

刊登於台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 195-215 頁。

## 推計課稅之研討\*

陳清秀

東吳大學法律學系兼任教授

### 壹、推計課稅之意義

在稅法上，推計課稅是指稽徵機關在為課稅處分（尤其是所得稅的核定）之際，不根據直接資料，而使用各種的間接資料，認定課稅要件事實（所得額）的方法，即稱為推計課稅<sup>1</sup>。在稅法上，通常一項事實關係只有在可以認定其具有接近確實的蓋然性的情形，才可以視為已經證明。只有在特定的前提要件下，可以具有較大的蓋然性的課稅基礎作為課稅的依據（推計課稅）。

在所得稅，以利用直接資料把握實額所得最為理想，但是在無法取得直接資料的情形，如因此便放棄課稅，則與誠實保存課稅資料，並據實報繳稅款的納稅人比較，也不符合公平負擔的原則，故有承認推計課稅的必要。

### 貳、推計課稅之性質

稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項規定：「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。」基於上述實質課稅原則，有關課稅客體以及課稅基礎原則上均應核實認定，因此在所得稅法上採取「實際所得課稅原則」（實額課稅），而推計課稅為追求接近實額課稅，乃進行個案之推計，另外也可能因為導入同業利潤標準之推計方法，而改採取外形標準之「平均值課稅」，以維持該被推計課稅之納稅【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 195 頁】人與其他誠實納稅人間之公平（二者間之利益均衡）<sup>2</sup>。

推計課稅與實額課稅之關係，有「事實上推定說」與「補充的代替手段說」二種。前者認為推計課稅與實額課稅乃是證據方法之差異，而非別種的課稅程序。

\* 本文原發表於 99.7.10 行政訴訟法研究會第 17 次會議，惠蒙主持人彭鳳至院長、吳東都法官、曹瑞卿法官、林明昕教授及張文郁教授等人指教，受益良多，謹此致謝。

1 德國稅捐通則第 162 條有關推計課稅規定：「（第 1 項）在稽徵機關對於課稅基礎無法調查或計算的範圍內，應加以推計。於此情形，應斟酌與其推計有關之一切狀況。（第 2 項）尤其在稅捐義務人就其有關記載不能為充分的說明，或拒絕進一步的陳述或拒絕供擔保代替宣誓，或違反第九十條第二項規定的協力義務（指就境外事件應為說明並提出證據方法的義務）時，應進行推計。在稅捐義務人不能提出依稅法規定應設置之帳簿或會計紀錄時，或其帳簿設置或會計紀錄，並非依據第一五八條規定，作為課稅之基礎時，亦同。……（第 5 項）在第一五五條第二項的情形，得對於在基礎處分中所確認的課稅基礎，加以推計」。

2 佐藤英明，推計課稅論，金子宏編，收於金子宏編，所得稅の理論と課題，平成 13 年 2 訂版，頁 344。

反之，補充的代替手段說，認為推計課稅乃是在不能進行實額課稅的情形，作為補充的代替手段，所承認之實體法上特殊的課稅方法<sup>3</sup>。依據此說擴大推論結果，在納稅義務人違反協力義務的情形，即得導入參照同業利潤標準之推計課稅（外形標準課稅），並進而認為納稅義務人嗣後不得再主張實額課稅。由於此說對於納稅義務人權益影響甚大，因此認為此種推計課稅，應有法律特別規定作為依據。

推計課稅不得對於「基礎的事實關係」進行推估。蓋基於自由基本權利以及法治國家原則之要求，不得僅憑懷疑即進行課稅，在法治國家裡，課稅對於自由基本權利之侵害，只有在下述情形才有合法正當侵害：至少確定在有關稅捐之事實關係已經根本的被實現的情形（例如經營事業，執行自由業務，持有財產等）<sup>4</sup>。故推計課稅不得作為稅法承認一般性的證明程度減輕之依據，也不宜承認作為特殊課稅方法。而是在不改變舉證責任客觀配置情況下，在特定情形，本諸日常經驗法則，允許相對降低稅捐機關之證明程度之責任<sup>5</sup>。因此，推計課稅可謂是法律上「證明程度減輕（Beweismaßreduktion）」之一種類型。

推計課稅與稽徵程序上之舉證證明法則之關係，如從徵納雙方合作查明課稅事實關係，可以導出取向於管理領域之證明風險分配原則如下<sup>6</sup>：

### 一、有關成立或提高稅捐之事實

（一）如果納稅人違反協力義務，以致於事實不明時，則證明程度可以減輕至最大可能的蓋然性（推計課稅）。

（二）反之，如果納稅人並未違反協力義務，而仍然事實不明時，則證明程度仍然維持通常證明程度。

### 二、有關減免稅捐之事實

（一）如果納稅人違反協力義務，以致於事實不明時，維持通常證明程度。

（二）反之，如果納稅人並未違反協力義務，而仍然事實不明時，則證明程度可以減輕至最大可能的蓋然性（推計課稅）。

在此，稅捐義務人違背協力義務而未協助調查事實的情形，通常可導致透過證據的評價方式，對之為不利之決定，或者減輕稽徵機關必要的舉證證明的程度。倘若經由上述方式仍無法克服事實查明的困難時，則其事實不明，仍應依客觀的舉證責任分配法則進行決【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第196頁】定。

為避免事證調查困難，稅法也有採取「概算課稅」之規定者，此種概算課稅與推計

3 荻野豐，實務國稅通則法，平成17年，頁236。

4 Tipke/Kruse, AO., 1998, §162 Tz. 3.

5 最高行政法院97年度判字第935號判決。

6 Tipke/Kruse, AO., 1998, §162 Tz. 7.

課稅同樣具有「減輕證明程度」的作用。此種概算金額常植基於「平均值推估」，而基於程序經濟之理由以及為處理大量程序之實用性考量，乃捨棄個別案件之推計，例如薪資所得之概算費用扣除，避免對於每個勞工逐案調查認定費用金額，即為典型之例子。概算課稅方式，也可能根據類型化的行政規則（有關事實關係之調查認定基準之行政規則）所產生。

