

稽徵程序中的常見爭議——以推計課稅為例

編目 | 財稅法

主筆人 | 森律師

壹、前言

- 一、律師選試財稅法與法研所稅法
- 二、準備方向

貳、推計課稅與相關考點

【前提案例】

甲公司申報當年度營利事業綜合所得稅時，列報一筆銷貨成本，但未提出支付佣金之原始憑證。稅捐稽徵機關：(1)無法確定甲公司是否確有該銷售行為(2)無法確定其成本計算是否正確。在踐行相關程序後，仍難以認定，故剔除該筆銷貨成本，並依經剔除後相應增加之金額，核定補徵營利事業所得稅，同時依所得稅法第 110 條¹規定，處以所漏稅額二倍之罰鍰。

一、推計課稅的定義與性質²

推計課稅，係指稽徵機關不依照直接證據，而是依照「間接證據」作成核課處分。其目的在於使稽徵機關於納稅人不履行協力義務且依職權調查仍不能確定課稅基礎時，仍得收取稅捐，以滿足公法團體之財政需要。且推計課稅「不具非難性」，亦即若稽徵機關因納稅義務人未履行協力義務而推計課稅，並處以罰鍰，並不違反「一行為不二罰」，合先敘明。而根據學者³之歸納，推計課稅兼具「程序法」及「實體法」性質：

¹ 所得稅法第 110 條：「II 納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。」

² 整理自：陳清秀（2010），〈推計課稅與處罰 - 評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法院聯席會議決議〉，《月旦法學雜誌》，第 181 期，頁 235；陳清秀（2019），《稅法總論》，十一版，頁 553-556，元照；柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，第 110 期，頁 57-59

³ 柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，第 110 期，頁 57-59

(一) 程序法觀點下的推計課稅

1. 稽徵程序的證明度⁴

證明度，係指裁判者之心證應達到何種程度，才能確定待證事實存在。原則上，稽徵程序中之證明度應達到「通常證明度⁵」或「規則證明度」，比較法上對於此心證程度的描述為「幾近於真實之概然性」、「沒有一個有理性、清楚通曉生活事實之人還會懷疑之高度蓋然性」或「所有具有理性且能對生活事實作概觀之人，對此一結果均不會感到有所懷疑」，若要粗略地轉換成數字表示，通常證明度約略為 99.8%。而證明度之等級，尚有「高度蓋然性」與「優勢蓋然性」，其數量化的表示約略分別等於 75% 及 51%。

2. 推計課稅之效果：降低證明度

推計課稅，依照上開說明，係對於「證據方法」的選擇。其中容許稽徵機關以「間接證據」認定構成要件事實，應屬於「證明度降低」。然而應降低至何種程度，未有明文及定論。有論者認為應由通常證明度降低為「高度蓋然性⁶」，亦有認為降低為「優勢蓋然性」⁷。

(二) 實體法觀點下的推計課稅

推計課稅之所以具有實體法的性質，係因推計課稅的結果，將成稅捐計算基礎，即稅基之一部份。故推計課稅不單只是一種認定事實的證據方法，也會成為稅捐實體法中構成要件的一部份，從而兼具實體法性質。

二、推計課稅的原則

1. 推計的補充性

納稅者不履行協力義務並不排除稽徵機關的職權調查義務，依所得稅法第 27 條⁸、第 83 條第 1 項⁹，可知違反協力義務時稽徵機關得推計課稅。又依納稅者權利保護法第 14 條第 1 項：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」可知，必須於職權調查

⁴ 整理自：吳東都 (2018)·〈稅務行政訴訟之理論與司法實務〉·司法院·《司法研究年報》，第 34 輯行政類第 1 篇，頁 135；陳清秀 (2019)·《稅法總論》，十一版，頁 487，元照

