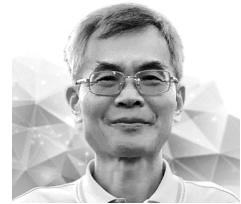


# 納稅者權利保護法規範下的稅務訴訟舉證責任

The Burden of Proof in Tax Litigation  
under the Taxation Protection Law



林文舟 Wen-Jou Lin\*



## 壹、前言

稅務訴訟主要為納稅義務人訴請行政法院撤銷稽徵機關所作的租稅核課或裁罰（包括漏稅罰與行為罰）處分，以保障其基本權（主要為財產權）不被違法侵害；然就稽徵機關之應訴而言，則係基於確保國家或地方自治團體租稅債權或裁罰權的合法行使；因此法院必須居於中間，兼聽兩造，施行客觀公正的審判，發揮司法救濟的功能。所謂審判即是認定事實與適用法律的過程及結果，而認定事實必須以證據為基礎，關於證據的蒐集取得則衍生是否應由當事人承擔責任（主觀舉證責任或依職權調查）、應由原告或被告承擔（舉

證責任分配或轉換）、爭訟事實存否不明時的證明風險應由何造當事人負擔（客觀舉證責任）及當事人協力義務等問題。由於舉證責任攸關訴訟之勝負，自有探究所謂舉證責任之本質、效果、分配標準、證明程度、有無調整可能（轉換或降低證明度）、與協力義務之間的關係，以及適用於租稅核課或裁罰之訴訟程序有何不同等課題之必要。以下擬以營利事業所得稅的結算申報，稽徵機關能否因某部分營業費用之帳證不全，而剔除該筆費用，增加其所得額，核定補稅，再以該增加之所得額作為漏報所得額，並以補徵之稅額作為漏稅額，而依所得稅法第110條第1項之規定處以罰鍰等爭議為核心，逐項論述之。

## 貳、職權探知主義與客觀舉證責任

所謂職權探知主義係指法院對於涉及裁判之重要事實關係，得自行確定，不受當事人主張事實或自認事實之拘束；縱令係當事人未提出之訴訟資料（包括事實及證據），法院亦得依（且應依）職權調查之。故在職權探知主義下，當事人並無主觀舉證責任（證據提出責任），然職權調查證據有其限度，仍不免有要件事實不明的情形，由於法院不能拒絕審判，最後必須做出決定，而分配其不利益之歸屬，因此尚有客觀之舉證責任，且在職權探知主義下，必須窮盡調查證據之能事（行使闡明權令兩造聲明證據或自行依職權調查），最後仍無法對要件事實的存在獲得確信的心證，始得為客觀舉證責任之分配，如果尚有調查證據之可能，卻逕為客觀舉證責任之分配，即屬率斷<sup>1</sup>。依我國行政訴訟法第125條第1項、第133條及第134條規定，我國行政訴訟法於撤銷訴訟，及於其他訴訟，遇到與公益有關之事項，係採職權探知（調查）主義，當事人（包括被告機關）並無主觀舉證責任，僅有客觀舉證責任。稅務訴訟多涉及公益，且幾乎都係以撤銷訴訟的型態呈現，原則上自亦採職權探知（調查）主義，排除當事人主觀舉證責任之適用，並不受當事人主張事實或自認事實之拘束。

## 參、稽徵程序的職權調查義務與訴訟上之協力義務與舉證責任

稅法為行政法之一環，行政程序法關於行政行為之程序規定具有補充稅捐稽徵程序之功能，此觀稅捐稽徵法第1條、行政程序法第3條第1項及同條第3項規定自明。則依行政程序法第36條規定，稽徵機關本應依職權調查證據，證明有租稅或處罰構成要件事實之存在，始能作成核課或裁罰處分；嗣納稅義務人不服循序提起行政訴訟，行政法院向被告稽徵機關調取其所蒐集之證據，並得命其以答辯狀陳述意見（依行政訴訟法第108條第2項規定，經法院通知後，被告機關應於10日內送交卷證），並依職權調查證據，最後審理結果，如果認為租稅或處罰構成要件事實存在與否不明時，原核課或裁罰處分即難以維持，無論基於稽徵機關原始的調查義務，或依法行政、規範有利、無責推定原則，均應將假定要件事實不存在的法律效果歸由稽徵機關負擔（撤銷原核課或裁罰處分）。足見稽徵機關於行政程序依職權調查證據之義務，於訴訟上轉化為協力義務與客觀舉證責任。稅捐稽徵法第12條之1第4項及納稅者權利保護法第7條第4項均規定：「前項租稅規避及第2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。」所謂「舉證之責