以往歷年來德國聯邦財務法院判決多認為如果此種類型化概算規定，在個別案件或甚至一般通案情形，並未造成顯然不當之結果時，則參照推計課稅之規定，應為法之所許。但學者則認為推計課稅並非一般性的授權稽徵機關簡化事實關係之調查，而是只有在事實關係無法調查的情形，才考慮適用推計課稅之規定。因此，推計課稅與類型化概算課稅規定，仍應有所區別<sup>7</sup>。

## 參、推計課稅之必要性及其法規依據

推計課稅乃是特殊的事實關係之認定方法，亦即減輕證明程度，因此其適用必須有特別的正當理由（必要性）。

### 一、推計課稅之必要性

推計課稅乃是特殊的事實關係之認定方法，亦即減輕證明程度，因此其適用必須有特別的正當理由（必要性）。其類型有二，茲分述之：

#### （一）稽徵機關在客觀上不能進行確實的調查與計算之情形

在負擔舉證責任者為達到完全的確信之證明程度，乃屬不可能或無期待可能性的情形，則應得進行推計<sup>8</sup>。例如依其性質無法進行核實認定者，如在對於藝術品或古董之估價事件，不容易取得客觀市價行情資料，而有必要進行推估。

又如納稅義務人之帳簿憑證因不可抗力而滅失，例如因為火災、地震、水災而滅失，或遭有關機關調閱帳證而遺失等，已經無法核實認定課稅基礎者。

推計課稅只有在稽徵機關無法調查課稅基礎的情形，始得為之。亦即只有在事實的進一步查明，乃是不可能或無期待可能的情形，推計課稅始為合法。因此稽徵機關如果無法查明事實，首先應尋求協力，例如依其情形，督促要求納稅義務人提出申報，優先於逕行推計。

#### （二）稅捐義務人對於有關課稅事實之查明，違反協力義務。

納稅義務人違反協力義務，稽徵機關得進行推計課稅之情形，依據日本通說見解，

7 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 7.

8 Klein/Rüskens, AO, 8 Aufl., 2003, §162 Rz. 3.



如有下述三種情形之一，得允許推計課稅<sup>9</sup>：【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第197頁】

1.納稅義務人並未設置帳簿憑證書類等，以致無法依據直接資料，查明其收入及支出之狀況者。

亦即納稅人並未備置有足以進行實額課稅之帳簿書類者。

2.雖有設置帳簿書類等，但因記載錯誤脫漏之處甚多，與同業者相比較，其所得純利率等偏低，或製作兩套帳簿等，其帳載內容不正確，而缺乏可信性者。

3.納稅義務人或其交易關係人不協助稅務調查，拒不提示帳簿書類，致無法取得直接資料者。例如對於稅務人員合法的詢問，拒絕陳述或為不實的陳述，或拒絕或妨礙稅務人員合法的檢查等。

倘若未具備上述推計課稅情形之一，而逕行推計課稅時，其推計課稅即屬違法。

在納稅義務人違反協力義務具有不可歸責的情形，例如帳證因不可歸責事由（有關機關調閱或水災地震）而滅失或無法提示時，則仍可推計課稅或作成保留事後審查之課稅處分。就此一個別案件之特殊情況，在推計可能性範圍內應加以考量（有利納稅人之考慮）<sup>10</sup>。

在稽徵程序上，稽徵機關負有義務依據職權調查課稅事實，因此，納稅義務人雖然違背其協力義務，惟稽徵機關仍可依其他方式加以調查或計算課稅基礎，且並未因此構成負擔過重的情形，則仍不符合推計課稅的要件。換言之，稽徵機關的調查義務，原則上並非於協力義務開始之處即歸於消滅。

倘若稅捐義務人拒絕提出陳述，以致稽徵機關無法以簡易的方式把握事實關係時，則稽徵機關毋庸進一步調查事實關係，而可以逕行推計課稅<sup>11</sup>。又如稅捐義務人因其行為導致推計課稅時，則其並無請求實地調查或引用專家鑑定以查明課稅基礎的權利。反之，在稽徵機關與稅捐義務人間，對於擬推計的課稅基礎或推計程序的細節，得就事實方面進行合意。

由於所得稅法是以實額課稅為原則，推計課稅為例外，因此稽徵機關首先應儘量取得必要的直接課稅資料，於無法取得充分的直接資料的情形，才容許推計課稅。行政法院56年判字第18號判例即謂：「納稅義務人如已提供有關資料，稽徵機關自即應就其提供之資料調查認定，不得仍援前開規定（指所得稅法第八十三條），而核定其所得額。（同旨五十七判六〇判例）。」

9 金子宏，租稅法，2009年14版，頁680以下。

10 Tipke/Kruse, AO., 1998, §162 Tz. 37.

11 Koch, AO., 3.Aufl., 1986, §162Rn.4.

## 二、推計課稅之法規依據

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。」即承認推計課稅。

我國稅法並未如德國稅捐通則第 162 條第 1 項通案承認推計課稅規定：「在稽徵機關對於課稅基礎無法調查或計算的範圍內，應加以推計。於此情【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 198 頁】形，應斟酌與其推計有關之一切狀況。」本文認為推計課稅只是一種事實上推定，乃是認定事實過程中之一種手段，未必須有法律依據，在個別稅法欠缺明文規定推計課稅的情形，如果有推計之必要，因為欠缺可信賴的調查資料，而無法實額課稅時，則以適當合理之方法，進行推計課稅，尚非法所不許<sup>12</sup>。故財政部在欠缺法律授權之下，應仍得本於職權發布課稅事實認定之基準（類型化行政規則）（參照行政程序法第 159 條以下），進行有關課稅基礎之推計，倘若其規定符合經驗法則之多數平均情形，即具有推計之合理性。

## 肆、推計的對象

### 一、推計的標的

推計的標的，僅能針對課稅基礎（Beststeuerungsgrundlagen），例如收入金額、營業費用、特別支出、盈餘、所得額、銷售額、財產價額、營業額等稅捐的計算基礎的數量金額。