⁵ 也有譯作「一般證明度」。學者亦有將其稱為「真實確信理論」參照：陳清秀 (2019)·《稅法總論》，十一版，頁 487，元照

⁶ 另有譯作「最大可能之蓋然性」

⁷ 吳東都 (2018)·〈稅務行政訴訟之理論與司法實務〉·司法院·《司法研究年報》，第 34 輯行政類第 1 篇，頁 138-139

⁸ 所得稅法第 27 條：「I 營利事業之進貨，未取得進貨憑證或未將進貨憑證保存，或按址查對不確者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最低價格，核定其進貨成本。II 營利事業之銷貨，未給與他人銷貨憑證，或未將銷貨憑證存根保存者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最高價格，核定其銷貨價格。」

⁹ 第 83 條第 1 項：「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。」

不可得或索費成本過鉅時，才得推計課稅。綜合前述規定之體系解釋，推計課稅需要滿足兩個條件：協力義務違反與職權調查困難。易言之，單純協力義務違反，稽徵機關不得逕行推計課稅，仍須先進其職權調查義務後，始得推計，即是所謂「推計的補充性」。

2. 力求客觀真實

【釋字第 218 號解釋理由書】

憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務」，國家依據所得稅法課徵所得稅時，無論為個人綜合所得稅或營利事業所得稅，納稅義務人均應在法定期限內填具所得稅結算申報書自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關於接到結算申報書後，調查核定其所得額及應納稅額。凡未在法定期限內填具結算申報書自行申報或於稽徵機關進行調查或復查時，未提示各種證明所得額之帳簿、文據者，稽徵機關得依查得資料或同業利潤標準，核定其所得額，所得稅法第七十一條第一項前段、第七十六條第一項、第七十九條第一項、第八十條第一項及第八十三條第一項規定甚明。此項推計核定所得額之方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依推計核定之方法，估計納稅義務人之所得額時，仍應本經驗法則，力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得額相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提示交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件，致難依所得稅法第十四條第一項第七類第一目計算所得額者，財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅字第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅字第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，此時既不以發見個別課稅事實真相為目的，而又不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額，自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。

【釋字第 422 號解釋理由書】

生存權應予保障；國家為改良農民之生活，增進其生產技能，應制定保護農民之法律，實施保護農民之政策，分別為憲法第十五條及第一百五十三條所明定，明確揭示國家負有保障農民生存及提昇其生活水準之義務。

耕地三七五減租條例係為改善租佃制度，安定農村社會，同時亦為促進農業生產，提高農民所得，奠定國家經濟發展之基礎而制定。其後為配合國家整體農地改革之措施，於七十二年雖有就上開條例第十九條租約期滿時，地主為擴大家庭農場經營規模，得收回其出租耕地之相應性修正。惟同條例第十九條第一項第三款復規定「出租人因收回耕地，致承租人失其家庭生活依據者，耕地租約期滿時，出租人不得收回自耕」，用以保障仰賴承租

耕地農作收入為生活憑藉之佃農的生存權。行政院四十九年十二月二十三日台四九內字第七二二六號令，關於承租人本人及其配偶與同一戶內之直系血親全年生活費用之核計方式，逕行準用臺灣省當年度辦理役種區劃適用生活標準表規定部分；內政部七十三年十一月一日台內地字第二六六七七九號函，關於承租人之收益與生活費用之審核標準，定為以耕地租約期滿前一年，承租人本人及其配偶與同一戶內之直系血親綜合所得總額與全年生活費為準，生活費用之計算標準則準用臺灣省（台北市、高雄市）辦理役種區劃現行最低生活費支出標準金額計算審核表（原役種區劃適用生活標準表）中所列最低生活費支出標準金額之規定，以固定不變之金額標準，推計承租人之生活費用，而未就不同地域物價水準之差異作考量，亦未斟酌各別農家具體收支情形或其他特殊狀況，諸如必要之醫療及保險相關費用之支出等實際所生困窘狀況，自難謂為切近實際，有失合理，與憲法保護農民之意旨不符，應不再援用。

