

## 教學觀摩

## 稅法實務見解回顧（四）

### 稅務與刑事案件間之法理辨析<sup>註1</sup>

編目：稅法

主筆人：馳律師

## 【案例1】

A公司營業項目為飯店旅宿業，自105年起於每月月中提領一筆大額款項，並分轉匯至B、C、D等名自然人之帳戶，且每月分配予B、C、D之金額大致呈現規律性與固定比例性，B、C、D表示此為借款予A公司設立旅宿業之定期借款返還暨加計利息，並非所得。稽徵機關認為B、C、D為A公司之隱名股東，B、C、D每月所獲款項為A公司之盈餘分配，B、C、D漏報每個月自A公司獲取之「營利所得」而應予補稅，所據理由之一為B曾至賦稅署做成談話筆錄並簽名，上載有：「本人有投資A公司」、「A公司實際出資額由數個人認股出資，印象中C、D有加入」等語。

然而，B主張賦稅署命其到署接受詢問時，適逢其因腎臟病手術住院期間，體弱精神欠佳，經一再拒絕、請假仍未獲賦稅署承辦人E接受，並表示若不到署受詢，賦稅署會全面清查其個人及親屬之帳戶往來資料，B迫於無奈只得到場。受詢當天歷時甚久，其對筆錄內容亦有意見，不願簽名，最終E以其後仍得提出更正內容之書面說明為由，命其先在筆錄上簽名，B迫於無奈只好接受，並於三天後另行提陳說明書，卻不為賦稅署所接受。

請問，倘本題之談話筆錄得為課稅事實之證據，則賦稅署得否僅以B之談話筆錄，便認定B、C、D均為A公司之股東，且有漏報營利所得而予以課稅並處罰？

## 【案例2】

A於106年1月申請設立經營餐飲業，警方於106年5月年巡察時，查獲A非法經營KTV並雇用未成年少女陪唱後，當場對A就違反兒童及少年性剝削防制條例之行為偵訊，A於警詢筆錄中提及，其於105年8月即開始非法經營KTV業務，每月KTV部分之營業額約10萬元，警方記載完筆錄後未經A之確認與簽名便結束當天之調查程序。嗣後，A向警方表示其因臨時受訊問之故，未能有充裕時間查核帳證，故筆錄所載每月營業額約10萬云云僅屬大略印象，實則約為7萬左右，惟警方表示該部分與刑事追查無涉，未加理會。

試問：稽徵機關依A未予具結之警詢筆錄，核定自105年8月起至106年6月之漏報營業稅額5萬元（10萬元\*5%營業稅率\*10個月），並按所漏稅額處以五倍罰鍰25萬元。此核課暨罰鍰處分是否合法？

<sup>註1</sup>收錄範圍：最高行政法院、高等行政法院迄至109年2月29日止之判決。

## 【案例3】

A 任職於 B 電腦設備模具營造公司擔任會計人員十餘年，因不滿長年未獲拔擢職位與加薪，在向總經理 C、會計部門主管 D 與人事部門主管 E 提出升職要求，談判未果後，憤而決定離職。

雖 B 公司與所有僱員所簽定之僱傭合約均有約定凡職務上所取得之文書均為公司資產，且僱員對該等文件負有保密義務，不因合約終止而失效，但 A 於準備離職期間，決定取走 B 公司會計與人事部門之薪資轉帳資料，提供給 B 公司轄區國稅局，舉發 C、D、E 於近五年內，指使其將 C、D、E 之部分薪資所得拆分並轉帳予在海外求學子女之戶頭，惟 C、D、E 之子女僅為掛名工讀生，根本未實際在 B 公司上班。因此，C、D、E 涉嫌分散個人薪資所得藉以規避較高之綜所稅累進稅率，B 公司本身也有虛報 C、D、E 子女勞健保費用，藉以減少營利所得之逃漏稅捐不法情事。請問，A 提供之資料可否作為國稅局對 B、C、D、E 核課及處罰之事證？

## 壹、前言

行政程序與訴訟之法制建構，遠遠晚於淵遠流長已久之民、刑事制度，雖我國近一、二十年之稅法規定，在逐步修正稅捐稽徵法、另制定納稅者權利保護法後，取得長足之進步，但在稅捐行政上之法體系建構，仍時有力有未逮，而須取法於其他法體系之情形發生。

稅捐行政與刑事偵查，同屬國家對人民行使公權力之侵益行政，在證據排除法則、罪疑惟輕原則等概念上，稅法案件或稅法體系或有向刑事法體系取經之必要，卻得同時謹慎區辨兩者概念上異同所導致之法理援用適宜性。

本文爰就稅捐實務上常見之爭議，為讀者就兩大法體系（稅捐行政、刑事程序）如何相互影響並保持其自身之獨立性，以及如何補遺目前稅捐法制上之不足等相關議題，分別說明如下。

