

稅法實務見解回顧（一） 協力義務與推計課稅之要件與效果^{註1}

編目：稅法

主筆人：馳律師

【案例 1】

A 公司為從事顏料、染料色粉製造的特用化學品供應商，於 106 年度結算申報營利事業所得稅時，國稅局初查，A 公司未提示帳簿憑證，國稅局在查無其他資料之情況下，乃按其實際經營之染料、顏料批發業（行業標準代號：4622-11）同業利潤標準 9%，推計其該年度營業淨利，並加計非營業收入總額後，核定出全年及課稅所得額，並進而做出核課處分，命 A 公司補徵應納稅額。A 公司嗣後若有帳簿憑證可提出，據以推翻國稅局所核認之金額，能否於行政訴訟階段提出？

【案例 2】

電腦製造商 A 公司的原經營者被認為藉由創立海外虛設公司從事虛偽交易並向冒資資金，受刑事判決確定在案。而新經營階層於 96 年入主後，發現 A 公司 95 年時的帳簿記載不全而且交易也欠缺憑證。國稅局認為 A 公司 95 年時，只有營業收入的資料齊全，與營業收入對應的營業成本、費用無法提供足夠的帳證，仍欠缺生產日報表及各式成本表，故按所得稅法 83 條第 3 項「…帳簿、文據而未依限期提示者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準核定其所得額」之規定，依「同業利潤標準淨利率 12%」核定所得額，然而，A 公司抗辯，如用淨利率 12% 推計，則加回 A 公司申報的薪資費用之後，公司當年度毛利率會高達 49%，顯然違反常理。至於「業外收入」的部分，國稅局則逕行援引 78 年 6 月 24 日台財稅第 781146897 號函，認為 A 公司非法銷售虛偽發票，應有收益，故按其所開立之統一發票金額 8% 標準，認定業外收入之「所得額」，就 A 公司因不實銷售行為而開立銷項統一發票予第三人之開立總金額，推算出當年度業外營業收入之金額，並予以課稅。請問，國稅局上述幾個核課處分是否合法？

【案例 3】

A 公司 101 年度營利事業所得稅結算申報，列報營業成本 134,886,001 元及全年所得額 5,833,207 元，然而國稅局查得，其營利事業所得稅結算申報書所附營業成本明細表記載之本期原料進料與「總分類帳載」金額不符，且營業成本明細表中的本期進料較總分類帳高出 48,986,082 元，另外 A 公司所附營業成本明細表的原料進

^{註1}收錄範圍：最高法院 107 年 1 月 1 日至 108 年 12 月 10 日之相關判決，及 105 年至 108 年國家考試稅法類科題目。

貨部分，並無任何憑證依據，國稅局於是將這不符的「原料進料」部分全部剔除，並且對這部分補稅及處罰。

A 公司主張這部分的不符，是由於 A 公司過去都是用擴大書審，所以往年期末存貨並未記載完整，而這些未記載完整但實際存在之存貨，亦確實於 101 年度使用，故 101 年營業成本明細表之「進貨成本」才會較高。原先於 99 年、100 年進貨之原料，因為並未於該等年度耗用，而實則於 101 年度之工程始耗用。就此，國稅局要求 A 公司須舉證其主張為真實，更正 99、100 年度之營利事業所得稅申報報表，剔除其所稱未於各該年度使用之進貨成本，並補繳以前年度之稅款，否則，將不予採認 A 公司之理由。請問國稅局之說法是否有理由？

【案例 4】

A 公司主張其因 99 年間改變商業模式，次年將採購之商品委由 B 公司簡易加工、包裝，所需耗材也改由 B 公司採購，故就委由 B 公司提供勞務之費用支出，列報為 100 年度之營業成本予以申報。但國稅局認為 B 公司 100 年度營利事業所得稅結算申報資料，其營業成本明細表未列報勞務成本或加工成本，且該公司並無足以提供加工勞務之人力及設備，又據相關資料，B 公司當年度既未列報員工薪資所得，亦未參加勞工保險，足見 B 公司於系爭期間未僱用員工，自無可能提供勞務予 A 公司，又 B 公司僅提示發票影本及明細表等部分交易資料，而未能提示系爭年度之帳簿文據及完整原始憑證供核，自難認定 AB 兩者間有實際交易存在。因此，國稅局剔除 A 公司之虛報營業成本，重新核定稅額後，另行作成補稅處分，請問國稅局此一處分是否合法？

