

租稅法上舉證責任、證明度與類型化方法之研究 —以贈與稅課徵要件上贈與合意之證明為中心—

盛子龍*

目 次

- 壹、判決摘要與問題之提出
- 貳、租稅法上舉證責任
 - 一、租稅法上舉證責任之意義與分配規則
 - (一)職權調查原則下舉證責任之意義
 - (二)客觀舉證責任分配之規則
 - 二、租稅法上協力義務
 - (一)租稅法上協力義務之正當性
 - (二)租稅法上協力義務與舉證責任之區辨
 - 三、釋字第 537 號解釋意旨之釐清
- 參、租稅法上事實認定應遵循之證明度
 - 一、租稅法上證明度決定之理論
 - (一)真實確信理論
 - (二)優勢蓋然性理論
 - (三)相對蓋然性理論
 - (四)彈性調整蓋然性理論
 - 二、租稅法上規則證明度之決定
 - (一)普通法之評價觀點
 - (二)憲法之評價觀點
 - 三、租稅法上證明度降低之案型
 - (一)證明度降低之基本法理

* 國立中正大學財經法律學系專任副教授。感謝兩位匿名審查委員提供諸多寶貴意見，惟文章若仍有疏漏，自應由作者自負文責。

- (二)例外案型之建構
- 肆、租稅法上類型化方法
 - 一、租稅法上實質類型化
 - (一)實質類型化作為違法之簡化執行
 - (二)實質類型化作為可容許之法律適用方法
 - 二、租稅法上形式類型化
 - (一)租稅法上形式類型化、表見證明與事實上推定
 - (二)最高行政法院判決運用表見證明之分析與檢討
 - (三)最高行政法院判決運用事實上推定之分析與檢討
- 肆、結論

投稿日：100年11月9日

接受刊登日：101年1月11日

校對：吳致勳

摘要

在實務上，父母將金錢轉入以子女名義開立之帳戶，經稽徵機關核課贈與稅，父母雖以其並無贈與意思為理由提起行政救濟，然絕大多數均遭法院判決駁回。就此本文評論之判決所提出之理由極具代表性，其勝負之關鍵涉及下列租稅證據法上三個重要問題，亦即本文將嘗試探討之重點：(1)父母與其子女間之財產移轉是出於贈與意思之舉證責任應由何造負擔。(2)租稅法上之證明度為何。(3)父母有無贈與意思，證明上相當困難。實務上往往運用租稅法上類型化方法予以克服。究竟租稅法上類型化方法之意義及運用之界限為何，應予釐清。

關鍵字：舉證責任、協力義務、證明度、類型化方法、表見證明

壹、判決摘要與問題之提出

甲於民國 88 年起陸續購買某銀行無記名可轉讓定期存單（以下簡稱 NCD），到期由其子乙、丙、丁三人無償兌領本金及利息，經稽徵機關查獲後核定其應繳納贈與稅。甲不服，在經復查、訴願未獲救濟後提起行政訴訟。經臺中高等行政法院 95 年度訴字第 630 號判決駁回。甲提出上訴，復經最高行政法院以 98 年度判字第 1230 號判決駁回。按本案稽徵機關核課甲贈與稅處分之主要依據係遺產及贈與稅法第 4 條規定。依據該條第 2 項規定，贈與稅之租稅客體為「贈與」，而「本法所稱贈與，指財產所有人以自己之財產無償給予他人，經他人允受而生效力之行為」。依據行政法院見解，在此有二個構成要件要素必須滿足：

- (1)當事人之間必須有財產移轉。
- (2)贈與人與受贈人有無償贈與之意思合致。

就第一個構成要素而言，本案判決明白援引最高行政法院 62 年度判字第 127 號判例作為其判決之大前提。並據此認定甲一將金錢存入以其子之名義開立之銀行帳戶，其所有權即為名義上存款人所有，本案甲與其子之間就金錢所有權已經完成移轉。因期刊文章篇幅有限，此一部份因非屬本文核心關懷之議題，故在此不擬處理，合先敘明。

就第二個構成要素而言，本案一審判決「明白援引」釋字第 537 號解釋作為其判決之大前提。並由釋字第 537 號解釋納稅義務人負有協力義務，導出「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。」

甲對本案一審判決不服，提起上訴，最高行政法院 98 年度判字第 1230 號判決仍駁回上訴。就本案贈與稅核課之爭議部分，其判決理由如下：

(1)司法院釋字第 537 號解釋，雖係就房屋稅條例第 7 條之申報協力義務為解釋，惟該解釋文所稱「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」於其他租稅稽徵，情形相同者，自可參酌。原判決援引該解釋，難謂有何理由矛盾。

(2)依行為時遺產及贈與稅法第 4 條第 2 項規定，核課贈與稅必須贈與人與受贈人之間有財產移轉及無償贈與之意思合致，而此客觀舉證責任，應由稅捐稽徵機關負擔，不得以贈與人與受贈人負有協力義務，而將客觀舉證責任轉換予納稅義務人。惟父母將現款存入子女銀行帳戶或以子女名義兌領 NCD 或其利息，因現款或無記名之 NCD 屬於高流通之貨

幣或證券，一經移轉通常即生所有權之異動，尤其在父母與子女情形下依社會經驗極可能出於贈與法律關係，故稅捐稽徵機關證明有此移轉情形之事實，已足使法院對贈與事實形成相當之證明力，如當事人能提出例外情況（上訴人稱為非典型之情況）經法院調查，此時法院得本於辯論結果所得之心證，對證據之證明力加以判斷，決定例外情況是否足以降低法院對贈與事實之證明力而否定有贈與事實。惟本件上訴人提出所謂非典型之情況，經法院審酌後，尚不足以降低法院對贈與事實之證明力。

按在租稅實務上，父母將金錢轉入以子女名義開立之帳戶，經稽徵機關核課贈與稅之案件相當多。事後儘管父母以其與子女之間並無贈與合意為理由，提起行政救濟，卻幾乎均是以敗訴收場¹。上開判決只是諸多類似判決中的一個代表。惟其判決之理由卻具有相當代表性。無論由抽象法理的角度，或是由具體細節的運用，其均有可供深入探討之處。本文將以贈與稅課徵要件上之贈與合意為中心，依序處理以下基本問題：

(1)依據本案一審判決見解，父母負有證明其與子女間之資金移轉並無贈與合意之舉證責任，此一見解是否正確？在租稅法上有關舉證責任之意義及分配規則為何？租稅法上協力義務與舉證責任之關係又為何？自有就此釐清之必要。

(2)關於本案重要事實認定應遵循之證明度，本案判決並未作清楚交代。然而證明度一方面決定本案重要事實是否因存否不明而必須適用舉證責任分配規則，另一方面與後續處理之租稅法上類型化方法或表見證明等減輕證明困難之方法之合法性亦有密切之關聯，故有一併列入探討範圍之必要。

(3)關於贈與合意是否具備，最高行政法院判決相當於是運用租稅法上類型化方法以克服證明之困難。究竟租稅法上類型化方法之意義及運用之合法性要件為何？其與一般證據法上運用之表見證明以及事實上推定之關係為何？而最高行政法院運用這些減輕證明困難之方法又是否合法？自有探討之必要。

貳、租稅法上舉證責任

仔細分析，本案一審判決由釋字第 537 號解釋導出一個規範性命題：在租稅債權成立要件事實，只要是處於納稅義務人所得管領支配之範圍，納稅義務人即負有廣泛概括之協力義務。即使法律並無特別之規定，在本案之事實類型，這個協力義務仍可以提升至要求納稅義務人負有證明贈與稅債權成立要件不具備之證實義務。若是納稅義務人不能夠使稽

1 有關類似實務案例，請參閱黃士洲，掌握稅務官司的關鍵－舉證責任實務案例分析，元照，2007 年，頁 143 以下。

徵機關及法院確信其並無贈與，贈與事實存否不明之風險即應由納稅義務人承擔，亦即應視為有贈與存在。目前在稽徵實務上這種見解可以說十分普遍，釋字第 537 號解釋是否能如此地理解並擴張運用，有待進一步闡明。

一、租稅法上舉證責任之意義與分配規則

(一)職權調查原則下舉證責任之意義

依據行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條以及第 134 條等規定，行政訴訟程序係採取所謂職權調查原則。稅務訴訟程序作為行政訴訟程序之一環，自亦同受職權調查原則之支配。在職權調查原則下，行政法院應依職權調查事實，不受當事人陳述及請求調查證據之拘束。即使當事人未提供之訴訟資料，法院亦應在期待可能之範圍內，依職權探知之²。

在職權調查原則下，基本上並不存在有主觀舉證責任。所謂主觀舉證責任，亦即證據提出責任，負有主觀舉證責任之一造，就待證事實若是未能提出證據，證明待證事實，則法官即應視該待證事實不存在。主觀舉證責任基本上係屬辯論主義之產物。蓋在辯論主義下，事實陳述及證據提出，本屬於當事人之權能。然而在職權調查原則下，法之適用者本負有依職權調查事實之義務，故除非法律有特別規定，否則並不存在主觀舉證責任³。

不過在職權調查原則下，即使法院已善盡依職權調查事實義務，必然仍有事實存否不明之情況。由於在法治國之下，法院負有定紛止爭以創造法律和平及法安定性之憲法任務，不得以事實存否不明拒絕審判，任令法律爭議懸而不決，故必須透過一個可以將事實存否不明之風險作適當歸屬以協助法官適用法律之決定。學理上稱此為客觀舉證責任（或稱實質舉證責任、確認責任）⁴。

此外必須釐清的是，在職權調查原則下，負有客觀舉證責任之一造當事人在事實存否不明狀況將承受不利，因此在維護自己利益並避免舉證責任適用之壓力下，事實上仍須盡可能地提出有利於自己之證據資料，以避免敗訴結果。不過這種事實上舉證責任與前述意義之主觀舉證責任在性質上仍屬有間，不可因此誤以為在職權調查原則下仍有主觀舉證責任之存在，併此敘明⁵。

2 有關職權調查原則之依據及內涵，請參閱吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，學林，2001 年，頁 81 以下。

3 Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, Kommentar, Köln: O. Schmitt, 2007, § 96, Tz. 78 (Stand: Lfg. 111, 2006). 不同意見請參閱黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，23 卷 12 期，2007 年，頁 3 以下。

4 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 79.

5 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 80.; Schmidt, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Berlin: Duncker & Humblot, 1998, 179 ff.

(二)客觀舉證責任分配之規則

1. 規範理論作為客觀舉證責任分配之基本原則

有關稅務訴訟上客觀舉證責任應如何分配，德國租稅實證法上並無一個一般性明文規定。依據德國實務及通說的處理模式，其基本上係以規範理論為客觀舉證責任分配之基本原則。按規範理論原本是應用在民事訴訟法領域，其建構了一個舉證責任分配的基本規則：除法律另有規定外，主張權利之人應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利之人或主張相反權利之人，應對權利之消滅、障礙或排除事實負舉證責任。其理論之基本精神在於：在法規適用之要件事實存否不明之情況下，其不利益應歸屬於由該法規之適用導出有利法律效果之當事人負擔⁶。德國實務及通說參酌規範理論之精神，建構起一個客觀舉證責任分配基本原則：關於租稅債權成立或增加之要件事實，應由稽徵機關負客觀舉證責任。至於使租稅廢除、限制或減少之要件事實，則應由納稅義務人負客觀舉證責任⁷。

當然在上開基本原則下，德國實務亦發展出一些例外案型。不過在建構例外案型之論述上，其有僅簡單訴諸經驗者，有訴諸管領理論者，有以法律規定之特別或一般協力義務之違反為依據者，亦有以消極事實為依據者。不過這些論據基本上僅侷限於各該特殊案型，並未成為一套建構例外案型之一般性論據⁸。

以規範理論作為客觀舉證責任分配之基本原則，長久以來受到不少批評。首先受到批評的是規範理論建構方法。按由 Rosenberg 提出之規範理論是建立在一個如下的法律適用基本規則之上：只有當一個法規之法律要件事實存在時，方可以適用該法規而使該法規之法律效果發生。因此，當一個法規之法律要件事實存否不明時，當然不能適用該法規而使該法規之法律效果發生。因此舉證責任其實僅是一個實體法規不適用之當然結果。然而這個推論卻過於簡單。蓋「當一個法規之法律要件事實存在時，可以適用該法規而使該法規之法律效果發生」這個規則儘管是天經地義，卻僅能由此推論出：「當一個法規之法律要件事實不存在時，不可以適用該法規而使該法規之法律效果發生。」至於當一個法規之法律要件事實陷於存否不明時，法律應如何適用，並未當然蘊涵在上述命題中。蓋「事實存否不明」並不等於「事實不存在」。純粹由邏輯上觀察在此毋寧存在著兩個可能性：適用該法規，或者不適用該法規⁹。因此要解決事實存否不明之法律適用困境，並無法由該待適

6 有關民事訴訟法上規範理論之原型及修正，請參閱姜世明，新民事證據法論，學林，2002年，頁184以下。

7 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 83 f.

8 有關德國實務之詳細整理及分析批判，請參閱 Tenbrock, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht: Rechtsprechung, Rechtsprechungskritik und Vorschlag einer neuen Beweislastgrundregel, Frankfurt am Main: Peter Lang, 1997, 31 ff.

用之實體法規導出答案，毋寧必須依賴一個獨立於「該待適用之實體法規」外之程序法上舉證責任規範。

其次，規範理論提出所謂權利成立要件與權利障礙要件之區分，亦備受批判。蓋權利成立要件與權利障礙要件之區分在實體法上並無意義，權利障礙要件其實亦屬於權利成立要件。而一個權利障礙要件在立法技術上可以轉換為權利成立要件，反之亦然。持規範理論修正觀點者雖同意上開觀點，卻亦指出，立法者正是有意透過法律要件之正面或反面列表方式提供一個解決事實存否不明困境之程序法上規範。因此這兩者區分仍具有程序法上舉證責任分配之意義¹⁰。惟上開論點放在民法領域，雖有一定正當性，但若是在行政法領域，由於行政法規立法者一般而言並未如同民法典立法者，就權利成立要件之規範結構安排有如此深思熟慮之考量，因此以上一般性論點是否可以成立，令人懷疑。

不過儘管規範理論有不少缺點，但不容諱言，在客觀舉證責任分配上，其輪廓相對清楚，且具有體系上一般的可用性¹¹。再者，與德國法制不全然相同的是，在我國法制上，由於行政訴訟法第136條準用民事訴訟法第277條之規定，使得在行政訴訟（包括稅務訴訟）上有關客觀舉證責任分配具有一個一般性規範基礎。按上開規定之本文基本上即是以規範理論為基礎建構起客觀舉證責任分配基本原則，而但書規定則保留了考量其他舉證責任分配觀點而進行例外調整之空間。我國實務及多數說見解基本上亦是以規範理論作為客觀舉證責任分配之原則¹²。因此在稅務訴訟上，仍必須以規範理論提出之客觀舉證責任分配作為基礎，並斟酌各個租稅法律關係之性質與其他舉證責任分配觀點，探討有無修正、調整之必要。

就本案而言，稽徵機關要依據遺產及贈與稅法第4條規定對甲課徵贈與稅，則就贈與稅債權之成立要件事實，亦即甲與其子之間有財產之移轉，而且雙方有贈與之合意，稽徵機關必須依據職權調查。若有無贈與合意之事實存否不明，即會進入客觀舉證責任分配之範疇。以規範理論為出發點，稽徵機關就此自應負客觀舉證責任。必須思考的是，這個舉證責任分配之決定是否基於其他舉證責任分配觀點而可以更強化或有進行修正、調整之必要。

9 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 192 f.