任」，於稅捐稽徵程序應係指依職權調查證據之義務，在訴訟程序則是指客觀舉證責任；納稅者權利保護法第11條第2項規定：「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。」所謂「證明責任」，於稅捐稽徵或處罰之行政程序應係指依職權調查證據之義務，在訴訟程序則是指客觀舉證責任。

## 肆、稅務訴訟的客觀舉證責任分配及證明程度

稅務訴訟的客觀舉證責任分配，在補稅案件方面，基於規範有利原則或法律明文規定，有利於減少或免除稅捐的要件事實，固可認應由納稅義務人負擔舉證責任，惟關於漏稅處罰爭訟案件，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，自應由稽徵機關負責確實證明該有利於減少或免除稅捐的要件事實不存在，始能認納稅義務人虛列減少或免除稅捐事由以逃漏稅捐，而施予處罰。此觀營利事業所得稅查核準則（下稱查核準則）第67條第1、2項規定：「I.費用及損失，未經取得原始憑證，或經取得而記載事項不符者，不予認定。……II.前項之費

用或損失，如經查明確無支付之事實，而係虛列費用或損失逃稅者，應依所得稅法第110條之規定處罰。」即知成本、費用或損失不存在的事實（確無支付之事實，而係虛列成本、費用或損失以漏報所得額之要件事實），應由稽徵機關負責確實「查明」（負擔客觀舉證責任），始能依所得稅法第110條之規定處罰，如果無法使法院完全確信該要件事實存在時，其漏稅罰即難以維持，殊無令納稅義務人於租稅裁罰爭訟程序就成本、費用或損失的存在負擔客觀舉證責任之餘地。同理，其他稅法有明定減免稅捐之要件事實應由納稅義務人負擔客觀舉證責任者，例如依遺產及贈與稅法第17條第1項第9款規定：「被繼承人死亡前，未償之債務，具有確實之證明者」，應自遺產總額中扣除，免徵遺產稅。然於其漏稅處罰爭訟程序，仍應由稽徵機關就該減免稅捐之要件事實不存在負擔客觀舉證責任。

所謂證明程度（證明度）係指訴訟當事人應就其所主張事實證明至何種程度，或法院應將待證事實調查或闡明至何種程度，始能使法院的心證達到認為真實的確信。易言之，達到證明度，即確信待證事實存在，達不到證明度，即屬事實不明，而應假定待證事實不存在，而認定待證事實所連結的法律效果不發生。德國司法實務以蓋然性作為形成心證的基準，論者將之分成三個等級，並將之量化，「幾近於

真實之蓋然性」的蓋然性率是99.8%；「高度的蓋然性」之蓋然率是75%；「優勢的蓋然性」的蓋然率是51%<sup>2</sup>。用淺顯的話說，依序分別為「毫無疑問」、「八九不離十」、「大概如此」。

國內行政訴訟法學者認為，基於行政訴訟對人民權利保障及行政合法性控制的作用，原則上當裁判認定的「事實」真實性越高時，越能達成行政訴訟的目的，故行政訴訟所要求的證明程度應是高度蓋然性<sup>3</sup>，此亦為行政法院實務上之通說。而稅務訴訟作為行政訴訟的一環，且課稅處分既屬國家行使課稅高權的結果，直接影響人民財產權，其證明程度自應至少達到「高度蓋然性」，且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，最好能以「幾近於真實的蓋然性」作為訴訟上證明程度的要求；另基於稅務案件所具有的大量性與課稅資料為納稅義務人所掌握的事物本質，法院得視個案情形及納稅義務人是否克盡協力義務，適當調整證明程度，以實現公平課稅之要求，惟最低程度仍不得低於優勢蓋然性<sup>4</sup>。至於租稅裁罰，如前所述，係與刑事罰類似，基於「無罪推定」及「疑則無罪」原則，無論稽徵法規或行政法院判例均要求其證明程度應達到「確信為真實」，亦即至少要達到「幾近於真實的蓋然性」<sup>5</sup>。例如前揭查核準則第67條第2項規定意旨、改制前行政法院32年判字第16號判例要旨：

