業人調整歸屬於第三人（實際營業人），其銷售營業收入以及支出應同時公平調整，才能收支對應，真實反映營業加值之金額，故銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，應准予扣抵其銷項稅額，不得以未依規定取得進項憑證為由，不准進項稅額扣抵，導致扭曲加值稅精神。爰增訂第 2 項規定。</p> <p>四、營業人如果確實有進貨事實，則其銷售營業收入所對應之進貨支出之進項稅額，理應准予扣抵，方符合加值稅之精神。因此，營業人雖未依規定取得或保存進貨之進項發票憑證，但如其因為不可歸責之事由導致進貨憑證滅失，或倘不准予進項稅額之扣抵，將產生顯失公平之嚴苛結果，不符合加值型營業稅制度之精神者（例如僅以銷項稅額作為應納稅額，完全的或重要比例的漏未扣除進項稅額）時，則本於實質公平課稅之精神，仍得導入推計課稅之法理，由主管稽徵機關按照同業利潤標準之毛利率，推估其進貨成本以及其</p>

#### 【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 53 頁】

建議修正條文	修正理由說明
	<p>進貨之進項稅額，扣抵其銷項稅額，但應事先報經財政部核准，以進行合法性監督，避免發生弊端。爰參照 2005 年德國實施銷售稅法之一般行政規則第 202 條（UStR 202）第 7 項之立法例規定，增訂本條第 3 項，以加強納稅人權益保障。</p>

#### 八、稅捐處罰法上舉證責任分配法則

##### (一) 證明程度之差異

在稅務違章罰鍰程序上，其舉證責任分配法則，究與一般行政處分爭訟程序上有關證明程度要求有別，其舉證責任分配法則也有不同。有關處罰要件事實之存在，要求嚴



格的證據證明，應達到毫無任何合理懷疑之程度（在本稅課稅處分的證明程度，僅須達到接近真實之最大蓋然性之優勢的證明程度），並應適用「有疑，則為有利被告之認定」（in dubio pro reo）之原則。

在稅捐處罰領域，有關所漏稅額以及其根據之課稅基礎，應由事實審法官本於自由心證原則，自行調查認定，並使法官完全的確信待證事實已經證明，且適用「有疑，則為有利被告認定」之原則以及刑事訴訟程序上舉證責任原則，<sup>98</sup>有關課稅基礎之調查認定，有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則。<sup>99</sup>而應由法院查明所漏稅額之原因及金額，亦即對於課稅基礎以及所漏稅額，必須由法官獲得完全的確信加以確認。<sup>100</sup>

因此，由於證明程度之差異，在本稅部分可能認為稅捐債權存在（例如因為程序上違反協力義務，未提出支出憑證而被否認成本費用，因此應當補稅），應當課稅。但在逃漏稅處罰部分，由於證據證明程度不足，無法認定逃漏稅行為存在（例如實際上已經證明納稅義務人確實有費用支出，僅是程序上違反協力義務，未保持憑證，實質上並未逃漏稅捐），因此應當不罰。<sup>101</sup>

## （二）處罰程序上被告不負擔協力義務

雖然有主張在「稽徵程序」上因為納稅人違反協力義務而以致於事實不明，其不利利益應由行為人負擔的建議意見，在違章處罰程序上應不足採取。<sup>102</sup>換言之，除非法律有明文規定，在處罰調查程序上，當事人自有拒絕協力之權利（不自證己罪之原則以及推定無辜原則），此時若行政機關無法自行調查而確認當事人有違法事實存【當代財政第13期，2012年1月，第54頁】在時，即不得加以處罰。<sup>103</sup>

## （三）處罰案件之審理，不受本稅判決認定事實之拘束

除法律有特別規定外，審理逃漏稅違章罰鍰案件之行政法院，應不受行政法院關於本稅之確定判決的既判力之拘束，而得獨立審查認定納稅義務人有無違章漏稅行為，或其逃漏稅金額之大小，<sup>104</sup>以及有無故意過失，再據以進行是否處罰之裁判。

又在稅捐處罰程序上，雖然為調查所漏稅額，也可以進行課稅基礎的推計，但應遵守刑事訴訟程序的特殊性。在稽徵程序上所為推計課稅並不能拘束審理處罰案件之法官，雖然法院可以參考稽徵機關的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其正確性。如果

98 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6Aufl., 2005, § 370Rn.56.

99 洪家殷／江彥佐，漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究，月旦財經法雜誌，11期，2007年12月，頁31以下。

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

101 Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 6Aufl., 2005, § 370Rn.56.

