

稅務行政事件審理法草案未妥善處理的問題－從 補稅與漏稅罰的區別談起

林文舟¹

壹、	前言
貳、	補稅與漏稅罰
	一、 無責推定與不自證己非
	二、 稅務訴訟的客觀舉證責任分配及證明程度
	三、 補稅與漏稅罰之區別
	四、 補稅處分不是漏稅罰的基礎處分，對於後者並無拘束力
參、	稅審法草案未妥善處理的問題
	一、 協力義務及於裁罰處分相對人與處罰要件事實之商榷
	二、 強制納稅者提出與裁判有關的一切文書資料的商榷
	三、 以罰鍰強制當事人到庭之商榷
	四、 有誤導處罰要件事實可以降低證明度之虞
	五、 禁止強制協力義務的原因排除行政處罰危險之商榷
	六、 於法院審理程序容許稽徵機關行使強制調查權之商榷
	七、 有誤導補稅處分係漏稅罰的基礎處分之虞
	八、 從草案立法說明可知協力義務只適用於租稅法律關係
	九、 當事人逾時所提出攻擊或防禦方法不予調查之商榷
	十、 因徵納雙方未及時主張稅基爭點而擴大既判力之商榷
肆、	有關稅審法草案修正之建議
伍、	結語

壹、前言

司法院院會於民國 113 年 9 月 27 日通過「稅務行政事件審理法」(以下簡稱「稅審法」)草案，並已於同年 10 月 7 日以最速件送請立法院審議。縱觀全部條文，其中有關破除「萬年稅單」，貫徹原處分主義，以課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的；行政處分

¹ 中正大學財經法律學系兼任教授，前最高行政法院法官。

違法致侵害原告權利或法律上利益者，原則上應撤銷原處分、復查決定及訴願決定，自行認定稅額、金額或數額；稅捐稽徵機關所為罰鍰處分有裁量違法事由時，行政法院得自為免罰或裁罰之決定，而撤銷或變更罰鍰處分之全部或一部等規定，固值得肯定。但其中有關當事人就行政法院依職權調查事實關係，應協力為之（草案第十一條）；行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人或其他有代表權之人提出依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關之資料（該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦同）；得命上述之人或受其委託保管之第三人提出於境外而與課稅事實有關之資料；無正當理由不提出者，得命為強制處分及對第三人裁處罰鍰（草案第十二條）；行政法院於必要時，得依職權訊問當事人，無正當理由而不到場，得裁處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再限期命其到場；當事人逾期仍不到場者，得按次處罰（草案第十三條）；當事人就核定稅額或其他租稅法上金錢給付之後續處分提起撤銷訴訟者，不得於該訴訟就基礎處分規制之事項為爭議。但難以期待當事人於法定期間內就基礎處分提起行政救濟者，不在此限（草案第二十三條）等規定，未明確區分租稅債務與租稅行政罰本質不同，補稅與漏稅罰屬性有異，似乎欲將當事人協力義務一律適用於課稅處分及裁罰處分

的相對人，甚至命為強制處分及處以罰鍰，衍生是否過度立法，違反司法救濟的本旨，侵害賦稅人權的疑慮²，以及補稅處分是否為漏稅罰的基礎處分，對於漏稅罰鍰處分有拘束力的爭議，遭致抵觸納稅者權利保護法的質疑。另外，稅審法草案既然採行公法訴訟的職權調查主義，卻又於第 18 條兼採民事訴訟不予調查當事人逾時提出的攻擊或防禦方法的立法例，其間是否有扞格之處？至於第 31 條第 2 項、第 3 項規定徵納雙方於訴訟中就足以影響稅額增減之事由，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分時，於判決確定後，稅捐稽徵機關「不得基於該事由作成補徵稅額處分」，納稅義務人亦「不得基於該事由請求退稅」，使徵納雙方因程序上的未及時主張稅基爭點，而喪失實體法上的權利，於制度設計上是否有未盡妥適之處？以下擬逐項加以探討，並提出建議，期供立法審議與未來法律適用之參考。

貳、補稅與漏稅罰

一、無責推定與不自證己非

行政程序法、行政罰法及行政訴訟法雖無類似刑事訴訟法第

² 10 月 30 日立法院司法及法制委員會審查「稅務行政事件審理法」，該法為行政訴訟法之特別法，草案第 8 條有關破除「萬年稅單」，以課稅處分作為撤銷訴訟之程序標的，貫徹原處分主義，值得肯定。而加強當事人協力義務之規定，課稅處分及裁罰處分均有適用，違反了加強保障賦稅人權潮流，值得探討（參見陳逸南，由「稅審法」規定加強當事人協力義務談起，2024.11.04，<https://newtalk.tw/citizen/view/64744>）。

154 條：「 I. 被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪。 II. 犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實。」及第 156 條第 4 項：「被告未經自白，又無證據，不得僅因其拒絕陳述或保持緘默，而推斷其罪行。」之規定，但依改制前行政法院 32 年判字第 16 號判例：「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：「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。」61 年判字第 70 號判例：「認定事實，須憑證據，不得出於臆測，此項證據法則，自為行政訴訟所適用。」62 年判字第 402 號判例：「事實之認定，應憑證據，為訴訟事件所適用之共通原則。行政罰之處罰，雖不以故意為要件，然其違法事實之認定，要不能僅憑片面之臆測，為裁判基礎。」及 75 年判字第 309 號判例：「行政罰與刑罰之構成要件雖有不同，而刑事判決與行政處分，亦原可各自認定事實，惟認定事實須憑證據，倘無證據足資認定有堪以構成行政罰或刑罰要件之事實存在，即不得僅以推測之詞予人處罰，則為二者所應一致。」所累積形成的通說見解，行政法院向來認為違反行政法上義務之處罰，應有「無責推定（無罪推定

Unschuldsvermutung/Presumption of Innocence)」原則之適用，行政機關對於違法行為事實的認定，必須依證據，即負有舉證責任，且證明程度必須達到「真實確信」，倘不能確實證明違法行為事實之存在，法院即應作有利行為人之認定（其處罰即不能認為合法），租稅行政罰亦然，此觀最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議引述 39 年判字第 2 號判例意旨，揭示「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。」等語自明。又人民有依法律納稅之義務，既為憲法第 19 條所明定，於稅捐稽徵及爭訟程序，納稅義務人即難保持緘默，而主張沒有申報、說明及提出課稅資料的協力義務，但對於租稅裁罰事件，「維護人性尊嚴與尊重人格自由發展，乃自由民主憲政秩序之核心價值。隱私權雖非憲法明文列舉之權利，惟基於人性尊嚴與個人主體性之維護及人格發展之完整，並為保障個人生活私密領域免於他人侵擾及個人資料之自主控制，隱私權乃為不可或缺之基本權利，而受憲法第 22 條所保障（本院釋字第 585 號解釋參照）。其中就個人自主控制個人資料之資訊隱私權而言，乃保障人民決定是否揭露其個人資料、及在何種範圍內、於何時、以何種方式、向何人