推計課稅之適用範圍，包括提高稅捐（收入）之事實以及減少稅捐（成本費用）之事實。為暫時性的核定稅捐而保留嗣後審查之課稅，也可以進行推計<sup>13</sup>。

推計課稅的結果，也可能對於納稅人有利，例如有關成本費用帳證不全時，仍應以同業的費用標準（通常成本費用水準）推計其成本費用，即屬之。在因為推計而增加銷售金額時，則相對的其進貨成本也應配合對應增加，因此營業成本也可以推計核定<sup>14</sup>。

又如在推計盈餘所得的情形，對於企業資產減少的情況，也應加以斟酌，因此推計結果，可能導致虧損，不必課稅。

至於單純的課稅原因之「基礎事實關係」以及應納稅額本身，則不屬於在此所謂課稅基礎，並非推計的對象<sup>15</sup>。例如稅捐義務人是否有在營業，是否執行醫師業務，是否

12 日本最高法院昭和 39.11.13 判決；同院昭和 43.9.17 判決。引自荻野豐，實務國稅通則法，平成 17 年（2005 年），頁 236 以下。

13 Klein/Rüskens, AO, 8 Aufl., 2003, §162 Rz. 16.

14 台北高等行政法院 96 年度訴字第 734 號判決亦認可被告依其查得之課稅事實及資料，依同業按同業利潤標準核定原告系爭年度之營業成本、課稅所得額，並據之計算各該年度所漏稅額處以罰鍰。

15 Tipke/Lang, Steuerrecht, 12. Aufl., 1989, S.668.

占有不動產或汽車等事實，並非推計之對象，而應依各種可使用的證據方法加以查明認定。

## 二、推計之禁止

立法者對於某些減免租稅或給予稅捐優惠之規定，有些明文規定納稅義務人必須提示相關證明文件，此類特定的形式上證明，如有欠缺時，是否即發生失權效果，或仍可進行推計，不無爭議。在此涉及實體稅法規定之解釋問題，亦即該法規意旨是否將該項證明義務，同時構成推計之禁止規定。在此僅於其規定明顯例外的規定納稅義務人之主觀舉證責任時，才能解釋為立法者通常有意排除推計<sup>16</sup>。【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第199頁】

又營業稅的進項稅額，也是屬於課稅基礎（營業稅法第15條第1項）。然而進項稅額可否推計，不無疑義。例如在營業人進貨未取得進貨憑證的情形，可否以推計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「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三十三條所列之憑證者」，屬於法律特別規定，排除推計之適用<sup>17</sup>。營業稅法施行細則第52條第2項第1款規定：「本法第五十一條各款之漏稅額，依左列規定認定之：一、第一款至第四款，以核定之銷售額，第六款以核定之給付額，依規定稅率計算之稅額為漏稅額」，不准認列進項稅額，概採此見解。此說認為保存並提出符合規定之進項憑證，屬於進項稅額准予扣抵之法定證明之證據，如有欠缺，即不得扣抵，無法再予以推計承認進項稅額。

或有認為僅於因不可抗力或有關機關之疏忽，致進項憑證滅失時，始准推計，否則其扣抵僅能經由妥當性的救濟途徑（參見稅捐稽徵法第40條）加以考慮。

按上述未取得保存進項憑證不予扣抵的立法理由如下：「進項稅額之扣抵，應以取得並保存合法憑證為要件，藉以證明扣抵之進項稅額屬實」，亦即進項憑證之取得及保存，乃屬於為證明之目的，以維持程序經濟，並非進項稅額扣抵之「實體法上前提要件」，而以推計方式認列進項稅額之扣抵，程序上亦相當簡便，故應為法之所許，此種解釋，亦符合憲法上禁止過份原則<sup>18</sup>。

蓋推計課稅法裡在於追求課稅公平，並貫徹量能課稅精神，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。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 $\div 1.05 \times 5\%$ 二推計之

16 Tipke/Kruse, AO., 1998, §162 Tz. 72.

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

18 Tipke/Kruse, AO., 1998, §162 Tz. 27.



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減失的情形，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<sup>19</sup>。

在「未依規定申請營業登記而營【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第200頁】業」之案件，實務上台北高等行政法院92年度訴字第635號判決也認為：「營業稅法第十五條第一項規定『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>20</sup>似亦承認進項稅額之推計，值得肯定。

要之，在法律明文規定禁止推計的情形，推計課稅固為法所不許。然而在此情形，仍應進一步審查此種法律規定，是否牴觸憲法上禁止過份原則。在法律規定是否禁止推計，在解釋上有疑義的情形，倘若不予推計，勢將牴觸量能課稅與稅捐負擔公平原則時，即應肯定推計的合法性。

## 伍、推計課稅的種類

實務上進行推計課稅的情形，相當多見，部分為稅法所明定，部分為稽徵機關本於職權公布事實認定的基準，進行推計，亦即以類型化行政規則進行推估收入金額（例如律師每一承辦案件收入金額）以及費用金額（例如按照收入之30%認列費用）。茲分述之：

### 一、營業所得的推計

財政部每年依所得稅法第79條、第80條及83條公布之各業所得額標準及同業利潤標準，作為未辦理結算申報或帳證不提示或不全時之推計課稅依據。

又依財政部公布各年度「擴大書面審核營利事業所得稅結算申報案件實施要點」規

19 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，東吳法律學報，21卷4期，2010年4月，頁298以下。

20 可惜本件判決被最高行政法院94年度判字第849號判決廢棄。

定，凡全年營業收入淨額及非營業收入（不包括土地之附著物（如房屋等）之交易增益暨依法免計入所得額課稅之收入）合計在新台幣 3,000 萬元以下之營利事業，其年度結算申報，書表齊全，自行依法調整之純益率在規定標準以上並繳清稅款者，應就其申報案件予以書面審核。此種對於自行調整純益率，在規定純益率標準以上，即採書面審核的作法，實質上也具有推計課稅的作用。

## 二、執行業務所得的推計

執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，稽徵機關得依財政部所公布各年度「稽徵機關核算執行業務者收入標準」；計算其收入額（但經查得其確實收入資料較標準為高者，不在此限），並得依財政部所發布各年度「執行業務者費用標準」（例如律師會計師之費用標準為收入之 30%）計算其必要費用。