10 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 204 f.

11 Vgl. Nierhaus, Beweismaß und Beweislast, Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenwirkung im Verwaltungsprozeß, München: Vahlen, 1989, 414.

12 最高行政法院93年判字第1607號判決堪稱範例。另有關規範理論在行政訴訟法上之運用，請參閱吳東都，前揭註2書，頁141以下。有關規範理論在稅法上之運用，請參閱黃茂榮，前揭註3文，頁9以下；陳清秀，稅法總論，6版，元照，2010年，頁469。

2. 租稅課徵屬於典型二元對立之干預行政

按租稅課徵屬於典型的干預行政，其構成對人民財產權或至少是一般行為自由權之干預。因此租稅課徵必須受到法律保留原則之嚴格拘束，亦即必須有法律之授權，稽徵機關方可抽象地取得對人民課徵租稅的權限。而在依法課稅原則下，基本上必須在租稅課徵要件事實存在時，稽徵機關方可對人民課徵租稅。反之，在租稅課徵要件事實不存在時，稽徵機關自不得對人民課徵租稅。

有疑問的是，當租稅課徵要件事實陷於存否不明時，應如何適用稅法規定。在此不可忽略的是，當租稅課徵要件事實陷於存否不明時，如果仍容許對人民課徵租稅，則人民將因此承受上述基本權可能遭受不法侵害之風險。在程序法之規範必須取向於基本權有效保障之前提下，原則上應將租稅課徵要件事實存否不明之風險歸屬給稽徵機關¹³。我國稅捐稽徵法第12條之1第3項規定：「前項課徵租稅構成要件事實之認定，稅捐稽徵機關就其事實有舉證之責任。」即是表明此一意旨。就本案而言，有關贈與合意之要件正是租稅課徵要件，故有無贈與合意之事實存否不明時，由稽徵機關負起客觀舉證責任，與前述程序法上基本權有效保障原則自是更為契合。

當然，由於現代行政法法律關係極為複雜，某些行政法規適用往往一方面構成對相對人基本權干預，另一方面則構成對於第三人基本權保障。在複雜的三元或更多元法律關係，以基本權干預要件之事實存否不明，逕行作有利相對人之舉證責任分配，不免有將基本權保障觀點過於簡化之問題。但租稅課徵基本上仍是國家與納稅人個人對立之二元關係，在租稅債權成立之要件事實之舉證責任分配上作有利於租稅核課處分相對人之決定不生上述問題¹⁴。

3. 管領理論作為修正基準之檢討

由於租稅債權成立之要件事實，基本上處於納稅人管領範圍，在客觀舉證責任分配上，是否適合以管領理論作為修正規範理論之基準，自有探討之必要¹⁵。就此本文原則上採取否定之見解。理由如下：

(1)首先，如果容許援引管領理論作為客觀舉證責任分配一般性修正基準，則可能造成實務上濫用管領理論之危險。蓋就租稅債權成立之要件事實而言，何處不是處於納稅人管領範圍，就證據距離而言，納稅人始終是比稽徵機關更為接近¹⁶。若容許稽徵實務以管領

13 有關以基本權干預論點作為租稅法上舉證責任分配之基礎之論述，Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 231 ff.

14 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 238 ff.

15 Schmidt 認為管領理論並不適合作為一個在租稅法上客觀舉證責任分配之基準。有關其論述，Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 209 ff.

16 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 217.

範圍論點進行客觀舉證責任分配之修正，則最後租稅課徵有淪為一律由納稅人片面負擔舉證責任之危險。

(2)儘管租稅債權成立之要件事實，基本上處於納稅人管領範圍，但稽徵機關除了有行政調查權之外，租稅法規更已課予納稅人有一般性協力義務及各式各樣特別協力義務，以協助稽徵機關調查事實。而對於租稅法上協力義務之違反，稽徵機關亦可依法享有推估課稅或甚至是科處秩序罰之武器。這些機制或武器之存在，已相當程度扭轉了因租稅債權成立之要件事實處於納稅人管領範圍所造成之調查困難。因此，若是再進一步以管領範圍論點將客觀舉證責任轉由納稅人承擔，實已過度加重納稅人程序上負擔而顯失均衡¹⁷。

(3)即使是在租稅債權成立之要件事實涉及納稅人主觀意思之情形，例如前導案例中甲與其子之間是否有贈與之合意，稽徵機關亦享有類型化觀察法等減輕舉證困難之工具供其利用，自不應輕易地以管領範圍之論點將客觀舉證責任轉由納稅人承擔¹⁸。

二、租稅法上協力義務

本案一審判決並未依據上開說明決定贈與合意要件之舉證責任之分配，而是援引釋字第537號解釋所提出之納稅義務人之協力義務作為甲負有證明贈與稅債權之成立要件事實不存在之舉證責任之依據。究竟上開論點是否正確，納稅義務人協力義務與舉證責任之關聯為何，以下將作進一步釐清。

(一)租稅法上協力義務之正當性

相對於行政程序法的當事人在法無明文的情況下只負有一般性之協力負擔(Mitwirkungslast)¹⁹，租稅法特別以鉅細靡遺之規定建構了比行政程序法上協力負擔更精細之協

17 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 213 f..

18 德國聯邦財務法院早期曾有判決，將贈與稅成立之法定要件事實區分為應由稽徵機關負客觀舉證責任之客觀構成要件事實，以及應由個人負客觀舉證責任之主觀構成要件事實。Vgl. BFH, BStBl. 1980, II, 402. 但這樣的見解隨後即被聯邦財務法院揚棄。Vgl. BFH, BStBl. 1985, II, 159.

19 德國行政程序法就協力負擔有明文規定。該法第26條第2項規定職權調查原則。而該條第2項第1句及第2句則明定：當事人應當(sollen)就事實調查提供協力。其尤其是應當提供其所知悉之事實及證據方法。上開規定屬於「宜為規定」，蓋立法者僅使用「應當」而未使用「必須」(müssen)的概念，即表明立法者拒絕了在一般行政程序的領域建構一個可以一般性地強制當事人參與事實調查之法律義務，以避免造成當事人程序地位的惡化或強迫當事人必須在程序中提供對自己不利的資料。這種一般性的「協力負擔」並未賦與國家有請求人民為一定協力之公法上請求權，因此其並不得依據行政執行法對義務之不履行採取強制執行手段，亦不得對義務之不履行課處「制裁」性質之罰鍰。此外在證據法上，即使當事人不履行協力負擔，並不會發生使法定證明度降低之法律效果，亦不會發生使客觀舉證責任轉換之法律效果，充其量其只是成為主管機關在證據評價範圍內可斟酌的因素。例如在給付行政的領域或當事人向行

力義務²⁰。這是因為在稅務案件，由於課稅資料多處於納稅義務人之管領範圍，且租稅行政又是屬於大量程序，若是將租稅債權成立或增加之構成要件事實完全責由稽徵機關負責，將使得稅法的執行窒礙難行，此不僅不利於依法課稅而有害國家租稅債權之確保，更進而影響到法律適用之平等而有害租稅公平。然而，另一方面，租稅之課徵本屬對人民基本權之限制，這是一個侵益行政的典型領域，與民事訴訟只是處理私權爭執有本質上的不同。若僅僅考量證據距離之遠近以及稽徵機關蒐證的困難，將租稅債權成立或增加之構成要件事實之舉證責任，簡單地透過所謂管領理論，逕行轉換為由納稅義務人負擔，使納稅義務人在租稅債權成立或增加之構成要件事實存否不明的情況下，必須承擔繳納租稅的風險，亦嚴重違背法治國租稅法律主義以及人民基本權有效保障的精神。

有鑑於此，在租稅法的領域，乃發展出「協力義務」的制度，透過法律的特別規定，要求納稅義務人（及第三人）負有種種協力義務，以協助稽徵機關能充分掌握及釐清對課稅具有重要性之事實。藉由稅法各個規定的協力義務所建構起的體系，使納稅義務人不可以置身事外，而必須與稽徵機關、法院「共同承擔」起解明課稅事實之責任。易言之，為了使租稅課徵可以在稽徵機關有限的人力、物力及時間達成依法並公平課稅的目的，必須要求納稅義務人誠實、完整地提供其所能提供的協力。這種稅法上協力義務制度的設計可以有效緩和職權調查原則實際運作上可能面臨的困難與不利，並適度調和在法治國下嚴守租稅法律主義、維護租稅公平與確保稽徵可行性之衝突。因此其在憲法上有一般抽象的正當性²¹。

（二）租稅法上協力義務與舉證責任之區辨

為進一步理解租稅法上協力義務與舉證責任之區辨，以下將參考德國稅法規定及學理分析，依據納稅義務人提供協力的強度進行區分，並分別比較其與舉證責任關聯。

1. 一般性協力義務

依據德國租稅通則第 90 條第 1 項規定：當事人對事件之調查，負有協力之義務。當事

政機關申請作成解除一般性禁止之許可處分時，如其不履行「可以期待」的協力負擔，協助行政機關釐清疑點，則行政機關雖仍負有職權調查之義務，但是在證據評價的範圍內，行政機關有可能因當事人未提供協力而形成對當事人請求權成立之要件事實不存在之心證。Vgl. Grupp, Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, VerwArch 1989, 44 ff.

20 中文文獻請參閱陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，37 期，1988 年，頁 37。

21 有關協力義務的正當性的探討，Vgl. Müller-Franken, Maßvolles Verwalten-Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Tübingen: Mohr Siebeck, 2004, 299 f.; Seer, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), AO, Kommentar, Köln: O. Schmitt, 2007., § 90, Tz. 1 (Stand: Lfg. 109, 2006). 國內文獻請參閱，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，月旦法學雜誌，117 期，2005 年，頁 94 以下。

人為履行協力義務，尤其應對有關課徵之重要事實，為完全及真實之公開，並指明其所知悉之證據方法。上開義務之範圍，依個案情形定之。按此一規定屬於「協力義務」基礎規定，學理上稱之為一般性協力義務，亦有稱之為「資訊提供義務」者²²。

由於協力義務係輔助稽徵機關用以闡明課稅事實之重要方法，因此提供協力之內容必須完全及真實，否則無法達到課予協力義務之規範功能。不過依據此一概括規定，僅須真實地提出其所知悉事實並指明其所知悉之證據方法已足。易言之，納稅義務人只需指出已經存在的證據方法供稽徵機關調查已足。若是針對一個事實情況根本沒有證據方法存在時，則基本上此一規定即無所適用²³。此一般性規定並不要求納稅義務人必須負有為證據調查預作準備之義務，亦即無法由此一規定導出納稅義務人負有獲取證據方法之義務²⁴。此外亦不能由此一概括規定導出納稅義務人負有製作會計記錄、保存資料以供稽徵機關審查之義務²⁵。當然由這個概括性之資訊提供義務更不可能導出納稅義務人負有主觀舉證責任²⁶。蓋如前所述，在主觀舉證責任下，對於待證事實負有主觀舉證責任之納稅義務人若未能提出證據，則待證之事實就「自動地」被視為不存在。即使稽徵機關及法院探知有其他證據方法存在，亦不得逕行依職權調查之並採為其處分或判決之基礎。反之，納稅義務人即使未履行資訊提供的協力義務，亦並不當然免除稽徵機關職權調查之義務，更不會有待證之事實「自動地」被視為不存在之效果。其次，僅有在納稅義務人有履行協力義務之期待可能而不提供協力時，方有所謂違反協力義務可言，但是在主觀舉證責任下，事實存否不明之不利的歸屬基本上並不考量負舉證責任者是否有舉證之可能²⁷。另納稅義務人違反此一協力義務導致租稅課徵要件事實無法查明時，不論是僅在證據評價內連同其他證據資料一併予以考量，或是如部分學者主張可以發生證明度降低之效果，基本上對於客觀舉證責任之分配並不生影響²⁸。

2. 具體的資訊提供義務

依據德國租稅通則第93條規定，稽徵機關得作成一個具體的陳述命令，下命納稅義務人就有關租稅課徵之重要事實為必要之陳述。上開陳述命令必須具體指明是針對何人的租

22 Vgl. Martin, Wechselwirkungen zwischen Mitwirkungspflichten und Untersuchungspflicht im finanzgerichtlichen Verfahren, BB 1986, 1025 f.; Nierhaus, aaO. (Fn. 11), 297.

23 Schmidt, aaO. (Fn. 5), 145.

24 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 3.

25 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 5.

26 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 6.

27 Schmidt, aaO. (Fn. 5), 145 f.

28 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 15.

稅課徵案件以及是針對哪一個具體事項提供陳述。此一命令性質上屬於可以採取行政執行的行政處分。納稅義務人的陳述則可以以書面、言詞或電話方式為之。此一規定基本上僅是同法第 90 條第 1 項規定一般協力義務之具體補強規定，其旨在使稽徵機關可以透過一個具體的行政處分，將納稅義務人所負有之資訊提供義務具體化。惟在此一規定下之資訊提供義務仍只是協助稽徵機關調查的方法。納稅義務人若是未依陳述命令履行具體的資訊提供義務，稽徵機關固可以採取行政執行的方法，但並不免除其職權調查之義務。故由此一規定導不出納稅義務人負有「證據提出責任」或主觀舉證責任²⁹。

3. 證據準備義務

相對於前述「資訊提供義務」，立法者得斟酌特殊情況，明文規定更為強化的、升級的協力義務。例如德國租稅通則第 90 條第 2 項規定：「對於應加以調查並作成稅法判斷之事件，涉及在本法適用區域外之事項者，當事人應就該事件提出說明，並提出必要之證據方法。當事人就此應盡其一切法律上及事實上之可能性為之。當事人依案件之情節，在各種關係之形成上，對事件之說明或證據方法之提出，應具有可能性者，不得主張為不能。」即屬適例。

按此一規定，係基於德國稽徵機關對納稅義務人在外國的行為並無法直接行使調查權，因此在證據資料通常僅能由納稅義務人取得並掌控的情形下，乃提升對納稅義務人提供協力的要求。此一規定要求納稅義務人不能僅是指明證據方法，其尚應盡其一切法律上及事實上之可能，設法去闡明事實，尤其是負有進一步為證據調查預作準備，亦即是「獲取證據方法義務」。惟這種強化的、升級的協力義務之課予仍必須遵守事實上及法律上可能之界限³⁰。

儘管在此一規定下協力義務的要求因為稽徵機關之證明困境而有所提升，然而依據德國實務及通說見解，此一強化的、升級的協力義務仍非屬於主觀舉證責任之規定，因為其

29 Schmidt, aaO. (Fn. 5), 141.

30 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 27. 茲舉一例說明，有鑑於跨國大企業慣用移轉訂價的方式將營業利潤在國內、外各事業單位之間進行巧妙分配，將應稅利潤移轉至虧損企業或免稅、低稅率國家企業，藉以規避應納稅負，嚴重違反稅捐負擔的公平性。然而由於跨國大企業與其關係企業之間是否有利用移轉訂價以規避稅賦，其調查不僅因涉外而極為困難且須耗費驚人成本，德國稽徵實務乃參考國際租稅防杜利用移轉訂價以規避稅賦之措施，要求業者必須針對與外國關係企業之移轉定價提出特別的會計記錄及移轉定價報告。惟此一實務作法未獲聯邦財務法院認同。聯邦財務法院明白宣示，除了依據德國租稅通則第 140 條以下及德國商法第 238 條以下所規定之製作帳冊及會計記錄之義務外，並無針對與外國關係企業之移轉定價提出特別的會計記錄及移轉定價報告之義務。而由德國租稅通則第 90 條第 2 項規定亦導不出業者負有提出此一特別的會計記錄及移轉定價報告之協力義務。Vgl. BFH-Beschluss vom 10. Mai 2001 I S 3/01 (BFH/NV 2001, 957) ; BFH, BStBl. 2004 II, 171, 176.