【案例 5】

A 公司辦理營利事業所得稅之結算申報時，列報外銷佣金支出一筆為營業費用，雖有匯款紀錄供查，但未提出支付佣金之原始憑證，以為證明。國稅局對於該筆款項是否確實用於支付佣金尚有疑義，且相關事證應存在於 A 公司經營過程中可掌控的範圍，故在 A 公司無法提出的情況下，難認定該公司確有支付該筆佣金之事實，故剔除該筆營業費用，就剔除該筆費用後相應增加之營業所得額，核定補徵營利事業所得稅，並逕依所得稅法第 110 條第 1 項之規定，按上開補稅金額，對 A 公司處以罰鍰。請問國稅局的核課補稅處分與罰鍰處分是否有理由？

壹、前言

有鑑於制定納稅者權利保護「專法」已成為當代法治先進國家立法潮流，為接軌國際並保障賦稅人權，即便稅務行政本身已有憲法、行政程序法、行政罰法等公法之適用，且就稅捐之稽徵，亦有民國（下同）99 年於稅捐稽徵法增訂第一章之一「納稅義務人權利之保護」。我國為更具體落實憲法上生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅人權，實現課稅公平及貫徹正當法律程序稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，故於 105 年 12

尚點法律師班
版權所有，重製必究！

月 28 日制定公布納稅者權利保護法（下稱「納保法」）。

納保法無論在規範的質、量乃至於適用範圍，都遠優於前述的稅捐稽徵法納稅人權利保障專章，納保法第 1 條第 2 項規定：「關於納稅者權利之保護，於本法有特別規定時，優先適用本法之規定。」是以，納保法已成為納稅者權利保護的特別法，具有優先適用的地位，前開納稅人權利保障專章於 107 年 11 月 21 日已配合刪除。

而在司法實務上，學者從實證統計的結論顯示，納保法施行以來，最高行政法院援引納保法作成有利納稅人的判決比例，約莫提升 4 成。部分判決除明確援用納保法規範與意旨，更進一步演繹充實其內涵(例如：證明義務的量化、推計課稅前提要件、裁罰裁量要素)，由此可見，納保法的適用和闡釋，已成為觀察司法實務對於稅務案件法律見解的重點。

本文主題所涉之稅法上協力義務、推計課稅之合法性與適用要件，以及其在稅務行政上、行政訴訟法上之法律效果，長期以來均是行政法院判決實務中相當普遍之爭點，而學界論述亦是繁盛。此些稅法上之重要議題，恰好亦是納保法立法內容之重點，為過往部分懸而未決之爭議，立下一錘定音之結果。誠然，目前納保法對於相關法律問題之釐清，多少仍有未足之處，但其相較於過往稅法縝密之規範，勢必將對司法實務帶來嶄新的規範效用。故而，本文在介紹此主題之過程中，將會輔以納保法之新規範予以說明，並介紹近兩年來行政法院因納保法施行後之見解變更或論述更為具體化之情形。

貳、稅法上的舉證責任：職權調查與協力義務

一、稅捐職權調查之原理

稅捐調查係指對於稅捐與處罰核定之法律構成要件事實進行資料蒐集、調查程序與作成核定處分，本質上係實施課稅的行政程序，自應遵守正當法律程序之法理。例如，納保法第 11 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」此即行政程序法中比例原則及有利不利一律注意原則於稅法上具體化之特別規定，其制定時間較晚且保障程度較全面，核屬行政程序法第 3 條第 1 項所稱之「法律另有規定」，有特別法優於普通法之適用正當性^{註2}。基於稅捐法定原則，具備課稅要件者（債務人、稅捐客體、歸屬、稅率與

^{註2}葛克昌，〈納稅人之程序基本權—行政程序法在稽徵程序之漏洞〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，三版，2012 年 4 月，頁 115-118。

納稅期間)，即賦予法定之稅捐債務發生，而是否具備法定課稅要件，則須視課稅原因事實之有無，稽徵機關應依職權先確認課稅原因事實並調查證據，據以認定個案是否符合法定課稅要件。

納保法第 11 條第 2 項明文：「稅捐稽徵機關就課稅或處罰之要件事實，除法律別有明文規定者外，負證明責任。」其立法理由書指出，在稅捐稽徵程序中，稅捐事實是稅捐稽徵機關本於職權應自行擔負之調查義務，納稅義務人僅有配合調查之協力義務，並明示「**課稅或處罰事實之闡明，無論稽徵程序或訴訟程序均受職權調查主義所支配，應由稽徵機關承擔最終之證明責任**」。因此，稽徵機關應依職權探知事實及調查證據，不受納稅人的事實陳述與主張所拘束，以查明正確事實，作成正確決定，維護公共利益。

公法債權（債權人代表公益）之法理與私法債權（債權人代表私益）有所不同。公法債權本質上為侵害人民財產權之「侵益處分」，需正確掌握充分之事實，始能貫徹法定原則，採行「職權調查主義」係為追求實質真實，遵循法治國原則，同時亦避免真實發現受限於人民之行爲，而有損於整體公益；反之，民事程序原則上踐行受當事人主張事實與提出證據所拘束之「辯論主義」，貫徹私法自治、契約自由的結構性原則^{註3}。