「行政官署對於人民有所處罰，必須確實證明其違法之事實，倘所提出之證據自相矛盾不能確實證明違法事實之存在，其處罰即不能認為合法。」39年判字第2號判例要旨：「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。」及財政部95年5月23日台財稅字第09504535500號函釋：「稽徵機關查核營業人取得涉嫌虛設行號涉案期間開立之統一發票申報扣抵銷項稅額案件，仍應就交易雙方之進、銷貨情形覈實查核，不得逕按本部83年7月9日台財稅第831601371號函辦理，如無法查明營業人確無向其進貨，且該涉嫌虛設行號已依規定按期申報進、銷項資料，並按其應納稅額繳納者，應免予補稅處罰。」均係強調處罰要件事實的證明程度必須達到「確信為真實」。上開查核準則第67條規定更區別補稅與漏稅處罰所需事實基礎的證明程度，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（包括根本無此筆金額的支出，或雖有此筆支出，但完全與其本業或附屬業務無關等情形），始能認其有漏報或短報課稅所得額行為，否則，如僅係有疑，即應為有利納稅義務人之認

定，不得逕以該筆費用或損失經剔除後相應增加之所得額作為漏報所得額，並以補徵之稅額作為漏稅額，而依所得稅法第110條第1項之規定處以罰鍰。此項規定如果加以貫徹，應能減少許多民怨及訟源。

另外，財政部賦稅署曾以86年4月7日台稅稽發第8600292號函，將其於86年3月完成之「查稅過程中徵納雙方舉證責任分配之研議」研究報告，提供各國稅局、稽徵處參照。該研究報告指出參考美國立法例，認為對補稅案件應採「優勢證據法則」(Law of Preponderance)，即稽徵機關只須證明課稅事實達表面可信狀態即可；租稅罰鍰案件則應採「明顯的優勢證據法則」(Law of Clear Preponderance)或稱「明確而有說服力的證據法則」(Law of Clear and Convincing)。例如依一般蓋然性經驗法則，認定抵押權登記應有本金及利息之收受，稽徵機關得據以課徵利息所得稅，倘另行查有利息支付的資金流程，則證據力已提升至優越的蓋然性，足資證明納稅義務人有漏報所得的事實，除應補徵所得稅外，更須課以漏稅罰。即係區分補稅與裁罰案件應適用不同證明程度，與查核準則第67條規範意旨不謀而合，值得贊同與實踐。

關於依規範有利原則或法律明文規定應由納稅義務人負擔客觀舉證責任之事項，其證明度要求，原則上亦應達到「高度蓋然性」，但符合經驗法則或論理法則

的部分，應推定其存在（降低其證明度）。例如所得稅法第28條規定：「製造業耗用之原料超過各該業通常水準者，其超過部分非經提出正當理由經稽徵機關查明屬實者不予減除。」是製造業耗用之原料屬於營利事業所得額之減項，如未超過各該業通常水準，即應推定其真正；超過各該業通常水準者，其超過部分需要提出正當理由經查明屬實，始准予減除。即為適例。

## 伍、補稅與漏稅罰之區別 (代結論)

租稅債務與處罰於本質上究竟有所不同，前者乃於課徵要件事實發生時，租稅債務即為成立，故協力義務與租稅債務有密切的關聯，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，然租稅處罰要件事實縱使發生，並不當然成立行為人受罰義務，須俟作成裁罰處分，始有依處分內容繳納罰鍰或為其他行為之義務，裁罰相對人並無先驗的協力義務。

補稅處分係租稅構成要件事實實現的法律效果，漏稅處罰則係漏稅罰要件事實該當的法律效果，兩者雖均以租稅構成要件事實實現為前提，但漏稅罰要件尚包括故意或過失行為及因而造成漏稅的結果。故納稅義務人縱有應補徵稅額，尚須有故意或過失行為，並造成漏稅的結果，始能