## 貳、稅務爭訟中之違法取證證據能力排除

## 一、說明

為確保稅捐調查程序之合法正當，避免稽徵機關透過調查程序過度干預基本權。爰基於法治國原則之要求，參酌刑事訴訟法上之「證據排除法則」，明定違法取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。

所謂「證據利用的禁止」，是指違背證據調查的禁止所調查的證據，不得加以利用，此乃刑事訴訟法上所發展出來的理論，在稅法上也有其適用。此項理論涉及具有憲法上淵源的一般法律原則，是基於為有效保障當事人之自由權利，對於侵害基本權利及違反基本權利之具體落實規定。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

## 二、稅法上之證據排除法則規定

行政程序法之制定目的，係「為使行政行為遵循公正、公開與民主之程序，確保依法行政之原則，以保障人民權益，提高行政效能，增進人民對行政之信賴」，則實施行政程序之公務員，自應遵守正當法律程序，其作成侵害人民基本權利的行政處分，如係以違背法定程序調查所取得之證據為基礎，法理上即生有無證據能力之問題。

99年1月6日修正公布增訂稅捐稽徵法第11條之6規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」其立法理由載明：「課稅及處罰之調查，應遵守正當法律程序，違法調查之事實，不得據以課稅或處罰」，乃明定故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符之證據，無證據能力。

惟該條於107年11月21日修正刪除，理由為：「本條相關規定已另行訂定於納稅者權利保護法第十一條第三項，且增列違法情節輕微之但書。爰刪除本條。」並改由納稅者權利保護法第11條第3項，明定有不法取得證據之證據能力排除規定：「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據，不得作為認定課稅或處罰之基礎。但違法取得證據之情節輕微，排除該證據之使用明顯有違公共利益者，不在此限」，益見稅務訴訟關於證據事項，並非無證據使用禁止法則之適用。進一步探究該條之立法理由，乃基於法治國原則之要求，為確保稅捐調查程序之合法正當性，避免稽徵機關在調查程序中過度侵害人民之干預基本權，故參酌訴訟法上之「證據排除法則」於稅法中予以明文化，同時適用於稅捐行政法（核課稅捐）與稅捐處罰法（稅捐裁罰）。

承上，雖然傳統司法實務對於稅務案件有無刑事訴訟關於證據排除法則之適用，多採否認見解<sup>註2</sup>，認為行政調查權與刑事調查權不同，並無類推適用刑事訴訟證據法則之餘地，亦即，有關刑事訴訟法違法取證排除法則之

<sup>註2</sup> 此些過往否定說見解可參：最高行政法院96年度判字第896號判決、臺北高等行政法院99年度簡字第689號判決意旨。茲以同見解之最高行政法院95年度判字第1994號判決為例，其指出：「行政罰與刑事犯除違反人類基本價值之自然刑事犯罪，存有本質應處罰之惡性外，固係量的不同，而非質之差異，惟行政罰之執法者，係行政機關一般公務員，與刑罰之執法者係熟悉法律程序之法官、檢察官、司法警察人員不同；且行政機關執法時，行政程序上並未賦予拘提、羈押、搜索等強制處分權，行政調查時無有效掌握證據之機制，從比例原則角度觀之，若以過度嚴格證據主義相繩，將使行政機關執法無力，恐與公益有違，是以行政罰殊無類推適用刑事訴訟法關於證據規定之餘地，本件上訴人關於本件應適用刑事訴訟法證據排除法則之主張，均非可採。」

主張，在行政訴訟法並不可採，違法取得之證據在行政訴訟法上仍有其證據能力，況且，實施行政程序之公務員違背法定程序取得之證據，其有無證據能力之認定，則應審酌人權保護及公共利益之均衡維護，違背法定程序取得之證據，若不分情節，一概以程序違法為由，否定其證據能力，從究明事實真相之角度而言，難謂適當，亦悖於稅捐行政之公平課稅目的。是以，否定說見解就此爭議認應依行政訴訟法第176條規定，行政訴訟於證據事項係準用民事訴訟法之相關規定，並無刑事訴訟法關於證據能力規定之適用。

然而，隨著稅捐稽徵法及納稅者權利保護法具體規範證據排除法則後，司法實務開始認為應有稅務案件應有刑事訴訟法之證據排除法則適用餘地<sup>註3</sup>，然而，相較於刑事訴訟法規乃至訴訟案件中，對於證據排除要件之明確及適用案例豐碩，稅務判決就此方面之論述與應用，仍嫌貧乏，日後，行政法院如何面對稅法個案中不正方法取證及違反自白任意性情形，乃近年值得特別觀察之實務發展。