稅務行政上，基於職權調查主義原則，倘稽徵機關未盡調查義務逕為核課或處罰處分，即為違法處分。對課稅事實之闡明，即便納稅人有協力義務，卻無提出優勢證明程度之證據以證明課稅事實之義務，亦即，人民所負擔者為主觀之舉證責任爾。

二、稅捐協力義務之原理

基上所述，雖然稅務行政以職權調查主義為原則，惟稽徵機關並未直接參與人民之私經濟行為，對於課稅原因事實之資料掌握，恐有不及於人民之處，此即稅務案件具有課稅資料多存於納稅義務人所掌握領域之特色，又因稅務案件另有「大量性行政」之事物本質，稽徵機關要窮盡一切資源進行完全調查，容有困難，曠日廢時且有違稽徵便利原則考量。因此，為貫徹公平實現稅捐債權及合法課稅之目的，稅法上常見課予納稅義務人於稽徵程序中應主動提供課稅資料之協力義務。

大法官釋字第 537 號理由書即明揭前述「領域理論」之概念，清楚說明協

^{註3} 葛克昌，〈論公法上金錢給付義務之法律性質〉，《行政程序與納稅人基本權：稅捐稽徵法之新思維》，三版，2012 年 4 月，頁 121 以下。

力義務之法理基礎：「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』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。」

除是之外，有學者補充指出，憲法上之平等原則於稅法所具體化之稅捐正義概念，體現於「量能原則」上，亦即，有關納稅義務人之稅捐負擔，應當按其經濟上之負擔能力分配，此原則長期被學理稱之為稅法結構性原則。稅捐若欲達成量能平等負擔之理想，則有賴於納稅義務人之協力配合，稽徵機關始能完整掌握納稅人經濟行為，以及其他與課稅原因相關之資訊與細節，並藉稅捐課徵分享納稅人之私經濟成果，以降低納稅人在稽徵程序中衝突對立之可能。是以，「協同合作原則」^{註4}便成為協力義務之其一法理，稅務調查程序透過納稅義務人協力義務之輔助，達成對人民私領域侵害最小之干預，同時符合比例原則之落實。

再者，納稅人之協力義務，與稽徵機關之職權調查其實並行不悖，不具互斥關係。作為「公共利益受託人」之稽徵機關，對課稅原因事實具有最終之闡明責任，納稅人的協同合作則為職權調查之補充及效率化，納稅人倘越不盡其協力義務，稽徵機關之職權調查義務亦將隨之降低，從而在證據法上對納稅人負擔益發不利，兩種概念在實務落實上實係互相消長、影響。當前相關稅法中的協力義務規定，略有：誠實申報及報告義務、陳述及提示義務、帳簿憑證及會計紀錄之保持紀錄、說明義務、忍受調查義務等。**由於課稅事實資料掌握於納稅者支配領域者眾，是以稅法上之協力範圍較行政法義務廣，協力義務相關之法律爭議於稅法實務上也相形重要。**

^{註4}葛克昌，〈正當法律程序與租稅人權(下)〉，《人權會訊》，第116期，2015年4月，頁24-25。

參、推計課稅之適用要件與效果

一、推計課稅之意義

所謂推計課稅，係指稽徵機關為課稅處分時，不依據直接資料，而使用各種間接資料認定課稅事實的方法。

稅法基於量能課稅原則，就有關稅捐課體及課稅事實基礎應採「核實課徵原則」，然而，倘當事人未盡協力義務，致調查困難或花費過鉅，原則上僅生降低證明程度之法律效果，而得以間接證據之推估核定方式取代職權調查。納保法第 14 條第 1 項即規定：「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。」

承上，推計**僅限於與稅基有關之項目**，依義務違反範圍而為一部或全部推計，例如：收入、營業費用、盈餘、銷售額。常見之推計課稅類型為：營業所得之推計、執行業務所得之推計、租賃所得之推計、財產交易所得之推計等。採用方法咸見有：同業利潤標準、單位法或效率法等。所得稅法第 83 條第 1 項，即為稅捐實務上廣泛使用之適例：「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。」

另須特別說明者，違反協力義務之法律效果者眾，罰鍰^{註5}、停業處分^{註6}、滯報金/怠報金^{註7}、失權效果^{註8}亦屬之，推計課稅僅屬在符合法律保留原則，即法有明文之情形下，方得適用，並非當然之法律效果。