欠缺主觀舉證責任的基本要素：由納稅義務人不能或拒絕提供協力直接導致「擬制待證事實不存在」的結果。在這種強化的、升級的協力義務並未排除稽徵機關依職權調查之義務。因此若是在例外地可以由其他合乎比例之方法（例如請駐外單位提供職務協助）解明事實者，其尚不得逕將待證事實視為不存在³¹。另納稅義務人違反此一協力義務導致租稅課徵要件事實無法查明時，基本上亦僅在證據評價內予以考量或是如部分學者主張發生證明度降低之效果，對於客觀舉證責任之分配並不生影響³²，併此敘明。

4. 證實義務

在租稅法規中亦有課予人民負有證實義務之規定，其與舉證責任之關係自有特別釐清之必要。

首先必須說明的是，如無特別之因素，證實義務之規定原則上應解釋為具有「客觀舉證責任分配」之意義。亦即當特定之構成要件要素存否不明時，可以由納稅義務人負證實義務之規定推論出其包含有一個「應由納稅義務人負擔事實存否不明之風險」之客觀舉證責任分配規則。至於在租稅債權成立或增加之構成要件事實，稽徵機關原本負有「客觀舉證責任」，立法者就此若是特別規定納稅義務人負有證實該構成要件不存在之義務者，即具有「客觀舉證責任倒置」之規範意義³³。

不過在職權調查原則下，稽徵機關負有依據職權調查事實之義務。若法律無特別明文規定者，即不得悖離此一基本原則³⁴。因此立法者雖非不得在具有必要的情況下，例如考量證據偏在的情況或基於租稅稽徵簡化的考量，突破職權調查原則之限制，特別規定與納稅義務人負有與主觀舉證責任意義相當的「證實義務」。但是當法律規定納稅義務人就特定之構成要件要素負有證實義務時，並不可以解釋為納稅義務人當然因此負有主觀舉證責任。蓋在職權調查之基本原則下，即使納稅義務人不作為或未能證實特定之構成要件要素存在，如果法律並未明文規定或無法由法律目的解釋導出稽徵機關職權調查義務之免除者，即仍應回歸職權調查原則，否定與職權調查原則不相容之主觀舉證責任。因此，租稅法規規定納稅義務人負有證實義務者，是否例外地具有課予其主觀舉證責任之意義，論證上必須極為謹慎³⁵。

31 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 137 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 20.

32 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 90, Tz. 20.

33 例如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、出售財產或提領存款，而其繼承人對該項借款、價金或存款不能證明其用途者，該項借款、價金或存款，仍應列入遺產課稅。」依據最高行政法院 96 年度判字第 34 號判決見解，此一規定即具有客觀舉證責任倒置之意義。

34 Nierhaus, aaO. (Fn. 11), 312.

以下舉一例說明之。德國所得稅法第 9 條之 1 規定：從事非獨立性工作者為獲取收入之成本、費用，若不能加以證實者，即依據法律所定之標準扣除額予以扣除。但是若其能證實支出之成本、費用者，仍准許據實扣除之。即屬於此種性質之規定。按有關為獲取收入之成本、費用的扣除本屬使租稅債權限制或減少之要件事實。依據德國實務見解，本應由納稅義務人負客觀舉證責任。然而即使是在納稅義務人負客觀舉證責任的領域，稽徵機關仍負有職權調查之義務。而納稅義務人基本上亦僅依據德國租稅通則第 90 條第 1 項負有提供資訊之一般性協力義務，並無與「證據提出責任」或是「主觀舉證責任」意義相似的「特別證實義務」。不過依據通說觀點，上開規定之規範意義並非在重複宣示這個基本規則，而是課予納稅義務人負有與主觀舉證責任意義相當之證實義務。蓋基於租稅程序簡化的考量，上開規定一方面在法定標準扣除額的範圍內，賦予納稅義務人有請求扣除的權利。在此範圍內，免除了稽徵機關職權調查的成本，也免除了納稅義務人提供資訊的義務，更免除了納稅義務人須承擔事實存否不明的風險。另一方面，在超過法定標準額的範圍，亦應將納稅義務人之協力義務提升為與主觀舉證責任意義相當的證實義務，方可貫徹租稅程序簡化的考量³⁵。

4. 小結

由以上說明，可以歸納出以下幾點結論：

(1)所謂納稅義務人協力義務是一個相當空洞之法律術語。由德國法制規定可以發現，若只是以概括性的規定課予納稅義務人提供協力義務，則充其量只能要求納稅義務人應提供真實完整之資訊，以供稽徵機關調查。如果要納稅人在提供資訊之餘，尚必須負更強的協力義務，則原則上必須另以法律作具體明確之規定。而不能以課稅資料屬於納稅人管領範圍為理由，任意創設或擴張協力義務之範圍。

(2)不論是由一般性協力義務（資訊提供協力義務）或是強化性協力義務（證據準備義務），基本上均導不出納稅義務人就租稅債權成立要件事實負有主觀舉證責任。

(3)一般性協力義務或是強化性協力義務本身不具有決定客觀舉證責任分配之意義，即使其義務之違反亦不具有影響客觀舉證責任分配之效果。

(4)即使是在稅法明文規定納稅義務人負有證實義務之情形，原則上亦僅具有決定客觀舉證責任分配之效果。要將證實義務提升到主觀舉證責任，必須有法律之明文規定或至少可以透過法律解釋方法找到足以正當化悖離職權調查原則之正當理由。

35 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 82.

36 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 160 f.

三、釋字第 537 號解釋意旨之釐清

本案一審判決援引釋字第 537 號解釋所提出之納稅義務人協力義務作為依據，導出甲負有證明「無償贈與關係」不存在之協力義務，並作為甲負有證明「無償贈與關係」不存在之舉證責任之依據。惟釋字第 537 號解釋是否可以如此運用，有待釐清。

查釋字第 537 號理由書略謂：「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「人民有依法律納稅之義務」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。」

由釋字第 537 號理由書中所提及之稅捐稽徵法第 30 條之規定及「稅捐稽徵機關所須處理之案件多而繁雜」以及「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」「稅捐稽徵機關一一依職權為之查核，將倍增稽徵成本」等理由，本案一審判決導出一個見解，亦即只要是符合上開條件者，即使是租稅債權成立之要件事實，納稅義務人亦負有證明租稅債權構成要件不成立之協力義務，若該事實存否不明，其風險應由納稅義務人承擔。

惟若仔細分析，上述在釋字第 537 號解釋理由中提出之論述，其實只是在證立房屋稅條例規定納稅義務人就租稅減免要件事實負有申報之協力義務具有實質正當性而已。即使這些論點亦具有證立納稅義務人協力義務之一般正當性，但並不表示從此國家可以取得空白支票，任意填寫納稅義務人協力義務之具體內容。參照上開歸納之結論，在贈與稅債權成立要件事實的領域，單單由這些正當化論述導不出納稅義務人負有遠超出一般協力義務之外之證實義務，亦即導不出納稅義務人負有證明贈與稅債權成立要件事實不存在之客觀舉證責任。

其次，稅捐稽徵法第 30 條雖規定：「稅捐稽徵機關或財政部指定之調查人員，為調查課稅資料，得向有關機關、團體或個人進行調查，要求提示有關文件，或通知納稅義務人，到達其辦公處所備詢。被調查者不得拒絕」。不過此一規定就納稅義務人應盡之協力義務的具體內容及界限並未規定的十分明確。解釋上，稅捐稽徵法第 30 條第 1 項規定應可以作為要求納稅義務人履行一般性資訊提供義務的規範基礎。蓋稅捐稽徵法第 30 條第 1 項所規定要求提示文件或備詢之義務，基本上只是資訊提供義務的例示規定，解釋上其可以

包含要求當事人提出其知悉之事實及證據方法³⁷。易言之，在稅法別無進一步協力義務規定之前提下，稅捐稽徵法第30條第1項規定僅得要求納稅義務人負有提供其所掌控而有助於事實釐清之正確資訊以供查核之協力義務。申言之，如果在個別稅法並未在事前規定納稅義務人有事先取得或保存證據方法之義務，則這個規定僅能要求納稅義務人提出其已經取得或保存之證據方法或具體指明其知悉證據方法，並不能將納稅義務人未事先取得或保存證據方法解釋為「違反協力義務」，更不得進而以稅捐稽徵法第46條予以處罰或據此為由運用推估課稅之權能。此外在此一規定下，就租稅債權成立要件事實，稽徵機關負職權調查義務，而納稅義務人則僅負有提供資訊及提出為其所掌控而有助於事實釐清之證據方法之協力義務。例如在本案中，稽徵機關發現在甲與其子女之間有財產之移轉後，在調查程序中，自得依據稅捐稽徵法第30條第1項規定要求納稅義務人提供資訊及提出為其所掌控而有助於事實釐清之證據方法。但是在原本應由稽徵機關負客觀舉證責任的範疇，稅捐稽徵法第30條第1項規定並不能導出納稅義務人負有證實贈與稅成立要件事實不存在，亦即資金移轉不是出於贈與的證實義務，更不得由此一規定導出客觀舉證責任之轉換。

依據上開說明，在我國租稅法制上，贈與稅債權成立之要件，稽徵機關應依職權調查並證明上開要件成立。稽徵機關固然得要求納稅義務人提出查明事實所必要之資訊提供之協力，若是納稅義務人業已就其管領範圍掌握之各項證據資料為充分完全之提出，即已履行依據稅捐稽徵法第30條所負有之一般資訊提供義務。稽徵機關及行政法院綜合斟酌各項證據資料後，就待證之贈與稅債權成立要件事實之心證若仍無法符合「規則證明度」之要求，則應由稽徵機關負擔客觀舉證責任，視為該待證事實不存在。

綜上所述，本案一審判決對釋字第537號解釋之意旨有原則上不正確之理解，竟由釋字第537號解釋直接導出納稅義務人負有「證明」資金移轉不是出於贈與之協力義務，並扭曲客觀舉證責任分配之規則，自有違背法令之重大瑕疵。

參、租稅法上事實認定應遵循之證明度

法官應依調查證據之結果及全辯論意旨，依自由心證，判斷「事實之真偽」。惟至何程度始可謂事實已證明為真，則涉及證明度之問題。證明度屬於法官依自由心證而為證據評價所必須遵循之證據法則，故係屬於法律問題，而非事實問題³⁸。

關於租稅法上事實認定應遵循之證明度，我國法院實務似乎並未如同就舉證責任分配

37 學者亦有持類似觀點者，請參閱陳敏，前揭註20文，頁57。

38 法官就此若有所誤認，其證據評價即屬「違背法令」。另請參閱吳東都，前揭註2書，頁47以下。

之問題一般形成統一之見解。即使在本案判決中，法院對於證明度這個證據評價之法律規則亦未有清楚交代。然而證明度一方面決定本案重要事實是否因存否不明而必須適用舉證責任分配規則，另一方面與後續處理之租稅法上類型化方法或表見證明等減輕證明困難之方法之合法性亦有極為密切之關聯，實無從迴避，在此有一併列入探討之必要。

一、租稅法上證明度決定之理論

有關租稅法上事實認定應遵循之證明度為何，在德國稅法學說及實務上，一直存有高度爭議。以下將作一簡介。

(一)真實確信理論

就此德國稅法學界通說及實務係採取「真實確信理論」。其理由如下：

(1)德國財務法院法第 96 條第 1 項第 1 句僅規定，法院應斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以在自由心證下所形成之確信為裁判基礎。至於確信之內涵則並未明文規定。惟依據通說見解，就此應參酌德國民事訴訟法第 286 條第 1 項規定：「法院斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，依其自由之確信，判斷事實之主張，是否可以認為真實。」予以補充。在此一規範下，作為確信之內容者是「真實」，而非僅是「蓋然性」。因此唯有在法院對系爭事實達成真實確信時，該事實方可認為已經獲得證明³⁹。

(2)德國租稅通則第 162 條「課稅基礎推估」之規定並未蘊含一個使得課稅要件事實之法定證明度全面性降低之規則。蓋如果「課稅基礎推估」之規定係針對某些特定情形，例如納稅義務人違反協力義務致使事實無法查明，以「降低法定證明度」的方式來因應證明風險之分配時，則租稅法顯然是以「有不同等級之證明度」存在，而且規則證明度是以真實確信為前提⁴⁰。

(3)租稅行政係屬於典型之干預行政，租稅課徵構成對於人民基本權（財產權、一般行為自由）之干預，在法治國家中，基於法律保留原則及依法課稅原則，只有在確定租稅課徵之要件該當時，國家方可取得租稅課徵之權限。因此在事實認定之層次上，稽徵機關自必須就租稅課徵要件事實之真實存在達成確信，方可以適用涉及人民基本權干預之租稅法規。若稽徵機關就租稅課徵要件事實存在仍無法達成確信，自不得適用租稅法規⁴¹。

39 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 65.

40 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 279 ff., 302 f.; Seer, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln: O. Schmidt, 1996, 191; Hey, Beweislast und Vermutungen im deutschen internationalen Steuerrecht, Hamburg: Nomos, 1992, 33; Nierhaus, aaO. (Fn. 11), 62 f.

41 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 303 f.; Schmidt, aaO. (Fn. 5), 45, 52 ff.

依據通說觀點，基於人類認識能力之限制，在此作為法院確信內容之「真實」，並非自然科學或歷史意義下之客觀絕對真實，而是一種法院在主觀上「可以認為真實」的相對真實。原則上，法院對於判決基礎之事實，不論是租稅債權成立或增加之構成要件事實，或是使租稅負擔免除、減少或租稅優惠之構成要件事實，均必須達到「近乎確實之蓋然性」，始可以認為事實為真實，亦即事實已得以證明。此一標準所要求的是法官對於事實之真實性之心證必須達到「在實際生活上可以運用之確實程度」，亦即，法官對於事實之真實性之心證雖然「還不至於到達可以完全排除一切可能懷疑，但至少已足以使懷疑保持沉默，亦即可以將懷疑忽略」的程度，或者說「沒有一個有理性、清楚通曉生活事實的人還會提出合理懷疑」的程度，始可以認為事實已得以證明⁴²。

在此一模式下，固然是以「近乎確實之蓋然性」作為「規則證明度」，但有鑑於租稅法上生活事實之複雜多樣化，故在例外情形亦有承認降低證明度之必要。在租稅法規中亦有明文規定「降低證明度」之規定。例如德國租稅通則第 162 條規定「課稅基礎推估」，即屬適例。此外，在法律規定之略式審查程序下，法律要件事實之認定亦僅需釋明已足，例如德國財務法院法第 69 條有關「停止執行」要件事實之認定即屬適例⁴³。除此之外，德國實務及學說也透過法律補充、續造之途徑嘗試發展出其他「降低證明度」之案型⁴⁴。整體而言，在有關租稅法上證明度之要求上形成一個「原則－例外」模式。

(二)優勢蓋然性理論

依據此說見解，在租稅法領域，證明度之決定應兼顧依法課稅、租稅公平、程序經濟以及確保稅收之協調平衡，故證據評價僅需以「接近實質真實」為目標，亦即租稅法上事實認定所要求之證明度僅須達到「優勢蓋然性」即為已足。其主要論點如下⁴⁵：

(1)「近乎確實之蓋然性」在證明度之類型光譜上是一個極為高度之證明標準，而對一個爭議事實是否達成如此確信，則深受法律適用者個人主觀性影響，難以確保在相同案件運用之一致性，亦嚴重妨害法之可預測性及安定性。反之，若是以「優勢蓋然性」作為證明度，則就一個事實存在之蓋然性是否多於其不存在之蓋然性之證據評價，相對上比較具有相互理解及達成共識之可能，這有助於法之一致性、可預測性及法之安定性之提升。

42 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 65 (Stand: Lfg. 111, 2006); Schmidt, aaO. (Fn. 5), 35 ff.