依照釋字第 218 號解釋，推計課稅應該「力求接近於客觀真實」，亦即應具備「客觀合理性」並符合「經驗法則」及「論理法則」，以達到正確衡量納稅義務人稅捐負擔能力的目的。而且釋憲實務上，釋字第 422 號更曾以「推計方式與現實偏離」為由，宣告行政規則違憲。依納稅者權利保護法第 14 條第 2、3 項之規定：「II 稅捐稽徵機關推計課稅，應斟酌與推計具有關聯性之一切重要事項，依合理客觀之程序及適切之方法為之。III 推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」即在反映相同意旨。

3. 懲罰性推計禁止¹⁰

(1) 證據破壞者

稽徵機關之核實課稅，多數仰賴納稅義務者之協力義務，提出在納稅者支配領域內之經濟活動資料。若納稅義務人不履行協力義務，課稅的「直接證據」將遭到破壞，而證據破壞者不得從中獲取利益，德國法上稱為「證據破壞者」。易言之，納稅義務人不得因違反協力義務而獲利，即所謂「違反義務者禁止獲利」。可能之作法為以較高之標準計算收入，並以較低之標準計算成本或費用，例如：所得稅法第 27 條¹¹。此時納稅者將了解、知悉不履行協力義務將導致自己的稅捐負擔增加，從而有履行協力義務之誘因。

¹⁰ 柯格鐘 (2019)·〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁——以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉·《臺北大學法學論叢》，第 110 期，頁 61-65

¹¹ 所得稅法第 27 條：「I 營利事業之進貨，未取得進貨憑證或未將進貨憑證保存，或按址查對不確者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最低價格，核定其進貨成本。II 營利事業之銷貨，未給與他人銷貨憑證，或未將銷貨憑證存根保存者，稽徵機關得按當年度當地該項貨品之最高價格，核定其銷貨價格。」

(2) 推計課稅的界限

前述「證據破壞者」法理似乎與力求客觀真實的推計原則相互違背，然而應然之解釋方向應是：推計課稅僅得依市場上或符合經驗法則下的最高價計算收入，支出從低計算之部分也應在市場即經驗法則範圍內。亦即，推計課稅係容許稽徵機關在「客觀真實」、「經驗法則」與「論理法則」所形成的框架範圍內，從高核定¹²。若稽徵機關以客觀市場上不曾存在，或這不符合經驗法則的高價計算收入、客觀上不存在或有違經驗法則之低價計算成本費用，甚至是不准許扣除成本，將成本費用以 0 計算，即屬於「懲罰性推計」。而「懲罰性推計」顯然不符前述「力求客觀真實」的要求，甚至有違「量能課稅原則」。

綜上所述，稅稽徵關不得以懲罰納稅者不履行協力義務之意思而推計課稅，故推計課稅應使用「推計框架中的較高門檻」，而使納稅者受有經濟上的不利益。但不得刻意以不存在之高額收入或低額成本費用甚至是零費用推計，此即所謂「懲罰性推計禁止」。

三、推計課稅的對象¹³

依納稅者權利保護法第 14 條第 1 項：「稅捐稽徵機關對於課稅基礎，經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，為維護課稅公平原則，得推計課稅，並應以書面敘明推計依據及計算資料。」其中條文所謂「課稅基礎」為何，存有解釋空間。可能之解釋方向有二：即課稅的「基礎事實」，亦即稅捐構成要件中的「稅捐主體」、「稅捐客體」與「稅基」；或者僅指「稅基」。學者認為應採取後者，即僅「稅基」得作為推計的對象，理由如下：

- (一) 首先，稅捐債權人於財政收支劃分法第 8、12 條訂有明文，而若稽徵機關無法得知稅捐債務人，根本無從調查與課徵稅捐。而其他稅捐主體均有法律明文，概念上不太可能存在需要推計之情況。
- (二) 稅捐客體，原則是反映納稅人現金支付能力的指標，白話的理解方式就是「應稅行為」，若稽徵機關無從確定得知私經濟行為是否該當稅捐構成要件，應在考量調查成本下繼續進行職權調查，不得僅因對於稅捐債務人是否從事特定應稅行為有懷疑，即對其課徵稅捐。稅捐客體固然先於稅基存在，但「事實是否存在」與「如何以數量化表示」在邏輯概念上並非同一，證明事實存在與確切計算數量之方法亦有不同。且協力義務之作用，多在幫助稽徵機關確認特定行為之最終數額，如：憑證保持義務或申報義務使稽徵機關得根據納稅人提出之資料，依照經濟活動之金流而核實課稅。