## 三、租賃所得的推計

在將財產借與他人供營業或執行業【**台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 201 頁**】務者使用的情形以及財產出租顯較當地租金為低時，稽徵機關得依財政部所公布各年度「房屋及土地當地一般租金標準」，計算其租賃收入<sup>21</sup>。

又對於財產租賃之必要損耗及費用，財政部每年亦公布上一年度「財產租賃必要損耗及費用標準」<sup>22</sup>，以供推計課稅之依據。

## 四、財產交易所得的推計

各地區個人出售房屋未申報或已申報而未能提出符合規定之證明文件者，稽徵機關得依財政部所公布各年度「個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準」<sup>23</sup>，核定其財產交易所得。

## 五、自力耕作所得的推計

有關農林漁牧之所得，為減輕農漁民之所得稅負擔，依財政部歷年來公布之「自力耕作漁林牧收入成本及必要費用標準」，其成本及必要費用為收入之 100%。因此實際上

21 98 年度房屋及土地之「當地一般租金標準」

一、房屋（含土地）之當地一般租金標準：台北市部分：住家用：依房屋評定現值之 19% 計算。其他縣（市）部分：住家用：依房屋評定現值之 14% 計算。

二、土地之當地一般租金標準：依土地申報地價之 5% 計算。

22 例如「98 年度財產租賃必要損耗及費用標準」核定如下：一、固定資產：必要損耗及費用減除 43%；但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除 43%。

23 例如 97 年度個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準，財政部核定如下：一、直轄市部分：（一）台北市：依房屋評定現值之 29% 計算。（二）高雄市：依房屋評定現值之 19% 計算。二、準用直轄市之縣（即台北縣）部分：（一）市：依房屋評定現值之 16% 計算。（二）鄉鎮：依房屋評定現值之 8% 計算。三、其他縣（市）部分：（一）市（即原省轄市）：依房屋評定現值之 13% 計算。（二）縣轄市：依房屋評定現值之 10% 計算。（三）鄉鎮：依房屋評定現值之 8% 計算。



給予免稅。

## 六、銷貨收入的推計課稅

營業人申報之銷售額，顯不正常者，主管稽徵機關，得參照同業情形與有關資料，核定其銷售額或應納稅額並補徵之（營業稅法第 43 條第 2 項）。

又對於小規模營利事業以「費用還原法」進行推計課稅，亦為法之所許。司法院釋字第 248 號解釋即謂，「財政部依據營業稅法第四十條第三項合併訂定營業稅特種稅額查定辦法係用『費用還原法』，依營業費用除以費用率之計算公式，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，而小規模營業人如不願依此特種方法計算稅額，仍得自行申請依一般方法計算稅額，符合租稅公平原則」。

## 七、其他推計情形

又如營利事業進、銷貨未取得、保存憑證時，稽徵機關得按當地最低及最高價格，核定其進貨成本及銷貨價格（所得稅法第 27 條）。

有關各種資產之估價，納稅人不能提出確實證明文據時，稽徵機關得逕行估定其價額（所得稅法第 66 條第 2 項）【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 202 頁】。

## 陸、推計課稅的指導原則

推計課稅的指導原則，司法院大法官釋字第 218 號解釋理由書已指明：「依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。」

因此，推計課稅的目標，在於課稅基礎之認定，應具有最大可能的蓋然性的正確性結果。此種推計課稅應儘可能接近真實（實額課稅）。推計課稅的結果必須整體具有說服力、經濟上可能，且具有合理性。推計課稅並不得違反論理法則與一般經驗法則<sup>24</sup>。就此學者認為要保障推計課稅的合理性，首應確保具體的推計方法的合理性，亦即必須該案中所採用的推計方法本身合理，而且推計基礎資料的選擇合理才行<sup>25</sup>。

在此，任何的推計或多或少植基於蓋然性的推論以及推定，因此，必須忍受其所帶來的不確實性，如果推計課稅愈少事實上的根據，則愈增加其不確實性的因素。由此產生推計的範圍，在此範圍內，稽徵機關應以最具有蓋然性的結果作成決定，而不應單純以對於稅捐義務人有利或不利的結果為依歸。

在納稅義務人未履行申報稅捐義務的情形，未必均應依法科處滯報金，而可能由稽

24 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., § 162 Rz. 4.

25 吉良實著/李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（上），植根雜誌，11 卷 1 期，頁 32 以下。

徵機關直接進行推計課稅處分，但推計課稅不應作為督促履行稅捐申報義務之強制手段，也不應對於納稅義務人進行不利負擔的「懲罰性推計課稅（Strafschätzungen）」<sup>26</sup>。禁止恣意原則可以導出推計之界限範圍。

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<sup>27</sup>。例如所得稅法第 27 條規定進銷貨未保存憑證，得按最低價格核定其進貨成本，或按最高價格核定其銷貨價格。

## 柒、推計課稅的方法

推計課稅的方法，理論上主要有下述幾種<sup>28</sup>：

### 一、與前年度比較（納稅人本人比率法）

納稅人本人比率法（與前年度比較）（Vorjahresvergleich）此法是以納稅【**台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 203 頁**】人應課稅年度的前後年度，在最近數年內查核課稅所合理求出的平均所得比率，作為據以推計課稅的比率。例如依營利事業所得稅查核準則第 11 條規定，營業事業之帳簿憑證因遭受不可抗力有關機關因公調閱以致滅失者，「稽徵機關得依該事業以前三個年度經稽徵機關核定純益率之平均數核定之」，此即採取納稅人本人比率法。

如果納稅義務人所提出之以前年度之稅捐申報，得被衡量具有正確性與完整性，且納稅義務人對於其課稅基礎並未加以爭執，又其生活事實在跨越課稅期間原則上仍然存在時，則此一與前年度比較之推計方法，即具有正當性<sup>29</sup>。

此一推計方法，考量納稅人之個別屬性，以其以往納稅能力，推估其課稅所得額，原則上當較依據各該業正常營運資料所定之同業利潤標準，更接近納稅人之真實所得<sup>30</sup>。通常在納稅義務人未提出申報稅捐的情形，德國稽徵機關即通常採取與前年度比較之推計方法<sup>31</sup>。

### 二、外部的企業比較（同業利潤標準）

外部的企業比較（Äußerer Betriebsvergleich）亦即對於納稅人之營業所得，參考其

26 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.13.