揭露之決定權，並保障人民對其個人資料之使用有知悉與控制權及資料記載錯誤之更正權。」已為司法院釋字第 603 號解釋所明示，而「強制將自己陳述提供作為刑事判決或其他相關處罰條件，不僅欠缺期待可能性，亦違反人性尊嚴」³，並參考行政訴訟法第 145 條規定：「證人恐因陳述致自己或下列之人受刑事訴追或蒙恥辱者，得拒絕證言：一、證人之配偶、前配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親屬關係或與證人訂有婚約者。二、證人之監護人或受監護人。」(緘默權)之法理⁴，以及我國租稅行政罰多以漏稅額倍數計算，較諸稅捐稽徵法第 41 條規定的逃漏稅捐刑罰，處「五年以下有期徒刑，併科新臺幣一千萬元以下罰金」，依刑法第 41 條第 1 項規定，如受 6 月以下有期徒刑或拘役之宣告者，尚「得以新臺幣一千元、二千元或三千元折算一日，易科罰金」，並無遜色，與刑罰具有類似性，兩者並無質的差異，僅屬量的不同⁵，應解為納稅義務人恐因陳述致自己受行政處罰，無論於租稅裁罰及爭訟程序均無說明及提出證據資料的協力義務，亦

³ 德國聯邦憲法法院判決 BVerfGE 56,37,49.轉引自葛克昌，納稅者權利保護法第 11 條之證據能力排除，106 年 10 月 16 日於法官學院發表，15 頁。

⁴ 另外行政訴訟法第 134 條規定：「當事人主張之事實，雖經他造自認，行政法院仍應調查其他必要之證據。」隱含「自認」不能作為認定不利當事人事實之唯一證據的意義，不只是行政法院認定事實不受「自認」的拘束，得調查其他必要之證據，而是「仍應調查其他必要之證據」，期能發現實質之真實(立法理由)。又依司法院釋字第 582 號解釋所附許玉秀大法官的協同意見書所示，不自證己罪原則有兩層意義：(一)關於被告自白之證據能力，賦予被告緘默權，且被告之緘默不得據以作為不利於被告之認定；(二)關於被告自白之證明力，被告不利於己之供述，包含被告之犯罪自白，均不得作為認定被告有罪之唯一證據。

⁵ 行政犯與刑事犯本質相同，行政罰與刑罰僅係量的差別，已成為通說(吳庚，行政法之理論與實用，88 年 6 月，增訂 5 版，425 頁)。

即有不自證己罪(不自證己非)(nemo tenetur seipsum accusare)原則之適用。然由於我國稅捐稽徵與裁罰的行政程序並未嚴格區分，且由同一部門處理，兩者後續的救濟途徑，亦都採用行政訴訟程序，基於證據共通原則⁶所演繹之法理，納稅義務人因履行協力義務所提出的課稅證據資料，自無妨於裁罰的行政程序與訴訟程序被斟酌採用，不生證據能力排除的問題。至於斟酌採用的結果，於課稅的撤銷訴訟程序與裁罰的撤銷訴訟程序，未必要採取相同的證明程度(詳後述)。又納稅義務人如係法人，固無所謂人性尊嚴與人格自由，而不能主張「不自證己罪」，但其在稅務上的協力義務係由其代表人、管理人、其他有代表權之人或實際行為之職員、受僱人或從業人員代為履行，渠等亦受人性的限制，本難被期待為不利於所屬法人，使其受處罰之陳述或資料提供。又租稅債務與租稅行政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連，課稅處分僅係加以確認及命為給付而已，然租稅行政

⁶ 按民事訴訟法上所謂之證據共通原則，係指當事人聲明之證據，依其提出之證據資料，得據以為有利於他造或共同訴訟人事實之認定，該證據於兩造間或共同訴訟人間，法院均得共同採酌，作為判決資料之基礎。此項原則側重於法院援用當事人提出之證據資料時，不受是否對該當事人有利及他造曾否引用該證據之限制，並得斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，在不違背論理及經驗法則前提下，依自由心證判斷事實之真偽(民事訴訟法第 222 條第 1 項、第 3 項「證據評價之範疇」)。(最高法院 98 年度臺上字第 1218 號民事判決參照)又所謂證據之共通，係指調查證據結果之共通而言，非指證據方法之共通。蓋從理論上言，事實之真偽只有一個，由當事人提出之證據資料，經行政法院認為真實時，就他造而言，自亦應為真實。共通之事實，對於訴訟當事人全體，應屬相同，故承認證據共通原則，不僅確保事實之真相，且對於事件之處理，亦將獲迅速省費之效。陳計男，行政訴訟法釋論，89 年 1 月初版，442 頁。

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，且如提起行政訴訟，在判決確定前，亦應推定其為無罪，裁罰相對人並無先驗或配合受罰的協力義務。

二、 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，而認定待證事實所聯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」的蓋然性率是百分之九十九點八；「高度的蓋然性」之蓋然率是百分之七十五；「優勢的蓋然性」的蓋然率是百分之五十一⁷。用淺顯的話說，依序分別為「毫無疑問」、「八九不離

⁷ Vgl. Habscheid, Beweislast und Beweismaß -Einkontinentaleuropäisch-angelsächsischer 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

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⁸，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⁹。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」¹⁰。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、39 年判字第 2 號判例要旨及財政部 95 年 5

務，最高行政法院 105 年度研究報告，105 年 11 月，123 頁。

⁸ 吳庚，行政爭訟法論，98 年 2 月 4 版，96 頁；陳清秀，行政訴訟法，101 年 10 月 5 版，448 頁。

⁹ 最高行政法院 104 年度判字第 579 號判決。

¹⁰ 105 年度判字第 120 號判決；黃士洲，稅務訴訟的舉證責任，91 年 8 月初版，178 頁。

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，則證據力已提昇至優越的蓋然性，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依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。