43 請參閱，盛子龍，租稅核課處分之暫時權利保護，納稅人權利保護－稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，2010 年，頁 307 以下。

44 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 36 f.; Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 69 ff. 在一般行政訴訟法上，亦有相同結構之「原則－例外」模式，中文文獻請參閱吳東都，前揭註 2 書，頁 47 以下。

45 有關此一理論模式之介紹 Vgl. Seer, aaO. (Fn. 40), 191; Schmidt, aaO. (Fn. 5), 37 ff.

(2)由於「近乎確實之蓋然性」之證明度要求極高，這將導致事實存否不明之機率隨之增加，因此必須透過一個客觀舉證責任決定，將事實視為存在或不存在，以定紛止爭。但是舉證責任決定是一個「全輸或全贏」之極端決定，錯誤裁判之潛在風險反而因此升高。反之，若是以「優勢蓋然性」作為證明度，則就一個事實存在之蓋然性多於其不存在之蓋然性之案型，該事實即被認為已獲證明，而不是依據舉證責任規則將該事實視為不存在，錯誤裁判之潛在風險反而比採取真實確信模式為低。在租稅法的領域也是如此，在以優勢蓋然性作為證明度時，符合依法課稅之蓋然性反而比採取真實確信模式更高。故優勢蓋然性理論毋寧更貼近、符合依法課稅原則。

(3)在租稅法上這個大量行政的領域，調查事實之人力、物力及時間均有其極限，真實確信理論根本缺乏實際可行性。而若是在事實調查程序不計成本以力求能達成真實確信，也與租稅之財政收益功能有違。

(4)依據德國租稅通則第 162 條「課稅基礎推估」之規定，租稅法上事實認定所要求之證明度僅須達到「優勢蓋然性」即為已足。此一規定其實蘊含了一個租稅證據法上的一般性原則，自可以地適用到所有稅務案件。

(三)相對蓋然性理論

相對蓋然性理論並不是從建立一個固定之規則證明度出發，而是將證明度取決於法律適用者個案之決定。法律適用者必須斟酌個案情況，就作成錯誤決定之代價、當事人協力義務及配合程度、特別之證明困難、以及各該涉及之實體法領域之目的考量等因素充分衡量，以求能在個案中就事實認定所應採取之證明度作成最適之決定⁴⁶。

(四)彈性調整證明度之理論

值得注意的是，近來學者 Seer 特別針對租稅法提出一套彈性調整證明度之理論。氏之理論雖然仍是以真實確信為規則證明度，但以德國租稅通則第 162 條之規範精神為基礎，斟酌當事人管領範圍之證明風險而彈性調整證明度。氏指出，在德國通說所採之「真實確信」模式下，勢必有許多課稅基礎之認定因無法達到上述證明度，而陷於存否不明之狀態，法制上必須有一套足以解決法律適用的困難的方式。就此最典型的方式是依據客觀舉證責任分配的規則來處理。但是由於客觀舉證責任分配的規則基本上是作成一個將法定要件事實視為存在或不存在的決定，這種「全有或全無」的結果，並非依法課稅及租稅公平原則下最適當處理方式。例如當課稅基礎是因為納稅義務人違反協力義務而不能為完全之

46 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 40 ff. 另我國最高行政法院 101 年度判字第 227 號判決亦採取類似觀點：

「本證及反證各應舉證至何種程度始可謂已盡其舉證之責，則應視案件類型之特性，參考兩造當事人與有關課稅要件事實證據的距離，或各自對於相關證據方法之管領能力而定。」

解明時，如果依據客觀舉證責任的規則來處理，則租稅義務人反而將因為拒絕協力而獲有不當之利益。衡諸依法課稅及租稅公平原則，此一結果自難以令人滿意。有鑑於此，德國租稅通則第 162 條第 2 項規定乃授權稽徵機關得以推估的方式認定課稅基礎，亦即以降低證明度的方式減輕稽徵機關證明課稅基礎的困難⁴⁷。在此稽徵機關推估的結果只要達到「最大可能的蓋然性」(größtmögliche Wahrscheinlichkeit)，亦即達到「優勢蓋然性」已足⁴⁸。

有疑義者係作為推估對象之課稅基礎應如何理解。依德國傳統實務及學說見解，推估對象之課稅基礎係指量化之課稅計算基礎，至於課稅要件基礎事實本身不得作為推估對象。惟氏認為課稅要件基礎事實亦得作為推估對象。蓋有關量化之課稅計算基礎之推估本身也是立基在一個具有優勢蓋然性之事實之上。因此，在課稅基礎推估的運用上勉強去區隔一個「基礎事實之推估」以及「數量計算上之推估」並無充分理由⁴⁹。

以此為前提，Seer 認為在推估規定中蘊含了一個租稅證據法上的一般法律原則，亦即證明度之決定，雖是以真實確信為出發點，但必須取向於當事人管領範圍之證明風險進行彈性之調整。氏由此引申出「取向於當事人管領範圍之證明風險分配理論」。其細部處理規則如下⁵⁰：

(1)當租稅債權成立或增加之構成要件事實，經職權調查及證據評價的結果仍無法達到規則證明度之要求，亦即無法達成近乎確實之蓋然性時：

(a)如果該事實無法完全解明屬於在租稅義務人管領範圍內應承擔的風險，亦即是因為租稅義務人未充分履行協力義務或根本未履行協力義務所造成時，則應依據德國租稅通則第 162 條第 2 項規定，參照協力義務違反之範圍將該事實之證明度降低到「最大可能的蓋然性」。在此租稅義務人違反協力義務正是造成法院無法就事實達成完全確信之原因，因

47 Vgl. Seer, aaO. (Fn. 40), 191; Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 162, Tz. 29, 31.

48 Vgl. Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, FGO, Kommentar, 10. Aufl., Köln: O. Schmidt, 2006., § 96, Rz. 143 (Stand: Lfg. 197, 2008); Martin, aaO. (Fn. 22), 1029.不過學者 Söhn 則是將「最大可能的蓋然性」定位為比「依法降低證明度」情形更高級之規則證明度，亦即將其理解為「依據合乎比例及有期待可能之方法所可以達成之真實調查」，不可不辨。Vgl. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, Kommentar, 10. Aufl., Köln: O. Schmidt, 2006, § 88, Rz. 142 (Stand: Lfg. 179, 2003).

49 Seer, aaO. (Fn. 40), 191 f.; 類似觀點，Vgl. Lange in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO. (Fn. 48), § 96, Rz. 142 (Stand: Lfg. 197, 2008).有關德國學說及實務近來發展趨勢，Vgl. Gombert, Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung, Berlin: Duncker & Humblot, 2001.惟與德國近來學說發展趨勢不同的是，我國學說則多主張推計課稅之標的僅能限於課稅計算基礎，請參閱，陳清秀，前揭註 12 書，頁 547。

50 Vgl. Seer, aaO. (Fn. 40), 191 ff.; ders, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 91.

此將證明風險歸屬於租稅義務人具有充分正當性。

(b)如果該事實無法完全解明並非因為納稅義務人違反履行協力義務所造成，或是其甚至是因稽徵機關違反職權調查義務或未履行作為訴訟當事人應承擔之促進訴訟責任（財務法院法第 76 條第 1 項第 2 句至第 4 句）所造成時，則應依據客觀舉證責任分配規則，由稽徵機關承擔該事實存否不明之風險。蓋在此欠缺一個使稽徵機關可以僅憑降低之證明度對人民課稅之正當性。

(2)當使租稅免除或減少之構成要件事實經職權調查及證據評價的結果仍無法達到規則證明度之要求，亦即無法達成近乎確實之蓋然性時：

(a)如果該事實無法完全解明是因為租稅義務人未充分或根本未履行協力義務所造成時，則仍應維持規則證明度之要求，蓋在此不能因租稅義務人拒絕協力反而享有降低證明度之利益。法院應依據客觀舉證責任分配規則，由租稅義務人承擔該事實存否不明之風險。由於事實無法完全解明屬於在納稅義務人管領範圍內應承擔的風險，因此將證明風險歸屬於租稅義務人以及在僅憑臆測課稅內所蘊含之基本權干預即具有充分正當性。

(b)如果該事實無法完全解明並非因為納稅義務人違反協力義務所造成，或是其甚至是因稽徵機關違反職權調查義務或未履行作為訴訟當事人應承擔之促進訴訟責任（財務法院法第 76 條第 1 項第 2 句至第 4 句）所造成時，則法院應依據德國租稅通則第 162 條第 1 項規定，以推估之方式認定該課稅基礎事實，亦即該事實之證明度應以有利於租稅義務人之方式降低至「最大可能的蓋然性」。在此基於「取向於管領範圍之證明風險之分配」之法理，不得就該事實採取一個不利於租稅義務人之客觀舉證責任決定。

二、租稅法上規則證明度之決定

由以上各種租稅法上證明度決定之理論提出之論點，可以得知租稅法上證明度決定不僅必須考量租稅法規本身及稅務訴訟法本身蘊含之普通法評價觀點，亦必須取向於憲法評價觀點，這當然增加了問題解決之複雜度。

(一)普通法之評價觀點

有關證明度之決定，首先當然必須由普通法中尋求解釋之觀點。問題是普通法是否給了清楚答案，有待深思。

首先與規則證明度之決定有關之規定為行政訴訟法第 189 條第 1 項規定：「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。但別有規定者，不在此限。」所謂判斷事實之真偽，文義上似乎是以事實之真實性作為證據評價之目的。不過由於人類認知能力之限制，在此之真實性畢竟只是「相對、主觀之真實

性」。所謂真實確信理論下以「真實確信」作為規則證明度，其實到最後也只是要求必須達到一個極高之蓋然性判斷而已。因此要單單依賴文義解釋導出以真實確信為規則證明度，說服力仍有不足。

另我國稅法上雖無類似德國租稅通則第 162 條有關推估之一般性規定，但我國所得稅法第 83 條規定容許推估之規定亦具有類似之精神。不過是否可以由分階層證明度要求之體系關聯推論出應以真實確信為規則證明度，仍有商榷之餘地。蓋邏輯上只能推論出在稅法上有一個比推估案型所要求之優勢蓋然性更高之規則證明度之規範設定存在，至於其是否必須達到如真實確信理論所主張之「近乎確實之蓋然性」，則是另一個問題。

(二) 憲法之評價觀點

由於普通法評價觀點之不足，在此必須由憲法評價觀點尋求並檢討更多可以提供答案之觀點。

1. 法律保留原則及依法課稅原則

首先探討的是，是否由法律保留原則及依法課稅原則可以導出應以達成真實確信作為規則證明度。

反對此一論點者認為，在法律保留原則下立法者必須就租稅債之關係成立或租稅課徵之法律要件予以規定。而在依法課稅原則下稽徵機關亦必須在事實滿足法律要件時方可課徵租稅。問題是在事實認定之層次，究竟證據評價要到什麼程度才可以認為一個事實存在已經獲得證明，在租稅債之關係之實體法規本身原則上並未就此有所規範，而是由屬於程序法性質之證據評價規則處理。因此無論是由法律保留原則或是由依法課稅原則均導不出以真實確信達成作為規則證明度之要求⁵¹。

上述質疑有一定說服力，不過在租稅法的領域，尤其是國家基於財政收入滿足的需求對人民課徵之租稅，除了以量能課稅原則作為租稅負擔公平分配之基本原則，由於租稅之收入面與支出面在目的與手段聯結上脫鉤，傳統基本權干預的實質審查標準「比例原則」—透過對於目的手段聯結之合理控制—在此所能發揮的基本權保障功能毋寧相當有限。因此，在租稅法治國原則下乃相應地必須提高形式法治國之要求，亦即提高對法律保留規範密度的要求，以作為基本權保障缺口之彌補⁵²。此所以在層級化的法律保留體系下，租稅

51 Vgl. Osterloh, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden: Nomos, 1992. 260 ff.; Seer, aaO. (Fn. 40), 184 ff.

52 Vgl. Heun, Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben, DÖV 1989, 1053, 1058; Papier, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin: Duncker & Humblot, 1973, 76 ff. 不過本文在此僅是借用其一部分觀點作立論基礎，但並不是強調租稅法因此應朝向由法律作鉅細靡遺規定之高度租稅法律主義模式，併此敘明。

行政乃成為「嚴格受法律保留支配」的領域。有關租稅課徵的基本構成要件，必須以國會制定之法律加以規範，「租稅法律主義」的用語即是在彰顯這個意義。因此本文雖然同意在租稅債關係之實體法規本身並未當然默示地包含有程序法面向上證明度之決定，惟基於租稅法律主義及依法課稅原則背後所蘊含之基本權保障之高度意義，至少在程序法面向上也應承認一個法律適用之基本規則，亦即唯有法律適用者就租稅課徵要件事實存在有真實之確信時，方得適用租稅法規以課徵租稅。易言之，在程序法面向上應承認「禁止憑臆測課稅」原則，稽徵機關不可以僅憑藉薄弱之心證，或不夠嚴謹的事實推定，或以構成要件事實具有「優勢蓋然性」，即貿然適用租稅法規以課徵租稅⁵³。

2. 當事人衡平之考量

在私權爭執範疇，以「優勢蓋然性」取代真實確信作為規則證明度，以避免「全贏或全輸」之舉證責任決定，或許的確更能符合對當事人衡平之考量。不過租稅課徵涉及的並非是私權爭執，而是對納稅人基本權（例如財產權、營業自由、一般行為自由等）之干預，每一個錯誤（不應課稅而課稅或課稅超出正確應納稅額）決定就是對納稅人基本權不法侵害。如何在程序法面向上透過證明度之決定以盡量避免上述錯誤決定，毋寧是基本權程序（包含行政程序及訴訟程序）保障功能之基本要求。這也是租稅課徵程序以及稅務爭訟程序與民事訴訟程序在事物本質上之根本差異，所謂「優勢蓋然性」理論或許更符合當事人衡平之論點在此並無適用之餘地。蓋若是就爭議事實只要獲得「優勢蓋然性」之心證，亦即只要有百分之五十一之蓋然性，即可對納稅人課徵租稅，則這也意味著，出現錯誤決定之蓋然性也高達百分之四十九。這個證明度決定所蘊含的對納稅人基本權不法侵害的風險絕不算低。在一個租稅法治國下租稅課徵程序以及稅務爭訟程序法規必須受到基本權形塑，自不能比照私權爭執之思維要納稅人承受這個絕不算低的課稅錯誤風險。

3. 與依法課稅更接近之論點

論者或許指出，在「優勢蓋然性」證明度下，依法課稅實現之蓋然性至少有百分之五十以上，因此其與依法課稅反而更為接近。本文並不同意這個論點。蓋依法課稅之實現及基本權有效保障並不能被簡化成機率或蓋然性比較之問題。畢竟「依法課稅實現之蓋然性有百分之五十以上」並不代表依法課稅所追求之價值真的被實現。而在憲法價值衡量的天平上，「依法課稅實現之蓋然性有百分之五十一」並不當然比「納稅人基本權受侵害之蓋然性有百分之四十九」更具有優越性。否則在所有的基本權干預案型豈不均可一律套用「優勢蓋然性」證明度予以處理。

53 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 21), § 162, Tz. 3; ders., in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 90.