27 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 1977, §162 Rn. 51; Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 45.

28 吉良實著，李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（上）（下），植根雜誌，11 卷 1 期，頁 38 以下；11 卷 2 期，頁 1 以下。

29 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.54.

30 最高行政法院 97 年度判字第 948 號判決。

31 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.54.

他同業企業之利潤資料，進行推計課稅。此法是以同業的利潤標準，作為推計課稅的利潤比率，為我國所得稅法第 79 條及第 83 條規定所採取。

外部企業比較通常採用同業利潤標準之比率法，此種推計方法，乃是對於納稅人的營業額等，適用一定的同業比率，而推計所得額等的方法。亦即計算納稅人所得基礎的營業額、成本額、生產額、收入額或支出金額，其中任何一項如果能夠加以實際認定時，則以該項實際金額為基礎，乘以依某種合理方法求出之比率（例如毛利率、費用率、純利率、週轉率等），而推計出所得額。

外部企業比較法，理論上又可分下述三種：

#### （一）類似同業者比率法

此法是對於和納稅人經營相同的行業，且其營業形態、規模、營業條件、營業場所條件等相類似的同業者，從相同或鄰近地區中選出此種「類似同業者」，作為對象，實施實際所得額的調查，並根據調查實績，求出平均比率（所得利潤率、毛利率、費用率等），以作為推計課稅的「比率」。

依據德國實務見解，援用此種外部企業比較，不僅必須是相同的營業種類，而且關於企業規模、營業狀態、經營組織、顧客來源等，其比較企業具有相同的價值。如果稽徵機關無法找到適合的比較企業，則不能適用外部企業比較法<sup>32</sup>。

#### （二）同一地區同業比率法

此法是稽徵機關按照行業類別，就【**台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 204 頁**】其轄區內同業者全體，作為實地調查對象，並根據對於「全部同業者」實地調查收入及支出計算結果，求出其平均比率（所得率等）。

德國實務上稽徵機關每年調查統計得出各地區各行業之一般同業利潤標準（Richtsatzsammlungen），作為推計課稅之參考，屬於一種特殊種類的外部企業比較。

此種同業利潤標準並非法規範，不具有拘束力，而只是可供稽徵機關參考輔助之推計方法之一，其通常是以「中等規模」之營業成果為依據，而取向於一般通常營業情形，因此如果納稅義務人之營業銷售規模與一般同業標準有別，或其營業規模顯然超過一般同業標準時，德國實務上認為於此情形，即不應再適用此種同業利潤標準之推計方法<sup>33</sup>。

#### （三）所得標準比率法（全國性之同業利潤標準）

此法是以全國性按各行業別，以抽樣的方式，抽出「樣本調查對象者」，實施實際所得額調查，而根據相當多數的調查實績，依統計學方法求出平均比率（所得利潤率等）。

32 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.55.

33 BFH BStBl. II 1984,88; BFH BStBl. II 1982,430.引自 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., § 162 Rz.107.



現行實務上，我國即是以全國為單位，公布各該行業的同業利潤標準，基本上採此模式。

以往在 1965 年之前，日本實務上所得標準率也與我國相同，多採用以統計資料為基礎，由國稅廳或國稅局作成以全國為單位或國稅局為單位的每個行業別的同業所得額率、純利率等，而後為使推計課稅的結果，更接近實際金額，乃改採用比準同業者所得率、實地調查同業者所得率以及同業者單位額的推計課稅方式<sup>34</sup>。

由於各個企業之營業利潤狀況不同，因此，「與其他企業之外部比較」，和「企業內部之比較」相比，具有較低的證明價值。如果納稅義務人帳簿記載不符合法令規定之原則，則其應忍受按照同業利潤標準推計課稅，反之，如果其帳載已經符合規定，則稽徵機關不得僅因其申報之利潤或銷售額與一般同業標準不同，即援用同業標準進行推計課稅。而應有其他情況資料，才能進行推計<sup>35</sup>。

### 三、內部的企業比較（單位法或效率法）

內部的企業比較（Irmerer Betriebsvergleich），是依據納稅義務人之企業內部資料，進行推計課稅。此法包【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 205 頁】括效率法，效率法是指對於被推計課稅的納稅人的電力使用量，從業人員數，販賣數量等，乘上從比準同業者調查取得此類指標，相當於每一單位的所得金額的平均值（所謂同業者單位額），以推計所得金額的方法。

換言之，此法是以納稅人的生產量、販賣量、員工人數、原料使用量、水電瓦斯、汽油、消耗品之消費量等（以下簡稱生產量等）為計算單位，先計算出每單位的利潤率、營業收入率、週轉率、工作所得率等（即每單位的效率），再乘以「總生產量等」，而推計所得額的方法。

例如理容業者的實際工作員工人數，每人平均收入金額，乘以課稅年度內總實際員工人數，即可推計該理容業者的營業收入金額。

如果企業內部資料並不存在或是不完整，而無法運用時，則通常須援用其他外部可比較之企業資料，進行推計。

### 四、銀行存款法

此法以納稅人在銀行帳戶往來金額（存款金額及支出金額）作為推計其營業收入或成本費用之方法。採用此法時，應再扣除不屬營業收入的存款金額（例如受贈現金，借

34 金子宏，（註 9 書），頁 509。日本所得稅法有關推計課稅規定，應根據納稅義務人的財產或債務的增減狀況，收入或支出的狀況，或生產量、販賣量或其他處理量，從業員工人數或其他事業的規模，推計其各年度的各種所得的金額或損失的金額（所得稅法第 156 條）。

又日本法人稅法關於推計課稅的規定，也不是單純採取「同業利潤標準」的課稅方式，而是應依據該法人的財產或債務的增減狀況，收入或支出狀況，或生產量、販賣量或其他處理量，從業員工人數或其他事業之規模，推計有關其法人稅的課稅標準（所得額）（法人稅法第 131 條）。

35 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.56.