尤其，相較於刑事訴訟法對於不法證據排除規範上之縝密，稅法目前之規範相較之下顯有不足，爰彙整學說上對於新上路稅法規定（即納稅者權利保護法第11條第3項）之評析，作為日後司法實務將如何於具體個案中進行回應之見解動向指標<sup>註4</sup>：

#### （一）不正自白或違法取得之證據不具認定課稅及處罰事實之證據能力

刪除前之稅捐稽徵法第11條之6規定：「稅捐稽徵機關故意以不正當方法取得之自白且與事實不相符者，不得作為課稅或處罰之證據。」其文字規定容易在解讀上產生：不正自白只要與事實相符，仍可例外作為課稅或處罰認事用法證據之誤解，抑或，只要該不法證據並非基於稅捐稽徵機關「故意」而取得，則仍具有證據能力……等誤解。如此一來，不啻鼓勵稽徵機關或檢調單位勇於對納稅義務人或租稅違章行為人，忽略正當法律程序而進行違法取供，將使適用上盡失本條規範意旨。

幸而，取而代之的納稅者權利保護法第11條第3項前段，已改善前述

<sup>註3</sup> 最高行政法院105年度判字第710號判決意旨參照。

<sup>註4</sup> 陳敏，《稅法總論》，新學林出版，民國108年2月，初版，頁689-692；黃士州，〈違法取證課稅裁罰夢魘猶在〉，《稅務旬刊》，第2104期，2010年8月20日，頁8-10；陳清秀，〈納稅者權利保護法對稅務訴訟審理之影響（下）〉，《植根雜誌》，第33卷，第12期，2017年12月，第441-446頁。

可能之適用疑義，除明確排除不法證據之適用外，尚將不法證據之範圍從不正自白擴張至所有「未經法律程序取得之證據」。

## (二)毒樹果實理論（放射效力）之適用？

有德國學說提出，根據侵害人民基本權利之違法調查（毒樹），而間接取得之證據方法（果實），應有證據利用禁止之「放射效力」，同樣應禁止之。然此說法恐有商榷餘地<sup>註5</sup>，蓋放射效力於刑事程序中，可以保護犯罪嫌疑人之權利，又不生對其他人民之損害；但在稽徵程序中，禁止利用違法取得之證據方法以證明課稅事實，不僅使得納稅義務人無須負擔本依量能課稅原則所應納之稅款，導致國家稅收損失，無疑使其他納稅義務人承受相對更多之租稅負擔，因此，除嚴重侵害人民受憲法保障之基本權外，因違法證據資料而間接合法取得之課稅證據，不宜與刑事訴訟法理般受放射效力拘束而禁用之。

再者，在英美法系中，因刑事訴訟採當事人進行主義，被告或犯罪嫌疑人相較於檢調單位，顯居於較弱勢之地位，為保障其權利而須採取嚴格之證據法則，對不法取得資料所合法延伸而得之證據，以毒樹果實理論和放射效力，原則上禁用之；但大陸法系中，刑事訴訟採取職權進行主義，法院應依職權調查證據，故對不法取得之證據，可採取相對寬鬆之態度<sup>註6</sup>，刑事訴訟法第 158 條之 4 的法益權衡規定，即為明證。

套用前揭比較法學方法與論述，在公法領域中，行政程序法及相關稅法有稽徵機關負職權調查義務、對人民有利不利事項應一律注意之規定（例如：納稅者權利保護法第 11 條第 1 項）；於行政訴訟法中亦有課予法院職權調查事實，不受當事人主張拘束之規定（行政訴訟法第 125 條第 1 項），且租稅之課徵在於收取納稅義務人本應依法負擔之租稅，無關其生命或人身自由之剝奪，理應無需採用過嚴格之證據利用禁止及放射效力理論，避免過度妨礙租稅公平。

納稅者權利保護法第 11 條第 3 項但書之規定，雖未在立法理由中提及採用個案法益衡平法則之理由，但應可視為與上述思考切入點相應。就此，公法學者認為尚非不得參考刑事司法實務中，業已成熟發展之適例，做為稅務案件排除適用毒樹果實理論之類型化與判斷標準參考<sup>註</sup>

<sup>註5</sup> 陳敏，《稅法總論》，新學林出版，民國 108 年 2 月，初版，頁 690-691。

<sup>註6</sup> 參最高法院 96 年台上字第 4177 號判決意旨。

<sup>7</sup>：1.衍生證據可由獨立來源獲得；2.違法取證之衍生證據，若有其他合法偵查活動介入，仍可採用；3.衍生證據不可避免的，遲早會被以合法手段發現；4.違法取證行為乃出於誠實善意（Good Faith Exception）或急迫情況。

### (三)不法證據排除之情況

為公平課徵租稅，稽徵機關固然有義務調查課稅事實，然基於法治國依法行政之要求，行政調查不得非計一切代價為之，稽徵機關以不法方式取得課稅資料，將產生應否禁止利用之問題。