¹² 陳清秀 (2019)·《稅法總論》·十一版·頁 565·元照

¹³ 整理自：柯格鐘 (2019)·〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉·《臺北大學法學論叢》·第 110 期·頁 56-57；陳清秀 (2019)·《稅法總論》·十一版·頁 560·元照

四、推計課稅與處罰

違反協力義務者，法律效果可能係推計課稅與罰鍰併處。而應敘明者為此時「不構成」一行為不二罰，蓋推計課稅不具裁罰性質，而係稽徵機關在欠缺直接證據下，降低證明度之課稅方法。而在罰鍰之裁處上，條文常以「所漏稅額」、「經查明認定之總額」或「補徵稅額」為基礎課以一定百分比甚至是數倍之罰鍰。例如稅捐稽徵法第 44 條第 1 項¹⁴係處以「經查明認定之總額」的 5%、所得稅法第 110 條第 1 項¹⁵則是「所漏稅額」2 倍以內之罰鍰，所得稅法第 110 條第 2 項¹⁶則是以「補徵稅額」為依據。然而若前述之數額，係稽徵機關以「推計課稅」所得，是否容許以推計之數額最基準而處以罰鍰，則不無疑問：

➔ 爭點：可否以推計結果作為違反協力義務而應處以罰鍰之裁罰基準？

➤ 肯定說：最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議

【最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議】

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

一、...略

二、「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額兩倍以下之罰鍰。」「違反行政法上義務之行為非出於故意或過失者，不予處罰。」所得稅法第 110 條第 1 項、行政罰法第 7 條第 1 項分別定有明。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。」本院 39 年判字第 2 號判例闡明甚詳。是納稅義務人是否涉及對應申報課稅之所得額有漏報或短報情事，且對該漏報或短報情事有故意或過失，須由稽徵機關舉證證明後，始得依所得稅法第 110 條第 1 項規定，處以罰鍰。

三、...略

四、...略

¹⁴ 稅捐稽徵法第 44 條第 1 項：「營利事業依法規定應給與他人憑證而未給與，應自他人取得憑證而未取得，或應保存憑證而未保存者，應就其未給與憑證、未取得憑證或未保存憑證，經查明認定之總額，處百分之五以下罰鍰。但營利事業取得非實際交易對象所開立之憑證，如經查明確有進貨事實及該項憑證確由實際銷貨之營利事業所交付，且實際銷貨之營利事業已依法處罰者，免予處罰。」

¹⁵ 所得稅法第 110 條第 1 項：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額二倍以下之罰鍰。」

¹⁶ 所得稅法第 110 條第 2 項：「納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處三倍以下之罰鍰。」