貸款項，其他非營業收入之款項)，再加上未存入銀行的收入後，核算其應有的營業收入<sup>36</sup>。

例如所得稅法第 83 條之 1 規定：「稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查時，如發現納稅義務人有重大逃漏稅嫌疑，得視案情需要，報經財政部核准，就納稅義務人資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料進行調查。稽徵機關就前項資料調查結果，證明納稅義務人有逃漏稅情事時，納稅義務人對有利於己之事實，應負舉證之責。」，即可認為承認採取銀行存款法<sup>37</sup>。

由於銀行存款來源不一，納稅人可能綜合各項用途使用，未必均專屬於營業收入之帳戶，因此以銀行存款法推計課稅，容易產生合理性爭議，例如最高行政法院 98 年度判字第 878 號判決即謂：「原判決係以……系爭所得之金額究係應如何計算方屬正確？被上訴人合作金庫甲帳戶及黃○○乙帳戶內金額所涉及項目包括代辦品、利息、證券股票收益、他人（如游○○、洪○○、唐○○等人）還款、資金往來及退費等暨兩帳戶互轉等件，而上訴人編製之收入核算表復與依上開兩帳戶製作之收支明細表金額迥異，系爭被上訴人之配偶洪○○所得金額究係為何，即有可議，而將訴願決定及原處分（重核復查決定）均撤銷，著由上訴人覈實查明後為適法之核定，經核尚無違誤。」因此，採取此法推計課稅，允宜審慎為之。

對於此種銀行存款法，以間接證據推計核定所得額的方式，釋字第 309 號解釋：「中華民國七十一年十二月三十日【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 206 頁】修正公布之所得稅法增列第八十三條之一規定，……係對有重大逃漏稅嫌疑之案件，以法律明定稽徵機關得就納稅義務人之資產淨值、資金流程及不合營業常規之營業資料等間接證據進行調查，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，與憲法尚無牴觸。此項規定僅為發見真實而設，不生溯及既往問題，併此指明。」

## 五、純資產增減法

純資產增減法（純資產增加法），乃是對於課稅期間的期初與期末的純資產相比較，計算其增加額，據以推計所得的方法。在個人的情形，必須就其增加額再加上期間中的生計費及其他消費支出金額。在法人的情形，則應將會計年度中，資本的增減除外，再加上因盈餘分配處分而流出公司的金額。

36 有關銀行存款法之介紹，參見盧欽滄，稅務調查與間接證明法，2001 年 6 版，頁 10-1 以下。

37 如果僅涉及納稅人之股票銷售價格之核定，而屬於租稅規避行為，不涉及逃漏稅行為，即不適用所得稅法第 83 條之 1 規定之銀行存款法之稽徵程序，參見最高行政法院 99 年度判字第 389 號判決。

## 捌、推計課稅之合理性

在滿足推計課稅之必要性之要件後，應如何進行推計課稅，並非由稽徵機關完全任意自由裁量判斷，而應合理的進行推計課稅，以追求最大可能正確的課稅為目標。

美國內地稅法第 446 條即規定：「課稅所得應依納稅義務人帳簿所用計算所得的會計方法計算之。納稅人如無經常採用之會計方法，或其採用之會計方法並不能正確的反映所得，則稅捐機關得根據其所認為能真正反映所得之方法，以核定課稅所得」<sup>38</sup>。

在有數種適當的推計方法可供選擇時，得由稽徵機關合義務性的裁量決定推計方法，而納稅義務人則並無適用特定推計方法之請求權，且依其情形，稽徵機關可合併使用不同的推計方法，但其不得使用就該項基準的、已經知悉之事實關係不相適合的推計方法。稽徵機關依其情形，並無義務在使用某一推計方法得出結果後，再運用其他推計方法加以審查<sup>39</sup>。

有關推計方法之合理性，日本學說上認為應滿足下述要件<sup>40</sup>：

1.基礎事實之正確性（推計基礎事實之正確性）。

推計基礎事實有無正確把握？有關推計基礎資料之選擇，應具有合理性。

2.最適當推計方法之選擇（推計方法之個別的妥當性）：

所採用之推計方法，在與該事件之關係上，具有合理性。

但如就推計課稅採取「補充的代替手段說」，則推計方法僅須有大致的合理性即為已足，並不需要最適當的推計方法。

3.推計方法之客觀性（就該案件所【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 207 頁】採用之推計方法本身之合理性）

推計方法本身應儘可能可以算出最接近真實所得之客觀的方法，例如依據同業者率推計的情形，應確保其比率之適當正確。

日本多數實務見解認為應注意以下三項<sup>41</sup>：

1.在有複數的間接資料存在時，應採用最能反映所得之資料進行推計。例如銷售金額與電力使用量均已經查明時，原則上應以銷售金額為基礎推計所得。

2.在比率法所使用之比率以及在效率法所使用之效率，應依合理的方法計算得出。

3.在被推計課稅之納稅義務人有顯著特殊情況的情形，在進行推計之際，應一併加以考慮該項特殊情況。

38 根據此一規定，美國內地稅局比較常使用的方法大致是資產淨值增加法、資金使用及來源法、銀行存款法及百分比計算法等四種方法，財政部財稅人員訓練所出版，間接證明所得查核法之研究，73 年，頁 22。

39 Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, KOMMENTAR, 2004, 1. Aufl., §162 Rz.103.