三、 補稅與漏稅罰之區別

租稅債務與租稅處罰於本質上究竟有所不同，已如前述。其次，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違法漏稅的結果。故納稅義務人縱有應補徵稅額，尚須有故意或過失行為，並造成違法漏稅的結果，始能處以漏稅罰（司法院釋字第 337 號解釋及最高行政法院 98 年 8 月份第 2 次庭長法官聯席會議決議參照）。例如，營業人雖有進貨事實，惟不依規定取得交易對象開立之進項憑證，而取得非交易對象開立之進項憑證，申報扣抵銷項稅額時，該項已申報扣抵之銷項營業稅額顯未依法繳納，仍應依營業稅法第 19 條第 1 項第 1 款規定，就其取得不得扣抵憑證扣抵銷項稅額部分，追補該項不得扣抵之銷項稅款（最高行政法院 87 年 7 月份第 2 次庭長評事聯席會議決議），然進貨人取得銷貨人以外之營業人所開立之發票申報扣抵，如查明開立發票之營業人已依法申報繳納該應納之營業稅額者，則尚無逃漏（財政部為符合司法院釋字第 337 號解釋意旨以 83 年 7 月 9 日台財稅第 831601371 號函釋「營業人取得非實際交易對象所開立之統一發票，作為進項憑證申報扣抵銷項稅額案件之處理原則」參照），此乃

有應補稅額，實際上卻沒有漏稅結果的事例。又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立法例，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 項、第 6 項、第 8 項及其立法理由參照）¹¹。另依所得稅法第 110 條第 3 項規定：「營利事業因受獎勵免稅或營業虧損，致加計短漏之所得額後仍無應納稅額者，應就短漏之所得額依當年度適用之營利事業所得稅稅率計算之金額，分別依前二項之規定倍數處罰。但最高不得超過 9 萬元，最低不得少於 4 千 5

¹¹ 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）

百元。」可知補稅處分尚須考慮有關虧損扣除及獎勵投資抵減規定之適用，亦即計算補稅額時，應從短漏報的所得額，扣除往年虧損，如有獎勵投資抵減稅額，並應予減除，然計算漏稅額則係按照短漏報的所得額，故納稅義務人短漏報所得額時，於扣除虧損或投資抵減稅額後，縱無須納稅，仍須按短漏報的所得額計算漏稅額，此為無應補稅額，卻有類似漏稅罰的立法例¹²。再者，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

¹² 依立法理由所述，此規定乃「對納稅義務人違反誠實申報義務所為之處罰，以督促其善盡應作為之義務，俾稽徵機關得以掌握稅源資料，達成維護租稅公平並確保國庫收入之必要手段。惟納稅義務人是項短漏報所得，於行為時並未涉及短漏稅額，其對國庫稅收之影響，係視該等營利事業以後年度是否依第39條規定申報扣除該年度虧損而定」，亦即因營利事業當年度短漏報所得額所省下的虧損扣除額或獎勵投資抵減稅額，可能於來年用以扣減所得額或稅額，有逃漏稅的風險，而加以處罰。

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，補稅與漏稅罰的要件寬嚴有別，構成補稅要件並不當然符合漏稅罰要件；補稅與漏稅罰的舉證責任分配亦有差別，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，亦未必足以認定有逃漏稅之事實¹³。益見應補徵稅額與漏稅額性質確屬不同

14。

四、 補稅處分不是漏稅罰的基礎處分，對於後者並無拘束力

行政處分對原處分機關以外的其他國家機關(包括法院)產生的拘束效力，有所謂構成要件效力及確認效力，兩者區別之處在於，構成要件效力指的是行政處分的「規制內容」(堪稱為行政處分的主文部分)對其他國家機關的拘束，確認效力則是指作為行政處分規

¹³ 最高行政法院 102 年度判字第 816 號、109 年度判字第 49 號判決。

¹⁴ 稅捐處罰領域有別於稽徵程序，並不得援用納稅人之稅捐協力義務或稅捐舉證責任法則(洪家殷/江彥佐，漏稅處罰訴訟案件舉證責任之研究，月旦財經法雜誌，11 期，2007 年 12 月，31 頁以下)。

制內容所依據的「事實與法律之認定」(堪稱為行政處分的理由部分)對其他國家機關的拘束¹⁵。如果補稅與漏稅罰的爭訟事件同案繫屬於法院，由於補稅處分本身即係法院司法審查的對象，無論其主文或理由，均無拘束法院對於漏稅罰爭訟事件審理之可能，自不待言。如果繫屬的案件只是對於漏稅罰的爭訟，補稅處分並非法院審理對象，則補稅處分主文對於漏稅罰爭訟事件之審理，是否有構成要件效力？如前所述，補稅與漏稅罰的要件有別，應補徵稅額與漏稅額性質不同，其金額也未必相同，補稅處分主文所認定的應補徵稅額不可能成為漏稅罰撤銷訴訟審理既定(先決)的構成要件或基礎事項，對於行政法院自無拘束效力(構成要件效力)可言。至於補稅處分理由所認定的漏報稅基事實，對於漏稅罰撤銷訴訟之審理是否有確認效力？由於法院判決在理由欄部分的認定並無既判力，是否有所謂爭點效則尚有爭議¹⁶，更何況一個程序的縝密性與嚴謹性都遠不能及的行政處分，所以德國通說認為，行政處分有確認效力，以法律有特別明文規定者為限。蓋行政處分的確認效力不像構成要件效力般，有具憲法位階效力之權力分立與部會權限分配原則

¹⁵ 翁岳生編／許宗力，行政法(上)，第11章行政處分，2006年10月3版，521、522頁。

¹⁶ 雖然學說與實務見解，對於民事訴訟之審判有持所謂「爭點效」理論者，認為法院於確定判決理由中，對訴訟標的以外當事人所主張或抗辯之重要爭點，本於兩造辯論之結果所為之判斷結果，除有顯然違背法令，或當事人提出新訴訟資料足以推翻原判斷之情形外，於同一當事人間，就與該重要爭點有關之他訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷而言(最高法院96年度臺上字第307號民事判決)。惟其乃源於民事訴訟上之誠信原則及當事人公平之訴訟法理而來，且尚有爭議(例如最高法院87年度臺上字第1029號民事判決即持反對見解)，並未成為判例。