4. 大量行政下租稅簡化或稽徵可行性之考量

接著要思考的是，是否因為租稅行政屬於大量行政，故基於租稅簡化或稽徵可行性之考量，應通盤地以「優勢蓋然性」作為課稅要件事實規則證明度。

必須指出的是，以大量行政之論點作為課稅要件事實規則證明度降低之一般化理由並不夠充分，因為並不是所有租稅行政均可以構成所謂大量行政⁵⁴。蓋在不同稅目之間課稅案件之數量有相當差距，以贈與稅為例，贈與案件雖多，但要達到課稅起徵標準之案件數量是否可以稱為大量行政，不無疑問。其次在不同稅目之間課稅基礎所涉及事實亦有繁簡之別。例如有的只是涉及個別交易行為（如土增稅案件），有的則是涉及一個課稅週期內許多交易行為（營所稅案件、執行業務所得）。有的只是涉及個別財產類別之狀況（例如使用牌照稅、房屋稅及地價稅案件），有的則是涉及整體財產包括不動產、動產、生前債務等之狀況（例如遺產稅案件）。以使用牌照稅為例，課稅案件數量雖大，但稽徵機關所要調查之事實一般而言卻極為簡易。房屋稅及地價稅課稅案件數量雖大，但大多數情形所要調查之課稅基礎事實亦並不複雜。況且，即使在大量行政領域下稽徵機關事實調查及掌握之困難亦不是全然無法緩解。蓋立法者在法制設計上可以透過租稅簡化手段，例如頒訂類型化或總額化立法、就源扣繳或是依據財產標準價值（例如房屋評定現值）課徵財產稅等各式各樣機制以緩解大量事實掌握之困難。此外儘管課稅資料多處於納稅人之管領範圍，但是透過各式各樣課予納稅人及第三人之協力義務，事實調查之困難亦可獲得一定程度之減輕。

更重要的是，以「真實確信」作為規則證明度並不表示實際上稽徵機關在每一個課稅案件都必須就所有相關事項全面地調查並在達成完全真實確信後方可為事實之認定。就此學者 Seer 特別指出，在租稅這個大量行政領域，稽徵機關在有限之人力、物力及時間等功能條件之限制下，不可能為了對課稅要件事實達成完全真實確信而就所有有意義之事項進行全面且詳盡地調查。因為如果真的要如此處理，則最後結果只有兩種。不是大多數案件因稽徵機關力有未逮而僅能依賴舉證責任規則作「全輸或全贏」處理，就是稽徵機關只能集中力量選擇少數案件辦理，而置大多數案件於不顧。這兩種結果均與依法課稅及公平課稅之精神不符。在功能運作能力有限之限制下，稽徵機關實際上不可能就所有相關事項作全面性精細之調查，取而代之的是抽查原則。亦即其僅能抽樣地針對租稅申報資料個別事項作精細之調查，如果並未發現其正確性有可疑之處，則可據此推定其餘申報資料亦具可信賴性(Vertrauensvorschuß)。只有在經過一個「可信賴性審查」之事先過濾後，依據稽徵機關經驗存有疑問之事實，才有進一步作證據調查之需要，並以「真實確信」之規則證明

54 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 293 f.

度認定該事實之存否⁵⁵。在這種操作模式下，「真實確信」模式之理想與租稅稽徵可行性之現實仍可以達成實際調和，故單單以租稅稽徵可行性作為在租稅行政程序上全面調降證明度之理由並不充分。

至於以大量行政為理由作為在稅務訴訟程序上全面調降證明度之理由則更不具正當性。蓋進入稅務訴訟之案件，原本在數量上就僅佔課稅案件一小部分。而當事人爭議焦點多半也僅是針對個別事實（例如是否有贈與存在）或只是整體課稅基礎事實中一小部分之事實⁵⁶。此外，姑且不論我國實務向來採取爭點主義之背景，即使是在採取總額主義及職權調查原則下，除了從卷宗及相關訴訟資料可以清楚地看出有進一步調查之必要者外，也並不要求稅務法院必須依職權針對系爭課稅處分所有相關事項進行全面且詳盡地調查。因此在稅務訴訟上法院必須達成真實確信者自始至終就不是所謂大量行政下大量事實，豈可任意援引大量行政之論點作為在稅務訴訟程序上採納「優勢蓋然性」證明度之正當理由。

5. 租稅之財政收益功能之考量

按租稅課徵之主要目的是在獲取收益以滿足國家之財政需求，由此引發一個疑問，是否以「真實確信」作為規則證明度所必須投入之稽徵成本會嚴重危害租稅之財政收益功能而必須全面調降。

首先就整體而言，上述情況基本上並不會發生。蓋除了原本就有不少租稅稽徵簡化之法制設計外，如前所述，在實務運作上稽徵機關也並不需要在每一個課稅案件都為了達成完全「真實確信」而作全面且詳盡之調查，實務上會形成爭議而必須深入調查之案件只是少數⁵⁷。其次，若僅就個案而言，為達成「真實確信」之稽徵成本確實有可能因不成比例而危害到個案之收益功能。但是這已經超出職權調查義務之合理範圍。法治國原則下依法課稅及職權調查原則並不要求稽徵機關必須以不成比例或不具期待可能之成本去追求真實。就此究竟是不計成本調查到底，或是停止調查並依據舉證責任規則處理，或是考慮以和解途徑化解爭議，稽徵機關毋寧享有程序裁量權。因此即使就個案而言，租稅之收益功能亦不足以作為降低證明度之充分理由⁵⁸。

6. 避免租稅調查程序中對個人基本權之干預

另一個可以提出思考之論點是，是否可以基於避免租稅調查程序對個人基本權之干預而將證明度要求一般性地調降。蓋為了達成真實確信這個嚴格要求，稅務調查往往必須深

55 Seer, aaO. (Fn. 40), 186 ff.

56 Seer, aaO. (Fn. 40), 189 f.

57 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 294.

58 Müller-Franken 則是認為在個案中為調查付出與稅收不成比例成本，在一個法治國家中是可以承受的結果。Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 295.

入地介入個人隱私權保障之領域。另稅法必須對納稅人課予各式各樣協力義務，這至少會造成個人一般行為自由之負擔。因此若是將證明度要求一般性地調降，可以避免在租稅調查程序中所生對個人基本權之干預⁵⁹。

然而為了達成依法及公平課稅之目的，租稅調查程序中協力義務之負擔及稅務調查對個人基本權之干預，只要符合法律保留原則，並且在一般抽象之立法事實下不違反「比例原則」及「期待可能性」，則租稅調查程序中所生對個人基本權之干預毋寧是法秩序所要求的⁶⁰。因此不應容許在程序法適用之層次上，以避免在租稅調查程序中對個人基本權干預為理由將證明度一般性地予以降低。

至於在個案中如果要求個人履行協力義務有違比例原則或期待可能性原則⁶¹，則法之適用者即應停止這種違法之調查行為。若因此無法達成真實確信，自可依舉證責任分配規則或其他工具（例如和解或個別性地考慮降低證明度）處理。因此亦無需以個案有過度侵害納稅人基本權之虞而通盤地調降證明度。

7. 小結

綜上所述，關於租稅法上事實認定應遵循之規則證明度，基本上仍應採取真實確信之模式。蓋由前述普通法之分析可以得知，租稅法至少設定了一個比優勢蓋然性更高之規則證明度。而由法律保留原則及依法課稅原則可以導出這個規則證明度應採真實確信之標準。至於其他嘗試建構通盤調降證明度之論點則不夠充分。

三、租稅法上證明度降低之案型

在以真實確信為規則證明度之前提下，接著必須探討的是例外降低證明度之案型。除

59 Vgl. Osterloh, aaO. (Fn. 51), 299 ff.

60 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 299 ff.

61 德國社會法典通則(SGB AT)第 65 條規定針對社會行政的領域提出在具體個案中協力義務的一般界限，其內容如下：

(1)協力義務的履行不可以與當事人請求的社會給付不成比例；

(2)協力義務的履行就當事人而言不是沒有期待可能性；

(3)行政機關自己去獲得必要的資訊所必須付出之行政成本比起由當事人提供資訊所必須付出之成本顯然更低的時候；

(4)當在個案當中要求當事人容忍特別的處置及檢查，「對其生命或健康的損害，不能以高度的蓋然性加以排除時」，或「當有顯著的痛苦會與此有所連結時」，或者是「當該措施構成對身體不可侵犯性一個重大的干預時」，承認當事人有一個拒絕容忍的權利。

德國學者 Nierhaus 認為，以上的界限毋寧是由比例原則導出，在透過適當的調整後，可以適用到實體行政法的所有領域中。申言之，課予當事人的協力義務，對當事人而言，不只是必須具有期待可能性，而且對目的達成而言是必須適當的，必要的而且是合乎比例的。Vgl. Nierhaus, aaO. (Fn. 11), 346 f.

了訴訟法及租稅法本身明文規定「釋明」或「推估」這些證明度降低之案型之外，稅法體系是否還進一步承認其他證明度降低之案型，則是以下探討之重點。

(一)證明度降低之基本法理

由純粹形式觀察，證明度是在處理一個待證事實如何可以認為獲得證明之問題，當待證事實無法達到證明度要求而陷於存否不明時，則這個證明風險應歸屬於哪一方當事人，則是透過客觀舉證責任分配予以處理。乍看之下，證明度似乎是與證明風險適當分配無關，或是說證明風險分配只能在客觀舉證責任分配之層次考量。然而仔細觀察，在證明風險之分配上證明度與舉證責任決定彼此具有連動之關係。只要稅務案件所要求之證明度愈高，則課稅要件事實陷於存否不明的情形就會愈多，法律適用者就愈必須透過客觀舉證責任分配證明風險，以促使稅法適用（或不適用）成為可能。反之，稅務案件所要求之證明度若是降低，則課稅要件事實陷於存否不明的情形自會減少，依賴客觀舉證責任分配證明風險的情形即隨之減少⁶²。因此，證明度高低之決定及調整，也會連動地影響到證明風險是否以及在何種範圍內產生。此外對於證明風險之分配，客觀舉證責任決定只能作一造當事人全贏或全輸之處理，由納稅義務人違反協力義務導致租稅債權成立要件事實無法解明之例子可以充分說明，在此將課稅基礎事實之證明度降低，避免納稅義務人因違反協力義務而獲利，反而比依據客觀舉證責任處理更符合依法課稅及租稅公平。因此由實質結果觀察，要將證明風險在徵納雙方作適當處理或分配，客觀舉證責任並非是惟一機制，在證明度之決定及調整層次上亦可發揮前置性地適當處理證明風險之功能。

不過隨著租稅課徵要件事實證明度降低，因錯誤決定而不法侵害納稅人實體基本權之風險亦隨之提高。儘管要納稅人承受這種風險並不直接等於不法侵害納稅人實體基本權，但是基於納稅人基本權保障以及依法課稅原則，這種程序法面向上證明度降低除了必須具有實質之正當化理由，更必須具備一個法律基礎⁶³。不過在此所謂法律基礎並不需要有白紙黑字之明文規定，除了可以透過法律解釋方法探求法律基礎之外，由於在程序法面向上證據評價之規則向來並非屬於「嚴格禁止法律補充」之法律保留範疇，故在此亦應容許透過法律續造及補充建構程序法面向之法律基礎。

(二)例外案型之建構

1. 事理上典型證明困境與結構上證明障礙

可以檢討的是，事理上典型證明困境可否作為證明度降低之正當化理由。例如納稅義務人主觀意思屬於內部事實，就這些內部事實存否要透過證據調查達成真實確信均會遭遇

62 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 64.

63 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 72.

到典型困難。而客觀舉證責任規則又是只能在稽徵機關或納稅義務人之一方作成全有或全無之決定，故在這種事理上典型證明困境之案型，是否應透過證明度降低之方式適當地調整證明風險，乃成為討論焦點。

Seer 認為，在沒有法律基礎之情況下，尚不得以事理上典型證明困境作為使證明度降低之正當化理由⁶⁴。近來學者 Anziger 則提出一個修正之論點。他提出結構上證明障礙之概念，在這種案型下，法院是根本不可能就一個構成要件事實形成真實確信，而不僅是遭遇事理上典型證明之困難而已。在結構上證明障礙下，若要繼續維持真實確信之證明度，則這個法規根本就不可能有適用之機會。然而一個理性立法者之真意絕不是要制訂一個實際上毫無適用可能之荒謬法規，因此應認為立法者選擇一個有結構上證明障礙之要件時，其亦同時有意將該要件事實之證明度予以降低⁶⁵。如前所述，租稅課徵要件事實證明度降低仍必須有法律基礎。上述這種證明度降低之案型既然是法規客觀目的論解釋之結果，自可資贊同。

2. 以課稅基礎推估規定之法律續造建構證明度降低之案型

更值得參考的是前述 Seer 所提出以課稅基礎推估規定之法律續造所建構之證明度降低之案型：

(1) 當租稅債權成立或增加之構成要件事實無法達到規則證明度時，如果該事實無法完全解明是因為納稅義務人違反協力義務所造成時，則應將該事實之證明度降低到「最大可能的蓋然性」。這個例外案型之建構是以課稅基礎推估規定所蘊含之法律思想為推論基礎，可以避免適用舉證責任規則而使納稅義務人因違反協力義務而獲利，可資贊同。

(2) 當使租稅廢除、限制或減少之構成要件事實無法達到規則證明度時，如果該事實無法完全解明並非因為納稅義務人違反協力義務所造成，則該事實之證明度應以有利於租稅義務人之方式降低至「最大可能的蓋然性」。這個例外案型之建構是以課稅基礎推估規定所蘊含之法律思想為推論基礎作反向之操作。在納稅義務人面臨證明困難甚至是典型事理困境之情形，可以有效避免適用舉證責任規則而使納稅義務人因此蒙受不利，誠值贊同。

3. 小結

綜上所述，在本案之情形，就贈與稅債權成立之要件事實，亦即本案父子之間資金移轉是否具有贈與合意之要件事實，儘管有實際上證明之困難，但尚未達到結構上證明障礙

64 Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 74.

65 Anziger, Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht: Anwendungsgrundsätze am Beispiel der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Liebhaberei und gewerblichem Grundstückshandel, Baden-Baden: Nomos, 2006, 168 f.