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

103 洪家殷，行政罰調查程序中之當事人協力義務，收於台灣行政法學會主編，當事人協力義務／行政調查／國家賠償，2006年初版，頁123。

104 Kolmann, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 1984, AO, 1977, § 370 Rn. 153 f., § 409, 410 Rn. 43b, 44; Klein/ Orlopp, AO, 1986, § 396 Rn. 1; 翁岳生，現行稅捐救濟程序之研究，行政院研考會編印，1997年，頁5。

有無法克服的疑議時，則應適用有疑則為有利被告之原則。即使納稅人未提出完整的申報說明或帳證有瑕疵，仍應嚴格的證明漏稅事實。

例如本稅可以依法進行「推計課稅」，而罰鍰則不得「推計處罰」，故本稅可能因推計課稅而被補稅，惟違章漏稅罰鍰則可能因欠缺確切證據證明違章漏稅行為，而不得裁罰。

在推計課稅，由於課稅基礎的推估（例如漏報所得金額大小的推估），同時必然或多或少以「推定的事實關係」（例如推定營業收入之事實）為基礎，<sup>105</sup>因此如果容許單純以稽徵機關的推計課稅結果，作為所漏稅額進行處罰時，則勢必變成以「推定的事實」認定為違規事實，進行處罰。此一作法，乃是以蓋然性的推定方式「推計處罰」，違反處罰法上所採取「推定無辜（無罪推定）」原則與「有疑，則為有利被告之認定」原則。

因此，在推計課稅，本稅僅要求優勢的蓋然性證明程度，因此，可能被推估應課稅100萬元，而在處罰法上所漏稅額之認定，因為要求嚴格證明程度，可能依據確實證據證明僅能認定所漏稅額為60萬元，而如處罰一倍罰鍰時，則僅能處罰60萬元，而非100萬元。

#### （四）行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任

在違章處罰案件，稽徵機關對於納稅義務人違反稅法規定（逃漏稅捐行為）而應受處罰之客觀的以及主觀的處罰要件事實，應負擔客觀的舉證責任。行政法院39年判字第2號判例即謂：「又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。」對於處罰要件事實，要求行政機關負舉證責任。**【當代財政第13期，2012年1月，第55頁】**

最高行政法院98年度判字第494號判決亦謂：「違法事實應依證據認定之，無證據則不得以擬制推測之方法，推定其違法事實，此為司法訴訟及行政程序適用之共通法則。故行政機關本應依職權調查證據以證明違法事實之存在，始能據以對人民作成負擔處分，亦即行政機關對於人民違法事實之存在負有舉證責任，人民本無須證明自己無違法事實。如調查所得證據不足以證明人民有違法事實，即應為有利於人民之認定，更不必有何有利之證據。又認定違法事實之證據，係指足以證明行為人確有違法事實之積極證據而言，該項證據必須與待證事實相契合，始得採為認定違法事實之資料，若行政處分所認定之事實，與所採之證據不相適合，或其採認的事證互相牴觸，即屬證據上理由矛盾。」

最高行政法院98年度判字第258號判決也認為關於違章處罰的主觀責任要件（故意或過失），稽徵機關應負擔舉證責任：「繼承發生時，遺產稅納稅義務人依法應於一定期

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

間申報遺產，以供稅捐機關課徵遺產稅。依日常經驗法則，遺產稅納稅義務人對於稅基所涵蓋之被繼承人之財產究有若干，並不一定了解，卻必須在法律上擔負申報義務，稅捐機關對於處罰之主觀要件（即納稅義務人之故意過失）自應負舉證責任。由於我國採不動產權利登記制，有關不動產權利之有無，納稅義務人輕易可由登記機關取得資料，故不動產若有漏報之情事者，納稅義務人縱非故意，亦難免應注意且能注意而不注意之過失責任。稽徵機關只要證明遺產有登記制度足供納稅義務人查詢而仍發生漏報之情事，即已盡其主觀責任條件之證明責任，納稅義務人必須證明其業已查詢而仍無從得知，始能免責。至於被繼承人對他人之債權，因具有個別、偶發性，且並無如前述經由各類登記制度容易查考之特性，況本件債權成立之年代久遠，係 79 年間成立，則納稅義務人是否知悉或輕易即可知悉上開債權之存在，事涉其對於漏報系爭遺產並造成逃漏稅之違章事實是否具備故意或過失，自應由稅捐機關負舉證責任。」

## 九、結語

有關稅務行政爭訟上的舉證責任分配法則，原則上，應適用規範有利說（即法律要件分類說）之理論。惟例外情形，仍應考慮事件之性質，舉證之難易，依據正義公平而為適當之處理。因此在當事人之一方掌握有關證據資料，舉證較為容易，而他方舉證困難的情形，應可考量減輕他方當事人之證明程度，或進行事實上之推定，以求當事人間之公平。

對於違章案件之處罰處分，有關舉證責任法則與適用於本稅之舉證責任法則有別，其要求證明程度應達於無任何合理懷疑之程度，此與本稅之課稅處分僅需達於接近真實之最大蓋然性程度即可，有所不同。有關處罰處分，應依據「有疑，則為有利被告之認定原則」認定事實，故不得以納稅義務人違反協力義務為由，減輕稽徵機關之證明程度。

**【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 56 頁】**最後，納稅義務人如果違反稅法上協力義務或訴訟法上之協力義務，除法律明定發生失權效果外，原則上應僅發生減輕證明程度之效果，並不宜據此認為舉證責任發生轉換效果，且原則上仍不禁止課稅基礎之推計（例如納稅義務人未保存帳證，仍應依據同業成本費用標準，推估其成本費用，而非全部否認其成本費用），以維持徵納雙方利益均衡與課稅之公平。**【當代財政第 13 期，2012 年 1 月，第 57 頁】**