二、推計課稅之適用原則

(一)符合貼近經濟實質之租稅公平原則

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

^{註5}例如：稅捐稽徵法第 45 條。

^{註6}例如：加值型及非加值型營業稅法第 52 條第 2 項。

^{註7}例如：所得稅法第 108 條。

^{註8}司法院大法官釋字第 660 號、第 700 號參照。

之實際所得相當，以維租稅公平原則。」

蓋推計課稅僅賦予稽徵機關於調查課稅基礎事實時，得在降低舉證證明度情形下，以間接證據推估事實，避免相關事證存於納稅人生活領域而不可得時，難以作成核課處分，進而影響稽徵便利及公平性。惟，證明度之降低並不等同於稽徵機關得漫無邊際就課稅事實進行認定，在核實課稅與量能原則仍為稅法之重要基礎原則下，稽徵機關自應尋求客觀合理之推計方法，使推估之事實盡量貼近於納稅人之實質經濟負擔能力。

上開解釋作成至今，已 30 餘年，其所揭示原則應如何適用於相關個案，於稅捐行政及司法實務不乏存有莫衷一是、各自解讀之狀況。所幸納保法上路後，就相關之標準已明文規定，並有利於日後稅務行政合法性之檢驗。

納保法第 14 條第 2 項及第 3 項分別規定：「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。」「推計，有二種以上之方法時，應依最能切近實額之方法為之。」推計課稅應致力發現最大蓋然性的正確結果，應盡可能接近實額課稅之真實，推計課稅的結果必須具有說服力、經濟上可能，所採用的推計方法本身合理，始為適當。又推計課稅既係以間接證據推估稅額，其自有多種推估之可能，惟推計課稅之目的仍在核定最接近實額之真實稅額，稽徵機關應選擇最能貼近實額之方法為之。

(二)比例原則

協力義務基於協同合作之理念，對於違反協力義務與否之前提是否成立，致使推計課稅得以適用，應受有比例原則作為審查界限，亦即，禁止課予納稅人過度之協力義務，對調查目的之達成無期待可能性者，不得為之，且在稅務調查及推計課稅方法上，亦應選擇對納稅人權利最小損害的方式為之。

職是之故，納稅人未盡協力義務時，除法律有明定效果者以外，並非必然得以推計課稅，依行政法院之見解，下列幾種情形，稽徵機關採用推計課稅尚不能認屬合法，值得注意：1.未合法通知提示者，不得逕行推計^{註9}；2.提示文據不完全，未通知補正者，不得推計^{註10}；3.課稅

^{註9}最高行政法院 97 年判字第 185 號判決參照。

^{註10}台中高等行政法院 91 年訴字第 434 號判決參照

事實仍有調查可能者，不得推計^{註11}；4.核實課稅與推計課稅不能併存^{註12}；5.樣本不足者，不得推計^{註13}；6.納稅人之承諾書不得作為推計依據^{註14}；7.資料提出之協力義務，應符合比例原則^{註15}；8.賴以為推計基礎之間接事實本身必須有一定程度之真實性^{註16}；9.納稅人遲延提出帳簿文據，係出於非可歸責於己之事由^{註17}。

三、推計課稅之法律效果

(一)推計課稅不具有客觀舉證責任倒置之效果，僅為證明度之減輕

在職權調查主義下，稽徵機關對於課稅原因事實存在與否，應提出優於優勢之證據，惟當納稅義務人未盡協力義務，導致核實課稅有所障礙，構成得以進行推計課稅之前提時，稽徵機關之客觀舉證責任證明度則可降低為優勢證據為足（約 50%可能性）。是以，縱為有利於納稅義務人之「稅捐減項」原因事實，例如：成本、費用、折舊等，仍須由稽徵機關負擔客觀舉證責任，充其量此種減項多發生於納稅人之支配範圍，納稅人負有較高程度之協力義務，一旦有所違反，稽徵機關即有用間接資料作為認事用法證據，以證明課稅事實之合法性餘地。職此，於行政訴訟階段，課徵租稅構成要件事實之認定，應由稽徵機關負擔客觀舉證責任（稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 4 項、納稅者權利保護法第 7 條第 4 項、第 11 條第 2 項規定參照）；法院依職權調查之證據，其證明程度至少應達到「高度蓋然性」（蓋然率 75%以上），始能認為真實，若僅使事實關係陷於真偽不明之狀態，仍應認定該課稅要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。

至於納稅義務人雖有協力義務，但其履行必須在客觀上及主觀上具有期待可能性，且僅屬輔助稽徵機關調查的性質，並非舉證責任，故協力義務之違反，無法轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，法院僅能於調查困難時，容許將稽徵機關原本應負擔的證明程度，予以合理減輕而已，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性（超過 50%之蓋然