稽徵實務上濫用納稅義務人、負責人或相關人（例如：上下游廠商）稅務調查筆錄、承諾書、自行調整申報內容、放棄行政救濟等手段，作為處分依據之情形所在多有，例如：告知被調查人若不自承漏稅違章，便會移送刑事調查、按最高倍數處罰、查調過去五年度個人或公司之申報案件，乃至於私人間之資金往來等。凡此種種，概與違法脅迫行為無異。然納稅者權利保護法第11條第3項卻未如刑事訴訟法第156條第1項般，有禁止出於強暴、脅迫、利誘、詐欺、疲勞訊問、違法羈押或其他不正方法之明確法規例示，未來有關案件中，司法實務對於不法證據中之不正自白將如何認定，誠值留意。

此外，有學說嘗試具體化納稅者權利保護法第11條第3項之適用界限，認為倘稽徵機關之調查僅違反單純之方式及程序規定，且稽徵機關本亦得合法獲得相關之事實及證據方法者，應不禁止其利用。又，以違法之行政處分調查而來之證據，依行政法法理，仍處有效，在該處分未經撤銷前，同樣不應禁止利用該行政處分所獲得之調查結果。反之，倘行政調查所違反者乃實質之法律規定時，如法律已明文規定該等證據禁止利用，或稽徵機關對法律禁止調查之事項所為之調查，則證據應予排除，自不待言。惟於其他情形，應於個案就「釐清課稅事實之價值」與「被違反之相關規定之價值」進行權衡，藉以決定該等證據是否應予排除。尤其，納稅者權利保護法第1條第1項規定：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」更可見有關課稅與處罰案件中之違法證據排除與否疑義，宜考量貫徹基

<sup>7</sup>葛克昌，《納稅者權利保護法析論》，元照，二版，2018年9月1日，頁376-377；張麗卿，《刑事訴訟法理論與實務》，2016年9月，頁358。

本權保障與貫徹正當法律程序之憲法層次思維。

上述觀點從比較法之觀點，亦可得到呼應。德國通說與實務見解認為，為有效保障人民之自由與權利，倘課稅資料之取得侵害人民基本權，或違反由基本權導出之法律規定者，應禁止利用；在違反其他強制規定之情形，則以權衡原則與比例原則進行個案判斷。

綜合以論，納稅者權利保護法第11條第3項本文採行強制排除規範，以違法證據不得作為課稅基礎作為原則，輔以同條項但書作為例外性的權衡。總結國內外學說對於應如何衡量不法證據是否排除其證據能力之標準，供讀者參考<sup>註8</sup>：

1. 僅單純違反調查程序或方式規定，稽徵機關依通常情況，原本即可合法取得課稅事實與證據方法者，尚難構成違法取證禁止，該證據應有證據能力。
2. 侵害基本人權核心領域或由基本權所導出之法律明文規定，或為國際公約所禁止<sup>註9</sup>，不得為證據。
3. 個人隱私部分因與課稅無關，不容侵犯，稅捐調查對「應予嚴格保障之個人私生活或私經濟領域」與「市場公開事項」應嚴格區分，個人私事涉及隱私權，國家機關原則上不容窺伺探詢，違法此法理所取得之證據，應予排除。
4. 違反其他強行規定所調查之事證，應以利益衡量決定之，惟排除該證據之使用明顯悖於公共利益者，不予排除之。

#### (四)私人之違法取證得否作為課稅處罰之證據？

違法取證之排除規定，所規範之對象乃為國家公權力，至於稽徵機關以私人違法取證作為課稅處罰依據，原不在稅法證據排除法則規定之立法考量內。然而，稅務行政上，職業檢舉人、私人間挾怨報復、商業間惡性競爭透過稅務檢舉管道，一逞私心者所在多有，稽徵機關利用私人違法取證之課稅與處罰，如完全不予排除，則可能造成稽徵機關利用此脫法空間而逸脫依法行政拘束，甚或形成鼓勵私人違法取證之歪風，是故，此一爭點於稅務行政上勢必成為被廣泛關注之議題。採反對說者，認為稅務案件中之私人違法取證不影響證據能力，所據

<sup>註8</sup> 葛克昌，《納稅者權利保護法析論》，元照，二版，2018年9月1日，頁372。

<sup>註9</sup> 例如：「不自證己罪」為公民與政治權利國際公約第14條第3項第7款所明定之刑事程序基本人權，而我國兩公約施行法於2009年12月10日生效後，該國際公約具有國內法效力，違反其規定所取得之證據，自應予排除。