的依據，而一個行政處分在理由欄部分的認定，是否適宜拘束其他國家機關，也的確很難一概而論，故交由立法者依不同事物領域的特性，對確認效力的有無，分別作不同規範，毋寧是合理的¹⁷。稽諸我國現行法律尚無容許任何行政處分有確認效力的條文，參照補稅與漏稅處罰的舉證責任分配尚有差別，且證明度要求高低不同，稽徵機關依查得資料的證明度縱使可以認定有漏報稅基事實，亦未必足以認定有逃漏稅之事實。如果將稅捐稽徵機關因納稅義務人違反協力義務，降低證明度，作成課稅處分所認定的事實，視為具有確認效力，使納稅義務人就與該爭點有關之罰鍰撤銷訴訟，不得再為相反之主張，法院亦不得作相異之判斷，無異強令納稅義務人負擔自證己罪之責任，違反「無罪推定」及「疑則無罪」法理，亦悖於誠信與公平原則。因此，補稅處分理由所認定的漏報稅基事實對於漏稅罰撤銷訴訟之審理並無確認效力，漏稅處罰爭訟事件繫屬之法院應依職權全面審查該漏稅處罰之作成，其認事用法有無違誤。綜上，補稅處分對於漏稅罰撤銷訴訟之審理並無任何拘束效力，補稅處分不是漏稅罰的基礎處分，對於後者自無拘束力可言。

參、稅審法草案未妥善處理的問題

一、 協力義務及於裁罰處分相對人與處罰要件事實之商榷

¹⁷ 翁岳生編／許宗力前揭書，522頁。

稅審法草案第 11 條 2 項課予當事人（包括裁罰處分相對人即行政訴訟原告）在法院調查時有協力義務；第 12 條第 1 項要求當事人就與裁判有關之事實，應為真實及完全之陳述；第 12 條第 2 項賦予行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人提出其依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關之資料之職權（該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦得命其提出）；第 12 條第 4 項更規定行政法院對於無正當理由不從提出之命者，得以裁定為強制處分（強制執行）。其中涉及裁罰處分相對人（即行政訴訟原告）在法院審理程序亦有協力義務；行政訴訟原告就與裁判有關之事實包括租稅行政罰要件事實部分亦應為真實及完全陳述，法院並得依職權命其提出與裁罰要件事實相關的證據資料，甚至以裁定為強制處分，迫使其提出等規定，乃違反不自證己罪原則，侵害人民基本權（人性尊嚴、人格自由），並抵觸納稅者權利保護法立法目的，有違憲之虞。

二、 強制納稅者提出與裁判有關的一切文書資料的商榷

稅審法草案第 12 條第 4 項規定：「行政法院對持有前二項資料之人（按即納稅義務人及為其履行協力義務之人、受其委託保管之第三人），無正當理由不從提出之命者，於必要時得以裁定為強制處分。行政訴訟法第 169 條對於第三人處罰緩之規定，亦適用之。」

其中對第三人以裁定為強制處分及處罰鍰部分，行政訴訟法第 169 條第 1 項已有規定，惟此只限於行政法院依當事人之聲請裁定命第三人提出文書而無正當理由不從提出之命者，稅審法草案則更進一步賦予行政法院得主動命第三人提出之職權，並增列納稅義務人及為其履行協力義務之人（其代表人、管理人、其他有代表權之人、職員、受僱人或從業人員）作為行政法院依職權命提出及以裁定為強制處分的對象。且依立法說明「此強制處分之執行適用行政訴訟法第 305 條第 2 項及第 306 條規定，並準用強制執行法關於物之交付請求權執行之規定」，而依強制執行法第 123 條第 2 項規定，關於物之交付請求權之執行準用同法第 128 條第 1 項「依執行名義，債務人應為一定之行為，而其行為非他人所能代履行者，債務人不為履行時，執行法院得定債務人履行之期間。債務人不履行時，得處新臺幣三萬元以上三十萬元以下之怠金。其續經定期履行而仍不履行者，得再處怠金或管收之。」又依草案第 14 條第 2 項規定，行政法院只有在知悉納稅義務人或為其履行協力義務之人，如提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，始不得以強制執行之方法促使其為之，易言之，如果提出資料僅有致其受行政處罰之危險時，仍得以強制執行之方法促使其為之，則將來施行時，如果行政法院貫徹此職權調查方法，以罰鍰甚至管收處分迫使當事人提出所有帳

簿文據，除衍生押人取證的爭議外，更由於稅捐稽徵機關得據以全面查核其短漏稅捐，進而在第一審撤銷訴訟繫屬中，就同一課稅事件另行作成增加稅額的新處分，以取代或變更原課稅處分（草案第20條第1項），恐使法院喪失公平審判的立場，淪為稅捐稽徵機關的角色。其實行政訴訟法第135條第1項、第165條第1項已分別明定：「當事人因妨礙他造使用，故意將證據滅失、隱匿或致礙難使用者，行政法院得審酌情形認他造關於該證據之主張或依該證據應證之事實為真實。」「當事人無正當理由不從提出文書之命者，行政法院得審酌情形認他造關於該文書之主張或依該文書應證之事實為真實。」作為納稅義務人違反協力義務的效果，足供行政法院據以認事用法，實現公平審判的目的，實無再立法以強制處分維護公平課稅之必要。

三、以罰鍰強制當事人到庭之商榷

稅審法草案第13條第1項規定：「行政法院認為必要時，得依職權訊問當事人。當事人受合法之通知，無正當理由而不到場，得以裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰，並得再限期命其到場。當事人逾期仍不到場者，得按次處罰。」有防弊過度之虞，逾越司法救濟的本旨。蓋人民對於稅務處分，無論是課稅或裁罰處分提起行政訴訟，都是事後尋求司法救濟平反，並不像刑事案件，被動接受可能不利

的裁判，很難想像會受合法之通知，無正當理由不到場，而需要以罰鍰間接強制其到場，如此規定豈非多此一舉？而且依其立法說明稱係「基於釐清事實之必要」，則令人擔心會有法官為使當事人為真實及完全之陳述，反覆命當事人到場，否則處以罰鍰，無異罰錢取供，此種強制方法縱使用於刑事訴訟，亦屬禁忌，遑論施之於行政救濟程序。再者，同上法條第 2 項規定：「當事人為法人或非法人團體，其代表人、管理人或其他有代表權人，受行政法院之裁定或命令應到場者，適用前項規定。」所謂法人，解釋上包括公法人，難道將來公法人的代表人受合法之通知，無正當理由而不到場，也要裁定處新臺幣三萬元以下罰鍰¹⁸？如此膨脹協力義務，除前述對物證的強制處分外，並幾乎擴及人身自由的限制，又未明文承認不自證己罪原則，豈符合行政救濟程序之本旨？¹⁹

四、 有誤導處罰要件事實可以降低證明度之虞

由於前揭稅審法草案規定應盡協力義務的當事人與事項並未排除裁罰處分相對人與租稅行政罰要件事實，亦未明文承認不自證己罪原則，反而於草案第 13 條第 1 項的立法說明前段泛稱：「當事人最熟稔稅務行政事件之事實，負有與行政法院共同釐清事實之協力