處以漏稅罰（司法院釋字第337號解釋參照）。例如，稅捐規避性質上屬於鑽法律漏洞的脫法行為，其行為本身尚非違法，而與違背稅法上誠實義務之逃漏稅行為有間，但於法理上亦無容許納稅者得主張其脫法行為，以豁免租稅債務之可能，故為維持課稅之公平，基於實質課稅原則，稅法乃特別規定對於形式上尚未滿足租稅構成要件之濫用私法上法律形式之行為，在稅法上加以否認，取而代之的，係透過「與實質上經濟利益相當之法律形式」之擬制，使稅捐規避行為按照其實質上經濟利益所該當之租稅構成要件，成立租稅債務，而予調整補徵其所規避減少之稅捐。此乃有應補稅額，客觀上卻沒有漏稅結果的適例，故稅法對於租稅規避行為，原則上不處以漏稅罰，僅於納稅者在申報或調查時，對重要事項隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料，致使稅捐稽徵機關短漏核定稅捐之情形，始構成逃漏稅捐，而具有可罰性（納稅者權利保護法第7條第3、6、8項參照）<sup>6</sup>。其次，納稅義務人於補稅處分作成的行政程序有協力義務；於補稅處分撤銷的訴訟程序，就減少或免除稅捐之事項有客觀舉證責任。稽徵機關於作成補稅處分的行政程序，應依職權調查證據，如納稅義務人違反協力義務，且調查困難，可以推計課稅；於補稅處分撤銷的訴訟程序，就租稅構成要件事實，除法

律明文推定或擬制課稅事實外，應負擔客觀舉證責任，且其證明程度原則上至少應達到高度的蓋然性，如納稅義務人違反協力義務，僅得降低其證明程度（舉證責任並不倒置）。但納稅義務人對於漏稅處罰的作成無協力義務，於漏稅處罰的撤銷訴訟，除依行政罰法第7條第2項規定，法人、設有代表人或管理人之非法人團體、中央或地方機關或其他組織違反行政法上義務者，其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員之故意、過失，推定為該等組織之故意、過失外，無任何客觀舉證責任，雖然有些課稅原因事實由法律明文推定或擬制（例如遺產及贈與稅法第5條規定之視同贈與情形），但所推定或擬制者為課稅原因事實，並非漏稅結果，故法律推定或擬制課稅原因事實者，只能補稅，不能據以處罰；稽徵機關則對於漏稅罰要件事實，無論積極事實或消極事實，負擔完全的客觀舉證責任，且其證明程度應一律達到真實確信的蓋然性。由上可知，補稅與漏稅處罰的要件寬嚴有別，構成補稅要件並不當然符合漏稅處罰要件；補稅與漏稅處罰的舉證責任分配稍有差別，且證明度要求高低不同，故法院依職權調查證據的結果，縱使可以認定有應補之稅額，亦未足以認定有逃漏稅之事實<sup>7</sup>。

## 附註

- \* 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。
1. 最高行政法院100年度判字第8號及同年度判字第770號判決。
  2. Vgl. Habscheid, Beweislast und Beweismaß -Einkontinentaleuropasich-angelsaechsischer Rechtsvergleich-, FS für Baumgärtel, 1990, S.118, 轉引自吳東都，稅務行政訴訟之理論與司法實務，最高行政法院105年度研究報告，2016年11月，123頁。
  3. 吳庚，行政爭訟法論，元照，4版，2009年2月，96頁；陳清秀，行政訴訟法，元照，5版，2012年10月，448頁。
  4. 最高行政法院104年度判字第579號判決。
  5. 105年度判字第120號判決；黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，翰蘆圖書，2002年8月，178頁。
  6. 所謂「隱匿或為虛偽不實陳述或提供不正確資料」，依其前後文義，應係指納稅者於申報或調查時，對於稽徵機關具體要求申報或說明的重要事項，隱藏匿報或積極地為虛偽不實陳述或提供不正確資料而言，如係消極未申報其所規避的稅捐者，應限於對其非常規交易過程各階段所生經濟效果亦不予揭露或申報，致稽徵機關無從循線查獲其所意圖規避之稅負之情形，始構成所謂「隱匿」。（其餘詳參最高行政法院108年度判字第203號判決）
  7. 最高行政法院102年度判字第816號判決。


關鍵詞：協力義務、補稅、漏稅罰、舉證責任、證明程度

DOI：10.3966/270692572021020014002


 本單元內容獲月旦會計財稅網、月旦知識庫收錄

■ 相關學者專家精彩論辯實錄，歡迎至「月旦講座」觀看：

◎最新稅務犯罪洗錢及爭議違章態樣

 | 黃士洲、吳俊志、梁建道、鄭旭高  
(<http://qr.angle.tw/gsp>)

◎納保法在稽徵實務調查、復查及訴願之適用技巧

 | 王健安  
(<http://qr.angle.tw/9x4>)

◎納保法對稽徵實務之衝擊——最高行政法院判決探討



黃郁升、梁建道

(<http://qr.angle.tw/5w>)