理由有高雄高等行政法院 100 年度訴字第 487 號判決可資參考：「作為證明待證事實所須之『證據方法』，只要不是由稅捐稽徵機關自行調查所得，而係由私人或其他行政機關所自動提供，且該私人或其他行政機關調查程序之發動並非由稅捐稽徵機關所勸誘、指示者（或可證明該調查程序實質上純粹為了稅捐之稽徵而發動，形式或名目上之調查原因純屬藉口）。則該證據方法之取得過程有無遵守『正當法律程序』，對其『證據能力』（或『證據資格』）之認定不生影響，因為設帳並誠實申報稅基事實，乃是稅捐法制上課予人民之義務，違反此等義務，一旦被發覺，即須承擔稅捐法制上所課予之責任。」<sup>註10</sup>

在法理依據上，有學說指出私人違法取證之受損害人，得請求民事損害賠償或刑事追訴藉以獲得保障，並抑制他人之不法行為，故無證據排除法則介入限制公權力行使之必要性<sup>註11</sup>。

肯定說者<sup>註12</sup>則認為，稅務行政上之檢舉獎金制度<sup>註13</sup>，衍生長期引誘人民盜竊他人機密之亂象，檢舉人囿於獎金或另有私心，往往過度挾持稽徵調查方向，不利於稅務正當法律程序之運行，未必有利於公益。除是之外，私人違法取證固然不能與稽徵機關之違法取證同視，但若在受有檢舉獎金，亦即享有部分公共利益成果（國家稅收）之個案，理應同受違法取證排除之法則之拘束。

### 參、稅務爭訟中有無「無罪推定」與「罪疑惟輕」之適用？

傳統稅法對於稅務案件中，課稅事實真偽不明者，往往立於國家係公共利益維護者，而納稅人僅係為自己個人利益而爭取之價值觀，在國家代表公共福祉之集體利益考量下，採用「疑則有利於國庫」之解釋原則核課稅捐，捐棄刑事法領域「罪疑惟輕」之適用。蓋有利於特定納稅人之租稅判斷結果，對其他負擔租稅義務之納稅人而言不僅不公平，且有害於市場競爭，因租稅或其他公課負

<sup>註10</sup>相同見解之實務判決可參：臺北高等行政法院 92 年度訴字第 2358 號判決。

<sup>註11</sup>吳巡龍，〈私人不法取得證據應否證據排除〉，《月旦法學雜誌》，第 108 期，2004 年 5 月，頁 167；楊雲驊，〈私人違法取得證據之評價與衝突解決〉，收於《蘇俊雄教授七秩華誕祝壽論文集》，2005 年 9 月，頁 307。

<sup>註12</sup>黃士州，〈落實納稅者權利保護法的規範時效〉，《月旦法學雜誌》，第 266 期，2017 年 7 月，頁 178 以下；林石猛，《行政程序法在稅務爭訟之運用》，元照出版，2015 年 3 月 1 日，頁 349。

<sup>註13</sup>財務罰鍰給獎分配辦法第 2 條：「經人舉發而緝獲之案件，就財務罰鍰之淨額提撥舉發人獎金，照百分之二十計算，每案最高額以新臺幣四百八十萬元為限。」

擔本即為社會競爭成本之一部分，國家最為公共利益及市場秩序維護者，應本於量能課稅原則，盡量讓有相同負擔能力者均受有稅捐義務，並創造最大之財政收入。

惟查，近年稅務爭訟司法實務<sup>註14</sup>已逐漸改變上述看法，融入稅務案件之舉證責任與協力義務法理，推導出稅務案件應有類似刑事訴訟法「無罪推定」與「罪疑惟輕」原則之適用，以下乃彙整相關理據供參：

首先，課徵租稅構成要件事實之認定，基於依法行政及規範有利原則，應由稅捐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。至於納稅義務人協力義務之違反，尚不足以轉換（倒置）課稅要件事實的客觀舉證責任，僅能容許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%之蓋然率，或稱較強的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院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。

又租稅課徵或裁罰爭訟案件，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，而與刑事罰類似，當事人並無協力義務或責任以自證己罪或自證無違規事實，且有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，故稽徵機關就處罰之要件事實亦應負擔證明責任（納稅者權利保護法第11條第2項參照），且其證明程度至少應達到「幾近於真實的蓋然性」（蓋然率99.8%以上，或稱真實確信的蓋然性），始可謂其已盡舉證之責，否則法院仍應認定該處罰要件事實為不存在，而將其不利益歸於稽徵機關。最高行政法院39年度判字第2號判決要旨明示：「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。」即本乎斯旨。

#### 肆、刑事證據與刑事判決於稅務爭訟之運用

按稅捐稽徵法第41條規定：「納稅義務人以詐術或其他不正當方法逃漏稅捐者，處五年以下有期徒刑、拘役或科或併科新臺幣六萬元以下罰金。」本系列第二篇實務見解回顧主題亦曾提及，透過詐欺或不正方法逃漏稅捐之行為，不僅涉及補稅，尚有另行構成稅捐刑罰之法律效果。此外，稅捐實務亦常見公司