40 荻野豐，實務國稅通則法，平成 17 年，頁 245。另參見東京地裁昭和 49.9.25 判決。

41 引自金子宏，（註 9 書），頁 683。



例如按照同業利潤標準進行推計課稅，乃是按照同業者之平均值推計，其各自個別的事業者之事業內容及業態當然有某種程度之差異，其利潤率有高有低，而加以平均化，故作為平均值之同業者率，具有客觀性與普遍性，基本上乃是對於同業者間通常存在程度之營業條件等之差異不予考量。然而如果納稅人存在有特殊情況，其營業條件等之差異，相較於按照平均值推計課稅本身，達到顯然完全不合理之程度時，則應一併考慮該項特殊情況。否則即毋庸考慮<sup>42</sup>。

如果欠缺合理性，則該推計課稅即屬違法。

上述數種推計方法，應選擇那一個方法作為推計課稅的依據，並非可任意自由為之，而應選擇「最接近實額課稅」的或然率最高的推計方法。因此，推計課稅的合法性，不僅必須其所採用的「推計方法」本身具有合理性，而且推計方法的「選擇」本身也應具有合理性<sup>43</sup>。倘若就納稅義務人個別案件的特殊情況，推計方法的選擇及使用有不合理的情形時，則該推計課稅即屬違法。

由於全國的同業利潤標準或各地區的同業利潤標準，雖然也根據數個各別企業的調查所作成，但其並無法考慮到足以影響該企業利潤的全部情況。因此，倘若根據具體情況，顯示稅捐義務人的所得，可能低於同業的平均水準時，則稽徵機關即應運用企業的內部比較之推計方法（例如經由財產的增加、金錢交易計算、單位法或其他方式）證明其帳載結果不正確。亦即稽徵機關也可以採取個別的推計方法（Einzelschätzungen），例如參考進貨量、生產量、存貨量、銷售量，以前年度的經營情形（內部的營業比較）或與其他同業的比較（外部的營業比較）及生活費等因素，進行推計課稅。就所得的計算而言，稅捐義務人的總財產的比較（財產的增加），即為可允許的推計方法。【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第208頁】

## 玖、稽徵行政程序問題

### 一、聽審請求權

在進行推計時，應斟酌與推計有關的一切情況，包括有利以及不利於稅捐義務人的情況。在稽徵機關擬進行推計課稅，並以納稅人所不知悉的事實為根據時，稽徵機關應事先通知稅捐義務人有關推計課稅的意圖，並賦予其對於上述事實表示意見的機會，以確保其法律上聽審請求權<sup>44</sup>。

### 二、理由記載

42 廣島地裁平成2年7月20日判決；大津地裁平成2年7月30日判決。引自荻野豐，實務國稅通則法，平成17年，頁254以下。

43 吉良實著，李英哲譯，推計課稅固有之適法要件（下），植根雜誌，11卷2期，頁14。

44 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.75.

為使稅捐義務人明瞭推計課稅的理由根據何在，以便其提出行政救濟，學者認為推計課稅處分應附具理由說明，記載在什麼範圍內被推計，根據什麼情況加以推計，以及其使用什麼推計方法<sup>45</sup>。

### 三、推計課稅處分及其撤銷變更

稽徵機關在無法查明課稅基礎的情形，一方面可以進行推計課稅，另一方面也可以在進行推計課稅處分之前，就難以調查之事實關係，進行事實上之合意（和解），以取代單方面之推計課稅（行政程序法第 136 條參照）。此項協議必須未導致顯然不合理之結果，且經有權處分之稽徵機關之參與，始有拘束效力。此項事實上合意，有認為屬於公法上契約性質，而對於當事人雙方有拘束力，有認為基於誠實信用原則，而有拘束力，同時法院也應尊重之<sup>46</sup>。

推計課稅應於推計課稅基礎之後，作成課稅處分，例如推計收入金額，再據以計算所得以及應繳納之稅額，因此，推計本身並非行政處分，而只是認定課稅事實過程中的一個環節而已。

如果其推計並不能作為終局的審查結果時，原則上稽徵機關得以保留事後審查的方式，作成推計的課稅處分。

反之，如推計課稅處分是經終局的調查結果，屬於終局的課稅處分時，則在未發現任何新事實證據的情況下，即不得在推計課稅之後，又進行第二次導出不同結果的推計，並據以更正原先的課稅處分，以致增加納稅義務人之不利負擔，否則即有違誠實信用原則。

反之，如嗣後發現新事實證據，而該新事實證據如及早發現，則將影響原先的推計結果時，該項推計處分即可加以變更<sup>47</sup>。

## 拾、推計課稅與行政爭訟

### 一、推計課稅處分之行政訴訟審查範圍

#### （一）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【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第209頁】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

45 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz.77.

46 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 96f.

47 Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, 1977, §162 Rn.64ff.

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>48</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>49</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>50</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>51</sup>。

## （二）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，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>52</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【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第210頁】料，也應進行調查重新核定，

48 金子宏，（註9書），頁809。

49 東京高判平成8年5月15日，引自金子宏，（註9書），頁810。

50 金子宏，（註9書），頁683。

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

52 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 89.



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>53</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，事實審的行政法院可以無限制的審查推計結果<sup>54</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>55</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>56</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>57</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>58</sup>。

而在保障納稅義務人之法律上聽審請求權考量下，法院在其欲選擇與已往完全不同的推計方法，或要納入新的事證資料時，應事先給與納稅義務人陳述意見的機會<sup>59</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<sup>60</sup>。

### （三）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，財政部解釋稽徵機關應予受理<sup>61</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：【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 211 頁】

「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>62</sup>因

53 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 89f.

54 Klein/Rüskens, AO, 8 Aufl., 2003, §162 Rz. 58.

55 Klein/Rüskens, AO, 8 Aufl., 2003, §162 Rz. 58 : BFHE 197,68=DSiR 01,2149.

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

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

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

59 Tipke/Kruse, AO, 1998, §162 Tz. 88.

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

61 財政部 79 年 11 月 28 日台財稅第 790367340 號函，所得稅法令彙編，1994 年版，頁 545。

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>62</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。

#### （四）檢討

按稅法上推計課稅規定，並非授予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，足見推計課稅處分錯誤，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。

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

62 指財政部 79.11.28 台財稅字第 790367340 號函釋「……營利事業於行政救濟時，如已提示符合法令意旨規定之帳簿及文據，申請查帳核定者，稽徵機關應予受理，以符修法意旨。」

於已之事【台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第212頁】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，似嫌欠周<sup>63</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>64</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>65</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>66</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，以資解決。