之程度，自不得僅以有事理上典型證明困境為由降低法定應有之證明度。

另外值得探討的是，就贈與稅債權成立之要件事實，亦即本案贈與合意之存否，是否另有因為本案當事人甲違反協力義務而導致該事實無法解明，以致於有降低證明度之正當性存在。首先必須指出的是，在本案是否有贈與存在成為徵納雙方爭點時，尚不能論斷甲有違反申報贈與稅之協力義務，合先敘明。其次由稅捐稽徵法第 30 條規定之配合調查之協力義務以觀，甲主張其係為分散存款而借用其子名義之帳戶，在贈與稅之核課程序及後續爭訟程序，已提出諸多人證、物證配合調查。在形式上觀察似乎並無不充分履行協力義務可言。基於理論探討之需要，在本案稽徵機關及法院未能證實甲有違反協力義務之情形下，以下將以甲在贈與稅之核課程序及後續爭訟程序並未違反協力義務，不具有降低證明度之事由為前提，進行後續分析。

肆、租稅法上類型化方法

既然父子之間資金移轉是否出於贈與合意有實際上證明之困難，則可否利用租稅法上類型化方法以克服或減輕證明困難，即是接下來要探討的重點。作為租稅法上事實認定及法律適用方法之類型化方法可以分成實質類型化方法與形式類型化方法兩種基本型態⁶⁶，以下將分別探討之。

一、租稅法上實質類型化

依據德國稅法實務及學理發展，所謂「實質類型化」方法基本上可以進一步分成下述兩種意義。以下將分別探討其意義及容許性。

(一) 實質類型化作為違法之簡化執行

第一種意義實質類型化是以一種以租稅簡化為訴求而違背租稅法規本身意義之法律執行方法。這種意義實質類型化首先可能在事實認定之層次上運用。例如儘管在租稅法規本身之規定下，其所要掌握的原本是個別之生活事實，但是基於租稅簡化之考量，在事實認

66 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 239 ff. 另有關中文文獻介紹，請參閱，陳清秀，論稅法上類型化，現代稅法原理與國際稅法，元照，2010 年，頁 202 以下。在此必須補充說明的是，首先租稅法上類型化並不是在指涉一般法學上所強調之分類（例如有關行政處分瑕疵之類型化基本上屬分類之問題）。其次租稅法上類型化方法亦與法理論上類型概念有別。類型化方法作為稽徵機關及稅務法院事實認定及法律適用之方法，其容許性及界限亦與租稅法上立法者運用類型化方法所享有之裁量餘地與界限不可同日而語。有關租稅法上類型化方法與類型概念之區辨，及租稅法上立法者類型化餘地，請參閱，盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第 3 期，2011 年，頁 149 以下。

定的層次上，法之適用者根本不去調查個案之生活事實為何，而是完全以典型的、常態的或是平均的事實作「事實認定」。至於個案事實是否正是符合典型、常態或是平均的事實，或是有不同於典型事實的非典型情況存在，則在事實認定上完全不予以考慮，而納稅義務人亦無法就此提出反證而予以推翻。此外，這種意義實質類型化亦可能是透過法律適用方式展現。例如在租稅法規內找不到充分依據之情況下，逕行以租稅簡化為訴求，將租稅法規本身所要掌握之事實解釋為典型、常態或是平均的事實。並藉此將個案可能出現之非典型、非常態之事實評價為欠缺法律上重要性⁶⁷。

按這種意義的實質類型化其實可以說是類型化方法之原形。其早在德國帝國稅務法院時代即發展出來，納稅時期更是經常加以運用。德國聯邦財務法院初期亦曾加以承認。依據當時的觀點，就租稅課徵要件事實之認定，即使法律並無明文的規定，稽徵機關亦享有這種意義之實質類型化的權限。亦即承認稽徵機關得以典型的生活事實作為「推定」課稅要件事實之基礎，而且基於租稅稽徵可行性的考量及租稅公平的確保，亦不容許推翻該推定。申言之，承認這種意義之實質類型化，等於是承認在法律並無「擬制規定」的明文下，稽徵機關亦得以「擬制的事實」作為課稅基礎。不過隨著法治國原則在租稅法領域的落實，德國實務後來即揚棄這種意義之實質類型化⁶⁸。而德國當代稅法學的主流見解亦認為，稽徵機關以租稅簡化為理由逕行採取這種意義之實質類型化並非法之所許。蓋在依法課稅原則之下，唯有事實經證明存在，並該當租稅債權構成要件，稽徵機關方可予以課稅。如果租稅法律構成要件本身所要掌握的是個案之生活事實，並無特別的授權或容許稽徵機關得以「典型的、常態的或是平均的事實」取代「個案事實之調查與認定」之餘地，則稽徵機關若是以租稅簡化為考量而採取這種意義之實質類型化，即是違背了職權調查原則，同時也違背了依法課稅原則。至於以租稅簡化方式以落實租稅法規執行之平等原則並不能成為這種意義之實質類型化之正當化理由，蓋租稅法之適用者必須受到法律之拘束，而租稅法規執行之平等只得在符合依法課稅原則之前提下實現，不得以忽視租稅法規意義之方式實現⁶⁹。就此大法官釋字第 650 號解釋亦採相同意旨⁷⁰。

67 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 241 f.

68 有關德國實務早期見解介紹，Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 295 f. 德國聯邦財務法院後來揚棄了第一種型態之實質類型化，Vgl. BFH, BStBl. III, 1958, 27, 33. 之後這個觀點亦獲得聯邦憲法法院之認同，Vgl. BVerfGE 13, 290 ff.

69 有關論點之整理與批判，Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 242 ff., 75, 97 ff., 109 ff.; Schmidt, aaO. (Fn. 5), 295 ff.

70 儘管該號解釋在概念上並未明確提及行政機關是否享有在事實認定的層次享有實質類型化之權限，但是強調「租稅客體事實的擬制」必須符合租稅法律主義之精神，亦屬殊途同歸。

(二)實質類型化作為可容許之法律適用方法

1. 第二種意義之實質類型化之意義

必須清楚區辨的是，第二種意義之實質類型化並不同於第一種意義之實質類型化。它並不是在事實認定的層次上以牴觸法律意旨之「事實擬制」取代個案事實之調查與認定，也不是在法律適用之層次上以牴觸法律意旨之解釋強行將個案事實排除在租稅法規所要掌握之法律事實之外。第二種意義之實質類型化所要指涉的是在法律特別授權或容許稽徵機關享有實質類型化餘地之情形。亦即當法律明文規定或至少透過法律解釋方法可以確定，某個租稅法規本身所要掌握的租稅構成要件事實就是典型、常態或是平均之事實時，則稽徵機關要正確地適用法律，當然只要探求出典型、常態或是平均之事實已足，自無須考量個案之情節是否有別於典型、常態或是平均之事實。而納稅義務人當然亦無法就此提出個案之情節與典型、常態或是平均之事實有別之反證而推翻法律適用之結果⁷¹。

2. 第二種意義實質類型化之容許性

關於這種意義之實質類型化，德國聯邦憲法法院在 1988 年 5 月 11 日判決中肯定其容許性。按依據 1978 年德國所得稅法第 33 條之 1 第 1 項及第 33 條第 2 項規定，對於扶養親屬所支付之生活扶養費，依情況而言係屬必要，且未超越相當範圍者，可以列為「通常範圍外的額外負擔」加以扣除。但上開費用之扣除額，每人每年不得超過 3,000 馬克。對於本案當事人支付給韓國首爾之扶養親屬的生活扶養費，財稅主管機關並未依據上開規定以 3,000 馬克為扣除上限。對於在國外居住之扶養親屬的生活扶養費，財稅主管機關另以行政規則訂定生活扶養費扣除標準。該行政規則係參照各個國家平均薪資水準而訂定。如國外時薪超過國內時薪水準之 50% 者，亦同樣以 3,000 馬克為扣除上限；如國外時薪少於國內時薪水準之 50%，而高於國內時薪水準之 20% 者，則以 3,000 馬克之 2/3 為扣除上限；如國外時薪少於國內時薪水準之 20% 者，則以 3,000 馬克之 1/3 認列。本案當事人主張此一行政規則未經法律授權限縮法定扣除額之範圍，違反租稅法律主義，經提起行政救濟，遭財務法院以無理由駁回其訴確定。本案當事人遂提起憲法訴願，指責財務法院駁回其訴之裁判違憲。

聯邦憲法法院進行實體審查後，認為此一行政規則並未違反租稅法律主義。蓋 1978 年德國所得稅法第 33 條之 1 第 1 項及第 33 條第 2 項規定，對於扶養親屬所支付之生活扶養費，必須符合「依情況而言係屬必要，且未超越相當範圍者」，方可以列為「有異於尋常之額外負擔」加以扣除。亦即對於居住外國之親屬所支付之生活扶養費，必須符合上開法律所定「必要」及「相當」之要件，方可扣除。在生活水準不如德國之外國，生活扶養費

71 Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 247 ff.

「必要」及「相當」之程度當然與德國不同。該 3000 馬克之扣除上限是考量德國生活水準所制訂之總額化的規定，在生活水準不如德國之外國，稽徵機關自得斟酌該國的生活水準予以調整。不過要求稽徵機關在德國境外調查個別納稅義務人支付居住外國之扶養親屬之生活扶養費是否「必要」及「相當」，並不可行。因此應容許財稅主管機關參照各國的一般生活水準頒訂類型化的行政規則，以建立一個統一的法定扣除額上限。在當時別無其他可行的方法可以探知各國的一般生活水準的情形下，以外國時薪水準與德國時薪水準之比較不失合理可行。基於以上考量，聯邦憲法法院認為，對於居住外國之扶養親屬所支付之生活扶養費是否符合「必要」及「相當」要件之判斷，應容許財稅主管機關制訂類型化之行政規則⁷²。

3. 可容許實質類型化之法律適用之案型

必須指出的是，聯邦憲法法院在此並不是以一個超越法規本身意義之租稅簡化（或可行性）原則直接導出財稅主管機關有在所有租稅法規採取實質類型化之法律適用方法之合法性。其毋寧是透過系爭法規之解釋，在法規文義、體系關聯及目的可容許之範圍內，方結合「透過租稅簡化以確保稅法執行公平」之考量，得出財稅主管機關就系爭法規之解釋有採取實質類型化之法律適用方法之合法性。蓋在租稅法治國之下，「透過租稅簡化以確保稅法執行公平」之考量不可以成為超越並無視個別租稅法規規範意義之無限上綱，否則租稅法律主義將全面鬆動而嚴重危害租稅法治國之存續。實質類型化之法律適用仍必須獲得法律之授權，或至少在特定法律規定之解釋下有容許之空間。以下則參考德國學理嘗試建構一套解釋基準，以判斷是否有承認實質類型化之法律適用之空間：

(1) 立法者在租稅構成要件中使用了「典型的」概念，明文授權稽徵機關在法律之適用上可以採取實質類型化之法律適用⁷³。

(2) 在規範中使用了必須依據實質類型化之法律適用方法予以具體化之其他概念。例如就納稅人支出之費用，在租稅構成要件中設有「必要」且「相當」之限制要素者，或是有關資產折舊必須考量一個經濟財之「營業使用通常年限」等。原則上，這些法律概念本身所要掌握之對象就是典型的、常態的或是平均的事實，故稽徵機關在適用這些法律概念時自無須考量個案情節⁷⁴。

(3) 此外，當納稅人支出之費用不僅是為了事業而支出而同時也是為私人事務而支出（例如納稅人到度假勝地從事商務旅行），而這兩者之分配比重在稽徵實務上無法清楚劃

⁷² BVerfGE 78, 214 ff.

⁷³ Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 257 f.

⁷⁴ Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 258 ff.

分時，究竟應將為私人事務支出之原因評價為不重要而准予在「事業支出」項下扣除，或是將其評價為重要而不准扣除，個案之實際評價將遭遇極大困難。基於租稅公平及租稅簡化之考量，應承認就此可以採取實質類型化之法律適用方法⁷⁵。

4. 贈與意思之探求與可容許實質類型化

有疑問者，在贈與稅之成立要件，亦即提供給付之人是否有贈與意思存在的探求上，是否有第二種意義之實質類型化的空間。此在德國稅法學界亦曾引發爭論。

在德國 1922 年頒訂之繼承稅法第 3 條規定中，作為贈與稅客體之贈與行為包括德國民法意義下之「贈與」以及其他受給付人因餽贈人付出之成本而受有利益之無償餽贈兩個基本案型。不過德國在 1974 年修訂的繼承及贈與稅法則有重大變革。依據該法第 7 條第 1 項第 1 款規定：「每一個給予生者之無償餽贈(freigebige Zuwendung)即屬贈與，只要受給付人因餽贈人付出之成本而受有利益者」。上開規定最大特色是完全捨棄了德國民法意義下之「贈與」概念，而以「無償餽贈」這個稅法上獨創之概念來掌握贈與稅之基本案型⁷⁶。依據德國實務及通說見解，在與民法規定之贈與概念脫勾後，「無償餽贈」並不以雙方當事人具有民法規定下之贈與合意為必要。不過此一概念仍應包含有一個主觀構成要件要素。亦即提供給付之人必須具備「無償給予之意思」。申言之，其不僅必須認識而且必須有意欲地使下列情形發生：「其提供之給付是並非為了取得一個對待給付，亦非是為了履行一個債務。」⁷⁷。

由於無償給予之意思屬於人之內心意思，稽徵機關在證明上面臨相當困難，就此學者 Schulze-Osterloh 提出一個解決之道。依其見解，此一構成要件要素之解釋應考量課稅平等原則以及稽徵可行性原則。因此有關此一構成要件要素是否具備，並非是要在個案中去確認提供給付之人在主觀上是否真正具有「無償給予之意思」。在此法律的規範真意毋寧僅是要求應依據「平均的交易觀點」去判斷，是否一個給付存有一個相對之對待給付，或者是一個給付是建立在一個排除有償之可能性之法律關係之上，又或者是給付及對待給付是否依據經濟原則觀察是相當且符合慣例的⁷⁸。必須說明的是，這種見解並不是在事實認定之層次上採取類型觀察法，亦即其並不是去擬制或推定一個事實，而是在法律解釋、適用

⁷⁵ Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 261ff.

⁷⁶ Vgl. Klein-Blenkers, Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuerrecht, Berlin: Duncker & Humblot, 1992, 24 f.

⁷⁷ Vgl. Klein-Blenkers, aaO., 100 ff..

⁷⁸ Vgl. Schulze-Osterloh, Der "Bereicherungswille" bei der freigebigen Zuwendung im Schenkungsteuerrecht. Ein Beitrag zur Bestimmung subjektiver Besteuerungsmerkmale und zur Auslegung der Vorschriften des § 7 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 bis 7 ErbStG 1974, StuW 1977, 122 ff.

之層次上主張法律本身之真意就是在找出一個在客觀的觀察下、在典型的交易觀點下的法律行為⁷⁹。

德國大多數稅法文獻並不同意上開主張⁸⁰。本文亦不支持上開主張，否則所有在租稅法上涉及納稅義務人主觀意思之認定，稽徵機關都可以以確保課稅平等及租稅稽徵可行性為理由，採取這種主觀構成要件要素客觀化的解釋。在依法課稅原則下，必須在規範本身之文義、體系及目的下，有要求或至少容許稽徵機關有採取這種實質類型化之法律適用之餘地，方為法之所許。

準此以解，參照本文前述之解釋基準，在遺產及贈與稅法第4條規範下，有關贈與意思合致之要件，由其規範之文義、體系及目的以觀，尚無要求或容許稽徵機關得為法律適用層次的實質類型化之餘地。

二、租稅法上形式類型化

(一)租稅法上形式類型化、表見證明與事實上推定

有別於實質類型化，形式類型化基本上僅是在租稅法上事實認定之層次上運用。形式類型化又稱之為「可以推翻之事實推定」，其是指在事實認定之層次上，以租稅簡化為考量，容許稽徵機關得以一個典型、通常或一般的生活經驗為基礎，由輔助事實去逕行推定租稅法上事實之存否，至於個案事實是否正是非典型、通常或一般的情況，稽徵機關則可以不予調查。而納稅人則可以提出反證以推翻或動搖上開推定⁸¹。

上開定義下之形式類型化基本上是屬於租稅證據法下之議題。由證據法的角度觀察，在上開定義下，其僅以「典型」、「通常」、「一般」之生活經驗作模糊之描述，至於生活經驗究竟應該有多大經驗值或證據力，方足以符合租稅法上事實認定應遵循之證明度，則並未作清楚而精準地交代。依據本文前開說明，在租稅法上事實認定之規則證明度必須以近乎確實之蓋然性為基準時，則不問「典型」、「通常」、「一般」之生活經驗是否已足以達到規則證明度要求之標準，逕行以這種形式類型化方法作事實之認定，自非法之所許⁸²。若放任這種形式類型化方法之運用，則難免實務將以此一帶有神秘色彩之用語以掩飾其未附理由地降低證明度之意圖，不可不慎。

79 Vgl. Schulze-Osterloh, aaO., 133; Klein-Blenkers, aaO. (Fn. 76), 140.

80 有關德國文獻見解之整理，Vgl. Klein-Blenkers, aaO. (Fn. 76), 53.