- 五、個人出售房屋，如能提出交易時之成交價額及成本費用之證明文件者，其財產交易所
得，依所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類規定核實認定；個人出售房屋未申報，或雖已
申報但未能提出證明文件者，其財產交易所得，依所得稅法施行細則第 17 條之 2 第 1
項規定，稽徵機關得依財政部核定標準核定之。此一核定所得額之法令規定，除其標
準應本經驗法則，力求客觀、合理外，與憲法並無牴觸，業經司法院釋字第 218 號解
釋在案。所得稅法第 14 條第 1 項第 7 類規定之核實認定，及所得稅法施行細則第 17
條之 2 第 1 項規定之推計核定，均屬現行所得稅法及其施行細則（行政實體法）明定
如何確認個人財產交易所得之法定方式，並不當然發生對納稅義務人有利或不利之結
果，故非租稅處罰。行政法院於審判上，除在確保稽徵機關依法定方式核定個人財產
交易所得之範圍內，應依職權調查事實及證據外，原則上並無排除上開法定方式，另
行依職權調查個案財產交易所得，以取代行政機關依法核定之個人財產交易所得之法
律或法理依據。
- 六、稽徵機關核實認定或推計核定個人之所得，乃屬行政機關就公法上具體事件所為之決
定而得對外直接發生法律效果之單方行政行為（行政處分），其縱使係依法定「推計」
方法而「核定」之所得，亦屬主管機關依法所為之核定處分，此一核定個人財產交易
所得之行政處分生效後，具有依法確認個人出售房屋有所得，以及所得金額多寡之法
律效果，既非法律上之推定或擬制，尤非虛構。是稽徵機關無論核實認定或推計核定
之個人財產交易所得，皆係基於行政處分所發生之法律效果，各該行政處分如未經依
法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更者，其所確認之個人財產交易所得於所得稅法
上之意義完全相同，乃適用現行所得稅法其他相關規定（如核定所得總額、所得淨額、
應納稅額、補徵稅額、應退稅額或漏稅額）時之前提要件與事實基礎，個人綜合所得
稅應補徵稅額或漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，並不因所得核定方式之不同而
有不同。……
- 七、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。是稽徵機
關進行調查或復查時，納稅義務人如提示有關各種證明所得額之帳簿、文據供核者，
稽徵機關應核實認定，而不得逕行推計核定個人之所得（所得稅法第 83 條第 1 項前
段參照）。惟個人出售房屋未申報，或雖已申報但未能提出證明文件者，納稅義務人
於稽徵機關通知進行調查或復查時仍未提示（本院 55 年判字第 347 號判例、57 年判
字第 305 號判例參照）有關各種證明所得額之帳簿、文據供核時，依所得稅法第 83
條第 1 項後段、同法施行細則第 17 條之 2 第 1 項規定，稽徵機關即已依法取得如何
核定其所得額之裁量權（本院 56 年判字第 235 號判例、61 年判字第 198 號判例參照），
並得依財政部核定標準核定其個人財產交易所得，不再受核實認定優先原則之拘
束。……；當事人如對訴願決定所維持之推計核定之行政處分不服提起行政訴訟時，
雖得就稽徵機關通知進行調查、復查或訴願時，納稅義務人是否未提示有關帳簿、文

據供核，以及推計核定所依據之法令標準是否合法、合理，亦即得就原核定、復查、訴願決定之法定合法要件是否具備為爭執，且在此一訴訟標的範圍內，事實審行政法院即應依職權調查相關事實及證據（行政訴訟法第 125 條第 1 項及第 133 條前段參照）；但如當事人就調查、復查或訴願時未提示有關帳簿、文據供核，以及推計核定所依據之法令標準合法、合理，亦即當事人就原核定、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。（惟應注意本點理由經最高行政法院 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議決議¹⁷刪除）

- 八、結論：本件稽徵機關舉證證明納稅義務人有故意漏報所得額並造成漏稅結果之違法情事，應依所得稅法第 110 條第 1 項規定對之處以罰鍰，已如前述。其罰鍰金額，法律明定為所漏稅額兩倍以下。至個人綜合所得稅漏稅額之計算，依現行所得稅法規定，係以個人綜合所得總額（包括稽徵機關核定之個人財產交易所得）為計算基礎，並不因所得核定方式之不同而有不同。是稽徵機關如依查得之資料按財政部頒定財產交易所標準推計核定財產交易所得，該核定所得額之行政處分未經依法單獨或併隨相關行政處分撤銷或變更，且其所核定之所得額已得作為核定補徵稅額之計算基礎者，則於稽徵機關證實納稅義務人違反所得稅法第 110 條第 1 項規定而應對之處以罰鍰時，自亦得以該核定之財產交易所得，作為核定其漏稅額之計算基礎，並無針對漏稅額之計算，應另行舉證證明該筆財產交易有無所得或所得多寡之法律或法理依據。