¹⁸ 然依稅審法草案第 13 條第 2 項的立法說明，其本文所謂「當事人為法人或非法人團體」，似係指「納稅義務人為法人或非法人團體者」。

¹⁹ 德國財務法院法第 80 條第 1 項、第 2 項雖也有對經合法通知，無正當理由不到場的當事人或其代表人處罰鍰之規定，但必須先行警告後，始得為之。參考范文清譯著，德國財務法院法，2001 年 3 月 28 日公布之新版本，司法院發行。

義務，而非僅是協力負擔，承受未能協力之不利益結果而已。」可能使法官誤解，即便於裁罰處分的救濟程序，原告違反協力義務，亦要降低認定處罰要件事實的證明度，甚至承受未能協力之不利益結果（受敗訴判決？）而放棄前揭最高行政法院決議與判決先例所採無罪推定見解與嚴格的證明標準。如果淪落至此，恐開民主法治之倒車，有違稅審法草案第 1 條所揭示「有效保障納稅者權利」之立法美意。

五、 禁止強制協力義務的原因排除行政處罰危險之商權

稅審法草案第 14 條規定：「 I. 對租稅法律關係依法有協力義務之當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。 II. 稅捐稽徵機關或行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，不得以強制執行之方法促使其為之。」其立法說明謂參考德國租稅通則第 103 條規定，訂定第 1 項；參考德國租稅通則第 393 條第 1 項規定，訂定第 2 項，並稱「刑事追訴或處罰，不包含行政罰，或懲戒、懲處等紀律處罰、其他管制性之不利益處分」，亦即納稅義務人如為陳述或提出資料有致其受行政處罰之危險時，仍得以強制執行之方法促使其為之。惟查德國租稅通則第 103 條係規定納稅義務人就他人之課徵程序，以第三人身分為陳述，將使自

己或親屬有受刑事或違反行政秩序訴追之危險時，有拒絕陳述之權利，此與稅審法草案第 14 條第 1 項規定並無直接關連。而且德國的稅捐稽徵程序不但與租稅刑罰程序分開，亦與租稅違反秩序行為之罰鍰程序分開，後者原則上適用違反秩序法之程序規定，並準用租稅通則第 410 條第 1 項各款關於租稅刑罰程序之規定，此外，違反秩序法第 46 條規定，對該法未規定事項，復指示準用一般刑罰程序之法律，例如刑事訴訟法、法院組織法及少年法。故其租稅通則第 393 條第 1 項規定：「租稅義務人及稽徵機關，在租稅課徵程序及在刑罰程序中之權利及義務，分別依各該程序所適用之規定定之。在租稅課徵程序中，對租稅義務人之強制方法(第 328 條)，將迫使租稅義務人本人因其所犯之租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為，而受有不利益之負擔者，不許可為之。對租稅義務人，將因上述行為而開始刑罰程序時，通常即有此規定之適用。對租稅義務人，應依情況需要，就此點為告知。」在刑事訴訟程序上，不得強制犯罪嫌疑人作不利於己之陳述（刑事訴訟法第 136 條、第 136a 條參照），此一不自證己罪原則表現於租稅通則第 393 條第 1 項第 2 句規定。在租稅課徵程序中，縱然尚未開始租稅刑罰程序，如對租稅義務人實施租稅通則第 328 條之強制方法，令其陳述或為其他行為，將迫使租稅義務人本人，因租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為，受

有不利益負擔者，不許可採取強制方法（亦即於租稅課徵程序，不得以強制方法迫使當事人為有關其本身租稅犯罪行為或租稅違反秩序行為之陳述或提出資料等行為）²⁰。可是依草案第 14 條第 2 項規定，稅捐稽徵機關或行政法院僅於知悉前項之人（當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人），如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或處罰之危險時，才不得以強制執行之方法促使其為之。顯然不如前揭德國租稅通則承認人民對於行政罰，亦有不自證己罪原則的適用。然而既要師承德國法制，為何僅承襲一半？其次，既要以為當事人及為當事人履行協力義務之人之陳述或提出資料作為證據方法，為何只限於有致其本人受刑事追訴或處罰之危險時，才不得以強制執行之方法促使其為之，而不參照民事訴訟法第 367 條之 3 關於法院於依職權訊問當事人或其代表人時，準用民事訴訟法第 307 條第 1 項第 3 款至第 5 款之規定，於其所為陳述或提出資料，足致其配偶、前配偶、未婚配偶或四親等內之血親、三親等內之姻親或曾有此親屬關係者或有監護關係之人受刑事追或蒙恥辱，或攸關其職務上或業務上有秘密義務之事項，或非洩漏其技術上或職業上之秘密不能為之時，亦不得以強制執行之方法促使其為之？是否為德不卒？

²⁰ 參考陳敏譯著，德國租稅通則，司法院，103 年 8 月，160、190、191、654、655、674 頁。

六、 於法院審理程序容許稽徵機關行使強制調查權之商榷

稅審法草案第 12 條末項規定：「原處分機關對於訴訟繫屬中之稅務行政事件，依法所負調查事實之義務，不受稅務行政訴訟程序進行之影響。」復結合前揭草案第 14 條第 2 項規定意旨，稅捐稽徵機關知悉當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，如為陳述或提出資料有致其受行政處罰之危險時，仍得以強制執行之方法促使其為之，是否即表示稅捐稽徵法第 46 條賦予稅捐稽徵機關之強制調查職權，包括拒絕調查，或拒不提示有關課稅資料、文件者，處新臺幣三千元以上三萬元以下罰鍰；納稅義務人如無正當理由而拒不到達備詢者，處新臺幣三千元以下罰鍰，均得於訴訟繫屬中繼續行使？果如是，納稅義務人於訴訟繫屬中恐將承受來自法院與被告機關雙重的強制調查壓力，豈符合司法救濟本旨與、攻防武器平等的精神？其實在行政訴訟採行全面職權調查主義下，當事人包括行政機關於法院審理程序，並無主觀舉證責任，僅有協力義務與最後的客觀舉證責任分配，而且行政程序已經結束，不應再容許行政程序包括稅捐稽徵程序的強制調查權繼續施行於行政訴訟。

七、 有誤導補稅處分係漏稅罰的基礎處分之虞

稅審法草案第 24 條規定：「前五條規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。」其立法說明謂：「有鑑於我國租稅法上違章罰鍰之金