81 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 269 ff.

82 Müller-Franken 指出，只有當租稅法上事實認定應遵循之證明度降低，這種形式類型化方具有容許性。
Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 275 ff., 329 f.

其次，由稽徵機關及法院負有職權調查義務以觀，其調查之範圍本應及於個案中就確信之形成具有法律意義之一切事實，則不問「典型」、「通常」、「一般」之生活經驗究竟有多高之機率，只要其不是屬於毫無例外之經驗定律，則是否有例外之可能，稽徵機關及法院仍有在合理範圍內依職權調查之義務，而不能完全委由納稅人負提出反證之責任⁸³。就此而言，上開定義下之形式類型化並不符合職權調查原則。

本文以為，與其任由形式類型化在租稅法領域繼續批著神祕、模糊之外衣而被濫用，不如回歸證據法上發展已久之基本法理，以建立學理上可以對話而實務上亦可供審查之基準。由證據法角度觀察，在法釋義學之操作結構上與形式類型化相似者有表見證明（Anscheinbeweis）及事實上推定兩者。在表見證明及事實上推定不作區分的情形，形式類型化可以作為表見證明及事實上推定之同義覆語詞⁸⁴。在主張將表見證明與事實上推定作嚴格區分之觀點下，則形式類型化可以作為表見證明與事實上推定之上位概念加以使用⁸⁵。就此本文採取後者之觀點。

以下將分別就表見證明與事實上推定作進一步說明，以釐清這兩種形式類型化下位型態運用應遵循之法則。

1. 表見證明

按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⁸⁶。作為表見證明成立基礎之典型的事態發展歷程可以用一個簡單的公式表達如下：「當有 X 事實存在時，則 Y 事實幾乎總是會發生⁸⁷。」易言之，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會發生⁸⁸。正因為如此，法官在認定事實時，就個案中是否有特殊的、非典型的例外情況的存在，若無特別原因，原則上可以不予斟酌⁸⁹。從而只要能證明有 X 事實存在時，則不需提出其他證據予以補強，即足以使法官達成有 Y

83 Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 274 f., 331 f.

84 德國文獻上這幾個用語之定義及關係極為混亂，Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 269, 271 ff. 本文嘗試作這樣明白界定，只是為了相互討論及理解之方便，並無否定其他術語使用之可能。讀者亦請在這個意義脈絡下理解本文立論基礎。

85 在主張表見證明應與事實上推定作嚴格區分之德國學者中，亦有將形式類型化作為事實上推定之另一術語者，Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 294, 315 ff.

86 Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 86 ff.

87 Vgl. Schneider, Beweis und Beweiswürdigung unter besonderer Berücksichtigung des Zivilprozesses, 5. Aufl., München: Vahlen, Rn. 324 ff.

88 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 302ff.; 316.

89 有關德國實務對典型事態發展歷程之描述，Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 86 f.

事實存在之真實確信⁹⁰。

依據德國租稅法學的主流見解，表見證明只是法官在證據斟酌、評價範圍內認定事實的工具，其對舉證責任分配並無影響，也與所謂「法定或規則證明度之降低」無關⁹¹。

2. 事實上推定

在德國證據法實務及文獻上，事實上推定本身也是一個相當歧義的概念。部分判決及文獻將事實上推定與表見證明之概念混同使用⁹²，亦有學者基於事實上推定在實務及學說上使用之混亂，甚至成為實務在無法律基礎下隱藏其證明度降低或舉證責任轉換之武器，故建議放棄此一概念之使用者⁹³。但亦有不少學者主張為了使證據法的概念及運用之界限更為清晰，應將事實上推定定性為一種與表見證明不同的事實認定方法。申言之，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」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「普通經驗法則」。因此與「表見證明」不同的是，由於單單利用「普通經驗法則」所獲得之心證，尚無法使法官達成對待證事實真實之確信，因此還需要依據其他間接證據之共同補強，以強化證據力，方足以在整體證據評價上達成待證事實存在之真實確信⁹⁴。本文贊同後一觀點，蓋不論是使用事實上推定、表見證明或其他類似概念，只要定義清楚即可。在繼續保留事實上推定概念之前提下，為了使證據法的概念運用及事後審查更為清晰，本文支持將事實上推定與表見證明作上述明顯之區隔。

(二) 最高行政法院判決運用表見證明之分析與檢討

最高行政法院 98 年度判字第 1230 號判決雖肯定有關父子之間是否有無償贈與之意思合致之客觀舉證責任，應由稽徵機關負擔。但仍駁回原告上訴，其理由略謂：「惟父母將現款存入子女銀行帳戶或以子女名義兌領 NCD 或其利息，因現款或無記名之 NCD 屬於高流通之貨幣或證券，一經移轉通常即生所有權之異動，尤其在父母與子女情形下依社會經驗極可能出於贈與法律關係，故稅捐稽徵機關證明有此移轉情形之事實，已足使法院對贈與事實形成相當之證明力，如當事人能提出例外情況（上訴人稱為非典型之情況）經法院調查，此時法院得本於辯論結果所得之心證，對證據之證明力加以判斷，決定例外情況是否足以降低法院對贈與事實之證明力而否定有贈與事實。」仔細分析，法院提出一個其證

90 Vgl. BGH v. 10.1.1951, II ZR 27/50, NJW 1951, 360.

91 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5), 303 ff.; Anzinger, aaO. (Fn. 65), 37 ff. 另依據 Anzinger 之整理分析，在一般證據法領域，大致上此一見解亦居通說地位。Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 71.

92 採取如此理解之實務及學者觀點整理，Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 135 ff.; 195 f.

93 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 48 ff.

94 Vgl. Schmidt, aaO. (Fn. 5) 315 ff.; Hey, aaO. (Fn. 40), 69 f.

據評價之大前提：「父母將資金移轉給子女，依社會經驗極可能是出於贈與。故只要稽徵機關能證明其間有資金移轉情形之事實，無待進一步證據調查，即可以證明父母將資金移轉給子女是出於贈與意思。」法院在此似乎是運用前述之表見證明方法，以減輕本案贈與意思證明之困難。不過這是否符合表見證明運用應遵循之證據法則，有待探究。

1. 表見證明之成立要件是否具備之檢討

有關表見證明這種證明方法之運用必須滿足一個基本前提：亦即表見證明之運用必須是以一個具有「極為高度的蓋然性」的經驗法則存在作為基礎。為了使表見證明之運用精準並避免濫用，德國證據法學將人類生活經驗區分為以下四個等級⁹⁵：

(1)經驗定律

經驗定律具有如下的內容：「當有 X 事實存在時，則 Y 事實總是(immer)會發生。」經驗定律不容許有例外存在，例如經自然科學證實的自然定律或絕對的邏輯定律即屬適例。

(2)經驗原則

經驗原則具有如下的內容：「當有 X 事實存在時，則 Y 事實絕大部分(meist)會發生。」或者是說「當有 X 事實存在時，則 Y 事實幾乎總是(fast immer)會發生。」「經驗原則」的內容是指涉一個典型的事態發展歷程，它在絕大多數的情形會以相同的歷程發生。因此由其一貫的發展，即可以當然推論出，在個案中一個事實情況的存在（或不存在）。正因為這個典型的事態發展歷程含有極為高度的蓋然性，以致於雖然仍可以想像出有相反發展歷程的可能，但是因為它屬於極端的例外，故原則上法律適用者無須就此特別予以斟酌考量，即可以由此一經驗原則得出有真實確信的心證⁹⁶。

(3)普通的經驗規則(einfache Erfahrungssätze)

普通的經驗規則具有如下的內容：「當有 X 事實存在時，則 Y 事實經常(oft)會發生。」由於與普通的經驗規則相符合之案型並非絕大多數，亦即仍有為數不少的案型並未落在普通的經驗規則之區間，故單單依據普通的經驗規則，尚不足以使法律適用者達成有 Y 事實存在之真實確信。普通的經驗規則之存在只構成法律適用者整體證據評價之一環，亦即要達成真實確信的心證，尚須有其他證據之補強。

(4)先入成見

所謂先入成見則只是法律適用者因為個人生活經驗的投射或道聽途說而形成的主觀觀

95 Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 89 ff.; Prütting, Gegenwartsprobleme der Beweislast, München: Beck, 1983, 106 ff.

96 Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 90 f.; Schmidt, aaO. (Fn. 5), 302ff.; 316.

點，儘管它經常披者經驗法則的外衣。

依據德國證據法學通說，唯有以「經驗原則」作為基礎，表見證明方可成立。正因為「經驗原則」這種經驗法則含有極為高度的蓋然性，因此法官才可以單單運用表見證明，不需要有其他證據資料補強心證，即可以就待證事實事實之存在達成真實確信⁹⁷。就此德國稅法學者即特別指出應特別小心留意實務上濫用表見證明的危險。蓋在實務上稽徵機關及法院雖提出表見證明作為證明方法，但其所引用作為表見證明依據之「經驗原則」，往往並沒有提出任何統計機率或類似的實證經驗依據來證明其具有如此高度的蓋然性。實際上所引用其的「經驗原則」在蓋然性的程度上往往並未強烈到可以表彰一個典型事件的發展歷程，而往往只是一個「普通的經驗規則」，甚至於只是稽徵機關或法官個人主觀上先入為主的成見而已⁹⁸。

準此以解，本案最高行政法院對於表見證明之運用並不符合上開標準。蓋表見證明要成立，前提必須是存在一個「經驗原則」，亦即具有極為高度蓋然性的經驗法則。以本案而言，表見證明要成立，前提必須是存在一個具有極為高度之蓋然性之經驗法則：「父親將資金移轉給子女，而且在調查基準日之前未將資金轉回者，在絕大部分情形是（或幾乎總是）贈與。」然而就當前社會型態而言，父子關係業已不若傳統社會緊密，且隨著現代理財方式之複雜、多元父親將資金轉入子女帳戶，往往有各式各樣不同的原因。例如有巨額現金者為分散利息所得而借用子女當人頭戶者、有為規避債權人的強制執行而脫產者、有借用人頭戶操作股票者、有涉及洗錢者等等不一而足。因此充其量只能說，依據一般的生活經驗，其存有贈與的可能，但尚難謂為業已達到在絕大部分情形或「幾乎總是」贈與的高度蓋然性。至少，在沒有提出任何統計機率或至少有可靠性的實證依據來「證明」其具有如此高的蓋然性的情況下，稽徵機關或承審法官只是憑個人主觀上先入為主的成見逕行「感覺」有此一經驗法則存在，進而運用表見證明，實難謂為合法。況且若仔細觀察社會實況，甚至個人周邊生活經驗，即不難發現，即使是一般家庭主婦，將資金借放在子女戶頭，但仍有實際支配權者亦不在少數。只不過因其金額較小，未達贈與稅起徵點，故不至於被稽徵機關列入核課贈與稅之列。基於公平原則，更不能因為某些當事人比較富有，以致於資金流動極為顯著，就被如此嚴苛的對待。

2. 可以動搖表見證明之反證

即使退一步承認在父子資金移轉之案型可以透過表見證明達成有贈與合意存在之真實確信，但是這個表見證明所依賴之「經驗原則」畢竟不是經驗定律，個案仍有不符合典型

97 Anzinger, aaO. (Fn. 65), 90.

98 有關表見證明濫用之危險，Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 43.

事物發展歷程的例外可能，故表見證明可以透過反證之提出予以推翻。在此有關反證部分有下列幾點觀念必須釐清。

首先要探討的是，在稅務案件中，若是表見證明成立，法之適用者是否有依職權調查有無反證存在之義務？就此，德國學理及實務上觀點並不一致。有部分實務及學者認為，在表見證明成立之情形，法之適用者並無依職權調查有無反證存在之義務，而因表見證明成立而受有不利者在此則負有「主觀反證提出責任」，若其未能提出反證，法之適用者即可以依據表見證明形成對待證事實之確信⁹⁹。然亦有部分實務及學者認為，在稅務案件採取職權查原則之前提下，本無主觀反證提出責任存在之餘地。而即使有一個可以使表見證明成立之經驗原則存在，也不足以建構這樣的主觀反證提出責任。故無待因表見證明成立而受有不利者提出反證，法之適用者仍必須依職權自行調查在個案中是否有反證存在¹⁰⁰。本文以為，只要不是屬於毫無例外之經驗定律，則是否有例外之可能，稽徵機關及法院仍有在合理範圍內依職權調查之義務，而不能完全委由納稅人負提出反證之主觀責任，固屬職權調查原則下之當然解釋。但是，在有一個足以使表見證明成立之經驗原則存在之前提下，除非有顯示例外可能存在之具體蛛絲馬跡，否則要求稽徵機關及法院如無頭蒼蠅一般地探求有無例外存在之可能，則亦超出職權調查義務之合理範圍。

其次，反證乃是本證之對立概念，在稅務訴訟中，就稽徵機關負有客觀舉證責任之租稅債權成立要件範疇，必須能提出可以使法官達成該要件事實存在之真實確信之「本證」，方得以認定租稅債權成立要件事實存在。而就租稅債權成立要件範疇，納稅義務人既無須承擔客觀舉證責任，自無須提出「相反事實之證明」(Beweis des Gegenteil)，亦即其不須積極地證明該系爭租稅債權成立要件事實不存在，其充其量僅需提出足以動搖法官對於該要件事實存在之真實確信之「反證」(Gegenbeweis)已足。易言之，只要納稅義務人提出之輔助事實，足以動搖法官對於該要件事實存在之真實確信（或使之無法達成法定證明度）已足¹⁰¹。

99 有關採取此一觀點之聯邦財務法院判決及學說之整理，Vgl. Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 331, Fn. 623.

100 Müller-Franken, aaO. (Fn. 21), 331; 另行政訴訟法學者採同一觀點者，Vgl. Dawin, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner (Hrsg.), VwGO, § 108, Rn. 74 (Stand: September 1998).