## 拾壹、推計課稅在處罰領域上之適用

### 一、推計課稅案件不當然可以推計處罰

最高行政法院98年8月份第2次庭長法官聯席會議決議：「稽徵機關對於納稅義務人依所得稅法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報並造成漏稅結果等違法情事之構成要件該當、違法且有責，已確實證明者，得依所得稅法第一一〇條第一項規定對之處以罰鍰。」其理由指出：行政法院39年度判字第2號判例：「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實。倘不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」亦即在推計課稅案件，並非當然可以處罰，如果稽徵機關並無確切證據證明逃漏稅事實，僅因為納稅人違反協力義務而被推計課稅時，則僅能調整補稅而不罰，或者納稅義務人

63 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。

64 金子宏，（註9書），頁811。

65 志場喜德郎等編，國稅通則法精解，平成19年12版，頁1011。

66 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。



並無故意或過失，也應不罰。

在稅捐處罰的程序上，包括稅捐秩序罰及稅捐刑罰程序上，被告享有權利【**台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第213頁**】要求毫無疑義的明白確認其稅捐債務的範圍（所漏稅額之範圍），亦即應以確實的漏稅事實為依據，倘若不可能如此時，則於有疑義的情形，即應為有利於被告之裁判，而不許以蓋然性推定的方式進行推計處罰<sup>67</sup>。

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

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>68</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。

例如稽徵機關根據銀行存款法或同業利潤標準推計所得課稅，係以「推計」方式核定所得額。而稅法上之「推計」，其證明程度要求未達確實的證明，在訴訟上僅是使法院就推計結果事實之存在，獲致蓋然之心證。因此，如無其他事證存在，僅根據上述「推計方法」核定所得額，該所得額事實之存在，尚未達到確實之證明，以此為基礎核定所得額，尚難證明有確實漏稅結果，此項事實之存在自亦未達確實的證明程度，即不能認依所得稅法第110條第1項處罰所必要之漏稅結果之要件事實，已獲得確實之證明。

## 二、處罰要件事實有關所漏稅額的認定，也可以進行課稅基礎的推計

又在稅捐處罰程序上，行政法院應自行本於職權獨立認定稅捐逃漏之成立基礎原因及其範圍，為調查所漏稅額，也可以進行課稅基礎的推計，但其推計與稅法上之推計課稅規定不同，應遵守刑事訴訟程序的特殊性，而以經法院獲得確信之最小金額為基礎<sup>69</sup>，並不適用稅法上推計課稅之規定。

德國聯邦最高法院2007.5.24裁判認為在處罰程序上對於課稅基礎亦得進行推計，而於進行推計時，也可以運用課稅程序上所使用之推計方法。但只有在法官考量刑罰上之程序法則（與稽徵程序之證據法則不同）下，確信稽徵機關之推計結果之正確性時，才可承接稽徵機關之推計結果<sup>70</sup>。亦即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【**台灣法學雜誌公法特刊，2010年8月，第214**

67 Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, S. 1117. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 162 Rn. 52; Klein/Rüskens, AO, 8. Aufl., 2003, § 162 Rz. 18.

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

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

70 BGH Beschl. vom 24. Mai 2007, wistra, 9/2007, S. 345f. 此為實務上通說見解，另參見 BGH, wistra, 2001, S. 308f.

頁】的推計課稅，但仍應自行調查認定確信其正確性<sup>71</sup>。如果有無法克服的疑議時，則應適用有疑則為有利被告之原則。

在處罰程序上，被告並無舉證責任以證明自己清白，因此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，不得因為事證不明即據以作不利於被告之認定。在稽徵程序上因為納稅人違反協力義務而以致於事實不明，其不利益應由行為人負擔的建議意見，在處罰程序上應不足採取<sup>72</sup>。故如果被告在處罰程序上提出帳證資料，則法院即應進行調查，不得於處罰程序上再進行稅捐之推計<sup>73</sup>。

最高行政法院 96 年度判字第 871 號判決認為：「有關『處罰是否成立』之待證事實不在推計範圍內。但是處罰成立事實得以確認後，有關應受處罰程度之事實（例如以漏稅額定其罰鍰倍數時，其漏稅金額之認定）則應容許推計估算（相關見解參閱吳東都著，『行政法院關於舉證責任判決之回顧與展望』，台灣本土法學雜誌，34 期，2002 年 5 月，頁 17。）」上述漏稅額之推計，仍應注意遵守刑事訴訟法理，以經法院獲得確信之最小金額為基礎<sup>74</sup>，才具有合法性，而不得單純以推計課稅結果即逕行採為漏稅額之計算基礎<sup>75</sup>。

### 三、「從嚴統一認定」推計課稅之金額以及所漏稅額

在違反協力義務而進行推計課稅案件，為避免本稅及處罰之同一裁判內容前後歧異，並維護納稅人權益，應可考量全部採取嚴格的證據證明法則，「從嚴統一認定」推計課稅之金額以及所漏稅額。在此情形，國庫之本稅利益或許稍受損失，但因為有處罰罰鍰金額加以彌補，整體觀察亦不致於蒙受損失。

另外，為緩和裁判認定歧異現象，在確實認定有逃漏稅，但無法確定逃漏稅金額多少的情形，其折衷方案，或可考慮由於推計課稅要求之證據證明力僅須達 60% 至 70% 以上之蓋然性，即可推定課稅事實，因此其處罰倍數金額，相對應配合的，也宜按照正常逃漏稅處罰倍數金額 60%（亦即假設一般逃漏稅案件之裁罰基準，是按照所漏稅額處罰 0.5 倍，則推計課稅之處罰金額應為  $1 \times 0.6 \times 0.5 = 0.3$  倍）或更低比例計算（例如參採美國內地稅法上民事罰以 0.2 倍計算），較為公平合理，並免冤抑。【台灣法學雜誌公法特刊，2010 年 8 月，第 215 頁】

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

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

73 Joecks, Steuerliche Schätzungen im Strafverfahren, wistra 1990, S.56.

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

75 黃士洲，稅務行政訴訟事件專題研究計畫—推計課稅案件中裁罰問題之研究，司法院委託，97 年 4 月，頁 46。