額與核定稅額有高度之連動，基於相同之法理，爰明定本法第 19 條至第 23 條關於落實總額主義之規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。」然而實際上僅有草案第 19 條至第 22 條與總額主義有關，第 23 條係規範基礎處分與後續處分的關係，與總額主義何干？如果罰鍰處分亦須適用草案 23 條規定，恐有誤導補稅處分係漏稅罰的基礎處分之虞。尤其本草案既籠統將訴訟當事人包括課稅處分與裁罰處分相對人列為協力義務主體，又不區分課稅事實與行政罰要件事實的證明度，恐更會使執法者誤以為補稅處分作成後，納稅義務人即不得再就違法漏稅事實為爭議，此觀財政部於本草案研究制定委員會所提供有關「基礎處分」與「後續處分」可能類型彙整表，將本稅列為罰鍰的基礎處分，即可明瞭前述擔憂並非無的放矢²¹。

八、 從草案立法說明可知協力義務只適用於租稅法律關係

稅審法草案第 11 條第 2 項的立法說明謂：「稅務行政事件之審理固以職權調查為原則，然事證偏在當事人一方，當事人在其支配管領範圍內，較諸行政法院更能掌握完整及正確之資料，且基於依法及公平課稅原則，並為貫徹訴訟經濟，當事人對於事實之釐清亦負擔共同責任，故應與行政法院合作，協力探求、發現事實真相，爰

²¹ 103 年度高等行政法院法律座談會提案八的研討結果採甲說認為：「補稅處分經行政法院終局判決確定者，行政法院對裁罰基礎之漏稅事實受確定判決之拘束，不得為與該確定判決意旨相反之判斷。」亦係誤認補稅處分係漏稅罰的基礎處分。

明定第二項。」第 14 條第 1 項的立法說明謂：「為確保依法及公平課稅原則，當事人或依法應為當事人履行協力義務之人，就其管領範圍內事項負有提出資料、為真實、完全陳述及到場受訊問等協力義務。又不自證己罪原則雖屬現代法治國之基本原則，惟在非屬刑事法之稅務行政領域，則應與依法及公平課稅原則為適度調合。」

徵諸第 14 條第 1 項的本文只明定：「**對租稅法律關係依法有協力義務之當事人**，或依法應為當事人履行協力義務之人，不得因其有受刑事追訴或處罰之危險而拒絕履行協力義務。」可知**本草案立法目的僅認為當事人（原告）對租稅法律關係有協力義務**。蓋關於租稅行政罰爭訟案件，係國家行使處罰高權的結果，與依法及公平課稅原則無直接關連，而與刑事罰類似，有「無罪推定」及「疑則無罪」原則之適用，自應認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。則草案第 11 條第 2 項、第 12 條第 1 項與第 2 項有關**當事人協力義務之規範文字允宜配合明定限於租稅法律關係**，以免法官將其誤用於處罰要件事實。至於 111 年 6 月 22 日修正公布(112 年 8 月 15 日施行)行政訴訟法第 125 條第 2 項雖亦規定：「前項調查，當事人應協力為之。」²²但揆其立法理由謂係「基於誠實信用原則，並促進訴訟之成熟，當事人有與行政法院合作，協力探求、發

²² 按稅審法草案第 11 條全文照抄行政訴訟法第 125 條條文。

現事實真相的必要」，而行政罰與刑事罰本質既然相同，攸關前述憲法所保護的隱私權與人性尊嚴，有不自證己罪原則之適用，即與誠實信用原則無涉，故基於合憲與合目的解釋，行政訴訟法上的協力義務亦應不及於行政處罰之相對人，併此敘明。

九、 當事人逾時所提出攻擊或防禦方法不予調查之商榷

稅審法草案第 18 條第 1 項、第 2 項依序規定：「當事人提出之攻擊或防禦方法，除別有規定外，應依訴訟進行程度，於言詞辯論終結前之適當時期提出之。」²³「當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法，行政法院應駁回之。但有下列情形之一者，不在此限：……」，依其立法說明係「參考行政訴訟法第 132 條準用民事訴訟法第 196 條、第 276 條類似規定，以及德國財務法院法第 79 條之 2 第 3 項規定」所訂定。惟我國行政訴訟法既採行全面性職權調查主義（第 125 條第 1 項、第 133 條），稅審法草案更加強行政法院調查事證的權能，以發現真實為目的²³，理應不放棄任何有助釐清事實的攻擊防禦方法，卻仿效民事訴訟因採當事人進行主義，為避免訴訟延滯，限制當事人於言詞辯論終結前之適當時期提出攻擊或防禦方法的立法例，恐與其應依職權調查事實與證據的立法目的相扞格。何況

²³ 行政訴訟法 125 條、第 133 條的立法理由分別強調為期發見真實，闡明權為審判長之職權，亦為其義務；行政法院應依職權調查證據，期得實質之真實。稅審法草案除於第 12 條第 1 項規定當事人就裁判有關事實，應為真實及完全之陳述外，第 11 條的立法說明並一再強調「發現事實真相」、「為期發現真實」等語。

民事訴訟法第 196 條第 2 項僅規定當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法時，法院「得」駁回之，稅審法草案第 18 條第 2 項卻規定行政法院「應」駁回之，不啻突顯草案無意貫徹職權調查主義之尷尬？而且德國財務法院法第 79 條之 2 第 2 項、第 3 項係規定審判長或受命法官先定期命當事人陳述事實或提出證據資料，當事人逾時為之，且符合一定條件，包括其對期日之遲誤結果已受告知者，法院始「得」裁定不予調查²⁴。然前揭稅審法草案僅抽象規定當事人提出之攻擊或防禦方法，應依訴訟進行程度，於言詞辯論終結前之適當時期提出之；當事人未於適當時期提出之攻擊或防禦方法，行政法院應駁回之。並未明文規定須經審判長或受命法官定相當期間命提出，並告知逾期提出之失權效果後，仍未遵期提出者，始不為調查或斟酌，則將來適用上勢必會對是否「未於適當時期提出」產生爭議，且可能發生當事人事先未被告知逾期提出之失權效果，即遭突襲駁回的事件，徒惹民怨。至於草案第 18 條第 4 項規定：

「當事人或為當事人保管證據之第三人，經審判長或受命法官定相當期間命提出證據，並告知逾期提出之失權效果後，仍未遵期提出者，視為未於適當時期提出。」其中規範當事人本人部分，固值贊同，但規範「為當事人保管證據之第三人」（例如：金融機構、執行

²⁴ 參考前揭范文清譯著，德國財務法院法。

業務者或其他受託人)部分，將第三人的不作為，視為當事人本人未於適當時期提出，已有未洽，且未明定須先告知當事人本人逾期提出之失權效果，即將責任歸予其本人，更有失公平。