101 有關本證、相反事實之證明（本證一種）、反證概念之區分，本屬證據法之共通概念，租稅證據法的文獻亦採取此一區分，Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 114 f.另最高行政法院 100 年度判字第 281 號判決就本證與反證亦有明確之區分：「課稅要件事實，基於依法行政原則，應由稽徵機關負舉證責任，其所提本證必須使法院之心證達到確信之程度，始可謂其已盡舉證之責，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，法院仍應認定該事實為不存在，而將其不利益歸於應舉本證之當事人；至於人民因否認本證之證明力所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止法院對於本證達到確信之程度，故僅使本證之待證事項陷於真偽不明之狀態，即可達到其舉證之目的，在此情形下，其不利益應由稽徵機關承

承上所述，納稅義務人如要將表見證明加以推翻，並不必要提出可以「證明」租稅債權成立或增加之要件事實不存在之本證或所謂「相反事實之證明」。易言之，要推翻表見證明，並無須證明個案有與典型事物發展不同之「相反事實」存在，亦即並不需要使法院達成個案有與典型事物發展不同之「相反事實」存在之真實確信。在此只要依據納稅義務人提出或法院依職權調查發現並經證明之事實（間接事實），足以使人認真地考慮個案之事實情況與典型事物發展可能有所不同(die ernsthafte Möglichkeit eines abweichenden Geschehensablauf)已足。蓋有此種反證存在，已足以使藉由表見證明所形成之租稅債權成立或增加之要件事實為真實之確信有所動搖，亦即使待證之租稅債權成立或增加之要件事實重新陷於真偽不明之狀態。此乃運用表見證明應遵循之基本法則，否則若是要求納稅義務人必須證明個案有與典型事物發展不同之「相反事實」存在，則表見證明將與客觀舉證責任倒置產生嚴重之混淆¹⁰²。

本案中最高行政法院表示：「如當事人能提出例外情況（上訴人稱為非典型之情況）經法院調查，此時法院得本於辯論結果所得之心證，對證據之證明力加以判斷，決定例外情況是否足以降低法院對贈與事實之證明力而否定有贈與事實。」最高行政法院隨即表示本案甲提出之防火牆等證據資料，不足以降低法院對贈與事實之證明力而否定有贈與事實。事實審法院認定事實、證據評價並無違法。純就最高行政法院抽象論述以觀，雖不是非常清楚，但與前述有關可以動搖表見證明之反證之基本法理似乎並無明顯之衝突。

不過仔細分析最高行政法院在本案具體認定結果，其就可以動搖表見證明之反證所必須具有之證據強度卻似乎有所誤解，以致於違背運用表見證明所應遵循之證據法則。蓋如前所述，就贈與合意這個贈與稅債權成立或增加之要件事實，要動搖表見證明，並不必要提出可以證明「贈與合意不存在」之「本證」，亦不必提出可以「證明」在父母與子女之間另有贈與以外之法律關係（例如消極信託）存在之「相反事實證明」。只要具有「足以使人認真地考慮個案事實與典型事態發展可能有所不同」之「反證」，就可以使原本透過表見證明所形成之真實確信因此有所動搖，從而使該待證事實重新陷入事實存否不明的狀態。

以本案所涉及之爭訟為例，由原審判決可以察知，甲之子原本在某銀行設有帳戶，甲不將金錢轉入其子原本帳戶，卻於同一銀行另立帳戶，而各該帳戶存摺、印章則皆由甲或甲指示其私人會計保管使用，業經原審法院確認在案。而且甲亦提出其設有防止其子使用

擔。」

¹⁰² Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 114 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, aaO. (Fn. 3), § 96, Tz. 44; Schmidt, aaO. (Fn. 5), 305 f.

各該帳戶之證據，例如在銀行印鑑卡中註明「其子乙有兩戶頭，該帳戶不能給其子乙使用」等語。另在原審判決中亦未提出其子日後有動用系爭帳戶款項之事證。綜合以觀，即使依據原審法院的心證，上開證據資料尚不能「證明」甲與其子之間確實屬於「借用人頭」關係，但是其綜合顯示出來的證據力，至少已經足以使人認真地考慮個案之事實情況與典型贈與事物發展可能有所不同，亦即已經到達足以「動搖」甲與其子之間是贈與關係的表見證明的證據力的強度。

惟無論如何，本案一審法院所以判定甲敗訴，乃是認定甲提出之證據無法證明其與兒子之間的財產移轉不是贈與，不符合「本證」所需具備之要求。並非以甲提出之證據尚不足以構成動搖表見證明之反證為由，駁回甲之訴。由於可以動搖表見證明之反證與本證所需具備之證據強度之區分係屬證據法則，亦即係屬適用法律之問題，自可作為上訴法律審之理由¹⁰³。在本案當事人據此為由提起上訴後，最高行政法院在駁回上訴之理由中並未就此作明確回應。惟最高行政法院基本上係屬法律審，有關個案之證據評價原則上屬事實審法院之職權。事實審法院證據評價有違背證據法則者，則屬適用法律錯誤，最高行政法院應撤銷事實審法院判決，發回更審。準此以解，最高行政法院若對可以動搖表見證明之反證與本證所需具備之證據強度之區分具有正確認知，則理應以適用證據法則錯誤，撤銷原審判決並發回原審法院，責成原審法院依據正確之證據法則重為合法之證據評價。而不是以本案原審法院法官之心證形成並無違背證據法則為理由，駁回甲上訴。就此而言，最高行政法院對於得以動搖表見證明之反證與本證所需具備之證據強度之區分恐缺乏正確之認知。

(三)最高行政法院判決運用事實上推定之分析與檢討

如前所述，只要有足以作為表見證明基礎之經驗原則存在，表見證明即告成立，其本身即足以證明待證事實，本無須援引其他間接證據補強。但是最高行政法院除運用表見證明外，卻一併引用稽徵機關提出之答辯及一審判決提出之理由，以銀行就該筆資金之利息所得係以甲之子之名義辦理扣繳，而該筆利息所滋生之利息所得事後並納入甲之子各該年度之綜合所得稅申報，作為證明本案之資金移轉確屬贈與之間接證據。其略謂：「被上訴人查獲本件相關利息係由給付人復華銀行及一銀以上訴人之子3人為所得人辦理扣繳，本金及稅後利息轉入3人帳戶，所孳生之利息，該3人於辦理綜合所得稅結算申報時列入申報或於事後經核定為其利息所得，為原判決認定之事實，並有上訴人之子3人綜合所得稅各類所得資料清單可稽，且為上訴人所不爭執，由上訴人之子3人已取得系爭款項並加以

¹⁰³ 德國民事法院、行政法院及稅務法院之實務基本上肯定事實審法院運用表見證明錯誤可作為上訴法律審之理由，詳細分析，Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 210 ff.

申報利息所得或於事後經核定為其利息所得，及該 3 人以兌領系爭 NCD 及孳生之利息，復以渠等之名義登記購買 NCD，到期仍由渠等分別兌領等事實，可認本件贈與事實已實現。」

分析上開理由，或許是最高行政法院對於「父母將資金移轉到子女帳戶，依社會經驗極可能是出於贈與」這個命題之經驗值是否已經達到經驗原則之程度仍有一定疑慮，因此才會認為有透過其他間接證據補強之必要。其推論過程可以嘗試解析如下：「父母將資金移轉到子女帳戶，依社會經驗經常是出於贈與，且利息所得扣繳及申報均以子女為所得稅之納稅義務人時，可間接證明其間有贈與合意存在。」依據本文前述分析，這毋寧是事實上推定之運用。惟這個事實上推定是否可以成立，仍有探討之必要。

查本案中所提出之間接證據有：銀行就 NCD 所生利息以甲之子之名義開立扣繳憑單；甲之子就 NCD 所生利息存入其帳戶後所再茲生之利息經申報或經核定列入利息所得，並以甲之子之名義繳納綜合所得稅。然而上述間接證據是否可以與普通經驗法則結合以「間接證明」甲與其子之間就系爭 NCD 利息及本金有贈與之合意，恐仍有商榷之餘地。蓋甲一開始就向稽徵機關陳明，巨額資金之移轉其實是甲以「分散利息所得」為目的而進行之避稅行為，上述間接證據之存在毋寧係甲企圖「分散利息所得」之避稅行為之當然結果。另甲之子就 NCD 所生利息存入其帳戶所茲生之利息經申報或經核定並繳納綜合所得稅部分亦同。蓋就其所主張「分散利息所得」以規避所得稅的目的而言，由其子就 NCD 所生利息存入其帳戶所茲生之利息出面申報該項利息所得，毋寧正是最符合甲避稅目的之作法。因此，儘管有上開各項有關報稅之間接證據存在，但是並不能有力地排除另一個可能事實之存在，亦即甲是為分散利息所得而為資金之移轉。易言之，在整體證據評價上其至少尚不足以達到足以使合理之懷疑保持沈默之高度蓋然性程度。

退一步言，即使承認在本案事實上推定成立，但「事實上推定」與「法律上之事實上推定」不同，其並不若後者具有使贈與稅債權成立要件事實之客觀舉證責任倒置之意義。因此就贈與合意存在之「事實上推定」，並無須提出可以「證明」贈與合意不存在之「相反事實」，而是只要有足以使得藉由事實上推定所形成之真實確信有所動搖之「反證」已足¹⁰⁴。如前所述，如果肯定本案具有連表見證明均足以動搖之反證，則事實上推定在此自更無立足之餘地。

¹⁰⁴ Vgl. Anzinger, aaO. (Fn. 65), 136 ff.

肆、結論

在稅務案件爭訟中，有關證據法則適用之爭議，往往是稅務爭訟勝敗之關鍵。由於行政法院在證據法則適用上，往往偏向稽徵機關，使得納稅人雖耗費許多金錢、時間、精力等成本尋求法院提供權利保護，卻往往仍徒勞無功。本案判決所帶出的問題，在數量龐大的稅務案件爭訟中，只是冰山之一角。期待本文提出的觀點，至少能帶動現有實務作重新省思。最後本文之結論可以歸納如下：

(1)租稅法上舉證責任之分配原則上仍應遵循規範理論。有關父母及子女之間資金移轉之案例，就贈與稅債權成立之要件事實，仍應由稽徵機關負客觀舉證責任。

(2)稅捐稽徵法第30條第1項雖規定納稅人負有協助稽徵機關調查事實之一般性協力義務，但除非法律有特別規定，否則由一般性之協力義務導不出納稅人有證實贈與稅債權成立之要件事實不存在之協力義務。

(3)租稅法上事實認定仍應以近乎確實之蓋然性作為應遵循之規則證明度。證明度之例外降低則必須具有足以正當化基本權干預錯誤風險之法律基礎。至於是否有法律基礎，則必須透過租稅法規之目的論解釋或是在租稅法規體系內尋求一般性規則以進行法律補充與續造。

(4)當租稅債權成立或增加之構成要件事實因納稅義務人違反協力義務而無法查明時，則應將該事實之證明度降低。這個例外案型之建構是以租稅法體系內課稅基礎推估之規定所蘊含之一般法律思想為推論基礎，以避免納稅義務人因違反協力義務而獲有不當之利益。

(5)租稅法上所謂類型化方法或類型觀察法具有紛歧、多層之意義，如果不究明文獻上使用此一術語之意涵，很容易陷入歧義之謬誤。

(6)在事實認定層次上，不容許逕行以租稅簡化為名，而一般性地容許租稅法之適用者以實質類型化方法取代個案應進行之事實調查與認定。不同於此的是，個別之租稅法規本身並不要求個案之事實調查與認定，而是直接以典型、一般、通常之事實作為構成要件，或是個別之租稅法規在解釋上容許以實質類型化方法取代個案之事實調查與認定者，則實質類型化自屬合法。

(7)在事實認定層次上，形式類型化不妨可以作為表見證明及事實上推定之上位概念使用，惟對於其成立之要件以及可將之動搖之反證之要求，均應嚴格遵守基本證據法理，以避免濫用之危險。

參考文獻

一、中文文獻

- 吳東都，行政訴訟之舉證責任—以德國法為中心，學林，2001 年。
- 姜世明，新民事證據法論，學林，2002 年。
- 盛子龍，租稅法上類型化立法與平等原則，中正財經法學，第 3 期，2011 年，頁 149-194。
- 盛子龍，租稅核課處分之暫時權利保護，納稅人權利保護—稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，元照，2010 年，頁 285-314。
- 陳敏，租稅稽徵程序之協力義務，政大法學評論，第 37 期，1988 年，頁 37-78。
- 陳清秀，稅法總論，6 版，元照，2010 年。
- 陳清秀，推計課稅之研討，台灣法學雜誌，公法特刊，2010 年，頁 195-215。
- 陳清秀，論稅法上類型化，現代稅法原理與國際稅法，元照，2010 年，頁 193-248。
- 黃士洲，掌握稅務官司的關鍵—舉證責任實務案例分析，元照，2007 年。
- 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，月旦法學雜誌，第 117 期，2005 年，頁 90-111。
- 黃茂榮，稅務訴訟上的舉證責任，植根雜誌，23 卷 12 期，2007 年，頁 1-40。

二、外文文獻

- Anzinger, Heribert M., *Anscheinsbeweis und tatsächliche Vermutung im Ertragsteuerrecht: Anwendungsgrundsätze am Beispiel der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Liebhaberei und gewerblichem Grundstückshandel*, 1. Aufl., Baden-Baden: Nomos, 2006.
- Gombert, Irene, *Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung*, Berlin: Duncker & Humblot, 2001.
- Grupp, Klaus, *Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren*, VerwArch 1989, 44 ff.
- Heun, *Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben*, DÖV 1989, 1053 ff.
- Hey, Friedrich E.F, *Beweislast und Vermutungen im deutschen internationalen Steuerrecht*, Hamburg: Nomos, 1992.
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin, *AO, FGO, Kommentar*, 10. Aufl., Köln: O. Schmidt, 2006.
- Klein-Blenkers, Friedrich, *Die Bedeutung subjektiver Merkmale im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht*, Berlin: Duncker & Humblot, 1992.
- Martin, Suse, *Wechselwirkungen zwischen Mitwirkungspflichten und Untersuchungspflicht*

- im finanzgerichtlichen Verfahren, BB 1986, 1021 ff.
- Müller-Franken, Sebastian, Maßvolles Verwalten-Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht, Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.
- Nierhaus, Michael, Beweismaß und Beweislast, Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenwirkung im Verwaltungsprozeß, München: Vahlen, 1989.
- Osterloh, Lerke, Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden: Nomos., 1992.
- Papier, Hans-Jürgen, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin: Duncker & Humblot, 1973.
- Prütting, Hanns, Gegenwartsprobleme der Beweislast, München: Beck, 1983.
- Schmidt, Michael, Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht, Berlin: Duncker & Humblot, 1998, 35 ff.
- Schneider, Egon Beweis und Beweiswürdigung unter besonderer Berücksichtigung des Zivilprozesses, 5. Aufl., München: Vahlen, 1994.
- Schoch, Friedrich /Schmidt-Aßmann, Eberhard/Pietzner, Rainer (Hrsg.), Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, München: Beck, Stand: März, 2008.
- Schulze-Osterloh, Joachim, Der "Bereicherungswille" bei der freigebigen Zuwendung im Schenkungsteuerrecht. Ein Beitrag zur Bestimmung subjektiver Besteuerungsmerkmale und zur Auslegung der Vorschriften des § 7 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 5 bis 7 ErbStG 1974, Steuer und Wirtschaft 1977, 122 ff.
- Seer, Roman, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln: O. Schmidt, 1996.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich W. (Hrsg.), AO, FGO, Kommentar, Köln: O. Schmitt, 2007.
- Tenbrock, Frank, Die Verteilung der objektiven Beweislast im Steuerrecht : Rechtsprechung, Rechtsprechungskritik und Vorschlag einer neuen Beweislastgrundregel, Frankfurt am Main: Peter Lang, 1997.

The Burden of Proof and Standard of Proof and Typification in Tax Law

Tzu-Lung Sheng*

Abstract

In the practice of the tax law, the Parents transfer the money to the account opened on behalf of children, that will lead to gift tax levy by the Tax Collection Authority. The parents appeal to the Administrative Court by reason of without favor intention but the Court dismissed the vast majority notwithstanding. At this point, the reasons brought up from the judgement commented in the text that are very representative. What the key factors of success or failure of appeal refer to the following three important issues of Evidence Act in tax law is the focus of this article that will attempt to discuss: 1. Who should bear the burden of proof of favor intention of the grant between the plaintiff and their children; 2. How to judge the standard of proof in tax law; 3. Whether the taxpayer is with intent to gift, that is quite difficult to prove. Can it be overcome by the typification in tax law? What is the significance and application limitation of the typification in tax law?

Keywords: Burden of Proof, The Obligation to assist the reporting of the required information, Standard of Proof, Typification in Tax Law, Prima Facie Eviden

* Associate Professor, National Chung Cheng University.; Dr. jur., National Taiwan University.