依照決議之見解，在經推計課稅後核定所得額之行政處分未經廢棄前，其所核定之所得已得作為核定補徵稅額基礎者，得作為裁處罰鍰之基礎。

➤ 區分說：學說見解¹⁸

1. 稽徵與處罰程序之法理有別，推計之金額不當然得作為裁處罰鍰之基準

(1) 推計課稅之前提如前述，係基於納稅義務人違反協力義務且稽徵機關經職權調查而不可得，故以「降低證明度」之方式，容許稽徵機關以間接證據認定稅款。然而在處罰程序上，依照「不自證己罪」原則，納稅義務人不負有協力義務。

¹⁷ 最高行政法院 107 年 1 月份第 1 次庭長法官聯席會議認為理由七與設題事實並無直接關連，爰予刪除。

¹⁸ 整理自：陳清秀（2010），〈推計課稅與處罰—評析最高行政法院九十八年八月份第二次庭長法官聯席會議決議〉，《月旦法學雜誌》，第 181 期，頁 233-246；柯格鐘（2019），〈稅捐稽徵協力義務、推計課稅與協力義務違反的制裁—以納稅者權利保護法第 14 條規定討論與條文修正建議為中心〉，《臺北大學法學論叢》，第 110 期，頁 76-78

- (2) 推計課稅之證明度，若粗略地以數量表示心證程度，係自 99.8% 之心證程度下降為 75% 或 51%。亦即，推計之數額僅在彰顯「納稅義務人應稅之私經濟活動收入的最大可能性」。但在處罰程序中，重點在於納稅義務人之「可非難性」，即其故意過失，應適用「罪疑惟輕原則」，心證程度須達到「確信」，亦即 99.8% 之心證程度始得裁處罰鍰¹⁹。既然心證程度之要求不同，自然不得以推計結果作為裁處罰鍰倍數之依據。
2. 應區分「所漏稅額」與「經查明認定之總額」、「補徵稅額」
- (1) 如前述，對於違反協力義務之制裁，罰鍰之計算標準共有三種方式。而該三種方式應分別討論。首先就「經查明認定之總額」與「補徵稅額」，依據條文之文義解釋，同時依據行政處分之「構成要件效力」，除非得對推計課稅之處分作出變更，或是受理對於推計處分提起行政救濟之行政法院，所有機關應以推計處分所認定之數額作為裁罰倍數之基礎。
- (2) 然而在以「所漏稅額」作為裁罰倍數之條文規定，存有解釋空間。首先，「所漏稅額」在解釋上與「經查明認定之總額」或「補徵稅額」未必完全相同。「所漏稅額」不單僅是裁罰時應審酌之因素，而係稅基之範圍，也是「處罰要件事實」。依照行政訴訟法第 125 條第 1 項²⁰、第 133 條²¹規定，行政法院審理時應依其職權調查事證，不受當事人主張之拘束。故行政法院應依職權調查所漏稅額，若欲對納稅義務人裁處罰鍰，亦必須以行政法院「確信之最小數額」作為裁罰倍數基礎，而不得逕以推計之數額作為裁罰倍數基準。而行政機關於裁處罰鍰時，基於行政罰法第 4 條所揭示的「處罰法定原則」，亦應以取得確信之最小範圍作為裁罰基準。