<sup>註14</sup>最高行政法院108年度判字第450號判決、最高行政法院107年度判字第369號判決、高行政法院107年度判字第566號判決意旨參照。

行號以不實憑證或帳務記載之方式逃漏稅捐，類此行為尚涉有違反商業會計法之刑責問題，可見，稅務案件與刑事案件在實務運作上，誠有彼此交錯、並行之空間。

無論係檢調單位在調查刑事案件時，主動偵辦當事人逃漏稅捐犯行，或經稽徵機關移送檢調單位偵查疑似規避或逃漏稅捐之案件，都有可能產生同一稅務案件之基礎事實可能同時涉及稅務與刑事程序，且彼此互相援用相同事證之常態。職是之故，有關刑事案件證據在稅務事件中是否具有證據能力？稅捐稽徵機關引用刑事證據須否再經自行調查？稅捐稽徵機關引用刑事證據是否應命納稅人說明？稅捐稽徵機關引用證據可否與刑事判決為不同認定？……等疑義，均為稅法重要議題，以下特別介紹當前司法實務對上述爭點之見解。

### 一、刑事證據於稅務案件之援用

行政機關作成行政處分，需依據法定職權，運用合法調查方法取得證據，並據此認定事實。行政程序法規定之證據方法，包括人證（第39條）、物證（第40條）、鑑定人（第41條）及勘驗之標的物（第42條）等。然而，針對證據原則採自由證明主義，故並未有法定證據方法之限制，刑事偵查與訴訟程序所取得之證據，尚非不能作為稅務案件認事用法之使用。惟就證據援引上，仍有乙項前提須予以注意，亦即：「稅捐機關引用刑事證據應予納稅者說明之機會」。

蓋稅捐行政程序乃基於職權進行及職權調查主義而發動，並受有類如行政程序法第39條：「行政機關基於調查事實及證據之必要，得以書面通知相關之人陳述意見。通知書中應記載詢問目的、時間、地點、得否委託他人到場及不到場所生之效果」、同法第102條規定：「行政機關作成限制或剝奪人民自由或權利之行政處分前，除已依第39條規定，通知處分相對人陳述意見，或決定舉行聽證者外，應給予該處分相對人陳述意見之機會。但法規另有規定者，從其規定。」等正當法律程序規範，據以保障當事人之程序參與權。

承上，若稅務機關引用相關刑事證據時限制或拒絕納稅者陳述意見，此時稅捐機關核屬違反行政程序法第43條（行政機關為處分或其他行政行為，應斟酌全部陳述與調查事實及證據之結果，依論理及經驗法則判斷事實之真偽，並將其決定及理由告知當事人）及納稅者權利保護法第12條之規定，既未給予納稅者陳述意見之機會，則稅捐機關如何依法斟酌全部陳述，配合調查事實及證據之結果以判斷事實之真偽，顯已違反職權調查主義之要求。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

又雖然關於是否容許當事人參與及在何種範圍內參與證據之調查，除法令明確規定及事物性質必要性之外<sup>註15</sup>，原則上似得由行政機關裁量決定之，但由檢調單位所移送或由稅捐機關向刑事法院所調取之刑案證據，稅務機關使用前，仍需依職權調查確認該證據是否形式上真實、與課稅要件事實有關連性及必要性、及是否適用證據排除法則後，該證據才有證據能力。

## 二、行政法院得否就相同事實或證據，做出與刑事判決不同之認定？

課稅要件、行政罰與刑事罰之構成要件有別，證據法則（如證據力）之要求亦不相同，刑事犯罪是否成立，與行為人有無稅捐報繳義務，分屬二事，行政事件之事實認定，並非當然受刑事案件之拘束。又刑事判決認為當事人並無與積極詐術同一評價之客觀行為存在為由，認其不成立稅捐稽徵法第41條逃漏稅捐罪（刑事罰），至於上訴人有無納稅義務，則認係屬行政法課稅與行政罰問題，與刑法無關。

行政法院就行政爭訟事件應自行認定事實，不受刑事判決所認定事實之拘束。縱行政法院雖得斟酌刑事法院或相關連之稅務事件所調查之證據而為事實之認定，但依行政訴訟法第189條規定，應將依前開證據並斟酌全辯論意旨之得心證理由，記明於判決。倘若行政法院僅以刑事判決或相關連稅務事件之判決為證據，逕以渠等判決所認定之事實採為所審理個案之事實，即與上述之行政訴訟法規定及最高行政法院判例<sup>註16</sup>有違。