十、 因徵納雙方未及時主張稅基爭點而擴大既判力之商榷

草案第 31 條第 2 項、第 3 項依序規定：「稅捐稽徵機關因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額增加之事由，提出主張或作成變更處分者，不得於判決確定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴。」¹「納稅義務人因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足以使稅額減少之事由提出主張者，不得於判決確定後基於該事由請求退稅或提起再審之訴。」²稽其立法說明謂「為貫徹總額主義澈底解決紛爭之功能，本法已賦予徵納雙方得於訴訟中追加足以維持或減少課稅數額事由之權利（第 19 條），稅捐稽徵機關在訴訟中另行作成之變更處分，亦自動成為行政法院審理之程序標的（第 20 及第 21 條）。若徵納雙方於訴訟中就足以影響稅額增減之事由，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分時，為維護確定判決之既判力、督促當事人履行協力義務，該事由亦應為確定判決之實質確定力所及」等語，本項制度設定固有所本。惟足以影響稅額增減之事由（即構成稅基的爭點）必須成為訴訟標的，法院始能加以審

判，而在其審查判斷之範圍內，發生既判力。對於未經徵納雙方主張或法院依職權發現的稅基爭點，法院既無從納入訴訟標的加以審判，即不在既判力客觀的範圍，於判決確定後，如果尚在稅捐稽徵法第 21 條規定核課期間內，稅捐稽徵機關本得基於該事由作成補徵稅額處分；如果尚在稅捐稽徵法第 28 條第 1 項規定請求權時效內，納稅者亦得基於該事由請求退稅。本草案為貫徹總額主義澈底解決紛爭之功能，擴大既判力所及範圍，使徵納雙方因程序上的未及時主張稅基爭點，喪失實體法上的權利，茲事體大，自應審慎規定其條件，以求周全，卻只以徵納雙方於訴訟中就足以影響稅額增減之事由，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前提出主張，或未據以變更課稅處分者，作為擴大既判力範圍的條件，對於當事人程序法上與實體法上權利的保障尚有不週，將來實施恐生爭議，建議可以參照家事事件法第 57 條之規定，加上「經法院闡明」為條件²⁵。

肆、有關稅審法草案修正之建議

一、草案第 11 條第 2 項宜修正為：「前項調查，除裁罰處分相對人外，

當事人應協力為之。」草案第 12 條第 1 項宜修正為：「當事人就與

²⁵ 家事事件法第 57 條（提起獨立之訴之限制）：「有關婚姻關係之訴訟，經判決確定後，當事人不得援以前依請求之合併、變更、追加或反請求所得主張之事實，就同一婚姻關係，提起獨立之訴。但有下列各款情形之一者，不在此限：一、因法院未闡明致未為主張。二、經法院闡明，因不可歸責於當事人之事由而未為主張。」

裁判有關之課稅事實，應為真實及完全之陳述。對於他造當事人所提出之事實及證據，應為陳述。」第 2 項宜修正為：「行政法院為認定事實，得命納稅義務人或其代表人、管理人、其他有代表權之人提出其依法應提供稅捐稽徵機關或其他主管機關與課稅事實有關之資料。該資料為納稅義務人之職員、受僱人或從業人員所持有者，亦同。」使與同條第 3 項所定「行政法院得命前項之人或受其委託保管之第三人提出」之境外資料，限於「與課稅事實有關之必要資料」相一致，並符合草案第 11 條第 2 項規定當事人協力義務之立法目的²⁶。

二、草案第 12 條第 4 項將納稅義務人及為其履行協力義務之人（其代表人、管理人、其他有代表權之人、職員、受僱人或從業人員）作為行政法院裁定強制處分的對象，允宜刪除，草案第 14 條第 2 項有關「不得以強制執行之方法促使其為之」規定失所附麗，亦配合刪除。

三、草案第 13 條有關以罰鍰間接強制當事人或其代表人、管理人或其他有代表權人到庭的規定允宜刪除。

²⁶ 德國租稅通則第 90 條第 1 項亦僅規定當事人應對有關課徵之重要事實，為完全及真實的公開。至於裁罰程序，當事人得拒絕陳述（前揭陳敏譯著，德國租稅通則，158、160 頁）。而德國財務法院法第 76 條第 1 項第 3 句雖規定「當事人應就其事實狀況為完全而真實之陳述」，但此事實主要係指課稅事實，並不包括租稅罰鍰要件事實。因依德國財務法院法第 33 條規定，財務法院法係受理有關課稅事項、聯邦財稅機關或邦財稅機關依據租稅通則規定之強制執行及依稅務諮詢師法規定所生之公法爭議，租稅罰鍰的爭訟則適用違反秩序法及準用刑事訴訟法等規定，不歸財務法院管轄（參考前揭范文清譯著，德國財務法院法；同上陳敏譯著，德國租稅通則，674、675 頁）。

四、草案第 12 條末項有關原處分機關對於訴訟繫屬中之稅務行政事件，仍應依職權調查事實的規定允宜刪除。

五、如果不採前述刪除草案第 12 條第 4 項以納稅義務人及為其履行協力義務之人作為行政法院裁定強制處分對象之建議，則退而建議將草案第 14 條第 2 項修正為：「行政法院知悉前項之人，如為陳述或提出資料有致其受刑事追訴或行政處罰之危險時，不得以強制執行之方法促使其為之。」並刪除原列條文主詞之一的「稅捐稽徵機關」。其次，建議將草案第 15 條第 2 項亦修正為「為當事人履行協力義務之人，如已陳明其為證言有致其受刑事追訴或行政處罰之危險，且經行政法院認無不當時，不適用行政訴訟法第 148 條裁處罰鍰之規定。」另外建議將不得以強制執行或裁處罰鍰之方法促使當事人，或依法應為當事人履行協力義務之人陳述、作證或提出資料的規定，擴及其因足致行政訴訟法第 145 條所列親屬受刑事追或蒙恥辱，或同法第 146 條所定攸關其職務上或業務上有秘密義務之事項，或關於其技術上或職業上之秘密，而拒絕為之者，始堪稱功德圓滿。

六、草案第 24 條的條次與第 23 條的條次宜對調，即將第 23 條內容變更為：「前四條規定，於罰鍰處分之稅務行政事件適用之。」原第 23 條的內容則移為新第 24 條的內容，使切合原草案為落實總額