【本文影音版精彩內容請看高點影音線上學習】□



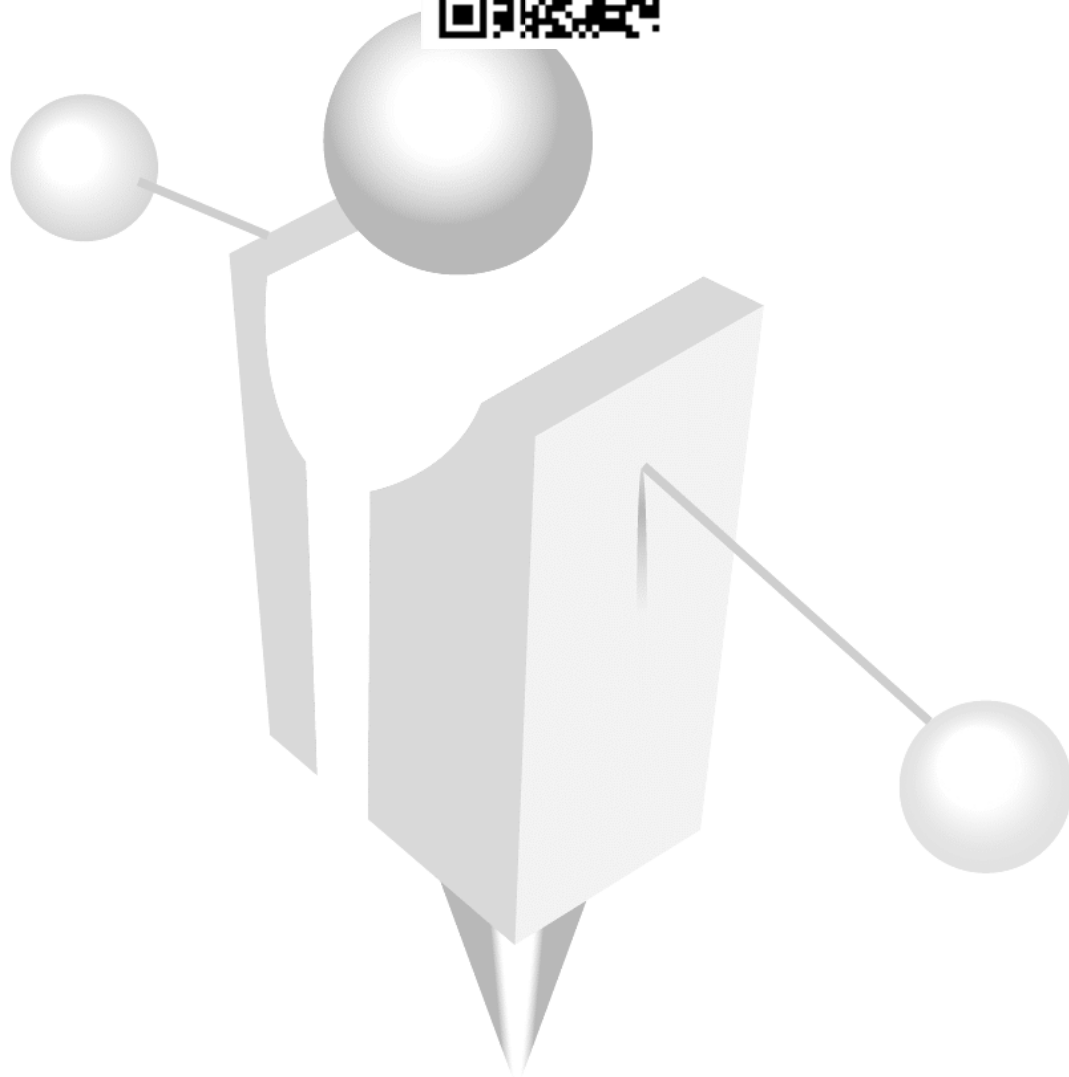
高點影音線上學習



¹⁹ 亦有學者認為推計課稅之心證程度係降低至「優勢證據」(即 51% 之心證程度)，而稅捐處罰之心證程度應達到「中度舉證標準」(即 75~80% 之心證程度)。心證標準雖然不同，但結論上仍認為不得逕以推估之結果作為裁處罰鍰倍數之依據。參照：葛克昌 (2010) 〈漏稅罰之所漏稅額可否推估 - 最高行政法院九八年八月第二次庭長法官聯席會議決議評析〉，《台灣法學雜誌》，第 145 期，頁 241-247。

²⁰ 行政訴訟法第 125 條第 1 項：「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人事實主張及證據聲明之拘束。」

²¹ 行政訴訟法第 133 條：「行政法院應依職權調查證據。」



【高點法律專班】

版權所有，重製必究！