^{註11}改制前行政法院 57 年判字第 60 號判例參照。

^{註12}最高行政法院 95 年判字第 1218 號判決參照。

^{註13}最高行政法院 94 年判字第 2002 號判決參照。

^{註14}台北高等行政法院 95 年訴字第 3560 號判決參照。

^{註15}台北高等行政法院 92 年訴字第 2316 號判決參照。

^{註16}最高行政法院 103 年判字第 445 號判決參照。

^{註17}最高行政法院 107 年判字第 6 號判決參照。

率，或稱較強的蓋然性)。

再者，納稅義務人因否認推估核定事實所提出之反證，因其目的在於推翻或削弱本證之證明力，防止稽徵機關提出之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，其不利益仍應由稽徵機關承擔。

申言之，推計課稅之設計，並不意味著徵納雙方間對於課稅要件基礎事實之客觀舉證責任倒置，反之，稽徵機關仍負擔舉證責任，惟其論證之證明度降低，故有推估核定因而有其適用空間，亦即推估課稅除法律另有規定外，僅有「降低證明程度」之法律效果爾。此時，稽徵機關使用優勢證據進行推估核定後，課稅事實已無真偽不明情事，未經納稅人提出「反證」推翻，則事實業已闡明，不生客觀舉證責任之風險分配問題^{註18}。上述觀念不乏有司法實務見解有所混淆，迨至近年方逐漸釐清，於區辨上不得不慎。

(二)應注意納保法中有關「總額主義」之肯認與採用

最高行政法院 62 年判字第 96 號判例要旨為：「行為時適用之所得稅法第 82 條第 1 項規定之申請復查，為提起訴願以前必先踐行之程序。若不經過復查而逕為行政爭訟，即非法之所許。本件原告 56 年度營利事業所得稅結算申報，經被告官署調查核定後，僅以原料耗用部分申請復查，對於折舊部分並無異議，是就折舊部分，一併提起訴願，自非法之所許。」此一判例揭開我國稅務司法實務「爭點主義」之濫觴，歷來行政法院多數見解均採之^{註19}，為減輕法院審理成本，而對復查與訴願階段未予爭執之課稅基礎事實之一部，賦予納稅人訴訟上失權效果。

對此，學說見解迭有批評，認為憲法第 16 條規定人民有訴訟之權，旨在確立人民得以法定程序提起訴訟及受公平之審判，由司法實務所衍生出採取「爭點主義」之看法，由於過於僵硬及形式主義，有違憲法上訴訟權保障意旨^{註20}。

惟在長期法無明文規定下，稅法上爭點主義與總額主義之爭議，在納保法施行後，獲得一致性解決。按納保法第 21 條第 1 項、第 3 項規定：

^{註18}最高行政法院 108 年度判字第 450 號判決參照。

^{註19}如最高行政法院 92 年度裁字第 1294 號裁定、最高行政法院 102 年度判字第 12 號判決、最高行政法院 102 年度判字第 69 號判決參照。

^{註20}葛克昌，《納稅者權利保護法析論》，初版，元照，2018 年 1 月，頁 133。

「納稅者不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。其由受理訴願機關或行政法院依職權發現課稅處分違法者，亦同。」²¹「行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，在納稅者聲明不服之範圍內定其數額。但因案情複雜而難以查明者，不在此限。」

核其立法理由，無非係考量納稅者對於課稅處分不服，經提起行政救濟之後，該處分即處於尚未確定的狀態，除了原先爭執的處分瑕疵之外，如果其事後發現原處分有其他違法事由致損害納稅者權益，爲了確保依法課稅原則，並維護納稅人權益，自應許其一併加以爭執，請求行政救濟機關或法院進行審查。其由行政救濟機關或行政法院依據職權主動發現課稅處分有其他違法事由者，亦應主動斟酌，以確保課稅處分之合法性，避免納稅人因不諳法令致遭違法課稅。爰參考德國及日本學說判例關於法院審判範圍所採取「總額主義」的精神，予以明定。

準此，納稅者在事實審言詞辯論終結前，得隨時追加或變更主張課稅處分違法事由，法院應予審酌，且行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認，亦即稅務案件之訴訟標的已改採總額主義，前述之最高行政法院 62 年判字第 96 號判例也隨此最新立法之定調，而被予以廢止^{註21}。

上述立法對於推計課稅相關案例之影響，即在於「納稅人對於推計核定事實提出反證之程序時點」，將及於行政訴訟階段之事實審程序，而非如過往司法實務見解般，泰半被限縮於復查與訴願程序，無異於放寬納稅者得於行政訴訟事實審言詞辯論終結追加或變更原處分違法事由，納稅人自得於訴訟階段提出事證推翻推計核定事實。

(三)推計課稅之結果得否作為「所漏稅額」之處罰依據？

稅捐稽徵機關於課徵本稅時，對於納稅義務人採取推計課稅的方式計推估其稅款。後續若認定納稅義務人有處罰之必要時，得否以推計之結果，作為對於納稅義務人裁罰之倍數基礎？此一爭點無論在司法實務或學說上，都充滿熱議。