主義之立法目的。

七、草案第 18 條第 2 項前段宜修正為：「審判長或受命法官得定相當

期間命當事人提出攻擊或防禦方法，當事人未於適當時期提出者，

行政法院得駁回之。」同條第 4 項宜修正為：「為當事人保管證據

之第三人，經審判長或受命法官定相當期間命提出證據，並告知當

事人應遵期提出及逾期提出之失權效果後，仍未遵期提出者，視為

未於適當時期提出。」使所謂適當時期符合明確性原則，並明定第

三人的不作為，由當事人本人承擔失權效果的合理條件，以杜爭議。

另攻擊或防禦方法本就包括證據資料之提出，草案第 18 條第 2 項

前段如作上述修正，即無須再於第 4 項重複規定限期命「當事人」

提出證據，爰刪除之。且該第 4 項僅係規定何種情形應「視為未於

適當時期提出」，行政法院仍須於當事人不具備同條第 2 項但書所

列各款條件時，始得駁回其提出之攻擊或防禦方法，此為當然之理。

八、草案第 31 條第 2 項、第 3 項宜依序修正為：「稅捐稽徵機關經法

院闡明後，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，就足

以使稅額增加之事由，提出主張或作成變更處分者，不得於判決確

定後基於該事由作成補徵稅額處分或提起再審之訴。」「納稅義務

人經法院闡明後，因故意或重大過失而未於事實審言詞辯論終結前，

就足以使稅額減少之事由提出主張者，不得於判決確定後基於該事

由請求退稅或提起再審之訴。」以求周延。

伍、結語

「刑罰與稅賦是國家給予人民的兩大痛苦，為人權把關的大法官，既不該支持深文周納入人於罪，也不該支持深文周納橫徵苛斂。」

（大法官許玉秀，司法院釋字第 660 號解釋不同意見書）「稅政宜寬勿苛，以示稅政權力之謙抑……苛政主要顯現於刑罰與苛捐繁稅方面。」（大法官陳新民，司法院釋字第 700 號解釋不同意見書）此兩號解釋先後對於財政部 89 年 10 月 19 日台財稅第 890457254 號函釋見解「營業人違反營業稅法第 51 條第 1 款至第 4 款及第 6 款，據以處罰之案件，營業人如於經查獲後始提出合法進項憑證者，稽徵機關於計算其漏稅額時尚不宜准其扣抵銷項稅額」，肯認其適法合憲性，亦顛覆了加值型及非加值型營業稅法第 15 條第 1 項所定營業稅額的計算原則「營業人當期銷項稅額，扣減進項稅額後之餘額，為當期應納或溢付營業稅額」，正彰顯稅捐與租稅行政罰雙重的苛斂。如今用以保障人民基本權、行使國家刑罰權及實現公平正義的刑事訴訟法早已於 91 年 2 月 8 日修正第 163 條規定，由絕對的職權調查主義²⁷，改採「法院為發見真實，得依職權調查證據。但於公平正義之維護或對被告之利益有重大關係事項，法院應依職權調

²⁷ 修正前刑事訴訟法第 163 條第 1 項：「法院因發見真實之必要，應依職權調查證據。」

查之」(第2項)²⁸，其目的即在確保法院超然、中立之立場及維護人民基本權利，並不是強化國家刑罰權。而依德國租稅通則註釋書之通說，認為租稅法如同刑法，探求事實真相並非絕對的價值。因此，在租稅程序中，亦應注意法治國家之法律及道德基礎，尤其應注意人民基本權利之要求。人民履行協力義務時，如產生利益衝突，猶責令其履行，即不符合法治國家期待可能性之要求²⁹。反觀行政訴訟法卻走向全面絕對的職權調查主義³⁰，稅審法草案為強化法院的調查權能，更課予當事人諸多協力義務，除加重法官的工作負擔外，恐使案件越加難以終結或定讞。蓋在職權探知主義下，法院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³¹，或雖已對要件事實的存在獲得確信的心證，但客觀上證明度仍嫌不足，需要進一步調查，或尚有反證可加以動搖或推翻，卻未予調查者，一經上訴，其判決都有可能被上級審法院廢棄發回更審

²⁸ 其立法理由謂「在強化當事人進行色彩後之刑事訴訟架構中，法院依職權調查證據僅具補充性、輔佐性，因此在例外地依職權進行調查證據之情況下，為確保超然、中立之立場，法院於調查證據前，應先給予當事人陳述意見之機會。」

²⁹ 前揭陳敏譯著，德國租稅通則，譯者序及內文 186 頁。

³⁰ 行政訴訟法第 133 條原規定：「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。」111 年 6 月 22 日修正為「行政法院應依職權調查證據」，已於 112 年 8 月 15 日施行。

³¹ 最高行政法院 100 年度判字第 8 號、100 年度判字第 770 號判決參照。

³²，重演普通法院無論判決當事人勝訴或敗訴，均難以被上級審維持的窘境。稅審法草案如此嚴格的職權調查主義固以「有效保障納稅者權利，並維護依法及公平課稅原則」為立法目的，但過於強調人民的協力義務，要求其「應為真實及完全之陳述」，連裁罰處分的相對人與行政罰要件事實也不例外，令人擔憂司法審判的天秤會繼續往「確保國家行政權之合法行使」傾斜³³。

³² 最高行政法院 100 年度判字第 1197 號、101 年度判字第 459 號、102 年度判字第 257 號、107 年度判字第 566 號、108 年度判字第 282 號及 109 年度判字第 64 號等判決參照。

³³ 在我國，人民提起行政訴訟的勝訴率偏低，以稅務訴訟而言，經統計高等行政法院自 105 年至 112 年之終結情形(以判決與和解結案者為範圍，不含裁定駁回、移送管轄、撤回等結果)，於 106 年 12 月 28 日納稅者權利保護法施行前之 105 年、106 年，人民勝訴率僅為 10.47%、11.29%，以後之 107 年至 109 年，僅逐年緩慢遞增為 14.44%、15.98%、16.73%，然自 110 年至 111 年則又下降為 16.15%、12.55% (人民勝訴之比例權重為 1，部分勝敗及和解之比例權重皆為 0.5)。至 112 年 8 月 15 日起高等行政法院分設高等行政訴訟庭（即高等行政法院）及地方行政訴訟庭（即地方行政法院），地方行政法院受理簡易訴訟事件及標的金額或價額在新臺幣 150 萬元以下的通常訴訟事件，其餘通常訴訟事件第一審仍歸高等行政法院管轄，112 年度人民勝訴率始回升為 16.17%。參見林文舟，納稅者權利保護法規範下的稅務訴訟舉證責任（影音線上版 PPTX），元照，110 年 3 月，13 頁；113 年 9 月更新版，21、22 頁。