另按，財政部93年9月29日台財訴字第09313512360號函亦指明：「認定事實須憑證據……不宜僅憑有權調查機關（如法務部調查局或各縣市警察局）移送案件及其他類似案件之移送書、筆錄或起訴書等資料核定補稅處罰，並應追蹤相關案件起訴情形及歷審判決結果，併案審酌。」職是之故，行政案件與刑事判決為不同認定仍應踐行調查義務並說明理由，尤其，法院判決本有說明理由之義務，對人民而言，無論刑事法院或行政法院均是國家機關，何以相同證據或事實會作不同認定，實須各不同審判權之法院對於不同認定，恪盡詳細說明之義務，否則人民對於判決結果將毫無預測可能性，亦無從檢視判決論理脈絡而尋求救濟。

<sup>註15</sup> 洪家殷，〈論行政調查之證據及調查方法—以行政程序法相關規定為中心〉，《東海大學法學研究》，第35期，2011年12月，頁9以下。

<sup>註16</sup> 相關判例請參最高行政法院44年判字第48號、59年判字第410號判例，同見解判決可另參：最高行政法院102年度判字第116號判決。

## 伍、案例解析

在【**案例01**】中，所須探討者為，B所陳述之不利於己自白（訪談筆錄）得否作為課稅或處罰處分之唯一證據？就此，我國稅法與相關行政法規，雖未如刑事訴訟法第156條第2項規定：「被告或共犯之自白，不得作為有罪判決之唯一證據，仍應調查其他必要之證據，以察其是否與事實相符。」惟賦稅署依法仍不得僅以B之談話筆錄，作為對B、C、D課以補稅及罰鍰處分之依據。

按「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。」<sup>17</sup>「行政機關應依職權調查證據，不受當事人主張之拘束，對當事人有利及不利事項一律注意。」<sup>18</sup>「行政法院應依職權調查事實關係，不受當事人主張之拘束。」<sup>19</sup>分別為納稅者權利保護法第11條第1項、行政程序法第36條及行政訴訟法第125條第1項所明定。

自白本質上屬當事人對於課稅事實之主張，稽徵機關或行政法院本就不應受該主張所拘束，而應盡職權調查之義務，注意其他有利於當事人之事項，換言之，自白於行政法領域中，理應不得作為認事用法之唯一證據基礎，此見解有行政法院之判決可稽<sup>註17</sup>。

其次，自白乃當事人陳述自己或他人之不利事實，對己之不利陳述，有違人類利己本性，對他人之不利陳述，恐出於卸責或另有所圖，其本質上之證明力極為脆弱。況且，稅捐調查時間點往往晚於課稅事實發生時數月甚至數年之久，當事人未必親力親為自身或公司財務事項，難免有記憶不清或錯認之情況，又稅捐法令、函釋乃至於所受涵攝之課稅事實往往錯綜複雜，非一般人所能清楚理解。故自白陳述的正確性，必然受限於當事人記憶、稅法知識和對訊問問題之理解能力，單憑其不利於己或他人之陳詞，恐難達50%以上之優勢蓋然性，自不宜僅憑自白而遽斷租稅事實。

綜上，設若B承認其與C、D均為A公司隱名股東之談話筆錄內容並非不法取

<sup>註17</sup>實務見解參最高行政法院92年度判字第919號判決：「當事人縱於撤銷訴訟中為自認，行政法院非可逕依其自認認定事實，仍應調查其他必要之證據，以查明其自認內容是否真實。如調查結果，該自認與事實不符，自不得依該自認裁判。準此，當事人於訴訟外自承之事實，更須調查其他必要證據，非可逕採為裁判之唯一證據。」最高行政法院94年度判字第705號判決：「縱上開同意書中同意之內容亦包括同意接受處罰及繳清稅款及罰鍰，然依上開本院61年判字第70號、62年判字第402號及75年判字第309號判例意旨，就上訴人是否有逃漏稅捐之事實，被上訴人仍應調查其他足資認定有堪以構成行政罰要件之事實存在，始得據以裁罰，非僅憑取得上訴人之同意書即得不待調查證據，逕為處罰。」

得之證據資料，而得為課稅事實之證據，惟賦稅署仍不得僅憑此唯一證據而做成處分，否則，既悖於稅務行政之職權調查義務，更難謂該證據有足夠之證明力藉以證明 B、C、D 確有隱匿投資 A 公司所獲得之營利所得未加申報之租稅規避或逃漏行為。

接著，【**案例 02**】中，可資探討之面項分別為：A 之警詢筆錄是否為違法取證之證據，而應予排除？以及，稽徵機關以 A 之警詢筆錄內容逕行推計課稅及處罰，是否合法？以下分點探討之：

一、刑事案件中，規定有訊問前應告知刑事訴訟法第 95 條相關權利、證人拒絕證言權及程序防禦權等權利告知事項，並使受訊問人於供前或供後具結。本件警方對 A 之警詢程序，略未踐行上述程序，業已構成取證上之瑕疵。