^{註21} 最高行政法院民 107 年 3 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議參照。

1.肯定說：

揆諸最高行政法院 98 年度 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議之意旨，倘若稽徵機關核定所得額之行政處分未經變更或撤銷，其所核定之所得額已得作為補徵稅額之計算基礎者，稽徵機關一旦已盡舉證責任，足以證明納稅義務人該當於所得稅法第 110 條第 1 項之處罰要件，即得以其核定之「補稅金額」，作為計算「所漏稅額」之基礎，毋庸另行舉證證明納稅義務人有無所漏稅額及所漏稅額之多寡。在本決議作成後，實務上許多判決即援引本決議之理由採肯定說^{註 22}，認為稽徵機關無論核實認定或推計核定之所得，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，其所確認該之所得於稅法上之意義完全相同，乃適用現行稅法其他相關規定（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，故有關應補徵稅額或漏稅額之計算，並不因所得核定方式之不同而有不同。

學說上則有認為，稽徵機關之補稅處分對於後續罰鍰處分之作成，具有構成要件效力，故稽徵機關於補稅處分中核定之「補稅金額」，應直接於處罰程序中作為認定「所漏稅額」之基礎。

2.否定說：

學說上採取否定見解者不在少數，渠等認為推計課稅係在克服租稅調查之困難，並且使納稅義務人不因違反協力義務而獲得租稅上利益，此與租稅處罰重視違章行為之違法性、可責性，有所差別，推計課稅與推計處罰雖然在客觀構成要件上，均以協力義務之違反為前提，然納稅義務人縱使有違反義務之情事，不當然因此該當租稅處罰，或使稅捐稽徵機關得藉此減輕其對違章事實之證明程度，稅捐稽徵機關仍應以具體事證證明納稅義務人該當構成要件。

又，在現代法治國家，於稅捐處罰領域，有關所漏稅額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，並適用有疑問則為有利被告之原則，亦適用刑事訴訟程序上舉證責任原則，有關課稅基礎之調查認定，有別於稅捐稽徵程序，不得援用

^{註 22}最高行政法院 103 年判字第 719 號行政判決、最高行政法院 101 年判字第 887 號判決參照。

稅捐協力義務及稅法上舉證責任法則，而應由法院查明所漏稅額之原因及數額，亦即，對於課稅基礎及所漏稅額，必須由法官以其完全之確信加以確認^{註23}。因此，稅捐處罰法應以嚴格證明核實認定所漏稅額，推計課稅與推計處罰兩者間證明程度完全不同。

3. 納保法施行後之分析：

納保法雖於立法理由中揭示，推計課稅適用之對象僅為課稅之事實，以確保國家債權有效實現及維護課稅公平，性質上不應及於稅捐處罰之認定，蓋處罰應以明確之事實為基礎，自不許以證明度較低之推計方式為之。

上述理由看似採取否定說之見解，認為稅捐處罰法不等同於稅捐債務法，前者首重應遵循如同刑罰一般的法律原則，例如：不自證己罪、禁止不利類推；而後者則重視量能平等負擔，維護市場經濟之競爭秩序，避免不盡協力義務者不存在稅課上優於履行義務者之經濟利益。是以，處罰法之法理既然不允許透過履行協力義務來自證己罪，並要求證明程度至確信程度，則所漏稅額如僅透過低證明度之推估而得，即不宜以之作為論以罰鍰倍數之基礎。

然而，納保法第 14 條第 4 項規定：「納稅者已依稅法規定履行協力義務者，稅捐稽徵機關不得依推計結果處罰。」惟實際上，推計課稅之前提要件即在於協力義務之不履行，所以本條規定不得處罰之情形，幾乎不可能存在，可謂修法上之漏洞。此際，僅得援用納保法該條項立法精神之體系解釋與目的解釋，及行政法罰之法理，作為認事用法上之補遺。

肆、案例解析

在【**案例 01**】中，納稅者權利保護法第 21 條既已明文採用「總額主義」，亦即 A 公司不服課稅處分，經復查決定後提起行政爭訟，於訴願審議委員會決議前或行政訴訟事實審言詞辯論終結前，仍得追加或變更主張課稅處分違法事由，受理訴願機關或行政法院應予審酌。則 A 公司在行政訴訟事實審言詞辯論終結

^{註23}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 294；葛克昌，〈漏稅罰之所漏稅額可否推估—最高行政法院 98 年 8 月第 2 次庭長法官聯席會議決議評析〉，《台灣法學雜誌》，第 145 期，2010 年 2 月 1 日，頁 246；黃士洲，〈稅捐協力義務與推計課稅〉，《納稅人協力義務與行政法院判決》，翰蘆圖書，初版，2011 年 4 月，頁 74。