其次，A 警詢筆錄之違法瑕疵除上述之具結問題外，警方於本案程序中，實為進行查緝 A 僱用未成年少女陪唱之刑事責任，而非就 A 是否有以欺詐方式逃漏稅之行為進行犯罪偵查，警方可能於當下未意識並告知 A 警詢之相關問題可能與稅務案件連動。

惟按，「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署於進行調查前，除通知調查將無法達成稽徵或調查目的者外，應以書面通知被調查者調查或備詢之事由及範圍」、「被調查者得於告知稅捐稽徵機關後，自行或要求稅捐稽徵機關就到場調查之過程進行錄影、錄音，稅捐稽徵機關不得拒絕。但有應維持稅捐調查秘密性之正當理由，且經記明筆錄者，不在此限。」此為納稅者權利保護法第 12 條第 1 項前段及第 3 項之規定，雖規範主體為稽徵機關，似不及於刑事偵查機關，然則，基於國家機關行政一體之運作，以及舉重明輕之法理，倘具稅捐行政知識與經驗之稽徵機關，尚須遵守正當法律程序，為保障納稅者於受調查時之防禦權，避免其受到調查人員恣意無限制或漫無目的之調查，在無法清楚知悉調查緣由下，自陷於不利益，則本件之員警更無理由捐免於應明確告知 A 調查或備詢之範圍、理由及調查必要性等事項。

基上，A 之警詢筆錄應為納稅者權利保護法第 11 條第 3 項所稱之「稅捐稽徵機關或財政部賦稅署指定之人員違法調查所取得之證據」，應無疑義，然此證據得否透過同條項但書之例外權衡規定，實屬灰色地帶，而須個案判斷。

依本文介紹之學說見解和比較法之實踐，應可認為此證據尚不致須強行排除之程度，蓋具結或納稅者防禦權之維護，要非憲法基本權核心之規範，

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！

且警方僅單純違反調查程序或方式規定，稽徵機關並非無從事後另行合法程序調查，據以合法取得課稅事實與證據方法者，故不宜直接排除 A 警詢筆錄之證據能力。然而，稽徵機關有職權調查義務，如直接以 A 警詢筆錄（刑事證據）而未給予 A 其他說明機會，補稅處分則屬不法而應予撤銷。

二、退萬步言，姑不論 A 臨時受訊問時，先憑印象表示其經營之 KTV 每月營業額約 10 萬，其後另行主張實則約 7 萬左右，可見其筆錄所載陳述與真實事實間恐僅有低度蓋然性。稽徵機關僅以 A 之警詢筆錄作為推計 KTV 營業起自被查獲期間之漏報營業額，並未進行其他客觀可行之證據調查藉以確認實際營業額，便採用對 A 較為不利之自白陳述進行推計課稅，業已違反納稅者權利保護法第 14 條之規定。

申言之，推計課稅之發動前提，應為納稅義務人怠於履行其稅務上之協力義務，導致稽徵機關經調查仍不能確定或調查費用過鉅時，方得推計租稅基礎事實進行課稅，且推計方式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最能切近實額之方法為之。本題中之 A 已提出警詢時因其未能參看相關財務資料，故當下所陳述之內容有悖於事實，稽徵機關在顯有其他可行且不致過度耗費行政成本之調查手段可為（例如：命 A 提出帳簿憑證、對 KTV 之會計人員進行詢問、發函命該 KTV 之開戶銀行提供帳戶往來資料等），卻罔顧不為而逕以間接證據進行租稅事實之認定與營業額推計，自非適法。

**【案例 03】**之情形於稅捐行政中所在多有，A 從 B 公司取走其欠缺處分使用權限之財務資料，且依 A 與 B 公司僱傭契約之規定，A 理應就工作範圍所知之事項賦有保密義務，A 卻以該不法取得之資料向國稅局檢舉 B 公司逃漏營所稅（非法墊高勞健保支出）、CDE 藉分散所得逃漏所得稅。

針對「私人違法取證於稅捐案件是否適用證據排除法則」乙節，目前實務見解傾向認為私人取證過程不受正當法律程序之拘束，且 B 公司本有誠實設帳並申報稅基之義務，倘因 A 之檢舉而使 B 公司被發覺其違反誠實義務，B 本須承擔稅捐法制上所課予之相應責任。

況且，B、C、D、E 私經濟領域之逃漏稅事證，若非藉由掌管會計財務事宜之內部人 A 檢舉，稽徵機關甚難透過查帳等一般行政調查行為而知悉，在綜合考量 A 提供事證檢舉對國庫之挹注及量能課稅原則之落實，以及相關財務資料之證據偏在性，導致國稅局取證有客觀上困難之因素下，應認該等檢舉證據具證據能力為宜。

【高點法律專班】

版權所有，重製必究！