前，若有事證足以推翻國稅局所推計核定者，法院自應予審酌其證據資料或主張，且行政法院對於納稅者之應納稅額，應查明事證以核實確認。惟 A 公司於訴訟階段既已提出帳簿文據，則其所主張課稅處分之違法事由是否有變更或追加？行政法院亦應併予查明審認，始能正確核實確認上訴人之應納稅額，並符稅捐案件改採總額主義之精神。職是之故，倘若對 A 公司未於復查及訴願階段所提出之帳簿文據逕予排斥而不用，將有違納保法第 21 條第 1 項、第 3 項之規定。

另按，「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」「行政法院於撤銷訴訟，應依職權調查證據；於其他訴訟，為維護公益者，亦同。」行政訴訟法第 125 條第 1 項、第 133 條分別定有明文。準此，當事人於行政訴訟中自得提出一切事實證據方法，以供法院調查斟酌。本件 A 公司於訴訟程序中提出之帳簿文據，即為證據方法之一，行政法院自應予以審酌，否則即違反上開職權調查主義之原則。又「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。」稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 2 項及納稅者權利保護法第 7 條第 2 項均定有明文，此即所謂實質課稅原則。A 公司至訴訟階段始提出帳簿文據，是否有可歸責於上訴人之事由？是否有失權效之適用？行政法院自應予以調查審認，始能決定應否審酌上訴人所提出之帳簿文據，不得僅因納保法設有總額主義之規定，便一概採認 A 公司所提證據於訴訟法上之合法性。

在【**案例 02**】中，業內所得部分，本件符合「推計之要件」。A 公司未對被國稅局有關「帳證不全，無法完整呈現稅基量化結果」之論述，提出任何有說服力之反駁，是難認為此部分之所得有「可核實查核」之可能，換言之，A 公司確實「未提供足夠的帳簿、文據」，且無法藉由既有的帳證完成稅基量化，故而即便核實課稅優先，稽徵機關也無法完成核實課稅，而在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，國稅局自得在符合納保法第 14 條第 1 項規範要件之情況下，進行業內所得之推計課稅。

其次，A 公司雖然主張用淨利率 12% 推計，如果加回 A 公司申報的薪資費用之後，毛利率會高達 49%，顯然違失常理。然而 A 公司倘連營業成本、費用都無法提供足夠的帳證，則薪資費用之相關事證自亦無從提供，此時，難有客觀依據得以指摘國稅局所推計出的毛利率過高。況且，雖國稅局要非不可依查得進行稅額核定，但採用該方法的前提是指「依已掌握之積極證據，可獨立計算特定主體某特定部分所得額之情形」，本件既然不存在此種情形，相關事證全數

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

缺漏，故國稅局亦僅剩下依同業利潤標準核定之途，故就此部分之核課處分並無違比例原則。

最後，業外所得部分，是否為外銷用發票而無法售予他人，容有調查之必要，蓋以營利事業所開立之統一發票金額之 8% 標準，認定其非法出售或虛開統一發票之收益，縱有行政先例（即財政部 78 年 6 月 24 日台財稅第 781146897 號函所揭示之標準），惟其性質無非亦是推計方法之一種。本件推計流程如下：推計之事實基礎為「A 公司因不實銷售行為而開立銷項統一發票予第三人，而於 95 年度有不實營業收入產生。」在此客觀事實基礎推論「前開收入雖屬不實，但其既已開立統一發票予第三人，即有銷售統一發票獲得非法利益之可能」，因此推定上訴人有非法獲利之取得，只是數額不明。既然 A 公司之獲利數額無從查證，應予推計，而依行政先例，以不實銷售金額 8% 計算其「銷售統一發票所獲致」之非法利得（所得）。

然而，A 公司雖承認其創設不實業績表象，但虛假交易之情況甚多，依經驗法則與論理法則以觀，其所開立之發票可能是外銷用統一發票，根本不能扣抵進項稅額，也就沒有可能銷售予第三人，若有此情則其所開立之統一發票就無「獲利之取得，但數額不明」的情況，亦自無推計之必要。因此，國稅局未依納稅法第 14 條第 2 項之規定：「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。」就相關聯之虛假交易態樣進行調查，則該項推計課稅處分之適法性即有疑義。

在【**案例 03**】中，A 公司固然總分類帳與營業成本明細表不符，又無憑證，故國稅局認為其違反「帳簿、文據而未依限期提示」之協力義務，應無疑義，蓋營業之帳證資料乃處於 A 公司私經濟行為之支配領域中，為促稅務稽徵程序，A 公司應履行協力義務。然而，縱 A 公司違反協力義務，國稅局尚不得僅以所附營業成本明細表記載之本期原料進料與「總分類帳載」金額不符，便率爾將營業成本明細表的原料進貨部分全數剔除，而仍應依查得資料以為核課。

此外，未盡協力義務並不意味著舉證責任之轉換，本件 A 公司既然主張 101 年度成本費用過高之原因在於 99、100 年度原料未使用完全，則國稅局基於職權調查義務自應主動調查前兩年度之「期末存貨」及「施工明細表」，國稅局要求 A 公司若主張其 101 年度期初存貨金額不正確，即應提出客觀證據資料向被告申請更正以前年度之營利事業所得稅申報報表，並補繳以前年度之稅款，除了錯置舉證責任外，更有要求納稅人繳納時效消滅之稅款，以舉證證明本期稅款正確之嫌，難謂合法。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

在【**案例 04**】中，納保法第 11 條第 1 項規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員應依職權調查證據，對當事人有利及不利事項一律注意，其調查方法須合法、必要並以對納稅者基本權利侵害最小之方法為之。」

再者，會計上對「營業成本」之定義，於所得稅法自應為相同解釋，乃指「經企業銷售、取得營業收入」之貨物或勞務，在「到達可供銷售狀態前所必要」之一切資源耗費，以與「企業為銷售商品、提供勞務等日常活動所發生之經濟利益總支出」所指之費用，二者相區別。則成本是對象化的費用，會計損益表上有關商品或服務之直屬成本即稱之為營業成本，又稱為直接成本。成本相對於一定的產品而言，應與所產生之收入相配合，亦即成本應與一定種類和數量的產品相聯繫，沒有營業收入，營業成本無所附麗。反之，特定企業因銷售貨物或勞務而獲致之營業收入，所銷售之貨物或勞務客觀上，亦應有對應之營業成本存在。

是以，國稅局一方面認可 A 公司申報之委外加工、採購所得收入，卻將相應成本悉數剔除，業已違反稅法上之成本收入配合原則，亦與納保法職權調查主義之實質正當法律程序內涵有所不符。況且，若 A 公司客觀上未盡到稅捐法制所要求之協力義務，以及誠實申報義務，不提供正確之憑證或出具不實之憑證，而在申報稅捐（營利事業所得稅）時虛增營業成本數額，經國稅局查獲，則國稅局在核定該申報不實項目之營業成本時，尚不得全數否准，而應依職權調查證據，就查得之證據為斷，或依法定標準推計該營業成本金額，方為 A 公司違反協力義務時，所應採行的相應法律效果。

在【**案例 05**】中，所得稅法第 110 條之處罰規定中，第 1 項並未如同條文第 2 項係明定按照「補徵稅額」裁處一定倍數之罰鍰，在第 1 項係規定：「納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以『所漏稅額』二倍以下之罰鍰。」然則，何謂所漏稅額？所得稅法未有明文，故在處罰罰定之原則下，該如何認定罰鍰數額，不無疑義。

然而，多數學者認為，補徵稅捐與稅捐處罰乃各自獨立之法律關係，且補稅核定與罰鍰裁處之證明程度要求有強弱之別。在稅捐核課程序，稽徵機關對於稅捐構成要件該當之證明程度，得因納稅義務人未盡協力義務而降低，但於稅捐處罰程序則否。再參納保法第 14 條第 4 項之納保理由，亦可明徵推計課稅關於應補稅額之蓋然性較低事實，不得直接推導為稅捐處罰之基礎事實，蓋處罰應以明確之事實為基礎。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

因此，關於租稅裁罰處分，則係國家行使處罰高權的結果，與課稅平等或稽徵便利無關，且與刑事罰類似，基於行政訴訟法保障人民權益，確保國家行政權合法行使的宗旨，其證明程度自應達到使法院完全的確信。營利事業所得稅查核準則第 67 條規定之適用即應區別補稅罰鍰處分所需事實基礎的證明程度，蓋對於營利事業辦理所得稅結算申報，剔除其費用或損失，而增加課稅所得額之核定，並不要求應達到「確無支付之事實」的強度，但對於漏報課稅所得額之處罰，則要求應達到「查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅」的強度^{註24}，包括根本無此筆金額的支出，或雖有此筆支出，但完全無法證明其與本業或附屬業務有關等情形。

準此，本件稽徵機關應於證明 A 公司有「虛報不存在之佣金支出逃稅」之情事後，且具有違章行為之主觀意思後，始能據以計算 A 公司之所漏稅額。由於本件 A 公司已提出匯款紀錄予稽徵機關查核，倘經稽徵機關職權調查後，仍未能形成「A 公司確有支付該筆佣金支出」之心證，但也無法當然得出「A 公司確無支出該筆佣金」且有故意或過失之確信，則依納保法之立法精神及行政罰法第 7 條之規範，不得依所得稅法第 110 條第 1 項對 A 公司裁處罰鍰。

^{註24}最高行政法院 102 年判字第 257 號判決參照。